جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

دور لوحة القيادة في تحسين الأداء المحاسبي

"دراسة حالة مؤسسة سونلغاز بالمدية"

من إعداد الطالبتين:

لمياء بوخرشف

نهاد كروش

تحت إشراف الأستاذ:

أ. د/ حمادي نبيل

لجنة المناقشة:

أ.د/ علوطي لمين.....رئيسا

أ.د/حمادي نبيل.....مشرفا

د/خيرات أحمد.....ممتحنا

السنة الجامعية 2023-2024


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

أحمد الله المولى عزو جل على كل العزيمة والصبر الذي منحني إياها طيلة هذا المشوار ليتكلل جهدي بها العمل

أتوجه بالشكر لله سبحانه وتعالى على ما يسره لنا بإتمام هذه المذكرة ثم أدين بالفضل والعرفان وجميل الثنايا إلى كل من أسهم ويسر لنا مواصلة التعليم حتى هذه المرحلة والتوجيه المستمر نحو غد أفضل

كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان للأستاذ المشرف:

البروفيسور " **حمادي نبيل** " الذي لم يبخل على بتوجيهاته ونصائحه القيمة التي كانت عونا لي في إتمام هذا البحث كما أتوجه بخالص الشكر والتقدير للكادر الإداري لمديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية المدية ساسان مسعود رئيس قسم المالية والمحاسبة والأخ الطيب زناييني على تعاونهم معنا وما قدموه من معلومات مفيدة فلهم جميل الشكر والعرفان

أقدم جزيل الشكر واحترامي وتقديري إلى أعضاء لجنة المناقشة المحترمين.

وأختم شكري إلى كل عمال مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز _ فرع المدية

وفي الأخير نحتسب هذا العمل لله ولا نزكي على الله عملا راجيين منه أن يجعله من صالح الأعمال. والحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات.

الإهداء

إلى خالق الروح والقلم وبارئ الذر والنسم وخالق كل شيء من العدم إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور العالمين إلى السادة الأطهار وعروته الوثقى أهل بيت النبوة وسألوني ذات مرة عن الذي جعل لي روحه جسرا للعبور إلى بر الأمان فقلت: هو بحر اللؤلؤ والمرجان، هو الذي مسح عليا دموع الشقاء، هو الذي جعل جراح الحياة، والذي علمني أن الدنيا كفاح وسلاحها العلم والمعرفة إلى الذي لم يبخل عني بأي شيء إلى من سعى لأجل راحتي ونجاحي

إلى سندي وأعزو أعظم رجل أبي العزيز أطال الله في عمرك

"محمد بوخرشف"

إلى تلك الحبيبة ذات القلب النقي إلى من أوصاني الرحمن بها برا واحسانا من سعت وعانت من أجلي

إلى من كان دعائها سر نجاحي وسر فرحت أمي. أمي. أمي. الحبيبة أطال الله في عمرك

إلى الورد التي ترعرعت في ظل ذاك الحنان وهذا العطاء إلى الأفئدة النضرة والنجوم المضيئة في سمائي

إلى من رضعوا معي الصدق والوفاء إخوتي وأخواتي رعاهم الله صابرينة، منير، رشيد، أيمن، رفيق، رهام

إلى كل براعم العائلة أبناء أختي "غفران"،" محمد"

إلى حبيبتي وصديقات قلبي إلى من أحس فيهم روح الأخوة إلى من سأندو بالعمل إلى من شجعوني ووقفوا بجانبي إلى رفيقات دربي "سامية بو شريط"، "وداد ساكر

إلى من ساندي وقدم لي عونا معنويا وماديا وصبر معي طول أربع سنوات ولم يبخل عليا شيء

" محمد موهوبي" بارك الله فيك وأن يجازيك عني كل الخير

إلى مراد قلبي والأقرب لي من نفسي المغيب عن الأبصار إلى سندي ومسندي وابتكاري إلى أعظم نعمة من الله عز وجل "صلاح براهمية الغالي"

إلى رفيقة دربي وأختي الغالية وحبيبتي حفظها الله والتي لها مكانة في قلبي وإلى زميلتي فلمذكرة إلى من ساندتني فيها بكل كبيرة وصغيرة حبيبتي "نهاد كروش"

لمياء

الإهداء

الحمد الله على توفيقه لنا في إتمام هذا العمل المتواضع

فاللهم انفعني بما علمتني، وعلمني ما ينفعني، وزدني علما

أهدي ثمرة عملي هذا المتواضع إلى روحه الطاهر حبيبي وسندي والذي كان دعائه سر نجاحي جدي ووالدي الثاني أسكنه الله فسيح جناته الذي لن يشارك فرحتي ولم يكتب الله له عمر آخر رحمك الله يأبي الغالي يا أغلى ما كنت أملك

إلى النور الذي أنار دربي والسراج الذي لا ينطفئ نوره أبدا والذي بذل جهد السنين من أجل أن أعتلي سلالم النجاح والدي العزيز وإلى من أخص الله جنة تحت قدميها وغمرتني بالحب والحنان وأشعرتني بالسعادة والأمان هي حياتي وكل عمري والدتي العزيزة

إلى اخوتي مصدر فخري حفظهم الله علاء ونورهان ومحمد وفاطمة الزهراء

إلى جدتي غالية والدة أمي وجدتي والدة أبي حفضهم الله ورعاهم إلى خلاتي وعماتي وأولادهم براعم الصغار

إلى حبيب قلبي وروحي الذي ساندني وكان يدي اليمنى اللهم اجعله نصيبي وحلالي وجعله سندي ودنيتي وجعلني من سكان قلبه وبيته" ياسين"

الى صديقتي الغالية وأختي الثانية التي كانت رفيقة دربي في مسارنا الجامعي حفضك الله ورعاك وقرى عينك بما تتمنين في حياتك "لمياء بوخرشف"

نهاد

الملخص:

تهدف هذه الدراسة للتعرف على مدى فعالية وتأثير لوحة القيادة في تحسين الأداء المحاسبي، حيث تعتبر القيادة من أهم الوسائل المستعملة لمراقبة التسيير كما أن لها مكانة هامة و ذلك سبب و برهان يبين الدور الذي تلعبه في قيادة الأداء المحاسبي، وذلك من خلال تحليل الانحرافات و معرفة الأسباب، و اتخاذ الإجراءات المناسبة لتحسين الأداء، حيث يحتاج المسيرين بلوغ الأهداف المسطرة عن طريق عملية قياس و تقييم النتائج المتحصل عليها من خلال المؤشرات، و في هذا السياق تمت هذه الدراسة لمعرفة دور لوحة القيادة في تحسين الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية من خلال الوثائق التي توضح المعلومات المقدمة ذات المصداقية، و المقابلات الشخصية تحليل النتائج المتحصل عليها خلال الفترة الممتدة بين(2023-2024).

ولتحقيق هدف الدراسة قمنا بدراسة ميدانية بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز فرع المدية وتحصلنا على نتائج كثيرة نذكر من بينهم ما يلي:

_ تظهر الغاية من إعداد لوحة القيادة في تحقيق الأهداف المسطرة.

_ تمثل لوحة القيادة أداة إيصال المعلومات بين مختلف الأطراف داخل المؤسسة الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية: لوحة القيادة، الأداء المحاسبي، مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز.

Summary:

This study aims to identify the effectiveness and impact of the dashboard in improving accounting performance, as leadership is considered one of the most important means used to monitor management. It also holds an important place, serving as a reason and proof in driving accounting performance through analyzing deviations, knowing the causes, and taking appropriate measures to improve performance. Managers need to achieve the set goals through the procss of measuring and evaluating the results obtained through indicators. In ts context, this study was conducted to find out the role of the dashboard in improving the accounting performance of the economic institution through documents that show credible information and personal interviews. Analysis of the results obtained during the period (2023-2024).

To achieve the study's goal, we conducted a field study at the Electricity and Gas Distribution Corporation, Medea branch, and we obtained many results. One key finding is that the purpose of preparing the dashboard is to achieve the set goals. Additionally, the dashboard represents a tool for communicating information between various parties within the economic institution.

Keywords: dashboard, accounting performance, electricity and gas distribution corporation, performance improvement.

فهرس

المحتويات

فهرس المحتويات:

الموضوع	الصفحة
شكر وعرفان .	I
الإهداء .	II
الملخص.	IV
فهرس المحتويات.	VII
فهرس الجداول.	X
فهرس الأشكال.	XI
فهرس الملاحق.	XII
المقدمة العامة.	أ
الفصل الأول: الإطار النظري للوحة القيادة.	
تمهيد.	**01**
المبحث الأول: ماهية لوحة القيادة.	
المطلب الأول: مفهوم لوحة القيادة.	**02**
المطلب الثاني: خصائص لوحة القيادة ووظائفها.	**07**
المطلب الثالث: حدود لوحة القيادة وأهميتها.	**11**
المبحث الثاني: تطبيقات نظام لوحة القيادة في المؤسسة.	
المطلب الأول: مراحل إعداد لوحة القيادة وطرق عرضها.	**13**
المطلب الثاني: أنواع ومبادئ لوحة القيادة ومزياها.	**17**
المطلب الثالث: مكانة لوحة القيادة وعناصرها.	**20**
المبحث الثالث: أساسيات حول لوحة القيادة.	
المطلب الأول: مكونات لوحة القيادة.	**24**
المطلب الثاني: مستخدموا لوحة القيادة وأهم المدارس المهتمة بها.	**30**
المطلب الثالث: نماذج بناء لوحة القيادة والعوامل الأساسية لنجاحها.	**41**
خلاصة الفصل.	**43**

الفصل الثاني: الأداء المحاسبي وسبل تحسينه.	
تمهيد.	**42**
المبحث الأول: الإطار النظري للأداء.	
المطلب الأول: تعريف الأداء وأنواعه.	**43**
المطلب الثاني: مفاهيم تقييم الأداء.	**52**
المطلب الثالث: مفهوم المحاسبة وسبل تطويرها.	**56**
المبحث الثاني: الإطار العام للأداء المحاسبي.	
المطلب الأول: الأداء المحاسبي ومن يقوم به.	**59**
المطلب الثاني: الأهداف والعوامل المؤثرة في الأداء المحاسبي.	**61**
المطلب الثالث: تقييم الأداء المحاسبي ومرتكزاته.	**63**
المبحث الثالث: تحسين الأداء المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية.	
المطلب الأول: متطلبات تقييم الأداء المحاسبي.	**65**
المطلب الثاني: مؤشرات الأداء المحاسبي وعلاقته بلوحة القيادة.	**70**
خلاصة الفصل.	**77**
الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية.	
تمهيد.	**78**
المبحث الأول: عرض عام للشركة محل الدراسة.	
المطلب الأول: تقديم عام للمؤسسة المستقبلة.	**78**
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية.	**80**
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة.	**85**
المبحث الثاني: مؤشرات لوحة القيادة بشركة سونلغاز.	
المطلب الأول: الزبائن.	**87**
المطلب الثاني: الاستثمارات.	**93**
المطلب الثالث: نسبة تكلفة الطاقة الضائعة.	**98**
المبحث الثالث: تحليل العلاقة بين مؤشرات لوحة القيادة ومؤشرات الأداء المحاسبي	

المطلب الأول: علاقة لوحة القيادة للزبائن بمؤشرات الأداء المحاسبي.	**102**
المطلب الثاني: علاقة مؤشر لوحة القيادة للاستثمارات ونسبة تكلفة الطاقة الضائعة بمؤشرات الأداء المحاسبي.	**105**
خلاصة الفصل.	**108**
خاتمة.	**111**
قائمة المراجع.	**115**
الملاحق.	**123**

قائمة

الجداول

قائمة الجداول :

رقم الجداول	عناوين الجداول	الصفحة
1_1	خصائص لوحات القيادة مقارنة بالأدوات الرقابية الأخرى.	08
2-1	يمثل لوحة القيادة ثم عرضها على شكل جدول.	16
3-1	مراحل طريقة GIMSI لإعداد لوحة القيادة.	42
1-3	التغيير في حقوق على الزبائن بين سنتين (2022 و 2023).	87
2-3	نسبة المقبوضات مع الموارد المائية لدى المديريات اتجاه الخواص والإدارات.	90
3-3	الاستثمارات الحقيقية المنجزة على أرض الواقع لسنة 2023.	93
4-3	الاستثمارات الجديدة التراكمية للمديرية المركزية ومقارنتها بالإنجاز لسنة 2023.	95
5-3	نسبة التكلفة الطاقة الضائعة للكهرباء لسنتي 2022 و2023 ومقارنتها بالهدف المسطر لسنة 2023.	98
6-3	نسبة التكلفة الطاقة الضائعة للغاز لسنتي 2022 و2023 ومقارنتها بالهدف المسطر لسنة 2023.	100
7-3	علاقة لوحة القيادة بمؤشرات الأداء المحاسبي.	102
8-3	علاقة الاستثمارات بالمردودية الاقتصادية.	105
9-3	علاقة مؤشر لوحة القيادة لنسبة تكلفة الطاقة الضائعة بنسبة الاستهلاكات إلى النتيجة العملياتية.	106

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال:

رقم الأشكال	عناوين الأشكال	الصفحة
1-1	موقع لوحة القيادة ضمن حلقة التسيير.	21
2-1	موقع لوحة القيادة ضمن أنظمة مراقبة التسيير.	22
3-1	الشكل العام للوحات القيادة.	25
4-1	اسقاط الأهداف الاستراتيجية على الهيكل التنظيمي للمنظمة (سلم المستويات).	32
5-1	اطوار إنشاء نظام لوحات القيادة حسب طريقة OVAR.	33
6-1	مثال للوحة القيادة المتوازنة حسب نموذج كابلان و نورتون.	37
7-1	لوحة القيادة متوازنة ، من الاستراتيجية الى مؤشرات الأداء.	40
1-2	مثلث الأداء.	51
1-3	الهيكل التنظيمي للمديرية التوزيع بالمدية.	78
2-3	الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة.	85

قائمة

الملاحق

قائمة الملاحق:

رقم الملحق	عناوين الملاحق	الصفحة
01	جدول حقوق على الزبائن لناحية البليدة لسنة (2022-2023).	**123**
02	نسبة المقبوضات مع الموارد المالية اتجاه الخواص والإدارات لسنة 2023.	**124**
03	جدول الاستثمارات الحقيقية المنجزة على الأرض الواقع لسنة 2023.	**125**
04	جدول الاستثمارات الجديدة التراكمية للمديرية المركزية ومقارنتها بالإنجاز لسنة2023.	**126**
05	جدول نسبة الطاقة الضائعة للكهرباء بالمديرية لسنة 2022.	**127**
06	القوائم المالية: ميزانية الأصول (2022-2023).	**128**
07	القوائم المالية: جدول حسابات النتائج (2022-2023).	**129**

المقدمة العامة

مدخل :

تشهد المؤسسات الاقتصادية اليوم تحولات وتطورات جذرية في مختلف طرق التسيير للعمليات المرتبطة بنشاطها حيث وجدت نفسها مرغمة على إعادة ترتيب أمورها ونظر لهذه التحولات تم تطوير أداة مكملة للأدوات السابقة لمراقبة التسيير بحيث تسمح بتوفير المعلومات الملائمة والتي تساعد المسيرين على اتخاذ القرارات المالية الخاصة في تحسين الأداء المحاسبي، والتي تمكنهم من المتابعة والتحكم الجيد في تسيير عملياتهم، وعليه مراقبة التسيير اليوم إحدى الوسائل الضرورية لقيادة المؤسسة كجزء مكمل للعمليات الإدارية من خلال مسارها المتضمن لإعداد الأهداف ووضع الوسائل ومتابعتها وتصحيح الأخطاء والانحرافات إن وجدت وتحسين أداء المؤسسة ككل بحيث تعمل على قياسه خلال فترات متتالية بالاعتماد على مجموعة من المؤشرات، وكذلك تسعى مراقبة التسيير إلى اقتراح مجموعة من الأدوات والوسائل المساعدة على تحقيق الأهداف واتخاذ القرارات، ومن بين هذه الأدوات نجد لوحة القيادة التي تعتبر من أبرز الوسائل والأدوات المستعملة في مراقبة التسيير والتي تمكن المسير من أخذ نظرة شاملة عن وضعية المؤسسة في تحسين الأداء وتقييمه.

إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية على النحو التالي:

– ما هو دور لوحة القيادة في تحسين الأداء المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية للكهرباء والغاز– فرع التوزيع المدية؟

وقصد إعطاء صورة واضحة للإشكالية قمنا بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

_ هل تعتمد لوحة القيادة على العديد من المؤشرات المالية والمحاسبية حسب طبيعة النشاط؟

_ ما هو الدور الذي تلعبه لوحة القيادة باعتبارها أداة من أدوات التسيير؟

_ كيف تساهم لوحة القيادة في تحسين الأداء المحاسبي للمؤسسة محل الدراسة؟

فرضيات الدراسة:

في ضوء العرض السابق لإشكالية البحث تمكنا من صياغة الفرضية الرئيسية التالية:

تؤثر لوحة القيادة في تحسين الأداء المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية للكهرباء والغاز– فرع التوزيع المدية وذلك من خلال تحليل الدور الذي تلعبه في تحسين الأداء المحاسبي عن طريق تحديد نقاط القوة والضعف ومعرفة أسباب الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة في تحسين الأداء .

للإجابة على التساؤلات الفرعية تم صياغة ثلاث فرضيات.

_ تعتمد المؤسسة العديد من المؤشرات المالية والمحاسبية حسب طبيعة النشاطات الممارسة.

_ للوحة القيادة دور فعال في مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية.

_ تساهم لوحة القيادة في تحديد الانحرافات والتنبيه عليها من أجل تحسين الأداء المحاسبي داخل المؤسسة.

أهداف الدراسة:

_ معرفة مدى اعتماد هذه المؤسسات على لوحة القيادة كأداة لتحسين الأداء المحاسبي للمؤسسة.

_ لفت انتباه مسؤولي المؤسسات الاقتصادية إلى الخصائص والمميزات التي تتمتع بها لوحة القيادة ودورها في إدارة وتحسين الأداء المحاسبي، وبالتالي زيادة الاهتمام بها من أجل استغلالها في عملية قياس وتقييم الأداء على مستوى المؤسسات الاقتصادية.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في إبراز الدور الذي تلعبه لوحة القيادة في تحسين الأداء المحاسبي بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز، بحيث تمكن المسير من إعطاء الصورة الحقيقية عن وضعية المؤسسة ومدى فعالية مؤشراتها من خلال تحديد النتائج والانحرافات إن وجدت.

أسباب الدراسة:

هناك عدة أسباب دفعت بنا إلى اختيار موضوع الدراسة منها.

أسباب ذاتية:

بغية التمكن من أساليب لوحة القيادة والأداء المحاسبي لمساعدتنا في الحياة المهنية المستقبلية.

أسباب موضوعية:

_ إبراز دور لوحة القيادة كأداة تسهل إيصال المعلومات داخل المؤسسة الاقتصادية.

منهج الدراسة:

من أجل معالجة الموضوع والوصول إلى النتائج اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي والتحليلي بغية وضع إطار نظري لموضوع الدراسة بالاعتماد على المراجع المتمثلة في الكتب، الأطروحات، المذكرات، الجرائد والمجلات، أما بالنسبة للجانب التطبيقي قد اعتمدنا بشكل كبير على أسلوب دراسة حالة من خلال المعطيات المتحصل عليها من المؤسسة محل الدراسة والمقابلات الشخصية مع مختلف مصالح المؤسسة.

الدراسات السابقة:

1- نعيمة يحياوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق، أطروحة دكتوراه في تسيير المؤسسات، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008-2009، قامت الباحثة من خلالها بدراسة الواقع التطبيقي لأدوات مراقبة التسيير في التكيف مع المستجدات والظروف الحالية للمؤسسة الوطنية، أكدت الدراسة التي قمنا بها في دور الفعال الذي يلعبه المحيط في تحديد أدوات التخطيط والتقييم لمراقبة التسيير في المؤسسات، رأينا من خلال البحث أن لكل مرحلة من مراحل تطور المنظمات أدوات وأساليب تتناسب مع متطلبات الظروف السائدة.

2- محمد العربي بن لخضر، دور لوحة القيادة في تحسين القرارات التسويقية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، 2015، عالجت هذه الدراسة إشكالية ما مدى تأثير استخدام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للوحة القيادة في تحسين اتخاذ القرارات التسويقية؟ حيث هدفت إلى توضيح النماذج الحديثة في تصميم لوحات القيادة والوقوف على مدى

استخدامها في المؤسسات الجزائرية وتقييم دور هذه الأداة في الرقابة عدة الأنشطة التسويقية وتحسين اتخاذ قراراتها، حيث اتبعت منهج دراسة حالة المتمثلة في دراسة إحصائية عبر توزيع استبيان على 103 مؤسسة اقتصادية بالجزائر العاصمة، وتوصلت الدراسة إلى أن أغلبية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تستعمل لوحة القيادة 59,8% من عينة الدراسة بسبب تأخر الانفتاح الاقتصادي في الجزائر وحداثة هذه الأداة في المؤسسات التسييرية، وهناك إغفال في استعمال مقومات لوحة القيادة من طرف أغلب المسيرين في المؤسسة الجزائرية، وأن هذه المقومات تؤثر في اتخاذ القرار التسويقي بدرجات متفاوتة.

3-لمين علوطي، نذيرة راقي، لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية العمومية، 2017، حيث كانت إشكالية الدراسة بعنوان: ما دور الذي تلعبه لوحة القيادة في المؤسسة الاقتصادية العمومية باعتبارها كأداة من أدوات مراقبة التسيير؟

حيث إتبع الباحثان المنهج الإستقرائي مع استخدام أسلوب الوصف والتحليل ودراسة الحالة، حيث لخصت الدراسة إلى أن هناك إستعمال للوحات القيادة في مؤسسة سونلغاز وهي تقام شهريا من طرف المسؤولين ويتعاملون في إعدادها عن طريق الجداول معتمدين على الأرقام مركزين في ذلك على الجانب المالي دون الجوانب الأخرى، ومن أهم التوصيات هي إدراج لوحات القيادة الخاصة بالمصالح التي لا تمتلك هذه الأداة، وأيضا الاهتمام بطريقة عرض لوحات القيادة، وذلك بالاعتماد على الأشكال البيانية المعبرة.

أما دراستنا هذه سنقوم من خلالها بدراسة ما هو دور لوحة القيادة في تحسين الأداء المحاسبي بالمؤسسات الاقتصادية ، وما يميز من خلالها بأن لوحة القيادة أداة من أدوات التسيير الهامة جدا في المؤسسة لكونها تسمح لتحديد الانحرافات والكشف عنها وإيجاد الإجراءات لتصحيحها، وكذلك اتخاذ القرارات وهذا ما يؤدي إلى تحسين الأداء المحاسبي.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

- الحدود المكانية: شركة توزيع الكهرباء والغاز-فرع المدية.

- الحدود الزمنية: تم الاعتماد في دراستها على الوثائق القانونية 2023 بالإضافة على قصر الفترة الزمنية لدراسة التطبيقية والتي كانت خلال فترة الممتدة ما بين 25 أفريل 2024 إلى 31 ماي 2024.

صعوبات الدراسة:

إن كل بحث لا يخلو من بعض الصعوبات التي يتلقاها الباحث ومن أهم الصعوبات التي وجهناها في موضوعنا:

_ قصر فترة التربص مما لم يمكننا من إلمام بكل الجوانب المتعلقة بالموضوع.

_ انشغال موظفي المؤسسة وعدم تعاملهم باللغة العربية مما أدى إلى صعوبة ترجمة للمصطلحات خاصة في القوائم المالية.

_ قلة الدراسات الميدانية حول موضوع الدراسة في المؤسسات الاقتصادية.

_ صعوبة الحصول على بعض البيانات الخاصة بالدراسة التطبيقية لسريتها (عدم الإفصاح).

هيكل الدراسة:

لابد من وجود خطة واضحة المعالم من أجل ضبط العمل والمتمثل في ما يلي:

مقدمة: تعتبر مدخل للدراسة حيث تطرح الإشكالية وتبين الأهداف والأهمية والعديد من النقاط الأخرى.

الفصل الأول: سنتناول فيه الاطار النظري للوحة القيادة حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث لكل مبحث ثلاث مطالب، المبحث الأول يتضمن ماهية لوحة القيادة والمبحث الثاني تطبيقات نظام لوحة القيادة في المؤسسة وأخيرا سنتطرق في المبحث الثالث إلى أساسيات لوحة القيادة.

الفصل الثاني: سنتناول فيه أيضا تحسين الأداء المحاسبي حيث يضمن نفس عدد مباحث وعدد مطالب الفصل الأول، وسنقوم من خلال المبحث الأول بتوضيع الاطار النظري للأداء

وكذلك من خلال المبحث الثاني دراسة الاطار العام للأداء المحاسبي وفي المبحث الأخير سنقوم بمعرفة تحسين الأداء المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية.

الفصل الثالث: سنتناول فيه دراسة تطبيقية بمؤسسة الكهرباء والغاز، والتي حاولنا من خلالها ما تم التطرق إليه في الجانب النظري.

خاتمة: تضم أهم النتائج المتوصل إليها في الدراسة بالإضافة إلى تقديم الاقتراحات والتوصيات وكذلك ذكر أفاق الدراسة.

الفصل الأول :
الإطار النظري للوحة القيادة

تمهيد:

إن أحد أهم الأدوات المستخدمة في مراقبة التسيير هي لوحة القيادة التي تحمل المعلومات الضرورية لتقييم أداء المؤسسة، والتي تسمح بتغطية الأنظمة المحاسبية ويمكن من خلالها تحقيق الأهداف وتصحيح الانحرافات الناتجة، بحيث تسمح للمسؤول الأول عن المؤسسة بالوقوف على مختلف الأنشطة التي تقوم بها بغرض مراقبتها، والتحكم فيها وبالتطور الذي عرفته إدارة المعلومة لذلك لوحة القيادة تشكل أكثر استعمال في قياس النتائج من طرف المؤسسات، كما أنها تعتبر آلية رقابية يتم من خلالها معرفة جوانب القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية مع إعطاء صورة حقيقية عن وضعية المؤسسة في الجانب المالي.

هذا ما سنتناول التطرق إليه في الفصل الأول من الدراسة حيث يعالج هذا الفصل من خلال المبحث الأول المفاهيم المرتبطة بلوحة القيادة، أما المبحث الثاني من الفصل فقد تم عرض عموميات حول لوحة القيادة وفي المبحث الثالث فقد تم التطرق لأهم أساسيات لوحة القيادة وقد قسمنا هذا الفصل الى ثلاث مباحث :

المبحث الأول: ماهي لوحة القيادة.

المبحث الثاني: تطبيقات نظام لوحة القيادة في المؤسسة .

المبحث الثالث :اساسيات حول لوحة القيادة.

المبحث الأول: ماهية لوحة القيادة:

أصبحت لوحة القيادة تشكل ضرورة حتمية لا يمكن الاستغناء عنها لكونها وسيلة تساهم في الرقابة واتخاذ القرارات، وسنقوم من خلال هذا المبحث بتوضيح وإبراز مفهومها وخصائصها وأهدافها.

المطلب الأول: مفهوم لوحة القيادة:

سنتناول من خلال هذا المطلب المفاهيم الأساسية والرئيسية للوحة القيادة في المؤسسة الاقتصادية.

أولا: نشأة لوحة القيادة:

- نشأت لوحة القيادة في فرنسا في بداية الثمانينات نتيجة لحاجة المسؤولين العاملين الى أداة التسيير، تختلف في تلك التي كانت سائدة من قبل والتي أصبحت غير كافية وتتسم بالتأخر الأمر الذي جعلهم يبادرون الى البحث عن أنظمة جديدة تحكم أعمالهم اليومية كما عمل ظهور الاعلام الآلي الشخصي في سنوات الثمانينات على زيادة فرص استعمال لوحات القيادة[1].

- يرجع البعض نشأة لوحة القيادة إلى القرن السابع عشر، في ظل حكم لويس الرابع عشر حيث أن المراقب العام للمالية ووزير الملك ورجل ثقته المسمى باتيست كولبير (Jean Baptist colbert)، من رواد النظرة التجميعية والمنظمة (Approche Sythetique et organisée) للمعطيات الاقتصادية، حيث وفي هذا الصدد قام كولبير بإعداد قائمة مجمعة أو ما يسمى (Tableau Synoptique)، إرادات ونفقة الدولة على شكل

[1] يحياوي نعيمة أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق دراسة حالة قطاع صناعة الحليب أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، شعبة تسيير المؤسسات جامعة الحاج الجزائر 2009/2008 ص 184

مذكرة أن يحملها الملك في جيبه وكانت هذه الوثيقة أداة يستخدمها الملك في مراقبة نفقات الدولة[1].

ثانيا: تعريف لوحة القيادة:

1- تعريف القيادة:

مصطلح القيادة يطلق على مجموع القرارات المتخذة من أجل أن نجعل الأداءات الفعلية للمؤسسة تتقارب مع الأداءات المرغوبة (كما تم تحديديها من خلال تقسيم الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة)، وهذا بالرغم من كل الانحرافات، التأخيرات والعراقيل التي يمكن أن تحدث.

نفهم من هذا التعريف أنه لا يمكن التحدث عن القيادة بدون التحدث عن عملية قياس الأداء، ولكن هذه الأخيرة لا تشكل وحدها القيادة، فقيادة المؤسسة لا تكون ألا إذا سمح هذا التتبع للأداء الفعلي بتعديل الوسائل المستعملة وكذلك تصحيح المسار المتبع من أجل الوصول إلى الهدف المقصود[2].

2- تعريف لوحة القيادة:

2-1 التعريف الأول :

تعتبر لوحة القيادة وسيلة للاتصال واتخاذ القرار، والتي تسمح بمراقبة التسيير إبلاغ نظرا المسؤول إلى النقاط الهامة، أو نقاط المفاتيح المتعلقة بالتسيير وذلك قصد تحسينها.

2-2 التعريف الثاني :

لوحة القيادة هي مجموعة من المؤشرات المجموعة في نظام خاضع لمتابعة فريق عمل أو مسؤول ما للمساعدة على اتخاذ القرارات، والتنسيق والرقابة على عمليات القسم المعني،

[1] أ. بن معزوز كمال، لوحة القيادة دورها في إدارة المنظمات وطريقة إنشائها، مجلة الحقوق والعلوم الأساسية دراسات إحصائية وكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 3، العدد21، ص52.

[2] معراج هواري، مصطفى الباهي مدخل الى مراقبة التسيير. ديون المطبوعات الجامعية الساحة المركزية بن عكنون الجزائر 04، 2011 ص 87

كما تعتبر أداة اتصال تسمح لمراقبي التسيير لفت انتباه المسؤول إلى النقاط الأساسية في إدارته بغرض تحسينها[1].

2-3 التعريف الثالث :

يمكن تعريفها بأنها مجموعة من المؤشرات التي تعطي نظرة شاملة من المؤسسة ككل، أو وظيفة معينة أو مسار معين أو عن مشروع محدد، وكذلك تسمح هذه المؤشرات بمتابعة مستوى درجة تنفيذ الأهداف المستمرة من اجل اكتشاف الانحرافات، التأخيرات والعوائق التي تحول دون تحقيق هذه الأهداف من اتخاذ القرارات اللازمة للقيادة[2].

من خلال التعاريف السابقة نستنتج تعريف شامل للوحة القيادة وهو كأنها أداة الرقابة ومتابعة لأداء المؤسسة الاقتصادية ظهرت لتجاوز النقص الموجود في نظام المحاسبة والموازنات التقديرية المتمثل في التأخر الزمني للحصول على المعلومة التي تفيد في اتخاذ القرارات والإجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب، فالمراقبة من خلال لوحات القيادة لا تعني العقاب، وأنها توجيه وإرشاد المؤسسة نحو تحقيق الأهداف المخططة بفعالية كبيرة وذلك من خلال تدخل قمة الهرم التنظيمي في ضبط عمل المؤسسة.

ثالثا: تطور مفهوم لوحة القيادة :

لقد ظهر مصطلح لوحة القيادة حسب Malo منذ 1932 في فرنسا في مجال النظام المحاسبي وقيادة المؤسسة، ومع بداية التسعينات ودخول مفاهيم التسيير الامريكية أصبحت

[1] زينب بوغازي،رقاد سليمة، لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير جامعة فرحات عباس-سطيف1، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد06،العدد01(2021)،ص289-308.

[2] عبد الرزراق، أحمد لقواق، فينسيون مارشال بلوشي ، قياس وقيادة أداء الوظائف ودور بطاقة الأداء في تحسين تنافسية المؤسسة، 2017 أردن عمان.

لوحة القيادة تعنى بالتقارير (Reportig)، إلى ن دخلت في عمليات القيادة الخاصة بمتابعة تحقيق الأهداف[1].

مع بداية التسعينات ظهر مصطلح بعلاقة القيادة الاستشرافية (بعلاقة الأداء المتوازن (Score Cord) (Bilan Ged نتيجة أعمال كل من (R.Kaplan و D.Nortan عام 1992) وتطور هذا المصطلح نتيجة البحوث المتتالية في الدول الانجلوسكسونية والبلدان الاسكندنافية مثل أعمال (Scondia 1993) في السويد، كما أن هذا المفهوم الجديد لقياس الأداء الذي جاء به Nortan و Kap1an في لوحة القيادة الاستشرافية (بطاقة الأداء المتوازن) يعتمد على رؤية معتمدة الأبعاد في قياس الأداء حسب أربعة محاور أساسية. وفي هذه الأثناء كانت جل المؤسسات الكبيرة في فرنسا تخضع لمراقبة الدولة باعتبارها مؤسسات عمومية[2].

