



## دور التكامل بين المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسة

### دراسة ميدانية بمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة -

مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر " ل.م.د "

دفعلة: 2020

إعداد الطلبة : إشراف الدكتور:

- سارة بوشيبان عبد الكريم زرفاوي

- هارون رمضان

جامعة العربي التبسي - تبسة  
Universite Larbi Tebessi - Tebessa

#### لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
ياسمينه عامرة	أستاذ محاضر "أ"	رئيسا
رفيق يوسف	أستاذ محاضر "أ"	مناقشا
عبد الكريم زرفاوي	أستاذ محاضر "أ"	مشرفا ومقررا

السنة الجامعية: 2020/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# شُكْرًا لِعَمَلِ د. ع. ع. ع.

نحمد الله ونشكره على أن جعلنا من طلاب العلم وعلى ما من به علينا من انتهاء هذا العمل وانطلاقاً من قول النبي صلى الله عليه وسلم "لا يشكر الله من لا يشكر الناس".  
نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساعدنا لإنجاز هذا العمل من قريب أو بعيد وخاصة الدكتور "زرفاوي عبد الكريم" لحرصه ومتابعته وتقديره واحترامه لنا، راجين من المولى عز وجل أن يبارك فيه ويجازيه عنا ألف خير مع تمنياتنا له بالمزيد من التقدم والنجاح في حياته العلمية والعملية .

كما نتوجه بالشكر إلى أساتذتنا الكرام خاصة أساتذة تخصص مالية المؤسسة، كما نخص بالشكر السيد كثير محمد الشريف محاسب الشركة على ما قدمه لنا، ونتقدم بأطيب الأمنيات إلى كل من مد لنا يد العون من قريب أو من بعيد.



## فهرس المحتويات:

الصفحة	المحتويات
I	شكر و عرفان
II	فهرس المحتويات
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
أ-هـ	مقدمة
<b>الفصل الأول: الأدبيات النظرية</b>	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: مفاهيم عامة
3	المطلب الأول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الرشيقة
12	المطلب الثاني: ماهية بطاقة الأداء المتوازن
23	المطلب الثالث: العلاقة بين المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء المتوازن
36	المبحث الثاني: عرض وتقييم الدراسات السابقة
36	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
41	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
43	المطلب الثالث: تقييم الدراسات السابقة
45	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة مناجم الفوسفات تبسة</b>	
47	المبحث الأول: لمحة حول مؤسسة مناجم الفوسفات تبسة
47	المطلب الأول: تعرف المؤسسة بين البناء والتطور
48	المطلب الثاني: التنظيم الإداري للمؤسسة
55	المطلب الثالث: مراحل سير المنتج في المؤسسة
59	المبحث الثاني: اسقاط الدراسة النظرية على الواقع التطبيقي في المؤسسة
59	المطلب الأول: طريقة وأدوات الدراسة
67	المطلب الثاني: التحليل والوصف
75	المطلب الثالث: مناقشة نتائج الدراسة
80	خلاصة الفصل
79	الخاتمة
81	قائمة المصادر والمراجع
//	الملاحق

قائمة الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	أدوات المحاسبة الرشيقة	9-8
2	التقسيم الإداري لمؤسسة مناجم الفوسفات بتبسة	51-50
3	دوائر مؤسسة مناجم الفوسفات	53-52
4	دوائر مؤسسة مناجم الفوسفات	54
5	يمثل التدفقات المالية لمناجم الفوسفات تبسة لسنوات (2018-2015)	58
6	يمثل مراحل استخراج الفوسفات الخام	59
7	يمثل قيمة التلف بالنسبة للإنتاج المستخرج والمشتريات المستهلكة وتكاليف الموظفين	60
8	يمثل قيمة الأنشطة الرئيسية من التكلفة الاجمالية	62
9	يمثل الأنشطة الفرعية المؤثرة والأساسية لنشاط التجهيز	63
10	يمثل الأنشطة الفرعية للإدارة العامة	64
11	يمثل الأنشطة الفرعية لأنشطة الإنتاج	64
12	يمثل الأنشطة الفرعية للأنشطة المساندة	65
13	يمثل الأنشطة الفرعية للأنشطة الإمداد	65
14	يمثل التحليل التفصيلي للتكلفة الكلية (مرحلة استخراج الفوسفات الخام)	66
15	يمثل النسب المتوسطة لفترة الدراسة لمديرية إستغلال مناجم فوسفات تبسة	68
16	تطور مؤشرات المنظور المالي لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة الوحدة : ألف دج	70
17	مؤشرات منظور العملاء لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة	71
18	مؤشرات منظور العمليات الداخلية مناجم فوسفات تبسة الوحدة : ألف دج	72
19	مؤشرات منظور التعلم والنمو للمؤسسة الوحدة : ألف دج	73
20	مؤشرات المنظور البيئي	74
21	نموذج مقترح لبطاقة الأداء قبل الترشيح	76-77
22	يمثل بعض مؤشرات بطاقة الأداء بعد الترشيح	79

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
13	المفهوم العام لبطاقة الأداء المتوازن	1
15	يوضح الجيل الأول لبطاقة الأداء المتوازن	2
16	يبين علاقة السبب والنتيجة بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازن الجيل الثاني	3
17	يمثل تطور بطاقة الأداء المتوازن	4
19	يبين الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن	5
23	انعكاس أدوات المحاسبة الرشيقة على مناظير بطاقة الأداء المتوازن	6
24	العلاقة بين المحاسبة الرشيقة و بطاقة الأداء المتوازن من خلال المنظور المالي	7
25	العلاقة بين المحاسبة الرشيقة و بطاقة الأداء المتوازن من خلال منظور الزبائن	8
27	العلاقة بين المحاسبة الرشيقة و بطاقة الأداء المتوازن من خلال منظور العمليات الداخلية	9
28	العلاقة بين المحاسبة الرشيقة و بطاقة الأداء المتوازن من خلال منظور التعلم والنمو	10
29	العلاقة بين المحاسبة الرشيقة و بطاقة الأداء المتوازن من خلال المنظور البيئي	11
30	العلاقة بين المحاسبة الرشيقة و بطاقة الأداء المتوازن من خلال الاجتماعي	12

إن التطور الحاصل في العالم خاصة في المجالين الصناعي والتجاري والمنافسة الشديدة، جعل المؤسسات تسعى إلى تطور أدائها وتحسين جودة منتوجاتها، وفي نفس الوقت تخفيض التكاليف وذلك عن طريق مجموعة من المعايير والأساليب.

فالجانب المالي أصبح غير كاف لمعرفة حجم المؤسسات وتأثيرها وماذا تحققه في ظل متغيرات بيئة الأعمال الجديدة فلجأت إلى الاهتمام بالجانب غير المادي من رضا العملاء والعمالة والجانب البيئي والصناعي، وكذا المخاطر، والعمل على تطوير عملياتها وزيادة أسبابها وهو ما يطلق عليه الترشيح أو نظام المحاسبة الرشيق أو البديل فاقد والذي يتكون من أدوات تسهم في الفضاء على الضياع والتخلص من الأنشطة غير المضيئة للقيمة.

وفي السنوات الأخيرة لوحظ أن أغلب المؤسسات الجزائرية، وخاصة منها المصدرة النفطية وغيرها، أصبحت لها منافسة شرسة في ظل تواجد أسواق ودول عديدة لهذه المواد، ولعل أبرزها مادة الفوسفات والتي تعد من أهم الموارد الاقتصادية التي تحويها بلادنا وخاصة أنها تعد من بين أبرز الدول المنتجة لهذه المادة من خلال استخراج 1.5 مليون طن سنويا من حمض الفوسفور ومثله من مادة الأميناك، 4 مليون طن سنويا من الأسمدة الفوسفاتية والأزوتية، حيث تحتل المركز السادس عالميا، ويعد ثاني منتج بعد النفط في الجزائر باحتياط يقدر بنحو ملياري طن، لكن لا تستغل بشكل كبير تجاريا.

يسعى البحث إلى دور التكامل بين تطبيق أساليب المحاسبة الرشيق وذلك من أجل تعزيز الأداء وذلك عن طريق تقنيتي التحسين المستمر وسلسلة القيمة لتقليل الفاقد أو الضياع وكذا بطاقة الأداء المتوازن بأبعادها الخمسة من أجل تقديم منتج بأقل كلفة وأعلى جودة وتحسين رضا الزبائن،

والميزة التنافسية على مستوى مؤسسة الفوسفات، تبسة وذلك عن طريق بياناتها المالية وسجلاتها المحاسبية لسنة 2017، 2018.

تم تقسيم الدراسة إلى:

الفصل الأول: الأدبيات النظرية واشتمل على مبحثين، المبحث الأول: مفاهيم عامة، والمبحث الثاني، عرض وتقييم الدراسات السابقة، اشتمل كل مبحث على ثلاث مطالب

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة مناجم تبسة، واحتوى على مبحثين، المبحث الأول:

لمحة حول مؤسسة مناجم تبسة، المبحث الثاني: اسقاط الدراسة النظرية على الواقع التطبيقي في المؤسسة، اشتمل كل مبحث على ثلاث مطالب.

### طرح الإشكالية:

كثيرا ما يصاحب تطبيق المحاسبة التقليدية مشكلات خاصة في جانبها المالي من ضياع وهدر في الموارد والوقت وغيرها، ومع تطور نظم الانتاج وأساليبه كان لزاما البحث عن طرق محاسبية أو أنظمة تواكب التطور الحاصل وخاصة بالنسبة لتخفيض التكاليف وهذا ما دعا إلى طرح موضوع المحاسبة الرشيقة ودور التكامل مع مناظير بطاقة الأداء.

وعليه كانت صياغة الإشكال كالاتي:

ما دور التكامل بين المحاسبة الرشيقة ومناظير بطاقة الأداء المتوازن في تحسين اداء المؤسسة، عن طريق تخفيض التكاليف والهدر .

وللإجابة على هذه التساؤل نضع التساؤلات الفرعية الآتية:

أ- ما هي أهم تقنيات المحاسبة الرشيقة؟

ب-ماهي بطاقة الأداء وماهي مناظيرها وكيفية تحديد مؤشراتها؟

ت-ماهي انعكاسات تطبيق بيانات المحاسبة الرشيقة على مناظير بطاقة الأداء المتوازن؟

ث-ما واقع استخدام المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء المتوازن BSC في مؤسسة مناجم الفوسفات

تبسة؟

الفرضيات:

الفرضية الرئيسية:

ينتج عن التكامل بين المحاسبة الرشيقة ومناظير بطاقة الأداء المتوازن تخفيض التكاليف

والهدر للتحسين اداء المؤسسة

الفرضيات الفرعية:

✓ تعتمد المحاسبة الرشيقة على أهم تقنيتين التحسين المستمر كايزن، وسلسلة القيمة؛

✓ تستخدم مناظير بطاقة الأداء المتوازن لمعرفة المؤشرات التي تساعد في معرفة الوضعية

المالية وغير المالية للمؤسسة؛

✓ لا يتم الاعتماد على المحاسبة الرشيقة في مؤسسة مناجم الفوسفات تبسة.

