

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى -جيجل-



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

العنوان:

أثر المحاسبة الادارية على الأداء المالي
- الدراسة التحليلية للدراسات السابقة -

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص: إدارة مالية

إشراف الأستاذة:

سرحان سامية

إعداد الطالبتين:

عميروش سجية

روابح صبرينة

السنة الجامعية: 2019 / 2020

الشكر

تتناثر الكلمات حبرا وحبا على صفائح الأوراق لكل من علمنا
وأزال غمامة جهل مررنا بها بدراج العلم الطيبة، ولكل من
أعاد رسم ملامحنا وتصحيح عثراتنا برحمتك تحية سلام وشكر
ومعرفان لجميع أساتذتنا الكرام، ونخص بهذا العرفان
الأستاذة المشرفة التي تفضلت علينا بإشرافها على إعدادنا
لمادة المذكرة، ولما تتميز به من اللباقة وحسن المعاملة مع
تلميذاتها لما بالمزيد من التالف والنجاح.

الطالبتين: صبرينة، سجية

الإهداء

إلى من تجرعو كؤوسا فارحة ليستقوننا قطرة حبة
إلى من صدوا الأشواق عن دربنا ليمهدوا لنا طريق العلم
والديننا الأعماء

نقدم كل الشكر والامتنان
واجباً من الله عز وجل لكما دوام الصحة والعافية وطول العمر
دون أن ننسى الإخوة الأكارم وأولادهم كلا باسمه
الصديقين العزيزين أسماء وعريم
إلى كل الأشخاص الذين نعمل لهم كل معية وتقدير
إلى كل من نسيه القلم وحفظه القلب

سجدة

صبرينة

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	البيان
	الشكر وتقدير
	الإهداء
I	فهرس المحتويات
III	قائمة الأشكال
أ	مقدمة
	الفصل الأول: عموميات حول المحاسبة الإدارية
5	تمهيد
6	المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإدارية
6	المطلب الأول: نبذة تاريخية عن المحاسبة الإدارية
7	المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة الإدارية وخصائصها
8	المطلب الثالث: دور وأهداف المحاسبة الإدارية
9	المبحث الثاني: نطاق المحاسبة الإدارية
9	المطلب الأول: علاقة المحاسبة الإدارية بفروع المحاسبة الأخرى
10	المطلب الثاني: المحاسبة الإدارية ووظائف الإدارة
11	المبحث الثالث: أدوات المحاسبة الإدارية
11	المطلب الأول: أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية
24	المطلب الثاني: أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة
35	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء المالي
37	تمهيد
38	المبحث الأول: مفاهيم حول الأداء المالي
38	المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي
40	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء المالي
41	المطلب الثالث: خطوات ومعايير ومجالات الأداء المالي
43	المبحث الثاني: قياس وتقييم الأداء المالي
43	المطلب الأول: قياس الأداء المالي
46	المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي
48	المبحث الثالث: تأثير المحاسبة الإدارية على الأداء المالي

48	المطلب الأول: تأثير أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية على الأداء المالي
54	المطلب الثاني: تأثير أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة على الأداء المالي
56	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: تحليل الدراسات السابقة
58	تمهيد
59	المبحث الأول: تحليل الدراسات المتعلقة بتقييم الأداء المالي
59	المطلب الأول: الدراسة الأولى (عادل عشي 2002/2001)
59	المطلب الثاني: الدراسة الثانية (دادن عبد الغني 2007/2006)
60	المطلب الثالث: الدراسة الثالثة (مشعل جهز المطيري 2011/2010)
61	المطلب الرابع: الدراسة الرابعة (طرش بلال 2014/2013)
62	المبحث الثاني: الدراسات التي تناولت أثر أدوات المحاسبة الإدارية على الأداء المالي
62	المطلب الأول: الدراسة الأولى (درويش مصطفى الجخلب 2007)
63	المطلب الثاني: الدراسة الثانية (أنعام أحمد محمد الحاج 2014)
64	المطلب الثالث: الدراسة الثالثة (نوبلي نجلاء 2015/2014)
66	المطلب الرابع: الدراسة الرابعة (حاج الله الشريف 2016/2015)
66	المطلب الخامس: الدراسة الخامسة (ايمان عوني أبو يوسف 2016)
68	المطلب السادس: الدراسة السادسة (م.م سعاد عدنان نعمان 2017)
68	المبحث الثالث: الاستفادة من الدراسات السابقة
71	خلاصة الفصل
73	الخاتمة
76	قائمة المراجع
81	الملخص

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	اسم الشكل	رقم الشكل
10	وظائف الإدارة	01
18	الجهات المستفيدة من التحليل المالي	02
25	مدخل التكلفة على أساس النشاط	03
28	سمات نظام التوقيت المنضبط JiT	04
41	العوامل المؤثرة في الأداء المالي	05

مقدمة عامة

تعد المؤسسة المحرك الأساسي لدواليب النشاط الاقتصادي حيث جل ما تسعى إليه المؤسسة هو تعظيم وزيادة في قيمة الربحية لها.

وبالتالي فإن نشاط المؤسسة الاقتصادية أصبح مهم لدى جميع الأطراف سواء كانت لهم علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمؤسسة.

وبناء على ما ذكر سلفا والأهمية البالغة التي تستحوذ عليها المؤسسة فإن أساليب تعظيم وزيادة الربحية تكون على نطاق واسع فمن أجل اعطاء صورة واضحة وصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وتلبية احتياجاتها المختلفة لدى جميع الأفراد أدى ذلك إلى الاهتمام بالمحاسبة الإدارية، حيث أصبح موضوع بارز ومهم لدى المؤسسات باعتبار المحاسبة الإدارية هي جزء لا يتجزء من نظام المعلومات المحاسبي يهتم بالتعرف على الأحداث الاقتصادية وتحليل الأحداث والتقارير عنها للمستويات الإدارية المختلفة لاستخدامها في عملية التخطيط، والتوجيه والتنظيم والرقابة، وتقييم الأداء واتخاذ القرارات المناسبة.

وقد ظهرت الحاجة الماسة إلى تطوير واستخدام أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية سواء التقليدية كانت أم الحديث، وهذا مما أدى واستدعى إلى طلب معلومات أكثر دقة ووضوح وذلك من أجل اتخاذ القرارات الملائمة من أجل البقاء في دائرة المنافسة.

ولكي تكون المنافسة أكثر جودة وتشويق لا بد من تحديد نقاط القوة والضعف فيها بهدف تمكينها من الوصول إلى فهم أعمق لمركزها المالي.

فالأداء المالي يعبر عن قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح من الموارد المستخدمة فهو يعتبر مؤشرا عن مدى كفاءة التسيير في المؤسسة لضمان استمراريتها.

فالأداء المالي عامل مهم في تجسيد قدرتها على تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة اللازمة، وهذا من أجل اختيار القرار المناسب فكلما من المحاسبة الإدارية والأداء المالي لهما دور بارز وفعال في ترشيد القرارات الهادفة للمؤسسة، وذلك بناء على تشخيص الأمثل لكافة المعطيات والبدائل المطروحة.

إشكالية الدراسة

تعيش المؤسسات اليوم تغيرات جوهرية فرضتها المنافسة الشديدة، لذا أصبح من الضروري على المؤسسات تحسين من وضعيتها وأدائها من أجل البقاء والنمو وتحقيق التميز والأفضلية على منافسيها.

وبناء على ما ذكر سوف نحاول في دراستنا التركيز على بعض أدوات المحاسبة الإدارية والتي يمكن استخدامها على مستوى المؤسسات الاقتصادية، دون أن ننسى استخدامات الأداء المالي الذي يعتبر كمؤشر لقياس التوازن المالي للمؤسسة ويساهم بشكل فعال في ترشيد قراراتها.

وبناء على ما تقدم سابقا نقوم بطرح السؤال المحوري والمتمثل فيما يلي:

ما هو أثر المحاسبة الإدارية على الأداء المالي؟

التساؤلات الفرعية

ولإحاطة بالموضوع أكثر تم تجزئة الإشكالية إلى الأسئلة فرعية التالية:

- ✓ ماهي أهمية المحاسبة الادارية؟ وهل لها تأثير على الأداء المالي؟
- ✓ هل أدوات المحاسبة الادارية لها دور في اتخاذ قرارات في المؤسسة؟
- ✓ هل الأداء المالي له دور في معرفة وتشخيص الوضعية المالية للمؤسسة؟ وهل له تأثير على اتخاذ القرارات؟

فرضيات الدراسة

للإجابة على الأسئلة الفرعية للإشكالية اعتمدنا على الفرضيات التالية:

- ✓ للمحاسبة الادارية أهمية وفعالية كبيرة في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة ولها أهمية في تأثير على الأداء المالي.
- ✓ لأدوات المحاسبة الادارية دور فعال في اتخاذ وترشيد القرارات في المؤسسة.
- ✓ يعتبر الأداء المالي له دور في معرفة وتشخيص الوضعية المالية للمؤسسة كما له تأثير في اتخاذ القرارات الخاصة بها.

أهمية الدراسة

تدور دراستنا حول المحاسبة الادارية وأدواتها واستخداماتها في المؤسسات الاقتصادية باعتبارها الجهة الفعالة لهيئة وقياس وتوصيل المعلومات الملائمة لمختلف أوجه النشاط والمستويات الادارية للمؤسسة، وذلك من أجل ترشيد قراراتها.

بالإضافة إلى العلاقة المترابطة بين المحاسبة الادارية والأداء المالي باعتبار هذا الأخير كمؤشر لقياس كفاءة التسيير في المؤسسة، وذلك مما يؤهل ويضمن استمرارية المؤسسة.

أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى:

- ✓ التعرف على المحاسبة الادارية باعتباره جزء من نظام المحاسبة الادارية والذي يهتم بتوفير المعلومات المناسب للجهات الادارية المختلفة، وذلك من أجل استخداماتها في عملية التخطيط، التوجيه، الرقابة وتقييم الأداء.
- ✓ تبيان مدى استخدام أدوات المحاسبة الادارية وتأثيرها على تشخيص الوضع المالي للمؤسسة.
- ✓ ابراز مساهمة الأداء المالي في اتخاذ قرارات المتعلقة بالمؤسسة باعتباره مؤشر لقياس درجة كفاءة تسيير المؤسسة وحسن اختيار البدائل.

منهج الدراسة

تماشياً مع طبيعة الموضوع وللإجابة عن إشكالية والتساؤلات الفرعية المطروحة ومحاولة اختبار صحة الفرضيات المتبناة تم الاعتماد في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي فيما يخص الجانب النظري لأنه ملائم أكثر لتقرير الحقائق وفهم الموضوع وإخضاعه لدراسة دقيقة وتحليل ابعاده. وقد اعتمدنا في دراستنا هاته على تحليل الدراسات السابقة ومقارنة النتائج المتوصل إليها.

أسباب اختيار الموضوع

- تتمثل مبررات اختيارنا لموضوع الدراسة في النقاط التالية:
- ✓ اهتمامنا والميول الشخصي نحو هذا النوع من المواضيع.
- ✓ الموضوع يدخل ضمن التخصص العلمي الذي ندرسه.
- ✓ ضرورة التحسيس بأهمية موضوع المحاسبة الإدارية لزيادة الاهتمام به من قبل المؤسسات.

إطار الدراسة

الحدود الموضوعية

تقتصر دراستنا هاته على تناول موضوع المحاسبة الإدارية وأدوات المحاسبة الإدارية وتربطها مع الأداء المالي والذي يساهم في ترشيد واتخاذ القرارات المتعلقة بالمؤسسة.

الحدود الزمانية

اعتمدنا على الدراسات السابقة الممتدة من الفترة الزمنية من سنة 2001 إلى غاية سنة 2017.

الحدود المكانية

قمنا بالاعتماد على الدراسات السابقة التي تحتوي على نفس موضوع الدراسة.

صعوبات الدراسة

صعوبة وجود مكان لتربص في ظل الظروف الراهنة، وعلى هذا الأساس اعتمدنا على الدراسات السابقة.

هيكل الدراسة

لمعالجة موضوع الدراسة قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة فصول الفصل الأول والفصل الثاني اعتمدنا فيه على الجانب النظري أما الفصل الثالث فخصصناه لدراسات السابقة وذلك في ضوء فرضيات وأهداف الدراسة تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة تضمنت مختلف النتائج المتوصل إليها.

الفصل الأول

تم تخصيصه لعرض عموميات حول المحاسبة الادارية وعلاقتها بفروع المحاسبة الأخرى بالإضافة إلى التعرف على أدوات المحاسبة الادارية.

الفصل الثاني

تطبيق الإطار النظري للأداء المالي حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث الأول حول مفاهيم عامة حول الأداء المالي والثاني يشمل قياس وتقييم الأداء المالي، أما في المبحث الأخير تطرقنا إلى تأثير المحاسبة الإدارية على الأداء المالي.

أما الفصل الثالث والأخير

فقد خصص لدراسات السابقة لنفس الموضوع الراهن، فقمنا بمقارنته مختلف الدراسات السابقة لمجموعة من الباحثين وعلى إثر ذلك قمنا باستخلاص مختلف النتائج.

الفصل الأول: عموميات حول المحاسبة الإدارية

تمهيد

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإدارية

المبحث الثاني: نطاق المحاسبة الإدارية

المبحث الثالث: أدوات المحاسبة الإدارية

خلاصة

تمهيد

تلعب المحاسبة الإدارية دورا بارزا في تزويد الشركات بالمعلومات التي تساعد في التخطيط والرقابة وترشيد القرارات، وخلال السنوات الماضية ومع التطور الحديث في تكنولوجيا المعلومات والإنتاج وزيادة المنافسة، أظهرت الحاجة الماسة إلى تطوير واستخدام الأدوات المحاسبية الإدارية لتلبية مختلف حاجات إدارة المؤسسات والتي تتمثل في توفير قدر كافي من المعلومات التي تحتاجها الإدارة وتتجلى المعلومات التي تقدمها في المعلومة المحاسبية والمالية هذه الأخيرة التي يمكن اعتبارها أحد الركائز الأساسية التي تؤثر على جميع الأنشطة في المؤسسة وعليه يتم التطرق في هذا الفصل على ماهية المحاسبة الإدارية وخصائصها بالإضافة إلى الدور والأهداف وعلاقتها بفروع المحاسبة الأخرى بالإضافة إلى الأهمية البالغة التي تكتسبها أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية و الحديثة.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإدارية

للمحاسبة الإدارية دور هام فهي تهيأ المعلومات من البيانات الإدارية والمحاسبية بعد صهرها وتحليلها واستقرائها إلى إدارة المؤسسة والجهات الأخرى ذات العلاقة بغية استخدامها في صنع القرارات والرقابة. ولتحديد هذه الأهمية سنتطرق في هذا المبحث إلى تعريف المحاسبة الإدارية مع إبراز خصائصها ودورها وأهدافها.

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن المحاسبة الإدارية

التطور التاريخي Historical De Velopment

يفهم معنى المحاسبة الإدارية من خلال دراسة أدبياتها وفحص أهدافها، وإمعان النظر في خلفياتها القانونية والاقتصادية الموضح في إطارها النظري.

لقد تغيرت هذه المادة عبر الزمن مع تطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية والتقنية ومتطلبات الظروف المحيطة، حيث ظهرت للوجود كمتطلبات الظروف المحيطة بالمحاسبة وتلبيها من حيث أعداد بيانات محاسبية واستقصاء المعلومات لتلبية متطلبات الأطراف المختلفة في المؤسسة ذات المصالح المتعارضة سواء داخل المؤسسة أو خارجها من هذه البيانات.

وأول ظهورها كان في 1900 ، و ذلك بالاهتمام بالناحية المالية فقط مثال على ذلك إجراءات تكوين الشركة واندماجها، وتصفيتها.....الخ، حيث كانت المشكلة التي تواجه المشاريع في ذلك الوقت رؤوس أموالها وصعوبة الحصول عليها لكونها مشاريع فردية، لذلك تم تركيز على كيفية الحصول على أكبر كمية من الأموال لأجل التوسع.

وفي عقد العشرينيات أصبح التركيز على ضمان حقوق المنشأة والمتعاملين معها نتيجة الأزمة الاقتصادية (1929-1933) وإفرازاتها من حيث إعلان إفلاس كثير من هذه المؤسسات، وكذلك انصب الاهتمام على معالجة آثار الإفلاس وإعادة تنظيم المشاريع من الناحية المالية.

أما في عقد الثلاثينات والأربعينيات أصبح التوجه منصبا نحو دراسة ربحية المؤسسة والتخطيط لذلك، وضمان حقوق المؤسسة والمتعاملين معها نتيجة فشل كثير من المشاريع وتصفيتها بغية إعادة تنظيم ما تبقى منها وتطويرها.

أما في منتصف الأربعينيات والخمسينيات، وما تمخض عن الحرب العالمية الثانية زاد الاهتمام بدراسة الهياكل المالية وإجراء التحليلات المالية وموجودات المؤسسة لأجل الوصول إلى حقيقة المطلوبات. فظهرت الناحية التحليلية للقوائم المالية كصفة مميزة لهذه الفترة، مما دفع كثيرا من المفكرين والماليين إلى الاهتمام بذلك وتقديم دراسات أكاديمية عن وضع المشاريع.

في فترة الستينيات اهتمت بدراسة قرارات التمويل الاستثماري، حيث كانت الإدارة المحاسبية مشغولة بالعلاقات المالية الخارجية وكلفة رأس المال، تاركة فجوة بينها وبين متطلبات الإدارة، فسعة حجم الأنشطة الاقتصادية وتطورها من حيث كمية الإنتاج والتقنيات المستخدمة ولديها حاجة ملحة للتخطيط والرقابة كوسائل

لمساعدة الإدارة للنهوض بمهامها.

أما في فترة السبعينات برز اهتمام المحاسبة الإدارية بالتخطيط للاستثمارات طويلة الأجل وإعداد الموازنات التقديرية لذلك من خلال إعداد سلسلة من الموازنات التخطيطية للمبيعات والإنتاج والتكاليف ولذلك لظهور وتطور محاسبة التكاليف واستخداماتها في كل الميادين بغية تعزيز القوائم المالية الفعلية والتقديرية وتحديد الأسعار وزيادة الإنتاجية والربحية.

أما في فترة الثمانينات فقد شهدت اهتماما كبيرا بدراسة تكلفة رأس المال وتنوع الحقبة المالية فقط عن الاهتمام بأخذ عنصر التضخم بنظر الاعتبار في عملية إعداد القوائم المالية والتحليل المالي. أما في فترة التسعينات فقد تميزت المحاسبة الإدارية بصناعة المعلومات خدمة للقرارات الإدارية، فكان ذلك بداية ولادة مدرسة جديدة اهتمت بتطوير الأنظمة المحاسبية كإطار معبر لاستخدام البيانات المحاسبية والإدارية لرسم السياسات الاستثمارية.

لذلك فإن هذه المدرسة رأت أن نظم المعلومات المحاسبية تعد التعبير الحقيقي عن المحاسبة الإدارية، لكونها بمثابة سلعة يمكن بيعها، حالها حال أي نشاط اقتصادي آخر فإن أهمية هذه المعلومات تنحصر في مبدأ الملائمة من حيث التكلفة والوقت المناسب والجهة المستفيدة من تلك المعلومات⁽¹⁾.

المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة الإدارية وخصائصها

أولاً: تعريف المحاسبة الإدارية

هناك عدة تعريفات للمحاسبة الإدارية متداخلة فيما بينها فهناك من عرفها.

تعريف 1: "على أنها نظام معلومات شامل لخدمة وظائف الإدارة المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة، يتضمن تحديد وتحليل وتفسير وتوضيح البيانات اللازمة لتلبية احتياجات الإدارة وخدمة تحقيق أهدافها وصنع قراراتها والتوجيه الأمثل لاستثمارات المؤسسة والتخطيط للأموال والرقابة عليها"⁽²⁾.

تعريف 2⁽³⁾:

1. هي تعديل أو تطوير البيانات المحاسبية المالية لتتناسب مع احتياجات الإدارة لاتخاذ القرار.
2. تختص بتقديم بيانات مفيدة عن نشاط المشروع لإدارته الداخلية وذلك لاتخاذ القرار.
3. الأهم هي فرع من فروع المحاسبة تعمل على تحديد وقياس وتجميع وتحليل البيانات لتوصل إلى معلومات مالية وغير مالية تستخدمها لإدارة في أعمال التخطيط والرقابة في اتخاذ القرار (تركز على القيمة الحالية أما المحاسبة المالية تركز على تكلفة التاريخية).

تعريف 3: "المحاسبة الإدارية جزء من نظام المعلومات المحاسبي يهتم بالتعرف على الأحداث الاقتصادية،

(1) د. يوحنا عيد آل آدم، د. صالح الرزق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، الطبعة الثانية، دار الجامد للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2006، ص 10، 14.

(2) د. إسماعيل يحيى النكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار الجامد للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2007، ص 23-24.

(3) فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية-لتخصص نظام المعلومات المحاسبية-، الطبعة الأولى، دار الميسرة لنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2007، ص 16-17.

وقياس وتحليل تلك الأحداث والتقرير عنها للمستويات الإدارية المختلفة لاستخدامها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات تقييم الأداء"⁽¹⁾.

لذا يمكننا تعريف المحاسبة الإدارية بأنها "النظام المتطور للتخطيط والرقابة وتجهيز البيانات والمعلومات المناسبة، وصنع القرارات لتوجيه الاستثمارات بحيث تحقق أولى الأرباح الموازية للمخاطر التي تتحملها وهي الجهة الفعالة لتهيئة وقياس وتوصيل المعلومات الملائمة لمختلف أوجه النشاط والمستويات الإدارية للمؤسسة لمساعدتها في رسم السياسات واتخاذ القرارات المتعلقة بالنشاط الحالي والمستقبلي اللذين يحققان الأهداف"⁽²⁾.

ثانياً: خصائص المحاسبة الإدارية

- ويمكن استخلاص وجمع بعض السمات أو خصائص المحاسبة الإدارية في مايلي⁽³⁾:
- ❖ ينصب اهتمامها بالتفاصيل الناتجة عن مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية؛
- ❖ تركز على الأحداث الفعلية كما تهتم بالأحداث المتوقعة الحدوث أي المستقبلية؛
- ❖ تهتم بجميع العمليات التي تتم في المؤسسة الاقتصادية سواء كانت مالية أو غير مالية؛
- ❖ المحاسبة الإدارية موجهة لخدمة الأطراف الداخلية للإدارة لمساعدتها في ممارسة مختلف وظائفها من التخطيط واتخاذ القرار والرقابة.

المطلب الثالث: دور وأهداف المحاسبة الإدارية

أولاً: دور المحاسبة الإدارية

أما دور المحاسبة الإدارية فإنه ينحصر في دراسة السبل التي تحددها الإدارة بأساليب كمية، وذلك باستخدام مؤشرات ونظم معلوماتها في ترجمتها إلى قيم مالية باستخدام معادلات رياضية وأساليب إحصائية في التنبؤ، مثل استخدام نقطة التعادل لتخطيط ربحية المؤسسة، فإن صنع القرار لاختيار أفضل البدائل يكون أدق في حالة تحديد التوقعات المالية لكل بديل يعظم هدف الخطة، فمهما تكن السلبيات من عدم دقة البيانات ومجرد كونها توقعات للقيم والتغير السريع في الظروف المحيطة والموجهة إلى التخطيط بهذه الصورة فإنها أفضل من البدء بالعمل الفعلي بدون أية دراسة أو توقع.

كذلك فإنها تقوم بإعداد قوائم تفصيلية للاحتياجات المالية المستقبلية وكذلك تحديد التدفقات النقدية الداخلية والخارجية من المشروع طيلة فترة الخطة وربط هذه التدفقات بالموازنات الرأسمالية واحتساب تكلفة الفرص البديلة لكل مشروع استثماري على مستوى الخط الإنتاجي الواحد أو المراكز الاستثمارية على المستوى الشامل للمؤسسة بشكل عام.

كذلك ينحصر دورها في قياس الأحداث المالية في المشروع بواسطة نظم محاسبية موحدة واستخلاص المؤشرات التي ترشد المنفذين إلى وسائل تمنع التكرار وتزيد من الترابط والتكامل بين جميع الأنشطة والأفراد

١. زينات محمد محرم ود. محمد محمود الباطي، المحاسبة الإدارية، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2001، ص 05،¹

٢. يوحنا عبد آل آدم ود. صالح الرزق، مرجع سبق ذكره، ص 9-10.²

٣. هاشم أحمد عطية، محمد عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية-محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية-، الدار الجامعة، مصر، 2000، ص 177.³

الساعين لتحقيق الأهداف⁽¹⁾.

ثانياً: أهداف المحاسبة الإدارية

بما أن المحاسبة الإدارية تعتبر نظام جزئي من نظام المعلومات المحاسبي، الذي يهتم بالتعرف على الأحداث الاقتصادية وقياسها وتحليلها والتقرير عنها للمستويات الإدارية المختلفة من أجل استخدامها في التخطيط والرقابة، واتخاذ القرارات و تقييم الأداء، فإنه يمكن استخلاص مجموعة من الأهداف منها⁽²⁾:

✓ توفير المعلومات اللازمة للإدارة لغرض التخطيط والرقابة؛

✓ مساعدة الإدارة في التوجيه والرقابة على النشاطات التشغيلية حيث تم الرقابة من خلال إجراء مقارنات بين

الأداء الفعلي والأداء المخطط له ثم تحديد الانحرافات وتحليلها واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها؛

✓ قياس أداء الوحدات الفرعية والعاملين الآخرين داخل المؤسسة الاقتصادية وتقييمه.