من هذه المؤسسات نذكر (BNP Sociéte EDF.SNC FIRENANT)، حيث كانت انشغالات الدولة تتمثل أكتر في تحريك العجلة الاقتصاد ودفع وثيرة التشغيل وتألق صورة فرنسا في الخارج، حيث كان البعد المالي في التقارير ليس له الأولوية في تسيير المؤسسات، لهذا أن مفهوم لوحة القيادة محصور في تقارير تحمل مؤشرات كمية مثل (الإنتاج، المخزون، معدل تغيب العمال).

موازاة مع ذلك، فإن إدارة الاعمال الأمريكية في تلك الفترة كانت متشبعة بثقافة Reporting الموجهة للمساهمين، وكانت المؤشرات المالية تؤخذ الحيز الأكبر في هذه التقارير، ولكن مع بداية التسعينات ثم التفطن الى ضرورة الافتتاح بالمؤشرات غير المالية، والتي تغطي البعد الزمني من حيث أنها منطلق الاستثمار الأجل أين يظهر النموذج الأمريكي للوحة القيادة من خلال أبحاث (D.Nortan و R.Kaplan) وسميت بطاقة الأداء المتوازن

[1] بن لخضر محمد العربي ، دور لوحة القيادة في تحسين القرارات السوقية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير تخصص تسيير مؤسسات ، جامعة ابي بكر بالقايد تلمسان ، سنة 2014\2015 ،ص15.

[2] Scothk Gowart « Balanced Scor card Dash board what are the diffrences "by Ghsi school 2008 , p3

(لوحة القيادة الاستشرافية Balaced Scorcard) ثم تطور هذا المفهوم نتيجة البحوث المتتالية في الدول الانجلوسكسونية وبلدان الاسكندنافية إلى أن ظهر مفهوم جديد للوحة القيادة في قياس الأداء من خلال أبحاث Scondia Edvisson في السويد والذي ركز أكثر على مفهوم مراقبة الأداء من خلال الرأسمال الفكري. وفي سنة 2000 اقترح Alain Fernandez نموذج جديد للوحة القيادة في فرنسا ومتمثلة في نموذج GIMSI والذي يتضمن أربعة مراحل أساسية لتصميم لوحة القيادة وركزت على مفهوم توزيع الأهداف على كل مستويات المؤسسة (الاستراتيجي، التكتيكي، التشغيلي) وتجدر الإشارة أنه كان هناك نماذج أخرى للوحة القيادة نذكر منها مصفوفة المحددات والتي طورها (Fit Zgerald) وآخرون ونموذج أخر للوحة القيادة الاستراتيجية الخاصة بالمؤسسات الخدمية المطورة من طرف Anthony At Kinson على مقارنة حول نظرية ذوي الحقوق.

رابعا: أهداف لوحة القيادة:

يمكن إيجاز أهداف لوحة القيادة في نقاط التالية:[1]

- السماح لمتخذي القرار بطرح أسئلة جيدة.
- جذب انتباه متخذي القرار للنقاط الأكثر أهمية.
- التفكير الفعال والمفيد للمشاكل.
- تقديم واقتراح مناهج محتملة أي التفكير والتوجه للمستقبل.
- الوعي بالمخاطر المحتملة المتولدة من القرارات في الماضي أو المستقبل.
- مساعدة المديرية بنقل رسالة مهمة لجميع موظفيهم.
- السماح لمختلف المسؤولين وفرق عملهم من قياس أهداف وفوائد تقسيم أدائهم الجماعي.

[1] محمد بولصنام ، جميلة بوشوشة، لوحة القيادة كأداة من أدوات تحسين مراقبة تسيير في مؤسسة ، دراسة حالة مؤسسة بوفال وحدة المضخات البرواقية ،ملتقى وطني وحول مراقبة التسيير كألية لحوكة المؤسسات وتفصيل الابداع ، جامعة البليدة 2 ، الجزائر 2017 ص23

المطلب الثاني: خصائص لوحة القيادة ووظائفها:

هناك بعض خصائص ووظائف للوحة القيادة يكمن ذكرها في النقاط التالية:

أولا: خصائص لوحة القيادة:

تعتبر لوحة القيادة أداة حديثة لمراقبة التسيير، في أغلب الأحيان، وتخص الأجل القصير ونجدها تتميز بالخصائص التالية عموما[1]:

1-الدورية: وتتعلق بديناميكية لوحة القيادة ومدة تحسين المعلومات التي تحويها عن نشاطها المسؤول ويمكن التمييز بين عدة أشكال:

فيمكن أن تكون:

1-1 اليومية: تخص فريق عمل تابع النشاط اليد العاملة لديه بشكل يومي مثل ساعات العمل الحقيقة، العطل المرضية، الغيابات، الوقت الضائع.

1-2 أسبوعية: وتكون في حالة مسؤول عن ورشة مثل الإنتاج الأسبوعي المادة الأولية، المستعملة في مصلحة البيع.

1-3 شهرية: وهي الحالة الأكثر تجسيدا في المؤسسات لأنها تتميز ب: نظرة العامة على المؤسسة في ظرف قصير وقلة تكاليف إعدادها.

1-4 سنوية: وعادة تكون في المراقبة استراتيجية المؤسسة ومقارنة مع المنافسين مثل: المبيعات السنوية الميزانيات التقديرية السنوية.

2-التقدير الكمي: عادة ما تكون المعلومات الموجودة في لوحة القيادة تحمل طابع كميا، وذلك لتسهيل القياس والمقارنة من أجل إيجاد الانحراف والنتائج المحققة مثلا بالوحدات عدد القطع المنتجة والمباعة، عدد ساعات العمل، في شكل تقريبي مثل الصيانة ورضا الزبائن أو

[1] بن لخضر محمد العربي، مرجع سبق ذكره، ص- ص.13-14

في شكل نسبة مئوية وذلك لتسهيل التحليل وقياس الأداء (كاستعمال النسب، المنحنيات) وتحتوي على القيم مالية وغير المالية.

3-السرعة: تتميز لوحة القيادة بالسرعة في وصولها إلى المسؤول يجعل المعلومات المناسبة لتقييم الأداء وكذلك سرعة اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

3-1 بالرغم من الحجم الكبير للمعلومات المرتبطة بنشاط المؤسسة إلا أنه يجب ألا تكون لوحة القيادة مزدحمة بالمعلومات وإنها تكون واضحة من خلال اعتماد على مؤشرات تتعلق بالحصيلة.

3-2 تظهر لوحة القيادة في شكل رسوم وأشكال بيانية وجداول مقارنة، تحتوي على أرقام، تسمح بتحديد الانحرافات والكشف عن المشاكل واتخاذ الخطوات الضرورية لمعالجة الوضعية.

بالإضافة الى ذلك يمكن تلخيص أهم خصائص لوحات القيادة مقارنة بالأدوات الرقابية الأخرى[1]:

الجدول التالي يوضح خصائص لوحات القيادة مقارنة بالأدوات الرقابية الأخرى كما يلي:

جدول رقم (01-01) خصائص لوحات القيادة مقارنة بالأدوات الرقابية الأخرى:

الأدوات الرقابية الأخرى للرقابة الإدارية	لوحات القيادة
معلومات مالية بحته	تتضمن معلومات غير مالية (نوعية)
مصدر المعلومات يكون من داخل المؤسسة	إمكانية وجود المعلومات تخص المحيط الخارجي للمؤسسة
محتواها معياري لكل المسؤولين	محتواه يتناسب مع احتياجات مختلف المسؤولين
عرض المعلومات يكون في العموم شهريا	عرض المعلومات فيها يتماشى مع النشاط اليومي للمسؤولين

[1] بونقيب أحمد ، رحيم حسين ، دور لوحات القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير، أبحاث اقتصادية وإدارية ـ العدد الرابع ، ديسمبر 2008، ص 04

معطيات كثيرة، جد مفصلة شمولية	معطيات قليلة، مركز حول النقاط الأساسية المهمة والتي تسمح بالعمل
تمثل البيانات يكون معقدا	تمثل البيانات يكون في شكل جذاب وفعال
تأخذ وقتا في تحليل معلوماتها	سرعة في القراءة والتحليل
صعوبة في تطوير هذه الأدوات	مرنة وقابلة للتجديد والتعديل
بطيء في تحصيل المعلومات (يوم+ 10الى يوم +25)	سرعة في تحصيل المعلومات (يوم +1 إلى يوم +3)

المصدر: بونقيب أحمد، رحيم حسين، دور لوحات القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير، أبحاث اقتصادية وإدارية .العدد الرابع، ديسمبر 2008،ص04

ثانيا: وظائف لوحة القيادة:

هناك عدة وظائف أساسية للوحة القيادة داخل المؤسسة نذكر منها ما يلي:[1]

1- وسيلة لتشخيص المؤسسة: تنطلق فكرة إعداد لوحة القيادة من تشخيص المؤسسة، الغاية منها الوصول إلى تحديد دقيق لوضعيتها، حيث يهدف هذا التشخيص إلى تعيين العوامل التي تحول دون تحقيق الأهداف المسطرة في الآجال المحددة حيث أن المقارنة بالأهداف المحددة سابقا وفارق النتائج يمثل الانحراف.

2- أداة لمقياس الأداء: بمقارنة النشاط الحقيقي بالأهداف المسطرة حيث تأخذ بعين الاعتبار النتائج الكمية (كمية منتجة، كمية مباعة) مقارنة بالأهداف المحددة سابقا وفارق النتائج يمثل الانحراف.

3- وسيلة بيداغوجية: تعمل لوحة القيادة على التحسين الدائم في النقاط الأساسية في تسيير الإطارات وإيجاد الحلول ومعرفة مشاكل الأخرين وترقية تكوين الاقتصادي للمسؤولين ومؤهلاتهم للتطور والاتصال مع الزملاء.

[1] لمين علوطي، نذيرة راقي، لوحة القيادة كأداة المراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية العمومية دراسات الاقتصادية – المجلد 8 -العدد 1 ، جامعة الاغواط -2017 ص82.

4- **وسيلة لتحفيز المسؤولين:** تعتبر لوحة القيادة امرأة عاكسة لما حقق المسؤولون من نتائج وبرهان لتحدياتهم الكبرى تظهر في تقرير شامل عندما تأخذ أهدافهم طابع الطموح والواقعية.

5- **وسيلة إعلام:** تهدف لوحة القيادة إلى إعلام المسؤولين بالنتائج المتحصل عليها على مستوى كافة المراكز المسؤولة.

6- **وسيلة لاتخاذ القرارات:** لوحة القيادة تقدم المعلومات على النقاط الأساسية في التسيير وتحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها وإظهار نقاط الضعف التي يعاني منها كل مركز مسؤولية والقيام بإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب، وبالتالي تمكن المؤسسة من تفادي انحرافات مستقبلا.

7- **أداة الرقابة والمقارنة:** تسمح لوحة القيادة بمراقبة النتائج المتحصل عليها مع الأهداف المحددة، كما تسمح بتشخيص نقاط الضعف في المؤسسة.

8- **وسيلة التسيير:** تساعد لوحة القيادة بالوقوف على المشاكل التي تواجه المؤسسات نحو تحقيق أهدافها.

المطلب الثالث: حدود لوحة القيادة وأهميتها:

للوحة القيادة عدة حدود تنقص من أهميتها إلا أن لها أهمية كبيرة وبالغة في المؤسسة.

أولا: حدود لوحة القيادة:

لقد بين الواقع التطبيقي لهذه الأداة وجود عدة حدود لها نذكرها فيما يلي:

- عدم وجود لوحة قيادة مكيفة لكل قسم أو مستوى تسلسلي، بل هناك جدول قيادة موحد لا يمثل خصائص كل نشاط.
- إعداد لوحة قيادة منذ البداية بشكل محدد مع عدم الاكتراث بتكييفه للاحتياجات الجديدة، أو الأهداف الجديدة أو الوسائل.
- يبقى هدف جدول القيادة هو نفسه هدف الرقابة، فليس هناك سعي لجعله يساعد على التغير أو التحسن.
- غالبا ما تكون دورية جداول القيادة هي نفسها لجميع الأقسام، وهذا قد لا يتناسب مع بعض المهام.
- إن تصميم لوحة القيادة من مهام الذين سيستعملونها وهذا سيجعلها بعيدا عن الواقع أو الميدان.
- يتم في بعض الأحيان اختيار مؤشرات لا ترتبط بالاستراتيجية وهذا سيحول دون توجيه العمل في الوقت المناسب[1].

ثانيا: أهمية لوحة القيادة :للوحة القيادة أهمية خاصة باعتبارها نظام معلومات يساعد في معرفة المعطيات الضرورية لمراقبة سير أداء المؤسسات في المدى القصير، وكذا تسهيل ممارسة المسؤوليات، ويمكن إيضاح أهميتها فيما يلي:[2]

1-عند وضع خطة المؤسسة:

[1] نعيمة يحياوي، مرجع سبق ذكره، ص261

[2] بوديار زهية ، جباري شوقي، المرجع سابق ذكره ، ص5

1-1 إلزام كل مسؤول بوضع خطط الأقسام الأخرى.

1-2 إشراك جميع الإداريين في وضع الأهداف

1-3 المساعدة على وضع سياسات واضحة مقدما.

1-4 تنظيم وتحديد المسؤولية لكل مستوى من المستويات الإدارية وكل فرد من أفرادها وكذا تحديد مراكز المسؤولية تبعا لذلك.

2- من خلال سير نشاط المؤسسة:

2-1 وضع كل العناصر اللازمة وكشف الانحرافات والمساهمة في تقديم الإجراءات التصحيحية.

2-2 تحديد نوعية المعطيات المستعملة وإرسالها إلى المستويات العليا.

2-3 تسهيل عملية الحصول على الائتمان من البنوك.

2-4 السماح بتحديد نقاط القوة والضعف للمؤسسة.

2-5 السماح بتقديم سريع ودائم لنتيجة المؤسسة.

المبحث الثاني: تطبيقات نظام لوحة القيادة في المؤسسة

يظهر وضع نظام لوحة القيادة استثمار مربح للمؤسسة نظرا للعديد من المميزات التي تسمح بمتابعة النقاط الأساسية في التسيير المتعلقة بوضعية المؤسسة الحالية، كما تسمح المؤسسة بالتفاعل مع متطلبات المستعملة في المحيط.

وفي هذا المبحث سنقوم بعرض أهم المراحل الضرورية لإعداد نظام فعال للوحات القيادة؛ وكذلك أنواع لوحات القيادة الخاصة بمختلف المراكز المسؤولة، وأهم طرق عرضها وفق المطالب التالية:

المطلب الأول: مراحل إعداد لوحة القيادة وطرق عرضها:

تقوم لوحة القيادة بمرور بمجموعة من المراحل عند إعدادها وتصميمها مما تجعلها سهلة التطبيق والاستعمال وواضحة الأهداف:

أولا: مراحل إعداد لوحة القيادة:

تخضع عملية إعداد لوحة القيادة لمنهجية صارمة وذلك لمدى أهمية هذه الأداة في مراقبة التسيير، فقبل كل شيء يجب التحضير الجيد للمشروع وذلك بدراسة التنظيم الداخلي للمؤسسة وتقييم مدى المنفعة أو الجدوى المتوخاة من وراء تبني هذه الأداة وفي حال الموافقة على تبني المشروع يشرع في المراحل التالية[1]:

[1] خروبي يوسف، أثر لوحة القيادة في تحسين أداء في المؤسسة الاقتصادية، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية مرباح ، ورقلة، الجزائر، مجلد 7 العدد 02 - 2021 ص 65.

1-تحديد الأهداف:

بعد تحديد مسؤولي القطاعات المعنية بوضع لوحة القيادة يتعين تحديد الأهداف والتي تعتبر السبب الرئيسي في وجود لوحة القيادة والهدف يجب أن يكون ممكنا ومحددا وأن يكون معقولا، ومن الأفضل أن تكون نتيجة جلسات ومناقشات مع الإدارة كي تكون أكثر قابلية للتحقيق.

2-العناصر الأساسية لتحقيق الأهداف.

وهذا ما يسمح بتحديد المعايير التي تؤثر على الهدف وقد تسمى بالعوامل الأساسية للتسيير أو تغيرات الاستراتيجية وهي متغيرات نشاط خاصة بكل مركز مسؤولية، كما يتم في هذه المرحلة ما يلي:

2-1 تحديد المعلومات الضرورية.

2-2 جمع المعلومات في المؤسسة والبحث عن المعلومات غير المتوفرة ودراسة كيفية الحصول عليها.

2-3 تصنيف عناصر المعلومات.

3-اختيار المؤشرات الملائمة:

4- بعد تحديد العناصر التي يتم قياسها ينبغي البحث عن المؤشرات التي تسمح بمتابعة هذا القياس، فعلى المسؤول أن يختار من بين المؤشرات المتوفرة ما يراها ملائمة أكثر لتحديد نشاطه، ويتم ذلك.

بناء لوحة القيادة واختيار التقييم الملائم لها:

بعد تنفيذ المراحل الثلاث السابقة الذكر يتعين اختيار الشكل الموافق لتقديمها، أي بناء لوحة القيادة تبني أدوات تسمح بالإظهار السهل والقراءة السريعة العامة لمتابعة النشاط، كاللوحات الإحصائية، المقتطفات والرسومات البيانية ...إلخ.

ثانيا: طرق عرض لوحة القيادة:

يستعمل عند تصميم لوحة القيادة عدة أدوات كالجداول والنسب والتمثيل البياني والعمليات الساطعة باعتبارهم الشكل الذي تظهر عليه المؤشرات:[1]

1- **النسب:** هي عبارة على علاقة بين عنصرين ماليين أو كميين، تكون بسيطة وسهلة الاستيعاب تساعد في معرفة وضعية المؤسسة في الفترة ما بحيث يمكنها قياس الأداء مثل نسبة رقم أعمال كل بائع، نسبة رضى الزبائن .... إلخ.

2- **التمثيل البياني** :هو أداة أكثر سهولة للاستيعاب وأكثر تعبيرا عن حالة تطور المؤسسة، فالتمثيل البياني عبارة عن أشكال هندسية (منحنيات، مدرجات تكرارية، دوائر نسبية ...إلخ) معبرة عن بعض النسب أو الجداول، غير أن هذا تمثيل يكلف وقت طويلا لإعداده وهذا ما يسبب بطيء في تقديم البيانات لاتخاذ الإجراءات التصحيحية في أقرب وقت ممكن.

2-1 العلامات الساطعة: هي مؤشرات ذات أهمية خاصة حيث تعبر عن إشارات مرئية تظهر الانحرافات المعبرة وذات دلالة بعد مقارنة قيم المؤشر بمعيار معين.

2-2 **القيم والانحرافات:** هي وسيلة تعطي نظرة سريعة وواقعية لنشاط المؤسسة كرقم أعمال كل وحدة كما يمكن استخراج عدد كبير من الانحرافات من نظام رقابة الموازنة، عن طريق مقارنة النتائج المحققة بالأهداف المسطرة

2-3 **الجداول:** هي عبارة عن ترتيب معلومات في شكل أعمدة وصفوف تسمح بمقارنة المعلومات المختلفة بين التقديرات والنتائج المحققة واستخراج الفروقات، فهي الأداة الأكثر استعمالا في لوحة القيادة وعادة ما تكون في شكل نموذج عام، لكن قدرته على إعطاء نظرة شاملة ودقيقة عن العمليات تتناسب عكسيا مع كثافتها.

يوضح الجدول التالي لوحة القيادة وطرق عرضها على شكل جدول كما يلي:

[1] لمين علوطي، مرجع سبق ذكره، ص88

جدول رقم (01-02): يمثل لوحة القيادة ثم عرضها على شكل جدول:

جدول متابعة نشاط تجاري لشهر					
المؤشرات		شهر السنة السابقة	شهر السنة الحالية	الفرق	
عدد الزيارات الفعلية أو المحققة					
معدل التكرار اليومي للزيارات					
عدد الزبائن الجدد					
عدد الطلبات الجديدة					

Source : Boisslier contrôle de gestion Opcit. p 75 .

المطلب الثاني: أنواع ومبادئ لوحة القيادة ومزاياها:

من خلال هذا المطلب سنقوم بالتعرف على أنواع لوحة القيادة ومبادئها، وأهم الميزات الخاصة بها.

أولا: أنواع لوحة القيادة :

أخذت لوحة القيادة تتطور عبر الزمن وانتقلت من وسيلة قياس الى وسيلة مساعدة على اتخاذ القرارات لمختلف الأطراف داخل المؤسسة. لذلك نميز الأنواع التالية للوحة القيادة[1].

1- لوحة القيادة الكلاسيكية: تعرف لوحة القيادة الكلاسيكية على أنها خلاصة رقمية لنشاطات المؤسسة، حيث تبين الارتباط بين مختلف الأنشطة، ومدى مساهمتها في النتائج العامة للمؤسسة، وتعتبر وسيلة في يد الإدارة العليا لمراقبة كل العمليات واكتشاف الانحرافات ودراسة أسبابها، واتخاذ مختلف الإجراءات التي من شأنها أن تعيد المؤسسة إلى المسار السليم، وعموما تهدف لوحة القيادة الكلاسيكية إلى:

- قياس فعالية القرارات من خلال المقارنة بين الحقيقة والتوقعات، واستخراج الانحرافات وقياس التطور.
- تقديم المعلومة الضرورية لأصحاب القرار، والمتعلقة بمستقبل المؤسسة، كالاستثمار، أساليب التمويل وغيرها.
- تحتوي لوحة القيادة الكلاسيكية على مجموعة مؤشرات تتعلق بالهيكل المالي، والتي من خلالها يمكن مراقبة التوازن المالي الشامل.

2-لوحة القيادة الاستراتيجية:

تستخدم لوحة القيادة الاستراتيجية لرصد وتنفيذ الأهداف الإستراتيجية، وعادة ما تستخدم طريقة بطاقة الأداء المتوازن ومنهجية إدارة الجودة وأسلوب (Six sigma) وطرق أخرى[2].

[1] أسماء أبو بكر صديق، لوحة القيادة مدخل لتحسين الأداء بالجامعات المصرية لتحقيق اليقظة الاستراتيجية، مجلة جامعة القيوم للعلوم التربوية والنفسية، جامعة الوادي الجديد، المجلد 16، العدد 02، يناير 2022، ص 202

[2] أسماء أبو بكر صديق، مرجع سبق ذكره، ص202

وهي عبارة عن نظام هادف من المؤشرات التي تسمح بمتابعة بتنفيذ استراتيجية المؤسسة واتخاذ توجهات خاصة بذلك، فهي عبارة عن مجموعة من المؤشرات التي يتم إعدادها بهدف السماح للقادة ومتخذي القرار بأخذ نظرة عن حالة الأنظمة التي يتم قيادتها وتحديد التوجيهات التي ستؤثر عليها، وتتميز لوحة القيادة الاستراتيجية بأنها تعطي الأولوية للمؤشرات التي تسمح بدمج مفاهيم الجودة والقيمة.

3-لوحة القيادة المستقبلية (المتوازنة):

تختلف عن لوحة القيادة الاستراتيجية كونها تأخذ بعين الاعتبار التكيف مع مكونات المؤسسة، فهي تقترح قائمة نوعية من المؤشرات وتجمعها في أربعة محاور:[1]

المحور المالي، محور العملاء، محور العمليات، محور التدريب.

نلاحظ مما سبق أن لوحة القيادة باختلاف أنواعها غالبا ما تتضمن معلومات تحليلية عن المؤسسة وتتطلب مراقبة الأنشطة والأحداث التي تتغير باستمرار وقد تتطلب الانتباه والاستجابة في أي لحظة.

ثانيا: مبادئ لوحة القيادة:

صاغت بعض الادبيات المتخصصة بعض المبادئ لضمان تحقيق الأهداف من لوحة القيادة منها:[2]

1- **الترابط:** يتم تصميم لوحة قيادة لكل مركز مسؤولية أو وحدة إدارية مستقلة تابعة للمنظمة بحيث يتم ربط لوحات القيادة بلوحة قيادة مركزية لكل مستويات منظمة تشتمل على نفس المؤشرات والمقاييس المعتمدة بحيث تسمح بتجميع كل المعلومات، يتم استخدامها من قبل المستويات العليا.

[1] أسماء أبو بكر صديق مرجع سبق ذكره .ص 203.

[2] هداهدية عماد، مساهمة لوحة القيادة في تحسين الأداء البيئي في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة مطاحن بلغيث الكبرى بولاية سوق هراس مخبر تقييم السياسات التنمية في الجزائر، جامعة تلمسان، مجلد 18، العدد 02، 2002 ص 798.

2-**الملائمة:** المعلومات ذات الصلة بالموضوع، وبالتالي فلوحة القيادة ينبغي أن تحتوي على مؤشرات قليلة لكنها جوهرية وضرورية للمهام.

3-**الحالة الطارئة:** القدرة على إعطاء تقارير في الحالات الضرورية الطارئة حيث يتم تحديد وتصميم لوحة القيادة وفق طبيعة النشاط والحاجة للمعلومات من أجل متابعة تحقيق الأهداف.

4-**الكفاءة:** عندما يتم اتخاذ موقف أمام المؤشرات التي تظهرها لوحة القيادة فإنها تحقق الكفاءة، فالهدف من هذا الأداء هو تنبيه المسؤولين وتوليد الأنشطة وتنظيمها فهي الأداء التي تترجم الرغبة في تنفيذ الإجراءات التصحيحية والتي تتيح تبادل التحليل، وبالتالي تطبيق لوحة القيادة التي لا تؤدي نتيجة في العمل فهي مضيعة للوقت والمال.

ثالثا: مزايا لوحة القيادة:

تتميز لوحة القيادة بعدة مزايا نذكرها فيما يلي:[1]

- نظام سهل الاستعمال ويسهل ممارسة المسؤوليات.
- تساعد في تقييم الأداء في المدى القصير.
- تساهم في اتخاذ القرارات.
- توضيح وضعية المؤسسة ومحيطها.
- توضيح مدى تطابق النشاط الفعلي مع التقديري.
- توجه المسؤولين بإعطاء العناية والاهتمام بمصلحة المؤسسة.
- تمكن من الاستغلال الفوري للمعلومات.

[1] خروبي يوسف ، مرجع سبق ذكره ،165

المطلب الثالث: مكانة لوحة القيادة وعناصرها:

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى إبراز لوحة القيادة ضمن حلقة ومراقبة تسييرها بالإضافة الى ذكر عناصرها.

أولا: مكانة لوحة القيادة في المؤسسة:[1]

للوحة القيادة مكانة هامة في المؤسسة، فلا يستطيع المسير أو العاملين القيام بأي أداء إلا بتوفرها وسيتم التعرف على مكانتها ضمن حلقة التسيير وضمن أنظمة مراقبة التسيير.

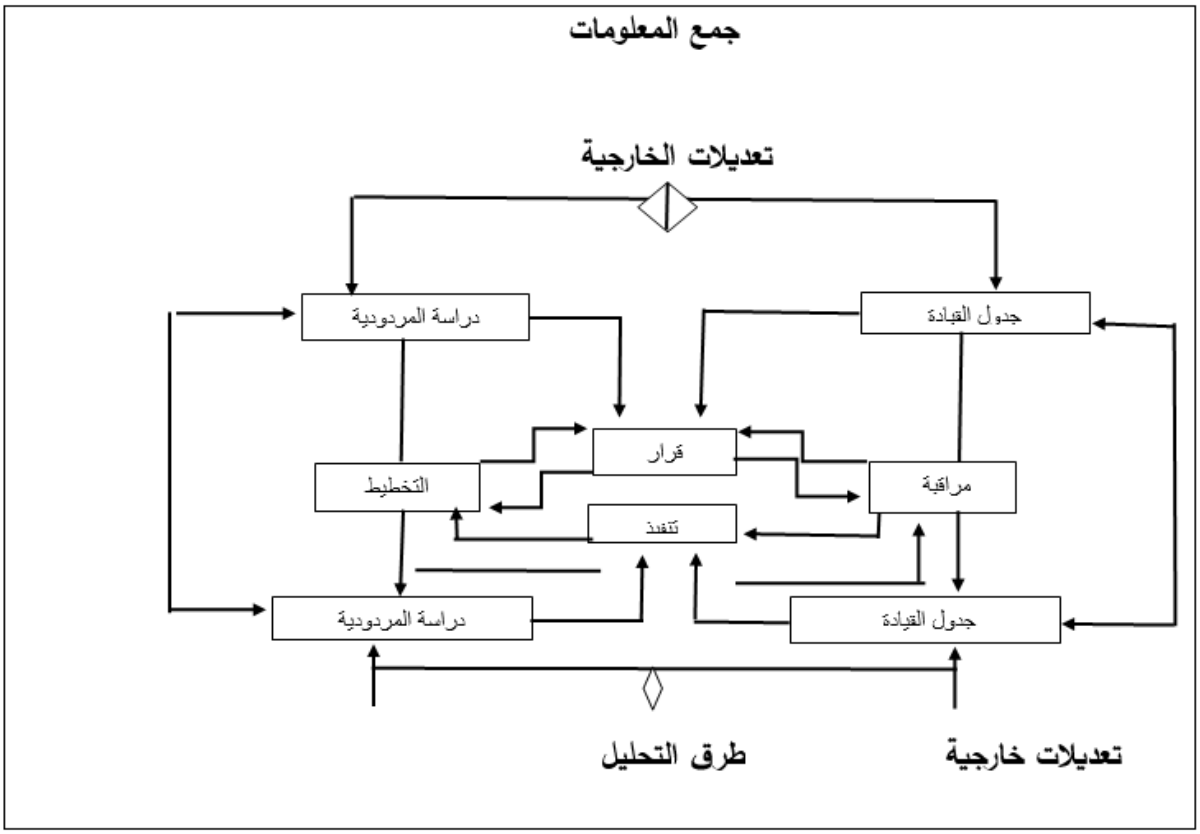
1- مكانة لوحة القيادة ضمن حلقة التسيير:

يمثل التسيير مجموعة العمليات المنسقة والمتكاملة فيما بينها ، وهو العنصر المسؤول عن تحقيق الأهداف والنتائج التي تسعى لبلوغها جميع المؤسسات ، وذلك بالاستغلال العقلاني للموارد المتاحة ، وتعتمد المؤسسة في ذلك على مجموعة تقنيات تحقق لها أهدافها، بحيث تقوم بجمع المعلومات ثم وضع خطة لسير أعمالها ، ويتم التنفيذ وفق الخطة المرسومة تتبعها في ذلك عملية المراقبة وبعد ذلك اتخاذ القرار ، لكن للانتقال من مرحلة من المراحل السابقة الذكر لا بد من اللجوء إلى تقنيات معينة تظهر من خلالها لوحة القيادة التي تشكل حلقة وصل بين وظيفتي المراقبة واتخاذ القرارات، حيث يتم تزويدها بمعلومات خاصة بأهداف المؤسسة المبرمج إنجازها والانحرافات التابعة لها ، والتي بموجبها يتم اتخاذ القرارات المناسبة، إذا فتعد لوحة القيادة نظام للمراقبة وقاعدة لاتخاذ القرارات ويمكن تحيد موقع لوحة القيادة ضمن حلقة التسيير من خلال الشكل التالي.

الشكل التالي يلخص موقع لوحة القيادة ضمن حلقة التسيير كما يلي:

[1] جباري شوقي، زاهية بوديار لوحة القيادة كأسلوب فعال في أتخاذ القرار في المؤسسة، الملتقى الدولي حول منح القرار في المؤسسة الاقتصادية ،جامعة المسيل، افريل، 2009 ص8

الشكل رقم (01-01): موقع لوحة القيادة ضمن حلقة التسيير:



Source: Pierre Baranger ، Gay _ Hanguel ، **OP-cit** ، p:140 .

2- مكانة لوحة القيادة ضمن أنظمة مراقبة التسيير:

تعتمد وظيفة مراقبة التسيير بدرجة كبيرة على نظام لوحة القيادة، لأنه يعرض المعلومات الضرورية عرضا تاما سهل الفهم وملخص المحتوى، ونظام عمل لوحة القيادة يعتمد على النظام المحاسبي الذي تستمد منه المعلومات الضرورية واللازمة للتحليل التشخيصي واتخاذ القرار، وتعتمد كذلك على نظام الموازنات في تحديد شكلها وهيكلها وذلك في ضوء الخطة العامة للمؤسسة ويمكن عرض موقع لوحة القيادة ضمن أنظمة مراقبة التسيير من خلال الشكل التالي:

يلخص الشكل التالي موقع لوحة القيادة ضمن مراقبة التسيير كما يلي:

الشكل رقم (01-02): موقع لوحة القيادة ضمن أنظمة مراقبة التسيير:



Source : C. Alazard , S. Separie , **Op- cit** , p :268

ثانيا: عناصر لوحة القيادة:

تتمثل عناصر لوحة القيادة في النقاط التالية:[1]

1- **الدورية:** هي مدى التزام الأطراف المعنية بالجداول الزمنية لتحديث المعلومات ومدة تحظيرها واعتمادهم على البرمجيات التي تسهل ذلك وطريقة ارسالها داخليا.

2- **المحتوى:** ويمثل التنوع في المؤشرات ونوعيتها وكذا وضوح المعلومات المقدمة وقدرتها على معرفة الأداء.

