



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de L'Enseignement supérieur et de la Recherche Scientifique
جامعة محمد خيضر بسكرة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

الموضوع

استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في رفع كفاءة نظام محاسبة
المسؤولية

دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة -

أطروحة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم
التجارية

تخصص : محاسبة

إشراف:

أ/د ميلود تومي

إعداد الطالبة :

صبرينة عون

لجنة المناقشة:

الصفة	هيئة الإرتباط	الرتبة العلمية	أعضاء اللجنة
رئيسا	جامعة بسكرة	أستاذ محاضر - أ -	د/ جودي محمد رمزي
مقرا	جامعة بسكرة	أستاذ التعليم العالي	أ.د/ تومي ميلود
مناقشا	المركز الجامعي ميلة	أستاذ محاضر - أ -	د/ كروش صلاح الدين
مناقشا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر - أ -	د/ مهاوات لعبيدي
مناقشا	جامعة بسكرة	أستاذ محاضر - أ -	د/ بوسكار ربيعة
مناقشا	جامعة بسكرة	أستاذ محاضر - أ -	د/ جوامع اسماعين

السنة الجامعية : 2019/2018

إهداء

بعد الحمد والشكر لله الذي أعانني ومكنني من إنجاز هذا العمل
فما كان لشيء أن يجري في ملكه إلا
بمشيئته جل شأنه.

اهدي ثمرة جهدي إلى من كانوا سببا في وجودي إلى الوالدين
الكريمين أطال الله في عمرهما؛

إلى سندي ورفيق دربي في هذه الحياة زوجي الكريم حفظه الله؛
إلى من حبه يملأ قلبي ونورهم يضيء حياتي طفلاي الحبيبين وعاهما
الله وحماهما؛

إلى إخوتي وأخواتي وإلى أبنائهم وأزواجهم؛

إلى كافة عائلة زوجي الكريم؛

إلى جميع الصديقات والأصدقاء من قريب ومن بعيد.

شكر و عرفان

لك الحمد ربنا يا من مننت علينا بنعمة العلم، و يسرت لنا سبله،
و أعتتنا على تحصيله، و علمتنا ما لم نعلم.
الصلاة و السلام على خير المعلمين محمد سيد الخلق و على آله
و صحبه أجمعين.

الحمد و الشكر لله الذي وفقنا لإتمام هذا العمل و الذي بفضلہ أتوجه
بالشكر الجزيل و العرفان إلى الأستاذ الدكتور "تومي ميلود" الذي لم
يبخل علي بالنصح و التوجيه، كما أشكر كل من موظفتي قسم المحاسبة
بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وبالأخص الأنسة "نورة" على تعاونها
الكبير من أجل اتمام الدراسة، ولا يسعني في هذا المقام إلا أن أشكر
جميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة
بسكرة وأخص بالذكر أساتذتي المحترمين الذين تلقيت عنهم
مبادئ البحث العلمي عبر كامل مشواري الدراسي الجامعي.
وإلى كل من ساعد من قريب أو من بعيد لإنجاز هذا العمل و لو
بالدعاء .

لكم مني جميعاً فائق التقدير و الاحترام .

الخلاصة

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة كيف يتم استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية، ذلك من خلال اختيار مجموعة من الأدوات وهي نظام الميزانيات التقديرية، أسلوب التحليل المالي، بطاقة الأداء المتوازن، وكذا المتغير التابع نظام محاسبة المسؤولية، ومحاولة تطبيقها على المؤسسة محل الدراسة (مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة-)، وأخذت وحدة انتاج الدقيق والفريضة كعينة، وشملت الدراسة الفترة الممتدة من سنة 2013 إلى غاية 2017، وقد تم اختيار هذا الموضوع لأهميته بالنسبة للمؤسسات حيث يزيد من مستوى الرقابة والأداء ومن ثم الحفاظ على المؤسسة وحمايتها من خلال رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية، وتم التوصل إلى أن تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية المختارة ساعد في الحصول على معلومات ومخرجات لعبت دورا كبيرا في زيادة درجة الرقابة وتقييم الأداء لمحاسبة المسؤولية ومن ثم رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية للمؤسسة ككل.

الكلمات المفتاحية:

المحاسبة الإدارية، أدوات المحاسبة الإدارية، نظام محاسبة المسؤولية، كفاءة نظام محاسبة المسؤولية.

Abstract:

This study aimed to know how the accounting management tools are used to improve the efficiency of the accounting responsibility system by selecting a set of tools, namely accounting responsibility system, the method of financial analysis, the balanced performance card, and also the dependent variable of the accounting responsibility system, and assay to practice in institution witch study on (The Greater Mills Corporation for the South - Biskra), and took the unit of flour and flour production as a sample, and included the study period from 2013 to 2017, has been selected for the importance of this subject for institutions, which increases the level of control and performance and then maintain and protect the institution By raising the efficiency of the accounting system of liability, it was reached that the application of the selected management accounting tools helped to obtain information and outputs played a major role in increasing the degree of control and performance evaluation of accounting responsibility and then raise the efficiency of the accounting responsibility of the institution as a whole system.

key words: Accounting management, Accounting management tools, accounting responsibility system, accounting responsibility system efficiency .

الفهارس

فهرس المحتويات	
الصفحة	المحتوى
-	الإهداء
-	شكر وعرهان
-	ملخص
II	فهرس المحتويات
II	فهرس الجداول
II	فهرس الأشكال
II	فهرس الملاحق
أ - ز	مقدمة
33-2	الفصل الأول: أدوات المحاسبة الإدارية
03	المبحث الأول: المحاسبة الإدارية
03	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية
06	المطلب الثاني: خصائص معلومات وتقارير المحاسبة الإدارية
08	المطلب الثالث: المحاسبة الإدارية وعلاقتها بفروع المعرفة
09	المطلب الرابع: المحاسبة الإدارية وعلاقتها بالمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف
14	المبحث الثاني: الأدوات التقليدية للمحاسبة الإدارية
14	المطلب الأول: استخدام أداة الميزانية التقديرية
17	المطلب الثاني: استخدام أداة التحليل المالي
20	المطلب الثالث: استخدام أداة بحوث العمليات
21	المطلب الرابع: استخدام أداة نظام الرقابة الداخلية
23	المبحث الثالث: الأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية
23	المطلب الأول: استخدام أداة إدارة الجودة الشاملة
25	المطلب الثاني: استخدام أداة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
26	المطلب الثالث: استخدام أداة التكلفة المستهدفة
29	المطلب الرابع: استخدام أداة نظام الإنتاج في الوقت المحدد
30	المطلب الخامس: استخدام أداة بطاقة الأداء المتوازن
70-35	الفصل الثاني: أسس رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية
36	المبحث الأول: مقومات نظام محاسبة المسؤولية
36	المطلب الأول: مفهوم نظام محاسبة المسؤولية
44	المطلب الثاني: أسس نظام محاسبة المسؤولية

46	المطلب الثالث: مراكز المسؤولية في نظام محاسبة المسؤولية
50	المطلب الرابع: أسعار التحويل في نظام محاسبة المسؤولية
53	المبحث الثاني: عملية الرقابة كأساس لرفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية
53	المطلب الأول: مفهوم عملية الرقابة في نظام محاسبة المسؤولية
55	المطلب الثاني: مبادئ عملية الرقابة ومراحلها
58	المطلب الثالث: أنواع عملية الرقابة
60	المطلب الرابع: أسباب ومستويات عملية الرقابة والأساليب التي تعتمدها
62	المبحث الثالث: تقييم الأداء كأساس لرفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية
62	المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء
64	المطلب الثاني: متطلبات نجاح تقييم الأداء ومجالاته
65	المطلب الثالث: مستويات تقييم الأداء وطرقه
67	المطلب الرابع: خطوات تقييم الأداء وصعوباته
95-72	الفصل الثالث: أدوات المحاسبة الإدارية ورفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية
73	المبحث الأول: نظام محاسبة المسؤولية وعملية الرقابة وتقييم الأداء
73	المطلب الأول: مفهوم تقارير الأداء في نظام محاسبة المسؤولية
80	المطلب الثاني: شروط اعداد تقارير الأداء في نظام محاسبة المسؤولية
81	المطلب الثالث: عملية الرقابة وتقييم الأداء في مراكز المسؤولية
83	المطلب الرابع: دور نظام محاسبة المسؤولية في عملية الرقابة وتقييم الأداء
84	المبحث الثاني: استخدام الأدوات التقليدية للمحاسبة الإدارية في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية
84	المطلب الأول: استخدام أداة الميزانية التقديرية في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية
87	المطلب الثاني: استخدام أداة التحليل المالي في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية
90	المطلب الثالث: استخدام أداة بحوث العمليات في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية
91	المطلب الرابع: استخدام أداة نظام الرقابة الداخلية في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية
92	المبحث الثالث: استخدام الأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية
92	المطلب الأول: استخدام أداة ادارة الجودة الشاملة في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية
92	المطلب الثاني: استخدام أداة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية
93	المطلب الثالث: استخدام أداة التكلفة المستهدفة في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية
93	المطلب الرابع: استخدام أداة نظام الإنتاج في الوقت المحدد في رفع كفاءة نظام محاسبة

	المسؤولية
94	المطلب الخامس: استخدام أداة بطاقة الأداء المتوازن في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية
160-97	الفصل الرابع: رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية باستخدام أدوات المحاسبة الإدارية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-
98	المبحث الأول: التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
98	المطلب الأول: تقديم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب والوحدات التابعة لها
99	المطلب الثاني: أهمية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وأهدافها
99	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
102	المبحث الثاني: واقع استخدام أدوات المحاسبة الإدارية ونظام محاسبة المسؤولية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-
102	المطلب الأول: التعريف بوحدة انتاج الدقيق والفرينة
106	المطلب الثاني: حساب سعر التكلفة للمنتجات في وحدة انتاج الدقيق والفرينة
110	المطلب الثالث: واقع استخدام نظام محاسبة المسؤولية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-
110	المطلب الرابع: واقع تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-
111	المبحث الثالث: تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية بالمؤسسة محل الدراسة- وحدة انتاج الدقيق والفرينة-
111	المطلب الأول: تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بالمؤسسة محل الدراسة-وحدة انتاج الدقيق والفرينة-
115	المطلب الثاني: تطبيق أداة الميزانية التقديرية في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية بالمؤسسة محل الدراسة -وحدة انتاج الدقيق والفرينة-
120	المطلب الثالث: تطبيق أداة التحليل المالي في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية بالمؤسسة محل الدراسة- وحدة انتاج الدقيق والفرينة-
137	المطلب الرابع: تطبيق أداة بطاقة الأداء المتوازن في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية بالمؤسسة محل الدراسة- وحدة انتاج الدقيق والفرينة-
162	خاتمة
168	المراجع
-	الملاحق

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	العلاقة بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية	12
02	العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف	14
03	تشكيلة منتجات وحدة الدقيق والفرينة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-	102
04	نسبة أصحاب الشهادات الجامعية من اجمالي عدد عمال وحدة انتاج الدقيق والفرينة	103
05	تطور مبيعات الدقيق والفرينة	106
06	جدول التكاليف لسنة 2017	106
07	حساب تكلفة شراء القمح الصلب المستهلك لسنة 2017	108
08	تكلفة انتاج قنطار من الدقيق الممتاز وزن 10 كلغ لسنة 2017	109
09	سعر تكلفة انتاج قنطار من الدقيق الممتاز وزن 10 كلغ لسنة 2017	109
10	دراسة انحرافات الأصول بين الميزانية التقديرية والفعلية لسنة 2017	116
11	دراسة انحرافات الخصوم بين الميزانية التقديرية والفعلية لسنة 2017	116
12	جانب الأصول من الميزانية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (2013-2017)	121
13	جانب الخصوم من الميزانية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (2013-2017)	123
14	الميزانية الوظيفية لسنة 2013	124
15	الميزانية الوظيفية لسنة 2014	125
16	الميزانية الوظيفية لسنة 2015	126
17	الميزانية الوظيفية لسنة 2016	127
18	الميزانية الوظيفية لسنة 2017	128
19	حساب نسب السيولة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب للسنوات من 2013-2017	129
20	حساب نسب النشاط لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب للسنوات من 2013-2017	132
21	حساب نسب المديونية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب للسنوات من 2013-2017	133
22	حساب نسب المردودية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب للسنوات من 2013-2017	134
23	حساب مؤشرات التوازن المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب للسنوات من 2013-2017	134
24	مؤشر الاداء المتعلق بتعظيم العائد من الاصول	140
25	مؤشر الأداء المتعلق بزيادة معدل المردودية	140
26	مؤشر الاداء المتعلق بتحقيق كفاية الأموال	140
27	مؤشر الأداء المتعلق بزيادة الاستثمار واستغلال الموارد	141
28	مؤشر الاداء المتعلق بتحقيق الكفاءة التمويلية	141
29	مؤشر الأداء المتعلق بزيادة الحصة السوقية	142

142	مؤشر الأداء المتعلق بالاستحواذ على زبائن جدد	30
142	تكاليف الدعاية والاعلان لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب	31
143	مؤشر الأداء المتعلق بهدف اشباع رغبات العملاء والمحافظة عليهم	32
143	مؤشر الاداء المتعلق بهدف زيادة القدرة الانتاجية للعمال	33
144	مؤشر الاداء المتعلق بهدف تطوير أنظمة واجراءات حماية العمال	34
145	مؤشر الاداء المتعلق بهدف تحسين جودة المنتجات	35
146	مؤشر الأداء المتعلق بهدف زيادة عدد العمال وأجورهم	36
146	أجور المستخدمين لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب	37
147	مؤشر الأداء المتعلق بهدف رفع المستوى التعليمي للعمال	38
147	مؤشر الأداء المتعلق بهدف تحسين ظروف العمل	39
148	أوزان الاهداف الاستراتيجية للمنظور المالي	40
148	أوزان الاهداف الاستراتيجية لمنظور الزبائن	41
149	أوزان الاهداف الاستراتيجية لمنظور العمليات الداخلية	42
149	أوزان الاهداف الاستراتيجية لمنظور التعلم والنمو	43
151	بطاقة الأداء المتوازن المقترحة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة-	44
153	مؤشرات المنظور المالي	45
154	مؤشرات منظور الزبائن	46
156	مؤشرات منظور العمليات الداخلية	47
157	مؤشرات منظور التعلم والنمو	48

فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
13	العلاقة بين المحاسبة الإدارية والمالية ومحاسبة التكاليف	01
23	مقومات نظام الرقابة الداخلية	02
49	نموذج مراكز المسؤولية	03
50	أسعار التحويل الداخلية	04
58	دورة العملية الرقابية	05
86	الميزانية التقديرية وعملية الرقابة	06
101	الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة	07
105	مراحل العملية الانتاجية في المؤسسة محل الدراسة	08
113	تقسيم الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب الى مراكز للمسؤولية	09
120	دمج أداة الميزانيات التقديرية مع نظام محاسبة المسؤولية	10
125	التمثيل البياني لعناصر الميزانية الوظيفية لسنة 2013	11
126	التمثيل البياني لعناصر الميزانية الوظيفية لسنة 2014	12
127	التمثيل البياني لعناصر الميزانية الوظيفية لسنة 2015	13
128	التمثيل البياني لعناصر الميزانية الوظيفية لسنة 2016	14
129	التمثيل البياني لعناصر الميزانية الوظيفية لسنة 2017	15
136	دمج أداة التحليل المالي مع نظام محاسبة المسؤولية	16
154	التمثيل البياني للمنظور المالي في بطاقة الأداء المتوازن المقترحة للمؤسسة	17
155	التمثيل البياني لمنظور الزبائن في بطاقة الأداء المتوازن المقترحة للمؤسسة	18
157	التمثيل البياني لمنظور العمليات الداخلية في بطاقة الأداء المتوازن المقترحة للمؤسسة	19
158	التمثيل البياني لمنظور التعلم والنمو في بطاقة الأداء المتوازن المقترحة للمؤسسة	20
159	دمج أداة بطاقة الأداء المتوازن مع نظام محاسبة المسؤولية	21

فهرس الملاحق	
العنوان	الرقم
ميزانية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة- لسنة 2013	01
جدول حسابات النتائج لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة- لسنة 2013	02
ميزانية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة- لسنة 2014	03
جدول حسابات النتائج لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة- لسنة 2014	04
ميزانية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة- لسنة 2015	05
جدول حسابات النتائج لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة- لسنة 2015	06
ميزانية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة- لسنة 2016	07
جدول حسابات النتائج لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة- لسنة 2016	08
ميزانية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة- لسنة 2017	09
جدول حسابات النتائج لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة- لسنة 2017	10
جدول أسعار التكلفة لسنة 2016	11
جدول أسعار التكلفة لسنة 2017	12

مَدِينَةُ

أصبح استخدام الأساليب العلمية في الإدارة سمة من سمات العصر، فبعد أن كانت الإدارة تعتمد في قراراتها على الخبرة الشخصية، أصبحت الآن تعتمد على المعرفة في تحقيق أهدافها، ونظرا للتطورات الحاصلة في النشاط الاقتصادي، والمنافسة الشديدة، لم يعد كافيا أن تحتل المؤسسات موقع الصدارة في المجال الفني لكي تضمن مكانها، بل لابد من إعادة التفكير في طريقة الأداء، والبحث عن أساليب لقياسه وتقييمه، والاهتمام في ذلك بالمشورات المالية وغير المالية من أجل إعطاء معلومات شاملة تساعد في اتخاذ قرارات صائبة، وبالتالي ضمان النمو والاستمرار.

وتعتبر المحاسبة الإدارية من ضمن أهم الأنظمة التي تعتمد عليها المؤسسات في تحقيق أهدافها المختلفة المالية وغير المالية، حيث تستخدم للحصول على معلومات متنوعة وتوصيلها لأصحاب المصلحة لاستخدامها في الأغراض المنشودة سواء اتخاذ قرار أو التخطيط أو الرقابة.... وغيرها، فهي تقوم بتجميع وتلخيص واعداد التقارير بالمعلومات المطلوبة وتقديمها للمديرين وغيرهم من العاملين في المؤسسة، ل حاجتهم لها و حاجتهم الى معرفة كيفية استخدامها، وبالتالي المساهمة بشكل كبير في التعرف على المشاكل وحلها وتقييم الأداء. وتعتمد المحاسبة الإدارية في أداء دورها على مجموعة من الأدوات حديثة وأخرى تقليدية، تختار منها المؤسسة ما يحقق هدفها الذي تسعى إليه، ويمكن لها أن تختار أكثر من أداة لاستخدامها في آن واحد. ومع ظهور مفهوم محاسبة المسؤولية نتيجة لاتساع حجم المؤسسات وكبر وتعدد أعمالها ووظائفها، إلى جانب كثرة القرارات والعلاقات المتداخلة داخلها، أصبحت الإدارة العليا لا تستطيع وحدها اتخاذ جميع القرارات، الأمر الذي أوجب تقسيم المؤسسة إلى وحدات شبه مستقلة تسهل إدارتها، وتخصيص جزء من الموارد لكل منها وتفويضها سلطة اتخاذ القرارات، ومنه أصبحت الحاجة ماسة إلى البحث واستعمال طرق وأدوات من شأنها أن تعزز دور محاسبة المسؤولية، لأهمية هذه الأخيرة وحاجة المؤسسات لها في الرقابة وتقييم أداء الرؤساء والمسؤولين، كل هذا من أجل المساهمة في تحقيق الأهداف النهائية المرسومة وذلك من خلال الحفاظ على الموارد وتحسين الأداء.... الخ.

وباعتبار المحاسبة الإدارية تتضمن مجموعة من الأدوات، فسيتم من خلال هذه الدراسة محاولة تطبيق هذه الأخيرة من أجل التعرف على مساهمتها في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية لغرض التحكم في المؤسسة، وكشف الانحرافات ومن تسبب في حدوثها وتقويمها.

إشكالية الدراسة :

نظرا لتزايد أهمية نظام محاسبة المسؤولية نتيجة توسع المشاريع وكبر حجمها وبالتالي صعوبة السيطرة عليها، الأمر الذي أدى إلى تقسيم المؤسسة الى وحدات داخلية شبه مستقلة، تفوض لها بعض الاختصاصات والقرارات، إلى جانب وظائف وأعمال موكلة إليها سابقا وجب تنفيذها، من أجل تحقيق الأداء الأمثل وحسن استغلال الموارد، ومنه أصبح من اللازم إحكام الرقابة وحصر المسؤوليات، باستخدام طرق تزيد من قوة الرقابة والتقييم، أدوات تساعد نظام محاسبة المسؤولية على العمل بكفاءة أكثر لتحقيق أهدافه.

مما سبق يمكن لنا صياغة الإشكالية في الشكل التالي :

كيف يتم استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية ؟

التساؤلات الفرعية :

من أجل الإجابة عن إشكالية الدراسة والإلمام أكثر بالموضوع، تم طرح التساؤلات الفرعية التالية :

- 1 - ماهو المقصود بالمحاسبة الادارية؟ وماهي أدواتها؟
- 2 - ما المقصود بنظام محاسبة المسؤولية؟
- 3 - كيف يتم رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية؟
- 4 - كيف تساهم أدوات المحاسبة الإدارية في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة ؟

فرضيات الدراسة:

من أجل الإجابة عن الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية، قمنا بصياغة الفرضيات التالية :

- 1 - المحاسبة الإدارية هي نظام يساعد الإدارة في الحصول على معلومات مختلفة بغرض القيام بمهامها، وتشمل مجموعة من الأدوات تقليدية وأخرى حديثة.
- 2 - نظام محاسبة المسؤولية هو نظام للمساءلة يقوم بتقسيم المؤسسة الى مراكز للمسؤولية وتتبع خيوط المسؤولية.
- 3 - يتم رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية عن طريق دعم عملية الرقابة وتقييم الأداء.
- 4 - تساهم أدوات المحاسبة الإدارية في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية عن طريق استخدام مخرجاتها في ذلك.

أهمية الموضوع:

يعتبر الموضوع من الأهمية بمكان في الوقت الراهن نتيجة توجه المؤسسات الكبرى إلى تبني نظام محاسبة المسؤولية داخل وحداتها لضمان السير الحسن لكافة أوجه النشاط، وهو أمر ضروري في كل مؤسسة حتى لو لم نجده بصورته الكاملة فسوف نجد من المؤكد ولو جزء منه، لصعوبة تخيل مؤسسة بدون رقابة، وبالتالي وجب البحث عن طرق لتفعيله ورفع كفاءته لزيادة الفائدة المرجوة منه، وهذا من خلال محاولتنا استخدام أدوات المحاسبة الإدارية للقيام بهذا الدور .

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة للوصول الى عدة أهداف من بينها:

- 1 - التعرف على المحاسبة الإدارية وكل ما يتعلق بها من مفاهيم؛
- 2 - التعرف على الأدوات التي تحقق من خلالها المحاسبة الإدارية أهدافها، وفهم دور كل أداة؛
- 3 - التعرف على نظام محاسبة المسؤولية ومحاولة تحليل أكثر لهذا المفهوم؛
- 4 - معرفة الوسائل والطرق التي من الممكن أن تساهم في دعم نظام محاسبة المسؤولية؛

- 5 - محاولة إيجاد علاقة تربط تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية مع نظام محاسبة المسؤولية؛
 6 - محاولة المساهمة في وضع مرجع يربط بين المتغيرين، يساعد الطلبة ويلفت انتباه المؤسسات حول أهمية الموضوع؛

7 - المساهمة في إخراج البحث العلمي من مدرجات الجامعة إلى الجانب الميداني التطبيقي.

صعوبات الدراسة: كان من أهم العوائق التي تم مواجهتها أثناء القيام بالدراسة ما يلي:

- صعوبة الحصول على كل المعلومات المالية من طرف المؤسسة .
- عدم اتباع المؤسسة أهم الطرق في المحاسبة صعب من عملية تطبيق الدراسة.
- عدم تطبيق نظام الميزانيات التقديرية بشكل واضح كان عائق أمام البدء في عملية البحث باعتبارها حجر الأساس في نظام محاسبة المسؤولية.
- عدم وجود بعض مقومات نظام محاسبة المسؤولية كان عائقاً أمام محاولة تطبيقه على مستوى المؤسسة
- تكتم المسؤولين عن اعطاء بعض الوثائق والتصريحات بحجة السرية.

منهج الدراسة :

من أجل دراسة وتحليل مختلف العناصر والمتغيرات المؤثرة في الدراسة، اعتمدنا على:

- **المنهج الوصفي التحليلي :** من أجل الحصول على معلومات وافية ودقيقة، تساهم في تفسير ظواهر معينة بهدف الخروج بمجموعة من النتائج والمقترحات، ب تناول أهم المفاهيم المتعلقة بللمحاسبة الإدارية ومحاسبة المسؤولية، ومن ثم تحليل العلاقة بين المتغيرين.
- **منهج دراسة حالة :** الذي يساعد على جمع معلومات تفصيلية عن مؤسسة ما، من خلال الزيارات الميدانية والملاحظة ودراسة وتحليل مختلف الوثائق والبيانات إلى غيرها من طرق جمع البيانات، للوصول إلى نتائج نهائية بالإمكان أن تعمم على الحالات المشابهة لها.

منهجية الدراسة

خلال عملية جمع المعلومات تم الإعتماد على مجموعة من المصادر ساهمت بشكل فعال في تكوين قاعدة جيدة لانطلاق البحث، وقد تم اختيار مجتمع الدراسة وانتقاء مجموعة من أدوات المحاسبة الادارية لتطبيقها على الموضوع.

- 1 - **مصادر جمع البيانات :** هناك العديد من المصادر تم الإعتماد ع نها في جمع البيانات، يمكن تلخيصها في الآتي :

- الكتب، المجلات، البحوث العلمية الاكاديمية، الأنترنت وغيرها من المصادر؛
- السجلات والوثائق المتحصل عنها من المؤسسة بمختلف أقسامها؛
- السجلات والوثائق المحاسبية والميزانيات المتحصل عنها من موظفي قسم المحاسبة؛
- المقابلات التي أجريت مع العديد من الجهات والأطراف داخل المؤسسة.

2 - **مجتمع الدراسة** : تم اختيار القطاع الانتاجي كأرضية لتطبيق الدراسة، وبالضبط تم اختيار مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة- لأهمية دورها في السوق المحلية وكبر حجم معاملاتها وتكاليفها، وبالتالي أصبحت جزء هام يساهم بشكل فعال في سد طلبات السوق المحلي، ويعود اختيارها إلى عدة أسباب أهمها :

- تعتبر من أبرز مؤسسات انتاج الدقيق والفرينة في الشرق الجزائري؛
- تنوع الأجهزة والآلات المستخدمة في العملية الانتاجية؛
- كبر حجم تكاليف المؤسسة وخاصة غير المباشرة منها التي يصعب مراقبتها.

3 - **عينة الدراسة** : من أجل استخدام مجموعة من أدوات المحاسبة الادارية ومعرفة دورها في زيادة كفاءة نظام محاسبة المسؤولية، كان من الواجب اختيار عينة للدراسة، وقد كانت وحدة انتاج الدقيق والفرينة هي العينة التي تم اختيارها للأسباب التالية :

- قلة المعلومات حول كامل وحدات المؤسسة، بحيث يصعب اجراء الدراسة على المؤسسة ككل؛
- كبر حجم الأنشطة الممارسة في الوحدة وتنوعها؛
- تنوع الآلات المستخدمة في الانتاج على مستوى الوحدة وتعددتها؛
- الأهمية والدور الكبير الذي تلعبه وحدة انتاج الدقيق والفرينة داخل المؤسسة؛
- حجم الأنشطة والتكاليف التي تقدم على مستوى الوحدة تمثل النسبة الأكبر من مجموع أنشطة وتكاليف المؤسسة ككل.

4 - **مجالات الدراسة** : شملت الدراسة المجالات التالية :

- أ - **المجال البشري** : حيث تم العمل مع مسير المؤسسة، موظفي مصلحة المحاسبة للحصول على الوثائق اللازمة لاجراء الدراسة، وكذلك رؤساء الأقسام للحصول على المعلومات والتعرف على مهامهم ودورهم.
- ب - **المجال الجغرافي** : مست الدراسة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة- بمختلف مصالحها واقسامها بصورة عامة، ووحدة انتاج الدقيق والفرينة بصورة خاصة.
- ج - **المجال الموضوعي** : دراسة استخدام أدوات المحاسبة الادارية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة- بالضبط وحدة الدقيق والفرينة ومعرفة دورها في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية.
- د - **المجال الزمني** : شملت الدراسة خمسة سنوات من حياة المؤسسة حيث مست السنوات من 2013 الى غاية سنة 2017، أي قدرت فترة الدراسة بـ 05 سنوات (2013-2014-2015-2016-2017).

هيكل الدراسة: للإجابة عن الإشكالية المعتمدة اتبعنا الخطة التالية :

الفصل الأول : المعنون بأدوات المحاسبة الإدارية ، والذي تضمن المبحث الأول منه المحاسبة الإدارية من خلال مطالبه التي تناولت مفهوم المحاسبة الإدارية وخصائص معلوماتها وتقاريرها وعلاقتها بفروع المعرفة وكذا علاقتها بالمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف ، أما المبحث الثاني فقد اهتم بالأدوات التقليدية للمحاسبة الإدارية حيث تطرقت المطالب فيه الى استخدام هذه الأدوات والتي تمثلت في: أداة الميزانية التقديرية ، أداة التحليل المالي، أداة بحوث العمليات، أداة نظام الرقابة الداخلية، ونفس الشيء بالنسبة للمبحث الثالث الذي شرح بواسطة مطالبه استخدام الأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية والتي تمثلت في كلا من: أداة ادارة الجودة الشاملة ، أداة

نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ، استخدام أداة التكلفة المستهدفة ، استخدام أداة نظام الانتاج في الوقت المحدد، استخدام أداة بطاقة الأداء المتوازن.

الفصل الثاني: المعنون بلبس رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية ، وتضمن في مبحثه الأول مقومات نظام محاسبة المسؤولية من خلال البدء بمفهوم نظام اللامركزية، ثم نشأة وتعريف نظام محاسبة المسؤولية والفروض والمبادئ التي يرتكز عليها وكذا الأهداف والأهمية منه، الى دراسة مراكز المسؤولية ومقومات نظام محاسبة المسؤولية، وتطرق الى المزايا والعيوب الناتجة عن تطبيقه، كما شرح أسعار التحويل باعتبارها أحد المفاهيم المهمة في هذا النظام، أما ال مبحث الثاني فتناول عملية الرقابة كأساس لرفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية وذلك بشرح مفهوم عملية الرقابة في نظام محاسبة المسؤولية والمبادئ التي ترتكز عليها ومراحلها وأنواعها عملية وأسباب القيام بها ومستوياتها والأساليب التي تعتمدها ، ثم تطرق المبحث الثالث إلى تقييم الأداء كأساس ثاني لرفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية ، بشرح مفهوم هو متطلبات نجاحه ومجالاته ومستوياته وطرقه، إضافة الى خطواته والصعوبات التي تعترضه.

الفصل الثالث : المعنون بأدوات المحاسبة الإدارية ورفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية ، والذي تطرق في مبحثه الأول الى نظام محاسبة المسؤولية وعملية الرقابة وتقييم الأداء بشرح تقارير الأداء في نظام محاسبة المسؤولية بدء بمفهوم الأداء ثم تعريف وخصائص تقارير أداء نظام محاسبة المسؤولية ومستوياته، وكذا أهميتها وأهدافها وشروط اعدادها، كما تناول دور نظام محاسبة المسؤولية في عملية الرقابة وتقييم الأداء ، وكيف تتم هذه الأخيرة في مراكز المسؤولية، ثم ذهب إلى مبحثيه الثاني والثالث الى استخدام أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية.

الفصل الرابع : المعنون برفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية باستخدام أدوات المحاسبة الإدارية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-، حيث تناول المبحث الأول: التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة -، أما المبحث الثاني فشرح واقع استخدام أدوات المحاسبة الادارية في المؤسسة محل الدراسة، وفي المبحث الثالث قمنا بمحاولة لتطبيق أدوات المحاسبة الإدارية على المؤسسة محل الدراسة من أجل رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية.

الخاتمة: التي تناولت عرض لأهم النتائج واثبات صحة الفرضيات والاجابة عن الإشكالية الرئيسية وأهم الإقتراحات والتوصيات.

الدراسات السابقة:

هناك مجموعة من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع المحاسبة الإدارية وأخرى تناولت موضوع محاسبة المسؤولية كل على حدى من بينها:

1 - محمود عبد الحميد محمود سمارة ، أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على رفع كفاءة الأداء والرقابة، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2015، غير منشورة.

قامت اشكالية الدراسة بإلقاء الضوء على ببيان أثر استخدام محاسبة المسؤولية على الرقابة ورفع كفاءة الاداء لقطاع الشركات الصناعية، واعتمد الباحث في الدراسة الميدانية على الإستبيان بتوزيعه على عينة من العاملين في الشركات الصناعية المدرجة بالبورصة في المملكة الأردنية وأشارت النتائج الى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمحاسبة المسؤولية بشكل عام على الرقابة، وبينت أن عوامل المحاسبة المسؤولية منفصلة ((تقسيم الهيكل التنظيمي، تفويض مدراء المراكز، تبويب التكاليف والإيرادات، وتقييم الأداء) لا يوجد لها أثر دال إحصائيا في الرقابة في الشركات الصناعية، بينما أشارت النتائج الى أن المتغيرات (ربط الموازنات التخطيطية بالمراكز، وتحليل الانحرافات كان لها أثر معنوي على الرقابة في الشركات الصناعية في الأردن.

ومن هنا يظهر بأن الباحث عالج من خلال بحثه موضوع محاسبة المسؤولية ودوره في رفع كفاءة الأداء والرقابة، في حين هدفت دراستنا الى البحث عن مدى استخدام ادوات المحاسبة الادارية التقليدية والحديثة منها في المؤسسة ومساهمتها في زيادة كفاءة نظام محاسبة المسؤولية داخلها، وقد شملت الجانبين النظري والتطبيقي لكلا المتغيرين.

2 - نجلاء نوبلي، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ،

أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، غير منشورة.

قامت اشكالية الدراسة بإلقاء الضوء على كيفية تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام أدوات المحاسبة الإدارية، ولإنجاز ذلك قامت الباحثة بإجراء دراسة ميدانية استخدمت فيها مجموعة من هذه الأدوات تمثلت في التحليل المالي ، محاسبة التكاليف، الوقت المنضب، التكلفة المستهدفة وسلاسل القيمة، بطاقة الأداء المتوازن، حيث أشارت نتائج الدراسة إلى أن استخدام أدوات المحاسبة الإدارية من قبل المؤسسة ساهم وبشكل كبير في تحسين الأداء المالي لها.

من ثم يظهر جليا أن موضوع هذا البحث يختص بدراسة أدوات المحاسبة الادارية ودورها في تحسين الأداء المالي، في حين أن موضوع دراستنا اهتم بدراسة استخدام هذه الأدوات ومساهمتها في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسة الاقتصادية.

3 - أحمد عز الدين اسحاق كحيل، مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي،

الفلستينية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2017، غير منشورة.

قامت اشكالية الدراسة بإلقاء الضوء على مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعة الإسلامية بغزة، ومعرفة مدى وجود مقوماتها، وقد اعتمد الباحث في دراسته الميدانية على الاستبيان وبرنامج الرزم الاحصائية، وقد توصل الى مجموعة من النتائج منها: يتوفر لدى الجامعة الإسلامية بغزة مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية، حيث اتضح وجود هيكل تنظيمي معد وفقاً للأسس العلمية بدرجة كبيرة، وكذلك تبين وجود نظام محاسبي معد وفقاً للأسس العلمية وقد حصل على أعلى درجة موافقة من بين مجالات الدراسة، في حين أن تطبيق نظام الحوافز وفقاً للأسس العلمية قد حصل على أقل درجة موافقة من بين مجالات الدراسة.

ومنه اهتمت هذه الدراسة بمحاسبة المسؤولية ومدى تطبيقها في قطاع التعليم العالي، في حين درس موضوعنا نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسة الاقتصادية ومدى مساهمة أدوات المحاسبة الإدارية في زيادة كفاءته.

4- Strauss Erik and others, **The effects of cloud technology on management accounting and decision-making. Management and Financial Accounting Report**, Article Chartered Institute of Management Accountants, Volume 10, Issue 6, Faculty of Business, Department of Accounting & Finance, University of Greenwich, London, 2016.

قامت اشكالية الدراسة بمعالجة أثر استخدام التكنولوجيا السحابية على المحاسبة الإدارية واتخاذ القرار - تقارير المحاسبة الإدارية والمالية- حيث اعتمد الباحثين على أسلوب الاستبيان لجمع المعلومات من خلال مجموعة أسئلة، وقد توصلت الى مجموعة نتائج من بينها أن الأنظمة المحاسبية القائمة على التكنولوجيا السحابية سجلت نتائج أفضل من غيرها وهذا بسبب عدة عوامل كأمن البيانات، تخفيض التكاليف، مرونة في العمل، كذلك من النتائج المتوصل اليها أن الخبراء التقنيين وموردي الخدمة في نظام التكنولوجيا السحابية سهلوا كثيرا من عمل المحاسبين الإداريين بتقديم كل ما يحتاجونه في كل وقت واقل وقت، وظهر عند معظم الشركات محل الدراسة اقتناعهم بأن أوقات الحصول على ما يحتاجونه من معلومات مربوطة بأوقات العمل فقط، ولكن على العكس فتبني التكنولوجيا السحابية يسمح للمحاسبين الإداريين بالتوصل الى المعلومات في كل وقت وفي كل الأيام، وتوصلت أن 90% من المديرين يرون عدم وجود أي عيوب في اتخاذ القرار باستخدام التكنولوجيا السحابية، حيث ساعدت في اعطاء معلومات صحيحة في الوقت الصحيح للشخص الصحيح، ولعبت دورا هاما في اعداد التقارير الإدارية والمالية، اضافة الى أن دور المحاسبين الإداريين لم يتأثر باستخدام التكنولوجيا السحابية بل عززه أكثر.

يلاحظ أن هذه الدراسة اهتمت بمتغيرين، الأول هو التكنولوجيا السحابية والثاني هو المحاسبة الإدارية، أي بحثت كيف يؤثر تبني تكنولوجيا السحابية من قبل المؤسسات على دور وعمل المحاسبة الإدارية، أما دراستنا فقد اهتمت بدور المحاسبة الإدارية من خلال أدواتها في زيادة الكفاءة لنظام محاسبة المسؤولية.

الفصل الأول

أدوات المحاسبة الإدارية

تمهيد:

أدت التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة إلى ظهور العديد من الإشكالات لم تكن موجودة سابقاً، حيث أصبحت المؤسسة الاقتصادية أكثر حاجة إلى معلومات تمتاز بالدقة والشمولية وتحقق لها مبتغاها خاصة ما تعلق منها بجانب اتخاذ القرار، ونتيجة لهذا بدأ ظهور طرق وأدوات محاسبية جديدة تعالج كل منها جانب معين من جوانب المحاسبة، فظهرت ما يسمى بالمحاسبة الإدارية والذي انطوى مفهومها على العديد من الأدوات التي تستخدم في مجالات مختلفة ذات فائدة كبيرة، حيث ظهرت بالتدرج حسب الحاجة إليها، وقد كان لها الوقع الكبير في عالم المحاسبة حيث ساهمت بشكل فعال في حل العديد من المشاكل التي كانت عائقاً في وجه العديد من المؤسسات، ومن أجل الفهم الأفضل للموضوع ارتأينا طرح الإشكال التالي:

ما هو المقصود بالمحاسبة الإدارية؟ وماهي أدواتها؟

هذا ما سيتم مناقشته في مضمون هذا الفصل.

المبحث الأول: المحاسبة الإدارية

تحتل المحاسبة الإدارية مكانة هامة لدى معظم المؤسسات لاحتوائها على مجموعة كبيرة من الأدوات المالية وغير المالية والتي تعطي معلومات ونتائج دقيقة توجه خاصة إلى المديرين لمساعدتهم على القيام بوظائفهم من تخطيط، تنظيم، توجيه، ورقابة، واتخاذ قرارات صائبة تساعد على بقاء المؤسسة ونموها.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية

المحاسبة الإدارية عبارة عن مفهوم عرفه العديد من الكتاب في المحاسبة، وقد حددت لها مجموعة من الأركان التي تكونها ولها أهداف تسعى لتحقيقها، ومنه سيتم التطرق في هذا المطلب إلى كل هذا.

أولاً: نشأة المحاسبة الإدارية

يرجع ظهور تعبير "المحاسبة الإدارية" إلى عام 1950 عندما قام المجلس الإنجلو أمريكي للكفاية الإنتاجية بتشكيل فريق تحت اسم "فريق المحاسبة الإدارية" الذي زار عدد من المؤسسات الصناعية في الولايات المتحدة الأمريكية ونشر تقريره بعنوان المحاسبة الإدارية، والذي عرفها على أنها عرض المعلومات المحاسبية بصورة تؤدي إلى المساعدة وترشيد الإدارة في وضع السياسات وتصريف العمليات اليومية للمؤسسة، وقد أوصى هذا الفريق بضرورة قيام محاسب التكاليف بمجهودات أكبر للتعرف على مشاكل الإدارة والعمليات الفنية في المؤسسة وتركيز جهوده في توفير معلومات تؤدي إلى ترشيد سياسة الإدارة وزيادة مقدرتها في اتخاذ القرارات⁽¹⁾.

وقد تركز اهتمام المحاسبة الإدارية في البداية بدراسة قرارات التمويل والإستثمار حيث اهتمت في السبعينات والثمانينات بالتخطيط للاستثمارات طويلة الأجل وإعداد الموازنات التقديرية وركزت على الجانب الكمي كالتحليل المالي والتخطيط في استخدام الموارد المالية، وزاد اهتمامها بعدها بدراسة تكلفة رأس المال ومشاكل التضخم في إعداد القوائم المالية وسرعان ما أصبحت في التسعينات مهتمة بنظم المعلومات حيث ساهمت بتقديم معلومات ضرورية في خدمة القرارات الإدارية⁽²⁾، وفي كل مرحلة من هذه المراحل كانت تظهر أساليب جديدة في المحاسبة الإدارية والتي لا تزال لحد الآن تتطور في كل مرة.

وبالتالي يمكن تلخيص تاريخ ظهور المحاسبة الإدارية في ثلاث نقاط كالتالي⁽³⁾:

- 1- ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن 14 للكاهن الإيطالي لوجا بانتشليو، ومنه ظهر علم المحاسبة؛
- 2- ظهور علم المراجعة نتيجة الحاجة إلى إعداد القوائم المالية لاتخاذ القرارات؛
- 3- ظهور علم محاسبة التكاليف في أواخر القرن 19 مع حدوث الثورة الصناعية، ومع تطور الإدارة وزيادة مشاكلها والحاجة للمعلومات ظهر علم المحاسبة الإدارية.

¹ - مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، الأردن، 2007، ص13.

² - للتوسع راجع:

* اسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية (قضايا معاصرة)، دار الحامد، الأردن، 2006، ص21.

* Danture Wickramasinghe and Chandana Alawattage, **Management Accounting Change**, Routledge, New York, 2007, p04.

³ - مصطفى يوسف كافي وآخرون، المحاسبة الإدارية، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، 2012، ص13.

ثانياً: تعريف المحاسبة الإدارية

كغيرها من المفاهيم حظيت المحاسبة الإدارية بمجموعة كبيرة من التعاريف حسب وجهة نظر كل كاتب، حيث عرفت على أنها: ((عملية تحديد وقياس وتجميع وتحليل وإعداد وتفسير وتوصيل المعلومات الكمية التي تحتاجها الإدارة في أداء وظائفها من تخطيط ورقابة وتقييم واتخاذ قرارات لضمان المحاسبة عن الاستخدام المناسب للموارد المتاحة للمؤسسة، هذا بالإضافة إلى المساهمة في إعداد التقارير المالية للجهات الخارجية))⁽¹⁾. وفي عام 1959 وضعت لجنة المحاسبة الإدارية في جمعية المحاسبين الأمريكيين تعريف للمحاسبة الإدارية جاء فيه: ((أنها تطبيق للوسائل والمفاهيم الملائمة في تطوير المعلومات الاقتصادية التاريخية والمتوقعة عن المؤسسات من أجل مساعدة الإدارة في وضع خطة للأهداف الاقتصادية واتخاذ القرارات الرشيدة))⁽²⁾. كما عرفت في قاموس المصطلحات الفنية الصادر بمعرفة مجمع محاسبي التكاليف والمحاسبة الإدارية ببريطانيا أنها: ((استخدام المحاسبين للمعرفة والمهارة في إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية بطريقة تساعد الإدارة في تشكيل السياسات والتخطيط والرقابة للعمليات في المؤسسة))⁽³⁾. ✓ ومنه يمكن تعريف المحاسبة الإدارية بأنها نظام يقوم بتجميع وتصنيف وتلخيص وتحليل وإيصال المعلومات الى المديرين للمساعدة في اتخاذ القرارات والرقابة على تنفيذها والقيام بكافة وظائف الإدارة على أحسن وجه.

من التعاريف السابقة يمكن استنتاج الخصائص التالية للمحاسبة الإدارية⁽⁴⁾:

- أنها موجهة لخدمة الاطراف الداخلية بإعداد تقارير للمستخدمين الداخليين؛
- تعتمد في جوهرها على القياس والتوصيل، قياس القيم المستقبلية والفعالية النقدي والغير نقدي وكذا توصيل المعلومات للإدارة داخل المؤسسة؛
- مساعدة الإدارة في وظائفها المختلفة من تخطيط واتخاذ قرارات ورقابة.

ثالثاً: أركان المحاسبة الإدارية

من خلال تعريف المحاسبة الإدارية يمكن استنباط الأركان التالية⁽⁵⁾:

1- المدخلات: تتمثل المدخلات في الإحتياجات الأساسية من الأشياء المختلفة التي تتطلبها المحاسبة الإدارية لتحقيق أهدافها، فتشمل البيانات التي يتم تجميعها لغرض تحويلها إلى معلومات تفيد في اتخاذ القرارات، فمثلاً اذا كانت الإدارة بصدد اتخاذ قرار لتحديد السياسة المثلى للتخزين، في هذه الحالة يتم تجميع بيانات تمكن من التنبؤ بحجم المبيعات وتوزيعها الزمني، ولأن حجم المبيعات يتأثر بعوامل عديدة فإن ذلك يستدعي بالضرورة تجميع بيانات من مصادر عديدة حتى تفي بالهدف المرغوب.

¹- اسماعيل ابراهيم جمعة وآخرون، المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000، ص4.

²- مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص13.

³- احمد حلمي جمعة، المحاسبة الإدارية - التخطيط والرقابة وصنع القرار-، دار الصفاء، الأردن، 2011، ص34.

⁴- مصطفى يوسف كافي وآخرون، مرجع سابق، ص18.

⁵- محمد عباس بدوي وآخرون، المحاسبة الإدارية ودراسات الجدوى الاقتصادية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2009، ص20.

2- **المعالجة:** تتضمن مجموعة من العمليات التي يتم من خلالها تحويل البيانات التي تم تجميعها إلى معلومات وذلك بتحليلها وتبويبها وتفسيرها للربط بينها وبين المخرجات، وبذلك يعتبر التشغيل هو الوسيلة التي تتحدد بموجبها قاعدة القرار التي يعتمد عليها متخذ القرار، وتتم عملية التشغيل في إطار مجموعة من الأساليب المتنوعة والمتعددة المستمدة من علوم أخرى كالرياضيات والاحصاء وبحوث العمليات وغيرها، وصولاً إلى نموذج يوفر معلومات ملائمة تساعد في اختيار البدائل.

3- **المخرجات:** وهي القرارات التي تتخذها الإدارة سواء بصدد تخصيص الموارد الإقتصادية، وهو المتعارف عنه بالعمليات الرأسمالية، أو القرارات التي تتخذها بشأن استغلال ما تم تخصيصه من موارد اقتصادية وما يتاح لها من امكانيات في انتاج السلع والخدمات وهو ما يسمى بالعمليات الجارية، أو غيرها من القرارات حيث تختلف خصائص المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية باختلاف خصائص القرارات التي ستتخذ.

رابعاً: أهداف المحاسبة الإدارية

تتمثل الأهداف الأساسية للمحاسبة الإدارية في⁽¹⁾:

- توفير المعلومات للمدراء لغرض التخطيط واتخاذ القرارات؛
- مساعدة المدراء في التوجيه والرقابة على الانشطة التشغيلية؛
- تحفيز المدراء والعاملين الاخرين نحو تحقيق أهداف المؤسسة؛
- قياس أداء الوحدات الفرعية والعاملين والمديرين داخل المؤسسة.

ويمكن تفصيل ذلك كمايلي⁽²⁾:

1- **توفير المعلومات للمدراء لغرض التخطيط واتخاذ القرارات:** بالنسبة لكل القرارات الأساسية فإن إدارة المؤسسة سوف تعتمد بشكل كبير على المحاسبة الإدارية، مثلاً فإن القرار بإنشاء فروع جديدة لمؤسسة ما سيعتمد بشكل كبير على تقديرات تكاليف المبنى والمحافظة عليه خلال عمره الإنتاجي، كذلك سيعتمد مدراؤه على بيانات المحاسبة الإدارية في وضع الخطط المتعلقة بأنشطة الفروع وتتضمن هذه الخطط موازنات توضح الإيرادات المتوقعة وتكاليف النشاط وغيرها.

2- **مساعدة المدراء في التوجيه والرقابة على الأنشطة التشغيلية:** إن التوجيه والرقابة اليومية للعمليات يتطلب بيانات متنوعة حول نشاط المؤسسات وكل مايتعلق بها، حيث تمكن تقارير التغذية العكسية من القيام

¹ - أحمد محمد نور وآخرون، المحاسبة الإدارية في بيئة الاعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص10.

² - للتوسع راجع:

* فداغ الفداغ، المحاسبة الإدارية، مؤسسة الوراق، الاردن، 2000، ص 19.

* مصطفى يوسف كافي وآخرون، مرجع سابق، ص 21.

* أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص 20.

* Debarshi Bhattacharyya, Management Accounting, Dorling kindersley, Delhi, 2011, p03.

* Colin Drury, Cost and Management Accounting, 6th ed, Thomson, London, 2006, p18.

* Mahesh Kulkarni, Suhas Mahajan, Management Accounting, Nirali, India, 2008, p14.

بالرقابة على العمليات، ومنه التأكد من أن التنفيذ الفعلي يطابق الخطط الموضوعة وهنا يظهر دور المحاسبة الإدارية في توفير معلومات تساعد الإدارة على أداء وظيفة الرقابة.

3- **تحفيز المدراء والعاملين الآخرين نحو تحقيق أهداف المؤسسة:** إن للمؤسسات أهداف ولكنها تتكون من أفراد لديهم أهداف خاصة وان هذه الأهداف متنوعة وهي ليست دائماً مطابقة لأهداف المؤسسة، ولذلك فان الغرض الأساسي للمحاسبة الإدارية يكمن في تحفيز المدراء لتوجيه انتباههم نحو تحقيق أهداف المؤسسة ومن أحد الوسائل لتحقيق ذلك هي الميزانيات التقديرية.

4- **قياس أداء الوحدات الفرعية والعاملين والمديرين داخل المؤسسة:** يعتبر قياس وتقييم الأداء إحدى أهم وسائل تحفيز الأفراد لتحقيق أهداف المؤسسة، إن مثل هذه المقاييس تستخدم بعد ذلك كأساس لمكافأة الأداء من خلال تغذية عكسية ايجابية وترفيعات وعلاوات، فمعظم المؤسسات الكبرى تكافئ مدراءها في جانب منها على أساس الربح المحقق بواسطة الوحدات الفرعية التي يقومون بإدارتها، بالإضافة إلى قياس أداء الأفراد فإن المحاسبين الإداريين يقومون بقياس أداء الوحدات الفرعية مثل الأقسام وخطوط الإنتاج والمناطق الجغرافية، هذه المقاييس تساعد في الحصول على أعلى مستوى ممكن من الأداء وكذلك في تقدير ما اذا كانت وحدة فرعية معينة هي استثمار اقتصادي ناجح.

المطلب الثاني: خصائص معلومات وتقارير المحاسبة الإدارية

من خلال هذا المطلب سوف يتم التطرق إلى خصائص معلومات المحاسبة الإدارية وخصائص تقارير المحاسبة الإدارية كمايلي:

أولاً: خصائص معلومات المحاسبة الإدارية

حتى تؤدي معلومات تقارير المحاسبة الإدارية الغرض منها يجب أن تتصف بما يلي⁽¹⁾:

1- **الملاءمة:** لكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يجب أن تكون مؤثرة في القرار، وتتأثر درجة الملاءمة بطبيعة المعلومات من جهة(تتماشى نوعية المعلومة مع القرار المراد اتخاذه) وأهميتها النسبية من جهة أخرى (إعطاء أهمية للعناصر التي يكون تأثيرها كبير عند اتخاذ القرار ودرجة اقل من الاهمية للعناصر الأخرى دون إهمال العمليات الصغيرة).

2- **الدقة:** ينبغي أن تكون المعلومات المحاسبية التي يبنى عليها القرار دقيقة وصحيحة ويقصد بهذا أن تكون الأرقام التي تمثل تلك المعلومات لها هدف مستقبلي يمثل واقع الحدث دون اللجوء إلى التقريب واختصار

¹ - للتوسع راجع:

* يوسف محمد جريوع، سالم عبد الله حلس، **المحاسبة الدولية**، مؤسسة الوراق، الأردن، 2002، ص72.

* سليمان سفيان، مجيد الشرع، **المحاسبة الإدارية اتخاذ قرارات ورقابة**، دار الشروق، الأردن، 2002، ص24.

* أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص13.

* ريتشارد شرويدر وآخرون، **نظرية المحاسبة**، ترجمة: خالد علي، أحمد كاجيكي، دار المريخ، السعودية، 2006، ص138.

* Thukaram Rao, **Management Accounting**, New Age Delhi, 2006, p08.

بعض المفردات، لأن هذا عادة ما يؤدي إلى فروقات قد تشكل مبالغ كبيرة مما ينعكس أثره على صحة القرار عند المقارنة، لذلك لابد من تلافي مثل هذا القصور في نظام المحاسبة الإدارية.

3- التوقيت: يجب مراعاة أن المعلومات التي تقدم الى المديرين تكون أكثر حساسية لمرور الوقت وخاصة اذا استخدمت في الرقابة وتقييم الأداء، وقد يفضل أحيانا تقديم معلومات أقل دقة بسرعة عن تقديم معلومات أكثر دقة ومتأخرة عن موعدها، ولكن هذا لا ينفى أبدا أن الملاءمة بين الدقة والتوقيت مطلوبة دائما وذلك لغرض الحصول على معلومات ذات فعالية في اتخاذ القرارات.

4- القابلية للفهم: يجب تقديم معلومات مفيدة لكي يستطيع الافراد ذوو المعرفة المعقولة بالأنشطة الإقتصادية والمحاسبية فهمها والقدرة على استخدامها، كما لابد للمعلومات الأخذ في اعتبارها اتجاهات متخذي القرارات ومستوياتهم الثقافية لتكون المعلومات المحاسبية أكثر وضوحا.

ثانيا: خصائص تقارير المحاسبة الإدارية

في ضوء ما سبق تظهر أهم الخصائص المميزة لتقارير المحاسبة الإدارية فيما يلي⁽¹⁾:

1- الخاصية الأولى: أنها تقارير داخلية صممت للوفاء باحتياجات إدارة المؤسسة من معلومات، فهي بمثابة قنوات اتصال تسري فيها المعلومات داخل الإدارات والأقسام المختلفة أو في نفس المستوى الإداري في الهيكل التنظيمي، ومن ناحية أخرى فإن هذه التقارير تمثل مطلبا هاما من متطلبات تفويض السلطات وتوزيع الاختصاصات وما يتبعه من تحمل للمسؤوليات حيث يمكن من خلال هذه التقارير التعرف على مدى التزام المرؤوسين بالسياسات الموضوعية ومدى تحقيق الاهداف.

2- الخاصية الثانية: تتضمن تقارير المحاسبة الإدارية بالمقارنة بالتقارير الخارجية تحليلات وتفسيرات أكثر تساعد على فهم محتوياتها، بعبارة أخرى لا تترك هذه التقارير بقدر المستطاع مهمة تحليل وتفسير محتوياتها للمسؤول الذي يقدم اليه التقرير، حيث أن الارقام الصماء لا يمكن أن توصل المطلوب بدون شرح، اضافة إلى أن معد التقرير هو الاقدر على تفسير وتحليل محتوياته، كذلك فالإدارة كلما ارتفع المستوى الإداري خاصة، لا يصبح لديها الوقت للتفسير والتحليل بل تحتاج إلى معلومات مفهومة وبسيطة.

3- الخاصية الثالثة: تعتبر تقارير المحاسبة الإدارية ذات استخدام محدد، بمعنى أن هذه التقارير يجب أن تقدم المعلومات اللازمة لرجل الإدارة لحل ومواجهة مشاكل وقرارات وحالات معينة بذاتها.

4- الخاصية الرابعة: تقارير المحاسبة الإدارية تعد بشكل أكثر تكرارا بالمقارنة بالتقارير الخارجية التي عادة ما تعد مرة واحدة في نهاية السنة المالية، فهي تتصف بالتعاقب والدورية بمعنى أنها تعد شهريا أو أسبوعيا أو ربما يوميا وبانتظام، فقد يعد المحاسب تقرير أسبوعي عن تكاليف الإنتاج، وتقرير يومي عن المتحصلات

¹- للتوسع راجع:

* أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الالى، ج 1، مركز البحوث، السعودية، 2000، ص 66.

* ليستراي هيتجر، سيرج ماتوليش، المحاسبة الإدارية، ترجمة: أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2000، ص 28.

* أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص 11.

والمدفوعات النقدية، ويلاحظ أنه كلما ارتفع المستوى الإداري المقدمة إليه هذه التقارير كلما طالت في الغالب الفترة الزمنية التي يغطيها هذا الأخير.

5- الخاصة الخامسة: تقارير المحاسبة الإدارية أكثر تفصيلاً، حيث تحتوي على بيانات ومعلومات مفصلة مثلاً عن تكلفة منتج معين أو تكلفة أداء عملية معينة، كذلك قد تشمل على معلومات مالية أو غير مالية طبقاً للحالة التي يغطيها التقرير، وتختلف المعلومات التي تحتويها تقارير المحاسبة الإدارية طبقاً لاختلاف الغرض من إعدادها والمستوى الإداري الذي تقدم له.

المطلب الثالث: المحاسبة الإدارية وعلاقتها بفروع المعرفة

إن علاقة المحاسبة الإدارية بفروع المعرفة ليست مجرد علاقة ارتباط وثيقة، إنما تتعداها إلى علاقة اعتماد وتكامل، فالمحاسبة الإدارية في سبيل توفير المعلومات تعتمد على الكثير من المفاهيم والنظريات والطرق الإقتصادية والإدارية والإحصائية، ويمكن توضيح ذلك على النحو الآتي⁽¹⁾:

1- الإقتصاد والمحاسبة الإدارية: إن المفاهيم الإقتصادية في معظمها نظرية تسعى إلى تبسيط الحالة الإقتصادية، وقد لا يكون من الممكن اخضاعها على صورتها التي عليها في الإقتصاد مباشرة إلى القياس الكمي، أما في المحاسبة الإدارية فإنها تستعمل تلك المفاهيم وتخضعها إلى القياس الكمي، ومن أمثلة ذلك التكلفة الحدية التي تعني في الإقتصاد إنتاج أو بيع وحدة إضافية واحدة، أما في المحاسبة الإدارية فتعني التكلفة المتغيرة ويتم قياسها بوسائل أخرى.

2- الإدارة والمحاسبة الإدارية: تقوم الإدارة بعدة وظائف هامة لخدمة أغراض المؤسسة وتحقيق أهدافها كالتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وغيرها، ولأداء هذه الوظائف تحتاج الإدارة إلى بيانات ومعلومات محاسبية، كما تحتاج المحاسبة إلى بيانات ومعلومات إدارية لإعداد البيانات والمعلومات الخاصة بها.

3- الأساليب الكمية والمحاسبة الإدارية: تستعين المحاسبة الإدارية للقيام بدورها بالعديد من الأساليب الكمية، فباستخدام نظرية الاحتمالات تتمكن من التنبؤ بالأحداث المستقبلية وفرص تحققها، وباستخدام المعادلات الرياضية تقوم بالتعبير عن العلاقات السليمة بين المتغيرات المحاسبية والإدارية في الماضي والحاضر والمستقبل، وتستعين بالأرقام القياسية التي تمكنها من حساب معدل التغيير في المستوى العام للأسعار ومن مراقبة تطوره صعوداً أو هبوطاً، أما تحليل التعادل فيساعدها في الحصول على المعلومات الخاصة بسلوك التكاليف والأرباح وكيفية تغييرها مع تغيير حجم النشاط، أما بحوث العمليات فتساعدها في مجال اكتشاف البدائل لحل المشكلات في المستقبل، وتقييمها لاختيار الأفضل، وكذلك تعينها في حل المشكلات ذات المتغيرات المتداخلة والتي تتعلق باستخدام موارد محدودة، إلى غيرها من الخدمات.

¹ - للتوسع راجع:

* جيرانييل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة، الأردن، 2002، ص ص 29-32.

* مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص 57.

4- العلوم السلوكية والمحاسبة الإدارية: نظرا لأهمية العنصر الانساني في نجاح ادارة المؤسسة، كان لابد من الاهتمام بهذا العنصر ودراسة حاجاته وايجاد السبل المناسبة لإشباع هذه الحاجات، ولتحقيق ذلك يتطلب المعرفة بالعلوم السلوكية وقد أدركت المحاسبة الإدارية المعرفة بهذه العلوم وعملت على تطبيقها في ممارستها فشجعت المشاركة في وضع أهداف المؤسسة وتقديرات خططها المستقبلية، كما عمدت إلى اعادة تقييم نظم الحوافز المتبعة في المؤسسة وربطها بالإنتاجية والكفاءة، وذلك لتحفيز الافراد نحو الأداء المتميز والإنتاجية العالية وتعد الان الجوانب السلوكية أحد أهم اهتمامات المحاسبة الإدارية.

المطلب الرابع: المحاسبة الإدارية وعلاقتها بالمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

تعتمد المحاسبة الإدارية بشكل كبير على مخرجات المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرار وحل المشاكل وتقييم الأداء، ولإدراك أوجه الشبه والإختلاف تم تقديم العرض التالي:

أولاً: المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية

هناك تشابه بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، ولكن أوجه الاختلاف بينهما تفوق أوجه التشابه، وسوف يظهر فيما يلي أوجه التشابه والاختلاف.

1- أوجه الشبه بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية: يمكن حصر نقاط التشابه في التالي⁽¹⁾:

- **مجال الاستخدام:** يستخدم كلا النوعين من المعلومات في ترشيد القرارات، وبالرغم من اختلاف تلك القرارات إلا أن هناك نوعاً هاما من القرارات يتخذها مستخدمو كلا النوعين كقرارات تقييم الأداء والحكم على مدى سلامة قرارات ادارة المؤسسة وكفاءتها في استغلالها للموارد المتاحة والمحافظة عليها وغيرها.
- **مصدر البيانات:** كلاهما يستمدان المعلومات من نفس النظام المحاسبي، لأن كلفة الإحتفاظ بنظامين منفصلين سيكون مفرطاً إن لم يكن ممنوعاً وذلك بسبب الازدواجية في الحسابات والقيود ودفاتر الاستاذ...
- **أساس النشأة:** كلاهما أسس على مبدأ الوكالة الذي يعني ببساطة انفصال الملكية عن التسيير وبالتالي الحاجة إلى الرقابة، ومنه قيام المسؤولية والمحاسبة خاصة على الأداء المالي من قبل الاطراف الذين لهم مصلحة اقتصادية فيها، لكن المحاسبة المالية تهتم بشكل أساسي بعمليات المؤسسة ككل بينما تقسم المحاسبة الإدارية المؤسسة إلى وحدات مسؤولية محددة بشكل جيد لتوفير تقارير مفصلة للإدارة.
- **طبيعة كليهما:** كل منهما نظام للمعلومات يقوم بتجميع البيانات وتحليلها وتفسيرها واصدار التقارير عنها، وفي أحيان كثيرة يستخدمان نفس البيانات وان اختلفت طريقة العرض والتحليل.

¹ - للتوسع راجع:

* أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص 57.

* فداغ الفداغ، مرجع سابق، ص 23.

* هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في: المحاسبة المالية، التكاليف، الإدارية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000، ص 177

2- أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية: تهتم المحاسبة المالية بإتاحة المعلومات المحاسبية إلى الأطراف الخارجية كالمستثمرين والهيئات الحكومية والبنوك وغيرها، في حين تهتم المحاسبة الإدارية بشكل أساسي بتوفير المعلومات والبيانات لإدارة المؤسسة لتعينها على أداء وظائفها الإدارية. ومنه يمكن تلخيص أوجه الاختلاف في الآتي⁽¹⁾:

- **الجوانب السلوكية:** تولي المحاسبة الإدارية اهتماما كبيرا لما قد يترتب على القياس وما تحتويه التقارير من معلومات ومن آثار سلوكية على المدراء، فعلى سبيل المثال تقرير الأداء الذي يستخدم لتقييم العمليات لن يحظى بثقة المدير ولن يعتمد عليه في قراراته، اذا لم يكن أساس تحميل التكاليف وربطها بالعمليات موضع التقييم هو أساس عادل ولا يعتمد على الحكم الشخصي، أما المحاسبة المالية فلا تهتم بالدرجة الأولى إلا بكيفية قياس وتوصيل الآثار المالية للعمليات، أما الجوانب السلوكية فهي ثانوية.
- **المستخدمون:** تتصف معلومات المحاسبة الإدارية بأنها معلومات ذات غرض خاص داخلي ومحدد تستخدمها الإدارة لمعالجة مواقف معينة بذاتها في مختلف المؤسسات، أما معلومات المحاسبة المالية فهي ذات غرض عام بالرغم من امكانية استخدامها بواسطة ادارة المؤسسة إلا أن مستخدميها الرئيسي هم الأطراف الخارجية على تعدد واختلاف اهتماماتهم.
- **المرونة:** بالنسبة لمعلومات المحاسبة الإدارية كما سبق الذكر باعتبارها ذات استخدام داخلي محدد ولا تحكمها قواعد ومبادئ عامة فإنها تقدم تقارير يكون معلوما عند إعدادها توقيت تقديمها ولمن تقدم وفي أي غرض تستخدم، لهذا فإنها تتصف بدرجة عالية من المرونة سواء في محتواها أو شكلها، ونظرا لأن عرض معلومات المحاسبة المالية يتم من خلال القوائم المالية التي تعد في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فإن هذه المعلومات تتسم بانخفاض درجة المرونة سواء في محتواها أو شكلها.
- **نطاق الاهتمام:** تتعامل المحاسبة الإدارية مع المؤسسة كأجزاء، فهي تهتم بالتفاصيل أكثر من المحاسبة المالية، وبالتالي ما تقدمه من معلومات يتوقف على المستوى الإداري المقدم اليه التقرير وعلى نطاق مسؤوليته، هل هو مسؤول عن مركز تكلفة أو ربحية أو استثمار، وهل المعلومات المطلوبة عن منتج معين أو عمال في قسم معين... الخ، أما المحاسبة المالية فتتعامل مع المؤسسة كوحدة واحدة، فالتقارير المالية المنشورة للجهات الخارجية تظهر نتائج المؤسسة كوحدة واحدة خلال فترة مالية معينة ومركزها المالي في نهاية تلك الفترة.

¹ - للتوسع راجع:

* أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص ص58- 60.

* أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص ص51، 53.

* كمال خليفة أبو زيد، عطية عبد الحي مرعي، **مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004، ص ص12، 14.

* أحمد حسن ظاهر، **المحاسبة الإدارية**، ط 2، دار وائل، الاردن، 2008، ص 7.

* Surender Singh, **Management Accounting**, PHI Learning, Delhi, 2016, p p 10, 11.

* Jays Rich and others, **Cornerstones of Financial and Managerial Accounting**, 2nd ed, Congage Learning, South-Western, 2012, p677.

- **الدقة:** يجب الإشارة إلى أن الدقة هنا لا يقصد به الدقة المطلقة، بل المقصود هو الدقة النسبية، ومن هذا فإن درجة دقة معلومات المحاسبة المالية عادة تكون أعلى منها في معلومات المحاسبة الإدارية، فمعلوماتها تستمد من بيانات تاريخية وتتحدد كما سبق في ضوء المبادئ المحاسبية، أما معلومات المحاسبة الإدارية فمعظمها تقديرات أو تنبؤات لا يمكن أن تكون دقيقة بنفس درجة دقة المعلومات عن الأحداث الماضية، ويجدر الإشارة أنه حينما تكون الحاجة ملحة إلى المعلومات فإن السرعة تكون أهم من الدقة، لذلك نجد في المحاسبة الإدارية أن المعلومات التقريبية غالبا ما تكون نافعة أو أكثر نفعاً من تلك البيانات التي أعدت بمنتهى الدقة ولكن قدمت بعد فوات الأوان، وبالتالي يكون مجال استخدام المعلومات التقريبية في المحاسبة الإدارية أوسع من المحاسبة المالية.
- **درجة الإلزامية:** تعتبر المحاسبة الإدارية اختيارية كلية، فليس لأي جهة من الجهات الخارجية أن تفرضها على إدارة المؤسسة، وليس هناك أي داع لجمع أية بيانات للإدارة إلا إذا كانت ذات قيمة وتسوف تساعد الإدارة، والفائدة منها لا تتجاوز تكلفة جمعها، أما المحاسبة المالية فيجب أن تتم كما يجب امساك مجموعة من السجلات والدفاتر ويتم التقييد فيها طبقاً لقواعد ومبادئ المحاسبة.
- **الهدف:** تهدف المحاسبة الإدارية إلى خدمة الإدارة الداخلية للمؤسسة في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرار، بينما تهدف المحاسبة المالية إلى إعداد القوائم والتقارير المالية المنشورة لجميع المهتمين.
- **البعد الزمني:** تركز المحاسبة الإدارية على المستقبل لأن جزء كبير من نشاط الإدارة واهتمامها ينصب على وظيفة التخطيط، وبذلك تتجه احتياجات المعلومات إلى المستقبل، أما المحاسبة المالية تسجل العمليات بعد أن تتم ولا تهتم كثيراً بمجال التقدير والتنبؤ، إلا أنه من الجدير بالذكر أن تشير إلى أن القوائم المالية وإن كانت تصور نتائج النشاط خلال سنة معينة والمركز المالي في نهايتها، فإن التقارير التي تصدرها المؤسسات تتضمن بعض التنبؤات والتوقعات، إلى جانب الإفصاح عن بعض معالم المستقبل والمخاطر.
- **درجة الاعتماد على العلوم الأخرى:** تمتد اهتمامات المحاسبة الإدارية خلف النظام المحاسبي التقليدي، وتتهل من مصادر أخرى متضمنة الاقتصاد والتمويل والإحصاء وبحوث العمليات والسلوك التنظيمي وغيرها، في حين يقل هذا في مجال المحاسبة المالية.
- **القيود على المعلومات:** لا تخضع المحاسبة الإدارية للقواعد والقوانين والأنظمة والمبادئ نفسها التي تخضع لها المحاسبة المالية، فمثلاً لا يوجد هناك قواعد محاسبية مقبولة قبولا عاما للمحاسبة الإدارية كما هو الحال في المحاسبة المالية يلتزم بها عند إعداد المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها.
- **محتوى التقرير (نوعية المعلومات):** يمكن أن تتضمن المحاسبة الإدارية تقارير ومعلومات مالية يمكن قياسها بالنقدية ومعلومات غير مالية كعدد العمال المطلوبين لانجاز مهمة معينة أو عدد الساعات المطلوبة، في حين أن التقارير الصادرة عن المحاسبة المالية تكون من النوع الذي يمكن قياسه بالنقدية فقط.
- **الموثوقية:** تعتمد المحاسبة الإدارية في تقديمها للمعلومات على الخبراء في مجالات المحاسبة والتمويل والتسويق والإدارة والإنتاج وغيرها، ولا يتم عادة تدقيقها من جهات محايدة، بينما تعتمد المحاسبة المالية في تقديم

التقارير المالية على المحاسب المالي ولا تستطيع نشرها إلا بعد تدقيقها من المدقق الخارجي الحيادي، وبالتالي يمكن الوثوق بصحة معلومات المحاسبة المالية أكثر بسبب خضوعها للتدقيق الخارجي المحايد، وبالتالي معلومات موضوعية خالية من التحيز، في حين أن المعلومات الصادرة عن المحاسبة الإدارية تعتبر تقديرية في مجال التخطيط ويتم مقارنتها مع النتائج الفعلية لغرض الرقابة.

• **توقيت التقارير:** تصدر المحاسبة الإدارية تقارير ومعلومات داخلية تفصيلية طبقاً لحاجة الإدارة بصورة متكررة أثناء الفترة المحاسبية الواحدة، وفي أي وقت طبقاً لاحتياجات الإدارة، أما المحاسبة المالية فتكون تقاريرها غير مفصلة للأطراف الخارجية بصورة دورية مرة واحدة في نهاية كل فترة محاسبية.

من خلال ما سبق يمكن تلخيص أوجه الشبه والاختلاف في الجدول التالي:

الجدول رقم 01: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية

المحاسبة المالية	المحاسبة الإدارية
تخدم الاطراف الخارجية	تخدم المستويات الإدارية المختلفة داخل المؤسسة وقد تمتد خدماتها إلى الخارج
الزامية طبقاً للقانون حيث تعد في نهاية كل فترة	اختيارية حسب حاجة ادارة المؤسسة
مقيدة بالمبادئ المحاسبية المقبولة لدى المحاسبين	لا يحكم إعداد القوائم والتقارير المبادئ المتعارف عليها
توفر معلومات مالية فقط	توفر معلومات مالية وغير مالية
توفر معلومات تاريخية	توفر معلومات تاريخية ومعلومات عن المستقبل
معلوماتها اجمالية تقيم أداء المؤسسة ككل	توفر معلومات تفصيلية عن الاقسام والإدارات داخل المؤسسة
تعتمد على نظام القيد المزدوج	تستخدم الأساليب المحاسبية والرياضية والإحصائية
تخضع القوائم المالية للتدقيق من قبل مراجع خارجي	معلوماتها لا تخضع للمراجعة من طرف مراجع الحسابات
معلوماتها دقيقة لمرورها على التدقيق وأخذ فترة زمنية كافية لخروجها.	أحياناً تكون معلوماتها غير دقيقة خاصة في حالة السرعة وارتباطها بالمستقبل

المصدر: مصطفى يوسف كافي وآخرون، **المحاسبة الإدارية**، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، 2012، ص 26.

ثانياً: المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف

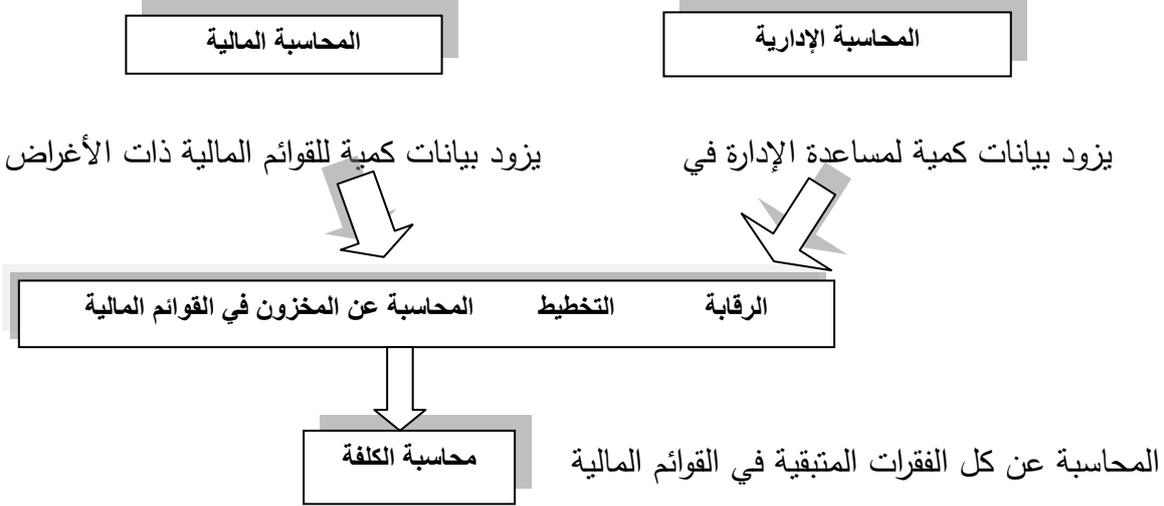
يمكن شرح نقاط التكامل و نقاط الاختلاف بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف فيما يلي:

1- أوجه التكامل بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف:

تعد بيانات ومعلومات محاسبة التكاليف ذات أهمية خاصة بالنسبة للمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، وتتركز العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف في توفير الأخيرة لبيانات التكلفة اللازمة لإعداد القوائم المالية التي تعد من مخرجات نظام المحاسبة المالية، وتوفر محاسبة التكاليف للمحاسبة الإدارية البيانات والمعلومات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة، فهي المصدر الأساسي للحصول على بيانات تفصيلية عن

تكاليف المنتجات وخطوط الانتاج والأنشطة التي تتم في الادارات المختلفة، ويوضح الشكل التالي العلاقة بين محاسبة التكاليف وكلا من المحاسبة الإدارية والمالية⁽¹⁾.

