



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم علوم التسيير

الموضوع:

دور نظام محاسبة المسؤولية في ترشيح القرارات دراسة مقارنة : لمجموعة مؤسسات

رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير
تخصص: محاسبة

تحت إشراف
أ.د / أحمد قايد نور الدين

إعداد الطالب
قزي رفيق

الجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	أعضاء اللجنة
جامعة بسكرة	رئيساً	د. شنشونة محمد
جامعة بسكرة	مشرفاً ومقررًا	أ.د. أحمد قايد نور الدين
جامعة بسكرة	ممتحناً	د. بن عيشي عمار
جامعة قالمة	ممتحناً	د. طبايبية سليمة
جامعة الوادي	ممتحناً	د. سردوك فاتح
جامعة الوادي	ممتحناً	د. الزين يونس

السنة الجامعية: 2017-2018

بسم الله الرحمن الرحيم

(وابتغ فيما أتاك الله الدار الآخرة ولا

تنس نصيبك من الدنيا وأحسن كما

أحسن الله إليك ولا تبغ الفساد في

الأرض إن الله لا يحب المفسدين)

سورة القصص الآية: 77

كلمة شكر وتقدير

نحمد الله عزَّ وجلَّ على نعمة القدرة على إنجاز هذا البحث

كما أتقدم بالشكر إلى الأستاذ الدكتور أحمد قايد نور الدين على توجيهاته

ونصائحه المستمرة في إنجاز هذا البحث

كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان للسادة الأساتذة أعضاء اللجنة على قبولهم

مناقشة وتقييم هذا البحث

كما أشكر كل من علمني حرفاً من المرحلة الابتدائية إلى التعليم العالي والبحث

العلمي والتأهيل العلمي بإذن الله.

قزي رفيق.

الإهداء

إلى التي حملتني منذ أن كنت في ظلمات ثلاث حتى أصبحت رجلا
إلى أمي جوهرة حياتي

إلى الذي كان يصارع مشاكل الحياة لأجلي ولا زال
إلى أبي وصاحبي في حياتي

إلى صاحبتني في كل صراعات الحياة ومشاكلها
إلى زوجتي الحبيبة
إلى بناتي تقوى وعائشة وابني محمد تقي الدين
زينة الحياة الدنيا

إلى التي ضحت ولا زالت تضحي من أجل إرضائي وتوجيهي
إلى أختي الكبرى صباح العزيرة

إلى الذي منذ أن عرفت معنى الحياة وأراه يتحدى الصعوبات
إلى أخي الأكبر عمار العزيز

إلى كل الأهل والأقارب والأصدقاء
إلى الذين رسموا لنا الطريق
إلى كل هؤلاء
أهدي هذا البحث

قزي رفيق

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

	عنوان موضوع البحث
	الإهداء
	كلمة شكر وتقدير
	المخلص
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
أ- و	المقدمة العامة
	الفصل الأول: المقومات الأساسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية
002	تمهيد
003	المبحث الأول : ماهية محاسبة المسؤولية
003	المطلب الأول : نشأة وتطور محاسبة المسؤولية
005	المطلب الثاني : مفهوم محاسبة المسؤولية
012	المطلب الثالث : مراكز محاسبة المسؤولية
014	المبحث الثاني: المقومات التنظيمية لنظام محاسبة المسؤولية
015	المطلب الأول: الإطار النظري للتنظيم اللامركزي وصنع القرار
030	المطلب الثاني: مفاهيم حول القيادة الإدارية، السلطة والمسؤولية
036	المطلب الثالث: تحديد نظام لمحاسبة المسؤولية
042	المبحث الثالث : المقومات المحاسبية لنظام محاسبة المسؤولية
043	المطلب الأول: تبويب عناصر التدفقات الخاضعة للرقابة وغير الخاضعة للرقابة
047	المطلب الثاني: تقييم أداء المنشأة الاقتصادية ومعاييرها
051	المطلب الثالث: التقارير الرقابية في ظل المحاسبة الإدارية
057	خلاصة الفصل الأول.
	الفصل الثاني : محاسبة المسؤولية لمركز التكلفة
059	تمهيد
060	المبحث الأول: نظرة المحاسبة الإدارية للتكاليف
060	المطلب الأول: مفهوم التكاليف وتحديد عناصرها من منظور المحاسبة الإدارية
069	المطلب الثاني: تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط
073	المطلب الثالث : مفاهيم التخطيط والرقابة على التكاليف
077	المبحث الثاني: تقييم أداء مراكز التكلفة بالمنشأة الاقتصادية

078	المطلب الأول: استخدام طريقة التكاليف المعيارية لتقييم أداء مراكز التكلفة
082	المطلب الثاني: دراسة انحرافات التكاليف الصناعية المباشرة
092	المطلب الثالث: دراسة انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة
097	المبحث الثالث : التقارير الرقابية لأداء مراكز التكلفة
098	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول تقارير الأداء
102	المطلب الثاني: التقارير الرقابية لأداء مراكز التكلفة المباشرة
111	المطلب الثالث: التقارير الرقابية لأداء مراكز التكلفة غير المباشرة
113	خلاصة الفصل الثاني.
	الفصل الثالث : محاسبة المسؤولية لمركز الإيراد
115	تمهيد
116	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول تحديد الإيراد
116	المطلب الأول : مفاهيم حول الإيراد والقيمة العادلة
123	المطلب الثاني : مفاهيم حول تحديد إيراد الموازنة التخطيطية
129	المطلب الثالث : تحديد الأسعار وفق النموذج الاقتصادي والنموذج المحاسبي
137	المبحث الثاني: تقييم أداء مراكز الإيراد بالمنشأة الاقتصادية
138	المطلب الأول: تحديد الأساليب والحالات اللازمة لأداء مراكز الإيراد
140	المطلب الثاني: دراسة انحرافات مراكز الإيراد
143	المطلب الثالث: تحليل التعادل وقرارات التسعير
148	المبحث الثالث : التقارير الرقابية لأداء مراكز الإيراد
149	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول موازنة المبيعات
152	المطلب الثاني: مراقبة ومحاسبة المواد
156	المطلب الثالث: متطلبات إعداد التقارير الرقابية لأداء مراكز الإيراد
161	خلاصة الفصل الثالث.
	الفصل الرابع : محاسبة المسؤولية لمركز الربحية
163	تمهيد
164	المبحث الأول: مفاهيم حول تحديد ربحية المنشأة الاقتصادية
164	المطلب الأول : مفاهيم حول مراكز ربحية المنشأة الاقتصادية
167	المطلب الثاني : الأساليب الكمية اللازمة لتحديد الربحية
171	المطلب الثالث : الأساليب الاقتصادية والمحاسبية لتعظيم الربحية
176	المبحث الثاني: أساليب تقييم أداء مراكز ربحية المنشأة الاقتصادية
177	المطلب الأول: المعايير اللازمة لتقييم أداء المنشآت الهادفة للربح
180	المطلب الثاني: تحليل التعادل كأداة لتقييم للأرباح
185	المطلب الثالث: دور قرارات التسعير في تحقيق الأرباح

187	المبحث الثالث : التقارير الرقابية لمحاسبة المسؤولية لمراكز الربحية
188	المطلب الأول: قيود ومحددات ربحية المنشأة الاقتصادية
193	المطلب الثاني: القوائم المالية للمنشأة الاقتصادية
198	المطلب الثالث: تقارير المحاسبة الإدارية لمراكز الربحية
201	خلاصة الفصل الرابع.
	الفصل الخامس : محاسبة المسؤولية لمركز الاستثمار
203	تمهيد
204	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الاستثمار بالمنشأة الاقتصادية
204	المطلب الأول : مفاهيم حول نمو مراكز الاستثمار
208	المطلب الثاني : مفاهيم أساسية لدراسة المشاريع الاستثمارية
212	المطلب الثالث : دور المحاسب الإداري في إعداد الموازنة الرأسمالية
216	المبحث الثاني: معايير تقييم أداء مراكز الاستثمار بالمنشأة الاقتصادية
216	المطلب الأول: مجموعة المعايير التي لا تأخذ في الحسبان القيمة الزمنية للنقود
221	المطلب الثاني: مجموعة المعايير التي تأخذ في الحسبان القيمة الزمنية للنقود
232	المبحث الثالث : التقارير الرقابية لمراكز الاستثمار
233	المطلب الأول: دور المحاسب الإداري في المساءلة الإدارية
240	المطلب الثاني: التحليل الأفقي والتحليل الرأسي للقوائم المالية
248	المطلب الثالث: التقارير الرقابية بمراكز الاستثمار
250	خلاصة الفصل الخامس.
	الفصل السادس : دراسة مقارنة لمجموعة مؤسسات
252	تمهيد
253	المبحث الأول: دراسة ميدانية للمؤسسة الصحفية "الرأي" الأردنية
254	المطلب الأول : الهيكل التنظيمي والنظام الأساسي للمؤسسة الصحفية الأردنية
271	المطلب الثاني : واقع نظام محاسبة المسؤولية بالمؤسسة الصحفية الأردنية
334	المبحث الثاني: دراسة استطلاعية لواقع المؤسسات الصحفية الجزائرية
347	المبحث الثالث : أوجه التشابه والاختلاف في المؤسسات الصحفية الأردنية والجزائرية
347	المطلب الأول: أوجه التشابه بين المؤسسة الصحفية الأردنية والمؤسسات الصحفية الجزائرية
348	المطلب الثاني: أوجه الاختلاف بين المؤسسة الصحفية الأردنية والمؤسسات الصحفية الجزائرية
349	خلاصة الفصل السادس.
351	الخاتمة العامة
355	قائمة المراجع
360	الملاحق.

قائمة جداول

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	تكلفة المواد المستهلكة مباشرة	65
02	تحليل الفرق الإجمالي للمادة الأولية المباشرة	87
03	تحليل الفرق الإجمالي لمصاريف اليد العاملة المباشرة	90
04	تحديد انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة	93
05	تقرير انحرافات كمية المواد الأولية	104
06	تقرير انحرافات تكلفة شراء المواد الأولية	106
07	تقرير انحرافات الأجرة لليد العاملة المباشرة	108
08	تقرير انحرافات الأجرة لليد العاملة المباشرة	110
09	تقرير أداء المصاريف الصناعية غير المباشرة:	112
10	تقرير أداء مركز الإيراد في حالة التعامل مع منتج واحد	157
11	تقرير أداء مركز الإيراد في حالة التعامل مع عدة منتجات	159
12	تحديد نتيجة الاستغلال وفق الكمية المنتجة والمباعة اللازمة لتحقيقها	175
13	تقارير الأداء لمراكز الربحية	198
14	حساب صافي الربح قبل الضرائب	215
15	حساب التدفق النقدي الداخل	215
16	عرض المشاريع الاستثمارية للمفاضلة بينها	224
17	حساب القيمة الحالية الصافية	225
18	قائمة المركز المالي حسب السجلات المالية بـ (الدينار الأردني)	271
19	قائمة المركز المالي للفترة من 2016/01/01 - 2016/03/31 ومقارنتها مع 2015	273
20	قائمة الدخل الشامل المرحلية ستة أشهر المنتهية في 31 آذار 2016	275
21	النسب المالية	276
22	تحليل للدورات المالية الخمسة الأخيرة	279
23	تقرير متابعة الذمم المدينة	281
24	تقرير تعميم أرصدة الذمم المدينة للفترة من 2016/01/01 - 2016/03/3	283
25	مقارنة حركة الذمم	284
26	الوكلاء	285
27	ذمم الأفراد والشركات	286
28	ذمم حكومية	287
29	ذمم مشكوك في تحصيلها كما في 2016/03/31	288

289	ذم مشكوك في تحصيلها كما في 2016-03-31	30
299	تقرير التوزيع الرأى	31
300	تقرير التوزيع الجوردين تايمز	32
301	إيضاح "1"	33
302	إيضاح "2"	34
302	إيضاح "3"	35
303	إيضاح "4"	36
303	إيضاح "5"	37
304	إيضاح "6"	38
304	إيضاح "7"	39
305	إيضاح "8"	40
305	الكشف الشهري للكميات المسلمة إلى شركة التوزيع لصحيفة "الرأى" لعام 2016 (مبيعات التوزيع) لغايات المقارنة	41
306	الكشف الشهري للكميات المسلمة إلى شركة التوزيع والمقارن لعامي 2016/2015 لصحيفة "الرأى" مبيعات التوزيع لغايات المقارنة	42
306	الكشف الشهري للكميات المسلمة إلى شركة التوزيع والمقارن لعامي 2016/2015 لصحيفة "الرأى" (مبيعات الاشتراكات)	43
307	الكشف الشهري للكميات المسلمة لمكتب الغد للدعاية والإعلان ودائرة المخابرات العام المقارن لعامي 2016/2015	44
307	الكشف الشهري للكميات المسلمة لشركة التوزيع لصحيفة "الجوردين تايمز" لعام 2016	45
308	الكشف الشهري للكميات المسلمة إلى شركة التوزيع والمقارن لعامي 2016/2015 (مبيعات التوزيع)	46
308	الكشف الشهري للكميات المسلمة إلى شركة التوزيع والمقارن لعامي 2016/2015 (مبيعات الاشتراكات)	47
309	الكشف الشهري للكميات المسلمة لمكتب الغد للدعاية والإعلان لعامي 2016/2015	48
310	مقارنة عدد صفحات إعلانات الرأى مقارنة مع الصحف اليومية الأخرى 2015	49
311	مقارنة عدد صفحات الإعلانات	50
312	إعلانات تجارية	51
314	إعلانات تهنئة	52

315	إعلانات نعي	53
317	كشف الرواتب لسنة 2016	54
318	كشف الرواتب المختصر لموظفين المكافأة / 2016	55
319	العمل الإضافي	56
321	موظفين الكادر المنتهية خدماتهم خلال الفترة من 01/01 - 2016/03/31	57
322	موظفو المكافأة المنتهية خدماتهم خلال الفترة من 01/01 - 2016/03/31	58
322	الموظفين المعيّنين في سنة 2015	59
323	أعلى (10) ذمم تم التعامل معهم للفترة (2016/03/31-2016/01/01)	60
324	تقرير تداول أسهم المؤسسة الصحفية الأردنية	61
325	معلومات التداول	62
326	أعلى 10 مساهمين	63
327	تفاصيل سجل المساهمين	64
328	تقرير الطباعة لصحيفة الرأي	65
329	مقارنة الطباعة والتوزيع لعامي 2015/2016	66
330	الطباعة والتوزيع لصحيفة الجوردين تايمز	67
331	مقارنة لطباعة وتوزيع " الجوردين تايمز " لعامي 2014/ 2015	68

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	وظائف محاسبة المسؤولية	07
02	مستويات مراكز المسؤولية	13
03	الهيكل التنظيمي العمودي	19
04	الهيكل التنظيمي الأفقي	20
05	شبكة القرارات والمعلومات	26
06	مراحل عملية اتخاذ القرار	29
07	نظام محاسبة المسؤولية	41
08	البيانات الأساسية لمحاسبة التكاليف	64
09	علاقة التكاليف المتغيرة بحجم النشاط	70
10	التكاليف الثابتة وحجم النشاط	71
11	التكاليف شبه المتغيرة وشبه الثابتة	72
12	التمثيل البياني لانحرافات المواد الأولية المباشرة	85
13	التمثيل البياني لانحرافات مصاريف اليد العاملة المباشرة	91
14	التمثيل البياني لانحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة	95
15	مستويات تقييم الأداء	99
16	التمثيل البياني لتحديد حجم الإنتاج والسعر الأمثل في ظل المنافسة الكاملة	132
17	التمثيل البياني لتحديد حجم الإنتاج والسعر الأمثل في ظل المنافسة غير الكاملة	133
18	التمثيل البياني لنقطة التعادل	145
19	المخطط البياني لمتابعة ومراقبة المواد	154
20	التمثيل البياني لتحديد ربحية المنشأة الإنتاجية	169
21	التمثيل البياني لعلاقة التكلفة/ الحجم/ الربح	173
22	العلاقة بين المفاهيم المختلفة للطاقة	192
23	الرسم الأولي للميزانية	194
24	مراحل تحديد معدل العائد الداخلي	228
25	التمثيل البياني للقيمة الحالية الصافية بالنسبة لمعدل التحيين	231
26	الهيكل التنظيمي المختصر للمؤسسة الصحفية الأردنية	254

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

363	أعضاء مجلس الإدارة للمؤسسة الصحفية الأردنية (2015/12/31)
369	تقرير مجلس الإدارة للمؤسسة الصحفية الأردنية(2015/12/31)
374	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الصحفية الأردنية(2015/12/31)
379	تطور إيرادات المؤسسة الصحفية الأردنية (2011-2015)
380	تطور إجمالي الربح للمؤسسة الصحفية الأردنية(2011-2015)
388	الإقرار في المؤسسة الصحفية الأردنية(2015/12/31)
390	تقرير مدققي الحسابات المستقلين للمؤسسة الصحفية الأردنية(2015/12/31)
391	قائمة المركز المالي للمؤسسة الصحفية الأردنية(2015/12/31)
392	قائمة الدخل والدخل الشامل للمؤسسة الصحفية الأردنية(2015/12/31)
393	قائمة التغيرات في حقوق المساهمين للمؤسسة الصحفية الأردنية(2015/12/31)
394	قائمة التدفقات النقدية للمؤسسة الصحفية الأردنية(2015/12/31)
395	إيضاحات حول القوائم المالية للمؤسسة الصحفية الأردنية(2015/12/31)
414	عرض للقوائم المالية لسنتي 2014-2015 باللغة الإنجليزية للمؤسسة الصحفية الأردنية

المقدمة العامة

تمهيد:

في ظل التطورات الحاصلة في أنظمة المعلومات المحاسبية والإدارية، وقصد تحسين القرارات التسييرية للمؤسسة الاقتصادية، أصبحت محاسبة المسؤولية على مستوى مركز **التكلفة** ومركز **الإيراد** ومركز **الربحية** ومركز **الاستثمار** بمثابة الأداة الفعالة لتحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية، فتعدُّ جوهر عملية الرقابة كونها تسمح بترشيد القرارات والتحكم في مراقبة مراكز المسؤولية رقابةً فعّالةً على مستوى كل مركز من مراكزها.

في حين يتم قياس أداء مركز **التكلفة** بالتركيز على تكاليف المخرجات فقط، وبالتالي مقارنة التكاليف الفعلية لمركز التكلفة مع التكاليف التقديرية (المحددة مسبقاً) لفترة زمنية معينة، ويقوم نظام المعلومات المحاسبي بتوفير البيانات الفعلية والتقديرية الخاصة به لتقديمها بشكل مقبول ومفهوم للإدارة لغرض اتخاذ القرارات التسييرية اللازمة، كما يتم قياس أداء مركز **الإيراد** بالتركيز على الإيرادات التي حققتها المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، ومن أهم مراكز الإيراد نجد مركز المبيعات (رقم الأعمال)، حيث يكون مدير هذا المركز هو المسؤول عن عمليات البيع، كما يعتبر مركز **الربحية** مؤشراً للأداء حيث يتم قياسه بالتركيز على مدخلات ومخرجات (إيرادات ومصاريف مركز الربحية) خلال فترة معينة للوصول إلى نتيجة نشاط هذا المركز من ربح أو خسارة خلال هذه الفترة، وفي هذه الحالة يهتم نظام المعلومات المحاسبي بتحديد الإيرادات والمصروفات الخاصة بكل مركز ربحية مع استبعاد أي تكاليف عامة على هذه المراكز، ويلاحظ أنه يمكن أن يشمل مركز الربحية على مجموعة من مراكز التكلفة وليس العكس، وفي الأخير يتم قياس أداء مركز **الاستثمار** بتحديد العائد على الاستثمارات في هذه المراكز، وبالتالي يجب تحديد الأصول الخاصة بمركز الاستثمارات المعين حتى يمكن تحديد قيمة الاستثمارات الرأسمالية في هذا المركز، ويلاحظ هنا عدم استخدام التكلفة التاريخية في تحديد قيم الأصول كما هو الحال

في نظام المحاسبة المالية وذلك لأن قياس الأداء الداخلي غير ملزم بمبادئ المحاسبة المالية المقبولة قبولاً عاماً ، لذلك عادة ما تستخدم المحاسبة الإدارية التكلفة التاريخية المعدلة بالتغيرات في المستوى العام للأسعار ، أو تستخدم القيمة الحالية ، أو التكلفة الإحالية في تقييم الأصول الخاصة بمركز الاستثمار المعين.

من خلال ما سبق يمكن القول بأن نظام محاسبة المسؤولية أصبح من الأدوات الفعّالة في ترشيد القرارات التسييرية للمؤسسة الاقتصادية، وبالتالي لابد من دراسته وتحليله والعمل على إمكانية تطبيقه و التعرف على واقعه وآفاقه في المؤسسات الاقتصادية.

(1) تحديد وصياغة إشكالية البحث:

على ضوء ما سبق، يمكننا دراسة ومناقشة الإشكالية المطروحة من خلال طرح التساؤل التالي:

ما هو دور نظام محاسبة المسؤولية في ترشيد القرارات التسييرية للمؤسسة الاقتصادية؟

لمعالجة هذه الإشكالية يمكننا طرح التساؤلات التالية للإجابة عليها :

- أ- ما هي المقومات الأساسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسة الاقتصادية ؟
- ب- كيف يمكن قياس أداء مركز التكلفة في المؤسسة الاقتصادية ؟
- ج- ما هي الأدوات اللازمة لقياس أداء مركز الإيراد في المؤسسة الاقتصادية ؟
- د- كيف يمكن قياس مركز الربحية باعتباره مؤشراً لأداء المؤسسة الاقتصادية ؟
- هـ- ما هي الأدوات اللازمة لقياس أداء مركز الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية ؟
- و- هل يمكن ترشيد فعالية القرارات التسييرية للمؤسسات الاقتصادية ؟

(2) فرضيات البحث: لإثراء ومناقشة تساؤلات هذا البحث يعتمد الباحث الفرضيات التالية:

أ- تعتبر المقومات التنظيمية والمحاسبية من المقومات الأساسية لتطبيق لنظام محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء؛

ب- يتم قياس أداء مركز التكلفة في المؤسسة الاقتصادية بالتركيز على تكاليف المخرجات فقط؛

ج- تعتبر الإيرادات التي حققتها المؤسسة خلال فترة زمنية معينة من الأدوات اللازمة لقياس أداء

مركز الإيراد عن طريق مقارنته بالأداء المخطط في المؤسسة الاقتصادية؛

د- يمكن قياس مركز الربحية من خلال نظام المعلومات المحاسبي خلال دورة الاستغلال عن طريق

قياس الأداء الفعلي بالأداء المخطط في المؤسسة الاقتصادية؛

هـ- يعتبر العائد على الاستثمارات والأصول الخاصة بتحديد قيمة الاستثمارات الرأسمالية من الأدوات

اللازمة لقياس أداء مركز الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال مقارنة الأداء الفعلي

بالأداء المخطط؛

و- يمكن ترشيد فعالية القرارات التسييرية للمؤسسات الاقتصادية بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية بشكل

فعال على مستوى مراكز المسؤولية.

(3) أسباب ودوافع اختيار البحث: وتتمثل أساسا في كون:

- المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تفتقر لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية لتقييم أدائها والعمل على

تحسينه وفق أساليب وأدوات تسييرية حديثة؛

- محاسبة المسؤولية من المقاييس العلمية الحديثة في تسيير المؤسسات الاقتصادية؛

- رغبة الباحث في الإطلاع والإمام بهذا الموضوع.

(4) أهمية وأهداف البحث:

تعتبر لنظام محاسبة المسؤولية أهمية كبيرة في ترشيد القرارات التسييرية للمؤسسة الاقتصادية، التي من خلالها يمكن تحقيق سرعة وكفاءة في اتخاذ القرارات في الوقت المناسب، في حين يتمثل هدف البحث في تشخيص الانحرافات الملائمة وغير الملائمة في شكل تقارير سواءً لمراكز التكلفة، أو بهدف تحديد المراكز الناجحة والفاشلة لمراكز الإيراد ومراكز الربحية، ومعدل العائد على الاستثمار لمركز الاستثمار، وتقويم كفاءة الأداء لمختلف المستويات التسييرية في المؤسسة الاقتصادية لترشيد القرارات.

(5) صعوبات الدراسة: وجد الباحث العديد من الصعوبات، يمكن إيجازها في ما يلي:

- قلة البحوث والدراسات النظرية والتطبيقية بشكل واضح لموضوع البحث؛
- عدم الحصول على المعلومات المالية والمحاسبية للمؤسسات الصحفية الجزائرية؛
- الغياب التام لفكرة محاسبة المسؤولية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

(6) منهجية الدراسة: اعتمد الباحث على العديد من المناهج، ففي الجانب النظري تم الاعتماد على المنهج

الوصفي، في حين تم الاعتماد على المنهج التحليلي في عرض عناصر القوائم المالية وتحليلها، كما تم التطرق إلى منهج دراسة حالة في عرض لواقع الدراسة التطبيقية للمؤسسة الصحفية الأردنية، بالإضافة إلى منهج الدراسة الاستطلاعية أو الاستكشافية لواقع المؤسسات الصحفية الجزائرية.

(7) الدراسات السابقة: من الدراسات السابقة توجد دراسات نسبية جزئية منها:

- دراسة: درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية- دراسة مقارنة لمجموعة مؤسسات، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2005/2004. حيث عالج الباحث إشكالية المحاسبة التحليلية بشكل عام كونها نظام معلومات

ومن بين النتائج الأساسية التي توصل إليها الباحث تشير بأن المحاسبة التحليلية كنظام يمكن أن تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية؛

- **دراسة: جاب الله الشريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين الأداء،** مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة باتنة، الجزائر، 2009/2008، حيث كانت نتائج دراسة الباحث مركزة على التكاليف المعيارية ومدى أهميتها في تحسين عملية التسيير، كونها طريقة لدراسة التكاليف ومركزاً من مراكز محاسبة المسؤولية، حيث لم يدرس أو يتطرق الباحث إلى مراكز المسؤولية الأخرى كون مجال بحثه مقتصر على مركز التكاليف؛

- **دراسة: إبراهيم عمر ميده، نظام محاسبة لمسؤولية في الشركات المساهمة العامة الأردنية،** واقع وتطلعات، مقالة في مجلة جامعة دمشق، سوريا، العدد 19، 2003، حيث توصل الباحث إلى أن نظام محاسبة المسؤولية يطبق في الشركات المساهمة العامة بنسبة 66%؛

- **دراسة: ديالا جميل الرزي، مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة،** دراسة تطبيقية، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007، حيث توصل الباحث إلى أنه ومن خلال الدراسة التطبيقية تبين وجود مقومات فعلية لتطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية بنسب مختلفة، بالإضافة إلى أنها - أي الشركات - تقوم بإعداد المقارنات بين الأداء الفعلي والمخطط؛

- **دراسة: عبد الحكيم مصطفى جودة & عماد يوسف الشيخ & سليمان سند السبوع، مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الأردنية - دراسة ميدانية -** مقالة لمجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، العدد 02، عمان، الأردن، 2009، حيث توصل الباحثون إلى النتائج التالية:

✓ تقوم الفنادق الأردنية بتحديد واضح لمراكز المسؤولية في التنظيم الإداري؛

✓ يوجد هنالك العديد من الفنادق لا تستخدم طريقة التكاليف المعيارية؛



✓ وجود نظام تقارير متكامل لمتابعة الأداء وتقييمه في مراكز المسؤولية؛

✓ وجود نظام حوافز فعال يساهم في تعزيز نظام محاسبة المسؤولية.

(8) خطة البحث:

للإجابة عن التساؤلات الفرعية ومعالجتها يمكن تقسيم موضوع البحث إلى ستة فصول كما يلي:

الفصل الأول (تمهيدي): حول المقومات الأساسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية؛

الفصل الثاني : محاسبة المسؤولية لمركز التكلفة في المؤسسة الاقتصادية؛

الفصل الثالث : محاسبة المسؤولية لمركز الإيراد في المؤسسة الاقتصادية؛

الفصل الرابع : محاسبة المسؤولية لمركز الربحية في المؤسسة الاقتصادية؛

الفصل الخامس: محاسبة المسؤولية لمركز الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية؛

الفصل السادس: دراسة مقارنة لمحاسبة المسؤولية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية.

الفصل الأول : المقومات الأساسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية

تمهيد :

المبحث الأول : ماهية محاسبة المسؤولية

المبحث الثاني : المقومات التنظيمية لنظام محاسبة المسؤولية

المبحث الثالث : المقومات المحاسبية لنظام محاسبة المسؤولية

خلاصة الفصل الأول .

تمهيد:

في ظل التطورات الحديثة الحاصلة في علم التسيير وقصد ترشيد قرارات المؤسسة الاقتصادية أصبح من الضروري تطبيق أساليب إدارية أكثر حداثة على مختلف مستوياتها الإدارية .

لغرض تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية على مستوى كل مركز-قرار- من مراكز المؤسسة الاقتصادية خلال فترة معينة، لا بد من تقييم أداء كل مركز مسؤولية من مراكز هذه المؤسسة، وذلك باعتبارها نظام يتضمن أنظمة فرعية تتربط وتتكامل فيما بينها لتحقيق الأهداف المتمثلة أساساً في: تخفيض التكاليف أقل ما يمكن، تعظيم الإيراد والربحية والتوسع في الاستثمار.

لتحقيق ذلك يجب معرفة مراكز المسؤولية (كمراكز التكلفة والإيراد والربحية والاستثمار) هذا من جهة، ومحاسبة المسؤولية وإعداد تقارير حول تقييم أداء مراكزها من جهة أخرى.

يمكن أن يتحقق ذلك بتصميم نظام محاسبة المسؤولية على مستوى مراكز المسؤولية باعتبارها أنظمة فرعية لنظام المؤسسة الاقتصادية، وكونها تقوم بمعالجة الإدخالات من محيط أو نظام وتحويلها في شكل مخرجات أو نتائج نحوى محيط أو نظام آخر، ويمكن أن تظهر أهمية نظام محاسبة المسؤولية في إعداد تقارير حول تقييم الأداء على مستوى كل مركز مسؤولية، وبذلك يتم اتخاذ القرارات قصد تحقيق التوليفة التالية: (تحديد المسؤوليات، تصحيح الانحرافات، ترشيد القرارات)، والتي تعتبر القاعدة الفكرية الأساسية لموضوع هذا البحث، وبذلك سيقوم الباحث بدراسة الفصل من خلال المباحث التالية:

➤ المبحث الأول : ماهية محاسبة المسؤولية ؛

➤ المبحث الثاني : المقومات التنظيمية لنظام محاسبة المسؤولية ؛

➤ المبحث الثالث : المقومات المحاسبية لنظام محاسبة المسؤولية .

المبحث الأول : ماهية محاسبة المسؤولية

تعتبر محاسبة المسؤولية من مواضيع المحاسبة الإدارية التي تعد أداة للرقابة وتقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية والشركات الصناعية، في حين تعمل محاسبة المسؤولية على ربط كل عنصر من عناصر التكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية بالأشخاص اللذين يتخذون قرارات تؤثر في هذه التكاليف والإيرادات.

يتضمن هذا المبحث المطالب التالية:

✓ المطالب الأول : نشأة وتطور محاسبة المسؤولية ؛

✓ المطالب الثاني : مفهوم محاسبة المسؤولية ؛

✓ المطالب الثالث : مراكز محاسبة المسؤولية.

المطلب الأول : نشأة وتطور محاسبة المسؤولية

نتيجة لتغير الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، فقد بات المدخل التقليدي في تنظيم النشاط الاقتصادي الذي يقوم على أساس التكامل الوظيفي في أنشطة المنظمة غير ملائمًا للتنظيم الذي يهدف لترشيد القرارات، إذ فرضت تلك التغيرات اتجاهًا معاصرًا يقوم على أساس اللامركزية الذي من خلاله تتمتع مراكز المسؤولية الفرعية في المنظمة بالحرية النسبية في اتخاذ القرارات¹.

بذلك تعتبر محاسبة المسؤولية كأسلوب إداري ومحاسبي حديثة العهد نسيا في الفكر المحاسبي، حيث ترجع أولى البحوث فيها عام 1952 م، حيث قام الباحث " John.A.Higgins " بكتابة أول مقالة بعنوان " محاسبة

¹ مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، عبد الخالق مطلق الراوي، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2007، ص 501.

المسؤولية" واعتبرت هذه المقالة أول إطار علمي متكامل لنظام محاسبة المسؤولية، وتبتهه مقالات أخرى وبحوث عديدة لكتاب آخرين كانوا يشيرون إلى مقالة "Higgins" لما لها من أثر بليغ في تطوير نظام محاسبة المسؤولية¹.

إن يمكن أن تعمل محاسبة المسؤولية بشكل عام على تقييم أداء الأفراد ومراكز المسؤولية في المؤسسة الاقتصادية، فتكون الوظيفة الرقابية وتقييم الأداء انعكاس على جميع الوظائف الإدارية الأخرى وظهور التكامل بينهما جميعاً².

لقد أصبحت محاسبة المسؤولية نظام لإعداد تقارير الأداء³، وذلك من خلال معرفة الانحرافات وتحديد المسؤول عنها ومحاسبته، في حين يتطلب أداء مراكز المسؤولية العمل على التغيير باستمرار بعد تقييم الأداء لضمان استمرار المؤسسة الاقتصادية والرفع من كفاءتها الإنتاجية وترشيد قراراتها .

كما ظهر ما يسمى بالمحاسبة الإدارية التي عُرِّفت حسبما جاء في تقرير مجلس الإنتاجية لأنجلو-أمريكي المنشور في بريطانيا في نوفمبر 1950م : (تعتبر المحاسبة الإدارية عرض للمعلومات المحاسبية بصورة تُعِين الإدارة على رسم السياسة في المؤسسة وتمشية الأعمال اليومية فيها)، فهي تطور نحو الأحسن وترتبط ارتباطاً وثيقاً بالمحاسبات الأخرى والعلوم الأخرى كالاقتصاد والإحصاء والإدارة والتسويق، وتعتمد أساساً على الميزانيات التقديرية وتضع مخططاً لبلوغ أهداف متوقعة، وتهيئ الإدارة كافة المستلزمات الضرورية لمواجهة المشاكل التي قد تعترض بلوغ هذه الأهداف.

¹ إبراهيم عمر ميده، نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية واقع وتطلعات، مجلة جامعة دمشق، سوريا، المجلد 19 العدد الثاني، 2003، ص 324.

² توفيق محمد عبد الحسن، تقييم الأداء مداخل جديدة لعالم جديد، دار النهضة العربية، مصر، 2003-2004، ص13.

³ مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص504.

كما تحاول الإدارة عن طريق الكلف المعيارية وتقنيات المحاسبة التحليلية التحكم في التكاليف التي تتحملها المؤسسة خلال فترة معينة وتمنع تبذير الموارد الاقتصادية.

يمكن القول بأن الميزانية التقديرية عبارة عن وسيلة يمكن بواسطتها التفكير بمشاكل المستقبل قبل حدوثها لغرض الإعداد لها إعداداً سليماً، كما تعتبر خطة للعمل وضعت بصورة أرقام تفصيلية ومعلومات تبيّن توزيع المسؤوليات التنفيذية بين العاملين في المؤسسة وكذلك طريقة التنفيذ الواجب إتباعها¹.

مع العلم أن التكلفة التقديرية تعتمد لحد كبير على التقدير الشخصي، بينما تعتمد التكلفة المعيارية على الدراسة العلمية المرتبطة بالعملية الإنتاجية.²

المطلب الثاني : مفهوم محاسبة المسؤولية

تعتبر محاسبة المسؤولية بمثابة التطبيق العملي لأسلوب اللامركزية في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء، في حين ينبغي على المنظمات اللامركزية أن يكون لديها أنظمة معلومات متطورة ومتكاملة، وذلك لتحقيق دور محاسبة المسؤولية في ترشيد القرارات الإدارية لتحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية أو أي مشروع معين من المشاريع الاستثمارية والاقتصادية، والتي تحتوي على تقسيم أو تنظيم هيكلية.

في حين تقتضي عملية تنظيم المشروع تقسيمه إلى وحدات، كي تصبح من السهل إدارتها والسيطرة عليها واتخاذ القرار بسرعة وكفاءة أكثر في الوقت المناسب، وأن تكون القرارات مرنة وقابلة للتطبيق على مختلف المستويات الإدارية (*)

¹خالص صافي صالح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2011، ص10.

²عبد الجليل بوداح، مدخل إلى المحاسبة التحليلية، الطبعة الثانية، مكتبة اقرأ، قسنطينة، الجزائر، 2008-2009، ص20.

(*) : (لأن الأصل في الإدارة التسهيل، ولا يتأتى ذلك إلا بوجود [كفاءة + فعالية] على مستوى الوحدات الإدارية).

الفرع الأول: الشروط الأساسية لتطبيق محاسبة المسؤولية: قبل التعريف بمحاسبة المسؤولية سنحاول

تحديد الشروط الأساسية لتطبيقها في واقع وإدارات المنشآت الاقتصادية وهي كما يلي:

- 1) يجب أن تكون أهداف المشروع ممكنة التحقيق في ظل أداء فعال وكفؤ؛
- 2) يجب أن يسعى كل مدير في المشروع لتحقيق أهداف المشروع؛
- 3) يجب أن يتحمل كل مدير في المشروع مسؤولية الأنشطة داخل دائرة التنظيم؛
- 4) يجب أن يكون دور محاسبة المسؤولية في تقدم ونمو المشروع؛
- 5) يجب أن يشترك رجال إدارة المشروع في وضع التقارير؛
- 6) يجب أن تصل التقارير لكل مدير في الوقت المناسب (ما يعرف بالتغذية العكسية).¹

من خلال ما سبق عرضه من شروط أساسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية يتضح لنا بأن محاسبة المسؤولية مرتبطة بأداء المسؤولين، ومدى سعيهم لتحقيق الأهداف المسطرة للمشروع في إطار الأنشطة التي يكونوا مسؤولين عنها وفق التنظيم الهيكلي المحدد من طرف الإدارة العليا للمشروع، وبالتالي يظهر دور محاسبة المسؤولية في متابعة ومراقبة مدى تقدم ونمو المشروع من خلال وضع التقارير المحاسبية بإشراك رجال الإدارة، كما يجب أن تصل تلك التقارير لكل مدير أو "مسؤول" في الوقت المناسب.

في حين يتمثل الأساس لاتخاذ القرارات الفعالة في محاسبة المسؤولية التي من شأنها أن تجعل المديرين مسؤولين فقط عن تلك الأشياء المندرجة تحت سيطرتهم وصلاحياتهم، ففي الواقع يمكن أن يتنوع مقدار السيطرة التي يتمتع بها المدير بشكل ملحوظ من موقف لأخر.²

¹نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 177.

² Sawyers,jackson,jenkins، المحاسبة الإدارية، ترجمة نضال محمود الرمحي، الطبعة الأولى دار الفكر، عمان، الأردن، 2013، ص 295.

الفرع الثاني : تعريف محاسبة المسؤولية: لقد تعددت تعريفاتها بتعدد مصادر البحث المتمثلة في:

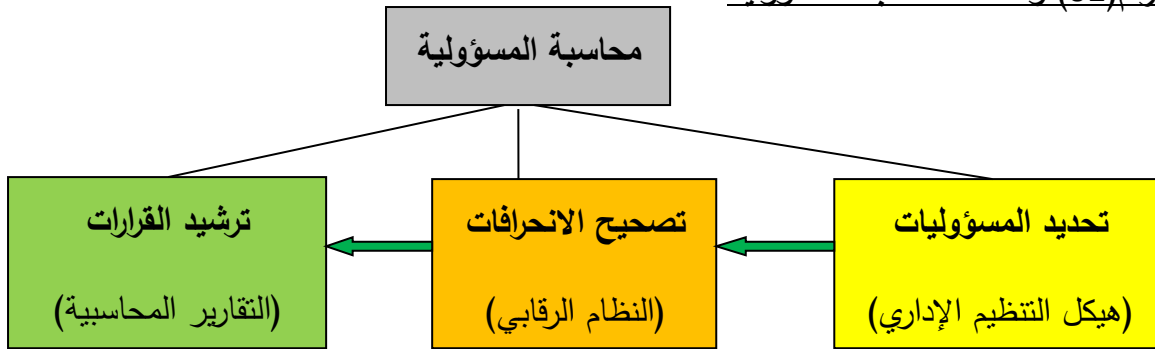
التعريف الأول: محاسبة المسؤولية نظام محاسبي يقوم بتحديد المسؤوليات على المديرين المسؤولين عن هذه المجالات المندرجة تحت نطاق سيطرتهم وصلاحياتهم¹

التعريف الثاني: محاسبة المسؤولية نظام رقابي يتطلبه الاتجاه اللامركزي للإدارة²

التعريف الثالث: محاسبة المسؤولية أسلوب إداري محاسبي يهدف إلى تصميم النظام المحاسبي لتحقيق رقابة فعالة على الأداء عن طريق الربط مباشرة بين التقارير المحاسبية من جهة وبين الأشخاص المسؤولين من جهة ثانية، وفقا لهيكل التنظيم الإداري للمنشأة بجميع مستوياتها الإدارية.³

يمكن تعريف محاسبة المسؤولية من وظائفها بأنها " نظام محاسبي يقوم بتحديد المسؤوليات وتصحيح الانحرافات وترشيد القرارات "، كما يمكن تجسيد ذلك التعريف في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): وظائف محاسبة المسؤولية



المصدر: إعداد الباحث.

¹Jenkins & Jackson & Sawyers، ترجمة نضال محمود الرمحي، مرجع سابق، ص 295.

²مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، عبد الخالق مطلق الراوي، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، 2007، ص 504.

³كحالة جبرائيل، حنان رضوان، المحاسبة الإدارية، مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، مكتبة دار الثقافة، عمان، الأردن، 1997، ص 413.

مما سبق يتضح لنا بأن خصائص محاسبة المسؤولية يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

1. تمثل محاسبة المسؤولية مجموعة من المفاهيم والأدوات التي تستخدم لقياس كفاءة الأشخاص والأقسام

في المنشأة وذلك لتحقيق الأهداف المسطرة؛

2. تقوم محاسبة المسؤولية بتحديد مراكز اتخاذ القرارات المختلفة في المنشأة وربط التكاليف والإيرادات

والالتزامات بكل مدير مسؤول عن اتخاذ القرارات على مستوى دائرة نشاطه؛

3. تعد محاسبة المسؤولية أسلوبًا يربط النظام المحاسبي بالتنظيم الإداري للوحدة الاقتصادية، ويركز على

تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية ترتبط بالمسؤوليات الإدارية في الهيكل التنظيمي، ومن

ثم ربط عناصر الأنشطة المختلفة بالمسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم فيها والرقابة عليها؛

4. تقوم محاسبة المسؤولية على نظام الموازنات التخطيطية ونظام التكاليف المعيارية كي تتمكن من

الاضطلاع بدور التخطيط والرقابة وتقييم أداء الوحدات الاقتصادية من خلال الربط بين الأداء

المخطط والفعلي، وتحديد الانحرافات وتحليلها لتحديد المسؤولين عنها واتخاذ القرارات اللازمة

لمعالجتها وتصحيحها¹.

5. تعتبر محاسبة المسؤولية أداة من أدوات المحاسبة الإدارية وليس العكس، كونها تساهم في ترشيد

القرارات الإدارية؛ (*)

6. تعتبر المحاسبة الإدارية مجال بحث لمحاسبة المسؤولية. (**)

¹ إبراهيم عمر ميده، مرجع سابق ص 325.

(*) : (فلا يصح أن يكون الكل أداة لجزء منه، بل يصح أن يكون الجزء أداة للكل : بمعنى أن محاسبة المسؤولية جزء من المحاسبة الإدارية كون المتغير الأول متغير مستقل والمتغير الثاني متغير تابع، كما قد يصح أن يُستخدم الكل من مجال في جزء من مجال آخر كاستخدام المعادلات الرياضية والإحصائية في قياس أداء مراكز المسؤولية).

(**) : (تلك خاصية وطبيعة موضوع هذا البحث).

الفرع الثالث : أهمية نظام اللامركزية ومحاسبة المسؤولية

تزداد أهمية نظام اللامركزية ومحاسبة المسؤولية مع كبر حجم المنشآت الاقتصادية، وتصبح الرقابة وتقييم الأداء عملاً يتطلب تقسيم أو هيكلية التنظيم الإداري للمنشأة الاقتصادية لوحدات، وبالتالي يكون الأخذ بفكرة اللامركزية في الإدارة ومحاسبة المسؤولية أمراً على درجة عالية من الأهمية، ذلك لأن:

- ✓ التنظيم يكون مقسم إلى وحدات أو دوائر نشاط ذات أحجام يُمكن أو يُسهل إدارتها؛
- ✓ عملية اتخاذ القرارات تتم عند المستوى الذي يكون فيه كل مدير مسؤول يتمتع بأكثر قدرة على إدراك مشاكل الواقع من غيره؛
- ✓ يُتخذ القرار على مستوى الوحدات الإدارية في الوقت المناسب والكفاءة والسرعة اللازمة؛
- ✓ مشاركة رجال الإدارة في اتخاذ القرارات ذات أهمية كبيرة للرفع من معنوياتهم بالإضافة لتحقيق درجة عالية من الرضا النفسي عن أعمالهم؛
- ✓ خلق فرص لمديري مراكز المسؤولية لإظهار مواهبهم ومهاراتهم الإدارية، والتي تفيد بدورها في تكوين كوادر الإدارة العليا للمنشأة في المستقبل؛
- ✓ إن رجال الإدارة في ظل هذا النظام يكونوا محفزين للعمل بطريقة حيوية وأكثر فائدة.¹

من خلال هذه الفوائد يتضح لنا بأن نظام اللامركزية مرتبط بنظام محاسبة المسؤولية، فهو يساعد على الرفع من كفاءة وفعالية أداء الوحدات الإدارية في المؤسسات الاقتصادية وترشيد قراراتها التسييرية بطريقة عقلانية تسمح لها بتحقيق أهدافها.

¹ليستراي هيتجر وسيرج ماتولتس، المحاسبة الإدارية، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2000، ص 457.

في حين يتم تقييم الأداء حسب محاسبة المسؤولية على مستوى الوحدات الإدارية من خلال مرحلتين من الرقابة والمتمثلة في ما يلي:

(1) الرقابة البرمجية: هي رقابة يتم تطبيقها تلقائياً وآلياً؛

(2) الرقابة العملية (اليدوية): وهي رقابة نهائية تستخدم فيها مخرجات الرقابة المبرمجة.¹

ومنه نستنتج أن عملية الرقابة على مستوى الوحدات الإدارية تكون تلقائية آلية في مرحلتها الأولى ومن ثمة تصبح عملية ملموسة ويدوية وواقعية في مرحلتها النهائية، وبالتالي تكون ذات فائدة بالغة الأهمية في معالجة المشاكل القريبة من دائرة نشاطها مما يجعلها تساعد على الرفع من مستوى الأداء.

الفرع الرابع: أهمية محاسبة المسؤولية

تتمثل أهمية محاسبة المسؤولية من حيث عملية تقييم الأداء في الوظائف التالية:

✓ معرفة مدى تحقيق الوحدة الاقتصادية للأهداف المحددة لها؛

✓ تفسير انحرافات النتائج عما ورد بالموازنة التخطيطية تفسيراً واضحاً؛

✓ تحديد مراكز المسؤولية المسؤولة عن الانحرافات.²

وبذلك تزداد أهمية محاسبة المسؤولية بزيادة حجم المؤسسة الاقتصادية ، وتباعد نشاطاتها، لتقوم الوحدات الإدارية بتقريب السلطة إلى قاعدة الهرم التنظيمي للمؤسسة الاقتصادية، ومن المبادئ الإدارية المعروفة أن تفويض السلطة لا يترتب عليه تفويض المسؤولية، وبالتالي تشمل مسؤولية المدير نطاق سلطته وسلطة مرؤوسيه.³

¹Robert obert et marie pierre mairesse, comptabilité et audit,^{2editino}, Dunod, paris, 2009,p548.

²إبراهيم عمر ميده، مرجع سابق ، ص 327.

³محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص325.

الفرع الخامس: أهداف محاسبة المسؤولية

عندما تقوم الوحدة الاقتصادية بالوظائف السابقة الضرورية لكي تحقق محاسبة المسؤولية هدفها في تقييمها لأداء، فإنها ستحقق عدة ميزات منها :

- 1) تحقيق الانسجام بين أهداف مراكز المسؤولية وأهداف الوحدة الاقتصادية؛
- 2) تعرّف قدرة كل مركز مسؤولية على تحقيق العائد المناسب على استثماراته؛
- 3) التّعرف على كفاءة مراكز المسؤولية في استخدام الموارد المتاحة في الوحدة الاقتصادية؛
- 4) تشجيع مديري مراكز المسؤولية للعمل بجد ونشاط، وذلك من خلال وضع نظام حوافز ملائم للرفع كفاءة العاملين¹.

كما هو معلوم فإن المنشأة تتكون من مجموعة أفراد يعملون مع بعضهم للوصول إلى هدف معين، وحتى يتمكنوا من تحقيق ذلك يتم تنظيم هؤلاء الأفراد والموارد الاقتصادية الأخرى في مجموعات تعرف بالوحدات الإدارية، وفي أغلب الأحيان يتم تنظيم هذه الوحدات على أساس وظيفي أو جغرافي أو خطوط نشاط. ويتم بيان علاقة الوحدات الإدارية مع بعضها باستخدام الخريطة التنظيمية والتي تأخذ شكل الهرم، وتقع الإدارة العليا في قمة الهرم التنظيمي بينما تقع الوحدات التشغيلية في قاعدته.

تتحمل الإدارة العليا المسؤولية النهائية عن تحقيق أهداف المنشأة، لذلك فهي تحتفظ بسلطة اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة.²

وبذلك يمكن القول بأن المسؤولية [تتحدد بدرجة السلطة وتتدرج بتدرجها].(*)

¹ إبراهيم عمر ميده، مرجع سبق ذكره، ص 327.

² محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مرجع سبق ذكره، ص 325.

(*) : فالقرآن الكريم في محكم التنزيل [يقول الله تعالى (لَا يُكَلِّفُ اللَّهُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا...)]، فصدق الله العظيم، بالإضافة لحديث الرسول محمد صلى الله عليه وسلم يقول [كلكم راع وكلكم مسؤول عن رعيته...]. فمفاهيم التدرج في المسؤولية ومناطق التكليف بها فكرة متواترة لدى الأمة الإسلامية.

المطلب الثالث : مراكز محاسبة المسؤولية (*)

وتقسم مراكز المسؤولية لوحدة إدارية وفقاً لما هو متفق عليه إلى :

(1) **مركز التكلفة:** حيث يتم قياس أداء هذا المركز بالتركيز على تكاليف المخرجات فقط، وبالتالي

مقارنة التكاليف الفعلية لمركز التكلفة مع التكاليف التقديرية (المحددة مسبقاً) لفترة زمنية معينة، ويقوم

نظام المعلومات المحاسبي بتوفير البيانات الفعلية والتقديرية لتقديمها بشكل مقبول ومفهوم للإدارة

لغرض اتخاذ القرارات اللازمة بشأنها¹.

(2) **مركز الإيراد:** حيث يتم قياس أداء هذا المركز بالتركيز على الإيرادات التي حققتها المؤسسة، ومن

أهم مراكز الإيراد نجد مركز المبيعات (رقم الأعمال)، حيث يكون مدير هذا المركز هو المسؤول

عن عمليات البيع².

(3) **مركز الربحية:** يعتبر مؤشراً للأداء، حيث يتم قياس أداء هذا المركز بالتركيز على الإدخالات

والمخرجات من خلال تتبع إيرادات ومصاريف مركز الربحية خلال فترة معينة للوصول إلى نتيجة

نشاط هذا المركز من ربح أو خسارة خلال هذه الفترة، وفي هذه الحالة يهتم نظام المعلومات

المحاسبي بتحديد الإيرادات والمصروفات الخاصة بكل مركز ربحية مع استبعاد أي تكاليف عامة

على هذه المراكز، ويلاحظ أنه يمكن أن يشمل مركز الربحية على مجموعة من مراكز التكلفة وليس

العكس³.

¹ أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 62.

² الفضل مؤيد، شعبان عبد الكريم، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة، دار زهران للنشر، عمان، الأردن، 2003، ص 252

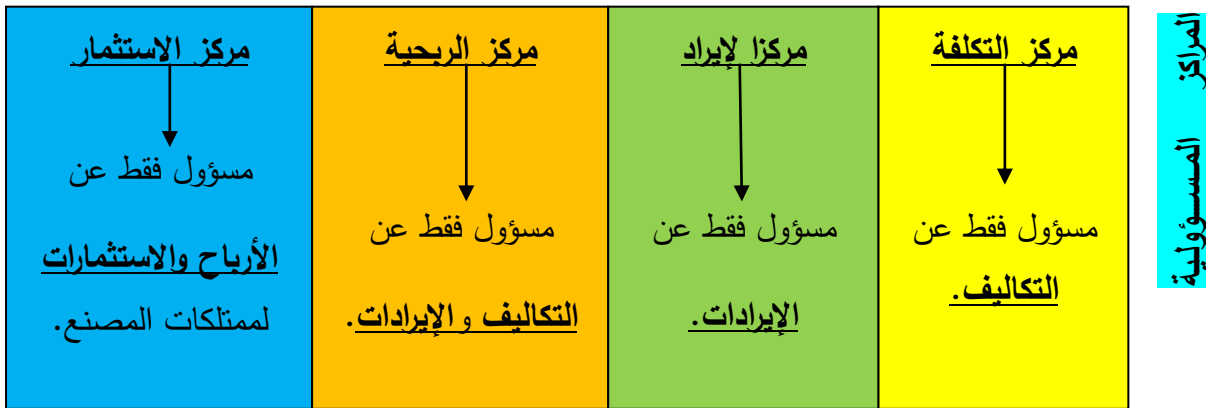
³ أحمد حسين علي حسين، المرجع نفسه، ص 62.

(*) : سنتطرق لمراكز المسؤولية في ما بعد بنوع من التفصيل، لأن الهدف الأساسي من التطرق لمراكز المسؤولية في هذا المطلب هو تحديدها كمراكز مسؤولة عن لقرارات في نطاق مهام المؤسسة الاقتصادية من جهة، و إثبات أنها من مؤشرات قياس أدائها من جهة ثانية .

(4) مركز الاستثمار: حيث يتم قياس أداء هذا المركز بتحديد العائد على الاستثمارات في هذه المراكز، ويجب تحديد الأصول الخاصة بمركز الاستثمارات المعين حتى يمكن تحديد قيمة الاستثمارات الرأسمالية في هذا المركز ، ويلاحظ هنا عدم استخدام التكلفة التاريخية في تحديد قيم الأصول كما هو الحال في نظام المحاسبة المالية وذلك لأن قياس الأداء الداخلي غير ملزم بمبادئ المحاسبة المالية المقبولة قبولاً عاماً ، لذلك عادة ما تستخدم المحاسبة الإدارية التكلفة التاريخية المعدلة بالتغيرات في المستوى العام للأسعار ، أو تستخدم القيمة الحالية ، أو التكلفة الإحالية في تقييم الأصول الخاصة بمركز الاستثمار المعين.¹

ومن خلال ما سبق يمكن تلخيص مراكز المسؤولية في الشكل التالي:

الشكل رقم (02) : مستويات مراكز المسؤولية(*)



المصدر: إعداد الباحث.

¹أحمد حسين علي حسين ، المرجع سبق ذكره ، ص 62.
 (*) : نلاحظ من خلال الشكل رقم (02): بأن مسؤولية كل من مركزي التكلفة والإيراد محدّدة بحسب طبيعة نشاطها ومهامها، أما مركز الربحية فمسؤوليته التنسيق والربط بين التكاليف والإيرادات وما ينجرّ عنهما من أرباح أو خسائر، في حين أن مركز الاستثمار مسؤوليته تتحدد من خلال ربط الأرباح المحققة بمؤشرات أخرى مختلفة (كمعدل تكلفة رأس المال ، القدرة على سداد فوائد القروض والديون، القدرة على تجديد الاستثمار أو التوسع في المشاريع والخيارات الإستراتيجية ...) قصد تحقيق القدرة على الاستمرارية في النشاط والنمو، أو قصد تقديم معلومات مفيدة وضرورية للخيارات الإستراتيجية للمؤسسة الاقتصادية.

المبحث الثاني : المقومات التنظيمية لنظام محاسبة المسؤولية

في المحاسبة التقليدية كان الهدف من المحاسبة هو توفير معلومات مفيدة لأغراض عملية صنع القرار الاقتصادي عن وظيفة العهدة للإدارة، ومع أن هذا التفسير مهم إلا أنه تفسير محدود الهدف لأن التاريخ

يكشف لنا الدور الأساسي للمحاسبة المتمثل في تلبية احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية.¹

ونتيجة لتغير الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، فقد بات المدخل التقليدي في تنظيم النشاط الاقتصادي للمنظمات الذي يقوم على أساس التكامل الوظيفي في أنشطة المنظمة، لم يعد مدخلا ملائما للتنظيم، إذ فرضت تلك التغيرات اتجاها معاصرا يقوم على التنظيم (لا مركزي) الذي يمكن تسميته بمدخل التكامل القطاعي، الذي بموجبه يعد كل قطاع وحدة إدارية لا مركزية تتمتع بحرية اتخاذ القرارات بالحدود التي يسمح لها نشاطها (الحرية النسبية في اتخاذ القرارات).²

والمعلومات المحاسبية يمكن أن تقسم إلى مجموعتين رئيسيتين نسبة إلى نوع متخذي القرارات الذين يستخدمونها، أولهما معلومات المحاسبة الإدارية وهي موجهة بشكل رئيسي للقيادة الإدارية داخل الوحدة الاقتصادية وهم المدراء في المستويات التنظيمية، وثانيهما معلومات محاسبية موجهة لمتخذي القرارات خارج الوحدة الاقتصادية مثل (المستثمرين، المقرضين، الاتحادات والوكالات الحكومية...)³.

ويتضمن هذا المبحث المطالب التالية:

✓ المطلب الأول: الإطار النظري للتنظيم اللامركزي وصنع القرار؛

✓ المطلب الثاني: مفاهيم حول القيادة الإدارية، السلطة والمسؤولية؛

✓ المطلب الثالث: تحديد نظام لمحاسبة المسؤولية.

¹ Vernon Kam، نظرية المحاسبة، ترجمة رياض العبد الله، دار الكتاب للطباعة والنشر، بغداد، العراق، 2000، ص 243.

² مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، عبد الخالق مطلق الراوي، مرجع سابق، ص 501.

³ فداغ الفداغ، المحاسبة المتوسطة، الطبعة الثانية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص 21.

المطلب الأول: الإطار النظري للتنظيم اللامركزي وصنع القرار

بحكم أن المنشأة الاقتصادية مرتبطة بمحيطها ووحداتها الإدارية فلا بد لها من تكوين إطار للعمل الإداري كون أن تشكيلة السلم الإداري لا تتحقق إلا بواسطة **التنظيم** كعملية إدارية .

الفرع الأول : التطور التاريخي لنظريات التنظيم

للتنظيم نظرياته المختلفة والمتعددة والمتناقضة بعضها مع البعض، ذلك ما أدى إلى تطور المفاهيم والنظريات حول التنظيم وفروعه وهياكله واختصاصاته، حيث سننظر إلى أهم مدارس التنظيم.

1) المدرسة الكلاسيكية: ظهرت سنة (1900) ومن أسماء علماء المدرسة في تلك الفترة :

Gulick, Gilbreth, Gantt, Riley, Mooney, Weber-Fayol-Taylor, Urnick, C.Bernard.

ومن أهم مبادئها:

- وحدة القيادة والإدارة؛
- تقسيم العمل وتخصيص الوظائف؛
- تعقد التنظيم (الشكل الهرمي، الإجراءات والقواعد والمعايير)؛
- مركزية السلطة؛
- التحليل العقلاني والعملية للعمل؛
- الفصل بين الوظائف؛
- إيجاد أمثل طريقة لأداء أي عمل.¹

¹ عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2009، ص 92

وعلى الرغم من أن المدرسة الكلاسيكية باستبدالها الحس بالأساليب العلمية ساهمت كثيرًا في إرساء قواعد التسيير تنظيمًا وممارسة إلا أنها تعرضت لكثير من الانتقادات أهمها:

➤ اللجوء إلى مبدأ الطريقة المثلى الوحيدة (يعني ضبط العمال كآلات)؛

➤ النظر إلى أفراد المؤسسة من زاوية التنظيم الرسمي؛

➤ اعتماد عوامل العقلانية الاقتصادية؛

➤ عدم مرونة مبادئ النظرية الإدارية؛

➤ الإفراط في التخصص وتقسيم العمل وهذا بدوره يؤدي إلى الانهيار المعنوي الكامل للعامل؛

➤ تجاهل حقيقة الطبيعة البشرية بإغفال آثار الصراعات، السلوك الجماعي، التنظيم غير الرسمي.¹

ومن خلال هذه النظرة لم تقم هذه المفاهيم وزنًا للدوافع النفسية والعوامل الاجتماعية وأهمية تأثيرها على العاملين في الإدارة، وترتيبًا لذلك فقد أقامت الإدارة في إطار هذه المفاهيم فهمها للعلاقة بين القائد ومرؤوسيه على أساس نظرتها للعاملين كوحدات إنتاجية يمكن للقائد التحكم فيها وحثها على العمل بما تملكه من حوافز مادية.

وقد انعكست هذه المفاهيم فيما سمي بالنظرة السلبية للإدارة التي تقيم فهمها للإدارة على افتراضات معينة تفسر من خلالها سلوك العاملين فيها، فأسهمت في توجيه أسلوب الإدارة إلى النمط الأوتوقراطي، ومن أهمها تلك التي وضعت في إطار هذا المدخل والتي قدمها **دوجلاس ماكروجر** وسماها النظرة التقليدية للإدارة وأطلق عليها مجازًا النظرية التي قدمها **سايمون وارجرس**.²

¹ عبد الرزاق بن حبيب، مرجع سبق ذكره، ص 92-93.

² محمد اقبال العجلوني و رشا الطراونة، أنماط القيادة الإدارية والتحديات التي تواجهها، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة، الجزائر، العدد 07 ، 2012، ص ص 80-81.

2) مدرسة العلاقات الإنسانية: ظهرت (سنة : 1930) ومن الباحثين البارزين في هذه النظرية:

Maslow , Mayo , Lewin , Likert , Mac Gregor

حيث انطلقت هذه المدرسة من فرضية وجود علاقة وثيقة بين الإنتاجية وظروف العمل واعتبرت التسيير بأنه (فن الحصول على النتائج باستخدام المجهود المشترك للأفراد).

ومن أهم المبادئ الأساسية لهذه المدرسة هي :

- لا مركزية السلطة والمسؤولية؛
- البحث عن العلاقات المبنية على الثقة؛
- العلاقات الشخصية المتبادلة؛
- تعزيز العمل الجماعي؛
- تحسين جوّ العمل؛
- تحسين الاتصال والتآزر؛
- التركيز على ديناميكية المجموعات (التنظيم غير رسمي)؛
- تكوين المسؤولين في العلاقات الإنسانية.

وعلى الرغم من تفسيرها للسلوك التسييري داخل المؤسسة إلا أنها تعرضت لانتقادات بسبب:

- إغفال الجوانب الخارجية عن الجانب الإنساني؛
- التركيز على الحوافز المعنوية وإهمال الحوافز المادية.¹

¹ عبد الرزاق بن حبيب، مرجع سابق ، ص ص92-93.

3) مدرسة التسيير: إنَّ هذه المدرسة الأخيرة تطورت على يد الباحثين البارزين في مجال التسيير

أمثال: Lawrence, Lorsch, Chandler, Woodward, Drucker, March, Simon (Année 1950), Cyert,

Mintzberg, Lussato, Gelinier, Grosier, Black et Mouton Galbraith, Asoff... الخ.

وقد طور هؤلاء العلماء المدارس السابقة بالاستفادة من جوانب الضعف والنقص فيها، والبحث عن المدرسة

المتلى للواقع الاقتصادي والمحيطي والزمني، وجاءت هذه المدرسة **بمبادئ جديدة** وقديمة ممتزجة معاً نحو

الكمال أو لبعضه، والتي تتلخص في النقاط التالية:

- الطريقة النسبية والمتعددة للبنية؛
- تطبيق الطريقة النظامية؛
- انتهاج نظرية السياق الحتمي؛
- الإدارة حسب الأهداف والتخطيط الإستراتيجي؛
- تطوير أشكال جديدة لتنظيم العمل، تخطيط التغيير؛
- تطبيق الطرق الاجتماعية - تقنية واجتماعية - اقتصادية لمعالجة المشاكل التنظيمية؛
- الأولوية في العنصر المنهجي للتنظيم.¹

وظهور نظرية الأنظمة (1965) وعلى رأسها (chuchlane) بتركيزها على محيط المؤسسة. (*)

وبالتالي فإن: (المسير: هو الشخص المسؤول عن تحقيق النتائج بواسطة عمل أشخاص آخرين)².

¹ عبد الرزاق بن حبيب، مرجع سابق، ص ص 93-94.

(*) فتتلخص هذه النظرية (نظرية الأنظمة) : في اعتبار أن المؤسسة مجموعة من الأنظمة الفرعية متفاعلة فيما بينها يؤثر كل منها في الآخر وتتفاعل هذه الأنظمة بدورها مع محيط المؤسسة، حيث تتأثر به وتؤثر فيه. لكن هذه الفكرة تلقت العديد من الانتقادات من طرف الباحثين على أنها تبالغ في تغيرات المحيط بدرجة كبيرة حتى ولو حدث تغير بسيط في متغير بسيط من محيط معين إلا وأعطته أهمية كبيرة قد تكون مبالغ فيها.

² Henri Bouquin، محاسبة التسيير، ترجمة أحمد شقرون، دار لأفاق، الأبيار، الجزائر، 2003، ص 05.

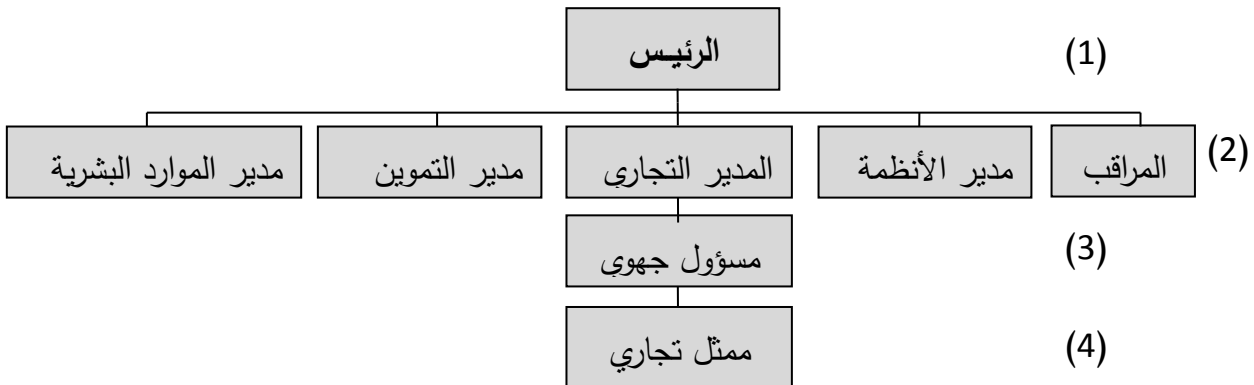
الفرع الثاني: الهيكل التنظيمية للمؤسسة الاقتصادية

إن التنسيق الكلي لمختلف القرارات التسييرية يعكس هيكله القرارات داخل المؤسسة، ولكي تتمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها لا بد من إسناد المسؤوليات للعاملين فيها، كما يجب توضيح العلاقات بين مختلف عناصر هذه المؤسسة، تجميع الموارد وتوزيع المهام، كما يجب إنشاء تكامل بين مختلف وحدات التنظيم والتنسيق لمختلف النشاطات، توجد أنواع الهياكل التنظيمية من وجهة نظر أفقية أو عمودية.

1) الهيكل التنظيمي العمودي: يحدد هذا النوع من الهياكل التنظيمية العلاقات الموجودة بين كل رئيس (مسؤول) ومرؤوسيه و كذا العلاقات بين مختلف الوحدات الإدارية على جميع المستويات، حيث يوجد هذا النوع من التنظيمات خاصة في المؤسسات الجديدة حيث لا يتلقى الموظف تعليمات إلا من طرف مسؤول واحد وهذا حسب مبدأ وحدة القيادة، وتحدد السلطة عموديا أي من المديرية إلى أبسط عامل مرورا بجميع المستويات، وهذا ما يسمى أيضا بمبدأ تفويض السلطة.¹

يمكن تصور هذا النوع من التنظيم في الشكل الآتي:

الشكل رقم (03) : الهيكل التنظيمي العمودي

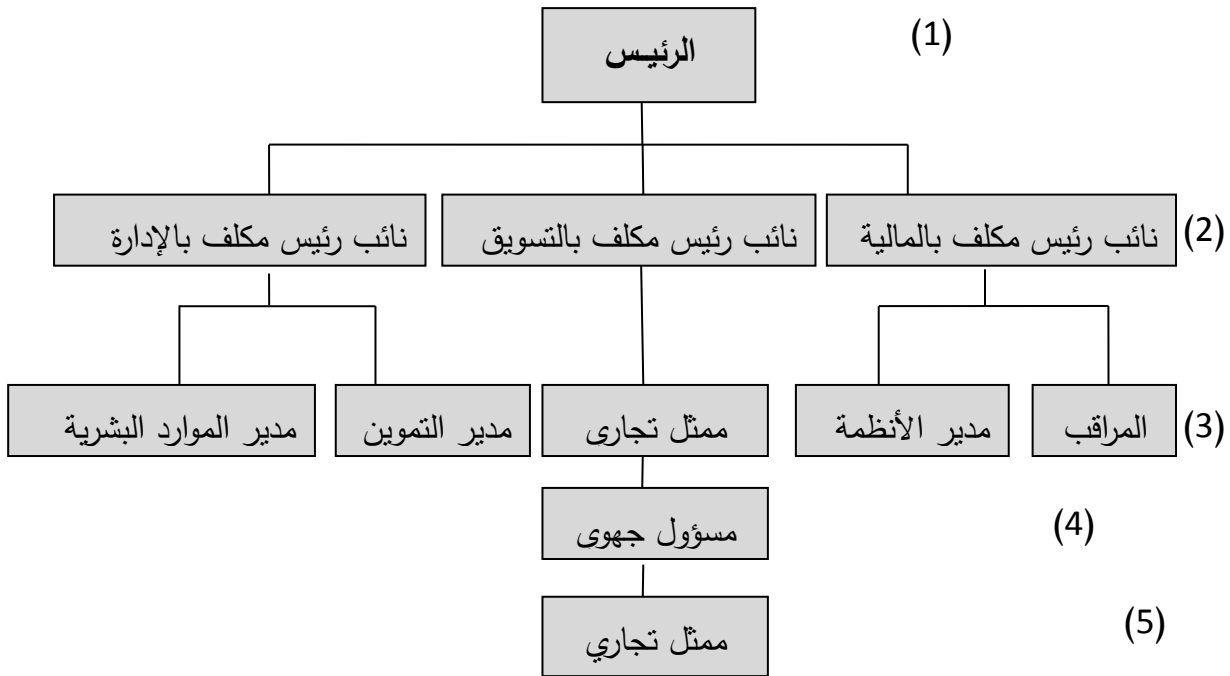


المصدر: درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2005، ص 24.

¹درحمون هلال ، المرجع نفسه، ص 23 .

(2) الهيكل التنظيمي الأفقي: عندما يتسع تنظيم المؤسسة يصبح من الصعب على المسؤولين الإلمام بكل جوانب المهام المسندة إليهم، وبالتالي يكونوا بحاجة إلى مساعدات ونصائح تقنية، وفي هذه الحالة يمكن توسيع الهيكل التنظيمي للمؤسسة من الناحية الأفقية بخلق مناصب جديدة تسمى مناصب مجلس القيادة.¹ وهذا ما يسمى بالتنسيق أو الهيكل التنظيمي الأفقي حسب ما يوضحه الشكل الآتي:

الشكل رقم (04) : الهيكل التنظيمي الأفقي



المصدر: درحمون هلال، مرجع سابق، ص 24.

ومن جهة أخرى يوزع هذا التنظيم الأفقي إلى مهام كثيرة ، يمكن تلخيصها في إطار ثلاثة أصناف بنيوية تتمثل في: (البنية الوظيفية، البنية التقسيمية، البنية المصفوفية).²

¹درحمون هلال، المرجع نفسه، ص 24.

²عبد الرزاق بن حبيب، مرجع سابق، ص 64.

الفرع الثالث : أسلوب اللامركزية ونظم المعلومات الإدارية

مما لا شك فيه أن حجم المؤسسة يلعب دورًا كبيرًا في تحديد قدرتها على المنافسة وعلى البقاء في السوق، فالحجم الكبير مثلاً يعطي المؤسسة الفرصة للاستفادة من اقتصاديات (وفرات) الحجم مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة والسعر، ولهذا نجد المؤسسات تسعى إلى الوصول إلى حجم يسميه الاقتصاديون والإداريون "الحجم الأمثل" (أو ما يسمى بالحجم الحرج).¹

ومع كبر حجم المؤسسة وتباعد نشاطاتها تقوم الإدارة العليا بتفويض جزء من سلطاتها إلى المستويات الإدارية التابعة لها، وكذلك يقوم المرؤوسون بعمل الشيء نفسه حتى تصل السلطة إلى قاعدة الهرم التنظيمي، فتشمل سلطة المدير نطاق سلطته المباشرة ونطاق سلطة مرؤوسيه.²

1) إدارة المنظمات اللامركزية: في أواخر التسعينات من القرن العشرين، وفي محاولة لمقاومة التغييرات السريعة في ظروف السوق، قامت شركة (فورد للسيارات) بإعادة تنظيم إدارتها العليا عن طريق تحويل السلطة إلى عملياتها الإقليمية، ووفقاً للهيكلة التنظيمية الجديد، تم منح المديرين الإقليميين الجدد لشركة (فورد) صلاحيات أكبر عند اتخاذ قرارات بشأن أنواع السيارات والشاحنات التي يتم تصنيعها وكيفية تسويقها، وجوهرياً تقوم شركة فورد بجعل عملياتها لا مركزية.*³

في حين تمثل لمنظمة اللامركزية أحد المنظمات التي من خلالها يتم بسط سلطة صنع القرار في جميع أنحاءها بدلاً من حصرها في الإدارة العليا فقط.³

¹ عيسى حيرش، الإدارة الإستراتيجية الحديثة، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2012، ص 285.

² محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مرجع سبق ذكره، ص 325..

³ Sawyers,jackson,jenkins، ترجمة نضال محمود الرمحي، مرجع سابق، 2013، ص 294.

(*) لجأت شركة فورد للسيارات لأسلوب اللامركزية بشكل طبيعي نتيجة لاتساع دائرة نشاطها، هذا ما أدى بها لتقسيم مسؤولية التسيير.

فعندما يقوم أفراد قليلون بالإدارة بالاحتفاظ لأنفسهم بسلطة صنع القرار، يشار إلى تلك المنظمة على أنها اتجهت اتجاه مركزياً، وفي داخل أحد البيئات اللامركزية يقوم المديرون على مستويات عديدة في جميع أنحاء المنظمة باتخاذ القرارات الأساسية المتصلة بالعمليات التي ترتبط بمجالات مسؤولياتهم المحددة، حيث يطلق عليها كلمة (قطاعات) ويمكن أن تتمثل هذه القطاعات في الفروع أو الأقسام أو الإدارات أو المنتجات الفردية المستقلة، وأي نشاط أو جزء من الأعمال يحتاج فيه المدير إلى بيانات تتعلق بالتكلفة أو الإيرادات أو الأرباح يمكن اعتباره على أنه يمثل أحد تلك القطاعات ويطلق على تقديم التقارير المالية والمعلومات الأخرى المقدمة من قبل تلك القطاعات (تقارير القطاعات).

حيث تختلف اللامركزية من منظمة لأخرى وتعد معظم المنظمات إلى حد ما لا مركزية، وفي أحد نهايات السلسلة يتم منح المديرين السلطة الكاملة لاتخاذ القرارات وذلك على مستوى العمليات المندرجة تحت مسؤولياتهم، وفي الطرف الآخر يملك المديرون القليل إن وجد من السلطة لاتخاذ القرارات، وتقع معظم المؤسسات في منطقة وسط بين هذا وذاك، ومع ذلك يتمثل الهدف في التحرك بمزيد من الخطوات ناحية اللامركزية وليس العكس.¹

وتتمثل مزايا اللامركزية في ما يلي:

- ✓ توفير وقت كافي للإدارة العليا لتخصيصه للتخطيط الاستراتيجي (على المدى البعيد)؛
- ✓ الاستفادة من خبرات الإدارة التنفيذية وقيمة وكمية المعلومات المتوفرة لديها؛
- ✓ دراية المسؤولين بالمشاكل القريبة من دائرة نشاطهم والقدرة على تشخيص أسبابها الجذرية؛²
- ✓ تحفيز الأفراد في الإدارات الوسطى والدنيا على تحقيق أهداف المؤسسة؛

¹ Sawyers,jackson,jenkins ، ترجمة نضال محمود الرمحي، مرجع سبق ذكره، 2013، ص294.

² محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مرجع سبق ذكره، ص326..

- ✓ قياس أداء الإدارات من أجل الإسراع في إنجاز الأهداف وفقاً لما هو مخطط؛¹
- ✓ تحقيق أعلى درجات الرضا الوظيفي لمديري الوحدات الإدارية المسموح لهم باتخاذ القرارات؛
- ✓ مشاركة رجال الإدارة في اتخاذ القرارات في الوقت المناسب ورفع الروح المعنوية؛
- ✓ تدريب الموظفين الرئيسيين مما يسهل عملية شغل المناصب الإدارية العليا في المؤسسة؛
- ✓ سهولة اتخاذ القرارات بسرعة وكفاءة أكثر في الوقت المناسب.

وبالرغم من وجود ايجابيات متعددة لأسلوب اللامركزية إلا أنها لا تخلو من السلبات التالية:

- اهتمام المديرين بشكل كبير بنطاق مجالاتهم وأعمالهم المندرجة تحت مسؤولياتهم مما يفقد الرؤية الكاملة للأمور المحيطة بهم؛
- قد لا يتم تدريب مديري مراكز المسؤولية بشكل كافي لاتخاذ القرارات في المراحل المبكرة من حياتهم المهنية حيث من المحتمل أن تكون تكلفة تدريب المديرين مرتفعة، ولذا يجب دراسة التكاليف المحتملة للقرارات السيئة التي يتخذها المدراء الجدد أثناء تلقيهم التدريب؛²
- قد يكون هناك نقص في التنسيق والاتصال والتواصل فيما بين الوحدات الإدارية؛
- قد تجعل اللامركزية من الصعب وجود نوع من المشاركة الفريدة و الأفكار المبتكرة؛
- قد يترتب على اللامركزية جهود ازدواجية وتكاليف ازدواجية؛
- أحياناً قد لا يكون انسجام القرارات على مستوى الوحدات الإدارية مع الإدارة العليا.³

نتستخلص أن أساس البحث في موضوع اللامركزية يخدم الكثير من البحوث والدراسات الحديثة.

¹ سليمان سفيان ومجيد الشرع، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار الشروق، عمان، الأردن، 2002، ص 338.

² Sawyers,jackson,jenkins، ترجمة نضال محمود الرمحي، مرجع سبق ذكره، ص 295.

³ نواف محمد عباس الرمحي، مرجع سبق ذكره ، ص 177

(2) نظم المعلومات الإدارية وصنع القرار: لقد أصبحت المعلومات مورداً جوهرياً للمنشآت في العصر الحالي، فلكي تحافظ المنشآت على بقائها يتوجب عليها أن تجمع وتخزن وتستخدم كميات كبيرة من البيانات والمعلومات، أما إذا أردت الازدهار والنمو فيلزمها أن تؤدي هذه الوظائف بمستوى أفضل.

1.2) ماهية نظم المعلومات الإدارية: إن نظم المعلومات الإدارية تمثل في حقيقة الأمر بنية تنظيمية وظيفية وتقنية متكاملة من النظم الوظيفية الفرعية للمعلومات، التي تعمل من أجل تلبية احتياجات المستويات الإدارية المختلفة من المعلومات التي تختلف كما ونوعاً حسب طبيعة ونوع الإدارة ومستواها في التنظيم، وذلك لأغراض التخطيط والرقابة، وكذا اتخاذ القرارات.

يمكن اعتبار نظام المعلومات كنظام جزئي في المنظمة، فهو مرتبط بالنظام التنفيذي الذي يحقق النشاطات، ونظام القيادة الذي يحدد الأهداف ويتخذ القرارات، حيث يلعب نظام المعلومات دوراً خاصاً من خلال التنسيق بين هذين النظامين الجزئيين، فيهتم النظام التنفيذي بتحويل الإدخالات إلى مخرجات بغرض تحقيق الأهداف المسطرة من طرف نظام القيادة، هذا الأخير يعدل ويراقب النظام التنفيذي بإصدار قرارات خاصة بعمله، كما أن نظم المعلومات تقدم حلولاً رئيسية للتحديات والمشاكل التي تواجه المنظمة مما يوجب على المديرين فهم الأبعاد التنظيمية والإدارية وتكنولوجيا المعلومات كنظام متكامل.

ومما سبق يمكن القول أن **نظم المعلومات الإدارية** تمثل: (مجموعة من النظم المتكاملة التي تعمل على تقديم المعلومات لعمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية سواء كانت هذه المعلومات عن الماضي أو الحاضر أو المستقبل تتعلق بمتغيرات داخلية أو خارجية).¹

¹مسعداوي يوسف، دور نظم المعلومات الإدارية في صنع القرارات الإستراتيجية الملائمة، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة، الجزائر، العدد 07، 2012، ص ص: 60-63.

وهناك معلومات، كالمعلومات المحاسبية المقدمة للمستخدمين من خارج المنشأة مبنية بالطبع على الأحداث الماضية ولكن لا يمكن غض النظر عن المستقبل عندما يحدد صنع القرار كهدف للمحاسبة.¹

2.2) المعلومات اللازمة لصنع القرار: تعتبر المعلومات مجموعة من البيانات التي يتم تنظيمها في شكل له معنى بالنسبة للمتلقي، وبالتالي فهي قابلة للاستخدام في مجال اتخاذ القرارات، حيث تزيد مستخدميها معرفة وتقلل من مخاطر اتخاذ قرارات غير سليمة، ومن المسلمات البديهية أن درجة جودة المعلومات المتوافرة لمتخذ القرار لها تأثير كبير على درجة جودة القرار الذي يتخذه، فكلما زادت درجة جودة تلك المعلومات كان اختيار متخذ القرار أفضل، الأمر الذي يعني ضرورة أن تبحث الإدارة باستمرار عن أفضل المعلومات باعتبارها تزيد من معرفة متخذ القرار وتقلل من جوانب المخاطرة المرتبطة به، وفي حقيقة الأمر أن اتخاذ القرارات والمعلومات موضوعان مرتبطان لا يمكن التعرض لأحدهما دون الآخر.

وعند صنع القرار لا بد من ضرورة مراعاة المبادئ التالية عند تصميم نظام المعلومات:

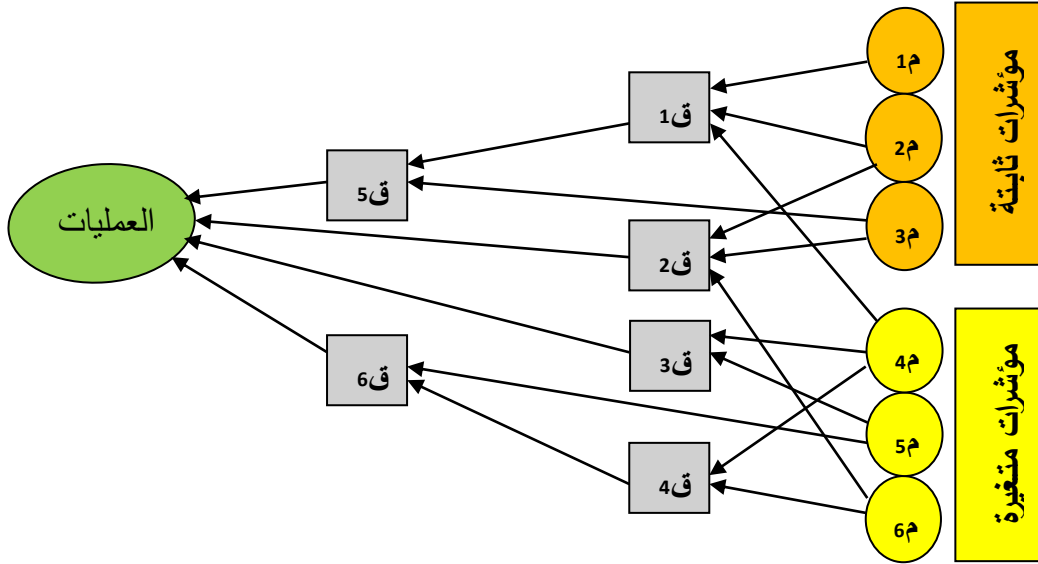
- تعتبر المعلومات أساساً ضرورياً لاتخاذ القرارات؛
- يجب أن تكون المعلومات ملائمة للقرار المعروض؛
- ضرورة تجميع المعلومات قبل تحديد البدائل أو تقييمها؛
- استخدام أساليب قابلة للاستجابة للتغيرات، وبدرجة عالية من الدقة، في قياس منافع البدائل المختلفة؛
- إمكانية تفويض اتخاذ القرارات إلى مستوى إداري أقل.²

وبالتالي فإن القرارات الإدارية تتطلب مجموعة من المعلومات والمؤشرات اللازمة لاتخاذ القرار.

¹ Vernon Kam، نظرية المحاسبة، ترجمة رياض العبد الله، مرجع سبق ذكره، 2000، ص 243.

² أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2000، ص ص : 43-45.

الشكل رقم (05): شبكة القرارات والمعلومات / (الرمز "م": معلومات، الرمز "ق": قرارات).



المصدر: أحمد محمد زامل، مرجع سبق ذكره ، ص 45

يتضح من خلال الشكل رقم (05): الاستنتاجات التالية:

✓ المعلومات أيًا كان نوعها تتدفق للمساعدة في اتخاذ القرارات الفرعية والرئيسية؛

✓ القرار قد يحول بعد اتخاذه إلى معلومات تستخدم كأساس لاتخاذ قرار آخر؛

✓ قرارات معينة تعتمد على قرارات سابقة مدعمة بمعلومات إضافية كإدخالات لتلك القرارات؛

✓ نفس الجزء من المعلومات قد يستخدم في بعض الأحيان كإدخالات لاتخاذ قرارات مختلفة.

✚ مما سبق يمكن بلورة بعض المبادئ المتعلقة بهيكل المعلومات والقرارات فيما يلي:

▪ المبدأ الأول: القرارات دائمًا فريدة، بمعنى أنه لا توجد أكثر من فرصة لأن يُتخذ نفس القرار في

أكثر من وحدة تنظيمية¹؛

¹أحمد محمد زامل، مرجع سبق ذكره ، ص 46

- **المبدأ الثاني:** المعلومات ليست فريدة، نظرًا لإمكانية استخدامها في اتخاذ قرارات متعددة، فالمعلومات لا تستهلك بالاستخدام، بل تظل متاحة لاستخدامات أخرى وقرارات أخرى مادامت ملائمة لمواقف القرارات؛
 - **المبدأ الثالث:** يجب تشغيل المعلومات يجب تشغيل المعلومات والاستفادة منها إلى أقصى حد ممكن في نفس الوقت بالنسبة لجميع الأنظمة الفرعية للمعلومات؛
 - **المبدأ الرابع:** لا يمكن أن يتطلب أي زوج من القرارات نفس المجموعة من مكونات المعلومات.¹
- ❖ كما يمكن أن يتم نمو المؤسسة وتوسُّعها بنمو مؤشراتها الأساسية^(*).²

3.2 المراحل العملية لصنع القرار: ويتوصل من خلالها المدير إلى الاختيار بين مختلف البدائل وهي:

المرحلة الأولى: وتتمثل في تقييم الوضع العام قبل حصر المشكلة من خلال الخبرة والتجربة؛

المرحلة الثانية: وتتمثل في حصر المشكلة الأساسية بعد تقييم الوضع العام، وتحديد الهدف حيث تحتاج

هذه المرحلة إلى الحكم والعقلانية والحدس في بعض الأحيان لتحديد الفرص والمخاطر السائدة وتقييم البيئة

الداخلية لتحديد عناصر القوة والضعف وتحديد حجم الفجوة الإستراتيجية بينهما؛³

المرحلة الثالثة: وتتمثل في مرحلة جمع المعلومات حول المشكلة وتحليلها عن طريق عملية المسح التي

تسعى لتوفير البيانات من مصادرها الأولية بغرض معالجتها وتحويلها إلى معلومات تمثل مخرجات النظام،

¹ أحمد محمد زامل، مرجع سبق ذكره ، ص46.

² عيسى حيرش، الإدارة الإستراتيجية الحديثة، مرجع سابق، ص285.

^(*) تتمثل المؤشرات الأساسية للمؤسسة الاقتصادية على سبيل المثال في: (حجم الإنتاج، رقم الأعمال، عدد الزبائن، الربحية، دخول أسواق جديدة، تطوير منتجات أخرى..)، ويكون النمو كميًا، أي يقاس بوحدات كمية متعلقة بحجم النشاط الذي يؤدي إلى تغيير هيكلية يعرف (بالنتمية).

³ عيسى حيرش، الأساليب الكمية في الإدارة، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2012، ص24 .

والتي على أساسها تتم عملية التقييم، كما يجب ترتيب هذه المعلومات وتصنيفها في جداول ثم تحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة وتفسيرها؛

المرحلة الرابعة: تتمثل في مرحلة تحديد البدائل الإستراتيجية التي يمكن أن تساعد على سد الفجوات، وتتطلب عملية تحديد البدائل من صانع القرار الخبرة وتوفير المعلومات، فضلاً عن الاستعانة بالمستشارين والمساعدين، بالإضافة إلى الأنظمة المعلوماتية؛

المرحلة الخامسة: تتمثل هذه المرحلة في توضيح الايجابيات والسلبيات لكل بديل من البدائل المطرحة، ومدى قدرته على حل المشكلة وتحقيق الهدف من اتخاذ القرار، ويتم ذلك على أربعة محاور:

- **البديل الجيد** الذي يقود إلى نتائج مرغوبة لدى صانع القرار؛
- **البديل المتوازن** الذي من غير المحتمل أن تنتج عنه نتائج ايجابية أو سلبية لصالح صانع القرار؛
- **البديل المختلط** والذي من المحتمل أن تنتج عنه نتائج ايجابية أو سلبية لصالح صانع القرار؛
- **البديل الضعيف** والذي من المحتمل أن تنتج عنه نتائج ضعيفة لصالح صانع القرار.

المرحلة السادسة: تتمثل في مرحلة الاختيار التي تعتبر من المراحل الفكرية الصعبة، وذلك أن عملية الاختيار بين البدائل ليست عملية واضحة أو سهلة، فعملية المفاضلة (هذه) بين البدائل المتاحة واختيار البديل الأنسب تتم وفقاً لمعايير واعتبارات موضوعية يستند إليها المدير في عملية الاختيار، وأهم هذه المعايير هي:

- تحقيق البديل للهدف أو الأهداف المحددة؛
- اتفاق البديل مع أهمية المنظمة وأهدافها وقيمها ونظمها وإجراءاتها؛¹

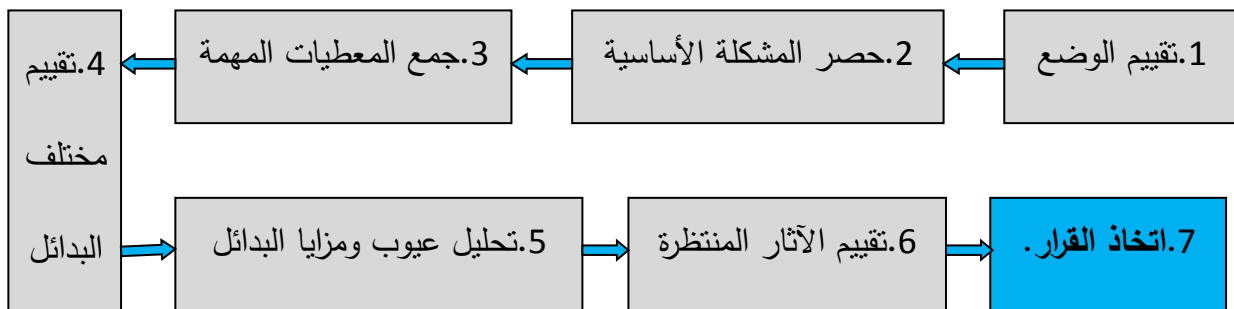
¹مسعداوي يوسف، مرجع سابق، ص ص: 66-67.

- قبول أفراد المنظمة للحل البديل واستعدادهم لتنفيذه؛
- درجة السرعة المطلوبة في الحل البديل، والموعد الذي يراد الحصول فيه على النتائج المطلوبة؛
- مدى ملائمة كل بديل مع العوامل البيئية الخارجية للمنظمة (مثل: العادات والتقاليد والثقافات)؛
- المعلومات المتاحة عن الظروف البيئية المحيطة؛
- كفاءة البديل، والعائد الذي سيحققه إتباع البديل المختار.

المرحلة السابعة: وتتمثل في مرحلة تنفيذ القرار وتقويمه بعد الانتهاء من مرحلة اختيار البديل الأفضل مما يوجب على متخذ القرار اختيار الوقت المناسب للبدء في تنفيذ القرار، وعندما يطبق القرار المتخذ وتظهر نتائجه يقوم المدير بتقويم هذه النتائج ليرى درجة فاعليتها ومقدار نجاح القرار في تحقيق الهدف الذي اتخذ من أجله، فعملية المتابعة لتنفيذ القرار تساعد على تنمية روح المسؤولية لدى المرؤوسين وحثهم على المشاركة في اتخاذ القرار.¹

ويمكن تلخيص مراحل اتخاذ القرار من خلال:

الشكل رقم (06): مراحل عملية اتخاذ القرار



المصدر: عيسى حيرش، الأساليب الكمية في الإدارة، مرجع سبق ذكره، ص 27. (بتصرف).

¹مسعداوي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 67.

المطلب الثاني: مفاهيم حول القيادة الإدارية، السلطة والمسؤولية

تواجه الإدارة والمديرين اليوم تحديات كثيرة تعكس التغيرات التي طرأت على بيئة الإدارة الداخلية والخارجية، وهذا ما يؤدي إلى تغيرات في بيئة العملية الإدارية والوظائف التي تقوم بها، خاصةً وظيفة القيادة كونها مسؤولة على التحديات المعاصرة (كالعولمة، التنافسية، الجودة الشاملة، إدارة الوقت...).

كما أن تطوير المشاركة في المسؤولية عن طريق ضمان حقوق مشتركة يؤدي إلى أسلوب قيادي ناجح، في حين أن الأشكال القيادية الحديثة تقر كلها بالتفويض بالمهام وصلاحيات اتخاذ القرار، لكن هذا المبدأ لا يعني زيادة في سلطة العاملين وإنما يعني التزاماً أكبر وتقديراً لأهداف المؤسسة المعلنة، كما تدعو الأساليب القيادية الحديثة إلى المزيد من الارتباط بجو العمل المهني، سواءً بإيجابيات أو بسلبيات ذلك العمل، وتدعو كذلك إلى المساهمة في حمل المسؤولية عن العمل كاملاً.¹

الفرع الأول: القيادة الإدارية

حاولت نظريات القيادة الإدارية أن تتوصل إلى تفسير القيادة الناجحة والفعالة بالاعتماد على عوامل معينة تكون هي المسؤولة عن فعالية القيادة، فبعض النظريات (كنظرية السمات ربطت بين سمات القائد والنجاح في القيادة)، في حين (الاتجاه السلوكي ركز على سلوك القائد مع المرؤوسين).

1. مفهوم القيادة الإدارية: تمتد جذور القيادة الإدارية إلى الوقت الذي بدأ فيه التفاعل الاجتماعي وتوزيع العمل بين الأفراد والجماعات في مختلف التنظيمات، ومنذ ذلك الوقت والقائد الإداري يشكل اهتماماً رئيسياً للباحثين والمفكرين، لأن المشكلة الرئيسية التي تواجهها المنشآت هي عدم توفر القائد الفعال.

¹هرمان نور برت، الإدارة بالتوافق: الخيط الواصل بين السلطة التبعية، ترجمة هاني صالح، مكتبة العبيكان، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2003، ص211.

من أهم تعريفات القيادة الإدارية ما يلي:

التعريف الأول: تعتبر نوع من الروح المعنوية والمسؤولية التي تتجسد في المدير، والتي تعمل على توحيد

جهود مرؤوسيه لتحقيق الأهداف المطلوبة والتي تتجاوز مصالحهم الآنية.¹

التعريف الثاني: تعبر عن قدرة الفرد المسؤول على التأثير في الأفراد والجماعات بالمؤسسة، وتوجيههم نحو

تحقيق أهداف معينة، باستعمال التأثير الشخصي أو باستعمال السلطة الرسمية عند الضرورة.²

التعريف الثالث: القيادة الإدارية عملية تفاعلية تعبر عن علاقة قائمة بين شخص وأفراد، أو بالأحرى بين

رئيس ومرؤوسين يستطيع من خلالها الرئيس التأثير بشكل مباشر على سلوك الأفراد الذين يعملون معه،

قصد تحقيق هدف مشترك.³

من خلال التعريفات السابقة للقيادة الإدارية نرى بأنها تحاول تقديم تعريف مقنع، لكنها لم تفي بشرح دقيق

للقيادة الإدارية، وكيف تحصل فعلاً؟ والسبب يعود لصعوبة هذا الموضوع لأن الأمر يتعلق بقيادة رئيس

لمرؤوسيه، إذن كيف يمكن قيادة المرؤوس بوصفه إنسان ودفعه إلى العمل لتحقيق الأهداف؟

إن لكل عمل يقوم به الإنسان سببين يتمثلان في: (الإرادة التي تُعَيِّن العمل، والسلطة التي تُنفَّذ) فالإرادة تُوجَد

نتيجة لتحرك الطاقة الحيوية والاندفاع على وجه معيّن، والذي يثير الطاقة ويحركها هو الواقع المحسوس

المثير للمشاعر، أو الفكر (مبادئ تكوين المرؤوسين، ثقافة المؤسسة،...) المعبر عن واقع مثير للطاقة، فإذا

ثارت الطاقة تطلبت الإشباع لحاجات الإنسان ودفعته لكي يعمل على تحقيقه.

¹T.pfiffner& R.presthu {public administration},the rolnpress, Co new York, , firth, ed,1976, P106.

²موسي عبد الناصر و واعر وسيلة، أنماط القيادة وفعالية صنع القرار بالمؤسسة، مداخلة رقم 67، الملتقى الدولي، صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 14-15/04/2009، ص03 من 15 .

³بوهزة محمد و مرزوقي رفيق، القيادة الإدارية وعلاقتها بالإبداع الإداري، مداخلة رقم 28، الملتقى الدولي، صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 14-15/04/2009، ص02 من 14 .

والاندفاع للعمل على وجه معين فإنه يحصل جزاء ارتباط المشاعر بالمفاهيم؛ لأن الإنسان يندفع لإشباع حاجاته على الكيفية التي تملئها عليه مفاهيمه في الحياة ومدى تأثرها بالعامل الخارجي وفق المفاهيم التي تعين للإنسان نوع المشاعر الدافعة، وكيفية قدرة القائد على تلبيتها وخلق الحماس.¹

على أن هناك فرقا بين الحماس والإرادة ينبغي التنبيه له حين العمل على إيجاد الإرادة عند المرؤوسين للقيام بأعمال معينة، ذلك أن تحرك الطاقة الحيوية بمثير ما ينتج رغبة في الإشباع، أو أمنية لتحقيق الإشباع، وبذلك قد ينتج عنهما حماس واندفاع للقيام بالأعمال، لكن هذا الحماس سرعان ما يتناقص إذا لم توجد الإرادة، لأن إرادة القيام بالعمل تعني التصميم على إنجاز العمل، كما تعني الثبات على ذلك والاستمرار فيه، وحتى توجد الإرادة لا بد أن تكون إثارة المشاعر قوية ودائمة مع استمرار ربط هذه المشاعر والعامل الخارجي المثير بالمفهوم المعين الذي يحصل به الإشباع وفق قاعدة عملية معينة.

✚ ويمكن تعريف القيادة الإدارية كما يلي:

القيادة الإدارية : هي الإثارة القوية لشعور المرؤوسين للعمل على تشغيل طاقتهم الحيوية من خلال

ربط "الإرادة" التي تُعَيَّن العمل "بالسلطة" التي تُنفَّذ، قصد تحقيق أهداف المنشأة . (*)

ومما يجب ملاحظته أن إيجاد "الإرادة" في الجماعات العمالية أسهل من إيجادها في الأفراد، وذلك لقرب الجماعات لإثارة المشاعر أكثر من الأفراد، فالشعور هو الذي يوقظ الفكر التشغيلي والحيوي، ويتفاعلها تحصل الحركة، وتوجد في الجماعات العمالية "إرادة" لعمل وحتى للإبداع العملي والإداري.

¹يوهزة محمد و مرزوقي رفيق، مرجع سبق ذكره، ص 06 (بتصرف).

(*) فإذا لم تكن الإثارة لشعور المرؤوسين بالعمل على تحقيق الأهداف "قوية ودائمة ومستمرة" فإنها لا تحدث أي أثر في تحريك الطاقة الحيوية، بالإضافة إلى ربط مشاعرهم والعامل الخارجي بالمفهوم المعين الذي يحصل به الإشباع عند الفرد، أي الذي من خلاله تتحقق العديد من الأهداف. في حين أن كل ما دفع الباحث إلى شرح معمق للقيادة أو أخذ القيادة هو أن التعريفات الموجودة من قبل الباحثين السابقين لم تظهر الكيفية اللازمة التي تسمح بأخذ قيادة الآخرين بشكل واضح ومدقق وعميق، وبالتالي نتج هذا العمل كمحاولة لشرح كيفية أخذ القيادة فعلاً وواقعياً محسوساً مرتبطاً بالإنسان بوصفه إنسان لا بوصفه آخر، والدليل على ذلك ظهور مدرسة العلاقات الإنسانية وإسهاماتها في هذا الإطار.

(2). أساليب القيادة الإدارية:

لقد تعددت النظريات حول أنماط السلوك القيادي نتيجة للأبحاث والدراسات التي امتدت سنوات عديدة، وقد توصلت هذه الدراسات إلى تصنيفات متعددة لأنماط السلوك القيادي من أهمها المعيار الذي يركز على أسلوب القائد وطريقته في ممارسة عملية التأثير على مرؤوسيه، وما إذا كان القائد يمتاز بمركزية السلطة وعدم السماح للمرؤوسين للمشاركة في عملية اتخاذ القرار، أو أنه يتيح الفرصة للمرؤوسين للمشاركة في عملية اتخاذ القرار، أو أن القائد يترك جميع المسؤوليات للمرؤوسين دون توجيههم والاشتراك معهم ، ويمكن إيجاز أساليب القيادة على أساس معيار سلوك القائد كما يلي :

❖ القيادة التسلطية وتتلخص في كون القائد يقوم باستغلال السلطة الممنوحة له حسب رغباته؛

❖ قيادة عدم التدخل وتتلخص في كون القائد يترك لأتباعه حرية التصرف؛(*)

❖ القيادة الديمقراطية وتتلخص في كون القائد يستأنس بآراء مرؤوسيه ويمنحهم حرية المشاركة في عملية اتخاذ القرار؛

كما يمكن تحديد أساليب أخرى للقيادة على أساس معيار التنظيم والمتمثلة في ما يلي :

❖ القيادة الرسمية وتتلخص في كون القيادة تتحدد بموجب اللوائح والقوانين التي تنظم أعمال

المؤسسة، فالقائد تكون سلطاته ومسؤولياته محددة بمركزه الوظيفي واللوائح المعمول بها؛

❖ القيادة غير الرسمية وتتلخص في كون القائد لا يستمد سلطاته ومسؤولياته من منصبه الرسمي

وإنما بناءً على مواهبه القيادية وقدرته على إشباع رغبات الجماعة وتحقيق أهدافها.¹

(*) وتسمى هذه القيادة أيضًا بالقيادة الترسلية، ويتميز هذا النوع بأنه الأول من حيث الإنتاج، كما يتصف بالتسامح مما يؤثر سلبًا على العمل.
¹بوهزة محمد و مرزوقي رفيق، مرجع سبق ذكره، ص 06 .

الفرع الثاني: السلطة والمسؤولية

إن سلطة التوجيه والتحفيز واحتواء المواقف الحرجة وصياغة التوجيهات المستقبلية لأية منظمة هي بالأساس مرهونة بعنصر القيادة، كما أن النمط القيادي المناسب والمتميز بالخصائص التي تؤهل الفرد القائد لسلوك معين يؤثر حتمًا في تكوين الرؤية المستقبلية، ومن ثم إحالتها إلى برامج أدائية تلتقي عندها نجاح أو فشل المنظمات، ومما يجب تأكيده أن القيادة والسلطة والمسؤولية توليفة جدُّ مترابطة فيما بينها.

1). السلطة: تعتبر مبدأ من مبادئ التنظيم الذي يسمى بمبدأ تفويض السلطة، ويرتبط هذا المبدأ بمبدأ التقسيم الإداري، حيث أن تحميل الرؤساء والمشرفين مسؤولية النتائج المترتبة عن تنفيذ المهام داخل إدارتهم وأقسامهم يتطلب الأمر منحهم السلطات التي بموجبها يتمكنون من ممارسة مهامهم .

وتُعرف السلطة على أنها: (الحق الممنوح لفرد ما في أن يصدر أمرًا لتابعه لتنفيذ مهمة معينة)¹

كما أن التفويض للسلطة أو ما يسمى بالانتداب للسلطة يكون بتنازل القوى القيادية عن جزء من مهامها ومن هنا ينشأ العمل الجماعي، ويمكن أن نؤكد بأن تفويض المهمة لا يكون بشكل كامل لأن تنفيذ المهمة يرتبط بالمسؤولية، وبالتالي يكون التفويض للسلطة جزئيًا لا كليًا.²

وقد ترتب على هذا المفهوم للسلطة تقسيم الإدارة لمستويات مختلفة بقرارات متدرجة كما يلي: مستوى الإدارة الإستراتيجية (القرارات الإستراتيجية) ومستوى الإدارة الوسطى (القرارات التكتيكية) وأخيرًا مستوى الإدارة الإشرافية (القرارات العملية)³.

¹محمد أحمد خليل، التكاليف في الوحدات الصناعية، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، 1976، ص 17 .

²محمد إقبال العجلوني و رشا الطراونة، مرجع سابق، ص 85 .

³عيسى حيرش، الأساليب الكمية في الإدارة، مرجع سابق، ص 30 .

(2). **المسؤولية:** لقد سبق وتبين أن كل من القيادة والسلطة والمسؤولية توليفة مترابطة ترابطاً تاماً، كما تعبر عن مبدأ وحدة المسؤولية ولا تفوض، فهي تعرف من خلال الشخص المسؤول حسب درجة سلطته.

فالمسؤول: هو (ذلك الشخص الذي يتحمل نتائج أفعاله وأفعال تابعيه).¹

أما المسؤولية: فهي [تتحدد بدرجة السلطة وتتدرج بتدرجها].²

ويتضح معنى المسؤولية إذا ارتبط بمركز مسؤولية الشخص، لأن مركز المسؤولية يكون تحت إمرة شخص معين، تكون لقراراته تأثيراً على عناصر مدخلات المنشأة ومخرجاتها في حدود معينة تتصف بالوضوح التام، بعبارة أخرى يكون هذا الشخص مسؤول عن تحقيق أهداف مركز المسؤولية وفقاً لسياسات وخطط المنشأة ككل، وذلك في حدود السلطات الممنوحة له، وفي كل مركز يتم تحديد المعدلات المعيارية لأنشطته حيث يجرى مقارنتها بنتائج الأداء الفعلي لتحديد الانحرافات عن الأهداف المخططة.³

وما يجب ملاحظته أن المسؤولية لا تفوض والسلطة يمكن تفويضها، وبالتالي كان من الأهمية بمكان ضرورة دراسة مراكز المسؤولية ومحاسبتها لتصحيح الانحرافات وترشيد القرارات، سواءً من خلال التحكم في التكاليف بطريقة عقلانية أو العمل على تعظيم الإيراد والربحية أو العائد على الاستثمار .

وعلى هذا الأساس فإن موضوع البحث يتطلب دراسة مراكز المسؤولية ذات الأهمية الاقتصادية للمؤسسة والمرتبطة بمعالجة مدخلات لتحويلها في شكل مخرجات أو نتائج، فإذا درسنا على سبيل المثال مركز التكلفة ينبغي التركيز على تكاليف المخرجات وكذلك بالنسبة للإيراد والربحية والاستثمار، هذا ما يقتضي بالضرورة تصميم نظام لمحاسبة المسؤولية من خلال التركيز على مراكزها الأساسية.