[1] بن لخضر العربي ، مرجع سبق ذكره، ص188،

3- **التقديم:** وهي طريقة تقديم وعرض لوحة القيادة واحترام شكلها العام الذي يظهر الأداء الفعلي والمتوقع ثم انحراف المسجل بوضوح، ومدى استخدام المنحنيات، الرسمات البيانية، المنبهات المتحركة، النسب (les ratios)، والألوان التي تختلف حسب الأداء مع احترام عدد المؤشرات الموصي بها.

4- **درجة التناسق: (la cohérence** أي دورها في الاتصال بين مختلف الوحدات والاقسام والمصالح ومدى وجود التناسق العمودي والافقي، وإشراك المسؤولين الميدانيين في تحضيرها والتنسيق والترابط بين مختلف الوحدات المؤسساتية.

5- **الجودة: (La qualité)** جودة أو دقة المعلومات الموجودة فيها من خلال توفر نظام معلومات فعال في المؤسسة وحرص الإدارة على مصادقتها وعدم التضارب فيها وتوفير كل المتطلبات المادية والبشرية والبرمجيات.

المبحث الثالث: أساسيات حول لوحة القيادة:

تقوم لوحة القيادة على عدة مكونات وأسس تميزها عن غيرها من أدوات مراقبة التسيير، بالإضافة إلى المؤشرات الخاصة بها والعوائق الناتجة عن تشكيلها.

في هذا المبحث سيتم التطرق لمعرفة أساسيات لوحة القيادة ويكون ذلك على النحو الآتي:

المطلب الأول: مكونات لوحة القيادة:

على الرغم من أن للوحة القيادة مفهوما واحدا ومحتوى متماثلا وتصميما موحدا وهدف لا يتغير في المؤسسة الواحدة، إلا أن هناك مكونات ومؤشرات مختلفة وعوائق ناتجة عن تشكيلها.

أولا: الشكل العام للوحة القيادة:

تتغير لوحة القيادة حسب حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها، وفي هذا الصدد نشير الى ان معظم لوحات القيادة تحتوي أربع مناطق كما هو مبين في الجدول التالي:

الشكل الموافق يلخص الشكل العام للوحة القيادة في ما يلي:

الشكل رقم (01-03): الشكل العام للوحات القيادة:

لوحة القيادة الخاصة بمركز مسؤولية ما			
المؤشرات	النتائج	الأهداف	الفروقات
الصنف1: مؤشر أ مؤشر ب **الصنف 2:** . . **الصنف ن:**			

منطقة المقاييس الاقتصادية	منطقة النتائج	منطقة الاهداف	منطقة الفروقات

Source : C.Alazard et S. Sépari , Op. Cit , p 595

1- منطقة المقاييس الاقتصادية:

توجد في الجهة اليمنى من لوحة القيادة لمسؤول معين في المؤسسة (منطقة المقاييس الاقتصادية) قائمة من الأصناف وتتمثل عموما في : مراكز مسؤولة ، مصالح ، ورشات ، هذه الأصناف تابعة لهذا المسؤول وكل صنف يرتبط بالجهة التي فوض لها المسؤول جزء من صلاحيته وتفاوض معها على تحقيق أهداف معينة ، فيمكن أن يتمثل الصنف رقم 01: في إدارة الإنتاج والمسؤول عنها هو مدير الإنتاج وهذا الأخير خاضع لسلطة الإدارة العامة إضافة

إلى أن كل صنف يضم مجموعة من المؤشرات التي تخص دائرة نشاطه (عادة تكون هناك مؤشرات مشتركة) هذه المؤشرات تسمح للمسؤول عن المراكز بالتركيز على أهم النقاط الأساسية في إدارته[1].

2- منطقة النتائج الفعلية:

إن النتائج المعروضة بهذه المنطقة يمكن أن تكون:

2-1 شهرية (الخاصة بشهر واحد).

2-2 تراكمية (مجموعة نتائج الشهر منذ بداية السنة).

3- منطقة الأهداف:

تظهر في هذه المنطقة من لوحة القيادة الأهداف التي حددت لفترة معينة، ويتم استخدام نفس الأسلوب وعرض الأهداف:

3-1أهداف شهرية او تراكمية أو الاثنين معا.

3-2أهداف تخص النشاط أو الأداء المالي أو الاثنين معا.

4- منطقة الفروقات:

يتم الحصول على الفروقات بإيجاد الفرق بين الأهداف والنتائج الفعلية، ويعبر عنها بقيم مطلقة أو بنسب مئوية، حسب طبيعة المؤشرات، ويتم عرض الفروقات بنفس الطرق السابقة.

ثانيا: المؤشرات وأنواعها:

تعتبر المؤشرات المكون الرئيسي للوحات القيادة، حيث أن لوحة القيادة هي عرض لأهم المؤشرات والمعلومات التي تساعد المسؤولين في إدارة عملياتهم.

[1] Claude Alazard et Sabine Sèpari , contrôle de gestion , Dunod , Paris , 5ème èdition ,p 595 .

1- تعريف المؤشر: المؤشر هو" يتعدى كونه رقما فهو في الحقيقة أداة تسيير معقدة نوعا ما، تجمع فيها مجموعة من المعلومات لتعرض بشكل يسمح للمسؤولين بمتابعة تحقيق الأهداف وبرامج العمل "[1].

2- أنواع المؤشرات:

إن المؤشرات وسيلة للقياس تتميز بالبساطة والملائمة ويجب أن تكون لها القدرة على القياس في أوقات قصيرة، وتنقسم المؤشرات إلى عدة أنواع منها[2]:

2-1 مؤشرات النتائج:

تقيس درجة تحقيق أو عدم تحقيق الهدف في شكل مستوى النشاط، أو التكاليف، أو الهوامش المحققة وما الى ذلك، ومن أمثلة هذه المؤشرات:

- حجم المبيعات.
- الحصة سوقية.
- عدد الطلبيات.
- عدد الزبائن.

2-2 مؤشرات الوسائل:

هي مجموعة المؤشرات التي تهتم بالإنتاجية من خلال الوقوف على النتائج المحققة انطلاقا من الوسائل المستخدمة، هذه المؤشرات تظهر في الغالب في شكل نسب حيث تمثل النسبة عدد عقلاني تتحصل عليه من خلال علاقة بين كميتين ماديتين أو سلعتين ماليتين، ومن أمثلة هذه المؤشرات:

- ساعات العمل المباشرة/عدد الوحدات المباشرة.
- عدد العقود الصادرة/على عدد الممثلين.

[1] بونقيب أحمد ، مرجع سبق ذكره ، ص133
[2] نفس المرجع أعلاه ً13-14

- عدد ساعات استعمال الساعات / على عدد الآلات المتاحة.

2-3 مؤشرات الإنجاز:

وتعمل على قياس مستوى إنجاز الأهداف عملية المعهودة لفريق عمل معين، ومن أمثلة ذلك:

- نسبة العمال المستفيدين من تكوين حول منهجية العمل في شكل أفواج.
- عدد حلقات الجودة المستغلة وعدد اقتراحات التحسين المقدمة.

2-4 مؤشرات البيئة:

تسمح للمسؤول بالحصول على المعلومات حول بيئة عمله، وتمكنه من توجيه أعماله بشكل صحيح، كما تمنح هذه المؤشرات الضوء حول النشاطات المكملة، ويمكن أن تكون هذه المؤشرات قائمة على أساس عوامل خارجية كأسعار المواد الأولية وتطور معدلات الفائدة وما إلى ذلك.

كما أن عملية اختيار المؤشرات يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الخصائص التالية:

2-4-1 الدقة: أي أن يعكس المؤشر الذي تم اختياره المعنى والأهمية لظاهرة التي تمت ملاحظتها.

2-4-2 الوضوح والعلاقة مع النشاط: أي أن تكون المؤشرات مفهومة من قبل مستعمليها.

2-4-3 العدد المحدود: والذي يمكن المسير من تكييف حجم المعلومات التي لديه بالقدر الممكن استيعابه وإدارته بشكل جيد.

2-4-4 عدم قابلية المؤشرات للتلاعب: بالابتعاد عن المؤشرات الممكن التلاعب فيها، أو تلاعب بها لتضخيم النتائج أو تقليل من أهميتها.

2-4-5 القدرة على التنبؤ: أي التنبؤ بالمشاكل قبل حدوثها، وبالتالي تمكين متخذ القرار من اتخاذ كافة التدابير الوقائية للمشكلة بدل التدابير العلاجية.

2-4-6 القابلية لتطور: حيث ان المؤشرات المعتمدة في لوحة القيادة يمكنها التغير عبر الزمن من منطلق أن لوحة القيادة أداة مرنة من حيث الاستعمال، ومنه فإن التي تم قبولها يمكن تغييرها حسب نوع المشاكل المطروحة.

ثالثا: عوائق تشكيل لوحة القيادة :

تواجه لوحة القيادة عند إعدادها العديد من المشاكل نوجزها فيما يلي:[1]

- عادة ما تستخدم لوحة القيادة كأداة للمراقبة بدلا من أن تكون موجهة نحو التحكم في التسيير واتخاذ القرار.
- عادة ما تستعمل المؤسسة نفس لوحة القيادة لعدة سنوات بحيث لا يطرأ عليها أي تغيير ولا تحسين تماشيا مع التغيرات الداخلية والخارجية.
- عادة ما يكون المكلفون بتصميم لوحة القيادة على المستوى المركزي، فتكون بعيدة جدا على أرض الواقع والاحتياجات الحقيقة لمستعمليها.
- ليس هناك لوحة قيادة ملائمة وموجهة لكل مسؤول باعتبارها أداة شخصية، إلا أن وجود لوحة قيادة واحدة وشاملة لا تأخذ بعين الاعتبار خصائص النشاط.

[1] بلهاشمي جيلالي طارق ، لوحة القيادة كأداة في مراقبة التسيير المصرفي ،رسالة تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، في العلوم الاقتصادية ،تخصص النقود ومالية ، سعد دحلب ،البليدة ، 2006،ص9-10

المطلب الثاني: مستخدمو لوحة القيادة وأهم المدارس المهتمة بها:

أولا: مستخدمو لوحة القيادة:

تعد لوحة القيادة أداة تسيير مستعملة من طرف كلا المسؤولين مدراء الإدارات، مسؤولو الأقسام، رؤساء المشاريع، رؤساء المصانع، رؤساء الورشات، أمناء المخازن، مدراء البيع ...الخ، وبما أن هناك عدة لوحات قيادة في المؤسسة فإن لكل مسؤول لوحة قيادة خاصة به ويرتبط محتواه وفق لطبيعة وظيفته وأهدافها ويستعمل (أي يوضع تحت تصرف) كل المرؤوسين الخاضعين لسلطة هذا المسؤول حيث يجب أن يطلعهم على محتواه ويشركهم في إعداده ليكون أداة عملية حقيقية.

ففي المؤسسة يمكن أن نجد : لوحة قيادة عامة موجهة للمدير العام ، لوحة قيادة لوظيفة التسويق ، لوحة قيادة لوظيفة الإنتاج ، لوحة قيادة اجتماعية ... ، بالإضافة إلى لوحات قيادة فرعية عن هذه الوظائف مثل لوحة قيادة رئيس ورشة انتاج منتوج (س) ، أو لوحة قيادة رجل البيع (س) ، أو لوحة قيادة أمين المخزن (س)...الخ ، فهي وفقا للنموذج التنظيمي (الهيكل التنظيمي) ، حجم وثقافة المؤسسة تكون لوحة القيادة أقل أو أكثر انتشارا ، غير أنها تفرض وجودها بقوة كلما ازداد حجم المعلومات المراد التحكم فيها بالإضافة الى كونها على مستوى الإدارة العامة تلعب دورا هاما في المساعدة على القيادة من خلال تركيزها على كل ما هو مهم وضروري في مجال التسيير ، ونقل منفعتها كلما ابتعدنا على الميدان (المستوى التنفيذي) لأن معرفة كل الاحداث تتطلب الاتصال المباشر[1].

ثانيا: أهم المدارس المهتمة بلوحة القيادة:

ميدانيا لاحظ الأخصائيون في أغلب الأحيان أن تصميم لوحات القيادة يتم على مستوى مراكز المسؤوليات، وأن كانت هذه الأخيرة أي لوحة القيادة جد مفيدة على مستوى العملي، إلى

[1] زينب بوغازي ، رقاد سليمة ، لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير ، مجلة الراسات الاقتصادية المعاصرة ، المجلد 06 ، العدد 01 ، جامعة المسيلة ، ، الجزائر ، 2021 ، ص 295، بتصرف.

أنها غير متجانسة مع النظرة الاستراتيجية للمنظمة، ومن ثم اتجاهات البحوث نحو العمل على لوحات قيادة متناسقة مع الأهداف الاستراتيجية للمنظمة.[1]

في هذه المذكرة سيكون الاهتمام بمقاربتين لإنشاء لوحة القيادة، المقاربة الفرنسية بطريقة أوفار أي الأهداف، متغيرات العمل والمسؤوليات وكذا المقاربة الامريكية متمثلة في طريقة لوحة القيادة المتوازنة.

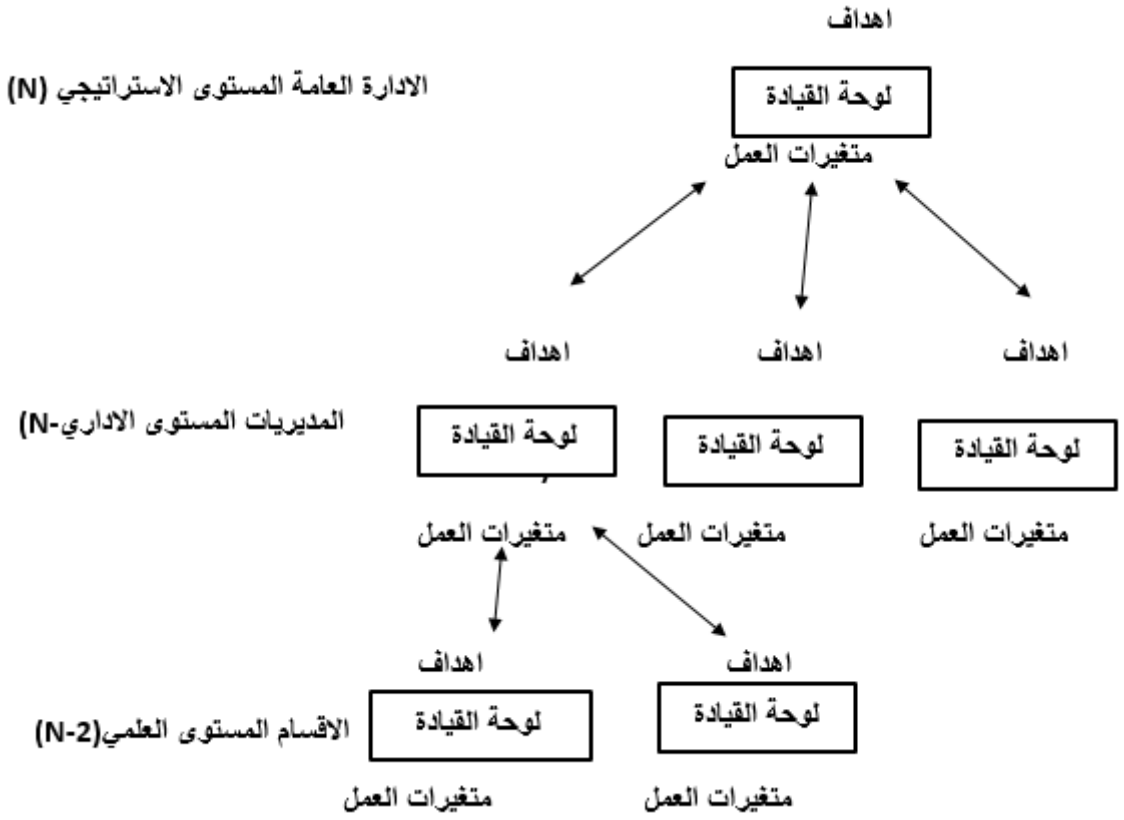
1-لوحة القيادة على الطريقة الفرنسية (اوفار):

تقترح طريقة اوفار خطوات متجانسة في تصميم نظام لوحات القيادة، حيث أنها تقوم بتجزئة وتوزيع الاستراتيجية في منظمة عن طريق بناء صلاتا بين الأهداف الاستراتيجية وخطط العمل على مختلف المستويات السلمية للمنظمة، تترجم الاستراتيجية إلى أهداف ومتغيرات العمل حسب مراكز المسؤولية طبق لنموذج سببي يربط الأهداف بمتغيرات العمل والمسؤوليات.

يلخص الشكل الموضح في الصورة إسقاط الأهداف الاستراتيجية على الهيكل التنظيمي للمنظمة كما يلي:

[1] أ .ابن معزوز كمال ، مرجع سبق ذكره ، ص 57 الى 63

الشكل رقم (04-01): إسقاط الأهداف الاستراتيجية على الهيكل التنظيمي للمنظمة (سلم المستويات):



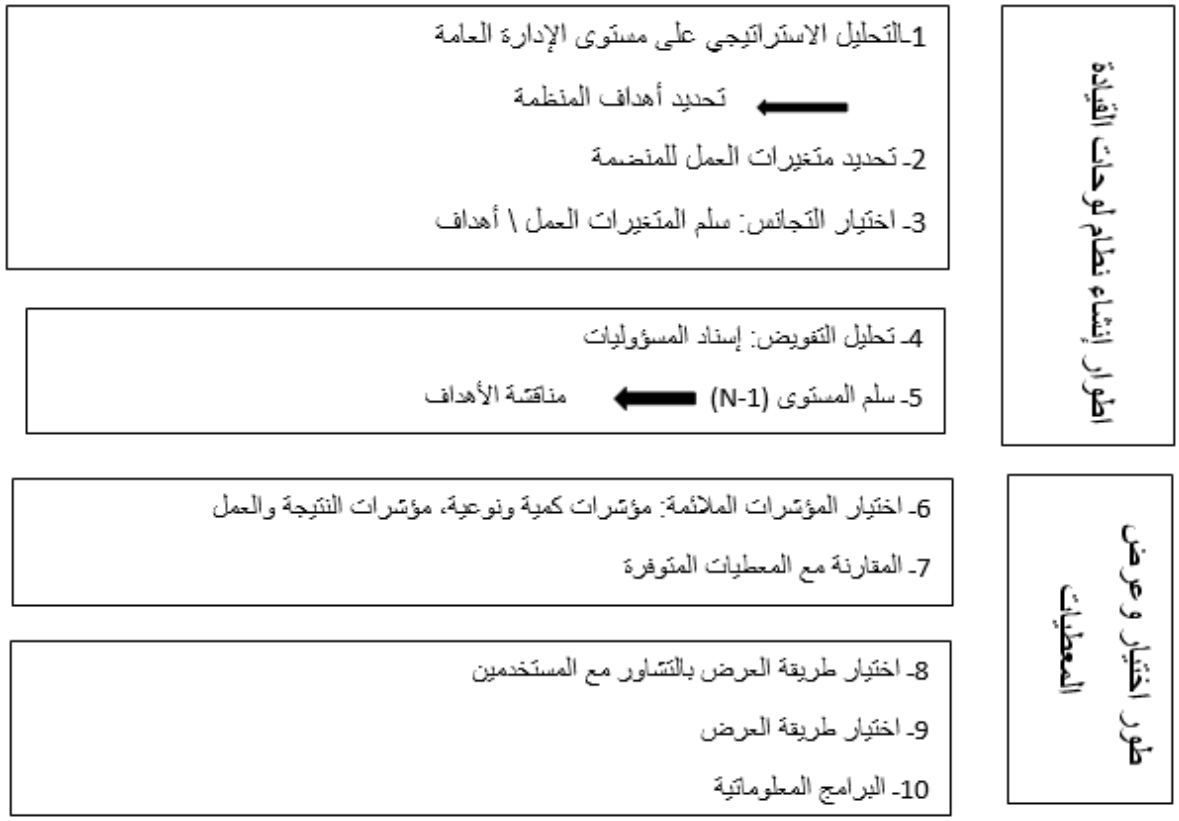
Source : Cabinet Antior. «Piloter l'entreprise : Tabeau de bord ou Balanced Scorecard ?» . Antior Conseil en Management {en ligne}. 2004. Disponible sur : http://www.antior.fr/8-8-articles.html(consulté le février 2014).

يقسم الأخصائيون الأطوار الأساسية لإنشاء نظام لوحات القيادة حسب طريقة أوفار إلى ثلاثة:

1- الطور الأول تحديد المهام والاهداف للوحة التنظيمية (Objectifs)؛
2- الطور الثاني تعيين وتعريف متغيرات العمل (Variables d'actions)؛
3- الطور الثالث تحليل المسؤوليات (Responsabilités).

يمثل أطوار إنشاء نظام لوحات القيادة حسب طريقة OVAR وهو كتالي:

الشكل رقم (01-05): اطوار إنشاء نظام لوحات القيادة حسب طريقة OVAR:



Source : Y ves De Rongé et Karine Cerrada. Contrôle de gestion. 2ème édition. Paris : Pearson Education France, 2008, p229.

يمكن تحليل الشكل إلى عدة مراحل والتي نهدف من خلالها إلى إظهار الأطوار الثلاثة المذكورة سالفا

1- من المرحلة (1) إلى المرحلة (3): تشكل هذه المراحل كل من الطور الأول والثاني حيث تتم مرحلة تحليل الاستراتيجي (المرحلة 01) الذي يسمح للإدارة العامة للمنظمة برسم مجالات أنشطتها الاستراتيجية وتحديد أهدافها البعيدة المدى وكذا رسم الخطط الاستراتيجية التي تسطر خطط العمل بأهداف متوسطة المدى ، تليها مرحلة تحديد متغيرات العمل (المرحلة 02) أين تعرف العناصر المحددة لتحقيق الاستراتيجية وهي متغيرات العمل ، أخيرا تأتي مرحلة التجارب عن طريق إنشاء سلم متغيرات العمل \ اهداف حيث قد يكون هناك بين تناقض بين المتغيرات والاهداف، كرفع الجودة وتخفيض التكاليف.

2- المرحلتين (04 و05): تهتم هاتين المرحلتين بتفويض الأهداف ومتغيرات العمل حتى يتم توزيع المسؤوليات على مختلف المستويات السلمية للهيكل التنظيمي للمؤسسة فتصبح متغيرات للمستوى N أهداف للمستوى (N-1) انظر للشكل (05/01)[1].

3- المرحلتين (06 و07) : ترمي هذه المرحلة الى اختيار مؤشرات الملائمة الى قياس أداء كل وحدة تنظيمية في المنظمة وبناء لوحة القيادة تعرض هذه المؤشرات مقارنة بالأهداف المسطرة متغيرات العمل وجدول أعمال الوحدة ، في نهاية هذه المرحلة يكون لكل مركز مسؤولية على كل المستويات ، مؤشرات تقيس متغيرات العمل خاصة به والأهداف المحددة له ، قد يكون عدد من المؤشرات المحددة غير متوفر في نظام المعلومات المنظمة والتالي تأتي المرحلة السابعة لمقاربة مجموعة المؤشرات المحددة مع مجموعة المؤشرات المتوفرة في نظام المعلومات، والقيام بتغيرات الأزمة لتزويده بالمعطيات الجديدة .

4- المرحلة (من 08 الى 10): وهي آخر مراحل أين تتم العناية بعرض المعطيات من خلال استعمال تقنيات العرض والتماثيل البيانية وتصميم نماذج لوحات القيادة ثم تجريبها لمعرفة مدى ملاءمتها، ومن ثم العمل على تطوير برامج معلوماتية يتم دمجها ضمن نظام معلومات آلي للمنظمة.

في سنة 1992 وبعد الدراسات قام بها روبرتستيفن كبلان (Robort S.Kaplan) ودافيد نورتون (David P.Norton) في عدد من المؤسسات في ولاية المتحدة الامريكية وكندا، وكانت نتيجتهما أن المعلومة المحاسبية لا تمثل إلى جزء من كم هائل من المعلومات التي تساعد المدير في اتخاذ القرارات الصائبة، ومن ثم صمم نموذج جديد من لوحات القيادة متعددة الابعاد مطلقة عليه تسمية The Balanced Scorecad أي لوحة القيادة المتوازنة.

1- لوحة القيادة على الطريقة الامريكية (The Blanced Scorecard):

كثيرا ما انتقد روبرت كابلان مجتمع المديرين الأمريكيين الذين يديرون مؤسساتهم من خلال جدول حسابات النتائج أو بصفة أعم من خلال البعد المالي، إذ يرى أنه على الرغم من

[1] ابن معزوز كمال، مرجع سبق ذكره، ص59

أهميته إلا أنه غير كاف لقيادة تلك التركيبة المعقدة التي تشكل المنظمة. كما أنه يرى ان التركيز على البعد المالي لوحده قد يحجب على مرأى المدير بعض الفرص الجيدة، بناء على هذه الأفكار صمم كبلان ونورتون سنة 1992 لوحة القيادة متوازنة والتي سرعان ما أصبحت نموذج مرجعيا في مجال مراقبة التسيير.

يعرف كبلان و نورتون لوحة القيادة المتوازنة على أنها "جملة من القياسات تعطي الإدارة العليا نظرة سريعة ولكن معبرة حول مشروع الاقتصادي للمنظمة ". سميت بالمتوازنة لأنها تسمح للمديرين بالنظر إلى المشروع الاقتصادي للمنظمة من أربعة محاور أساسية بأهمية متوازنة ترتبط فيما بينها بعلاقة سببية يتم تبيانها فيما يلي[1]:

2-1 محور الزبائن :(كيف ينظر الينا الزبائن؟): يهتم هذا المحور بالقيمة التي تقدمها المؤسسة لزبائنها، فهو متجه نحو مؤشرات سوقية.

2-2 محور المسارات الداخلية :(فيما يجب ان نتفوق؟): إرضاء الزبائن عنصر محدد لنجاح أي مشروع اقتصادي ومن ثم كانت المؤشرات السوقية مهمة لأصحاب القرار، ونظرا لأن تلبية حاجيات الزبائن تابعة لنوعية الخدمات أو السلع التي تعرضها المنظمة، ونظرا لأن تلبية حاجيات الزبائن تابعة لنوعية الخدمات أو السلع التي تعرضها المنظمة، برزت أهمية المسارات الداخلية التي تنتج تلك الخدمات أو السلع.

2-3 محور الإبداع والتكوين: (هل بإمكاننا الاستمرار في تحسين وخلق القيمة؟): تحديد مقاييس الزبائن والمسارات الداخلية، في لوحة القيادة المتوازنة، المعالم التي تعتبرهم المنظمة الأهم في إمكاناتها التنافسية، إلا أنه في محيط مستمر الحركة والتحولات وشديد المنافسة، تظل سبل النجاح مقيدة بضرورة التغيير والابداع والتجديد لمواكبة الأحداث والتطورات.

2-4 المحور المالي :(كيف ينظر الينا المساهمون؟): انتقد العديد من الاخصائيون الاعتماد على المؤشرات المالية كمعطيات لاتخاذ القرار بعديد من الأسباب كنقص عامل الثقة في صحتها وبكونها أداة للرقابة ولكن لا تفيد القدرة على التحسين والابداع اللذان باتا

[1] ابن معزوز كمال، مرجع سبق ذكره، ص59

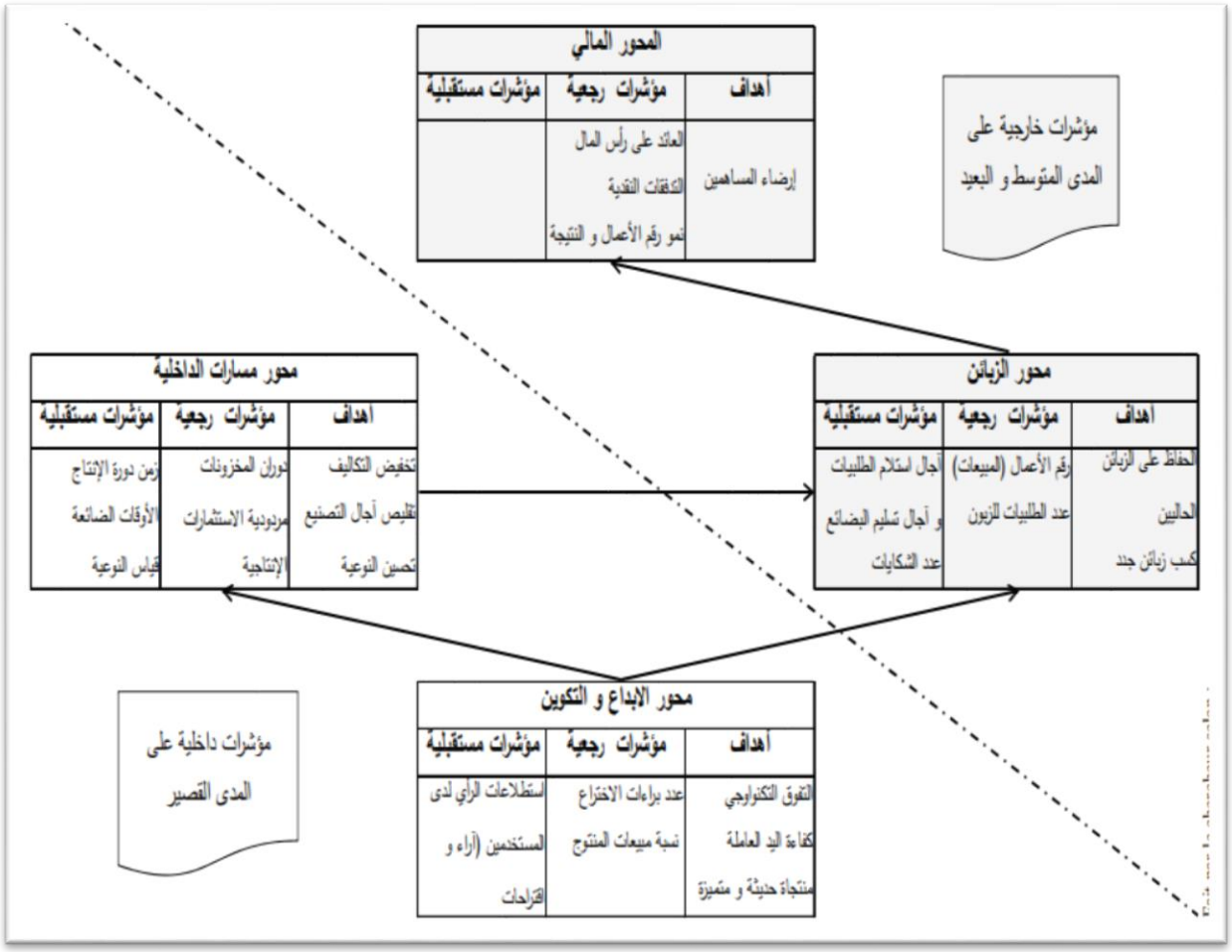
عنصران أساسيان لتحقيق قيمة اقتصادية زائدة للمنظمة. ففي نظرهم المؤشرات المالية مجرد نتيجة تابعة لا تأثير لها على تحسين الوضعية التنافسية للمؤسسة. إلا أن الواقع أثبت عكس ذلك وعلى الرغم من وجود علاقة سببية بين تطوير المسارات الداخلية وتحسين الأداء تجاه الزبائن من جهة وتحقيق نتيجة مالية إضافية من جهة أخرى إلا هذه العلاقة السببية ليست علاقة حتمية، ففي آخر المطاف تكون المؤشرات المالية بمثابة تقييم لإجراءات الاستراتيجية التي تبنتها المنظمة في سبيل رفع قيمتها الاقتصادية وثروة مساهميها.

إضافة إلى التوازن الذي تحققه لوحة القيادة المتوازنة بين مختلف الابعاد المذكورة أعلاه، نجد توازن أخر، وهنا على المحور الزمني، حيث يعطي المحور المالي نظرة خلفية بينما تعطي المحاور الأخرى نظرة موجهة نحو الماضي والمستقبل.

أخيرا هناك توازن أخر لهذا النموذج من لوحات القيادة وهو التوازن بين المحور الداخلي للمنظمة من خلال مؤشرات المسارات التشغيلية والابداع والتكوين، والمحور الخارجي من خلال المؤشرات المالية والسوقية. يمكن التعبير على هذه العلاقة السببية بين مختلف المحاور بالشكل في الصفحة التالية:

يوضح تمثيل للوحة القيادة المتوازنة حسب نموذج كابلان ونورتون وهو كتالي:

الشكل رقم (01-06): مثال للوحة القيادة المتوازنة حسب نموذج كابلان و نورتون



Source : Fait par les étudiantes selon :

George Langlois, Carol Bonnier et Michel Bringer . Op-cit.p 356Robert S.Kapan and David P.Norton.“ Putting the Balancced Scorecard to Work” . Harvard Business Review, 1993 .September-October. p 5 Christophe Legrenzi, Philippe Rosè . Op-cit. p 85

يلخص كبلان ونورتون الأطوار النموذجية لإنشاء لوحة القيادة المتوازنة في ثمانية مراحل:

1- التحضير: يجب على المنظمة في اول مراحل إنشاء لوحة القيادة المتوازنة تحديد وحدات الاعمال (Business Unit) المعنية بها. تعني بلوحة القيادة المتوازنة، وحدات الاعمال التي تتميز بنوع من الاستقلالية، بمعنى لديها زبائن خاصين بيها، قنوات التوزيع، وسائل الإنتاج ومؤشرات المالية خاصة بها.

