

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستير أكاديمي

تخصص: إدارة واقتصاد المؤسسات

الشعبة: قسم التسيير

علاقة تسيير الميزانية بالأداء المالي للمؤسسة

دراسة حالة على مستوى مجمع تربية الدواجن للغرب مستغانم وحدة حجاج "ظهرة فيب"

تحت إشراف الأستاذ:

مقدمة من طرف الطالب:

- ابراهيمي عمر

- لكريد فيصل

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	من الجامعة
رئيسا	بن شني يوسف	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مقررا	ابراهيمي عمر	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مناقشا	بوزيان العجال	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2016/2017



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستير أكاديمي

تخصص: إدارة واقتصاد المؤسسات

الشعبة: قسم التسيير

علاقة تسيير الميزانية بالأداء المالي للمؤسسة

دراسة حالة على مستوى مجمع تربية الدواجن للغرب مستغانم وحدة حجاج "ظهرة فيب"

تحت إشراف الأستاذ:

مقدمة من طرف الطالب:

- ابراهيمي عمر

- لكريد فيصل

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	من الجامعة
رئيسا	بن شني يوسف	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مقررا	ابراهيمي عمر	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مناقشا	بوزيان العجال	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2016/2017

الإهداء

## الإهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى من سهر الليالي من أجل تربيتي، وضحيا براحتهما لراحتي، إلى الذين لو أهديتهما الدنيا وما فيها ما وفيت حقهما، إلى نور عيني أبي العزيز " العيد " وأمي الحنوننة " نصيرة " إلى الغالية " شريفة " إلى جدي " ملوكة " أطال الله في عمرها وجميع أجدادي المتوفين رحمهم الله تعالى.

إلى أعمامي محمد، الشيخ، عفيف، وعمتي مريم وإلى جميع أبناءهم وبناتهم كلا باسمه.

إلى أخوالي وخالاتي وأولادهم كل باسمه.

إلى إخوتي عبد القادر، لخضر، سفيان، وأخواتي فاطمة، هوارية وأسماء.

إلى صديقي و أخي " حموزريفي " وعائلته، إلى الغالية " بركان سهام "، " غنيسة أمينة "، إلى " بركان أمينة " و " عائشة بو عبد الله "، وإلى جميع أصدقائي وأحبتي الذين رافقوني طيلة حياتي.

# الفهرس

## الفهرس:

1	مقدمة عامة
	الفصل الأول: الميزانية التقديرية
7	مقدمة الفصل
8	المبحث الأول : عموميات حول الميزانية التقديرية
8	المطلب الأول: ماهية الميزانية التقديرية
8	الفرع الأول: مفهوم الميزانية التقديرية
10	الفرع الثاني: خصائص الميزانية التقديرية
10	الفرع الثالث: أهمية الميزانية التقديرية
11	المطلب الثاني : وظائف الميزانية التقديرية ومبادئها
11	الفرع الأول: وظائف الميزانية التقديرية
14	الفرع الثاني: مبادئ الميزانية التقديرية
17	المطلب الثالث: إجراءات إعداد الميزانية التقديرية
17	الفرع الأول: العوامل المتحكمة في إعداد الميزانية التقديرية
17	الفرع الثاني: مراحل إعداد الميزانية التقديرية
20	المبحث الثاني: أهداف ومزايا الميزانية التقديرية
20	المطلب الأول: أهداف الميزانية التقديرية
21	الفرع الأول: الميزانية كأداة للتخطيط
22	الفرع الثاني: الميزانية كأداة للرقابة
23	المطلب الثاني: الاعتبارات السلوكية في الميزانية التقديرية
24	المطلب الثالث: مزايا وحدود الانتفاع من نظام الميزانية التقديرية

24	الفرع الأول: مزايا تطبيق نظام الميزانية في المؤسسة
26	الفرع الثاني: حدود الانتفاع من نظام الميزانية التقديرية
26	المبحث الثالث: الرقابة على الميزانية التقديرية
27	المطلب الأول: أهمية الرقابة باستخدام الميزانية التقديرية وأهدافها
27	الفرع الأول: أهمية الرقابة
28	الفرع الثاني: أهداف الرقابة باستخدام الميزانية التقديرية
29	المطلب الثاني: دورة الرقابة باستخدام الميزانية
33	المطلب الثالث: أساليب الرقابة على الميزانية
33	الفرع الأول: الرقابة عن طريق الميزانية التخطيطية
34	الفرع الثاني: الرقابة عن طريق التكاليف المعيارية
36	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: الأداء المالي وعلاقته بتسيير الميزانية
38	مقدمة الفصل
39	المبحث الأول: موجز حول الأداء المالي للمؤسسة
39	المطلب الأول: مفاهيم حول الأداء المالي.
40	المطلب الثاني: أهداف الأداء المالي
40	الفرع الأول: التوازن المالي
40	الفرع الثاني: نمو المؤسسة
40	الفرع الثالث: الربحية والمردودية

41	الفرع الرابع: السيولة
41	الفرع الخامس: توازن الهيكل المالي
41	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على الأداء المالي
42	الفرع الأول: العوامل الداخلية
42	الفرع الثاني: العوامل الخارجية
43	المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي
43	المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء المالي وأهميته
43	الفرع الأول: مفهوم تقييم الأداء المالي
44	الفرع الثاني: أهمية تقييم الأداء المالي
45	الفرع الثالث: أهداف ومزايا تقييم الأداء
47	المطلب الثاني: القواعد الأساسية لتقييم الأداء المالي
47	الفرع الأول: تحديد الأهداف
47	الفرع الثاني: وضع الخطة الإنتاجية
48	الفرع الثالث: تحديد مراكز المسؤولية
48	الفرع الرابع: تحديد معايير الأداء
49	المطلب الثالث: المراحل التي تمر بها عملية تقييم الأداء المالي
49	الفرع الأول: جمع البيانات والمعلومات الإحصائية
49	الفرع الثاني: تحليل ودراسة البيانات والمعلومات الإحصائية
49	الفرع الثالث: إجراء عملية التقييم
49	الفرع الرابع: اتخاذ القرار المناسب عن نتائج التقييم

50	الفرع الخامس: تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات التصحيحية للانحرافات
50	المبحث الثالث: تقييم الأداء المالي بواسطة تسيير الميزانية التقديرية
50	المطلب الأول: استخدام الأداء المالي وعلاقته بتسيير الميزانية
52	المطلب الثاني: فوائد استخدام الأداء المالي
52	الفرع الأول: دراسة دورة المبيعات والمتحصلات النقدية
52	الفرع الثاني: تنفيذ الإجراءات التحليلية في دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية
53	الفرع الثالث: تنفيذ الإجراءات التحليلية المرتبطة بدورة المخزون
53	الفرع الرابع: الإجراءات التحليلية لحساب قائمة التدخل
53	المطلب الثالث: دور الميزانية التقديرية في تحقيق الرقابة وتقييم الأداء
55	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة حالة مجمع تربية الدواجن للغرب مستغانم وحدة حجاج "ظهرة فيب"
57	مقدمة الفصل
58	المبحث الأول: نظرة عامة عن مؤسسة "ORAVIO"
58	المطلب الأول: لمحة تاريخية حول مجمع تربية الدواجن للغرب بمستغانم "ORAVIO"
60	المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة "ظهرة فيب"
61	المطلب الثالث: كيفية أداء نشاط المؤسسة
63	المبحث الثاني: مهام وأهداف المؤسسة
63	المطلب الأول: مهام وصلاحيات أفراد مؤسسة "ظهرة فيب"
64	المطلب الثاني: التقسيمات الوظيفية لدى المؤسسة

65	المطلب الثالث: أهداف مؤسسة "الظهرة فيب"
66	المبحث الثالث: إعداد وتقييم ميزانية سنة 2015 بالنسبة لمؤسسة "الظهرة فيب"
66	المطلب الأول: إعداد الميزانية التقديرية لمؤسسة "الظهرة فيب"
68	المطلب الثاني: تقييم الميزانية بالنسبة لشهر جانفي 2015
75	خاتمة الفصل
77	خاتمة عامة
81	قائمة المراجع
84	الملخص

# قائمة الأشكال والجداول

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
13	الوظائف الرئيسية للموازنة التقديرية	1 - 1
20	الدور التخطيطي والرقابي للموازنات	2 - 1
29	مراحل عملية الرقابة بإستخدام الموازنات	3 - 1
59	شرح كيفية نشأة مؤسسة * Dahra-vip * ORAVIO	1 - 1
62	الهيكل التنظيمي لمؤسسة " Dahra-vip "	2-1

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
66	مخطط التمويل "شراء الكتاكيت" لسنة 2015	1-1
67	البرنامج التقديري للتمويل " شراء كمية الغذاء بالطن" لسنة 2015	2-1
67	برنامج الإنتاج التقديري لسنة 2015	3-1
68	تقرير تقني عن كمية شراء الكتاكيت لشهر جانفي 2015	4-1
69	تقييم كمية شراء الغذاء بالطن لشهر جانفي 2015	5-1
69	الإنتاج المباع في شهر جانفي 2015	6-1
70	ميزانية شهر جانفي 2015	7-1

# مقدمة عامة

## مقدمة عامة:

تعتبر المؤسسات الإقتصادية بمثابة النواة الأساسية للنشاط الإقتصادي وتمثل الوحدة الأساسية لأي اقتصاد، لذا وجب الاهتمام أكثر بوظائفها الإدارية التي تضمن استمرار نشاطها وتحقيق أهدافها، والإلمام خاصة بوظيفتي التخطيط والرقابة كونهما يمثلان أساس العملية الإدارية، باعتبار التخطيط الوظيفة الأولى التي تعتمد عليها المؤسسة في اتخاذ القرار والتحكم الناجح في الموارد.

وللتأكد من نجاح التخطيط لا بد من الرقابة وهنا تظهر أهمية الرقابة، إذ من خلالها تتم مراقبة الأعمال المنجزة للتحقق من سيرها حسب ما خطط سلفا، ثم تقييم نتائجها وعلى أساس هذه النتائج يتم اتخاذ القرارات المناسبة التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف المسطرة.

ولتتمكن المؤسسة من معرفة قدرتها على بلوغ أهدافها أولا وهل حققتها بالوسائل المعقولة فإنها بحاجة إلى قياس وتقييم نتائجها، أو بالأحرى تقييم أداءها. وإذا اعتبرنا المؤسسة على أنها مجموعة من الوظائف فإنها حتما بحاجة إلى تقييم أداء كل وظيفة من وظائفها، فهي إذن تقيم أداءها التجاري، وأداءها المالي، وأداءها الإنتاجي وفي الأخير أداء وظيفة الأفراد.

ويعتبر تقييم الأداء المالي من أهم الأدوات التي تعتمد عليها المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها، والذي ازدادت أهميته في ظل تعدد وتوسع أنشطة المؤسسات الإقتصادية، وصعوبة التعايش مع المحيط المنتمية إليه، حيث أصبح لزاما على المدير المالي التعرف على المركز المالي للمؤسسة قبل التفكير في وضع الخطط المستقبلية، ونتيجة للتطورات الإقتصادية لم تعد النتائج التي تظهرها القوائم المالية الختامية للمؤسسات قادرة على تقديم صورة متكاملة عن النشاط دون تعزيزها بأداة أو أكثر من أدوات التحليل المالي، كما أن الأرقام المطلقة التي تظهرها هذه القوائم لم تعد قادرة على تقديم صورة عن الوضعية المالية لمؤسسات الأعمال، لذلك لا بد من خضوع تلك البيانات للفحص والتدقيق والتحليل والتقييم بهدف دراسة أسباب نجاحها أو فشلها، وبيان جوانب القوة والضعف فيها. ونظرا لسرعة نمو القطاع الإقتصادي وتعدد المؤسسات الإقتصادية كما ونوعا أصبحت هذه المؤسسات تجد صعوبة في الحفاظ على مكانتها وتقديم أداء جيد، لذا إعتمدت كل مؤسسة على إتباع أسلوب معين لتقديم أداء أحسن، ومن بين أهم هذه الأساليب نجد التخطيط المالي الذي تعتمد عليه المؤسسات في إتخاذ قراراتها المالية من خلال إعداد خطة مالية في شكل موازنات تخطيطية مما يسمح لها بدراسة إمكانية تحقيق أهدافها المسطرة.

فالتخطيط المالي يمثل الجانب المالي للتخطيط الإقتصادي، ويعد أسلوب جيد لتوزيع الموارد المتاحة وإستغلالها بشكل أمثل لتحقيق الأهداف المسطرة للمؤسسة.

ومن جانب آخر يعد التخطيط نشاط تنظيمي ووسيلة منهجية متسلسلة ومستمرة تسعى المؤسسة من خلالها إلى تحديد الأهداف وتحقيقها باستخدام الوسائل والإمكانيات المتاحة، كما أنه يتضمن دراسة الموارد المالية وتوزيعها على نفقات المؤسسة.

وتعتمد المؤسسة بشكل أساسي على الموازنات التخطيطية من أجل تقييم أدائها ومراقبة تنفيذ خططها المسطرة، فهي تسمح لها بتحديد وضعيتها تجاه الأهداف المسطرة، حيث تقوم بمقارنة نتائجها الفعلية بما هو مخطط وفق الموازنة حتى تتمكن من تصحيحها في المستقبل لتقديم أداء أفضل وتحقيق نتائج إيجابية، كونها تعتبر من بين أهم أدوات التخطيط المالي، حيث تمثل نظام لتوزيع إمكانيات المؤسسة على إستخداماتها بشكل كفاء وفعال، والموازنة التخطيطية هي ترجمة مالية وكمية لأهداف المؤسسة التي ترغب في تحقيقها خلال فترة زمنية معينة.

مما سبق يمكن طرح وصياغة الإشكالية الرئيسية لهذا الموضوع كالآتي:

• ما مدى فعالية الميزانية التقديرية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؟

وحتى يتسنى لنا الإلمام بجوانب الموضوع كان لابد من تجزئة الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى أهمية الموازنات التقديرية في مراقبة التسيير داخل المؤسسة؟
- كيف تساهم الموازنات التقديرية في تحسين الأداء المالي؟
- هل يمكن أن يكون للمؤسسة نظام رقابة فعال بدون استخدام الميزانية التقديرية؟
- هل لدى مؤسسة تربية الدواجن للغرب بمستغانم "oravio" القدرة على تحسين أدائها بالاعتماد على مراقبة الموازنات التقديرية؟

الفرضيات:

- ✓ وظيفة مراقبة التسيير من الوظائف الهامة داخل المؤسسة تتطلب تطبيق مجموعة من الأدوات الخاصة بها من بينها الميزانية التقديرية .
- ✓ تساهم الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة باستخدامها كوسيلة للرقابة والتخطيط داخل المؤسسة .
- ✓ نظام الرقابة الفعال للمؤسسة لا يمكن أن يتحقق إلا باستخدام الموازنات التقديرية .
- ✓ تقوم المؤسسة بإعداد ميزانية تقديرية عند القيام بأي خطة مالية.

## أسباب إختيار الموضوع:

يعود إختيار الموضوع إلى عدة أسباب من بينها:

- ✓ الرغبة في التعرف على هذا الموضوع والتعرف أكثر على المفاهيم المتعلقة به من الناحية النظرية.
- ✓ التعرف على مدى إعتداد المؤسسات الجزائرية على الموازنات التقديرية والتخطيط المالي في أداء مختلف نشاطاتها .
- ✓ معرفة مدى سعي المؤسسات الإقتصادية إلى الإهتمام بالأساليب المالية والعلمية في دراسة وتنفيذ مشاريعها.
- ✓ معرفة السبل التي تنتهجها المؤسسة لتقييم وتحسين أداؤها.

## أهداف الموضوع:

- ✓ إبراز أهمية تقييم وقياس الأداء المالي داخل المؤسسات الإقتصادية .
- ✓ إبراز أهمية وضع الموازنات التقديرية للمؤسسة .
- ✓ إبراز دور الموازنات التقديرية في إعطاء نظرة مستقبلية عن نشاط المؤسسة .
- ✓ إبراز أهمية دور الرقابة على الموازنات التقديرية في تحسن أداء المؤسسة .
- ✓ إبراز أهمية المقارنة بين النتائج الفعلية بما هو مخطط له في قياس وتقييم الأداء المالي للمؤسسة وتحسين أداؤها.

## أهمية الموضوع:

- تكمن أهمية الموضوع في تحديد دور الموازنات التقديرية في تحسن الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية.
- إضافة إلى إبراز أهمية التخطيط المالي والتأكيد على رسم خطة مالية وإعداد موازنات تقديرية للتعبير عن أهداف المؤسسة وتحديد الإطار العام لها.
- إبراز المزايا التي يقدمها التخطيط المالي للمؤسسة من خلال الموازنات التقديرية التي تسمح للمؤسسة بمراقبة عملية تنفيذ نشاطاتها وتصحيح الإنحرافات التي قد تحدث وهو ما يساهم في تحسن أداء المؤسسة.

## منهج الدراسة:

إن المنهج المستخدم في الإجابة على إشكالية هذا البحث وإثبات صحة أو خطأ الفرضيات المتبنيات هو المنهج الوصفي والتحليلي وهو منهج يهدف إلى شرح أبعاد وأهداف الموازنات التقديرية في المؤسسة وذلك عن طريق وصف وتشخيص ظاهرة البحث بغرض إستيعاب الإطار النظري ثم إستخدام منهج دراسة الحالة في الجزء التطبيقي لإلقاء المزيد من الضوء على الظاهرة المدروسة، حيث تم في هذا الجانب دراسة حالة مؤسسة تربية الدواجن للغرب بمستغانم "oravio" حول الموازنات التقديرية التي تقوم بإعدادها وذلك بالإعتماد على البيانات المقدمة من طرف المؤسسة.

## هيكل الدراسة:

تم تقسيم الموضوع إلى ثلاث فصول أساسية تتمثل في:

**الفصل الأول: الميزانية التقديرية،** حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث يتضمن:

المبحث الأول: عموميات حول الميزانية التقديرية حيث تم التطرق في هذا المبحث إلى ماهية الميزانية التقديرية، وظائف ومبادئ الميزانية وإخيرا إجراءات إعدادها.

المبحث الثاني: تحدثنا عن أهداف ومزايا الميزانية التقديرية وتم التعرف على أهدافها، الإعتبارات السلوكية وأخيرا مزايا وحدود الإنتفاع من نظام الميزانية التقديرية.

المبحث الثالث: الرقابة على الميزانية التقديرية وتم التطرق فيه إلى أهمية الرقابة بإستخدام الميزانية التقديرية وأهدافها، دورة الرقابة بإستخدام الميزانية وأخيرا أساليب الرقابة على الميزانية التقديرية.

**الفصل الثاني: الأداء المالي وعلاقته بتسيير الميزانية التقديرية** ويحمل كذلك ثلاث مباحث الأول موجز حول الأداء المالي للمؤسسة.

المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي بإبراز مفهومه وأهميته، قواعده الأساسية و المراحل التي تمر بها عملية تقييم الأداء المالي.

بينما يحمل المبحث الثالث عنوان تقييم الأداء المالي بواسطة تسيير الميزانية حيث تم التعرف في هذا المبحث على كيفية استخدام الأداء المالي وعلاقته بتسيير الميزانية، فوائد استخدام الأداء المالي وفي الأخير دور الميزانية التقديرية في تحقيق الرقابة وتقييم الأداء.

أما الفصل الثالث: فتضمن دراسة حالة مؤسسة مجمع تربية الدواجن للغرب بمستغانم " oravio " وحدة حجاج "DAHRA –VIP" وذلك من خلال تقديم الشركة وتطور نشاطها، إضافة إلى إلتزاماتها وأهم الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، وكذا توضيح الهيكل التنظيمي للمؤسسة كما تضمن هذا الفصل دراسة وتحليل أهم الموازنات التقديرية التي تعدها المؤسسة خلال سنة 2015.

# الفصل الأول

الميزانية التقديرية

## مقدمة الفصل :

تعتبر الميزانية أداة عملية لتحديد إطار التوازن العيني والمالي والتقديري لعمليات المؤسسة لفترة قصيرة أو طويلة في المستقبل، سواء كانت هذه المؤسسة تقوم بنشاط صناعي أو زراعي أو تجاري. وعليه فاختلال التوازن بين الإيرادات والتكاليف ونظام الموازنات التقديرية هي التقنية المستقبلية في معالجة هذه الإشكالية أو التقليل من حدوثها، وبالتالي تعتبر الميزانية التقديرية موضوعاً أساسياً في هذا الوقت بعد خروج المؤسسات الاقتصادية من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق.

وسنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى:

- المبحث الأول: عموميات حول الميزانية التقديرية.
- المبحث الثاني: أهداف ومزايا الميزانية التقديرية.
- المبحث الثالث: الرقابة على الميزانية التقديرية.

## المبحث الأول : عموميات حول الميزانية التقديرية

تعتبر الميزانية التقديرية عنصر من العناصر الحديثة في النظام المحاسبي برغم من أن فكرة استخدامها ليست حديثة فقد استخدمت منذ الزمن البعيد بهدف إيجاد التوازن بين الإنفاق الحكومي والموارد العامة ولكن بعد التطورات والمشاكل المعاصرة التي أدت إلى تغيير دور الدولة وواجباتها أصبحت الميزانية التقديرية كأداة من أدوات التوجيه المالي والاقتصادي والاجتماعي نظرا لإتباع حجم الوحدات الاقتصادية وكبر حجم رؤوس الأموال المستثمرة فيها حيث أصبح من الضروري وضع أسلوب للعمل لتحقيق أفضل النتائج والأهداف المرجوة.

## المطلب الأول: ماهية الميزانية التقديرية

## الفرع الأول: مفهوم الميزانية التقديرية

الرقابة والتخطيط يعدان وجهان لعملة واحدة وللقيام بهاتين الوظيفتين تعتمد المؤسسة على الميزانيات التقديرية بالدرجة الأولى مقارنة بباقي أدوات مراقبة التسيير وتعتبر الميزانية من الوسائل الهامة لمراقبة التسيير حيث تعرف بأنها التعبير عن مختلف القرارات والأعمال المستقبلية بمعنى أنه لا يمكن مناقشة التخطيط بدون مناقشة الميزانية في المؤسسة.<sup>1</sup>

ومن خلال هذا التعريف الوجيز للموازنة يمكننا القول بأن الميزانية التقديرية هي خطة تتناول كل صور العمليات المستقبلية لفترة محددة أو بعبارة أخرى هي للتعبير عن أهداف، سياسات، خطط ونتائج تعد مقدما بواسطة الإدارة العليا لكل قسم من أقسام المشروع باعتبارها وحدة واحدة.

وتتكون الميزانية التقديرية الموحدة للمشروع من عدة ميزانيات فرعية لكل قسم، وتتكون هذه الأخيرة بدورها من عدة ميزانيات أصغر لكل فرع من هذه الأقسام، فالميزانية التقديرية هي بمثابة أداة تستخدم في التعبير عن هدف معين تسعى إلى تحقيقه إدارة المؤسسة.

وقد يحدث العكس لذلك كان من الضروري متابعة التنفيذ لإجراء تعديلات معينة تكفل نجاح الخطة الموضوعية، بل قد يتطلب الأمر إدخال تعديل شامل على البرنامج المرسوم.

وللميزانية التقديرية عدة تعاريف:

حيث يعرفها Horngren بأنها: تعبير كلامي لخطة الأعمال تساعد على تحقيق التنسيق والرقابة .

<sup>1</sup> حمدي فؤاد علي، التنظيم والإدارة الحديثة، دار النهضة العربية الحديثة للطباعة والنشر بيروت، 1981، ص 98.

بينما يعرفها الدليل الفرنسي للمحاسبة بأنها تقدير مادي لكل العناصر الموافقة لبرنامج محدد.<sup>1</sup>

كما تعرف بأنها وسيلة من وسائل التخطيط، الرقابة والتنسيق بين مختلف نشاطات المنشأة، ويعتبرها البعض بمثابة برنامج زمني يتم بموجبه تحديد مختلف النشاطات المستقبلية وذلك بالاعتماد على مؤشرات معينة يتم استخلاصها من الأرقام والسنوات التي تم تحقيقها في السابق وتعتمد كأساس لبناء الأرقام المستقبلية.<sup>2</sup>

وتعرف كذلك بأنها تكوين الخطط الخاصة لفترة زمنية مقبلة مع التعبير عنها بأرقام قد تكون في شكل مبالغ مالية أو، ساعات عمل أو وحدات انتاج أو أي مقياس رقمي آخر.