الشكل رقم 01: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والمالية ومحاسبة التكاليف



المصدر: اسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية (قضايا معاصرة)، دار الحامد، الأردن، 2006، ص30.

من خلال الشكل يتضح أن العلاقة بين المحاسبة الادارية والمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف هي علاقة تكامل حيث تزود كلا من المحاسبة الادارية والمحاسبة المالية الادارة ببيانات مالية تساعدها في الاستخدام الداخلي من رقابة وتخطيط وكذا اعداد القوائم المالية ذات الاستخدام العام من جميع الأطراف، وتقوم محاسبة التكاليف بمراجعة القوائم المالية وتقديم معلومات تكاليفية دقيقة تستخدمها كلا من المحاسبة الادارية والمالية، يلاحظ في كثير من الأدبيات عدم تمييز محاسبة التكاليف عن المحاسبة الإدارية، إذ يرى البعض أن المحاسبة الإدارية جزء من محاسبة التكاليف في حين يرى البعض الاخر العكس⁽²⁾.

2- أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف:

رغم التلاحم الكبير بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف وحتى الخط بينهما أحيانا، إلا أنه هناك بعض الاختلافات بينهما حيث لا يمكن اعتبارهما وجهان لعملة واحدة، فمثلا تعتمد محاسبة التكاليف على المبادئ والطرق والسياسات المحاسبية المتعارف عليها، كما يمكن التحقق من صحة وموضوعية معلوماتها إلى حد كبير، عكس المحاسبة الإدارية كما ذكرنا سابقا في مقارنتها بالمحاسبة المالية، اضافة إلى أن المحاسبة الإدارية تتعلق في معظمها بظروف وأحداث مستقبلية قد تتراعى حدودها الزمنية إلى ما يسمى بالمدى المتوسط والبعيد، اما محاسبة التكاليف تتميز بأنها نماذج تجمع بين أحداث الماضي وظروفه وأحداث المستقبل وحققه والتي يمكن أن تخدم في التنبؤ بالمستقبل القريب، من جهة أخرى ينحصر نطاق هذه الاخيرة في المعلومات والبيانات التكاليفية وينصب على عناصر التكاليف مباشرة، ولا تمتد خارج هذا النطاق مطلقا، أما المحاسبة الإدارية تمتد

¹ - أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص18.

² - مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص51.

لتشمل جميع مجالات النشاط وعملياته، حيث تشمل كل من الإيرادات والأرباح والتدفقات النقدية وغيرها⁽¹⁾، ويلخص الجدول التالي العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف

الجدول رقم 02: العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف

محاسبة التكاليف	المحاسبة الإدارية
تخدم جميع المستويات الإدارية الداخلية للمؤسسة	تخدم جميع المستويات الإدارية داخل المؤسسة وأحياناً تمتد لخارجها
معلوماتها تاريخية	معلوماتها تاريخية ومستقبلية
تعتمد على نظام المعلومات المحاسبي الكلي للمؤسسة	تعتمد على نظام المعلومات المحاسبي الكلي للمؤسسة في جمع بياناتها وكذلك على مصادر أخرى مثل: كمية الإنتاج المعيب، كمية المواد وساعات العمل المستعملة في الإنتاج....
تركز على عناصر التكاليف	تركز على عناصر التكاليف والإيرادات
تركز على التكاليف التي تستنفذ في الأجل القصير	تركز على التكاليف قصيرة، متوسطة وطويلة الأجل

المصدر: مصطفى يوسف كافي وآخرون، المحاسبة الإدارية، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، 2012، ص29.

المبحث الثاني: الأدوات التقليدية للمحاسبة الإدارية

تشتمل المحاسبة الإدارية على مجموعة من الأدوات، منها ما هو تقليدي اعتادت المؤسسات العمل به، ومنها ما هو حديث الظهور لا يتم تطبيقه كثيراً.

المطلب الأول: استخدام أداة الميزانية التقديرية

تعتبر الميزانية التقديرية إحدى أهم أدوات المحاسبة الإدارية الموجودة في كل القطاعات سواء كانت عامة أو خاصة، والتي سوف يتم التطرق إليها في هذا المطلب.

أولاً: تعريف الميزانية التقديرية

أخذت الميزانية عدة مصطلحات يقصد بها نفس المعنى، ومن هذه المصطلحات الميزانية (الموازنة) التقديرية، الميزانية (الموازنة) التخطيطية، الميزانية (الموازنة) الرقابية، وهنا تتعدد التعاريف حيث يركز كل واحد منها على ناحية معينة تختلف باختلاف الكتاب واتجاهاتهم الفكرية والعلمية حيث يدور معظمها حول التخطيط والرقابة وتصحيح الانحرافات.

¹ - للتوسع راجع:

* جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص29.

* Colin Drury, Management Accounting, 3rd ed, Thomson, London, 2005, p07.

وتعرف على أنها: ((خطة تعمل على برمجة الأنشطة الاقتصادية المتوقعة للمؤسسة خلال فترة (سنة قادمة) معبرا عنها بكميات وقيم مالية بهدف ضمان تحقيق أهداف المؤسسة مع توضيح وسائل تحقيق ذلك))⁽¹⁾، فهي ((مزيج من تدفق المعلومات والاجراءات والعمليات الإدارية، وفي نفس الوقت جزء من التخطيط طويل وقصير الاجل، ونظام للرقابة على مختلف أوجه النشاط في المؤسسة، وما يرتبط بذلك من اعتبارات بمفردها أو مع غيرها معياراً لتقييم الأداء يلتزم به المسؤولون عند التنفيذ، حيث تتحدد بموجبها الانحرافات التي تعد أساساً لاتخاذ القرارات المصححة والمسائلة المحاسبية وتقييم الأداء))⁽²⁾.

✓ ومنه يمكن أن تعرف على أنها بيان مالي تقديري تقوم المؤسسة بوضعه لتخطيط نشاطها على مدار مدة زمنية معينة عادة ما تكون سنة.

ثانياً: المبادئ العلمية للميزانية التقديرية

- هناك مجموعة من المبادئ يجب على معد الميزانية التقديرية مراعاتها لضمان صحتها ونجاحها وهي⁽³⁾:
- **مبدأ الخطة الشاملة:** أي شمولية الميزانية لكافة اقسام المؤسسة من خلال التنسيق بين جميع اجزاء المؤسسة والأهداف الفرعية لتحقيق الهدف العام.
 - **مبدأ اعتماد الميزانية على التنبؤ:** فكون الميزانية خطة مستقبلية فمن البديهي أن يكون إعدادها يحتم استخدام أسلوب التنبؤ عند إعداد تقديراتها والتنبؤ هنا يجب أن يكون موضوعياً ومبني على معلومات دقيقة، وإلا كان عبارة عن تخمين وتقدير جزافي ليس له فائدة.
 - **مبدأ مشاركة المستويات الإدارية في وضع خطة الميزانية:** لكي تتجح الميزانية ينبغي أن تتبع الخطط التفصيلية من الادارات والأقسام المختصة بالتنفيذ، بينما تؤدي لجنة الميزانية مهمة التنسيق بين تلك الخطط فالمشاركة تقتضي القيام بالتشاور بين الجهات المعنية في جميع مراحلها من الاعداد والتنفيذ والمتابعة والرقابة.
 - **مبدأ اقتناع المنفذين بالأهداف، وتأييدهم للخطة:** ينبثق من مبدأ مشاركة المستويات الإدارية في وضع خطة الميزانية أن يكون المنفذون مقتنعين بالأهداف ومؤيدين للخطة، حتى يعملوا على تنفيذها بدقة وكفاءة.
 - **مبدأ التعمق في تفاصيل الأنشطة:** فتحضير الميزانية على أساس الارقام الإجمالية لا يحقق أهداف التخطيط الصحيح ولا الرقابة الدقيقة لتخفيض التكاليف، كما أن اتخاذ القرارات المصححة يتأسس على تفاصيل الخطة ومراقبة تنفيذها وتحديد انحرافات مفصلة موزعة على كل مستوى إداري سواء كان إدارة أو قسم أو وحدة.
 - **مبدأ الارتباط بفترات رقابية:** إن الارتباط بفترة الميزانية يعنى أن الانحرافات لن تحدد الا في نهاية الفترة، ومن ثم لن تتخذ أي قرارات مصححة، خلال التنفيذ لذا فالأمر يتطلب تقسيم فترة الموازنة إلى فترات رقابية تكون عادة أسبوعاً أو أربعة أسابيع أو شهر.

¹ - سالم عبد الله حلس، "دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية"، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الانسانية)، المجلد 14، العدد 01، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006، ص136.

² - مصطفى يوسف كافي وآخرون، مرجع سابق، ص 219.

³ - عطا محمد العمري، **مدى فاعلية الموازنة كأداة تخطيط ورقابية**، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005، ص ص24-26، غير منشورة.

- مبدأ توفير الحوافز: لا ينبغي عند وضع الخطط تجاهل الجوانب السلوكية للعاملين، إن الأمر يتطلب الإعلان عن حوافز تدفع العاملين إلى الإلتزام بالخطة، قد تكون تلك الحوافز مالية أو معنوية.
- مبدأ إعداد خطط بديلة: ويعرف هذا المبدأ بالمرونة ويقصد بها هنا قابلية أهداف الخطة للتعديل وفقاً للتغيرات التي تطرأ أثناء التنفيذ.
- مبدأ الكفاءة في استخدام الموارد وتخفيض التكاليف: ويقصد بذلك أن يتم استخدام كافة العناصر الإنتاجية المادية والبشرية بأقصى درجات الكفاءة وأعلى مستوى أداء ممكن، كذلك الاقتصاد في التكاليف والنفقات بحيث تصل إلى أدنى مستوى لها دون التأثير على درجة ومستوى الجودة.
- مبدأ ملائمة الميزانية للهيكل التنظيمي: يتوقف نجاح الميزانية على ربط تقديرات الأنشطة الرئيسية والفرعية بالإدارات والأقسام كما جاء في التنظيم الإداري.

ثالثاً: خطوات اعداد الميزانية التقديرية:

من أجل اعداد الميزانية التقديرية يجب اتباع الخطوات التالية⁽¹⁾:

- 1- تحديد الهدف الذي تسعى المؤسسة لتحقيقه؛
 - 2- جمع المعلومات اللازمة حول:
 - كميات وأنواع المنتجات المراد تسويها للزبائن؛
 - كميات وأنواع الانتاج الذي يلبي احتياجات السوق؛
 - كميات وأنواع المواد الأولية لإنتاج وحدة المنتج من كل نوع؛
 - العمليات الإنتاجية والوقت اللازم لتصنيع كل وحدة من مختلف المنتجات؛
 - سعر شراء الوحدة من كل نوع من المواد الأولية؛
 - المخزون من المواد الخام والمنتجات التامة الصنع والنصف مصنعة؛
 - معدل أجر الساعة حسب نوع العامل ودرجة مهارته.
 - 3- يقوم كل مركز مسؤولة بإعداد ميزانية المركز في ضوء الهدف الخاص به وإرسالها إلى الجهة المسؤولة عن إعداد الميزانية العامة للمؤسسة؛
 - 4- تقوم الجهة المسؤولة عن إعداد الميزانية العامة (الشاملة) في المؤسسة بمراجعة الميزانيات الفرعية التي تلقتها من الاقسام المختلفة ومقارنتها بما جمعته من معلومات سابقا والتنسيق فيما بينها من أجل الخروج بميزانية تقديرية شاملة للمؤسسة ككل لها هدف واحد.
- تبدأ بعض المؤسسات بوضع ميزانياتها اعتماداً على الارقام الخاصة بالعام الماضي في حين تقوم مؤسسات أخرى باستخدام الموازنة الصفرية اي ضبط كافة البنود المدرجة فيها وليس فقط التغيرات التي تطرأ على ميزانية

¹ - للتوسع راجع:

* مصطفى يوسف كافي وآخرون، مرجع سابق، ص 224.

* ساويرس وآخرون، المحاسبة الإدارية، ترجمة: نضال محمود الرمحي، دار الفكر، عمان، 2013، ص 227.

العام الماضي، وفي كثير من الاحيان نجد العديد من المؤسسات يعتمدون على ميزانيات شهرية بالإضافة إلى الكثير من الدول التي تقوم بإعداد ميزانية مرتين في السنة.

المطلب الثاني: استخدام أداة التحليل المالي

يعتبر التحليل المالي من بين أهم الأدوات المستخدمة في المؤسسات وأكثرها شيوعاً للدور الكبير الذي يقوم به في مجال تحليل الأداء والرقابة عن طريق اجراء المقارنات الرأسية والأفقية والتحليل بواسطة النسب المالية.

أولاً: تعريف التحليل المالي

عرف على أنه: ((مجموعة الأساليب والطرق الرياضية والإحصائية والفنية التي يقوم بها المحلل المالي على البيانات والتقارير والكشوف المالية من أجل تقييم أداء المؤسسة في الماضي والحاضر وتوقع ما ستكون عليه (مستقبلاً))⁽¹⁾، فهو ((عملية معالجة منظمة للبيانات المتاحة بهدف الحصول على معلومات تستخدم في عملية اتخاذ القرارات وتقييم أداء المؤسسات في الماضي والحاضر وتوقع ما ستكون عليه نتائج المؤسسة في المستقبل))⁽²⁾.

✓ ومنه يمكن تعريف التحليل المالي على أنه الطريقة المتبعة من أجل تحليل أداء المؤسسة عن طريق استخدام أساليب مختلفة تقوم على أسس علمية ومؤشرات مالية تدرج نتائجها في تقارير نهائية.

ثانياً: كيفية استخدام التحليل المالي

يستند تطبيق التحليل المالي إلى مجموعة من المبادئ والمقومات، يعتمد عليها من أجل تحقيق الاهداف المرجوة، حيث تتلخص في⁽³⁾:

- تحديد أهداف التحليل المالي بشكل واضح؛
- تحديد الفترة التي يشملها التحليل المالي، وتحديد البيانات المالية التي يمكن الاعتماد عليها؛
- تحديد المؤشرات المناسبة للوصول إلى أحسن النتائج وبأقل تكلفة وبأسرع وقت؛
- التفسير السليم لنتائج التحليل المالي، حيث تصبح كقاعدة للمحلل المالي يستخدمها بطرق سليمة، حيث تعطي نتيجة غير قابلة للتأويل؛
- أن يكون المحلل المالي على دراية تامة بالبيئة الداخلية والخارجية المحيطة بالمؤسسة؛
- يجب أن يتميز المحلل المالي بقدرات علمية وعملية، ومؤهلات تجعله قادراً على تفسير النتائج المتحصل عليها، إضافة إلى تمكنه من التنبؤ بالمستقبل.

وتتمثل خطوات التحليل المالي في التالي⁽⁴⁾:

¹ - علي خلف عبد الله، وليد الحياي، التحليل المالي-الرقابة على الأداء والكشف عن الانحرافات، مركز الكتاب، 2014، ص94.

² - وليد ناجي الحياي، التحليل المالي، الاكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص20.

³ - فهمي محمد الشيخ، التحليل المالي، فلسطين، 2008، ص09.

⁴ - هيثم محمد الزعبي، الإدارة والتحليل المالي، دار الفكر، الأردن، 2000، ص161.

1- التصنيف: هو عملية فرز وتجزئة الحقائق الخاصة بالأرقام المأخوذة من القوائم المالية وتبويبها في مجموعات متجانسة من أجل جعل المعلومات المالية والأرقام التي تحت البحث والتحليل في شكل يسهل عملية المقارنة بينها.

2- المقارنة: وهي مقارنة الأرقام الجزئية في كل بند مع بعضها البعض ومقارنة مجموعات البند الواحد بالمجموعة الكلية لكشف العلاقات بين الأرقام وهنا لا تشمل فقط القوائم المالية لفترة محاسبية واحدة بل تتعداها لأكثر من فترة بل وقد تمتد إلى قوائم مالية لأكثر من مؤسسة في نفس القطاع.

3- الاستنتاج: من خلال الوقوف على العلاقات التي تم اكتشافها، يبحث ومعرفة أسبابها وبالتالي بيان الوضع المالي للمؤسسة واكتشاف الانحرافات ومحاولة العثور على أفضل الوسائل لعلاج تلك المشاكل.

ومن أجل تطبيق التحليل المالي يجب اتباع الأساليب التالية⁽¹⁾:

1- أسلوب المقارنات: والذي بدوره ينقسم إلى نوعين وهما:

أ- التحليل الرأسي (الساكن): أي تكون المقارنة بين أرقام القوائم المالية للفترة المحاسبية نفسها لتظهر صورة المقارنة على شكل نسب مئوية، كمقارنة صافي الربح للفترة المحاسبية الجارية بمبيعات نفس الفترة.

ب- التحليل الأفقي (تحليل الاتجاهات): أو الديناميكي ويلجأ إليه لدراسة حركة البند أو النسبة المالية على مدار عدة سنوات للتعرف على مقدار واتجاه التغير الحاصل له، فهو يعتمد على المقارنة التي تشمل عدة فترات عكس التحليل الرأسي، كأن يقارن بين صافي الربح على مدار عدة سنوات سابقة.

2- تحليل النسب المالية: يعد التحليل بواسطة النسب المالية من الوسائل الرئيسية في دراسة المركز المالي والتشغيلي للمؤسسة. فدراسة المبالغ المطلقة كما ترد في الكشوفات المالية لا تفصح بوضوح عن الموقف المالي للمؤسسة، إذ يحتاج الأمر إلى ربطها ببعضها أو مفاعلها مع المبالغ الأخرى بشكل نسبي، وتعرف النسب المالية بأنها علاقة تربط بين بندين أو أكثر من بنود القوائم المالية، وقد تتواجد هذه البنود على نفس القائمة وقد تتواجد على قوائم مختلفة، وتصنف النسب المالية إلى:

أ- حسب المجال الذي تشتق منه: وتنقسم إلى:

• **نسب اتجاهية:** تكون عندما تمثل النسب المالية حركة واتجاه تغير بند ما خلال عدة فترات زمنية، وهو يدخل ضمن أسلوب التحليل المالي الأفقي.

• **نسب هيكلية:** تكون عندما تمثل النسب المالية حركة واتجاه تغير بند ما خلال فترة زمنية واحدة، وهو يدخل ضمن أسلوب التحليل المالي الرأسي.

¹ - للتوسع راجع:

* محمد مطر، **الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والانتمائي**، ط 2، دار وائل، الأردن، 2006، ص ص 24-39.

* رضا صاحب أبو حمد، أرشد عبد الأمير جاسم الشمري، **"استقراء المركز المالي لمعمل سمنت الكوفة الجديد للمدة من 2005_2009 بالاعتماد على التحليل المالي للفترة من 1996-2004 دراسة تطبيقية وتنبؤية"**، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 5، العدد 21، جامعة كربلاء، العراق، 2008، ص ص 48-56.

* علي خلف عبد الله، وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص ص 65-94.

ب- حسب الأغراض المستخدمة فيها:

وتقسم إلى 05 مجموعات إلا أن العديد من الكتاب يتخلون عن التقسيم الخامس وهو نسب السوق ويدمجون عناصره في المجموعات الأخرى ويكتفون بأربعة مجموعات فقط، ويمكن لنا هنا أن نذكر جميع التقسيمات وهي:

- **نسب السيولة:** هي التي تقيس العناصر السائلة والأقرب إلي السيولة من أجل معرفة حالات العسر المالي والوفاء بالالتزامات، وأهمها: نسبة التداول - نسبة السيولة السريعة.

- **نسب الرفع المالي (نسب المديونية):** وهي التي تظهر مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها وكذلك مدى مساهمة الديون في تمويل أصول المؤسسة مقارنة بمساهمة الملاك، ومن أبرزها: معدل نسبة المديونية- معدل تغطية الفوائد....

- **نسب النشاط (معدلات الدوران):** هي التي تقيم مدى نجاح المؤسسة في إدارة الموجودات والمطلوبات، أي مدى كفاءتها في استخدام الموارد المتاحة، ومن أمثلتها: معدل دوران المخزون - معدل دوران المدينين .
- **نسب الربحية:** تستخدم هذه النسب من أجل معرفة مسار الإستثمار في المؤسسة، وبالتالي معرفة أداء المؤسسة وربحيتها وهل يسير صعوداً، ومن أمثلة ذلك: العائد على المبيعات...

- **نسب السوق:** يحتاج إليها محلي الاسهم في أداء مهامهم في تقييم أداء المؤسسة والتعرف على اتجاهات الاسعار السوقية للأسهم، ومن أمثلتها: عائد السهم العادي-مضاعف السعر السوقي للسهم.

✓ كانت هذه أبرز التقسيمات وأشهرها إلا أنه يوجد تقسيمات أخرى للنسب كالتالي تقسمها على أساس القوائم المالية إلى نسب قائمة المركز المالي، نسب قائمة الدخل، النسب المالية المشتركة، النسب المعيارية، هناك كذلك من يقسم أساليب التحليل المالي إلى: أساليب تقليدية ويخص بها أسلوب المقارنات والنسب المالية، أما الأساليب الحديثة فهي كل من الأساليب الإحصائية والرياضية كالإرتباط والانحدار، البرامج الخطية، المصفوفات الخطية...

3- مخطط نقطة التعادل: يعد من الوسائل المستخدمة في الرقابة على الأرباح، الذي يعتمد المحاسبين ورجال الأعمال والاقتصاديين في الوقت نفسه، والمخطط عبارة عن شكل بياني يمثل تكاملاً بين الإيرادات الكلية والتكاليف الكلية والمخرجات، ويوضح التأثيرات المحتملة التي يمكن أن تؤثر في الأرباح الصافية.

أما **نقطة التعادل** فتعرف بأنها النقطة التي تكون عندها الإيرادات تساوي التكاليف الكلية (المتغيرة والثابتة)، وبالتالي يكون الربح صفر عندها.

4- الأساليب الكمية: وتكون في الغالب أكثر دقة كالأساليب الإحصائية التي تعتمد على الأرقام القياسية والسلاسل الزمنية، والأساليب الرياضية كالبرامج الخطية، الإحداثيات، البرامج المتغيرة، المصفوفات الخطية...

المطلب الثالث: استخدام أداة بحوث العمليات

تستعمل بحوث العمليات في المجال المحاسبي كثيرا على الرغم من جذورها المتعلقة بالرياضيات والفيزياء خاصة، وهذا بسبب الفائدة الكبيرة جراء تطبيقها في مجالات اتخاذ القرار وغيرها.

أولاً: تعريف بحوث العمليات

عرفت على أنها: ((استخدام المنهج العلمي في عملية اتخاذ القرارات الإدارية، وتقوم على ضرورة التعبير عن علاقات المشكلة الإدارية في صورة رموز رياضية يشار إليها بالنموذج، ويستخدم هذا النموذج في التنبؤ بما يمكن أن يحدث إذا تغيرت بعض متغيراته في اتجاه معين))⁽¹⁾، فهي تهتم حسب التعريف الذي قدمته جمعية بحوث العمليات الأمريكية ((بالاختيار العلمي لأفضل تصميم وتشغيل لأنظمة الانسان - الآلة - وفي ظروف تتطلب تخصيصا للموارد المحدودة))⁽²⁾.

✓ ومنه يمكن أن تعرف بحوث العمليات على أنها العلم الذي يهتم بحل المشاكل المختلفة والمتعلقة في الغالب بندرة الموارد والتي تواجه المنظمات وفق أسلوب رياضي بهدف الوصول إلى أفضل الخيارات والقرارات.

ثانياً: كيفية استخدام بحوث العمليات:

تمر عملية استخدام بحوث العمليات بالمراحل التالية⁽³⁾:

1- **تعريف المشكلة:** تبدأ العملية بالتحديد الدقيق للمشكلة وهو أمر في غاية التعقيد، وهنا يجب التفريق بين اكتشاف الظاهرة وبين تحديد المشكلة، فالأولى هي المشكل العام الذي أصاب المؤسسة والظاهر للجميع مثلاً تراجع الارياح لديها، أما تحديد المشكلة هي البحث الدقيق وفي التفاصيل عن سبب هذا التراجع أي تفسير الظاهرة هل هو بسبب ارتفاع التكاليف أو بسبب حدة المنافسة أو ... الخ.

2- **صياغة النموذج:** بعد تحديد المشكلة يتم ترجمتها في صورة نموذج يصورها في شكل بسيط وواقعي يساهم في فهم الواقع العملي والتنبؤ بالاتجاهات المقبلة، فالنماذج هي الأساس لكل أدوات بحوث العمليات وتستند على خاصيتين هما: **التصوير المبسط لتسهيل وتبسيط الدراسة** وهذا من أجل ابعاد أي تعقيدات لحل المشكلة، و**الواقعية** التي تمكن من الاستفادة من النتائج المتوصل إليها فعلياً.

3- **حل النموذج:** بعد الصياغة الجيدة للنموذج تأتي مرحلة تحليل النموذج وهنا تبدأ عملية استخدام الأساليب العلمية المختلفة حسب الحاجة ومن أمثلتها: البرمجة الخطية، شبكات الاعمال، نظرية المباريات، حساب التفاضل

¹ - أحمد رجب عبد العال، **بحوث العمليات في المحاسبة**، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2002، ص5.

² - هاني عرب، **محاضرات في بحوث العمليات**، ملتقى البحث العلمي (كتاب الكتروني)، 2009، ص5.

³ - للنوسع راجع:

* فريد عبد الفتاح زين الدين، **بحوث العمليات وتطبيقاتها في حل المشكلات واتخاذ القرارات**، ج 01، دار الكتاب، مصر، 1996، ص ص6-23.

* انعام باقية، ابراهيم نائب، **بحوث العمليات خوارزميات-برامج حاسوبية**، دار وائل، الاردن، 1999، ص25.

4- **تطبيق النتائج:** كتحصيل حاصل بعد التوصل للحلول من الواجب تطبيقها لحل المشكلة محل الدراسة وفي غالب الاحيان فان التطبيق يتطلب برامج الحاسب الالي وهذا لان معظم المشاكل التي تواجه المؤسسات ذات متغيرات كثيرة يصعب التعامل معها يدويا.

ولكي تستخدم بحوث العمليات على أحسن وجه لا بد من الاستعانة بالادوات التالية⁽¹⁾:

- **النماذج الرياضية:** وهي التي تفترض أن جميع المتغيرات المستقلة قابلة للقياس وتمثل برموز رياضية وترتبط مع بعضها بعلاقات رياضية تصف سلوك النظام، ويتم معالجتها باستخدام الطرق الحسابية ومنها: النماذج الخطية من أبرزها أسلوب البرمجة الخطية(البيني والسمبلاكس) "والذي يهتم بتخصيص الموارد الإقتصادية النادرة لتحقيق أقصى منفعة وذلك اما تعظيم "Max" أو تخفيض "Min" أحد المتغيرات التابعة التي تعتبر دالة لعدد من المتغيرات المستقلة عندما تكون هذه الاخيرة خاضعة لعدة قيود"- النماذج اللاخطية - نماذج الاعداد الصحيحة - النماذج التربيعية - النماذج الديناميكية.
- **النماذج الإحتمالية:** هي التي يخضع كل أو بعض متغيراتها إلى قوانين احتمالية، نذكر منها: نماذج صفوف الانتظار - نماذج الالعاب - نماذج التخزين - النماذج الشبكية....
- **نماذج البحث والاستقصاء والمحاكاة:** لا تستخدم الدوال الرياضية لربط المتغيرات بل تعتمد على أسلوب التحليل الذي يماثل عملية اجراء التجارب، اما نماذج المحاكاة فتقوم بتصميم نموذج مصغر يحاكي الموقف الحقيقي باستخدام الطريقة اليدوية أو الحاسبات الالية الضخمة ومراقبة التغيرات التي تطرأ عليه خلال فترة زمنية معينة.

المطلب الرابع: استخدام أداة نظام الرقابة الداخلية

قبل فصل الملكية عن الإدارة كانت لا توجد حاجة للرقابة الداخلية، حيث كان المالك يقوم بذلك بنفسه، ولكن بعد ما تم الفصل ظهر نظام الرقابة الداخلية خاصة بعد فضيحة انرون، ما أدى إلى ازدياد الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية خاصة في المؤسسات التي تتعامل في الاوراق المالية.

أولاً: تعريف نظام الرقابة الداخلية

عرفها مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي أنها: ((عملية تصمم وتنفذ من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الاخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المؤسسة فيما يتعلق ب: موثوقية تقديم البيانات المالية * فاعلية وكفاءة العمليات * الامتثال للقوانين والانظمة المطبقة))⁽²⁾، وهي حسب لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الامريكيين ((خطة التنظيم وكل الطرق وإجراءات المراجعة والأساليب التي تضعها إدارة المؤسسة والتي تهدف إلى المحافظة على أصول المؤسسة وضمان دقة

¹ - للتوسع راجع:

* انعام باقية، ابراهيم نائب، مرجع سابق، ص22.

* محمد صالح الحناوي، محمد توفيق ماضي، **بحوث العمليات في تخطيط ومراقبة الإنتاج**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006، ص93

² - أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث**، دار صفاء للنشر، الأردن، 2009، ص194.

وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة الإنتاجية والتحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة⁽¹⁾.

ثانياً: كيفية استخدام نظام الرقابة الداخلية

يجمع الباحثون على وجوب توفر المقومات الرئيسية التالية من أجل استخدام أمثل لنظام الرقابة الداخلية⁽²⁾:

1- **المحيط الرقابي**: وهي المظلة لبقية المقومات الأساسية، فبدون محيط رقابي لنظام الرقابة الداخلية، لا يعتقد وجود نظام رقابي جيد، حيث تشمل تأثير مختلف العوامل على البيانات والاجراءات، وهذه العوامل حددها المعهد الأمريكي للمحاسبين الامريكيين وهي * فلسفة الإدارة في التشغيل * الهيكل التنظيمي للمؤسسة * درجة مشاركة الإدارة أو لجنة المراجعة * طرق تقسيم السلطات والمسؤوليات * طرق الرقابة الإدارية * بيانات شؤون الافراد وتطبيقاتها.

2- **تقويم المخاطر**: أي تقوم المؤسسة بتقويم المخاطر المتعلقة بإعداد القوائم المالية، فهذه المخاطر من شأنها أن تؤثر عكسياً على قدرة المؤسسة في تسجيل وتشغيل وتلخيص والتقارير عن البيانات المالية، وبعد التحديد تقوم بدراسة جوهرية لتلك المخاطر واحتمالات حدوثها وطرق إدارتها.

3- **الأنشطة الرقابية**: هي السياسات والاجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ اجراءات الإدارة، وهي تمتد لأبعد من النظام المحاسبي لضمان توليد قوائم مالية دقيقة وذات مصداقية، ويمكن أن ترتبط بفحص الأداء وتشغيل المعلومات ونظم الرقابة المادية والفصل بين الواجبات.

4- **نظام المعلومات والاتصال**: هو أحد المكونات الهامة للرقابة الداخلية، حيث يتضمن نظام معلومات المؤسسة واجراءاتها لتوصيل الامور المرتبطة بتشغيل البيانات المحاسبية، وتتوقف درجة تعقيده على حجم المؤسسة وثقافة عمالها...

5- **المراقبة**: هي العملية التي تستخدمها المؤسسة لتقييم جدوى الرقابة الداخلية خلال الفترات الزمنية، وتتم بصفة دورية لمختلف أجزاء هيكل الرقابة الداخلية للتحقق من الفعالية والكفاءة لهيكل الرقابة الداخلية. والشكل التالي يظهر مقومات استخدام وتطبيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

¹ - عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006، ص55.

² - للتوسع راجع:

* ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، **مراجعة نظم تشغيل البيانات الكترونياً**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008، ص126.

* أمين السيد أحمد لطفى، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006، ص389.

* أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص203.

الشكل رقم 02: مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: ثناء علي القباني ، نادر شعبان السواح، مراجعة نظم تشغيل البيانات إلكترونياً، دار الجامعة، الاسكندرية، 2008، ص126.

يتضح من الشكل أن محيط نظام الرقابة الداخلية هو المضلة التي تدخل تحتها باقي المقومات حيث بسلامة المحيط الرقابي تضمن سلامة المقومات الأخرى.

من المهم عند تطبيق نظام الرقابة الداخلية الاستعانة بالأدوات التالية⁽¹⁾:

• **الاستبيان:** عبارة عن استفسارات كتابية مبنية على أسس علمية تقدم إلى الموظفين للإجابة عليها، ويعدها يتأكد من الاجابات؛

- **الملخص التذكيري:** وضع أسس وقواعد نظام رقابة داخلية سليم دون تحديد أسئلة واستفسارات؛
- **التقرير الوصفي:** يقوم بوصف الاجراءات المتبعة مع وصف نظام الرقابة والدورة المستندية؛
- **دراسة الخرائط التنظيمية:** مثل خرائط الدورات المستندية والخرائط التنظيمية العامة؛
- **فحص النظام المحاسبي:** من خلال السجلات وأسماء المسؤولين عنها وعهدتها وطبيعة المستندات.

المبحث الثالث: الأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية

بعد أن تطرقنا في المبحث السابق إلى الادوات التقليدية للمحاسبة الإدارية والتي تتميز بكثرة تطبيقها لدى المؤسسات المختلفة، سوف نتناول في هذا المبحث مجموعة من الأساليب تعتبر حديثة نسبيا سواء من حيث تاريخ الظهور أو من حيث العمل بها داخل المؤسسات.

المطلب الأول: استخدام أداة ادارة الجودة الشاملة (TQM) Total Quality Management

تمثل الجودة أحد أهم العناصر اللازمة لتحقيق الميزة التنافسية، حيث تحقيق بعدا استراتيجيا لازما لنجاح المؤسسة وتطورها في ظل بيئة الاعمال المعاصرة، وهي من المفاهيم الحديثة في الإدارة.

¹ - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل، الأردن، 2000، ص ص175 - 177.

أولاً: تعريف ادارة الجودة الشاملة

عرفها معهد الجودة الفيدرالي الامريكى لتسيير الجودة الشاملة على أنها ((منهج تطبيقي شامل يهدف إلى تحقيق متطلبات العميل، من خلال استخدام الأساليب الكمية لتحسين المستمر في الانشطة))⁽¹⁾، فهي حسب Joseph Juran ((عملية ادارية تقوم بها المؤسسة بشكل تعاوني لانجاز الاعمال من خلال الاستفادة من القدرات الخاصة للإدارة والعاملين لتحسين الجودة وزيادة الإنتاجية بشكل مستمر عن طريق فرق العمل والاسترشاد بالمعلومات الدقيقة للتخلص من كل هدر وتحقيق الاهداف بالعمل الكفاء لكل شخص))⁽²⁾. ✓ ومنه يمكن تعريف ادارة الجودة الشاملة على أنها نظام يهتم بتحسين العمليات وتحقيق الجودة للمخرجات عن طريق استعمال مختلف الأساليب الكمية وغير الكمية بمساهمة واشراك كافة أفراد المؤسسة.

ثانياً: كيفية استخدام ادارة الجودة الشاملة:

تمر عملية استخدام ادارة الجودة الشاملة بمجموعة من المراحل هي⁽³⁾:

- 1- **اقتناع الإدارة بفلسفة الجودة الشاملة:** تظهر رغبة الإدارة في تبني النظام من خلال وضع برامج تدريبية متخصصة عن ادارة الجودة الشاملة ومبادئها وكل ما يتعلق بها؛
- 2- **التخطيط:** توضع الخطط التفصيلية عن التنفيذ والموارد اللازمة وما يستلزمه النظام للتطبيق؛
- 3- **التقويم:** والذي يبدأ بالاجابة على تساؤلات مهمة اجابتها تكون أرضية لبدء تطبيق النظام؛
- 4- **التنفيذ:** يتم اختيار الافراد الذين سيشرفون على عملية التطبيق ويدربون على احدث الوسائل؛
- 5- **تبادل ونشر الخبرات:** بعد ما يحقق تطبيق النظام نجاحا يتم استثمار الخبرات الناتجة وتبادلها. وتعتمد ادارة الجودة الشاملة على مجموعة من الأساليب لتحقيق أهدافها وهي:
 - **أسلوب حل المشكلات:** تعتمد على تشكيل فرق مؤقتة من أفراد ذوي كفاءة وخبرة ينتمون إلى مستويات مختلفة يتناقشون في حل المشاكل وطرح الحلول والأفكار الجديدة، من أمثلتها فرق تحسين الجودة.
 - **المقارنة المرجعية:** تقوم بالبحث عن أفضل ممارسات المؤسسات المنافسة ومقارنتها بأداء المؤسسة واحداث التغيير اللازم، وهذا يساعد في زيادة رضا الزبون وتعلم طرق جديدة في العمل.
 - **انظمة الاقتراحات:** اي جمع اقتراحات العمال في ما يتعلق بتحسين الجودة والعمل من خلال توفير وسائل كصناديق للاقتراحات مع تحفيز العمال على العمل الجماعي والمشاركة.
 - **انظمة التوقيت المناسب:** تهدف إلى تطبيق نظام إنتاج بدون مخزون بحيث يؤدي إلى تخفيض المخزون من المواد الأولية والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام إلى أدنى حد أو التخلص من المخزون تماما.
 - **رقابة العمليات الإحصائية:** استعمال طرق جمع البيانات وبرمجيات الكمبيوتر يساعد في تطبيق الأساليب الاحصائية التي تساعد فرق تحسين الجودة ببيانات دقيقة تساعد في حل المشاكل.

¹- مأمون سليمان الدرادكة، إدارة الجودة الشاملة وخدمة العملاء، ط 2، دار صفاء، الأردن، 2015، ص 17.

²- مدحت محمد محمود أبو النصر، ادارة الجودة الشاملة استراتيجية كايزن اليابانية لتطوير المنظمات، المجموعة العربية، مصر، 2015، ص 54.

³- محمد عوض الترتوري، أغادير عرفات جويحات، ادارة الجودة الشاملة في مؤسسات التعليم العالي، دار المسيرة، الأردن، 2006، ص ص 37-43.

- يجمع جل المفكرين على وجود 07 أدوات لضبط الجودة تعزز تطبيق ادارة الجودة الشاملة وهي⁽¹⁾:
- 1- أساليب توليد الافكار: والتي تشمل:
 - قائمة الفحص: طريقة منظمة لتسجيل البيانات.
 - مخطط التبعر: مخطط يبين قيمة متغير واحد مقابل متغير آخر.
 - مخطط السبب-الاثر: وسيلة تحدد عناصر العملية التي من يمكن أن تؤثر على النتائج.
- 2- أساليب تنظيم البيانات: والتي تشمل:
 - مخطط بارتيو: مخطط بياني لتحديد المشكلات أو العيوب بترتيب تنازلي للتكرارات.
 - مخطط تدفق العملية: مخطط يصف الخطوات في العملية.
- 3- أساليب لتحديد المشكلات: والتي تشمل:
 - المدرج التكراري: توزيع يبين تكرارات ظهور المتغيرات.
 - مخطط الضبط الاحصائي: مخطط يكون الوقت فيه على المحور الافقي لتأشير قيم الاحصاءات.

المطلب الثاني: استخدام أداة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) Activity Based Costing

تعتمد هذه الأداة العديد من المؤسسات التي تتميز بتنوع مخرجاتها وارتفاع حجم التكاليف غير المباشرة حيث تظهر مشاكل العدالة في تحميل التكاليف، وبالتالي فان تطبيقه يعتبر أحد الحلول لهذا المشكل.

أولاً: تعريف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

يعرف على أنه: ((نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة، ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدة، حيث يتم تخصيصها على الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة أولاً ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو العملاء وهذا بحسب الاستفادة منها))⁽²⁾، فهو ((طريقة لتحليل العمليات من أجل التوصل إلى تحديد التكاليف (المباشرة وغير المباشرة) والذي يؤدي بدوره إلى تقليل التكاليف وتحسين تخصيص الموارد))⁽³⁾.

✓ ومنه يمكن تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة على أنه ذلك النظام الذي يقوم بتجميع التكاليف غير المباشرة في مراكز للتكلفة ثم يقوم بتوزيع هذه التكاليف على المنتجات أو الخدمات النهائية بواسطة مسببات التكلفة للوصول إلى التكلفة الحقيقية التي يتحملها كل منتج أو خدمة بصورة دقيقة تساعد في إتخاذ قرارات صائبة .

¹- عواطف ابراهيم الحداد، إدارة الجودة الشاملة، دار الفكر، الأردن، 2009، ص214.

²- ماهر موسى درغام، "مدى توفر المقومات الاساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة"، مجلة الجامعة الاسلامية، المجلد 15، العدد 2، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2007، ص2.

³-Monir Zaman, **The Impact Of Activity Based Costing On Firm Performance: The Australian Experience**, International Review of Business Research Papers, Vol 5, No 4, June 2009, P 200 .

ثانياً: كيفية استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

إن عمل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يقوم على أساس خطوتين، في الأولى تجمع تكلفة الموارد المستخدمة إلى مجتمعات التكلفة ليتم تخصيص تكاليفها باستخدام مسببات التكلفة إلى الأنشطة التي استهلكتها، وفي الخطوة الثانية تحمل تكاليف الأنشطة إلى المنتج أو الخدمة النهائية على أساس مسبب تكلفة النشاط، وتحتوي الخطوتين على المراحل التالية⁽¹⁾:

1- تحديد وتحليل الأنشطة: يبدأ نظام التكلفة على أساس الأنشطة الجيد بتحليل الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج أو أداء خدمة أي تحديد كل الأنشطة التي تستهلك الموارد اللازمة لإنتاج المنتج أو الخدمة مع تصنيفها إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة.

2- تحديد تكلفة الأنشطة: في هذه المرحلة يتم تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة حسب درجة استفادة كل نشاط من هذه الموارد.

3- تحديد مجتمعات (أوعية) التكلفة: فبعد وضع قائمة بكافة أنواع الأنشطة داخل المؤسسة، ونظراً لأن تلك القائمة ستحتوي المئات أو الآلاف من الأنشطة المختلفة سيتم إعادة تصنيفها إلى مجموعات متجانسة، وهي خطوة هامة لكونها تتطوي على استخدام مرشحات تؤدي إلى اختصار عدد الأنشطة والوصول إلى أوعية تكلفة متجانسة مما يقلل من عدد مسببات التكلفة وبالتالي اقتصاد وسهولة في التطبيق.

4- إختيار مسببات التكلفة: ويتحقق نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط و بشكل دقيق، فيعمل متخذ القرار في المؤسسة على تعظيم المنفعة المتوقعة من تطبيق نظام ABC من حيث مستوى الدقة في مخرجاته من المعلومات والذي يتوقف على كفاءة تحديد مسببات التكلفة، حيث يعتمد على قرارين في تحديد المسببات وهما: عدد مسببات التكلفة التي يحتاج إليها النظام ككل ونوع مسببات التكلفة الذي يجب استخدامه ويحقق تكلفة منخفضة دون المساس بالدقة.

5- تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات: حيث يتم في هذه المرحلة إعداد معدلات تحميل لكل نشاط ويستخدم هذا المعدل في تحميل المنتجات بتكاليف الأنشطة وهي آخر مرحلة في النظام.

المطلب الثالث: استخدام أداة التكلفة المستهدفة Target Costing

تعتبر التكلفة المستهدفة سلاح استراتيجي يكسب المؤسسات التي تستخدمه ميزة تنافسية لأنه يساهم في تخطيط الأرباح وخفض التكاليف، حيث ساهم تطبيقه في تحسين النتائج المالية للعديد من المؤسسات.

¹ - للتوسع راجع:

* ري اتش جاريسون، ايريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة: محمد عصام الدين زايد، أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2002، ص226.

* أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف الأنشطة للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006، ص73.

* هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، مرجع سابق، ص 324-326.

* Ralph Adler, Management Accounting, Routledge, NewYork, 2011, p37.

أولاً: تعريف التكلفة المستهدفة

تم تعريفها على أنها: ((مدخل من مداخل المحاسبة الإدارية لإدارة التكلفة، والذي يهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج في مرحلة التصميم والتطوير، وتقديم منتجات متنوعة ذات جودة عالية تشبع حاجات العملاء عبر الوصول إلى قيمة محددة سلفاً للتكلفة في ظل أسعار السوق للسلعة المنتجة))⁽¹⁾، وتكون عملية تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج في مراحل مبكرة من عملية تطويره بالإضافة إلى دعم تحقيق هذه التكلفة المستهدفة خلال عملية التطوير وذلك من خلال توفير معلومات عن التكلفة المستهدفة لتحفيز مهندسي التصميم لتحقيق إدارة ناجحة لتكلفة المنتجات الجديدة والتأكد من ربحية المنتج قبل عرضه في السوق، ويتطلب تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة مشاركة كافة الأقسام في المؤسسة والمشاركة السابقة والفعالة من المحاسبين الإداريين.

كما يركز مدخل التكلفة المستهدفة على السوق والعملاء، وبالتالي تحديد التكلفة من خلال السوق لتطوير منتجات تقابل أذواق العملاء ومتطلباتهم للجودة وهو ما يختلف عن نظم التكلفة التقليدية التي تقوم بتطوير المنتج ثم تدفعه إلى العميل على أمل أنه سوف يقوم بشرائه⁽²⁾، ويمكن التعبير عن مفهوم التكلفة المستهدفة في المعادلة التالية :

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{السعر المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

✓ ومنه يمكن أن تعرف التكلفة المستهدفة على أنها التكلفة التي تسعى المؤسسة لتحقيقها والمحددة سلفاً على أساس السوق في المراحل الأولى للمنتج، من أجل تخفيضها إلى أقل قيمة مع الحفاظ على أحسن جودة بأفضل سعر.

ثانياً: كيفية استخدام التكلفة المستهدفة

من أجل تطبيق التكلفة المستهدفة يجب اتباع المراحل التالية⁽³⁾:

المرحلة الأولى: تخطيط التكلفة المستهدفة

من خلال دراسة السوق ومستوى الجودة التي ترضي العملاء وتزيد من عددهم وكذا السعر المتوقع الذي يمكن للمنتج في ظلّه أن يكون أكثر جاذبية، وهذا السعر عادة ما يعكس ظروف السوق ليس الحالية، وإنما المستقبلية، ومنه يجب المرور بالخطوات التالية:

¹- مجدي وائل الكبيجي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 41، العدد 02، الجامعة الاردنية، الأردن، 2014، ص171.

²- محمد محسن عوض مقلد، أدوات مختارة لترشيد الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، بحث للحصول على التأهيل، تخصص محاسبة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، الاسماعيلية، القاهرة، 2009-2010، ص11، غير منشورة.

³- للتوسع راجع:

* مجدي وائل الكبيجي، مرجع سابق، ص173.

* ناجي شايب الركابي، أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي لشركة الصناعات الإلكترونية، مجلة التقني، المجلد 6، العدد 23، جامعة بغداد، العراق، 2010، ص161.

* حسني عابدين، مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة، مجلة جامعة الأقصى (سلسلة العلوم الانسانية) المجلد 19، العدد 01، جامعة الأقصى، غزة، فلسطين، جانفي 2015، ص307.

تحديد سعر البيع المستهدف: وهو سعر بيع الوحدة من المنتج الجديد الذي يتحدد على أساس تحليل السوق، ويستخدم كأساس في تحديد التكلفة المستهدفة.

ان تحديد التكلفة المستهدفة يتطلب القيام بتحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج، وبطرح الربح المستهدف من السعر نحصل على التكلفة المستهدفة التي يجب أن يتم تصنيع المنتج بحدودها، وينبغي أن تكون لدى المؤسسة القدرة على فهم مدى استعداد الزبائن على الدفع في ضوء الوضع التنافسي وقدرة المنتج على تلبية رغباتهم بالإضافة إلى معرفة قدرة المنافسين على طرح المنتجات البديلة، فعلى إدارة المؤسسة أن تتصرف بحكمة لتحقيق أهدافها والاحتفاظ بحصتها في السوق.

تحديد هامش الربح المستهدف: ينبغي وضع هامش الربح المستهدف بحيث يأخذ بالاعتبار أهداف ورغبات أطراف عديدة منها: المستثمرين و رغباتهم في الحصول على اعلى عائد ممكن، والإدارة وما لديها من خبرة و قدرة على التنبؤ باستخدام الميزانية الرأسمالية وغيرها من الادوات التقديرية، ويتم التركيز في الشركات العملاقة في حساب الربح المستهدف على معدل العائد على المبيعات بدلاً من معدل العائد على الإستثمار باعتباره أكثر ملائمة من الناحية الفنية لربط الربح مع المبيعات وبنفس الوقت الاخذ بالاعتبار ربحية المنتجات وليس على ربحية منتج معين بشكل منفرد.

تحديد التكلفة المستهدفة: هي أقصى تكلفة يمكن إنتاج المنتج بها، والتي تحدد بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف، وفي بعض الاحيان تعد على أنها التكلفة المستهدفة، وقد يحدث بعض التعديلات على التكلفة المسموح بها حتى نصل إلى رقم التكلفة المستهدفة ويمكن التعبير عن التكلفة المسموح بها بالمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المسموح بها} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف}$$

المقارنة واتخاذ القرار: عند مقارنة التكاليف المقدرة لوحدة المنتج مع التكاليف المسموح بها نجد إما التكاليف المقدره تساوي أو اقل من تكاليف وحدة المنتج المسموح بها وهنا يتم الإنتاج، اما إذا كان غير ذلك يتم إعادة تصميم المنتج باستخدام تقنية هندسة القيمة إلى أن يتم التوصل إلى التصميم المناسب الذي يتوافق مع التكاليف المسموح بها، وفي حالة تعذر ذلك تلغى فكرة الإنتاج ويتم التحول إلى منتج آخر. يلاحظ أنه طبقاً لمدخل التكلفة المستهدفة، فإننا نبدأ بسعر البيع للوصول إلى التكلفة، على عكس النظم التقليدية حيث نبدأ بالتكلفة للوصول إلى سعر البيع.

المرحلة الثانية: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام هندسة القيمة: هناك العديد من الادوات التي تستخدم لتحقيق هدف خفض التكلفة ومن أشهر هذه الادوات مدخل هندسة القيمة والذي يعني عملية فحص عناصر المنتج لتحديد ما إذا كانت تكلفة المنتج يمكن تخفيضها مع الحفاظ على الحالة الوظيفية وجودة أداء المنتج.

المرحلة الثالثة: تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام التحسين المستمر: الكايزن هو مصطلح ياباني يعنى إجراء تحسينات للعملية الإنتاجية من خلال كميات صغيرة متزايدة بدلاً من إجرائها من خلال ابتكارات

كبيرة، بما يعنى الاستمرار في التحسينات على المنتج ومراحل إنتاجه، مما يؤدي إلى خفض التكلفة عما هو متوقع عند تصميم المنتج .

المطلب الرابع: استخدام أداة نظام الانتاج في الوقت المحدد (JIT) Just In Time

تعد المرحلة التي تلت الحرب العالمية الثانية مرحلة النهوض بالصناعة اليابانية حيث ادت إلى ظهور انظمة إنتاج كفاءة، ومن ابرزها نظام الانتاج في الوقت المحدد (Just-In-time) ويرمز اليه بـ (JIT) كإختصار، الذي استخدم لأول مرة في الستينات من القرن الماضي من قبل مؤسسة Toyota اليابانية.

أولاً: تعريف نظام الانتاج في الوقت المحدد

تم تعريفه على أنه: ((النظام الذي يحركه الطلب على المنتجات النهائية حيث يتم إنتاج كل مكون على خط الانتاج فقط عند الحاجة للمرحلة المقبلة))، فهو ((النظام الذي يهدف إلى إنتاج منتجات أو شراء مواد حسب الكميات المطلوبة في العملية الإنتاجية أو من العميل في الوقت المحدد بدلاً من تخزينها))⁽¹⁾، ويرتكز على ثلاث ركائز رئيسة تمثل محور هذا النظام هي: الالتزام بإلغاء كل الانشطة التي لا تضيف قيمة-الالتزام بتحقيق والمحافظة على مستوى عال من الجودة-الالتزام ببرنامج التحسين المستمر⁽²⁾.

✓ ومنه يمكن تعريف نظام الانتاج في الوقت المحدد على أنه ذلك النظام الذي يسعى إلى الوصول إلى صفر مخزون عن طريق انتاج المنتجات أو شراء المواد والسلع في الوقت الذي يتم الطلب عليها.

ثانياً: كيفية استخدام نظام الانتاج في الوقت المحدد

من أجل استخدام ناجح لنظام الإنتاج في الوقت المحدد، كان من الضروري اتباع ما يلي⁽³⁾:

- **الاعتماد على عدد من الموردين:** لتطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد وجب الاعتماد على عدد محدد من الموردين واعتبارهم كشركاء ، فهذا يمكن من إتباع نظام الشراء في الوقت المحدد.
- **ترتيب المصنع:** توضع كل الآلات اللازمة لإنتاج منتج معين معا في مكان واحد، وتكون النتيجة وجود عدة خطوط لتدفق المنتجات والتي تتم فيها كل متطلبات الإنتاج، من أجل إيجاد مصنع صغير لكل منتج والذي يشار إليه عادة باسم مصنع داخل المصنع.
- **تعدد مهارات العامل:** وفق متطلبات نظام الإنتاج في الوقت المحدد، فإن العمال يجب أن يمتلكوا الخبرة الشاملة بالعمل على جميع آلات خلية التصنيع الواحدة والقيام بعمليات الإصلاح والصيانة، الفحص والتفتيش.

¹ -CPA Australia, **Foundation level Management Accounting**, Second edition, BPP Learning Media Ltd, Australia, 2012, p25.

² - طلال سليمان جريرة، **نظام الانتاج في الوقت المحدد ومتطلبات تطبيقه في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية**، مجلة دراسات، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، قسم المحاسبة، المجلد 40، العدد 1، جامعة جرش الأهلية، الاردن، 2013، ص89.

³ - للتوسع راجع:

* طلال سليمان جريرة، مرجع سابق، ص91.

* Maurice L.Hirsch.Jr, **Advanced Management Accounting**, 2nd ed, Thomson, London, 2006, p127.

- **تبسيط أنشطة الإنتاج:** من خلال التخلص من الأنشطة غير الضرورية التي لا تضيف قيمة إلى المنتج بحيث يكون وقت التصنيع مساويا تماما لوقت التشغيل فقط.
- **أتمتة خطوط الإنتاج (خلايا التصنيع):** إن أتمتة المعدات تمكن من تخفيف زمن الإعداد بشكل كبير مما يمكن من تحقيق كفاءة أكبر في التصنيع عند ربط خلايا التصنيع مع نظام مناولة المواد ومع بعضها البعض بواسطة حاسوب مركزي، وهذه تسمى نظام التصنيع المرن.
- **رقابة الجودة الشاملة:** يجب إنشاء نظام لرقابة الجودة الشاملة بدء من عملية استلام المواد الأولية وانتهاء بعملية تسليم المنتج بشكل نهائي إلى الزبون وتكون هذه الرقابة مستمرة.
- **الوجبة ذات الحجم الصغير:** إن نظام الإنتاج في الوقت المحدد يقوم على أساس الإنتاج بوجبات صغيرة من أجل اكتشاف التلف بسرعة وتخفيض تكاليف التخزين، النقل، المناولة...
- **نظام Kanban:** هو نظام للسحب يفرض نقل المنتج تحت التصنيع من المرحلة السابقة الى المرحلة اللاحقة فقط عند الحاجة، أي أن العمل يكون مسحوبا بالطلب وحسب الحاجة.

المطلب الخامس: استخدام أداة بطاقة الأداء المتوازن (BSC) Balanced Scorecard

تقنية بطاقة الأداء المتوازن من اهم التقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية التي ثبت تفوقها على الأسلوب التقليدي لتقويم الأداء لتغطيتها مساحة واسعة للأداء الاستراتيجي والتي تشتمل على المقاييس المالية وغير المالية.

أولاً: تعريف بطاقة الأداء المتوازن

تعرف تقنية بطاقة الأداء المتوازن على انها: ((مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية التي تقدم للإدارة العليا صورة واضحة وشاملة وسريعة لأداء المؤسسة))⁽¹⁾، فهي ((نظام يحوي مجموعة من الافكار والمبادئ وخريطة تترجم رؤية المؤسسة الاستراتيجية من خلال مجموعة من المقاييس المختلفة التي تساهم في انجاز وتنسيق الأداء للوصول إلى الاهداف وتشمل المقاييس مايلي: الأداء المالي، العملاء، العمليات الداخلية، الموارد البشرية(التعلم، الابتكار)⁽²⁾).

✓ ومنه يمكن تعريف بطاقة الأداء المتوازن على أنها نظام يقوم بتقييم أداء المؤسسة عن طريق استعمال مقاييس مالية وغير مالية تترجم الاهداف الفرعية المنبثقة من استراتيجية ورؤية المؤسسة والوصول إلى نتائج تفسر حالة الأداء الكلي والانحرافات الحاصلة فيه.

ثانياً: كيفية استخدام بطاقة الأداء المتوازن

ضمت تقنية بطاقة الأداء المتوازن عند طرحها من قبل الباحثين "Kaplan & Norton" المحاور التالية الاربعة وهي المحور المالي، محور العملاء، محور العمليات الداخلية، محور التعلم والنمو، الا أنه وبعد تطوير النموذج

¹ - صلاح مهدي جواد، دور تقنية بطاقة الأداء المتوازن في تقويم الأداء الاستراتيجي، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، العدد 28، جامعة كربلاء العراق، ص17.

² - طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي ادريس، دراسات في الاستراتيجية وبطاقة التقييم المتوازن، دار زهران، الأردن، 2013، صص 128-130.

اضيف تصور المؤسسة والبرامج التي تتبناها نظرا لأهمية هذه الاخيرة في تحقيق الاهداف العامة ككل، ويمكن شرحها كالتالي⁽¹⁾:

• **المحور المالي:** من أهم منظورات تقييم الأداء وهو يدخل في جميع مقاييس المحاور الاخرى لبطاقة الأداء المتوازن بحيث تمس هذه المقاييس جانب أو أكثر من أهداف المحور المالي، وينطوي تحته: الدخل التشغيلي، العائد على الإستثمار، نمو المبيعات، التدفقات النقدية، والقيمة الاقتصادية المضافة، العائد على حقوق المالكين...

• **محور الزبون:** معظم المؤسسات تضع عملائها في قلب استراتيجياتها لما يحقق لها من نجاح واستمرارية، فهي مجبرة بأن تنظر لادائها بعين العملاء، وبالتالي يحوي هذا المحور مجموعة من المقاييس التي تمس خدمات ما بعد البيع، الاستجابة لرغبات العملاء والاحتفاظ بهم واكتساب آخرين جدد، التسليم في الوقت المحدد، الحصة السوقية، وتعتمد الاهداف الاستراتيجية في هذا المحور على تقنيات تحليل ربحية العملاء.

• **محور العمليات الداخلية:** ان محور العمليات الداخلية يتضمن كافة العمليات التشغيلية الداخلية التي يجب أن تتفوق بها المؤسسة والتي لها علاقة بزيادة رضا العملاء وتحقيق الاهداف المالية، ويكون تقييم الأداء من خلال تحليل دقيق للأنشطة داخل الاقسام ووحدات العمل، وتعتمد في ذلك على مجموعة مقاييس تمس معدلات التلف، وقت الانتظار، دوران المخزون، التسليم الفوري، معدلات اعادة الفحص، النمو في جودة الخدمات المقدمة، وعدد المنتجات الجديدة المخططة.

• **محور التعلم والنمو:** يهتم بالإستثمار في الموارد البشرية لزيادة كفاءتهم ومهاراتهم، ونظم تقنيات انتاج المعلومات مع تغيير الاجراءات الروتينية من خلال التركيز على ثلاثة موارد أساسية هي الموارد البشرية، النظم والجراءات التنظيمية، لذلك فان مقاييس هذا المحور تركز على قدرة المؤسسة على الابتكار من خلال تقديم منتجات وخدمات جديدة وتعديل المواصفات، القدرة على التعلم من خلال تدريب وتشجيع العمال لتحقيق الاهداف الحالية والمستقبلية، عدد الاختراعات التكنولوجية الحديثة والبراءات المسجلة....

يعد تقسيم أهداف المؤسسة الى المحاور الأربعة من الأهمية البالغة في بناء بطاقة الأداء المتوازن، ولكي نضمن نجاح هذه العملية نتبع الخطوات التالية⁽²⁾:

1- التحضير: ويكون التمهيد الأولي على حسب أهداف كل مؤسسة من تطبيق البطاقة وكذلك على حسب نوعية عملائها وقنوات التوزيع ومرافقها الإنتاجية ومعايير تقييم الأداء لديها.

¹ - للتوسع راجع:

* صلاح مهدي جواد، مرجع سابق، ص 19.

* طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي ادريس، مرجع سابق، ص 227.

* نعمة عباس الخفاجي، احسان محمد ياغي، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في قياس أداء المصارف التجارية، دار الايام، الأردن، 2015، ص 48

² - للتوسع راجع:

* وائل محمد صبحي ادريس، طاهر محسن منصور الغالبي، المنظر الاستراتيجي لبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل، الأردن، 2009، ص 23.

* طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي ادريس، دراسات في الاستراتيجية و بطاقة التقييم المتوازن، مرجع سابق، ص 156.

- 2- **المقابلات (الجولة الأولى):** وتكون عن طريق منسقين داخليين أو خارجيين يجرون مقابلات مع المدراء والمسؤولين لشرح العملية وتوضيح الاهداف واختيار المقاييس، ومعرفة الآراء والتطلعات حول الأداء.
- 3- **ورشة العمل الأولى:** يتم الربط بين المقاييس والاستراتيجية من خلال النقاش بين المنسق وممثلي الإدارة العليا وحتى مع حملة الاسهم وممثلي العملاء، حيث توضح الاستراتيجية والنتائج المحتملة لنجاحها.
- 4- **المقابلات (الجولة الثانية):** هنا يتم مراجعة نتائج المرحلة السابقة وكذلك استطلاع رأي الإدارة حول النموذج الأولي المصاغ في ورشة العمل الأولى وطلب اقتراحات حول عملية التنفيذ.
- 5- **ورشة العمل الثانية:** يشارك فيها اضافة إلى الاعضاء السابقين أكبر عدد من الإدارة الوسطى لمناقشة عدة مواضيع منها: المقاييس المقترحة وطرق ربطها بالبرامج، وتطوير خطة العمل للبدء في التنفيذ...
- 6- **ورشة العمل الثالثة:** تقوم بوضع آخر التعديلات قبل البدء في التطبيق كالتحديد الدقيق للمعدلات المستهدفة لكل مقياس وجمع حول الرؤية والاهداف والمقاييس، وتطوير نظم المعلومات
- 7- **التنفيذ:** تتطلب فريق يهتم بالتنفيذ وربط المقاييس بقواعد البيانات وتعميم البطاقة على كل المستويات...
- 8- **المراجعة الدورية:** تكون دوريا عن طريق سجلات تحضرها الإدارة العليا تناقش مع جميع المستويات، ماعدا المعدلات المستهدفة فتراجع سنويا كجزء من الخطة الاستراتيجية.

خلاصة الفصل:

تعتبر المحاسبة الإدارية أحد أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المدراء ومتخذي القرار والأطراف الداخلية في المؤسسة من أجل الحصول على بيانات تساعد في القيام بأعمالهم وتحقيق أهداف المؤسسة، وتعتمد في ذلك على مجموعة من الأدوات منها ما هو تقليدي ومنها ما هو حديث، ولعل أبرزها ما يعرف بالميزانيات التقديرية التي تستخدم بكثرة لدورها البارز في عملية التقييم والرقابة، إضافة إلى أدوات أخرى كالتحليل المالي، بحوث العمليات ونظم الرقابة الداخلية التي تساعد في عملية التحكم والرقابة داخل المؤسسة، كما توجد أدوات أخرى حديثة نسبياً كإدارة الجودة الشاملة ومحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة ونظام الإنتاج في الوقت المحدد وبطاقة الأداء المتوازن، كل هذه الأدوات عينة من مجموعة كبيرة تتعدد بتعدد أهدافها وهي في تطور مستمر.

الفصل الثاني

أسس رفع كفاءة نظام محاسبة

المسؤولية

تمهيد:

نتيجة لكبر حجم المؤسسات وتعدد أعمالها أصبح من الصعب عليها أن تتحكم وتراقب كل ما يجري بداخلها من أعمال بشكل جيد، وبالتالي وجب تفويض بعضا من اختصاصاتها ومسؤولياتها الى جهات أخرى، حيث بدأت المؤسسات وخاصة الكبرى منها بإدخال أنظمة إدارية تعتمد على تفويض المهام والمسؤوليات أو ما يعرف باللامركزية في التسيير، والتي تساعد بشكل فعال في التحكم بالأنشطة وإضفاء درجة عالية من السيطرة والرقابة على مستوى الوحدات الفرعية، حيث يعتمد على مدخل يهتم بتتبع خيوط المسؤولية والمحاسبة عليها من خلال تقسيم المؤسسة إلى مجموعة وحدات لكل منها مسؤول يسيروها، وقد سمي هذا المدخل بنظام محاسبة المسؤولية.

ومن هذا المنطلق يمكن طرح الإشكال التالي:

ما المقصود بنظام محاسبة المسؤولية؟ وكيف يتم رفع كفاءته؟

هذا ما سيتم الإجابة عليه من خلال مضمون هذا الفصل.

المبحث الأول: مقومات نظام محاسبة المسؤولية

تقوم الإدارة العليا بتفويض مدراء مراكز المسؤولية صلاحية اتخاذ القرارات مقابل احتفاظها لنفسها بحق محاسبة هؤلاء المدراء عن النتائج، وذلك من خلال نظام محاسبة المسؤولية، حيث يعتبر هذا الأخير أداة تحقق التوازن بين تفويض الصلاحيات والمحاسبة عن ذلك، ومنه سيتم دراسة مقومات هذا النظام والتطرق الى كل ما يتعلق به من مفاهيم من خلال المطالب التالية.

المطلب الأول: مفهوم نظام محاسبة المسؤولية

يعتبر نظام محاسبة المسؤولية أحد أوجه اللامركزية في المؤسسات، التي تعني أن يحصل مدراء الأقسام والفروع على درجة معينة من الإستقلال عن الإدارة العليا في المؤسسة وذلك بالنسبة لاتخاذ القرارات، لذا كان من اللازم التطرق لمصطلح اللامركزية أولاً، ثم دراسة الجانب النظري لنظام محاسبة المسؤولية بكل عناصره.

أولاً: مفهوم نظام اللامركزية في المؤسسة الإقتصادية

سيتم التطرق من خلال هذه النقطة الى تعريف نظام اللامركزية ومعرفة المزايا التي من الممكن الحصول عليها من خلال تطبيقه، كما سيتم اظهار مجموعة من العيوب والمعوقات التي تعرقل عملية استخدامه.

أ- تعريف نظام اللامركزية في المؤسسة الإقتصادية

المؤسسات اللامركزية هي أكثر تكيفا وابتكارا وقدرة على التعامل مع بيانات معقدة من المؤسسات المركزية⁽¹⁾، ويعتبر مصطلح اللامركزية أكثر شيوعا في مجال القانون الإداري حيث يعتبر وجها من أوجه التنظيم الإداري في الدولة، وتعرف اللامركزية الإدارية في القانون كالتالي: ((توزيع الوظيفة الإدارية للدولة بين الأجهزة المركزية وبين سلطات لامركزية إقليمية أو مرفقية مستقلة نسبيا وتخضع لرقابة السلطة المركزية))⁽²⁾.

يلاحظ أن هذا التعريف يهتم بمفهوم اللامركزية لدى الدولة، فهي عبارة عن توزيع لوظائف الدولة وأنشطتها بين السلطة المركزية على مستوى العاصمة وبين الأجهزة اللامركزية الموزعة على كامل التراب الوطني.

ومنه يمكن لنا اسقاط هذا التعريف على المؤسسات الاقتصادية واستنتاج مفهوم لها، حيث تعرف على أنها: ((قيام الإدارة العليا في المؤسسة بتوزيع بعضا من اختصاصاتها ومنحها تفويضا في ذلك للإدارات والأقسام التابعة لها من أجل القيام بالأعمال على أحسن وجه))، فهي إذا: ((تقسيم المؤسسة الى مجموعة أقسام ووحدات حيث تفوض إلى مسؤوليها سلطة القيام ببعض الأعمال واتخاذ بعض القرارات في الإطار القانوني المسموح، على أن يتحمل هذا المسؤول كامل المسؤولية اتجاه ما يدخل في دائرة تحكمه وسيطرته ويحاسب على ذلك، مع البقاء تحت رقابة الإدارة العليا في المؤسسة))⁽³⁾.

¹- Helmut Kasper and others, **The Effects of the Degree of Decentralization and Networks on Knowledge Sharing in MNCs**, Conference at the University of Warwick, Coventry on 20 th– 22 nd March, Royaume-Uni, 2006, p 3.

²- مسعود شيهوب، **أسس الإدارة المحلية وتطبيقاتها على نظام البلدية والولاية في الجزائر**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1986، ص 4.

³- أحمد ظاهر، محمد أبو نصار، **المحاسبة الإدارية**، الشركة العربية المتحدة، الأردن، 2013، ص 254.

ب- فوائد تطبيق نظام اللامركزية في المؤسسة الاقتصادية

في تحليل تأثير نظام اللامركزية، سوف يتم التركيز على التغييرات التي جلبتها اللامركزية بالنسبة للتخطيط والرقابة في المؤسسة والتي تشمل⁽¹⁾:

- تخفيف العبء عن الإدارة العليا واعطائها الوقت الكافي للاهتمام بالقضايا الهامة؛
- غرس التحفيز في نفوس العمال وأعضاء الإدارة لمنحهم فرص اتخاذ بعض القرارات؛
- تنمية قدرات المدراء في المؤسسة ومعرفة المتميزين عن غيرهم؛
- ترك الوقت أمام الإدارة العليا للتركيز على المسائل الهامة؛
- السرعة في اتخاذ القرارات لقرب مديري الأقسام من أرض الواقع وتفاعلهم بسرعة مع تغير الظروف؛
- توفير أفضل تدريب لصغار الموظفين الذين يطمحون للوصول الى أعلى مستوى في المؤسسة؛
- يزيد من المرونة ويقلل من فجوة الاتصالات؛
- يشجع اتخاذ القرارات دون الرجوع للمستوى الأعلى؛
- زيادة التخصص والمهارة لدى مديري الوحدات في إدارة المراكز المسؤولين عنها.

ج- معوقات وعيوب تطبيق نظام اللامركزية في المؤسسة الاقتصادية

على الرغم من الفوائد التي يوفرها تطبيق نظام اللامركزية إلا أنه يوجد العديد من المشاكل التي قد تواجه هذا التطبيق ما يجعلها عائقاً أمام المؤسسة في تبني مثل هذا التوجه، يمكن ذكر مايلي⁽²⁾:

- تعدد الفروع وتشعبها وكثرة المسؤولين وتكرار الخدمات والوظائف قد تزيد من تكاليف المؤسسة؛
- على الرغم من وجود تقارير رقابية إلا أن مدير المركز يبقى وحده من يعلم بما يدور في مركزه؛
- تركيز كل مسؤول على تحقيق أفضل أداء لمركزه بغض النظر عن تأثير ذلك على الأهداف العامة؛
- نتيجة تفويض اتخاذ القرارات قد تفقد الإدارة الرقابة على المؤسسة مما يجعلها تعتمد على التقارير الإدارية بالإضافة الى التقارير المحاسبية؛
- قلة الكفاءة عند بعض المديرين لقيامهم بمهامهم في ظل اللامركزية؛
- اعتبار مراكز المسؤولية وحدات شبه مستقلة يولد التنافس وانعدام روح التعاون مما قد يؤثر على الربح؛

¹- للتوسع راجع:

* Atu, Omimi-Ejoor Osaretin Kingsley and others, **Responsibility Accounting: An Overview**, IOSR, Journal of Business and Management (IOSR-JBM), Department Of Accounting, Volume 16, Issue 1, Igbinedion University, Okada, Nigeria-West Africa, 2014, p 73.

* عبد المنعم عوض الله، عزيزة عبد الرازق، المحاسبة الإدارية في مجالات الرقابة واتخاذ القرارات، جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، 1994، مصر، ص 116.

²- للتوسع راجع:

* عبد الحي مرعي، محمد عبد الحميد طاحون، **التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة**، دار المطبوعات الجامعية، 2008، ص 192.

* عبد المنعم عوض الله، عزيزة عبد الرازق، مرجع سابق، ص 117.

* Atu, Omimi-Ejoor Osaretin Kingsley and others, opcit, p74.

- نتيجة التنافس بين المراكز فانه من المحتمل حدوث خلافات بينها حول تحديد أسعار التحويل الملائمة وتخصيص التكاليف والإيرادات العامة والمشاركة بينها؛
 - السعي لإظهار أرباح عالية في الوقت القصير قد يؤدي الى اهمال الربحية على المدى الطويل وكل ما يؤدي الى تحقيقها كالانفاق على مجالات البحث والتطوير؛
 - تعظيم ارباح المراكز لا يؤدي بالضرورة الى تعظيم أرباح المؤسسة.
- مع تبني نظام اللامركزية في المؤسسات الا أن الإدارة العليا غالبا ما تحتفظ ببعض السيطرة والقرارات التي تترك لنفسها سلطة اتخاذها دون تفويض، ومن بينها: تعيين كبار الموظفين - تحديد الأهداف الأساسية للمؤسسة - الموافقة على جميع مقترحات النفقات الرأسمالية الكبرى - إغلاق خط إنتاج وقرارات إغلاق الإدارات - القرارات التي تتعلق بمصادر الأموال واستثمار الأموال الفائضة .

ثانيا: نشأة وتعريف نظام محاسبة المسؤولية

تعتبر محاسبة المسؤولية أحد الأساليب المحاسبية التي تدخل ضمن أدوات المحاسبة الإدارية، وقد اهتمت بمجال المساءلة وتتبع خيوط المسؤولية وقد حظيت بالاهتمام الكبير من قبل المؤسسات والمحاسبين، ومنه سيتم أولا دراسة نشأتها ومن ثم تعريفها وخصائصها.

أ- نشأة نظام محاسبة المسؤولية

على الرغم من أن فكرة محاسبة المسؤولية قديمة جدا، فقد وجدت بوجود الإنسان فكان الإنسان يكلف بأداء عمل معين ثم تتم محاسبته على نتيجة الأداء، فان محاسبة المسؤولية كأسلوب " إداري - محاسبي " حديث العهد نسبيا في الفكر المحاسبي، ترجع أولى البحوث فيه إلى عام 1952 حيث قام John. A. Higgins بكتابة أول مقالة بعنوان محاسبة المسؤولية واعتبرت هذه المقالة أول إطار علمي متكامل لنظام محاسبة المسؤولية، وتبعته مقالات أخرى وبحوث عديدة لكتاب آخرين كانوا يشيرون دائما إلى مقالة Higgins لما لها من أثر بليغ في تطوير نظام محاسبة المسؤولية⁽¹⁾.

ومحاسبة المسؤولية في حقيقتها عبارة عن تطوير لمحاسبة التكاليف فيما يتعلق بتحديد المسؤولية عن الاستخدامات، حيث يمتد إطارها ليستوعب المسؤولية عن الموارد ويغطيها بجميع أنواعها الاقتصادية، اضافة الى أنها تأخذ بالمفهوم الحديث للرقابة والذي يعني أن الرقابة تتعلق بالأشخاص قبل الأشياء⁽²⁾

¹ - ابراهيم عمر ميده، نظام محاسبة المسؤولية في الشركات العامة الصناعية الاردنية واقع وتطلعات، مجلة جامعة دمشق، المجلد 19، العدد 02، جامعة دمشق، سوريا، 2003، ص324.

² - عبد الحكيم مصطفى جودة وآخرون، مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الاردنية، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الانسانية، المجلد 09، العدد 02، جامعة الزرقاء. الأردن، 2009، ص29.