2- الطور الأول من المقابلات: يلتقي كل مسؤول على مستوى وحدات العمل معلومات أساسية عن لوحة القيادة المتوازنة إضافة الى وثائق تصف النظرة المستقبلية للمؤسسة، يتدخل في هذه المرحلة وسيط عادتا ما يكون مراقب التسيير او فرقة مراقبة التسيير التي تكون هي المسؤولة على التنشيط مشروع إنشاء لوحة القيادة المتوازنة، تجري مقابلات مع المديرين الرئيسيين بهدف إسهامهم والاستفادة من أراءهم.

3- الطور الأول لورشات العمل: في هذه المرحلة يجتمع فريق الإدارة العليا مع الوسيط في ورشة عمل للشروع في عملية إنشاء لوحة القيادة المتوازنة، حيث يتم عرض ومناقشة المهام المقترحة والخطط الاستراتيجية حتى التوصل الى اتفاق جماعي. بعد الاجتماع على نظرة موحدة، تأتي مرحلة تحديد العوامل الأساسية للنجاح وذلك بالنسبة لكل محور من المحاور التي ترتكز عليها لوحة القيادة في نهاية ورشة العمل تقوم الفرقة المجمعة بصياغة أولية للوحة القيادة المتوازنة.

4- الطور الثاني من المقابلات: بعد مراجعة وتجميع وتوثيق ما تم إنجازه خلال ورشة العمل الأولية، يجري الوسيط طور ثاني من المقابلات مع المديرين حول لوحة القيادة المتوازنة الأولية المؤقتة، كما يعمل على تجميع الآراء فيما يخص مختلف المسائل المتعلقة بإنشاء لوحة القيادة المتوازنة.

5- الطور الثاني لورشات العمل: يشارك في هذا الطور كل من المدراء الرئيسيين والمسؤولين التابعين لهم لمناقشة النظرة الاستراتيجية للمنظمة ولوحة القيادة المتوازنة الأولية المؤقتة. يتم خلال هذه الورشات الادلاء بالآراء والتعليقات حول المؤشرات المختارة خلال ورشات العمل الأولية، البحث في العلاقة بين تلك المؤشرات والبرامج العملية المسطرة وكذا الشروع في إعداد الخطط التنفيذية.

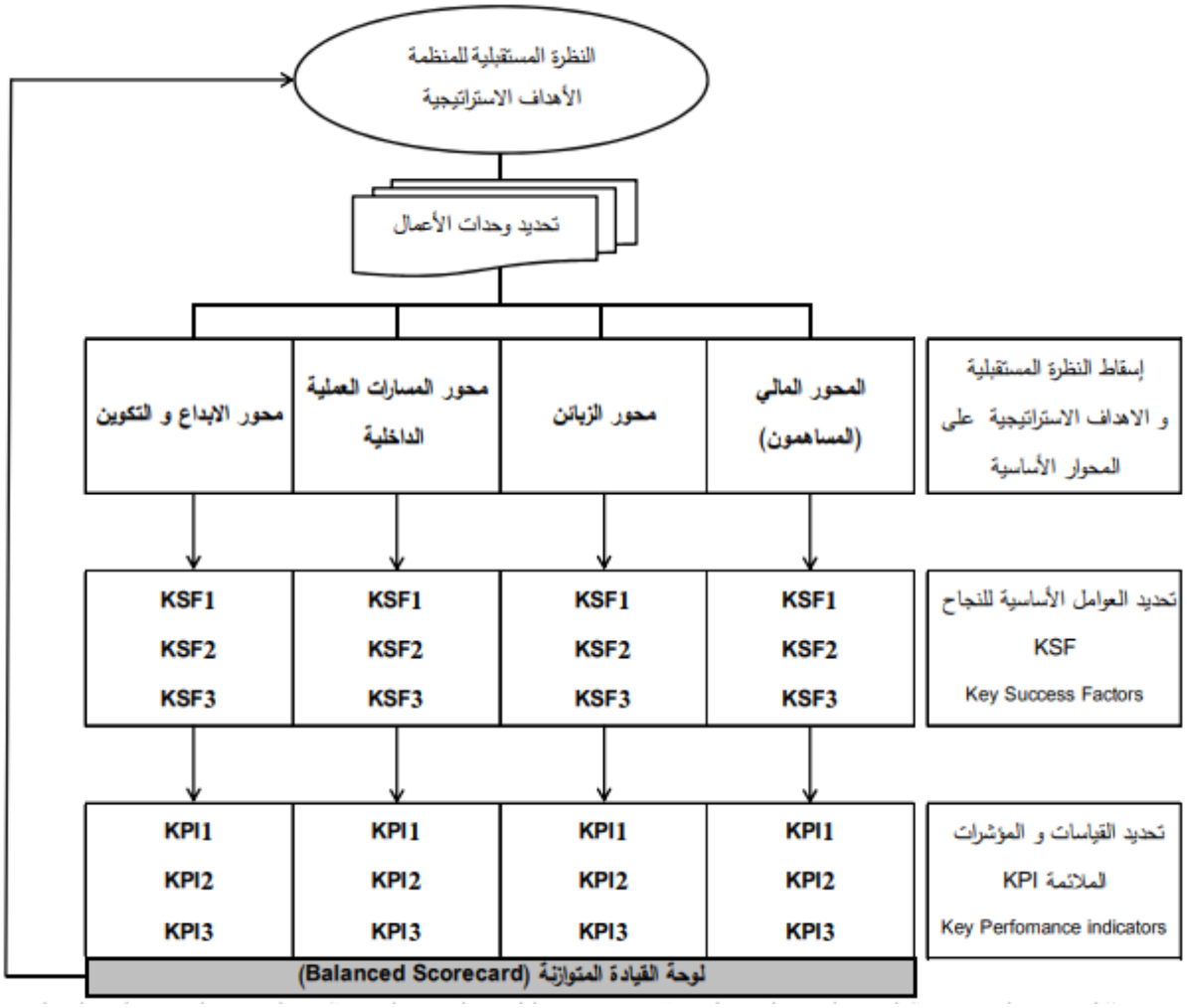
6- الطور الثالث لورشات العمل: يلتقي المدراء الرئيسيون للتوصل الى اتفاق نهائي حول الأهداف والمؤشرات التي تمت صياغتها في ورشتي العمل الاوليتين ومراجعة البرامج العملية وتحديد العمليات الأولية لتطبيقها وكذلك تثبيت مجالات القيم المستهدفة للمؤشرات المحددة يمكن وصف هذه الورشة بأنها ورشة مصادفة على ما تم التوصل إليه في الورشتين السابقتين.

7- **التطبيق الميداني للوحة القيادة المتوازنة:** في هذه المرحلة يتم تطوير برامج علمية ترمي الى ربط لوحة القيادة المتوازنة بقاعدة المعطيات ونظام المعلومات ونشرها في كافة مستويات المنظمة ومن ثم إنشاء نظام معلومات جديد للإدارة العليا.

8- **التقارير الدورية:** يتم العرض الدوري لتقارير رقمية وبيانات مرفقة بتعاليق حول مختلف مؤشرات لوحة القيادة المتوازنة على الإدارة العليا حيث تتم مناقشات مع مدراء الفروع والاقسام. تبعا للتطورات الاستراتيجية للمنظمة، تتم المراجعة السنوية للمقاييس التي تعتمد عليها لوحة القيادة المتوازنة. فيما يلي مخطط تمثيلي يصف مراحل إنشاء لوحة القيادة المتوازنة المذكورة أعلاه.

الشكل التالي لوحة القيادة متوازنة من بين استراتيجياتها إلى مؤشرات الأداء والممثل فيما يلي:

الشكل رقم (01-07): لوحة القيادة متوازنة، من الإستراتيجية الى مؤشرات الأداء.



Source : fait par le chercheru selon : Robert S.kaplan and David P.Norton. ''Putting the Blanced Scorecard to Work¨.Op-Cit. p 8.

يبين الشكل أعلاه كيفية إسقاط الأهداف الاستراتيجية على المحاور الأربعة وترجمتها الى أهداف علمية قابلة للقياس على المستويات التنفيذية للمنظمة من خلال تعيين العوامل الأساسية للنجاح بالنسبة لكل محور وكذلك القياسات والمؤشرات الملائمة لها مع تحديد مجالات القيم المستهدفة لكل مؤشر.

المطلب الثالث: نماذج بناء لوحة القيادة والعوامل الأساسية لنجاحها:

أولا: نماذج بناء لوحة القيادة:

عملية بناء وتصميم لوحة القيادة يخضع لعدة متطلبات يجب توفرها وخطوات يجب إتباعها، سنتناول عرض اهم الخطوات لإنشاء لوحة القيادة من خلال طرق عديدة للتصميم نأخذ منها طريقة GIMSI[1] كما يوضحها الجدول أدناه.

يبين الجدول التالي مراحل طريقة GIMSI لإعداد لوحة قيادة والموضح فيما يلي:

[1] إلهام بن عيسى ، إعداد وتصميم لوحة القيادة ، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارية الأعمال ، المجلد 10 ، العدد 01 ، جامعة بسكرة ، الجزائر ، 2021 ، ص47.

الجدول رقم (01-03): يوضح مراحل طريقة GIMSI لإعداد لوحة قيادة.

الخطوات	الرقم	المراحل	الهدف
التعريف بوضع المؤسسة	01	تحليل محيط المؤسسة	تحليل المحيط الاقتصادي واستراتيجية المؤسسة من أجل تحديد معالم المشروع.
	02	تعريف المؤسسة	تحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة لتحديد إجراءات الأنشطة والفاعلين الأساسيين.
تصميم نظام لوحة القيادة	03	تحديد الأهداف	اختيار الأهداف التكتيكية لكل فريق.
	04	إعداد لوحة القيادة	تحديد (وضع) لوحة القيادة لكل فريق.
	05	اختيار المؤشرات	اختيار المؤشرات تبعا للأهداف المسطرة.
	06	جمع المعلومات	تحديد المعلومات الضرورية لبناء

المصدر: إلهام بن عيسى، إعداد وتصميم لوحة القيادة، مجلة الاقتصادية المالية البنكية وإدارة الأعمال، المجلد 10، العدد 01، جامعة بسكرة ، الجزائر ، 2021 ،ص 48.

ثانيا: العوامل الأساسية لنجاح لوحة القيادة:[1]

غالبا ما يشكل وضع نظام لوحات القيادة هاجسا ويولد ضغطا نفسيا لدى المسؤولين العمليين، يتمثل في العدائية والرفض في هذا النظام، حيث يعتبر المسؤولون ان الهدف الإدارة اتجاههم، فهم ملزمون شهريا بتقديم التقارير، هذا إضافة الى ان الوقت المخصص للوحات

[1] Caraline selmer, concevoir le tableau de bord, méthodologie, outils et modèles visuels, èd Dunced, Paris 1998, p 205

القيادة هو وقت ضائع وغير مفيد في نظرهم، والأنشطة العلمية لا يمكن ادارتها من خلال ارقام، وما لوحة القيادة إلا وثيقة إضافية كغيرها.

وعليه يجب الانتباه الى هذه النقاط عند عملية تصميم وتحرير لوحات القيادة، إذا يتعين على إدارة المؤسسة ان تخفف من حدة هذا الضغط النفسي المتولد لدى المسؤولين العمليين، من خلال تحقيق لهم التكوين الازم والتواصل للمسؤولين وبذلك ينبغي عمد عملية تصميم ووضع نظام لوحات القيادة الحرص على اشراك كل المسؤولين وتحسيسهم بان هذه اللوحات للرقابة عليهم، وإنما لتحسين الأداء ومتابعة الاعمال.

وفضلا عن هذه العوامل السيكولوجية التي يجب الانتباه اليها، هناك هفوات أخرى قد تقع فيها المؤسسات عند وضع لوحات القيادة وهي:

- الاكتفاء بالمؤشرات المالية فقط دون الاهتمام بالمؤشرات التشغيلية
- افتقاد لوحة القيادة للتعليقات على النتائج المحققة.
- عدم استعمال المنحنيات والرسوم البيانية.
- احتواء لوحة القيادة على عدد كبير من المؤشرات وهو ما يفقدها أهميتها.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل والذي تضمن الأدبيات النظرية حول لوحة القيادة، يمكن القول بأنها عملية التأثير على سلوك الأفراد والجماعات، والتي تمكن المؤسسة من مراقبة سير نشاطها، ولقد شهدت لوحة القيادة تطور ملحوظا في الدور الذي تلعبه كونها تمثل أداة مرنة يمكن إدخال التعديلات الضرورية عليها، فهي الرأس المفكر للتنظيم وبدونها يفقد التنظيم قدرته على تحقيق أهدافه.

لذلك أصبحت لوحة القيادة تعتبر من الأدوات التي تعمل على تزويد المديرين والمسيرين بشكل فوري وآني بالمعلومات الضرورية حول سير الأنشطة، والتي بدورها تساعد على اتخاذ التصحيحات السريعة والملائمة، فهي أداة تسمح بتشخيص الوضعية الحقيقية للمؤسسة في وقت معين وتساعد على توفير معلومات مرتبطة بالأداء اليومي للمسؤولين.

الفصل الثاني:

الأداء المحاسبي وسبل تحسينه

تمهيد:

لقي مفهوم الأداء اهتماما متزايدا من طرف منظمات الأعمال باختلاف أنواعها، ومن طرف جميع أطرافها الآخذة. و يختلف الأداء باختلاف الجهة أو القطب المحدد له ، فينظر قطب العملاء إلى أداء المؤسسة في قدرتها على التوفير السلع والخدمات التي تشبع رغباتهم المعقولة، فينظر الموظفين إلى قدرة المؤسسة في ضمان استمرار العمل في جو مناسب، أما المسيرين في الأداء بالكفاءة والفعالية، فحتل موضوع الأداء المحاسبي أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة، في ظل الاستغلال العقلاني لمختلف مواردها وتأدية وظائفها بكفاءة وفعالية، وأصبحت تهتم بتقييم الأداء وهذا لاكتشاف مواطن القوة والضعف وأيضا معرفة الإنجازات التي حققها مقارنة بالمستويات التي كانت ترغب في الوصول إليها، وتتطلب عملية التقييم وجود معطيات مالية مدونة في قوائمها المالية والتي يتم من خلالها استخلاص مجموعة من المؤشرات المالية والتي على أساسها تسمح لها بالحكم على أدائها، ومن ثم اتخاذ الإجراءات المناسبة لتصحيح تلك الانحرافات.

وقد قسمنا هذا الفصل الى ثلاث مباحث :

المبحث الأول: الإطار النظري للأداء .

المبحث الثاني: الإطار العام للأداء المحاسبي.

المبحث الثالث: تحسين الأداء المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية .

المبحث الأول: الإطار النظري للأداء:

هناك خلاف قائم حول مفهوم الأداء يعود إلى تعدد واختلاف المقاييس والمعايير لتي يعتمدها الباحثون في دراســـة الأداء وقياســـه، يجب عليها ألا تكتفي بالاعتماد على أدوات تقليدية بل عليها أن تختار أدوات حديثة التســـيير، وتعتبر لوحة القيادة من أهم الوســـائل المســـاعدة في تحســـين الأداء واتخاذ القرارات الملائمة، ســـنتطرق في هذا المبحث الإطار النظري للأداء من خلال التعاريف وأنواعه .

المطلب الأول: تعريف الأداء وأنواعه:

نظرا لأهمية مفهوم الأداء في تسير المؤسسات الاقتصادية وسعيا إلى تطويرها ولا يزال محل الاهتمام المتزايد من قبل الباحثين والمفكرين وهذا من منطلق أن الأداء هو الدافع الأساسي لوجود أي مؤسسة وسعيا إلى تطوير شامل لها.

أولا: تعريف الأداء:

1-تعريف الأول:

يعرف الأداء على انه مخرجات والأهداف التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها لذا فهو مفهوم يعكس كلا من الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها أي أنه مفهوم يربط بين أوجه النشاط وبين الأهداف التي تسعى الى تحقيقها داخل المؤسسة[1].

2-تعريف الثاني:

كما يعرف أيضا الأداء على أنه انجاز أو تأدية عمل يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها المسطرة من خلال هذا التعريف نستنتج أن الأداء يدل على القيام بالأنشطة والأعمال التي تحقق الأهداف الرئيسية للمؤسسة.[2]

3-تعريف الثالث:

يعرف الأداء هو" مدى بلوغ الأهداف بالاستخدام الأمثل للموارد".[3]

---

[1] توفيق محمد عبد المحسن، تقييم الأداء مدخل الجديد... لعالم جديد، دار الفكر العربي، مصر ،2004/2003 ص03

[2] الشيخ الداوي ، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء ، مجلة الباحث ، جامعة الجزائر ، العدد 07 سنة 2009-2010،ص218

[3] إلهام يحياوي، الجودة كمدخل لتحسين الأداء الإنتاجي للمؤسسات الصناعية الجزائرية، مجلة الباحث، دورية أكاديمية محكمة، كلية حقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، العدد الخامس، 2007، ص46

4-تعريف الرابع:

أداء مركز ذو مسؤولية ما يعني الفعالية والإنتاجية التي يبلغ بهما هذا المركز الأهداف التي قبلها، الفعالية تحديد في أي مستوى تتحقق الأهداف أما الإنتاجية تقارن النتائج المتحصل عليها بالوسائل المستخدمة في ذلك.[1]

من التعاريف السابقة نستخلص أن:

يوضـــح لنا أن الأداء عبارة عن نتائج المخرجات التي يتم الحصـــول عليها عن العمليات والمنتجات فهو يعبر عن الأهداف التي يســـعى النظام الى تحقيقها. ويقوم على عنصـــرين هما الفعالية والإنتاجية، الفعالية تحدد أي مســـتوى تتحقق فيها الأهداف أما الإنتاجية فهي تقارن النتائج المتحصل عليها بالوسائل المستخدمة في ذلك.

ثانيا: أنواع الأداء:

لتحديد أنواع الأداء يفترض اختيار معايير التقسيم الأربعة والمتمثلة في :

- معيار المصدر.
- معيار الشمولية .
- معيار الوظيفي.
- معيار الطبيعة.

1- الأداء حسب معيار المصدر:

للأداء مصدرين داخلي وخارجي:

1-1 الأداء الداخلي: يطلق عليه اســم أداء الوحدة لأنه ينتج أســاســا من الوســائل التي تمتلكها المؤسسة أي مواردها ويمكن حصرها فيما يلي:

1-1-1 الأداء البشــري: وهو خاص بأفراد المؤســســة الذين يعتبرون أهم مورد بالنســبة للمؤســســة فهم قادرين على صــنع القيمة وتحقيق الأفضــلية التنافســية من خلال جهودهم المبذولة وتسير مهارتهم.

1-1-2 لأداء التقني: وهو قدرة المؤسـسـة على تسـير واسـتعمال اسـتثماراتها بشـكل جيد وفعال.

[1] عادل عشي ، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قيام وتقييم ، رسالة ماجستير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2001،ص14

1-1-3 الأداء المالي: يتجلى في فعالية استخدام الوسائل المالية المتاحة.[1]

1-2 الأداء الخارجي: هو ناتج عن تغييرات التي تطرأ على المحيط الخارجي للمؤسسة. وتتمثل في التغييرات التي يولدها المحيط ولا تتسبب فيها المؤسسة فهذا النوع يظهر في النتائج الجيدة التي تتحصل عليها المؤسسة كارتفاع رقم العمال أو خروج أحد المنافسين، ارتفاع القيمة المضافة عن السنة لسابقة فكل هذه التغييرات تنعكس على الأداء سوآءا إيجابيا أو سلبيا.

ويتحقق هذا النوع إذا استجابت المؤسسة للتطورات الخارجية فهي علاقة مستمرة بالمحيط الخارجي الا أن قدرتها على التأثير على المحيط الخارجي محدودة بحيث يرتبط أداء المؤسسة بقدرتها على التكيف مع محيطها الخارجي[2].

2-الأداء حسب معيار الشمولية:

يوجد في هذا المعيار نوعين من الأداء:

2-1 الأداء الكلي: هو عبارة عن نتائج المتحصل عليها من جميع عناصر المؤسسة او المنظمة التحتية. فهو قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الرئيسية بأقل التكاليف مثال على ذلك الأهداف الرئيسية الربحية التي لا يمكن لقسم أو وظيفة لوحدها تحقيق ذلك بل تتطلب تظافر جميع المصالح أو الوظائف.

2-2 الأداء الجزئي: هو قدرة النظام التحتي على تحقيق أهدافه بأقل التكاليف الممكنة ، النظام الداخلي يسعى إلى تحقيق أهدافه الخاصة به، فعندما يتحقق مجموع أداءات الأنظمة التحتية يتحقق الأداء الكلي للمنظمة كما يجب أن تكون أهداف المؤسسة متكاملة ومتسلسلة تشكل فيما بينها شبكة.

3-الأداء حسب المعيار الوظيفي:

ينقسم الأداء حسب هذا المعيار الى الوظائف التالية:

---

[1] عبد المالك مزهود، الأداء بين الكفاءة والفعالية، مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، عدد01، نوفمبر2001، ص89.

[2] مزغيش عبد الحليم، تحسين أداء المؤسسة في ظل إدارة الجودة الشاملة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجيستير، في علوم تجارية، جامعة الجزائر كلية علوم الاقتصادية وعلوم تسيير، خصص علوم تجارية فرع تسويق، ص05.

وظيفة المالية، وظيفة الإنتاج، وظيفة الافراد، وظيفة التسويق، وظيفة التموين، ويضيف البعض الاخر وظيفة البحث والتطوير ووظيفة العلاقات العمومية.

3-1 أداء الوظيفة المالية:

يتمثل في قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية بأقل التكاليف الممكنة[1].

3-2 أداء وظيفة الإنتاج:

يتحقق عندما تتمكن المؤسسة من تحقيق معدلات مرتفعة للإنتاجية مقارنة بتمثيلاتها.

3-3 أداء وظيفة الأفراد:

إن ضمان استخدام موارد المؤسسة بفعالية لا يتم إلا عن طريق الأفراد كذلك استمرارية المؤسسة مرتبطة بالنوعية والسلوك الأفراد الذين توظفهم، من أجل ضمان بقائها يجب أن توظف أفراد ذوي مهارات عالية، وتسيرهم تسيرا فعالا ولتحقيق فعالية المورد البشري يجب أن يكون الشخص المناسب في المكان المناسب والوقت المناسب.

3-4 أداء وظيفة التموين:

يتمثل في القدرة المؤسسة على تحقيق درجة عالية من الاستقلالية عن الموردين والحصول على المواد بجودة عالية وفي الآجال المحددة.

3-5 أداء وظيفة البحث والتطوير:

يتجلى في دراسة المؤشرات التالية:

الجو الملائم للاختراع والابتكار والتجديد، نسبة وسرعة تحويل الابتكارات في المؤسسة، تنويع وقدرة المؤسسة على ارسال منتوجات جديدة.

3-6 أداء وظيفة التسويق:

هذا الأداء يمكن معرفته من خلال مجموعة من المؤشرات، المتعلقة بوظيفة التسويق والمتمثل في (حصة السوق، إرضاء العملاء، السمعة).

3-7 أداء وظيفة العلاقات العمومية:

يأخذ الأداء في هذه الوظيفة بعين الاعتبار المساهمين، الموظفين، العملاء، الموردين والدولة[2].

---

[1] محمد إبراهيم، إدارة المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2007، ص150

[2] السعيد عبد الرزاق بن حسين، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص14

4-الأداء حسب معيار الطبيعة:

تنقسم المؤسسة أهدافها حسب هذا المعيار الى:

أهداف اقتصادية، أهداف اجتماعية، أهداف تكنولوجية...الخ.

4-1 الأداء الاقتصادي:

يتمثل في الفوائض الاقتصـــادية التي تجنيها المؤســـســـة من وراء تعظيم نواتجها وتدنية استخدام مواردها.

4-2 الأداء الاجتماعي:

أهداف ترسـمها المؤسـسـة أثناء عملية التخطيط كانت قبل ذلك قيود أو فرضـها عليها أفراد المؤسسة وأفراد المؤسسة وأفراد المجتمع الخارجي.

4-3 الأداء التكنولوجي:

يكون للمؤســـســـة أداء تكنولوجي عندما تكون قد حددت أثناء عملية التخطيط أهدافا تكنولوجية، وفي أغلب الأحيان تكون هذه الأهداف أهدف استراتيجية.[1]

ثالثا: العوامل المؤثرة في الأداء:

يتأثر العمال بجملة من العوامل تتعدد وتختلف باختلاف الوظائف، ومن الصعب تحديد كل هذه العوامل، إذ تكاد لا توجد ظاهرة في الحياة الاقتصـــادية أو الحياة الاجتماعية أو الحياة عموما، لا تؤثر على الأداء[2].

ويمكن الإشارة إلى عاملين رئيسيين يتأثر أداء الأفراد بهما، وهذين العاملين هما.

1-**العوامل الداخلية:** وهي كل ما تحتويه المؤسسة من وظائف متعددة ووسائل مختلفة، وهي تتكون من عدة عوامل وهي:

1-1 العنصر البشري: يشكلاهم مورد في المؤسسة، لما يكون له فاعلية وديناميكية مؤثرة في جميع عمليات الإنتاج، ومن حيث دوره في اتخاذ القرارات والحلول الســـريعة للموظف، أما العنصر البشري يعتبر الأساس في تحديد جودة الإنتاج، وكميته وتكلفته.

[1] عادل عشي مرجع سابق، ص21.

[2] بلقايد إبراهيم، بوري شوقي، علاقة التحفيز بمستوى أداء العاملين، دراسة ميدانية بالمؤسسة الوطنية للدهن لوحدة وهران، جامعة وهران 2 الجزائر 261-262.

1-2 الإدارة: يقع على عاتق الإدارة مسؤوليات كبرى ذات أهمية بالغة في استخدام فعال لجميع الموارد التي تقع تحت سيطرة المؤسسة، ويقال أكثر من 75 من زيادة معدلات الأداء يعتمد على أساليب الإدارة، والمتمثلة في التخطيط والتنظيم والتنسيق والقيادة والرقابة، حيث يؤثر على جميع الأنشطة، لذلك فإن أي ضعف أو تقصير لأي دعامة إدارية سيكون سبب عجز كفاءة وفعالية الإدارة ككل.

1-3التنظيم: يشمل على توزيع وتحديد المهام والمسؤوليات وتقسيم العمل وفقا لتخصصات والسيطرة والتنسيق، أن درجة الموازنة في التنظيم وإحداث المتغيرات اللازمة وفقا للمستجدات الجديدة في نظم وأساليب العمل والتوظيف، ومنظومة الحوافز والتنمية والتدريب من أجل أن يأثر في الأداء وتحقيق الأهداف بكفاءة ومستويات أعلى.

1-4 بيئة العمل: يوجد عناصر عديدة تحيط بالعامل أثناء أدائه لوظائفه، وما يعرف بمكونات البيئة الداخلية من علاقات اجتماعية تنظيمية أفقية ورأسية، نظام الحوافز، الاتصال ...الخ.

أو ما يسمى بالعوامل المنظمة، لها تأثير بالغ الأهمية على سلوك الأدائي للعنصر البشري. كما أن عدم الانتظام في العمل والانسحاب والغيابات والحوادث ودوران العمل، كثيرا ما يؤدي لسلبية بيئة العمل.

1-5 طبيعة العمل: تشير إلى مدى أهمية الوظيفة التي يؤديها العامل، ومقدار فرص النمو والترقية المتاحة لشاغلها، ومستوى الإشباع المترتبة عن الوظيفة حيث كلما زادت درجة التوافق بين العامل والعمل الذي يؤديه زادت دافعيته وولاءه للمؤسسة وبالتبعية الإنتاجية.

1-6 العوامل الفنية: أن الماكينات والمعدات لها دور مركزي في التأثير على الأداء ومجال الصيانة وظروف تشغيل المكائن والمعدات ومدى توفر قطع الغيار والمعرفة الأدائية، كلها محددة لحجم ومستوى الطاقة الإنتاجية المستخدمة.

2-**العوامل الخارجية** تتضمن العوامل الخارجية المؤثرة بالأداء المؤسسات قائمة من العوامل منها:

2-1 الاجتماعية والثقافية: العادات والتقاليد الموروثة، النزاعات الفردية في المجتمع، نسبة الأمية، أنواع برامج التعليم المهني والفني.

2-2 البيئة السياسية والقانونية: وذلك من حيث طبيعة النظام السياسي، الاستقرار السياسي، مرونة الأنظمة، والتشريعات السياسية الخارجية.

2-3 البيئة الاقتصادية: وذلك من حيث الإطار الاقتصادي العام لدولة (اقتصاد حر أو الموجه)[1].

رابعا: مكونات الأداء:

الأداء يتكون من مكونين رئيسيين هما الفعالية والكفاءة، وتتميز المؤسسة بالأداء الذي يجمع بين الفعالية والكفاءة في تسييرها[2].

1-الفعالية:

ينظر الباحثون في علم التسيير الى مصطلح الفعالية على أنه مؤشر من مؤشرات مراقبة التسيير في المؤسسة وهذا من المنطلق أن الفعالية هي معيار يعكس درجة تحقيق الأهداف المسطرة، ويمكن التعبير عنها بنسبة قيمة المخرجات الفعلية الى المخرجات المتوقعة أو المخططة وعليه فإن:

الفعالية = (قيمة المخرجات الفعلية / قيمة المخرجات المتوقعة) × 100

وتقاس الفعالية بطريقتين:

1-1 الطريقة الأولى: تعتمد في قياس على عنصرين النتائج المحققة والنتائج المتوقعة ومن ثم:

الفعالية (النسبة) $=\frac{RM}{RP}$

حيث:

RM: النتائج المحققة.

RP: النتائج المتوقعة.

وهي تسمح بالحكم على درجة تحقيق الأهداف

1-2 الطريقة الثانية: تتبنى هذه الطريقة في القياس عاملي الإمكانيات المستخدمة والامكانيات المتوقعة لتحقيق النتائج المتوقعة ومن ثم:

[1] بلقايد إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص263.

[2] الداوي الشيخ تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد7، الجزائر، 2009،ص219.

الفعالية(النسبة) $= \frac{MM}{MP}$

حيث:

MM: الإمكانيات المستخدمة.

MP: الإمكانيات المتوقعة لتحقيق النتائج المتوقعة.

2-الكفاءة

الكفاءة صـــفة ملازمة لكيفية اســـتخدام المؤســـســـة لمدخلاتها من الموارد مقارنة بمخرجاتها، حيث ينبغي أن يكون هناك اســـتغلال عقلاني ورشـــيد، أي القيام بعملية مزج عوامل الإنتاج بأقل تكلفة ممكنة، وهناك تعريف أخر ينظر للكفاءة على أنها الحصول على ما هو كثير نظير ما هو أقل، أي إبقاء التكلفة في حدودها الدنيا والأرباح في حدودها القصوى وتقاس الكفاءة بطريقتين:[1]

2-1 الطريقة الأولى:

الكفاءة (النسبة) $= \frac{RP}{MP}$

حيث:

RP: النتائج المتنبئ بها.

MP: الموارد المتنبئ استخدامها لتحقيق النتائج المتنبئ بها.

2-2 الطريقة الثانية:

الكفاءة (النسبة) $= \frac{RM}{MR}$

حيث:

RM: النتائج المحققة (الأهداف المحققة).

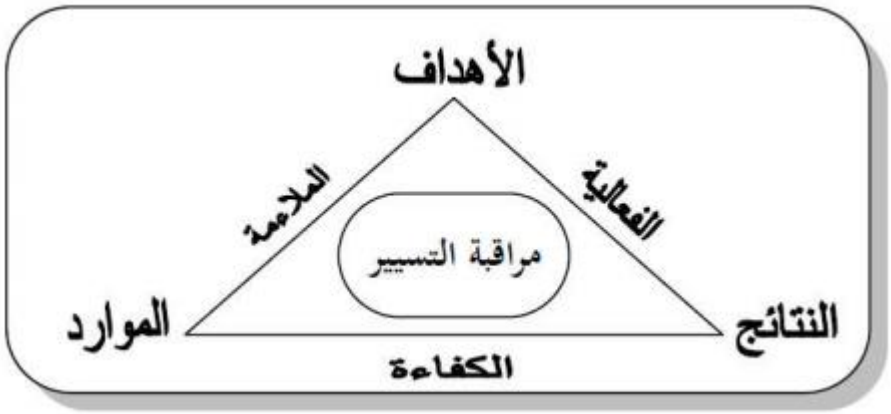
MR: الموارد المستخدمة (الوسائل المستعملة).

ويمكن إبراز العلاقة ما بين العناصـــر: النتائج، الموارد، الأهداف، والأبعاد: الكفاءة، الفعالية، والموازنة، في الشكل التالي:

الشـــكل التالي يلخص العلاقة ما بين النتائج والموارد والأهداف (مثلث الأداء) وهو كالتالي:

[1] الداوي الشيخ ، مرجع سبق ذكره، ص220.

الشكل رقم (02-01): مثلث الأداء:



المصدر: ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة الجزائر، ص13.

المطلب الثاني: مفاهيم تقييم الأداء:

يعمل تقييم الأداء في المؤسسات الاقتصادية على إيجاد كافة النقائص والثغرات والنقائص بالمؤسسة، ونحدد طرق علاجها وتنفيذ مقترحات اللازمة لعلاجها.

عند وجود معايير عالية لتقييم الأداء يأدي الى نجاح المؤسسة الاقتصادية، وهذا يساعد على قياس نشاط المؤسسة وتحسين أدائها.