ويعرفها cordon بأنها خطة تفصيلية محددة مقدما للأعمال المرغوب تنفيذها وتوزع مدة الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشدا لهم في تصرفاتهم وحتى يمكن استخدامها كأساس لتقييم الأداء في المشروع.<sup>3</sup>

. من خلال هذا التعريف نستنتج أن الميزانية التقديرية هي وسيلة:

. للتخطيط نظرا لكونها خطة عمل مقدمة.

. للتنظيم باعتبارها محددة وموزعة للمسؤوليات.

. للمراقبة لأن قبول المحاسبة والمراقبة معا.

. لتقييم الأداء لأن المراقبة تعني مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط ومنه تقييم الأداء وتقويمه بعد ذلك.

على ضوء هذه التعاريف يمكن أن نعرف الميزانية التقديرية بأنها تعبير رقمي لخطة شاملة لأوجه نشاط المؤسسة المرغوب تنفيذها مستقبلا، وتعتبر هذه الخطة بمثابة المسار الذي يجب على الجميع المساهمة في وضعه واحترامه لبلوغ الهدف المنشود، كما أنها تعتبر نظاما للمعلومات يساعد على اتخاذ القرارات، المراقبة وتقييم الأداء.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجزائرية، 1995، ص 4.

<sup>2</sup> مؤيد الفضل، مؤيد عبد الحسين، تخطيط ومراقبة الإنتاج (منهج كمي لدراسة حالة)، المملكة العربية السعودية، دار المريخ للنشر، ص 147.

<sup>3</sup> محمد صالح الحناوي، الإدارة المالية والتمويل، الإسكندرية، 1999، ص 2.

<sup>4</sup> نعيمة يحيوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر- باتنة -، 2008-2009، ص 77.

## الفرع الثاني: خصائص الميزانية التقديرية

تتميز بجملة من الخصائص مستمدة من كونها تعبير كمي و مالي لبرنامج عمل محدد لفترة معينة.

ويمكن تلخيصها فيما يلي:

1 تعبير كمي: فتحقيق البرامج قصيرة الأجل يستدعي ترجمة الاهداف الى كميات، وكذا تخصيص الموارد الضرورية لتحقيقها، بحيث لا تكون هذه الموارد إلا في أشكال كمية ومالية.

2 تحدد في شكل برنامج عمل: الميزانية التقديرية لاتعد فقط تقديرا للأهداف والموارد الضرورية لتحقيقها وإنما لابد أن ترفق بقرارات عملية، فهي تهدف الى تحقيق الأهداف المسطرة وليس معرفة وتنبؤ المستقبل من أجل المعرفة فقط.

3 تحدد لفترة معينة: الميزانية تحدد لفترة زمنية معينة، وقد تكون سنة واحدة أو أقل، وهذا باختلاف نشاط المؤسسة وأهدافها.

حيث تعد الميزانية ترجمة كمية لبرنامج العمل المحدد، والتي هي جزء تنفيذي للمخططات المتوسطة وطويلة الأجل وهي من المعايير التي على أساسها تتم مقارنة النتائج المحققة واستخلاص الفروقات، ومن اتخاذ التدابير الملائمة لتحسين التعبير.

وفي الأخير يمكن القول بأن الميزانية التقديرية تعتبر أداة للتخطيط، التنسيق والمراقبة كما أنها أهم أداة لتحفيز العمال داخل المؤسسة.<sup>1</sup>

## الفرع الثالث: أهمية الميزانية التقديرية

تظهر أهمية الميزانية التقديرية في المرحلة الأولى من خلال أهدافها التي تتمتع بدراسة الدور الذي تقوم به الميزانية التقديرية في مجال التخطيط والرقابة، فمرحلة التخطيط تتبعها مرحلة التنسيق أي التنسيق بين الأجهزة الفنية والمالية وتوجيه الامكانيات المتاحة، أما في المرحلة الثانية فأهمية الميزانية التقديرية تظهر من خلال دورها في اعداد وثائق التسيير المالي على الصعيد المستقبلي مثل: جدول حسابات النتائج التقديرية الميزانية التقديرية.<sup>2</sup>

وذلك على أساس أن الميزانية التقديرية هي من المخطط العام، وهي تنفيذ برنامج عملي، وبالتالي فهي تساعد المسؤولين الاداريين في عملية صنع القرار وذلك على جميع المستويات.

<sup>1</sup> خيرت ضيف، الميزانية التقديرية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، ص 13.

<sup>2</sup> راضي محمد سامي، وجدي حجازي حامد، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية مصر، 2006، ص 13.

## المطلب الثاني: وظائف الميزانية التقديرية ومبادئها

## الفرع الأول: وظائف الميزانية التقديرية

نظرا لأن الميزانية التقديرية تمثل خطة كمية وقيمة تتضمن الأهداف المختلفة للمنشآت، كما تحتوي على مجموعة من الأنشطة اللازمة لتحقيق الأهداف والمفاضلة بين البدائل المختلفة وتقييمها واختيار البدائل أو مجموعة من البدائل المناسبة فإن إعداد الميزانية التقديرية يدعو الإدارة للتفكير في المستقبل ورسم خطة العمل حتى تواجه المستقبل وتخطط لما يلزم اتخاذه لتجنب العقبات أو الصعوبات التي تعوق تحقيق الأهداف المرجوة.

وتعد الميزانية أداة إدارية إذ انها تساعد إدارة المشروع في أداء وتحقيق الوظائف الإدارية الرئيسية الآتية:

أ. وظيفة التخطيط وعلاقتها بالميزانية التقديرية: يقصد بالتخطيط عملية تعبئة الموارد الاقتصادية المتاحة والمحتملة خلال فترة مستقبلية محددة بما يضمن استثمارها بشكل كامل وأمثل ويستند المخطط في عملية التخطيط على قاعدة البيانات والمعلومات المتوفرة في الوحدة الاقتصادية من أجل أن تكون تنبؤاته أكثر دقة مع توقع الحالة المستقبلية والظروف الداخلية والخارجية المحيطة بكل نشاط. وبالتالي تعبر عن هذه التنبؤات والتوقعات المستقبلية بصورة رقمية.<sup>1</sup>

وتتمثل وظيفة التخطيط في وضع الأهداف وإعداد التنظيمات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، حيث توضع هذه الأهداف في صورة خطط طويلة الأجل وخطط قصيرة الأجل، بالنسبة للمؤسسة وبالنسبة لكل قسم من أقسامها، وبعد أن يتم التخطيط يصبح من الضروري تنظيم عوامل الإنتاج تنظيميا يؤدي إلى تحقيق الأهداف المسطرة.<sup>2</sup>

ب. وظيفة التنسيق وعلاقتها بالميزانية التقديرية: يمثل التنسيق العملية التي بموجبها يتم توحيد الجهود بين الأقسام المختلفة للمؤسسة، بحيث يعمل كل قسم من هذه الأقسام نحو تحقيق الأهداف المسطرة، ولهذا يجب ألا يصدر أحد الأقسام قرارات يكون لها أثر على الأقسام الأخرى دون الرجوع إلى هذه الأقسام، فمثلا لا بد أن يكون هناك توافق تام بين إدارة المبيعات والإنتاج بحيث لا ينبغي أن ترسم إدارة المبيعات سياسة بيعية لكميات تزيد عن الكميات التي يمكن إنتاجها في قسم الإنتاج، ولا ينبغي أن تقوم سياسة الإنتاج على إنتاج كميات تزيد عن الكميات التي يمكن تسويقها. ولذلك تعمل الميزانية التقديرية على خلق

<sup>1</sup> وليد ناجي الحياي، مدخل في المحاسبة الإدارية، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، مؤسسة مي للطباعة، ص 55.

<sup>2</sup> خبرت ضيف، مرجع سبق ذكره، ص 11.

حالة من التناسق بين الأقسام المختلفة يسترشد بها الجهاز التنظيمي في المشروع منعا للتضارب في جهودهم وقراراتهم، وهي بهذا الصدد تعتبر أداة لتحقيق أو المساعدة في تنفيذ وظيفة التنسيق التي تمارسها الإدارة.<sup>1</sup>

ت. وظيفة الإتصال وعلاقتها بالميزانية التقديرية: الميزانية التقديرية تعد أداة لتوصيل المعلومات الخاصة بالخطط والسياسات التي تم الإتفاق عليها للفترة المقبلة إلى المستويات الإدارية المختلفة بالمنشأة، ومن بين أمثلة المعلومات التي يتم توصيلها من خلال الميزانية التقديرية حجم الإيرادات الواجب تحقيقها وكمية الإنتاج المستهدفة، والمشتريات اللازمة ... إلخ.

ث. وظيفة التحفيز وعلاقتها بالميزانية التقديرية: يمكن إستخدام الميزانية التقديرية كوسيلة لتحفيز الأفراد وحثهم على تحقيق أهداف المنشأة من خلال توجيههم لتحقيق الأهداف الرقمية التي تتضمنها تلك الميزانية على أن تكون هذه الأهداف طموحة وواقعية في آن واحد.<sup>2</sup>

ج. وظيفة الرقابة وعلاقتها بالميزانية التقديرية: الرقابة هي عملية متابعة تنفيذ الخطط والأهداف الموضوعية وإستخدام الميزانيات التقديرية للرقابة يحتم ضرورة إبلاغ الإدارة بمدى ملائمة الخطط والأهداف الموضوعية مقدما، ومقارنة نتائج العمليات الفعلية في جميع اقسام المشروع بالخطط والأهداف الموضوعية مقدما، ومتابعة الإنحرافات التي تحدث نتيجة للتنفيذ الفعلي.<sup>3</sup>

ح. وظيفة تقييم الأداء: تستخدم مستويات الأداء الواردة بالميزانيات التقديرية كأساس لتقييم أداء المسؤولين بالمنشأة طالما ان هذه المستويات معدة طبقا لمعايير سليمة ومدروسة.

هذا ولا يمكن إعتبار هذه الوظائف مستقلة عن بعضها البعض إذ أنها تتداخل فيما بينها حتى أنه يصعب الفصل التام بينها وكذلك يصعب دراسة أحد هذه الوظائف دون الوظائف الأخرى فالتخطيط السليم يؤدي في حد ذاته إلى تنسيق بين الأهداف المختلفة والخطط الفرعية في خطة شاملة متوازنة للمشروع ككل، فلكي تصل إدارة المشروع إلى خطة شاملة لكل الأنشطة والمنتجات والأقسام المختلفة في المشروع، فلا بد أن تنسق وتوائم بين الأهداف، الأنشطة، المنتجات والأقسام المختلفة في المشروع والميزانية أداة إتصال ذات إتجاهين توصل أهداف الإدارة العليا للمستويات الدنيا كما توصل الظروف الواقعية للأقسام ومدى قدرتها على تحقيق الأهداف.

<sup>1</sup> وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص 56.

<sup>2</sup> حمد محمود السياغي، دورة تدريبية بعوان: اعداد الموازنات التقديرية التخطيطية، 2007، ص 3-4.

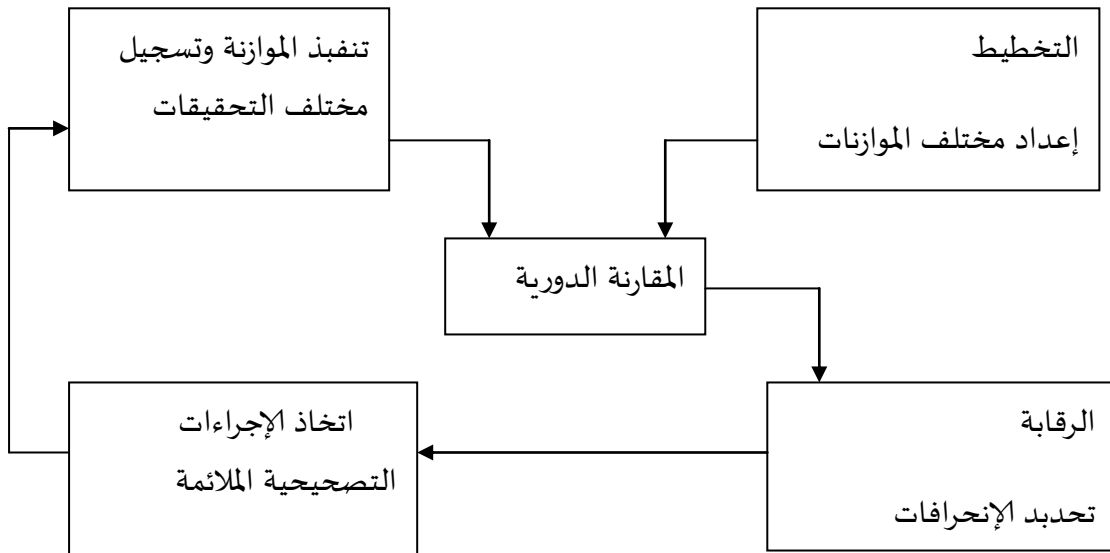
<sup>3</sup> خبرت ضيف، مرجع سبق ذكره، ص 13.

ويشمل النظام على تبليغ مديري الأقسام بأدائهم الفعلي وإنحرفاتهم عن الميزانية وتوصيل أسباب الإنحرافات عن طريق الرقابة.

أما بالنسبة للدفعية فإن إشتراك المديرين المسؤولين عن تنفيذ الميزانية إشتراكا فعليا في مرحلة إعدادها يؤدي إلى زيادة حرصهم على تنفيذ الميزانية وعلى زيادة فاعليتها.<sup>1</sup>

وعليه فإن نظام الموازنات التقديرية يقوم على أربعة وظائف أساسية تتمثل في التخطيط، التنسيق، الرقابة والتحفيز. بحيث يمكن تمثيل الوظائف الثلاث الأولى من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (13 - 1): الوظائف الرئيسية للموازنة التقديرية



Source : Claude ALAZAR et Sabine Separi , Contrôle de gestion , dunod , paris , 5éme édition , 2001 , p 275.

بالإضافة إلى هذه الوظائف يعتبر التحفيز عاملا مساعدا في نجاح الموازنة التقديرية إذ يشجع الأفراد على التعاون وبذل أكبر جهد لتحقيق الأهداف المسطرة.

ولذلك نلاحظ أن هذه الوظائف رغم تمايزها إلا أنها مرتبطة ارتباطا وثيقا، فعند وضع نظام للتخطيط يكون في نفس الوقت نظاما فعالا للتنسيق، فمن المتعذر أن تتم عمليا الرقابة والتنسيق دون نظام محكم للرقابة، ومن الطبيعي أن تؤدي الرقابة المحكمة الى تنسيق فعال.

ويتطلب التخطيط تنفيذ ثلاث خطوات رئيسية هي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الادارية، الأساليب الحديثة للتحليل المالي وإعداد الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 133-134.

1. تحديد أهداف المؤسسة.

2. تحديد القروض التي يعتمد عليها التخطيط

3. وضع البرامج والسياسات زيادة حرصهم على تنفيذ الميزانية وعلى زيادة فاعليتها.

### الفرع الثاني: مبادئ الميزانية التقديرية

يعتمد نظام الموازنات التقديرية على مجموعة من المبادئ لتحقيق الأهداف الإستراتيجية المسطرة وتحقيق الأرباح وضمان استمرارية نشاط المؤسسة، وتوجد أربعة مبادئ أساسية وهي:<sup>2</sup>

1. مبدأ الشمولية: إن الميزانيات التقديرية بطبيعتها خطة شاملة للمؤسسة ونلخص هذا الشمول في الجوانب التالية:

أ. الميزانية تشمل على جميع أوجه النشاط في المؤسسة: وهي تتناول جميع أوجه النشاط الخاصة بالفترة المقبلة فتحدد مايلي:

. خطة المبيعات من حيث الحجم والتشكيل البيعي وفترات التوزيع وترجم في ميزانية المبيعات.

. خطة الإنتاج ومسؤولياتها وترجم في ميزانية الإنتاج.

. خطة التمويل.

ب. الميزانية تشمل الجوانب العينية والمالية والنقدية: لا يكفي أن تشمل الميزانية جميع أوجه النشاط، بل يجب أن يسبق ذلك مرحلة إعداد الميزانية على أساس عيني أي على شكل وحدات قياس عينية ثم تأتي مرحلة إعداد خطة التدفقات أي حركة الإيرادات والمدفوعات تحويل هذا الأساس العيني إلى وحدات مالية، وأخيرا خلال فترة الموازنة

ت. الميزانية خطة متناسقة: إن كون الميزانية خطة شاملة لجميع أوجه النشاط هذا لا يعني أن تجمع الخطط الفرعية بل يجب أن يكون هناك توازن بين خطة المبيعات وخطة الإنتاج.

2. مبدأ التقرير: إن الميزانية التقديرية تتميز عن الميزانية العمومية في أن هذه الأخيرة تعد في فترة لاحقة بينما الميزانية التقديرية تعد في فترة سابقة، ومنه فإن الموازنات التقديرية تركز على التنبؤ بالعمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة خلال فترة الموازنة، فبالرغم من إختلاف الطرق التي تستخدم في عملية التنبؤ

<sup>1</sup> حمد محمود السياغي، مرجع سبق ذكره، ص 4.

<sup>2</sup> موافق كابوش، دور الموازنات التقديرية في تقييم الأداء، رسالة ماجستير، فرع مالية، جامعة البليدة، 1994، ص 24.

وكذا تعدد الأشخاص الذين يقومون به إلا أنه في جميع الحالات يتطلب تحليل الكثير من البيانات الخارجية والداخلية .

3. مبدأ التوزيع الزمني ( التوقيت ) : ويشمل التوقيت الزمني لكل جوانب عملية الموازنة إبتداء من وقت الإعداد، التنفيذ ثم المتابعة والمراقبة ونلخص هذه الجوانب فيمايلي:

أ. برنامج الإنتاج : يستخدم هذا البرنامج أساليب فنية لضبط الوقت الزمني لعملية التشغيل، وعندما يتم وضع الميزانية السنوية وتجزئتها إلى ربع سنوية أو شهرية فإنه يمكن ضبط الأداء الفعلي على أساس شهري ومقارنته بالبيانات الفعلية الخاصة بالعام السابق وبالميزانية الشهرية وبمقابلتها أيضا.

ب. خطة شراء مستلزمات الإنتاج : ويراعي عند إعدادها العوامل الأتية :

. الطاقة الإنتاجية .

.أسعار المواد الخامة.

.معلومات تواجد المستلزمات.

ت . الخطة التمويلية : يتم بمقتضاها التوزيع الزمني لحركة المقبوضات والمدفوعات بهدف تحقيق الاستقرار في الأرصدة النقدية والمحافظة على الاحتياجات النقدية المستمرة.

ث . خطة العمليات الاستثمارية : لتدبير الأموال وتوقيت العمليات الاستثمارية.

4. مبدأ ربط التقديرات بمراكز المسؤولية : طالما أن الوظيفة الرئيسية لنظام الموازنات التقديرية هي الرقابة على أوجه النشاط بالمؤسسة يجب تبني الميزانية التقديرية على أساس مراكز المسؤولية.

ومن الضروري أن يشترك المسؤولون عند التنفيذ في إعداد أرقام الميزانية التقديرية، والمقصود بربط التقديرية بمراكز المسؤولية هي توزيع التقديرات على كل جزء أو قسم من الأقسام الموجودة بالمؤسسة كل حسب إحتياجاته وطاقته وكذلك يتم تقييم الأداء لكل مراكز مسؤولية مما يتطلب :

.تجميع وتحليل النتائج الفعلية حسب مراكز المسؤولية.

.إعداد وتقديم تقارير رقابية وذلك بالنسبة لكل المراكز المسؤولة، هذه التقارير تبين فيها الانحرافات بين النتائج الفعلية وتقديرات الموازنة، هذا المبدأ يسمح للميزانية التقديرية أن تكون أداة للرقابة على الأداء وتقتضي أسباب الانحرافات وهذا من خلال إدراكها لمواطن الضعف والقوة.<sup>1</sup>

5. مبدأ المرونة : تجد المؤسسة صعوبات خلال التنفيذ مما يعرقل تدفق الانتاج وبالتالي المبيعات وذلك راجع لأسباب عدة منها :

. صعوبة استيراد بعض المناطق مع طارئ في العملات الأجنبية.

. ندرة أحد المواد الأساسية من السوق .

. المضاربة في أسعار بعض المواد .

. تأخر وصول مجموعة من الآلات متفق على استلامها في وقت محدود .

. اضطرابات عمالية مفتوحة مما يؤدي الى توقف الانتاج وبالتالي تدهور المبيعات .

. نقص اقبال المستهلكين بسبب المنافسة مما يؤدي الى انخفاض حجم المبيعات.

كل هذه الأسباب وأخرى قد تجعل الميزانية غير متماشية مع الواقع، الأمر الذي يدعو الى تعديلها، لكن عملية التعديل هذه لن تتم في يوم أو يومين بل قد تمتد الى أسابيع مما يترك المؤسسة في فراغ ووقت اضافي يحملها الكثير على صعيد التكلفة، لذلك يجب عند اعداد الميزانية التقديرية أن تجهز المؤسسة موازنات بديلة حتى يتم استخدامها في الحال ودون انتظار وربما اتخاذ قرارات قد تكون عفوية.

فالموازنة المرنة هي التي تساعد على التكيف مع الظروف الداخلية والخارجية.

6. مبدأ قياس الأداء : اذ تعتبر الميزانية التقديرية كقياس أو كمؤشر لقياس الأداء وكذا لقياس فعالية التسيير وهذا ما يعزز الالتزام بها كوسيلة رقابية وكمراجع للاسترشاد عند التنفيذ.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> أحمد نور، المحاسبة الإدارية واتخاذ القرارات وبحوث العمليات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 1997، ص 71-72.

<sup>2</sup> بن زعيط وهيبه، مواي بحرية، الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار، ص 6.

## المطلب الثالث: إجراءات إعداد الميزانية التقديرية

## الفرع الأول: العوامل المتحكمة في إعداد الميزانية التقديرية

عند قيام المؤسسة بإعداد الميزانية ستجد نفسها أمام عدة عوامل تتحكم في إعدادها لهذه الموازنة، ومن بين أهم ثلاثة عوامل المتحكمة في إعداد الموازنات التقديرية مايلي:<sup>1</sup>

1. حجم المبيعات : حيث تقوم المؤسسة بتحديد كمية الإنتاج وفق الكمية الممكن أن تبيعها وبالتالي تضع برنامج إنتاجي حسب طاقتها الإنتاجية وحجم المبيعات المتوقع.

2. الطاقة الإنتاجية المتاحة : فلا يمكن للمؤسسة الإنتاج بمستوى أعلى من طاقتها الإنتاجية المتاحة.

3. مستلزمات برنامج الإنتاج : إذا توفر للمؤسسة إمكانية تنفيذ برنامج معين بإستطاعتها تسويقه وبيعه، يجب أن ترى ما يتوفر لديها من مستلزمات يتطلبها هذا البرنامج مثل: اليد العاملة والمواد الأولية. والتي تصبح هي العامل المتحكم في الموازنة المرغوب في تنفيذها.

رأس المال العامل : أي زيادة في حجم الإنتاج تقابلها زيادة في رأس المال العامل، وبالتالي عدم توفر رأس المال العامل سيعرقل عملية تنفيذ البرنامج الإنتاجي.

- وبالتالي على المؤسسة قبل الدخول في أي برنامج إنتاجي دراسة العوامل المؤثرة والمتحكمة في عملية تنفيذه، وهي تختلف حسب درجة أهميتها، كما تختلف من مؤسسة إلى أخرى.

## الفرع الثاني: مراحل إعداد الميزانية التقديرية

تمر عملية إعداد الميزانية التقديرية في أي مؤسسة بمجموعة من المراحل والخطوات الأساسية والتي تتمثل في :

## المرحلة الأولى: التحضير لإعداد الميزانية التقديرية

وتنقسم إلى :

أ. تحديد الأهداف: تقوم الإدارة العليا بتحديد الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة ويجب أن يكون ذلك بشكل واضح ومفهوم وقابل للقياس مع إمكانية تحقيق هذه الأهداف على أرض الواقع، ولتحديد أهداف المؤسسة يجب على اللجنة المسؤولة عن إعداد الموازنة أن تحدد مايلي:

<sup>1</sup> محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص 12.

.الأهداف طويلة الأجل وقصيرة الأجل كخطوة ووسيلة للوصول للأهداف طويلة الأجل .

. أهمية مختلف الأهداف لكي تترجم بشكل واضح وسليم في خطط وسياسات العمل، ولتجنب التضارب بينها

..الأهداف ممكنة التحقيق، إذ يجب أن يكون الهدف ممكناً طبقاً لمعايير وأساليب مدروسة دراسة وافية.

.الخطط الفرعية والسياسات التفصيلية لكل مركز من مراكز المسؤولية، ثم ترجمتها إلى قيم مالية وكمية.

