



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله
معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

المرجع : / 2015

قسم : العلوم الإقتصادية والتجارية
الميدان : العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية
الشعبة: علوم التسيير
التخصص : مالية

مذكرة بعنوان:

دور مراقبة التسيير في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة دراسة حالة: مؤسسة سونلغاز - ميله -

مذكرة مكملّة لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير (ل.م.د) تخصص " مالية "

إشراف الأستاذ:

- صلاح الدين كروش

إعداد الطالبتان:

- كريمة لطرش

- أسماء جوال

السنة الجامعية: 2014/2015

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال تعالى:

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ أُنِيبُ﴾

"يا رب لا تجعلني أصاب بالغرور إذا نجحت ولا باليأس إذا أخفقت

وذكرني دائما أن الإخفاق هو التجربة الأولى التي تسبق النجاح

يا رب إذا أعطيتني نجاحًا فلا تأخذ تواضعي

وإذا أعطيتني تواضعًا فلا تأخذ اعتزازي بكرامتي"

اللهم آمين

**** شكر وعرفان ****

إن الشكر لله شكرًا عظيمًا، والحمد لله كثيرًا

الذي أماننا في هذا البدر...

لأبد لنا ونحن نخطوا خطواتنا الأخيرة

في الحياة الجامعية من وقفة نعود إلى أعوام

قضيناها في رحاب الجامعة مع أساتذتنا الكرام

الذين قدّموا لنا الكثير باذلين بذلك جهودا

كبيرة في بناء جيل الغد...

وقبل أن نمضي تقدم أسمى آيات الشكر والامتنان

والتقدير إلى الذين حملوا أقدس رسالة

في الحياة... إلى الذين مهّدوا لنا طريق العلم

والمعرفة ونخص بالذكر الأستاذ المشرف

"صلاح الدين كروش" الذي كان عوننا في هذا العمل

ولم يبخل علينا بنصائحه وتوجيهاته وانتقاداته الموضوعية

والمساعدات الكبيرة التي كان لها بالغ

الأثر في إنجاز هذا العمل.

**** إهداء ****

إلى من جرح الكأس فأرغما ليستقيدي قطرة حبه
إلى من حَلَّ به أنامله ليقدّم لنا لحظة سعادة...
إلى من حصد الأشواق عن دربي ليتمد لي طريق العلم...
إلى القلب الكبير والدي العزيز "الطيب" إلى رمز الحب ولبس الشفاء...
إلى القلب الناح بالبياض والذتي الحبيبة "فاطمة"...
إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى رباحين حياتي إخوتي وأخواتي
"عثمان، يحيى، سارة، نملة، حولة"، كما أهدى هذا العمل إلى كل عائلة
"جوال" و "حنشي" وأخص بالذكر "عبد المجيد، عبد الحفيظ، نعيمة، بقوة
وحبيبة رحمما الله، سليمة، رحمة، أمينة، أسماء...
إلى الإخوة الذين لم تلدسم أُمِّي إلى من تحلّوا بالإخاء وتميّزوا بالوفاء
والعطاء... إلى من كانوا معي على طريق النجاح... إلى كل حديقاتي وزميلاتي
" حليلة، إلهام، مروة، لبنى، ريم، ليلي، وكريمة
التي قدمن معي المذكرة"...
إلى "سها، سميرة" اللتان ساعدتاني أثناء الترتيب في سونغاز...
كما أتقدم بجزيل الشكر إلى "دنيا، سعاد" كأخت وصديقة...
إلى كل من ذكرهم قلبي ونسيهم قلبي... أقدم هذا العمل المتواضع.

أسماء

**** إهداء ****

إلى نور قلوبنا وأعيننا وتاج عقولنا إلى نبينا وشفيع أمتنا
إلى روح سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.
أهدي ثمار جهدي إلى من قال فيهما تبارك وتعالى:
﴿وَلَا تَقُولُ لَمْأَنِي وَلَا تَنْهَرُهُمَا وَالْقَوْلُ هَوَلًا وَجَعًا﴾
إلى بسملة الحياة وسر الوجود، إلى التي منحتني الدفء في زمن البرد
والكفاية في زمن الحاجة إلى التي جعل الله الجنة تحت أقدامها...
إلى التي كانت تعلم بنجاحي وتدفعني دوماً إلى الأمام
فكانت لي السراج المنير الذي أضاء دربي...
إلى التي لا تسعما كل عبارات الشكر والتقدير والثناء والاحترام...
أمي الحبيبة والغالية على قلبي التي أتمنى لها دوام الصحة والعافية.
إلى النور الذي أضاء لي دروب العلم والنجاح والأخلاق الفاضلة...
ومن علمني الجهاد والمثابرة إلى أبي العزيز أطل الله في عمره.
إلى من جمعني بهم ظلمات رحم واحد، وضممتني بهم جدران بيت واحد...
إخوتي الأعزاء "عبد الله وزوجته ريم، سليمان وزوجته سمراء وسمير" وأخواتي "نورة ورفيقة" حفظهم الله.
إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى رباحين حياتي...
"عصمي، مهدي، جواد ومرام"...
إلى التي شاركتني في إنجاز هذا العمل الصديقة الحبيبة "أسماء"...
إلى صديقاتي وزميلاتي في الدراسة ...
إلى كل من ذكرهم قلبي ونسيهم قلبي...
إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل...
إليك أنت من تتصفح مذكرتي الآن.

حريمه

فهرس الجداول:

فهرس الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول (1-2)	الميزانية العمومية لشركة (X) في N/12/31	33
الجدول (2-2)	قائمة الدخل لمنشأة للسنة المنتهية في N/12/31	35
الجدول (3-2)	نموذج افتراضي للميزانية التقديرية للإنتاج	55
الجدول (1-3)	نسب السيولة للوحدة خلال الفترة (2013-2011)	73
الجدول (2-3)	نسب النشاط للوحدة خلال الفترة (2013-2011)	74
الجدول (3-3)	نسب المديونية موحدة خلال الفترة (2013-2011)	75
الجدول (4-3)	نسب الربحية خلال السنوات (2013-2011)	76
الجدول (5-3)	الانحراف بين المقدر والفعلي لسنة 2011	77
الجدول (6-3)	الانحراف بين المقدر والفعلي لسنة 2012	78
الجدول (7-3)	الانحراف بين المقدر والفعلي لسنة 2013	78

فهرس الأشكال:

فهرس الأشكال:

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل (1-1)	مراقبة التسيير مرتبطة مباشرة مع المديرية العامة	18
الشكل (2-1)	مراقبة التسيير مرتبطة بمديرية وظيفية	19
الشكل (3-1)	مراقبة التسيير ترتبط مع المديرية العامة مباشرة عن طريق التقارير	20
الشكل (1-2)	قائمة التدفقات النقدية لشركة X في N/12/31	37
الشكل (2-2)	التنسيق بين إدارة المبيعات والمشتريات وإدارة الإنتاج	54
الشكل (3-2)	يوضح عملية موازنة المبيعات	57
الشكل (1-3)	يمثل الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للتوزيع ميلة	69

فهرس الملحق:

فهرس الملحق: من مؤسسة سونلغاز - ميلة-:

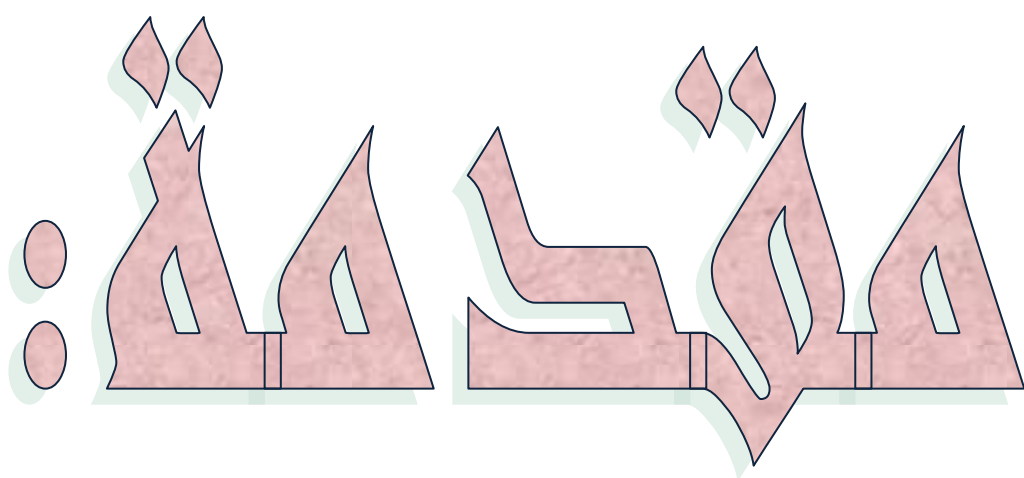
رقم الملحق	عنوان الملحق
الملحق رقم 1	مديرية التوزيع
الملحق رقم 2	ميزانية الأصول 2011
الملحق رقم 3	ميزانية الخصوم 2011
الملحق رقم 4	ميزانية الأصول 2012
الملحق رقم 5	ميزانية الخصوم 2012
الملحق رقم 6	ميزانية الأصول 2013
الملحق رقم 7	ميزانية الخصوم 2013
الملحق رقم 8	ميزانية الاستثمار (2012-2013)

فهرست المحتويات:

فهرس المحتويات:

مقدمة عامة	أ-ب-ج
الفصل الأول: مدخل مفاهيمي حول مراقبة التسيير في المؤسسة	1
مقدمة الفصل	2
المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير	3
المطلب الأول: تعريف مراقبة التسيير	3
المطلب الثاني: أنواع مراقبة التسيير	5
المطلب الثالث: خصائص مراقبة التسيير	7
المبحث الثاني: واقع مراقبة التسيير في المؤسسة	8
المطلب الأول: أهمية مراقبة التسيير	8
المطلب الثاني: أدوات مراقبة التسيير	9
المطلب الثالث: أهداف مراقبة التسيير	14
المبحث الثالث: مجال مراقبة التسيير في المؤسسة	15
المطلب الأول: مسار مراقبة التسيير	15
المطلب الثاني: شروط فعالية مراقبة التسيير	17
المطلب الثالث: موقع وظيفة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي في المؤسسة	18
خاتمة الفصل	22
الفصل الثاني: أدوات مراقبة التسيير ودورها في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة	23
مقدمة الفصل	24
المبحث الأول: مدخل إلى التحليل المالي	25
المطلب الأول: مفهوم التحليل المالي واستعمالاته	25
المطلب الثاني: مستخدموا التحليل المالي	28

29.....	المطلب الثالث: شروط التحليل المالي
31.....	المبحث الثاني: أهداف وأدوات التحليل المالي ومعايير
31.....	المطلب الأول: أهداف التحليل المالي
32.....	المطلب الثاني: أدوات التحليل المالي
38.....	المطلب الثالث: معايير التحليل المالي
40.....	المطلب الرابع: أساليب التحليل المالي (النسب المالية)
46.....	المبحث الثالث: التخطيط المالي والميزانيات التقديرية
46.....	المطلب الأول: مفهوم ومزايا التخطيط المالي
48.....	المطلب الثاني: متطلبات ومراحل إعداد عملية التخطيط المالي
50.....	المطلب الثالث: الميزانيات التقديرية
63.....	خاتمة الفصل
64.....	الفصل الثالث: مدى فعالية مراقبة التسيير في تحسين الوضعية المالية في مؤسسة سونلغاز
65.....	مقدمة الفصل
66.....	المبحث الأول: مؤسسة سونلغاز
66.....	المطلب الأول: لمحة تاريخية حول مؤسسة سونلغاز
68.....	المطلب الثاني: تقديم مؤسسة سونلغاز - ميلة
69.....	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز - ميلة
73.....	المبحث الثاني: تحليل الوضعية المالية لمؤسسة سونلغاز من خلال أدوات مراقبة التسيير:
73.....	المطلب الأول: التحليل المالي من خلال النسب المالية
77.....	المطلب الثاني: الميزانية التقديرية للاستثمار لمؤسسة سونلغاز
81.....	خاتمة الفصل
83.....	خاتمة
86.....	قائمة المراجع



مقدمة عامة:

يعد ميدان مراقبة التسيير مجالا مهما ليس فقط أنه مفتاح التحكم في تسيير المؤسسات وإنما لكونه بالإضافة إلى ذلك الأداة المساعدة على مسك وقياس وترصد كل القضايا الخاصة بحركية المؤسسة بصفة عامة.

إن قدرتنا على التحكم في مؤسساتنا: هيآت، شركات... إلخ، تكمن في الإلمام بالمعطيات وتوليد أفكار تلقيناها عبر مصادر داخلية وخارجية بدون مراقبة التسيير تبقى المعطيات صماء لا نستطيع الاستفادة منها على شكلها الحالي.

ولعل هذا ما جعل الاهتمام بطريقة تطبيق مراقبة التسيير يتزايد في الأوساط المهنية، وذلك بترسيخ الفعالية في المؤسسة والاستفادة منها، إن تعدد الانشغالات والأسئلة المرتبطة بهذه القضية كثيرة ومتشعبة البعض منها يمس علاقة المنهج والبعض الآخر يمس حجم مساهمة المناهج وفعاليتها في تحقيق مراقبة التسيير دون أن ننسى هامش تدخل الفعل البشري في هذا كله وإلى غير ذلك من الأسئلة الصعبة المصاحبة لهذه الممارسة بوجه عام.

مراقبة التسيير أداة مراقبة ومصدر للمعلومات لم يكن لها وجود في أدبيات التسيير القديم الأمر الذي يؤكد أن التنظيم ليس بالملحق السطحي للتسيير وإنما هو دائما القرينة الضروري الذي لا يفارقه.

الأمر الذي يسمح لنا بالقول أن ثقافة التسيير لم تعرف التنظيم إلا في مرحلة متأخرة تزامنت مع مرحلة ظهور ميكانيزمات تخضع للتحليل العقلاني، وإذ بها تؤسس لبناء ذاكرة تسجيلية وتترجمها إلى واقع ملموس.

إن مراقبة التسيير تمتلك الكثير من المجالات كجانب "معرفي ومعلوماتي" حقيقي يشكل "الذاكرة الجسدية" خلافا لما سمي "المحاسبة العامة" التي تعتبر بمثابة المخزن الأساسي لجميع المعطيات التي يتم جمعها.

ولعل من أهم مظاهر الامتياز لمراقبة التسيير هو التعامل الحديث مع المعطيات واعتبارها إجراءات كاملة ومتصلة ومؤطرة بأصول تتشكل منها قاعدة معرفية والتي يفقد المنهج فعاليته عند غيابها يحول إلى جملة من الإجراءات العديمة النفع والتي من شأنها أيضا الإساءة إلى التسيير وتعريفه عن مرامييه الحقيقية.

تعتبر المؤسسة ككل نظام متكامل منتج ليس فقط للسلع والخدمات وحسب وإنما للمعلومات أيضا وهذا النظام الكلي يتكون من أجزاء، حيث وظيفة التسويق التي تعتبر المصدر أو منتج للمعلومات وكذلك وظيفة مالية، الأفراد، الإنتاج... إلخ.

لذلك نتناول في هذه المذكرة مراقبة التسيير وأهم أدواتها وعلاقتها بالوضع المالية انطلاقا من طرح الإشكالية التالية: كيف يمكن لمراقبة التسيير أن تؤثر في الوضع المالية للمؤسسة؟ وما الدور الذي تلعبه من أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة؟

الأسئلة الفرعية:

- 1- ما المقصود بنظام مراقبة التسيير؟
- 2- ما هو الغرض من استخدام أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة؟
- 3- ما الدور الذي تلعبه مراقبة التسيير في مؤسسة سونلغاز؟

الفرضيات:

- يمكننا طرح الفرضيات التي ستكون منطلق هذه الدراسة وهي:
- 1- نظام مراقبة التسيير هو وظيفة من وظائف التسيير يقوم بمختلف النشاطات الرقابية.
 - 2- تلعب مراقبة التسيير دور مهم في مؤسسة سونلغاز كونها مصلحة من مصالح مديرية التوزيع.

أسباب اختيار الموضوع: مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز سونلغاز - ميلة-

يمكن تقديم الأسباب لاختيار هذا الموضوع في النقاط التالية:

- 1- ضرورة إبراز دور مراقبة التسيير في تحقيق أهداف المؤسسة، حيث أوردت بعض الدراسات السابقة أن عنصر مراقبة التسيير أصبح أكثر أهمية من العناصر الإدارية الأخرى في تحقيق النجاح.
- 2- عدم إيمان بعض المؤسسات بمفعول نظام مراقبة التسيير في تحقيق نجاحات فعالة وذلك باعتبارها مهددة للوقت والمال وزيادة العبء الوظيفي على الإدارات وهذا ما نتج عنه عدم معرفتهم وإلمامهم بمراقبة التسيير الصحيح الذي يغير توجهاتهم ونظرتهم في تحسين الوضع المالية للمؤسسة.

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في التعريف بوظيفة مراقبة التسيير وإبراز مدى فعاليتها في تحسين التسيير في المؤسسة وكذا معرفة الأدوات المستعملة في هذا النظام ومدى تحقيقه للأهداف المسطرة وأيضا معرفة مدى فعاليتها في تحسين الوضع المالية في المؤسسات.

أهداف البحث:

يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- التعرف على الأدوات المستخدمة في مراقبة التسيير.
- إبراز أهمية مراقبة التسيير في تحسين الوضع المالية للمؤسسات.

- تحليل الوضعية المالية لمؤسسة سونلغاز - ميلة -.

منهج وأدوات الدراسة:

تحقيقاً لهدف البحث وفي ضوء طبيعته وأهميته ومفاهيمه وفروضه وحدوده، وحتى نستطيع الإجابة عن أسئلة البحث والإلمام بكل جوانبه، واختبار صحة الفرضيات المذكورة سابقاً في ضوء ما يتوفر لنا من بيانات ومنه ركزنا في بحثنا هذا على:

- المنهج الاستقرائي.

- بالإضافة إلى المنهج التحليلي الوصفي.

محتويات الدراسة:

تتضمن هذه الدراسة مقدمة عامة يتبعها ثلاثة فصول، ثم نتائج الدراسة والتوصيات:

الفصل الأول: مدخل حول مفاهيمي حول مراقبة التسيير في المؤسسة من خلال ثلاثة مباحث هي:

المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير.

المبحث الثاني: واقع مراقبة التسيير في المؤسسة.

المبحث الثالث: مجال مراقبة التسيير في المؤسسة.

الفصل الثاني: أدوات مراقبة التسيير ودورها في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة من خلال ثلاثة مباحث

وهي:

المبحث الأول: مدخل إلى التحليل المالي.

المبحث الثاني: أهداف وأدوات التحليل المالي ومعاييره.

المبحث الثالث: التخطيط المالي والميزانيات التقديرية.

الفصل الثالث: مدى فعالية مراقبة التسيير في تحسين الوضعية المالية لمؤسسة سونلغاز من خلال

مبحثين وهما:

المبحث الأول: مؤسسة سونلغاز.

المبحث الثاني: تحليل الوضعية المالية لمؤسسة سونلغاز من خلال أدوات مراقبة التسيير.

أما الخاتمة فقد تضمنت خلاصة للدراسة مشفوعة ببعض النتائج والتوصيات، وفي الأخير أرجو الله الكريم أن نكون قد وفقنا في عرض ودراسة وتحليل هذا الموضوع.