أهداف الدراسة:

✓ ابراز أهم المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء المتوازن وابرار انعكاسات تطبيق

هاته الأخيرة

✓ التعرف على التقنيات المستعملة والمكررة في داخل المؤسسات بالنسبة للمحاسبة الرشيقة

✓ الاستفادة من نتائج الدراسة الميدانية في تقديم حلول ومقترحات لمساعدة المؤسسة في تخفيض

التكاليف والهدر، وتحسين أدائها عن طريق المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء

أهمية الدراسة:

- ✓ تكمن أهمية الدراسة في القيمة المضافة التي يسعى الطلبة للوصول إليها بوضع رؤى تحليلية لمتغيرات الدراسة وكشف دور التكامل بين المحاسبة الرشيقية ومناظير بطاقة الأداء المتوازن في تخفيض التكاليف والهدر وتحسين أداء المؤسسة
- ✓ أهمية الموضوع نفسه تلقى اهتماما واسعا لدى المؤسسات الاقتصادية حديثا لدوره في استمرار المؤسسة وتعظيم الربح، حيث أنه يبين مدى أهمية الترشيح وأساليبه في تحسين الأداء الإداري والمالي داخل المؤسسة
- ✓ الاهتمام بالجانب غير المالي للمؤسسة عن طريق معايير بطاقة الأداء المتوازن كأسلوب حديث للوصول للأهداف المسطرة

دوافع اختيار الموضوع:

- تراوحت دوافع اختيار الموضوع بين أسباب عدة منها:
- ✓ مدى قيمة وأهمية الموضوع المدروس مع إبراز قيمة مضافة تساهم في إثراء البحث العلمي من زاوية وجهة نظر الطلبة التحليلية للأثار والعلاقة القائمة بين المتغيرين المدروسين، وتبني دراسة حالة مؤسسة لها وزن على مستوى الاقتصاد الوطني.
- ✓ وجود الرغبة في تقديم ومعالجة موضوع بحثي بشكل يضمن تحقيق وجود معرفي وميزة من خلال إبراز أوجه العلاقة بين متغيري الدراسة ومدى مساهمتها في الرفع من أداء المؤسسة وقيمتها السوقية.
- ✓ إثراء المجال المعرفي والمكتبي الذي ينتمي له الطلبة الذي يتيح اعتماده كمرجع ودراسة سابقة بحثية.

### المنهج المستخدم:

استخدمنا في دراستنا المنهج الوصفي دراسة حال لمطابقته لمثل هذه الدراسات حيث يعرف المنهج الوصفي بأنه مجموعة الاجراءات البحثية التي تتكامل لوصف الظاهرة أو الموضوع اعتماد على جميع الحقائق البيانات وتصنيفها ومعالجتها وتحليلها تحليلًا كافيًا ودقيقًا لاستخلاص دلالاتها والوصول إلى نتائج أو تعميمات عن الظاهرة أو الموضوع محل الدراسة ودراسة الحالة هي البحث المتعمق عن العوامل المعقدة والتي تسهم في فرضية فردية وحدة اجتماعية شخصًا كان أو أسرة أو

مؤسسة

### حدود الدراسة:

• الحدود الزمانية: التركيب النظري والتطبيقي للموضوع كان بداية شهر جويلية الى غاية شهر سبتمبر من خلال القوائم المالية لسنتي 2017-2018 وكذا المقابلات الشخصية مع مسؤولي واطارات المؤسسة

• الحدود المكانية:

مؤسسة مناجم الفوسفات "تبسة" "somiphos" لأهميتها في السوق الوطني والأخير كأكبر مورد ومصدر لمادة الفوسفات وكذا تطبيقها لأحد التقنيات والأساليب من أجل استمرارها وترقيتها

### متغيرات الدراسة:

تتمثل في عرض حال لكلا المتغيرين الأساسيين التي قامت عليهما الدراسة وكشف مدى علاقة التأثير والتأثير حيث تمثل في كل من:

المتغير المستقل: التكامل بين المحاسبة الرشيقة ومناظير بطاقة الأداء المتوازن

المتغير التابع: تحسين أداء المؤسسة.

صعوبات الدراسة:

- عدم الحصول على المعلومات الكافية والقوائم المالية الخاصة بمؤسسة الدراسة وكذا قصر مدة التبرص نتيجة جائحة كورونا.

# الفصل الأول: أدبيات نظرية

### تمهيد:

فرض عصر المعلومات والاقتصاد المعرفي والظروف المتغيرة المحيطة بالمؤسسة مناخ تنافسي لم يشهد من قبل، فباتت المعلومات المالية غير كافية لمعرفة وضعية المؤسسة مما جعلها تبحث عن معلومات غير مالية إلى جانب المالية، وكذا البحث عن السرعة والدقة في ما يخص القوائم المالية والتي كانت عملية جردها وتسجيلها تتسم بالتعقيد وطول المدة، لذا عمدت إلى إيجاد علاقات بين الغاية والسببية في تحقيق الربحية والاستمرار وكذا تخفيض التكاليف والهدر وهنا جاءت فكري المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء المتوازن كأساليب حديثة للمحاسبة الإدارية ذات نظرة شمولية لتقويم نشاطات المؤسسة ومستوى أدائها وذلك عن طريق قوائم مالية بطرق حديثة.

### المبحث الأول: مفاهيم عامة

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى الإطار النظري لكل من المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء المتوازن وتحليل التكامل بينهما حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مطالب على الترتيب، الإطار المفاهيمي للمحاسبة الرشيقة، ماهية بطاقة الأداء المتوازن، التكامل بين المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء المتوازن.

#### المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الرشيقة

طورت شركة تويوتا اليابانية في العقود الأخيرة نظام إنتاجي جديد يساعد في القضاء على الضياع وهو التصنيع الرشيق، يتم الاعتماد عليه وتطبيقه في كامل المؤسسات، وباعتبار المحاسبة هي المصدر الأساسي لاتخاذ القرار فهي مهمة لنجاح هذا الأسلوب مما ينشأ عنه المحاسبة الرشيقة.

قبل التطرق إلى الإطار المفاهيمي للمحاسبة الرشيقة سيتم عرض مفهوم كل من التصنيع

الرشيق والتفكير الرشيق:

#### - التفكير الرشيق: (lean thinking)

يعد التفكير الرشيق فلسفة إدارية تقوم على أساس تحقيق القيمة المضافة من خلال التقليل من الهدر والضياع،<sup>1</sup> حيث يوفر طرقاً لتحديد القيمة وإزالة كل الأنشطة التي لا تضيف القيمة، ويتكون من خمسة عناصر هي<sup>2</sup>:

✓ معرفة الزبائن وتحديد القيمة؛

✓ تحديد تيار القيمة؛

✓ خلق تدفقات عن طريق القضاء على الضياع؛

✓ الاستجابة لجذب الزبائن؛

<sup>1</sup> زروخي فيروز، بن عابد مختار، جيحيق زكية، دور ممارسات التفكير الرشيق لإدارة الموارد البشرية في تحقيق الإبداع الإداري "دراسة ميدانية"، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 09/ العدد 03 مكرر (الجزء الثاني)، 2019، ص 576.

<sup>2</sup> بزقاري حياة، بن ساهل وسيلة، المحاسبة الرشيقة وخلق قيمة الزبون، مخبر العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 13، 2018، ص 94.

✓ السعي للكمال.

### - التصنيع الرشيق (lean manufacturing) :

التصنيع الرشيق: هو استراتيجية تصنيع تهدف إلى إنجاز تدفق الانتاج بسلاسة عن طريق إزالة الضياع والهدر، فالمؤسسة التي تهمل هذه الاستراتيجية تكون غير قادرة على مواجهة المنافسة العالمية الموجودة حالياً من ناحية الجودة العالية والتسليم في الوقت المحدد.<sup>1</sup>

### أولاً: تعريف المحاسبة الرشيقة: (Lean Accounting)

هناك مجموعة من التعاريف التي تخص المحاسبة الرشيقة من بينها ما يلي:

- أن اسم lean هو مصطلح أضيف للمحاسبة وهو بمعناه المجرد يعني نحيف أو هزيل لكن عندما يضاف إلى المحاسبة يصبح بمعنى رشيق أو ترشيح المحاسبة أو المحاسبة الرشيقة كمفهوم جديد أطلقه باحثون من الولايات المتحدة من معهد ماساتشوستس.<sup>2</sup>
- عرف Guan وآخرون المحاسبة الرشيقة: "على أنها التكاليف التي تعد وتتظم طبقاً لمفهوم سلسلة القيمة والتي تجمع كل من المعلومات المالية وغير المالية بهدف تزويد المؤسسة بالتقارير المالية التي تعكس الأداء باستخدام المعلومات المالية وغير المالية".<sup>3</sup>
- مفهوم جديد مصمم ليعكس بشكل أفضل الأداء المالي في المنشآت التي تتخذ مفاهيم ومبادئ التفكير الرشيق كأحد استراتيجيات أعمالها، الذي يتطلب تغيير في نظم المحاسبة كالمقياس

<sup>1</sup> محمد سمير دهيرب الربيعي، تطبيق بعض تقنيات التصنيع الرشيق لتخفيض الكلف والضياع وتحسين أداء العمليات الإنتاجية "بحث تطبيقي في شركة أور العامة للصناعات الكهربائية"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 08، العدد 03 / 2018، ص 229.

<sup>2</sup> سيف سعد عبد الجليل، استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لقياس وتقويم الأداء في الوحدات الصحية "دراسة تطبيقية في مستشفى السلام، مجلة جامعة جيهان أربيل العلمية، إصدار خاص، العدد2، الجزءA، أيلول 2018، ص205.

<sup>3</sup> امحمدي فطوم، المهدي هجالة سارة، الإفصاح عن المحاسبة الرشيقة باستخدام تدفق القيمة، مجلة المثنى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، العدد الرابع/ ديسمبر 2018، ص 125.

## الفصل الأول: أدبيات نظرية

والرقابة بالشكل الذي يخدم ويعكس بصورة صحيحة نتائج تطبيق مبادئ التفكير الرشيق في أنشطة المنشأة كافة.<sup>1</sup>

ومما سبق يتضح أن المحاسبة الرشيقة لها وجهان هما:<sup>2</sup>

✓ الوجه الأول يشير إلى تطبيق المفاهيم الرشيقة في إجراءات النظام المحاسبي والرقابي وفي عملية القياس، والهدف هو إزالة الضياع، وتسريع الإجراءات، وإزالة الأخطاء وجعل الإجراءات واضحة ومفهومة؛

✓ الوجه الثاني يشير إلى إجراء تغييرات جذرية في نظم المحاسبة والرقابة والقياس التقليدية، وتوجيه هذه التغييرات باتجاه تحقيق المفاهيم الرشيقة، وذلك من أجل أن تكون أكثر ملائمة للبيئة الرشيقة، وبالشكل الذي يؤدي إلى توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات والرقابة، وتعطي صورة واضحة عن قيمة الزبائن، وتكون بسيطة وواضحة ومرئية لكافة المستويات داخل المؤسسة.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن المحاسبة الرشيقة هي: "نظام إداري متكامل يهدف إلى إزالة الهدر والضياع من خلال تطبيق المبادئ واستخدام الأدوات التي تساعد على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعميل، وبالتالي جعل عمليات الإنتاج والتصنيع أسهل وأبسط مما يسمح بتقديم قيمة أفضل للعملاء والمؤسسة ككل".

<sup>1</sup> حسني عابدين عابدين، عبد الرحمان محمد رشوان، أثر استخدام تيار القيمة كأداة للمحاسبة الرشيدة لتطوير النظام المحاسبي وتقييم الأداء المالي "دراسة تحليلية"، مجلة الاجتهاد للدراسات الاقتصادية والقانونية، المجلد 07، العدد 02/2018، ص 565.

<sup>2</sup> خلود محمد بشير الطيب، مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية في قطاع غزة "دراسة ميدانية تحليلية"، مذكرة ماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارة في الجامعة الإسلامية غزة، أكتوبر 2017، ص 37.

### ثانياً: خصائص المحاسبة الرشيقة

تتميز المحاسبة الرشيقة بعدة خصائص هي:<sup>1</sup>

- تتمتع بالوضوح وسهولة الفهم حيث تكون فيها التقارير بسيطة اللغة وواضحة المعاني؛
- تدعم قوائم الدخل لتيار القيمة بشكل أسبوعي وتعطي فهم أفضل ورقابة محكمة؛
- تعرض فيها كامل الإيرادات والتكاليف دون مخصصات؛
- توفير المزيد من الرقابة من خلال الإدارة المرئية؛
- تتيح التسعير القائم على القيمة؛
- تنتج تقارير سهلة وسريعة والتي بدورها تتكامل بسهولة مع صندوق الأداء، حيث تظهر معلومات التشغيل والطاقات إلى جانب البيانات المالية؛
- التقارير الرشيقة تأتي في الوقت المناسب، واضحة، موجزة، ولا تتطلب اجتماعات مطولة لشرح "ماذا يعني هذا؟" أو "ماذا يجب أن نفعل؟"؛
- تؤدي المحاسبة الرشيقة إلى تحسين التسعير والقرارات الأفضل التي تؤدي بدورها إلى زيادة الربحية والتدفق النقدي والإنتاج والتصنيع الرشيق.