وبشكل عام يمكن القول أن أهداف المحاسبة الإدارية تنطوي على الدور الذي تلعبه المعلومات التي

تقدمها في كل من عملية التوجيه والرقابة وفي اتخاذ القرارات وإعداد الخطط من خلال التقديرات وتخطيط العمليات.

المبحث الثاني: نطاق المحاسبة الإدارية

المطلب الأول: علاقة المحاسبة الإدارية بفروع المحاسبة الأخرى

أولاً: علاقة المحاسبة الإدارية بالمحاسبة المالية⁽³⁾

كما هو معروف فإن المحاسبة المالية بشكل أساسي تهدف إلى إتاحة المعلومات المحاسبية إلى الأطراف الخارجية (كالمستثمرين والهيئات الحكومية) ، إن الكشوفات المقدمة من قبل المحاسبة المالية تبقى وحدها عاجزة عن رقد الإدارة بكل المعلومات التي تحتاجها، لأن بياناتها تاريخية (فعلية) تخص الفترة الماضية وبشكل إجمالي، وبالرغم من أهمية هذه البيانات إلا أن الإدارة بحاجة إلى بيانات مرتبطة بنتبؤات والتوقعات المستقبلية مع الأخذ بنظر الاعتبار الظروف المحيطة بالوحدة الاقتصادية.

لا بد من الإشارة إلى أوجه الاختلاف بينهما:

1. إن المحاسبة المالية تعتمد على الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من إعداد بياناتها المالية،

في حين لا تستند المحاسبة الإدارية على هذه المبادئ والفروض في إعداد وتحليل بياناتها؛

2. إن المحاسبة المالية تقدم بياناتها و كشوفاتها إلى الأطراف الخارجية بشكل خاص والذين يهمهم وضع

المؤسسة (كالمستثمرين، الهيئات الحكومية) في حين المحاسبة الإدارية تقدم بياناتها ومعلوماتها الكمية

والوصفية إلى مختلف المستويات الإدارية في داخل المؤسسة، إضافة إلى أن المعلومات المقدمة تكون

معلومات مالية وغير مالية في حين ما تقدمه المحاسبة المالية بيانات مالية فقط؛

د. يوحنا آل آدم، د. صالح رزق، مرجع سبق ذكره، ص ص17، 20.¹

أحمد محمد نور وآخرون، المحاسبة الإدارية في بنية الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص ص9.²

د. إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص27-28.³

3. اختلاف الفترة الزمنية التي ترتبط بالبيانات المقدمة، فما تقدمه المحاسبة المالية من معلومات تاريخية (فعلية) إجمالية تخص الفترة السابقة في حين المحاسبة الإدارية بياناتها تكون مستقبلية (تنبؤية)؛

4. إن التقارير التي تعد من قبل المحاسبة المالية مرتبطة ببياناتها التاريخية (الفعلية) والتي تخص المؤسسة بشكل عام حيث تهتم بتحديد المركز المالي للشركة في حين تعتمد تقارير المحاسبة الإدارية ليس فقط على البيانات التاريخية، بل على البيانات التقديرية (المعيارية) وأن نطاق هذه التقارير يشمل كل أقسام وأنشطة المؤسسة.

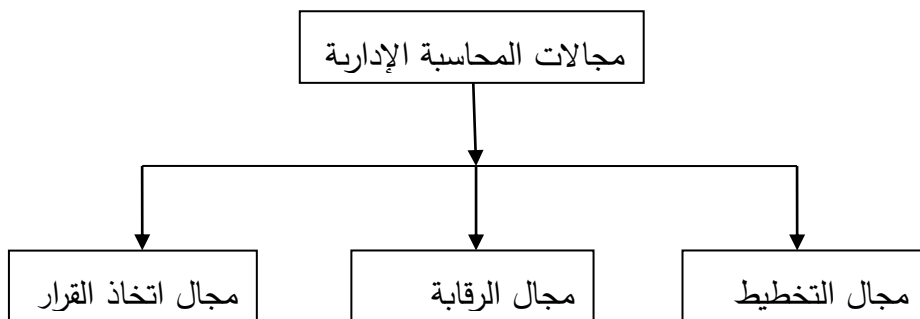
ثانياً: علاقة المحاسبة الإدارية بمحاسبة التكاليف

إذ تعتمد محاسبة التكاليف على المبادئ والطرق والسياسات المحاسبية المتعارف عليها فضلاً عن كونها تعتمد على مخرجات عملية تسجيل وتبويب العمليات الاقتصادية الخاصة بالنشاط بحيث يمكن التحقق من صحتها وموضوعيتها إلى حد كبير، أما المعلومات المحاسبة الإدارية فلا تعد بناءً على تطبيق المبادئ والطرق والسياسات المحاسبية المتعارف عليها وإنما هي معلومات مستمدة بعضها من مخرجات محاسبة التكاليف تصبح بلون خاص بحيث يضيف عليها طابعاً مميزاً عن طريق التعديل أو الإضافة أو إخضاع بعض المفاهيم للقياس الكمي بحيث يخرج من ذلك نسيجاً متجانساً يمثل مادتها العلمية، ويصف البعض معلومات المحاسبة الإدارية عبارة عن إحصائيات مجمعة بطريقة معنية بحيث تخدم مستخدميها في مجال التخطيط والرقابة⁽¹⁾.

المطلب الثاني: المحاسبة الإدارية ووظائف الإدارة

إن للمحاسبة الإدارية مجموعة من المهام التي تقوم بها من أجل مساعدة إدارة الوحدة الاقتصادية في المجالات التالية والتي يمكن إيضاحها بالشكل التالي:

الشكل رقم (01): وظائف الإدارة



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 24.

• التخطيط

يعرف التخطيط بأنه التحديد المسبق لما يراد عليه، والكيفية التي يتم بها إنجازه، وأن نجاح أي وحدة اقتصادية في تحقيق هدفها يرتبط بدرجة أساسية في الاستخدام الأمثل للموارد المالية والبشرية المتاحة.

⁽¹⁾ مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار الميسرة، الأردن، عمان، 2007، ص 50، 52.

إن تحديد الهدف من قبل الإدارة الوحدة الاقتصادية يرتبط بالموارد المتاحة لها، والمحاسبة الإدارية تساهم مساهمة كبيرة في ترجمة هذه الأهداف من خلال استخدام بيانات محاسبية وإحصائية، تساعد في قياس أثر لتحقيق الأهداف على زيادة ربحية المؤسسة⁽¹⁾.

والمؤسسة الناجحة تحضر للمستقبل عن طريق وضع أهداف مالية وغير مالية بعناية ومن الأمثلة على الأهداف المالية هي الحصول على ربح إجمالي بنسبة 12٪، زيادة العائد على حقوق المالكين إلى 22٪، تحديد مبلغ الأرباح الموزعة كل سنة، الحصول على 20٪ من مبيعات القطاع الصناعي، أما الأهداف غير المالية فتتضمن تقديم أفضل المنتجات في الصناعة وتوفير أفضل الخدمات الممكنة للزبائن، تحسين أوضاع العاملين، تحسين نوعية المنتجات أو الخدمات، الحفاظ على علاقات جيدة مع الجمهور عن طريق المسؤولية الاجتماعية إن وضع الأهداف هو مرحلة هامة من مراحل الإدارة والأهداف⁽²⁾.

• الرقابة

وهذه الوضعية تهدف إلى متابعة الخطة مع المنجز فعلا، بغية الوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة على مختلف المستويات، ولكي تنجز هذه الوظيفة بدقة لا بد أن تكون الخارطة التنظيمية للمؤسسة واضحة، وتحدد مسؤوليات الأقسام (محاسبة المسؤولية) الذي هو دور المحاسبة الإدارية، وهنا لا بد من الإشارة إلى أن هناك عدة أنواع للرقابة⁽³⁾:

- الرقابة المانعة وهذه الرقابة تبدأ منذ التخطيط منعا لحدوث الانحرافات؛
- رقابة الأداء وتتجسد في متابعة التنفيذ الفعلي ومحاولة تحقيق الأهداف؛
- الرقابة اللاحقة والتي تقوم بمتابعة الانحرافات واتخاذ الإجراءات من أجل تصحيحها.

• تقييم الأداء

وهذه ترتبط بتقويم نتائج مراقبة الأداء، والمحاسبة الإدارية واجبها في هذا المجال يتمثل في تحديد وتحليل الانحرافات التي تم الإشارة إليها، ولكي يأخذ التقييم مداه لا بد من وضع نظام حوافز يحفز المنفذين كما هو مخطط بشكل فعال، إضافة إلى وضع برامج تدريبية للعاملين من أجل كسب الخبرات التي تؤهلهم في تنفيذ مهامهم في أحسن وجه.

وكل هذا يتم من خلال التقارير التي يتم رفعها إلى الإدارة العليا بالوقت المناسب لكي تسهل لها اتخاذ إجراءاتها الكيفية لتحقيق أهداف الخطة⁽⁴⁾.

المبحث الثالث: أدوات المحاسبة الإدارية

المطلب الأول: أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية

د. إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 25¹.

فداغ الفداغ، المحاسبة الإدارية، مؤسسة الورات، الأردن، عمان، ص 32-33².

إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 26³.

مرجع سابق⁴.

أولاً: الموازنات التقديرية

1. تعريف الموازنات التقديرية

عرفت الموازنات التقديرية كالآتي:

تعتبر خطة تفصيلية محددة مقدماً للأعمال المرغوب فيها أي في تنفيذها⁽¹⁾.

عرفت من طرف معهد التكلفة والمحاسبين الإداريين بإنجلترا على أنها "خطة كمية وقيمة تتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة وتبين عادة الإيراد المخطط المنتظر تحقيقه أو النفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة والأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين"⁽²⁾.

وعرفت أيضاً "تعتبر ترجمة مالية لخطة كمية تغطي جميع أوجه نشاط المشروع لفترة مستقبلية في صورة شاملة ومنسقة، ويوافق عليها المسؤولون والمنفذون ويرتبطون بها وتتخذ هدف تم على أساسه متابعة نتائج التنفيذ الفعلي والرقابة عليها وتمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات المصححة لمعالجة الانحرافات والتوصل إلى الكفاية القصوى"⁽³⁾.

2. أهداف الموازنة التقديرية

يهدف إعداد الميزانيات التقديرية إلى تحقيق الغايات التالية⁽⁴⁾:

- استخدام أصول المؤسسة بكفاية وربحية؛
- إجبار إدارة المؤسسة على التوجه المستقبلي في تفكيرها وتوقع ما قد يتم في المستقبل؛
- التعاون على خلق روح الفريق في العمل من خلال ما تتطلبه من تعاون فئات متعددة في إنجازها؛
- تحديد الاحتياجات التمويلية المستقبلية للمؤسسة؛
- إيجاد معايير محددة معقولة لأجل الحكم على الأداء المتوقع ب؛
- وضع التخطيط في مكانه الصحيح، أي في مقدمة أدهان مسؤولي الإدارة العليا؛
- التوجه المبكر نحو التعامل مع الأحداث المتوقعة؛
- إعلام كل من في المؤسسة بالمطلوب منه تحقيقه؛
- وضع الأسس لأخذ الإجراءات التصحيحية في حالة انحراف النتائج عن المتوقع.

3. مبادئ الموازنة التقديرية⁽⁵⁾

(1) فيصل جميل السعيدة، مرجع سبق ذكره، ص 18.

(2) فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص 4.

(3) د. جوزيف كحالة، د. رضوان حلوه حنان، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2009، ص 38

(4) مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2009، ص ص 424-425.

(5) د. جوزيف كحالة، د. رضوان حلوه حنان، مرجع سبق ذكره، ص ص 40، 44.

- ❖ **مبدأ الشمول:** يقصد بهذا المبدأ أن تكون الموازنة شاملة لجميع إدارات المشروع وأقسامه ومراكز المسؤولية .
- ❖ **مبدأ التوزيع الزمني:** يقصد بهذا المبدأ توقيت العمليات المختلفة وتوزيعها على مدار فترة الموازنة حسب توقع حدوثها كأن تقسم موازنة السنة القادمة إلى فترات ربع سنوية أو شهرية.
- ❖ **مبدأ التعبير المالي:** يعتبر مبدأ التعبير عن الموازنة في شكل مالي أمراً حتمياً، وذلك لتوحيد أساس القياس بين الموازنات المختلفة.
- ❖ **مبدأ المشاركة:** يقصد بمبدأ المشاركة ضرورة أن يكون لهذه المستويات دور في إعداد الموازنة وإلا شعرت هذه المستويات أو اعتقدت بأن الموازنة هي وسيلة غريبة مفروضة عليها.
- ❖ **مبدأ الربط بين معايير الموازنة ومراكز المسؤولية:** ويقصد بالربط بين معايير الموازنة ومراكز المسؤولية تخطيط العمليات وتتبع تدفق بنود التكاليف بحسب المسؤولية عن هذه العمليات .
- ❖ **مبدأ وحدة الموازنة:** وتظهر أهمية مبدأ وحدة الموازنة في التركيز على عامل التنسيق وإبراز أهميته إذ يؤدي التنسيق إلى تحقيق التوازن بين مختلف أوجه النشاط في المشروع إلى الوصول إلى موازنة واحدة .

4. أنواع الموازنات التقديرية

يمكن تقسيم الموازنات التقديرية إلى الأقسام التالية⁽¹⁾:

- 1.4 **من حيث وحدة القياس المستخدمة في التعبير عن تقديرات الموازنة:** تنقسم الموازنة إلى موازنات عينية ومالية ونقدية والموازنات العينية تشمل تقديرات لأوجه النشاط المستقبلية في شكل كميات (السلع أو الخدمات)، كما تتضمن تقديرات القوة العاملة، أما الموازنة المالية فهي التي تستخدم فيها الوحدة النقدية للقياس بحيث تمثل التقديرات قيماً مالية على أساس نظام مالي ومحاسبي محدد، وترتكز التقديرات المالية فيها على مبدأ الاستحقاق، أما الموازنة النقدية فهي موازنة مالية تتبع المبدأ النقدي، أي تتضمن المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية.
- 2.4 **من حيث إمكانية تغيير الموازنة لمقابلة التغيرات في حجم النشاط:** وتنقسم الموازنات إلى موازنات ثابتة Fixed budgets وموازنات مرنة Flixible budgets والموازنة الثابتة موازنة تعد مرة واحدة في السنة، على أساس حجم نشاط معين أما الموازنة المرنة فهي في حقيقتها عدة موازنات مؤسسة على حجوم نشاط مختلفة، وهي مصممة بحيث يمكن تعديل بيانات الموازنة طبقاً للتغيير في حجم النشاط.
- 3.4 **من حيث مدة الموازنة:** تنقسم الموازنات إلى موازنات طويلة الأجل وموازنات قصيرة الأجل، والموازنات طويلة الأجل تغطي عادة مدة أطول من سنة مالية وغالباً ما تزيد المدة عن ثلاث سنوات. أما الموازنات القصيرة الأجل فتغطي سنة مالية واحدة أو أقل، إذ تنقسم الموازنات السنوية إلى موازنات ربع سنوية، ثم موازنات شهرية، وربما لفترات أقصر. وإذا كانت الموازنات طويلة الأجل تخص مشروعات استثمارية أو

د. خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، 2005، ص ص 397-398.¹⁾

رأسمالية فإنه يشار إليها عادة بإسم الموازنات الرأسمالية أو الاستثمارية Capital budgets ويشار إلى الموازنات قصيرة الأجل الموازنات الجارية أو موازنات التشغيل Operating budgets.

5. مراحل إعداد الموازنات التقديرية

تمر دورة الموازنات بالمرحل التالية:

1.5. مرحلة التحضير

وتهدف هذه المرحلة إلى التمهيد لعملية إعداد الموازنات (السنوية)، وذلك بوضع الإطار العام لموازنات انطلاقاً من الخطة الإستراتيجية الطويلة الأجل وتمر بالخطوات التالية⁽¹⁾:

- بيان حالة المؤسسة: يجب أن تبدأ هذه المرحلة التحضيرية ببيان يعرف بوضوح حالة المؤسسة؛
- جمع المعلومات عن العوامل المتغيرة في المؤسسة: ويتطلب هذا إلمام الإدارة العليا للمؤسسة بشكل واضح ومحدد بكافة العوامل الخارجية والداخلية التي تؤثر أو يمكن أن تؤثر في مسار المؤسسة؛
- تحليل المعلومات وتقييم الوضع المالي للمؤسسة: من خلال تحليل العوامل المتغيرة الخارجية والداخلية المؤثرة في مسار المؤسسة وأنظمتها وذلك تمهيدا لتحديد الأهداف ووضع الاستراتيجيات اللازمة لتحقيقها؛
- تحديد الأهداف العامة للمؤسسة: ويجب أن تكون الأهداف العامة للمؤسسة واضحة ومفهومة، قابلة للقياس وواقعية؛
- وضع الاستراتيجيات والسياسات العامة للمؤسسة: تقوم الإدارة العليا في المؤسسة باختيار الوسائل والأساليب الأساسية التي يؤدي إتباعها خلال السنوات القادمة إلى تحقيق المؤسسة الأهداف العامة التي حددتها؛
- وضع الخطة المالية طويلة الأجل للمؤسسة: تتم ترجمة الأهداف العامة للمؤسسة وكذلك الاستراتيجيات والسياسات العامة التي سيتم إتباعها لتحقيق هذه الأهداف إلى خطة مالية طويلة الأجل (خمس سنوات عادة) تقوم بوضعها لجنة الموازنات وتتضمن أرقاما إجمالية يخضع جزء كبير منها لبعض المرونة نظرا إلى صعوبة إجراء التقديرات الدقيقة على المدى الطويل؛
- وضع الإطار العام للموازنات: وتعتبر هذه الخطوة البداية الفعلية لإعداد موازنات المؤسسة.

2.5. مرحلة إعداد الموازنات

ويقوم عادة مدير إدارة الموازنات بمتابعة تنفيذ هذه المرحلة وفقا للخطوات التالية⁽²⁾:

- تحديد مسؤوليات إعداد الموازنات: يتم تحديد مسؤوليات إعداد الموازنات استنادا إلى الهيكل التنظيمي الإداري للمؤسسة، ويتضمن ذلك تحديد الأدوار المختلفة للمشاركين في مختلف مراحل إعداد الموازنات،

(1) د. محمد سامي راضي، د. وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006، ص ص 53،49.

(2) المرجع السابق، ص ص 55،57.

وهذه الأطراف المشاركة هي الإدارة العليا، لجنة الموازنات، مدير إدارة الموازنة، المسؤولون الفنيون و المسؤولون التنفيذيون؛

- تحديد دليل الموازنات الخاص بالمؤسسة: مراجعة وتطور التعليمات والإجراءات المتعلقة بإعداد الموازنات؛
 - تحديد الجدول الزمني لإعداد الموازنات؛
 - توزيع وشرح الخطة الإستراتيجية وإجراءات وأساليب إعداد الموازنات؛
 - إعداد وتسليم الموازنات: يتم تسليم كل موازنة أولاً بأول إلى مدير إدارة الموازنات لمراجعتها وتنسيقها مع الموازنات الأخرى ومن ثم تحويلها إلى المسؤولين الآخرين؛
 - تجميع الموازنات وإعداد الموازنة الختامية.
4. مرحلة اعتماد الموازنات

يتم في هذه المرحلة اعتماد الموازنات من قبل الإدارة العليا في المؤسسة ويشمل ذلك الموازنات التي قام بإعدادها المسؤولون التنفيذيون، وكذلك الموازنات الختامية التي قام بإعدادها مدير إدارة الموازنة وتتضمن هذه المرحلة أربع خطوات⁽¹⁾:

- دراسة الموازنات؛
- عرض الموازنات ومناقشتها؛
- تعديل الموازنات؛
- اعتماد الموازنات.

ثانياً: التحليل المالي

1. تعريف التحليل المالي

من أجل اتخاذ قرارات إدارية رشيدة وتحقيق أهداف المؤسسة، فإن على المدير المالي أن يستخدم الأداة الملائمة لتوفير البيانات والمعلومات التي يعتمد عليها في اتخاذ تلك القرارات، ومن أهم هذه الأدوات التحليل المالي.

يعرف التحليل المالي بأنه "عملية معالجة منظمة للبيانات المالية المتاحة عن مؤسسة ما للحصول على معلومات تستعمل في عملية اتخاذ القرارات وتقييم أداء المؤسسة التجارية والصناعية في الماضي والحاضر، وكذلك في تشخيص أية مشكلة موجودة (مالية أو تشغيلية)، وتوقع ما سيكون عليه الوضع في المستقبل ويتطلب تحقيق مثل هذه الغاية القيام بعملية جمع وتصحيح للبيانات المالية وتقديمها بشكل مختصر وبما يتناسب مع عملية اتخاذ القرار، وتتحقق غاية التحليل المالي من خلال تقييم الأمور التالية⁽²⁾:

(المرجع السابق، ص ص 59-60.¹)

(2) د. مؤيد الرحمن الدوري، نور الدين أديب أبو زناد، التحليل المالي باستخدام الحاسوب، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2006، ص 11.

✚ التركيب المالي للمؤسسة (Financial Structure) المتمثل في أصول المؤسسة والمصادر التي حصلت منها على الأموال لحيازة هذه الأصول؛

✚ دورتها التشغيلية (Operating Cycle) المتمثلة في المراحل التي يمر بها إنتاج السلعة أو الخدمة وبيعها وتحصيل ثمنها؛

✚ الاتجاهات (Trends) التي يتخذها أداة المؤسسة على مدى سنوات عدة؛

✚ المرونة (Flexibility) التي تتمتع بها المؤسسة للتعامل مع الأحداث غير المتوقعة، كالانحرافات في المبيعات والانحرافات في التدفقات النقدية بسبب ظروف خاصة أو عامة.

ويقصد بالتحليل المالي قيام المؤسسة بالبحث والتحري التفصيلي عن المعلومات التي تفصح عن مضمون العلاقات التي تربط بين البنود في قائمتي الميزانية العمومية والدخل وتفسير أسباب نشوء هذه العلاقة.

ومن أكثر الأدوات المستخدمة في هذا المجال النسب المالية (Financial Ratios) وتقتضي الطبيعة الخاصة باستخدام النسب المالية في التحليل وتوضح موقف المؤسسة من عملياتها التي قامت بها خلال الفترة الماضية إن غاية المستثمر من تحليل البيانات المالية المتاحة لديه هي التنبؤ بما سيكون عليه الوضع المالي له في المستقبل.

ومن جهة نظر المدير المالي يفيد التحليل المالي في توقع الظروف المستقبلية لكي يصبح بإمكانه التخطيط للنشاطات التي من شأنها التأثير على مستوى الأداء العام للشركة، وبالتالي مساعدته على اتخاذ القرارات المالية التي تقوده إلى تحقيق هدفه المالي⁽¹⁾.

يعرف التحليل المالي بأنه عبارة عن عملية معالجة البيانات 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) وتوقع ما سيكون عليه الوضع في المستقبل، وتتم عملية التحليل المالي من خلا تقييم⁽²⁾:

- التركيب المالي للمؤسسة أي أصول المؤسسة والمصادر التي حصلت منها على الأموال لحيازة هذه الأصول؛

- دورتها التشغيلية أي المراحل التي يمر بها إنتاج السلعة أو الخدمة؛

- الاتجاهات التي تسير فيها المؤسسة؛

- المرونة التي تتمتع بها المؤسسة للتعامل مع الأحداث غير المتوقعة.

2. أهمية التحليل المالي

(1) علي عباس الإدارة المالية، الطبعة الأولى، جامعة البترا إثراء للنشر والتوزيع، 2008، ص 69.¹

(2) عبد الحليم كراجه وآخرون، الإدارة والتحليل المالي، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 157.²

تزايدت أهمية التحليل المالي في المؤسسة الاقتصادية مع تزايد دائرة المتعاملين معها وتكمن هذه الأهمية في النقاط التالية⁽¹⁾:

- يساعد إدارة المؤسسة في تسطير أهدافها وبالتالي إعداد الخطة السنوية اللازمة لتتبع مزاولة نشاطها؛
- تمكن الإدارة من تصحيح الانحرافات في حال حدوثها وذلك باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت الملائم؛
- اكتشاف الفرص الاستثمارية الجديدة والجيدة مما يساهم في دعم نجاح المؤسسة؛
- تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة مما يعطي صورة واضحة وشاملة على نشاطها؛
- الحكم على مدى صلاحية السياسة المالية في المؤسسة؛
- الحكم على مدى كفاءة وفعالية إدارة المؤسسة؛
- تساهم مخرجات التحليل المالي من النسب المالية والإحصائيات ومعلومات في تسهيل المهام على مدقق الحسابات مما يزيد من فعالية عملية التدقيق.