الفصل الأول:

مدخل مفاهيمي حول مراقبة

التفسير في المؤسسة

مقدمة الفصل:

الهدف من هذا الفصل هو إبراز وإعطاء المفاهيم الأساسية لمراقبة التسيير وذلك بالتطرق إلى

المباحث التالية:

- ❖ المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير
- ❖ المبحث الثاني: واقع مراقبة التسيير في المؤسسة
- ❖ المبحث الثالث: مجال مراقبة التسيير في المؤسسة

❖ المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير:

ينحصر هدف هذا المبحث في التعرف على مفهوم مراقبة التسيير، أنواع وخصائص مراقبة التسيير.

➤ المطلب الأول: تعريف مراقبة التسيير:

أولاً: مفهوم المراقبة في المؤسسة:

تعني كلمة المراقبة وضع ما يعني القدرة على التحكم فيه وتوجيهه للوجه المراد، أي كل مراقبة تهدف إلى قياس النتائج لفعل ما ومقارنة هذه النتائج مع الأهداف المحددة مسبقاً لمعرفة التوافق من عدمه.

1- المراقبة التنظيمية: تقوم المراقبة التنظيمية بضمان المتابعة والنوعية للإجراءات الداخلية في اتخاذ القرارات وبالتالي فهي تدمج كل الأبعاد التنظيمية: الهياكل إجراءات اتخاذ القرار، تصرفات الأفراد وكذلك ثقافة التنظيم.

2- المراقبة الداخلية: هي مجموعة الضمانات المساهمة في التحكم في المؤسسة، وهي تهدف إلى ضمان وحفاظ وحماية ذمة المؤسسة، وكذلك نوعية المعلومات ومن جهة أخرى تطبيق تعليمات المديرية وتشجيع النجاعة وهي تظهر في شكل الطرق والإجراءات لكل نشاط في المؤسسة، وذلك من أجل بقاء المؤسسة (المراقبة الداخلية تتعلق بتحديد وضبط القواعد، والإجراءات والعمل على احترامها)¹.

ثانياً: مفهوم مراقبة التسيير:

1- يعرف أنتوني Antoon و دايردن Dearden أن مراقبة التسيير هي "الإجراءات التي يتأكد من خلالها المسيريون أن الموارد تم الحصول عليها ويتم استعمالها بفعالية (بالنسبة للأهداف) وفعالية (بالنسبة للوسائل المستعملة) وذلك لتحقيق أهداف المؤسسة".

¹ معراج هوارى ومصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2011م، ص5.

2- تعريف مقدم من طرف خبراء المحاسبة ومحافظوا المحاسبات: مراقبة التسيير هي "نظام شامل للمعلومات الداخلية للمؤسسة، هذا النظام يسمح بمركزية وتجميع وترتيب المعلومات وترجمتها قصد الفهم وتبيين نجاعة كل نشاط أو وظيفة في المؤسسة"¹.

3- حيث يعرفها P.Bergeron بأنها "تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم وبمقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة وابتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات الغير ملائمة"².

فمراقبة التسيير إذن هي مجموعة الإجراءات والعمليات التي تسمح لمختلف المسيرين بتجديد كل طاقاتهم من أجل تحقيق أهدافها المسطرة والتأكد من تحقيقها فهي التي تسمح بالتأكد من الاستعمال العقلاني للموارد والطاقات المتاحة وكذلك تحديد الأهداف القصوى التي هي بمقدور المؤسسة تحقيقها وأخيرا التأكد من تحقيق هذه الأهداف.

وعليه فإن مراقبة التسيير تركز على ثلاث مفاهيم أساسية:

أ- **الفعالية:** وتعني تحقيق أهداف وفقا للموارد المتاحة.

ب- **الكفاءة:** وتعني مقارنة النتائج بالوسائل المستعملة.

ج- **الملاءمة:** وهي تعني مقارنة الوسائل المتاحة بالأهداف المحددة.

وبذلك يمكن القول أن مراقبة التسيير تعتبر جد ضرورية في المؤسسة لشمولييتها إذ تأخذ بعين الاعتبار جميع أقسامها أو المديريات فيما بينها بغية تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا.

¹ معراج هوارى ومصطفى الباهي، مرجع سبق ذكره، ص6.

² ناصر دادى عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، الجزائر: دار المحمدية، 2004م، ص10.

➤ المطلب الثاني: أنواع مراقبة التسيير:

يمكن تصنيف مراقبة التسيير حسب معايير مختلفة منها: الزمن، التنظيم، المصدر الشمولية.

أولاً: من حيث الزمن: إن وظيفة الرقابة تتطلب قياس الأداء الفعلي سواء قبل التنفيذ أو أثناء أو بعد التنفيذ ونجد:

1- المراقبة القبلية: هذا النوع من الرقابة يتعلق بالمستقبل، يعتمد هذا النوع من الرقابة على التأكد من توفر متطلبات إنجاز العمل قبل البدء في التنفيذ، أي هي مراقبة وقائية حيث تقلل من شدة الانحرافات بين النتائج المتوقعة والنتائج الفعلية، كما تساعد في مواجهة المشاكل المستقبلية التي تعرقل العمل، وتعتبر مراقبة تنبؤية لأنها تركز على التنبؤ بالمشاكل المتوقعة التي تحدث مستقبلاً من أجل تحديد الإجراءات والاستعدادات لمواجهة هذه المشاكل.

2- المراقبة الآنية: (أثناء الإنجاز) وهذا النوع من المراقبة يعتبر مراقبة علاجية أي يتم تصحيح الأخطاء أو الانحرافات، إذا حدثت أثناء العمل والتأكد من أنه سيتم إنجازه بالموصفات المطلوبة وهذا النوع من الرقابة له كذلك تأثير في تقادي وقوع الانحرافات.

3- المراقبة اللاحقة: (البعدية) تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعية شهرية، أو أيام محددة. لذلك توضع برامج دورية للمراقبة ويتم تنفيذها مسبقاً والهدف منها وقائي أكثر منه علاجي من الانحرافات وسلبياتها، ويتم هذا النوع من المراقبة بعد إنجاز النشاط.

ثانياً: من حيث التنظيم: هناك ثلاثة أنواع حسب هذا المعيار:

1- المراقبة المفاجئة: وهي التي تتم بشكل مفاجئ وبدون إنذار مسبق لغرض اكتشاف الأخطاء والانحرافات والتمكن من تقييم الأفراد. وذلك بالقيام بجولات تفتيشية لمعرفة مدى انضباطهم وسير أعمالهم وفق الخطة المسطرة.

2- المراقبة الدورية: وتكون على شكل دورات (أسبوعية، شهرية، ...) وتكون هذه الرقابة وقائية أكثر منها علاجية.

3- المراقبة المستمرة: تكون طوال أيام السنة (دائمة) لمتابعة عمليات التنفيذ باستمرار والقيام بعملية التقييم الدائم للأداء.

ثالثا: من حيث المصدر: وهناك نوعان من مراقبة التسيير:

1- المراقبة الداخلية: وهي المراقبة الذاتية (Autocontrôle) أي تتم داخل المؤسسة على جميع الأنشطة والمهام، والغرض منها هو ضبط الأعمال الجارية في المؤسسة للوصول إلى الأهداف المرسومة.

تقوم بها وحدة إدارية مختصة في مراقبة التسيير ويهدف هذا النوع أساسا إلى:

أ- مراجعة المخطط الداخلي للمؤسسة.

ب- مراجعة سياسة القيادة واستراتيجياتها المتبعة في النشاط.

ج- تقييم محيط المؤسسة من الجانب الاجتماعي والاقتصادي.

د- تقدير حصة المؤسسة في السوق.

هـ- تقدير احتياجات الزبائن وتصنيفهم.

2- المراقبة الخارجية: هذه المراقبة تقوم بها جهات مخصصة ومستقلة عن المؤسسة تكون تبعيتها غالبا لجهاز الدولة كمراقبة مجلس المحاسبة للعمليات المالية على الدوائر الحكومية ومراقبة مدقي الحسابات لميزانيات المؤسسات.

رابعاً: من حيث شموليتها: تنقسم مراقبة التسيير إلى ثلاثة أنواع:

- 1- على مستوى الأفراد: تقوم هذه المراقبة بالتركيز على أداء الأفراد لأعمالهم والتعرف على سلوك الأفراد أثناء عملهم وهذا باستخدام عدة مؤشرات: الكفاءة، الإنتاجية معدل الغياب والتأخر... إلخ.
- 2- المراقبة على الأنشطة الوظيفية: وتشمل كل وظائف وأنشطة المؤسسة مثل: التسويق، التمويل الإنتاج وإدارة الموارد البشرية وتقوم بقياس أداء كل منها بمؤشرات.
- 3- المراقبة على أداء المؤسسة الكلي: ومن خلالها يمكن تقييم الأداء الكلي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة وهذا عن طريق معايير ومؤشرات تستخدم في هذا الخصوص منها: معدل الربحية، الحصة السوقية للمؤسسة، معدل الإنتاجية وإلى غير ذلك من المؤشرات وهذا من أجل معرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف المسطرة¹.

➤ المطلب الثالث: خصائص مراقبة التسيير:

أولاً: تقديم معلومات صحيحة.

ثانياً: حسن توقيت المعلومة المقدمة.

ثالثاً: الاقتصاد في التكاليف.

رابعاً: سهولة الفهم.

خامساً: تسهيل اتخاذ القرار².

¹ Hamadouche Malika, contrôle de gestion d'une entreprise publique économique, mémoire magister l'ESC, Alger, 2000, p 09.

² قويدر حج قورين، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، كلية علوم اقتصادية وعلوم التسيير، جامعة شلف، 2007م، ص 17.

❖ المبحث الثاني: واقع مراقبة التسيير في المؤسسة:

ينحصر هدف هذا المبحث في معرفة أهمية وأدوات مراقبة التسيير وأهدافها

➤ المطلب الأول: أهمية مراقبة التسيير:

تلقى مراقبة التسيير اهتماما كبيرا من طرف المؤسسة للأسباب التالية:

أولاً: تغيير الظروف: تواجه كل المنظمات تغييرا في الظروف البيئية وبشكل متزايد وتتخلل المدة بين صياغة الأهداف ووضع الخطط وتنفيذها تغييرات كبيرة في المنظمة والبيئة معا مما قد يعيق الأهداف وتنفيذ الخطط ونظام مراقبة التسيير إذا ما صمم وتمت ممارسته بشكل سليم فإنه يساعد توقع التغيير والاستعداد للاستجابة له، وكلما طال الأفق الزمني كلما زادت أهمية مراقبة التسيير.

ثانياً: تراكم الأخطاء: لا تؤدي الأخطاء البسيطة أو المحدودة إلى إيذاء المنظمة بشكل كبير، غير أنه بمرور الوقت قد تتراكم هذه الأخطاء ويتعاضد أثرها إذا ما بقيت بدون معالجة، فعدم الاستفادة من خصم ممنوح من قبل الموردين على طلبية واحدة قد لا يشكل خطأ حسيما ولكن الاستمرار في سياسته من هذا النوع يعني تضحية المؤسسة بفرص مالية قد تأثر في أرباحها.

ثالثاً: التعقيد المنظمي: عندما تقوم المؤسسة بإنتاج نوع واحد من السلع وتشتري عددا محدودا من المواد الأولية وتعمل ضمن هيكل بسيط وتواجه سوق رائجة فإن مهمة مراقبة التسيير تبدو أيسر للمسير. غير أن توسع المؤسسة في المنتجات والمشتريات والأسواق وتعقيد هيكلها وازدياد حدة المنافسة يجعلها تهتم بدرجة أكبر بعملية الرقابة والاستفادة من نتائجها في التخطيط واتخاذ القرار¹.

¹ محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير جامعة ورقلة، عدد 2011، ص 168.

وبالتالي فإن مراقبة التسيير هي ترشيد عملي للقرارات التي يتخذها المسؤولون في عملية التسيير والتي تبدأ بالتخطيط والتنظيم، التوجيه، التنسيق، التنفيذ، المتابعة والتقييم. كما تساهم في قياس فعالية الإدارة في تحقيق الأهداف والنتائج المنشودة.

➤ المطلب الثاني: أدوات مراقبة التسيير:

نظرا للأهمية التي تتمتع بها مراقبة التسيير، كان لابد من التركيز على الأدوات التي تمارس بها عملية الرقابة، فهي تقيس عددا من المؤشرات التي تحكم على الأداء الكلي للمؤسسة والوضعية المالية لها وهدفها هو تحديد الانحرافات عن الأداء المخطط ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب ويتم التطرق في هذا المبحث إلى كل من المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية ولوحة القيادة.

أولا: المحاسبة العامة:

1- تعريفها:

هي فن موجه لتقديم المعلومات الرقمية، طبقا لاعتبارات قانونية أو اقتصادية من خلال الحسابات وهي تقوم بجمع تطبيق وتلخيص البيانات المالية الخاصة بعمليات المشروع (لغة الأعمال). فهي ذات قواعد وأنظمة، مهمتها الرئيسية تحديد نتائج المؤسسة بالنسبة لنشاطها الداخلي أو لعلاقاتها مع الغير، وتعتبر المحاسبة العامة من أهم فروع أنظمة المعلومات المحاسبية لكونها تتضمن كل التسجيلات اليومية للعمليات ولحركة الأموال التي تتم داخل وخارج المؤسسة وتلخيص البيانات إثر القيام بأعمال نهاية الدورة، لتكون مخرجاتها مدخلات المحاسبات الأخرى¹.

2- وظائفها:

تهتم المحاسبة بالمحافظة على الذمة المالية للمؤسسة وذلك عن طريق مجموعة من الوظائف المسندة إليها ويمكن إيجازها في النقاط التالية:

¹ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، ج2، الجزائر: دار المحمدية، 1988م، ص8.

أ- تسجيل العمليات المالية: تعتبر عملية التسجيل المحاسبي بمثابة نقطة البدء للمحاسبة نحو إنشاء نظام محاسبي يحقق للمنظمة إنتاجاً ملائماً للمعلومات والبيانات اللازمة لتسيير نشاطه على الوجه الأكمل.

ب- تبويب العمليات المالية: تعتبر الخطوة الثانية في مهمة المحاسب نحو إنتاج بيانات فمن خلال هذه العملية يتضح المفهوم المحاسبي لأنها تسمح بخلق أسس ثابتة وموحدة تهدف حتماً إلى تفادي احتمالات الأخطاء.

ج- إنتاج تقارير وقياس النتائج: تعتبر التقارير بمثابة النتائج النهائية للنظام المحاسبي تحتاج الإدارة لهذه التقارير إما بصورة دورية أو في فترات خاصة حسب الحاجة إلى بعض المعلومات المالية كذلك يحتاج المحاسب إلى تقارير مالية دورية تسهل له مهمة قياس نتائج أعمال المنظمة ومركزها المالي.

د- تحليل النتائج وعرضها: تعتبر هذه العملية جزءاً هاماً في مهمة المحاسب، وما يميزها أنها تتميز بالدورية من ناحية كما أنها تخضع لقواعد محاسبية يجب الإلزام بها وتهدف تقارير تحليل النتائج إلى عرض صورة عامة لنشاط المنظمة وموقفها المالي واحتمالاتها المستقبلية، فالدور التسييري للمحاسبة يتمثل في تزويد المديرين بجزء هام من المعلومات والمتغيرات المهمة التي تدلهم على سير المؤسسة¹.

ثانياً: المحاسبة التحليلية:

1- التعريف:

تتمثل المحاسبة التحليلية في مجموعة الإجراءات التي تتخذ في سبيل تحديد تكلفة منتج معين وتكلفة النشاط المتعلقة بصنعها وبيعها إلى جانب تخطيط وقياس كيفية التنفيذ. وبالتالي فهي تختلف عن

¹ محمد الفيومي محمد، تصميم نظام المعلومات، مصر: مؤسسة شباب الجامعة، 1993م، ص 21.

المحاسبة العامة في أن الأولى تهتم بنواحي النشاط صغير الحجم كوحدة الإنتاج أو الأقسام المختلفة التي تتكون منها المؤسسة، بينما تهتم المحاسبة العامة بالقوائم المالية الإجمالية للمؤسسة كوحدة. فقط أطلق عليها عدة مصطلحات منها:

- أ- المحاسبة الصناعية: بحيث تقوم بمعالجة بيانات الإنتاج باستخراج تكلفة كل منتج.
- ب- المحاسبة التحليلية للتسيير: إنتاج معلومات تسمح بمراقبة الأداء واتخاذ القرارات.
- ج- محاسبة التسيير أو المحاسبة الإدارية: إدخال مزيد من الآليات لمواجهة المحيط الصعب.
- د- محاسبة التسيير الإستراتيجية: إدخال آليات تخص تطور المحيط على أساس مستقبلي¹.

2- الوظائف والأهداف:

- مع مطلع هذا القرن أسند الباحث "كلارك" وظائف أساسية لمحاسبة التسيير تتمثل في:
- أ- المساعدة على تحديد أسعار البيع وتحديد حدود انخفاض الأسعار.
 - ب- المساعدة على التمييز بين المنتجات المربحة وغير المربحة.
 - ج- مراقبة المخزون وتحديد قيمة المخزون.
 - د- اختيار كفاءة المسارات ومختلف الإدارات واكتشاف أوجه التقصير والتبذير.
 - و- الفصل بين تكلفة التشغيل الأدنى وتكلفة الإنتاج، وضمان التكامل والارتباط مع الحسابات المالية².
- وانطلاقاً من هذه الوظائف، يمكن تحديد غايات مهام محاسبة التسيير وتتمثل في:
- أ- التسعير وتقييم المخزونات.

¹ بويغوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص8.

² Bouquin H., la comptabilité de gestion, paris : 2^{ème} édition economica, 1997, p15.

ب- قياس كفاءة المنتجات، المسارات والوحدات الداخلية ككل لأجل إعلام المسيرين.

وتتناسق هذه الغايات مع تلك الأهداف التي حددها "تايلور" بأن المعلومات المحاسبية المتاحة ينبغي أن تمكن من:

أ- ضبط ورقابة عناصر التكاليف: بالتحديد الدوري (الشهري) للتكاليف الكلية للمنتجات المصنعة وقيد التصنيع.

ب- تقييم الأداء بإصدار ميزانيات حساب النتائج الشهرية: بشكل يسمح للمسير بالوقوف على الأنشطة التي يجب تشجيعها، وتلك التي ينبغي التخلي عنها. وإلى وقت قريب كانت الأهداف الموكلة للمحاسبة التحليلية تنصب في دراسة التكاليف والنظر في كيفية التحكم فيها، وبالتالي اتخاذ القرارات الهادفة لخدمة الأهداف المسطرة، إلا أنه مع التطور الهائل الذي شهدته نظريات التسيير الحديث وظهر طرق وأساليب جديدة تغير الهدف من استعمالها لينتقل من مجرد دراسة التكاليف لتدنية التكاليف إلى محاولة البحث عن الملائمة الممكنة بين التكاليف والمنافع التي تنشأ عنها.

ج- ترشيد قرارات الإدارة وإعداد الخطط: إن لاتخاذ القرارات أثر على مستقبل المؤسسة ويمس كل الأنظمة المسيرة لها، لذا فإن توفير وإعداد البيانات والمعلومات الضرورية التي تتوفر فيها الدقة في الوقت المقابل لاتخاذ القرارات وإعداد السياسات والخطط والموازنات التقديرية، يعد مطلباً حيويًا في المؤسسة لمختلف مستويات الإدارة¹.

ثالثاً: لوحة القيادة:

1- التعريف والخصائص:

¹ صالح الرزق وعطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، الإطار النظري والعلمي، عمان، دار زهران، 1997م، ص32.