### ثالثاً: أهمية المحاسبة الرشيقة

تتبع أهمية المحاسبة الرشيقة في أنها:<sup>2</sup>

- توفر معلومات لاتخاذ قرارات أفضل وتؤدي هذه القرارات إلى تحسين الإيرادات والربحية؛
- تخفيض الوقت والتكلفة والتخلص من الضياع عن طريق التخلص من العمليات غير الضرورية؛

<sup>1</sup> سيف سعد عبد الجليل، مرجع سابق، ص، ص 208، 209.

<sup>2</sup> سيروان كريم عيسى، محمد عبد العزيز محسن، المحاسبة الرشيقة تطبيق نموذج مقترح لتيار القيمة في شركة فاملي لإنتاج المواد الغذائية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 5/العدد1، 2015، ص 122.

## الفصل الأول: أدبيات نظرية

- تحديد المنافع المالية المتوقعة من تطبيق فكر الإنتاج الخالي من الفاقد والضائع والتركيز على الاستراتيجيات التي تحقق هذه المنافع؛
- تشجيع التحسينات عن طريق تقديم المعلومات والإحصائيات؛
- التركيز على قيمة العميل عن طريق الربط بين قياس الأداء وبين مسببات خلق القيمة وذلك لتعظيم قيمة العميل.

### رابعاً: أهداف المحاسبة الرشيقة

تهدف المحاسبة الرشيقة إلى:<sup>1</sup>

- (1) **الحذف والتطوير:** أي حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة، والتحسين والتطوير وزيادة أداء العمليات الإنتاجية بإتقان كامل وذلك بمشاركة جميع العاملين في الشركة؛
- (2) **زيادة المبيعات:** يكون ذلك بتوفير معلومات أفضل لاتخاذ القرار، فاستعمال التكاليف المعيارية لاتخاذ القرار غالباً ما يكون خاطئاً، وعليه فإن التكاليف المعيارية هي خطة خاطئة، فالشركات بحاجة لأدوات المحاسبة الرشيقة كتيار القيمة لاتخاذ قرار أحسن؛
- (3) **التحديد الواضح للأثر المالي للتحسينات الرشيقة:** تحدد المحاسبة الرشيقة بوضوح الأثر المالي للتحسينات الرشيقة لأن استخدام نماذج تقليدية لتقويم منافع التحسين رشيق لا تحقق هدفاً؛
- (4) **توفير المال وتخفيض التكاليف:** إن نمو المؤسسة مع المحاسبة الرشيقة يمكنها من القضاء على الضياع الناتج من المعاملات والاجتماعات والتقارير، وتمكن أيضاً من القضاء على الأنشطة المحاسبية التقليدية؛

<sup>1</sup> بزقاري حياة، بن ساهل وسيلة، مرجع سابق، ص 97.

## الفصل الأول: أدبيات نظرية

(5) تحفيز التحسين الرشيق على المدى الطويل: وذلك عن طريق الترشيح الذي يركز على المعلومات ومقاييس الأداء الرشيق، وقد صممت هذه المقاييس لتحفيز السلوك الرشيق ودعم ثقافة الترشيح عن طريق تحفيز الاستثمار لدى الأشخاص وتوفير المعلومات الملائمة والتحسين في كل مستويات الشركة بصورة تامة.

(6) توفير المعلومات الملائمة: توفر معلومات دقيقة في الوقت المناسب، وتكون بسيطة وقابلة للفهم بالنسبة لكل أقسام الشركة، مما يؤدي إلى التحفيز واتخاذ قرارات من شأنها تعظيم ربح المؤسسة وزيادة نموها وإنتاجها وتحسين مردوديتها إضافة إلى زيادة قيمة الزبائن؛

### خامسا: أدوات المحاسبة الرشيقة

هناك مجموعة من الأدوات سيتم التطرق إليها في الجدول التالي:

#### الجدول رقم 01: أدوات المحاسبة الرشيقة

1	خرائط تيار القيمة	12	التكلفة الإضافية وتحليل الربحية باستخدام تيار القيمة وصندوق الأداء
2	سلسلة القيمة	13	سياسة هوشين
3	التحسين المستمر كايزن	14	مبيعات، عمليات، تخطيط مالي
4	مخطط قياس الأداء	15	تكاليف تيار القيمة للحالة الحالية والمستقبلية
5	بطاقة أداء تيار القيمة تحتوي على متابعة التدفق والتحسين المستمر	16	صندوق الأداء، تظهر التغيرات على جانب العمليات المالية والطاقة الناتجة عن تحسينات الترشيح والتحليل المالي للاستفادة من التغير في الترشيح

## الفصل الأول: أدبيات نظرية

مقاييس أداء لتتبع مشاركة العاملين في التحسين المستمر، رضا العاملين، التدريب الشامل، التعلم	17	صندوق النقاط يظهر أداء تيار القيمة	6
المشاركة في الأرباح	18	تكلفة تيار القيمة	7
مصنوفة استبعاد المعاملات	19	قائمة دخل تيار القيمة	8
خرائط عمليات المخاطر الرقابة والمسؤولية وفقا لقانون SOX	20	التكلفة المستهدفة	9
طرق تقييم المخزون كالجرد المستمر وتكاليف الإنتاج	21	القوائم المالية الواضحة وفقا لتيارات القيمة	10
تقارير باستخدام بطاقات الأداء المرئي حول تيارات القيمة، خلايا التصنيع، تصميم المنتجات، التوزيع، المبيعات والإدارة.	22	تقارير مالية سهلة وبسيطة على الأساس النقدي للمحاسبة	11

المصدر: حسن عابدين عابدين، عبد الرحمان رشوان، دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف

وقياس الأداء المالي، مجلة المحاسب العربي، العدد 44، ص: 07.

وسيتم شرح أهم الأدوات المستخدمة في المحاسبة الرشيقة كما يلي:

**سلسلة القيمة:** هي تلك المجموعة المستقلة من الأنشطة المؤداة داخل المؤسسة والتي تعرض الكيفية

التي يتحرك بها المنتج من مرحلة المواد الأولية إلى غاية وصولها إلى الزبائن أو المستهلك النهائي،

ومن خلال المحاسبة الرشيقة فإنه يتم استبعاد كل الأنشطة التي لا تضيف قيمة للزبون والمؤسسة،

وبالتالي البحث عن تخفيض تكاليف الأنشطة دون التأثير على نوعية المنتجات والخدمات المقدمة؛<sup>1</sup>

<sup>1</sup> امحمدي فطوم، المهدي هجالة سارة، مرجع سابق، ص 99.

## الفصل الأول: أدبيات نظرية

التحسين المستمر (كايزن): كايزن كلمة يابانية معناها تحسين، والتحسين المستمر هو نظام يتم عن طريق تحسين الكفاءة التشغيلية والإنتاجية وهو من أهم الأساليب التي تتبعها المؤسسات من أجل تقليل الوقت، وزيادة جودة المنتجات وذلك لتقديم قيمة مضافة للزبون من خلال زيادة الكفاءة وتحسين الجودة؛<sup>1</sup>

سنة سيجما: عبارة عن طريقة لإدارة الأداء عند المستوى التشغيلي للمنظمات الذي لا يزيد فيه الخطأ على 3.4 فرصة في المليون، فهي مقياس إحصائي لدقة الأداء دون أخطاء؛<sup>2</sup>

يمكن تعريفها أيضا بأنها مبادرة استراتيجية لتحسين الأرباح وزيادة الحصة السوقية وزيادة رضا الزبائن، من خلال إدارة إحصائية تؤدي إلى اختراق سقف عال في مجال الجودة؛<sup>3</sup>

الإدارة المرئية: أسلوب ونهج إداري حديث يطبق في المؤسسات يعتمد على العرض المرئي للمعلومات المتعلقة بأداء الإنتاج والأنشطة اليومية، وتعظيم التواصل المرئي بين طبقات الإدارة العليا والوسطى والمتدنية، حيث تعتبر الإدارة المرئية إحدى أنماط الإدارة المرنة التي تساعد أي فرد يدخل المكان أول مرة على معرفة سير العمليات وفهمها وتقييم العمل بنظرة سريعة؛<sup>4</sup>

التكلفة المستهدفة: هو منهج حديث أساسه تحديد السعر الذي يستطيع الزبون دفعه مقابل الحصول على المنتج أو الخدمة ومن ثم تحديد هامش الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه، بطرح ذلك

<sup>1</sup> رقية الطيب علي أحمد، دور المحاسبة الرشيقة في تحقيق الريادة في مؤسسات التعليم العالي من وجهة نظر أعضاء هيئة تدريس المحاسبة بجامعة الملك خالد، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 03، العدد 02/ جوان 2019، ص 593.

<sup>2</sup> فادي حسن حسين إيدلي، إمكانية تطبيق أسلوب 6SIGMA ودوره في تخفيض التكاليف وتدعيم المقدرة التنافسية -دراسة تطبيقية في شركة التقنيات المتطورة لإعادة تصنيع المواد المستهلكة-، جامعة الزرقاء، الأردن، عمادة البحث العلمي والدراسات العليا، 2014، ص 30.

<sup>3</sup> سميرة سمح عبد الرؤوف الناظر، مدى إمكانية تطبيق منهج ستة سيجما في شركات تصنيع المواد الغذائية الكبرى في الضفة الغربية، مذكرة ماجستير، إدارة أعمال، جامعة الخليل فلسطين، كلية الدراسات العليا، 2017، ص 21.

<sup>4</sup> سوزان أحمد حمادة، الإدارة المرئية وأثرها على أداء العاملين دراسة تطبيقية على الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية غزة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2018، ص 10.

## الفصل الأول: أدبيات نظرية

الهامش من السعر المستهدف لتحديد التكلفة المستهدفة، ثم بعدها يتم تصميم هذا المنتج أو الخدمة وفقا لرغبات الزبون.<sup>1</sup>

**مخطط ربط قياس الأداء:** تقسم أداة مخطط قياس الأداء إلى قسمين أداء الخلية وأداء تيار القيمة والتي كالتالي:

- مقاييس أداء الخلية: إن التصنيع وعمليات المحاسبة الرشيقة تحتاج غلى مقاييس أداء مختلفة، فالخلايا الرشيقة تركز على بطاقة وقت الزبون ومعدل التدفق وفعالية العمل الموحدة واستقرار نظام السحب وتدفق قطعة واحدة، وتشمل أربعة مقاييس متمثلة فيما يلي:<sup>2</sup>
- التقرير اليومي بالساعات (Day –By –The –Hour Report)؛
- أول وقت من خلال (« FIT » First time thorough)؛
- تقرير إنتاج تحت التشغيل الفعلي إلى إنتاج تحت التشغيل المعياري (Wip-to-swip)؛
- فاعلية التشغيل للمكائن (« OEE » Operational Equipment Effectiveness)؛
- مقاييس أداء تيار القيمة: يضم هذا العنصر إعداد تقارير الساعة واليوم الخاص بالخلية وتنفيذ قياسات أداء تيار القيمة وذلك بإعداد التقارير الأسبوعية لإظهار كيف لتيار القيمة تحقيق الأداء،<sup>3</sup> وتتركز على عدة مقاييس منها:<sup>4</sup>

- الوحدات المصنعة؛
- التسليم في الوقت المحدد؛
- متوسط فترة تحصيل الذمم المدينة؛
- المساحة الأرضية؛

<sup>1</sup> نبراس محمد عباس، استعمال آلية منهج التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمة المصرفية، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الواحد والأربعون، العدد 2018/114، ص 289.

<sup>2</sup> رائد مجيد عبد محمد، سعد سلمان عواد المعيني، استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف "بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 08، العدد 25، 2013، ص 302-305.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص 305.

<sup>4</sup> خلود محمد بشير الطيب، مرجع سابق، ص 42.

- معدل التكلفة للوحدة الواحدة.