3. أهداف التحليل المالي

يمكن القول بأن التحليل المالي هو عملية تحويل البيانات المالية الواردة في القوائم المالية إلى معلومات تستعمل كأساس لاتخاذ القرارات وبشكل عام يهدف التحليل المالي إلى تحقيق الغايات التالية⁽²⁾:

- معرفة حقيقة الوضع المالي للمؤسسة؛
- تحديد قدرة المؤسسة على خدمة دينها وقدرتها على الاقتراض؛
- تقييم السياسات المالية والتشغيلية المتبعة؛
- الحكم على مدى كفاءة الإدارة؛
- معرفة الاتجاهات التي يتخذها أداء المؤسسة؛
- تقييم جدوى الاستثمار في المؤسسة؛
- الاستفادة من المعلومات المتاحة لاتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتقييم؛
- معرفة وضع الشركة في قطاعها.

4. الجهات التي تستخدم التحليل المالي⁽³⁾

- المستثمرون بهدف التعرف على أداء المؤسسة وربحية المؤسسة وسياسة التوزيع؛
- إدارة المؤسسة نفسها بهدف تقييم الربحية وفعالية الرقابة والتخطيط للمستقبل؛
- سماسرة الأوراق المالية بهدف التعرف على التغير في أسعار الأسهم والشركات التي تشكل استثمار جيد؛

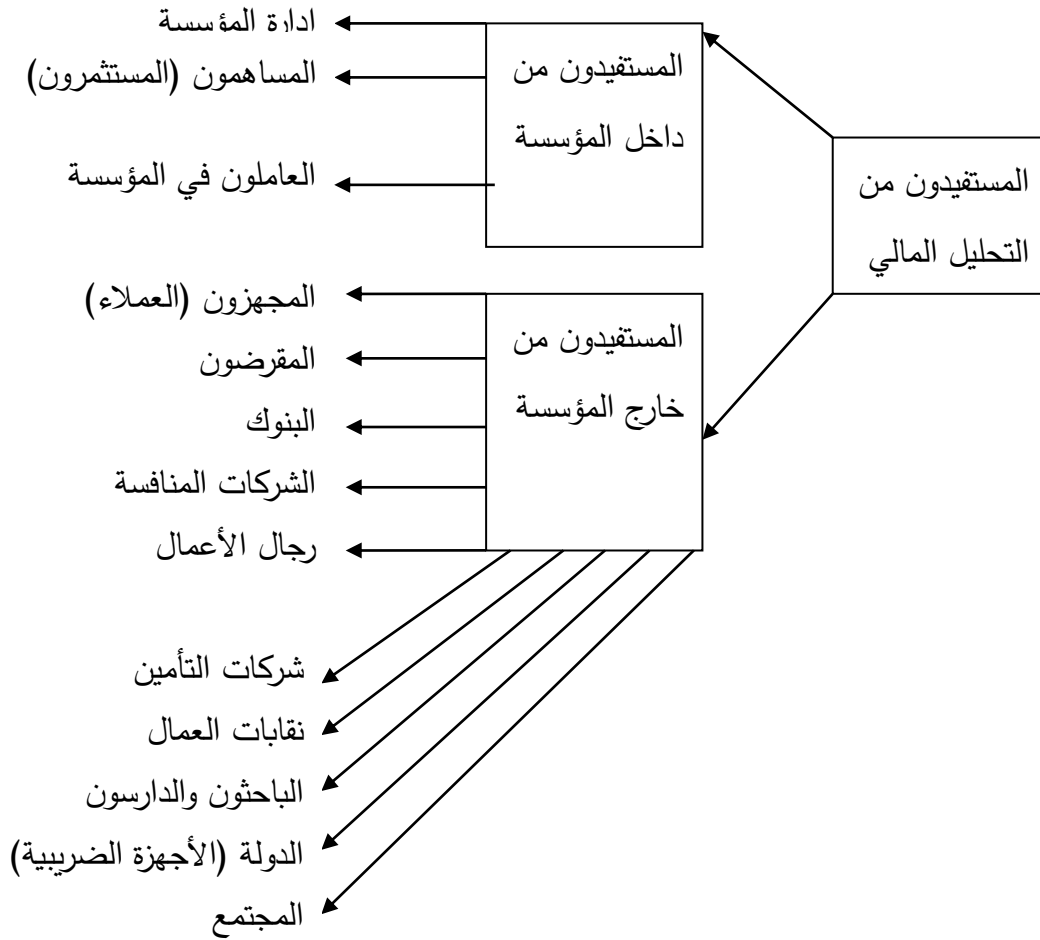
⁽¹⁾ نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة بكرة، 2015، ص 108.

⁽²⁾ مفلح محمد عقل، الإدارة المالية والتحليل المالي، الطبعة العربية الأولى، مكتبة المجتمع العربي لنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2010، ص 239.

⁽³⁾ عبد الحليم كراجه وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 158.

- الدائنون لمعرفة السيولة ومدى سلامة المركز المالي وقدرة المؤسسة على السداد؛
- العاملون بهدف التعرف على الحد المعقول من مطالبهم لتبقى ضمن الظروف المالية للمؤسسة؛
- المصالح الحكومية لأهداف رقابية وضريبية كالرقابة على الأسعار ومدى التقيد بالقوانين؛
- المؤسسات المتخصصة بالتحليل وذلك إما بمبادرة منها أو بطلب من مؤسسة أخرى لقاء أجر.

شكل رقم (02): الجهات المستفيدة من التحليل المالي



المصدر: عدنان تايه النعيمي وآخرون، الإدارة المالية النظرية والتطبيق **Financial Management**، الطبعة الرابعة، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2011، ص 100.

5. أنواع التحليل المالي

يمكن التمييز بين نوعين للتحليل المالي⁽¹⁾:

- تحليل مالي رأسي (عامودي)
- تحليل مالي أفقي

⁽¹⁾ المرجع السابق، ص 187-188.

التحليل المالي الرأسي: وهو التحليل الذي يقوم على أساس المقارنة بين أرقام في القوائم المالية حدثت في نفس الفترة، كمقارنة صافي الربح لسنة ما مع مبيعات نفس السنة ويتصف هذا النوع من التحليل بالسكون لانتفاء البعد الزمني عنه، حيث أن المقارنة تقيم في نفس الفترة.

التحليل أفقي: ويتم ذلك من خلال مقارنة عنصر معين في الميزانية أو قائمة الدخل على مدار سنتين متتالين فمثلا صافي الربح عام 1998 كان 30000 وصافي ربح عام 1999 كان 35000 هنا تقيم المقارنة بين أرقام نفس العنصر ولكن بين عامين متتالين ويعرف بمصطلح تحليل الاتجاهات.

6. أدوات التحليل المالي

1.6 النسب المالية: تعد النسب المالية بأنها محاولة لإيجاد العلاقة بين معلومتين خاصتين إما بقائمة المركز المالي للمؤسسة أو بقائمة الدخل أو بهما معا لذا فهي تزود الأطراف المعنية بعملية التحليل بتقييم أفضل عن حقيقة وضع المؤسسة عما إذا اعتمدت على تحليل كل معلومة على حدة ولغاية دراسة النسب المالية سوف يتم تقسيمها إلى أربع مجموعات وهي⁽¹⁾:

- **نسب السيولة:** تهدف هذه المجموعة من النسب إلى تقييم القدرة المالية للمؤسسة على المدى القصير، ويتم ذلك من خلال قياس قدرة المؤسسة على مقابلة التزاماتها القصيرة الأجل عند استحقاقها وتحسب هذه القدرة من خلال المقارنة بين مجموع موجوداتها القصيرة الأجل ومجموع التزاماتها القصيرة الأجل.

- **نسب النشاط:** يطلق على مجموعة النسب هذه أيضا نسب إدارة الموجودات وتفسر هذه النسب مدى كفاءة إدارة المؤسسة في توزيع مواردها المالية توزيعا مناسباً على مختلف أنواع الأصول. تفسر كذلك مدى كفاءتها في استخدام أصولها لإنتاج أكبر قدر ممكن من السلع والخدمات وتحقيق أكبر حجم من المبيعات وبالتالي أعلى ربح ممكن.

- **نسب المديونية:** تفسر نسب المديونية 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 لأهميتها الخاصة لهم، ونسب المديونية تساعد في قياس مدى هذا التأثير.

- **نسب السوق:** كانت جمع النسب المالية التي تتم تناولها ضمن مجموعة النسب الأربع السابقة... بين قائمة الدخل والميزانية، وإلى جانب هذه المجموعات من النسب المحاسبية يرغب المحللون في الوقوف على تقييم السوق لأداء الشركة.

وغالبا ما يكون تقييم السوق قريبا من التقييم المالي فمثلا إذا دلت النسب المالية على ارتفاع مخاطر الشركة عن المعدل العادي للصناعة التي تنتمي إليها.

2.6 القوائم المالية: تعتبر المعلومات المتوفرة من القوائم المالية للمشاريع القائمة أو وضع قوائم مالية للمشروع المقترح إنشاءه.

(1) مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2006، ص ص

من أهم الخطوات اللازمة والضرورية لاعتماد كثير من المؤشرات عليها وللوصول إلى نتائج الضرورية لاتخاذ القرار الاستثماري الملائم ومن هذه القوائم⁽¹⁾:

- **قائمة الدخل:** وهي ملخص للمصاريف التي يتحملها المشروع والعائدات أو الإيرادات التي تحققها خلال فترة زمنية معينة، وتأخذ قائمة الدخل لفترة زمنية سابقة للمشاريع القائمة فعلا كما توضع توقعات للمشاريع القائمة أو الجديدة لعمر المشروع الإنتاجي.

- **الميزانية العامة:** وهي قائمة مختصرة من المعلومات الحالية للمؤسسة في لحظة معينة أو تاريخ معين وتأخذ دائما نهاية السنة المالية للمؤسسة أو الشركة وجرت العادة أن تكون 12/31 من كل عام ميلادي وأهميتها التعرف على المشاريع القائمة خلال الفترات الزمنية ودراستها السابقة وتوقعات المستقبل أو أن تتم التعرف على مكوناتها بتحليلها عموديا.

ثالثا: بحوث العمليات

1. نشأة بحوث العمليات وتعريفها⁽²⁾

نشأت بحوث العمليات Operation Reseach خلال الحرب العالمية الثانية واستخدمت للمرة الأولى أثناء الحرب العالمية الثانية في عام 1940 في المملكة المتحدة حيث عهدت الإدارة العسكرية في بريطانيا إلى فريق من العلماء والباحثين ودوي اختصاصات مختلفة مهمة دراسة العمليات المرتبطة بالدفاع الجوي والبري ودراسة المشاكل الاستراتيجية والتعرف على أفضل استخدام ممكن للمعدات الحربية المتاحة. وهناك عدة تعاريف للبحوث العمليات.

التعريف الأول: الذي اعتمده جمعية بحوث العمليات على أنها تهتم باتخاذ القرارات العلمية لتصميم ووضع أنظمة المعدات والقوى العاملة الأموال والأموال الخدمية الأخرى في المؤسسات والمصانع العسكرية والمدنية. التعريف الثاني: أما جمعية بحوث العمليات الأمريكية فقد عرفت بحوث العمليات على أنها تهتم باتخاذ القرارات العلمية لتصميم ووضع أنظمة المعدات والقوى العاملة وفقا لشروط معينة تتطلب تخصيص الموارد المحدودة بشكل أمثل.

2. خصائص بحوث العمليات

يمكن استنباط أهم خصائص بحوث العمليات من خلال التركيز على مفهومه وأهم تلك الخصائص هي⁽³⁾:

- اهتمام بحوث العمليات بالمشاكل أو بالنظام ككل، إذ أن النشاط في أي جزء من أجزاء المنظمة له تأثير

(1) د. خالد توفيق الشمري، التحليل المالي والاقتصادي في دراسات تقييم وجدوى المشاريع، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2010، ص ص 67، 69.

(2) د. دلال صادق الجواد، د. حميد ناصر الفتال، بحوث العمليات، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية لنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2008، ص ص 15-16.

(3) د. أحمد عبد إسماعيل الصفار، د. ماجده عبد اللطيف التميمي، بحوث العمليات تطبيقات على الحاسوب، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2007، ص 25.

على أنشطة بقية الأجزاء الأخرى فيها، إذ أن اتخاذ أي قرار في جزء ما لا بد فيه من تحديد التفاعلات المحتملة الخاصة لذلك الجزء وتحديد تأثيراتها على المنظمة ككل؛

- اعتماد بحوث العمليات على فريق عمل من العلماء المختصين بعلم الرياضيات والإحصاء، الفيزياء، الفلسفة و الاقتصاد، مما يعزز التوصل إلى حلول أقرب ما تكون إلى الحلول المثلى؛
- تطبيق الأساليب العلمية في حل المشاكل التي لازالت قيد الدراسة؛
- استخدام الحاسوب في حل النماذج الرياضية المعقدة، لاحتياجها إلى حسابات متعددة، معقدة وطويلة؛
- توفير معلومات كمية للإدارة للاستفادة منها والاستعانة في اتخاذ القرار المناسب؛
- الأخذ بنظر الاهتمام العوامل الإنسانية من جهد ووقت وظروف العمل وغيرها.

3. استخدامات بحوث العمليات

يستخدم علم بحوث العمليات الآن بشكل واسع في مؤسسات الأعمال حيث يستخدم في المجالات المحاسبية تخطيط التدفق النقدي أو سياسة الائتمان وغيرها، أما في مجال البناء فيستخدم هذا العلم في توزيع الموارد على المشروعات وفي تحديد طاقم العمل المناسب وغيرها.

كما يستخدم هذا العلم في تحديد موقع المشروع وفي تخطيط المستشفيات أما في مجال الإدارة فيستخدم في الرقابة على المخزون وفي خلق التوازن بين حجم الإنتاج والتسويق أو في برمجة الإنتاج وتسهيله، ويستخدم علم بحوث العمليات في المجالات التسويقية أيضا، حيث يستخدم في تحديد توازنه الترويج وتوقيت طرح السلعة، وفي اختيار المزيج الإنتاجي الأمثل.

كذلك يستخدم علم بحوث العمليات في السلوك التنظيمي مثل حفز العاملين أما في مجال الشراء فإن مساهمته تبدو واضحة حيث تستخدم في نقل المواد، وفي الوصول إلى القرار الأمثل للشراء ونقطة إعادة الطلب المثلى، وآخر يستخدم على بحوث العمليات في مجال البحث والتطوير كالرقابة على المشروعات⁽¹⁾.

4. مراحل بحوث العمليات

تقوم بحوث العمليات بنمذجة المشكلة للوصول إلى الحل الأمثل لها وذلك وفق المراحل التالية⁽²⁾:

- **صياغة المشكلة:** حيث تتطلب هذه المرحلة إدراكا واسعا بالمشكلة وما يحيط بها من عوامل ومؤشرات مختلفة من خلال تحديد الأهداف المرجوة أيضا تحديد البدائل المتاحة، وكذا تحديد القيود حيث لا بد للحل أن يتلائم والقيود المفروضة.
- **نمذجة المشكلة:** أي تميل عناصر المشكلة والعوامل المؤثرة على صيغة نموذج ساعد على فهمها ولذلك فإن عملية صياغة النموذج هي الوسيلة الفعالة للتوصل إلى قرار سليم.
- **إيجاد حل للنموذج:** بعد صياغة المشكلة في شكل نموذج رياضي فإن المرحلة اللاحقة هي إيجاد حل للمشكلة من خلال النموذج الممثل لها والقيود الموضوعية.

(1) د. علي العلوانه وآخرون، بحوث العمليات في العلوم التجارية، الطبعة الأولى، مركز يزيد للنشر، الأردن، عمان، 2005، ص ص 15-16.

(2) ابراهيم نانيب، وانعام ساقية، بحوث العمليات خوارزميات وبرامج حاسوبية، دار وائل، عمان، 1999، ص ص 23، 25.

▪ اختيار النموذج والحل المستخرج منه: أي تنفيذه وترجمته إلى أساليب عملية ومن ثم القيام بعملية المفاضلة بين البدائل المتاحة لحل المشكلة.

رابعاً: محاسبة التكاليف

ظهرت محاسبة التكاليف كأحد الفروع المحاسبية المستحدثة لخدمة إدارة المؤسسة فنظام التكاليف لا يعتبر هدفاً في حد ذاته ولكنه وسيلة لتحقيق أهداف الإدارة لعملية في مجالات التخطيط والتنفيذ والرقابة، وتعمل محاسبة التكاليف على تطبيق المبادئ والأسس المحاسبية في تسجيل وتحليل عناصر التكاليف بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة والاستفادة من هذه البيانات في تحسين مستوى كفاءة التشغيل في المؤسسة⁽¹⁾.

1. تعريف محاسبة التكاليف

هو ذلك العلم الذي يقوم بتجميع وتبويب وتحليل وتخصيص وتوزيع التكاليف استناداً إلى مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد العلمية بهدف تحديد تكلفة الإنتاج وتقديم المعلومات اللازمة والتي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة⁽²⁾.

2. أهداف محاسبة التكاليف⁽³⁾

✓ **تحديد تكلفة وحدة المنتج أو الخدمة:** تعتبر تحديد تكلفة الوحدات المنتجة الغرض الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف لكي تتمكن المؤسسة من تحديد سعر بيع الوحدة وضبط التكاليف وتحديد التكلفة وتساعد في معرفة وتحليل سلوك عناصر التكاليف وتساعد في إعداد القوائم لإظهار نتائج أعمالها عن فترة زمنية معينة وبالتالي تحديد المركز المالي لها في نهاية الفترة وتحديد قيمة المخزون من السلع الخام وتحت التشغيل والتامة؛

✓ **الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف:** تعتبر الرقابة على التكاليف من أهم أغراض نظام محاسبة التكاليف ويقصد بها تحقيق الكفاية في الاستخدام للمواد والعمالة والآلات وغيرها وعن طريق قيام إدارة التكاليف بإمداد إدارة المؤسسة ببيانات تفصيلية عن أوجه النشاط المختلفة وذلك من أجل خفض التكاليف مع المحافظة على النوعية؛

✓ **دور بيانات التكاليف في تسعير المنتجات أو الخدمات:** تقدم محاسبة التكاليف بيانات توضح فيها تكلفة الوحدة من السلع المنتجة مما يساعد الإدارة في سياسة التسعير بحيث يغطي سعر البيع تكلفة الإنتاج وتحقيق هامش ربح معين يتحدد تبعاً للظروف الاقتصادية وظروف المنافسة ودخول أسواق جديدة؛

✓ **دور بيانات التكاليف في ترشيد القرارات:** تقوم محاسبة التكاليف بإعداد التقارير التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة على المستويات المختلفة من تقارير عن الوقت الضائع أو تلف بعض المنتجات في

(د. نائل عدس، د. نزال الخلف، محاسبة التكاليف، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 13.)¹

(المرجع السابق، ص 14.)²

(نفس المرجع، ص ص 17، 21.)³

مراحل الإنتاج المختلفة أو تقارير عن الطاقة الضائعة غير المستغلة وغيرها من التقارير، ليتم اتخاذ القرارات التي تلافي وقوع الخسائر أو التقليل منها؛

✓ دور بيانات التكاليف في التخطيط: تعتبر الموازنة التقديرية خطة عينية ومالية نقدية تفصيلية تغطي كل نواحي النشاط في المؤسسة لفترة محددة مقبلة وتبين الموازنة التقديرية أهداف الإيرادات المنتظرة عن طريق موازنة المبيعات وحدود التكاليف المتوقعة عن طريق متوازنة الاستخدامات ويتمثل الفرق بينهما صافي الدخل المرغوب تحقيقه.

3. وظائف محاسبة التكاليف

وتتمثل وظائف محاسبة التكاليف في ما يلي (1):

✚ حصر وتحديد التكلفة؛

✚ تسجيل التكلفة؛

✚ تحليل التكلفة؛

✚ اعداد تقارير التكاليف.

خامسا: محاسبة المسؤولية

1. تعريف محاسبة المسؤولية (2)

بالرغم من أن فكرة محاسبة المسؤولية قديمة جدا، فقد تواجدت بتواجد الإنسان الذي يكلف بأداء عمل معين ثم تتم محاسبته على نتيجة أداء هذا العمل بالرغم من هذا القدم فإن محاسبة المسؤولية كأسلوب إداري محاسبي حديثة العهد نسبيا في الفكر المحاسبي ترجع أول الأبحاث فيها إلى عام 1952.

يمكن تعريف محاسبة المسؤولية من وجهات نظر متعددة منها:

○ كمحاسبة الأفراد عن أداء واجبات محددة.

○ كرقابة على تصرفات الأفراد في إنشاء التكاليف كل في حدود السلطات الممنوحة له والمسؤوليات المترتبة عليها.

○ كأسلوب للمحاسبة عن التكاليف والإيرادات وتقييم الأداء ومراعاة وجهات النظر السابقة ووجهة نظرنا يمكن تعريف محاسبة المسؤولية على أنها أسلوب إداري محاسبي يهدف إلى تصميم النظام المحاسبي ليحقق رقابة فعالة على الأداء عن طريق الربط المباشر بين التقارير المحاسبية من جهة وبين الأشخاص المسؤولين من جهة ثانية وفقا لهيكل التنظيم الإداري للمؤسسة بجميع مستوياتها الإدارية.

2. أنواع مراكز المسؤولية (3)

1.2 مركز التكلفة: ويمكن تقسيم مراكز التكلفة إلى قسمين:

(1) فيصل جميل السعيدة، مرجع سبق ذكره، ص 118.

(2) د. جوزيف كحالة، د. رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 413.

(3) فيصل جميل السعيدة، مرجع سبق ذكره، ص ص 141-142.

- مركز تكلفة معيارية: وهي التي تكون بين المدخلات والمخرجات معروفة بمعنى (يكون التخطيط المسبق والموضوعي جيد).

- مركز التكلفة: (الدعاية والإعلان والبحث والتطوير).

2.2 مراكز الربحية: حيث يكون مدير المركز مسؤولاً عن الأرباح وعن كافة إيرادات الفرع وهناك ثلاثة معايير لمركز الربحية وهي:

- أن تتضمن المؤسسة وحدة لقياس الإيرادات ووحدة لقياس التكاليف؛

- يجب أن يتوفر لكل دائرة الرقابة والتحكم؛

- يجب تحديد ربحية لكل وحدة أو مركز في إعداد التقارير بشكل منتظم إلى الإدارة العليا.

3.2 مراكز الاستثمار: وهي الدائرة التي يتم فيها محاسبة المسؤولية عن العائد الذي يتم استثماره من موارد فمثلاً نجد أن القسم يحقق صافي ربح 100000 دج وقسم آخر يحقق صافي ربح 50000 دج علماً بأن القسم الأول يستثمر الممتلكات بقيمة مليون دج في حين القسم الآخر يستثمر الممتلكات بقيمة 200000 دج.

3. مميزات محاسبة المسؤولية

تكتسي محاسبة المسؤولية أهمية بالغة وهذا راجع إلى المزايا التي تقدمها في سبيل تحقيق أهداف المؤسسة وفيما يلي أهم هذه المميزات⁽¹⁾:

- تسهيل تسيير نشاط المؤسسة الاقتصادية وذلك بتقديم مراكز المسؤولية؛
- تركيز مهام الإدارة العليا في القرارات ذات بعد الاستراتيجي أما القرارات العادية فهي من مهام مراكز المسؤولية؛
- التقييم الجيد لكفاءة مسؤولي مراكز المسؤولية و مساهمة كل مركز في تحقيق الأهداف المسطرة للمؤسسة الاقتصادية.

المطلب الثاني: أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة

أولاً: نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

تقدم التكلفة القائمة على أساس النشاط بديلاً لطرق التكاليف الإضافية من خلال تخصيص التكاليف الإضافية على أساس الأنشطة التي تحرك التكاليف، وتمثل الأنشطة الإجراءات أو العمليات التي تؤدي إلى استكمال التصنيع فالأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة⁽²⁾.

كما يمكن اعتبار هذا المدخل بمثابة طريقة جديدة لتوزيع التكاليف إذ يمكنها أن تتفاد عيوب المدخل التقليدي وتساهم في توفير المعلومات أكثر دقة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وتجميع وتشغيل تتبع

(1) محمد تيسير، عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 81. ¹

(2) Sawyers- Jackson-Jenkins K24، المحاسبة الإدارية MANAGERIAL ACCT، ترجمة نضال محمود الرمحي، بصدد، دار الفكر، عمان، 2013، ص 129.

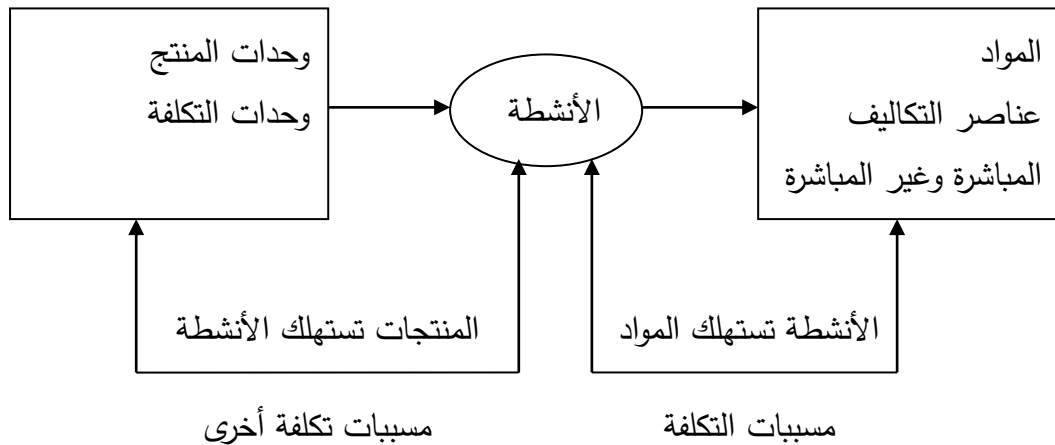
ما يرتبط بها من تكاليف اعتمادا على العديد من مسببات التكلفة وذلك تمهيدا لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها من هذه الأنشطة⁽¹⁾.