عرفها Alazard. C et Separi S. على أنها مجموعة من المؤشرات المرتبة في نظام خاضع لمتابعة فريق عمل أو مسؤول ما للمساعدة على اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة على عمليات القسم المعني، كما تعتبر أداة اتصال تسمح لمراقبي التسيير بلفت انتباه المسؤول إلى النقاط الأساسية في إدارته بغرض تحسينها. فهي تمثل ملخص لأهم المؤشرات والمعلومات التي يحتاجها المسؤول من أجل التحكم الجيد في سير العمليات.

ومن بين أهم الخصائص:

أ- لكل مسؤول عملي لوحة القيادة الخاصة به.

ب- يركز فيها على أهم النقاط التي تسمح بمتابعة الأداء والتي تتبع الإستراتيجية.

ج- يعبر عنها بلغة مشتركة تسمح لجميع أعضاء الفريق بالتداول حول نتائج أدائهم.

تسمح بكشف الخلل والتعديل فيها لمطابقة احتياجات المسؤولين.

تسمح بتحديد الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب¹.

2- مهام لوحة القيادة:

من التعريف السابق يمكن استخلاص المهام الأساسية للوحة القيادة:

أ- الدور التقييمي: إن تفويض المسؤوليات يستوجب وجود أداة تسمح للمفوض من تقييم أداء المفوض له.

¹ C. Alazard et S.separi, contrôle de gestion, Manuel et application, 2^{ème} édition, dunod, France, 2010,p591.

ب- الدور القيادي: إضافة إلى الدور التقييمي للوحة القيادة فإنها كذلك أداة إخبارية للأقسام الخاصة بها¹.

➤ المطلب الثالث: أهداف مراقبة التسيير:

يمكن تلخيص أهداف مراقبة التسيير كما يلي:

أولاً: الأهداف العامة:

التمكين من اتخاذ القرار بالنسبة للمدراء والمسيرين.

ثانياً: الأهداف الفرعية:

1- معالجة المعلومات كمرحلة سابقة لاتخاذ القرار.

2- التخطيط لاتخاذ القرار.

3- التنظيم والتنسيق للإجراءات والأفعال.

4- مراقبة الأفعال والإجراءات.

5- المراجعة الداخلية².

¹ Gernais M., contrôle de gestion, édition economica, paris, 2000, p593.

² معراج هواري ومصطفى الباهي، مرجع سبق ذكره، ص16.

❖ المبحث الثالث: مجال مراقبة التسيير في المؤسسة:

يتضمن هذا المبحث مسار التسيير وشروط فعالية مراقبة التسيير وموقع وظيفة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي.

➤ المطلب الأول: مسار مراقبة التسيير:

يشمل نظام مراقبة التسيير جملة من الأنشطة المتتابعة والتي يمكن تجميعها في أربعة مراحل أساسية وهي: التخطيط، المتابعة والتحليل وأخيرا التصحيح.

أولاً: المرحلة الأولى: التخطيط:

نقطة الانطلاق لهذا المسار ويتم من خلاله تحديد استراتيجيات والأهداف طويلة الأجل يقوم مراقب التسيير بتزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات الكمية اللازمة للتفكير الاستراتيجي ويساعد بعدها المدراء على الترجمة العملية والسياسات المختارة أي إكسابها الصيغة الرياضية.

ويتم بعدها تقسيم الخطة الإستراتيجية إلى المدى المتوسط (3-5) سنوات، وهذا دائما بمساعدة مراقبة التسيير مع برمجة الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف، وتبدأ بعدها مرحلة إعداد الميزانيات والتي توافق المدى القصير (أقل من سنة) تسمح هذه الأخيرة بتحقيق الأهداف قصيرة الأجل ومن الضروري أن تكون الميزانيات متناسقة ومرتبطة بمختلف مصالح المؤسسة.

ثانياً: المرحلة الثانية: التنفيذ:

بعدما تم التخطيط لما يشرع في تنفيذه، وهذا انطلاقاً من الاختيارات الإستراتيجية وتأتي مرحلة التنفيذ أي القيام بخطط العمل التي تم إعدادها بتحقيقها في الميدان وعلى أرض الواقع، تجسد هذه المرحلة عملية تحقيق الأهداف وتعتبر بذلك غاية العمل التسييري.

ثالثا: المرحلة الثالثة: المتابعة والتحليل:

يتم أثناء سير العمليات والوقوف دوريا على التنفيذ بقياس النتائج الجزئية المحققة بحيث لا يمكن التأثير على الماضي بل يكون التركيز هنا على فهم أسباب تلك النتائج والتوصل إلى ما يمكن فعله لتصحيح السير أو التعديل.

رابعا: المرحلة الرابعة: الإجراءات التصحيحية:

تؤدي المرحلة السابقة منطقيا إلى صياغة مجموعة من الحلول لمواجهة قصور الأداء والتي يتم اختيار أحسنها، قد تعود التصحيحات على عمليات القياس التي تكون غير صحيحة، أو بالتنفيذ الغير سليم للعمليات، قد ترجع لمرحلة إعداد الموازنات والأهداف السنوية التي قد تكون غير مطابقة للإستراتيجية المختارة، كما قد ترجع التصحيحات على الخطط المتوسطة الأجل وحتى الإستراتيجية نفسها لعدم واقعيتها أو عدم ملاءمتها لوضعية المؤسسة، وأخيرا قد يكون مصدر الخلل الأهداف العامة وغايات المؤسسة التي تستدعي إعادة النظر فيها¹.

¹ عقون سعاد، محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، فرع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير جامعة الجزائر، 2002م، ص74.

➤ المطلب الثاني: شروط فعالية مراقبة التسيير:أولاً: حسن توقيت المعلومة المقدمة وصحتها:

يعتبر تقديم المعلومات الخاطئة مضللاً لعمليات اتخاذ القرارات وكثيراً ما يؤدي إلى نتائج أسوأ من التوقع كما أن المعلومات المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئياً أو كلياً، لذا يفترض في نظام مراقبة التسيير أن يقدم معلومات واضحة ودونما حاجة للتفسير.

ثانياً: سهولة فهم نظام مراقبة التسيير المطبق:

إذا لم يفهم المسير أو المسؤول جيداً النظام الرقابي المطبق وطبيعة النتائج والمعلومات التي يقدمها فإنه يسيء تفسيرها مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة.

ثالثاً: القدرة على التحفيز:

النظام الفعال هو ذلك النظام الذي يستطيع أن يحفز المسؤولين والموظفين ويدفعهم إلى تحقيق أهداف المؤسسة دون إهمال أهدافهم الخاصة.

رابعاً: توافق النظام المطبق والهيكل التنظيمي للمؤسسة:

من شروط فعالية نظام مراقبة التسيير كذلك توافقه مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتجاوبه مع انشغالات مسؤولي المراكز.

خامساً: التركيز على إستراتيجية وأهداف المؤسسة:

كي يقوم نظام مراقبة التسيير فعالاً يجب أن يكون موجهاً نحو إستراتيجية وأهداف المؤسسة ومن بين الأمثلة حول الإستراتيجيات المتبعة من طرف المؤسسات هناك: مضاعفة الأرباح الصافية خلال الأربعة سنوات المقبلة، الحصول على نسبة 50% من السوق خلال سنتين أو تعظيم الأرباح خلال المدى القصير¹.

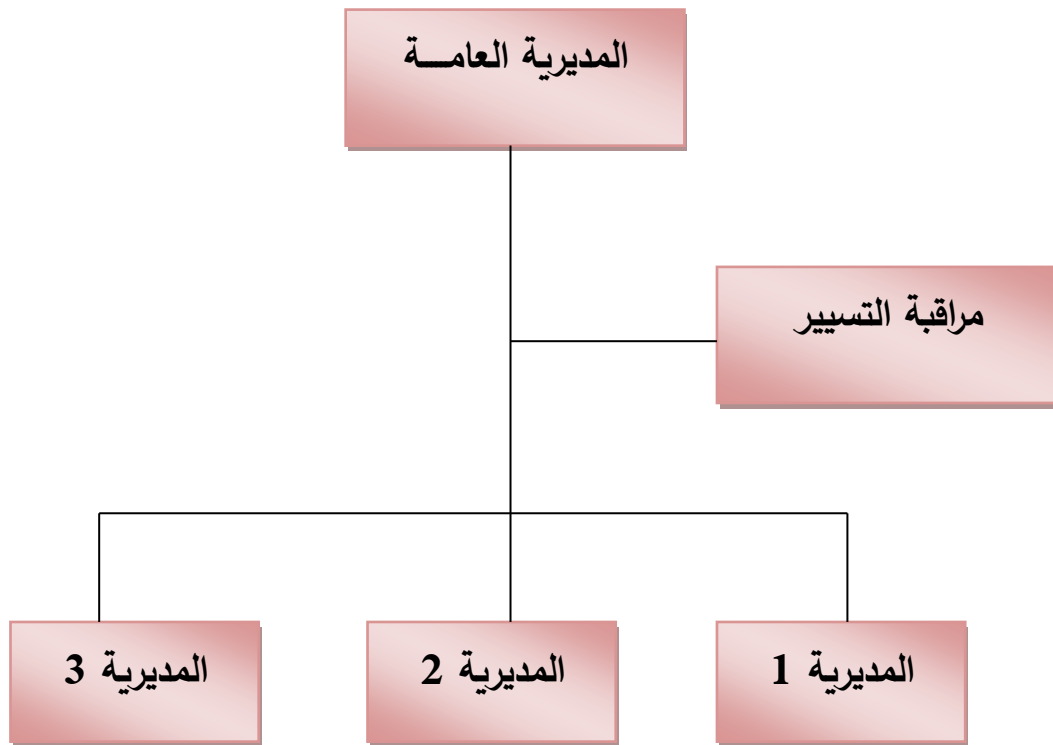
¹ محمد الطيب رفيق، مدخل للتسيير، ج2، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 1995م، ص15.

➤ المطلب الثالث: موقع وظيفة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي:

قد أجريت مجموعة من الدراسات على حالات مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي وقد تم تحديد ثلاثة وضعيات مختلفة في الهيكل التنظيمي:

أولاً: الحالة الأولى: مراقبة التسيير مباشرة مع المديرية العامة:

الشكل (1-1): مراقبة التسيير مرتبطة مباشرة مع المديرية العامة:



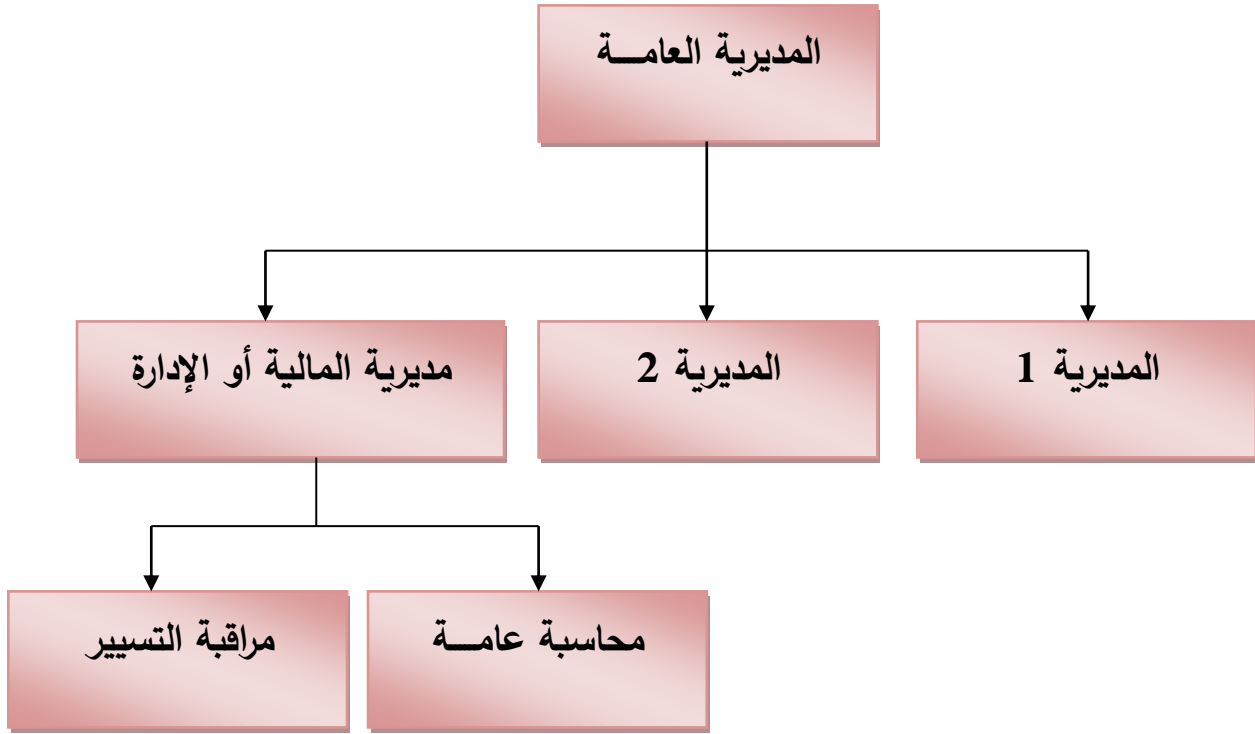
Source : Muchel Rouach et Gérard Naulleau, op-cit, p69.

في هذه الحالة فإن مراقبة التسيير تتميز بـ:

- 1- تحظى بأهمية كبيرة.
- 2- تحصل على المعلومات المثلى حول التوجيهات الإستراتيجية.
- 3- تمتاز بالاستقلالية.
- 4- تحتل الموقع الأمثل لتحضير وإعداد مراقبة التسيير.

ثانيا: الحالة الثانية: مراقبة التسيير مرتبطة بمديرية وظيفية:

الشكل (1-2): مراقبة التسيير مرتبطة بمديرية وظيفية:



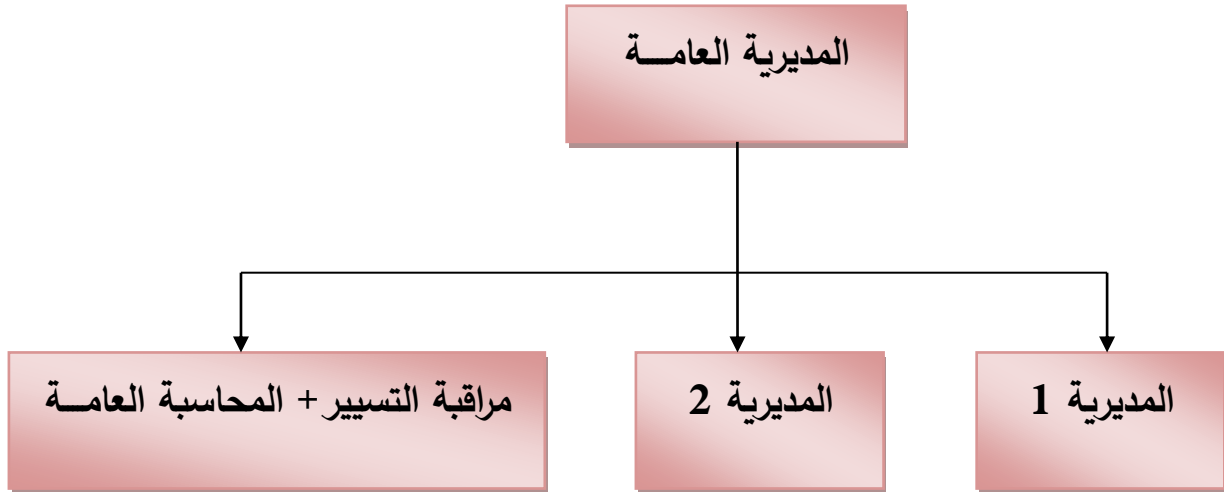
Source: Muchel Rouach et Gérard Naulleau, IDEM, p69.

أما في هذه الحالة فنتميز بـ:

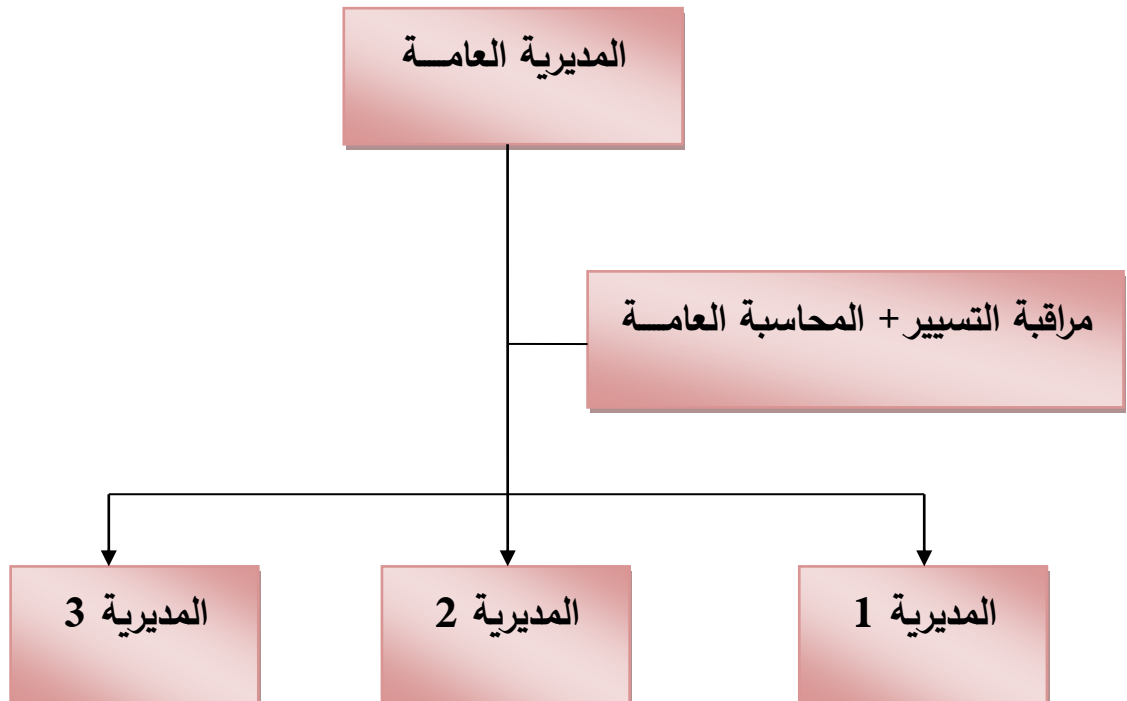
- 1- إنعزال المحاسبة العامة ومراقبة التسيير.
- 2- تسمح باتصال أفضل مع مديريات العمليات.
- 3- توفر وتقرب المعلومات المالية والمحاسبية.
- 4- عدم الارتباط المباشر بالمديرية العامة.
- 5- محدودية الاشتراك في المناقشات حول التوجيهات الإستراتيجية للمؤسسة.

ثالثا: الحالة الثالثة: مراقبة التسيير ترتبط مع المديرية العامة مباشرة عن طريق التقارير:

الشكل (3-1): مراقبة التسيير ترتبط مع المديرية العامة مباشرة عن طريق التقارير:



أو:



Source: Muchel Rouach et Gérard Naulleau, op-cit, p70.

في هذه الحالة مراقبة التسيير تتميز بـ:

1- إمكانية إرسال وتحليل فعال وسريع للمعلومات المحاسبية.

2- يعطي الحل الوسط بين الحالتين السابقتين.

3- يوفر بناء نظام معلومات متجانس.

4- حوار مدعم بين المديريات العملية.

5- وجود فجوة بين المحاسبة العامة ومراقبة التسيير.

وبفعل التطورات الحديثة فإن على المراقب أن يكون خارج السلم التنظيمي وربطه مباشرة بالمدير العام

للمؤسسة، مما يعطي للمراقب من سلطة تدخل أكثر أهمية¹.

¹ Muchel R. et Gerard Naulleau, **le contrôle de gestion bancaire et financier**, 4^{ème} édition, revue banque France, 2002, p68.