¹عبد الرزاق بن حبيب، مرجع سابق، ص 70.

²إعداد الباحث، أنظر الفرع الخامس من المطلب الثاني من المبحث الأول لهذا الفصل الأول، ص 11.

³مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، مرجع سابق، ص ص: 504-505.

المطلب الثالث: تحديد نظام لمحاسبة المسؤولية

إن تطبيق اللامركزية يستلزم أن تعكس طريقة التنظيم الإداري في المؤسسة بكل دقة مراكز السلطة والمسؤولية بكل نشاط ، مع الأخذ في الاعتبار طبيعة الوظائف المختلفة وخصوصاً الفنية منها وعدد وطبيعة المنتجات التي تم إنتاجها وطرق الإنتاج إلى غير ذلك من العوامل الفنية وغير الفنية التي تؤثر على الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وبذلك يتم التطبيق العملي لأسلوب اللامركزية في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء من خلال قياس نتائج النشاط المؤدى والقرارات المتخذة، ومحاسبة كل مركز مسؤولية عن الانحرافات وتقييم كفاءة أدائه من خلال ما تحقق من نتائج.

كما سبق وأن تطرق الباحث لمراكز المسؤولية (في ماهية محاسبة المسؤولية) إلا أن تحديد نظام لمحاسبة المسؤولية يوجب علينا توضيح تلك المراكز بشكل أوسع كونها أنظمة فرعية لنظام محاسبة المسؤولية على أساسها يتم تصميم نظام لمحاسبة المسؤولية وهي أربعة مراكز أساسية :

- ✓ مركز محاسبة المسؤولية للتكلفة ؛
- ✓ مركز محاسبة المسؤولية للإيراد ؛
- ✓ مركز محاسبة المسؤولية للربحية ؛
- ✓ مركز محاسبة المسؤولية للاستثمار .

في حين توجد بعض البحوث والدراسات تقسم هذه المراكز إلى ثلاثة مراكز مسؤولية بعدم ذكر مركز (الإيراد)، وبعض البحوث والدراسات يتفق معها الباحث على أساس أربعة مراكز بذكر مركز الإيراد، ودراسته كمركز مسؤولية، فواقع المؤسسات لاقتصادية يحدّد هذه المسؤولية والأساليب والمؤشرات الكمية والعلمية تسمح بدراستها، وبالتالي سيتطرق الباحث إلى دراسة مراكز المسؤولية الأربعة دراسة شاملة ومتزايدة.

الفرع الأول: مركز محاسبة المسؤولية للتكلفة

مركز التكلفة، كمركز مسؤولية، هو وحدة تنظيمية تُتخذ كأساس لتجميع عناصر التكاليف، وتحدد بحدود مسؤولية شخص معين ويكون تركيز المسؤولية محصوراً فقط في جانب التكاليف التي يمكنه أن يؤثر عليها بقراراته، ويعتمد قياس الأداء بمركز التكلفة على المقاييس التي تعكس فعالية وكفاءة تشغيل وإدارة العمليات داخل المركز، ويقصد بالفعالية القدرة على تحقيق الأهداف كمعيار للأداء في ظل التغيرات البيئية المحيطة بغض النظر عن التكلفة، كما تعكس الفعالية الجوانب غير المالية في الأداء مثل جودة المخرجات، وتحقيق الكمية المستهدفة من الإنتاج خلال فترة محددة، والنواحي النفسية للعاملين داخل المركز ومدى ترغيبهم على العمل...إلى غير ذلك من الجوانب التي يجب أن يتم التقرير عنها من خلال نظام للتقارير يكون مستقلاً عن نظام محاسبة المسؤولية، مع الإشارة إلى تأثير تلك الجوانب على مخرجات نظام محاسبة المسؤولية، أما الكفاءة فتعني القدرة على تحقيق الأهداف كقدرة على الأداء في ظل التغيرات البيئية المحيطة بأقل تكلفة ممكنة [أي دون زيادة في التكاليف]^(*)، وتعكس الكفاءة الجوانب المالية في أداء المسؤول والتي يجب أن يتم التقرير عنها بواسطة نظام محاسبة المسؤولية عن طريق تحديد وتحليل الانحرافات بين التكاليف المخططة والتكاليف الفعلية لمستوى النشاط الفعلي. ¹بالإضافة إلى كل ما تقدم أنه إذا كان من فوائد ومنافع لا مركزية الإدارة ومحاسبة المسؤولية تجيب الأفراد وحفزهم ليسلكوا مسلكاً أكثر نفعاً وفائدة للمنشأة التي يعملون بها، فإنه يجب أن يتم تخصيص وتحديد تكاليف كل مركز تكلفة بالشكل الذي يحقق هذا التشجيع وذلك التحفيز لهم.²

(*) تخفيض التكاليف أقل ما يمكن لا يعني تقليلها فحسب، بل يعني دون الزيادة فيها وضرورة توفر عناصر تكاليف لتحقيق جودة ونوعية الإنتاج، فاقتصاد السوق أو ما يسمى النظام الاقتصادي الرأسمالي نتجت عنه أخطاء كثيرة في هذا المفهوم، باستثناء بعض الشركات الألمانية.
¹ مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، مرجع سابق، ص: 505-506.
² ليسترأي هيتجر وسيرج ماتولنتش، المحاسبة الإدارية، ترجمة أحمد حامد حجاج، مرجع سابق، ص: 459.

الفرع الثاني: مركز محاسبة المسؤولية للإيراد

يتحمل مدير هذا المركز مسؤولية الرقابة على تولد الإيرادات وليس على قرارات استثمار رأس المال أو التكاليف، لأن كل منهما بمثابة مراكز فرعية مستقلة من حيث المسؤولية، أما مركز الربح أو الربحية فإن البعض من الباحثين والدارسين لهذا الموضوع يحددون مسؤولية مركز الإيراد بمسؤولية مركز الربحية ويجمعون مسؤولية كل منهما تحت مسؤولية واحدة.

ومسؤولية هذا المركز يمكن تلخيصها بشكل واضح في النقاط التالية:

- ✓ ضرورة التحكم في الحصة السوقية لمكانة المؤسسة وعلاقتها مع الزبائن؛
- ✓ متابعة تغيرات السوق (أسعار السلع، منافسين، سلع بديلة، سلع منافسة، رغبات المستهلك...)
- ✓ تحسين نوعية وجودة المنتجات المباعة ودراسة مدى تأثيرها على مكانة المؤسسة في السوق؛
- ✓ عدم رفع أسعار بيع السلع والخدمات، ارتفاعاً يدفع الزبائن أو المستهلكين للمنافسين؛
- ✓ القيام بإعداد تقديرات للمبيعات، ومعرفة الكميات المتوقع بيعها وأسعار البيع؛
- ✓ القيام بالإشهار وبحملات إعلانية، والدخول في أسواق جديدة؛¹
- ✓ الرقابة المستمرة على حجم الإيرادات، بمعنى تقديم معلومات بشكل مستمر للمصالح الإدارية الأخرى، سواء لأغراض داخلية أو لخدمة أطراف أخرى كالمساهمين (بمعرفتهم لرقم الأعمال).
- ✓ متابعة مصروفات البيع والتوزيع الخاضعة إلى رقابة وسيطرة مدير المركز.²

من خلال ما سبق فإن مسؤولية مدير مركز الإيراد تتوقف عن الإيرادات وما يتعلق بها فقط.

¹خالص صافي صلاح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة، مرجع سابق، ص 34.

²سليمان سفيان ومجيد الشرع، مرجع سابق، ص 341.

الفرع الثالث: مركز محاسبة المسؤولية للربحية

يعتبر مركز الربحية وحدة إدارية تتحمل مسؤولية الرقابة على التكاليف والإيرادات، وبالتالي فإن مسؤول هذا المركز يقوم بتقييم الإيرادات والعمل على تعظيمها والتحكم في التكاليف بطريقة عقلانية، فيتم تقسيم التكاليف إلى تكاليف خاضعة للرقابة كالتكاليف المتغيرة وتكاليف غير خاضعة للرقابة كالتكاليف الثابتة بحكم أن المنشأة تحملتها بقرارات إستراتيجية أو بحكم أنها ثابتة فحسب، كما أن هنالك العديد من أنواع التكاليف التي يواجهها مدير هذا المركز وقد تسبب مشاكل متعددة كالتكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة أو التكاليف الخفية والتكاليف الغارقة...إلى غير ذلك من التكاليف التي يجب مراعاتها والتحكم فيها بطريقة عقلانية وبأساليب كمية تسمح بتحديد الانحرافات في الأسعار والكميات المستهلكة أو المنتجة خلال فترة معينة، كاستخدام طريقة التكاليف المعيارية وطريقة التكاليف المتغيرة، والهامش على التكلفة المتغيرة وحدود عتبة المردودية، وهامش الأمان...إلى غير ذلك من الأساليب التي تستخدم عند الرقابة على مستوى مركز الربحية بالمنشأة، في حين فإن مدير هذا المركز تتوقف مسؤوليته على تحقيق الإيرادات ومراقبة التكاليف والتخطيط لهما بطريقة عقلانية، وهدف المنشأة ككل هو تحقيق الأهداف.

بالإضافة إلى ذلك فإنه يتم تقديم المعلومات بشكل دوري عن أداء هذا المركز وبالتفصيل والتحليل لأرباح الأقسام أو المنتجات بشكل مستقل ومنفصل وتحديد المراكز - الفرعية للأرباح - الناجحة والفاشلة والمنتج أو الخدمة المربح أو قليل الربحية أو وجود منتجات معينة تسبب خسائر إجمالية في قائمة الدخل أو ما يسمى في النظام المحاسبي المالي الجزائري (scf) بـ "حساب النتائج".

مركز الإيرادات يملك فيه المدير الرقابة على التكاليف والإيرادات وليس على قرارات الاستثمار.¹

¹ Sawyers,jackson,jenkins، ترجمة نضال محمود الرمحي، مرجع سبق ذكره، ص297.

الفرع الرابع : مركز محاسبة المسؤولية للاستثمار

مركز الاستثمار هو دائرة نشاط يتم محاسبة المسؤول فيها عن العائد المحقق على ما تم استثماره بها من موارد، وينظر إلى مركز الاستثمار على أنه تطويراً لمركز الربحية، إذ لا يقتصر قياس وتقييم الأداء على تتبع الإيرادات والتكاليف كما هو الحال مع مركز الربحية، وإنما يتم أيضاً تتبع رأس المال المستثمر في كل قسم من أقسام المنشأة، فمقياس الربح فحسب، من هذه الناحية فإن السبب هو تجاهل قيمة الأصول المستثمرة في كل قسم، فلو تم تقييم عائد كل قسم على رأس المال المستثمر فيه من خلال دراسة المردودية المالية والمردودية الاقتصادية وربط الأرباح المحققة في كل قسم بالأموال المستثمرة فيها فإنه يمكن المفاضلة واتخاذ القرارات بشكل سليم، فمعدل العائد على الأصول المستثمرة بكل مركز مسؤولية أو قسم يحدد من خلال المكاسب المحققة لمركز الاستثمار ومدى تغطيتها لأصول ذلك المركز.¹

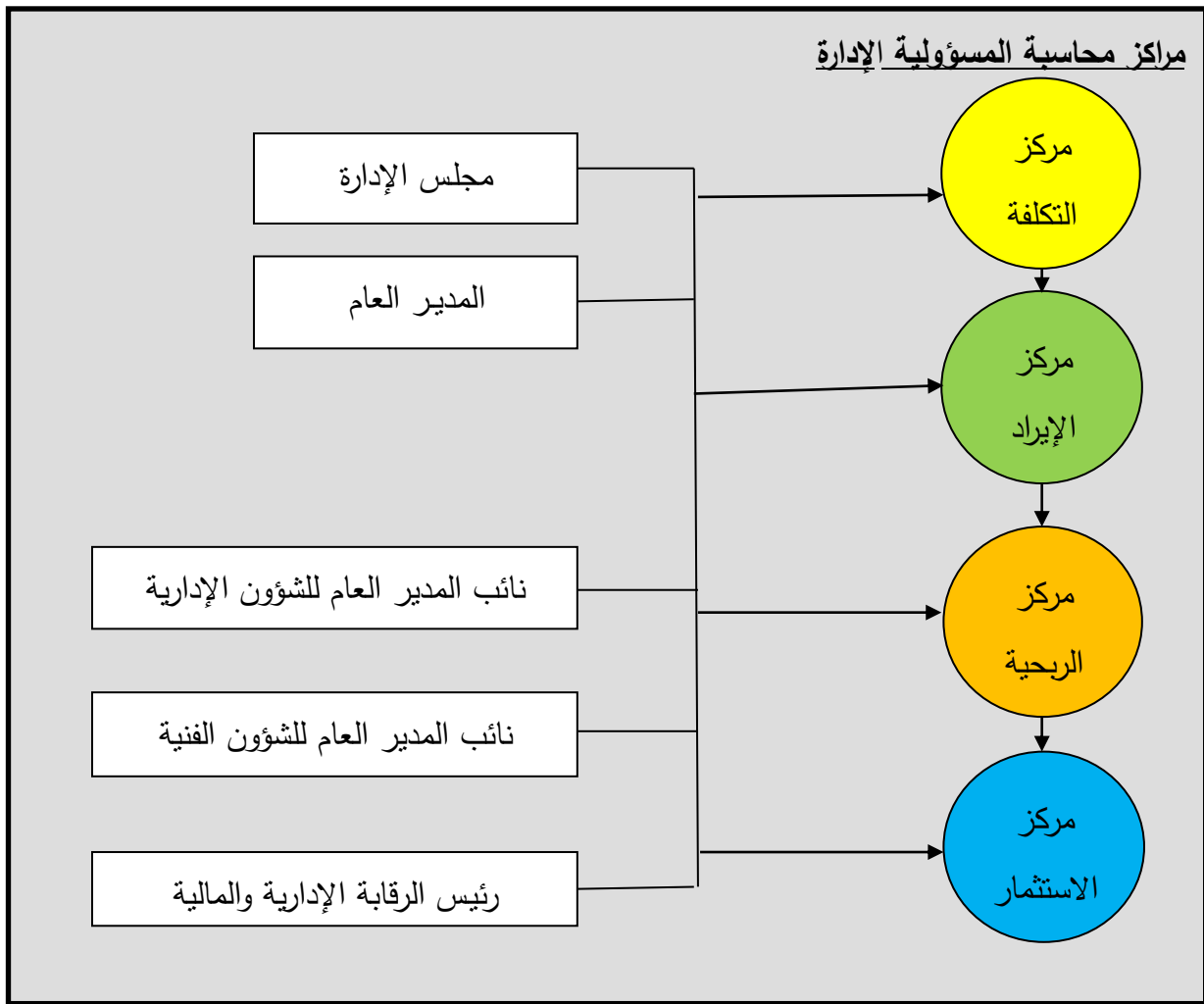
وهكذا يتم قياس وتقييم الأداء في مركز الاستثمار بصورة أفضل نظراً لأن تتبع جميع عناصر الأداء بما في ذلك رأس المال المستثمر يؤدي إلى تنمية حس المسؤولية في المستويات الإدارية المختلفة في المنشأة، ووفقاً لمفهوم مركز الاستثمار يتحول مقياس كفاءة الأداء من مؤشر صافي الربح الذي يعكس العلاقة بين الإيرادات والتكاليف كما هو الحال مع مركز الربحية، إلى مؤشر معدل العائد على الاستثمار الذي يراعي التغيرات الثلاثة وهي الإيرادات والتكاليف ورأس المال المستثمر في صورة موجودات (أصول) متداولة وموجودات أو أصول ثابتة،² وبذلك يمكن تحديد مؤشرات ومعايير لتقييم أداء مركز الاستثمار كرأس المال العامل، والاحتياجات في رأس المال العامل وقدرة التمويل الذاتي وجداول التمويل، ويمكن تجسيد تلك المعايير فيفصل مخصص لهذا البحث بنوع من التفصيل.

¹ليستراي هيتجر وسيرج ماتولنتش، المحاسبة الإدارية، ترجمة أحمد حامد حجاج، مرجع سابق، ص ص: 463-464
²مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، مرجع سابق، ص 507.

من خلال ما سبق عرضه من مراكز نظام محاسبة المسؤولية يتضح لنا بأن استخدام هذا النظام يتطلب توافر خريطة تنظيمية واضحة تحدد مسؤوليات وسلطات الوحدات الإدارية المختلفة، وبالتالي تعتبر مراكز نظام محاسبة المسؤولية مراكز مسؤولة عن استغلال المصادر المتوفرة لديها.

كما يمكن تلخيص نظام محاسبة المسؤولية من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (07): نظام محاسبة المسؤولية



المصدر : سليمان سفيان و مجيد الشرع، مرجع سابق، ص 339.

ويُظهر ذلك الشكل مدى ارتباط مراكز المسؤولية بالهيكل الإدارية لتصميم نظام لمحاسبة المسؤولية.

المبحث الثالث : المقومات المحاسبية لنظام محاسبة المسؤولية

للنظام المحاسبي والمالي المطبق في المنشأة الاقتصادية دورًا كبيرًا في تحديد العناصر أو التدفقات الاقتصادية الخاضعة للرقابة، لكن يصعب الأمر ويزداد تعقيدًا بالنسبة للعناصر غير الخاضعة للرقابة، وكيفية إعداد التقارير لمساعدة المستويات الإدارية المتعددة في اختيار الأهداف وتقييم أداء الأنشطة المختلفة، في حين تعتبر عملية خضوع عناصر التكاليف أو الإيرادات أو أي تدفقات أخرى أمرًا نسبيًا.

كما يمكن أن توجد تكاليف خفية ليس بمقدور الأنظمة المحاسبية والمالية مراقبتها (كغياب العمال، تعطل الآلات الإنتاجية، انقطاع مخزون التموين...) وهذا يعني أن الغياب أو التعطل أو الانقطاع يحمل المنشأة تكاليف خفية غير محسوبة، ورغم أنه من الناحية المحاسبية سيتم خصم الأجور للعمال الغائبين عن العمل -على سبيل المثال- إلا أن ما هو مخصص من موارد مرتبطة بمنصب العمل وما كان واجب تحقيقه في هذا المنصب الوظيفي للعمل تعطل في فترة غياب إنتاجية العامل وسبب تكلفة خفية.

وسنعمد على عدة عوامل ومعايير تسمح بتحديد الأساليب والطرق التي يمكن استخدامها للرقابة على مستوى مراكز محاسبة المسؤولية، إلا أنه يجب تحديد العناصر الخاضعة للرقابة وغير الخاضعة للرقابة كي تتحدد المقومات المحاسبية لنظام محاسبة المسؤولية، وبذلك يمكن تقييم الأداء وتحديد المعايير اللازمة لتقييمه وتحديد الانحرافات وتحليلها وتحديد المسؤوليات على مستوى المراكز الوظيفية لمختلف مراكز محاسبة المسؤولية، وبذلك سنقوم في هذا المبحث بدراسة ومناقشة ثلاثة مطالب أساسية وهي :

- ✓ المطلب الأول: تبويب عناصر التدفقات الخاضعة للرقابة وغير الخاضعة للرقابة؛
- ✓ المطلب الثاني: تقييم أداء المنشأة الاقتصادية ومعاييرها؛
- ✓ المطلب الثالث: التقارير الرقابية في ظل المحاسبة الإدارية.

المطلب الأول: تبويب عناصر التدفقات الخاضعة للرقابة وغير الخاضعة للرقابة

تعبّر التكلفة في الفكر المحاسبي عن التّضحية الاقتصادية بجزء من موارد المنشأة، معبراً عنه بوحدات نقدية أو مالية، وذلك من أجل الحصول على المنافع والخدمات التي يؤدي استخدامها إلى تحقيق إيرادات تسمح بتحقيق أرباح للمنشأة، وتصور النظرية المحاسبية التكلفة بالموجودات التي تحصل عليها المنشأة سواء مقابل إنفاق نقدي أو مالي أو التزام مستقبلي، وعند استخدام الموجودات في نشاط المنشأة فإنه ينتج عن الجزء المستنفذ منه ما يطلق علي بمصطلح المصاريف، وفي حالة استخدام عناصر التكلفة في النشاط ولم ينتج عنه منعة للمنشأة، فإن الجزء المستنفذ من التكلفة لا يوصف كونه مصروفًا إنما خسارة أو تضحية اقتصادية لا يقابلها منفعة أو خدمة كوقوع حالات (حريق، سرقة، تلف مخزون...).

الفرع الأول: تبويب التكاليف من وجهة نظر الرقابة

تعرّف العناصر الخاضعة للرقابة على أنها: (تلك البنود التي تكون تحت سلطة مدير المركز والتي يمكن أن يؤثر عليها بقراراته)¹، وتقسّم التكاليف من وجهة نظر الأشخاص المسؤولين عن الرقابة إلى مجموعتين هما :

✓ التكاليف القابلة للرقابة ؛

✓ التكاليف غير القابلة للرقابة .²

فتكون التكاليف قابلة للرقابة من وجهة نظر الشخص المسؤول عنها إذا كان يمكنه التأثير فيها؛

وتكون التكاليف غير قابلة للرقابة إذا كان ذلك الشخص غير مسؤول عنها ولا يمكنه التأثير فيها.

¹ مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، مرجع سابق، ص 507 .

² محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي ، مرجع سابق ، ص 54 .

وهنا لا يتطلب وجود التأثير القدرة على التخلص من البند كلية بل يتطلب إمكانية تخفيض تكلفته، فمثلاً (يستطيع مدير مركز المسؤولية مزاوله الرقابة على التكاليف غير المباشرة في مركزه ولكن لا يستطيع أن يزول الرقابة على راتبه أو رواتب رؤسائه).

وتتوقف القابلية للرقابة على سلطة الشخص وليس على طبيعة البند، فبعض البنود غير قابلة للرقابة عند مستوى إداري معين إلا أنها تصبح قابلة للرقابة عند مستوى إداري أعلى، وبالتالي فإن الشخص يكون مسؤولاً عن البنود التي يتصرف بها والبنود التي يُفوض سلطة استخدامها إلى مرؤوسيه.

لذلك يتم تبويب التكاليف عند تقديم تقارير الرقابة إلى تكاليف قابلة للرقابة وتكاليف غير قابلة للرقابة لكل مستوى إداري في المنشأة، وعند كل مستوى إداري يتم جمع التكاليف القابلة للرقابة لمسؤول ذلك المستوى والتكاليف القابلة للرقابة للمرؤوسين.

في حين أن من عناصر التكلفة ما يطلق عليه بالتكاليف المتغيرة والتي ليس من الضروري أن تكون قابلة للرقابة في مركز مسؤولية واحد لأنها تتكون منشقين هما السعر والكمية وأن كل منهما يقع تحت مسؤولية قسم معين بالمنشأة، وبذلك يزداد نطاق قدرة الشخص المسؤول على الرقابة كلما ارتفع مستواه التنظيمي، وللنجاح في مزاوله الرقابة يجب تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية وأن يتم تحديد سلطات ومسؤوليات كل قسم وكل مسؤول بصورة واضحة.¹

تعد الوحدات الإدارية للمنشأة وأقسامها مراكز مسؤولية وتمثل جوهرًا وأساسًا لعمليتي التخطيط والرقابة، حيث يزيد نطاق المساءلة كلما ارتفع المستوى الإداري الذي يقع فيه مركز المسؤولية.²

¹ محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي ، مرجع سابق ، ص 55 .

² أحمد محمد زامل ، مرجع سابق، ص 252.

الفرع الثاني: المستوى الإداري لمركز المسؤولية

من المتعارف عليه أن الحدود الوظيفية- وفق التقسيمات التنظيمية في المنشأة الاقتصادية- لمركز المسؤولية تلعب دورًا كبيرًا في تحديد المسؤولية عن تغيرات وأحداث عناصر التكاليف والإيرادات، وبالتبعية القدرة على التحكم في تلك العناصر من عدمه، فعدم خضوع العنصر لرقابة مركز مسؤولية معين لا يعني أن هذا العنصر غير خاضع للرقابة على الإطلاق، بمعنى أن العنصر غير الخاضع لرقابة مستوى إداري معين هو في حقيقة الأمر يكون خاضع لرقابة مستوى إداري أعلى من الأول، وهكذا كلما ارتقى المستوى الإداري كلما اتسع نطاق العناصر الخاضعة للرقابة، ومن هنا تظهر فكرة المسؤولية المباشرة والمسؤولية غير المباشرة عن أحداث العنصر.

فالمسؤولية المباشرة في هذا المجال تعني أن سلطة التأثير على العنصر في يد المسؤول نفسه، أما المسؤولية غير المباشرة فتعني أن سلطة التأثير على العنصر في يد المرؤوس، الأمر الذي يتفق مع مبدأ تفويض السلطة وتحمل المسؤولية كاملةً.

ويرتبط التأثير الرقابي للمستوى الإداري على عنصر التكلفة بحسب طبيعته، ففي عناصر التكاليف المقننة أي [التكاليف التي ترتبط بالإنتاج] والمتمثلة بشكل أساسي في التكاليف الإنتاجية المتغيرة وتكاليف التوزيع المتغيرة أو ما يسمى بالتكاليف الصناعية والتسويقية المتغيرة، نجد أن تلك النوع من التكاليف تخضع لرقابة مدير مركز النشاط المعني، بينما نجد التكاليف الثابتة الملزمة والتي ترتبط بالطاقة عادة تكون تحت سيطرة الإدارة العليا، وعليه فهي لا تخضع لرقابة مدراء مراكز الإنتاج أو خدمات الإنتاج بمعنى لا تخضع لمراكز المسؤولية الأدنى من الإدارة العليا.¹

¹ مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، مرجع سابق، ص 508.

الفرع الثالث: تبويب عناصر التكلفة حسب علاقتها باتخاذ القرارات

من الأهداف الرئيسية للمحاسبة الإدارية تزويد الإدارة بالبيانات والمعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات المختلفة، ومن وجهة النظر المحاسبية فإنه توجد نوعين من التكاليف في هذا الإطار:

✓ تكاليف ملائمة [يحيث تختلف من بديل لآخر]؛

✓ تكاليف غير ملائمة [يحيث لا تختلف من بديل لآخر]، وتسمى بالتكاليف "الغارقة".

والمقصود بالتكاليف الملائمة أي التي تزود من خلالها الإدارة بمعلومات ملائمة لاتخاذ القرارات، في حين تعتبر التكاليف غير ملائمة كونها لا تقدم للإدارة معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.

ولا تقتصر التكاليف الملائمة على التدفقات النقدية التي ستتحملها المنشأة وإنما تمتد لتشمل التكاليف المحتسبة، وهي التكاليف المقدرة لخدمات حصلت عليها المنشأة فعلاً، دون أن ينشأ عنها تدفقات نقدية خارجة أو التزام مستقبلي، كما يطلق على التكاليف المحتسبة مصطلح [تكلفة الفرصة البديلة] لأنها تمثل عائداً يضيع على المنشأة نتيجة لعدم الاستفادة من الموارد المتاحة في أفضل الاستخدامات البديلة، وهذا المصطلح مستمد من الفكر الاقتصادي، ويقصد بها أقصى عائد مساهمة تفقده المنشأة نتيجة لاختيارها بديلاً معيناً ورفضها بديل أو بدائل أخرى،¹ كما أن القرارات حسب مراكز التحليل تنقسم إلى قسمين:

➤ المركز العملي (على المستوى التشغيلي) : En centres opérationnels؛

➤ المركز الهيكلي (على مستوى الإدارة العليا): En centres de structure.²

إن تكلفة الفرصة البديلة لا تسجل في السجلات المحاسبية بل تؤخذ في الاعتبار عند اتخاذ القرار.

¹ مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، مرجع سابق، ص: 86-87 .

² Lasary, la comptabilité analytique, el Dar el othmania, bordj el bahri- Alger ,2007, p61.

المطلب الثاني: تقييم أداء المنشأة الاقتصادية ومعايير

لغرض تقييم أداء المنشأة لا بد من وجود مجموعة معايير، والتي سندرسها بالتفصيل كما يلي:

الفرع الأول: تقييم الأداء: تقييم الأداء عبارة عن عملية إصدار حكم على أداء وسلوك العاملين في المنشأة، ويترتب على إصدار هذا الحكم قرارات تتعلق بالحفاظ على العاملين أو ترقيتهم أو نقلهم إلى عمل آخر داخل المنشأة أو خارجها أو تدريبهم وتنمية كفاءتهم أو تأديبهم أو فصلهم والاستغناء عنهم.

كما يمكن أن يُعرّف تقييم الأداء [بأنه عملية الحصول على حقائق وبيانات محدّدة من شأنها أن تساعد على تحليل وفهم وتقييم أداء العاملين لعملهم وسلوكهم خلال مدة زمنية محددة وتقدير مدى كفاءتهم الفنية والعلمية للنهوض بأعباء المسؤوليات والواجبات المتعلقة بالحاضر والمستقبل، وبذلك فإن تقييم الأداء يعبر عن المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام لتحقيقها].¹

في حين تعمل محاسبة المسؤولية على ترسيم سمات التنظيم الإداري وربط تقارير الأداء بالأفراد المسؤولين عن الوحدات الإدارية المختلفة في المنشأة، وبالتالي تتحقق الحكمة القائلة بأنه إذا تمت رقابة أداء الأفراد تتم رقابة التكاليف والإيرادات، فعند ربط تقارير الأداء بمراكز المسؤولية المختلفة الموجودة في المنشأة فإنه يمكن الوقوف على مدى إنجاز هذه المراكز لأهدافها وهذا يساعد الإدارة في الرقابة على التكاليف وبدون وجودها يتم التعامل مع المنشأة وكأنها وحدة واحدة وعندها يكون من الصعب معرفة أسباب القوة والضعف في أدائها، وبذلك يمكن القول بأن نظام محاسبة المسؤولية يقوم على ربط المصروفات والإيرادات بالأشخاص المسؤولين عن حدوثها والتأثير عليها.²

¹ مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، مرجع سابق، ص 509.

² محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مرجع سابق، ص 327.

الفرع الثاني: معايير تقييم الأداء: لتنفيذ عملية تقييم الأداء لا بد من وجود مجموعة معايير يمكن الاسترشاد بها لتقييم أداء مراكز المسؤولية بالمنشأة الاقتصادية، بحيث تكون تلك المعايير ملائمة لطبيعة نشاط كل مركز مسؤولية (والتي سنقوم بدراستها بشكل معمق فيما تبقى من فصول هذا البحث) وهي:

(1).معايير تقييم مركز التكلفة: تتمثل معايير تقييم مركز التكلفة في عناصر التكاليف الخاضعة لرقابة مركز المسؤولية، وسنذكرها بإيجاز وهي :

✓ تكلفة المواد المباشرة: يتم تقييم انحرافات هذه التكلفة من خلال مقارنة الفعلية منها بالمعيارية

خلال فترة معتبرة، وتحليل هذه الانحرافات لانحراف السعر وانحراف الكمية؛

✓ تكلفة الأجور المباشرة: يتم تقييم كفاءة استخدام العمالة من خلال مقارنة تكلفة الأجور الفعلية

بالمعيارية خلال فترة زمنية معتبرة، وتحليل فروقها لمعدل الأجر والكفاءة؛

✓ تكلفة المصاريف غير المباشرة المتغيرة: ويتم قياس مدى كفاءتها من خلال مقارنة الفعلية

منها بالمعيارية خلال فترة معتبرة، وتحليلها إلى انحرافات (الطاقة، الكفاءة، الإنفاق).¹

(2).معايير تقييم مركز الإيراد: تعتبر عملية تقييم الأسعار أحد مواقف القرارات الهامة التي يواجهها المسؤولين

بالمنشأة، فعملية اتخاذ قرار بشأن سعر البيع تتوقف على العديد من المشكلات والمعايير:

✓ مقارنة الإيراد التفاضلي بالتكاليف التفاضلية حسب (الطاقة المتاحة، المبيعات الحالية)؛

✓ الاعتماد على النموذج الاقتصادي أو النموذج المحاسبي وتحليل التعادل لتحديد السعر؛

✓ التسعير الداخلي على أساس التكلفة، وهذا الأخير قد يسبب نزاع بين المسؤولين.²

¹مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، مرجع سابق، ص 510 .

²أحمد محمد زامل ، مرجع سابق، ص 252.

3). معايير تقييم مركز الربحية: يعبر مركز الربحية عن دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسؤول عنها لما يحدث بها من تكاليف وإيرادات، إلا أن كثيرًا من أنشطة المنشأة وأقسامها لا يمكن اعتبارها مراكز ربحية، ومن هنا يمكن القول بأن العبرة هي بتحديد نوع وحجم السلطة والمسؤولية لكل مدير مركز باعتبارها سلطة ومساءلة عن التكاليف فقط - في حالة مراكز التكلفة - أم سلطة ومساءلة عن التكاليف والإيرادات معًا - في حالة مراكز الربحية وبالتالي تحديد نوعية تقارير المسؤولية التي يكون من شأنها قياس أداء هذه المراكز أحسن ما يمكن، وبصفة عامة توجد ثلاثة معايير لمراكز الربحية وهي :

- ✓ أن تتضمن المنشأة وحدتين أو أكثر يمكن قياس إيرادات وتكاليف كل منها بشكل منفصل؛
- ✓ يجب أن يتوافر لإدارة كل وحدة القدرة على الرقابة والتحكم في الإيرادات والتكاليف؛
- ✓ يجب تحديد ربحية كل وحدة أو مركز والتقرير عنها بانتظام للإدارة العليا لتمكينها من رقابة وتقييم أداء هذه الوحدات أو المراكز.¹

وما يلاحظ بأنه يكون من الأفضل تحديد ربحية كل مركز قبل تخصيص التكاليف العامة للمنشأة ككل مثل تكاليف الإدارة العليا والبحث والتطوير...، ثم تحديد ربحية المركز بعد هذا التخصيص، لأن هذا التخصيص إذا لم يكن بدقة فإن المعلومات عن ربحية مراكز المسؤولية تكون قليلة الفائدة.

في حين قد يتم تقييم أداء مراكز الربحية من خلال مقارنة أرباح المركز المتحققة خلال الفترة مع الأرباح المستهدفة أو مقارنتها مع أرباح السنة السابقة، بالإضافة إلى أساليب أخرى لتحليل مجمل الربح ودراسة تغيراته وفق معادلات رياضية لتحديد مواطن القوة لتعزيزها ونقاط الضعف لمعالجتها.²

¹ليستراي هيتجر وسيرج ماتولتس، المحاسبة الإدارية، ترجمة أحمد حامد حجاج، مرجع سابق، ص 462.

²مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، مرجع سابق، ص 510.

4). معايير تقييم مركز الاستثمار: ويعبر عن دائرة النشاط الذي يتم محاسبة المسؤول عنها عن العائد على ما تم استثماره بها من موارد، وطبقاً لمفهوم مراكز الاستثمار نجد أن مقياس تقييم الأداء سيحول من مجرد صافي الربح - كما هو الحال في مراكز الربحية - إلى معدل العائد على الأصول المستثمرة بالقسم على مستوى مراكز المسؤولية، وبذلك فإنه توجد عدة أسس لحساب وتحديد قيمة الاستثمار انطلاقاً من:

✓ مجموع مجل الأصول الذي يشمل كافة الأصول المستثمرة بالقسم دون أخذ حسابات هذه الأصول

المقابلة في الاعتبار كمجموع مخصصات الإهلاكات مثلاً؛

✓ مجموع صافي الأصول الذي يعبر عنه بالقيمة المحاسبية الصافية للأموال المستثمرة؛

✓ مجموع صافي الأصول المستخدمة والذي يشمل صافي أموال المستثمرة والمستخدمه فعلاً في

القسم واستبعاد كل الأصول التي لا تعمل أو غير المستخدمة في القسم؛

✓ حقوق المساهمين الذي يشمل عائد المستثمرين ومساهمة رأس المال فضلاً عن الفائض المحتجز

في المنشأة، بحيث يستخدم هذا الأساس فقط بالنسبة للفروع المملوكة كلياً للمنشأة والتي تعمل

كفروع لهذه المنشأة الأم أو الأصل؛

✓ أسس أخرى لتحديد قيمة الموارد المستثمرة في القسم يمكن أن تستخدم شريطة أن ترى الإدارة

مناسبتها لقياس أداء هذا القسم، كرأس المال العامل أو الأصول الثابتة وقدرة التمويل الذاتي... وغير

ذلك من الأسس التي يمكن استخدامها في حساب وقياس العائد على الاستثمار؛¹

✓ الربح المتبقي بعد تغطية الفوائد المحسوبة على رأس المال المستثمر في المركز أو القسم.²

إن معيار الربح المتبقي يربط بين معيار أداء مركز الربحية ومعيار أداء مركز الاستثمار.

¹ليستراي هيتجر وسيرج ماتولنش، المحاسبة الإدارية، ترجمة أحمد حامد حجاج، مرجع سابق، ص ص : 464 - 465 .

²مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، مرجع سابق، ص 512 .

المطلب الثالث: التقارير الرقابية في ظل المحاسبة الإدارية

تعتبر التقارير الرقابية تقارير عن الأداء وتعد من أهم مقومات نظام محاسبة المسؤولية، فبدون هذه التقارير لا يمكن لنظام محاسبة المسؤولية أن يحقق أهدافه، وكثيراً ما تعرّف محاسبة المسؤولية على أنها نظام للتقارير التي تربط بالهيكل الإداري للمنظمة، وبذلك تعد التقارير الرقابية العنصر الثالث للمقومات المحاسبية لنظام محاسبة المسؤولية، وتقارير الأداء هي وسيلة اتصال لنقل المعلومات بين المستويات الإدارية المختلفة داخل المنظمة.*

الفرع الأول: تعريف التقارير الرقابية: تعرف التقارير الرقابية أو تقارير الأداء من وجهة النظر المحاسبية على أنها التقارير التي تتولد عن النظام المحاسبي في المنشأة بهدف مساعدة المستويات الإدارية المتعددة في اختيار الأهداف ووضع الخطط الكفيلة بتحقيق هذه الأهداف وتقييم أداء الأنشطة المختلفة.¹

ولنجاح نظام محاسبة المسؤولية يجب إعداد تقرير لكل مركز مسؤولية، وأن يتم إعداد هذا التقرير بصورة دورية، وأن يركز على البنود القابلة للرقابة ولزيادة فاعليته يجب أن يحتوي التقرير على مقارنة بين الأرقام الفعلية والمتوقعة وتحديد الانحراف بينهما، وهنا قد يثور التساؤل حول ضرورة وضع بنود غير القابلة للرقابة في تقرير مركز المسؤولية، وهنا نجد اختلافاً في الآراء، فبعض الباحثين يفضل أن تركز التقارير على البنود التي يكون الشخص مسؤولاً عنها، ويرى البعض الآخر من الباحثين ضرورة إدراج التكاليف غير القابلة للرقابة في تقري الأداء لأن ذلك يساعد في مزاولة رقابة غير مباشرة على هذه البنود، لذلك يجب على مصمم نظام محاسبة المسؤولية اتخاذ موقف محدد بخصوص هذه البنود.²

(*) مما تجدر الإشارة إليه أنه لا يمكن وجود مجموعة مثلى من التقارير الرقابية تصلح لمختلف المنشآت، بل هي تختلف من منشأة لأخرى.

¹ مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، مرجع سابق، ص 513 .

² محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي ، مرجع سابق ، ص ص: 330-331 .

الفرع الثاني: خصائص تقارير المحاسبة الإدارية: وتتمثل خصائص هذه التقارير المحاسبية فيما يلي:

1) أنها تقارير داخلية صممت للوفاء باحتياجات إدارة المنشأة من معلومات، فهي بمثابة قنوات اتصال تسري فيها المعلومات داخل الإدارات والأقسام المختلفة أوفي نفس المستوى الإداري في الهيكل التنظيمي هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن هذه التقارير تمثل مطلبًا هامًا من متطلبات تفويض السلطة وتوزيع الاختصاصات، وما يستتبع من تحمل للمسؤوليات، حيث يمكن من خلال هذه التقارير التعرف على مدى التزام المرؤوسين بالسياسات الموضوعية ومدى تحقيق الأهداف؛

2) أن تقارير المحاسبة الإدارية أكثر خصوصية بالمقارنة بالتقارير الخارجية، حيث إن عددًا محدودًا من الأفراد هم الذين يستخدمون هذه التقارير، ومن هنا يجب التركيز على مناسبة المضمون لاحتياجات الشخص الذي يقدم إليه التقرير، نظرًا لأن مجرد عدم اقتناع مستخدم التقرير بمحتوياته وبالتالي بفائدته، يفقد التقرير وما يتضمنه من بيانات الفائدة المرجوة منه؛

3) أن تقارير المحاسبة الإدارية أكثر تفصيلاً من التقارير الخارجية، حيث تتضمن بيانات ومعلومات مبنية حسب بنود التكاليف والوظائف الرئيسية بالمنشأة وأقسامها، كما تحتوي على بيانات ومعلومات مالية مخططة وفعلية، وبالتالي فهي تساعد على ترشيد الإدارة بالاستثناء فهي تسلط الضوء العالي على العناصر غير العادية في المنشأة التي يجب أن تعالج في أسرع وقت ممكن في شكل تقارير رقابية دورية، فكلما ارتفع المستوى الإداري كلما زادت إمكانية استخدام مبدأ الإدارة بالاستثناء، ويعتمد استخدام هذا المبدأ على الغرض من تقديم التقرير، ولا يمكن استخدام هذا المبدأ عند إعداد تقارير تكاليف الإنتاج لأن هذه التقارير يجب أن تتضمن بيانات كافية لتقييم المخزون؛¹

¹ أحمد محمد زامل ، مرجع سابق، ص 66.

4) إن تقارير المحاسبة الإدارية - بالمقارنة التقارير الخارجية- تتضمن تحليلات وتفسيرات أكثر تساعد على فهم محتوياتها، فلا تترك مهمة تحليل وتفسير هذه المحتويات للمسؤول الذي يقدم إليه التقرير، لأن معد التقرير عادةً ما يكون هو الأقدر على تفسير وتحليل محتوياته، فالإدارة بصفة خاصة كلما ارتفع فيها المستوى الإداري كلما أصبح الوقت لا يكفي لتحليل وتفسير محتويات التقارير على مستوى الوحدات الإدارية، فهي تحتاج إلى حقائق مركزة وسهلة الاستيعاب والفهم؛

5) أن تقارير المحاسبة الإدارية تعد شكلاً أكثر تكراراً بالمقارنة بالتقارير الخارجية التي عادةً ما تعد مرة واحدة في نهاية السنة المالية، وهذا ما يختلف عنه في تقارير المحاسبة الإدارية فقد تكون يومية أو أسبوعية أو شهرية، وذلك حسب طبيعة المستوى الإداري المقدم إليه التقرير، فكلما ارتفع المستوى الإداري المقدم إليه التقرير كلما طالت الفترة الزمنية التي يغطيها التقرير، وتجدر الإشارة إلى أن محتوى التقرير لا يقتصر فقط على ما يخص الفترة الزمنية التي يغطيها التقرير فقط، بل يتضمن بيانات من بداية السنة المالية حتى تاريخ إعداد التقرير.¹

وبذلك نستطيع القول بأن تقارير الأداء تساعد المديرين على تحسين الأداء والتخطيط للعمليات المستقبلية، وتحسين الدافعية لدى العمال للعمل في منشآتهم، كما يمكن أن تكون التقارير الرقابية:

✓ تقارير قبل الأداء؛

✓ تقارير أثناء تأدية المهام؛

✓ تقارير الأداء بعد الإنجاز.²

إن عملية إعداد تقارير المحاسبة الإدارية تسمح بتحديد مدى قدرة المنشأة الاقتصادية على الاستمرار.

¹أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص 66.

²مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، مرجع سابق، ص 513

الفرع الثالث: آداب وسلوك مهنة المحاسبة الإدارية: حيث تتمثل هذه القواعد والمبادئ في معايير السلوك المهني أو أخلاق المهنة، والتي تعتبر بمثابة قيود تفرضها المهنة على نفسها وتلتزم أعضائها بها وتمثل أساساً لتوقعات الآخرين لتصرفات هؤلاء الأعضاء، وتخدم هذه المعايير هدفين مهمين هما:

- وضع نمط للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة لضمان استمرار عملهم المهني؛
 - الإفصاح لكافة المهتمين بشؤون المهنة عن مكونات ومعايير دليل الآداب والسلوك التي تحكم تصرفات أعضاء المهنة، وبالتالي ترتفع مكانتهم في نظر الآخرين وتزداد درجة الثقة في تقارير ونتائج أعمال المهنيين، هذا فضلاً عن إتاحة الفرصة لكل مهني لأداء وظيفته بكفاءة عالية. (*)
- والمحاسبة الإدارية كمهنة زاد الاهتمام بها وتزايد الطلب على خدماتها، وبالتالي أصبحت لا تستثنى من تحديد دليل لآداب وسلوك أعضائها في ضوء المسؤوليات المهنية التي يجب أن يلزموا بها، وبالتالي فإن معايير السلوك المهني المتبناة من طرف معهد (مجمع) المحاسبين الإداريين (IMA) (***) تتمثل فيما يلي:

1) الكفاءة: والتي من خلالها يلتزم المحاسبون الإداريون بالمعايير التالية:

- (1-1): المحافظة على مستوى الكفاءة المهنية عن طريق التطوير المستمر لمعلوماتهم ومهاراتهم؛
- (2-1): القيام بواجباتهم المهنية في ضوء القوانين والقواعد والمعايير الفنية الملائمة؛
- (3-1): إصدار تقارير وتوصيات واضحة وكاملة بعد إجراء التحليلات المناسبة للمعلومات الملائمة والتي تتسم بالمصداقية.¹

(*) : من المسلمات البديهية أنه إذا أراد أي تجمع مهني النجاح والتطوير ومن ثم الاستمرار في أداء خدماته للآخرين فلا بد لهذا التجمع أن يحوز ثقة هؤلاء الآخرين، ولا شك أن مستوى هذه الثقة يتوقف على وجود قواعد ومبادئ تتضمن الحد الأدنى من القدرات العلمية والعملية لهذه المهنة. (***) : يعتبر هذا المعهد أكبر منظمة بالولايات المتحدة الأمريكية تضم المحاسبين الذين يمارسون مهنة المحاسبة الإدارية ويعرف رسمياً (NAA).¹ أحمد محمد زامل ، مرجع سابق، ص ص 71-73 .

(2) السرية: والتي من خلالها يلتزم المحاسبون الإداريون بالمعايير التالية:

(1-2): الامتناع عن الإفصاح بدون تصريح عن المعلومات السرية التي يحصلون عليها أثناء أدائهم لأعمالهم، إلا إذا كان ذلك استجابة لأمر القضاء؛

(2-2): إبلاغ مساعديهم بالطريقة المناسبة فيما يتعلق بالمحافظة على سرية المعلومات التي يحصلون عليها أثناء مزاولتهم لأعمالهم، والتأكد من مدى التزامهم بذلك من خلال الإشراف على الأنشطة التي يقومون بتأديتها؛

(2-3): الامتناع عن استخدام - أو إظهار إمكانية استخدام- المعلومات السرية التي حصلوا عليها أثناء أداء أعمالهم لتحقيق مزايا غير أخلاقية أو غير قانونية، سواء كان ذلك عن طريق المحاسب الإداري نفسه أو عن طريق طرف ثالث.

(3) النزاهة: والتي من خلالها يلتزم المحاسبون الإداريون بالمعايير التالية:

(1-3): تجنب التعارض الفعلي أو الشكلي في المصالح وإبلاغ الأطراف بأي تعارض محتمل؛

(2-3) : الامتناع عن الالتزام أو التكفل بأداء أي نشاط يمكن أن يؤدي إلى الحد من قدرتهم على القيام بواجباتهم بشكلٍ مرضٍ أخلاقياً؛

(3-3) : عدم قبول أي هدية أو معروف أو حسن ضيافة، حيث إن ذلك سوف يؤثر بشكل فعلي أو ظاهري على تصرفاتهم؛¹

¹أحمد محمد زامل ، مرجع سبق ذكره، ص 73 .

(3-4) : الامتناع عن الإضرار - سواء بصورة سلبية أو إيجابية- بقدرة المنظمة على تحقيق أهدافها
المشروعة؛

(3-5) : الاطلاع والتحقق من القيود المهنية والقيود الأخرى التي من المحتمل أن تعوق إصدار حكم
يمكن الاعتماد عليه أو الأداء الناجح لنشاطٍ ما؛

(3-6) : توصيل المعلومات كاملةً سواء كانت مرغوب فيها أو غير مرغوب فيها والأحكام والآراء
المهنية؛

(3-7) : الامتناع عن الالتزام بأي نشاط أو تدعيم أي نشاط يمكن أن يؤثر في المهنة.

(4) الموضوعية: والتي من خلالها يلتزم المحاسبون الإداريون بالمعايير التالية:

(1-4) : العدالة والموضوعية في توصيل المعلومات؛

(2-4) : الإفصاح الكامل عن كل المعلومات التي يمكن أن يتوقع بشكلٍ مقبول أن تؤثر على فهم
المستخدم المستهدف للتقارير، وفهمه للتعليقات والتوصيات المقدمة.

ومن الأمور البديهية في هذا الإطار أن عدم إتباع المحاسب الإداري لمعايير السلوك المهني سوف
يؤدي به إلى تصرف غير أخلاقي يخالف المعايير، وهذا سواء كانت تلك التصرفات نتيجة لضغوط شديدة
أو نتيجة لوجود تعارض بين معيارين من المعايير التي تحكم السلوك المهني.¹

وتتلخص تقارير المحاسبة الإدارية في تقديم المعلومات المالية وغير المالية لصنع القرارات.²

¹ أحمد محمد زامل ، مرجع سبق ذكره، ص 73 .

² Sawyers,jackson,jenkins ،ترجمة نضال محمود الرمحي، مرجع سبق ذكره، ص15.

خلاصة الفصل :

من خلال دراسة هذا الفصل [المتعلق بالمقومات الأساسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية] تبين بأن هذه الدراسة النظرية تُعدُّ بمثابة نقطة ارتكاز لموضوع البحث ككل، بعبارة أخرى دراسة هذا الفصل تبرز معالم الطريق الأساسية لموضوع البحث، وقد تلخصت تلك الدراسة في ثلاثة معالم أساسية وهي:

- تحديد مفهوم دقيق لمحاسبة المسؤولية باعتبارها نظام محاسبي يقوم بتحديد المسؤوليات وتصحيح الانحرافات وترشيدها القرارات، حيث أن تحديد المسؤوليات يتم من خلال هيكل التنظيم الإداري، في حين أن تصحيح الانحرافات يكون من خلال النظام الرقابي، وفي الأخير ترشيدها القرارات يكون من خلال التقارير المحاسبية التي تساعد المسؤولين الإداريين على صنع القرارات؛

- تحديد المقومات التنظيمية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية من خلال دراسة التنظيم اللامركزي للمنشآت الاقتصادية وأهميته في ظهور محاسبة المسؤولية وصنع القرارات، بالإضافة إلى دراسة القيادة الإدارية وكيفية أخذ القيادة فعلاً لتحسين الأداء، بالإضافة إلى دراسة السلطة والمسؤولية وترابطهما ببعض لتحسين الأداء بكفاءة وفعالية على المستويات الإدارية، ويتسلسل الدراسة للمسؤولية قمنا من بعد ذلك بتحديد نظام محاسبة المسؤولية المتمثل في المراكز الفرعية لهذا النظام كمركز التكلفة ومركز الإيراد ومركز الربحية، بالإضافة لمركز الاستثمار؛

- تحديد المقومات المحاسبية من خلال تبويب عناصر التكاليف والإيرادات الخاضعة للرقابة وغير الخاضعة للرقابة، وبالتالي تقييم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية وتحديد معاييرها، وبذلك خلصت دراسة هذا الفصل في دراسة التقارير الرقابية في ظل المحاسبة الإدارية ومعايير آدابها وسلوكها كمهنة يقوم بها المحاسبون الإداريون محددة من طرف المعهد (المجمع) الأمريكي للمحاسبين الإداريين (IMA).

الفصل الثاني : محاسبة المسؤولية لمركز التكلفة

تمهيد:

المبحث الأول : نظرة المحاسبة الإدارية للتكاليف

المبحث الثاني : تقييم أداء مراكز التكلفة بالمنشأة الاقتصادية

المبحث الثالث : التقارير الرقابية لأداء مراكز التكلفة

خلاصة الفصل الثاني

تمهيد:

تعدُّ محاسبة المسؤولية التطبيق العملي لأسلوب اللامركزية في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية، في حين يعتبر مركز التكلفة كمركز مسؤولية باعتباره وحدة تنظيمية تتخذ كأساس لتجميع عناصر التكاليف، وتتحدد بحدود مسؤولية شخص معين يكون مسؤولاً عن التكاليف التي يمكنه أن يؤثر عليها بقراراته، ويعتمد قياس الأداء بمركز التكلفة على المقاييس التي تعكس فعالية وكفاءة تشغيل وإدارة العمليات داخل المركز، وبذلك تتم محاسبة المسؤولية بالمنشآت الاقتصادية التي تتوفر على مراكز للتكلفة، وذلك بالتركيز على المراكز الإنتاجية والخدمية باعتبارها تمثل تكاليف مخرجات .

ولتطبيق نظام محاسبة المسؤولية على مستوى مركز التكلفة في المنشأة الاقتصادية لا بد من وجود معايير ومقاييس لتحديد التكاليف وتصنيفها، ومقارنة الفعلية منها بالمعيارية لتحديد الانحرافات وتحليلها وتحديد المسؤوليات وتقديم التقارير المحاسبية لترشيد القرارات على مستوى الوحدات الإدارية، وذلك في حدود التكاليف الملائمة لاتخاذ القرارات.

سيحاول الباحث من خلال هذه الدراسة لهذا الفصل تحديد مفاهيم التكاليف من منظور المحاسبة الإدارية، وتقييم أداء مراكز التكلفة من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية وتحديد الانحرافات وتحليلها قصد تحديد المسؤوليات وترشيد القرارات والعمل على الرقابة المستمرة للتكاليف بطريقة عقلانية، ولذلك ستقسم دراسة هذا الفصل إلى المباحث التالية:

➤ المبحث الأول : نظرة المحاسبة الإدارية للتكاليف؛

➤ المبحث الثاني : تقييم أداء مراكز التكلفة بالمنشأة الاقتصادية؛

➤ المبحث الثالث :التقارير الرقابية لأداء مراكز التكلفة.

المبحث الأول : نظرة المحاسبة الإدارية للتكاليف

إن المحاسبة الإدارية تسعى دائماً لتوفير المعلومات إلى المديرين قصد ترشيد قراراتهم على مستوى مراكز المسؤولية المختلفة، ويتم تحديد مفاهيم التكاليف من منظور المحاسبة الإدارية وأهدافها، بالإضافة إلى تبويب عناصر تلك التكاليف وتحليلها لتحديد مراكز التكلفة منها باعتبارها تكاليف مخرجات.

حيث ستتضمن دراسة هذا المبحث المطالب الفرعية التالية:

✓ المطالب الأول : مفهوم التكاليف وتحديد عناصرها من منظور المحاسبة الإدارية؛

✓ المطالب الثاني :تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط ؛

✓ المطالب الثالث :مفاهيم التخطيط والرقابة على التكاليف.

المطلب الأول : مفهوم التكاليف وتحديد عناصرها من منظور المحاسبة الإدارية

تعتبر محاسبة التكاليف مجموعة من الأساليب والطرق والإجراءات، التي تستخدم في ظل مجموعة من الفروض والمبادئ لتجميع وتحليل وتبويب وتسجيل البيانات الخاصة بعناصر التكاليف، بهدف ترشيد القرارات، والذي يجعل منها نظام لتشغيل بيانات تفي بمتطلبات إعداد تقارير عن أداء مراكز التكلفة.¹

الفرع الأول: مفهوم التكاليف: تعبر التكاليف عن التضحية الاقتصادية بجزء من موارد المنشأة معبراً عنها بوحدات نقدية أو مالية من أجل الحصول على المنافع والخدمات التي يؤدي استخدامها إلى تحقيق الأهداف التي من أجلها قامت المنشأة.²

¹أحمد محمد زامل، مرجع سابق ص 88.

²مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، مرجع سابق، ص 63.

كما تعرف التكلفة باعتبارها مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو منتج مادي معين، أو مجموعة منتجات، أو خدمة معينة أو مجموعة خدمات، مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى البيع، وهناك عدة تقسيمات للتكاليف وأهما هو التقسيم حسب مراحل الإنتاج إذ يساهم في حساب سعر تكلفة المنتجات. في حين الأعباء أو العبء يتقابل مع الناتج لتحديد نتيجة الدورة بما في ذلك استهلاك البضائع والمواد واللوازم... ومخصصات الإهلاكات، والأعباء تعتبر تجريدية وقابلة للتقييم.¹

وقد تختلف التكاليف عن المصاريف والخسائر فهذه الأخيرة (الخسائر) ما هي إلا تخفيضات لصافي الموجودات الناتجة من صفقات محيطة أو عرضية ومن أحداث أخرى قد تكون خارج سيطرة المنشأة بشكل كبير، وعليه فالمصاريف وثيقة الصلة بالعمليات التشغيلية الرئيسية أو المركزية المستمرة.²

والتكاليف في معناها العادي تعبر عن القيمة النقدية أو المالية التي تدفع في سبيل الحصول على سلعة ما أو خدمة معينة، إلا أن معناها العلمي في مجال الدراسات التجارية لا يفيد معنًا محددًا إلا إذا أضفنا لها الصفة الدالة عما نقصده من أغراض القياس والحساب، فالتكاليف أداة من أدوات القياس وإن اختلفت طرق حسابها باختلاف الغرض من القياس نفسه.

ففي مجال الدراسات الاقتصادية ندرس التكلفة الكلية والتكلفة المتوسطة والتكلفة الحدية، وتتخذ هذه المقاييس دراسة مسلك التكاليف بالنسبة للتغيرات في أحجام الإنتاج، وفي مجال الدراسات المحاسبية ندرس تكلفة الإنتاج وسعر التكلفة والتكلفة الإدارية والهدف من هذا القياس هو تحديد تكلفة النشاط الوظيفي داخل المشروع.³

¹ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العمدة، الجزائر، 1999، ص 14.

²Vernon Kam، ترجمة رياض العبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 387.

³محمد أحمد خليل، مرجع سبق ذكره، ص 11.

لكي نستطيع أن نفسر ماهية التكاليف حسب الدراسات المختلفة التي دارت حول تحديد مدلولها من طرف علماء الاقتصاد والمحاسبة والإدارة، لا بد أن نستعرض وجهات النظر المختلفة بينهما.

فعند علماء الاقتصاد يكون اهتمامهم بالتكاليف منحصر في مستويين للدراسة، سواء دراسة التكاليف لتحديد الأسعار في السوق، أو دراسة دور التكاليف في تحديد حجم الإنتاج الأمثل بالنسبة للمشروع.

فعلى مستوى السوق اعتبرت التكاليف إحدى القوى المشتركة في تحديد السعر مع عنصر الطلب وتتحدد أهمية عنصر التكاليف كعامل مشترك في تحديد سعر الوحدة الواحدة من سلعة ما في السوق خلال فترة زمنية محددة، وتلعب التكاليف دورًا كبيرًا كلما كانت الفترة الزمنية طويلة الأجل، وقد قامت النظرية الكلاسيكية بمعالجة المشاكل الاقتصادية طويلة الأجل واعتبرت على أن السعر يتحدد بالتكلفة.

أما على مستوى المشروع اهتم الاقتصاديون بالتكاليف كعامل هام في تحديد الإنتاج الأمثل بالنسبة للمشروع تحت ظروف التشغيل المختلفة، التي تدرس تحت عنوان توازن المشروع، وتقوم نظرية توازن المشروع على أن الإنتاج الأمثل هو الذي يحقق أكبر صافي فائض ممكن، ويتحدد ذلك إذا تعادل عند هذا الحجم الإيراد الحدي مع التكلفة الحدية بافتراض أن المنظم على علم تام بظروف الطلب على إنتاجه وعلى علم تام بظروف هذا الإنتاج ومسلكه.

يهتم علماء الاقتصاد في تحليلهم لفكرة التكلفة الحدية في دراسة مسلك التكاليف في المستقبل، وليس بفكرة التكلفة المتوسطة، وذلك لأن التكلفة الحدية تعتبر القياس الأمثل للتغيرات المنتظرة في التكاليف الكلية نتيجة

للتغيرات الضئيلة في حجم الإنتاج في الفترة قصيرة الأجل.¹

¹محمد أحمد خليل، مرجع سبق ذكره، ص 12 .

التكاليف الحديثة وإن كان قياسها الدقيق صعباً من وجهة النظر التطبيقية إلا أنها الأسلوب العلمي للتحليل السليم في هذه الدراسات، أما التكاليف المتوسطة فهي قياس حسابي لمسلك التكلفة في الماضي لأنها مشتقة من التكلفة الكلية التاريخية بالإضافة إلى أنها مقياس لا يتأثر بالتغيرات السريعة في حجم الإنتاج والتي تتصف بظاهرة الحركة، وبالتالي فإن فكرة التكلفة المتوسطة لا تفيد في التنبؤ بأثر التغيرات في حجم الإنتاج على التكاليف.

فقد ترتب على دراسة توازن المشرع اهتمام علماء الاقتصاد في نماذجهم التحليلية لما لها من أثر على مسلك التكاليف، حيث تبين أن عناصر التكاليف تختلف في مسلكها بالنسبة للتغيرات في أحجام الإنتاج في الفترة القصيرة، فمنها ما له علاقة مباشرة بهذه التغيرات فيتأثر بها ارتفاعاً وانخفاضاً، وأطلق على هذه المجموعة عناصر التكاليف المتغيرة، ومنها ما ليس له علاقة مباشرة بهذه التغيرات فيفضل ثابتاً ويطلق على هذه المجموعة عناصر التكاليف الثابتة، ولذلك فإن الاقتصادي يهمل المجموعة الأخيرة في تحليله قصير الأجل باعتبار أنها لا تتأثر بالقرارات الإدارية قصيرة الأجل.

أما الدراسات المحاسبية فقد أولت اهتمامها في مجال التكاليف بالأسس والمبادئ لإجراءات محاسبة التكاليف، من حصر وتسجيل وتحليل وتوزيع ومقارنة عناصر التكاليف التي تتحقق في فترة زمنية معينة وذلك لاستخدام البيانات التي تم تسجيلها في تحديد تكلفة المنتجات لأغراض التسعير^(*)، وتقييم المخزون السلعي لأغراض إعداد الحسابات الختامية وللرقابة على الكفاءة التشغيلية.¹

(*) : إن الحاجة إلى طريقة محاسبية أكثر كفاءة تعتمد على ما فيها إذا كان جانب الدراسة معقداً، فتكاليف الإنتاج أو تكاليف إدارة منشأة تجارية بحاجة لمراقبة لكي يتم التسديد لمجهزي السلع والخدمات في تواريخ الاستحقاق و وضع أسعار للبيع بشكل صحيح، وكذلك لأجل تحديد الربح. وفي أواخر القرن التاسع عشر ظهرت الشركة المتكاملة عمودياً وبالأخص في الولايات المتحدة الأمريكية، فهذا النوع من التكامل يساعد المدراء على تنسيق الأنشطة المتعددة لكفاءة ، وبالتالي فإن استخدام معلومات محاسبة التكاليف من قبل المدراء يساعد على صنع القرارات.

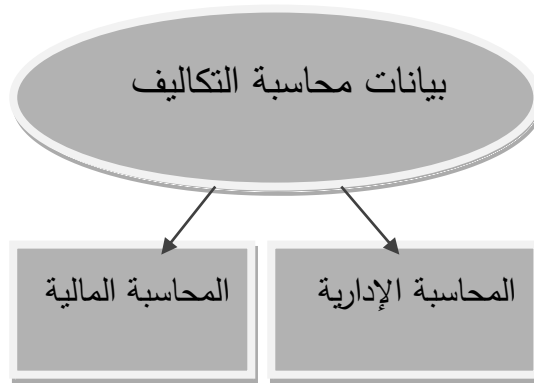
¹محمد أحمد خليل، مرجع سبق ذكره، ص ص: 12-13.

كما اهتمت الدراسات الإدارية بالتكاليف بوصفها أداة إدارية، فابتكرت فكرة الموازنات التقديرية والضبط المنهجي إلى جانب اهتمامها بأشكال معينة للتكاليف تستغلها في التخطيط واتخاذ القرارات.

في حين اهتمت الدراسات الهندسية بموضوع الكفاءة الإنتاجية باعتبارها المقياس السليم لنجاح الإدارة فاستخدمت نظرية دراسة الوقت والحركة وأنظمة التكاليف المعيارية، كما نجد أن محاسبة التكاليف شملت جميع النواحي السابقة واستفادت منها لتقديم نظام فعال لمعالجة المشاكل التي يتعرض لها المشروع.¹

إذن تتمثل أهمية بيانات محاسبة التكاليف في كونها المورد الأساسي لتغذية تقارير المحاسبة المالية بالتكاليف الإجمالية لأنشطة المنشأة، كما أنها المصدر الأساسي الذي تعتمد عليه تقارير المحاسبة الإدارية في الحصول على البيانات التفصيلية عن تكاليف المنتجات والخطوط الإنتاجية وأنشطة الإدارات المختلفة وبخاصة في المنشآت الصناعية، وعليه فإن بيانات محاسبة التكاليف تعدُّ أمرًا حيويًا عند إعداد تقارير المحاسبة الداخلية أو الخارجية²... وذلك ما يتضح من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (08): البيانات الأساسية لمحاسبة التكاليف



المصدر: إعداد الباحث، بالاعتماد على ليستراي هيتجر وسيرج ماتولنش، ترجمة أحمد حامد حجاج، مرجع سابق ص 29.

¹محمد أحمد خليل، مرجع سبق ذكره، ص 15.

²ليستراي هيتجر وسيرج ماتولنش، ترجمة أحمد حامد حجاج، مرجع سابق، ص 29.

الفرع الثاني: العناصر الأساسية للتكاليف: تنقسم عناصر التكاليف بشكل عام إلى تكاليف صناعية وأخرى غير صناعية، كما يمكن تقسيمها إلى تكلفة فترة وتكلفة منتج.¹

1). التكاليف الإنتاجية: تسمى بتكاليف الصنع أو تكاليف المنتج، ويظهر هذا النوع بشكل واضح في المنشآت الصناعية التي تعمل على تحويل المواد الخام في شكل منتجات تامة الصنع أو نصف مصنعة، حيث تتمثل العناصر الأساسية لهذا النوع من التكاليف بشكل عام في :

أ- المواد المباشرة : هي تلك المواد التي تدخل بشكل مباشر في تكوين الوحدات المنتجة، ويمكن تتبعها بوحدة المنتج، ويمكن أن تتحدد تكلفة المواد المباشرة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (01): تكلفة المواد المستهلكة مباشرة

المبالغ	سعر الوحدة	الكمية	البيان
.....	تكلفة مخزون أول الفترة
.....	(+) المشتريات خلال الفترة
.....	(-) تكلفة مخزون آخر الفترة
.....	د/601 تكلفة المواد المستهلكة

المصدر: من إعداد الباحث.

¹ مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطك الراوي، مرجع سابق، ص 66.

ب- العمل المباشر: وتتمثل تكلفة العمل المباشر في أجور العمل المباشرة المدفوعة للعاملين القائمين على تحويل المواد الأولية الخام إلى منتجات تامة، بعبارة أخرى تكلفة العمل هي التكلفة التي يمكن تتبعها ونسبها إلى الوحدات المنتجة بشكل مباشر، وهي تتغير بتغير حجم الإنتاج فتزداد بزيادته وتنقص بنقصانه أي تربطهما علاقة طردية مع حجم الإنتاج.

ج- تكاليف الصنع الإضافية: هي تلك النوع من التكاليف الصناعية غير المباشرة، والتي يطلق عليها أيضاً بمصروفات التصنيع أو التكلفة الإضافية، وبالتالي فهي تعبر عن جميع تكاليف الصنع باستثناء المواد المباشرة والعمل المباشر، فهي تمثل المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة المتمثلة في رواتب الإداريين والمشرفين عن العمل لأكثر من منتج واحد أو لأكثر من قسم واحد، مما يصعب تحميلها بشكل مباشر لكل منتج أو قسم، وكذلك جميع المصاريف كالإنارة والتكييف والتأمينات والإيجار وما شابه ذلك من الأعباء المتعلقة بأكثر من قسم أو منتج.¹

فيجب أن يتم تحميل تلك النوع من التكاليف على كل منتج أو قسم يتطلب توزيعاً ثانوياً أو تبادل الخدمات لتحديد مجموع التوزيع الثانوي لكل قسم أو ورشة عمل وعلى أساس طبيعة وحدات عمل أو قياس على مستوى كل مركز أو قسم تتحدد تكلفة وحدة العمل أو القياس، والتي على أساسها تحمل الأعباء غير المباشرة على تكاليف المنتجات أو المواد أو السلع...إلى غير ذلك من عناصر التكلفة، وتتمثل عناصر تكلفة إنتاج المنتجات الصناعية في التكاليف الصناعية المباشرة إذا كانت تحمل مباشرة على مادة أولية واحدة أو ورشة عمل واحدة أو منتج أو سلعة واحدة، وتتمثل في التكاليف الصناعية غير المباشرة إذا كانت تحمل على أكثر من مادة أو أكثر من ورشة عمل أو أكثر من منتج .

¹ مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، مرجع سابق، ص 67.

(2). **التكاليف غير الإنتاجية:** وتتمثل في مختلف عناصر التكاليف التي لا ترتبط بعمليات التصنيع، وتشمل كافة التكاليف المتعلقة بعمليات تسويق المنتجات، أي عمليات البيع والتوزيع وما يتعلق بها، إضافة إلى التكاليف الإدارية والتمويلية المتعلقة بالإدارة العامة للمنشأة، والتي يمكن توضيحها كما يلي :

أ- **تكاليف التسويق:** تمثل تكاليف التسويق تلك العمليات المتعلقة بالبيع والتوزيع وخدمات ما بعد البيع وكذلك ما يتعلق بطلبات الزبائن، وتشمل كذلك بحوث السوق التي تجريها إدارة التسويق لمعرفة اتجاهات ورغبات المستهلكين وتقدير حجم المبيعات المتوقعة على منتجات المنشأة في السوق، وما يتصل بها من حملات دعائية وإشهار وكل ما يتعلق ببيع ونقل السلع.

ب- **التكاليف الإدارية العامة:** هي تلك التكاليف التي لا يمكن تصنيفها كتكاليف تسويقية أو صناعية، وهي بذلك تمثل أجور ورواتب العاملين في الإدارة العامة من إداريين وماليين وقانونيين وغيرهم، وإيجار المباني العامة أو مصاريف إهلاكها إذا كانت مملوكة من قبل المنشأة ومصاريف الماء والكهرباء والهاتف والانترنت وكل ما يتعلق بتمشية الأعمال الاعتيادية للمنشأة، بغض النظر عن كونها مستمرة بالإنتاج أو متوقفة عنه وهي التي لا تربطها أية علاقة مباشرة بالعمليات التصنيعية.¹

ومن الجدير بالذكر أن هذه التضحيات الاقتصادية لا تقتصر على ما تتحمله المنشأة من إنفاق فعلي أو ما تلتزم به من إنفاق، بل تشمل أيضاً على ما يعرف بالتكاليف غير التعاقدية أو المحسوبة فهي تقديرات مقابل خدمات حصلت عليها المنشأة دون أن ينشأ عنها إنفاق أو التزام بإنفاق، ومن ثم يجب احتسابها ضمن تكاليف مزاوله النشاط.²

بذلك نستطيع القول أن هذه التكاليف تخدم مراكز التكلفة ولا تعتبر مراكزها أساسية بل مساعدة.

¹ مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، مرجع سابق، ص 68.

² أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص 97.

كما يمكن تقسيم عناصر التكاليف إلى تكلفة فترة وتكلفة منتج كما يلي :

أ- **تكلفة الفترة** : تبنى هذه التكاليف على أساس الاستحقاق الذي يقضي بمقابلة تكاليف كل فترة زمنية بالإيرادات المتحققة لتلك الفترة، ويمكن التعبير عنها بأنها تكاليف غير قابلة للتخزين، فإيجار المباني وأقساط التأمينات وعمولات البنك لا يمكن اعتبارها ضمن تكاليف شراء المواد الأولية أو صنع المنتجات القابلة للتخزين، لذلك تعامل كمصروفات وتخصم من إيرادات الفترة التي حصلت فيها، والتي تمثل تكلفة مستنفذة مقابل الحصول على منفعة، وبناءً على ذلك فإن تكاليف الإشهار ورواتب المديرين وعمولات البيع والتكاليف الإدارية الأخرى وغيرها من التكاليف غير الصناعية تعتبر تكاليف الفترة التي تظهر في قائمة الدخل كمصروفات في الفترة الزمنية التي حصلت فيها.

ب- **تكلفة المنتج**: يتكون هذا النوع من التكاليف من تكلفة شراء السلع الجاهزة، وفي السلع المصنعة من تكلفة المواد المباشرة والعمل المباشر والتكاليف الصناعية الإضافية، وتسمى هذه التكاليف بتكلفة المنتج والتي يمكن نسبها أو مقابلتها للمنتج أفضل من مقابلتها بالفترة الزمنية، وينظر إلى تكلفة المنتج على أنها مرتبطة بالوحدات المنتجة أو المشتراة بحيث يستمر ارتباطها بهذه الوحدات حتى تصبح مخزون سلعي في انتظار عملية البيع، وعند نقطة البيع تتحرر هذه التكاليف من المخزون السلعي وتعتبر مصروفًا، ويطلق عليها عادةً تكلفة الوحدات المباعة ويتم مقابلتها بإيراد المبيعات، لذا لا تعامل هذه التكاليف كمصروفات في نفس الفترة الزمنية التي حدثت فيها بالضرورة وإنما في الفترة الزمنية التي تم فيها بيع تلك الوحدات، وبمعنى آخر أن تكلفة المواد المباشرة والعمل المباشر تتفق في فترة زمنية معينة ولكن لا تعامل كمصروفات إلا في الفترة الزمنية التي يتم فيها بيع المنتجات الجاهزة.¹

¹ مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، مرجع سابق، ص 69.

المطلب الثاني: تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط

إن هذا التبويب يعتبر من التصنيفات المهمة لعناصر التكاليف، بحيث يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف وحسب علاقتها بحجم النشاط ، وعلى أساس ذلك التبويب توجد هناك ثلاثة أنواع من التكاليف سواءً ما كان منها متغيراً أو ثابتاً أو شبه متغير وهي كما يلي:

الفرع الأول: التكاليف المتغيرة: التكاليف المتغيرة تعبر عن تلك التكاليف التي تتغير بمجموعها مع تغير حجم النشاط (مستوى الإنتاج، رقم الأعمال، الخدمات المقدمة) سواءً بالزيادة أو النقصان أي أنها تزداد بنفس نسبة الزيادة وتنقص بنفس نسبة النقصان من حجم الإنتاج أو مستوى النشاط بشكل عام، ووجد أيضاً من خلال دراسة سلوك هذه العناصر بأن نصيب الوحدة المنتجة يبقى منها ثابتاً مهما تغير حجم الإنتاج، وتشمل التكاليف المتغيرة ما يلي:

✓ مواد مباشرة؛

✓ أجور مباشرة؛

✓ مصاريف أخرى مباشرة.¹

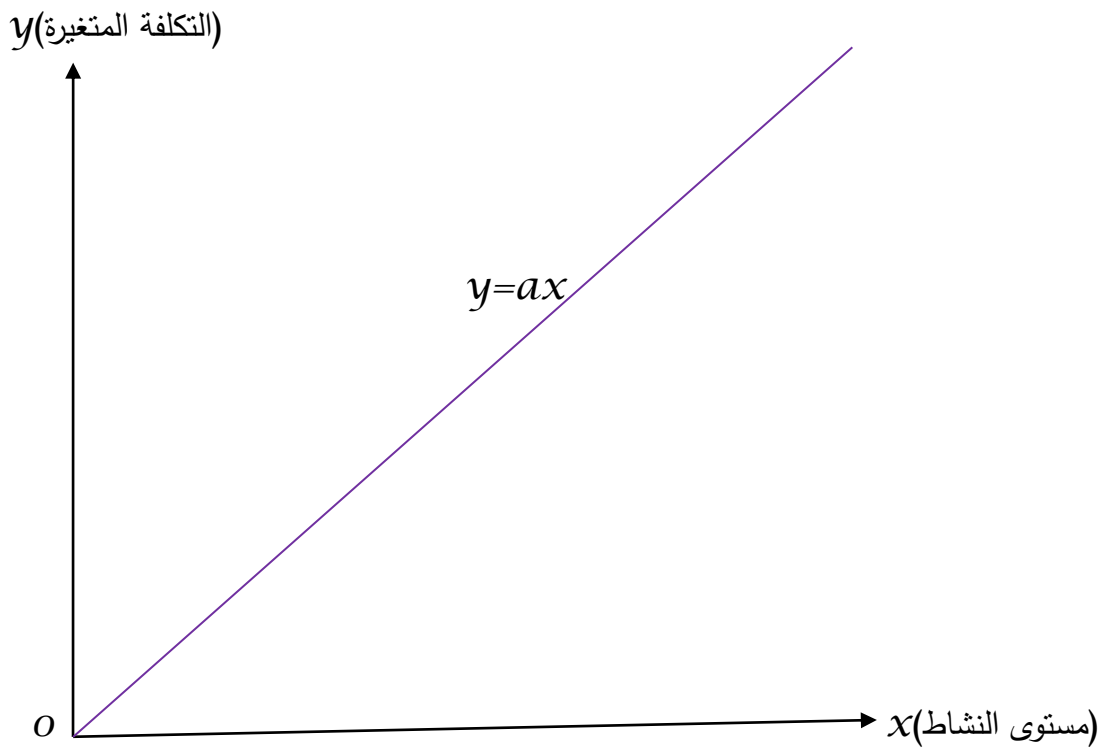
كما أن التكلفة المتغيرة تعبر عن المصاريف الناتجة عن آلية وحركية وطبيعة نشاط المؤسسة الاقتصادية، بعبارة أخرى هي تلك المصاريف المرتبطة ارتباطاً مباشراً بتطور حجم النشاط الاقتصادي للمؤسسة، فعلى سبيل المثال نجد مصارف المواد المباشرة ترتبط ارتباطاً مباشراً بعدد الوحدات المصنعة من المنتجات التامة المطلوب إنجازها ببرنامج الإنتاج.²

¹إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، الأردن، 2010، ص 38.
²عبد الجليل بوداح، مدخل إلى المحاسبة التحليلية، الطبعة الثانية، مكتبة اقرأ قسنطينة، الجزائر، 2009، ص 68.

بالتالي يمكن توضيح العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط انطلاقاً من الشكل البياني الآتي:

الشكل رقم (09): علاقة التكاليف المتغيرة بحجم النشاط

حيث أن: معادلة التكلفة المتغيرة "y": $y=ax$



المصدر: إعداد الباحث.

يتبين لنا من خلال ذلك الشكل نلاحظ بأن علاقة مستوى النشاط (كمية المبيعات ورقم الأعمال) "x" بالتكلفة المتغيرة "y" هي علاقة طردية، وذلك أنه في حالة مستوى النشاط معدوم نلاحظ التكاليف المتغيرة معدومة وعند ارتفاع مستوى النشاط ارتفعت التكاليف المتغيرة.

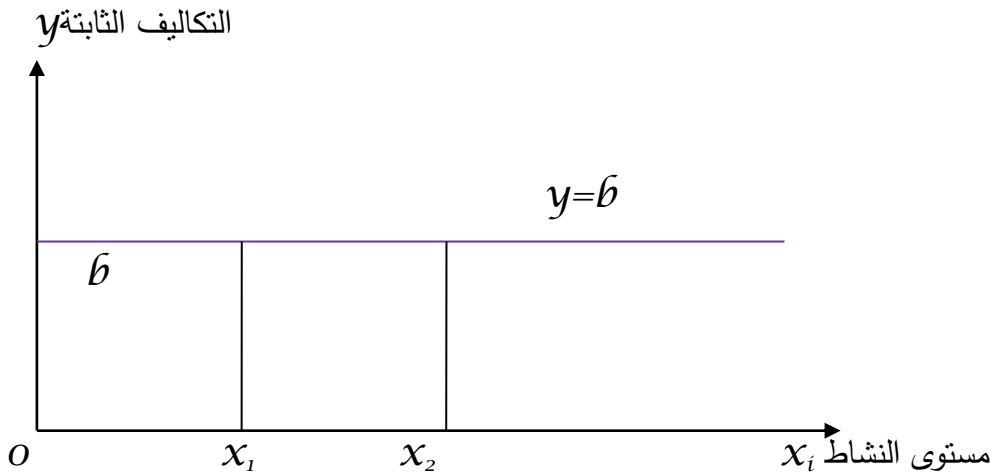
الفرع الثاني: التكاليف الثابتة: وهي تلك النوع من التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط، أي أنها تبقى ثابتة بدون تغيير ومن خلال دراسة سلوك هذه العناصر يتبين بأن نصيب الوحدة المنتجة منها يتغير بتغير حجم النشاط أي أنه ينخفض إذا زاد حجم النشاط ونصيب الوحدة يزداد من هذه التكاليف إذا انخفض حجم الإنتاج، لذا فمن مصلحة المنشأة أن تزيد من حجم نشاطها وعدم ترك طاقة عاطلة حتى تتخفض تكلفة الوحدة الثابتة، وهذا ما له من فائدة للمنشآت خاصة في ظل سوق المنافسة ومن أمثلة هذه التكاليف:

- مصاريف التأمينات ومصاريف الإيجار؛
- المصاريف الإدارية؛
- مصاريف الإشهار.¹

الشكل رقم (10): التكاليف الثابتة وحجم النشاط

حيث أن معادلة التكلفة الثابتة " $y=b$ ":

في حين أن " x " يمثل مستوى النشاط



المصدر: إعداد الباحث.

¹إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص 40.

نلاحظ بأنه مهما تغير مستوى النشاط (حجم الإنتاج) أو كان معدومًا فإن التكاليف ثابتة $y=b$.

وذلك ما يظهر من خلال الشكل البياني بأنه مهما تغير x_i من 0 إلى x_1 أو x_2 فإن y ثابتة.

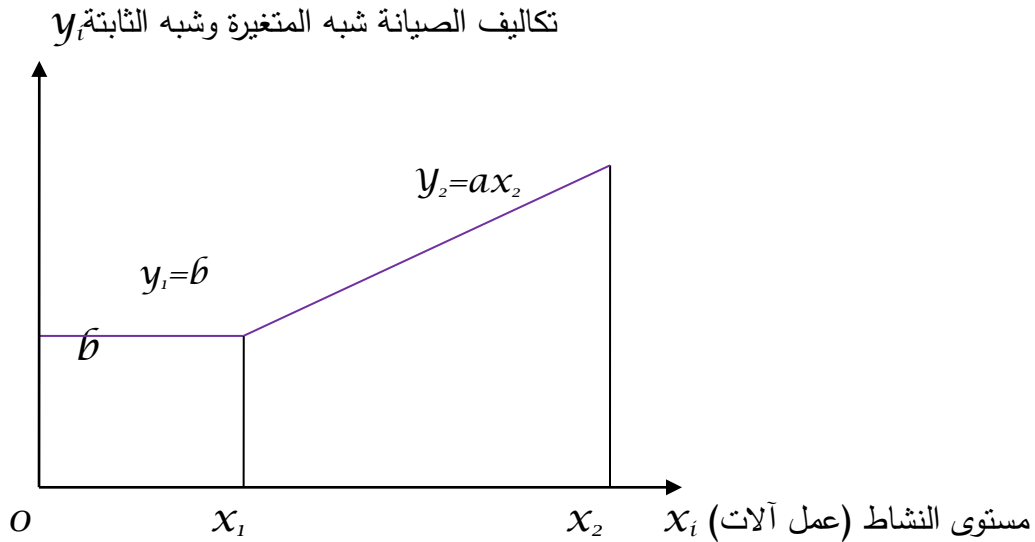
الفرع الثالث: التكاليف شبه المتغيرة وشبه الثابتة: وهي التكاليف التي تجمع بين خصائص المجموعتين من

التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، وهناك عدة طرق لفصل الجزء المتغير عن الجزء الثابت من هذه

التكاليف منها: طريقة خارطة الانتشار وطريقة المربعات الصغرى أو باستخدام مركبة دالتين.

ومن أمثلة هذه التكاليف تكاليف الصيانة.¹

الشكل رقم (11): التكاليف شبه المتغيرة وشبه الثابتة:



المصدر: إعداد الباحث.

أي أن تكاليف الصيانة تبقى ثابتة على الخط الأفقي الثابت $y=b$ في حالة الصيانة الدورية للآلات وتتغير

تكاليف هذا النوع وتزداد بسبب بدء عمل تلك الآلات على الخط الصاعد $y=ax$.

¹إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص 41.

المطلب الثالث: مفاهيم التخطيط والرقابة على التكاليف

إن عملية اتخاذ القرارات لا تعتمد بصفة عامة على التكاليف الفعلية، بل تعتمد على التكاليف المستقبلية، ولا يعني هذا أن بيانات التكاليف الفعلية غير مفيدة على الإطلاق عند اتخاذ القرارات بل تكمل أهميتها في هذا المجال باعتبارها مؤشراً هاماً عند تحديد التكاليف المستقبلية، وبالتالي سنحدد مفاهيم التكلفة وترشيد القرارات التخطيطية من جهة، ومفاهيم التكلفة وترشيد القرارات الرقابية من جهة ثانية.

الفرع الأول: مفاهيم التكلفة وترشيد القرارات التخطيطية: سنحدد مختلف التكاليف التي تتطلبها الدراسة باعتبارها الأساس الذي يعتمد عليه في هذا المجال وهي كما يلي :

(1) التكاليف التفاضلية: التكاليف التفاضلية لبديل معين هي عناصر التكاليف التي يمكن تجنبها في

حالة عدم اختيار هذا البديل، وبعبارة أخرى هي عناصر التكاليف التي تتحملها المنشأة فقط في حالة

اختيار تنفيذ هذا البديل، وترتبط هذه التكاليف بوجود عدة بدائل معروضة من خلال بنود التكاليف

التي تتغير باختلاف البدائل، وارتباطها بالمستقبل فهي ليست تكاليف تاريخية، كما توقف مكوناتها

على طبيعة المشكلة موضع الدراسة ونوعية الحلول البديلة المتاحة، كما أنها لا ترتبط بتبويب معين

للتكاليف، فهي ليست قاصرة على تكاليف مباشرة أو غير مباشرة¹.

(2) التكاليف الحدية: وهي الزيادة في التكلفة التفاضلية الخاصة ببديل معين عن التكلفة التفاضلية

الخاصة بأقل البدائل تكلفةً، أي أنها تمثل التكلفة التفاضلية الصافية.

(3) التكاليف الملائمة: وهي التكاليف المرتبطة بقرار معين ولها تأثير أو انعكاس على هذا القرار، أما

التكاليف التي ليس لها ارتباط بهذا القرار ولا تختلف باختلاف البدائل المتاحة فهي تكاليف غير

¹ أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص ص: 118-119.

مناسبة وليس من اللازم دراستها، بعبارة أخرى فإن طبيعة التكاليف المناسبة لاتخاذ القرارات تعتمد

على نوع المشكلة، وبصفة عامة تتصف التكاليف المناسبة أو الملائمة بما يلي:

✓ أنها تكاليف مستقبلية محددة مسبقاً تخدم عملية اتخاذ القرارات؛

✓ أنها تكاليف تفاضلية ترتبط بوجود عدة بدائل معروضة.

(4) **التكاليف المستقبلية:** وهي تكاليف مرتبطة بالمستقبل وتتحدد قبل حدوثها وتمثل آراء القائمين عليها،

وهي بذلك ليست حقائق مؤكدة بمستندات، وقد تكون هذه التكاليف تقديرية تعتمد في تحديدها على

الخبرة الشخصية وبيانات الماضي، كما قد تكون هذه التكاليف معيارية.

(5) **تكلفة الفرصة البديلة:** يقصد بتكلفة الفرصة البديلة لبديل معين، تلك المكاسب الضائعة نتيجة عدم

اختيار أفضل البدائل الأخرى المتاحة، أي أنها لا تمثل إنفاقاً فعلياً أو مخططاً.

(6) **التكاليف الغارقة:** هي عناصر التكاليف التي لا تختلف باختلاف البدائل المعروضة، أي أنها

متساوية بالنسبة لكل البدائل المتاحة، وبالتالي فإنها لا تؤثر في اختيار متخذ القرار، فهذه التكلفة

يمكن أن تكون تكلفة تاريخية حدثت في الماضي ولا يمكن الرجوع فيها أو تفاديها عند المفاضلة بين

البدائل، مثل إهلاك الآلات أو أجور العمال الدائمين، فهذه التكاليف تعتبر مغرقة لا يمكن الرجوع

فيها وبالتالي تعتبر غير مناسبة لاتخاذ القرار، وقد تكون التكلفة المغرقة تكلفة مستقبلية ولكنها

متساوية بين البدائل المعروضة، مثل تشغيل العمل الدائمين وقتاً إضافياً فإنه لا يختلف باختلاف

البديل المختار، وأخيراً فإن هذا النوع من التكاليف لا يمكن استرجاعها بقرار.¹

التكاليف الغارقة تعبر بشكل عام عن تلك العناصر من التكاليف التي تُحمّل على النشاط ومتطلباته.

¹ أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص ص: 118-119.

(7) **التكاليف النقدية:** وهي التكاليف المدفوعة نقدًا خلال الفترة موضع التحليل، وتعتبر هذه التكاليف ذات أهمية خاصة عند اتخاذ بعض أنواع القرارات مثل قرارات الاستمرار في التشغيل أو الإغلاق في أوقات الكساد.

كما أنها تعتبر محور الدراسة عند تحديد الاحتياجات النقدية للمشروع خلال فترة الدراسة، وأيضًا عند المفاضلة بين القرارات الاستثمارية المعروضة .

(8) **التكاليف الاستبدالية:** هي القيمة المقدرة لشراء أصل جديد أو تقييم أصل قائم بسعر السوق في الوقت الحالي أو في المستقبل¹. في حين يقصد بالتكلفة البديلة لجوء المسير إلى استخدام أسعار السوق كأساس مرجعي لعملية التسعير بشكل عام، وعلى وجه الخصوص إذا تعلق الأمر بتسعير الأصول المادية أو إعادة تقويمها بحيث ينعكس ذلك على المصاريف المتعلقة بأقساط إهلاك هذه الأصول، يعبر هذا النوع على أساس استبدال قيمة محاسبية (دفترية) بقيمة فعلية (سوقية)².

فهناك بعض عناصر التكاليف المرتبطة باتخاذ القرارات الخاصة بالإدارة، ومن أمثلة هذه القرارات:

- ✓ قرارات متعلقة بالزيادة من عدمها في إنتاج معين؛
- ✓ قرارات متعلقة بتصنيع منتجات معينة أو شراءها كسلع جاهزة من سوق خارجي؛
- ✓ قرارات متعلقة بإيقاف خط إنتاجي معين وعدم الاستمرار به...، تعتمد على بعض البيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف ومنها التكاليف الغارقة وتكاليف الفرصة البديلة والتكاليف التفاضلية³.

نلاحظ بشكل عام أن التكاليف تتنوع وتختلف بتنوع وباختلاف الغرض أو الذي أنشأت من أجله.

¹ أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص ص: 118-119 .

² عبد الجليل بوداح ، مرجع سابق، ص 21.

³ إسمايل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص 43.

الفرع الثاني: مفاهيم التكلفة وترشيد القرارات الرقابية: عندما تستخدم بيانات التكاليف بغرض ترشيد القرارات

الرقابية فإن المفاهيم التالية للتكلفة تحتاج إلى دراسة وفهم دقيق في هذا المجال:

(1) التكاليف المعيارية: وهي تكاليف محددة مسبقاً على أساس الدراسات العلمية والتجارب الميدانية

والعملية، فهي تمثل هدفاً ينبغي تحقيقه باعتبارها التكاليف التي يجب أن تحدث في المستقبل، في

ظل الظروف والأحوال التي سوف تكون سائدة وقت حدوثها.

كما أن أمر الوصول إلى تحديد التكلفة المعيارية يحتاج إلى تحديد التكلفة بشكل مسبق أي قبل

وقوعها، ويتم ذلك على أسس تعتمد على اتجاهات النفقات من المصاريف التي أنفقت في الماضي

وعلى الدراسات التقنية التي يتقدم بها التقنيين والمهندسين وغيرهم من المهتمين بضبط العملية

الإنتاجية وتخطيطها، وتسمى التكلفة المعيارية بالتكلفة النمطية، فتتميط التكلفة يعني أنه لا يمكن

بأي حالٍ من الأحوال أن تتخذ المؤسسة الحديثة خطوات أو قرارات هامة على مستوى العملية

الاستغلالية دون تحديد مسبق للتكلفة أو تقدير لما ينتظر أن تكون عليه التكلفة.¹

(2) التكاليف الخاضعة للرقابة : لقد سبقت دراسة هذه التكاليف، فهي عناصر التكاليف التي تحدث في

مركز مسؤولية معين، وتخضع هذه التكاليف لإرادة الشخص المسؤول عن المركز، ويمكنه التحكم

فيها والتأثير عليها في حدود وقت معين وتحت ظروف وإمكانيات محددة.

(3) التكاليف غير الخاضعة للرقابة: وقد سبقت دراسة هذه التكاليف، فهي عناصر التكاليف التي تحدث

في مركز مسؤولية معين، ولا تخضع لإرادة أو تأثير الشخص المسؤول عن المركز.²

¹ عبد الجليل بوداح ، مرجع سابق، ص ص : 19-20.

² أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص ص : 123-124.

المبحث الثاني: تقييم أداء مراكز التكلفة بالمنشأة الاقتصادية

في ظل التطور الاقتصادي والتكنولوجي أصبحت دراسة التكاليف ذات أهمية كبيرة، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، ولتقييم أداء مراكز التكلفة لا بد من تقسيمها إلى مراكز إنتاجية وأخرى خدمية باعتبارها تكاليف مخرجات، وتتمثل مراكز التكلفة الإنتاجية في تلك المراكز التي تخصص بالعمليات الإنتاجية كتحويل المواد الأولية الخام إلى منتجات نهائية، في حين تعتبر المراكز الخدمية مراكز مساعدة للمراكز الإنتاجية مثل مركز الصيانة، التخزين، إدارة الأفراد...إلى غير ذلك من المراكز الخدمية باعتبارها مراكز تكلفة وتكاليف مخرجات.

كما أن عملية تقييم الأداء لمراكز التكلفة تتطلب حصر وتقدير لهذه التكاليف، ويتم تحديد التكلفة المعيارية بشكل مسبق أي قبل وقوعها، ويتم ذلك على أسس تعتمد على اتجاهات التكاليف التي أنفقت في الماضي وعلى الدراسات التقنية للعملية الإنتاجية وتخطيطها، وتعتبر التكلفة المعيارية مكملة للتكلفة الفعلية فلا يمكن استغناء أحدهما على الأخرى من حيث التطبيق، وقصد ترشيد القرارات لا بد من تصميم نظام معلومات بما يكفل توفير المعلومات الجيدة، فجودة القرار تتوقف بالدرجة الأولى على جودة المعلومات التي تتاح لمتخذ ذلك القرار، فالقرار يعبر عن ذلك التصرف لاختيار بديل من بين عدة بدائل وفقاً لمعايير محددة، ولا بد وجود الرقابة باعتبارها عملية مستمرة تتضمن مجموعة من الإجراءات والأساليب التي تمكن من التحقق من حسن سير العمل وفقاً للبرامج المحددة مقدماً، وتعتبر محاسبة المسؤولية جوهر الرقابة لمراكز التكلفة المباشرة وغير المباشرة لتقييم الأداء، ويتضمن هذا المبحث المطالب التالية:

✓ المطالب الأول: استخدام طريقة التكاليف المعيارية لتقييم أداء مراكز التكلفة؛

✓ المطالب الثاني: دراسة انحرافات التكاليف الصناعية المباشرة؛

✓ المطالب الثالث: دراسة انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة.

المطلب الأول: استخدام طريقة التكاليف المعيارية لتقييم أداء مراكز التكلفة:

من خلال ما سبق عرضه من أساليب مختلفة للتحليل الوظيفي للتكاليف يتبين لنا بأن الطريقة الممكن استخدامها هي طريقة التكاليف المعيارية، لمحاسبة المسؤولية ومراقبة التسيير والأداء.

الفرع الأول: ماهية طريقة التكاليف المعيارية (النموذجية): إن تحليل التكاليف باستخدام الطرق السابقة الذكر يعد غير كافيًا لاتخاذ القرارات في جميع الحالات، وعليه فإنه يجب أن يكون هذا التحليل عقلائيًا وذلك بتحديد معايير لاستعمال وقياس مختلف عناصر التكاليف، وهذه المعايير تدعى بالنموذج حيث يُرجع إليه عند تحليل عناصر التكاليف الحقيقية الفعلية في المؤسسة ، وتحديد الفروق التي يمكن أن تنتج بين النوعين من التكاليف أي المعدة مسبقًا والمحققة فعليًا .

1) مفهوم التكاليف المعيارية: تعرف التكاليف المعيارية بأنها مقادير محددة لكل عنصر من عناصر

التكاليف المختلفة التي تدخل في إنتاج وتكوين المنتجات والأنشطة¹ .

وتعد التكاليف المعيارية أو التكاليف القياسية مقاييس أو مقادير، معبر عنها بوحدات القياس المستعملة، التي توضح ما يجب استعماله من كل عنصر من عناصر التكاليف المختلفة لإنجاز عملية معينة أو مرحلة محددة أو منتج ما، إن هذه المعايير يعبر عنها كميًا أو بالقيمة ، فهي ليست تقديرات للتكاليف التقديرية وإنما هي نتائج لدراسات علمية ومراقبة دقيقة للعملية الإنتاجية ومكوناتها ، في محاولة لمعرفة وتحديد المقادير الدقيقة للعملية اللازمة، وإن هذه الفكرة قد ظهرت مع ظهور الإدارة العلمية وظهور مبادئ "TAYLOR" المعروفة، والدراسات التي أعدت في هذا المجال والتي سميت بدراسة الوقت والحركة ، وتعتبر هذه

¹ خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، البلدة، الجزائر، 2010، ص 185.

الدراسات العلمية للوقت والحركة تسعى لتحديد مجموعة من المواصفات والشروط ، كما تسعى لتحديد المقاييس الكمية وقيمها، وتسمى بالمعايير .

وبالتالي يجب احترام هذه المعايير وتطبيقها، فهي ملزمة على القائمين بتنفيذها للسعي من أجل الوصول إلى تحقيقها، وهم مسئولون ويحاسبون من قبل الإدارة على النتائج التي يحققونها، وهنا يظهر مبدأ ما يسمى "مركز المسؤولية " أو " مبدأ محاسبة المسؤولية " ¹.

فمحاسبة المسؤولية على مستوى مراكز التكاليف تتم من خلال تحديد التكاليف الفعلية (الحقيقية) والتي تسمى بالتكاليف المحاسبية وهي التكاليف التي وقعت فعلاً ، وتم تسجيلها محاسبياً ، حيث تشمل جميع الأعباء التي تحملتها المؤسسة إلى غاية نهاية الفترة المحاسبية ².

ويكمن أن نقوم من خلال مبدأ محاسبة المسؤولية على مستوى مراكز التكاليف بدراسة التكاليف التقديرية (المعيارية) باعتبارها " تكاليف محددة مسبقاً لإنتاج وحدة من سلعة ما خلال فترة زمنية مستقبلية ، حيث يتم تحديدها مع مراعاة الظروف المتوقعة خلال الفترة المدروسة " ³.

كما أن مبدأ محاسبة المسؤولية يقوم على أساس ربط كل تكلفة بشخص معين أو قسم معين، وأن أي عملية صرف أو إنفاق يتم ربطها أو تحميلها بمركز معين، وأن الشخص المكلف بهذا المركز هو المسؤول عن هذا الإنفاق أو الصرف، وهكذا يمكن أن تربط التكاليف بمختلف عناصرها بمراكز المسؤولية والقائمين عليها، على أساس نظام محاسبة المسؤولية يتم تحديد المسؤوليات في السلم التنظيمي (الهيكل التنظيمي).

¹خالص صافى صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، مرجع سبق ذكره ص 186.

²Henri Culman, La Comptabilité Analytique, 5^{ème}edition, Edition bouchene, Alger, 1993, p 32

³A.boughoba, Comptabilité Analytique D'exploitation, Berti Edition, Alger, 1991,p67.

(2) أهداف التكاليف المعيارية: تعتبر التكلفة المعيارية من أدوات الرقابة على الكفاءة الإنتاجية من

حيث المواد والأجور والتكاليف الصناعية الأخرى غير المباشرة.¹

ويمكن توضيح أهداف التكاليف المعيارية والغرض من دراستها في مجال الرقابة كما يلي :

◀ تحديد الانحرافات من جراء مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية ؛

◀ تحليل الانحرافات قصد تحديد مستوى وأسباب وقوعها والمسؤول عليها ؛

◀ تقييم تحركات المنتجات والبرمجة لما يحدث ؛

◀ تحديد أثر تغيرات السعر و المردودية على التكلفة؛

◀ الرقابة من خلال المقارنة ؛إعداد تقارير وكشوف للإعلام؛

◀ التسعير لمنتجات المؤسسة.²

من خلال الطرق المذكورة فيما سبق دراسته نرى بأنها تهتم بتحليل التكاليف وتحديد سعر التكلفة بطريقة عقلانية، إلا أن هذا التحليل يعتبر غير كافياً لاتخاذ القرارات في جميع الحالات، وعليه يجب أن يكون هذا التحليل عقلانياً، وذلك من خلال تحديد معايير لاستعمال وقياس مختلف عناصر التكاليف.

كما يطلق على هذه المعايير بالنموذج حيث يرجع إليه عند تحليل عناصر التكاليف الحقيقية الفعلية في المؤسسة، وتحديد الفروق التي يمكن أن تنتج بين التكاليف المعدة مسبقاً وفق معايير معينة والتكاليف الفعلية التي حثت فعلاً ، وتفسير معنى الانحرافات وتحديد المسؤوليات عنها.³

¹عبد الناصر نور، الشريف عليان ،محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2002، ص29.

²علي رحال ، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1999، ص 86.

³ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 161.

الفرع الثاني: أنواع التكاليف النموذجية:

(1) **التكلفة النموذجية النظرية:** وهي التي يتم تحديدها على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل

الإنتاج، فهي تمثل الحالة المثالية للنشاط، ولا تتحقق إلا في حالات استثنائية؛

(2) **التكلفة النموذجية المحددة انطلاقاً من تكلفة تنافسية:** وهي التي تأخذ بعين الاعتبار ظروف

السوق، وفي حالة ضعف المنافسة فهي لا تستجيب بصفة دائمة لأهداف التكلفة المثالية.

(3) **التكلفة النموذجية التاريخية:** وهي التي تحدد على أساس الفترة السابقة أو معدلات بين تكاليف

عدة فترات سابقة مقيّمة بالقيمة الحالية، إلا أن هذه التكلفة بهذه الطريقة تحمل نوع من الضعف

المسجل في الفترات السابقة المستعملة في تحديدها، وبالتالي فهي تستعمل بكل حذر.

(4) **التكلفة النموذجية العادية:** وهي التي تتحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية، ويتم

استبعاد التكاليف الناجمة عن نقص الفعالية وتحسب بالقيمة الحالية مع إدراج التغيرات الممكن

حدوثها مستقبلاً، وفي حالة حدوث تغيرات معتبرة غير محتملة تفقد من جودتها في الاستعمال.

(5) **التكلفة النموذجية المشتركة لبعض الطرق السابقة:** و يكون تحديدها من خلال:

- الكمية النموذجية على أساس الظروف العادية للنشاط ؛
- الاستعمال الأمثل لعوامل الإنتاج (نموذجية عادية ، نموذجية نظرية) ؛
- السعر النموذجي حسب الملاحظة للأسعار أثناء التحضير للتكلفة النموذجية أو حسب مرحلة أخرى.

تعتبر هذه الطريقة الأكثر استعمالاً في المؤسسات الصناعية الكبرى حالياً وذلك بسبب التغيرات السريعة

للأسعار، في حين أن هذا النوع يمثل أحسن تقييم لإمكانات وقدرات المؤسسة¹.

¹ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ، ص ص: 162 - 163 .

المطلب الثاني: دراسة انحرافات التكاليف الصناعية المباشرة :

كما سبق وقلنا بأنه لا بد من عملية الرقابة لمراكز التكاليف المعيارية ، و لا يتم ذلك إلا من خلال تحديد المعيار الكمي والقيمي للمادة الأولية ، اليد العاملة والمصاريف غير المباشرة ، والتي سنتطرق إليها بالتفصيل في هذا المطلب من هذا المبحث.

يتمثل المعيار الكمي في تحديد عدد وحدات العمل (القياس) المعبرة عن نشاط القسم المتجانس، ويعطى هذا المعيار من طرف رئيس الورشة المسؤول على تحديد عدد وحدات القياس انطلاقاً من ظروف العمل الموضوعية للورشة.

في حين يتمثل المعيار القيمي في تحديد تكلفة أو قيمة وحدات العمل، كونها من اختصاص مصلحة المحاسبة التي تقوم بتقسيم مصاريف كل ورشة أو قسم على عدد وحدات العمل لإيجاد تكلفة وحدة العمل.¹

الفرع الأول: انحرافات المواد الأولية المباشرة: إن التكلفة المعيارية تتحدد على أساس الكمية المعيارية للمواد المستعملة مرجحة بالسعر المعياري لهذه المواد، وعليه فإن الانحراف الذي يحصل في التكاليف الحقيقية عن التكلفة المعيارية يكون سببه انحراف في الكمية أو انحراف في السعر أو في الاثنين معاً.²

1. انحراف الكمية المستخدمة: يتم حساب هذا الانحراف بمقارنة الكمية المستعملة الحقيقية في الإنتاج مع الكمية المعيارية المحددة، وأن الفرق بينهما يمثل الانحراف.

والذي يمكن التعبير عنه بالعلاقة التالية: **انحراف الكمية = الكمية المعيارية - الكمية الفعلية.**

¹ علي رحال ، مرجع سابق ، ص 88 .

² خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، مرجع سابق، ص 199

كما يمكننا استعمال الرموز التالية لتبسيط العلاقات الرياضية:

انحراف (فرق) الكمية : ف ك : (مسؤولية إدارة الإنتاج)
 الكمية المعيارية : ك ع
 الكمية الحقيقية : ك ح

وعليه تصبح المعادلة السابقة كما يلي: **ف ك = ك ع - ك ح**

2. انحراف الأسعار (التكلفة): يقصد بانحراف الأسعار اختلاف أسعار المواد الأولية الحقيقية أو المدفوعة

فعلاً عن الأسعار المعيارية، ويحدد هذا الانحراف بمقارنة التكلفة الحقيقية لشراء المواد الأولية مع

التكلفة المعيارية لهذه المواد المستعملة.¹

و يمكن التعبير عنه بالعلاقة التالية: **انحراف التكلفة = التكلفة المعيارية - التكلفة الحقيقية**

كما يمكننا استعمال الرموز التالية :

انحراف (فرق) التكلفة : ف ت (مسؤولية إدارة المشتريات)
 التكلفة المعيارية: ت ع (بالسعر المعياري)
 التكلفة الحقيقية: ت ح (بالسعر الحقيقي)

وعليه تصبح المعادلة السابقة كما يلي: **ف ت = ت ع - ت ح**.

¹خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، مرجع سابق، ص 200.

3. تحليل العلاقة بين الانحرافات (الفرق الإجمالي) : قد تظهر انحرافات مشتركة على مسؤولية إدارتي المشتريات والمنتجات، لذا فمن الأحسن حساب الفرق الإجمالي لعنصر التكلفة على شكل ثلاثة أجزاء : فرق التكلفة (ف ت) و فرق الكمية (ف ك) والفرق المشترك (ف م).

حيث يمثل الفرق المشترك حاصل ضرب فرق التكلفة و فرق الكمية مسبقاً بإشارة (-).

الفرق المشترك :- [فرق التكلفة × فرق الكمية] ..

بحيث يمكن التعبير عنه بالعلاقة التالية:

$$ف م = - [ف ت × ف ك] .$$

كما يمكن أن نرمز للفرق الإجمالي بالرمز " ف إ " .