ب- تعريف نظام محاسبة المسؤولية

قبل أن نعرف نظام محاسبة المسؤولية فيجب معرفة أن النظام هو ((الكل المنظم مركب من مجموعة وحدات لا يمكن عزل أحدها عن الآخر، حسب موضعها في المجموعة))⁽¹⁾، فهو ((مجموعة عناصر ذات تفاعل حيوي ومنظم من أجل تحقيق هدف معين))⁽²⁾.

وبالتالي فنظام محاسبة المسؤولية هو: ((نظام علمي شامل يربط فيما بين التنظيم الإداري والنظام المحاسبي من خلال تقسيم المشروع الى مراكز مسؤولية تساعد في ربط الأداء بالأشخاص المسؤولين عن هذا وذلك من خلال نظام متكامل من التقارير يعتمد على تطبيق مبدأ الرقابة بالاستثناء بما يساعد في عمليات التخطيط والتنظيم والرقابة وتقييم الأداء))⁽³⁾، أي هو: ((نظام يجمع المعلومات من الأقسام المختلفة ويعد تقارير بتلك المعلومات خاصة ما يتعلق بالتكاليف والإيرادات الخاصة بكل قسم من أقسام المؤسسة حيث تتيح للإدارة العليا اتخاذ قرارات فيما يتعلق بالرقابة على التنفيذ والتخطيط للمستقبل))⁽⁴⁾.

يلاحظ من التعاريف السابقة أنها تتفق فيما يلي⁽⁵⁾:

- أن محاسبة المسؤولية نظام رقابي يتطلب الاتجاه اللامركزي للإدارة حيث تهدف من خلاله الى:
 - ✓ الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة.
 - ✓ التحقق من التكامل الداخلي بين ادارات وأقسام المؤسسة بما يساعد على تحقيق الأهداف.
 - ✓ اقتراح الوسائل المناسبة لمعالجة الانحرافات عن الأهداف.
- تطبيق محاسبة المسؤولية يتطلب تقسيم المؤسسة الى وحدات تنظيمية صغيرة تسمى مراكز المسؤولية.
- يكون مركز المسؤولية تحت امرة شخص معين تكون له قرارات ذات تأثير في حدود واضحة.
- ✓ ومنه يمكن تعريف محاسبة المسؤولية على أنها نظام يقوم على تقسيم المؤسسة الى مراكز للمسؤولية، حيث يحاسب مدير كل مركز في نطاق ما يدخل ضمن مسؤولياته واختصاصاته، وتتخذ في ذلك نظام التقارير الذي يوضح حوصلة الأعمال والأنشطة في كل مراكز وبالتالي تقييم ومراقبة الأداء والكشف عن الانحرافات والتجاوزات التي حصلت أو من الممكن أن تحصل.

¹ -Charlotte Fillol, **apprentissage et systémique : une perspective intégrée**, revue Française de gestion «Management des savoirs», no 149, volume 30, France , 2004, p 39.

² -Gérard DONNADIEU, Michel KARSKY, **la systémique (penser et agir dans la complexité)**, éditions liaisons, France, 2002, p29.

³ -مصطفى يوسف كافي وآخرون، مرجع سابق، ص336.

⁴ -عامر عبد الله، زهير الحدرّب، **المحاسبة الإدارية**، دار البداية، الأردن، 2010، ص181.

⁵ -مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص504.

ج- خصائص نظام محاسبة المسؤولية

- يتميز نظام محاسبة المسؤولية بمجموعة من الخصائص تميزه عن غيره من المفاهيم نذكر منها⁽¹⁾:
- تحوي مفاهيم وأدوات تستخدم لقياس كفاءة الأشخاص والأقسام لتحقيق الأهداف المطلوبة؛
 - تحدد مراكز اتخاذ القرارات المختلفة وترتبط التكاليف والإيرادات والالتزامات بكل مدير مسؤول عنها؛
 - تعد أسلوباً يربط النظام المحاسبي بالتنظيم الإداري ويركز على تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية ومن ثم ربط عناصر النشاط المختلفة بالمسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم فيها والرقابة عليها؛
 - تقوم محاسبة المسؤولية على نظام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية لتتمكن من الربط بين الأداء المخطط والفعلي، وكشف الانحرافات وتحليلها لتحديد المسؤولين عنها واتخاذ القرار اللازم لمعالجتها؛
 - هي أحد أساليب المحاسبة الإدارية وهي أداة للرقابة وتقييم الأداء في المؤسسات؛
 - تنتج تقارير عن أداء مراكز المسؤولية تقدم للإدارة العليا لاتخاذ القرارات اللازمة.

ثالثاً: فروض نظام محاسبة المسؤولية والمبادئ التي يرتكز عليها

يقوم نظام محاسبة المسؤولية على عدد من الفروض والمبادئ والتي تعتبر ركيزة أساسية من أجل السير الجيد للنظام، والتي سنتطرق إليها في النقاط التالية.

أ- فروض نظام محاسبة المسؤولية

لنظام محاسبة المسؤولية مجموعة من الفروض يقوم عليها هي⁽²⁾:

- 1- تحمل كل مدير مسؤولية الأنشطة التي تتم داخل دائرة تحكمه؛
- 2- إن كل مدير يجب أن يسعى جاهداً لتحقيق الأهداف والغايات المرجوة منه؛
- 3- إشراك رجال الإدارة في وضع وتقرير الأهداف التي على أساسها يتم محاسبتهم وتقييم ادائهم؛
- 4- يجب أن تتميز الأهداف بإمكانية التحقيق في ظل أداء فعال وكفء؛
- 5- إيصال تقارير الأداء والتغذية العكسية للمعلومات في الوقت المناسب؛
- 6- مساهمة محاسبة المسؤولية ووضوح دورها في تقدم ونمو المؤسسة.

ب- المبادئ التي يرتكز عليها نظام محاسبة المسؤولية

هناك عدة مبادئ يرتكز عليها نظام محاسبة المسؤولية تتمثل في⁽³⁾:

¹ - للتوسع راجع:

* ابراهيم عمر ميدة، مرجع سابق، ص 325.

* سليمان الدلاهمة، تطبيق محاسبة المسؤولية في المؤسسات الخاصة السعودية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 14، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، 2008، ص 325.

² - جبار جاسم الربيعي، ندى عبد المطلب، دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الإدارية المختلفة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، المجلد 18، العدد 4، جامعة بغداد، العراق، 2005، ص 50.

³ - هدى خليل ابراهيم، دور محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 41، جامعة بغداد، العراق، 2014، ص 381.

1- وحدات الإشراف والمسؤولية (مراكز المسؤولية): ويتم ذلك بتقسيم المؤسسة إلى وحدات إشراف ومسؤولية حتى يمكن تحديد المسؤول عن الإنفاق والإيراد في حدود منطقة نفوذه مع مراعاة أن تمثل هذه المراكز أقساماً طبيعية للمؤسسة.

2- تقييم الأداء في كل مركز من مراكز المسؤولية: يتم وضع معايير للأداء لكل عنصر من عناصر التكاليف والإيرادات في كل مركز ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط ومعرفة الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية ويتم وضع معدلات أداء بصورة تكاليف معيارية وبهذا يمكن تحقيق الرقابة المانعة قبل الأداء وبعده.

3- فصل عناصر التكاليف التي يمكن مراقبتها عند كل مستوى إداري عن التكاليف التي لا يمكن مراقبتها أو التحكم بها: وتشتمل التكاليف التي يمكن التحكم بها على تلك العناصر التي يمكن تغييرها بصورة فعالة من أحد المسؤولين في مستوى إداري معين وليس بشكل مطلق في الشخص الذي له تأثير واضح وكبير على مقدار التكاليف، فالمشرف يكون مسؤولاً فقط عن التكاليف التي يمكن التحكم بها فعلاً ومع ذلك تشتمل تقارير المراكز على التكاليف التي لا يمكن التحكم بها إلا أن هذه التكاليف تكون خاضعة لرقابة مستوى إداري أعلى ومن ثم تدخل في نطاق مسؤوليته.

4- إتباع مبدأ الإدارة بالإستثناء: يقتضي بضرورة التركيز على تلك الانحرافات التي ترى أنها ذات أهمية خاصة من ناحية القيمة أو التأثير على الأنشطة المختلفة للمؤسسة، وتعتبر أهمية الانحراف هي الأساس في اتخاذ القرار ونقصي أسبابه ومحاولة تصحيحه ويعتبر هذا المبدأ تطبيقاً لمبدأ التكلفة والمنفعة حيث تقوم الإدارة عادة بتقصي أسباب الانحراف إذا كان مهماً أو جوهرياً.

رابعاً: أهداف وأهمية نظام محاسبة المسؤولية

نظام محاسبة المسؤولية هو عبارة عن نظام بالغ الأهمية خاصة بالنسبة للمؤسسات ذات الحجم الكبير والتي تتبع نظام لا مركزي في التسيير، حيث يساعد على التحكم في المؤسسة من حيث الرقابة وتقييم الأداء، وبالتالي يصبح أداة فعالة في يد المسؤولين لتحقيق الأهداف المرجوة.

أ- أهداف نظام محاسبة المسؤولية: تتمثل أهداف نظام محاسبة المسؤولية في⁽¹⁾:

- ربط عناصر النشاط بالمسؤولين عنها على أساس مفهوم القابلية للرقابة والمساءلة وتتبع البنود؛
- المساعدة في عملية التخطيط والتنظيم والرقابة؛
- توفير خطة للحوافز على أساس مكافأة من يحسن الأداء ومعاقبة أو توجيه من لم يحقق ذلك؛
- التمكين من الرقابة على عناصر الإيرادات والتكاليف من النقطة التي يحدث فيها الإيراد؛

¹ - للتوسع راجع:

* علي ابراهيم حسين الكسب، أهمية أخلاقيات الأعمال في تفعيل محاسبة المسؤولية، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، العدد 08، جامعة تكريت، العراق، 2007، ص124.

* عبد الحكيم مصطفى جودة وآخرون، مرجع سابق، ص30.

* هدى خليل ابراهيم، مرجع سابق، ص382.

- قياس الأداء لكل مركز على حدى وللمؤسسة ككل، وتسمح للمسؤولين بكشف الإنحرافات وتصحيحها؛
- تمثل مدخلا لتطوير المحاسبة وتقريرها الرقابية بإعادة صياغة النظام المحاسبي ونظام التقارير من أجل الربط المباشر بالهيكل الإداري للمؤسسة؛
- يعتمد إداريا على اللامركزية ومحاسبيا على المبادئ المحاسبية المقبولة في كل من المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف المعيارية والفعلية إضافة إلى نظام التقارير لتقييم اداء؛
- تبني مبدأ الإدارة بالأهداف بتطبيق الميزانية التخطيطية والتي تعتبر هدفا يسعى المركز لتحقيقه والإدارة بالاستثناء حيث لا يمارس المركز ولا يراقب من العمليات إلا ما يؤهله موقعه التنظيمي لذلك.

ب- أهمية نظام محاسبة المسؤولية

تكمن أهمية نظام محاسبة المسؤولية في⁽¹⁾:

- كشف الإنحرافات والمساعدة في التغذية العكسية لتطوير الأداء والمعايير واتخاذ القرارات التصحيحية؛
- قياس النتائج التشغيلية لكل مركز والتي يمكن اختصارها بسلسلة من كشوف الدخل التي توضح النتائج التشغيلية الخاصة بأعمال المراكز وأيضا الإيرادات والمصاريف لكل مركز ربح داخل القسم؛
- تقوم بقياس اداء المديرين وتوفير معلومات مفيدة في تحديد مواطن القوة والضعف بين مراكز المؤسسة، حيث أن تشغيل نظام محاسبة المسؤولية تتضمن ثلاث خطوات أساسية هي:

✓ اعداد الموازنات لكل مركز مسؤولية؛

✓ وضع معايير ومقاييس للأداء يمكن بواسطتها قياس أداء كل مركز مسؤولية وبشكل دقيق؛

✓ اعداد تقارير الأداء وتوصيل المعلومات الواردة فيها الى من يستخدمها في الوقت المناسب.

• تسهيل ادارة المؤسسة بتقسيمها إلى وحدات او دوائر نشاط ذات احجام معينة؛

• اتخاذ القرارات عند المستوى التي يكون عنده كل مدير اكثر قدرة على تلمس مشاكل الواقع من غيره؛

• اتخاذ القرارات يمكن ان يتم بسرعة وكفاءة اكثر وفي الوقت المناسب؛

• رفع الروح المعنوية والرضا النفسي لأفراد المؤسسة نتيجة تبني مبدأ المشاركة في اتخاذ القرارات؛

• اعطاء فرصة لمديري المراكز لاطهار مواهبهم ومهاراتهم الادارية التي تفيد في تكوين كوادر مستقبلا.

خامسا: مزايا وعيوب تطبيق نظام محاسبة المسؤولية

نتيجة تطبيق نظام محاسبة المسؤولية هناك مجموعة من الفوائد تعود على المؤسسات التي اختارته تعتبر كحافز يشجع على تبنيه وانتشاره على أوسع نطاق، إلا أن هذا التطبيق يعتره بعض العيوب أو معوقات قد تحد أو تعرقل في الكثير من الأحيان تجسيده في أرض الواقع.

¹ - للتوسع راجع:

* رجاء رشيد عبد الستار، استعمال نظام محاسبة المسؤولية في تقويم اداء مراكز الربح بالشركة العامة للصناعات الجلدية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 8، العدد 22، الفصل الأول، جامعة بغداد، العراق، 2013، ص275.

* جبار جاسم الربيعي، ندى عبد المطلب، مرجع سابق، ص51.

أ- مزايا تطبيق نظام محاسبة المسؤولية

- لنظام محاسبة المسؤولية مجموعة من الفوائد والمزايا أهمها⁽¹⁾:
- التنظيم من خلال تقسيم المؤسسة الى مراكز يسهل ادارتها؛
 - اتخاذ قرارات ذات كفاءة، سرعة، سهولة نتيجة اللامركزية واتخاذها من أشخاص قريبين من مواقع العمل؛
 - المشاركة في اتخاذ القرار تؤدي الى رفع الروح المعنوية والرضى النفسي لدى رجال الادارة؛
 - تمكن المستويات الإدارية المختلفة في التنظيم من التعرف على مسؤولياته والعناية بها؛
 - الوعي التكاليفي عند أقل المستويات الادارية لتمكنها من الرقابة والتحكم في الكثير من البنود التكاليفية؛
 - تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المختلفة حول مفهوم تحليل التكلفة، الربح، الشراء، الصنع...؛
 - الرقابة على مختلف العمليات وبنود التكاليف والإيرادات وذلك بالقاء الضوء على الإنحرافات وتصحيحها؛
 - تؤدي إلى المساعدة في وضع نظام المكافآت و الحوافز والاجور؛
 - تؤدي إلى المساعدة في اكتشاف الشخصيات الصالحة للقيادة وتفويض السلطات والمسؤوليات؛
 - نتيجة لتوفر معلومات مالية وكمية يمكن محاسبة المشرف على المركز على أدائه وتحقيقه للأهداف؛
 - التركيز على الربح بدرجة كبيرة من خلال بحث مدير كل مركز عن الوسائل التي تحسن ربحية مركزه؛
 - تسهيل عملية قياس الأداء اذ تعتبر الربحية و مراكز الاستثمار مقياسا اكثر شمولاً فيما لو قيس كل بند من الإيرادات والمصاريف على حدى؛
 - اعطاء الحرية لمديري المراكز في استخدام تصوراتهم وتوقعاتهم بما يحقق الصالح العام للمؤسسة؛
 - العمل في المراكز وكأنها وحدات مستقلة يدرّب العمال على تولي مناصب في الادارة العليا.

ب- صعوبات وعيوب تطبيق نظام محاسبة المسؤولية

- رغم كل الفوائد السابقة الذكر جاز تطبيق نظام محاسبة المسؤولية الا أن هذا لا يعني عدم وجود بعض الصعوبات التي قد تعيق تطبيقه، ويذكر منها⁽²⁾:
- يمكن أن يكون القرار المتخذ غير منسجم مع قرارات الادارة العليا، حيث يمكن للادارة العليا أن تفقد سيطرتها في الرقابة على المؤسسة ككل ما يجعلها تعتمد على تقارير رقابة ادارية ومحاسبية؛
 - تتطلب تكاليف كبيرة لمراقبة الانشطة والعمليات داخل المراكز؛
 - وجود صعوبة أكثر في تنسيق العمليات المتداخلة بين المراكز والوحدات.
- كما يمكن اضافة الصعوبات التالية⁽³⁾:

¹ - للتوسع راجع:

* هدى خليل ابراهيم، مرجع سابق، ص 383.

* فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبية، دار المسيرة، الأردن، 2007، ص 140.

* عبد الحكيم مصطفى جودة وآخرون، مرجع سابق، ص 30.

* عبد الحي عبد الحي مرعي، محمد عبد الحميد طاحون، مرجع سابق، ص 191.

² - نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الإدارية، دار صفاء، الأردن، 2009، ص 177.

³ - عبد الحي عبد الحي مرعي، محمد عبد الحميد طاحون، مرجع سابق، ص 192.

- بعض الاحيان لا يوجد مديرون أكفاء للقيام بالمهام المطلوبة منهم؛
- زيادة التنافس بين المراكز وخاصة مراكز الربحية حيث يؤدي هذا الى نقص التعاون بينهم وبالتالي الانحراف عن تحقيق أهداف المؤسسة؛
- في حالة مراكز الربحية قد يزيد الخلاف والاحتكاك حول سعر التحويل الملائم وتخصيص التكاليف العامة أو المشتركة وكذلك الإيرادات، بالإضافة الى تركيزهم على الربحية قصيرة الأجل من أجل اظهار المديرون لأرباح عالية في الوقت الحالي وبالتالي اهمال مجالات البحث والتطوير وغيرها... التي تتميز بربحية على المدى الطويل، بالإضافة الى أن تعظيم ربحية مركز لا يعني تعظيم أرباح المؤسسة ككل.

المطلب الثاني: أسس نظام محاسبة المسؤولية

تعتبر مقومات نظام محاسبة المسؤولية عبارة عن أسس يجب توفرها من أجل التطبيق والسير الجيد لهذا النظام ومن أجل الحصول على نتائج جيدة وتحقيق الأهداف المسطرة داخل المؤسسة والتحكم في الأداء، وتتمثل هذه المقومات في التالي⁽¹⁾:

أولاً: هيكل تنظيمي جيد ومفهوم: يعتمد نظام محاسبة المسؤولية كأحد أنظمة الرقابة على وجود تنظيم داخلي سليم وخريطة مسؤولية تعمل على توضيح السلطات التي يتم تفويضها لكل فرد أو مستوى إداري أو مركز والمسؤوليات التي تقع على عاتقه، يطلق على خريطة المسؤولية تلك الخريطة التنظيمية والتي يتم بموجبها تقسيم المؤسسة إلى وحدات إدارية صغيرة تدعى مراكز المسؤولية، حيث تؤدي هذه الخريطة دوراً مهماً في تحديد الوظائف والمهام وبيان المراحل الإنتاجية أو الإدارية وتوضيح العلاقات المتداخلة بين مختلف الإدارات والأقسام والمراكز، والعمل على تقييم الأداء وتسوية الانحرافات ومعالجتها، وبالتالي يتطلب نظام محاسبة المسؤولية وجود هيكل تنظيمي واضح يتصف بصفات معينة من أهمها تفويض السلطة وتركيزها إلا أنه يميل إلى تطبيق تفويض السلطة مع المساواة.

ثانياً: تحديد مراكز المسؤولية: يتطلب وجود هيكل تنظيمي إداري واضح يتناول بالتفصيل تحديد المسؤوليات في وحدات إدارية مستقلة وتحديد السلطات لكل مستوى إداري أو مركز مسؤولية على حدا مع توضيح الاتصالات الرأسية والأفقية في التنظيم ككل وبصورة يراعى فيها تكافؤ السلطة مع المسؤولية لتكون عملية التقييم والمساءلة موضوعية، فتطبيق نظام محاسبة المسؤولية يتطلب عملية حصر للتكاليف والإيرادات والإنتاج والخدمات وغيرها من متطلبات نشاط الوحدة أو مركز المسؤولية، من أجل تحقيق عدة أهداف منها الرقابة على تكاليف الإنتاج واستخدام عوامل الإنتاج على مستوى الإشراف والمسؤولية، توفير البيانات

¹ - للتوسع راجع:

* ابراهيم عمر ميده، مرجع سابق، ص 328، 340.
 * هدى خليل ابراهيم، مرجع سابق، ص 383.
 * عبد الحكيم مصطفى جودة وآخرون، مرجع سابق، ص 31.
 * مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص 512.

والمعلومات بالصورة التي تتطلبها الميزانية التخطيطية طبقاً لمراكز المسؤولية ومراكز التكاليف، المساعدة في رسم السياسات واتخاذ القرارات.

ثالثاً: دليل حسابات موحد في مراكز المسؤولية: بحيث يكون هذا الدليل متناسقاً مع الهيكل التنظيمي الموافق عليه، ويجب أن يراجع بصفة دورية ليتلاءم مع التنظيم الإداري القابل للتطوير، مع ضرورة استخدام أسلوب الترميز المناسب لكي تعطى التقارير المناسبة بالشكل المناسب وفي الوقت المناسب.

رابعاً: وجود أنظمة تخطيطية ورقابية: يتطلب تقويم أداء الوحدات الاقتصادية وجود معايير مسبقة، يتم في ضوءها معرفة ما إذا كان هذا الأداء الفعلي مطابقاً للأداء المخطط، وهذا يتطلب وضع موازنة تخطيطية لكل مركز مسؤولية على حدة، لتصبح هدفاً يسعى المركز لتحقيقه وتقدم التكاليف المعيارية الأساس اللازم لوضع الخطة، والحكم على كفاءة الأداء الفعلي، وتحديد الانحرافات عن الخطة الموضوعية، وبعد أن يتم تحديد معايير الأداء حسب التكاليف المعيارية أو الميزانيات التخطيطية (يتم ربطها بمراكز المسؤولية المكلفة بتحقيقها، فمحاسبة المسؤولية لا تقف عند الرقابة على التكاليف والإيرادات، وإنما تتعداها لتصل إلى المسؤولين عنها وهذا لا يتحقق إلا إذا تم ربط المعايير المحددة سلفاً بمركز المسؤولية المتسبب فيها.

خامساً: قياس الأداء الفعلي باستخدام النظم المحاسبية المختلفة وتحليل الانحرافات: بعد انتهاء عمل النظام المحاسبي، وتحديد الأداء الفعلي وفق المبادئ المحاسبية، يتم ربط الأداء الفعلي بالأداء المخطط لمراكز المسؤولية كلها، وتخصص له تكاليفه وإيراداته التي نشأت وتأثرت بقرارات رئيسة وفق قابلية التكلفة والإيراد للرقابة ويكون قد توا فر لكل مركز من مراكز المسؤولية ما يخصه من تكلفة وإيراد مخطط وفعلي، وبذلك تسهل عملية قياس الأداء في كل مركز مسؤولية. ويتم تحليل الانحراف الحاصل بين الأداء الفعلي والأداء المخطط، والذي قد يكون سالباً أو موجباً، وفي كلتا الحالتين يعد هذا انحرافاً عن المخطط.

سادساً: نظام تقارير الأداء: تعد تقارير الأداء أو التقارير الرقابية من أهم مقومات محاسبة المسؤولية فبدونها لا يمكن لهذا النظام أن يحقق أهدافه، وكثيراً ما تعرف محاسبة المسؤولية على أنها نظام للتقارير التي ترتبط بالهيكل الإداري للمؤسسة، وتعرف تقارير الأداء من وجهة النظر المحاسبية على أنها التقارير التي تتولد عن النظام المحاسبي في المؤسسة بهدف مساعدة المستويات الإدارية المتعددة في اختيار الأهداف ووضع الخطط الكفيلة بتحقيق هذه الأهداف وكذلك تقييم أداء الأنشطة المختلفة، ومن ضمن فوائد تقارير الأداء أنها تساعد المديرين على تحسين الأداء وتخطيط العمليات المستقبلية وتحسين الدافعية لدى العمال...، وتتميز كل مؤسسة بتقارير تلائم طبيعتها فما يصلح في مؤسسة ما لا يصلح لمؤسسة أخرى، ورغم هذا بالإمكان تقسيم التقارير الى ثلاث أنواع رئيسية هي: تقارير قبل الأداء وتقارير أثناء تأدية المهام وتقارير أداء بعد الانجاز.

سابعاً: وجود نظام حوافز فعال: يعد نظام محاسبة المسؤولية عديم الفائدة إذا لم يتضمن نظاماً فعالاً للحوافز يكفل للعاملين في الوحدة الاقتصادية مقابلاً ملائماً للأداء المتميز؛ وذلك في حال تنفيذه وفق المعايير الموضوعية أو الخطط المرسومة، وتختلف الحوافز وتتعدد باختلاف وتعدد الاحتياجات الإنسانية التي يسعى نظام الحوافز الفعال الى تلبيتها، تختار الوحدة الاقتصادية لنفسها التوليفة المثالية لأنواع الحوافز، وذلك لكي

يكون لديها نظام متكامل يحفز العاملين على أدائهم المتميز، وهناك العديد من أنواع الحوافز والمستخدم في شتى الوحدات الاقتصادية، كما أن هناك طرقاً متعددة لتصنيف هذه الحوافز، أن من الأهداف المهمة التي يسعى نظام الحوافز الى تحقيقها في إطار نظام محاسبة المسؤولية، هو المحاسبة والمساءلة عن الإنحرافات السالبة التي تقع أثناء تنفيذ الأداء الفعلي في كل مركز مسؤولية.

المطلب الثالث: مراكز المسؤولية في نظام محاسبة المسؤولية

من أجل ضمان أفضل تقييم للأداء داخل أقسام المؤسسة كان من الواجب أن يتم تقسيم هذه الأخيرة إلى مراكز للمسؤولية.

أولاً: تعريف مراكز المسؤولية

مركز المسؤولية هو عبارة عن: ((قسم او وحدة ادارية داخل المؤسسة تمتلك مجموعة من الموارد المتاحة (مدخلات) وتمارس مجموعة من الأنشطة ضمن نسق معين (المعالجة) بهدف انجاز مهمة او الخروج بمنتج (مخرجات)، حيث يأتي دور محاسبة المسؤولية في ترجمة هذه المدخلات، المعالجة والمخرجات في صيغ رقمية قابلة للقياس بهدف تقييم اداء كل مركز مسؤولية ومحاسبته عن اي قصور))⁽¹⁾.

بالتالي يتمتع كل مركز من مراكز المسؤولية بالخصائص التالية⁽²⁾:

- 1- يستخدم مركز المسؤولية موارد أو مدخلات؛
- 2- يتم معالجة هذه الموارد بواسطة الافراد والآلات والمخزون...؛
- 3- تنتج عملية المعالجة مخرجات قد تحول الى مركز مسؤولية اخر داخل المؤسسة او تسوق خارجها.

ثانياً: أنواع مراكز المسؤولية

داخل كل مؤسسة يتم في العادة تقسيم مراكز المسؤولية الى ثلاث مستويات ويوجد من يضيف مستوى رابع وهي كالتالي⁽³⁾:

1- مركز التكلفة: وهي عبارة عن مراكز ووحدات داخل المؤسسة الواحدة تقوم بتقديم خدماتها لوحدات الريح حيث لا تقوم بتحصيل إيرادات وأرباح، فمثلا قسم الصيانة لا يقوم بعملية البيع لأطراف خارج المؤسسة، ولكن

1- أحمد ظاهر، محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص257.

2- عبد الحي عبد الحي مرعي، محمد عبد الحميد طاحون، مرجع سابق، ص176.

3- للتوسع راجع:

* عامر عبد الله، زهير الحدرب، مرجع سابق، ص182.

* أحمد ظاهر، محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص258.

* عبد الحي عبد الحي مرعي، محمد عبد الحميد طاحون، مرجع سابق، ص184-196.

* محمد سامي راضي، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2014، ص258.

* نجم عبد عليوي الكرعوي، مزايا ومشاكل التكامل بين نظام محاسبة المسؤولية و نظام تكاليف الأنشطة، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 11، العدد 04، جامعة القادسية، العراق، 2009، ص153.

* مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص506.

* M P Pandikumar, Management Accounting, Excel Book, 2008, New Delhi, 2008, p437.

المؤسسة بحاجة الى خدمات هذا القسم للاستمرار في العمل، ومن هنا نجد أن صلاحيات مثل هذه المراكز قليلة مقارنة بغيرها، وتكون الرقابة هنا من خلال مقارنة النفقات الفعلية بالمقدرة. ويمكن القول أن هذا المركز يملك مديره الحق في الرقابة على التكاليف فقط دون غيرها من إيرادات واستثمارات فهي عبارة عن اقسام لا تولد ايراد مباشر بل تقدم خدمات لمراكز اخرى داخل المؤسسة، وعند ربط مركز التكلفة مع محاسبة المسؤولية تكون الغاية الاساسية هنا الرقابة على التكاليف والنفقات التي تصرف من خلال هذه المراكز للتأكد من عدم وجود تبذير.

ويمكن تقسيم مركز التكلفة الى نوعين:

أ- **مراكز التكاليف الهندسية (المعيارية):** يقصد بالتكاليف الهندسية التكاليف التي يجب تحملها من أجل الحصول على مخرجات معينة وتكون عادة تكاليف سهلة التقدير مثل تكاليف المواد المباشرة والعمل المباشر، فالمركز الذي يكون كل أو معظم تكاليفه مباشرة يسمى بمركز التكاليف الهندسية، حيث يوجد عدد قليل من مراكز المسؤولية تكون فيها كل بنود التكلفة هندسية.

ب- **مراكز التكاليف الإختيارية:** يقصد بالتكاليف الإختيارية تلك التي لا تخضع لتقدير هندسي وإنما يعتمد تحديدها على الحكم الشخصي للإدارة والخبرة في ظل الظروف الموجودة، وبالتالي لا يمكن قياس مخرجاتها بشكل نقدي مثل الأقسام الادارية والمساعدة كقسم المستخدمين، فالمركز الذي يكون كل أو معظم تكاليفه غير قابلة للقياس الدقيق يعتبر مركز للتكاليف الإختيارية.

يعتبر مركز التكلفة أكثر الأنواع شيوعاً لأن معظم الأقسام يمكن اعتبارها مراكز للتكلفة لإمكانية قياس تكاليفها وتحديدها وفي نفس الوقت يصعب قياس منافعها وأرباحها، فمثلاً قسم الصيانة يقوم بخدمات للأقسام الأخرى وبالتالي يساهم في الإنتاجية والربحية بطريقة غير مباشرة، وهنا يصعب قياس هذه المساهمة مالياً ولكن يسهل تقدير نفقاته وتكاليفه وبالتالي لا يمكن اعتباره مركزاً للربحية أو الاستثمار إلا إذا قام بتسعير هذه الخدمات بأسعار تحويل داخلية فهذا يمكن أن نعتبره مركزاً للربحية، أو في حالة قيامه بالتحكم في حجم استثمارات فيعتبر مركزاً للاستثمار.

ويجب التنويه الى أن التكاليف التي تكون موضوع مساءلة مدير مركز المسؤولية هي التكاليف التي يمكنه التحكم فيها وتدخل نطاق رقابته بمعنى أنه لا يمكن لمستوى اداري معين التأثير على مستواها بشكل مباشر أو غير مباشر وذلك من خلال فترة زمنية معينة، وهناك بعض الضوابط التي تؤخذ بالإعتبار في حال تحميل مراكز التكلفة بأي من عناصر التكاليف مثل:

- إذا كان مدير مركز المسؤولية يؤثر بشكل واضح بتصرفاته وقراراته في قيمة التكلفة فهذا يجب تحميل هذا الشخص بالتكلفة.
- إذا كان باستطاعته التأثير الجوهرى في مقدار التكلفة الحادثة كأن يملك سلطة شراء واستخدام الخدمة فيجب تحميله تكاليف الخدمة.
- إذا لم يستطع الشخص المسؤول التأثير بشكل واضح بتصرفاته وقراراته في مقدار التكلفة الحادثة فمن الممكن أن يحمل بهذه التكلفة بسياسة من الإدارة لجذب اهتمامه وتركيزه على هذه التكاليف وجعله يساهم في

التأثير على من يحدث فعليا التكلفة (المسؤولين عنها)، فمثلا تكلفة شراء المواد الخام وانحراف الاسعار الناتج عنها يمكن ادخاله في تقارير المسؤولية لمستخدمي هذه المواد وذلك من أجل مساعدة من يقوم بالشراء بتخفيض التكلفة كإيجاد بدائل أخرى لهذه المواد الخام بأقل سعر.

2- مركز الإيراد: يكون مدير المركز مسؤولا أساسا عن تحقيق الإيرادات ويشمل تقرير المركز في هذه الحالة الإيرادات التي يحققها المركز مقارنة بالخطة مثال ذلك مديرو الأقسام ومناطق المبيعات المسؤولة أساسا عن بيع المنتجات وتحقيق الإيراد وعادة ما يكون المدير في هذه الحالة مسؤولا أيضا عن بعض مصروفات البيع والموزعة الخاضعة لرقابته وسيطرته، وتقاس مخرجات مركز الإيراد على أساس نقدي دون محاولة ربط مدخلاته (التكاليف التي تحملها المركز) بمخرجاته، لأنه في هذه الحالة يعتبر مركز ربحية وبالتالي يمكن القول بان مراكز الإيراد تتمثل في اقسام البيع والتسويق المسؤولة عن تحقيق حجم مبيعات معين بغض النظر عن الربح، ويكون القياس بمقارنة مبيعاته الفعلية مع المخططة أو بالحصة المحددة له، ولا يحمل هذا المركز بتكلفة البضاعة التي يقوم ببيعها أو تسويقها لعدم اعتباره مركز ربحية، وبذلك ليس لمديره معلومات لاتخاذ القرارات التي تعتمد على دراسة العلاقة بين الإيرادات والتكاليف المرتبطة بها واللازمة لاتخاذ القرارات المثلى للبيع أو التسويق فعلى سبيل المثال لن يكون من سلطة مركز الإيراد تحديد أسعار البيع.

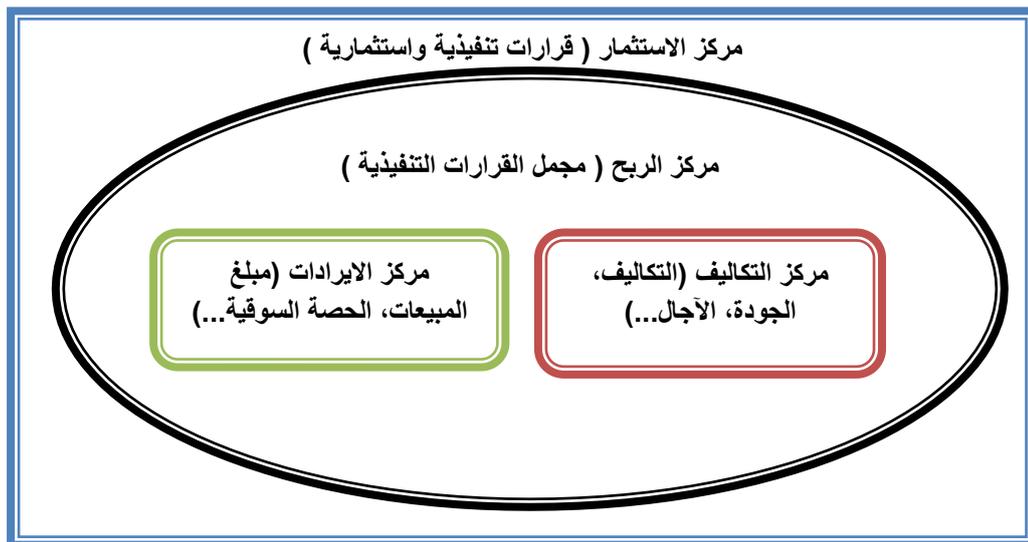
3- مركز الربحية: يعتبر مركز الربحية وحدة يحاسب فيها المسؤول عنها على التكاليف التي تحدث في دائرة نشاطه بالإضافة الى الإيرادات أيضا، حيث يهدف مديرها الى تحقيق الأرباح باستمرار، حيث يمكن أن ينظر اليها على أنها وحدات مستقلة يتولد منها أرباح إلا أنها لا تتمتع بصلاحيات تحديد نوعية وحجم الاستثمار المستخدم في المركز وبالتالي فمسؤولية مديرها تتوقف على التكاليف والإيرادات دون أن تتعداها الى اتخاذ قرارات خاصة بالاستثمارات حيث تبقى سلطتها من اختصاص الإدارة العليا، ومن أمثلة ذلك الفنادق الكبرى كالشيراتون التي تمنح صلاحيات كبيرة لمدرء فروعها إلا أن قيودا يتم وضعها لتطبق عليها كتنوع المواد المستخدمة لتحضير الوجبات وديكورات الفندق وتسعير الخدمات المقدمة الى غيرها، وتكون المساءلة بتقييم الموازنات التي توضح الإيرادات وتكاليف تلك المراكز عند حدود الأنشطة، بمقابلة الإيرادات بالتكاليف وبالتالي الربح المتحقق من النشاط وبذلك يعد صافي ربح المركز مقياس لأداء العاملين فيه، ويراعى عند اعداد تقارير أداء مراكز الربحية الفصل بين الإيرادات والتكاليف الخاضعة لرقابة المركز وتلك غير الخاضعة لرقابته، ولكي يكون التقرير اكثر موضوعية يفضل ان يظهر النتيجة من ربح أو خسارة على مرحلتين، الأولى تظهر صافي الربح أو الخسارة قبل تخصيص التكاليف المشتركة فتكون النتيجة هنا هي الأساس للمساءلة، والمرحلة الثانية تظهر الصافي بعد التخصيص لبيان مدى مساهمة المركز في تغطية التكاليف.

• رغم أنه في المحاسبة المالية لا يعترف بالإيراد إلا اذا تم البيع لعملاء خارج المؤسسة إلا انه في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية يعرف الإيراد بأنه مقياس نقدي لمخرجات مركز الربحية في فترة محاسبية معينة سواء تحقق الإيراد أو لم يتحقق من وجهة نظر المؤسسة ككل في نفس الفترة، وبالتالي يمكن اعتبار اقسام الخدمات مثلا مراكز للربحية اذا كانت تباع خدماتها لمراكز مسؤولية أخرى فالمبيعات هنا تعتبر إيراد لهذه

الاقسام طبعا اذا تم قياسها على أساس نقدي، وتنقسم مراكز الربحية إلى قسمين: مراكز ربحية حقيقية وهي التي تباع سلعا وتؤدي خدمات لجهات خارج المؤسسة وبالتالي تحقق إيرادات حقيقية لها، ومراكز ربحية وهمية وهي التي تتعامل في بيع السلع والخدمات مع داخل المؤسسة بأسعار تسمى أسعار التحويل الداخلية، وبالتالي فهي غير مسؤولة عن توليد ربح حقيقي.

4- مراكز الإستثمار: هي المراكز التي تكون مسؤولة عن كل من الإيراد والنفقات والإستثمارات، حيث تعطى لمديرها صلاحية التخطيط واتخاذ القرارات المتعلقة بكل من الإيرادات والتكاليف بالإضافة الى نوعية وحجم الإستثمارات لدى هذه المراكز، وبالتالي يكون تقييم الأداء هنا استنادا على الربح الذي تحققه مع الأخذ بعين الاعتبار حجم الاستثمارات أو راس المال المستثمر ومن أمثلة ذلك فروع البنوك والفنادق...ومن الطرق المستخدمة لتقييم أداء هذه المراكز العائد على الإستثمار والربح المتبقي، ومنه نقول أن مركز الاستثمار يكون قياس الأداء فيه افضل من المراكز السابق لأنه يجمع بينهم جميعا ففي مراكز التكلفة يتم قياس المدخلات فقط، وفي مراكز الربحية يتم قياس كل من المدخلات والمخرجات على أساس نقدي، بينما في مراكز الاستثمار لا يقاس الأداء فقط بالأرباح وإنما أيضا بالاستثمارات المستخدمة في توليد هذه الأرباح، ومنه يمكن تعريف هذا المركز على أنه مركز يتم قياس مدخلاته على أساس المصروفات ومخرجاته على أساس الإيرادات بالإضافة إلى قياس الأصول المستخدمة بواسطته، وتكون مراكز الاستثمار موجودة في المؤسسات الكبيرة ذات اقسام تنتج عدة خطوط انتاج وتتخذ قرارات في استثمار الأصول، وتحتوي تقارير الأداء هنا مقدار الربح المحقق بالإضافة إلى كمية الأصول المستخدمة فيه، ويمكن تلخيص مراكز المسؤولية في المؤسسة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 03: نموذج مراكز المسؤولية



المصدر: فرنسواز جيرو وآخرون، المراقبة الإدارية وقيادة الأداء، ترجمة: وردية واشد، المؤسسة الجامعية، لبنان، 2007، ص43. يلاحظ من خلال الشكل أن مركز الإستثمار يشمل جميع المراكز حيث يعتبر مسؤول عن كل من الأرباح والتكاليف والإيرادات الى جانب مسؤوليته عن القرارات الاستثمارية، في حين تشمل مسؤولية مركز الربح كلا

من التكاليف والإيرادات ومجمل القرارات التنفيذية، ويقتصر مركز التكاليف على التكاليف فقط وما يعلق بها ونفس الشيء بالنسبة لمركز الإيراد الذي يعتبر مسؤولاً فقط على جانب الإيرادات وما يدخل ضمنها.

المطلب الرابع: أسعار التحويل في نظام محاسبة المسؤولية

تعد أسعار التحويل من أهم المفاهيم المرتبطة بمراكز المسؤولية ضمن نظام محاسبة المسؤولية، ومنه وجب التطرق لها من خلال النقاط التالية.

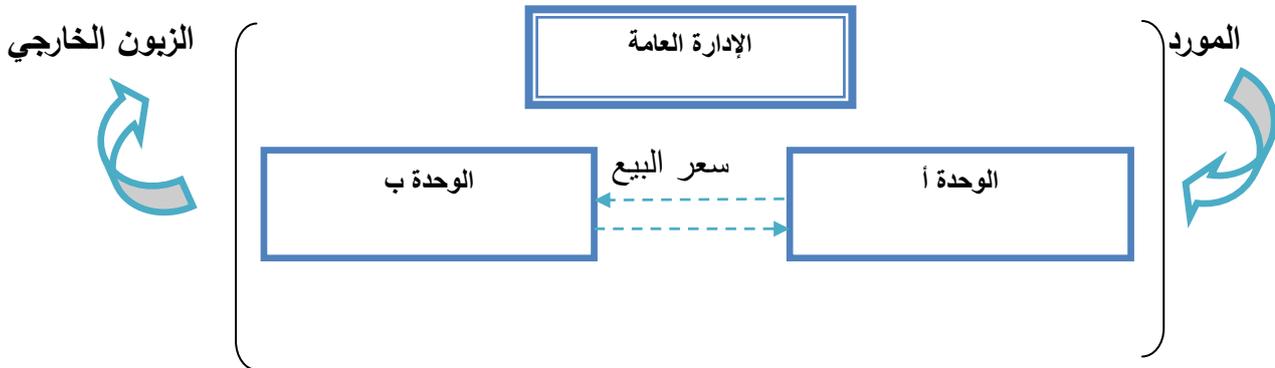
أولاً: مفهوم سعر التحويل

يعرف **سعر التحويل** على أنه: ((السعر أو القيمة التي بناء عليها يتم تحويل وتبادل السلع والخدمات بين وحدات مراكز المسؤولية أو مراكز المسؤولية، حيث تساعد على اختيار السياسات الاقتصادية المثلى وتوفير المعلومات لاتخاذ القرارات وتقييم الأداء وتوزيع الحوافز بين الأقسام بعدالة))⁽¹⁾.

يلاحظ وجود بعض التشابه بين تخصيص التكاليف وتحديد أسعار التحويل، إلا أن هناك فروقات جوهرية بينهما، فالأولى تمثل اشتراك أكثر من مركز أو قسم في الانتفاع من خدمة ما وبالتالي تقسم بطريقة معينة، أما تحديد أسعار التحويل يتمتع بخاصيتين أساسيتين هما: أنها تتيح للقسم البائع تحقيق أرباح باختيار سعر بيع أكبر من التكلفة، وكذلك تعطي للطرف المشتري الحرية في الشراء من الداخل أو الخارج⁽²⁾.

والشكل التالي يوضح كيف تكون أسعار التحويل داخل المؤسسة

الشكل رقم 04: أسعار التحويل الداخلية



المصدر: فرنسواز جيرو وآخرون، المراقبة الإدارية وقيادة الأداء، ترجمة: وردية واشد، المؤسسة الجامعية، لبنان، 2007، ص155.

يلاحظ من خلال الشكل أن المؤسسة بعد استلامها للمدخلات من قبل المورد تقوم بمعالجتها على مستوى وحداتها الداخلية ثم يتم تداولها داخليا بين مراكز المؤسسة سواء كانت تامة الصنع أو نصف مصنعة يستعملها المركز المشتري في عملية انتاجه، وهذه الأسعار التي يتم بيعها بها بين الوحدات والمراكز الداخلية هي أسعار التحويل التي تحدد وفق عدة طرق، وبعد استعمال المنتجات من قبل المركز المشتري يتم الحصول على مخرجات تقدم للزبائن الخارجيين.

¹ - مصطفى يوسف كافي وآخرون، مرجع سابق، ص352.

² - أحمد ظاهر، محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص282.

✓ ومما سبق يتضح أن تحديد أسعار التحويل ليس بالامر السهل، حيث تطرح الكثير من الاسئلة حول السعر الذي يحكم التحويلات، فهل يكون السعر متضمنا بعض الربح للقطاع البائع أم هل يحدد السعر على أساس التكلفة المجمعة عند نقطة التحويل أم يتحدد برقم آخر، وتزداد المشكلة عندما يمثل السعر المحول لأحد المراكز تكلفة للقطاع المحول إليه وكلما زادت هذه التكلفة انخفض معدل العائد في المركز المشتري⁽¹⁾. وعلى الرغم من وجود عدة طرق في التسعير الا أن تحديد آلية التسعير تتم من قبل الادارة العليا التي تراعي في ذلك مايلي⁽²⁾:

- الانسجام مع مصالح وأهداف المؤسسة ككل.
- مراعاة أثر تطبيق طريقة التسعير على عملية تقييم المراكز ذات العلاقة وعدم التأثير سلبا عليها.
- احترام استقلالية المراكز ذات العلاقة واعطائهم الحرية في الاختيار بين الشراء من الداخل أو الخارج
- أثر الطريقة المختارة على ضريبة الدخل النهائية.

ثانيا: طرق تسعير التحويلات الداخلية بين المراكز

هناك مجموعة من الطرق التي يتم من خلالها تحديد أسعار التحويل، ولعل أهمها تتمثل في⁽³⁾:

1- **التسعير على أساس التكلفة:** تستخدم هذه الطريقة في المؤسسات التي تتبع نظام المركزية في الإدارة وتقوم بوضع أسعار تحويل بين المراكز على أساس مجموع تكاليف السلع المحولة دون اضافة أي أرباح وقد تكون التكاليف المستخدمة كأساس لتحديد سعر التحويل هي تكاليف فعلية أو على أساس التكلفة المعيارية. كما أن السعر قد يكون على أساس التكلفة الكلية أو على أساس التكلفة المتغيرة، غالبا تستخدم هذه الطريقة بسبب اقتصار استعمال هذه السلع على المؤسسة فقط أو لصعوبة تحديد الأسعار السوقية، ويؤخذ على هذه الطريقة أنها غير عادلة حيث تعامل المركز البائع على أنه مركز تكلفة وليس مركز ربح أو استثمار لعدم اضافة هامش ربح وبالتالي تنتقل أرباحه الى المركز المشتري ويختل تقييم الأداء، كذلك في حالة ارتفاع التكاليف الكلية للمركز البائع نتيجة عدم الكفاءة أو غيرها فان المركز المشتري هو من يتحملها، ويمكن التحكم في الأمر من خلال اضافة هامش ربح واستخدام التكاليف المعيارية.

2- **التسعير على أساس التكلفة المعدلة:** إن مقدار هامش الربح يختلف في حالة وجود طاقة غير مستغلة حيث يمكن تحويل المنتج من قطاع إلى آخر بسعر يعادل التكلفة المتغيرة دون أو تكون هنالك أي نسبة أرباح على هذه التكلفة وذلك لان المركز البائع سيحقق أرباح تتمثل في استغلال الجزء غير المستغل من الطاقة المتاحة، اما إذا كان المركز البائع يبيع كامل إنتاجه إلى الخارج ولا يوجد لديه طاقة فائضة للإنتاج للمراكز الداخلية فإذا تم الإنتاج للمراكز الداخلية فان ذلك سيؤدي إلى توقف بيعه إلى الخارج بسبب عدم قدرة الطاقة

¹ - رجاء رشيد عبد الستار، مرجع سابق، ص 277.

² - أحمد ظاهر، محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص 283.

³ - للتوسع راجع:

* رجاء رشيد عبد الستار، مرجع سابق، ص 278، 280.

* أحمد ظاهر، محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص 293-299.

* عبد الحي عبد الحي مرعي وآخرون، مرجع سابق، ص 38.

المُتاحة على الإنتاج لخدمة المراكز الداخلية والبيع للخارج معا، ففي هذه الحالة فان أسعار التحويل يجب إن تعادل بعدها الأدنى التكلفة المتغيرة للوحدة من المنتجات المحولة مضافا إليها هامش مساهمة الوحدة التي يمكن أن يخسرها المركز البائع نتيجة لتوقف بيع منتجاته خارج المؤسسة:

3- **التسعير على أساس أسعار السوق** : يناسب هذا النوع المؤسسات ذات اللامركزية العالية والفكرة من ورائه هو خلق ظروف المنافسة في السوق ما بين المراكز كما لو كانت هذه المراكز منفصلة ومستقلة وتمارس التفاوض في ظل ظروف السوق الفعلية ومن ثم توفير أساسا لتقييم أداء المراكز، وعلى الرغم من مزايا هذه الطريقة إلا أنها تواجه صعوبات عديدة أهمها مشكل تحديد سعر سوق لبعض المنتجات ومن أمثلتها النصف المصنعة، وكذلك في حالات التغير والانخفاض الحاد في الأسعار السوقية لبعض المواد والمنتجات حيث يظهر هنا ما يسمى بسعر الاغراق الذي يحتم على الادارة اعتماد آلية تسعير داخلي والذي يجعلها تطرح العديد من التساؤلات، فهل يتم اعتماد السعر السوقى أو اعتماد السعر التاريخي أو تبني متوسط السعر السوقى لفترة معينة حيث لكل طريقة عيوبها ومميزاتها على الطرفين، تجدر الاشارة أنه أحيانا تكون أسعار التحويل مخفضة عن السعر السوقى نتيجة توفير بعض المصاريف في حالة البيع داخليا كمصاريف النقل وعمولات البيع ...

4- **التسعير على أساس التفاوض**: تستخدم هذه الطريقة جراء العيوب التي سبق ذكرها والناجمة عن التسعير على أساس سعر السوق وكذلك عندما تقل المصروفات البيعية والإدارية نتيجة للبيع الداخلي أو أن يكون حجم المشتريات كبير جدا لدرجة تبرر خصومات الكمية، ويتم استخدام سعر السوق التفاوضي أيضا عندما تكون هنالك طاقة عاطلة غير مستغلة وفي مثل هذه الظروف فانه أفضل طريقة للتسعير ما بين المراكز.

5- **التسعير على أساس سعر تحويل مزدوج**: حيث يتم تحويل المنتجات بين مراكز المؤسسة بسعيرين مختلفين هما سعر البيع والذي يستخدمه المركز البائع لتسجيل كافة تحويلاته إلى المراكز الأخرى ويشمل تكلفة الوحدة مضافا إليها نسبة معينة من الإرباح، وسعر شراء يشتمل فقط على تكلفة الوحدة يستخدمه القسم المشتري لإثبات قيمة السلع المحولة إليه، والهدف منه تحفيز المراكز على تحقيق أهداف المؤسسة فيشجع المركز البائع بأن يبيع داخليا بسعر معادل لسعر السوق مع تحقيق أرباح تكون مؤشرا على أدائه، أما المركز المشتري فان تكلفة إنتاجه للسلع ستكون منخفضة وتزيد أرباحه نتيجة تسجيل المواد المحولة إليه بالتكلفة فقط.

6- **التسعير على أساس الادارة**: حيث تقوم الادارة بتحديد السعر للمراكز المختلفة وتعتمد في ذلك على كل من التكلفة وأسعار السوق للمنتج (سلعة أو خدمة) ويكون السعر يتراوح بين التكلفة وسعر البيع في السوق، فهو يتجاوز تكلفة الانتاج ولو بنسبة صغيرة ويقل كذلك عن سعر البيع السوقى، ومن مزايا هذه الطريقة انها تحقق مصلحة المؤسسة ككل عن طريق دفع الأقسام للشراء داخليا الا أنه يعاب عليها أنها غير عادلة في تقييم الأقسام أحيانا.

7- **التسعير على أساس الربح المستهدف**: بحيث تتيح الفرصة لكي تتمكن أقسام المؤسسة من تحقيق مستوى معقول من الارباح، وهذا عندما لا يكون من الممكن تحديد سعر السوق لاسباب معينة أو أن الطرق الأخرى لتحديد أسعار التحويل من الممكن أن تعطي نتائج غير مرضية، وازضافة الى مجموعة هذه الاساليب

هناك طرق أخرى تتعد حسب الهدف حيث يمكن ادخال البرمجة الخطية كاحداها باعتبارها تهدف لتعظيم الربح، ومهما تعددت الأساليب الا أنه من الواجب أن تراعي الطريقة المختارة كلا من العدالة في تقييم المراكز ومصصلحة المؤسسة العامة والحرية في قرار الشراء والبيع من الداخل أو الخارج.

المبحث الثاني: عملية الرقابة كأساس لرفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية

منذ اتساع حجم المشاريع وظهور مبدأ تقسيم العمل وظهور نظرية الوكالة وانفصال الملكية عن التسيير وتفويض السلطات، ظهرت الحاجة الماسة إلى الرقابة كعنصر ضروري للتحكم في المؤسسة والسيطرة عليها لضمان حماية كل ما هو متعلق بها من موارد واستخدامات وغيرها، والتي تعتبر أولى الجوانب الواجب دعمها وتقويتها لضمان قوة نظام محاسبة المسؤولية ورفع كفاءته، ومنه سنتطرق لعملية الرقابة بشيء من الشرح في المطالب التالية.

المطلب الأول: مفهوم عملية الرقابة في نظام محاسبة المسؤولية

لا تكاد تخلو أي مؤسسة من عملية الرقابة داخلها للأهمية البالغة التي تلعبها في الحماية وضمان الإستمرارية للمؤسسات، وقد كان لهذا المصطلح العديد من التعاريف والتي سنتطرق إليها في هذا المطلب.

أولاً: تعريف عملية الرقابة

عرفت عملية الرقابة على انها: ((المجهود المنظم من طرف جهة مسؤولة عن طريق الملاحظة المستمرة لاداء وقياس ومقارنة النتائج الفعلية بالمعايير الموضوعة مقدما وتحديد الانحرافات والبحث عن اسبابها ومعالجتها عند الضرورة))⁽¹⁾. وبالتالي يتضمن تعريف عملية الرقابة مجموعة من الإجراءات والعمليات اللازمة للتأكد من أن التنفيذ الفعلي يسير وفق الخطط بالإضافة الى كشف الاختلافات بين ما هو مخطط والفعل وتبيان نقاط القوة والضعف وتسليط الضوء على أسباب الانحرافات الحاصلة وكشف المسؤولين عنها، واتخاذ الاجراءات التصحيحية لتقليل من الانحرافات السالبة ومنع حدوثها مستقبلا، وتشجيع الانحرافات الموجبة ومكافأة المسؤولين عنها⁽²⁾.

✓ ومنه يمكن تعريف عملية الرقابة على أنها مجموعة الإجراءات والأنظمة التي تقوم المؤسسة بوضعها للسيطرة على كافة الأنشطة والعناصر لمنع أي تجاوز أو انحراف قد يحصل وكشف المسؤولين عنها من أجل تصحيحها لاحقا وتجنب حدوثها مستقبلا.

¹ - السيد عبده ناجي، الرقابة على الأداء، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2011، ص18.

² - نزار عوني اللبدي، تنمية الاداء الوظيفي والاداري، دار دجلة، الأردن، 2015، ص145.

ثانيا: أهمية عملية الرقابة

تعتبر عملية الرقابة ذات أهمية في أي مؤسسة لاعتبارات منها⁽¹⁾:

- قد تحدث ظروف غير متوقعة بسبب الفجوة الزمنية بين وضع الخطط والأهداف وبين تنفيذها تسبب انحرافا في الإنجاز عن الأداء المرغوب فيه، وهنا يظهر دور الرقابة في تحديد هذا الانحراف واتخاذ الإجراءات اللازمة للقضاء عليه؛
- تسعى إلى ضمان أن عمل الأفراد موجه أساسا نحو تحقيق أهداف المؤسسة وتحقيق الموازنة بين الأهداف الشخصية والعامة ليقفل النزاع بين الأفراد والمؤسسة؛
- تمنع حدوث الأخطاء وخاصة الكبيرة منها قبل وقوعها (الرقابة القبليّة والمتزامنة)؛
- التأكيد من عملية تنفيذ الأعمال وأنها تسير على أكمل وجه؛
- رفع المعنويات وتشجيع العمال من خلال منح تحفيزات لهم في حالة أدائهم الايجابي.

ثالثا: مقومات عملية الرقابة

هناك مجموعة من المقومات التي تجعل نظام الرقابة داخل المؤسسات فعال وكفاء يؤدي الوظيفة الرقابية على أكمل وجه أهمها⁽²⁾:

- 1- **وجود نظام اداري كفاء:** يعتبر النظام الاداري من أحد أهم أسباب تحقيق الأهداف ببذل الكثير من الجهود الادارية من أجل ذلك، ويتطلب الأمر ادارة رشيدة ملمة بالأسس العلمية لوظائفها حيث يظهر دور الادارة العلمية جليا في مجال الرقابة.
- 2- **هيكل تنظيمي واضح وموظفين أكفاء:** يساعد الهيكل التنظيمي في انشاء وحدات تملك بعض القدرة على القرار وتنظم حسب عدة أشكال، تكون درجة اللامركزية تقريبا أكثر وضوحا حيث تفوض بعض السلطات إلى مسؤولي الوحدات مع احتفاظ الادارة المركزية بسلطة اتخاذ بعض القرارات لوحدها، يساعد الهيكل التنظيمي الواضح كثيرا في عملية الرقابة بحيث يؤدي إلى وضوح المؤسسة وكافة أنشطتها، اضافة إلى أن التنظيم يساعد في توضيح صلاحيات كل فرد وحدود مسؤوليته وبالتالي زيادة الوعي بتحمل مسؤولية أعمالهم ومحاولة اتقانها أكثر، وبالمقابل سوف يظهر لدينا موظفين أكفاء ومؤهلين للقيام بمسؤولياتهم على أكمل وجه.
- 3- **نظام معلومات جيد:** يعني جميع الوسائل والاجهزة التي يستخدمها الافراد في المؤسسة من أجل الحصول على البيانات والمعلومات ومعالجتها لغرض تخزينها و الرجوع لها عند الحاجة و هي تتألف من

¹ - للتوسع راجع:

* محمد فريد الصحن وآخرون، **مبادئ الإدارة**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000، ص320.

* علي خلف عبد الله، وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص44.

² - للتوسع راجع:

* نزار عوني اللبدي، مرجع سابق، صص145، 147.

* فرنسواز جيرو وآخرون، مرجع سابق، ص38.

* ندى اسماعيل جبوري، **أثر تكنولوجيا المعلومات في الأداء المنظمي**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 22، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2009، ص141.

مجموعة خبرات الافراد و أجهزة الحاسوب ووسائل الاتصال الاخرى و البرمجيات التي تساعد في انماء اداء المؤسسة، ولا بد من وجود نظام معلومات يسهل عملية تسجيل المعلومات والبيانات وتصنيفها وايصالها في الوقت اللازم واستخراجها عند الحاجة، وهذا من عوامل النجاح لنظام الرقابة في أي مؤسسة، لأن السرعة والدقة والانتظام يمكن الادارة من اكتشاف الانحرافات وتعيين نقاط القوة والضعف في أسرع وقت وبالتالي محاولة تصحيحها قبل أن تتفاقم أو تفاديهما في المستقبل، ومن هنا ظهرت أهمية نظم المعلومات والوسائل الآلية في مجال الرقابة.

4- وجود أساليب رقابية: حيث تتنوع أساليب الرقابة بين الأساليب المالية والغير مالية والتي من الواجب توافرها لكي تتم العملية الرقابية على أكمل وجه فهي الأساس لكي يبدأ المراقب عمله، واختيار هذه الأساليب يتوقف على ظروف المؤسسة وطبيعة أنشطتها وغيرها من المحددات التي تفرض اختيار أسلوب دون غيره.

المطلب الثاني: مبادئ عملية الرقابة ومراحلها

للعملية الرقابية مجموعة من المبادئ والتي بتوافرها تضمن لنا وجود نظام متين وكفاء يقوم بالحماية وضمان السير الحسن للمؤسسة، ولا يمكن أن تتم عملية الرقابة إلا باتباع مجموعة من المراحل كما سنوضحه في التالي.

أولاً: مبادئ عملية الرقابة

هناك مجموعة من المبادئ التي تركز عليها الرقابة والتي تجعل منها عملية ايجابية، من هذه المبادئ ما يتعلق بطبيعة العملية ومنها ما يتعلق بأسلوبها ويمكن ذكر ما يلي⁽¹⁾:

1- مبادئ تتعلق بطبيعة عملية الرقابة: نذكر منها:

- تبني الرقابة المستمرة لما لها من فوائد في سرعة اكتشاف الانحرافات وتصحيحها في وقت مبكر.
- ضبط تكاليف ووقت العملية الرقابية فيجب أن يتناسب العائد مع التكلفة والوقت المستغرق في انجازها.
- استخدام الأساليب المساعدة على التوقع بالانحرافات المستقبلية واتخاذ الاحتياطات اللازمة لتجنبها.
- التمييز بين الأخطاء واعطاء الأولوية للانحرافات الجوهرية ومحاولة علاجها.
- تبني مبدأ المرونة الرقابية بحيث يساعد على التكيف مع المتغيرات الحاصلة ومسايرتها.
- زرع شعور لدى العمال على أن الرقابة وسيلة لتحسين الأداء وليست أداة تخويف.
- يجب أن يكون الهدف من العملية الرقابية تحسين الأداء وترقيته وليست مجرد رقابة فقط.

2- مبادئ تتعلق بأسلوب ونظام الرقابة: نذكر منها:

- أن يتماشى النظام الرقابي مع الخطة التي تبين ما يجب القيام به وبالتالي تمده بالمعايير للمقارنة مع النتائج الفعلية، اضافة إلى توافقه مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
- أن يراعي النظام الرقابي الاختلاف في المستويات الادارية وطبيعة الأنشطة وحجمها.
- أن يكون النظام الرقابي مفهوما للجميع ويتناسب مع قدرات مختلف المستويات.

¹ - السيد عبده ناجي، مرجع سابق، ص ص26-29.

ثانيا: مراحل عملية الرقابة

هناك ثلاثة خطوات رئيسية لعملية الرقابة تمثل الأساس التقليدي في معظم المجالات وتشمل:

1- إنشاء معايير الأداء 2- قياس الأداء الفعلي 3- تحسين حالة الأداء

وتطبق هذه الخطوات في معظم ميادين الرقابة سواء كانت مالية أو فنية، ويتمثل ناتج هذا التطبيق في تقييم الأداء ولا بد أن يؤدي تقييم الأداء بدوره إلى تحسين الأداء، وعلى ذلك فإن الناتج المباشر لتقييم الأداء هو قرار محسن للأداء فالتقييم الذي لا يؤدي إلى مثل هذا القرار ليس تقييماً، وتشمل الرقابة كذلك الإجراءات التي من شأنها دفع النتائج الفعلية حتى تتطابق مع النتائج المحددة مقدماً.

وتتمثل الخطوة الأولى في دورة الرقابة في تحديد أهداف المؤسسة، ثم الخطوة الثانية حيث يتم فيها إعداد الخطط اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، وأخيراً الخطوة الثالثة التي تهتم بتقييم الأداء من خلال عملية مقارنة النتائج الفعلية مع المخططة ومنه استخراج وتحليل الإنحرافات واتخاذ القرارات المحسنة، وعموماً هذه الخطوات يمكن تطبيقها في معظم المجالات ما يجعلها من المميزات الرئيسية التي تميز عملية ممارسة الرقابة بالإرتباط مع نظم المحاسبة الإدارية في المؤسسات تلك النظم التي تؤسس جسراً بين الخطط وأساليب وأدوات الرقابة عليها⁽¹⁾. ومنه يمكن تفصيل المراحل الثلاث إلى⁽²⁾:

1- **تحديد الأهداف:** بتسطير الأهداف المطلوبة وترجمتها إلى خطط واضحة وصياغتها في شكل منظم كأن تأخذ شكل جداول تفصيلية زمنية، واختيار أفضل الطرق لتنفيذها مع توافر جميع الوسائل التي تساعد وتسهل من عملية التنفيذ لمنع حدوث أي مشاكل أو تأخير.

2- **تحديد المعايير:** في هذه المرحلة يتم تحديد المعايير التي ستستخدم في العملية الرقابية، فبعد تحديد النتائج الواجب تحقيقها والأداء الذي يوصلنا إليها يتم ترجمتها إلى معايير دقيقة تستخدم لمتابعة تنفيذ الخطط، ومن المهم جداً أن تؤخذ في الحسبان النقاط التالية:

- **تحديد خصائص الأداء المطلوب:** فالعمل الجيد له خصائص يجب تحديدها للحكم على النتائج.
- **تحديد مقياس لكل خاصية:** أي تحديد المستوى المطلوب للأداء ويكون معياراً تقاس عليه النتائج، يمكن أن يكون المعيار خاص بمجموعة دون أخرى كما يمكن أن يكون عام يطبق على الجميع، وفي العادة تكون المعايير مرنة تتغير بتغير الظروف ولها عدة أنواع: كمية، نوعية....
- **ربط النتائج بمسؤولية كل فرد:** حيث يتم محاسبة كل شخص عن أدائه ويصعب ذلك في حالات العمل الجماعي وكذلك في حالة ما إذا كان أداء شخص ما مرتبط بأداء جهات أخرى.

¹- عبد المنعم عوض الله، عزيزة عبد الرازق، مرجع سابق، ص 39، 41.

²- للتوسع راجع:

* نزار عوني اللبدي، مرجع سابق، ص 146.

* السيد عبده ناجي، مرجع سابق، ص 45-57.

* علي خلف عبد الله، وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص 37.

• **مراجعة النقاط الاستراتيجية:** وهي نقاط مهمة وجب التركيز عليها وتجنب أي انحراف فيها لأنها تمس وبشكل مباشر الأهداف.

• **مراجعة طرق العمل:** وهذا من أجل تخفيض التكاليف وتحقيق أفضل النتائج، ففي بعض المجالات تكون الرقابة على أساليب العمل أهم من الرقابة على النتائج كالمجالات الطبية.

3- **قياس ومقارنة الأداء:** في هذه المرحلة يتم قياس الأداء من خلال مطابقة الأداء الفعلي بالمخطط من أجل معرفة ما إذا كان هناك انحرافات أو لا، ويكون إما عن طريق القياس الشامل أو بأخذ عينة فقط وهنا يتم التوصل إلى أحد هذه النتائج:

✓ أما ان يتطابق الأداء الفعلي بالأداء المخطط وفي هذه الحالة تتعدم الانحرافات

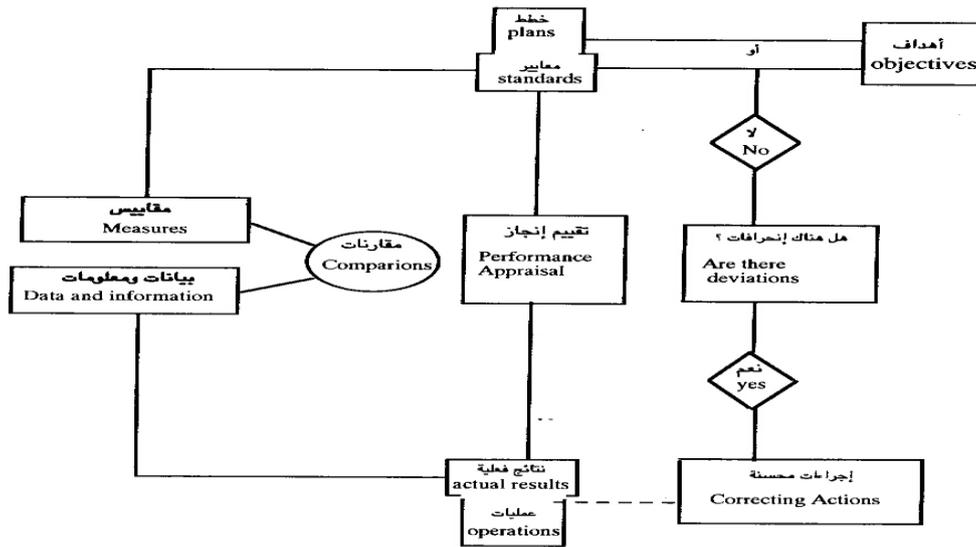
✓ أما أن يفوق الأداء الفعلي الأداء المخطط وفي هذه الحالة يكون الانحراف ايجابي.

✓ أما أن يقل الأداء الفعلي عن الأداء المخطط وهنا نكون في حالة الانحراف السلبي.

وتحتاج عملية القياس إلى الخبرة والدقة فالشخص الذي يتعامل مع حالات ملموسة يسهل قياسها يختلف عن الشخص الذي يتعامل مع حالات غير ملموسة تستوجب الخبرة والبراعة لدى القائم بعملية القياس، كما يجب مراعاة مبدأ الأهمية النسبية بحيث تتناسب التكلفة والجهد لقياس نتائج الأداء مع أهمية هذه النتائج.

4- **اتخاذ القرار:** في هذه المرحلة يتم البحث عن أسباب الانحراف وتصحيحها، حيث يتم اتخاذ القرار بشأن الانحرافات التي تم الكشف عنها والبحث عن طرق معالجتها إن أمكن الأمر، ولا يكون الأشكال فيما إذا كان الانحراف ايجابي فهذا يتطلب الشكر ومنح تحفيزات جراء هذا الأداء الجيد، ولكن الأشكال يظهر في حالة الانحراف السلبي فبمجرد أن يكشف التقرير عنه أصبح من اللازم البحث عن أسباب حدوثه، ويكون التركيز كبيراً على الانحرافات المهمة والجوهرية خاصة تلك التي تتعلق باستراتيجية المؤسسة ومنه اختيار أنسب الطرق لمعالجتها بحيث من الممكن أن يكون لانحراف ما عدة طرق للعلاج وبالتالي وجب الانتقاء بينها وفقاً لمبدأ الموازنة بين العائد والتكلفة، وتبقى الرقابة مستمرة حتى بعد اختيار العلاج لمعرفة مدى فعالية هذا البديل في تصحيح الانحرافات، والشكل التالي يظهر تفصيل لمراحل عملية الرقابة.

الشكل رقم 05: دورة العملية الرقابية



المصدر: عبد المنعم عوض الله، عزيزة عبد الرازق، المحاسبة الإدارية في مجالات الرقابة واتخاذ القرارات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، 1994، ص 42. يوضح الشكل دورة العملية الرقابية حيث تتحول الاهداف المحددة الى خطط تحدد معها المعايير التي تستخدم في الرقابة على الأداء، من خلال المقارنة بين بيانات الاداء الفعلي والمخطط تظهر الانحرافات التي يتم على اساسها اتخاذ الاجراءات والقرارات الملائمة.

المطلب الثالث: أنواع عملية الرقابة

يمكن تقسيم عملية الرقابة إلى أنواع بحسب المعايير التالية⁽¹⁾:

1- معيار الزمن: وتنقسم إلى:

- الرقابة القبلية (الوقائية، التنبؤية): وهي الرقابة عن طريق وضع إجراءات ووسائل قبل البدء في عملية تنفيذ الأنشطة لمنع الخطأ قبل حدوثه وضبط كافة العمليات ومنع ضياع الوقت والجهد، ومن أمثلتها وضع لجنة للمشتريات مكونة من عدة أشخاص من مختلف الاقسام يتم تغييرهم كل مرة لضمان عدم حصول أي تجاوزات أو رشاوى أو غيرها.
- الرقابة الحالية (المتزامنة): وهي الرقابة المرافقة لعملية تنفيذ الخطط كي لا تتراكم الأخطاء أو يتسع الانحراف وبالتالي تساعد على اكتشاف الأخطاء وتصحيحها.

¹ - للتوسع راجع:

* علي خلف عبد الله، وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص 38-41.

* خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 30، 168.

* المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مراجعة ومراقبة داخلية، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، السعودية، ص 46.

* عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 58.

* محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 27.

• **الرقابة (البعدية) اللاحقة:** تكون بعد الانتهاء من العمليات والأنشطة داخل المؤسسة، حيث تشمل الاجراءات التقويمية للوقوف على الأخطاء وعدم تكرارها مستقبلا ومن أمثلتها الرقابة في نهاية السنة المالية التي يقوم بها المدقق الخارجي.

2- معيار القائم بالرقابة: وتنقسم إلى:

• **الرقابة الداخلية:** وهي عبارة عن وظيفة داخل المؤسسة يقوم بها هيئة داخلية أو مراجعين تابعين للمؤسسة، يتمتعون بقدر من الاستقلالية، وهذا من أجل حماية أموال المؤسسة، وتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية وبعاب عليها أحيانا تأثير العلاقات الشخصية باعتبار أن من يقوم بالعملية هو موظف تابع للمؤسسة، وتنقسم بدورها إلى ثلاثة أنواع وهي:

أ- **الرقابة الإدارية:** وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية، وهي تعتمد لتحقيق أهدافها وسائل مختلفة مثل الكشوف الإحصائية، والموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية والخرائط والرسوم البيانية وهي مرتبطة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية والمالية.

ب- **الرقابة المحاسبية:** تتمثل في الإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية ومطابقة الأصول المدرجة بدفاتر وسجلات المؤسسة مع الأصول الموجودة بالفعل في أقسام المؤسسة ومخازنها، أي تهدف إلى اختبار البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها، من بين وسائلها نظام القيد المزدوج، وإتباع نظام المصادقات، وجود نظام مستندي سليم ...

ج- **الضبط الداخلي:** ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة، ويعتمد في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.

• **الرقابة الخارجية:** تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة، حيث أن الوظيفة الأساسية هي فحص لدفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا دقيقا ومحايدا للتحقق من أنها قد تمت فعلا في إطار إجراءات سليمة وصحيحة تثبت جديتها، بالإضافة إلى إبداء الرأي في نظام الرقابة الداخلية أو بيان مدى تنفيذ السياسات الموضوعة للمؤسسة، والتقرير النهائي الذي يضعه المسؤول عن عملية الرقابة يكون موضع ثقة وتقدير لما يتمتع به من استقلال وحياد وعلم وخبرة ودراية وهو بالطبع مسؤول عما يتضمنه التقرير من بيانات وحقائق وآراء مسؤولية تحددها القوانين السائدة والمعمول بها. وتنقسم الرقابة الخارجية بدورها إلى:

أ- **الرقابة القانونية:** يفرضها القانون وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية التي يقوم بها محافظ الحسابات.

ب- **الرقابة التعاقدية:** يقوم بها محترف بطلب أحد الأطراف (داخلية أو خارجية) التي تتعامل مع المؤسسة.

ج- **الخبرة القضائية:** التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

3- معيار التنظيم: وتنقسم إلى:

- **الرقابة المفاجئة:** والتي تأتي فجأة بدون موعد حيث تجعل العمال في حالة تأهب دائمة لامكانية حدوث الرقابة في أي وقت حيث تساهم بفعالية في كشف الأخطاء.
- **الرقابة الدورية:** تكون بصورة دورية وحسب فترات متعاقبة.
- **الرقابة المستمرة:** وتكون على مدار الوقت وفي جميع المراحل بشكل مستمر لمنع حدوث أي خطأ أو الاسراع في معالجته مبكرا عند وقوعه.

المطلب الرابع: أسباب ومستويات عملية الرقابة والأساليب التي تعتمد عليها

تتعدد أساليب الرقابة حسب الهدف الذي تسعى اليه كل مؤسسة، وكذلك المستويات بحسب التقسيم الوظيفي داخلها، كما تتنوع طرقها وأساليبها والتي سيتم مناقشتها في هذا المطلب.