تعريفها: يقصد بمدخل التكلفة على أساس النشاط أنه ذلك المدخل القادر على ربط التكاليف بالأنشطة كمصادر لوجود التكاليف بغض النظر عن فكرة التخصيص الحالي للتكاليف غير المباشرة، كما يقصد بها المدخل إتمام عملية تخصيص التكاليف الإضافية بدقة أكبر باستخدام الأنشطة كبديل لاستخدام مراكز التكلفة تمهيدا لتتبع تكلفة النشاط إلى المنتجات باستخدام محركات التكلفة كوسيلة قياس⁽²⁾.

نظام ABC هو طريقة تقوم إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة أو ما يسمى بتكلفة الموارد على الأنشطة التي استفادت منها ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وفقا لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة⁽³⁾.

والشكل التالي يوضح مدخل التكلفة على أساس النشاط.

الشكل رقم (03): مدخل التكلفة على أساس النشاط



المصدر: محمد العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص 293.

1. أهداف التكلفة على أساس النشاط

تهدف إلى تحقيق الأغراض التالية⁽⁴⁾:

- إضفاء مزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط باعتبار أن هذه الوحدة هي التي تخلق الطلب من الأنشطة وأن الأنشطة هي التي تخلق الطلب من الموارد؛

(1) د. اسماعيل حجازي، أمعالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، الطبعة الأولى، دار أسامة، الأردن، عمان، 2013، ص ص 97-98.

(2) محمد العشماوي، محاسبة التكاليف - المنظورين التقليدي والحديث -، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2011، ص ص 285-286.

(3) اسماعيل حجازي، أمعالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 99.

(4) محمد العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص ص 286-287.

- القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط وأيضا لوحدة التكلفة من المنتجات أو الخدمات؛
- تسهيل إجراء الرقابة على اقتناء واستخدام الموارد الإنتاجية المتاحة بما يساعد في إجراء خفض الحقيقي لعناصر التكاليف المختلفة في رحلة استنفادها بأنشطة المؤسسة؛
- ترشيد القرارات الإدارية والتي من أهمها قرارات التسعير كمدخل لمواجهة ظروف المنافسة العالمية الحادة حفاظا على حصة المنظمة في الأسواق وتدعيم هذه الحصة مستقبلا، فضلا عن خدمة قرارات الدخول في تعاقدات جديدة أو التوقف عن الاستثمار في أنشطة محددة، وغير ذلك من القرارات الأخرى؛
- تعظيم أداء الأنشطة المضيئة للقيمة واستبعاد الأنشطة الأخرى غير المضيئة للقيمة وذلك كمدخل لتعظيم قيمة المنظمة وتعظيم ربحيتها والعائد على استثماراتها.

2. خطوات تصميم نظام التكاليف المبني على الأنشطة⁽¹⁾

- ✓ **تحديد مجتمعات تكلفة النشاط:** حيث يتم في هذه الخطوة تحديد الأنشطة الرئيسية، وتخصيص التكاليف غير المباشرة لكل نشاط بالاعتماد على مقدار الموارد المستخدمة، حيث أن تكاليف كل نشاط رئيسي تمثل مجمع تكلفة النشاط (Cost Pool)؛
- ✓ **تحديد نصيب الوحدة المنتجة (هدف التكلفة) من هذه المجتمعات:** حيث يتم في هذه الخطوة اختيار موجبات التكلفة (Cost Drivers) في سبيل تخصيص التكاليف على الأنشطة ومن ثم المخرجات وبالتالي تحديد تكلفة المنتجات من السلع والخدمات؛
- ✓ **تحديد تكلفة المنتجات:** بعد تحديد موجبات التكلفة الملائمة لكل مركز تكلفة نشاط، يتم تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من الموجه، وذلك بقسمة إجمالي تكاليف ذلك النشاط على مجموع عدد وحدات موجه النشاط وبتجميع تكلفة الوحدة من كل موجه والخاصة بصنف معين نصل إلى تكلفة الهدف الواحد (الوحدة المنتجة) من الأنشطة التي استهلكتها أي بعبارة أخرى نصيبها من التكاليف العامة غير المباشرة.

3. الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على الأنشطة⁽²⁾

- ✓ نظام محاسبة التكاليف الأنشطة ما هو إلا تطوير لنظام التكاليف المتعارف عليها؛
- ✓ إن كفاءة استخدام نظام تكاليف الأنشطة تعتمد بصفة رئيسية على تيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك يسمى بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها؛
- ✓ إن تطبيق تكاليف الأنشطة يتطلب تكلفة مرتفعة وجهدا كثيرا وهذا ما يجعل العديد من المؤسسات الصناعية تتردد في استخدامه؛
- ✓ إن أهم انتقاد تعرض له هذا النظام هو صعوبة التطبيق واختيار مسببات التكلفة الأمر الذي يتطلب للاستعانة بخبرات خارجية متخصصة وإعادة تدريب الكادر المحاسبي.

4. مزايا نظام التكلفة على أساس الأنشطة

(1) د. محمد سرور الحريري، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الطبعة الأولى، دار المنهجية للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2016، ص ص 55، 61.

(2) المرجع السابق، ص 37.

تتمثل أهم هذه المزايا في مايلي⁽¹⁾:

- تقدم أنظمة التكلفة القائمة على أساس النشاط المزيد والمزيد من المعلومات الدقيقة عن التكلفة التي تجعل المدراء يركزوا على اغتنام الفرص لتحقيق التحسين المستمر؛
- الدقة المتزايدة للمعلومات المتعلقة بالتكلفة والتي تقدمها من أجل اتخاذ القرارات اليومية من قبل المدراء؛
- مكاسب تتعلق بوظيفة الرقابة الخاصة بالمدراء.

ثانياً: نظام التوقيت المنضبط JIT

ترتكز فلسفة (JiT) أو كما يطلق عليها الإنتاج في الوقت المحدد إلغاء المخزون في كافة مراحل (مواد خام، تحت التشغيل، إنتاج تام) للتكاليف العالية التي تتحملها المؤسسات جراء التخزين.

1. تعريف نظام التوقيت المنضبط

إن نظام التوقيت المنضبط هو أحد نظم الإنتاج الحديثة التي تجمع بين التقنيات الحديثة والتقنيات القديمة، تتمثل فلسفته في تشغيل خط إنتاجي مبسط وكفاء قادر على الاستغلال الأمثل للموارد من أجل الاستجابة لطلبات المستهلكين بالكمية، والجودة والوقت المحدد والسعر الملائم، ويصب نظام التوقيت المنضبط في أن الوحدات تباع وتشتري عندما تكون مطلوبة فقط وأنه يتم الاحتفاظ بالمخزون بأقل ما يمكن⁽²⁾.

كما يعرف نظام التوقيت المنضبط بأنه "فلسفة ترتكز على تقليل الوقت غير الفاعل (الذي لا يضيف القيمة) في العملية الإنتاجية وذلك من خلال التحسين المستمر والسيطرة النوعية الشاملة واشتراك العاملين وتخفيض مستويات التخزين"⁽³⁾.

لقد أعطيت له عدة تسميات كان يسمى في السبعينات نظام تويوتا الصناعي ثم تحولت إلى نظام البطاقات ثم غير الغربيون وأصبح يدعى نظام الإنتاج الآني (JusT-In-Time Production System) ويرمز له اختصاراً (JiT)⁽⁴⁾.

ويمكن تحديد السمات العامة التي يركز عليها هذا النظام في الشكل التالي:

(1) Sawyers- Jackson-JenkinsK ترجمة د. نزال محمود الرمحي، مرجع سبق ذكره، ص 139.

(2) اسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 16.

(3) رامي حكمت فؤاد الحديثي، فائز غازي عبد اللطيف البياتي، الإدارة الصناعية اليابانية في نظام الإنتاج الآلي -مقارنة مع النظم الصناعية الغربية-، دار وائل للنشر، الأردن، 2002، ص 15.

(4) المرجع السابق، ص 16.

الشكل رقم (04): سمات نظام التوقيت المنضبط (JiT)



المصدر: مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 22.

2. عناصر نظام JiT⁽¹⁾

- 1-2 نظام جذب وليس نظام دفع: نظام الجذب فيتم إعداد جدول التسليم النهائي للزبائن حيث يحدد به آخر وقت لإنجاز آخر عملية إنتاج قبل تسليم المنتجات إلى الزبائن.
- 2-2 الرقابة عن طريق البطاقات: وهو نظام توصلت إليه شركة تويوتا ويعمل على التأكد من إنتاج المنتجات الضرورية بالكميات الضرورية عند الحاجة إليها.
- 3-2 العلاقة بين الموردين: يكون التنسيق بين المورد والمشتري إلى حد أن المشتري يزود المورد بالمعلومات ومواصفات المواد المطلوبة.
- 4-2 خفض تكلفة إعداد الآلات: وذلك من خلال خفض وقت إعداد وتجهيز الماكينات مما يسمح بتدفق مستمر للإنتاج.
- 5-2 يتكون الأمر الإنتاجي من وحدة واحدة: فكونه تخفيض حجم النفقة الإنتاجية إلى أقل حد ممكن.
- 6-2 ترتيب الآليات وفقا للمجموعات التكنولوجية: ترتب الآلات على أساس المجموعات التكنولوجية.
- 7-2 احترام العنصر البشري: يشارك الجميع في الربح ويكافئون على أساسه.

⁽¹⁾ مؤيد محمد الفضل، مرجع سبق ذكره، ص 22، 34.

2-8 الصيانة الوقائية: وتقاس بتكلفة الإصلاح وتكلفة العطل.

2-9 إلغاء الفاقد والضياع: وذلك بإلغاء جميع الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.

2-10 الجودة عند المصدر: من المتطلبات الهامة لنظام الإنتاج في الوقت المحدد ضرورة تسليم المواد بجودة تامة.

2-11 مواجهة ظروف عدم التأكد: التغلب على طريقة عدم التأكد في مجال الإنتاج بأسلوب يتفق في فلسفة إلغاء وجود المخزون.

2-12 تطبيق النظام على مراحل طويلة: يأخذ تطبيق النظام العديد من السنوات أكثر مما يأخذ من شهور وذلك حتى لا تحدث به أخطاء عند تطبيق التجربة.

ثالثا: التكلفة المستهدفة

1. نظرة تاريخية لمدخل التكلفة المستهدفة

بدأ هذا الأسلوب من التكلفة أولا في اليابان خلال عام 1960 حيث أن 80% من الصناعات الكبرى كانت تتبع هذا الأسلوب بالفعل بالإضافة إلى قيام الصناعات اليابانية بتطوير بعض الأساليب والمفاهيم الأمريكية واكتسابها خصائص جديدة تتوافق مع متغيرات الأعمال التي تواجه تلك الصناعة (1).

2. تعريف التكلفة المستهدفة

هناك تعاريف مختلفة لتكلفة المستهدفة نذكر منها (2):

التعريف الأول: تعرف التكلفة المستهدفة بأنها أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم ومن ثم فإن هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبر حجم الوفورات التي تمكن تحقيقها عند تلك المرحلة كما في المراحل التالية لها.

التعريف الثاني: كما يعرفها البعض بأنها نشاط يهدف إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتج والمتطلبات الأخرى للعملاء من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف أثناء مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير في المراحل التجريبية للإنتاج وذلك من خلال فحص وتقييم التطورات المختلفة المتاحة لخفض التكلفة.

3. مبادئ التكلفة المستهدفة

هو مدخل لإدارة التكلفة يقوم على عدة مبادئ وهي (3):

- قيادة سعر البيع المستهدف لنظام التكاليف؛
- التركيز على العملاء بالاهتمام بمتطلباته من ناحية الجودة والسعر، الوقت المناسب للحصول على المنتج، وكذلك القيمة التي تقدمها كل وظيفة من وظائف المنتج للعمل؛

(1) محمد سرور الحريزي، مرجع سبق ذكره، ص ص 9-10.

(2) نفس المرجع السابق، ص 11.

(3) المرجع السابق، ص 12.

- تنمية فرق عمل من مختلف الإدارات والتخصصات لتصميم وتطوير المنتج؛
- التركيز على مرحلة تصميم المنتج باعتبارها المرحلة التي تؤدي إلى خلق التكلفة عند البدء في الانتاج.

4. مزايا التكلفة المستهدفة

- يوفر نظام التكلفة المستهدفة عدة مزايا للمؤسسة أهمها⁽¹⁾:
- نظام التكلفة المستهدفة له دور فعال في التخطيط الاستراتيجي للأرباح؛
- تحقيق متطلبات الزبائن مما يسهل كسبهم؛
- تحسين الميزة التنافسية التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها؛
- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها؛
- يساهم في القضاء على مظاهر الهدر والضياع؛
- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث أنه لا يمكن تبنيه إلا من خلال تعاون الفرق والمجموعات من مختلف التنظيمية؛
- خلق وتطوير تصاميم المؤسسة من خلال الدراسة المعمقة للسوق.

رابعاً: سلاسل القيمة

لقد شهد الفكر المحاسبي تطوراً مذهلاً في مجال التكاليف حيث ظهر في الآونة الأخيرة ما يسمى بسلاسل القيمة كمدخل جديد لتحديد التكاليف المتعلقة بالعملية الإنتاجية، هذا المدخل الذي يعتبر بمثابة التسيير الاستراتيجي للتكاليف والذي يدعم قدرة المؤسسة في تحقيق الميزة التنافسية⁽²⁾.

1. تعريف سلاسل القيمة⁽³⁾

تظم سلسلة القيمة مجموعة الأنشطة التي تولد قيمة للمنتج وتتمثل تلك الأنشطة في البحوث والتطوير وتصميم المنتجات للإنتاج، التسويق والتوزيع وخدمة ما بعد البيع وقد عرفها PORTER على أنها مجموعة من الأنشطة المترابطة والتي تخلق القيمة من منشأ المواد الخام إلى المنتجات أو الخدمات النهائية وحتى التسليم إلى للزبائن.

وسلسلة القيمة هي عبارة عن أداة تحليل العملية الإنتاجية إلى مجموع من الأنشطة المولدة للقيمة من أجل إرضاء الزبون وتحقيق الميزة التنافسية.

2. أهداف سلاسل القيمة

تتمثل الأهداف المستوحات من بناء وتحليل سلاسل القيمة فيما يلي⁽⁴⁾:

✚ تقييم مساهمة كل نشاط على حدى في خلق القيمة؛

⁽¹⁾ مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 37-38.

⁽²⁾ د. نجلاء نويلى، مرجع سبق ذكره، ص 131.

⁽³⁾ مؤيد محمد الفضل، مرجع سبق ذكره، ص 15.

⁽⁴⁾ أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 14-15.

- ✚ تدعيم الميزة التنافسية للمؤسسة في ظل هذه التطورات الحاصلة؛
- ✚ معرفة نقاط الضعف والقوة في المؤسسة عن طريق تحليل الأنشطة؛
- ✚ كسب رضا العملاء من خلال تحديد رغباتهم ومحاولة تلبيةها.

خامسا: بطاقة الأداء المتوازن

1. تعريف بطاقة الأداء المتوازن

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن بأنها " نظام إداري يهدف إلى مساعدة المؤسسة على ترجمة رؤيتها و استراتيجياتها إلى مجموعة من الأهداف و القياسات الإستراتيجية المترابطة" و ذلك من خلال الاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن، حيث لم يعد التقرير المالي يمثل الطريقة الوحيدة التي يستطيع الشركات من خلالها تقييم أنشطتها و رسم تحركاتها المستقبلية⁽¹⁾.

كما تعتبر أداة تستخدم لنقل و توصيل إستراتيجية المؤسسة إلى الوحدات و المستويات الإدارية المختلفة، إلى جانب قياس نماذج التنفيذ في تلك الوحدات، فاستخدامها بشكل يضمن تحقيق النتائج المستهدفة، بما يدعم من قوة المؤسسة و موقفها التنافسي و ذلك ع طريق توفير أداة لتنفيذ الإستراتيجية و المحاسبة عن نتائجها المستهدفة⁽²⁾.

و تعرف بطاقة الأداء المتوازن بأنها " إحدى أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة و تهتم بقياس الأداء في الشركات لزيادة قدرتها التنافسية في بيئة الأعمال المعاصر"⁽³⁾.

2. أبعاد بطاقة الأداء المتوازن

تتكون بطاقة الأداء المتوازن م مجموعة من الأبعاد المالية وغير مالية

البعد المالي :

تحتوي بطاقة الأداء المتوازن على البعد المالي، حيث أن النتائج المالية المختلفة تمثل قيمة لحملة الأسهم لأنها تلخص نتائج التبعات الاقتصادية القابلة للقياس للإجراءات المتخذة فعليا في أداء أعمال الشركات ونشاطها⁽⁴⁾

بعد العملاء :

يجب أن يحدد المديرون في هذا البعد شرائح العملاء، و الأسواق التنافسية للمؤسسة، بالإضافة إلى تحديد قياسات الأداء عمل الشرائح المستهدفة، و يوضح بعد العملاء مقاييس أداة متعددة لقياس مخرجات إستراتيجية

¹⁾ (Kaplan R.S and Norton D P the balanced scorecard ; **measures that drive performance**, Harvard business review ,1992,p 190.

²⁾Gering, Michal and Kietch Rosmarin,**central beating financial management**, june-2000,p 143.

³⁾ 9Chow, C., K. Haddad and J. Williamson, **Management Accounting**, Applying the BSC to small companies,1997 ,p 21.

⁴⁾الفلاحات، محمود فلاح، إستراتيجية مقترحة لتطبيق النموذج المتوازن لقياس الأداء لتطوير فعالية التخطيط و الرقابة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية،2005، ص 62.

المؤسسة المصاغة والتي من بينها رضا العملاء، وكيفية الاحتفاظ بهم، و طرق كسب عملاء جدد بالنظر إلى ربحية العملاء، و تحديد حصص الشركة في السوق من الشرائح المستهدفة".⁽¹⁾

3. متطلبات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

هناك مجموعة من المتطلبات الأساسية التي تمكن من استخدام و تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن هي: التحديد الواضح للأهداف الإستراتيجية: تعتبر عملية تحديد الأهداف الإستراتيجية المحور الأساسي لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، و يجب أن يتوافر في الأهداف مجموعة من المعايير أهمها⁽²⁾:

- الأهمية الإستراتيجية و التي تعني أن يرتبط الهدف بميزة تنافسية؛
- إمكانية تحقيق الأهداف، و هذا يعني ضرورة أن تكون الأهداف قابلة للتحقيق و محددة على ضوء الإمكانيات المتاحة للوحدة الاقتصادية؛
- درجة التأثير، أي أن يتوافر لدى الوحدة الإمكانيات و الكفاءات التي تمكن من تحقيق الأهداف المرسومة؛
- القياس، و يقصد به قابلية كل الأهداف للقياس الكمي أو الكيفي من خلال مؤشرات و مقاييس مناسبة؛
- جدوى التنفيذ، وهذا يعني إن تكون الموارد المطلوبة لتحقيق الأهداف سواء أكانت موارد مالية ام بشرية متاحة؛

- الأخذ بمنهج النظم: وهذا يعني استخدام بطاقة الأداء المتوازن كنظام إدارة استراتيجي وليس نظام لقياس الأداء. وهذا يتطلب دمج الجوانب الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن في شكل منظومة متكاملة تسهم في تطبيق المبادئ الأساسية التي يقوم عليها هذا النظام؛

- وجود الدافعية لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن: وذلك استجابة للتغيرات في بيئة الأعمال كشدة المنافسة والتركيز على رضا العملاء التي أوجدت ضرورة البحث عن أساليب وأدوات أكثر فاعلية لمواجهة هذه التغيرات، حيث تعتبر بطاقة الأداء المتوازن من الأساليب التي يتم استخدامها في قياس وتقييم الأداء في ظل بيئة الأعمال الحالية.

بالإضافة إلى ما تقدم فهناك مجموعة من المتطلبات الأخرى اللازمة لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن تتعلق بنظام المعلومات وهي:

- وضع نظام لجمع المعلومات اللازمة لعملية تقييم الأداء؛
- وضع المعايير والطرق الضرورية لجمع المعلومات غير الكمية؛
- تحليل البيانات وحساب قيم المؤشرات التي يتضمنها نظام تقييم الأداء؛
- توفير الموارد البشرية والمادية لتشغيل النظام؛

⁽¹⁾متولي، طلعت عبد العظيم، نموذج وصفي لقياس الأداء رأس المال الفكري باستخدام إستراتيجية القياس المتوازن للأداء، المجلة العلمية للتجارة و التمويل، الأول، طنطا، 2003، ص 108.

⁽²⁾عبد العزيز شهيرة محمود، إطار مزدوج لاستخدام مقاييس الأداء المتوازن في المنظمات غير الحكومية بالتطبيق على الجمعيات الأهلية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 27، العدد3، المنصورة، 2003، ص 251-251.

- استخدام نظام الرقابة على الأداء ورفع التقارير بشكل مستمر إلى الإدارة العليا لمتابعة الأداء أولاً بأول. لذلك تعتبر الدافعية لدى الأفراد من أهم المتطلبات لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، وذلك يتوقف على درجة الوعي والإحساس بالمسؤولية تجاه تحسين الأداء، كما تتطلب مواجهة التغيرات التي أفرزتها المنافسة التي تشهدها بيئة الأعمال استخدام الأساليب والأدوات الحديثة في قياس وتقييم الأداء والإفادة من تجارب الشركة في هذا المجال.

ولتحقيق ذلك لا بد من إعادة النظر في نظم قياس وتقييم الأداء ونظم المعلومات المالية والمحاسبية المستخدمة في الشركات للتغلب على جميع المشكلات التي تعاني منها، وذلك من خلال تأهيل الكوادر وزيادة الوعي بنشر الأفكار الإدارية والطرق المحاسبية بما يمكن من الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة والنهوض بأدائها.

4. خطوات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

يمكن تلخيص أهم خطوات تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن فيم مايلي⁽¹⁾:

1- **التحضير:** في المنظمات المتكونة من أكثر من وحدة أعمال يصار إلى بناء بطاقة الأداء المتوازن لكل وحدة في ضوء الأهداف المرغوبة للشركة من استخدام هذه البطاقة، بحيث يكون للوحدة المشار إليها زبائنها الذين يمكن تحديدهم بوضوح، و كذلك لها قنواتها التوزيعية و مرافقها الإنتاجية فصلا عن معاييرها التي تعتمد عليها في تقييم أدائها المالي.

2- **المقابلات:** الجولة الأولى يتم إمداد المديرين التنفيذيين في وحدة الأعمال بخلفية مفاهيم النظام، وكذلك وثائق داخلية توضح رؤية المنظمة ورسالتها و استراتيجياتها. و تجدر الإشارة انه لا بد من وجود منسق قد يكون من خارج المنشأة (مستشار من إحدى المنظمات المتخصصة بالاستشارات أو بيوت الخبرة) أو من داخل المنظمة نفسها، يتحدد دوره بتنظيم الجهود و إدارة المقابلات المؤدية إلى الحصول على تصور واضح عن أهداف المؤسسة.

3- **ورشة العمل التنفيذية الأولى:** يتمثل النشاط الأساسي في هذه المرحلة في بداية الربط بين القياس و الإستراتيجية الذي يقوم به المنسق مع الفريق الذي يمثل الإدارة العليا و تتم مناقشة محتوى إستراتيجية المؤسسة و مهمتها ثم الانتقال إلى البحث في النتائج المحتملة المترتبة عن نجاح المؤسسة في إستراتيجياتها ، وهنا يستعين فريق العمل المكلف بالمقابلات التي سبق و إن أجريت مع حملة الأسهم و ممثلي الزبائن لإثراء المناقشات في هذا الموضوع . إن المنشأة الجارية ستقود إلى تشخيص عوامل النجاح الأساسية لأداء المنشأة الأمر الذي يساعد في صياغة بطاقة الأداء المتوازن.

4- **المقابلات:** الجولة الثانية تهدف المقابلات هذه المرة إلى استطلاع رأي كل من المديرين التنفيذيين في المنشأة حول بطاقة الأداء المتوازن التي تم تطويرها في الخطوة السابقة، و ذلك اعتماداً على مراجعة

(1) عامري، صالح مهدي، الغالبي طاهر محسن،، بطاقة قياس الأداء المتوازن كنظام لتقييم الاداء منشآت الأعمال في عصر المعلومات : نموذج مقترح للتطبيق في الجامعات الخاصة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، العدد الثاني، 2003، ص 135-138 .