خاتمة الفصل:

عرفت مراقبة التسيير تطوراً كبيراً، حيث اتسعت مهمتها المحاسبية إلى مهمة تشمل كل وظائف المؤسسة، وأصبحت تساهم مساهمة فعالة في عملية التخطيط والتنظيم وإدارة الأفراد، وهي أداة فعالة لتحقيق من التجنيد الفعال والدائم للموارد والطاقات المتاحة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة.

يعتمد نظام مراقبة التسيير على العديد من الأدوات من أجل ضمان متابعة انجازات المؤسسة والتحكم الجيد في أدائها، فالمحاسبة العامة تهدف إلى تسجيل الوقائع التي تقوم بها المؤسسة مع الغير، فهي توفر مجموعة من المعلومات الهادفة إلى خدمة أطراف خارجية، فمعلوماتها شمولية ومالية تمكن من تقييم الأداء، أما محاسبة التسيير فتهدف إلى تبيان معلومات حاضرة تخص كل مركز مسؤولية، ولوحة القيادة التي تسمح بالمتابعة الجيدة لسير العمليات، وتساعد على اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة بشكل سريع.

الفصل الثاني:

أدوات مراقبة السيد ودمها

في تسعة المظلة المالكة للمفسد

مقدمة الفصل:

يهدف هذا الفصل في التعرف على التحليل والتخطيط المالي والتطرق أيضا إلى مختلف الميزانيات التقديرية من خلال دراسة المباحث التالية:

- ❖ المبحث الأول: مدخل إلى التحليل المالي
- ❖ المبحث الثاني: أهداف وأدوات التحليل المالي ومعاييرها
- ❖ المبحث الثالث: التخطيط المالي والميزانيات التقديرية

❖ المبحث الأول: مدخل إلى التحليل المالي:

نهدف في بحثنا هذا إلى التعرف على مختلف مفاهيم التحليل المالي واستعمالاته ومستخدميه وشروطه.

➤ المطلب الأول: مفهوم التحليل المالي واستعمالاته:

أولاً: مفهوم التحليل المالي:

1- يعرف التحليل المالي بأنه عبارة عن "عملية معالجة للبيانات المالية المتاحة عن مؤسسة ما لأجل الحصول منها على معلومات تستعمل في عملية اتخاذ القرارات وفي تقييم أداء المؤسسات التجارية والصناعية في الماضي والحاضر وكذلك في تشخيص أية مشكلة موجودة (مالية أو تشغيلية) و توقع ما سيكون عليه الوضع في المستقبل"¹.

2- يعتبر التحليل المالي بمفهومه الحديث وليدا للظروف التي نشأت في مطلع الثلاثينيات من هذا القرن وهي الفترة التي تميزت بالكساد الكبير الذي ساد في الولايات المتحدة الأمريكية. ونستطيع أن نعرف التحليل المالي بأنه "عبارة عن عملية منظمة تهدف إلى تعرف مواطن القوة في وضع المؤسسة لتعزيزها، وعلى مواطن الضعف لوضع العلاج اللازم لها"².

ومن هنا يمكن تعريف التحليل المالي بأنه: العملية التي من خلالها يتم استنباط المؤشرات ونسب مئوية من البيانات المالية والمحاسبية للمؤسسة بما يؤدي لتصحيح وزيادة الفعالية الاقتصادية لتلك المؤسسة.

ثانياً: استعمالات التحليل المالي:

يمكن استعمال التحليل المالي لعدة أغراض أهمها:

¹ عبد الحليم كراجة وآخرون، الإدارة والتحليل المالي، أسس، مفاهيم، تطبيقات، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2006م، ص157.

² أيمن الشنطي وآخرون، مقدمة في الإدارة والتحليل المالي، عمان: دار البادية ناشرون وموزعون، 2009م، ص125.

1- التحليل الائتماني:

يقوم بهذا التحليل المقرض وذلك بهدف التعرف على الأخطار المتوقعة أن يواجهها في علاقته مع المقترض وتقييمها وبناء قراره بخصوص هذه العلاقة استنادا إلى نتيجة هذا التقييم وتقدم أدوات التحليل المالي المختلفة للمحلل بالإضافة إلى الأدوات الأخرى، الإطار الملائم والفعال الذي يمكنه من اتخاذ القرار المناسب، وذلك لما لهذه الأدوات من قدرة على التعرف على المخاطر المالية إلى ما جرى التحليل المناسب للقوائم المالية للمقترض وتمت القراءة المناسبة للنتائج المستخرجة من التحليل.

2- التحليل الاستثماري:

إن من أفضل التطبيقات العملية للتحليل المالي هي تلك المستعملة في مجال تقييم الاستثمار في أسهم الشركات، وإسناد القرض، ولهذا الأمر أهمية بالغة لجمهور المستثمرين من أفراد وشركات ينصب اهتمامهم على سلامة استثماراتهم وكفاية عوائدها، ولا تقتصر قدرة التحليل المالي على تقييم الأسهم والسندات وحسب، بل تمتد هذه القدرة لتشمل تقييم المؤسسات نفسها والكفاءة الإدارية التي تتحلّى بها والاستثمارات في مختلف المجالات.

3- تحليل الاندماج والشراء:

ينتج عن الاندماج والشراء تكوين وحدة اقتصادية واحدة نتيجة لإنضمام وحدتين اقتصاديتين أو أكثر معا وزوال الشخصية القانونية لكل منهما أو إحداهما. وفي حالة رغبة شركة شراء شركة أخرى تتولى الإدارة المالية للمشتري عملية التقييم، فتقدر القيمة الحالية للشركة المنوي شرائها، كما تقدر الأداء المستقبلي لها. وفي نفس الوقت تتولى الإدارة المالية للبائع القيام بنفس عملية التحليل من أجل تقييم العرض المقدم والحكم على مدى ملائمتة.

4- تحليل تقييم الأداء :

تعتبر أدوات التحليل المالي أدوات مثالية لتحقيق هذه الغاية لما لها من قدرة على تقييم ربحية المؤسسة وكفاءتها في إدارة موجوداتها، وتوازنها المالي، وسيولتها والاتجاهات التي تتخذها في النمو، وكذلك مقارنة أدائها بشركات أخرى تعمل في نفس المجال أو في مجالات أخرى. ومن الجدير بالذكر أن هذا النوع من التحليل تهتم به معظم الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة مثل: الإدارة المستثمرين، المقترضين.

5- التخطيط:

تعتبر عملية التخطيط للمستقبل أمراً ضرورياً لكل مؤسسة وذلك بسبب التعقيدات الشديدة التي تشهدها أسواق المنتجات المختلفة من سلع وخدمات وتتمثل هذه العملية بوضع تصور لأداء الشركة المتوقع بالاسترشاد بالأداء السابق لها، وهنا تلعب أدوات التحليل المالي دور مهم في هذه العملية بشقيها من حيث تقييم الأداء السابق وتقدير الأداء المتوقع¹.

¹ مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ص ص 233-235.

➤ المطلب الثاني: مستخدموا التحليل المالي:

يكون الغرض من التحليل مختلفا إلى حد ما باختلاف الجهة ذات الاهتمام، ويمكننا تحديد الجهات ذات الاهتمام على النحو التالي:

أولا: الأطراف الداخلية للمؤسسة وأهم هذه الأطراف:**1- إدارة المؤسسة:**

ونعني بإدارة المؤسسة المستويات المختلفة من الإدارة، من مجلس الإدارة والمدراء العامون ورؤساء الأقسام، وكل منها يهتم حسب المهام والمسؤوليات الملقة على عاتقه إلا أن جميعهم يسعون من أجل تحقيق أهداف المؤسسة التالية:

أ- تقييم الأداء في مختلف الأقسام، ومدى كفاءة تلك الأقسام في استخدام الموارد المالية المتاحة.

ب- مدى نجاح تلك الأقسام في تحقيق الأهداف المرسومة في الخطة.

ج- القدرة على اتخاذ القرارات الخاصة بالتوسع والإنتاج والمفاضلة بين البدائل المتاحة.

2- موظفوا وعمال المؤسسة:

تهتم هذه الفئة في التعرف على القدرة الاستثمارية للمؤسسة، إضافة إلى التعرف على الأرباح والسيولة النقدية، وذلك من أجل الاطمئنان على استمرارية مدفوعاتهم.

ثانيا: الأطراف الخارجية: ومنهم:**1- المستثمرون:**

بغض النظر إن كانوا حاليين أو مستقبليين وهذا يشمل أصحاب رأس المال العامل، أو أولئك الذين يرغبون في الاستثمار مجددا في المشروع القائم، حيث يسعى كل منه في التعرف على الأرباح التي

تحققها المؤسسة حاليا أو مستقبلا ويسعون أيضا في التعرف على العائد على أسهم كل منهم، وقدرة المؤسسة النقدية في الاستمرارية في دفع الأرباح لمستحقيها.

2- المقرضون:

فهؤلاء عندما يقدمون قروضهم فإن ما يهمهم هو قدرة المؤسسة في الوفاء بسداد تلك القروض في مواعيد استحقاقها، وكذلك كيفية استخدام المؤسسة لتلك الأموال.

3- الموردون:

وهؤلاء الذين يقدمون خدماتهم وبضائعهم للمؤسسة على أمل أن يتم سدادهم في نفس السنة على الأغلب لذلك تجدهم مهتمون بالوضع المالي للمؤسسة وقدرتها على الوفاء بتلك الالتزامات.

4- الجهات والمؤسسات الحكومية الرقابية:

مثال ذلك: أسواق المال (البورصة) والغرفة التجارية، والتي تقوم بجمع المعلومات اللازمة في الشركات والمؤسسات المنضوية تحت نظامها من أجل توزيعها ونشرها على الأطراف المهمة في الداخل والخارج.

5- المصارف وشركات التأمين وأية مؤسسات أخرى تلك التي ترتبط بعلاقات تجارية أو مالية مع المؤسسة¹.

➤ المطلب الثالث: شروط التحليل المالي:

ينبغي أن تتوفر في التحليل المالي شروط معينة ليصبح نموذجيا ومن ثم الاعتماد عليه في عملية اتخاذ القرار ومن هذه الشروط:

أولاً: يجب أن تتوفر في التحليل المالي المرونة، أي قابليته للتغيير بين فترة وأخرى بحيث يتلاءم مع متطلبات التغيير الحاصلة خلال الفترة.

¹ نعيم نمر داوود، التحليل المالي، دراسة نظرية تطبيقية، عمان: دار البادية ناشرون وموزعون، 2012م، ص ص 14 - 15.

ثانياً: يجب أن يكون التحليل المالي شاملاً لأنشطة الشركة بحيث يظهر المؤشرات المختلفة على نشاطات المنشأة، ولا يمنع من أن يكون التحليل المالي جزئياً إذا اقتضت الضرورة اتخاذ قرار معين في نشاط معين.

ثالثاً: يجب أن يكون التحليل المالي اقتصادياً في التكاليف والجهد وكذلك في الوقت.

رابعاً: يجب أن يركز التحليل المالي على أساس التنبؤ في المستقبل وليس على أساس دراسة الظروف التاريخية للشركة، ويكون التنبؤ إما قصير الأجل أو طويل الأجل مثل إعداد خطة التمويل لسنوات قادمة ودراساتها أو توقعات للتدفقات النقدية خلال الفترات القادمة وهكذا بالنسبة للأرباح المتوقعة أيضاً.

خامساً: يجب أن يمتاز التحليل المالي بالسرعة من ناحية إنجاز لكي لا يجعل من البيانات أو المعلومات متقدمة من ناحية الوقت.

سادساً: يجب أن تكون الأداة المستخدمة في التحليل فعالة وموضوعية وحديثة لكي يتم التوصل إلى نتائج واقعية ودقيقة¹.

¹ عبد الستار الصباح وسعود العامري، الإدارة المالية، أطر نظرية وحالات عملية، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2010م، ص ص 50-51.

❖ المبحث الثاني: أهداف وأدوات التحليل المالي ومعاييرها:

نتطرق في هذا المبحث إلى أهداف التحليل المالي والأدوات التي تستعمل في التحليل المالي ومعاييرها.

➤ المطلب الأول: أهداف التحليل المالي:

يهدف التحليل المالي بشكل عام إلى تحقيق الغايات التالية:

أولاً: معرفة حقيقة الوضع المالي للمؤسسة.

ثانياً: تحديد قدرة المؤسسة على خدمة دينها وقدرتها على الاقتراض.

ثالثاً: تقييم السياسات المالية والتشغيلية المتبعة.

رابعاً: الحكم على مدى كفاءة الإدارة.

خامساً: معرفة الاتجاهات التي يتخذها أداء المؤسسة.

سادساً: تقييم جدول الاستثمارات في المؤسسة.

سابعاً: الاستفادة من المعلومات المتاحة لاتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتقويم.

ثامناً: معرفة وضع الشركة في قطاعها¹.

¹ مفلح محمد عقل، مرجع سبق ذكره، ص 239.

➤ المطلب الثاني: أدوات التحليل المالي:

تعتبر القوائم المالية كقاعدة أساسية التي يعدها المحاسب لإنجاز التحليل المالي وهذه القوائم تتمثل في الميزانية العمومية، قائمة الدخل، قائمة التدفق النقدي، وسنحدها فيما يلي:

أولاً: الميزانية العمومية: وهي أهم القوائم المالية على الإطلاق وهي خلاصة التطبيق العملي للمبادئ المحاسبية فهي مرآة تعكس الوضع المالي للمنشأة في لحظة من اللحظات وذلك من خلال ما تحتويه من موجودات ومطلوبات وحق الملكية، وبتعبير آخر فإن الميزانية العمومية ما هي إلا صورة فوتوغرافية لأوضاع المنشأة المالية في لحظة إعدادها فهي وصف ساكن للمركز المالي للمنشأة تتألف من جانبين جانب تدرج فيه جميع موجودات المنشأة والآخر ويسمى بجانب المطلوبات وحق الملكية، تدرج فيه جميع التزامات المنشأة اتجاه الآخرين ويسمى (الخصوم) والتزاماتها اتجاه مالكيها وتسمى (بحقوق الملكية).

ومحتوى جانب الموجودات يعبر عنه قرارات الاستثمار التي اعتمدتها إدارة المنشأة ومن خلالها وظفت بها مجموع الأموال المتاحة للاستثمار، في حين يدل جانب المطلوبات على هيكل تمويل المنشأة، أي المصادر التي استندت إليها في إدارة المنشأة في الحصول على أموالها.

ومن الطبيعي كما هو معروف لدراسي الفكر المالي والمحاسبي أن يتوازن والجانبان وفقاً لقاعدة القيد المزدوج في المحاسبة¹.

وفيما يلي عرضاً مفترضاً لشكل قائمة الوضع المالي (الميزانية العمومية) والتي سيتم اعتمادها عندما تتم عملية الحديث عن أساليب التحليل المالي:

¹ حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي، لأغراض تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2010م، ص ص45-46.

الجدول (1-2): شركة (x)

الميزانية العمومية في N/12/31:

الجانب المدين	الجانب الدائن
الموجودات (الأصول)	المطلوبات وحقوق الملكية (الخصوم)
<u>الموجودات المتداولة:</u>	<u>مطلوبات متداولة:</u>
- النقد	- الذمم الدائنة
- استثمارات مؤقتة	- أوراق الدفع
- الحسابات المدينة	- المستحقات من المطلوبات
- أوراق القبض	- القروض القصيرة الأجل
<u>المخزون السلعي:</u>	- مجموع المطلوبات المتداولة
- مواد أولية	<u>مطلوبات طويلة الأجل:</u>
- بضاعة تحت الصنع	- قروض طويلة الأجل
- بضاعة جاهزة	- سندات قرض
- مجموع الموجودات المتداولة	<u>حقوق الملكية:</u>
<u>الموجودات الثابتة:</u>	- رأس المال من الأسهم العادية
- أراضي	- احتياطي الأرباح
- مباني	- مجموع المطلوبات (الخصوم)
- مكائن ومعدات	
- أثاث	
- مجموع الموجودات الثابتة	
- مجموع الموجودات (الأصول)	

المصدر: حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي، عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2010م ص47.

ثانياً: قائمة الدخل:

هي ملخص للمصاريف التي يتحملها المشروع والعائدات أو الإيرادات التي يحققها خلال فترة زمنية معينة. وتأخذ قائمة الدخل لفترة زمنية سابقة للمشاريع القائمة فعلاً كما توضع توقعات للمشاريع القائمة أو الجديدة لعمر المشروع الإنتاجي.

ويعتبر الربح الهدف العام لكافة المشاريع الاستثمارية والمؤشر الحقيقي في قائمة الدخل لقياس أهمية المشروع واستمراريته ويتحقق من خلال قرار الاستثمار والتمويل ولا بد من التفريق لمفهوم الربح اقتصادياً ومحاسبياً، حيث يعتبر الربح حسب المفهوم الاقتصادي مقدار التغير في القيمة الصافية للوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة وتقاس غالباً بالنسبة. بينما المفهوم المحاسبي هو الفرق بين الدخل المتحقق من قبل الوحدة الاقتصادية والمصروفات لتحقيق الدخل خلال الفترة الزمنية المحددة بالسنة.

ومثل الميزانية العمومية فإن حسابات النتيجة، أو ما يعرف بقائمة الدخل تقتضي توفر بعض الشروط فيها لجعلها مناسبة لأغراض وأهداف التحليل المالي، إذ بالإضافة إلى شروطها الشكلية لابد أيضاً من مراعاة مبدأ الأهمية النسبية ومبدأ الإفصاح الكامل سواء في تبويبها أو دمج عناصرها. وذلك لتحقيق ما يلي:

1- الإفصاح عن الإيرادات حسب مصادرها، مما يتطلب إظهار إيرادات المنشأة التشغيلية عن إيراداتها العرضية، وهذا يستدعي أيضاً تعامل المصروفات والنفقات الأخرى.

2- الإفصاح عن كل من مجمل الربح وصافي الربح التشغيلي في بندين مستقلين قبل الوصول إلى صافي الربح العام الذي يخضع للضريبة¹.

¹ خالد توفيق الشمري، التحليل المالي والاقتصادي في دراسات تقييم وجدوى المشاريع، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2010م، ص 67.

ويعرض الشكل الآتي قائمة الدخل:

الجدول (2-2): قائمة الدخل لمنشأة السنة المنتهية في 31/12/N

إجمالي المبيعات:
- المردودات والسماحات والخصومات
- صافي المبيعات
- كلفة البضاعة المباعة
- مجمل الربح
- المصاريف التشغيلية المختلفة
• مصاريف إدارية وعامة
• مصاريف بيع وإعلان
• الاندثار
= صافي الربح التشغيلي (صافي الربح قبل الفائدة والضريبة)
+ إيرادات أخرى
- مصاريف الفائدة
= صافي الربح قبل الضريبة
- ضريبة الدخل
= صافي ربح الملاك (صافي الدخل بعد فائدة الضريبة)
- الربح الموزع
= صافي الربح المحتجز

المصدر: حمزة محمود الزبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 49.

ثالثا: قائمة التدفقات النقدية:

تقوم المنشآت بإعداد قوائمها المالية الأساسية ونشرها لأصحاب الصلة والمستخدمين تلبية لاحتياجاتهم المختلفة، وظلت هذه القوائم لسنوات طويلة تقتصر على قائمتي الدخل والوضع المالي. إلا أن هذه القوائم

فشلت في تقديم كل المعلومات اللازمة والضرورية للمستخدمين، لذا كان لابد من إصدار قائمة جديدة تستطيع توفير ما عجزت عن تقديمه قوائم الوضع المالي والدخل. وفي نهاية العام 1987م أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية المعيار رقم (95) الذي طالب فيه بإصدار قائمة التدفقات النقدية كقائمة أساسية يتم إصدارها بجانب قائمة الدخل والوضع المالي.