في ضوء هذه المرحلة تقوم المؤسسة بتحديد الخطوات الرئيسية للسياسة العامة وترجمتها كمياً ومالياً، وتعتبر هذه المرحلة أساساً لعملية التخطيط.<sup>1</sup>

ب. التنسيق بين الخطط والسياسات الفرعية: يجب على المؤسسة مراجعة معايير الموازنة وخططها وسياساتها الفرعية من أجل التنسيق بينها وتقليل أثر التحيز، وحتى لا يكون هناك خلل وعدم تجانس بين خطط وسياسات الإدارة الفرعية والهدف العام للمؤسسة.

وتعد هاته المرحلة مهمة لتحقيق الترابط بين الخطط والسياسات الفرعية لنشاطات المؤسسة وجمعها في خطة واحدة متكاملة ومتوازنة. كما يجب على المؤسسة تحديد وضعية المؤسسة بالنسبة للهدف المراد تحقيقه، وجمع وتحليل معلومات عن العوامل الداخلية والخارجية التي قد تؤثر على نشاط المؤسسة وعلى أهدافها.

ليتم بعد ذلك تحديد الأهداف العامة للمؤسسة، ووضع الإستراتيجيات والسياسات العامة للمؤسسة، فبعد تحديد الأهداف العامة يجب على المؤسسة تحديد الوسائل والأدوات لتحقيق أهدافها.

ليتم بعد ذلك ترجمة أهداف المؤسسة وإستراتيجياتها التي ستعتمد عليها في تحقيق أهدافها إلى خطة مالية.

وفي الأخير يجب وضع الإطار العام للموازنات وذلك من خلال تحديد الأهداف التفصيلية لكل مركز ذو مسؤولية وتقديمها للإدارة العليا للمؤسسة لدراستها وتنسيقها وتشكل في مجملها الإطار العام للموازنات.<sup>2</sup>

### المرحلة الثانية: مرحلة إعداد الميزانية

بعد القيام بعملية تحديد الأهداف الخاصة بالسنة المقبلة يتم القيام بإعداد ميزانيات مبدئية من طرف رؤساء المراكز، كما يطلب منهم تحويل خطط العمل والمعطيات الأساسية التي بحوزتهم إلى قيم محددة،

<sup>1</sup> كحالة جبرائيل، حنان رضوتن حلوة، مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2002، ص 51.

<sup>2</sup> وائل محمد ابراهيم خلف الله، واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركة الصناعية بقطاع غزة، مذكرة قدمت لإستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2007، ص 62.

كتحديد حجم رقم الأعمال، نسب الهامش، حصص السوق ... إلخ، وهنا يأتي الدور الرئيسي لمراقب التسيير والمتمثل في عملية التقييم الشامل لهذه الميزانيات المبدئية، والتأكد من مدى مصداقية الأرقام والقيم التي حددها رؤساء المراكز، إضافة إلى النظر في مدى تناسقها فيما بينها.

كل هذه الإجراءات تتم قبل إرسال هذه الميزانيات إلى الإدارة العليا للتناقش حولها.

وتقوم المؤسسة بإعداد الميزانية التقديرية بمشاركة المشرفين على مراكز المسؤولية في المؤسسة وعلى ضوء الأهداف والإستراتيجيات العامة والخطة طويلة الأجل، وإنطلاقاً من الأهداف التفصيلية. ويتم ذلك وفق الخطوات التالية:

1. تحديد مسؤوليات إعداد الميزانيات وفق الهيكل التنظيمي للمؤسسة وذلك من خلال الأدوار المختلفة للمشاركين في إعداد الميزانيات.

2. تحضير الجدول الزمني لإعداد الميزانيات وذلك بتحديد خطوات العمل الواجب إتباعه.

3. إعداد وتسليم الميزانيات: ويتم إعداد الميزانيات وفق الجدول الزمني مع الإلتزام بالخطة الإستراتيجية والأهداف التفصيلية، ويتم تسليم كل ميزانية إلى مدير إدارة الميزانيات لمراجعتها وتنسيقها مع الميزانيات الأخرى.

4. تجميع الميزانيات وإعداد الميزانية الشاملة.

#### المرحلة الثالثة : مرحلة اعتماد الميزانية

يقوم أعضاء لجنة الموازنة بمناقشة الميزانيات مع المسؤول الذي قام بإعدادها ليتم اتخاذ قرارات تتعلق بالربط والتنسيق بين الميزانيات الفرعية، وإجراء التعديلات اللازمة عليها ليتم اعتمادها وتتضمن هذه المرحلة الخطوات التالية:

1. دراسة الميزانيات التي تم إعدادها من طرف كل مسؤول تنفيذي.

2. عرض الميزانيات ومناقشتها من قبل أعضاء لجنة الموازنة.

3. تعديل الميزانيات بعد مناقشتها تأمر لجنة الموازنة بإجراء تعديلات عليها أو بالموافقة عليها.

4. اعتماد الميزانية بعد الانتهاء من إعدادها والموافقة عليها من طرف لجنة الموازنة، حيث تقدم جميع الموازنات للإدارة العامة في المؤسسة للموافقة عليها واعتمادها.<sup>1</sup>

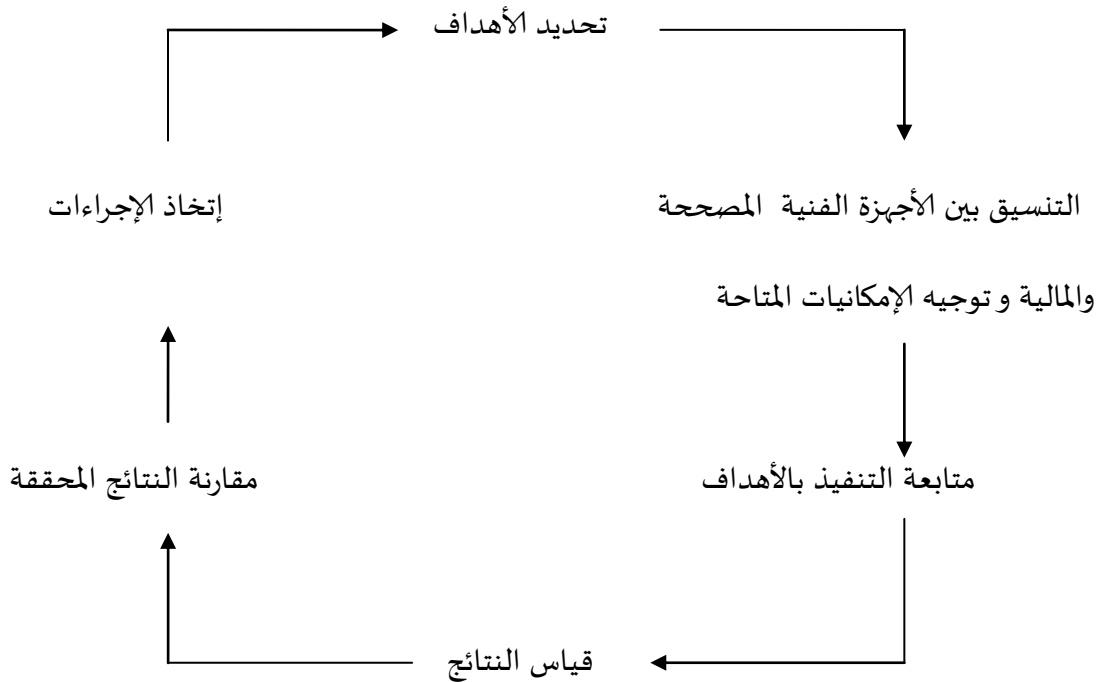
### المبحث الثاني: أهداف ومزايا الميزانية التقديرية

#### المطلب الأول: أهداف الميزانية التقديرية

الموازنة هي أداة للتعبير الكمي والمالي عند هدف معين تسعى إدارة المؤسسة لتحقيقه، وهناك أهداف مختلفة ترغب المؤسسة في تحقيقها مثلا: عائد رأس المال، تحقيق نسبة معينة من الأرباح، زيادة حجم الإنتاج من السلع، رفع الكفاءة، إنتاجية العمل، تخفيض التكاليف.

يمكن التعرف على أهداف الموازنة من خلال بيان دورها في مجال التخطيط والرقابة، حيث أصبح التخطيط والرقابة عملا أساسيا لأي إدارة عملية معاصرة تود تحقيق أهداف أكبر قدر ممكن، ويوضح الشكل التالي دور كل منها بصورة شاملة:

شكل رقم (20 - 2): الدور التخطيطي والرقابي للموازنات



المصدر: راضي محمد سامي، وجدي حجازي حامد، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص13.

<sup>1</sup> محمد سامي راضي ، وجدي حجازي حامد، مرجع سبق ذكره، ص 55.

ويتضح من الشكل السابق الصلة الوثيقة والترابط الكامل بين كل من المحاسبة والإدارة في أداء وظيفتي التخطيط للأعمال أو نشاط المؤسسة ثم الرقابة على تنفيذ هذه الأعمال.

فالتخطيط يحاول دراسة كيفية تحقيق الأهداف من خلال مجموعة متناسقة من العمليات المخططة، بينما تحاول الرقابة المطابقة مع عمليات الأهداف عن طريق تنفيذ الخطط الموضوعة.<sup>1</sup>

### الفرع الأول: الميزانية كأداة للتخطيط

يمكن تقسيم التخطيط إلى تخطيط إستراتيجي وتخطيط وظيفي، فالتخطيط الإستراتيجي تحدد فيه إدارة الأهداف العامة لها والكيفية التي يمكن بموجبها تحقيق هذه الأهداف على ضوء الموارد المتاحة حالياً وفي المستقبل.

أما التخطيط الوظيفي فيهدف إلى تحقيق كفاءة أعلى في بعض النواحي الوظيفية، حيث أنه يتعلق بزيادة الكفاءة الإنتاجية في المؤسسة، ويلاحظ أن التخطيط الإستراتيجي ينطوي على تنبؤات تستند إلى قواعد وأسس لما ستكون عليه الأحداث الإقتصادية في المستقبل، ويجب أن يراعى في هذه الأسس الدقة وتفاوت الآراء حول أهمية الدور التخطيطي للموازنة وينحصر في اتجاهين:

أ- الاتجاه الأول: يقوم على اعتبار أن الميزانية تلعب دوراً بارزاً في مجال التخطيط، حيث أنها تجبر إدارة المؤسسة على التخطيط الشامل لمختلف الأنشطة والموارد المالية في المؤسسة، فاستخدام الميزانية يساعد في الكشف عن المشاكل المتوقعة ودراستها وتحليل أسبابها واقتراح الحلول الملائمة لها، كما أنه في ظل ندرة الموارد الاقتصادية المتاحة لإدارة المؤسسة.

فإن الميزانية غالباً ما تنطوي على إجراءات يتم بمقتضاها تقييم الاستخدامات البديلة للموارد المتاحة واختيار الاستخدام الذي يدير أقصى دخل ممكن، وهو الأمر الذي يعني أن الميزانية باعتبارها خطة اقتصادية فإن إعدادها ينطوي على اختيار البديل من البدائل المتاحة لإدارة المؤسسة للوصول إلى خطة اقتصادية فعالة، كما أنها طريقة هادفة لتجميع الحقائق وتحليلها وتركيبها في شكل برنامج للنمو في المستقبل.

ب- الاتجاه الثاني: يرى أن الميزانية هي مجرد أداة للتعبير المالي عن الخطة الاقتصادية للمؤسسة، وطبقاً لهذا الاتجاه فإن إجراءات الميزانية ستكون متعلقة بتنفيذ خطة اقتصادية معينة. ومن ثم فإن الميزانية وفقاً لهذا الاتجاه بمثابة القنطرة التي تربط بين الخطة وتنفيذها، ويؤكد هذا الاتجاه أن إعداد الخطط الاقتصادية يتطلب دراسات مستقصية للاختيار بين البدائل المتاحة.

<sup>1</sup> سكينه مغيث، شهيرة بعيليش، مذكرة ليسانس، دور الموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير، فرع محاسبة، المركز الجامعي المديّة، ص 130.

كما أن وظيفة التخطيط أعم وأشمل من مجرد إعداد الميزانية والتعبير رقمياً عما تم التوصل إليه من خطط، ويقوم هذا الاتجاه على اعتبارها بمثابة خطة تستند إلى التنبؤ بالأحداث الاقتصادية المستقبلية ويعد هذا التنبؤ أحد الأركان الرئيسية لعملية التخطيط ويلاحظ أن الموازنات تخدم وظيفة التخطيط عن طريق:<sup>1</sup>

- 1- تحديد الأهداف في صورة كمية.
- 2- توضيح القروض التي تقوم عليها هذه الأهداف (دراسة التنبؤات).
- 3- المفاضلة بين البدائل المتاحة والتنسيق بين الإمكانيات المتاحة والأهداف (تجميع الموارد).
- 4- وضع أنماط أو معدلات للأداء (تحديد المعايير).
- 5- تحديد الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف والتنسيق بينهما (تحديد خطط وسياسات العمل).

### الفرع الثاني : الميزانية كأداة للرقابة

مما لا شك فيه أن التخطيط والرقابة وجهان لعملة واحدة، وأنه لا رقابة بدون تخطيط لأن الرقابة وظيفة إدارية تهدف إلى التأكد من تحقيق الأهداف وذلك بمتابعة تنفيذها ومقارنة النتائج الفعلية بالمتنبأ بها، ولا تقل أهمية الدور الذي تلعبه الموازنات في مجال الرقابة عن دورها في مجال التخطيط حيث أنها تخدم كأداة لتقييم أداء مختلف الأنشطة في المؤسسة، وتعتبر الميزانية أداة للرقابة من خلال اشتغالها على معايير ومقاييس كمية لأداء مختلف الأنشطة مما يمكن معه تقييم هذا الأداء.

وبناء عليه فإن الرقابة تنطوي على قياس فعلي لمختلف الأنشطة ومقارنته بمستويات الأداء المخطط تمهيدا لاكتشاف انحرافات الأداء وتحليل أسبابها والمسؤولين عنها لاتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة.

وتلعب الميزانية دورا فعالا في تدعيم عملية الرقابة وذلك من خلال إسهامها في تحقيق الآتي:

1- منع الإسراف في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة والتي تتسم بالندرة.

2- التركيز على النواحي ذات الأهمية النسبية الكبيرة.

<sup>1</sup> سكيبة مخيتش، شهيرة بعيليش، مرجع سبق ذكره، ص 30.

3- تلاقي العديد من الأسباب المؤدية إلى انحرافات الأداء ، إذ أن استخدامها يحث الإدارة على التفكير مقدما فيما يجب عمله ومتى وأين يتم عمله والمسؤولين عنه مما يتيح فرصة الاكتشاف المبكر للعناصر التي تؤثر على مستقبل النشاط والأهداف.

### المطلب الثاني: الاعتبارات السلوكية في الميزانية التقديرية

اهتمت الأبحاث والدراسات المحاسبية في السنوات الأخيرة بالجوانب السلوكية المتعلقة باستخدام الميزانية التقديرية، وعليه فإن سلوك العمال يهدف إلى تحقيق هدفين غالبا ما يكونا غير متوافقان هما:

\* تحقيق أهداف عامة للمؤسسة.

\* إشباع حاجات شخصية.

وسنتعرض فيما يلي للمشاكل السلوكية الناتجة عن عدم توافق الهدفين السابقين:<sup>1</sup>

1- الضغوط غير المرغوب فيها: إن الميزانية التقديرية هي أساس لتقييم الأداء بوضع خطة مقدمة لما هو مطلوب من العاملين بدلا من الانتظار حتى نهاية الفترة، واكتشاف أن أداء العاملين كان أقل مما كان متوقع منهم، في هذه الحالة تقوم المستويات الإدارية العليا بالضغط على العمال ويترتب عن هذا انتشار جو عدم الثقة بين العاملين مما يؤدي إلى نمو ضعيف للمؤسسة على المدى الطويل.

2- المجموعات: بينت الدراسات التي أجريت في هذا الميدان بأن الأفراد يتجهون نحو تكوين مجموعات يواجهون بها الضغوط الواقعة عليهم من المستويات الإدارية العليا، حيث يجدون نوعا من الطمأنينة في هذه المجموعات. وتستغل الإدارة هذه المجموعات في تحقيق أهدافها إلا أنها غالبا ما تكون سببا للاحتكاكات كما أن مديري الإدارات في المؤسسة يوجهون اللوم عند انحراف مستوى أداء إداراتهم إلى الإدارات الأخرى وينتج عن سلوك هؤلاء المديرين أيضا الاحتكاك بين الإدارات.

3- التركيز على الإدارات: الميزانية التقديرية أداة للرقابة على مراكز المسؤولية وهذا ما يؤدي بالمسؤولين على هذه المراكز الاهتمام بإدارتهم الفردية وبالتالي اتخاذ القرارات التي تكون في صالح إدارات معينة دون أن تكون مفيدة للمؤسسة ككل، وقد قام "ستدري وبيكروجرين" ببحث مشكلة توافق أهداف المؤسسة وأهداف

<sup>1</sup> -H-DAVASSE ,G.LANGOIS ,comptabilité de gestion prévisionnel ,édition foucher ,paris,1999 ,p15.

العمال، وأنه يمكن أن يحقق العمال مستويات أفضل في الأداء إذا كان هناك ترابط بين الميزانية ومستوى التوقع للعمال.

ومن الدراسة تبين أنه من الأفضل أن يتم إعداد الميزانية من أسفل لأعلى حيث أن مشاركة العمال في إعداد موازنتهم يساعد كثيرا على وضع تقديرات مناسبة وقابلة للتحقيق، مما يشجع العاملين على بذل كافة الجهود اللازمة لتحقيق ما جاء بتلك الموازنات التي اشتركوا في إعدادها.

إضافة إلى هذه الدراسة المتعلقة بالجوانب السلوكية للأفراد فقد قام "ارجي ريس" بدراسة أوضحت بأن العمال يعتبرون اشتراكهم في إعداد الموازنات التقديرية ما هي إلا وسيلة تستعملها الإدارة من أجل استغلالهم وأن مبدأ "صوريو" ليس حقيقيا، وهذا ما يؤدي إلى فشل اشتراك العمال في إعداد الموازنات.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: مزايا وحدود الانتفاع من نظام الميزانية التقديرية

يعتبر التخطيط أحد العناصر الهامة لنجاح إدارة أي مؤسسة، فالتخطيط هو العملية التي تحدد الأهداف المطلوب تحقيقها خلال فترة قادمة، وما هي الوسائل التي تحقق تلك الأهداف، ويعتبر التخطيط المالي باستخدام الميزانية التقديرية أحد الوسائل التي تحقق أهداف الإدارة كما تساعدها على تحقيق وظائفها الرئيسية غير أن هناك مزايا أخرى لاستخدام نظام الموازنات، كما أن هناك عراقيل تعيق قيام هذا النظام على أساس سليم.<sup>2</sup>

### الفرع الأول: مزايا تطبيق نظام الميزانية في المؤسسة

إن لهذا النظام مقومات ومزايا أخرى إلى جانب الخدمات التي يقدمها للإدارة كما ذكرنا سابقا وتتمثل هذه المزايا فيما يلي:<sup>3</sup>

- إلزام الإدارة على التخطيط لبرامجها على أساس سليم بالنسبة للموارد والأجور والمصاريف.

- إشراك جميع أفراد الإدارة في وضع أهداف المؤسسة.

- التزام كل فرد من أفراد الإدارة بوضع خطط تتناسب مع خطط الأقسام الأخرى.

<sup>1</sup> - محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص 17- 18.

<sup>2</sup> - JEAN.FRANCOIS PIFFANT, contrôle de gestion , 2ed du nord ,paris,2001 , p70.

<sup>3</sup> - سكيينة مخيتش، شهبيرة بعيليش، مرجع سبق ذكره، ص 35.

\_التزام الإدارة بدراسة أسواقها ومنتجاتها مما يساعد على إكتشاف الوسائل التي توسع مجال نشاط المؤسسة .

\_تسهيل الحصول على الائتمان من البنوك.

\_ متابعة أوجه نشاط المؤسسة بالبحث عن مدى التقدم في تنفيذ الخطة.

\_ يمثل أسلوب الموازنات قوة تعمل على المحافظة على أموال المؤسسة لأنه ينظم حجم المدفوعات في حدود الإيرادات .

\_يلزم الإدارة على الدراسة والبرمجة من أجل استعمالها للجانب الأكثر اقتصادا لليد العاملة والمواد الاولية والمواد الأخرى.

\_ المساعدة على وضع سياسات واضحة مقدما.

\_ الوقوف على مدى تحقيق الأهداف الموضوعة.

\_ أنه الوسيلة الوحيدة التي تبين مقدما كمية المبالغ التمويلية اللازمة ومتى تم الحاجة إليها.

\_ تحديد المسؤولية لكل مستوى من مستويات الإدارة وكل فرد من أفرادها وتحديد مراكز السلطة تبعاً لذلك .

\_إلزام جميع المستويات الإدارية بالمحافظة على المواعيد وأخذ جميع العوامل في الاعتبار قبل اتخاذ القرارات

الإدارية . وبذكر المزايا فحتماً هناك نقائص تؤدي إلى ضعف نظام الموازنات التقديرية في المؤسسة نذكر منها:

\* عدم كفاية المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية في المؤسسة.

\* عدم التنسيق بين المراكز المختلفة مثلاً: بين المخزون السلعي والإنتاج

\* مساعدة غير كافية من طرف الإدارة أي انعدام روح التعاون بين المستويات الإدارية.

\* السرعة في تطبيق نظام الموازنات التقديرية.

\* عدم القدرة على تحليل النتائج وإستقصاء أسباب الاختلافات والانحرافات.

\* عدم تبسيط الإجراءات الإدارية وعدم مراعاة القدرة المالية للمؤسسة.

\* عدم كفاية الدراسات الخاصة بالأسواق وحالة الطلب وأذواق المستهلكين.

### الفرع الثاني: حدود الانتفاع من نظام الميزانية التقديرية

إن نظام الموازنات التقديرية هو أداة تستعملها الإدارة لمساعدتها في مجال اتخاذ القرارات، ولكن لا يمكن اعتباره بأنه العلاج الكامل لكل نواحي النقص في التسيير، وذلك لأن هذا النظام يجب أن يستعمل في نطاق حدود معينة وذلك للأسباب التالية:

1- الميزانية التقديرية تعد على أساس تقديري، فقوة أو ضعف البرنامج المعد للميزانية التقديرية يتوقف إلى حد كبير على صحة هذه التقديرات التي تبنى على الحقائق والبيانات التي يمكن الحصول عليها، كما أن هذه التقديرات يتم الوصول إليها عن طريق دراسة عوامل مختلفة بعضها داخل المؤسسة والبعض الآخر خارجها.

2- يجب متابعة دراسة الموازنة التقديرية باستمرار وتعديلها يجعلها متفقة مع الظروف المتغيرة بسبب التحسينات الفنية المستمرة على الإنتاج أو التغيرات في الطلب مثلا.

3- إن تنفيذ برنامج الميزانية لا يمكن أن يحدث آليا دون إشراف جميع المستويات الإدارية، فالتخطيط لا يكون فعالا إلا إذا بذل المسؤولون عن تنفيذ هذه الخطط جهودا مستمرة نحو تحقيق الأهداف التي وضعت من أجلها هذه الخطط ويجب على الإدارة في جميع مستوياتها ورؤساء الأقسام أن يتعاونوا ويساهموا في البرنامج المعد وأن يشعروا بالمسؤولية عند تحقيق أو تحسين الأهداف المبنية في الموازنة.

4- إن الموازنة التقديرية لا تحل محل الإدارة العليا أو الإدارة التنفيذية ولكنها فقط أداة من الأدوات التي تعاون الإدارة على تنمية أعمال المؤسسة في جميع أوجه النشاط المختلفة عن طريق التخطيط والرقابة.

### المبحث الثالث: الرقابة على الميزانية التقديرية

استخدمت الميزانية كأداة للرقابة لأول مرة سنة 1912، وتعتبر نقطة النهاية لعملية التخطيط ونقطة البداية لعملية الرقابة، إن أساس مراقبة الموازنات يتمثل في حساب الانحرافات بين الأهداف والتحقيقات، والبحث عن أسباب هذه الانحرافات ( الحجم، الأسعار، المزيج، المردودية ) والمسؤولون عنها أشخاص أم أقسام، وهذا مايسمح لنا بمعرفة مدى التقدم في تحقيق الأهداف والتصرف في الوقت المناسب تجاه الأحداث غير المرغوب فيها وكذلك تقييم الأداء وتحسين قواعد التنبؤ وجودة الإختيارات الإستراتيجية.

