

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارت التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس _ مستغانم _
كلية العلوم الاقتصادية التجارة و علوم التسيير
قسم المالية و محاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص: تدقيق و مراقبة التسيير

المحاسبة الرشيقة و دورها في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الصناعية

دراسة حالة شركة سوناطراك مجمع الميثانول (رزيو)

تحت اشراف:

د . خليفة الحاج

مقدمة من طرف الطالبة:

بوحسون صباح

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	المؤسسة الأصلية	الصفة
معارفية الطيب	أستاذ محاضر قسم " ب "	جامعة مستغانم	رئيسا
خليفة الحاج	أستاذ محاضر قسم " أ "	جامعة مستغانم	مقررا
قبايلي الحاجة	أستاذ محاضر قسم " ب "	جامعة مستغانم	مناقشا

السنة الجامعية : 2020 / 2019



إهداء

" ولئن شكرتم لأزيدنكم "

الحمد لله الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم ووفقنا في هذا ولم نكن لنصل إليه لولا فضل
الله علينا أما بعد :

أهدي ثمرة عملي هذا إلى الشمعة التي أنارت دربي وفتحت لي أبواب العلم و المعرفة إلى أعز
إنسان في الوجود " أمي " أطال الله في عمرها .

إلى من سعى جاهدا في رعايتي وتربيتي و تعليمي و توجيهي إلى من كان رمز القوة و النقاء إلى من
كان قدوتي في التربية و الأخلاق إلى " أبي " .

إلى من شاركوني تفاصيل الحياة و أمضيت معهم أسعد الأوقات

إلى دفء البيت و سعادته

إلى إخوتي الأعزاء

إلى جميع الأصدقاء،



التشكر

لله الحمد و المنه على إنجاز هذا العمل فهو أحق أن يشكر

ثم الشكر و التقدير إلى أستاذي المحترم خليفة الحاج على توجيهاته و إرشاداته لإعداد هذا العمل ، كما أتقدم بتشكراتي و إحتراماتي لكل أساتذة كلية العلوم الإقتصادية التجارية و علوم التسيير بجامعة عبد الحميد بن باديس بمستغانم على معلوماتهم الوفيرة التي لم يبخلوا بها علينا و التي مانت عوننا لي في إنجاز هذا العمل و الشكر الجزيل لكل الذين ساعدوني من قريب أو بعيد في انجاز هذا العمل ولكل شخص مد لي يد المساعدة شكرا ، شكرا .

الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى بيان واقع المحاسبة الرشيقية في المؤسسة محل الدراسة من أجل ربط العلاقة بين تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقية لتقييم أدائها المالي ، فوجدنا أن المحاسبة الرشيقية لها مجموعة من الأدوات التي تعمل على القضاء لمختلف أنواع الهدر و الضياع و ذلك للوصول الى أدنى التكاليف في مختلف العمليات و المراحل التي تربط عملية الإنتاج و التي من خلالها تحقق المؤسسات الأهداف المنشودة و تعزيز مكانتها و معرفة نقاط القوة و الضعف لها و اتخاذ القرارات، و من أجل الوصول الى نتائج هذه الدراسة استعملنا المنهج الوصفي التحليلي و وقع الاختيار على شركة سوناتراك كونها مؤسسة اقتصادية ولها علاقة تربطها بموضوعنا وذلك للإجابة على الاشكالية المطروحة .

وقد توصلت الدراسة على ضرورة توسيع فكر استخدام أدوات المحاسبة الرشيقية في مختلف المؤسسات لإبراز دورها و المتمثل في القضاء على مختلف أنواع الهدر و الضياع و الوصول الى حد أنى من التكاليف من أجل تقييم أدائها المالي باستخدام المؤشرات المالية وذلك لمعرفة مركزها المالي .

كلمات مفتاحية : المحاسبة الرشيقية ، تخفيض التكاليف ، الأداء المالي .

Summary:

This study aims to show the reality of agile accounting in the institution in question in order to link the relationship between the application of agile accounting tools to evaluate its financial performance ; we found that agile accounting has a set of tools that work to eliminate various types of waste and loss and so to reach the lowest costs in the various processes and stages that link the production process through which the organization achieve the desired objectives and enhance their position and know their weaknesses and decisions , and to reach to the results of this study we used the descriptive analytical approach and selected sonatrach as an economic institution with a relationship with our subject in order to answer the problem

The study found the need to expand the thinking of using agile accounting tools in different institution to highlight their role of eliminating the various types of waste and loss and reaching the extent of the costs in order to evaluate their financial performance using financial indicators in order to know their financial position.

Key words: Agile accounting. Reduced costs. Financial performance.

فهرس المحتوى

الصفحة	المحتويات
	شكر و تقدير الاهداء فهرس المحتويات قائمة الاشكال قائمة الجداول المقدمة العامة
5	الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة الرشيقة
7	المبحث الأول : الاطار النظري للمحاسبة الرشيقة
13	المطلب الأول : ماهية المحاسبة الرشيقة .
	المطلب الثاني : أدوات المحاسبة الرشيقة .
	المبحث الثاني : مقومات المحاسبة الرشيقة و معيقاتها
21	المطلب الاول : مبادئ و أهداف المحاسبة الرشيقة
24	المطلب الثاني : مجال تطبيق المحاسبة الرشيقة و معيقاتها
28	الفصل الثاني : الإطار النظري لتقييم الأداء المالي
	المبحث الأول : عموميات حول التقييم الأداء المالي .
30	المطلب الأول : ماهية الأداء المالي .
33	المطلب الثاني : خلفية نظرية عن تقييم الأداء المالي .
	المبحث الثاني : تقييم الأداء المالي .
37	المطلب الأول : أسس ومراحل عملية تقييم الاداء المالي.
39	المطلب الثاني : مؤشرات تقييم الأداء المالي .
45	الفصل الثالث : دراسة حالة شركة سوناتراك المركب CP1/ Z
	المبحث الأول : تقديم شركة سوناتراك و المركب CP1/ Z .
47	المطلب الأول : ماهية شركة سوناتراك .
50	المطلب الثاني : تقديم مركب CP1/Z .
	المبحث الثاني : دراسة ميدانية في المركب CP1/Z .
55	المطلب الأول : الهيكل التنظيمي لقسم المالية والقانونية .
58	المطلب الثاني : تطبيق بعض أدوات المحاسبة الرشيقة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة
68	خاتمة عامة
70	المراجع
	الملاحق

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
15	لتيارقيمة نموذجي	01
19	يبين تكلفة تدفق القيمة في مؤسسة صناعية	02
34	يمثل ملخص الأداء في مؤسسة اقتصادية من منظور الكفاءة و الفعالية	03
56	تلخيص أهداف المحاسبة التحليلية	04
59	يبين مراحل تحضير مادة الميثانول	05

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
09	يبين أهم أنواع الهدروالضياح في الشركات	01
10	يوضح أهم الفروقات بين المحاسبة الرشيقة و المحاسبة التقليدية	02
14	يمثل أهم الادوات للمحاسبة الرشيقة	03
25	يوضح معوقات المحاسبة الرشيقة	04
60	يوضح المواد المستعملة في منتج الميثانول خلال الأسبوع لعام 2019	05
61	جدول مقترح لتخفيض العمال لسنة 2019	06
62	رقم يوضح تكلفة تيار القيمة	07
63	يوضح التكلفة المستهدفة	08
63	يمثل الميزانية المالية (الأصول)	09
64	يمثل الميزانية المالية (الخصوم)	10

المقدمة العامة

المقدمة العامة

إن التطورات الحديثة المتسارعة في العلوم التكنولوجية والتغيرات السريعة في البيئة وزيادة عديد الدول الصناعية واختلاف رغبات الزبائن ، أفضت الى أن يكون انتاج كميات كبيرة غير مجد بسبب التغيرات الواردة أنفا فضلا عن الحاجة الى تنوع المنتوجات و التغير في أذواق ورغبات المستهلك ، أدى ذلك كله الى عدم تمكن الشركات من تصريف منتجاتها في حالة الانتاج الواسع و أوجد الحاجة الى ابتكار طرق و أساليب جديدة تتناسب مع الوضع الحالي ، ومن ناحية المحاسبة لم تعد نظم المحاسبة التقليدية قادرة على تلبية متطلبات التي تحتاجها الشركات لاتخاذ قرارات و معرفة مكان الهدر و الضياع في الموارد ، في ظل التطورات الحديثة للقرن الحالي ومع تنوع طلب الزبائن و العولمة و شدة المنافسة بين الشركات للبحث عن ميزة تنافسية أصبحت الاساليب التقليدية لتحديد التكاليف غير كافية لمعالجة متطلبات الاوضاع الحالية لكون كل منها يعالج جانبا من جوانب ادارة التكلفة ومن ثم عدم ملاءمتها للتطورات الحالية ولاسيما عند استخدام أساليب الصناعة الرشيقة مما أدى الحاجة الى ظهور ممارسات وأدوات جديدة للمحاسبة أطلق عليها أدبيات محاسبة الكلفة و الإدارية اسم المحاسبة الرشيقة (Lean accounting) لدعم و مواكبة تلك التطورات الحديثة في الصناعة و لاسيما في التصنيع الرشيق ، وقد وجدت كثير من الشركات أن نظم المحاسبة التقليدية لا تلبي مطالبا لأنها تكون مكلفة تستغرق وقتا طويلا في الحصول على النتائج المطلوب أو أنها لا تأخذ بعين الاعتبار تكاليف وقت الانتظار و التحويل الانتاج وتكاليف مخزون الانتاج تحت التشغيل ، و تأخذ تلك الاساليب قد كبير من الضياع في وقت تدفق العمليات الانتاجية و الموارد التي لم تستطع معالجتها على وفق الاساليب التقليدية .

لذلك فان الهدف من المحاسبة الرشيقة هو القضاء على الضياع في عمليات الانتاج و التشغيل وتقليل وقت تدفق العمليات الانتاجية و توفير معلومات دقيقة وسريعة وتحسين الجودة في المنتجات ومرونة أكبر وسرعة لتلبية متطلبات الزبائن و السوق وذلك بهدف تقليل التكاليف من خلال استخدام مبادئ المحاسبة الرشيقة مما تتدخل في تقييم الاداء المالي في المؤسسات الصناعية والذي يعتبر من المقومات الرئيسية للشركات حيث يوفر نظام متكامل للمعلومات الدقيقة و الموثوق بها لمقارنة الاداء الفعلي لأنشطة الشركات من خلال مؤشرات محددة لتحديد الانحرافات عن الأهداف المحددة سابقا ، وعليه يمكننا طرح التساؤل التالي ما هو واقع استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لتقييم أداء المالي للمؤسسات الإقتصادية ؟

المقدمة العامة

أولاً : التساؤلات الفرعية :

- 1_ ما مدى الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة في مؤسسات محل الدراسة ؟
- 2_ ما مدى درجة المرونة في التحول من المحاسبة المرتكزة على الطرح التقليدي لتنظيم الانتاج الى النظرة المرتكزة على المحاسبة الرشيقة ؟
- 3_ ما مدى درجة توفير مؤشرات تطبيق و تنفيذ أدوات المحاسبة الرشيقة في المؤسسات ؟
- 4_ كيف يمكن الاستفادة من أسلوب المحاسبة الرشيقة في توجيه الشركات نحو الاستخدام الامثل للموارد ؟

ثانياً : فرضيات البحث :

- 1_ هناك درجة منخفضة من الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة في المؤسسة .
- 2_ هناك درجة مرونة ضعيفة للتحول من المحاسبة التقليدية الى المحاسبة الرشيقة .
- 3_ تتوفر المؤسسة على درجة عالية جداً من المؤشرات تطبيق و تنفيذ أدوات المحاسبة الرشيقة .
- 4_ يمكن الاستفادة من أسلوب المحاسبة الرشيقة في توجيه الشركات نحو الاستخدام الامثل للموارد بالقضاء على الهدر و الضياع .

ثالثاً : أهمية الدراسة :

تتركز أهمية الدراسة في كيفية تطبيق أساليب المحاسبة الرشيقة باستخدام عدد من أدواتها التي تساعد في توجيه الموارد المتاحة للشركة بشكل فعال و كفوء و القضاء على الضياع في الوقت مع الحفاظ على العمليات الرقابية وتوفير معلومات دقيقة وسريعة لكل المستويات الادارية في الشركة .

رابعاً : أهداف الدراسة :

تهدف دراستنا بصورة رئيسية الى الوصول الى ما يلي :

- 1_ التعرف على المحاسبة الرشيقة و تقنياتها
- 2_ تحديد خطوات تطبيق المحاسبة الرشيقة لتخفيض التكاليف
- 3_ التعرف على الاداء المالي وكيفية تقييمه

المقدمة العامة

خامسا: الدراسات السابقة :

_ مجلة دراسات محاسبية و مالية . المجلد الثامن . العدد 25 الفصل الرابع . لسنة 2013

_ دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف الانتاج في الشركات _ دراسة حالة الاسمنت _ بني صاف _ الطالبة رحيلة فايزة

_ دور التدقيق المحاسبي في تحسين الاداء المالي _ دراسة حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية لنقل المسافرين قسنطينة _ الطالب مخلو في عبد الهادي .

سادسا: المنهج المتبع :

تم الاعتماد على منهج وصفي تحليلي من خلال الكتب و البحوث و المجالات ذات صلة بموضوع البحث الذي يعتمد على الوصف المنطقي ، حيث تم استقراء ادبيات المحاسبة الرشيقة و التحليل المنطقي للافتراضات التي يمكن تطبيقها على المحاسبة الرشيقة فقمنا بسرد المعلومات و الحقائق و الوقائع وهنا تحتم علينا استعمال المنهج التحليلي باستعمال بعض المؤشرات المالية .

سابعا : حدود الدراسة :

- الحدود المكانية : تمت الدراسة في مؤسسة سوناطراك المركب CP1 / Z وكان ذلك بهدف التعرف على الشركة
- الحدود الزمنية : تمت فترة التريص في 16 / 02 / 2020 الى غاية 15 / 03 / 2020

ثامنا : تقسيمات الدراسة :

للإجابة عن الاشكالية المطروحة قسمنا الدراسة الى ثلاثة فصول :

الفصل الأول جاء تحت عنوان عموميات حول المحاسبة الرشيقة والذي قسم بدوره الى مبحثين ، المبحث الأول الاطار النظري للمحاسبة الرشيقة، و المبحث الثاني مقومات المحاسبة الرشيقة و معيقاتها .

اما الفصل الثاني قده جاء بعنوان الإطار النظري لتقييم الأداء المالي والذي قسم بدوره الى مبحثين المبحث الأول عموميات حول التقييم الأداء المالي، و المبحث الثاني تقييم الأداء المالي .

اما الفصل الثالث الذي هو محل الدراسة الميدانية جاء بعنوان دراسة حالة شركة سوناطراك المركب CP1/ Z وقمنا بتقسيمه الى مبحثين كذلك المبحث الأول تقديم شركة سوناطراك و المركب CP1/ Z ، اما المبحث الثاني دراسة ميدانية في المركب CP1/Z .

الفصل الأول

• مقدمة الفصل

المحاسبة الرشيقة هي مفهوم جديد في المحاسبة لم يعرف إلا قبل سنوات قليلة وتعد مفتاح التقدم ، فهي تعني الرقابة و القياس الاساليب الادارية التي تعكس حقيقة التفكير الرشيق و الممارسات الرشيقة ، وتصنع المحاسبة الرشيقة أفضل القرارات بواسطة أدواتها المحكمة و المفهومة و تفعيل التكاليف و المعلومات المريحة التي تدفع الى التحسين الرشيق طويل الاجل ، من خلال عدة أدوات التي تركز على قيمة الزبون و التحسين المستمر لنمو الاعمال و القضاء على التكاليف الزائدة وتحسين الربحية ، ونظرا لزيادة المنافسة العالمية بين المنشآت ازداد اهتمام الادارة بضرورة ضبط التكاليف المتعلقة بالإنتاج و الرقابة عليها من أجل الوصول لأقل تكلفة ممكنة لإنتاج السلعة أو تقديم الخدمة وبالتالي تمكين المنشأة من منافسة المنشآت الأخرى التي تعمل في نفس المجال .

وبناء على هذا سوف نتطرق في هذا الفصل الذي هو بعنوان : عموميات حول المحاسبة الرشيقة والذي قسم بدوره الى مبحثين كتالي :

✓ المبحث الأول : الاطار النظري للمحاسبة الرشيقة .

المطلب الأول : ماهية المحاسبة الرشيقة .

المطلب الثاني : أدوات المحاسبة الرشيقة .

✓ المبحث الثاني : مقومات المحاسبة الرشيقة ومعيقاتها .

المطلب الأول : مبادئ و أهداف المحاسبة الرشيقة .

المطلب الثاني : مجال تطبيق المحاسبة الرشيقة و معيقاتها .

خاتمة الفصل

✓ المبحث الأول : الاطار النظري للمحاسبة الرشيقة.

المطلب الأول : ماهية المحاسبة الرشيقة.

أولاً : التطور التاريخي للمحاسبة الرشيقة .

يعود مصطلح الترشيد الى جون كرافيك الذي هو عضو فريق البحث في البرنامج الدولي للسيارات ان ظهور نظام الترشيد لأول مرة لدى مصنع تويوتا التي تعتبر من أعلى و أكبر الشركات ربحية في العالم وسلاحها السري " نهج ثورة في الإنتاج وإجراءات العمل وابتكرته في الخمسينات في القرن العشرين وقام بتحسينه كل taichin ohno و shigeo shingo و الذي أصبح تطبيقه الفعلي في الثمانيات القرن العشرين وتقوم فكرة نظام تويوتا الانتاجي برامج تتفاعل مع بعضها لتخطيط الانتاج و ادارة المخزون بما يقلل القواعد او عدمها في العمليات الانتاجية في شكل سلسلة قيمة تضم الأطراف الخارج الوحدة الموردين و العملاء ، اعتبر " taichin ohno " أول من وضع نموذج المحاسبة الرشيدة منذ بداية الخمسينات حيث بين " James wamack " أن أفكار الترشيد تم انشائها من مصنع تويوتا الياباني .

بعد الحرب العالمية الثانية تم انتقال هذه الشركة لهذا النظام للخروج من مأزق الافلاس و الادارة الضعيفة حيث قامت الشركة بوضع برنامج قوي وضخم وهو برنامج تويوتا (TPS) فقامت مجموعة من الباحثين منهم هنري فورد بالخطوة الأولى لعملية التحسين هي اللجوء الى طريقة خط الانتاج ومبادئه ودراسة " Reidrich Taylor " التي تعمل على تحسين الكفاءة الصناعية وجاء بمفهوم الأب الروحي لمضمون الجودة الذي ساهم بنهضة اليابان الصناعية ، وتتم هذه الجهود لتحقيق التحسين على جميع المستويات .

بداية الستينات دخلت تويوتا سوق الامريكية وتوغلت فيها بعد السبعينيات وأصبحوا يفضلونها على) الفلكسوانجن وهو ثاني أكبر منتج السيارات

في منتصف القرن الثمانيات قام (معهد ماساتشوستس التكنولوجيا بمشروع بحث لتحليل الأداء الصناعي بمختلف مصانع العالم للسيارات و مقارنتها بنظام تويوتا في عام 1991 قاو الباحثان "جيمس وماك ودانيال جونز" بنشر دراستها في كتابهما الالة التي غيرت العالم " the machin That changed world " فوصفوا نظام الانتاج تويوتا ومقارنته مع أساليب العالمية للتصنيع فوصفه بكلمة "Lean" أي الانتاج الرشيق (التصنيع الرشيق) الذي احتلت المراكز الأولى ، فصياغ مصطلح الترشيد الذي تدير أمر كل من المساحة المادية وجهد العمل و الاستثمارات الرأس مالية و المخزون وذلك بعد أقل من العيوب و الحوادث¹ .

وفي عام 1996 نشر الباحثان "ووماك و جونز" كتابهما الثاني بعنوان الفكر الرشيد "Lean thinking" الذي فصل في المفاهيم و الأدوات الرئيسة للأسلوب وتم إعادة طباعته في 2003 وبعد ذلك إصدار العديد من

¹ أبتسام سليمان ، خونبة صوالح ، صباح حميدي ، استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في إدارة التكلفة بين الاطار النظري و الواقع العملي .، دراسة حالة عينة من المؤسسات ، مذكرة ماستر ، جامعة الشهيد حمه لخضر ، الوادي ، 2018_ 2019 ص 13 و 14 .

المواضيع حول الفكرة الترشيد على شكل مجموعة من المعارف متكاملة توضح المفاهيم و أدواته التي تؤدي الى التقليل أو القضاء

على الهدر بحيث يعتمد على أدنى حد من المخزون و التسليم وفق المواعيد و الرقابة الدقيقة على الجودة و الصيانة و معايير جميع الوظائف و الأنشطة مما شجع العديد من الوحدات الاقتصادية بالعمل بهذا النظام .

➤ وعليه أصل المحاسبة الرشيقة مستمدة من نشأة فكرة الترشيد أو التصنيع الرشيق الصادر من شركة تويوتا الياباني . إذ يعد ظهور المحاسبة الرشيقة من المواضيع الحديثة و المتقدمة التي ظهرت مؤخرا ، فهي عبارة عن نظام لها عاملا أساسيا و هو التصنيع الرشيق الذي يعتبر كمدخل لها .