وعليه تصبح معادلة الفرق الإجمالي كما يلي:

$$ف إ = ف ك ± ف ت ± ف م$$

ويمكن كتابة معادلة الفرق الإجمالي بالصيغة التالية:¹

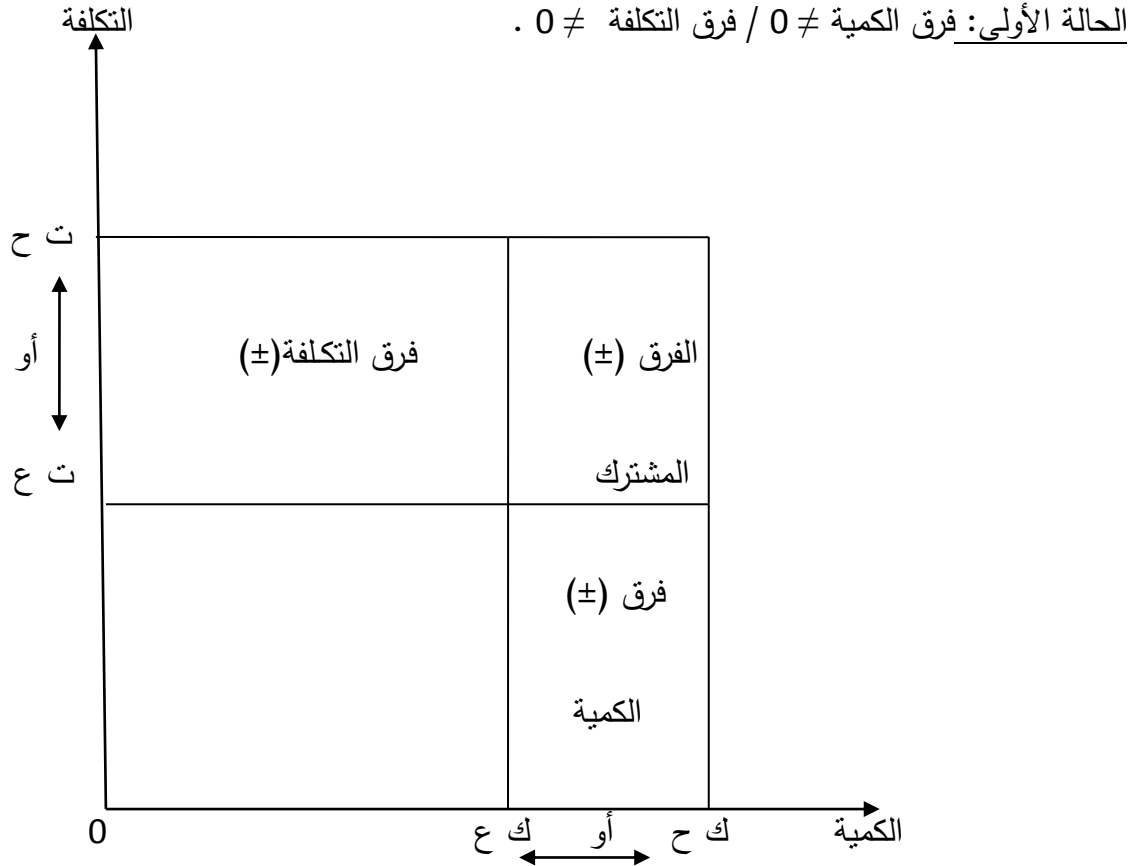
$$ف إ = [(ك ع - ح) × ت] ± [(ت ع - ح) × ك] ± [(ت ع - ح) × م] .$$

مع ملاحظة: للإشارة (±) بأنها تدل على أنه: إن كان الفرق موجب (+) فهو يضاف؛ وإن كان الفرق سالب

(-) فيطرح؛ أما الفرق المشترك فهو دوماً مسبق بإشارة (-) وقد يضاف كذلك أو يطرح.

¹ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ، ص 168.

الشكل رقم (12): التمثيل البياني لانحرافات المواد الأولية المباشرة



المصدر: إعداد الباحث.

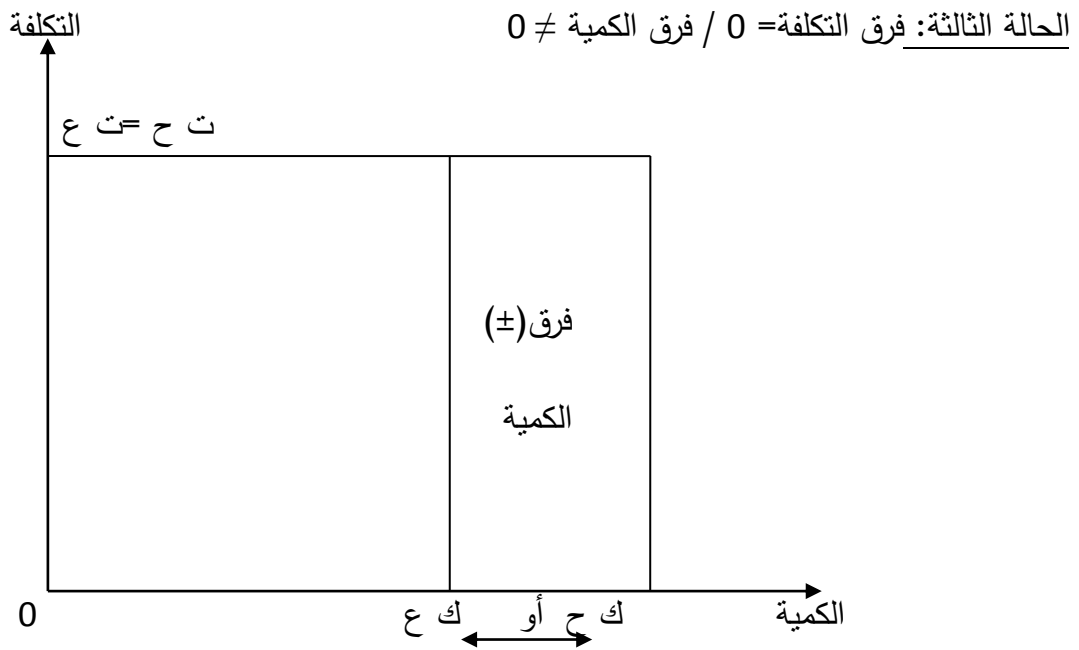
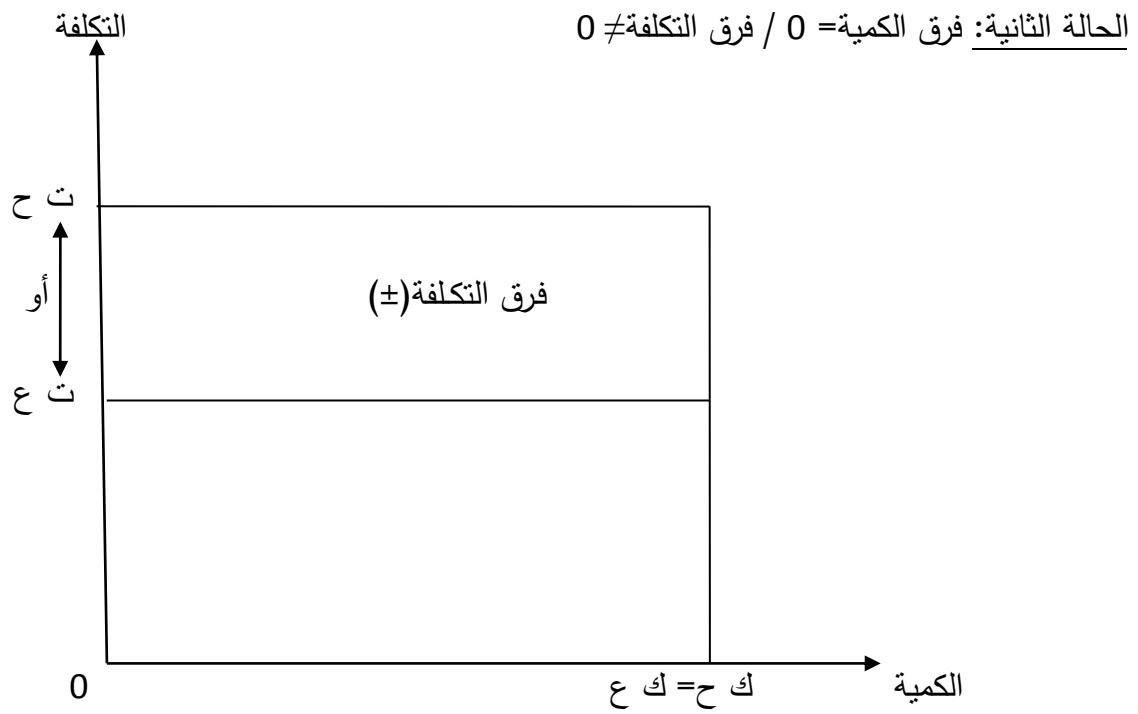
يكون: } الانحراف (+) عندما تكون: التكلفة المعيارية < التكلفة الحقيقية (يكون الفرق ملائم)؛
 الانحراف (-) عندما تكون: التكلفة الحقيقية < التكلفة المعيارية (يكون الفرق غير ملائم).

وإذا أمعنا النظر في تلك الفروق نقول بأنه:

- لا يظهر فرق الكمية في حالة: ك ح = ك ع، لأن في هذه الحالة فرق الكمية = 0 (ح.2)؛

- لا يظهر فرق التكلفة في حالة: ت ح = ت ع، لأن في هذه الحالة فرق التكلفة = 0 (ح.3)؛

- لا يمكن أن يظهر الفرق المشترك في الحالات السابقة، فإما أن يظهر ف.ك أو ف.ت.



المصدر: إعداد الباحث.

الجدول رقم(02): تحليل الفرق الإجمالي للمادة الأولية المباشرة :

الفرق		البيان
-	+	
..... أو .....	.....	فرق التكلفة : (ك ع × ف ت)
..... أو .....	.....	فرق الكمية : (ت ع × ف ك)
..... أو .....	.....	الفرق المشترك: - (ف ت × ف ك)
..... أو .....	.....	المجموع
.....(±)		الفرق الإجمالي للمادة الأولية المباشرة (يكون ملائماً {+} أو غير ملائماً {-})

المصدر: إعداد الباحث.

ومن خلال ذلك الجدول المتضمن لذلك التحليل للفرق أو الانحراف على المادة الأولية نستطيع تحديد

مسؤولية كل من المسؤول عن إدارة التكلفة أو المسؤول عن إدارة الكمية أم مسؤولية الإدارتين معاً.

وتحدد هذه المسؤوليات لتلك الانحرافات كما يلي :

✓ يعتبر مدير المشتريات مسؤولاً عن فرق التكلفة ؛

✓ يعتبر مدير الإنتاج مسؤولاً عن فرق الكمية ؛

✓ يعتبر كل من مدير المشتريات ومدير الإنتاج مسؤولين معاً عن الفرق المشترك.

الفرع الثاني: انحرافات العمل و الأجر المباشرة : ويمكن أن تحدد التكاليف المعيارية للعمل والأجر من خلال عاملين رئيسيين هما:

✓ الوقت المبذول في إنجاز عملية أو إنتاج وحدة من منتج معين؛

✓ الأجر المدفوع لقاء هذا العمل المبذول.

ومن خلال ذلك يمكن تحديد الانحرافات التالية :

(1) **انحراف الوقت المبذول:** ويسمى أيضاً بانحراف الكفاءة، حيث يقصد بكفاءات العمل الوقت المبذول لإنتاج وحدة واحدة فقد لا تتطابق مع الوقت المعياري المحدد.

(2) **انحراف الأجر المدفوع:** ونقصد بذلك أن الأجر المدفوع فعلياً لساعة العمل على أساس أنها وحدة قياس لا يتطابق مع سعر الأجر المعياري المحدد مسبقاً، وإن هذا الانحراف ينجم من عدة عوامل غالبيتها عوامل خارجية ، مثلا قرار في زيادة الأجر ولم يؤخذ بعين الاعتبار، أو لم تكن المنشأة على علم بهذا القرار عند وضع القرار .¹

حساب وتحليل انحرافات اليد العاملة:²

الانحراف الإجمالي لليد العاملة = (المصاريف المعيارية - المصاريف الحقيقية)؛

حيث أن:

مصاريف اليد العاملة المعيارية = (وقت العمل المعياري × الإنتاج الحقيقي × الأجرة المعيارية) .

¹خالص صافي صالح،رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، مرجع سابق، ص ص 201-202.

²علي رحال ، مرجع سابق ، ص 88.

كما أن: مصاريف اليد العاملة الحقيقية التي نرمز لها بالرمز (م ي ع ح) تظهر من خلال المعادلة:

$$م ي ع ح = وقت العمل الحقيقي \times الإنتاج الحقيقي \times الأجرة الحقيقية$$

يتم تحليل الانحراف الإجمالي لمصاريف اليد العاملة بالاعتماد على نفس الطريقة السابقة في تحليل انحراف المادة الأولية المباشرة :

ويمكن إبراز تحليل لانحرافات مصاريف اليد العاملة المباشرة من خلال:

استخدام الرموز التالية:

$$\left. \begin{array}{l} \text{فرق الوقت : } \Delta \text{ و (مسؤولية إدارة المنتجات) ؛} \\ \text{فرق السعر : } \Delta \text{ س (مسؤولية إدارة دفع الرواتب) ؛} \\ \text{الفرق المشترك: } \Delta \text{ م (مسؤولية الإدارتين السابقتين) }^1. \end{array} \right\}$$

ويمكن كتابة معادلة الفرق الإجمالي للعمل و الأجور المباشرة باستخدام الصيغة التالية:

$$ف إ = [(و ع - و ح) \times س ع] \pm [(س ع - س ح) \times و ع] \pm [(و ع - و ح) \times (س ع - س ح)].$$

بحيث: } يمثل الرمز " و ": الوقت أو العمل، والرمز " ع " : المعياري ؛
} يمثل الرمز " س ": السعر أو الأجرة، والرمز " ح " : الحقيقي.

¹ عبد الكريم بو يعقوب ، المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 1998، ص ص:240-241.

الجدول رقم(03):تحليل الفرق الإجمالي لمصاريف اليد العاملة المباشرة

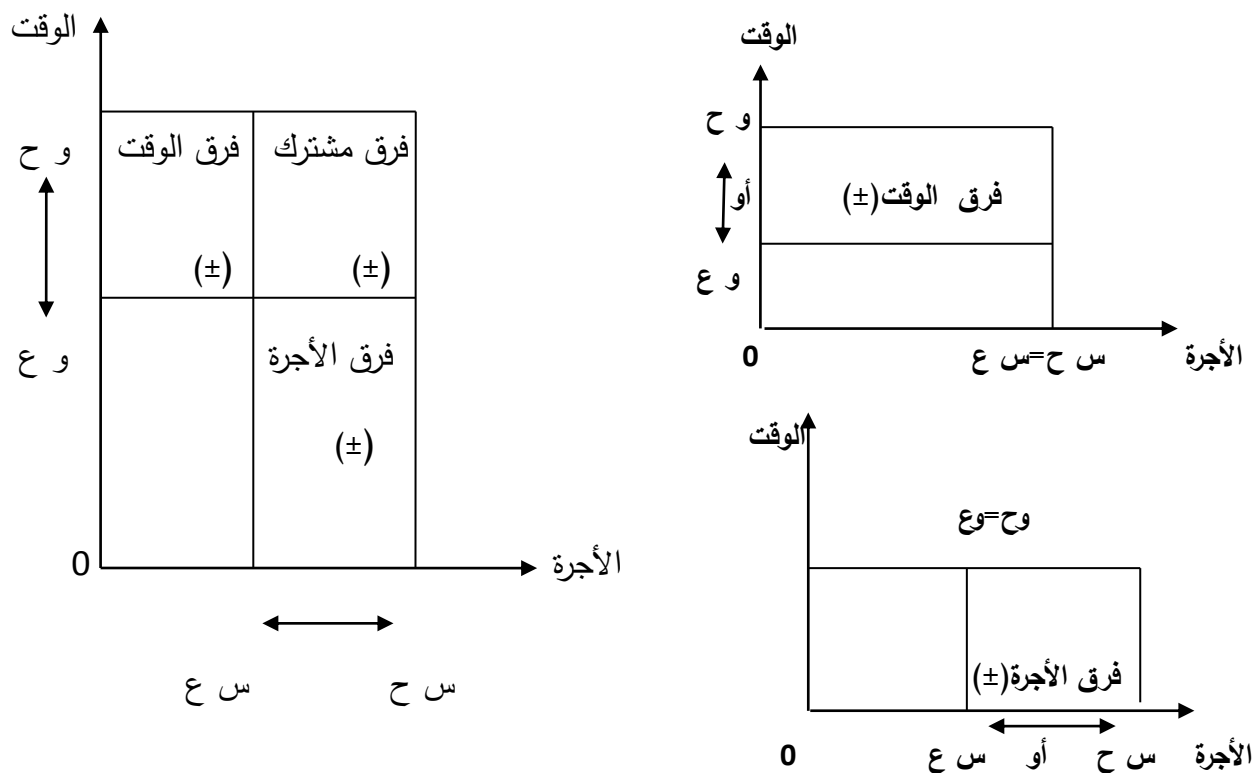
الفرق		البيان
-	+	
أو.....	.....	فرق الوقت : (و ع - و ح) × س ع
أو.....	.....	فرق السعر : (س ع - س ح) × و ع
أو.....	.....	الفرق المشترك: - (و ع - و ح) × (س ع - س ح)
أو.....	.....	المجموع
(±).....		الفرق الإجمالي لمصاريف اليد العاملة المباشرة(يكون الفرق ملائماً إذا كان {+}، أو يكون غير ملائماً إذا كان {-}).

المصدر: إعداد الباحث.

من خلال تحليل الفرق الإجمالي لمصاريف اليد العاملة المباشرة يمكن تحديد مسؤوليات كل من إدارة المنتجات أو إدارة دفع الرواتب أو مسؤولية الإدارتين السابقتين، فمسؤولية كل إدارة قد تكون ملائمة وبالتالي تظهر درجة عالية من الفعالية في التسيير والكفاءة في تحقيق القدرة على تحقيق الأهداف، وإلا أن يكون هنالك انحرافات غير ملائمة وتظهر مراكز الخلل أو الضعف في التكوين للعاملين أو المسيرين أو النقص في كفاءة وفعالية نظام الإنتاج الذي يتطلب تكويناً مستمراً للرفع من كفاءة وفعالية الأداء.

الشكل رقم (13): التمثيل البياني لانحرافات مصاريف اليد العاملة المباشرة

حالة وجود انحراف فردي (مسؤولية فردية) حالة وجود انحراف ثلاثي (مسؤولية مشتركة)



من الشكل البياني لانحرافات مصاريف اليد العاملة المباشرة يتضح لنا :

- تكون المسؤولية فردية إذا كان: $س ح = س ع$ و $\Delta = 0$ [يكون فرق الوقت موجباً (+) ويعني ملائمًا] وقد يكون سالباً (-) ويعني غير ملائمًا] ويحمل ذلك على مسؤولية إدارة المنتجات؛
- وتكون المسؤولية فردية إذا كان: $و ح = و ع$ و $\Delta = 0$ [يكون فرق السعر موجباً (+) ويعني ملائمًا] وقد يكون سالباً (-) ويعني غير ملائمًا] ويحمل ذلك على مسؤولية إدارة دفع الرواتب؛
- كما تكون المسؤولية مشتركة إذا كان: $|\Delta| < 0$ و $|\Delta| < 0$ ويظهر الفرق المشترك (±).

المطلب الثالث: دراسة انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة:

إن التكاليف الصناعية غير المباشرة لا يمكن أن تربطها علاقة مباشرة بالوحدات المنتجة ، مما يوجد صعوبة في تحديد نصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف وتوزيعها بطريقة عقلانية وفق أسس عادلة، كما أن هذه الصعوبة قد نجدها أيضا في مجال وضع المعايير لهذه التكاليف، واستنادًا إلى الطريقة التي يتم التعامل بها مع التكاليف الصناعية غير المباشرة تُعتمد الطريقة التي توضح فيها المعايير اللازمة للتكاليف (كأن تكون هذه التكاليف محتسبة ومدفوعة على أساس معدل تحميل إجمالي أو تنازلي أو تبادلي، أو محتسبة على أساس تقديري... الخ)، لذلك يمكن القول بأن معايير التكاليف الصناعية غير المباشرة المستعملة تختلف من جهة لأخرى ولا توجد قاعدة واحدة ثابتة تستعمل في جميع المؤسسات، وإنما كل مؤسسة تستعمل الأساليب التي تساعدها وتناسبها.

كما أن جزءًا من التكاليف الصناعية غير المباشرة يعتبر متغيرًا وجزءًا منها يعتبر ثابتًا، فبالنسبة للجزء المتغير فإن الانحرافات تحصل فيها لجملة من الأسباب أهمها انحراف في الوقت المبذول لإنجاز عمل أو مهمة معينة مما يؤدي إلى عدم التطابق في الساعات المعيارية ويسمى بانحراف الكفاءة أو ما يسمى:(المردودية الإنتاجية، أو إنتاجية عنصر العمل).¹

الفرع الأول تحديد انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة: ويمكن حساب الانحرافات على الأعباء غير المباشرة للأقسام بنفس الطريقة التي تحسب بها الفروق على المواد الأولية واليد العاملة، فإن فرق السعر سوف يجرأ إلى جزأين : فرق النشاط وفرق الميزانية، أما فرق الكمية فهو يعبر عن فرق عدد الساعات المصروفة في عملية الإنتاج ويطلق عليه فرق المردودية، وتتطلب منا دراسة الانحرافات على الأعباء غير

¹خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، مرجع سابق، ص 206-207.

المباشرة إيجاد التكلفة المرنة، والتي يتم تحديدها من خلال التكلفة المتغيرة للوحدة باعتبارها دوماً ثابتة مضافاً إليها التكلفة الثابتة للوحدة باعتبارها تتغير بتغير مستويات الأنشطة الحقيقية.¹

وتعرف **التكلفة المرنة**: بأنها تكلفة الساعة الواحدة بالميزانية المرنة باعتبارها تمثل تلك التقديرات المختلفة للمصاريف وعدد وحدات القياس لقسم معين لعدة مستويات نشاط مختلفة، مع العلم أن تكاليف الساعة المرنة تتغير بتغير مستوى النشاط أما تكلفة الساعة المتغيرة للوحدة فإنها لا تتغير بتغير مستوى النشاط.

$$\text{حيث أن: التكلفة المرنة} = \text{ت المتغيرة للساعة المعيارية} + \frac{\text{ت الثابتة المعيارية}}{\text{عدد الساعات الحقيقية}}$$

الجدول رقم (04): تحديد انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة:

البيان		الفرق	
		-	+
فرق الميزانية: (ت ع - ت ر). ك ع		أو.....	.....
فرق النشاط: (ت ر - ت ح). ك ع		أو.....	.....
فرق المردودية: (ك ع - ك ح). ت ع / المشترك: (ك ع - ك ح).		أو.....	.....
المجموع		xxxxx	xxxxx
الفرق الإجمالي {+}: "ملائم" أو {-}: "غير ملائم"		xxxxx(±)	

المصدر: إعداد الباحث .

¹ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص ص: 174-176.

الفرع الثاني: تحليل انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة: من خلال تحديد انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة التي يتم قياس مدى كفاءتها من خلال مقارنة الفعلية منها بالمعيارية خلال فترة معتبرة^(*)، سنقوم بنوع من الشرح والتحليل لانحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة كما يلي:

1) فرق الميزانية: والذي يسمى بفرق الإنفاق ويمثل الفرق بين الأعباء النموذجية للقسم وتكلفة الساعة للميزانية المرنة خلال فترة أو دورة معينة، فإذا كان الفرق موجباً (+) فإنه يكون ملائماً ويعبر على ارتفاع مؤشرات عديدة (كإنتاجية العمل، كفاءة وفعالية المستويات الإدارية...)، أما إذا كان الفرق سالباً (-) فإنه يكون غير ملائماً ويعبر على انخفاض تلك المؤشرات، أو ارتفاع في سوق العمل وفي مستوى التضخم.

2) فرق النشاط: ويسمى كذلك بفرق الطاقة والذي يمثل الفرق بين تكلفة الساعة للميزانية المرنة والتكلفة الحقيقية للقسم خلال فترة أو دورة معينة، فإذا كان الفرق موجباً (+) فإنه يكون ملائماً ويعبر على ارتفاع فعالية النشاط وزيادة في الطاقة الإنتاجية، أما إذا كان الفرق سالباً (-) فإنه يكون غير ملائماً ويعبر على انخفاض تلك المؤشرات، أو تسريح و/أو تقليص لعمال المنشأة.

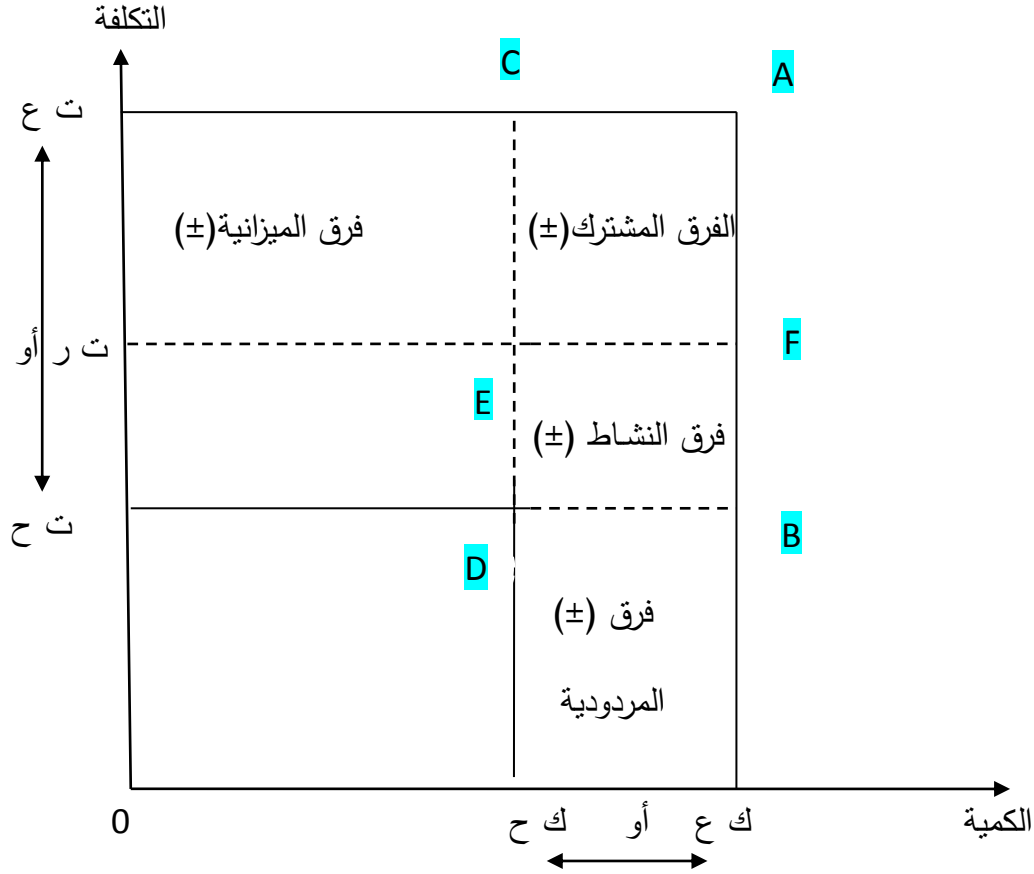
3) فرق المردودية: ويسمى كذلك بفرق الكفاءة وهو الفرق بين التكلفة المعيارية لوحدات العمل المعيارية والتكلفة المعيارية لوحدات العمل الحقيقية، فإذا كان الفرق موجباً (+) فإنه يكون ملائماً ويعبر على زيادة المردودية، أما إذا كان الفرق سالباً (-) فإنه يدل على نقص الكفاءة.

4) الفرق المشترك: والذي يعبر عن حاصل فروق التكلفة والكمية، ففرق التكلفة أو السعر تحمل

مسؤوليته على مسؤولي المشتريات والأجور، وفرق الكمية تحمل على مسؤولي الإنتاج.¹

(*) : عادة ما تكون الفترة المعتبرة في إطار محاسبة التكاليف قصيرة الأجل (شهر، ثلاثي...) وتكون تكاليفها محملة ومعتبرة خلال تلك الفترة.
¹ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ص ص:164-165.

الشكل رقم (14): التمثيل البياني لانحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة



المصدر: إعداد الباحث

ومن خلال التحليل للشكل يتضح لنا الانحرافات الأربعة التي يمكن التعبير عنها هندسيًا كما يلي:

فرق الميزانية يعبر عنه هندسيًا بالنقطة A (ك ع ، ت ع) والنقطة F (ك ع ، ت ر)؛

فرق النشاط يعبر عنه هندسيًا بالنقطة F (ك ع ، ت ر) والنقطة B (ك ع ، ت ح)؛

فرق المردودية يعبر عنه هندسيًا بالنقطة A (ك ع ، ت ع) والنقطة C (ك ح ، ت ع)؛

الفرق المشترك يعبر عنه هندسيًا بـ } النقطة A (ك ع ، ت ع) والنقطة B (ك ع ، ت ح)
والنقطة C (ك ح ، ت ع) والنقطة D (ك ح ، ت ح).

من خلال ما سبق دراسته لانحرافات التكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة، وذلك في إطار نظام التكاليف المعيارية، والذي لا يمكن أن يكون ناجحاً إلا بتوافر جملة شروط يمكن إيجازها فيما يلي:

- ◀ لا بد من توافر وعي محاسبي تكاليفي لدى الإدارة التنفيذية في المؤسسة؛
- ◀ المتابعة المستمرة للتحكم في كل أوجه الأعمال تساهم في النهاية إلى تحقيق الأرباح؛
- ◀ ضرورة القيام بعملية المعايرة لاستكشاف أفضل الأساليب؛
- ◀ ضرورة وجود تعاون وثيق بين الفنيين (المهارات التقنية) و محاسب التكاليف (مهارات تسييرية) لتحديد طرق و أساليب الأداء ؛
- ◀ العمل على الاستفادة من البيانات و المعلومات المحاسبية الموجودة بالدفاتر و السجلات من جهة والحصول على اقتراحات المسؤولين عن التنفيذ من جهة أخرى ؛
- ◀ التحديد الواضح والدقيق لعلاقة عناصر التكاليف المختلفة لوحد التكلفة ؛
- ◀ الربط بطريقة جدية بين الأهداف الخاصة بالعاملين وأهداف المنشأة ؛
- ◀ استخدم نظام معلومات كوسيلة فعالة في حصر و تحديد الانحرافات و أسبابها و المسؤولين عنها بما يتفق مع محاسبة المسؤولية ؛
- ◀ ضرورة تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية وتحديدتها بشكل واضح ودقيق؛
- ◀ إعادة النظر في الهيكل التنظيمي وواقع التنظيم الإداري للمؤسسة؛
- ◀ تسهيل عملية تطبيق نظام التكاليف المعيارية؛
- ◀ بالتسهيل لعملية تطبيق نظام التكاليف المعيارية يمكن أن تسهل عملية تحديد المسؤوليات.¹

يمكن أن تساعد طريقة التكاليف المعيارية على تحسين الأداء والرفع من فعالية ورشاد القرارات.

¹خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، مرجع سابق، ص: 187-189.

المبحث الثالث: التقارير الرقابية لأداء مراكز التكلفة

تعتبر التقارير الرقابية المرحلة النهائية لنظام محاسبة المسؤولية لمراكز التكلفة، وذلك من خلال مقارنة أداء مختلف تكاليف المعيارية والفعلية للمراكز الإنتاجية والخدمية للتكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة، ولنجاح نظام محاسبة المسؤولية يجب إعداد تقرير لكل مركز مسؤولية من مراكز التكلفة.

ولا يمكن إعداد تقارير الأداء أو ما يسمى بالتقارير الرقابية، إلا من خلال التركيز على مراكز التكاليف الخاضعة للرقابة، مع التركيز على مراكز التكلفة الإنتاجية و/أو الخدمية المتعلقة بتكاليف المخرجات فقط، في حين تتعلق تقارير الأداء بمراكز التكاليف المباشرة ومراكز التكاليف غير المباشرة.

ولمحاسبة التكاليف دوراً كبيراً في قياس تكلفة الموارد المستنفذة وتحديد كفاءة وفعالية الأنشطة الرئيسية بالمنشأة، بالإضافة إلى تحديد وتقييم الأنشطة الجديدة التي يمكن أن تؤدي إلى تحسين الأداء مستقبلاً، كما أن محاسبة التكاليف لا تعني إعداد التقارير بصفة عامة، وإنما هدفها تحديد تكاليف الأنشطة التي تزاو لها المنشأة، وما يترتب على ذلك من نفقات وإيرادات، وبعبارة أخرى فإن محاسبة التكاليف توفر البيانات اللازمة لإعداد التقارير المحاسبية، كما تعتبر المحاسبة الإدارية نظام للمعلومات المالية وغير المالية التي تسمح بمتابعة أنشطة المنشأة - حتى ولو كانت تكاليفها خفية- وذلك بهدف ترشيد القرارات.

لدراسة التقارير الرقابية لأداء مراكز التكلفة تم تقسيم هذا المبحث إلى المطالب التالية:

- ✓ المطالب الأول: مفاهيم عامة حول تقارير الأداء؛
- ✓ المطالب الثاني: التقارير الرقابية لأداء مراكز التكلفة المباشرة؛
- ✓ المطالب الثالث: التقارير الرقابية لأداء مراكز التكلفة غير المباشرة.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول تقارير الأداء

تعتبر البيانات المحاسبية ذات أهمية كبيرة في ترشيد القرارات، في حين تعتبر تقارير أداء مراكز التكلفة بمثابة مخرجات لنظام محاسبة المسؤولية، وذلك باعتبارها تتضمن بيانات محاسبية ومالية ومعيارية لمختلف مراكز التكلفة المباشرة وغير المباشرة، بالإضافة إلى تحديد الانحرافات وتحليلها.

الفرع الأول: ماهية تقارير الأداء: تعد تقارير الأداء أو كما يسمى أحياناً التقارير الرقابية من أهم مقومات نظام محاسبة المسؤولية، فبدونها لا يمكن لهذا النظام أن يحقق أهدافه، وتعتبر محاسبة المسؤولية بمثابة نظام للتقارير الرقابية التي ترتبط بالهيكل الإداري للمنظمة، وبذلك تعد التقارير الرقابية العنصر الثالث للمقومات المحاسبية لنظام محاسبة المسؤولية، وتقارير الأداء هي وسيلة اتصال لنقل المعلومات بين المستويات الإدارية المختلفة داخل المنظمة.

(1) تعريف تقارير الأداء: تعرف تقارير الأداء من وجهة النظر المحاسبية على أنها التقارير التي تتولد عن النظام المحاسبي في المنشأة بهدف مساعدة المستويات الإدارية المتعددة في اختيار الأهداف ووضع الخطط الكفيلة بتحقيق هذه الأهداف وكذلك تقييم أداء الأنشطة المختلفة.¹

(2) تعريف الأداء: لقد تعدد واختلقت تعريفات الأداء، ومع أن التقارير المحاسبية في موضوع هذا البحث تدور حول تقييم الأداء فلا بد من تقديم بعض التعريفات لمعرفة المعنى الاصطلاحي للأداء:

- فيقصد بالأداء تلك المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها؛²

- وهو درجة تحقيق وإتمام المهام المكونة لوظيفة الفرد ويقاس بالنتائج التي حققها ذلك الفرد.³

¹ مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، مرجع سابق، ص 68.

² توفيق محمد عبد المحسن، التقييم والتميز في الأداء، دار الفكر العربي للنشر، القاهرة، مصر، 2006، ص 03.

³ راوية محمد حسن، إدارة الموارد البشرية رؤية مستقبلية، الطبعة الثانية، دار الجامعة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2001، ص 209.

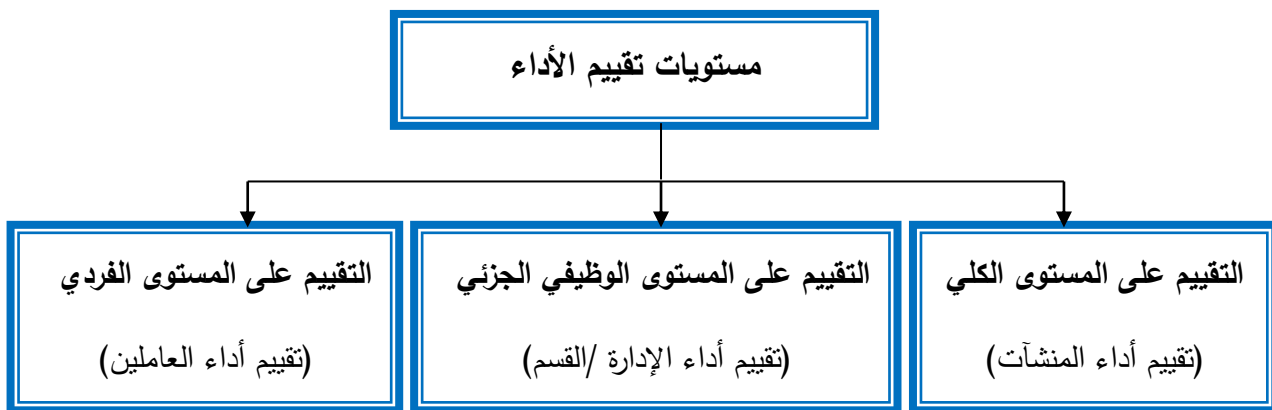
من خلال التعريفات السابقة للأداء نستطيع القول بأن الأداء يرتبط بمفهوم الكفاءة والفعالية لوظيفة كل فرد داخل المنشأة، فالكفاءة تعبر عن القدرة على تحقيق الأداء والفعالية تعتبر معيارًا للأداء.

(3) محددات الأداء: توجد العديد من العناصر المؤثرة في الأداء تسمى بمحددات الأداء وتتمثل في :

- ✓ الجهد المبذول (الطاقة الجسمية والعقلية) من طرف الفرد عند أداء وظيفته؛
- ✓ القدرات أو الخصائص الشخصية المستخدمة لأداء الوظيفة؛
- ✓ الإدراك للدور المنوط بالفرد المسؤول من خلال توجيه جهوده للقيام بمهامه على أكمل وجه؛
- ✓ الوظيفة كونها تحدد مسؤوليات الموظف ومتطلبات العمل والطرق والأدوات المستخدمة؛
- ✓ الموقف أو ما يسمى ببيئة التنظيم الداخلي للمنشأة (الإنتاج، التموين، القيادة، التخطيط)؛
- ✓ تأثيرات البيئة الخارجية على المنشأة (الموردين، المنافسين، أداء الحكومات...)¹.

ولتقييم أداء المنشآت بشكل عام توجد ثلاثة مستويات يمكن تلخيصها من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (15): مستويات تقييم الأداء



المصدر: زهير ثابت، كيف تقييم أداء الشركات والعاملين، دار قباء للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 2001، ص15.

¹راوية محمد حسن، مرجع سبق ذكره، ص210.

الفرع الثاني : لوحة القيادة ودورها في تحسين الأداء: توجد العديد من التعريفات للوحة القيادة منها:

- تعرف لوحة القيادة على أنها [عرض لأهم المعلومات التي يحتاج إليها الفرد المسؤول، والتي تمكنه من إظهار الانحرافات الناتجة عن سوء التسيير، كما تمثل أداة تنبؤ تمكنه من تقدير التطورات المتوقعة لاستغلال الفرص وتخفيض نسب المخاطر]¹؛

- تعرف لوحة القيادة على أنها [مجموعة من المؤشرات التي من شأنها تسهيل معرفة مجال تطور النظام الذي يقوده المسؤول، وتحديد الانحرافات التي تؤثر على وظائف المنشأة]².

وبذلك تمثل لوحة القيادة تلك الوسيلة التي توضع تحت تصرف المسؤول من أجل اتخاذ القرارات وتحقيق أهداف المنشأة، ويتم ذلك من خلال استغلال المعلومات والبيانات والمؤشرات التي تتضمنها لوحة القيادة وتحديد الانحرافات وتحليلها، ومراجعة الخطط والبرامج واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

كما تسمح لوحة القيادة بعملية التجاوب والحوار بين مختلف المستويات الإدارية بالمنشأة، والتي من خلالها يمكن لكل مسؤول تقييم نتائج أعماله والحكم عليها واتخاذ الإجراءات المناسبة، كما يبرز دور لوحة القيادة من خلال مقارنة لوحة قيادة المنشأة والنتائج المحققة لمنشآت أخرى مماثلة لنشاطها، كما أنها تساعد على تحديد المسؤولية وتحفيز أفراد المنشأة وتقوية الخبرات والمتابعة الإستراتيجية بما يلزم المسيرين من تنفيذ البرامج والخطط ، كما تسمح لوحة القيادة بتوضيح أهداف المنشأة من خلال الاستخدام الأمثل للمؤشرات للتعبير عن المفاهيم المسطرة للوضعية المالية والإدارية للمنشأة، ومقارنة مستويات الأداء المنتظرة والانجازات، مع التركيز على مواطن الضعف والعجز في الأداء لغرض تحسينها.³

¹Yves, jean, saulou, le tableau de Bord du decider, les Editions d'organisation, Paris, 1982, p40.

²Bouquin.H, Le Contrôle deGestion, 2^{ème}edition, Paris, 1991, p268.

³قريشي محمد الصغير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطروحة دكتوراه، جامعة ورقلة، الجزائر، 2013، ص138.

الفرع الثالث : المعايير اللازمة لقياس الأداء: يمكن تقسيم أنواع معايير قياس الأداء من ناحية الظروف الإنتاجية للمنشأة إلى قسمين رئيسيين هما:

(1) المعايير المثالية: ينظر هذا النوع من المعايير إلى عملية تفسير وقياس الأداء على أنها عملية يمكن تحقيقها في ظل ظروف الإنتاج المثلى، وحسب هذه المعايير فإن المشاكل المتعلقة بالعملية الإنتاجية مثل: (تعطل الآلات، أخطاء العمال، النقص في التموين بالمواد من حين آخر، غياب العمال) لا يسمح بها كونها ظروف غير مناسبة لذلك النوع من المعايير، كما يهتم هذا النوع من المعايير بالدرجة الأولى في كيفية وجوب بلوغ الأهداف بدلاً من كيفية تحقيقها.

(2) المعايير العملية: يعتبر هذا النوع من المعايير عكس المعايير الأولى فهو يهتم بقياس أداء المنظمة من وجهة نظر تطبيقية، وبالتالي فهو يسمح بالمشاكل المتعلقة بالعملية الإنتاجية كالأعطال الطبيعية للآلات الإنتاجية، وأخطاء العمال والنقص في تموين المخزون بالمواد واللوازم من حين لآخر...^(*)، وعلى هذا الأساس فإن هذا النوع من المعايير يعد أكثر منطقية ويمثل المعايير الأكثر شيوعاً واستخداماً.

خلاصة لما سبق التطرق إليه يمكن القول بأن المعايير المثالية تعد في ظروف إنتاجية خالية تماماً من المشاكل الإنتاجية (في المنشآت الاقتصادية على الخصوص)، وبذلك فهي تفقد صفة الواقعية والقابلية للتطبيق، على غرار المعايير المثالية، فإن المعايير التطبيقية العملية تعترف بالمشاكل والظروف الإنتاجية، فهي بذلك تعد أكثر واقعية من المعايير المثالية.¹

(*) مما يمكن الإشارة إليه أنه في حالة وجود ظروف إنتاجية كتعطل الآلات وغياب العمال وانقطاع التموين ينتج عنه ما يسمى بالتكاليف الخفية، فمثلاً أجرة ومرتبات العاملين في حالة غيابهم قد تخصم أجورهم من الناحية المحاسبية وترصد حساباتهم بحسب مدة غيابهم، لكن ذلك الأمر لا يحسم بهذا الخصم فحسب، بل هنالك موارد معطلة مرتبطة بمراكز العاملين أثناء فترة غيابهم، ونقص إنتاجية العمل في المنشأة مما يؤثر على نتيجة نشاطها بالسلب وتزايد أو ارتفاع لحجم الخسائر، وهذا ما يسمى بالتكاليف الخفية: أي غير المحملة محاسبياً بما يعبر عن خسائر واقعية ملموسة وغير موجودة أو محسوبة كتدفقات اقتصادية في الدفاتر المحاسبية للمنشأة رغم وقوعها فعلاً.

¹ سليمان سفيان و مجيد الشرع، مرجع سابق، ص 224.

المطلب الثاني: التقارير الرقابية لأداء مراكز التكلفة المباشرة

لنجاح نظام محاسبة المسؤولية كما سبق وقلنا بأنه يجب إعداد تقرير لكل مركز مسؤولية، وأن يتم إعداد هذا التقرير بصفة دورية، وأن يركز على البنود القابلة للرقابة، ولزيادة فاعليته يجب أن يحتوي التقرير على مقارنة بين الأرقام الفعلية والمتوقعة وتحديد الانحراف بينهما.

وعند النظر إلى بنود التكاليف التي تُحْمَل على مركز المسؤولية نجد أن بعضها يُسهل تتبعه وتخصيصه على مركز المسؤولية، وذلك لوجود علاقة واضحة بين البند ومركز المسؤولية، وهذه البنود تُعرَف بالبنود المباشرة، وتنظم عناصر هذه البنود: المواد المباشرة وأجور العاملين.¹

الفرع الأول: التقارير الرقابية للمواد المباشرة: يتم تقييم كفاءة استخدام الكلفة لعنصر المواد المباشرة من خلال قياس انحرافات كلفة المواد الأولية الفعلية لما هو مخطط لها وتحليل وتحديد مسببات تلك الانحرافات، والتي قد تكون لانحراف سعر أو تكلفة المواد أو لانحراف كمية المواد، وذلك لغرض إعداد تقرير الأداء (الرقابي) لمركز التكلفة عن كفاءة استخدامه للمواد الأولية، فإنه لا بد من قياس انحراف كل من السعر والكمية، وبالرغم من أن انحراف تكلفة المواد الأولية قد يكون سببه المباشر اختلاف سعر الشراء الفعلي عن سعر الشراء المخطط أو المعياري، أو بسبب اختلاف كمية المواد المستخدمة في الإنتاج عن الكمية المعيارية، أو بسبب انحراف الاثنين معاً فإنه من غير المعقول إعداد تقرير واحد لكل الانحرافات، وذلك لأن كل منهما سيوجه للمسؤول الذي يقع الانحراف في نطاق مسؤوليته، فتقرير انحراف الكمية يوجه لمدير مركز الإنتاج بينما تقرير انحراف السعر يوجه لمدير مركز المشتريات.²

¹محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مرجع سابق، ص ص: 329-330.

²مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، مرجع سابق، ص ص: 314-315.

1) تقرير انحراف كمية المواد الأولية: يحتوي تقرير انحراف كمية المواد الأولية على المعلومات الآتية:

- ✓ رقم واسم الصنف من المواد الأولية ؛
- ✓ مواصفات الصنف من المواد الأولية ؛
- ✓ الكمية الفعلية المستخدمة في الإنتاج من كل صنف ؛
- ✓ الكمية المعيارية من كل صنف على أساس الإنتاج الفعلي ؛
- ✓ فرق أو انحراف الكمية ؛
- ✓ السعر المعياري لوحددة كل صنف من المادة الأولية ؛
- ✓ قيمة الانحراف مقومًا بالسعر المعياري.¹

يمكن أن تتحدد الكمية المعيارية على أساس الإنتاج الحقيقي (ك/ع/ح) من خلال العلاقات التالية :

$$\text{ك ع / ح} = \frac{\text{الكمية المعيارية الإجمالية} \times \text{الإنتاج الحقيقي}}{\text{الإنتاج المعياري}}$$

$$\text{ومنه : ك ع / ح} = \frac{\text{الكمية المعيارية الإجمالية} \times \text{الإنتاج الحقيقي}}{\text{الإنتاج المعياري}}$$

ومنه : ك ع / ح = الكمية المعيارية للوحدة \times الإنتاج الحقيقي .

¹ مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، مرجع سابق، ص 515.

ويمكن أن يتلخص محتوى تقرير انحرافات كمية المواد الأولية المستخدمة في العملية الإنتاجية من خلال

الجدول رقم (05) التالي:

الجدول رقم (05): تقرير انحرافات كمية المواد الأولية:

المسؤول : مدير مركز الإنتاج [A]			مركز المسؤولية : ورشة الإنتاج [A]					
نوع الانحراف	قيمة الانحراف	السعر المعياري	انحرافات كمية المواد الأولية			مواصفات الصنف	اسم الصنف	رقم الصنف
			الانحراف (Δ)	كمية حقيقية	كمية معيارية			
إ.ملائم	$(\Delta) \times ps_1 = (+)$	Prix s_1	$Qs_1 > Qr_1$	Qr_1	Qs_1	.....	M_1	.....
إ.غ ملائم	$(\Delta) \times ps_2 = (-)$	Prix s_2	$Qs_2 < Qr_2$	Qr_2	Qs_2	.....	M_2	.....
لا شيء	$(\Delta) \times ps_3 = 0$	Prix s_3	$Qs_3 = Qr_3$	Qr_3	Qs_3	.....	M_3	.....

المصدر: إعداد الباحث. بالاعتماد على المعطيات السابقة الذكر.

ويتضح من خلال تقرير انحراف كمية المواد الأولية ما يلي:

◀ حالة استخدام المادة الأولية " M_1 " هو استخداماً رشيداً ويعبر على كفاءة أكثر من الفعالية؛

◀ حالة استخدام المادة الأولية " M_2 " هو استخداماً غير كُفءٍ أو بعبارة أخرى الكفاءة أقل من الفعالية؛

◀ حالة استخدام المادة الأولية " M_3 " هو استخداماً تاماً ولا توجد فيه انحرافات: الكفاءة = الفعالية.

بشكل عام تكون انحرافات كمية المواد الأولية من مسؤولية مدير مركز الإنتاج [A] .

ويمكن تحديد أسباب انحرافات كمية المواد الأولية المستخدمة في ما يلي :

- ◀ انخفاض مهارة العاملين مما يؤدي إلى ارتفاع الكميات المستخدمة في الإنتاج؛
- ◀ سوء استخدام كميات المواد الأولية في العمليات الإنتاجية؛
- ◀ عدم واقعية المعايير الموضوعية للإنتاج؛
- ◀ عدم كفاءة صيانة الآلات والمعدات مما يؤدي إلى ارتفاع نسبة التلف والفقدان الجزئي للكمية المستخدمة من المادة الأولية أثناء فترة العملية الإنتاجية.

(2) تقرير انحراف تكلفة شراء المواد الأولية: يتضمن تقرير تكلفة الوحدة من المادة الأولية على ما يلي:

- ✓ رقم واسم الصنف من المادة الأولية المستخدمة؛
- ✓ مواصفات الصنف ؛
- ✓ اسم مورد المواد الأولية ؛
- ✓ الكمية الفعلية المشتراة والمستخدم في الإنتاج؛
- ✓ السعر الفعلي؛
- ✓ السعر المعياري؛
- ✓ فرق السعر؛¹
- ✓ انحراف السعر مقومًا بالكمية المعيارية على أساس الإنتاج الفعلي.²

يحسب: انحراف السعر ← ف س = [(السعر المعياري- السعر الفعلي)] X السعر المعياري.³

¹ مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، مرجع سابق، ص 516.

²ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 170.

³سليمان سفيان و مجيد الشرع، مرجع سابق، ص 229.

الجدول رقم (06): تقرير انحرافات تكلفة شراء المواد الأولية:

المسؤول : مدير إدارة المشتريات			مركز المسؤولية : إدارة المشتريات (التموين)					
نوع الانحراف	قيمة الانحراف	الكمية المعيارية	انحرافات تكلفة المواد الأولية			مواصفات الصنف	اسم الصنف	رقم الصنف
			الانحراف (Δ)	تكلفة و. حقيقية	تكلفة و. معيارية			
إ.ملائم	$(\Delta) XQ_{S1} = (+)$	Q_{S1}	$ps_1 > pr_1$	prix r₁	prix s₁	.....	M ₁	.....
إ.غ ملائم	$(\Delta) XQ_{S2} = (-)$	Q_{S2}	$ps_2 < pr_2$	prix r₂	prix s₂	.....	M ₂	.....
لا شيء	$(\Delta) XQ_{S3} = 0$	Q_{S3}	$ps_3 = pr_3$	prix r₃	prix s₃	.....	M ₃	.....

المصدر: إعداد الباحث. بالاعتماد على معطيات ومعلومات سابقة.

ويتضح من خلال تقرير انحراف تكلفة المواد الأولية ما يلي :

- ◀ حالة التموين بالمادة الأولية "M₁" هو تمويناً رشيداً وموفقاً في اختيار موردي المشتريات؛
- ◀ حالة التموين بالمادة الأولية "M₂" هو تمويناً غير رشيداً وموفقاً في اختيار موردي المشتريات؛
- ◀ حالة التموين بالمادة الأولية "M₃" هو تمويناً تاماً ولا توجد فيه انحرافات: الكفاءة = الفعالية؛
- ◀ كما يعبر الانحراف الملائم للسعر^(*) عن التحكم في وظيفة التموين بطريقة عقلانية والاعتماد على مخزون العمل وتقادي ضغوطات الموردين من خلال التحكم في تسيير مخزون المنشأة.

وبشكل عام تكون انحرافات تكلفة المواد الأولية من مسؤولية مدير إدارة المشتريات (التموين).

(*) :أنظر الجدول رقم (01)، لكيفية تحديد تكلفة الوحدة من المادة الأولية المستخدمة، من المبحث الأول للفصل الثاني من هذا البحث، ص65.

الفرع الثاني: التقارير الرقابية لانحرافات الأجور المباشرة: تتمثل معايير تقييم أداء المركز لعنصر الأجور المباشرة في معياريين أساسيين، هما انحراف السعر وانحراف الوقت أو الكفاءة، ويلاحظ أن تقارير الأجور المباشرة يمكن أن تتحدد من خلالها مسؤولية كل من مدير إدارة المنتجات إذا تعلق الأمر بفرق الوقت، وتتحدد من خلالها مسؤولية مدير دفع الرواتب في حالة ما إذا تعلق الأمر بفرق السعر.^(*)

1) تقرير انحرافات الأجرة لليد العاملة المباشرة:

ويحتوي تقرير انحرافات الأجرة المباشرة على المعلومات الآتية:

✓ رقم واسم الوظيفة أو النشاط الذي يؤديه العمال؛

✓ نوع العمالة المستخدمة في العملية ؛

✓ الأجرة المعيارية؛

✓ الأجرة الحقيقية؛

✓ الوقت المعياري؛

✓ فرق الأجرة ؛

✓ انحراف الأجرة مقومًا بالوقت المعياري.

وكنتيجة لدفع الأجور على أساس الوقت الذي قضاه العامل في عمله فإن أي تغيير في الأجرة يمكن اعتباره انحرافاً في قيمة ساعة اليد العاملة المباشرة، ويكون مدير إدارة دفع المرتبات مسؤولاً عنها، وذلك يعود بشكل عام لاستخدامه ليدٍ عاملة ذات مهارة عالية جداً مما قد يخفض أجرة العمل للساعة الواحدة بزيادة الإنتاج في حالة الانحراف الملائم، أو يعود إلى عكس ذلك في حالة الانحراف غير الملائم.

(*) : لقد سبق توضيح انحرافات الأجور المباشرة، أنظر المبحث الثاني من هذا الفصل، ص ص: 88-91.

الجدول رقم (07): تقرير انحرافات الأجرة لليد العاملة المباشرة:

المسؤول : مدير الأجور والمرتببات			مركز المسؤولية : إدارة الأجور والمرتببات					
نوع الانحراف	قيمة الانحراف	الوقت المعياري	انحرافات الأجرة المباشرة			نوع العمالة المستخدمة	اسم الوظيفة	صنف الوظيفة
			الانحراف (Δ)	الأجرة الحقيقية	الأجرة المعيارية			
إ.ملائم	$(\Delta) XHS_1 = (+)$	HS ₁	$pHS_1 > pHr_1$	pH r ₁	pH s ₁	"عمال"	p ₁	.....
إ.غ ملائم	$(\Delta) XHS_2 = (-)$	HS ₂	$pHS_2 < pHr_2$	pH r ₂	pH s ₂	"تقنيين"	p ₂	.....
لا شيء	$(\Delta) XHS_3 = 0$	HS ₃	$pHS_3 = pHr_3$	pH r ₃	pH s ₃	"إداريين"	p ₃	.....

المصدر : إعداد الباحث.

ويتضح من خلال تقرير انحرافات الأجرة المباشرة ما يلي :

◀ حالة التوظيف للعمال "p₁" هو توظيفاً رشيداً وموفقاً فيصرف أجور ومرتببات العاملين؛

◀ حالة التوظيف للتقنيين "p₂" هو توظيفاً غير رشيداً وموفقاً في صرف أجور ومرتببات التقنيين؛

◀ حالة التوظيف للإداريين "p₃" هو توظيفاً تاماً ومنظماً في صرف مرتببات الإداريين؛

كما يعبر الانحراف في الأجرة، سواء كان موجباً أو سالباً أو معدوماً، عن مدى تحكم مدير مركز أو مصلحة الأجور والمرتببات في وظيفة إدارته للأجور والمرتببات في المنشأة بطريقة عقلانية، بعبارة أخرى فإن تقرير الانحرافات يعطي قراءة أولية حول مدى قدرة إدارة الأجور والمرتببات على التحكم في الأجور بفعالية، كما يسمح بالتغذية العكسية ومراجعة القرارات المتعلقة بسياسة الأجور في الفترات اللاحقة.

(2) تقرير انحرافات الوقت لليد العاملة المباشرة:

ويحتوي تقرير انحرافات الوقت لليد العاملة المباشرة على المعلومات الآتية:

✓ رقم الوظيفة أو النشاط الذي يؤديه العمال ؛

✓ اسم وطبيعة الوظيفة ؛

✓ نوع العمالة المستخدمة في العملية ؛

✓ الوقت المعياري ؛

✓ الوقت الحقيقي ؛

✓ الأجرة المعيارية ؛

✓ فرق الوقت ؛

✓ انحراف الوقت مقومًا بالأجرة المعيارية.

ويعبر الانحراف في الوقت لليد العاملة، سواء كان موجبًا أو سالبًا أو معدومًا، عن مدى تحكم مدير مركز الإنتاج في وظيفة إدارته للعمال والتقنيين ومروسيه في المنشأة بطريقة عقلانية، بعبارة أخرى فإن تقرير الانحرافات في الوقت لليد العاملة يعطي قراءة أولية حول مدى قدرة إدارة الإنتاج على التحكم في اليد العاملة والأجور بفعالية، كما يسمح بالتغذية العكسية ومراجعة القرارات المتعلقة بسياسة التوظيف لليد العاملة في الفترات اللاحقة.

وفي حالة عدم تعديل معايير الأجور من فترة لأخرى، أو عدم الدقة في وضع هذه المعايير، أو زيادة عدد العاملين عن العدد المقرر في الخطة، كل ذلك مما يسبب انحرافات في الوقت لليد العاملة، ومما يؤثر على تكاليف الإنتاج في المؤسسة الاقتصادية.

الجدول رقم (08): تقرير انحرافات الأجرة لليد العاملة المباشرة:

المسؤول : مدير مركز الإنتاج [A]			مركز المسؤولية : مركز الإنتاج [A]					
نوع الانحراف	قيمة الانحراف	الأجرة المعيارية	انحرافات الأجرة المباشرة			نوع العمالة المستخدمة	اسم الوظيفة	صنف الوظيفة
			الانحراف (Δ)	الوقت الحقيقي	الوقت المعياري			
إملائم	$(\Delta) XP_{S1} = (+)$	PS ₁	$Hs_1 > Hr_1$	H r ₁	H S ₁	"عمال"	p ₁	.....
إ.غ ملائم	$(\Delta) XP_{S2} = (-)$	PS ₂	$Hs_2 < Hr_2$	H r ₂	H S ₂	"تقنيين"	p ₂	.....
لا شيء	$(\Delta) XP_{S3} = 0$	PS ₃	$Hs_3 = Hr_3$	H r ₃	H S ₃	"إداريين"	p ₃	.....

المصدر : إعداد الباحث.

ويتضح من خلال تقرير انحرافات الأجرة المباشرة ما يلي :

◀ حالة التوظيف للعمال "p₁" هو توظيفاً رشيداً وكفاءً في توظيف العاملين ذوي المهارات العالية؛

◀ حالة التوظيف للتقنيين "p₂" هو توظيف غير كفاءٍ وموفقاً في توظيف التقنيين والمهندسين؛

◀ حالة التوظيف للإداريين "p₃" هو توظيفاً تاماً وكفاءً وفعالاً وثابتاً ومنتظماً للإداريين؛

ومما يؤثر على انحراف الوقت أو الكفاءة هو زيادة عدد الوحدات التالفة أثناء العملية الإنتاجية أو عدم كفاية

العاملين، مما يؤدي إلى زيادة وقت التنفيذ، كما أن زيادة الوقت الفعلي قد تكون بسبب تعديل وسائل وطرق

الإنتاج في المنشأة، بالإضافة لحالات التعطل في العمليات الإنتاجية.¹

¹ مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطك الراوي، مرجع سابق، ص ص: 519-520.

المطلب الثالث: التقارير الرقابية لأداء مراكز التكلفة غير المباشرة: ويتضمن فرعين أساسيين هما:

الفرع الأول: الاختلافات الجوهرية في انحرافات المصروفات غير المباشرة: تتجم انحرافات المصروفات غير

المباشرة في أية منظمة تستخدم نظام تحميل التكاليف، وتظهر عند حدوث الاختلافات التالية :

✓ الاختلافات بين عناصر المصروفات غير المباشرة المعيارية والعناصر غير المباشرة الفعلية؛

✓ الاختلافات بين استخدامات المصروفات غير المباشرة المعيارية والاستخدامات الفعلية؛

✓ الاختلافات بين الطاقة العادية للإنتاج والطاقة الإنتاجية الفعلية المستخدمة خلال الفترة.

وقد تتجم عن هذه الاختلافات أربعة انحرافات جزئية وهي:

أ- انحراف الكفاءة = (الوحدات المعيارية - الوحدات الفعلية) X التكلفة المعيارية : وتقع مسؤوليته

على مدير المصنع ومراقب الإنتاج ؛

ب- انحراف النشاط = (التكلفة المرنة- التكلفة الحقيقية) X الوحدات المعيارية : وتقع مسؤوليته على

مدير قسم التجميع؛¹

ج- انحراف الموازنة = (التكلفة المعيارية - التكلفة المرنة) X الوحدات المعيارية : وتقع مسؤوليته على

مدير قسم الميزانية والمالية ؛

د- الانحراف المشترك = [(الوحدات المعيارية- الوحدات الفعلية)X(التكلفة المعيارية- التكلفة الفعلية)]

وتكون المسؤولية مشتركة بين كافة الأقسام، لأن عملية الإنتاج هي عملية موحدة إذا تأثر عنصر

من عناصر الإنتاج فينعكس ذلك على تكلفة الإنتاج الكلية.²

¹ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص:177.

²سليمان سفيان و مجيد الشرع، مرجع سابق، ص ص:237-242.

الفرع الثاني: التقارير الرقابية لأداء المصاريف الصناعية غير المباشرة:

يمكن تحديد تقرير أداء المصاريف الصناعية غير المباشرة بحسب المراكز الإنتاجية والخدمية الموجودة في كل منشأة، لأن كل منشأة وطبيعة نشاطها ومراكزها التي قد تتحدد من خلالها التقارير الرقابية لانحرافات المصاريف الصناعية غير المباشرة، وتطبيق العلاقات السابقة يمكن تلخيصها في:

الجدول رقم (09): تقرير أداء المصاريف الصناعية غير المباشرة:

المسؤول: مدير قسم التجميع				مركز المسؤولية : قسم التجميع					
الانحراف: (+) أو (-) أو (0)				الوحدات الفعلية	الوحدات المعيارية	التكلفة الفعلية	التكلفة المرنة	التكلفة المعيارية	عنصر التكلفة
مشارك	موازنة	نشاط	كفاءة						
....	مواد غير مباشرة
....	أجور غير مباشرة
....	قوى محرقة
....	صيانة
....	تكاليف ثابتة أخرى
....	المجموع

المصدر: إعداد الباحث.

إن تقرير أداء المصاريف غير المباشرة يُعدُّ بشكل موحد ويتضمن كل مؤشرات التقييم.¹

¹ مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، مرجع سابق، ص 521.

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال دراسة مراكز التكاليف التي قد تتواجد في واقع المؤسسات الاقتصادية قمنا بمحاولة لدراسة وتحليل التكاليف على مستوى وظائفها ومراكزها وفروعها، وذلك من خلال محاسبة المسؤولية على مستوى مراكز المسؤولية لغرض تحسين عملية اتخاذ القرار، وبالتالي العمل على ترشيد القرارات.

كما أن محاسبة المسؤولية لمراكز التكلفة تلعب دورا كبيرا في ترشيد عملية اتخاذ القرار، وذلك من خلال وصف مراكز التكاليف (إنتاجية ، خدمية)، وتحليل تكاليفها وأنشطتها باستخدام طريقة التكاليف المعيارية، باعتبارها طريقة أكثر عقلانية من الطرق الأخرى بحيث توجد من خلالها عملية المقارنة بين الأداء المخطط والأداء المنجز، فهي جد مهمة في تحديد الانحرافات والمسؤوليات المتعلقة بكل مركز تكاليفي ، وبذلك تتم عملية تحليل الانحرافات على مستوى كل مركز كي تساهم بشكل مباشر في عملية اتخاذ القرار ومراقبة التكاليف بطريقة عقلانية في المؤسسة الاقتصادية.

في حدود مجال هذا البحث نستطيع القول بأن فكرة "محاسبة المسؤولية" أصبحت مبلورة وواضحة، وذلك من خلال الوصف لمراكز التكلفة الإنتاجية والخدمية والتحليل لتكاليف هذه الوظائف أو المراكز، وذلك في إطار نظام محاسبة المسؤولية الذي يتطلب استخدام طريقة التكاليف المعيارية .

كما يجب أن نؤكد بأنه عند إجراء الدراسة الميدانية لواقع هذا البحث ستسمح لنا بالتحليل والنقاش لوقائع معينة لمراكز مسؤولية معينة في منشأة اقتصادية بحسب متطلبات مجال البحث، وكلما كانت الدراسة كمية ومتابعة واقعية لموضوع محاسبة المسؤولية كلما أدت إلى الوصول إلى نتائج ملموسة أكثر واقعية وأكثر تمحيصًا وتدقيقًا من الدراسات النظرية لموضوع هذا البحث.

الفصل الثالث: محاسبة المسؤولية لمركز الإيراد

تمهيد:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول تحديد الإيراد

المبحث الثاني: تقييم أداء مراكز الإيراد بالمنشأة الاقتصادية

المبحث الثالث: التقارير الرقابية لأداء مراكز الإيراد

خلاصة الفصل الثالث.

تمهيد:

يعتبر العمل الرقابي للإيرادات المحققة على إنتاج السلع والخدمات وتحديد الأسعار من المفاهيم أو الطرق التي كانت سائدة منذ القدم، ومع تطور الزمن تطورت معها أساليب ووسائل طرق إنتاج هذه السلع والخدمات، فكان للتقدم التكنولوجي المستمر في النواحي الفنية والإدارية دورًا كبيرًا في تطوير هذه الطرق، الأمر الذي أدى بالأساليب الرقابية داخل المنظمات ودورها إلى التغيير، فبذلك تطورت أساليب الرقابة من أسلوب الملاحظة الشخصية إلى أسلوب السجلات التاريخية إلى أسلوب الموازنات، كل ذلك التطور كان قصد ترشيد قرارات المؤسسة الاقتصادية فكان لزامًا عليها تطبيق أساليب إدارية أكثر حداثة لتحسين أداء مستوياتها الإدارية وتصحيح الانحرافات من خلال عملية الرقابة لتقييم الأداء.

في حين تعتبر محاسبة المسؤولية جوهر الرقابة كونها تسمح بعملية الربط بين تحديد المهام أو المسؤوليات وتصحيح النتائج أو تقييم الأداء، لهذا الغرض وجب تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية على مستوى مراكز إيرادات المؤسسة الاقتصادية خلال فترة أو دورة معينة، ويتم ذلك باعتماد نظام لمحاسبة المسؤولية على مستوى نقاط أو مراكز الإيرادات، والذي يمكن من خلاله دراسة أدوات الرقابة الواجب استخدامها لتقييم أداء تلك المراكز خلال فترة محاسبية معتبرة، في حين لا يتم ذلك إلا بإعداد التقارير المحاسبية والمالية لتلك المراكز خلال تلك الفترة المحاسبية قصد ترشيد القرارات.

بذلك سيقوم الباحث بدراسة هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

➤ المبحث الأول: مفاهيم عامة حول تحديد الإيراد؛

➤ المبحث الثاني: تقييم أداء مراكز الإيراد بالمنشأة الاقتصادية؛

➤ المبحث الثالث: التقارير الرقابية لأداء مراكز الإيراد.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول تحديد الإيراد

تعد محاسبة المسؤولية لمركز الإيراد ذات أهمية كبيرة باعتبارها أداة للرقابة وتقييم أداء نشاط المؤسسة الاقتصادية والشركات الصناعية، في حين تعمل محاسبة المسؤولية على ربط كل عنصر من عناصر الإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية بالأشخاص اللذين يتخذون قرارات تؤثر في هذه الإيرادات، وذلك من خلال مقارنة الإيرادات الفعلية بالإيرادات المتوقعة، وبالتالي وجب التطرق لكيفية تحديد الإيرادات الفعلية والإيرادات المتوقعة والأدوات والأنظمة الواجب استخدامها لتحديد مراكزها.

في حين يتضمن هذا المبحث المطالب التالية:

- ✓ المطالب الأول: مفاهيم حول الإيراد والقيمة العادلة؛
- ✓ المطالب الثاني: مفاهيم حول تحديد إيراد الموازنة التخطيطية؛
- ✓ المطالب الثالث: تحديد الأسعار وفق النموذج الاقتصادي والنموذج المحاسبي.

المطلب الأول: مفاهيم حول الإيراد والقيمة العادلة

تعد قرارات تسعير السلع والخدمات من أهم القرارات التي تتخذها إدارة المنشأة، فكل المنشآت التي تهدف إلى تحقيق الربح يجب أن تحدد وتعّدل وتراجع باستمرار الأسعار التي تحمّلها للزبائن، ويؤثر قرار تغيير السعر على عدد الوحدات المباعة من المنتج، فضلا عن إيرادات المبيعات وربحية المنتج، وغالبا ما تسعى الإدارة لتغيير السعر بهدف زيادة ربحية المنتج¹.

إذ أن التساؤل حول أثر تغيير السعر على حجم المبيعات يبقى مطروحا؟

¹ مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، عبد الخالق مطلق الراوي، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 188.

الفرع الأول: الإيراد والعوامل المؤثرة في تحديده

(1) تعريف الإيراد: هنالك عدة تعريفات للإيراد أهمها:

التعريف الأول: الإيراد يمثل تلك الانسياب أو التعزيزات (الزيادات) في الموجودات لوحدة ما، أو تسديدات للمطلوبات (أو أي مزيج من الاثنين) خلال فترة، كما أن هذه الإيرادات ناتجة من تسليم أو إنتاج أو تجهيز الخدمات أو أي نشاطات أخرى تشكل العمليات الرئيسية أو المركزية المستمرة للمنشأة.¹

التعريف الثاني: يمكن تعريف الإيراد بأنه إجمالي التدفقات الداخلة من المنافع الاقتصادية خلال فترة معينة والناتجة عن الأنشطة العادية للكيان.²

التعريف الثالث: الإيراد يمثل تلك الإدخالات أو الزيادات في أصول المنشأة الاقتصادية أو تسوية الالتزامات (أو خليط من الاثنين) خلال فترة معينة نتيجة بيع سلع أو تقديم خدمات، أو نشاطات أخرى نتيجة للعمليات الرئيسية المستمرة للمنشأة أو عملياتها المركزية.³

بذلك نستطيع القول بأن الإيراد: يمثل رقم أعمال تلك الأنشطة العادية والرئيسية للمنشأة الاقتصادية.

(2) العوامل المؤثرة في تحديد الإيراد: للإيراد علاقة بالزيادة الإجمالية في قيمة الموجودات ورأس المال،

وأن هذه الزيادة في النهاية وثيقة الصلة بالنقد، ويتم توليد الانسياب النقدي بالنسبة للعمليات الرئيسية للمنشأة من خلال إنتاج وبيع مخرجاتها بصورة أساسية.

بذلك يمكننا أن نحدد نوعين من التدفقات المرتبطة بالعمليات الرئيسية للمنشأة :

¹Vernon Kam، ترجمة رياض العبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 329.

²غانم شطاط، المعايير المحاسبية الدولية، نوميديا للطباعة والنشر، قسنطينة، الجزائر، 2009، ص 110.

³فداغ الفداغ، المحاسبة المتوسطة، مرجع سبق ذكره، ص 105.

أ- التدفق العيني: إن التدفق العيني يقتضي وجود عاملين أساسيين هما:

✓ حدث إنتاج وبيع المخرج ؛

✓ الشيء، المخرج أو المنتج على وجه الخصوص.

ب- التدفق المالي: فيقتضي كذلك وجود عاملين أساسيين هما:

✓ حدث زيادة في قيمة ما في المنشأة بسبب إنتاج وبيع المنتجات للزبائن؛

✓ الشيء، المبلغ من الوحدات النقدية المعبرة للموجود المنتج أو المباع.

إن كل العناصر السابقة هي وثيقة الصلة بالإيراد، فكل عنصر منها يشكل جوهر الإيراد.¹

كما يتعين الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع السلع عند توافر كافة الشروط التالية:

➤ قيام الكيان بتحويل معظم المخاطر والعوائد المتعلقة بالملكية إلى المشتري؛

➤ ألا يحتفظ الكيان بأي دور إداري بالطريقة التي عادة ما تتواجد في حالة الملكية؛

➤ إمكانية قياس مقدار الإيراد بطريقة موثوق بها؛

➤ من المتوقع حصول الكيان على المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعملية؛

➤ إمكانية قياس التكاليف التي ترتب نتيجة للعملية، أو سوف تترتب عنها بدرجة موثوق بها.²

¹Vernon Kam، ترجمة رياض العبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 328.

²غانم شطاط، المعايير المحاسبية الدولية، المعيار الدولي رقم 18، مرجع سبق ذكره ، ص ص:112-113.

الفرع الثاني : مسؤولية التسعير وأهدافها

(1) **مسؤولية التسعير:** هي أن تتوفر لدى المسؤولين القائمين على عملية التسعير مهارات كافية حول مسائل التكلفة بجوانبها المتنوعة من جهة، والخبرات الكافية في مجال التسويق من جهة ثانية.

ذلك لارتباط عملية التسعير للسلع والخدمات بشكل مباشر بقضايا المحاسبة والتسويق، لهذا فإن مسؤولية التسعير تضع على المسؤولين مهمة وضع عمليات التخطيط وتحديد الأهداف الخاصة بالإستراتيجية التسويقية بالإضافة إلى إجراء التنظيم وتحديد المسؤوليات والواجبات والمهام للأفراد أو الجهات المسؤولة على وضع إستراتيجيات التسعير.¹

(2) **تقييم الأسعار:** أحد مواقف القرارات الهامة التي يواجهها المسؤولين بالمنشأة، هي اتخاذ قرار بشأن سعر بيع الوحدة من كل منتج من منتجات المنشأة.

يقصد بالسعر - من منظور العملاء - التعبير النقدي للقيمة مقابل أبعاد الجودة أو المواصفات، ويعبر عن المنافع لمنتج معين بالمقارنة مع منتجات أخرى.² كما تتمثل المواصفات في المنافع المتعلقة بالجودة من خلال تحقيق النتائج المعلن عنها أو المتوقعة بالإضافة إلى ثبات واتساق المنتج المسلم للعميل بمصدقية في تسليم ما تم الوعد به.

في حين يجب التفرقة بين موقفين تختلف بشكل كبير البيانات اللازمة في كل منهما، أحدهما تقييم السعر وثانيهما تحديد السعر، فبالنسبة لتقييم السعر هو أسلوب تستخدمه الإدارة لتقرر [هل تقبل سعرًا معينًا لمنتجاتها محددًا بواسطة طرف خارجي أم لا؟].

¹محمد إبراهيم عبيدات، أساسيات التسعير في التسويق المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص45.

²Nessim Hanna and H.R.Dodge, « pricing ; policies and procédures», Macmillan press LTD, london, 1995, p07.

فيما يلي أمثلة عن السعر المحدد بواسطة طرف خارجي:

✓ السعر المحدد في ظل سوق المنافسة التامة؛

✓ السعر المحدد بواسطة المنافسين الآخرين؛

✓ السعر المحدد بواسطة عميل معين (طلبات البيع الخاصة).

ففي بعض الأحيان تواجه إدارة المنشأة مشكلة اتخاذ القرار الخاص بقبول أو رفض طلبه معينة تقدم بها أحد العملاء عارضاً سعراً أقل من متوسط تكلفة الوحدة، في هذا الموقف يقوم المسؤول بتقييم السعر المعروض على أساس مقارنة الإيراد التفاضلي الناتج عن العرض مع التكاليف التفاضلية التي تتحملها المنشأة في سبيل الوفاء به، يتمثل الإيراد التفاضلي في هذه الحالة في سعر بيع الوحدة المعروض من قبل العميل مضرراً في الكمية المطلوبة أي:

$$\text{الإيراد التفاضلي} = \text{سعر بيع الوحدة المعروض} \times \text{الكمية المطلوبة}$$

في حين تكون التكاليف التفاضلية بمقدار الزيادة المتوقعة في التكاليف، ذلك في حالة قبول العرض أي:

$$\text{التكاليف التفاضلية للعرض} = \text{كمية الإنتاج المطلوبة} \times \text{التكلفة التفاضلية للوحدة}$$

من خلال ما سبق يتم قبول العرض في حدود الطاقة الإنتاجية المتاحة، الأمر الذي يعني أنه لن يؤثر على التكاليف الثابتة، ويتم إجراء التحليل على أساس مقارنة الإيراد التفاضلي الناتج عن العرض والتكاليف التفاضلية التي تتحملها المنشأة فقط سبيل الوفاء به، في حالتها تأثير أو عدم تأثير قرار القبول على السعر العادي للمنتج في السوق.¹

¹ أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص ص: 376-379.

3) أهداف التسعير: تقوم المنشآت الاقتصادية بشكل عام باستخدام الأسعار كأداة لتحقيق مجموعة من الأهداف، بحيث يتم تحديد هذه الأهداف حسب إمكانيات المنشأة الداخلية وظروف السوق والمنافسة المحيطة بها، حيث تكون هذه الأهداف واضحة ومحددة، وقد تكون متداخلة ومكملة لبعضها البعض، وبالتالي فهي تتدرج ضمن الأهداف العامة للمنشأة الاقتصادية، كما أن الأهداف الموجهة نحو رفع مستوى الطلب وزيادة حجم المبيعات تسعى لوضع الأسعار على أساس نوع استجابة المستهلك، أي يصبح هدف المنشأة هو إعداد منحى لعلامة المنتج (العلاقة بين المنتج والجودة) وذلك من خلال دراسة استجابات المستهلكين للأسعار من خلال اختبارات السوق، وذلك فإن تعظيم الأرباح يمكن أن يتحقق من خلال تقديم المنتج بسعر منخفض، أو تقديم أصناف مختلفة تتفق والقدرة الشرائية المتفاوتة بين المستهلكين.

يمكن أن يتم تحديد أهداف التسعير ذات التوجه بالمبيعات على أساس حصة السوق أو على أساس تعظيم المبيعات من خلال :

✓ زيادة كمية الوحدات المباعة ؛

✓ زيادة التدفق النقدي للوحدات المباعة ؛

✓ تعظيم الحصة السوقية؛

✓ تعظيم عدد الزبائن؛

✓ تعظيم عدد الموزعين ونقاط البيع؛

✓ زيادة الانتفاع من الطاقات المتاحة والتشغيل الاقتصادي التام لجميع موارد المنشأة^(*).¹

¹حميد الطائي، بشير العلاق، تطوير المنتجات وتسعيرها، دار اليازوري للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2008، ص ص: 118-125.
(*) ذلك مما يساهم في تخفيض التكاليف للوحدة المنتجة من خلال توزيع التكاليف الإنتاجية والتسويقية على أكبر كمية من الوحدات المنتجة.

الفرع الثالث: القيمة العادلة كأساس لقياس الإيراد

القيمة العادلة هي التي يمكن أن يتم على أساسها مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف تتوافر لها الدراية والرغبة في التعامل، ومتعادلة في القيمة التفاوضية.

يمكن أن يقتصر الإيراد على إجمالي التدفقات الداخلة من المنافع الاقتصادية المستلمة أو القابلة للاستلام بمعرفة الكيان، أما المبالغ التي يُحصّلها الكيان لحساب طرف ثالث كضريبة المبيعات والضرائب على السلع والخدمات أو الضرائب على القيمة المضافة فلا تمثل منافع اقتصادية خاصة بالكيان، وبالتالي يتم استبعادها من الإيراد، إذن يجب قياس الإيراد على أساس القيمة العادلة للمقابل الذي يتم تسليمه أو القابل للاستلام مع الأخذ بعين الاعتبار أي خصم تجاري أو كمي يمنحه الكيان.

في حالة مبادلة سلع أو خدمات بسلع أو خدمات أخرى مماثلة في نوع والقيمة فإن هذه المبادلة لا تمثل عملية مولدة للإيراد، ويحدث هذا عادة في حالة بعض السلع كالبتترول أو الألبان حيث يتبادل الموردون المخزون لأجل الوفاء ببعض الطلبات في الوقت المحدد بمناطق جغرافية محددة.

أما في حالة بيع سلع أو تأدية خدمات مقابل الحصول على سلع أو خدمات غير مماثلة فإن هذه العملية تعتبر مولدة للإيرادات، ويتم قياس الإيراد في هذه الحالة على أساس القيمة العادلة للسلع والخدمات المستلمة مع تعديلها بأية مبالغ نقدية أو نقدية معادلة يتم مبادلتها، وفي حالة عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة بطريقة موثوق بها فإنه يجب قياس الإيراد على أساس القيمة العادلة للسلع والخدمات المتنازل عنها من طرف مع تعديلها بأية مبالغ نقدية أو نقدية معادلة يتم مبادلتها.¹

¹غانم شطاط، المعايير المحاسبية الدولية، المعيار الدولي رقم 18، مرجع سبق ذكره، ص ص: 110-112.

المطلب الثاني: مفاهيم حول تحديد إيراد الموازنة التخطيطية

يعتبر مركز الإيراد مركز مسؤولية كونه يقابل تلك التصرفات الجوهرية والأساسية المتعلقة بالتخطيط والرقابة لرقم أعمال المنشأة الاقتصادية، كما يعبر مركز الإيراد عن تلك التصرفات الجوهرية والأساسية المرتبطة بالحصة السوقية للمنشأة وما ينجر عنها من تكاليف تسويقية.¹

الفرع الأول: مفهوم ومزايا الموازنة التخطيطية

من المتعارف عليه إدارياً ومحاسبياً أن التخطيط يعتبر من أهم وظائف إدارة المنشأة الاقتصادية، كما أن التخطيط ينطوي على بناء ووضع أهداف المنشأة، في حين أن الخطط التي تصنعها الإدارة سواء كانت خطط طويلة الأجل أو قصيرة الأجل سوف توضح الأهداف والوسائل المقترحة لتحقيق هذه الأهداف.

1) مفهوم الموازنة التخطيطية: تعرف الموازنة التخطيطية بأنها بيان مكتوب بخطط الإدارة عن فترة زمنية مستقبلية، وهي تعبير مالي عن الخطة، يبنى على ذلك عدة استنتاجات أهمها ما يلي:

أ- أن الموازنة التخطيطية عادة ما تمثل وسيلة لتوصيل الأهداف المتفق عليها إلى كافة المستويات التنظيمية في المنشأة؛

ب- أن الموازنة التخطيطية فور اعتمادها وإقرارها سوف تمثل أساساً هاماً لتقييم الأداء؛

ج- أن الموازنة التخطيطية سوف يكون لها دوراً رقابياً؛

د- أن الموازنة التخطيطية يمكن أن تكون تشغيلية، ويمكن أن تكون مالية.^{2(*)}

¹Fran çois Giraud & Olivier Saulpic & Gérard Naulleau & marie-hélénédelmond & pierre-laurentbescos, Contrôle de Gestion et pilot age de la performance, 2^{édition}, Gualin éditeur, EJA, Paris, 2005, p49.

²الأميرة إبراهيم عثمان و عبد الوهاب نصر علي، المحاسبة الإدارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2003، ص ص: 143-144. (*) يمكن أن تكون الموازنة التخطيطية تشغيلية كالترجمة المالية للخطة التشغيلية، كما تكون الموازنة التخطيطية مالية كالترجمة للخطة المالية.

(2) مزايا إتباع أسلوب الموازنة كأداة للتخطيط : يحقق إتباع أسلوب الموازنة كأداة للتخطيط للمنشأة العديد

من المزايا يمكن إيجازها في ما يلي :

✓ يتيح إعداد الموازنة الفرصة للتعرف عن المشكلات المتوقعة خلال فترة التنفيذ، الأمر الذي

يساعد على اتخاذ الإجراء المناسب في الوقت المناسب من أجل تفادي وقوعها أو تقليل

مخاطرها؛

✓ يتطلب إعداد الموازنة تضافر جهود جميع المستويات باعتبارها خطة شاملة لجميع أنشطة

المنشأة، الأمر الذي يولد لدى الجميع الشعور بأنهم في مركب واحد يتجه نحو هدف واحد؛

✓ يتطلب إعداد الموازنة التنسيق بين خطط الأقسام والإدارات في ضوء هدف واحد للمنشأة ككل،

فالموازنة باعتبارها خطة شاملة لا يمكن أن تتحقق طالما كان هناك تعارض بين الخطط

الفرعية للإدارات ومن ثم أهداف تلك الإدارات، فالتنسيق يجعل تفكير الجميع منصب على

المنشأة ككل وليس على قسم أو إدارة بعينها، بعبارة مختصرة يعني ذلك اهتمام الموازنة بالجزء

والكل في آن واحد؛

✓ يوفر استخدام الموازنة التخطيطية للمنشأة حالة من التوازن المالي والاقتصادي، مع تحقيق

أقصى كفاءة ممكنة في جميع مجالات العمل.¹

كما أن اعتماد الموازنة على التقدير يعبر عن طبيعة السياسة المستقبلية للمنشأة، مما يجعلها أداة للتخطيط

والرقابة في كل مرحلة من مراحل إعداد الموازنة، بالتالي فهي تعتبر وسيلة لتحديد المسؤوليات وبذلك يمكن

ربطها- أي الموازنة- بمراكز المسؤولية الفرعية في المنشأة الاقتصادية.²

¹أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص248.

²فيصل جميل السعادة، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2007، ص18.

الفرع الثاني: مبادئ ومداخل الموازنة التخطيطية

(1) مبادئ الموازنة التخطيطية: ترتكز الموازنة التخطيطية في أداء مهامها على عدة مبادئ بالتالي يمكن أن

يعتمد نجاحها على توافر مجموعة من القواعد أو المبادئ أهمها ما يلي:

(1.1) مبدأ الشمول: لا بد أن تشمل الموازنة التقديرية كافة الأنشطة من فروع وأقسام باعتبارها وحدة

اقتصادية متكاملة.

(2.1) مبدأ تحديد الأهداف: يتمثل هدف الإدارة المالية في الوصول إلى أكبر قدر ممكن من الأرباح لذلك

تسعى لتخفيض التكاليف ومنها المخزون، أما الإدارة التجارية فهي تسعى إلى توفير مخزون كبير لتلبية

طلبات الزبائن، أما هدف إدارة الإنتاج فهو استغلال الطاقة الإنتاجية؛

(3.1) مبدأ المرونة: يعني أن الموازنة قابلة للتعديل خلال مرحلة التنفيذ بحسب تطورات الأسواق؛

(4.1) مبدأ الواقعية والاستخدام الأمثل للإمكانات المتاحة: ويقوم هذا المبدأ على أن تكون التعديلات في

الموازنة عملية واقعية، أي لا بد أن تستند تلك التقديرات على أسس تواجهها المنشأة فعلاً وفق الظروف

الداخلية والخارجية؛

(5.1) مبدأ الربط بين مراكز المسؤولية والموازنة التقديرية: أي ممارسة محاسبة المسؤولية من خلال دراسة

الانحرافات الناتجة عن مقارنة النتائج الفعلية منها بالمعيارية؛¹

(6.1) مبدأ الإقناع والمشاركة من قبل العاملين وتوفير الحوافز: وذلك من خلال السياسات والإجراءات

المنظمة للعمل بالمنشأة وذلك ما يحقق قدرًا أكبر من الرضا والإشباع الداخلي.² (*)

¹ فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص 19.

² أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص 253.

(*) مبدأ المشاركة لا يعني أن تكون تقديرات مراكز المسؤولية نهائية، بل يعني عدم انفراد جهة أو إدارة معينة بوضع تقديرات الموازنة، وبالتالي تقوم لجنة الموازنة بتجميع هذه التقديرات ومراجعتها في ضوء الهدف المراد تحقيقه، والتنسيق بينها للوصول للموازنة في شكلها النهائي.

(2) **مداخل الموازنات التخطيطية:** يمكن التمييز بين ثلاثة مداخل للموازنات نوجزها في ما يلي:

1.2) مدخل السوق (التنبؤ بالمبيعات): يعتبر هذا المدخل أكثر استخدامًا في الاقتصاد الحر على

اعتبار أنه يأخذ إمكانية البيع في الأسواق والسبب لأن أي منشأة تجارية لا تهدف للإنتاج أو التخزين إنما تهدف إلى البيع وحسب حاجة السوق، لذلك لا بد من دراسة أذواق الجمهور والعرض والطلب.

2.2) مدخل الطاقة الإنتاجية: هذا المدخل أصبح نادرًا ما يستخدم في الشركات الخاصة حيث يمكن

تقسيم الطاقة الإنتاجية إلى ما يلي:

أ- **الطاقة القصوى:** وتمثل عدد الوحدات التي يمكن إنتاجها بتشغيل الآلات بشكل مستمر؛

ب- **الطاقة الفعلية:** وتمثل الطاقة القصوى مطروحًا منها ساعات التوقف والأعطال الطارئة؛

ج- **الطاقة العادية:** وهي التي تأخذ بعين الاعتبار طلبات المنتجات في السوق؛

د- **الطاقة المتاحة:** توجد في المشاريع الصناعية ذات المراحل المتعددة والمختلفة الوظائف المتعلقة

بالمراحل الإنتاجية لإنتاج منتجات معينة.

3.2) مدخل الربحية: ويعتبر مكمل لمدخل السوق وينطلق من تحديد الربح ثم تقدير حجم المبيعات.

في الأخير نستطيع القول بأن الموازنة التخطيطية تعتبر خطة تفصيلية محددة مقدمًا للأعمال المرغوب في

تنفيذها وأسلوب للتقديرات ولبرامج وأنشطة المنشأة لفترة مستقبلية، فالموازنة تمثل ذلك التعبير الكمي والنقدي

عن الخطة الشاملة والمنسقة لعمليات المنشأة، وبالتالي فإن الموازنة التقديرية أو التخطيطية تعتبر من أهم

الأدوات المستخدمة في التخطيط والرقابة على أعمال المنشأة.¹

¹فيصل جميل السعادية، المحاسبة الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص ص: 18-20.

الفرع الثالث: تحليل مداخل تحديد رقم أعمال الموازنة التخطيطية

من خلال ما سبق دراسته من مداخل مختلفة ومتعددة لتحديد رقم أعمال الموازنة التخطيطية يتضح مدى التداخل فيما بينها، الأمر الذي يتطلب ضرورة دراستها دراسة وافية ومتكاملة للوصول إلى قيمة واقعية لهذا الرقم في ضوء أي منها يمثل العامل المتحكم، كما أن البدء بأي نوع من المداخل إنما يعتمد على المشروع موضع الدراسة، فإذا كان التخطيط لمشروع جديد، أو في حالة عدم توافر الإمكانيات الإنتاجية والتسويقية، فإنه يجب البدء بدراسة معدل الربحية المستهدف على الأموال المستثمرة، أما إذا كانت حصة المنشأة في السوق أقل من الإمكانيات الإنتاجية المتاحة للمنشأة، فيجب البدء بمدخل دراسة السوق والتنبؤ بالمبيعات المتوقعة لتحديد رقم أعمال الموازنة، في حين أنه إذا كان حجم الطلب على منتجات المنشأة يفوق طاقتها الإنتاجية المتاحة، بمعنى أن المنشأة لا تواجه أي مشاكل تسويقية، فيكون المدخل المناسب لتحديد رقم أعمال الموازنة هو دراسة الطاقة الإنتاجية المتاحة.

في حين أنه لا توجد أفضلية لمدخل على آخر، بل تعتبر مكملة لبعضها البعض، ويفضل تحديد رقم أعمال الموازنة باستخدام كل منها، الأمر الذي يوفر الصورة الكاملة للإدارة موضعاً بها العامل المتحكم هل هو الطاقة الإنتاجية أم الطاقة التسويقية؟ وما هي الإجراءات المناسبة الواجب إتباعها للوصول إلى قيمة واقعية لرقم أعمال الموازنة؟ هل هناك إمكانية لزيادة الطاقة الإنتاجية المتاحة؟ أم أنه ليس هناك من تعديل لكمية المبيعات المحددة على أساس معدل الربحية في حدود الإمكانيات التسويقية والإنتاجية.¹

كما يعتبر إعداد موازنة المبيعات أول خطوة من خطوات إعداد الموازنة الشاملة، فهي حجر الأساس عند إعداد هذه الموازنة الشاملة، كما أنها تعد أكثر الموازنات الفرعية أهمية.

¹ أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص ص: 208-209.

ذلك لأن كثيراً من الموازنات الأخرى الفرعية تكون ذات علاقة مباشرة وقوية بمبيعات المنشأة ويتوقف إعدادها على إعداد هذه الموازنة للمبيعات، مثال ذلك موازنة المخزون السلعي، موازنة الإنتاج، موازنة العمالة، موازنة التسويق،... وغير ذلك من الموازنات الفرعية التي تتأثر بالإيراد المتولد أو المحقق من المبيعات.

كما أن موازنة المبيعات تتأثر بعدة عوامل ومؤثرات، منها:

✓ الأحوال الاقتصادية العامة للمجتمع؛

✓ قرارات التسعير؛

✓ المنافسة؛

✓ التقدم الصناعي والتكنولوجي؛

✓ برامج التسويق؛

بذلك فإنه يتم إعداد موازنة المبيعات على أساس تفصيلي وتحليلي، فيجب أن توضح المبيعات من كل منتج من منتجات المنشأة، وفي كل منطقة من مناطق المبيعات.

كما أنها قد توضح لكل نوع من أنواع الزبائن سواء كان البيع بالجملة أو بالتجزئة، وهكذا حتى تتوفر البيانات اللازمة والكافية لإعداد القوائم والموازنات بشكل أكثر كفاءة ودقة.¹

¹ليستراي هيتجر وسيرج ماتولتس، ترجمة أحمد حامد حجاج، مرجع سابق، ص 236.

المطلب الثالث: تحديد الأسعار وفق النموذج الاقتصادي والنموذج المحاسبي

تعد قرارات تسعير السلع والخدمات من أهم القرارات التي تتخذها إدارة المنشأة، فكل المنشآت التي تهدف إلى تحقيق الربح يجب أن تحدد وتعديل - أو بالأحرى تراجع - الأسعار التي يجب تحميلها لعملائها وبذلك فإن قرار التسعير يتحدد على أساس آليات السوق حسب النموذج الاقتصادي، كما أن الفكر المحاسبي اعتمد على التكلفة المتغيرة - كتقريب للتكلفة الحدية- في إجراء التحليل الحدي لاتخاذ قرارات التسعير والبحث في كيفية استخدام بيانات التكاليف لترشيد قرارات التسعير .

الفرع الأول: مفاهيم حول أساليب وطرق تحديد الأسعار

تعتبر محاسبة التكاليف نظام معلومات محاسبي يساعد المديرين على تحديد الموارد اللازمة من أجل إنتاج وحدة واحدة، وحجم الموارد المستهلكة في إنتاج هذه الوحدة.¹

إن قرار تغيير سعر بيع المنتج إنما يؤثر بالضرورة على عدد الوحدات المباعة منه، فضلاً عن إيرادات المبيعات وربحية هذا المنتج، وغالباً ما تسعى الإدارة لتغيير السعر أملاً في زيادة ربحية المنتج على الرغم من أن حجم المبيعات قد ينخفض، كما أنه في أحوال أخرى قد يكون تغيير السعر عبارة عن رد فعل أو استجابة لما يقابل المنشأة من منافسات، وبغض النظر عن سبب تغيير سعر المنتج فإنه يبقى تساؤل هام يتمثل في أثر تغيير السعر على حجم المبيعات وربحية المنتج.²

كما أن محاسبة التكاليف تتميز بأربعة استخدامات تتمثل أساساً في: تحديد سعر المبيعات، إعطاء عناصر تسمح باتخاذ القرار، تجهيز قسم مراقبة التسيير بالمعلومات، التسعير الجيد للخدمات.³

¹Henri Bouquin, Comptabilité de Gestion, édition Economica, Paris, 2000, pp: 10-11.

²ليستراي هيتجر وسيرج ماتولتس، ترجمة أحمد حامد حجاج، مرجع سابق، ص ص: 198-199.

³ François Engl & Frédéric Kletz, Cours de comptabilité analytique, Mines Paris Tech, Paris, 2005, p10.

بالرغم من وجود صعوبات بالغة في التنبؤ بآثار تغير الأسعار، إلا أنه يمكن الاستفادة من بعض الملاحظات أو التفسيرات العامة في هذا الصدد، حيث نجد أن زيادة سعر المنتج غالباً ما يجعل المستهلك أقل رغبة في هذا المنتج، الأمر الذي قد يترتب عليه انخفاض في حجم مبيعاته، كما نعلم لو أن الزيادة في سعر المنتج وبالتالي انخفاض الطلب عليه قد أدت إلى زيادة إجمالي الإيراد، فإن الطلب على هذا المنتج يقال عنه أنه طلب غير مرن "Inélastique"، في حين لو أن الزيادة في سعر المنتج وبالتالي انخفاض الطلب عليه قد أدت إلى انخفاض إجمالي الإيراد، فإن الطلب على هذا المنتج يقال عنه أنه طلب مرن "élastique"، وبالتالي فإنه في كثير من الحالات قد يكون من الصعوبة بمكان تحديد أو توقع أثر تغير سعر المنتج، ومن ثم فإنه يكون من الأفضل إمداد الإدارة بالبيانات والمعلومات اللازمة والمفيدة كنقطة تماثل السعر مثلاً.

فنقطة تماثل السعر عبارة عن حجم المبيعات المتوقع بالسعر الجديد والذي يحقق نفس القدر من الربح الناتج عن حجم المبيعات بالسعر القديم، لكن السؤال هو إلى أي حد يمكن أن ينخفض حجم المبيعات قبل أن نصل إلى نقطة تماثل السعر (الربح R1 يساوي الربح R2)؟ للإجابة على هذا التساؤل فإننا نستخدم مفاهيم العلاقة بين التكلفة والحجم والربح وهذا يعني أن:

$$(P_1 \times Q_1) - (C_v \cdot u \times Q_1) - CF = (P_2 \times Q_2) - (C_v \cdot u \times Q_2) - CF ; \text{donc } R_1 = R_2. (*)$$

حيث يرمز: للنتيجة (الربح) R، لسعر البيع P، للكمية المباعة Q، للتكلفة المتغيرة CV، للتكلفة الثابتة CF؛ من

هنا فإن نقطة تماثل السعر لا تهدف لتحديد السعر وإنما لمساعدة الإدارة لتقييم بدائل التسعير.¹

(*) تماثل السعر يعني المحافظة على تحقيق نفس الأهداف المتمثلة في - تحقيق - الربح من خلال التحكم في حجم المبيعات وفق أسعار السوق.
¹ليستراي هيتجر وسيرج ماتولتس، ترجمة أحمد حامد حجاج، مرجع سابق، ص: 199-204.

الفرع الثاني: النموذج الاقتصادي لتحديد الأسعار

طبقاً لهذا النموذج يتحدد السعر في ضوء آليات السوق، ففي ظل المنافسة الكاملة تستطيع المنشأة أن تباع كل الكميات التي تنتجها بسعر واحد، يتحدد نتيجة تفاعل قوى العرض والطلب، ولا دخل للمنشأة في تحديد السعر، فأى محاولة للبيع بسعر أعلى من ذلك السعر سوف تؤدي إلى انصراف العملاء إلى المنتجات المنافسة، كما أن أي محاولة للبيع بسعر أقل تعني التضحية بالأرباح، وهكذا يقتصر دور الإدارة على تحديد كمية الإنتاج التي تعظم الأرباح، وبالرغم من أن التكاليف ليس لها دور في تحديد السعر في هذه الظروف، إلا أنها تلعب دوراً بارزاً في تحديد كمية التوازن التي تعظم أرباح المنشأة، ويقصد بذلك حجم الإنتاج الذي تتساوى عنده التكلفة الحدية مع الإيراد الحدي؛ ففي المنافسة الكاملة: $Cm=Rm=p$.

في حين أن: التكلفة الحدية: $Cm = \frac{d.CT}{d.Q}$: تمثل الاشتقاق التفاضلي للتكلفة الكلية بالنسبة لمتغير الكمية؛

الإيراد الحدي: $Rm = p = \frac{d.(p \times Q)}{d.Q}$ يمثل الاشتقاق التفاضلي للإيراد الكلي بالنسبة لمتغير الكمية.

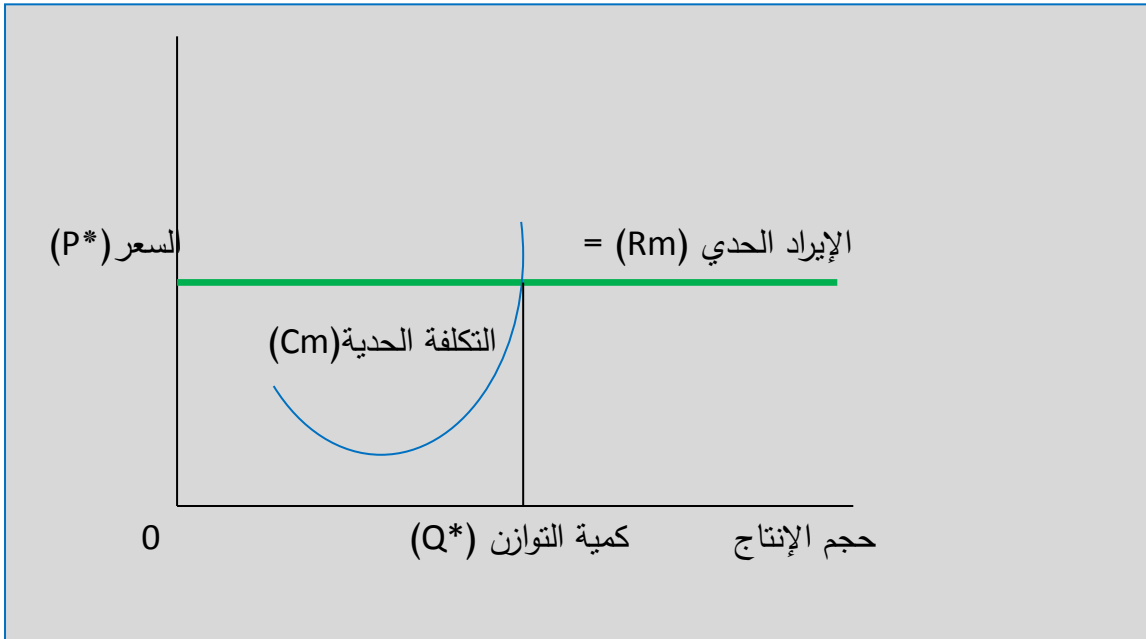
من خلال ذلك يمكن تحديد كمية التوازن (Q^*) في ظل سعر سوق المنافسة الكاملة المحدد (p^*).

يقصد بالتكلفة الحدية الزيادة في التكاليف الكلية الناتجة عن إنتاج وبيع وحدة إضافية واحدة من منتجات المنشأة الاقتصادية، أما الإيراد الحدي فالمقصود منه الزيادة في الإيراد الكلي نتيجة بيع وحدة إضافية واحدة من منتجات هذه المنشأة، كما أن التكلفة الحدية للوحدة تتناقص بزيادة حجم النشاط نظراً لارتفاع الكفاءة مع حجم الإنتاج الكبير، في حين أن الإيراد الحدي في ظل المنافسة الكاملة يكون ثابتاً، حيث إنه يعادل سعر بيع الوحدة الذي لا يختلف باختلاف حجم المبيعات.¹

¹ أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص 389.

طالما كانت التكلفة الحدية "Cm" أقل من الإيراد الحدي "Rm" (سعر بيع الوحدة) فإنه من المريح للمنشأة الاستمرار في الإنتاج والبيع، والعكس صحيح، لهذا فإن المنشأة تحقق الحد الأقصى من الأرباح عندما تتساوى التكلفة الحدية مع الإيراد الحدي ($Cm=Rm$)، أي تتساوى مع سعر بيع الوحدة، وهذا يتحقق عندما تنتج المنشأة وتبيع الكمية (Q) في الشكل رقم (16)، فإن إنتاج كمية أقل تعني أرباحاً ضائعة وإنتاج كمية أكبر تعني خسائر تحققها المنشأة حيث تكون تكلفة الوحدة الإضافية أكبر من سعر بيعها.¹

الشكل رقم (16): التمثيل البياني لتحديد حجم الإنتاج والسعر الأمثل في ظل المنافسة الكاملة



المصدر: أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص: 390.

كما يمكن أن تلجأ المنشأة إلى زيادة حجم مبيعاتها من خلال زيادة عمولة المبيعات التي ستزفع من

مصروفات المبيعات المتغيرة، أو بزيادة الإعلان (الإشهار) لمنتجاتها.²

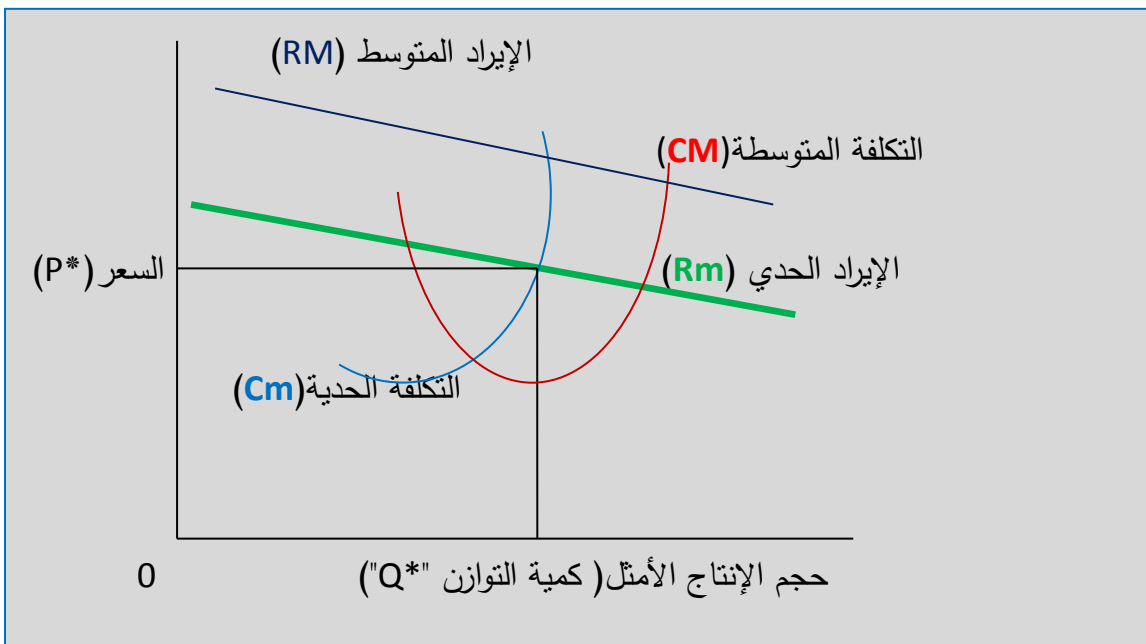
¹ أحمد محمد زامل، المرجع نفسه، ص 389.

² ليستراي هيتجر وسيرج ماتولتش، ترجمة أحمد حامد حجاج، مرجع سابق، ص 166.

أما في سوق المنافسة غير الكاملة فسوف تتأثر كمية المبيعات بسعر البيع، وهو ما يعني أنه إلى حد معين قد تضطر المنشأة إلى إجراء تخفيضات على سعر البيع، وذلك كي تحقق حجماً أكبر من المبيعات.

فكما يتضح من منحنى الطلب (منحنى الإيراد المتوسط) بالشكل رقم 17، والذي يوضح حجم المبيعات المناظر لكل بديل ممكن من بدائل السعر، لذلك يجب تخفيض سعر جميع الوحدات حتى تستطيع المنشأة بيع كميات إضافية من المنتج، كما يتضح من الشكل رقم 17 أيضاً فإن الإيراد الحدي الناتج عن بيع وحدة إضافية يكون أقل من السعر الذي بيعت به، نظراً لانخفاض سعر بيع جميع الوحدات أيضاً، وهذا يفسر وجود منحنى الإيراد الحدي في مستوى أدنى من مستوى منحنى متوسط الإيراد.¹

الشكل رقم (17): التمثيل البياني لتحديد حجم الإنتاج والسعر الأمثل في ظل المنافسة غير الكاملة



المصدر: إعداد الباحث.