## المطلب الأول: أهمية الرقابة باستخدام الميزانية التقديرية وأهدافها

## الفرع الأول: أهمية الرقابة

هي عملية متابعة تنفيذ الخطط والأهداف الموضوعية، واستخدام الميزانيات التقديرية كأداة للرقابة والتأكد من الالتزام بالأهداف والسياسات الموضوعية مقدما.<sup>1</sup>

تعتبر عملية مراقبة الموازنات جد مهمة داخل المؤسسة لأنها توفر المعلومات الضرورية لكل من:

. المسؤولين الماليين الذين يجب أن تكون لديهم أرقام بالقيمة.

. المسيرين الذين يحتاجون إلى عرض مختلف أنشطتهم.

. العاملين الذين يلتزمون بأهداف المبيعات ومهمة الاستعمال الأفضل للمواد المالية، ونتيجة لإستعمال أداة الموازنة فهم مضطرون لتفهم الآثار المالية، الاختيارات التقنية وتوفير لغة مشتركة أساسية من أجل أداء وحياء المؤسسة.<sup>2</sup>

ومما لا شك بأن الميزانيات التي تساهم في إعدادها كافة إدارات وأقسام المنشأة لا تعتبر غاية في حد ذاتها، ولم يتم تحضيرها لكي تستفيد منها الإدارة العليا فقط بل هي وسيلة وأداة تساعد على توجيه أداء المنشأة نحو تحقيق أهدافها المسطرة والمرغوب فيها.<sup>3</sup>

وبما أن مراقبة الموازنات تتركز أكثر على حساب الانحرافات فإن ذلك يسمح بما يلي:

. التحفيز من خلال جعل مراقبة الموازنات ممكنة عن طريق إعداد تقديرات التكاليف.

. تقييم سريع للتدفقات المادية وبالتالي إعداد سريع للنتيجة التي نريد تقييمها في نهاية الشهر.

. التحكم انطلاقا من تحليل الانحرافات وتحديد أسبابها لإتخاذ الإجراءات التصحيحية.

وتبقى أهمية مراقبة الموازنات محدودة ما لم تحترم الشروط التالية:

1. التقاط وإظهار الانحرافات بمجرد وجودها.

<sup>1</sup> ناصر دادي، معزوي ليندة، لهواسي هجيرة، مراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية (حالة البنوك)، دار المحمدية العامة، الجزائر، طبعة 2003-2004، ص 49.

<sup>2</sup> H.Bouquin, le contrôle de gestion , 7eme édition , Gestion PUF ,Paris , 2006 , P444.

<sup>3</sup> راضي محمد سامي، وجدي حجازي حامد، مرجع سبق ذكره، ص 281.

2. التعرف على اسباب الإنحرافات، وهذا يتطلب وجود عدد من الإنحرافات تعدد الفرضيات المقدرة، فمثلا إذا استندت موازنة المبيعات الى أهداف سعر البيع، الخصومات، آجال الإستحقاق، الكميات، المزيج بين المنتوجات والأسواق أو الزبائن، فإن متابعة الإنحرافات يجب ان تكون على أساس كل هذه المؤشرات .
3. إظهار الإنحرافات في المكان الذي تكون فيه المسؤولية حق يستطيع المسؤول المخطط المحاسبي يتماشى وطبيعة المنظمة فتشغيل النظام المحاسبي يؤدي في حد ذاته إلى إجراءات صلبة معقدة وبالتالي احتمال ظهور من وقت إلى آخر انحرافات ليس لها مسؤولين، وهذا يستدعي وضع مبدأ المناقشة المستمرة والمنظمة لإنحرافات بين المسؤولين العاملين والمستويات العليا وبحضور مراقب التسيير ويجب أن تتضمن هذه المناقشات الإستعمال الفعلي لأنظمة المتابعة وإلغاء الآثار السلبية للتقييم الميكانيكي للأداء كما يجب الخروج بـ:

- قرارات تصحيحية .

- تعبير رقمي عن النتائج المنتظرة بشكل يسمح بالرقابة اللاحقة .

- تقييم التوقعات المستقبلية للإنحرافات الملاحظة .<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: أهداف الرقابة باستخدام الميزانية التقديرية

تهدف الرقابة باستخدام الميزانية إلى تحقيق مايلي :

- التأكد من تحقيق الأهداف الاستراتيجية والسياسات الموضوعية من قبل إدارة المنشأة.

- إقامة نقاط رقابة ذاتية داخل المنشأة.

- الرقابة على الإيرادات: على الرغم من صعوبة التحكم في الإيرادات بشكل كامل من قبل المنشأة إلا أن إجراء المقارنات بين النتائج الفعلية والنتائج المقدرة يمكن أن يوجه إنذارات بوجود منافسين جدد أو خسارة نقاط بيع وتوزيع .... الخ .

- الرقابة على المصاريف: عناصر المصاريف تعتبر أكثر عرضة للانحراف عن التقديرات الموضوعية مقارنة بغيرها من العناصر هذا فضلا على أنها قابلة للتحكم فيها بشكل كبير من داخل المنشأة (عكس الإيرادات) فإن الميزانية تساعد على احكام الرقابة على المصروفات .

<sup>1</sup> نعيمة يحيوي، مرجع سبق ذكره، ص 232-233.

- الرقابة على نتائج الأعمال: يلخص بيان نتائج أعمال الإيرادات والمصاريف الفعلية للمنشأة وعليه فإن أي مشاكل وانحرافات في أي من عناصر الإيرادات والمصاريف ستنعكس حتماً على نتائج الأعمال، ويمكن للميزانية من خلال تقارير الأداء أن تبرز هذه الانحرافات وأسبابها وعلاقتها النسبية ببعضها البعض.

- الرقابة على المركز المالي: إعداد ميزانية المركز المالي بشكل مفصل، ومقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة، يمكن المؤسسة من أن تكتشف العديد من المشاكل التي تواجهها وأسبابها، ويوفر الأساس لاتخاذ القرارات التصحيحية في شأنها.

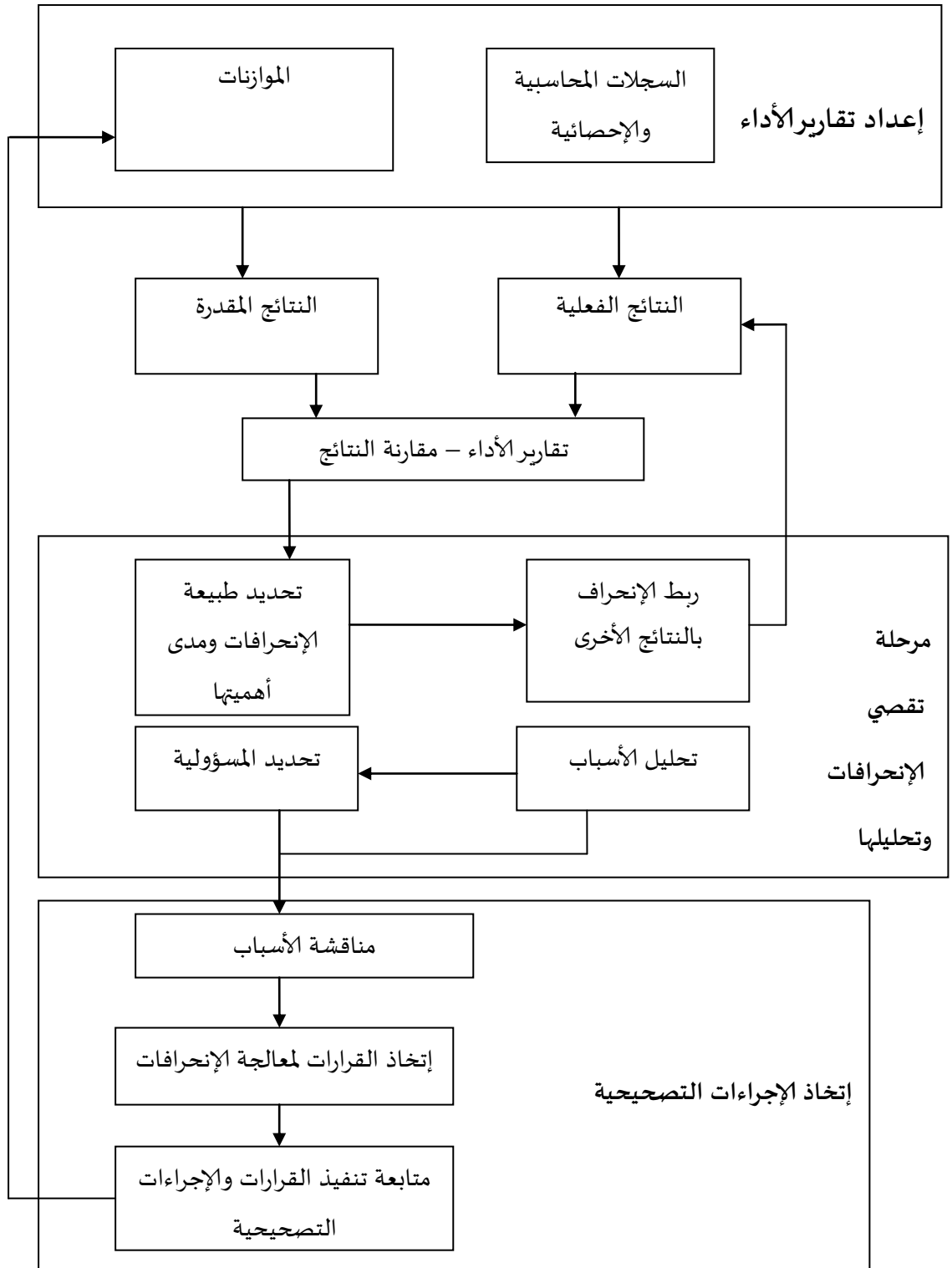
- الرقابة على التدفق النقدي: يمكن أن تؤدي المشاكل والصعوبات التي تؤثر على التدفق النقدي إلى تطورات سلبية معينة كأنها في المبيعات مثلاً.

ومما لا شك أن مقارنة التدفق النقدي المقدر يحقق رقابة دائمة ومستمرة على معدل وتوقيت التدفقات النقدية، كما يؤدي إلى إيجاد إشارات تحذيرية باحتمالات معينة نتيجة قيام المنشأة بممارسة نشاطات تفوق ما يسمح به التمويل المتاح لها ... الخ.

#### المطلب الثاني : دورة الرقابة باستخدام الميزانية

تمر عملية الرقابة باستخدام الميزانية بثلاث مراحل رئيسية كما هو موضح في الشكل التالي:

شكل رقم (30 - 3): مراحل عملية الرقابة باستخدام الموازنات .



المصدر: راضي محمد سامي، وجدي حجازي حامد، مرجع سبق ذكره، ص 280.

## 1- مرحلة إعداد تقارير الأداء وتحديد الانحرافات:

تنطوي هذه المرحلة على مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المقدرة الظاهرة في الموازنات المختلفة، وأسباب الانحرافات لكل عنصر من العناصر سواء أكانت هذه ايجابية أم سلبية وذلك وفقا للمعادلة التالية:

$$\text{الانحرافات} = \text{النتائج المقدرة} - \text{النتائج الفعلية}$$

في هذه المرحلة يتم إعداد تقارير الأداء، وهي الأداة التي يتم استخدامها لحصر الانحرافات، على أساس شهري واتباع نموذج موحد لجميع الأنشطة والوحدات الإدارية على مدار السنة. ويختلف تصميم تقارير الأداء باختلاف المنشآت وأنشطتها وأساليب الإدارة فيها.

غير أنه يمكن الارتكان إلى مجموعة من الضوابط الواجب توافرها في تقارير الأداء وهي:

- أ- أن تتبع هيكل التنظيم الإداري للمنشأة ومستوى الرقابة المطلوب فيها.
- وهذا يعني أن يكون هناك تقرير أداء مفصل لكل مركز مسؤولية على حدة، بدءاً بالمستويات الدنيا، إلى أن يصب في تقارير ملخصة ترفع إلى المستويات العليا.
- ب- أن تغطي كافة أوجه النشاط في المنشأة.
- ج- أن تتضمن مقارنة بين النتائج الفعلية المحققة وتلك المقدرة في الميزانية، مع احتساب الانحرافات، وذلك لكل شهر ومن بداية السنة ولتاريخه.
- د- أن تتلاءم طريقة عرض المعلومات فيها وتفصيلها مع متطلبات المستخدم الرئيسي، الأمر الذي يعني أن يلبي التقرير احتياجات مستخدمة على صعيد التقييم واتخاذ القرارات، والتي تختلف باختلاف المستوى الإداري للمستخدم وطبيعة مسؤوليته عن النشاط موضوع التقرير.
- هـ- أن تتضمن مساحة مخصصة للملاحظات، حيث يتم تسجيل المعلومات المتعلقة بالانحرافات وأسبابها وإمكانية تصحيحها أو إعادة النظر في التقديرات أو غيرها من الأمور.
- و- أن تكون منتظمة ومتعلقة بفترة زمنية قصيرة (شهر كحد أدنى)، علماً بأن وجود بعض المشاكل قد يتطلب إعداد تقارير أسبوعية، وأحياناً يومية.
- ز- أن يتم إعدادها في الأوقات المقررة لها وفي الوقت المناسب، وذلك لتمكين من اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة، فيما لو اقتضى الأمر ذلك.

## 2- مرحلة دراسة الإنحرافات:

ويتم في هذه المرحلة دراسة كل انحراف بهدف تحديد مدى أهميته وأسبابه والمسئولين عنه، حيث يتم البدء بالأرقام الإجمالية، ثم يتم التوجه لتحليل الإنحرافات التفصيلية لكل العناصر المكونة للأرقام الإجمالية، وتتطلب هذه المرحلة:

أ- تحديد طبيعة الإنحرافات ومدى أهميتها.

ب- ربط الإنحراف بالنتائج الأخرى، ومقارنة الإتجاه فيما بينها.

ج- تقصي الأسباب التي أدت إلى هذا الإنحراف، وتحليلها بما قد يتطلبه ذلك من الحصول على معلومات إضافية تفصيلية عن النتائج الفعلية والنتائج المقدرة، أو الرجوع إلى تقارير أداء أخرى لربط الإنحراف بالنتائج الأخرى.

## 3- مرحلة معالجة الإنحرافات:

وفي هذه المرحلة يتم مناقشة الأسباب التي أدت إلى وجود الإنحراف، واتخاذ القرارات والخطوات التنفيذية لمعالجة الانحراف ومنع تكرارها، ويتطلب ذلك:

أ- مناقشة الأسباب التي أدت إلى الانحرافات مع المسؤولين المباشرين عن هذه الإنحرافات سواء أكان ذلك من خلال مطالبتهم بتقديم تفسيرات خطية للإنحرافات الهامة المسجلة، أو من خلال الإجتماع معهم مباشرة لمناقشة هذه الإنحرافات، سواء كانت إنحرافات إيجابية أو سلبية.

ب- إتخاذ القرارات في شأن الخطوات الواجب إتباعها لمعالجة الإنحرافات، وتحديد الطرق والوسائل التي تعالج وتصحح الأوضاع غير المرضية وتمنع تكرارها في المستقبل.

ج- متابعة تنفيذ القرارات والإجراءات التصحيحية، وقد يشمل ذلك:

- القيام بدراسة وأبحاث تفصيلية لتحديد مجالات تطوير وتحسين الأوضاع.

- التأكد من مدى واقعية الأهداف الموضوعية سابقا، وبالتالي قابليتها للتحقق.

- تعديل الإستراتيجيات والأنظمة والإجراءات إذا تطلب الأمر ذلك.

- إعادة النظر في الميزانية الموضوعية إذا ما كانت هناك ضرورة لذلك.

- التنويه بالمسئولين عن مستوى الأداء المرتفع، ومكافأتهم.

- نقل ما أمكن من الأساليب والتقنيات التي نجحت في وحدة إدارية معينة إلى وحدات إدارية أخرى في المنشأة<sup>1</sup>

### المطلب الثالث : أساليب الرقابة على الميزانية

تختلف الأساليب الفنية للرقابة باختلاف المستويات الادارية التي تمارسها، وأهم الاعتبارات التي يتعين توافرها في الأساليب الرقابية ملائمتها لطبيعة العمل داخل المؤسسة وتوافقها مع المستوى الاداري الذي يمارسها وأن تساعد في اكتشاف الفروق في الوقت المناسب حتى يتم اتخاذ الاجراءات التصحيحية والفعالة، بالإضافة إلى انه يجب أن تكون أساليب الرقابة اقتصادية وإن تظل صالحة للعمل في حالة تغيير الظروف أو الخطط وأن تتميز بالمرونة.

وتتم الرقابة عن طريق القيام بعمل ايجابي يضمن الاستفادة من أخطاء الماضي ومنع حدوثها في المستقبل، وتنطوي أساليب الرقابة على الوسائل التي يمكن اتباعها لإظهار الحاجة إلى القيام بعمل إيجابي، والطرق البديلة المتاحة للقيام بهذا العمل، وتمكن من اختيار أفضلها للقيام بالعمل المرغوب في الوقت المطلوب ويمكن التمييز بين أسلوبين رئيسيين للرقابة:

- الرقابة عن طريق الميزانية التخطيطية .

- الرقابة عن طريق التكاليف المعيارية .

### الفرع الأول: الرقابة عن طريق الميزانية التخطيطية

الميزانية التخطيطية تعتبر أداة فعالة لتحقيق الرقابة عن طريق مساعدة للادارة في القيام بالتخطيط، فهي تمكن الادارة من التنسيق بين التخطيط والأهداف المختلفة ودمجها جميعا في خطة واحدة، وتستطيع الادارة أن تحقق عن طريقها وظيفة الرقابة بإعداد التقارير الرقابية اللازمة لمقارنة النتائج الفعلية بالخطط الموضوعية وتحديد الفروق والانحرافات ثم دراستها وتحليلها.

ولكي تتحقق الإستفادة الكاملة من الميزانية التخطيطية يجب أن يستهدف إعدادها تلبية احتياجات الادارة العلمية وظائفها عن طريق بحث علاقة الميزانية التخطيطية بأهم الوظائف الادارية المرتبطة بها وهي التخطيط والتنسيق والرقابة.

وعند ممارسة الرقابة عن طريق الميزانية التخطيطية يجب الاهتمام بإعداد التقارير الدورية عن الأداء الفعلي ومقارنته بها لتبيان الفروقات، وتحديد ما إذا كانت إدارية أو غير إدارية، وعلى ضوء البيانات الموضحة لهذه

<sup>1</sup> راضي محمد سامي، وجدي حجازي حامد، مرجع سبق ذكره، ص 281-288.

التقارير يجب أن يتم تقييم الجهود المبذولة خلال الفترة السابقة لمعرفة الإجراءات التصحيحية التي اتخذت لتفادي هذه الفروق وتجنب حدوثها في المستقبل.

بالإضافة إلى ما سبق فمن الضروري توسيع المفهوم التقليدي لرقابة الميزانية التخطيطية إلى مفهوم أوسع تراعي فيه عوامل الإنسانية التي ترتبط بالأشخاص الذين يتأثرون بها . ويعاب على المفهوم التقليدي عجزه عن تصوير بطريقة مكتملة عملية الرقابة عن طريق الموازنات، فهو يقف عند اعتبارها عملية آلية ولا يراعي فيها أي اعتبار من الاعتبارات السلوكية.

### الفرع الثاني: الرقابة عن طريق التكاليف المعيارية

لا شك في أن إخضاع عناصر التكاليف للسيطرة الكاملة بما يكفل وصولها الى أدنى مستوى ممكن هو أقرب الطرق إلى زيادة الكفاءة الإنتاجية، ولكي يمكن الحكم السليم على كفاءة الأداء فان أنسب أسلوب لذلك هو فرض رقابة فعالة، وهذا يستلزم وضع مقاييس لما يجب أن يكون عليه الأداء.

ولأغراض الرقابة على الأداء يتطلب الأمر الإستعانة بأسلوب التكاليف المعيارية، حيث تكون الرقابة عن طريق وضع معايير بحيث يمكن قياس النتائج الفعلية التي تم تحقيقها على المعايير الموضوعية وذلك بهدف إستنتاج الفروق والانحرافات لتكون مؤشرا للحكم على كفاءة الأداء من ناحية وكفاءة التخطيط من ناحية أخرى.

وتنقسم المعايير من حيث ما يتضمنه كل منها من علاقة بين المدخلات والمخرجات الى ثلاثة أقسام هي:

\* إنحراف على المبيعات.

\* معايير الأجور المباشرة.

\* معايير المصاريف غير المباشرة.

كما تنقسم المعايير من حيث تحليلاتها الرئيسية إلى:<sup>1</sup>

1- **معايير السعر:** حيث أن أسعار عوامل الإنتاج تختلف من فترة إلى أخرى تبعا لدرجة المنافسة والتدخل الحكومي، لذلك فإن معايير السعر لا تدعوا لأن تكون تقديرات وتوقعات يرجى تحقيقها وبالتالي فإن إختلاف الأسعار الفعلية عن المعايير المحددة قد لا يخرج عن كونه راجعا إلى عوامل عدم التأكد التي دائما ما تصاحب أية توقعات يتم إتخاذها عن المستقبل أو عدم دقة التوقعات الخاصة بالمستقبل أو عدم إمكانية حصر كل الظروف التي يحتمل أن تكون لها تأثير على الأسعار في المستقبل وقت تحديد المعيار.

<sup>1</sup> أبو طالب يعي محمد، نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، دار المسيرة للنشر والتوزيع، مصر، ص 178- 179- 180.

2. معايير كمية: تتحدد نتيجة للدراسات الهندسية والفنية المخصصة في هذا الشأن لذلك فهي تتطلب إجراء التجارب المناسبة في ظل ظروف التشغيل الملائمة، كما قد تعتمد إلى حد ما على دراسة كل من الإدارة الهندسية وإدارة الإنتاج وإدارة التكاليف.

والمعايير الكمية أكثر دقة من معايير السعر وترجع فروقها عن الأداء الفعلي إلى عوامل عدم الكفاءة والإشراف في حالة الفروق السالبة وإلى عوامل زيادة الكفاءة في حالة الفروق الإيجابية. ويتعين أن تتوافر الخصائص التالية في المعيار:<sup>1</sup>

- أن يمثل ما يمكن تحقيقه في ضوء الإمكانيات المتاحة، فلا ينبغي أن يعبر المعيار عن التكلفة التي تمثل أعلى مستوى حيث يفترض أفضل ظروف للعمل خالية من ظروف الأعطال العادية، إن الأمر يتطلب دائما أن يؤخذ فالاعتبار إمكانية الوصول الى المعيار وهذا لا يتحقق إلا إذا أخذ في الحسبان الضياع العادي سواء كان متعلقا بالمواد أو اليد العاملة أو التسهيلات الخاصة بالطاقة.
- أن يكون المعيار مقبولا من قبل المنفذين ويكون محل ثقة منهم حتى يتقبلوا الفروق ويعترفوا بالمسببات التي تظهر بعد التحليل، ويتطلب ذلك أن يتم وضع المعيار بأسلوب علمي وفي ضوء الخبرة السابقة وليس على أساس التقدير الشخصي مع الأخذ في الإعتبار كل المواصفات الفنية والهندسية ودراسة الوقت والحركة.
- أن يكون المعيار واضحا ومفهوما من قبل جميع المنفذين بحيث يمكن إجراء القياس بسهولة لتحديد الفروق.
- اذن في مجال الرقابة على التكاليف يجب تحديد عناصر أخرى لا تخضع لرقابة كل مسؤول له سلطة إتخاذ القرارات، وبالتالي هناك عناصر تخضع للرقابة وعناصر أخرى لا تخضع للرقابة بالنسبة إلى كل مسؤول إداري.

ويلاحظ أن مؤشرات تحديد عناصر التكاليف التي تخضع للرقابة تأخذ في عين الاعتبار إيجاد الدافع لدى المسؤولين في مراكز المسؤولية المختلفة للعمل بطريقة أكثر إفادة للمؤسسة كوحدة واحدة. وعليه فإن تحليل الإنحرافات يتم وفقا للأسلوبين الرئيسيين للرقابة اللتان سبق ذكرهما ( الميزانية التخطيطية والتكاليف المعيارية ).

<sup>1</sup> محمد محمد الجزار، الرقابة على التكاليف، مكتبة عين الشمس، 1971، ص 40.

## خلاصة الفصل:

وعلى أساس ما سبق يمكن أن نستخلص أن الوصول إلى إعداد وثائق مثل الميزانيات بالإعتماد على الموازنة التقديرية سيمكن المؤسسة من إتخاذ قرارات جد هامة تتعلق أساسا بتحقيق الغايات الإستراتيجية ذلك نظرا لما تقدمه من خدمات رئيسية متمثلة في التخطيط، التنسيق، الرقابة وإتخاذ القرارات.