سادسا: خطوات استخدام المحاسبة الرشيقة

يوجد هناك خطوات هامة لاستخدام المحاسبة الرشيقة وهي كالتالي:<sup>1</sup>

1. ربط تدفق القيمة مع الأهداف الاستراتيجية؛
2. تحليل بيانات التكلفة لدعم العمليات المحاسبة الرشيقة؛
3. حذف المعاملات المعقدة من العمليات المالية؛
4. تطوير وتحسين التسعير لتدفق القيمة والأرباح وتحديد أماكن فقدان تدفق القيمة؛
5. يعتمد التسعير على حساب التكاليف وتحديد نقطة التعادل والأسواق المنافسة؛
6. تعليم جميع العاملين في جميع المستويات للمشاركة في عمليات المنشأة؛
7. تدريب وتطوير المسؤولين في المنشأة على نظام المحاسبة الرشيقة؛
8. تعليم المدير والطاقت المالي استراتيجية تدفق القيمة من أجل عملية اتخاذ القرار باستخدام أدوات المحاسبة الرشيقة.

### المطلب الثاني: ماهية بطاقة الأداء المتوازن

في هذا المطلب سيتم التعريف ببطاقة الاداء المتوازن وأبعادها، ثم سرد مراحل تطورها واهميتها، فضلا عن مميزاتها وعوائق تطبيقها.

#### 1- تعريف بطاقة الأداء المتوازن

يمكن التعرض لمفهوم بطاقة الأداء المتوازن من خلال مجموعة من العناصر المهمة تخص مجهودات كبيرة لمفكري الإدارة والاقتصاد من خلال الآتي :

<sup>1</sup> حسن عابدين عابدين، عبد الرحمن محمد رشوان، دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف وقياس المالي، مجلة المحاسب العربي، العدد 44، ص 06.

## الفصل الأول: أدبيات نظرية

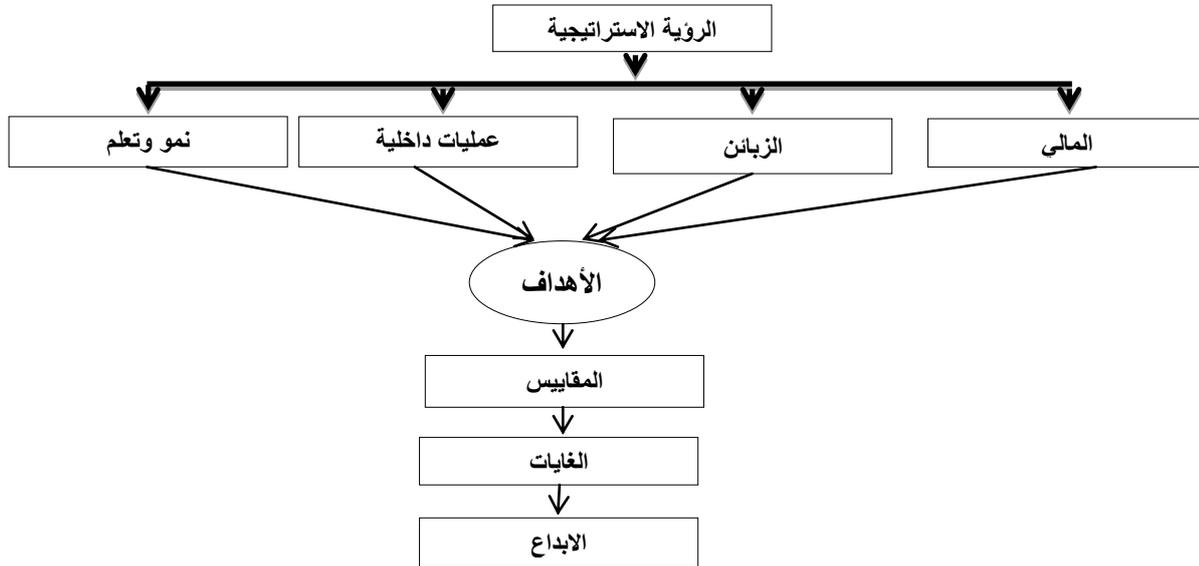
تعريف بطاقة الأداء المتوازن :

التعريف الأول: يعرفها Norton,kaplan على أنها مجموعة من الأفكار والمبادئ المتماسكة التي تكون نظاما يمثل خارطة مسار شمولي للمؤسسات لتتبع واقع رؤيتها الإستراتيجية المعتمدة على مجموعة مترابطة من مقاييس الأداء ومجموعة الأهداف المنجزة<sup>1</sup>.

التعريف الثاني: هي أول عمل نظامي حاول تصميم نظام لتقييم الأداء يهتم بترجمة إستراتيجية المنشأة إلى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر كما أنها توحد جميع المقاييس التي تستعملها المنشأة<sup>2</sup>.

التعريف الثالث: عبارة عن نظام شامل لقياس الأداء الكلي للمؤسسة من خلال مجموعة من الأبعاد المتكاملة مع بعضها البعض مستخدمة في تحقيق ذلك مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية تتكامل فيما بينها لتعطي تفسيراً واضحاً لمختلف أوضاع المؤسسة<sup>3</sup>.

الشكل رقم 01: المفهوم العام لبطاقة الأداء المتوازن



المصدر: حنان باقر الدليمي، عباس علوان الشريف، خالد عباس إلياس، استخدام بطاقة الهداء المتوازن في تقويم الأداء

الاستراتيجي، المجلة العراقية للعلوم ، المجلد 8، عدد 33، كربلاء، العراق، 2012، ص 169.

<sup>1</sup> Robert kaplan and david Norton, **the balnced scarecard ,measure the drive performance**, 1992, p 72.

<sup>2</sup> كامل أحمد أبو ماضي، بطاقة الأداء المتوازن كأداة تقييم لأداء المؤسسات الحكومية وغير الحكومية، مكتبة نيسان للطباعة والتوزيع، فلسطين، 2018، ص 177.

<sup>3</sup> عبد الكريم زرفاوي، استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الرقابة وتقييم أداء المؤسسة الإقتصادية، حالة مؤسسات مناجم الفوسفات، أطروحة دكتوراه، جامعة المدينة، 2017، ص 101.

### 2- النشأة والتطور

إن اعتماد المنظمات الاقتصادية على الأداء المالي ولفترات طويلة يرجع لكون قياس هذا الأخير متاح وسهل عن طريق مؤشرات مالية واضحة ومقننة فاصلة بعد تطور الحاصل في مجال الأعمال والمعلومات والمعرفة والخروج من نظرية أصحاب المصالح أو ما يسمى المساهمين بكونهم الملهم والقادة فاصله مما نتج عنه تطور مؤشرات ومقاييس واقعية وأكثر وضوحاً في جوانب مهمة يصعب قياسها.

وعليه فإن نشوء بطاقة الأداء المتوازن جاء من خلال خبرات استشارية ونظريات معرفية قادها عدة باحثين بداية من تسعينات القرن الماضي وتعتبر كل من david P Norton, Rober Kaplan هما اساس فكرة بطاقة الاداء المتوازن كإطار أو أسلوب لقياس الأداء. وعليه هناك ثلاث أجيال رئيسية مرت بها، هي:

#### • الجيل الأول: 1<sup>er</sup> generation 1996-1992:

كانت عبارة عن مصفوفة ذات أربع مناظر لقياس الأداء حيث تم إضافة قياسات غير مالية إلى ما كان يستخدم من قياسات مالية وهي ثلاث مناظر<sup>1</sup>:

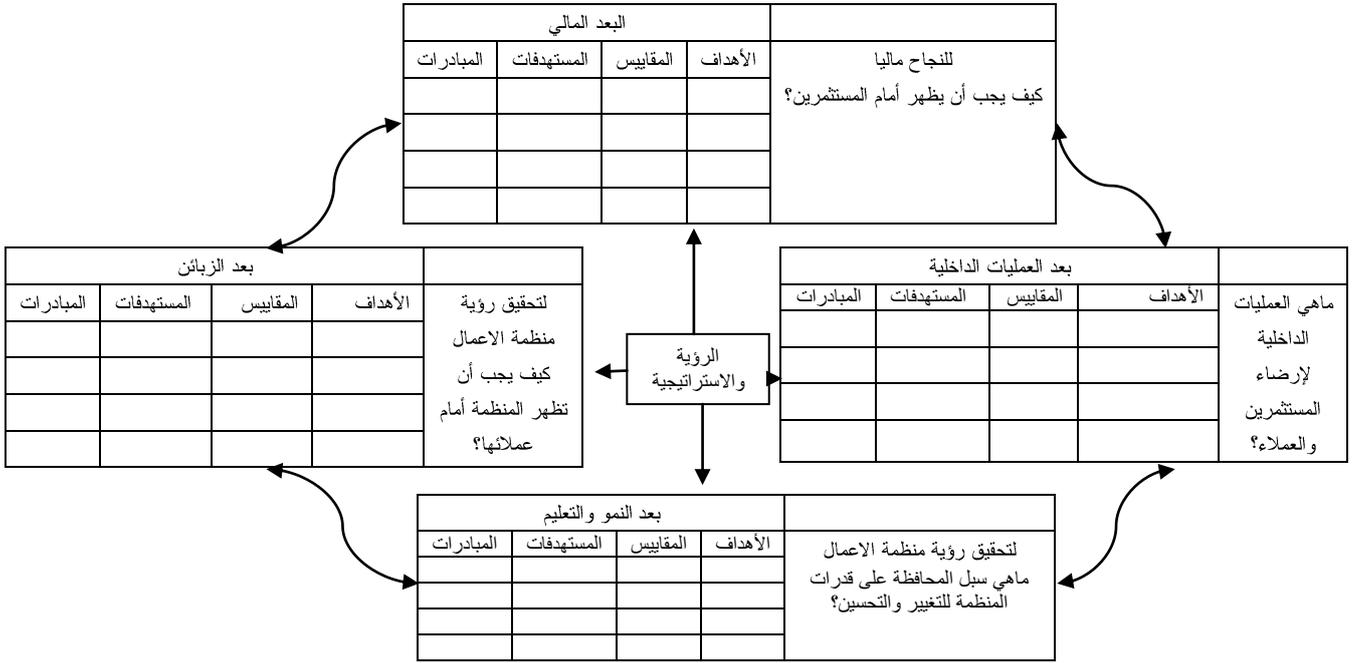
- منظور العملاء

- منظور العمليات الداخلية

- منظور التعلم والنمو

<sup>1</sup> وائل محمد صبحي أدريس، طاهر محسن منصور العالي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، ط1، 2009، ص 196

الشكل رقم 02: يوضح الجيل الأول لبطاقة الأداء المتوازن



المصدر: وائل محمد صبحي أدريس ص 148.