- وتوثيق نتائج ورشة العمل التنفيذية الأولية. كذلك يقوم المنسق في هذه المقابلات بجلب اقتراحات من المديرين التنفيذيين حول مساعدة في عملية تنفيذ النظام.
- 5- ورشة العمل التنفيذية الثانية: يشارك في هذه الورشة كل من الأفراد فريق العمل من الإدارة العليا و مرؤوسيه المباشرين، إضافة إلى أكبر عدد ممكن من أعضاء الإدارة الوسطى للمناقشة رسالة المنظمة ورؤيتها و محتوى استراتيجياتها و النظام المقترح لبطاقة الأداء لمتوازن.
- 6- ورشة العمل التنفيذية الثالثة: هذه الورشة هي التي تضع اللمسات الأخيرة على البطاقة قبل البدء في التنفيذ المباشر.
- 7- التنفيذ: إن عملية التنفيذ والذي يشتمل على خطة الاتصالات مع جميع العاملين و إبلاغهم بفلسفة و أهداف بطاقة الأداء المتوازن
- 8- مراجعة الدورية: إن المراجعة والمتابعة عمال النظام تجري شهريا أو فصليا عن طريق تخصيص سجلات خاصة للمتابعة يتم تحضيرها للإدارة العليا بهدف مراجعتها و مناقشتها مع مديري الوحدات الفرعية في المؤسسة و أقسامها و شعبها المختلفة أما المعدلات المستهدفة فيجري مراجعتها سنويا كجزء من أجزاء الخطة الإستراتيجية و تحديد الأهداف و تخصيص الموارد.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل تمكنا من ضبط مفهوم المحاسبة الإدارية والتي عرفت على أنها ذلك النظام المتطور للتخطيط والرقابة وتجهيز البيانات والمعلومات المناسبة ورسم السياسات وصنع القرارات المتعلقة بالنشاط المالي الذي يحقق أقصى الأرباح كما قمنا بإبراز دورها وأهدافها وعلاقتها بفروع المحاسبة الأخرى. كما وضحنا في هذا الفصل أن المحاسبة الإدارية تعتمد على الأدوات سواء كانت حديثة أو تقليدية ولكليهما دور بارز في التأثير على الأداء المالي التي تجعل من المؤسسة ذات كفاءة وجودة عالية في تحقيق مبتغاها ألا وهو الربح.

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء المالي

تمهيد

المبحث الأول: مفاهيم حول الأداء المالي

المبحث الثاني: قياس وتقييم الأداء المالي

المبحث الثالث: تأثير المحاسبة الإدارية على

الأداء المالي

خلاصة

تمهيد

يعد الأداء المالي جانبا مهما في المؤسسة الاقتصادية باعتباره كمؤشر عن مدى كفاءة تسيير في المؤسسة ومعبر عن قدرتها على تحقيق الأرباح من مختلف الموارد التي تقوم باستثمارها. كل هذا من أجل ضمان استمراريتها وتعظيم قيمة المؤسسة من أجل بقاء المؤسسة والمحافظة على مسيرتها التنافسية.

ويعتبر الأداء المالي ومؤشراته مصدرا للمعلومات المالية حيث يلعب دورا هاما في اتخاذ القرارات المالية التي من شأنها تحسين الوضع المالي للمؤسسة.

المبحث الأول: مفاهيم حول الأداء المالي

يعتبر الأداء من أبرز المفاهيم التي تحظى بالاهتمام من طرف الباحثين و المفكرين نظرا للأهمية في تحقيق الأهداف الرئيسية للمؤسسة كالبقاء و الاستمرارية. وعليه سنتطرق في هذا المبحث اهم مفاهيم الأداء وكذلك مفهوم الأداء المالي و العوامل المؤثرة في الأداء المالي وخطوات و معايير و مجالات الأداء المالي.

المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي

قبل التطرق إلى مفهوم الأداء المالي يجب تعريف الأداء أولا ويمكن تعريفه كما يلي:

أولاً: تعريف الأداء

على الرغم من كثرة الأدبيات التي تناولت الأداء إلا أن أغلبها كان يفتقر إلى التعريف بمفهومه وعند استعراض تلك الأدبيات التي تناولت الأداء وحاولت أن تعطي مفهوما له نجدها تشير إلى عدم وجود الاتفاق حول مفهوم محدد.

وهناك عدة تعريفات للأداء نذكر منها⁽¹⁾:

التعريف الأول للأداء: "يعد الأداء من المصطلحات الجذابة التي تحمل بين طياتها نكهة العمل ودينامكية والجهد الهادف وهو يقترح فصل العمل الجيد الفني وأنه يتيح للمديرين تقييمه كما لو كان اجراءات فنية غير سياسية وبذلك أصبح الأداء من المفاهيم الأساسية للمديرين في كافة المستويات الهرمية ولكافة أنواع المؤسسات".
التعريف الثاني للأداء: "كما عرف الأداء من وجهة نظر القانون بأنه أداء الفعل المطلوب المحدد بموجب العقد، وأن تأثير الأداء الناجح هو التزام الشخص المكلف بأداء الفعل لأي مسؤولية تعاقدية مستقبلية فإن كل طرف من أطراف العقد ملزم بأداء التزامه استنادا للبنود المنصوص عليها".

إن تحديد تعريف ومفاهيم دقيقة للمصطلحات والاتفاق عليها يعد من الأهداف التي يصعب تحقيقها خاصة في العلوم الإنسانية والاجتماعية، ومن بين المصطلحات التي لم تلقى تعريفاً وحيداً وشاملاً مصطلح الأداء، بل هناك من يستخدم مصطلحات عدة كالكفاءة، الفعالية، الإنتاجية لتعتبر كمرادفات له ولكن هذا غير صحيح في علوم التسيير والاقتصاد، وإعطاء تعريف وحيد والاقتصار عليه يعد غير كاف للوصول إلى مفهوم الأداء، بل يجب عرض العديد من التعاريف للوصول إلى المفهوم الذي يناسب البحث.

ثانياً: تعريف الأداء المالي

يعبر الأداء المالي عن قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح من الموارد التي تقوم باستثمارها، وتساعد المعلومات المتعلقة بهم وتغيرات الأرباح في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية، وبذلك يعطي الأداء المالي مؤشراً عن مدى كفاءة التسيير في المؤسسة وحسن الاختيار بين البدائل المتاحة للاستثمار، مما يضمن استمرارية المؤسسة.
أما الأداء الوظيفية المالية فيشير إلى قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية بأقل التكاليف الممكنة، فأداء

(1) د. فلاح حسن الحسني، د. مؤيد عبد الرحمن الدوري، إدارة البنوك مدخل كمي وإستراتيجي معاصر، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2008، ص ص 221-222.

المالي هنا يتجسد في قدرتها على تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة اللازمة لتسديد ما عليها من التزامات وتحقيق معدل مردودية جيد وتكاليف منخفضة وإنشاء القيمة، ويعتبر هذا الأخير هدفا جديدا فرضته الوضعية الراهنة التي يتميز بها المحيط الخارجي للمؤسسة.

ثالثا: خصائص تقييم الأداء المالي

يشترط نجاح عملية التقييم الجيد للأداء على مستوى الوظيفة المالية توفر مجموعة من الخصائص الشديدة الارتباط بمؤشرات أو معايير تقييم الأداء المالي ويتمثل بصفة عامة في مايلي⁽¹⁾:

• الهدف أو السلامة

تتمثل سلامة أداء القياس في تمكنها من إعطاء الحقيقة، والموضوعية هممن مميزات مؤشرات أو معايير تقييم الأداء المالي عند تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة.

• الثبات أو الوفاء

الوفاء وسيلة القياس تعني بصفة عامة أنها دائما تقدم نفس النتائج عندما يتم استخدامها لعدة فترات لقياس نفس الشيء، هذه الخاصية دائما محققة عندما يكون المؤشر كمي وهذا من فترات مؤشرات أو معايير تقييم الأداء المالي عند تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة.

• الحساسية

تتمثل في القدرة على تمييز عدة درجات من الأداء المالي، هذا يعني إن وجد الاختلاف بين أداءين ماليين، فإن المؤشر أو المعيار يستطيع تدارك ذلك.

• الكفاية

تتمثل في القدرة على تقييم جميع جوانب الأداء مثل الأداء المالي، الأداء التجاري.....الخ.

رابعا: أهمية الأداء المالي

يمكن تحديد أهمية الأداء المالي للمؤسسة بمايلي⁽²⁾:

1. تعتمد الرؤية المستقبلية للمؤسسة على العوائد المتوقع تحقيقها من أدائها المستقبلي وهذا يعني أهمية الاهتمام بالأداء المالي وطرائق قياسه؛
2. يقدم الأداء المالي مفهوما وأدوات قياس رئيسية ومهمة في تنفيذ الإجراءات وصياغة الخطط التي تدعم عمليات ترشيد استخدام الموارد وتحقيق الفاعلية في انجاز الأهداف؛
3. يساهم قياس الأداء المالي في تحديد مواقع القوة والضعف التي تعاني منها المؤسسة، وهذا يساعد كثيرا على اتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة هذه الانحرافات؛
4. يساعد في معرفة درجة النمو التي تحققتها المؤسسة اتجاه انجاز أهدافها بنوعيتها القصيرة والبعيدة الأمد؛
5. إن استخدام التعددية في المقاييس المالية يعطي صورة واضحة عن الحالة المالية للشركة مقارنة بنتائج الأداء

(المرجع السابق، ص 56.¹

د. ناظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة مدخل تحليلي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2009، ص 140.²

- المالي للسنوات السابقة للمؤسسة نفسها أو مع شركات عاملة في القطاع نفسه (المنافسين)؛
6. كما أن للأداء المالي (مقياساً ومؤشراً) التأثير الإيجابي مع تحسين الجودة لأنه يساعد في تشخيص مواقع الخلل التي تعاني منها الجودة وطبيعة الاستخدامات المالية لعناصرها؛
7. يعد الأداء المالي الأداة المهمة للكشف عن الميزة التنافسية التي يمكن أن تعمل على أساسها المؤسسة.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء المالي

يمكن استخلاص العوامل المؤثرة بالأداء المالي بمايلي⁽¹⁾:

❖ عوامل البيئة الخارجية: وتتمثل في

- السوق؛
- المنافسة؛
- العوامل الاقتصادية.

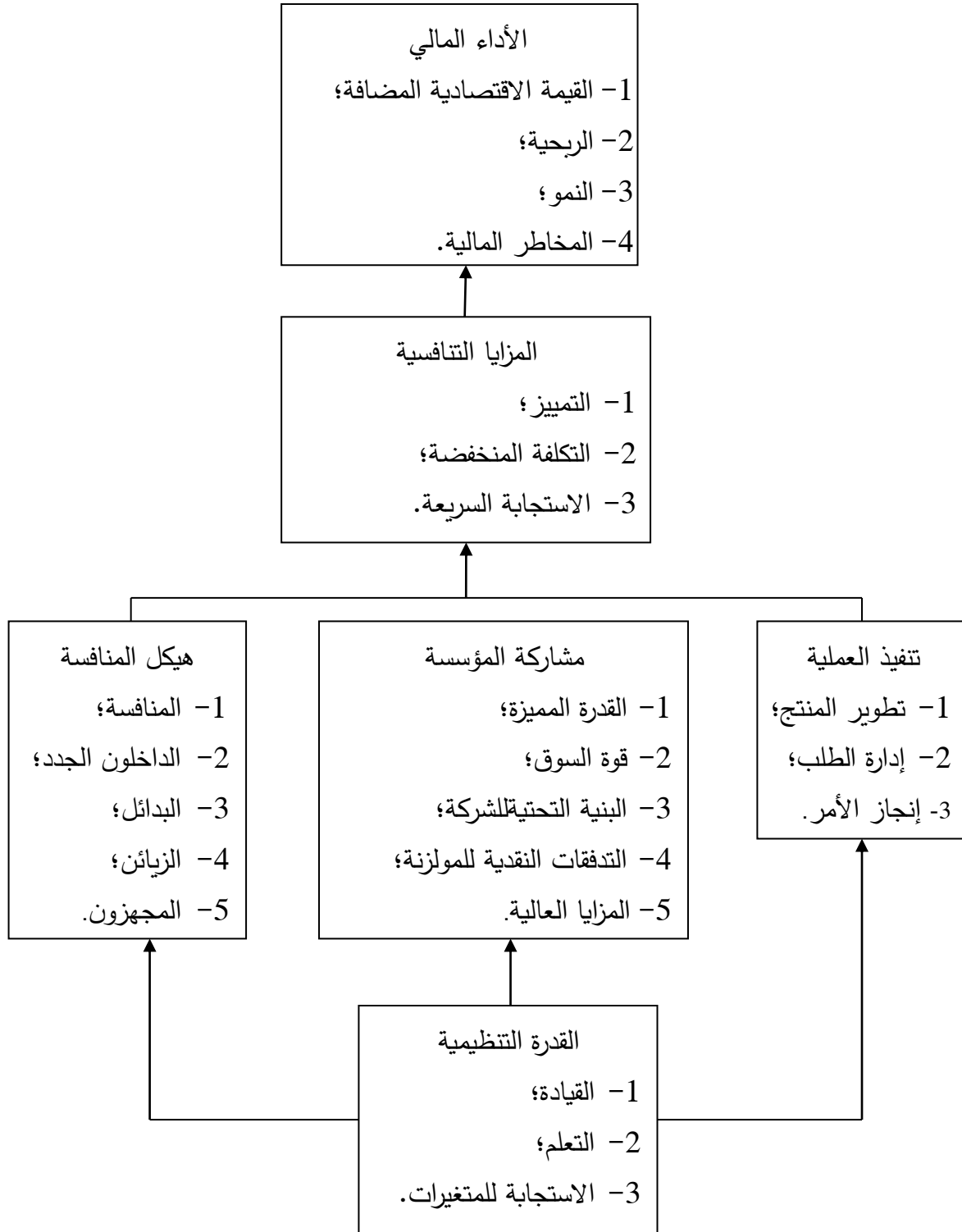
❖ عوامل البيئة الداخلية: وتتمثل في

- الجودة؛
- العمليات التشغيلية؛
- القدرات المميزة؛
- التطور التنظيمي؛
- الميزة التنافسية.

والشكل التالي يبين العوامل المؤثرة في الأداء المالي:

⁽¹⁾ المرجع السابق، ص 138.

الشكل رقم (05): العوامل المؤثرة في الأداء المالي



المصدر: ناظم حسن عبد السيد؛ مرجع سبق ذكره، ص 137.

المطلب الثالث: خطوات ومعايير و مجالات الأداء المالي

ان التطرق الى تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية يعد مطلباً أساسياً لاحتاطة بجوانب الموضوع وسنركز في هذا المطلب على خطوات ومعايير ومجالات الأداء المالي.

أولاً: خطوات تقييم الأداء المالي

يمكن تلخيص عملية تقييم الأداء المالي في الخطوات التالية⁽¹⁾:

1. الحصول على مجموعة من القوائم والتقارير المالية السنوية حيث أن من خطوات الأداء المالي اعداد القوائم المالية السنوية المتعلقة بأداء المؤسسات خلال فترة زمنية معينة؛
2. احتساب مقاييس مختلفة لتقييم الأداء مثل نسب الربحية والسيولة والنشاط، وتتم بإعداد واختيار للأدوات المالية التي تستخدم في عملية تقييم الأداء المالي؛
3. دراسة وتقييم النسب، وبعد استخراج النتائج تتم معرفة الانحرافات والفروق ومواطن ضعف الأداء المالي الفعلي من خلال مقارنته بالأداء المتوقع أو مقارنته بأداء المؤسسات التي تعمل في نفس القطاع؛
4. وضع التوصيات الملائمة معتمدين بذلك على عملية تقييم الأداء المالي من خلال النسب بعد معرفة أسباب هذه الفروق وأثارها على المؤسسات للتعامل معها ومعالجتها.

ثانياً: معايير الأداء المالي

من المهم تحديد نسب معيارية (Standard Ratios) تستخدم في متابعة تغير النسب المالية للمؤسسة لأن الحكم على طبيعة تغيرها عبر الوقت يعتمد على قابلية المستفيدين منها على مقارنتها مع معيار معين، وهناك أربعة أنواع رئيسية من النسب المعيارية وهي⁽²⁾:

✓ المعايير التاريخية للمؤسسة Historical Standards

وتحسب هذه النسب من الكشوفات المالية للسنوات السابقة لغرض رقابة الأداء من قبل الإدارة المالية والاستفادة منها في وضع الخطط المستقبلية.

✓ المعايير المطلقة Absolute Standards

وتأخذ هذه المعايير شكل قيمة ثابتة لنسب معينة مشتركة بين جميع المؤسسات وتقاريرها لنسب ذات العلاقة في مؤسسة معينة مثل نسبة التداول (2) مرة والنسب السريعة (1) مرة.

✓ المعايير القطاعية Industry Standards

يستفيد المحلل المالي بدرجة كبيرة من المعايير القطاعية في رقابة الأداء، وهي معايير تمثل متوسط Average لأداء القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة، خاصة وأن المؤسسة تتشابه في العديد من الصفات والخصائص.

✓ المعايير المستهدفة Target or Budgetary Ratios

وهي نسب تستهدف ادارة المؤسسة تحقيقها من خلال تنفيذ الموازنات (الخطط) وبالتالي فإن مقارنة النسب المتحققة مع تلك المستهدفة تبرر أوجه الانتقادات بين الأداء الفعلي والمخطط وبالتالي اتخاذ

(1) بن عمر عبد العالي، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الصناعية -دراسة حالة الشركة الأفريقية للزجاج جيجل-، منكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة محمد الصديق بن يحيى -جيجل-، 2016/2017، ص ص71-72.
(2) أسعد حميد العلي، الإدارة المالية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، 2012، ص78.

الإجراءات التصحيحية اللازمة.

ثالثاً: مجالات الأداء الرئيسية

من أجل وضع نظام رقابة فعال فلا بد على الإدارة العليا أن تحدد مجالات الأداء الرئيسية التي تعكس الأهداف الأساسية للبنك، ومن هذه المجالات مايلي⁽¹⁾:

• الربحية

ضمن هذا المجال يتم تقييم أداء المؤسسة من خلال مستوى الربحية المحقق والعوامل المساهمة والمؤثرة فيها، ومن أجل ذلك تتم تحديد العديد من المؤشرات للقياس منها: معدل العائد على الأصول، معدل العائد على حقوق الملكية وهامش الربح.

• المركز السوقي

ويتمثل هذا المجال بالحصة السوقية التي تعد واحدة من أكثر المقاييس ملائمة للتعبير عن أداء البنك، فهي تشير إلى فعالية استراتيجية البنك أو مدى نجاح عملها وخدماتها المقدمة.

• الانتاجية

وهي المجال الذي تعتمد المؤسسة أو البنك لقياس كفاءتها وتستخدم في ذلك مقياسين هما: تكلفة العمل وقيمة الاستهلاكمنسوبتان إلى حجم الانتاج، وعن طريق ذلك تتمكن المؤسسة من تقييم درجة فاعليتها في استخدام كل من العمالة والمعدات.

• أداء العاملين وميولهم

وهو المجال الذي يستخدم لتقييم أداء العاملين وتنظيم جهودهم للمحافظة على الميول الايجابية لهم اتجاه البنك، ويمكن قياس تلك الميول أو الاتجاه بشكل غير مباشر عن طريق البيانات المتعلقة بنسب الغياب ودوران العمل.

• قيادة المنتج

وهو المجال الذي يقوم فيه المسؤولون عن إدارة كل من الشؤون الهندسة والإنتاج والتسويق والشؤون المالية بتقويم التكاليف والجودة والمركز السوقي لكل منتج من المنتجات الحالية والمنتجات المخطط لها.

• الموارد المادية والمالية

ويظهر هذا المجال من خلال التعرف على كافة أنشطة المؤسسة والتعرف على العلاقات التي تربط بين الموارد المادية والمالية المتاحة لها وبين كفاءة استخدامها بغتة التعرف على الانحرافات وتحديد مسبباتها، وعادة ما يتم ذلك من خلال المقارنة بين النتائج المحققة والأهداف المرسومة خلال مدة زمنية معينة.

المبحث الثاني: قياس وتقييم الأداء المالي

المطلب الأول: قياس الأداء المالي

⁽¹⁾ فلاح حسن الحسني، مؤيد عبد الرحمان الدوري، مرجع سبق ذكره، ص ص223-224.

إن مجمل التطورات السابقة الحاصلة في مجال الأداء وقياسه، من خلال المسوحات والإحصائيات والمحاسبة وتحليل السياسة والإدارة العالمية مهدت الطريق لتطوير مفاهيم أكثر دقة ووضوح للتعبير عن الأداء وطرق قياسه ومؤشرات هذا القياس.

أولاً: مفهوم قياس الأداء

يعرف قياس الأداء على أنه المراقبة المستمرة لانجازات برامج المنظمة وتوثيقها ولا سيما مراقبة وتوثيق حواسب سير التقدم نحو تحقيق غايات موضوعة مسبقا وعادة ما تكون الجهة التي تقوم بإجراء عملية قياس الأداء هي الإدارة المسؤولة عن مفردات عناصر برامج المنظمة ومن الجدير بالذكر أن قياس الأداء يمكن أن يتناول أنواع أو مستويات أنشطة البرامج المنفذة، والمنتجات والخدمات التي تنشأ من تلك البرامج، ونتائج تلك المنتجات والخدمات المقدمة، فبرامج تلك الأنشطة أو المشاريع أو الوظائف أو السياسات التي لها غايات محددة أو مجموعة من الأهداف المتجانسة⁽¹⁾.

لا يمكن أن يكون هناك تحسين من دون قياس، فإذا ما كانت المنظمة لا تعلم أين هي الآن من حيث واقع عملياتها فإنها لن تتمكن من معرفة مستقبلها.

- تعزيز المساءلة؛
- تحسين عملية توصيل الخدمات؛
- إيصال جهود المنظمة للمتعاملين؛
- تحديد الغايات و المعايير؛
- اكتشاف المشاكل ومعالجتها؛
- إدارة العمليات وتحسينها؛
- توثيق الإنجازات؛
- الحصول على صورة واضحة حول فاعلية وكفاءة البرامج والعمليات والأفراد؛
- توفير نتائج قابلة للقياس لغرض إظهار سير التقدم نحو الغايات والأهداف⁽²⁾.

ثانياً: أهداف قياس الأداء⁽³⁾

إن عملية قياس الأداء تؤدي لى تحقيق فوائد كبيرة للمنظمة حيث أنها توفر مدخلا واضحا للتركيز على الخطة الإستراتيجية للبرامج فضلا عن غاياته ومستوى أدائه.

كما أن القياس يوفر آلية معينة لرفع التقارير حول أداء برنامج العمل إلى الإدارة العليا

National Partnership For Reinventing Government National Performance Review. 1997;

(1) أوائل محمد صبحي ادريس، ذ. طاهر محسن منصور العالي، سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي - أساسيات الأداء ونطاق التقييم المتوازن -، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، 2009، ص 69.

(2) المرجع السابق، ص 72.

(3) نفس المرجع، ص ص 70-71.

- يمكن القياس من تركيز الاهتمام على ما يجب انجازه ويحفز المنظمات على توفر الوقت والموارد والطاقات اللازمة لتحقيق الأهداف، كما أن القياس يوفر التغذية العكسية حول مجريات سير التقدم نحو الأهداف، وإذا ما كانت النتائج تختلف عن الأهداف، يكون مقدور المنظمة أن تعمل على تحليل الفجوات الموجودة في الأداء وإجراء التعديلات التي تعيدها إلى مسارها المنشود
(U.S.Central Services Administration, Nodare);
- إن قياس الأداء يحسن الاتصالات الداخلية بين العاملين، فضلا عن الاتصالات الخارجية بين المنظمة وعملائها ومتعاملها فالتأكيد على قياس وتحسين الأداء يؤدي إلى إيجاد مناخ جديد من شأنه التأثير في جميع المنظمات الهادفة لربح وغير الهادفة للربح، وتعتمد عملية جمع ومعالجة المعلومات الدقيقة على فعالية إيصال هذه المعلومات حول رسالة المنظمة وأنشطتها الأساسية وفق استراتيجية المنظمة؛
- إن قياس الأداء يساعد على تبرير تنفيذ البرامج وتكاليفها؛
- يمكن لقياس الأداء أن يبين مدى قيام المنظمة بمعالجة احتياجات المجتمع من خلال احراز التقدم نحو تحقيق الغايات؛
- إن قياس الأداء يشجع على التوجه بشكل بناء نحو حل المشاكل حيث أن القياس يوفر البيانات حقيقية ملموسة يمكن الاستناد إليها في اتخاذ قرارات سليمة حول عمليات المنظمة (U.S.Department of Energy, 1996);
- القياس يزيد من تأثير المنظمة، حيث يتم التعرف من خلاله على المحاور التي تحتاج إلى الاهتمام والتركيز ويجعل من الممكن تحقيق التأثير الإيجابي في تلك المحاور.

ثالثا: تصنيفات مقاييس الأداء

تقسم مقاييس الأداء بشكل عام إلى خمسة أنواع وهي⁽¹⁾:

(Performance Based management Special Interest Group, Vol.2, 2001:36)

- مقاييس المدخلات
تستخدم هذه المقاييس لفهم الموارد البشرية والمالية التي تستخدم لغرض الوصول إلى المخرجات والنتائج المطلوبة؛
- مقاييس العمليات
تستخدم لقياس المنتج أو الخدمة التي يوفرها النظام أو المنظمة ويتم إيصالها إلى العملاء، والمثال على مخرجات التدريب هو عدد الأفراد الذين يخضعون للتدريب؛
- مقاييس المحصلات
تستخدم لتقييم النتائج المتوقعة أو المرغوبة أو الفعلية؛
- مقاييس التأثير

(المرجع السابق ص 75.1)

تستخدم لقياس الآثار المباشرة أو غير مباشرة التي تنشأ عن تحقيق غايات المنظمة.

المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي

أولاً: مفهوم تقييم الأداء المالي

يعد الأداء المالي مفهوماً طبقاً لأداء العمل، حيث أنه يركز على استخدام نسب بسيطة بالاستناد إلى مؤشرات مالية يفترض أنها تعكس انجاز الأهداف الاقتصادية للبنك.

ويشير الأداء المالي إلى العملية التي تتم من خلالها اشتقاق مجموعة من المعايير أو المؤشرات الكمية والنوعية حول نشاط أي مشروع اقتصادي يسهم في تحديد أهمية الأنشطة التشغيلية والمالية للمشروع، وذلك من خلال معلومات تستخرج من القوائم المالية ومصادر أخرى لكي تتم استخدام هذه المؤشرات في تقييم الأداء المالي للمؤسسة وتشغل عملية تقييم الأداء المالي في المصاريف حيزاً واسعاً من لدى أصحاب المصالح ومن بينهم المالكون والمدعون والمقرضون كما لهذه العملية من أهمية في إبراز الوضع المالي كهذه المصاريف ومن تم المساعدة في عملية اتخاذ القرارات.

وبصورة أدق فإن تقييم الأداء المالي هو عملية شاملة تستخدم فيها جميع البيانات المحاسبية وغيرها،

لوقوف على الحالة المالية للمصرف، وتحديد الكيفية التي أُديرت بها موارده خلال فترة زمنية معينة⁽¹⁾.

على المستوى الاستراتيجي فإن تقييم الأداء هو تشخيص لنقاط القوة ونقاط الضعف، حيث يساهم هذا في

التشخيص في بناء وصياغة مخطط قرارات إدارة أصول وخصوم المصرف⁽²⁾.

وبصفة عامة يمكننا القول أن تقييم الأداء المالي عبارة عن وصف لوضع المصرف الآن وتحديد

الاتجاهات التي استخدمها للوصول إليه من خلال دراسة الإيرادات، الموجودات، المطلوبات، وصافي الثروة،

كما أنه يوضح أثر هيكل التمويل والاستخدام على مؤشرات الربحية، ويعكس الكفاءة التمويلية والتشغيلية⁽³⁾.

ثانياً: أهداف تقييم الأداء

تتعدد الأطراف التي تقوم بعملية تقييم الأداء، فقد يقوم بها المسير داخل المؤسسة أو مكتب دراسات خاص أو

البنكي الذي يجري دراسة مسبقة قبل منح المؤسسة القروض حتى يتأكد من قدرتها على سداد الديون⁽⁴⁾، فلكل

طرف أهدافه الخاصة من عملية تقييم الأداء إلا أن أهداف عملية تقييم الأداء تتمثل عموماً في⁽⁵⁾:

1. تسمح عملية تقييم الأداء باختيار مدى استغلال الموارد المتاحة والمتوفرة داخل المؤسسة بشكل فعال وفقاً

الأهداف المسطرة؛

⁽¹⁾ (Mona J.G ,Dixi L M managing FinancaillInstution Asset/Liability approche Part 5. Chapter 22 Page 648

⁽²⁾ Idem.

⁽³⁾ عمر بوجميمة، تقييم الأداء المالي وتحليل محددات الربحية في البنوك الإسلامية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة محمد

الصادق بن يحيى-جيجل-، 2014/2013، ص 106

⁽⁴⁾ Michal Gervais, **Contrôle de gestion**, édition Economica, Paris,1997,P104

⁽⁵⁾ دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، العدد الرابع، جامعة ورقلة، 2006، ص41.

2. اتخاذ الإجراءات اللازمة من أجل تقادي الفوارق الناتجة عن سوء التسيير في المستقبل والتي تظهر بمقارنة النتائج الفعلية مع النتائج المرتقبة؛
3. يساعد نظام تقييم الأداء السليم الذي يتميز بالشمولية والاستمرارية والمرونة أعضاء المؤسسة على العمل بجدية مستقبلاً، وذلك من خلال إبراز نقاط القوة ومحاولة تقادي نقاط الضعف؛
4. كما يهدف تقييم الأداء إلى الكشف عن مدى تحقيق القدرة الإيرادية والقدرة الكسبية في المؤسسة حيث أن الأول تعني قدرة المؤسسة على توليد إيرادات سواء من أنشطتها الجارية أو الرأسمالية أو الاستثنائية بينما تعني الثانية قدرة المؤسسة على تحقيق فائض من أنشطتها من أجل مكافأة عوامل الإنتاج وفقاً للنظرية الحديثة.

ثالثاً: متطلبات تقييم الأداء المالي للمؤسسة

- إن عملية تقييم الأداء لا تتم بصفة عشوائية بل تستند إلى مجموعة متطلبات يمكن تلخيصها فيما يلي⁽¹⁾:
1. **ضرورة وجود معايير واضحة للأداء:** يعتبر تحديد المعايير محور أساسي في عملية تقييم الأداء المالي، إذ يجب أن تكون المعايير واضحة، لأن وضوح المعايير يساعد الفرد في إنجاز عمله وتحديد الأداء المطلوب منه كما يساعد المسؤولين في عملية الرقابة والتقييم بناء على الأسس والمعايير المحددة؛
 2. **ضرورة توافر نظام سليم وفعال للمعلومات:** يعتمد تقييم الأداء على ضرورة توافر البيانات التفصيلية والسليمة وفي الوقت المناسب، حيث يستند المدراء عند مقارنتها إلى المعلومات الموجودة في القوائم المالية و التي تلخيص النتائج الفعلية وهنا يتحقق الأداء الجيد إلا بتوفير نظام سليم للمعلومات.

رابعاً: الأركان الأساسية لتقييم الأداء المالي

- يمكن القول أن عملية تقييم الأداء المالي يرتكز على الأركان الأساسية التالية⁽²⁾:
- ✓ وجود أهداف محددة مسبقاً (المعايير)
 - ✓ فعالية تقييم الأداء لا توجد إلا حيث توجد أهداف محددة مسبقاً وقد تكون في صورة خطة أو سياسة أو معيار أو نمط، فاللوائح المالية وقوانين ربط الموازنة وما تتضمنه من قواعد من قواعد وضوابط، وكذلك التكاليف النمطية ومعدلات الأداء المعيارية، أهداف محددة مسبقاً تتم على أساسها عملية تقييم الأداء.
 - ✓ قياس الأداء الفعلي
 - يتم قياس الأداء الفعلي عادة بالاعتماد على ما توفره النظم المحاسبية والأساليب الإحصائية من بيانات ومعلومات، ويجب توفر عاملين مدربين للقيام بهذه الأعمال مع استخدام الآلات المستحدثة متى كان ذلك مناسباً، لسرعة عرض نتائج القياس أو التقدير واتخاذ القرارات الخاصة بها.
 - ✓ مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير

(1) ابن عمر عبد العالي، مرجع سبق ذكره، ص72. ¹

(2) شباح حمزة، تطبيق مبدأ التدفقات النقدية وتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة المؤسسة الخزف الصحي بالميلية -، شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة محمد الصديق بن يحيى-جبل-، 2013/2014، ص72.

يتم مقارنة الأداء المحقق بالمعايير لتحديد الانحرافات سواء كانت ايجابية أو سلبية، ولتمكين الإدارة من التنبؤ بالنتائج المستقبلية، وجعلها قادرة على مجابهة الأخطار قبل وقوعها من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة التي تحول دون وقوعها.

✓ اتخاذ القرارات المناسبة لتصحيح الانحرافات

إن اتخاذ القرار لتصحيح انحراف ما يتوقف على البيانات والمعلومات المتاحة عن الأهداف المحددة مسبقاً وقياس الأداء الفعلي، ومقارنة ذلك الأداء المحقق بالهدف المخطط، لذلك فإن تحليل الانحراف وبيان أسبابه يساعدان على تقدير الموقف واتخاذ القرار المناسب الذي يجب أن يكون في الوقت المناسب، ومحددًا بوضوح نوع التصحيح المطلوب، أخذ في الاعتبار جميع الظروف المحيطة بالقرار.

المبحث الثالث: تأثير المحاسبة الإدارية على الأداء المالي

المطلب الأول: تأثير أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية على الأداء المالي

ويتم تناول أدوات المحاسبة التقليدية والمتمثلة في التحليل المالي، محاسبة التكاليف، الموازنات التقديرية، ومحاسبة المسؤولية.

أولاً: تأثير التحليل المالي

تعد العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية بمثابة المادة الأولية التي يتم إخضاعها للمعالجة والتحليل لتعطي المعلومات اللازمة للحكم على النشاط المالي في المؤسسة، وهنا تبرز الأهمية الكبيرة لأسلوب التحليل المالي في صناعة المعلومات اللازمة لعملية تقييم الأداء المالي وهناك عدة مقاييس التي تساعد في العملية للاستفادة منها لتحسين القرارات المالية نذكر منها⁽¹⁾:

1- رأس المال العامل: يعرف على أنه الفرق بين الأموال الدائمة والأصول الثابتة، التي يغطي به جزء من الأصول المتداولة، حيث يعتبر كتمويل جزء من دورة الاستغلال برأس مال ثابت، كما يعتبر هامش أمان بالنسبة للمؤسسة ويحسب وفق مايلي:

$$\text{رأس المال العامل} = (\text{الأصول الدائمة}) - (\text{الأصول الثابتة})$$

أو:

$$\text{رأس المال العامل} = (\text{الأصول المتداولة}) - (\text{ديون قصيرة})$$

- إذا كان رأس المال العامل موجب: هنا مؤشر لوضع مالي جيد من حيث التوازن المالي، وكذا الحالة العادية لرأس المال العامل والذي يجب تحقيقه إلا أن ارتفاع قيمته قد يؤثر بالسلب لأن الاعتماد على الأموال الدائمة ذات التكلفة المرتفعة في تمويل الأصول المتداولة وهذا يعتبر بمثابة تجميد للأموال مما يحملها تكلفة الفرصة

(1) محمود عبد الحليم الخالية، التحليل المالي باستخدام البيانات المحاسبية، الطبعة السادسة، دار وائل، الأردن، عمان، 2012، ص 79.

البديلة لذا يجب على المؤسسة أن تحدد القيمة المثلى لرأس المال العامل بحيث تضمن تحقيق التوازن المالي وفي المقابل لا تؤثر على مردوديتها.

- إذا كان رأس المال العامل معدوماً: وهي حالة نادرة الحدوث فهي تعد الحالة المثالية.

- إذا كان رأس المال العامل سالباً: على المؤسسة تفادي هذه الوضعية فالأموال الدائمة تعد غير كافية لتمويل الأصول الثابتة، لذا يستوجب على المؤسسة البحث على موارد أخرى لتغطية العجز في التمويل وبالتالي مواجهة الصعوبات وضمان التوازن المالي.

2- **احتياجات رأس المال العامل**: يعرف بأنه إجمالي الأموال التي تحتاجها المؤسسة فعلاً خلال دورة

الاستغلال لمواجهة ديونها القصيرة عند مواعيد استحقاقها، وهي تمثل الفرق بين إجمالي قيم الاستغلال والقيم القابلة للتحقق من جهة ومن جهة أخرى الديون قصيرة الأجل ما عدا السلفات المصرفية وبهذا تعطى العلاقة التالية:

$$\text{احتياجات رأس المال العامل} = (\text{قيم الإستغلال} + \text{القيم القابلة للتحقق}) - (\text{الديون قصيرة الأجل} - \text{سلفات مصرفية})$$

أو:

$$\text{احتياجات رأس المال العامل} = (\text{الأصول المتداولة} - \text{قيم الجاهزة}) - (\text{الديون قصيرة الأجل} - \text{سلفات})$$

ويترتب عن احتساب رأس المال العامل ثلاث حالات متمثلة في:

- احتياجات رأس المال العامل موجب: تحدث عندما لا تغطي المؤسسة كل احتياجات الدورة الاستغلالية باستخدام موارد الدورة بل تتعداها إلى الموارد الأخرى، لذا لا بد للمؤسسة أن توفر البديل التمويلي لهذا العجز؛
- احتياجات رأس المال العامل معدوم: وهي حالة نادرة الحدوث تعني المثالية؛
- احتياجات رأس المال العامل سالب: هو الحالة الجيدة حيث تضمن المؤسسة الاقتصادية توازنها المالي دون التأثير السلبي على مردوديتها المالية.

3- الخزينة⁽¹⁾

تعد الخزينة من أهم المقاييس التي يتم بها قياس السيولة المالية في المؤسسة الاقتصادية، إذ تعبر الخزينة عن القيم المالية السائلة التي يمكن أن تتصرف فيها المؤسسة لمواجهة احتياجاتها اليومية، فهي تنتج إما عن صافي القيم الجاهزة باستثناء السلفات المصرفية أو الفرق بين رأس المال واحتياجات رأس المال العامل أي

⁽¹⁾ ناصر دادي عدون، كفاءات مراقبة التسيير، دار المحاسبة العامة، الجزائر، 2000، ص 25.

القيمة السائلة التي تبقى فعلا تحت تصرف المؤسسة بطرح احتياجات رأس المال العامل من الهامش، وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{الخزينة} = (\text{القيم الجاهزة}) - (\text{سلفات المصرفية})$$

أو:

$$\text{الخزينة} = (\text{رأس المال العامل}) - (\text{احتياجات رأس المال العامل})$$

وتتمثل الحالات المتعلقة بحساب الخزينة في:

- الخزينة موجبة: في حالة وجود فائض في الخزينة يجب على المسير المالي أن يوظف من الأموال ليحقق عائدا للمؤسسة في المدى القصير مع مراعاة الحد الأدنى للسيولة حتى لا تقع في صعوبات التسديد، لأن الخزينة لا بد وأن تتكون من مبالغ ليست كبيرة مقارنة مع الاحتياجات اليومية لأنه يتوجب على المسير استثمار هذا الفائض للحصول على عوائد مربحة بدلا من تركها مجمدة في الخزينة؛
- الخزينة سالبة: المؤسسة في هذه الحالة تحقق عجز في الخزينة، يعني هناك عجز تمويلي لعدم قدرة المؤسسة على تغطية كل احتياجاتها حيث يتطلب من المسير البحث في موارد إضافية جديدة لتغطية هذا العجز كاللجوء إلى القروض البنكية....الخ؛
- الخزينة معدومة: في هذه الحالة يكون رأس المال العامل يساوي احتياجاته، هذه الحالة المثلى للمؤسسة، يعني أن المؤسسة حققت التوازن المالي حيث أنها تتوفر على سيولة مساوية لقيمة التزامها المالية أي لا توجد سيولة مجمدة ولا عسر مالي، عمليا تعد هذه الحالة صعبة الحدوث.

4- نسب التحليل المالي

يتجلى تأثير التحليل المالي على الأداء المالي من خلال نسب التحليل المالي التي تستخدم للحكم على كيفية كفاءة استخدام المؤسسة لموجوداتها وتتجلى أهم النسب فيمايلي:

أ- نسب المردودية:

○ المردودية الاقتصادية⁽¹⁾:

هي العلاقة بين النتيجة الاقتصادية التي تحققها المؤسسة و مجموع الأصول التي استعملتها. و قد يعبر عن النتيجة الاقتصادية بالفائض الإجمالي لاستغلال أو نتيجة الاستغلال، أما الأموال المستخدمة في تحقيق هذه النتيجة فيعبر عنها عادة بأصول المؤسسة. إلا أن البعض يستخدم الأصول الثابتة مضافا إليها احتياجات رأس المال العامل للتعبير عن الأموال المستعملة لتحقيق النتيجة الاقتصادية قياس المردودية الاقتصادية يسمح للمؤسسة بمعرفة قدرتها على تحقيق الأرباح بعيدا عن تأثير التمويل.

(1) مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، دار المستقبل للتوزيع والنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2000، ص 384.

و تقيس مؤشرات المردودية الاقتصادية والمالية كفاءة وفعالية إدارة المؤسسة في تحقيق الأرباح لذلك نجد مؤشرات المردودية المالية والاقتصادية هي مجال اهتمام المستثمرين الجدد و المسيرين و المقرضين و المستثمرين يمكنهم معرفة المؤسسة التي يمكنها أن تثيرهم ، والمسيرين يستطيعون التحقق من نجاح المؤسسة والمقرضين يشعرون بالأمان عند إقراض أموالهم للمؤسسة التي تحقق أرباحا أكثر من تلك التي لا تحققها. و تحسب المردودية الاقتصادية كما يلي:

$$\text{المردودية الاقتصادية} = \frac{\text{(النتيجة الاجمالية)}}{\text{(مجموع الأصول)}}$$

○ المردودية المالية:

تهتم المردودية المالية بالدرجة الأولى بالمساهمين فإذا كانت النسبة مرتفعة لا سيما إذا كانت أكبر من نسبة الفائدة المطبقة على السوق المالي فإن المؤسسة لا تجد صعوبة في الرفع من أموالها الخاصة وتحسب كما يلي:

$$\text{المردودية المالية} = \frac{\text{(النتيجة الصافية)}}{\text{(الأموال الخاصة)}}$$

ب- نسب السيولة⁽¹⁾:

تشير السيولة الى مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها التجارية عندما يحين ميعاد استحقاقها أي ان الأصول تتحول الى النقدية و تستخدم هذه الأخيرة في سداد التزاماتها.

○ **نسب السيولة العامة:** تعتبر هذه النسبة مقارنة بين الأصول المتداولة مع الخصوم القصيرة الاجل وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسب السيولة العامة} = \frac{\text{(الأصول المتداولة)}}{\text{(الديون قصيرة الاجل)}}$$

○ **نسب السيولة السريعة:** تقوم هذه النسبة على استبعاد المخزون السلعي في حساب قيمتها لأنه كما سبقت الإشارة اليه ان هذا الأخير اقل عناصر الأصول المتداولة سيولة و سرعة الى التحول الى نقديه، و تكون هذه النسبة مقبولة اذا كانت مساوية للواحد، وتحسب حسب العلاقة التالية:

$$\text{نسب السيولة السريعة} = \frac{\text{(الأصول المتداولة - المخزونات)}}{\text{(الديون قصيرة الاجل)}}$$

(1) عاطف وليد اندراوس، التمويل و الإدارة المالية للمؤسسات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2007، ص 88.

○ **نسب السيولة الجاهزة:** تعتبر هذه النسبة أكثر صرامة في قياس سيولة المؤسسة، لأنها تعتمد على القيم الجاهزة المتوفرة لدى المؤسسة، للوفاء بالتزاماتها القصيرة الاجل دون اللجوء الى بيع جزء من مخزوناتا أو تحصيل مدينتيها و تحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسب السيولة الجاهزة} = \frac{\text{(القيم الجاهزة)}}{\text{(الديون قصيرة الاجل)}}$$

ت-نسب النشاط⁽¹⁾:

تكمن أهمية هذه النسب في كونها أداة لقياس فعالية المؤسسة في استغلال مواردها و إدارة موجوداتها، حيث تحدد مقدار مساهمة كل عنصر مستثمر ضمن أصول المؤسسة في تحقيق رقم اعمال، و يتم حساب مختلف هذه النسب كالتالي:

$$\text{معدل الدوران الاجمالي للاصول} = \frac{\text{رقم الاعمل}}{\text{مجموع الأصول}}$$

$$\text{معدل دوران الاصول الثابتة} = \frac{\text{رقم الاعمال}}{\text{الاصول الثابتة}}$$

$$\text{معدل دوران الاصول المتداولة} = \frac{\text{رقم الاعمال}}{\text{الاصول الثابتة}}$$

$$\text{متوسط فترة التحصيل} = \frac{360}{\text{متوسط دوران الحسابات المدينة}}$$

$$\text{متوسط فترة الدفع} = \frac{360}{\text{معدل دوران الحسابات الدائنة}}$$

ث-نسب التمويل⁽²⁾:

تقوم المؤسسة بتحليل الكتل المالية الموجودة في الميزانية و قياس مدى مساهمة الأموال بأنواعها في التمويل، و من أهم هذه النسب ما يلي:

○ **نسبة التمويل الدائم:** تعتبر هذه النسبة صياغة أخرى لرأس المال و هي تشير إلى مدى تغطية الأصول الثابتة بالأموال الدائمة و تحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسب التمويل الدائم} = \frac{\text{الأموال الدائمة}}{\text{الأصول الثابتة}}$$

(1) طارق طه، إدارة البنوك في بيئة العولمة و انترناث، الدار الجامعية الجديدة، الاسكندرية الطبعة الأولى، 2007، ص 509.

(2) عيمر عبد القادر، علالي محمد، دور التحليل المالي في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماجستير، معهد تكنولوجيا، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016-2017، ص 27.

○ **نسبة التمويل الذاتي:** تعبر هذه النسبة عن مدى تغطية المؤسسة لأصولها الخاصة و بالتالي تساعد في تحديد حجم القروض طويلة لتوفير الحد الأدنى من رأس المال العامل كهامش أمان وتحسب بالعلاقة التالية:

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

○ **نسبة الاستقلالية المالية:** تعتبر عن مدى استقلالية المؤسسة ماليا و مدى اعتمادها على أموالها الخاصة وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسب الاستقلالية المالية} = \frac{\text{الاموال الخاصة}}{\text{مجمو الخصوم}}$$

ثانيا: تأثير محاسبة التكاليف

تحرص المؤسسة الاقتصادية على تقليل التكاليف دون المساس بالمنتج وبموصفاته، لدى تهتم بنشر الوعي التكاليفي من خلال دراسة ومراجعة عناصر التكلفة للتوصل إلى سبل التقليل منها وزيادة العائد، لذا تهدف محاسبة التكاليف إلى رفع كفاءة عناصر الإنتاج بالعمل على التوفيق بين تقليل التكاليف وتعظيم الأرباح، حيث أن تحديد التكلفة يساعد المؤسسة الاقتصادية على اتخاذ القرارات الملائمة فهو يقوم بضبط التكاليف وتحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تحقق أعلى ربحية ممكنة⁽¹⁾.

ثالثا: تأثير الموازنات التقديرية

الموازنات التقديرية من الأدوات الهامة التي تستخدم لغرض تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، وذلك لأن الهدف منها تحسين أساليب إنتاج المؤسسة، فهي أداة تهدف إلى استخدام أصول المؤسسة بكفاءة عالية وربحية مرتفعة من خلال البحث عن الفرص التي تكون أكثر ربحية.

فالموازنات التقديرية تعبر عن الخطط في صورة كمية لفترة زمنية محددة في المستقبل وهذا ما يزيد من أهميتها في عملية التقييم لأنها تحدد معايير أو مقاييس للأداء المالي خلال فترة الموازنة مما يساعد على قياس الانحرافات للأداء الفعلي عن المتوقع بالموازنة وبالتالي معالجة تلك الانحرافات، والانحرافات إما أن تكون زيادة الأداء الفعلي عن الأداء المخطط ويمثل في هذه الحالة إسراف في التكلفة عن ما هو مخطط له، وإما أن تكون الانحرافات تميل إلى نقص الأداء الفعلي عن الأداء المخطط وفي كلتا الحالتين يجب دراسة وتحليل الانحرافات للوصول إلى مسبباتها والعمل على معالجة الانحرافات السالبة ومنع حدوثها في المستقبل ودعم الانحرافات الموجبة⁽²⁾.

رابعا: تأثير محاسبة المسؤولية

(1) عبد الناصر إبراهيم، نوور عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار الميسرة، عمان، 2002، ص 17.

(2) نوبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره، ص 149.

يسعى نظام محاسبة المسؤولية إلى معرفة التكلفة المحملة على كل مركز مسؤولية في المؤسسة بدلا من تحديد التكاليف الإجمالية لكل مراكز التكلفة في المؤسسة.

تطبيق محاسبة المسؤولية بجدية تجعل العاملين يدركون مدى قيامهم بالمهام المسندة لهم والرقابة عليها ومن ثم تقييم أداء كل مسؤول في المؤسسة، فالمؤسسة تقوم بتقديم تحفيزات مادية ومعنوية لكل مسؤول يساهم في تحسين مردودية النشاط الذي يديره ويخفض التكاليف إلى أدنى مستوى مطلوب⁽¹⁾.

المطلب الثاني: تأثير أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة على الأداء المالي

ويتم تناول أدوات المحاسبة الحديثة والمتمثلة في نظام التكاليف على أساس الأنشطة، إدارة الجودة الشاملة، نظام التوقيت المنضبط.

1. نظام التكاليف على أساس الأنشطة

إن اتخاذ القرارات الإدارية السليمة هي التي تحقق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، أما القرارات غير ملائمة فمن شأنها أن تؤدي إلى هدر الموارد وسوء استخدامها، لأجل ذلك فإن تطبيق أسلوب تحديد التكاليف على أساس الأنشطة وما يقوم بتوفيره من معلومات دقيقة عن التكاليف يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات الملائمة الأمر الذي ينعكس بالإيجاب على حسن استغلال الموارد المتاحة.

معناه يساعد على تجنب التكاليف غير مضيعة لقيمة المنتج وبدون التأثير على جودة ومواصفات المنتج وهذا من شأنه تحقيق زيادة في الإيرادات وتخفيض التكاليف مما يؤدي إلى زيادة الأرباح المحققة، وهذا بدوره يزيد الثقة بالمؤسسة وترتفع أسعار أسهمها في السوق وذلك للنمو المستمر في الأرباح، وهذا يؤثر تأثير محوري على مؤشرات ربحية المؤسسة من خلال تعظيم مردودية المؤسسة في الآجال القصيرة ويساهم في خلق القيمة في الآجال الطويلة⁽²⁾.