¹ أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص 390.

لتحقيق توازن المنشأة لا بد أن يتساوى ميل دالة التكلفة الكلية مع ميل دالة الإيراد الكلي، كما تكون التكلفة المتوسطة في أدنى مستوى لها أي: $(CM'=0)$ يتحقق هذا الشرط عند حجم الإنتاج الأمثل الذي يتحدد عند بلوغ أقصى ربح ممكن بأبعد مسافة رأسية بين دالة الإيراد ودالة التكلفة.¹

حتى يمكن تقدير الإيراد الحدي، لا بد من تحديد المرونة السعرية للمنتج، وهي مقياس يوضح تأثير التغيرات في السعر على حجم الطلب، أي البيع، فالطلب يكون مرناً إذا أدى إلى زيادة طفيفة في سعر البيع إلى انخفاض كبير في حجم الطلب، والعكس، يعني أن الطلب غير المرن.

بصفة عامة فإن المنشأة يجب أن تستمر في إنتاج وبيع وحدات إضافية من المنتج حتى يتساوى الإيراد الحدي مع التكلفة الحدية $(Rm=Cm)$ ، أي الكمية (Q^*) في الشكل رقم 17 التي يكون السعر (P^*) مناظر لها هو سعر البيع الأمثل.²

إن قرار تغيير السعر إنما يؤثر بالضرورة على عدد الوحدات المباعة من المنتج، فضلاً عن إيرادات المبيعات وربحية المنتج، فغالباً ما تسعى الإدارة لتغيير السعر أملاً في زيادة ربحية المنتج على الرغم من أن حجم المبيعات قد ينخفض، كما أنه في أحوال أخرى قد يكون تغيير السعر عبارة عن رد فعل أو استجابة لما يقابل المنشأة من منافسات، وبغض النظر عن سبب تغيير سعر المنتج فإنه يبقى تساؤل هام هو ما أثر

تغيير السعر على حجم المبيعات والأرباح؟

للإجابة على هذا السؤال يجب التطرق للنموذج المحاسبي لتحديد كمية المبيعات والربح المستهدف.³

¹ الأميرة إبراهيم عثمان و عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 66.

² أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص 391.

³ مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، عبد الخالق مطلق الراوي، مرجع سابق، ص 188.

الفرع الثالث: النموذج المحاسبي لتحديد الأسعار

لقد اعتمد الفكر المحاسبي على التكلفة المتغيرة - كتقريب للتكلفة الحدية- في إجراء التحليل الحدي لاتخاذ قرارات التسعير، هذا وقد افترض المحاسبون ثبات نصيب الوحدة من التكاليف المتغيرة في ظل مدى معين من حجم النشاط، على أساس أنه في ظل أحجام النشاط الكبيرة غالبًا ما تكون التغيرات في التكاليف الحدية من الضالة بحيث يكون تجاهلها ليس له تأثير يذكر على القرار، لكن السؤال الجوهرى هو كيف يمكن استخدام بيانات التكاليف في ترشيد قرارات التسعير؟

في البداية تجدر الإشارة إلى أن تحديد السعر على أساس التكلفة لا يعني تجاهل الأسعار السائدة في السوق، فقد يكون السعر المحدد على أساس التكلفة أكبر من السعر السائد في السوق وهذا يعني بيع الوحدة بالسعر السائد في السوق مع ضرورة إعادة النظر في تكلفة الوحدة ومحاولة تخفيضها بما يحقق العائد المرغوب فيه في ظل السعر الجديد، من ناحية أخرى قد يكون السعر المحدد على أساس التكلفة أقل من السعر السائد في السوق الأمر الذي يوفر نوعًا من المرونة للمنشأة عند تحديد السعر، نظرًا لأن أي سعر يقع بين السعر المحدد على أساس التكلفة والسعر السائد في السوق سوف يحقق على الأقل العائد المرغوب فيه، في ضوء ذلك يمكن النظر إلى التكاليف باعتبارها نقطة البداية عند تحديد سعر بيع الوحدة الواحدة من منتج معين من منتجات المنشأة.¹

فإذا تم التعاقد على منتج قبل إنتاجه فإنه يمكن الاعتراف بالإيرادات على أساس طريقة نسبة الإتمام على شرط توفر تقديرات معقولة حول مقدار الانجاز والكلف والإيرادات المترتبة على العقد.²

¹ أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص 393.

² Vernon Kam، ترجمة رياض العبد الله، نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 329.

كما يعتمد الدور الذي تلعبه التكاليف في هذا المجال على طبيعة النشاط والظروف المحيطة، حيث تزداد أهمية هذا الدور إذا كان الإنتاج في المنشأة يتم على أساس طلبيات العملاء، أيضا إذا كانت درجة المنافسة منخفضة، أو أن المنشأة تحتل القيادة السعرية في السوق، أو أن الطلب على المنتج غير مرن.

من ناحية أخرى لا يمكن تجاهل دور التكاليف في اتخاذ قرارات التسعير في حالة قيام المنشأة بإنتاج منتجات نمطية يتم بيعها في ظل المنافسة الكاملة، حيث تمثل التكاليف على أساس تحديد حجم الإنتاج وطريقة البيع والتوزيع، وشروط الائتمان، وفي النهاية تحديد مدى قدرة المنشأة على الاستمرار في مزاوله النشاط. في حين يعتبر منهج " التكلفة- زائد- فائض" هو المنهج الشائع الاستخدام في الحياة العملية لتحديد سعر بيع المنتج، طبقاً لهذا المنهج يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج ثم يضاف إليها الفائض المرغوب فيه الذي يمثل مقدار زيادة سعر بيع الوحدة عن تكلفتها، ويتحدد كرقم مطلق أو عن طريق ضرب نسبة الفائض المرغوب فيها في تكلفة الوحدة.¹

في حين يركز تحليل التكلفة والحجم والربح على رقم الوحدات المباعة وأن خط المبيعات هو خط مستقيم يمشي مع حجم الوحدات المباعة، كما أن التكاليف يتم توزيعها حسب طبيعة النشاط إلى تكاليف متغيرة وأخرى ثابتة.² بما أن الإدارة تسعى لمعرفة عدد الوحدات المباعة التي تحقق الربح المستهدف فإن حجم المبيعات المستهدف يمكن أن يتحدد من خلال المعادلة التالية:

$$\text{حجم المبيعات المستهدف} = \frac{\text{التكاليف الثابتة} + \text{الربح المستهدف}}{\text{هامش المساهمة}}; \text{ (يتحدد ذلك وفق التكاليف المناسبة لقرار التسعير).}$$

في حين أن: $\text{سعر بيع الوحدة المستهدف} = \text{تكلفة وحدة المنتج الفعلية} + \text{الربح الوحدوي المستهدف}.$

¹أحمد محمد زامل، مرجع سبق ذكره، ص ص: 393-394.

²سليمان سفيان & مجيد الشرع، مرجع سبق ذكره، ص ص: 171-172.

المبحث الثاني: تقييم أداء مراكز الإيراد بالمنشأة الاقتصادية

تظهر في كثير من الحالات اختلافات بين كمية المبيعات والكمية المخططة لها، أو اختلاف سعر البيع الفعلي للوحدة عن سعرها المخطط، أو اختلاف التشكيلة الفعلية للمبيعات عن التشكيلة المخططة لتلك المبيعات خلال فترة زمنية معينة، بذلك تظهر أهمية تلك التغيرات في القرارات الواجب اتخاذها وفق الأساليب الملائمة لها، بالإضافة إلى الملاحظة والمقارنة والتحليل وغيرها من الأساليب التي تساعد على اتخاذ القرار المناسب.

في حين أنه من النادر أن تتطابق نتائج الأداء الفعلي مع النتائج المخططة له مهما بلغت درجة دقة أساليب ذلك التخطيط ومهما قصر مداه الزمني، نظرًا لتأثر الأداء بالعديد من العوامل المتمثلة في ظروف العرض والطلب، المنافسة، درجة كفاءة العاملين ورضاهم الوظيفي. مما يستلزم تحديد أسباب الاختلاف واتخاذ الإجراء العلاجي المناسب.

سيحاول الباحث من خلال الدراسة لهذا المبحث تحديد الأساليب اللازمة لتقييم أداء مراكز الإيراد من منظور المحاسبة الإدارية، وتقييم أداء مراكز الإيراد من خلال مقارنة المبيعات الفعلية بالمبيعات المعيارية وتحديد الانحرافات وتحليلها قصد تحديد المسؤوليات وترشيد القرارات والعمل على الرقابة المستمرة بطريقة عقلانية، بالإضافة لتحليل التعادل وتحديد قرارات التسعير للسلع والخدمات كونها من أهم القرارات التي تتخذها إدارة المنشأة، لذلك ستقسم دراسة هذا المبحث إلى المطالب التالية:

✓ المطالب الأول: تحديد الأساليب والحالات اللازمة لأداء مراكز الإيراد؛

✓ المطالب الثاني: دراسة انحرافات مراكز الإيراد؛

✓ المطالب الثالث: تحليل التعادل وقرارات التسعير.

المطلب الأول: تحديد الأساليب والحالات اللازمة لأداء مراكز الإيراد

إن الأساليب - في هذه الدراسة- تعبر عن تلك الحالات التي يجب أن تكون عليها مراكز الإيراد بالمنشأة الاقتصادية، ذلك من خلال تحديد رسالة ورؤية المنشأة وما لها من أهمية بالغة في كيفية القيام بنشاطها لغرض تحقيق أهدافها التي أنشئت من أجلها، فتلك الأساليب تساعد على إدراك الحالات الممكنة والمساعدة على تعظيم أداء مراكز إيرادات المنشأة الاقتصادية.

الفرع الأول: تحديد أداء مراكز الإيراد وفق معايير المحاسبة الدولية:

يهدف المعيار المحاسبي الدولي الثامن عشر المتعلق بالإيرادات إلى وصف المعالجة المحاسبية لكل إيراد ناتج عن تلك الأنواع المحددة من العمليات والأحداث والأنشطة بالمنشأة، في حين يجب تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن الإيرادات الناتجة من العمليات والأحداث المتمثلة في بيع السلع أو تأدية الخدمات، بالإضافة إلى استعمال أطراف أخرى لمجودات المنشأة وما ينتج عنها من فوائد إيرادات من حقوق الامتياز وأرباح الأسهم، في حين تشتمل عملية بيع البضائع على السلع المنتجة بمعرفة المنشأة بغرض بيعها، كما تشتمل على السلع المشتراة قصد إعادة بيعها، بالإضافة إلى الأراضي والممتلكات الأخرى التي تحتفظ بها المنشأة بغرض إعادة البيع.

في حين أن تأدية الخدمات تتضمن عادة قيام المنشأة الاقتصادية بأداء مهام محددة تعاقدياً خلال فترة متفق عليها، وقد تقدم الخدمات خلال فترة واحدة أو خلال أكثر من فترة، بالإضافة إلى بعض عقود تأدية الخدمات قد تكون ذات علاقة مباشرة بعقود التشييد(الإنشاء) مثل عقود خدمات مديري المشروعات والمهندسين والمعماريين، وهذا ما يُتناول في المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر (عقود الإنشاء).¹

¹غانم شطاط، المعايير المحاسبية الدولية، المعيار الدولي رقم 18، مرجع سبق ذكره، ص 109.

فعند استلام مبلغ نقدي من زبون قبل بيع البضائع أو تأدية الخدمات فإن ذلك يعتبر مطلوب وليس إيراد، وعندما يحدث البيع يتم تسجيل الإيراد محل حساب المطلوب.¹

الفرع الثاني: أهمية ودور الرسالة والرؤية لدى المؤسسات في تعظيم مراكز إيراداتها

من غير الممكن أن تظهر المؤسسات عمومًا إلا عند الحاجة إليها، فحاجة المجتمع لمنتج معين أو خدمة معينة هي التي تبرر وجود النشاط الذي يتمثل في ضمان هذا المنتج أو هذه الخدمة للمجتمع.

1) رسالة المؤسسة (رسالة المنشأة): يمكن تعريف رسالة المؤسسة على أنها الكيفية التي تراها تلك

المؤسسة هي الأصح للتماشي مع سبب تواجدها. وبعبارة أخرى فإن رسالة المنظمة تمثل كيفية تحقيق سبب التواجد أي كيفية تلبية حاجة المجتمع التي أدت إلى ظهور هذه المنظمة، من هنا نستطيع القول بأن تنافس المؤسسات إنما يتم في إطار اختلاف كيفية تلبيتها لحاجة المجتمع، وقد تختلف رسالة المؤسسة باختلاف مجالات النشاط فله أن تختار بين أن تعد:

- رسالة واحدة للمؤسسة ككل؛
- رسالة واحدة لكل مجال نشاط؛
- رسالة لكل مجموعة من مجالات النشاط.

2) رؤية المؤسسة (رؤية المنشأة): تمثل رؤية المؤسسة الوضع المستقبلي الذي ترغب في الوصول إليه

والذي تعمل على تحقيقه، كما تبين رؤية المؤسسة كيف ينوي أصحابها الانتقال إلى المستقبل كونها عبارة عن طموح وتطلع ورغبة وآمال وتحدي في وقت واحد، لهذا فإنها تلعب دور المحفز بالنسبة لإطارات المؤسسة وعمالها.²

¹Vernon Kam، ترجمة رياض العبد الله، نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 351.

²عيسى حيرش، الإدارة الإستراتيجية الحديثة، مرجع سبق ذكره، ص ص: 71-76.

المطلب الثاني: دراسة انحرافات مراكز الإيراد

من المتعارف عليه أن الحدود الوظيفية لمركز المسؤولية تلعب دوراً كبيراً في تحديد المسؤولية عن أحداث عناصر التكاليف والإيرادات، وبالتبعية القدرة على التحكم في تلك العناصر من عدمه، فعدم خضوع العنصر لرقابة مركز مسؤولية معين لا يعني أن هذا العنصر غير خاضع للرقابة، بمعنى أن العنصر غير الخاضع لرقابة مستوى إداري معين هو في حقيقة الأمر يكون خاضع لرقابة مستوى إداري أعلى منه، وهكذا كلما ارتقى المستوى الإداري كلما اتسع نطاق العناصر الخاضعة للرقابة. بذلك يمكن تحديد انحرافات إيرادات المبيعات وتحليلها، وإيجاد نقطة تعادل المنتجات على أساس قيمة المبيعات.

الفرع الأول: تحديد انحرافات إيرادات المبيعات

لقد كان اهتمام المنشآت الاقتصادية منحصراً في بادئ الأمر على تحليل انحرافات التكاليف الصناعية على أساس أن تلك التكاليف تكون نسبة كبيرة جداً من تكلفة الإنتاج، وأنه يمكن تخفيض التكلفة النهائية عن طريق الرقابة على التكلفة الصناعية، ولكن هذا الاهتمام بدأ يمتد في الوقت الحاضر إلى تحليل ورقابة تكاليف البيع والتوزيع وذلك نظراً لزيادة هذه التكاليف في الوقت الحاضر زيادة كبيرة.

إن اختلاف أسعار المبيعات الفعلية عن أسعار المبيعات المعيارية ينجم عنه انحراف في سعر المبيعات، ويمثل الفرق بين قيمة المبيعات الفعلية بالسعر الفعلي وقيمة هذه المبيعات بالسعر المعياري، كما تستخدم أسعار المبيعات المعيارية في تخطيط المبيعات مع التمييز بين الانحرافات الناجمة عن تغير الأسعار والانحرافات الناجمة عن الكمية ومزيج المبيعات، حيث يعتبر انحراف الكمية ومزيج المبيعات عنصران من انحراف الحجم.¹

¹ سليمان سفيان & مجيد الشرع، المحاسبة الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص 243.

يمكن تحديد انحرافات إيرادات المبيعات كما يلي:

الانحراف الإجمالي لإيرادات المبيعات = إيرادات المبيعات للسنة الحالية - إيرادات المبيعات للسنة السابقة

= إيرادات المبيعات الفعلية - إيرادات المبيعات المخططة

في حالة ما إذا كان انحراف إيرادات المبيعات موجباً فيعني أنه ملائم، لأنه يدل على زيادة المبيعات الفعلية عن المبيعات المخططة¹، أما في حالة ما إذا كان الانحراف سالباً فيعني بأنه غير ملائم لأنه يدل على انخفاض المبيعات الفعلية عن المبيعات المخططة.

الفرع الثاني: تحليل انحرافات إيرادات المبيعات

يمكن تحليل الانحراف الإجمالي لإيرادات المبيعات إلى الانحرافات التالية:

أ- انحراف سعر البيع = (سعر البيع الفعلي - سعر البيع المخطط) × الكمية الفعلية المباعة

فإذا كان الانحراف موجباً فيعني أنه ملائم، أما إذا كان الانحراف سالباً فيعني أنه غير ملائم.

ب- انحراف حجم المبيعات = (الكمية الفعلية المباعة - الكمية المخططة المباعة) × سعر البيع المخطط

فإذا كان الانحراف موجباً فيعني أنه ملائم، أما إذا كان الانحراف سالباً فيعني أنه غير ملائم.²

في حين يمكن التحقق من تحليل الانحراف الإجمالي لإيرادات المبيعات من خلال المعادلة التالية:

الانحراف الإجمالي لإيرادات المبيعات = ± انحراف سعر البيع ± انحراف حجم المبيعات.

¹ سليمان سفيان & مجيد الشرع، المحاسبة الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص 243.

² مؤيد محمد الفضل & عبد الناصر إبراهيم نور & عبد الخالق مطلق الراوي، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 511.

الفرع الثالث: تحديد نقطة تعادل المنتجات على أساس قيمة المبيعات

يتم استخدام طريقة نقطة تعادل المنتجات على أساس قيمة المبيعات بشكل واسع كونها تتفق على وحدة قياس متجانسة واحدة، على عكس طريقة الكميات التي تقاس بوحدات مختلفة (كالحجم، العدد، الوزن، المتر... إلى غيره من الوحدات) التي تتعامل بأعداد كبيرة من السلع، وفي كلا الطريقتين يمكن أن نصل إلى نفس النتائج. يتطلب الوصول إلى نقطة تعادل المنشآت (المنتجات) في ظل تعدد المنتجات بموجب هذه الطريقة إتباع الخطوات التالية:

1. استخراج عائد المساهمة كل منتج على حدا؛
2. حساب نسبة عائد المساهمة كل منتج على حدا؛
3. حساب إيراد المبيعات كل منتج على حدا؛
4. استخراج نسبة إيرادات مبيعات كل منتج إلى قيمة المزيغ البيعي؛
5. ترجيح نسبة عائد المساهمة لكل منتج بنسبة إيرادات مبيعاته في المزيغ البيعي؛
6. إن تطبيق معادلة التعادل بالمنشأة يكون على أساس الدينار (بالقيمة) وذلك كما يلي:

$$\text{نقطة تعادل المنشأة بالدينار} = \frac{\text{ت. الثابتة}}{\text{المتوسط المرجح لنسبة عائد المساهمة}}$$

7. يتم توزيع نقطة تعادل المنشأة بالدينار (بالقيمة) على المنتجات بحسب نسبة إيرادات مبيعات كل منتج في المزيغ البيعي، حيث بموجب هذا الأخير تتحدد نقطة تعادل المنتجات بالدينار، وبقسمة التعادل بالدينار لكل منتج على سعر بيع المنتج، يتم الوصول إلى نقطة التعادل بالوحدات.¹

¹ مؤيد محمد الفضل & عبد الناصر إبراهيم نور & عبد الخالق مطلق الراوي، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص: 200-201.

المطلب الثالث: تحليل التعادل وقرارات التسعير

بصفة عامة لا يمكن افتراض استقلال السعر عن الطلب، إضافة إلى عدم إمكانية افتراض استقلال السعر عن التكلفة، ففي معظم الأحوال يتحدد سعر الوحدة وفق طلب المستهلك بالإضافة إلى التكاليف، في هذا الصدد يمكن استخدام تحليل التعادل في مجال قرارات التسعير، ويتم ذلك عن طريق إعادة ترتيب معادلة تحديد الكمية اللازمة لتحقيق رقم الربح المستهدف، على أساس ذلك يتم تحديد سعر البيع المستهدف للوحدة كما يلي:

$$\text{سعر الوحدة} = \text{ت. المتغيرة للوحدة} + \frac{\text{التكاليف الثابتة} + \text{الربح المستهدف}}{\text{كمية المبيعات}}$$

إذن توضح تلك المعادلة بأن تحديد سعر

بيع الوحدة يلزم توافر بيانات عن هيكل التكاليف بالمنشأة، بالإضافة إلى رقم الربح المستهدف وحجم المبيعات المتوقع وما تأثير ذلك -السعر- على حجم المبيعات اللازم لتحقيق التعادل.¹

الفرع الأول: تحليل التعادل

تمثل نقطة التعادل حجم المبيعات الذي تتساوى عنده التكاليف الكلية مع الإيراد الكلي (RT=CT)، بعبارة أخرى تعبر نقطة التعادل عن عتبة المردودية التي يكون عندها الربح معدومًا (π=0)، في حين أن معادلة التكلفة الكلية: $y=ax+b$ حيث a : يمثل التكلفة المتغيرة للوحدة، x : كمية المبيعات، b : التكاليف الثابتة.

في حين أن: $RT(CA)=px$ ، حيث p : يمثل سعر بيع الوحدة الواحدة

ومنه فإن عتبة المردودية تتحقق عند: $y= ax+b =RT(CA) =px$

ومنه: $px = ax+b$

$$p = \frac{ax+b}{x} \text{ ومنه:}$$

¹ أحمد محمد زامل، مرجع سبق ذكره، ص: 402.

عند مستوى نقطة التعادل يتساوى متوسط سعر بيع الوحدة مع متوسط سعر تكلفة الوحدة المباعة.

من ناحية أخرى فإن عتبة المردودية تتحقق عندما: $ax+b-px=0$

فإن: $b=px-ax$ (معادلة الهامش/ت.م = ت.ثا) ؛

فإن: $b=x(p-a)$ ، حيث أن: $(p-a)=m/cv.u$ ؛

$$\text{فإن } x_0 = \frac{b}{(p-a)} \text{ ، } x_0 \text{ يمثل كمية المبيعات التي تحقق التعادل/ ويساوي } = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{هامش على التكلفة المتغيرة للوحدة}}$$

كذلك يمكن تحديد قيمة الإيراد الذي يحقق التعادل من خلال كمية التعادل: $x_0=puCA_0$.

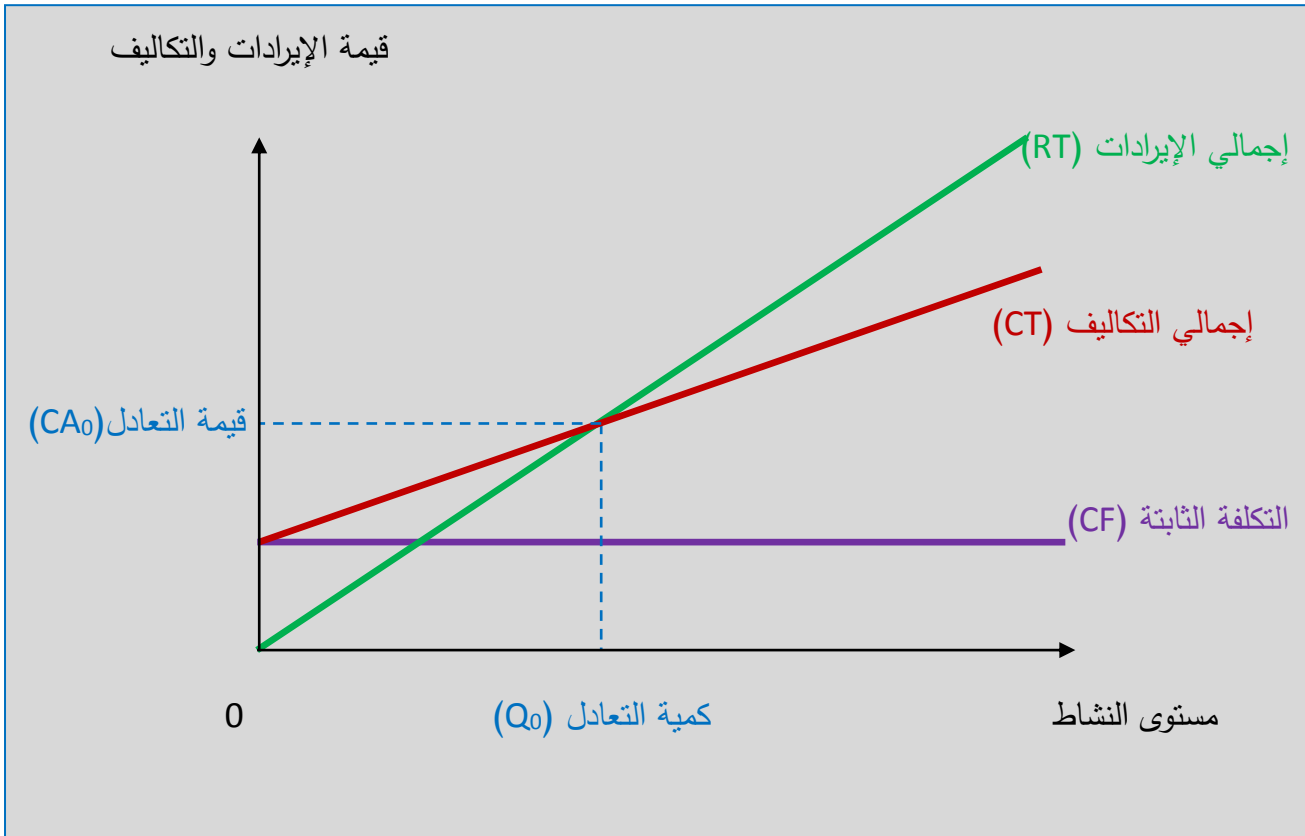
كما يمكن أن يعتمد تحليل التعادل على افتراض ثبات السعر بغض النظر عن تأثير عوامل العرض والطلب على ذلك السعر، ولا شك أن هذا الأمر يخالف الواقع تمامًا، وهل يؤثر ذلك الافتراض على حجم مبيعات التعادل أو حجم المبيعات اللازم لتحقيق رقم ربح معين، في حين أن ذلك الأمر يتعلق بقرارات التسعير وحركة المخزون، يتقاطع خط إجمالي الإيرادات مع خط إجمالي المصروفات عند نقطة التعادل، حيث يكون عندها صافي الربح مساويا للصفر هذا من ناحية، من ناحية أخرى أن المنشأة تحقق خسائر قبل الوصول إلى نقطة التعادل وتتناقص تلك الخسائر كلما زادت كمية وقيمة المبيعات، وبالتالي تقترب المنشأة إلى نقطة التعادل ومن ثمة تبدأ في تحقيق الأرباح بعد تخطي نقطة التعادل مع ملاحظة أن مقدار هذه الأرباح يتزايد بتزايد كمية المبيعات وبالتالي الابتعاد عن نقطة التعادل.¹

¹أحمد محمد زامل، مرجع سبق ذكره، ص:182.

في حين يمكن القول أن قيمة التعادل ما هي إلا رقم أعمال الإيرادات الذي تساوى مع التكاليف في زمن معين، والذي يعرف بتاريخ التعادل، في حين أن المنطقة التي تتجاوز فيها المنشأة نقطة التعادل أو التقاطع لمنحنى إجمالي الإيرادات مع منحنى إجمالي التكاليف تسمى منطقة الأمان.

من خلال الشكل البياني يمكن استخلاص الدراسة لتحليل التعادل:

الشكل رقم (18): التمثيل البياني لنقطة التعادل



المصدر: إعداد الباحث.

الفرع الثاني: قرارات التسعير

يعتبر التسعير موضوعًا حيويًا تواجهه الإدارة في المنشآت الهادفة للربح وغير الهادفة له، لأن الأسعار تؤثر على قدرة المنشآت على الاستمرار في النشاط. فالسعر هو مصدر الإيرادات ويؤثر على كمية الوحدات أو الخدمات المباعة. وبدون تحديده بصورة ملائمة تفقد المنشأة فرص المبيعات، وإذا زاد الأمر سوءًا فقد تفقد المنشأة عملائها وتصبح دون أسواق، الأمر الذي قد يؤدي إلى خروجها من السوق عاجلاً أم آجلاً. في حين أن موضوع التسعير قد حظي باهتمام كبير من عدة حقول علمية منها الاقتصاد والتسويق والمحاسبة والهندسة. فالمحاسب مثلاً يهتم بموضوع الأسعار لأنه يقوم بتقديم المعلومات المالية اللازمة التي تساعد الإدارة في تحديده.¹

مما عودنا عليه منطق المقاربة الإستراتيجية التقليدية في مجال توجيه المنتج أو الخدمة أن المنشأة تهتم أولاً بزبائنها حتى تحافظ عليهم وتقلل من احتمالات ذهابهم لمنشآت أخرى، ثم أنها تحاول جذب بعض أو جزء من زبائن المنافسين حتى تعزز حصتها في السوق. ولا شك أن هذا التصرف يمثل واحداً من أهم الأسباب التي تبرر شدة المنافسة التي يتسم بها عالم المنشآت الذي نعرفه، والتي أدت إلى بحث المنشآت عن استراتيجيات كثيرة ومختلفة تساعدها على الحفاظ على حصتها في السوق أو تعزيزها. لقد ساد في الفكر الاستراتيجي التقليدي التصور أن للزبائن أن يدكوا ما يرغبون فيه وعلى المنشأة أن تلبى لهم هذه الرغبات، لكن المنشأة التي تتبع استراتيجيات حديثة منها إستراتيجية المحيط الأزرق لا تركز على الزبائن والمستهلكين بل تتشغل أولاً بغير المستهلكين (الذهاب إلى أبعد من الطلب).²

¹محمد تيسير، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 353.

²عيسى حيرش، الإدارة الإستراتيجية الحديثة، مرجع سابق، ص: 370-372.

تقوم منشآت الخدمات بتسعير خدماتها المقدمة لعملائها مثلها في ذلك مثل المنشآت الأخرى فهذه المنشآت تقدم خدمات ليس لها جوهر مادي ملموس ولكن يحتاج تقديم هذه الخدمات إلى مجهودات، وفي بعض الحالات تحتاج إلى مواد، لذلك فإن السعر يجب أن يعكس هذه المجهودات والمواد المستهلكة في عملية الخدمات المقدمة، وفي بعض الحالات لا تحتاج منشآت الخدمات إلى مواد بصورة جوهرية وبالتالي يمكن الاعتماد في التسعير لهذه الخدمات على بند الأجور كعنصر أساسي.

كما تقوم بعض المنشآت باعتماد استراتيجيات تسعير لمنتجات جديدة، بحيث أن المنتج الجديد هو المنتج الذي لا يوجد منتج قريب منه في السوق ولذلك المنشآت في وضع احتكار لهذا المنتج وهذا الأمر يتيح لها وضع السعر الذي تراه مناسباً، وفي هذا المجال قد تتبع المنشآت أحد الإستراتيجيتين المتمثلتين في سياسة السعر المرتفع وسياسة السعر المنخفض، فسياسة السعر المرتفع تعرف بسياسة الكشط التي يتم تحديد السعر من خلالها عند مستواه الأعلى حتى تتمكن المنشأة من استرداد التكاليف الرأسمالية التي أنفقت في سبيل إنتاج المنتج بأسرع وقت ممكن، أما سياسة السعر المنخفض والمعروفة بسياسة التمكن أو التغلغل فهي تهدف إلى تحفيز الجمهور على الشراء، وبعد تحقيق حصة سوقية معقولة تبدأ المنشأة في رفع أسعارها، وقد اتبعت هذه السياسة من قبل الشركات اليابانية بعد الحرب العالمية الثانية عند دخولها إلى أسواق الشرق الأوسط، وفي بعض الأحيان تقوم المنشآت بعرض كميات كبيرة من منتجاتها وبأسعار أقل من التكلفة بهد إغراق السوق والتأثير على المنافسة والحد منها إلى درجة كبيرة، في حين قد تقوم المنشأة بتوحيد سعر منتجاتها بغض النظر عن المنطقة الجغرافية التي يتم فيها البيع، ولكن ظروف النقل والقوى الشرائية قد تدفع المنشأة إلى التمييز في الأسعار بين المناطق الجغرافية.¹

¹ محمد تيسير، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص ص: 372-374.

المبحث الثالث: التقارير الرقابية لأداء مراكز الإيراد

تعتبر التقارير الرقابية لأداء مركز الإيراد من بين الأدوات الأساسية لمحاسبة المسؤولية على مستوى الوحدات الإدارية ونقاط البيع للمنشأة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة، في حين يتم إعداد تلك التقارير الرقابية انطلاقاً من محاسبة المسؤولية - باعتبارها جوهر عملية الرقابة- على مستوى مركز المسؤولية المتعلق بالإيراد، وذلك بعد تحديد الانحرافات الناتجة عن عملية المقارنة بين الإيراد المنتظر أو المخطط والإيراد المحقق فعلاً خلال فترة زمنية من الفترات الرقابية، ويتم ذلك بتحديد سعر بيع الوحدة من كل منتج وكمية المبيعات الإجمالية وإجمالي قيمة المبيعات مع إمكانية تقسيمها إلى فترات جزئية من إجمالي السنة المالية كي تكون عملية الرقابة أكثر فعالية، وذلك بتحليل الانحرافات وتشخيص الأسباب الفعلية وتحديد المسؤوليات في شكل تقارير محاسبية من خلالها يمكن التعرف على مدى التزام المرؤوسين بالسياسات الموضوعية ومدى تحقيق أهداف المنشأة الاقتصادية، وفي هذا الصدد تتضمن تقارير المحاسبة الإدارية بيانات ومعلومات مالية تساعد على ترشيد القرارات.

لدراسة التقارير الرقابية لأداء مراكز الإيراد سيتم تقسيم هذا المبحث إلى المطالب التالية:

- ✓ **المطلب الأول: مفاهيم عامة حول موازنة المبيعات؛**
- ✓ **المطلب الثاني: مراقبة ومحاسبة المواد؛**
- ✓ **المطلب الثالث: متطلبات إعداد التقارير الرقابية لأداء مراكز الإيراد.**

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول موازنة المبيعات

يطلب من كافة الهيئات والمنظمات التنبؤ بحجم المبيعات المستقبلية وإعداد موازنة المبيعات، حيث يحتاج هذا التنبؤ إلى التعرف على نشاط تلك الهيئات والمنظمات خلال فترات مختلفة، وذلك للتنبؤ بالمبيعات في العديد من المواقع المختلفة لنشاط المنشأة الاقتصادية، ولا بد للمنشآت الصناعية الكبرى من التنبؤ بطلبات العملاء للمبيعات التي تقوم ببيعها.

الفرع الأول: مفهوم التنبؤ بالمبيعات

1. تعريف التنبؤ بالمبيعات: إن التنبؤ بالمبيعات ما هو إلا محاولة لتقدير مستوى المبيعات المستقبلية باستخدام المعلومات المتوفرة عن الماضي والحاضر، بالتالي فإن التنبؤ هو محاولة من المنشأة لمعرفة المستقبل بعيون الماضي والحاضر، فهذا التنبؤ ليس حساباً دقيقاً للمستقبل بقدر ما هو تقدير مبني على أسس فنية وعلمية، وبالتالي فهو أيضاً ليس نوع من التخمين الذي لا يرتبط بنظام مرتب أو مقاييس موضوعية تحدد ضوء المستقبل، هذا من ناحية.¹

من ناحية أخرى يمثل التنبؤ بالمبيعات وموازنة المبيعات نقاط بدأ عند إعداد موازنات الإنتاج بالنسبة للمنشآت الصناعية وموازنة العمليات الشرائية بالنسبة للمنشآت التجارية، حيث تعتبر موازنة المبيعات المكون الرئيسي المستخدم في عملية التخطيط الاستراتيجي ككل بالإضافة إلى أنها تستخدم عند التخطيط للاحتياجات النقدية المتعلقة بالأعمال التجارية.²

في حين أن هنالك العديد من الطرق المختلفة للتنبؤ بالمبيعات، حيث ستقوم أغلب التنبؤات بدمج المعلومات من خلال المصادر المتعددة والمختلفة سواءً بشكل رسمي أو من خلال استخدام برامج الحاسب الآلي،

¹طلعت أسعد عبد الحميد، مدير المبيعات الفعال، مكتبة عين الشمس، القاهرة، مصر، 1997، ص 143.

²Sawyers,jackson,jenkins، ترجمة نضال محمود الرمحي، مرجع سابق، ص:230.

وبغض النظر عن حجم المنشأة أو النماذج التنبؤية المستخدمة فإن نقطة البدء المعتادة للتنبؤ بالمبيعات في مستوى مبيعات العام المنصرم.

2. العوامل المساعدة لعملية التنبؤ بالمبيعات: وتستخدم العوامل الأخرى ومصادر المعلومات بشكل

نموذجي عند التنبؤ بالمبيعات على النحو التالي:

➤ المبيعات التاريخية مثل اتجاهات المبيعات للمنشأة والمنافسين والصناعة (إن كان ذلك متاحًا)؛

➤ الاتجاهات والعوامل الاقتصادية العامة المتمثلة في معدلات التضخم وسعر الفائدة والنمو السكاني؛

➤ العوامل الإقليمية والمحلية التي من المتوقع أن تؤثر على حجم المبيعات؛

➤ تغيرات السعر المتوقعة بالنسبة لكلٍ من التكاليف الشرائية وأسعار المبيعات؛

➤ التسويق المتوقع والخطط الموضوعية للحملات الإعلانية؛

➤ أثر وجود منتجات جديدة، والتغير في الإنتاج المختلط، على خط الإنتاج بأكمله.¹

الفرع الثاني: دور التنبؤ بالمبيعات في عملية صنع القرارات

إن التنبؤ بالمبيعات يعتبر من العوامل الأساسية في صنع القرارات^(*)، سواءً في مجال التسويق الذي تعتمد فيه القرارات على التنبؤات الجادة لحجم وخصائص السوق، ويحتاج نشاط التسويق إلى التنبؤ بعدة عناصر مثل حصة السوق، اتجاه الأسعار في المدى الطويل وتطور المنتجات الجديدة. أما في مجال الإنتاج فنجد أن هناك حاجة ماسة للتنبؤ في قطاع المبيعات لكل منتج، حيث أن المنشأة مدفوعة إلى تحضير مخطط

¹Sawyers, jackson, jenkins، ترجمة نضال محمود الرمحي، مرجع سابق، ص ص: 230-231.

(*) فالمبيعات التي تسعى المنشأة لتحقيقها تعكس بشكل عام الأداء الأساسي للنشاط الاقتصادي الذي يتطلب متابعة مستمرة لتحديد الخيارات الاستراتيجية، كالتركيز على منتج واحد أو التنوع في المنتجات أو التوسع وتعظيم الحصة السوقية أو الانسحاب من السوق وتغيير النشاط، كل تلك الخيارات تتوقف على مدى قدرة المنشأة على صنع القرارات اللازمة لتعظيم مراكز الإيراد والعمل على تطويرها من خلال البحث والإبداع في تحديد الخيارات الاستراتيجية الملائمة قصد تحقيق الأهداف.

الإنتاج وتكوين المخزون حتى يسمح بمواجهة الطلب بتكاليف معقولة، وذلك من خلال تحديد قيمة ووتيرة النفقات والإيرادات المختلفة وكذلك السيولة النقدية.¹

فقد أصبحت المعلومات المحاسبية ذات أهمية كبيرة في صنع القرارات، فعلى سبيل المثال نرى في البديهية الأولى لمونيتز "Moonitz" (أن المعلومات الكمية تساعد في صنع القرارات الاقتصادية العقلانية، أي في الاختيار من بين البدائل مما يؤدي إلى ربط التصرفات السلوكية بشكل صحيح بالنتائج). في حين أن أحد أسباب هذا التأكيد هو تطور لنظرية القرار، على أية حال أن المعلومات لصنع القرار لم تحل محل المعلومات عن العهدة وإنما طوقتها (أحاطت بها، لكن المعلومات لصنع القرار تعني ضمناً معلومات أكثر من تلك المتعلقة بالعهدة^(*)). أولاً، أن المستثمرين والدائنين المتوقعين يعتبرون أيضاً كمستخدمين للمعلومات؛ ثانياً، ينظر للمعلومات المحاسبية على أنها مدخلات معلوماتية لنماذج التنبؤ لمستخدمي المعلومات، لذلك يمكن طرح السؤال التالي: "أي نوع من المعلومات المحاسبية هي الملائمة لنماذج التنبؤ لمستخدمي المعلومات؟"؛ ثالثاً، في حين أن العهدة تمثل أساساً إلقاء نظرة على الماضي لمعرفة ما تم إنجازه كون التنبؤ له وجه مستقبلي، فالمعلومات المحاسبية المقدمة للمستخدمين من خارج المنشأة مبنية على الأحداث الماضية ولكن لا يمكن غض النظر على المستقبل عندما يحدد "صنع القرار" بشكل مؤكد على أنه هدف للمحاسبة. فإن اتجاه المعلومات المحاسبية سيكون نحو المستقبل. فيرتئي مجلس المالية "FASB" بأن "المستثمرين والدائنين بحاجة إلى معلومات تساعدهم في صياغة توقعات عقلانية".²

¹بلمقدم مصطفى & بن عاتق عمر & حجاوي توفيق، دور التنبؤ بالمبيعات في صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، مداخلة رقم 19، الملتقى الدولي حول صنع القرار بالمؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2009، ص ص: 05-06.
(*) تبدأ المعلومات المحاسبية لأغراض صنع القرار مع وظيفة العهدة (الرعاية)، ففي العصور القديمة كان المتعهد (الوكيل) مسؤولاً عن الإقطاعية أو المزرعة بأن يزود الملاك بالمعلومات المحاسبية قصد اتخاذ القرارات الملائمة.
²Vernon Kam، ترجمة رياض العبد الله، نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص ص: 69-70.

المطلب الثاني: مراقبة ومحاسبة المواد

يعتبر المخزون إحدى العناصر المحاسبية الذي يجب الاهتمام به، من خلال العمل على تسييره بكفاءة وفعالية كونه يمثل من جهة جزء من رأس المال العامل (بحيث لا يبقى مجمدًا لفترة طويلة)، ومن جهة أخرى تترتب عن عمليات التسيير والاحتفاظ والنفاد للمخازن تكاليف وجب التحكم فيها بطريقة عقلانية.

الفرع الأول: محاسبة المخزون

تعمل المنشأة الاقتصادية من أجل ضمان استمرار النشاط الاستغلالي، سواءً كان تجاريًا أو صناعيًا أو خدميًا، فهي تحتاج لتوجيه جزء من رأسمالها العامل لشراء مواد وسلع تتعامل بها والاحتفاظ بجزء منها في شكل مخزون، مع تحملها لمصاريف إضافية ناتجة عن عملية التسيير للمخزون، وتحاول تلك المنشأة الاقتصادية التحكم في عملية تسيير المخزون من خلال الاحتفاظ بالكميات المثلى وبأقل تكلفة ممكنة، عادة ما يكون للمخزون المحتفظ به مستويات تتمثل أساسًا في ما يلي:

➤ مخزون أعلى: يمثل أعلى مستوى بحيث لا يجب تجاوزه؛

➤ مخزون أدنى: يمثل المستوى الأدنى الذي يضمن استمرار النشاط الإنتاجي أو البيعي أو الخدمي

خلال فترة معينة؛

➤ مخزون آمان: ويمثل الكميات الاحتياطية المحتفظ بها لضمان عدم الوقوع في مشكل نفاذ لسبب

من الأسباب، ويتحدد من خلال العلاقة:

مخزون الآمان = المخزون الأدنى + هامش الآمان¹ (هامش الآمان يمثل الكمية اللازمة للطلب).

¹ بديسي فهيمه، المحاسبة التحليلية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2013، ص ص: 64-65.

➤ متوسط المخزون: يعتمد كمؤشر لحساب معدل دوران المخزون، حيث أن معدل دوران المخزون عبارة عن مؤشر لحساب سرعة دوران عناصر المخزون. فكلما كان معدل الدوران كبيراً كلما ارتفع رقم أعمال المنشأة ونتيجتها، وبالتالي تكون تكاليف الاحتفاظ بالمخزون منخفضة، أما إذا كان العكس - أي انخفاض معدل الدوران - فإن رقم الأعمال ينخفض والنتيجة تتخفف وبالتالي تكون تكاليف الاحتفاظ بالمخزون مرتفعة. ويحدد من خلال العلاقة التالية:

$$\frac{\text{المخزون الأعلى} + \text{المخزون الأدنى}}{2} = \text{المخزون المتوسط}$$

➤ معدل دوران المخزون: ويمكن تحديده من خلال العلاقة

$$\text{م.د.مخ} = \frac{\text{استعمالات الدورة}}{\text{متوسط المخزون}}$$

حيث أن:

- استعمالات الدورة لمنشأة تجارية = مخ¹ + إدخلات - مخ² (البضاعة المباعة)؛
حيث تمثل الإدخلات مشتريات الدورة من البضائع لغرض البيع.
- استعمالات الدورة لمنشأة صناعية = مخ¹ + إدخلات - مخ² (استعمالات المواد الأولية)؛
حيث تمثل الإدخلات مشتريات الدورة من المواد الأولية لغرض الاستعمال.
- استعمالات الدورة لمنشأة صناعية = مخ¹ + إدخلات - مخ² (المنتجات المباعة)؛
حيث تمثل الإدخلات منتجات الدورة لغرض البيع.
- استعمالات الدورة لمنشأة خدمية = مخ¹ + إدخلات - مخ² (استعمالات الخدمات المقدمة).
حيث تمثل الإدخلات مشتريات الدورة من المواد والمستلزمات لغرض الاستعمال.¹

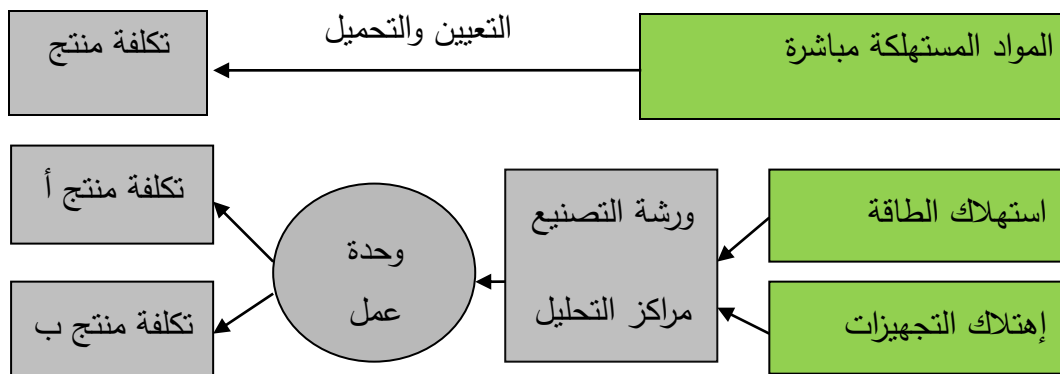
¹بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 65.

إن الهدف من عملية التخزين للمواد والسلع التي تتعامل بها المؤسسة هو تفادي التعرض للتوقعات حتى تضمن استمرار عملية التمويل لأداء النشاط العادي، وبذلك تعمل على معالجة مشكل النفاذ والذي قد تتحمل جراء وقوعه المؤسسة تكاليف إضافية.

حتى يتسنى للمؤسسة تحقيق الأهداف المرتقبة من عملية التخزين، يجب أن تكون العملية منظمة في شكل حسابات تعرف بالحسابات المخزنية، في حين تتمثل فوائد هذه الحسابات في ما يلي:

- ✓ ضمان الرقابة المستمرة، من خلال مقارنة الموجودات المخزنية الفعلية مع أرصدة الدفاتر، تحديد الانحرافات، البحث عن الأسباب والعمل على معالجتها؛
- ✓ تحديد فترة الأمان، وتيرة الاستهلاك، حجم الطلبيات، فترة التمويل...؛
- ✓ اكتشاف مواد غير صالحة للاستعمال وبالتالي التخلص منها؛
- ✓ تقدير التلف العادي وتحميله على تكلفة المنتج.¹ ذلك بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر² كما يلي:

الشكل رقم (19): المخطط البياني لمتابعة ومراقبة المواد



المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على " Brigitte Doriath " وآخرون.

¹بديسي فهيمه، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 67.

²Brigitte Doriath & michellozato & paulamendes & pascal nicolle, **comptabilité et gestion des organisations**, 7^eédition, dunod, paris, 2010.p82.

الفرع الثاني: فوارق الجرد

في نهاية كل فترة محاسبية أو دورة الاستغلال، أي خلال دورة معينة أو سنة مالية، تقوم المؤسسة بعمل جرد حقيقي للموجودات ومنها ما تحويها مخازنها، ففي حالة اختلاف قيمة المخزون الحقيقي عن قيمة المخزون المسجلة محاسبياً في الدفاتر بالزيادة أو بالنقصان تظهر فوارق الجرد.

في حين تحسب فوارق الجرد حسب العلاقة التالية:

$$\text{فوارق الجرد} = \text{الجرد الحقيقي} - \text{الجرد المحاسبي (الجرد الدائم)}$$

إذا كانت فوارق الجرد بإشارة موجبة فهذا يعني أن:

$$\text{القيمة (الكمية) الحقيقية للمخزون} < \text{القيمة (الكمية) المحاسبية للمخزون}$$

هذا الفرق يعتبر إيراداً، يُضاف للنتيجة.

أما إذا كانت فوارق الجرد بإشارة سالبة. فذلك يعني أن:

$$\text{القيمة (الكمية) الحقيقية للمخزون} > \text{القيمة (الكمية) المحاسبية للمخزون}$$

فهذا الفرق يعتبر عبء و خسارة، ويطرح من للنتيجة.

حيث أن فرق جرد يكون معدوماً في حالة تطابق الجرد الحقيقي مع الجرد المحاسبي. أو ما يسمى بالجرد

الدائم،¹ في حين أن الإيرادات الفعلية تكون مرتبطة بالعمليات الرئيسية أو المركزية المستمرة.²

¹بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص ص: 79-80.

²Vernon Kam، ترجمة رياض العبد الله، نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 329.

المطلب الثالث: متطلبات إعداد التقارير الرقابية لأداء مراكز الإيراد

تتطلب عملية إعداد التقارير الرقابية لمركز الإيراد دراسة الاختلافات بين ما هو مخطط بما هو فعلي من الإيرادات، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

- ✓ اختلاف كمية المبيعات الفعلية عن الكمية المخططة؛
- ✓ اختلاف سعر بيع الوحدة الفعلي عن سعر بيع الوحدة المخطط؛
- ✓ اختلاف التشكيلة الفعلية للمبيعات عن التشكيلة المخططة.

فمن البديهي أن السبب الأخير ليس له وجود إلا في حالة تعدد المنتجات التي تتعامل فيها المنشأة.

الفرع الأول: التقارير الرقابية في حالة التعامل مع منتج واحد

يمكن تلخيص التقارير في هذه الحالة من خلال الجدول رقم (10) الذي يظهر الفروق التالية:

- فرق الإيراد فقد يكون في صالح المنشأة أم في غير صالح المنشأة أو مطابقاً؛
- فرق الكمية فقد يكون في صالح المنشأة أم في غير صالح المنشأة أو مطابقاً؛
- فرق السعر فقد يكون في صالح المنشأة أم في غير صالح المنشأة أو مطابقاً.¹
- بالإضافة إلى فرق المصروفات، بهدف تحديد فرق عائد المساهمة (Δ هـ/ت م).

في حين أنه من الصعب تحميل أو تحديد كل المسؤوليات على مسؤول مركز الإيراد وحده، لأنه لا

يوجد لأداء مركز الإيراد سلطة أو رقابة على السوق والعملاء.²

¹أحمد محمد زامل، مرجع سبق ذكره، ص ص: 563-566.

²محمد تيسير، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 191.

الجدول رقم (10): تقرير أداء مركز الإيراد في حالة التعامل مع منتج واحد:

المسؤول : مدير المبيعات		مركز المسؤولية : الإيراد					
الفروق (+) أو (-) أو (0)		البيانات الفعلية		البيانات المخططة		البيان	
الأسباب	الإجمالي	مصرفات	السعر	الكمية	البيانات الفعلية	المخططة	
.....	كمية المبيعات
.....	إيراد المبيعات 1
							التكاليف المتغيرة
.....	الصناعية
.....	التسويقية
.....	ت.م. 2c.v
.....	عائد 1-2 المساهمة M/c.v

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على أحمد محمد زامل، مرجع سبق ذكره، ص 567.

في حين أن الفرق في الإيراد يتحدد من خلال البيانات الفعلية - البيانات المخططة، أما الفرق في المصروفات فيتحدد من خلال البيانات المخططة - البيانات الفعلية، وذلك للحفاظ على تعبير الإشارة في حالة (+) الفرق ملائم، أما في حالة الإشارة (-) الفرق غير ملائم، وفي حالة الإشارة (0) لا يوجد فرق.

الفرع الثاني: التقارير الرقابية في حالة التعامل مع منتجات متعددة

من النادر أن يقتصر نشاط منشأة علة التعامل في منتج واحد، بل تتعدد المنتجات وتتعدد أسعارها، كما تختلف تكاليفها المتغيرة ومدى مساهمتها في عائد المساهمة للمنشأة، وبالتالي تظهر أهمية فرق المزج البيعي أو ما يسمى بفرق خلطة أو تشكيلة المبيعات.

كما يمكن أن تتوسع دائرة المسؤوليات في هذه الحالة إلى ما يلي:

✓ المسؤول عن المنتج (أ)؛

✓ المسؤول عن المنتج (ب)؛

✓ مدير المبيعات بالمنشأة؛

✓ المدير العام للمنشأة.¹

في حين يحتاج تحليل علاقة حجم المبيعات بالتكلفة والأرباح في حالة تعدد المنتجات إلى ضرورة افتراض ثبات نسبة مبيعات المنتجات إلى المبيعات الكلية للمنشأة، وحساب المتوسط المرجح لنسبة هامش المساهمة، وهذه المتوسطات المرجحة تستخدم بدلا من هامش المساهمة في حالة المنتج الواحد.²

¹ أحمد محمد زامل، مرجع سبق ذكره، ص ص: 568-570.

² محمد تيسير، مرجع سابق، ص 119.

يمكن التبسيط لعملية التحليل لمبيعات عديدة من المنتجات من خلال الشكل التالي:

الجدول رقم (11): تقرير أداء مركز الإيراد في حالة التعامل مع عدة منتجات:

مركز المسؤولية : الإيراد المدير العام	بيان	بيانات المخطط	بيانات الفعلي	المسؤول (أ)			المسؤول (ب)		مدير المبيعات	نسبة كل منتج %
				الكمية	السعر	مصرفات	الإجمالي	الأسباب		
				الفروق ¹ (*) أو (+) أو (-) أو (0)						/
										/
	إيراد 1CA									100%
	المنتج (أ)									% ...
	المنتج (ب)									% ...
	ت.م. 2c.v									% ...
	المنتج (أ)									% ...
	المنتج (ب)									% ...
	ع.م. 1-2									% ...
	ع.م. (أ)									% ...
	ع.م. (ب)									% ...

المصدر: إعداد الباحث.

(*)¹المزيد من الإطلاع حول تحديد الاتحرافات أنظر ص: 141 من هذا الفصل الثالث.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (11) بأن: مسؤولية المسؤول (أ) تتحدد بمؤشرات المنتج (أ)، في حين تتحدد مسؤولية المسؤول (ب) بمؤشرات المنتج (ب)، كما تتحدد مسؤولية مدير المبيعات بالمؤشرات الإجمالية الواردة في الجدول أعلاه، في الأخير يعتبر المدير العام للمنشأة مسؤولاً عن مؤشرات مجمل نشاط المنشأة ككل.

في حين أن تحديد نسبة كل منتج في حالة تعدد منتجات المنشأة، يساعد على محاسبة المسؤولية وتحديد المسؤوليات وتصحيح الانحرافات لترشيد القرارات، فهذا التحليل الجزئي يسمح أيضاً بتبسيط عملية إعداد التقارير المحاسبية باعتبارها مخرجات نظام محاسبة المسؤولية.

خلاصة الفصل الثالث:

من خلال دراسة محاسبة المسؤولية لمركز الإيراد، تبين أن مركز الإيراد مرتبط بمتغيرات مختلفة (كالتسعير، الأسعار، النوعية، كمية المبيعات، الأسواق...إلى غير ذلك.) ، في حين يعتبر ذلك الفصل من بين فصول هذا البحث الأكثر تعقيداً نظراً لقلة كتابات المراجع والدراسات السابقة حول دراسته أو عند التطرق إلى جوانبه المختلفة، فقد كانت الدراسة لهذا الفصل منصبة حول تحديد المفاهيم الأساسية لمركز الإيراد باعتباره مركز مسؤولية، ثم محاولة إيجاد أساليب لتقييم أداء مركز الإيراد، وفي نهاية المطاف دراسة التقارير الإدارية لمحاسبة المسؤولية لمركز الإيراد سواءً لمنتج واحد أو لعدة منتجات.

كما اتضح بأن المسؤوليات في ذلك المركز (أي مركز الإيراد) قد تتحد على مستوى كل مسؤول مبيعات منتج معين، وقد تتوسع لمدير المبيعات لعدة منتجات، كما يمكن أن تقع مسؤولية المدير العام للمنشأة ككل على مركز الإيراد باعتباره يمثل مجمل نشاط المنشأة.

الفصل الرابع : محاسبة المسؤولية لمركز الربحية

تمهيد:

المبحث الأول: مفاهيم حول تحديد ربحية المنشأة الاقتصادية

المبحث الثاني: أساليب تقييم أداء مراكز ربحية المنشأة الاقتصادية

المبحث الثالث: التقارير الرقابية لمحاسبة المسؤولية لمراكز الربحية

خلاصة الفصل الرابع

تمهيد:

يتمثل هدف أي منشأة اقتصادية في تحقيق الأرباح، في حين تعتبر المنشأة كيان اقتصادي مستقل مالياً، تستعمل وسائل مادية وغير مادية ومالية مختلفة، وموارد بشرية من أجل إنتاج السلع والخدمات وبيعها في السوق بهدف تحقيق الربح، في حين تعتبر المحاسبة المالية نظام يسعى لتنظيم المعلومات المالية ومعالجتها في شكل معطيات عديدة، تمثل كل العمليات والأحداث والوضعيات التي تعرفها المنشأة خلال ممارسة نشاطها، من أجل معرفة وضعيتها ذمتها المالية.

كما يمكن أن يكون هدف تحقيق الربح هو نفس ما يهدف إليه المسؤول عن مركز الربحية، وبالطبع لو تمكن كل مركز ربحية من تعظيم أرباحه وتحقيق أمثل قيمة لها لكان هذا معناه تعظيم أرباح المنشأة ككل وتحقيق أمثل قيمة لها، وبالتالي يعتبر مركز الربحية بمثابة منشأة مستقلة.

في حين تعتبر محاسبة المسؤولية جوهر الرقابة كونها تسمح بعملية الربط بين تحديد المسؤوليات وتصحيح الانحرافات وتقييم الأداء وترشيد العملية التسييرية، لهذا الغرض وجب تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية على مستوى مراكز الربحية للمنشأة الاقتصادية خلال فترة أو دورة معينة، ويتم ذلك باعتماد نظام لمحاسبة المسؤولية على مستوى مراكز الربحية، في الأخير يتم ذلك بإعداد التقارير المحاسبية والمالية لتلك المراكز خلال تلك الفترة المحاسبية قصد ترشيد القرارات.

بذلك سيقوم الباحث بدراسة هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: مفاهيم حول تحديد ربحية المنشأة الاقتصادية؛
- المبحث الثاني: أساليب تقييم أداء مراكز ربحية المنشأة الاقتصادية؛
- المبحث الثالث: التقارير الرقابية لمحاسبة المسؤولية لمراكز الربحية.

المبحث الأول: مفاهيم حول تحديد ربحية المنشأة الاقتصادية

إن ربحية أي منشأة اقتصادية مهما كان طبيعة نشاطها الاقتصادي تجاري أو/و صناعي أو/وخدمي فهي بشكل عام تعبر عن مؤشر حقيقي لقياس أداء ذلك النشاط الاقتصادي للمنشأة الاقتصادية، فهي ذات أهمية كبيرة كونها تعبر عن النتائج المتعلقة بالدراسات والأساليب الكمية والمالية والمحاسبية.

كما يمكن دراسة توازن المنشأة الاقتصادية أثناء قيامها بالعملية الإنتاجية لكمية معينة، وذلك قصد دراسة إمكانية تعظيم ربحها الإجمالي بطرق مختلفة ومتعددة حسب نماذج الاقتصادية والمحاسبية.

في حين يتضمن هذا المبحث المطالب التالية:

- ✓ المطالب الأول: مفاهيم حول مراكز ربحية المنشأة الاقتصادية؛
- ✓ المطالب الثاني: الأساليب الكمية اللازمة لتحديد الربحية؛
- ✓ المطالب الثالث: الأساليب الاقتصادية والمحاسبية لتعظيم الربحية.

المطلب الأول: مفاهيم حول مراكز ربحية المنشأة الاقتصادية

تعتبر مراكز الربحية من أهم مراكز المسؤولية في المنشأة الاقتصادية، كون فكرة تحقيق الأرباح من الأهداف الأساسية التي تتبناها المنشأة الاقتصادية، هذا من جهة، بالإضافة لعمليتي التقييم والمساءلة، هنا تشمل الإيرادات والتكاليف معاً، بعكس مركز التكلفة حيث تنحصر المساءلة فقط في عناصر التكاليف، وكذلك الأمر بالنسبة لمركز الإيراد حيث تنحصر المساءلة فقط في عناصر الإيرادات، وهذا من جهة ثانية.

الفرع الأول: تعريف مركز الربحية: هناك عدة تعريفات لمراكز الربحية أهمها:

التعريف الأول: مركز الربحية، هو دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسؤول عنها (المدير) عن ما يحدث فيها من تكاليف وما تحققه من إيرادات، وكأن مركز الربحية يعد منشأة مستقلة (لها إيراداتها وتكاليفها المستقلة) داخل المنشأة الأصلية.¹

التعريف الثاني: مركز الربحية، هو وحدة تنظيمية تمتد فيها مسؤولية المسؤول لتغطي جانبي الإيرادات والتكاليف، أي الأرباح، وبهذا فإن هدف مدير مركز الربحية الأساس، هو تعظيم أرباح مركزه الناجمة عن الفرق بين الإيرادات المتحققة والتكاليف المستنفذة، وينظر إلى مركز الربحية وكأنه منشأة مستقلة داخل الوحدة الاقتصادية لها إيراداتها وتكاليفها الخاصة بها، أما رأس المال المستثمر فلا يدخل ضمن نطاق مسؤوليته بل يخص الإدارة العليا كونها مسؤولة عن القرارات الاستثمارية والتمويلية في المنشأة.²

التعريف الثالث: مركز الربحية هو وحدة تنظيمية تمتد فيها مسؤولية المسؤول لتغطي جانبي الإيرادات والتكاليف (المصروفات)، أي الربحية. وهكذا يمكن النظر إلى مركز الربحية كوحدة اقتصادية يمكن قياس نتائج أعمالها، في حين لا تشمل مسؤولية ذلك المركز تحديد حجم الاستثمارات داخل المركز، أو حتى تحديد هيكل تلك الاستثمارات والتي تؤثر إلى حد بعيد على مقدار ما يحققه مركز الربحية من أرباح. وتجدر الإشارة إلى أنه قد توجد مراكز مماثلة لمراكز الربحية في المنشآت الحكومية وغير الهادفة للربح، عندما يكون هناك قسم أو إدارة مسؤولة عن تقديم منتج بسعر تكلفة، فيكون المسؤول عن هذا القسم أو تلك الإدارة مسؤولاً عن جانبي الإيرادات والتكاليف.³

¹ليستراي هيتجر وسيرج ماتولتس، ترجمة أحمد حامد حجاج، مرجع سابق، ص 461.

²مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 506.

³أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص 515.

من خلال التعريفات السابقة، يرى الباحث أن: { مركز الربحية هو مركز المسؤولية المرتبط بإيرادات وتكاليف المخرجات، بغض النظر عن تكاليف الاقتناء والعوائد الاستثمارية رغم ارتباطها بحجم الربحية }.

الفرع الثاني: المعايير اللازمة لتحديد مراكز الربحية : بصفة عامة فإن هنالك ثلاثة معايير يمكن في ضوءها الأخذ بفكرة مراكز الربحية، وهي:

1) ضرورة وجود عدة وحدات إدارية لمراكز الربحية (وحدتين أو أكثر)، في المنشأة الاقتصادية بحيث يمكن قياس إيراداتها وتكاليفها بشكل منفصل؛

2) يجب أن يتوافر القدرة الكافية على الرقابة والتحكم في الإيرادات والتكاليف لإدارة كل وحدة إدارية لمركز الربحية في المنشأة الاقتصادية، وبالطبع فإن سلطة التأثير على الربح الذي يمثل الفرق بين الإيرادات والتكاليف يجب أن يصاحبها مساءلة حقيقية عن حجم هذا الربح؛

3) يجب تحديد ربحية كل وحدة (مركز) والتقرير عنها بانتظام إلى الإدارة العليا، كي تتمكن من رقابة وتقييم أداء هذه الوحدات (المراكز).

هذا ويلاحظ أن تحديد ربحية مركز المسؤولية يشبه إلى حد كبير تحديد ربحية أي منشأة فردية، الفرق الوحيد هو أنه قد يكون هناك بعض الصعوبات في تخصيص بعض التكاليف العامة على مراكز الربحية، فتكاليف (الإدارة العليا، البحوث والتطوير، خدمات الكمبيوتر المركزي...) تعد تكاليف عامة تخدم كل المراكز في المنشأة، وبالتالي يجب تخصيصها بأساس أو آخر على مراكز المسؤولية، ومن هنا فإنه يكون من الأفضل تحديد ربحية كل مركز قبل وبعد تخصيص هذه التكاليف العامة على مراكز الربحية.¹

¹ليستراي هيتجر وسيرج ماتولتس، ترجمة أحمد حامد حجاج، مرجع سبق ذكره، ص462.

المطلب الثاني: الأساليب الكمية اللازمة لتحديد الربحية

تعتبر الأساليب الكمية، كمحاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والاقتصاد الجزئي وبحوث العمليات إلى غير ذلك، من بين أهم الطرق لتحديد ربحية المنشأة الاقتصادية، في حين تختلف من حيث النماذج والأساليب حسب طبيعة الدراسة ومتغيراتها، من ناحية، وحسب الأهداف المحددة من طرف الإدارة العليا (الأداء المخطط) والنتائج الفعلية (الأداء المنجز)، من ناحية ثانية.

الفرع الأول: تحديد ربحية المنشآت التجارية

عند القيام بتحديد ربحية المنشأة التجارية لا بد أن نؤكد بأنه يمكن القول أن رقم أعمال مبيعاتها يعتمد بالدرجة الأولى على المبيعات المحققة من البضائع، دون عملية تصنيع أو تحويل لتلك البضائع، فهي تباع على حالها عند شرائها من مورد المخزونات.

يمكن تحديد ربحية المنشأة التجارية من خلال ما يلي:

الربحية المحاسبية = حسابات المنتوجات (الصنف 07) - حسابات الأعباء (الصنف 06)

ذلك وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)¹، كون أن الربحية تعبر عن الفرق بين المنتوجات (من الإيرادات والمبيعات والمنتوجات الأخرى) والأعباء (من التكاليف والاستهلاك والأعباء الأخرى).

الربح الإجمالي = الإيراد الكلي - التكاليف الكلية

تعبر هذه المعادلة عن الربحية بشكل إجمالي، الغرض منه التبسيط لعملية التحليل الجزئي.

¹ القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

الفرع الثاني: تحديد ربحية المنشآت الإنتاجية

تزداد أهمية محاسبة التكاليف في هذا النوع من المنشآت الاقتصادية، وذلك بحكم طبيعة نشاطها الاقتصادي المتمثل أساساً في عملية التصنيع والتحويل للمواد واللوازم الأولية إلى منتجات وبيع قابلة للبيع والتسويق، بالإضافة إلى تنوع تكاليفها إلى تكاليف مباشرة وأخرى غير مباشرة، من جهة، وضرورة تصنيف تكاليفها إلى تكلفة شراء وتكلفة إنتاج والتكلفة الكلية، من جهة ثانية.

فتصبح في هذه الحالة ربحية المنشأة إنتاجية كما يلي:

$$\text{الربحية} = \text{الإيراد الكلي} - \text{التكلفة الكلية}.$$

في حين أنه:

✓ الربحية ترمز لها بالرمز (π) ؛

✓ الإيراد الكلي يرمز له بالرمز (RT) ؛

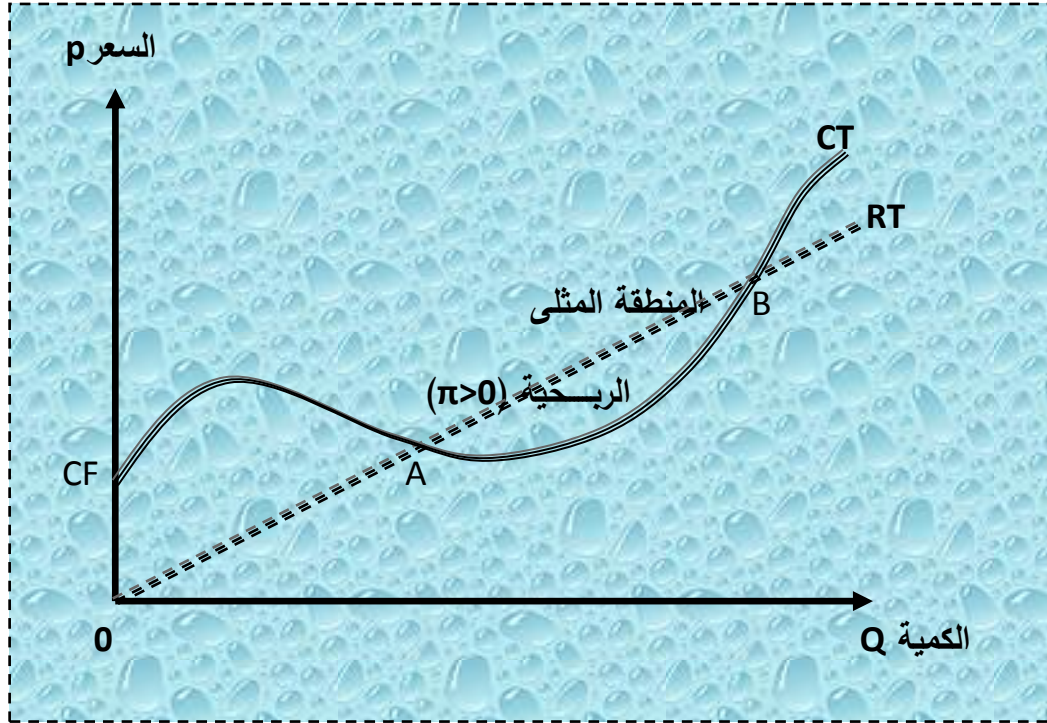
✓ التكلفة الكلية ترمز لها بالرمز (CT) .

بالتالي تصبح المعادلة كما يلي: $\pi = RT - CT$.

إن يساوي إجمالي ربح المنشأة (π) الفرق بين الإيراد الكلي والتكلفة الكلية، ويكون الربح أكبر ما يمكن عندما يصل هذا الفرق إلى أكبر قيمة له، وتكون حينها كمية الإنتاج اللازمة هي الكمية التي يعظم عندها الربح،¹ وذلك ما يكون موضح في الشكل رقم (20).

¹رتيبة عروب، الاقتصاد الجزئي، الطبعة الأولى، جسر للنشر والتوزيع، المحمدية، الجزائر، 2016، ص 115.

الشكل رقم (20): التمثيل البياني لتحديد ربحية المنشأة الإنتاجية



المصدر: إعداد الباحث.

يلاحظ الباحث من خلال الشكل رقم (20) الاستنتاجات التالية:

- عند بدء النشاط تتحمل المنشأة تكاليف ثابتة "CF"؛
- عند زيادة الإنتاج المباع فإن المنشأة بإمكانها تغطية تكاليفها وتحقيق العتبة في النقطة A؛
- تعتبر المنشأة في وضعية مثلى وأرباح آمنة ($\pi > 0$) عند المجال $Q \in]A, B[$ ؛
- عند وصول المنشأة لوضعية النقطة B يجب عليها الإغلاق أو الانسحاب من السوق.

إن التكاليف الثابتة CF لا توزع، على المنتجات المختلفة، بل تحمل على مجموع عوائد المساهمة.¹

¹ محمد كمال عطية، أصول محاسبة التكاليف، الطبعة الرابعة، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، 1985، ص 292.

الفرع الثالث: تحديد ربحية المنشآت الخدمية

تعتبر المنشآت الخدمية منشآت اقتصادية ما دامت تسعى لتحقيق الأرباح، فهي تنتج الخدمات مباشرة وتستهلك المواد والمستلزمات الأولية دون عملية التخزين والتسويق للمنتجات الخدمية، كخدمات الموثق والمهندس والخبير والمحاسب المعتمد والمحامي والخدمات الفندقية والمطاعم والمقاهي إلى غير ذلك، فهي أي تلك المنشآت، تقدم خدمات تعد بمثابة رقم أعمالها الأساسي الذي من خلاله تعظم إيراداتها.

يتم تحديد ربحية المنشأة الخدمية من خلال المعادلة التالية: $\pi = RT - CT$

في حين يمكن أن يتحدد رقم أعمال المنشآت الخدمية حسب مدونة الحسابات بالنسبة لنظام المحاسبة المالية في الجزائر كما يلي:

د/704 - مبيعات الأشغال؛ د/705 - مبيعات الدراسات؛ د/706 - تقديم الخدمات الأخرى.

في حين يمكن أن يظهر الفرق بين المنشأة الصناعية والخدمية من خلال:

1- تحديد التكاليف: حيث تنحصر عناصر التكاليف في المنشأة الخدمية بالأجور والمصاريف الأخرى

بينما في المنشآت الصناعية في ثلاثة مواد وأجور ومصاريف صناعية؛

2- تحديد الإنتاج: في المنشأة الخدمية من الصعب تحديد الإنتاج بينما الصناعية يمكن تحديد الإنتاج؛

3- وجود المخزون: لا يوجد أي مخزون سلعي في المنشأة الخدمية بينما يوجد مخزون سلعي في

المنشأة الصناعية.¹

¹ فيصل جميل السعادية، المحاسبة الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص 119.

المطلب الثالث: الأساليب الاقتصادية والمحاسبية لتعظيم الربحية

تعتبر الربحية بمثابة الهدف الدائم للمنشآت الاقتصادية، لذلك أصبحت من أهم المؤشرات الأساسية في الدراسات الاقتصادية والمالية والمحاسبية لدى الكثير من الباحثين والخبراء في تلك المجالات، كما تعتبر الربحية مقياساً للأداء، فبتحسينها وتعظيمها يتحسن أداء المنشآت الاقتصادية ويمكنها الاستمرار في نشاطها الاقتصادي من جهة، كما تُساعد الزيادة في الربحية على التوسع وزيادة رأسمالها من جهة ثانية.

الفرع الأول: الأساليب الاقتصادية لتعظيم الربحية

لقد سبق تحديد دالة الربح: $\pi = RT - CT$

حيث يمكن تعظيم دالة الربح هذه بالاشتقاق الجزئي لها بالنسبة للكميات، كما يلي:

$$\text{MAX}(\pi) / : \frac{\partial(\pi)}{\partial(Q)} = 0.$$

بمعنى أن ربحية المنشأة تكون في أعلى (MAX) مستوى لها عندما تصبح المشتقة الجزئية الأولى لدالة الربح بالنسبة للكمية مساوية للصفر، والشرط الثاني أن تكون المشتقة الثانية لها سالبة.

كما يمكن تعريف الإيراد الحدي بأنه التغير في الإيراد الكلي عند التغير في المبيعات بوحدة واحدة، بما أن دالة الإيراد الكلي خطية فإن ميلها هو السعر، في سوق المنافسة التامة فقط يكون الإيراد الحدي يساوي

السعر، أي أن: $P = \frac{\partial(RT)}{\partial Q}$ ، أما في سوق الاحتكار يكون التوازن: الإيراد الحدي = التكلفة الحدية.

يعظم ربح المنشأة عندما يتساوى الإيراد الحدي مع التكلفة الحدية، أي أن: $1. \frac{\partial RT}{\partial Q} = P = \frac{\partial CT}{\partial Q}$

¹رتيبة عروب، الاقتصاد الجزئي، مرجع سابق، ص 116.

الفرع الثاني: الأساليب المحاسبية لتعظيم الربحية

تعتبر الأساليب المحاسبية المتعلقة بتحليل تكاليف الاستغلال وعتبة المردودية، من بين أهم الأدوات الأساسية في التحليل المحاسبي لدراسة الربحية ومتغيرات دراستها، كما أن مجال المحاسبة الإدارية كان له الكثير من الاهتمام بالدراسة والتحليل لسلوك التكاليف والإيرادات وعلاقتها بالحجم والربح في كثير من الحالات، وفي هذا المجال يمكن استخدام الأسلوب البياني لعلاقة التكلفة/ الحجم/ الربح محاسبياً.

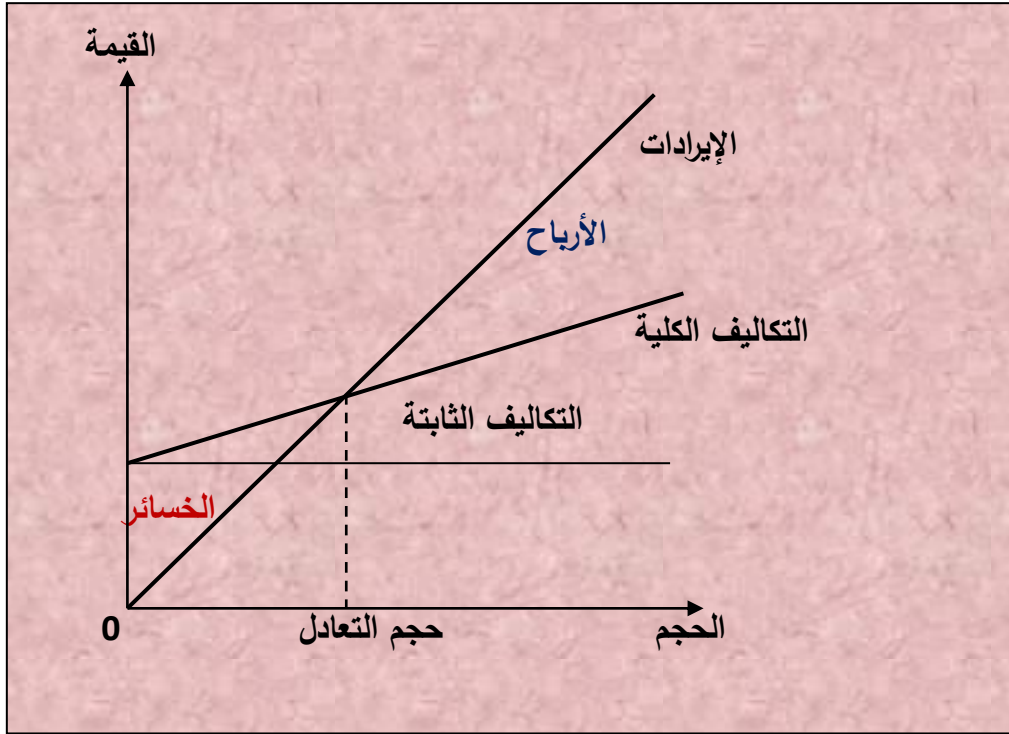
حيث يهدف التعبير البياني لعلاقة التكلفة/ الحجم/ الربح في التحليل المحاسبي إلى العلاقة قصيرة الأجل بين التكلفة الكلية والإيراد الكلي بالنسبة لحجم إنتاج معين وذلك بافتراض أن التحركات المتاحة على طول دوال التكلفة والإيراد محدودة بمدى صغير نسبياً من تغيرات الإنتاج وهو المدى الإنتاجي الملائم.

كما يعد التصوير البياني لعلاقات التكلفة/ الحجم/ الربح بمثابة خطة مستمرة للأرباح المتوقعة بالمقارنة مع قائمة الدخل المخطط التي توضح القيم عند مستوى واحد من النشاط، كما يمكن أن تسمح خريطة التكلفة/ الحجم/ الربح بدراسة العلاقة بين سعر البيع والتكلفة والحجم عند مختلف المستويات المتاحة للحجم، وإظهار آثار التغيرات في أيّ منها بطريقة مبسطة وسريعة ومباشرة من خلال الخطوط الممثلة لكل من التكاليف المتغيرة والثابتة والإيرادات، وبيدأ تحليل آثار التغيرات في الحجم على الربح من النقطة التي يتحول فيها حجم الإنتاج من تحقيق خسائر إلى تحقيق أرباح¹.

في حين يطلق على النقطة التي يتحول فيها حجم الإنتاج من حالة تحقيق خسائر إلى حالة تحقيق أرباح بنقطة التعادل، والتي يمكن أن تظهر بيانياً من خلال الأشكال الموالية:

¹ الأميرة إبراهيم عثمان وعبد الوهاب نصر علي، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 63.

الشكل رقم (21): التمثيل البياني لعلاقة التكلفة/ الحجم/ الربح



المصدر: الأميرة إبراهيم عثمان وعبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 64.

حيث يمثل الخط الأفقي (الحجم) الذي يمكن التعبير عنه بوحدات المبيعات أو قيمة المبيعات أو أية مقياس آخر لمخرجات النشاط، بينما يوضح الخط الرأسي أو العمودي كل من (قيمة) التكاليف والإيرادات وتتحدد نقطة التعادل عند تقاطع خط التكلفة الكلية مع خط الإيراد الكلي، ويلاحظ أن ميل خط الإيراد الكلي يزيد عن ميل خط التكلفة الكلية، وذلك بسبب زيادة سعر بيع الوحدة في هذه الحالة عن التكلفة المتغيرة للوحدة، وتعتبر المنطقة التي يكون فيها خط الإيرادات الكلية أعلى من خط التكاليف الكلية عن الأرباح، بينما تشير المنطقة الواقعة تحت نقطة التعادل إلى منطقة الخسائر.¹

¹ الأميرة إبراهيم عثمان وعبد الوهاب نصر علي، المرجع نفسه، ص 64.

الفرع الثالث: دراسة متغيرات تحليل الاستغلال وتعظيم الأرباح

عند القيام بعملية تحليل الاستغلال لمنشأة اقتصادية فإنه يتطلب دراسة التكاليف من حيث معيار الثبات والتغير ومدى ارتباطها بحجم النشاط، وبالتالي نجد نوعين أساسيين من التكاليف فالأولى لا تتغير بتغير حجم النشاط وتسمى بالتكاليف الثابتة، بينما الثانية تتغير بتغير حجم النشاط وتسمى بالتكاليف المتغيرة.

في حين أن:

نتيجة الاستغلال = رقم الأعمال (المبيعات الإجمالية) - التكاليف المتغيرة - التكاليف الثابتة

$$= (الكمية المباعة \times س ب و) - (الكمية المباعة \times ت م و) - التكاليف الثابتة$$

$$= (س ب و - ت م و) \times الكمية المباعة - التكاليف الثابتة.$$

$$= (هـ/ت م للوحدة) \times الكمية المباعة - التكاليف الثابتة.$$

مثال:

عند القيام بتحليل الاستغلال لمنشأة اقتصادية خلال الدورة (ن) تبين ما يلي:

متوسط سعر بيع الوحدة الواحدة = 2000 دج ؛

التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة = 1200 دج ؛

التكاليف الثابتة خلال الدورة (ن) = 60.000 دج .

مع العلم أن: هذه المنشأة الاقتصادية تسعى لتحقيق أرباح تقدر بـ 10% من إجمالي المبيعات السنوية.

فالمطلوب هو تحديد الكمية المباعة اللازمة لتحقيق هذه الأرباح.

جواب المثال السابق:

نعلم أن : النتيجة = (الكمية المباعة × س ب و) - (الكمية المباعة × م و) - التكاليف الثابتة

$$\text{و منه } 10\% \times (2000 \times \text{ك م}) = 2000 \text{ ك م} - 1200 \text{ ك م} - 60.000$$

$$\text{و منه } 200 \text{ ك م} = 800 \text{ ك م} - 60.000$$

$$\text{و منه } 60.000 = 800 \text{ ك م} - 200 \text{ ك م}$$

$$\text{و منه } 60.000 = 600 \text{ ك المباعة، و منه الكمية المباعة} = \frac{60.000}{600} = 100 \text{ وحدة منتجة مباعة}$$

إذن: الكمية المباعة اللازمة لتحقيق أرباح تقدر بـ 10% من قيمة المبيعات هي: **100** وحدة.

في حين يمكن تحليل الاستغلال لهذه المنشأة حسب الجدول رقم (12) خلال الدورة (ن) كما يلي:

الجدول رقم (12): تحديد نتيجة الاستغلال وفق الكمية المنتجة والمباعة اللازمة لتحقيقها

البيان	المبالغ	...% لرقم الأعمال
رقم الأعمال (2000×100)	200.000	100%
(-) التكاليف المتغيرة..... (1200 ×100)	(120.000)	60%
الهامش/ التكلفة المتغيرة (عائد المساهمة)	80.000	40%
(-) التكاليف الثابتة	(60.000)	≠
نتيجة الاستغلال (أرباح)	20.000	10%

المصدر: من إعداد الباحث.

المبحث الثاني: أساليب تقييم أداء مراكز ربحية المنشأة الاقتصادية

لقد سبق وتبين أن المنشآت الاقتصادية بشكل عام تسعى لتعظيم الأرباح والاستمرار في نشاطها الاقتصادي، لكن قد تجد صعوبات أو قيود في تحقيق تلك الأهداف سواءً من خلال التغيرات الداخلية أو الخارجية لمحيط المنشأة، فقد تواجه صعوبات مع العاملين مثلاً في الأجور أو تطوير المهارات بما يحقق رغبات المستهلك والقدرة التنافسية، كما قد تواجه صعوبة مع قوة المنافسين في القطاع والسوق إلى غير ذلك من القيود التي قد تجعل المنشأة في صعوبات كبيرة لتعظيم الأرباح أو تحقيق الأهداف المسطرة.

فبالتالي كان لزاماً على المنشآت الاقتصادية إعادة النظر في مدى تحقيق الأهداف المسطرة، وتقييم الأداء على مستوى مراكز الربحية وتحديد المسؤوليات وتصحيح الانحرافات قصد ترشيد قراراتها الإدارية بما يتوافق وقدراتها مع مختلف التغيرات الداخلية والخارجية في محيط نشاطها الاقتصادي، وبالتالي كان من الضروري على إدارة المنشأة تحليل ودراسة مختلف المتغيرات والمعايير اللازمة لتحقيق الأهداف، ومراجعة قرارات التسعير مثلاً عند تعاملها مع الزبائن، وإعادة النظر في التخطيط للأرباح.

في حين أن هذا المبحث يتضمن المطالب التالية:

المطلب الأول: المعايير اللازمة لتقييم أداء المنشآت الهادفة للربح؛

المطلب الثاني: تحليل التعادل كأداة لتقييم للأرباح؛

المطلب الثالث: دور قرارات التسعير في تحقيق الأرباح.

المطلب الأول: المعايير اللازمة لتقييم أداء المنشآت الهادفة للربح

توجد عدة معايير خاصة بالمنشآت الهادفة للربح كونها بمثابة المقاييس اللازمة لتقييم الأداء، سواء كانت مقاييس كمية (مالية أو غير مالية) أو وصفية للكفاءة الإنتاجية، أو أي خصائص أخرى للأداء مرتبطة بالنتائج المخططة، وتتم الرقابة هنا عن طريق مقارنة تلك المقاييس بالمعايير الموضوعية والموافق عليها عند إعداد الموازنة، في حين تمثل مقاييس المنتجات الأهداف المعبر عنها كمياً (منتج أو خدمة)، كما تمثل أيضاً خصائص وصفية أو كمية متعلقة بالزمن، مثل درجة الجودة، التقادم، درجة الأمان عند الاستخدام، وتتم الرقابة هنا عن طريق مقارنة الأداء الفعلي بالمستويات المخططة.

الفرع الأول: معايير خاصة بالمنشآت الهادفة للربح: تتمثل تلك المعايير في ما يلي:

- (1) الموازنة بين الأهداف طويلة و قصيرة الأجل: وذلك لدراسة مدى القدرة على ضمان النمو والاستمرار للمنشأة الاقتصادية؛
- (2) الربحية: هي مقدار الموارد التي استنفذت في توليد الأرباح، ويتضمن هذا المعيار مجموعة من المقاييس مثل الدخل المتبقي، معدل العائد على الاستثمار، معدل العائد على الأصول؛
- (3) الإنتاجية: ويقصد هنا الإنتاجية من خلال اختيار التقنيات المناسبة لإنتاج وتوزيع المنتجات، وكذلك من خلال إدارة الموارد البشرية ووظائفها ومدى اضطلاعها بمسؤولياتها في ضوء السلطات الممنوحة لها من طرف الإدارة العليا؛¹

يمكن الأخذ بالقول أنه (إذا لم تستطع المنشأة الاقتصادية قياس إنتاجيتها فلن تستطيع إدارتها).

¹أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص 503.

(4) **الموقف في السوق:** بمعنى مدى تفهم حاجات ورغبات العملاء، والقدرة على زيادة حصة المنشأة في السوق من خلال الاهتمام بالسعر، الجودة، الخدمة، درجة الأمان عند الاستخدام، بالإضافة إلى أي خصائص أخرى تعطي ميزة لمنتجات المنشأة؛

(5) **القيادة عن طريق المنتجات:** بمعنى القدرة على الإبداع والابتكار من خلال تطوير المنتجات وتقديم منتجات جديدة، بالإضافة إلى الاهتمام ببرامج البحوث والتطوير اللازمة لتحقيق الأهداف؛

(6) **تنمية وتطوير العاملين:** بمعنى مدى الاهتمام بتطوير الموارد البشرية من خلال التدريب والاهتمام بالاختيار عند التعيين، ووضع الشخص المناسب في الموقع المناسب، بالإضافة إلى التخطيط لتكوين الكفاءات الإدارية وإعدادها لتولي المواقع القيادية بالمنشأة فيما بعد؛

(7) **المسؤولية العامة والاجتماعية:** بمعنى تقييم الأثر الاجتماعي لأنشطة المنشأة للتأكد من سلامة المواءمة بين الربحية في الأجل الطويل والأجل القصير، وكذا التأكد من السلامة السياسية والاجتماعية بالنسبة للمنشأة في الأجل الطويل، هذا فضلاً عن التأكد من وجود السياسات والإجراءات المناسبة والسليمة، التي تمكن المنشأة من الوفاء بالمعايير القانونية والأخلاقية وعدم مخالفتها على كل المستويات الإدارية.¹

في حين تعتبر لوحة القيادة عرض لأهم المعلومات التي يحتاجها الفرد المسؤول، والتي تمكنه من إظهار الانحرافات الناتجة عن سوء التسيير، كما تمثل أداة تنبؤ تمكنه من تقدير التطورات المتوقعة لاقتناص الفرص وتخفيض نسبة الخطر،²بمعنى لا بد من تحكُّم المنشأة في لوحة القيادة وفق المعايير اللازمة.

¹أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص 504.

²Yves & Jean & Saulou, *le tableau de bord du décideur*, Op-Cite, p40.

الفرع الثاني: المعايير الأخلاقية للمعلومات المحاسبية

تتضمن هذه المعايير شروط ومقاييس يجب أن تتوفر في المحاسب الإداري نوجزها في ما يلي:

- (1) الكفاءة؛
- (2) السرية؛
- (3) الأمانة؛
- (4) الموضوعية.

في حين تعتبر المعلومات المحاسبية الإدارية تساعد الإدارة (المدرء) داخل المنشأة الاقتصادية على اتخاذ القرارات ضمن مجالات مختلفة يمكن حصرها في ما يلي:

- (1) التخطيط طويل الأجل؛
- (2) التنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد؛
- (3) تقييم الإنجاز والرقابة.

كما يعتبر المراقب المالي مسؤولاً عن المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية ومن أهم تلك المسؤوليات:

- (1) تصميم النظام المحاسبي المالي؛
- (2) تشغيل النظام المحاسبي المالي والتخطيط ومحاسبة الأنشطة الضريبية؛
- (3) المراجعة الداخلية وإعداد الموازنات التخطيطية؛
- (4) إعداد القوائم المالية وتقارير الأداء.¹

¹فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص ص: 120-121.

المطلب الثاني: تحليل التعادل كأداة لتقييم للأرباح

يعتمد نجاح إدارة الوحدة الاقتصادية في القيام بوظائفها من تخطيط وتنظيم، ورقابة على قدرتها للتخطيط السليم للإنتاج، بما يحقق تخفيضاً لعناصر التكاليف إلى أدنى حد ممكن، ومن ثم تحقيق أقصى أرباح ممكنة، وتسهم المحاسبة الإدارية مساهمة كبيرة في عملية التخطيط السليم عن طريق المعلومات الملائمة التي تفيد في ترشيد القرارات الإدارية ومنها تخطيط أرباح المنشأة بما يحقق أفضل استخدام ممكن للموارد المتاحة بطريقة عقلانية.

الفرع الأول: الافتراضات الرئيسية لتحليل التعادل: يمكن تلخيص أهم هذه الافتراضات في النقاط التالية:

- (1) إمكانية تقسيم عناصر التكاليف لشقيها الثابت والمتغير؛
- (2) ثبات التكاليف الثابتة خلال المدى الإنتاجي الموضح في خريطة التعادل بغض النظر عن التغيرات التي تحدث في حجم الإنتاج؛
- (3) تغير التكاليف المتغيرة تغيراً متناسباً مع التغير في حجم الإنتاج؛
- (4) ثبات كل من أسعار عوامل الإنتاج وسعر البيع خلال فترة التحليل؛
- (5) ثبات الكفاءة الإنتاجية للمنشأة خلال فترة التحليل؛
- (6) يغطي التحليل منتجاً واحداً، وإذا تعددت المنتجات يفترض ثبات العلاقة بين مفردات التشكيل البيعي، أي ثبات تشكيلة المنتجات إذا اختلفت هوامش ربحها؛
- (7) ثبات قنوات التوزيع، حيث أنه إذا اختلف هامش الربح بين قنوات التوزيع فإن ذلك يؤدي إلى تغير

دالة الإيراد؛¹

¹لأميرة إبراهيم عثمان وعبد الوهاب نصر علي، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص ص: 41-42.

- 8) أن مقارنة الإيرادات بالتكاليف تتم على أساس مشترك مثل قيمة الإنتاج أو الوحدات المنتجة؛
- 9) أن تحديد العوامل السابقة يتم علماً أساساً باستمرار التنبؤات الخاصة بالحالة الاقتصادية والصناعية ووظروف المنشأة مع ثباتها لسياسات الإدارة التي توضع عبر مجال التشغيل في أقطارها؛
- 10) ثبات العوامل المؤثر على سلوك التكاليف والإيرادات - بخلاف عامل الحجم - سواءً في الماضي أو في المستقبل؛
- 11) أن تغيرات مخزون أول المدة ومخزون آخر المدة ليست ذات قيمة تذكر سواء من ناحية الكمية أو السعر، ويعني ذلك وجود علاقة منتظمة بين الإنتاج والمبيعات.
- هذا ولا يمكن استخدام العلاقات التي تحدد نقطة التعادل واحتمالات الربح بصفة مطلقة دون الأخذ بهذه الافتراضات.¹

الفرع الثاني: دراسة حدود التعادل وهامش الأمان

تحدد نقطة التعادل عند ذلك المقدار من النشاط الاقتصادي المترجم في رقم الأعمال والمساوي للتكاليف الكلية في زمن معين، بعبارة أخرى يعبر ذلك المقدار عن المبلغ الذي يسمح بتغطية كل التكاليف الثابتة ويحقق هامش على التكلفة المتغيرة مساوياً لها في تاريخ معين، وتكون عنده النتيجة معدومة بمعنى لا تكون ربحاً ولا خسارة.²

في حين تمثل حدود عتبة المردودية تلك المتغيرات المتعلقة بسعر بيع الوحدة أو حجم المبيعات والتكلفة المتغيرة للوحدة أو الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة، والتي تسمح في حدودها بتحقيق العتبة.

¹لأميرة إبراهيم عثمان وعبد الوهاب نصر علي، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 41.

²K. chiha, *Gestion et stratégie financière*, 2^{ème} éditions, éditions houma, Alger, 2006, p63.

1- العلاقات الرياضية لتحديد نقطة التعادل: يمكن تحديد حجم أقيمة أو زمن التعادل من خلال ما يلي:

أ- تحديد حجم التعادل: حيث يرمز لسعر بيع الوحدة بالرمز (pvu) والتكلفة المتغيرة للوحدة بالرمز (cvu) والتكاليف الثابتة بالرمز (cf) وحجم التعادل بالرمز (Q*) ومنه:

$$(pvu \times Q^*) - (cvu \times Q^*) - cf = 0 \Leftrightarrow Q^*(pvu - cvu) = cf \Leftrightarrow Q^* = \frac{cf}{(pvu - cvu)}$$

مع العلم أن عاد المساهمة للوحدة أو الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة يمثل الفرق بين سعر بيع الوحدة والتكلفة المتغيرة للوحدة، أي: $M/cvu = (pvu - cvu)$ ومن خلال ذلك يمكن كتابة الصيغة التالية:

$$Q^* = \frac{cf}{M/cvu}$$

ب- تحديد قيمة التعادل: يمكن من خلال ما سبق استنتاج بأن قيمة التعادل (SR) تكون كما يلي:

$$SR = Q^* \times pvu = \frac{cf \times pvu}{M/cvu} = \frac{cf \times pvu \times Q}{M/cvu \times Q} = \frac{cf \times CA}{M/CV} = \frac{cf \times CA \div CA}{M/CV \div CA} = \frac{cf}{T.M/CV}$$

حيث، يعبر الرمز T.M/CV عن معدل الهامش على التكلفة المتغيرة، والرمز CA يعبر عن رقم الأعمال.

ج- تحديد زمن تحقق التعادل: يتحقق التعادل كما سبق سواءً من خلال Q* أو SR خلال الدورة المالية

المعبر عنها بالسنة الميلادية (12 شهر) أو بأيام السنة التجارية (360 يوم) وذلك لغرض التبسيط، حيث

يرمز لمدة تحقيق نقطة التعادل بالرمز (T*) والتي يمكن تحديدها من خلال:

$$T^* = \frac{Q^* \times 12}{Q} = \frac{Q^* \times 360}{Q} = \frac{SR \times 12}{CA} = \frac{SR \times 360}{CA}$$

ويمكن إيجاد التاريخ الذي يحقق التعادل بإسقاط مدة تحقيق التعادل (T*) على خط الدورة (12 شهر)

أو (360 يوم)، أي المدة المحددة من بداية السنة التي تحقق فيها التعادل إلى غاية نهاية تلك المدة (T*).

2- دراسة شروط الاستغلال لحدود التعادل:

أ- تحديد أدنى حجم بيع ممكن: وقد سبق تحديده، كما يمكن تبسيطه من خلال العبارة التالية:

$$(Min)Q = \frac{SR}{pvu}$$

ب- تحديد أدنى سعر بيع ممكن: ويمثل ذلك السعر الذي تحقق فيه التعادل أي:

$$SR = Q^* \times pvu \Rightarrow (Min) pvu = \frac{SR}{Q^*}$$

ج- تحديد أقصى تكلفة متغيرة إجمالية: وتمثل قيمة التكاليف المتغيرة التي تحقق عندها التعادل أي:

$$(Max) CVT = Q^* \times cvu = (SR \div pvu) \times cvu$$

مع العلم أن: التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة دوماً ثابتة، وذلك في حدود شروط الاستغلال.

3- هامش الأمان: يعبر هامش الأمان عن الفرق بين قيمة التعادل (SR) ورقم الأعمال (CA) المحقق عند

نهاية الدورة المالية، كما يعبر عن فترة الأمان التي تُحقق فيها المنشأة الأرباح.

أ- هامش الأمان = رقم الأعمال - عتبة المردودية؛

ب- معدل هامش الأمان = هامش الأمان ÷ رقم الأعمال؛

ج- فترة هامش الأمان = مدة الدورة المالية (بالأشهر أو بالأيام) - مدة تحقق التعادل (بالأشهر أو بالأيام).

في حين تفيد نقطة التعادل في معرفة مستوى النشاط اللازم لتغطية إجمالي التكاليف، وأنه إذا زادت

المبيعات عن نقطة التعادل فإن المنشأة تحقق ربحاً¹.

¹ محمد تيسير، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص112.

4- نقطة الغلق (عتبة الإغلاق):

تبين مما تقدم أن نقطة التعادل هي النقطة التي يتساوى فيها مجموع الإيرادات من المبيعات مع مجموع التكاليف المتغيرة للمبيعات والتكاليف الثابتة، وأنها الحد الفاصل بين تحقيق المنشأة للأرباح أو تحملها للخسائر، فإذا كانت المنشأة في حالة خسائر قبل تحقق العتبة هل تتوقف عن النشاط؟ من المعروف بأن كثير من المنشآت لاسيما تلك التي تكون فيها نسبة التكاليف الثابتة بالنسبة لمجموع التكاليف عالية، تستمر في الإنتاج والبيع حتى وإن كان مستوى نشاطها أقل من مستوى التعادل ما دامت إيراداتها من المبيعات تغطي مصاريفها النقدية، وهذا يعني بأن هناك مستوى معين من النشاط يمكن للمنشأة أن تستمر فيه في ظل منطقة الخسائر دون أن تتعرض إلى التوقف، يُعرَفُ ذلك المستوى بـ (نقطة الإغلاق): إذ أن نشاط المنشأة في هذا المستوى يُحمّلها خسائر في حين إيرادات ذلك المستوى من النشاط تغطي التكاليف النقدية مما يضمن للمنشأة الاستمرار في النشاط، حيث تقاس هذه النقطة بالمعادلة التالية:

$$\text{نقطة الغلق بالوحدات (بالكمية)} = \frac{\text{التكاليف الثابتة النقدية} \div \text{الهامش/التكلفة المتغيرة للوحدة}}{\text{نقطة الغلق بالقيمة} = \frac{\text{التكاليف الثابتة النقدية} \div \text{نسبة الهامش/التكلفة المتغيرة.}}$$

$$\text{نقطة الغلق بالقيمة} = \frac{\text{التكاليف الثابتة النقدية} \div \text{نسبة الهامش/التكلفة المتغيرة.}}$$

في حين يقصد بالتكلفة الثابتة النقدية بأنها تلك التكاليف التي تستلزم دفع نقدي مثل أجور لعمال المراقبة والصيانة، إيجار المباني، مصاريف التنظيف، أما التكاليف الثابتة غير النقدية فهي تتمثل بالدرجة الأساسية بالاندثارات أي التكاليف التي تنشأ نتيجة قيود دفترية وتقدير محاسبي وليس نتيجة إنفاق نقدي، وعادة ما تستخدم نقطة الغلق في اتخاذ القرار الملائم بإغلاق المصنع مؤقتاً أو عدم إغلاقه.¹

¹ مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص: 161-162.

المطلب الثالث: دور قرارات التسعير في تحقيق الأرباح

تعتبر مبيعات كل منشأة اقتصادية عن حجم تعاملاتها مع زبائنها، كما يكون هنالك العديد من حالات تفاوض المنشأة مع زبائنها حول الأسعار وقرارات التسعير، في حين تعبر الربحية عن الزيادة في المبيعات والقدرة على جلب الزبائن، كما تعبر نقطة تماثل السعر عن حجم المبيعات المتوقع بالسعر الجديد الذي يحافظ على نفس القدر من الأرباح المستهدفة.

الفرع الأول: مدى أهمية قرارات التسعير في تغيير الأرباح

تعد قرارات تسعير السلع أو الخدمات من أهم القرارات التي تتخذها إدارة المنشأة، فكل المنشآت التي تهدف إلى تحقيق الربح يجب أن تحدد وتعّدل -أو بالأحرى تراجع- الأسعار التي يجب تحميلها لعملائها.

كما أن قرار تغيير سعر بيع المنتج يؤثر بالضرورة على عدد الوحدات المباعة من هذا المنتج، فضلاً عن إيرادات المبيعات وربحية هذا المنتج، وغالباً ما تسعى الإدارة لتغيير السعر أملاً في زيادة ربحية المنتج على الرغم من أن حجم المبيعات قد ينخفض، كما أنه في أحوال أخرى قد يكون تغيير السعر عبارة عن رد فعل أو استجابة لما يقابل المنشأة من منافسات، وبغض النظر عن سبب تغيير سعر المنتج فإنه يبقى تساؤل هام المتمثل في ما هو أثر ذلك التغيير في السعر على حجم المبيعات وربحية المنتج.

فرغم أن هنالك صعوبة بالغة في التنبؤ بأثار تغيير الأسعار إلا أنه يمكن الاستفادة من بعض الملاحظات أو التفسيرات العامة في هذا الصدد، حيث نجد أن زيادة سعر المنتج غالباً ما يجعل المستهلك أقل رغبة في هذا المنتج، الأمر الذي قد يترتب عليه انخفاض في حجم المبيعات من ذلك المنتج.¹

¹ليستراي هيتجر وسيرج ماتولتس، ترجمة أحمد حامد حجاج، مرجع سابق، ص: 198-199.

تؤدي الزيادة في سعر المنتج إلى انخفاض الطلب عليه وقد يحدث زيادة في إجمالي الإيراد، بذلك فإن الطلب على هذا المنتج يقال عنه أنه طلب غير مرن، في حين لو أن الزيادة في سعر المنتج تؤدي إلى انخفاض الطلب عليه فإن ذلك قد يؤدي إلى انخفاض إجمالي الإيراد، فإن الطلب على هذا المنتج يقال عنه أنه طلب مرن، لكن في كثير من الحالات قد يكون من الصعوبة بمكان تحديد أثر تغير سعر المنتج.

الفرع الثاني: أهمية نقطة تماثل السعر في تحديد الأرباح: نقطة تماثل السعر هي عبارة عن حجم المبيعات المتوقع بالسعر الجديد والذي يحقق نفس القدر من الربح الناتج عن حجم المبيعات بالسعر القديم، وبالتالي فإذا كانت الإدارة تتوقع أن حجم المبيعات في ظل سعر البيع الجديد سيكون أقل من نقطة تماثل السعر، فإن الزيادة في السعر تكون مرفوضة وغير مقبولة، وذلك لأن صافي الربح سينخفض، وبالعكس فإن المنشأة ستقدم على الزيادة سعر البيع إذا ما كانت تتوقع أن حجم المبيعات في ظل سعر البيع الجديد سيكون أكبر من نقطة تماثل السعر، ذلك لأن صافي الدخل سيزيد في هذه الحالة.

في حين أن هنالك عوامل عديدة تؤثر في اتخاذ القرارات منها الصورة العامة للمنشأة، الحالة المعنوية للعاملين، ردود فعل المنافسين، وبالرغم أنه قد يكون من الصعوبة بمكان تقدير حجم المبيعات المتوقع تحقيقه في ظل السعر الجديد على وجه الدقة، إلا أنه مع استخدام فكرة تحليل نقطة تماثل السعر فإنه يمكن اتخاذ قرارات التسعير دون الحاجة إلى التقدير الدقيق لحجم المبيعات المتوقع، ويبقى بعد ذلك أن نلاحظ بأن المقارنة بين السعر القديم والسعر الجديد، رغم أنه قد تضاف بعض التغيرات إلى التكلفة، إلا أن المقارنة لا زالت قائمة بين بديلين متميزين، وبالتالي فإن الهدف هو مساعدة الإدارة على تقييم بديلي التسعير.¹

¹ ليسناري هيتجر وسيرج ماتولنتش، ترجمة أحمد حامد حجاج، مرجع سابق، ص: 199-204.

المبحث الثالث: التقارير الرقابية لمحاسبة المسؤولية لمراكز الربحية

من المتعارف عليه بأن عملية تعيين الحدود الوظيفية لمركز المسؤولية تلعب دوراً كبيراً في تحديد المسؤولية عن إحداث عناصر التكاليف والإيرادات، وبالتبعية القدرة على التحكم في تلك العناصر من عدمه، فعدم خضوع العنصر للرقابة مرتبط بمستوى إداري معين، ولا يعني أن هذا العنصر غير خاضع للرقابة على الإطلاق، بمعنى أن العنصر غير الخاضع لرقابة مستوى إداري معين هو - في حقيقة الأمر - خاضع لرقابة مستوى إداري آخر يكون عادة أعلى من المستوى الأول، أو في نفس المستوى على أعلى تقدير.