1_ التصنيع الرشيق :

هو " عملية ديناميكية متطورة من الانتاج ويشمل جميع جوانب العمليات الصناعية (تطور المنتجات ، التصنيع ، التنظيم الموارد البشرية ، دعم الزبائن) و قد لوحظ وجود تحسينات لأعمال في منظمات التصنيع الرشيق وهذه التحسينات تتعلق في التسليم في الوقت المحدد و تقليل المهل الزمنية و تخفيض معدل دوران المخزون و انخفاض كلفة الوحدة الواحدة "

_ وهو كذلك " عملية هادفة لاستعمال القليل من الموارد و الاستثمار والجهد البشري و التخفيض من المستويات المخزون بالحد الذي يمكن معه الاقتراب من المستهلك "

وعليه يمكن تعريف التصنيع الرشيق على أنه العملية المستمدة من التفكير الرشيد ، فهو مجموعة من الأساليب تطبق من أجل إزالة الهدر الذي لا يضيف فاعلية في عمليات التصنيع وذلك من أجل انتاج أكبر وكلفة أقل¹ .

1_1_ أنواع الهدر:

يهدف التصنيع الرشيق الى التخلص من أنواع الضياع التي لا تضيف قيمة للمنتج والتي يمكن توضيحهم كتالي :

¹ أبتسام سليمان ، خونبة صوالح ، صباح حميدي ، المرجع السابق ، ص 14 و 15 .

جدول رقم (1_1) يبين أهم أنواع الهدرو الضياع في الشركات :

اسم الضياع	مفهومه
الافراط في الانتاج	وهو انتاج أكثر مما هو مطلوب عن احتياجات العملاء الذي يستهلك الكثير من مستلزمات الإنتاج فيحدث اختناق في مكان العمل
التخزين	وهو تخزين مواد الخام ، نصف مصنعة و النهائي أكثر من الحاجة
العيوب	الجهد و التكاليف المبذولة لإزالة أو تصحيح الأخطاء و العيوب الانتاجية
الحركة الغير ضرورية	هي الحركة الزائدة للعاملين التي لا تضيف قيمة
وقت الانتظار	هو الوقت الضائع في انتظار المعلومات ، خطوات الانتاج ، مواد الخام لحين وصولها
عمليات النقل	هو التنقل المفرط في نقل المواد بين مراحل الانتاج مما يؤدي الى ضرر و تدهور في جودة الانتاج
سوء استخدام العاملين	هو عدم استغلال الأمتل لرأس المال الفكري في المنظمة

المصدر : ابتسام سليمان ، خونية صوالح ، صباح حميدي ، المرجع السابق ، ص 14 و 15 .

2_ الفرق بين المحاسبة الرشيقة و المحاسبة التقليدية :

ان نظام المحاسبة التقليدية يتحمل تكاليف كبيرة بواسطة استخدام كافة المصادر أما نظام المحاسبة الرشيقة يتحمل تكاليف أقل من خلال ازالة المخلفات مما يؤدي الى تحسين قيمة العملاء و جودة التسليم و تقليص الوقت

➤ و الجدول التالي يبين أهم الفروقات بين المحاسبة الرشيقة و المحاسبة التقليدية¹.

¹ سيف سعد عبد الجليل استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لقياس و تقويم الاداء ، دراسة تطبيقية في مستشفى السلام ، كلية الادارة و الاقتصاد ، جامعة الموصل ، سنة 2018 ، ص 208 .

جدول رقم (1_ 2) يوضح أهم الفروقات بين المحاسبة الرشيقة و المحاسبة التقليدية

المحاسبة التقليدية	المحاسبة الرشيقة	
المحاسبة التقليدية هي عمليات كبيرة ومعقدة ومفعلة تتطلب قدرا كبيرا من العمل غير روتيني	المحاسبة الرشيقة سريعة و بسيطة وتوفر دقة المعلومات لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب	01
من الصعب أن يفهم معظم المستخدمين محتويات بسبب نظام المحاسبة المالية المعقد	تتمتع بالوضوح وسهولة الفهم و التقارير فيها بسيطة اللغة وواضحة المعاني	02
لصنع قرار فإنه يدعمه عادة تقارير الانحرافات المعيارية التي تفوض مساعي الرشاقة	عملية صنع القرار تدعمها مؤشرات تيارات القيمة وصندوق الاداء	03
يدعم وجهة نظر أقسام أو ادارات الانتاج	بالنسبة لتكلفة المنتج ، فإنه يدعم مدخل تيار القيمة الذي يرتبط بعملية المنتج بأكملها	04
النظم التقليدية تضيق تركيز الرقابة و التحسين المالي	المحاسبة الرشيقة تتيح الرقابة والتحسين المالي لتيار القيمة	05
يتيح التسعير القائم على التكلفة	المحاسبة الرشيقة تتيح التسعير القائم على القيمة	06
تدعم النظم التقليدية التقارير المالية السنوية و في أفضل الأحوال تدعم التقرير الفصلي	تدعم المحاسبة الرشيقة قوائم الدخل لتيار القيمة بشكل أسبوعي ، وتعطي أفضل فهم ورقابة محكمة	07
في المحاسبة التقليدية هناك تركيز ضيق على جانب التكلفة من دفتر الاستاذ وليس على العائدات أو القيمة	في المحاسبة الرشيقة تعوض كامل الايرادات و التكاليف دون مخصصات	08
توفر تقارير متعددة الصفحات مع مصطلحات محاسبية غير شفافة	توفر المزيد من الرقابة من خلال الادارة المرئية	09

<p>محاسبة التكلفة التقليدية لديها ضوابط ضعيفة وذلك بسبب الدورة الشهرية و التوجه التاريخي و التركيز الضيق</p>	<p>توفر المحاسبة الرشيقة ضوابط فعالة بسبب تقديم التقارير بفترات قصيرة وفي الوقت المناسب</p>	<p>10</p>
<p>المساءلة عن العملية برمتها غير موجودة في هذا النظام</p>	<p>تركز على المساءلة و المحاسبة على مدير تيار القيمة</p>	<p>11</p>
<p>في هذا النظام ، التقارير سريعة وسهلة الانتاج ولكن فقط بعد أن يتم إنشاء الجدول الخاص بنشر التكاليف المعيارية ، تستند التقارير الى أعداد كبيرة من المعاملات المحاسبية</p>	<p>تنتج تقارير سهلة و سريعة و التي تتكامل بسهولة مع صندوق الاداء التي تظهر معلومات التشغيل و الطاقات إلى جانب البيانات المالية</p>	<p>12</p>
<p>التقارير التفصيلية و عمليات الجمع الشهرية ، وتخصيصات الأقسام ، واجتماعات المهذرة للوقت تستغرق وقتا من الموظفين دون الاسهام بمعلومات مفيدة</p>	<p>التقارير الرشيقة تأتي في الوقت المناسب ، واضحة ، موجزة ، ولا تتطلب اجتماعات مطولة لشرح " ماذا يعني هذا ؟ " أو " ماذا يجب أن نفعل ؟ "</p>	<p>13</p>
<p>أي قرارات تستند الى التكاليف المعيارية للمنتج فهي غير حقيقية و مضللة</p>	<p>تحليل القيمة المالية يظهر التأثير المالي الحقيقي عند اتخاذ القرارات</p>	<p>14</p>
<p>توفر هذه النظم التقليدية معلومات غير صحيحة حول التأثير المالي للقرارات وغالبا ما يؤدي الى سوء التسعير واتخاذ الاوامر الخاطئة ، ورفض الاوامر الصحيحة وإجراء تحسينات خاطئة وتصميم المنتجات بطريقة خاطئة ، وشراء معدات غير صحيحة</p>	<p>تؤدي المحاسبة الرشيقة الى تحسين التسعير و القرارات الأفضل التي تؤدي بدورها الى زيادة الربحية و التدفق النقدي و الانتاج و التصنيع الرشيق</p>	<p>15</p>

المصدر : سيف سعد عبد الجليل ، مرجع سبق ذكره ، ص 208 و 209

3_ مفهوم المحاسبة الرشيقة (Lean accounting)

يقصد بمصطلح الرشاقة (Lean) من الناحية المحاسبية مجموعة من الادوات التي تعمل على تحديد الضياع والقضاء عليه ، اذ لا يضيف الضياع أي قيمة للعمل وتحسين نوعية ، ومصطلح المحاسبة الرشيقة لها وجهان هما :

- الوجه الاول يشير الى تطبيق مفاهيم الرشيقة في اجراءات النظام المحاسبي و الرقابي في عملية القياس و الهدف هو ازالة الضياع ، وتسريع الاجراءات وازالة الاخطاء و جعل الاجراءات واضحة ومفهومة .
- الوجه الثاني و الأهم يشير الى اجراء تغييرات جذرية في نظم المحاسبة و الرقابة و القياس التقليدية ، وتوجيه هذه التغييرات باتجاه تحقيق المفاهيم الرشيقة ، وذلك من أجل ان تكون أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات ، وتعطي صورة واضحة عن قيمة العملاء ، وتكون بسيطة وواضحة ومرئية داخل المؤسسة .

أما المحاسبة الرشيقة في مفهومها الجديد تعني الرقابة و القياس و الاساليب الادارية التي تعكس حقيقة التفكير الرشيق و التصنيع الرشيق، فهي تصنع أفضل القرارات بواسطة أدواتها المحكمة و المفهومة ، وتفعيل التكاليف و المعلومات الازمة ، كما انها توفر الوقت و المال بواسطة القضاء على أغلب أشكال الضياع المقترنة بالمحاسبة الادارية و محاسبة التكاليف ، فضلا عن ذلك تدفع المحاسبة الرشيقة نحو التحسين الرشيق المستمر بواسطة عدة أدوات تركز على قيمة الزبون و التحسين الطويل الاجل و القضاء على التكاليف الزائدة مع تحقيق ربحية

تعمل المحاسبة الرشيقة على تخفيض وقت الانتاج و تكاليف الانتاج حيث ينظر الى المعنى المقصود من مصطلح المحاسبة الرشيقة هو انها مصممة لتعكس أداء المالي أفضل عن المؤسسة¹.

كذلك يمكن تعريفها على انها " اجراء تغييرات جذرية في نظام المحاسبة ، هي عملية القضاء على الضياع في عمليات الانتاج و تشغيل و تقليل وقت تدفق العمليات الانتاجية و توفير بيانات صحيحة و تحسين الجودة في المنتجات و مرونة أكبر و سرعة لتلبية متطلبات الزبائن و السوق".

أيضا هي " أسلوب متخصص مستند من مرتكزات الادارة و الانتاج الرشيق التي توفر أسس مناسبة لاستعمال المعلومات المحاسبية التي تدعم إدارة التكلفة و أنشطة القيمة وازالة الضياع من النظم المحاسبية المطبقة في الوحدات الاقتصادية"².

¹ رحيل فايزة، دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف الانتاج في الشركات ، دراسة حالة شركة الاسمنت بني صاف . 2017. 2018 ص 20

² ابتسام سليمان ، خونية صوالح ، صباح حميدي ، مرجع سبق ذكره ، ص 8 و 9

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج أن المحاسبة الرشيقة هي نظام إداري متكامل يهدف إلى إزالة الهدر و الضياع خلال تطبيق مبادئ واستخدام الأدوات التي تساعد في التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعميل ، وبالتالي جعل عمليات الإنتاج و التصنيع أسهل وأبسط مما يسمح بتقديم قيمة أفضل للعملاء و المؤسسة ككل .

4 _ خصائص المحاسبة الرشيقة :

من خلال ما قدمناه من تعاريف حول المحاسبة الرشيقة استنتجنا مجموعة من الخصائص منها :

- ✓ تقديم معلومات دقيقة لتسهيل عملية اتخاذ القرارات.
- ✓ تحديد الوافرات المالية للمحاسبة الرشيقة و التركيز على استراتيجية التي تتطلب إدراك الفوائد .
- ✓ دعم الثقافة الرشيقة من خلال تحفيز العاملين و توفير المعلومات الملائمة و تشجيع التحسين المستمر في كل الوحدات الاقتصادية .
- ✓ أحداث تغيرات جذرية في التشغيل مما يؤثر في زيادة القيمة المقدمة للعميل و محاولة القضاء على الاختناقات التي تعيق سير عملية الانتاجية .
- ✓ التشجيع و التحفيز على التحسين الخالي من الفاقد على المدى الطويل من خلال توفير معلومات و احصائيات الخالية من الفاقد ونقل المسؤولية داخل الوحدة الاقتصادية .
- ✓ تشجيع المؤسسة للتركيز على قياس القيمة للعملاء و الاعتماد على الطلب و الاحتياجات لتحقيق رضا الزبون¹.

_ المطلب الثاني: أدوات المحاسبة الرشيقة

من أجل تحقيق الاهداف المسطرة عليها ضمن نظام المحاسبة الرشيقة لابد من وجود مجموعة من الادوات التي تساعد للوصول الى تلك الاهداف ، فجاءت المحاسبة الرشيقة بمجموعة من الأدوات متمثلة في :

¹ ابتسام سليمان ، خونية صوالح ، صباح حميدي ، المرجع السابق ، ص 15

جدول رقم (1_3) يمثل أهم الادوات للمحاسبة الرشيقية

الرقم	اسم الاداة باللغة العربية	اسم الأداة باللغة الانجليزية
01	خارطة تيار القيمة	Value stream mapping
02	التكلفة المستهدفة	Target cost
03	صندوق النقاط	Box scores
04	التحسين المستمر (خطة، عمل، فحص، قرار)	Kaizen (PDCA)
05	سياسة هوشين	Hochin policy
06	تيار القيمة (تكاليف تيار القيمة)	Value stream
07	نهج 3P	3P Approaches
08	تخفيض المخزون	Low inventory
09	مخاطر ساربنز اوكسلي	Sorbanes Oxley risks (SOX)
10	مخطط ربط قياس الأداء	Performance measurement linkage chart
11	مبيعات والتخطيط الأداء المالي	Sales operating and financial planning
12	مصفوفة القضاء على المعاملات	Transaction elimination matrix
13	سته سيقما	Six sikma (6 ð)
14	مخطط ربط قياس الأداء	Performance measurement benchmarking
15	منهجية تنظيم العمل (5S)	Methodology of organization of work
16	الإدارة المرئية	Visual Management

المصدر: ابتسام سليمان، خونية صوالح، صباح حميدي، نفس المرجع، ص18

1_ شرح مبسط لأدوات المحاسبة الرشيقية :

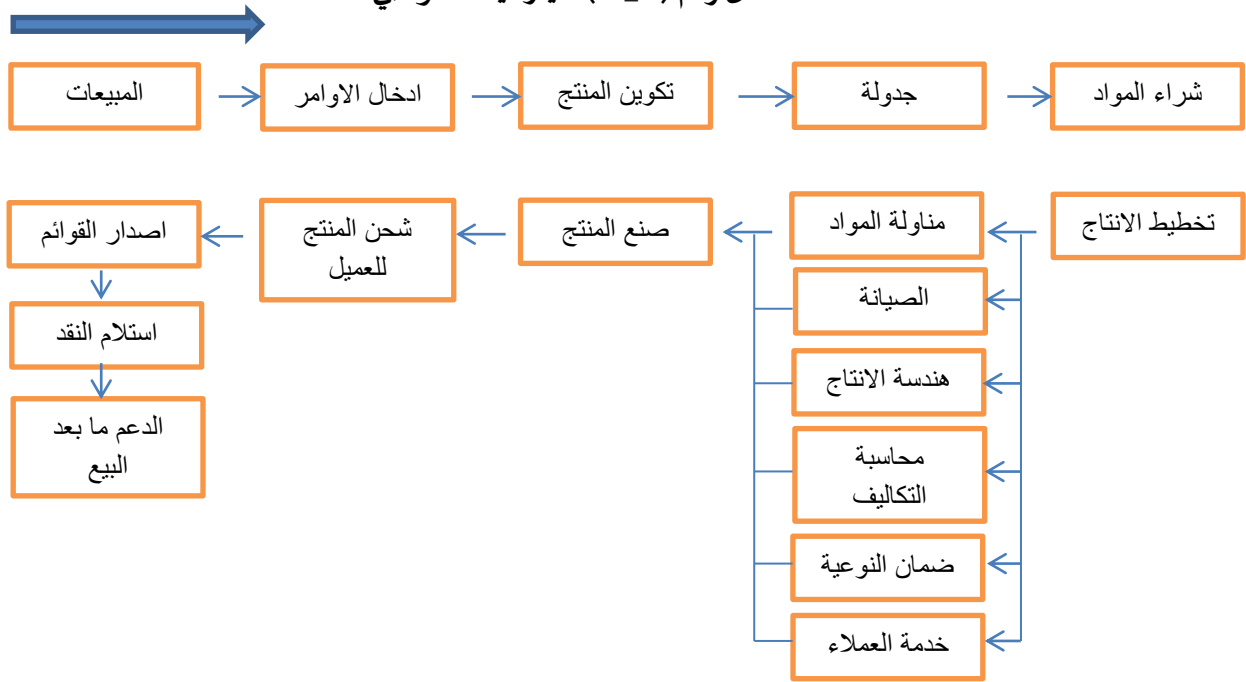
1_1_ خارطة تيار القيمة :

من الممكن أن نشبه تيار القيمة بجريان تيار نهري، النهر الذي لا يجوي على أية انحناءات حادة فكل عملية أو اجراء داخل المنشأة الصناعية تعد جزءا من هذا النهر، ومنبع أو بداية التيار تبدأ¹.

¹ سيروان كريم عيسى، محمد عبد العزيز محسن، المحاسبة الرشيقية تطبيق نموذج مقترح لتيار القيمة، دراسة حالة شركة فاملي لإنتاج المواد الغذائية، مجلد جامعة كركوك للعلوم الادارية و الاقتصادية، المجلد 5، العدد 1، سنة 2015، ص 122

من المجهز و نهاية التيار تنتهي بالعميل (المستهلك) ولكل تيار قيمة إدارة فإدارة تيار القيمة عادة ترغب في أن تضمن أن الوحدات المنتجة ستندفق و تنزلق الى العملاء (المستهلكين) بأقصى قدر من السلاسة ، ولكن هذه الحالة المثالية بالكاد موجودة فعادة هناك انحناءات حادة أو قيود في العمليات أو الاجراءات تعيق التدفق السلس ، فمفاهيم و مبادئ التفكير الرشيق كلها تدور حول استخدام الادوات الرشيقة من أجل جعل تيار القيمة يتدفق بأكبر قدر ممكن من السلاسة ، فتيار القيمة إذا يمثل جميع ما تقوم به المنشأة الصناعية من أجل خلق قيمة لعملائها (لمستهلكيها) و هذا التركيز على خلق أكبر قيمة ممكنة للعملاء هو نتيجة ان المبدأ الأول للتفكير الرشيق يتعلق بخلق القيمة الشكل الاحق يبين لنا تيار قيمة نموذجي :

الشكل رقم (1_1) لتيار قيمة نموذجي



المصدر : سيروان كريم عيسى ، محمد عبد العزيز محسن ، المرجع السابق ، ص 123

فتعرف خارطة تيار القيمة عملية مبسطة تلخص بشكل مرئي تدفق المواد و المعلومات التي تحدث الان في العملية من أجل وضع تصور للحالة المستقبلية بأداء أفضل بكثير مما كانت عليه.

✓ كما يتضح من الشكل (01) أن تيار القيمة لا يتضمن العمليات التصنيعية و إنما يعد خطوة واحدة ضمن كافة الخطوات اللازمة لخلق القيمة للعملاء وخدمتهم. و الجدير بالذكر أن المنشآت المحققة لدرجات عالية من النضوج فيما يخص التفكير و التصنيع الرشيق ، يوسعون تيارات القيمة لتمتد خارج الجدران الأربعة للمنشأة بحيث تشمل المجهزين و العملاء أيضا فالمنشآت ستحتاج الى إدارة تيارات القيمة أو بالأحرى إدارة المنشأة عن طريق تيارات القيمة¹.

¹ سيروان كريم عيسى ، محمد عبد العزيز محسن ، المرجع السابق ، ص 123

1_2_ التكلفة المستهدفة:

"هي نظام يساعد على تخفيض التكاليف في مرحلة التصميم للمنتج الجديد أو عند تغيير نموذج التصميم لمنتج حالي بالكامل أو عند اجراء تعديل جزئي على النموذج"

وتعرف كذلك على أنها أداة لتخطيط الربح وادارة التكلفة وتحدد تكاليف بناء على سعر البيع التنافسي وتخفيض التكاليف من خلال الدورات و التحليل لخصائص المنتج ووظائف الاكثر أهمية بالنسبة للزبون ، فهي تعتبر نظام تكاليف يقوم على التخطيط و إدارة التكلفة و الأرباح عن طريق تخفيض تكلفة المنتج في دورة حياته الانتاجية بهدف تحديد أقصى تكلفة مسموح بها للمنتج سواء كان جديد أو منتج مطور وذلك لتحقيق النمو وزيادة الربحية وذلك بسعر بيع يحقق البقاء و الاستمرارية للمؤسسة في ظل المنافسة القوية

للتكلفة المستهدفة أداتين تقوم عليهما هما هندسة القيمة و التحليل المفكك :

1_2_1_ هندسة القيمة : هي عملية تحليل تفاضلي بين الانواع و المستويات المختلفة لوظائف المنتج و خصائصه و بين الكلفة الكلية للمنتج أي أنها الفحص المنظم للعوامل التي تؤثر على كلفة المنتج من أجل ابتكار و سائل لإنجاز هدف معين من التكلفة و الجودة المطلوبة ، وتنجز عبلا المراحل التالية :

أ_ وضع تصاميم المنتج بحيث تؤدي الى تخفيض كلفة المنتج بدون التضحية بالوظيفة .

ب_ الغاء الوظائف غير الضرورية للمنتج التي تؤدي الى زيادة التكاليف في حين يكون الزبون غير مستعد لدفع أي مقابل عنها .