وسنتطرق في هذا المطلب تعريف تقييم الأداء وفوائده، وأهميته ومراحل تقييمه

أولا: تعريف تقييم الأداء:

1- **التعريف الأول:** يعرف تقييم الأداء علما أنه المراقبة المستمرة لإنجازات برامج المؤسسة وتوثيقها ولا سيما مراقبة جوانب سير التقدم نحو أهداف طويلة المدى والموضوعة سابقا.[1]

2- **التعريف الثاني:** يعرف أيضا على أنه الأداة التي تستخدم للتعرف على نشاط المشروع بهدف قياس النتائج المحققة، ومقارنتها بالأهداف المرسومة بغية الوقوف على الانحرافات وتشخيص مسببتها مع اتخاذ الخطوات الكفيلة لتجاوز تلك الانحرافات وغالبا ما تكون المقارنة بين ما هو متحقق فعلا وما هو مستهدف في نهاية فترة زمنية معينة هي السنة في غالب.

وتوجد تعاريف ترى بأن تقييم الأداء يمكن الحكم عليه بقياس النتائج المتحصل عليها في نهاية الفترة محددة والتي يمكن أن تفسر فعالية المؤسسة شبه انجاز الهدف (والكفاءة) استخدام العقلاني للموارد[2].

وهناك تعريف آخر يري بأن تقييم الأداء هو مرحلة من مراحل العملية الإدارية نحاول فيها مقارنة الأداء الفعلي باستخدام مؤشرات محددة وذلك من أجل الوقوف على النقص أو القصور في الداء وبالتالي اتخاذ القرارات اللازمة أو المناسبة لتصحيح هذا القصور، وغالبا ما تستخدم المقارنة بين ما هو قائم أو متحقق فعلا وبين ما هو مستهدف خلال فترة زمنية معينة عادة تكون سنة.

---

[1] سيد محمد جاد الرب، استراتيجية تطوير وتحسين الأداء، مطبعة العشري، مصر 2009، ص50.

[2] فلاح حسن الحسني ومؤيد عبد الرحمان، إدارة البنوك مدخل البنوك كمي واستراتيجي معاصر، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2006، عمان، ص222

وتوجد تعاريف ترى بأن تقييم الأداء يعتبر وظيفة إدارية بجانب الوظائف الأخرى المتعارف عليها من تخطيط وتنظيم حســـب هذا التعريف فإن تقييم الأداء تعتبر وظيفة إدارية تمثل الحلقة الأخيرة من مسـلسـل العمل الإداري المسـتمر وتشـمل مجموعة من الإجراءات التي يتخذها جهاز الإدارة للتأكد من أن النتائج تتحقق على النحو المرســـوم بأعلى درجة من الكفاءة[1].

ومن التعاريف السابقة لتقييم الأداء نقوم بتعريف شامل:

ان تقييم الأداء يعتبر جزء من عملية الرقابة، وتحقيق في بلوغ الأهداف المحققة والمحددة.

ثانيا: فوائد تقييم الأداء:

لتقييم الأداء فوائد نوجزها فيما يلي:[2]

- يعتبر تقييم الأداء من أهم الركائز التي تبنى عليها عملية المراقبة والضبط؛
- يفيد تقييم الأداء بصورك مباشرة في تشخيص المشكلات وحلها، ومعرفة مواطن القوة والضعف في المؤسسة.
- يفيد في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الهامة سواء للتطوير أو الاستثمارات أو عند إجراء تغيرات جوهرية.
- يعتبر من أهم مصادر البيانات اللازمة للتخطيط.
- يعتبر تقييم الأداء من أهم دعائم رسم السياسات العامة، سواء على مستوى المؤسسة أو على مستوى الدولة.

ثالثا: أهمية تقييم الأداء:

إن أهمية تقييم الأداء تمكن في مستويات:[3]

1-**على مستوى الوظائف:** إيجاد التوافق والتنسيق الأفضل بين مختلف نشاطات الوحدة الاقتصادية.

---

[1] عبد الحق بوعتروس، معايير تقويم الأداء المالي بالمؤسسات الصناعية العامة، رسالة ماجستير، جامعة عنابة ، 1999، ص41

[2] توفيق محمد عبد المحسن، مرجع سبق ذكره، ص03.

[3] مركز الخيرات المهنية للإدارة، منهج تنمية الموارد البشرية والأفراد-تقييم أداء المرؤوسين وتحفيزهم-ط3، 2003، ص01

2-**على مستوى الإدارة:** إن النتائج المتواصل إليها في عملية التقييم يمكن أن تكون مقياسا للحكم على نجاح أو فشل للوحدة الاقتصادية في بلوغ الأهداف.

3-**على مستوى الأفراد أو العاملين:** إن الشعور الذي يعيشه العامل في المنظمة له الدور الأساسي في تحديد مستوى أداءه، فكلما شعر أن حقوقه مصانة وأن العدالة تسود الجميع، كلما زاد شعوره بالمسؤولية.

4-**على مستوى العمليات:** يمكن تقييم الأداء من دراسة مختلف العمليات الجارية.

5-**على مستوى المالي:** توفر عملية تقييم الأداء القاعدة التي يستند إليها متخذ القرار في القيم.

رابعا: مراحل تقييم الأداء:

تتمثل مراحل التقييم فيما يلي:[1]

1-**جمع البيانات الإحصائية:** لحساب كل من النسب والمعايير المطلوبة تتطلب عملية تقييم الأداء توفير البيانات والمعلومات والتقارير اللازمة لذلك؛

2-**تحليل ودراسة البيانات والمعلومات الإحصائية:** بعد مرحلة جمع البيانات تأتي مرحلة تحليل البيانات والمعلومات الإحصائية.

3-**إجراءات عملية التقييم:** الاعتماد عليه من خلال استخدام المعايير والنسب الملائمة للنشاط الممارس في المؤسسة.

4-**اتخاذ القرار المناسب عن نتائج التقييم:** حيث أن نشاط المؤسسة منفذ ضمن الأهداف المخططة، وأن الانحرافات التي وقعت في النشاط قد حصرت بأكملها وأن أسبابها قد حددت وأن الحدود الملائمة لمعالجة هذه الانحرافات قد وضعت لسير نشاط المؤسسة نحو الأفضل.

5-**مرحلة متابعة التقييم:** وتأتي بعد اتخاذ القرار المناسب عن نتائج التقييم.

6-**دراسة الانحرافات وإصدار الحكم:** وتتمثل في إحدى الحالات التالية:

6-1 انحراف موجب: يكون لصالح المؤسسة كارتفاع الأرباح، ارتفاع حصة السوق، انخفاض التكاليف...الخ.

[1] مجيد الكرخي، تقويم الأداء بواسطة النسب المالية، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2008،ص32

6-2 انحراف سالب: هو انحراف ضد المؤسسة كاستهلاك المواد الأولية بكميات تفوق المعيارية...الخ.

6-3 انحراف معدوم: ليس له تأثير على نتائج المؤسسة.

المطلب الثالث: مفهوم المحاسبة وسبل تطويرها:

أصبحت المحاسبة تحظي بأهمية بالغة في المؤسسات الاقتصادية، حيث نجد أن المحاسبة كانت هي الأكثر اعتمادا على غيرها من العلوم الاجتماعية والطبيعية، ولتحديد الدور الجديد والمطلوب من المحاسبة على مستوى المجتمع، ومن تم بدأت تظهر قواعد عامة ومعايير محاسبية.

أولا: تعريف المحاسبة:

كمختلف العلوم فإن المنظرين فشلوا في وضع تعريف موحد للمحاسبة، هذه التعاريف تصب كلها في نفس المفهوم.

1-التعريف الأول:

تبدأ تعريفاتنا أولا بتعريف الباحثين والمنظمات المهنية للمحاسبة، فقد عرفتها الجمعية الامريكية للمحاسبة على أنها: «عملية تحديد وقياس وتوصيل معلومات اقتصادية يمكن استخدامها في عملية التقييم واتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات.[1]

2-التعريف الثاني:

ما يمكن أن نعيبه على هذا للتعريف هو أنه يحصر دور المحاسبة في إعطاء معلومات تخص المؤسسة فقط، أي أنه يعتبرها معزولة عن العالم الخارجي، وليست عمليات محاسبية مالية وغير مالية، كما أنه لا يضم مختلف العمليات التي يقوم بها أصحاب المؤسسة (المساهمين).[2]

3-التعريف الثالث:

تعد المحاسبة من أقدم نظم المعلومات التي عرفتها الوحدات الإدارية للمعلومات المحاسبية من أهمية كبيرة في التعرف على الواقع المالي والاقتصادي للوحدة الإدارية وعلاقات الوحدة مع البيئة المحيط بها، وما زالت المحاسبة المورد الرئيسي للمعلومات لمختلف الجهات المستفيدة من المعلومات حول الوحدة الإدارية.[3]

---

[1] أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، مصر، 2000 ص11.

[2] فكري عبد الحميد عشماوي، أساسيات المحاسبة المالية، دار الشروق، جدة، 1983، ص19.

[3] حيدر صباح حسن وأخرين، دور المدقق الخارجي في كفاءة وجودة الأداء المحاسبي، مجلة دنانير، العدد الرابع، 2009، ص14.

4-التعريف الرابع:

وتتم عملية المحاسبة من خلال: تسجيل وتصنيف وتلخيص العمليات التجارية ذات الأثر المالي.[1]

والمحاسبة تمثل عمليات تسجيل الحركات والمعاملات المالية المرتبطة بأعمال الشركة، وتتضمن إنشاء صيغة تكون مختصرة لأي حركات والمعاملات، بإضافة الى توفير المعلومات للجهات الرقابة، وتحليلها.

ثالثا: سبل تطوير مهنة المحاسبة:

نظرا لأهمية البالغة لمهنة المحاسبة فلقد أهتم الكثير من الأكاديميين والمهنيين بتطويرها، وانصبت جل دراساتهم وأبحاثهم بغية الوصول إلى إطارات مهنية ترتقي بالأداء المحاسبي نحو أعلى المستويات، واختلفت أراءهم واتجاهاتهم حول آليات تطوير مهنة المحاسبة فالبعض يرى أن تطوير المهنة يكون من خلال استخدام المعايير المحاسبية الدولية والبعض الأخر اعتقد أن التطوير يتم من خلال نقل التقنيات المحاسبية عبر الشركات المتعددة الجنسيات مما ينتج عنه زيادة خبرة المحاسبين، وهناك آخرون يرون أن تطوير المهنة يتم من خلال مؤسسات التعليم المحاسبي انطلاقا من اتجاهين[2]:

الاتجاه الأول: أن التطوير يتم من خلال العملية التعليمية عن طريق تطوير مناهج التعليم المحاسبي ووضع معايير لقبول الطلبة في أقسام المحاسبة بالجامعة فتطوير العملية التعليمية ووسائلها سوف ينتج عنه حتما مخرجات مؤهلة علميا وعمليا.

الاتجاه الثاني: أن التطوير يأتي من خلال دور المحاسب في النشاط الاقتصادي ودوره في المجتمع فبالتالي لابد من عملية إعادة تقييم المهنة والبحث عن مقوماتها، وقد نشطت الجمعيات والاتحادات المهنة المحاسبية في هذا المجال لإبراز أهمية مقومات المهنة في رفع كفاءة أداء المحاسبين، فمن وجهة نظر(Scoot 1970) الذي يعد أول من تناول موضوع تطوير مهنة المحاسبة في الدول النامية فإنه يرى أن الأمر يتطلب تطوير المعلومات المحاسبية لكي تلبي متطلبات مستخدمي التقارير المحاسبية الداخليين والخارجين للشركات

[1] بوفاسة سليمان، خليل عبد القادر، مداخلة نحو توافق دولي لنظام المحاسبي والمالي، ملتقى البليدة حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة البليدة2004 ، ص2

[2] جابر حسن المنصور، عماد عبد الستار المشكور، مدى مساهمة مقومات مهنة المحاسبة في رفع الكفاءة المحاسبين لترشيد القرارات الاستثمارية مجلة الإدارة والاقتصاد/كربلاء، المجلد1، العدد3، 2012، ص7.

العامة من جهة، ومن الثانية تتمثل في مجموعة التشريعات والقوانين التي تنظم عمل المحاسبة، وإن هذا يأتي من خلال وجود منهج مبني على معايير للتعليم المحاسبي[1].

ومن أهم السبل والآليات لتطوير مهنة المحاسبة هي في النقاط التالية:[2]

- تنفيذ القوانين المتعلقة بتنظيم المهنة وتطويرها.
- وضع قوانين وقواعد للإفصاح والشفافية.
- إنشاء هيئة محاسبية مهنية وتطوير عملها.
- على منظمات المهنية أن تضع معايير للممارسة المهنية.
- استخدام كل الوسائل لتأكيد على أهمية دور المحاسب والمراجع القانوني.
- زيادة وعي مستخدمي المعلومات المحاسبية بأهميتها وكيفية استخدامها.
- ضرورة تطوير مناهج التعليم المحاسبي وتحديثها بصورة مستمرة.
- زيادة وعي أصحاب الشركات بدور ومفهوم مهنة المحاسبة في مؤسساتهم ودور المحاسب بهذه الشركات.
- الاهتمام بأخلاقيات المهنة والآداب والسلوكيات التي يتعين أن يتحلى بها الممارسين للمهنة، ووضع القواعد والضوابط اللازمة لتطبيقها والالتزام بها.
- ضرورة التواصل مع المنظمات المحاسبية المهنية العربية والدولية بما يساهم في تطوير المهنة.

[1] جابر حسن المنصور، مرجع سبق ذكره، ص8

[2] خيام محمد كامل مدوخ، واقع تطور مهنة المحاسبة بين تأهيل المهني والتكنولوجي للمحاسبين في الشركات العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجيستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2014، ص29-31.

المبحث الثاني: الإطار العام للأداء المحاسبي:

يعتبر تقييم الأداء موضوعا محوريا للبحث المحاسبي في الوقت الراهن موازاة مع تناوله من طرف العديد من الباحثين منذ حقبة زمنية بعيدة نسبيا، وهذا نظرا للعوامل الاتية: التغيرات الحديثة في مجال نظم المعلومات والإنتاج والاقتصاد، الاهتمام المتزايد بموضوع تقييم الأداء من قبل العديد من المنظمات المهنية المحاسبة .

المطلب الأول: الأداء المحاسبي ومن يقوم به:

الأداء المحاسبي يتوصل إلى منهج سليم، وسنتطرق فيه إلى مفهومه وأهمية، ومن يقوم بعمل المحاسبي.

أولا: مفهوم الأداء المحاسبي:

1-التعريف الأول:

إن الأداء المحاسبي يندرج في الوصول إلى أساس منهجي سليم لتقويم وتقييم استخدام الأموال والموارد المتاحة بفاعلية وكفاءة داخل المؤسسة، ويرتكز في أساسه على مفهوم الوظيفة المالية.[1]

2-التعريف الثاني:

الأهداف أو المخرجات التي يسعى النظام الى تحقيقها أو إنجاز الأهداف وتوجيه الموارد الإنتاجية في الاتجاه الصحيح لبلوغ تلك الأهداف التي تدور حول الإنتاجية، القيمة المضافة، العائد على الأموال المستثمرة، الربحية، المركز التسويقي، المسؤولية الاجتماعية، الفرص التسويقية وغير ذلك[2].

[1] نيفين عبد القادر حمزة إبراهيم حال، استخدام مدخل القيمة المضافة في تقييم الأداء المحاسبي للشركات، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، 2014، ص23.

[2] محمد عبد الفتاح العشماوى، دراسات في المراجعة المتقدمة، كلية التجارية، جامعة المنوفية، ، الطبعة الثانية،2004 ص314

تتمثل أهمية الأداء المحاسبي فيما يلي:[1]

- تقييم الأداء يساعد على تحقيق مبدأ الاستمرارية للشركة من خلال اتخاد الإجراءات التصحيحية.
- تقييم الأداء السابق بانتظام لتحليل ما إذا كانت جميع الأهداف الاستراتيجية تتحقق، وإذا كان هناك فرق بين القيم المخططة والمحققة يلزم إجراء المزيد من التحليلات؛
- حاجة أصحاب المصلحة المختلفون لمعلومات مختلفة عن اتخاذ القرارات؛
- يساعد على وضع خطة استراتيجية حقيقية ومفيدة لفترة أطول من الزمن.

ثانيا: من يقوم بالعمل المحاسبي (الأداء المحاسبي) :

- المحاسبة موجودة في قسم الحسابات وفي هذا القسم يعمل مجموعة من الأفراد يطلق عليهم المحاسبين أو مساعديهم أو كاتبي الحسابات أو تسميات أخرى، فهؤلاء الأفراد يقومون بإنجاز العمليات المحاسبية وتقديم المعلومات المحاسبية المختلفة إلى إدارة الشركة والأقسام الأخرى التي تحتاج إلى هذه المعلومات وكذلك إلى الأطراف الخارجية التي تستخدم هذه المعلومات.[2]
- هو نظام يقوم بجمع وتسجيل وتخزين ومعالجة البيانات لإنتاج المعلومات لصانعي القرار تساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة[3].
- أو بأنها " أحد النظم الفرعية في الوحدة الاقتصادية، يتكون من عدة نظم فرعية تعمل مع بعضها البعض بصورة مترابطة ومتناسقة ومتبادلة، بهدف توفير المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية، المالية وغير المالية[4].

[1] منار المتولي إسماعيل، نادية حامد البتانونى، تقييم الأداء المحاسبي والبيئي من المنظور القدرة التنافسية، مجلة الدراسات والأبحاث البيئية، 2018، مجلد 3، العدد 8، ص 518.

[2] طلال محمد الجحاوي، ريان يوسف نعوم، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2009، ص95.

[3] نضال محمود الرمحي، زيادة عبد الحليم الذيبة، نظم المعلومات المحاسبية، دار المسيرة لنشر والتوزيع والطباعة، عمان2014، ص 22.

[4] مهدي مأمون الحسين، نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان الأردن،2013، ص216.

المطلب الثاني: الأهداف والعوامل المؤثرة في الأداء المحاسبي:

تطرقنا في هذا المطلب إلى أهداف الأداء المحاسبي التي ترتبط بنظم المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة في أدائها.

أولا: أهداف الأداء المحاسبي:

يسعى الأداء المحاسبي إلى تحقيق أهدافه سواء مع الأطراف الداخلية بالشركة، أو الأطراف الخارجية، كما ترتبط هذه الأهداف بوجود نظم للمعلومات المحاسبية وتهدف الشركات من خلال الأداء المحاسبي إلى تحقيق ثلاثة أهداف رئيسية تتمثل في:

1-استخدام مقاييس الأداء المحاسبي كأداة للإدارة المالية، حيث يكون التركيز بصورة خاصة على وظيفة التمويل والإدارة المالية، ويرتبط هذا الهدف بالتوفير والاستخدام الكفء للموارد لدعم تحقيق الأهداف الواسعة للشركة، وإدارة التشغيل الكفء والفعال لوظيفة التمويل بالشركة.

2-استخدام الأداء المحاسبي كهدف رئيسي للشركة، حيث يتم استخدام أحد مقاييس الأداء المحاسبي مثل الربح والعائد على الاستثمار أو القيمة الاقتصادية المضافة لتحديد مدى تحقيق الأهداف الرئيسية للشركة.

3-يعمل الأداء المحاسبي كآلية للتحفيز والرقابة داخل الشركة، حيث توفر المعلومات المالية والمحاسبية الإطار الذي في ظله تتم إدارة العمليات المحددة بالشركة من خلال تدوين المدخلات والمخرجات من الناحية المحاسبية[1].

وأوضحت دراسة أن هذه الأهداف ترتبط ارتباطا قويا بنظم المعلومات المحاسبية التي تعمل على تنفيذ الأهداف بالشكل الأمثل في الشركات، والذي ينعكس على الأداء الكلي، الأمر الذي ينعكس على الجهات المعنية.

ثانيا: العوامل المؤثرة على الأداء المحاسبي:

العوامل التي تؤثر على الأداء المحاسبي في النقاط التالية:

[1] غادة محمد رشدي، أثر الروابط السياسية وهيكل راس المال على الأداء المحاسبي لشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة العلمية لدراسات التجارية والبيئية، المجلد12 ، العدد02-2021، ص39.

- الطريقة التي تدار بها إدارة الموارد البشرية ومدى تطابقها بإدارة الموارد البشرية لدى الشركة، والتي من خلالها تعبر عن الخصائص والتوجهات والمعايير المستقبلية.
- التغييرات الاقتصادية والثقافية والإنسانية لدى الشركة، حيث تطلب التوجيهات الاستراتيجية معايير لنظم التقييم والتي يكون لكل منها مستوى من الأداء لدى الملاك.
- الإدارة العامة وأسلوبها السائد في كيفية اختيار نظام التقييم وطريقة تنفيذه.
- العلاقات الاجتماعية المتوفرة داخل الشركة أو مع البيئة المحيطة والتي تتمثل في المستوى نظم التقييم، النقابات، الدولة أو الموردين.
- قطاع الشركة وحجمها الذي يتطلب منها التطوير الدائم لنظام التقييم لديها.[1]

[1] غادة محمد رشدي، مرجع سبق ذكره، ص40

المطلب الثالث: تقييم الأداء المحاسبي ومرتكزاته :

سنتطرق في هذا المطلب إلى تقييم الأداء المحاسبي الذي يكون الأداء الفعلي، ومرتكزاته التي تقيس النتائج المحققة.

أولا: تقييم الأداء المحاسبي:

هو قياس الأداء الفعلي ومقارنة النتائج المحققة بالنتائج المطلوب تحقيقها أو الممكن الوصول إليها حتى تتكون صورة حية لما حدث ولما يحدث فعلا ومدى النجاح في تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط الموضوعة بما يكفل اتخاذ الإجراءات الملائمة لتحسين الأداء[1].

تقييم الأداء هو عملية قياس إنجازات المؤسسة المحققة فعلا باستخدام مؤشرات اغلبها كمية ليصبح لدى المسير، بالإضافة إلى المعلومات المعيارية معلومات حقيقية تعبر عن النتائج الفعلية للمؤسسة أو إحدى وظائفها، تسمح المقارنة بينهما بإصدار أحكام تقييميه بشأن أداء المؤسسة أو إحدى وظائفها[2].

1-**تقييم الأداء التكليفي:** فيعني قدرة مقاييس ومعايير التكاليف على كشف الانحرافات الناتجة من مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط وبيان أسبابها ومحركاتها في الأجلين القصير والطويل واتخاذ ما يلزم لإجراء التصحيح الازم.

2-**تقييم الأداء المالي:** يعني تحليل نتائج أعمال المؤسسات بهدف الوقوف على مواطن الخلل الانحراف وبيان أسبابها تمهيدا لاتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها[3].

ثانيا: مرتكزات تقييم الأداء المحاسبي:

هو عملية قياس النتائج المحققة أو المنتظرة وفقاً للمعايير المحددة، ومن ثم معرفة مدى تحقق الأهداف الموضوعة بفاعلية وتحديد الأهمية النسبية بين النتائج المحققة، والموارد المستخدمة، ومن ثم الحكم على درجة الكفاءة المحاسبية للمنشأة.

---

[1] نادية حامد البتانونى، محمد عبد الفتاح العشماوى، تقييم الأداء المحاسبي والبيئي من منظور القدرة التنافسية، مجلة الدراسات والأبحاث البيئة (2018)، المجلد8، عدد3 ، ص518.

[2] عبد الماليك مزهوده، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية-جامعة محمد خيضر بسكرة-العدد الأول، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، 2001،ص95

[3] جليلة بن خروف، دور المعلومات في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، علوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة احمد بوقرة بومرداس 2009 ص77.

يشير إلى اتجاهين أساسين هما الأداء المالي ويعتمد على مدخل تحليل القوائم المالية والأداء التكليفي ويعتمد على مدخل محاسبة التكاليف في توليف مجموعة من المؤشرات والمعايير، التي يعتمد عليها في الحكم على ضعف أو قوة النظام المحاسبي والناتجة أساسا من مسك الدفاتر.

ويعد الأداء المحاسبي أحد أهم المداخل الإيجابية المهمة والمعاصرة، الذي له القدرة على السيطرة على العوائد في الماضي وتوقع اتجاهاتها في المستقبل مع مراعاة الوفاء بالالتزام تجاه العميل لارتباطه بالأداء في المستقبل[1].

الأداء المحاسبي=الأداء المحاسبي التكاليف + الأداء المحاسبي المالي

[1] يوسف حجاج، محمد عجيلة، متطلبات الأداء المحاسبي والمحاسبة الإدارية في تحقيق الميزة التنافسية–مقاربة نظرية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، مجلد13، العدد01. 2022، ص41

المبحث الثالث: تحسين الأداء المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية:

يعتبر الأداء المحاسبي وسيلة هامة لكل مؤسسة اقتصادية والتي تسعى لتحسينه من أجل الحصول على أفضل النتائج الممكنة في هذا المبحث سنتطرق إلى دراسة طرق تحسين هذا الأداء وذلك من خلال النقاط التالية:

- المطلب الأول: متطلبات الأداء المحاسبي .
- المطلب الثاني: مؤشرات الأداء المحاسبي وعلاقته بلوحة القيادة.

المطلب الأول: متطلبات تقييم الأداء المحاسبي:

تواجه منظمات الأعمال المعاصرة بيئات سريعة التغير في متطلباتها، وفي مواردها ومن ثم متغيرة في اتجاهاتها وأبعادها، حيث نجد تغيرا مستمرا في حجم الطلب وتنوع مواصفاته ومنافسة متواترة في الأسواق، الأمر الذي فرض على تلك المؤسسات توجها لتطور تقنياتها واستراتيجياتها السريعة لتغيرات البيئة والأسواق.

ولضمان اللحاق بالتطوير الناجح والتحسين المستمر في أداء منشآت الأعمال الحديثة، فقد برزت أهمية قياس الأداء التنظيمي وتقييمه لتوضيح الجوانب التي تحتاج إلى التغيير والتطوير والتحديث المستمر، حيث أصبح من الضروري تطوير مقاييس جديدة للأداء تقوم على تحقيق الأهداف الاستراتيجية وتعتمد بالأساس على المقاييس المحاسبية لما لها من أهمية كبيرة كونها تحكم على كفاءة مجالات النشاط وفاعليتها في الشركة وتركز بالدرجة الأولى على تقديم منتجات متطورة وذات جودة عالية.

إن كفاءة النظام المحاسبي وتكامل اركانه لهما أهمية بالغة كون المعلومات المحاسبية مستمدة من التقارير المحاسبية التي غالبا ما تستخدم في تحليل البيانات وإعداد الدراسات والبحوث وإعداد التقارير النهائية لذلك تشهد مهنة المحاسبة تطورا ملحوظا في السنوات الأخيرة بصدد تطوير التقارير المالية المنشورة وزيادة فعاليتها في خدمة مستخدميها ولا شك أن تقييم أداء منشآت العمال والوقوف على قياس قدرتها في تنمية وتعظيم ثروة الملاك وكذلك على الوفاء

بالتزاماتها يعد أحد الجوانب التي يهتم بها مستخدمو المعلومات المحاسبية ويجب أن يوليها واضعوا السياسات المحاسبية اهتماما خاصا.

والواقع أن جودة الأداء تعتبر من أهم المتغيرات بصدد قياس كفاءة الأداء ذلك أن المديرين عادة ما يتقاسمون المعلومات المحاسبية مع الأطراف الخارجية كالموردين والعملاء وأيضا تعتبر على درجة كبيرة من الأهمية لإدارة التكلفة حيث تساعد في ضبط الجودة ورقابتها خلال فترات مالية متتالية بحيث أصبح لدى الموردين في الشركات دراية واعية ومتزايدة باهية الجودة وتوقيت عرض المنتجات وطرحها في الأسواق وتقديم خدمات للعملاء وقيمة المعلومات.

إن التركيز على الرؤية الاستراتيجية لإدارة التكلفة أمر لا مناص منه حيث أصبحت إدارة التكلفة تنظر إلى النجاح التنافسي للمنشأة في الأجل الطويل في حين تركز التقارير المالية فقط على النتائج في الأجل القصير وهذا ليس بكاف طبعا لذلك يجب على كل إدارة ناجحة في أي منشأة كانت أن تحافظ على ميزتها التنافسية التي تتأسس على استراتيجية فريدة من نوعها تحافظ على النجاح ولا شك أن عوامل نجاح تلك الاستراتيجية تكمن في الاعتماد على من المقاييس المالية كمقياس الربح و المقاييس غير مالية كتطوير منتج بالفعل ومدى إشباع رغبات العملاء، وعليه سوف تعمل تلك العوامل على إنجاح تطبيق الاستراتيجية.

وفيما يلي بيان بمتطلبات تقييم الأداء المحاسبي

1-توازن الوحدة الاقتصادية من منظور المحاسبة:

تعد المحاسبة الرئيسية التي تساعد المديرين في إدراج كل وظيفة من وظائف سلسلة القيمة والتنسيق بين أنشطة الهيكل للمنشأة ككل، ويتطلب تحقيق كل تلك الأهداف تبويب الأنشطة إلى نوعين: أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة.

ويجب التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة ومنفعة للمنتجات أو الخدمات التي يحصل عليها العملاء وتحقيق لهم الإشباع.

وأما الأنشطة التي لا تضيف قيمة فيجب التخلص منها ويتم تقييمها طبقا لمدى مساهمتها في وحدة المنتج النهائي من حيث الجودة والتكلفة.

1-1 الاعتراف: وهذا يتطلب أن تحدد المحاسبة مجموعة من المفاهيم والمصطلحات والمبادئ كافة الأدوات العلمية من خلال تنظير محاسبي متجدد بحيث تستخدم في تحديد ما يعترف به، وما لا يعترف به من أوجه النشاط وعلى أي الأسس والمبادئ حتى يمكن الاعتراف بها محاسبيا.

1-2 القياس: وهذا ما يتطلب من المحاسبة تقديم منهجية علمية وأسلوب قياس يعتمد عليها في عملية القياس بهدف تحديد النتائج والمؤشرات المعبرة عن حدوث حالة توازن أو عدم التوازن سواء جزئي أو كلي على مستوى الوحدة الاقتصادية.

-إن عملية القياس المحاسبي تمثل محورا رئيسيا من محاور الأداء المحاسبي وإذا كانت الإدارة في الوحدة الاقتصادية هي القائمة بعملية التحليل التشخيصي لحال التوازن فإنه سيركز أولا على عملية التحليل التفصيلي وذلك بالاعتماد على المتاح من البيانات أما إذا كان الباحث طرفا خارجيا فسوف يعتمد على المنشور من المعلومات والبيانات بالوحدة الاقتصادية معبرا عنه في شكل إفصاح.

وعليه ولخدمة توازن الوحدة الاقتصادية بمعرفة المحاسبية كعلم وكمهنة فلا بد من أمرين هما: بناء نموذج تعبيري عن النشاط والأداء الذي يحدث على مستوى الوحدة الاقتصادية لخدمة مفهوم ومضمون التوازن الجزئي المتمثل في البيئة الداخلية للوحدة الاقتصادية.

التركيز على ما سيضيفه أي تحليل أو تقييم للعمليات التي تم داخل الوحدة الاقتصادية ولها علاقة بالبيئة الخارجية من قيمة للمنشآت تبلي عليها الواقعية لخدمة التوازن الكلي.

2- وجوب نظام محاسبي متكامل الأركان:

إن نظام المعلومات المحاسبية له دور كبير في بيان مدى كفاءة الأداء المحاسبي وفاعليته باعتباره شبكة اتصال رئيسية في المشروعات ومكوناتها تستند على أركان رئيسية تمثل جوهر التشغيل في النظام المحاسبي وبالنظر إليه نجد أن مدخلاته تتمثل في العمليات المالية التي يتم تسجيلها في سجلات المحاسبة بشروط محددة حتى يمكن اعتبارها عمليات مالية صالحة للتسجيل كما أنه لا بد أن تتوفر لها المستندات التي يتم التسجيل بموجبها إن النظام المحاسبي يرتبط بأربع عمليات هي: التسجيل والتبويب وإعداد التقارير وقياس النتائج وتحليلها.

3- الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية:

تمثل المعايير الدولية في مضمونها مجموعة من الأسس والضوابط والتوجيهات التي تستهدف معالجة موضوعات محاسبية عامة أو خاصة وذلك طبقا للمبادئ والأعراف الحسابية المتفق عليها والمقبولة قبولا عاما، والتي ينبغي الأخذ بها عند إعداد البيانات المحاسبية وعرضها ويجب أيضا في هذا الخصوص مراعاة البدائل المتعارف عليها لمعالجة هذه الموضوعات وبشكل يؤدي إلى نوع من التوحيد أو الاتساق في أسلوب قياس عناصر القوائم لمستخدميها وتسهيلا للمقارنة بين البيانات التي تقدمها الوحدات الاقتصادية المختلفة ضمن نشاط اقتصادي معين بصفة خاصة[1].

تهتم هذه الدراسة بالدرجة الأولى بمعرفة مدى الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية lasc التي تعد من أبرز الهيئات الدولية التي تختص بإعداد المحاسبية والاهتمام بتطبيقها على نطاق واسع و إيجاد نوع من التوحيد أو الاتساق بين التطبيقات المحاسبية في البلدان المختلفة.

وحتى العام 1999 أصدرت هذه اللجنة 41 معيارا محاسبيا تعالج موضوعات محاسبية متنوعة في مجالي القياس والافصاح المحاسبي IASC .