وتتمثل هذه القرارات في قرارات الإستثمار والتمويل، حيث تتضمن الأولى المفاضلة بين البدائل المتاحة من المشاريع الإستثمارية وإختيار أفضلها والتي تحقق أعلى مردودية لها وأقل خطر، أما الثانية فتتضمن تحديد طرق التمويل وأنسب مصادرها.

فنظام الموازنة يعد نظاما متكاملأ يزود الإدارة بالبيانات والتقارير التي تمكنها من تخطيط، متابعة ومراقبة عملياتها بكل كفاءة وإتخاذ القرارات السليمة في الأوقات المناسبة.

# الفصل الثاني

الأداء المالي وعلاقته بتسيير الميزانية

## مقدمة الفصل:

إن الهدف الأساسي من وجود الأداء الوظيفي للمؤسسة الإقتصادية هو البقاء في طريق الربح والنمو، ولتجسيد ذلك لابد من إيجاد قالب تنظيمي يضمن التوزيع المتناسق بين الأدوار والوظائف داخل المؤسسة بصفة منتظمة ومتكاملة، وكذا يجب تبني نمط تسيير إستراتيجي يتصف بالفعالية والكفاءة .

وفي هذا المجال يأتي دور الأداء المالي داخل المؤسسة الإقتصادية وهي وظيفة في غاية الأهمية والحساسية كونها تمثل العصب الأساسي في المؤسسة بحيث يعود إليها الدور الأساسي في مواجهة المنافسة أو التصدي لأي مستجدات جراء تأثير المحيط الخارجي .

وهذا من خلال مختلف عملياته التي تتركز على الاحتياجات المالية اليومية للمؤسسة والبحث في المصادر التمويلية بالكمية المناسبة والتكلفة الملائمة والسهر على إنفاقها بالطريقة الأحسن، وكذا مشاركة الإدارة العليا في قراراتها الخاصة منها قرارات اختيار الاستثمارات وتمويلها، وفيما يخص لجوئها إلى القروض وذلك باستخدام جل الطرق والأدوات المتاحة لها من التحليل، التنبؤات والتخطيط ...

وسنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى:

- المبحث الأول: موجز حول الأداء المالي للمؤسسة .
- المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي .
- المبحث الثالث: تقييم الأداء المالي بواسطة تسيير الميزانية.

## المبحث الأول: موجز حول الأداء المالي للمؤسسة

## المطلب الأول: مفاهيم حول الأداء المالي

لغة: إن أصل كلمة الأداء المالي ينحدر إلى اللغة اللاتينية أين توجد كلمة perform are والتي تعني إعطاء الشكل وذلك بأسلوب كلي لشيء ما، وبعدها اشتقت منها اللغة الإنجليزية لفظة performance وأعطتها معناها ويرى بعض الباحثين فيه ما يلي: " أداء مركز ومسؤولية ما يعني الفعالية والإنتاجية التي يبلغ بهما هذا المركز الأهداف التي قبلها الفعالية التي تحدد مستوى تحقق الأهداف <sup>1</sup>.

اصطلاحاً: هو الزيادة في رقم الأعمال، ولقد تعددت مفاهيم مصطلح الأداء performance حسب تعدد استخداماته بالنسبة لمدير المنشأة الأداء يعني المردودية والقدرة على المنافسة، وبالنسبة للموظف فهو يعني مناخ العمل، أما بالنسبة للزبون فيعبر عن نوعية الخدمات والمنتجات التي تقدمها المؤسسة.

- ويشمل الأداء عدة معاني مختلفة وينعكس في مؤشرات منها: مردودية المؤسسة الوضعية التنافسية، حصة السوق، أساليب التنظيم <sup>2</sup>.

وهناك تعاريف أخرى :

- حسب "A-kherathem": هو تأدية عمل أو إنجاز نشاط أو تنفيذ مهمة بمعنى القيام بفعل يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة .
- الأداء حسب "Miller et romilly": هو انعكاس لكيفية استخدام المؤسسة للموارد المالية والبشرية واستغلالها بكفاءة وفعالية وبصورة تجعلها قادرة على تحقيق الأهداف.
- أي أن الأداء هو حاصل تفاعل بين عنصرين أساسيين هما الطريقة في استخدام موارد المؤسسة ونقصه به عامل الكفاءة، والنتائج المحققة من ذلك الاستخدام ونقصه به عامل الفعالية.
- ومنه تكمن أهمية الأداء لدى المؤسسات بأنه يستعمل للحكم على نشاطها وعلى قدرتها في تحقيق أهدافها، ومدى التزامها بالرشاد في الوصول إلى ذلك أي مدى عقلانية الطريقة المتبعة <sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - عبد المالك مزهودة، الأداء بين الفعالية والكفاءة، مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، نوفمبر 2001، جامعة بسكرة، ص86.

<sup>2</sup> - قياس وتقييم مذكرة ماجستير، قسم التسيير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة عادل عيسى، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، محمد خيضر بسكرة 2001-2002 ص2.

<sup>3</sup> - عداي حسين فلاح حسن، الإدارة الإستراتيجية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص231.

## المطلب الثاني: أهداف الأداء المالي

يكمن حصر الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها في أهداف عديدة ومنها: التوازن المالي، نمو النشاط، الربحية والمردودية، السيولة وتوازن الهيكل المالي.

### الفرع الأول: التوازن المالي

وهو هدف تسعى الوظيفة المالية لبلوغه لأنه يمس استقرار المؤسسة المالي وهو يمثل في لحظة معينة التوازن بين رأس المال الثابت والأموال الدائمة التي تسمح بالاحتفاظ به، وعبر الفترة المالية يستوجب ذلك التعادل بين المدفوعات والمتحصلات أو بصفة عامة بين استخدامات الأموال ومصادرها.

ومنه فإن رأس المال المضاف إليه الديون طويلة الأجل والمتوسطة وهذا يضمن عدم اللجوء إلى تحويل جزء منه إلى سيولة لمواجهة التعادل بين المقبوضات والمدفوعات ومما سبق يظهر أن التوازن المالي يساهم في توفير السيولة والتسيير المالي للمؤسسة، وتكمن أهمية بلوغ أهداف التوازن المالي في:

- تأمين تمويل احتياجات الاستثمارات بأموال دائمة .
- ضمان تسديد الديون سواء كان ذلك جزئيا أو كليا .
- تخفيض نسبة الخطر الذي تواجهه المؤسسة<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: نمو المؤسسة

يعتبر نمو المؤسسة عامل أساسي من عوامل تعظيم قيمتها ولهذا فإن قرارات النمو تتميز بأنها قرارات إستراتيجية، فالنمو وظيفة إستراتيجية جد هامة للمؤسسة الإقتصادية وهي ظاهرة تعكس مدى نجاح الاستراتيجيات المتعلقة بجانب التطور، التوسع، البقاء والاستمرارية، وبذلك يمكن اعتبار النمو وظيفة إستراتيجية تشكلها السياسات المحددة لحجم الاستثمارات، سياسات توزيع الأرباح وهيكل سياسات التمويل .

### الفرع الثالث: الربحية والمردودية

تعتبر الربحية عن العلاقة التي تربط الأرباح برقم الأعمال في المؤسسة الاقتصادية، وتهدف المؤسسة من قياس الربحية إلى تقدير قدرة المشروع على الكسب، ومدى كفايته في تحقيق الأرباح الصافية من النشاط

<sup>1</sup> - عباس عصام، تأثير الجودة المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية واتخاذ القرار، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012، ص56.

العادي الذي تمارسه، كما تمثل نتائج الربحية عدد كبير من السياسات والقرارات وتقيس مدى كفاءة وفاعلية إدارة الشركة في توليد الأرباح<sup>1</sup>.

وتعتبر المردودية من الأهداف الأساسية التي ترسمها المؤسسة وتوجه الموارد لتحقيقها، فهي بمثابة هدف كلي للمؤسسة وهي تدل على قدرة الوسائل على تحقيق النتيجة والوسائل التي تستعملها المؤسسة وهي كالتالي:

- رأس المال الاقتصادي والذي يعكس المردودية الإقتصادية.

- رأس المال الخاص وهو يعكس المردودية المالية.

نوع المردودية يتحدد بنوع النتيجة والوسائل المستخدمة ويمكن القول إن المردودية المالية والاقتصادية هي مركز اهتمام المؤسسة .

#### الفرع الرابع: السيولة

نقيس السيولة بالنسبة للمؤسسة في قدرتها على مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل، وقدرتها على تحويل الأصول المتداولة والمخزونات والقيم قابلة التحقيق إلى أموال متاحة بسرعة، فنقص السيولة أو عدم كفايتها يدفع المؤسسة إلى عدم المقدرة على الوفاء أو مواجهة التزاماتها وتأدية بعض المدفوعات، ويقاس هذا المتغير قدرة أصول المؤسسة المتداولة على تغطية خصومها المتداولة.

#### الفرع الخامس: توازن الهيكل المالي

يعني أن الموارد الدائمة تغطي الاستخدامات الثابتة، والأصول المتداولة تغطي موارد قصيرة الأجل وذلك من أجل ضمان حقوق المقرضين وعدم وقوع المؤسسة في حالة عسر مالي وهذا يعني التكلفة المالية لها دور هام في التخصيص الأمثل للموارد المالية<sup>2</sup>.

#### المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على الأداء المالي

تواجه المؤسسة خلال قيامها بنشاطها عدة مشاكل وصعوبات قد تعرقلها في أداء وظائفها، مما يدفع بالمسير إلى البحث عن مصادر هذه المشاكل وتحليلها واتخاذ القرارات الصحيحة بشأنها، وهذا ما تهدف له عملية

<sup>1</sup> - علاء فرحات طالب، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصاريف، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى 2011، ص 64-65.

<sup>2</sup> - علاء فرحات طالب، مرجع سبق ذكره، ص 66.

التقييم المالي للمؤسسة حيث تعمل على تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة لمعرفة أهم المشاكل والبحث عن أسبابها ومحاولة اقتراح قرارات تصحيحية.<sup>1</sup>

### الفرع الأول: العوامل الداخلية

هي تلك التي تؤثر على أداء المؤسسة والتي تمكن المؤسسة من التحكم فيها والسيطرة عليها بالشكل الذي يساعد على تعظيم العائد وتقليل التكاليف ومن أهم هذه العوامل نجد :

- الرقابة على التكاليف .
- الرقابة على كفاءة استخدام الموارد المالية المتاحة .
- الرقابة على تكلفة الحصول على الأموال .

ونجد هنا: " نسبة الفوائد المدفوعة للأصول المنتجة " حيث تحسب بالعلاقة التالية: (إجمالي الفوائد + إجمالي الأصول المنتجة)  $\times 100$  .

ونجد أن :

\* نسبة الأصول المنتجة = إجمالي القروض + الاستثمارات في الأوراق المالية والسندات الحكومية.

وتعبر هذه النسبة عن قدرة المؤسسة على رقابة سلوك هذه الفوائد المدفوعة وقدرتها على زيادة الأصول المنتجة .

\* إجمالي الفوائد = (إجمالي الفوائد المدفوعة + إجمالي ودائع العملاء والمستحقات)  $\times 100$  .

حيث تعبر هذه النسبة عن أهمية الفوائد المدفوعة إلى جملة الأموال التي تحصلت عليها المؤسسة من مصادر خارجية، ويعبر نقص هذه النسبة على ربحية المؤسسة .

### الفرع الثاني: العوامل الخارجية

تواجه المؤسسة مجموعة من المتغيرات الخارجية التي تؤثر على أدائها المالي حيث لا يمكن لإدارة المؤسسة السيطرة عليها، وإنما يمكن توقع نتائجها المستقبلية لهذه التغيرات، ومحاولة إعطاء خطط لمواجهةها والتقليل من تأثيرها وتشمل هذه العوامل :

- التغيرات العلمية والتكنولوجية المؤثرة على نوعية الخدمات .

<sup>1</sup> - عباس عصام، مرجع سبق ذكره، ص 62-63 .

- السياسات المالية والاقتصادية للدولة .
- القوانين والتعليمات التي تطبق على المؤسسات من طرف الدولة وقوانين السوق .

### المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي

يمثل تقييم الأداء المالي مكانة بالغة الأهمية في غالبية الاقتصاديات حيث ركزت عليه الكثير من الدراسات والأبحاث المحاسبية والإدارية، وذلك بسبب الندرة النسبية للموارد المالية التي تعتمد على منشآت الأعمال قياسا بحجم الاحتياجات المالية الكبيرة لها والمتنافس عليها ومن هذا المنطلق نجد أن ضرورة الحصول وتحقيق الفوائد القصوى، ديمومة واستمرار المنشأة، نموها وتطورها مرتبط بالاستغلال الأمثل لتلك الموارد، فهي تعتبر في غاية الأهمية لما لها من تأثير مباشر وغير مباشر على كل جوانب حياة منشآت الأعمال ولهذا فإن تقييم الأداء المالي يعد أحد العناصر الأساسية للعملية الإدارية حيث يوفر للإدارة معلومات وبيانات تستخدم في قياس الماديات لتحقيق أهداف المنشأة والتعرف على اتجاهات الأداء فيها وهذا يوفر أساس في تحديد مسيرة المنشأة ونجاحها ومستقبلها.

#### المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء المالي وأهميته

##### الفرع الأول: مفهوم تقييم الأداء المالي

جاء في مفهوم تقييم الأداء المالي بأنه " وظيفة إدارية تمثل الحلقة الأخيرة من سلسلة العمل الإداري المستمر ويشمل مجموعة من الإجراءات التي يتخذها جهاز الإدارة للتأكد من أن النتائج التي تتحقق على النحو المرسوم، وبأعلى درجة من الكفاءة " .

وينظر إلى تقييم الأداء أيضا بأنه " مرحلة من مراحل الرقابة الفعالة تستخدم للمقارنة بين الأهداف المخطط لها وبين ما تم تحقيقه فعلا وبيان الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها علميا لتحقيق الأهداف بكفاءة وفاعلية وفق نظام معلومات متطور يخدم الإدارة والتخطيط ورفع كفاءة العاملين " .

\* وعرف تقييم الأداء أيضا بأنه " مقارنة الأداء الفعلي لمؤشرات سبق وتم تحديدها من قبل إدارة المنظمة بهدف اكتشاف الانحرافات ومن ثم العمل على تصحيحها، وعادة ما تحصل المقارنة بين النتائج المتحققة فعلا والمستهدفة خلال مدة زمنية معينة<sup>1</sup> .

<sup>1</sup> - علاء فرحات طالب، مرجع سبق ذكره، ص 79.

\*تقييم الأداء المالي للمنظمة يعني تقديم حكم ذو قيمة على إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتاحة لإدارة المنظمة وعلى طريقة الاستجابة لإشباع رغبات أطرافها المختلفة وبمعنى حر في يعتبر تقييم الأداء المالي للمنظمة قياساً للنتائج المحققة في ضوء معايير محددة سلفاً، تقدم إجراءات ووسائل طرق القياس التعريف الوحيد لتحديد ما يمكن قياسه ومن ثم فهي تكشف عن أهميتها للإدارة وذلك للأسباب التالية:

1- تحديد مستوى تحقيق الأهداف من خلال قياس ومقارنة النتائج مما يسمح بالحكم على الفعالية .

2- تحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على الكفاءة مما يظهر في التصوير الإيضاحي .

\* كما تحدد عملية تقييم الأداء بكونها عملية مرشدة للسلطات تقدير ما إذا كانت الوحدات الإدارية أو منشآت الأعمال نفسها تحصل على مواردها وتنتفع منها بفاعلية وكفاءة في سبيل تحقيق أهدافها .

ولا بد أن تكون عملية تقييم الأداء بشكل نظام كامل يتضمن العناصر التالية:<sup>1</sup>

1- أسباب المعلومات المناسبة والموثقة في التوقيت السليم وبصيغة قياسية .

2- أغراض وأهداف محددة .

3- معايير محددة للتقييم .

4- كيان إشرافي موضوعي لرصد الأداء وتقييم النتائج .

5- كيان صنع القرارات بتصرف على أساس النتائج .

6- برنامج للحوافز الإدارية .

### الفرع الثاني: أهمية تقييم الأداء المالي

1. تقييم الأداء المالي يقدم أداة رئيسية لازمة للإجراء الرقابي في المنظمة، فهي تظهر عن طريق تصحيح وتعديل الإستراتيجية والخطة وترشيد استخدام الموارد المتاحة، وهكذا تتم حماية المنظمة ضد أي حكم تعسفي .

2. تحتاج أي منظمة أعمال إلى إعداد نظام لتقييم أداؤها حتى تكشف عن نقاط القوة والضعف، إذ يهدف قياس حالة التقدم أو التأخير في المنظمة.

<sup>1</sup> - السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المرخ للنشر، الرياض 2000، ص39.

إن الأداء الجيد يصبح شرطا أساسيا لتأمين بقاء المنظمة في بيئة تنافسية ويظهر كشرط إجباري للمساهم بصفة خاصة، تسمح مؤشرات المتوقعة بالحكم على درجة أمان المنظمة ولذلك فهي تركز على الخطة التمويلية الاستثمارية لها .

3. يمثل الحصول على مستويات أداء مرتفعة إجراء ديناميكيا، إن النجاح في إنجاز أهداف طموحة يحقق الإشباع المطلوب ويقوي دافعية المنظمة وأطرافها، هذه الدافعية تؤدي بدورها إلى ازدياد الفعالية إلى مستوى النجاح المطلوب، يستلزم قياس أداء منظمات الأعمال مدخلا ديناميكيا، متعدد الأبعاد والمجالات .

\* ويضيف 'حداد' العناصر الآتية من أهمية تقييم الأداء :

- حث الإدارة على التخطيط المستقبلي واتخاذ القرارات .

- معالجة أي خلل في عمل الإدارة بشكل سريع .

- تبرير الحاجة إلى الموارد بناء على أسس علمية وموضوعية .

- تعزيز مبدأ المساءلة بالاستناد إلى أدلة موضوعية .

\* يهدف تقييم الأداء إلى الكشف عن مدى تحقيق القدرة الإرادية والقدرة الكسبية في المؤسسة .

\* تساعد على توحيد الإدارة العليا في مركز المسؤولية التي تكون أكثر حاجة إلى الإشراف .

\* يقوم على ترشيد الطاقة البشرية في المؤسسة مستقبلا، حيث يتم إبراز العناصر الناجحة وتنميتها وكذلك

لإبراز العناصر غير المنتجة التي يتطلب الأمر الاستغناء عنها .

\* مساعدة مدراء الأقسام على اتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف من خلال توجيه نشاطاتهم نحو المجالات

التي تخضع للقياس والحكم<sup>1</sup> .

### الفرع الثالث: أهداف ومزايا تقييم الأداء

- يمكن القول أن عملية التقييم إن تحققت سوف تضمن تحقيق الأهداف الآتية :

1- يوفر تقييم الأداء مقياسا لمدى نجاح المنشأة من خلال سعيها لمواصلة نشاطها بغية تحقيق أهدافها، إن النجاح مقياس مركب يجمع بين الفاعلية والكفاءة وبالتالي فهو أشمل من أي منهما وفي كلتا الحالتين تستطيع المنشأة أن تواصل البقاء والاستمرار في العمل .

<sup>1</sup> - السعيد فرحات جمعة، مرجع سبق ذكره، ص42-43.

- 2- يوفر نظام تقييم الأداء معلومات لمختلف المستويات الإدارية في المنشأة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المستندة على حقائق علمية وموضوعية .
- 3- يظهر تقييم الأداء التطور الذي حققته المنشأة في مسيرتها نحو الأفضل أو نحو الأسوأ وذلك عن طريق نتائج التقييم الفعلي للأداء زمنياً في المنشأة من مدة لأخرى ومكانياً بالنسبة للمنشآت المماثلة .
- 4- يساعد على إيجاد نوع من المنافسة بين الأقسام والإدارات والمنشآت المختلفة وهذا بدوره يدفع المنشأة لتحسين مستوى أدائها .
- 5- يؤدي إلى الكشف عن العناصر ذات الكفاءة وتحديد العناصر التي تحتاج إلى مساعدة من أجل النهوض بأدائها .
- 6- إن تقويم الأداء يؤدي إلى تحقيق الأهداف المحددة<sup>1</sup> .
- 7- الكشف عن الخلل والضعف في نشاط المنظمة وإجراء تحليل شامل لها وبيان مساوئها وذلك بهدف وضع الحلول اللازمة لها وتصحيحها .
- 8- تحديد مسؤولية كل مركز أو قسم في الوحدة عن مواطن الخلل والضعف في النشاط الذي يصطلح به وذلك من خلال قياس إنتاجية كل قسم من أقسام العملية الإنتاجية وتحديد إنجازاته سلباً أو إيجاباً، الأمر الذي من شأنه خلق منافسة بين الأقسام في اتجاه رفع مستوى الوحدة .
- 9- الوقوف على مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بطريقة رشيدة تحقق عائداً أكبر بتكاليف أقل بنوعية جيدة.
- 10- تسهيل تحقيق تقويم شامل للأداء على مستوى الاقتصاد الوطني وذلك بالاعتماد على نتائج التقويم الأدائي لكل مشروع .
- 11- تصحيح الموازنة التخطيطية ووضع مؤشراتهما في المسار الصحيح بما يوازن بين الطموح والإمكانات المتاحة حيث تشكل نتائج تقويم الأداء قاعدة معلوماتية كبيرة في رسم السياسات والخطط العلمية البعيدة عن المزاجية والتقديرات غير الواقعية<sup>2</sup> .
- كما يهدف تقييم الأداء إلى الكشف عن مدى تحقيق القدرة الكسبية للمؤسسة، حيث أن الأولى تعني قدرة المؤسسة على توليد الإيرادات سواء من أنشطتها أو الرأس مالية أو الاستثنائية.

<sup>1</sup> - حمزة حمود الزبيدي، التحليل المالي (تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل)، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان 2000، ص 81.

<sup>2</sup> - مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2007، ص 32.

بينما الثانية تعني قدرة المؤسسة على تحقيق فائض من أنشطتها الموضحة سابقا من أجل مكافحة عوامل الإنتاج وفقا للنظرية الحديثة.

### المطلب الثاني: القواعد الأساسية لتقييم الأداء المالي

تستند عملية تقييم الأداء على عدة قواعد أساسية يمكن تلخيصها بالآتي :

#### الفرع الأول: تحديد الأهداف

إن إجراء تقييم أداء أي وحدة اقتصادية يقتضي التعرف على الأهداف التي تريد المؤسسة تحقيقها والتي يتعين تحديدها بشكل واضح ودقيق مستعين بالأرقام والنسب والتوصيف الملائم كالربحية والقيمة المضافة المطلوب تحقيقها وحجم نوع السلع والخدمات التي تنتجها وغير ذلك فالوحدة الاقتصادية لا يتوقف دورها في رسم السياسات على الهدف العام لنشاطها بل يجب أن تتوسع لتشمل جميع الأهداف التفصيلية لها، والتي يمكن تصنيفها إلى أهداف قصيرة الأمد وبعيدة الأمد، أهداف رئيسية وأخرى فرعية لتغطي كل قسم أو مجمل أو خط إنتاجي، ويجب الإشارة هنا إلى ضرورة أن تكون هذه الأهداف معروفة ومفهومة للعاملين في الوحدة الاقتصادية ولكل ذي شأن بنشاط الوحدة .

#### الفرع الثاني: وضع الخطة الإنتاجية

بعد استكمال تحديد أهداف المنشأة لابد من وضع خطة متكاملة لإنجاز تلك الأهداف، توضح فيها الموارد المالية والبشرية المتاحة للوحدة وتحديد مصادرها وكيفية الحصول عليها والأساليب الفنية والإدارية والتنظيمية التي تتبعها في إدارة واستخدام هذه الموارد وطبيعة الإنتاج وكيفية التسويق ونوع التقنية المستخدمة وأساليب إعداد القوى العاملة وتدريبهم.

وقد يتطلب ذلك وضع خطط مساندة للخطة العامة كل منها تمثل نشاط فرعي في الوحدة على أن يجري إعدادها في ضوء الأهداف العامة مع مراعاة عالية من التنسيق والتكامل بينها وأن يساهم العاملون في وضعها وأن تكون واضحة ومفهومة بالنسبة لهم لكونهم المكلفون بإنجازها وأن جهدهم هذا خاضع للمتابعة والرقابة والقياس، كما ينبغي أن تكون خطة العمل سواء على مستوى الوحدة أو هيكلها المختلفة منسجمة مع الهيكل التنظيمي ومع الأهداف المرسومة .