2. تأثير إدارة الجودة الشاملة

يمثل تطبيق إدارة الجودة الشاملة من الفرص الكبيرة التي تتيح للمؤسسة الاقتصادية الزيادة المعتبرة في الأرباح من خلال الاستثمار الأمثل للموارد والتقليل من التكاليف (تقليص التكاليف الضياع والهدر)، ويؤدي تحسين الجودة عند تطبيق فلسفة إدارة الجودة الشاملة إلى زيادة مطابقة المنتوجات بالنسبة للمواصفات المطلوبة وبالتالي زيادة تدفقها مما يساهم بشكل فعال في زيادة المردودية ثم القيمة المضافة، كذلك يؤدي إلى ارتفاع الكفاءة في العمليات وبالتالي تقليل التكاليف الهدر والضياع ومن خلال تخفيض التكاليف فإن الربحية تعظم⁽³⁾.

3. تأثير نظام التوقيت المنضبط على الأداء المالي

(1) أ. تفرات يزيد، أ. بن عيشي بشير، محاسبة المسؤولية كأسلوب حديث في المحاسبة الإدارية لغرض تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، جامعة أم البواقي، جامعة بسكرة، الجزائر.

(2) كمال خليفة، أبو زيد وعطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 253

(3) المرجع السابق³.

إن تأثير نظام التوقيت المنضبط يظهر جليا فيما يخص التموين فإن هذا النظام يقرض التموين بكميات قليلة حسب الإنتاج هذا يؤدي إلى تخفيض المساحات المخصصة للتخزين إلى أدنى مستوى ممكن، وهذا يخفض التكاليف المرتبطة به وبالتالي تعظيم الأرباح⁽¹⁾.

4. تأثير التكلفة المستهدفة على الأداء المالي

يقترن التحسين المستمر بهدف أساسي ألا وهو تخفيض تكلفة المنتج من خلال التعديل في العمليات الإنتاجية بعد ترتيب الأنشطة إلى مضيعة للقيمة وغير مضيعة، ومن ثم استبعاد الأنشطة غير المضيعة للقيمة ومحاولة تخفيض تكلفة الأنشطة ذات تكلفة المرتفعة من خلال اختصار إجراءات أو مراحل أو..... الخ مع التحسين المستمر لنوعية المنتج النهائي، مما يحافظ على ربحية المنتج في ظل بنية تنافسية وبالتالي تعظيم قيمة وريحية المؤسسة⁽²⁾.

5. تأثير بطاقة الاداء المتوازن على الأداء المالي

ان بطاقة الأداء المتوازن يعتمد على تحليل العلاقة السبب والنتيجة لقياس درجة الارتباط بين مقاييس الأداء في المجالات المختلفة لأداء و يسمح بترجمة الهدف المالي مثل زيادة العائد على رأس المال المستثمر الى عوامل تشغيلية الى تحقيق هذا الهدف، مع تقييم العوامل التي يكون لها تأثير على الأداء المالي في كل جانب من جوانب مدخل الأداء المتوازن يتم تحديد مقاييس الأداء المناسبة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية و على سبيل المثال يعتبر العائد على رأس المال المستثمر احد مقاييس الجانب المالي الذي يحقق عن طريق ولاء العملاء احد جوانب بعد العميل و الذي يحقق عن طريق وقت التسليم المناسب و زيادة تنمية و تدريب العاملين او عن طريق الابتكار و يمثل هذا الجانب التطوير والتعليم و الابتكار و كل هذا من خلال البيئة المحيطة بالمنشأة ويمثل هذا الجانب البيئة⁽³⁾.

(المرجع السابق)¹

(فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص 162.)²

(³) انعام احمد محمد الحاج، المحاسبة الادارية و دورها في تقويم كفاءة الاداء المالي، بحث مقدم لنيل شهادة ماجستير، جامعة السودان للعلوم

والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، 2014 ص 167.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل تطرقنا لتقديم مفاهيم عامة حول الأداء المالي باعتباره أداة تدفع بوتيرة المؤسسة إلى التنمية والتطوير وذلك من خلال اتخاذ القرارات الرشيدة للمؤسسة، وذلك استنادا لنتائج المتحصل عليها. وإن قوة أداء المؤسسة مرتبط بقرارات أو النتائج التي يمكن قياسها أو استنتاجها من النتائج أو المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة دون أن ننسى درجة ارتباط وتأثير المحاسبة على الأداء المالي باعتباره أن لدى كلا منهم علاقة ترابطية.

فالمحاسبة الادارية لها أثر على الأداء المالي من خلال أن المحاسبة الادارية لها دور هام في تهيأت المعلومات والبيانات الادارية والمحاسبية وتحليلها إلى الجهات الادارية المختصة بغية صنع القرار. والأداء المالي هو المعبر عن درجة كفاءة تسيير الموارد من أجل اتخاذ القرارات المتعلقة بالمؤسسة، إذن فكلا من المحاسبة الادارية والأداء المالي له ميزة في بقاء المؤسسة على درجة عالية من الكفاءة والتميز.

الفصل الثالث: تحليل الدراسات السابقة

تمهيد

المبحث الأول: تحليل دراسات المتعلقة

بتقييم الأداء المالي

المبحث الثاني: الدراسات التي تناولت أثر

أدوات المحاسبة الإدارية على الأداء المالي

المبحث الثالث: الاستفادة من الدراسات

السابقة

خلاصة

تمهيد

بعدما تطرقنا في الفصل الأول إلى الأسس النظرية للمحاسبة الإدارية باعتبارها أداة لتوفير المعلومات والبيانات إلى المستويات المختلفة في الإدارة الداخلية للمؤسسة وذلك بعرض أساليبها الحديثة و التقليدية، و في الفصل الثاني فتطرقنا إلى المفهوم النظري للأداء المالي لما يكتسي هذا الأخير أهمية بالغة في المؤسسة و مدى تأثير أدوات المحاسبة الإدارية على الأداء المالي.

أما هذا الفصل فيتضمن عرضاً للبحوث و الدراسات السابقة التي أتيح لنا الاطلاع عليها ، والتي تتناول المتغيرات التي لها صلة وثيقة بالدراسات الحالية، مرتبة ترتيباً تصاعدياً من الأقدم إلى الأحدث ، وبعد عرضها و من أجل معرفة علاقة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة ، يتم تحليل هذه الدراسات من حيث الموضوعات، الأهداف، والعينة، الإجراءات، المنهجية، الأدوات، و النتائج.

المبحث الاول: تحليل الدراسات المتعلقة بتقييم الأداء المالي**المطلب الأول: الدراسة الأولى (عادل عشي 2001/2002)**

بعنوان: الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة)

أولاً: أهداف الدراسة

- التعرف على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية والعوامل المتحكمة فيه؛
- محاولة معرفة عملية التقييم و مراحلها، ومعرفة المعلومات الضرورية لقياس و تقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية؛
- محاولة تحديد معايير تقييم الأداء المالي والمؤشرات المستخدمة في ذلك وتفسيرها؛
- تطبيق المؤشرات السابقة الذكر في إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

ثانياً: منهج الدراسة

اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي الموافق للدراسة النظرية، إضافة لمنهج دراسة لحالة الذي يمكنه من تطبيق جانب من المعلومات المتوفرة لدى المؤسسة.

ثالثاً: عينة الدراسة

مجتمع الدراسة هو مؤسسة صناعات الكوابل بسكرة.

رابعاً: أدوات الدراسة

تم الاعتماد على القوائم المالية و ملاحق المؤسسة والتقرير السنوي للتسيير والميزانيات المالية.

خامساً: نتائج الدراسة

- تطور أصول المؤسسة من عام إلى آخر، فالمؤسسة قادرة على تنمية ذمتها المالية، و يمكن إرجاع الفضل في ذلك إلى عدم توزيع الأرباح التي تحققت بل توجه إلى الأموال الخاصة؛
- حققت المؤسسة خلال السنوات الثلاثة رأس مال العامل موجب فالمؤسسة تمول جزء من أصولها المتداولة بأموال دائمة، فهي بذلك تحقق هامش أمان؛
- مقارنة رأس المال العامل بالاحتياج منه كشف أن نسبة تمويل الأصول المتداولة بأموال دائمة كانت غير كافية لسنة 2000 أما في سنتي 2001 و 2002 كانت كافية، فالمؤسسة متوازنة مالياً. هذا التحليل غير كاف لأنه ساكن أي يدرس التوازن المالي في لحظة معينة أي لا يأخذ هذه التغيرات، و منه تم اللجوء إلى التحليل الحركي ويتم بجداول التمويل؛
- تتمتع المؤسسة بسيولة جيدة خلال السنوات الثلاث فقد تبين أن المؤسسة استطاعت مواجهة التزاماتها القصيرة الاجل؛

المطلب الثاني: الدراسة الثانية (دادن عبد الغني 2006/2007)

بعنوان: قياس و تقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية (دراسة حالة)

أولاً: أهداف الدراسة

- يقف البحث عند نقطة أساسية ألا وهي تقييم الأداء المالي علاوة على قياسه حيث لا معنى لقيمة مؤشر ما، فهو أصم سواء كان محاسبيا أو ماليا أو اقتصاديا ما لم يصاحبه تحليل و تقييم ذو دلالة نفعية يعكس صورة و وجه المؤشر .

ثانيا: منهج الدراسة

اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي تارة والمنهج التاريخي في سرد بعض النظريات، إضافة لمنهج دراسة حالة.

ثالثا: عينة الدراسة

مجتمع الدراسة هو مجموعة من المؤسسات الجزائرية وعددها (04) ومؤسسات أروبية وعددها (05).

رابعا: أدوات الدراسة

تم الاعتماد على الميزانيات المالية، الاقتصادية و معطيات السوق المالي و تمت معالجتها بالبرمجيات.

خامسا: نتائج الدراسة

- الاعتماد على المعلومات النابعة من الميزانية المالية و الاقتصادية بالإضافة إلى البيانات السوق المالي تعطي بعدا آخر لمفهوم الأداء المالي؛

المطلب الثالث: الدراسة الثالثة (مشعل جهاز المطيري 2010/2011)

بعنوان: تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية

أولا: أهداف الدراسة

- معرفة مدى امتلاك شركات البترول الكويتية للآليات والأساليب المناسبة في أدائها المالي التي تؤهلها للقيام بواجباتها إضافة إلى معرفة المعوقات التي تحول دون امتلاك تلك الآليات، وذلك بدراسة مقومات ومعايير الأداء المالي الجيد والتعرف على مدى توفرها في المؤسسة؛

- التعرف على أهم المشاكل المتعلقة في تطبيق قواعد وتعليمات النظم المالية المطبقة في مؤسسة البترول الكويتية من جوانبه المختلفة، وتحديد أهم الثغرات والمشكلات التي تكتنفها؛

- تحليل وتقييم الأداء المالي في مؤسسة البترول الكويتية، ودراسة مدى استجابته لمتطلبات التطوير التكنولوجي والتحديث المستمر في النظم المالية.

ثانيا: منهج الدراسة

اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم بوصف واقع الأداء المالي.

ثالثا: عينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المديرين الماليين والمحاسبين العاملين في مؤسسة البترول الكويتية والبالغ عدد شركاتها التابع لها (10) عشرة شركات.

رابعا: أدوات الدراسة

استخدم الباحث استبانة ليتم توزيعها على المديرين الماليين والمحاسبين حيث تم توزيع 400 استبانة.

خامسا: نتائج الدراسة

- وجود علاقة بين المؤهلات والخبرات الفنية التي يمتلكها الكادر المالي والمحاسبي العامل في مؤسسة البترول الكويتية وبين الأداء المالي؛
- أن هناك علاقة بين المتغيرات التي تطرأ على معايير الأداء وبين الأداء المالي في مؤسسة البترول الكويتية؛
- أن هناك علاقة بين التحديث والتطوير التكنولوجي وبين الأداء المالي في مؤسسة البترول الكويتية؛
- وجود هيكل تنظيمي واضح ومعتمد يحدد اختصاصات وصلاحيات الكادر المالي والمحاسبي العامل في مؤسسة البترول الكويتية وبين الأداء المالي؛
- وجود علاقة بين التعليمات والقوانين المالية وبين الأداء المالي في مؤسسة البترول الكويتية.

المطلب الرابع: الدراسة الرابعة (لطرش بلال 2013/2014)

بعنوان: دور مراقبة التسيير في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة)

أولاً: أهداف الدراسة

- الوقوف على تطبيقات وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- مدى مساهمة نظام مراقبة التسيير في تحسين الأداء المالي في المؤسسة المينائية جن جن؛
- إبراز القيمة المضافة لنظام معلومات مراقبة التسيير ومدى مساهمته في تعزيز قوة ومكانة المؤسسة من خلال المساعدة في إيجاد أفضل الطرق لتسيير جميع موارد المؤسسات.

ثانياً: منهج الدراسة

يتم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي الذي كان حاضرا في معظم نقاط البحث أو منهج دراسة حالة في الفصل التطبيقي من خلال عرض وتفسير وتحليل المعطيات والربط بينهما لمحاولة تفسير الظاهرة محل الدراسة واستخلاص النتائج في الأخير.

ثالثاً: عينة الدراسة

دراسة حالة ميناء جن جن ومحاولة تطبيق بطاقة التقييم المتوازن كتطبيق وتقنية في مراقبة التسيير لمعرفة مدى فاعليتها في مراقبة تطوير الأداء في المؤسسة المينائية جن جن.

رابعاً: أدوات الدراسة

تم اعتماد على الأدوات التالية:

- التقارير المالية والمحاسبية؛
- الموازنات التقديرية ولوحات القيادة للمؤسسة المينائية؛
- المقابلات الشخصية مع رؤساء المديرية والمصالح لتدعيم بعض الحقائق الملاحظة وللحصول على بعض المعلومات المرتبطة بموضوع الدراسة.

خامساً: نتائج الدراسة

من خلال الدراسة الميدانية في المؤسسة الميدانية خلصنا إلى النتائج التالية:

- يتطلب نموذج بطاقة الأداء المتوازن من كل مؤسسة إن تنظر لنفسها من أربعة جوانب أساسية هي جانب مالي، جانب العملاء، جانب العمليات الداخلية وجانب التعلم والنمو التي تتكامل معا من خلال علاقة نسبية، حيث تعتبر المقاييس غير المالية مؤشرات سابقة الأداء المالي وتعتبر مقاييس التعلم والنمو المحرك والدافع لنجاح أو فشل مسار إستراتيجية لتحقيق الأهداف؛
- قلة افهم للمقاييس غير المالية كالمؤشرات الاجتماعية مثلا، فالإدارة تنظر إلى عدم وجود المؤشرات كتحفيز العمال وذلك كون المؤسسة تعاني من ضائقة مالية، إلا أنه يمكن وضعها كهدف استراتيجي يمكن من زيادة فعالية العامل حتى وإن كانت تشكل في بداية الأمر كعبء أو تكلفة.

المبحث الثاني: الدراسات التي تناولت أثر أدوات المحاسبة الإدارية على الأداء المالي

المطلب الأول: الدراسة الأولى (درويش مصطفى الجخلب (2007)

بعنوان: دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي

أولا: أهداف الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى:

- دراسة الإطار الفكري للأسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة وارتباطه بتطوير الأداء في المؤسسات الخدمية؛
- دراسة وتحليل العناصر المكونة لهذا الأسلوب الحديث وتطبيقه على الجامعة الإسلامية؛
- تحليل النظم المالية المطبقة في الجامعة والوقوف على آلية عملها واقتراح الأساليب الجديدة لتطويرها.

ثانيا: منهج الدراسة

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة ولأنه يناسب الظاهرة موضع البحث.

ثالثا: عينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من الجامعات الفلسطينية وكممثل عن هذا المجتمع تم أخذ الجامعة الإسلامية بغزة بكافة أقسامها وكلياتها ودوائرها وتم إجراء الدراسة عليها.

رابعا: أدوات الدراسة

استخدم الباحث المقابلات المباشرة مع أصحاب المواقع المختلفة في الجامعة والتي ترتبط مباشرة بالموازنة سواء بأعدادها أو اعتمادها أو تنفيذها.

خامسا: نتائج الدراسة

- إن أنظمة التكاليف التقليدية تعتبر قاصرة في تخصيص التكاليف غير مباشرة إضافة إلى اعتماد التقدير الشخصي لتحميل الكثير من التكاليف على وحدة المنتج؛
- إن المصاريف العامة (التكاليف غير المباشرة) في الموازنة الحالية تنعكس سلبا على دقة التكاليف المخرجات والتي لا يوفر أساسا مناسباً للقياس والمقارنة؛

- إن المصاريف العامة (تكاليف غير مباشرة) منها ما يمكن تخصيصه بشكل مباشر على الأنشطة والأخرى تحتاج إلى أسس توزيع مناسبة؛
- يوجد توجه تدريجي نحو إعداد الموازنة حسب الأنشطة مستقبلا وذلك من خلال تكليف الوحدات والمراكز المختلفة بإعداد الخطة التشغيلية للعام وبعد ذلك تحويل هذه الخطة التشغيلية إلى أرقام ومبالغ والتي تمثل موازنة للعام وهذه يعتبر خطوة تجاه إعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفق أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة؛
- إن اعتماد أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة في إعداد الموازنة يساعد في القيام بعملية التخطيط للمستقبل بشكل علمي يستند إلى إحصائيات تاريخية مراعي المتغيرات المستجدة؛
- إن إعداد موازنة الجامعة الإسلامية حسب أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة يوفر أساسا مناسباً لقياس كافة الخدمات المقدمة من قبل الجامعة وهو الأمر الذي يؤهلهم من اتخاذ كافة القرارات المناسبة؛
- إن إعداد موازنة الجامعة الإسلامية حسب أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة يساهم في تخفيض التكاليف (جانب المصروفات) في الموازنة من خلال ما يتيح هذا الأسلوب في إمكانية التعرف على الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة وبالتالي السعي إلى إزالة أو تخفيض تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة؛
- إن إعداد موازنة الجامعة الإسلامية حسب أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة يضع إدارة الجامعة والجهات المعنية في صورة تكاليف مخرجات الجامعة ومسبباتها، وكذلك الإيرادات العائدة من هذه المخرجات وبالتالي التعرف على الأنشطة التي تحقق إيرادات فائضة على التكاليف وتعزيزها وكذلك الأنشطة التي تسبب عجزا وبالتالي البحث في أسباب العجز والضعف ومحاولة تقييمها ومعالجتها بحث تصبح أكثر إيرادا وأقل تكلفة؛
- إن تطبيق الجامعة لهذا الأسلوب الحديث من أساليب المحاسبة الإدارية يعتبر قفزة نحو الحداثة ومواكبة التطورات العلمية والاستفادة من إمكانياتها؛
- إن تطبيق الجامعة لهذا الأسلوب الحديث من أساليب المحاسبة الإدارية تعتبر بمثابة تعزيز لثقافة الجودة الشاملة والتي تصنع الجامعة الإسلامية في طليعة الجامعات على مستوى جامعات العالم الثالث؛
- يعتبر هذا الأسلوب أساسا مناسباً للجامعات في تسعير خدماتها المختلفة بدرجة كبيرة من الدقة والموضوعية؛
- يوفر هذا الأسلوب ترشيدا لتكاليف الخدمات التعليمية والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة التي تتصف بالندرة.

المطلب الثاني: الدراسة الثانية (انعام أحمد محمد الحاج 2014)

بعنوان: المحاسبة الإدارية ودورها في تقويم كفاءة الأداء المالي (دراسة ميدانية)

أولاً: أهداف الدراسة

- هدفت الدراسة إلى معرفة مدى انعكاس تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية على تحسين الأداء المالي للوحدات الصناعية ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية:

- بيان نواحي القصور في الطرق والأساليب المالية للمحاسبة الإدارية وعدم ملائمتها للبيئة الصناعية الحديثة؛
- إبراز دور المحاسبة الإدارية كنظام للمعلومات في دعم عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات؛
- قياس مدى فعالية المحاسبة الإدارية في إنتاج المعلومات التي تؤدي إلى تقويم الأداء المالي للشركات؛
- بيان مدى التحسين الأداء المالي للوحدات الصناعية في حالة تبني الطرق الحديثة في المحاسبة الإدارية.

ثانياً: منهج الدراسة

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الاستنباطي في تحديد محاور البحث وصياغة الفرضيات والمنهج الاستقرائي لاختيار فرضيات البحث والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث والمنهج الوصفي باستخدام أسلوب العينة العشوائية لمعرفة مدى مسؤولية المحاسبين الإداريين في تقويم الأداء المالي.

ثالثاً: عينة الدراسة

تكونت عينة الدراسة من العاملين بشركة سنابل السلام للمواد الغذائية، تم اختيار عينة ميسرة للباحث من (120) فرد من ذوي الاختصاص.

رابعاً: أدوات الدراسة

استخدمت الباحثة الاستبانة لجمع البيانات فقد تم توزيع (120) استبانة استبانة على مجتمع البحث لعينة طبقية قصدية من العاملين بشركة سنابل السلام للمواد الغذائية.

خامساً: نتائج الدراسة

- إن استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية في المفاضلة بين الخيارات المطروحة يؤدي إلى ترشيد القرارات الإدارية؛
- إن اعتماد الإدارة على بيانات وتحليل التكلفة يساعد على رفع مستوى الأداء المالي؛
- إن استخدام تحليل التعادل يساعد على الرقابة وقياس الأداء المالي للأنشطة المختلفة في المؤسسات؛
- تقوم المحاسبة الإدارية بإعداد وتوفير المعلومات الإدارية للمؤسسة بصورة تمكنها من اتخاذ القرارات؛
- إن عملية تقييم الأداء تستهدف قياس مدى نجاح المؤسسة بتحقيق أهدافها وزيادة حجم الإنتاج؛
- إدارة المؤسسة تهدف إلى تعظيم قيمة المؤسسة وذلك بتحقيق الكفاية الإنتاجية القصوى عن طريق الرقابة على عناصر التكاليف؛
- عمل المؤسسة الصناعية في ظل بيئة تنافسية وعولمة الأسواق يؤدي إلى جودة منتجاتها وقلّة أسعارها؛
- التغيرات الاقتصادية والصناعية تؤثر على تقييم الأداء للمؤسسة الصناعية في ظل بيئة الإنتاج الحديثة.

المطلب الثالث: الدراسة الثالثة (نوبلي نجلاء 2015/2014)

بعنوان: استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة)

أولاً: أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة:

- محاولة إبراز التحولات التي عرفت أدوات المحاسبة الإدارية؛
- محاولة تبيان أهمية تقييم الأداء المالي في تحقيق الكفاءة والفعالية والاكتشاف المبكر لنقاط الضعف وذلك حتى يتسنى معالجتها في الوقت المناسب؛
- محاولة إلقاء الضوء على أهم المؤشرات المعتمدة في عملية قياس وتقييم الأداء المالي بمؤسسة للاقتصادية الجزائرية؛
- محاولة المساهمة في تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية لمؤسسة المطاحن الكبرى بجنوب بسكرة وتفعيل دورها في تحسين الأداء المالي.

ثانيا: منهج الدراسة

تم اعتماد أسلوب المنهج الوصفي التحليلي الموافق للدراسة النظرية من أجل عرض ما هو متوفر من معلومات حول المحاسبة الإدارية والأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية.

ثالثا: عينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، وبالضبط ستركز على منتج الدقيق الممتاز 25 كلغ كمييار.

رابعا: أدوات الدراسة

البيانات والمعلومات المقدمة من رؤساء الأقسام المالية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة.

خامسا: نتائج الدراسة

- تهدف المحاسبة الإدارية إلى توفير المعلومة المالية للإدارة من أجل المساعدة في ترشيد القرارات الاقتصادية مما ينعكس بالإيجاب على أداء مختلف الأنشطة بكفاءة وفعالية؛
- إن تطور أدوات المحاسبة الإدارية جاء نتيجة النقائص التي شابت الأدوات التقليدية، ولكن هذا لا يعني الاستغناء عن الأدوات التقليدية بل لابد وإجراء عملية التكامل بين مختلف أدوات المحاسبة الإدارية؛
- إن محاسبة التكاليف التي توفر المعلومات اللازمة من المحاسبة المالية لبناء الكشوف المالية للاستخدام الخارجي والمحاسبة الإدارية لإنشاء التقارير الداخلية للإدارة؛
- نظام التوقيت المنضبط هو ذلك النظام الذي يقوم باستبعاد كل مصادر الهذر بمواد أو أنشطة لا تؤدي إلى إطفاء قيمة على المنتجات أي الناتج حسب الطلب (الحاجة) وفي الوقت الملائم؛
- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على خفض التكاليف قبل حدوثها وذلك بالتحديد السعر السوقي المطلوب؛
- إن الأداء المالي عبارة عن مقاييس ومؤشرات مالية ذات صفة رقمية تستخدم لقياس النواتج والأهداف الرئيسية المتوقع تحقيقها؛
- لتحقيق مستويات عالية القيمة للمؤسسة لابد أن تحقق مستويات مرتفعة لأدائها المالي ويتحقق ذلك من خلال توضيح النتائج؛
- إن نمو وتطور المؤسسة الاقتصادية يتوقف إلى حد كبير على مدى كفاءة وفعاليتها أدائها المالي؛

- إن أدوات المحاسبة الإدارية تقوم بتأثير ايجابي مختلف مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

المطلب الرابع: الدراسة الرابعة (حاج الله الشريف 2016/2015)

بعنوان: أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق (دراسة تطبيقية)

أولاً: أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد اهتمام الشركات الصناعية في الجزائر إلى تطبيق الأساليب المختلفة للمحاسبة الإدارية ومجالات استخدامها وإلى تقويم مدى فاعلية تطبيق هذه الأدوات في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء و اتخاذ القرارات والتعرف على الصعوبات التي تواجه وتحد من فاعلية استخدامها في المجالات الإدارية المختلفة، وكذلك مزايا استخدام هذه الأساليب لمسايرة بيئة الأعمال الحديثة.