لذلك لا بد للدول من إصدار القرارات التي توجب على الشركات والمؤسسات بجميع أشكالها القانونية إعداد بياناتها المالية طبقا للمعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة الدولية IASC ما يترتب عليه ضرورة التعرف على الممارسات المحاسبية ومدى اتفاقها على ما جاء بالمعايير المحاسبية في مجال القياس والإفصاح .

4-الإعتماد على القوائم المالية:

نظرا للمرجعية والمهنية للقوائم المالية التي تعد إستنادا إلى المبادئ المحاسبية عموما GAAP فإن جميع المحاسبين ومعظم فريق تستخدمها إجرائيا كنقطة انطلاق للتخطيط والتحليل ويمكن التحدي هنا في القدرة على تعديل هذا الإطار وإثرائه لصياغة الكيفية التي يتم فيها تكوين

[1] فؤاد أحمد محمد الغفيري، تقييم الأداء المحاسبي واستراتيجيات تطويره في شركات الصناعات التحويلية في اليمن، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، الجمهورية العربية السورية، غير منشورة، ص.53

القيمة وتوضيح النقاط الغامضة في المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما من خلال بيانات تكميلية فالشركة التي تقدم توصيفا واضحا وصادقا سوف تكتسب قدرا أكبر من الثقة من تلك التي لم تتعلم بعد كيف تلبي احتياجات المستثمرين إلى المعلومات.

وتعد القوائم المالية التي تلتزم الشركات بإدراجها ضمن تقريرها السنوي جزءا أساسيا من المعلومات التي يحتاج إليها قراء هذا التقرير.

وقد لا يكون بالإمكان قياس الكثير من بنود البيانات المالية بدقة ولذلك يتم تقديرها نتيجة لحالة عدم التأكد المحيطة بنشاط الشركة أو المخاطرة الناتجة عن تجميع البيانات المحاسبية في مجموعات معينة، إن التقديرات المحاسبية تخضع للتغيرات المرتبطة بالواقع للبيئة المحيطة سواء من حيث نشأة ظروف جديدة أو زيادة الخبرة بالظروف السائدة وتوفر معلومات إضافية جديدة، ويجب على مستخدمي القوائم المالية أن يتعرفوا إلى القيود المفروضة على المؤشرات الحسابية التي ترد في تلك القوائم وحدود استخدامها، حتى يتوصلوا إلى استنتاجات سليمة من وراء استخدام تلك المعلومات[1].

[1] فؤاد احمد محمد العفيري، مرجع سبق ذكره، ص54

المطلب الثاني: مؤشرات الأداء المحاسبي وعلاقته بلوحة القيادة:

اختيار مقياس الأداء المحاسبي المالي من أهم التحديات التي تواجه المنشآت، حيث تلعب مقاييس الأداء الدور الرئيسي في تطوير الخطط الاستراتيجية، وتقييم كيفية انجاز الأهداف التنظيمية، وتحفيز ومكافأة الإدارة.

وتعتمد مقاييس الأداء المالي في أساسها على النسب المالية المستخرجة من القوائم المالية، حيث كان ينظر لها على أنها الوسيلة لقياس كفاءة والفعالية العمل داخل المنشأة، فتعتبر وسيلة تتبع لدى الشركة.

وفي نحو تطوير أساليب القياس ومداخل تقييم الأداء المحاسبي كمحاولة لتطوير وتحديث نفعية التقارير المالية تلبية لاحتياجات مستخدمي المعلومات. وتتمثل تلك المحاولات في عدد من المقاييس المختلفة، والتي تنقسم إلى مؤشرات المردودية ومؤشرات الدوران.

أولا: مؤشرات المردودية:

المردودية هي قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح في إطار نشاطاتها و ينبغي أن تكون هذه المردودية دائمة لتحقيق أرباح متتالية، كما تقيس نسب المردودية نتائج النسب المالية حيث أنها تبين مدى تحقيق المؤسسة للمستويات المتعلقة بأداء الأنشطة،

كما أنها تعبر عن محصلة نتائج السياسات والقرارات التي اتخذتها المؤسسة فيما يتعلق بالسيولة والدفع المالي، وهي بذلك تعطي إجابات نهائية عن الكفاءة العامة لإدارة المؤسسة، نذكر ما يلي[1]:

1-**نسبة المردودية المالية:** تعبر عن مدى مردودية الأموال الخاصة أو مدى مساهمتها في تحقيق النتيجة وتسمى أيضا معدل العائد على الأصول الخاضعة وتعطى بالعلاقة:

نسبة المردودية المالية= نتيجة الدورة الصافية ×100÷ الأموال الخاصة

تساهم المردودية المالية بتوضيح نقاط القوة والضعف فإذا كان للمؤسسة ارتفاع في المردودية المالية الذي يقارن بين السنة الحالية وسنوات السابقة أي يصدر هنا نقطة قوة لها الذي يكون

[1] عادل عشي، مرجع سبق ذكره، ص 85.

في تحقيق ربح وعائد مالي، أما إذا كان هناك تراجع في المردودية المالية الذي يكون في سنة الحالية والسنوات السابقة يكون للمؤسسة نقطة ضعف، وهذا ناتج عن ارتفاع تكاليف وضعف رقم الأعمال خاص بالشركة، وبهذا تمككنا لوحة القيادة من قياس وتحليل الانحراف على تحقيق نتيجة المؤسسة، لتقديم توصيات تمكن من تحسين وزيادة الإنتاج وزيادة رقم الأعمال خاص بالشركة الذي يرفع مردودية الشركة ككل.

كلما زادت هذه النسبة كلما دل على وجود تسيير أمثل من طرف المؤسسة لمواردها المالية وكلما قلت أو انعدمت لزم ذلك على المؤسسة إعادة النظر في سياسة استثمارها للموارد المالية مع الأخذ بعين الاعتبار البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة.

2- نسبة المردودية الاقتصادية:

تعتبر النسبة الأفضل لقياس ربحية العمليات التشغيلية والاستثمارية خاصة عند المقارنة بين المؤسستين، من حيث أن الأرباح التي تحققها المؤسسة من عملياتها يجب أن تكون كافية وتسمح بالحصول على معدل عائد مناسب على الأصول التي تستخدم لتنفيذ عملياتها، وتحسب وفق العلاقة التالية:

نسبة المردودية الاقتصادية= نتيجة الدورة الصافية ×100÷ مجموع الاستثمارات

تساهم المردودية الاقتصادية بتوضيح نقاط القوة والضعف فإذا كان للمؤسسة ارتفاع في المردودية الاقتصادية الذي يقارن بين السنة الحالية وسنوات السابقة أي يصدر هنا نقطة قوة لها، أما إذا كان هناك تراجع في المردودية الاقتصادية الذي يكون في سنة الحالية والسنوات السابقة يكون للمؤسسة نقطة ضعف، ويجب عليها القيام بتغيير استثماراتها أو تجديد معداتها المستخدمة، وبهذا تمككنا لوحة القيادة من قياس وتحليل الانحراف على استثمارات المؤسسة، لتقديم توصيات تمكن من تحسين مساهمة الاستثمارات في الرفع من مردودية الشركة ككل.

3- نسب المردودية التجارية (معدل دوران الأصول): تقيس هذه النسبة مدى كفاءة الأصول الثابتة، حيث كل دينار مستثمر من الأصول الثابتة يعطي "X" دينار من المبيعات والأصول

غير مستغلة يجب أن تتخلص منها المؤسسة أنها تشكل عبئا عليها، وتحسب وفق العلاقة التالية:

نسبة المردودية التجارية= هامش الربح الاجمالي÷ مبيعات

هامش الربح الجمالي = رقم الاعمال – تكلفة المبيعات

تكلفة المبيعات = استهلاك السنة المالية – انتاج المخزن

تساهم المردودية التجارية بتوضيح نقاط القوة والضعف فإذا كان للمؤسسة ارتفاع في المردودية التجارية الذي يقارن بين السنة الحالية وسنوات السابقة أي يصدر هنا نقطة قوة لها الذي يكون بإتمام العمل بأقل وقت وجهد وارتفاع في جودتها ومدى كفاءة المؤسسة بإدارة أصولها، أما إذا كان هناك تراجع في المردودية التجارية الذي يكون في سنة الحالية والسنوات السابقة يكون للمؤسسة نقطة ضعف الذي يدرج في انخفاض مبيعاتها وفشل في إدارة المخزونات وبهذا تمككنا لوحة القيادة من قياس وتحليل الانحراف على معدل دوران الأصول المؤسسة، لتقديم توصيات تمكن من تحسين مساهمة في زيادة المبيعات وتخفيض من المنتجات الغير ضرورية التي ليس عليها الطلب كبير والحد من اهتلاك الأصول الذي يرفع مردودية الشركة ككل.

ثانيا: مؤشرات الربحية (العائد على الأموال المستثمرة):

الربحية تعني قياس مقدرة المنشأة وهي مؤشر يوضح مدى الكفاية التي صاحبت إنجاز العمليات التي قامت بها خلال فترة زمنية معنية، ويتلقى مؤشر الربحية

اهتماماً متزايداً وخاصة من قبل المالكين والمستثمرين الجدد لأن الربحية تبقى ضمن أولويات أي نشاط استثماري اقتصادي وندرس ربحية الأموال المستثمرة من خلال ما يلي[1]:

1-**معدل العائد على الأموال المستثمرة:** حيث يقيس هذا المعدل عائد الجنيه المستثمر في المنشأة

يحسب كما يلي:

معدل العائد على الأموال المستثمرة = صافي الأرباح بعض الضرائب/ رأس المال

يساهم معدل العائد على الأموال المستثمرة بتوضيح نقاط القوة والضعف فإذا كان للمؤسسة ارتفاع في معدل العائد الذي يقارن بين السنة الحالية وسنوات السابقة أي يصدر هنا نقطة قوة لها، أما إذا كان هناك تراجع في معدل العائد الذي يكون في سنة الحالية والسنوات السابقة يكون للمؤسسة نقطة ضعف بسبب نقص في الخبرة المالية، وبهذا تمككنا لوحة القيادة من قياس وتحليل الانحراف على معدل العائد للأموال المستثمرة المؤسسة، لتقديم توصيات تمكن من تحسين معدل الربحية وإدارة رأس مالها بشكل جيد في الرفع من عائد الشركة ككل.

وتظهر هذه النسبة مرتفعة كلما كان المؤشر إيجابيا ويجب ألا تنخفض إلى مستوى سعر الفائدة في سوق أو أقل لأن ذلك يعتبر مؤشرا سالبا.

2-**معدل العائد على الأموال الخاصة (حقوق الملكية):**

تحسب هذه النسبة كما يلي:

معدل العائد على الأموال الخاصة= صافي الأرباح بعد الضرائب/ الأموال

تساهم حقوق الملكية بتوضيح نقاط القوة والضعف فإذا كان للمؤسسة ارتفاع في حقوق الملكية التي تقارن بين السنة الحالية وسنوات السابقة أي يصدر هنا نقطة قوة، أما إذا كان هناك تراجع في حقوق الملكية الذي يكون في سنة الحالية والسنوات السابقة يكون للمؤسسة

[1] منير شاكر محمد وآخرون، التحليل المالي مدخل صناعة القرار، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص62-63.

نقطة ضعف بسبب قلة وصف لأداء الشركة للمساهمين وبالخسارة وتخفيض في رأس المال والمسحوبات الشخصية، وبهذا تمككنا لوحة القيادة من قياس وتحليل الانحراف، لتقديم توصيات يمكن من تحسينها بزيادة حقوق الملكية للأرباح وزيادة على رأس المال لشركة ككل.

وتظهر هذه النسبة مرتفعة كلما إيجابيا، وتهتم بمالكي المنشأة لأن صافي الربح سوف يوزع عليهم بالنتيجة، ويجب أن يكون معدل العائد على الأموال الخاصة أكبر من العائد على رأس المال المستثمر، أما إذا كان متساويين فهذا يعني أن معدل العائد الأموال الخاصة يساوي معدل الفائدة المدفوعة للديون.

3- نسبة الربح الموزع:

تحسب كما يلي:

نسبة الربح الموزع = الأرباح الموزعة / متوسط الأموال الخاصة × 100

لا تعتبر هذه النسبة ذات دلالة عالية لأن الأموال الخاصة تضم إلى جانب رأس المال الاحتياطات والأرباح المحتجزة، ويجب أن تكون هذه النسبة أقل من معدل العائد على الأموال الخاصة.

4- نسبة التوظيف الذاتي:

وتحسب كما يلي:

نسبة التوظيف الذاتي= الاحتياطات / رأس المال × 100

وتظهر هذه النسبة في مدى اعتماد المنشأة على المصادر الخارجية في تمويل التوسعات التي تريد المنشأة تنفيذها، وارتفاع هذه النسبة يعتبر مؤشر على سياسة المنشأة الاعتماد على التمويل الذاتي للاستثمار الرأسمالي الجديد للمنشأة[1].

ثالثا: مؤشر معدل دوران الزبائن:

[1] منير شاكر، مرجع سبق ذكره، ص64-65

هناك نسب مالية خاصة بحسابات العملاء مثل معدل دوران العملاء متوسط فترة التحصيل وهذه النسب لديها دور في تقييم أداء العملاء ومعرفة إذا كان مستوى التحصيل من العملاء ملائم لمدة الائتمان الممنوحة للعملاء وأنه لا يوجد تجاوز في المدة الائتمانية وأيضا من خلالها تقييم مدة الائتمان الممنوحة للعميل وتخفيضها أو زيادتها، وهذه النسب يمكن قيام بها على مستوى كل فترة مالية شهر أو ربع سنوي أو نصف سنوي[1].

معدل دوران العميل = صافي المبيعات الآجلة / متوسط رصيد العميل خلال الفترة

يساهم بتوضيح معدل دوران الزبائن نقاط القوة والضعف فإذا كان للمؤسسة انخفاض في معدل دوران الزبائن الذي يقارن بين السنة الحالية وسنوات السابقة أي يصدر هنا نقطة قوة لها، أما إذا كان هناك ارتفاع في معدل دوران الزبائن الذي يكون في سنة الحالية والسنوات السابقة يكون للمؤسسة نقطة ضعف يكون له آثار سلبية على الإيرادات والربحية والنمو، وبهذا تمككنا لوحة القيادة من قياس وتحليل الانحراف على معدل دوران العملاء المؤسسة، لتقديم توصيات يمكن التركيز على تقليل الاضطراب وزيادة الاحتفاظ بالعملاء ويمكن للشركة تحسين الأداء المالي وحفاظ على نمو طويل الأجل.

1- فترة تحصيل الزبائن:

يحسب كما يلي:

فترة تحصيل الزبائن = (الزبائن + سندات الاستلام) / رقم الأعمال الصافي × 360

ويهدف إلى درجة تحكم الكفاءة المؤسسة في تسيير علاقتها مع الزبائن (عكسية)[2].

تساهم فترة تحصيل الزبائن بتوضيح نقاط القوة والضعف:

فإذا كان للمؤسسة ارتفاع في فترة تحصيل الزبائن الذي يقارن بين السنة الحالية وسنوات السابقة أي يصدر هنا نقطة قوة لها كلما حصلت الشركة على مبالغ مالية بصورة سريعة كان

[1] حمادي نبيل، تحليل المالي في تخصص مالية ومحاسبة ، سنة الجامعية 2023-2024، ص11.
[2] حمادي نبيل، مرجع سبق ذكره، ص 11.

ذلك أفضل لأعمالها التجارية، أما إذا كان هناك تراجع في فترة تحصيل الزبائن الذي يكون في سنة الحالية والسنوات السابقة يكون للمؤسسة نقطة ضعف بسبب تراكم حقوق لدى الزبائن، وبهذا تمككنا لوحة القيادة من قياس وتحليل الانحراف فترة تحصيل لدى المؤسسة، لتقديم توصيات تمكن في اتباع قواعد صارمة مع العملاء لسداد مستحقاتهم المالية من أجل حفاظ على سيولة الشركة.

خلاصة الفصل:

من خلال تم تناوله في مباحث هذا الفصل تمكنا من التعرف على مفهوم الأداء المحاسبي وتقييمه وأهميته وبالإضافة إلى مرتكزات الأداء المحاسبي ومؤشراته، حيث يعرف الأداء المحاسبي على أنه حسن استخدام الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية، أما عملية تقييم الأداء المحاسبي فهي تقييم بالأداء التكليفي والأداء المالي و تقوم على مدى مقارنة النتائج المحققة مقارنة بالأهداف الموضوعة، كما يكتسي تقييم الأداء المحاسبي أهمية بالغة كونه يمكن الإدارة من الاطمئنان على حسن استخدام المالية والمادية كما أن عملية تقييم الأداء المحاسبي تعتمد على اتجاهين هما تحليل القوائم المالية ومحاسبة التكاليف، بغرض تحديد مجموعة من الانحرافات انطلاقا من معطيات مالية باحتساب مجموعة من المؤشرات المالية، وباعتبار أن عملية تقييم الأداء من أهم ما تهتم به المؤسسة لمعرفة نقاط القوة والضعف، وعلى أساسها يتم الحكم على أداء المؤسسة.

الفصل الثالث:
الدراسة التطبيقية

تمهيد:

من خلال دراستنا النظرية لمفهوم دور لوحة القيادة في تحسين الأداء المحاسبي، من مختلف الجوانب وللوصول إلى دراسة شاملة وواضحة سنتطرق إلى دراسة تطبيقية تعكس الجانب النظري المشار إليه في الفصلين السابقين، وقد قمنا بدراسة ميدانية للشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز للوسط بمديرية المدية " فرع من فروع مجمع سونلغاز.

وقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول : عرض عام للشركة محل الدراسة .

المبحث الثاني: مؤشرات لوحة القيادة بشركة سونلغاز .

المبحث الثالث: تحليل العلاقة بين مؤشرات لوحة القيادة ومؤشرات الأداء المحاسبي.

المبحث الأول: عرض عام للشركة محل الدراسة:

في هذا المبحث سنقوم بتقديم عام لمؤسسة سونلغاز من خلال تعريف المديرية وأهدافها وتقديم وشرح هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: تقديم عام للمؤسسة المستقبلة:

أولا: تعريف المديرية:

أنشأت المديرية سنة 1947 لتوزيع الطاقة الكهربائية والغاز، وتلبية حاجيات الزبائن على مستوى إقليم التيطري (ولاية المدية حاليا) مع الأخذ بعين الاعتبار التكلفة ونوعية الخدمة والأمان وتعتبر الوحدة المسماة ب: مديرية المدية لتوزيع الكهرباء والغاز إحدى (الشركات المهنية التجارية الخاضعة لمجمع سونلغاز)، والواقع مقرها الاجتماعي بالبليدة وتعمل المديرية على ضمان التسيير الإداري واستغلال شبكات الكهرباء من نوع الضغط العالي والضغط المتوسط والضغط المنخفض، وتوكل إليها مهمة تطوير الشبكات وصيانتها.

ثانيا: التغطية الإقليمية:

تقع مديرية التوزيع وسط مدينة المدية، بشارع بن عياد الطاهر يقابلها مستشفى محمد بوضياف، تغطي 64 بلدية ب 09 وكالات تجارية لعدد الزبائن الموصولين بالكهرباء :221 725 زبون، عدد الزبائن الموصولين بالغاز 632 128 زبون، موزعة على (المدية1، الوكالة التجارية الشهيد رويس بالمدية و الوكالة التجارية مدية غرب، البر واقية، قصر البخاري، بني سليمان، عين بوسيف، تابلاط، الشهبونية)[1].

[1] مقابلة مع السيد ساسان مسعود، رئيس قسم المالية والمحاسبة، بمديرية التوزيع للمدية، يوم.25 ،04 ،2024، على ال ساعة10:00 صباحا

و6 وكالات تقنية في مجال الكهرباء تغطي شبكة كهربائية 11953 كم، و06 وكالات تقنية في مجال الغاز تغطي شبكة غازية تقدر ب 3698 كم.

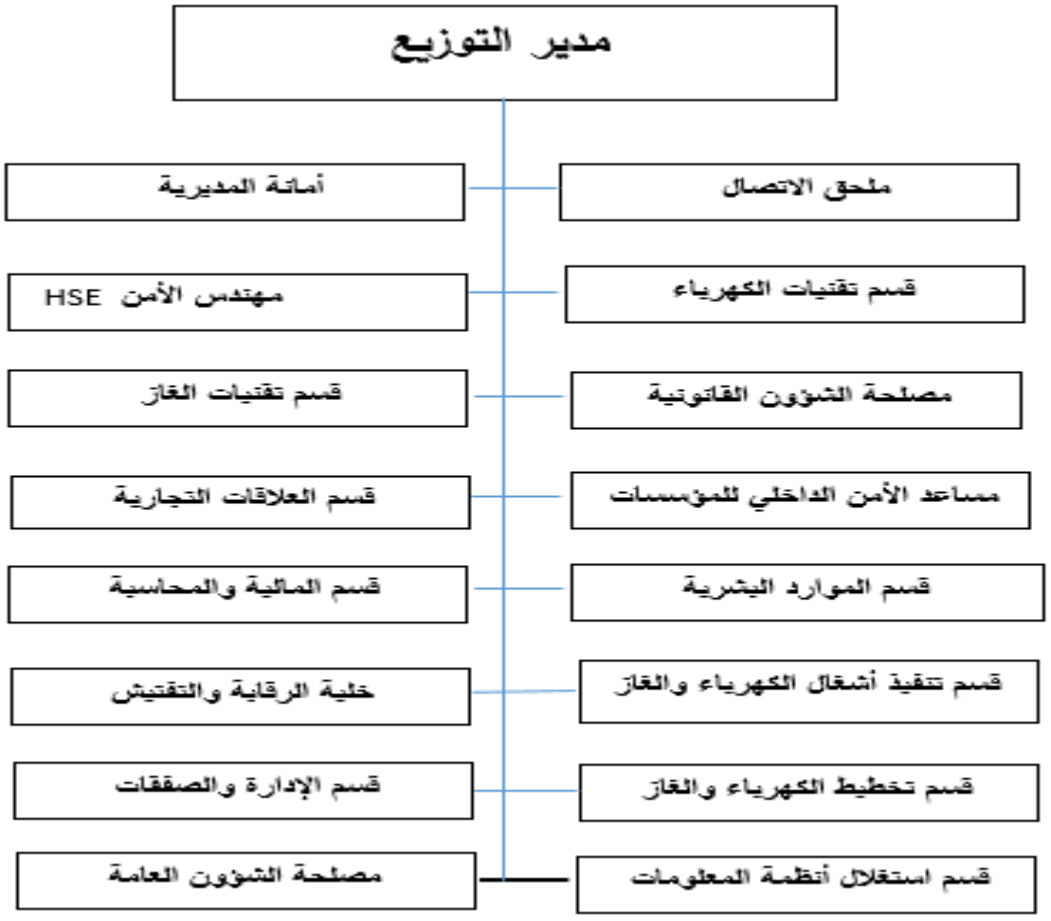
ثالثا: أهداف المديرية:

- السهر على تقديم وتطوير وتحديث أحسن الخدمات لمختلف أنواع الزبائن
- تطوير وتعزيز شبكة التوزيع بإقليم الولاية وتفعيل كل نشاط له علاقة بالصناعات الكهربائية والغازية.
- إنجاز المخططات الاستثمارية في آجالها المحددة.
- توفير بيئة عمل على تحصيل ديونها مع مختلف زبائنها في الآجال المتفق عليها وتحقيق أكبر أرباح ممكنة.
- مراعاة الجانب الاجتماعي تماشيا مع أهداف الشركة الأم.
- الحفاظ على مناصب الشغل وتحسين مستوى العمال.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية:

أولا: عرض الهيكل التنظيمي:

الشكل رقم (03-01): الهيكل التنظيمي لمؤسسة التوزيع بالمدية:



المصدر: قسم المالية والمحاسبة بمديرية التوزيع بالمدية.

ثانيا: شرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة:[1]

1-**مدير التوزيع:** يمثل مدير التنظيم قمة الهرم في المؤسسة، وهو مكلف في حدود صلا حياته بضمان توزيع الطاقة الكهربائية والغازية وإيصالها إلى زبائن المؤسسة في أحسن الظروف والنوعية الجيدة والاستمرارية في التقديم، والسعر المناسب.

[1] مقابلة مع السيد ساسان مسعود، رئيس قسم المالية والمحاسبة، بمديرية التوزيع للمدية، يوم2024.04.25 صباحا على الساعة 10:00

2-**الأمانة العامة:** دورها التنسيق وتوزيع المراسلات وتوجيهها بين الأقسام ومصالح الشركة.

3-**مصلحة الشؤون القانونية:** تعد الممثل القانوني للشركة أمام القضاة (المحكمة، المجلس القضائي، المحكمة العليا).

- يتابع تنفيذ القرارات القانونية.
- يتكفل بكل القضايا القانونية مثل رفع دعوى حول التعدي على ممتلكات الشركة أو الشكاوى ورفع الدعوى ضد المديرية من طرف الزبائن.
- يساعد كل الأقسام في القضايا ذات الطابع القانوني (رفع دعوى قضائية).
- تنظيم المعلومات القانونية وتقديمها وقت الضرورة.

4-مهندس الأمن: يقوم بالمهام التالية:

- إعداد مخطط الزيارات المبرمجة للنشاطات التحسيسية.
- تحضير اجتماعات لجنة النظافة والأمن على مستوى المديرية.
- السهر على تطبيق كل إجراءات الوقاية في مجال النظافة والأمن.
- إعداد إحصائيات حول حوادث الغاز والكهرباء مع المصالح التقنية.

5-**ملحق الاتصال:** يقوم بالعديد من المهام نذكر منها ما يلي:

- تحضير وتنظيم المعلومات الموجهة إلى الجمهور والزبائن باستعمال كل الوسائل المتاحة.
- المشاركة مع المديرية العامة في التظاهرات التجارية.
- اقتراح مواضيع الإشهار وإعلام الزبائن حسب الطبيعة المحلية.
- ربط علاقات وثيقة مع كل أنواع وسائل الاتصال.

6-مساعد الأمن الداخلي للمؤسسات: ويقوم بالمهام التالية:

- لمتابعة الميدانية لكل المقاييس الأمنية داخل المديرية (الحراس، الجدران...إلخ).

- تقديم تقرير دوري إلى المسؤولين حول الوضعية الأمنية للمديرية ومختلف وكالاتها.
- إعداد تقرير فوري بعد حدوث أي طارئ مباشر.
- إعداد مخطط الأمن الداخلي بالتعاون مع المصالح الأمنية لولاية.

7-**قسم تقنيات الكهرباء:** يهتم بمراقبة واستغلال الشبكات الكهرباء، الصيانة وتطوير الشبكة والقيام بالأشغال تحت التوتر (الكهرباء).

8-**قسم تقنيات الغاز:** يهتم بمراقبة واستغلال الشبكات الغاز، الصيانة وتطوير الشبكة.

9-قسم دراسات تنفيذ أشغال الكهرباء والغاز:

- أغلب مهامه بالميدان القيام بكل ما يتعلق بالدراسة كالمواقع والمخططات.

10- قسم الإدارة والصفقات: مكلف بإنشاء الطلبات الخاصة برخص الحفر والبناء واستقبال مخطط التشفير الخاص بمقدار الأشغال المرسل من مصلحة الدراسات، وغيرها من مهام تخصص السوق والبرمجة.

- تسيير القروض الخاصة بأمر الدفع ومتابعة تنفيذها.
- استقبال وإجراء الأمر بالدفع لكل فواتير المؤسسات المفندة للمشاريع.
- إنشاء عناصر الإحصاء الخاصة بتحقيق المشاريع _التقنية والمالية.
- فتح وإغلاق رخص البرامج.

11-**قسم العلاقات التجارية:** يضم هذا القسم مجموعة من الوكالات تجارية: اثنان منها داخل مدينة المدية، و (06) ستة موزعة على إقليم الولاية، إضافة إلى (03) ثلاث مصالح:

- **مصلحة تطوير المبيعات:** وهي مصلحة مسؤولة على متابعة طلبات الزبون (التوتر المتوسط والضغط المتوسط) ومختلف الوثائق الخاصة بالإيصالات الجديدة أو إحداث تغيرات على مستوى الشبكة، إضافة إلى فوترة كل الأشغال الخاصة بطلب الزبون الجديد أو زبون مشترك.

- **مصلحة التحصيل:** تهتم بكل أمور الزبائن وملفاتهم مثل فوترة وتحصيل الديون.
- **مصلحة الحسابات الكبرى:** تهتم بكل ما يتعلق بزبائن الضغط العالي للغاز والتوتر العالي للكهرباء، من الجانب التجاري.

12-**قسم تسيير أنظمة الإعلام الآلي:** يقوم هذا القسمة ب

- تسيير وصيانة عتاد الإعلام الآلي على مستوى المديرية والمصالح التقنية التابعة لها.
- طبع الفواتير الخاصة بالكهرباء والغاز.
- تطوير المعلوماتية.
- تحليل إحصائيات المشتريات والمبيعات.

13-**قسم الموارد البشرية:** يهتم ب:

- تسيير تكوين الموظفين وتأهيلهم.
- تسيير الموارد البشرية كالتوظيف، الحضور، الغياب، العطل، الأجور.

14- **مصلحة الشؤون العامة:** وتتمثل مهامها في:

- تسيير الوسائل المادية وتسيير النظافة وصيانة المقرات.
- تسيير بريد المديرية.
- السهر على تسيير الممتلكات المتنقلة.
- تموين مختلف المصالح.
- الاهتمام بالمشتريات.
- تنظيم حظيرة السيارات كالتأمين، المتابعة، الوقود.

15-**قسم تخطيط الكهرباء والغاز:** وتتمثل مهامه في:

- إنجاز المخطط الرئيسي لشبكة الكهرباء والغاز للمديرية.
- دراسة المخططات لإعادة التخطيط لشبكات الغاز والكهرباء.
- ضمان احتياجات المديرية بكل الدراسات الخاصة (ضياع الطاقة)

- إنجاز طلبات الربط.
- تشكيل بنك معلومات لاحتياجات الدراسات الخاصة بالكهرباء والغاز.

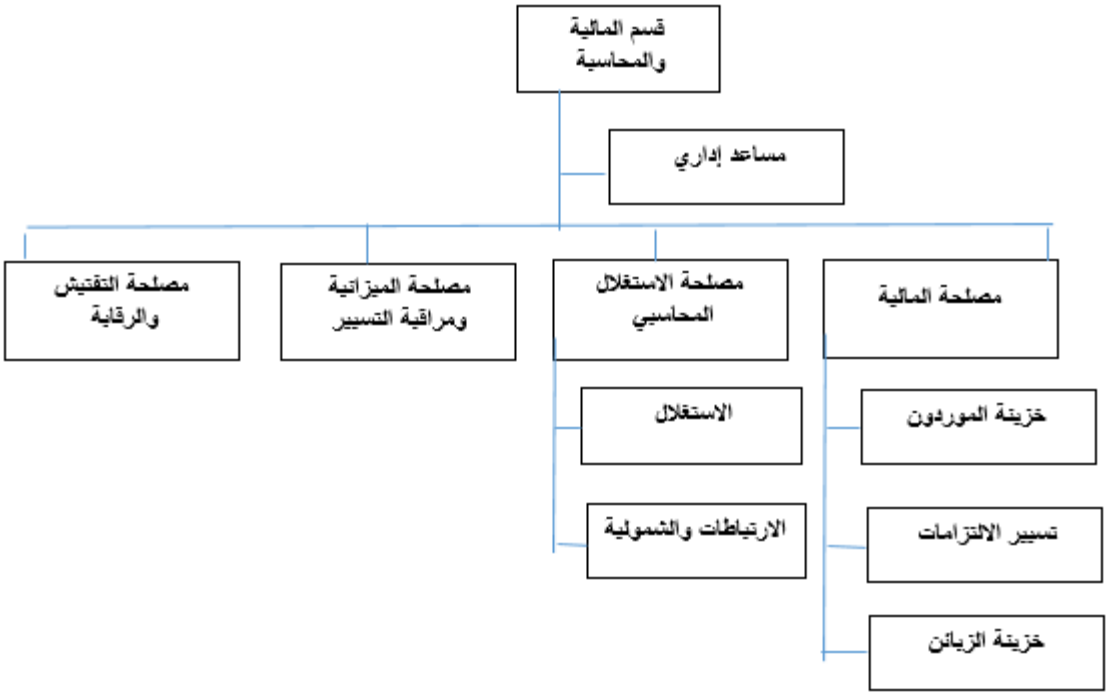
16-**قسم المالية والمحاسبة:** وبالمهام التالية:

- تتبع حسابات الخزينة ومراقبة الظروف البنكية.
- إعداد التنبؤات للخزينة على المدى القصير
- الرقابة على صناديق الوكالات التجارية.
- إجراء مركزية الصناديق.
- إعداد الميزانية السنوية.
- إنجاز لوحة القيادة وميزانية النشاط.
- ضمان متابعة ومراقبة العمليات المحاسبية.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة:

أولا: عرض الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة:

الشكل(03-02): الهيكل التنظيمي لقسم المالية المحاسبة:



المصدر: وثائق مقدمة من قسم المالية والمحاسبة.