• الجيل الثاني: 2eme generation 1997-2000:

بالإضافة إلى الخصائص التي ميزت بطاقة الجيل الأول نجد هناك خصائص أخرى في الجيل

الثاني، أهمها<sup>1</sup>:

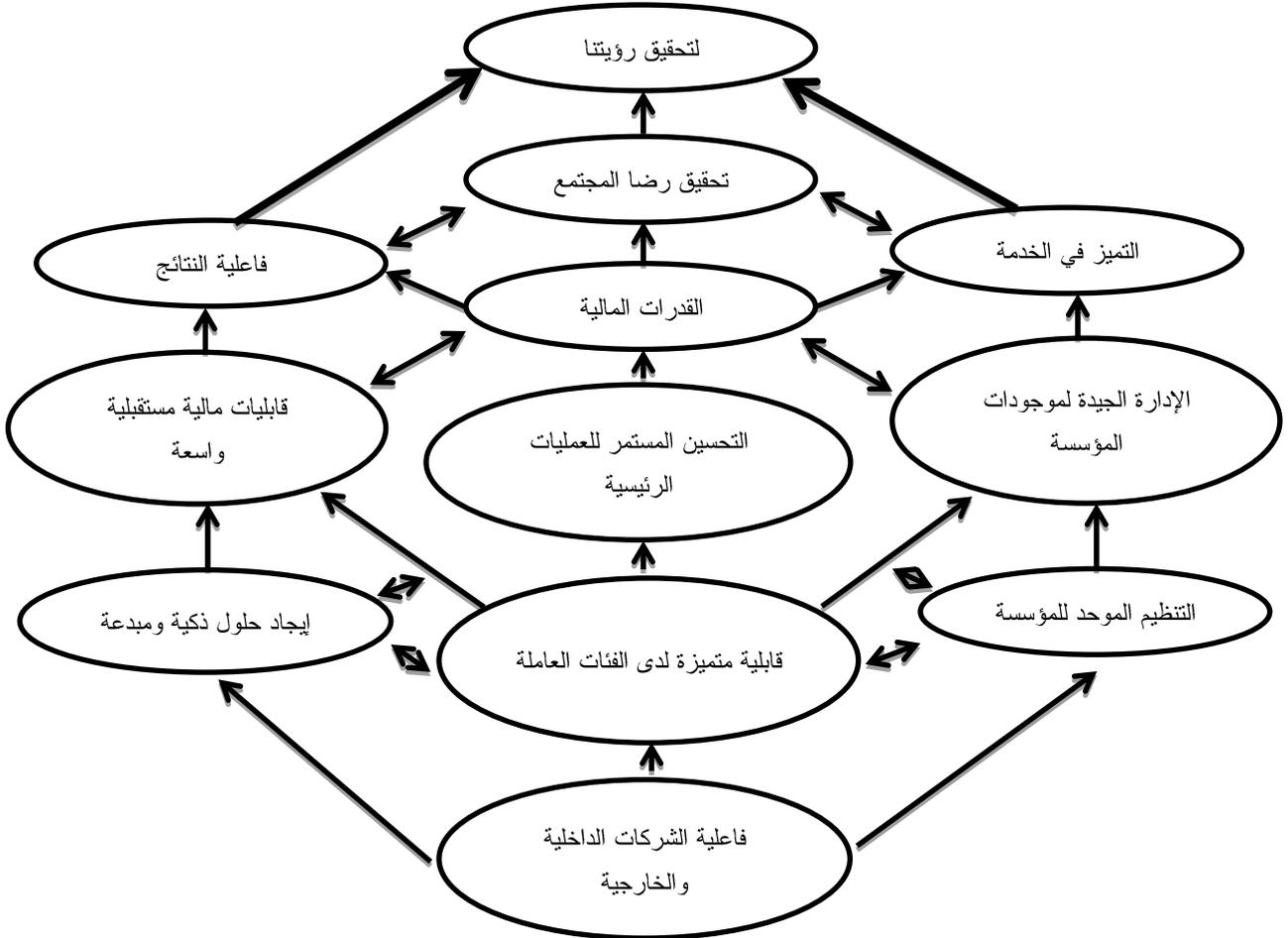
- احلال الأهداف الاستراتيجية محل المدخل الوصفي الموقفي وذلك لجعل الأهداف الاستراتيجية من أجل مقاييس ملائمة؛
- استخدام الخرائط الاستراتيجية وذلك عن طريق الجمع بين الروابط التي تنشأ بين المقاييس المختلفة وأهدافها الاستراتيجية لمختلف الأبعاد الخاصة بالبطاقة؛
- استخدام نظام التقرير البرمجية لنموذج القياس، حيث يتطلب ذلك قاعدة تكنولوجيا المعلومات حيث يتم العمل على ربط النظام بمسارات المعلومات في الاتجاهين من الأعلى إلى الأسفل أو العكس وكذا فيما يخص المعلومات الخاصة بالأهداف الاستراتيجية والعمل

<sup>11</sup> زرفاوي عبد الكريم، مرجع سابق، ص 109.

## الفصل الأول: أدبيات نظرية

على تشخيص مبكر للمشاكل التي قد تصيب الأداء ومنه العمل على إيجاد الحل في الوقت المناسب في بيئة التطبيق.

الشكل رقم 03: يبين علاقة السبب والنتيجة بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازن الجيل الثاني



المصدر: إدريس وائل محمد والغالبى طاهر محسن، مرجع سابق، ص146.

### • الجيل الثالث: 3eme generation من 2001 إلى الآن:

هو الجيل الأكثر تطورا لبطاقة الأداء المتوازن حيث تم فيه إحلال مصطلحات القصد أو الغاية، وذلك لاختيار فعلي للأهداف الاستراتيجية واختيار المقاييس ووضع الغايات وأهم العناصر التي تم التركيز عليها في الجيل الجديد هي<sup>1</sup>:

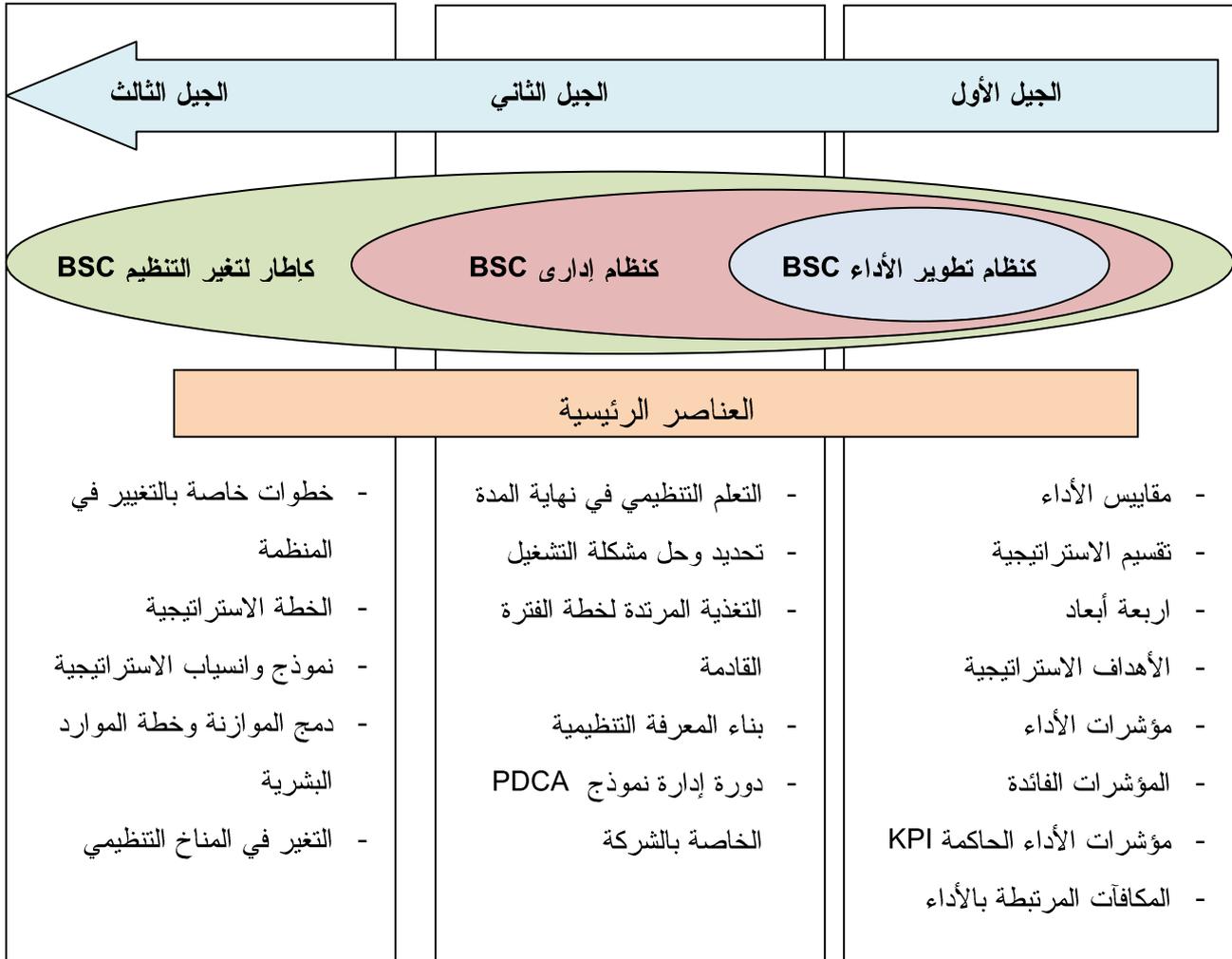
- الارتباط والتدقق في سلاسل الاهداف الاستراتيجية؛

<sup>1</sup> كامل أحمد أبو ماضي، بطاقة الأداء المتوازن كأداة تقييم المؤسسات الحكومية ونمو الحكومة، مكتبة نيسان للطباعة والتوزيع، 2018، ص 175.

## الفصل الأول: أدبيات نظرية

- ابعاد المبادرات غير المرتبطة بالتدقق الاستراتيجي والخريطة الاستراتيجية؛
- وضع الأهداف الاستراتيجية والتي تكون فيها الرؤية الشمولية للعمل في المؤسسة وذلك عن طريق بشكل منفصل لكل منظور من المناظر؛
- تحديد نوعين من المحاور الرئيسية للبطاقة أحدهما المحور الداخلي ويركز على بعد العمليات الداخلية والنمو والتعلم والبعد الخارجي وهو الزبائن والبعد المالي؛
- المقاييس والمبادرات، حيث عندما يتم الاتفاق على الأهداف وتحديد القياسات وذلك جعل تطور الترجمة باتجاه تحقيق الأهداف المنتظرة وذلك لتدعيم قدرة الإدارة العليا.<sup>1</sup>

شكل رقم 04: يمثل تطور بطاقة الأداء المتوازن



**المصدر:** وائل محمد صبحي أدریس، طاهر محسن منصور العالی، مرجع سابق، ص 151.

<sup>1</sup> وائل محمد صبحي أدریس، طاهر محسن منصور العالی، مرجع سابق، ص 150.

### 3- الجوانب الأربعة لبطاقة قياس الأداء المتوازن:

• **المنظور المالي:** يرتبط هذا البعد بالمجال المتعلق بتحقيق الأرباح وزيادة الحصة السوقية وتوليد دفعات نقدية، أي أنه يهتم بتحسين ربحية المؤسسة، ونجد أن هناك عدة مؤشرات لهذا البعد منها<sup>1</sup>:

العائد على الاستثمار (رأس المال المستثمر)، والنواتج عن تخفيض التكاليف ونمو حجم المبيعات لمنتجات جديدة وحالية وكذا صافي الربح للمبيعات، العائد على المبيعات.

• **منظور العملاء:** يركز هذا البعد على كيفية تحقيق أكبر إشباع لحاجات العملاء وكسب ثقتهم وجذب عملاء جدد مع الأخذ بعين الاعتبار ربحية كل منهم مع المحافظة على جودة منتجاتها، وقد أصبحت أغلب المؤسسات يعتمد على متطلبات العملاء وأذواقهم وتحقيق رغباتهم، وذلك من أجل الميزة التنافسية واستمرارها في السوق، ويمكن تحقيق ذلك من خلال تقديم منتج ذو جودة عالية وأسعار في المتناول وهناك عدة مؤشرات لتحقيق نتائج ناجحة لتقييم هذا البعد وهي رضا الزبون، الاحتفاظ به، اكتساب عملاء جدد، الحصة السوقية... إلخ<sup>2</sup>.

• **منظور العمليات الداخلية:** تعتبر العمليات الداخلية كافة الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة والتي تميزها عن غيرها، حيث تؤدي هذه الأنشطة إلى إشباع حاجات العملاء وتحقيق أهداف المؤسسة، ويتكون هذا البعد من عمليات الإبداع عمليات التشغيل، خدمات ما بعد البيع ويتم قياس أداء هذا البعد من خلال المؤشرات التالية، المصاريف الإدارية بالنسبة لاجمالي الإيرادات، التسليم في الوقت المحدد، دوران المخزون، معدل الأداء اليومي للعامل<sup>3</sup>.

• **منظور النمو والتعلم:** يعتمد هذا البعد على الأسس التي يجب أن تتبناها المؤسسة كزيادة النمو

<sup>1</sup> كاظم احمد جواد، أثر مرونة سلسلة التجهيز في الأداء الاستراتيجي وفي بطاقة الأداء المتوازن، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة العراق، 2013، ص 121.