أولاً: أسباب القيام بعملية الرقابة

هناك مجموعة من الأسباب تجعل المؤسسة تتجه الى عملية الرقابة وتعتبرها عملية لا غنى عنها أثناء قيامها بنشاطها، ومن أبرز هذه الأسباب مايلي⁽¹⁾:

- **خطأ في اعداد الخطة:** ان الخطأ في تحديد الأهداف أو في ترجمتها إلى معايير واضحة أو في اختيار أنسب طرق تحقيق الأهداف يستدعي بالضرورة القيام بعملية الرقابة التي من شأنها أن تعدل في هذه المعايير أو الطرق مع أخذ الظروف السائدة بعين الاعتبار عند القيام بالرقابة.
- **خطأ في التنفيذ:** بعد صياغة خطة العمل وعند البدء في التنفيذ غالباً ما تظهر أخطاء قد يكون سببها قلة فهم العاملين للخطة ومعاييرها أو نتيجة انخفاض الأداء أو أن الخطة غير مرنة ما يحد من الابتكار العمال وهذا يسهل حدوث الأخطاء.
- **تغير الظروف الخارجية:** تعتبر الظروف المحيطة بالمؤسسة خارجياً من أهم أسباب القيام بالرقابة ذلك لانها تؤثر على درجة تنفيذ الخطط ومن أمثلتها المنافسة والحالة السياسية والاقتصادية وغيرها للبلد كلها تعتبر من البيئة الخارجية للمؤسسة والتي تؤثر وتتأثر بها والتي تشكل لها اما فرص أو تهديدات والتي تمس حتما تنفيذ الخطة وبالتالي يستوجب وجود رقابة تساعد في كشف الانحرافات الحاصلة ومحاولة تصحيحها.

ثانياً: مستويات عملية الرقابة

ان للهيكـل التنظيمي دور بارز في عملية الرقابة، لمساهـمته في توضيح قنوات الاتصال والعلاقات بين مختلف المراكز والوظائف، ولإعطائه صورة واضحة ومنظمة عن المؤسسة ومختلف أنشطتها وبالتالي تسهل عملية الرقابة والتقييم، ومن هذا المنطلق ظهرت مستويات للرقابة تتمثل في⁽²⁾:

¹ - السيد عيده ناجي، مرجع سابق، ص20.

² - نزار عوني اللبدي، مرجع سابق، ص149.

- **على مستوى الإدارة العليا:** تتمثل في رئيس مجلس الإدارة الذي يتولى محاسبة الإدارات عن أدائهم ومدى تماثيه مع ما هو مخطط، وتعتبر التقارير من أهم وسائل الرقابة الأبرز هنا وتكون مختصرة ومفيدة.
 - **على مستوى الإدارات:** يكون المدير في كل إدارة مسؤول أمام الإدارة العليا وفي نفس الوقت هو من يحاسب الإدارة التي تحت إشرافه على أدائها الفعلي، ومن أهم الأساليب المستعملة هنا الميزانيات التقديرية والقوائم المالية المقارنة والنسب المالية، والتقارير هنا أكثر تفصيلاً.
 - **على مستوى الأقسام:** لكل إدارة مجموعة أقسام تتبعها، حيث يعتبر رئيس القسم مسؤولاً أمام مدير الإدارة التي يتبعها وفي نفس الوقت هو من يحاسب العمال أو مشرفي الأقسام الفرعية إن وجدت عن أدائهم الفعلي ويكون التقرير هنا أكثر دقة ويحمل تفاصيل لا توجد في غيره من التقارير السابقة.
- هناك حالات تكون للأقسام وحدات فرعية تتبعها ففي هذه الحالة يمكن أن يضاف مستوى آخر للرقابة، تكون فيه مسؤولية الرقابة لمشرفي هذه الوحدات على أداء عمالهم.

ثالثاً: أساليب عملية الرقابة

تتعدد الأساليب والطرق التي تعتمدها عملية الرقابة داخل المؤسسة ولعل من أبرزها⁽¹⁾:

- **أسلوب الرقابة بالاستثناء:** وهي نتاج مفهوم الإدارة بالاستثناء حيث تركز الرقابة هنا على الجوانب المهمة فقط وتسلب الضوء على الأخطاء الجوهرية، حيث ترفع تقريراً مفصلاً إلى الإدارة العليا عن الانحرافات الحاصلة لتركز الإدارة كل اهتمامها لتصحيحها من أجل اختصار الوقت والجهد وعدم انشغالها بالجوانب الثانوية.
- **أساليب الرقابة المتخصصة:** ونذكر منها:

- **طريقة برت والمسار الحرج:** وهما أسلوبان من أساليب بحوث العمليات حيث يعتمدان على العمليات الخاصة بتحليل شبكات الأعمال.

- **تصميم المعلومات:** يمكن للمؤسسة من خلال جمع المعلومات فهم وقراءة وتحليل القوائم والتقارير، فهي التي تساعد متخذي القرار على اتخاذ كل ما يروونه مناسب لقراراتهم فكلما كانت هذه المعلومة صحيحة وملائمة وموثوقة واحترمت شروط إعدادها كلما كانت ذات أهمية عالية لاتخاذ قرارات رشيدة.

- **أساليب الرقابة الشاملة:** وهي من أفضل طرق الرقابة وتتكون من قياس الربح والخسارة للمؤسسة، التحليل المالي، التدقيق الداخلي والخارجي، الميزانيات التخطيطية...

- **الأساليب التقليدية:** وهي أساليب ناجحة حتى مع ظهور الأساليب الحديثة ونذكر منها:

- **نظام التقارير:** تساهم التقارير الإدارية في توضيح الأعمال المنجزة ومدى كفاءتها ومطابقتها للمواصفات والتزام العاملين بها، فبواسطتها يتم قياس وتقييم الأداء داخل المؤسسة.

¹ - للتوسع راجع:

* علي خلف عبد الله، وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص 42.

* نزار عوني اللبدي، مرجع سابق، ص 150.

-**الملاحظة:** وهي احد أساليب جمع البيانات في المؤسسات والأبحاث العلمية وغيرها، حيث تعتمد على الاتصالات الشخصية مع ذوي العلاقة وجمع معلومات من خلال الحديث معهم وملاحظتهم أثناء تأدية المهام المنوطة اليهم، بالتالي فهي مفيدة في عملية الرقابة وتقييم الأداء للمؤسسة.

-**نقطة التعادل:** هي من أهم الطرق المحاسبية والتي تستخدم في تبيان العلاقة بين التكاليف والايرادات، حيث تسمى النقطة التي تتساوى فيها هذه الاخيرة (التكاليف والايرادات) بنقطة التعادل، ومنه فهي تساعد في التنبؤ المبكر فيما اذا كان هناك انحرافات في الأداء وبالتالي اتخاذ الاجراءات التصحيحية بشأنها.

هناك من يقسم الأساليب حسب المراحل التي تمر بها العملية الرقابية حيث لكل مرحلة أساليب تحتاج اليها أكثر من غيرها، فمثلا في مرحلة اعداد المعايير تحتاج إلى البيانات المالية التاريخية والمعايير الرقابية المعتمدة على التكاليف المعيارية اضافة إلى أبحاث السوق وعمليات الانتاج، أما في مرحلة التقييم والقياس فتستعمل الملاحظة والتقارير التي تتضمن مقارنة بين الأداء الفعلي والمخطط، وفي مرحلة تحليل الانحرافات تحتاج إلى التحليل المالي، الاحصاء، بحوث العمليات...، وهناك من يقسم الأساليب إلى مالية وغير مالية، وآخر يقسمها إلى تقليدية وحديثة، وعلى العموم الأساليب تبقى نفسها الا أن معيار التقسيم هو الذي يختلف من كاتب لآخر.

المبحث الثالث: تقييم الأداء كأساس لرفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية

يعتبر تقييم أداء المؤسسات من أهم مكونات نظام الرقابة الإدارية، وأكثر مهام المحاسبة الادارية أهمية وصعوبة، باعتبار المؤسسة مزيج من الأداء الفردي (الأفراد) وأداء الوحدات التنظيمية (الادارات) بالاضافة إلى تأثيرات البيئة الخارجية عليها، فلكل نوع مجموعة مقاييس تسعى لكشف الانحرافات وتصحيحها اذا لزم الامر، ومنه فإن أي أداة تساهم في نجاح وتحسين تقييم الأداء سوف تزيد من كفاءة نظام محاسبة المسؤولية داخل المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء

يختلف تقييم الأداء عن مصطلح الأداء وبذلك يمكن أن نوضح مجموعة من التعاريف كالتالي:

أولاً: تعريف تقييم الأداء

يعرف تقييم الأداء على أنه: ((جهد نظامي لوضع معايير الأداء في ضوء الاهداف وتصميم أنظمة معلوماتية للتغذية العكسية ومقارنة الأداء الفعلي بالمخطط، ومنه تحديد الانحرافات وتصحيحه))⁽¹⁾، فهو: ((مرحلة اساسية من مراحل الرقابة والتخطيط تساعد في كشف الانحرافات وترشيد القرارات من خلال التغذية العكسية، كما يقصد بها جمع معلومات محددة " كمياً ونوعياً " وملاحظات ميدانية عن اداء الافراد والوحدات والمؤسسات وعن الانجازات للبرامج والسياسات ثم تفسيرها وتحليلها للتعرف على العلاقات بين المتغيرات

¹ - محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، المجموعة العربية للتريب، مصر، 2013، ص10.

والتوصل إلى تفسيرات موضوعية للظواهر لإصدار احكام قيمة من قبل جهة خارجية متخصصة ذات صلاحيات وامكانيات عالية⁽¹⁾.

من التعاريف السابقة يمكن استنتاج الخصائص التالية لتقييم الأداء وهي⁽²⁾:

- ✓ هو عبارة عن عملية هادفة للتعرف على مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها وخططها.
- ✓ هو عملية تمتد إلى استخراج النتائج وتصحيح الانحرافات وتحسين الأداء في الفترات التالية.
- ✓ يساعد في وضع أهداف جديدة وتعديل الخطط القائمة لتحقيق أفضل مستوى انجاز ممكن.

ثانياً: أهداف تقييم الأداء

هناك مجموعة كبيرة من الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها من خلال قيامها بتقييم الأداء لعل أبرزها⁽³⁾:

- يؤدي إلى تحسين العمل والزيادة في الانتاجية باعتبارها هدفا مهما تسعى اليه المؤسسات.
- تحديد مساهمة كل عامل في تحقيق اهداف المؤسسة، من خلال تقييم أدائه وربطه بتقييم الأداء العام؛
- كشف الانحرافات والأخطاء ومعرفة أماكن القوة والضعف والعمل على معالجتها لتفاديها مستقبلاً؛
- استثمار التغذية العكسية والمعلومات المرتدة للأقسام والمؤسسة ككل في التحسين مستقبلاً؛
- تقريب النتائج الفعلية من المتوقعة والتنبؤ بالانحراف قبل وقوعه باستخدام مؤشرات لذلك؛
- الوقوف على مستوى انجاز المؤسسة نتيجة المقارنة بين الأداء الفعلي والمخطط؛
- خلق المنافسة بين أقسام المؤسسة في رفع مستوى الأداء؛
- معرفة مدى الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة والسعي لتحقيق أكبر عائد بأقل تكاليف؛
- تحقيق تقويم شامل للاداء على مستوى الاقتصاد الكلي من خلال نتائج التقويم لكل المؤسسات؛
- تصحيح الميزانيات التقديرية ووضع مؤشرات في المسار الصحيح بما يلائم الامكانيات المتاحة.

ثالثاً: أهمية تقييم الأداء

تعود أهمية تقييم الأداء إلى أسباب منها⁽⁴⁾:

- تركز اهتمام الادارة على مراكز المسؤولية التي تكون بحاجة إلى الاشراف؛
- يساعد في الكشف عن العناصر الناجحة وتمييزها والاستغناء عن العناصر غير منتجة أو معالجتها؛
- ترشيد قرارات مديري الاقسام وتوجيه نشاطهم نحو المجالات التي ستخضع للرقابة والتقييم؛

¹ - ميعاد حميد علي، دور تقويم الأداء في الحد من الفساد الاداري والمالي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 39، جامعة بغداد، العراق، 2014، ص314.

² - المنظمة العربية للتنمية الادارية، قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسسي، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، مصر، 2009، ص401.

³ - للتوسع راجع:

* محمود عبد الفتاح رضوان، مرجع سابق، ص 13-15.

* بوالشرش كمال، مرجع سابق، ص 111.

⁴ - المنظمة العربية للتنمية الادارية، مرجع سابق، ص 124، 386.

- زرع روح الاقتناع بالوظيفة من خلال التعريف بكيفية أداء الأعمال وتوجيهها ووضع أنظمة حوافز لذلك، مع تبيان حدود كل وظيفة وحجم المسؤوليات لكل شخص؛
- اعطاء مؤشرات للمقارنة بين الاقسام والوحدات للمؤسسة ذاتها وبين مؤسسات نفس القطاع؛
- تساعد هذه المؤشرات في تفسير الانحرافات المكتشفة ومحاولة اتخاذ اجراءات تصحيحية لها؛
- تخفيض التكاليف والزيادة في الانتاجية وتفعيل رسالة المؤسسة يؤدي لتحسين الحد الأدنى للأداء؛
- المساهمة في تطبيق استراتيجية المؤسسة والمواءمة بين الخطط والأنشطة؛
- قياس وتقييم كفاءة الأداء يساعد المؤسسة في الانتقاء الجيد للعمليات الأولى بالتطوير؛
- تساعد في تحديد أفضل الممارسات وتطبيقها في مجالات اخرى؛
- التقليل من المخاطر من خلال المساعدة في اتخاذ قرارات مالية أفضل إلى جانب غير مالية؛
- ربط الأداء بالمسؤولين عنه ومحاسبتهم أو مكافأتهم على أدائهم مما يدعم التحفيز القائم على المنافسة.

المطلب الثاني: متطلبات نجاح تقييم الأداء ومجالاته

هناك شروط وأسس من الواجب توافرها لضمان نجاح عملية التقييم داخل أي مؤسسة، كما تتعدد مجالات التقييم وتتنوع كثيرا، ويمكن أن نذكر أهم النقاط كالتالي:

أولاً: متطلبات نجاح تقييم الأداء: منها⁽¹⁾:

- تحديد أهداف المؤسسة العامة والفرعية وترتيبها حسب الاولوية ومدى ارتباطها بالهدف القومي؛
- تحديد مراكز المسؤولية واختصاصاتها والعلاقات التي تربط بينها وتأثير كل مركز على الآخر؛
- اعداد وانتقاء معايير ذات دلالة وصدق يتم على أساسها تقييم الأداء في المؤسسة؛
- وجود جهاز رقابة فعال على تنفيذ الأداء يتتبع عملية التنفيذ الفعلي ويسجل النتائج المحققة؛
- وجود خطة استراتيجية محكمة تساعد المؤسسة في تحقيق الاهداف؛
- وجود سياسات رشيدة تحكم وتنظم عمل المؤسسة والافراد وترشد أدائهم؛
- وجود هيكل تنظيمي واضح يحدد الاختصاصات والمسؤوليات داخل المؤسسة؛
- وضع خطط واضحة قابلة للتنفيذ من خلال اشراك الجميع في النقاش ودراسة الاهداف؛
- أن يكون الشخص المكلف بالتقييم ذو كفاءة وخبرة عالية في هذا المجال وملما بكافة الجوانب؛
- وجود نظام معلومات متكامل وفعال يضمن سرعة وجودة المعلومة لاستخدامها في اتخاذ القرارات؛
- أن تكون الاجراءات والآليات الموضوعية لعملية تقييم الأداء واضحة ومنظمة ومتناسقة للجميع؛
- وجود نظام حوافز فعال (ماديا ومعنويا) لجميع العمال نتيجة تأديتهم لمهامهم وتشجيعهم عليها.

¹-للتوسع راجع:

* محمود عبد الفتاح رضوان، مرجع سابق، ص 19.

* بوالشرش كمال، مرجع سابق، ص 112.

ثانياً: مجالات تقييم الأداء:

- تتعدد المجالات التي يهتم بها تقييم الأداء ولعل من أهمها (1):
- **تقييم الأداء المالي:** ويهتم بالجانب المالي للمؤسسة أو الوحدة أو أي تنظيم آخر، ويستعمل مؤشرات ومعايير مالية ومحاسبية ومن أمثلة ذلك: معدل العائد على الاستثمار، نسبة الانخفاض في التكاليف...
- **تقييم الأداء الفني:** وهو الذي يهتم بالجانب التكنولوجي والتقني مثل: نسبة خفض الوحدات المعيبة بسبب تغير طرق العمل أو التجهيزات أو تغير العمال...
- **تقييم الأداء البشري:** وهو التقييم الذي يخص أداء الأفراد والعمال ومن أمثلته: انخفاض معدل دوران العمالة، انخفاض معدل الغياب، انخفاض معدل حوادث العمل...
- **تقييم الأداء الإداري:** ويخص الجوانب الإدارية في المؤسسة مثل: نسبة الأهداف المصممة وفقاً لمبدأ الإدارة بالأهداف، نسبة القرارات الالكترونية إلى إجمالي القرارات...

المطلب الثالث: مستويات تقييم الأداء وطرقه

تتنوع المستويات في تقييم الأداء حسب تقسيمات الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وتعتمد على مجموعة من الطرق للوصول إلى نتيجة التقييم وتحقيق الهدف من ذلك، ويمكن توضيحها في التالي.

أولاً: **مستويات تقييم الأداء:** هناك ثلاثة أنواع من المستويات لتقييم الأداء وهي (2):

1- **تقييم الأداء العام:** وهو التقييم الذي يمس أداء المؤسسة ككل كوحدة واحدة حيث يقوم بالنظر إلى الأهداف العامة والخطط الرئيسية والبحث عن أي انحراف حصل أو قد يحصل من أجل السعي إلى اخذ الاجراءات التصحيحية بشأنه وترقية الأداء لتحقيق الهدف الذي تسعى المؤسسة اليه.

2- **تقييم أداء الوحدات:** يتم عادة بواسطة المستويات الادارية الأعلى للتعرف على مدى جودة أداء المسؤولين في مراكز المسؤولية⁽¹⁾، يتضمن تقييم أداء الوحدات والأقسام والمصالح وغيرها من الاجزاء المكونة للمؤسسة ككل أي كل وحدة تدخل في هيكلها التنظيمي، حيث ينظر هنا للمؤسسة على أنها اجزاء متكاملة وجب تقييم أداء كل منها على انفراد، ويكون هذا من خلال تطوير مجموعة من مؤشرات الأداء وقياس مستوى الانجاز الفعلي في ضوء مستويات محددة للاداء المرغوب.

3- **تقييم الأداء الفردي:** ويشمل تقييم أداء كل فرد من العمال في المؤسسة من خلال تطوير مجموعة من عناصر تقييم الأداء الفردي المنبثقة من تحليل الوظائف التي يقوم بها العمال، وهذا يدخل في ميدان تقييم أداء العاملين باعتباره حجر الأساس للأداء ككل، يعتبر تقييم الأداء الفردي من أهم مقومات نظام الرقابة الفعال لأنه يمكن المسؤول المباشر عن أداء العمل من تقييم أخطائه وتصحيحها بنفسه دون تدخل، وبذلك يصبح لنظام

¹ - المنظمة العربية للتنمية الادارية، مرجع سابق، ص 293.

² - للتوسع راجع:

* عبد الحي عبد الحي مرعي وآخرون، مرجع سابق، ص 44.

* المنظمة العربية للتنمية الادارية، مرجع سابق، ص 403.

الرقابة خاصة تلقائية لتصحيح الأخطاء والعمل على تجنبها، لذلك يتطلب الأمر عند تصميم نظام محاسبة المسؤولية أن توجه عناية خاصة لتحديد مستويات الرقابة التي يتم اعداد تقارير الأداء لها، حيث تساعد التقارير مختلف المستويات في مراجعة أدائها وتصحيح أخطائها دون تدخل الغير.

ان المستويات السالفة الذكر كلها تشترك في تحقيق الهدف العام للمؤسسة فهي تعمل بشكل تكاملي لكشف أي انحراف ممكن ومحاولة علاجه وتصحيحه، فتقييم أداء المؤسسة ككل يتطلب تقييما لاداء وحداتها وأقسامها وتقييم الوحدات يتطلب كذلك تقييما لأداء الأفراد، الا أن الاختلاف يكمن في مجالات المعايير ومؤشرات الأداء والاجراءات المتبعة.

ثانيا: طرق تقييم الأداء

تتنوع الطرق التي من خلالها يمكن تقييم الأداء، فمنهم من يقسمها إلى طرق تقليدية كالميزانيات التقديرية والتحليل المالي، وأخرى حديثة مثل بطاقة الأداء المتوازن وقد سبق لنا ذكرها في الفصل الأول من أدوات المحاسبة الادارية التقليدية والحديثة، ومنهم من يقسمها على أساس الجانب الذي تعالجه إلى طرق مالية وأخرى غير مالية، ومنه سنتطرق لهذا النوع من التقسيم كالتالي⁽¹⁾:

1- طرق التقييم المالية: يعتبر الجانب المالي والاقتصادي للمؤسسة من أهم الاهداف التي تسعى لبلوغها، وقد انتشر استعمال الطرق المالية والمحاسبية التي تعتمد على مؤشرات أداء مالية بحتة حيث يعتبر التحليل المالي أهم هذه الطرق وأبرزها بما يحتويه على كم هائل من المقاييس والمؤشرات مثل: العائد على الاستثمار، القيمة الاقتصادية المضافة، حيث تعبر عن نتائج القياس التشغيلي ومدى تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، ومن أهم فوائد استعمالها أنها تسهل عملية المقارنة وتجميع النتائج عبر وحدات المؤسسة لاستعمالها لوحدة قياس موحدة وهي النقد، بالاضافة إلى أنها تبين التكاليف والايرادات وكل ما يتعلق بالجانب المالي للمؤسسة من أرباح، استثمارات،... ورغم أهمية الأداء المالي في المؤسسة الا أنه يعيب على مقاييسه ما يلي:

- طبيعتها التاريخية تجعل من نتائجها غير كافية لاتخاذ القرارات بحيث لا تهتم بالقيم الحالية والمستقبلية؛
- التركيز على الجانب المالي فقط يهمل الجوانب الأخرى الغير مالية والتي لها دور كبير في مساعدة متخذي القرار لمعرفة وإدراك عوامل نجاح المؤسسة والوصول إلى صورة دقيقة وشاملة للتقييم.

2- طرق التقييم غير المالية: نتيجة العيوب التي تعترض الطرق المالية في التقييم على الرغم من أهميتها البالغة، ظهرت الحاجة إلى طرق أكثر شمولية وصدق في التعبير عن الأداء تساعد على اعطاء صورة كاملة تغطي جميع جوانب التقييم، فجاءت الطرق التي تعتمد على تقييم الأداء ماليا وغير ماليا، ولعل من ابرز وأشهر هذه الطرق بطاقة التقييم المتوازنة والتي تعالج الجانب المالي وجانب العملاء وجانب العمليات الداخلية وجانب التعلم والنمو، وتهتم الطرق غير المالية بمقاييس الجودة، أداء المخزون، الانتاجية...، وهي أداة استراتيجية للرقابة الاستراتيجية حيث تمثل محاولة لتأكيد أهمية توجيه العمليات الداخلية، بالاضافة إلى أنها تتضمن مقاييس

¹ -نزار عوني اللبدي، مرجع سابق، ص 58-61.

كمية مثل إدارة الانتاج على أساس عدد الوحدات المنتجة، ومقاييس كيفية تقيس مثلا الرضا والولاء للمستهلك، سمعة المنتج أو الخدمة...وتتميز بـ:

- المساعدة على اتخاذ قرارات صحيحة في الوقت المناسب؛
- تطبق على جميع انواع المؤسسات وتكشف عيوباً كثيرة أسرع من المقاييس المالية؛
- تركز على الأصول الغير ملموسة والتي تعتبر ذات أهمية بالغة كالرأس مال الفكري؛
- على الرغم من المميزات التي تتمتع بها طرق التقييم غير المالية الا أنه يعترتها بعض العيوب منها:
- صعوبة التعبير عنها نقداً وصعوبة توضيح تأثيرها على المقاييس المالية في صور النقد؛
- صعوبة الربط بين المقاييس المالية والغير مالية لتعارضها في الأجل القصير؛
- عدم وجود معيار محدد لقياس الأداء الغير مالي عكس مؤشرات قياس الأداء المالي.

المطلب الرابع: خطوات تقييم الأداء وصعوباته

هناك مجموعة من الخطوات وجب اتباعها من أجل الوصول إلى النتيجة النهائية للتقييم، الا أن هذا الأخير يعتره بعض الصعوبات قد تحد من القيام به في بعض الأحيان وتصبح كعائق في وجه المؤسسات.

أولاً: خطوات تقييم الأداء: من أجل القيام بعملية تقييم الأداء هناك مجموعة مراحل وجب اتباعها وهي⁽¹⁾:

1- **تصميم معايير الأداء:** وهي الخطوة الجوهرية الأولى لتنفيذ تقييم الأداء، وهي عبارة عن مقاييس دقيقة ومحددة (كمية، مالية، غيرها) صممت لمراقبة أداء الموظفين ولتحديد التقدم في هذا الأداء أو التأخر عن الأهداف الموضوعية مسبقاً، وتجدر الإشارة أنه توجد العديد من المعايير ويرجع سبب هذا إلى إختلاف طبيعة ونشاط المؤسسات وكذلك الأنشطة داخل المؤسسة نفسها وتباين طريقة قياس كل منتج وإلى غير ذلك، ومنه تقسم إلى:

- **معايير عامة ومعايير خاصة:** تأتي المعايير العامة من الممارسات العامة السليمة لجميع المؤسسات اما المعايير الخاصة فتتعلق بالمؤسسة بذاتها .
- **معايير داخلية وخارجية:** المعايير الداخلية هي المتعلقة بالاهداف العامة والفرعية لكل فرع او نشاط او مرحلة داخل المؤسسة، اما المعايير الخارجية فتستنبط من أداء مؤسسات أخرى مشابهة.
- **معايير محاسبية ومعايير اقتصادية:** تؤخذ المعايير المحاسبية من النظم والسجلات المحاسبية والمالية للمؤسسة، أما الإقتصادية مثل: كمية الإنتاج المعروض، معدل الطلب على المنتج، سعر السلع المكتملة والبديلة.
- **معايير رقمية ومعايير وصفية:** الرقمية هي التي يمكن قياسها والتعبير عنها كمياً مثل ساعة عمل مباشرة، اما الوصفية هي التي لا يمكن او يصعب قياسها مثل رضا العاملين.

¹ - للتوسع راجع:

* ميعاد حميد علي، مرجع سابق، ص316.

* نزار عوني اللبدي، مرجع سابق، ص21.

• **معايير نظرية وقياسية وفنية:** المعايير النظرية هي التي تفرض وجود ظروف مثالية واستغلال كامل الوقت وعدم وجود توقف أو هدر، أما القياسية تعتبر مرشداً لتقييم الأداء مثل النسب المالية المثالية، أما الفنية فإنها تأخذ بالإعتبار العطل والإجازات والتوقفات والظروف الطبيعية التي تصاحب النشاط يجب أن تتصف المعايير بخصائص من بينها:

- الإستعانة بعدد كبير من المعايير لتعدد الأنشطة واختلافها من أجل تغطية مختلف جوانب الأداء؛
 - الموضوعية أي تعبر دون تحيز عن المقيّمات الأساسية التي تستلزمها طبيعة العمل؛
 - الصدق أي تعبر بصدق عن الخصائص التي يتطلبها الأداء من خلال تحليل الأنشطة والأعمال؛
 - الثبات أي تكون النتائج من مقاييس ثابتة تختلف باختلاف درجات ومستويات الأداء؛
 - التمييز أي يكون المعيار ذا حساسية كبيرة في إظهار الاختلافات والتمييز بين الأداء؛
 - الوضوح أي سهولة المعيار في استعماله وفهمه من قبل الغير؛
 - قابلية القياس أي إمكانية قياس المعيار أو الخاصية المراد تقييمها.
- 2- **قياس الإنجاز الفعلي:** في هذه المرحلة يتم تحديد النتائج المحققة في إنجاز الأنشطة والمهام التي نفذها أفراد المؤسسة ومقارنتها بالنتائج المطلوبة.

3- **إعداد التقرير:** يتم في هذه المرحلة إعداد التقرير وإتخاذ الإجراءات التصحيحية في ضوء نتائج المقارنة.

ثانياً: صعوبات تقييم الأداء

هناك مجموعة من المشاكل التي تعرقل وتحد من عملية التقييم داخل أي مؤسسة، حيث يمكن أن تصنف إلى عراقيل تتعلق بشخص المسؤول عن التقييم وعراقيل تتعلق بعملية الأداء، وهي⁽¹⁾:

- 1- **عراقيل ذاتية (شخصية):** وتتعلق بشخص القائم بالتقييم ومنها:
 - **خصائص وصفات المقيم:** وهي المتعلقة بمدى خبرة ومهارة المسؤول عن التقييم لممارسة مهنته.
 - **التساهل والرفق:** وهي المعاملة التي يظهرها المقيم اتجاه من يقيمهم حيث يتساهل معهم لدرجة إخفاء النتائج الحقيقية للعملية وبيدها عن هدفها الحقيقي.
 - **تأثير الهالة:** هي النظرة التي من خلالها يحكم بها المقيم على الأداء، حيث يعمم نتيجة تقييم جزء من الأداء على الكل فيقدم ملاحظة إيجابية أو سلبية لجميع جوانب الأداء من خلال ملاحظته لجانب أو بعض الجوانب فقط، وهذا ما يفقد معايير التقييم قيمتها ويلغي الحياد.
 - **النزعة المركزية:** وهو أن يميل المقيم إلى إعطاء أحكام متوسطة وعامة اتجاه أداء الأفراد، كأن يتساوون جميعهم باعطائهم علامة حسن على الأداء وهذا ما يؤثر على الأحكام النهائية حول العملية لعدم تباين النتائج.
 - **الأولية والحدأة:** وتكون في عمليات التقييم طويلة المدى، فالأولية هي أن يقوم المقيم بالحكم على أداء الفرد النهائي حسب نتيجة التقييم الأولي في أول مدة دون الأخذ بالتغيرات اللاحقة الحاصلة في الأداء، أما

¹ -نزار عوني اللبدي، مرجع سابق، ص 25.

الحدثة فهي العكس أي يصدر تقييمه على أساس آخر وأحدث مستوى للأداء مع اهمال المستويات السابقة، وهذا ما ينافي خاصية الاستمرارية التي تجمع جميع المتغيرات الماضية والحالية والمستقبلية.

- التحيز الشخصي: وهو انحياز المقيم للشخص محل التقييم نتيجة القرابة أو الصداقة أو الموطن...
- 2- العراقيل الموضوعية: وهي التي تتعلق بالعملية في حد ذاتها ومنها:
 - العشوائية نتيجة عدم وضوح أهداف تقييم الأداء؛
 - عدم الدقة في صياغة المعايير وقصورها عن التعبير الحقيقي عن الأداء؛
 - عدم وجود تعليمات سليمة وكافية في أسلوب التقييم؛
 - عدم دقة المعايير والمؤشرات في التمييز بين أداء الوحدات والعمال.

خلاصة الفصل:

يعتمد نظام محاسبة المسؤولية على تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الوحدات والأقسام تسمى مراكز المسؤولية والتي يشرف عليها شخص مسؤول عن كل الأنشطة والأعمال التي تتم على مستوى مركزه بشرط أن تكون ضمن البنود التي يمكن له أن يتحكم بها، وبالتالي يخرج من مسؤوليته كل ما لا يمكن التحكم والسيطرة عليه ولو كان ضمن مركزه، وتتنوع مراكز المسؤولية بحسب النشاط الذي يتم على مستواها والبنود التي تتحكم بها، فهناك مراكز التكلفة ومراكز الإيراد ومراكز الربحية ومراكز الإستثمار، فتقسيم المؤسسة بهذا الشكل يساعد على تتبع أدائها والأنشطة التي تتم على مستواها، والبحث عن المسؤول في ذلك ومحاسبته، إما بمجازاته في حالة النتائج الإيجابية، أو مساءلته في حالة النتائج السلبية واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها وتفادي تكرارها مستقبلاً، وبالتالي فهو يعتمد في جوهره على إحكام الرقابة والتقييم الجيد للأداء داخل المؤسسة، ومنه فإن أساس رفع كفاءة هذا النظام هو تقوية ورفع أداء هذين الجانبين، فكل أداة تستعملها المؤسسة لزيادة فعالية الرقابة وتقييم الأداء سوف تؤثر إيجاباً على مستوى كفاءة نظام محاسبة المسؤولية ككل داخل المؤسسة.

الفصل الثالث

أدوات المحاسبة الإدارية

ورفع كفاءة نظام محاسبة

المسؤولية

تمهيد:

يعتبر نظام محاسبة المسؤولية من أهم الأنظمة التي تعتمد في جوهرها على متابعة ومحاسبة كل مسؤول عن أعماله، فهي تهدف وبشكل رئيسي الى الرقابة الجيدة لكافة الجوانب المالية والإدارية، وتسعى إلى دراسة الانحرافات الحاصلة بتقويمها إن كانت سلبية ومكافأة أصحابها وتشجيعهم إن كانت إيجابية. ومنه تركز في عملها على جانبين: إحكام عملية الرقابة والنجاح في عملية تقييم الأداء، وبالتالي فأى أداة تساهم في تقوية هذين الجانبين سوف تؤدي حتما إلى قوة أداء نظام محاسبة المسؤولية ككل ومنه رفع كفاءته وزيادتها، فمن خلال هذا الفصل سوف نتطرق إلى نظام محاسبة المسؤولية ودوره في عملية الرقابة وتقييم الأداء، وكيف تساهم أدوات المحاسبة الإدارية في زيادة كفاءة هذا النظام، ومنه يمكن طرح الإشكال التالي:

كيف تساهم أدوات المحاسبة الإدارية في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية؟

هذا ما سيتم التفصيل فيه من خلال هذا الفصل.

المبحث الأول: نظام محاسبة المسؤولية وعملية الرقابة وتقييم الأداء

لا يخفى على أحد أن أدوات المحاسبة الإدارية بتنوعها وكثرتها تهدف وبشكل عام إلى إيجاد حلول لمختلف المشاكل التي تصادف المؤسسات أثناء قيامها بمهامها، وتعتبر محاسبة المسؤولية أحد هذه الأدوات إلى جانب الأدوات الكثيرة والتي تم ذكر بعضها منها في الفصل الأول، فهذه الأساليب تعتبر في مجملها عبارة عن مجموعة أجزاء لنظام المحاسبة الإدارية تتعاون فيما بينها وتتكامل لزيادة كفاءة بعضها البعض وتحقيق وبلوغ الهدف المسطر من قبل المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم تقارير الأداء في نظام محاسبة المسؤولية

تعتبر التقارير الرسمية المكتوبة وسيلة هامة للإتصال وغالبا ما تقدم المعلومات المالية على وجه الخصوص في شكل تقارير، لأن المدراء لا يمكنهم دائما فهم التفاصيل المالية بسهولة وسرعة وبالتالي يحتاجون إلى الحصول عليها بطريقة منظمة، وبذلك ينبغي أن يكون المحاسب الإداري ماهر في كتابة وتقديم التقارير الرسمية، لذلك سيتم التطرق إلى تقارير الأداء لأهميتها الكبيرة في العملية الرقابية داخل نظام محاسبة المسؤولية، ولكن وجب شرح مصطلح الأداء أولا باعتباره محور هذه التقارير.

أولا: مفهوم الأداء

يعد مصطلح الأداء من المفاهيم التي تتسم بقدر من الغموض والتعقيد وذات ارتباط كبير بكلمة التقييم، حيث تعتبر هذه الأخيرة عملية أساسية يتوجب فيها على المسؤول إعطاء رأيه المستمر في المرؤوسين وتقييم أعمالهم وتصرفاتهم وكذا العكس، ومنه سيتم التطرق إلى مفهوم الأداء باعتباره أساس التقارير التي تتم من خلالها عملية الرقابة والتقييم في نظام محاسبة المسؤولية داخل المؤسسة.

أ- التعريف اللغوي والإصطلاحي للأداء

✓ **لغة:** يقابل كلمة Performare وهي من أصل لاتيني وتعني اعطاء الشكل الكامل لشيء ما، وتقابلها في اللغة الفرنسية Performance والتي تعني الكيفية التي يبلغ بها التنظيم أهدافه⁽¹⁾، أما في العربية فهو مصدر الفعل أدى فيقال أدى الشيء أي أوصله، والاسم "أداء" بمعنى أدى الأمانة، وأدى الشيء قام به.

✓ **إصطلاحا:** تعددت التعاريف التي اهتمت بمصطلح الأداء فنجد منها: ((هو تنفيذ أمر أو واجب أو عمل ما أسند إلى شخص أو مجموعة للقيام به، أما الأداء الوظيفي فهو درجة تحقيق وإتمام المهام المكونة للوظيفة وهو يعكس الكيفية التي يحقق بها الفرد متطلبات الوظيفة وهو يختلف عن الجهد حيث يمثل هذا الأخير الطاقة المبذولة اما الأداء فيقاس على أساس النتائج))⁽²⁾.

¹-عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الانسانية، العدد 1، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2001، ص86.

²-بولشرش كمال، الثقافة التنظيمية والأداء في العلوم السلوكية والإدارية، دار الأيام، الأردن، 2014، ص83.

هناك من ركز في تعريفه للأداء على الثلاثية: الأهداف، الوسائل، النتائج، حيث يؤدي الربط بين الوسائل المستخدمة والنتائج الى طرح فكرة الكفاءة (هل حققت النتائج بأقل تكلفة) ، والربط بين الأهداف والنتائج الى طرح فكرة الفعالية(هل هناك توافق بين الأهداف المسطرة والنتائج المحققة)⁽¹⁾.

✓ ومنه يمكن تعريف الأداء على أنه ذلك النشاط الذي تمت تأديته من قبل فرد أو مجموعة وأحدث نتيجة ما باستخدام الموارد المتاحة داخل المؤسسة.

ب- أنواع الأداء

يمكن تصنيف الأداء حسب مجموعة من المعايير وهي⁽²⁾:

1- حسب المصدر: وينقسم إلى:

• **الأداء الداخلي:** هو أداء المؤسسة داخليا فهو نتاج مواردها البشرية والتقنية والمالية، يتكون من:

أ- **الأداء البشري:** يتمثل في أداء كل الأفراد داخل المؤسسة مهما اختلفت مستوياتهم ومراكزهم من المدير إلى العامل البسيط وهو من أهم أنواع الأداء حيث لا يمكننا أن نتصور أي أداء بدون أفراد، وللأداء البشري مؤشرات خاصة به تقيس مثلا معدلات غياب العمال، حوادث العمل...

ب- **الأداء التقني:** هو قدرة المؤسسة على استخدام التكنولوجيا من آلات وأجهزة في العملية الإنتاجية وكذلك عمليات الصيانة والتصليح، وتهتم مؤشرات الأداء التقني بالانتاج، الطاقة الانتاجية...

ج- **الأداء المالي:** وهو الذي يهتم بالجانب المالي للمؤسسة ومدى الكفاءة في استغلال الموارد المتاحة لتحقيق أكبر عائد بأقل التكاليف، وتعتبر مؤشرات ونسب التحليل المالي من أهم أدوات تحليل الأداء المالي.

• **الأداء الخارجي:** هو الناتج عن متغيرات المحيط الخارجي التي ليس للمؤسسة يد في احداثها كزيادة الطلب على سلعة ما وارتفاع اسعارها، والمؤسسة تتأثر بذلك اما ايجابا أو سلبا.

2- حسب النطاق: وينقسم إلى:

• **الأداء الكلي:** هو الأداء الذي ساهمت جميع عناصر المؤسسة من أنظمة ووظائف وغيرها في تحقيقه بحيث لا يمكن نسب نتيجته لعنصر أو جهة دون الأخرى وذلك لمساهماتهم جميعا في تحقيقه.

• **الأداء الجزئي:** والذي يكون على مستوى الوحدات والاجزاء الفرعية للمؤسسة، فهناك أداء وظيفة المالية واداء وظيفة الافراد إلى غيرها بحسب الاقسام والوظائف، فمجموعه يؤدي إلى الأداء الكلي العام.

3- حسب الطبيعة: ونذكر منها على سبيل المثال لا الحصر مايلي:

• **الأداء الاقتصادي:** وهو ذلك الجزء من الأداء الذي يكون طابعه اقتصادي أي يتعلق بالأهداف الاقتصادية للمؤسسة مثل الربحية، المبيعات، التكاليف....، ويعتبر الأداء الاقتصادي المهمة الأساسية التي تسعى المؤسسة

¹- زبيدي البشير، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير المالية وتحسين الأداء المالي، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، الجزائر، 2017، ص130، غير منشورة.

²- للتوسع راجع:

* Bernard MARTORY, Daniel CROZET, **Gestion des ressources humaines**-pilotage social et performances, Dunoud, 6^{ème} edition, Prs, 2005, p168.

* عبد الملك مزهودة، مرجع سابق، ص90.

إلى بلوغها ويتمثل في الفوائض التي تجنيها من وراء تعظيم نواتجها وتدنية تكاليفها، وتعتبر المعايير والمؤشرات المالية أبرز وسائل التقييم.

• **الأداء الإجتماعي:** يمثل الأداء الإجتماعي ذلك الجانب الذي يربط المؤسسة بمحيطها الداخلي والخارجي، وهو عبارة عن التزامات على المؤسسة يجب أن تؤديها اتجاه جميع من يتعامل معها لضمان الرقي في أهداف المؤسسة لمراعاتها لبيئتها ومحيطها سواء الداخلي ما يتعلق بعمالها وأقسامها ووحداتها وغيرها، أو الخارجي ما يتعلق بالبيئة أو المستهلك أو غيرهم ممن ينتظرون منها أن تكون عنصرا فاعلا اجتماعيا مثل ما هي عنصر فاعل اقتصاديا.

• **الأداء التقني:** ويكون في حالة ما اذا كان للمؤسسة أهداف في المجالات التكنولوجية تسعى للوصول إليها كأن تسعى للسيطرة على تقنيات معينة في مجال الانتاج، وغالبا ما نرى الاهتمام بهذا خاصة في مجالات الطب والفضاء والعلوم الدقيقة، الا أن هذا لا يعني عدم اهتمام المجالات الأخرى بها لان التكنولوجيا حاليا عنصر لا غنى عنه في أي مؤسسة فهو أهم أسباب النجاح والاستمرارية.

• **الأداء الثقافي:** كأن تكون للمؤسسة ثقافة معينة ترغب في ترسيخها داخل المجتمع مثلا محاولة نشر أنماط استهلاكية معينة لم تكن موجودة سابقا، أو انتاج سلع معينة تهدف من ورائها إلى تغيير ثقافة أو عادات معينة في مجتمع ما، أو حتى قيامها بأنشطة والمشاركة في تظاهرات ثقافية لإبراز دورها وأدائها الهادف.

• **الأداء السياسي:** هو ذلك الأداء المتأتي من ميولات المؤسسة السياسية حيث يكون لها أهداف في مجال السياسة، كأن تقوم المؤسسة بتمويل أحد الأحزاب في الانتخابات بغرض الحصول على حصة في سوق معينة في منطقة ما لترويج منتجاتها في حالة فوز هذا الحزب والذي حتما سيقدم لها تسهيلات مختلفة، وتكون هذه الحالة في الغالب من طرف المؤسسات الفاعلة التي تبغي السيطرة على أسواق في بلدان العالم الثالث.

للاشارة فقط أن أنواع الأداء حسب الطبيعة هي كثيرة ومتنوعة بتنوع أهداف المؤسسة بحيث ان لكل نوع من الأهداف أداء يقابله، وبالتالي لا يمكن لنا حصر كل الانواع لتعددتها.

ج-مقاييس الأداء

عموما تنقسم مقاييس الأداء إلى ثلاثة أنواع رئيسية وهي⁽¹⁾:

1- **مقاييس الفعالية:** يعد من المؤشرات المهمة في قياس مدى تحقيق المؤسسة لاهدافها من خلال استغلال الموارد المتاحة، ويجب ان تكون للمؤسسة قدرة على تحقيق اهدافها، التكيف مع البيئة، وايضا قدرة على النمو والتطور باستمرار، ولقياس الفعالية لابد من: تحديد الاهداف وقياس تحققها، قياس قدرة المؤسسة على التكيف مع البيئة الخارجية.

¹-سمية عباس مجيد، التفانة وعلاقتها برفع مستويات الأداء التنظيمي دراسة تحليلية في احد المصارف، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 13، جامعة بغداد، العراق، 2006، ص174.

2- **مقاييس الكفاءة:** تمثل معيار الرشد في استخدام الموارد المختلفة (البشرية، المادية، المالية، المعلومات) المتاحة في تحقيق الأهداف، حيث ان قياس الكفاءة يعتمد على مؤشرين هما: مدى توفر الموارد المتاحة وسبل استخدام تلك الموارد لتحقيق الاهداف.

3- **مقاييس الإنتاجية:** يمثل مفهوم الإنتاجية معيار لقياس مدى قدرة المؤسسة على تلبية طلبات العمال أو المستفيدين منها وبالتالي اشباع حاجاتهم عن طريق السلع والخدمات التي تقدم اليهم في الوقت وبالنوعية المطلوبة، فمن خلال هذا يمكن للمؤسسة تحقيق الأداء الفعال واستمرار بقائها وديمومتها والإنتاجية تمثل:

✓ إنتاج أكبر قدر وأفضل نوعية من المخرجات باستخدام مقدار محدد أو نوعية معينة من المدخلات.

✓ إنتاج قدر محدد ونوعية معينة من المخرجات باستخدام أقل كمية ممكنة من المدخلات.

هناك من يضيف أنواع أخرى من المقاييس مثل⁽¹⁾:

1- **مقاييس الجودة والتنافسية:** والتي تشمل المعايير النوعية لمخرجات المؤسسة والتي تجعل المنتج ذا جودة اضافة إلى سياسات التسعير والانتاج في الوقت المناسب والتي تسعى من خلالها لارضاء الزبائن من جهة والحصول على موقع تنافسي من جهة أخرى.

2- **مقاييس الإنجاز والنتائج:** تقيس مستوى إنجاز الأهداف المعهودة لفرق العمل ومنه قياس النتائج المحققة على مستوى المؤسسة وهل بلغت الأهداف المرجوة أم لا، بالمقارنة بين المخطط والفعلي منها.

3- **مقاييس الوسائل:** مجموعة من المقاييس التي تهتم بالإنتاجية من خلال الوقوف على النتائج المحققة انطلقا من الوسائل المستخدمة، وهذه المقاييس تظهر على شكل نسب.

ثانيا: تعريف وخصائص تقارير أداء نظام محاسبة المسؤولية ومستوياتها

تتميز تقارير الأداء في مختلف المؤسسات والأنظمة بنفس الخصائص والأهداف، إلا أنها تختلف فيما بينها في بعض النقاط وهذا ما يولد لدينا أنواع من هذه التقارير تتعدد من حيث الغرض والشكل... إلخ، ولعل من أبرز أنواع التقارير تلك المعدة ضمن مراكز المسؤولية داخل المؤسسات والتي سنتناولها في هذا المطلب.

أ- تعريف تقارير أداء نظام محاسبة المسؤولية

تعد تقارير الأداء من أهم مقومات نظام محاسبة المسؤولية فبدونها لا يمكن لهذا النظام أن يحقق أهدافه، وقد عرفت على أنها: ((وسيلة اتصال داخلية معدة بطريقة موضوعية طبقا للأصول العلمية يقدمها المحاسب الإداري إلى المستويات الإدارية المختلفة، وتتضمن مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط وتحديد أسباب الفروق بغرض ترشيد القرارات الرقابية))، فهي: ((وسيلة اتصال هامة بين المستويات الإدارية داخل أي مؤسسة، حيث تتضمن بيانات ومعلومات تمثل خلاصة الأنشطة التي حدثت حتى تاريخ التقرير كما جاءت بالسجلات والحسابات، ويتم

¹-إيمان شاكر رضوان، مرجع سابق، ص121.

إعدادها غالباً بطريقة موضوعية ومنطقية في ضوء مقومات معينة وتسلسل متتابع وفقاً للمستويات الإدارية المتتالية وذلك بهدف مساعدة الإدارة في الرقابة وتقييم الأداء⁽¹⁾.

✓ مما سبق يمكن تعريف تقارير الأداء في ظل نظام محاسبة المسؤولية على أنها مجموعة الوثائق المعدة وفقاً لشكل علمي محدد ترفع من قبل مراكز المسؤولية إلى الجهات الإدارية الداخلية العليا من أجل توضيح وشرح كل الأنشطة والأعمال التي تمت ولا زالت تتم على مستوى الوحدات كل هذا من أجل الرقابة وتقييم الأداء وكشف أي انحراف أو غموض بين المخطط والفعلي.

ب- خصائص تقارير أداء نظام محاسبة المسؤولية

تتميز تقارير الأداء المعدة على مستوى مراكز المسؤولية بالعديد من الخصائص تجعلها تختلف عن غيرها من التقارير المالية، ويمكن أن نذكر منها ما يلي⁽²⁾:

- تقوم بتلخيص أداء كل قسم دورياً وتقدم في نهاية كل فترة يتم على أساسها محاسبة المسؤولية، حيث توضح النتائج التقديرية والفعلية بالنسبة لكل نوع من أنواع مراكز المسؤولية كما تبين الانحرافات الناتجة عنها؛
- إن تقارير الأداء تساعد الإدارة العليا على تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء وذلك للرقابة على عمليات المؤسسة بشكل فعال؛

• قد تستند تقارير محاسبة المسؤولية على ظروف وملابسات كل حالة ويتم إعداد تقاريرها بشكل يختلف عن الشكل المألوف للتقارير المالية، وعادة ما تستند تقارير الأداء على نظام الميزانية التقديرية، ويمكن إعدادها عن كافة قطاعات ووحدات النشاط في المؤسسة؛

- يمكن تمييز ثلاثة مستويات رئيسية على الأقل لإعداد تقارير الأداء في محاسبة المسؤولية وهي:
 - ✓ مستوى العمال المنفذين - رئيس العمال أو الملاحظ المشرف.
 - ✓ مستوى القسم - رئيس القسم.
 - ✓ مستوى المصنع ككل - مدير المصنع.
- تحاسب كل مسؤول له القدرة على رقابة بنود الإيرادات أو التكاليف، في إطار العناصر التي تخضع لرقابته فقط دون الأخرى التي لا تخضع لسيطرته؛
- أثناء إعداد تقارير محاسبة المسؤولية يمكن إضافة خانة تفسيرية أخرى مثلاً: الانحراف (انحراف كمية، سعر...) أو توضيح تطورات الانحرافات ودرجة خطورتها للإدارة بوضع رموز دلالية عن مدى أهمية الانحراف، مقدار تكراره، نسب مئوية... الخ؛
- كلما ارتفع المستوى الإداري كلما انخفض عدد البنود الوارد في التقرير وتركزت تحت عناوين عامة؛

¹- محمد وفي عباس، نصيف جاسم الجبوري، التكلفة الفرصية ودورها في محاسبة المسؤولية، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 4، العدد 22، جامعة كربلاء، العراق، 2008، ص 137.

²- للتوسع راجع:

* عبد المنعم عوض الله، عزيزة عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 119-124.

* محمد وفي عباس، نصيف جاسم الجبوري، مرجع سابق، ص 137.

- إمكانية طلب تقارير أخرى تفصيلية تبين الأساس المستخدم في إعداد التقارير المجمعة؛
- لا يجب أن تتضمن تقارير مستوى معين أي بنود تخص مستويات أخرى أو أي بنود لا يمكن لهذا المستوى التحكم فيها ورقابتها.

ج- مستويات تقارير أداء نظام محاسبة المسؤولية

هناك ثلاث مستويات للتقارير في محاسبة المسؤولية ويمكن إضافة الرابع في بعض المؤسسات وهي⁽¹⁾:

1- تقارير الإدارة العليا: تعتبر السياسات العريضة من مهام الإدارة العليا والتي تصوغها في إطار الأهداف العامة، حيث يعتمد تحقيقها على مدى نجاح الإدارة في مهامها المختلفة من تخطيط وتنظيم ورقابة وتفويض للمسؤوليات، ولهذا فإن التقارير هنا يجب أن تبرز ما إذا كانت هذه المهام تسير على أكمل وجه، إضافة إلى إعدادها بصورة إجمالية ومختصرة مركزة على النواحي الهامة مدعومة بالرسوم البيانية والإحصائية والمقارنات، ويمكنها أن تطلب تقارير مفصلة عن بعض النواحي التي ترى من الضرورة الإلمام بمزيد من التفصيل.

2- تقارير الإدارة التنفيذية: يمثل هذا المستوى المدراء الذين يشرفون على التنفيذ مثل مدير الإنتاج ومدير التسويق وغيرهم، فكل مدير يهتم بصفة خاصة بالنشاط الذي يعد مسؤولاً عنه أمام الإدارة العليا ومن ثم يهيمه متابعة ومعرفة مدى سيره في ضوء المخطط وأهم الانحرافات بالتفصيل، حيث من الضروري معرفة كل ما يحدث في دائرة اختصاصاته ومن المسؤول عنه حتى تتخذ الإجراءات التصحيحية، وتكون هذه التقارير مفصلة ومطولة متضمنة أرقاماً مقارنة.

3- تقارير مشرفي المراكز ورؤساء الأقسام: يمثل هذا المستوى مشرفي المراكز الفرعية، فمثلاً تتكون مراكز الإنتاج من عدة مراكز فرعية مركز (أ) ومركز (ب) ومركز (ج)، ولهذا فإن هذه التقارير تظهر الإنجاز الفعلي مقارنة بالمخطط، وتكون بسيطة وتحتوي على قدر كبير من التفصيل والموضوعية عن كل عملية كبيرة وصغيرة داخل مراكز التشغيل، وترد هذه التقارير لهم يوميا وتلخص منها تقارير ترسل إلى المستويات التي تليها حتى يكون هناك متابعة مستمرة للتنفيذ والتعرف على الانحرافات وقت حدوثها ودراسة أسبابها وعلاجها قبل استفحالها فضلا عن أخذها في الاعتبار عند وضع خطة جديدة .

4- تقارير مسؤولي الوحدات: قد يكون هناك مستوى إداري رابع وهو الملاحظين الذين يشرفون على وحدات صغيرة، حيث يتولى كل ملاحظ الإشراف على عدد معين من العمال، وللقيام بمهامهم فهم في حاجة إلى تقارير في الغالب ما تكون شفوية للتعرف على سير العمل وتساعدهم في إعداد التقارير اللازمة لمشرفي المراكز وغالبا تكون تفصيلية وموضحة وبسيطة.

د- أهمية وأهداف تقارير أداء نظام محاسبة المسؤولية

باعتبار التقارير أحد أهم مقومات نظام محاسبة المسؤولية فإن الأهمية التي تلعبها ليست بالضئيلة حيث تساهم وبشكل فعال في الوصول إلى أهداف المؤسسة من تطبيق هذا النظام.

¹-حسين حسين شحاتة، التقارير المحاسبية ودورها في المراقبة وتقييم الأداء، بحث منشور على الموقع

<http://www.darelmashora.com/Default.aspx?DepartmentID=26>، 2016/11/30، 17:00، ص ص12-14.

1- أهمية تقارير أداء نظام محاسبة المسؤولية

تلعب التقارير دورا كبيرا في نظام محاسبة المسؤولية ولعل أبرزها يتمثل في (1):

- تساعد تقارير الأداء المؤسسة في المقارنة بين ما هو مخطط وما هو فعلي خلال فترة زمنية محددة؛
- تقدم التقارير صورة واضحة عن واقع معين أو ظاهرة معينة بالمؤسسة، حيث تساهم برصدها وتعطي صانع القرار قدرة أكبر على إنجاز قرارات أو توجهات محددة من شأنها تطوير عمل المؤسسة؛
- تستخدم التقارير كوسيلة هامة في عملية وضع تصورات مستقبلية للمؤسسة، فيمكن أن يشكل قاعدة أساسية للتخطيط للمستقبل بشكل أفضل؛

- وسيلة للإلتصال بين مكونات المؤسسة من دوائر وأقسام ووحدات إدارية وكذلك على مستوى الأفراد؛
- تشكل التقارير وسيلة هامة في مراقبة ومتابعة عمل المؤسسة بشكل عام، وتحديد مدى إنجاز الخطط.

2- أهداف تقارير أداء نظام محاسبة المسؤولية

لا تعتبر التقارير غاية في حد ذاتها بل هي وسيلة لتحقيق أغراض معينة أهمها (2):

- **المساعدة في اتخاذ القرارات:** تواجه الإدارة عند اتخاذ القرارات مشكلة المفاضلة والموازنة بين عدة بدائل لاختيار أفضلها وهذا من أصعب المشاكل التي تتطلب أساس سليم بعد الدراسة والموازنة بين المزايا والعيوب المتوقعة لكل بديل، ومن هنا يلزم الإدارة بعض البيانات والمعلومات المختلفة والتي ترفع إليها في صورة تقارير والتي تساعد في اختيار أفضل البدائل ويتوقف سلامة القرار على سلامة ودقة المعلومات الواردة بالتقارير.
- **المساعدة في وضع الخطط ورسم السياسات الاستراتيجية:** تهتم الإدارة بالتقارير الواردة لها لتساعد في وضع الخطط وتقييمها وتحليل السياسات الموضوعة داخل المؤسسة، فهي تهدف إلى إمداد الإداريين بأسس سليمة عن الحقائق وعن كيفية التنفيذ ولذلك يجب أن نلاحظ أن التقارير لا تخطط بل تساعد على التخطيط، كما أن مقدمها لا ينشئ السياسة بل يفسر الحقائق التي على أساسها توضع السياسات.
- **المساعدة في مجال المتابعة والرقابة وتقييم الأداء:** لا شك أن التقارير هي العمود الفقري للمتابعة والرقابة لأنها تساعد في وضع المعايير الرقابية وتقييم الأداء، ومعرفة أسباب الانحرافات ومعالجتها وذلك عن طريق البيانات التي ترد من المستويات الدنيا متضمنة التنفيذ الفعلي مقارنة بالمخطط مقدما والانحرافات وأسبابها، ولا يمكن للإدارة أن تباشر وظيفة الرقابة بدون التقارير حيث أنها تفصح لها إلى أي مدى يتوافق العمل مع ما هو مخطط.
- **توصيل المعلومات بين المستويات الإدارية:** تتكون المؤسسة حسب الهيكل التنظيمي من عدة مستويات إدارية، وتعتبر التقارير الرقابية أداة اتصال بين هذه المستويات سواء على المستوى الأفقي بين مختلف الوظائف ذات المستوى الإداري الواحد، أو على المستوى الرأسي بين وظائف ذات المستويات الإدارية المتدرجة، وكلما كبر حجم المشروع كلما كبر وأصبح في حاجة إلى أداة اتصال حتى يمكن كل مستوى أو شخص مسئول من رؤية أعمال الآخرين والتأكد من أن الأعمال تتم وفقا للتخطيط.

¹-مركز تطوير المؤسسات الأهلية الفلسطينية، دليل كتابة التقارير، مركز تطوير، فلسطين، 2015، ص10.

²-حسين حسين شحاتة، مرجع سابق، ص3.

- عرض نتائج الأعمال خلال فترة معينة: تعتبر وسيلة لعرض النتائج وتقييمها خلال فترة معينة حيث تلجأ المؤسسات لإعدادها حسب حاجتها إليها: يوميا - أسبوعيا - شهريا - ربع سنوية - سنوية...

المطلب الثاني: شروط إعداد تقارير أداء نظام محاسبة المسؤولية

- يجب أن يؤخذ في الاعتبار بعض الشروط حتى تحقق التقارير أهدافها، ومن أهمها ما يلي⁽¹⁾:
 - التوقيت المناسب: إن حدث أي تأخير غير ضروري في تقديم التقارير قد تفقد ملاءمتها لذا فالإدارة بحاجة إلى الموازنة بين ميزة رفع التقارير في الوقت المناسب وتوفير المعلومات الموثوقة، فلكي تقدم المعلومات في الوقت المناسب ربما يؤدي إلى تقديم التقارير عن عملية مالية دون أن تكون كافة أوجه العملية المالية أو الحدث الآخر معروفة وهذا يضعف الموثوقية، وعلى العكس من ذلك إذا تم تأخير تقديم التقارير حتى تعرف كافة الأوجه فإن المعلومات قد تكون موثوقة بشكل كبير ولكن ذات استخدام قليل للمستخدمين الذين كان عليهم اتخاذ قراراتهم في أثناء ذلك. لذلك من أجل الحصول على معلومات مفيدة يجب أن تصل هذه المعلومات في الوقت المناسب ولا يجب أن يؤثر الاستعجال في تحضيرها على درجة ملاءمتها وموثوقيتها.
 - الموازنة بين التكلفة والمنفعة: تعتبر الموازنة بين التكلفة والمنفعة قيد أكثر منها خاصية نوعية، فالمناقص المأخوذة من المعلومات يجب أن تفوق التكاليف المتكبدة في تزويد هذه المعلومات، ولكن تقييم المنافع والتكاليف عملية اجتهادية تعتمد بشكل كبير على التقدير، وفوق ذلك فإن التكاليف قد لا تقع بالضرورة على أولئك الذين يستفيدون من المنافع، كما أن المنافع قد يستفيد منها آخرون غير الذين أعدت من أجلهم المعلومات، ومع هذا فإن واضعي المعايير بشكل خاص وكذلك معدو ومستخدمو المعلومات المالية يجب أن يكونوا على دراية بهذا القيد.
 - الموازنة بين الخصائص النوعية: يجب أن ينظر إلى الصفات النوعية للمعلومات نظرة شمولية، أي لا يتم تفضيل صفة على أخرى، فيمكن أن يؤدي هذا التفضيل إلى تأثير سلبي على عرض المعلومات، لذا يجب أن ينظر إلى الصفات النوعية بأنها جميعا من الضرورة أن تنطبق على المعلومات بخطوط متوازنة.
 - العرض العادل: يجب أن تعرض التقارير بعدالة معلومات عن الأداء بكل أنواعه، ويتطلب العرض العادل التمثيل الصادق لآثار مختلف العمليات والأحداث وكذلك توفر الشروط التي تقتضيها المفاهيم المحاسبية وطرق الاعتراف بالأصول والالتزامات والدخل والمصروفات.
 - التوافق مع الخريطة التنظيمية: من أهم أهداف التقارير أنها أداة اتصال بين المستويات الإدارية المختلفة، وتعتبر الخريطة التنظيمية الوسيلة التي تبين العلاقات وتحدد مراكز المسؤولية، فيجب أن تتماشى التقارير مع مراكز

¹ - للتوسع راجع:

* أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004، ص 472.

* طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص 94.

* خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، إثراء للنشر، الأردن، 2008، ص 56، 98.

* حسين حسين شحاتة، مرجع سابق، ص 8-10.

المسؤولية الموضحة بالخريطة حتى يمكن تحقيق الرقابة بتحديد مسؤولية القائمين بالتنفيذ ومساءلتهم عن الانحرافات وأسبابها.

- **البساطة والوضوح:** أي إمداد الإدارة بكشوف موجزة مع تفصيل مناسب لكل مستوى إداري ولا يعنى ذلك إهمال التفصيل كلية ولكن المقصود استبعاد البيانات الغير ضرورية واستعمال الحقائق وتفسيرها بإيجاز، ويعتمد هنا على الأشكال البيانية فى شكل إحصائيات والمصطلحات السهلة وغيرها.
- **الثبات:** يجب أن تكون للتقارير صفة الثبات فى عرض المعلومات فيما بين فترات التقرير لتصبح قابلة للمقارنة، وذلك بالتباعد نفس الطرق ومصادر المعلومات والأساليب والتقيد بالحقائق وغيرها.
- **الإنظام والتكرار:** هذا يتطلب وضع قائمة محدودة بالتقارير التى سوف تحتاج إليها الإدارة فى سبيل إنجاز مهامها المختلفة ووضع توقيت لكل تقرير لأن ذلك يساعد فى تسليم التقرير فى الوقت المناسب.
- **صفة المقارنة:** من أهم الاعتبارات التى يجب أخذها فى الحسبان عند إعداد التقارير أن تكون مقارنة للحقائق الفعلية مع المخطط عن طريق الميزانيات التقديرية، النسب التحليلية، تحليل الانحرافات...
- **المشاركة فى الإعداد:** من أجل أكثر فاعلية وفائدة يجب اشتراك المتخصصين كل حسب عمله.
- **الموضوعية والتكامل:** يجب أن تكون المعلومات الواردة بالتقرير غير متحيزة ، كما يجب أن يتم التنسيق بين التقارير بعضها البعض وهذا لا يمكن تحقيقه إلا عن طريق ما يطلق عليه بشبكة المعلومات.

المطلب الثالث: عملية الرقابة وتقييم الأداء فى مراكز المسؤولية

لا بد من وجود نظام رقابة وتقييم فعال فى المؤسسة يستطيع إمداد الادارة العليا بتقارير دورية عن أداء مراكز المسؤولية، وهناك وسائل متعددة تعنى بتقييم أداء المراكز المختلفة وخصوصا مراكز الربح والاستثمار ومن أهم هذه المقاييس⁽¹⁾:

- مقاييس الربحية والتي تعتمد على مدى النمو فى الايراد والربح التشغيلي للمؤسسة؛
- مقاييس رضا المستهلكين التي تعتمد على حصة الشركة فى السوق وسرعة تقبل المستهلك للسلعة ومدى الولاء للسلعة من قبل المستهلكين؛
- مقاييس الكفاءة والجودة والزمن التي تقيس مدى الكفاءة الانتاجية والانحرافات فى التكاليف ووقت الانجاز؛
- مقاييس الابتكار التي تقيس عدد براءات الاختراع الجديدة والمنتجات الجديدة المطروحة فى السوق والزمن الذي تأخذه عملية تطوير المنتجات الجديدة.

وتتم عملية تقييم الأداء داخل مراكز المسؤولية كما يلي⁽²⁾:

1- أحمد ظاهر، محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص 260.

2- للتوسع راجع:

* عبد الحي مرعي، محمد عبد الحميد طاحون، مرجع سابق، ص 196.

* ساويرس وآخرون، مرجع سابق، ص 207-302.

* أحمد ظاهر، محمد أبو نصار، مرجع سابق ، ص 261-274.

* مصطفى يوسف كافي وآخرون، مرجع سابق، ص 346.

1- تقييم أداء مراكز التكلفة: كما سبق وأوضحنا فإن صلاحية الرقابة واتخاذ القرار الممنوحة لمدراء هذه المراكز تنحصر في التكاليف التي تتم في هذه المراكز فقط وتقع تحت سيطرتهم نظرا لان هذه المراكز يقتصر دورها على تقديم سلع وخدمات لمراكز أخرى داخل المؤسسة، وتتم عملية الرقابة وتقييم الأداء من خلال مقارنة التكاليف الفعلية التي تم إنفاقها مع التكاليف المعيارية التي تكون محددة مسبقا من قبل الإدارة، ويطلق على الفرق بينهما بالانحرافات والتي تكون اما مفضلة (ايجابية) أو غير مفضلة (سلبية)، فلو أن التكاليف الفعلية أقل من التكاليف المعيارية فإن الانحراف هنا مفضل أو ايجابي وفي حالة العكس يكون انحراف غير مفضل أو سلبي وهنا يتم تقصي الحقائق ما اذا كانت أسباب الانحراف تدخل تحت سيطرة مدير المركز أو خارجة عنها، كأن تكون اسباب الانحرافات السلبية مثلا نتيجة لارتفاع عام لأسعار سوق بعض المواد والخدمات، وتبرز أهم وسيلة للتقييم في هذه الحالة وهي الموازنات التخطيطية (التقديرية) حيث تحدد حجم النشاط المتوقع لكل قسم للفترة القادمة والتكاليف المقدرة لهذه الأنشطة.

2- تقييم أداء مراكز الربحية: إن قياس أداء مراكز الربحية يكون أفضل من قياس أداء مراكز التكاليف، ويرجع السبب في هذا إلى أنه في حالة مراكز التكاليف يتم قياس المدخلات فقط، بينما في حالة مراكز الربحية يتم قياس كل من المدخلات والمخرجات على أساس نقدي حيث تكون الصلاحية في الرقابة على التكاليف والإيرادات، وبناء على هذا تكون عملية التقييم من خلال مقارنة للإيرادات والتكاليف الفعلية مع المقدرة الواردة في الميزانية التقديرية، وتقتصر عملية التقييم على بنود الإيرادات والتكاليف الخاضعة لرقابة المركز ويتم استثناء الأخرى من رقابته، ويتم الاعتماد على الموازنات المرنة التي توضح إيرادات وتكاليف المركز عند مستويات نشاط متعددة، حيث يتم مقارنة كل من الإيرادات والتكاليف المتوقعة مع الفعلية للتأكد من وصول المركز للإيرادات المستهدفة وعدم وجود تجاوز أو هدر للمبالغ المنفقة من قبل المركز.

3- تقييم أداء مراكز الاستثمار: يعتبر مدير مركز الاستثمار مسؤولا عن إيرادات ونفقات مركزه، ويمكن له اتخاذ قرارات شراء رأس المال بما فيها القرارات المتعلقة باعادة تنظيم المؤسسات أو شراء معدات جديدة، وتعد مراكز الاستثمار أقساما كبيرة أو فروعاً لتنفيذ عمليات المؤسسة، ويمنح مديري مراكز الاستثمار الصلاحية للقيام بالرقابة الكاملة على كل الأنشطة داخل مراكزهم وغالبا ما تكون المنافسة شديدة بينهم بسبب المكافآت التي يحصلون عليها نتيجة أدائهم، وعلى الرغم من تطبيق كافة القياسات المالية للأداء المستخدمة في تقييم مدراء مراكز التكلفة والإيراد والأرباح على مديري مراكز الاستثمار فانها تظل غير كافية، وباعتبار أن هذه المراكز يكون التحكم والرقابة فيها على كل من الإيرادات والتكاليف ونوعية وحجم الاستثمار لديها فإنه يتطلب منها تحقيق عائد يتناسب مع حجم الاستثمار لديها ويؤدي إلى تعظيم أرباح المؤسسة ككل، وهنا تتطلب عملية التقييم استخدام معايير وأسس تأخذ بعين الاعتبار الربحية وحجم الاستثمار لدى هذه المراكز كما يجب أن تراعي أدوات القياس امكانية مقارنة نتائج المراكز عبر الفترات المالية المتعاقبة ومقارنة أدائها مع المراكز المماثلة لها، ومن أكثر الأساليب استخداما هنا معدل العائد على الاستثمار والربح المتبقي.

أ- **العائد على الاستثمار:** يطلق عليه كذلك معدل العائد المحاسبي وهو من أكثر أساليب تقييم مراكز الاستثمار انتشارا ويكون حسابه كالتالي:

$$\text{العائد على الاستثمار} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{الاستثمارات}}$$

حيث تفضل كبرى المؤسسات استخدامه لتقييم مراكز الاستثمار فلا بد أن تدرس مستوى الاستثمار جنبا إلى جنب مع الدخل المتولد من هذا الاستثمار، حيث يقوم العائد على الاستثمار بقياس معدل العائد المتولد عن طريق أصول أحد مراكز الاستثمار.

ويرجع سبب تفضيله على غيره من المقاييس إلى أنه يحتوي على العناصر الثلاثة اللازمة للتقييم وهي كل من التكلفة الايراد والاستثمار كما يمتاز بإمكانية استخدامه للمقارنة بين مراكز الاستثمار المختلفة داخل المؤسسة وكذلك المراكز الداخلية مع المؤسسات الأخرى، كما يعتبر أداة تخطيطية تستخدم في المفاضلة بين المشاريع. لا يوجد اجماع واضح على تحديد المقصود بمكونات معدل العائد على الاستثمار فبالنسبة إلى صافي الربح فقد يستخدم صافي الربح التشغيلي أو المحاسبي، وكذلك بالنسبة للاستثمارات فهناك من يستخدم صافي الأصول التي تساوي مجموع الأصول ناقص الالتزامات قصيرة الأجل، والبعض يستخدم اجمالي الأصول.

ب- **الربح المتبقي:** كبديل للعائد على الاستثمار يمكن تقييم مدير مركز الاستثمار على أساس الدخل المتبقي المتولد عن طريق مركز، يقصد به صافي الربح بعد تغطية الفوائد المحسوبة على رأس المال المستثمر في المركز، فالفوائد المحسوبة على رأس المال المستثمر وفق معدل الفائدة السائد في القطاع المصرفي مثلا تمثل الحد الأدنى للربح الواجب تحقيقه وإلا عد الاستثمار دون المستوى المقبول عموما، أما الربح المتبقي أي الفائض عن الحد الأدنى فهو معيار تقييم الأداء في مراكز الإستثمار، ويكون حسابه كالتالي:

$$\text{الدخل المتبقي} = \text{صافي ربح النشاط} - (\text{رأس المال المستثمر بالمركز} \times \text{معدل العائد المستهدف})$$

المطلب الرابع: دور نظام محاسبة المسؤولية في عملية الرقابة وتقييم الأداء

تعتبر المسؤولية هي مفتاح توجيه الجهود نحو هدف مكافحة الانحرافات السالبة وتنمية الانحرافات الموجبة، او انها مفتاح قياس المؤسسة، حيث انها تؤدي إلى تأكيد الرغبة والعزيمة والقدرة على التحدي من خلال تنمية روح الابتكار للوحدة إلى افضل استغلال للطاقة او الموارد المتاحة، ومن المعلوم ان كل مركز وظيفة يمثل مركز مسؤولية، والذي يستوجب التعرف على مواصفات الوظيفة (مواصفات الأداء) ومستلزماتها الوظيفية ومواصفات شاغر الوظيفة، ولابد في النهاية ان تتوازن السلطات والمسؤوليات بالنسبة لكل مركز وظيفي، وايضا لابد ان يكون هناك توازن بين السلطة والمسؤولية من جهة وبين شاغر الوظيفة ومستلزمات اداء الوظيفة وبيئة الوظيفة من جهة اخرى، لكي يكون هناك سلامة في الأداء والذي يعني سلامة المخرجات بالنسبة لمركز الوظيفة.

وعليه يقتضي هذا النظام (محاسبة المسؤولية) اشتراك جميع المستويات الادارية بالهيكل التنظيمي للمؤسسة في تحقيق هدف الرقابة على عناصر التكاليف والايرادات، بحيث يمكن لكل مسؤول في الهيكل التنظيمي ان يراقب عناصر التكاليف في حدود سلطاته ومسؤولياته في ظل مفهوم (عناصر التكاليف الخاضعة لرقابة المسؤول)، كما

يتيح ذلك النظام تقييم أداء تلك المستويات الادارية عن طريق وجود شبكة تقارير من اسفل إلى اعلى والعكس، تحقيقا لاهداف نظام المعلومات المحاسبية في مجال الرقابة وتقييم الأداء⁽¹⁾.

وتتجلى أهمية نظام محاسبة المسؤولية من حيث عملية تقييم الأداء من خلال قيامه بوظائف معينة ينتج عن أدائها مميزات عديدة منها⁽²⁾ :

- التعرف على مدى تحقيق المؤسسة الاقتصادية للأهداف المحددة لها؛
 - تفسير انحرافات النتائج كما ورد بالميزانية التخطيطية تفسيراً واضحاً؛
 - تحديد مراكز المسؤولية المسؤولة عن الانحرافات؛
 - تحقيق الانسجام بين أهداف مراكز المسؤولية وأهداف الوحدة الاقتصادية؛
 - التعرف على قدرة كل مركز مسؤولية في تحقيق العائد المناسب على استثماراته؛
 - التعرف على كفاءة مراكز المسؤولية في استخدام الموارد المتاحة في المؤسسة ؛
- تشجيع مديري مراكز المسؤولية للعمل بجد، وذلك من خلال وضع نظام حوافز ملائم لتشجيع العمال.

المبحث الثاني: استخدام الأدوات التقليدية للمحاسبة الإدارية في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية

في ظل وجود نظام اللامركزية وتفويض اتخاذ القرارات للإدارات المختلفة، وإعطاء الإستقلالية للأقسام والفروع المختلفة التابعة للمؤسسة، تبرز أهمية وجود معايير وضوابط للرقابة للتأكد من قيام هذه الإدارات بتنفيذ المطلوب منها بكفاءة، من هنا يأتي دور المحاسبة الإدارية في تزويد الإدارة العليا وأصحاب الإختصاص بالأدوات اللازمة لتقييم أداء الأقسام المختلفة والتأكد من قيامها بأعمالها على أحسن وجه.

المطلب الأول: استخدام أداة الميزانية التقديرية في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية

لقد أثبتت الدراسات أهمية الميزانيات التقديرية في تفادي الكثير من حالات الفشل وتحديد الانحرافات واصدار الأوامر المناسبة أو اجراء التعديلات الملائمة.