إن هندسة القيمة تتطلب اجراء التحليل و الوظيفي وهي عملية تحليل المنتج الى العديد من الوظائف و الخصائص وبعدها يتم مقارنة كل وظيفة مع القيمة المدركة للزبون فاذا كانت كل وظيفة تزيد كلفتها عن القيمة المدركة للزبون فيتم تعديل وتحسين الوظيفة في ضوء القيمة المدركة للزبون أكبر من الكلفة أما إذا كان الزبون غير مستعد للدفع عن وظائف معينة فيتم التخلص منها .

1_2_2_ التحليل المفكك : وهي عملية تقويم منتجات المنافسين من أجل تحديد الفرص لتحسين المنتج وتخفيض التكاليف اذ يتم تحليل منتجات المنافسين لتحديد وظائفها وتصميماتها وتوفير رؤية واضحة حول العمليات المستخدمة في انتاج كل منتج وتكاليف صنعه حتى يتم توفير المقارنة المرجعية لمنتج الشركة مع المنتجات المتنافسين لإدخال أي تعديلات تم ملاحظتها الى منتج الشركة لتخفيض التكاليف¹.

¹ حمادة فاطمة ، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة انتاج المؤسسة الاقتصادية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، سنة 2017 ص 60

3_1_ صندوق النقاط : هو تقرير يعد على أساس ورقة موحدة تستخدم لتشغيل الأداء و مقارنته بالمستهدف وهي صيغة ملخصة لتقرير التقدم الاسبوعي لتيار القيمة لغرض الأداء و اتخاذ القرار و أولويات التحسين الرشيق ، ومن مزايا صندوق النقاط أنه يعمل على مراقبة التقدم تجاه النتائج المستهدفة ومن الممكن عرض مقاييس الاداء للشركة بشكل مرئي أمام نظر العاملين مثل عرض لوحات أداء تيار القيمة وهذه الطريقة تحفز العاملين بالاتجاه نحو تعزيز جهود التحسين الموضوعة من قبل الشركة¹.

4_1_ التحسين المستمر:

يعود أصل اسلوب التحسين المستمر (kaizen) في تطبيقه أول مرة من قبل اليابانيين فعرف على أنه البحث عن الاجراءات التحسينات المستمرة في المكائن و المواد و العمل و الطرق الانتاج من خلال تشجيع الاقتراحات و الأفكار من قبل فرق العمل في الوحدة الاقتصادية ومنه يعتبر نظام يدعم عمليات تخفيض التكاليف خلال مراحل التصنيع و الإنتاج على مستوى منتج قائم وعلى أساس إمكانية القيام بعمليات تطوير و تحسين مستمر لأساليب وإجراءات الإنتاج في مختلف الأنشطة الصناعية داخل المؤسسة .

1_4_1_ خطوات التحسين المستمر:

يمر التحسين المستمر عبر دورة أو فلسفة كايز (PDCA) كالتالي :

1_1_4_1_ التخطيط (Plan) : يقوم فريق العمل في هذه المرحلة باختيار موضوع التحسين ويتم توثيقه من خلال تحليل البيانات باستخدام طرق التحليل المختلفة مثل قوائم الفحص ومخطط السبب و النتيجة و المدرجات و الأشكال و البيانات و غيرها و ثم تحديد أهداف التحسين و التكاليف و المنافع المترتبة على بدائل لتحقيق تلك الأهداف

2_1_4_1_ التنفيذ (DO) : يسعى فريق العمل لتنفيذ خطة التحسين ومراقبة تقدمها وجمع البيانات بشكل مستمر لقياس التحسين في العملية الخاضعة للتحسين أية التغيرات فيها لا بد من توثيقها وإعادة النظر اليها ان دعت الحاجة .

3_1_4_1_ المراجعة (Check) : في هذه المرحلة يقوم فريق العمل بتحليل البيانات التي جمعها في المرحلة الثانية للوقوف على مدى تحقيقهم للأهداف المرغوبة و المحددة بمرحلة التخطيط وفي حالة وجود أي خلل أو قصور فلا بد أن يعاد تقويم الخطة أو ايقاف العمل بها .

4_1_4_1_ التصحيح (ACT) : أو التحسين بناء على نتائج التقويم وهنا إذا كانت النتائج التقويم جيدة يتم توثيق العملية المحسنة وتبليغها لكل العاملين وتدريبهم على تنفيذها أما إذا كانت النتائج غير يتم تعديل الخطة وإعادة دورة (PDCA) من جديد².

¹حاتم كريم كاظم ، نموذج مقترح لتطبيق المحاسبة الرشيقة في شركة العامة للصناعات الكهربية ، مجلة دراسات الكوفة : مجلة فصلية محكمة ، العدد 35 ، بغداد ، سنة 2014 ص 236

²حاتم كريم كاظم ، التحسين المستمر بأسلوب كلفة كايز (KAIZEN) وامكانية اعتماده في الشركة العامة لصناعة الاطارات في النجف ، بغداد ، العدد 21 ، سنة 2011 ، ص 164 .

5_1 _ سياسة هوشين :

تعرف بالرقابة المباشرة على الوحدات الاقتصادية وهي " عملية رسمية تساعد في تطويرها وتنفيذ استراتيجياتها من خلال كافة مستوياتها وادامة الاستقامة مع الأهداف وهو تنسيق مفصل لأنشطة العمليات بواسطة ربطها الى أعلى مستوى الاستراتيجية من خلال أداء الإدارة "

✓ مبادئ سياسة هوشين :ولها مجموعة من المبادئ من أهمها :

- _ التخطيط الاستراتيجي وهو وضع الاهداف و الأولويات و الوسائل و المواد اللازمة لتحقيق الأهداف .
- _ نشر الأهداف على جميع المستويات بدمجها في المهام اليومية لنشاط المؤسسة
- _ المراقبة المستمرة من أجل تجنب الانحرافات للأعمال المنجزة.

6_1 _ مخاطر ساربنس اوكسلي (SOX)

أسس هذا النظام في سنة 2002 بحيث يقوم هذا النظام بالرقابة واختبار وتقييم فعالية التشغيل وهو يستعمل ليقرر هل أن التشغيل الرقابة يتم كما صممت وكذلك يقرر أداء الافراد وامتلاك الرقابة الضرورية للسلطة المؤسسات ، وتنصب نتائجه في البدء لتقييم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية ان كان فاعلاً أو لا فضلاً عن ذلك يتم الاعتماد على معلومات السنوات السابقة و التحليلات التي تسير التطورات الحديثة .

7_1 _ نهج 3P :

هي عملية اعداد الإنتاج بحيث يتم الاعداد و التجهيز الإنتاج أفضل المنتجات و بأقل التكاليف ، يستخدم بغرض تطوير المنتجات الجديدة .

8_1 _ الإدارة المرئية :

يقصد بها إدارة العمليات الإدارية الاستراتيجية ومكان العمل من خلال الغرض المرئي للمعلومات المتعلقة بأداء الانتاج و الأنشطة اليومية باستعمال أدوات العرض المرئي المتعدد من هذه الأدوات الطلب و الاستدعاء التي تستعمل لدعوة المشرف أو العاملين للحصول على المساعدة .

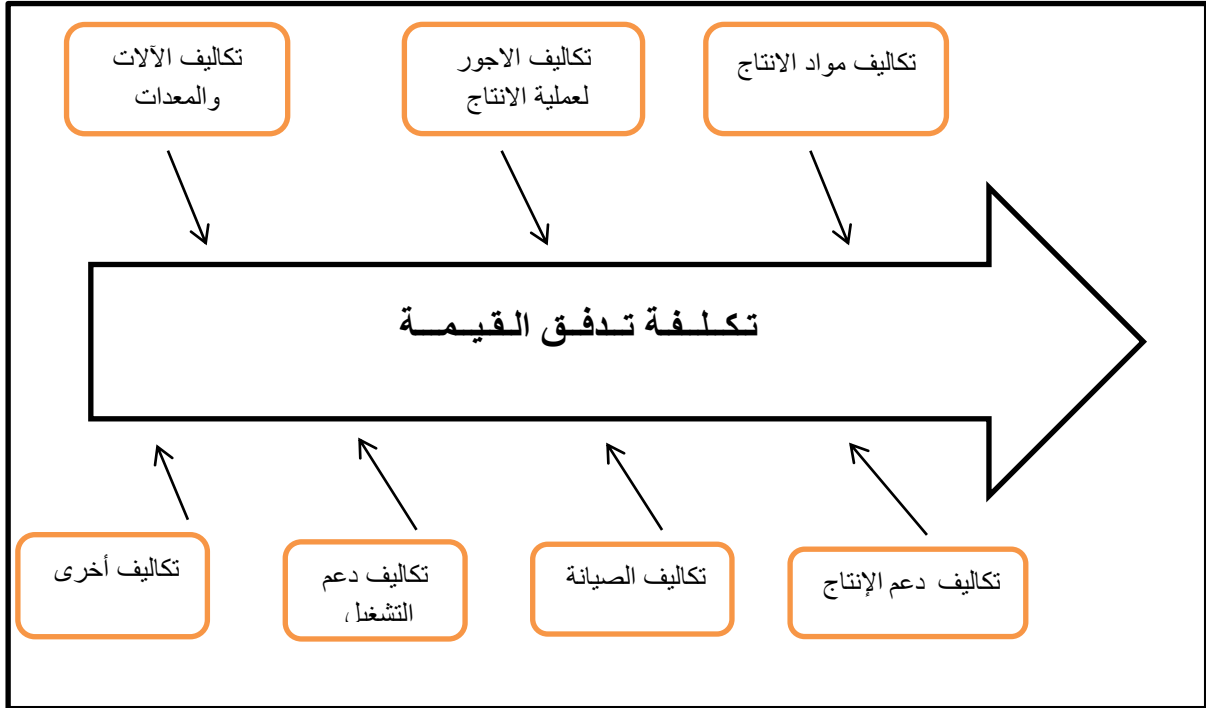
9_1 _ تكاليف تيار القيمة :

وهي المبدأ الأساسي للتفكير الرشيق اذ يمثل نظام تكاليف تيار القيمة كافة الأنشطة التي تهدف الى تقديم المنتج من البداية للاستلام سواء مالية أو غير مالية و تتميز بأنها دقيقة في الوقت المناسب ويبدأ هذا النظام مع خارطة تدفق القيمة وهذا كله بهدف استبعاد الفاقد في المعاملات¹ .

✓ عناصر تكاليف تيار القيمة وهي موضحة في الشكل التالي :

¹ ابتسام سليمان ، خونية صوالح ، صباح حميدي ، المرجع السابق ، ص 23 و 25

الشكل رقم (1_ 2) يبين تكلفة تدفق القيمة في مؤسسة صناعية .



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على ابتسام سليمان ، خونية صوالح ، صباح حميدي ، نفس المرجع ، ص 26

1_ 10_ ستة سيقما :

هي عبارة عن "مصطلح يشير الى العمليات التي لا ينتج عنها 3.4 عيب لكل مليون فرصة لأن هذا المعدل من العيوب المنخفضة جدا ويرتبط أحيانا بمصطلح انعدام العيوب" أو هي عبارة على منهج تطبيقي يعمل على تحسين جودة العمليات وبشأن تخفيض التكاليف و تحسين العمليات وتطويره و تقليل الوقت المستغرق لإنجاز العمليات وايصال معدل الخطأ 3.4 لكل مليون فرصة .

1_ 11_ مخطط ربط قياس الأداء (بطاقة الاداء)

تقسم أداة مخطط قياس الاداء الى قسمين أداء الخلية و أداء تيار القيمة و التي هي كالتالي :

1_ 11_ 1_ مقاييس أداء الخلية :

ان التصنيع و العمليات المحاسبة الرشيقة تحتاج الى مقاييس أداء مختلفة ، فالخلايا الرشيقة تركز على بطاقة وقت الزبون و معدل التدفق و فعالية العمل الموحدة و استقرار النظام السحب و تدفق قطعة واحدة¹ .

¹رائد مجيد عبد محمد ، سعد سليمان عواد المعيني ، استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف ، مجلة الدراسات المحاسبية و المالية ، العدد 25 ، بغداد ، سنة 2013 ، ص 300

1_2_11_3_ متوسط فترة التحصيل الذمم المدينة : يستخدم هذا المقياس لقياس سرعة استلام النقدية من الزبائن لان الحسابات المدينة عنصر مهم من عناصر التدفق النقدي إذ يركز العديد من المؤسسات الرشيقة على التدفق النقدي الذي يؤثر في الربح

1_2_11_4_ المساحة الارضية : وهي المساحة المستغلة في الانتاج و المساحة المخصصة لمخزون الانتاج التتم و الانتاج تحت التشغيل و المواد الاولية .

1_2_11_5_ معدل التكلفة للوحدة الواحدة : يشير هذا المقياس الى أنه يمكن عدم عمل تقرير تكاليف الانتاج الى المدير أو فريق تيار القيمة حيث وضحت التجارب الى أن أغلب مدراء تيار القيمة وجدوا أن معدل التكاليف لكل بند يكون مؤشر مهما للتحسين في عمليات تيار القيمة¹.

المبحث الثاني : مقومات المحاسبة الرشيقة ومعيقاتها .

المطلب الأول : مبادئ وأهداف المحاسبة الرشيقة .

1_ مبادئ المحاسبة الرشيقة :

ان أهم مبادئ الأساسية للمحاسبة الرشيقة هي القياس و التحفيز . قياسات المحاسبة الرشيقة هي مكاسب ايجابية من خلال الشروع في البدائل الرشيقة بطرق عدة مثل تخفيض المخزون و تقليل وقت دورة الانتاج و تحسين الانتاج و من ثم زيادة إجمالي الطاقات ، و من ناحية أخرى فالمحاسبة تعمل على تحفيز الشركات على مواصلة تعزيز مبادراتهم الرشيقة بدلا من تقديم أرقام (كما تعمل المحاسبة التقليدية) إن ذلك ليس بالضرورة هو انعكاس دقيق

لربحية الشركات كما هو الحال مع محالة مقابلة كفاءة المكائن من خلال كثرة الانتاج من المخزون غير ضروري.

و هناك خمسة مبادئ رشيقة ومهمة :

❖ المبدأ الأول : الاعمال المحاسبية الرشيقة والبسيطة .

يسمى هذا المبدأ أيضا " تطبيق أساليب الرشيقة على العمليات المحاسبية وذلك لما تحتويه على أنواع الهدر و الضياع الذي قسم على أساسيين الأول "هدر لا يمكن القضاء عليه في الأجل القصير أما الثاني الأكثر شيوعا يمكن القضاء عليه و التعامل معه باستخدام وتطبيق كافة أساليب و أدوات المحاسبة الرشيقة المطبقة على العمليات بالشكل الصحيح والجيد وبصورة ملائمة وجودة القياس و الرقابة الفعالة والمستمرة " ، فمنه ظهر العديد من الموظفين و المديرين ذو كفاءة للتعامل مع هذه الادوات فاستخدام هذا المبدأ البعض منها لتطبيق الرشيق منها خريطة تيار القيمة والتكلفة المستهدفة و أسلوب كايزن و صندوق النقاط وغيرها من هذه الادوات².

¹ ايتسام سليمان ، خونية صوالح ، صباح حميدي ، المرجع نفسه ، ص 15

² راند مجيد عبد محمد ، المرجع السابق، ص 294

❖ المبدأ الثاني : العمليات المحاسبية التي تدعم التحول الى الرشاقة.

عرف هذا المبدأ بأنه مجموعة التقارير و الطرق تدعم وتساعد في التحول الى الرشاقة أي الرقابة على العمليات الانتاجية بواسطة أدوات مقاييس الاداء المرئية و صندوق النقاط و لوحة أداء تيار القيمة ، فتساعد على التحسين المستمر ، فينعكس على الاداء المالي و التشغيلي لتدفق القيمة و ذلك بتعزيز العلاقة مع الزبون و تحسين عملية تصميم المنتج و تسعيره .

❖ المبدأ الثالث : توصيل المعلومات بصورة واضحة وفي الوقت المناسب .

يقصد بهذا المبدأ هو توفير المعلومات الواضحة للجميع سواء داخل أو خارج الشركة وذلك بتقديم معلومات بلغة واضحة دون تعقيدات و توصيلها في الوقت المناسب و استبعاد كل البيانات المظلمة و الغامضة المتعلقة بالتكاليف ، تقوم الادارة باستخدام لوحات الاداء المرئية المرافقة لأدوات الصندوق النقاط الذي يعرض الأداء المالي و التشغيلي في تقرير موحد التي تستخدم بشكل ولسع في اتخاذ القرارات إضافة إلى استخدام دخل بسيط وواضح .

❖ المبدأ الرابع : التخطيط وإعداد الموازنات من المنظور الرشيق .

هنا يتم التخطيط الرشيق باستخدام مجموعة من الادوات منها سياسة المبيعات و التخطيط المالي و التشغيلي و كلفة تيار القيمة و تحليل الطاقة و هذه العملية تؤدي الى تنظيم خطة متكاملة للمؤسسة باستخدام معلومات المحاسبة الرشيقة و الاثر المالي هو الاثر الحقيقي لهذه العملية ، وتعد هذه الخطوة بشكل سنوي أو فصلي .

❖ المبدأ الخامس : تعزيز ضوابط الرقابة الداخلية للمؤسسة.

من أهم العناصر التي كانت ولأزالت محل اهتمام الباحثين و المحاسبين وهي الرقابة الداخلية التي لا يمكن تجاهلها فعملت المحاسبة الرشيقة على دعمها و تعزيزها وتحسين المشاريع ، فتوصل هذا المبدأ الى العديد من الأدوات التي تساهم في نجاحه منها مصفوفة القضاء على المعاملات التي تعمل على القضاء كل العمليات التقليدية الغير ضرورية وذلك دون المساس بقوة الرقابة المالية و التشغيلية .

ومن التغيرات التي تم إدخالها عليها توصل الى لوائح و قوانين سارينز اوكسلي (SOX) ومتطلباته و الذي تم إدخالها ضمن التخطيط للوحدة الاقتصادية فتم رسم خرائط توضح درجة المخاطر بشكل واضح و القضاء عليها من خلال التحسين المستمر¹ .

¹ ابتسام سليمان ، خونية صوالح ، صباح حميدي ، المرجع السابق ، ص 16 و 17 .

2_ أهداف المحاسبة الرشيقة :

تهدف المحاسبة الرشيقة الى تكوين ثقافة تنظيمية يشارك فيها جميع الموظفين ، وترتكز باستمرار في الحد من جميع أنواع الضياع الموجودة في العمليات مثل وقت الانتظار و المخزون و النقل ، ان فلسفة الرشاقة دائما تجعل المنظمة قوية و عملياتها مستقرة و من ثم تتمكن من تقديم ما يحتاجه العملاء بدقة وبسرعة وكفاءة مع الحد الأدنى من التكاليف¹.

إن المحاسبة الرشيقة تهدف لتحقيق عدة منافع :

- المساعدة في الحد من الضياع في العمليات المحاسبية وبالشكل الذي يحرر وقت الافراد الماليين ويجعلهم أكثر فاعلية ونشاط في الاشتراك بمساعدة الوحدة الاقتصادية و تنفيذ استراتيجياتها
- دعم الثقافة الرشيقة من خلال تحفيز العاملين و توفير المعلومات الملائمة و تشجيع التحسين المستمر في كل مستويات الوحدة الاقتصادية .
- الامتثال بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما فيما يتعلق بإعداد تقارير الداخلية و الخارجية .
- تعمل المحاسبة الرشيقة على زيادة قيمة المبيعات لأنها توفر معلومات جيدة لاتخاذ القرارات ، فإذا تم استخدام معلومات الكلفة المعيارية لاتخاذ قرارات التسعير و الربحية و الصنع أو الشراء واستثمار رأس المال و تقديم منتج جديد غالبا ما تكون قرارات خاطئة .
- التكاليف المعيارية تكون أخطأها واضحة لهذا النوع من القرار ، المنظمات الرشيقة تحتاج الى أداة جيدة لاتخاذ القرارات الرشيقة مثل ادارة تكلفة تيار القيمة
- تحدد المحاسبة الرشيقة الأثر المالي بوضوح للتحسينات الرشيقة معظم الشركات تستخدم نماذج توفير التكاليف التقليدية لتقييم مزايا التحسين الرشيق و العديد من الشركات تنظم الى تخفيض التكاليف قصيرة الاجل كأنها نتيجة للتغيير الرشيق فالمحاسبة الرشيقة تحدد الاثر الرئيسي للقضاء على الضياع و إنشاء و توفير الطاقة
- المحاسبة الرشيقة توفر المال و تخفيض التكاليف ، اذ أن معظم الشركات ليس لديها فكرة عن تخفيض التكاليف بسبب انشغالها بعمق بعمليات الشركة وعدم وجود محاسبي كلفة اكفاء فالمنظمة باستخدام المحاسبة الرشيقة تستطيع استبعاد الضياع من المعاملاتها و تخفيض تكاليفها .
- تحفز المحاسبة الرشيقة على تحسين الرشيق في الامد الطويل من خلال استخدام المعلومات و المقاييس الهامة للرشيق ، فمقاييس الأداء الرشيق هي حجز الزاوية للإدارة المرئية للرقابة على خلايا الانتاج الرشيق و تيارات القيمة الكلية و غيرها².

¹ راند مجيد عبد محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 296 .

² حاتم كريم كاظم ، مرجع سبق ذكره ، ص 228 .

_ المطلب الثاني : مجالات تطبيق المحاسبة الرشيقة ومعيقاتها .