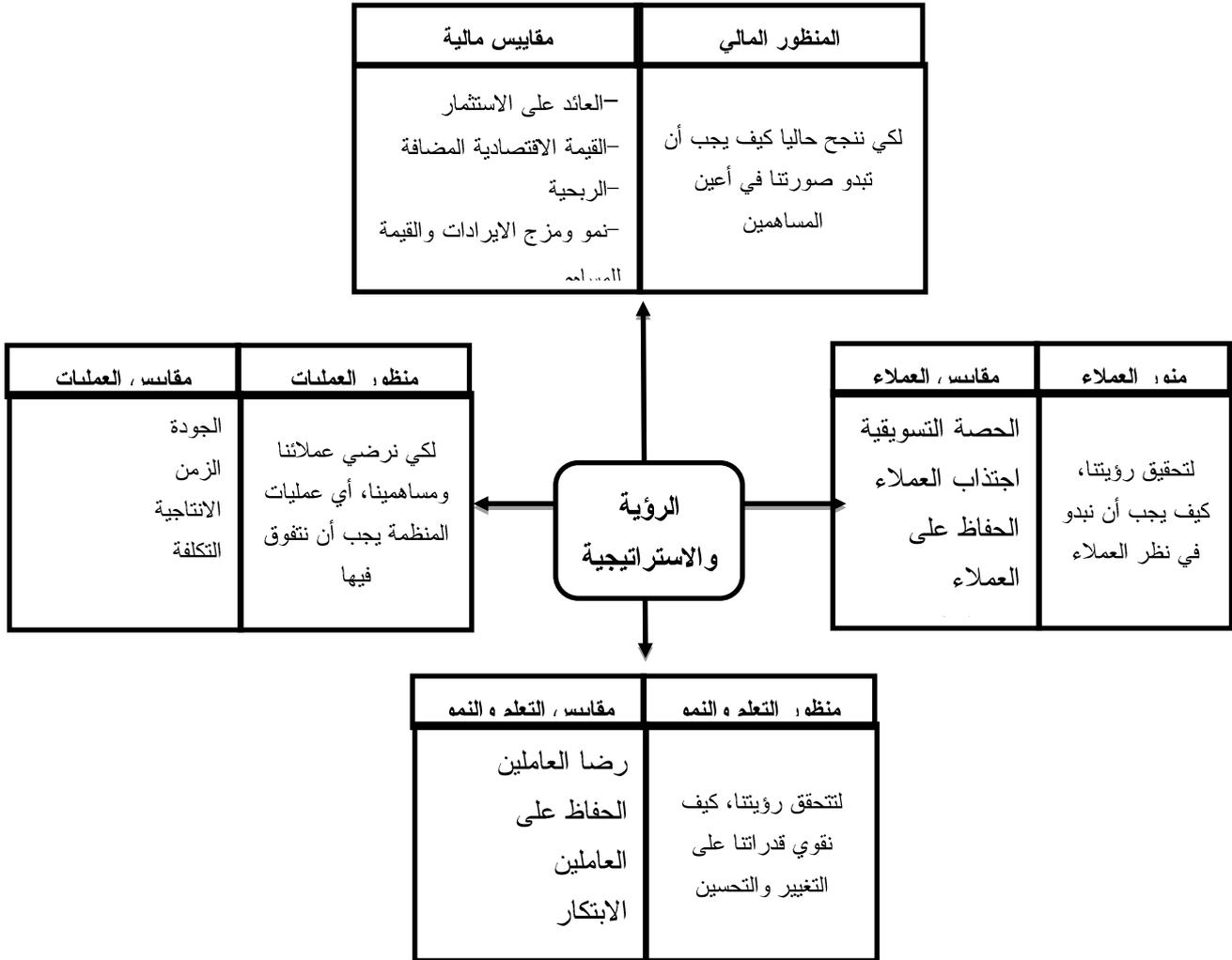
<sup>2</sup> جيهان ونس، أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على أداء شركات الاتصال الأردنية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 47، العراق، 2006، ص 357.

<sup>3</sup> شعيب بغداد، سعيد أسامة نبيل، تقويم أداء المؤسسة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، جامعة المسيلة، العدد 2، 2017، ص 362.

## الفصل الأول: أدبيات نظرية

والتحسينات المطلوبة لتحقيق الأهداف طويلة الأجل، كما يعكس بعد النمو قدرة المؤسسة في الاستثمار في المواد البشرية لتأهيلها في جميع الجوانب وتطوير تقنيات المعلومات المساندة وتغيير الإجراءات الروتينية<sup>1</sup>

الشكل رقم 05: يبين الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن



Source: Robert Kaplan and David Norton: The Balanced Scorecard, Measure the Drive Performance 1992

### 4- مكونات بطاقة التقييم المتوازن وعوامل النجاح الحرجة

تضم بطاقة التقييم المتوازن ثمانية عناصر أساسية تتبلور من خلالها آلية عمل هذه البطاقة

<sup>1</sup> طويل أحمد، بوطوبة أحمد، قياس أداء مؤسسات التعليم العالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن لضمان الجودة، دراسة تطبيقية، المؤتمر الدولي لحساب جودة التعليم العالي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016، ص 395،

والمتمثلة بالآتي<sup>1</sup>:

1. الرؤية المستقبلية والتي تبين إلى أين تتجه المنظمة وما هي الهيئة المستقبلية التي ستكون عليها؛
2. المنظور: مكون يدفع باتجاه تبني استراتيجيات معينة وفق تحليلات لمؤشرات مهمة؛
3. الأهداف إن الهدف، بيان عرض (معنى) الاستراتيجية وهو يبين كيفية القيام بتنفيذ الاستراتيجية المعتمدة، ويعبر عنها بالمستويات المحددة والقابلة للقياس لتحقيق الاستراتيجية؛
4. المقاييس تعكس قياس أداء التقدم نحو الأهداف، وتتميز بطابع كمي فهي تنبؤات عن الأداء المستقبلي وهذه المقاييس هي التي تدعم تحقيق الأهداف؛
5. المبادرات الاستراتيجية هي برامج عمل توجه الأداء الاستراتيجي وتسهل عملية التنفيذ والإنجاز على المستويات التنظيمية الدنيا.

### 6- أهمية بطاقة قياس الأداء المتوازن وأسباب الاهتمام بها :

تبدو أهمية بطاقة قياس الأداء المتوازن من خلال استقراء النقاط التالية<sup>2</sup>:

1. تترجم الإستراتيجية إلى أهداف قابلة للقياس؛
2. تعتبر نظاما إداريا يحفز على التغيير في المجالات الحرجة كالمنتجات، والأجزاء ، والعملاء، وتطوير وتنمية الأسواق؛
3. تساعد الشركات علي تعديل استراتيجياتها بحيث يصبح كسب الخبرة والتعلم حقيقة معاشة داخل المنظمة؛
4. تجمع بين أداء الفرد وأهداف المنظمة والعملاء والمجتمع؛
5. تحقق من خلال المعلومات للأبعاد الأربعة توازن بين المقاييس الداخلية والخارجية .
- 6.

<sup>1</sup> وائل محمد صبحي إدريس، مرجع سابق، ص 158.

<sup>2</sup> مقدم وهيبية، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في صياغة وتنفيذ وتقييم الاستراتيجية في المؤسسة، بحث مقدم للملتقى الدولي الرابع، المنافسة في قطاع المحوقات للدول العربي، جامعة حسيبة بن بوعلي، الجزائر، 2010، ص 7.

## الفصل الأول: أدبيات نظرية

7. تربط المستويات الدنيا للأهداف، والأدوار، والعمليات، بالمستويات العليا للمنظمة<sup>1</sup>؛
8. تضمن ترابط السبب والنتيجة وتعزيز أثر أي متغير في عنصر واحد في النظام علي تغييرات مسبقة في أماكن أخرى؛
9. تعد توضيحا وتجديدا للإستراتيجية بشكل مستمر وربط الأهداف الإستراتيجية بالميزانيات السنوية؛
10. بيان الرؤية والإستراتيجية ووضعها في بؤرة الاهتمام وليس المجالات المالية فقط؛
11. التأكيد على التغذية المرتدة الإستراتيجية علي أسس كمية ورقمية واضحة؛
12. تربط بين مقاييس الأداء والنجاح الإستراتيجي؛
13. تؤكد أهمية كل المستفيدين، وليس فقط المستثمرين؛
14. تدرك الحاجة لبعض الإجراءات التي تنظر إلي كيفية إتمام النجاح المستقبلي للمنظمة ككل<sup>2</sup>.

### 7- مميزات بطاقة قياس الأداء المتوازن.

تتميز بطاقة الأداء المتوازن بعدة نقاط تمثل أهم خصائصها وفيما يلي نلمح لأهم تلك المميزات<sup>3</sup>.

#### 1- توضح تتابع علاقات السبب والنتيجة : علي سبيل المثال يتمثل هدف الشركة في إنتاج

منتج منخفض التكلفة وتأکید النمو، لذلك فان بطاقة الأداء المتوازن تصف الأهداف

والمقاييس المحددة في جانب التعلم والنمو للأداء يؤدي إلي تحسينات في العمليات الداخلية.

يؤدي هذا في المقابل إلي زيادة رضاء العميل وحصصة السوق وأيضا الدخل التشغيلي وثروة

المساهمين.

#### 2- تساعد في توصيل الاستراتيجية لكل أعضاء المنظمة : ويتم ذلك من خلال ترجمة

<sup>1</sup> محمد شاكر حامد، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم المؤسسة الاقتصادية، مداخلة الملتقى الدولي العلمي حول الأداء والفعالية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2009، ص 4.

<sup>2</sup> Pascal faber, managuement and contrôle de gestion manuel et application ,Dunod, paris, France, 2007, p 27.

<sup>3</sup> ناعم عباس الخفاجي، إحصان محمد ياغي، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في قياس أداء المصارف التجارية، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2014، ص 60.

## الفصل الأول: أدبيات نظرية

الاستراتيجية إلى مجموعة مترابطة ومتصلة من الأهداف التشغيلية المقاسة والمفهومة.

3- تهتم بطاقة قياس الأداء المتوازن في الشركات الهادفة إلى الربح على المقاييس

والأهداف المالية. تؤكد بطاقة الأداء المتوازن على المقاييس المالية كجزء من برنامج

لتحقيق أداء مالي مستقبلي. وعندما تكون مقاييس الأداء المالية وغير المالية متصلة

بدرجات مناسبة ، فإن العديد من المقاييس غير المالية تخدم كمؤشرات موجهة للأداء

المالي المستقبلي

4- تهتم بطاقة قياس الأداء المتوازن بالنموذج المالي والمحاسبي الشامل بدلا من النظام

المحاسبي التقليدي : فالنظام المحاسبي التقليدي في بيئة تحكمها التقارير السنوية والتقارير

ربع السنوية ويركز هذا النموذج على بناء الأصول الداخلية الملموسة ويجب على هذا

النموذج التوسع ليتضمن تقييما للأصول غير الملموسة والتي تمثل عنصرا حرجا في نجاح

المنظمات.

5- تحدد بطاقة قياس الأداء المتوازن عدد ونوع المقاييس المستخدمة في كل مجال من

مجالات القياس . متجنبة توالد مقاييس عوامل الإدارة النجاح الاستراتيجية.