فكلما ارتقى المستوى الإداري كلما اتسع نطاق العناصر التي يمكن التحكم فيها وبالتالي رقابتها، وهنا تتضح بجلاء فكرة المسؤولية المباشرة والمسؤولية غير المباشرة عن إحداث العنصر، فالمسؤولية المباشرة في هذا المجال تعني أن سلطة التأثير على العنصر في يد المسؤول نفسه، أما المسؤولية غير المباشرة فتعني أن سلطة التأثير على العنصر في يد المرؤوس، الأمر الذي يتفق مع مبدأ تفويض السلطة مع تحمل المسؤولية كاملة، فمسؤول مركز الربحية نجد أن مسؤوليته تمتد لتغطي جانبي الإيرادات والتكاليف.

لذلك يمكن تقسيم هذا المبحث إلى مطالب كما يلي:

✓ المطلب الأول: قيود ومحددات ربحية المنشأة الاقتصادية؛

✓ المطلب الثاني: القوائم المالية للمنشأة الاقتصادية؛

✓ المطلب الثالث: تقارير المحاسبة الإدارية لمراكز الربحية.

المطلب الأول: قيود ومحددات ربحية المنشأة الاقتصادية

تسعى كل منشأة اقتصادية لتحقيق أهدافها المتمثلة أساساً في تحقي الأرباح، في حين لا بد أن يتصف الهدف بالواقعية وأن يكون من الممكن تحقيقه، فالموارد المتاحة للمنشأة مهما كان إمكاناتها هي في النهاية محدودة، بعبارة أخرى دائماً وأبداً هناك قيود تحد من إمكانية مواصلة واستمرار نشاط المنشأة في تحقيق أهدافها، وعادة ما تتمثل هذه القيود في الطاقة التسويقية المتاحة، وتأثير الطاقة الاستيعابية للسوق، وأيضاً الطاقة الإنتاجية المتاحة، لهذا كان من الضروري الاهتمام بالتخطيط وتحديد الأهداف في ضوء هذه القيود بما يضمن حسن استخدام الموارد بطريقة عقلانية، واستغلال الفرص التسويقية المتاحة.

الفرع الأول: الطاقة التسويقية

تعتبر الطاقة التسويقية المتاحة للمنشأة - والتي تتحدد في ضوء القدرة الاستيعابية للسوق - أساس التحديد الكمي لكل خطة من خطط المنشأة، وعنى عن البيان أن أي قصور في دراسة الطلب على منتجات المنشأة، وعدم التحقق من وجود سوق لها، ودراسة القدرة الاستيعابية لهذه السوق، قد يكون أخطر بكثير من الندرة في الموارد اللازمة لإنشاء المنشأة ذاتها، فعدم وجود دراسة متأنية للطلب قد يترتب عليه تقرير استثمارات في منتجات ليس عليها طلب كبير، على حساب منتجات أخرى يكون السوق في حاجة إليها، هذا الأمر يعرض المنشأة لخسائر كبيرة تتمثل في التضحيات الاقتصادية المرتبطة بالإنتاج المخزن الراكد من المنتج الأول وتخزينه والتخلص منه، بالإضافة إلى الأرباح الضائعة نتيجة عدم استغلال وإنتاج المنتجات المطلوبة، في حين أنه من الجدير بالذكر أن تقدير الطلب على منتج معين يتم في ضوء العوامل المؤثرة فيه، ومعرفة معدل التغير الذي يحدث في الطلب بتغير هذه العوامل.¹

¹ أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص ص: 195-196.

مع مراعاة أن اختلاف العوامل المؤثرة في الطلب تكون باختلاف طبيعة المنتج، فهل يتم إنتاج سلعة استهلاكية أم سلعة إنتاجية، وهل هي ضرورية أم كمالية، وبصفة عامة تتمثل تلك العوامل في:

- السكان؛
- الدخل الوطني ومتوسط دخل الفرد؛
- استهلاك السلع البديلة وكذا المكملة؛
- حجم الاستثمارات؛
- خصائص وظروف السوق؛
- درجة حداثة السلعة.

هذا ويمكن تبويب أساليب التنبؤ بالطلب على المنتجات إلى ثلاثة مجموعات:

- 1- المجموعة الأولى: تتضمن الأساليب التي تعتمد على المقابلات الشخصية لاستطلاع آراء المشتريين ورجال البيع والإدارة والخبراء في الصناعة، ومن الواضح أن هذه الأساليب تعتمد بالدرجة الأولى على الخبرة والحكم الشخصي ولا تستند إلى الأساليب العلمية الموثوق بها؛
- 2- المجموعة الثانية: تتضمن الأساليب التي تعتمد على التحليل الاقتصادي باستخدام مرونة الطلب السعرية والمرونة الدخلية للطلب أو متوسط استهلاك الفرد، وكلها أساليب تستخدم للتنبؤ بالطلب على المستوى الوطني وليس على مستوى المنشأة، أي على المستوى الكلي لا على مستوى الوحدة؛
- 3- المجموعة الثالثة: تتضمن الأساليب الإحصائية التي تستخدم على المستويين الكلي والجزئي، وبالتالي يمكن استخدامها في التنبؤ بالطلب على مستوى المنشأة.¹

¹ أحمد محمد زامل، مرجع سبق ذكره، ص: 196.

الفرع الثاني: الطاقة الإنتاجية

تمثل نظرية القيود أداة الإدارة للتعامل مع القيود، وتُعرف نظرية القيود على أنها الاختناقات المتخللة لعملية الإنتاج،¹ في حين يجب أن يعكس مبدأ واقعية الأهداف، ومن ثم رقم الأعمال المستهدف من خلال التأكيد على عدم تجاوزه للطاقة الإنتاجية للمنشأة، وهو ما يتطلب تقييم هذه الطاقة وقياسها، واتخاذ ما يلزم من قرارات، هدفها تحقيق التوازن بين الأهداف من ناحية والإمكانيات من ناحية أخرى، من خلال:

➤ معالجة مشكلة الاختناق في خطوط الإنتاج؛

➤ معالجة مشكلة الطاقة غير المستغلة في أي من مراحل الإنتاج المختلفة؛

➤ بحث مدى كفاءة الطاقة الاحتياطية لمقابلة التغيرات في الطلب على السلعة.

من ناحية أخرى يواجه المحاسب الإداري مشكلتين أساسيتين عند قياس الطاقة الإنتاجية هما:

❖ مشكلة تحديد مفاهيم الطاقة الإنتاجية؛

❖ مشكلة قياس الطاقة الإنتاجية.

أولاً: مشكلة تحديد مفاهيم الطاقة الإنتاجية: بشكل عام يمكن حصر مفاهيم الطاقة الإنتاجية فيما يلي:

1. الطاقة النظرية: هي الاستغلال الكامل للإمكانيات المادية والبشرية الموجودة بالمنشأة، بحيث لا يستبعد منها أي نوع من الاختناق أو الأعطال حتى الحتمية منها.

2. الطاقة القصوى: هي الاستخدام الكفء للإمكانيات المادية والبشرية الموجودة بالمنشأة دون توقف أو عطل، إلا ذلك الذي لا يمكن تجنبه في ظل الظروف الفنية والاقتصادية.²

¹Sawyers & Jackson & Jenkins، ترجمة نضال محمود الرمحي، مرجع سابق، ص230.

²أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص: 204-205.

3. الطاقة المتاحة: هي الطاقة القصوى مستبعداً منها الاختناق داخل مجموعة مراكز الإنتاج والخدمات، وتقاس بالنسبة للمنشأة ككل على أساس الطاقة القصوى لأضعف مركز.

4. الطاقة العادية: هي مستوى النشاط المطلوب للوفاء بمتوسط الطلب على مدى طويل، بحيث تكون كافية للتغلب على التغيرات الدورية والتقلبات الموسمية في السوق، أي أنها تمثل أساس التخطيط طويل الأجل.

5. الطاقة المتوقعة: هي مستوى النشاط اللازم لمقابلة احتياجات السوق خلال الفترة المقبلة، فهي الطاقة التي يتطلبها برنامج الإنتاج في المنشأة خلال فترة زمنية معينة.

6. الطاقة الفعلية: هي ذلك الجزء من الإمكانيات المتاحة الذي تم استغلاله فعلاً خلال فترة زمنية معينة، فهي الطاقة المستغلة فعلاً طبقاً لبرنامج الإنتاج المنفذ.

إن تعدد مفاهيم الطاقة يعتبر أمراً ضرورياً لدراسة الطاقة وإحكام الرقابة عليها، فعن طريق الربط بين هذه المستويات المختلفة للطاقة يمكن توفير المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة والتغلب على علاج المشكلات السابقة الذكر وبالتالي لا بد من حسن استغلالها، فكما هو موضح في الشكل رقم (22) فإن:

➤ الفرق بين الطاقة النظرية والطاقة القصوى: يمثل طاقة غير مستغلة لأسباب لا يمكن تجنبها

في ضوء الإمكانيات المتاحة للمنشأة.

➤ الفرق بين الطاقة القصوى والطاقة المتاحة: يمثل اختناقاً يجب البحث عن وسائل لتجنبها ولو

في المدى الطويل.

➤ الفرق بين الطاقة المتاحة والطاقة العادية: يمثل تلك الطاقة الاحتياطية التي يكون الغرض

منها مقابلة التقلبات الموسمية في الطلب.¹

¹ أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص ص: 205-206.

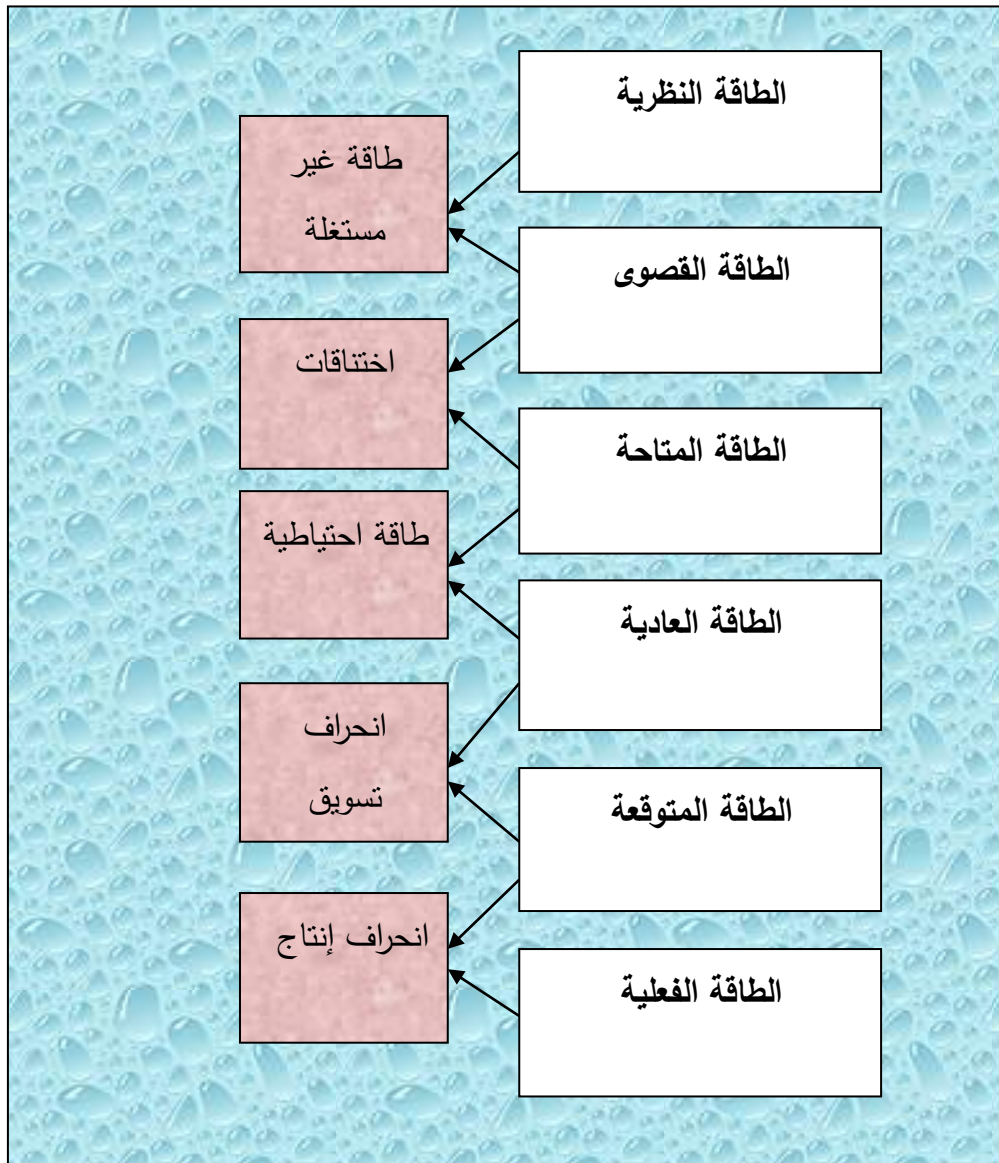
➤ الفرق بين الطاقة العادية والطاقة المتوقعة: يمثل مؤشراً لعدم نجاح إدارة التسويق في خلق

حجم من الطلب يكفل استغلال الطاقة العادية.

➤ الفرق بين الطاقة المتوقعة والطاقة الفعلية: يمثل مؤشراً لعدم نجاح إدارة الإنتاج في مقابلة حجم

الطلب المتوقع.

الشكل رقم (22): العلاقة بين المفاهيم المختلفة للطاقة



المصدر: أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص 207.

ثانياً: مشكلة قياس الطاقة الإنتاجية: لا تقتصر مهمة المحاسب الإداري على تحديد المفهوم العلمي للطاقة بل تمتد إلى ضرورة إخضاعها للقياس الكمي، الذي قد يكون قياساً عينياً أو قياساً مالياً، ويقصد بالقياس العيني التعبير عن الخصائص الرئيسية والمميزة للظاهرة محل القياس باستخدام وحدات قياس مثل الطن، وحدة المنتج النهائي، ساعات العمل البشري أو الآلي، وما إلى ذلك، أما القياس المالي فيقصد به استخدام وحدات النقود للتعبير عن الظاهرة محل القياس، وفي مجال قياس الطاقة من الضروري الاعتماد على القياس العيني نظراً لأن القياس المالي يتأثر بالتغيرات في القوة الشرائية لوحدة النقد، الأمر الذي لا يمكن معه الاعتماد على المقاييس الناتجة في عملية التخطيط.

المطلب الثاني: القوائم المالية للمنشأة الاقتصادية

تعتبر القوائم المالية بمثابة العناصر الأساسية التي من خلالها يمكن تقديم حوصلة عن نشاط المنشأة الاقتصادية في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية، وحسب النظام المحاسبي المالي الجزائري فإن كل منشأة مجبرة على إعداد القوائم الختامية في نهاية كل دورة محاسبية، تضم الكشوف المحاسبية التالية:

- ✓ كشف الميزانية؛
- ✓ حساب النتائج؛
- ✓ جدول تدفقات الخزينة؛
- ✓ جدول تغيرات الأموال الخاصة؛
- ✓ الجداول الملحقة والإيضاحات.¹

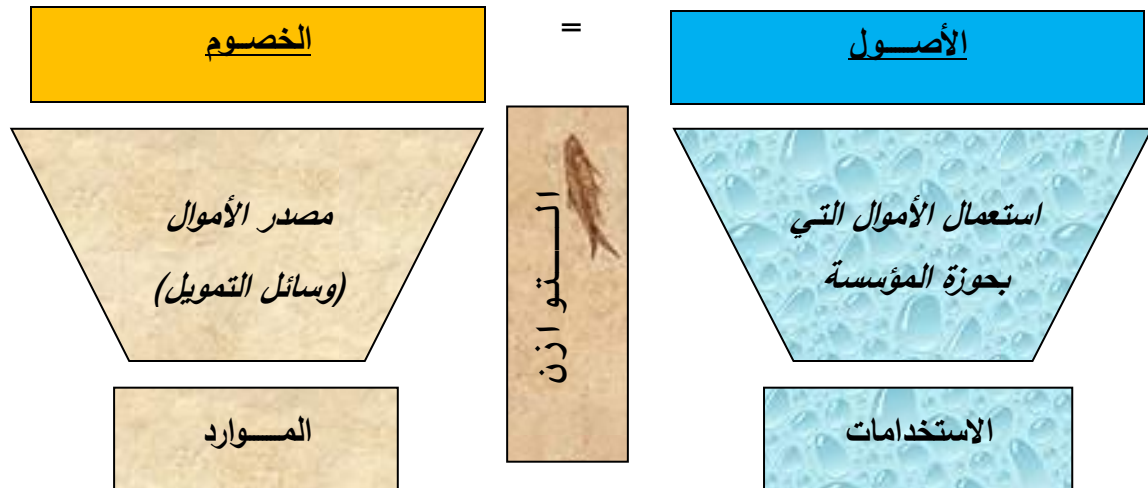
¹ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة، الجزء الثاني، مكتبة بودواو، الجزائر، 2009، ص 78.

من خلال النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر ابتداءً من سنة 2010 بشكل إجباري وسنة 2007 بشكل مُتَّبَئِي، حيث أنه، تم اعتماد القوائم المالية حسب المعيار الدولي الأول الذي يتناول عرض وتقييم القوائم المالية، بالإضافة إلى المعيار الدولي السابع والذي يتناول تدفقات الخزينة، في حين يمكن عرض نماذج أولية - على سبيل المثال- للميزانية وحساب النتائج، هذا بحكم ارتباط كل منهما بمراكز الربحية في المنشأة الاقتصادية كون ذلك يُعدُّ بمثابة حدود مجال هذا البحث.

الفرع الأول: كشف الميزانية

تعتبر الميزانية المحاسبية كصورة تترجم حالة الذمة المالية للمنشأة خلال فترة زمنية معينة، كما تعمل على تبيان جرد الاستخدامات بكل أنواعها (الحقيقية، المالية، النقدية) التي بحوزة المنشأة وكذا الموارد التي سمحت بتمويلها، حيث تؤدي هذه القاعدة إلى إحداث المساواة الأولية للميزانية، بمعنى توازن بين الموارد أو ما يسمى بالخصوم والاستخدامات أو ما يسمى بالأصول، حيث الشكل التالي يوضح ذلك التوازن.¹

الشكل رقم (23): الرسم الأولي للميزانية



المصدر: خميسي شبيحة، التسيير المالي للمؤسسة، دار هومة للطباعة، الجزائر، 2010، ص52.

¹ خميسي شبيحة، المرجع نفسه، 2010، ص52.

في حين تعد الميزانية كوسيلة مميزة لأنها تمكن من تحديد - بصفة منفصلة - مصادر الموارد وكيفية استعمالها من طرف المنشأة في شكل أصول، حيث يتم ترتيب عناصر الأصول حسب درجة السيولة، فترتب الأصول غير الجارية المتمثلة في التثبيات (المعنوية والعينية والمالية) ثم الأصول الجارية المتمثلة في المخزونات وحسابات الغير ذات الطبيعة المدينة والحسابات المالية ذات الطبيعة المدينة، في حين ترتب الخصوم المتمثلة في حسابات رأس المال والإعانات والخصوم غير الجارية كالإقتراضات ثم الخصوم الجارية المتمثلة في حسابات الغير ذات الطبيعة الدائنة والحسابات المالية المتعلقة بالخرينة السالبة.

إن صافي حقوق المالك ليس بمفهوم له دلالة لأن المنشأة هي مركز الاهتمام، فينظر إلى المالكين والدائنين على أنهم ببساطة أصحاب حقوق، وفي هذه الحالة تكون المعادلة المحاسبية كآتي:

الموجودات = الحقوق.

يؤمن "باتون" بأن المعادلة أعلاه تمثل التعبير الأكثر منطقياً عن الموقف المالي للمنشأة، فالحقوق ما هي إلا ادعاءات (مطالب) في موجودات المنشأة، وللدائنين ادعاء قابل للتحديد على وجه الخصوص وللمالكين الادعاء المتبقي في حالة التصفية، ولكن من وجهة نظر المنشأة فإن كلا المجموعتين تمثلان مجهزين للأموال، ففي حالة كون المنشأة نوع من أنواع الشركات فإن حملة الأسهم لا يتمتعون بأي ادعاء في موجود محدد على وجه الخصوص، وليس لهم حتى ادعاء في دخل الشركة، فهم لهم حقوق في مجموع الموجودات وفي مقسوم الأرباح عندما يعلن عنه من قبل مجلس الإدارة، ولكن يجرى استلام هذه الحقوق في ضوء اتفاق تعاقدى وليس بسبب الملكية.¹

¹ Vernon Kam، ترجمة رياض العبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 418.

فكشف الميزانية يعرض موجودات المنشأة التي يشير لها "باتون" على أنها تمثل بيانياً { مباشرة } بالقيمة من وجهة نظر المنشأة، ويعرض الحقوق التي يشير لها على أنها تعبيراً { غير مباشرة } لنفس قيمة المجموع، فالموجودات تعود للمنشأة والمطلوبات تمثل التزامات عليها، ولا تعود الموجودات للمالكين، كما أن المطلوبات ليست بالتزامات عليهم، ويقال، لأن المبلغ المستثمر من قبل أصحاب الحقوق يجب أن يأخذ بنظر الاعتبار فإن هذا الهدف يؤدي منطقياً إلى استخدام التكلفة التاريخية في حالة الموجودات غير المالية بسبب وجوب تساوي المجموع في الجانب الأيسر من كشف الميزانية مع جانبها الأيمن، فبعد استلام الأموال المجهزة من قبل المالكين والدائنين تقوم المنشأة باستثمار هذه الأموال في شكل موجودات، وبالنسبة للموجودات غير المالية فإن هذا يمثل مبلغ الاستثمار الأصلي، أي الأصلي فقط، فالمالكون والدائنون يهتمون أيضاً بالتغيرات في قيمة استثماراتهم.

يشير مؤيدوا القيمة الحالية إلى أن نظرية الوحدة تفترض بأن المستثمرين ليسوا في تماس مع الوحدة بما فيه الكفاية لكي يقوموا بالتعديلات التي يرونها مناسبة للقيم، وعليه فإن المسألة تعني ضمناً بأن هذه التعديلات على وجه الخصوص بالنسبة للتغيرات في القيم، يجب أن تندرج في الكشوفات المالية، ويمكن أيضاً القول بأن المنشأة بحاجة إلى معرفة القيم الحالية للموجودات لكي تتخذ القرارات الصحيحة.

الفرع الثاني: حساب النتائج (قائمة الدخل): (بالنسبة لشكل حساب النتائج سيحدد في الدراسة الميدانية)

في حين حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من المنشأة خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية، في حين يشكل الدخل تحديد صافي حقوق المالك في منشأته في ظل مفهوم المالك اهتماماً رئيسياً¹.

¹ Vernon Kam، ترجمة رياض العبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 419.

وعليه فإن كشف الميزانية يكون ذي أهمية كبيرة، أما فيما يتعلق بنظرية الوحدة فإن التأكيد ينصب على تحديد الدخل وبالتالي فإن كشف الدخل أكثر ملائمة من كشف الميزانية، ويرجع التأكيد على الدخل لسببين:

(1) أن المالكين والدائنين يهتمون أساساً بالدخل لأن مبلغ الدخل يشير لنتيجة استثماراتهم خلال فترة معينة؛

(2) أن الوحدة موجودة لتحقيق الربح، والربح ضروري لبقائها على قيد الحياة.

في حين يتولد الدخل من خلال ما تقوم به الوحدة، وعلى وجه الدقة، أن الدخل في ظل نظرية الوحدة يجب أن يعرف على أنه تغير في صافي موجودات الوحدة وليس تغير في رأس المال، فالتأكيد هنا على الإيرادات والمصاريف ويمثل الدخل ببساطة الفرق بينهما، فيعرف الإيراد على أنه انسياب لموجودات ناتج من صفقات تقوم بها الوحدة بقدر تعلق الأمر بمنتجاتها، أما المصروف فهو يرتبط، في ظل نظرية المالك، بالإنفاق النهائي من قبل المالك الذي يؤدي إلى تخفيض صافي حقوقه، وأما في ظل نظرية الوحدة فهو يرتبط بكلفة الموجودات والخدمات الأخرى المستنفذة من قبل الوحدة لغرض توليد الإيراد خلال فترة معينة، في حين أن مفهوم المالك يركز عن الجانب الأيسر لكشف الميزانية وبالذات على صافي حقوق المالك ضمن المعادلة المحاسبية فإننا نجد مفهوم الوحدة يركز على الجانب الأيمن من كشف الميزانية، أي على الموجودات، إن سبب ذلك هو النظر للموجودات على أنها "أشياء حقيقية" لدى الوحدة لكي تشتغل أو تعمل بها، في حين أن حقوق المالكين والدائنين تتمتع بكونها تجريدية أكثر وتتعلق بالإدعاءات في الموجودات، وهذا أسلوب غير مباشر، كما قال "تلتون"، للنظر إلى قيمة الموجودات،¹ كما يقوم حملة الأسهم بانتخاب أعضاء مجلس الإدارة والذي سيمثلهم قانونياً ويتحمل مسؤولية إدارة الشركة واتخاذ القرارات.²

¹ Vernon Kam، ترجمة رياض العبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 419-420.

² عبد الوهاب سلامة المطارنة، الحاكمية المؤسسية الداخلية وأثرها على تكلفة رأس المال في الشركات الصناعية الأردنية، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 10، جامعة البليدة-2- لونيبي علي، الجزائر، جوان 2014، ص: 118.

المطلب الثالث: تقارير المحاسبة الإدارية لمراكز الربحية

لقد سبق وأن دُرِسَ في هذا البحث أهمية تقييم الأداء لمراكز المسؤولية من خلال تقارير الأداء على مستوى مراكز المسؤولية المتعلقة أساساً بمراكز التكلفة ومراكز الإيراد، وسيتم التركيز في مجال هذا البحث على أهمية تقارير الأداء في تصويب الانحرافات ومعالجة المسببات، حيث يساعد ذلك على استخدام مبدأ الإدارة بالاستثناء وهذا ما يعزز استخدام أسلوب الموازنة المرنة لغرض المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط، وبذلك تستطيع الإدارة تقييم أداء مراكز المسؤولية وتحديد المسؤولية ومسببات الانحرافات.

الفرع الأول: تقارير أداء مراكز الربحية: يمكن تبسيط ذلك من خلال الجدول رقم (13) كما يلي:

الجدول رقم (13): تقارير الأداء لمراكز الربحية

البيان	التكاليف المخططة	التكاليف الفعلية	الإيرادات المخططة	الإيرادات الفعلية	انحراف التكلفة	انحراف الإيراد	انحراف الربحية
المركز (أ)	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX
المركز (ب)	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX
المركز (ج)	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX

المصدر: إعداد الباحث، اعتماداً على سليمان سفيان & مجيد الشرع، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 348.

في حين أن انحرافات كل من التكلفة والإيراد سبق وأن درست، أما انحراف الربحية فيتحدد من خلال حاصل فروق التكلفة والإيراد الملائمة وغير الملائمة، لتحديد حاصل الفرق (\pm) يكون ملائم أو غير ملائم.

في حين تستنتج الإدارة من خلال هذا التقرير تقييم أداء كل من المراكز الثلاث وتستطيع تحديد المسؤولية ومسببات الانحرافات، وقد يتحدد انحراف مجمل الربح من خلال المعادلة التالية:

$$\text{انحراف مجمل الربح} = \text{مجمل الربح للسنة الحالية} - \text{مجمل الربح للسنة السابقة أو المخطط}^1$$

الفرع الثاني: أسعار التحويل

تتصف المنشآت أو المنظمات الكبيرة بتعدد أقسامها وفروعها من أجل التوسع في خدماتها والحصول على أكبر قدر من الأرباح، فهذا التوسع يتطلب إيجاد مراكز مسؤولية وتحويل الصلاحيات في ظل نظام اللامركزية ومحاسبة المسؤولية، وهنا تنهض مشكلة تحديد الأسعار للمنتجات أو البضائع المتبادلة بين الأقسام والتي يصطلح عليها محاسبياً بأسعار التحويل، حيث تهدف إدارة المنظمة من وراء تحديد تلك الأسعار الانسجام والتوافق في تحقيق الهدف العام، وقد يتعارض ذلك مع سياسة تقييم الأداء حيث يحاول كل قسم تحقيق أقصى ربح ممكن من خلال عمليات البيع أو تخفيض أكبر قدر ممكن من التكلفة في حالة عمليات الشراء، كما أن القاعدة الأساسية لتحديد أسعار التحويل تعتمد على عنصرين أساسيين هما:

الأول: التكاليف التي تم إنفاقها في القسم البائع والتي يتم على أساسها التسعير سواء كانت تكاليف مباشرة أو غير مباشرة أو أية تكاليف تتجم من خلال عملية التحويل.

الثاني: تكلفة الفرصة البديلة والتي تعني تكلفة الفرصة الضائعة بسبب تفضيل بديل على آخر، وبالنسبة لأسعار التحويل تكون الفرصة الضائعة عبارة عن سعر البيع إلى الأقسام الداخلية بدلاً من سعر البيع في السوق الخارجي، أي اعتبار سعر البيع للسوق الخارجي هو الفرصة الضائعة.²

¹ مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 511.

² سليمان سفيان & مجيد الشرع، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 348-349.

يمكن إيجاد سعر التحويل من خلال العلاقات الرياضية التالية:

$$\text{سعر التحويل} = \text{التكاليف التي تم إنفاقها} + \text{تكلفة الفرصة البديلة}$$

ويكون التمييز من خلال هذه المعادلة بين حالتين أساسيتين:

الحالة الأولى: عدم وجود طاقة فائضة: بمعنى أن القسم يستطيع بيع جميع إنتاجه إلى السوق الخارجي ويكون سعر التحويل في هذه الحالة هو سعر البيع في السوق الخارجي (إجمالي التكاليف + هامش الربح).

الحالة الثانية: وجود طاقة فائضة: بمعنى أن القسم يستطيع تلبية احتياجات الأقسام الداخلية والبيع للسوق الخارجية، لكن قد تختلف سياسة المنظمة في تحديد أساس سعر التحويل فقد نجد أن البيع إلى الأقسام الداخلية يكون على أساس سعر التكلفة أو على أساس سعر السوق، كما يمكن أن يتم تحديد أسعار التحويل على أساس الربح المستهدف.¹

في حين أن التسعير على أساس التكلفة يعاب على هذه الطريقة عدم وجود حوافز للأقسام، للسيطرة على التكلفة مما يؤدي إلى تحميل الأقسام المحولة إليها المنتجات بنتائج الإسراف والضياع وعدم الكفاءة للأقسام المحولة (البائعة) مما يؤدي إلى عدم تحقيق العدالة والموضوعية في تقييم الأداء ومحاسبة القسم الأخير عند انخفاض معدل العائد على المنتجات، وربما يكون أداءه أفضل من الأقسام الأخرى السابقة له، في حين تتفق طريقة سعر التحويل على أساس السوق مع المنظمات التي تتمتع باللامركزية العالية التي يكون فيها لكل مركز مسؤولية الاستقلالية الكافية للبيع والشراء وكأن كل قسم فيها يمثل منشأة بذاتها وطبعاً بما لا يتعارض وأهداف المنظمة ككل.²

¹ سليمان سفيان & مجيد الشرع، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص: 349-360.

² مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص: 539.

خلاصة الفصل

لقد تبين من خلال دراسة هذا الفصل بأن تقييم الأداء لمراكز الربحية يتمثل أساساً في عملية مقارنة أرباح المراكز المحققة (الفعلية) خلال الفترة مع الأرباح المستهدفة أو أحياناً يتم مقارنتها مع أرباح السنة السابقة، كما تم تحديد وتحليل التعادل من خلال تحديد نقطة بداية تحقق الأرباح وهامش الأمان، بالإضافة إلى معرفة نقطة أو عتبة الإغلاق، في حين تم معالجة مشكلة تحديد مفاهيم الطاقة الإنتاجية كونها مرتبطة بحالات وجود طاقة فائضة أو عدم وجودها، مما يؤثر في سياسة أسعار التحويل داخل المنشأة أو المنظمة ومدى تبنيتها لأسلوب اللامركزية، مما يجعل المنشأة قادرة على تهيئة الفرصة للمديرين في الإدارات الدنيا للإبداع والتميز في الأداء، في حين لا بد أن يتلخص ذلك التقييم لأداء مراكز الربحية وتحديد الانحرافات والمسؤوليات والمسببات المتعلقة بطبيعة الانحرافات في شكل تقارير دورية، باعتبارها جوهر عملية الرقابة، إلى الإدارة العليا لاتخاذ القرارات الإدارية اللازمة بهدف تحسين الأداء، وذلك قصد ترشيد القرارات على مختلف مستويات الوحدات الإدارية للمنشأة الاقتصادية.

الفصل الخامس: محاسبة المسؤولية لمركز الاستثمار

تمهيد:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الاستثمار بالمنشأة الاقتصادية

المبحث الثاني: معايير تقييم أداء مراكز الاستثمار بالمنشأة الاقتصادية

المبحث الثالث: التقارير الرقابية لمراكز الاستثمار.

خلاصة الفصل الخامس.

تمهيد:

يعتبر مركز الاستثمار بمثابة دائرة النشاط في المنشأة الاقتصادية التي يتم محاسبة المسؤول عنها عن العائد على ما تم استثماره بها من موارد، وبالتالي فإن سلطة المسؤول بمركز الاستثمار، ومن ثمة مسؤوليته تتسع لتشمل إلى جانب التكاليف والإيرادات الجارية، القرارات الاستثمارية التي تختص بتحديد حجم الاستثمار وهيكل هذه الاستثمارات.

بذلك يمكن قياس أداء مركز الاستثمار من حيث تقييم وتحديد مدى كفاءة إدارة المركز في استغلال الموارد المتاحة، في حين تعتبر محاسبة المسؤولية جوهر عملية الرقابة كونها تسمح بعملية الربط بين تحديد المسؤوليات وتصحيح الانحرافات، وتقييم الأداء لتحديد الانحرافات الملائمة وغير الملائمة ومعدلات العائد عن الأموال المستثمرة بالمنشأة، وبالتالي يجب تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية على مستوى مراكز الاستثمار للمنشأة الاقتصادية خلال فترات أو دورات معينة، فيتم ذلك باعتماد نظام لمحاسبة المسؤولية على مستوى مراكز الاستثمار، في الأخير يمكن إعداد التقارير المحاسبية والمالية لتلك المراكز خلال تلك الفترات المحاسبية قصد تحسين الأداء وترشيد قرارات المنشأة الاستثمارية.

في حين سيقوم الباحث بدراسة هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الاستثمار بالمنشأة الاقتصادية؛
- المبحث الثاني: معايير تقييم أداء مراكز الاستثمار بالمنشأة الاقتصادية؛
- المبحث الثالث: التقارير الرقابية لمراكز الاستثمار.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الاستثمار بالمنشأة الاقتصادية

مما لا شك فيه أن حجم المنشأة يلعب دوراً كبيراً في تحديد قدرتها على المنافسة وعلى البقاء في السوق، فالحجم الكبير مثلاً يعطي المنشأة الفرصة للاستفادة من اقتصاديات (وفرات) الحجم مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة والسعر، بينما يساعدها الحجم الصغير على الليونة (flexibilité) والتكيف السريع، كما يعتبر حجم المنشأة أمراً إستراتيجياً إذ يمكّنها من إتباع إستراتيجيات معينة، ويعطيها المزايا التنافسية في بعض الحالات كما يمكّنها من اتخاذ بعض القرارات الإستراتيجية قد يصعب عليها اتخاذها عندما لا يكون لديها الحجم المناسب.

في حين يتضمن هذا المبحث المطالب التالية:

✓ المطالب الأول: مفاهيم حول نمو مراكز الاستثمار؛

✓ المطالب الثاني: مفاهيم أساسية لدراسة المشاريع الاستثمارية؛

✓ المطالب الثالث: دور المحاسب الإداري في إعداد الموازنة الرأسمالية.

المطلب الأول: مفاهيم حول نمو مراكز الاستثمار

من المعلوم أن المنشأة تنمو ويتغير حجمها مع مرور الوقت ومع الخبرة والتجربة في السوق، وبالتالي لا بد من تعريف النمو وإبراز كيف يمكن أن تنمو المنشآت الاقتصادية ومراكز استثماراتها.

الفرع الأول: مفهوم النمو: يعني نمو الشيء زيادة مؤشراتته الأساسية، فبالنسبة للمنشأة نستطيع التعبير عن

النمو كزيادة حجم إنتاج المنشأة ومبيعاتها وعدد منتجاتها...إلى غير ذلك من المؤشرات الأساسية.¹

¹ عيسى حيرش، الإدارة الإستراتيجية الحديثة، مرجع سابق، ص 285.

(1) تعريف قرارات الاستثمار الرأسمالي: قرارات الاستثمار الرأسمالي هي تلك القرارات الطويلة الأجل التي

تتطوي على اقتناء أو تأجير آلات ومعدات جديدة وحياسة أو توسيع المنشآت المستخدمة في الأعمال.¹

(2) إمكانات نمو المنشأة: لعملية نمو المنشآت وقت معين حيث لا تستطيع هذه المنشآت القيام بالنمو عند

ظهورها ولا أثناء فترات الأولى، فالنمو يكون عند نضج المنشأة لأن قبل ذلك ليس لها الموارد، ولا القدرة، ولا

حتى الوقت للتفكير في النمو، وليست كل المنشآت تُقبل على عملية النمو، فمن المديرين من يرفض ذلك

من أجل تفادي المخاطر، ومنهم من يرفض حتى يحتفظ بحرية المنشأة، ومنهم من يفضل الحفاظ بمكانته في

المنشأة... إلى غير ذلك من حالات عدم قبول أو تقبل فكرة النمو.

(3) أهداف نمو المنشأة الاقتصادية:

يهدف نمو المنشأة إلى:

✓ تمكين المنشأة من البقاء في السوق، من خلال تقويتها، إذ من الواضح أن في عالم المنشآت تكون

حظوظ البقاء في السوق كبيرة بالنسبة للقوي؛

✓ إعطاء المنشأة دوراً كبيراً في مجال نشاطها من حيث إعطائها مكانة تنافسية أكبر؛

✓ منح المنشأة الفرصة للاستفادة من اقتصاديات الحجم وتخفيض التكاليف لتعزيز قدرتها التنافسية؛

✓ تحسين مستوى المخرجات والنتائج كتحسين (رقم الأعمال، مستوى الأرباح...إلى غير ذلك)؛

✓ تحسين حجم عوامل الإنتاج كزيادة التشغيل؛

✓ الحفاظ على مناصب الشغل.²

¹ Sawyers & ackson &jenkins ، ترجمة نضال محمود الرمحي، مرجع سابق، ص 200.

² عيسى حيرش، الإدارة الإستراتيجية الحديثة، مرجع سابق، ص ص: 286-287.

الفرع الثاني: اتجاهات النمو: المقصود باتجاه النمو هو الاتجاه الذي يأخذه نمو المنشأة، وقد حصر الباحثون اتجاهين أساسيين للنمو:

✓ النمو الأفقي؛

✓ النمو العمودي.

1) النمو الأفقي: يسمى أيضاً بالنمو الجانبي ويتمثل في نمو المنشأة مع بقائها في مهنتها الرئيسية، فالمنشأة التي تختار النمو الأفقي تكون قد اختارت النمو في مهنتها دون أن تمد نشاطها إلى مهن أخرى، للنمو الأفقي فوائد كثيرة يمكن حصر أهمها في كون هذا النمو يساعد على:

✚ زيادة حجم المنشأة والاستفادة من وفرات الحجم؛

✚ الاستفادة من أفضليات التجميع؛

✚ رقابة السوق، يعني التحكم في بعض المؤشرات المتعلقة بتنافسية المنشأة.

في حين يعبر النمو الأفقي عن النية التوسعية للمنشأة، إذ غالباً ما نجد لدى المنشآت التي توجه نموها أفقياً نية تحسين مكانتها التنافسية من خلال رفع حصتها من السوق، وذلك من خلال:

❖ اختراق (اقتحام) السوق بتشكيلة واسعة من المنتجات؛

❖ تطوير أسواق جديد.¹

عندما تختار المنشأة اختراق السوق فإنها تنتج كميات كبيرة تغطي الطلب، وعندما تختار تطوير السوق فإنها تسعى إلى رفع عدد زبائنها على الصعيد الداخلي أو الدولي، وفي الحالتين تكون اختارت النمو الأفقي.

¹ عيسى حيرش، الإدارة الإستراتيجية الحديثة، مرجع سابق، ص 288.

(2) النمو العمودي: يعني النمو في الاتجاه العلوي (الخلفي) أو الاتجاه السفلي (الأمامي) وذلك من خلال التكامل في الأنشطة العلوية أو السفلية.

(3) كيفية اختيار نمو المنشأة الاقتصادية: تختار المنشأة كيفية النمو المناسبة لها حسب ظروفها، وحسب إستراتيجيتها، وحسب قدراتها وأهدافها...إلى غير ذلك، وللمنشآت الخيار بين كفتين للنمو:

- النمو الداخلي؛

- النمو الخارجي.

1.3) النمو الداخلي: يسمى أيضاً بالنمو العضوي، ويتمثل في عملية نمو المنشأة من الداخل، ومعنى هذا أن المنشأة تعتمد على مواردها الداخلية في إنشاء قدرات إنتاجية وتسويقية جديدة، الشيء الذي مصادر ميزتها التنافسية داخلية هي الأخرى، فالنمو الداخلي يقوم أساساً على قدرات المنشأة ومعارفها ومهاراتها وأموالها دون اللجوء إلى موارد وقدرات غيرها.

2.3) النمو الخارجي: يمتد النمو الخارجي لقدرات المنشأة وقدرات غيرها، ما يميز ذلك النمو هو اختزال الوقت، إذ يسمح للمنشأة إلى النمو بسرعة كبيرة عكس النمو الداخلي الذي يتميز بمدة طويلة.¹

إن النشاطات التمويلية والاستثمارية لأي منشأة تمثل تدفقاً للأموال، وليس بسرّاً أن يقال إن المنشأة تأخذ الأموال لغرض تمشية (إدارة) نشاطاتها التجارية، وعليه فإن مستخدمي الكشوفات المالية يريدون معرفة مصادر واستخدام الأموال.²

¹ عيسى حيرش، الإدارة الإستراتيجية الحديثة، مرجع سابق، ص 288.

² Vernon Kam، ترجمة رياض العبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 93.

المطلب الثاني: مفاهيم أساسية لدراسة المشاريع الاستثمارية

لقد أصبح الاتجاه السائد بين دول العالم سواءً المتقدمة منها أو النامية هو تحسين المناخ الاستثماري والدفع به في اتجاه تحسين المشاريع الاستثمارية.

الفرع الأول: مفهوم المشروع الاستثماري: يمكن أن يُعرّف المشروع الاستثماري على أنه " كل كيان تنظيمي مستقل يديره منظم أو أكثر يقوم بدمج أو مزج عناصر الإنتاج المتاحة بنسب معينة وبأسلوب معين، بهدف إنتاج سلعة أو خدمة تطرح في السوق لإشباع حاجات خاصة أو حاجات عامة خلال فترة معينة"، كما يمكن أن يُعرّف المشروع الاستثماري بأنه مجموعة الجهود الواضحة المعالم والفريدة التي تطالب بإنتاج بعض النتائج المحددة في موقع أو في تاريخ معين وبتكلفة معينة.

(1) خصائص المشاريع الاستثمارية: يتميز كل مشروع بمجموعة من الخصائص تميزه عن أنشطة المشاريع الأخرى، ومن أهم هذه الخصائص ما يلي:

- الغرض: يعتبر تحديد الغرض أو الهدف المراد تحقيقه نقطة انطلاق أو بداية لأي مشروع استثماري؛
- دورة الحياة: يعتبر المشرع بمثابة كائن عضوي له دورة حياة حيث تبدأ ببطء ثم تتزايد الأنشطة فيه حتى تصل إلى الذروة ثم تنتهي عند اكتمال المشروع؛
- الانفرادية: يتميز كل مشروع بخصائص فريدة ومختلفة تميزه عن باقي المشاريع الاستثمارية الأخرى؛
- الصراع: ويعني التنافس للفوز بالعرض المحدود من الموارد الثلاث وكذلك تعدد الأطراف المهتمة به؛
- التداخلات: يواجه كل مشروع تداخلات بين الأقسام ونشوء علاقات ترابط وتداخل مع المشاريع الأخرى.¹

¹ أوسرير منور & بن حاج جيلالي مغراوة فتيحة، دراسة الجدوى البيئية للمشاريع الاستثمارية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 07 السداسي الثاني، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2009، ص ص: 330-331.

(2) أهداف المشروع الاستثماري: إن تحديد الأهداف المراد تحقيقها من المشروع الاستثماري يعتبر بمثابة

النقطة المحورية لدراسة جدوى أي مشروع استثماري، وهو يسعى إلى تحقيق جملة من الأهداف نذكر منها:

- زيادة الإنتاج السلعي والخدمي الممكن تسويقه بفعالية، وزيادة الدخل الوطني؛

- زيادة قدرة المشروع على الاستخدام الكفء والأعلى لعوامل الإنتاج؛

- العمل على تطوير أساليب الإنتاج المحلية وتحديد تكنولوجيا تحقيقه؛

- تحقيق التنمية الاجتماعية لمواكبة التطورات المختلفة في مجالات الحياة؛

- رسخ مبادئ العمل الجماعي بين العاملين في الداخل وتحقيق التفاعل بين أفراد المجتمع؛

- تحقيق الاستقرار الاجتماعي وذلك بتوفير وسائل إشباع حاجات المجتمع من السلع والخدمات الضرورية؛

- توفير فرص العمل والتخفيف من حدة البطالة، مما يساعد على تفعيل الدورة الاقتصادية.¹

(3) أهمية القرارات الاستثمارية: غالباً ما تنطوي قرارات الاستثمار ومنها قرارات الشراء أو التأجير الطويلة

الأجل على مبالغ مالية كبيرة، ومخاطرة عالية لأنها توجه المنشآت لاتخاذ قرار اختياري يستمر للعديد من

السنوات، يتمثل أحد العوامل الرئيسية الواجب أخذها في الاعتبار بالنسبة لقرار الشراء طويل الأجل في عائد

الاستثمار وأيضاً العائد على الاستثمار، بعبارة أخرى سواء كانت مكاسب (إيرادات) الاستثمار تتجاوز تكاليفه

أم لا، وتتضمن التكاليف والمكاسب كلا من العوامل النوعية والكمية، حيث تتضمن التكاليف والمكاسب

النوعية الموظف والعميل ورد فعل المجتمع تجاه التغييرات في الموقع وأثر التشغيل الآلي على الموظفين

وجودة التحسينات الناجمة عن استخدام المعدات الجديدة وما إلى ذلك، وتتضمن التكاليف والمكاسب الكمية

النفقات النقدية المبدئية وإصلاحات الصيانة وتوقع زيادة المبيعات والانخفاض في الإنتاج إلى غير ذلك.²

¹ أوسرير منور & بن حاج جيلالي مغراوة فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص 331.

² Sawyers & Jackson & Jenkins، ترجمة نضال محمود الرمحي، مرجع سابق، ص ص: 200-201.

الفرع الثاني: الموازنة الرأس مالية: يشير لفظ الموازنة الرأس مالية إلى القرارات الإدارية الخاصة بتحديد وتقييم وتخطيط الحصول على الأصول الرأس مالية وتمويلها، وهذا يشمل موضوع شراء الآلات، والمعدات الرأس مالية وإضافة خطوط إنتاج جديدة إلى الخطوط القائمة الحالية، واستبدال الأصول الرأس مالية المملوكة بأصول أخرى، وقرارات استئجار الأصول بدلاً من شرائها، وتمتاز الأصول الرأس مالية بأنها تتواجد في المنشأة أكثر من سنة مالية وتحتاج إلى إنفاق مالي كبير، وتؤثر على ربحية المنشأة لفترة طويلة، ولهذه الأسباب حظي موضوع الموازنات الرأس مالية باهتمام كبير من قبل المحاسبين والاقتصاديين والمهندسين.

(1) أنواع قرارات الموازنات الرأس مالية: تعرف قرارات الموازنات الرأس مالية بعدة أسماء منها دراسة الجدوى الاقتصادية، ومشروعات الإنفاق الرأس مالية، حيث تتمثل أهم هذه القرارات في ما يلي:

(1.1) قرارات شراء الأصول الجديدة: وهنا يتم شراء أصول جديدة لم يسبق للمنشأة التعامل معها في الزمان أو المكان، كما هو الحال عند إنشاء منشأة جديدة أو إدخال منتج جديد.

(2.1) قرارات استبدال الأصول: وتتم في هذه الحالة المفاضلة بين أصل مملوك وأصل آخر جديد يتم عرضه على المنشأة، ولاتخاذ هذا القرار تتم المقارنة بين هامش مساهمة الأصل القديم والأصل الجديد المقترح.

(3.1) قرارات التوسع: يهدف هذا القرار إلى إضافة طاقات إنتاجية للطاقات الموجودة حالياً.

(4.1) قرارات الاستئجار: ويتعلق هذا القرار بالمفاضلة بين شراء الأصل أو استئجاره.¹

إذن يعتبر المشروع الاستثماري فكرة أو اقتراح باستثمار قدر معين من الأموال في فرصة استثمارية

يتحقق منها عائد اقتصادي واجتماعي معين.²

¹ محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مرجع سابق، ص 233-234.

² أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص 626.

2) خطوات قرار الموازنة الرأسمالية: يمر قرار الموازنة الرأسمالية بخطوات عدة تبدأ من مرحلة التفكير في

المشروع حتى البدء باستخدامه ولأهمها ما يلي:

- ✓ تحديد أقسام المنشأة التي تحتاج إلى مشروعات رأسمالية؛
- ✓ تقدير التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المرتبطة بالمشروع؛
- ✓ المقارنة بين المشروعات الرأسمالية المقترحة؛
- ✓ إعداد الموازنة الرأسمالية حسب تقديرات المشروع؛
- ✓ متابعة إنجاز المشروع وتصحيح الانحرافات.¹

عادة ما يتحدد المشروع الاستثماري أو تنشأ فكرته بإحدى الطريقتين الآتيتين:

أ- التخطيط طويل الأجل: في هذا الموقف تكون الإدارة في وضع يُمكنها من دراسة جدوى إقامة

المشروع أم لا، وأي البدائل المتاحة تختار، مثل قرارات التوسع في الطاقة المتاحة لمواجهة الطلب المتزايد على منتجات المنشأة، وقرارات الإحلال والتجديد.

ب- الحالات الطارئة: فهي تلك الحالات التي تكون فيها إدارة المنشأة مضطرة إلى إنفاق استثماري

عاجل، مثل ضرورة إحلال أصل ثابت هلك فجأة لسبب أو لآخر، هذا ما يتطلب عملية الإسراع في

الإحلال وإلا فإن المنشأة تتحمل تضحيات اقتصادية تفوق بكثير تكاليف عملية الإحلال المفاجئ،

في هذه المواقف لا تكون الإدارة في وضع يمكنها من دراسة جدوى إقامة المشروع أم لا، بل فقط

اختيار البديل المناسب، إن كان هناك وقت متاح لتحديد البدائل والمفاضلة بينها.²

¹ محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مرجع سابق، ص 234.

² أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص 626.

المطلب الثالث: دور المحاسب الإداري في إعداد الموازنة الرأسمالية:

تتمثل قرارات إعداد الموازنة الرأسمالية في ثلاثة جوانب أساسية وهي:

✓ تحديد الفرص الاستثمارية المحتملة؛

✓ اختيار الاستثمارات التي يتم تنفيذها؛

✓ المتابعة لتقييم قرار إعداد الموازنة الرأسمالية.

كما يلعب المحاسب الإداري دوراً أساسياً في تنفيذ الجانبين الثاني والثالث من جوانب اتخاذ قرار إعداد الموازنة الرأسمالية، أما الجانب الأول فيخرج عن نطاق مهامه، فعادة ما يتم تقييم المشروع الرأسمالي على أساس مجموعة من المعايير التي تعتمد على تحليل التكلفة والعائد على أن يتم التعبير عن التكلفة الاستثمارية بالتدفقات النقدية الخارجة، أما العائد فيعبر عنه بالتدفقات النقدية الداخلة، وبعبارة أخرى يعتمد في تحديد التكلفة والعائد على الأساس النقدي، وليس أساس الاستحقاق.

الفرع الأول: التدفقات النقدية الخارجة: تتمثل التدفقات النقدية الخارجة للمشروع الاستثماري في التكاليف الاستثمارية (لاستثمار المبدئي) التي يتحملها المستثمر في سبيل إقامة المشروع، وبصفة عامة تشمل هذه النفقات على ثلاثة مجموعات هي:

المجموعة الأولى: الأصول الثابتة: والتي تتمثل تكلفتها في كل ما ينفق في سبيل اقتناء وإعداد وتجهيز هذه الأصول حتى تصبح جاهزة للاستخدام في الغرض الذي أنشئت من أجله، وعادة ما تتحدد هذه التكاليف في

ضوء الدراسة الفنية لبدائل تنفيذ المشروع الاستثماري.¹

¹ أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص ص: 628-629.

المجموعة الثانية: تكاليف ما قبل التشغيل: تتمثل هذه التكاليف في كل ما يتم إنفاقه خلال فترة الإنشاء-أي منذ بداية التفكير في المشروع الاستثماري حتى يصبح جاهزا لمزاولة النشاط- وذلك فيما عدا تكاليف الأصول الثابتة، وتشمل هذه النفقات البنود الملائمة من تكاليف الدراسات والاستشارات الفنية والقانونية والاقتصادية، ومرتببات القائمين على التنفيذ، والمصروفات الإدارية الأخرى، وكذا تكاليف التمويل المفترض خلال فترة ما قبل التشغيل.

المجموعة الثالثة: رأس المال العامل: يمثل الحد الأدنى من الأصول المتداولة لدورة تشغيل واحدة، ويتضمن النفقات اللازمة لتكوين مخزون من مستلزمات مزاولة النشاط يكفي لانطلاق أول دورة تشغيل، بالإضافة إلى مبلغ نقدي يجب الاحتفاظ به لمقابلة المصروفات العاجلة التي يجب سدادها دون تأخير خلال الفترة من بدء التشغيل حتى تتحقق متحصلات نقدية نتيجة لهذا النشاط.

في ضوء إجمالي التكاليف الاستثمارية، يتحدد الهيكل التمويلي للمشروع الاستثماري، وبالتالي تطرح لعدد من التساؤلات حول مدى الاعتماد على المال المملوك من قبل المنشأة (المستثمر) أو المقترض من المؤسسات المالية أو خليط منها، وبأي نسبة.¹

كما يمكن تحديد آفاق المنشأة من خلال تحديد إمكانيات الربح، الأمر الذي يستوجب تحليل الوضعية الاقتصادية (معرفة قطاع النشاط، السوق، نقاط القوة ونقاط الضعف، خطة النمو)، ويتوقع المستثمرين لرؤوس الأموال عادة مردوداً سنوياً بنسبة تتراوح من 25 إلى 40% الأمر الذي يتطلب تحديد القيمة الحالية والمستقبلية والتي على ضوءها يتم تحديد حجم الاستثمار.²

¹ أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص 626.

² علي رحال، التقارير المالية: أي محتوى للمعلومات، أبحاث اقتصادية وإدارية، مجلة علمية محكمة سداسية، العدد 01، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2007، ص 05.

الفرع الثاني: التدفقات النقدية الداخلة: تتمثل التدفقات النقدية الداخلة خلال فترة زمنية معينة في الفرق بين المقبوضات النقدية الناتجة عن مزاوله النشاط خلال الفترة من ناحية، والمدفوعات النقدية الخاصة بتكاليف التشغيل خلال نفس الفترة من ناحية أخرى، وتحدث هذه التدفقات في شكل دفعات سنوية متساوية أو مختلفة في نهاية كل سنة من سنوات العمر الإنتاجي للمشروع، وعادة يمكن تحديد التدفق النقدي الداخل من خلال العلاقة التالية:

.....	صافي الربح بعد الضرائب
.....	يضاف: (+) الإهلاكات
.....	التدفق النقدي الداخل سنوياً

كما تجدر الإشارة إلى أنه غالباً ما يحدث خلط في فهم العلاقة السابقة، حيث يعتقد البعض أن هذه العلاقة تعني أن الإهلاك يعتبر مصدراً للأموال، أي يمثل تدفقاً نقدياً داخلياً، فلا شك أن ذلك الفهم الخاطئ يرجع إلى سببين أساسيين:

(1) الفهم الخاطئ لطبيعة قسط الإهلاك في حد ذاته: فالقسط السنوي للإهلاك لا يعدو إلا أن يكون أحد عناصر التكاليف واجبة الخصم، للوصول إلى النتيجة الصافية لنشاط المنشأة عن فترة زمنية معينة، والسبب في ذلك يرجع إلى استخدام الأصل الثابت لمزاوله النشاط خلال تلك الفترة الأمر الذي يتطلب تحمل تلك الفترة بنصيبها من تكلفة ذلك الأصل، والإهلاك عبارة عن قيد التسوية المحاسبي الخاص بتوزيع تكلفة الأصل التي سبق تحملها عند الحيازة فهو بذلك ليس تدفقاً نقدياً خارجياً وجب استرجاعه.¹

¹ أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص ص: 630-631.

(2) **الفهم الخاطئ لطبيعة حساب مجمع (مخصص) الإهلاك**، على أنه أموال متراكمة تستخدم عند الحاجة أو عند استبدال الأصل الثابت، وفي حقيقة الأمر أن هذا الحساب هو حساب وهمي يستخدم فقط لكي يمثل الطرف الدائن من قيد التسوية السنوي الخاص بقسط الإهلاك، بدلاً من تخفيض رصيد الأصل الثابت بالدفاتر كل سنة بقيمة قسط الإهلاك، فيعتمد تحديده على قدر كبير من الخبرة الحكم الشخصي، فاختيار طريقة حساب الإهلاك، وتحديد العمر الإنتاجي للأصل الثابت وقيمة الخردة في نهايته، كلها تؤدي إلى قيمة غير محددة تحديداً قاطعاً لقسط الإهلاك، لهذا يفضل جمعها في حساب مستقل هو حساب مجمع الإهلاك (الإهلاك المتراكم)، حتى يتم التخلص من الأصل الثابت -بطريقة القسط الثابت أو المتناقص حسب ما هو متبنى في النظام المحاسبي المالي الجزائري- فيقل هذا الحساب من خلال قيد التسوية الخاص بعملية التنازل.¹

في حين يكمن **تحديد التدفق النقدي الداخل*** من خلال العلاقات الموجودة في شكل جداول كما يلي:²

الجدول رقم (14): حساب صافي الربح قبل الضرائب

السنة	الإيرادات	تكاليف التشغيل	الإهلاكات	صافي الربح قبل الضرائب
من 01(-)(-)
إلى ن(-)(-)

الجدول رقم (15): حساب التدفق النقدي الداخل

السنة	صافي الربح قبل الضرائب	ضريبة الدخل	صافي الربح بعد الضرائب	الإهلاكات	التدفق*
01(-)(+)
ن(-)(+)

¹ أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص 631.

² مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 344-345.

المبحث الثاني: معايير تقييم أداء مراكز الاستثمار بالمنشأة الاقتصادية

تختلف المشاريع الاستثمارية فيما بينها تبعاً لاختلاف الكلفة المبدئية للاستثمار والتدفقات النقدية الداخلة والعمر الاقتصادي للمشروع وأحياناً حتى في المنافع الاجتماعية والسياسية، مما يتطلب ذلك ضرورة توفر مجموعة من المعايير أو الأسس الموحدة التي تساعد في المفاضلة بين تلك المشروعات ويمكن تبويب هذه المعايير في ظل حالة التأكد التام من التدفقات النقدية، إلى مجموعتين إحداهما لا تأخذ في الحسبان القيمة الزمنية للنقود، والمجموعة الثانية تأخذ في الحسبان القيمة الزمنية للنقود، في حين تتضمن كل مجموعة معايير معينة سيتم التطرق لها بنوع من التفصيل في هذا المبحث، والتي من خلالها يتم المفاضل بين تلك المشروعات الاستثمارية، أو بدائل تنفيذها.

في حين يتضمن هذا المبحث المطالب التالية:

✓ **المطلب الأول:** مجموعة المعايير التي لا تأخذ في الحسبان القيمة الزمنية للنقود؛

✓ **المطلب الثاني:** مجموعة المعايير التي تأخذ في الحسبان القيمة الزمنية للنقود.

المطلب الأول: مجموعة المعايير التي لا تأخذ في الحسبان القيمة الزمنية للنقود:

وتتضمن هذه المجموعة المعايير الآتية:

- معيار فترة الاسترداد؛

- معيار معدل العائد المحاسبي.¹

¹ مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 357.

الفرع الأول: معيار فترة الاسترداد: تعبر فترة الاسترداد عن الفترة الزمنية التي يتساوى في نهايتها متجمع التدفق النقدي الداخلى المنتابح الحدوث مستقبلاً من المشروع الاستثماري، مع التدفق النقدي الخارج (الاستثمار المبدئي) للمشروع¹، بعبارة أخرى يقيس معيار فترة الاسترداد المدى الزمني اللازم لتغطية (استرداد) كلفة الاستثمار المبدئية، وهي من الطرق الأكثر استعمالاً في تقييم البدائل الاستثمارية، إذ في ظل هذا المعيار يكون البديل ذو فترة الاسترداد الأقل، هو البديل الأفضل، وتعد هذه الطريقة مناسبة في الحالات التالية:

- 1) عندما تكون الدقة في تقديرات الربحية للبدائل الاستثمارية غير كافية والمفاضلة المبدئية بين المشاريع ضرورية؛
- 2) عندما يكون المركز النقدي والائتماني ضعيف وله تأثير قوي على المفاضلة بين الاستثمارات الممكنة؛
- 3) عندما تكون المشروعات المقترحة ذات درجة مخاطرة عالية.

حيث تقاس فترة الاسترداد بالمعادلة الآتية:

$$\text{فترة الاسترداد} = \frac{\text{الكلفة المبدئية للاستثمار}}{\text{التدفق النقدي السنوي}}$$

في هذه الحالة يتضح من المعادلة أعلاه أن تطبيقها يتطلب بالضرورة انتظام وتمائل التدفقات النقدية الداخلة خلال العمر الإنتاجي للمشروع²، وعبارة أخرى تعبر عن تساوي التدفقات النقدية السنوية الداخلة.

¹ أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص 634.

² مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 358.

في حالة عدم تساوي التدفقات النقدية الداخلة تتحدد فترة الاسترداد عن طريق تتبع التدفقات النقدية الداخلة سنة بعد أخرى، وتحديد متجمع التدفقات النقدية (خارجة وداخلة)، وصولاً إلى النقطة الزمنية التي يتساوى عندها هذا المتجمع بالصفير، وتكون فترة الاسترداد مساوية للفترة الزمنية من لحظة البدء في تشغيل المشروع حتى هذه النقطة، وتعتبر هذه الطريقة هي الطريقة العامة في حساب فترة الاسترداد.¹

تتمثل حدود استعمال معيار فترة الاسترداد في النقاط التالية:

- يجهل هذا المعيار النفقة الأولية للاستثمار وكذا العوائد المسجلة بعد فترة الاسترداد؛^(*)
- يجهل حسابه عامل الزمن؛
- يؤدي هذا المعيار إلى إبعاد المشاريع الاستثمارية التي تمتاز بمدة حياة أطول.²

بصفة عامة فإن المعيار ليقبول أو رفض المشروع الاستثماري هو فترة الاسترداد الخاصة بكل مشروع على حدة، وذلك بالمقارنة سواءً مع فترة الاسترداد للمشروعات البديلة، حيث يتم ترتيب المشروعات الاستثمارية تصاعدياً حسب طول فترة الاسترداد المناظرة لكل منهما، على أن يتم اختيار المشروع المناظر لأقصر فترة استرداد، أو من خلال الحد الفاصل في الفترة الزمنية التي يعتبرها المستثمر حداً فاصلاً بين قبول أرفض المشروع، حيث يتم اختيار المشروعات المناظرة لفترات استرداد تقل أو تساوي هذا الحد الفاصل، شريطة أن تكون تلك المشروعات متنافسة بمعنى أن تكون مستقلة.³

¹ أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص 635.

² خميسي شيحة، التسيير المالي للمؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص 143.

³ مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 358.

(*) : فقد يحقق المشروع - الذي تم رفضه في الفترات التي تم فيها اتخاذ قرار البديل الأفضل - أرباحاً كبيرة في الفترات المستقبلية، في حين قد يحقق المشروع الذي يمثل القرار الأمثل خسائر كبيرة في المستقبل وهذا يعد أو يعتبر من أهم الحدود التي تعاب على هذا المعيار، مما يجعل الخبراء والباحثين يلجئون لمعايير أخرى تكون أكثر دلالة وتعبير عن التدفقات النقدية من بداية المشاريع الاستثمارية إلى غاية نهاية عمرها ودراسة التغيرات المتعلقة بكل منها ثم اتخاذ القرار اللازم.

الفرع الثاني: معيار معدل العائد المحاسبي: وهو معيار لقياس ربحية المشروع الاستثماري من وجهة النظر

التقليدية للمحاسبة، أي بين صافي الربح بعد الضرائب، وحجم الاستثمار.¹

تحدد قيمة هذا المعيار باستخدام العلاقة التالية:

$$\text{معدل العائد المحاسبي} = \frac{\text{متوسط صافي الربح بعد الضرائب}}{\text{الاستثمار الأساسي}} \times 100$$

حيث يتضح من هذه المعادلة وجود علاقة بين صافي الربح بعد الضرائب والمبلغ المستثمر في المشروع، كما تعبر هذه العلاقة عن متوسط صافي الربح بعد الضرائب الذي يحققه كل دينار (وحدة نقدية) مستثمر في المشروع خلال عمره الإنتاجي.

في بعض الأحيان يستخدم متوسط المبلغ المستثمر في المشروع وليس مبلغ الاستثمار الأساسي، كأساس لتحديد معدل العائد المحاسبي، والمبرر لذلك أن المبلغ المستثمر يتناقص بمقدار قسط الإهلاك السنوي ومن ثم تصبح قيمته مساوية للقيمة المتبقية (الخردة) في نهاية عمر المشروع، وفي ضوء ذلك فإن العلاقة تصبح كما يلي²:

$$\text{معدل العائد المحاسبي} = \frac{\text{متوسط صافي الربح بعد الضرائب}}{(\text{الاستثمار الأساسي} + \text{القيمة المتبقية}) \div 2} \times 100$$

¹ مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 363.

² أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص 641.

في حين أن:

صافي الربح بعد الضرائب = التدفق النقدي السنوي - قسط الإهلاك

صافي الربح بعد الضرائب خلال حياة المشروع

متوسط صافي الربح بعد الضرائب = -----

العمر الإنتاجي للمشروع

أما من ناحية استخدام هذا المعيار، فإنه - وكمبدأ عام - كلما ارتفع معدل العائد المحاسبي كان ذلك أفضل، ومؤشر على ارتفاع احتمالات نجاح المشروع كفرصة استثمارية، وبصفة عامة فإن المعيار لقبول أو رفض المشروع الاستثماري هو معدل العائد الخاص بكل مشروع على حدة بالمقارنة مع:

معدل العائد المحاسبي للمشروعات البديلة: حيث يتم ترتيب المشروعات الاستثمارية تنازلياً حسب معدل العائد المناظر لكل منهما، على أن يتم اختيار المشروع المناظر الأكبر معدل عائد، وهذا الإجراء يتم في حالة المشروعات المتنافسة.

الحد الفاصل: معدل عائد معين يعتبره المستثمر حداً فاصلاً بين قبول أو رفض كل بديل، حيث يتم اختيار المشروعات المناظرة لمعدلات عائد تزيد عن - أو تساوي- هذا الحد الفاصل، بشرط أن تكون مستقلة، أي أن تلك المشاريع غير متنافسة.¹

¹ أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص ص: 642-645.

كما يعتبر هذا المعيار من أكثر المعايير استخداماً في تقييم المشروعات، نظراً لأنه يأخذ في اعتباره عامل الربحية، كما أنه يتسم بالبساطة وسهولة الفهم والاستخدام، إلا أنه يعاب عليه:

- تجاهله للقيمة الزمنية للنقود؛

- اعتماده على البيانات المستخرجة من القوائم المالية المحاسبية، والتي تعد طبقاً لأساس الاستحقاق وليس للأساس النقدي.

بشكل ملخص يمكن القول أن قرار اختيار المشروع الاستثماري الأفضل - على أساس معدل العائد المحاسبي - يعبر عن إجراء محاسبي فقط، لأنه لم يأخذ بالحسبان التدفقات النقدية الحقيقية المالية وذلك ما يفقده الواقعية والإدراك التام للوضع المالية الحقيقية للمنشأة الاقتصادية.

المطلب الثاني: مجموعة المعايير التي تأخذ في الحسبان القيمة الزمنية للنقود

تعتمد معايير هذه المجموعة على القيمة الزمنية للنقود عند تقييم المشروعات الاستثمارية، أي على التدفق النقدي المخصوم بمعدل فائدة مناسب.

وتتضمن هذه المجموعة المعايير الآتية:

- معيار صافي القيمة الحالية؛

- معيار معدل العائد الداخلي؛

- دليل الربحية.¹

ذلك ما يتم تناوله بنوع من التفصيل في هذا المطلب.

¹ مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 376.

الفرع الأول: معيار صافي القيمة الحالية (VAN): تعتبر هذه الطريقة من الطرق المتطورة التي تستخدم في تقييم المشروعات الاستثمارية لأنها تراعي القيمة الزمنية للنقود¹، وعادة ما يشار إلى هذا المعيار بالعديد من المسميات مثل التدفقات النقدية المخصومة أو تحليل التدفقات النقدية المخصومة أو القيمة الحالية المخصومة، ويعتمد هذا الأسلوب - أياً كان المسمى المستخدم - على مقارنة المثل بالمثل بالنسبة للتدفقات النقدية الداخلة والخارجة، عن طريق أخذ القيمة الزمنية لوحدة النقد في الاعتبار، ويتم ذلك عن طرق صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية، ويقصد به الفرق بين القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة المتوقعة طوال عمر الإنتاجي، والقيمة الحالية للتدفقات النقدية الخارجة (الاستثمار المبدئي)².

طبقاً لهذا المعيار فإن كل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة يتم خصمها باستخدام أقل معدل عائد مقبول، وبناءً على ذلك فإذا كانت القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة أكبر من القيمة الحالية للتدفقات النقدية الخارجة، فإن المشروع الاستثماري في هذه الحالة يعد مقبولاً، لذلك فإن استخدام هذا المعيار يتطلب من الإدارة ضرورة تحديد الحد الأدنى لمعدل العائد المرغوب أولاً، ويقصد بالحد الأدنى لمعدل العائد المرغوب تكلفة رأس المال أو معدل الخصم، وتحدد تكلفة رأس المال على أساس المتوسط المرجح لكلفة الحصول على الأموال اللازمة من المصادر المختلفة المتاحة للمنشأة، وتشمل تلك المصادر، رأس المال الممتلك ورأس المال المقترض، في حين يمكن أن يتحدد المتوسط المرجح لرأس المال من خلال حاصل ضرب نسبة حصة - مساهمة - رأس المال الممتلك في نسبة كلفة رأس الممتلك مع إضافة نسبة رأس المال المقترض ضرب معدل الفائدة على القروض³.

¹ محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مرجع سبق ذكره، ص 245.

² أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص 646.

³ مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 377.

وبالتالي فإن: المتوسط المرجح لكلفة رأس المال = (ن ر م × ن ك ر م) + (ن ر م ق × ن ف).¹

حيث يمثل: } (ن ر م : نسبة رأس المال الممتلك)، (ن ك ر م: نسبة كلفة رأس الممتلك)،
 (ن ر م ق: نسبة رأس المال المقترض)، (ن ف: نسبة الفائدة المتعلقة بالقرض).

من ناحية أخرى تمثل نسبة التحيين المستعملة تكلفة رأس المال التي يتغير مستواها حسب الهياكل المالية وشروط الحصول على موارد التمويل لكل منشأة.

فإذا كان: } I: يمثل رأس المال المستثمر؛
 C_t: تمثل العوائد المنتظرة خلال t فترة؛
 i: نسبة التحيين.

فإن القيمة الحالية الصافية (VAN) يتم التعبير عنها رياضياً من خلال المعادلة التالية:

$$VAN = \sum_{t=1}^n C_t (1+i)^{-t} - I_0$$

حيث يسمح استعمال معيار القيمة الحالية الصافية (VAN) بما يلي:

- إعطاء إجابة عن قبول المشروع إذا كان (VAN > 0): $VAN = \sum_{t=1}^n C_t (1+i)^{-t} - I_0$ ؛

- وبالتالي رفض المشاريع الأخرى البديلة التي لا تحقق الشرط السابق، بمعنى أنها لا تحقق

مردودية أو تكون أقل مردودية، وبالتالي الاختيار يقع على المشروع الأكبر مردودية.¹

¹ خميسي شبيحة، التسيير المالي للمؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص 143.

لتوضيح ما سبق عرضه، يمكن أخذ مثال من خلال البيانات الواردة في الجدول التالي:

الجدول رقم (16): عرض المشاريع الاستثمارية للمفاضلة بينها

المدة t	C _t المشروع (01) (عوائد)	C _t المشروع (02) (عوائد)	C _t المشروع (03) (عوائد)
0	-2	-3	-1
1	-1	+2	+0,5
2	-1	+1	+1
3	+2	+3	+0,5
4	+2	-1	-0,5

وحدة القياس: مليون دينار جزائري (10^6) بمعنى آخر (1: يقابل مليون دينار جزائري).

المصدر: إعداد الباحث.

فإذا اعتبرنا أن: معدل التحيين $i=15\%$ (الحد الأدنى المرغوب فيه)؛

العمل المطلوب:

تحديد المشروع الأكبر مردودية وفق طريقة القيمة الحالية الصافية VAN .

جواب المطلوب السابق:

لدراسة مثل هذه الحالات يمكن المفاضلة بين هذه المشاريع من خلال الجدول رقم (17) الموالي:

الجدول رقم (17): حساب القيمة الحالية الصافية

المدة	معامل التحيين ^t (1,15)	العوائد المحيئة م ¹	العوائد المحيئة م ²	العوائد المحيئة م ³
0	1	-2	-3	-1
1	0,86957	-0,86957	1,73914	0,43478
2	0,75614	-0,75614	0,75614	0,75614
3	0,65752	1,31504	1,97256	0,32876
4	0,57175	1,1435	-0,57175	-0,285875
مجموع	العوائد المحيئة	1,7024	3,89609	1,233805
القيمة	الحالية الصافية (VAN)	- 0,2976	0,89609	0,233805

المصدر: إعداد الباحث.

من خلال حساب القيمة الحالية للمشاريع الاستثمارية الثلاثة نلاحظ ما يلي:

(1) المشروع الأول مرفوض تماماً كونه حقق قيمة حالية صافية سالبة (-0,2976) مليون دج؛

(2) المشروع الثاني مقبولاً ومفضلاً كونه حقق أكبر صافي قيمة حالية +0,89609 مليون دج؛

(3) المشروع الثالث يعتبر مقبولاً لكنه ليس الأفضل كون (ص ق ح) أقل +0,233805 مليون دج.

وبالتالي فإن قرار المستثمر في هذه الحالة - وفقاً لطريقة صافي القيمة الحالية- يكون منصب على

المشروع الثاني كونه يحقق أكبر مردودية.

الفرع الثاني: معيار معدل العائد الداخلي TRI (Taux Interne de Rentabilité)

يسمى أيضاً بمعدل المردود الداخلي وهو نسبة التحيين i_0 الذي يساوي بين مجموع القيم الحالية لعوائد الاستثمار للمشروع ورأس المال المستثمر، أو بعبارة أخرى يعبر عن نسبة التحيين التي تجعل $VAN=0$ ¹. ويمكن التعبير عن ذلك رياضياً :

$$\sum_{t=1}^n C_t (1+i_0)^{-t} - I_0 = 0$$

من هنا يتضح أن معدل العائد الداخلي لا يكون معطى أو معروف وإنما يجب حسابه، ثم بمجرد تحديده لمشروع معين فإن الإدارة يمكن أن تقرر ما إذا كان هذا المعدل يكفي لتبرير قبول هذا المشروع أو لا، وأن الإدارة عند استخدامها لهذه الطريقة عليها أن تقرر معدلاً ما يعد حداً أدنى لقبول المشروع، ولحساب معدل العائد الداخلي يجب إتباع الخطوات الآتية:

1. تقدير التدفقات النقدية الخارجة والداخلة للمشروع موضع الدراسة؛
 2. تحديد الحد الأدنى المرغوب فيه كمعدل للعائد من المشروع موضع الدراسة؛
 3. يستخدم المعدل الذي تم تحديده في تحديد القيمة الحالية للتدفقات باستخدام المعادلة:
- القيمة الحالية للتدفقات النقدية = التدفق × معامل القيمة الحالية لسعر الخصم؛
4. تحديد صافي القيمة الحالية باستخدام المعادلة التالية:

$$\text{صافي القيمة الحالية} = \text{القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة} - \text{القيمة الحالية للتدفقات النقدية الخارجة}.$$

¹ خميسي شبيحة، التسيير المالي للمؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص 146.

² مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 378.

✚ قاعدة القرار بالنسبة لمعيار معدل العائد الداخلي:

- إذا كان سعر الخصم السائد يزيد عن معدل المردودية الداخلي هذا يعني أن القيمة الحالية الصافية سالبة وبذلك يجب رفض المشروع؛

- إذا كان سعر الخصم يقل عن معدل المردودية الداخلي تكون القيمة الحالية الصافية موجبة وبذلك يمكن قبول المشروع.

• إذن يمكن وضع قاعدة لقبول أو رفض المشروعات حيث يتم القبول عندما تكون معدلات المردودية الخاصة بها تزيد عن سعر الخصم السائد في السوق المالية، أو عن سعر خصم معين يحدده المستثمر لاستثمار أمواله، أما عند المفاضلة بين مجموعة من المشاريع فيستخدم معدل العائد الداخلي لاختيار المشروع الاستثماري الذي يحقق أكبر معدل مردودية داخلي.

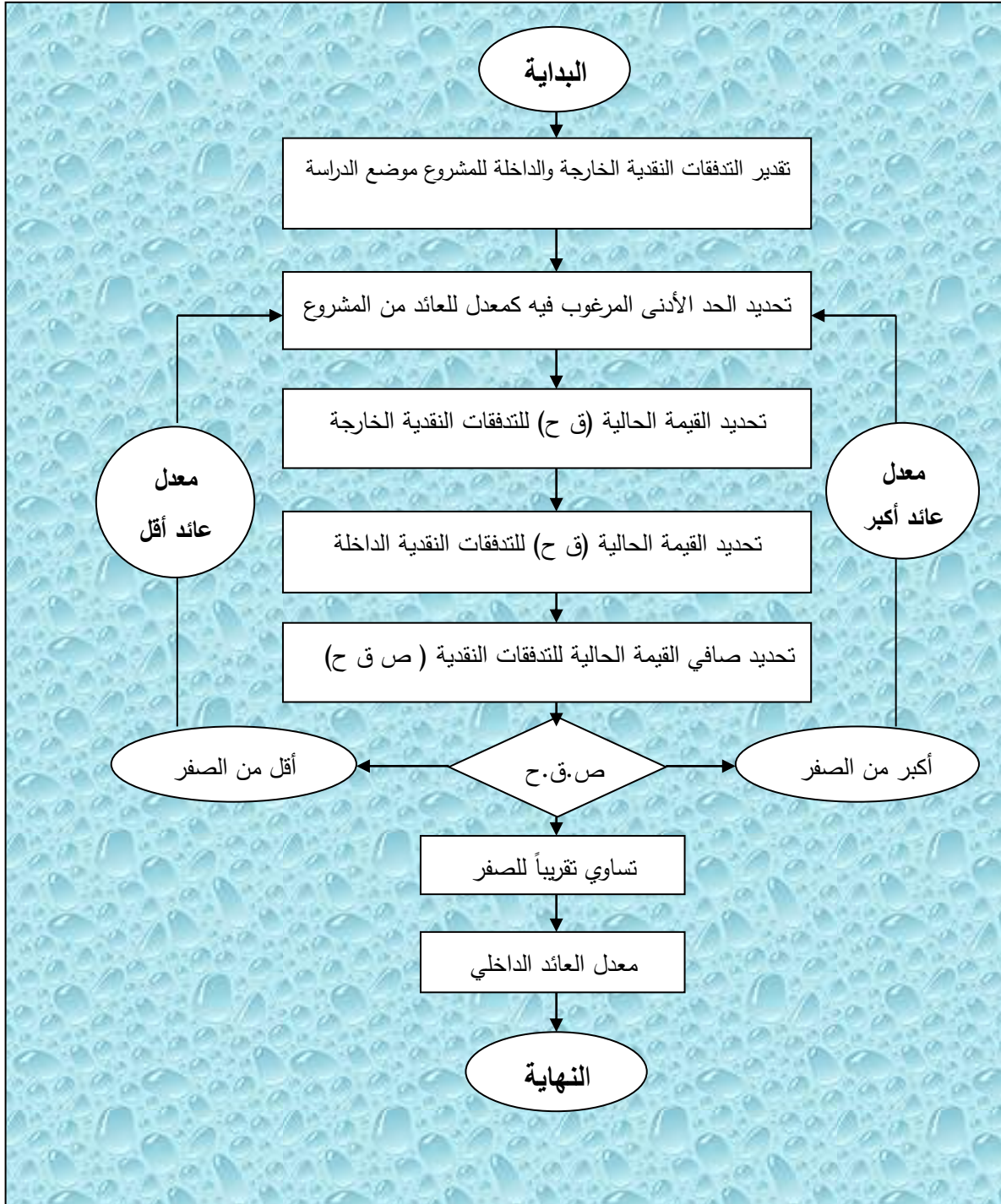
✚ خصائص المعيار:

رغم أهمية هذا المعيار إلا أنه لا يخلو من النقائص التالية:

- صعوبة الحصول على معدل المردودية الداخلي بطريقة سهلة خاصة عند استعمال التجربة؛
- يمكن أن يوجد أكثر من معدل مردودية إذا تغيرت إشارة صافي التدفقات أكثر من مرة نظراً للاحتياجات المتغيرة والمستمرة في بداية إنشاء المشروع، وهنا تظهر مشكلة المعدلات التي يتم اعتمادها في عملية التقييم ويمكن تجاوز هذا الإشكال بالحصول على ما يسمى معدل المردودية الداخلي المعدل؛
- يعجز معيار المعدل الداخلي في تحديد مقدار الزيادة في ثروة الملاك، بل يركز فقط على معدل العائد الداخل في كل وحدة نقدية.¹

¹ بريش السعيد & بشكر إهام & بن علي سمية، نماذج تقييم البدائل الاستثمارية بين النظرية والتطبيق، الملتقى الدولي: صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2009، ص ص: 14-15/25.

الشكل رقم (24): مراحل تحديد معدل العائد الداخلي



المصدر: أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص 658.

وهكذا يتضح أن طريقة تحديد معدل العائد الداخلي ما هي إلا امتداد لطريقة تحديد صافي القيمة الحالية، ومن ناحية أخرى فإن الخطوات السابقة تعني عدداً كبيراً جداً من المحاولات في اختيار معدل الخصم حتى يمكن الوصول إلى معدل العائد الداخلي، وهذا يمكن تنفيذه باستخدام الحاسب الآلي، أما من الناحية اليدوية فإن الأمر يقتصر على عدد من المحاولات حتى نصل إلى قيمتين قريبتين لمعدل الخصم تؤدي إحداهما (المعدل الأقل) إلى صافي قيمة حالية موجبة، في حين تؤدي الأخرى (المعدل الأكبر) إلى صافي قيمة حالية سالبة، ثم تطبق إحدى المعادلتين الواردتين كما يلي:¹

معدل العائد الداخلي	ص.ق.ح المناظرة للمعدل الأقل ----- × الفرق في ص.ق.ح
---------------------------	--

أو

معدل العائد الداخلي	ص.ق.ح المناظرة للمعدل الأكبر ----- × الفرق في ص.ق.ح
---------------------------	---

من خلال المثال السابق وبالنظر للجدول رقم (17) وبتطبيق إحدى المعادلات السابقة نجد:

م.ع.د للمشروع 01 = 0% ، ذلك بداهية (لأنه بجعل م.ع.د=0، فإن: ص.ق.ح = 0 = 2+2-1-1-2-1)؛

م.ع.د للمشروع 02 = 32% + 02% × 0,05 ÷ (-0,05 - 0,0021) = 33,92%؛

م.ع.د للمشروع 03 = 30% + 04% × 0,0288 ÷ (-0,0288 - 0,01723) = 32,50%.

وبذلك يبقى المشروع 02 هو المشروع المفضل لأنه يحقق أكبر معدل مردودية للمنشأة الاقتصادية.

¹ أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص ص: 658-659.

الفرع الثالث: دليل الربحية: هو طريقة للتعبير عن العلاقة بين التكلفة والعائد، ففي مجال تقييم المشروعات الاستثمارية يوضح هذا المعيار النسبة بين القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة (العائد) والقيمة الحالية للتدفقات النقدية الخارجة (التكلفة الاستثمارية للمشروع).

حيث يتم تحديد دليل الربحية تبعاً للخطوات التالية:

- ✓ الخطوة الأولى: تقدير التدفقات النقدية الخارجة والداخلة للمشروع موضع الدراسة؛
- ✓ الخطوة الثانية: تحديد الحد الأدنى المرغوب فيه كمعدل للعائد من المشروع محل الدراسة، ويمثل هذا المعدل تكلفة رأس المال التي يمكن تحملها في سبيل الحصول على رأس مال إضافي؛
- ✓ الخطوة الثالثة: يستخدم المعدل الذي تم تحديده في الخطوة الثانية في تحديد القيمة الحالية للتدفقات النقدية الخارجة؛
- ✓ الخطوة الرابعة: يستخدم المعدل الذي تم تحديده في الخطوة الثانية في تحديد القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة؛
- ✓ الخطوة الخامسة: تحديد دليل الربحية باستخدام العلاقة التالية:

$$\begin{array}{l} \text{القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة} \\ \text{-----} = \text{دليل الربحية} \\ \text{القيمة الحالية للاستثمار الأساسي} \end{array}$$

وهكذا يتضح أن معيار تحديد دليل الربحية ما هو إلا امتداداً لمعيار تحديد صافي القيمة الحالية.¹

¹ أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص ص: 667-668.

من خلال المثال السابق وبالنظر للجدول رقم (17) وبتطبيق المعادلة السابقة نجد:

دليل الربحية للمشروع 01 = $1,7024 \div 2 \approx 0,8512$ (أقل من 1 فالمشروع مرفوض)؛

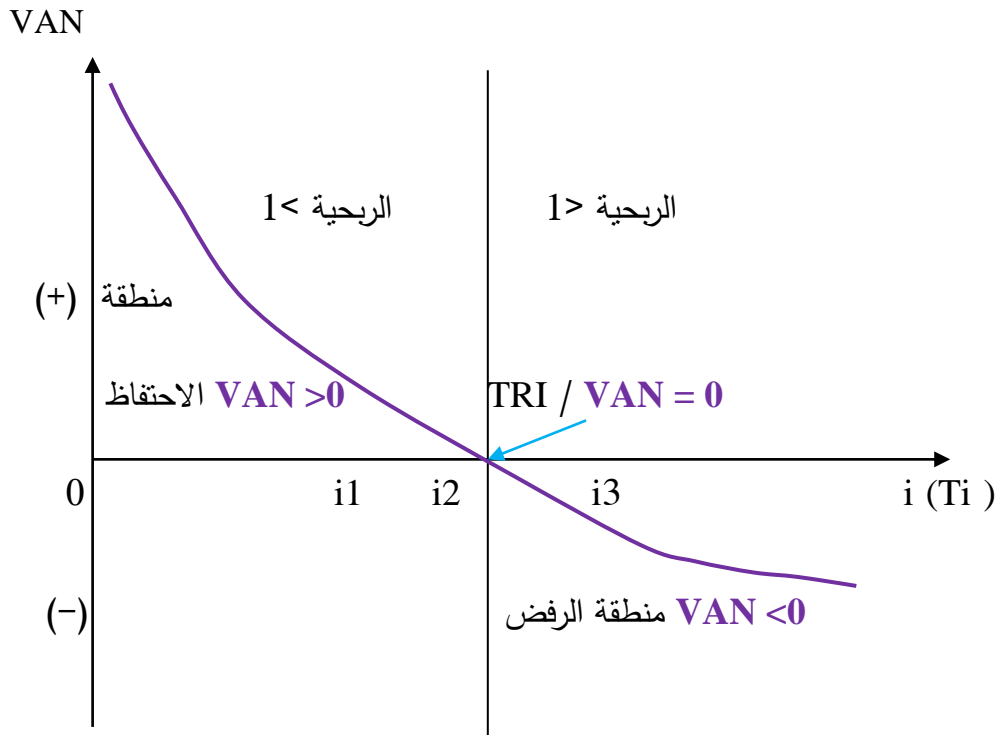
دليل الربحية للمشروع 02 = $3,89609 \div 3 \approx 1,3$ (أكبر من 1 فالمشروع مقبول)؛

دليل الربحية للمشروع 03 = $1,233805 \div 1 \approx 1,23$ (أكبر من 1 يعتبر مقبول).

إذن: يبقى المشروع 02 دائماً هو المشروع المفضل كونه يحقق أكبر ربحية للمنشأة الاقتصادية.

من خلال ما سبق عرضه من معايير مختلفة للمفاضلة بين المشاريع الاستثمارية يعتبر معيار صافي القيمة الحالية (VAN) هو المعيار الأمثل لاتخاذ القرارات، وبذلك يمكن تقديم الشكل البياني للقيمة الحالية الصافية بالنسبة لمعدل التحيين كما يلي:

الشكل رقم (25): التمثيل البياني للقيمة الحالية الصافية بالنسبة لمعدل التحيين



المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مجموعة من المصادر والمراجع.

نلاحظ من خلال الشكل بأنه كلما زاد معدل الخصم كلما انخفضت القيمة الحالية الصافية للمشروع.

المبحث الثالث: التقارير الرقابية لمراكز الاستثمار

تقترن محاسبة المسؤولية - كونها جوهر عملية الرقابة- أساساً بعملية المساءلة على مستوى الوحدات الإدارية، حيث تهدف إلى التحقق من قيام كل مسؤول بالاضطلاع بمسؤولياته الوظيفية، ومدى نجاحه في تحقيق الأهداف المحددة لإدارته، فالجهود التي تبذل بغرض تحديد الأهداف، وتحديد الإجراءات التنظيمية الواجب إتباعها لن تؤتى أكلها، وسوف تصبح لا قيمة لها، إذا لم تحدد المسؤولية عن الأداء، ولم تقترن الرقابة بمحاسبة المسؤولية.

في حين يتمثل هدف المحاسبة في توفير معلومات إلى مجهزي رأس المال فإن ستاوبوس (staubus) يقترح بأن تأخذ وظائف المحاسبة والكشوفات المالية بوجهة نظر المستثمرين¹، حيث يتشكل المستثمرون من حملة الأسهم والدائنين، وتتكون الحقوق الخاصة من الأسهم الخاصة والمطلوبات.

كما أن المستثمرين يريدون معلومات تمكنهم من التنبؤ بالمقبوضات النقدية المستقبلية الناتجة من علاقاتهم مع شركة معينة، حيث يتم التركيز على دراسة وتحليل مؤشر معدل العائد على الاستثمار الذي يراعي التغيرات الثلاثة للإيرادات والتكاليف ورأس المال المستثمر في صورة موجودات متداولة وثابتة.²

في حين يتضمن هذا المبحث المطالب التالية:

✓ المطالب الأول: دور المحاسب الإداري في المساءلة الإدارية؛

✓ المطالب الثاني: التحليل الأفقي والتحليل الرأسي للقوائم المالية؛

✓ المطالب الثالث: التقارير الرقابية بمراكز الاستثمار؛

¹ Vernon Kam، ترجمة رياض العبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 427.

² مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 507.

المطلب الأول: دور المحاسب الإداري في المساءلة الإدارية:

تعتبر الإدارة مسؤولة عن الاستغلال الفعال للموارد الاقتصادية المتاحة للمنشأة، بما يضمن نجاح تلك المنشأة ونموها ومن ثم استمرارها، والدارة في هذا الصدد مسؤولة أمام المهتمين بالمنشأة وذوي المصلحة بها، وهي ملتزمة بالإجابة عن تساؤلاتهم فيما يتعلق بأدائها ووفائها بمسؤولياتها، ويعتمد وفاء الإدارة بهذا الالتزام على ما يتوافر لديها من معلومات مناسبة عن الأداء تلبى به احتياجات كل هؤلاء المهتمين، بما يتفق مع ما أقرته النظم والأعراف والمبادئ المحاسبية.

في سنة 1988 ميلادي أصدرت جمعية المحاسبين الإداريين الكندية بياناً عن المساءلة استهدف ترسيخ الاعتقاد بأهمية الدور الذي يجب أن يضطلع به المحاسب الإداري في مجال المساءلة، وما يستتبع ذلك من تحديات جديدة بالنسبة له، وفيما يلي سوف يتم التطرق لموضوع المساءلة ودور المحاسب الإداري بشأنها.

الفرع الأول: مفهوم المساءلة: لتحديد مفهوم المساءلة يمكن التطرق إلى ما يلي:

1. تعريف المساءلة: يمكن تعريف المساءلة على أنها التزام المديرين بتوفير تقارير وافية لتبرير ما سبق أن اتخذوه من قرارات، بشأن استغلال موارد المنشأة حتى يمكنهم الوفاء بمسؤولياتهم أمام كل مسائل في ضوء ما يتطلبه القانون والعرف والنظام السائد.¹

حيث يتمثل الأساس لاتخاذ القرارات الفعالة في محاسبة المسؤولية التي من شأنها أن تجعل المديرين مسؤولين فقط عن تلك الأشياء المندرجة تحت سيطرتهم وصلاحياتهم، ففي الواقع يمكن أن يتنوع مقدار السيطرة التي يتمتع بها المدير بشكل ملحوظ من موقف لآخر.²

¹ أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص ص: 494-496.

² Sawyers & Jackson & Jenkins، ترجمة نضال محمود الرمحي، مرجع سابق، ص 295.

2. أصحاب الحق في المساءلة: أصحاب الحق في المساءلة هم تلك الأطراف التي لها الحق في مساءلة

إدارة المنشأة، (*) حيث يتم تحديد تلك الأطراف بنوع من التفصيل كما يلي:

2.1 أصحاب رأس المال: وجهة النظر الشائعة والتي تتسم بالبساطة في نفس الوقت، هي أنه قد عهد إلى

إدارة المنشأة استخدام الموارد المتاحة وأنها- أي الإدارة- مسؤولة أمام أصحاب رأس المال بشأن المحافظة

على الأصول واستغلالها بأفضل طريقة بما يعظم ثروتهم، هذا المفهوم وإن كان قد حظي بالقبول في

الماضي، فإنه قد أصبح صعب التحقيق من الناحية العملية في ظل وجود العديد من الملاك، في شكل

مؤسسين، وحملة أسهم بأنواع ومزايا مختلفة، لكل مجموعة منها اهتماماتها وتطلعاتها.

إن تعظيم ثروة حملة الأسهم - بمختلف أنواعها- يعتبر أمراً صعب التحقيق في حد ذاته، فالمواءمة بين

المخاطرة والعائد، وكذا بين الأداء في الأجل القصير والأداء في الأجل الطويل تعتبر أموراً حكيمية يجب أن

تتبعها الإدارة عند تبني الاستراتيجيات وتسيير النشاط، ولكن بصفة عامة إذا لم تؤد هذه الاستراتيجيات إلى

تطوير الأداء، والذي ينعكس أثره على صافي الربح بشكل إيجابي، فيجب على الإدارة أن تعيد النظر في

الافتراضات التي تتأسس عليها تلك الاستراتيجيات، وكذلك في خطة تنفيذها، فمثلاً يتطلب الأمر ضرورة

متابعة أثر التطوير في مجال التشغيل، فالارتفاع في مستوى الجودة وتخفيض وقت دورة التشغيل سوف

يترتب عليه وجود طاقة فائضة، فإذا لم تكن الإدارة مستعدة بالخطة المناسبة لاستغلال هذه الطاقة وبالتالي

زيادة الإيرادات، أو التخلص منها وهو ما يعني تخفيض التكاليف، فإن الأثر الناتج عن التطوير المشار إليه

على صافي الربح لن يكون إيجابياً.¹

(*) : بعبارة أخرى الأطراف التي لها الحق في المساءلة هي تلك الأطراف التي تؤثر في المنشأة وفي متغيراتها الداخلية والخارجية، أو في تدفقاتها النقدية الداخلة والخارجة، بمعنى تلك المتغيرات التي لها أثر مالي أو نفعي أو قانوني أو تنظيمي...على المنشأة وإدارتها.

¹ أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص ص: 497-498.

حيث تجدر الإشارة هنا من ناحية إلى ضرورة زيادة وعي الإدارة بما يترتب على برامج التطوير من نتائج، فالاختيار بين استغلال الطاقة الفائضة أو التخلص منها ليس بالأمر الهين، فالغاء بعض المهام أو الأنشطة يعني الاستغناء عن بعض العمال الذين يزاولونها، ولا يخفى على الجميع الآثار السلبية لمثل هذا الإجراء، وخصوصاً على العمال الآخرين، وهو ما ينعكس على أدائهم، وإحجامهم عن طرح أفكار جديدة للتطوير، ومن ناحية أخرى يجب أن تكون الإدارة على علم بأن رفع مستوى الجودة، وتخفيض وقت دورة التشغيل وأيضاً تخفيض وقت الانتظار، وتقديم منتجات جديدة يمكن أن يؤدي إلى زيادة في حصة المنشأة في السوق، زيادة في هامش الربح، ارتفاع في معدل دوران الأصول، تخفيض في تكاليف التشغيل، إلى غير ذلك من ثمار التطوير، إن التحدي هو أن تتعلم الإدارة كيف تربط بين التشغيل والتمويل، ومن ثم النجاح والازدهار، وبالتالي البقاء والاستمرار.

في هذا المنظور تقوم الإدارة لقياس الأداء بالآتي:

- التحديد الواضح لأهدافها المالية بما يحقق لها الربح، النمو، البقاء والاستمرار؛
- تحديد مقاييس الأداء المناسبة لكل هدف، مثل: معدل نمو المبيعات، دخل التشغيل، معدل زيادة حصة المنشأة في السوق، معدل العائد على رأس المال، التدفقات النقدية.¹

2.2) العملاء: لقد أصبح مفتاح نجاح أي منشأة في الوقت الحاضر يتمثل في وفائها بحاجات العملاء بصورة أفضل من المنافسين، فالرغبات المتجددة للعملاء تمثل الحافز الأساسي لإدارة المنشأة للعمل على التطوير والتحسين المستمر لمنتجاتها وكذا تطوير سياساتها تجاه هؤلاء العملاء، فالعميل يريد منتجاً عبارة عن توليفة من الجودة، السعر، الأداء، الخدمة، المتانة، بالإضافة إلى درجة الأمان عند الاستخدام، ومن

¹ أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص498.

الواضح أنها توليفة تتسم بتعارض المكونات، الأمر الذي يلقي على عاتق الإدارة عبئاً ثقيلاً، يتمثل في ترجمة هذه الرغبات والمطالب المتعارضة للعملاء في شكل مجموعات من المنتجات المبتكرة - وفي نفس الوقت - المربحة بالنسبة للمنشأة،"كما يجب على المنشأة أن تسعى للتبوع والتعدد لمنتجاتها وفق رغبات زبائنها".¹

من جانبها تسعى الإدارة لقياس الأداء في ظل هذا المنظور من خلال ما يلي:

- التحديد الواضح لأهداف المنشأة الاقتصادية وذلك بالنسبة لجوانب مختلفة كالوقت، الجودة، الأداء والخدمة، والتكلفة، مثل: تطوير وتقديم منتجات جديدة تفي باحتياجات العملاء، زيادة المعروض من المنتجات الحالية في السوق، الاستجابة لرغبات العملاء وبالتالي المحافظة على أوقاتهم، وأن تكون المنشأة هي المورد الأفضل؛

- تحديد مقاييس الأداء المناسبة لكل هدف، مثل: نسبة المبيعات من المنتجات الجديدة، نسبة المبيعات من المنتجات القائمة، التسليم في الوقت الذي يحدده العميل، ترتيب المنشأة كمورد بالنسبة للعميل.

2.3) الإدارة: في ضوء ما سبق يتضح أنه من الأهمية بمكان أن يتوافر في المنشأة مجموعة من مقاييس الأداء الداخلي لكي تستطيع تحقيق أهدافها، وتقييم أداء الإدارة بمستوياتها المختلفة، فالأداء ينبثق من القرارات التي تتخذ، والإجراءات التي تتحدد بناءً على تلك القرارات، والعمليات التي تتم تبعاً لتلك الإجراءات، لهذا يجب أن تتبع المقاييس الداخلية للأداء من العمليات والمجالات التي يجب أن تتفوق فيها المنشأة، مقاييس تتأثر بأداء العمال، مع ضرورة تحليلها حتى مستوى العمال حيث ينفذ هذا الأداء، بهذا الأسلوب فإن مقاييس الأداء هذه تربط بين وجهة نظر الإدارة العليا بشأن العمليات الهامة وبين أداء الأفراد، من خلال التركيز على وقت التشغيل، الجودة، الإنتاجية، والتكلفة.²

¹ ليسناري هيتجر وسيرج ماتولنتش، ترجمة أحمد حامد حجاج، مرجع سابق، ص 30.

² أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص ص: 498-499.

من ناحية أخرى وبالرغم من أهمية ما سبق في مجال المنافسة، فإن تلك المنافسة تتطلب أن تقوم المنشأة بتطوير عملياتها ومنتجاتها الحالية، وأن تكون لديها القدرة على الإبداع الذي يتبلور في شكل ما تقدمه من منتجات جديدة، وخلق قيمة أكبر للعملاء.

ومن جانبها تقوم المنشأة لقياس الأداء في ظل هذا المنظور بالآتي:

- التحديد الواضح لأهدافها لجوانب وقت التشغيل، والجودة، الإنتاجية، التكلفة، والقدرة على الإبداع والابتكار، والتطوير المستمر للعمليات مثل: التركيز على المنتج والامتياز في مجال الإنتاج، القيادة في مجال التقنيات الحديثة، الوقت اللازم لدخول السوق؛
- تحديد مقاييس الأداء المناسب لكل هدف، مثل: وقت التشغيل، تكلفة وحدة المنتج، سعر بيع المنتج، التقديم الفعلي للمنتجات الجديدة في ظل المنافسة، الوقت اللازم لإحلال الجيل التالي من التقنيات محل الجيل الحالي.

2.4) العاملون: مما لا شك فيه أن درجة توافق الفرد مع وظيفته تتوقف على درجة إشباع تلك الوظيفة لحاجاته المخلتة والمتعددة والمتنوعة، سواء كانت هذه الحاجات مادية من مأكل وملبس ومسكن، أو معنوية تتمثل في تحقيق ذاته من خلال تنمية شعوره بأهمية عمله وبأنه جزء من الجماعة ومتعاون مع أفرادها، وبأن منشأته مهتمة برفاهيته وتقدمه، إن ذلك ينعكس على الفرد في شكل شعور بالأمان والاطمئنان على مستقبله، مما يزيد من درجة توافقه مع عمله، وتمثل توقعات العاملين بأي منشأة تحديات كبيرة بالنسبة للإدارة، فبالإضافة إلى حقوقهم المادية وما يحصلون عليه من مزايا عينية وخدمات مختلفة، فإنهم يتطلعون إلى أن يكون لهم حق المشاركة في الإدارة.¹

¹ أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص ص: 499-500.

2.5) الجهات الحكومية: تهتم كافة الجهات الحكومية بأداء المنشأة وممارستها لأنشطتها، وتمارس ضغوطاً ملموسة على الإدارة لضمان خدمة الاقتصاد الوطني والمصالح العامة.

2.6) المجتمع: يجب أن تؤكد إدارة المنشأة لأنها أهل للثقة من قبل المجتمع من خلال سلوكياتها ونوعية الخدمات التي تؤديها، وبصفة خاصة في ظل الاهتمام المتزايد بالآثار البيئية والاجتماعية الناشئة عن مزاوله المنشأة لأنشطتها، الأمر الذي يلقي على عاتق إدارة المنشأة مسؤولية كبيرة.¹

الفرع الثاني: المساءلة والمحاسب الإداري: يتوقف نجاح الإدارة في الوفاء بالتزام المساءلة على ما يتوافر لديها من معلومات عن الأداء، بما يتفق مع ما أقرته النظم والأعراف السائدة، وهكذا يدخل المحاسب الإداري في كل المواقف كطرف ثالث بالنسبة لعملية المساءلة، دوره توفير علاقة مساءلة بين المسائل والمساءل تتسم بالفعالية والسلاسة بما يوفره من معلومات مناسبة تفيد في هذا المجال، وتتضمن مسؤولية المحاسب الإداري في هذا الصدد بعدين حرجين هما:

البعد الأول: توفير معلومات مناسبة لتقييم جوانب أو أبعاد المساءلة؛

البعد الثاني: توفير معلومات لا تتسبب في الإضرار بمصالح كل من المسائل والمساءل.

ولعل عملية الإفصاح عن المعلومات الإستراتيجية لحملة الأسهم تعتبر بمثابة مثلاً لهذه المسؤولية المزدوجة، فمن ناحية يؤدي الإفصاح عن أكثر مما يجب من المعلومات إلى الإضرار بالموقف التنافسي للمنشأة وبالتبعية إلحاق الضرر بحملة الأسهم والإدارة أيضاً، ومن ناحية أخرى يؤدي عدم الإفصاح عن القدر الكافي من تلك المعلومات الإضرار بحملة الأسهم نتيجة لما يتخذونه من قرارات خاطئة بناء على تلك

¹ أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص ص: 500-501.

المعلومات، لهذا يقع على المحاسب عبء الموازنة بين المعلومات التي يجب أن يفصح عنها، وتلك التي لا يستطيع أن يفصح عنها عند إعداد التقارير المالية التي تقدم لأصحاب الحق في المساءلة.

بالنسبة لعملية المساءلة يقوم المحاسب الإداري بتوفير معلومات عن الأنشطة موضع المساءلة ونتائجها بما يفيد المسائل، ومع ذلك فالمحاسب ليس موظفاً لدى المسائل الذي ربما يكون له الحق في أن يعلم، ولكن المسائل له الحق أيضاً في السرية، فعلاقة المساءلة التي تربط بين فئتين لا تعني بصفة دائمة أحقية المسائل في معرفة كل شيء عن الأنشطة المسائل عنها وعن نتائجها، والمحاسب هنا يجب أن يقوم بالدور الكامل في ضوء آداب وسلوك مهنة المحاسبة الإدارية، ففي هذا الصدد تجدر الإشارة إلى أن هناك بعض الأبعاد بالنسبة لدور المحاسب في عملية المساءلة تحكمها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولكن هناك أبعاداً أخرى للمساءلة لم تتحدد بعد بشكل واضح مثل كل العلاقات الداخلية بين المستويات الإدارية المختلفة، بالإضافة إلى ذلك فإن المساءلة بخصوص القرارات التي تؤثر على الأداء في المستقبل لا تمثل جزء من التقارير المالية ولكنها تتدرج ضمن التزام المساءلة.¹

في حين يقوم نظام المعلومات المحاسبية للمنشأة بتوفير المعلومات المحاسبية التي تحتاجها المنشأة، وذلك من خلال الأنظمة الجديدة لإدارة موارد المنشأة، عن طريق دمج نظم المعلومات المحاسبية التقليدية مع غيرها من نظم المعلومات للحصول على البيانات الكمية والنوعية، من أجل جمع وتنظيم هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات يمكن الاستفادة منها، ولتحويل هذه المعلومات إلى المعرفة التي يمكن تقاسمها وتبادلها بين جميع أقسام المنشأة.²

تشمل المعلومات المحاسبية كلاً من المعلومات المالية وغير المالية التي يستخدمها صنّاع القرار.

¹ أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص ص: 500-501.

² Sawyers & Jackson & Jenkins، ترجمة نضال محمود الرمحي، مرجع سابق، ص 14.

المطلب الثاني: التحليل الأفقي والتحليل الرأسي للقوائم المالية

تتضمن التقارير المحاسبية معلومات تاريخية عن المركز المالي والنشغيل والأنشطة التمويلية والاستثمارية للمنشأة، ومع أن متخذي القرارات يتخذون من القرارات ما يؤثر على المستقبل، إلا أن أفضل بداية منطقية لاتخاذ معظم القرارات هي تفهّم أحداث الماضي القريب، ولعل مجرد قراءة القوائم المالية يكون من شأنه إمداد إدارة المنشأة بمعلومات هامة وملحوظة، ولكن لاتخاذ قرارات جيدة ورشيحة فإنه لا بد من تحليل مثل هذه القوائم، سعياً وراء الحصول على معلومات أفضل، وبصفة عامة فإنه يمكن القول بأن التحليل المالي إنما يعني دراسة الأداء الماضي للمنشأة، وتقييم ظروفها الحاضرة، ثم التنبؤ بإمكانية تحقيق أهدافها المرغوبة في المستقبل.