1_ مجالات استعمال المحاسبة الرشيقة :

هناك أربعة مجالات أو أبعاد رئيسية للمحاسبة الرشيقة و تشمل : ممارسات التصنيع ، وقياس الاداء ، والممارسات المحاسبية ، و إدارة الاستثمار .

1_1_ ممارسات التصنيع (Manufacturing practices) : إن ممارسات التصنيع الرشيق يجب أن تتغير من

الإنتاج على شكل دفعات وجدولة الدفع الى تدفق الانتاج وجدولة السحب ، و الاتجاه الرئيسي الذي يمثل هذا التحول الرشيق هو القضاء المطلق على الضياع الذي يتطلب عقلية جديدة و العمل يجب أن يصنف ضمن

الأنشطة التي تضيف قيمة و الأنشطة التي لا تضيف قيمة و بشكل صارم من منظور العميل ، إن موظفي

الحسابات المالية غالبا من ينظرون الى العوامل المؤثرة في قياس الإنتاج و التي عرفت في تعبير الرشاقة العلاقة

بين كمية المخرجات و كمية المواد المستهلكة و تقاس الانتاجية عادة بالمبيعات و المواد والأجور و التكاليف الغير

مباشرة. 1_2_ قياس الأداء (performance measurements) : في البيئة الرشيقة قياسات الأداء يجب أن

تعكس الاستراتيجية الرشيقة ، المقاييس يجب أن تكون سهلة و بسيطة الفهم لأن أغلب المستفيدين هم غير

ماليين (هم ممن لا يملكون معرفة في الجانب المالي) و يجب أن تكون في الوقت المناسب و من المفصل أن تكون

بعض القياسات تتضمن خدمات الزبائن ووقت الدورة و الحد من الخلل .

1_3_ الممارسات المحاسبية (Accounting Practices) :هناك مجالات رئيسية للممارسات المحاسبية هي

العمليات المحاسبية و إدارة التكاليف و الرقابة المالية ، إن عمليات المحاسبة يجب أن تركز في عمليات و ليس

نتائج و التشديد على القضاء على عمليات التي لا تضيف قيمة مع المحاسبة الرشيقة مع منافع إضافية للمهام

أقل تعقيدا و الحاجة لبعض الأشخاص لأداء تلك المهام ، إن محاسبة التكاليف هي في الحقيقة إدارة التكاليف

و تتضمن تكاليف التخطيط و الرقابة و المحاسبة وخال مفهوم التطوير وظيفة الجودة و مشاركة العملاء في

تطوير المنتجات الجديدة إن كل هذه الممارسات الجديدة تحدث لجلب كفاءة في العمليات المحاسبية .

1_4_ إدارة الاستثمارات (Investment Management) : إدارة الرشاقة تسعى الى إعادة هيكلة جذرية

للمنظمة عن طريق تيارات القيمة (بدلا من الأقسام الوظيفية) وذلك بهدف تبسيط العمليات التجارية الى حد

كبير (للتصنيع و الخدمات) لتحسين خدمة الزبائن و أيضا تحسين الكفاءة و الربحية و من ثم إن البعد النهائي

للمحاسبة الرشيقة هو إدارة الاستثمار ويشمل ذلك أكثر من خطة عامة و التشديد على أهمية الاستثمار

بالأشخاص و تخصيص موارد تتطابق مع استراتيجية الشركة و أولوياتها و على استخدام أسس متعددة لتقييم

الأداء الرشيق¹ .

¹ راند مجيد عبد محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 296 و 297

2 _ معوقات المحاسبة الرشيقة

تحاول العديد من الشركات تطبيق المحاسبة الرشيقة لتواجه بعض العقبات لكنها واجهت بعض السلبيات أو المعوقات المترتبة من القصور في نظم المحاسبة و الرقابة و القياس التقليدية التي لا تعمل لصالح المؤسسة و التفكير الخالي من الفاقد و التي هي مصممة لدعم انتاج الضخم وهي عكس المحاسبة الرشيقة فهما متعارضان لبعضهما البعض ومن أهم المعوقات :

- ✓ الخطأ في بناء نظام المحاسبة الرشيقة وعدم امكانية تنسيق مجال العمليات الرشيقة .
- ✓ افتقار الدعم واسناد البحثي و العلمي لمنهجية المحاسبة الرشيقة وتشجيع الناس على استخدام إجراءات المحاسبة التقليدية .
- ✓ هناك بعض الشركات تقوم بوضع مختلف الأقسام الإدارية بعيدة عن مواقع الإنتاج وهذا مخالف لمبدأ تيار القيمة¹.

_ ومنه هناك معوقات تقف أمام تطبيق المحاسبة الرشيقة تصنف الى أربعة أصناف وهي

- 1 _ الشخص (Man) ، 2 _ الالة (Machine) ، 3 _ اللوازم (Materais)
 - 4 _ الأساليب (Mechods) ، 5 _ القياس (Measurement) ، 6 _ البيئة (Environment)
- _ والتي هي موضحة في الجدول التالي مع ذكر العامل و السبب لكل صنف من المعوقات :

الجدول رقم (1 _ 4) يوضح معوقات المحاسبة الرشيقة

الصنف	العامل	السبب
الشخص (الرجل)	عدم الرغبة في التغير أو الخوف	_ تفضيل الثقافة التقليدية وتعلق الإدارة بها _ صراعات قبول مبادئ الرشيقة و التحيز ضدها
	الخوف من الفشل الشخصي وفقدان المكانة و الوظيفة . الخوف من فشل نظام المحاسبة الرشيق داخل الشركة .	_ عدم وجوده أو نقص التدريب على الإدارة الخالية من الفاقد . _ الرضاء مع الإدارة التقليدية و التحيز لها . _ عدم الاقتناع بالمحاسبة الرشيقة على أنها ليست بنظام محاسبي

¹ حاتم كريم كاظم ، مرجع سبق ذكره ، ص 228

صمم النظام من أجل بيئة إدارية تقليدية	تدعم نظم تخطيط موارد المؤسسات الإدارية التقليدية نظم المعلومات المحاسبية موجهة الى التقارير المالية الضريبية	الالة
صمم النظام من أجل بيئة إدارية تقليدية	البيانات غير مالية لا يتم جمعها	اللوازم
التدريب على المحاسبة المالية البيانات غير مالية المطلوبة لا يتم جمعها تصميم النظام من أجل بيئة إدارية تقليدية	حساب التكلفة الكلية	الأساليب
	القياسات الحالية لا تدعم الخلو من الفاقد وعدم النظر اليها .	القياس
عدم رؤية المحاسبين لتأثير الخلو من الفاقد على التصنيع البسيط عزل المحاسبين عن أجزاء المؤسسة التي يتم فيها التصنيع و التي هي بمثابة منطلق الفكرة الاساسية للخلو من الفاقد .	العزل الوظيفي داخل المؤسسة	البيئة
التدريب الاداري التقليدي	الثقافة التقليدية	
عدم مواكبة الثقافة لخلو من الفاقد وذلك باتباعها الثقافة التقليدية	الافتقار و نقص الموارد اللازمة لتدريب على المحاسبة الخالية من الفاقد و تطويرها	

المصدر : ابتسام سليمان ، خونية صوالح ، صباح حميدي ، المرجع السابق ، ص 34 و 35

❖ خاتمة الفصل :

تعد هذه الدراسة مقدمة للدخول في أسلوب جديد للمحاسبة وهو أسلوب المحاسبة الرشيقة ، اذ تعتبر هذه المنهجية دعماً للوصول الى التصنيع الرشيق بهدف إزالة العمليات التي لا تضيف أي قيمة للشركة وبالتالي التقليل الفاقد ، فركزت هذه الدراسة على التفكير الرشيق و عناصره حيث تركزت على عدة خطوات منها تحديد القيمة و تيارها و تدفقها وكذا تنفيذ نظام السعي نحو الكمال و من أهم النتائج المستخلصة أن المحاسبة الرشيقة تعتمد على البساطة في جميع أنشطتها ، وأنها تعمل وفق مبادئ التفكير الرشيق لتحقيق أكبر قدر من المنافع من خلال تقليل الفاقد و تخفيض التكاليف الانتاجية وكما نستنتج أيضا أن الهدف الرئيسي للمحاسبة الرشيقة هو التحسين المستمر و بالأخص خلق قيمة للعملاء وجودة التسليم وتقليص الوقت . وهذا ما جعلنا نتطرق في هذا الفصل الى التصنيع الرشيق الذي هو عبارة عن مفهوم ياباني لتجسيد مفهوم المحاسبة الرشيقة ، وأهم ما جاء به من متغيرات وخصائص و مقومات و معيقات وتطرقنا الى أهم أدوات المحاسبة الرشيقة مما يبين لنا مجموعة من المزايا و الأهداف توصلنا اليها من هذا الجزء النظري :

- يعد التصنيع الرشيق مدخلا أساسيا من أجل البداية بمفهوم المحاسبة الرشيقة فهو عنصر لا يتجزأ منها لأنه منه ظهر نظام المحاسبة الرشيقة .
- للمحاسبة الرشيقة مجموعة من الاهداف و المزايا و الخصائص تساعد المؤسسات على احتلال مرتبة مميزة في الحياة الاقتصادية .
- ظهر مفهوم المحاسبة الرشيقة أول مرة جاء نتيجة نظام التصنيع الرشيق في الشركة اليابانية لتويوتا .
- المحاسبة الرشيقة تعمل على تحديد الضياع للقضاء على كل ما لا يخلق قيمة للعمل وكذا التحسين المستمر في كافة المجالات الانتاج وذلك للوصول الى الحد الأدنى من التكاليف .

الفصل الثاني

• مقدمة الفصل:

يحظى الأداء بأهمية كبرى في تسيير المؤسسات ، مما أدى الاهتمام المتزايد من طرف الممارسين في مجال مراقبة التسيير وهذا من منطلق أن الأداء يمثل الدافع الأساسي لوجود أية مؤسسة من عدمه فالأداء المالي يمثل سمات الاقتصاد الحالي ، ولقد لجأت المؤسسات الاقتصادية إلى استخدام الاداء المالي لكونه عملية من عمليات المراقبة و التدقيق لسياسة المؤسسة و مدى تحقيق أهدافها في ظل الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وترشيدها في اعداد خطط مستقبلية و اتخاذ قرارات ملائمة لوضعها الاقتصادي و دراسة مركزها المالي، ولقد أصبح الأداء المالي عنصر فعال لنمو المؤسسات وتطورها ، وفي ظل الظروف الراهنة فإن الحاجة الى تطوير و تحسين الاداء المالي صار ضرورة ملحة في عالم السوق اليوم و الذي يتميز بمواجهات و تحديات كبيرة .

مما يمكننا القول أن مهما كان متاحا للمؤسسة من موارد مختلفة فلا يمكن لها استغلالها إلا عن طريق إدارة رشيدة و متطورة و جيدة ، ولا تستطيع هذه الادارة معرفة ما حققته من نتائج وما ضيعته من فرص ومن أجل تحديد خططها المستقبلية إلا عن طريق تقييم أدائها و خاصة الأداء المالي لها .

وعليه تطرقنا في هذا الفصل الذي هو بعنوان : الإطار النظري لتقييم الأداء المالي والذي قسم بدوره الى مبحثين كتالي :

✓ المبحث الأول : عموميات حول التقييم الأداء المالي .

المطلب الأول : ماهية الأداء المالي .

المطلب الثاني : خلفية نظرية عن تقييم الأداء المالي .

✓ المبحث الثاني : تقييم الأداء المالي .

المطلب الأول : أسس ومراحل عملية تقييم الاداء المالي.

المطلب الثاني : مؤشرات تقييم الأداء المالي .

✓ خاتمة الفصل

✓ المبحث الأول: عموميات حول التقييم الأداء المالي .

المطلب الأول : ماهية الأداء المالي .

أولاً : التعريف بالمصطلحات ,

من البديهي أن تسبق عملية القياس مرحلة التقييم في المؤسسة ذلك أن عملية القياس هي عملية التقييم الجبري للشيء ووضعه في صيغة رقم أو عدد أو مبلغ أو نسبة مئوية مصحوبة بوحدة القياس كالوزن ، الطول وبذلك تكون النتيجة صماء ومن غير تعليق لا تتضمن معنى للشيء المراد تقييمه ، لكن بعد عملية القياس تأتي مرحلة التقييم وهي التعليق أو إصدار حكم على النتيجة المتحصل عليها .

أما الأداء فهو عمل او انجاز نشاط أو تنفيذ مهمة ، أو بمعنى اخر القيام بعمل يساعد على الوصول الى الأهداف المسطرة ومنه الأداء يعني " المخرجات أو الاهداف التي يسعى النظام الى تحقيقها " ¹.

إذ أن مصطلح الأداء مستمد من كلمة انجليزية (to perform) واشتقت هذه الكلمة بدورها من اللغة اللاتينية (performer) و الذي يعني : " تنفيذ مهمة أو تأدية مهمة " ، وعليه نستنتج بأن مفهوم الأداء يمثل ذلك النشاط الشمولي المستمر و الذي كان يعكس نجاح المؤسسة واستمراريتها و قدرتها على التكيف مع البيئة أو فشلها او انكماشها وفق أسس ومعايير محددة تضعها وفقا لمتطلبات نشاطها وعلى ضوء أهداف طويلة الأجل ².

¹ عبد المحسن توفيق ، تقييم الأداء ، دار النهضة العربية ، مطبعة الاخوة الأشقاء للطباعة ، مصر ، 1998 ، ص 03.

² مخلوف عبد الهادي ، دور التدقيق المحاسبي في تحسين الاداء المالي دراسة حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية لنقل المسافرين بشرق البلاد ، مذكرة ماستر في علوم التسيير منشورة، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2015_2016 ، ص 44 .

1_ تعريف الأداء المالي :

يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء الشركة حيث يركز على إستخدام مؤشرات مالية لقياس مدى انجاز الأهداف ويعبر على أداء الشركات حيث أنه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة ، و يساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة و التي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح و تحقيق أهدافهم ، كما يمكن تعريفه على أنه " تشخيص الصحة أو الوضع المالي للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على انشاء قيمة ومجاهة المستقبل " .

_ وعليه مما سبق فإن الأداء المالي :

- أداة لتعرف على الوضع المالي القائم في الشركة .
- أداة تحفيز لإتخاذ قرارات الاستثمارية .
- أداة لتدارك الثغرات و المشاكل التي قد تظهر .
- أداة لتحفيز العاملين و الإدارة في الشركة لبذر المزيد من الجهد بهدف تحقيق نتائج ومعايير مالية أفضل من سابقتها .

_ ومنه فالأداء المالي يعبر على مدى قدرة و نجاح المؤسسة في الاستغلال الامثل لمواردها المتاحة لديها من موارد مادية و معنوية لتحقيق أهداف مسطرة من طرف الإدارة .

2 _ أهمية الأداء المالي :

إن لعملية تقييم الأداء المالي في المؤسسة الأقتصادية أهمية كبيرة لإستمرار نشاط المؤسسة حيث تكمن فيما يلي :

- متابعة ومعرفة نشاط المؤسسة وطبيعتها .
- متابعة ومعرفة الظروف المالية و الأقتصادية المحيطة .
- المساعدة في إجراء عملية التحليل ومقارنة وتقييم البيانات .
- المساعدة في فهم البيانات المالية .
- مساعدة المسؤولين على إتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف من خلال توجيه نشاطاتهم نحو المجالات التي تخضع للقياس و الحكم¹ .

¹ محمد محمود الخطيب ، الأداء المالي و أثره على عوائد أسهم الشركات ، الطبع الأولى ، دار الجامد للنشر و التوزيع ، عمان ،الأردن ، 2010_ 1431 ، ص 46و45.

3 _ العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسة :

تواجه المؤسسات خلال القيام بنشاطها عدة مشاكل وصعوبات قد تعرقلها في أداء وظائفها مما يدفع بالمسيرين الى البحث عن مصادر هذه المشاكل وتحليلها و اتخاذ قرارات الصحيحة بشأنها وهذا ما تهدف اليه عملية التقييم المالي للمؤسسة حيث تعمل على تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة لمعرفة أهم المشاكل و البحث عن أسبابها و محاولة إقتراح قرارات تصحيحية ، ومن أهم العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسة نجد :

3_1_ العوامل الداخلية المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسة :

هي تلك العوامل التي تؤثر على أداء المؤسسة و التي يمكن للمؤسسة التحكم فيها السيطرة عليها بالشكل الذي يساعد على تعظيم العائد و تقليل التكاليف أهمها :

_ الرقابة على التكاليف .

_ الرقابة على كفاءة إستخدام الموارد المالية المتاحة.

_ الرقابة على تكلفة الحصول على الأموال .

_ بالإضافة الى تأثير مؤشرات خاصة بالرقابة حيث تهدف الى رقابة إتجاه المصروفات خلال الفترات المالية المختلفة و تحليل مدى أهميتها النسبية للمؤسسة و محاولة تصحيحها .

3_2_ العوامل الخارجية المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسة :

تواجه المؤسسة مجموعة من التغيرات الخارجية التي تؤثر على أدائها المالي حيث لايمكن لإدارة المؤسسة السيطرة عليها ، وإنما يمكن توقع نتائج المستقبلية لهذه التغيرات و محاولة إعطاء خطط مواجهتها و التقليل من تأثيراتها و تشمل هذه العوامل :

_ التغيرات العلمية و التكنولوجيا المؤثرة على نوعية الخدمات .

_ القوانين و التعليمات تطبق على المؤسسات من طرف الدولة وقوانين السوق .

_ السياسات المالية و الإقتصادية للدولة.¹

¹ السعيد فرحات جمعة ، الأداء المالي لمنظمات الأعمال ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، 2000 ، ص38

المطلب الثاني : خلفية نظرية عن تقييم الأداء المالي

1 _ تعريف تقييم الأداء المالي .

إن عملية تقييم الاداء نعني بها إظهار و استخلاص جوانب قوة الشيء و ضعفه (أي الايجابيات و السلبيات) و ذلك بمقارنة بما كانت تهدف إليه المؤسسة مع ما حققته، فينظر الى عملية تقييم أداء المؤسسة على أنها " معرفة مدى تحقيق الأهداف المسطرة للوحدة و كيفية استخدام الموارد و حساب التكاليف و اثار ذلك على الوحدة ذاتها "

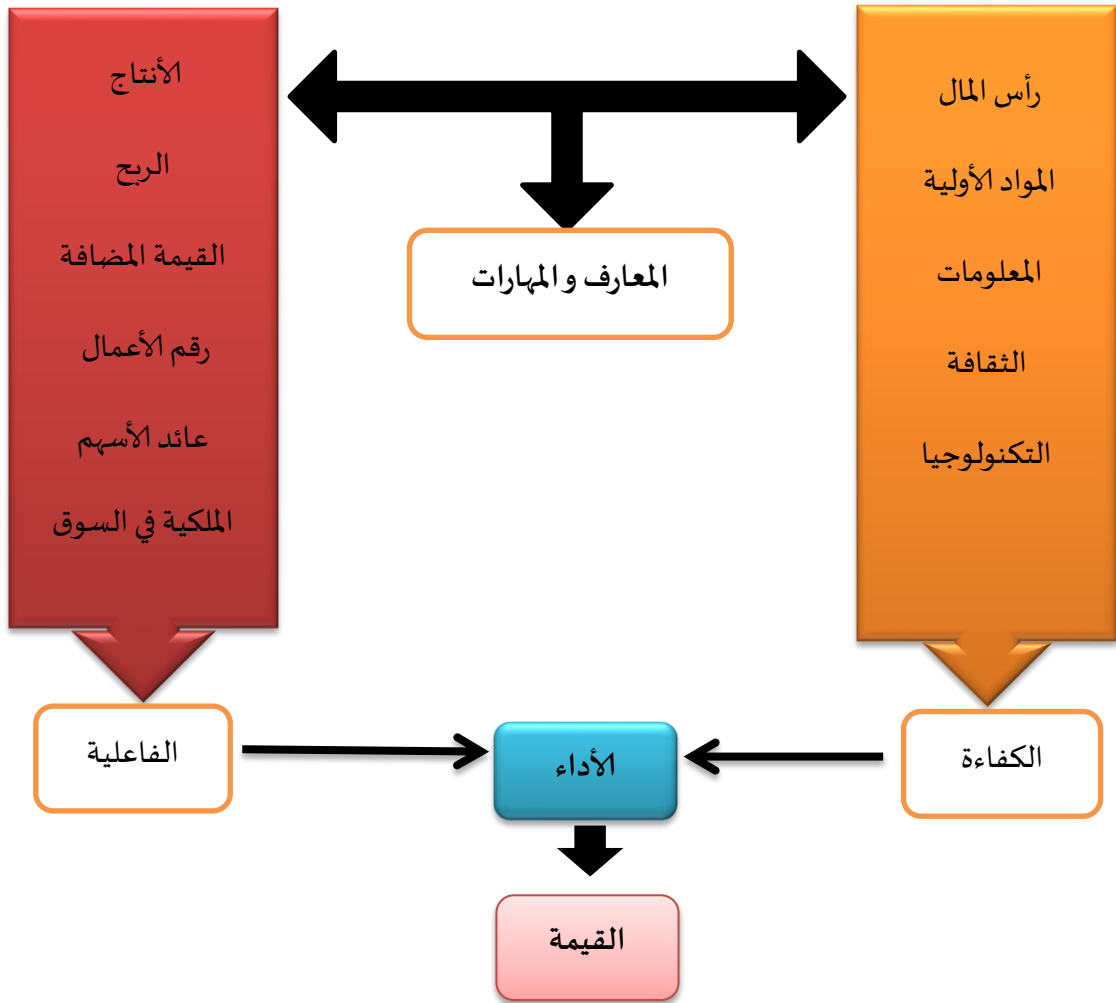
- اذ تعتبر عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة عملية بالغة الاهمية وذلك لما يخدم مختلف الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة وذلك لأسباب التالية :

_ تحديد مستوى تحقيق الأهداف من خلال قياس ومقارنة النتائج ، مما يسمح بالحكم على الفاعلية .