والهدف الرئيسي من إعداد قائمة التدفقات النقدية هو تزويد المستخدمين وأصحاب الصلة بالمعلومات المتعلقة بالمقبوضات والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة زمنية معينة. إن إعداد قائمة التدفقات النقدية تعتمد على ثلاثة أنشطة ويتم تصنيفها إلى:

1- الأنشطة التشغيلية (Operating Activities): تعتبر الأنشطة التشغيلية أهم نشاط منتج للإيراد

في المنشأة، لذا فإن الأنشطة التشغيلية هنا ستضع الآثار النقدية للعمليات التي تدخل في تحديد صافي الدخل خلال الفترة المالية.

2- الأنشطة الاستثمارية: تظم الأنشطة الاستثمارية الآثار النقدية للعمليات المتعلقة بموارد وممتلكات

المنشأة المستخدمة في توليد الإيرادات والدخل خلال الفترة المالية أو في المستقبل.

3- الأنشطة التمويلية: تتضمن الأنشطة التمويلية كل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للمنشأة

والمتعلقة بمصادر التمويل الداخلية (حقوق الملكية) ومصادر التمويل الخارجية (الالتزامات)¹.

والشكل الموالي يوضح قائمة التدفقات النقدية بالطريقتين، الطريقة المباشرة والطريقة الغير مباشرة:

¹ مؤيد راضي خنفر وغسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، مدخل نظري وتطبيقي، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2006م، ص ص 195-197.

الشكل (1-2):

قائمة التدفقات النقدية لشركة (x) في N/12/31 (الطريقة المباشرة):

الجزء المتشابه بين الطريقتين	التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية:	
	X X X X X	- نقدية مستلمة من العملاء
	(X X X X X)	- نقدية مدفوعة عن المشتريات
	(X X X X)	- نقدية مدفوعة من المصاريف التشغيلية
	X X X	- صافي النقدية من الأنشطة التشغيلية
	التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية:	
	(X X X X X)	- شراء معدات
	التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية:	
	X X X X X	- مستلزمات مقدمة عن إصدار أسهم رأس المال
	(X X X X)	- حصص أرباح نقدية مدفوعة
	X X X X X	- صافي النقدية من الأنشطة التمويلية
	X X X X	- صافي الزيادة (النقص) في النقدية
	قائمة التدفقات النقدية لشركة (x) في N/12/31 (الطريقة غير المباشرة):	
	التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية:	
	X X X X X	- صافي الدخل
		- تسويات لتعديل صافي دخل الاستحقاق إلى
		صافي الدخل النقدي الناتج عن العمليات التشغيلية:
	(X X X X X)	- الزيادة في الحسابات المدينة
	X X X X	- النقص في مخزون البضاعة
	(X X X X)	- النقص في الحسابات الدائنة
	X X X X	- الزيادة في الالتزامات مستحقة الدفع
	X X X	- مصاريف الإهلاك
	X X X	- صافي النقد من الأنشطة التشغيلية
	التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية:	
	(X X X X X)	- شراء معدات
	التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية:	
	X X X X X	- مستلزمات مقدمة عن إصدار أسهم رأس المال
	(X X X X)	- حصص أرباح نقدية مدفوعة
	X X X X	- صافي النقدية من الأنشطة التمويلية
	X X X X	- صافي الزيادة (النقص) في النقدية

المصدر: منير شاكر محمد وآخرون، التحليل المالي مدخل صناعة القرار، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع 2004م، ص154.

➤ المطلب الثالث: معايير التحليل المالي:

يستخدم المحلل المالي مجموعة من المعايير للتعبير عن مستوى الأداء المالي الإيجابي منها أو السلبي نذكر منها أهم هذه المعايير:

أولاً: المعايير المطلقة:

وهي المعايير التي تأخذ صفة ثابتة أو مقدار ثابت تم اختياره بناء على تجارب ودراسات ميدانية، وقد تم الاتفاق على هذا المعيار بين شركات كثيرة وكتاب كثيرون لدراسة حالة معينة، ويستخدم هذا المعيار من أجل مقارنة ما هو فعلي أو متحقق مع هذا المعيار، فمثلاً لو كانت نسب التداول المستخرجة من الكشوفات الخاصة بمنشأة معينة هي $\frac{1}{3}$ فإن المحلل سوف يقارن هذه النسبة مع النسبة المعيارية المتفق عليها والبالغة $\frac{1}{2}$.

ثانياً: المعايير التاريخية:

تتعتمد هذه المعايير على مجموعة المؤشرات المالية التاريخية لسنوات سابقة لنفس المنشأة ومقارنتها مع النتائج الحالية فمثلاً تتم مقارنة نسبة العائد على الاستثمار أو نسبة السيولة للعام الحالي بإعداد تقييمه مع السنوات السابقة وملاحظة مدى تطور هذه النسب نحو الأحسن أو الأسوأ، وهي تعبر عن مجموعة المعايير المتولدة داخل المنشأة والمقبولة من قبل المحلل للمقارنة.

ثالثاً: المعايير المستهدفة:

عبارة عن المعايير التي تعتمد على الخطط المستقبلية للمنشأة والبيانات التي ترد فيها ويمكن للمحلل أن يقارن بين هذه المعايير التخطيطية مع المعايير المحققة فعلاً لفترة زمنية ماضية ويعبر تطبيق هذه المعايير عن مدى تنفيذ الخطط الموضوعة مسبقاً.

¹ عبد الستار الصباح وسعود العامري، مرجع سبق ذكره، ص ص 53-54.

رابعاً: المعايير الصناعية:

هي عبارة عن معايير نمطية موضوعية في ضوء الظروف الطبيعية الجيدة والمقبولة لنشاط المنشأة وقد تكون هذه المعايير ضمن الصناعة الواحدة محلياً أو إقليمياً أو دولياً تعبر من خلال مقارنتها مع ما تحقق في المنشأة عن الأداء المالي المقبول للمنشأة محلياً أو إقليمياً أو دولياً في ضوء مؤشرات معيارية واضحة محددة¹.

¹ عدنان تايه النعيمي وآخرون، الإدارة المالية، النظرية والتطبيقي، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2006م، ص102.

➤ المطلب الرابع: أساليب التحليل المالي (النسب المالية):

أولاً: مفهوم النسب المالية:

تعتبر النسب المالية إحدى طرق التحليل الأكثر شيوعاً في الحياة المهنية بسبب سهولة تطبيقها وتعدد الأغراض التي تحققها، أساس هذا الأسلوب هو إيجاد العلاقات بين بيانات القوائم المالية، شريطة أن تكون هذه العلاقات ذات مدلول مثل العلاقة بين الأصول المتداولة والخصوم المتداولة لبيان قابلية المشروع على سداد التزاماته في الأجل القصير.

والنسب المالية تعني رقم معين من أرقام القوائم المالية إلى رقم آخر من أرقام نفس القائمة المالية أو من قائمة ثانية بحيث يكون أحدهم مقاما والثاني بسطاً¹.

ثانياً: أنواع النسب المالية:

تعد النسب المالية بأنها محاولة لإيجاد العلاقة بين معلومتين خاصتين إما بقائمة المركز المالي للمؤسسة أو بقائمة الدخل أو بهما معا ويتم تقسيمها إلى خمسة مجموعات هي:

1- نسب السيولة: وهي نسب تقيس القدرة على الأداء للالتزامات القصيرة الأجل وتعتبر عن قابلية المنشأة على تحويل موجوداتها المتداولة إلى سيولة نقدية، وتستخدم مؤشرات عديدة لقياسها وأهم هذه المؤشرات:

أ- نسب التداول: وتحسب كالاتي:

$$\text{نسب التداول} = \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}} = \text{نسبة مطلقة أو \%}$$

¹ وليد ناجي الحياي، الاتجاهات الحديثة للتحليل المالي، عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2007م، ص 222.

ب- نسبة السيولة السريعة: وتحسب كما يلي:

$$\frac{\text{الأصول المتداولة (المخزون + المصروفات المدفوعة مقدما)}}{\text{الخصوم المتداولة}} = \text{نسبة السيولة السريعة}$$

ج- نسبة الجاهزية النقدية: تحسب كما يلي:

$$\frac{\text{النقد في الصندوق والبنك + أدونات الخزينة المركزية}}{\text{الخصوم المتداولة}} = \text{نسبة الجاهزية النقدية}$$

2- نسب النشاط: تقيس هذه النسب من كفاءة إدارة المؤسسة في توزيع نسب النشاط جميعها المقارنة

بين صافي المبيعات وجميع الاستثمارات في مختلف الموجودات وهذه النسب هي:

أ- معدل دوران الحسابات المدينة: ويحسب هذا المعدل حسب المعادلة التالية:

$$\frac{\text{صافي المبيعات الآجلة}}{\text{معدل رصيد الحسابات المدينة أو الرصيد في نهاية الفترة المالية}} = \text{معدل دوران الحسابات المدينة}$$

ب- معدل فترة التحصيل:

$$\text{معدل التحصيل} = \frac{360 \text{ أو } 365}{\text{معدل الدوران بالمرات}} = \text{يوم}$$

¹ عدنان تايه النعيمي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 103-105.

أو

$$\text{معدل رصيد الحسابات المدينة} \times 360 = \frac{\text{معدل فترة التحصيل}}{\text{صافي المبيعات الآجلة السنوية}}$$

1

ج- نسبة معدل دوران المخزون: ويعطى بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل دوران المخزون} = \frac{\text{مبيعات البضاعة}}{\text{متوسط المخزون}}$$

2

3- نسبة الربحية:

تعتبر الربحية هدف أساسي وأمر ضروري لبقاء عمل الشركة واستمرارها وتستخدم نسب الربحية لتقييم قدرة الشركة على توليد الأرباح من أنشطتها التشغيلية مقارنة بالنفقات وغيرها من التكاليف وهي أيضا أداة هامة لقياس كفاءة الإدارة في استخدام الموارد الموجودة في حوزتها بكفاية، ومن أمثلة النسب الربحية هي:

أ- هامش صافي الربح: ويحسب كالاتي:

$$\text{هامش صافي الربح} = 100 \times \frac{\text{صافي الربح}}{\text{صافي المبيعات}}$$

¹ مفلح محمد عقل، مرجع سبق ذكره، ص ص 318-319.

² مفلح محمد عقل، مرجع سبق ذكره، ص ص 330-331.

ب - العائد على الأصول:

$$\text{العائد على الأصول} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{متوسط مجموع الأصول}} \times 100$$

ج - العائد على حقوق المساهمين:

$$\text{العائد على حقوق المساهمين} = \frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة (بعد طرح حقوق الأسهم الممتازة)}}{\text{صافي حقوق المساهمين (أو معدل صافي حقوق المساهمين)}} \times 100$$

د - العائد على رأس المال المستثمر: يحسب كما يلي:

$$= \frac{\text{ربح العمليات قبل الفوائد والضرائب}}{\text{مجموع الأصول - المطلوبات المتداولة}} \times 100$$

هـ - صافي ربح السهم EPS:

$$\text{EPS} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية خلال الفترة}} \times 100$$

¹ فهمي مصطفى الشيخ، التحليل المالي، SME Financial، ط1، 2008م، ص 41.

² مفلح محمد عقل، مرجع سبق ذكره، ص 330.

³ فهمي مصطفى الشيخ، التحليل المالي، مرجع سبق ذكره، ص 47.

4- نسب المديونية:

يطلق على مجموعة النسب هذه أيضا نسب إدارة المديونية وتقيس المدى الذي ذهبت إليه المؤسسة في الاعتماد على أموال الغير في تمويل احتياجاتها، هذا ويولي كل من المالكين والمقرضين اهتماما خاصا بهذه المجموعة من النسب وهذه النسب هي:

أ- نسب الرفع المالي (نسب المديونية): ومن أهم نسب المديونية:

* نسبة الديون إلى حقوق المساهمين أو حقوق المالكين:

$$\text{نسبة المديونية} = \frac{\text{إجمالي الديون}}{\text{صافي حقوق المساهمين}}$$

* إجمالي الديون / الموجودات:

$$\text{نسبة إجمالي الديون} = \frac{\text{إجمالي الديون (القصيرة وطويلة الأجل)}}{\text{الموجودات}}$$

* نسبة هيكل رأس المال:

$$= \frac{\text{الديون طويلة الأجل}}{\text{مصادر التمويل طويلة الأجل}}$$

* نسبة حقوق المالكين:

$$= \frac{\text{حقوق المالكين}}{\text{صافي الموجودات الثابتة}}$$

ب- نسب التغطية:

* عدد مرات تحقق الفائدة:

$$\frac{\text{الدخل قبل الفوائد والضرائب}}{\text{الفوائد السنوية المدفوعة}} =$$

* نسبة خدمة الدين الطويل الأجل:

$$\frac{\text{صافي الربح} + \text{الاستهلاكات} + \text{الاطفئات}}{\text{الجزء القصير الأجل من الدين طويل الأجل}} =$$

* نسبة التغطية الشاملة: وتحسب كما يلي:

$$\frac{\text{الدخل النقدي المتاح لمواجهة الالتزامات الثابتة}}{\text{الالتزامات الثابتة}} =$$

1

¹ مفلح محمد عقل، الإدارة المالية والتحليل المالي، مرجع سبق ذكره، ص 336.

❖ المبحث الثالث: التخطيط المالي والميزانيات التقديرية:

الغرض من هذا المبحث هو إعطاء تعاريف ومزايا التخطيط المالي ومراحل إعداداته والتعرف على مختلف الميزانيات التقديرية.

➤ المطلب الأول: مفهوم ومزايا التخطيط المالي:

أولاً: مفهوم التخطيط المالي:

1- التخطيط المالي هو "مجموعة الخطط اللازمة للحصول على الأموال واستخدامها ولهذا فإن التخطيط المالي يشير إلى تحديد المتطلبات المالية والاستخدامات (الاستثمارات)، النمو الأداء خلال مدة محددة من الزمن، ويعد التخطيط المالي عنصر أساس لنجاح المنشأة وهو دليلها المالي في المستقبل، ويهدف أساساً إلى تحديد الاحتياجات المالية للشركة وتأمين الأموال اللازمة بشكل متوازن من مصادر التمويل المختلفة"¹، ويعتمد التخطيط المالي بشكل أساسي على التنبؤ المالي الذي "يعتبر المبيعات هي أساس التنبؤ المالي أي نقطة البداية وما يهمنا هو أسلوب النسبة المئوية في المبيعات وأسلوب الانحدار ثم تتعرض إلى التنبؤ المالي قصير الأجل وبصفة خاصة نظام الميزانيات التقديرية النقدية"².

2- التخطيط المالي يعرف أيضاً "بالعملية التي تقوم بالترجمة المالية للأرقام والبيانات التي تشملها كل من خطة المبيعات، خطة الإنتاج وخطة القوة العاملة وما تحتاجه من خدمات ومواد مختلفة، أي الخطة المالية هي بمثابة تقديرات للأرباح المتوقعة والتغيرات المتوقعة على الرأسمال الأساسي والعامل خلال فترة الخطة"³.

¹ محمد علي إبراهيم العامري، الإدارة المالية الحديثة، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2012م، ص 107.

² برنارد تايلور الثالث وآخرون، مقدمة في علم الإدارة، الرياض: دار المريخ للنشر، 2007م، ص 904.

³ عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2008م، ص 125.

من التعاريف السابقة يمكن القول أن التخطيط المالي هو من أهم الوظائف الإدارية في أي نشاط اقتصادي، لأن نجاح النشاط أو فشله في تحقيق أهدافه يعود إلى مستوى التخطيط فالإعداد الجيد والمسبق لأي عمل والذي يتضمن جمع البيانات والمعلومات ودراستها وتحليلها، يمكن المسؤولين في الإدارة من رسم سياستهم واختيار أفضل البدائل المطروحة عليهم واتخاذ أفضل القرارات.

ثانيا: مزايا التخطيط المالي:

- 1- التعرف على الاحتياجات المستقبلية.
- 2- التركيز على الأهداف بالدرجة الأولى.
- 3- تنمية التفكير المستقبلي لدى المسؤولين في الإدارة.
- 4- تقييم السياسات والمقترحات المقدمة.
- 5- التنسيق في اتخاذ قرارات التمويل والاستثمار.
- 6- الاستعداد لمواجهة الاحتمالات المستقبلية.
- 7- عدم الوقوع في المفاجآت الكاملة.
- 8- تسهيل عملية الاتصال.
- 9- تجنب الإدارة المفاجآت وإعدادها للتعامل مع المتوقع فيها.
- 10 - تقييم معايير لقياس الأداء¹.

¹ محمود عزت اللحام وآخرون، الإدارة المالية المعاصرة، عمان: مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، 2013م، ص ص 148-149.

➤ المطلب الثاني: متطلبات ومراحل إعداد عملية التخطيط المالي:

أولاً: متطلبات التخطيط المالي:

إن إعداد خطة مالية فعالة يتطلب توافر مجموعة من الاعتبارات التالية:

1- دقة عملية التنبؤ:

تتوقف كفاءة الخطة المالية على دقة التنبؤات التي تقوم عليها الخطة، ويعتبر القائم بالتخطيط على

مصادر عديدة للمعلومات وعلى أساليب عديدة للتنبؤ مثل:

أ- النماذج الاقتصادية التي تقوم بتحليل التفاعل بين المتغيرات الاقتصادية المختلفة.

ب- تحليل السلاسل الزمنية.

ج- النماذج التسويقية التي تهدف إلى دراسة سلوك المستهلك.

2- الوصول إلى أفضل خطة مالية مختلفة:

لا يوجد حتى الآن نموذج أو نظرية تساعد المدير المالي على تحديد أفضل خطة مالية ممكنة. لذلك

يجب على القائم للتخطيط المالي أن يواجه كافة المشاكل والظروف المتوقعة ويحدد في ضوءها أفضل

البدائل المختلفة.

3- مراجعة ومتابعة الخطط المالية:

لا بد من الاهتمام بعملية متابعة التنبؤات التي تم بناء الخطة المالية في ضوءها خاصة في حالة

حدوث بعض الظروف الغير متوقعة¹.

¹ محمد عزت اللحام وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 149-150.

ثانيا: مراحل إعداد عملية التخطيط المالي:

يتطلب التخطيط المالي مجموعة من الخطوات والإجراءات المالية التي يمكن تلخيصها كآلاتي:

1- تحديد الأهداف المالية للمشروع:

المقصود بالأهداف المالية استخدام رأس المال بأي نسب ضرورية لزيادة إنتاجية وفاعلية باقي عوامل الإنتاج خلال الفترة الطويلة، ومن هنا يتطلب تحديد الأهداف طويلة الأجل والأهداف القصيرة الأجل حتى تتمكن المنشأة من توفير الأموال اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، كما وينبغي أن تساهم الأهداف قصيرة الأجل في تحقيق الأهداف الطويلة الأجل.

2- رسم السياسات المالية:

التي تعتبر كمرشد لجميع الأموال المتعلقة بالحصول على الأموال وإدارتها وتوزيعها ويمكن تقسيم السياسات المالية إلى عدة مجموعات نذكر من أهمها مايلي:

أ- سياسات تحديد الأموال اللازمة لتحقيق الأهداف المالية للمنشأة.

ب- سياسات التوسع.

ج- سياسات اختيار مصادر الأموال.

د- سياسات استخدام الأموال.

هـ- سياسات تحديد الأرباح وتوزيعها.

و- سياسات منح الائتمان والتحويل.

ي- سياسات الرقابة على استخدام الأموال.