- فهي كأداة رقابية لها تأثير كبير في رقابة الأقسام المختلفة حيث تعطي لهم الحرية لادارة أعمالهم اليومية وفق الخطة المرسومة وفي نفس الوقت تراقب سير الاعمال والانحرافات التي من الممكن أن تحصل، حيث تمر عموماً بثلاث مراحل تبدأ بتسجيل الأداء الفعلي للأنشطة والنتائج ثم يقارن الأداء الفعلي مع المتوقع الذي تم ادراجه في الميزانية التقديرية، ثم تأتي مرحلة توصيل تقارير الأداء والانحرافات للإدارة العليا ليتم دراسة البدائل المتاحة واعطاء التوصيات والاورام التصحيحية⁽³⁾.

¹ - صباح هاشم جابر، محاسبة المسؤولية ودورها في تقييم الأداء في معاهد هيئة التعليم التقني، مجلة جامعة بابل، العلوم الانسانية، المجلد 21، العدد 1، جامعة بابل، الصويرة، 2013، ص 84.

² - ابراهيم عمر ميده، مرجع سابق، ص 327.

³ - خالد وهيب الراوي، يوسف سعادة، التحليل المالي للقوائم المالية والأفصاح المحاسبي، دار المسيرة، عمان، 2000، ص ص 194، 195.

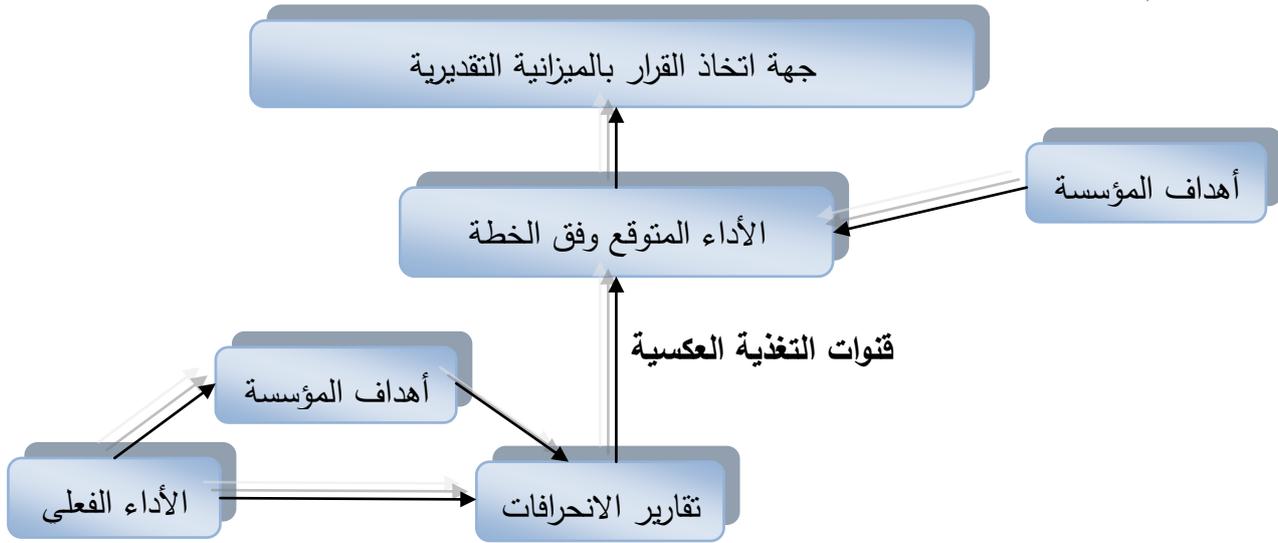
- وكأداة للتخطيط تساهم في مزاوله الرقابة والتقييم بما ينطوي عليه من أنشطة تؤدي إلى كفاءة وفعالية استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة لتحقيق الأهداف المرغوبة، والميزانيات التقديرية تعتمد على وضع خطط للأداء ورسم جداول فنية وزمنية تفصيلية لمختلف المهام المطلوبة وضمان توفير الموارد اللازمة للتنفيذ الجيد وفي الوقت المناسب، والاشراف على هذا التنفيذ وفق ما خطط له ومن ثم ابلاغ المسؤولين بالانحرافات أولاً بأول عن طريق التقارير الرقابية، فهي بذلك تتحقق من وصول المؤسسة إلى أهدافها المخططة بمقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المتوقع في الميزانية، ومن ثم تحدد مدى كفاءة الادارات المختلفة في انجاز ما هو مخطط له⁽¹⁾.
- تمثل تقديرات الميزانية معياراً وأهدافاً رقمية عملية لمختلف الوحدات والأقسام الادارية مما يدفع المسؤولين بها إلى تحسين وسائل التنفيذ لتحقيق المستوى المطلوب.
- يسمح نظام الميزانيات التقديرية بتحديد وتحليل الانحرافات حسب أسبابها مما يحقق ما يلي⁽²⁾:
 - ✓ محاسبة المسؤولين عن الانحرافات يؤدي إلى توعية افراد الادارة الانحرافات قبل وقوعها؛
 - ✓ تصميم نظام فعال للحوافز لرفع كفاءة التشغيل؛
 - ✓ اتخاذ الاجراءات التصحيحية لتجنب الانحرافات قبل وقوعها أو منع تكرارها مستقبلاً؛
 - ✓ البحث عن اسباب الانحرافات التي لا تتحكم فيها الادارة وأخذها في حسابان الميزانية لجعلها أكثر واقعية؛
 - ✓ تساعد في التركيز على الانحرافات الجوهرية واعطائها الأولوية في الحل.
- وكأداة للرقابة تقوم بمراقبة الجهد الموجه لمتابعة الخطة حتى يمكن معرفة مدى تحقق الاهداف، وهي تتعلق بما يجري داخل المؤسسة وخارجها، وتستخدم أساليب استرجاع المعلومات لمقارنة النتائج الفعلية بالمخططة، وتوجد مؤشرات لكفاءة أداء عملية أو وظيفة معينة، وتتضمن هذه المؤشرات معايير العمل، معدلات التشغيل، احتياجات المواد والنماذج الرياضية وغيرها، وتعتبر تقارير الرقابة عن طريق الميزانية التقديرية أداء لاسترجاع المعلومات إلى الخلف، حيث تقوم بإيصال نتائج تقييم الأداء لمختلف المستويات الادارية وعلى أساسها يتم التركيز على الانحرافات واجراء التصحيحات اللازمة لها⁽³⁾، والشكل التالي يوضح دور الميزانية التقديرية في الرقابة.

¹ - عبد الحي عبد المرعي وآخرون، مرجع سابق، ص ص 39، 40.

² - مصطفى يوسف كافي وآخرون، مرجع سابق، ص 222.

³ - احمد محمد نور، على احمد حسين، **مبادئ المحاسبة الادارية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص 229.

الشكل رقم 06: الميزانية التقديرية وعملية الرقابة



المصدر: خالد وهيب الراوي، يوسف سعادة، التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي، دار المسيرة، الأردن، 2000، ص194.

من خلال الشكل يتضح أن تقارير الرقابة عن طريق الميزانيات تعد أداة لاسترجاع المعلومات إلى الخلف وتهدف إلى إعلام المستويات الإدارية المختلفة بنتائج مقارنة الأداء الفعلي بالخطط وما تدل عليه من مستويات الكفاءة ومنه يتم التركيز على مناطق المشكلات وإجراء التصحيح اللازم فهي توضح الانحرافات والمسؤولية عنها. وخطوات الرقابة من خلال الميزانيات تتم كالآتي⁽¹⁾:

- 1- تقسيم الهيكل الإداري لمراكز ميزانية باعتبارها مراكز مسؤولي؛
- 2- وضع معايير الأداء المستهدف لكل مركز من مراكز الميزانية؛
- 3- توجيه النشاط الفعلي أثناء التنفيذ؛
- 4- قياس النتائج الفعلية لكل مركز ميزانية؛
- 5- مقارنة النتائج الفعلية بمعايير الميزانيات وتحديد الانحراف؛
- 6- فحص الانحرافات الجوهرية وتحليلها ومعرفة أسبابها؛
- 7- التقارير عن الانحرافات لأغراض التخطيط المستقبلي؛
- 8- اتخاذ الإجراء التصحيحي المناسب.

إن تلك الخطوات السابقة تمثل المسار الذي يضمن لعملية الرقابة الفعالية اللازمة من أجل تحقيق الأهداف التي تسعى إليها في الحفاظ على سير العمل داخل المؤسسة على أكمل وجه، ولكن هناك بعض الأمور التي تؤدي إلى ضياع الوقت في مجال الرقابة وهي كما يأتي⁽²⁾:

- 1- تعدد مستويات أو عمليات الرقابة دون مبرر، فهذا التعدد يكرر عملية الرقابة والتدقيق مما يضيع الوقت؛

¹ - ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، دار الجامعة، الإسكندرية، 2004، ص156.

² - سنان الموسوي، صاحب ابو حمد، مفاهيم إدارية حديثة، الوراق للنشر، الأردن، 2002، ص239.

- 2- عدم وضوح المعايير المستخدمة في عملية الرقابة ما يجعل نتائجها غير واضحة وغير دقيقة ومشوشة، مما يستلزم الأمر إعادة النظر فيها ثانية والاستفسار عن النقاط الغامضة منه.
 - 3- ضعف مستوى الكفاءة في إعداد تقارير الرقابة التي تتضمن نتائجها والانحرافات التي توصلت إليها وتحليل أسبابها مما يستوجب الأمر إعادة النظر في هذه التقارير وإيضاح النقاط الغامضة التي توصلت إليه.
 - 4- عدم استخدام أدوات رقابية حديثة تعتمد على تقنية تساعد على اختصار الوقت وتوفير معلومات رقابية كافية بسرعة ووقت قصير.
- بناء على ما سبق يمكن التأكيد على أنه عندما توضع الميزانيات فهي ترسم هدفين رئيسيين يجب أن يكونا الهدف الرئيس في عقول المحاسبين وهما التخطيط والرقابة ويكون وضع الميزانيات بما يمكن من تحقيقهما.

المطلب الثاني: استخدام أداة التحليل المالي في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية

إن الغرض الرئيسي للتحليل المالي يتمثل في تقييم أداء المؤسسة من نقاط مختلفة تتسجم وأهداف مستخدمي المعلومات بحيث تظهر تلك المعلومات نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة، حيث يلعب التحليل المالي دوراً في المؤسسة من خلال مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة، وكذا تقييم الأداء في الإدارة والأقسام وتقييم السياسات الإدارية، إضافة إلى دراسة وتقييم التوازن المالي، الربحية، السداد، المركز الائتماني، الفشل المالي.....، فهدف التحليل المالي هو تقييم الأداء المالي للمؤسسة باستعمال مجموعة كبيرة من المؤشرات المالية والتي تساعد فعلاً نظام محاسبة المسؤولية في أداء وظيفته على أحسن وجه من خلال استعمال مؤشرات التحليل المالي لتقييم الأداء المالي للمؤسسة ومعرفة الانحرافات والبحث عن أسبابها والمسؤولين عنها ومن ثم محاسبتهم. ولعل من أهم هذه المؤشرات مايلي⁽¹⁾:

أ- التحليل المالي بواسطة النسب المالية: وقد قسمت إلى خمسة مجموعات كالتالي:

- 1- **نسب السيولة:** هي مجموعة النسب التي تهدف إلى تقييم القدرة المالية للمؤسسة في الأجل القصير، حيث تستخدم كأدات لتقييم المركز الائتماني والذي يعبر عادة عن مدى قدرة المؤسسة في الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل عند الاستحقاق من خلال التدفقات النقدية العادية (من المبيعات) أو الناتجة من تحصيل الذمم المدينة، تجدر الإشارة هنا إلى أنه من الصعب وجود نسبة معيارية متفق عليها كمقياس للسيولة وإن كان بالإمكان وجود معيار متفق عليه لصناعة معينة، لكن يمكن القول بأن معايير السيولة تكون عادةً متشعبة أكثر بالنسبة للمؤسسات المالية، ويجب التفتن دائماً أنه ليس كل ارتفاع في نسب السيولة دليل على الكفاءة في الأداء بل على العكس قد تكون مؤشر على عدم الكفاءة وبالتالي سبباً في انخفاض مؤشرات الربحية. ومن بين هذه النسب ما يلي:

¹ - للتوسع راجع:

* وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص 126-169.

* محمد مطر، مرجع سابق، ص 35-39.

* علي خلف عبد الله، وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص 69-73.

* فهمي محمد الشيخ، مرجع سليق، ص 35.

- **نسبة السيولة العامة:** عبارة عن تحليل أولي لمدى توفر المؤسسة على السيولة اللازمة لسداد التزاماتها قصيرة الأجل في مواعيدها من خلال أصولها المتداولة، وتعتبر النسبة (1:2) هي النسبة المعيارية للسيولة حسب العديد من المحللين، إلا أنه يجب الأخذ بالعوامل المؤثرة في الحسابان (طبيعة وحجم النشاط...).
- **نسبة سيولة الأصول غير الجارية:** تقيس مقدرة المؤسسة على إدارة الأصول من خلال وزن العناصر الدائمة الأكثر من سنة بالنسبة لمجموع ممتلكاتها، وهي تظهر عند المؤسسات الصناعية بنسب أكبر من غيرها كما أن حجم المشروع يؤثر إنتاجياً على مقدار كمية الأصول الثابتة المقتناة وكذلك نوع الإنتاج.
- **نسبة سيولة الأصول الجارية:** تقيس هذه النسبة مقدرة المؤسسة على تشغيل الأموال في الأنشطة الجارية، وهي كذلك لا تعني شيئاً بحد ذاتها دون معرفة الحجم الإنتاجي للمؤسسة وطبيعة عملها.
- **نسبة السيولة الفورية (الآنية):** هي مؤشر أكثر دقة من نسبة السيولة العامة في قياس قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها الجارية، فهذه النسبة تقارن الأموال الجاهزة في الخزينة والبنوك مع الالتزامات قصيرة الأجل.
- **نسبة السيولة السريعة:** تلجأ المؤسسة إلى هذه النسبة في كثير من الأحيان عند حالات الكساد أو بطء معدلات دوران المخزون خاصة في حالة وجود كميات كبيرة منه، وبالتالي يتم إزالته من الحساب من أجل نتيجة أكثر دقة حول قدرة المؤسسة على دفع التزاماتها المستحقة، وبشكل عام تعتبر نسبة (1:1) نسبة مقبولة عموماً مع أخذ العوامل المؤثرة بعين الاعتبار.
- **نسبة التمويل الذاتي:** تبين مدى تغطية الأموال الخاصة للأصول الثابتة.
- **نسبة التمويل الدائم:** تبين مدى قدرة الأموال الدائمة على تغطية الأصول الثابتة للمؤسسة، فإذا كانت هذه النسبة أكبر من 1 فهذا معناه أن رأس المال العامل موجب حيث تملك هامش أمان لتمويل أصولها الثابتة.
- **نسبة الاستقلالية المالية:** تقيس مجموع الأموال الخاصة التي تملكها المؤسسة مقابل الديون والأموال التي تتحصل عليها من مصادر خارجية طويلة أو قصيرة الأجل، فهي تبين مدى العلاقة التي تربط المؤسسة بالمقرضين وهل هي في مركز قوي أو العكس.
- **نسبة قابلية السداد:** تبين مدى تغطية الأصول للديون أي مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها المختلفة من خلال أصولها، وبالتالي كلما كانت كبيرة كانت للمؤسسة قدرة كبيرة على الوفاء وهامش أمان كبير.

- 2- نسب النشاط:** تسمى نسبة إدارة الموجودات تقيس مدى كفاءة المؤسسة في إدارة أصولها واستغلالها في تحقيق أكبر حجم مبيعات وأرباح، وتستند على افتراض التوازن المعقول بين المبيعات وأنواع الموجودات، ومنها:
- **معدل دوران الأصول:** هي مقياس أشمل للكفاية حيث تعتبر مؤشر على قدرة مجموع الاستثمارات في الأصول على تحقيق رقم مبيعات كما تدل على كفاءة الإدارة في تحقيق عملياتها البيعية، ارتفاع هذه النسبة يدل على الكفاءة في المبيعات أو نقص في الاستثمار في الأصول أو شراء بعض المبيعات دون إنتاجها، أما حالة النقص تدل على عدم استغلال الأصول بكفاءة أو زيادة غير مبررة في الاستثمارات أو انخفاض المبيعات.

- معدل دوران الأصول غير الجارية: يعد هذا المعدل بمثابة مؤشر على مدى كفاءة المؤسسة في استغلال أصولها الثابتة بفعالية لتحقيق أقصى عائد، وكلما ارتفعت دل ذلك على جودة الاداء والعكس، ويتأثر الرقم الظاهر للأصول الثابتة بعدة عناصر منها: تكلفتها عند الحيازة، طول عمرها، طريقة الاهتلاك المتبعة...
- معدل دوران الأصول الجارية: يحتل أهمية بالغة في المؤسسات التجارية ويدل ارتفاعه على كفاءة المؤسسة في الرقابة على عناصر أصولها المتداولة و توليد المبيعات منها.
- معدل دوران النقدية: عدد المرات في السنة التي يتم فيها تحويل النقدية الى استثمارات تعود بالنفع على المؤسسة، فزيادته في صالح المؤسسة مع الأخذ في الحسبان امكانية العسر المالي في حالة الدوران الكبير.

3-نسب المديونية: أو نسب إدارة الديون وتقيس هذه النسب مدى مساهمة الديون في تمويل احتياجات المؤسسة مقارنة بمساهمة الملاك، كما تقيس مدى نجاح سياسات التمويل المتبعة من خلال الموازنة بين التمويل الخارجي والداخلي ومن ثم انعكاساتها على مخاطر الرفع المالي، ولنسب المديونية عدة أنواع نذكر منها:

- نسبة المديونية: هذه النسبة تهم كلا من الملاك والدائنين، فهي تبين للملاك كفاءة سياسات التمويل التي تسيروها، وتشكل للدائنين مؤشر على هامش الامان لديونهم اتجاه المؤسسة ويطلق على هذه النسبة أحيانا نسبة الاقتراض أو نسبة التمويل الخارجي.

- نسب المديونية قصيرة الأجل: تساعد في تحديد قدرة أصول المؤسسة على تغطية الديون قصيرة الأجل في تواريخ استحقاقها، فكلما كانت النسبة صغيرة كان الأمر جيدا.
- نسب المديونية طويلة الأجل: توضح مدي اعتماد المؤسسة على التمويل بالأموال طويلة الأجل، وعموما ليس لديها نسبة معيارية معينة ولكن نلاحظ ارتفاعها لدى المؤسسات الصناعية لاعتمادها بشكل كبير على تمويل استثماراتها بهذا النوع من الديون.

- نسبة اجمالي الديون إلى حقوق الملكية: تساعد في معرفة حجم الديون مقابلة بحقوق الملكية وعموما كلما انخفضت كلما كان مرضيا من وجهة نظر المقرضين بحيث يعني لهم هذا هامش أمان أكبر، وعموما نجدها مرتفعة في المؤسسات الصناعية لاعتمادهم على الدين في تمويل مشاريعهم.

- 4- نسب المردودية:** تعبر المردودية في الغالب عن العلاقة بين النتائج المحققة والوسائل المستخدمة في ذلك، وبالنسبة للمؤسسة فان من أهم أهدافها المالية زيادة معدلات المردودية لديها.
- المردودية الاقتصادية: كلما كانت نسبتها مرتفعة كلما كان ذلك أفضل للمؤسسة حيث تدل على مردودية الأصول المستثمرة بالمقابلة مع نتيجة الاستغلال.
- المردودية المالية: تعبر عن مردودية الاموال الخاصة بالمقابلة مع النتيجة الصافية، أي مساهمة الاستثمار في الأموال الخاصة في تحقيق النتيجة الصافية، وبالطبع كلما ارتفع كان أفضل.

- ب- **التحليل المالي بواسطة مؤشرات التوازن الهيكلي:** حيث يتم هنا حساب مؤشرات التوازن المالي من رأس مال العامل بمختلف أنواعه اضافة الى الاحتياج لرأس مال العامل والخزينة.
- **رأس مال العامل (الصافي):** نتيجة السعي لتحقيق الموازنة بين الربحية والسيولة فإن المؤسسة تحاول تحقيق التشغيل الأمثل لرأس مال العامل وجعله ايجابيا حيث يشير في هذه الحالة الى أن المؤسسة قادرة على تسديد التزاماتها القصيرة الاجل اضافة الى تحقيق فائض.
- **رأس مال العامل الخاص:** اذا كان أكبر من الصفر فهذا يدل على مدى قدرة المؤسسة على تغطية أصولها الجارية دون الإعتماد على الديون.
- **رأس مال العامل الاجمالي:** وهو يعبر عن الأصول الجارية للمؤسسة ويكون من خلال دراسة نسبتها الى اجمالي اصول المؤسسة، فكلما كانت النسبة مرتفعة دلت على أن مجموع استثمارات المؤسسة في الأصول المتداولة كبيرة، كما يمكن مقارنتها بالديون أو بغيرها من العناصر وهذا على حسب هدف المؤسسة.
- **رأس مال العامل الخارجي:** وهو يعبر عن مجموع الديون وتدرسها المؤسسة من عدة نواحي حسب الهدف الذي تسعى اليه.
- **الاحتياج في رأس مال العامل:** هو جزء من الاحتياجات الضرورية المرتبطة بدورة الاستغلال التي لم تغطي من طرف الموارد العادية للدورة، فدورة الاستغلال تنتج احتياجات للتمويل مرتبطة بسرعة دوران عناصر الأصول المتداولة (قيم الاستغلال + قيم غير جاهزة) بينما موارد التمويل فهي مرتبطة بسرعة دوران الديون القصير الأجل باستثناء التسبيقات.
- **الخزينة:** تمثل السيولة النقدية و ما شابهها التي في حوزة المؤسسة والتي يمكن أن تتصرف فيها في أي وقت، حيث يمكن أن تكون قيم الخزينة موجبة في حالة أن رأس مال العامل غطى الاحتياجات وقد يعاب على المؤسسة في هذه الحالة عدم تشغيلها للاموال الفائضة، وقد تكون سالبة وهي أن تفوق احتياجات الدورة رأس مال العامل وهنا قد يمس المؤسسة خطر الافلاس، وقد تكون الخزينة معدومة وهي الحالة المثلى.

المطلب الثالث: استخدام أداة بحوث العمليات في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية

تعتبر بحوث العمليات من أهم الأساليب المساعدة في اتخاذ القرار، كما أنها تحتوي على مجموعة كبيرة من الأساليب التي تختص كل واحدة منها في حل مشاكل معينة كمشاكل النقل والتخصيص وغيرها، فمن أهم المجالات التي يمكن استخدام بحوث العمليات فيها المجالات الإدارية، حيث توفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، وكذا مجال الإنتاج والتصنيع والبيع وأقل تكلفة ممكنة وأقل فاقد ممكن وأعلى ربح؛ اضافة إلى مجالات التعيين وذلك باختيار الشخص المناسب للوظيفة الملائمة، ومجالات التخطيط من خلال متابعة المشاريع وإعداد الخطط الزمنية لتنفيذ المشاريع المختلفة⁽¹⁾، كما تستعمل أساليب تهتم بالرقابة وأبرزها أساليب الرقابة على

¹ - عيسى حجاب، مساهمة لتحديد متغيرات القرار المتعلقة بالمخزون الأمثل باستخدام بحوث العمليات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد التطبيقي، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015، ص58، غير منشورة.

المخزون، كل هذه الطرق تساعد في تأدية الأعمال والأنشطة على أحسن وجه من خلال ايجاد حلول لمشاكل المؤسسة وبالتالي مساعدتها على الاستثمارية وتحسين الأداء العام وتجنب حدوث أي انحرافات أو اختلالات، وكل هذا يصب في صالح نظام محاسبة المسؤولية وأهدافه

المطلب الرابع: استخدام أداة نظام الرقابة الداخلية في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية

يساعد نظام الرقابة الداخلية في تنظيم المؤسسة وتوضيح السلطات والسياسات والمسؤوليات لديها، وحماية أصولها من الاختلاس والتلاعب، والتأكد من دقة البيانات المحاسبية للاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، وكذلك رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية⁽¹⁾، فهو بمثابة جوهر عمل نظام محاسبة المسؤولية، فقوة ومثانة نظام الرقابة الداخلية يؤدي حتما إلى زيادة القوة والكفاءة لمحاسبة المسؤولية في التحكم والرقابة، وبالتالي الحفاظ على المؤسسة وحمايتها وضمان تحسن أدائها ونموها، حيث تشمل الرقابة الجوانب التالية⁽²⁾:

- 1- الرقابة الإدارية : وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية، وهي تعتمد لتحقيق أهدافها وسائل مختلفة مثل الكشوف الإحصائية، والموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية والخرائط والرسوم البيانية وهي مرتبطة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية والمالية.
- 2- الرقابة المحاسبية : تتمثل في الإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية ومطابقة الأصول المدرجة بدفاتر وسجلات المؤسسة مع الأصول الموجودة بالفعل في أقسام المؤسسة ومخازنها، أي تهدف إلى اختبار البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها، من بين وسائلها نظام القيد المزدوج، وإتباع نظام المصادقات، وجود نظام مستندي سليم ...
- 3- الضبط الداخلي : ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة، ويعتمد في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.

¹ - محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 89.

² - المؤسسة العامة للتعليم الفني التدريب المهني، مرجع سابق، ص 46.

المبحث الثالث: استخدام الأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية

ان أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة تعمل وبشكل متكامل مع نظام محاسبة المسؤولية باعتباره أحد أساليب المحاسبة الادارية هو أيضا، وبالتالي فيمكن لها أن تتفاعل فيما بينها من أجل ضمان رقي المؤسسة واستمرارها.

المطلب الأول: استخدام أداة ادارة الجودة الشاملة في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية

ينظر إلى إدارة الجودة الشاملة على أنها وسيلة للتغيير إلى الأفضل و مقياس أساسي للمفاضلة بين المؤسسات حيث اعتمدت في الكثير من المنظمات لأهميتها الإستراتيجية الفائقة مما زاد من فاعليتها ومن قدرتها على البقاء في السوق التنافسية، فتطبيقها يؤدي إلى تقليص شكاوى المستهلكين و تخفيض تكاليف الجودة مما يساهم في تحقيق رضا العميل، وتعزيز الموقف التنافسي للمنظمة طالما يجري التركيز على تقديم سلعة أو خدمة ذات جودة عالية للزبون وبالتالي زيادة ولاء الزبون، اضافة إلى زيادة الإنتاجية و الأرباح المحققة مما يساعد في رفع الكفاءة الإدارية والإنتاجية من خلال زيادة الحصة السوقية وشهرة المؤسسة، كما تضمن تحسين عملية الاتصال بين مختلف مستويات المؤسسة وضمان المشاركة الفعالة لجميع أفرادها في تحسين الأداء⁽¹⁾، وهي في الأخير تركز على الأداء وتحسينه وتجنب أي أخطاء وانحرافات قد تمسه وهذا كفيل بأن يخدم نظام محاسبة المسؤولية الذي يسعى جاهدا بأن يضمن استقرار الأنشطة وسيرها الحسن وحماية المؤسسة بمختلف بنودها وعناصرها.

المطلب الثاني: استخدام أداة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية

يساعد تطبيق نظام ABC في معرفة تكلفة الوحدة الواحدة من المخرجات بشكل جد دقيق، وهذا من خلال المرور بعدة مراحل تساعد في تبيان أهميته بالنسبة لنظام محاسبة المسؤولية، حيث:

في المرحلة الأولى: مرحلة تحديد وتحليل التكاليف: تساعد في فهم أنواع التكاليف التي تقع وبالتفصيل حيث يساعد كثيرا في تتبع خيوط المسؤولية، كما وفرت له معرفة أن لكل تكلفة سبب، وبالتالي ضمان الإستخدام الجيد للموارد وعدم التبذير، دون أن ننسى تحليل الأنشطة الذي يبين الكثير من المؤشرات حول أداء العمال، حسن أو سوء استخدام الأصول، ومعرفة الأنشطة التي تستهلك تكاليف دون أن تكون ذات قيمة والتي تقيد في عملية وضع إجراءات وبرامج لتخفيض التكاليف، كذلك تسهل هذه التحليلات عملية المراجعة الدورية للأنشطة المختلفة، ومعرفة أسباب الأنشطة وهل هي أسباب منطقية أم لا، كذلك معرفة مواطن التبذير وحتى الإختلاس...الخ.

¹ - بومدين يوسف، إدارة الجودة الشاملة والأداء المتميز، مجلة الباحث، العدد 5، جامعة ورقلة، الجزائر، 2007، ص31.

في المرحلة الثانية: مرحلة تحميل التكاليف على الأنشطة والخدمات: هذه المرحلة جد مهمة حيث من خلالها يمكن أن نربط كل تكلفة بالنشاط الذي استهلكها، ومن ثم الخدمة التي استهلكتها بواسطة الأنشطة، ومعرفة نسبة الإستهلاك، ومن ثم المبلغ، وبالتالي تعينه في عملية التأكد من مبالغ التكاليف المسجلة في الدفاتر ومبالغها والجهات المتسببة في حدوثها، بمقارنتها مع التحليلات التي قدمها تطبيق نظام ABC، وهل هي منطقية ومبررة...

المطلب الثالث: استخدام أداة التكلفة المستهدفة في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية

ان تحديد التكلفة المستهدفة لإنتاج الوحدة من المنتج الجديد ستكون بمثابة حافز للسيطرة على التكاليف ومحاولة تخفيضها إلى أدنى حد ممكن قبل إتخاذ أي إجراء فعلي لإنتاج المنتج، ويتم استخدام التكلفة المستهدفة في مرحلتي التخطيط والتصميم للمنتج وليس في مرحلة الإنتاج أو تقديم الخدمة، ولذلك تعتبر التكلفة المستهدفة مدخلا لتخطيط وإدارة التكاليف في مرحلتي التخطيط و التصميم وليس لرقابة التكاليف في مرحلة الإنتاج أو تقديم الخدمة⁽¹⁾، فهي نظام إداري لتحديد الربح والتكلفة التي تساعد المؤسسة في تحقيق نجاحات سوقية ومالية عن طريق التخطيط للخدمات التي تقدمها الشركة وتصميم المنتجات والعمليات وهيكل التكاليف ذات العلاقة الذي يوفر قيمة من وجهة نظر الزبائن⁽²⁾، فهذا المدخل اذا يعمل على تخفيض التكاليف والتحكم فيها في المراحل الاولى من عمر المنتج اضافة إلى مساهمته في تحسين الجودة، هذا يساهم في عمل محاسبة المسؤولية من جهة التحكم في التكاليف وتحسين الأداء ومنع الانحرافات السالبة.

المطلب الرابع: استخدام أداة نظام الإنتاج في الوقت المحدد في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية

يساهم نظام الانتاج في الوقت المحدد في القضاء على الإسراف في أي نشاط لا يؤدي إلى خلق قيمة مضافة، كما أنه يساهم في تخفيض التكاليف من خلال سعيه إلى تحقيق صفر مخزون أو محاولة تدنية المخزون إلى أدنى قيمه، وما يترتب على هذه العملية من الاستغناء والتخلص من العديد من الأعباء التي لا فائدة منها، اضافة إلى اضعاف التنظيم في المصنع وسرعة اكتشاف المشاكل وحلها، كما يساعد في تقليل الانحرافات بين الوقت الفعلي للانجاز والوقت المقدر عن طريق التحسين المستمر لتقليل كمية الانتاج المعيب والتوقفات، وعدم السماح بتراكم الاعمال والمشاكل بحيث ترتبط بدقة مع الوقت، كما أن تنظيم المصنع حسب نظام JIT يسمح بتدفق المواد والأعمال بشكل يضمن قصر وقت الانتاج، وهذا ما يساهم في تقوية نظام محاسبة المسؤولية حيث يركز على جانبي تخفيض التكاليف وتحسين الأداء.

¹ - زعور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015، ص112، غير منشورة.

² - حاتم كريم كاظم، دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 2، العدد 9، جامعة الكوفة، العراق، 2008، ص116.

المطلب الخامس: استخدام أداة بطاقة الأداء المتوازن في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية

تكون القياسات المحاسبية التقليدية للأداء التي تعتمد على البيانات المالية التاريخية عاجزة نوعاً ما أمام تقييم الأداء وصنع القرارات المتعلقة بالعميل والجودة والانتاجية والفعالية وارضاء الموظف وفشل أو نجاح المنتجات الجديدة أو الحملات التسويقية وغيرها، فتبدأ بطاقة الأداء المتوازن استخدام العديد من قياسات الأداء المالية وغير المالية المتعلقة باستراتيجية المؤسسة، وكما تم التطرق اليه في الفصول السابقة فإن هذه البطاقة تنظر إلى الأداء من خلال أربع أبعاد مختلفة وهي: المنظور المالي، منظور العملاء، منظور العمليات الداخلية، منظور التعلم والنمو⁽¹⁾، فمن خلال دراستها للأداء من عدة أبعاد أعطت اطار جديد في مجال الرقابة وتقييم الأداء حيث لم يعد قاصراً على الأداء الاقتصادي وإنما امتد إلى أكثر من هذا، ولم يقتصر الأمر على مجرد اضافة أبعاد جديدة، وإنما برزت نظرة ترى أن الاستجابة لرغبات ومتطلبات العميل تمثل الأولوية، وارتبط القياس بالاستراتيجية⁽²⁾، وباعتبار أن نظام محاسبة المسؤولية يقوم وبشكل مباشر على عنصر الرقابة وتقييم الأداء من خلال تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية وتعيين مسؤول عن كل مركز، ومنه تتبع كل التصرفات والأنشطة التي تتم داخل المؤسسة والبحث عن الشخص المسؤول عنها ومساءلته عن أدائه، ومن الممكن أن يعتمد نظام محاسبة المسؤولية على بطاقة الأداء المتوازن بشكل كبير في هذا المجال باعتبارها من أحدث أدوات تقييم الأداء والتي تجمع عدة مقاييس مختلفة، والتي تضمن زيادة في فعالية وكفاءة تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

¹ - ساويرس وآخرون، مرجع سابق، ص 309.

² - كمال خليفة أبو زيد، عطية عبد الحي مرعي، مرجع سابق، ص 44.

ملخص الفصل:

تعتمد محاسبة المسؤولية بشكل كبير على نظام التقارير الذي يعد الوسيلة الأهم في عملياتها الرقابية وتقييمها للأداء، فهو وسيلة اتصال جد هامة داخل المؤسسة تساعد في تصحيح أي انحراف قد يحدث والوصول بالأداء للمستوى المطلوب، ويعتمد نظام محاسبة المسؤولية في عملية الرقابة وتقييم الأداء داخل مراكز المسؤولية على مجموعة من الأدوات كالميزانيات التقديرية والميزانيات المرنة خاصة في مراكز التكلفة والإيراد، وكذا اعتمادها على معدل العائد على الإستثمار والربح المتبقي في مراكز الإستثمار، الى غيرها من الأدوات التي بإمكانها أن تزيد من مستوى الرقابة داخل المؤسسة، ومنه يمكن لأدوات المحاسبة الإدارية أن تساعد بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في تقديم تسهيلات ومعلومات يستخدمها النظام في كشف التلاعبات والانحرافات وتقييم النتائج، ومن بينها: الميزانيات التقديرية (مقارنة الانحرافات، تقارير الأداء...)، التحليل المالي (النسب المالية، التوازنات الهيكلية...)، بحوث العمليات (النماذج الخطية، النماذج الشبكية...)، بطاقة الأداء المتوازن (المحاور الأربعة للأداء)، نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة... الخ، فكل أدوات المحاسبة الإدارية تعتبر من الأهمية بمكان في مجال الرقابة والتقييم ومن ثم رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية.

الفصل الرابع

رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية
باستخدام أدوات المحاسبة الإدارية
بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -

بسكرة

تمهيد:

من خلال هذا الفصل سوف يتم دراسة كلا من أدوات المحاسبة الإدارية ونظام محاسبة المسؤولية، فبعد أن تم التطرق إليها في الفصول النظرية من البحث، سيتم إسقاط الدراسة على أرض الواقع من خلال معرفة مقدار المساهمة التي يمكن لأدوات المحاسبة الإدارية أن تقدمها لزيادة كفاءة نظام محاسبة المسؤولية ومساعدته في أداء مهامه على أحسن وجه، وقد طبقت أولاً نظام محاسبة المسؤولية ثم اختيرت مجموعة من الأدوات تمثلت في الميزانية التقديرية، التحليل المالي، بطاقة الأداء المتوازن، وهذا لتوفر المعلومات المساعدة على تطبيقهم في المؤسسة محل الدراسة حيث اختيرت مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة- وحدة انتاج الدقيق والفرينة كنموذج، شملت الدراسة خمس سنوات من 2013 الى غاية سنة 2017، وبناء عليه تم طرح الإشكال التالي:

كيف تساهم أدوات المحاسبة الإدارية في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية؟

هذا ما سيتم الإجابة عليه من خلال مضمون هذا الفصل.

المبحث الأول: التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

يلقي هذا المبحث الضوء على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، من حيث التعريف بها وبتاريخ نشأتها عن طريق معلومات تم جمعها بواسطة اجراء مقابلات مع المدير والموظفين، وبالاتماد كذلك على مجموعة من الوثائق المقدمة من طرفهم.

المطلب الأول: تقديم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب والوحدات التابعة لها

سيتناول هذا المطلب لمحة عن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة - ثم الوحدات التابعة لها

أولاً: تقديم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب هي شركة ذات اسهم "SPA" قدر رأس مالها بـ 300 مليون دينار جزائري، أنشئت في اطار شراكة جزائرية إماراتية، مختصة في الصناعات الفلاحية والغذائية، تقع جغرافيا في بلدية أوماش بدائرة أورلال ولاية بسكرة، يحذوها الطريق الوطني رقم 03 الواصل بين شمال الجزائر وجنوبها الشرقي اضافة إلى خط للسكة الحديدية، يوجد بجانب المؤسسة تعاونية الخضر والحبوب الجافة التي تزودها بالقمح بنوعيه (اللين والصلب)، تبلغ المساحة الإجمالية للمؤسسة 54 225 م²، تمثل المساحة المغطاة 4 920 م² مقسمة بين وحدتي: الدقيق والفرينة بمساحة 2 850 م²، ووحدة الكسكس بمساحة 2 070 م².

ثانياً: الوحدات التابعة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ومراحل انجازها

تحتوي المؤسسة على أربع وحدات موجودة في أوماش وولاية جيجل، موزعة بالشكل التالي:

- **الوحدات الموجودة في أوماش هي:**
 - ✓ وحدة إنتاج الدقيق والفرينة: وهي الوحدة الرئيسية بالمؤسسة.
 - ✓ وحدة انتاج الكسكس: ونشاطها هو إنتاج الكسكس بنوعيه المتوسط والرقيق.
- **الوحدات الموجودة في جيجل: وتشمل:**
 - ✓ وحدة الاستيراد والتصدير للمواد الغذائية ومواد تغذية الأنعام: موجودة بميناء جن جن، ركزت نشاطها على استيراد القمح بنوعيه الصلب واللين بالدرجة الأولى بهدف:
 - تمويل احتياجات وحدة الدقيق والفرينة أولاً ثم؛
 - تمويل السوق الجزائري.
 - ✓ وحدة صوامع تخزين الحبوب: وهي وحدة قيد الإنجاز وتقع في ميناء جن جن يقدر مبلغ الاستثمار الاجمالي لهذا المشروع بـ: 2 مليار دينار جزائري، يعتبر أكبر مخزن للحبوب في افريقيا من ناحية المساحة والطاقة التخزينية، تقدر مساحتها بـ 9.6 هكتار تحصلت عليها المؤسسة بموجب اتفاقية بينها وبين إدارة الميناء، ويبلغ عدد هذه الصوامع 18 صومعة تقدر طاقتها التخزينية بـ 160 000 طن ومساحة مغطاة للتخزين بطاقة

25 000 طن، وقد برمجت توسعة لهذا المشروع في مرحلة ثانية لإنجاز 09 صوامع أخرى بطاقة تخزين تقدر بـ 80 000 طن ومساحة مغطاة بطاقة 25 000 طن.

المطلب الثاني: أهمية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وأهدافها

تعتبر مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMSud) مؤسسة ذات أهمية اقتصادية متميزة باعتبارها تقوم بإنتاج منتجات أساسية، تتمثل أهمية المؤسسة في النقاط التالية:

- تعتبر منتجات المؤسسة ضرورية للمستهلك؛
 - استعمال تكنولوجيا متطورة مكنها من التحكم في نوعية وكمية الإنتاج؛
 - تلبية المؤسسة جزء كبير من حاجات السوق؛
 - المساهمة في التشغيل وامتصاص جزء من البطالة؛
 - الموقع الجغرافي المتميز الذي يمكن المؤسسة من الاتصال بمناطق عديدة.
- تهدف المؤسسة إلى تقوية مركزها التنافسي أمام المؤسسات الأخرى العاملة في نفس النشاط، من خلال الإستحواذ على حصة أكبر من العملاء في السوق الوطني، وتتمثل هذه الأهداف في:
- العمل على تلبية حاجات السوق من المنتجات الغذائية؛
 - الأخذ في الحسبان متطلبات المستهلك عند وضع سياساتها الإنتاجية؛
 - ضمان التميز والريادة في مجالها الانتاجي؛
 - وضع سياسات تجارية وتسويقية قادرة على مواجهة المنافسة؛
 - التحكم في التكاليف من أجل الحصول على أسعار تنافسية؛
 - توسيع وتطوير وحدات الإنتاج والعمل على الحصول على آخر التكنولوجيات.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

يبين الهيكل التنظيمي مختلف الوظائف والمستويات الإدارية والعلاقات المختلفة فيما بينها، ويتكون من:

- **المسير التنفيذي:** وهو مكلف بحسن تسيير المؤسسة إداريا وتقنيا، واتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة، والتنسيق بين مختلف المصالح .

- **نائب المسير:** يقوم بمساعدة المسير في ادارة المؤسسة انطلاقا من مكتب في الجزائر العاصمة، والإشراف على مكتب العلاقات الخارجية والبنكية بالجزائر وخارجها.

- **مكتب العلاقات الخارجية والبنكية:** مقره العاصمة، وهو مكتب تنسيقي لأعمال المؤسسة مع شركائها الأجانب "مجموعة الغرير للاستثمار بالإمارات العربية المتحدة"، وبين مختلف البنوك الوطنية والخارجية والموردين الأجانب.

- **الأمانة العامة:** مكلفة بتسيير شؤون البريد الصادر والوارد، و كذا استقبال العملاء والزوار لتسهيل الاتصال بالمسير، واستقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها وتبليغ المعلومات بين مختلف المديريات والمصالح.

-مديرية الإنتاج: تشرف على الإنتاج خصوصا من ناحية الجودة ومراقبة الوزن الحقيقي ونوعية المنتج، وتندرج تحت هذه المديرية المصالح التالية:

• **المخبر:** تتمثل مهمته في مراقبة المواد الأولية (القمح بنوعيه)، وكذا المنتج النهائي، وتحديد الخصائص التحليلية لمتابعة مدى استقرار النوعية، إذ لدى المخبر مطحنة صغيرة تجريبية تضمن اختبار عينات القمح المقترحة من طرف الموردين وهذا من أجل تحديد مواصفات النوعية للمنتج النهائي.

• **مصلحة الإنتاج:** تشرف على السير الحسن للإنتاج من حيث الجودة والحفاظ عليها ومراقبة النوعية. **مديرية التجارة:** يتم التنسيق بين مصلحتي التجارة والإنتاج، فيتم إرسال المخزونات لهذه المصلحة ليتم توزيعها حسب الأولوية كون الطلب أكبر من الإنتاج، وتقوم هذه المصلحة بدراسة الطلبية وترتيبها حسب الأولوية. -**مصلحة الإرسال والتوزيع:** تقوم هذه المصلحة بمهام عدة تبدأ من مصلحة التجارة التي ترسل المعلومات اللازمة الخاصة بالزبائن، كما تقوم بإرسال وصولات البيع إلى مصلحة التجارة للقيام بالعمليات الحسابية. -**مديرية المحاسبة والمالية:** تقوم بمراقبة كل العمليات الحسابية والمالية للمؤسسة، وتساهم في تطبيق وإنشاء البرنامج التجاري وتتفرع عنها المصالح التالية:

• **مصلحة المحاسبة العامة والمالية:** تقوم بالتقيد المحاسبي وإعداد القوائم المالية. • **مصلحة محاسبة المواد:** تتكفل بالمتابعة اليومية لتحركات المواد (دخول وخروج)، وإنشاء كشف المبيعات وجدول الشراء والبيع والحالة التجارية للمبيعات.

• **أمين الصندوق:** يقوم بتسديد مصاريف وأعباء المؤسسة وتسديد أجور العمال وقبض المداخيل النقدية. -**مديرية الوسائل العامة:** تعمل على تمويل مصالح المؤسسة بالمستلزمات المختلفة (وسائل نقل، عتاد، معدات ..) وكذا مراقبتها باستمرار، واستقبال فواتير الموردين والقيام بالأشغال الخاصة بالمؤسسة، وتندرج تحتها: • **مصلحة الصيانة:** وتهتم هذه المصلحة بصيانة ومراقبة كل تجهيزات الإنتاج، ووسائل النقل والتجهيزات. • **مصلحة الأمن (خلية الأمن):** مهمتها الحرص على الأمن في المؤسسة، وتقوم بتسجيل دخول وخروج الشاحنات فارغة ومملوءة لضمان مطابقة كمية الحمولة مع الكمية المدونة في وصل الشراء.

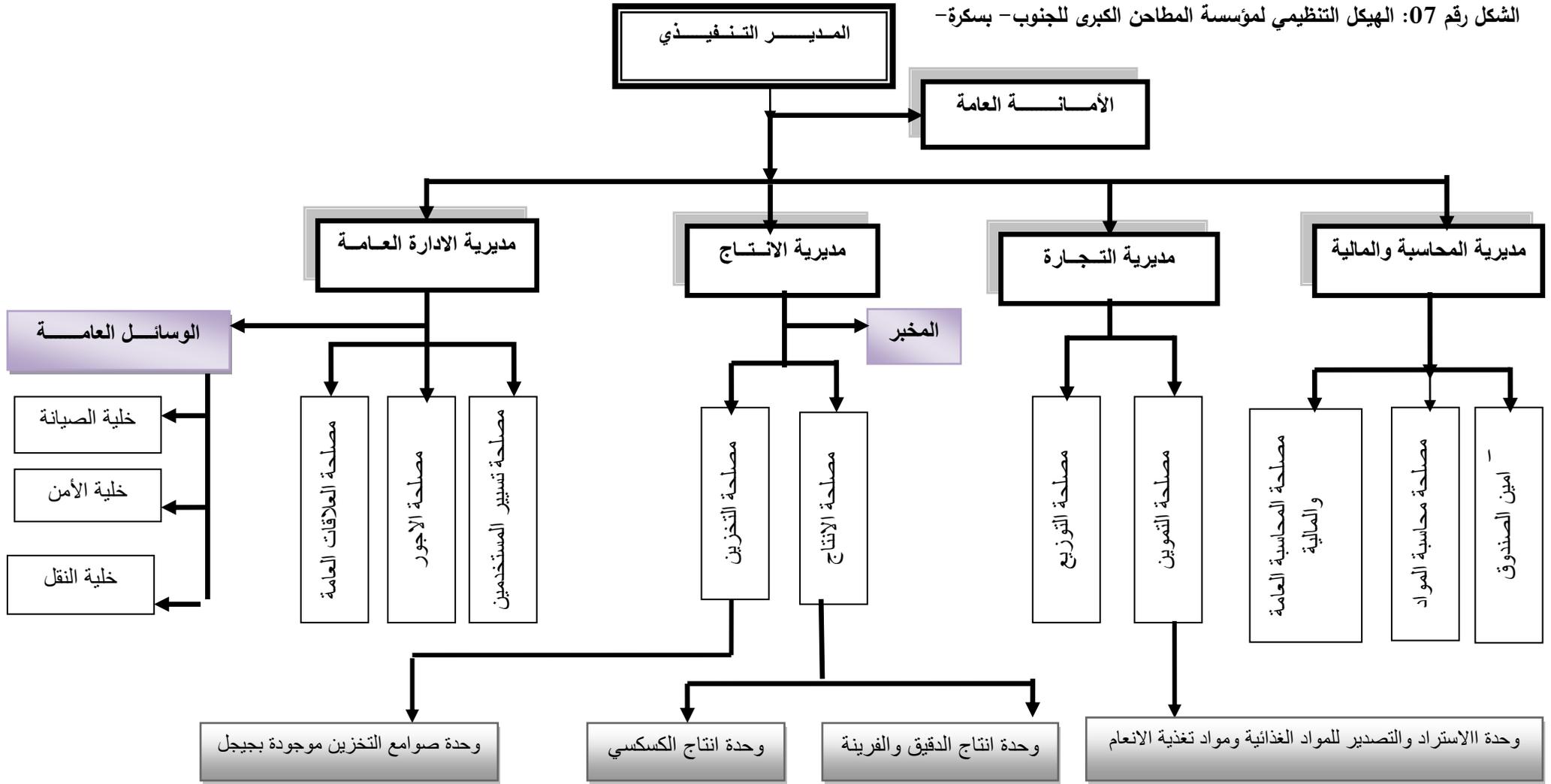
• **مصلحة النقل:** تقوم بتسيير حظيرة المؤسسة وتوزيع الطلبيات على نقاط البيع وكذا نقل عمال المؤسسة. -**مديرية الإدارة العامة:** تحرص هذه المديرية على تطبيق القوانين وضبطها وتندرج تحتها المصالح التالية: • **مصلحة تسيير المستخدمين:** تحرص هذه المصلحة على حفظ ملفات العمال وتطبيق القانون، وتراقب كل عمليات الفروع تحت مسؤوليتها، وبالتالي فإن هذه المصلحة مختصة بشؤون العمال من ملفات التشغيل والتسريح وكذا عقود التشغيل و مراقبة العمال من حيث الغيابات.

• **مصلحة الأجور:** تحرص هذه المصلحة على إعداد الأجور من حيث تحديدها وحسابها، وإعداد جميع التصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي.

• **مصلحة العلاقات العامة:** وتقوم بجميع الأعمال الإدارية الخارجية للمؤسسة مثل صندوق الضمان الاجتماعي، مركز السجل التجاري... إلخ.

وبوضوح الشكل الموالي الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة:-

الشكل رقم 07: الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة -



المصدر: مديرية الادارة العامة للمؤسسة

المبحث الثاني: واقع استخدام أدوات المحاسبة الإدارية ونظام محاسبة المسؤولية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

سيتم التعرف على الوحدة المختارة ومعرفة الطرق المحاسبية التي تعتمد عليها في حساب تكلفة المنتج وسعر التكلفة من خلال المطالب التالية.

المطلب الأول: التعريف بوحدة انتاج الدقيق والفريضة

تعتبر وحدة انتاج الدقيق والفريضة من أهم وحدات المؤسسة تعنى بانتاج الدقيق والفريضة بتشكيلة متنوعة من حيث الوزن والنوعية، ونتيجة لعملية طحن الحبوب في اطار العملية الانتاجية تظهر لدى الوحدة منتجات أخرى كالنخالة التي تباع كمنتوج، وبالتالي أصبح للوحدة تشكيلة متنوعة من المنتجات يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم 03: تشكيلة منتجات وحدة الدقيق والفريضة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

المنتج	النوعية	الوزن (كغ)
الفريضة	العادية	50-25-05-01
	الممتازة	25-05-01
الدقيق	ممتاز	25-10-05-02
	رفيع	25-10-05
	خشن	25
	درجة ثانية	25
	سمولات	25
النخالة		50-100

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة

-يلاحظ أن المنتجات متنوعة من حيث الكمية والنوعية، فمثلا في منتج الدقيق يوجد خمسة أصناف(ممتاز، رفيع، خشن، درجة ثانية، سمولات)، ونفس الشيء مع الفريضة التي تنقسم الى نوعين ممتازة وعادية، اضافة الى النخالة والتي تنتج من عملية الطحن وتباع على أوزان مختلفة.

أولاً: الجانب البشري في وحدة انتاج الدقيق والفريضة

تتكون الوحدة من عدد كبير من العمال، يتضمن عددا من الكفاءات من أصحاب الشهادات العليا والمهندسين، الا أن المؤسسة لا تعطي هذا الجانب الاهتمام اللازم بحيث تنقص التريصات والبعثات لتحسين المستوى ورفع الكفاءات للعمال، كما لا يوجد نظام للمكافآت والحوافز للتشجيع وزيادة الأداء لدى فرق العمل، وبالتالي يغيب هذا الجانب المهم الذي يؤثر بشكل بالغ على الأداء الكلي للمؤسسة، ويوضح الشكل التالي نسبة أصحاب الشهادات الجامعية من اجمالي عمال الوحدة.

الجدول رقم 04: نسبة أصحاب الشهادات الجامعية من إجمالي عدد عمال وحدة انتاج الدقيق والفرينة

السنوات					العلاقة	النسب
2017	2016	2015	2014	2013		
72	70	75	73	76	/	أصحاب الشهادات الجامعية
179	172	190	198	202	/	عدد العمال
0.402	0.406	0.394	0.368	0.376	عدد العمال الحاصلين على شهادات (ماجستير، ليسانس، مهندس، تقني) / إجمالي العمال	نسبة العمال الحاصلين على شهادات جامعية

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق من مصلحة المحاسبة

يلاحظ أن العمال الحاصلين على شهادات جامعية يفوق 30 % في جميع سنوات الدراسة وقد قارب الى نصف عدد العمال في سنتي 2016 و 2017 حيث بلغ نسبة 40 %، أما الباقي فهم في رتبة عامل بسيط.

ثانيا: عملية التموين بالمادة الأولية

يعتبر القمح هو المادة الأولية التي تبدأ من خلالها المؤسسة نشاطها فبدونه لا وجود للانتاج، وتحصل عليه المؤسسة من الديوان المحلي للحبوب والبقول الجافة الذي يبيع القمح بأسعار مخفضة مقارنة بأسعار الخواص، حيث يمنحها نسب معينة تحسب على أساس طاقتها الانتاجية اليومية، بحيث تعادل نسبة 50 % من الطاقة الانتاجية اليومية في حالة القمح الصلب و 60 % من الطاقة الانتاجية اليومية في حالة القمح اللين، وبالتالي يلاحظ أن الكميات محددة، ومنه كميات الانتاج ستكون ثابتة نسبيا وبالتالي ثبات الطاقة الانتاجية للمؤسسة، اضافة الى أن أسعار المنتجات مسقفة من الدولة فلا يمكن للمؤسسة تجاوزها، هذا ما يؤدي في الكثير من الأحيان الى اضعاف روح المنافسة لدى مؤسسات القطاع لأنهم يخضعون لنفس الشروط.

ثالثا: مراحل العملية الانتاجية في وحدة انتاج الدقيق والفرينة

تمر العملية الانتاجية في المؤسسة محل الدراسة بالعديد من المراحل يمكن ايجازها في:

- 1- استلام شحنات القمح: تقوم الشاحنات بإفراغ حمولتها بعد ما تمر على الجسر الوزان عند مدخل المؤسسة الذي يأخذ وزنها وهي محملة بالمادة الأولية وكذلك عند خروجها وهي فارغة للتأكد من وزن الحمولة، ويقوم المخبر بأخذ عينات من الشحنة وقياس درجة الرطوبة والنقاء ونسب المواد الغريبة والشوائب والبلورة والوزن النوعي.
- 2- نقل وفرز وتخزين الحبوب: تنقل الحبوب الى آلات متخصصة تقوم بتنقيتها من الحجارة والشوائب الغريبة والأتربة التي تجمع ويتخلص منها باعتبارها فضلات غير صالحة للإستعمال، ومن ثم يتم نقل القمح المنقى مبدئيا الى صوامع التخزين مؤقتا.
- 3- التنظيف الأولي للقمح: يتم تنظيف القمح من الأوساخ الملتصقة من الشوائب المختلفة كالعيان والرمل بواسطة فرز هوائي، ثم يتم فرز الحبات المكسورة والحبات الأخرى غير القمح كالشعير بواسطة أجهزة خاصة، اضافة الى تنقيته من المعادن والأجسام الغريبة وكذا الحشرات.
- 4- غسل القمح: يتم تنظيف وتبليل القمح للتخلص من أي أوساخ أو شوائب ومن ثم تمريره عبر آلات للتجفيف والتخلص من المياه العالقة به.

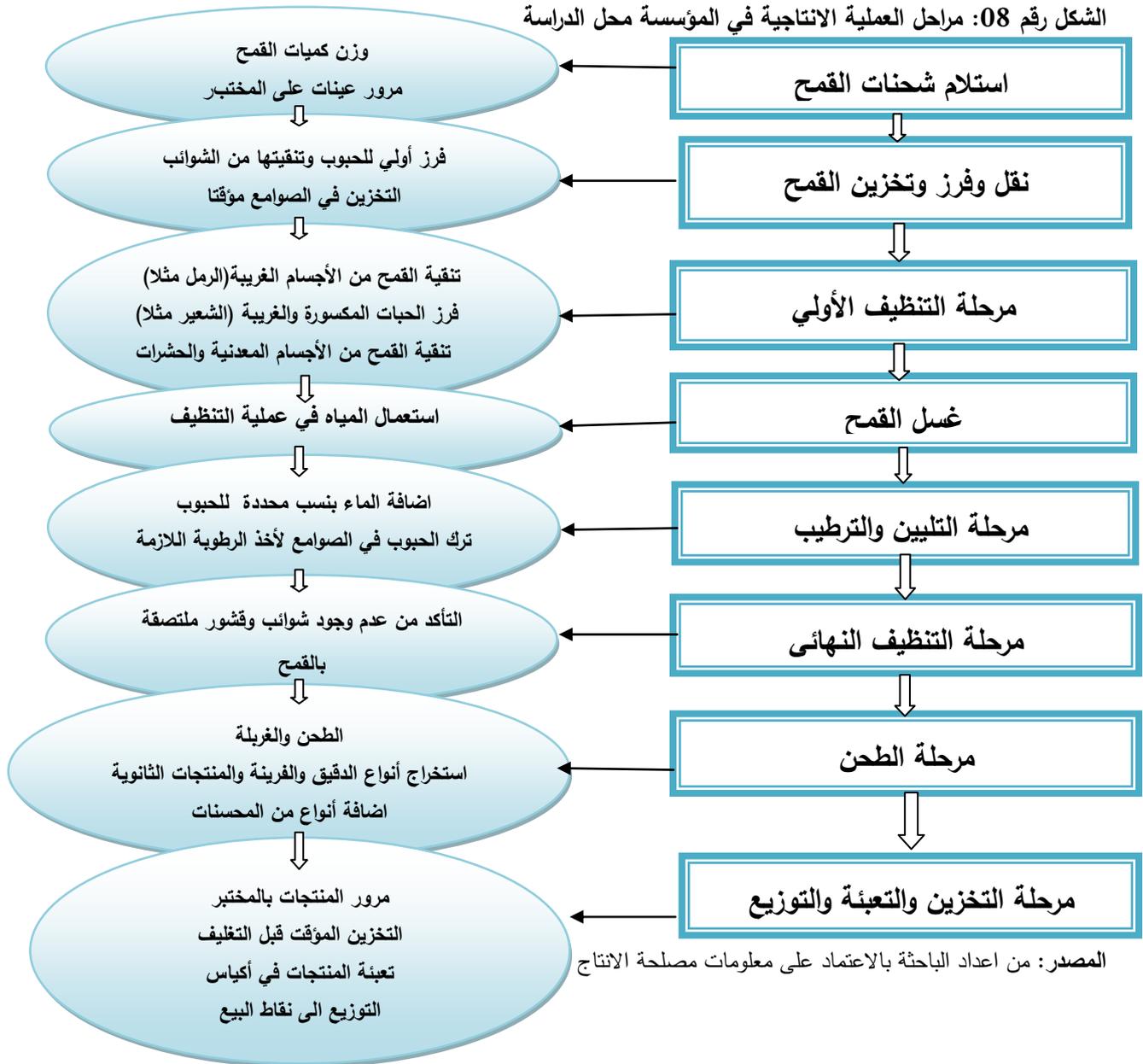
5- مرحلة التليين والترطيب: حيث يتم اضافة المياه للحبوب لتأخذ ليونة معينة من أجل تيسير عملية الطحن وامكانية فصل القمح عن القشور وكذا من أجل اعطاء النخالة قساوة معينة لتسهيل طحنها، وتكون نسب الماء المضافة على أساس نسب الماء الموجودة في الحبوب الخام أول مرة عند اختبارها، ثم تنقل الى الصوامع حيث تبقى مدة معينة حتى تأخذ الرطوبة اللازمة، ويجب الانتباه الى عدم تجاوزها الرطوبة اللازمة والا نتج عن ذلك صعوبة في التصفية والطحن ونقص في جودة المنتج.

6- التنظيف الأخير للقمح: حيث يتم التأكد من نظافة القمح من القشور العالقة به بواسطة آلات خاصة.

7- مرحلة الطحن: بعد أن يصبح القمح نظيفا ولينا وبالتالي جاهزا لعملية الطحن يتم تمريره على الآلات الخاصة لطحنه وتحويله الى دقيق أو فرينة، وتتم عملية الطحن بعدة مراحل حيث تلي كل مرحلة عملية غربلة لفصل الحبيبات الخشنة التي تمرر مرة أخرى للطحن وهكذا حتى يتم استخراج أكبر كمية من الدقيق أو الفرينة وما تبقى عن هذه العملية فهو عبارة عن منتج ثانوي، وبعد الحصول على الدقيق النهائي يتم تمريره على آلات للغربلة حيث تفصل النخالة، الدقيق الخشن، المتوسط والدقيق الناعم، ونفس الشيء بالنسبة للفرينة.

8- مرحلة التخزين والتعبئة والتوزيع: قبل أن يتم تعبئة المنتجات في الأكياس الخاصة بها تمر على عملية الاختبار من حيث الجودة والخصائص (اللون، الذوق، الرائحة، الحموضة، نسب المعادن...) وكذا على أجهزة خاصة بقتل الحشرات، ومن ثم تخزين مؤقتا الى أن يتم تعبئتها في الأكياس ذات الأوزان المختلفة وخطاتها ووضع البطاقات عليها، ليتم توجيهها فيما بعد الى البيع، مع الإشارة الى أن المؤسسة قادرة على اضافة أي محسنات أو فيتامينات أو غيرها من المدعمات وهذا في الحدود القانونية، ويتضمن الشكل الموالي مراحل العملية الانتاجية في المؤسسة محل الدراسة.

الشكل رقم 08: مراحل العملية الانتاجية في المؤسسة محل الدراسة



رابعا: عملية بيع المنتجات

تقوم المؤسسة بعملية البيع بطريقتين، إما عن طريق:

- البيع المباشر لزبائننا الذين يمثلون في الغالب المؤسسات العامة أو الخاصة التي تشتري مباشرة من المؤسسة بكميات كبيرة (كالمؤسسات العسكرية، المستشفيات...)
- أو عن طريق البيع غير المباشر بواسطة وسطاء جملة أو تجزئة الذين تتمثل مهمتهم في تقريب المنتجات للمستهلك، وتمثل نقاط البيع التي تملكها المؤسسة داخل ولاية بسكرة ما يقارب 90% من مبيعات المؤسسة، حيث تتواجد في العديد من أحياء ودوائر المدينة كهمزة وصل بين المؤسسة وزبائننا من أفراد المجتمع، بالإضافة الى المناطق الأخرى التي تتعامل معها المؤسسة عن طريق تجار الجملة الذين يقومون بعملية توصيل كميات كبيرة من هذا المنتج الى ولاياتهم وتوزيعها على تجار التجزئة ومن ثم الى المستهلك النهائي، ومن بين المناطق التي تصلها

المنتجات: ورقلة، وادي سوف، قسنطينة، تبسة، الى غيرها من الولايات، حيث بلغ المنتج ولاية تمنراست التي تقع أقصى جنوب الجزائر.

والجدول الموالي يمثل نسب تطور مبيعات الدقيق والفرينة.

الجدول رقم 05: تطور مبيعات الدقيق والفرينة

السنوات					العلاقة	النسب
2017	2016	2015	2014	2013		
988546129.97	1177225906.97	1134118427.65	1194882665.64	935157433.22		المبيعات (دج)
0.160-	0.038	0.050-	0.277	0.040-	مبيعات السنة n-مبيعات السنة (n-1)/مبيعات السنة (n-1)	معدل نمو المبيعات

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة

سنة الأساس 2012 بلغت مبيعاتها 974987476.74 دج وبالتالي سجلت تراجعاً في سنة 2013 بنسبة 4%، وهذا راجع الى تناقص الطلب عليه في هذه الفترة، وقد تزايدت في كل من السنتين 2014 و2016 على التوالي بـ 27% و 3.8% عن السنتين السابقتين لهما، وهذا راجع الى زيادة الطلب الحاصلة نتيجة التوسع في فتح نقاط بيع جديدة، في حين سجلت مبيعات المؤسسة انخفاضاً في سنتي 2015 بنسبة 5% ونسبة 16% سنة 2017، بسبب اغلاق العديد من نقاط البيع خاصة خارج ولاية بسكرة، وكذا انخفاض حجم الانتاج نفسه للعديد من الأسباب.

المطلب الثاني: حساب سعر التكلفة للمنتجات في وحدة انتاج الدقيق والفرينة

من الملاحظ من خلال الزيارة الميدانية للمؤسسة محل الدراسة وبعد الاطلاع على وثائقها المحاسبية، أنه لا يوجد تطبيق واضح لأدوات المحاسبة الادارية، بحيث تعتمد المؤسسة على طريقة عملية في حساب التكاليف التي تقوم من خلالها بتقسيم هذه الأخيرة الى متغيرة وثابتة ومن ثم تحميلها بالتساوي على الوحدة الواحدة من كل منتج كالتالي:

الجدول رقم 06: جدول التكاليف لسنة 2017

التكاليف المتغيرة			اسم الحساب	رقم الحساب
نصيب الفرينة (للقنطار)	نصيب الدقيق (للقنطار)	المبلغ الاجمالي (دج)		
1.5	1.5	714473.89	الماء	601004
2.43	0	1157950	محسن الفرينة	601120
18.34	18.34	8724833.8	الكهرباء المستهلكة	602101
20.9	20.9	9943796.45	قطع الغيار	602104
2.53	2.53	1205879.24	خردوات	602211
1.25	1.25	593621.7	مستلزمات مكتبية	602220
3.69	3.69	1756464.42	الوقود	602230
1.65	1.65	784255.98	ملابس العمال	602250
2.9	2.9	1380306.31	مواد وأدوات مختلفة	602290

2.51	2.51	1194991.39	صيانة واصلاحات	615
12.26	12.26	5834473.6	أتعاب	622
2.19	2.19	1044334.03	دعاية واشهار	623
3.10	3.10	1475503.52	نقل السلع	624
6.02	6.02	2861955.38	تنقلات، مهمات، استقبالات	625
4.91	4.91	2334533.8	مصاريف البريد والهاتف	626
7.95	7.95	3780221.03	خدمات بنكية	627
1.33	1.33	632376.56	اقتطاعات مختلفة	628
146.75	146.75	69824542.38	أجور المستخدمين	631
6.29	6.29	2994016	ضرائب ورسوم غير مسترجعة على رقم الأعمال	642
18.24	18.24	8678798.5	ضرائب ورسوم أخرى	645
0.01	0.01	3259.37	الأعباء الاستثنائية	657
266.75	264.32	126920587.35		الاجمالي

التكاليف الثابتة				
7.21	7.21	3428116.25	مصاريف التأمين	616
30.96	30.96	14730072.03	مخصصات الاهتلاك المؤونات وخسائر القيمة	681
38.16	38.16	18158188.28		الاجمالي
304.92	302.48	145078775.63	المجموع	

المصدر: جدول التكاليف لسنة 2017

- حجم إنتاج منتج الدقيق سنة 2017 بلغ 153937.65 قنطار
- حجم إنتاج منتج الفريضة سنة 2017 بلغ 321858.94 قنطار
- يلاحظ من جدول حساب التكاليف أنه تم تقسيمها الى متغيرة وثابتة (بدلالة تغييرها من سنة الى أخرى)، وتم تحميلها على المنتجين الدقيق والفريضة بدلالة الحجم فمثلا تم قسمة المبلغ الإجمالي للتكاليف المتغيرة المتعلقة بالماء على حجم الإنتاج من الدقيق لإيجاد نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة (بكل عناصرها الموضحة في الجدول) والثابتة (بكل عناصرها الموضحة في الجدول) ومن ثم الحصول على إجمالي التكلفة الوحيدة له.

ما يعيب على هذه الطريقة عدم العدالة في التوزيع حيث يعتبر تحميل التكاليف هنا على المنتجات غير منطقي فيلاحظ أن الوحدة الواحدة من منتج الدقيق تتحمل نفس مبلغ التكلفة مع الوحدة الواحدة من منتج الفريضة والنتيجة عن العناصر المختلفة المكونة للأعباء المتغيرة والثابتة، ما عدا محسن الفريضة الذي يحمل كاملا على الفريضة لأنه لا يتعلق بمنتج الدقيق، وهنا يظهر القصور بحيث لا يمكن على الإطلاق أن نحمل المنتجين التكاليف بالتساوي فهناك منتج استهلك عنصر أكثر من الآخر وهناك منتج لم يستفد من العنصر اطلاقا وبالتالي يجب اعادة النظر في الطريقة المتبعة لعدم عدالتها واعطائها لنتائج غير دقيقة.

أولا: حساب تكلفة المنتج لوحدة انتاج الدقيق والفريضة

تعتمد المؤسسة في حساب تكلفة المنتج على طرق المحاسبة التحليلية، فحساب تكلفة انتاج المنتجات التامة تعتمد الطريقة التالية:

تكلفة انتاج المنتج = تكلفة المادة الأولية المستهلكة + أعباء الإنتاج المباشرة وغير المباشرة
وبأخذ منتج الدقيق الممتاز سعة 10 كلغ وتطبيق المعادلة عليه نجد:

تكلفة انتاج القنطار من الدقيق الممتاز وزن 10 كلغ = تكلفة شراء القمح الصلب المستهلك + أعباء الإنتاج المباشرة وغير المباشرة

1- حساب تكلفة شراء القمح الصلب المستهلك للدقيق الممتاز = ثمن الشراء/ الكمية المستهلكة

$$8321.52 \div 22573370.86 =$$

$$= 2712.65 \text{ دج للقنطار}$$

الجدول رقم 07: حساب تكلفة شراء القمح الصلب المستهلك لسنة 2017

الطبيعة	الكمية المستهلكة من القمح الصلب /قنطار	تكلفة شراء /قنطار	النتيجة/ دج
دقيق ممتاز	8321.52	2712.65	22573370.86
سيمولات	880.01	1358.82	1195772.47
النخالة	3167.51	1399.29	4432267.87
المجموع	12369.04	2280	28201411.20

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة

2- حساب تكلفة انتاج القنطار من الدقيق الممتاز وزن 10 كلغ

= تكلفة شراء القمح الصلب المستهلك + أعباء الانتاج (خيطة، بطاقات، أكياس)

ومنه حساب أعباء الإنتاج أولاً:

• **الأكياس:** استهلاكات القنطار من الدقيق الممتاز وزن 10 كلغ للأكياس × ثمن الكيس

$$10 \times 12.14 = 121.4 \text{ دج للقنطار}$$

• **الخيطة:** استهلاكات القنطار من الدقيق الممتاز وزن 10 كلغ للخيطة (0.5 غرام للكيس) × ثمن الخيطة

$$(10 \times 0.5) \times 0.388 = 1.94 \text{ دج للقنطار}$$

• **البطاقات:** استهلاكات القنطار من الدقيق الممتاز وزن 10 كلغ للبطاقات × ثمن البطاقة

$$10 \times 0.35 = 3.5 \text{ دج للقنطار}$$

ومنه **تكلفة انتاج القنطار من الدقيق الممتاز وزن 10 كلغ =**

$$2712.65 + (121.4 + 1.94 + 3.5) = 2839.49 \text{ دج للقنطار}$$

وبالتالي وفق الطريقة المتبعة في المؤسسة فإن انتاج قنطار واحد من الدقيق الممتاز وزن 10 كلغ يكلف

المؤسسة ما يعادل مبلغ 2839.49 دج في سنة 2017، والجدول التالي يوضح هذا.

الجدول رقم 08: تكلفة إنتاج قنطار من الدقيق الممتاز وزن 10 كلغ لسنة 2017

كيس 10 كلغ				
وحدة القياس	المواد المستعملة	الكمية	تكلفة الشراء/دج	التكلفة الاجمالية/دج
الكمية	الدقيق الممتاز	01 قنطار	2712.65	2712.65
كيس	الأكياس	10 أكياس	12.14	121.4
كلغ	الخيوط (0.5 غ/الكيس)	5 غ	388.39	1.94
وحدة	بطاقات	10 بطاقات	0.35	3.50
تكلفة إنتاج القنطار من الدقيق الممتاز سعة 10 كلغ			2839.49	

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على جداول سعر التكلفة

ثانيا: حساب سعر التكلفة للمنتجات في وحدة إنتاج الدقيق والفرينة

بعد ما تقوم المؤسسة بتقدير ما يستهلكه المنتج في مرحلة التعبئة والتغليف من أكياس وبطاقات وخيوط، حيث تختلف كمية الإستهلاكات بحسب الوزن، ففي حالة تعبئة أكياس 25 كلغ من الدقيق فإن القنطار يتطلب 04 أكياس و04 بطاقات، و 2.4 غرام من الخيوط حيث يحتاج الكيس الواحد من وزن 25 كلغ الى 0.6 غ من الخيوط، وبالتالي تضاف كل هذه الإستهلاكات الى تكلفة الإنتاج المحسوبة في المرحلة السابقة و التكاليف الثابتة والمتغيرة المحسوبة كذلك في الجدول رقم 06، ومنه يحدد سعر تكلفة إنتاج القنطار من أي منتج، وتعتمد المؤسسة على المعادلة التالية:

$$\text{سعر تكلفة المنتج} = \text{تكلفة الإنتاج} + \text{التكاليف الثابتة والمتغيرة}$$

ويمكن توضيح كيفية حساب سعر تكلفة إنتاج قنطار من الدقيق الممتاز وزن 10 كلغ كالتالي:

الجدول رقم 09: سعر تكلفة إنتاج قنطار من الدقيق الممتاز وزن 10 كلغ لسنة 2017

الوحدة: دج	
المبالغ	البيان
2839.49	تكلفة إنتاج القنطار من الدقيق الممتاز وزن 10 كلغ
264.32	التكلفة المتغيرة
38.16	التكلفة الثابتة
3141.98	سعر تكلفة القنطار من الدقيق الممتاز وزن 10 كلغ
3500	سعر بيع القنطار
358.02	هامش الربح
11.39 %	نسبة الهامش

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على جداول سعر التكلفة

يلاحظ أن سعر التكلفة للقنطار من منتج الدقيق الممتاز للأكياس وزن 10 كلغ بلغ 3141.98 دج تم الحصول عليه بعد تحميل تكلفة الإنتاج المحسوبة سابقا بالتكاليف الثابتة والمتغيرة وقد بلغت نسبة هامش الربح 11.39 % بقسمة مبلغ هامش الربح على سعر البيع.

المطلب الثالث: واقع استخدام نظام محاسبة المسؤولية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

محاسبة المسؤولية هي أداة من أدوات المحاسبة الادارية، تتبع التكاليف والايادات والارباح وكل عملية تحصل داخل المؤسسة ويقوم بنسبتها الى المسؤول عنها وبالتالي محاسبته، بعبارة أخرى تراقب الأداء بكل أشكاله (مالي أو غير مالي) والبحث عن الشخص المسؤول عنه، ومقارنة ما تم فعلا بما كان متوقعا ومن ثم دراسة الانحراف، فمثلا في حالة حدوث نفقة معينة يتم دراسة مبلغها وسبب حدوثها والشخص المسؤول عنها وهل فاقت ما كان مخطط لها وبالتالي تتبع خيوطها وتفكيكها كل هذا في اطار تقسيم المؤسسة الى مراكز مسؤولية، وبالتالي هو نظام جيد يساهم في دعم الرقابة داخل المؤسسة ويساعد في تحسين أدائها وبالتالي نموها واستمرارها.

هذا النظام موجود في المؤسسة ولكن بشكل آخر غير شكله الرسمي، حيث توجد الرقابة وتتبع المسؤولية والمحاسبة عنها، الا أن الشكل العلمي غير موجود وهذا راجع الى:

- **الميزانيات التقديرية:** كما تم التطرق اليه سابقا فإن المؤسسة تعتمد على ميزانية السنة السابقة كميزانية تقديرية للسنة الحالية وبالتالي فهي لا تعدها كل سنة.