_ تحديد الأهداف النسبية بين النتائج و الموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على الكفاءة.¹

¹ عبد المحسن توفيق ، مرجع سبق ذكره، ص30 .

✓ الشكل رقم (2_3) يمثل ملخص الأداء في مؤسسة اقتصادية من منظور الكفاءة والفاعلية



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخلوفي عبد الهادي، مرجع سبق ذكره ص 45

كملاحظة:

- حيث أن الفاعلية هي تحقيق الأهداف المسطرة وفقا للموارد المتاحة، أما الكفاءة فهي تقوم على الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة بغرض الوصول للأهداف المسطرة.

2_ مصادر معلومات تقييم الأداء المالي :

إن أول مرحلة في عملية التقييم هي مرحلة جمع المعلومات ، فجمع المعلومات هي نقطة الانطلاق فيشترط للمعلومات أن تكون بالجودة وفي الوقت المناسب ، تقييم مصادر المعلومات يختلف حسب كل باحث فمنهم من يقسمها الى مصادر داخلية وخارجية ويقسمها باحث اخر الى المعلومات العامة ، المعلومات القطاعية ، المعلومات الخاصة بالمؤسسةالخ

التقسيم الذي سيتم انتهاجه في هذا البحث : مصادر خارجية وتضم المعلومات العامة ، المعلومات القطاعية ومصادر داخلية تضم المعلومات التي تتعلق بنشاط المؤسسة .

2_1_ المصادر الخارجية: تتحصل المؤسسة على هذا النوع من المعلومات من محيطها الخارجي ، وهذه المعلومات يمكن تصنيفها الى نوعين من المعلومات

2_1_1_ المعلومات العامة : تتعلق هذه المعلومات بالظرف الاقتصادي حيث تبين الوضعية العامة للاقتصاد في فترة معينة وسبب اهتمام المؤسسة بهذا النوع من المعلومات هو تأثير نتائجها بطبيعة الحالة الاقتصادية للمحيط كالتضخم و التدهور ، حيث تساعد هذه المعلومات في تفسير نتائجها و الوقوف على حقيقتها .

2_1_2_ المعلومات القطاعية : فهذا النوع من المعلومات عموما تتحصل عليه المؤسسة من إحدى الأطراف التالية : النقابات المهنية ، النشرات الاقتصادية ، المجالات المتخصصة ، بعض المواقع على الانترنتالخ لكن هذا النوع من المعلومات يظل غائبا في معظم الدول النامية كالجائر، وبتالي القيام بدراسة اقتصادية أو مالية وافية تعد عملية صعبة جدا .

2_2_ المصادر الداخلية: تتحصل المؤسسة على هذه المعلومات من قبل نشاطها الذي تقوم به خلال فترة زمنية معينة و المتمثلة في القوائم المالية للمؤسسة .

2_2_1_ الميزانية: هي تصوير أو وضع مالي أو الحالة المالية للمؤسسة وذلك في لحظة زمنية معينة ، وهي جدول يظهر في جانبه الأيمن مجموعة الاصول وجانبه الأيسر الخصوم التي تمتلكها المؤسسة بحيث تحافظ على تساوي الطرفين¹.

¹ محمد محمود الخطيب ، مرجع سبق ذكره ، ص51 و 52

2_2_2_ جدول حساب النتائج : ولقد عرف النظام المحاسبي المالي جدول حساب النتائج على بأنه (بيان ملخص للأعباء و المنتوجات المنجزة من الكيان خلال الستة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ، و يبرز بالتميز النتيجة الصافية للسنة المالية (ربح أو خسارة)).

2_2_3_ جدول تدفقات الخزينة : يعتبر جدول تدفقات الخزينة لوحة قيادة أمام قمة الإدارة المالية بحيث تتخذ على ضوءها القرارات الهامة و الاستراتيجية كتغير النشاط أو توسيعه أو الانسحاب منه .

2_2_4_ جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة : يشكل جدول تغيرات رؤوس أموال الخاصة تحليلاً للحركات التي أثمرت في كل عنوان من العناوين التي تتألف منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية .

2_2_5_ الملاحق : وهي وثائق تحتوي على تفاصيل ضرورية ومعلومات مكملة لتلك الموجودة في الميزانية و جدول حساب النتائج حيث يشترط في الملاحق أن تقدم توضيحات عن العناصر الضرورية وذلك إحتراماً لمبدأ الصورة الوافية¹.

3_ أهداف التقييم الأداء المالي :

تتعدد الأطراف التي تقوم بعملية التقييم ، فقد يقوم بها المسير داخل المؤسسة ، أو مكتب دراسات خاص ، أو البنك الذي يجري دراسة مسبقاً قبل إقراضه لزيونه مبلغ من المال ، ولكل طرف أهدافه الخاصة إلا أن أهداف عملية التقييم تتمثل عموماً في مايلي :

- الوقوف على مستوى إنجاز المؤسسة ، مقارنة بالأهداف المدرجة في خطتها الإنتاجية.
- اتخاذ قرارات حول الاستثمار ، أو التمويل ، أو توزيع الأرباح أو تغيير رأس المال .
- الوقوف على مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بطريقة رشيدة ، تحقق أكبر عائد بتكاليف أقل .
- تبيان أهم نقاط القوة و الضعف للمؤسسة ، و التي تساعد المقيم على تقييم المؤسسة².

¹ محمد محمود الخطيب ، المرجع السابق ، ص 52

² عائشة بلغالي ، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مديرية توزيع الكهرباء و الغاز لولاية عين تموشنت ، مذكرة الليسانس في المحاسبة و المالية منشورة ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2014_ 2015 ، ص 5

✓ المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي

المطلب الأول: أسس و مراحل عملية تقييم الأداء المالي

1_ الأسس العامة لتقييم الأداء المالي :

ترتكز عملية تقييم الأداء على مجموعة من الأسس العامة أهمها :

1_1_ تحديد أهداف المؤسسة : لكل مؤسسة أهداف تسعى الى تحقيقها ، لذلك ينبغي أولاً تحديد هذه الأهداف ودراستها و التحقيق من واقعيتها ، كما يجب ترتيب هذه الأهداف حسب أهميتها و تحديد أهداف المؤسسة على أساس عدد من المجالات و أوجه نشاط هذه الوحدات و تتمثل أهداف المؤسسة عادة في الانتاج و التسويق ، الربحية ، البقاء و الاستمرارية ، التحديد و الابتكار وكذلك يجب التنسيق بين كل هذه الأهداف سواء استراتيجية أو تكتيكية.

1_2_ وضع الخطط التفصيلية لتحقيق الأهداف : يتمثل هذا الأساس في ضرورة وضع خطط تفصيلية لكل مجال من مجالات النشاط ، ويقصد بالخطط التفصيلية وضع خطة أو أكثر لكل مجال من المجالات النشاطي للمشروع لتحديد طرق تنفيذ الأهداف المحددة في مجال معين ، وفي فترة محدد لها .

1_3_ تحديد مراكز المسؤولية : تتطلب عملية تقييم الأداء ضرورة تحديد مراكز المسؤولية المختلفة و التي تتمثل في الوحدات التنظيمية المختصة بأداء نشاط معين ، ولها اتخاذ قرارات كفيلة بتنفيذ هذا النشاط وفي حدود الموارد الانتاجية الموضوعة تحت تصرفها وتتطلب عملية تقييم الأداء إيضاح اختصاصات كل مراكز المسؤولية ونوع العلاقات التنظيمية التي تربط هذه المراكز ببعضها البعض ، ومدى تأثير نشاط كل مركز على أنشطة مراكز أخرى .

1_4_ تحديد معايير الأداء للنشاط : تعتبر خطوة تحديد المعايير التي على أساسها يتم تقييم الأداء المؤسسة بأكملها ، أو تقييم الأداء على مستوى المسؤولية فيها من أهم الجوانب في عملية التقييم وبالتالي تعدد المعايير و المؤشرات المتاحة لذا يجب انتقاء المعايير و المؤشرات المناسبة لمستوى الأداء .

1_5_ توفير جهاز مناسب لرقابة على التنفيذ : تتطلب عملية تقييم الأداء ضرورة وجود جهاز للرقابة يختص بمتابعة و مراقبة التنفيذ الفعلية تسجيل النتائج لاستخدامها في الأغراض الإدارية ويستمد جهاز الرقابة أهمية من الارتباط الوثيق بين فعالية الرقابة ومدى دقة البيانات المسجلة¹.

¹ أوبا بن ذهبية ، تقييم الأداء المالي لشركة التأمين ، دراسة حالة شركة الوطنية للتأمين وكالة مستغانم SAA، مذكرة ماستر في التدقيق و مراقبة التسيير غير منشورة ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم ، 2015_2016 ، ص 27

1_6_ تصميم نظام معلومات لمتابعة وحصر البيانات المتعلقة بالأداء الفعلي : مما لاشك فيه أن نجاح أي عملية يتطلب ضرورة توفير نظام المعلومات به، يؤدي إلى انسياب المعلومات و البيانات ، ولنجاح عملية تقييم الأداء يتطلب الأمر وجود نظام للمعلومات يعمل على تجميع البيانات المتعلقة بنتائج التنفيذ الفعلي حتى يمكن استخدامها كمدخلات للدراسة و التحليل لغرض الوصول الى نتائج المتعلقة بتقييم أعمال المؤسسة و إدارة التقرير الخاص بذلك .

2_ مراحل عملية تقييم الأداء :

تمر عملية تقييم الأداء بأربع مراحل مكتملة لبعضها البعض و هي على التوالي : جمع المعلومات الضرورية لعملية تقييم الأداء ، قياس الأداء الفعلي ، مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المعياري ، دراسة الانحرافات و اصدار الحكم عليها .

2_1_ جمع المعلومات الضرورية : تتطلب عملية تقييم الأداء توفير المعلومات التي تعد موردا أساسيا " التفسير بمختلف مستوياته " إلا ان توفيرها ليس بالشكل الكافي بل يجب أن تتميز بالجودة العالية وأن تكون في الوقت المناسب وهناك ثلاثة مصادر تتحصل المؤسسة من خلالها على المعلومات وهي :

2_1_1_ الملاحظات الشخصية : و تتمثل في وجود ملاحظين في الميدان و يلاحظ ما يجري فيها .

2_1_2_ التقرير والبيان الشفوي : تتمثل في سلسلة المحادثات و اللقاءات التي تتم بين الرئيس و مرؤوسيه .

2_1_3_ التقارير الكتابية : و تتمثل في الميزانية و حسابات النتائج و اليومية الخ

2_2_ قياس الأداء الفعلي : تمكن هذه المرحلة المؤسسة من قياس كفاءتها و فعاليتها وذلك من خلال اختيارها لمجموعة مؤشرات ومعايير ، ويشتمل قياس الأداء بجانبية الكمي و النوعي و عليه فإن قياس الأداء يهدف الى التشخيص و يمكن أن يبين لنا الانحرافات .

2_3_ مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المرغوب : في هذه المرحلة تقوم المؤسسة بمقارنة الأداء الفعلي أي المحقق بالأداء المرغوب تحقيقه فيما إذا كان هناك تطابق بينهما أم هناك اختلاف ويعتمد في عملية المقارنة على كل من عامل الزمن وعلى أداء الوحدات و الأهداف¹.

¹ أوبا بن ذهبيّة ، المرجع نفسه ، ص28

2_4_ دراسة الانحرافات واصدار الحكم : هذه العملية هي الخطوة الاخيرة في عملية تحديد الانحراف و نوع هذا الانحراف سواء كان انحراف موجب أو سلبى او انحراف معدوم فإذا كان انحراف موجب فيكون لصالح المؤسسة أما إذا كان الانحراف سلبى يكون ضد المؤسسة أما الانحراف المعدوم لا يؤثر على نتائج المؤسسة لذى فعلى المسؤولين تحليل الانحراف و تحديد أسباب هذا الانحراف لتشجيع ما هو إيجابىو معالجة ما هو سلبى¹.

المطلب الثاني : مؤشرات تقييم الأداء المالي .

تقويم الأداء المالي يعرف على أنه قياس العلاقة بين العناصر المكونة للمركز المالي للمشروع (الأصول ، الخصوم ، حقوق الساهمين ، النشاط التشغيلي) للوقوف على درجة التوازن بين هذه العناصر ، إذ تعتبر النسب المالية من أهم محاور التحليل الذي تستعمله المؤسسة لتحليل مركزها المالي و لا يمكن إستعمال النسب للحكم على وضعية المؤسسة إلا بمقارنتها مع النسب النموذجية (المعيارية) الموضوعة من طرف المؤسسة أو من طرف القطاع الذي تنشط فيه هذه المؤسسة .

يمكن تعريف النسب على أنها العلاقة بين قيمتين ذات معنى على الهيكل المالي للمؤسسة فيمكن أن تتعلق بصنف من الميزانية أو معطيات أخرى ك رأس المال أو القيمة المضافة ، وتسمح هذه النسب للمحلل المالي بمتابعة تطور المؤسسة و تحديد صورتها للمتعاملين المهتمين كالمساهمين و البنوك ، فأسلوب النسب المالية هو دراسة العلاقة بين عناصر القوائم المالية ثم تفسير مدلول تلك العلاقة من خلال مقارنتها بالنسب المعيارية المتعارف عليها بين الماليين و المحللين و من أهم هذه النسب نجد²:

- 1_ نسب السيولة .
- 2_ نسب الملاءة .
- 3_ نسب النشاط .
- 4_ نسب المردودية .

¹ أوبا بن ذهيبية ، نفس المرجع و الصفحة .

² يعقوب سمية، تأثير جودة المعلومة المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وعملية اتخاذ القرارات، دراسة حالة مؤسسة البناء، مذكرة ماجستير في التدقيق و مراقبة التسيير غير منشورة، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2014_2015، ص 47

1_ نسب السيولة : هي نسب تقيس القدرة على أداء الإلتزامات القصيرة الأجل ، وتعتبر عن قابلية المؤسسة على تحويل أصولها المتداولة الى سيولة نقدية للإيفاء بالإلتزاماتها المستحقة الأداء خلال الفترة المالية (سنة واحدة) وتستخدم مؤشرات عديدة لقياسها .

1_1 _ نسبة السيولة العامة : تسمح هذه النسبة بمعرفة قدرة المؤسسة على تغطية ديونها قصيرة الأجل .

$$\text{نسبة السيولة العامة} = \frac{\text{الأصول الجارية}}{\text{الخصوم الجارية}}$$

1_2 _ نسبة السيولة المختصرة : تسمح هذه النسبة بمعرفة قدرة المؤسسة على تسديد ديونها قصيرة الأجل دون الإعتماد على مخزوناتهما أولاً ، ويجب أن لا تكون هذه النسبة كبيرة ، $0.3 < LR < 0.5$

$$\text{نسبة السيولة المخفضة} = (\text{قيم محققة} + \text{قيم جاهزة}) / \text{الخصوم الجارية}$$

1_3 _ نسبة السيولة الفورية : تقيس قدرة إمكانية المؤسسة على تسديد ديونها قصيرة الأجل بإستعمال السيولة الموجودة تحت تصرف المؤسسة ، وتعطى بالعلاقة التالية :

$$\text{نسبة السيولة الفورية} = \frac{\text{القيم الجاهزة}}{\text{الخصوم الجارية}}$$

2_ نسب الملاءة : ملاءة المؤسسة تعني قدرتها على الوفاء بجميع التزاماتها قصيرة و طويلة الأجل ، ومن أشهر هذه النسب نجد :

2_1 _ درجة الإستدانة أو درجة التبعية المالية : هذه النسبة تعبر عن درجة التبعية اتجاه الدائنين كما يقيس درجة تمويل المؤسسة من طرف أموال الغير ، وتعطى بالعلاقة التالية :¹

$$\text{درجة الإستدانة أو درجة التبعية المالية} = \frac{\text{مجموع الديون}}{\text{مجموع الميزانية}}$$

¹ خليفة الحاج، أداة تقييم أداء المؤسسات الإقتصادية و التنبؤ بالمخاطر بإستخدام الأساليب الإحصائية، دراسة حالة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التجارة غير منشورة، جامعة محمد بن أحمد، وهران، 2017_2018، ص 30

2_2_ درجة الملاءة أو الإستقلالية المالية : درجة الملاءة تبين النسبة الممثلة من طرف الأموال الخاصة بالنسبة لمجموع الميزانية ، وكلما كانت هذه النسبة مرتفعة كلما كانت الإستقلالية المالية كبيرة، وتعطى بالصيغة التالية :

$$\text{درجة الملاءة أو الإستقلالية المالية} = \frac{\text{الأموال الخاصة}}{\text{مجموع الميزانية}}$$

2_3_ درجة الإستدانة الكلية : هذه النسبة تقيس الخطر المالي للمؤسسة، وتعطى بالعلاقة التالية :

$$\text{درجة الإستدانة الكلية} = \frac{\text{مجموع الديون}}{\text{الأموال الخاصة}}$$

2_4_ درجة الإستدانة طويلة الأجل : هذه النسبة تبين نوع الوسائل المالية المخصصة لتمويل الأصول طويلة الأجل (غير جارية)، وتعطى بالصيغة التالية :

$$\text{درجة الإستدانة طويلة الأجل} = \frac{\text{ديون طويلة الأجل}}{\text{الأموال الخاصة}}$$

3_ نسب النشاط : تقيس نسب النشاط مدى فعالية المشروع في إستخدام الموارد المتوفرة لديه وتتضمن جميع هذه النسب المقارنة بين مستوى المبيعات من ناحية و الإستثمار في الأصول المختلفة من ناحية أخرى، ومن هذه النسب نجد : نسبة دوران الحقوق، نسبة الأموال الخاصة، نسبة دوران الأصول المتداولة .

3_1_ معدل دوران إجمالي الأصول : توضح هذه النسبة عدد المرات التي تتحول فيها الأصول إل رقم الأعمال ، وتعطى كما يلي :¹

$$\text{معدل دوران إجمالي الأصول} = \frac{\text{رقم الأعمال}}{\text{مجموع الأصول}}$$

¹ خليفة الحاج، نفس المرجع، ص 30 و31

3_2 _ معدل دوران الأصول غير جارية: يشير معدل الأصول غير جارية إلى مدى كفاءة المؤسسة في استخدام الأصول الثابتة الخاصة بالمؤسسة لتوليد رقم الأعمال، وتعطى كما يلي:

$$\text{معدل دوران الأصول غير جارية} = \text{رقم الأعمال} / \text{الأصول غير جارية}$$

3_3 _ معدل دوران الأصول الجارية: يشير إلى مدى كفاءة المؤسسة في استخدام الأصول الجارية في توليد رقم الأعمال، وتعطى بالشكل التالي:

$$\text{معدل دوران الأصول جارية} = \text{رقم الأعمال} / \text{الأصول جارية}$$

3_4 _ معدل دوران المخزون: يساعد هذا المعدل على معرفة سرعة تدفق الأموال خلال المخزون السلعي، وتعطى بالشكل التالي:

$$\text{معدل دوران المخزونات} = \text{كلفة البضاعة المباعة} / \text{المخزونات}$$

• كلفة البضاعة المباعة = مخزون أول مدة + المشتريات - مخزون ثاني مدة - إسترجاعات

4_ نسب المردودية: وهي تلك النسب التي تقيس نتيجة أعمال المشروع، وكفاءة السياسة و القرارات الإستثمارية المتخذة من طرف الإدارة العليا وقدرتها على تحقيق الأرباح، و تهتم بهذه النسب الإدارة العليا لكي تحكم على مدى نجاحها من تطبيق السياسات المخطط لها وكفاءة استخدام الموارد المتاحة، ومن بين هذه النسب نجد: نسبة المردودية المالية، نسبة الإستقلالية الإقتصادية، نسبة طاقة التمويل الذاتي.¹

¹ خليفة الحاج، نفس المرجع، ص 31 و32

4_1_ نسبة المردودية المالية: تهتم المردودية المالية بإجمالي أنشطة المؤسسة، وتدخل في مكوناتها كافة العناصر و التدفقات المالية، وتعطى بالشكل التالي:

$$\text{المردودية المالية} = \frac{\text{النتيجة المحاسبية الصافية}}{\text{الموارد الخاصة}}$$

4_2_ نسبة المردودية الإقتصادية: تقيس مردودية الأصول المستثمرة في المؤسسة، وتعطى بالعلاقة الرياضية التالية:¹

$$\text{المردودية الإقتصادية} = \frac{\text{نتيجة الإستغلال بعد الضريبة}}{\text{الأصول الإقتصادية}}$$

4_3_ نسبة التمويل الذاتي: توضح هذه النسبة مدى إعتماد المؤسسة في تمويل إستثماراتها بإمكانياتها الخاصة، كلما كانت هذه النسبة أكبر من الواحدة كان ذلك مؤشرا على الإستقلالية المالية للمؤسسة في تمويل إستثماراتها.²

$$\text{نسبة التمويل الذاتي} = \frac{\text{الأموال الخاصة}}{\text{الأصول الثابتة}}$$

¹ خليفة الحاج، نفس المرجع، ص 32
² بالكيف أسماعيل، سعدون الحسين، مصادر التمويل و أثرها على الوضع المالي للمؤسسة، دراسة تطبيقية للتعاونية الحبوب و الخضر الجافة لولاية البويرة، مذكرة ماستر في علوم التجارة منشورة، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2014_2015، ص 91

❖ خاتمة الفصل:

تم في هذا الفصل التطرق لبعض وأهم النسب و المؤشرات المالية التي يستند إليها المسير المالي لزيادة الوضوح أكثر ولتقييم الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية من خلال هذا الفصل يمكن القول أن عملية تقييم الأداء المالي تساعد المؤسسة على إكتشاف نقاط القوة والضعف وكشف الإنحرافات ومحاولة علاجها ، كما تساعد عملية تقييم الأداء في التعرف على مركزها المالي في محاولة تقديم نتائج واقتراحات تساعد على تحسين الوضعية المالية للمؤسسة ، وعليه تم التركيز في هذا الفصل على الأدبيات النظرية فقد تم التعرف على تقييم الأداء المالي وأهميته والعوامل المؤثرة عليه وأهم مؤشرات التوازن المالي ، وركزنا على النسب المالية والمتمثلة في نسب السيولة ونسب الملاءة ونسب النشاط والمردودية ، وكيفية حسابها ومن خلال هذا الفصل توصلنا إلى النتائج التالية :

- تعتبر عملية تقييم الأداء المالي عنصر أساسي و خطوة هامة تمكننا من معرفة الوضعية المالية للمؤسسة و تشخيصها .
- إن التقييم الجيد للأداء يؤدي إلى التحسين المستمر للعمليات ضمن المبادئ والقوانين وذلك من خلال إتخاذ قرارات صائبة و تجنب الأخطاء وعدم الوقوع فيها مرة أخرى .