8- عوائق تطبيق بطاقة الأداء المتوازن: توجد مجموعة من العوائق التي تعيق تطبيق بطاقة

الاداء المتوازن على مستوى المؤسسات اهمها<sup>1</sup>:

- نقص المعرفة بأسلوب بطاقة الأداء المتوازن وعدم احاطة بميزاته؛

- الحاجة لرؤية مشتركة لاستراتيجية متفق عليها عند إعداد نموذج البطاقة؛

- يمكن أن تكون تكاليف بطاقة الأداء المتوازن أكثر من قيمة الأداء المتوازن أكبر من قيمة

الأداء المرغوب فيه للأهداف الأساسية التي تكون ذات أبعاد متعددة؛

<sup>1</sup> عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، بطاقة الأداء المتوازن، المدخل المعاصر لقياس الأداء الاستراتيجي، المكتبة العصرية، مصر، ط1،

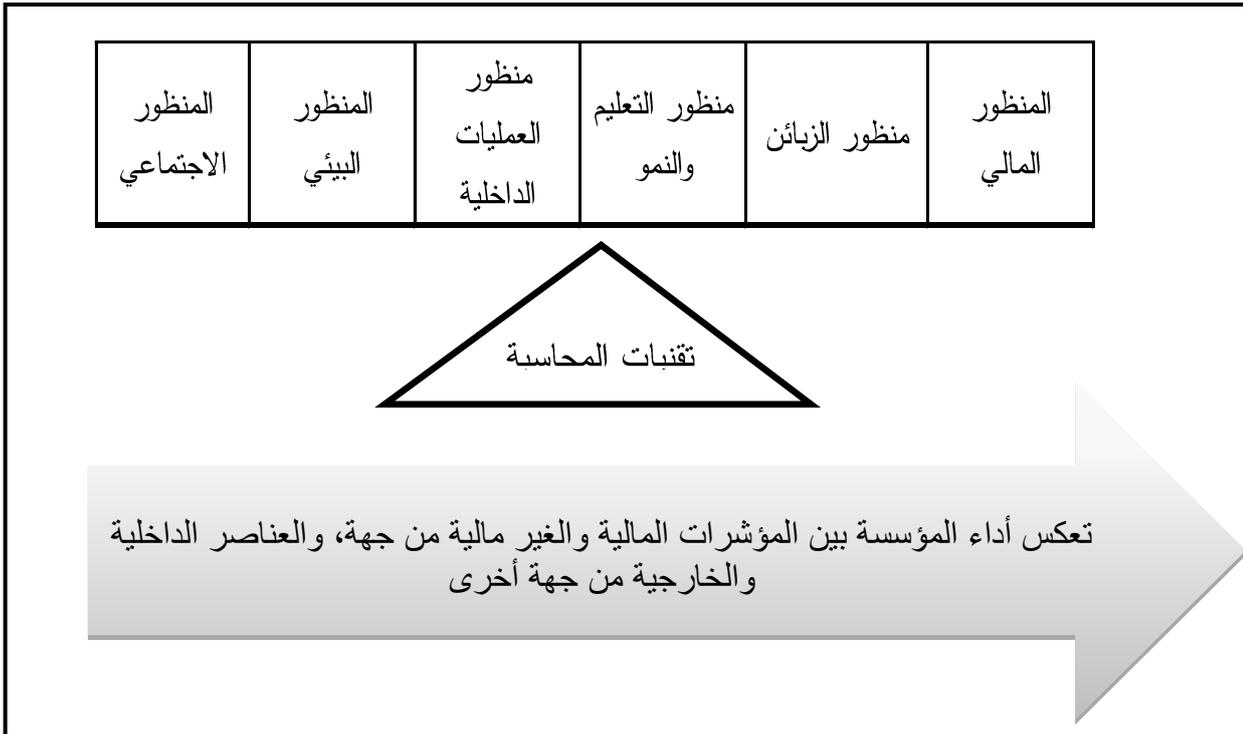
## الفصل الأول: أدبيات نظرية

- قلة الخبرة والتأهيل في التعامل مع بطاقة الأداء؛
- صعوبة وضع وتحديد المقاييس وعددها الأمثل؛
- عدم وجود مقاييس لبعض المتغيرات.

### المطلب الثالث: العلاقة بين المحاسبة الرشيقة وبطاقة الاداء المتوازن

إن تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة وانعكاسها على مناظير بطاقة الأداء المتوازن، هدفها تحقيق التوازن بين المؤشرات المالية وغير المالية والعمليات الداخلية والخارجية من جهة وبين مناظير بطاقة الأداء المتوازن من جهة أخرى،<sup>1</sup> ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

#### الشكل رقم 06: انعكاس أدوات المحاسبة الرشيقة على مناظير بطاقة الأداء المتوازن



**المصدر:** حيدر علي جراد المسعودي، علي عباس حمزة القصير، التكامل بين تقنيات المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء الاستراتيجي المتوازن المستدامة، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 12، العدد 50، ص: 131.

<sup>1</sup> حيدر علي جراد المسعودي، علي عباس حمزة القصير، التكامل بين تقنيات المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء الاستراتيجي المتوازن المستدامة، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 12، العدد 50، ص 130.

## الفصل الأول: أدبيات نظرية

وسيتم تقسيم الشكل وشرحه في النقاط التالية:

### أولاً: انعكاس تقنيات المحاسبة الرشيقة على بطاقة الأداء المتوازن

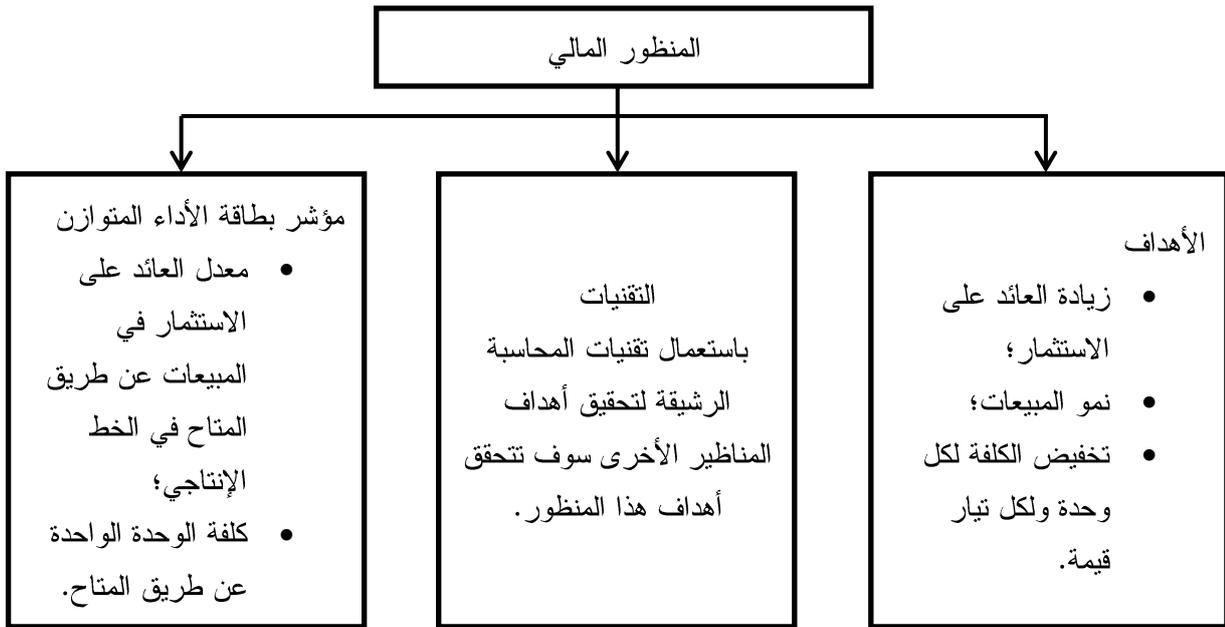
سيتم في هذا الصدد تبيان انعكاس المحاسبة الرشيقة على بطاقة الأداء المتوازن بمناظيرها الستة وتحديد العلاقة بينهما، لتحقيق جملة من الأهداف التي تسمو إليها المؤسسة الاقتصادية.

**1- المنظور المالي:** يعبر عن جميع الأمور والأهداف المالية الخاصة بالمؤسسة،<sup>1</sup> ويركز على زيادة

رأس المال، العائد على رأس المال، التدفق النقدي، وزيادة الربحية،<sup>2</sup> والشكل الموالي يبين العلاقة

بين المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء المتوازن من خلال هذا المنظور:

**الشكل رقم 07:** العلاقة بين المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء المتوازن من خلال المنظور المالي



**المصدر:** من إعداد الطلبة بالاعتماد على: حيدر علي جراد المسعودي، مرجع سابق، ص 132.

<sup>1</sup> ماجد السقا، بطاقة الأداء المتوازن، المنتدى العربي لإدارة الموارد البشرية، 2020/05/21، 11 21، أنظر الرابط <https://hrdiscussion.com/hr94360.html>

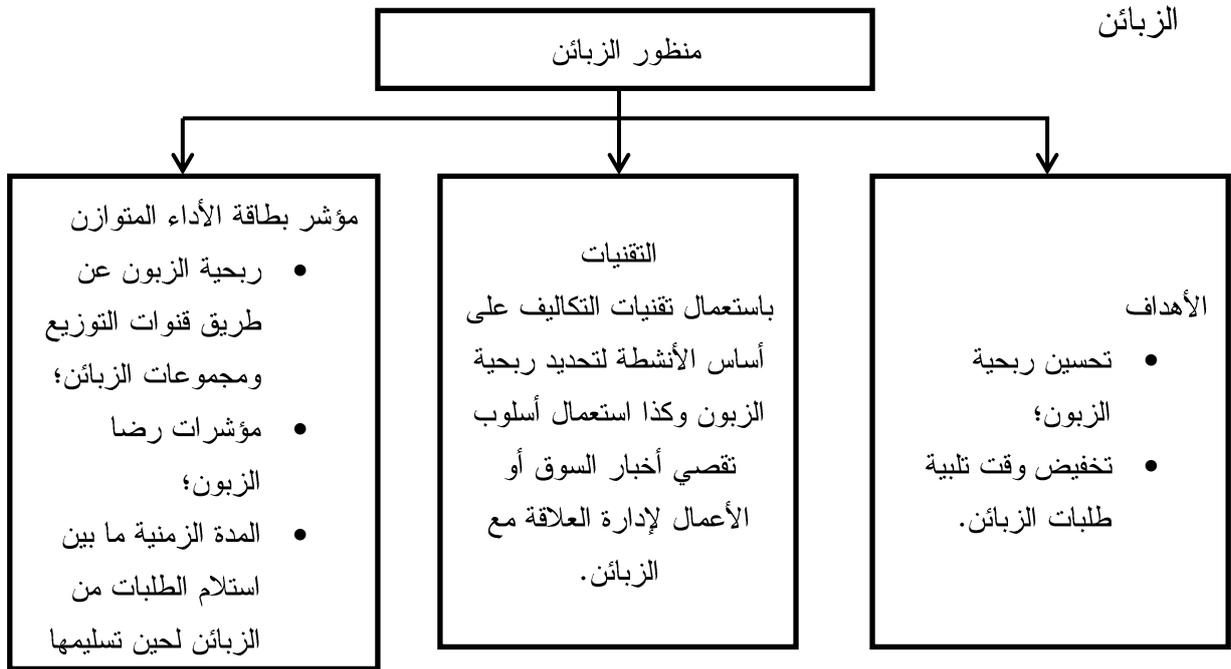
<sup>2</sup> هدى مؤيد حاتم السعدون، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقويم الأداء الاستراتيجي في جامعة القادسية، مذكرة ماجستير، علوم المحاسبة، جامعة القادسية، كلية الإدارة والاقتصاد، 2017، ص 32.

## الفصل الأول: أدبيات نظرية

من خلال الشكل يتضح أنه يتم استغلال مختلف أدوات المحاسبة الرشيقة والتي من خلالها يتم تحقيق أهداف مناظير أخرى وذلك بدراسة معدل العائد وكذا الاطلاع على نسبة الزيادة في المبيعات وكذا التحكم والتخفيض في كلفة الوحدة الواحدة لكل تيار قيمة وبالتالي تحقيق زيادة في العائد على الاستثمار ونمو المبيعات وهذا ما ينتج عنه تحقيق أعلى العوائد بأقل التكاليف.

**2- منظور الزبائن:** يبين مدى قدرة المؤسسة على الإيفاء بمتطلبات وحاجات الزبائن من سلع وخدمات وإرضائهم حسب رغباتهم،<sup>1</sup> والأداء المنخفض لهذا المنظور مؤشر رئيسي للانحدار حتى عندما تبدو الصورة الحالية للمؤسسة جيدة،<sup>2</sup> والشكل الموالي يبين العلاقة بين المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء المتوازن من خلال هذا المنظور:

**الشكل رقم 08:** العلاقة بين المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء المتوازن من خلال منظور



**المصدر:** من إعداد الطلبة بالاعتماد على: حيدر علي جراد المسعودي، مرجع سابق، ص 133.

<sup>1</sup> سحر طلال ابراهيم، تقويم أداء الوحدات الاقتصادية باستعمال بطاقة الأداء المتوازن "دراسة تطبيقية في شركة زين السعودية للاتصالات"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 35، 2013، ص 359.

<sup>2</sup> مجدي سليمان صفوت، **أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن، المدينة** صحيفة يومية تصدر عن مؤسسة المدينة للصحافة والنشر، 2020/05/21، 11 12، أنظر الرابط <https://www.al-madina.com/article/214759>.