- **قياس الأداء:** نتيجة عدم تطبيق المؤسسة لأساليب المحاسبة الادارية كالتحليل المالي، الاداء المتوازن، الاحصاء، بحوث العمليات...، أصبح من الصعب قياس وتقييم الأداء وفق طرق دقيقة وبالتالي غياب مقوم آخر من مقومات محاسبة المسؤولية الذي يساهم في تحليل الانحرافات.

الا أنه يلاحظ من خلال الدراسة الميدانية توفر المؤسسة على مقومين هما:

- **الهيكل التنظيمي:** هو من أساسيات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وهو كذلك العمود الفقري للمؤسسات فلا يمكن تخيل أي مؤسسة بدون هيكل تنظيمي يبين وظائفها وأقسامها، وبالتالي وجوده في المؤسسة محل الدراسة هو شيء بديهي نتيجة لانطلاق المؤسسة واستمرارها.

- **تقارير الأداء:** تتبنى المؤسسة نظام تقارير الأداء، حيث يقوم كل قسم بتحضير تقرير شهري عن أداءه وترفع للمستويات العليا في العادة الى مسير المؤسسة وحتى مالكا الذي بإمكانه اجراء زيارات يومية لتفقد العمل داخل الورشات والأقسام وطلب استفسارات حول ذلك، وسواء كانت التوضيحات مكتوبة أو شفوية تعتبر الى حد ما عبارة عن تقارير أداء يومية تعدها المؤسسة الى جانب التقارير الشهرية.

من الملاحظ ان المؤسسة قادرة على تطبيق النظام لوجود تقسيم الوظائف وفق الهيكل التنظيمي ولوجود نظام تقارير الأداء، إلا أن عدم استعمالها للميزانيات التقديرية بشكل واضح والتحليل المالي وبطاقة الاداء المتوازنة وغيرها من طرق المحاسبة الإدارية التي تحوي مؤشرات دقيقة لقياس وتقييم الأداء جعلها تبتعد عن تطبيق محاسبة المسؤولية بشكلها الصحيح باعتبار أن أدوات المحاسبة الإدارية لها الدور البارز في هذا المجال.

المطلب الرابع: واقع تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

تعتمد المؤسسة كثيرا على المحاسبة التحليلية في نظامها، أما من حيث أدوات المحاسبة الإدارية فنسجل غياب لأدواتها الحديثة، في حين تتبنى نظام الميزانيات التقديرية باعتماد ميزانية السنة السابقة كميزانية تقديرية للسنة الحالية، وهذا راجع لثبات الطاقة الإنتاجية للمؤسسة عدة سنوات لأسباب أهمها:

- تركيز المؤسسة على الديوان المحلي للحبوب والبقول الجافة للحصول على القمح.
- تحديد الديوان المحلي للحبوب للكميات الممنوحة من طرفه بنسب معينة لا يمكن تجاوزها.
- ثبات الطاقة الانتاجية للمؤسسة نتيجة ثبات كميات القمح المتحصل عليها من طرف المورد الوحيد.
- زوال الهدف من التقدير باعتبار أن كل شيء متوقع ومعلوم وهذا راجع لثبات الطاقة الانتاجية وبالتالي ثبات كل العناصر والبنود مع امكانية حدوث تغيرات طفيفة.
- الرجوع لميزانية العام الماضي في حالة الاحتياج لأي تقييم واجراء مقارنة مع ميزانية العام الحالي.

المبحث الثالث: تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية بالمؤسسة محل الدراسة -وحدة انتاج الدقيق والفريضة-

سيقوم هذا المبحث بمحاولة تطبيق بعض أدوات المحاسبة الإدارية من أجل معرفة دورهم في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية، حيث اختيرت كل من أداة الميزانية التقديرية، التحليل المالي وبطاقة الأداء المتوازن، وهذا الاختيار كان بسبب توفر المعلومات التي تسمح بتطبيقهم على المؤسسة محل الدراسة، ولكن اولا سيتم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية باعتباره الجانب الذي يراد كفايته بواسطة أدوات المحاسبة الإدارية

المطلب الأول: تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بالمؤسسة محل الدراسة-وحدة انتاج الدقيق والفريضة-

من أجل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وجب أن نحقق المقومات التالية:
أولاً: وجود هيكل تنظيمي:

نلاحظ أن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب تعتمد في تقسيم المهام والاختصاصات على هيكل تنظيمي واضح يحدد الأقسام ومهامها والمسؤوليات التي تدخل في نطاقها، وقد تم التطرق الى الهيكل التنظيمي وكل فروعها مع الشرح في المبحث الأول من الدراسة التطبيقية، ومنه نقول أن المؤسسة قد حققت أول مقوم من مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، على اعتبار أن الهيكل التنظيمي لا تخلو منه أي مؤسسة لضرورته الكبيرة.

ثانياً: تقسيم المؤسسة الى مراكز للمسؤولية:

تعتمد المؤسسة في تنظيمها لإدارتها على تقسيمات الهيكل التنظيمي العام، ولا يوجد تحديد لمراكز المسؤولية وتصنيفاتها، وبالتالي يصعب تحديد المسؤوليات والمحاسبة عليها وتقييم للأداء.

ثالثاً: دليل حسابات موحد في مراكز المسؤولية: وجب على المؤسسة من أجل تطبيقها لنظام محاسبة المسؤولية أن توحد دليل الحسابات في الأقسام والمراكز، وكذا استخدام أسلوب الترميز المناسب لكي تعطى التقارير المناسبة بالشكل المناسب وفي الوقت المناسب، ونلاحظ أن المؤسسة لا تعتمد على أي دليل بين المراكز وتعتمد في عملياتها على النظام المالي المحاسبي الجزائري فقط.

رابعاً: وجود أنظمة تخطيطية ورقابية: من اهم المقومات وجود ميزانيات تقديرية والنظم المعيارية من أجل التخطيط، وهذا يتطلب وضع ميزانية تخطيطية لكل مركز مسؤولية على حدة، لتصبح هدفا يسعى المركز لتحقيقه

وتقدم التكاليف المعيارية الأساس اللازم لوضع الخطة، والحكم على كفاءة الأداء الفعلي، وتحديد الانحرافات عن الخطة الموضوعية، و بعد أن يتم تحديد معايير الأداء حسب التكاليف المعيارية أو الميزانيات التخطيطية (يتم ربطها بمراكز المسؤولية المكلفة بتحقيقها، فمحاسبة المسؤولية لا تقف عند الرقابة على التكاليف والإيرادات، وإنما تتعداها لتصل إلى المسؤولين عنها وهذا لا يتحقق إلا إذا تم ربط المعايير المحددة سلفا بمركز المسؤولية المتسبب فيه، وكما تم التطرق اليه سابقا فمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب تكتفي بجعل ميزانية السنة السابقة كمرجع تقديري لميزانية السنة الحالية.

خامسا: قياس الأداء وتحليل الانحرافات: تعتمد المؤسسة على البيانات المستخرجة من قسم المحاسبة وميزانية السنة السابقة لعملية تقييم الاداء المالي بالأخص.

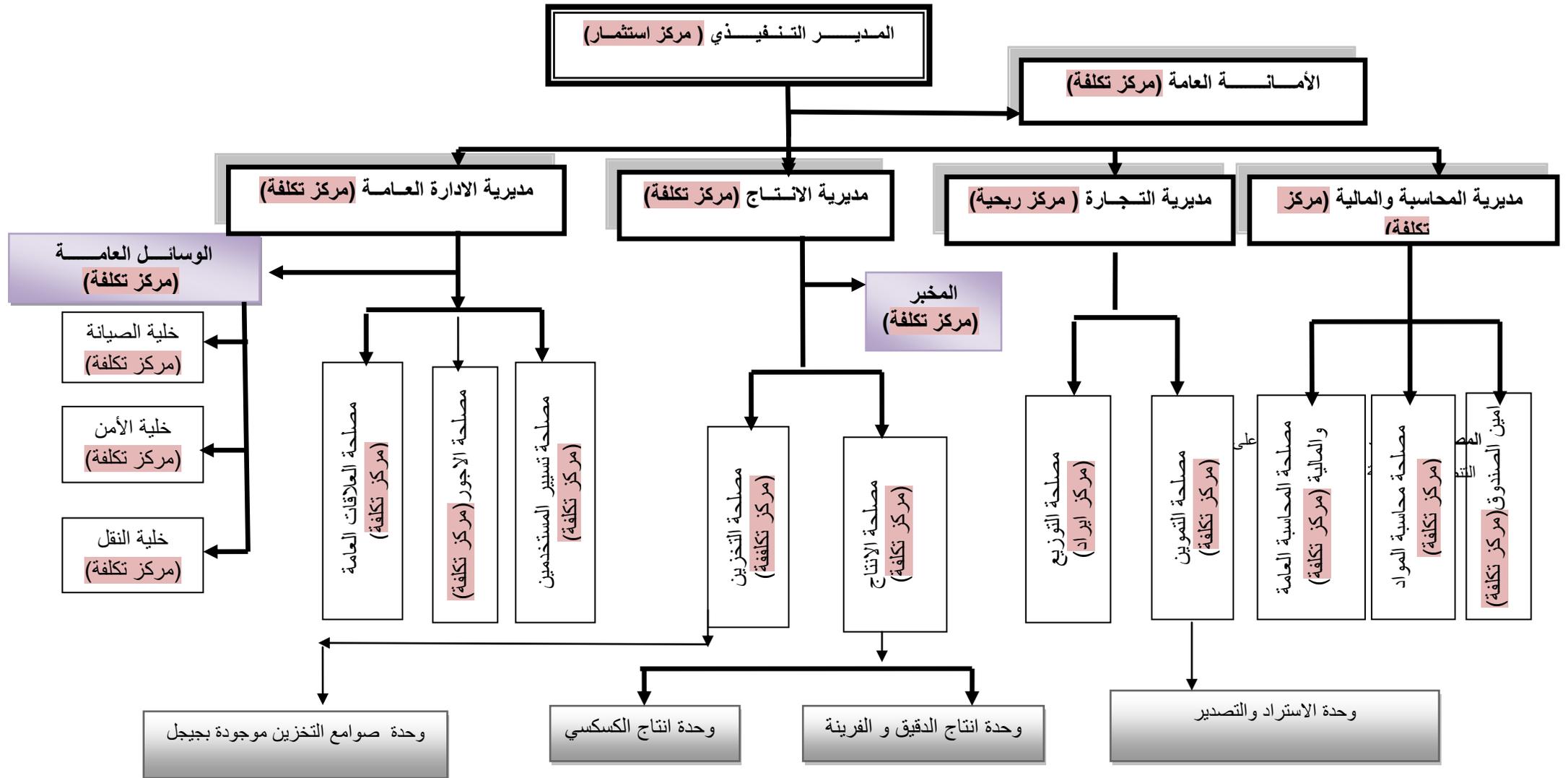
سادسا: نظام تقارير الأداء: تقوم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب باعداد تقارير على مستوى الأقسام والمصالح حول الأداء وذلك حسب الطلب، فقد تكون التقارير يومية يطلبها مالك المؤسسة وقد تكون شهرية وقد تكون على فترات أخرى مختلفة حسب الحاجة اليها، وقد تكون هذه التقارير المعدة على مستوى المراكز مكتوبة وقد تكون شفوية، وبالتالي فإن هذا المقوم موجود على مستوى المؤسسة محل الدراسة.

سابعا: وجود نظام حوافز فعال: على الرغم من أن وجود هيكل تنظيمي وتقسيم المؤسسة الى مراكز مسؤولية ووجود نظام تقارير الأداء وأنظمة للتخطيط، تعتبر من أهم المقومات اللازمة والضرورية والتي لا يمكن الاستغناء عنها لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية، الا أن نظام الحوافز كذلك من الضروريات الواجب توفرها من أجل دعم المقومات السابقة، فتحفيز العامل الذي حقق انحرافا موجبا يعتبر مهم جدا في زيادة أدائه مستقبلا وتحسينه وكذا زيادة ولائه للمؤسسة ومن ثم تحقيق أهدافها وتنميتها، ومن المؤسف غياب هذا النظام في المؤسسات ومن بينها المؤسسة محل الدراسة، حيث لا تتبنى أي طرق للتحفيز سواء مادية أو معنوية، ولا حتى تريضات أو تدريبات للعمال، وهذا ما يضعف تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وحتى أداء العمال.

• محاولة لتقسيم الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب الى مراكز للمسؤولية

اعتمادا على ما سبق ذكره حول هذا النظام في الدراسة النظرية، فسوف نحاول أن نقسم المؤسسة محل الدراسة الى مجموعة مراكز مسؤولية، وسوف نخص بالذكر فرع انتاج الدقيق والفريضة باعتباره عينة محل الدراسة.

الشكل رقم 09: تقسيم الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب الى مراكز للمسؤولية



يعتبر تقسيم المؤسسة الى مجموعة وحدات فرعية تدعى مراكز مسؤولية أهم مقوم من مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، حيث قمنا بمحاولة تقسيم الهيكل التنظيمي للمؤسسة الى مجموعة وحدات فرعية لكل منها مسؤولية على عنصر معين، ونذكر منها:

• **المدير:** وهو المسير والمسؤول الأول عن المؤسسة وما يجري فيها من أنشطة وخدمات، حيث يسعى جاهدا الى تحقيق الأهداف المسطرة والحفاظ على المؤسسة وتحقيق الريادة، وبالتالي تم تصنيفه على أساس مركز استثمار حيث يعتبر المدير فيه مسؤولا عن كل ما يحدث من تكاليف وإيرادات واستثمارات.

• **مديرية التجارة:** وتقوم هذه المصلحة بدراسة الطلبية وترتيبها حسب الأولوية في دفتر الطلبيات، الذي يتضمن تاريخ الطلبية، حجم المعاملات بالنسبة للزبون وحجم الحقوق، وهذا لتحقيق التوازن بين كمية المخزونات وحجم الطلبيات، والإشراف على عمليات تسجيل البيع ومتابعة حقوق المؤسسة الخاصة لدى الزبائن، ومتابعة الفوترة ليتم بعدها إرسال الفواتير إلى مصلحة المحاسبة، حيث تقوم هذه الأخيرة بتقديم تصريح شهري إلى مصلحة الضرائب، كما تقوم باستقبال الزبائن وتحديد نوعية الزبون والملف الواجب احضاره لعملية البيع، وبالتالي اعتبرنا مديرية التجارة عبارة عن مركز ربحية حيث تعتبر مسؤولة عن عمليات البيع التي تتم ومن ثم فهي مسؤولة عن الإيرادات المحققة اضافة الى التكاليف التي تم تحملها من أجل تحقيق هذه الإيرادات.

• **مصلحة التوزيع:** تقوم هذه المصلحة بعدة مهام، تبدأ من مصلحة التجارة التي ترسل المعلومات اللازمة الخاصة بالزبائن، وإرسال وصولات البيع إلى مصلحة المحاسبة والمالية، واعداد التقرير اليومي الذي توضح فيه عملية خروج البضاعة، ثم إرساله إلى مدير الإنتاج، كما لها علاقة بمصلحة التعبئة والتغليف، حيث تصدر إليهم الأمر بإرسال البضائع بعد تعبئتها، ومن بين الوصلات المستعملة في هذه المصلحة:

- ✓ وصل الدفع :وثيقة تثبت إيداع المبلغ، تسلم من قبل أمين الصندوق؛
 - ✓ وصل التسديد :وثيقة تثبت قيمة المبلغ المسدد، تسلم من قبل مصلحة التجارة؛
 - ✓ وصل الاستلام :وثيقة تثبت عملية استلام البضاعة؛
 - ✓ وصل الخروج :وثيقة تسمح بخروج البضاعة من المؤسسة؛
 - ✓ كشف العملاء :وهي وثيقة تملأ للزبائن الدائمين فقط، تثبت فيها كمية البضاعة المأخوذة ودفعاتهم النقدية.
- ومن ثم فقد قمنا بتصنيف هذه المصلحة على أنها مركز للإيراد باعتبارها مسؤولة عن توليد الإيراد (عملية البيع والتسليم) دون أن تدخل ضمن مسؤوليتها التكاليف المتعلقة بتوليد الإيراد.

• باقي الأقسام تم تصنيفها على أساس مراكز للتكلفة حيث يتحمل المسؤول عن كل وحدة فقط التكاليف التي تقع داخل نطاق المركز والتي يمكن لمديره أن يتحكم فيها وبالتالي يخرج عن ذلك كل التكاليف التي لا يمكن السيطرة عليها، ومن أمثلتها: مصلحة الأجور، مصلحة تسيير المستخدمين، خلية الأمن، مصلحة التخزين، ...، فكل هذه المصالح لا تولد إيرادات ولا أرباح ولا استثمارات بقدر ما هي وحدات تستهلك تكاليف للقيام بمهامها.

المطلب الثاني: تطبيق أداة الميزانية التقديرية في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية بالمؤسسة محل الدراسة -وحدة انتاج الدقيق والفرينة-

من خلال هذا المطلب سوف يتم استخدام الميزانية التقديرية ومعرفة الدور الذي تلعبه في جانب رفع الكفاءة لنظام محاسبة المسؤولية.

1- **تطبيق أداة الميزانية التقديرية:** بما أن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب تعتمد على ميزانية السنة السابقة كأساس للتقدير للسنة المقبلة، فإننا سنتخذ من قائمة المركز المالي لسنة 2016 كميزانية تقديرية لسنة 2017، ومنه ندرس الإنحرافات التي وقعت ونسبها.

أ- **تحليل انحرافات جانب الأصول:**

الجدول رقم 10: دراسة انحرافات الأصول بين الميزانية التقديرية والفعالية لسنة 2017

الانحراف (+ ، -) (الوحدة دج)	الفعلي (الوحدة دج)	المقدر (الوحدة دج)	
			الأصول غير الجارية
			فارق بين الإقتناء-المنتوج الإيجابي أو السلبي
			تثبيات معنوية
			تثبيات عينية
0	74 715 080,00	7 471 5080,00	أراضي
22906737.6	282 255 105,58	305 161 843,10	مباني
3454393.17	8 607 592,70	12 061 985,87	تثبيات عينية أخرى
			تثبيات ممنوح امتيازها
(125608617.4)	130 400 982,48	4 792 364,97	تثبيات جاري انجازها
			تثبيات مالية
			تثبيات موضوعة موضع معادلة
			سندات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها
			سندات أخرى مثبتة
1653380883	262 339 589,95	1 915 720 473,59	قروض وأصول مالية أخرى غير الجارية
9472645.32	380 402,58	9 853 047,90	ضرائب مؤجلة على الأصل
(172233599.8)	758 698 753,30	586 465 153,52	مجموع الأصول الغير جارية
			الأصول الجارية
4753027165	45 578 800,75	4 798 605 966,00	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
			حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
(2040511.81)	71 109 993,93	69 069 482,12	الزبائن
15880634.87	13 841 527,40	29 722 162,27	المدينون الآخرون
(109663050.6)	113 358 142,86	3 695 092,22	الضرائب وماشابهها
			حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة
			الموجودات وما شابهها
			الأموال الموظفة والأموال المالية الجارية الأخرى
9914755.05	30 270 356,18	40 185 111,23	الخبزينة
(83500913.6)	274 158 821,12	190 657 907,50	مجموع الأصول الجارية
(255734513)	1032 857 574,42	777 123 061,02	المجموع العام للأصول

المصدر: ميزانيتها سنة 2016، 2017 المستخرجة من مصلحة المحاسبة.

➤ التحليل:

- **الأراضي:** نلاحظ أن قيمة الأراضي لا يوجد فيها أي انحراف بين ما هو مقدر وما هو فعلي، حيث كانت قيمة الانحراف مساوية للصفر وهذا راجع الى أن الأراضي التي في حوزة المؤسسة هي على حالها ولم يطرأ عليها أي تغيير.
- **المباني:** يلاحظ أن قيمة المباني سجلت انحرافا بين المخطط لها والفعلي، فالقيمة الفعلية للمباني انخفضت عن القيمة التي خطت لها أو بالأحرى القيمة المسجلة في سنة 2016، وهذا بسبب إعادة التقييم.

- **تثبيات عينية أخرى:** وهي كذلك سجلت انحرافا حيث فاق المبلغ المخطط المبلغ الفعلي، وقد قدر الانحراف بمبلغ 3454393.17 دج، وهذا راجع الى تلف بعضها (معدات المكتب، الأثاث...) واهتلاك وتناقص قيمة بعضها الآخر (معدات النقل).
 - **تثبيات جاري انجازها:** يلاحظ أن قيمتها الفعلية تجاوزت القيمة المقدرة ويعود هذا الى زيادة تكاليف التثبيات التي في طور الانجاز ولم تكتمل بعد سنة 2017.
 - **قروض وأصول مالية أخرى غير جارية:** يلاحظ أن مبلغ هذا الحساب انخفض حيث تجاوزت القيمة المقدرة القيمة الفعلية، بسبب وصول تاريخ إستحقاق الأوراق المالية غير الجارية التي كانت بحوزة المؤسسة وارجاعها للجهة المصدرة.
 - **ضرائب مؤجلة على الأصل:** سجلت انحراف قدر بـ 9472645.32 دج، وهذا راجع لتحصيل المؤسسة الجزء من الضريبة المسددة والتي أجل استحقاقها لفترات لاحقة.
 - **مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ:** كان المبلغ الفعلي أقل من المقدر بـ 4753027165 دج، وهذا راجع الى قيام المؤسسة بإتمام ما تبقى من مخزونات ومنتجات كان غير منجز، هذا الحساب يفتح في نهاية الدورة ويرصد في السنة الموالية بقيد معاكس.
 - **الزبائن:** ارتفعت قيمتهم حيث زادت حقوق المؤسسة التي لم تحصلها من الزبائن وفواتير قيد التحرير.
 - **المدينون الآخرون:** سجلت انحراف موجب، وهذا ناتج عن تحصيل المؤسسة لحقوقها.
 - **الضرائب وما شابها:** ارتفعت قيمتها بانحراف قدر بـ 109663050.6 دج، وهذا راجع لزيادة المبالغ التي تستحق المؤسسة تحصيلها من الجهات المعنية بهذا.
 - **الخزينة:** يشير انخفاضها الى نقص الأموال السائلة لزيادة حجم الاستثمار فيها بعدم تركها مجمدة.
- ب- تحليل انحرافات جانب الخصوم:**

الجدول رقم 11: دراسة انحرافات الخصوم بين الميزانية التقديرية والفعلية لسنة 2017

الخصوم	المقدر (الوحدة دج)	الفعلي (الوحدة دج)	الانحراف (+،-) (الوحدة دج)
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم اصداره	300 000 000,00	300 000 000,00	0
رأس مال غير مستعان به			
علاوات واحتياطيات - احتياطيات مدمجة- (1)			
فوارق اعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية - نتيجة صافية حصة المجمع (1)	23 811 982,42	28 386 443,16	(4574460.74)
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد	116 076 790,95	139 888 773,37	(23811982.4)
حسابات الارتباط	114 639 447,10	224 006 021,51	(109366574.4)
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع (1)	554 528 220,46	692 281 238,04	(137753017.6)
الخصوم غير الجارية			
قروض وديون مالية	331 280,00	121 478 537,42	(121147257.4)
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)	1 608 683,20	1 608 683,20	0
ديون أخرى غير الجارية			
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
المجموع (2)	1 939 963,20	123 087 220,62	(121147257.4)
الخصوم الجارية			
موردون وحسابات ملحقه	207 652 830,94	204 313 704,02	3339126.9
ضرائب	4 135 950,56	2 004 304,77	2131645.79
ديون أخرى	8 866 095,86	11 171 106,97	(2305011.11)
خزينة سلبية			
المجموع (3)	220 654 877,35	217 489 115,76	3165761.6
مجموع عام للخصوم	777 123 061,02	1 032 857 574,42	(255734513)

المصدر: ميزانيتي سنة 2016، 2017 المستخرجة من مصلحة المحاسبة.

➤ التحليل:

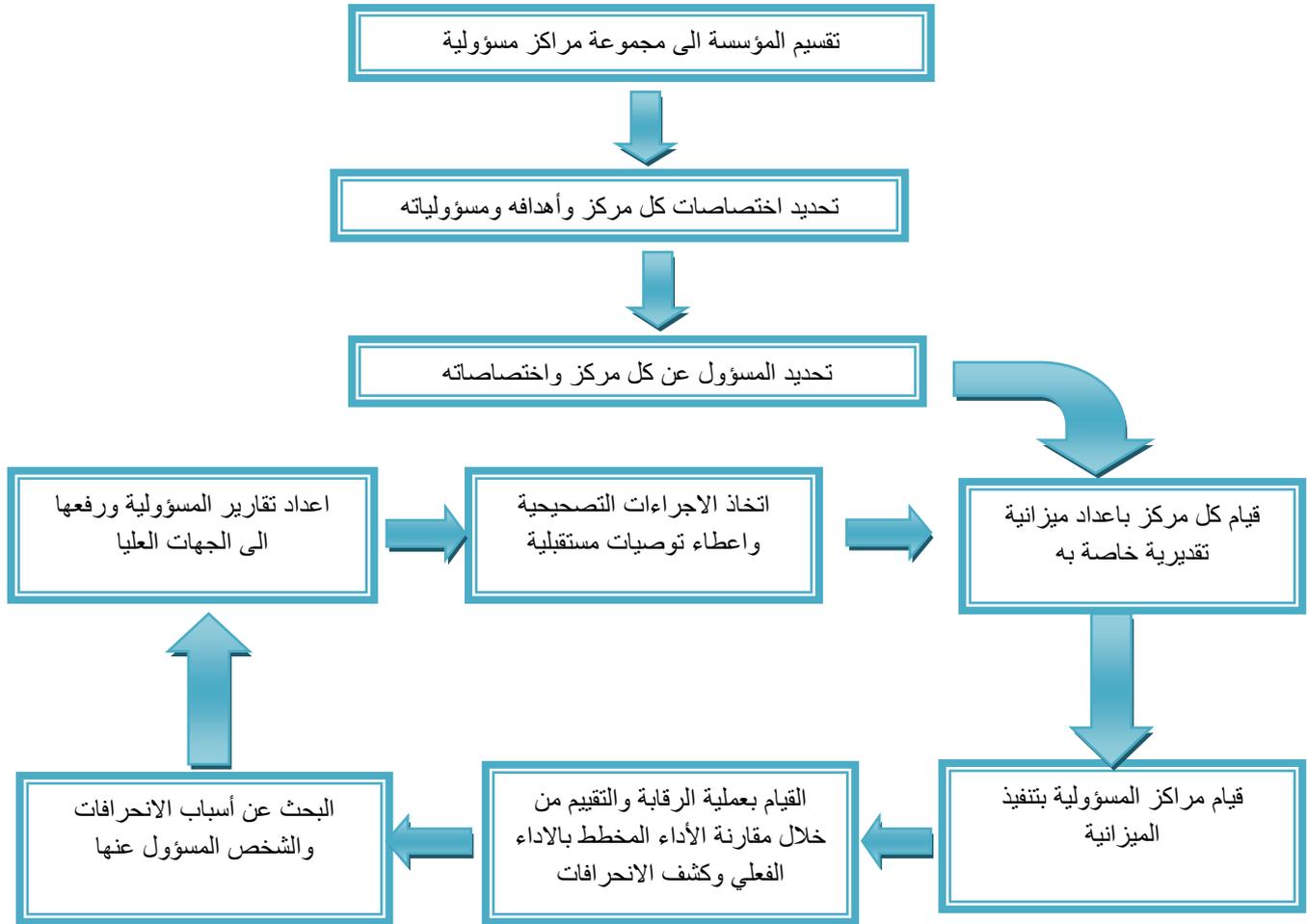
- **النتيجة الصافية:** يلاحظ أن النتيجة قد سجلت انحرافا مقداره 4574460.74 دج، حيث فاق المبلغ الفعلي المبلغ المقدر، وهذا نتيجة تحقيقها للربح.
- **رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد:** كذلك سجل تجاوز للمبلغ الفعلي عن المقدر بقيمة 23811982.4 دج، نتيجة زيادة قيمة المبالغ (تمثل جزء من النتيجة ربح) والتي لم تتخذ الجمعية العامة قرارا بشأنها وأرجأتها الى وقت لاحق.
- **حسابات الارتباط:** كان المبلغ الفعلي هنا أكبر من المخطط بـ 109366574.4 دج، ويظهر نتيجة زيادة المبالغ المتعلقة بعلاقة الارتباط بين الوحدات، وهو من الحسابات التي ترصد

- **قروض وديون مالية:** ارتفعت نسبتها الفعلية عن المقدرة بمبلغ 121147257.4 دج، وهذا راجع الى أن المؤسسة زادت من حجم اقتراضها طويل الأجل بالنسبة للسنة السابقة.
 - **ضرائب مؤجلة ومرصود لها:** لم تسجل أي تغير فهي ثابتة حيث تساوى المقدر مع الفعلي، وهذا راجع لعدم تسديد المؤسسة الجزء من الضريبة التي أجل تسديدها لفترات لاحقة، مع عدم قيامها بأي عملية تنتج عنها زيادة في هذا البند.
 - **موردون وحسابات ملحقة:** انخفضت القيمة الفعلية عن المقدرة بمبلغ يساوي 3339126.9، وهذا راجع الى أن المؤسسة قامت بتسديد التزاماتها اتجاه مورديها وكل ما يتعلق بهم أفضل مما قدر له.
 - **ضرائب:** انخفضت قيمة الضرائب التي تتحملها المؤسسة عن ما قدر لها بمبلغ 2131645.79 دج، وهذا راجع الى قيام المؤسسة بتسديد مبالغ منها.
 - **ديون أخرى:** زادت قيمة الديون الأخرى فقد قدرت بـ 8 866 095,86 دج، الا أن المبلغ الفعلي لها حقا كان يساوي مبلغ 11 171 106,97 دج، وهذا ناتج عن زيادة توجه المؤسسة للديون قصيرة الأجل.
- يلاحظ أن المؤسسة عموما سجلت انحرافات بين المبالغ المقدرة المبنية على ميزانية السنة الفارطة، والمبالغ الفعلية للميزانية المتعلقة بسنة 2017، ويمكن للمحلل أن يفسر هذه الانحرافات في البنود ويبحث عن أسبابها، حيث أن لكل نتيجة سبب أدى لنشوتها وبالتالي اذا كان هذا الانحراف في صالح المؤسسة فهو بالنسبة لها اذا عبارة عن انحراف ايجابي وجب التركيز عليه ومحاولة الاحتفاظ به وتكراره في التقديرات اللاحقة، أما اذا كان الانحراف يضر بالمؤسسة فهو اذا عبارة عن انحراف سلبي وجب البحث عن مسبباته والمسؤول عنه ومحاسبتهم، ومحاولة اتخاذ كل الاجراءات التصحيحية لعلاجها وتقاديه مستقبلا.

2- مساهمة أداة الميزانية التقديرية في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية

الميزانية التقديرية هي عبارة عن أهم مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية والتي لا يمكن الاستغناء عنها، وهذا كافيا لأن تكون للميزانية التقديرية دور بارز بل جوهري في محاسبة المسؤولية، فمن خلال التخطيط الذي يتم بواسطتها يقوم نظام محاسبة المسؤولية باجراء الرقابة على مختلف البنود والعناصر سواء كانت في صورة مالية أو غير مالية بعمل مقارنات بين ما هو وارد في الميزانية التخطيطية من مبالغ تقديرية وبين ما وقع فعلا، ومن الضروري لدمج نظام الميزانيات التقديرية مع نظام محاسبة المسؤولية أن يكون لكل مركز ميزانية خاصة به، يضع فيها مسؤول المركز كل التقديرات اللازمة لسير النشاط، ومن ثم اجراء المقارنة بين ما هو مخطط وبين الأداء الفعلي للمركز، وكشف أي انحراف قد وقع سواء كان ايجابيا وهو انحراف محبب للمركز، أو انحراف سلبي وهو الذي يحاول المركز تجنبه سواء بالتقييم أثناء النشاط وهذا يساعد في الكشف المبكر للانحرافات ومعالجتها قبل تفاقمها، أو التقييم بعد نهاية النشاط وهنا يكون الانحراف قد وقع فعلا وما على المركز الا أن يبحث عن أسبابه والمسؤول عنها واتخاذ الاجراءات التصحيحية لعلاجها، والشكل الموالي يوضح هذا.

الشكل رقم 10: دمج أداة الميزانيات التقديرية مع نظام محاسبة المسؤولية



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الدراسة

المطلب الثالث: تطبيق أداة التحليل المالي في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية بالمؤسسة محل الدراسة - وحدة انتاج الدقيق والفرينة -

سيتم من خلال هذا المطلب محاولة تطبيق أداة التحليل المالي ومن ثم معرفة المساهمة التي قامت بها في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية بالمؤسسة محل الدراسة.

1- **تطبيق أداة التحليل المالي:** سيتم استخدام أداة التحليل المالي على وحدة انتاج الدقيق والفرينة، والقيام بإعداد الميزانيات الوظيفية للسنوات 2013-2017، وإجراء المقارنات عن طريق النسب المالية ومؤشرات التوازن المالي من أجل معرفة دورها في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية.

أولاً: الميزانية المالية للمؤسسة محل الدراسة: يتم في هذه المرحلة تحليل عناصر الميزانية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب للفترة الممتدة من سنة 2013 إلى غاية سنة 2017 وحدة انتاج الدقيق والفرينة وذلك:

1-1 جانب الأصول: حيث كانت عناصر الأصول للمؤسسة محل الدراسة كالتالي:

الجدول رقم 12: جانب الأصول من الميزانية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (2013-2017) الوحدة دج

السنوات					الأصول
2017	2016	2015	2014	2013	
					الأصول غير الجارية
					فارق بين الإقتناء-المنتوج الإيجابي أو السلبي
					تثبيتات معنوية
					تثبيتات عينية
74 715 080,00	7 471 5080,00	7 471 5080,00	74 715 080,00	74 715 080,00	أراضي
282 255 105,58	305 161 843,10	316 853 496,04	316 853 496,04	328 084 132,74	مباني
8 607 592,70	12 061 985,87	29 255 528,70	97 336 125,55	164 242 114,84	تثبيتات عينية أخرى
					تثبيتات ممنوح امتيازها
130 400 982,48	4 792 364,97	4 782 764,97	9 565 529,94	945 544 994,00	تثبيتات يجري انجازها
					تثبيتات مالية
					تثبيتات موضوعة موضع معادلة
				73 774 137,90	سندات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها
					سندات أخرى مثبتة
262 339 589,95	1 915 720 473,59	163 904 996,68	113 909 802,26	85 545 739,01	قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
380 402,58	9 853 047,90	9 853 047,90	9 853 047,90	9 853 047,90	ضرائب مؤجلة على الأصل
758 698 753,30	586 465 153,52	587 673 261,36	622 233 081,69	745 669 702,33	مجموع الأصول غير الجارية
					الأصول الجارية
45 578 800,75	4 798 605 966,00	41 344 951,70	44 051 799,82	59 749 407,36	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
					حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
71 109 993,93	69 069 482,12	75 385 865,53	92 207 917,66	69 278 509,70	الزئائن
13 841 527,40	29 722 162,27	29 465 440,62	85 556 801,34	84 096 090,82	المدينون الآخرون
113 358 142,86	3 695 092,22	3 626 492,24			الضرائب وماشابهها
					حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة
					الموجودات وما شابهها

الأموال الموظفة والأموال المالية الجارية الأخرى					
الخبزينة	30 270 356,18	40 185 111,23	22 874 434,35	23 065 475,88	41 339 404,87
مجموع الأصول الجارية	274 158 821,12	190 657 907,50	172 697 184,44	244 881 994,70	254 463 412,76
المجموع العام للأصول	1032857 574,42	777 123 061,02	760370 445,80	867 115 076,39	1 000 133 115,09

المصدر: ميزانيات السنوات 2013-2017 مستخرجة من مصلحة المحاسبة

➤ **تحليل جانب الأصول:** نلاحظ بشكل عام من خلال الميزانية المالية المفصلة لمؤسسة المطاحن الكبرى

للجنوب أن:

• **مجموع الأصول غير الجارية:**

مقاربة جدا بحيث أن نسب التغيرات صغيرة فيلاحظ:

- ثبات قيمة الاراضي على مدى خمس سنوات؛

- تغير في قيم المباني بمبالغ صغيرة طيلة الأربع سنوات الأولى وتنزل قيمتها في سنة 2017 بسبب اعادة تقييمها؛

- قيمة التثبيات العينية الأخرى في تناقص مستمر حتى وصلت الى أقل قيمة لها في سنة 2017 نتيجة اهتلاك

البعض مثل معدات النقل وتلف بعضها الآخر؛

- التثبيات التي يجرى انجازها فقيمتها في تغير حيث بلغت أعلى قيمة لها في سنة 2017 نتيجة زيادة تكاليف

انجاز التثبيات التي لم يتم تنفيذها بعد لدى المؤسسة؛

- لا نرى السندات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة بها إلا في سنة 2013 حيث قامت المؤسسة بشراء سندات

والتي تنازلت عنها في نفس السنة؛

- القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية فهي في تزايد مستمر حيث بلغت ذروتها في سنة 2016 نتيجة

اتجاه المؤسسة في السنوات 2013-2016 لزيادة حجم الاستثمار في الأوراق المالية طويلة الأجل؛ وفي سنة

2017 قامت بإرجاع الأوراق المالية التي وصلت تواريخ استحقاقها والتي كانت قد اقتنتها منذ سنة 2013 وقبلها.

- الضرائب المؤجلة على الأصل فهي ثابتة من سنة 2013 حتى سنة 2016، ولكن في سنة 2017 انخفضت ما

يدل على تحصيل المؤسسة الجزء من الضريبة المسددة سابقا.

• **مجموع الأصول الجارية:**

هي كذلك في تغير حيث تميزت بالتناقص في القيمة من سنة 2013 الى غاية سنة 2016 ولكن ارتفعت في

سنة 2017، وهذا راجع الى التغيرات الحاصلة في الحسابات المكونة لها بحيث يلاحظ أن:

- المخزونات تذبذبت قيمها فاتجهت نحو الإنخفاض من سنة 2013 الى سنة 2015 نتيجة اتمام المنتجات

قيد التنفيذ، بعدها في كل من سنتي 2016 و 2017 عاودت القيم في الارتفاع قليلا لزيادة مبالغ الانجاز؛

- الزبائن و المدينون الآخرون فقد تميزا بتغيرات طيلة السنوات محل الدراسة انتهت بالارتفاع في قيمهم آخر

سنة لزيادة مستحقات المؤسسة لدى الغير وكذلك ظهور حساب الضرائب وماشابهها في السنوات من 2015 الى

غاية 2017؛

- الخزينة كذلك تذبذبت قيمها حيث انخفضت في السنتين 2014 و 2015 الى أدنى قيمها لترتفع في سنة 2016، وهذا راجع الى عدم ترك المؤسسة للأموال مجمدة دون استثمارها.

1-2- جانب الخصوم: حيث كانت عناصر الخصوم كالتالي:

الجدول رقم 13: جانب الخصوم من الميزانية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (2013-2017) الوحدة دج

الخصوم	السنوات				
	2013	2014	2015	2016	2017
رؤوس الأموال الخاصة					
رأس مال تم إصداره	300 000 000,00	300 000 000,00	300 000 000,00	300 000 000,00	300 000 000,00
رأس مال غير مستعان به					
علاوات واحتياطات - احتياطات مدمجة - (1)					
فوارق إعادة التقييم					
فارق المعادلة (1)					
نتيجة صافية - نتيجة صافية حصة المجمع (1)	23 325 408,79	24 613 233,33	-58 318 844,97	23 811 982,42	28 386 443,16
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد	126 456 612,40	149 782 021,19	174 395 254,52	116 076 790,95	139 888 773,37
حسابات الارتباط	283 835 819,18	211 793 566,25	131 945 882,63	114 639 447,10	224 006 021,51
حصة الشركة المدمجة (1)					
حصة ذوي الأقلية (1)					
المجموع (1)	733 617 840,37	686 188 820,77	548 022 292,18	554 528 220,46	692 281 238,04
الخصوم غير الجارية					
قروض وديون مالية	62 140 883,83	26 821 110,23	331 280,00	331 280,00	121 478 537,42
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)			1 608 683,20	1 608 683,20	1 608 683,20
ديون أخرى غير اجارية					
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا					
المجموع (2)	62 140 883,83	26 821 110,23	1 939 963,20	1 939 963,20	123 087 220,62
الخصوم الجارية					
موردون وحسابات ملحقه	195 298 601,90	144 869 895,74	192 545 252,43	207 652 830,94	204 313 704,02
ضرائب	1 364 219,65	5 987 463,93	5 226 337,92	4 135 950,56	2 004 304,77
ديون أخرى	7 711 569,34	3 247 785,74	12 636 600,06	8 866 095,86	11 171 106,97
خزينة سلبية					
المجموع (3)	204 374 390,89	154 105 145,41	210 408 190,42	220 654 877,35	217 489 115,76
مجموع عام للخصوم	1 000 133 115,09	867 115 076,39	760 370 445,80	777 123 061,02	1 032 857 574,42

المصدر: ميزانيات السنوات 2013-2017 مستخرجة من مصلحة المحاسبة

➤ تحليل جانب الخصوم: يلاحظ من خلال الميزانية المالية المفصلة مايلي:

• الأموال الخاصة:

مبالغها متفاوتة من سنة الى أخرى حيث سجلت أعلى قيمة لها سنة 2013 والذي بدأ بالانخفاض حتى وصل الى أقل قيمة له سنة 2015 ولعل أهم سبب في هذا كان:-
النتيجة السالبة المحققة خلال هذا العام؛

-رؤوس الأموال الخاصة الأخرى / ترحيل من جديد كانت قيمها في حالة تزايد سنتي 2013 و 2014، أين وصلت لأعلى قيمة لها سنة 2015 وهذا راجع لتزايد المبالغ غير الموزعة من النتيجة والتي لم يتخذ القرار بشأنها.

• الديون طويلة الأجل:

يلاحظ من خلال الميزانية أن هذا النوع من الديون مرتفع في سنة 2017 مقارنة بالسنوات التي قبلها نظرا لارتفاع قيمة القروض والديون المالية وظهور قيمة الضرائب التي لم تكن خلال سنتي 2013 و 2014، وزيادة حجم الإقتراض طويل الأجل ولكن سرعان ما انخفض خلال العامين 2015، 2016، أما الضرائب فكانت ثابتة ولم تظهر الا في السنوات من 2015 الى غاية 2017.

• الديون قصيرة الأجل:

مجموع الديون قصيرة الأجل متقارب كثيرا حيث على مدى خمسة سنوات لم تكن الفروق كبيرة، ويلاحظ أن أكبر مبلغ لها سجل سنة 2016 نتيجة:

-ارتفاع قيمة التزاماتها اتجاه الموردين والحسابات الملحقة وكذلك الضرائب والديون،
-أقل قيمة للديون قصيرة الأجل سجلت سنة 2014 بسبب تسديد المؤسسة لإلتزاماتها اتجاه الموردين والحسابات الملحقة وكذلك مبالغ الديون الأخرى.

ثانيا: اعداد الميزانيات الوظيفية: يتم في هذه المرحلة اعداد الميزانيات الوظيفية لجميع سنوات الدراسة والممتدة من 2013-2017 لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة- وحدة انتاج الدقيق والفريشة

1- اعداد الميزانية الوظيفية لسنة 2013: وتكون وفق الشكل التالي:

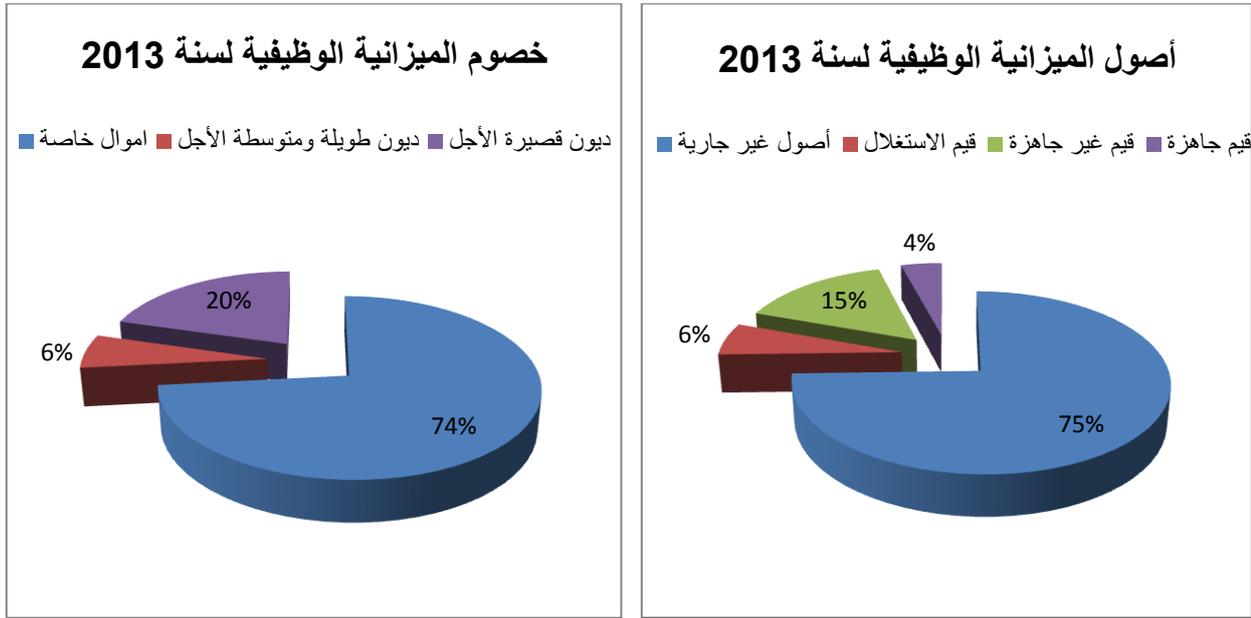
الجدول رقم 14: الميزانية الوظيفية لسنة 2013

النسبة %	المبالغ (دج)	الخصوم	النسبة %	المبالغ (دج)	الأصول
0,80	795 758 724,20	أموال دائمة	0,75	745 669 702,33	أصول غير جارية
0,74	733 617 840,37	اموال خاصة	0,06	59 749 407,36	قيم الاستغلال
0,06	62 140 883,83	ديون طويلة ومتوسطة الأجل	0,15	153 374 600,52	قيم غير جاهزة
			0,04	41 339 404,87	قيم جاهزة
0,20	204 374 390,89	ديون قصيرة الأجل	0,25	254 463 412,76	أصول جارية
1,00	1 000 133 115,09	مجموع الخصوم	1,00	1 000 133 115,09	مجموع الأصول

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على الميزانية المالية للمؤسسة سنة 2013

قامت الميزانية الوظيفية بتلخيص بنود الميزانية وحساب نسبها وهذا من أجل استخدامها في عملية التحليل المالي بواسطة النسب ومؤشرات التوازن الهيكلي، والشكل التالي يوضح لنا تمثيلا بيانيا لعناصر الميزانية.

الشكل رقم 11: التمثيل البياني لعناصر الميزانية الوظيفية لسنة 2013



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الميزانية الوظيفية لسنة 2013

يلاحظ من خلال الشكل أن الأصول غير الجارية تمثل النسبة الأكبر من مجموع أصول المؤسسة حيث بلغت نسبة 75%، هذا ما يدل على أن المؤسسة تركز على الإستثمارات غير الجارية بالدرجة الأولى، ويلاحظ أن نسبة القيم الجاهزة هي الأصغر حيث بلغت 4% من اجمالي أصول المؤسسة ما يفسر عدم احتفاظ المؤسسة بسيولة كبيرة مجمدة دون تشغيل.

أما من حيث الخصوم فإن الأموال الخاصة تمثل أكبر نسبة من مجموع الخصوم بنسبة 74%، هذا ما يعطي هامش أمان للمؤسسة، في حين تعتمد على الديون قصيرة الأجل بنسبة أكبر من الديون طويلة الأجل في تمويل استثماراتها حيث بلغت هذه الأخيرة نسبة 6%، أما الديون قصيرة الأجل فكانت 20%.

2- اعداد الميزانية الوظيفية لسنة 2014: وتكون كما يلي:

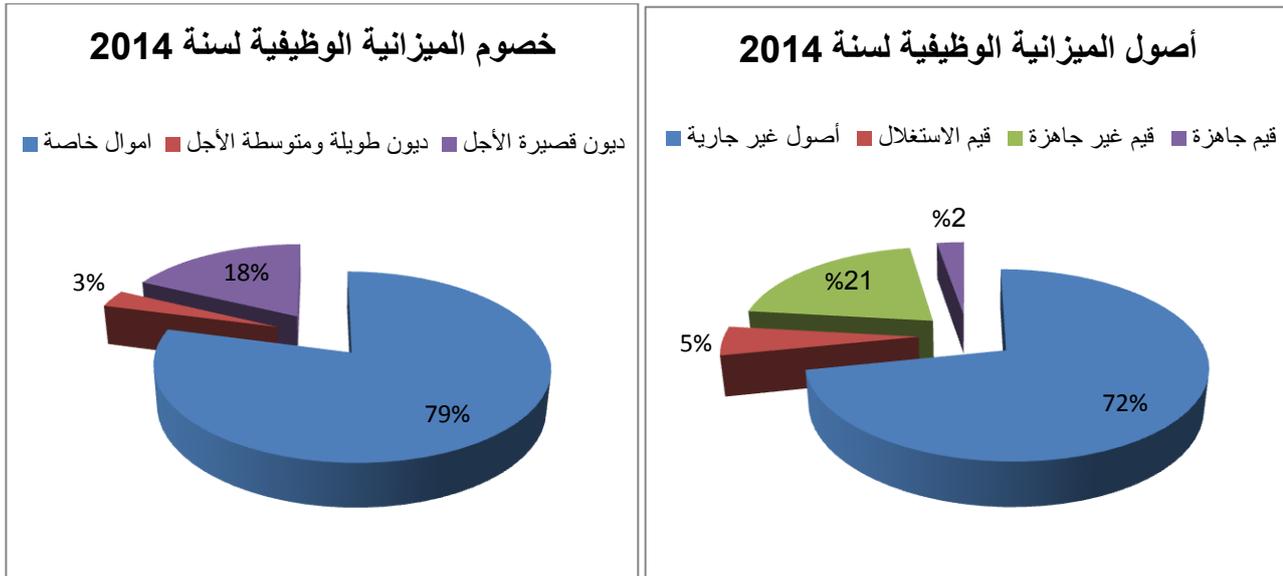
الجدول رقم 15: الميزانية الوظيفية لسنة 2014

النسبة %	المبالغ (دج)	الخصوم	النسبة %	المبالغ (دج)	الأصول
0,82	713 009 931,00	أموال دائمة	0,72	622 233 081,69	أصول غير جارية
0,79	686 188 820,77	اموال خاصة	0,05	44 051 799,82	قيم الاستغلال
0,03	26 821 110,23	ديون طويلة ومتوسطة الأجل	0,21	177 764 719,00	قيم غير جاهزة
			0,02	23 065 475,88	قيم جاهزة
0,18	154 105 145,41	ديون قصيرة الأجل	0,28	244 881 994,70	أصول جارية
1,00	867 115 076,39	مجموع الخصوم	1,00	867 115 076,39	مجموع الأصول

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على الميزانية المالية للمؤسسة سنة 2014

تمكن هذه الميزانية المختصرة من تحليل أفضل للتغيرات الحاصلة على مستوى بنود الميزانية، ويمثل الشكل التالي رسماً بيانياً لعناصر الميزانية الوظيفية لسنة 2014.

الشكل رقم 12: التمثيل البياني لعناصر الميزانية الوظيفية لسنة 2014



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الميزانية الوظيفية لسنة 2014

يلاحظ من خلال الشكل أن الأصول غير الجارية تمثل النسبة الأكبر دائما من مجموع أصول المؤسسة حيث بلغت نسبة 72% وهي أقل من السنة السابقة بـ 2%، أما نسبة القيم الجاهزة هي الأصغر حيث بلغت 2% من إجمالي أصول المؤسسة أي أقل من سنة 2013 بـ 2% كذلك، ما يفسر عدم احتفاظ المؤسسة بالأموال السائلة دون تشغيل، أما القيم غير الجاهزة فهي النسبة الأكبر من الأصول المتداولة. أما نسبة الأموال الخاصة فهي الأكبر من مجموع الخصوم بنسبة 79%، ما يفسر اعتماد المؤسسة على أموالها الخاصة أكثر من اعتمادها على المصادر الخارجية، حيث بلغت الديون قصيرة الأجل 18%، أما الديون طويلة الأجل فكانت 3%.

3- اعداد الميزانية الوظيفية لسنة 2015: تكون بالشكل التالي:

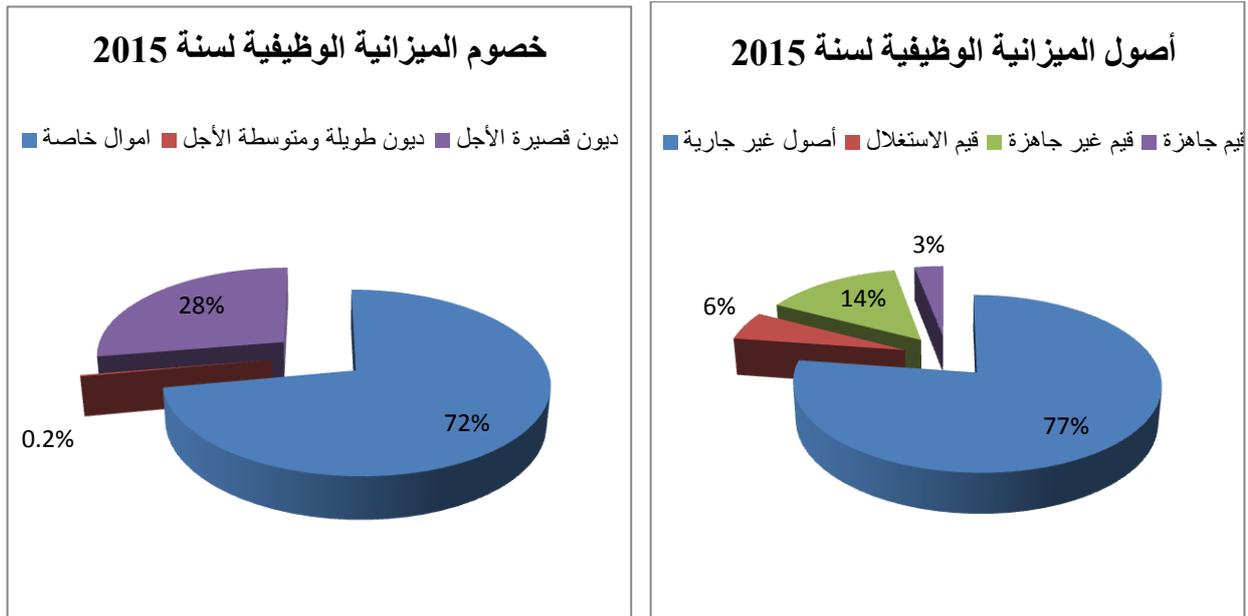
الجدول رقم 16: الميزانية الوظيفية لسنة 2015

النسبة %	المبالغ (دج)	الخصوم	النسبة %	المبالغ (دج)	الأصول
0,72	549962255,38	أموال دائمة	0,77	587 673 261,36	أصول غير جارية
0,72	548 022 292,18	اموال خاصة	0,05	41 344 951,70	قيم الاستغلال
0,002	1 939 963,20	ديون طويلة ومتوسطة الأجل	0,14	108 477 798,39	قيم غير جاهزة
			0,03	22 874 434,35	قيم جاهزة
0,28	210 408 190,42	ديون قصيرة الأجل	0,23	172 697 184,44	أصول جارية
1,00	760 370 445,80	مجموع الخصوم	1,00	760 370 445,80	مجموع الأصول

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على الميزانية المالية للمؤسسة سنة 2015

من خلال الميزانية الوظيفية سوف يتم التحليل المالي لها سواء عن طريق النسب أو عن طريق التوازنات الهيكلية، والشكل التالي يوضح التمثيل البياني لعناصر الميزانية الوظيفية لسنة 2015.

الشكل رقم 13: التمثيل البياني لعناصر الميزانية الوظيفية لسنة 2015



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الميزانية الوظيفية لسنة 2015

يلاحظ أن المؤسسة طيلة السنوات السابقة والسنة الحالية تعتمد دائما كلا من الأصول غير الجارية في استثماراتها وأموالها الخاصة في تمويل مشاريعها، في حين تمثل الأصول الجارية نسبة أقل تمويلها بالديون قصيرة الأجل، في حين لا تتجه المؤسسة كثيرا الى الديون طويلة الأجل.

4- اعداد الميزانية الوظيفية لسنة 2016: وهي كما يلي:

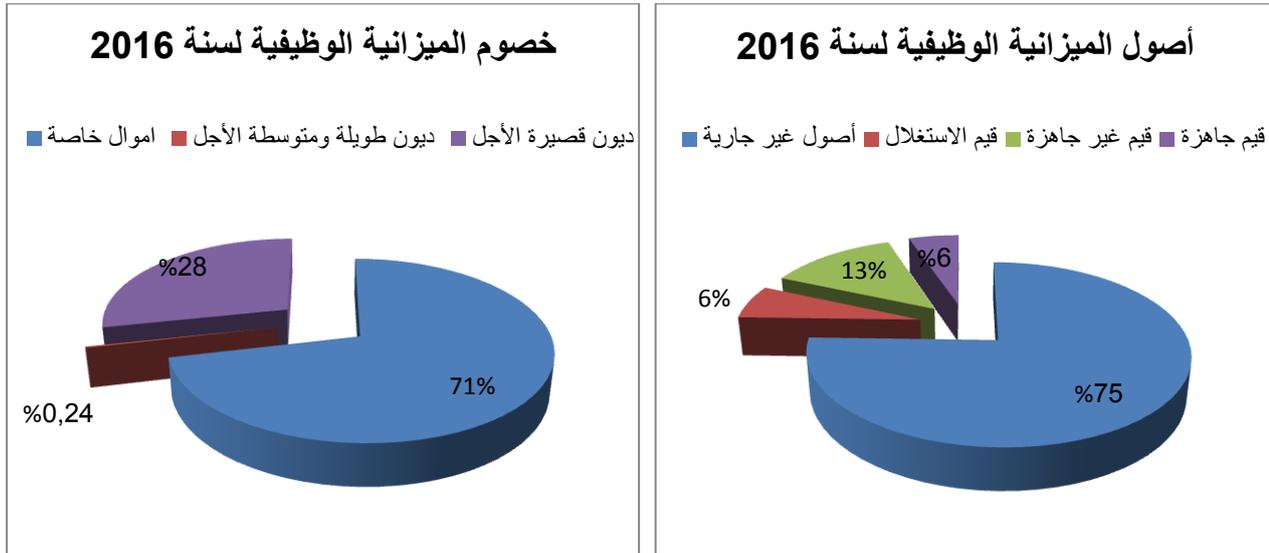
الجدول رقم 17: الميزانية الوظيفية لسنة 2016

النسبة %	المبالغ (دج)	الخصوم (دج)	النسبة %	المبالغ (دج)	الأصول
0,72	556468183,66	أموال دائمة	0,75	586 465 153,52	أصول غير جارية
0,71	554 528 220,46	اموال خاصة	0,06	47 986 059,66	قيم الاستغلال
0,0024	1 939 963,20	ديون طويلة ومتوسطة الأجل	0,13	102 486 736,61	قيم غير جاهزة
			0,05	40 185 111,23	قيم جاهزة
0,28	220 654 877,35	ديون قصيرة الأجل	0,25	190 657 907,50	أصول جارية
1,00	777 123 061,02	مجموع الخصوم	1,00	777 123 061,02	مجموع الأصول

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على الميزانية المالية للمؤسسة سنة 2016

يلاحظ أن قيم الميزانية تظهر بشكل مختصر وواضح يساعد كثيرا في فهم التغيرات الحاصلة على مستوى البنود، والشكل الموالي يظهر التمثيل البياني لعناصر الميزانية الوظيفية لسنة 2016.

الشكل رقم 14: التمثيل البياني لعناصر الميزانية الوظيفية لسنة 2016



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الميزانية الوظيفية لسنة 2016

يلاحظ أن النسب متقاربة في السنوات 2013-2014-2015-2016، فالمؤسسة دائما تتجه نحو الاستثمارات غير الجارية وتعتمد في تمويلها على أموالها الخاصة أولا، في حين تستثمر في الأصول الجارية بدرجة أقل وتمولها من الديون قصيرة الأجل، أما الديون طويلة الأجل فنسبتها صغيرة جدا لا تعتمد عليها المؤسسة في التمويل.

5- اعداد الميزانية الوظيفية لسنة 2017: وتكون وفق الشكل التالي:

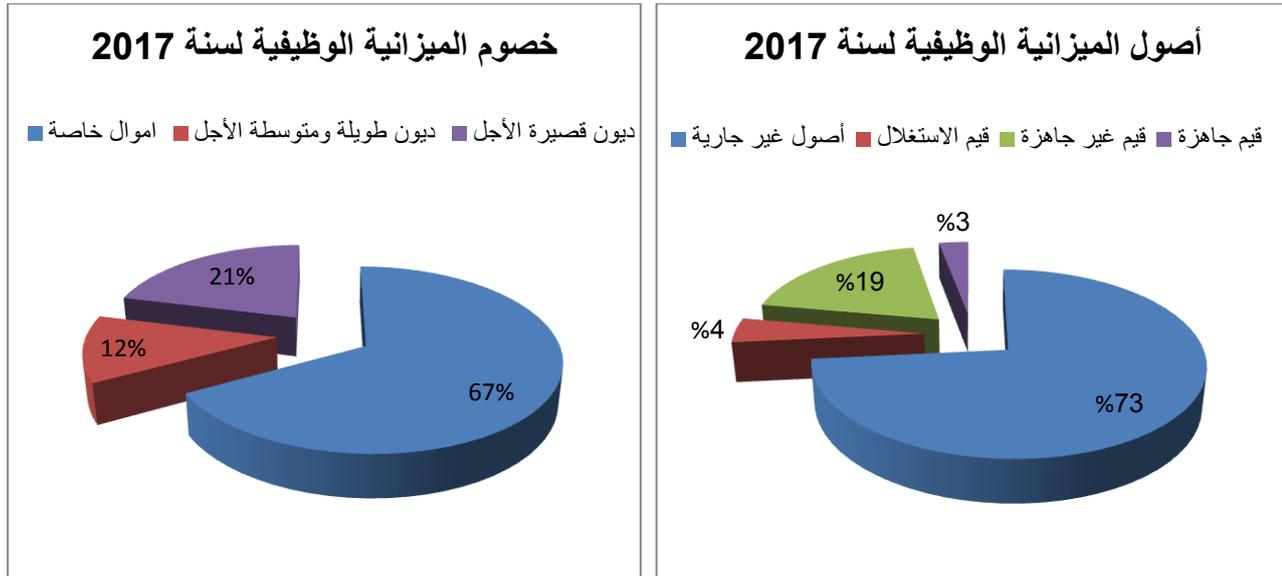
الجدول رقم 18: الميزانية الوظيفية لسنة 2017

النسبة	المبالغ	الخصوم	النسبة	المبالغ	الأصول
0,79	815368458,66	أموال دائمة	0,73	758 698 753,30	أصول غير جارية
0,67	692 281 238,04	اموال خاصة	0,03	45 578 800,75	قيم الاستغلال
0,110	123 087 220,62	ديون طويلة ومتوسطة الأجل	0,20	198 309 664,19	قيم غير جاهزة
			0,03	30 270 356,18	قيم جاهزة
0,21	217 489 115,76	ديون قصيرة الأجل	0,26	274 158 821,12	أصول جارية
1,00	1 032 857 574,42	مجموع الخصوم	1,00	1 032 857 574,42	مجموع الأصول

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على الميزانية المالية للمؤسسة سنة 2017

من خلال هذه الميزانية سوف يتم تحليل هذه القيم سواء بواسطة النسب أو بواسطة مؤشرات التوازن الهيكلي، والشكل الموالي يوضح التمثيل البياني لعناصر الميزانية الوظيفية لسنة 2017

الشكل رقم 15: التمثيل البياني لعناصر الميزانية الوظيفية لسنة 2017



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الميزانية الوظيفية لسنة 2017

يلاحظ من خلال الشكل أن المؤسسة طيلة السنوات محل الدراسة اتبعت نفس السياسة من حيث الإستثمار والتمويل بالاعتماد على الأصول غير الجارية وتمويلها بالأموال الخاصة بنسبة كبيرة والديون طويلة الأجل بنسبة صغيرة جدا، ففي هذه السنة ارتفعت نسبة هذه الأخيرة مقارنة بكل السنوات السابقة حيث وصلت الى 12%، وتمويل الأصول الجارية التي بلغت نسبة 27% تمثل القيم غير الجاهزة أكبر قدر منها بنسبة 19% بالديون قصيرة الأجل التي بلغت نسبتها 21%؛ في حين تقوم دائما المؤسسة تشغل أموالها السائلة ولا تحتفظ الا بنسبة قليلة عادت 3%.

ثالثا: التحليل المالي بواسطة النسب

النسبة هي عبارة عن علاقة بين كميتين من البيانات المالية المشتركة حيث تظهر نتيجة قسمة عدد أو قيمة على أخرى وهذا من أجل أن تأخذ المعطيات شكلا عمليا وتصبح ذات دلالة أكثر، وتقسم نسب التحليل المالي الى:

1- **نسب السيولة:** هي مجموعة النسب التي تهدف الى تقييم القدرة المالية للمؤسسة في الأجل القصير، حيث تستخدم كأدات لتقييم المركز الائتماني والذي يعبر عادة عن مدى قدرة المؤسسة في الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل عند الاستحقاق من خلال التدفقات النقدية العادية (من المبيعات) أو الناتجة من تحصيل الذمم المدينة، ومن بين هذه النسب ما يلي:

الجدول رقم 19: حساب نسب السيولة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب للسنوات من 2013-2017

النسب	العلاقة	2017	2016	2015	2014	2013
نسبة السيولة العامة	أصول جارية / الديون قصيرة الأجل	1,26	0,86	0,82	1,58	1,24
نسبة سيولة الاصول الجارية	الاصول الجارية/مجموع الاصول	0,26	0,25	0,23	0,28	0,25
نسبة سيولة الأصول الغير جارية	الاصول الغير جارية/مجموع الاصول	0,73	0,75	0,77	0,72	0,75
نسبة السيولة الأنية	قيم جاهزة /ديون ق أ	0,13	0,18	0,10	0,14	0,20

1,05	0,64	0,62	1,30	0,95	(قيم جاهزة + قيم غير جاهزة) / ديون ق أ	نسبة السيولة السريعة
0,91	0,94	0,93	1,10	0,98	الأموال الخاصة/الأصول الغير جارية	نسبة التمويل الذاتي
1,07	0,94	0,93	1,14	1,06	الاموال الدائمة / الاصول الغير جارية	نسبة التمويل الدائم
2,03	2,49	2,58	3,79	2,75	رؤوس الاموال الخاصة/ مجموع الديون	نسبة الاستقلالية المالية
3,03	3,49	3,58	4,79	3,75	الأصول / الديون	نسبة قابلية السداد

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على الميزانيات الوظيفية

➤ التحليل:

- **نسبة السيولة العامة:** من الملاحظ من خلال النتائج المتحصل عليها أن نسبة السيولة العامة في كل من السنتين 2013، 2014 كانت جيدة بحيث تراوحت قيمتها بين 1.24 الى 1.58 وهي أعلى نسبة سجلت على مدار السنوات محل الدراسة وهذا ما يفسر أن المؤسسة كانت في مركز جيد من حيث السيولة وهي قادرة على تغطية التزاماتها المتداولة، وعموما يمكن أن تعطي مثل هذه النتائج للدائنين صورة مطمئنة على أن المؤسسة قادرة على الوفاء بديونها اتجاههم في تواريخ استحقاقها، في حين مرت المؤسسة خلال السنتين 2015، 2016 مرت بنتائج متذبذبة بحيث سجلت انخفاض الى 0.82، 0.86 على التوالي وهذا ما يدل على أن المؤسسة واجهت مشكلة مالية بحيث تجاوزت التزاماتها المتداولة أصولها المتداولة، ولكن في سنة 2017 عادت النسبة الى التحسن حيث بلغت 1.26 وهذا مؤشر ايجابي على تحسن الوضعية المالية وعودت الأمور الى طبيعتها.
- **نسبة سيولة الاصول غير الجارية:** يلاحظ أن المؤسسة خلال السنوات محل الدراسة كانت نسب السيولة للاصول الثابتة لديها مرتفعة حيث فاقت 0.72 وهذا راجع لطبيعة عمل المؤسسة فهي مؤسسة صناعية وبالتالي تعتمد وبشكل كبير على هذا النوع من الاصول في عملياتها الانتاجية، ومنه وبالنظر الى طبيعة وحجم عمل المؤسسة نقول أن النسب معقولة ومتوقعة.
- **نسبة سيولة الأصول الجارية:** تراوحت النسب طيلة السنوات الخمس بين 0.23 و 0.28 وهي نسب منخفضة يمكن أن يكون هذا بسبب نوع المؤسسة وطبيعة عملها باعتبارها تنشط في مجال الصناعة وبالتالي من الطبيعي أن نجد أن الاصول الثابتة تأخذ حصة الأسد في المؤسسة، يمكن كذلك أن نرجع الأمر الى أن المؤسسة لا تشغل أموالها في الانشطة والمجالات قصيرة الاجل وبالتالي تنخفض القيمة لديها.
- **نسبة السيولة الفورية (الآنية):** يلاحظ أن النسبة منخفضة في جميع السنوات محل الدراسة حيث كان تتراوح بين 0.10 و 0.20 هذا ما يفسر ان القيم الجاهزة لوحدها لا يمكنها أن تفي بالالتزامات المتداولة التي على عاتق المؤسسة وبالتالي ليس لديها قدرة فورية على السداد لضعف المبالغ في القيم الجاهزة مقارنة بالديون قصيرة الأجل، ولكن من جانب آخر يمكن أن تكون هذه النسب مؤشرا جيدا على أن المؤسسة تقوم بتشغيل أموالها واستثمارها ذلك لأنها لم تجدها من أجل الالتزامات التي على عاتقها.
- **نسبة السيولة السريعة:** يلاحظ أن هذه النسبة على مستوى المؤسسة محل الدراسة لم تتجاوز الواحد الصحيح الا في سنتي 2014 و 2017، هذا ما يفسر أنها في السنوات 2013، 2015، 2016 لم تكن قادرة على

مواجهة التزاماتها الجارية بسرعة و بدون استخدام المخزونات وبالتالي فان درجة السيولة لديها منخفضة، فكل دينار من الديون قصيرة الأجل لا يقابله سوى ما يعادل 0.62، 0.64، 0.95 دج على التوالي من القيم الجاهزة والقابلة للتحقق بالنسبة للسنوات 2013، 2015، 2016، ويمكن أن يرجع سبب هذا كذلك لارتفاع رصيد الخصوم المتداولة بسبب ارتفاع الموردون أو الديون الأخرى أو الضرائب، أما في سنتي 2014 و 2017 كانت نسبة السيولة السريعة جيدة حيث أن كل دينار من الديون قصيرة الاجل يقابله 1.30، 1.05 دج على التوالي من القيم الجاهزة والقابلة للتحقق وبالتالي فسيولة المؤسسة جيدة وهي قادرة على تسديد التزاماتها المتداولة بسرعة دون اللجوء الى المخزونات.

• **نسبة التمويل الذاتي:** يلاحظ من خلال النتائج المتحصل عليها أن الأموال الخاصة لم تغطي الأصول غير الجارية للمؤسسة الا سنة 2014 حيث بلغت نسبتها 1.10 % أي أن الأموال الخاصة تعدى مبلغها قيمة أصول المؤسسة الثابتة، أما في باقي السنوات فكانت قيمتها أقل من الاصول غير جارية.

• **نسبة التمويل الدائم:** يلاحظ أن نسب التمويل الدائم في جميع السنوات 2013، 2014، 2017 يفوق 1 وهذا يدل على أن الأموال الدائمة للمؤسسة تغطي اصولها الثابتة وهي بذلك تعتمد الى جانب أموالها الخاصة على الديون طويلة الأجل في تمويل أصولها الدائمة الا ان هذا التمويل الخارجي قيمته صغيرة حيث تعتمد وبشكل كبير على أموالها الخاصة في التمويل، وهذا كذلك دليل على أن رأس المال العامل خلال هذه السنوات موجب، أما السنتين 2015، 2016 فالنسبة فيهما تقل عن 1 ويعني ذلك العكس أي أن الأصول الثابتة تفوق الاموال الدائمة وهذا راجع الى انخفاض كبير في قيمة الاستدانة طويلة الاجل حيث نلاحظ أن المؤسسة كانت قد اقتضت نفس المبلغ خلال هذين السنتين وهو الأقل خلال الخمس سنوات محل الدراسة، وهذا ما يعني كذلك أن رأس المال العامل هنا سالب أي أنها لا تملك هامش أمان لتمويل أصولها الثابتة.

• **نسبة الاستقلالية المالية:** المؤسسة تتمتع باستقلالية كبيرة من حيث هيكلها المالي حيث تعتمد بشكل كبير على أموالها الخاصة أما الديون طويلة الاجل فهي ضئيلة خاصة سنتي 2015، 2016، فاذا تفحصنا جيدا في الهيكلة المالية للمؤسسة لوجدنا أموالها الخاصة تفوق 70 % من مجموع تمويلها وتليها الديون القصيرة الأجل بنسبة صغيرة لا تتعدى 28% ثم تأتي الديون الطويلة الأجل التي نسبتها جد صغيرة لم تتعدى في أحسن أحوالها 11%، وبالتالي نقول أن المؤسسة تتمتع بالاستقلالية مالية وبالتالي فعلاقتها جد ضعيفة مع المقرضين.

• **نسبة قابلية السداد:** المؤسسة تتمتع بقدرة كبيرة على الوفاء حيث فاقت النسبة 4.79% في سنة 2014، هذا ما يدل على أن المؤسسة توفر هامش أمان كبير للمقرضين بحيث تتعدى قيمة الأصول مجموع الديون، وهو دليل على عدم اعتمادها على مصادر التمويل الخارجية كثيرا في تمويل استثماراتها اضافة الى أن موجوداتها تفوق كثيرا التزاماتها الطويلة والقصيرة الاجل هذا ما يجعلها في مركز مالي جيد ومستقر.

2- نسب النشاط:

تسمى كذلك نسبة ادارة الموجودات وتقيس مدى كفاءة المؤسسة في ادارة أصولها واستغلالها في تحقيق أكبر حجم من المبيعات والارباح ومن بين هذه النسب مايلي:

الجدول رقم 20: حساب نسب النشاط لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب للسنوات من 2013-2017

السنوات					العلاقة	المعدلات
2017	2016	2015	2014	2013		
0,95	1,51	1,49	1,37	0,93	صافي المبيعات/مجموع الاصول	معدل دوران الأصول
1,3	2	1,92	1,92	1,25	صافي المبيعات/الاصول غير الجارية	معدل دوران الاصول غير الجارية
3,6	4,29	4,29	4,87	3,67	صافي المبيعات/الاصول الجارية	معدل دوران الاصول الجارية
4,32	8,25	8,63	5,94	4,8	المبيعات / النقدية + شبه النقدية	معدل دوران النقدية

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على الميزانيات الوظيفية وجداول حسابات النتائج.

✓ **التحليل:**

- **معدل دوران الأصول:** يلاحظ أن معدلات دوران الاصول خلال السنوات الخمسة في حالة تذبذب، ففي سنة 2013 كان كل دينار مستثمر يحقق عائد مقداره 0.93 مرة، وقد ارتفع المعدل في السنوات من 2014، 2015، 2016 حيث أصبح كل دينار مستثمر يحقق عائد مقداره 1.37، 1.49، 1.51 على التوالي، أما في سنة 2017 فعاد معدل الدوران الى الانخفاض حيث بلغ نسبة 0.95 أي على كل دينار تستثمره المؤسسة تجني 0.95 من الايراد، ويرجع هذا الانخفاض الى تدني قيمة المبيعات وزيادة في قيمة الاصول.
- **معدل دوران الأصول غير الجارية:** من خلال النتائج يلاحظ أن معدلات دوران الأصول الثابتة في كل من السنوات 2013، 2014، 2015، 2017 كانت تتراوح بين 1.25 و 1.92، وقد سجلت أعلى قيمها في سنة 2016 حيث بلغ معدل الدوران 2 مرة بمعنى أن كل دينار من الاصول الثابتة يولد 2 دج من المبيعات، ويرجع سبب هذا الارتفاع الى الزيادة في قيمة المبيعات خلال هذه السنة.
- **معدل دوران الأصول الجارية:** ان معدلات دوران الاصول الجارية خلال الفترة محل الدراسة جيدة حيث نلاحظ أنها تراوحت بين 3 الى 4 مرات ما يفسر ان كل دينار مستثمر من الاصول الجارية يحقق عوائد تتراوح بين 3 الى 4 دج وهذه نتيجة مقبولة تدل على كفاءة الادارة في توليد ايرادات من الاصول المتداولة.
- **معدل دوران النقدية:** يلاحظ أن معدلات دوران النقدية متغيرة فارتفعت في سنة 2013 من 4.8 الى 5.94 مرة سنة 2014 أي أن كل دينار مستثمر من النقدية يحقق من 4 الى 5 دج عوائد سنتي 2013، 2014، في حين ارتفع المعدل سنتي 2015، 2016 حيث تجاوز 8.63 مرة، وعاد المعدل الى 4.32 مرة سنة 2017، فبعد ان كان كل دينار يحقق عوائد بقيمة 8 دج أصبح في سنة 2017 يحقق فقط 4.32 دج، ومنه يمكن القول أن المؤسسة حققت معدلات دوران جيدة وهذا ما يفسر عدم تجميد أموالها في الخزينة واللجوء لاستثمارها.