الفصل الثالث

● مقدمة الفصل :

إن الجزائر من الدول التي تسعى جاهدة الى التطور و التقدم و تنمية اقتصادها ومن أجل هذا فهي تعتمد بقوة على القطاع المحروقات ، فمداخيل الجزائر من العملة الصعبة و التي تمثل حوالي 97% من الدخل الوطني ، هي من قطاع المحروقات الذي يعد قطاع استراتيجي وحيوي ومن أهم المؤسسات الوطنية التي تساهم بفعالية في تحريك هذا القطاع و تنميته نجد شركة سوناطراك .

على ضوء ما تم التطرق اليه في الفصلين السابقين نحاول إسقاط تلك المفاهيم النظرية و تجسيدها ميدانيا ، و ذلك من خلال قيامنا بالتريص في إحدى المؤسسات الوطنية " مؤسسة سوناطراك " و التي تعتبر الرائد في الوطن في مجال نقل و توزيع المنتجات المتمثلة في المواد البترولية ومشتقاتها ، لذلك كان من الضروري البحث عن التسيير الامثل لوظيفة نقل و توزيع لمنتجاتها من اجل الاستغلال أحسن لإمكانياتها المادية والبشرية و رفع الطاقة الإنتاجية للبلاد وبالتالي زيادة المردودية و تقليل من التكاليف الإجمالية ، وحتى يتسنى لنا معرفة أكثر لنشاط هذه المؤسسة الاقتصادية ومقارنتها مع ما تم التطرق اليه في الجانب النظري قمنا بتقسيم هذا الفصل كما يلي:

● المبحث الأول: تقديم شركة سوناطراك و المركب CP1/Z .

المطلب الأول: ماهية شركة سوناطراك .

المطلب الثاني: تقديم مركب CP1/Z.

● المبحث الثاني: دراسة ميدانية في المركب CP1/Z .

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي لقسم المالية و القانونية .

المطلب الثاني: تطبيق بعض أدوات المحاسبة الرشيقة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة .

● خاتمة الفصل.

- المبحث الأول: تقديم شركة سوناطراك والمركب CP1/Z .

- المطلب الأول: ماهية شركة سوناطراك .

- 1_ لمحة عامة عن الشركة :

حتى تحقق الجزائر سيادتها الاقتصادية و خاصة في مجال المناجم ، قامت الجزائر بإنشاء شركة "سوناطراك" لاستغلال الحقوق البترولية التي كانت محتكرة من قبل الشركات الاجنبية ، وخاصة الفرنسية ومنه فقد عرفت هذه الشركة تطورات عدة على إثر التغيرات الاقتصادية التي حدثت في البلاد و بالنظر الى الأحداث الدولية التي شهدتها سوق البترول خلال العشرينات الثلاثة الماضية فقد لعبت شركة سوناطراك دورا كبيرا في تنمية الاقتصاد الوطني خلال هذه الفترة ومع الانتقال إلى اقتصاد السوق وفتح السوق الجزائرية على المنافسات الأجنبية ، كانت لهذه الشركة تحديات كبيرة فبي اليوم ترغب في أن تصبح مجموعة بترولية عالمية تنافس أكبر المؤسسات البترولية في العام ، وعلى هذا الأساس عرفت " سوناطراك " تعديلات هامة على مستوى قدراتها و هيكلها خاصة بعد انعقاد المجلس الوطني للطاقة الذي أعاد هيكله هذه الشركة وحوّلها الى شركة المساهمة برأس مال يقدر ب 245 مليار دينار جزائري وإعادة ضمها إلى جميع المؤسسات التي انفصلت عنها في السابق .

وكتجربة أولى قامت بها سوناطراك لتؤكد شهادة ميلادها بشروعها في إنشاء و تشغيل أنبوب النقل الذي يربط أرزيو و حوض الحمراء البالغ طوله 805 كلم طولا ، وقد مثل بمثابة خرق اتفاقية ايفيان بالسبة لفرنسا ، وقد أدى الى هذا الى إجراء مفاوضات في 29 جويلية 1965 باتفاق جزائري فرنسي يقتضي تسوية المسائل المتعلقة بالتطور الصناعي بالجزائر.

إنما هذا الطموح يعود الى اكتشافات التي حققتها الشركة في ميدان الحقول الغازية و البترولية و ذلك يعد أحداث تعديلات على قانون الاستثمارات الذي فسح المجال للشركات الأجنبية من جهة و من جهة أخرى يعود الى النمو المتزايد في الطلب على الطاقة في العالم ، و من الأفضليات منتجات سو نطراك إنها منتجات تتلاءم مع المقاييس التي تطلبها الاسواق العالمية للبترول والغاز إلى جانب الاستعمالات الجديدة التي تم اكتشافها لهذه المنتجات .

ولمواجهة هذا التحدي قامت مؤسسة سوناطراك بوضع مخطط تنموي يرمي إلى تحقيق عدة أهداف استراتيجية في كافة المجالات منها: الانتاج ، التسويق المحلي و الدولي وبرامج الاستثمار في مجال البحث و التطوير لتخفيض تكاليف الانتاج و ترقية قنوات التوزيع وإحداث سياسة اتصالية قادرة على صنع الصورة الحقيقية لشركة سوناطراك لدى جمهورها المحلي و الدولي.

_ التسمية: تسمى سوناطراك بالشركة الوطنية للبحث ، الانتاج ، النقل ، تحويل المحروقات و تسويقه

SO . society	الشركة
NA . National	وطنية
TRA . transport	نقل
C . commercialisation	تسويق
H . hydrocarbures	المحروقات

- ❖ مقر الشركة: يوجد مقر شركة سوناطراك بمدينة الجزائر العاصمة (جنان الملك) بحيدرة .
- ❖ رأس مال الشركة: تتوفر الشركة على رأسمال مبلغه مائتان و خمسة و أربعون مليار دينار ، موزعة على مائتان و خمسة و أربعون سهم قيمة كل واحد مليون دينار تكتبها و تحررها الدولة دون سواها ، راس مال شركة سوناطراك غير قابل للتصرف فيه أو حجزه أو التنازل عنه.

2 نبذة تاريخية عن شركة سوناطراك .

أنشئت المؤسسة الوطنية للبحث و التنقيب و الانتاج و النقل و التحويل و تسويق المحروقات المعروفة بسوناطراك

SONATRACK : société nationale de transport et de commercialisation des hydrocarbures

بموجب مرسوم رقم 36 / 491 المؤرخ في 31 / 12 / 1963 و في 1966 و قد توسع مهامها بموجب المرسوم رقم 22 / 296 المؤرخ في 22 / 09 / 1966 لتصبح مؤسسة وطنية للتنقيب ، الانتاج ، التحويل ، و التسويق ، كما أن المرسوم التشريعي المؤرخ في 30 / 08 / 1976 يعطي للشركة حق الاحتكار و التوزيع الشامل للطاقة و المنتجات البترولية و قد انضمت الجزائر من خلال سوناطراك ضمن الدول المصدر للنفط .

وبتاريخ 24/02/1871 أعلن الرئيس "هوارى بومدين" امتداد لروح الحرية و السيادة الوطنية قراراته التاريخية بتأميم المحروقات و قد فرض هذا اليوم نفسه كمركز لوحدة مصير شركة سوناطراك و الجزائر ككل ، و بعد التأميم أصبح على عاتق سوناطراك مهمة جمع موارد التحويل بالعملية الصعبة بغية المساهمة في التطور الاقتصادي للوطن ، حيث ركزت جمودها على تقويم المحروقات و ذلك من خلال سياسة استثمارية مكثفة ، و من خلال تطوير جميع فروع الصناعة البترولية . تعتبر مؤسسة سوناطراك المورد الأساسي لانتعاش الاقتصاد الوطني و جلب العملة الصعبة حيث تساهم المحروقات بنسبة 21 % من الانتاج الوطني الخام ، كما تمثل نسبة 50 % من الميزانية الوطنية ، تحتل المرتبة العاشرة (10) عالميا ، هي شركة ضخمة توظف 13280 إطار و أطار سامي الذين يمثلون 40% من مجموع العام .

3_ تعريف شركة سوناطراك :

مؤسسة سوناطراك مؤسسة وطنية نفطية وغازية ، تأسست سنة 1963 ولها مهمة :

تموين الطاقة الوطنية .

تنمية وتطوير الحفاظ على الاحتياط النفطية الوطنية .

تقديم و تسويق النفطيات السائلة و الغازية .

و تشغل ما يقارب من 37000 عامل و بعد اعادة هيكلتها سنة 1980 ركزت مؤسسة سوناطراك مهمتها

الاستراتيجية على النشاطات التالية :

- نشاط استغلال و البحث عن المحروقات .
- نشاط تطوير و استغلال آبار المحروقات .
- نشاط نقل المحرقات عبر الانابيب .
- نشاط تمبيع و تكرير الغاز .

و قيم الانتاج الصافي للمحروقات ب 105.8 مليون طن منها 84.2 مليون طن وجهت للتصدير .

وأغلب آبار الزيت و الغاز المكتشفة لحد الان تقع بضواحي منطقة حاسي مسعود و حاسي الرمل أين تم اكتشاف أكبر الآبار سنة 1956 .

4_ أهداف شركة سوناطراك .

4_1_ أهداف شركة سوناطراك الاستراتيجية :

_ التحكم مع الاستعمال الامثل للوسائل و التقنيات بهدف الترقية و التحسين الدائم لشهرتها و علاماتها .

_ تلبية الحاجيات الوطنية المتزايدة في الجزائر .

_ توصيل التكامل الوطني بتقوية الدعم للقواعد الصناعية .

_ المشاركة في الإنجازات الصناعية والتجارية في الخارج حتى تكون أكثر قربا من الزبون النهائي .

_ تنوع منتجاتها .

4_2_ أهداف شركة سوناتراك على مستوى الدولي .

_ أن تكون القائد في تصدير الغاز الطبيعي ، لاسيما عن طريق أنابيب الغاز .

_ أن تكون القائد في ميدان تكامل النشاطات الصناعية على مستوى الاقتصاد الوطني و المغرب العربي

_ إن هدف شركة سوناتراك هو أن تصبح مجمع بترولي دولي و لهذا الغرض يجب عليها :

- تسطير أهدافها .
- توضيح استراتيجياتها .
- ترجمة أهدافها على الجانب الوطني و تحديد المسؤوليات .

✓ **المطلب الثاني : تقديم مركب CP1/Z.**

نظرا لأهمية الغاز الطبيعي كثروة طبيعية تعتمد عليها الصادرات الجزائرية لجالب العملة الصعبة ، وزيادة في ميزان مدفوعاتها و استخدامه اليومي في الأوساط العائلية قررت مؤسسة سوناتراك إنشاء مركب ألا وهو مركب CP1/Z .

الأول : نبذة تاريخية عن المركب CP1/Z .

_ أهمية الصناعات البتروكيميائية تزداد يوم بعد يوم ، ومن أجل ذلك وفي إطار التنمية الاقتصادية و تحقيق زيادة في التطور الاقتصادي الشامل كانت ولازالت الجزائر تسعى الى جعل الصناعات البتروكيميائية دائما في تقدم مستمر و كان للشركة الوطنية " سوناتراك " الأولوية في هذا المجال بالتنسيق مع الشركة الايطالية SIR لتأسيس الشركة المختلطة " ALMER " عام 1969 .

كان هدفها الأول بناء مركب الميناتول بهدف إنتاج مادة الميثانول و الراتنجات الصناعية وقد وقعت هذه الشركة عقدا مع الشركة الجديدة وهي " GLASGOW " و " HUMPHERYS " لبناء وحدة الميثانول و كان ذلك في 10 سبتمبر 1970 .

و في سنة 1971 من شهر نوفمبر ، تنحل الشركة " ALMER " و تواصل شركة سوناتراك إنجاز مشروعها بإمضاء عقدين من الشركة الايطالية " ITUITALCONS " الأول من جوان 1972 لإنشاء وحدة المنفعة الثاني في فبراير 1973 لإنشاء وحدات لإنتاج الراتنجات الصناعية " RESINE "

1_ الخطوات المتبعة في إنتاج و جلب الخدمة :

- أنشئت المؤسسة البتروكيميائية بمرسوم رقم (257_ 84) في أول سبتمبر 1984 لغير مرسوم (1410_ 83) حاملات في البداية إنشاء مؤسسة وطنية للبتترول .
- ✓ 1968 : خلق اتفاقية مكلفة بتوضيح ثوابت الشركة المستقبلية "ALMER"
 - ✓ 1969 : ميلاد شركة "ALMER" (60% سوناتراك ، 40% سير) .
 - ✓ 1970 : إمضاء عقدين مع "ALMER" و "HUMPHREYS" في سبتمبر.
 - ✓ 1971 : دخول العقد حيز التنفيذ و أخذ سوناتراك على عاتقها مسؤولية إنجاز المشروع و ذلك في شهر فبراير.
 - ✓ 1972 : إمضاء عقد لإنجاز وحدة المنفعة مع الشركة الإيطالية "ITALACONSULT" في شهر جوان و دخول العقد حيز التنفيذ في شهر أكتوبر.
 - ✓ 1973 : إمضاء عقد الراتينجات مع "ITALACONSULT" في شهر أوت دخول العقد حيز التنفيذ
 - ✓ 1975 : بداية عمل وحدة المنفعة .
 - ✓ 1976 : انطلاق عمل وحدة الميثانول وبداية الاستثمار .
 - ✓ 1977 : انطلاق عمل وحدة الراتنجات .
 - ✓ 1978 : بداية استثمار الراتنجات .
 - ✓ 24 فبراير 1978 : تدشين المركب من طرف الرئيس الراحل هواري بومدين
 - ✓ 01 جانفي 2011 : اختصاصها من طرف سوناتراك و دمجها في نشاط المصنوع قسم البتروكيميائية

2_ نشاط المجمع :

الشركة الوطنية البتروكيميائية "ENIP" مركب الميثانول و الراتنجات الصناعية CP1/Z مؤسسة ذات أسهم منذ 18 أبريل 1998، يشغل مركب الميثانول و الراتنجات الصناعية مساحة 27 هكتار ، يفوق هضبة المحقن على بعد 2 كلم من بلدية ارزيو الواقعة شمال مركب تكرير البترول و قرب الطريق الوطني وهران_ rzew_ مستغانم ، يشغل فيه حوالي 442 عامل على شكل أربع فرق يعملون بالتناوب مما يضمن للمركب العمل طوال السنة . نشاطها التجاري و الصناعي هو التحويل الكيميائي الهيدروكربور السائل و الغازي و مشتقاتها لإنتاج مواد البتروكيميائية الموجهة للسوق الوطني و التصدير الخارجي وخاصة المواد الأولية .

3 _ منتجات المركب وقدراته الإنتاجية :

تعتبر وحدة إنتاج الميثانول من أهم الوحدات التي يعتمد عليها المركب CP1 / Z للحصول على العملة الصعبة كما يتم استعمالها لإنتاج الراتنجات الصناعية فهو منتج كيميائي وسيطي .

3 _ 1 _ الميثانول كحول صيغته الكيميائية CH₃OH وهو مادة سامة جدا عند 25 سم³ الى 100 سم³ من الميثانول إذا شربها الانسان قد تؤدي به الى الموت الفوري ونفس الشيء بالنسبة لأبخرته

وحدة انتاج الميثانول : 113000 ← طن سنوية

_ منتج الميثانول يتم استعماله في : المذيبات _ ملحقات الأعلاف الاصطناعية _ مواد كيميائية وسيطة _ المخابر _ ملحقات الوقود _ منتوجات الصيدلانية _ الفرمول _ حمض الخليك (Acide a acétique)

كما يستعمل الكحول الميثيلي في تركيب الكثير من المركبات العضوية المهمة منها :

3 _ 1 _ تحضير المنتج فورمالدهيد ويتم استعماله في :

المنظفات _ مزيلات الروائح _ المطهرات _ مبيدات حشرية _ منتوجات صيدلانية

وحدة انتاج الفورمالدهيد : 1000.00 ← طن سنوية

3 _ 2 _ إنتاج منتج غراء البوريا (Colles uréiques) ويتم استعماله في :

تغرية الخشب _ ألواح مسحوق الخشب _ الشرائح الخشبية _ ألواح الخشب .

4 _ معلومات خاصة عن المؤسسة :

❖ عنوان المؤسسة : 33 أرزيو ، رقم الهاتف : 371100 / 371744 / 373600 .

❖ رقم الفاكس : 378806

❖ إن البيئة الصناعية للمؤسسة "ENIP" تتكون من مركبين .

✓ مركب : CP1/Z أرزيو و هو محل تطبيق دراستنا التطبيقية .

✓ مركبين : CP1/K ، CP2/K المتواجدان في سكيكدة.

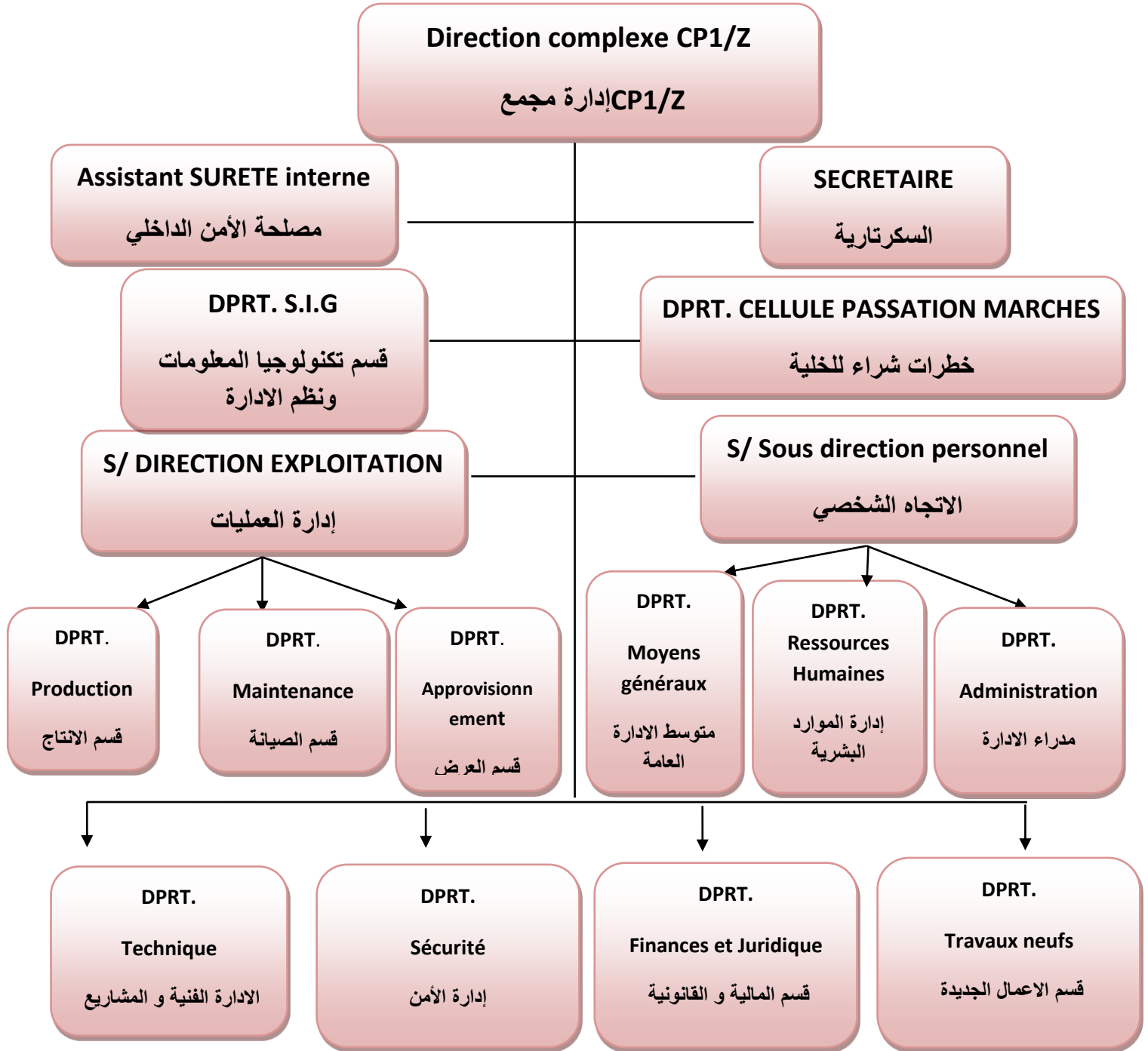
❖ صور رقم (1_3) تمثل مركب CP1/Z ب أزيو_ وهران _



❖ الهيكل التنظيمي لمجمع CP1/Z.