ثانيا: شرح الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة:[1]

قسم المالية والمحاسبة يهتم بتسجيل العمليات محاسبيا والقيام بأعمال نهاية السنة (قيد الدراسة) بالإضافة إلى إعداد القوائم المالية والجداول الملحقة حساب الضرائب وتقديم

التصريحات وكذا الضمان الاجتماعي، إعداد الموازنات التقديرية، إعداد جدول التقارب البنكي والقيام بالمراقبة الدورية لمختلف الأقسام، ويتفرع قسم المالية والمحاسبة إلى المصالح التالية:

[1] مقابلة مع السيد ساسان مسعود، رئيس قسم المالية والمحاسبة، بمديرية التوزيع للمدية، يوم 2024/04/25 على الساعة 10:00 صباحا

1-مصلحة المالية:

المهام الأساسية لهذه المصلحة أي متابعة حركة الأموال سواء كانت بغرض استثماري أو استغلالي، بحيث تخص كل عمليات الدفع، أي التدفقات المالية التي تتعلق بالمؤسسة مع البنوك ومصالح البريد.

2-مصلحة الاستغلال المحاسبي:

تقوم هاته المصلحة بجمع كل المعلومات ومعالجتها محاسبيا مع مراعاة النظام المحاسبي ومبادئه، بإتباع جميع مراحل التسجيل المحاسبي (بما فيها تسجيل عمليات المحاسبة التحليلية) للوصول إلى القوائم المالية وتحديد النتيجة.

3-مصلحة الموازنة ومراقبة التسيير.

تقسم أعمالها إلى قسمين:

- **الموازنات التقديرية:** تسهر على إعداد موازنة تقديرية خلال فترة معينة، سواء على المدى الطويل أو القصير من ناحية التدفقات ومقارنتها مع الموازنات الفعلية لحساب الانحراف ولتقييم أداء المؤسسة.
- **مراقبة التسيير:** مراقبة جميع العمليات وتحليل الوضعية التسييرية للمؤسسة من خلال الجدول التحليلي ودراسة الحلول الممكنة، وتحديد مراكز المسؤولة وتحسين المردودية في المؤسسة وتحليل الانحرافات واكتشاف أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية الازمة.

4-مصلحة التفتيش والرقابة:

تقوم هذه المصلحة بمراقبة عمليات التسيير لمختلف الأقسام ومدى احترام الإطار القانوني والمبادئ الأساسية لأدوات التسيير لكل قسم.

المبحث الثاني: مؤشرات لوحة القيادة بشركة سونلغاز :

تهدف مؤسسة سونلغاز باستعمالها للوحة القيادة إلى مراقبة ومتابعة نشاطاتها، حيث تسجل التطور المحقق للسنة الماضية مقارنتا بالسنة الحالية ونسبة الإنجاز للهدف المسطر، وهذا ما يسمح لها بتحديد نقاط القوة والضعف، ومن ثم معرفة أسباب الانحرافات واتخاذ الإجراءات المناسبة لتحسين الأداء.

لوحة القيادة المعتمدة تشمل ثلاثة مؤشرات محاسبية تتمثل في الزبائن، الاستثمارات ونسبة تكلفة الطاقة الضائعة.

المطلب الأول: الزبائن:

تتضمن لوحة القيادة لمؤسسة سونلغاز على عدة مؤشرات لها علاقة بالزبائن، تشمل الحقوق على الزبائن ونسبة المقبوضات.

أولا: الحقوق على الزبائن:

الجدول التالي يلخص التغير في الحقوق على الزبائن بين سنتين (2022) و(2023) كما يلي:

الجدول رقم (03-01): التغير في الحقوق على الزبائن بين سنتي (2022) و(2023).

أنواع الزبائن	التغير في الحقوق على الزبائن(مليون دينار)
1-زبائن الخواص	
الزبائن العاديون.	-17.2
زبائن الوكالات التجارية.	-18.0

الإدارات الخاصة.	-25.3
التوتر المتوسط الضغط المتوسط الخاص بون الموارد المائية.	153.2
مياه التوتر المرتفع من النوع A- الضغط المتوسط الخاص.	446.8
التوتر المتوسط- الضغط المتوسط الخاص بدون الموارد المائية.	-13.9
التوتر المرتفع من النوع B- الضغط المرتفع مع الموارد المائية.	-16.1
التوتر المرتفع من نوعB -الضغط المرتفع بدون المياه غير قابلة للاسترداد.	-68.1
2-زبائن الإدارات.	
قطاع الاقتصادي والإداري.	72.2
التوتر المرتفع من النوع A/ الضغط المتوسط للإدارات.	22.0
التوتر المرتفع من النوعA/ الضغط المتوسط للإدارات بدون الموارد المائية.	-3.3
الموارد المائية ذات التوتر المرتفع من النوع A- الضغط المتوسط للإدارات	208.9
الأعمال.	35.3

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على تقرير التسيير لشركة سونلغاز سنة (2022-2023)

الجدول السابق يمثل حقوق الزبائن لدى مديرية التوزيع بالبليدة بالمقارنة بين السنتين (2022) و(2023) بحيث ينقسم هذا الجدول إلى قسمين، زبائن الخواص وزبائن الإدارات بالنسبة لأنواع الزبائن الخواص من بينهم على سبيل المثال الزبائن العاديون، في هذه الحالة يكون لديهم ضغط الكهرباء منخفض وضغط الغاز منخفض، حيث نلاحظ أن في سنة (2023) المديرية

ما لها من حقوق اتجاه زبائنها العاديون قدر بقيمة 17.2- م/دج أي تناقصت القيمة مقارنتا بالسنة الماضية (2022)، وهذا المؤشر يعتبر نقطة قوة لدى مديرية التوزيع.

أما بالنسبة لزبائن الإدارات نأخذ نوع من زبائنها كمثال MPADM-HTA يقصد به التوتر المرتفع من النوع A، والضغط المتوسط للإدارات، يتضح لنا أن نسبة الديون مرتفعة وهذا يعني أن المديرية حقوقها اتجاه زبائنها مرتفعة، وهذا ما يفسر وجود مؤشر يعبر عن نقطة ضعف اتجاهها

كتحليل عام يمكن القول بأن مديرية البليدة مالها من حقوق اتجاه زبائنها سوآءا خواص أو إدارات، قدرت بقيمة 161.9- م/دج ، ومالم يتم تحصيله قدر ب 938.4 م/دج ،حيث قدر الفارق بقيمة 776,5 م/دج ،ويعني هذا المؤشر نقطة ضعف لدى هذه الناحية اتجاه زبائنها نتيجة عدم قيامها بالإجراءات اللازمة.

يقع تحمل المسؤولية على عاتق الوكالات التجارية المتواجدة عبر إقليم الولاية (أي إقليم اختصاص الولايات التابعة لمنطقة التوزيع بالبليدة في حالة دراسة كل وحدة) وتتمثل هذه الوحدات في: بومرداس، المدية، عين الدفلى، تيبازة، تيزي وزوو، البليدة، البويرة، الجلفة، الشلف، تيسمسيلت.

بالنسبة للمديرية في حالة الأداء السلبي يجب عليها أن تقوم بالإجراءات التالية:

- العمل بوتيرة سريعة لتحصيل ديون الزبائن، وهذا لتفعيل برنامج استعجالي لقطع التموين الكهربائي والغازي لمختلف الزبائن الذين لم يسددوا ديونهم.

- القيام بالعمليات التحسيسية (تكون لوعي الزبائن بعدم تراكم الفواتير).
- تسهيل إجراءات الدفع من خلال الوسائل المتاحة، والممكنة على سبيل الرقمية تكون عن طريق البطاقة الذهبية، نقدا، وعن طريق البنك.
- إعداد الاعتذارات الكتابية مثل الإدارات، المؤسسات الاقتصادية وتحديد آجال محددة للدفع.
- اتخاذ الإجراءات القانونية ضد الزبائن غير الملتزمين بالدفع.

ثانيا: نسبة المقبوضات من عند الزبائن:

الجدول التالي يلخص نسبة المقبوضات مع الموارد المائية لدى المديريات اتجاه الخواص والإدارات كما يلي:

الجدول رقم(03-02): نسبة المقبوضات مع الموارد المائية لدى المديريات اتجاه الخواص والإدارات.

مديرية التوزيع	الخواص					إدارات الطاقة			الإجمالية (%)
	الزبائن العاديون	التوتر المتوسط/ الضغط المتوسط الخاص	الإدارات الخاصة	التوتر المرتفع/ الضغط المرتفع	إجمالي الخواص	التوتر المتوسط/ الضغط المتوسط	القطاع الاقتصادي والإداري	إجمالي الإدارات	
البليدة	90.90	80,65	99,59	100,00	89,31	85,28	64,56	73,85	87,83
البويرة	93,43	77,14	99,52	85,45	89,51	93,46	94,02	93,75	90,07
المدية	94,09	68,34	96,33	93,06	90,80	91,34	90,45	90,85	90,80
تيزي وزو	90,81	57,72	96,20	100,00	85,99	66,98	71,57	69,51	83,97
الجلفة	74,73	71,98	89,65	63,30	74,46	65,06	45,42	57,63	72,03
تيبازة	70,93	76,09	66,40	74,14	72,05	45,50	64,05	54,63	69,30

بومرداس	83,28	83,10	95,09	92,83	83,95	50,09	44,09	46,70	80,70
عين الدفلى	88,33	94,14	86,37	97,30	89,41	44,50	72,43	56,89	82,91
الشلف	95,11	95,58	97,80	99,08	96,20	43,85	63,17	51,66	89,55
تيسمسيلت	93,43	97,27	100,00	100,00	93,91	34,22	77,44	55,38	83,78
ناحية البليدة	86,87	78,49	96,04	94,22	85,99	60,76	67,77	64,26	83,09

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على تقرير التسيير لشركة سونلغاز سنة(2023).

بالنسبة للمديريات التالية على سبيل المثال البليدة نسبة مقبوضاتها من عند الزبائن العاديون كانت مرتفعة قدرت ب 90.90 %و البويرة قدرت أيضا ب93.43%، و كذلك بالنسبة للمدية قدرت ب 94.09 % و إلى غير من المديريات الأخرى المتمثلة في تيزي وزوو ، عين الدفلى ، الشلف ، تيسمسيلت ، كانت مرتفعة حيث يتضح لنا أن مجموع المقبوضات لدى الخواص قدر ب 89.31 %مرتفع مقارنة بمجموع مقبوضات الإدارات الذي قدر ب 87,73%،أما فيما يتبين لنا أن هناك بعض المديريات من بينهم الجلفة نسبة تحصيلاتها من عند الزبائن قدرت ب 74.73% و مديرية تيبازة قدرت ب 70.93%و مديرية بومرداس قدرت 83.28%، وهذا يعني إرادات هاته المديريات الثلاث اتجاه الزبائن منخفضة و فيما يخص إجمالي المقبوضات من عند الزبائن الخواص لهاته المديريات الثلاث كانت منخفضة ،مثلا مديرية الجلفة قدرت ب 74.46%بالمقارنة مع زبائن الإدارات قدرت لديها 72.03% و هذا ما يظهر أنها منخفضة .

كتحليل شامل يمكن إيضاحه أن المديريات التالية المتمثلة في البليدة ،البويرة، المدية ، تيزي وزوو، عين الدفلى ، الشلف ، تيسمسيلت، حققت مقبوضات مرتفعة أما بالنسبة

للمديريات الثلاث المتمثلة في الجلفة ،تيبازة ، بومرداس إراداتها منخفضة مقارنة بالمديريات الأخرى و بالتالي بما أنا أغلبية المديريات نسبة المقبوضات لديها مرتفعة، و هذا ما يكسب مديرية التوزيع بالبليدة من ارتفاع نسبة المقبوضات اتجاه زبائنها العاديون حيث حصلت قيمة 86.87%من المقبوضات ، و هذا ما يفسر أن إجمالي المقبوضات المتأتية من الزبائن الخواص أكبر من إجمالي زبائن الإدارات المقدر ب83.09%و يعتبر هذا المؤشر نقطة قوة للمديرية .

بالنسبة لنقاط القوة نقترح تقديم المكافأة في حالة الأداء الإيجابي بالإضافة إلى:

- إعادة النظر في أهداف السنة القادمة.
- إعادة النظر في الإمكانيات الموضوعة تحت تصرف الجهة المسؤولة عن انجاز هذا الهدف (المعيار) وتحويليها إلى القيام بمهام أخرى مثلا تحويل موظفين من قسم الغاز إلى الكهرباء لتحسين المهارات والتمكن
- تحفيز العمال عن طريق الترقية والمنح.
- مرونة التعامل مع مختلف الإدارات.
- نقترح فريق عمل لتحصيل الديون.

المطلب الثاني: الاستثمارات:

تعتمد مؤسسة سونلغاز في تسييرها على مؤشرات لوحة القيادة التي لها علاقة بالاستثمارات، تشمل كل من الاستثمارات قيد الإنجاز والاستثمارات الجديدة.

أولا: الاستثمارات قيد الإنجاز:

يلخص الجدول التالي الاستثمارات الحقيقية المنجزة على أرض الواقع لسنة 2023.

الجدول رقم (03-03): الاستثمارات الحقيقية المنجزة على أرض الواقع لسنة 2023.

مديرية التوزيع	الاستثمارات الحقيقية المنجزة			
	الهدف	الإنجاز	باقي البرامج غير المنجزة	النسبة
بومرداس	4	9	0	%225
تيزي وزوو	17	30	0	%176
المدية	15	17	0	%113
تيسمسيلت	1	1	0	%100
البويرة	8	8	0	%100
تيبازة	5	5	0	%100
الشلف	8	8	0	%100
عين الدفلى	0	0	0	_
البليدة	0	0	0	_
الجلفة	0	0	0	_
الإجمالي	58	78	0	%134

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على تقرير التسيير لشركة سونلغاز سنة(2023).

يمثل الجدول أعلاه الاستثمارات الحقيقية المنجزة على أرض الواقع لدى المديريات التالية:

من بينها بومرداس هدفها 4 وحدة وما تم إنجازه 9 وحدة بنسبة 225% يعني حققت نسبة 125% فوق الهدف المعترف به، وهو (100%) إضافة إلى ذلك مديرية المدية هدفها تحقيق 15 وحدة وأنجزت 17 وحدة يعني أنجزت أكثر من المحقق وهذا المؤشر يعبر عن نقطة قوة، وبالتالي النسبة المتحصل عليها 76% فوق الهدف العام (100%).

كتحليل شامل يمكن استخلاصه بأن حساب الكشف النهائي للغاز لدى المديرية المركزية كان هدفها الإجمالي 58 وحدة، وبالمقابل حققت قيمة 78 وحدة وهذا ما أدى إلى زيادة النسبة بقيمة 34% فوق الهدف الإجمالي بالتالي يعبر هذا عن نقطة قوة للمديرية.

بالنسبة للمديرية في حالة الأداء الإيجابي تقوم بتقديم مكافأة، ووضع اقتراحات مع العلم أن المديرية في حالة الأداء الإيجابي تقوم بوضع نفس الاقتراحات وتتجلى هذه الأخيرة في النقاط التالية:

- إعادة النظر في إمكانيات الموضوعة تحت تصرف الجهة المسؤولة عن انجاز هذا الهدف وتحويلها إلى القيام بمهام أخرى مثلا تحويل الموظفين من وكالة إلى وكالة أخرى.

- تحفيز العمال عن طريق الترقية والمنح.

ثانيا: الاستثمارات الجديدة:

تتضح من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (03-04): الاســـتثمارات الجديدة التراكمية للمديرية المركزية ومقارنتها بالإنجاز لسنة 2023.

رقم الاعتماد	التعيين	تراكم ديسمبر2023	معدل 2023	نسبة الإنجاز
22	شبكات الاتصال	77 401	283 830	%27.27
43	تمديد تقوية شبكة التوزيع	5 155 240	5 470 092	%102.90
52	تمديد تدعيم شبكة توزيع الغاز	87 724	126 190	% 69.52
61	الكهرباء الريفية	479 305	511 370	% 93,73
62	توصيل مشتركي الكهرباء الجدد	12 900 187	8 600 060	%151.20
62	برنامج السكنات الاجتماعية	1 684 022	1 980 202	%85.01
63	توصيل عملاء الغاز الجدد	2 247 096	1 000 771	%118.37
63	برنامج السكنات الاجتماعية للغاز	1 481 004	932 000	%107.78
64	التوزيع العام للغاز	562 860	610 000	%92.27
	منطقة الظل للكهرباء	1 775 277	1 000 509	%84.68
	منطقة الظل للغاز	1 220 067	547 000	%195.10

71	استبدال الكهرباء	394 420	354 530	%111.25
72	استبدال الغاز	308 058	295 810	%104.14
81	الأثاث والمعدات المكتبية	31 995	90 000	%35.55
82	تكنولوجيا المعلومات المكافئة	46 485	153 170	%30.35
83	اقتناء المركبات والآلات	150 278	100 000	%150.28
84	اقتناء الأدوات	1 995 401	380 000	%368.95
85	معدات متنوعة	391 833	1 000 350	%29.02
91	البنية التحتية الفنية والإدارية	629 706	369 900	%170.24
92	تطوير المباني المستأجرة من أطراف ثالثة	42 665	218 000	%19.57
93	تخطيط متنوع	085	974 000	%42.92
			24 850 931	%115.99

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على تقرير التسيير لشركة سونلغاز سنة (2023).

يمثل الجدول المرافق استثمارات المديرية المركزية المتمثلة في المصاريف عبر رقم الاعتماد حيث من خلال هذا الجدول توضح بعض العناصر المعينة على النحو التالي:

1- شبكة الاتصال:

تراكمها في ديسمبر شكل لنا 77401 وحدة، وبالمقابل الإنجاز كان 283830 وحدة وكانت نسبة الإنجاز في الأخير ٪27,27 كانت ضعيفة وهذا يعبر عن نقطة ضعف.

2- عنصر الكهرباء: تراكماتها في ديسمبر كانت 5240155 وحدة وكانت قيمة الإنجاز مقدرة ب 5092470 وحدة يعني التراكمات كانت أكثر من الإنجازات وبالمقابل نسبة الإنجاز قدرت بنسبة 102,90% وهي نسبة جيدة وبالتالي يعبر عن نقطة قوة.
أما بالنسبة للغاز تمثل تراكمه خلال شهر ديسمبر (2023) والذي قدر ب 87724 وحدة، وكانت قيمة الإنجاز مقدرة 126190وحدة وهي جيدة وبالتالي نسبة الإنجاز قدرت ب 69,52% وهي نسبة متوسطة نوعا ما، لأنها بعيدة عن الهدف.

بالتالي كتحليل شامل يمكن القول إن المديرية مجموع استثماراتها المتراكمة قدرت 28919272 وحدة كذلك إنجازاتها كانت 24931850 وحدة، وهذا ما ينتج عنه نسبة الإنجاز المتمثلة بقيمة115,99% وهذا ما يعبر عن نقطة قوة لأنها تفوق (100%) بنسبة 15,99% فوق الهدف.

بالنسبة لذلك في حالة الأداء الإيجابي تعمل الشركة على وضع اقتراحات تتمثل في النقاط التالية:

- تحفيز العمال عن طريق الترقيات والمنح.
- استعمال خبرات عمال الوحدات الناجحة واستغلالها في الوحدات التي تعرف تأخر في الإنجاز.
- إعادة النظر في طريقة العمل بالنسبة للوحدات غير الناجحة (المتذبذبة).

المطلب الثالث: نسبة تكلفة الطاقة الضائعة:

تعتبر نسبة تكلفة الطاقة الضائعة من مؤشرات لوحة القيادة، التي تشمل نسبة تكلفة الطاقة الضائعة للكهرباء ونسبة التكلفة الطاقة الضائعة للغاز.

أولا: نسبة تكلفة الطاقة الضائعة للكهرباء:

بالنسبة لتكلفة الضياع الخاصة بالكهرباء نتطرق إلى دراسة الجدول أدناه.

الجدول رقم (03-05): نسبة تكلفة الطاقة الضائعة للكهرباء لسنتي 2022 و2023 ومقارنتها بالهدف المسطر لسنة 2023.

	الشهر			التراكم			
مديرية التوزيع	الهدف	شهر ديسمبر 2022	شهر ديسمبر 2023	انحراف 2022	2022	2023	انحراف 2023	الهدف
عين الدفلى	8.26	10.99	19.44	8.45	8.65	8.25	-0.40	-0.01
تيزي وزوو	8.61	19.35	14.13	-5.22	8.91	8.48	-0.43	-0.13
المدية	6.92	13.49	11.92	-1.57	7.62	6.76	-0.86	-0.16
البويرة	8.20	12.22	10.37	-1.85	8.75	7.95	-0.80	-0.25
البليدة	9.83	6.19	10.89	4.70	9.75	9.54	-0.21	-0.30
بومرداس	11.23	0.22	1.60	1.38	12.02	10.81	-1.21	-0.42
تيبازة	11.34	10.85	-2.12	-12.98	13.98	10.84	-3.14	-0.50
الجلفة	10.14	3.64	6,34	-9.99	11.02	9.62	-1.40	-0.52
تيسمسيلت	9.31	25.0	27.94	2.92	8.79	8.29	-0.50	-1.01
الشلف	9.44	25.44	22.80	-2.64	9.23	8.29	-0.93	-1.14
ناحية البليدة	9.52	10.87	9.251	-1.62	10.06	9.13	-0.92	-0.08

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على تقرير التسيير لشركة سونلغاز سنة(2022-2023).

يمثل الجدول تكلفة ضياع الكهرباء الخاصة بالمديريات المركزية للتوزيع، حيت نسقط الضوء على ولاية المدية بحيث يتضح لنا الهدف المسطر هو 6,92% بمقارنة هذه التكلفة بين سنتين (2022) و(2023)، كما كانت في (2023) 6,76% (بعيدة عن الهدف) وسنة (2022) كانت 7,62%(قريبة من الهدف) ويظهر الفارق بالمقارنة بين هاتين السنتين بنسبة 0.76%.

كانت النسبة في سنة (2023) مقدرة 0,86-% يعني أن نسبة الضياع للكهرباء تناقصت عن العام الماضي (2022)، وهذا يعبر عن نقطة قوة للمديرية المركزية وكمثال أخر في ولاية البليدة كان الهدف المسطر لها 9,83% ، حيث بالمقارنة بين السنتين كانت النسبة سنة (2023) 9,54% (قريبة من الهدف)، وسنة (2022) 9,75% أيضا (قريبة من الهدف) وهذا يعني أن تكلفة الضياع انخفضت في سنة (2023) مقارنة بسنة (2022) بنسبة 21%، وهذا ما يعبر عن نقطة قوة للشركة.

أما بالنسبة لتحليل الانحراف خلال الشهر نلاحظ أن مديرية تيبازة، تشكل أقل انحراف خلال الشهر في تسيير الطاقة الضائعة حيث كانت النسبة 12,98-%، وهذا ما يعبر عن نقطة قوة للمديرية ولكن بالمقابل نلاحظ أن مديرية عين الدفلى، كانت نسبة انحرافها 8,45% بالمقارنة مع شهر ديسمبر(2023) والتي تشكل أكبر انحراف وهذا المؤشر يعتبر نقطة ضعف للمديرية، ولا بد من تحمل مسؤوليتها عن طريق وضع إجراءات تحسينية تتمثل في مضاعفة العمل (العمل في العطل، وساعات الفراغ على سبيل المثال من (الساعة12:00الى الساعة 13:00).

أما بالنسبة لناحية البليدة ككل كانت نسبة انحرافها 1,62- خلال الشهر، وهذا المؤشر يعتبر نقطة قوة بالنسبة لهذه الوكالة التجارية، وفي المقابل تقوم بتقديم مكافأة تتمثل في تحفيز العمال عن طريق المنح وغيرها من المكافأة.

الجدول التالي يوضح تكلفة الطاقة الضائعة للغاز لسنتي 2022 و 2023 ومقارنتها بالهدف المسطر لسنة 2023 كالتالي:

ثانيا: نسبة تكلفة الطاقة الضائعة لغاز:

الجدول رقم (03-06): نسبة تكلفة الطاقة الضائعة للغاز لسنتي 2022و 2023 ومقارنتها بالهدف المسطر لسنة 2023.

		الشهر			التراكم			الانحراف
مديرية التوزيع	الهدف 2023	2022	2023	انحراف 22-23	2022	2023	انحراف 22-23	الهدف 2023
تيبازة	98,0	50,2	38,50	-11,7	96,54	87,47	-9,1	-10,5
تيسمسيلت	98,0	39,7	33,3	-6,4	98,15	88,92	-9,2	-9,1
بومرداس	98,0	53,32	48,16	-5,2	99,30	90,30	-9,0	-7,7
البليدة	98,0	66,6	45,38	-21,2	102,27	90,40	-11,9	-7,6
الشلف	98,0	38,4	34,8	-3,6	103,90	90,40	-13,5	-7,6
عين الدفلى	98,0	44,3	39,0	-5,3	101,83	91,44	-10,4	-6,6
الجلفة	98,0	56,7	52,2	-4,5	96,70	92,20	-4,5	-5,8
المدية	98,0	51,5	50,64	-0,8	102,41	95,31	-7,1	-2,7
البويرة	98,0	45,9	46,2	0,3	107,15	95,69	-11,5	-2,3
تيزي وزوو	98,0	52,1	48,88	-3,2	111,52	101,13	-10,4	3,1
ناحية البليدة	98,0	51,75	45,90	-5,9	116,03	109,43	6,6	11,4

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على تقرر التسيير لشركة سونلغاز سنة (2022_2023).

يمثل الجدول نسبة الضياع الخاصة بالغاز نأخذ ولاية المدية حيث تبين لنا أن الهدف المتراكم المسطر لها هو 98,0 وذلك بمقارنة بين سنتين (2022) و(2023)، حيث في سنة (2023) كان تكلفة الضياع مقدرة بنسبة 95,31%. وفي سنة (2022) كانت بنسبة 102,41%. لكن تمثل الفرق بين السنتين في نسبة 7,1-%.أما قدرت نسبة التكلفة في (2023) بنسبة 2,7-%، يعني أنها تناقصت لكنها بعيدة عن الهدف المسطر وفي هذه الحالة يوجد احتمال أن الهدف المسطر ليس صحيح بسب عدم تقارب النسب بين الواقع والأهداف.

كما أن الطاقة الضائعة لا بد من أن يكون لديها تحليلين:

1-الطاقة الضائعة التقنية:

تكون هذه الطاقة في حالة شراء المديرية المركزية لطاقة، يكون بكمية مثلا ويقوم بتوزيعها للزبائن (أي بيعها) على أن تكون الكمية نفسها التي تقوم ببيعها يوجد هناك فرق يقدر بنسبة لا تفوق 7%. هذه النسبة تكون في حالة التوصيل عبر الأسلاك الكهربائية يعني عند النقل يحدث امتصاص للكهرباء، هذا ما يؤدي إلى وجود هذا النوع من الطاقة.

2-الطاقة الضائعة التسيرية:

تكون ناتجة عن سوء التسيير لدى المديرية المركزية وتتجلى أمثلتها في النقاط التالية:

- تكون في حالة السرقة يعني عدم استهلاك الكهرباء من طرف الزبائن بالطريقة الصحيحة.
- في حالة توقف العداد أي يعني يكون العداد يقوم باستهلاك الكهرباء لكنه يكون في حالة توقف.
- في حالة عدم تسجيل موظفو الشركة لكمية الطاقة المستهلكة، سواء النسيان أو عدم الانضباط في الخدمة فيما يختص بتسجيل كل الزبائن نظرا لكثرتهم.

أما بالنسبة لنقاط القوة تظهر عند بلوغ الهدف المسطر، في هذه الحالة نميز هذه النقاط فيما يلي:

- مكافأة المتدخلين حسب نسبة المشاركة في عملية تحسين سير هذا النوع من العملية.
- تعميم استعمال المناهج والطرق المستعملة في الوحدات غير الناجحة، تحسين وتجديد التعليمات اعتمادا على النتائج المتحصل عليها.

المبحث الثالث: علاقة مؤشر لوحة القيادة للاستثمارات ونسبة تكلفة الطاقة الضائعة بمؤشرات الأداء المحاسبي.

من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى دراسة العلاقة بين لوحة القيادة والأداء المحاسبي في مؤسسة سونلغاز.

المطلب الأول: علاقة لوحة القيادة للزبائن بمؤشرات الأداء المحاسبي:

يمكن تحليل علاقة لوحة القيادة للزبائن بمؤشرات الأداء المحاسبي وفق الجدول المرافق:

الجدول رقم (03-07): علاقة لوحة القيادة بمؤشرات الأداء المحاسبي.

المؤشرات / السنوات	مؤشر لوحة القيادة (حقوق على الزبائن)	مؤشرات الأداء المحاسبي	
		دوران الزبائن	المردودية التجارية
سنة 2022	2985678854,21	16 مرة	76,09
سنة2023	4089356383,98	2مرة	13,84
التغيير %	%37	%-87.5	%-81

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز سنة (2022-2023).

أولا: مؤشر لوحة القيادة:

يمثل الجدول أعلاه مؤشر لوحة القيادة (الحقوق على الزبائن)، خلال سنتين (2022) و (2023) حيث في سنة (2022) كانت حقوق الشركة اتجاه الزبائن بقيمة 2985678854.21 (م/دج).

وفي سنة (2023) كانت قيمته 4089356383.98 (م/دج) ،حيث أن هذه الأخيرة كان هناك ارتفاع الحقوق مقارنتا بالسنة السابقة إلا أن نسبة التغير قدرت ب 37% ، وهذا يدل على نقطة ضعف للمؤسسة اتجاه زبائنها نظرا لعدم تحصيل ما عليهم لذا يقع تحمل المسؤولية على الوكالات التجارية.

بالنسبة للمديرية في حالة الأداء السلبي يجب عليها أن تقوم بالإجراءات التالي:

- تسهيل إجراءات الدفع من خلال الوسائل المتاحة مثل البطاقة الذهبية.
- القيام بالعمليات التحسينية لوعي الزبائن بعدم تراكم الفواتير.
- اتخاذ الإجراءات القانونية ضد الزبائن كأخر اجراء عند الضرورة.

ثانيا: مؤشرات الأداء المحاسبي:

1_ دوران الزبائن:

من خلال سنة (2022) كانت سرعة دوران الزبائن 16 مرة . وفي سنة (2023) كانت 2 مرة وهذا يعني أن هناك تناقص(تذبذب) في دوران الزبائن خلال السنة الحالية، إلا أن الفرق بينهما قدر بنسبة87.5-% وهذا راجع إلى زيادة حقوق الشركة اتجاه زبائنها مقارنتا بالسنتين.

2_ المردودية التجارية:

من خلال الجدول نلاحظ أن المردودية التجارية في سنة(2022) كانت بقيمة 7,09، وفي سنة (2023) كانت بقيمة 13.84، وهذا يعني أن هناك تناقص في قيمة المردودية التجارية لدى الشركة إلا أن نسبة التغير المقدرة بين السنتين قدرت بنسبة 0,81-، وهذا ما يفسر وجود نقطة ضعف اتجاه المؤسسة بسبب ارتفاع حقوق الشركة اتجاه الزبائن، وبما أن المردودية التجارية كانت سالبة إلا أن هذا راجع إلى نتيجتيها السالبة في ميزانية الشركة.

أما بالنسبة لتحمل المسؤولية فيقع على الوكالات التجارية المتواجدة على مستوى إقليم الولاية نتيجة عدم قيامها بالإجراءات اللازمة.

بالنسبة للمديرية في حالة الأداء السلبي يجب عليها أن تقوم بالإجراءات التالية:

- إعادة النظر في طريقة معالجة الملفات وطريقة العمل.
- القيام بالإجراءات التحسيسية والإجراءات القانونية.

كتحليل عام نلاحظ أن الشركة لديها مشاكل ضد الزبائن حيث نلاحظ أن تراكم الحقوق على الزبائن أثر سلبا على دوران الزبائن والمردودية التجارية، مما أدى إلى تناقص مؤشرات الأداء المحاسبي انطلاقا من هذا التحليل نلاحظ أن الشركة لم تستطيع تحصيل حقوقها اتجاه زبائنها و هذا ما يؤثر سلبا على الأداء المحاسبي لها، و كاقتراح لهذه الوضعية يقوم المحاسب بتشكيل مؤونة من أجل تغطية العجز و توكيل مسؤول المبيعات للاتصال بالزبائن من أجل تحصيل ما عليهم من ديون و ذلك عن طريق القيام بدعوة حضور و إلا يتعدى للإجراءات القانونية .

المطلب الثاني: علاقة مؤشر لوحة القيادة للاستثمارات ونسبة الطاقة الضائعة بمؤشرات الأداء المحاسبي :

أولا: الاستثمارات والمردودية الاقتصادية:

يمكن تحليل علاقة الاستثمارات بالمردودية الاقتصادية من خلال الجدول التالي.

جدول رقم(03-08): علاقة الاستثمارات بالمردودية الاقتصادية.

المؤشرات / السنوات	الاستثمارات		معدل المردودية الاقتصادية
	نسبة استثمارات قيد الإنجاز(%)	الاستثمارات الجديدة(م/دج)	
سنة 2022	163	18868573	-0,13
سنة 2023	134	28919272	-0,14
نسبة التغير %	-17	53	7.7

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على القوائم المالية وتقرير التسيير لشركة الكهرباء والغاز سنة (2022_2023).

يمثل الجدول أعلاه مؤشر لوحة القيادة **(الاستثمارات)**، خلال سنتين **(2022)** و**(2022)** حيث تنقسم هذه الاستثمارات إلى نسبة الاستثمارات قيد الإنجاز والاستثمارات الجديدة.

بالنسبة لنسبة الاستثمارات قيد الإنجاز في سنة **(2022)** كانت النسبة 163%، وفي سنة **(2023)** تناقصت النسبة وقدرت ب134% إلا أن نسبة التغير قد قدرت ب **17-%**، وهذا يدل على نقطة ضعف للمؤسسة بسبب ارتفاع حقوق الزبائن اتجاه المؤسسة.