3- نسب المديونية:

أو نسب ادارة الديون وتقيس هذه النسب مدى مساهمة الديون في تمويل احتياجات المؤسسة مقارنة بمساهمة الملاك، ولنسب المديونية عدة أنواع نذكر منها:

الجدول رقم 21: حساب نسب المديونية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب للسنوات من 2013-2017

السنوات					العلاقة	النسب
2017	2016	2015	2014	2013		
0,32	0,28	0,27	0,2	0,26	مجموع الديون/مجموع الأصول	نسبة المديونية
0,21	0,28	0,27	0,17	0,2	ديون ق أ / مجموع الاصول	نسب المديونية قصيرة الاجل
0,11	0,002	0,002	0,03	0,06	ديون ط أ / مجموع الاصول	نسب المديونية طويلة الاجل
0,49	0,4	0,38	0,26	0,36	مجموع الديون/حقوق الملكية	الديون الى حقوق الملكية
2,39	2,49	2,58	3,94	2,98	(القيمة الدفترية للاصول الثابتة +راس المال العامل)/مجموع الديون	نسبة تغطية الأصول

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على الميزانيات الوظيفية

✓ التحليل:

- **نسبة المديونية:** يلاحظ أن نسبة المديونية في المؤسسة طيلة السنوات محل الدراسة لم تتجاوز 0.32 % وهذا يدل على أن المؤسسة لا تعتمد بشكل كبير على التمويل الخارجي في تمويل استثماراتها وخاصة الديون الطويلة الاجل التي تظهر دائما بأقل قيمة، وبالتالي فهي في مركز جيد نتيجة انخفاض أعباء خدمة الدين لديها ومنه نسبة المخاطرة لديها ضئيلة، ونلاحظ أنها تعتمد كثيرا على أموالها الخاصة في المرتبة الأولى ثم تذهب الى الديون القصيرة الأجل وبعدها الديون الطويلة الأجل بمبالغ صغيرة، هذا ما يوفر هامش أمان للدائنين بالنسبة لديونهم حيث نلاحظ مثلا في سنة 2014 أنه ارتفع هامش الأمان الى واحد دينار من الاصول لكل 0.2 دج من الديون مقارنة بالسنوات 2013، 2015، 2016، 2017، أين أنخفض هامش الامان في السنة الاخيرة ليصل الى 0.32 دج من الديون مقابل 1 دج من الاصول.
- **نسب المديونية قصيرة الأجل:** تراوحت نسب المديونية قصيرة الاجل بين 0.18 الى 0.28 كأعلى نسبة سجلت في سنتي 2015، 2016 وهذا راجع لارتفاع قيمة الديون قصيرة الاجل بالنسبة لإجمالي الأصول في كل سنة، الا أنه عموما نلاحظ أن النسب ليست بالمرتفعة وهذا يدل على أن المؤسسة تعتمد وبشكل كبير على أموالها الخاصة في تمويل استثماراتها وتلجأ وبشكل بسيط للديون القصيرة الاجل كمصدر ثاني من مصادر التمويل.
- **نسب المديونية طويلة الأجل:** يلاحظ أن المؤسسة وبشكل واضح أنها لا تعتمد على الديون الطويلة الاجل في هيكلها المالي إلا بنسب جد صغيرة بل وتناقصت قيمتها من سنة 2013 حيث كانت النسبة تساوي 0.06 % الى 0.03 % سنة 2014 حتى وصلت أدنى نسبة سنتي 2015 و2016 حيث قدرت بـ 0.002 %، ولكن سرعان ما عادت للارتفاع فبلغت نسبة 0.11 % سنة 2017 أي أن المؤسسة هنا لجأت للإقتراض الطويل بأعلى مبلغ خلال الخمس سنوات محل الدراسة.

• **نسبة اجمالي الديون الى حقوق الملكية:** سجلت المؤسسة أعلى نسبة للديون الى حقوق الملكية سنة 2017 حيث وصلت الى 0.49 % أي تقريبا مجموع الديون يعادل نصف مجموع حقوق ملكية المؤسسة، الا أن النسبة على الرغم من بلوغها النصف الا أنها مقبولة وتعطي هامش أمان للمقرضين، ولكن في السنوات السابقة كانت أفضل حيث تراوحت بين 0.26 الى 0.4 % خلال 2013 الى 2016، فقد تأرجحت بين الانخفاض في سنة 2014 الى اقل نسبة نتيجة انخفاض قيمة الديون، ثم الارتفاع في سنتي 2015 و2016 نتيجة الزيادة في اجمالي الديون وانخفاض قيمة حقوق الملكية ، وهذه النسب عموما مقبولة وتعطي هامش أمان جيد، وتوضح في نفس الوقت أن المؤسسة تعتمد على أموالها الخاصة بشكل كبير في تمويل احتياجاتها.

4- نسب المردودية:

تعتبر المردودية في الغالب عن العلاقة بين النتائج المحققة والوسائل المستخدمة في ذلك، وبالنسبة للمؤسسة فان من أهم أهدافها المالية زيادة معدلات المردودية لديها.

الجدول رقم 22: حساب نسب المردودية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب للسنوات من 2013-2017

النسب	العلاقة	2013	2014	2015	2016	2017
المردودية الاقتصادية	نتيجة الاستغلال قبل ض / الاصول	0,0208	0,0325	-0,076	0,0306	0,0366
المردودية المالية	النتيجة الصافية / الاموال الخاصة	0,0317	0,0358	-0,106	0,0429	0,041

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على الميزانيات الوظيفية

✓ التحليل:

• **المردودية الاقتصادية:** يلاحظ أن مردودية الاصول المستثمرة بالنسبة لنتيجة الاستغلال تراوحت بين 2 الى 3.66 % في جميع السنوات محل الدراسة باستثناء سنة 2015 حيث كانت المردودية الاقتصادية سالبة وكانت النتيجة المحققة خلال هذا العام سالبة.

• **المردودية المالية:** من خلال النتائج فقد حققت المؤسسة معدلات مردودية بين 3 الى 4.29 % وهي نسب جيدة في جميع السنوات، أما في سنة 2015 فقد تراجع النسبة حيث كانت سالبة بمقدار 10.64 % وهذا نتيجة الخسارة المحققة خلال هذه السنة.

رابعا: التحليل المالي بواسطة مؤشرات التوازن الهيكلي: حيث يتم هنا حساب مؤشرات التوازن المالي من رأس مال العامل بمختلف أنواعه اضافة الى الاحتياج لرأس مال العامل والخزينة، وهي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 23: حساب مؤشرات التوازن المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب للسنوات من 2013-2017

المؤشر	العلاقة	2013	2014	2015	2016	2017
رأس المال العامل FR	الاصول الجارية-الخصوم الجارية	50 089 021,90	90 776 849,40	-3 711 006,00	- 29 996 969,90	56 669 705,36
رأس مال العامل الخاص	أصول جارية-مجموع الديون	- 12 051 861,96	63 955 739,06	-3 650 969,18	-31 936 933,05	- 66 417515,26
رأس مال العامل الاجمالي	الأصول الجارية	254 463 412,76	244 881 994,70	172 697 184,44	190 657 907,50	274 158 821,12

340 576 336,38	222 594 840,55	212 348 153,62	180 926 255,64	266 515 274,72	مجموع الديون	رأس مال العامل الخارجي
26 399 349,18	- 70 182 081,08	- 60 585 440,33	67 711 373,41	8 749 617,00	(الاصول الجارية - القيم الجاهزة) - (ديون ق أ - سلفات مصرفية)	الاحتياج لرأس المال العامل BFR
3070 356,18	40 185 111,20	22 874 434,30	23 065 475,90	41 339 404,90	رأس المال العامل - الاحتياج لرأس المال العامل	الخزينة TR

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على الميزانيات الوظيفية

✓ التحليل:

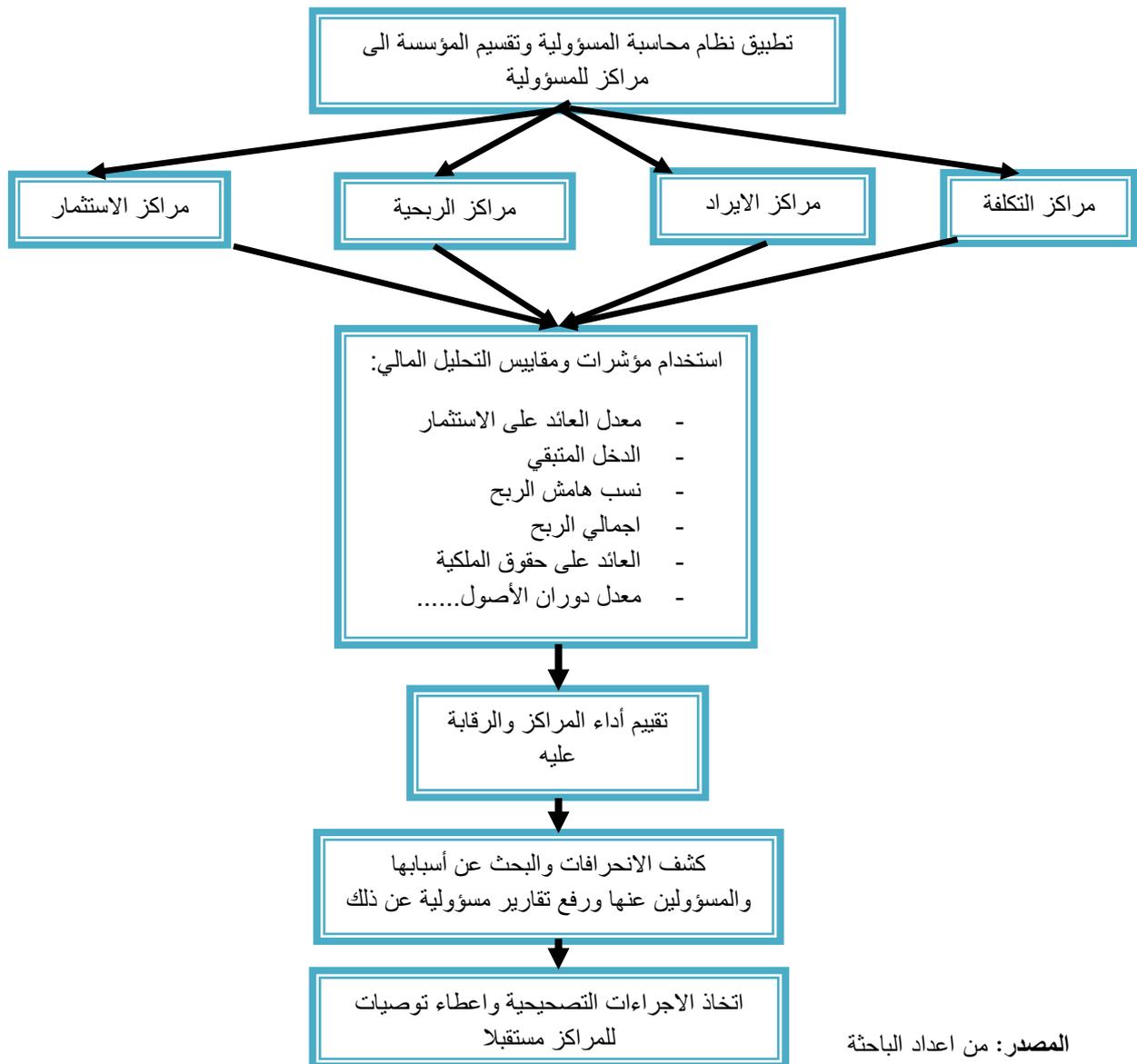
- **رأس مال العامل:** يلاحظ أن رأس مال العامل موجب خلال السنوات 2013، 2014، 2017 وهذا دليل على أن المؤسسة تملك هامش أمان نتيجة الثقة في مقدرة الأصول الجارية على الوفاء بالالتزامات القصيرة الاجل، فهو دليل للدائنين على متانة مركز المؤسسة المالي و مقدرتها على الوفاء بالتزاماتها عند ميعاد الاستحقاق، فكلما زاد مقدار الاصول الجارية كان ذلك دليل على قدرة المؤسسة على مقابلة التزاماتها بسيولة، ونلاحظ في سنتي 2015، 2016 أن رأس المال العامل كان سالبا هذا يدل على أن الالتزامات الجارية فاقت الأصول الجارية وهذا ما يشكل خطر بالنسبة للمؤسسة حيث يمكن أن يؤدي بها الى مشاكل في السداد عند الاستحقاق، وقد انخفضت قيمة المدينون الآخرون خلال هذين السنتين.
- **رأس مال العامل الخاص:** يلاحظ أن المؤسسة سجلت نتيجة سالبة سنتي 2013، 2015، ما يفسر أن ديون المؤسسة فاقت اصولها الجارية أي أن ما تملكه من أصول جارية لا يكفي لتغطية التزاماتها سواء القصيرة أو الطويلة، وبالتالي فهامش الأمان ضعيف لدى المؤسسة، على خلاف السنوات 2014، 2016، 2017 حيث كان رأس مال العامل الخاص موجب وهي حالة جيدة توضح قدرة المؤسسة على السداد.
- **رأس مال العامل الاجمالي:** لو تم الرجوع الى الميزانيات الوظيفية لوجدت أن نسب الاصول الجارية من مجموع الأصول تراوحت بين 23 % الى 28 % كأعلى نسبة كانت في سنة 2014، وهي نسب تدل على أن المؤسسة تهتم الى حد ما بجانب الاستثمار في الأصول الجارية حيث قاربت 30 % من مجموع استثماراتها.
- **رأس مال العامل الخارجي:** بالرجوع للميزانيات الوظيفية نجد أن نسب الديون تراوحت بين 21 % الى 32 % طيلة السنوات محل الدراسة ما يعبر على أن المؤسسة تعتمد أكثر على أموالها الخاصة حيث نسبها فاقت 70 %، الا أن الديون مرتفعة خاصة في سنة 2017 والتي كانت نسبتها 32 %، وقد كانت النسبة الأكبر خلال الخمس سنوات للديون القصيرة الأجل حيث أن الديون طويلة الأجل تكاد تنعدم.
- **الاحتياج في رأس مال العامل:** يلاحظ أن المؤسسة خلال السنوات 2013، 2014، 2017، سجلت احتياجا في رأس مال العامل وهذا ناتج على أن موارد الدورة التشغيلية العادية غير قادرة على تغطية احتياجات الدورة وبالتالي وجود البحث عن مصادر أخرى للتمويل، قد حققت المؤسسة اكتفاء في سنتي 2015، 2016 حيث قامت بتغطية كافة احتياجات الدورة وحققت فائض وجب توجيهه الى تمويل دورة الاستغلال.

• **الخزينة:** يلاحظ أن الخزينة موجبة خلال الخمس سنوات محل الدراسة وهذا يدل على أن المؤسسة حققت فائضا بحيث غطى رأس مال العامل احتياجات الدورة وتبقى مبلغ زائد من الواجب على المؤسسة توظيفه لتفادي بقاء الأموال المجمدة دون فائدة.

2- مساهمة أداة التحليل المالي في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية

لا يخفى على أحد مدى الفائدة التي تعود على المؤسسات نتيجة تبني أسلوب التحليل المالي في تقييم أدائها المالي، فهو يساعد من خلال مؤشرات نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة المثلى على عناصر التكاليف والإيرادات وكل العناصر المالية في المؤسسة بحيث يهتم بالجانب المالي، فمثلا لتقييم أداء مراكز الاستثمار نعتمد على مؤشرات مالية من أهمها معدل العائد على الاستثمار، العائد على حق الملكية، الدخل المتبقي، ولتقييم أداء مراكز الربحية نعتمد على حساب نسبة مجمل الربح، نسبة هامش الربح، ونفس الشيء مع مراكز التكاليف والإيراد حيث لكل مركز مجموعة من المقاييس والتي تفيد في عملية مراقبة وتقييم الأداء للمركز، والشكل الموالي يوضح هذا.

الشكل رقم 16: دمج أداة التحليل المالي مع نظام محاسبة المسؤولية



المطلب الرابع: تطبيق أداة بطاقة الأداء المتوازن في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية بالمؤسسة محل الدراسة- وحدة انتاج الدقيق والفرينة-

سيتم من خلال هذا المطلب محاولة تطبيق أداة بطاقة الأداء المتوازن ومن ثم معرفة المساهمة التي قامت بها في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية بالمؤسسة محل الدراسة.

1- **تطبيق أداة بطاقة الأداء المتوازن:** من أجل محاولة تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على المؤسسة محل الدراسة، كان لابد من اتباع المراحل التالية:

أولاً: تحديد رسالة المؤسسة

تعتبر مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب مؤسسة ذات وزن في السوق المحلية باعتبارها إحدى أهم مؤسسات انتاج الدقيق والفرينة على مستوى ولاية بسكرة حيث يتواجد حالياً مؤسستين فقط تنافسها وهي: مطاحن الغزال و مطاحن البركة، أما على المستوى الوطني فهناك العديد من المؤسسات التي تنشط في نفس المجال الا أنها من بين المؤسسات الجيدة وطنياً بحيث تنافس طاقتها الانتاجية مؤسسة "الرياض سطيف" وهي أحد أشهر مؤسسات الدقيق والفرينة في الجزائر، وتحدد مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب رسالتها في تحقيق " الريادة والتميز" ويكون بمجموعة من النقاط هي:

- الاهتمام بالعامل واعطائه قيمة ووزن باعتباره أساس الانتاجية من خلال تحسين كافة ظروف العمل.
- حيافة آخر التكنولوجيات والبرمجيات في المجال الانتاجي (على مستوى المصنع) والإداري (على مستوى الاقسام والادارات) من أجل تحقيق الجودة وتحسين الاداء.
- الاهتمام بالزبائن والسعي الدؤوب لإرضاء أذواقهم وتلبية حاجياتهم.
- الزيادة في الانتاجية وتحقيق أكبر العوائد والارباح المالية.

ثانياً: تحديد رؤية المؤسسة

طبعاً الرؤية هي ما تأمل أو تطمح المؤسسة أن تكون عليه في المستقبل، وبالتالي فمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب تطمح أن تكتسح منتجاتها السوق الوطني وحتى الأسواق الأجنبية عن طريق التصدير للدول، أي أن تكون للمؤسسة اسم وعلامة على المستويين المحلي والأجنبي.

ثالثاً: تحديد استراتيجية المؤسسة

في هذه المرحلة يتم صياغة الاستراتيجية التي تنتهجها المؤسسة، ويكون ذلك بدراسات معمقة وبالاعتماد على العديد من الخبراء في هذا المجال من أجل تحديد الخطوط المهمة والأهداف التي تسعى إليها من أجل وضع الاستراتيجية الصحيحة التي سوف تسيّر عليها المؤسسة خلال نشاطها، وتعتمد مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب على استراتيجية النمو والتوسع من خلال التنوع الذي تتبناه في:

- **التنوع في المنتجات:** من خلال انتاج الدقيق (بكل الأنواع والأوزان)، الفرينة (بكل الأنواع والأوزان)، الكسكس (بكل الأنواع والأوزان)، الاستيراد والتصدير للمواد الغذائية ومواد تغذية الأنعام.

- **التنوع في الزبائن:** حيث تنتوع قاعدة زبائنها فهي تسوق منتوجها لكافة شرائح المجتمع من أفراد ومؤسسات خاصة وعامة.

- **التنوع في الموردين:** حيث تحصل على المادة الأولية المتعلقة بالقمح بنوعيه الصلب واللين من الديوان المحلي للحبوب بكميات محددة، وقد تلجأ أحيانا عند الحاجة الى الشراء من موردين آخرين الا أنها تعتمد وبشكل كبير على الكميات المشتراة من الديوان المحلي للحبوب، أما غيرها من المواد والسلع والاستهلاكات والتي تحتاجها المؤسسة للانتاج ولسير المرافق الأخرى فهي تلجأ فيها الى مجموعة من الموردين تتعامل معهم في التزود بمشترياتها واحتياجاتها.

- **التنوع في التمويل:** حيث تعتمد على تنوع مصادر التمويل من مصادر داخلية كالأموال الخاصة للمؤسسة ومصادر خارجية كالإقتراض من البنوك، وفي هذا الصدد تحاول المؤسسة جاهدة الى الحفاظ على التوازن المالي من أجل خلق هامش أمان للمقرضين لمنحها الإئتمان مستقبلا.

رابعاً: تحديد الأهداف

بعد الانتهاء من تحديد الاستراتيجية تقوم المؤسسة بترجمتها الى مجموعة من الأهداف الفرعية والتي تنتوع حسب أبعاد بطاقة الأداء المتوازن، حيث لا يمكن الحديث عن هذه الأخيرة دون ذكر الأهداف، والتي تكون في سلم أولويات المؤسسة ومن ثم يتم ترجمتها بمؤشرات قياس دقيقة صادقة وواقعية، ان بطاقة التقييم المتوازن تساهم في تركيز الأهداف وتحديدها بوضوح وايجاد قياسات لها وموازنتها بحيث تعطي انعكاس عن مصالح جميع الأطراف المتعاملة مع المؤسسة بحيث يمثل رؤية تساهم في الاستمرار والنمو، وتنقسم الأهداف الى:

1- أهداف متعلقة بالمنظور المالي:

في ظل هذا المنظور يطرح السؤال حول الخطوات الضرورية المعززة لتنفيذ فعال لاستراتيجية المؤسسة، حيث يعتبر المحور المالي في المؤسسة أهم المحاور التي تركز عليها وأولى الأهداف عندها، ويمكن أن ندرج أهم الأهداف المتعلقة بالبعد المالي في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب في:

1- هدف تعظيم العائد من الأصول

2- هدف زيادة معدل المردودية

3- هدف كفاية الأموال

4- هدف زيادة الاستثمار واستغلال الموارد

5- هدف تحقيق الكفاءة التمويلية

2- أهداف متعلقة بمنظور الزبائن:

في هذا المنظور يطرح السؤال حول فئات العملاء المستهدفة وكيفية تلبية احتياجاتهم بأفضل الطرق باعتبار أن العميل هو هدف المنتج أو الخدمة وهو مصدر الأرباح للمؤسسة، ويمكن أن نختار من بين أهم الأهداف المتعلقة بالعملاء في المؤسسة محل الدراسة ما يلي:

1- هدف الزيادة في الحصة السوقية

2- هدف الاستحواذ على زبائن جدد

3- هدف اشباع رغبات الزبائن والمحافظة عليهم

3- أهداف متعلقة بمنظور العمليات الداخلية:

تركز العمليات الداخلية على الطرق والأدوات والمراحل التي تعتمدها المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المتعلقة بجانب العملاء والمساهمين، ومنه يمكن اختيار الأهداف التالية للمؤسسة محل الدراسة:

1- هدف زيادة القدرة الانتاجية للعمال

2- هدف تطوير أنظمة واجراءات حماية العمال

3- هدف التحسين من جودة المنتجات

4- الأهداف المتعلقة بمنظور التعلم والنمو

يمكن لهذه الأهداف اذا تحققت أن تساهم في تنفيذ الاستراتيجية باعتبار أن المهارات التي يتميز بها العامل تساعد وبشكل كبير في الوصول الى مختلف الأهداف سواء مالية أو غيرها وبالتالي تمس جميع أبعاد بطاقة الأداء المتوازن، وفيما يخص مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب فان الأهداف المتعلقة بهذا الجانب مايلي:

1- هدف زيادة عدد العمال وأجورهم (تطور ونمو العمال)

2- هدف رفع المستوى التعليمي للعمال (التعلم)

3- هدف تحسين ظروف العمل

خامسا: انتقاء مقاييس للأداء

في هذه المرحلة يتم اختيار مؤشرات أداء تترجم الأهداف التي تمت صياغتها في المرحلة السابقة، حيث تتميز كل مجموعة من الاهداف حسب المنظور الذي تنتمي اليه بمؤشرات تعكس طبيعة هذا المنظور، وبالتالي يجب مراعاة الدقة في الاختيار باعتبار أن لكل هدف مؤشر واحد يمثله، وفي الغالب يكون هذا المقياس كمي الا أنه من الممكن استعمال مقاييس أخرى، فبطاقة الاداء المتوازن تعطي قياسات مهمة ودرجة تساهم في تحسين الاداء، وتماشيا مع الأهداف المحددة في المرحلة تم اختيار المقاييس التالية:

1- مقاييس أهداف المنظور المالي:

هي المؤشرات التي تترجم الأهداف التي تدخل ضمن البعد المالي لبطاقة الاداء المتوازن، وقد تم اختيار المؤشرات التالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب:

✓ **هدف تعظيم العائد من الأصول:** حيث يعتبر مؤشر على قدرة مجموع الاستثمارات في الاصول على تحقيق رقم مبيعات كما تدل على كفاءة الادارة في تحقيق عملياتها البيعية، وقد تم اختيار معدل دوران الأصول كمؤشر لذلك والذي يحسب كالتالي:

الجدول رقم 24: مؤشر الاداء المتعلق بتعظيم العائد من الاصول

المؤشر	العلاقة	2013	2014	2015	2016	2017
معدل دوران الأصول	صافي المبيعات/مجموع الاصول	0,93	1,37	1,49	1,51	0,95

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على الميزانيات المالية وجداول حسابات النتائج للمؤسسة محل الدراسة

- يلاحظ أن معدل دوران الأصول تطور خلال الفترة محل الدراسة ابتداء من سنة 2013 الى غاية سنة 2017، هذا ما يفسر أن المؤسسة تسعى جاهدة لزيادة العوائد عن طريق استثمار أصولها، وبالتالي فهي تريد حقا تحقيق الهدف المختار رغم وجود انخفاض في النسبة سنة 2017.

✓ **هدف زيادة معدل المردودية:**

من بين الأهداف المالية التي تسعى المؤسسة لتحقيقها هي زيادة المردودية المالية والتي تعود بالنفع على أصحاب المؤسسة بحيث تقيس معدل العائد الناتج عن الأموال الخاصة، ومنه تم اختيار مؤشر المردودية المالية كمقياس لهذا الهدف.

الجدول رقم 25: مؤشر الاداء المتعلق بزيادة معدل المردودية

النسب	العلاقة	السنوات				
		2013	2014	2015	2016	2017
المردودية المالية	النتيجة الصافية / الاموال الخاصة	0,0317	0,0358	-0,106	0,0429	0,041

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة محل الدراسة

- يلاحظ أن نسب المردودية في تحسن وارتفاع طيلة السنوات محل الدراسة فالمؤسسة تسعى للزيادة من هذه النسبة وتحسينها باستثناء سنة 2015 أين كانت المعدلات سالبة وهذا راجع للنتيجة السالبة المحققة خلال هذه السنة.

✓ **هدف كفاية الأموال:** تساعد في الحصول على نتيجة أكثر دقة حول قدرة المؤسسة على دفع التزاماتها المستحقة، حيث تم اختيار نسبة السيولة السريعة كمؤشر لذلك باعتبارها أكثر دقة لأنها تزيل المخزون من الحساب لبطئه أو صعوبة تحويله الى نقدية في بعض الأحيان، وتحسب كما يلي:

الجدول رقم 26: مؤشر الاداء المتعلق بتحقيق كفاية الأموال

النسب	العلاقة	السنوات				
		2013	2014	2015	2016	2017
نسبة السيولة السريعة	(قيم جاهزة + قيم غ جاهزة)/ ديون ق أ	0,95	1,30	0,62	0,64	1,05

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة محل الدراسة

- يلاحظ أن المؤسسة تحاول أن تحقق وتحسن من نسب سيولتها هذا ما يجعلها في أمان فخلال الفترة محل الدراسة كانت السيولة متذبذبة بين الارتفاع والانخفاض الا أنها تحسنت في سنة 2017.

✓ هدف زيادة الاستثمار واستغلال الموارد

وتم اختيار معدل العائد على الاستثمار للتعبير عن هذا الهدف باعتباره مؤشر لقياس القوة الايرادية في المؤسسة، ويحسب كالتالي:

الجدول رقم 27: مؤشر الأداء المتعلق بزيادة الاستثمار واستغلال الموارد

السنوات					العلاقة	النسب
2017	2016	2015	2014	2013		
0.0274	0.0306	0.0766-	0.0283	0.0233	التيجة الصافية/مجموع الأصول	معدل العائد على الاستثمار

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة محل الدراسة

- يلاحظ أن معدل العائد على الاستثمار هو كذلك في حالة تغير فقد سجل ارتفاعا خلال السنوات 2013، 2014، 2016، الا انه انخفض في سنة 2017 وسجل نتيجة سالبة سنة 2015 على اثر الخسارة المحققة في هذا العام، وبالتالي فالمؤسسة من ضمن أولوياتها أن ترفع من هذه النسبة.

✓ هدف تحقيق الكفاءة التمويلية: وتم اختيار نسبة المديونية لأهميتها البالغة لكل من الملاك والدائنين، فهي

تبين للملاك كفاءة سياسات التمويل التي تسيروها وتشكل للدائنين هامش أمان لديونهم، ويتم حسابها كالتالي:

الجدول رقم 28: مؤشر الاداء المتعلق بتحقيق الكفاءة التمويلية

السنوات					العلاقة	النسب
2017	2016	2015	2014	2013		
0,32	0,28	0,27	0,20	0,26	مجموع الديون/مجموع الأصول	نسبة المديونية

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة محل الدراسة

- يلاحظ أن نسبة المديونية في ارتفاع الا أنها لم تتجاوز القيم المعيارية حيث يمكن تفسير هذه الزيادة بكون حجم المؤسسة والتوسع في الاستثمار وبالتالي زادت نسب المديونية.

2- مقاييس أهداف منظور الزبائن:

يتم اختيار مقاييس ومؤشرات للأهداف التي تم تحديدها ضمن بعد الزبائن والذي يهتم بكل ما هو سبب في زيادة القيمة والأرباح من خلال الاهتمام بالعملاء والذي عادة يركز على الرضا والولاء للمؤسسة وكذلك الحصة السوقية والجودة وخصائص المنتج أو الخدمة الى غير ذلك، وتم اختيار المقاييس التالية للمؤسسة محل الدراسة.

✓ هدف الزيادة في الحصة السوقية: ويمكن أن نختار لهذا الهدف مؤشر معدل النمو في المبيعات باعتبار

أن الزيادة في مبيعات المؤسسة دليل على أن المستهلك يطلب منتجاتها باستمرار، وهذا ما يؤدي الى زيادة حصتها في السوق.

الجدول رقم 29: مؤشر الأداء المتعلق بزيادة الحصة السوقية

السنوات					العلاقة	النسب
2017	2016	2015	2014	2013		
0.160-	0.038	0.050-	0.277	0.040-	مبيعات السنة n-مبيعات السنة (n-1)	معدل نمو المبيعات
					مبيعات السنة (n-1)	

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة محل الدراسة

- مبيعات سنة 2012 = 974987476.74 دج

- نلاحظ أن معدلات النمو في رقم أعمال المؤسسة في حالة عدم ثبات فقد تناقصت سنة 2013 بنسبة 4 % وعادت للارتفاع سنة 2014 بنسبة 27.7%، في سنة 2015 انخفضت بـ 5% ثم ارتفعت بـ 3.8% لتعود الى الانخفاض بنسبة 16% سنة 2017.

✓ **هدف الاستحواذ على زبائن جدد:** حيث تسعى المؤسسة للحصول على زبائن جدد من خلال العديد من السياسات سواء المتعلقة بالجودة أو سياسات الدعاية والاعلان التي تحاول من خلالها التعريف بالمنتجات وكسب عملاء اضافيين اضافة الى غيرها من الوسائل الاخرى، وقد تم اختيار مؤشر تطور معدل نمو تكاليف الدعاية والاعلان للمؤسسة كمقياس لتحقيق الهدف.

الجدول رقم 30: مؤشر الأداء المتعلق بالاستحواذ على زبائن جدد

السنوات					العلاقة	النسب
2017	2016	2015	2014	2013		
2.10	2.362	0.230	0.206	0.569	تكاليف السنة n-تكاليف السنة (n-1)	معدل نمو تكاليف الدعاية والاعلان
					تكاليف السنة (n-1)	

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على جداول التكاليف للمؤسسة محل الدراسة

- من الملاحظ أن معدلات نمو تكاليف الدعاية والاعلان ارتفعت كثيرا في السنتين الأخيرتين حيث بلغت نسبة 236.2% سنة 2016 و 210% سنة 2017، هذا ما يفسر اهتمام المؤسسة بالاشهار لزيادة حصتها في السوق واستقطاب أكبر عدد من الزبائن من خلال التعريف بمنتجاتها. كانت تكاليف الدعاية والاعلان للمؤسسة محل الدراسة كالتالي:

الجدول رقم 31: تكاليف الدعاية والاعلان لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب الوحدة: دج

السنوات	20012	2013	2014	2015	2016	2017
تكاليف الدعاية والاعلان	42950.3	67425.9	81368.22	100138.81	336679.70	1044334.03

المصدر: جداول التكاليف للمؤسسة محل الدراسة

✓ **هدف اشباع رغبات العملاء والمحافظة عليهم:** ويكون من خلال السعي الى الاستماع اليهم وتحقيق أذواقهم وتلبية كل الشروط التي يرغبون أن تتميز بها السلعة أو الخدمة، وبالتالي فإن الجودة أهم عنصر من

الممكن أن يجعل العميل متمسك بالمنتج لأن السلعة أو الخدمة ذات الجودة العالية تفرض نفسها في السوق، وقد تم اختيار مؤشر الجودة من خلال دراسة المردودات.

الجدول رقم 32: مؤشر الأداء المتعلق بهدف اشباع رغبات العملاء والمحافظة عليهم

السنوات					العلاقة	النسب
2017	2016	2015	2014	2013		
0	0	0	0	0	الكمية المستردة/ الكمية المباعة	نسبة المردودات

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على معلومات من قسم المحاسبة للمؤسسة محل الدراسة

- يلاحظ أن المردودات معدومة طيلة المدة محل الدراسة وهذا راجع الى أن ما ينتج يباع حتى وان وجد فيه نقص في الجودة، فطبيعة المنتج ليست كغيرها، فمثلا في حالة الصناعات الكهرومنزلية عند وجود عطب معين يتم ارجاع السلعة لأنها تصبح غير صالحة للاستعمال ولها تأثير سلبي كبير، أما في حالة الدقيق والفرينة فإن المؤسسة لا تنقص من جودة منتجاتها الا في الحالات التي تمون بقمح غير جيد، ونتيجة احتكار الديوان المحلي للحبوب لهذه المادة الأولية فالمؤسسة مجبرة أن تقوم بعملية الطحن والا ستتوقف العملية الانتاجية على مستواها، وبذلك تنتج سلع متوسطة أو منخفضة الجودة يمكن استعمالها ولا يمكن اكتشاف رداءتها الا بعد استهلاكها، وبالتالي فالمستهلك لا يلجأ لرد المنتج وانما على الأرجح سيقوم مستقبلا بتغيير منتجات المؤسسة الحالية بسلع مؤسسات أخرى (هروب العملاء).

3- مقاييس أهداف منظور العمليات الداخلية: تبعا للأهداف التي تم تحديدها سابقا سوف يتم وفق هذه الخطوة اختيار المقياس الذي يترجم كل هدف على حدى، وقد حددت المؤشرات التي تعبر عن بعد العمليات الداخلية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب كالتالي:

✓ **هدف زيادة القدرة الانتاجية للعمال:** تسعى المؤسسة جاهدة الى تحسين أداء العامل في العملية الانتاجية وهذا من أجل تحسين الأداء الكلي للمؤسسة وبالتالي زيادة الطاقة الانتاجية وتحسين معدل المبيعات وزيادة المردودية ومن ثم تقوية مركزها في السوق، فجانبا للعمليات الداخلية يهتم بكل ما من شأنه أن يقوي من الأنظمة والعمليات والأساليب داخل المؤسسة والذي يعود بالايجاب عليها وعلى تحقيق أهدافها، وقد تم اختيار معدل انتاجية العامل كمؤشر لقياس الهدف المختار.

الجدول رقم 33: مؤشر الاداء المتعلق بهدف زيادة القدرة الانتاجية للعمال

السنوات					العلاقة	النسب
2017	2016	2015	2014	2013		
475796.59	576158.05	721632.26	702561.03	681253.64	/	الكمية المنتجة/قنطار
179	172	190	198	202	/	عدد العمال
2658.08	3349.75	3798.06	3548.28	3372.54	$\frac{\text{الكمية المنتجة}}{\text{عدد العمال}}$	نصيب العامل من الانتاجية

0.0055	0.0058	0.0052	0.005	0.0049	نصيب العامل من الانتاجية ————— الانتاج الكلي	معدل انتاجية العامل
--------	--------	--------	-------	--------	--	---------------------

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة ومصلحة المستخدمين للمؤسسة محل الدراسة

✓ **هدف تطوير أنظمة وإجراءات حماية العمال:** تهتم كل المؤسسات بتطبيق اجراءات وفرض قوانين معينة تهدف لحماية العمال داخلها من أي حادث قد يمسهم جراء قيامهم بأعمالهم اليومية خاصة ما تعلق منها بآلات الانتاج الضخمة والتي قد تسبب اصابات خطيرة، ولذلك تسعى المؤسسة محل الدراسة الى فرض أنظمة معينة لحماية العامل باعتباره أساس الانتاج، وقد تم اختيار مؤشر معدل حوادث العمل كمقياس لهذا الهدف

الجدول رقم 34: مؤشر الاداء المتعلق بهدف تطوير أنظمة وإجراءات حماية العمال

السنوات						العلاقة	النسب
2017	2016	2015	2014	2013	2012		
7	4	6	5	8	6	/	عدد الحوادث
0.75	0.33-	0.2	0.375-	0.33	/	حوادث السنة n-حوادث السنة (n-1) ————— حوادث السنة (n-1)	معدل التغير في حوادث العمل

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على معلومات تم الحصول عليها من طرف مصلحة المستخدمين للمؤسسة محل الدراسة

- يلاحظ تغير في معدلات الحوادث من سنة لأخرى وقد حققت انخفاضا في سنة 2014 بنسبة 37.5%، وسنة 2016 بنسبة 33%،

✓ **هدف التحسين من جودة المنتجات:** ويكون من خلال حساب نسبة الانتاج المعيب من اجمالي الانتاج السنوي، حيث يقوم الديوان المحلي للحبوب بتموين مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب في العديد من المرات خلال السنة بقمح منخفض الجودة، وباعتبارها المصدر الأساسي للمؤسسة في الحصول على المادة الأولية المتمثلة في القمح بنوعيه الصلب واللين فان المؤسسة مضطرة لاستعماله في العملية الانتاجية، وبالتالي سينتج عن هذا منتجات منخفضة الجودة أو معيبة.

تقدر الطاقة الانتاجية الكلية للمؤسسة بـ 550 طن/يوم، حيث تبلغ الطاقة الانتاجية لمطحنة الدقيق 225 طن/يوم، أما مطحنة الفرينة فتقدر طاقتها الانتاجية بـ 325 طن/يوم، مع العلم أن الديوان المحلي للحبوب لا يمول المؤسسة الا بنسبة 50% من الطاقة الانتاجية لمطحنة الدقيق من القمح الصلب، و 60% من الطاقة الانتاجية لمطحنة الفرينة من القمح اللين ومنه:

كمية القمح الصلب المشتراة من الديوان لانتاج الدقيق = الطاقة الانتاجية الاجمالية لمطحنة الدقيق × 50%

كمية القمح اللين المشتراة من الديوان لانتاج الفرينة = الطاقة الانتاجية الاجمالية لمطحنة الفرينة × 60%

ومنه:

1- الطاقة الانتاجية الاجمالية لمطحنة الدقيق = الطاقة الانتاجية اليومية × عدد أيام العمل الفعلية السنوية

2- الطاقة الانتاجية الاجمالية لمطحنة الفرينة = الطاقة الانتاجية اليومية × عدد أيام العمل الفعلية السنوية

$$3- \text{عدد أيام العمل الفعلية السنوية} = (\text{عدد أيام الشهر} - \text{عدد أيام العطل الأسبوعية}) \times \text{عدد أشهر السنة}$$

$$= (30 - 04) \times 12 = 26 \times 12 = 312 \text{ يوم في السنة}$$

ومنه:

$$\text{الطاقة الانتاجية الاجمالية النظرية لمطحنة الدقيق} = 312 \times 225 = 70200 \text{ طن في السنة}$$

$$\text{الطاقة الانتاجية الاجمالية النظرية لمطحنة الفريئة} = 312 \times 325 = 101400 \text{ طن في السنة}$$

$$\text{كمية القمح الصلب المشتراة من الديوان لانتاج الدقيق} = 70200 \times 50\%$$

$$= 35100 \text{ طن/السنة}$$

$$\text{كمية القمح اللين المشتراة من الديوان لانتاج الفريئة} = 101400 \times 60\%$$

$$= 60840 \text{ طن/السنة}$$

وباعتبار أن هذه الكمية هي التي ستستخدم في العملية الانتاجية، فإنه وبحسب معلومات من طرف مسؤولي قسم الانتاج فان نسبة استغلال هذه الكمية تقدر بـ 90%، والباقي فهو عبارة عن شوائب وأوساخ يتم التخلص منها عند التنظيف وبالتالي فالانتاج الفعلي للمؤسسة يساوي 90% من الكمية المشتراة من الديوان وهي:

$$\text{الطاقة الانتاجية الفعلية من الدقيق} = \text{كمية القمح الصلب المشتراة من الديوان لانتاج الدقيق} \times 90\%$$

$$= 35100 \times 90\% = 31590 \text{ طن/ السنة}$$

$$= 101.25 \text{ طن/ اليوم}$$

$$\text{الطاقة الانتاجية الفعلية من الفريئة} = \text{كمية القمح اللين المشتراة من الديوان لانتاج الفريئة} \times 90\%$$

$$= 60840 \times 90\% = 54756 \text{ طن/ السنة}$$

$$= 175.5 \text{ طن/ اليوم}$$

$$\text{الطاقة الانتاجية الفعلية الاجمالية للدقيق والفريئة} = 54756 + 31590 = 86346 \text{ طن/ السنة}$$

$$= 276.75 \text{ طن/ اليوم}$$

الجدول رقم 35: مؤشر الاداء المتعلق بهدف تحسين جودة المنتجات

السنوات					العلاقة	النسب
2017	2016	2015	2014	2013		
2	4	7	6	9	/	عدد مرات التموين بقمح منخفض الجودة
553.5	1107	1937.25	1660.5	2490.75	×	عدد مرات التموين بالقمح منخفض الجودة × كمية الانتاج الفعلي في اليوم
0.00641	0.0128	0.0224	0.0192	0.0288	$\frac{\text{كمية الانتاج المعيب}}{\text{اجمالي الانتاج}}$	نسبة الانتاج المعيب

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة ومصلحة الانتاج للمؤسسة محل الدراسة

- يلاحظ من خلال الجدول أن نسب الانتاج المعيب متقاربة من سنة لأخرى فقد تراوحت بين 1.28% الى 2.88% باستثناء سنة 2017 حيث انخفضت النسبة الى 0.64% وهذا مؤشر جيد على أن المؤسسة اقتربت من تحقيق هدف تحقيق الجودة والقضاء على عيوب الانتاج.

4- مقاييس أهداف منظور التعلم والنمو: هذا البعد كما تم التطرق اليه سابقا يهتم بكل ما من شأنه أن يرفع من مهارات وكفاءة العمال وتطوير مكتسباتهم اضافة الى كل ما يمس جوانب التطوير والابتكار والتمكين، ولغياب الاهتمام بهذا الجانب في المؤسسة محل الدراسة فقد تم اختيار المؤشرات التالية:

✓ **هدف زيادة عدد العمال وأجورهم (تطور ونمو العمال):** باعتبار ان العامل هو أهم شيء في المؤسسة فهو أساس الانتاج والعمل، فإن المؤسسة تركز على زيادة عدد العمال وتحسين أجورهم ما يوفر لهم الرضا وبالتالي تشجيعهم على العمل بكفاءة ومنه الزيادة في الانتاجية ونمو المؤسسة، وقد تم اختيار تطور أجور المستخدمين كمقياس لزيادة عدد العمال وتحسين أجورهم.

الجدول رقم 36: مؤشر الأداء المتعلق بهدف زيادة عدد العمال وأجورهم

السنوات					العلاقة	النسب
2017	2016	2015	2014	2013		
0.130	0.137-	0.19	0.414	0.031	$\frac{\text{مجموع أجور سنة } n - \text{مجموع أجور سنة } (n-1)}{\text{مجموع أجور سنة } (n-1)}$	معدل نمو الأجور

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على جداول التكاليف للمؤسسة محل الدراسة

- يلاحظ أن معدل النمو في الأجور تناقص خلال سنة 2013 بنسبة 13.7%، أما في باقي السنوات فالمعدلات تزايدت بنسب مختلفة وهذا يدل على أن عملية التوظيف مستمرة في المؤسسة، وقد يكون هناك زيادات في أجور العمال أحيانا.

وقد كانت أجور المستخدمين خلال السنوات محل الدراسة كالتالي:

الوحدة: دج

الجدول رقم 37: أجور المستخدمين لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

السنوات	2012	2013	2014	2015	2016	2017
أجور المستخدمين	41273548.47	42563312.56	60186983.12	71626926.02	61767969.99	69824542.38

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على جداول التكاليف للمؤسسة محل الدراسة

✓ **هدف رفع المستوى التعليمي للعمال (التعلم):** يكون من خلال تحسين مستوى العامل العلمي والعملية، ونظرا لعدم وجود دورات تكوينية وتربصات تنظمها المؤسسة لزيادة مهارات عمالها وتحسين مستواهم فاننا سنعتمد عدد العمال الحاصلين على شهادات جامعية كمؤشر لقياس هذا الهدف

الجدول رقم 38: مؤشر الأداء المتعلق بهدف رفع المستوى التعليمي للعمال

السنوات					العلاقة	النسب
2017	2016	2015	2014	2013		
72	70	75	73	76	/	أصحاب الشهادات
179	172	190	198	202	/	عدد العمال
0.402	0.406	0.394	0.368	0.376	عدد العمال الحاصلين على شهادات (ماجستير، ليسانس، مهندس، تقني)/اجمالي العمال	نسبة العمال الحاصلين على شهادات

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على المقابلة مع مسؤول مصلحة المستخدمين للمؤسسة محل الدراسة

- يلاحظ أن نسبة العمال المتعلمين الى اجمالي العمال هو جيد حيث بلغت 40 % في سنتي 2016 و2017 وهذه نسبة مقبولة فقد اقتربت من النصف أي حوالي نصف عمال المؤسسة متعلمين.
- ✓ هدف تحسين ظروف العمل: فكلما كانت ظروف العمل جيدة فان العامل سوف يبذل ما بوسعه من أجل البقاء داخل المؤسسة، وبالتالي فان مقياس معدل ترك العمل هو أفضل مؤشر في المؤسسة محل الدراسة لقياس رضا العامل عن منصبه.

الجدول رقم 39: مؤشر الأداء المتعلق بهدف تحسين ظروف العمل

السنوات						العلاقة	النسب
2017	2016	2015	2014	2013	2012		
0	18	8	4	0	/	/	عدد العمال المغادرين
179	172	190	198	202	200	/	عدد العمال
0	0.104	0.042	0.0198	0	/	عدد العمال المغادرين/ اجمالي العمال	نسبة العمال المغادرين

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على المقابلة مع مسؤول مصلحة المستخدمين للمؤسسة محل الدراسة

- يلاحظ أن المؤسسة قد حققت نتيجة مرضية سنتي 2013 و2017 حيث كانت نسبة ترك العمل فيها 0% وهذا ناتج عن رضا الموظفين والعمال عن مناصبهم وظروف عملهم.

سادسا: مرحلة تحديد أوزان بطاقة الاداء المتوازن:

من أهم النقاط والخطوات الواجب القيام بها هي تحديد الوزن لكل بعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن والذي يوزع بدوره على الأهداف الاستراتيجية التي تم تعيينها سابقا، فلا يمكن على الاطلاق تصور بطاقة أداء متوازن بدون أوزان للأبعاد، فعدم استعمال الأوزان يجعل من بطاقة الأداء المتوازن بطاقة عادية بل تقليدية بحيث تستعمل معظم المؤسسات بطاقات للقيادة تقيم بها الأداء وتشبه الى حد بعيد بطاقة الأداء المتوازن الا أنها لا تستخدم الأوزان وليست شاملة بما يكفي، ونقصد بالأوزان أن تعطى لكل بعد نسبة معينة تعبر عن قيمته الفعلية داخل المؤسسة أو بمعنى آخر ما مدى أهمية هذا البعد في نظر المسؤولين مقارنة بالأبعاد الأخرى، وقد تم اختيار أوزان

لكل هدف استراتيجي داخل كل منظور بعد اختيار وزن كلي لهذا الأخير، وقد كانت الوسيلة الوحيدة في المؤسسة محل الدراسة للحصول على هذه المعلومات هي المقابلة مع المسؤولين وشرح الأبعاد الأربعة للبطاقة ومن ثم طرح اسئلة حول أهم الأهداف والجوانب التي تركز عليها المؤسسة، واستنتاج وزن كل بعد بالمشاركة مع أصحاب الخبرة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، وقد تم التوصل للتالي:

1- المنظور المالي:

لا يخفى على أحد مقدار الاهتمام الذي يحظى به هذا البعد في كل المؤسسات على مستوى العالم، فالهدف الرئيسي الذي تسعى أي مؤسسة لتحقيقه هو الأرباح، ومنه تأتي الأهداف المالية الأخرى كزيادة الاستثمارات، تعظيم القيمة، السيولة...، فأول شيء تسعى المؤسسة الى الحفاظ عليه وزيادته هو الجانب المالي وبالتالي فانه غالبا ما يحتل الصدارة من حيث الوزن مقارنة بالابعاد الأخرى، وقد تمت المقابلة مع مسؤولي مؤسسة المطاحن وتم تحديد نسبة 40% كمعدل يعبر عن مدى أهمية هذا البعد بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة وزعت كالتالي:

الجدول رقم 40: أوزان الاهداف الاستراتيجية للمنظور المالي

المنظور	الأهداف	المقياس	الأوزان	القيم المستهدفة
المنظور المالي 40%	هدف تعظيم العائد من الأصول	معدل دوران الأصول	8%	120%
	هدف زيادة معدل المردودية	معدل المردودية	10%	5%
	هدف كفاية الأموال	نسبة السيولة السريعة	6%	120%
	هدف زيادة الاستثمار واستغلال الموارد	معدل العائد على الاستثمار	10%	6%
	هدف تحقيق الكفاءة التمويلية	نسب المديونية	6%	20%

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على المقابلة مع المسير

2- منظور الزبائن:

لا يقل هذا المنظور أهمية عن سابقه فبدون عملاء لا تتحقق أهداف البعد المالي، وبالتالي يأخذ هذا الجانب أهمية بالغة في المؤسسة محل الدراسة وهو من ضمن أولوياتها حيث تسعى جاهدة للحفاظ على زبائنها وكسب زبائن جدد وتحسين جودة المنتجات والاعتماد في الاعتبار السلوكيات الاستهلاكية لدى المجتمع كل هذا من أجل ضمان الولاء والرضا لدى العميل والذي من خلاله تحقق المؤسسة أهدافها المالية من أرباح وعوائد وغيرها، وقد تم تحديد نسبة 25% كوزن لمنظور العملاء، وقد وزعت النسبة كالتالي:

الجدول 41: أوزان الاهداف الاستراتيجية لمنظور الزبائن

المنظور	الأهداف	المقياس	الأوزان	القيم المستهدفة
منظور العملاء 25%	هدف الزيادة في الحصة السوقية	معدل نمو المبيعات	10%	50%
	هدف الاستحواذ على زبائن جدد	معدل نمو تكاليف الدعاية والاعلان	7%	40%
	هدف اشباع رغبات العملاء والمحافظة عليهم	نسبة المردودات	8%	1%

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على المقابلة مع المسير

3- منظور العمليات الداخلية:

يصنف لدى العديد من المختصين على أنه أهم المنظورات في بطاقة الأداء المتوازن حيث يمس العملاء والملاك، فمن خلال النقاط التي يهتم بها يتضح أنه منظور متكامل يهتم بكل الأنشطة الداخلية للمؤسسة وما تحتويه هذه الأنشطة والعمليات من تنوع وبالتالي يمس كل المؤسسة باختلاف جوانبها فهو يهتم بالعمل وبالطاقة الانتاجية والمنتج، تحسين الأداء وابتكار طرق تشغيل جديدة الى غيرها من النقاط التي يهتم بها هذا البعد، وبعد المناقشة مع مسؤولي مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب تم اختيار نسبة 25% كوزن لمنظور العمليات الداخلية داخل هذه المؤسسة، وقسمت كالتالي:

الجدول رقم 42: أوزان الاهداف الاستراتيجية لمنظور العمليات الداخلية

المنظور	الأهداف	المقياس	الأوزان	القيم المستهدفة
منظور العمليات الداخلية 25%	هدف زيادة القدرة الانتاجية للعمال	معدل انتاجية العامل	10%	1%
	هدف تطوير أنظمة واجراءات حماية العمال	نسبة الحوادث	7%	1%
	هدف التحسين من جودة المنتجات	نسبة الانتاج المعيب	8%	1%

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على المقابلة مع المسير

4- منظور التعلم والنمو:

ان الاهتمام بالعامل وتنمية مهاراته والعمل على زيادة خبرته وكفاءته يلعب دور كبير في زيادة ثقته بنفسه ورضاه ومن ثم اندماجه مع المؤسسة وزيادة سعيه الى تحسين الأداء واتقانه والشعور التام بالمسؤولية اتجاه أهداف المؤسسة والعمل على تحقيقها باستخدام كافة ما يملك من مهارات ولم لا محاولة الابتكار والتطوير، وليس هذا فقط بل حتى النمو والتطور في المجالات التقنية واساليب الانتاج وحتى الاساليب الادارية واهتمام المؤسسة بمجال البحث والتطوير له الدور البارز على الأداء الكلي، وقد تم تحديد نسبة 10% كوزن لهذا المنظور في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب باعتبار أن مقاييس هذا البعد مغيبية نوعا ما فلا نلاحظ اهتمام بجانب تعلم الأفراد وتنمية مهاراتهم وكذلك لا توجد اهتمامات كبيرة بجوانب البحث والتطوير، وقد قسمت كالتالي:

الجدول رقم 43: أوزان الاهداف الاستراتيجية لمنظور التعلم والنمو

المنظور	الأهداف	المقياس	الأوزان	القيم المستهدفة
منظور التعلم والنمو 10%	هدف زيادة عدد العمال وأجورهم (تطور ونمو العمال)	معدل نمو الأجور	4%	20%
	هدف رفع المستوى التعليمي للعمال (التعلم)	نسبة العمال الحاصلين على شهادات	3%	30%
	هدف تحسين ظروف العمل	نسبة العمال المغادرين	3%	1%

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على المقابلة مع المسير

*ان القيم المستهدفة المبينة في الجداول هي قيم تم الحصول عليها بعد اجراء مقابلات مع المسؤولين في الأقسام والمسير.

ومنه يمكن صياغة بطاقة أداء متوازن لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة- للسنوات 2013-2014-2015-2016-2017 والتي تتكون من الأعمدة التالية:

العمود الأول: محاور بطاقة قياس الأداء المتوازن الأربعة .

العمود الثاني: أهداف كل بمنظور والتي تم صياغتها سابقا من خلال ترجمة رؤية واستراتيجية المؤسسة الى مجموعة أهداف فرعية.

العمود الثالث: المقاييس وهي المؤشرات التي تترجم أهداف المنظورات الأربعة السابقة الذكر .

العمود الرابع: وهو الوزن حيث تعطى المحاور الأربعة أوزان تختلف باختلاف أهميتها في تحقيق الإستراتيجية، ومن الممكن أن تكون الأوزان متساوية بالنسبة للمحاور ولكن من المنطقي أن تختلف الأهمية النسبية للمحاور باختلاف المؤسسات والأهداف، ويجب أن يتم تحديد الأوزان بشكل منطقي واعتمادا على الخبرة .

العمود الخامس: الأداء المستهدف: ويمثل القيم التي تسعى المؤسسة لبلوغها حيث تحدد في أغلب الأحيان بالاعتماد على الميزانية التقديرية للمؤسسات .

العمود السادس: الأداء الفعلي: وهو ما تم إنجازه فعلا ولا يشترط أن يكون في شكل نسب وأرقام فقط بل قد يكون في صورة غير مالية.

العمود السابع: النتيجة النهائية: أي نتائج مقارنة الأهداف مع ما تم إنجازه فعلا وتحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{النتيجة النهائية} = \left(\frac{\text{القيم الفعلية}}{\text{القيم المستهدفة}} \right) \times \text{الوزن}$$

الجدول رقم 44: بطاقة الأداء المتوازن المقترحة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة-

الفصل الرابع رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية باستخدام أدوات المحاسبة الإدارية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة

الأب عاد	الأهداف	المقاييس	الأوزان	المستهدف	الأداء الفعلي					النتيجة النهائية				
					2017	2016	2015	2014	2013	2017	2016	2015	2014	2013
المنظور المالي	هدف تعظيم العائد من الأصول	معدل دوران الأصول	%8	%120	%95	%151	%149	%137	%93	%6.2	%9.13	%9.93	%10.06	%6.4
	هدف زيادة معدل المردودية	معدل المردودية	%10	%5	%4.1	%4.29	-%10.6	%3.58	%3.17	%6.34	%7.16	-%21.2	%8.58	%8.2
	هدف كفاية الأموال	نسبة السيولة السريعة	%6	%120	%105	%64	%62	%130	%95	%4.75	%6.5	%3.1	%3.2	%5.25
	هدف زيادة الاستثمار واستغلال الموارد	معدل العائد على الاستثمار	%10	%6	%2.74	%3.06	-%7.66	%2.83	%2.33	%3.88	%4.71	-%12.76	%5.1	%4.56
	هدف تحقيق الكفاءة التمويلية	نسب المديونية	%6	%20	%32	%28	%27	%20	%26	%7.8	%6	%8.1	%8.4	%9.2
1	المنظور المالي		%40	-						%28.97	%33.5	-%12.83	%35.34	%33.61
منظور الزبائن	هدف الزيادة في الحصة السوقية	معدل نمو المبيعات	%10	%50	-%16	%3.8	-%5	%27.7	-%4	-%0.8	%5.54	-%1	%0.76	-%3.2
	هدف الاستحواذ على زبائن جدد	معدل نمو تكاليف الدعاية والاعلان	%7	%40	%210	%236.2	%23	%20.6	%56.9	%9.95	%3.6	%4.02	%41.33	%36.75
	هدف اشباع رغبات الزبائن والمحافظة عليهم	نسبة المردودات	%8	%1	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0
2	منظور الزبائن		%25	-						%9.15	%9.14	%3.02	%42.09	%33.55
منظور العمليات الداخلية	هدف زيادة القدرة الانتاجية للعمال	معدل انتاجية العامل	%10	%1	%0.55	%0.58	%0.52	%0.5	%0.49	%4.9	%5	%5.2	%5.8	%5.5
	هدف تطوير أنظمة حماية العمال	نسبة الحوادث	%7	%1	%75	-%33	%20	-%37.5	%33	%231	-%262.5	%140	-%231	%525
	هدف التحسين من جودة المنتجات	نسبة الانتاج المعيب	%8	%1	%0.64	%1.28	%2.24	%1.92	%2.88	%23.04	%15.36	%17.92	%10.24	%5.12

الفصل الرابع رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية باستخدام أدوات المحاسبة الإدارية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة

%535.62	-%214.96	%163.12	-%242.14	%258.94	-					-	%25	منظور العمليات الداخلية	3	
%2.6	-%2.74	%3.8	%8.28	%0.62	%13	%13.7	%19	%41.4	%3.1	%20	%4	معدل نمو الأجر	هدف زيادة عدد العمال وأجورهم (تنمور ونمو العمال)	منظور التعلم والنمو
%4.02	%4.06	%3.94	%3.68	%3.76	%40.2	%40.6	%39.4	%36.8	%37.6	%30	%3	نسبة العمال الحاصلين على شهادات	هدف رفع المستوى التعليمي للعمال (التعلم)	
%0	%31.2	%12.6	%5.94	%0	%0	%10.4	%4.2	%1.98	%0	%1	%3	نسبة العمال المغادرين	هدف تحسين ظروف العمل	
%6.62	%32.52	%20.34	%17.9	%4.38	-					-	%10	منظور التعلم والنمو	4	
%609.4	-%105.01	%173.65	%181.6	%301.44	-					-	%100	الأداء الكلي		

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات من جداول الميزانيات وحسابات النتائج والميزانيات الوظيفية وجداول التكاليف.

• تحليل نتائج بطاقة الأداء المتوازن المقترحة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب:

1- تحليل نتائج المنظور المالي لبطاقة الأداء المتوازن:

الجدول رقم 45: مؤشرات المنظور المالي

السنة	2013	2014	2015	2016	2017
معدل دوران الأصول	6.2%	9.13%	9.93%	10.06%	6.4%
معدل المردودية	6.34%	7.16%	-21.2%	8.58%	8.2%
نسبة السيولة السريعة	4.75%	6.5%	3.1%	3.2%	5.25%
معدل العائد على الاستثمار	3.88%	4.71%	-12.76%	5.1%	4.56%
نسب المديونية	7.8%	6%	8.1%	8.4%	9.2%

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن المقترحة

• **معدل دوران الأصول:** نلاحظ أن معدل دوران الأصول في تحسن وارتفاع حيث كان في سنة 2013 يقدر بـ 6.2% وبدأ في التحسن الى 9.13%، 9.93%، 10.06%، وذلك في السنوات 2014، 2015، 2016 على التوالي، وهذا راجع الى أن المؤسسة تحاول جاهدة تحسين حجم مبيعاتها وزيادة إيراداتها عن طريق تدوير الأصول وزيادة الاستثمار فيها، ويعتبر معدل دوران الأصول من أهم المؤشرات التي تهتم بها المؤسسة لانعاش إيراداتها عن طريق الاستثمار في أصولها، عموما فان المؤسسة نجحت في تحقيق هدف تحسين العائد من الأصول.

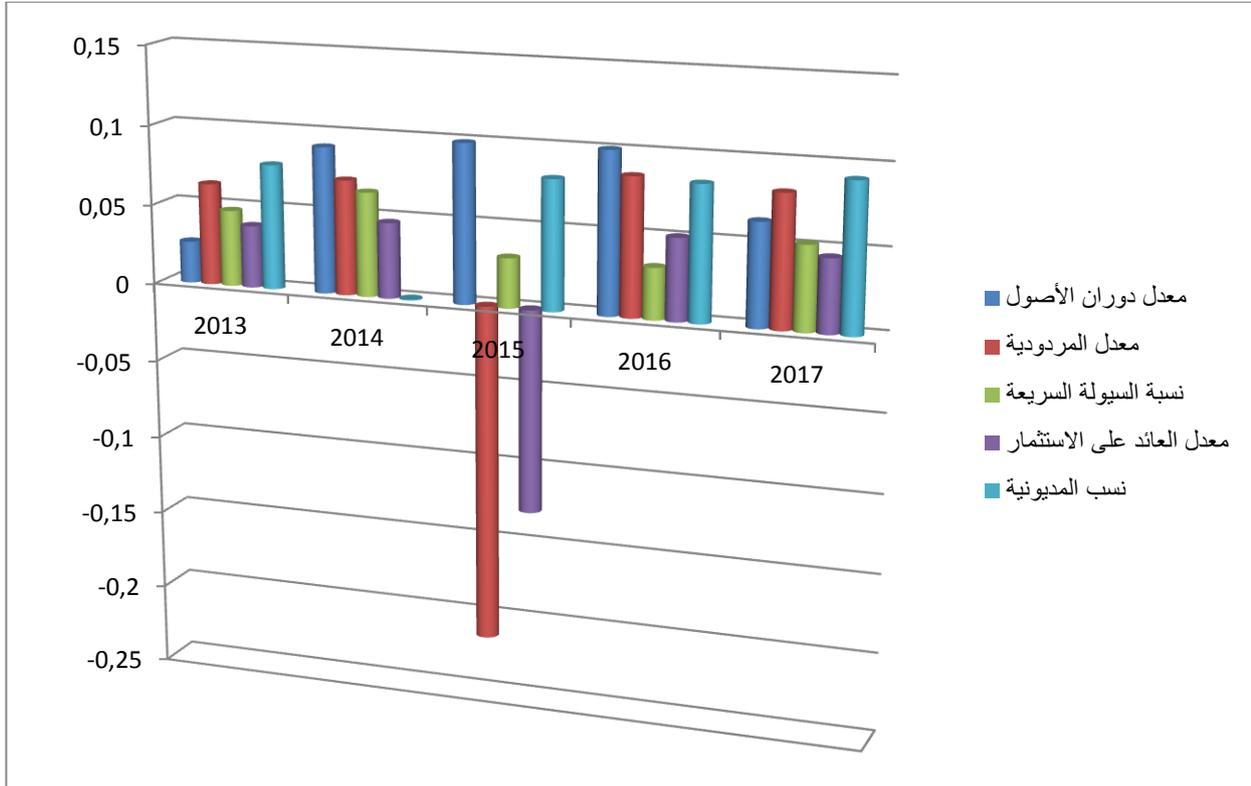
• **معدل المردودية:** سجل كذلك تحسن وزيادة بين كل من السنوات 2013، 2014، 2016، 2017، الا أن معدل المردودية كان سالبا سنة 2015 بـ 21.2%، ولعل أهم شيء كان بارزا في هذه السنة على مستوى مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أنها سجلت نتيجة سالبة، ونقول أن المؤسسة في وضعية حسنة حتى الآن لان مردوديتها في تزايد.

• **نسبة السيولة السريعة:** سجلت أعلى مستوى لها في سنة 2014 حيث كانت 6.5% وتراوحت في السنوات الأخرى بين 3.1% الى 5.25%، وهذا دليل على أن المؤسسة تهتم بتحسين هذه النسبة من سنة لآخرى من أجل توفير هامش أمان لها وللمتعاملين معها في ما يخص تسديد الالتزامات القصيرة الأجل.

• **معدل العائد على الاستثمار:** سجل هذا المعدل نتيجة سالبة في سنة 2015، حيث انخفض كثيرا وتراجع، ويعتبر من أهم مؤشرات الأداء المالي للمؤسسات والذي من خلاله تحاول المؤسسة زيادة أرباحها وعوائدها من خلال الزيادة في حجم الاستثمار لديها، وعموما فان المؤسسة في وضعية حسنة حيث يتزايد هذا المعدل لديها بنسب صغيرة كل سنة باستثناء سنة 2014

• **نسبة المديونية:** ارتفعت نسبة المديونية في مؤسسة المطاحن من سنة لأخرى ووصلت الى أعلى نسبتها سنة 2017 حيث بلغت نسبة 9.2 %، وهذا ما يفسر زيادة لجوء المؤسسة الى الاقتراض لتمويل استثماراتها الا أنها تتوجه أكثر الى التمويل قصير الأجل، حيث تعتمد بدرجة كبيرة عليه وعلى الأموال الخاصة، أما التمويل الطويل الأجل فلا تتجه اليه المؤسسة الا بنسب صغيرة.

الشكل رقم 17: التمثيل البياني للمنظور المالي في بطاقة الأداء المتوازن المقترحة للمؤسسة



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن المقترحة

2- تحليل نتائج منظور العملاء لبطاقة الأداء المتوازن:

الجدول رقم 46: مؤشرات منظور الزبائن

المؤشر	2017	2016	2015	2014	2013
معدل نمو المبيعات	-%3.2	%0.76	-%1	%5.54	-%0.8
معدل نمو تكاليف الدعاية والاعلان	%36.75	%41.33	%4.02	%3.6	%9.95
نسبة المردودات	%0	%0	%0	%0	%0

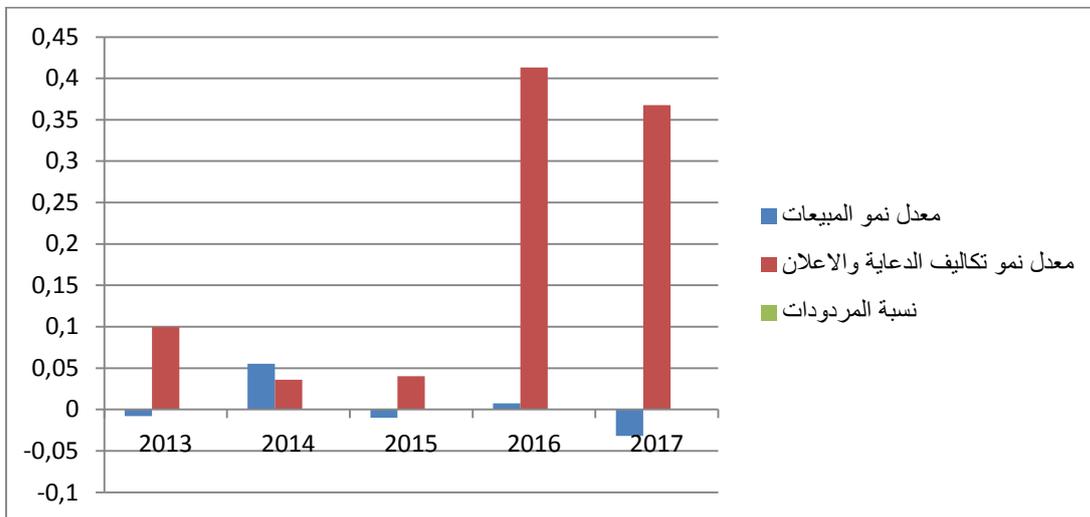
المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن المقترحة

• **معدل نمو المبيعات:** نلاحظ أن المبيعات في تذبذب فقد تراجعت في سنة 2013 عن السنة التي قبلها بنسبة 0.8 %، إلا أنها تزايدت في سنة 2014 بنسبة 5.54 %، وعادت بالانخفاض إلى 1 % حيث كانت سالبة في سنة 2015، ثم عادت وارتفعت في سنة 2016 بنسبة 0.76 %، وسجلت نتيجة سالبة مجددا في سنة 2017 بنسبة 3.2 %، وعموما بقيت المؤسسة في حالة ثبات نسبي من حيث الزيادة في المبيعات.

• **معدل نمو تكاليف الدعاية والاعلان:** نلاحظ أن المؤسسة اهتمت في السنتين الأخيرتين بهذا النوع من المؤشرات حيث ارتفعت هذه النسبة كثيرا في سنتي 2016، 2017، ويعود إلى أن المؤسسة تسعى في سياستها إلى التعريف بمنتجاتها ومحاولة إيصالها إلى أغلب شرائح المجتمع والولايات، من أجل الحصول على زبائن جدد والحصول على أسواق جديدة، عموما نقول أن المؤسسة نجحت في السنتين الأخيرتين في تحقيق هدفها في زيادة هذا النوع من التكاليف والتي تساهم في زيادة عدد الزبائن.

• **نسبة المردودات:** نلاحظ أن نسبة المردودات في جميع السنوات معدومة وهذه النسبة لا تعني أن منتجات المؤسسة بدون عيوب، ولكن المتعاملين مع المؤسسة من تجار جملة وتجزئة ومؤسسات نشأت لديهم علاقة ثقة مع المؤسسة، ونتيجة هذه العلاقة لا يمكن لهم رد المنتجات بحكم قدم العلاقة بينهم من جهة وبحكم أن المنتجات المعيبة أحيانا ما تكون لأن المؤسسة لا تنتج منتجات منخفضة أو متوسطة الجودة إلا إذا مولت بحبوب منخفضة الجودة، وهنا سجلت المؤسسة نجاحا في تحقيق الهدف المتعلق بهذا القياس.

الشكل رقم 18: التمثيل البياني لمنظور الزبائن في بطاقة الأداء المتوازن المقترحة للمؤسسة



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن المقترحة

3- تحليل نتائج منظور العمليات الداخلية

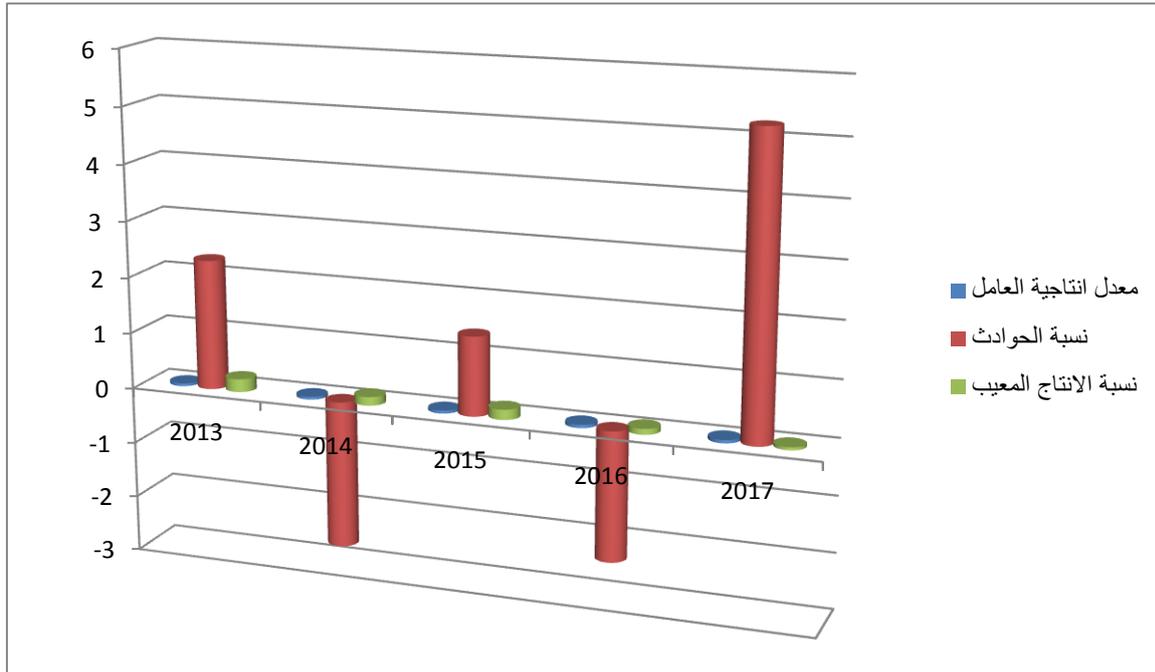
الجدول رقم 47: مؤشرات منظور العمليات الداخلية

المؤشر	2013	2014	2015	2016	2017
معدل إنتاجية العامل	%4.9	%5	%5.2	%5.8	%5.5
نسبة الحوادث	%231	-%262.5	%140	-%231	%525
نسبة الانتاج المعيب	%23.04	%15.36	%17.92	%10.24	%5.12

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن المقترحة.