3- ترجمة السياسات المالية إلى إجراءات مفصلة حتى يمكن تنفيذها بدقة وتساعد هذه التفاصيل والإجراءات على تبسيط العملية الإدارية.

4- توفير المرونة اللازمة لتنفيذ الإجراءات المالية، حيث يجب أن تكون الإدارة مستعدة دائما لتعديل أو حتى التغيير الكامل للأهداف المالية قصيرة الأجل وكذلك السياسات والإجراءات المالية حتى يمكن الاستفادة من تغيير الظروف والأموال¹.

➤ المطلب الثالث: الميزانيات التقديرية:

أولاً: تعريف الميزانيات التقديرية:

1- تعرف الميزانيات التقديرية على "أنها إحدى الأدوات المساعدة للإدارة المالية لما تشكله من عصب حساس ورئيسي في توضيح الصورة التي ستكون عليها نشاطات وفعاليات المنظمة الاقتصادية لكل أقسامها وفروعها إلى جانب توفيرها للبيانات والوسائل المطلوبة لتسجيل عمل ومهام الإدارة المالية لتوفير الأموال اللازمة لتحويل أوجه نشاطات وفعاليات المنظمة الاقتصادية للوصول إلى الاستخدام الأمثل لهذه الأموال وفي المجالات المناسبة لها دون إسراف أو تقتير"².

2- تعتمد المؤسسة على الميزانيات التقديرية بالدرجة الأولى مقارنة بباقي أدوات مراقبة التسيير وتعتبر الموازنة أمن الوسائل الهامة لمراقبة التسيير، حيث تعرف بأنها التعبير عن مختلف القرارات والأعمال المستقبلية بمعن أنه لا يمكن مناقشة التخطيط والخطط بدون مناقشة الموازنات في المؤسسة. ويمكن القول بأنها هي خطة تتناول كل صور العمليات المستقبلية في فترة محدودة أو بعبارة أخرى هي

¹ عبد المعطي أرشيد، أساسيات الإدارة المالية، عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، 2010م، ص 16.

² عدنان هاشم السمراي، الإدارة المالية، المدخل الكمي، عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، 2012م، ص 127.

للتعبير عن أهداف وسياسات وخطط، ونتائج، تعد مقدا بواسطة الإدارة العليا لكل قسم من أقسام المشروع باعتبار وحدة واحدة¹.

من التعاريف السابقة نستنتج أن ميزانيات التقديرية عبارة عن أداة تستخدم في التعبير الكمي لهدف وسياسات الإدارة العليا في المنشأة، توضع بشكل خطط ونتائج تعد مسبقا على مستوى المنشأة ككل وتتضمن الميزانيات التقديرية الفرعية للأقسام ضمن الشركة التي تنقسم بدورها إلى ميزانيات للفروع ضمن كل قسم على أن تضمن هذه الميزانية تتابعا سهلا للفعاليات لتحقيق هدف المنشأة، وهنا برز أهمية متابعة التنفيذ من أجل تحديدا الانحرافات وإصدار الأوامر المناسبة أو إجراء التغيرات والتعديلات الملائمة التي يقتضيها الاختلاف الحاصل بين النتائج الفعلية والميزانيات التقديرية.

ثانيا: العوامل المساعدة في تقسيم الميزانيات:

تصنف الميزانيات التقديرية إلى عدة أنواع استنادا إلى عدد من العوامل التي تعتمد كأساس في التصنيف وهي:

1- العامل الزمني:

من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها الميزانية التقديرية فهناك:

أ- الميزانية التقديرية طويلة الأمد:

التي تعتمد الخطط الخمسية كأساس، مثلا فتكون لفترة خمسة سنوات أو قد تصل إلى عشرة سنوات إن كانت الخطة المطلوبة تغطي تلك المدة.

¹ حمدي فؤاد علي، التنظيم والإدارة الحديثة، بيروت: دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 1981م، ص98.

ب - الميزانية التقديرية متوسطة الأمد:

والتي تغطي فترة أكثر من سنة ولغاية ثلاثة سنوات وهذا النوع يعتمد في حالات معينة وتتبع اجتهادات الجهة المعنية بها أيضا.

ج - الميزانية التقديرية قصيرة الأمد:

وهي النوع الثالث من الميزانيات التي يعتمد العنصر الزمني في تحديده وتغطي فترة سنة واحدة حيث يتم تجزئتها إلى ميزانيات فرعية فصلية (كل ثلاثة أشهر) أو موازنات فرعية شهرية.

2- عامل الاستمرارية:

وبهذا العامل يكون تصنيف الميزانيات كما يلي:

أ - الميزانية الغير مستمرة (ثابتة):

تغطي هذه الميزانية فترة زمنية معينة وينتظر المشروع فترة انتهاء الميزانية لإعداد ميزانية جديدة لفترة لاحقة.

ب - الميزانية المستمرة:

وهي أن المشروع يحتفظ في أي وقت كان بميزانية تقديرية للفترة التي حددتها مسبقا فمثلا تعتمد منشأة ما ميزانية تقديرية مجزئة إلى ميزانيات فرعية فعلية لكل ثلاثة أشهر حيث تقوم بعملية إسقاط تقديرات الأشهر الثلاثة الأولى عند انتهائها وتضيف تقديرات ما يقابلها أي لثلاث أشهر أيضا من السنة المالية.

3- عامل حجم النشاط:

تصنف الميزانيات التقديرية على أساس حجم النشاط إلى:

أ- الميزانية التقديرية الساكنة:

عندما يتم اعتماد حجم نشاط ثابت ومحدد فعلى سبيل المثال عندما تغطي الميزانية التقديرية بمقدار 5000 وحدة فقط، حيث يعتمد هذا الرقم من حجم النشاط في سائر الميزانيات التقديرية للمنشأة وهذا النوع شائع لبساطة وإمكانية تحقيقه.

ب- الميزانية التقديرية المرنة:

هذا النوع من الميزانيات يتم إعداده على أساس عدد من المستويات لحجم أو رقم المبيعات، فمثلا يتم الاتفاق على أن الجهات المسؤولة في المنشأة تتوقع أن يكون رقم المبيعات بين 5000-7000 وحدة وعلى هذا الأساس يتم إعداد الميزانيات المطلوبة على ثلاثة احتمالات ممكنة:

- الأول: بمستوى 5000 وحدة.

- الثاني: بمستوى 6000 وحدة.

- الثالث: بمستوى 7000 وحدة.

وعلى هذا الأساس تمت تسمية هذا النوع من الميزانيات بالميزانيات المرنة¹.

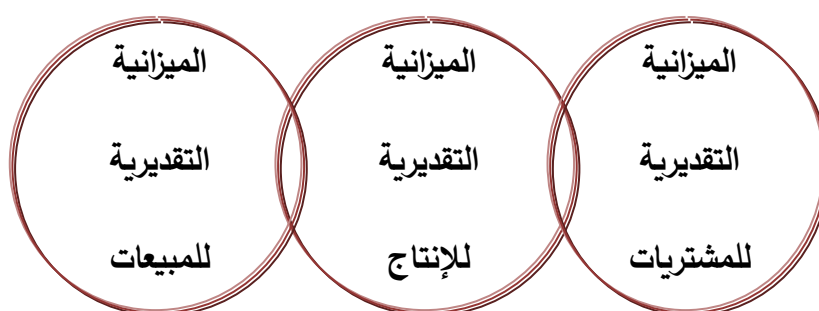
ثالثا: أنواع الميزانيات التقديرية:**1- الميزانية التقديرية للإنتاج:**

إن هذه الموازنة توضح لمتخذ القرار في المنشأة عدد الوحدات أو الكميات من البضائع والسلع التي ينبغي إنتاجها خلال فترة الموازنة، وهذه الفترة عادة تجزأ إلى وحدات زمنية تتناسب وطبيعة الإنتاج في المنشأة (فصل، شهر، أسبوع...) وذلك لأغراض الرقابة والسيطرة على الإنجاز، وهي أيضا توضح في واقع الأمر مجموع الوحدات المطلوبة لإنتاجها مع التكاليف المتوقعة لذلك، إضافة إلى تحديد الحاجة

¹ عدنان هاشم السمرائي، مرجع سبق ذكره، ص ص 134-136.

الفعلية إلى مستلزمات الإنتاج مثل: المواد الأولية الأساسية أو حجم الأجور محسوبة بالساعات ولكل شهر من شهور السنة التي توضح لها الموازنة كما هو واضح في الجدول (2-3)، لذلك فهي تؤدي وظيفة مزدوجة ففي الوقت الذي تعتبر فيه وسيلة من وسائل التخطيط فهي تعتبر أيضا وسيلة رقابية على نشاطات ومهام إدارة الإنتاج من خلال متابعة الإنتاج الفعلي ومقارنته بالإنتاج المخطط لاكتشاف الانحرافات إن وجدت ووضع الحلول وهي تلعب دور مهم آخر وهو التنسيق مع الخطط الأخرى المعدة من قبل إدارة المبيعات والمشتريات والمخازن كما هو موضح في الشكل التالي¹:

الشكل (2-2): التنسيق بين إدارة المبيعات والمشتريات وإدارة الإنتاج:



المصدر: مؤيد الفضل، مرجع سبق ذكره، ص148.

¹ مؤيد الفضل، تخطيط ومراقبة الإنتاج، منهج كمي مع حالة دراسية، الرياض: دار المريخ للنشر، 2007م، ص148.

الجدول (2-3): نموذج افتراضي للميزانية التقديرية للإنتاج:

البيان	جانفي	فيفري	مارس	أفريل	ماي	جوان	جويلية	أوت	سبتمبر	أكتوبر	نوفمبر	ديسمبر
المواد												
المادة N01												
المادة N02												
المادة N03												
المجموع												
ساعات العمل												
(1) ...												
(2) ...												
(3) ...												
المجموع												

المصدر: مؤيد الفضل، مرجع سبق ذكره، ص 149.

2- الميزانية التقديرية للمبيعات:

أ- تعريفها:

تعتبر الآلية التي يستعملها مدير التسويق لتخطيط الأنشطة والبرامج لتحقيق أهداف منظمة الأعمال، ولذلك تعتبر الميزانية التقديرية للمبيعات دليل عمل لتحديد الإيرادات والمصروفات على أساس سنوي.

ب- عملية موازنة المبيعات:

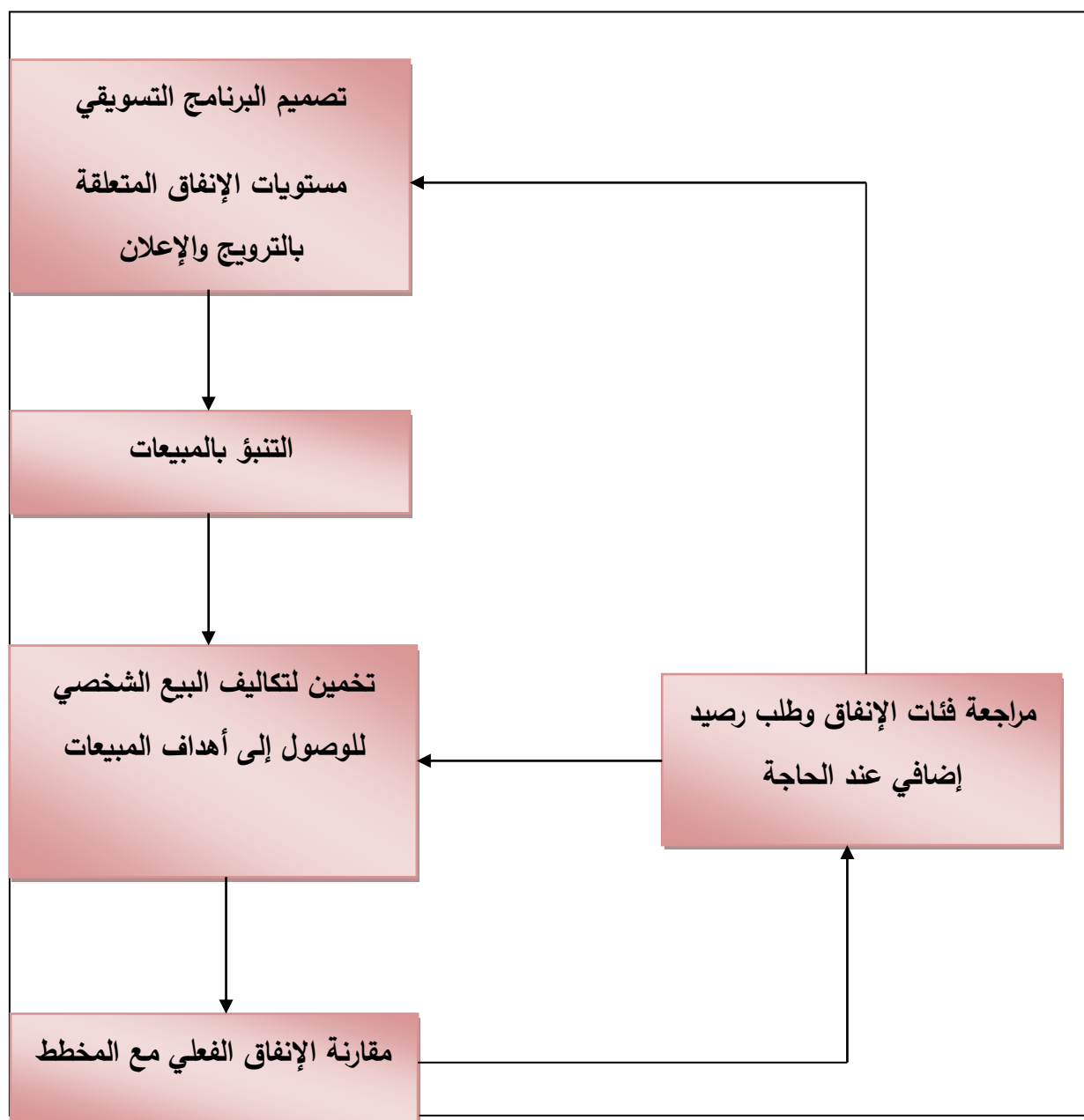
- تبدأ عملية موازنة المبيعات بتصميم الإدارة بالخطوة التسويقية وتنتهي بمقارنة الإنفاق الفعلي مع المخطط للخطوة التسويقية وتحديد مستويات الإنفاق للإعلان وتنشيط المبيعات.
- إن الخطوة التي تلي ذلك هي عملية التنبؤ بالمبيعات (التي تم تعريفها سابقا من هذا الفصل) وبناءا على عملية التنبؤ بالمبيعات فإن إدارة المبيعات يتوجب عليها تخمين التكاليف المطلوبة لإنجاز النشاطات البيعية بالشكل المطلوب وبالتالي تحقيق أهداف المبيعات التي تسعى إليها المنظمة.
- أما الخطوة الأخيرة فهي مقارنة الإنفاق الفعلي بالمخطط، ففي حالة تجاوز الإنفاق الفعلي للإنفاق المخطط فإن مدير المبيعات في هذه الحالة سوف يطلب مراجعة الإنفاق وتحديد رصيد إضافي جديد يتلاءم والنشاطات البيعية، وتأسيسها على ما تقدم فإن الهدف الجوهرى لإعداد الموازنات التقديرية للمبيعات هو:

* اتخاذ القرار المناسب المتعلق بالإنفاق المطلوب على نشاطات البيع الشخصي وكيفية تخصيص

المبالغ المطلوبة لمختلف النشاطات في السوق. والشكل (2-3) يوضح هذه العملية¹:

¹ حميد الطائي، إدارة المبيعات، مفاهيم وتطبيقات، عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2008م، ص ص 170-172.

الشكل (2-3): يوضح عملية موازنة المبيعات:



المصدر: حميد الطائي، مرجع سبق ذكره، ص 171.

3- الميزانية التقديرية للمخزونات:

أ- تعريف إدارة المخزون:

يمثل المخزون الموجود الرئيسي في العديد من منشآت الأعمال، حيث أنه يتضمن تلك السلع المادية أو الملموسة التي يتم الاحتفاظ بها لغرض إدامة المبيعات وتعزيزها. ومن الجدير بالذكر فإن هنالك العديد من العوامل التي تتفاعل للتأثير في قرار المنشأة المرتبط بحجم المخزون الذي يجب الاحتفاظ به، والذي يجب أن تتم الموازنة بين كلف الاستثمار في المخزون وبين الكلف التي قد تظهر في حالة عدم وجود مخزون كاف لتلبية الطلب على المبيعات.

ب- الكلف المرتبطة بالمخزون:

- كلف الاحتفاظ بالمخزون (Carring Costs):

إن مجموع الكلف المرتبطة بالاحتفاظ بالمخزون تزداد بشكل عام كنسبة مباشرة من مبلغ المخزون المحتفظ به، وبالمقابل فإن حجم المخزون المحتفظ به يعتمد على التكرار في الطلبات التي يتم تنفيذها أو إصدارها. ومتوسط المخزون كما يلي:

$$م\ خ = \frac{\text{عدد الوحدات لكل طلب}}{2}$$

2

- كلف الطلب (Ordering Costs):

هي من الكلف الثابتة عادة مثال ذلك: كلف إعداد واستلام الطلب الواحد التي تتطلب المداولات الداخلية واستخدام تسهيلات الاتصالات والمراسلات فهي أساسا ثابتة لا علاقة لتلك الكلف بحجم الطلبية.

ج- نموذج إدارة المخزون:

هناك العديد من النماذج لإدارة المخزون إلا أن الفكرة الأساسية لجميع تلك النماذج متشابهة وهي تقليل كلف المخزون وفي هذه الفترة سيتم التعرف على اثنين من تلك النماذج هما:

- نموذج كمية الطلب الاقتصادي:

يساعد هذا النموذج لتحديد الكمية من المخزون التي يمكن طلبها في المرة الواحدة التي تؤدي إلى تقليل إجمالي الكلف المرتبطة بالمخزون.

- نموذج حين الحاجة للمخزون:

إن هدف هذا النموذج هو تقليص حاجة المنشأة للاحتفاظ بالمخزون عن طريق التنسيق بين الطلب على المواد الأولية مع إنتاج وتسويق السلع¹.

4- الميزانية التقديرية للاستثمار:**أ- تعريفها:**

تتضمن الميزانية التقديرية الرأسمالية القرارات التي تتخذها الإدارة المالية المتعلقة بالاستثمار في الموجودات الثابتة وتعرف الموازنة الرأسمالية بأنها خطة الإنفاق الرأسمالي في الموجودات الثابتة التي تقوم بإعدادها الإدارة المالية بالمنشأة من خلال تحليل المشروعات واتخاذ القرارات اللازمة لشمول بعضها في الخطة المذكورة. ويقصد بمصطلح المشروع أو الاستثمار بأنه منشأة جديدة تمتلكها الشركة الحالية في المستقبل أو شراء مكائن أو خط إنتاجي أو مصنع جديد أو إضافي مبنى جديد بالمنشأة أو استبدال بعض الموجودات الثابتة.

ب- الأهمية:

ومن خلال التعريف السابق تبرز أهمية الميزانية التقديرية للاستثمار:

- إن اتخاذ قرارات الاستثمار في الموجودات الثابتة يقلل من المرونة التي تتمتع بها المنشأة في اتخاذ القرارات اللاحقة نظرا لأن نتائج القرارات الرأسمالية تمتد لآجال طويلة نسبيا.

¹ عدنان تايه النعيمي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 325، 334.

- يتطلب اتخاذ قرار الموازنة الرأسمالية إجراء دراسات معمقة ومتشعبة تتطوي على دراسات جدوى اقتصادية وتحليل القيمة المتوقعة للتدفقات النقدية الداخلية والخارجية¹.