إن قيمة كثير من الأرقام المحاسبية تتضح عندما يتم مقارنة هذه الأرقام ببيانات أخرى في نفس القوائم المالية أو في قوائم مالية أخرى، ذلك لأن هذه المقارنات تبين اتجاهات كثير من القيم المحاسبية، فضلاً عن أنها تساعد على تبيان كثير من العلاقات الهامة بين أرقام القوائم المالية، وبالتالي فهي تمد الإدارة بمعلومات هامة ووفيرة، ولهذا فقد درجت كثير من المنشآت الكبرى على عرض قوائمها المالية على أساس مقارن بعدة فترات محاسبية سابقة، فضلاً عن تذييل هذه القوائم المالية بمعلومات هامة تشرح كثير من جوانب النشاط بالمنشأة، والتي لا تتضمنها أصلاً هذه القوائم المحاسبية، مثال ذلك تبيان المبدأ المحاسبي أو الطريقة المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن عناصر القوائم المالية، إيضاح تفاصيل بعض الإجماليات المحاسبية، الإشارة إلى الخسائر والأحداث المحتمل حدوثها في المستقبل، وغير ذلك من البيانات والإيضاحات يكون من شأنها جعل هذه القوائم والتقارير المحاسبية أكثر قدرة وكفاءة على توفير المعلومات لمستخدمي هذه القوائم.¹

¹ لبيستراي هيتجر وسيرج ماتولنتش، ترجمة أحمد حامد حجاج، مرجع سابق، ص: 669-670.

وبالطبع فإنه إذا كان من الواجب على المنشآت الاقتصادية عرض قوائمها بشكل مقارن مع تزويدها بكل المعلومات اللازمة والكافية لإجراء التحليل المالي، إلا لأنه لا يكون منطقياً مطالبتها بإجراء مثل هذا التحليل المالي، وإنما يجب ترك هذا التحليل للمتخصصين في مجال التحليل المالي، الذين تتوفر لديهم الخبرة والقدرة على استخدام البيانات والمعلومات الواردة بالقوائم المالية في تكوين صورة أكثر تكاملاً وشمولاً عن المنشأة الاقتصادية، وذلك وفقاً لواحد أو أكثر من التحليلات التالية:

➤ التحليل الأفقي؛

➤ التحليل الرأسي؛

➤ التحليل بالنسب والمؤشرات المالية.

الفرع الأول: التحليل الأفقي: يقصد بالتحليل الأفقي مقارنة الأرقام الواردة بالقوائم المالية لعدة فترات محاسبية متتالية (اثنتين أو أكثر) من ناحية السلسلة الزمنية، ويسعى المحلل المالي عادة إلى حصر وتحديد الفروق والتغيرات من فترة محاسبية إلى الفترة التي تليها، مع حساب وتحديد نسبة هذا التغير، وذلك على أساس اتخاذ الفترة السابقة كفترة أساس، عادة، وذلك كله أملاً في الحصول على معلومات إضافية من القوائم المالية، هذا وتجدر الإشارة إلى أن المحلل المالي يجب عليه أن يحرص على تفسير وإيضاح كل من التغير المطلق ونسبة هذا التغير المطلق ونسبة هذا التغير لقيم وعناصر القوائم المالية موضع المقارنة والتحليل.¹

في حين المحلل المالي هو ذلك الاختصاصي في التحليل المالي إذ تتمثل مهمته في متابعة قيم قطاع أو مجموعة من القطاعات الاقتصادية، وكذا إعداد دراسات في ميدان البورصة (تقديم إرشادات في مجال توظيف الأموال، الاستثمار...)².

¹ ليسناري هيتجر وسيرج ماتولتس، ترجمة أحمد حامد حجاج، مرجع سابق، ص ص: 670-671.

² خميسي شبيحة، التسيير المالي للمؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص 47.

هذا ويلاحظ أن نسبة التغير يتعذر حسابها إذا ما كانت قيمة العنصر في سنة الأساس صفر، حيث أن التغير في هذه الحالة يكون غير محدد (لا نهائي)، كما أنه سيكون لهذا النوع من التحليل جانب كبير في الفصل التطبيقي (السادس) من هذا البحث.

الفرع الثاني: التحليل الرأسي: يقصد بالتحليل الرأسي المقارنة بين عناصر القوائم المالية الخاصة بفترة محاسبية معينة، ومن هنا فإذا كان التحليل الأفقي هو عبارة عن دراسة اتجاهية، فإن التحليل الرأسي يكون عبارة عن دراسة هيكلية، تهدف إلى تحويل عناصر القوائم المالية إلى وحدات عامة أو موحدة أو بالأحرى مشتركة في أساس معين هو إجمالي الأصول أو المبيعات يمكن من خلالها إجراء مقارنات أكثر جدوى وفائدة، بمعنى أنه يتم التعبير عن كل عنصر من عناصر القوائم المالية كنسبة من أحد العناصر الهامة، كإجمالي المبيعات أو إجمالي الأصول، وذلك بتحليل قائمة الدخل (حساب النتائج) أو بتحليل الميزانية، في حين أنه سيكون لهذا النوع من التحليل كذلك جانب كبير في الفصل التطبيقي (السادس) من هذا البحث.

الفرع الثالث: التحليل بالنسب والمؤشرات المالية: النسبة هي علاقة رقم بأخر، وتهدف النسب والمؤشرات المستخرجة من بيانات القوائم المالية إلى توفير معلومات هامة ومفيدة عن السيولة والقدرة على الوفاء بالالتزامات وربحية المنشأة، فأصحاب الديون طويلة الأجل يكونوا مهتمين بتلك النسب أو المؤشرات المالية التي تبين قدرة المنشأة على الوفاء بالالتزامات، في حين أن أصحاب الديون قصيرة الأجل يكونوا مهتمين بصورة أكثر بتلك النسب أو المؤشرات المتعلقة بالسيولة، أي أنهم يكونوا مهتمين بمقدرة المنشأة على سداد ديونهم حينما يحين ميعاد استحقاقها، هذا من ناحية أم من ناحية أخرى فإن حاملي الأسهم والمستثمرين المتوقعين يكونوا مهتمون بشكل أساسي بربحية المنشأة.¹

¹ لبيستراي هيتجر وسيرج ماتولتش، ترجمة أحمد حامد حجاج، مرجع سابق، ص: 675-680.

هذا ومما لا شك فيه أن نسب التحليل تمثل أداة هامة ونافعة لاتخاذ العديد من القرارات الإدارية، كما

أنها تصنف إلى أربعة مجموعات رئيسية وهي:

✓ نسب السيولة؛

✓ نسب القدرة على الوفاء بالديون؛

✓ نسب المردودية ؛

✓ نسب سوق الأوراق المالية؛

1) نسب السيولة: تشير السيولة إلى قدرة المنشأة على مقابلة التزاماتها الجارية عندما يحين ميعاد

استحقاقها، بمعنى أن الأصول التي تشكل رأس المال تتحول إلى نقدية، وهذه النقدية بدورها تستخدم في

سداد هذه الالتزامات قصيرة الأجل، وتتضمن نسب السيولة النسب التالية:

1.1) نسبة التداول: وتستخدم عناصر رأس المال العامل في حساب هذه النسبة، التي تقيس معدل (عدد)

مرات سداد الالتزامات الجارية (المتداولة) من خلال ما هو متاح من أصول جارية (متداولة)، وذلك

من خلال العلاقة التالية:¹

$$\frac{\text{الأصول الجارية أو المتداولة}}{\text{الخصوم الجارية أو المتداولة}} = \text{نسبة التداول}$$

فهذه النسبة تدل على أن هنالك أصول متداولة كافية لسداد الخصوم المتداولة إذا كانت ≤ 1 ؛

من ناحية أخرى تدل هذه النسبة على وجود رأس مال عامل إذا كانت هذه النسبة < 1 .

¹ لبيستراي هيتجر وسيرج ماتولنتش، ترجمة أحمد حامد حجاج، مرجع سابق، ص: 680-681.

1.2) نسبة السيولة السريعة: إن كثير من الأصول المتداولة لا تتحول بسهولة إلى نقدية يمكن استخدامها في سداد الديون، فمثلاً المصروفات المدفوعة مقدماً (المصاريف المقيدة سلفاً) لا تتحول إلى نقدية وإنما على العكس تستخدم في التشغيل، كما إن المخزون السلعي يتحول عادة إلى ذمم (مدينين) أولاً ثم تتحول هذه الذمم بدورها إلى نقدية عندما يحين ميعاد استحقاقها، لهذا فإن عناصر الأصول المتداولة تكون أقل سيولة من البعض الآخر، ومن ثم فإنه يتم حساب نسبة السيولة السريعة أو الاختيار السريع كما يلي:

$$\frac{\text{الأصول الأكثر سيولة}}{\text{الالتزامات الجارية}} = \text{نسبة السيولة السريعة}$$

حيث تتضمن الأصول الأكثر سيولة النقدية والأصول الأخرى التي يمكن أن تتحول إلى نقدية بسرعة، في حين أن هنالك الكثير من المحللين الماليين الذين يعتقدون أن نسبة هذه السيولة السريعة التي تبلغ (واحد صحيح) تعد كافية لسداد التزامات المنشأة قصيرة الأجل، إلا أنه كثيراً ما يتم التقييم الفعال لهذه النسبة من خلال مقارنة نسبة التداول ونسب السيولة السريعة، في حين أن نسب السيولة تكون بشكل أسرع كلما كان التحصيل لحقوقها على الغير أسرع وبالتالي يمكن للمنشأة تصريف أمورها بقدر من النقدية معين يكون مختلف عن المنشآت -أو الحالات- التي تكون فيها حالة التحصيل بطيئة وبالتالي تكون نسبة السيولة بطيئة وليست سريعة، فقد يعود الاختلاف بين المنشآت بحسب نوعية النشاط وشروط الائتمان الممنوح أو المتحصل عليه.¹

¹ لبيستراي هيتجر وسيرج ماتولتس، ترجمة أحمد حامد حجاج، مرجع سابق، ص ص: 681-682.

1.3) معدل دوران المدينين: يعد معدل دوران المدينين مقياساً آخر للسيولة، ذلك المعدل الذي يقيس مدى سرعة تحول حسابات المدينين إلى نقدية، ومن المعلوم أن سبب ذلك هو المبيعات الآجلة، كما أن معدل الدوران يتوقف جزئياً على شروط الائتمان الممنوحة للعملاء، وعليه فإنه يكون من الأفضل الاعتماد على تلك المبيعات الآجلة في تحديد معدل دوران المدينين، إلا أنه غالباً ما لا تكون متاحة أو متوفرة تلك البيانات المتعلقة بالمبيعات الآجلة، وفي هذه الحالة يتم اللجوء إلى استخدام صافي المبيعات بدلاً من المبيعات الآجلة، وعليه تكون العلاقة التالية:¹

$$\text{معدل دوران المدينين} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{متوسط رصيد المدينين}}$$

1.4) معدل دوران المخزون: يقيس معدل دوران المخزون سرعة المخزونات بصرامة، لأن الضعف المسجل في هذا الدوران يؤثر سلباً على مستوى الخزينة، وذلك مما يتطلب المتابعة الجيدة لحالة المخزونات.

$$\text{معدل دوران البضائع} = \text{تكلفة شراء البضائع المباعة} \div \text{متوسط مخزون البضائع}$$

$$\text{حيث أن: متوسط مخزون البضائع} = (\text{مخزون البضائع}_1 + \text{مخزون البضائع}_2) \div 2$$

$$\text{معدل دوران المنتجات} = \text{تكلفة إنتاج المنتجات المباعة} \div \text{متوسط مخزون المنتجات}$$

$$\text{حيث أن: متوسط مخزون المنتجات} = (\text{مخزون المنتجات}_1 + \text{مخزون المنتجات}_2) \div 2$$

$$\text{كما يمكن تحديد مدة الدوران (فترة التخزين)} = 360 \text{ يوم} \div \text{معدل دوران المخزون}^2$$

¹ ليسنزاي هيتجر وسيرج ماتولنش، ترجمة أحمد حامد حجاج، مرجع سابق، ص: 682-683.

² خميسي شبيحة، التسيير المالي للمؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص: 86-87.

(2) **نسب القدرة على الوفاء بالديون:** إن نسب السيولة - السابق إيضاحها - تقيس مقدرة المنشأة على سداد الديون قصيرة الأجل، في حين أن نسب القدرة على الوفاء بالديون تقيس مقدرة المنشأة على سداد كافة الديون عندما يحين تاريخ استحقاقها، وبصفة عامة فإن هذه الديون تركز على قياس قدرة المنشأة على خدمة الديون طويلة الأجل، وتتمثل هذه النسب بشكل مختصر فيما يلي:

$$\text{معدل اكتساب الفوائد} = (\text{صافي الدخل قبل الضرائب} + \text{الفوائد}) \div \text{الفوائد}$$

حيث يشير هذا المعدل إلى عدد مرات اكتساب الفوائد، فالمنشأة يمكنها تحقيق دخل (أرباحاً) يكفي لسداد فوائد الديون، ولأن هذه الفوائد تمثل نفقة واجبة الخصم قبل احتساب أية ضرائب.¹

$$\text{نسبة المديونية الإجمالية} = \text{الأموال الأجنبية} \div \text{إجمالي الخصوم}$$

حيث تبين هذه النسبة قسط المديونية الإجمالية في هيكله الخصوم.

$$\text{نسبة التبعية المالية} = \text{الأموال الخاصة} \div \text{الأموال الأجنبية}$$

تعبر هذه النسبة عن درجة التبعية المالية للمنشأة بالنسبة للخارج (مصدر التمويل)، كما أن تسجيل نسبة أكبر من 1 يدل على أن المنشأة مستقلة مالياً.

في حين إن هذه النسب المتعلقة بالقدرة على الديون بشكل عام تسمح بمعرفة الخطر الذي قد يتعرض له دائنوا المنشأة بصفة عامة، فالمنشآت الأكثر مديونية تجد صعوبات كبيرة في تحمل سياسة تأطير القروض أو اجتياز أزمة اقتصادية.²

¹ ليسناري هيتجر وسيرج ماتولنتش، ترجمة أحمد حامد حجاج، مرجع سابق، ص 685.

² خميسي شبيحة، التسيير المالي للمؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص 85.

(3) نسب المردودية: يفسر مفهوم المردودية بتقارب النتائج إلى الوسائل المعدة للحصول على هذه

النتائج، ويمكن أن تتمثل نسب المردودية أساساً - وبشكل مختصر - فيما يلي:¹

$$\text{نسبة المردودية الاقتصادية} = (\text{النتيجة الصافية} + \text{الضرائب} + \text{الفوائد}) \div \text{إجمالي الأصول}.$$

$$\text{نسبة المردودية المالية} = (\text{النتيجة الصافية}) \div \text{الأموال الخاصة}.$$

حيث أن المردودية الاقتصادية (معدل العائد على الأصول) تعمل على تحديد أو قياس العائد على

النشاط الاقتصادي للمنشأة الاقتصادية، في حين تعمل المردودية المالية على تحديد أو قياس القدرة

المالية على مدى التوسع والنمو والزيادة في حجم رأس مال المنشأة الاقتصادية.

(4) نسب سوق الأوراق المالية: يهتم عادة المستثمرون وحاملوا الأسهم بسعر السوق للأسهم العادية

للمنشأة، فضلاً عن النسب التي تهتم بسلوك أسعار هذه الأسهم في السوق.

ومن أهم تلك النسب نذكر ما يلي:

$$\text{نسبة سعر السهم إلى ربحيته} = \text{سعر السهم} \div \text{ربحية السهم}؛$$

$$\text{معدل توزيعات الأرباح} = \text{الربح الموزع للسهم} \div \text{سعر السهم}؛$$

$$\text{نسبة التوزيعات المدفوعة} = \text{إجمالي التوزيعات} \div \text{صافي الدخل}.$$

إن جزء من صافي الدخل (الأرباح غير الموزعة) لا يدفع إلى حاملي الأسهم، وإنما يحجز بالمنشأة

لأغراض تمويل التوسع والنمو، كما أن التوزيعات المدفوعة عبارة عن نسبة صافي الدخل الموزع.²

¹ خميسي شبيحة، التسيير المالي للمؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص ص: 89-90.

² ليستراي هيتجر وسيرج ماتولنش، ترجمة أحمد حامد حجاج، مرجع سابق، ص ص: 690-692.

المطلب الثالث: التقارير الرقابية بمراكز الاستثمار

تحدد سلطة المسؤول بمركز الاستثمار لمتسع وتشمل إلى جانب التكاليف والإيرادات الجارية، القرارات الاستثمارية التي تختص بتحديد حجم الاستثمار وهيكل هذه الاستثمارات، لا شك أن النجاح في تقسيم المنشأة إلى مراكز استثمار يتطلب الأخذ في الحسبان الاعتبارات التالية:

- ✓ ضرورة الاتفاق على مفهوم رأس المال المستثمر في مركز المسؤولية؛
- ✓ أن يكون رأس المال المستثمر أحد عناصر تقييم الأداء في التقارير الرقابية؛
- ✓ ضرورة الربط بين الاستثمار في مركز الاستثمار وبين خطة الإنفاق الرأسمالي على مستوى المنشأة؛

الفرع الأول: رأس المال المستثمر في مركز الاستثمار: من الناحية العملية، وفي ضوء أن الهدف الرئيسي هو تقييم أداء مركز المسؤولية، ومن ثم تحديد مدى كفاءة إدارة المركز في استغلال الموارد المتاحة، ويقصد برأس المال المستثمر إجمالي قيمة أصول مركز المسؤولية.

حيث تجدر الإشارة إلى أن المقصود بأصول المركز، تلك الأصول التي لا تخرج عن نطاق رقابة وتحكم المسؤول عن المركز، على أن تتحدد قيمة هذه الأصول على أساس صافي قيمتها الدفترية، هذا يعني استبعاد الأصول التي تخرج عن هذا النطاق، حتى وإن كانت المراكز تستفيد منها بصورة أو بأخرى.¹

فعادة ما يتم تقييم المشروع على أساس مجموعة من المعايير التي تعتمد على تحليل الكلفة-العائد على أن يتم التعبير عن الكلفة الاستثمارية بالتدفقات النقدية الخارجة، أما العائد فيعبر عن التدفقات النقدية الداخلة، بعبارة أخرى يعتمد في تحديد الكلفة-العائد على الأساس النقدي وليس على الاستحقاق.²

¹ أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص575.

² مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص338.

الفرع الثاني: تقييم الأداء بمراكز الاستثمار: يهدف تقييم الأداء في مركز الاستثمار كمركز مسؤولية إلى الوقوف على مدى كفاءة إدارة المركز في استغلال الموارد المتاحة، وتجدر الإشارة إلى أن معيار التقييم هنا ليس هو الرقم المطلق لصافي الربح، كما هو الحال بالنسبة لتقييم أداء مركز الربحية، بل يتمثل المعيار في مقياس يربط بين صافي الربح والمال المستثمر في النشاط الذي تولد عنه صافي الربح، ومن أهم الأساليب المستخدمة في هذا الصدد كما ذكر سابقاً معياري معدل العائد على الأصول (معدل العائد على الاستثمار)، ومعياري الدخل المتبقي، حيث أن الدخل المتبقي يتحدد من خلال المعادلة التالية:

$$\text{الدخل المتبقي} = \text{صافي ربح النشاط} - (\text{رأس المال المستثمر بالمركز} \times \text{معدل العائد المستهدف})$$

فكلما زاد الدخل المتبقي كلما كان ذلك دليلاً على ارتفاع كفاءة التشغيل بمركز المسؤولية.

الفرع الثالث: قرارات المشاريع الاستثمارية: يمكن حصر تلك القرارات في ثلاثة أنواع هي كما يلي:

النوع الأول: قرارات القبول أو الرفض: وتعني أن القرار يكون إما الاستثمار أو عدمه؛

النوع الثاني: قرارات ترتيب المشروعات المستقلة: وتعني ترتيب المشروعات الاستثمارية المستقلة تنازلياً حسب

أفضليتها، واختيار المشروعات التي تقع على قمة القائمة، كما أن اختيار أحدها لا يؤدي لرفضها كلها؛

النوع الثالث: قرارات المشروعات البديلة (المتنافسة): وتعني المفاضلة بين المشروعات الاستثمارية المتعارضة

واختيار أفضلها، ويقصد بالمشروعات المتنافسة الطرق البديلة لأداء عمل معين، وبالتالي فإن اختيار مشروع

منها يؤدي إلى رفض المشروعات الأخرى.¹

¹ أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص ص: 557-620.

خلاصة الفصل:

لقد تبين من خلال دراسة هذا الفصل المفاهيم الأساسية للاستثمار والمشاريع الاستثمارية بالمنشأة الاقتصادية، وذلك من خلال التطرق للنمو وإمكانيات التوسع لنشاط المنشأة الاقتصادية، في حين أصبح الاتجاه السائد بين دول العالم سواءً المتقدمة منها أو النامية هو تحسين المناخ الاستثماري والدفع به في اتجاه تحسين المشاريع الاستثمارية، هذا من ناحية، كما أن المنشأة تسعى لتحويل المعلومات المتوفرة عن المشروع الاستثماري موضع التقييم برقم معين تحدده - المنشأة - وتعتبره حداً فاصلاً بين قبول أو رفض المشروع الاستثماري، وهذا من ناحية ثانية.

كما أنه تم التطرق في هذا الفصل لأمتلة عديدة تطبيقية، سواءً من خلال استغلال المعطيات المتعلقة بحجم النشاط وتحديد الكمية المنتجة التي تعظم الأرباح، أو تلك الأمتلة المتعلقة بالمفاضلة بين المشاريع الاستثمارية، وكيفية المفاضلة بينها، وبالتالي محاولة تقديم صورة واضحة لترشيد القرارات الاستثمارية للمنشأة الاقتصادية، وذلك قصد إمداد إدارة المنشأة بمعلومات هامة وملحوظة، لكن لاتخاذ قرارات جيدة ورشيده فإنه لا بد من تحليل مثل هذه المعلومات المحاسبية والقوائم المالية، وذلك سعياً وراء الحصول على معلومات أفضل، وبصفة عامة فإنه يمكن القول بأن التحليل المالي إنما يعني دراسة الأداء الماضي للمنشأة، وتقييم ظروفها الحاضرة، ثم التنبؤ بإمكانية تحقيق أهدافها المرغوبة في المستقبل من ناحية، من ناحية أخرى يمكن القول أن أي جهد نظري مهما كان مدعم بأمتلة تطبيقية أو عددية، فإنه لا يمكن أن يكتمل إلاً بالدراسة الميدانية، من خلال محاولة البحث الميداني لموضوع الدراسة في الفصل (السادس) الموالي لهذا الفصل.

الفصل السادس : دراسة مقارنة لمجموعة مؤسسات

تمهيد:

المبحث التطبيقي الأول: دراسة ميدانية للمؤسسة الصحفية "الرأي" الأردنية

المبحث التطبيقي الثاني: دراسة استطلاعية لواقع المؤسسات الصحفية الجزائرية

المبحث الثالث: نتائج الدراسات الميدانية الأردنية والاستطلاعية الجزائرية.

خلاصة الفصل السادس.

تمهيد:

مع نهاية العام 2010 دخلت المؤسسة الصحفية الأردنية في العقد الخامس من عمرها الذي ما انفكت خلاله عن العمل على تنمية نشاطها الاقتصادي والاستثماري في شكل إصدارات كل من صحيفة {الرأي} و{الجوردين تايمز}، والجوانب الأساسية في موضوع هذا البحث هي الجوانب التنظيمية والمحاسبية والمالية للمؤسسة الصحفية بالإضافة إلى التقارير السنوية الصادرة عن مجلس الإدارة السنوي الخاص بالمؤسسة الصحفية الأردنية كونها أصبحت شركة مساهمة عامة منذ عام 1986.

بالمقارنة تعتبر صحيفة (يومية الشعب الجزائرية) التي تأسست في 11 ديسمبر 1962 يومية تابعة للمؤسسات الحكومية، ومن الصحف التي كانت سباقة بعد الاستقلال مباشرة في انطلاق نشاطها، والتي من خلالها يمكن إجراء دراسة استطلاعية عن واقع المؤسسات الصحفية الجزائرية، وذلك نظراً لعدم الحصول على تقارير مجلس إدارتها وصعوبة وحساسية ذلك الأمر من طرف مسؤوليها.

في حين سيقوم الباحث بتقسيم هذه الدراسة إلى المباحث التالية:

- المبحث التطبيقي الأول: دراسة ميدانية للمؤسسة الصحفية "الرأي" الأردنية؛
- المبحث التطبيقي الثاني: دراسة استطلاعية لواقع المؤسسات الصحفية الجزائرية؛
- المبحث الثالث: أوجه التشابه والاختلاف في المؤسسات الصحفية الأردنية والجزائرية.

المبحث التطبيقي الأول: دراسة ميدانية للمؤسسة الصحفية "الرأي" الأردنية

كانت بداية الفكرة في العام 1967 حيث اشتدت الحاجة على اثر احتلال إسرائيل للضفة الغربية إلى مؤسسة صحفية ترتقي بخطابها إلى مستوى الأحداث في تلك المرحلة، فيومية "الرأي" هي يومية عربية سياسية تصدر عن المؤسسة الصحفية الأردنية {الرأي}، ولا زالت منتظمة الصدور منذ ذلك الحين، حيث استمرت {الرأي} في العام 2010 بتبوء المرتبة الأولى بين الصحف اليومية الأردنية بشكل عام ومن حيث كونها الأكثر قراءة وتوزيعاً والأكثر وثوقاً بخصوص الخبر السياسي المحلي بشكل خاص، ويعود ذلك بحسب نتائج استطلاع للرأي العام الذي أجراه مركز الدراسات الإستراتيجية في الجامعة الأردنية حول (الديمقراطية في الأردن 2010) إلى تلك الخبرة التراكمية للصحيفة (عراقتها) وكفاءة طاقمها ولكونها الأكثر انتشاراً وتوزيعاً، إضافة إلى أن هنالك حرصاً لدى معظم المسؤولين على قراءة صحيفة الرأي المختلفة فهي المفضلة لدى طلبة الجامعات بحسب استطلاع جامعي وهي الأوسع تغطية للانتخابات النيابية في التقرير والمقالة في تقرير رصد التغطية الإعلامية للانتخابات النيابية لعام 2010.¹

في حين يتضمن هذا المبحث المطالب التالية:

✓ المطالب الأول: الهيكل التنظيمي والنظام الأساسي للمؤسسة الصحفية الأردنية؛

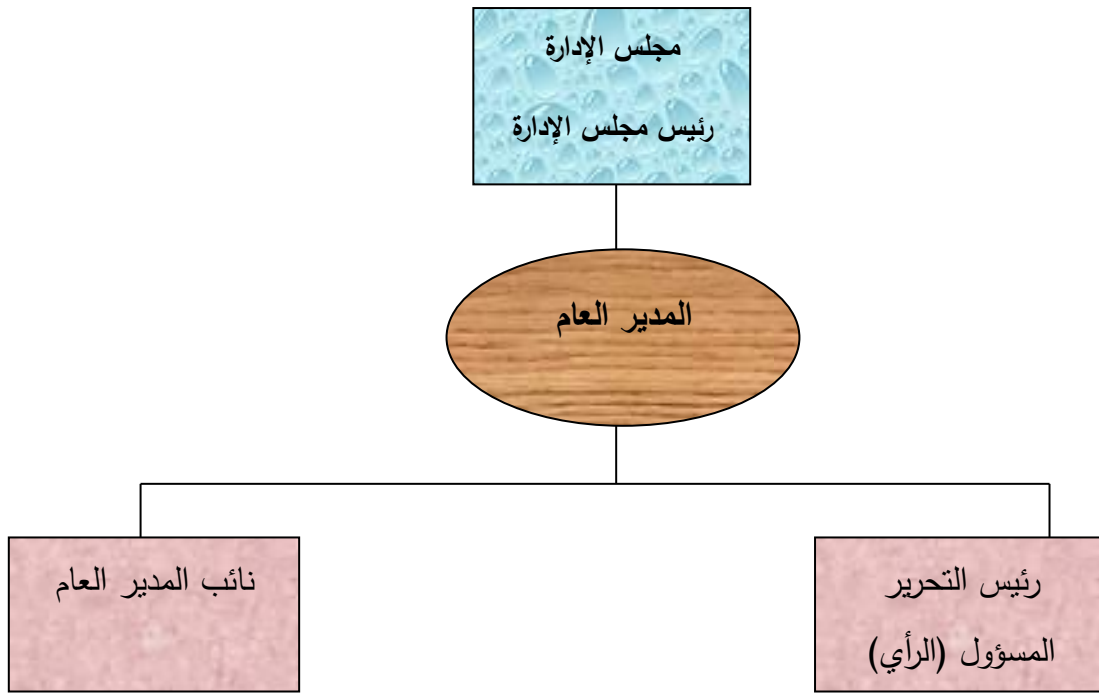
✓ المطالب الثاني: واقع نظام محاسبة المسؤولية بالمؤسسة الصحفية الأردنية؛

¹ النشرة الإعلامية، الرأي، المؤسسة الصحفية الأردنية، عمان، الأردن، 2012، ص18.

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي والنظام الأساسي للمؤسسة الصحفية الأردنية

الفرع الأول : الهيكل التنظيمي للمؤسسة الصحفية الأردنية : يمكن تقديم هيكل مختصر لهيكل المؤسسة.

الشكل رقم(26): الهيكل التنظيمي المختصر للمؤسسة الصحفية الأردنية



المصدر : مجموعة الأنظمة والتعليمات، المؤسسة الصحفية الأردنية، 2011، ص 116.¹

من خلال ذلك الهيكل التنظيمي المختصر يمكن القول بأن لجنة التدقيق واللجنة المالية والإدارية وكذا لجنة الاستثمار تكون مستقلة وقريبة في تقاريرها إلى مجلس الإدارة، كما تنفرع عن نيابة المدير العام لجان (التأمين الصحي، السلامة العامة، شؤون الموظفين العامة)، في حين يظهر رؤساء ومستشارون مساعدون لرئيس التحرير، ويمكن أن يتفرع عن ذلك مديرون للتحرير والشؤون الثقافية والفنية والعربية والدولية، ومدير دائرة المعلومات، ومدير التحرير التنفيذي.

¹ للاطلاع أكثر حول الهيكل التنظيمي للمؤسسة الصحفية الأردنية، أنظر الملاحق ص 374.

الفرع الثاني : النظام الأساسي للمؤسسة الصحفية الأردنية

يتكون النظام الأساسي للمؤسسة الصحفية الأردنية (الرأي) من المواد(1-60) التي يمكن تحديدها كما يلي:

المادة 01: اسم الشركة: شركة المؤسسة الصحفية الأردنية المساهمة العامة المحدودة.

المادة 02: مركز المؤسسة الرئيسي: عمان، (الأردن)، ويجوز فتح فروع ووكالات لها داخل المملكة الأردنية الهاشمية وخارجها.

المادة 03: تأسست هذه المؤسسة لممارسة الأعمال وأداء الغايات التالية وذلك ضمن القوانين والأنظمة التي تنظم عمل كل منها:

أ- إصدار صحيفة باسم جريدة {الرأي} باللغة العربية وصحيفة باسم {الجوردن تايمز} باللغة الإنجليزية وإصدار أية مطبوعة أو دورية؛

ب- استثمار وتنظيم وإصدار جميع وسائل الطباعة والنشر والتوزيع والأعمال المكتبية داخل المملكة وخارجها؛

ج- شراء وامتلاك وبيع واستئجار وتأجير وسائل الطباعة والنشر وأية وسائل أخرى تحتاجها المؤسسة للقيام بأعمالها؛

د- شراء وامتلاك واستئجار وبيع وتأجير واستبدال الأراضي والأبنية والامتيازات والرخص والأموال المنقولة وغير المنقولة اللازمة بأي شكل لصالح المؤسسة وأعمالها بمختلف مجالاتها ونشاطاتها؛

هـ- إنشاء وامتلاك واستئجار وتشغيل معدات وماكينات صيانة وتصليح وترميم وسائل الطباعة والنشر الخاصة بالمؤسسة واستيراد قطع الغيار والأدوات اللازمة لذلك؛

و- إنشاء وتجهيز المكاتب والمعدات اللازمة لتطوير أساليب وفنون الطباعة الحديثة والنشر والتدريب عليها وجميع الأمور المتعلقة بذلك؛

ز- المشاركة والمساهمة مع الأشخاص أو الشركات أو الهيئات الأخرى للتعاون معها في مجالات ممارسة المؤسسة لأعمالها أو التعاقد معها لمقاصد تسيير شؤونها التجارية والمالية والفنية والإدارية وغير ذلك مما تراه مناسباً ومتفقاً مع غاياتها؛

ح- استثمار أموالها والتصرف بها بالكيفية التي تراها مناسبة لها ومتفقة مع مصلحتها، بما في ذلك إنشاء وتأجير المكاتب وشراء واقتناء وبيع الأسهم والسندات وإسناد القرض وأية مشاريع استثمارية أخرى؛

ط- القيام بتصنيع وبيع مواد القرطاسية والآلات الحاسبة والدفاتر المدرسية والجامعية والمحاسبية والحبر وأية صناعات مشابهة تتماشى مع أهداف المؤسسة إما وحدها أو بالاشتراك مع غيرها؛

ي- تشغيل مطبعة تجارية والقيام بجميع الأعمال الطباعية والدخول في المناقصات العامة والخاصة؛

ك- القيام بأية أعمال أخرى، لم ترد أعلاه وتتطلبها غايات المؤسسة ومصلحتها.

المادة 04: يتألف رأسمال المؤسسة من / عشرة ملايين دينار أردني (10.000.000دأ)، مقسمة إلى عشرة ملايين سهم والقيمة الاسمية للسهم الواحد دينار أردني واحد.

المادة 05: للمؤسسة زيادة رأسمالها مع مراعاة قانون الأوراق المالية والمادتين 112، 113 من قانون الشركات بقرار تصدره الهيئة العامة غير العادية بأكثرية 75% من الحضور.

المادة 06: للمؤسسة بقرار تصدره الهيئة العامة غير العادية بأكثرية 75% من الحضور أن تخفض رأسمالها إذا كان زائداً عن حاجتها أو إذا طرأت عليها خسارة ورأت المؤسسة تنزيلها كلياً أو جزئياً من رأس المال مع مراعاة أحكام المادتين (114،115) من قانون الشركات.

المادة 07: مدة المؤسسة غير محددة.

المادة 08: مسؤولية المساهمين محددة بقيمة الأسهم التي يمتلكونها في رأسمال المؤسسة.

المادة 09: تحتفظ المؤسسة بسجل لمساهميها تدون فيه أسماءهم وأرقام شهاداتهم وعمليات تداول الأسهم وتحويلها وغير ذلك من المعلومات الضرورية التي يقررها مجلس الإدارة، وتحفظ سجلات ودفاتر وأوراق المؤسسة في مكتبها.

المادة 10: السهم غير قابل للتجزئة وإذا اشترك فيه أكثر من مالك فيمثلهم تجاه المؤسسة شخص واحد وكذلك إذا اشتركوا في عدة أسهم، وإذا لم يعين هؤلاء ممثلاً عنهم فيجوز للمؤسسة أن تعتبر أيّاً منهم ممثلاً لجمع الشركاء تجاهها.

المادة 11: يحق لمن انتقلت إليه ملكية سهم بسبب وفاة المالك أو إفلاسه أن يقدم لمجلس الإدارة البيّنة التي يراها المجلس كافية لإثبات ملكيته لذلك السهم، وللمجلس أن يوافق على تسجيل ذلك السهم باسمه.

المادة 12: إذا كان مالك قاصراً يمارس وليه إن وجد أو الوصي عليه جميع الحقوق التي للمساهم بما فيها حق التصويت والترشيح.

المادة 13: يحق لمجلس الإدارة الحجز على الأسهم المسجلة باسم أي مساهم مقابل المبالغ المطلوبة منه للمؤسسة ويشمل ذلك حصص الأرباح التي تحقق للأسهم المحجوزة ويجب على المجلس حجز أسهم المساهم

إذا أبلغ بقرار صادر عن مرجع مختص وتوضح الإشارة على شهادة الأسهم ويشار إلى ذلك في سجل المساهمين.

المادة 14: يجوز رهن السهم على أن يثبت ذلك في سجل مساهمي المؤسسة وتوضع إشارة الرهن على شهادة الأسهم المرهونة ويجب أن يحدد عقد الرهن مصير الأرباح المستحقة للأسهم المرهونة طيلة مدة الرهن وجميع الشروط الأخرى المتعلقة بالرهن ولا يجوز رفع إشارة الرهن إلا بعد تسجيل إقرار المرتهن باستيفاء حقه في سجل المؤسسة أو بموجب حكم قضائي اكتسب درجته القطعية.

المادة 15: تسري على الأسهم المحجوزة والمرهونة جميع قرارات الهيئات العامة للمؤسسة كما تسري على المساهم الراهن أو المحجوز عليه.

المادة 16: يجوز للشركة أن تمتلك جزءاً من أسهمها ويبيعها.

المادة 17: يحق للمؤسسة إصدار إسناد قرض والحصول على قرض عند الحاجة وفقاً للأحكام المتعلقة بذلك في قانون الشركات والأنظمة الصادرة بمقتضاه وأي قانون آخر مختص للحصول على قرض.

المادة 18: أ- تجتمع الهيئة العامة العادية مرة كل سنة بناءً على دعوة مجلس الإدارة في المكان والزمان اللذين يحددهما المجلس وبالاتفاق مع المراقب على ألا يتجاوز الموعد أربعة أشهر تلي نهاية السنة المالية للمؤسسة ويجوز دعوة الهيئة العامة في الحالات المنصوص عليها في القانون.

ب- على مجلس الإدارة توجيه الدعوة لاجتماع الهيئة العامة لكل من المراقب ومدققي حسابات المؤسسة قبل خمسة عشرة يوماً على الأقل من موعد انعقاد اجتماعها، ويرفق بالدعوة جدول الاجتماع والبيانات والمرفقات التي نص على إرسالها للمساهم مرفقة بالدعوة، ويعتبر أي اجتماع تعقده الهيئة العامة باطلاً إذا لم يحضره المراقب ومدققي حسابات المؤسسة.

المادة 19: تعتبر الجلسة الأولى لاجتماع الهيئة العامة العادية قانونية إذا حضرها نصاب قانوني من مساهمين يمثلون أكثر من نصف أسهم المؤسسة، وإذا حضرها نصاب قانوني من مساهمين يمثلون أكثر من نصف أسهم المؤسسة، وإذا لم يكتمل النصاب بمضي ساعة من الوقت المحدد للاجتماع يوجه الرئيس دعوة إلى اجتماع ثانٍ وتعتبر الجلسة الثانية قانونية مهما كان عدد الأسهم الممثلة فيها، ويُعقد الاجتماع الثاني بعد عشرة أيام من تاريخ الاجتماع المؤجل وفي نفس المكان والزمان المحددين، على أن يعلم رئيس الاجتماع الحضور من المساهمين بهذا التأجيل ويعلن عن ذلك فيما لا يقل عن صحيفتين يوميتين لأكثر من مرة قبل انعقاد الجلسة الثانية بثلاثة أيام على الأقل.

المادة 20: تصدر قرارات الهيئة العامة العادية بالأكثرية العادية للأسهم الممثلة في الاجتماع.

المادة 21: تشمل صلاحيات الهيئة العامة العادية كل ما يعود لمصلحة المؤسسة، وتدرج في جدول أعمال اجتماعها السنوي الأمور التالية:

- تلاوة وقائع الاجتماع؛
- سماع تقرير مجلس الإدارة؛
- سماع تقرير مدقق الحسابات؛
- مناقشة البيانات الحسابية الختامية والمصادقة عليها؛
- انتخاب أعضاء مجلس الإدارة في حالة انتهاء مدته؛
- انتخاب مدققي الحسابات للسنة المالية المقبلة وتحديد أتعابهم؛
- تحديد الأرباح التي يجب توزيعها بناءً على اقتراح مجلس الإدارة؛
- البحث في اقتراحات الاستدانة أو الرهن أو إعطاء الكفالات واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها؛

- أية أمور تقترحها الهيئة العامة بموافقة 10% من الأسهم الممثلة في الاجتماع.

المادة 22: فيما عدا الحالات المنصوص عليها في القانون تجتمع الهيئة العامة غير العادية بناء على دعوة من مجلس الإدارة مباشرة أو بناءً على طلب خطي موقع عليه من مساهمين يحملون ما لا يقل عن 25% من أسهم المؤسسة ويترتب على رئيس مجلس الإدارة في الحالة الأخيرة أن يدعو الهيئة العامة إلى الاجتماع في مدة لا تتجاوز خمسة عشر يوماً تلي تاريخ تسليم الطلب.

المادة 23: يكون اجتماع الهيئة العامة غير العادي للمؤسسة قانونياً بحضور مساهمين يمثلون أكثر من نصف أسهم المؤسسة وإذا لم يتوفر هذا النصاب بمضي ساعة من الموعد المحدد للاجتماع، فيؤجل الاجتماع إلى آخر يعقد خلال عشرة أيام من تاريخ الاجتماع الأول ويعلن ذلك من قبل رئيس مجلس الإدارة في صحيفتين محليتين يوميتين على الأقل وقبل موعد الاجتماع بثلاثة أيام على الأقل، ويعتبر الاجتماع الثاني قانونياً بحضور مساهمين يمثلون (40%) من أسهم المؤسسة على الأقل فإذا لم يتوفر هذا النصاب في الاجتماع الثاني يلغي الاجتماع مهما كانت أسباب الدعوة إليه.

المادة 24: أ. تختص الهيئة العامة للمؤسسة في اجتماعها غير العادي النظر في مناقشة الأمور التالية واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها:

- تعديل عقد المؤسسة أو نظامها الأساسي؛
- اندماج المؤسسة في شركة أخرى؛
- تصفية المؤسسة وفسخها؛
- إقالة رئيس مجلس الإدارة أو أحد أعضائه؛
- بيع المؤسسة أو تملك شركة أخرى كلياً؛
- زيادة رأس مال المؤسسة أو تخفيضه؛
- إصدار إسناد القرض؛

ب. تصدر القرارات في الاجتماع غير العادي للهيئة العامة بأكثرية (75%) من مجموع الأسهم الممثلة في الاجتماع.

ج. يجب على الأقل النصاب القانوني للاجتماع غير العادي للهيئة العامة للمؤسسة في حالتي تصفيها أو اندماجها بغيرها من الشركات عن ثلثي أسهم المؤسسة المكتتب بها.

المادة 25: للهيئة العامة غير العادية الحق بأن تصدر قرارات في الأمور الداخلة ضمن صلاحياتها وفي الأمور الداخلة ضمن صلاحيات الهيئة العامة العادية، وإذا بحثت الهيئة العامة الأمور الداخلة ضمن صلاحيات الهيئة العامة العادية فإنها تصدر قراراتها بالنسبة لهذه الأمور بالأغلبية المطلقة للأسهم الممثلة في الاجتماع شأنها في ذلك شأن قرارات الهيئة العامة العادية الأخرى.

المادة 26: لكل سهم صوت واحد سواء كان من يملكه حاضراً الاجتماع بالذات أو بواسطة وكيل.

المادة 27: للمساهم في المؤسسة أن يوكل عنه مساهماً آخر لحضور أي اجتماع تعقده الهيئة العامة للمؤسسة بالنيابة عنه بموجب وكالة خطية على القسيمة المعدة لهذا الغرض من قبل مجلس إدارة المؤسسة وبموافقة المراقب، على أن تودع القسيمة في مركز المؤسسة قبل ثلاثة أيام على الأقل من التاريخ المحدد لاجتماع الهيئة العامة ويتولى المراقب أو من ينتدبه تدقيقها.

المادة 28: ينظم جدول حضور حين انعقاد الهيئة العامة تسجل فيه أسماء أعضاء الهيئة العامة الحاضرين وعدد الأصوات التي يمتلكها كل منهم أصالة أو وكالة وتؤخذ توقيعاتهم ويحفظ هذا الجدول لدى المؤسسة، ويشرف المراقب أو من ينتدبه على عملية تسجيل أسماء المساهمين الذين يحضرون اجتماع الهيئة العامة وتحديد الأسهم التي يمتلكونها سواء بالأصالة أو بالوكالة وذلك من واقع بطاقة الدعوة لجدول الاجتماع أو

صك التوكيل، ويحق للمراقب تحقيقاً لهذه الغاية الاستعانة بمن يحتاج إليه من الموظفين الحكوميين أو موظفي المؤسسة.

المادة 29: أ- يرأس اجتماع الهيئة العامة العادية أو غير العادية رئيس مجلس الإدارة أو نائبه أو من ينتدبه مجلس الإدارة لهذه الغاية، ويعين رئيس الهيئة العامة كاتباً لتدوين وقائع الجلسة من المساهمين أو غيرهم ويختار مراقبين اثنين لجمع الأصوات وفرزها، وينظم محضر بوقائع الجلسة وأبحاثها وقراراتها ويوقع عليه الرئيس والمراقب والكاتب، ويقوم المجلس بإبلاغ المراقب بجمع القرارات التي تتخذها الهيئة العامة في خلال شهر من تاريخ اتخاذها.

ب. على مجلس الإدارة حضور اجتماع الهيئة العامة بعدد لا يقل عن العدد الواجب توافره لصحة انعقاد مجلس الإدارة ولا يجوز التخلف عن الحضور بغير عذر مقبول.

المادة 30: يجب أن يكون التصويت لانتخاب رئيس وأعضاء مجلس الإدارة أو إقالتهم بالاقتراع السري أو بالتأييد الجماعي، وفيما عدا ذلك تتخذ القرارات التي تطرح للتصويت في الاجتماعات العامة بالطريقة التي يحددها الرئيس.

المادة 31: تكون القرارات التي تصدرها الهيئة العامة المجتمعة بنصاب قانوني ملزمة ضمن أحكام القانون لمجلس الإدارة ولجميع المساهمين سواء كانوا حاضرين أو غائبين ولا يجوز الاعتراض عليها إلا وفقاً لأحكام القانون.

المادة 32: أ- يتولى إدارة المؤسسة وتصريف شؤونها مجلس إدارة مؤلف من تسعة أعضاء وتكون مدته 4 سنوات تنتهي دفعة واحدة بانتخاب مجلس جديد على أن يستمر المجلس القائم في تصريف شؤون المؤسسة

لحين انعقاد الهيئة العامة وانتخاب مجلس الإدارة الجديد وأن يتم ذلك من خلال مدة لا تتجاوز ثلاثة أشهر بعد انتهاء دورة المجلس القديم.

ب. تمثل المؤسسات الرسمية العامة المساهمة في المؤسسة بخمسة أعضاء في مجلس الإدارة وتعين كل منها أسماء ممثليها في المجلس ولا تشترك هذه الأسهم في انتخاب أعضاء المجلس الآخرين ويعاد النظر في هذا العدد في ظل تطور ملكية الأسهم.

ج. إذا انتخب أي شخص عضواً في مجلس إدارة المؤسسة وكان غائباً عند انتخابه فعليه أن يعلن عن قبوله بتلك العضوية أو رفضها خلال عشرة أيام من تاريخ تبليغه نتيجة الانتخاب ويعتبر سكوته قبولاً منه بالعضوية.

المادة 33: أ- إذا شغل مركز عضو منتخب في مجلس الإدارة لسبب ما فيخلفه عضو ينتخبه المجلس من المساهمين الحائزين على مؤهلات العضوية ويتبع هذا الإجراء كلما شغل مركز في المجلس ويبقى هذا التعيين مؤقتاً حتى يعرض على الهيئة العامة في أول اجتماع لها كي تقوم بإقراره أو بانتخاب من يملأ المركز أو المراكز الشاغرة بمقتضى هذا النظام وفي هذه الحالة يكمل العضو الجديد مدة سلفه في عضوية مجلس الإدارة.

ب. لا يجوز أن يزيد عدد الأعضاء الذين يعينون في مجلس الإدارة بمقتضى هذه المادة على نصف عدد أعضاء المجلس المنتخبين فإذا شغل مركز المنتخبين فإذا شغل مركز عضو في المجلس بعد ذلك تدعى الهيئة العامة لانتخاب مجلس إدارة جديد.

المادة 34: باستثناء الأعضاء الذين تعينهم المؤسسات الرسمية العامة، يشترط في أهمية عضو مجلس الإدارة أن يكون مالكاً لألف سهم من أسهم المؤسسة على الأقل.

المادة 35: أ- يعين مجلس الإدارة مديراً عاماً للمؤسسة وتحدد مهامه وصلاحياته بموجب التعليمات التي يصدرها المجلس لهذه الغاية، ويتوجب إعلام مراقب الشركات خطياً عند تعيين المدير العام أو إنهاء خدماته.
ب. يعين مجلس الإدارة رئيس التحرير المسؤول لصحيفة "الرأي" التي تصدر عن المؤسسة وفق أحكام قانون المطبوعات. وتحدد مهامه وصلاحياته بموجب تعليمات يصدرها المجلس لهذه الغاية.

المادة 36: باستثناء السلطات الممنوحة للهيئة العامة يعتبر مجلس الإدارة مسؤولاً عن إدارة المؤسسة وله أن يعين الجهاز اللازم لإدارتها وتنسيق أعمالها ويحق له رهن موجودات المؤسسة وإعطاء الكفالات والقيام بجميع الأعمال التي تكفل سير العمل في المؤسسة وفقاً لغايتها بما في ذلك الاقتراض من البنوك والمؤسسات المالية بالغاً ما بلغت نسبة الاقتراض وعليه أن يتقيد بتوجيهات الهيئة العامة وأن لا يخالف قراراتها أو نظام المؤسسة أو القوانين المرعية.

المادة 37: يستحق أعضاء المجلس مكافأة أو تعويضاً أو راتباً ضمن الحدود المنصوص عليها في قانون الشركات.

المادة 38: أ- لا يجوز لعضو مجلس إدارة المؤسسة أو مديرها العام أن يكون عضواً في مجلس إدارة شركة مشابهة في أعمالها للمؤسسة أو مماثلة لها في غايتها أو تنافسها في أعمالها كما لا يجوز له أن يقوم بأي عمل منافس لأعمالها.

ب. لا يجوز أن يكون لرئيس مجلس الإدارة أو أحد أعضائه أو المدير العام أو أي موظف يعمل في المؤسسة مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في العقود والمشاريع والارتباطات التي تعقد مع المؤسسة أو لحسابها.

ج. يستثنى من أحكام الفقرة (ب) من هذه المادة أعمال المقاولات والتعهدات والمناقصات العامة التي يسمح فيها لجميع المتنافسين الاشتراك في العروض على قدم المساواة فإذا كان العرض الأنسب مقدماً من أحد المذكورين في الفقرة (ب) من هذه المادة فيجب أن يوافق ثلثا (3/2) أعضاء مجلس الإدارة على عرضه دون أن يكون له حق جلسة المداولة في الموضوع المتعلق به و تجدد هذه الموافقة سنويا من مجلس الإدارة إذا تلك العقود والارتباطات ذات طبيعة دورية ومتجددة.

د. كل من يخالف أحكام هذه المادة من الأشخاص المشار إليهم في الفقرة (ب) من هذه المادة يُعزل من منصبه أو وظيفته في المؤسسة.

المادة 39: يقرر مجلس الإدارة والموظفين التنفيذيين المفوضين بالتوقيع عن المؤسسة مجتمعين ومنفردين حسبما يفوضهم بذلك مجلس الإدارة وفي جميع الحالات فإن أوامر الدفع أو الشيكات أو المستندات التي ترتب مسؤولية مالية يجب أن تحمل توقيعين على الأقل من توقيعات المفوضين بالتوقيع.

المادة 40: يعتبر منصب عضو مجلس الإدارة شاغراً في الأحوال التالية:

- 1- الاستقالة بإشعار كتابي موجه إلى المؤسسة؛
- 2- نقصان عدد الأسهم التي يملكها عن النصاب الذي يؤهله لعضوية المجلس والبالغة 1000 سهم؛
- 3- التغيب عن اجتماعات المجلس لمدة ستة أشهر متتالية ولو كان ذلك بسبب عذر مشروع؛
- 4- التغيب عن أربع جلسات متتالية دون عذر مشروع؛
- 5- الإفلاس؛
- 6- إذا أصبح العضو معتوها أو مختل العقل؛

7- قيام العضو منفرداً أو بالاشتراك مع آخرين بأي عمل يضر بأعمال المؤسسة أو يعاكس مصالحها

سواء نجم عن ذلك ضرر أو تعطيل لمصالح المؤسسة أو لم ينجم؛

8- صدور حكم بجناية أو جنحة أخلاقية أو جنحة السرقة أو الاحتيال أو إساءة الائتمان أو التزوير أو

الإفلاس التقصيري أو الشهادة الزور

المادة 41: يجتمع مجلس الإدارة بدعوة من رئيسه أو بناء على طلب ربع أعضائه على الأقل ويجب حضور ما يزيد على نصف أعضاء المجلس لتكون قراراته قانونية، ويجب ألا تقل اجتماعاته عن ست مرات في السنة، على ألا تزيد المدة الفاصلة بين اجتماع والذي يليه على شهرين ويبلغ المراقب بنسخة من الدعوة للاجتماع .

المادة 42: ينتخب مجلس الإدارة خلال أسبوع من تاريخ انتخابه بالاقتراع السري رئيساً ونائباً للرئيس .

المادة 43: يرأس رئيس المجلس جميع اجتماعات المجلس ويدير جلساته ويعتبر رئيساً للمؤسسة ويمثلها لدى الغير وأمام جميع السلطات وعليه بالتعاون مع الإدارة العامة أن ينفذ قرارات المجلس ويتقيد بتوجيهاته وينوب نائب الرئيس عن الرئيس في حالة غيابه.

المادة 44: تصدر قرارات مجلس الإدارة بالأكثرية المطلقة للأعضاء الحاضرين وإذا تساوت الأصوات يكون للرئيس صوت مرجح.

المادة 45: ينظم لكل جلسة محضر يسجل في سجل خاص ويوقعه الرئيس وأمين سر المجلس ويوقع الرئيس والأعضاء الذين حضروا الجلسة كل قرار على حدة، وعلى العضو المخالف أن يسجل مخالفته خطياً ويجوز إعطاؤه صورة عن كل محضر موقعة من الرئيس.

المادة 46: يجري إقرار الأرباح والاحتياطي من قبل الهيئة العامة بناء على تنسيب من مجلس الإدارة .

المادة 47: يجب على مجلس الإدارة أن يقتطع من الأرباح استدراقات كافية لمواجهة الالتزامات المترتبة على المؤسسة بموجب قوانين العمل والضمان الاجتماعي والضرائب وغير ذلك.

المادة 48: على المؤسسة تنظيم حساباتها وحفظ سجلاتها ودفاتها وفق الأصول المحاسبية المتعارف عليها.

المادة 49: تبدأ السنة المالية للمؤسسة من اليوم الأول من شهر كانون الثاني من السنة وتنتهي في الحادي والثلاثين من شهر كانون الأول من السنة نفسها.

المادة 50: أ- لا يجوز للمؤسسة توزيع أي عوائد على المساهمين إلا من أرباح المؤسسة وعليها أن تقتطع ما نسبته (10%) من أرباحها السنوية الصافية لحساب الاحتياطي الإجباري ولا يجوز توزيع أي أرباح على المساهمين إلا بعد إجراء هذا الاقتطاع ولا يجوز وقفه قبل أن يبلغ الحساب الاحتياطي الإجباري المتجمع ما يعادل ربع رأسمال المؤسسة المصرح به إلا أنه يجوز بموافقة الهيئة العامة الاستمرار في اقتطاع هذه النسبة السنوية إلى أن يبلغ هذا الاحتياطي ما يعادل مقدار رأس مال المؤسسة المصرح به.

ب. للهيئة العامة بناء على اقتراح مجلس الإدارة أن تقرر سنويا اقتطاع ما لا يزيد عن (20%) من أرباحها الصافية عن تلك السنة لحساب الاحتياطي الاختياري.

ج. يستعمل الاحتياطي الاختياري في الأغراض التي يقرها مجلس الإدارة ويحق للهيئة العامة توزيعه كله أو جزء منه، كأرباح على المساهمين إذا لم يستعمل في تلك الأغراض.

د. للهيئة العامة، بناء على اقتراح مجلس الإدارة، أن تقرر سنويا اقتطاع أي احتياطات أخرى مهما كانت تسميات هذه الاحتياطات أو الغرض منها بما لا يزيد عن (20%) من الأرباح الصافية لتلك السنة وبما تتطلبه مصلحة الشركة وحسن سير أعمالها على أن يتم هذا الاقتطاع بعد تنزيل مخصص ضريبة الدخل.

هـ. بعد خصم الاقتطاعات السابقة يخصص:

1- 1% من صافي الأرباح للجامعات؛

2- 1% من صافي الأرباح لدعم البحث العلمي والتدريب المهني لدى المؤسسة؛

3- ما لا يزيد على 10% من صافي الأرباح مكافأة لأعضاء مجلس الإدارة بحد أقصى مقداره 5000 دينار للعضو الواحد؛

4- 1% من صافي الأرباح لدعم صندوق البحث العلمي.

و. توزيع باقي الأرباح الصافية على المساهمين .

ز. إذا لحقت بالمؤسسة خسائر بعد تحقيق الأرباح فيعطى لكل من رئيس وأعضاء مجلس الإدارة تعويضاً عن جهدهم في إدارة المؤسسة بمعدل (20 دينار) عن كل جلسة من جلسات مجلس الإدارة أو أي اجتماع للجان المنبثقة عنه على ألا تتجاوز هذه المكافأة مبلغ 200 دينار في السنة لكل عضو.

المادة 51: للمؤسسة أن تنشئ صندوق ادخار لمستخدميها يتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة إدارياً ومالياً وذلك بموجب نظام خاص يصدره مجلس الإدارة.

المادة 52: أ- ينشأ حق المساهم في الأرباح السنوية بعد صدور قرار الهيئة العامة بتوزيعها.

ب. يكون الحق في استيفاء الربح تجاه المؤسسة لمالك السهم بتاريخ اجتماع الهيئة العامة الذي تقرر فيه توزيع الأرباح وعلى مجلس الإدارة أن يعلن عن ذلك في صحيفتين يوميتين محليتين على الأقل ووسائل الإعلام الأخرى خلال أسبوع على الأكثر من تاريخ قرار الهيئة العامة لاجتماع الهيئة العامة وتقوم المؤسسة بتبليغ المراقب والسوق بهذا القرار.

ج. تلتزم المؤسسة بدفع الأرباح المقرر توزيعها على المساهمين خلال ستين يوماً من تاريخ اجتماع الهيئة العامة وفي حالة الإخلال بذلك تلتزم المؤسسة بدفع فائدة للمساهم بمعدل سعر الفائدة السائد على الودائع خلال فترة التأخير على أن لا تتجاوز مدة تأخير دفع الأرباح ستة أشهر من تاريخ استحقاقها.

المادة 53: على مجلس الإدارة أن يعد عن كل سنة مالية خلال مدة لا تزيد على ثلاثة أشهر من تاريخ انتهائها الميزانية السنوية العامة للمؤسسة وبيان الأرباح والخسائر وبيان التدفقات النقدية والإيضاحات حولها مقارنة مع السنة المالية السابقة موقعة بالنيابة عن المجلس من قبل عضوين من أعضائه ومدقق حسابات قانوني، وتقريراً يتضمن أعمال الشركة خلال السنة الماضية وتوقعاتها المستقبلية للسنة القادمة وشرحاً وافياً لأهم بنود الإيرادات والمصروفات وتوصيته بشأن الاحتياطي الإجمالي والاختياري وتوزيع الأرباح، وترسل تلك البيانات مع تقرير مدققي الحسابات لكل مساهم بالبريد العادي مع الدعوة لاجتماع الهيئة العامة العادي وجدول أعمال ذلك الاجتماع.

المادة 54: على مجلس الإدارة نشر الميزانية العمومية وحساب الأرباح والخسائر وموجزاً وافياً عن تقرير مجلس الإدارة وتقرير مدقق الحسابات في إحدى الصحف اليومية خلال شهر من انعقاد الجمعية العامة.

المادة 55: تنتخب الهيئة العامة في اجتماعها السنوي من بين المحاسبين القانونيين مدققاً للحسابات أو أكثر لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد وتقرر بدل أتعابهم.

المادة 56: تحفظ الدفاتر والحسابات في مكتب المؤسسة ويحق لأعضاء مجلس الإدارة الإطلاع على الحسابات والدفاتر حسب الشروط وفي الأوقات وبالكيفية التي يقرها مجلس الإدارة.

المادة 57: يعدُّ مجلس الإدارة تقريراً كل ثلاثة أشهر يبين فيه المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، على أن يصدق التقرير من رئيس مجلس الإدارة ويزود مراقب عام الشركات بنسخة من التقرير خلال 30 يوماً من انتهاء الفترة.

المادة 58: لا تُفسخ المؤسسة إلا بموجب أحكام قانون الشركات المعمول به.

المادة 59: يجوز تبليغ الإعلانات والإشعارات والإخطارات والدعوات إلى كل مساهم في المؤسسة إما بتسليمها له بالذات أو بإرسالها في البريد العادي إلى عنوانه المسجل لدى المؤسسة، وإذا لم يكن للمساهم عنوان مسجل لدى المؤسسة فيعتبر النشر في الجريدة تبليغاً كافياً.

المادة 60: تسري أحكام قانون الشركات على جميع إجراءات المؤسسة في كل ما نص عليه هذا النظام وكذلك في حالة تعارض بعض مواد النظام مع أحكام القانون.

وفي حالة تعديل أحكام قانون الشركات بما يخالف نصوص النظام تعتبر المواد ذات العلاقة معدلة إلى الحد اللازم للتوافق مع القانون اعتباراً من تاريخ انتهاء فترة توفيق الأوضاع التي ينص عليها القانون ولا يحول ذلك دون اتخاذ الإجراءات اللازمة لتعديل النظام.¹

¹ المؤسسة الصحفية الأردنية (الرأي)، مجموعة الأنظمة والتعليقات، 2011، ص: 20-09.

المطلب الثاني: واقع نظام محاسبة المسؤولية بالمؤسسة الصحفية الأردنية: يمكن عرضه من خلال:

(1) الجدول رقم (18): قائمة المركز المالي حسب السجلات المالية بـ (الدينار الأردني)

البيان	2016/03/31	2015/12/31	الفرق	نسبة التغير
<u>الموجودات</u>				
<u>موجودات غير المتداولة</u>				
ممتلكات وآلات ومعدات	37.935.399	38.603.898	(668.499)	(%2)
موجودات ضريبية مؤجلة	1.051.838	1.055.188	(3.350)	---
مجموع موجودات غير متداولة	38.987.237	39.659.086	(671.849)	(%2)
<u>موجودات متداولة</u>				
بضاعة	3.512.958	3.349.590	163.368	%5
ذمم مدينة	1.958.980	1.328.235	716.661	%54
إيرادات مستحقة وغير مقبوضة	133.834	157.818	(23.984)	(%15)
أرصدة مدينة أخرى	517.563	239.613	205.826	86
شيكات برسم التحصيل	507.133	709.675	(202.542)	(%29)
نقد وأرصدة لدى البنوك	50.680	24.695	25.985	%105
مجموع موجودات متداولة	6.694.940	5.809.626	885.314	%15
مجموع الموجودات	45.682.177	45.468.712	213.465	---
<u>حقوق الملكية و المطلوبات</u>				
<u>حق ملكية حملة الأسهم</u>				
رأس المال المدفوع	10.000.000	10.000.000	---	---

---	---	13.000.000	13.000.000	علاوة الإصدار
---	---	2.036.255	2.036.255	احتياطي إجباري
---	---	6.000.000	6.000.000	احتياطي اختياري
---	---	5.000.000	5.000.000	احتياطي خاص
%9	(244.968)	(2.601.981)	(2.846.949)	أرباح مدورة
(%1)	(244.968)	33.434.274	33.189.306	مجموع حقوق الملكية
				<u>مطلوبات غير متداولة</u>
(%14)	(71.494)	505.314	433.820	مخصص تعويض نهاية الخدمة
(%18)	(290.233)	1.640.233	1.350.000	أقساط قروض تستحق طويلة الاجل
(%17)	(361.727)	2.145.547	1.783.820	مجموع مطلوبات غير متداولة
				<u>مطلوبات متداولة</u>
%15	235.339	1.604.992	1.840.331	بنوك دائنة
%56	239.393	428.467	667.860	ذمم دائنة
%1	22.616	1.782.810	1.805.426	أوراق دفع
(%1)	(9.768)	1.650.000	1.640.232	أقساط قروض تستحق خلال سنة
---	---	----	----	مخصص ضريبة الدخل
%8	332.580	4.422.622	4.755.202	أرصدة دائنة أخرى
%8	820.160	9.888.891	10.709.051	مجموع مطلوبات متداولة
%4	458.432	12.034.438	12.492.870	مجموع المطلوبات
---	213.465	45.468.712	45.682.177	مجموع حقوق الملكية و المطلوبات

الجدول رقم (19): قائمة المركز المالي للفترة من 2016/01/01 – 2016/03/31 ومقارنتها مع 2015

البيان	2016/03/31	2015/03/31	نسبة الزيادة / النقص
<u>الموجودات:</u>			
ممتلكات وآلات ومعدات	37.935.399	40.551.811	(%6)
موجودات ضريبية مؤجلة	1.051.838	1.100.091	(%4)
مجموع الموجودات غير متداولة	38.987.237	41.651.902	(%6)
<u>الموجودات المتداولة</u>			
بضاعة	3.518.937	3.406.808	%3
ذمم مدينة	1.966.793	1.516.287	%30
إيرادات مستحقة وغير مقبوضة	133.834	186.41	(%28)
أرصدة مدينة أخرى	517.563	224.461	%131
شيكات برسم التحصيل	507.133	1.277.405	(%60)
نقد وأرصدة لدى البنوك	50.680	37.803	%34
مجموع الموجودات المتداولة	6.694.940	6.649.174	%1
مجموع الموجودات	45.682.177	48.301.076	(%5)
<u>المطلوبات وحقوق المساهمين:</u>			
رأس المال المدفوع	10.000.000	10.000	-
علاوة إصدار	13.000.000	13.000	-
احتياطي إجباري	2.036.255	2.036.255	-
احتياطي اختياري	6.000.000	6.000	-
احتياطي خاص	5.000.000	5.000	-

%237	(2.601.981)	(2.846.949)	أرباح مدورة
(%6)	35.192.188	33.189.306	صافي حقوق الملكية
			مطلوبات غير متداولة:
(%24)	567.547	433.820	مخصص تعويض نهاية الخدمة
(%31)	1.969.495	1.350.000	قروض طويلة الأجل
(%30)	2.537.042	1.783.820	مجموع المطلوبات غير المتداولة
			مطلوبات متداولة :
%7	1.714.061	1.840.331	بنوك دائنة
%36	490.642	667.860	ذمم دائنة
%56	1.160.261	1.805.426	مخصص ضريبة الدخل
(%39)	2.710.800	1.640.232	أقساط قروض قصيرة الأجل
(%100)	41.369	----	أوراق دفع
%7	4.454.713	4.755.202	أرصدة دائنة أخرى
%1	10.571.846	10.709.051	مجموع مطلوبات متداولة
(%5)	13.108.888	12.492.870	مجموع المطلوبات
(%5)	48.301.076	45.682.177	مجموع حقوق الملكية و المطلوبات

(2) الجدول رقم (20): قائمة الدخل الشامل المرحلية ستة أشهر المنتهية في 31 اذار 2016

البيان	2016	2015	الفرق	نسبة التغير
<u>إيرادات الصحف والمجلات والمطبعة التجارية</u>				
إيرادات إعلانات الصحف والمجلات	3.091.319	3.140.523	(49.204)	(%2)
إيرادات مبيعات الصحف والمجلات	336.394	341.935	(5.540)	(%2)
إيرادات المطبعة التجارية	652.054	692.339	(40.285)	(%6)
مجموع الإيرادات	4.079.768	4.174.797	(95.029)	(%2)

كلفة إصدار الصحف والمجلات والمطبعة التجارية

كلفة إصدار الصحف والمجلات	(2.422.249)	(2.986.736)	564.487	(%19)
كلفة المطبعة التجارية	(661.327)	(600.035)	(61.292)	%10
مجموع كلفة الإيرادات	(3.083.576)	(3.586.771)	503.195	%14
إجمالي الربح	996.190	588.026	408.166	%69
ينزل : إيرادات أخرى	22.465	24.305	(1.840)	(%8)
يضاف : مصاريف بيع وتوزيع	(8.346)	(48.360)	40.014	%83
مصاريف إدارية وعمومية	(1.117.057)	(866.121)	(439.970)	(%29)
مصاريف تمويل	(134.692)	(161.444)	26.752	%17
مخصص ذمم مشكوك في تحصيلها	0	0	0	0
الوفر (مخصص) تعويض نهاية الخدمة	0	0	0	0

%48	218.498	(463.594)	(241.438)	الخسارة / الربح للسنة قبل ضريبة الدخل
0	0	0	0	مصروف ضريبة الدخل المستحقة
%48	218.498	(463.594)	(241.438)	مجموع الخسارة و الدخل الشامل للفترة
		(0.046)	(0.024)	حصة السهم من الربح / (الخسارة) للفترة العائد لمساهمي الشركة - أساسي و مخفض

(3) الجدول رقم (21): النسب المالية

2015/12/31	2016/03/31	البيان
10.000.000	10.000.000	رأس المال
45.468.712	45.674.364	إجمالي الأصول
12.034.438	12.492.870	إجمالي المطلوبات (إجمالي الالتزامات)
33.434.274	33.189.306	حقوق المساهمين
10.000.000	10.000.000	عدد الأسهم المكتتب بها
(2.221.508)	(241.438)	صافي الربح (الخسارة) بعد الضريبة
-	-	الأرباح الموزعة نقدا
<u>1.93</u>	<u>0.87</u>	القيمة السوقية في بداية العام
1.250	0.860	القيمة السوقية للسهم
(0.010)	(0.005)	العائد على الاستثمار

(0.014)	(0.007)	العائد على حقوق المساهمين
0.265	0.274	نسبة المديونية
3.343	3.319	القيمة الدفترية للسهم
(0.046)	(0.024)	ربحية السهم الواحد
-	-	نسبة توزيع الأرباح
-	-	ريع السهم
0.374	0.259	القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية
(26.963)	)35.620(	مضاعف الربحية
-	-	التوزيعات النقدية للسهم
(4.079.265)	(4.021.924)	صافي رأس المال العامل
%25	%26	هيكل التمويل الخارجي
(%1)	(%1)	العائدة على الموجودات
(%5)	(%2)	العائد على رأس المال
%14	%24	نسبة هامش مجمل الربح
%86	%76	كلفة المبيعات / المبيعات
0.483	0.624	نسبة التداول
0.249	0.296	نسبة السيولة السريعة
%1	%2	عائد الربح التشغيلي على الاستثمارات

0.092	0.090	معدل دوران إجمالي الأصول
%15	%15	نسبة المديونية
(%11)	(%6)	نسبة صافي الربح أو الخسارة
4.199.102	4.102.174	إجمالي الإيرادات
%74.8	%75.4	نسبة إيرادات إعلانات الصحف والمجلات من إجمالي الإيرادات
%8.1	%8.2	نسبة إيرادات مبيعات الصحف والمجلات من إجمالي الإيرادات
%16.5	%15.9	نسبة إيرادات المطبعة التجارية من إجمالي الإيرادات
%0.6	%0.5	نسبة إيرادات أخرى من إجمالي الإيرادات

الجدول رقم (22): تحليل للدورات المالية الخمسة الأخيرة

السنة	2012	2013	2014	2015	2016
إجمالي المبيعات	5.306.610	4.952.274	4.785.700	4.174.797	4.079.732
كلفة المبيعات	(4.009.517)	(3.457.660)	(4.068.115)	(3.586.771)	(2.898.141)
مجمّل الربح	1.297.093	1.494.614	717.585	588.026	1.181.591
إيرادات أخرى	91.147	53.786	59.942	24.305	22.443
المصاريف الإدارية و العمومية	(1.387.483)	(1.180.403)	(1.177.850)	(1.075.925)	(1.449.129)
وفر (مخصص) ضريبة الدخل	42.339	(62.206)	946	-----	-----
صافي الربح	43.096	305.791	(399.377)	(463.594)	(241.438)
التوزيعات	---	-----	-----	-----	-----
سعر إغلاق السهم	6.00	3.50	2.68	1.25	0.86

4) تدقيق سندات القيد المحاسبية اليومية

قامت وحدة التدقيق الداخلي بمراجعة / تدقيق القيد اليومية والشهرية للدائرة المالية خلال الفترة أعلاه ، والتي تتمثل في ما يلي:

1. قيود الإعلانات (رأي / جوردن) (198) قيد .
2. فواتير المطبعة التجارية (146) فاتورة .
3. القيد اليومية والشهرية (653) قيد .
4. قيود المشتريات (132) قيد .
5. سندات الإيداع (151) سند .
6. سندات دفع بنك (103) سند .

7. سندات الصرف النقدي (757) سند .
8. سندات القبض (1104) سند .
حيث قامت الدائرة المالية بإنشاء " 3244 " قيد للفترة من 2016/01/01 - 2016/03/31، وقامت الوحدة بتدقيقها باستخدام :

1. تدقيق بنسبة 100% لبعض القيود لأهميتها النسبية باستخدام التدقيق السابق لكل من (سندات دفع البنك) .
2. تدقيق بنسبة 100% لبعض القيود لأهميتها النسبية باستخدام التدقيق اللاحق (قيود الإعلانات، والصرف النقدي، والإيداعات) .
3. أسلوب العينات حسب الأهمية النسبية لباقي أنواع القيود باستخدام التدقيق اللاحق .

الذمم المدينة

1. الجدول رقم (23): تقرير متابعة الذمم المدينة

الرصيد 2016/03/31	التسديدات والتسوية	مجموع 01/01 + الأعمال المسندة	الأعمال المسندة	الرصيد كما في 2016/01/01	البيان
1.034.426	157.286	1.191.709	318.395	873.314	الوكلاء
973.067	542.321	1.515.388	976.062	539.326	ذمم أفراد وشركات
177.702	41.035	218.737	86.625	132.112	ذمم حكومية
6.774	3.826	10.600	4.807	5.793	ذمم إدارة
---	2.711	2.711	2.711	---	ذمم خارجية
2.191.966	747.179	2.939.145	1.388.600	1.550.545	مجموع الذمم التجارية
72.603	183.683	256.286	194.568	61.718	ذمم موظفين / كادر
1.521	16.840	18.361	14.597	3.764	ذمم موظفين / مكافأة
74.124	200.523	274.647	209.165	65.482	مجموع ذمم العاملين
2.266.090	947.702	3.213.792	1.597.765	1.616.027	إجمالي
6.083.699	2.865	6.086.564	---	6.086.564	ذمم مشكوك في تحصيلها
8.349.789	950.567	9.300.356	1.597.765	7.702.591	إجمالي الذمم في السجلات المحاسبية

يطرح :

(6.308.872)

قيمة مخصص ذمم مشكوك

تحصيلها

مخصص ذمم مشكوك في

تحصيلها للربع الأول

2016/

(74.124)	تحويل ذمم موظفين إلى ذمم مدينة أخرى في قائمة المركز المالي
1.985.980	إجمالي الذمم في بيان المركز المالي كما في 2016/03/31

بلغت حركة اعلانات شهر 2016/03 لوكلاء الاعلان مبلغ (1.263.897) دينار موزع على النحو

التالي:

1.224.525	دينار	حركة اعلانات الرأي
39.372	دينار	حركة اعلانات الجوردين تايمز

2. الجدول رقم (24): تقرير تعميم أرصدة الذمم المدينة للفترة من 2016/01/01 - 2016/03/3

النسبة من إجمالي الذمم	اكثر من سنة	من 9- 12 شهر	من 6- 9 شهر	من 3- 6 شهر	من 1- 3 شهر	الرصيد كما في /03/31 2016	الذمم
%12	143.490	4.831	479	36.303	849.350	1.034.423	ذمم وكلاء الإعلان
%12	147.651	36.013	19.699	46.141	723.562	973.067	ذمم أفراد وشركات
%2	76.245	472	6.121	14.562	80.302	177.702	ذمم الدوائر الحكومية
%74	6.083.699	---	---	---	---	6.083.699	ذمم مشكوك في تحصيلها
--	4.173	---	---	300	2.300	6.774	ذمم الإدارة
%100	6.455.228	41.317	26.300	97.306	1.655.514	8.275.664	الإجمالي

بناء مخصص الديون المشكوك في تحصيلها كما في 2015/12/31

(%100) 6.455.228 (%50) 20.658 (%50) 13.150

6.480.720

6.289.999

199.037

مخصص ذمم مشكوك في تحصيلها حسب سجلات الدائرة المالية

العجز في المخصص

يوجد كتاب من المحامي جودت المساعدة يفيد بوجود حجز تحفظي على ممتلكات السيد زيد الأعرج مالك وكالة الغيوم
الوردية بقيمة (185.000) دينار .

بخصوص الاتفاقية المبرمة مع وكالة عبد الهادي بتاريخ 2015/03/18، تم تسديد مبلغ (50.000) دينار في شهر
2015/3 ودفع مبلغ (4.500) دينار تاريخ 2015/10/8 ، ودفع في تاريخ 2015/11/17 مبلغ (1.000) دينار .

الجدول رقم (25): مقارنة حركة الذمم

النسبة	الفرق	الرصيد كما في 2015/12/31	الرصيد كما في 2016/03/31	البيان
%18	161.109	873.314	1.034.423	ذمم الوكلاء
%81	434.201	538.866	973.067	ذمم أفراد وشركات
%35	45.590	132.112	177.702	ذمم حكومية
%17	981	5.793	6.774	ذمم الإدارة
%18	10.885	61.718	72.603	ذمم موظفين / كادر
(%60)	(2.245)	3.766	1.521	ذمم موظفين / مكافأة
---	(2.865)	6.086.564	6.083.699	ذمم مشكوك في تحصيلها
%8	647.655	7.702.133	8.349.789	الإجمالي

أولاً : الجدول رقم (26):الوكلاء

1. ارتفعت قيمة الذمم للوكلاء بين الربعين الرابع لسنة 2015 والربع الأول لسنة 2016 بنسبة بلغت (8%).
2. وفيما يلي أعلى خمسة ذمم " وكلاء " كما في 2016/03/31 :

التسلسل	البيان	الرصيد المدين كما في 2016/03/31	رصيد الذمة حتى تاريخ إعداد التقرير
1	مكتب الغد للدعاية والإعلان	265.444	190.444
2	مكتب الخبراء للدعاية والإعلان	96.151	96.151
3	المكتب الفني للإعلان	93.158	93.158
4	مايندشير للإعلان	84.645	59.645
5	القطان للدعاية والإعلان	78.078	71.678

- علماً أن كفالات الوكلاء أعلاه كالتالي :

1. مكتب الغد للدعاية والإعلان 150.000 دينار
2. مكتب الخبراء للدعاية والإعلان 50.000 دينار
3. المكتب الفني للإعلان 85.000 دينار
4. مايندشير للإعلان 50.000 دينار
5. القطان للدعاية والإعلان 30.000 دينار

- السياسة الائتمانية المتبعة لوكلاء الإعلان بتسديد الذمم وذلك حسب قرار مجلس الإدارة رقم 2013/7/50 يكون (50%) خلال الشهر الذي يلي شهر الإعلان و(50%) خلال الشهر الذي يليه.

ثانياً : الجدول رقم (27): ذمم الأفراد والشركات

وفيما يلي أعلى خمسة ذمم " أفراد وشركات " كما في 2016/03/31:

التسلسل	البيان	الرصيد المدين كما في 2016/03/31	مبلغ الذمة حتى تاريخ اعداد التقرير
1	دار الممتاز للنشر والتوزيع والتسويق - مطبعة	297.259	636
2	جريدة الدستور / اعارات	120.172	120.172
3	ش الأردنية السعودية لتجارة الالكترونيات /سمارت باي	69.344	77.343
4	مطبعة ميماك اوجلي	52.000	52.000
5	وكالة رؤيا للاتصالات - إعلانات	70.715	39.103

ثالثاً : الجدول رقم (28): ندم حكومية

وفيما يلي أعلى خمسة ندم " حكومية " كما في 2016/03/31 :

التسلسل	البيان	الرصيد المدين كما في 2016/03/31	مبلغ الذمة حتى تاريخ إعداد التقرير
1	أمانة عمان الكبرى	61.710	61.710
1	وزارة التربية / لجنة عطاءات الكتب المدرسية	56.440	47.536
2	دائرة المخابرات العامة	7.223	8.042
3	جامعة آل البيت	6.395	6.555
4	مؤسسة نهر الأردن	5.800	8.800

الجدول رقم (29): ذمم مشكوك في تحصيلها كما في 2016/03/31

الرقم	اسم المدين	الرصيد 2016/01/01	الحركات المدينة	التسديدات	الرصيد 2016/03/31
1	الغيوم للدعاية والإعلان	2.275.832	---	---	2.275.832
2	النادر للدعاية والإعلان	1.190.321	---	---	1.190.321
3	القمة للدعاية والإعلان	772.314	---	---	772.314
4	مؤسسة عبد الهادي الإعلانية	545.398	---	---	545.398
5	المتميز للدعاية والإعلان	423.794	---	---	408.794
6	عبد الرحمن الخطيب/الرأي الإعلانية	202.478	---	---	202.478
7	هورايون	97.242	---	---	97.242
8	جاليري سفن	90.291	---	---	90.291
9	اكواميديا	42.104	---	---	42.104
11	سلام للدعاية والإعلان	38.521	---	---	38.521
10	نشأت القاضي/الرأي الإعلانية	34.374	---	2.000	32.374
12	بانوراما للدعاية والإعلان	31.849	---	---	31.849
13	شركة اليرموك للتأمين	27.868	---	---	27.868
14	المعهد الوطني للموسيقى	27.574	---	---	27.574

25.285	---	---	25.285	محمد السوالمه/ الرأي الإعلانية	15
18.070	---	---	18.070	جريدة كلاسيفايد	16
16.610	---	---	16.610	مجموعة المجرة الدولية	17
15.243	---	---	15.243	ريكو للدعاية والإعلان	18
5.858.167	2.000	---	5.860.167	المجموع/ أكثر من (10) آلاف	
226.397	866	---	226.397	الباقى/ أقل من (10) آلاف	
6.083.699	2.866	---	6.086.564	الإجمالي	

فيما يلي جدول يظهر الوضع القانوني لكل ذمة من الذمم المشكوك في تحصيلها ويظهر وجود ذمم غير محوله إلى القضاء وذمم لا يوجد عليها تسويات ونوصي بإعادة تقييم الذمم :-

الجدول رقم (30): ذمم مشكوك في تحصيلها كما في 31-03-2016

الحالة	البيان	الرصيد 2016-03-31
مسجلة	الغيوم للدعاية والإعلان	2.275.832
مسجلة	النادر للدعاية والإعلان	1.190.321
مسجلة	القمة للدعاية والإعلان	772.314
مسجلة	مؤسسة عبد الهادي للخدمات الإعلانية	545.398
مسجلة	التميز للدعاية والإعلان	408.794
مسجلة	عبد الرحمن الخطيب	202.478
مسجلة	هورايزون - اتفاقية	97.242

مسجلة	جاليري سفن	90.291
تسوية	اكواميديا - اتفاقية	42.104
مسجلة	سلام للدعاية و الإعلان /وكالة	38.521
تسوية	نشأت القاضي	32.374
مسجلة	بانوراما للدعاية و الإعلان	31.849
مسجلة	شركة اليرموك للتأمين -	27.868
اعداد	المعهد الوطني للموسيقى	27.574
مسجلة	محمد يونس السوالمه	25.285
لم تسجل اضعف امكانية التحصيل	جريدة كلاسيفايد	18.070
مسجلة	مجموعة المجرة الدولية	16.610
مسجلة	ريكو للدعاية و الإعلان /وكالة	15.243
مسجلة	مؤسسة الحلقات للدعاية والإعلان	9.562
مسجلة	الطاهر - الرأي	8.827
إعادة للتحصيل لعدم وضوح الذمة	المتعددة للدراسات والبحوث-الزبيدي	7.686
تسوية	وكالة شيما للخدمات	7.462
	الوكالة العامة للدعاية والإعلان	6.468
غير محولة	معالي ممدوح العبادي- مشكوك في تحصيلها	6.386
تسوية	زهير خلف -نشأت القاضي/مشكوك فيها	6.000

إعادة للتحويل لتقادم الذمة و تصفية الشركة	جريدة البلاد	5.770
إعادة للتحويل كون الوكالة تتمتع بالحماية الدبلوماسية	وكالة الغوث لتشغيل اللاجئين-مشكوك فيها	5.761
غير محولة	نعيم احمد قاسم الحوراني - مشكوك فيها	5.508
غير محولة	الملكية الاردنية - مشكوك في تحويلها	5.422
غير محولة	النائب عبدالهادي المجالي- مشكوك في تحويلها	5.369
إعادة لعدم وجود معززات للذمة	المختصون لوسائط الإعلام - معتز ابو رمان	5.295
مسجلة	دار الكتاب اردن/بلال الشلول	5.045
إعداد	اياذ الشعبي - مشكوك فيها	4.442
مسجلة	شركة الإسراء للتعليم والاستثمار م ع م- جامعة إسراء	4.035
غير محولة	إبراهيم العطوي - جريدة شيحان	3.946
تسوية	صلاح طباشة- مشكوك فيها	3.862
تم التنسيب ببيع الكتب المحفوظة في المستودع	نايف احمد خليل الطراونة - مشكوك فيها	3.770
لا يوجد معززات للذمة	جريدة الأفضل الإعلانية - مطبعة	3.725
تسوية	الكاھل التجاري- نشات القاضي/مشكوك فيها	3.680
غير محولة	ثائر فرج الله- مشكوك فيها	3.557
غير محولة	ملتقى أصدقاء مدرسة السلط - مشكوك في	3.225

	تحصيلها	
غير محولة	المجلس التنفيذي للعاصمة / هايل اللوزي - مشكوك	3.215
إعادة لعدم وجود معززات للذمة	شركة البوتاس الأردنية	3.154
تم تسديد مبلغ (19) من أصل الذمة والإعلانات المتبقية لا تخص الشركة	الشركة الأردنية للطيران	3.153
غير محولة	المحامي عبد الكريم الدغمي - مشكوك فيها	3.111
مسجلة	اللؤلؤة للاستشارات - مشكوك في تحصيلها	3.044
مسجلة	الجمعية الأردنية للملكية الفكرية	3.033
مسجلة	الأبو سير/ جمال المحتسب	2.948
تسوية	الإيحاء للدعاية والإعلان - مشكوك في تحصيلها	2.915
غير محولة	معالي توفيق كريشان - مشكوك في تحصيلها	2.716
مسجلة	خالد حنا حماتي/مكتبة الحكمة	2.616
لا يوجد معززات للذمة	مجلة السيرة الذهبية - مشكوك في تحصيلها	2.600
غير محولة	مؤسسة المصري	2.500
تسوية	مجلة منبر الأمة - إنعام الفاعوري/مشكوك فيها	2.400

لا يوجد معززات للذمة	مصطفى حمارنة - مطبعة	2.367
تسوية	عرفان يحيى عبود عبد اللطيف	2.345
لا يوجد شخصية قانونية للمشروع	مشروع السياحة - بلدية الفحيص	2.187
لا يوجد معززات للذمة	جريدة النافذة	2.155
لا يوجد معززات للذمة	صحيفة ارض الشفاء - مطبعة	2.088
إعادة للتحويل	عمر كلاب- المشكوك في تحصيلها	2.043
لا يوجد معززات للذمة	شركة الشركاء لإصدار المطبوعات المتخصصة	1.800
مسجلة	مجلة اللويبة - باسم سكجها	1.650
غير محولة	عبد الوهاب جديع على القرالة - مشكوك فيها	1.649
مسجلة	مهيبة حدادين /مطبعة	1.600
مسجلة	احمد عياصرة - مشكوك في تحصيلها	1.517
غير محولة	الحجز الأول للإعلان - مشكوك في تحصيلها	1.492
غير محولة	المكتب الإعلامي الكويتي-مشكوك في تحصيلها	1.465
غير محولة	البنك الأهلي/اتفاقية-أصالة/مشكوك فيها	1.430
لا يوجد معززات للذمة	نادي البقعة	1.410
مسجلة	جهاد رجا سعادة الدويك / علاء الياسين	1.350

غير محولة	مؤسسة عيين للاستيراد/شيماء-مشكوك فيها	1.250
مسجلة	شركة اوسكار ميديا	1.239
إعادة	شارلي الرضي - جريدة الغد	1.189
مسجلة	بيت العمر للمفروشات - home ever	1.023
لا يوجد معززات للذمة	عبدالرحمن غيث-مشكوك في تحصيلها	1.022
مسجلة	مهند السيد /إياد الشعبي	1.014
غير محولة	عائلة المرحوم محمود سعيد	983
إعداد	شركة محمد خميس سكجها - إياد الشعبي	883
تسوية	يوسف عماري	865
غير محولة	نور لخدمات الإعلام- مشكوك في تحصيلها	860
إعادة للتحصيل كون السفارة تتمتع بالحماية الدبلوماسية	السفارة الهندية	826
إعداد	شركة غرندل للديكور - مشكوك فيها	823
غير محولة	احمد جاد الله عبد الله كريشان - مشكوك فيها	770
غير محولة	محكمة امن الدولة-مشكوك في تحصيلها	767
مسجلة	شركة مركز المدينة لتجارة الأثاث-مشكوك فيها	750
غير محولة	السيفوي - مشكوك في تحصيلها	711

لا يوجد شخصية قانونية للمهرجان	مهرجان شبيب	708
لا يوجد معززات للذمة	جريدة البدياء - مشكوك في تحصيلها	700
غير محولة	سمير الحباشنة - مشكوك فيها	693
غير محولة	السعيد	689
مسجلة	مؤسسة غرام والعمر الدهانات-محمد السوالمه	660
تسوية	شركة ليلي النجاوي	631
مسجلة	شركة المدينة للدعاية والإعلان -مشكوك فيها	609
تسوية	ميوزك ماستر-نشأت القاضي/مشكوك فيها	600
مسجلة	محمد كساب- نشأت القاضي /مشكوك فيها	600
إعادة للتحويل	جمعية الفنادق الأردنية - مشكوك في تحصيلها	595
غير محولة	الخليج للدعاية والإعلان-مشكوك فيها	581
إعادة	فنادق اكوامارينا- مشكوك في تحصيلها	560
غير محولة	الأسطورة للدعاية والإعلان -مشكوك في تحصيلها	513
مسجلة	شركة النجم القطبي للتصميم الجرافيكى/محمد نسبية	500
مسجلة	مؤسسة اليزيد لخدمات التنظيف / نشأت القاضي	500

إعادة	بلدية جرش - مشكوك في تحصيلها	499
إعادة	جمعية تنمية البادية الوسطى	495
لا يوجد شخصية قانونية للمشروع	مشروع التخلص من غاز البروميد	450
إعادة	نقابة أطباء الأسنان - مشكوك في تحصيلها	430
لا يوجد معززات للذمة	مؤسسة الأرشيف العربي - مشكوك في تحصيلها	430
غير محولة	بلدية الكرك - مشكوك في تحصيلها	390
مسجلة	اللواء /محمد سوالمة-مشكوك في تحصيلها	390
مسجلة	فرشة لانا- مشكوك فيها	385
تسوية	ناصر بسيسو - نشات القاضي/ مشكوك فيها	375
غير محولة	مكتب وكالة الدستور للصحافة والإعلان	351
مسجلة	زيد يحيى العمري / مشكوك في تحصيلها	313
غير محولة	عشيرة الطويل/ الصحفي احمد الطيب	306
غير محولة نتم موظفين	عمار مسند قبيلات - مشكوك فيها	285
غير محولة نتم موظفين	ناصر محمد عبد القادر أيوب - مشكوك فيها	282
مسجلة	موفق الحصان - محمد سوالمة/مشكوك فيها	275
إعادة للتحويل لعدم وجود معززات	جريدة آفاق الأردن-خليل أبو محفوظ	271
إعادة للتحويل لعدم وجود معززات	فندق الماريوت - مشكوك في تحصيلها	269

غير محولة	وزارة الصحة - مشكوك في تحصيلها	265
لا يوجد معززات للذمة	مؤسسة الرحيق الشافي - مشكوك فيها	261
إعادة لعدم وجود معززات للذمة	الدكتور ماجد خليفة	258
غير محولة	امريكانا / الخرافي - مجموعة شكيب خرفان	246
غير محولة	العوايشة للإعلان - مشكوك في تحصيلها	231
غير محولة	إبراهيم مشهور حديثة الجازي	211
غير محولة	سفارة الكويت - مشكوك في تحصيلها	204
غير محولة و الشركة تمت تصفيتها	شركة البركة للتكافل - مشكوك في تحصيلها	204
غير محولة ذمم موظفين	إبراهيم حكمت محمود الحموري - مشكوك فيها	199
غير محولة ذمم موظفين	محمد يوسف محمد العسلي - مشكوك فيها	196
غير محولة	هيئة تنشيط السياحة - مشكوك في تحصيلها	190
غير محولة ذمم موظفين	غادة إبراهيم وهدان عناب - مشكوك فيها	177
غير محولة	عبد الله العكايلة - مشكوك فيها	177
مسجلة	أبو عمر - محمد سوالمة/مشكوك فيها	174
غير محولة ذمم موظفين	لؤي محمد زهير عبد الله الحوراني	172
مسجلة	جريدة المرأة/جمال شواهين	158
غير محولة ذمم موظفين	احمد مصلح ذياب الطراونة	144
غير محولة	عشائر الرمامنة/ المحامي عقاب أبو رمان	142

غير محولة	المهندس سلطان والدكتور فيصل- مشكوك فيها	142
غير محولة	النائب رائد قاقيش	141
مسجلة	سفينة الحياة-نشأت القاضي/مشكوك فيها	140
غير محولة	مازن تركي القاضي - مشكوك في تحصيلها	138
مسجلة	الزغير - نشأت القاضي/مشكوك فيها	138
غير محولة ذمم موظفين	عادل عبد النبي حسين البابر - مشكوك فيها	130
غير محولة ذمم موظفين	زيد فريد عبد الله العكشة - مشكوك فيها	126
غير محولة	معالي عبد الله الجازي - مشكوك في تحصيلها	122
مسجلة	رانتي والقاضي للتنظيف-محمد سوامه-	120
إعادة للتحصيل الذمة متقدمة	شركة المحاسبون المتحدون/إعلانات-مشكوك فيها	118
غير محولة	عشيرة القرعان- مشكوك في تحصيلها	114
غير محولة	محمود صالح محمد الضمور - مشكوك فيها	88
غير محولة	علي فاروق محمد السعودي - مشكوك فيها	54
غير محولة	احمد عبد العزيز أحمد الخطيب - مشكوك فيها	38
غير محولة ذمم موظفين	صايل محمد صايل عبيدات - مشكوك فيها	38

غير محولة ذمم موظفين	محمد وليد موسى عبد الكريم الرورو -	27
غير محولة ذمم موظفين	عماد نعمة دخل الله الشويحات - مشكوك فيها	25
غير محولة ذمم موظفين	أمل محمود الفار - مشكوك فيها	24
إعادة لعدم وجود معززات للذمة	الجمعية الأردنية لذوي الاحتياجات	3
المجموع		6.083.699

تقرير التوزيع: بلغت إيرادات مبيعات الصحف والمجلات مبلغ (336.395) دينار ويتكون المبلغ من:

الجدول رقم (31): تقرير التوزيع الرأى

البيان	المبلغ	الإجمالي
إيرادات مبيعات محلية	159.432	
مرتجعات مبيعات	20.970	
صافي قيمة المباع من جريدة الرأى		138.462
إيرادات توزيع فلايرات		29.935
إيرادات بيع كتب من المكتبة		10
إيرادات بيع إعداد قديمة		152
إيرادات اشتراكات عبر شركة التوزيع		119.573
إيرادات اشتراكات مباشرة (المخابرات العامة + مكتب الغد)		11.016
إيرادات التصفح عبر الموقع الإلكتروني		1.870
إجمالي الإيرادات من الرأى		301.018

الجدول رقم (32): تقرير التوزيع الجوردين تايمز

البيان	المبلغ	الإجمالي
إيرادات مبيعات محلية	25.428	إيضاح " 5 "
مرتجعات مبيعات	8.666	إيضاح " 6 "
صافي قيمة المباع من جريدة الجوردين تايمز	16.762	
إيرادات اشتراكات عبر شركة التوزيع	12.880	إيضاح " 7 "
إيرادات اشتراكات مباشرة	5.211	إيضاح " 8 "
إيرادات التصفح عبر الموقع الالكتروني	35	
إيرادات اقتباس	489	
إجمالي الإيرادات من الجوردين تايمز	35.377	

وعلیه : -

المبلغ	البيان
301.018	إجمالي إيرادات الرأي
35.377	إجمالي إيرادات الجوردين
336.395	إجمالي إيرادات مبيعات الصحف والمجلات

* الجدول رقم (33): إيضاح "1" :

فيما يلي جدول يظهر مبالغ والكميات المسلمة إلى شركة التوزيع :

المبلغ	الكميات المسلمة لشركة التوزيع	الشهر
		1
53.038	424.308	2016/01
51.265	410.118	2016/02
55.129	441.034	2016/03
159.432	1.275.460	المجموع

* الجدول رقم (34): إيضاح "2" :

1. فيما يلي جدول يظهر المرتجعات في سجلاتنا المحاسبية عن عام 2016 (المبالغ والكميات حسب القوائم المالية):

المبلغ	كمية المرتجع	الشهر
		1
7.231	57.848	2015/12
6.953	55.625	2016/01
6.786	54.288	2016/02
20.970	167.761	المجموع

* الجدول رقم (35): إيضاح "3" :

فيما يلي جدول يظهر مبالغ وكميات اشتراكات لعام 2016 :

المبلغ	كمية الاشتراكات	الشهر
		1
40.565	596.542	2016/01
38.102	560.319	2016/02
40.906	601.561	2016/03
119.573	1.758.422	المجموع

- علماً أن قيمة الاشتراك في الصحيفة الرأي مبلغ (50) دينار ويقسم المبلغ مناصفاً مع التوزيع رؤياً للاتصالات .

* الجدول رقم (36): إيضاح "4" :

فيما يلي جدول يظهر مبالغ وكميات اشتراكات مكتب الغد للدعاية والإعلان ودائرة المخابرات العامة لعام 2016

المبلغ	كمية الاشتراكات	الشهر
		1
3.671	27.510	2016/01
3.537	26.418	2016/02
3.808	28.518	2016/03
11.016	82.446	المجموع

- علماً تباع الصحيفة لوكالة الغد بمبلغ (135) فلس واشتراك المخابرات السنوي (40) دينار .

* الجدول رقم (37): إيضاح "5" :

فيما يلي جدول يظهر مبالغ والكميات المسلمة (جوردن تايمز) إلى شركة التوزيع لعام 2016 :

المبلغ	الكميات المسلمة لشركة التوزيع	الشهر
8.290	33.160	2016/01
8.416	33.665	2016/02
8.722	34.890	2016/03
25.428	101.715	المجموع

* الجدول رقم (38): إيضاح "6" :

فيما يلي جدول يظهر المرتجعات (الجوردن تايمز) في سجلاتنا المحاسبية عن عام 2015 (المبالغ والكميات) حسب القوائم المالية :

المبلغ	الكميات المسلمة لشركة التوزيع	الشهر
		1
2.883	11.534	2015/12
3.017	12.068	2016/01
2.766	11.065	2016/02
8.666	34.667	المجموع

* الجدول رقم (39): إيضاح "7" :

جدول يظهر كميات ومبالغ الاشتراكات (جوردن تايمز) لعام 2015 :

المبلغ	الكميات المسلمة لشركة التوزيع	الشهر
4.189	30.580	2015/01
4.185	30.545	2015/02
4.506	32.893	2015/03
12.880	94.018	المجموع

- علماً أن قيمة الاشتراك السنوي (100) دينار ويقسم المبلغ مناصفةً مع شركة التوزيع رؤياً .

* الجدول رقم (40): إيضاح "8" :

فيما يلي جدول يظهر مبالغ وكميات اشتراكات مكتب الغد للدعاية والإعلان ودائرة المخابرات العامة (جوردن تايمز) لعام 2016

المبلغ	كمية الاشتراكات	الشهر
		1
1.689	6.620	2016/01
1.694	6.636	2016/02
1.828	7.172	2016/03
5.211	20.428	المجموع

- علماً أنه تباع الصحيفة لوكالي الغد بمبلغ (260) فلس واشترك المخابرات السنوي (45) دينار.

الجدول رقم (41):الكشف الشهري للكميات المسلمة إلى شركة التوزيع لصحيفة "الرأي" لعام 2016

(مبيعات التوزيع) لغايات المقارنة

نسبة المرتجع	نسبة المباع	المباع	المرتجع	الموزع	الشهر
13%	87%	368.683	55.625	424.308	كانون الثاني
13%	87%	355.830	54.288	410.118	شباط
%13	%87	383.034	58.000	441.034	آذار
13%	87%	1.107.547	167.913	1.275.460	المجموع

الجدول رقم (42):الكشف الشهري للكميات المسلمة إلى شركة التوزيع والمقارن لعامي 2016/2015

لصحيفة " الرأي " (مبيعات التوزيع) لغايات المقارنة

الشهر	الموزع			المرتجع			المباع	
	نسبة الزيادة /التراجع	2015	2016	نسبة الزيادة /التراجع	2015	2016	2015	2016
كانون الثاني	19%	355.179	424.308	57%	130.113	55.625	225.066	368.683
شباط	7%	439.111	410.118	65%	153.039	54.288	286.072	355.830
آذار	18%	540.198	441.034	68%	180.981	58.000	359.217	383.034
المجموع	4%	1.334.488	1.275.460	64%	464.133	167.913	870.355	1.107.547

الجدول رقم (43):الكشف الشهري للكميات المسلمة إلى شركة التوزيع والمقارن لعامي 2016/2015

لصحيفة " الرأي " (مبيعات الاشتراكات)

الشهر	صحيفة الرأي	
	2015	2016
كانون الثاني	588.010	596.542
شباط	528.326	560.319
آذار	584.222	601.561
المجموع	1.700.558	1.758.422

الجدول رقم (44):الكشف الشهري للكميات المسلمة لمكتب الغد للدعاية والإعلان ودائرة المخابرات العامة

المقارن لعامي 2016/2015 لصحيفة "الرأي" (مبيعات الاشتراكات)

صحيفة الرأي			الشهر
نسبة الزيادة /التراجع	2015	2016	
%19	23.058	27.510	كانون الثاني
%17	22.531	26.418	شباط
%8	26.475	28.518	آذار
%14	72.064	82.446	المجموع

الجدول رقم (45):الكشف الشهري للكميات المسلمة لشركة التوزيع لصحيفة "الجوردين تايمز" لعام 2016

(مبيعات التوزيع) لغايات المقارنة

نسبة المرتجع	نسبة المباع	المباع	المرتجع	الموزع	الشهر
36%	64%	21.092	12.068	33.160	كانون الثاني
33%	67%	22.600	11.065	33.665	شباط
33%	%67	23.346	11.544	34.890	آذار
%34	%66	67.038	34.677	101.715	المجموع

اجدول رقم (46):الكشف الشهري للكميات المسلمة إلى شركة التوزيع والمقارن لعامي 2016/2015

لصحيفة " الجوردن تايمز " (مبيعات التوزيع) لغايات المقارنة

المباع			المرتجع			الموزع			الشهر
نسبة الزيادة /التراجع	2015	2016	نسبة الزيادة /التراجع	2015	2016	نسبة الزيادة /التراجع	2015	2016	
%1	20.892	21.092	%54	7.814	12.068	%16	28.706	33.160	كانون الثاني
%3	23.212	22.600	27%	8.740	11.065	5%	31.952	33.665	شباط
%12	26.680	23.346	%15	10.001	11.544	5%	36.681	34.890	آذار
%5	70.784	67.038	%31	26.555	34.677	%4	97.339	101.715	المجموع

الجدول رقم (47):الكشف الشهري للكميات المسلمة إلى شركة التوزيع والمقارن لعامي 2016/2015

لصحيفة " الجوردن تايمز " (مبيعات الاشتراكات)

صحيفة الجوردن تايمز			الشهر
نسبة الزيادة /التراجع	2015	2016	
%9	28.109	30.580	كانون الثاني
%6	28.932	30.545	شباط
1%	32.688	32.893	آذار
%5	89.729	94.018	المجموع

الجدول رقم (48): الكشف الشهري للكميات المسلمة لمكتب الغد للدعاية والإعلان لعامي 2015/2016

لصحيفة " الجوردن تايمز " (مبيعات الاشتراكات)

صحيفة الجوردن تايمز			الشهر
نسبة الزيادة / التراجع	2015	2016	
%19	5.562	6.620	كانون الثاني
%14	5.825	6.636	شباط
%10	6.525	7.172	آذار
%14	17.912	20.428	المجموع

دائرة الإعلانات

نظراً لأهمية إيرادات الإعلانات والتي تشكل ما يقارب (75%) من إجمالي إيرادات المؤسسة قامت الوحدة بتدقيق صفحات الإعلان كاملة يومياً لصحيفتي "الرأي" و "الجوردن تايمز" بما نسبته (100%)، وذلك بمطابقة الفواتير الصادرة من قسم الفواتير مع الإعلانات المنشورة فعلياً على الصحيفة، حيث يتم الإيعاز بتصويب الأخطاء في حينه، والتأكد من التعزيزات والموافقات على النشر.

الجدول رقم (49): مقارنة عدد صفحات إعلانات الرأي مقارنة مع الصحف اليومية الأخرى 2015

الشهر	الرأي	الغد	الدستور
2016/01	519	308	188
2016/02	553	355	213
2016/03	576	431	259
المجموع لسنة 2016	1648	1094	660
المجموع لسنة 2015	1659	1083	762

الفرق	(11)	11	(102)
النسبة	(%1)	%1	(%13)

تم إعداد الجدول على أساس احتساب حجم الصفحة 420 سم وتم إعادة احتساب صفحات سنة 2014.

الجدول رقم (50): مقارنة عدد صفحات الإعلانات

للفترة الميينة بالجدول من العام 2016 مع نفس الفترة من العام 2015

"الجوردين تايمز"			"الرأي"			
النسبة	2015	2016	النسبة	2015	2016	الشهر
---	10	10	%6	489	519	2016/01
(33)	9	6	%2	540	553	2016/02
%13	8	9	(%9)	630	576	2016/03
(%7)	27	25	(%1)	1659	1648	المجموع

- طبيعة الإعلانات في الصحف تكون كما يلي :

✚ إعلانات تجارية - تهنئة - نعي - مبنوية - حكومية (عطاءات)، ولغايات مقارنة أكثر دقة نورد جداول لأهم مكونات الإعلانات، علماً أنه تم إعداد الجدول (المقارنة) على أساس احتساب حجم الصفحة 420 سم للعام 2015 وتم إعادة احتساب صفحات 2014، وهي كما يلي:

الجدول رقم (51): إعلانات تجارية

النسبة	الفرق	2015	2016	الشهر
%4	35	938	973	1
(%9)	(111)	1.250	1.139	2
(%18)	(283)	1.607	1.324	3
(%9)	(359)	3.795	3.436	المجموع

عدد الإعلانات

النسبة	الفرق	2015	2016	الشهر
(%3)	(4)	162	158	1
%96	182	190	372	2
%51	141	277	418	3
%51	319	629	948	المجموع

عدد الصفحات

النسبة	الفرق	2015	2016	الشهر
(%3)	(2001)	68.064	66.063	1
%96	76.724	79.635	156.359	2
%51	59.015	116.446	175.461	3
%51	133.738	264.145	397.883	المجموع

ت

النسبة	الفرق	2015	2016	الشهر
(%5)	(25.156)	514.619	48.463	1
(%1)	(8.378)	590.943	582.565	2
(%11)	(99.599)	884.202	784.603	3
(%7)	(133.133)	1.989.764	1.856.631	المجموع

ت

الجدول رقم (52): إعلانات تهنئة

النسبة	الفرق	2015	2016	الشهر
%54	32	59	91	1
%67	38	57	95	2
(%48)	(56)	117	61	3
%6	14	233	247	المجموع

عدد الإعلانات

النسبة	الفرق	2015	2016	الشهر
%100	9	9	18	1
%80	8	10	18	2
(%47)	(8)	17	9	3
%25	9	36	45	المجموع

عدد الصفحات

النسبة	الفرق	2015	2016	الشهر
%111	4.022	3.613	7.635	1
%82	3.490	4.239	7.729	2
(%46)	(3.239)	6.987	3.748	3
%29	4.273	14.839	19.112	المجموع

الحجم

النسبة	الفرق	2015	2016	الشهر
%111	20.005	18.058	38.063	1
%75	17.223	23.021	40.244	2
(%48)	(17.603)	36.567	18.964	3
%25	19.625	77.646	97.271	المجموع

الإيرادات

الجدول رقم (53): إعلانات نعي

النسبة	الفرق	2015	2016	الشهر
(%9)	(177)	1.992	1.815	1
(%1)	(27)	1.832	1.805	2
%1	10	1.618	1.628	3
(%4)	(194)	5.442	5.248	المجموع

عدد الإعلانات

النسبة	الفرق	2015	2016	الشهر
%4	10	258	268	1
(%1)	(2)	261	259	2
%6	13	210	223	3
%3	21	729	750	المجموع

عدد الصفحات

النسبة	الفرق	2015	2016	الشهر
%4	4.551	108.211	112.762	1
(%1)	(590)	109.447	108.857	2
%6	5.525	88.155	93.680	3
%3	9.486	305.813	315.299	المجموع

٢٠١٦

النسبة	الفرق	2015	2016	الشهر
%5	24.574	492.532	517.106	1
(%1)	(7.031)	500.120	493.089	2
%6	25.541	401.541	427.082	3
%3	43.084	1.394.193	1.437.277	المجموع

٢٠١٦

تدقيق رواتب موظفي المؤسسة الصحفية الاردنية:

وتظهر كشوفات رواتب الموظفين الشهرية للربع الاول لسنة 2016 ومقارنتها مع نفس الفترة لسنة 2015،
علماً أن الوحدة تقوم بتدقيق سابق لكشوفات الرواتب للوقوف على دقة وسلامة الاحتساب لتجنب اية اخطاء.