### الفرع الثالث: تحديد مراكز المسؤولية

يقصد بمراكز المسؤولية كل وحدة تنظيمية مختصة بأداء عمل معين ولها سلطة اتخاذ القرارات التي من شأنها إدارة جزء من نشاط الوحدة الاقتصادية وتحديد النتائج التي سوف تحصل عليها وعلى هذا الأساس يجب أن تحدد مسبقا مسؤولية كل مركز من العملية الإنتاجية لأجل الوقوف على مستوى الأداء في كل مركز وعائدية الانحرافات التي وقعت خلال عملية التنفيذ سواء كانت مركز معين أو عدة مراكز .

### الفرع الرابع: تحديد معايير الأداء

يتطلب إجراءات تقييم الأداء وضع عدة معايير وهي مجموعة من المقاييس والنسب والأسس التي تقاس بها الإنجازات التي حققتها المنشأة.

ولقد فرضت الحاجة التي نجمت عن توسع نشاطات الوحدات الاقتصادية إلى وجود مثل هذه المعايير بعد أن كانت قليلة بمقدور الإدارة العليا متابعتها والإشراف المباشر عليها وتقييم المنجز من الأعمال فيها.

أما في الوقت الحاضر فلقد أصبح لزاما على الإدارة العليا أن تقسم المسؤوليات والصلاحيات على الإدارات في الفروع والأقسام، تعددت تلك المسؤوليات والصلاحيات وتنوعت مما أدى بالمهتمين بهذا الموضوع إلى وضع مئات من هذه المعايير والنسب بهذا الغرض، ولكن في جميع الأحوال من الضروري على أية وحدة أو مركز مسؤولية ملاحظة ما يأتي عند اختيار المعايير الخاصة بها :

1. اختيار المعايير الأكثر تناسبا مع طبيعة النشاط والأكثر انسجاما مع الأهداف المرسومة .
2. اختيار المعايير الأكثر وضوحا وفهما بالنسبة للعاملين، بحيث يكون في مقدورهم تطبيق هذه المعايير ببساطة والخروج بنتائج واقعية ومعبرة عن طبيعة الانحرافات وبل معالجتها .
3. ترتيب النسب المختارة وفق أهميتها وهذا نابع من كون أهداف كل وحدة تختلف عن الأخرى تبعا لطبيعة نشاطها والظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيطة بها وهذا يتطلب انتقاء الأوزان الحقيقية لكل هدف من الأهداف وبما يتلاءم مع دوره وموقعه بين الأهداف الأخرى للوحدة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - مجيد الكرخي، مرجع سبق ذكره، ص 37.

### المطلب الثالث: المراحل التي تمر بها عملية تقييم الأداء المالي

#### الفرع الأول: جمع البيانات والمعلومات الإحصائية

حيث تتطلب عملية تقييم الأداء توفير البيانات والمعلومات والتقارير والمؤشرات اللازمة لحساب النسب والمعايير المطلوبة لعملية التقييم عن نشاط المنشأة والتي يمكن الحصول عليها من حسابات الإنتاج، الأرباح، الخسائر، الميزانية العمومية والمعلومات المتوفرة عن الطاقات الإنتاجية والمستخدمات، رأس المال وعدد العاملين وأجورهم وغير ذلك، إن جميع هذه المعلومات يخدم عادة عملية التقييم خلال السنة المعنية، إضافة للمعلومات المتعلقة بالسنوات السابقة والبيانات عن أنشطة المنشآت المتشابهة في القطاع نفسه أو في الاقتصاد الوطني أو مع بعض المنشآت في الخارج لأهميتها في إجراء المقارنات .

#### الفرع الثاني: تحليل ودراسة البيانات والمعلومات الإحصائية

للقوف على مدى دقتها وصلاحياتها لحساب المعايير، النسب والمؤشرات اللازمة لعملية تقييم الأداء حيث يتعين توفير مستوى من الموثوقية والاعتمادية في هذه البيانات وقد يتم الاستعانة ببعض الطرق الإحصائية المعروفة لتحديد مدى الموثوقية لهذه البيانات .

#### الفرع الثالث: إجراء عملية التقييم

باستخدام المعايير والنسب الملائمة للنشاط الذي تمارسه الوحدة الإقتصادية على أن تشمل عملية التقييم النشاط العام للوحدة أي جميع أنشطة مراكز المسؤولية فيها بهدف التوصل إلى حكم موضوعي ودقيق يمكن الاعتماد عليه.

#### الفرع الرابع: اتخاذ القرار المناسب عن نتائج التقييم

كون نشاط الوحدة المنفذ ضمن الأهداف المخطط لها، والانحرافات التي حصلت في النشاط قد حصرت جميعها.

أسبابها قد حددت، الحلول اللازمة لمعالجة هذه الانحرافات قد اتخذت، الخطط قد وضعت للسير بنشاط الوحدة نحو الأفضل في المستقبل.

### الفرع الخامس: تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات التصحيحية للانحرافات

تحديد الانحرافات التي حدثت في الخطة الإنتاجية وتغذية نظام الحوافز بنتائج التقييم وتزويد الإدارات التخطيطية والجهات المسؤولة عن المتابعة بالمعلومات والبيانات التي تمخضت عن عملية التقييم للاستفادة منها في رسم الخطط القادمة وزيادة فعالية المتابعة والرقابة.<sup>1</sup>

### المبحث الثالث: تقييم الأداء المالي بواسطة تسيير الميزانية التقديرية

#### المطلب الأول: استخدام الأداء المالي وعلاقته بتسيير الميزانية

- استخدام الأداء المالي وعلاقته بتسيير المالية.<sup>2</sup>

يتضمن الأداء المالي عملية دراسة للقوائم المالية المنشورة وفهمها، والتي يجري إعدادها وعرضها وفق قواعد وأسس محددة طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها وبمساعدة بيانات أخرى إضافية في ضوء اعتبارات معينة لأغراض تقويم قرار أو فرصة استشارية، أو لأغراض منح الائتمان أو بهدف تقييم نشاط المؤسسة. -ولازدياد أهمية الأداء المالي فقد ترتب عليه الاهتمام المتزايد بدراسة القوائم المالية ومناقشتها وتحليلها، كما ترتب عليه الاهتمام بتحسين طرق التقييم التي على أساسها تم إعداد وعرض تلك القوائم. وقد كان الأداء المالي يستهدف تقويم الأداء أول وأخيراً أكان التقييم شاملاً للمنشأة كلها أو بعضها (كتحليل السيولة أو تقييم الربحية....) أما الآن فقد أصبح العبء الملقى على عاتق المحلل المالي هو بالإضافة مما سبق تهيئة المناخ لترشيد القرارات عن طريق توفير المعلومات المفيدة والملائمة، وبالتالي أضحى الأداء المالي لا يقتصر على استخدام البيانات المحاسبية لتقويم النشاط فحسب بل امتد ليشمل المساعدة في تخطيط النشاط في المستقبل والعمل على تقييم الأداء المخطط واتخاذ الإجراءات الرقابية التي تؤدي إلى إخضاع ظروف عدم التأكد للحد والوقاية منها.

وقد تم التركيز في السابق على اهتمام الأداء بالوضع المالي والمرودية على مستوى الشركة للتقييم وقياس الأداء سواء من حيث الربحية أو في التقدير الحقيقي للقيمة المالية.

ولأغراض تقييم الأداء المستقبلي والخطط على مستوى المنشأة يتعين إعداد التنبؤات والتوقعات المالية بغرض التعرف على ما سيكون عليه أداء شركة في المستقبل، ومن ثم يمكن التنبؤ بالقيمة الحقيقية للأوراق المالية في المستقبل.

<sup>1</sup> - مجيد الكرخي، مرجع سبق ذكره، ص 39.

<sup>2</sup> - د. أمين السيد أحمد لطفي، التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة، الدار الجامعية، الاسكندرية 2006، ص 641 -

وحتى يحقق الأداء المالي الغرض المرجو منه، فإن الأمر يقتضي ويتطلب إحاطة المحلل المالي بعدد من الاعتبارات والمشاكل التي تجعله مدركا للمدى الذي يمكنه أن يذهب إليه في اعتماده على مختلف أدوات التحليل في استخلاص نتائج التقويم للأداء المالي سواء في الماضي أو في الماضي أو في المستقبل .

ومن بين أدوات التحليل:<sup>1</sup>

تعتبر النسب المالية من أهم محاور التحليل الذي تستعمله المؤسسة في قياس أدائها المالي وتتمثل في :

1- نسب السيولة والتي تتضمن ما يلي :

\*نسبة السيولة العامة والتي تحسب بالعلاقة التالية:

(المخزون + الحقوق النقدية) / القروض قصيرة الأجل.

\*نسبة السيولة المختصرة تحسب بالعلاقة التالية:

(الأصول قصيرة الأجل - المخزونات) / القروض قصيرة الأجل.

\*نسبة السيولة الفورية وتحسب بالعلاقة التالية:

القيم الجاهزة / القروض قصيرة الأجل.

2- نسب النشاط والتي تستخدم لقياس نسب النشاط والكفاءة التي تستخدمها المؤسسة، ومن أهم نسب

النشاط :

\*معدل دوران المخزون ويحسب بالعلاقة التالية :

صافي المبيعات / الأصول المتداولة.

3- نسب التمويل والاستقلالية المالية والتي تقيس نسب الهيكل التمويلي للمؤسسة وتضمن ما يلي:

\*نسبة التمويل الدائم وتحسب بالعلاقة:

الأموال الدائمة / الأصول الثابتة.

\*نسبة التمويل الذاتي وتحسب بالعلاقة:

الأموال الخاصة / الأصول الثابتة.

<sup>1</sup> - خروف جلييلة، كلية العلوم التجارية والاقتصادية، محمد بوقره بومرداس، 2008-2009، ص66.

\*نسبة الاستقلالية المالية وتحسب بالعلاقة:

الأموال الخاصة / مجموع الديون.

\*نسبة التمويل الخارجي وتحسب بالعلاقة:

مجموع الديون / مجموع الخصوم.

**المطلب الثاني: فوائد استخدام الأداء المالي**

فوائد استخدام الأداء المالي:

إن الأداء المالي وسيلة وأداة هامة في المؤسسة ومن بين فوائده:<sup>1</sup>

**الفرع الأول: دراسة دورة المبيعات والمتحصلات النقدية**

يعتبر الأداء المالي أحد الاختبارات الأساسية التي يتم تنفيذها لتخفيض نطاق الاختبارات التفصيلية للأرصدة إذا كانت نتائجها مرضية.

إن الأداء المالي يلاحظ مدى تأثير الحسابات في كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل عند قراءة عمود التحريفات المحتملة، على سبيل المثال عند تنفيذ مراجع الإجراءات التحليلية على المبيعات فقد يتوصل إلى أدلة عن المبيعات وحسابات المدنين.

ويجب أن يقوم المراجع أيضا بتفحص القيم الكبيرة وغير العادية في أرصدة حسابات المدنين، كما عليه أيضا القيام بفحص ميزان المراجعة والذي يتم إعداده في تاريخ إعداد الميزانية.

**الفرع الثاني: تنفيذ الإجراءات التحليلية في دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية**

ومن أبرز هذه الإجراءات التي يمكن استخدامها لحسابات دورة الأجور:

- مقارنة رصيد حساب الأجور مع نظيره من الأعوام الماضية، وقد تم نشر تلك المقارنة إلى التحريفات التي من الممكن وقوعها في حسابات مصروف الأجور.

- مقارنة تكلفة العمل المباشر بالنسبة المئوية من المبيعات مع نظيرها في السنوات السابقة.

<sup>1</sup> - د. أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 621 - 622.

ويمكن القول بأن معظم العلاقات الموضحة في الإجراءات التحليلية تتسم بأنها يمكن التنبؤ بها بدقة كبيرة، وبالتالي تظهر لنا مختلف الجوانب سواء المفيدة منها أو غير المفيدة.

### الفرع الثالث: تنفيذ الإجراءات التحليلية المرتبطة بدورة المخزون

تعتبر الإجراءات التحليلية أداة مفيدة تستخدم في الفحص الشامل للمخزون والحسابات المرتبطة لاسيما عند تحديد المخزون المتقادم أو بطء في حركة المخزون، أو المخزون الزائد عن الحاجة، كما أن الإجراءات التحليلية تعتبر نافعة لهدف تقييم المخزون وتكلفة البضاعة المباعة، وهذا عندما يتم أداؤها لجزء من تخطيط عملية المراجعة.

### الفرع الرابع: الإجراءات التحليلية لحساب قائمة التدخل

يمكن أن تستخدم الإجراءات التحليلية بشكل أكثر كثيفا لإختيار حسابات الإيرادات والمصروفات، ويستخدم في مقارنة القيم النقدية لكل حساب إيراد ومصروف في السنة الحالية مع نفس أرصدة الحسابات في السنة السابقة، وأي حساب ينحرف عن السنة السابقة بمقدار محدد يجب أن يتم فحصه، كما يمكن أيضا استخدام الإجراءات التحليلية لأداء اختبارات أساسية مباشرة لحسابات محددة كالإيرادات والمصروفات.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: دور الميزانية التقديرية في تحقيق الرقابة وتقييم الأداء

المؤسسة في حاجة دائمة إلى رقابة خاصة عند تنوع وتعدد مستوياتها الإدارية، وهذا ما يجعل من الصعب قيام شخص واحد بمزاولة كل الأنشطة وأداء كل العمليات التي تتطلبها مزاولة العملية الإنتاجية في المؤسسة. والرقابة هي مجموعة من الأعمال والإجراءات التي تتبعها المؤسسة للتأكد من صحة الأداء وتنفيذ الأنشطة المختلفة من قبل المسؤولين وفقا للخطط والبرامج المحددة مسبقا بشكل يضمن تحقيق أهداف المؤسسة بأعلى كفاءة ممكنة، ومن ثم تحديد الإنحراف عن الخطط المسطرة من أجل إتخاذ الإجراءات التصحيحية مما يمنع حدوثها في المستقبل.<sup>2</sup>

ولكي تحقق المؤسسة عملية رقابة مثلى يجب إتباع الخطوات التالية:

<sup>1</sup> د. أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 623.

<sup>2</sup> وائل محمد إبراهيم خلف الله، مرجع سبق ذكره، ص 30.

- (1) وضع معايير الأداء لكي تستطيع المؤسسة أداء الرقابة الفعالة على سير الإنتاج ولا بد من وضع معايير مناسبة لمستوى الأداء المطلوب والذي يسمح بتحقيق أهداف المؤسسة.
- (2) قياس مستوى الأداء الفعلي: حيث يتم مقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط له، وهو ما يسمح للمؤسسة بتحديد دقيق لمدى الإنحراف إن وجد، لتقوم بتصحيحه ومعالجته.
- (3) تصحيح الإنحرافات: قبل القيام بتصحيح الإنحرافات الناتجة عن تقييم الأداء الفعلي بالأداء المخطط لابد من إجراء تحليل شامل ودقيق لأسباب وجود هذه الإنحرافات وتحديدتها.
- يتضح لنا أن الموازنة تؤدي دور كبير ومهم في الرقابة وتقييم الأداء من خلال كونها تمثل معايير الأداء المحددة مسبقا والتي يتم مقارنتها بنتائج الأداء الفعلي ليتم إستخراج الإنحرافات وتحديد المسؤولين عنها وتحديد أسبابها وطرق تجنبها مستقبلاً.
- وكذلك تحسين الأداء المستقبلي للمنشأة ولكي تستطيع المؤسسة تحقيق الرقابة المثلى وتقييم أدائها بالإعتماد على مراقبة الموازنات يجب على المؤسسة مراعاة مايلي:<sup>1</sup>

- تقسيم الهيكل المالي الإداري إلى مراكز المسؤولية وهي مراكز الموازنة.
  - وضع نظام دقيق للمعلومات يمكن إيصال نتائج التنفيذ الفعلي بشكل سريع عن طريق التقارير الدورية .
  - قياس النتائج الفعلية لكل مركز موازنة ومقارنة النتائج بمعايير الموازنة وتحديد الإنحرافات
  - فحص الإنحرافات الجوهرية وتحليلها لمعرفة أسبابها وإعداد تقرير عنها من التخطيط المستقبلي.
- وفي الأخير لإتخاذ الإجراء التصحيحي المناسب يجب على المؤسسة أن تقوم بإجراء دراسة تفصيلية لأهداف المؤسسة ومختلف أقسامها والمشاكل المتوقع الوقوع فيها لكي تتمكن الموازنة التقديرية لها من تحقيق رقابة وتقييم جيد للأداء.

وللموازنة دورا هاما وفعالاً في دعم عملية الرقابة وذلك من خلال مايلي:

- إلزام المديرين والمسؤولين على القيام بعملية تحليل دقيقة لنشاطات المؤسسة.
- جعل المسيرين يتوقعون حدوث المشاكل ومعالجتها بفعالية.
- تحفيز المديرين والعاملين للعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من قبل المؤسسة .

<sup>1</sup> صيفي حسنية، دور التخطيط المالي في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية، (دراسة حالة الشركة الوطنية للكهرباء والغاز- وحدة ورقلة حضاري-)، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، 2009-2010، ص 35.

## خلاصة الفصل:

توازن الميزانية المالية مبني على أساس التعديلات التي نقوم بها من أجل الانتقال من الميزانية المحاسبية إلى الميزانية المالية، ومنه نستنتج أنه كلما كانت التعديلات دقيقة كلما كانت الميزانية المالية متوازنة.

كما أن مؤشرات التوازن المالي لها وزنها في وظيفة التسيير المالي للمؤسسة، لأنها تعتبر وسيلة كفيلة تمدنا بمعلومات قيمة لعمليات الرقابة والتخطيط وتعتبر من أهم المؤشرات التي يعتمد عليها المحلل المالي في الكشف عن نقاط القوة والضعف في المؤسسة .

# الفصل الثالث

دراسة حالة على مستوى مؤسسة تربية الدواجن للغرب  
بمستغانم وحدة حجاج "ظهرة فيب"

## مقدمة الفصل:

بعد القيام بالدراسة النظرية للموضوع والتي تضمنت فصلين تم التطرق فيهما للموازنات التقديرية للمؤسسة وكيفية قياس وتقييم الأداء وأهميتهما في المؤسسة، سنحاول في هذا الفصل اسقاط الجانب النظري على التطبيقي من خلال تتبع عملية اعداد الموازنات التقديرية في مؤسسة تربية الدواجن للغرب بمستغانم - وحدة حجاج "الظهرة فيب" - التي تعتبر من بين أهم المؤسسات الجزائرية التي تنشط في القطاع الإنتاجي.

وسنحاول من خلال هذا الفصل دراسة وتحليل الموازنات التي تقوم بإعدادها وتحديد أثرها على أداء المؤسسة وذلك من خلال التطرق الى المباحث التالية:

- المبحث الأول: تقديم عام حول مجمع تربية الدواجن للغرب بمستغانم "ORAVIO".
- المبحث الثاني : مهام وأهداف مؤسسة "ظهرة فيب".
- المبحث الثالث : إعداد وتقييم ميزانية سنة 2015 بالنسبة لمؤسسة "الظهرة فيب".

## المبحث الأول: نظرة عامة عن مؤسسة "ORAVIO"

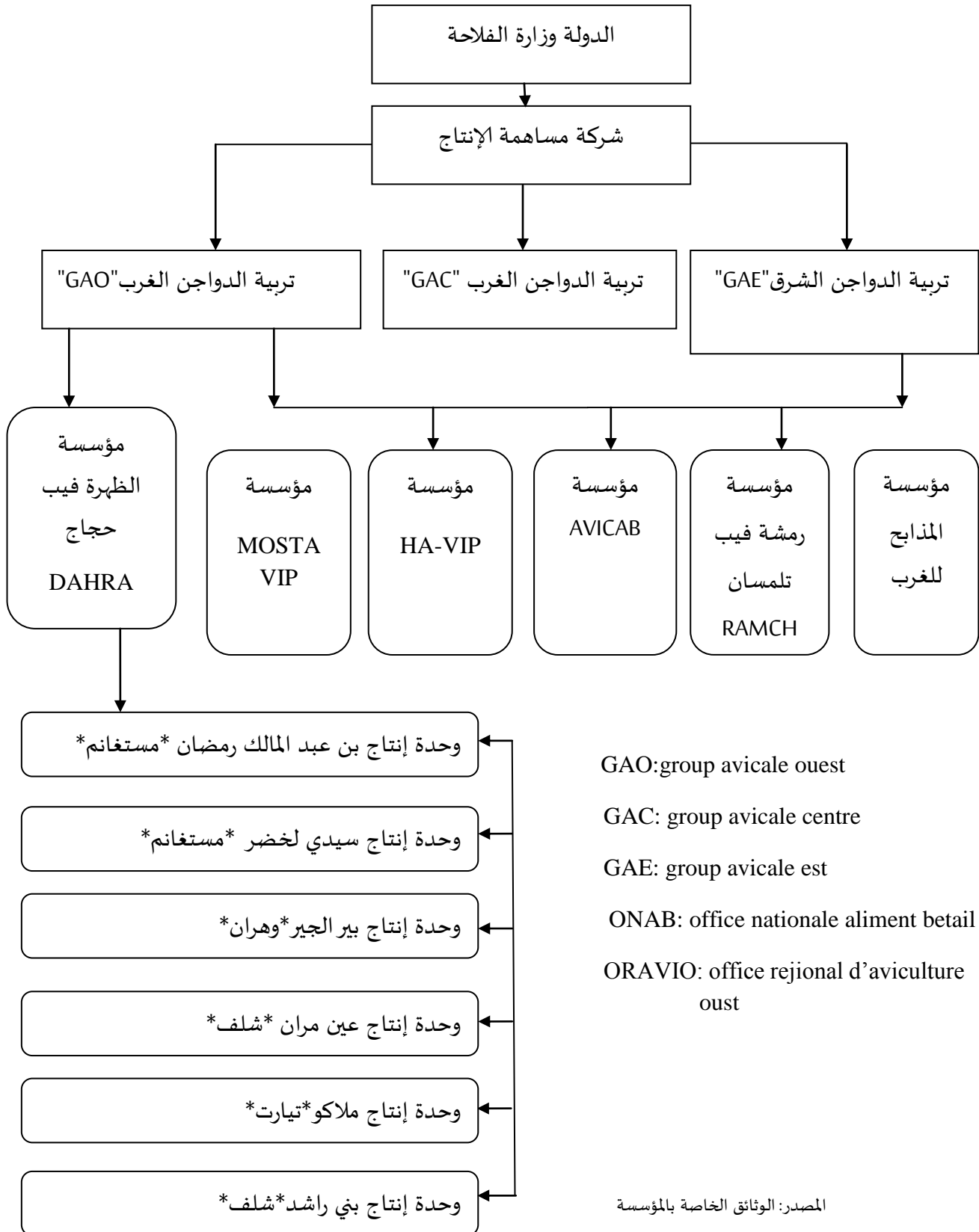
إذا في هذا الفصل سنحاول عرض هذه المؤسسة ومدى تأثير الميزانية التقديرية على أداؤها المالي.

## المطلب الأول: لمحة تاريخية حول مجمع تربية الدواجن للغرب بمستغانم "ORAVIO"

قبل سنة 1981 كان هناك ما يسمى بالديوان الوطني لتربية الدواجن (ONAB)، وبالتاريخ 15 أوت 1981 إنبثق عنه الديوان الجهوي لتربية الدواجن (ORAVIO) وفيما يخص جهة الغرب ومقرها بمستغانم ويتضمن 26 وحدة.

- بتاريخ 14 نوفمبر 1989 و بمقتضى القانون رقم 04-88/03-88/01-88 المؤرخ في 12 جانفي 1988 وبالمرسوم التطبيقي رقم 101-88 المؤرخ في 28 سبتمبر 1988 تحول الديوان الجهوي لتربية الدواجن إلى مؤسسة عمومية إقتصادية.
- في فبراير عام 1993 تم هيكلة المؤسسة إلى مناطق بالإضافة إلى وحدة المقر والمذابح وهي كالاتي: مستغانم، تيارت، وهران، بلعباس، معسكر وتلمسان وكذا وحدة للخدمات وأخرى تجارية لإنتاج الدواجن.
- من هذه المناطق خلقت مؤسسة أحادية ذات الشخص الوحيد (الواحد) بتاريخ 24 سبتمبر 1997 وهذا بعد إنعقاد الجمعية العامة الإستثنائية بتاريخ 20 أكتوبر 1998.
- وهذا بالنظر للمرسوم التشريعي رقم 93-08 بتاريخ 25 أفريل 1993 والنشرية رقم "26-27" بتاريخ 19 ديسمبر 1996 المغير والمتمم لنشرية رقم 27-75 بتاريخ 26-12-1975 المتضمن القانون التجاري للمؤسسة أحادية الشخص وضمنت 06 وحدات وهي بن عبد المالك رمضان- سيدي لخضر التي إنبثقتا من منطقة مستغانم وعين مران، بني راشد من منطقة الشلف، و بير الجير من منطقة وهران، ملاكو من منطقة تيارت بالإضافة إلى وحدة التسيير حجاج ولاية مستغانم.
- بتاريخ 18 جوان 2000 تم تحويل الوضعية القانونية من مؤسسة ذات الشخص الواحد إلى مؤسسة عمومية ذات أسهم وهذا بعد إنعقاد الجمعية العامة الإستثنائية.