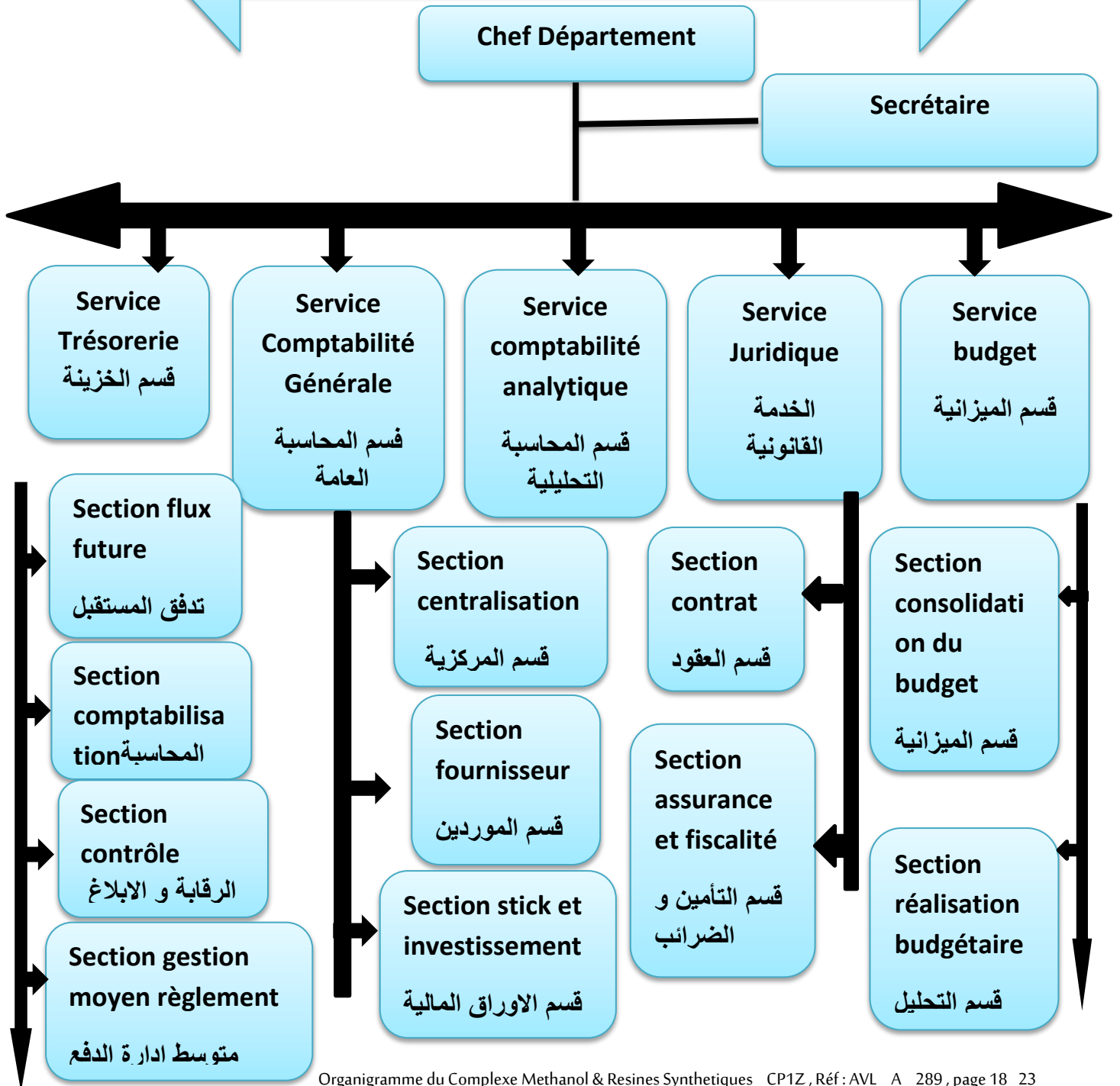
L'organigramme du complexe CP1/Z

الهيكل التنظيمي للمجمع



- المبحث الثاني : دراسة ميدانية في المركب CP1/Z .
- ✓ المطلب الأول : الهيكل التنظيمي لقسم المالية و القانونية .

L'organigramme du Département Finances et Juridique



Organigramme du Complexe Methanol & Resines Synthétiques _CP1Z, Réf : AVL _A_ 289 , page 18_23

1_ نشاط قسم المحاسبة التحليلية أين كانت دراستنا .

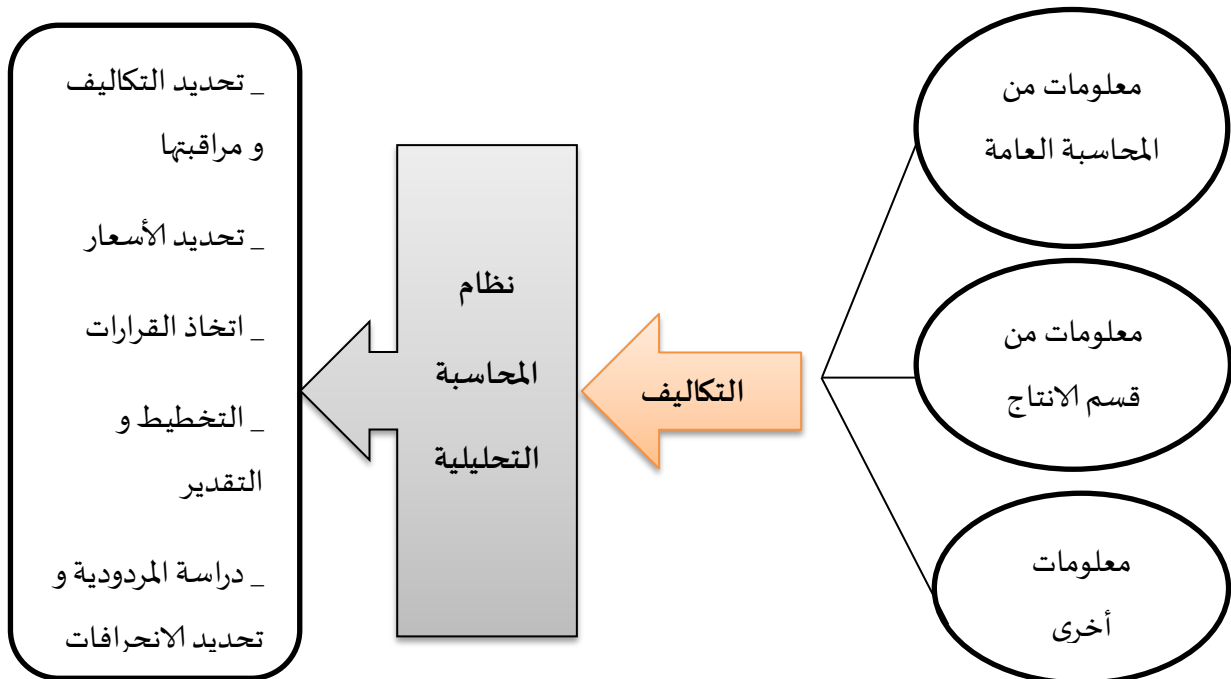
✓ يعتبر قسم مهم جدا و خاصة بالنسبة لشركة صناعية مثل " ENIP " مجمع الميثانول CP1/Z

إن موضوع المحاسبة التحليلية يكمن أساسا في دراسة، حساب، تحليل و مراقبة التكاليف بمختلف مستويات النشاط الاقتصادي، و من هنا تعرف محاسبة تحليلية على أنها وسيلة لمراقبة التسيير ، و إذا كان للمحاسبة العامة أهداف تتمثل في جمع المعلومات حسب طبيعتها لتقديمها في شكل ميزانيات و حسابات نتائج فالمحاسبة التحليلية تحلل هذه النتيجة و تغيرها مع توضيح أسباب التي أدت إلى هذه النتيجة قصد تصحيح الوضع و اتخاذ القرارات اللازمة في حالة نتيجة سلبية أو تشجيع الوضع في الحالة العكسية.

❖ تهدف المحاسبة التحليلية على مستوى المؤسسات الصناعية الى :

- ✓ تحديد تكاليف و أسعار تكلفة المنتجات المصنعة
- ✓ تزويد المديرين المختلفين بأداة تحكم و إدارة
- ✓ الطريقة المستخدمة من قبل مجمع الميثانول و الطريقة المتعلقة بالتكاليف الكاملة و السمة العقلانية

2_ مخطط رقم (3_4) تلخيص أهداف المحاسبة التحليلية :



المصدر : من إعداد الطالبة بمساعدة مسؤول القسم

3_ الانتاج الحالي لمجمع CP1/Z .

- ✓ الميثانول (Méthanol) : صيغته الكيميائية " CH₃OH " يعتبر الكحول الأولية التي تنتج بكميات سنوية 113000 طن متري
- ✓ الفورمالدهايد (Foermaldehyde) : صيغته الكيميائية " HCHO " F 36 المنتجة بكميات يومية من 55 طن ،
- ✓ الفورمير (Formurée) : UFC المكثفات و أنتجت بكميات يومية من 55 طن ، الجزء من UFC 80 هو مستهلكة ذاتيا لإنتاج الغراء السائلة .
- ✓ الغراء السائلة (colle liquide) : RUL الراتنج القائم على اليوريا و أنتجت بكميات يومية من 30 طن ، تستخدم في التطبيقات المتعلقة بصناعة الخشب .

4_ وجهة المنتجات .

_ ان مادة الميثانول أساس انتاجها موجه للتصدير و بالأخص للعملاء الأوربيين مثل :

- ✓ ميتسوي (فرنسا)
- ✓ كيمبترو (ايطاليا)
- ✓ ساراس (ايطاليا)

_ أما أساس انتاج مادة الفورمالدهايد F 36 متجهة للسوق المحلي و المنتج الفورمير UFC 80 موجه اساس لشركة SORFERT سورفيرت بالجزائر (لأنتاج اليوريا) والباقي يستهلك ذاتيا لإنتاج الغراء السائلة و التي هي مخصصة لمعالجة الخشب لشركة TRANSBOIS ببجاية .

5_ المواد الخام الرئيسية :

_ المادة الخام الرئيسية للمجمع هي الغاز الطبيعي والذي هو أساس لإنتاج المنتج النهائي الميثانول و الذي من قبله يتم إنتاج مادة الفورمير و مادة الغراء السائل ، وبما أن الغاز الطبيعي يعتبر منتج لشركة سوناتراك فإنه يتم توفيره وبدون أي تكاليف .

_ كما يتم توفير مادة اليوريا من قبل SORFERT (دخول الانتاج في عام 2013) ، أي تكون هذه العملية بالتبادل مع شركة سوناتراك (SORFERT تعطيها مادة اليوريا لإنتاج الغراء السائل و سوناتراك تعطيها UFC 80 للإنتاج مادة اليوريا) .

✓ **المطلب الثاني : تطبيق بعض أدوات المحاسبة الرشيقة لتقييم الأداء المالي .**

1_ يتناول هذا المطلب أهم الجوانب الواقعية المتعلقة بحسابات إدارة التكلفة وبيان سير وخصائص العملية الانتاجية في المركب CP1/Z و هو أحد مجمع شركة سوناتراك ، وذلك من خلال المشاهدات اليومية لسير العملية الانتاجية و بالتعاون مع مسؤولي الاقسام تم اختيار أحد منتجات الشركة و هو منتج الميثانول الذي يعد منتجا رئيسيا فيها ، وذلك لمعرفة مدى إمكانية استخدام اسلوب المحاسبة الرشيقة في هذا المركب الذي يعتبر هو الوحيد في الجزائر الذي ينتج هذا المنتج من خلال محاولة القضاء على الضياع في النشاطات و المهام المختلفة و من ثم تخفيض في التكاليف. و نظرا لكثرة أدوات المحاسبة الرشيقة فقد تم اختيار و تطبيق الأدوات التي تتلاءم مع حالات و مشاكل الشركة موضوع البحث و تطبيق تلك الأدوات الخاصة بالمحاسبة الرشيقة للوصول الى افضل النتائج .



❖ الميثانول :

و المعروف أيضا بإسم الكحول الميثيلي أو كحول الخشب (لأنه يتم حرق الخشب و تقطيره بعزله عن الهواء) هو مركب كيميائي من صيغة CH_3OH ، وهو سائل عديم اللون وله رائحة لطيفة قابل للإشتعال و الامتزاج مع الماء ، يتميز بدرجة نقاء 99.85 % كتلته الجزيئية تساوي 32 غرام ، ودرجة حرارة الغليان 64.5 C° و درجة حرارته ذوبان 97.68 C° .

❖ مرافق المنتج :

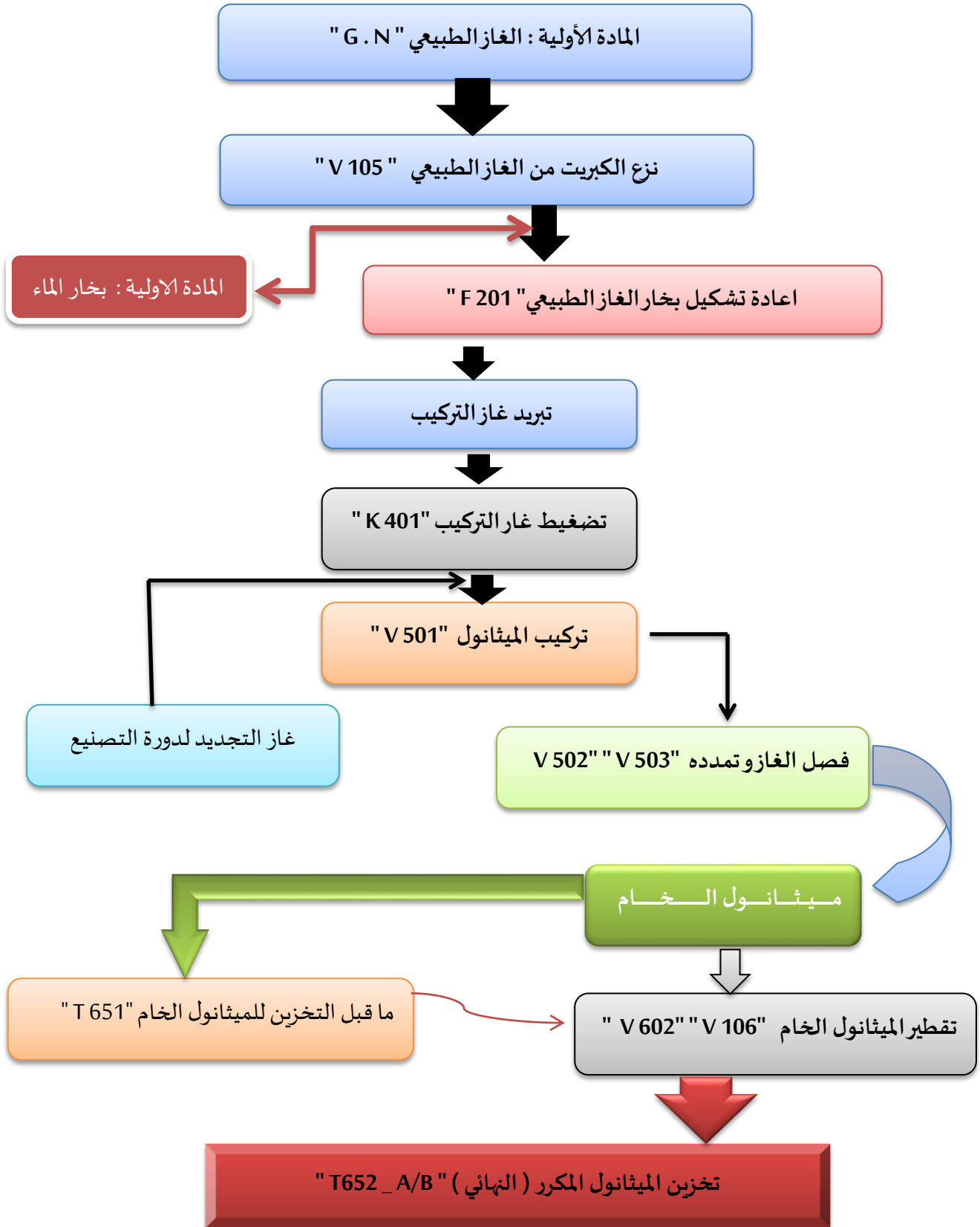
_ القدرة المثبتة : T / AN 13000 مادة الميثانول من الصنف A حيث يتم تصدير :

• 95% من مادة الميثانول للخارج .

• 4,5% استهلاك ذاتي لإنتاج مادة الفورمير(UFC 80).

• 0,5% للبيع على الصعيد الوطني .

❖ مخطط رقم (3_5) يبين مراحل تحضير مادة الميثانول:



المصدر : من إعداد الطالبة بمساعدة مسؤول قسم الإنتاج

2_ تطبيق بعض أدوات المحاسبة الرشيقة في المركب CP1.

2_1_ صندوق أداء تيار القيمة :

ان صندوق أداء التيار يوفر إطار لتقييم الاثار التشغيلية والمالية بطريقة منظمة لعرض النتائج القيمة حيث يعرض هذا الصندوق الوضعية الحالية عن أداء تيار القيمة الذي يظهر النتائج الأسبوعية الخاصة بتيار القيمة ، كما يعرض حالة الأسابيع اللاحقة وبهذا يمكن الحصول على مجموعة من النتائج و التقارير الأسبوعية التي يستفاد منها لبيان أداء الشركة ومدى نجاح الذي حققته وكذلك وضع الخطط مستقبلية ويجب أن تكون تلك النتائج متوفرة في أي وقت عند طلبها من الجهات الانتاج كما يستلزم الأمر أن تكون واضحة وسهلة الفهم من جميع المستويات ،

الجدول رقم (3_ 5) يوضح المواد المستعملة في منتج الميثانول خلال الأسبوع لعام 2019 :

التكلفة المتوقعة		تكلفة الحقيقية		تكلفة محدد	المواد
الوحدة	الكمية	الوحدة	الكمية		المواد الأولية
Nm ³ /T	114628	10 ³ Nm ³	102013,5	1150	غاز طبيعي
KG/T	00	TONNE	00	190	البخار
KG/T	473	TONNE	42135	800	CO2
KG/T	1258	TONNE	11190	2290	مياه نقية
					مواد كيميائية
LT/T	0094	m ³	-	-	الإصلاح
KG/T	0104	TONNE	48.4	-	لتر الأكسدة
LT/T	00	LITRE	00	0.01	الأكسدة و الاختزال
KG/T	0073	TONNE	6.46	0.01	الصودا
KG/T	00	TONNE	00	0.01	المورفولين
KG/T	0007	TONNE	0.6	0.01	الفوسفات
					المرافق
m ³ /T	241	m ³	2144625	264	المياه المبردة M ³
KWH/T	1642	KWH	1460946	16.6	كهرباء كيلوات ساعة
LT/T	-	LITRE	112046.21	-	النيتروجين

المصدر من وثائق المؤسسة

1_2_ تيار القيمة : مثلا تخفيض العاملين ، بعد المداولة مع الفنيين والمشرفين على العمل حول مقترح تخفيض العمال عن طريقة تجربة قصيرة المدى مع قياس كمية الإنتاج لبيان أثر التخفيض إذا كان سلبى أو بدون سلبيات بحيث لا يحدث أي عرقلة في العمل أو التأثير على كمية الإنتاج ومن خلال الجدول المقترح لتخفيض العمال .

الجدول رقم (3_6) جدول مقترح لتخفيض العمال لسنة 2019

المعدات	عدد العمال	عدد المخفض	كمية الإنتاج
ألات المنجم	20	15	88995
ألات التصنيع	30	21	88995
ألات التوزيع	12	09	88995
المجموع	62	45	88995

المصدر من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

❖ لعدم تحصلنا على المعلومات نفترض ان اجر العامل 35000 دج .

من خلال النتائج المبينة الجدول أعلاه أنه لكل مرحلة من مراحل الإنتاج تحتاج الشركة إلى 15 عامل في المنجم و 21 عامل في ورشة التصنيع و 09 عامل في ورشة التوزيع ، مع الحفاض على نفس كمية الإنتاج و التي تقدر ب 88995طن مما مكن المؤسسة من تخفيض تكاليف العاملين بقيمة ، حيث يمكن للمؤسسة من رسم خارطة تيار القيمة وذلك من أجل تمكين الشركة من توثيق الوقت المناسب للإنتاج ومستوى المخزون و أوقات دورت الإنتاج ووقت انتظار الأنتاج الكلي حيث تكون الشركة قد وفرت مبلغ كمي من تكلفة الإنتاج كون أن العمال الذين تنوي الشركة استبعادهم على خط الإنتاج لا يضيفون قيمة للإنتاج وتم تكليفهم بمهام أخرى تخدم الشركة أو لسد عجز بخط اخر .