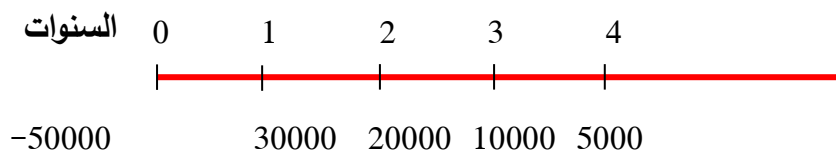
ج- طرق اختيار المشاريع في قرارات الموازنة الرأسمالية:

- طريقة صافي القيمة الحالية (NPV):

وفقا لهذه الطريقة يتم احتساب القيمة الحالية لجميع التدفقات النقدية المتوقعة (المستقبلية)، وتجمع جبريا ثم يطرح منها أصل المبلغ المستثمر فإذا كان الناتج وهو صافي القيمة الحالية سالبا فيتم رفض المشروع ولو كان هناك أكثر من مشروع استثماري والمطلوب اختيار أفضلها فإنه يتم حساب صافي القيمة الحالية لجميع المشروعات واختيار المشروع ذو أكبر قيمة موجبة لصافي القيمة الحالية.

- طريقة فترة الاسترداد (The payback method):

وهي من الطرق الشائعة في تقييم الاستثمارات وببساطة هي طول الفترة الزمنية المطلوبة لاستعادة مبلغ الاستثمار الأولى. يبين الشكل الآتي التدفقات النقدية المتوقعة من إحدى الاستثمارات والمطلوب معرفة عدد السنوات التي تتجمع فيها التدفقات النقدية الداخلة لكي يكون مجموعها مساويا لكلفة الاستثمار وفي الشكل التكاليف الأولية للاستثمار هي 50000 دج.



¹ أسعد حميد العلي، الإدارة المالية، عمان: دار وائل للنشر، 2009م، ص ص 277-278.

من المثال فإن فترة الاسترداد كانت بالضبط سنتان لأن:

$$30000 \text{ في السنة الأولى} + 20000 \text{ في السنة الثانية} = 50000$$

*** المزايا:**

سهولة حساب فترة الاسترداد للمشروع.

*** العيوب:**

طريقة فترة الاسترداد تعتمد فقط على حساب التدفقات النقدية المستقبلية وتجاهل القيمة الزمنية للنقود المتعلقة بتلك التدفقات المستقبلية. لا تأخذ بعين الاعتبار مخاطر تلك التدفقات.

- **طريقة متوسطة العائد المحاسبي (The Average Accounting Return):**

يتم مقارنة المشروعات الاستثمارية وفقا لهذه الطريقة والتي يتم حسابها من خلال قسمة صافي الدخل على متوسط القيمة الدفترية:

$$\text{متوسط العائد المحاسبي} = \frac{\text{متوسط صافي الدخل}}{\text{متوسط القيمة الدفترية}}$$

*** العيوب:**

هي تجاهلها القيمة الزمنية للنقود أي لا تأخذ الزمن بعين الاعتبار، عند استخدام هذه الطريقة يواجه المدراء الماليون هي عدم وجود متوسط عائد محاسبي مثالي يمكن على ضوء مقارنة القيم المحسوبة للمشروعات المختلفة فيه وبالتالي فهو يختلف من شركة إلى أخرى.

*** المزايا:**

سهولة حسابها ذلك لأنها تعتمد على قيم يمكن استخراجها من القوائم المالية المنشورة.

- طريقة معدل العائد الداخلي (Internal Rate of Return IRR):

تعتبر هذه الطريقة في اختيار المشروعات الاستثمارية الأكثر استخداماً في قرارات الموازنة الرأسمالية، ولا ينافسها في مستوى القبول والاستخدام سوى طريقة صافي القيمة الحالية (NPV) وطالما أن هذه الطريقة تعتمد على حساب معدل عائد فإن القرار هو سيكون اختيار المشروع الاستثماري الذي يحقق أعلى معدل عائد.

ويعرف معدل العائد الداخلي بأنه معدل العائد أو الفائدة أو الخصم الذي إذا خصمت به التدفقات النقدية الداخلة فإن مجموعها سيساوي كلفة الاستثمار الأولية.

* المزايا:

يعتبر من الطرق الواقعية التي تأخذ بعين الاعتبار القيمة الزمنية للنقود، كما أن لهذه الطريقة علاقة وثيقة بطريقة صافي القيمة الحالية (NPV).

* العيوب:

تعتبر صعوبة هذه الطريقة إحدى المساوئ البارزة وخصوصاً اعتمادها على التجربة والخطأ في الوصول إلى معدل العائد على الاستثمار، علماً أنه ليس بالضرورة أن يكون معدل العائد على الاستثمار رقماً أو نسبة بدون كسور عشرية وهذا ما يزيد من صعوبة حسابها¹.

¹ محمد علي إبراهيم العامري، الإدارة المالية المتقدمة، عمان: دار إثراء للنشر والتوزيع، 2009م، ص 356، 362.

خاتمة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل والذي تضمن مختلف أدوات مراقبة التسيير، نستخلص أن هذه الأخيرة تهدف إلى تجديد الطاقات والقدرات من أجل الاستعمال الفعال والملائم للموارد المتاحة في المؤسسة التجارية، الصناعية والخدماتية من أجل بلوغ الأهداف المسطرة وفقا لإستراتيجية المؤسسة، كما تسمح بمقارنة الأهداف بالنتائج المحققة وكذلك الانحرافات واستخراج الفروقات واتخاذ القرارات والتدابير التصحيحية لتفادي الوقوع في مثل هذه الانحرافات مستقبلا، وذلك من خلال استخدام التحليل المالي وإعداد الميزانيات التقديرية والرقابة عليها.

الفصل الثالث:

مدى فعالية مراقبة التدبير في تحسين

الوضعية المالية في مؤسسة سونلغاز

مقدمة الفصل:

نتطرق في هذا الفصل إلى التعرف على مؤسسة سونلغاز وتحليل وضعيتها المالية من خلال أدوات مراقبة التسيير من خلال عرض المباحث التالية:

❖ **المبحث الأول: مؤسسة سونلغاز**❖ **المبحث الثاني: تحليل الوضعية المالية لمؤسسة سونلغاز من خلال أدوات مراقبة التسيير**

❖ المبحث الأول: مؤسسة سونلغاز:

تمهيد:

تعد سونلغاز من الهياكل المهمة في الجزائر إذ تسعى هذه الأخيرة إلى تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية في البلاد وهذا في ظل التغيرات والتطورات التي تأثر عليها. بحيث عمدت مؤسسة سونلغاز إلى تطبيق إستراتيجية المناولة كنوع من الخيارات المثلى التي يتم من خلالها تحقيق نوع من الجودة بتكاليف أقل، كما تسعى المؤسسة إلى إيصال الخدمة إلى الزبون في الوقت المحدد والعمل على تقليص الوقت المخصص للإنتاج الذي يكون بتوزيع الأشغال والمهام إلى مختلف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المناولة (المقولة) التي تمتاز بكفاءات عالية تساعد في تنفيذ ما تم الاتفاق عليه مع المؤسسة الآمرة.

➤ المطلب الأول: لمحة تاريخية حول مؤسسة سونلغاز:

عرفت مؤسسة سونلغاز عدة تغيرات أثرت في طرق تسييرها بصفة مباشرة، ويمكن تمييز أربعة مراحل

مرت بها تتلخص فيما يلي:

أولاً: مرحلة إنشاء الشركة العمومية كهرباء وغاز الجزائر:

عقب الحرب العالمية الثانية وبالتحديد في جويلية 1947م، قررت الحكومة الاستعمارية بالجزائر إنشاء مؤسسة لتوزيع الطاقة "EGA" ، لتحل محل نشاط الإمداد الطاقة الكهربائية والغازية في الجزائر.

ثانياً: مرحلة إنشاء الشركة الوطنية للكهرباء والغاز:

بعد الاستقلال تكلفت الدولة الجزائرية المستقلة بالمؤسسة العمومية للكهرباء وغاز الجزائر إلى حين صدور القانون رقم 59-69 المؤرخ في 26 جويلية 1969م والخاص بتسيير الكهرباء والغاز في الجزائر حيث تم تحويل المؤسسة العمومية للكهرباء وغاز الجزائر إلى الشركة الوطنية للكهرباء والغاز (سونلغاز).

ثالثا: إعادة هيكلة الشركة الوطنية للكهرباء والغاز:

في سنة 1983م تمت إعادة هيكلة الشركة الوطنية للكهرباء والغاز (سونلغاز) أين زودت بخمسة (05)

شركات فرعية للأشغال المختصة وهي:

- 1- كهريف: الإنارة وإيصال الكهرباء.
- 2- كهركيب: التركيب والمنشآت الكهربائية.
- 3- قناغاز: إنجاز شبكات نقل الغاز.
- 4- إيكركيب: للتركيب الصناعي.
- 5- إنارقا: مؤسسة إنجاز المنشآت الأساسية وتضم أيضا AMC: لصنع العدادات وأجهزة القياس والمراقبة.

رابعا: تنظيم المجمع:

يتكون مجمع سونلغاز من الشركة الأم وشركات مساهمة فيها، وهي مزودة بأجهزة اجتماعية منصوص

عليها في القانون رقم 02-01 المؤرخ في 2002م وهي:

1- الجمعية العامة- مجلس الإدارة - الرئيس المدير العام رئاسة سونلغاز.

2- المديرية العامة والمديريات التنفيذية للشركة الأم.

خامسا: تغيير الشكل القانوني للمؤسسة العمومية للكهرباء والغاز:

في سنة 2002م تم تحويل المؤسسة العمومية للكهرباء والغاز إلى شركة ذات أسهم دون إنشاء شخصية

معنوية جديدة لها، وتقوم بواسطة فروعها بنشاطات نقل وتوزيع الغاز، يقدر رأسمالها بمائة وخمسين مليار

دينار جزائري (150.000.000.000 دج) موزعة على مائة وخمسين ألف سهم (150.000).

وفي سنة 2004 أصبحت سونلغاز شركة قابضة أو ما يعرف بالهولدينغ أي قسمت إلى فروع تضمن سيرورة نشاطها وهي:

- 1- سونلغاز إنتاج الكهرباء (SPO)؛
- 2- مسير شبكة نقل الغاز (GRTG)؛
- 3- مسير شبكة نقل الكهرباء (GRTG)؛

وفي سنة 2006 تم إعادة هيكلة وظيفة التوزيع أين أوكلت إلى 04 فروع تتمركز على مستوى الجزائر الوسط، الغرب، الشرق.

➤ المطلب الثاني: تقديم مؤسسة سونلغاز - ميلة:

تم فتح شعبة الكهرباء والغاز بولاية ميلة سنة 1987م تقتصر فقط على متابعة أشغال الكهرباء والغاز والتدخل من أجل إصلاح الأعطاب الناتجة آنذاك. وفي جانفي سنة 1992م تم فتح مركز ميلة كانت له الاستقلالية التامة في إدارة شؤون الولاية فيما يخص التزود بالطاقة الكهربائية والغازية. وبموجب التحولات التي طرأت على مجموعة سونلغاز سنة 2005م قام مجلس إدارة المجموعة بإعادة تسمية مراكز التوزيع إلى المديريات الجهوية، وفي سنة 2009م وبموجب توصيات مجلس الإدارة المنعقد بتاريخ: 2009/03/12م تم تحويل مرة أخرى تسمية المديريات الجهوية إلى مديرية التوزيع. تقع مديرية التوزيع لولاية ميلة في وسط عمراني على مشارف طريق جيش التحرير الوطني وعلى مقربة من المؤسسات التالية:

أولاً: من الجهة الشمالية ديوان الترقية والتسيير العقاري.

ثانياً: من الجهة الجنوبية مستشفى الإخوة مغلاوي.

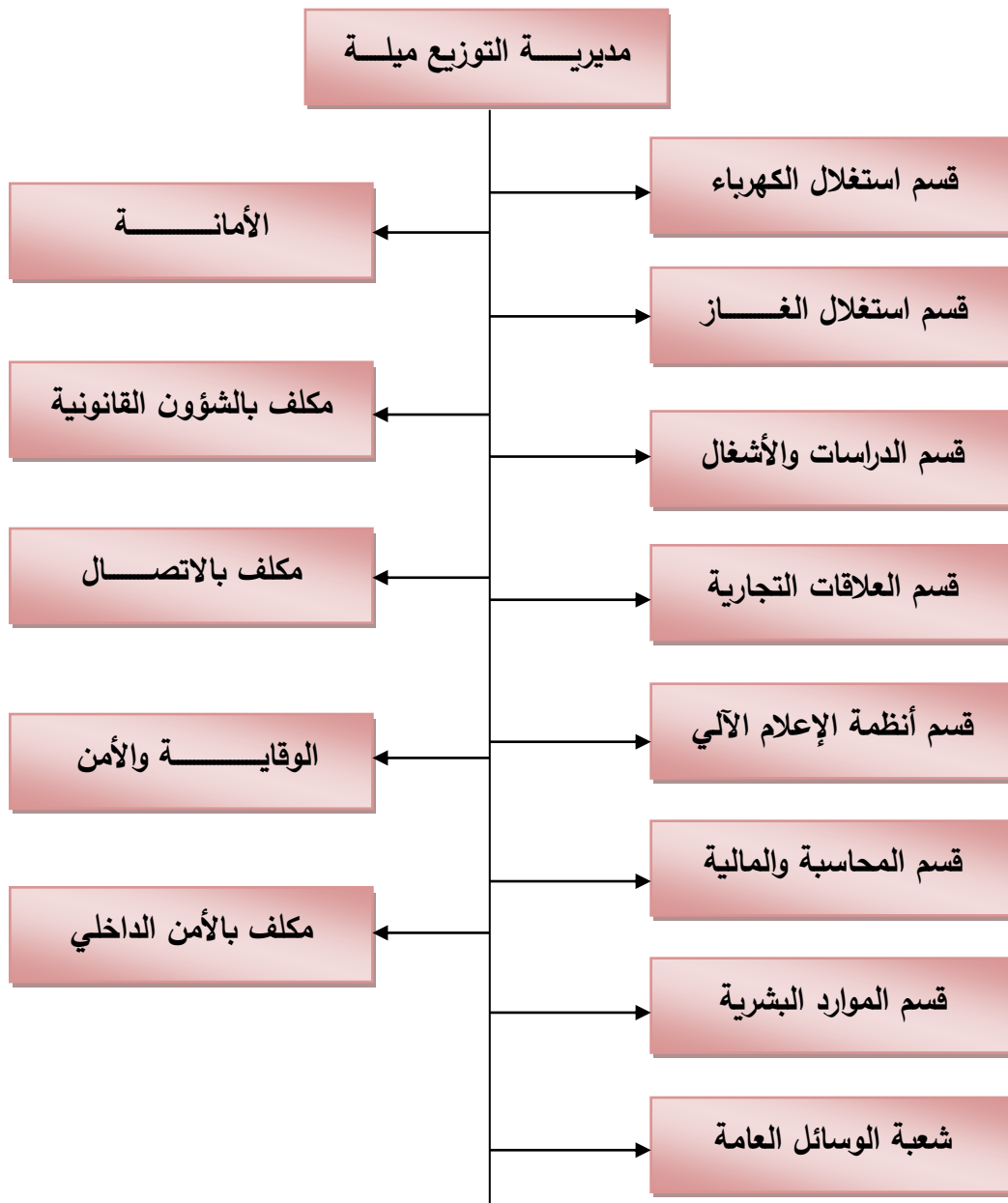
ثالثاً: من الجهة الغربية مدرسة الشرطة.

رابعاً: من الجهة الشرقية ثانوية ديدوش مراد.

➤ المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز - ميلة:

يضم الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للتوزيع ميلة سبعة أقسام رئيسية: قسم استغلال الكهرباء قسم استغلال الغاز، قسم للعلاقات التجارية، قسم لدراسات الإنجاز والأشغال، قسم لتسيير أنظمة المعلومات قسم للموارد البشرية وقسم المحاسبة المالية بالإضافة إلى شعبة للشؤون العامة، مكلف بالاتصال، مكلف بالشؤون القانونية وذلك حسب الشكل التالي:

الشكل (3-1): يمثل الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للتوزيع ميلة



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد الملحق رقم (01).

أولاً: تعريف قسم استغلال الكهرباء :

يقوم هذا القسم بتوزيع الكهرباء إلى كل البلديات التابعة للولاية لاسيما تلك المناطق النائية مثل القرى والأرياف... وغيرها، والسهر على تصميم وتطوير معايير مختلف الشبكات والتحكم في الشبكة من خلال الأجهزة الخاصة بالشبكات وهذا من أجل تلبية حاجات السكان المختلفة.

ثانياً: تعريف قسم استغلال الغاز:

هي عبارة عن دائرة استغلال الشبكات الغازية وتصميمها وتطويرها وتنميتها حيث يقوم المختصون في هذا المجال بمراقبة وتفحص التقنيات المستعملة لتسيير الغاز ثم توزيعه إلى مختلف الدوائر، البلديات شوارع وأحياء التابعة للولاية.

ثالثاً: تعريف قسم الدراسات والأشغال:

تقوم بدراسات حول تنمية وتطوير أشغال الغاز والكهرباء وتحسين الوسائل لضمان سلامة المواطنين ومن بين هذه الوسائل مايلي: أسلاك كهربائية- أعمدة الكهرباء... إلخ.

رابعاً: تعريف قسم العلاقات التجارية:

مكلف بالمبيعات والزيائن أي عون تسيير الزيائن والدراسات والإحصائيات التجارية والدراسات التسويقية.

خامساً: قسم أنظمة الإعلام الآلي:

وهي مركز معالجة الإعلام الآلي وتوفير المتطلبات اللازمة لوضع نظام الحاسوب.

سادساً: قسم المحاسبة والمالية:

متابعة ميزانية المؤسسة والفواتير.

سابعاً: تعريف شعبة الوسائل:

وهي مكتبة الشركة حيث توفر كل الوسائل التي يحتاجها العمال داخل المؤسسة فقط مثل: الأقلام – أجهزة الحاسوب – الطابعات – الحوافظ... إلخ.

ثامناً: تعريف الأمانة:

وهي مكتب السيكريتارية حيث تقوم بمختلف المهام من اتصالات ضرورية والفاكس والبريد الصادر والوارد... إلخ.

تاسعاً: تعريف المكلف بالشؤون القانونية:

متابعة المصالح القانونية المحاسبة.

عاشراً: تعريف المكلف بالاتصال:

متابعة الاتصالات الهاتفية.

الحادي عشر: تعريف الوقاية والأمن:

وهما عمال نظافة الشركة حيث ينظفون المكاتب.

الثاني عشر: تعريف مكلف بالأمن الداخلي:

وهم الذين يحرسون المؤسسة وعمالها وهم ينقسمون إلى:

الأمن الداخلي الذي يعمل في النهار وكذلك الأمن الداخلي الذي يعمل ليلاً.

الثالث عشر: تعريف قسم الموارد البشرية:

تقوم أساسا على تسيير المشروعات للمؤسسة وتتبع مجموعة من الممارسات والسياسات التي تشمل مختلف الجوانب المتعلقة بأفراد الشركة.

❖ المبحث الثاني: تحليل الوضعية المالية لمؤسسة سونلغاز من خلال أدوات مراقبة التسيير:

نتطرق في هذا المبحث إلى القيام بالتحليل المالي باستخدام النسب المالية لمؤسسة سونلغاز وكذا التطرق إلى الميزانية التقديرية للاستثمار.