الشكل رقم ( 59 - 1): شرح كيفية نشأة مؤسسة \* Dahra-vip \* ORAVIO



## المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة "ظهرة فيب"

هي مؤسسة عمومية إقتصادية ذات أسهم تأسست في جانفي 1998 بولاية مستغانم في شكل إدارة عامة ثم انشقت إلى 04 وحدات. مستقلة هذه الأخيرة مختصة في الإنتاج أو بمعنى آخر تربية الدواجن المبيضة.

ويقصد بـ "DAHRA -VIP":

DAHRA: وهي إسم الناحية التابعة لها "الظهرة"

VIP: وتعني VITICULTURE

ويقدر رأسمالها بـ 75 مليون دينار جزائري.

وأنشأت هذه المؤسسة بمقتضى قرار الحل المتضمن إعادة هيكلة وتقسيم الديوان الجهوي لتربية الدواجن بالغرب.

"ORAVIO" وهي مؤسسة الأم لمجمع تربية الدواجن بالغرب.

"GAO" المساهم الوحيد في مؤسسة "الظهرة فيب".

مقر المؤسسة المسيرة ودورها:

تقع وحدة التسيير لمؤسسة ظهرة فيب بعدما تأسست ببلدية حجاج ولاية مستغانم دائرة سيدي لخضر والمتواجدة تماما في طريق البحر هذه الوحدة وهي المسيرة لـ 06 وحدات متفرعة في ولايات الغرب الجزائري، وهي كالتالي: في ولاية شلف (بني راشد، عين مران)، في ولاية مستغانم (بن عبد المالك رمضان، سيدي لخضر)، في ولاية تيارت (ملاكو) وفي ولاية وهران (بير الجير).

ومجموع عمالها حوالي 125 عاملا مقسمين على جميع الوحدات، كل وحدة تحتوي على 14 إلى 19 عامل خاص بهذا الإنتاج تصل طاقتها الإنتاجية حوالي 1,200,000 دجاجة .

إن هذه الوحدات "06" كلها إنتاجية وتعمل تقريبا بنفس الطاقة الإنتاجية لمؤسسة ظهرة فيب ولها نفس المخطط الإنتاجي نستثني منها وحدة وهران والتي تضم عدد أكبر من العمال و طاقة أكبر من الكتاكيت.

و الوحدة السابعة وهي المسيرة لجميع هاته الوحدات وهي المتواجدة "بحجاج" هذه الأخيرة تقوم بكل المصاريف والشؤون الإجتماعية والمحاسبة العامة "إنها المقر الإجتماعي" حيث تحول إليها جميع العمليات والفواتير.

لدراستها و مراقبتها كما تنقل هذه الاخيرة كل الأعمال إلى المقر الرئيسي بولاية مستغانم ثم تنقل كل أعمالها إلى العاصمة " الجزائر".

### المطلب الثالث: كيفية أداء نشاط المؤسسة

على ما قدم لي من معلومات من قبل المختصين العاملين بهذه المؤسسة، هو أنها تقوم بشراء الكتاكيت بعمر يوم واحد أي إنتاج الدجاج الصناعي البيوض، فهذا الأخير يعتمد على عناصر أساسية من أجل النمو الجيد والسليم للكتكوت وهي (الإنارة، التغذية، اللقاح، التهوية، الماء).

- الإنارة: تكون حسب دليل تربية الدواجن الذي يحدد نسبة الضوء المستخدمة مثلا عندما يكون صغير نسبة الإنارة تختلف عند كبره و مع مرور الزمن و بإكتساب الخبرة والكفاءة يمكن الإستغناء عنه.

- التغذية: يستعمل في تغذية الكتاكيت ثلاثة أنواع مختلفة من الأعذية المخصصة للدواجن حسب عمر الصوص حيث يتم تغير نوع الغذاء حسب عمر الصوص تدريجيا وهذه الأنواع هي: (حبوب الصوجا، حبوب الذرة، النخالة) وتوضع في الاماكن المخصصة لهم.

- التلقيح: تتم عملية التلقيح من الطبيب البيطري المشرف الخاص بالمؤسسة وذلك حسب فترات دورة حياة الكتكوت.

- التهوية: ضرورية لنمو الكتكوت ويوضع في أنابيب مخصصة لذلك إضافة إلى أن النظافة مطلوبة في تنمية الكتكوت لأنه يحتاج إلى وضعه في أماكن نظيفة.

وبعد 18 أسبوعا أي ما يعادل 04 أشهر ونصف حتى تصبح دواجن مبيضة وهذا هو هدف المؤسسة، حيث تباعها على شكل إنتاج مباع .

لكن لا يقتصر دور المؤسسة على البيع فقط ولكن ما أثار إهتمامي هو أنها قبل أي عملية بيع تشترط على معاملها مايلي:

- أن يكون المشتري مختص في تربية الدواجن.

- أن يكون لديه ملف يحتوي على كل المعلومات الخاصة به بمثابة السجل التجاري.

- إذا توفرت هذه الشروط في العميل يتم البيع، وذلك بإعطائه ضمان مدته حوالي 15 يوما وتتم عملية المتابعة خلال هذه الفترة في حالة ما إذا طرأت أي مشكلة كمرضها مثلا، عندها تقوم ببعث البيطري التابع للمؤسسة للكشف عن هذا المشكل أما قضية عدم إهتمام، أو نظافة أو سوء التغذية من طرف المشتري.

من أهم المعلومات التي توصلت إليها أن هذه المؤسسة لديها نوعين من المنتجات بالنسبة للدواجن المرباة لديها:

النوع الأول:

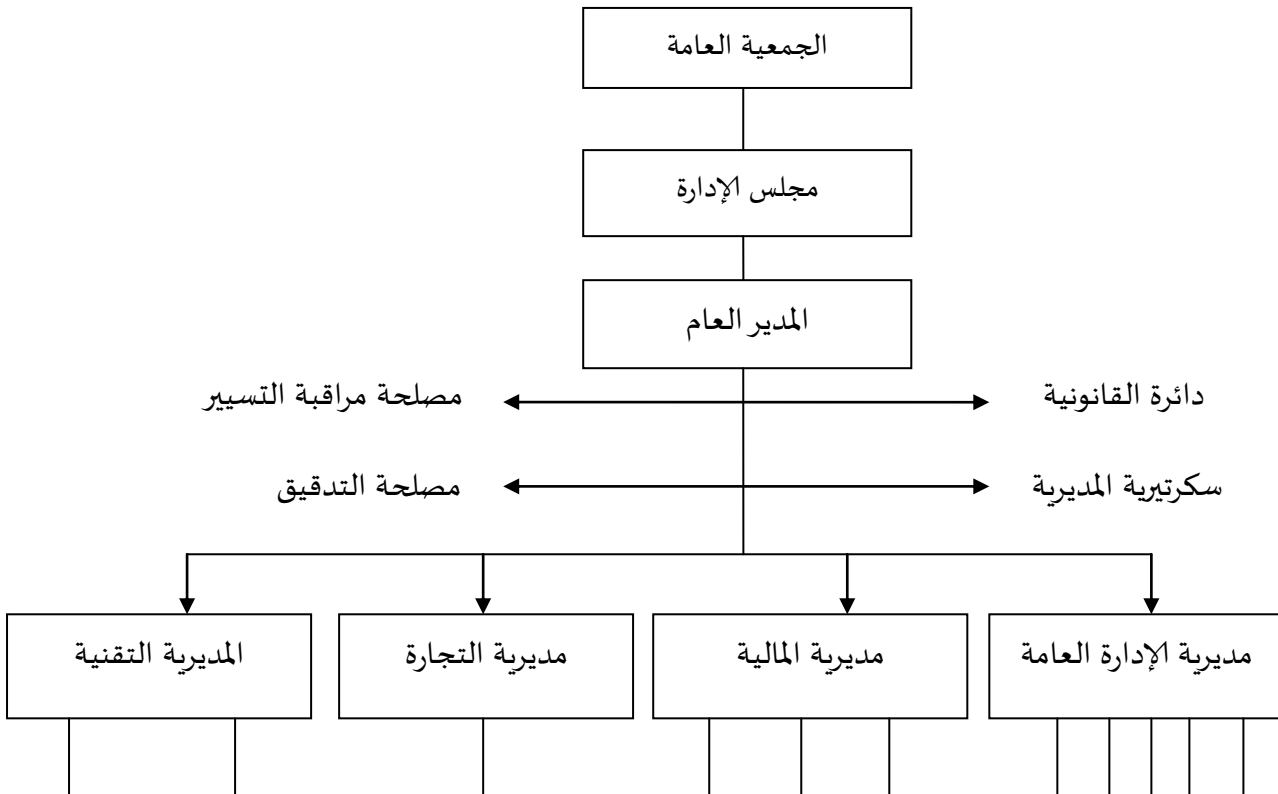
- منتج خاص بالدجاج المبيض ذو اللون الأحمر. هذا النوع يستهلك الغذاء لمدة معينة فقط إلى غاية أن يصبح قادرا على البيض لأنه إذا سمن لن يبيض أما الذكور فتباع قبل إنتهاء المدة الخاصة بالإنتاج التام .
- كما لديها الدجاج القابل للتكاثر أي لإنتاج بيوض ملقحة.

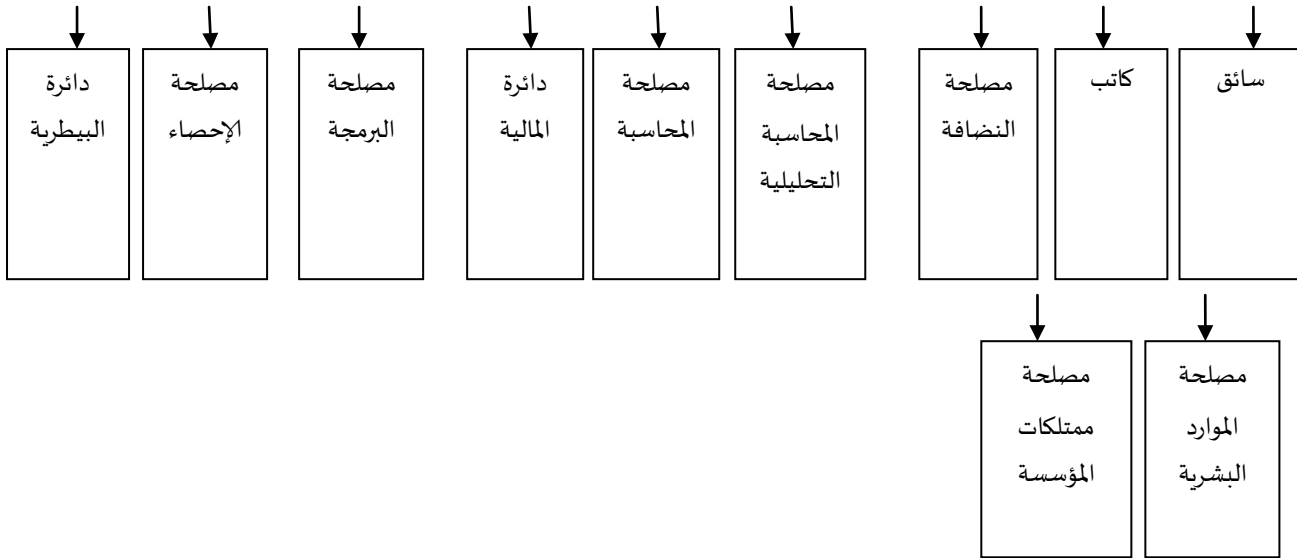
النوع الثاني:

- الدجاج الخاص بالإستهلاك البشري ذو اللون الأبيض وهذا النوع يسمن لمدة حوالي 60 يوما بعدها يباع ليذبح ويستهلك .

إن الهيكل التنظيمي الذي تطبقه المؤسسة هو هيكل عمودي والشكل التالي يوضح لنا وحدة التسيير مقرر حجاج.

الشكل رقم (62-2) : الهيكل التنظيمي لمؤسسة "Dahra-vip"





المصدر: الوثائق الخاصة بالمؤسسة

### المبحث الثاني: مهام وأهداف المؤسسة

#### المطلب الأول: مهام وصلاحيات أفراد مؤسسة "ظهرة فيب"

- الرئيس المدير العام: من حوارى مع المدير العام علمنا بالمسؤولية الكبيرة والصعوبة التي يتحملها، حيث أنه يوقع الوثائق المحاسبية ويراقب كل ما هو صغير وكبير في الوحدة وإتخاذ القرارات بعد دراستها.
- مدير المحاسبة والمالية: هو من يمسك كل الوثائق الخاصة بالمحاسبة، ويراقب ويشرف على كل العمليات ثم يبلغه إلى المدير العام حيث أن مسؤولياته لا تقل عنه.
- رئيس دائرة المحاسبة: يشرف على المالية بحيث لا تقل مسؤوليته عن الآخرين أي يسجل كل المصاريف التي تدخل وتخرج ولامجال للخطأ حتى ولو كان صغيرا .
- مديرية الإدارة العامة : مهام الإدارة العامة تنقسم إلى ثلاثة وظائف وهي:
  - تسيير شؤون العمال بما فيه (ملفات التقاعد، الإنضباط و تسيير الموارد البشرية).
  - العلاقات الخارجية: وتتمثل في طب العمل، مفتشية العمل، العلاقات الأخرى مع المؤسسات الأخرى.
  - تسيير أجور المستخدمين والحرص على أمن المؤسسة وتسيير شؤونها وخلق وسط اجتماعي هادئ من وسط العمال والمستولين.

## المطلب الثاني: التقسيمات الوظيفية لدى المؤسسة

توجد ثلاث تقسيمات وهي:

## الإطارات:

وهم من يتخذون القرارات كالمدرء وتكون لهم المسؤولية الأولى في المؤسسة.

## - عون التحكم:

هم من يستلمون القرارات ويوزعون المهام مع تنفيذها حسب المطلوب وتكون درجة مسؤوليتهم رقم 2.

## - عون التنفيذ:

وهم العمال المكلفين بمهام مختلفة كل اختصاص وحسب طبيعة النشاط المتفق عليه للقيام به مقابل أجرته.

## - عدد عمال الوحدات:

- وحدة إنتاج بير الجير وهران تحتوي على 19 عامل.

- وحدة إنتاج عين مران شلف تحتوي على 18 عامل.

- وحدة إنتاج ملاكو تيارت تحتوي على 16 عامل.

- وحدة إنتاج سيدي لخضر بن مخلوف تحتوي على 14 عامل.

- وحدة بن عبد المالك رمضان تحتوي على 14 عامل (مستغانم).

كل وحدة تحتوي على أربع حظيرات لتربية الدجاج المبيض وإدارة لبيعها تتكون من:

1. مسير مخزن.

2. رئيس مصلحة تربية الدواجن.

3. المحاسبة.

وحدة التسيير حجاج مستغانم تحتوي على 23 عامل وهم موزعين على النحو التالي على حسب جدول يمثل المناصب المالية للمقر الاجتماعي.

## المطلب الثالث: أهداف مؤسسة "الظهرة فيب"

لأن نجاح المؤسسة "ظهرة فيب" مرهون بتحقيق الأهداف المسطرة ولعل من هذه الأهداف مايلي:

- تحقيق الربح وذلك بتلبية طلبات عملائها وتلقي قبولاً لديهم بأسعار تنافسية ملائمة.
  - ضمان حصتها في السوق، عن طريق دراسة السوق ومعرفة حاجات الزبائن مما يعطيها قدرة التفاوض مع العملاء والموردين والمؤسسات التنافسية.
  - النمو والإستمرارية، عن طريق تحديد الإستراتيجية العامة للمؤسسة من أجل البقاء والإستمرار.
  - تنشيط وتدعيم نشاطها الإقتصادي.
  - تحسين الوضع التنافسي عن طريق تحديد الإستراتيجية العامة للمؤسسة من أجل البقاء والإستمرارية.
  - رفع رقم الأعمال بواسطة توسيع نشاطها.
  - تحسين ظروف العمل بتوفير المعدات والآلات التكنولوجية الحديثة وذلك لتحقيق مستوى معين للجودة.
  - توسيع نقاط البيع على المستوى الوطني.
  - الحصول على الإطارات ذات الكفاءة والفعالية في مختلف المجالات عن طريق التدريب والتكوين المستمرين.
- ولا تتحقق هذه الأهداف إلا إذا وجدت إستراتيجية تسويقية فعالة في المؤسسة.

• الإستراتيجيات الجديدة التي سوف تتبعها هذه المؤسسة في المستقبل نذكر من أهمها :

1. سوف تزيد من تحسين منتوجها الوطني وظروف العمل داخل المؤسسة.
2. تحسين من مظهر المؤسسة الخارجي وهذا ما يجعلها ملفتة للإنتباه من طرف الزبون.
3. التوسيع في إنتاجها وعملها وإعطاء منتج جديد مستقبلا.

المبحث الثالث: إعداد وتقييم ميزانية سنة 2015 بالنسبة لمؤسسة "الظهرة فيب"

المطلب الأول: إعداد الميزانية التقديرية لمؤسسة "الظهرة فيب"

كانت الميزانية المقدرة لسنة 2015 كالتالي:

الجدول رقم (66-1): مخطط التمويل "شراء الكتاكيت" لسنة 2015

UNITES	JAN	FER	MAR	AVR	MAI	JUL	AOU	OCT	NOV	Déc	Total
b/rached		45000	45000					90000			180000
a/merane						90000				22500	112500
a/ramadan	90000					45000	45000				180000
s/lakhder					90000					90000	180000
mallakou			45000	45000					90000		180000
bir el djir				150000						30000	180000
total	90000	45000	90000	195000	90000	135000	45000	90000	90000	142000	1012500

المصدر: الوثائق الخاصة بالمؤسسة

ملاحظة:

تاريخ شراء الكتاكيت حسب الوحدات كالتالي:

بني راشد: بداية من 2015/02/26، ثانيا 2015/03/03، ثالثا 2015/12/10.

عين مران: بداية من 2015/07/16، ثانيا 2015/12/25.

عبد المالك رمضان: بداية من 2015/01/02، ثانيا 2015/07/25، ثالثا 2015/08/14.

سيدي لخطر: بداية من 2015/05/20، ثانيا 2015/12/10.

ملاكو: بداية من 2015/03/07، ثانيا 2015/04/26، ثالثا 2015/11/02.

بير الجير: بداية من 2015/04/10، ثانيا 2015/11/02.

## الجدول رقم (67-2): البرنامج التقديري للتموين "شراء كمية الغذاء بالطن" لسنة 2015

UNITES	ALIMENT	JAN	FEV	MRS	AVR	MAI	JUL	AOU	OCT	NOV	DEC	TOTAL
B/RACHED	0-2		8523	8525					17048			34096
	2-8			53262	67528				26261	94529		241580
	8-18				48062	159027				8562	143369	535124
A/MRANE	0-2						17048				4262	21310
	2-8	99130					21660	99130				219920
	8-18		146369	177227	59596				177227	59596		766384
A/RAMDAN	0-2	17048					8524	8524				34096
	2-8	26261	94529					66929				241580
	8-18		8562	143369	177227	54014			106000	143000	49792	766384
S/LAKHDER	0-2					17048					17080	34128
	2-8	31000					33861				19358	171148
	8-18	100108	188752	94312			172752	110352				766344
MALLAKOU	0-2			10005	7043					17048		34096
	2-8				59423	61367				33861	86929	241580
	8-18	64070				61634	164360				21394	468636
BIR EL DJIR	0-2				28580						7712	36292
	2-8				17020	147113						203509
	8-18	291017	157040				291766	163264				1086701
TOTAL	0-2	17048	8523	18530	35623	17048	25572	8524	17048	17048	29054	194018
	2-8	156391	94529	53262	143971	208480	55521	166059	26261	128390	106287	1319317
	8-18	455195	500723	414908	284885	274675	628878	273616	283227	211158	214555	4389553

المصدر: الوثائق الخاصة بالمؤسسة.

## الجدول رقم (67-3): برنامج الإنتاج التقديري لسنة 2015

UNITES	JAN	FEV	MRS	AVR	MAI	JUN	JUL	AOU	SEP	NOV	DEC	TOTAL
B/RACHED						42750	42750					85500
A/MRANE				85500						85500		171000
A/RAMDAN					85500					42750	42750	171000
S/LAKHDER			85500						85500			171000
MALLAKOU	85500						85500					171000
BIR EL DJIR		142500						142500				285000
TOTAL	85500	142500	85500	85500	85500	42750	128250	142500	85500	128250	42750	1054500

المصدر: الوثائق الخاصة بالمؤسسة.

## ملاحظة:

التاريخ المقدر للإنتاج حسب الوحدات هو كالتالي:

بني راشد: يتم البيع في 2015/06/25.

عين مران: يتم البيع في 2015/04/20، ثانيا 2015/11/12.

عبد المالك رمضان: يتم البيع في 2015/01/05، ثانيا 2015/11/22.

سيدي لخطر: يتم البيع في 2015/03/10، ثانيا 2015/09/17.

ملاكو: يتم البيع في 2015/01/07، ثانيا 2015/07/15.

بير الجير: يتم البيع في 2015/02/08، ثانيا 2015/08/07.

المطلب الثاني: تقييم الميزانية بالنسبة لشهر جانفي 2015

الجدول رقم (68-4): تقرير تقني عن كمية شراء الكتاكيت لشهر جانفي 2015

UNITES	PREV	REAL	TAUX	ECRAT	ORIGINE	DATE DE RECEPTION
A/RAMDAN	90000	44900	49,89	45100	Couvoir beni yahi	31/01/2015
S/LAKHDER						
B/RACHED						
A/MRANE		96000		96000	Couvoir beni yahi	17-23/01/2015
MALLAKOU						
BIR EL DJIR						

## التعليق:

- قامت الشركة بوضع الكتاكيت بوحدة عبد المالك رمضان كما يلي:
- عدد الصيصان المتوفاة 219 صوص من مجموع 44900 صوص، حيث وضع 44681 صوص بالوحدة.
- قامت الشركة بوضع 96000 كتكوت بوحدة عين مران في شهر جانفي عوضا عن شهر ديسمبر 2009 .
- عدد الصيصان المتوفاة 668 صوص وبقي 95332 صوص وضع بالوحدة.

## الجدول رقم (69-5): تقييم كمية شراء الغذاء بالطن لشهر جانفي 2015

UNITES	ALIME NT	PREVISIONS Qté	REALISATIONS Qté	TAUX En%	ECARTS
S/LAKHDER	0-2				0
	2-8	31000	66920	215871	3592
	8-18	100108	55660	55600	-44448
A/RAMDAN	0-2	17048	20300		3252
	2-8	26261			-26261
	8-18				0
A/MRANE	0-2		19800		19800
	2-8	99130			-99130
	8-18				
B/RACHED	0-2				0
	2-8				0
	8-18				0
MALLAKOU	0-2				0
	2-8				0
	8-18	64070	45140	70454	-18930
BIR EL DJIR	0-2				0
	2-8				0
	8-18	291017	242260	83246	-48757
TOTAL	0-2	17048	40100	235218	23052
	2-8	156391	66920	42790	-89471
	8-18	455195	343060	75366	-112135

المصدر: الوثائق الخاصة بالمؤسسة.

## الجدول رقم (69-6): الإنتاج المباع في شهر جانفي 2015

UNITES	PRODUITS	PREVISIONS	REALISATIONS	TAUX %	ECARTS
MALLAKOU	poulette	85500	77137	90	8363

المصدر: الوثائق الخاصة بالمؤسسة.