1_3_ تكلفة تيار القيمة : تم حساب التكاليف استنادا الى جدول تيار القيمة على أساس انتاج 88995 من مادة الميثانول و الذي انتج خلال سنة 2019 و احتسبت كل من أجور العاملين و تكاليف الآلات و المصاريف الأخرى على أساس ما تم دفعه فعلا خلال الشهر

الجدول (3_7) رقم يوضح تكلفة تيار القيمة

قسم المساعدين					العناصر	الرقم
ورشة الكهرباء	ورشة التصنيع	ورشة الميكانيكية	ورشة الغلايات	خدمة التخطيط		
5093753	171623	83272	501054	2456715.90	<u>رسوم غير قابلة للدمج</u> مشتريات مستهلكة	60
2185364	1046663	2862439	11711939	855062	خدمات خارجية	61
174873	147030	170654	3325	1759669	الاستهلاكات الاخرى	61
21523210	2789030	18734180	4183545	2028481	أعباء المستخدمين	63
00	00	00	00	00	الضرائب و الرسوم	64
00	00	00	00	00	الأعباء المالية	66
28977200	4154346	21850545	16399917	7099927.9	المجموع	
00	00	00	00	00	<u>الرسوم الغير مدمجة</u> أعباء عملياتية أخرى	65
28977200	4154346	21850545	16399917	7099927.9	المجموع الكلي	

المصدر وثيقة من طرف المؤسسة

1_4_ التكلفة المستهدفة :

تعتبر التكلفة المستهدفة هي أقصى كلفة مسموح بها لكي تحقق نموا في المبيعات و تحقق ربحا و أنها موجهة نحو الزبون بصورة خاصة و من خلال المشاهدات و اللقاءات الميدانية مع أصحاب مراكز التوزيع و البيع و الإطلاع على المنتجات المنافسة للشركة و النوعية و السعر و الجودة و ذلك من خلال إجراء المقارنة بين ما تنتجه المؤسسة و ما هو موجود في الاسواق بهدف تحديد السعر المستهدف من خلال الجدول التالي سنتعرف على التكاليف الوحديية ورقم الأعمال .

جدول رقم (3_8) يوضح التكلفة المستهدفة

سنة 2019	سنة 2018	الوحدة	
88995	78999	600 طن	الميثانول
5070	3870	100 طن	الفورمول
320	180	100 طن	اليوريا
أكثر من 5 مليار	أكثر من 4 مليار		رقم الأعمال

المصدر: من أعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

2_ تطبيق بعض مؤشرات النسب المالية في المؤسسة .

أولاً: الميزانية المالية لسنة 2019 .

• جدول رقم (3_9) يمثل الميزانية المالية (الأصول)

المبالغ	البيانات
76000	الأصول غير جارية
27533641	التثبيات غير المادية
4189392579	أراضي
142729282	مباني
953927530	تثبيات مادية أخرى
29995	تثبيات جاري انجازها
20676524	قروض غير جارية
	ضرائب مؤجلة عن الأصل
533365549	مجموع الأصول الغير جارية
251719116	الأصول الجارية
158823098	مخزونات قيد الإنجاز
1410371861	الزبائن
-	المدينون الآخرون
142529969	ضرائب وما شابهها
12790188	الأموال الموظفة
	الخزينة
2090934232	مجموع الأصول الجارية
7425299781	مجموع الأصول

• جدول رقم (3_10) يمثل الميزانية المالية (الخصوم):

المبالغ	البيانات
4244495147 (1093802) (973066351)	رؤوس أموال خاصة رأس المال الصادر النتيجة الصافية ترحيل من جديد
3260490770	مجموع رؤوس أموال خاصة
1463780884 100517730	الخصوم غير جارية الديون المالية مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
1564298614	مجموع الخصوم الغير جارية
54246334 88339265 899813435	الخصوم الجارية الموردون والحسابات المرتبطة الضرائب ديون أخرى
1042399034	مجموع الخصوم الجارية
5867188418	مجموع الخصوم

المصدر: من وثائق المؤسسة

✓ بعد عرض الميزانية المالية نقوم ببعض التغييرات و التعديلات البسيطة وذلك للوصول للميزانية حسب التحليل المالي فتصبح عناصر الميزانية كما يلي :

5334365549	أصول ثابتة	=	الأصول غير جارية
2090934232	أصول متداولة	=	الأصول الجارية
153419303	قيم الإستغلال	=	المخزونات الجارية
1321703916	قيم قابلة لتحقيق	=	حسابات الغير
140031064	قيم جاهزة	=	الحسابات المالية وما شابهها
3260490770	أموال الخاصة	=	رؤوس أموال الخاصة
1564298614	ديون طويلة الأجل	=	خصوم غير جارية
1042399034	ديون قصيرة الأجل	=	خصوم جارية

2_1_1_ نسبة السيولة العامة = الأصول جارية / الخصوم جارية

$$2.005 = 1042399034 / 2090934232 = \text{وعليه نسبة السيولة العامة}$$

✓ نلاحظ أن النسبة تفوق الواحد وهذا يدل على أن الأصول المتداولة قد غطت الديون قصيرة الأجل وبهذا فإن المؤسسة لها القدرة على تسديد التزاماتها قصيرة الأجل .

2_1_1_2_ نسبة السيولة المختصرة = قيم قابلة لتحقيق + القيم الجاهزة / الديون قصيرة الأجل

$$1.04 = 1042399034 / 140031064 + 1321703916 = \text{وعليه نسبة السيولة المختصرة}$$

✓ نلاحظ أن النسبة خلال هذه السنة تساوي الواحد وهي تفوق النسبة المثلى والتي يجب أن تتراوح بين 0.3 و 0.5 فبالرغم من أن المؤسسة قادرة على تسديد ديونها قصيرة الأجل بالقيم القابلة لتحقيق و القيم الجاهزة إلا أن خبراء التحليل المالي يؤكدون على أن مثل هذه الوضعية هي غير ملائمة للمؤسسة .

2_1_2_ نسبة السيولة الفورية = قيم جاهزة / الخصوم الجارية

$$0.13 = 1042399034 / 140031064 = \text{نسبة السيولة الفورية}$$

✓ نلاحظ أن النسبة جيدة بالنسبة للمؤسسة في هذه الحالة تستطيع المؤسسة تسديد ديونها قصيرة الأجل بالقيم الجاهزة .

2_2_2_ نسب النشاط : علما أن رقم الأعمال قدر ب 264127183.66

2_2_2_1_ معدل دوران إجمالي الأصول = رقم الأعمال / مجموع الأصول.

$$0.03 = 7425299781 / 264127183.66 = \text{وعليه معدل دوران إجمالي الأصول}$$

✓ يقدر معدل دوران إجمالي الأصول للمؤسسة ب 0.03 يعني أن كل دينار مستثمر في المؤسسة في سنة 2019 يولد 0.03 دينار من المبيعات هذا يدل على عدم كفاءة إدارة المؤسسة في إدارة ممتلكاتها وأن المؤسسة تعمل بعيدا من مستوى طاقتها الكاملة وهذا يعني أن المؤسسة لا يمكنها زيادة حجم المبيعات دون الزيادة في رأس المال.

2_2_2_ معدل دوران الأصول غير جارية = رقم العمال / الأصول غير جارية

$$0.04 = 5334365549 / 264127183.66 = \text{معدل دوران الأصول غير جارية}$$

✓ نلاحظ أن النسبة قدرة ب 0.04 وهذا راجع إلى أن الأداء التشغيلي للمؤسسة في إنخفاض مستمر في هذه الحالة تستلزم على إدارة المؤسسة إما القيام باستغلال كل أصولها الثابتة أو بيع جزء منها .

2_3_3_ نسبة المردودية :

2_3_1_ المردودية المالية = النتيجة الصافية / الأموال الخاصة

$$0.003 = 3260490770 / 1093802 = \text{نسبة المردودية المالية}$$

✓ من خلال النتيجة المتحصل عليها نلاحظ أن كل دينار واحد مستعمل من الأموال الخاصة يعطي نتيجة صافية قدرها 0.003 في سنة 2019.

2_3_1_ نسبة التمويل الذاتي = الأموال الخاصة / الأصول الثابتة

$$1 = 5334365549 / 3260490770 = \text{نسبة التمويل الذاتي}$$

✓ نلاحظ أن النسبة تساوي الواحد فهذا مؤشر على الإستقلالية المالية للمؤسسة في تمويل استثماراتها .

❖ خاتمة الفصل:

تم التطرق في هذا الفصل لبعض أدوات المحاسبة الرشيقة و أهم النسب و المؤشرات المالية التي يستند إليها لتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ،

بعد قيامنا بالدراسة الميدانية المبينة في الفصل تم التعرف على بيئة العينة المدروس فيها من خلال التعرف على مختلف أنواع معلوماتها الشخصية من طبيعة النشاط وغيرها تمكنا من الوصول الى ان الشركة نجحت في تطبيق بعض أدوات المحاسبة الرشيقة والتي كان لها الأثر في تخفيض التكاليف داخل المؤسسة و التخلص من بعض العمليات الغير الضرورية خلال مرحلة التصنيع وذلك عن طريق القضاء على أشكال الضياع سواء ضياع الوقت أو تخفيض العاملين مما أمكن من توفير تكاليف عن طريق أدوات المحاسبة الرشيقة وكذا سهولة قراءة البيانات وفهمها من طرف المحللين ومرونتها مما ساعد في عملية تقييم الأداء المالي والذي يعتبر عملية رقابية تساعد المؤسسة على اكتشاف نقاط القوة و الضعف وكشف الإنحرافات و محاولة علاجها و تساعد هذه العملية على معرفة المركز المالي للمؤسسة ثم محاولة تقديم نتائج واقتراحات تساعد على تحسين الوضعية المالية للمؤسسة

وعليه يصب هذا الفصل حول معرفة نقاط القوة و الضعف لشركة سوناتراك مركب CP1 حيث تم التوصل الى أن المؤسسة لها القدرة على تمويل الذاتي رغم النتيجة السلبية المحققة من طرف المؤسسة خلال هذه الدورة .

خاتمة عامة

من خلال تناولنا لموضوع المحاسبة الرشيقة و دورها في تقييم الأداء المالي و الذي يعتبر من المواضيع الحديثة الهامة كان تحت إشكالية "ما هو واقع استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لتقييم أداء المالي للمؤسسات الإقتصادية" ؟ و الذي كان له انعكاسات مباشرة على المؤسسات في عملية اتخاذ القرارات كونها تربط بنظام وخصائص المعلومة المحاسبية والمالية ، حيث يوفر تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة مجموعة من المزايا و ذلك بتطبيق ما جاءت به مختلف أدواتها وهذا بهدف القضاء على الضياع و الهدر في الموارد و تحسين الإنتاجية و تحقيق الجودة العالية للإنتاج وذلك بأقل قيمة لتكاليف ، مما توفر على المحللين الماليين في الجانب المالي الذي يعد الأداة التي يستطيع المقيم من خلالها تشخيص السياسة المالية المتبعة وتوجيه الإنتباه الى النقاط الحساسة التي تستوجب الدراسة و اتخاذ قرارات لازمة لتحسين الوضع المالي للمؤسسة و بتالي الأداء الكلي لها ، و الذي يفترض أن يتسم بالكفاءة و الفعالية حتى يتسنى لها البقاء و الاستمرار ، و لا يأتي لها ذلك إلا باعتمادها على أدوات التسيير الحديثة معتمدة على التحليل و التشخيص المالي الدوري لمراقبة أدائها المالي.

ويمكن القول أن استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لها دور كبير في مختلف المؤسسات وذلك نظرا للأهمية البالغة التي تكتسبها باعتبارها تسعى الى تحقيق كل ما يساعد على ثبات المؤسسة ويجعلها ذات كيان .

1 _ عرض نتائج الدراسة : توصلنا من خلال هذه الدراسة الى النتائج التالية :

- ❖ ان نظام المحاسبة التقليدية يتلاءم مع نظام الإنتاج الواسع و عندما ترغب المؤسسات و الوحدة الاقتصادية بالتحول الى نظام الانتاج الرشيق فعليها تطبيق المحاسبة الرشيقة لخلق قيمة الزبون و تقليل الضياع و ادارة تدفق القيمة .
- ❖ يجب استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لأنها تعطي الصورة الواضحة عن أداء الوحدات الوحدة الاقتصادية و تساعدها في عملية التقييم و تحقيق الأهداف الاستراتيجية .
- ❖ العمل على تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة لكونها توفر المعلومات لاتخاذ القرارات و اعداد التقارير بوضوح و سهولة في الوقت المناسب من أجل تقييم أدائها المالي .
- ❖ من بين العقبات التي تقف امام المحاسبة الرشيقة هو المحاسبين و المنتجين التقليديين و الذين بدورهم يقفون عقبة امام التحول نحو الإنتاج الرشيق داخل الوحدة الاقتصادية .
- ❖ توفر المحاسبة الرشيقة المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات بشكل سليم و صحيح وقابل للتنفيذ .
- ❖ يؤدي تطبيق المحاسبة الرشيقة في المؤسسات الى تعزيز و تحقيق الميزة التنافسية و تحسين كفاءة الانتاج .
- ❖ يهدف الإنتاج الرشيق الى الحد و ازالة الهدر و الضياع من العمليات الانتاجية داخل الوحدة الاقتصادية و الى ازالة جميع العمليات التي لا تؤدي اضافة قيمة مع الافادة القصوى من الموارد (المالية و البشرية و التكنولوجية)

خاتمة عامة

❖ توفر المحاسبة الرشيفة طريقة جديدة في احتساب التكاليف الانتاج حيث تساعد على تخفيض التكاليف الانتاج وذلك من خلال استبعاد التكاليف التي لا يكون تدفق القيمة مسؤولا عنها .
2_ التوصيات والاقتراحات :

في ضوء ما توصلت اليه الدراسة من نتائج وسعيها لإعطاء فائدة أكبر لهذا البحث يمكن أن نقدم بعض التوصيات بناء على النتائج السابقة :

- ضرورة تبني المؤسسات وموظفيها التفكير الرشيق و ذلك من خلال إقامة دورات تدريبية و تطويرية عن مفهوم الانتاج الرشيق و المحاسبة الرشيفة
- ينبغي على المحاسبين تنمية و عيهم نحو ثقافة المحاسبة الرشيفة و عدم اعاقه التحول نحو التفكير الرشيق بسبب تخوفهم من قيام بأعمال إضافية خاصة بجمع البيانات و معالجتها .
- ضرورة استخدام الشركات الصناعية جميع الأنظمة الحديثة التي تتلاءم مع أسلوب المحاسبة الرشيفة ليساعدها في اكتشاف الأخطاء و العمل على تصحيحها دون ضائع في الوقت .
- ضرورة تنمية الوعي بثقافة المحاسبة الرشيفة بأهمية اتباع نظام التحسين المستمر الذي يعمل على تحقيق الكمال و بالتالي الحصول على منتج ذو جودة عالية مما يساعد على استمرار المؤسسة .

قائمة المراجع

أولا : الكتب باللغة العربية

- 1 _ عبد المحسن توفيق ، تقييم الأداء ، دار النهضة العربية ، مطبعة الاخوة الأشقاء للطباعة ، مصر ، 1998
- 2 _ محمد محمود الخطيب ، الأداء المالي و أثره على عوائد أسهم الشركات ، الطبع الأولى ، دار الجامد للنشر و التوزيع ، عمان ،الأردن ، 1431 _ 2010
- 3 _ السعيد فرحات جمعة ، الأداء المالي لمنظمات الأعمال ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية . 2000.
- 4 _ حاتم كريم كاظم ، التحسين المستمر بأسلوب كلفة كايز (KAIZEN) وامكانية اعتماده في الشركة العامة لصناعة الاطارات في النجف ، بغداد ، العدد 21 ، سنة 2011 .

ثانيا : الرسائل الجامعية

- 1 _ ابتسام سليمان ، خونية صوالح ، صباح حميدي ، استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في إدارة التكلفة بين الاطار النظري و الواقع العلمي ،، دراسة حالة عينة من المؤسسات ، مذكرة ماستر ، جامعة الشهيد حمه لخضر ، الوادي ، 2018 _ 2019 .
- 10 _ خليفة الحاج ، أداة تقييم أداء المؤسسات الإقتصادية و التنبؤ بالمخاطر باستخدام الأساليب الإحصائية، دراسة حالة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التجارة غير منشورة، جامعة محمد بن أحمد، وهران، 2017_2018.
- 11 _ بالكيف أسماعيل، سعدون الحسين، مصادر التمويل و أثرها على الوضع المالي للمؤسسة، دراسة تطبيقية للتعاونية الحبوب و الخضر الجافة لولاية البويرة، مذكرة ماستر في علوم التجارة منشورة، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2014_2015.
- 2 _ سيف سعد عبد الجليل استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لقياس و تقويم الاداء ، دراسة تطبيقية في مستشفى السلام ، كلية الادارة و الاقتصاد ، جامعة الموصل ، سنة 2018 .
- 3 _ رحيل فايزة ، دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف الانتاج في الشركات ، دراسة حالة شركة الاسمنت بني صاف . 2017. 2018 .
- 4 _ سيروان كريم عيسى ، محمد عبد العزيز محسن ، المحاسبة الرشيقة تطبيق نموذج مقترح لتيار القيمة ، دراسة حالة شركة فاملي لإنتاج المواد الغذائية ، مجلد جامعة كركوك للعلوم الادارية و الاقتصادية ، المجلد 5 ، العدد 1 ، سنة 2015 .

قائمة المراجع

- 5_ حمادة فاطمة ، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة انتاج المؤسسة الاقتصادية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، سنة 2017 .
- 6_ مخلوفي عبد الهادي ، دور التدقيق المحاسبي في تحسين الاداء المالي دراسة حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية لنقل المسافرين بشرق البلاد ، مذكرة ماستر في علوم التسيير منشورة، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2015_2016 .
- 7_ عائشة بلغالي ، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مديرية توزيع الكهرباء و الغاز لولاية عين تموشنت ، مذكرة الليسانس في المحاسبة و المالية منشورة، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2014_2015 .
- 8_ أوبا بن ذهبية ، تقييم الأداء المالي لشركة التأمين ، دراسة حالة شركة الوطنية للتأمين وكالة مستغانم SAA، مذكرة ماستر في التدقيق و مراقبة التسيير غير منشورة، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم ، 2015_2016 .
- 9_ يعقوب سمية، تأثير جودة المعلومة المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وعملية اتخاذ القرارات، دراسة حالة مؤسسة البناء، مذكرة ماستر في التدقيق و مراقبة التسيير غير منشورة، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم ، 2014_2015 .

ثالثا : المجالات

- 1_ حاتم كريم كاظم ، نموذج مقترح لتطبيق المحاسبة الرشيقة في شركة العامة للصناعات الكهربائية ، مجلة دراسات الكوفة ، مجلة فصلية محكمة ، العدد 35 ، بغداد ، سنة 2014 .
- 2_ رائد مجيد عبد محمد ، سعد سليمان عواد المعيني ، استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف ، مجلة الدراسات المحاسبية و المالية ، العدد 25 ، بغداد ، سنة 2013 .

رابعا : باللغة الفرنسية

1_ groupe Sonatrach - complexe CP1/Z ; Formation de base ; département finance & Juridique ;

Service de **comptabilité analytique**

2_ Organigramme du Complexe Methanol & Resines Synthétiques _ CP1Z , Réf : AVL _ A _ 289 ,
page

الملاحق

الملاحق

➤ BILAN MATIERES METHANOL ANNEE 2019 .

CP1/Z	BILAN MATIERES METHANOL ANNEE 2019			U : MeOH	
Matière	Cons .spécif.design	Cons . réelle		Cons .réelle .spécifique	
M . P		Quantité	Unité	Quantité	Unité
GAZ NAT					
CO2					
VAPEUR					
EAU DEMINEE					
P.C					
CAT.REFORMING					
CAT. SYNTHESE					
REDOX					
SOUDE					
MORPHOLING					
PHOSPHATE					
Utilités					
EAU REFROID					
ELECTRICITE					
AZOTE					

الملاحق

➤ Charges personnel de Unité

		SECTIONS AUXILIAIRES				
		Sce .GP	Sce .GM			Sce . GR
NUM	ELEMENTS	Service planning (923700)	Atelier chaudronnerie (923410)	Atelier mécanique (923415)	Atelier usinage (923420)	Atelier électricité (923405)
	<u>Charges incorporables</u>					
60	Achats consommes					
61	Services extérieurs					
62	Autres services extérieurs					
63	Charge de personnel					
64	Impots & Taxes					
66	Charges financières					
68	Dotations aux amortisse					
	Sous_ TOTAL 1					
	<u>Charges non incorporables</u>					
65	Autres charges opérationnel					
	TOTAL GENERAL					

الملاحق

➤ BILON ANNEE 2019 :

ACTIFS	Unité : Milliard DA	PASSIF	Unité : Milliard DA
<u>ACTIFS NON COURANTS</u>		<u>CAPITAL PRIVE</u>	
Immobilisations non financières		Capital	
Terrains		Résultat net	
Constructions		Déporté à nouveau	
Autres immobilisations financiers		TOTAL CAPITAL PRIVE	
Immobilisations en cours		<u>PASSIF NON COURANTS</u>	
Prêts non performants		Datte financière	
Impôts différés actif		Fournitures et produits pré_fixes	
TOTAL ACTIFS NON COURANTS		TOTAL PASSIF NON COURANTS	
<u>ACTIFS CORANTS</u>		PASSIF CORANT	
Stocks en cours		Provisions et comptes associés	
Clients		Impôts	
Autres débiteurs		Autres datte	
Taxes et autres			
Fonds employés			
Trésorerie			
TOTAL ACTIFS CORANTS		TOTAL PASSIF CORANT	
TOTAL ACTIFS		TOTAL PASSIF	