➤ المطلب الأول: التحليل المالي من خلال النسب المالية:

تعتبر النسب المالية من أقدم أدوات التحليل المالي استخداما إلى جانب مؤشرات أخرى في التحليل حيث يستطيع المحلل المالي أن يستخلص معلومات جد مفيدة عن وضعية المؤسسة وقياس بعض الجوانب فيها باستخدامها من خلال تفسيرها وإعطائها مدلول اقتصادي يساهم في الكشف عن جوانب القوة والضعف من الملاحق (1، 2، 3، 4، 5، 6) يمكن إيجاد مختلف النسب المالية:

أولاً: نسب السيولة:

يمكننا إعداد الجدول التالي الذي يبين هذه النسب خلال الفترة (2011-2013):

جدول رقم (3-1): نسب السيولة للوحدة خلال الفترة (2011-2013):

السنوات			البيان
2013	2012	2011	النسب
1,10	1,78	1,67	نسبة السيولة العامة
0,128	0,147	0,135	نسبة السيولة السريعة
1,10	0,18	0,136	نسبة الجاهزية النقدية

المصدر: من إعداد الطلبة باعتماد على الميزانيات المالية من الملاحق (2-7).

1- نسبة السيولة العامة: نلاحظ أن نسبة التداول شهدت تحسن سنتي 2011-2012 بسبب أن

الأصول المتداولة تغطي كل الديون قصيرة الأجل ونلاحظ انخفاضها في سنة 2013 بسبب خطر

سدادها المفاجئ واللجوء إلى أصولها الثابتة أو القروض الجديدة.

2- نسبة السيولة السريعة: نلاحظ أن أضعف نسبة هي لسنة 2013 وهذا راجع إلى تدني القيم الجاهزة

وزيادة في قيمة الديون قصيرة الأجل مقارنة بسنة 2012 و 2011.

3- نسبة الجاهزية النقدية: نلاحظ أنه في سنتي 2011 و 2012 كانت النسب ضعيفة لأن الوحدة غير

قادرة على سداد ديونها قصيرة الأجل بواسطة أموالها الجاهزة، أما سنة 2013 كانت النسبة مقبولة

لأن الوحدة استطاعت تغطية ديونها قصيرة الأجل بواسطة القيم الجاهزة دون لجوءها إلى بيع

المخزون.

ثانيا: نسب النشاط:

سيتم إعداد مختلف هذه النسب في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-2): نسب النشاط للوحدة خلال الفترة (2011-2013):

2013	2012	2011	السنوات النسب
0,353	0,396	0,360	معدل دوران إجمالي الأصول
0,39	0,46	0,41	معدل دوران الأصول الثابتة
3,88	2,47	2,8	معدل دوران الأصول المتداولة
77 يوم	119,5 يوم	118 يوم	معدل فترة التحصيل

المصدر: من إعداد الطلبة باعتماد على الميزانيات المالية من الملاحق (2-7).

1- معدل دوران إجمالي الأصول: من خلال السنوات 2011-2012-2013 نلاحظ أن المعدلات

منخفضة مقارنة بـ "1%" وبالتالي فإن الوحدة لا تنتج حجم مبيعات كافي مقارنة مع حجم الاستثمار

في أصولها.

2- معدل دوران الأصول الثابتة: من خلال الجدول نلاحظ أنها منخفضة وأقل من "1%" بسبب ثبات

سياسة الوحدة في استثمار أصولها الثابتة.

3- معدل دوران الأصول المتداولة: من خلال الجدول نلاحظ أن سنتي 2012 و 2011 كان معدلها

منخفض مقارنة بسنة 2013 بسبب ارتفاع رقم الأعمال المحقق.

4- معدل فترة التحصيل: نلاحظ أن فترة التحصيل لسنتي 2011 و 2012 كانت طويلة مقارنة بسنة

2013.

ثالثا: نسب المديونية:

يبين الجدول الموالي هذه النسب:

الجدول رقم (3-3): نسب المديونية خلال الفترة (2011-2013):

2013	2012	2011	السنوات النسب
1,01	1,07	1,06	نسبة التمويل الدائم
0,53	0,60	0,60	نسبة التمويل الخاص
0,48	0,52	0,53	نسبة الاستقلالية المالية
0,51	0,48	0,47	نسبة قابلية التسديد

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملاحق (2-7).

1- نسبة التمويل الدائم: نلاحظ أن النسبة تقوق الواحد طيلة سنوات الدراسة وهذا يدل على وجود رأس

مال عامل موجب.

2- نسبة التمويل الخاص: نلاحظ أن الأموال الخاصة تستطيع تغطية أكثر من 60% من الأصول

الثابتة الصافية خلال سنتي 2011 و 2012 وانخفضت إلى 53% خلال سنة 2013 هذا راجع

إلى انخفاض من الأموال الخاصة وزيادة الأصول الثابتة.

3- نسبة الاستقلالية المالية: نلاحظ خلال السنوات 2011 و 2012 و 2013 أن قيم النسب في

تناقص بسبب أن الوحدة زادت من تبعيتها في الديون.

4- نسبة قابلية التسديد: نلاحظ أن النسب قاربت 0,5% خلال كل السنوات فإن وضعية الوحدة جيدة

نسبيا.

رابعاً: نسب الربحية:

من الجدول التالي يمكن توضيح هذه النسب:

الجدول رقم (3-4): نسب الربحية خلال السنوات (2011-2013):

السنوات			البيان	
2013	2012	2011	العلاقة	النسب
0,10	0,05	1,019	النتيجة الصافية الأموال الخاصة	المردودية المالية
0,049	0,026	0,001	النتيجة الصافية مجموع الأصول	المردودية الاقتصادية

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على الملاحق (2-7).

الجدول نرى انخفاض المردودية المالية والاقتصادية لسنة 2011 وهذا راجع إلى انخفاض النتيجة الصافية مع سنتي 2012-2013.

➤ المطلب الثاني: الميزانية التقديرية للاستثمار لمؤسسة سونلغاز:

جدول رقم (3-5): الانحراف بين المقدر والفعلي لسنة 2011:

2011			البيان
معدل الانحراف	الفعلي	المقدر	
0	0	0	الكهرباء الريفية
211,30	274685	130000	ربط الزبائن الجدد بالكهرباء
197,69	47446	24000	ربك الزبائن الجدد بالغاز
78,18	27056	34607	برنامج الأحياء السكنية الاجتماعية للكهرباء
96,96	17452	18000	برنامج الأحياء السكنية الاجتماعية للغاز
49,34	52448	106292	توزيع الغاز بين القرى بتدعيم من الدولة
68,14	146781	215400	برامج أخرى
107,11	565868	528299	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على الميزانية التقديرية للاستثمار ملحق رقم (08).

جدول رقم (3-6): الانحراف بين المقدر والفعلي لسنة 2012:

2012			البيان
معدل الانحراف	الفعلي	المقدر	
1,53	752	49045	الكهرباء الريفية
175,08	232863	133000	ربط الزبائن الجدد بالكهرباء
363,09	111107	30600	ربك الزبائن الجدد بالغاز
48,48	18798	38771	برنامج الأحياء السكنية الاجتماعية للكهرباء
0,80	589	73313	برنامج الأحياء السكنية الاجتماعية للغاز
34,99	20352	58165	توزيع الغاز بين القرى بتدعيم من الدولة
62,25	129082	207348	برامج أخرى
87,01	513542	590242	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على الميزانية التقديرية للاستثمار ملحق رقم (08).

جدول رقم (3-7): الانحراف بين المقدر والفعلي لسنة 2013:

2013			البيان
معدل الانحراف	الفعلي	المقدر	
0,00	0	33721	الكهرباء الريفية
140,20	164912	117625	ربط الزبائن الجدد بالكهرباء
162,01	148469	91641	ربك الزبائن الجدد بالغاز
5,48	1276	23296	برنامج الأحياء السكنية الاجتماعية للكهرباء
0,12	102	85644	برنامج الأحياء السكنية الاجتماعية للغاز
42,04	24433	58124	توزيع الغاز بين القرى بتدعيم من الدولة
78,16	484760	620180	برامج أخرى
79,98	823952	1030231	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على الميزانية التقديرية للاستثمار ملحق رقم (08).

التعليق على الجداول:

أولاً: من الجدول رقم (3-5): نلاحظ أن مجموع المبالغ المقدرة قدرت بـ: 528299 والمبالغ الفعلية ظهر مجموعها 565868، فنلاحظ أن هناك انحراف قدر بمعدل 107,11% وهي نسبة غير ملائمة لأن مجموع المبالغ المقدرة أقل من الفعلية وذلك للأسباب التالية:

1- نقص عدد الزبائن الجدد؛

2- نقص حجم طلبيات الزبائن؛

3- أسباب تقنية في الميدان.

ثانياً: من الجدول رقم (3-6): نلاحظ أن مجموع المبالغ المقدرة قدرت بـ: 590242، أما المبالغ الفعلية ظهرت بمبلغ 513542 ووجدنا معدل الانحراف 87,01% وهي نسبة ملائمة لأن مجموع المبالغ المقدرة أكبر من الفعلية وذلك راجع إلى عدة أسباب أهمها:

1- زيادة حجم الاستثمارات في الأحياء السكنية الاجتماعية للكهرباء والغاز؛

2- زيادة عدد الزبائن في المناطق الريفية؛

ثالثاً: من الجدول رقم (3-7): نجد أن مجموع المبالغ المقدرة قدرت بـ: 1030231، أما المبالغ الفعلية ظهرت بمبلغ 823952 وظهر معدل الانحراف 79,98% وهي نسبة جيدة لأن مجموع المبالغ المقدرة أكبر من المبالغ الفعلية وذلك راجع إلى هذه الأسباب:

1- زيادة حجم الاستثمارات؛

2- زيادة عدد الزبائن؛

3- زيادة حجم الطلبيات.

* من خلال تحليل نتائج الجدول من (2011-2013): نجد أن الوضعية المالية من خلال دراسة الميزانية التقديرية للاستثمار تتحسن وتتزايد مع مرور السنوات 2011، 2012، 2013 وذلك لحسن تطبيق نظام مراقبة التسيير لمؤسسة سونلغاز، وكذلك زيادة حجم المشاريع الاستثمارية بسبب زيادة حجم الطلبات بزيادة عدد الزبائن.

خاتمة الفصل:

على ضوء نتائج هذه الدراسة التي قمنا بها في مؤسسة سونلغاز، ها نحن نكون قد توصلنا إلى جملة من الإجابات التي بدورها ساعدتنا في الإجابة على الإشكالية الرئيسية للدراسة وما تفرع منها من تساؤلات كما قمنا باختبار الفرضيات التي قمنا بوضعها قيد الدراسة، والتي بدورها ساهمت في تفسير النتائج التي توصلنا إليها حيث أظهرت تلك النتائج التزام مؤسسة سونلغاز بتطبيقها لنظام مراقبة التسيير من أجل رسم إستراتيجية واضحة لسير جميع ما هو مخطط له مسبقاً.

وكلنا أمل في مستقبل الباحثين بأن يحققوا نتائج أفضل من التي توصلنا إليها، حيث تعتبر هذه الدراسة جهد متواضع قمنا به فربما تكون تحتل الصدق أو الخطأ فنرجو منكم المعذرة عن كل خطأ غير مقصود معاً لنحقق الأفضل.

خاتمة

خاتمة:

في هذا الإطار سعينا من خلال دراستنا هذه الإلمام بمراقبة التسيير، والتركيز على النقاط التي تركز عليها لتحسين الوضعية المالية للمؤسسة والتي بإمكانها إحداث أثر فعال في المؤسسة ومحاولة منا دراسة هذا المجال وهذا بالتعرف على الإطار العام لمراقبة التسيير وتبين مختلف أدواته التي يعتمد عليها في تحسين وضعية المؤسسة المالية وكذلك معرفة مدى فعاليته مراقبة التسيير في تحسين الوضع المالي لمؤسسة سونلغاز، قمنا بدراستنا هذه تحت عنوان "دور مراقبة التسيير في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة"، والتي ركزت هذه الدراسة على جانبين نظري ميداني من أجل الإحاطة بإشكالية البحث.

من خلال دراستنا يمكننا الإجابة على التساؤلات الفرعية بما يلي:

1- يقصد بنظام مراقبة التسيير بأنه تقنية إدارية تُنتهج في الوحدات الاقتصادية للبحث عن نقاط الضعف واستكشاف الأخطاء القائمة من طرف المسيرين، ومهمتها تصميم نظام المعلومات لإجراءاته التنظيمية ومقاييسه العالمية وكذلك الاستخدام الأمثل للطاقات مما يسمح للمؤسسة أن تحسن آداءها بصفة مستمرة.

2- الغرض من استخدام أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة هو ترشيد التكاليف وعقلنتها وهذا يتم عن طريق استخدام أدوات تقليدية لمراقبة التسيير كالتحليل المالي والموازنات التقديرية، فالغرض منها هو تحليل الانحرافات التي تنتج عن النشاط الفعلي والتقديري كما يشرح الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات.

3- الموازنات التقديرية ومتابعة النتائج وتحليلها وكذا توفير وإشعار المدير بكل الانحرافات والفروقات الموجودة بين الموازنات والأهداف المخطط لها. الدور الذي تلعبه مراقبة التسيير في مؤسسة سونلغاز هو وضع نظام للمعلومات وتقديرات عن طريق مخططات.

من خلال عرضنا للجانب النظري نستنتج أن:

✓ المراقبة تتواجد في مختلف مستويات المؤسسة فهي رقابة إستراتيجية ومراقبة عملية (مراقبة التسيير)

أما في المستوى التشغيلية فهي مراقبة تنفيذية وهذا التنوع للمراقبة يكون في تسلسل هرمي.

✓ مراقبة التسيير عملية يتأكد من خلاله المسيرين من أنه تم الحصول على الموارد واستغلالها بفعالية

وفاعلية لتحقيق الأهداف المسطرة وتحسين الوضعية المالية لها.

✓ توجد العديد من الأدوات التي تستعملها مراقبة التسيير منها التقليدية كالمحاسبة العامة، المحاسبة

التحليلية... والحديثة كالتحليل المالي والموازنات التقديرية.

كما نستخلص نتائج الجانب التطبيقي والتي تتمثل فيما يلي:

✓ إن مراقبة التسيير بالنسبة لمؤسسة سونلغاز من أهم المصالح الموجودة في المؤسسة وهذا يظهر

مدى اهتمامها بهذه الوظيفة وهي تستخدم في أدوات عديدة كالمحاسبة العامة أو التحليل المالي أو

الميزانيات التقديرية.

✓ إن لمراقبة التسيير دور محوري في اكتشاف الانحرافات وتصحيحها في الوقت المناسب وذلك من

خلال القيام بالتحليل المالي وإعداد مختلف الميزانيات التقديرية.

التوصيات:

✓ تحديث وتطوير نظام مراقبة التسيير وفقا لمتطلبات بيئة الأعمال.

✓ تدعيم علاقة مراقبة التسيير بالوظائف الأخرى كي تعمل على مساعدة المسؤولين التشغيليين في حل

المشاكل المتعلقة بتنفيذ الإستراتيجية وهو الدور الأساسي لمراقبة التسيير.

✓ ضرورة إعادة تنظيم الهيكل التنظيمي بإدراج وظيفة مراقبة التسيير في قسم خاص بها يضمن

موضوعيتها وكفاءة وفعالية عمليتها.

المرجع:

قائمة المراجع:

أ- قائمة الكتب:

- 1- أسعد حميد العلي، الإدارة المالية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2009م.
- 2- أيمن الشنطي وآخرون، مقدمة في الإدارة والتحليل المالي، دار البادية ناشرون وموزعون عمان، 2009م.
- 3- برنارد تايلور الثالث وآخرون، مقدمة في علم الإدارة، دار المريخ للنشر، الرياض، 2007م.
- 4- بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- 5- حمدي فؤاد علي، التنظيم والإدارة الحديثة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت 1981.
- 6- حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي: لأغراض تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2010م.
- 7- حميد الطائي، إدارة المبيعات: مفاهيم وتطبيقات، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع عمان 2008م.
- 8- خالد توفيق الشمري، التحليل المالي والاقتصادي في دراسات تقييم وجدوى المشاريع، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2010م.
- 9- صالح الرزق وعطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف: الإطار النظري والعلمي دار زهران، عمان، 1997م.
- 10- عبد الحليم كراجه وآخرون، الإدارة والتحليل المالي: أسس مفاهيم، تطبيقات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2006م.
- 11- عبد الستار صياح، وسعود العامري، الإدارة المالية: أطر نظرية وحالات عملية، ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2010م.
- 12- عبد المعطي أرشيد، أساسيات الإدارة المالية، ط2، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان 2010م.
- 13- عدنان التايه النعيمي وآخرون، الإدارة المالية: النظرية والتطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006م.

- 14- عدنان هاشم السمرائي، الإدارة المالية: المدخل الكمي، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2012م.
- 15- عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- 16- فهمي مصطفى الشيخ، التحليل المالي، 2008م.
- 17- محمد الطيب رفيق، مدخل للتسيير، ج2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995م.
- 18- محمد الفيومي محمد، تصميم نظام المعلومات، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993م.
- 19- محمد علي إبراهيم العامري، الإدارة المالية الحديثة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2012م.
- 20- محمد علي إبراهيم العامري، الإدارة المالية المتقدمة، ط1، دار إثراء للنشر والتوزيع عمان، 2009م.
- 21- محمود عزت اللحام وآخرون، الإدارة المالية المعاصرة، الطبعة الأولى، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2013م.
- 22- معراج هوارى ومصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2011م.
- 23- مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، الطبعة الأولى، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010م.
- 24- منير شاكر محمد وآخرون، التحليل المالي مدخل صناعة القرار، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004م.
- 25- مؤيد الفضل، تخطيط ومراقبة الإنتاج: منهج كمي مع دراسة حالة، دار المريخ للنشر الرياض، 2007م.
- 26- مؤيد راضي خنفر وغسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية: مدخل نظري وتطبيقي دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006م.
- 27- ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية الجزائر، 2004م.
- 28- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، ج2، دار المحمدية، الجزائر، 1988م.

29- نعيم نمر داوود، التحليل المالي: دراسة نظرية وتطبيقية، ط1، دار البادية ناشرون وموزعون، عمان، 2012م.

30- وليد ناجي الحياي، الاتجاهات الحديثة للتحليل المالي، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع عمان، 2007م.

ب-المجلات:

1- محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر مجلة الباحث، العدد 09، جامعة ورقلة، 2011م.

ج-مذكرات:

1- عقون سعاد، محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2002م.

2- قورين الحج قويدر، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية علوم اقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشلف 2007.

د- المراجع الأجنبية:

- 1- Alazard c. et sépari S., contrôle de gestion, manuel et application, 2^{ème} édition, dunod, France, 2010.
- 2- Bouquin H., la comptabilité de gestion, 2^{ème} édition economica, paris 1997.
- 3- Gernais M., contrôle de gestion, édition economica, paris, France, 2000.
- 4- Hamadouche Malika, contrôle de gestion d'une entreprise publique économique, mémoire magister, l'ESC, Alger, 2000.
- 5- Muchel Rouch et gérard Naulleau, le contrôle de gestion bancaire et financier, 4^{ème} édition, venue banque, France, 2002.

فهرس الملحق:

فهرس الملحق: من مؤسسة سونلغاز - ميلة:-

رقم الملحق	عنوان الملحق
الملحق رقم 1	مديرية التوزيع
الملحق رقم 2	ميزانية الأصول 2011
الملحق رقم 3	ميزانية الخصوم 2011
الملحق رقم 4	ميزانية الأصول 2012
الملحق رقم 5	ميزانية الخصوم 2012
الملحق رقم 6	ميزانية الأصول 2013
الملحق رقم 7	ميزانية الخصوم 2013
الملحق رقم 8	ميزانية الاستثمار (2012-2013)