الجدول رقم (54): كشف الرواتب لسنة 2016

عدد الموظفين	الراتب الإجمالي	الإضافات	العلاوات	الراتب الأساسي	الشهر
	ف / د	ف / د		ف / د	
566	445.394	---	52.814	392.580	2016/01
569	446.898	4	52.994	393.900	2016/02
567	444.943	643	52.911	391.390	2016/03
562	393.089	---	7.624	385.466	الثالث عشر

61.730.32	647	166.343	1.563.336	المجموع/ 2016
1.789.516	9.801	164.816	1.614.898	المجموع/ 2015
(59.189)	(9.154)	1.527	(51.562)	الفرق

- **العلاوات** تتمثل في علاوة انتقال والعائلة والضيافة وعلاوة الميدان وعلاوة نقابة وعلاوة خاضعة للضمان ومواصلات التحصيل

الجدول رقم (55): كشف الرواتب المختصر لموظفين المكافأة / 2016

عدد الموظفين	الراتب الإجمالي	الإضافات	العلاوات (انتقال + مكافأة غير خاضعة)	الراتب الأساسي	الشهر
37	26.287	---	1.217	25.070	2016/01
36	25.862	---	1.042	24.820	2016/02
36	25.862	---	1.042	24.820	2016/03

78.011	---	3.301	52.210	المجموع/ 2016
113.683	---	3.744	109.939	المجموع / 2015

(35.672)	---	(443)	(57.729)	الفرق
-----------------	-----	--------------	-----------------	--------------

الجدول رقم (56): العمل الإضافي

إضافي	الشهر	
15.222	شهر 2016/1	الأكابر
14.947	شهر 2016/2	
13.982	شهر 2016/3	
44.151	مجموع العمل الإضافي لسنة 2016	
53.692	مجموع العمل الإضافي لسنة 2015	
(9.541)	الفرق	
(%18)	النسبة المئوية	

إضافي	الشهر	
343	شهر 2016/1	
192	شهر 2016/2	المكافأة
40	شهر 2016/3	
575	مجموع العمل الإضافي لسنة 2015	
4.121	مجموع العمل الإضافي لسنة 2014	
(3.546)	الفرق	
(%86)	النسبة المئوية	

الجدول رقم (57): موظفين الكادر المنتهية خدماتهم خلال الفترة من 01/01 - 2016/03/31

التسلسل	رقم الموظف	اسم الموظف	تاريخ انتهاء الوظيفة	الراتب الأساسي	سبب إنهاء الوظيفة
1	75	عبد المحسن مفلح عبد المحسن القماز	2016/03/31	926	تقاعد ضمان اجتماعي
2	96	عودة احمد عقلة العبادي	2016/03/31	1.217	تقاعد ضمان اجتماعي
3	120	غازي حمدان محمود العمريين	2016/03/31	1.033	تقاعد ضمان اجتماعي
4	249	رائد موسى فتح الله نوار	2016/03/31	578	وفاة
5	112	ماجدة إبراهيم يوسف الطبل	2016/02/29	980	تقاعد ضمان اجتماعي
6	216	احمد عبد الرحمن محمد الشقيرات	2016/02/29	1.530	استقالة

الجدول رقم (58): موظفو المكافأة المنتهية خدماتهم خلال الفترة من 01/01 - 2016/03/31

التسلسل	رقم الموظف	اسم الموظف	تاريخ إنهاء الوظيفة	الراتب الأساسي	سبب إنهاء الوظيفة
1	420	سعد الله محمود حماد المعاينة	2016/01/31	425	تقاعد

وفيما يلي

الجدول رقم (59): الموظفين المعينين في سنة 2015

رقم الموظف	اسم الموظف	الراتب	تاريخ التعيين	نوع الوظيفة
1047	محمد وليد موسى الرورو	415	2016/02/01	مساعد طابع
1048	هشام يحيى عبده خير	550	2016/02/01	سائق
1049	عماد مشافق مرزوق السعود	355	2016/02/01	إداري ثاني

المطبعة التجارية / أعمال المطبعة التجارية

قامت وحدة التدقيق بمراجعة الفواتير الصادرة عن المطبعة التجارية للفترة من 1/1 - 2016/03/31 عددها (146) فاتورة بقيمة (652.054) دينار، وتم التأكد من سلامة توجيه بنود كل فاتورة حسب الأصول والتأكد من تسجيلها على البنود المعنية من أمانات ضريبة مبيعات وإيرادات مطبعة وذمم معنية، حيث تقوم المطبعة التجارية بتنفيذ مطبوعات تجارية منافسة وعطاءات للسوق المحلي بالإضافة لقيامها بتنفيذ المطبوعات والقرطاسية للمؤسسة الصحفية الأردنية، وأظهرت السجلات المحاسبية ما يلي:

الجدول رقم (60): أعلى (10) ذمم تم التعامل معهم للفترة (2016/03/31-2016/01/01).

التسلسل	البيان	المبالغ / دينار
1	دار الممتاز للنشر والتوزيع والتسويق	316.578
2	وزارة التربية / لجنة عطاءات الكتب	56.438
3	الشركة الأردنية السعودية /سمارت باي	52.668
4	ميماك اوجلفي	52.000
5	جريدة الوسيط	35.350
6	مكتب عجيلات للإعلان	17.184
7	جريدة الشهرة للإعلان	15.365
8	صحيفة سوق الزرقاء	14.060
9	شركة المدى الشامل للتوزيع	10.500
10	الشركة النموذجية للصحافة والنشر	8.050
	المجموع	578.193

وشكلت ما نسبته (89%) من إجمالي إيرادات المطبعة، وبالمقارنة مع إيرادات المطبعة لعام 2015 تبين **انخفاض** المطبوعات بما نسبته (6%) عن العام 2015 .

الجدول رقم (61): تقرير تداول أسهم المؤسسة الصحفية الأردنية

يبين الجدول التالي حركة تداول الأسهم خلال لسنة 2016 مقارنة مع الفترة نفسها من العام 2015

:

<u>2015</u>		<u>2016</u>		<u>البيان</u>
سهماً	91.397	سهماً	939.722	عدد الأسهم المتداولة خلال الفترة
ديناراً	146.561	ديناراً	917.609	قيمة التداول خلال الفترة
دينار	1.250	دينار في 2015/09/30+29	0.850	أدنى سعر بيع للسهم
2014/01/02	1.940	2015/01/13	1.10	أعلى سعر بيع للسهم
ديناراً	0.690	ديناراً	0.250	قيمة التغير
عقداً	237	عقداً	1493	عدد العقود

الجدول رقم (62): معلومات التداول

<u>2012</u>	<u>2013</u>	<u>2014</u>	<u>2015</u>	<u>2016</u>	
1	1	1	1	1	القيمة الاسمية للسهم (دينار)
6.000	3.500	2.680	1.250	0.860	سعر الإغلاق (دينار)
5.410	3.000	2.670	1.250	0.850	أدنى سعر بيع للسهم (دينار)
7.390	4.170	2.970	1.940	1.100	أعلى سعر بيع للسهم (دينار)
590.778	446.548	464.531	146.561	917.609	حجم التداول (دينار)
95.230	124.380	167.527	91.397	939.722	عدد الأسهم المتداولة
713	728	402	237	1.493	عدد العقود المنفذة
10.000.000	10.000.000	10.000.000	10.000.000	10.000.000	عدد الأسهم المكتتب بها
60.000.000	35.000.000	26.800.000	12.500.000	8.600.000	القيمة السوقية (دينار)
2012/03/31	2013/03/31	2014/03/31	2015/03/31	2016/03/31	تاريخ انتهاء السنة المالية

الجدول رقم (63): أعلى 10 مساهمين			
النسبة	عدد الاسم		
%54.920	5.492.000	المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي المؤسسة العامة	1
%10.000	10.00.000	البنك العربي	2
%2.769	276.940	سمعان توفيق سماعيل البوري	3
%2.525	252.500	البنك الإسلامي الأردني للتمويل والاستثمار	4
%2.050	205.000	مؤسسة تنمية أموال الأيتام	5
%0.946	94.550	بنك الأردن دبي الإسلامي	6
%0.750	75.000	اسكندر عيسى خليل سابا	7
%0.711	71.113	صندوق موظفي المؤسسة الصحفية الأردنية	8
%0.678	67.800	شعبان علي احمد نيروخ	9
%0.635	63.534	شركة العرب للتأمين على الحياة والحوادث	10
%75.984	7.598.437	المجموع	

الجدول رقم (64): تفاصيل سجل المساهمين

المجموع			أجانب		عرب		أردنيين		تصنيف المستثمر
النسبة	الأوراق المالية	المساهمين	الأوراق المالية	المساهمين	الأوراق المالية	المساهمين	الأوراق المالية	المساهمين	
%26.05	2604512	1468	6214	7	46783	34	2551515	1427	أفراد
%16.03	1602996	22	15000	1	0	0	1587996	21	شركات
%0.84	83571	4	0	0	0	0	83571	4	صناديق
%56.97	5697000	2	0	0	0	0	5697000	2	مؤسسات
%0.12	11921	1	0	0	0	0	11921	1	جمعيات
%100.00	10000000	1497	21214	8	46783	34	9932003	1455	المجموع

قائم	الحالة	خدمات	القطاع الاقتصادي	مساهمة عامة	الصفة القانونية
10,000,000	رأس المال المدفوع	10,000,000	رأس المال المكتتب	10,000,000	رأس المال المصرح
		16/03/1986	تاريخ التسجيل	196	رقم التسجيل
		16/03/1986	حق الشروع بالعمل	200027441	الرقم الوطني للمنشأة
		مكتب خضر عطا	المستشار القانوني	ارنست ويونغ	مدقق الحسابات
11118	الرمز البريدي	6710	صندوق بريد		العنوان
عمان	المدينة	الأردن	البلد		
+962 6 5676581	فاكس	+962 6 5600800	هاتف		
www.alrai.com	الموقع الإلكتروني	alrai@jpf.com.jo	البريد الإلكتروني		

المؤسسة الصحفية الأردنية (الراي)

تقرير الطباعة

لصحفتي "الرأي" و "الجوردين تايمز"

1 . صحيفة الرأي : تم طباعة ما مجموعه (3.339.796) نسخة للفترة من 01/01 - 03/31 بمعدل شهري (1.113.265) نسخة وبمعدل يومي (36.701) نسخة خلال الفترة أعلاه حيث كان توزيعها ونسبها كما يلي :

الجدول رقم (65): تقرير الطباعة لصحيفة الرأي

النسبة من المجموع الكلي %	الكمية	البيان
37%	124.686	شركة التوزيع
1%	26.774	الفنادق
52%	1.758.422	الاشتراكات
2%	82.446	اشتراكات مباشرة
4%	147.418	الاشتراكات المجانية
4%	133.050	التلف
100%	3.339.796	المجموع

الجدول رقم (66): مقارنة الطباعة والتوزيع لعامي 2015/2016

النسبة من المجموع الكلي %	2015	2016	البيان
(%45)	1.308.291	1.248.686	شركة التوزيع
%3	1.700.558	1.758.422	الاشتراكات
%14	72.064	82.446	اشتراكات مباشرة
%51	97.608	147.418	الاشتراكات المجانية
%2	26.197	26.774	الفنادق
(%26)	180.160	133.050	التلف
(%13)	3.384.878	3.339.796	المجموع

2. صحيفة الجوردين تايمز: تم طباعة ما مجموعه (336.131) عدد للفترة من 01/01 - 03/31 بمعدل شهري (112.044) عدد و بمعدل يومي (4.365) عدد خلال الفترة أعلاه حيث كان توزيعها ونسبها كما يلي :

الجدول رقم (67): الطباعة والتوزيع لصحيفة الجوردين تايمز

النسبة من المجموع الكلي %	الأعداد	البيان
%31	101.715	شركة التوزيع
%13	43.308	الفنادق
%28	94.018	الاشتراكات
%6	20.428	اشتراكات مباشرة
%15	51.870	الاشتراكات المجانية
%20	68.100	التلف
%100	336.131	المجموع

حيث تظهر هذه الدراسة الإحصائية من خلال التحليل أعلاه نسب توزيع و بيع الصحيفتين في الداخل والخارج حتى نهاية شهر 3 من هذا العام .

الجدول رقم (68): مقارنة لطباعة وتوزيع " الجوردين تايمز " لعامي 2015 / 2014

النسبة	2015	2016	البيان
%11	52.765	58.407	شركة التوزيع
%5	89.729	94.018	الاشتراكات
%14	17.912	20.428	اشتراكات مباشرة
%93	26.879	51.870	الاشتراكات المجانية
(%3)	44.574	43.308	الفنادق
%7	63.450	68.100	التلف
%14	295.309	336.131	المجموع

جرد الصندوق الرئيسي للمؤسسة والصناديق الفرعية

1. قامت وحدة التدقيق الداخلي خلال الفترة من 2016/1/1 - 2016/03/31 بعدد من عمليات

الجرد المفاجئة لصندوق المؤسسة الرئيسي والصناديق الفرعية التزاماً بمعيار المحاسبة الدولية (مبدأ الحيطة والحذر) .

2. كما تقوم الوحدة بعملية جرد يومية للصناديق الفرعية في دائرة الإعلانات للتأكد من سلامة البيانات المالية ومطابقتها بالسجلات.

3. إضافة لقيام وحدة التدقيق بجرد الصندوق الرئيسي في 2015/12/31 وذلك لأغراض الميزانية والذي يتم اعتماده من قبل المدقق الخارجي كرسيد ميزانية ، ولدى الجرد :-

- لم يظهر لوحدة التدقيق أي مخالفات للتعليمات الإدارية المطبقة والمتبعة بالمؤسسة أو أي أمور ذات اثر مالي قد تؤثر على سلامة الأرصدة والحسابات .

- أظهرت نتائج الجرد المفاجئ تطابق الأرصدة الدفترية مع عمليات الجرد المفاجئ والفعلي لموجودات الصندوق الرئيسي والصناديق الفرعية .

* أرجو العلم انه وأثناء عملية الجرد الدوري لصندوق المؤسسة الرئيسي كما في 2016/03/31، ظهر لدينا وجود شيك رقم 1302 تاريخ 2016/03/31 بقيمة (148546.920) دينار لـ"وكالة الغد للدعاية والإعلان" تم قبضه بسند رقم (733) بتاريخ 2016/03/02 وتم إخراجها من الصندوق ولم يتم إرساله إلى البنك وكان ذلك بمعرفة المدير المالي، وتم استبداله بشيكات أخرى على ثلاث دفعات بموجب سندات القبض التالية:

1. سند قبض 835 تاريخ 2016/03/13 بقيمة (50.000) خمسون ألف دينار .

2. سند قبض 957 تاريخ 2016/03/22 بقيمة (50.000) خمسون ألف دينار .

3. سند قبض 1001 تاريخ 2016/03/24 بقيمة (48546.920) ثمانية وأربعون ألفاً وخمسمائة وستة وأربعون ديناراً و920 فلساً ، تم قبضهم على حساب مكتب الغد .

الجرد المفاجئ والدوري لمستودعات المؤسسة الصحفية الأردنية:

تقوم وحدة التدقيق بعمليات جرد مفاجئ وتكون عضو مراقب في الجرد الدوري للمستودعات لغايات إعداد القوائم المالية والتأكد من سلامة المخزون وكمياته باستخدام أسلوب العينة والجرد الكامل وذلك للتأكد من سلامة ودقة الرصيد الدفترى ومطابقته بالرصيد الفعلي الكمي للمستودع وقد كان آخر جرد دوري وباستخدام أسلوب العينة العشوائية بتاريخ **2016/03/31** لغايات إعداد القوائم المالية والتأكد من سلامة المخزون وكمياته ، وتبين من خلال الجرد تطابق الكميات الفعلية مع الكمية الدفترية مع وجود بعض الاختلافات لسبب تداخل التواريخ وطريقة العمل المتبعة في تزويد مطبعة الجريدة بالورق وقد تم التأكد من صحتها ومعالجتها، وتحفظ الوحدة بالكشوفات المدققة لأغراض المطابقة المستقبلية، حيث أن عمليات الجرد المفاجئ تتكرر لمستودع المؤسسة وذلك حفاظاً على سلامة المخزون وكمياته، والذي هو من صميم عمل وحدة التدقيق الداخلي.

كما أظهر التدقيق تطابق الكميات التي تم جردها فعلي بالرصيد الكمي الدفترى في كافة العينات من المستودعات التي تم جردها.

* في نهاية المطاف يؤكد المدقق الداخلي بأنه ظهرت لدينا ملاحظات ونحن بصدد انتظار الرد على ملاحظتنا.

المبحث التطبيقي الثاني: دراسة استطلاعية لواقع المؤسسات الصحفية الجزائرية

من خلال الخارجات الميدانية للمؤسسات الصحفية ومنها مؤسسة جريدة "الشعب" الجزائرية، تبين بأن الأزمات المالية والاقتصادية والتحوّلات التكنولوجية الرقمية عجّلت بغلق العديد من المؤسسات الإعلامية بمختلف أنواعها وخاصة المكتوبة، حيث انتشرت الحيرة في أوساط الصحافيين خوفاً على مستقبلهم المهني والاجتماعي، في ظل غياب أية مؤشرات على تحسّن الوضع مستقبلاً بعد أن أكّد الجميع بأنّ الأزمة عالمية ومستمرّة لسنوات طوال. لم يقتصر توقّف الصّحف وإعلان إفلاسها وعدم قدرتها حتى على دفع أجور الصحافيين وحقوق الطّباعة على الجزائر فحسب، بل أعلنت العديد من الصّحف العالمية التوقف عن الصدور على غرار جريدة "السّفير" اللبنانية بعد أكثر من 42 عاماً من التّواجد، بسبب متاعب مالية، مثلما برّره طلال سلمان ناشر الصّحيفة ورئيس تحريرها.

كما قرّرت الكثير من الصّحف الانتقال إلى الصّحافة الالكترونية، والتخلص تدريجياً من الصّحافة الورقية التي باتت أعباؤها تتكاثر، وبالمقابل تسجيل تراجع كبير في المداخل الإعلانية أو الإشهارية. هذا الأمر جعلهم مهدّدين مستقبلاً، وهو ما جعل أيضاً الكثيرين يدقّون ناقوس الخطر لإنقاذ الصّحافة المكتوبة، التي كانت أهم قلاع حماية الجمهورية من التطرف، وطرفاً مهماً في الوقوف أثناء الأوقات الصعبة إلى جانب البلاد، يمكن تلخيص الدراسة الاستطلاعية لواقع المؤسسات الصحفية الجزائرية من خلال أحد المصادر الرسمية لمؤسسة يومية (الشعب) التي كشفت حقيقة الصعوبات المالية والاقتصادية المؤثرة على استمرارية تلك المؤسسات الصحفية والتي يمكن إيجازها في ما يلي.¹

¹ د. حكيم بوغرارة، جريدة الشعب الجزائرية، العدد 17438، الجزائر، 13 سبتمبر 2017 .

أولاً: الحق في الاستمرار ليس للجميع

عرفت السّاحة الإعلامية الجزائرية توقّف العديد من العناوين عن الصّدور على غرار "الجزائر نيوز 2014"، "الأحداث في 2016"، "لاتربين في 2017" و«التحرير 2017»، ناهيك عن وجود الكثير من الصّحف الأخرى تحت وطأة متاعب كبيرة جدا على غرار "صوت الأحرار" ويومية "ليبرتي" اللّتين قام صحافيوهما وعمالهما بوقفه احتجاجية شهر أفريل الماضي (2017) للمطالبة بأجورهم في صورة التّهديدات الكبيرة التي تهدّد حياة الكثير من الصحف، وتأثّرت الصّحافة المكتوبة بالأزمة الاقتصادية التي ضربت الجزائر منذ 2014 بعد انهيار أسعار النّفط من 107 دولار إلى 30 دولارا تقريبا قبل أن يعاود الارتفاع إلى حدود 52 دولارا، وانعكس ذلك سلبا على واقع الكثير من المؤسّسات الإعلامية المكتوبة، وانخفض عدد سحب الجرائد الوطنية في المطابع الحكومية بنسبة 45 بالمائة، كما انخفض سحب كل الجرائد من دون استثناء. وتشير آخر الإحصائيات التي أعلنت عنها وزارة الاتصال في 2015، أنّ عدد اليوميّات قد بلغ 149 منها 86 بالعربية و63 بالفرنسية بمعدّل سحب 3 . 2 مليون نسخة، وهذا في الوقت الذي كانت فيه حسب نفس الهيئة وجود 80 يومية، منها 41 بالعربية و39 بالفرنسية، بمجموع سحب 3 ملايين نسخة في 2010، ولم تستقر الصحافة الجزائرية منذ إقرار التعددية على عدد معين من الصحف، حيث كانت الكثير من المعطيات تتحكّم في إصدار الصحف خاصة مع المادة 14 من قانون الإعلام 90 - 07، التي كانت تمنح لكل مواطن الحق في إنشاء دورية، قبل أن يتوقّف منح الاعتماد في 1994 وإحالاته على وزارة العدل.¹

ثانياً: ظهور 530 عنوان إعلامي في التسعينيات: شهدت السّاحة الإعلامية في التسعينيات من القرن الماضي ظهور 530 عنوانا إعلاميا، وكانت 122 عنوانا في سبتمبر 1991، ليستقر العدد في سنة 1994 عند حوالي مائة تابعة للقطاع الخاص و06 عمومية من بينها 27 يومية، 59 أسبوعية و33 دورية، وكان

¹ حكيم بوغرارة، جريدة الشعب الجزائرية، مرجع سبق ذكره.

سحب اليوميّات 905 آلاف نسخة يوميا، في حين كان سنة 1991 عند حوالي 1 ، 2 مليون نسخة، وعرفت سنة 1994 ميلاد "لو كوتيديان دورون" كصحيفة يومية جهوية ناطقة بالفرنسية، والتي أصبحت وطنية فيما بعد ووصل سحبها سنة 2002 إلى 200000 نسخة. وشهدت الصحافة المكتوبة بعد 1995 صعوبات كبيرة عجلت بتوقف العديد من الصحف بسبب المتاعب المالية وانهيار اقتصاد البلاد بسبب الديون الخارجية وانهيار أسعار النفط، ونقص موارد الأشهار، والتهديد الإرهابي الذي كان مصدر موت للصحافيين والإعلاميين، ووصل عدد اليوميّات سنة 1995 إلى 22 يومية، ما جعل السحب ينخفض إلى 800 ألف، وتوقف 20 عنوانا في ذات الفترة منها 10 باللغة الوطنية. ولم تختلف سنة 1996 عن سابقتها، حيث تواصل عدد اليوميّات في الانخفاض، حيث بلغ 18، منها 7 باللغة الوطنية و11 بالفرنسية، وعاد المنحنى إلى التصاعد في 1998 أين وصل عدد اليوميّات إلى 24، منها 14 بالفرنسية و10 باللغة العربية، وهذا من أصل 106 عنوان، وتميّزت هذه الفترة بظهور "دومان لالجيري"، "لانوفال ريببليك" و«صوت الأحرار». وتواصل سنة 1999 ارتفاع عدد العناوين الإعلامية، حيث ظهر 20 عنوانا جديدا على غرار "اليوم"، "الخبر الأسبوعي"، "لومغرب" و«لو كوتيديان دالجييري»، وقدّر عدد اليوميّات بـ 33 يومية، منها 16 بالفرنسية و11 بالعربية و6 جهوية، ووصل عدد سحبها إلى 1 ، 2 مليون نسخة، وسجّلت سنة 2000 ميلاد 3 صحف جديدة هي "الشروق اليومي"، "الفجر" وليكسبريسيون" وارتفعت اليوميّات إلى 36 يومية. من بين الصحف التي توقفت في فترة 1990 و2004، نذكر "لوسياكل"، "لوبينيون" توقفت في 1999، "ليبرال"، "لو كوتيديان دالجييري" توقفت في 1992، "لوماتانان 2004"، "لو كوتيديان دو كابيلي" في 2004، "ألجي ريببليكان 1992"، "دومان لالجيري" 1999، لانديبوندون 1994، لوبسرافاتور 1992، "ريبتيور" 1992، "ليبدو ليبييري" 1992، "ألجي أكتيواليتي" 1997، "أنترناسيونال سبور مقازين" 1992، "لأناسيون 1996" و«لو نوفو كرونكور»، "الجزائر اليوم" (1993)، "الحوار" (1994)، "الحياة العربية"، "السياسة"،

“النهار”، “الأمة” (1996)، “السلام” (1997)، “النور” - قسنطينة (1993)، “الجيل” (2002) أصبح يومية جهوية بقسنطينة، “النهار”، “الصباح الجديد” (2004)، “العالم السياسي” 2001، الصحافة (2001)، الأصيل (2001)، “المحقق”، “يوميات الجزائر”، “أخبار العاصمة”، “الوقت”، “الرأي” (2004)، “الشاهد” (1993)، “عيون” (1994)، ناهيك عن الجرائد الحزبية التي أنشئت بموجب دستور 89 كـ “النبا”، “البديل”، “الوطن السياسي”...إلى غير ذلك.¹

ثالثاً: عراقيل سوق الإشهار (أو كسجين الصحافة؟)

يعتبر سوق الإشهار في الجزائر اللّغز الكبير في مجال الصحافة، حيث يعد هذا العامل الخط الافتتاحي الأول للجرائد قبل الخط السياسي، فمصدر الإشهار يحدّد بطريقة كبيرة السياسة التحريرية للجرائد التي يخفي الكثير منها توجّهه وأسماء المساهمين خوفاً من المعلنين، الذين لا يمنحون الإشهار بالمجان ودون مقابل يصل في الكثير من المرات للتّضليل وخوض حروب بالوكالة والكذب والتوجيه، وحتى إستغناء القراء فقط من أجل صفحات الإشهار. وأكدت وزارة الاتصال في 18 جوان 2015، أنّ القيمة المالية لسوق الإشهار في الجزائر تقارب 200 مليون دولار ما يقارب 20 مليار دج أو 2000 مليار سنتيم تتصارع عليها مئات الجرائد. وجاءت تلك التّصريحات ردّاً حول دراسة أجريت، والتي أشارت إلى أنّ قيمة سوق الإشهار في الجزائر وصلت إلى 350 مليون دولار، وقالت الوزارة “إنّ هذا الرقم مشكوك فيه، وأن القيمة المالية الحقيقية لسوق الإشهار تقارب 200 مليون دولار”. وكشفت وزارة الاتصال في أكتوبر 2015 أنّ حجم الإشهار العمومي تراجع بنسبة 65 بالمائة

¹ د.حكيم بوغرارة، جريدة الشعب الجزائرية، مرجع سبق ذكره.

خلال سنتي 2015 و2016 بسبب الأزمة الاقتصادية العالمية. وأضافت في سياق متصل أنّ "90 بالمائة من الإشهار الذي توزّعه الوكالة الوطنية للنشر والإشهار تستفيد منه الصحف الخاصة، فيما تستفيد الصحف العمومية بنسبة أقل من 10 بالمائة من إشهار الوكالة.

رابعاً: البحث عن مصادر تمويل جديدة لاستمرار نشاط المؤسسات الصحفية:

كشف وزير الاتصال جمال كعوان، في زيارته الميدانية لولاية بومرداس شهر أوت المنصرم، أنّ عملية إنشاء الصحف تعتبر مشروعاً اقتصادياً وتجارياً وما على مالكي هذه الوسائل، أمام تقلص الإعلانات التي كان معظمها عمومياً بسبب الأوضاع الاقتصادية الراهنة، إلا الابتكار والبحث لاستقطاب موارد دخل أخرى. وهذا في ردّه على توقّف العديد من الصحف عن الصدور. وقال في سياق متصل "...أنّ مصالحه تعمل حالياً على دراسة ثلاثة ملفات كبرى تخص القطاع، على رأسها تطهير بطاقة الصحفي المحترف، إطلاق عمل المجمّعات الثلاثة للاتصال، إضافة إلى تقنين عمل الإعلام الرقمي". وأعلن وزير الاتصال جمال كعوان، بخصوص الصحافة الإلكترونية أنّ الوزارة ومن خلال تنصيبها لفريق عمل، هي بصدد دراسة التحضير لنصوص قوانين تقنّن وجود هذا النوع المهم من الصحافة، وتحديد تدابير استفادة العاملين فيه من بطاقة الصحفي المحترف، وهذا في ظل توقّعات بهجرة جماعية للصحافيين نحو الإعلام الإلكتروني.

خامساً: الصحافيون قلقون ومتشائمون في الأوساط الإعلامية:

عبّرت الأسرة الإعلامية وخاصة الصحافيين عن قلقها وتشاؤمها تجاه مستقبل الصحافة الورقية، خاصة وأنّ الوقت أكّد تخوفهم من المستقبل، حيث يكون الصحافيون أول الضحايا في حالة ما توقّفت الصحف، ما يعني تسريحهم دون تعويضات ودون حماية، الأمر الذي جعل الكثير منهم

يدخل في حالة ترقب مصاحبة للذعر والخوف من تدهور أوضاعهم الاجتماعية. وقال عاطف قدارة صحفي سابق بجريدة "الخبر" في حديث لـ "الشعب": "المشكل المادي الذي تعاني منه الصحف الجزائرية يعود إلى عاملين اثنين في اعتقادي، فاعتماد الصحف بشكل كبير على الإشهار العمومي، وهذا الإشهار لا يخضع للشفافية في التسيير ويشوبه الكثير من الغموض، بحكم تسييره بفعل سياسي، كما أن التشريع لم يكن أبدا في صالح هذه الصحف، أتوقع نهاية عدد كبير من الصحف المطبوعة في القريب العاجل لأسباب مالية وأيضاً لأسباب زمنية، فلا يمكن للجزائر أن تشكل استثناءً لما يحدث للصحافة الورقية عالمياً. أما العامل الثاني فيتعلق بتسيير هذه الصحف نفسها، كثير منها عبارة عن دكاكين تجارية تخضع للتسيير المطلق لأرباب الصحافة، الذين استفادوا من هبات السلطة في فترة ما، نلاحظ أن الكثير من الصحف لم تحاول تطوير نفسها في اتجاه عجلة العولمة، بمقابل وضع اجتماعي هو الأدنى في المؤشرات الدولية بالنسبة للصحافيين". ويضيف قدارة: "...من الصعب الحفاظ على جميع العناوين الصحفية المكتوبة، نظراً لعامل التكنولوجيا، لكن أي خطوة في هذا الاتجاه تبدأ أولاً من اعتراف السلطة أن الجزائر فقدت تجربتها الصحفية المكتوبة بانكفاء أغلب الصحف عن لعب دورها بسبب تراكم المتاعب، يجب فضح الممارسات التي تحدث باسم الصحافة، ثم البدء من نقطة الصفر بإشراك الصحافيين الحقيقيين في وضع الإطار القانوني والأخلاقي مع ترك الباب للمنافسة الشريفة بين الصحف دون أي تدخلات فوقية لقتل صحف وإحياء أخرى". واعتبر ذات المصدر الصحافيين الذين أغلقت جرائدهم هم الحلقة الأضعف في النهاية، فعمليات إغلاق صحف يتم بإشراك كل الفاعلين فيها عدا العنصر الأهم وهم الصحافيون، وهناك تجارب آنية قرّر

فيها الملاك إغلاق عناوين دون تبليغ العاملين من الأساس، هذا الوضع يعكس حالة الوهن بالنسبة للصحافيين في غياب تنظيم نقابي قوي، واستهانة السلطة بهذا القطاع.¹

سادساً: ظهور العنصر الإلكتروني... البديل؟

كشف الإعلامي الطيب سعد الله لـ "الشعب"، أنّ مستقبل الصحافة المكتوبة أو بالمعنى الأصح الصحافة الورقية مآله الزوال في الجزائر لعدة أسباب وليس لسبب واحد، على اعتبار أنّ الصحافة الورقية تراجعت بشكل كبير حتى في الدول المتقدمة بسبب تغير نوعية القراء، حيث أن جريدة "الدلي ميل" الانجليزية توقفت عن الطبع الورقي منذ أكثر من سنة، وتوجّهت للطبعة الإلكترونية. لكن بالنسبة للصحافة المكتوبة في الجزائر فإن عزوف القراء على الخبر الصحفي، واعتزال المواطن الحياة السياسية ومتابعة تفاصيلها جعلت الجريدة الورقية ديكور مكتبات فقط. كما أن مستوى هامش الحرية تراجع، ضف إليه ضعف مستوى الأقلام الصحفية في التحرير والخطاب الصحفي، جعل القراء يبتعدون عن الجريدة ويبحثون عن وسائل إعلام تخاطب جديدة وتفاعلية. وأضاف حول تأثير التكنولوجيا على استمرار الصحافة المكتوبة موضحاً: "...التكنولوجيات الحديثة في رأيي جلبت وسائل إعلام متطورة، ويتطور الجيل فإنّ جيل الفترة الماضية يخبذ الوسائل الإعلامية التقليدية مثل الجرائد الورقية والمجلات والنشريات، وكذا الإذاعة والتلفزيون، لكن الجيل الحالي جيل الإنترنت، الفايبر بوك وتويتر، يحب المعلومة المركزة وفي حينها، وهو من يعلّق عليها ويتفاعل معها، ومنه نحن نتكلم عن جيلين مختلفين ووسائل إعلام مختلفة ممّا يجعل وسائل الإعلام التقليدية في طريق الزوال وانتشار أوسع للإعلام الإلكتروني.

¹ حكيم بوغرارة، جريدة الشعب الجزائرية، مرجع سبق ذكره.

سابعاً: التأقلم مع التحوّلات للاستمرار في النشاط الصحفي:

دعا الإعلامي عبد الوهاب بوكرواح صاحب الجريدة الالكترونية "الجزائر اليوم"، أنّ المؤسسات الإعلامية التقليدية مطالبة بالتأقلم مع التحوّلات، موضحاً لـ "الشعب": ".....أولاً على المؤسسات الإعلامية الجزائرية وخاصة الجرائد الورقية تغيير نموذجها الاقتصادي التقليدي الحالي القائم على الاعتماد المطلق على الإشهار العمومي (المؤسسة الوطنية للنشر والإشهار)، باعتبار أن الأزمة المالية والاقتصادية التي دخلت فيها الجزائر منذ منتصف 2014 هي أزمة هيكلية طويلة الأمد، وربما سيتم إعادة النظر حتى في المؤسسة الوطنية للنشر والإشهار بحد ذاتها لأنّها سننتجها هي الأخرى نحو الوسائط الحديثة، ومنها النشر الرقمي والتواصل الرقمي من خلال الثورة الرقمية التي تجتاح العالم أجمع".

واعتبر في سياق متصل، أنّ البحث عن نماذج اقتصادية جديدة يفرض على هذه المؤسسات (الجرائد) تنويع مصادر تمويلها، وبالتالي ضخ أموال جديدة والاستثمار في تنويع النشاطات، وهو ما يتطلب إما أموالاً ذاتية من المساهمين الحاليين، وهو أمر مستبعد بالنظر إلى عقليتهم البدائية في مجال الاستثمار، أو فتح رأس أموال شركاتهم إلى مساهمين جدد، وهو أمر صعب من الناحية الاقتصادية بالنظر لمناخ الصحافة الورقية في العالم أجمع وليس الجزائر لوحدها، وبالتالي مطلوب اليوم وبسرعة من جميع المؤسسات الإعلامية الوطنية (عمومية وخاصة) الشروع في عملية إعادة هيكلة عميقة باتجاه الانتقال السريع نحو التكنولوجيا الرقمية من أجل خفض التكاليف من جهة، وثانياً من أجل الاستفادة من هذه الأدوات الحديثة التي توفرها التكنولوجيا الرقمية، والقيام بتحول سلس يسمح لها بالاستمرار وتفاذي الزوال.

أما بالنسبة لحماية حقوق العاملين في حقل الصحافة والمكتوبة على وجه الخصوص، يقول بوكرواح: "أعتقد أنّ العاملين في الصحافة يتحمّلون المسؤولية الأكبر بسبب تشبّثهم، وعدم انتظامهم في تكتلات نقابية وغيرها من أجل الدفاع عن مصالحهم، وما الحالة التي عاشتها الصحافة الوطنية بين 2000 و2015 إلاّ درس

للجميع، فهناك أصحاب جرائد أصبحوا أثرياء على حساب المهنة، وعلى حساب العاملين في القطاع". ويتنبأ الصحفي السابق بجريدة "الشروق اليومي" بمستقبل متدهور للصحافة الورقية، موضحاً: "...أعتقد أنّ القادم أسوأ في حال واصل الزملاء العمل بهذه الطريقة، وفي ظل الفوضى وبدون نقابة قوية تحمي مصالحهم، كما أنّ هناك حاجة ماسة إلى تعديل جديد لقانون الإعلام لجهة إدراج حقوق العاملين في القطاع بشكل أوثق وأوضح، وإلا سيتحوّل جيل كامل من العاملين في القطاع الإعلامي بالجزائر إلى بئسين وفقراء خلال 3 إلى 5 سنوات القادمة".

كما علق بالمقابل على غلق جريدة "لاتريبين" بقوله: "بالنسبة لموضوع غلق جريدة لا تريبين هذا مجرد جزء ظاهر من جبل الجليد، هناك عشرات الجرائد أغلقت في السر والكنمان لمجرد أن أصحابها هم أشخاص دخلاء على المهنة، أشخاص أسسوا جرائد لجمع أموال الإشهار، وهم اليوم تحوّلوا إلى أثرياء، وبمجرد تراجع أموال الإشهار انسحبوا من المشهد بطريقة بشعة وبطريقة فيها مهانة كبيرة للصحافة الجزائرية..خذ مثالا جريدة الأحداث وغيرها أين هم الملاك والمساهمين؟ أغلبهم اليوم في الخارج يملكون عقارات وأموال تم جمعها من الإشهار خلال الـ 15 سنة الأخيرة".

ثامناً: جمهور الصحافة الورقية (الأمل)

اعترف فيصل حملاوي سكرتير تحرير بيومية "البلاد" بالوضع الصعب للصحافة المكتوبة الجزائرية قائلاً: "...صحيح أنّ الصحافة المكتوبة بدأت تتراجع لدى أوساط المجتمع في السنوات الأخيرة بسبب انتشار التكنولوجيا بشكل واسع خاصة لدى فئة الشباب، لكن رغم ذلك فهناك أوفياء للورقية الذين لا يرتاح لهم بال إلا وهم يطالعون الأخبار على صدر صفحات جرائدهم المفضلة كل صباح". وقال نفس الإعلامي في نفس السياق: "...شخصياً أرى أن مستقبل الورقية مهدّد

بسبب عوامل أخرى خارجية وبالأساس مصادر التمويل، التي كانت سببا مباشرا في غلق عدد من الجرائد في السنوات الأخيرة وإحالة عمالها على البطالة". أما تأثير التحولات التكنولوجية على أداء الصحافة الورقية، أكد حملاوي: "...لا أجد أي تعارض للرقمية مع الصحافة الورقية، الأولى تتقل الحدث وتعيشه أما الثانية فهي تتقل الحدث، بل الأصح حسب رأبي أن الرقمية تكمل الورقية، فكل واحد منهما جمهورها من القراء".

تاسعاً: الخبراء يدعون لدعم المؤسسات الصحافية عبر قانون المالية

دعا خبراء علوم الإعلام والاتصال إلى تفعيل صندوق دعم الصحافة ومنح مساعدات للصحافة المكتوبة عبر قوانين المالية للحفاظ على هذه المؤسسات، التي تضمن الحق في الإعلام وتقدم خدمة عمومية. وقال براهيم براهيم لتجاوز هذه الأزمة على المؤسسات الإعلامية المكتوبة أن تقوم بتنويع موارد الإشهار، وعدم الاتكال فقط على الإشهار العمومي، وتنويع النشاطات والخدمات من خلال فتح مراكز التكوين، وفتح رؤوس أموال المؤسسات للمستثمرين والمهتمين بعلوم الإعلام والاتصال، وتشجيع الصحفيين على اقتحام الإعلام الإلكتروني الذي يرى فيه الجميع المستقبل. وأكد في حديث لـ "الشعب" عن ضرورة إعادة بعث صندوق دعم الصحافة، الذي يمكن أن يكون منفذا للكثير من الصحف لكن شريطة اعتماد معايير الاحترافية. وكشف فضيل دليو عميد كلية علوم الإعلام والاتصال بجامعة قسنطينة، أن مستقبل الصحافة الورقية سيكون في خطر في ظل الزحف التكنولوجي، موضحاً أن الولايات المتحدة الأمريكية التي تكتفي بجريدين عموميين والباقي كله جرائد محلية، تتوقع أن تتخلص من الصحافة الورقية في 2025. وأكد دليو في تصريح لـ "الشعب"، أن الجزائر شأنها شأن مختلف دول العالم، ستتأثر بالزحف التكنولوجي الذي يجعل الكثير من المؤسسات الإعلامية من الصحافة المكتوبة في خطر، متوقعا أن يكون مستقبل

الصحافة في الجزائر للمجمّعات الإعلامية الكبرى. ويرى دليو أنّ المؤسسات الإعلامية مطالبة بالتوجه للإعلام الجوّاري الذي يعتبر ناجحاً ومستقبلاً للجماهير، مثلما أبانت عنه تجارب عديد الدول الغربية كالولايات المتحدة الأمريكية، واقترح بالمقابل في هذا الظرف الذي يتميز بحدة الأزمات الاقتصادية والمالية، بتخصيص مساعدات مالية عبر قوانين المالية، ودعمها لاستمرار الصحافة الورقية. وحول تراجع أداء المؤسسات الإعلامية في تقديم الخدمة العمومية وتركيزها أكثر على المال والإشهار، فقد اعتبر الأستاذ هذا واقعاً، لكن من خلال تقييم سطحي في ظل غياب دراسة أكاديمية تؤكّد ذلك. واقترح الدكتور في سياق ترسيخ أخلاقيات المهنة وتهذيب الأداء المهني للإعلاميين، إنشاء مجالس أخلاقيات مهنة محلية وجهوية لتحسين الممارسة، وتخليص المهنة من السب والشتم والقذف ومختلف أساليب التضليل، محذراً من مغبة نقل التجارب الغربية وتطبيقها على الجزائر التي تمتلك خصوصيات يجب مراعاتها. واعتبر البروفيسور في علوم الاعلام والاتصال **اليامين بودهان** من جامعة سطيف لـ "الشعب"، توقّف بعض الصحف عن الصدور راجع إلى متاعب اقتصادية، وهي ظاهرة ستعرف ازدياداً مخيفاً في السنوات القادمة، لسببين رئيسيين، أولهما تراجع عائدات توزيع الصحف الذي يعزى لتراجع مقروئية الصحف المطبوعة وتوجه القارئ للصحافة الإلكترونية، وهي ظاهرة ليست فقط في الجزائر، ففي كثير من دول العالم احتجبت عن الصدور الكثير من العناوين ورقياً، واكتفت بنسختها الرقمية. أما السبب الثاني "هو التراجع الرهيب في عائدات الإشهار بسبب الأزمة الاقتصادية التي تعرفها البلاد بفعل تراجع سعر البترول، ممّا دفع الكثير من المعلنين في الجزائر خاصة الخواص كمتعامل الاتصالات، وكالات السيارات والبنوك الخاصة التي كانت تعتبر أكبر المؤسسات المعلنّة في البلاد، إلا أنّ الأزمة التي عصفت بكثير من هذه المؤسسات جراء تقليص حجم الاستيراد جعلها تخفض بنسبة كبيرة جداً من الحصص التي كانت توجّهها لسوق الإشهار، نفس المشكلة وقعت فيها المؤسسات العمومية التي تلقّت تعليمات فوقية بترشيد نفقات الإشهار وتخفيضها. هذا

التراجع الهام في سوق الإشهار أثر سلباً على عائدات الصحف، وسنشهد في العامين القادمين على أبعاد تقدير توقف العشرات من الصحف وستستمر فقط الصحف القوية، إذا استطاعت أن تتوّع من مداخنها وعرفت كيف تستثمر في سوق الإشهار الإلكتروني. وكشف نفس المصدر: "...أعتقد أن الدولة يجب أن تتدخل لإنقاذ ما تبقى من الصحف المكتوبة لأنّ المؤشرات الاقتصادية الحالية تشير إلى توجه أغلبية الصحف للإفلاس، وذلك بإنشاء صندوق دعم للصحافة، لكن وفق ضوابط ودفتر شروط يلزم الصحف التي تحظى بالدعم بالتزام مسؤوليتها الاجتماعية نحو قيم وثوابت الدولة والمجتمع، مع احتفاظها طبعاً بمبدأ حرية التعبير والرأي، ويجب العمل حسب رأيي على تأسيس مرصد لمراقبة أداء الصحافة في الجزائر يشرف عليه صحفيون مستقلون، وخبراء وأكاديميون يرفعون تقارير دورية عن مستوى أداء الصحافة في البلاد، والدعم يقدم فقط للصحف التي يكون أداؤها مقبولاً.

عاشراً: الحكومة تعدّ بتفعيل صندوق دعم المؤسسات الصحفية

وعد الوزير الأول أحمد أويحيى بمساعدة الصحافة المكتوبة على تجاوز الصعاب التي تعيشها، حيث جاء في مخطّط عمل الحكومة الذي صادق عليه مجلس الوزراء "ستعمل الحكومة على إعادة تفعيل صندوق دعم الصحافة المكتوبة في شفاافية تامة، وفي إطار دفتر أعباء الخدمة العمومية". كما وعدت الحكومة بترقية الحق في الإعلام وتوفير كل ظروف العمل للسلطة الرابعة مع دعم توفير مصادر الخبر والمعلومة للصحافيين، وترقية استعمال شبكات التواصل الاجتماعي مع التشديد على ضرورة الابتعاد عن القذف والسب والشتم، وانتهاك حرمة العائلات والأشخاص والحياة الخاصة للأفراد.

حادي عشر: الصحافيون يطالبون بإرجاع المادة 11 من قانون الإعلام 90 - 07

طالب الكثير من الصحافيين الذي حاورناهم بضرورة إعادة إرجاع المادة 11 من قانون الإعلام 90 - 07، التي كانت تتيح للصحافيين إمكانية الدخول كمساهمين في رأسمال المؤسسات الإعلامية لضمان حقوقهم في حالة الغلق أو وقوع إفلاس، وأكد الصحافيون أنّ المساهمين حاليا يأخذون الأرباح وحدهم، ويتحملون هم مسؤولية الإفلاس بالتسريح دون إشعار مسبق. نصّت المادة 11 من قانون الإعلام 90 - 07 على: "في حالة الفصل بين النشر والتحرير والطبع، يمكن للشخصية المهنية التي تملك العنوان أو الجهاز في الصحافة المكتوبة التابعة للقطاع العام، أن تتنازل للصحافيين المحترفين الدائمين العاملين بنفس العنوان في حدود الثلث (3/1) بشرط أن ينظموا في شركة مدنية للمحررين". وكانت هذه المادة مكسبا مهمّا للصحافيين، ولكنها لم تطبّق في الأصل سوى على القطاع الخاص، حيث وبعد مغادرة الكثير من الصحافيين للعناوين العمومية قاموا بإنشاء صحفا خاصة بأموال عمومية، ولكن بمرور الوقت تنصّل الصحافيون من صفتهم وأصبحوا يرفضون دخول صحافيين من ذات المؤسسة معهم مساهمين، وحتى في حالة بيع أسهم من جريدة "الخبر"، لم يبلغ الصحافيون العاملون بأمر البيع وهو ما جعلهم يحتجون، فبالرغم من امتلاك المساهمين صفة الصحفي إلا أنّهم تحوّلوا لرجال أعمال تصرفوا في ملكيتهم الخاصة. ويظهر أنّ إعادة النظر في أحقية ملكية المؤسسات الإعلامية، وضرورة منح نسب تفوق 50 بالمائة للصحافيين مع التأكيد على عدم التنازل عليها لأطراف خارج المهنة حفاظا على حرية التعبير والصحافة، وضمان الحق في الإعلام، ومنع احتكار وسائله.¹

¹ حكيم بوغرة، جريدة الشعب الجزائرية، مرجع سبق ذكره.

المبحث الثالث: أوجه التشابه والاختلاف في المؤسسات الصحفية الأردنية والجزائرية

مما سبق عرضه للدراسة الميدانية للمؤسسة الصحفية الأردنية والدراسة الاستطلاعية أو الاستكشافية

للمؤسسات الصحفية الجزائرية، يمكن إبراز أوجه التشابه والاختلاف بينهما من خلال المطالب التالية:

- ✓ المطالب الأول: أوجه التشابه بين المؤسسة الصحفية الأردنية والمؤسسات الصحفية الجزائرية
- ✓ المطالب الثاني: أوجه الاختلاف بين المؤسسة الصحفية الأردنية والمؤسسات الصحفية الجزائرية

المطلب الأول: أوجه التشابه بين المؤسسة الصحفية الأردنية والمؤسسات الصحفية الجزائرية

حيث يمكن إيجازها في النقاط التالية:

- كل من المؤسستين الصحفيتين نوع نشاطها صحافة مكتوبة؛
- أساس رقم أعمال كل منهما المداخيل المتعلقة بالإشهار؛
- تأثر كل منهما بالصحافة الالكترونية، والفايسبوك... والانترنت؛
- تلقي صعوبات في تعدد الصحف وزيادة حدة المنافسة؛
- كل من المؤسسة الصحفية الرأي الأردنية والشعب الجزائرية مؤسسات حكومية؛
- وجود إطارات في كل من المؤسستين الصحفيتين؛
- ضرورة مسايرة كل منهما للتغيرات السريعة في عالم الإعلام والاتصال.

المطلب الثاني: أوجه الاختلاف بين المؤسسة الصحفية الأردنية والمؤسسات الصحفية الجزائرية

حيث يمكن إيجازها في النقاط التالية:

- قدرة المؤسسة الصحفية الأردنية على مسايرة ومجاهاة التغيرات السريعة في عالم الإعلام والاتصال، في حين عدم قدرة المؤسسة الصحفية الجزائرية على مسايرة ومجاهاة التغيرات السريعة في عالم الإعلام والاتصال؛
- توفر المعلومات المناسبة لموضوع البحث (تقارير مجلس الإدارة) ومعرفة واقع نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الصحفية الأردنية، في حين عدم توفر المعلومات المناسبة لموضوع البحث (تقارير مجلس الإدارة) وعدم معرفة واقع نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الصحفية الجزائرية؛
- الأزمات المالية التي تتخبط فيها المؤسسات الصحفية الجزائرية مما زاد من حدة وصعوبة الحصول على المعلومات المرتبطة بموضوع الدراسة، في حين وجود وضعية مالية مقبولة وقادرة على الاستمرار بالمؤسسة الصحفية الرأي الأردنية مما سهّل عملية الحصول على المعلومات المرتبطة بموضوع الدراسة ؛
- اختلاف نظام الرقابة ونظام محاسبة المسؤولية بين المؤسستين الصحفيتين، حيث أن النظام الأساسي للمؤسسة الصحفية الأردنية يتميز بالصرامة والجدية والشمولية الكافية لمعالجة جميع الثغرات الممكن حدوثها، في حين عدم وجود نظام رقابي صارم وجاد في معالجة المشكلات مما نتج عن ذلك أزمات مالية وأزمات في النشاط الصحفي على مستوى الوطن ككل وهذا ما تم تلخيصه في شكل دراسة استطلاعية.

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق عرضه للجانب الميداني المتعلق بموضوع الدراسة تبين أن هنالك تباين كبير في واقع المؤسسة الصحفية الأردنية مقارنة مع واقع المؤسسات الصحفية الجزائرية.

ذلك أن المؤسسة الصحفية "الرأي" الأردنية تتوفر لديها جميع المعلومات المتعلقة بموضوع الدراسة سواء ما تعلق منها بالنظام الأساسي الذي يبرز مدى أهمية هذا النظام بالنسبة لمحاسبة المسؤولية وترشيد القرارات بالإضافة للهيكل التنظيمي، وكذا المعلومات المالية وغير المالية والتقارير المحاسبية والمالية والتدقيق الداخلي.

في حين سمحت الدراسة الميدانية الاستطلاعية على مستوى يومية الشعب الجزائرية ومن خلال الدراسة الاستطلاعية للدكتور -حكيم بوغراة- الذي أحاط بواقع المؤسسات الصحفية الجزائرية وذلك من خلال إحدى عشر نقطة، ظهر من خلالها جلياً ذلك الواقع الذي تتخبط فيه المؤسسات الصحفية الجزائرية والأزمات المالية التي سببت نوع من الشلل لهذا النوع من النشاط (الصحافة المكتوبة).

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

من خلال التطرق لموضوع البحث في نظام محاسبة المسؤولية ودوره في ترشيد القرارات التسييرية للمؤسسات الاقتصادية، تبين أنه توجد مقومات تنظيمية وأخرى محاسبية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية على مستوى المراكز الأساسية للمسؤولية المتمثلة أساساً في مركز التكلفة ومركز الإيراد ومركز الربحية ومركز الاستثمار، وبالتالي كان لزاماً على الباحث التطرق بنوع من التفصيل في ثنايا كل مركز مسؤولية وأساليبه وطرقه الكمية اللازمة لتحديد انحرافاته من خلال مقارنة الأداء المخطط بالأداء المنجز، وبالتالي الحصول على مخرجات هذا النظام في شكل تقارير مالية ومحاسبية على مستوى كل مركز مسؤولية.

بذلك تم التطرق في هذا البحث إلى ستة (06) فصول واختباراً لفرضياتها تبين ما يلي:

- نتائج اختبار الفرضية الأولى: التي تشير إلى أن المقومات التنظيمية والمحاسبية تعتبر من المقومات الأساسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، وهي فرضية تؤكد صحتها؛
- نتائج اختبار الفرضية الثانية: التي تشير إلى أنه يتم قياس أداء مركز التكلفة في المؤسسة الاقتصادية بالتركيز على تكاليف المخرجات فقط، وقد تؤكد صحتها كون ذلك التركيز على تكاليف المخرجات فقط يسمح بتطبيق طريقة التكاليف المعيارية وتحديد المسؤوليات بشكل واضح في شكل تقارير من طرف مسؤول مركز التكاليف على مستوى الوحدات الإدارية؛
- نتائج اختبار الفرضية الثالثة: التي تشير إلى أن الإيرادات التي حققتها المؤسسة خلال فترة زمنية معينة تعتبر من الأدوات اللازمة لقياس أداء مركز الإيراد، عن طريق مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط في المؤسسة الاقتصادية، وذلك ما يؤكد صحة هذه الفرضية؛
- نتائج اختبار الفرضية الرابعة: التي تشير إلى أنه يمكن قياس مركز الربحية من خلال نظام المعلومات المحاسبي خلال دورة الاستغلال عن طريق قياس الأداء الفعلي بالأداء المخطط في المؤسسة الاقتصادية، وهذا ما يؤكد صحة تلك الفرضية؛

الخاتمة العامة

- نتائج اختبار الفرضية الخامسة: التي تشير إلى أنه يعتبر العائد على الاستثمارات والأصول الخاصة بتحديد قيمة الاستثمارات الرأسمالية من الأدوات اللازمة لقياس أداء مركز الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط، وذلك ما يؤكد صحة هذه الفرضية؛
- نتائج اختبار الفرضية السادسة: التي تشير إلى أنه يمكن ترشيد فعالية القرارات التسييرية للمؤسسات الاقتصادية بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية بشكل فعال على مستوى مراكز المسؤولية، والتي تؤكد صحتها بالمؤسسة الصحفية الأردنية (الرأي).

عرض نتائج الدراسة: من خلال ما سبق عرضه من نتائج اختبار الفرضيات وما تم التطرق إليه في فصول هذا البحث يمكن تحديد النتائج التالية:

- * يسمح الهيكل التنظيمي الإداري الواضح للمؤسسة الاقتصادية بتحديد مراكز المسؤوليات وبالتالي إمكانية وجود مقومات تنظيمية ومحاسبية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية؛
- * تعتبر طريقة التكاليف المعيارية أداة فعالة لقياس أداء مركز التكلفة وبالتحديد تكاليف المخرجات؛
- * يساعد نظام المعلومات المحاسبي على معرفة الإيرادات، في حين يساعد تحليل الاستغلال على قياس أداء مركز الإيراد بمقارنة الإيرادات المحققة مع الإيرادات المتوقعة وتحديد الانحرافات والمسؤوليات في شكل تقارير؛
- * يعتبر مدير مركز الربحية مسؤولاً عن الإيرادات والتكاليف في آن واحد، ويعتبر تقريره حول الربحية مفيد لجميع مراكز المسؤولية على مستوى المؤسسة الاقتصادية ككل؛
- * يتم قياس مركز الاستثمار بتحديد معدل العائد على الداخلي وصافي القيمة الحالية، في حين يساعد تقريره على مدى قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار في نشاطها، أو التوسع أو الانسحاب من السوق بأقل خسائر ممكنة، وبالتالي يساعد تقرير هذا المركز على تحديد الخيارات الإستراتيجية للمؤسسة الاقتصادية؛

الخاتمة العامة

* وجود ووفرة المعلومات المالية والمحاسبية بالمؤسسة الصحفية الأردنية بالإضافة إلى وجود دراسات مقارنة بين الأداء المنجز والمخطط على مستوى مراكز المسؤولية مما يسمح بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية، في حين عدم وجود ووفرة المعلومات المالية والمحاسبية بالمؤسسات الصحفية الجزائرية مما لا يسمح بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

التوصيات: من خلال ما سبق عرضه لنتائج مختلفة لهذه الدراسة يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ضرورة وجود هيكل تنظيمي واضح، يحدد مراكز المسؤوليات في المؤسسات الاقتصادية؛
- وجوب تطبيق طريقة التكاليف المعيارية في المؤسسات الاقتصادية، وذلك لغرض تحديد لانحرافات بهدف التحكم في التكاليف بطريقة عقلانية من خلال التركيز على تكاليف المخرجات فقط، وبالتالي وجود تقارير واضحة لمركز التكلفة؛
- العمل على التنسيق بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية ونظام المعلومات المحاسبي لغرض تحديد الإيرادات الفعلية والمتوقعة، مما يسمح بقياس أداء مركز الإيراد؛
- ضرورة قدرة مسؤول مركز الربحية على ربط مخرجات مركز التكاليف مع مدخلات مركز الإيراد وقياس مختلف الهوامش والنتائج الفعلية وربطها بالمتوقعة (أو بالفترة الماضية)؛
- ضرورة الاستفادة من تقارير مركز الاستثمار لتحديد الخيارات الإستراتيجية للمؤسسة الاقتصادية؛
- العمل على توظيف إطارات ذات مستويات عليا (حاملي شهادات الدكتوراه، الماجستير) للنهوض بالتسيير العقلاني الرشيد للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وذلك من خلال التجربة الأردنية.

آفاق البحث: يسمح هذا البحث بدراسات مختلفة في الآفاق منها:

- نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتحسين الأداء التسييري للمؤسسة الاقتصادية؛
- الرفع لمستوى الرقابة على أداء المؤسسة الاقتصادية من خلال التحكم في نظام محاسبة المسؤولية.

قائمة المراجع

أولاً: قائمة المراجع باللغة العربية (والمترجمة للغلة العربية)

I- الكتب:

- (1) Henri Bouquin، محاسبة التسيير، ترجمة أحمد شقرون، دار لآفاق، الأبيار، الجزائر، 2003،
- (2) Sawyers & jackson & jenkins المحاسبة الإدارية، ترجمة نضال محمود الرمحي، ط1، دار الفكر، عمان، الأردن، 2013.
- (3) Vernon Kam، نظرية المحاسبة، ترجمة رياض العبد الله، دار الكتاب للطباعة والنشر، بغداد، العراق، 2000.
- (4) أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
- (5) أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2000
- (6) الأميرة إبراهيم عثمان و عبد الوهاب نصر علي، المحاسبة الإدارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2003.
- (7) توفيق محمد عبد الحسن، تقييم الأداء مداخل جديدة لعالم جديد، دار النهضة العربية، مصر، 2003-2004.
- (8) توفيق محمد عبد المحسن، التقييم والتميز في الأداء، دار الفكر العربي للنشر، القاهرة، مصر، 2006.
- (9) حميد الطائي، بشير العلاق، تطوير المنتجات وتسعيورها، دار اليازوري للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2008.
- (10) خالص صافي صالح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2011.
- (11) خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، البلديّة، الجزائر، 2010.
- (12) خميسي شيحة، التسيير المالي للمؤسسة، دار هومة للطباعة، الجزائر، 2010.
- (13) راوية محمد حسن، إدارة الموارد البشرية رؤية مستقبلية، طبعة 2، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2001.
- (14) رتيبة عروب، الاقتصاد الجزئي، الطبعة الأولى، جسور للنشر والتوزيع، المحمدية، الجزائر، 2016.
- (15) زهير ثابت، كيف تقيم أداء الشركات والعاملين، دار قباء للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 2001.
- (16) سليمان سفيان ومجدد الشرع، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار الشروق، عمان، الأردن، 2002.
- (17) طلعت أسعد عبد الحميد، مدير المبيعات الفعال، مكتبة عين الشمس، القاهرة، مصر، 1997.
- (18) عبد الجليل بوداح، مدخل إلى المحاسبة التحليلية، الطبعة الثانية، مكتبة اقرأ، قسنطينة، الجزائر، 2008.
- (19) عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2009.
- (20) عبد الكريم بو يعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.

قائمة المراجع

- (21) عبد الناصر نور، الشريف عليان ،محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع،عمان، الأردن،2002.
- (22) علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1999.
- (23) عيسى حيرش، الإدارة الإستراتيجية الحديثة، دار الهدى، عين مليلة،الجزائر، 2012.
- (24) عيسى حيرش،أساليب الكمية في الإدارة، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2012.
- (25) فداغ الفداغ، المحاسبة المتوسطة، الطبعة الثانية،مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2002
- (26) الفضل مؤيد،شعبان عبد الكريم،المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة، دار زهران للنشر، عمان، الأردن،2003.
- (27) فيصل جميل السعايدة، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2007.
- (28) كحالة جبرائيل، حنان رضوان، المحاسبة الإدارية، مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، مكتبة دار الثقافة، عمان، الأردن، 1997.
- (29) ليستراي هيتجر وسيرج ماتولتس، المحاسبة الإدارية، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ،الرياض، المملكة العربية السعودية، 2000.
- (30) محمد إبراهيم عبيدات، أساسيات التسعير في التسويق المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
- (31) محمد أحمد خليل، التكاليف في الوحدات الصناعية، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، 1976
- (32) محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004
- (33) محمد كمال عطية، أصول محاسبة التكاليف، الطبعة الرابعة، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر،1985.
- (34) مؤيد محمد الفضل،عبد الناصر إبراهيم نور، عبد الخالق مطلق الراوي، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2007
- (35) ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العمرة، الجزائر، 1999.
- (36) نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- (37) هرمان نور برت، الإدارة بالتوافق: الخيط الواصل بين السلطة التبعية، ترجمة هاني صالح، مكتبة العبيكان، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2003.

II- الأطروحات والرسائل:

أ- الأطروحات:

- 1) درحمن هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية- دراسة مقارنة لمجموعة مؤسسات، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2005/2004.
- 2) قريشي محمد الصغير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطروحة دكتوراه، جامعة ورقلة، الجزائر، 2013.

ب- الرسائل:

- 1) جاب الله الشريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين الأداء، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة باتنة، الجزائر، 2009/2008.
- 2) ديالا جميل الرزي، مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، دراسة تطبيقية، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.

III- المقالات والمدخلات:

أ- المقالات:

- 1) إبراهيم عمر ميدة، نظام محاسبة لمسؤولية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، واقع وتطلعات، مقالة في مجلة جامعة دمشق، سوريا، العدد19، 2003.
- 2) أوسرير منور & بن حاج جيلالي مغراوة فتيحة، دراسة الجدوى البيئية للمشاريع الاستثمارية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد07 السداسي الثاني، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2009.
- 3) عبد الحكيم مصطفى جودة & عماد يوسف الشيخ & سليمان سند السبوع، مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الأردنية- دراسة ميدانية- مقالة لمجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، العدد02، عمان، الأردن، 2009.
- 4) عبد الوهاب سلامة المطارنة، الحاكمية المؤسسية الداخلية وأثرها على تكلفة رأس المال في الشركات الصناعية الأردنية، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد10، جامعة البليدة-2- لونيبي علي، الجزائر، جوان 2014.
- 5) علي رحال، التقارير المالية: أي محتوى للمعلومات، أبحاث اقتصادية وإدارية، مجلة علمية محكمة سداسية، العدد01، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2007.
- 6) محمد اقبال العجلوني و رشا الطراونة، أنماط القيادة الإدارية والتحديات التي تواجهها، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة، الجزائر، العدد07، 2012.
- 7) مسعداوي يوسف، دور نظم المعلومات الإدارية في صنع القرارات الإستراتيجية الملائمة، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة، الجزائر، العدد07، 2012.

قائمة المراجع

ب- المداخلات:

- 1) بريش السعيد & بشكر إلهام & بن علي سمية، مداخلات حول نماذج تقييم البدائل الاستثمارية بين النظرية والتطبيق، الملتقى الدولي: صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2009.
- 2) بوهزة محمد و مرزوقي رفيق، القيادة الإدارية وعلاقتها بالإبداع الإداري، مداخلات رقم 28، الملتقى الدولي، صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2009/04/15-14.
- 3) موسي عبد الناصر و واعر وسيلة، أنماط القيادة وفعالية صنع القرار بالمؤسسة، مداخلات رقم 67، الملتقى الدولي، صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2009/04/15-14.

ثانياً: قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

الكتب:

- 1) A.boughoba, Comptabilité Analytique D'exploitation, Berti Edition, Alger, 1991
- 2) Bouquin.H, Le Contrôle deGestion, 2^{ème}edition, Paris, 1991
- 3) Brigitte Doriath&michellozato&paulamendes&pascal nicolle, comptabilité et gestion des organisations, 7^{ème}édition, dunod, paris, 2010.
- 4) Fran çois Giraud & Olivier Saulpic& Gérard Naulleau &marie-hélénédelmond& pierre-laurentbescos, Contrôle de Gestion et pilot age de la performance, 2^{édition}, Gualin éditeur, EJA, Paris,2005.
- 5) François Engl& Frédéric Kletz, Cours de comptabilité analytique, Mines Paris Tech, Paris, 2005.
- 6) Henri Bouquin, Comptabilité de Gestion, édition Economica, Paris, 2000.
- 7) Henri Culman, La Comptabilité Analytique, 5^{ème}edition, Edition bouchene, Alger, 1993.
- 8) K. chiha, **Gestion et stratégie financière**, 2^{ème}éditions, éditions houma, Alger, 2006.
- 9) Lasary, la comptabilité analytique, el Dar el othmania, bordj el bahri- Alger ,2007.
- 10) Nessim Hanna and H.R.Dodge, « preing ; policies and procédures», Macmillan press LTD,london,1995.
- 11) Robert obert et marie pierre mairesse, comptabilité et audit,^{2editino}, Dunod, paris, 2009.
- 12) T.pfiffner& R.presthu {public administration},the rolndpress, , firth, ed Co new York, ,1976..
- 13) Yves & jean & saulou, le tableau de bord du décideur, les éditions d'organisation, Paris, 1982.

الملاحق



شركة المؤسسة الصحفية الأردنية

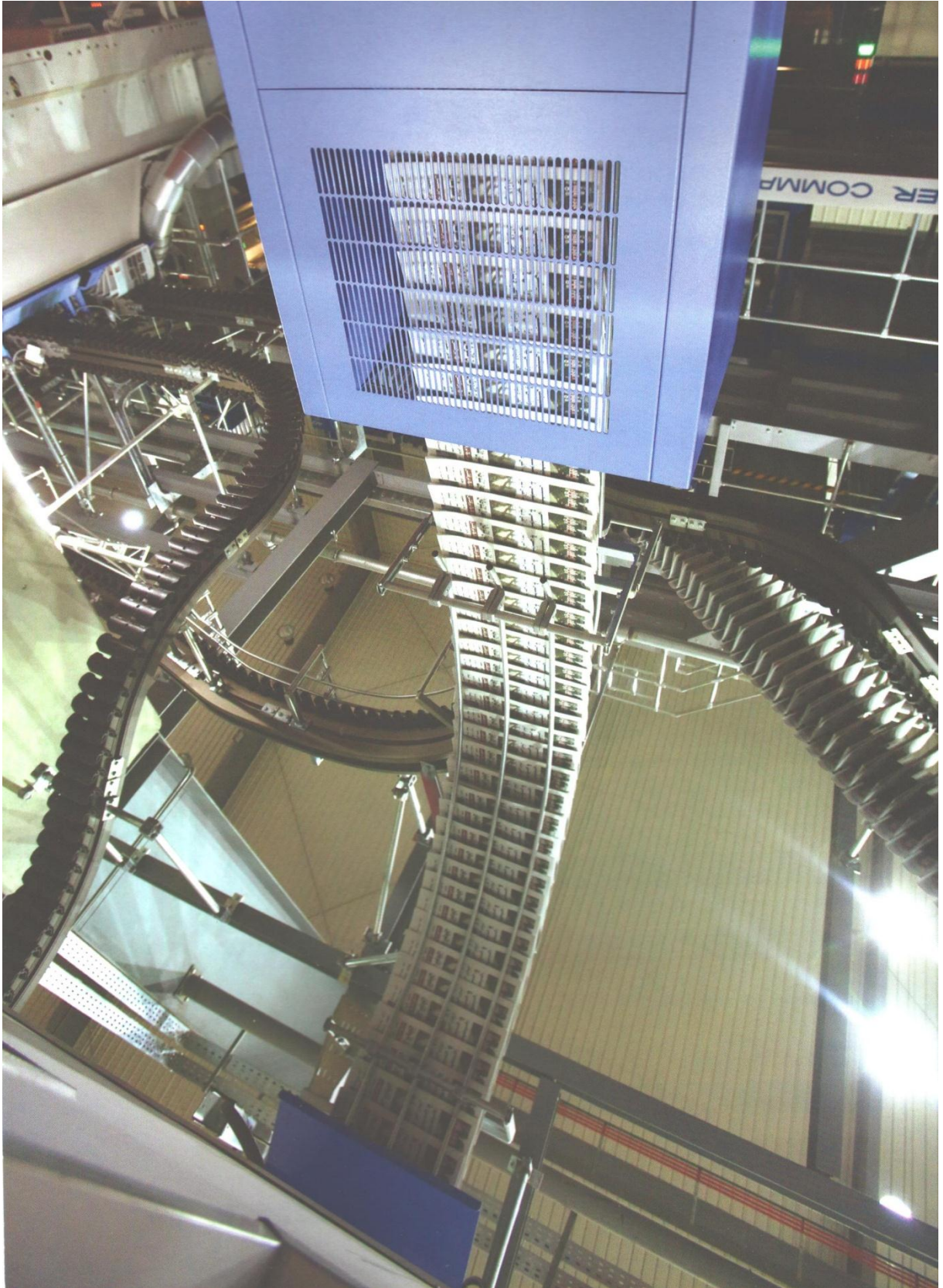
شركة مساهمة عامة
تأسست عام ١٩٨٦

تقرير مجلس الإدارة السنوي الثلاثون

عن السنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠١٥

أعضاء مجلس الإدارة

الرئيس	
رمضان إسماعيل الرواشدة	المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي اعتباراً من ٢٠١٥/٥/٢٨
معالي سميح مسلم خلف المعاينة	المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي لغاية ٢٠١٥/٥/٢٧
نائب الرئيس	
منصور حكمت شاكر النابلسي	قطاع خاص
الأعضاء	
عيسى حيدر عيسى مراد	قطاع خاص
عبد الرحيم فتحي سليم البقاعي	قطاع خاص
محمد نزار واصف المصري	البنك العربي
عبد الحفيظ احمد سعيد العجلوني	المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي لغاية ٢٠١٥/١٢/٣١
سامر محمد محمود الخطيب	المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي اعتباراً من ٢٠١٦/١/١
معالي سهير عبد الرحمن مصطفى العلي	المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي لغاية ٢٠١٥/٥/٢٧
محمد عبد الحاج ارشيد العبدالات	المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي اعتباراً من ٢٠١٥/٥/٢٨
عبد اللطيف أحمد سليمان النجدوي	المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي لغاية ٢٠١٥/٥/٢٧
نظمي أحمد العبدالله أبو خضير	المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي اعتباراً من ٢٠١٥/٥/٢٨
د محمد صالح سليمان الطراونة	شركة راما للإدخار والاستثمار لغاية ٢٠١٥/١٢/٣١
جدالله محمد عبد الرحيم الخاليلة	شركة راما للإدخار والاستثمار اعتباراً من ٢٠١٦/١/١



أعضاء مجلس الإدارة



منصور النابلسي
القطاع الخاص
نائب الرئيس



رمضان الرواشدة
المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي
الرئيس



عيسى مراد
القطاع الخاص
عضو



عبد الرحيم البقاعي
القطاع الخاص
عضو



محمد المصري
البنك العربي / القطاع الخاص
عضو



د. جاد الله الخليفة
شركة راما للإدخار والاستثمار
عضو



محمد العبدالله
المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي
عضو

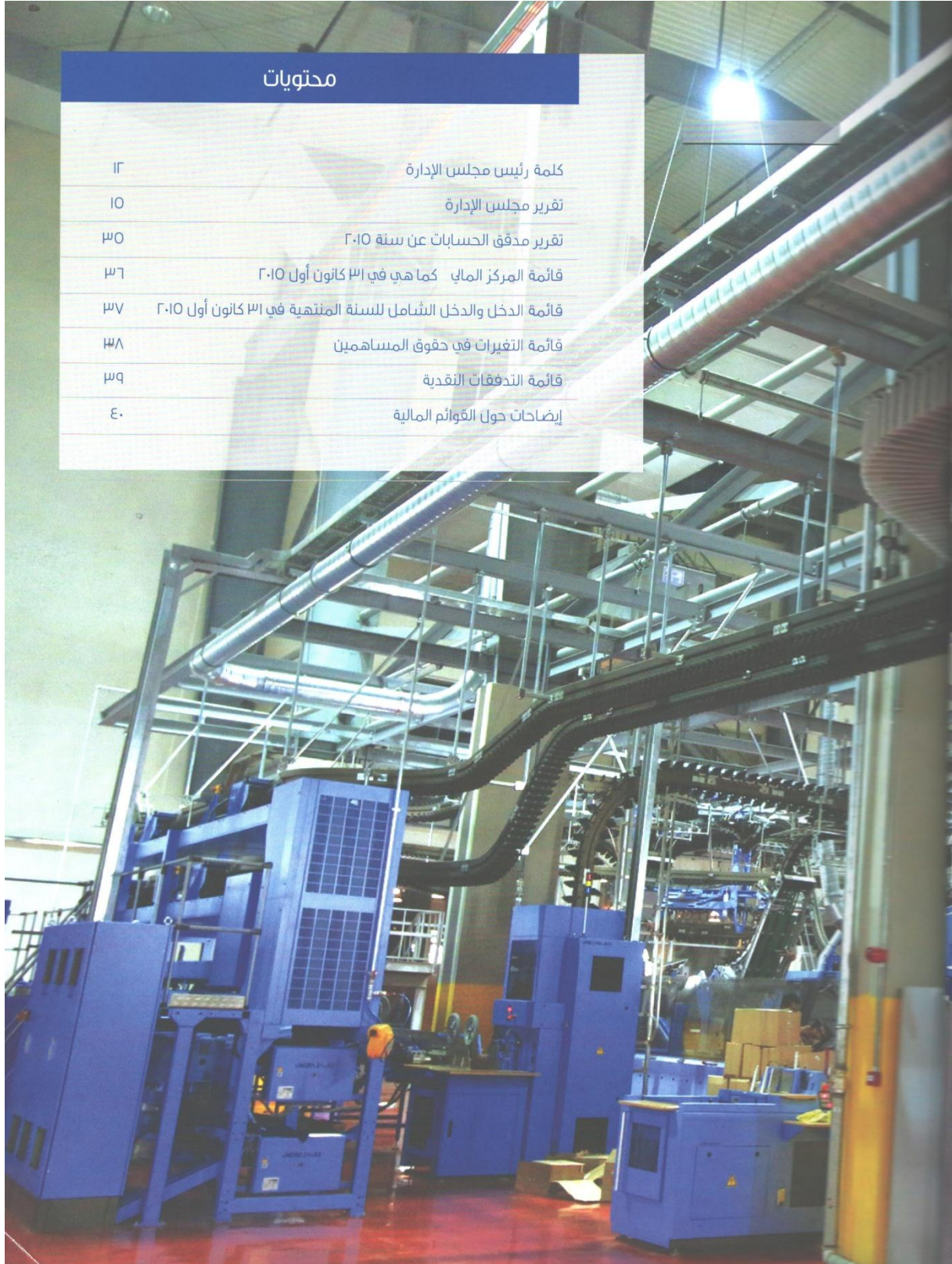


سامر الخطيب
المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي
عضو



نظمي العبدالله
المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي
عضو





محتويات

١٣	كلمة رئيس مجلس الإدارة
١٥	تقرير مجلس الإدارة
٣٥	تقرير مدقق الحسابات عن سنة ٢٠١٥
٣٦	قائمة المركز المالي كما هي في ٣١ كانون أول ٢٠١٥
٣٧	قائمة الدخل والدخل الشامل للسنة المنتهية في ٣١ كانون أول ٢٠١٥
٣٨	قائمة التغيرات في حقوق المساهمين
٣٩	قائمة التدفقات النقدية
٤٠	إيضاحات حول القوائم المالية

شركة المؤسسة الصحفية الأردنية

كلمة رئيس مجلس الإدارة



رمضان الرواشدة
رئيس مجلس الإدارة

بسم الله الرحمن الرحيم

حضرات السادة المساهمين الكرام،،

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته، وبعد،،

إنه ليسعدني ويشرفني وزملائي أعضاء مجلس إدارة شركة المؤسسة الصحفية الأردنية (الرأى) أن نرحب بكم في الاجتماع السنوي العادي الثلاثون، لنقدم لكم تقرير المجلس عن أعمال الشركة خلال سنة ٢٠١٥ وفق المتطلبات القانونية وشروط الحوكمة، إذ يضم التقرير البيانات المالية الختامية لسنة ٢٠١٥ وتقرير مدققي الحسابات وكافة الإيضاحات والإفصاحات اللازمة.

حضرات السادة المساهمين الكرام،،

لقد توليت وزملائي أمانة المسؤولية لتكمل مسيرة من حملوا هذه المسؤولية خلال العقود الماضية، وإذ نقدر لهم جميعاً جهودهم وإخلاصهم، مثلما نقدر لكل العاملين في المؤسسة أيّاً كانت مواقعهم، في الإدارات والأقسام الصحفية والإدارية والفنية، هذا الجهد والإخلاص، فإننا نؤكد أيضاً حرصنا معهم على أن تبقى مؤسسة كما هي على الدوام: عنواناً وطنياً، ومنارة إعلامية وثقافية أردنية متميزة.

حضرات السادة المساهمين الكرام،،

يحرص المجلس على الاستمرار في تطبيق السياسات والإجراءات التي تحقق هدف الاستقرار في المؤسسة، وإدارة مواردها بحكمة وجدية وفق ما تتطلبه الأولويات المنسجمة مع هذه الغاية، وما يستلزمه السعي لتحقيق ما وُجدت لأجله من أهداف.

التقرير السنوي الثلاثون ٢٠١٥



كما يعمل المجلس، وبالتعاون مع الإدارة التنفيذية، على تبنّي كلّ الخطوات الجادة على صعيد التطوير المؤسسي ورفع كفاءة الجهاز الإداري والفني للمؤسسة، إضافة إلى تعزيز الأداء المهني للجسم الصحفي الذي يحمل على عاتقه رسالة الدولة الأردنية والدفاع عن مصالحها ومصالح الأردنيين.

حضرات السادة المساهمين الكرام،،

إن مسيرة هذه المؤسسة الوطنية تواجه بالتأكيد العديد من العقبات والتحديات التي نأمل أن نتمكن بالجهد الجماعي لكافة مكوناتها، ومن خلال العمل والتعاون بروح الفريق الواحد، من تحقيق كلّ الغايات والأهداف المأمولة في هذا المجال.

وإننا لنأمل أن تحمل المرحلة القادمة المزيد من الخطوات الجادة والإنجاز المدروس في إدارة الملفات الكبيرة للمؤسسة بما يحقق الاستقرار المالي والإداري لها، ويزيد من قدرتنا كذلك على زيادة الإيرادات وحسن إدارة مواردنا المالية والبشرية بما يحقق رسالة هذه المؤسسة ويتفق مع دورها الوطني.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،





العمليات

نظراً إلى مجموعة المتغيرات والعوامل الداخلية والخارجية التي أثرت سلباً على الأداء الاقتصادي للملكة خلال العام ٢٠١٥ والتي أثرت سلباً في عمليات الشركة، فقد انخفض سوق الإعلان في الأردن. وانخفضت حصة الشركة من سوق الإعلان بنسبة ٢٪ علماً أن الشركة ما زالت في المرتبة الأولى مقارنة بنظيراتها. ورافق ذلك انخفاض حصة الإعلانات صحف المؤسسة بنسبة ١٢٪ مقارنة بعام ٢٠١٤. كما وسعت الشركة انتشارها واستطاعت زيادة قاعدة الاشتراكات في صحيفتي << الرأي >> والجوردن تايمز >> بنسبة ٦٪ مقارنة بسنة ٢٠١٤، وظلت رائدة على الصعيد الصحفي، وحافظت الرأي على رؤية مهنية ووطنية متجددة وعصرية تواكب متغيرات العصر والتطور الفني.

اقتصاديات التشغيل

- انخفضت كلفة إصدار الصحف والمطبوعة التجارية بنسبة ١٢٪ نتيجة انخفاض أسعار الورق حيث بلغ متوسط سعر شراء طن ورق الرولات خلال العام ٢٠١٥ مبلغ ٤٨٧ دولار / طن (٦١٥ دولار / طن في عام ٢٠١٤).
- تم تخفيض كميات الطباعة لجريدتي الرأي والجوردن تايمز خلال عام ٢٠١٥ بما يتناسب مع احتياجات السوق حيث بلغت كميات طباعة جريدة الرأي ١٣٩٧١٣١١ نسخة في العام ٢٠١٥ (١٥٩١٩٠٨١ نسخة في العام ٢٠١٤) وبلغت كميات طباعة جريدة الجوردن تايمز ١٢٥٤١٧٤ نسخة في العام ٢٠١٥ (١٦٧٣٨٤٨ نسخة في العام ٢٠١٤).
- بلغت الاستهلاكات مبلغ ٢٠١٢٦٩١ دينار والذي يمثل مجموع استهلاك مجمع مطابع الرأي للعام ٢٠١٥ (٢٠١٤: ١٩٣٦٨٦٢ دينار).

المركز المالي

تتمتع الشركة بمركز مالي جيد، فقد بلغت حقوق الملكية حوالي (٣٣،٤) مليون دينار بما يغطي أكثر من ثلاثة أضعاف ونصف رأسمالها الإسمي، فيما بلغ إجمالي مطلوباتها حوالي (١٢) مليون دينار وتشكل الموجودات المتداولة ما نسبته ١٢،٧٪ من مجموع موجودات الشركة.

متطلبات الإفصاح

عملاً بأحكام الفقرة ب من المادة ٥ من تعليمات إفصاح الشركات المصدرة ومعايير المحاسبة ومعايير التدقيق نورد متطلبات الإفصاح المالية:

١. نشاط الشركة الرئيسي وأماكنها الجغرافية وعدد الموظفين في كل منها وحجم الاستثمار الرأسمالي
أ- تتمثل أنشطة الشركة بإصدار وبيع صحيفتي الرأي والجوردن تايمز اليوميين وتمتلك المؤسسة «مطبوعة الرأي التجارية» التي تقوم بأعمال الطباعة التجارية للسوق المحلي، وتمارس المؤسسة أعمال البحث والدراسات والاستطلاعات وقياس اتجاهات الرأي العام وخدمة المجتمع المحلي من خلال «مركز الرأي للدراسات».
ب- المراكز الرئيسية للشركة موجودة في عمان ولها مكاتب صحفية في المحافظات، ويبلغ عدد العاملين في المؤسسة ٦٠٥ موظفين نظاميين.
ج- يبلغ حجم الاستثمار الرأسمالي ٣٨،٦ مليون دينار تمثل موجودات الشركة الثابتة وطويلة الأجل.
٢. لا يوجد شركات تابعة لشركة المؤسسة الصحفية الأردنية «الرأي».

٢. أ - أسماء أعضاء مجلس الإدارة ونبذة تعريفية عنهم:

مؤسسة الضمان الاجتماعي ويمثلها:

الاسم	الصفة الوظيفية	تاريخ العضوية	تاريخ الميلاد	المؤهلات العلمية	الوظائف
رمضان إسماعيل الرواشدة	رئيس مجلس	٢٠١٥/٥/٢٨	١٩٦٤	بكالوريوس أدب الانجليزي من جامعة اليرموك ١٩٨٧	- مدير عام مؤسسة الإذاعة والتلفزيون ٢٠١٥-٢٠١٢ - مدير عام وكالة الأنباء الأردنية (بترا) ٢٠١٢-٢٠٠٧ - مستشار إعلامي / لرئيس الوزراء ٢٠٠٥-٢٠٠٣ - صحفي وسكريير تحرير وكاتب يومي في جريدة الرأي ٢٠٠٧-١٩٨٤ - كاتب روائي وله عدة أعمال روائية وقصصية وشعرية
عبد الحفيظ العجلوني	عضو	٢٠١٣/١١/١٩	١٩٥٦	بكالوريوس تجارة و اقتصاد	- مدير عام الشركة السورية الأردنية للصناعة - المستشار الاقتصادي للأردن في السفارة الأردنية في القاهرة - المندوب الدائم للأردن في مجلس الوحدة الاقتصادية العربية
نظمي أحمد العبدالله أبو خضير	عضو	٢٠١٥/٥/٢٨	١٩٤٦	بكالوريوس وماجستير اقتصاد واحصاء من الجامعة الأردنية	- مدير عام الجمارك الأردنية - عضو مجلس ادارة المناطق الحرة - عضو مجلس ادارة شركة الفوسفات الأردنية - عضو مجلس ادارة مؤسسة تشجيع الإستثمار - عضو مجلس ادارة تنمية الصادرات - عضو مجلس ادارة المناطق الحرة السورية الأردنية
محمد عبد الحاج ارشد العبدالله	عضو	٢٠١٥/٥/٢٨	١٩٤٦	بكالوريوس تجارة / جامعة القاهرة	- المدير التنفيذي مجموعة شركات نقل / الأردن - عضو مجلس ادارة / أمين الصندوق - غرفة صناعة الأردن - عضو مجلس ادارة / البنك الأهلي الأردني - عضو مجلس ادارة / الشركة العالمية الحديدية لصناعة الزيوت النباتية - رئيس مجلس الادارة / شركة اللؤلؤة لصناعة الورق - مستشار رئاسة الوزراء

شركة المؤسسة الصحفية الأردنية



٣.١ - أسماء أعضاء مجلس الإدارة ونبذة تعريفية عنهم:

مؤسسة الضمان الاجتماعية وبمثابها:

الاسم	الصفة الوظيفية	تاريخ العضوية	تاريخ الميلاد	الوظائف
رمضان اسماعيل الرواشدة	رئيس مجلس	٢٠١٥/٥/٢٨	١٩٢٤	- مدير عام مؤسسة الإذاعة والتلفزيون ٢٠١٢-٢٠١٥ - مدير عام وكالة الأنباء الأردنية (بترا) ٢٠٠٧-٢٠١٢ - مستشار إعلامي / لرئيس الوزراء ٢٠٠٣-٢٠٠٥ - صحفي وسكربتير تحرير وكاتب يومي في جريدة الرأي ١٩٨٤-٢٠٠٧ - كاتب روائي وله عدة أعمال روائية وقصصية وشعرية
عبد الحفيظ العجلوني	عضو	٢٠١٣/١١/١٩	١٩٥٦	- مدير عام الشركة السورية الأردنية للصناعة - المستشار الاقتصادي للأردن في السفارة الأردنية في القاهرة - المنوب الدائم للأردن في مجلس الوحدة الاقتصادية العربية
نظمي أحمد العبدالله أبو خضير	عضو	٢٠١٥/٥/٢٨	١٩٤٦	- مدير عام الجمارك الأردنية - عضو مجلس إدارة المناطق الحرة - عضو مجلس إدارة شركة القوسفات الأردنية - عضو مجلس إدارة مؤسسة تشجيع الاستثمار - عضو مجلس إدارة تنمية الصادرات - عضو مجلس إدارة المناطق الحرة السورية الأردنية
محمد عبد الحاج رشيد العبدالله الات	عضو	٢٠١٥/٥/٢٨	١٩٤٦	- المدير التنفيذي مجموعة شركات نقل الأردن - عضو مجلس إدارة / أمين الصندوق - غرفة صناعة الأردن - عضو مجلس إدارة / البنك الأهلي الأردني - عضو مجلس إدارة / الشركة العالمية الحديثة لصناعة الزيوت النباتية - رئيس مجلس الإدارة / شركة اللؤلؤة لصناعة الورق - مستشار رئاسة الوزراء

القطاع الخاص ممثله

- العمل في البنك الدولي وماسي لمدة ١٠ سنوات في وزارة المطار جبهة والسمايرة الأردنية في القاهرة	بكالوريوس العلوم السياسية	١٩٤٤	٢٠١٣/٤/٢١	نائب رئيس المجلس	منصور التائبلي
- رئيس مجلس إدارة الشركة الخاصة للامانة العقارية الشير التون / مصر - مؤسس شركة هانو جوردن للاتصالات / عمان منذ أكثر من ١٠ سنوات					

- نائب رئيس أول البنك العربي - مدير عام الشركة الوطنية للتنمية السياحية - عضو المجلس السابعة في كل من: جمعية الفنادق الأردنية، هيئة تنشيط السياحة الأردنية، الشركة الأردنية للتعليم الفني، شركة تطوير البحر الميت، شركة الفرق للمشاريع، شركة الضمان للاستثمار	بكالوريوس هندسة	١٩٧٣	٢٠١٣/١١/١٠	عضو	محمد المصري / البنك العربي
--	-----------------	------	------------	-----	----------------------------

- أستاذ مشارك في كلية الهندسة / الجامعة الأردنية - مدير دائرة الهندسة في الجامعة الأردنية - مدير مركز الدراسات الالكترونية / الضمان الاجتماعي - مستشار للعديد من المؤسسات الدولية منها: البنك الدولي، الوكالة الأمركية للإبحاء الدولي، مؤسسة النقد الدولي	بكالوريوس ماجستير دكتوراه في الهندسة المدنية	١٩٦٥	١٩/١١/٢٠١٣	عضو	د. محمد الطراونة / شركة راما للادخار والاستثمار
---	---	------	------------	-----	--

- عضو مجلس ومؤسس إدارة الشركة المتحدة لصناعة الحديد والصلب - عضو مجلس إدارة شركة مصفاة البترول الأردنية - عضو مجلس إدارة ومؤسس وشريك في مكتب المقاصي للاستشارات الهندسية - عضو مجلس إدارة وشريك في شركة تطوير وتصنيع الهياكل - نائب رئيس مجلس إدارة شركة المجموعة الاستشارية الاستشارية - المستشفى الاستشاري	بكالوريوس في الهندسة المدنية من جامعة ولاية كاليفورنيا	١٩٥٩	٢٧/٤/٢٠١٤	عضو	عبد الرحيم المقاصي
---	--	------	-----------	-----	--------------------

- رئيس غرفة تجارة عمان - عضو مجلس إدارة غرفة تجارة عمان - رئيس جمعية الأعمال الأردنية الأوروبية - جيبا (JIBA) - عضو مجلس إدارة الغرفة العربية البريطانية - عضو مجلس مركز الاستشارات في الجامعة الأردنية	بكالوريوس اقتصاد - إدارة اعمال ومحاسبة	١٩٦٤	٢٧/٤/٢٠١٤	عضو	عيسى حيدر مراد
---	---	------	-----------	-----	----------------

شركة المؤسسة الصحفية الأردنية

٣. ب- أسماء الإدارة العليا ونبذة تعريفية عنهم:

الاسم	الصفة الوظيفية	تاريخ الميلاد	المؤهلات العلمية	تاريخ التعيين	الوظائف السابقة
فريد إبراهيم السلواي	المدير العام	١٩٦٠/٣/١٨	بكالوريوس علوم إدارية وشرطية / جامعة مؤتة	٢٠١٤/٩/٢١	- مساعد مدير الأمن العام / مفتش عام ٢٠١٣ - مدير شؤون الأفراد / مديرية الأمن العام ٢٠٠٦ - ٢٠١٣
طارق محمد المؤمني	رئيس تحرير الرأي	١٩٦٤/٠٢/١٨	بكالوريوس صحافة واعلام	٢٠١٥/٠٥/٢٨	- نقيب الصحفيين - نائب رئيس تحرير - نائب رئيس الاتحاد العام للصحافيين العرب
سمير محمود براهيم	رئيس تحرير الجوردن تايمز	١٩٦٧/٠٣/٠٢	بكالوريوس أدب إنجليزي	٢٠٠٤/٠٦/١٥	- صحفي في الجوردان تايمز - رئيس تحرير جريدة المشرق الإعلامي - مدير المركز العربي للدراسات الإعلامية
د. خالد عبدالكريم الشقران	مدير مركز الدراسات	١٩٦٨/٠٥/٠١	دكتوراه علوم سياسية	٢٠١٠/١٢/٠٦	- أستاذ في الفكر السياسي - خبير في بناء القدرات الإعلامية والتنمية
خالد كايد عجاج	المدير المالي	١٩٧٣/٠٧/٠١	بكالوريوس محاسبة	٢٠١٣/١٢/٠١	- رئيس قسم المحاسبة - مساعد المدير المالي - مدير وحدة التدقيق الداخلي

٤. أسماء المساهمين الذين يملكون ٥% فأكثر من رأسمال الشركة

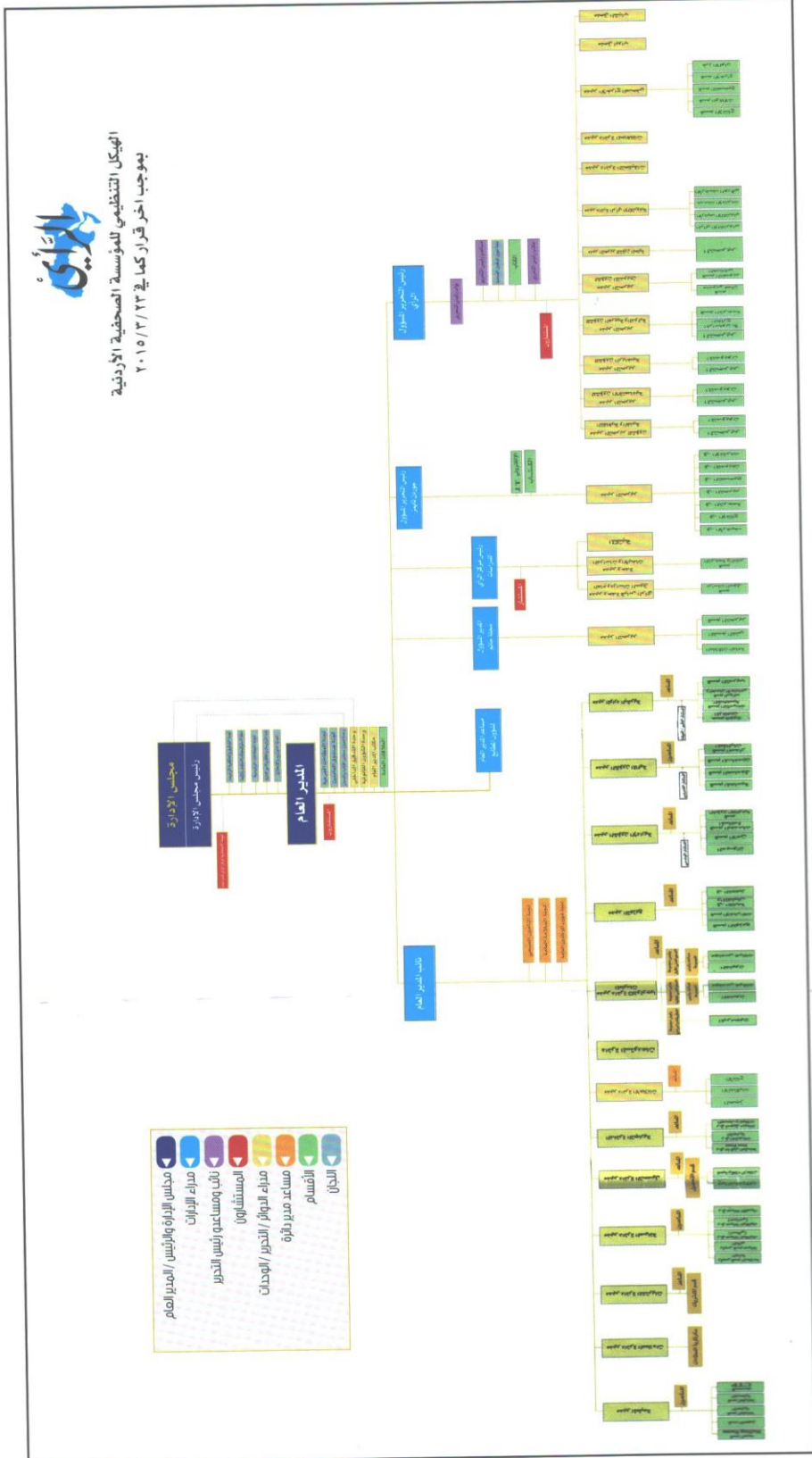
الاسم	عدد الأسهم		عدد الأسهم	
	النسبة	٢٠١٥	النسبة	٢٠١٤
المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي	٥٤,٩٢%	٥,٤٩٢,٠٠٠	٥٤,٩٢%	٥,٤٩٩,٠٠٠
البنك العربي	١٠%	١,٠٠٠,٠٠٠	١٠%	١,٠٠٠,٠٠٠

٥. الوضع التنافسي للشركة: تحتل الشركة المرتبة الأولى بين الصحف اليومية المحلية من حيث حجم المبيعات إضافة الى مرتبتها الأولى في الصدارة في مجال الإعلانات.

٦. لا تعتمد الشركة على موردين محدودين أو عملاء رئيسيين في الاستيراد، وتطبق أسلوب العطاءات بالنسبة للمشتريات الرئيسية من ورق الصحف والورق التجاري والأخبار والأفلام والبليطات وغيرها من المواد.



الهيكل التنظيمي



٧. أ - لا تتمتع الشركة بأي حماية حكومية أو امتيازات لأي من منتجاتها بموجب القوانين والأنظمة .
 ٧. ب - لا يوجد أي براءة اختراع او حقوق امتياز حصلت الشركة عليها .
 ٨. أ - لا يوجد أي قرارات صادرة عن الحكومة أو المنظمات الدولية أو غيرها لها أثر مادي على الشركة أو قدراتها التنافسية .
 ٨. ب - لا توجد معايير جودة دولية تحكم عمل الصحف والمطبوعات.

٩. أ - يعمل في المؤسسة ٦٠٥ موظفين منهم ٥١٦ من الذكور و ٨٩ من الإناث، يتوزع هؤلاء الموظفين على (٥٦٨) موظف على نظام الكادر و (٣٧) موظف على نظام المكافأة الثابتة

المؤهلات	العدد
دكتوراه	٤
ماجستير	٣٢
بكالوريوس	٢٢٢
دبلوم كلية مجتمع	٨٢
توجيهي وما دون	٢٦٥
المجموع	٦٠٥

٩. ب- يتمتع الجهاز الوظيفي بمؤهلات أكاديمية وخبرات تقنية متخصصة في أنشطة وأعمال المؤسسة ويرتكز الهيكل التنظيمي وسياسة التعيين على نظام إداري محدد يراعي الكفاءات والمؤهلات والخبرات العلمية والعملية. وتوفر المؤسسة للعاملين العديد من الدورات المتخصصة داخل المملكة وخارجها.

• يتوزع الموظفون على الفئات الوظيفية التالية: العاملون في الإدارة العامة (٢٦٩)، والعاملون في صحيفتي الرأي والجوردان تايمز وعددهم (٢٦٣) منهم (١٧٤) عضواً في نقابة الصحفيين، والعاملون في المطابع وعددهم (٦٥) بالإضافة الى العاملين في مركز الرأي للدراسات وعددهم (٨) موظفين.

• بلغ معدل دوران الموظفين لسنة ٢٠١٥ حوالي (٣٦،٥٪)، حيث تم تعيين (٣) موظفين بإجمالي رواتب (٤٤١٠) دينار وبنسبة (٥،٠٪). وقد ترك العمل (٣٠) موظفاً بسبب الاستقالة وإنهاء الخدمة والتقاعد بإجمالي رواتب (٣٦،٤١٦) دينار وبنسبة (٨٦،٤٪).

التدريب والتأهيل

قامت دائرة الموارد البشرية - قسم التدريب - بتنظيم بعض الدورات في بعض شؤون العمل الصحفي والفني والاداري بمجموع خمس دورات استفاد منها (١٤) زملاء، واسهاما من المؤسسة في خدمة المجتمع المحلي تم تدريب (٩٧) طالبا وطالبة من مختلف الجامعات والكليات الاردنية في عدد من دوائر اقسام المؤسسة.

التقرير السنوي الثلاثون ٢٠١٥

جدول بأسماء الدورات وعدد الموظفين في كل دورة

اسم الدورة	العدد
مستوى للغة الأنجليزية	١٠
اعداد الهياكل التنظيمية	١
فن الحوار وتنمية الأعمال	١
التسويق الإلكتروني	١
المنهجية المثلى في التعامل مع نظام المراقبة الداخلية	١

١٠. لا توجد مخاطر تتعرض لها الشركة

١١. الإنجازات التي حققتها الشركة خلال عام ٢٠١٥

أ- الإيرادات

- حققت الشركة حوالي (١,٣٧) مليون دينار مبيعات صحف.
- حققت الشركة حوالي (١٢,٦) مليون دينار إيرادات إعلانات.
- حققت الشركة حوالي (٣,١) مليون دينار إيرادات المطبعة التجارية.

ب- التطوير التقني والفني:

تمكنت المؤسسة خلال العام ٢٠١٥ من تحقيق إنجاز المشاريع التالية:

١. استطاعت المؤسسة إشراك قراء صحيفة الرأي من خلال موقعها الإلكتروني مما أدى إلى خلق إيرادات (إعلانات) جديدة للمؤسسة وانتشارها بزيادة قراءها خارج الأردن من خلال شبكة الانترنت.

١٢. لا يوجد أثر مالي لعمليات ذات طبيعة غير متكررة حدثت خلال العام.

شركة المؤسسة الصحفية الأردنية

١٣. السلسلة الزمنية للأرباح والأرباح الموزعة ونسبة التوزيع وصافي حقوق المساهمين ورأس المال وأسعار سهم الشركة بالدينار.

السنة	صافي الأرباح (الخسارة) بعد الضريبة	الأرباح الموزعة	نسبة التوزيع	صافي حقوق المساهمين	رأس المال	سعر إغلاق السهم/دينار
٢٠١٥	(٢,٢٢١,٥٠٨)	-	-	٣٣,٤٣٤,٢٧٢	١٠,٠٠٠,٠٠٠	٠,٨٧٠
٢٠١٤	(٢,٦٣١,٣٨٩)	-	-	٣٥,٦٥٥,٧٨٢	١٠,٠٠٠,٠٠٠	٢,٠٢٠
٢٠١٣	(١,٠٤١,٨٠٧)	-	-	٣٨,٢٨٧,١٧١	١٠,٠٠٠,٠٠٠	٢,٩٢٠
٢٠١٢	(٣,٩٩٨,٢٧٠)	-	-	٣٩,٣٢٨,٩٧٨	١٠,٠٠٠,٠٠٠	٤,١٤٠
٢٠١١	١,٣٥٢,٢٩٤	٢,٠٠٠,٠٠٠	٪٢٠	٤٥,٣٢٧,٢٤٨	١٠,٠٠٠,٠٠٠	٧,٥٠٠
٢٠١٠	٥,٦٨٦,٢٠٥	٤,٥٠٠,٠٠٠	٪٦٠	٣٣,٥١١,١٥٤	٧,٥٠٠,٠٠٠	١٣,٥٠٠

١٤. تحليل المركز المالي للشركة ونتائج اعمالها

- بلغ مجموع الموجودات ٤٥,٥ مليون دينار.
- شكلت حقوق المساهمين ما نسبته ٪٧٤ من مجموع الموجودات.
- بلغ الاحتياطي الاجباري ٢,٠٣٦,٢٥٥ دينار.
- تحتفظ المؤسسة باحتياطي خاص يبلغ ٥ ملايين ديناراً، بالإضافة لاحتفاظها باحتياطي اختياري يبلغ ٦ ملايين دينار.