الاستثمارات الجديدة في سنة (2022) 18868573 **(م/دج)** ، وفي سنة (2023) بلغت 28919272 **(م/دج)**، وهذا يعني أن هناك زيادة في قيمة الاستثمارات لدى الشركة إلا أن نسبة التغير المقدرة بين السنتين قدرت بنسبة 53%، وهذا ما يعبر عن وجود نقطة قوة اتجاه المؤسسة.

المردودية الاقتصادية في سنة (2022) كانت بنسبة 0,13-%، وفي سنة (2023) كانت بنسبة 0,14-%، يعني أن المردودية الاقتصادية في حالة تناقص وتدهور بسب نتيجتها الصافية السالبة، خلال السنة الحالية والسنة السابقة، وهذا ما يعبر عن نقطة ضعف في هذه الحالة تقوم المديرية بوضع اجراء تحسيني عن طريق القيام بتغير استثماراتها أو تجديد معداتها المستخدمة، إلا أن نسبة التغير بين السنتين قدرت بنسبة 07% ، وهذا ما يفسر وجود نقطة ضعف اتجاه المؤسسة بسبب تكاليف ارتفاع الاستثمارات، وبما أن المردودية كانت موجبة .

كتحليل عام نلاحظ أن الشركة نسبة استثماراتها كانت تشكل نقطة ضعف، لكن في المقابل الاستثمارات الجديدة كانت تشكل نقطة ضعف ايضا ، وذلك بسبب زيادة تكاليف استثماراتها أدى إلى نقص في المردودية غير مجدية لتوسع الاستثمارات، وهذا راجع إلى مؤشر الأداء المحاسبي هو تحصيل الحقوق.

وعليه نقترح على هذه المؤسسة دراسة ومراجعة دقيقة لتكاليف هذه الاستثمارات او التخلص منها بشكل جذري .

ثانيا: علاقة نسبة تكلفة الطاقة الضائعة بنسبة الاستهلاكات الى النتيجة العملياتية:

يمكن تحليل العلاقة بين نسبة تكلفة الطاقة الضائعة ونسبة الاستهلاكات إلى النتيجة العملياتية من خلال الجدول أدناه.

جدول رقم (03-09): علاقة مؤشر لوحة القيادة لنسبة تكلفة الطاقة الضائعة بنسبة الاستهلاكات إلى النتيجة العملياتية.

المؤشرات / السنوات	نسبة تكلفة الطاقة الضائعة	معدل الاستهلاكات إلى النتيجة العملياتية
سنة2022	10.06	0.03
سنة 2023	9.13	0.10
نسبة التغير%	-09.2	07

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على القوائم المالية وتقرير التسيير لشركة الكهرباء والغاز سنة(2023-2022).

نسبة تكلفة الطاقة الضائعة في سنة (2022) كانت بقيمة 10.06% وفي سنة (2023) كانت بقيمة 9.13%، يعني أن هناك تناقص في نسبة تكلفة الطاقة الضائعة لدى الشركة إلا أن نسبة التغير المقدرة بين السنتين قدرت بنسبة 09.2-%، وهذا ما يفسر وجود نقطة قوة اتجاه المؤسسة بسبب انخفاض تكلفة الطاقة الضائعة بسبب ملائمة المناخ على سبيل المثال.

نسبة الاستهلاكات إلى النتيجة العملياتية في سنة (2022) كانت بقيمة 0.03%، وفي سنة (2023) كانت بقيمة 0.10% وهذا يعني أن هناك تزايد في نسبة الاستهلاك إلى النتيجة العملياتية لدى الشركة، إلا أن نسبة التغير المقدرة بين هاتين السنتين قدرت ب07% وهذا يعتبر نقطة ضعف لدى الشركة، ويفسر على انه زيادة في تكاليف الطاقة الضائعة الى النتيجة العملياتية ، وهذه نقطة ضعف في الاداء المحاسبي يتمثل في تراجع نتائج شركة سونلغاز.

كتحليل عام نلاحظ أن نسبة تكلفة الطاقة الضائعة أثر سلبا على نسبة الاستهلاكات إلى النتيجة العملياتية انطلاقا من هذا التحليل نلاحظ أن الشركة في حالة تناقص نسبة تكلفة طاقتها الضائعة، تؤدي الى زيادة تكلفة الاستهلاكات إلى النتيجة العملياتية الذي يعتبر كمؤشر سيئ لدورة الاستغلال.

وانطلاقا من هذا التحليل نقترح ان على المحاسب زيادة مؤونات الخسائر والتكاليف لتغطية الزيادة غير المتوقعة في الطاقة الضائعة.

خلاصة الفصل:

بعد تعرفنا في الفصلين السابقين على لوحة القيادة والأداء المحاسبي في المؤسسة، حاولنا في هذا الفصل إسقاط ما سبق ذكر من خلال التربص الذي قمنا بإجرائه بمديرية التوزيع بالمدية.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها هي:

إن لوحة القيادة أداة مساعدة للمسؤولين في عملية مراقبة التسيير.

بينت لوحة قيادة المؤسسة محل الدراسة المتمثلة في الوثائق التي قمنا بتحليلها ، ودراستها أن لها دور كبير في معرفة وضعية المؤسسة تجاه كل من: الحقوق على الزبائن، نسبة المقبوضات مع الموارد المائية ، نسبة الاستثمارات قيد الإنجاز، الاستثمارات الجديدة ، نسبة تكلفة الطاقة الضائعة للكهرباء و الغاز ، و بالتالي يمكننا القول بأن لوحة القيادة دورها يستخلص في التوضيحات التي يقدمها للمسير من خلال المؤشرات التي تعبر عن واقع التسيير في المؤسسة ، و كذلك تعتبر أهم أداة من أدوات مراقبة التسيير التي تساهم في ضمان الكفاءة و فعالية المؤسسة ، كما أنها تساعد أيضا على تقييم و تحسين الأداء المحاسبي ككل .

خاتمة

خاتمة:

تسعى معظم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى تبني أدوات تسيير حديثة لأن الاستخدام الجيد لهذه الأدوات يعتبر من أهم العوامل التي تساعد على قيادة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها ، و من بين هذه الأدوات نجد لوحة القيادة التي تعتبر أداة جد هامة و ضرورية في المؤسسة نظرا لدورها الفعال في تحسين الأداء المحاسبي للمؤسسة ،وذلك بالتحكم في مختلف أنشطة المؤسسة عن طريق متابعة الانحرافات و اجراء التصحيحات المناسبة ، و التي ارتكزت عليها هذه الدراسة حيث تم إبراز مفهومها و خصائصها و أنواعها إضافة إلى مؤشراتها ، و هذا ما قمنا بدراسته بمؤسسة سونلغاز.

لقد حاولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع معرفة دور لوحة القيادة في تحسين الأداء المحاسبي لمؤسسة سونلغاز "**فرع المدية**" للإجابة على إشكالية البحث المتمثلة:

-اختبار الفرضيات ونتائج البحث:

من خلال تحليل دور لوحة القيادة تم التوصل الى النتائج التالية :

-نتيجة الفرضية للسؤال الرئيسي:

تؤثر لوحة القيادة في تحسين الأداء المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية للكهرباء والغاز – فرع التوزيع المدية وذلك من خلال تحليل الدور الذي تلعبه في تحسين الأداء المحاسبي عن طريق تحديد نقاط القوة والضعف ومعرفة أسباب الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة في تحسين الأداء .

وهذا ما يثبت صحة الفرضية التي تم وضعها للسؤال الرئيسي .

فيما يخص اختبار الفرضيات الفرعية تم التوصل إلى النتائج التالية:

- **نتيجة الفرضية الأولى:** تعتمد المؤسسة العديد من المؤشرات المالية والمحاسبة حسب طبيعة النشاطات الممارسة.

وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى .

- من خلال النتائج المعروضة وما تم التوصل إليه من نتائج نجد أن هناك العديد من المؤشرات، التي تستند عليها المؤسسة حسب طبيعة النشاطات كحقوق على الزبائن والاستثمارات.
- **نتيجة الفرضية الثانية:** للوحة القيادة دور فعال في مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية.
- تساهم لوحة القيادة في مؤسسة سونلغاز في تفعيل الأداء المحاسبي من خلال العمل على تصحيح الانحرافات في الوقت المناسب باتخاذ القرارات المناسبة، وهذا ما تم إثباته من خلال اتخاذ المؤسسة للإجراءات التصحيحية المناسبة التي تساهم في تحسين الأداء المحاسبي، وذلك من خلال الاعتماد على بعض المؤشرات.

وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية .

- **نتيجة الفرضية الثالثة:** تساهم لوحة القيادة في تحديد الانحرافات والتنبيه عليها من أجل تحسين الأداء المحاسبي داخل المؤسسة.

وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة .

- بناء على ما تم التوصل إليه وبالاعتماد على نموذج لوحة القيادة الذي تم إعداده بناء على الوثائق المؤسسة، نجد لوحة القيادة تساهم بشكل كبير في تحديد الانحرافات.

نتائج الدراسة:

فيما يتعلق بنتائج الدراسة توصلنا إلى ما يلي:

1- **نتائج الدراسة النظرية:** حيث تضمن الفصل الأول والثاني الأدبيات النظرية والتطبيقية الخاصة بمتغيرات الدراسة وتمثلت النتائج فيما يلي:

- تعتمد المؤسسات على مختلف أنواع لوحات القيادة مثل لوحة القيادة الكلاسيكية، لوحة القيادة الاستراتيجية ولوحة القيادة المستقبلية (المتوازنة).
- تعتبر لوحة القيادة أداة من أدوات مراقبة التسيير المساعدة على تحقيق السير الجيد للمؤسسة.
- عند إعداد لوحة القيادة كل شهر يكون هناك اجتماع يتكون من مختلف وظائف المؤسسة، وذلك من أجل مناقشة واستخراج الانحرافات ان وجدت، ومن ثم يتم معالجة تلك الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- تعد لوحة قيادة المؤسسة أداة لتقييم النتائج ورفع المعلومات شهريا إلى الجهات العليا وأداة تهتم بتحفيز العاملين نحو الأداة الأفضل.
- يجب أن تكون لوحة القيادة واضحة ومعتمدة على مؤشرات نظرا لكبر حجم المعلومات المرتبطة بنشاط المؤسسة.
- يعتبر الأداء المحاسبي تقييم وتقويم استخدام الأموال والموارد المتاحة بكفاءة، وفعالية داخل المؤسسة من أجل تحقيق مبدأ الاستمرارية من خلال اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- يعتبر تقييم الأداء المحاسبي قياسا للأداء الفعلي للمؤسسة ومقارنة النتائج المحققة مع المطلوبة.
- تحسين الأداء المحاسبي هو استخدام الأموال والموارد المتاحة بكفاءة وفعالية، ويسعى إلى تحقيق وانجاز الأهداف داخل المؤسسة من أجل التحسين.

2- **النتائج التطبيقية:** حيث تضمن الفصل الثالث الدراسة التطبيقية في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز فرع المدية، من أجل معرفة دور لوحة القيادة في تحسين الأداء المحاسبي للمؤسسة وتم استخلاص النتائج التالية.

- عدم اعتماد المؤسسة المنحنيات والرسوم البيانية بشكل كبير في عرض لوحة القيادة واقتصارها فقط على الجداول.

- تعتبر لوحة القيادة في المؤسسة أداة لتقييم النتائج وارسالها للشركة الأم بغرض التحقق من مطابقة الأهداف مع النتائج الفعلية.
- عدم وجود مقدرات شهرية حقيقية أو مدرسية بلوحة القيادة، واعتمادها على مقارنة شهرية أو سنوية ماضية مع ما هو منجز فعلا لا يعطي صورة حقيقية عن الأداء المحاسبي للمؤسسة.

الاقتراحات والتوصيات:

استنادا إلى النتائج التي تم التوصل إليها نقدم الاقتراحات التالية.

- الاهتمام بطرق عرض لوحة القيادة من خلال عرضها في رسومات وأشكال بيانية والابتعاد عن الجداول المليئة بالأرقام المظلة.
- ضرورة اعتماد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على لوحة القيادة لكونها أداة هامة وجد فعالة في مراقبة التسيير.
- توعية المسؤولين بكيفية إعداد لوحة قيادة المؤسسة عن طريق إجراء دوريات للتدريب.
- وجوب اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة للانحرافات الملاحظة عن الأهداف المسطرة.

أفاق الدراسة: يمكن لهذا البحث المتواضع أن يكون نقطة بداية لدراسات أخرى تبحث في هذا المجال منها:

- تأثير لوحة القيادة الموسمية في تحسين الأداء المحاسبي.
- دور لوحة القيادة في اتخاذ القرارات بالمؤسسة الاقتصادية.
- لوحة القيادة كأداة هامة لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

1- المراجع باللغة العربية:

أ- الكتب:

- أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، مصر، 2000.
- الداوي الشيخ تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد7، الجزائر، 2009.
- السعيد عبد الرزاق بن حسين، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.
- الشيخ الداوي ، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء ، مجلة الباحث ، جامعة الجزائر ، العدد 2009/07-2010.
- توفيق محمد عبد المحسن، تقييم الأداء مدخل الجديد... لعالم جديد، دار الفكر العربي، مصر ،2003-2004.
- سيد محمد جاد الرب، استراتيجية تطوير وتحسين الأداء، مطبعة العشري، مصر2009.
- طلال محمد الجحاوي، ريان يوسف نعوم، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2009.
- عبد الرزاق، أحمد لقواق، فينسيون مارشال بلوشي ، قياس وقيادة أداء الوظائف ودور بطاقة الأداء في تحسين تنافسية المؤسسة، أردن عمان، شارع الجمعية الملكية، المبنى الاستثماري الأول، الجامعة الأردنية،2017.
- فكري عبد الحميد عشماوي، أساسيات المحاسبة المالية، دار الشروق، جدة، 1983.
- فلاح حسن الحسني ومؤيد عبد الرحمان، إدارة البنوك مدخل البنوك كمي واستراتيجي معاصر، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان،2006.
- مجيد الكرخي، تقويم الأداء بواسطة النسب المالية، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- محمد إبراهيم، إدارة المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2007.

- محمد عبد الفتاح العشماوى، دراسات في المراجعة المتقدمة، كلية التجارية، جامعة المنوفية، الطبعة الثانية،2004.

- مركز الخيرات المهنية للإدارة، منهج تنمية الموارد البشرية والأفراد–تقييم أداء المرؤوسين وتحفيزهم–ط3، 2003.

- معراج هواري، مصطفى الباهي مدخل إلى مراقبة التسيير. ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية بن عكنون الجزائر 04، 2011.

- منير شاكر محمد وآخرون، التحليل المالي مدخل صناعة القرار، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

- مهدي مأمون الحسين، نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان الأردن،2013.

- نضال محمود الرمحي، زيادة عبد الحليم الذيبة، نظم المعلومات المحاسبية، دار المسيرة لنشر والتوزيع والطباعة، عمان2014.

ب– المجلات:

- أ. بن معزوز كمال، لوحة القيادة دورها في إدارة المنظمات وطريقة إنشائها، مجلة الحقوق والعلوم الأساسية دراسات إحصائية وكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 3، العدد21 ، 2015.

- أسماء أبو بكر صديق، لوحة القيادة مدخل لتحسين الأداء بالجامعات المصرية لتحقيق اليقظة الاستراتيجية، مجلة جامعة القيوم للعلوم التربوية والنفسية، جامعة الوادي الجديد، المجلد 16، العدد 02، يناير 2022.

- إلهام بن عيسى، إعداد وتصميم لوحة القيادة، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارية الأعمال، المجلد 10، العدد 01، جامعة بسكرة، الجزائر، 2021.

- إلهام يحياوي، الجودة كمدخل لتحسين الأداء الإنتاجي للمؤسسات الصناعية الجزائرية، مجلة الباحث، دورية أكاديمية محكمة، كلية حقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، العدد الخامس، 2007.

- بونقيب أحمد ، رحيم حسين ، دور لوحات القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير ، أبحاث اقتصادية وإدارية . العدد الرابع ، ديسمبر 2008.

- جابر حسن المنصور، عماد عبد الستار المشكور، مدى مساهمة مقومات مهنة المحاسبة في رفع الكفاءة المحاسبين لترشيد القرارات الاستثمارية مجلة الإدارة والاقتصاد/كربلاء، المجلد1، العدد3، 2012.

- حيدر صباح حسن وأخرين، دور المدقق الخارجي في كفاءة وجودة الأداء المحاسبي، مجلة دنانير، العدد الرابع، 2009.

- زينب بوغازي،رقاد سليمة، لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير، جامعة فرحات عباس– سطيف1، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد06،العدد01(2021)،

- عبد المالك مزهود، الأداء بين الكفاءة والفعالية، مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، عدد01، نوفمبر 2001.

- عبد الماليك مزهوده، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية– جامعة محمد خيضر بسكرة– العدد الأول، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، 2001.

- غادة محمد رشدي، أثر الروابط السياسية وهيكل راس المال على الأداء المحاسبي لشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة العلمية لدراسات التجارية والبيئية، المجلد12 ، العدد02–2021.

- لمين علوطي، نذيرة راقي، لوحة القيادة كأداة المراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية العمومية دراسات الاقتصادية – المجلد 8 ، العدد 1 ، جامعة الاغواط ،2017.

- منار المتولي إسماعيل، نادية حامد البتانونى، تقييم الأداء المحاسبي والبيئي من المنظور القدرة التنافسية، مجلة الدراسات والأبحاث البيئية، مجلد 3، العدد 8، 2018.

- نادية حامد البتانونى، محمد عبد الفتاح العشماوى، تقييم الأداء المحاسبي والبيئي من منظور القدرة التنافسية، مجلة الدراسات والأبحاث البيئة المجلد8، عدد3 ،2018.

- هداهدية عماد، مساهمة لوحة القيادة في تحسين الأداء البيئي في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة مطاحن بلغيث الكبرى بولاية سوق هراس مخبر تقييم السياسات التنمية في الجزائر، جامعة تلمسان، مجلد 18، العدد 02، 2002.

- يوسف حجاج، محمد عجيلة، متطلبات الأداء المحاسبي والمحاسبة الإدارية في تحقيق الميزة التنافسية–مقاربة نظرية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، مجلد13، العدد01. 2022.

ج- الأطروحات والمذكرات:

-بلقايد إبراهيم، بوري شوقي، علاقة التحفيز بمستوى أداء العاملين جامعة الجزائر.

-بلهاشمي جيلالي طارق ، لوحة القيادة كأداة في مراقبة التسيير المصرفي ،رسالة تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، في العلوم الاقتصادية ،تخصص النقود ومالية ، سعد دحلب ،البليدة ، 2006.

-بن لخضر محمد العربي، "دور لوحة القيادة في تحسين القرارات التسويقية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بالقايد تلمسان، 2014–2015.

-جليلة بن خروف ، دور المعلومات في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية ، علوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة احمد بوقرة بومرداس 2009.

-خيام محمد كامل مدوخ، واقع تطور مهنة المحاسبة بين تأهيل المهني والتكنولوجي للمحاسبين في الشركات العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجيستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2014.

-عادل عشي ، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قيام وتقييم ، رسالة ماجستير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2001.

-عبد الحق بوعتروس، معايير تقويم الأداء المالي بالمؤسسات الصناعية العامة، رسالة ماجستير، جامعة عنابة، 1999.

-فؤاد أحمد محمد الغفيري، تقييم الأداء المحاسبي واستراتيجيات تطويره في شركات الصناعات التحويلية في اليمن، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، الجمهورية العربية السورية، غير منشورة.

-مزغيش عبد الحليم، تحسين أداء المؤسسة في ظل إدارة الجودة الشاملة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجيستير، في علوم تجارية، جامعة الجزائر كلية علوم الاقتصادية وعلوم تسيير، خصص علوم تجارية فرع تسويق.

-نيفين عبد القادر حمزة إبراهيم حال، استخدام مدخل القيمة المضافة في تقييم الأداء المحاسبي للشركات، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، 2014.

-يحياوي نعيمة أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق دراسة حالة قطاع صناعة الحليب أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، شعبة تسيير المؤسسات جامعة الحاج الجزائر 2008-2009.

د- الملتقيات والمواقع:

-Chaouki-dj. Yahoo.com.zahiaboud.yahoo.fr

-بوفاسة سليمان، خليل عبد القادر، مداخلة نحو توافق دولي لنظام المحاسبي والمالي، ملتقى البليدة حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة البليدة2004

-جباري شوقي، زاهية بوديار، لوحة القيادة كأسلوب فعال في اتخاذ القرار في المؤسسة،

-خروبي يوسف، أثر لوحة القيادة في تحسين أداء في المؤسسة الاقتصادية، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية مرباح ، ورقلة، الجزائر، مجلد 7 العدد 02 ، 2021. Elkods.youcef@gmail.com

-محمد بولصنام ، جميلة بوشوشة، لوحة القيادة كأداة من أدوات تحسين مراقبة تسيير في مؤسسة ، دراسة حالة مؤسسة بوفال وحدة المضخات البرواقية ،ملتقى وطني وحول مراقبة التسيير كألية لحوكة المؤسسات وتفصيل الابداع ، جامعة البليدة 2 ، الجزائر 2017.

2- المراجع باللغة الأجنبية:

-C.Alazard et S.Seperi, "**Control de gestion manuel et application**", 3éme Edition,DUNOD, paris, 1996

-Cabinet Antior. «**Piloter l'entreprise : Tabeau de bord ou Balanced Scorecard** ?» . Antior Conseil en Management {en ligne}. 2004. Disponible sur http://www.antior.fr/8-8-articles.html(consulté le février 2014).

-Caraline selmer, **concevoir le tableau de bord, méthodologie, outils et modèles visuels**, èd Dunced, Paris 1998

-P. Boisselier," **contrôle de gestion : courst application"**, Vuibert, 2eme edition, paris,2001

-Robert S.Kaplan and David P.Norton « **the blanced schorecard-measures that dive performance** » harvard business review, 1992, january-february.

-Scoth k. cowart **« balanced scorcard, Dashboard, wat are yhe diffrence** ? « by Glisi School 2008.

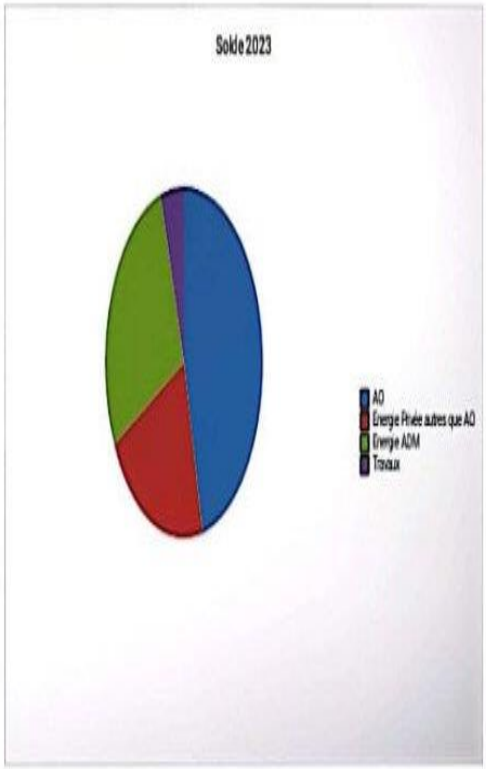
-Y ves De Rongé et Karine Cerrada. Contrôle de gestion. 2ème édition. Paris : Pearson Education France, 2008

الملاحق

الملحق رقم 01: جدول حقوق على الزبائن لناحية البليدة لسنة (2022-2023).

Créances RD Blida

Le solde global est de 18 656,1MDA , une dégradation de 11,2% avec les eaux par rapport à la même période de 2022, Evolution des soldes par portefeuille:



	2023/2022 (%)	
Energie Privée		
AO	-17,2	m
AO Agences Commerciales	-18,0	m
FRM	-25,3	m
MT-MP privé avec les eaux	153,2	m
Les eaux HTA-MP privé	446,8	m
MT-MP privé sans les eaux	-13,9	m
HTB-HP avec les eaux	-16,1	k
HTB-HP Sans les eaux sans irrécouv	-68,1	m
Energie ADM		
FSM (BT/MP)	72,2	m
HTA/MP ADM	22,0	m
HTA/MP ADM sans les eaux	-3,3	m
Les eaux HTA-MP ADM	208,9	m
Travaux (ADM+ACI)	35,3	k

18

الملحق رقم 02: نسبة المقبوضات مع الموارد المالية اتجاه الخواص والإدارات لسنة2023.

Taux d'encaissement avec les eaux par portefeuille

DD	Privées					ADM			Total Energies
	AO	MT/MP Privées	FRM	HT/HP	Total Privés	MT/MP	FSM	Total ADM	
Blida	90,90	80,65	99,59	100,00	89,31	85,28	64,56	73,85	87,83
Bouira	93,43	77,14	99,52	85,45	89,51	93,46	94,02	93,75	90,07
Médéa	94,09	68,34	96,33	93,06	90,80	91,34	90,45	90,85	90,80
T.Ouzou	90,81	57,72	96,20	100,00	85,99	66,98	71,57	69,51	83,97
Djelfa	74,73	71,98	89,65	63,30	74,46	65,06	45,42	57,10	72,03
Tipaza	70,93	76,09	66,40	74,14	72,05	45,50	64,05	54,63	69,30
Boumerdes	83,28	83,10	95,09	92,83	83,95	50,09	44,09	46,70	80,70
Ain Defla	88,33	94,14	86,37	97,30	89,41	44,50	72,43	56,89	82,91
Chlef	95,11	95,58	97,80	99,08	96,20	43,85	63,17	51,66	89,55
Tissemssilt	93,43	97,27	100,00	100,00	93,91	34,22	77,44	55,38	83,78
RD Blida	86,87	78,49	96,04	94,22	85,99	60,76	67,77	64,23	83,09

24

الملحق رقم 03: جدول الاستثمارات الحقيقية المنجزة على الأرض الواقع لسنة 2023.

Situation des DGD Gaz

DD	DGD			
	Objectifs	Réalisation	RAR	Taux
BOUMERDES	4	9	0	225%
TIZI OUZOU	17	30	0	176%
MEDEA	15	17	0	113%
Tissemsilet	1	1	0	100%
BOUIRA	8	8	0	100%
TIPAZA	5	5	0	100%
Chlef	8	8	0	100%
Ain defla	0	0	0	-
BLIDA	0	0	0	-
DJELFA	0	0	0	-
Total	58	78	0	134%

الملحق رقم 04: جدول الاستثمارات الجديدة التراكمية للمديرية المركزية ومقارنتها بالإنجاز لسنة 2023 .

Investisseme
nt

Situation des depenses à fin Décembre 2023
En KDA

Dépenses par Chapitre Article RD BLIDA

C-A	LIBELLE	cumul à Décembre 2023	Révisé 2023	TR%
22	Réseaux de Télécommunication	77 401	283 830	27,27
43	Extension Renforcement Réseau de Distribution	5 240 155	5 092 470	102,90
52	Extension Renforcement Réseau de Distribution Gaz	87 724	126 190	69,52
61	Electrification Rurale	479 305	511 370	93,73
62	Raccordement de la Clientèle Nouvelle en Electricité	12 187 900	8 060 600	151,20
62	QLS Electricité	1 022 684	1 202 980	85,01
63	Raccordement de la Clientèle Nouvelle en Gaz	2 096 247	1 771 000	118,37
63	QLS Gaz	1 004 481	932 000	107,78
64	Distribution Publique Gaz	562 860	610 000	92,27
	Zone d'ombre elec	1 277 775	1 509 000	84,68
	Zone d'ombre gaz	1 067 220	547 000	195,10
71	Remplacement Electricité	394 420	354 530	111,25
72	Remplacement Gaz	308 058	295 810	104,14
81	Equipement Mobilier et Matériel de Bureau	31 995	90 000	35,55
82	Equipement Informatique	46 485	153 170	30,35
83	Acquisition Véhicule et Engins	150 278	100 000	150,28
84	Acquisition d'outillages	1 401 995	380 000	368,95
85	Equipement Divers	391 833	1 350 000	29,02
91	Infrastructures Technico-Administratives	629 706	369 900	170,24
92	Aménagement Locaux loués auprès des tiers	42 665	218 000	19,57
93	Aménagement Divers	418 085	974 000	42,92
	Total RDBL	28 919 272	24 931 850	115,99

42

الملحق رقم 05: جدول نسبة الطاقة الضائعة للكهرباء بالمديرية لسنة 2022

Pertes électricité(%)

		Mois			Cumul			
	Objectif	22	23	Ecart /22	22	23	Ecart /23	écart AM-objectif
Ain Defla	8,26	10,99	19,44	8,45	8,65	8,25	-0,40	-0,01
T.Ouzou	8,61	19,35	14,13	-5,22	8,91	8,48	-0,43	-0,13
Médéa	6,92	13,49	11,92	-1,57	7,62	6,76	-0,86	-0,16
Bouira	8,20	12,22	10,37	-1,85	8,75	7,95	-0,80	-0,25
Blida	9,83	6,19	10,89	4,70	9,75	9,54	-0,21	-0,30
Boumerdes	11,23	0,22	1,60	1,38	12,02	10,81	-1,21	-0,42
Tipaza	11,34	10,85	-2,12	-12,98	13,98	10,84	-3,14	-0,50
Djelfa	10,14	3,64	-6,34	-9,99	11,02	9,62	-1,40	-0,52
Tissemssilt	9,31	25,03	27,94	2,92	8,79	8,29	-0,50	-1,01
Chlef	9,44	25,44	22,80	-2,64	9,23	8,29	-0,93	-1,14
RD Blida	9,52	10,87	9,25	-1,62	10,06	9,13	-0,92	-0,08

الملحق رقم 06: القوائم المالية: ميزانية الأصول (2022-2023).

SOCIETE SONELGAZ-Distribution **EXERCICE** 2023

CENTRE DD MEDEA **DATE** 16/04/2024 08.28.10

BILAN ACTIF **Provisoire**

ACTIF	note	brut 2023	amort 2023	2023	2022
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés		4 421 910,41	4 421 910,41	0,00	0,00
Immobilisations corporelles					
Terrains		10 034 098,58		10 034 098,58	10 034 098,58
Agencements et aménagements de terrains		77 673 465,70	54 187 348,40	23 486 117,30	24 951 913,47
Constructions (Batiments et ouvrages		840 872 556,26	215 346 261,80	625 526 294,46	514 991 109,61
Installations techniques, matériel et outillage		32 986 427 180,83	17 151 177 383,07	15 835 249 797,76	14 156 973 397,66
Autres immobilisations corporelles		2 604 217 391,92	1 215 870 854,18	1 388 346 537,74	1 338 090 489,41
Immobilisations en cours		3 479 922 547,20		3 479 922 547,20	3 160 492 291,42
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		25 000,00		25 000,00	0,00
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		40 003 594 150,90	18 641 003 757,86	21 362 590 393,04	19 205 533 300,15
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		8 999 642,33		8 999 642,33	331 451,58
Créances et emplois assimilés					
Clients		4 454 238 673,31	364 882 289,33	4 089 356 383,98	2 985 678 854,21
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		105 515 416,91	11 046 994,95	94 468 421,96	83 560 979,59
Impôts		178 741 935,06		178 741 935,06	111 077 522,09
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		133 116 429,88	652 093,49	132 464 336,39	128 978 691,58
TOTAL ACTIF COURANT		4 880 612 097,49	376 581 377,77	4 504 030 719,72	3 309 627 499,05
TOTAL GENERAL ACTIF		44 884 206 248,39	19 017 585 135,63	25 866 621 112,76	22 515 160 799,20

mardi 16 avril 2024 Page 1 / 1

الملحق رقم 07: القوائم المالية: جدول حسابات النتائج (2022-2023).

SOCIETE SONELGAZ-Distribution **EXERCICE** 2023

CENTRE DD MEDEA **DATE** 16/04/2024 08.34.03

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE **Provisoire**

	note	2023	2022
Ventes et produits annexes		5 359 565 746,03	4 855 148 735,98
Production immobilisée		18 169 409,27	8 191 735,03
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		5 377 735 155,30	4 863 340 471,01
Achats consommés		- 307 161 207,02	- 70 833 686,37
Services extérieures et autres consommations		- 300 937 560,61	- 285 068 999,86
II - Consommation de l'exercice		- 4 990 724 350,14	- 4 799 536 877,16
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		387 010 805,16	63 803 593,85
Charges de personnel		- 2 033 946 409,69	- 1 600 084 076,15
Impôts, taxes et versements assimilés		- 76 738 711,81	- 71 883 870,00
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 1 723 674 316,34	- 1 608 164 352,30
Autres produits opérationnels		330 495 539,25	237 249 862,21
Autres charges opérationnelles		- 73 023 678,60	- 31 488 799,54
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 1 912 576 558,49	- 1 191 764 695,68
Reprise sur pertes de valeur et provisions		413 226 593,84	175 007 733,54
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 2 965 552 420,34	- 2 419 160 251,77
Charges financières		- 0,09	- 10 066,66
VI - RESULTAT FINANCIER		- 0,09	- 10 066,66
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 2 965 552 420,43	- 2 419 170 318,43
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		6 123 541 414,91	5 515 282 469,23
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 9 089 093 835,34	- 7 934 452 787,66
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 2 965 552 420,43	- 2 419 170 318,43
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 2 965 552 420,43	- 2 419 170 318,43

mardi 16 avril 2024 Page 1 / 1