- **معدل إنتاجية العامل:** نلاحظ أن معدل الانتاجية لكل عامل في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب في تحسن من سنة الى أخرى، فالمؤسسة تجعل من هذا المؤشر عنصر مهم بالنسبة لها حيث كلما تحسنت انتاجية العامل كلما انعكس ذلك بالايجاب على انتاجية المؤسسة ككل، ومنه فان المؤسسة نجحت في تحقيق هدف تحسين الكفاءة الانتاجية للعامل.
- **نسبة الحوادث:** ارتفعت نسبة حصول الحوادث في سنة 2013 عن السنة التي سبقتها، ثم عادت وانخفضت في سنة 2014، ثم ارتفعت في السنة الموالية 2015، وعادت للانخفاض في سنة 2016 عن السنة السابقة، وعادت وارتفعت في سنة 2017، رغم جهود المؤسسة لتخفيض الحوادث الى أقل النسب، الا أنها في حالة تذبذب وبالتالي نقول أنها فشلت في تحقيق هذا الهدف.
- **نسبة الانتاج المعيب:** نلاحظ عموما أن النسبة في انخفاض وذلك للجهود المبذولة من قبل المؤسسة من أجل تحسين الجودة ورفع نوعية المنتجات، وتقليل نسبة الانتاج المعيب في حالات التمويل بالقمح الغير جيد الى أدنى النسب، ومنه نجحت المؤسسة في تحقيق هدف التقليل من العيوب وتحسين الجودة

الشكل رقم 19: التمثيل البياني لمنظور العمليات الداخلية في بطاقة الأداء المتوازن المقترحة للمؤسسة



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن المقترحة

4- تحليل نتائج منظور التعلم والنمو:

الجدول رقم 48: مؤشرات منظور التعلم والنمو

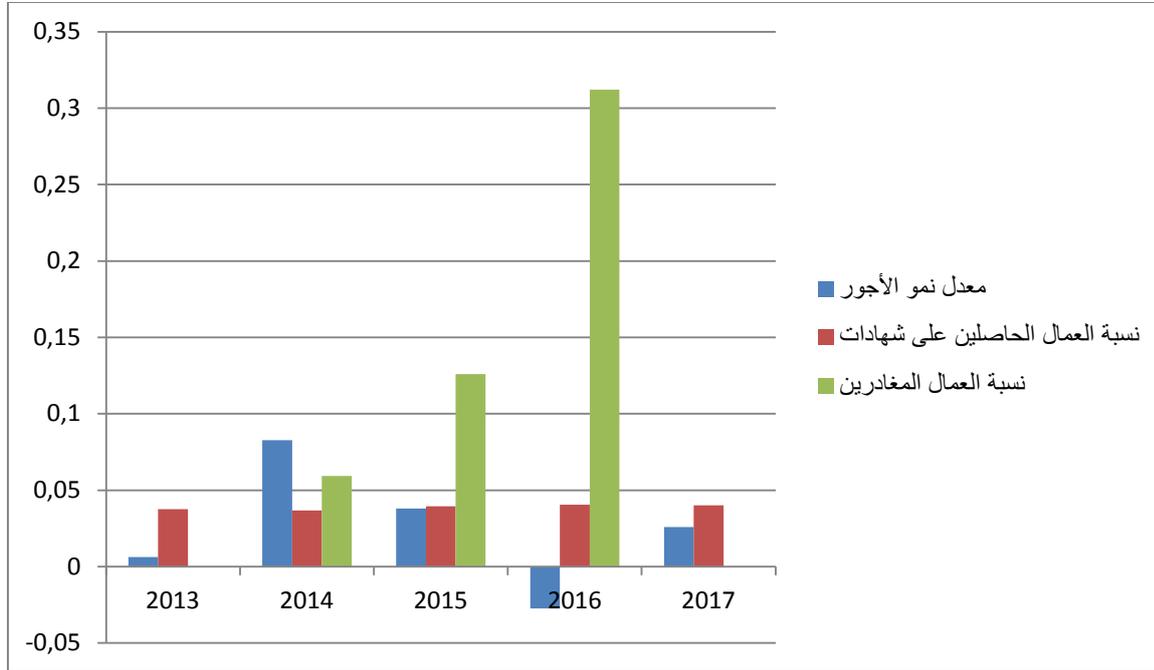
المؤشر	2017	2016	2015	2014	2013
معدل نمو الأجور	2.6%	-2.74%	3.8%	8.28%	0.62%
نسبة العمال الحاصلين على شهادات	4.02%	4.06%	3.94%	3.68%	3.76%
نسبة العمال المغادرين	0%	31.2%	12.6%	5.94%	0%

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن المقترحة.

- **معدل نمو الأجور:** نلاحظ أن معدل نمو الأجور في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ارتفعت سنتي 2013 بـ 0.62 %، وسنة 2014 بـ 8.28 %، الا أنها انخفضت في السنوات التالية، وهذا راجع لخروج العمال اما نتيجة التقاعد أو التخلي عن المناصب، ومنه فشلت المؤسسة في زيادة عدد عمالها .
- **نسبة العمال الحاصلين على شهادات:** نلاحظ أن هذه النسبة في ارتفاع حيث تراوحت بين 3.68 % و4.06 %، حيث تزايد عدد العمال المتعلمين من سنة لآخرى، ويمكن لنا القول أن المؤسسة نجحت في تحسين هذه النسبة وزيادة عدد عمالها المتعلمين بالنسبة لاجمالي العمال.
- **نسبة العمال المغادرين:** في سنة 2013 لم يغادر أحد بالمقارنة مع السنة التي قبلها، اما في السنوات 2014، 2015، 2016، فقد كانت نسب المغادرة في ارتفاع حيث وصلت أعلى نسبها 31.2 %، أما في السنة

التي تلتها لم تسجل أي مغادرة للعمال، وعموما نقول أن المؤسسة لم تنجح في الاحتفاظ بعمالها إما لخروجهم للتقاعد أو تخليهم عن مناصبهم.

الشكل رقم 20: التمثيل البياني لمنظور التعلم والنمو في بطاقة الأداء المتوازن المقترحة للمؤسسة

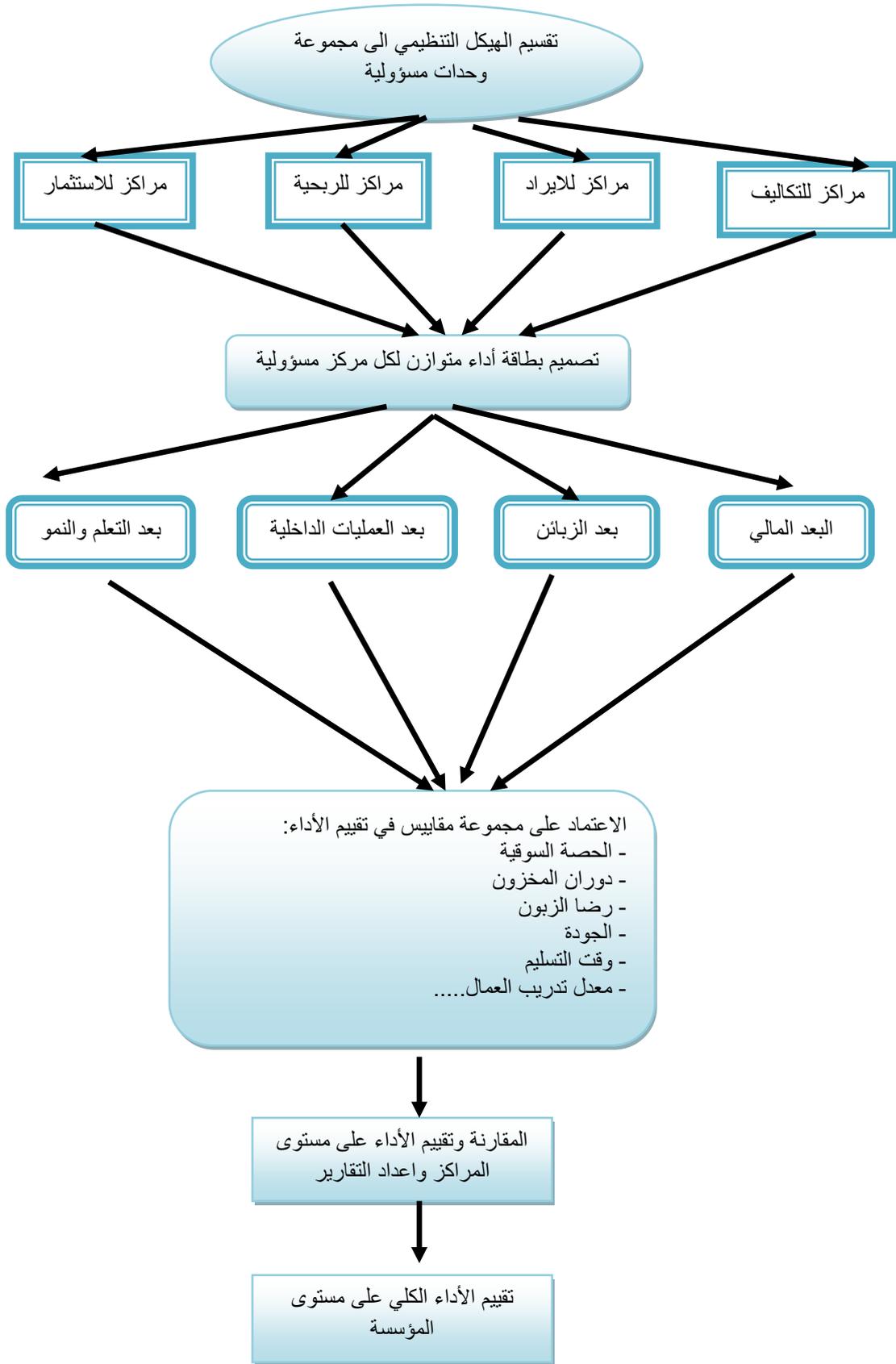


المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن المقترحة

2- مساهمة أداة بطاقة الأداء المتوازن في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية

نظرا للانتقادات التي وجهت لأنظمة تقييم الأداء التقليدية والتي تقتصر على الجانب المالي فقط في تقييمها للأداء، ظهرت بطاقة الأداء المتوازن والتي تهتم بالأداء بجميع جوانبه المالية وغير المالية، وهذا يساعد نظام محاسبة المسؤولية كثيرا في اعطاء رقابة وتقييم أكثر شمولية من الأنظمة التقليدية، حيث يقسم عملية التقييم على مستوى أربع محاور، ويعتمد على مجموعة مؤشرات مالية وغير مالية تساهم في قياس الأداء والوصول الى النتيجة النهائية بعد مقارنة الفعلي بالمستهدف، فهو اذا يعمل في صلب نشاط ومجال نظام محاسبة المسؤولية والتي تسعى للرقابة والسيطرة على أداء المراكز وتفاذي الاختلالات ومعالجتها، وبالتالي فهي ستعتمد على أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وما تحتويه من مقاييس في عمليتها الرقابية على مراكز المسؤولية، والشكل الموالي يوضح هذا.

الشكل رقم 21: دمج أداة بطاقة الأداء المتوازن مع نظام محاسبة المسؤولية



المصدر: من اعداد الباحثة

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل أن نطبق كلا من نظام الميزانيات التقديرية، أسلوب التحليل المالي، بطاقة الأداء المتوازن، نظام محاسبة المسؤولية، على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب للفترة الممتدة من سنة 2013 حتى سنة 2017، وهذا باختيار وحدة الدقيق والفرينة كعينة للدراسة، وحاولنا أن نظهر الدور الذي يلعبه تطبيق أدوات المحاسبة الادارية المختارة في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية وقد توصلنا الى النتائج التالية:

- 1- تطبق مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بعضا من أدوات المحاسبة الادارية المختارة ولكن بشكل آخر غير الشكل الرسمي لها كنظام محاسبة المسؤولية والميزانية التقديرية.
- 2- ساعد تطبيق نظام الميزانيات التقديرية في كشف الانحرافات الحاصلة بين المخطط والفعلي ومن ثم فتح الطريق أما التقييم والرقابة واستقصاء الأسباب والمسؤولين عنها.
- 3- ساعد تطبيق أسلوب التحليل المالي في اعطاء صورة مالية مفصلة وواضحة عن أداء المؤسسة خلال السنوات محل الدراسة.
- 4- ساعد تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب في توضيح رؤية المؤسسة واستراتيجيتها ومن ثم ترجمتها الى أهداف فرعية حسب كل بعد من أبعاد البطاقة، ومن ثم التوصل الى النتيجة النهائية للأداء وعلى أساس تتم المقارنات وتقييم الأداء.
- 5- ساعد تطبيق نظام محاسبة المسؤولية على المؤسسة محل الدراسة في توضيح مراكز المسؤولية وتحديد مهامها وأهدافها، اضافة الى تحديد المسؤوليات والاختصاصات لكل مركز وتعيين المسؤول عنها وحدوده في تحمل المسؤولية.
- 6- ساعدت مخرجات وبيانات نظام الميزانيات التقديرية، التحليل المالي، بطاقة الأداء المتوازن في زيادة فعالية نظام محاسبة المسؤولية ورفع كفاءته في مجال الرقابة وتقييم الأداء.

الخاصة

إن التحولات التي مست الاقتصاد في الوقت الراهن قد أَلقت بظلالها على جميع القطاعات والميادين، وكان هذا التحول استجابة للتغير الحاصل في الحياة ككل، فالعولمة والتقدم التكنولوجي والانفتاح الاقتصادي وغيرها أدى إلى خلق جو من التنافس الرهيب بين الشركات والمؤسسات وغيرهم من القطاعات على مستوى العالم، وازداد معها كذلك تنوع المنتجات وتعقدها و جودة مواصفاتها، فأبي مؤسسة ترغب في دخول هذا الصرح لابد من أن تكون ذات مركز مالي قوي إلى جانب مركزها في السوق، وقادرة على تحمل المخاطر وتجاوزها، ولكن الأهم من هذا أن تكون قادرة على حل واحتواء مشاكلها الداخلية لتضمن استقرارها الخارجي، ومن بين أهم المشاكل التي عانت منها العديد من المؤسسات مشكلة عدم دقة واكتمال البيانات والمعلومات التي تطلبها الإدارة من أجل استخدامها في اتخاذ القرار، وهذا نتيجة استخدام أساليب محاسبية تقليدية تركز على الجانب المالي وتهمل الجوانب الأخرى، والذي حتما سوف يؤثر على أي قرار يمكن اتخاذه من طرف المؤسسة كالتسعير، التخطيط، الرقابة ... هذا ما جعل العديد من المفكرين والباحثين في مجال المحاسبة لإعادة النظر في هذه الأساليب التقليدية والتي تركز على الجوانب المالية فقط، حيث يفقد هذا الأمر صفة الشمولية إلى حد بعيد عن البيانات والمعلومات التي يتم رفعها للإدارة العليا، مما يترتب عليه صعوبة اعتماد متخذي القرارات على هذه البيانات، نتيجة لهذا المشكل ظهر ما يسمى بالمحاسبة الإدارية وهو ذلك المفهوم الذي يهتم بتوفير بيانات ومعلومات لأصحاب القرار والإدارة العليا داخل المؤسسة، عن طريق اعتمادها على مجموعة كبيرة من الأساليب التي تتنوع بتنوع أهدافها، ولعل من بينها، الميزانية التقديرية، التحليل المالي، بحوث العمليات، نظم الرقابة الداخلية، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، إدارة الجودة الشاملة، بطاقة الأداء المتوازن، الانتاج في الوقت المحدد.. الخ، كل هذه الأدوات تستعمل وبكفاءة في العديد من المؤسسات وقد ساهمت وبشكل واضح في حل المشاكل التي كانت تواجهها، ولعل نظام محاسبة المسؤولية هو أحد هذه الأدوات والذي يهتم بتقسيم المؤسسة الى مجموعة من مراكز المسؤولية، كل مركز له سلطة التحكم في عنصر معين دون الآخر، حيث توجد مراكز للتكاليف وهي المراكز التي لمسؤولها سلطة التحكم في التكاليف فقط، ويخرج عن هذا التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها، إضافة الى كل من مركز الإيراد وهو المسؤول عن توليد الإيراد حيث يحاسب المسؤول فيه فقط عن ما تحصلت عليه المؤسسة من إيرادات، أما المركز الثالث فهو مركز الربحية والذي تكون المساءلة فيه على كل من الإيرادات وكذا التكاليف الناتجة عن حصوله، إضافة الى مركز أخير وهو مركز الاستثمار وهو مركز شامل لجميع البنود السابقة حيث تكون المسؤولية فيه على كل من التكاليف والإيرادات وكذا الاستثمارات، ويرتكز نظام محاسبة المسؤولية على عنصر المساءلة بمعنى تتبع الأحداث والأنشطة على مستوى المراكز ومن ثم المؤسسة ككل، والقيام بعملية الرقابة والتقييم من أجل كشف أي اختلال أو انحراف وقع فعلا أو من الممكن أن يقع مستقبلا، والبحث عن المتسبب فيه ومساءلته عما أنجز، فان كان الانحراف ايجابي فإن المسؤول عنه

يستحق التحفيز والشكر، أما في حالة العكس فللمؤسسة أن تتخذ ما تراه مناسباً في هذا الشأن، إضافة إلى قيامها باتخاذ إجراءات تصحيحية لعلاج الانحراف ومنع حدوثه في المستقبل.

وقد حاولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع أن نوضح كل المفاهيم النظرية المتعلقة بالمحاسبة الإدارية وأدواتها، إضافة إلى مفهوم نظام محاسبة المسؤولية وكل ما يتعلق به من عناصر، واتجهنا بعد ذلك إلى إسقاط الدراسة النظرية على أرض الواقع من خلال اختيار مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة- وحدة الدقيق والفرينة كعينة لتطبيق البحث، وقد شملت الدراسة مدة خمس سنوات امتدت من سنة 2013 حتى سنة 2017، حيث حاولنا أن نطبق بعض من أساليب المحاسبة الإدارية ودراسة الأهمية التي تلعبها على مستوى المؤسسة محل الدراسة وعلى المتغير التابع وهو نظام محاسبة المسؤولية والذي حاولنا تطبيقه كذلك رغم غياب مقوماته، وقد توصلنا من خلال الجزء التطبيقي إلى النتائج التالية:

نتائج الدراسة:

- 1- تفتقر مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب للأساليب العلمية كثيرة في المحاسبة بحيث تعتمد على بعض الطرق وتهمل الكثير منها.
- 2- عدم وجود معظم أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة، رغم كبر المؤسسة وتعدد فروعها.
- 3- في محاولة تطبيق أداة الميزانية التقديرية على المؤسسة محل الدراسة، تم التوصل إلى استخدام أنظمة التقدير والتخطيط يساهم بشكل كبير وفعال في عملية المتابعة والتقييم بمقارنة الأداء المخطط بالفعلي وكشف الانحرافات وعلاجها ومنه زيادة كفاءة نظام محاسبة المسؤولية.
- 4- في محاولة تطبيق أداة التحليل المالي على المؤسسة محل الدراسة، تم التوصل إلى هذا الأسلوب يساند أنظمة الرقابة والتقييم بشكل كبير ولكن يقتصر على الجانب المالي فقط هذا ما يدفع المؤسسات للبحث عن أسلوب أشمل في تقييم الأداء، إلا أن فعاليتها كبيرة في الجانب المالي حيث يحتوي على كم هائل من المؤشرات والمقاييس والتي تدعم حقا كفاءة نظام محاسبة المسؤولية.
- 5- في محاولة تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، تم التوصل إلى صياغة بطاقة نهائية للمؤسسة ليس بالأمر السهل حيث تحوي العديد من الأبعاد والأهداف إضافة إلى عدد ضخم من المقاييس المتعلقة بالأهداف الفرعية والتي تختار المؤسسة من بينها المقياس الأنسب والذي يعبر ويصدق عن الهدف المسطر، وكن رغم هذه الصعوبة فإن مخرجات هذه البطاقة تساهم بقوة في دعم العملية الرقابية وتقييم الأداء ومن ثم رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية.

- 6- عدم وجود جل مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية صعب من عملية تطبيقها على المؤسسة، حيث تم تقسيمها الى مراكز للمسؤولية تساعد في توضيح الاختصاصات والمهام أكثر وتجعل الصورة أوضح داخل المؤسسة.
- 7- إن المعلومات التي تحتويها الميزانية التقديرية لها الدور الجوهري في قيام نظام محاسبة المسؤولية بمهامه المتعلقة بالرقابة وتقييم الأداء، فهي من أهم مقوماته.
- 8- إن المقاييس المالية المستعملة في أسلوب التحليل المالي مستعملة وبشدة في نظام محاسبة المسؤولية حيث تزيد من كفاءته عند عملية تقييم أداء المراكز والمؤسسة ككل، حيث يعتمد على العديد من المؤشرات والتي تختار بحسب نوعية المركز الذي سوف يتم تقييم أدائه، فمثلا مركز الاستثمار يحتاج الى حساب العائد على الاستثمار، الدخل الصافي.... الخ.
- 9- بطاقة الأداء المتوازن بأبعادها الأربعة ساهمت وبشدة في زيادة فعالية نظام محاسبة المسؤولية حيث تعمل في صلب النظام، ألا وهو القيام بعملية الرقابة والتقييم للأداء بمسح جميع جوانبه وجعل العملية أكثر شمولية تمس الجوانب المالية وغير المالية، على خلاف التحليل المالي الذي يهتم بالجانب المالي.
- 10- تم التوصل الى نتيجة أن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختارة في المؤسسة أدى الى زيادة كفاءة نظام محاسبة المسؤولية وسهل مهامه أكثر في مجال الرقابة وتقييم الأداء.

اختبار الفرضيات:

بعد اجراء الدراسة النظرية والتطبيقية تم التوصل إلى:

- 1- الفرضية الأولى: المحاسبة الإدارية هي نظام يساعد الإدارة في الحصول على معلومات مختلفة بغرض القيام بمهامها، وتشمل مجموعة من الأدوات تقليدية وأخرى حديثة.
- تؤكد صحة الفرضية حيث ساهمت المحاسبة الإدارية في توفير بيانات ومعلومات متنوعة لا تقتصر على الجانب المالي فقط وانها شملت الجوانب غير المالية أيضا وهي ذات استخدام داخلي بحيث تقدم إلى المدراء بغرض مساعدتهم في اتخاذ القرار والقيام بوظائف الإدارة على أكمل وجه، وتعتمد في ذلك على مجموعة من الأدوات تقليدية وأخرى حديثة مثل: الميزانية التقديرية، التحليل المالي، بحوث العمليات، نظام الرقابة الداخلية، ادارة الجودة الشاملة، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، التكلفة المستهدفة، الإنتاج في الوقت المحدد، وبطاقة الأداء المتوازن.

2- الفرضية الثانية: نظام محاسبة المسؤولية هو نظام للمساءلة يقوم بتقسيم المؤسسة الى مراكز للمسؤولية وتتبع خطوط المسؤولية.

• نثبت صحة هذه الفرضية حيث يهتم نظام محاسبة المسؤولية بتقسيم المؤسسة الى مراكز تدعى مراكز المسؤولية وتحديد اختصاصات كل مسؤول ونطاق مسؤوليته، وهذا بغرض احكام الرقابة على العناصر المالية والعناصر غير المالية والتحكم فيها ومنع انحرافها طالما يعتبر هذا من ضمن عناصر الأداء، وبالتالي وجب على نظام محاسبة المسؤولية أن يتحكم ويراقب كل الأنشطة والعمليات على مستوى مراكز المسؤولية والمؤسسة ككل وتقييم الأداء بكافة جوانبه وكشف انحرافاتة والبحث عن المتسبب فيها ومساءلته.

3- الفرضية الثالثة: يتم رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية عن طريق دعم عملية الرقابة وتقييم الأداء. نثبت صحة الفرضية بحيث يعتبر كلا من عملية الرقابة وتقييم الأداء أهم جانبيين يركز عليهما نظام محاسبة المسؤولية في عمله، ومنه فإن أساس رفع كفاءة هذا الأخير هي قوة كلا من العملية الرقابية وتقييم الأداء، فكل أداة بإمكانها أن تدعم هذين الجانبين وتزيد من فعاليتهما، سوف تؤدي حتما الى تقوية نظام محاسبة السؤولية ورفع كفاءته.

4- الفرضية الرابعة: تساهم أدوات المحاسبة الإدارية في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية عن طريق استخدام مخرجاتها في ذلك.

نثبت صحة الفرضية حيث أثبتت الدراسة التطبيقية أن استخدام أدوات المحاسبة الإدارية المختارة ساهمت وبشكل كبير في دعم نظام محاسبة المسؤولية وتسهيل مهامه واعطائها طابع الدقة، العدالة، الشمولية، ومن ثم كانت سببا في زيادة كفاءته، فمخرجات أدوات المحاسبة الادارية المختارة والتي تم تطبيقها على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة- أكدت بجدارة وأثبتت وجود علاقة ارتباط قوية بين تطبيق أدوات المحاسبة الادارية وبين نظام محاسبة المسؤولية، حيث لوحظ أن معلومات الميزانية التقديرية هي جوهر انطلاق محاسبة المسؤولية والتي تعتمد على وجود أنظمة التخطيط، كما أن نتائج التحليل المالي وأساليبه تعتبر من أهم المقاييس التي يعتمدها النظام في تقييم أداء مراكز المسؤولية، ونفس الشيء بالنسبة لبطاقة الأداء المتوازن التي تعطي نظرة شاملة على كافة جوانب الأداء وتجعل من التقييم أكثر دقة وعدالة.

التوصيات والاقتراحات:

بعد اتمام الدراسة يمكن لنا تقديم الاقتراحات التالية:

- 1- من الأفضل لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أن تطبق نظام الميزانيات التقديرية وهذا للفائدة الكبيرة التي ستجنيها منه.
- 2- من الأفضل لو يتم اتباع أسلوب التحليل المالي في تقييم الأداء المالي نظرا لكثرة المقاييس المتعلقة به والتي تعطي للمؤسسة مجالا واسعا من الاختيار.
- 3- كان من الأحسن لو أن المؤسسة قامت بتنظيم تكوينات حول بطاقة الأداء المتوازن والفوائد المتعلقة بها ومحاولة تطبيقها للأهمية الكبيرة التي تحظى بها في الوقت الراهن.

- 4- يفضل أن تقوم المؤسسة بتطبيق نظام للحوافز من أجل تشجيع العمال أكثر وضمان ولائهم وزيادة مسؤوليتهم اتجاه تحقيق أهداف المؤسسة.
- 5- من الأفضل الإهتمام بجانب تكوين العمال وتدريبهم ورفع كفاءتهم.
- 6- يمكن للمؤسسة أن تقسم الهيكل التنظيمي الى مراكز للمسؤولية من أجل التحديد الواضح للمهام والمسؤوليات، ومن ثم زيادة درجة الرقابة والتحكم في المؤسسة.
- 7- اعادة النظر في النظم المحاسبية المطبقة على مستوى مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وتحديثها.

أفاق الدراسة:

- نتيجة القيام بهذه الدراسة برزت العديد من الاشكاليات بإمكانها أن تكون أفاقا لدراسات مستقبلية نذكر منها:
- استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في عملية الرقابة وتقييم الأداء.
 - دور نظام الإنتاج في الوقت المحدد في تخفيض التكاليف.
 - دور ادارة الجودة الشاملة في تحسين الربحية للمؤسسات.
 - استخدام التكلفة المستهدفة في زيادة الميزة التنافسية للمؤسسة الإقتصادية.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

I. الكتب:

- 1- أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، ط 2، دار وائل، الأردن، 2008.
- 2- احمد حلمي جمعة، المحاسبة الإدارية - التخطيط والرقابة وصنع القرار-، دار الصفاء، الأردن، 2011.
- 3- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، دار صفاء للنشر، الأردن، 2009.
- 4- أحمد رجب عبد العال، بحوث العمليات في المحاسبة، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2002.
- 5- أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف الأنشطة للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006.
- 6- أحمد ظاهر، محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، الشركة العربية المتحدة، الأردن، 2013
- أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، ج 1، مركز البحوث، السعودية، 2000.
- 7- أحمد محمد نور وآخرون، المحاسبة الإدارية في بيئة الاعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005.
- 8- احمد محمد نور، على احمد حسين، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003.
- 9- اسماعيل ابراهيم جمعة وآخرون، المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000.
- 10- اسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، المحاسبة الادارية (قضايا معاصرة)، دار الحامد، الأردن، 2006.
- 11- أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004.
- 12- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006.
- 13- انعام باقية، ابراهيم نائب، بحوث العمليات خوارزميات-برامج حاسوبية، دار وائل، الاردن، 1999.
- 14- بوالشرش كمال، الثقافة التنظيمية والأداء في العلوم السلوكية والادارية، دار الايام، الأردن، 2014.
- 15- ثناء علي القباني ، نادر شعبان السواح، مراجعة نظم تشغيل البيانات الكترونياً، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008.
- 16- جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة، الأردن، 2002.

- 17- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل، الأردن، 2000.
- 18- خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، إثراء للنشر، الأردن، 2008.
- 19- خالد وهيب الراوي، يوسف سعادة، التحليل المالي للقوائم المالية والافصاح المحاسبي، دار المسيرة، عمان، 2000.
- 20- ري اتش جارسون، ايريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة: محمد عصام الدين زايد، أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2002.
- 21- ريتشارد شرويدر وآخرون، نظرية المحاسبة، ترجمة: خالد علي، أحمد كاجيكي، دار المريخ، السعودية، 2006.
- 22- ساويرس وآخرون، المحاسبة الإدارية، ترجمة: نضال محمود الرمحي، دار الفكر، عمان، 2013.
- 23- سليمان سفيان، مجيد الشرع، المحاسبة الإدارية اتخاذ قرارات ورقابية، دار الشروق، الأردن، 2002.
- 24- سنان الموسوي، صاحب ابو حمد، مفاهيم ادارية حديثة، الوراق للنشر، الأردن، 2002.
- 25- السيد عبده ناجي، الرقابة على الأداء، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2011.
- 26- طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005.
- 27- طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي ادريس، دراسات في الاستراتيجية وبطاقة التقييم المتوازن، دار زهران، الأردن، 2013.
- 28- عامر عبد الله، زهير الحدرب، المحاسبة الادارية، دار البداية، الأردن، 2010.
- 29- عبد الحي مرعي، محمد عبد الحميد طاحون، التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، دار المطبوعات الجامعية، 2008.
- 30- عبد المنعم عوض الله، عزيزة عبد الرازق، المحاسبة الادارية في مجالات الرقابة واتخاذ القرارات، جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، 1994، مصر.
- 31- عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006.
- 32- علي خلف عبد الله، وليد الحياي، التحليل المالي-الرقابة على الأداء والكشف عن الانحرافات، مركز الكتاب، 2014.
- 33- عواطف ابراهيم الحداد، ادارة الجودة الشاملة، دار الفكر، الأردن، 2009.
- 34- فداغ الفداغ، المحاسبة الإدارية، مؤسسة الوراق، الاردن، 2000.
- 35- فرنسواز جيرو وآخرون، المراقبة الادارية وقيادة الأداء، ترجمة: وردية واشد، المؤسسة الجامعية، لبنان، 2007.

- 36- فريد عبد الفتاح زين الدين، بحوث العمليات وتطبيقاتها في حل المشكلات واتخاذ القرارات، ج 01، دار الكتاب، مصر، 1996.
- 37- فهمي محمد الشيخ، التحليل المالي، فلسطين، 2008.
- 38- فيصل جميل السعايدة، المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبية، دار المسيرة، الأردن، 2007.
- 39- كمال خليفة أبو زيد، عطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004.
- 40- ليستراي هيتجر، سيرج ماتوليش، المحاسبة الإدارية، ترجمة: أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2000.
- 41- مأمون سليمان الدرادكة، ادارة الجودة الشاملة وخدمة العملاء، ط 2، دار صفاء، الأردن، 2015.
- 42- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- 43- محمد سامي راضي، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2014.
- 44- محمد صالح الحناوي، محمد توفيق ماضي، بحوث العمليات في تخطيط ومراقبة الانتاج، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006.
- 45- محمد عباس بدوي وآخرون، المحاسبة الإدارية ودراسات الجدوى الإقتصادية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2009.
- 46- محمد عوض الترتوري، أغادير عرفات جويحات، ادارة الجودة الشاملة في مؤسسات التعليم العالي، دار المسيرة، الأردن، 2006.
- 47- محمد فريد الصحن وآخرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000.
- 48- محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والانتماني، ط 2، دار وائل، الأردن، 2006.
- 49- محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، المجموعة العربية للتريب، مصر، 2013.
- 50- مدحت محمد محمود أبو النصر، ادارة الجودة الشاملة استراتيجية كايزن اليابانية لتطوير المنظمات، المجموعة العربية، مصر، 2015.
- 51- مركز تطوير المؤسسات الأهلية الفلسطينية، دليل كتابة التقارير، مركز تطوير، فلسطين، 2015.

- 52- مسعود شيهوب، أسس الإدارة المحلية وتطبيقاتها على نظام البلدية والولاية في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1986.
- 53- مصطفى يوسف كافي وآخرون، المحاسبة الإدارية، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، 2012.
- 54- المنظمة العربية للتنمية الادارية، قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسسي، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، مصر، 2009.
- 55- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مراجعة ومراقبة داخلية، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، السعودية.
- 56- مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، الأردن، 2007.
- ميعاد حميد علي، دور تقويم الأداء في الحد من الفساد الاداري والمالي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 39، جامعة بغداد، العراق، 2014.
- 57- ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004 .
- 58- نزار عوني اللبدي، تنمية الاداء الوظيفي والاداري، دار دجلة، الأردن، 2015.
- 59- نعمة عباس الخفاجي، احسان محمد ياغي، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في قياس أداء المصارف التجارية، دار الايام، الأردن، 2015.
- 60- نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الادارية، دار صفاء، الأردن، 2009.
- 61- هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في: المحاسبة المالية، التكاليف، الإدارية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000.
- 62- هاني عرب، محاضرات في بحوث العمليات، ملتقى البحث العلمي (كتاب الكتروني)، 2009.
- 63- هيثم محمد الزعبي، الإدارة والتحليل المالي، دار الفكر، الأردن، 2000.
- 64- وائل محمد صبحي ادريس، طاهر محسن منصور الغالبي، المنظور الاستراتيجي لبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل، الأردن، 2009.
- 65- وليد ناجي الحياي، التحليل المالي، الاكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007.
- 66- يوسف محمد جريوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، 2002.

II. المجلات:

- 1- ابراهيم عمر ميده، نظام محاسبة المسؤولية في الشركات العامة الصناعية الاردنية واقع وتطلعات، مجلة جامعة دمشق، المجلد 19، العدد 02، جامعة دمشق، سوريا، 2003.
- 2- بومدين يوسف، ادارة الجودة الشاملة والاداء المتميز، مجلة الباحث، العدد 5، جامعة ورقلة، الجزائر، 2007.
- 3- جبار جاسم الربيعي، ندى عبد المطلب، دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الادارية المختلفة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، المجلد 18، العدد 4، جامعة بغداد، العراق، 2005.
- 4- حاتم كريم كاظم، دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 2، العدد 9، جامعة الكوفة، العراق، 2008.
- 5- حسني عابدين، مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة، مجلة جامعة الأقصى (سلسلة العلوم الانسانية) المجلد 19، العدد 01، جامعة الأقصى، غزة، فلسطين، جانفي 2015.
- 6- رجاء رشيد عبد الستار، استعمال نظام محاسبة المسؤولية في تقويم اداء مراكز الربح بالشركة العامة للصناعات الجلدية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 8، العدد 22، الفصل الأول، جامعة بغداد، العراق، 2013.
- 7- رضا صاحب أبو حمد، أرشد عبد الامير جاسم الشمري، "استقراء المركز المالي لمعمل سمنت الكوفة الجديد للمدة من 2005_2009 بالاعتماد على التحليل المالي للفترة من 1996-2004 دراسة تطبيقية وتنبؤية"، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 5، العدد 21، جامعة كربلاء، العراق، 2008.
- 8- سالم عبد الله حلس، "دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في مؤسسات المجتمع المدني الفلسطيني"، مجلة الجامعة الاسلامية (سلسلة الدراسات الانسانية)، المجلد 14، العدد 01، الجامعة الاسلامية، غزة، 2006.
- 9- سليمان الدلاهمة، تطبيق محاسبة المسؤولية في المؤسسات الخاصة السعودية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 14، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، 2008.
- 10- سمية عباس مجيد، التقانة وعلاقتها برفع مستويات الأداء التنظيمي دراسة تحليلية في احد المصارف، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 13، جامعة بغداد، العراق، 2006.
- 11- صباح هاشم جابر، محاسبة المسؤولية ودورها في تقييم الأداء في معاهد هيئة التعليم التقني، مجلة جامعة بابل، العلوم الانسانية، المجلد 21، العدد 1، جامعة بابل، الصويرة، 2013.
- 12- صلاح مهدي جواد، دور تقنية بطاقة الأداء المتوازن في تقويم الأداء الاستراتيجي، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، العدد 28، جامعة كربلاء، العراق.

- 13- طلال سليمان جريرة، نظام الانتاج في الوقت المحدد ومتطلبات تطبيقه في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية، مجلة دراسات، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، قسم المحاسبة، المجلد 40، العدد 1، جامعة جرش الأهلية، الاردن، 2013.
- 14- عبد الحكيم مصطفى جودة وآخرون، مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الاردنية، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الانسانية، المجلد 09، العدد 02، جامعة الزرقاء. الأردن، 2009.
- 15- عبد الملوك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الانسانية، العدد 1، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2001.
- 16- علي ابراهيم حسين الكسب، أهمية أخلاقيات الأعمال في تفعيل محاسبة المسؤولية، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، العدد 08، جامعة تكريت، العراق، 2007.
- 17- ماهر موسى درغام، "مدى توفر المقومات الاساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة"، مجلة الجامعة الاسلامية، المجلد 15، العدد 2، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2007.
- 18- مجدي وائل الكبيجي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 41، العدد 02، الجامعة الاردنية، الأردن، 2014.
- 19- محمد وفي عباس، نصيف جاسم الجبوري، التكلفة الفرصية ودورها في محاسبة المسؤولية، المجلة العراقية للعلوم الادارية، المجلد 4، العدد 22، جامعة كربلاء، العراق، 2008.
- 20- ناجي شايب الركابي، أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي لشركة الصناعات الالكترونية، مجلة التقني، المجلد 6، العدد 23، جامعة بغداد، العراق، 2010.
- 21- نجم عبد عليوي الكرعائي، مزايا ومشاكل التكامل بين نظام محاسبة المسؤولية و نظام تكاليف الأنشطة، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 11، العدد 04، جامعة القادسية، العراق، 2009.
- 22- ندى اسماعيل جبوري، أثر تكنولوجيا المعلومات في الأداء المنظمي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 22، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2009.
- 23- هدى خليل ابراهيم، دور محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 41، جامعة بغداد، العراق، 2014.

III. الرسائل والأطروحات:

- 1- زيدي البشير، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير المالية وتحسين الأداء المالي، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، الجزائر، 2017، غير منشورة.
- 2- زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015، غير منشورة.
- 3- عطا محمد العمري، مدى فاعلية الموازنة كأداة تخطيط ورقابية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005، غير منشورة.
- 4- عيسى حجاب، مساهمة لتحديد متغيرات القرار المتعلقة بالمخزون الأمثل باستخدام بحوث العمليات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد التطبيقي، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015، غير منشورة.
- 5- محمد محسن عوض مقلد، أدوات مختارة لترشيد الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، بحث للحصول على التأهيل، تخصص محاسبة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، الاسماعيلية، القاهرة، 2009-2010، غير منشورة.

IV. الانترنت:

- 1- حسين حسين شحاتة، التقارير المحاسبية ودورها في المراقبة وتقييم الأداء، بحث منشور على الموقع <http://www.darelmashora.com/Default.aspx?DepartmentID=26>، 2016/11/30، 17:00.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

I. Books:

- 1- Bernard MARTORY, Daniel CROZET, Gestion des ressources humaines-pilotage social et performances, Dunoud, 6^{ème} edition, Pris, 2005.
- 2- Colin Drury, Cost and Management Accounting, 6th Edition, Thomson, London, 2006.
- 3- Colin Drury, Management Accounting, 3rd Edition, Thomson, London, 2005.
- 4- CPA Australia, Foundation level Management Accounting, Second edition, BPP Learning Media Ltd, Australia, 2012.
- 5- Danture Wickramasinghe and Chandana Alawattage, Management Accounting Change, Routledge, New York, 2007.

- 6- Debarshi Bhattacharyya, **Management Accounting**, Dorling Kindersley, Delhi, 2011.
- 7- Gérard DONNADIEU, Michel KARSKY, **la systémique (penser et agir dans la complexité)**, éditions liaisons, France, 2002.
- 8- Jay S.Rich and Others, **Cornenstones of Financial and Management Accounting**, 2nd Edication, Cengage Learning, South Western, 2012.
- 9- M.P.Pandikumar, **Management Accountin**, Excel Book, New Delhi, 2008.
- 10- Mahesh Kulkarni, Sukas Mahajan, **Management Accounting**, Nirali Rakashan, India, 2008.
- 11- Maurice L. Hirsch. JR, **Advanced Management Accounting**, 2nd Edication, Thomson, London, 2006.
- 12- Paul M Collier and Others, **Risk and Management Accounting**, Elsevier and CIMA, Oxford, 2007.
- 13- Ralph Adler, **Management Accounting**, Routledge, New York, 2011.
- 14- Surender Singh, **Management Accounting**, PHI Learning, Delhi, 2016.
- 15- Thukaram Rao, **Management Accounting**, Neww Age, Delhi, 2006.

II. Reviews:

- 1- Atu,Omimi-Ejoor Osaretin Kingsley and others, **Responsibility Accounting: An Overview**, IOSR, Journal of Business and Management (IOSR-JBM), Department Of Accounting, Volume 16, Issue 1, Igbinedion University, Okada, Nigeria-West Africa, 2014
- 2- Charlotte Fillol, **apprentissage et systémique : une perspective intégrée**, revue Française de gestion «Management des savoirs», no 149, volume 30, France , 2004.
- 3- Helmut Kasper and others, **The Effects of the Degree of Decentralization and Networks on Knowledge Sharing in MNCs**, Conference at the University of Warwick, Coventry on 20 th– 22 nd March, Royaume-Uni,2006
- 4- Monir Zaman, **The Impact Of Activity Based Costing On Firm Performance: The Australian Experience**, International Review of Business Research Papers, Vol 5, No 4, June 2009

العلاج الفعّال

الملاحق رقم (01)

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains		74 715 080.00	0.00	74 715 080.00
Bâtimens		427 467 260.74	99 383 127.99	328 084 132.74
Autres immobilisations corporelles		704 693 627.33	540 451 512.49	164 242 114.84
Immobilisations en concession				0.00
Immobilisations encours		9 455 449.94	0.00	9 455 449.94
Immobilisations financières				0.00
Titres mis en équivalence				0.00
Autres participations et créances rattachées		73 774 137.90	0.00	73 774 137.90
Autres titres immobilisés				0.00
Prêts et autres actifs financiers non courants		85 545 739.01	0.00	85 545 739.01
Impôts différés actif		9 853 047.90	0.00	9 853 047.90
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 385 504 342.81	639 834 640.48	745 669 702.33
ACTIF COURANT				
Stocks et encours		59 749 407.36	0.00	59 749 407.36
Créances et emplois assimilés				0.00
Clients		79 579 534.50	10 301 024.80	69 278 509.70
Autres débiteurs		84 096 090.82	0.00	84 096 090.82
Impôts et assimilés				0.00
Autres créances et emplois assimilés				0.00
Disponibilités et assimilés				0.00
Placements et autres actifs financiers courants				0.00
Trésorerie		41 339 404.87	0.00	41 339 404.87
TOTAL ACTIF COURANT		264 764 437.56	10 301 024.80	254 463 412.76
TOTAL GENERAL ACTIF		1 650 268 780.37	650 135 665.28	1 000 133 115.09

SPA LES GRANDS MOULIN DU SUD

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA

EXERCICE : 01/01/2013 AU 31/12/13

PERIODE DU : 01/01/2013 AU 31/12/13

تابع الحساب رقم (04)

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2013
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis		300 000 000.00
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		23 325 408.79
Autres capitaux propres - Report à nouveau		126 456 612.40
Comptes de liaison		283 835 819.18
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I		733 617 840.37
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières		62 140 883.83
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II		62 140 883.83
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés		195 298 601.90
Impôts		1 364 219.65
Autres dettes		7 711 569.34
Trésorerie passif		
TOTAL III		204 374 390.89
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		1 000 133 115.09

EXERCICE : 01/01/2013 AU 31/12/13

SPA LES GRANDS MOULIN DU SUD
 ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA

PERIODE DU : 01/01/2013 AU 31/12/13

المجلس رقم (02)

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2013
Ventes et produits annexes		935 157 433.22
Variation stocks produits finis et en cours		98 392 619.31
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		1 033 550 052.54
Achats consommés		-865 195 490.46
Services extérieurs et autres consommations		-13 945 222.66
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-879 140 713.11
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		154 409 339.42
Charges de personnel		-48 483 718.92
Impôts, taxes et versements assimilés		-372 725.22
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		105 552 895.29
Autres produits opérationnels		6 680 999.38
Autres charges opérationnelles		-5 467 858.90
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-80 473 916.78
Reprise sur pertes de valeur et provisions		1 645 447.52
V- RESULTAT OPERATIONNEL		27 937 566.51
Produits financiers		16 086.75
Charges financières		-7 123 320.47
VI-RESULTAT FINANCIER		-7 107 233.72
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		20 830 332.79
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-4 000.00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		2 499 076.00
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 041 892 586.19
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-1 018 567 177.40
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		23 325 408.79
Éléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Éléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		23 325 408.79

SPA LES GRANDS MOULINS DU SUD

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA

EXERCICE : 01/01/2014 AU 31/12/14

PERIODE DU : 01/01/2014 AU 31/12/14

الملاحق رقم (03)

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains		74 715 080.00	0.00	74 715 080.00
Bâtiments		427 467 260.74	110 613 764.70	316 853 496.04
Autres immobilisations corporelles		706 448 561.45	609 112 435.90	97 336 125.55
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours		9 565 529.94	0.00	9 565 529.94
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants		113 909 802.26	0.00	113 909 802.26
Impôts différés actif		9 853 047.90	0.00	9 853 047.90
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 341 959 282.29	719 726 200.60	622 233 081.69
ACTIF COURANT				
Stocks et encours		44 051 799.82	0.00	44 051 799.82
Créances et emplois assimilés				
Clients				
Autres débiteurs		102 183 674.46	9 975 756.80	92 207 917.66
Impôts et assimilés		85 556 801.34	0.00	85 556 801.34
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie		23 065 475.88	0.00	23 065 475.88
TOTAL ACTIF COURANT		254 857 751.50	9 975 756.80	244 881 994.70
TOTAL GENERAL ACTIF		1 596 817 033.79	729 701 957.40	867 115 076.39

SPA LES GRANDS MOULINS DU SUD
 ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA

EXERCICE : 01/01/2014 AU 31/12/14
 PERIODE DU : 01/01/2014 AU 31/12/14

تابع المحضر رقم (03)

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	N
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis		300 000 000.00
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		24 613 233.33
Autres capitaux propres - Report à nouveau		149 782 021.19
Comptes de liaison		211 793 566.25
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I		686 188 820.77
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières		26 821 110.23
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II		26 821 110.23
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés		144 869 895.74
Impôts		5 987 463.93
Autres dettes		3 247 785.74
Trésorerie passif		
TOTAL III		154 105 145.41
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		867 115 076.39

SPA LES GRANDS MOULINS DU SUD
 ZONE DACTIVITE OUMACHE BISKRA

(04) المصروفات

EXERCICE : 01/01/2014 AU 31/12/14
 PERIODE DU : 01/01/2014 AU 31/12/14

COMPTE DE RESULTAT /NATURE

LIBELLE	NOTE	N
Ventes et produits annexes		1 194 882 665.64
Variation stocks produits finis et en cours		102 111 990.90
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		1 296 994 656.54
Achats consommés		-1 104 327 639.16
Services extérieurs et autres consommations		-17 222 312.75
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-1 121 549 951.91
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		175 444 704.63
Charges de personnel		-57 301 541.10
Impôts, taxes et versements assimilés		-2 773 847.78
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		115 369 315.75
Autres produits opérationnels		4 778 917.22
Autres charges opérationnelles		-7 521 328.58
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-81 870 975.31
Reprise sur pertes de valeur et provisions		2 304 683.20
V- RESULTAT OPERATIONNEL		33 060 612.28
Produits financiers		1 368 844.20
Charges financières		-6 233 817.08
VI-RESULTAT FINANCIER		-4 864 972.88
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		28 195 639.40
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-3 582 406.07
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		-3 582 406.07
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		24 613 233.33
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		24 613 233.33
Éléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Éléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		24 613 233.33

SPA LES GRANDS MOULIN DU SUD

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA

EXERCICE : 01/01/2015 AU 31/12/15

PERIODE DU : 01/01/2015 AU 31/12/15

الملاحق رقم ١٥

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains		74 715 080.00	0.00	74 715 080.00
Bâtiments		427 467 260.74	122 305 417.63	305 161 843.10
Autres immobilisations corporelles		706 924 417.45	677 668 888.74	29 255 528.70
Immobilisations en concession			0.00	0.00
Immobilisations encours		9 565 529.94	4 782 764.97	4 782 764.97
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				0.00
Autres participations et créances rattachées				0.00
Autres titres immobilisés				0.00
Prêts et autres actifs financiers non courants		163 904 996.68	0.00	163 904 996.68
Impôts différés actif		9 853 047.90	0.00	9 853 047.90
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 392 430 332.70	804 757 071.34	587 673 261.36
ACTIF COURANT				
Stocks et encours		41 344 951.70	0.00	41 344 951.70
Créances et emplois assimilés				
Clients		82 938 291.13	7 552 425.60	75 385 865.53
Autres débiteurs		30 705 311.05	1 239 870.43	29 465 440.62
Impôts et assimilés		3 626 492.24	0.00	3 626 492.24
Autres créances et emplois assimilés				0.00
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants		22 874 434.35	0.00	22 874 434.35
Trésorerie		181 489 480.47	8 792 296.03	172 697 184.44
TOTAL ACTIF COURANT		1 573 919 813.18	813 549 367.38	760 370 445.80
TOTAL GENERAL ACTIF				

SPA LES GRANDS MOULIN DU SUD
 ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA

EXERCICE : 01/01/2015 AU 31/12/15
 PERIODE DU : 01/01/2015 AU 31/12/15

تابع المحاسبة (م.ك.س)

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2015
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis		300 000 000.00
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		-58 318 844.97
Autres capitaux propres - Report à nouveau		174 395 254.52
Comptes de liaison		131 945 882.63
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		548 022 292.18
TOTAL I		
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières		331 280.00
Impôts (différés et provisionnés)		1 608 683.20
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II		1 939 963.20
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés		192 545 252.43
Impôts		5 226 337.92
Autres dettes		12 636 600.06
Trésorerie passif		
TOTAL III		210 408 190.42
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		760 370 445.80

SPA LES GRANDS MOULIN DU SUD
 ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA

EXERCICE : 01/01/2015 AU 31/12/15

PERIODE DU : 01/01/2015 AU 31/12/15

الملاحظ ريفتم (06)

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2015
Ventes et produits annexes		1 134 118 427.65
Variation stocks produits finis et en cours		69 761 153.54
Production immobilisée		177 947.20
Subventions d'exploitation		1 204 057 528.38
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		-1 039 738 117.73
Achats consommés		-17 569 126.78
Services extérieurs et autres consommations		-1 057 307 244.50
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		146 750 283.88
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		-62 352 229.86
Charges de personnel		-4 712 222.86
Impôts, taxes et versements assimilés		79 685 831.16
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		2 534 368.75
Autres produits opérationnels		-1 170 255.70
Autres charges opérationnelles		-137 371 667.33
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		2 423 331.20
Reprise sur pertes de valeur et provisions		-53 898 391.92
V-RESULTAT OPERATIONNEL		51 073.18
Produits financiers		-4 471 144.83
Charges financières		-4 420 071.65
VI-RESULTAT FINANCIER		-58 318 463.57
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 209 066 301.52
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-1 267 384 765.09
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-58 318 463.57
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-58 318 463.57

المحلف رقم (07)

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains		74 715 080.00		74 715 080.00
Bâtimens		427 467 260.74	133 996 633.55	293 470 627.18
Autres immobilisations corporelles		711 831 707.61	699 769 721.74	12 061 985.87
Immobilisations en concession				0.00
Immobilisations encours		9 575 129.94	4 782 764.97	4 792 364.97
Immobilisations financières				0.00
Titres mis en équivalence				0.00
Autres participations et créances rattachées				0.00
Autres titres immobilisés				0.00
Prêts et autres actifs financiers non courants		200 440 847.59	8 868 800.00	191 572 047.59
Impôts différés actif		9 853 047.90		9 853 047.90
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 433 883 073.78	847 417 920.26	586 465 153.52
ACTIF COURANT				
Stocks et encours		47 986 059.66		47 986 059.66
Créances et emplois assimilés				
Clients		86 609 694.12	17 540 212.00	69 069 482.12
Autres débiteurs		29 722 162.27		29 722 162.27
Impôts et assimilés		3 695 092.22		3 695 092.22
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants		40 185 111.23		40 185 111.23
Trésorerie		208 198 119.50	17 540 212.00	190 657 907.50
TOTAL ACTIF COURANT		1 642 081 193.27	364 958 132.26	777 123 061.02
TOTAL GENERAL ACTIF				

Minoterie Semoulerie

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA

EXERCICE : 01/01/2016 AU 31/12/16

PERIODE DU : 01/01/2016 AU 31/12/16

تابع المحاسبة (07)

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2016
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis		300 000 000.00
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		23 811 982.42
Autres capitaux propres - Report à nouveau		116 076 790.95
Comptes de liaison		114 639 447.10
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I		554 528 220.46
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières		331 280.00
Impôts (différés et provisionnés)		1 608 683.20
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II		1 939 963.20
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés		207 652 830.94
Impôts		4 135 950.56
Autres dettes		8 866 095.86
Trésorerie passif		
TOTAL III		220 654 877.35
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		777 123 061.02

(08) الهدف رقم

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2016
Ventes et produits annexes		1 177 225 906.97
Variation stocks produits finis et en cours		72 374 921.08
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		1 249 600 828.05
Achats consommés		-1 086 890 747.30
Services extérieurs et autres consommations		-18 028 842.38
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-1 104 919 589.69
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		144 681 238.36
Charges de personnel		-64 759 303.37
Impôts, taxes et versements assimilés		-4 352 416.77
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		75 569 518.22
Autres produits opérationnels		48 448.22
Autres charges opérationnelles		-79 667.35
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-111 589 998.19
Reprise sur pertes de valeur et provisions		59 712 312.54
V- RESULTAT OPERATIONNEL		23 660 613.45
Produits financiers		494 433.66
Charges financières		-343 064.69
VI-RESULTAT FINANCIER		151 368.97
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		23 811 982.42
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 309 856 022.47
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-1 286 044 040.06
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		23 811 982.42
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		23 811 982.42

Minoterie Semoulerie

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA
N° D'IDENTIFICATION: 099907024213903

EXERCICE : 01/01/2017 AU 31/12/17

PERIODE DU : 01/01/2017 AU 31/12/17

الملاحق رقم (09)

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains		74 715 080,00		74 715 080,00
Bâtiments		427 467 260,74	145 212 155,15	282 255 105,58
Autres immobilisations corporelles		711 891 864,87	703 284 272,17	8 607 592,70
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours		137 575 129,94	7 174 147,46	130 400 982,48
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants		271 208 389,95	8 868 800,00	262 339 589,95
Impôts différés actif		380 402,58		380 402,58
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 623 238 128,08	864 539 374,78	758 698 753,30
ACTIF COURANT				
Stocks et encours				
Créances et emplois assimilés				
Clients		45 578 800,75		45 578 800,75
Autres débiteurs		105 279 637,93	34 169 644,00	71 109 993,93
Impôts et assimilés		13 841 527,40		13 841 527,40
Autres créances et emplois assimilés		113 358 142,86		113 358 142,86
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie		30 270 356,18		30 270 356,18
TOTAL ACTIF COURANT		308 328 465,12	34 169 644,00	274 158 821,12
TOTAL GENERAL ACTIF		1 931 566 593,20	898 709 018,78	1 032 857 574,42

Minoterie Semoulerie

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA

N° D'IDENTIFICATION: 099907024213903

تابع الحساب رقم (09)

EXERCICE : 01/01/2017 AU 31/12/17

PERIODE DU : 01/01/2017 AU 31/12/17

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2017
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis		300 000 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		28 386 443,16
Autres capitaux propres - Report à nouveau		139 888 773,37
Comptes de liaison		224 006 021,51
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I		692 281 238,04
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières		121 478 537,42
Impôts (différés et provisionnés)		1 608 683,20
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II		123 087 220,62
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés		204 313 704,02
Impôts		2 004 304,77
Autres dettes		11 171 106,97
Trésorerie passif		
TOTAL III		217 489 115,76
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		1 032 857 574,42

EXERCICE : 01/01/2017 AU 31/12/17

PERIODE DU : 01/01/2017 AU 31/12/17

Minoterie Semoulerie

ZONE DACTIVITE OUMACHE BISKRA

(10) سنة 2017

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2017
Ventes et produits annexes		988 546 129,97
Variation stocks produits finis et en cours		67 030 799,06
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		1 055 576 929,03
Achats consommés		-869 722 622,43
Services extérieurs et autres consommations		-20 937 976,82
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-890 660 599,26
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		164 916 329,78
Charges de personnel		-72 829 340,54
Impôts, taxes et versements assimilés		-13 004 046,50
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		79 082 942,74
Autres produits opérationnels		17 747 312,76
Autres charges opérationnelles		-506 552,98
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-109 341 007,14
Reprise sur pertes de valeur et provisions		75 732 246,34
V- RESULTAT OPERATIONNEL		62 714 941,73
Produits financiers		88 478,82
Charges financières		-24 932 332,07
VI-RESULTAT FINANCIER		-24 843 853,25
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		37 871 088,48
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-12 000,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-9 472 645,32
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 149 144 966,96
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-1 120 758 523,80
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		28 386 443,16
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		28 386 443,16

الملحق رقم (11)

Cout de Revient Dec/ 2016

Charges Variables

Production		
N°	Désignation	Qtité Qtx
001	Semoules	232 038.10
002	Farine	344 119.95
Totaux		576 158.05

N°Cpte	Désignation	Montant	P.U/Qtx	
			Semoules	Farines
601004	Eaux	836 477.09	1.45	1.45
601120	Correcteur De Farine GMS	3 774 110.00	0.00	6.55
602101	Energie Electrique	9 682 983.71	16.81	16.81
602104	Pièces de rechange	6 681 380.65	11.60	11.60
602211	Quincaillerie & Ferronnerie	394 837.60	0.69	0.69
602220	Fournitures de bureaux	50 358.96	0.09	0.09
602230	Carburant	2 201 214.65	3.82	3.82
602260	Habillement du Personnel	88 880.00	0.15	0.15
602290	Mat. Fournitures Divers	1 465 245.94	2.54	2.54
615	Entret. Réparat. Maintenance	2 443 795.02	4.24	4.24
622	Rémunérat. Intern. Honoraire	3 625 117.22	6.29	6.29
623	Publicité et publication	336 679.70	0.58	0.58
624	Transports de biens	1 605 748.78	2.79	2.79
625	Déplacements, missions, réceptions	2 066 207.32	3.59	3.59
626	Frais postaux et de télécom	2 022 152.89	3.51	3.51
627	Services Bancaires	75 459.32	0.13	0.13
628	Cotisations et divers	1 591 204.00	2.76	2.76
631	Rémunération du personnel	61 767 969.99	107.21	107.21
642	Impôts, taxes non récup. C.A	3 246 601.60	5.63	5.63
645	Autres impôts et taxes	186 574.01	0.32	0.32
657	Charges exceptionnelles	7 810.20	0.01	0.01
			0.00	0.00
S/Total		104 150 808.64	174.22	180.77

Charges Fixes

616	Primes d'assurances	2 532 757.64	4.40	4.40
681	Dot. Amort, prov. et pertes de valeur	33 001 881.99	57.28	57.28
S/Total		35 534 639.63	61.68	61.68
			235.89	242.44

Extract	Nature	Product/Qtix	Coût/Achats	Montant/Achat
88.33%	SS دقيق مستعار	11 018.71	2 284.69	27 225 956.74
10.97%	SSSF في صناعة ق	1 913.80	1 190.57	2 278 511.91
0.00%	02 Cat دسيرة 8	0.00		0.00
20.69%	Son نخالة	3 609.03	1 189.62	4 293 367.83
Totaux		17 439.544	1 938.00	33 797 836.27

Sac 25 kgs			
Qtix	Semoule		
1		2 284.69	2 284.69
4	Sac	15.55	62.20
2.4	Fil en 0,6 grs/sac	416.10	1.00
4	Etiquette	0.25	1.00
Total			2 348.89
			C.V 174.22
			C.F 61.68
Coût de Revient			2 584.78
Prix Ventes Qtix			2 975.32
Marge			390.54
Marge %			15.11%

تكلفة المنتج النهائي = تكلفة شراء المنتج + تكاليف (أجرة + مستير) .
 --- الساب المنتج = تكلفة المنتج + تكاليف (حطب + بطاقات + استير)

Sac 10 kgs				
Qtz	Semoule	1	2 284.69	2 284.69
Sac	Sac	10	13.88	138.80
Kg	Fil en 0,5 grs/sac	5	416.10	2.08
U	Etiquette	10	0.25	2.50
Total		1		2 428.07
			C.V	174.22
			C.F	61.68
Coût de Revient				2 663.96
Prix Ventes Qtz				2 977.42
Marge				313.46
Marge %				11.77%

Sac 25 kgs Extra				
Qtz	Semoule	1	2 284.69	2 284.69
Sac	Sac	4	29.25	117.00
Kg	Fil en 0,6 grs/sac	2.4	416.10	1.00
U	Etiquette	4	0.25	1.00
Total		1		2 403.69
			C.V	174.22
			C.F	61.68
Coût de Revient				2 639.58
Prix Ventes Qtz				0.00
Marge				-2 639.58
Marge %				-100.00%

Sac 10 kgs Extra				
Qtz	Semoule	1	2 284.69	2 284.69
Sac	Sac	10	13.03	130.30
Kg	Fil en 0,5 grs/sac	5	416.10	2.08
U	Etiquette	10	0.25	2.50
Total		1		2 419.57
			C.V	174.22
			C.F	61.68
Coût de Revient				2 655.46
Prix Ventes Qtz				2 975.00
Marge				319.54
Marge %				12.03%

Sac 05 kgs Extra				
Qtz	Semoule	1	2 284.69	2 284.69
Sac	Sac	20	21.65	433.00
Kg	Fil en 0,5 grs/sac	6.6	416.10	2.75
U	Etiquette	20	0.25	5.00
Total		1		2 725.43
			C.V	174.22
			C.F	61.68
Coût de Revient				2 961.33
Prix Ventes Qtz				0.00
Marge				-2 961.33
Marge %				-100.00%

Sac 05 kgs				
Qtz	Semoule	1	2 284.69	2 284.69
Sac	Sac	20	6.77	135.40
Kg	Fil en 0,33 grs/sac	6.6	416.10	2.75
U	Etiquette	20.0	0.25	5.00
Total		1		2 427.83
			C.V	174.22
			C.F	61.68
Coût de Revient				2 663.73
Prix Ventes Qtz				0.00
Marge				-2 663.73
Marge %				-100.00%

Sac 02 kgs				
Qtz	Semoule	1.00	2 284.69	2 284.69
Sac	Sac	50	2.52	126.00
Kg	Sac Groupage(Fardeaux l=44,44 grs)	0.494	172.40	85.12
	Colle 1kgs = 600 Fard= 5400 sac 1kg	0.009	141.000	1.31
Total		1		2 497.11
			C.V	174.22
			C.F	61.68
Coût de Revient				2 733.00
Prix Ventes Qtz				0.00
Marge				-2 733.00
Marge %				-100.00%

Extract	Nature	Product/Qtz	Coût/Achats	Montant/Achat
76.60%	Farine Panifiable	26 782.62	1 062.50	28 456 524.47
0.00%	Farine Supérieure	0.00		0.00
23.40%	Son	8 183.30	1 189.62	9 735 001.65
Totaux		34 965.92	1 092.25	38 191 526.12

Production sac 50 kgs Farine Panifiable				
	Désignation	Qtité / Qx	P/U	Montant/Qtz
001	Farine	1.00	1 062.50	1 062.50
002	Sac	2	23.70	47.40
003	Fil en 0,7 grs/sac	1.4	416.10	0.58
004	Etiquette	2	0.25	0.50
Total				1 110.98
			C.V	180.77
			C.F	61.68
Coût de Revient				1 353.43
Prix Ventes Qtz				1 603.81
Marge				250.38
Marge %				18.50%

Production sac 25 kgs Farine Panifiable				
	Désignation	Qtité / Qx	P/U	Montant/Qtz
001	Farine	1.00	1 062.50	1062.50
002	Sac	4	16.91	67.64
003	Fil en 0,6 grs/sac	2.4	416.10	1.00
004	Etiquette	4	0.25	1.00
Total				1 132.14
			C.V	180.77
			C.F	61.68
Coût de Revient				1 374.58
Prix Ventes Qtz				1 666.00
Marge				291.42
Marge %				21.20%

Production sac 1 kgs blé tendre

	Désignation	Qtité / Qx	P/U	Montant/Qtix
001	Farine	1.00	1 062.50	1 062.50
002	Sac	100	2.35	235.00
003	Sac Groupage(Fardeaux 1=44,44 grs)	0.494	172.40	85.12
004	Colle 1kgs = 600 Fard= 5400 sac 1kg	0.019	141.000	2.61
Total				1 385.23
			C.V	180.77
			C.F	61.68
Coût de Revient				1 627.67
Prix Ventes Qtix				2 014.50
Marge				386.83
Marge %				23.77%

Production sac 5 kgs blé tendre

	Désignation	Qtité / Qx	P/U	Montant/Qtix
001	Farine	1.00	1 062.50	1 062.50
002	Sac	20	9.00	180.00
003	Fil en 0,33 grs/sac	6.6	416.10	2.75
U	Etiquette	20.0	0.25	5.00
Total				1 250.25
			C.V	180.77
			C.F	61.68
Coût de Revient				1 492.69
Prix Ventes Qtix				1 929.50
Marge				436.81
Marge %				29.26%

Extract	Nature	Product/Qtix	Coût/Achats	Montant/Achat
71.23%	Farine Supérieure	19 926.27	1 052.83	20 980 999.73
0.00%	Farine Supérieure	0.00	0.00	0.00
28.77%	Son	8 046.47	1 189.62	9 572 221.16
Totaux		27 972.74	1 092.25	30 553 220.90

Production sac 25 kgs Farine Supérieur

	Désignation	Qtité / Qx	P/U	Montant/Qtix
001	Farine	1.00	1 052.93	1052.93
002	Sac	4	14.50	58.00
003	Fil en 0,6 grs/sac	2.4	416.10	1.00
004	Etiquette	4	0.25	1.00
Total				1 112.93
			C.V	180.77
			C.F	61.68
Coût de Revient				1 355.37
Prix Ventes Qtix				
Marge				-1 355.37
Marge %				-100.00%

Production sac 5 kgs Blanche				
	Désignation	Qtité / Qx	P/U	Montant/Qtix
001	Farine	1.00	1 052.93	1 052.93
002	Sac	20	12.50	250.00
003	Fil en 0,33 grs/sac	6.6	416.10	2.75
Total				1 305.68
				C.V
				180.77
				C.F
				61.68
Coût de Revient				1 548.12
Prix Ventes Qtix				0.00
Marge				-1 548.12
Marge %				-100.00%

Production sac 1 kgs Blanche				
	Désignation	Qtité / Qx	P/U	Montant/Qtix
001	Farine	1.00	1 052.93	1 052.93
002	Sac	100	2.15	215.00
003	Sac Groupage(Fardeaux 1=44,44 grs)	0.494	172.40	85.12
004	Colle 1kgs = 600 Fard= 5400 sac 1kg	0.019	141.000	2.61
Total				1 355.66
				C.V
				180.77
				C.F
				61.68
Coût de Revient				1 598.10
Prix Ventes Qtix				0.00
Marge				-1 598.10
Marge %				-100.00%

Cout de Revient Dec/ 2017

Charges Variables		
Production		
N°	Désignation	Qtité Qtx
001	Semoules	153 937,65
002	Farine	321 858,94
Totaux		475 796,59

N°Cpte	Désignation	Montant	P.U./Qtx	
			Semoules	Farines
601004	Eaux	714 473,89	1,50	1,50
601120		1 157 950,00	0,00	2,43
602101	Energie Electrique	8 724 833,80	18,34	18,34
602104	Pièces de rechange	9 943 796,45	20,90	20,90
602211	Quincaillerie & Ferronnerie	1 205 879,24	2,53	2,53
602220	Fournitures de bureaux+F-Informatique	593 621,70	1,25	1,25
602230	Carburant	1 756 464,42	3,69	3,69
602250	Habillement du Personnel	784 255,98	1,65	1,65
602290	Mat. Fournitures Divers	1 380 306,31	2,90	2,90
615	Entret. Réparat. Maintenance	1 194 991,39	2,51	2,51
622	Rémunérat. Interm. Honoraire	5 834 473,60	12,26	12,26
623	Publicité et publication	1 044 334,03	2,19	2,19
624	Transports de biens	1 475 503,52	3,10	3,10
625	Déplacements, missions, réceptions	2 861 955,38	6,02	6,02
626	Frais postaux et de télécom	2 334 533,80	4,91	4,91
627	Services Bancaires	3 780 221,03	7,95	7,95
628	Cotisations et divers	632 376,56	1,33	1,33
631	Rémunération du personnel	69 824 542,38	146,75	146,75
642	Impôts, taxes non récup. C.A	2 994 016,00	6,29	6,29
645	Autres impôts et taxes	8 678 798,50	18,24	18,24
657	Charges exceptionnelles	3 259,37	0,01	0,01
S/Total		126 920 587,35	264,32	266,75

Charges Fixes				
616	Primes d'assurances	3 428 116,25	7,21	7,21
681	Dot. Amort. prov. et pertes de valeur	14 730 072,03	30,96	30,96
S/Total		18 158 188,28	38,16	38,16
		145 078 775,63	302,48	304,92

Extrait	Nature	Product/Qtz	Coût/Achats	Montant/Achat
	SS	8 321,52	2 712,65	22 573 370,86
	SSSF	880,01	1 358,82	1 195 772,47
	O2 Cat	0,00	0,00	0,00
	Son	3 167,51	1 399,29	4 432 267,87
Totaux		12 369,040	2 280,00	28 201 411,20

Sac 25 kgs				
Qtz	Semoule	1	2 712,65	2 712,65
Sac	Sac	4	16,52	66,08
Kg	Fil en 0,6 grs/sac	2,4	388,39	0,93
U	Etiquette	4	0,35	1,40
Total		1		2 781,06
			C.V	264,32
			C.F	38,16
Coût de Revient				3 083,55
Prix Ventes Qtz				3 500,00
Marge				416,45
Marge %				13,51%

Sac 10 kgs				
Qtz	Semoule	1	2 712,65	2 712,65
Sac	Sac	10	12,14	121,40
Kg	Fil en 0,5 grs/sac	5	388,39	1,94
U	Etiquette	10	0,35	3,50
Total		1		2 839,49
			C.V	264,32
			C.F	38,16
Coût de Revient				3 141,98
Prix Ventes Qtz				3 500,00
Marge				358,02
Marge %				11,39%

Sac 25 kgs Extra				
Qtz	Semoule	1	2 712,65	2 712,65
Sac	Sac	4	29,25	117,00
Kg	Fil en 0,6 grs/sac	2,4	388,39	0,93
U	Etiquette	4	0,35	1,40
Total		1		2 831,98
			C.V	264,32
			C.F	38,16
Coût de Revient				3 134,47
Prix Ventes Qtz				4 000,00
Marge				865,53
Marge %				27,81%

Sac 10 kgs Extra				
Qtz	Semoule	1	2 712,65	2 712,65
Sac	Sac	10	13,03	130,30
Kg	Fil en 0,5 grs/sac	5	388,39	1,94
U	Etiquette	10	0,35	3,50
Total		1		2 848,39
			C.V	264,32
			C.F	38,16
Coût de Revient				3 150,88
Prix Ventes Qtz				4 000,00
Marge				849,12
Marge %				26,95%

Sac 05 kgs Extra				
Qtz	Semoule	1	2 712,65	2 712,65
Sac	Sac	20	21,65	433,00
Kg	Fil en 0,5 grs/sac	6,6	388,39	2,56
U	Etiquette	20	0,35	7,00
Total		1		3 155,21
			C.V	264,32
			C.F	38,16
Coût de Revient				3 457,70
Prix Ventes Qtz				4 000,00
Marge				542,30
Marge %				15,88%

Sac 05 kgs				
Qtz	Semoule	1	2 712,65	2 712,65
Sac	Sac	20	6,77	135,40
Kg	Fil en 0,33 grs/sac	6,6	388,39	2,56
U	Etiquette	20,0	0,35	7,00
Total		1		2 857,81
			C.V	264,32
			C.F	38,16
Coût de Revient				3 160,10
Prix Ventes Qtz				3 500,00
Marge				339,90
Marge %				10,76%

Sac 02 kgs				
Qtz	Semoule	1,00	2 712,65	2 712,65
Sac	Sac	50	2,52	126,00
Kg	Sac Groupage(Fardeaux l=44,44 grs)	0,494	172,40	85,12
	Colle 1kgs = 600 Fard= 5400 sac 1kg	0,009	134,550	1,25
Total		1		2 925,01
				C.V
				264,32
				C.F
				38,16
Coût de Revient				3 227,50
Prix Ventes Qtz				3 500,00
Marge				272,50
Marge %				8,44%

Extract	Nature	Product/Qtz	Coût/Achats	Montant/Achat
	Farine Panifiable	21 672,64	1 248,22	27 052 319,60
	Farine Supérieure	0,00		0,00
	Son	6 973,69	1 399,29	9 758 211,88
Totaux		28 646,33	1 285,00	36 810 531,48

Production sac 50 kgs Farine Panifiable

	Désignation	Qtité / Qx	P/U	Montant/Qtz
001	Farine	1,00	1 248,22	1 248,22
002	Sac	2	22,10	44,20
003	Fil en 0,7 grs/sac	1,4	388,39	0,54
004	Etiquette	2	0,35	0,70
Total				1 293,67
				C.V
				266,75
				C.F
				38,16
Coût de Revient				1 598,59
Prix Ventes Qtz				1 885,84
Marge				287,25
Marge %				17,97%

Production sac 25 kgs Farine Panifiable

	Désignation	Qtité / Qx	P/U	Montant/Qtz
001	Farine	1,00	1 248,22	1248,22
002	Sac	4	16,91	67,64
003	Fil en 0,6 grs/sac	2,4	388,39	0,93
004	Etiquette	4	0,35	1,40
Total				1 318,20
				C.V
				266,75
				C.F
				38,16
Coût de Revient				1 623,11
Prix Ventes Qtz				1 960,00
Marge				336,89
Marge %				20,76%

Production sac 1 kgs blé tendre

	Désignation	Qtité / Qx	P/U	Montant/Qtix
001	Farine	1,00	1 248,22	1 248,22
002	Sac	100	2,40	240,00
003	Sac Groupage(Fardeaux 1=44,44 grs)	0,494	172,40	85,12
004	Colle 1kgs = 600 Fard= 5400 sac 1kg	0,019	134,550	2,49
Total				1 575,83
			C.V	266,75
			C.F	38,16
Coût de Revient				1 880,75
Prix Ventes Qtix				2 270,00
Marge				389,25
Marge %				20,70%

Production sac 5 kgs blé tendre

	Désignation	Qtité / Qx	P/U	Montant/Qtix
001	Farine	1,00	1 248,22	1 248,22
002	Sac	20	9,00	180,00
003	Fil en 0,33 grs/sac	6,6	388,39	2,56
U	Etiquette	20,0	0,35	7,00
Total				1 437,79
				C.V
				266,75
				C.F
				38,16
Coût de Revient				1 742,71
Prix Ventes Qtix				2 270,00
Marge				527,29
Marge %				30,26%

Extract	Nature	Produit/Qtix	Coût/Achats	Montant/Achat
70,36%	Farine Supérieure	16 124,44	1 236,85	19 943 582,41
0,00%	Farine Supérieure	0,00	0,00	0,00
29,64%	Son	6 792,62	1 399,29	9 504 842,78
Totaux		22 917,06	1 285,00	29 448 425,18

Production sac 5 kgs Blanche

	Désignation	Qtité / Qx	P/U	Montant/Qtix
001	Farine	1,00	1 236,85	1 236,85
002	Sac	20	12,50	250,00
003	Fil en 0,33 grs/sac	6,6	388,39	2,56
Total				1 489,41
				C.V
				266,75
				C.F
				38,16
Coût de Revient				1 794,33
Prix Ventes Qtix				0,00
Marge				-1 794,33
Marge %				-100,00%

Production sac 1 kgs Blanche

	Désignation	Qtité / Qx	P/U	Montant/Qtix
001	Farine	1,00	1 236,85	1 236,85
002	Sac	100	2,15	215,00
003	Sac Groupage (Fardeaux 1=44,44 grs)	0,494	172,40	85,12
004	Colle 1kgs = 600 Fard= 5400 sac 1kg	0,019	134,550	2,49
Total				1 539,46
				C.V
				266,75
				C.F
				38,16
Coût de Revient				1 844,38
Prix Ventes Qtix				0,00
Marge				-1 844,38