وفيما يلي مقارنة لمعدلات العوائد على الاستثمار وحقوق المساهمين والنسب المالية الأخرى

المعدل	٢٠١٥	٢٠١٤
حصة السهم من صافي الربح (الخسارة)	(٠,٢٢٢) دينار	(٠,٢٦٣) دينار
العائد على الاستثمار	(٪٤,٩)	(٪٥,٤)
نسبة التداول	٠,٥٨٧ مرة	٠,٦٣٥ مرة
صافي رأس المال العامل / رأس المال	(٠,٤٠٨) مرة	(٠,٣٤٤) مرة
العائد على حقوق المساهمين	(٪٦,٦)	(٪٧,٣)
نسبة الأرباح النقدية الموزعة إلى رأس المال المدفوع	-	-
معدل دوران الأصول الثابتة	٠,٤٣ مرة	٠,٤٤ مرة

التقرير السنوي الثلاثون ٢٠١٥

النتائج المالية

١. بلغت التكاليف في سنة ٢٠١٥ ما مجموعه ١٩,٣٥٠,٠١٠ ديناراً موزعة كما يلي:

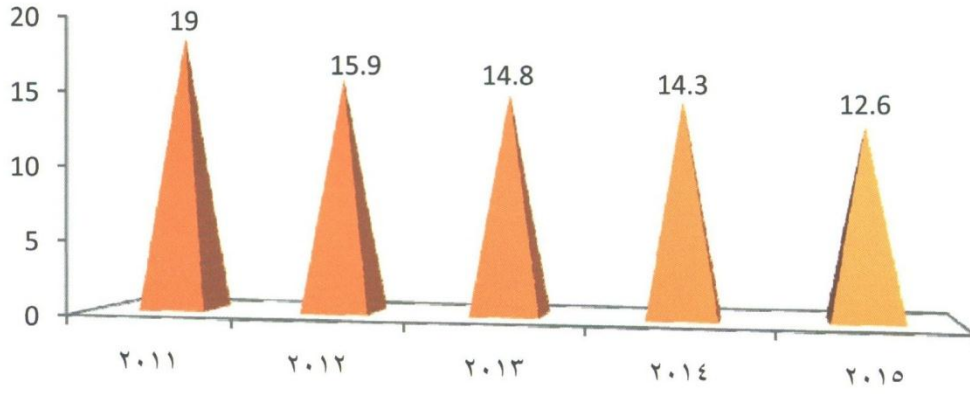
٢٠١٤		٢٠١٥		
نسبة	مبلغ	نسبة	مبلغ	
%٤٥	٩,٦	%٤٨	٩,٣	رواتب وأجور ومنافع أخرى
%٢٤	٥,١	%٢١	٤,١	ورق ومستلزمات مواد طباعة
%٣,٦	٠,٨	%٣	٠,٦	مصاريف إدارية وعمومية
%٥	١,١	%٤	٠,٨	مصاريف بيع وتوزيع
%١٢,٩	٢,٨	%١٤	٢,٨	استهلاكات
%٣	٠,٦	%٣	٠,٦	مصاريف التمويل
%٠,٨	٠,٢	%١	٠,١	اشتراكات (وكالات أبناء)
%١,١	٠,٢	%١	٠,١	بدل مقالات (كتاب)
%٤,٦	١,٠	%٥	٠,٩	مصاريف أخرى
%١٠٠	٢١,٤	%١٠٠	١٩,٣	المجموع

٢. بلغ مجموع الإيرادات ١٧,٢٠٨,٩٠٤ ديناراً موزعة كما يلي :

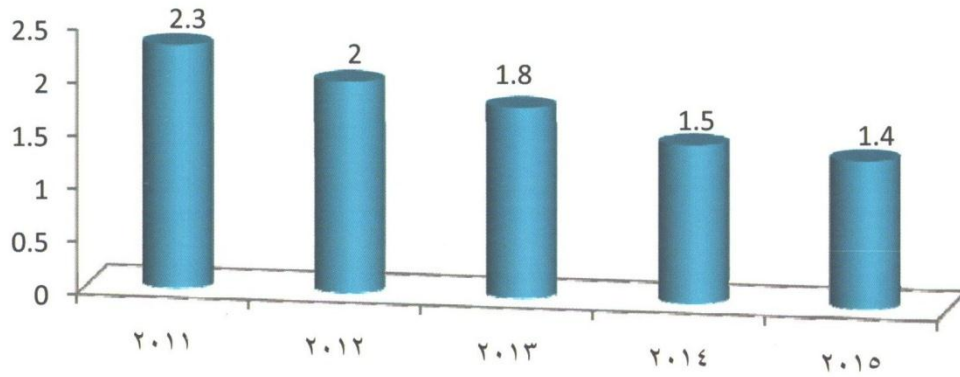
٢٠١٤		٢٠١٥		
نسبة	مبلغ	نسبة	مبلغ	
%٧٦,١	١٤,٣	%٧٣	١٢,٦	الإعلانات
%٨	١,٥	%٨	١,٤	مبيعات الصحف
%١٤,٨	٢,٨	%١٨	٣,١	المطبوعة التجارية
%١,١	٠,٢	%١	٠,١	إيرادات أخرى
%١٠٠	١٨,٨	%١٠٠	١٧,٢	المجموع

٣. بلغ إجمالي الخسارة ٢,٢٢١,٥٠٨ ديناراً

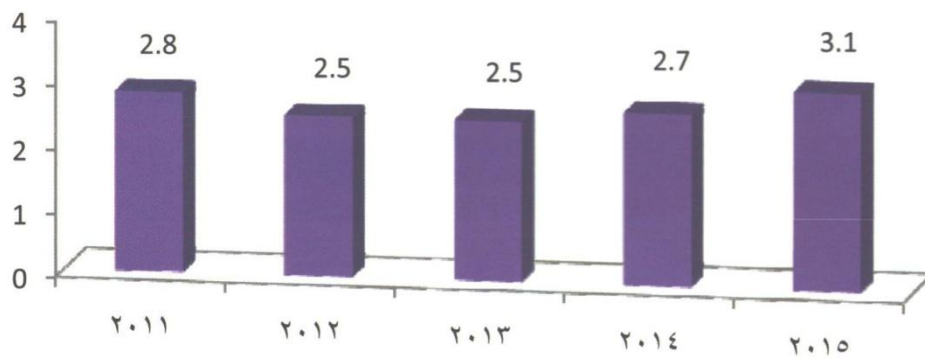
تطور إيرادات الاعلانات (مليون دينار)



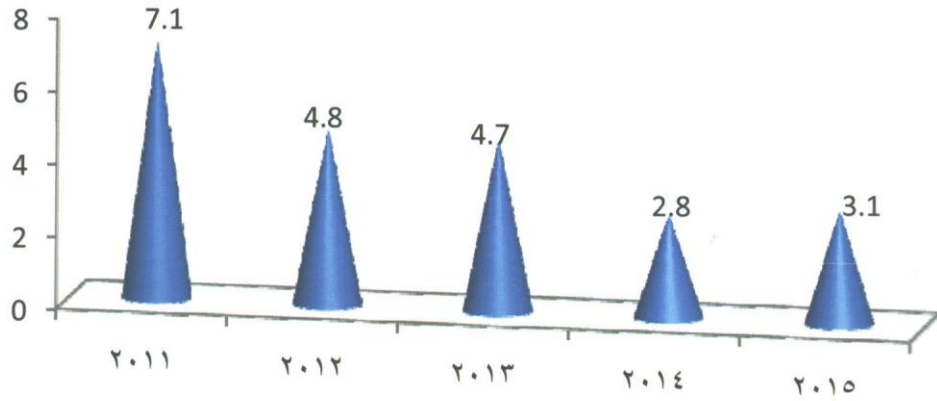
تطور إيرادات بيع الصحف (مليون دينار)



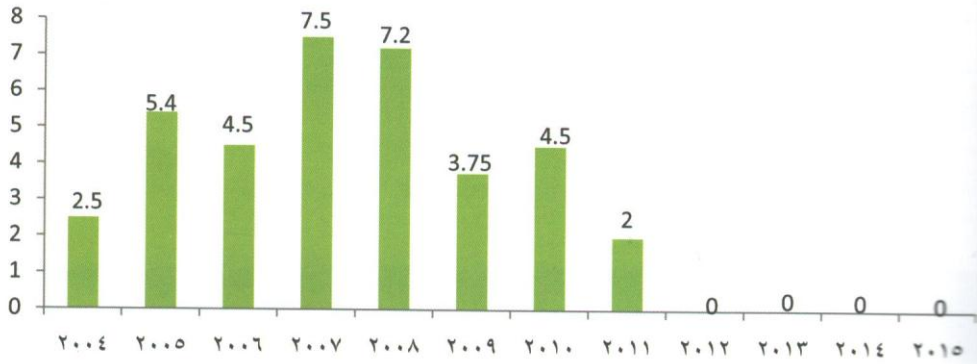
تطور إيرادات المطبعة التجارية (مليون دينار)



تطور اجمالي الربح (مليون دينار)



الارباح الموزعة من ٢٠٠٤-٢٠١٥ (مليون دينار)





١٦. تدقيق الحسابات / أتعاب مدققي الحسابات

تم تدقيق حسابات المؤسسة لسنة ٢٠١٥ من قبل السادة «إرنست ويونغ» بموجب قرار الهيئة العامة في اجتماعها المنعقد بتاريخ ٢٠١٥/٧/١٤ وتم تحديد أتعابهم من قبل مجلس الإدارة بمبلغ ١١,٠٠٠ دينار.

١٧. بيان بعدد الأوراق المالية المملوكة لأعضاء مجلس الإدارة وأشخاص الإدارة العليا وأقاربهم.

١٧. أ- ملكية أعضاء مجلس الإدارة لأسهم المؤسسة كما في ٢٠١٥/١٢/٣١

الاسم	الصفة الوظيفية	٢٠١٥		٢٠١٤	
		عدد الاسهم	%	عدد الاسهم	%
المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي		٥,٤٩٢,٠٠٠	%٥٤,٩٢	٥,٤٩٩,٠٠٠	%٥٤,٩٩
رمضان الرواشدة	رئيس المجلس	-	-	-	-
عبد الحفيظ العجلوني	عضو	-	-	-	-
نظمي العبدالله	عضو	-	-	-	-
محمد العبدالات	عضو	-	-	-	-
القطاع الخاص ويمثله					
البنك العربي	عضو	١,٠٠٠,٠٠٠	%١٠	١,٠٠٠,٠٠٠	%١٠
ويمثله محمد المصري					
عبد الرحيم حسين سليم البقاعي	عضو	١٠,٠٠٠	%٠,١	١٠,٠٠٠	%٠,١
عيسى حيدر عيسى مراد	عضو	١,١٠٠	%٠,٠١١	١,١٠٠	%٠,٠١١
شركة رامال للاستثمار	عضو	١,٠٠٠	%٠,٠١	١,٠٠٠	%٠,٠١
ويمثله د. محمد الطراونة					
منصور التابلسي	نائب الرئيس	٣٦,٣٦٣	%٠,٣	٣٦,٣٦٣	%٠,٣

١٧. ب- ملكية أشخاص الإدارة العليا لأسهم المؤسسة كما في ٢٠١٥/١٢/٣١

الاسم	الصفة الوظيفية	٢٠١٥		٢٠١٤	
		عدد الاسهم	%	عدد الاسهم	%
فريد ابراهيم السلواتي	المدير العام	-	-	-	-
طارق المومني	رئيس التحرير الرأى	-	-	-	-
سمير برهوم	رئيس التحرير الجوردان	٢٠٠	%٠,٠٠٢	٢٠٠	%٠,٠٠٢
د. خالد الشقران	مدير مركز الدراسات	٢١٣	%٠,٠٠٢	٢١٣	%٠,٠٠٢
خالد عجاج	المدير المالي	-	-	-	-

١٧. ج- لا يوجد أوراق مالية مملوكة من قبل أقارب أعضاء مجلس الإدارة أو أقارب اشخاص الادارة العليا ذوي السلطة التنفيذية

١٧. د- لا يوجد أوراق مالية مصدرية من قبل الشركة ومملوكة من قبل الشركات المسيطر عليها من قبل أعضاء مجلس الادارة وأشخاص الادارة العليا ذوي السلطة التنفيذية وأقاربهم

التقرير السنوي الثلاثون ٢٠١٥

١٨. أ- المزايا والمكافآت التي يتمتع بها رئيس وأعضاء مجلس الإدارة لعام ٢٠١٥

الاسم	الجنسية	الصفة الوظيفية	رواتب	سفر وتنفل	إجمالي
رمضان الرواشدة	أردني	رئيس مجلس الإدارة اعتباراً من ٢٠١٥/٥/٢٨	٣١٥٩٠	٤٩٢١ سيارة	٣٦٥١١
معالي سميح المعاينة	أردني	رئيس مجلس الإدارة لغاية ٢٠١٥/٥/٢٧	٢٥٠٠٠	٢٠٠٠ سيارة	٢٧٠٠٠
منصور النابلسي	أردني	نائب الرئيس	-	٤٨٠٠	٤٨٠٠
محمد المصري	أردني	عضو	-	٤٨٠٠	٤٨٠٠
عبد الرحيم البقاعي	أردني	عضو	-	٤٨٠٠	٤٨٠٠
عيسى حيدر مراد	أردني	عضو	-	٤٨٠٠	٤٨٠٠
عبد الحفيظ العجلوني	أردني	عضو	-	٤٨٠٠	٤٨٠٠
د. محمد الطراونة	أردني	عضو	-	٤٨٠٠	٤٨٠٠
معالي سهير العلي	أردني	عضو / لغاية ٢٠١٥/٥/٢٧	-	٢٠٠٠	٢٠٠٠
محمد العبدلات	أردني	عضو / اعتباراً من ٢٠١٥/٥/٢٨	-	٢٨٠٠	٢٨٠٠
عبد اللطيف النجدوي	أردني	عضو / لغاية ٢٠١٥/٥/٢٧	-	٢٠٠٠	٢٠٠٠
نظمي العبدالله	أردني	عضو / اعتباراً من ٢٠١٥/٥/٢٨	-	٢٨٠٠	٢٨٠٠
المجموع			٥٦٥٩٠	٤٥٣٢١	١٠١٩١١

• علاوات بدل التنقلات لحضور جلسات مجلس الإدارة الخاصة بممثلي المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي تحول لحساب المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي.

١٨. ب- المزايا والمكافآت التي يتمتع بها أشخاص الإدارة العليا :

الاسم	الجنسية	الصفة الوظيفية	رواتب / دينار	سفر وتنقل	مكافأة	اجمالي / دينار
فريد السلواني	أردني	المدير العام	٣٠,٠٠٠	سياره	-	٣٠,٠٠٠
سمير الحيارى	أردني	رئيس التحرير الرأى لعاية ٢٠١٥/٥/٢٧	٣١,٢٥٠	سيارة ١,٥٠٠	-	٣٢,٧٥٠
طارق المومني	أردني	رئيس التحرير الرأى اعتبارا من ٢٠١٥/٥/٢٨	٤٦,٣١٥	سيارة ٢,٢٥٠	-	٤٨,٥٦٥
سمير برهوم	أردني	رئيس تحرير الجوردان	٥٢,٠٦٤	سيارة ٢,٧٠٠	-	٥٤,٧٦٤
د. خالد الشقران	أردني	مدير مركز الدراسات	٢٧,٩٣٦	٨٧٥	-	٢٨,٨١١
خالد كايد عجاج	أردني	المدير المالي	٢٦,١١٢	-	-	٢٦,١١٢
المجموع			٢١٣,٦٧٧	٧,٣٢٥		٢٢١,٠٠٢

١٩. التبرعات والمنح التي دفعتها الشركة خلال السنة المالية.

كشف التبرعات لعام ٢٠١٥

البيان	الحمة المتبرع لها	المبلغ بالدينار
دعم / عام	جمعية السلط الخيرية	٥٠٠
المجموع		٥٠٠

٢٠. لا يوجد عقود ومشاريع وارتباطات عقدتها الشركة مع أي شركة تابعة أو شقيقة أو حليفة أو رئيس مجلس الإدارة أو أعضاء المجلس أو المدير العام أو أي موظف بالشركة أو أقاربهم خلال السنة المالية باستثناء ما هو وارد في القوائم المالية.

٢١. أ- مساهمة الشركة في حماية البيئة:

تعمل المؤسسة الصحفية الأردنية "الرأي" على تطبيق معايير السلامة والصحة المهنية المعتمدة من الجهات المختصة وذات العلاقة والمتمثلة في الجهات الرقابية لدى وزارتي الصحة والعمل ومديرية الدفاع المدني من خلال قسم الوقاية والحماية الذاتية وفق الأنظمة والتعليمات النافذة للحفاظ على بيئة العمل التي تشمل الممتلكات والأفراد وفق أحدث الأساليب والمعايير.

تقوم المؤسسة باستخدام أدوات الإنتاج المتمثلة بالماكينات والآلات غير النافثة للغازات المضرة بالبيئة واستخدام وسائل السلامة العامة المناسبة ومواد لا تؤثر على البيئة، وهي من المؤسسات الريادية في هذا المجال باتباع الطرق السليمة والأمنة للحفاظ على البيئة المتمثلة في منع التدخين داخل مباني المؤسسة وصلات الإنتاج من خلال اللوحات التحذيرية بمنع التدخين.

تراعي المؤسسة استخدام المواد الكيماوية داخل المباني واتباع الطرق الصحية لترشيد استخدامها والاستعانة بالمختصين في تركيب أجهزة التبريد والتكييف والتدفئة عند تعبئتها بالغاز الخاص بها.

كما تراعي المؤسسة ترشيد استخدام المواد الكيماوية العازلة للحرارة والرطوبة لتجنب التعرض للمخاطر الصحية.

تعمل المؤسسة على تحديث الماكينات لتوفير أنظمة حديثة تعمل على تقليل نسبة المخلفات الناتجة عن الطباعة إلى الحد الأدنى وتقوم بتسليم مخلفات ما بعد الطباعة من الورق والمواد الكيماوية والزيوت إلى متعهدين مختصين لإعادة تدويرها وتكريرها واستخدامها في مجالات أخرى ذات فائدة.

تقوم المؤسسة بتوفير نظام يعمل على شفط مخلفات غبار وقصاصات الورق الناتجة عن صالات الإنتاج.

تقوم المؤسسة بتحديث الأنظمة المتبعة لتقليل الضجيج الخاص بالماكينات والمولدات داخل المؤسسة إلى الحد المسموح به عالمياً.

تقوم المؤسسة بنشر الإعلانات والنشرات التوعوية المتعلقة بالجانب البيئي التي تهدف لتوعية أفراد المجتمع للحفاظ على البيئة.

٢١. ب- مساهمة الشركة في خدمة المجتمع المحلي

في إطار خدمتها للمجتمع الأردني المنبثق من إيمانها بدورها المجتمعي، تحرص شركة المؤسسة الصحفية الأردنية (الرأي) على تعزيز عمليات تفاعلها واندماجها مع المجتمع المحلي ومد جسور التعاون والمساندة والتشبيك وإقامة علاقات وثيقة مع المؤسسات والهيئات والمنظمات المحلية من أهلية ورسمية، خدمة للأهداف الوطنية، فبالإضافة إلى نشاطها الإعلامي في إبراز دور كل المؤسسات والمنظمات والهيئات الحكومية وغير الحكومية ومؤسسات المجتمع المدني، تستقبل المؤسسة الوفود الرسمية والأهلية والأجنبية، وتزود الجامعات والكليات والمكتبات العامة ومكتبات المدارس بإصداراتها من سلسلة مكتبة الرأي، وتعقد الدورات التدريبية لطلبة الجامعات، وتتعاون مع المؤسسات الأكاديمية والتعليمية ومراكز البحث في إقامة المؤتمرات وورش العمل وعقد الندوات وتنظيم المحاضرات.



وتنشر الرأي العديد من الإعلانات المجانية لصالح حملات الإرشاد والتوعية للمنظمات غير الحكومية والمؤسسات الرسمية والجمعيات والمؤسسات الخيرية.

• بلغ عدد اجتماعات مجلس الإدارة خلال سنة ٢٠١٥ ثمانية اجتماعات.

قواعد الحوكمة

تلتزم الشركة بالقواعد الآمرة والواردة بدليل حوكمة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان والصادر من هيئة الأوراق المالية المستندة الى النصوص القانونية الملزمة والواردة بالتشريعات النافذة.

كما تلتزم الشركة بالبنود الارشادية الواردة في دليل حوكمة الشركات فيما عدا بعض البنود للأسباب التالية:

سبب عدم الالتزام	البند
الفصل الأول: مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة	
يتم تطبيق نظام المؤسسة وقانون الشركات والأنظمة الأخرى المعمول بها على أعمال المجلس ومهامه ومسؤولياته	البند (١) يضع مجلس الإدارة نظاماً داخلياً يتم مراجعته بشكل سنوي مفصل مهام وصلاحيات المجلس ومسؤولياته
سنقوم الشركة اعتباراً من العام الحالي بوضع إجراءات عمل خطية لتطبيق قواعد الحوكمة الرشيدة في الشركة ومراجعتها	البند (١٧) وضع إجراءات عمل خطية لتطبيق قواعد الحوكمة الرشيدة في الشركة ومراجعتها وتقييم مدى تطبيقها
الباب الخامس: الإفصاح والشفافية	
تقوم إدارة المؤسسة وبشكل مستمر بمتابعة المستجدات التي تطرأ على الإفصاحات وتقوم بمتابعة تطبيقها والالتزام بها وفقاً لمتطلبات الجهات الرقابية والتشريعات النافذة	البند رقم (١) تضع الشركة إجراءات عمل خطية وفقاً لسياسة الإفصاح المعتمدة من قبل مجلس الإدارة لتنظيم شؤون الإفصاح عن المعلومات ومتابعة تطبيقها وفقاً لمتطلبات الجهات الرقابية والتشريعات النافذة

الخطة المستقبلية

- تتركز الخطة المستقبلية للشركة لسنة ٢٠١٦ على ما يلي:
- ١- قام مجلس الإدارة بتكليف شركة (KPMG) بإعداد خطة شاملة للشركة للسنوات الخمس القادمة تتضمن المرحلة الأولى منها اعداد خطة تفصيلية لمطابع الشركة في أم العمد، تهدف الى الاستغلال الأمثل لهذا المشروع الإستثماري الكبير، كما تهدف الى وضع خطط وبرامج عمل تفصيلية للنهوض به كافة.
 - ٢- قامت ادارة الشركة بإعداد خطة مالية لسنة ٢٠١٦ (موازنة تقديرية) تم عرضها على مجلس الادارة تهدف الى ضبط النفقات وترشيدها في مختلف اوجه الانفاق التشغيلية والإدارية والرأسمالية.
 - ٣- تسعى ادارة المؤسسة الى تنمية الإيرادات من خلال زيادة الحصة السوقية للمؤسسة في سوق الاعلان وسوق المبيعات والمطبوعات التجارية.



مبنى مجمع مطابع الرأي الذي يضم مباني إدارة المطابع ودائرة التوزيع وتكنولوجيا المعلومات والمستودعات المركزية وهنجر الطباعة



التوصيات

عملاً بأحكام القانون ونظام الشركة فإننا نوصي هيئتكم الكريمة، بالموافقة على ما يلي :

- تقرير مجلس الإدارة عن أعمال الشركة لسنة ٢٠١٥ والخطة المستقبلية لها.
- تقرير مدققي حسابات الشركة عن السنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠١٥.
- القوائم المالية الختامية للشركة عن سنة ٢٠١٥.
- إبراء ذمة أعضاء مجلس الإدارة عن سنة ٢٠١٥.
- انتخاب مدققي حسابات الشركة للسنة المالية ٢٠١٦، وتحديد أتعابهم أو تفويض مجلس الإدارة بتحديدتها.
- أية أمور أخرى، يطلب المساهمون إدراجها على جدول أعمال الجمعية العامة للشركة قبل انعقاد الجلسة بثلاثة أيام.

حضرات المساهمين الكرام

هذه خلاصة عمليات المؤسسة ونتائج أعمالها ومركزها المالي لسنة ٢٠١٥، وخطتها لسنة ٢٠١٦، نضعها بين أيديكم بمنتهى الشفافية.

وفي الختام لا بد من توجيه الشكر الخالص لقراء صحف المؤسسة ومشتركيها ومعلميها ووكلاء توزيعها وإعلانها الذين منحوها ثقتهم، وإلى كافة العاملين من إداريين وصحفيين وفنيين الذين قاموا بواجباتهم خير قيام واستحقوا الشكر والتقدير.

رئيس مجلس الإدارة

رمضان الرواشدة

التقرير السنوي الثلاثون ٢٠١٥

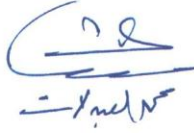
الإقرار

يقر مجلس إدارة الشركة بعدم وجود أي أمور جوهرية قد تؤثر على استمرارية الشركة خلال السنة المالية القادمة.
يقر مجلس الإدارة بمسؤوليته عن إعداد البيانات المالية وتوفير نظام رقابي فعال في الشركة.

أعضاء مجلس الإدارة

المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي ويمثلها كل من:

محمد العبدالات



نظمي العبدالله
عضو



سامر الخطيب
عضو



القطاع الخاص ويمثله كل من:

عيسى حيدر مراد
عضو



البنك العربي / محمد المصري
عضو



عبد الرحيم البقاعي
عضو



شركة راما للاستثمار / د. جادالله الخلايلة
عضو



نائب رئيس المجلس
منصور النابلسي



يقر رئيس مجلس الإدارة والمدير العام والمدير المالي بصحة ودقة واكتمال المعلومات والبيانات الواردة في التقرير السنوي لسنة ٢٠١٥.

رئيس مجلس الإدارة
رمضان الرواشدة



المدير العام
فريد السلواني



المدير المالي
خالد عجاج





تقرير مدققي الحسابات المستقلين
إلى مساهمي شركة المؤسسة الصحفية الأردنية / الرأي
عمان - المملكة الأردنية الهاشمية

تقرير حول القوائم المالية

لقد دققنا القوائم المالية المرفقة لشركة المؤسسة الصحفية الأردنية / الرأي المساهمة العامة المحدودة (الشركة) والتي تتكون من قائمة المركز المالي كما في ٣١ كانون الأول ٢٠١٥ وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وملخص لأهم السياسات المحاسبية والمعلومات الإيضاحية الأخرى.

مسؤولية مجلس الإدارة عن القوائم المالية

إن مجلس الإدارة مسؤول عن إعداد هذه القوائم المالية وعرضها بصورة عادلة وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية، بالإضافة إلى تحديد نظام الرقابة الداخلي الضروري لإعداد قوائم مالية خالية من الأخطاء الجوهرية سواء الناتجة عن احتيال أو عن خطأ.

مسؤولية مدققي الحسابات

إن مسؤوليتنا هي إبداء الرأي حول هذه القوائم المالية استناداً إلى تدقيقنا. لقد قمنا بتدقيقنا وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، وتتطلب منا هذه المعايير الالتزام بقواعد السلوك المهني وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق للحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

يتضمن التدقيق القيام بإجراءات للحصول على أدلة مؤيدة للمبالغ والإيضاحات الواردة في القوائم المالية. إن اختيار تلك الإجراءات يستند إلى اجتهاد مدقق الحسابات بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية سواء الناتجة عن الإحتيال أو الخطأ. عند تقييم مدقق الحسابات للمخاطر يأخذ في الإعتبار نظام الرقابة الداخلي للشركة ذي الصلة بأعداد وعرض القوائم المالية بصورة عادلة وذلك لتصميم إجراءات تدقيق ملائمة للظروف وليس بهدف إبداء رأي حول مدى فعالية نظام الرقابة الداخلي للشركة. يتضمن التدقيق كذلك تقييم ملائمة السياسات المحاسبية المطبقة ومعقولية التقديرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة، إضافة إلى تقييم العرض العام للقوائم المالية.

في اعتقادنا أن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية وملائمة وتوفر أساساً لإبداء الرأي المتحفظ.

أساس الرأي المتحفظ

١. يتضمن بند ممتلكات وآلات ومعدات مبني ومطبعة تجارية بلغت كلفتها ٣٧٥٨٨٠٧٧٧ دينار وقد تم الانتهاء من تنفيذ المشروع في نهاية عام ٢٠١٣. هذا وقد حققت الشركة خسائر خلال السنوات المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠١٥ و ٢٠١٤، وبالإضافة إلى ذلك لم يتم استخدام المطبعة التجارية بكامل طاقتها الإنتاجية، إن ذلك يعد مؤشر على وجود تدني في قيمة المطبعة، ولم يتم تزويدنا بدراسة تدني للمطبعة لتحديد مخصص التدني في قيمة المطبعة إن وجد. وبالتالي لم نتسكن من تحديد أثر ذلك على القوائم المالية.
٢. كما هو مبين في إيضاح (٢٠) حول القوائم المالية، بلغ رصيد الموجودات الضريبية المؤجلة ١٨٨٠٥٥٠ دينار كما في ٣١ كانون الأول ٢٠١٥، هذا ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم ١٢ فإن وجود خسائر ضريبية غير مستخدمة يعتبر دليل قوي على إمكانية عدم وجود أرباح ضريبية مستقبلية، وبالتالي يتم الاعتراف بالموجودات الضريبية المؤجلة من الخسائر الضريبية غير المستخدمة، فقط عند وجود فروقات ضريبية مؤقتة كافية أو عند وجود دلائل أخرى مقنعة على أن هناك أرباح ضريبية كافية من الممكن استخدامها. هذا ولم يتم تزويدنا بخطة عمل مستقبلية والتي تبين المنافع المستقبلية المتوقعة من تلك الموجودات الضريبية المؤجلة.

الرأي المتحفظ

في رأينا، وبإستثناء أثر ما ورد في الفقرات أعلاه، إن القوائم المالية تُظهر بعدالة، من كافة النواحي الجوهرية، المركز المالي للشركة كما في ٣١ كانون الأول ٢٠١٥ وإدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية.

تقرير حول المتطلبات القانونية

تحتفظ الشركة بتقارير وسجلات محاسبية منظمة بصورة اصولية، وإن القوائم المالية الواردة في تقرير مجلس الإدارة متفقة معها ونوصي المصادقة عليها، آخذين بعين الاعتبار ما ورد في فقرة أساس الرأي المتحفظ أعلاه.

إرنست ويونغ/ الأردن
إرنست ويونغ
مجلس المدققين
عمان - الأردن
ترخيص رقم ٨٨٢



٣١ كانون الأول

قائمة المركز المالي

٢٠١٤	٢٠١٥	إيضاحات	الموجودات
دينار	دينار		
موجودات غير متداولة -			
٤١٢٤٠٠١١٩	٣٨٦٠٣٨٩٨	٦	ممتلكات وآلات ومعدات
١٠١٠٠٠٠٩١	١٠٥٥١٨٨	٢٠	موجودات ضريبة مؤجلة
٤٢٣٤٠٠٢١٠	٣٩٦٥٩٠٨٦		
موجودات متداولة -			
٣٢٣١٧٧٧٩	٣٣٤٩٥٩٠	٧	مخزون
١٤١٢٠٠٦٨	١٣٢٨٢٣٥	٨	ذمم مدينة
٢١٩٥٨٠	١٥٧٨١٨		إيرادات مستحقة وغير مقبوضة
٢٢٩١٥٤	٢٣٩٦١٣	٩	أرصدة مدينة أخرى
٨٨٦٢٧٤	٧٠٩٦٧٥		شيكات برسم التحصيل
٢٣٠٣١	٢٤٦٩٥	١٠	نقد وأرصدة لدى البنوك
٦٠٠١٨٨٦	٥٨٠٩٦٦٦		
٤٨٣٤٢٠٩٦	٤٥٤٦٨٧١٢		مجموع الموجودات
حقوق الملكية والمطلوبات			
حق ملكية حملة الأسهم -			
١٠٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠	١١	رأس المال المدفوع
١٣٠٠٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠٠٠		علاوة الإصدار
٢٠٣٦٢٥٥	٢٠٣٦٢٥٥		إحتياطي إجباري
٦٠٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠٠		إحتياطي اختياري
٥٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠		إحتياطي خاص
(٣٨٠٧٣)	(٢٦٠١٩٨١)		خسائر مترجمة
٣٥٦٥٥٧٨٢	٣٣٤٣٤٢٧٤		صافي حقوق الملكية
مطلوبات غير متداولة -			
٢٦٤٧١٩٥	١٦٤٠٢٣٣	١٢	قروض طويلة الأجل
٥٨٩٤٥٣	٥٠٥٣١٤	١٣	مخصص تعويض نهاية الخدمة
٣٢٣٦٦٤٨	٢١٤٥٥٤٧		
مطلوبات متداولة -			
١٠٨٧٦٠٤	١٦٠٤٩٩٢	١٤	بنوك دائنة
٤٩٤٥١٧	٤٢٨٤٦٧		ذمم دائنة
٤١٣٦٩	-	٢٠	مخصص ضريبة الدخل
٣٧١٠٨٠٠	١٦٥٠٠٠٠	١٢	أقساط قروض قصيرة الأجل تستحق خلال عام
٧٨٧٣١٠	١٧٨٢٨١٠	١٥	أوراق دفع
٤٣٢٨٠٦٦	٤٤٢٢٦٢٢	١٦	أرصدة دائنة أخرى
٩٤٤٩٦٦٦	٩٨٨٨١٩١		
١٢٦٨٦٣١٤	١٢٠٣٤٤٣٨		مجموع المطلوبات
٤٨٣٤٢٠٩٦	٤٥٤٦٨٧١٢		مجموع حقوق الملكية والمطلوبات

تعتبر الايضاحات المرفقة من رقم ١ الى رقم ٢٩ جزءا من هذه القوائم

التقرير السنوي الثلاثون ٢٠١٥

٣١ كانون الأول

قائمة الدخل والدخل الشامل

٢٠١٤	٢٠١٥	إيضاحات
دينار	دينار	
١٥١٣٠٥٥٣	١٣٧٧٠٠٣١	إيرادات الصحف
١٤٣١١٦٣٣	١٢٦١٧٤٧٨	إيرادات اعلانات في الصحف
٢٧٩٨٣٤٨	٣٠٧٢١٥٧	إيرادات المطبعة التجارية
١٨٧٦٣٠٥٣٤	١٧٠٦٦٠٦٦٦	مجموع الإيرادات
(١٣١٢٤٧٨٩)	(١١٠٦١٤٠٩)	كلفة إصدار الصحف
(٢٧٢٩٧٦٥)	(٢٨٧٣٣١٢)	كلفة المطبعة التجارية
(١٥٨٥٤٥٥٤)	(١٣٩٣٣٧٢١)	
٢٧٦٨٩٨٠	٣١٣٢٩٤٥	١٧ إجمالي الربح
١٨٠٦٨٢	١٤٢٣٣٨	إيرادات أخرى
(١٠٥٢٠٤١)	(٨١٤٣٩٩)	١٨ مصاريف بيع وتوزيع
(٣٨١٣١٦٠)	(٣٩٩٣١٦٢)	١٩ مصاريف إدارية وعمومية
(٦٦٢٠٥٩)	(٦٠٨٧٢٨)	مصاريف تمويل
-	(٥٨٩٠٠)	٨ مخصص ذمم مشكوك في تحصيلها
(٤٤١٠٧)	(١٧٩٦٨)	١٣ مخصص تعويض نهاية الخدمة
(٢٦٢١٧٠٥)	(٢٢١٧٩٧٤)	خسارة السنة قبل ضريبة الدخل
(٩٧٦٨٤)	(٣٥٣٤)	٢٠ مصروف ضريبة الدخل
(٢٦٣١٣٨٩)	(٢٢٢١٥٠٨)	خسارة السنة
-	-	يضاف: بنود الدخل الشامل الأخرى
(٢٦٣١٣٨٩)	(٢٢٢١٥٠٨)	مجموع الدخل الشامل للسنة
فلس/دينار	فلس/دينار	
(٠/٢٦٣)	(٠/٢٢٢)	٢١ حصة السهم الأساسية والمخفضة من خسارة السنة

تعتبر الايضاحات المرفقة من رقم ١ الى رقم ٢٩ جزءا من هذه القوائم

٣١ كانون الأول

قائمة التغيرات في حقوق المساهمين

المجموع	خسائر متراكمة	إحتياطات				علاوة إصدار	رأس المال المدفوع	
		خاص	إختياري	إيجابي				
دينار	دينار	دينار	دينار	دينار	دينار	دينار	دينار	
٣٥٦٥٥٧٨٢	(٣٨٠٤٧٣)	٥٠٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠٠	٢٠٣٦٢٥٥	١٣٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠		الرصيد كما في أول كانون الثاني ٢٠١٥
(٢٠١٢٢٥٠٨)	(٢٠٢٢١٥٠٨)	-	-	-	-	-		مجموع الدخل الشامل للسنة
٣٣٤٣٤٢٧٤	(٢٠٦٠١٩٨١)	٥٠٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠٠	٢٠٣٦٢٥٥	١٣٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠		الرصيد كما في ٣١ كانون الأول ٢٠١٥
٣٨٢٨٧١٧١	٢٢٥٠٩١٦	٥٠٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠٠	٢٠٣٦٢٥٥	١٣٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠		الرصيد كما في أول كانون الثاني ٢٠١٤
(٢٠٦٣١٣٨٩)	(٢٠٦٣١٣٨٩)	-	-	-	-	-		مجموع الدخل الشامل للسنة
٣٥٦٥٥٧٨٢	(٣٨٠٤٧٣)	٥٠٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠٠	٢٠٣٦٢٥٥	١٣٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠		الرصيد كما في ٣١ كانون الأول ٢٠١٤

تعتبر الايضاحات المرفقة من رقم ١ الى رقم ٢٩ جزءا من هذه القوائم

التقرير السنوي الثلاثون ٢٠١٥

٣١ كانون الأول

قائمة التدفقات النقدية

٢٠١٤	٢٠١٥	ايضاحات
دينار	دينار	
(٢٠٦٢١٧٠٠٥)	(٢٠٢١٧٩٧٤)	الأنشطة التشغيلية
		خسارة السنة قبل ضريبة الدخل
		تعديلات -
٢٠٧٥٣٦٠٣	٢٠٧٨٧٣٥٩	٦ استهلاكات
٢٠٣٢٥	(١٧٠٣٤٦)	(أرباح) خسائر بيع ممتلكات وآلات ومعدات
(٨٤٠)	(٣٨١)	إيرادات فوائد بنكية
٤٤١٠٧	١٧٩٦٨	١٣ مخصص تعويض نهاية الخدمة
-	٥٨٩٠٠	٨ مخصص ذمم مشكوك في تحصيلها
٦٦٢٠٥٩	٦٠٨٧٢٨	مصاريف التمويل
		تغيرات رأس المال العامل -
٤٣٣٥٣٩	(١١٧٨١١)	مخزون
(١١٤٠١)	٢٤٩٣٣	ذمم مدينة
(٤١٩٣٨)	٦١٧٦٢	إيرادات مستحقة وغير مقبوضة
١٦٥٩٤٢	(١٠٤٥٩)	أرصدة مدينة أخرى
٥٩١٥٦٣	١٧٦٥٩٩	شيكات برسم التحصيل
(٣٠٢٩٤٨)	(٦٦٠٥٠)	ذمم دائنة
(١٥٣٩٧)	٩٤٥٥٦	أرصدة دائنة أخرى
(٨٨٢١١)	-	٢٠ ضريبة الدخل المدفوعة
(١١٣٢٨٥)	(١٠٢١٠٧)	١٣ تعويض نهاية الخدمة المدفوع
١٠٥٥٧٤٠٣	١٢٩٨٦٧٧	صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية
		الأنشطة الاستثمارية
(٨٩٣٢٨٨)	(١٥١٦٩٢)	٦ شراء ممتلكات وآلات ومعدات
٣٨١٦	١٧٩٠٠	المتحصل من بيع ممتلكات وآلات ومعدات
٨٤٠	٣٨١	إيرادات فوائد بنكية مقبوضة
(٨٨٧٢٣٢)	(١٣٣٤١١)	صافي التدفق النقدي المستخدم في الأنشطة الاستثمارية
		الأنشطة التمويلية
١٠٢٩٣٠٠	(٢٠٦٧٧٦٢)	قروض
(٥٩٤٣٥٠)	٩٩٥٥٠٠	أوراق دفع
(٦٦٢٠٥٩)	(٦٠٨٧٢٨)	مصاريف تمويل مدفوعة
(٢٧٢٠٩)	(١٠٦٨٠٩٩٠)	صافي التدفق النقدي المستخدم في الأنشطة التمويلية
٤٤٢٥٦٢	(٥١٥٧٢٤)	صافي (النقص) الزيادة في النقد وما في حكمه
(١٥٠٧١٣٥)	(١٠٦٤٥٧٣)	النقد وما في حكمه في بداية السنة
(١٠٦٤٥٧٣)	(١٠٥٨٠٢٩٧)	١٠ النقد وما في حكمه في نهاية السنة

تعتبر الايضاحات المرفقة من رقم ١ الى رقم ٢٩ جزءا من هذه القوائم

إيضاحات حول القوائم المالية

(١) معلومات عامة

والمطلوبات والإفصاح عن الالتزامات المحتملة. إن هذه التقديرات والاجتهادات تؤثر أيضاً على الإيرادات والمصاريف والمخصصات وبشكل خاص يتطلب من إدارة الشركة القيام بأحكام واجتهادات هامة لتقدير مبالغ وأوقات التدفقات النقدية المستقبلية الناجمة عن اوضاع وظروف تلك التقديرات في المستقبل. إن التقديرات المذكورة مبنية بالضرورة على فرضيات وعوامل متعددة لها درجات متفاوتة من التقدير وعدم اليقين وإن النتائج الفعلية قد تختلف عن التقديرات وذلك نتيجة التغيرات في المستقبل في اوضاع وظروف تلك المخصصات.

(٥) أهم السياسات المحاسبية

فيما يلي أهم الأسس المحاسبية المطبقة: ممتلكات وآلات ومعدات تظهر الممتلكات والآلات والمعدات بالكلفة بعد تنزيل الاستهلاك المتراكم وأي تدني في قيمتها، ويتم استبعاد كلفة الممتلكات والآلات والمعدات والاستهلاك المتراكم حين بيع الممتلكات والآلات والمعدات أو التخلص منها ويتم إثبات أية أرباح أو خسائر في قائمة الدخل. يتم استهلاك الممتلكات والآلات والمعدات (باستثناء الأراضي) عندما تكون جاهزة للاستخدام بطريقة القسط الثابت على مدى العمر الانتاجي المتوقع لها باستخدام النسب السنوية التالية:

٪	مباي
٢	أثاث ومفروشات
١٢-١٥	آلات وأجهزة ومعدات
٨-٩	سيارات
١٥	أجهزة وأنظمة الحاسب الآلي

تتم مراجعة العمر الإنتاجي وطريقة الاستهلاك بشكل دوري للتأكد من أن طريقة وفترة الاستهلاك تتناسب مع المنافع الاقتصادية المتوقعة من الممتلكات والآلات والمعدات.

عندما يقل المبلغ الممكن استرداده من أي من الممتلكات والآلات والمعدات عن صافي قيمتها الدفترية فإنه يتم تخفيض قيمتها إلى القيمة الممكن استردادها وتسجل قيمة التدني في قائمة الدخل.

تأسست شركة المؤسسة الصحفية الأردنية المساهمة العامة المحدودة / الرأي كشركة مساهمة خصوصية خلال عام ١٩٧١. هذا وقد تم بتاريخ ١٦ آذار ١٩٨٦ تحويل الصفة القانونية للشركة إلى شركة مساهمة عامة بأثر رجعي اعتباراً من أول كانون الثاني ١٩٨٦ برأسمال ٣٠٠٠٠٠٠ دينار تمت زيادته خلال السنوات ليصبح ١٠٠٠٠٠٠٠ دينار موزع على ٣٠٠٠٠٠٠ سهم بقيمة اسمية دينار للسهم الواحد.

من غايات الشركة إصدار الصحف والطباعة والنشر والتوزيع. وتقوم الشركة بإصدار صحيفتين يوميتين هما صحيفة الرأي وصحيفة الجوردن تايمز وتمارس أعمال البحث وخدمة المجتمع المحلي من خلال مركز الرأي للبحوث والدراسات.

تم إقرار القوائم المالية من قبل مجلس إدارة الشركة في جلسته المنعقدة بتاريخ ٦ آذار ٢٠١٦. وتتطلب هذه القوائم المالية موافقة الهيئة العامة للمساهمين.

إن أسهم الشركة مدرجة في بورصة عمان.

(٢) أسس إعداد القوائم المالية

تم إعداد القوائم المالية وفقاً لمبدأ الكلفة التاريخية. تم إعداد القوائم المالية للشركة وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية. إن الدينار الأردني هو عملة إظهار القوائم المالية والذي يمثل العملة الرئيسية للشركة.

(٣) التغيرات في السياسات المحاسبية

إن السياسات المحاسبية المتبعة في اعداد القوائم المالية متفقة مع تلك التي اتبعت في اعداد القوائم المالية للسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠١٤.

(٤) استخدام التقديرات

إن إعداد القوائم المالية وتطبيق السياسات المحاسبية يتطلب من إدارة الشركة القيام بتقديرات واجتهادات تؤثر على مبالغ الموجودات

التقرير السنوي الثلاثون ٢٠١٥



المالي فقط عندما تتوفر الحقوق القانونية الملزمة وكذلك عندما يتم تسويتها على أساس التقاص او يكون تحقق الموجودات وتسوية المطلوبات في نفس الوقت.

الإيرادات

- يتم إثبات إيرادات بيع الصحف والمجلات عند اتمام عملية البيع من قبل وكلاء التوزيع وإصدار الفاتورة للوكلاء.
- يتم إثبات إيرادات الإعلانات عند تقديم الخدمة وإصدار الفاتورة للعميل.
- يتم إثبات إيرادات المطبعة عند تسليم المطبوعات وإصدار الفاتورة للعميل.
- يتم إثبات إيرادات الفوائد عند استحقاقها باستخدام طريقة الفائدة الفعلية.
- يتم إثبات الإيرادات الأخرى وفقاً لمبدأ الاستحقاق.

قروض

يتم الاعتراف بالقروض بالقيمة العادلة وينزل منها التكاليف المباشرة المتعلقة بالقروض ويتم تسجيلها لاحقاً بالكلفة المطفأة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية.

يتم قيد الفوائد على القروض طويلة الأجل خلال السنة التي استحققت بها، اما الفوائد على القروض طويلة الأجل لتمويل المشاريع تحت التنفيذ فتتم رسملتها كجزء من مصاريف هذه المشاريع.

ضريبة الدخل

تمثل مصاريف الضرائب مبالغ الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة، وتحسب الضرائب بموجب النسب الضريبية المقررة وفقاً لقانون ضريبة الدخل المعمول به في المملكة الاردنية الهاشمية.

تقوم الشركة باحتساب مخصص لضريبة الدخل وفقاً لقانون ضريبة الدخل رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤، ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (١٢) حيث ينص هذا المعيار على تسجيل الضريبة المؤجلة الناتجة عن الفرق ما بين القيمة المحاسبية والضريبية للموجودات والمطلوبات.

تحسب مصاريف الضرائب المستحقة على أساس

مخزون

يتم تسعير المخزون بسعر الكلفة باستخدام طريقة المتوسط المرجح او صافي القيمة البيعية أيهما أقل.

ذمم مدينة

تدرج الذمم المدينة بمبلغ الفاتورة الأصلي بعد تنزيل مخصص لقاء المبالغ المقدر عدم تحصيلها.

يتم تكوين مخصص للذمم المشكوك في تحصيلها عندما يكون هناك دليل موضوعي يشير الى احتمالية عدم التمكن من تحصيل الذمم المدينة.

النقد وما في حكمه

يمثل النقد وما في حكمه النقد في الصندوق ولدى البنوك بعد تنزيل البنوك الدائنة وباستحقاقات لا تتجاوز الثلاثة أشهر بحيث لا تتضمن مخاطر التغير في القيمة.

مكافأة نهاية الخدمة للموظفين

يتم احتساب مكافأة نهاية الخدمة عن مدة الخدمة المتراكمة للموظفين بتاريخ القوائم المالية وذلك للفترة قبل انضمام الموظفين إلى المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي بناءً على رواتب الموظفين النهائية.

ذمم دائنة ومستحقات

يتم اثبات المطلوبات للمبالغ المستحقة السداد في المستقبل للبضائع او الخدمات المستلمة سواء تمت او لم تتم المطالبة بها من قبل المورد.

مخصصات

يتم الاعتراف بالمخصصات عندما يكون على الشركة التزام (قانوني او فعلي) ناتج عن حدث سابق، وان تسديد الإلتزامات محتمل ويمكن قياس قيمتها بشكل يعتمد عليه.

التقاص

يتم اجراء تقاص بين الموجودات المالية والمطلوبات المالية واطهار المبلغ الصافي في قائمة المركز



تدني الموجودات المالية

تقوم الشركة بإجراء تقييم بتاريخ إعداد قائمة المركز المالي لتحديد فيما إذا كان يوجد دليل موضوعي بأن أحد الموجودات المالية أو مجموعة موجودات مالية قد تعرضت لانخفاض دائم في قيمتها. يتم اعتبار قيمة أحد الموجودات المالية أو مجموعة موجودات مالية قد انخفضت، فقط في حالة وجود دليل موضوعي لانخفاض القيمة كنتيجة لحدث أو أكثر والتي حصلت بعد التثبيت الأولي للموجودات (حصول «حدث خسارة») ولهذا الحدث تأثير على التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة لأحد الموجودات المالية أو مجموعة موجودات مالية التي من الممكن تقديرها بشكل معقول. يمكن أن يتضمن دليل الانخفاض الدائم مؤشرات على أن المقترض أو مجموعة من المقترضين يواجهون صعوبة مالية كبيرة أو إهمال أو تقصير في دفعات الفوائد أو المبلغ الأساسي ومن المرجح أنهم سيتعرضون للإفلاس أو إعادة هيكلة مالية أخرى وعندما تشير البيانات الملحوظة إلى وجود انخفاض يمكن قياسه في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة مثل التغيرات في الأوضاع الاقتصادية المرتبطة بالتقشير.

العملات الأجنبية

يتم تسجيل المعاملات التي تتم بالعملات الأجنبية بأسعار الصرف السائدة في تاريخ إجراء المعاملات. كما يتم تحويل أرصدة الموجودات والمطلوبات بالعملات الأجنبية بأسعار الصرف السائدة بتاريخ قائمة المركز المالي. يتم تسجيل الأرباح والخسائر الناتجة من تحويل العملات الأجنبية في قائمة الدخل الشامل.

شركة المؤسسة الصحفية الأردنية

(٦) ممتلكات وآلات ومعدات

ان تفاصيل هذا البند هي كما يلي

بالدينار الأردني

المجموع	أجهزة وأنظمة الحاسب الآلي	سيارات	آلات أجهزة ومعدات	أثاث ومفروشات	مباني	أراضي	٢٠١٥ -
دينار	دينار	دينار	دينار	دينار	دينار	دينار	
الكلية -							
٥٨٠,٢١٨,٠٤	٢,٢٨٤,٨٣٦	٤٧١,٥٢١	٣٢,٤٧١,٢٣٠	١,٣٦٠,٥٠١	١٩,٧٩٦,٧٢٨	١,٦٤٦,٩٨٨	الرصيد كما في اول كانون الثاني ٢٠١٥
١٥١,٦٩٢	٥٤,٧٨٧	١٥,٧٥٢	٧٣,٩٠٣	٧,٢٥٠	-	-	إضافات
(٤٣,٠٩١)	(٧٧٥)	(٤١,٦٩٦)	-	(٦٢٠)	-	-	إستبعادات
٥٨٠,٢١٨,٠٤	٢,٢٣٨,٨٤٨	٤٤٥,٥٧٧	٣٢,٥٤٥,١٣٣	١,٣٦٧,١٢١	١٩,٧٩٦,٧٢٨	١,٦٤٦,٩٨٨	الرصيد كما في ٣١ كانون الأول ٢٠١٥
الاستهلاك المتراكم -							
١٦,٧٩١,٦٨٥	٢,١٥٠,٥٠٦	٣٣٠,٧٢٩	١١,٨٦١,٧٦٩	١,١٧١,٢٦٧	١,٢٧٧,٤١٤	-	الرصيد كما في اول كانون الثاني ٢٠١٥
٢,٧٨٧,٣٥٩	٥٣,٨٠٥	٢٨,٩٨٣	٢,٢٦٢,٦٩٥	٤٥,٤٤٢	٣٩٥,٤٣٤	-	إستهلاكات*
(٤٣,٥٣٧)	(٦٤٥)	(٤١,٦٩٤)	-	(١٩٨)	-	-	إستبعادات
١٩,٥٣٦,٥٠٧	٢,٣٠٣,٦٦٦	٣١٨,٠١٨	١٤,٤١٢,٥٦٤	١,٢١٦,٥١١	١,٦٧٢,٨٤٨	-	الرصيد كما في ٣١ كانون الأول ٢٠١٥
صافي القيمة الدفترية -							
٢٨٠,٦٢٦,٤٦٨	١٣٥,١٨٢	١٢٧,٥٥٩	١٨,٤١٩,٦٦٩	١٥٠,٦٢٠	١٨,٥٢٠,٢٨٠	١,٦٤٦,٩٨٨	كما في ٣١ كانون الأول ٢٠١٥
٢٠١٤ -							
الكلية -							
٥٧,٢٧٤,٠٥٢	٢,٣٤٠,٩٨٨	٤٧١,٥٢١	٣١,٦٧٤,٢٤٠	١,٣٥٢,٥٦٦	١٩,٧٨٧,٧٥٠	١,٦٤٦,٩٨٨	الرصيد كما في اول كانون الثاني ٢٠١٤
٨٩,٢٢٨	٥٥,٢٢٢	-	٧٩,٦٩٠	٣٠,٩٩٨	٨,٩٧٨	-	إضافات
(١٣٤,٥٣٧)	(١١١,٤٧٤)	-	-	(٢٣,٠٦٣)	-	-	إستبعادات
٥٨,٠٢١,٨٠٤	٢,٢٨٤,٨٣٦	٤٧١,٥٢١	٣٢,٤٧١,٢٣٠	١,٣٦٠,٥٠١	١٩,٧٩٦,٧٢٨	١,٦٤٦,٩٨٨	الرصيد كما في ٣١ كانون الأول ٢٠١٤
الاستهلاك المتراكم -							
١٤,١٦٦,٤٧٨	٢,١٨٥,٣١٠	٢٩٦,١٢٢	٩,٦٦٤,٥٧٦	١,١٣٩,٦٠٣	٨٨٠,٨٥٧	-	الرصيد كما في اول كانون الثاني ٢٠١٤
٢,٧٥٣,٦٠٣	٧١,٣١٩	٣٤,٥٩٧	٢,١٩٧,١٩٣	٥٤,٠٣٧	٣٩٦,٥٥٧	-	إستهلاكات*
(١٢٨,٣٩٦)	(١٠٦,٠٢٣)	-	-	(٢٢,٣٧٣)	-	-	إستبعادات
١٦,٧٩١,٦٨٥	٢,١٥٠,٥٠٦	٣٣٠,٧٢٩	١١,٨٦١,٧٦٩	١,١٧١,٢٦٧	١,٢٧٧,٤١٤	-	الرصيد كما في ٣١ كانون الأول ٢٠١٤
صافي القيمة الدفترية -							
٤١,٢٤٠,١١٩	١٣٤,٢٢٠	١٤٠,٧٩٢	٢٠,٦٠٩,٤٦١	١٨٩,٢٢٤	١٨,٥١٩,٣١٤	١,٦٤٦,٩٨٨	كما في ٣١ كانون الأول ٢٠١٤

التقرير السنوي الثلاثون ٢٠١٥

• إن الاستهلاك المتضمن في قائمة الدخل الشامل موزع كما يلي:

بالدينار الأردني

٢٠١٤	٢٠١٥	
دينار	دينار	
٢٦٥٧١١٥	٢٦٨٩٦٩٠	كلفة المبيعات
٩٦٤٨٨	٩٧٦٦٩	مصاريف إدارية
٢٧٥٣٦٠٣	٢٧٨٧٣٥٩	

(٧) مخزون

يشمل هذا البند ما يلي:

بالدينار الأردني

٢٠١٤	٢٠١٥	
دينار	دينار	
٢٧٩٨٥٢٠	٢٢٤١٥٥٠	مواد خام
٩٩١٢٠٨	١٠٢٨٠٢٤	قطع غيار
٣٨٥٤٢٩	٢٨١٧٣	بضاعة في الطريق
١٧١٥٩	١٢٣٨٠	أخرى
٤١٩٣٣١٦	٤٣١٠١٢٧	
(٩٦٠٥٣٧)	(٩٦٠٥٣٧)	مخصص مخزون بطيء الحركة
٢٢٣١٧٧٩	٢٢٤٩٥٩٠	

(أ) ذمم مدينة

يمثل هذا البند ما يلي:

بالدينار الأردني

٢٠١٤	٢٠١٥	
دينار	دينار	
٧,٦٦٣,٠٤٠	٧,٦٣٧,١٠٧	ذمم مدينة
(٦,٢٤٩,٩٧٢)	(٦,٣٠٨,٨٧٢)	مخصص الذمم المشكوك في تحصيلها
١,٤١٣,٠٦٨	١,٣٢٨,٢٣٥	

بلغت الذمم المشكوك في تحصيلها ٦,٣٠٨,٨٧٢ دينار كما في ٣١ كانون الأول ٢٠١٥ (٢٠١٤: ٦,٢٤٩,٩٧٢ دينار).

فيما يلي الحركة على مخصص الذمم المشكوك في تحصيلها:

بالدينار الأردني

٢٠١٤	٢٠١٥	
دينار	دينار	
٦,٢٤٩,٩٧٢	٦,٢٤٩,٩٧٢	الرصيد كما في أول كانون الثاني
-	٥٨,٩٠٠	المخصص للسنة
٦,٢٤٩,٩٧٢	٦,٣٠٨,٨٧٢	الرصيد كما في ٣١ كانون الأول

فيما يلي جدول أعمار الذمم غير المشكوك في تحصيلها كما في ٣١ كانون الأول:

بالدينار الأردني

المجموع	الذمم المستحقة وغير المشكوك في تحصيلها					٢٠١٥
	٣٦٠ - ٢٧١	٢٧٠ - ١٨١	١٨٠ - ٩١	٩٠ - ٦١	٦٠ - ١	
دينار	يوم	يوم	يوم	يوم	يوم	دينار
١,٣٢٨,٢٣٥	١٥٨,٩٤٩	٤٧٢,٦١٢	٩٠,٦٥٢	٧٠,٣٦٦	٩٦٠,٦٥٦	٢٠١٥
١,٤١٣,٠٦٨	١٢٨,٣٣٩	٩٧,٦٩٧	٢٨٣,٩٧٧	٦١,٨٢٢	٨٣٠,٢٢٣	٢٠١٤

في تقدير إدارة الشركة فإنه من المتوقع تحصيل الذمم غير المشكوك في تحصيلها بالكامل. تقوم الشركة بالحصول على ضمانات مقابل ذمم وكلاء الإعلان تتمثل بكفالات بنكية وشيكات مصدقة بلغت قيمتها ٦,٨٠٠ دينار كما في ٣١ كانون الأول (٢٠١٤: ٦٠,٠٠٠ دينار).

التقرير السنوي الثلاثون ٢٠١٥

(٩) أرصدة مدينة أخرى

يشمل هذا البند ما يلي:

بالدينار الأردني		
٢٠١٤	٢٠١٥	
دينار	دينار	
٩٠٧٩٥	١١٠٩٧٨	مصاريف مدفوعة مقدماً
٣١٠٠٠	٣١٠٠٠	تأمينات مستردة
٥٤٢٩٠	٢٤٠١٩	دفعات مقدمة لحساب المورددين
٥٢٠٨٦	٦٥٤٨٧	ذمم موظفين
٩٨٣	٨١٢٩	أمانات ضريبة الدخل والمبيعات
٢٢٩١٥٤	٢٣٩٦١٣	

(١٠) النقد وما فيه حكمه

بالدينار الأردني		
٢٠١٤	٢٠١٥	
دينار	دينار	
١٢٢٧٧٤	٨٩٠٩	نقد في الصندوق
١٠٢٥٧	١٥٧٨٦	أرصدة لدى البنوك*
(١٠٨٧٦٠٤)	(١٦٠٤٩٩٢)	بنزل: بنوك دائنة
(١٠٦٤٥٧٣)	(١٥٨٠٢٩٧)	

* تتضمن الأرصدة لدى البنوك ودائع بنكية بمبلغ ٤٦١٤ دينار (٢٠١٤: ٤٦١٤ دينار). هذه الودائع هي بالدينار الأردني وهي قصيرة الأجل بمعدل سعر فائدة ١٪ إلى ٢٪.

(١١) حقوق الملكية

رأس المال -
يبلغ رأس المال المكتتب به (المدفوع) ١٠٠٠٠٠٠٠ دينار موزع على ١٠٠٠٠٠٠ سهم قيمة السهم الاسمية دينار واحد كما في ٣١ كانون أول ٢٠١٥ و ٢٠١٤.

علاوة الإصدار -
تمثل المبالغ المتجمعة في هذا الحساب علاوة الإصدار الخاصة بطرح ٥٠٠٠٠٠ سهم للاكتتاب الخاص الذي تم خلال عام ١٩٩٣ بمعدل تسعة دنانير للسهم بعد تنزيل مبلغ ٤٠٠٠٠٠٠ دينار تم توزيعها كأسهم مجانية على المساهمين، ومبلغ ١٢٠٠٠٠٠٠ دينار ويمثل ٥ دنانير علاوة إصدار ٢٠٠٠٠٠٠ سهم تم إصدارها خلال عام ٢٠١٥ بسعر ٦ دنانير للسهم.



إحتياطي اجباري -

يمثل المبالغ المتجمعة في هذا الحساب ما تم تحويله من الأرباح السنوية قبل الضرائب بنسبة ١٠٪ خلال السنوات وفقاً لقانون الشركات وهو غير قابل للتوزيع على المساهمين.

إحتياطي إختياري -

يمثل رصيد هذا الحساب ما تم تحويله من الأرباح خلال السنوات بنسبة لا تزيد عن ٢٠٪ من الأرباح قبل الضريبة وهو قابل للتوزيع على المساهمين.

إحتياطي خاص -

يمثل هذا المبلغ ما تم تحويله من الأرباح خلال السنوات السابقة بنسبة لا تزيد عن ٢٠٪ من الأرباح قبل الضريبة وذلك لمواجهة التوسعات المستقبلية للشركة.

(١٢) قروض

بالدينار الأردني

٢٠١٤		٢٠١٥		
الأقساط		الأقساط		
طويلة الأجل	تستحق خلال عام	طويلة الأجل	تستحق خلال عام	
دينار	دينار	دينار	دينار	
٨٣٧,١٩٥	١,٧٥٠,٨٠٠	١٦٤,٨٩٥	١,١٠٠,٠٠٠	البنك العربي (١)
١,٨٢٠,٠٠٠	٩٦٠,٠٠٠	١,٤٧٥,٣٣٨	٥٥٠,٠٠٠	البنك العربي (٢)
٢,٦٤٧,١٩٥	٢,٧١٠,٨٠٠	١,٦٤٠,٢٣٣	١,٦٥٠,٠٠٠	

قرض البنك العربي (١)

حصلت الشركة بتاريخ ١٨ أيلول ٢٠١٢ على قرض من البنك العربي بسقف ٧ مليون دينار وبمعدل فائدة ٦,٢٥٪ ثابتة لمدة أول سنتين من تاريخ المنح لتصبح بعد ذلك بمعدل فائدة الإقراض المعلن عنها لأفضل عملاء البنك العربي مطروحاً منها ١٪، بشرط عدم رهن أي من موجودات الشركة وعدم الحصول على أي قرض آخر إلا بموافقة البنك الخطية المسبقة واستخدام القرض حصرياً في الغايات التي منح لأجلها ويسدد القرض بموجب ٤٨ قسط شهري قيمة كل منها ١٤٥,٩٠٠ دينار بحيث استحق القسط الأول بتاريخ ٣٠ تموز ٢٠١٢ ويستحق القسط الأخير بتاريخ ٣٠ تموز ٢٠١٦. يستخدم القرض حصرياً لاستكمال مشروع مجمع مطابع الرأي. بلغ رصيد القرض ٨٩٥,٦٤٠ دينار كما في ٣١ كانون الأول ٢٠١٥ (٢٠١٤: ٧٩٥,٩٩٥ دينار). وقد تم تعديل معدل الفائدة على القرض اعتباراً من ١٩ حزيران ٢٠١٤ ليصبح ٧,٧٥٪ بعد أن تم طرح ١٪ من معدل فائدة الإقراض المعلن عنها لأفضل عملاء البنك العربي البالغة ٨,٣٧٥٪. قامت الشركة بتاريخ ١٦ كانون الأول ٢٠١٥ بتعديل قيمة القسط الشهري للقرض ليصبح ١٠٠,٠٠٠ دينار عدا القسط الأخير بقيمة ٦٤,٨٩٥ دينار وبنفس سعر الفائدة. يسدد القرض بموجب ١٣ قسط شهري بحيث يستحق القسط الأول بتاريخ ٢٨ شباط ٢٠١٦ وحتى السداد التام.

قرض البنك العربي (٢)

حصلت الشركة بتاريخ ١٣ آذار ٢٠١٤ على قرض من البنك العربي بسقف ٣,٣٥ مليون دينار وبمعدل فائدة ٦,٢٥٪. يسدد القرض بموجب ٤٤ قسط شهري قيمة كل منها ٨٠,٠٠٠ دينار عدا القسط الأخير بقيمة ٦٦,٠٠٠ دينار. هذا واستحق القسط الأول منها بتاريخ أول نيسان ٢٠١٤ ويستحق القسط الأخير بتاريخ أول تشرين الثاني ٢٠١٧. تم استخدام القرض لسداد الأقساط المستحقة لقرض البنك العربي السابق ولتمويل الجزء المتبقي من مشروع مطابع الرأي ودعم رأس المال العامل وسداد بعض المصاريف التشغيلية. بلغ رصيد القرض ٢,٤٥,٣٣٨ دينار كما في ٣١ كانون الأول ٢٠١٥ (٢٠١٤: ٢,٧٨٠,٠٠٠ دينار).

قامت الشركة بتاريخ ١٦ كانون الأول ٢٠١٥ بتعديل قيمة القسط الشهري للقرض ليصبح ٥٠,٠٠٠ دينار عدا القسط الأخير بقيمة ٣,٨١٥,٠٠٠ دينار وتعديل سعر الفائدة ليصبح ٨,٣٧٥٪. يسدد القرض بموجب ٤١ قسط شهري بحيث يستحق القسط الأول بتاريخ ١ شباط ٢٠١٦ وحتى السداد التام.



إحتياطي اجباري -

يمثل المبالغ المتجمعة في هذا الحساب ما تم تحويله من الأرباح السنوية قبل الضرائب بنسبة ١٠٪ خلال السنوات وفقاً لقانون الشركات وهو غير قابل للتوزيع على المساهمين.

إحتياطي إختياري -

يمثل رصيد هذا الحساب ما تم تحويله من الأرباح خلال السنوات بنسبة لا تزيد عن ٢٠٪ من الأرباح قبل الضريبة وهو قابل للتوزيع على المساهمين.

إحتياطي خاص -

يمثل هذا المبلغ ما تم تحويله من الأرباح خلال السنوات السابقة بنسبة لا تزيد عن ٢٠٪ من الأرباح قبل الضريبة وذلك لمواجهة التوسعات المستقبلية للشركة.

(١٢) قروض

بالدينار الأردني

٢٠١٤		٢٠١٥		
الأقساط		الأقساط		
طويلة الأجل	تستحق خلال عام	طويلة الأجل	تستحق خلال عام	
دينار	دينار	دينار	دينار	
٨٣٧,١٩٥	١,٧٥٠,٨٠٠	١٦٤,٨٩٥	١,١٠٠,٠٠٠	البنك العربي (١)
١,٨٢٠,٠٠٠	٩٦٠,٠٠٠	١,٤٧٥,٣٣٨	٥٥٠,٠٠٠	البنك العربي (٢)
٢,٦٤٧,١٩٥	٢,٧١٠,٨٠٠	١,٦٤٠,٢٣٣	١,٦٥٠,٠٠٠	

قرض البنك العربي (١)

حصلت الشركة بتاريخ ١٨ أيلول ٢٠١٢ على قرض من البنك العربي بسقف ٧ مليون دينار وبمعدل فائدة ٦,٢٥٪ ثابتة لمدة أول سنتين من تاريخ المنح لتصبح بعد ذلك بمعدل فائدة الإقراض المعلن عنها لأفضل عملاء البنك العربي مطروحاً منها ٨٪. بشرط عدم رهن أي من موجودات الشركة وعدم الحصول على أي قرض آخر إلا بموافقة البنك الخطية المسبقة واستخدام القرض حصرياً في الغايات التي منح لأجلها ويسدد القرض بموجب ٤٨ قسط شهري قيمة كل منها ١٤٥,٩٠٠ دينار بحيث استحق القسط الأول بتاريخ ٣٠ تموز ٢٠١٢ ويستحق القسط الأخير بتاريخ ٣٠ تموز ٢٠١٦. يستخدم القرض حصرياً لاستكمال مشروع مجمع مطابع الرأي. بلغ رصيد القرض ٨٩٥,٦٤٠ دينار كما في ٣١ كانون الأول ٢٠١٥ (٢٠١٤: ٩٩٥,٠٧٧ دينار). وقد تم تعديل معدل الفائدة على القرض اعتباراً من ١٩ حزيران ٢٠١٤ ليصبح ٧,٧٥٪ بعد أن تم طرح ٨٪ من معدل فائدة الإقراض المعلن عنها لأفضل عملاء البنك العربي البالغة ٨,٣٧٥٪. قامت الشركة بتاريخ ١٦ كانون الأول ٢٠١٥ بتعديل قيمة القسط الشهري للقرض ليصبح ١٠٠,٠٠٠ دينار عدا القسط الأخير بقيمة ٦٤,٨٩٥ دينار وبنفس سعر الفائدة. يسدد القرض بموجب ١٣ قسط شهري بحيث يستحق القسط الأول بتاريخ ٢٨ شباط ٢٠١٦ وحتى السداد التام.

قرض البنك العربي (٢)

حصلت الشركة بتاريخ ١٣ آذار ٢٠١٤ على قرض من البنك العربي بسقف ٣,٣٥ مليون دينار وبمعدل فائدة ٦,٢٥٪. يسدد القرض بموجب ٤٤ قسط شهري قيمة كل منها ٨٠,٠٠٠ دينار عدا القسط الأخير بقيمة ٦٦,٠٠٠ دينار. هذا واستحق القسط الأول منها بتاريخ أول نيسان ٢٠١٤ ويستحق القسط الأخير بتاريخ أول تشرين الثاني ٢٠١٧. تم استخدام القرض لسداد الأقساط المستحقة لقرض البنك العربي السابق ولتمويل الجزء المتبقي من مشروع مطابع الرأي ودعم رأس المال العامل وسداد بعض المصاريف التشغيلية. بلغ رصيد القرض ٢,٤٥,٣٣٨ دينار كما في ٣١ كانون الأول ٢٠١٥ (٢٠١٤: ٢,٧٨٠,٠٠٠ دينار).

قامت الشركة بتاريخ ١٦ كانون الأول ٢٠١٥ بتعديل قيمة القسط الشهري للقرض ليصبح ٥٠,٠٠٠ دينار عدا القسط الأخير بقيمة ٣٨,١٥٥ دينار وتعديل سعر الفائدة ليصبح ٨,٣٧٥٪. يسدد القرض بموجب ٤١ قسط شهري بحيث يستحق القسط الأول بتاريخ ١ شباط ٢٠١٦ وحتى السداد التام.

(١٧) إجمالي الربح

يتكون هذا البند مما يلي:

بالدينار الأردني

إجمالي الربح دينار	المطبعة التجارية دينار	الجوردن تايمز دينار	الرئي دينار	
١٣٧٧٠٠٢١	-	١٨١٥٠٢	١٣١٩٥٥٢٩	-٢٠١٥
١٣٦١٧٤٧٨	-	٢٣١٧٠٦	١٣٣٨٥٧٧٢	مبيعات الصحف
١٣٩٩٤٥٠٩	-	٤١٣٢٠٨	١٣٥٨١٣٠١	إعلانات في الصحف
٣٠٧٢١٥٧	٣٠٧٢١٥٧	-	-	إيرادات الصحف
١٧٠٦٦٦٦٦	٣٠٧٢١٥٧	٤١٣٢٠٨	١٣٥٨١٣٠١	إيرادات المطبعة التجارية
				مجموع الإيرادات

ينزل: كلفة إصدار الصحف والمطبعة التجارية -

(٤٠٧٨٤٢٩)	(١٣٧٨٧٠٨٤)	(٨٢٣٩٦)	(٢٣٠٨٩٤٩)	مواد خام
(٥٤٢٠١٤٤)	(٧٢١٨٨١)	(٥٥٢٢٩٠)	(٤١٤٥٩٧٣)	رواتب وأجور ومنافع أخرى
(٦١١٩٧٦)	(٨٠٦٥٦)	(٥٦٥٤٦)	(٤٧٤٧٧٤)	المساهمة في الضمان الاجتماعي
(١٧٥٤٨٦)	-	(٦٧٤٥١)	(١٠٨٠٣٥)	بدل مقالات
(٢٦٨٩٦٩٠)	(١٩٥١١٦)	(٨٤١٩)	(٢٤٨٦١٥٥)	استهلاكات*
(٣٦٠٣٦)	(٤٦٩)	(٩٣٠٤)	(٢٦٢٦٣)	سفر وإقامة
(١٤٩٤٨٥)	-	(٧٣٧٨١)	(٧٥٧٠٤)	إشتراكات
(٦١٦٠٠)	(٢٨١٤)	(٣٥٣٣)	(٥٥٢٥٣)	بريد وهاتف وطوابع واردة
(٣٥٨٦٥٩)	(٤٧٦٩٤)	(٦٤٢٩)	(٣٠٤٣٦٦)	صيانة
(٢١٤٩٧٢)	(٢٣٠٣٧)	(٥٣٩٢)	(١٨٦٥٤٣)	مياه وكهرباء
(١٢٧٢٤٤)	(١٣٥٦١)	(٦٤١٠)	(١١٧٢٧٣)	أخرى
(١٣٩٣٧٧٢١)	(٢٨٧٢٣١٢)	(٨٧١٩٥١)	(١٠١٨٩٤٥٨)	كلفة إصدار الصحف والمطبعة التجارية -
٣١٣٢٩٤٥	١٩٩٨٤٥	(٤٥٨٧٤٣)	٣٣٩١٨٤٣	إجمالي الربح (الخسارة)

-٢٠١٤

١٥١٣٥٥٣	-	٢٠٦٠٩٥	١٣٠٧٤٥٨	مبيعات الصحف
١٤٣١١٦٢٣	-	٣٩٦٤٨٣	١٣٩١٥١٥٠	إعلانات في الصحف
١٥٨٣٥١٨٦	-	٦٠٢٥٧٨	١٥٢٢٢٦٠٨	إيرادات الصحف
٢٧٩٨٣٤٨	٢٧٩٨٣٤٨	-	-	إيرادات المطبعة التجارية
١٨٦٢٣٥٢٤	٢٧٩٨٣٤٨	٦٠٢٥٧٨	١٥٢٢٢٦٠٨	مجموع الإيرادات

ينزل: كلفة إصدار الصحف والمطبعة التجارية -

(٥٠٨٢٠٠٥)	(١٧٦٤٨٨٠)	(٨١٧٦٣)	(٣٢٣٥٣٦٢)	مواد خام
(٥٩٨١٥٦٦)	(٥٧٩٥٨٨)	(٥٤٦٥٣٨)	(٤٨٥٥٤٤٠)	رواتب وأجور ومنافع أخرى
(٦٤٨٤٩٨)	(٦٣٧١٩)	(٥٤١١٧)	(٥٣١٦٦٢)	المساهمة في الضمان الاجتماعي
(٢٣٤٨١٢)	-	(٨١٦٣٢)	(١٥٣١٨٠)	بدل مقالات
(٢٦٥٧١١٥)	(١٩٢٧٥٢)	(٨٨٨١)	(٢٤٥٥٤٨٢)	استهلاكات*
(٥١٧٥٥)	(٣٦٩)	(٨٦١٠)	(٤٢٧٧٦)	سفر وإقامة
(١٨٢٤٨٢)	-	(٧٦٩٥٣)	(١٠٥٥٢٩)	إشتراكات
(٧٠٣٦٩)	(٣٠٥٨)	(٤١٧٨)	(٦٢١٣٣)	بريد وهاتف وطوابع واردة
(١٨٧٦٦٧)	(٤٤١٧٧)	(٤٣٥٥)	(١٣٩١٣٥)	مياه وكهرباء
(٥١٧٨٩٩)	(٦٨٦٦٠)	(٧٤٤٣)	(٤٤١٧٩٦)	صيانة
(٢٤٠٣٨٦)	(١٣٤٧٨)	(٧٩٣٣)	(٢١٨٩٨٥)	أخرى
(١٥٨٥٤٥٤)	(٢٧٢٣٦١١)	(٨٢٣٩٣)	(١٢٢٤٢٤٨٠)	كلفة إصدار الصحف والمطبعة التجارية -
٢٧٦٨٩٨٠	٦٨٦٦٧	(٢٧٩٨١٥)	٢٩٨٠١٢٨	إجمالي الربح (الخسارة)

* يتضمن بند استهلاكات مبلغ ٦٩١ ر ١٢ ر ٢٠١٢ دينار والذي يمثل مجموع استهلاك مجمع مطابع الرئي للعام ٢٠١٥ (٢٠١٤: ٦٢ ر ١٩٣٣ دينار).

التقرير السنوي الثلاثون ٢٠١٥

(١٨) مصاريف بيع وتوزيع

إن تفاصيل هذا البند هي كما يلي:

بالدينار الأردني

٢٠١٤	٢٠١٥	
دينار	دينار	
٧٣٦,٣٨٢	٦٠٦,٨٦٣	العمولات الإضافية لوكلاء الإعلان
٣١٥,٦٥٩	٢٠٧,٥٣٦	مساهمة المؤسسة في دعم مصاريف البيع والتوزيع
١,٠٥٢,٠٤١	٨١٤,٣٩٩	

(١٩) مصاريف إدارية وعمومية

بالدينار الأردني

٢٠١٤	٢٠١٥	
دينار	دينار	
٢,٥٥٦,٨٧٧	٢,٨٩٨,٢٢٨	رواتب وأجور ومنافع أخرى
٢٨١,١٠١	٣٩٤,٠٤٣	مساهمة الشركة في الضمان الاجتماعي
٣٤,٥٢٧	٢٩,٨٧٨	مصاريف صيانة
٧,١٩٤	٨,٠٥٣	مصاريف سفر
٢٩٩,٥٥١	٦٢,٥٥٧	رسوم ترخيص
٩٦,٤٨٨	٩٧,٦٦٩	إستهلاكات
٧٥,٨٩٥	٦٥,١٠٣	كهرباء ومياه وخدمات
٧١,٦٤٥	٣٩,١٢٥	بريد وهاتف وطوابع واردة
٣١,٢٤١	٥٧,٥٣٧	مصاريف تأمين (ممتلكات ومعدات وآلات)
٦,٦٧٥	١٢,٥٩٦	مصاريف ضيافة
٤١,٤٦٥	٤٣,٢٠٠	بدل تنفلات أعضاء مجلس الإدارة
٧٠,٥٩٤	١٤,٦٦٦	مخالصات ومستحقات عمالية
٢,١٢٢	١٦٩	دعاية وإعلان
-	٤٠,٠٠٠	أتعاب استشارات إدارية
١٧,٤٣٤	٣٤,٣٦٨	أتعاب مهنية
١٤٣,١٨٢	١٤٥,٢٥٠	مصاريف مركز الرأي للبحوث والدراسات
٢٦,٧٢٧	١٣,٥٢٦	مصاريف النظافة
٥٠,٤٤٢	٣٧,١٨٤	أخرى
٣,٨١٣,١٦٠	٣,٩٩٣,١٦٢	



(٢٠) ضريبة الدخل

أ - مخصص ضريبة الدخل

إن تفاصيل الحركة التي تمت على مخصص ضريبة الدخل هي كما يلي:

بالدينار الأردني

٢٠١٤	٢٠١٥	
دينار	دينار	
١٢٩,٥٨٠	٤١,٣٦٩	الرصيد كما في أول كانون الثاني
(٨٨,٢١١)	-	ضريبة الدخل المدفوعة
-	(٤١,٣٦٩)	ما تم رده من المخصص
٤١,٣٦٩	-	

تمثل ضريبة الدخل الظاهرة في قائمة الدخل الشامل ما يلي:

بالدينار الأردني

٢٠١٤	٢٠١٥	
دينار	دينار	
٩,٦٨٤	٣,٥٣٤	موجودات ضريبة مؤجلة
٩,٦٨٤	٣,٥٣٤	

تم احتساب ضريبة الدخل المستحقة للسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠١٥ وفقاً لقانون ضريبة الدخل رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

تم احتساب ضريبة الدخل المستحقة للسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠١٤ وفقاً لقانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩.

قامت الشركة بالحصول على مخالصة من دائرة ضريبة الدخل حتى عام ٢٠١٣.

قامت الشركة بتقديم كشف التقدير الذاتي لدائرة ضريبة الدخل عن العام ٢٠١٤. هذا ولم يتم تدقيقها من قبل دائرة ضريبة الدخل والمبيعات بعد.

التقرير السنوي الثلاثون ٢٠١٥

ب- ضريبة الدخل المؤجلة:

إن تفاصيل الموجودات الضريبية المؤجلة هي كما يلي:

بالدينار الأردني

قيمة الضريبة المؤجلة كما في ٣١ كانون الأول ٢٠١٤	قيمة الضريبة المؤجلة كما في ٣١ كانون الأول ٢٠١٥	الرصيد في نهاية السنة	المبالغ المحررة	المبالغ المضافة	الرصيد في بداية السنة	
دينار	دينار	دينار	دينار	دينار	دينار	
٨٢,٥٢٤	٧٠,٧٤٤	٥٠,٥٣١٤	(١٠٢,١٠٧)	١٧,٩٦٨	٥٨,٩٤٥٣	مخصص تعويض نهاية الخدمة
٨٧٤,٩٩٦	٨٨٢,٢٤٢	٦٣٠,٨٧٢	-	٥٨,٩٠٠	٦٣٤,٩٩٧٢	مخصص ديون مشكوك في تحصيلها
٨,٠٩٦	٨,٠٩٦	٥٧,٨٣١	-	-	٥٧,٨٣١	مخصص التزامات أخرى
١٣٤,٤٧٥	١٣٤,٤٧٥	٩٦,٠٥٣٧	-	-	٩٦,٠٥٣٧	مخصص بضاعة بطيئة الحركة
-	(٤١,٣٦٩)	-	-	-	-	المستخدم من الموجودات الضريبية المؤجلة
١,١٠٠,٠٩١	١,٠٥٥,١٨٨	٧,٨٣٢,٥٥٤	(١٠٢,١٠٧)	٧٦,٨٦٨	٧,٨٥٧,٧٩٣	

(٢١) حصة السهم من خسارة السنة

بالدينار الأردني

٢٠١٤	٢٠١٥	
دينار	دينار	
(٢,٦٣١,٣٨٩)	(٢,٢٢١,٥٠٨)	خسارة السنة (دينار)
١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	المتوسط المرجح لعدد الأسهم (سهم)
(٠,٢٦٣)	(٠,٢٢٢)	الحصة الأساسية للسهم من خسارة السنة

إن الحصة المحفزة للسهم من خسارة السنة مساوية للحصة الأساسية للسهم من خسارة السنة.

(٢٢) معاملات مع جهات ذات علاقة

تشمل الجهات ذات العلاقة الشركاء الرئيسيين والإدارة التنفيذية العليا للشركة والشركات التي هم فيها مساهمين رئيسيين. هذا ويتم اعتماد الاسعار والشروط المتعلقة بهذه المعاملات من قبل إدارة الشركة.

فيما يلي ملخص الأرصدة مع الجهات ذات العلاقة الظاهرة في قائمة المركز المالي:

بالدينار الأردني

٢٠١٤	٢٠١٥	
دينار	دينار	
		النقد
٢٠٧	١١٨٥	النقد لدى البنك العربي (عضو مجلس إدارة)
٣٤٤٥٤	-	المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي (مساهم)
٤٩١٣٠٧	٧٣٧٤٨٠	بنوك دائنة - البنك العربي
٥٣٥٧٩٩٥	٣٢٩٠٢٣٣	قروض البنك العربي

إن المعاملات مع الجهات ذات العلاقة المتضمنة في قائمة الدخل الشامل هي كما يلي:

بالدينار الأردني

٢٠١٤	٢٠١٥	
دينار	دينار	
٥١٦٢٤١	٣٨٢٩٨٤	فوائد مدينة - البنك العربي
٩٢٩٥٩٦	١٠٠٦٠١٨	المساهمة في الضمان الاجتماعي

فيما يلي ملخص المنافع (رواتب ومكافآت ومنافع أخرى) الإدارة التنفيذية العليا للشركة:

بالدينار الأردني

٢٠١٤	٢٠١٥	
دينار	دينار	
٢١٢٤٦٥	٢٠٧٣٥٥	رواتب ومكافآت الإدارة التنفيذية العليا
٦٠٠٠٠	-	مخالفات ومستحقات عمالية

(٢٣) التزامات محتملة

على الشركة بتاريخ القوائم المالية التزامات محتملة أن تضرراً تتمثل في كفالات بنكية واعتمادات مستندية بمبلغ ٢١٤٧٦٧ دينار (٢٠١٤: ١٨٩١٨١ دينار)، بلغت تأميناتها النقدية ٣١٠٠٠ دينار (٢٠١٤: ٤٠٠٠٢ دينار).

(٢٤) القضايا المقامة على الشركة

هنالك قضايا مقامة على الشركة بمبلغ ٤١٠.٠٥٠ ر.١٣٠ دينار كما في ٣١ كانون الأول ٢٠١٥ (٢٠١٤): مبلغ ٢٩٢.١٨٠ ر.١١٠ دينار) وذلك ضمن النشاط الطبيعي للشركة، وفي تقدير إدارة الشركة ومستشارها القانوني، فإنه لن يترتب على الشركة التزامات لقاء هذه القضايا.

(٢٥) القيمة العادلة للأدوات المالية

تتمثل الأدوات المالية في الموجودات المالية والمطلوبات المالية.

تتكون الموجودات المالية من النقد والأرصدة لدى البنوك، الذمم المدينة والشيكات برسم التحصيل وبعض الأرصدة المدينة الأخرى. تتكون المطلوبات المالية من الذمم الدائنة والبنوك الدائنة والغروض وأوراق الدفع وبعض الأرصدة الدائنة الأخرى.

إن القيمة العادلة للأدوات المالية لا تختلف بشكل جوهري عن القيمة الدفترية لهذه الأدوات.

(٢٦) إدارة المخاطر

مخاطر أسعار الفائدة

إن الشركة معرضة لمخاطر أسعار الفائدة على موجوداتها والتي تحمل فائدة مثل الودائع لدى البنوك وفوائد الغروض.

تتمثل حساسية قائمة الدخل الشامل بأثر التغيرات المقترضة الممكنة بأسعار الفوائد على الدخل الشامل للشركة لسنة واحدة، ويتم احتسابها على الموجودات المالية التي تحمل سعر فائدة متغير كما في ٣١ كانون الأول ٢٠١٥.

يوضح الجدول التالي حساسية قائمة الدخل الشامل للتغيرات الممكنة المعقولة على أسعار الفائدة كما في ٣١ كانون الأول، مع بقاء جميع المتغيرات الأخرى المؤثرة ثابتة.

بالدينار الأردني

٢٠١٥ -		
الزيادة بسعر الفائدة	الأثر على الدخل الشامل	العملة
(نقطة)	دينار	
٢٥	١,٦٦٨,٣٤٧	دينار أردني
التقص بسعر الفائدة	الأثر على الدخل الشامل	العملة
(نقطة)	دينار	
(٢٥)	(١,٦٦٨,٣٤٧)	دينار أردني

بالدينار الأردني		٢٠١٤ -
الزيادة بسعر الفائدة	الأثر على الدخل الشامل	العملة
(نقطة)	دينار	
٢٥	(١٨٠٧٠٧٤)	دينار أردني
التقص بسعر الفائدة	الأثر على الدخل الشامل	العملة
(نقطة)	دينار	
(٢٥)	١٨٠٧٠٧٤	دينار أردني

مخاطر الائتمان

مخاطر الائتمان هي المخاطر التي قد تتجم عن تخلف أو عجز المدينون والأطراف الأخرى عن الوفاء بالتزاماتهم تجاه الشركة.

تري الشركة بأنها ليست معرضة بدرجة كبيرة لمخاطر الائتمان حيث تقوم بوضع سقف ائتماني للعملاء مع مراقبة الذمم القائمة بشكل مستمر. كما تحتفظ الشركة بالأرصدة والودائع لدى مؤسسات مصرفية رائدة.

تقوم الشركة ببيع منتجاتها لعدد كبير من العملاء، يمثل أكبر ثلاثة عملاء ما نسبته ٢٧٪ من الذمم المدينة كما في ٣١ كانون الأول (٢٠١٤) : (٣٠٪).

مخاطر السيولة

يلخص الجدول أدناه توزيع المطلوبات المالية (غير مخصومة) كما في ٣١ كانون الأول ٢٠١٥ على أساس الفترة المتبقية للاستحقاق التعاقدية:

بالدينار الأردني

المجموع	من سنة إلى ٥ سنوات	من ٣ شهور إلى ١٢ شهر	أقل من ٣ شهور
دينار	دينار	دينار	دينار
٣١ كانون الأول ٢٠١٥ -			
٤٢٨٤٦٧	-	-	٤٢٨٤٦٧
٢٠٣٣٤٥٩	-	-	٢٠٣٣٤٥٩
١٩٤٣٢٦٢	-	٩٧٣٠٥٨	٩٧٠٢٠٥
٣٥٥١٨٧٦	١٧٧٥٧٨٨	١٣٣٢٠٦٦	٤٤٤٠٢٢
٧٩٥٧٠٦٥	١٧٧٥٧٨٨	٢٣٠٥١٢٤	٣٨٧٦١٥٣

التقرير السنوي الثلاثون ٢٠١٥

المجموع	من سنة إلى ٥ سنوات	من ٣ شهور إلى ١٢ شهر	أقل من ٣ شهور	
دينار	دينار	دينار	دينار	
٣١ كانون الأول ٢٠١٤ -				
٤٩٤٥١٧	-	-	٤٩٤٥١٧	ذمم دائنة
١١٨٥٤٨٨	-	-	١١٨٥٤٨٨	بنوك دائنة
٨٥٨١٦٨	-	٦٤٣٦٢٦	٢١٤٥٤٢	أوراق دفع
٥٦٧٣٥٢٢	٢٣٧٠٣٢٢	٢١٧٧٤٠٠	٧٢٥٨٠٠	قروض
٨٣١١٦٩٥	٢٣٧٠٣٢٢	٢٨٢١٠٢٦	٢٦٦٢٠٣٤٧	

مخاطر العملات

إن معظم تعاملات الشركة هي بالدينار الأردني والدولار الأمريكي. إن سعر صرف الدينار مربوط بسعر ثابت مع الدولار الأمريكي (٤١/١ دولار لكل دينار). وبالتالي فإن أثر مخاطر العملات غير جوهري على القوائم المالية.

(٢٧) إدارة رأس المال

يتمثل الهدف الرئيسي فيما يتعلق بإدارة رأس المال الشركة بالتأكد من المحافظة على نسب رأس المال ملائمة بشكل يدعم نشاط الشركة ويعظم حقوق الملكية. تقوم الشركة بإدارة هيكل رأس المال وإجراء التعديلات اللازمة عليها في ضوء تغيرات ظروف العمل. هذا ولم تقوم الشركة بأية تعديلات على الأهداف والسياسات والإجراءات المتعلقة بهيكل رأس المال خلال السنة الحالية والسنة السابقة.

إن البنود المتضمنة في هيكل رأس المال تتمثل في رأس المال المدفوع وعلوّة الاصدار والاحتياطي الاجباري والاحتياطي الاختياري والاحتياطي الخاص والخسائر المتركمة والبالغ مجموعها ٣٣٣٤٣٤٣٤٣٤٣ دينار كما في ٣١ كانون الأول ٢٠١٥ مقابل ٦٥٧٧٢٠٦٥٠ دينار كما في ٣١ كانون الأول ٢٠١٤.

(٢٨) معايير التقارير المالية الدولية والتفسيرات الجديدة

تم إصدار معايير مالية جديدة ومعدلة حتى ٣١ كانون الأول ٢٠١٥ إلا أنها غير ملزمة حتى الآن ولم تطبق من قبل الشركة:

معيّار التقارير المالية الدولي رقم (١٥) الإيرادات من العقود مع العملاء
يبيّن معيار رقم (١٥) المعالجة المحاسبية لكل أنواع الإيرادات الناشئة من العقود مع العملاء. وينطبق هذا المعيار على جميع المنشآت التي تدخل في عقود لتوريد الخدمات والبضائع للعملاء باستثناء العقود الخاضعة لمعايير أخرى مثل معيار المحاسبة الدولي رقم (١٧) الأيجارات.

يحل هذا المعيار بدلاً من المعايير والتفسيرات التالية:

- معيار المحاسبة الدولي رقم (١١) عقود الانشاء
- معيار المحاسبة الدولي رقم (١٨) الإيراد
- تفسير لجنة معايير التقارير (١٣) برامج ولاء العملاء
- تفسير لجنة معايير التقارير (١٥) اتفاقيات انشاء العقارات
- تفسير لجنة معايير التقارير (١٨) عمليات نقل الاصول من العملاء
- التفسير (٣١) الإيراد - عمليات المقايضة التي تنطوي على خدمات اعلانية.



يجب تطبيق المعيار للفترة التي تبدأ في أو بعد 1 كانون الثاني 2018 مع السماح بالتطبيق المبكر.
معيار التقارير المالية الدولي رقم (9) الأدوات المالية

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار معيار التقارير المالية الدولي رقم 9 «الأدوات المالية» بكامل مراحلها خلال تموز 2014، وبيّن هذا المعيار المعالجة المحاسبية لتصنيف وقياس الموجودات المالية والالتزامات المالية وبعض العقود لبيع أو شراء الأدوات غير المالية. وقد تم إصدار هذا المعيار لاستبدال معيار المحاسبة الدولي رقم 39 «تصنيف وقياس الأدوات المالية». قامت الشركة بتطبيق المرحلة الأولى من معيار التقارير المالية الدولي رقم 9 كما صدرت خلال العام 2009، وكان التطبيق الأول للمرحلة الأولى في 1 كانون الثاني 2011 وستقوم الشركة بتطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم 9 الجديد بتاريخ التطبيق اللازم في 1 كانون الثاني 2018 والذي سيكون له أثر على تصنيف وقياس الموجودات المالية.

طريقة حقوق الملكية في القوائم المالية المنفصلة (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي رقم 27 ومعيار التقارير المالية الدولي رقم 1)

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية خلال شهر آب 2014 بتعديل معيار المحاسبة الدولي رقم 27 (القوائم المالية المنفصلة) والذي أتاح للمنشآت خيار اتباع طريقة حقوق الملكية في محاسبة الاستثمارات في الشركات التابعة والحليفة والشركات تحت السيطرة المشتركة كما هو موضح في معيار المحاسبة الدولي رقم 28. كما تم إجراء تعديل آخر على معيار التقارير المالية الدولي رقم 1 والذي يسمح للمنشآت التي تتبع طريقة حقوق الملكية من تطبيق الاستثناء الوارد في معيار التقارير المالية الدولي رقم 1 والخاص بعمليات الاندماج قبل تاريخ التملك. يتم تطبيق هذه المعايير اعتباراً من 1 كانون الثاني 2016، كما يجب تطبيقها بأثر رجعي مع السماح بالتطبيق المبكر.

معيار المحاسبة الدولي رقم (1) عرض القوائم المالية - (تعديلات)

تشمل هذه التعديلات تحسينات محدودة تتركز على الأمور التالية:

- الجوهرية
- التصنيفات والتجميع
- هيكل الايضاحات
- الافصاح عن السياسات المحاسبية
- عرض بنود الدخل الشامل الأخر الناتجة عن الاستثمارات التي تتبع طريقة حقوق الملكية.

لا يتوقع أن تؤثر هذه التعديلات على المركز المالي أو الأداء المالي للشركة. لا تتوقع الشركة أن يكون لهذه التعديلات أثر جوهري على ايضاحات القوائم المالية للشركة.

يتم تطبيق هذه المعايير اعتباراً من 1 كانون الثاني 2016، مع السماح بالتطبيق المبكر.
تعديلات على معيار التقارير المالية الدولي رقم (10) ومعيار المحاسبة الدولي رقم (28) - المنشآت الاستثمارية

تعرض هذه التعديلات الأمور التي قد تنتج من أثر تطبيق الإستثناء من متطلبات التوحيد للمنشآت التي ينطبق عليها تعريف المنشأة الاستثمارية وتوضح الأمور التالية:

- ينطبق الإستثناء من متطلبات التوحيد على الشركة الام التابعة لمنشأة استثمارية، عندما تقوم المنشأة الاستثمارية بقياس وتقييم جميع استثماراتها في الشركات التابعة على أساس القيمة العادلة.
- يتم توحيد القوائم المالية للشركة التابعة التي لا ينطبق عليها تعريف المنشأة الاستثمارية وتقوم بتقديم خدمات للمنشأة الاستثمارية. ويتم قياس وتقييم جميع الاستثمارات في الشركات التابعة الأخرى على أساس القيمة العادلة.
- تطبيق طريقة حقوق الملكية من قبل المنشآت التي لا ينطبق عليها تعريف المنشأة الاستثمارية والتي تملك حصة في شركة حليفة أو مشاريع مشتركة والتي ينطبق عليها تعريف المنشأة الاستثمارية: تسمح التعديلات على معيار المحاسبة الدولي رقم (28) الاستثمارات في الشركات الحليفة والمشاريع المشتركة - للمستثمر عند اتباع طريقة حقوق الملكية بالإبقاء على الطريقة المتبعة من قبل المنشآت الاستثمارية الحليفة أو المشاريع المشتركة عند قيامها بقياس وتقييم استثماراتها في الشركات التابعة على أساس القيمة العادلة.

التقرير السنوي الثلاثون ٢٠١٥



يتم تطبيق هذه التعديلات على المعايير اعتباراً من ١ كانون الثاني ٢٠١٦.

تعديلات على معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) ومعيار المحاسبة الدولي رقم (٣٨): توضيح الاساليب المقبولة لاحتمال الاستهلاك والإطفاءات

التعديلات في معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) ومعيار المحاسبة الدولي رقم (٣٨) توضح ان الإيرادات تعكس المنفعة الاقتصادية المتحصلة من تشغيل الأعمال التجارية (التي يكون الاصل جزء منها) بدلا من المنافع الاقتصادية التي استهلكت من خلال استخدام ذلك الاصل. كنتيجة لذلك لا يجوز استخدام هذا الاسلوب لاستهلاك الآلات والممتلكات والمعدات، ويمكن استخدامه فقط في ظروف محددة لاستهلاك الموجودات غير الملموسة.

يتم تطبيق هذه التعديلات بشكل مستقبلي اعتباراً من ١ كانون الثاني ٢٠١٦، مع السماح بالتطبيق المبكر. لا تتوقع الشركة أن تؤثر هذه التعديلات على المركز المالي أو الأداء المالي.

معيار التقارير المالية الدولي رقم (١٦) عقود الإيجار

قام مجلس معايير المحاسبة الدولي بإصدار معيار التقارير المالية الدولي رقم (١٦) "عقود الإيجار" خلال كانون الثاني ٢٠١٦ الذي يحدد مبادئ الاعتراف والقياس والعرض والافصاح عن عقود الإيجار.

متطلبات معيار التقارير المالية الدولية رقم (١٦) مشابه بشكل جوهري للمتطلبات المحاسبية للمؤجر في معيار المحاسبة الدولي رقم (١٧). وفقاً لذلك، المؤجر يستمر في تصنيف عقود الإيجار على انها عقود إيجار تشغيلية أو عقود إيجار تمويلية، بحيث يقوم بمعالجة هذان النوعان من العقود بشكل مختلف.

يتطلب معيار أعداد التقارير الدولية رقم (١٦) من المستأجر ان يقوم بالاعتراف بالأصول والالتزامات لجميع عقود الإيجار التي تزيد مدتها عن ١٢ شهر، الا اذا كان الاصل ذو قيمة منخفضة ويتطلب من المستأجر الاعتراف بحقه في استخدام الاصل والمتمثل في الاعتراف بالأصل المستأجر والالتزام الناتج المتمثل بدفعات الإيجار.

سيتم تطبيق هذه المعيار اعتباراً من ١ كانون الثاني ٢٠١٩، مع السماح بالتطبيق المبكر.

تعديلات على معيار التقارير المالية الدولي رقم (١١) - الترتيبات المشتركة - الحصة في المشاريع المشتركة تتطلب التعديلات على معيار التقارير الدولي رقم (١١) من المشغل تطبيق معيار التقارير الدولي رقم (٣) «اندماج الأعمال» عند معالجة الاستحواذ على الحصة في العمليات المشتركة بحيث يمثل النشاط في العملية المشتركة أعمال تجارية. توضح هذه التعديلات ان الحصة السابقة في المشاريع المشتركة لا يتم اعادة قياسها عند الاستحواذ على حصة اضافية في نفس المشروع المشترك عند الاحتفاظ بالسيطرة المشتركة. بالإضافة الى ذلك يشمل هذا المعيار الاستثناءات لهذه التعديلات بحيث لا يتم تطبيقها عندما تكون الاطراف التي تتقاسم السيطرة المشتركة مملوكة من نفس الشركة الأم.

تطبق التعديلات على كلا من الاستحواذ الاولي في العمليات المشتركة والاستحواذ على الحصة الاضافية في نفس العمليات المشتركة.

يتم تطبيق هذه التعديلات بشكل مستقبلي اعتباراً من ١ كانون الثاني ٢٠١٦، مع السماح بالتطبيق المبكر. لا تتوقع الشركة أن يكون لهذه التعديلات أثر على القوائم المالية.

(٢٩) أرقام المقارنة

تم إعادة تويب بعض أرقام القوائم المالية لعام ٢٠١٤ لتناسب مع تويب أرقام القوائم المالية لسنة ٢٠١٥ ولم ينتج عن إعادة التويب أي أثر على الربح وحقوق الملكية لعام ٢٠١٤.



Following is a comparison of certain ratio:

The rate	2015	2014
Earning per share	JD (0.222)	JD (0.263)
Return on investment	(4.9%)	(5.4%)
Return on shareholders equity	(6.6%)	(7.3%)
Current ratio	0.587 time	0.635 time
Net working capital / capital	(0.408) time	(0.344) time
Fixed asset turnover	0.43 time	0.44 time

Financial results:

1. Total expenditure in 2015 amounted to JD 19,350,010 classified as follows:

Following is a comparison of certain ratio:

	2015	2014
Salaries, Wages, and other benefits	48%	45%
Paper and other printing materials	21%	24%
Administrative and general expenses	3%	3.6%
Selling and distribution expenses	4%	5%
Depreciation	14%	12.9%
Financing costs	3%	3%
Subscriptions	1%	0.8%
Payment per articles	1%	1.1%
Other expenses	5%	4.6%
	100%	100%

2. Total revenues amounted to JD 17,208,904 from the following activities:

Following is a comparison of certain ratio:

	2015	2014
Advertising	73%	76.1%
Sales and subscriptions	8%	8%
Commercial Press	18%	14.8%
Other revenue	1%	1.1%
	100%	100%

3. Gross loss reached to JD 2,221,508



Statement of Cash Flows

J.D

	December 31	
	2015	2014
Cash Flows from Operating Activities :		
(Loss) for the year before tax	(2,217,974)	(2,621,705)
Adjustment for:		
Depreciation of property plant and equipment	2,787,359	2,753,603
(Gain) on disposal of property, plant and equipment	(17,346)	2,325
Interest income revenue	(381)	(840)
Provision for end of service indemnity	17,968	44,107
Provision for doubtful debts	58,900	-
Financing costs	608,728	662,059
Working capital changes:		
(Increase) decrease in inventory	(117,811)	433,529
Decrease (increase) in accounts receivables	24,933	(11,401)
Decrease in accrued revenue	61,762	(41,938)
(Increase) decrease in other debit balances	(10,459)	165,942
Decrease in checks under collection	176,599	591,563
(Decrease) in accounts payable	(66,050)	(202,948)
Increase (decrease) in other credit balances	94,556	(15,397)
Income tax paid	-	(88,211)
End of service indemnity paid	(102,107)	(113,285)
Net cash flows from (used in) operating activities	1,298,677	1,557,403
Cash Flows from Investing Activities:		
(Purchase) of property plant and equipment	(151,692)	(892,288)
sale of property plant and equipment Proceeds from	17,900	3,816
Interest income received	381	840
Net cash (used in) investing activities	(133,411)	(887,632)
Cash Flows from Financing Activities:		
(Decrease) increase in bank loan	(2,067,762)	1,029,200
Increase in paid-up capital	995,500	(594,350)
Financing costs paid	(608,728)	(662,059)
Net cash flows from financing activities	(1,680,990)	(227,209)
Net increase (decrease) in cash on hand and bank balances	(515,724)	442,562
Cash on hand and bank balances - beginning of the year	(1,064,573)	(1,507,135)
Cash on hand and bank balances - End of the Year	(1,580,297)	(1,064,573)

Statement of Changes In Shareholders' Equity

J.D

	Paid-Up Capital	Additional Paid-Up Capital	Reserves			Retained Earnings*	Total Shareholders' Equity
			Statutory	Voluntary	Special		
For the year ended December 31, 2015							
Beginning balance	10,000,000	13,000,000	2,036,255	6,000,000	5,000,000	(380,473)	35,655,782
Comprehensive (Loss) for the year	-	-	-	-	-	(2,221,508)	(2,221,508)
Ending Balance	10,000,000	13,000,000	2,036,255	6,000,000	5,000,000	(2,601,981)	33,434,274
For the year ended December 31, 2014							
Beginning balance	10,000,000	13,000,000	2,036,255	6,000,000	5,000,000	2,250,916	38,287,171
Comprehensive (Loss) for the year	-	-	-	-	-	(2,631,389)	(2,631,389)
Ending Balance	10,000,000	13,000,000	2,036,255	6,000,000	5,000,000	380,473	35,655,782



Statement of income and comprehensive income

J.D

	December 31	
	2015	2014
Newspapers and magazines sales revenue	1,377,031	1,513,553
Advertisements in newspapers and magazines revenue	12,617,478	14,311,633
Commercial printing revenue	3,072,157	2,798,348
Total Revenue	17,066,666	18,623,534
Newspapers and magazine issuing costs	(11,061,409)	(13,124,789)
Commercial printing costs	(2,872,312)	(2,729,765)
Total Cost of Revenue	(13,933,721)	(15,854,554)
Gross Profit	3,132,945	2,768,980
Add : Other income	142,238	180,682
Less : General and administrative expenses	(3,993,162)	(3,813,160)
Selling and distribution expenses	(814,399)	(1,052,041)
Financing expenses	(608,728)	(662,059)
Provision for doubtful debts	(58,900)	-
Provision for end of service indemnity	(17,968)	(44,107)
(Loss) \ Income for the year before income tax	(2,217,974)	(2,621,705)
Income tax surplus \ Deferred taxes	(3,534)	(9,684)
(Loss) for the Year \ Comprehensive (Loss) for the Year	(2,221,508)	(2,631,389)
Earnings per share Basic and diluted	(0/222)	(0/263)



Statement of Financial Position

J.D

	December 31	
	2015	2014
ASSETS		
Current Assets:		
Cash on hand and bank balances	24,695	23,031
Checks under collection	709,675	886,274
Accounts receivable - net	1,328,235	1,412,068
Inventory - net	3,349,590	3,231,779
Accrued Revenue	157,818	219,580
Other debit balances	239,613	229,154
Total Current Assets	5,809,626	6,001,886
Non-Current Assets:		
Deferred tax assets	1,055,188	1,100,091
Property, plant and equipment - net	38,603,898	41,240,119
Total non-current assets	39,659,086	42,340,210
Total assets	45,468,712	48,342,096
LIABILITIES AND SHAREHOLDERS EQUITY		
Liabilities:		
Current liabilities:		
Due to banks	1,604,992	1,087,604
Accounts payable	428,467	494,517
Notes Payable	1,782,810	787,310
Short term loan installment	1,650,000	2,710,800
Income tax provision	-	41,369
Other credit balances	4,422,622	4,328,066
Total current liabilities	9,888,891	9,449,666
Non-current liabilities		
Long term loan installment	1,640,233	2,647,195
Provision for end of service indemnity	505,314	589,453
Total non-current Liabilities	2,145,547	3,236,648
Total Liabilities	12,034,438	12,686,314
Shareholders' Equity		
Paid-up capital	10,000,000	10,000,000
Issuance premium	13,000,000	13,000,000
Statutory reserve	2,036,255	2,036,255
Voluntary reserve	6,000,000	6,000,000
Special reserve	5,000,000	5,000,000
Retained earnings	(2,601,981)	(380,473)
Total shareholders' equity	33,434,274	35,655,782
Total liabilities and shareholders' equity	45,468,712	48,342,096



Board members

Chiefs	
His Excellency Ramadan Ismail Rawashdeh	Social Security Corporation as of May 28, 2015
His Excellency Samih Musallam Khalaf Maaitah	Social Security Corporation until May 27, 2015
Deputy Chief	
Mansour Hikmat Shakir al-Nabulsi	Private sector
Members	
Issa Haidar Issa Murad	Private sector
Abed Al-Rahim Fathi Salim Boucai	Private sector
Mohammad Nizar Wasif al-Masri	Arab Bank
Abed Al-Hafiz Ahmad Sa'id al-Ajlouni	Social Security Corporation until December 31, 2015
Samer Mohammad Mahmoud Al-Khatib	Social Security Corporation as of January 1, 2016
Her Excellency Suhair Abed Al-Rahman Mustafa Al-Ali	Social Security Corporation until May 27, 2015
Mohammad Abed Alhaj Irshid Abdullat	Social Security Corporation as of May 28, 2015
Abed Al-Latif Ahmad Suleiman Al-Najdawi	Social Security Corporation until May 27, 2015
Nathmi Ahmad Al-Abdullah Abu Khudeir	Social Security Corporation as of May 28, 2015
Dr. Mohammad Saleh Suleiman Al-Tarawneh	Rama Company for Funding and Investment until December 31, 2015
Jadallah Mohammad Abed Al-Rahim Al-Khalaileh	Rama Company for Funding and Investment as of January 1, 2016



Printed in
Commercial Press Foundation

Design by
Commercial Dept.
Ahmad.A Zalloum

ملخص

لنظام محاسبة المسؤولية دوراً كبيراً في ترشيد القرارات التسييرية للمؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال دراسة الأساليب والطرق الكمية اللازمة لقياس أداء مراكز المسؤولية (كمرکز التكلفة، الإيراد، الربحية، الاستثمار) على مستوى المؤسسة الاقتصادية، في حين يتم قياس أداء كل مركز بمقارنة الأداء المنجز بالأداء المخطط، وبذلك يمكن تحديد الانحرافات ومحاسبة المسؤولية عنها من خلال التقارير المحاسبية على مستوى الوحدات الإدارية.

الكلمات المفتاحية: نظام محاسبة المسؤولية، مركز التكلفة، مركز الإيراد، مركز

الربحية، مركز الاستثمار، ترشيد القرارات.

Abstract

The responsibility accounting system plays a major role in rationalizing the management decisions of the economic institution by studying the quantitative methods and methods necessary to measure the performance of the responsibility centers (such as the center of cost, revenue, profitability and investment) at the level of the economic institution, while the performance of each center is measured by comparing performance achieved with performance So that deviations and liability accounting can be identified through accounting reports at the level of administrative units.

Keywords: liability accounting system, cost center, revenue center, profitability center, investment center, rationalization of decisions.