ثانياً: منهج الدراسة

أستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً.

ثالثاً: عينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية المتواجدة بولايات الشرق الجزائري (سوق أهراس، قالم، عنابة، طارف، تبسة).

رابعاً: أدوات الدراسة

أستخدم الباحث استبانته ووجهت إلى كافة المديرين الماليين والمحاسبين ورؤساء أقسام المحاسبة، المحاسبين، المدققين الداخليين، العاملين لدى الشركات، موضوع الدراسة لتغطية الجانب التطبيقي.

خامساً: نتائج الدراسة

لقد أظهرت نتائج الاختبارات وجود اهتمام بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة حسب نموذج الدراسة المقترح لدى الشركات المبحوثة والمكونة لعينة الدراسة بدرجات متفاوتة مع ملاحظة البطء في مواكبة المستجدات في بيئة التصنيع الحديثة باعتبارها مقاربات متقدمة في بيئة الأعمال حيث لمسنا غموضاً من حيث المفهوم لهذه الأساليب وطرق و كفاءات تطبيقها في معظم الشركات.

هناك بعض أساليب المحاسبة و إن كانت مستخدمة كما هو الحال بالنسبة للموازنات لا يتم تطبيقها وفقاً لأسس علمية مدروسة وإنما يتم بموجب قوانين أو تعليمات صادرة عن مستويات إدارية عليا كما أن هناك استخدام لأساليب أخرى (التكاليف المعيارية، الأساليب الكمية)، وهي دون المستوى بكثير بسبب عدم إدراك أفراد العينة متطلبات تطبيق هذه الأساليب.

المطلب الخامس: الدراسة الخامسة (ايمان عوني ابو يوسف 2016)

بعنوان: أثر استخدام المحاسبة الإدارية في زيادة الثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.

أولاً: أهداف الدراسة

- هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي إلى قياس مدى تأثير استخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في زيادة ثقة المستثمرين بشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، و ذلك منة خلال:
- تحليل الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، من حيث مزايا و محددات كل نوع منها؛
 - الوقوف على المؤشرات الكمية الدالة على ثقة المستثمرين متمثلة في كل من (حجم التداول، سعر التداول) و ذلك (باستخدام أسباب زيادة الثقة ونتائجها) لكل من الشركات المتمثلة لعينة الدراسة، من خلال قوائمها المنشورة في بورصة فلسطين؛
 - الوقوف على أثر ممارسة شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، ولعوامل المؤدية إلى زيادة ثقة المستثمرين في تلك الشركات متمثلة في درجة تذبذب كل من (التدفق النقدي، الربحية)؛
 - التعرف على أثر ممارسة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، على مؤشرات أو نتائج زيادة ثقة المستثمرين في تلك الشركات متمثلة في كل من (حجم التداول، سعر التداول) لدى شركات المساهمة في بورصة فلسطين؛

ثانيا: منهج الدراسة

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي.

ثالثا: عينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من شركات المساهمة العامة المدرجة في البورصة فلسطين و التي يبلغ عددها (49) شركة.

رابعا: أدوات الدراسة

استخدم الباحث الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات الأساسية للدراسة.

خامسا: نتائج الدراسة

1. وجود وعي وإدراك من الإدارة العليا و متخذي القرار في شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين فيما يخص تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، و ذلك رغبة منها في تحسين قياس أدائها وصولا للأهداف المخطط لها؛
2. الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين يتوفر لديها الإدراك الجيد، بأن نجاحها يتطلب العمل بشكل جاد. لتعزيز الربحية من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة؛
3. الشركات الفلسطينية المدرجة في البورصة تعمل على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بدرجات متوسطة، حيث أن الشركات تعمل على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن حيث يتطلب الأمر متابعة الأداء من مدى الأهداف الموضوعة؛
4. تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية يساهم في زيادة ثقة المستثمرين من خلال زيادة حجم التدفقات النقدية والربحية و أسعار التداول مما يعكس أيضا على زيادة حجم التداول لأسهم الشركة في البورصة؛

المطلب السادس: الدراسة السادسة (م.م سعاد عدنان نعمان 2017)

بعنوان: أثر التقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية في تقويم الأداء المالي للشركات العراقية (دراسة تطبيقية)

أولاً: أهداف الدراسة

- دراسة وتحليل تقنيات المحاسبة الإدارية من حيث المفهوم والأنواع؛
- التعريف بالأداء المالي للشركات؛
- أثر تقنيات المحاسبة الإدارية على تحسين الأداء المالي في الشركات؛
- إبراز أهمية تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة كنظام للمعلومات يخدم إدارة الشركة المبحوثة في تحديد توجهها الاستراتيجي من خلال السعي للإنتاج وتقديم منتج تساهم فيه كافة أنشطة سلسلة القيمة في الشركة وإيصاله بالجودة المرغوبة لدى الزبون وبالسعر الذي يقبله ويكون مستعداً لدفعه مقارنة بالعروض المختلفة التي يقدمها المنافسون المليون في السوق المحلية.

ثانياً: منهج الدراسة

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي.

ثالثاً: عينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من الشركة العامة لصناعة البطاريات ومعملي بابل (2,1) لإنتاج البطاريات السائلة الحامضية.

رابعاً: أدوات الدراسة

استخدم الباحث البيانات و المعلومات المتوفرة من الأقسام المالية والتخطيط و الإنتاج بالمؤسسة.

خامساً: نتائج الدراسة

5. إن تطور تقنيات المحاسبة الإدارية جاء نتيجة النقص الذي شاب التقنيات التقليدية، ولكن هذا لا يعني الاستغناء عن التقنيات التقليدية؛
 6. إن محاسبة التكاليف تعد قاعدة البيانات التي توفر المعلومات اللازمة لكل من المحاسبة المالية لبناء الكشوف المالية لاستخدام الخارجي والمحاسبة الإدارية لإنشاء التقارير الداخلية للإدارة؛
 7. تقوم سلاسل القيمة بتحليل العملية الإنتاجية إلى مجموعة من الأنشطة وقياس قدرة كل نشاط على إضافة القيمة وبالتالي استبعاد الأنشطة التي لا تولد القيمة لخفض التكاليف؛
 8. إن تقنيات المحاسبة الإدارية تقوم بالتأثير الإيجابي على مختلف مؤشرات الأداء المالي في الشركة فبعضها يساهم في عملية التقييم والبعض الآخر يساهم في تحسين الفعلي لمؤشرات الأداء المالي؛
- أظهرت نتائج تحليل المؤشرات للشركة عينة البحث.

المبحث الثالث: الاستفادة من الدراسات السابقة

بعد استعراض مجموعة من البحوث و الدراسات السابقة التي أجريت على المحاسبة الإدارية و أداء المالي وكيف أثرت المحاسبة الإدارية على الأداء المالي و على الرغم من اختلاف بيئة كل دراسة، أنواعها، و

طرق دراستها و استعمالها لعدة متغيرات إلا أنها أظهرت نتائج و دلالات علمية قيمة نوضحها على النحو التالي:

أولاً: من حيث مناهج الدراسة

كل الدراسات السابقة كان المنهج الوصفي التحليلي هو المنهج الوحيد المتبع بنوعيه المسحي والتحليلي.

ثانياً: من حيث عينات الدراسة

تناولت الدراسات السابقة الشركات الصناعية المتواجدة في الشرق الجزائري (عنابة، الطارف، تبسة، قالمة، سوق أهراس)، مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة، مؤسسة البترول الكويتية (10 شركات)، وميناء جن جن و الجامعات الفلسطينية (الجامعة الاسلامية بغزة)، شركة سنابل السلام للمواد الغذائية، و مؤسسة مطاحن السلام في الجنوب بسكرة، وشركات المساهم المدرجة في بورصة فلسطين، والشركة العامة لصناعة البطريات ومعملي بابل (1،2).

ثالثاً: من حيث أدوات الدراسة

اعتمدت الدراسات السابقة على الاستبانة، ووجهت لمجتمع البحث لكافة المديرين الماليين و المحاسبين وكذلك على القوائم المالية و ملاحق المؤسسات والميزانيات المالية والتقارير، كما اعتمدت على المقابلات الشخصية والمباشرة والبيانات والمعلومات المقدمة من رؤساء أقسام المالية.

رابعاً: من حيث نتائج الدراسة

توصلت نتائج الدراسات السابقة و المتعلقة بالأداء المالي من التعرف على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية و العوامل المتحكممة فيه و محاولة معرفة عملية التقييم و مراحلها و أن هناك علاقة بين المؤهلات والخبرات التي يمتلكها الكادر المالي و بين الأداء المالي كما بينت أن نظام مراقبة التسيير يساهم بشكل فعال في تحسين الأداء المالي وهذا من خلال دراسات كل من (عادل عشي) و (دادن عبد الغني) كذلك دراسة (مشعل جهر المطيري) و (لطرش بلال).

وبينت نتائج الدراسات إلى أنه يوجد اهتمام بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة و ذلك حسب دراسة (حباب الله الشريف) مع ملاحظة أن تلك الأساليب لا يتم تطبيقها و فقا لأسس علمية، أما دراسة (درويش مصطفى الجخلب) التي اعتبرت أن تطبيق المحاسبة الإدارية الحديثة على الجامعات يعتبر قفزة نحو الحداثة و مواكبة التطورات العلمية، و هذا ما اتفقت معه دراسة (أنعام أحمد محمد الحاج) و دراسة (نوبلي نجلاء) التي أثبتت أن استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية يؤدي إلى ترشيد القرارات الإدارية و يرفع من مستوى الأداء المالي، و توفر معلومات تمكنها من اتخاذ القرارات و التي تؤدي إلى تعظيم قيمة المؤسسة. و أنه لتحقيق مستويات عالية القيمة للمؤسسة من حيث النمو والتطور لابد أن تحقق مستويات مرتفعة لأدائها المالي و أن أدوات المحاسبة الإدارية تأثر على مختلف المؤشرات الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

أما دراسة (م م سعاد عدنان نعمان) فقد أظهرت أن تقنيات المحاسبة الإدارية تقوم بالتأثير الإيجابي على مختلف مؤشرات الأداء المالي في المؤسسة فبعضها يساهم في عملية التقييم و البعض الآخر يساهم في التحسين الفعلي لمؤشرات الأداء المالي.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل تمكنا من الوقوف على الدراسات السابقة و المتضمنة نفس موضوع دراستنا الحالية للوقوف على اثر المحاسبة الإدارية على الأداء المالي لما لها من مزايا عديدة للمؤسسات في مجالات التخطيط الرقابة وتقييم الأداء ، وقد اعتمدنا على تحليلي نتائج بعض الدراسات التي تناولت نفس الموضوع. في المبحث الأول تطرقنا إلى الدراسات المتعلقة بالأداء المالي و كيف أن عملية تقييم الأداء المالي عملية بالغة الأهمية بالنسبة للمؤسسة و أنها تعطي صورة حقيقية للوضع المالي للمؤسسة ويمكنها من اتخاذ القرارات المناسبة.

أما في المبحث الثاني فقد اعتمدنا بعض الدراسات التي تناولت اثر المحاسبة الإدارية على الأداء المالي وقد أظهرت نتائج تلك الدراسات وجود اهتمام بتطبيق أدوات المحاسبة الإدارية المختلفة وكيف أنها تؤثر على الأداء المالي في المؤسسة.

الخاتمة

من خلال دراستنا للموضوع اثر المحاسبة الإدارية على الأداء المالي فقد تعرفنا على الجانب النظري للمحاسبة الإدارية و أدواتها و أهم أساليبها و تعرفنا على علاقتها بفروع العلوم الأخرى ، وان المحاسبة الإدارية تعتبر أداة مهمة لخدمة وظائف الإدارة نظرا للعلاقة المتكاملة بينهما، حيث ركزنا على الأدوات المحاسبة الإدارية منها التقليدية و التي تهدف منها إلى معرفة نقاط القوة والضعف من خلال دراستها للجانب المالي فقط والعمل على تدعيم مواطن القوة وإيجاد الحلول اللازمة ومعالجة مواطن الضعف، أما أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة فقد ظهرت نتيجة للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة وهي تعطي نتائج بصورة دقيقة وأكثر مصداقية كما أنها تهدف إلى النمو للمؤسسة والتوسع.

كما تطرقنا كذلك للأداء المالي و الذي يحمل في طياته مجموعة أسس ومعايير تستند إليها المؤسسة في اتخاذ و ترشيد مختلف القرارات، ومدى تأثير المحاسبة الإدارية على مختلف مؤشرات الأداء المالي في المؤسسة فبعضها يساهم في عملية التقييم و الأخر يساهم في تحسين الفعلي لمؤشرات الأداء المالي. و محاولة منا للإجابة على التساؤل الرئيسي و اختبار الفرضيات، توصلنا إلى أن المحاسبة الإدارية لها علاقة وطيدة بالأداء المالي وتأثر عليه إيجابا و قد اعتمدنا على تحليل الدراسات السابقة لمجموعة من الباحثين و دكاترة في هذا التخصص.

نتائج الدراسة

- من خلال الدراسة النظرية وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع توصلنا إلى النتائج التالية:
- ✓ تقوم المحاسبة الإدارية بتقديم المساعدة المناسبة لكافة المدراء بجميع المؤسسات من خلال تزويدهم بالأدوات المناسبة من أجل تطبيق التقييم المالي والمحاسبي مما يساهم في متابعة الأداء بشكل إجمالي وتصيلي خلال وقت معين؛
 - ✓ إن العمل على أساس عميق في تحلل البيانات المالية من أجل تحسين الأداء المالي، يعتمد على تطبيق منهجيات مناسبة تعتمد على الدمج بين أدوات المحاسبة الإدارية؛
 - ✓ تساهم المحاسبة الإدارية في بناء نظرة مستقبلية في مجال الانجاز المالي الخاص بالمؤسسة من أجل إصدار التوصيات المناسبة لتحقيق الانسجام بين النظم العملية والإدارية ومتطلبات خطط العمل المستقبلية؛
 - ✓ تشارك المحاسبة الإدارية في وضع الموازنات المالية، حيث أن موازنات المحاسبة الإدارية تعمل على تغطية كافة الأنشطة المالية للمؤسسات مما يزيد من واقعيته حيث يمكن أن يتم تنفيذها من خلال الاعتماد على إمكانيات المؤسسة والعمل على إدراج أي تعديل يتماشى مع التغيرات في الظروف المؤثرة في المؤسسة، مما يزيد من أداء المؤسسة ويحسنه.
 - ✓ إن الأداء المالي عبارة عن مقاييس ومؤشرات مالية ذات صفة رقمية يستخدم لقياس النتائج والأهداف الرئيسية المتوقع تحقيقها؛
 - ✓ تحسين الأداء المالي ضرورة لا يمكن الاستغناء عنها في المؤسسة الاقتصادية في الوقت الراهن؛

إن تقنيات المحاسبة الإدارية تقوم بالتأثير الايجابي على مختلف مؤشرات الأداء المالي في المؤسسات فبعضها يساهم في عملية التقييم والبعض للآخر يساهم في تحسين الفعلي لمؤشرات الأداء المالي.

الاقتراحات

بناء على النتائج المتوصل إليها من الدراسات السابقة، يمكن تقديم مجموعة من الاقتراحات للمؤسسات الجزائرية يمكن أخذها بعين الاعتبار:

- ✓ تحسين وتطوير النظم المحاسبية والإدارية لتواكب التطور الحاصل في نظم التسيير الحديثة؛
- ✓ ضرورة الاستخدام المنتظم والمستمر لعملية تقييم الأداء المالي لمعرفة حالة المؤسسة مما يساهم في سد النقائص؛
- ✓ ضرورة مواكبة المؤسسات الجزائرية للتطور التكنولوجي فيما يخص إجراءات قياس الأداء المالي والمحاسبة الإدارية؛
- ✓ على المؤسسات إنشاء قسم خاص بالمحاسبة الإدارية يعنى بتطبيق الأدوات اللازمة وتفعيل دورها في تحسين الأداء المالي.

قائمة المراجع

الكتب بالعربية:

- (1) ابراهيم نانب، و انعام ساقية، بحوث العمليات خوارزميات وبرامج حاسوبية، دار وائل، عمان، 1999 .
- (2) أحمد عبد إسماعيل الصفار، د. ماجده عبد اللطيف التميمي، بحوث العمليات تطبيقات على الحاسوب، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2007 .
- (3) أحمد محمد نور وآخرون المحاسبة الإدارية في بنية الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005.
- (4) أسعد حميد العلي، الإدارة المالية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، 2012.
- (5) اسماعيل حجازي، أمعالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، الطبعة الأولى، دار أسامة، الأردن، عمان، 2013.
- (6) إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار الجامد للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2007 .
- (7) جوزيف كحالة، د. رضوان حلوه حنان، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2009 .
- (8) خالد توفيق الشمري، التحليل المالي والاقتصادي في دراسات تقييم وجدوى المشاريع، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2010.
- (9) خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، 2005.
- (10) دلال صادق الجواد، د. حميد ناصر الفتال، بحوث العمليات، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية لنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2008.
- (11) رامي حكمت فؤاد الحديثي، فائز غازي عبد اللطيف البياتي، الإدارة الصناعية اليابانية في نظام الانتاج الآلي -مقارنة مع النظم الصناعية الغربية-، دار وائل للنشر، الأردن، 2002.
- (12) زينات محمد محرم ود. محمد محمود البابلي، المحاسبة الإدارية، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2001.
- (13) طارق طه، إدارة البنوك في بيئة العولمة و انترنات، الدار الجامعية الجديدة، الاسكندرية الطبعة الأولى، 2007.
- (14) عاطف وليد اندراوس، التمويل و الإدارة المالية للمؤسسات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2007.
- (15) عبد الحليم كراجه وآخرون، الإدارة والتحليل المالي، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
- (16) عبد الناصر إبراهيم، نور عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار الميسرة، عمان، 2002.
- (17) علي العلونه وآخرون، بحوث العمليات في العلوم التجارية، الطبعة الأولى، مركز يزيد للنشر، الأردن، عمان، 2005.

- (18) علي عباس الإدارة المالية، الطبعة الأولى، جامعة البترا إثراء للنشر والتوزيع، 2008.
- (19) فداغ الفداغ، المحاسبة الإدارية، مؤسسة الورات، الأردن، عمان،
- (20) فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
- (21) فلاح حسن الحسني، د. مؤيد عبد الرحمن الدوري، إدارة البنوك مدخل كمي وإستراتيجي معاصر، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2008.
- (22) فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية-لتخصص نظام المعلومات المحاسبية-، الطبعة الأولى، دار الميسرة لنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2007.
- (23) كمال خليفة، أبو زيد وعطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- (24) محمد العشماوي، محاسبة التكاليف- المنظورين التقليدي والحديث-، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2011.
- (25) محمد تيسير، عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للطباعة و النشر و التوزيع، عمان، 2004.
- (26) محمد سامي راضي، د. وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006.
- (27) محمد سرور الحريري، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الطبعة الأولى، دار المنهجية للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2016.
- (28) محمود عبد الحليم الخلية، التحليل المالي باستخدام البيانات المحاسبية، الطبعة السادسة، دار وائل، الأردن، عمان، 2012.
- (29) مفلح محمد عقل، الإدارة المالية والتحليل المالي، الطبعة العربية الأولى، مكتبة المجتمع العربي لنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2010.
- (30) مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي لنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2009.
- (31) مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2006.
- (32) مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، دار المستقبل للتوزيع والنشر، الطبعة الثانية، عمان 2000 .
- (33) مؤيد الرحمن الدوري، نور الدين أديب أبو زناد، التحليل المالي باستخدام الحاسوب، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2006.
- (34) مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار الميسرة، الأردن، عمان، 2007.

- (35) ناصر دادي عدون، **كيفية مراقبة التسيير**، دار المحاسبة العامة، الجزائر، 2000.
- (36) ناظم حسن عبد السيد، **محاسبة الجودة مدخل تحليلي**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2009.
- (37) نائل عدس، **نضال الخلف، محاسبة التكاليف**، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
- (38) هاشم أحمد عطية، محمد عبد ربه، **دراسات في المحاسبة المالية-محاسبة التكاليف**، المحاسبة الإدارية-، الدار الجامعة، مصر، 2000.
- (39) وائل محمد صبحي إدريس، **ظاهر محسن منصور العالي، سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي -أساسيات الأداء ونطاق التقييم المتوازن-**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، 2009.
- (40) يوحنا عبد آدم و صالح الرزق، **المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة**، الطبعة الثانية، دار الجامد للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2006.

المجلات:

1. داند عبد الغني، **قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة الباحث، العدد الرابع، جامعة ورقلة، 2006.
2. عامري، صالح مهدي، **والغالبى ظاهر محسن**، بطاقة قياس الأداء المتوازن كنظام لتقييم الأداء منشآت الأعمال في عصر المعلومات : نموذج مقترح للتطبيق في الجامعات الخاصة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، العدد الثاني، 2003 .
3. عبد العزيز شهيرة محمود، **اطار مزدوج لاستخدام مقاييس الاداء المتوازن في المنظمات غير الحكومية بالتطبيق على الجمعيات الاهلية**، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 27، العدد3، المنصورة، 2003.
4. متولي، طلعت عبد العظيم، **نموذج وصفي لقياس الأداء رأس المال الفكري باستخدام إستراتيجية القياس المتوازن للأداء**، المجلة العلمية للتجارة و التمويل، طنطا، 2003.

المذكرات

1. انعام احمد محمد الحاج، **المحاسبة الإدارية و دورها في تقويم كفاءة الأداء المالي**، بحث مقدم لنيل شهادة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، 2014 .
2. بن عمر عبد العالي، **دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الصناعية - دراسة حالة الشركة الأفريقية للزجاج جيجل-**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة محمد الصديق بن يحيى -جيجل-، 2016/2017.

3. شباح حمزة، تطبيق مبدأ التدفقات النقدية وتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة المؤسسة الخزف الصحي بالميلية -، شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة محمد الصديق بن يحيى-جيجل-، 2014/2013.
4. عمر بوجميلة، تقييم الأداء المالي وتحليل محددات الربحية في البنوك الإسلامية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة محمد الصديق بن يحيى-جيجل-، 2014/2013 .
5. عيبر عبد القادر، علالي محمد، دور التحليل المالي في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماجستير، معهد تكنولوجيا، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2016-2017.
6. الفلاحات، محمود فلاح، إستراتيجية مقترحة لتطبيق النموذج المتوازن لقياس الأداء لتطوير فعالية التخطيط و الرقابة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية، 2005.
7. نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2015

مداخلات:

1. تقرات يزيد، أ. بن عيشي بشير، محاسبة المسؤولية كأسلوب حديث في المحاسبة الإدارية لغرض تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، جامعة أم البواقي، جامعة بسكرة، الجزائر. كتب مترجمة
1. Sawyers- Jackson-JenkinsK، المحاسبة الإداريةMANAGERIAL ACCT، ترجمة نضال محمود الرمحي، بصدد ، دار الفكر، عمان، 2013.

مراجع بالغة الفرنسية

- 1) Chow, C., K. Haddad and J. Williamson, **Management Accounting**, Applying the BSC to small companies, 1997 .
- 2) Gering, Michal and Kietch Rosmarin, **central beating financial management**, june-2000.
- 3) Kaplan R.S and Norton D P the balanced scorecard ; **measures that drive performance**, Harvard business review , 1992.
- 4) Michal Gervais, **Contrôle de gestion**, édition Economica, Paris, 1997.
- 5) Mona J.G ,Dixi L M **managing FinancaiInstution Asset/Liability approche** Part 5.

المُلخَص

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الدور الذي تلعبه المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة، حيث تعتمد المحاسبة الإدارية على مجموعة من الأدوات منها ما هو تقليدي ومنها ما هو حديث. وقد تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك بتحليل الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع، ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن للمحاسبة الإدارية أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة كما أن عملية تقييم الأداء ضرورة ملحة للمؤسسة، أما عن العلاقة بين المتغيرين فقد توصلت نتائج الدراسة إلى أن لأدوات المحاسبة الإدارية أثر إيجابي على الأداء المالي للمؤسسة.

Abstract

This study aimed to analyze the role that managerial accounting plays in improving the financial performance of the organization .As management accounting depends on a set of tools, some of which are traditional and others are modern .This study relied on the descriptive and analytical approach, by analyzing previous studies related to the topic ,one of the most important findings is that management accounting is of great importance for the organization, and the performance evaluation process is an urgent necessity for the organization .As for the relationship between the two variables, the results of the study concluded that managerial accounting tools have a positive impact on the financial performance of the institution.