## الجدول رقم (70-7): ميزانية شهر جانفي 2015

	BENI RACHED			AIN MERANE		
	Prevision	Realisation	Taux	Prevision	realisation	Taux
C.A.H.T						
Vente au comptant						
Vente à terme						
Mutation						
Prestation						
<b>TOTAL</b>						
CHARGES						
Mat et four cons	264000 ,00	100644,29	38,12%	3456107,80	6943175,38	20,90%
Services	262500,00	18210,00	6,94%	233000,00	51490,76	22,10%
Frais de personnel	419635,34	408468,07	97,34%	533000,00	463857,10	87,03%
Impôts et taxes	-	20023,50		-	8,00	
Frais financier	1500,00	-	0,00%	1400,00	-	0,00%
Frais divers	18000,00	-	0,00%	28000,00	-	0,00%
Amortissements	120000,00	93319,69	77,77%	120000,00	76976,09	64,15%
Charges hors exploitation				-		
<b>TOTAL</b>	1085635,34	640665,55	59,01%	4371507,80	7535517,33	172,38%
DETTES						
Solde début mois		27694558,82			20201577,43	
Facture à recevoir					8327444,23	
Paiement du mois		27692558,82			2911226,50	
Solde fin mois					25617795,16	
CRÉANCES						
Solde début mois		17939357,81			14380303,89	
Factures à établir					-	
Recouvrement du mois					3079,00	
Solde fin mois		17939357,81			14377224,89	

	A/M/ RAMADANE			MALLAKOU		
	prevision	Realisation	Taux	Prevision	realisation	Taux
C.A.H.T						
Vente au comptant				30780000,00	29668432,94	96,39%
Vente à terme						
Mutation						
Prestation					58638,68	
<b>TOTAL</b>				30780000,00	29727071,62	96,58%
CHARGES						
Mat et four cons	7315955,66	2929876,95	40,05%	2065909,20	1736305,30	84,05%
Services	232000,00	199050,00	85,80%	300000,00	288590,00	96,20%
Frais de personnel	501000,00	440004,93	87,83%	488000,00	602442,68	123,45%
Impôts et taxes	1000,00	-	0,00%	435920,00	423453,99	97,14%
Frais financier	1400,00	-	0,00%	1300,00	-	0,00%
Frais divers	406500,00	-	0,00%	56000,00	-	0,00%
Amortissements	100000,00	96844,34	96,84%	100000,00	94975,66	94,98%
Charges hors exploitation					736091,84	
<b>TOTAL</b>	8557855,66	3665776,22	42,84	3447129,20	3881859,47	112,61%
DETTES						
Solde début mois		10980030,80			10693342,33	
Facture à recevoir		4225378,95			1575795,78	
Paiement du mois						
Solde fin mois		15205409,75			12269138,11	
CRÉANCES						
Solde début mois		12092831,36			32416731,56	
Factures à établir						
Recouvrement du mois		48591,91				
Solde fin mois		12044239,45			32416731,56	

	S/ LAKHDAR			SIEGE		
	prevision	Realisation	Taux	Prevision	realisation	Taux
C.A.H.T						
Vente au comptant						
Vente à terme						
Mutation						
Prestation						
<b>TOTAL</b>						
<b>CHARGES</b>						
Mat et four cons	4127052,48	4120240,47	99,83%	48000,00	11658,12	24,29%
Services	213000,00	192350,00	90,31%	225000,00	220497,23	98,00%
Frais de personnel	469750,00	475954,00	101,32%	939000,00	852349,89	90,77%
Impôts et taxes	-	-	-	-	-	-
Frais financier	1400,00	-	-	10000,00	2300,00	23,00%
Frais divers	31000,00	-	-	38000,00	-	0,00%
Amortissements	100000,00	58118,15	58,12%	60000,00	55113,10	91,86%
Charges hors exploitation						
<b>TOTAL</b>	4942202,48	4846662,62	96,07%	1320000,00	1141918,34	86,51%
<b>DETTES</b>						
Solde début mois		12499142,26				
Facture à recevoir		4440301,63				
Paiement du mois						
Solde fin mois		16939443,89				
<b>CRÉANCES</b>						
Solde début mois		9034215,76				
Factures à établir						
Recouvrement du mois		6539,50				
Solde fin mois		9027676,26				

	BIR EL DJIR			TOTAL GENERAL		
	prevision	Realisation	Taux	Prevision	realisation	Taux
C.A.H.T						
Vente au comptant				30780000,00	29668432,94	96,39%
Vente à terme				-	-	
Mutation				-	-	
Prestation				-	58638,68	
<b>TOTAL</b>				<b>30780000,00</b>	<b>29727071,62</b>	<b>96,58%</b>
CHARGES						
Mat et four cons	8848975,85	6942190,21	78,45%	26126000,99	22784090,72	87,21%
Services	225750,00	246942,57	109,39%	1691250,00	1217130,56	71,97%
Frais de personnel	637806,00	699000,15	109,56%	3988191,34	3942086,80	98,84%
Impôts et taxes	-	56,19	0,00%	436920,00	443541,68	101,52%
Frais financier	1000,00	-	0,00%	18000,00	2300,00	12,78%
Frais divers	21000,00	-	0,00%	598500,00	-	0,00%
Amortissements	141813,58	112556,12	79,37%	741813,58	587903,15	79,25%
Charges hors exploitation					736091,84	-
<b>TOTAL</b>	<b>9876345,43</b>	<b>8000745,24</b>	<b>81,01%</b>	<b>33600675,91</b>	<b>29713144,75</b>	<b>88,43%</b>
DETTES						
Solde début mois		140825285,12			222893936,76	
Facture à recevoir		7349177,62			25918098,22	
Paiement du mois		1500000,00			4411226,50	
Solde fin mois		146674462,74			244400808,48	
CRÉANCES						
Solde début mois		16884822,61			102748262,99	
Factures à établir					-	
Recouvrement du mois					58210,41	
Solde fin mois		16884822,61			102690052,58	

المصدر: الوثائق الخاصة بالمؤسسة.

## التحليل:

## 1- رقم الأعمال:

- في شهر جانفي 2015 تم تحقيق 96,58% من رقم الأعمال المتوقع لهذا الشهر، أي تحقيق فارق سلبي بنسبة 3,42% والتي تمثل KDA 1053، وهذا راجع إلى عدم تحقيق الهدف المسطر للإنتاج بوحدة ملاكو.

## 2- القيمة المضافة:

- تم تحقيق ما قيمته KDA 6721 عكس ما كان متوقع والذي كان KDA 4736، أي بفارق إيجابي مقدر بـ KDA 1985، وهذا راجع بالدرجة الأولى إلى الربح المحصل عيله من وحدة ملاكو.

## 3- نتيجة الإستغلال:

- نتيجة الإستغلال خلال شهر جانفي 2015 كانت إيجابية ما قيمته KDA 2197 مقارنة مع ما كان مقدر له بقيمة KDA 1044، أي بفارق إيجابي مقدر بـ KDA 1153.

والأسباب التي أدت إلى حدوث هذا الفارق الإيجابي تم ذكرها سابقا في القيمة المضافة.

## 4- الأعباء:

- المعدل الإجمالي للأعباء المحققة خلال شهر جانفي 2015 بالإضافة إلى الأعباء خارج الإستغلال كان 88,43%، بفارق سلبي بنسبة 11,57%، والذي يمثل ما قيمته KDA 3888 بالمقارنة مع التقديرات.

وهذا الفارق راجع إلى تأجيل تاريخ وضع الكتاكيت بوحدة عين مران، حيث وضع في شهر جانفي 2015 بدلا من شهر ديسمبر 2014.

## خاتمة الفصل:

من خلال هذه الدراسة الميدانية التي قمت بها في مؤسسة "ظهرة فيب" لاحظت بأن المؤسسة تدير شؤونها على أحسن ما يرام بالرغم من التغيرات اليومية التي تحصل في المحيط الخارجي وهذا راجع إلى حسن الإستراتيجيات المتبعة لهذه المؤسسة والتنسيق بين الوظائف وتقسيم العمل وإتباع القانون الداخلي إلى جانب الكثير من العوامل وهي:

- إهتمام إستراتيجية التخطيط والرقابة بصفة جيدة في المؤسسة.
- الإرتباط والتنسيق ما بين الوحدات الستة وأكبر دليل على ذلك الإنضمام إلى وحدة بير الجير بوهران في الآونة الأخيرة.
- السعي نحو توفير الآلات التكنولوجية والإعلام الآلي مما يسهل توفير نظام معلوماتي مكثف.
- إتباع القانون الداخلي المنظم بإعتبارها المؤسسة الأكبر.

خاتمة عامة

## خاتمة عامة:

على ضوء ما ورد في هذه الدراسة يمكن القول بأن مفهوم الأداء يختلف باختلاف الجهة أو القطب المحدد له فينظر قطب العملاء إلى أداء المؤسسة في قدرتها على توفير السلع والخدمات التي تشبع رغباتهم بأسعار معقولة، وينظر قطب المهنيين أو الموظفين إليه في قدرة المؤسسة على ضمان استمرارية العمل وفي جو ملائم، وينظر قطب الدولة إليه في قدرة المؤسسة على تحقيق نتائج مالية جيدة وهذا لرفع حصيلة الضرائب والمساهمة في زيادة الدخل القومي، وينظر قطب المسيرين إلى الأداء في الكفاءة والفعالية، تمكن المؤسسة من تحقيق النتائج بأدنى التكاليف، والفعالية هي قدرة المؤسسة على بلوغ الأهداف المسطرة.

ويعتبر تقييم أداء المؤسسة أمر ضروريا، والذي يمكن من خلاله مراقبة نشاط المؤسسة وإتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة لتحقيق الأهداف المحددة، ولقد إختارنا في بحثنا هذا أحد أهم الأدوات المستخدمة في تقييم الأداء داخل المؤسسة ألا وهي الميزانية التقديرية أو التخطيطية والتي تعد الأداة التي يستطيع من خلالها المقيم تقييم أداء المؤسسة.

ومن خلال دراستنا إلى موضوع تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية في هذا البحث، اتضح لنا أن هذا الأخير له دور كبير في حياة المؤسسة الذي يعتمد على معايير وأدوات وطرق علمية وعملية دقيقة يجب إتباعها تعطي عملية التقييم الفعالية المثلى ويصبح بذلك رشيدا وصحيحا، فهو يعتبر من أهم الضروريات للتخطيط المالي السليم، والذي ازدادت أهميته في ظل تعقد وتوسع أنشطة المؤسسات الاقتصادية، حيث أصبح لزاما على المدير المالي التعرف على المركز المالي للمؤسسة قبل التفكير في وضع الخطط المستقبلية، كما يساعد التقييم على تحديد نوع القرار الواجب اتخاذه وذلك حسب سياسة المؤسسة وأهدافها العامة والخاصة المراد تحقيقها، حيث أن البيانات المحاسبية أو المالية المستمدة تساعد بالدرجة الأولى عملية التحليل المالي وبعد القيام بالتعديلات والتحويلات في الميزانية المحاسبية منتقلين بذلك إلى الميزانية المالية وهي المرحلة التالية في عملية التقييم المالي.

فالتخطيط المالي لدوره الفعال في تنظيم وتسيير نشاطات يعتبر من بين أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة نظرا لدوره الفعال في تنظيم وتسيير نشاطات المؤسسة بشكل يضمن لها الحفاظ على مواردها وإستغلالها بشكل كفاء وفعال.

التخطيط المالي هو أحد أهم الأدوات التي تعتمد عليها المؤسسة في القيام بمختلف نشاطاتها، وهو ما يظهر من خلال مساهمتها في الخطط المستقبلية للمؤسسة، حيث تقوم المؤسسة بتحديد أهدافها وكيفية تحقيقها مستقبلا وذلك بالإعتماد على التنبؤ المالي الذي يعتبر محاولة لتوقع إحتياجات المؤسسة وكيفية توفير الموارد اللازمة لتوفيرها والمحافظة عليها.

وتعتمد المؤسسة على الموازنات التقديرية في تنظيم وتنسيق والرقابة على نشاطاتها المختلفة، كما تعبر الموازنات عن إمكانيات المؤسسة وتخصيصها على إستخداماتها المختلفة، وتظهر أهمية التخطيط المالي في تخصيص الموارد المتاحة والمحدودة على الإستخدامات المختلفة للمؤسسة.

وتعتبر عملية قياس وتقييم الأداء من بين العمليات التي تقوم بها المؤسسة من أجل الوقوف على مستوى أدائها والتعرف على نقاط القصور ومحاولة تصحيحها، وتقوم بذلك من خلال الإعتماد على مجموعة من المؤشرات والأدوات .

وغالبا ما تسعى المؤسسة إلى معرفة مدى إستغلالها للموارد والإمكانيات المتاحة بشكل فعال وذلك بهدف تحسين أدائها في المستقبل، وتعتبر الموازنات التقديرية وسيلة هامة ومفيدة في قياس وتقييم أداء المؤسسة من خلال مقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط في الموازنة، وهو ما يسمح للمؤسسة بالوقوف على الإنحرافات التي قد تحصل وتصحيحها في الوقت المناسب.

ومن خلال الدراسة التطبيقية تم تتبع الموازنات التخطيطية التي تقوم بإعدادها مؤسسة "ظهرة فيب" والتي تقتصر على إعداد ميزانية التمويل وميزانية الإنتاج والمبيعات التي تمثل إيرادات المؤسسة.

### نتائج البحث:

من خلال دراستنا النظرية توصلنا إلى النتائج التالية والتي هي عبارة عن إجابات للفرضيات السابقة الذكر :

- تعد الموازنات التقديرية من أهم أدوات مراقبة التسيير التي تساعد المسؤولين الإداريين في عملية صنع القرار، وهو ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

- تعد كل من عملية التخطيط وعملية الرقابة من أهم وظائف الموازنات التقديرية، فالمؤسسة تعتمد على تخطيط الأهداف المرجوة والرقابة عليها بإستعمال الموازنات وذلك لتحسين أدائها وإتخاذ القرارات المالية الصحيحة والتي تحقق الأهداف المرجوة أو المسطرة، وهو ما يؤكد صحة الفرضية الثانية .

- لمراقبة التسيير دور هام في الموازنات التقديرية وإستخدام هذه الأخيرة يتحقق بوجود نظام رقابة فعال، فللمراقب المالي دور يتبين لنا من خلال قيامه بتوزيع التعليمات اللازمة لإيضاح آليات إعداد مختلف الموازنات ومتابعة تنفيذها ومدى توافقها وتسلسلها، كما يقوم بإعداد مختلف الموازنات النهائية مقارنة بين النتائج الفعلية والمقررة لإستخلاص فروقات إيجابية يدعمها أو سلبية يحاول تداركها عن طريق مساعدة

المسؤولين في إتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة وكل هذا يساعد على تقييم الأداء وفرض نظام رقابة فعال داخل المؤسسة، وهو ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.

- المؤسسة تقوم بإعداد موازنة تقديرية عند القيام بأي خطة مالية، وهو ما يؤكد صحة الفرضية الرابعة. كما نلاحظ أن:

مؤسسة "ظهرة فيب" تولي إهتمام بالميزانية التقديرية للتموين والميزانية التقديرية للإنتاج والمبيعات لكون هذه الأخيرة تمثل إيرادات المؤسسة.

#### الصعوبات:

من الدراسة التطبيقية تبين أنه بالرغم من الأهمية الكبيرة لأداة الميزانية التقديرية في عملية مراقبة التسيير، إلا أنه يجب توخي الحذر عند إستعمالها نظرا للعديد من النقائص التي تعتبرها في هذا المجال والمتمثلة في:

- مراقبة الموازنات أداة بطيئة معقدة وثقيلة.

- الإعتماد على تحديد المعايير.

- عدم إحترام مبدأ الرقابة.

- عدم دقة التنبؤات.

- عجز الميزانيات عن تمثيل الأهداف ذات الطابع التشغيلي: كتحسين العلاقة مع العملاء وتحسين جودة الخدمات ... إلخ.

- التكلفة المرتفعة لنظام الميزانيات: فنظام الموازنات التقديرية يتطلب العديد من التكاليف، فمنها ما هو متعلق بعملية التنظيم الإداري والمحاسبي، ومنها ما هو متعلق بعملية تكوين الأفراد.

#### التوصيات:

- يجب على المؤسسة مهما كان نوعها أن تولي إهتماما كبيرا بإعتبارها أداة فعالة من بين أدوات وظيفة مراقبة التسيير لما تتضمنه هذه الوظيفة من قيمة في معرفة وتحسين أداء المؤسسات الإقتصادية.

- يجب على المؤسسة الإعتماد على الأساليب الإحصائية والعلمية في تقدير قيم الموازنات التقديرية وهو ما يسمح لها ببلوغ أهدافها المسطرة بشكل أفضل.

- يجب الإعتماد على دراسة وتحليل الإنحرافات في الموازنات التقديرية التي تعدها المؤسسة ومعرفة أسبابها من أجل التقييم الفعال لمستوى أدائها.
- الإهتمام بمختلف الموازنات التي تعدها المؤسسة كموازنة الموارد البشرية وموازنة الجودة وعدم الإقتصار فقط على موازنتي التموين والإنتاج.
- على المؤسسة أن تهتم بتجميع الموازنات الجزئية لتحديد نتيجة الموازنة التقديرية بشكل دقيق وهو ما يسمح بقياس فعالية النشاط الذي تقوم به المؤسسة.
- إعداد موازنة شاملة تشمل كل الموازنات التقديرية التي تعدها المؤسسة.
- يجب الإهتمام بدراسة وتحليل الإنحرافات في الموازنات التي تعدها المؤسسة ومعرفة أسبابها من أجل التقييم الفعال لمستوى أدائها.
- يجب أن يكون لدى المؤسسة نظام معلومات فعال يسمح بالربط بين مختلف أقسامها ويوفر المعلومات اللازمة والتي تفيد المؤسسة في تحديد وضعيتها تجاه الأهداف المخططة.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع:

### • باللغة العربية:

#### 1- الكتب:

- 1- السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض 2000.
- 2- أبو طالب يحي محمد، نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية في مجالات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات، دار المسيرة للنشر والتوزيع، مصر.
- 3- أحمد نور، المحاسبة الإدارية واتخاذ القرارات وبحوث العمليات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 1997.
- 4- بن زعيط وهيبة، مواي بحرية، الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار.
- 5- حمدي فؤاد علي، التنظيم والإدارة الحديثة، دار النهضة العربية الحديثة للطباعة والنشر بيروت 1981.
- 6- حمزة حمود الزبيدي، التحليل المالي (تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل)، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان 2000.
- 7- خروف جليلة، كلية العلوم التجارية والاقتصادية، أمحمد بوقره بومرداس، 2008-2009.
- 8- خيرت ضيف، الميزانية التقديرية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر.
- 9- د. أمين السيد أحمد لطفي، التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة، الدار الجامعية، الاسكندرية 2006.
- 10- راضي محمد سامي ، وجدي حجازي حامد، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية مصر، 2006.
- 11- عبد المالك مزهودة، الأداء بين الفعالية والكفاءة، مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، نوفمبر 2001، جامعة بسكرة .

- 12- عداي حسين فلاح حسن، الإدارة الإستراتيجية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000.
- 13- علاء فرحات طالب، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصاريف، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى 2011.
- 14- فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجزائرية، 1995.
- 15- كحالة جبرائيل، حنان رضوان حلوة، مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2002.
- 16- محمد صالح الحناوي، الإدارة المالية والتمويل، الإسكندرية، 1999.
- 17- محمد محمد الجزار، الرقابة على التكاليف، مكتبة عين الشمس 1971.
- 18- مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2007.
- 19- مؤيد الفضل، مؤيد عبد الحسين، تخطيط ومراقبة الإنتاج (منهج كمي لدراسة حالة) ، المملكة العربية السعودية، دار المريخ للنشر.
- 20- ناصر دادي، معزوي ليندة، لهواسي هجيرة، مراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية ( حالة البنوك )، دار المحمدية العامة، الجزائر، طبعة 2003-2004.
- 21- وليد ناجي الحياي، مدخل في المحاسبة الإدارية، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، مؤسسة مي للطباعة.
- 2- رسائل جامعية:
- 1- سكيينة مخيتش، شهيرة بعيليش، مذكرة ليسانس، دور الموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير، فرع محاسبة، المركز الجامعي المدية.

2- صيفي حسنية، دور التخطيط المالي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، (دراسة حالة الشركة الوطنية للكهرباء والغاز- وحدة ورقلة حضاري-)، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستير في العلوم المالية والمحاسبية، 2009-2010.

3- عباس عصام، تأثير الجودة المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية واتخاذ القرار، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012.

4- محمد خيضر، قياس وتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، قسم التسيير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة عادل عيسى بسكرة ، 2001-2002.

5- موافق كابوش، دور الموازنات التقديرية في تقييم الأداء، رسالة ماجستير، فرع مالية، جامعة البليدة، 1994.

6- نعيمة يحيوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر- باتنة - 2008-2009.

7- وائل محمد ابراهيم خلف الله، واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركة الصناعية بقطاع غزة، مذكرة قدمت لإستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2007.

### 3- الدوريات:

1- حمد محمود السياغي، دورة تدريبية بعوان: اعداد الموازنات التقديرية التخطيطية، 2007.

2- خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الادارية، الأساليب الحديثة لتحليل المالي وإعداد الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006.

### • باللغة الأجنبية:

1 -H.Bouquin, le contrôle de gestion , 7eme édition , Gestion PUF ,Paris , 2006.

2 - H-DAVASSE ,G.LANGOIS, comptabilité de gestion prévisionnel ,édition foucher ,paris,1999.

3 -JEAN.FRANCOIS PIFFANT, contrôle de gestion , 2ed du nord ,paris,2001.

# الملخص

## الملخص:

تتأثر المؤسسة الاقتصادية بالمتغيرات المتسارعة للبيئة التنافسية، مما يؤثر على نموها واستمرارها وتحقيقها أداء مالي متميز، والذي يظهر خاصة في القرارات المالية المتخذة وتحسين الأداء المالي، مما يحتم عليها ضرورة اعتماد طرق تسييرية حديثة ومتطورة والتي من أبرزها نجد الموازنات التقديرية، لذا نهتم بدراسة واقع الموازنات التقديرية بتحليل إنحرافات ومعرفة أسباب هذه الإنحرافات وإتخاذ الإجراءات التصحيحية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، ودورها في تحسين الأداء المالي واتخاذ القرارات المالية، ومدى الاعتماد عليها في ذلك، بما يضمن استمرارها ونموها وتحقيقها لأداء متميز .

حتى تتمكن المؤسسة من معرفة قدرتها على بلوغ أهدافها المالية ومدى تحقيقها لها فهي بحاجة إلى قياس وتقييم نتائجها المالية أي تقييم أدائها المالي، ويحتاج المسيرين عادة إلى إختيار معايير ومؤشرات معينة تمكنهم من القيام بهذه العملية.

وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الموازنات التقديرية بمختلف أبعادها من خلال التعرف على مفهومها، وأهميتها في المؤسسة الاقتصادية، بالإضافة إلى كيفية تقديرها أو التنبؤ بها، والذي يعد من أهم الأساليب في عملية التخطيط.

كما نسعى من خلالها إلى إبراز أهمية عملية قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسة مما يساعدها في إتخاذ القرارات، ولقد جاءت الدراسة الميدانية بدراسة حالة مؤسسة مجمع تربية الدواجن للغرب بمستغانم "oravio" وحدة حجاج "ظهرة فيب" للتعرف على مدى إعتداد المؤسسة على الموازنات التقديرية في إتخاذ القرارات وأثرها على أدائها من خلال دراسة وتحليل ميزانية سنة 2015.

## Résumé:

Visé par l'institution de variables économiques accélérée de l'environnement concurrentiel, qui affecte la croissance et la continuité, et a réalisé une solide performance financière, qui se manifeste particulièrement dans les décisions financières prises et à améliorer la performance financière, soulignant la nécessité d'adopter des méthodes de pilotage d'un importante moderne et sophistiquée, et dont la plupart nous trouvons les budgets, afin de prendre soin d'étudier la réalité des budgets et l'analyse des écarts de connaître les raisons de ces écarts et de prendre des mesures correctives dans l'entreprise de l'économie algérienne, et son rôle dans l'amélioration de la performance financière et prise de décisions financières, et la mesure invoquée en ce que, pour assurer la continuité et la croissance et à atteindre la haute performance.

Donc vous pouvez voir l'établissement de leur capacité à atteindre ses objectifs financiers et la façon de l'atteindre, il a besoin pour mesurer et évaluer les résultats financiers de toute évaluation de sa performance financière, et Cron normalement besoin de sélectionner certains critères et indicateurs pour leur permettre de mener à bien ce processus.

L'objectif de cette étude était d'identifier les budgets de différentes dimensions, en identifiant le concept, et son importance dans l'organisation des droits économiques, ainsi que l'appréciation ou la façon de prédire, qui est l'une des méthodes les plus importants dans le processus de planification.

Comme nous cherchons à mettre en évidence l'importance du processus de mesure et d'évaluation des performances dans l'organisation, les aider dans la prise de décision, et j'ai été l'étude de terrain a examiné le cas de l'entreprise groupe avicole oeust mostaganem EPE DAHRAVIP SPA d'identifier le degré d'adoption de l'institution sur les budgets de la prise de décision et son impact sur les performances de budget de la société pendant l'année2015.