## الفصل الأول: أدبيات نظرية

الشكل يوضح العلاقة بين المحاسبة الرشيقية وبطاقة الأداء المتوازن وذلك من خلال منظور الزبائن، حيث تم استخدام تقنية التكاليف على أساس الأنشطة والغرض من هذه الأخيرة يكمن في تحديد ربحية الزبون عن طريق قنوات التوزيع ومجموعات الزبائن كما تسعى الشركة أو المؤسسة لتحقيق رضا الزبائن وهذا لا يتحقق إلا بتحقيق وتطبيق مؤشرات رضا الزبون والتي من بينها احترام ومراعاة المدة الزمنية من وقت استلام الطلبية إلى غاية تسليمها في الآجال المحددة، كما تضمن هذا المنظور استعمال أسلوب تقصي أخبار السوق أو الأعمال لكسب الخبرة الكافية وتحسين إدارة العلاقة مع الزبائن بشكل يزيد من الثقة ويضمن ربحية الطرفين.

**3- منظور العمليات الداخلية:** يقصد به عملية تحويل المدخلات إلى مخرجات،<sup>1</sup> حيث يتم عرض الأعمال المتميزة المقدمة للزبائن والمساهمين من أجل ضمان تحقيق الربحية، كما يركز هذا المنظور على العمليات التي تمكن المنظمة من التميز، وبالتالي تحقيق رغبات العملاء بكفاءة وفعالية، وأيضا تحقيق نتائج مالية مرضية للمساهمين،<sup>2</sup> والشكل التالي يبين العلاقة بين المحاسبة الرشيقية وبطاقة الأداء المتوازن من خلال هذا المنظور:

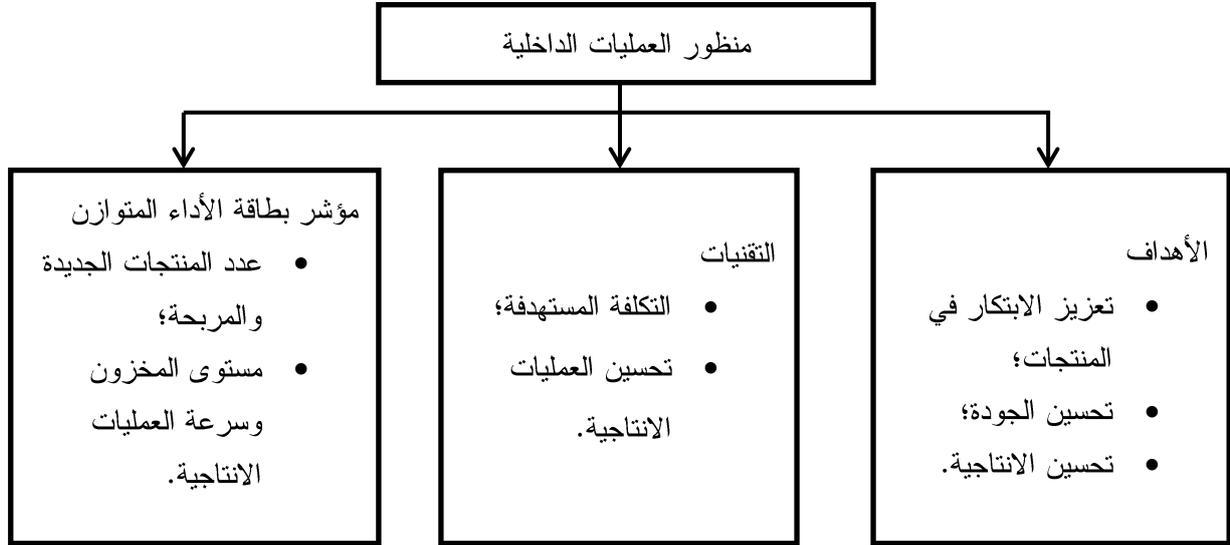
<sup>1</sup> مريم شكري محمود نديم، تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن "دراسة اختبارية في شركة طيران الملكية الأردنية"، مذكرة ماجستير، تخصص، المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، 2013/2012، ص 28.

<sup>2</sup> لواج عبد الرحيم، لطرش بلال، تقييم الأداء وفق بطاقة الأداء المتوازن "دراسة حالة المؤسسة المبنائية جن جن جبل" مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، العدد الأول، ص 78.

## الفصل الأول: أدبيات نظرية

الشكل رقم 09: العلاقة بين المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء المتوازن من خلال منظور العمليات

الداخلية



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على : حيدر علي جراد المسعودي، مرجع سابق، ص 134.

تبين من خلال الشكل أنه يتم استعمال التكلفة المستهدفة والتي بدورها تحدد السعر الذي يستطيع الزبون دفعه مقابل الحصول على المنتج أو الخدمة، وكذا تحسين العمليات الانتاجية وذلك بدراسة وتقدير عدد المنتجات الجديدة والتي تعود على أرباح المؤسسة، والتركيز على ما يميز هذه المنتجات وكذا فحص مستوى المخزون وقياس مدى سرعة العمليات الانتاجية بغية تعزيز الابتكار وتحسين الانتاجية والتطوير وزيادة جودة المنتج.

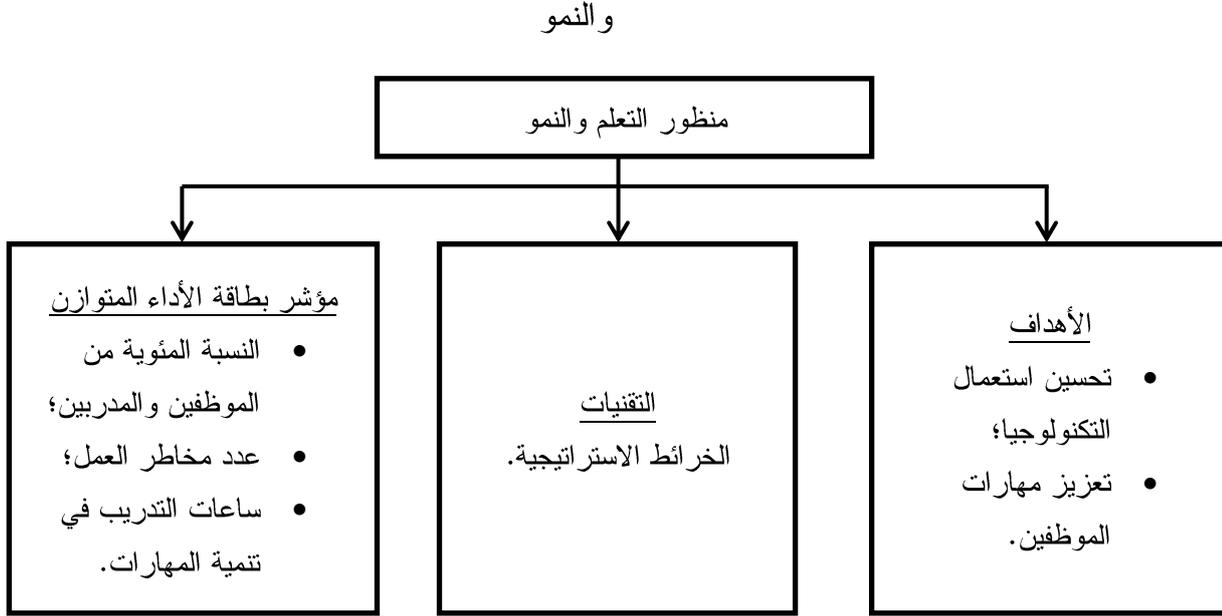
4- منظور التعلم والنمو: يركز هذا المنظور على تطوير قدرات العاملين داخل المؤسسة كونهم البنية

التحتية لها، لخلق النمو والتطور طويل الأجل،<sup>1</sup> والشكل التالي يبين العلاقة بين المحاسبة الرشيقة

وبطاقة الأداء المتوازن من خلال هذا المنظور:

<sup>1</sup> مهند مجيد طالب، محمد كريم حميد، أثر تحليل العلاقة بين مناظير بطاقة الأداء المتوازنة في تعظيم الربحية وتحسين المركز التنافسي "دراسة نظرية تطبيقية"، مجلة جامعة حزيران -أربيل- العلمية، إصدار خاص بالمؤتمر الدولي الثاني لجامعة جيهان، في العلوم الإدارية والمالية، (يومي 27-28 حزيران، 2018)، الجزء A، أيلول 2018، ص 343.

الشكل رقم 10: العلاقة بين المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء المتوازن من خلال منظور التعلم



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على : حيدر علي جراد المسعودي، مرجع سابق، ص 134.

من خلال هذا الشكل تم توضيح العلاقة التي تربط المحاسبة الرشيقة ببطاقة الأداء المتوازن من منظور التعلم والنمو، حيث تتم دراسة نسبة الموظفين المدربين وتحديد المخاطر التي يمكن ان تواجهه بيئة العمل وذلك بوضع خرائط استراتيجية لدراسة الموظفين المؤهلين وكذا تحديد المخاطر التي من الممكن أن تتعرض لها بيئة العمل واستغلال الساعات الإضافية أو ساعات الفراغ في التدريب بغية تنمية وتعزيز مهارات الموظفين وهذا ما يحقق تطورا وتحسينا في استعمال التكنولوجيا.

**5- المنظور البيئي:** يجب على المؤسسة حماية البيئة والسهر على سلامتها، والمحافظة على صحة

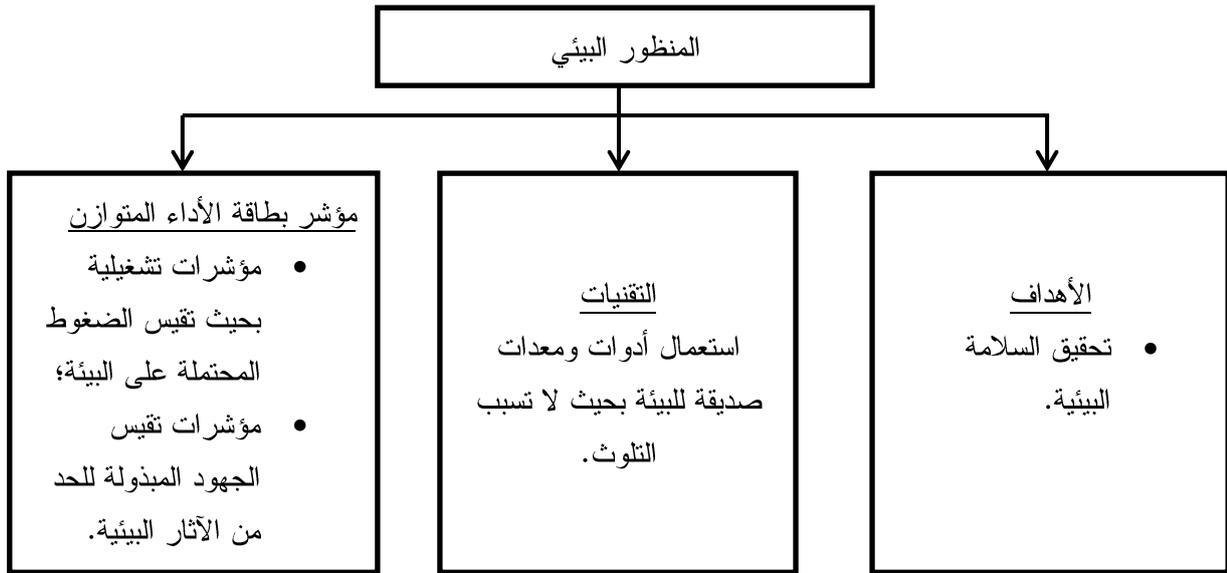
المواطنين المحيطين بها والعاملين فيها من خلال تجنب مخاطر التلوث،<sup>1</sup> والشكل الموالي يبين

العلاقة بين المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء المتوازن من خلال هذا المنظور:

<sup>1</sup> لطرش وليد، دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء الاستراتيجي "دراسة قطاع خدمة الهاتف النقال في الجزائر"، مذكرة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، السنة الجامعية 2017/2018، ص 55.

الشكل رقم 11: العلاقة بين المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء المتوازن من خلال المنظور

البيئي



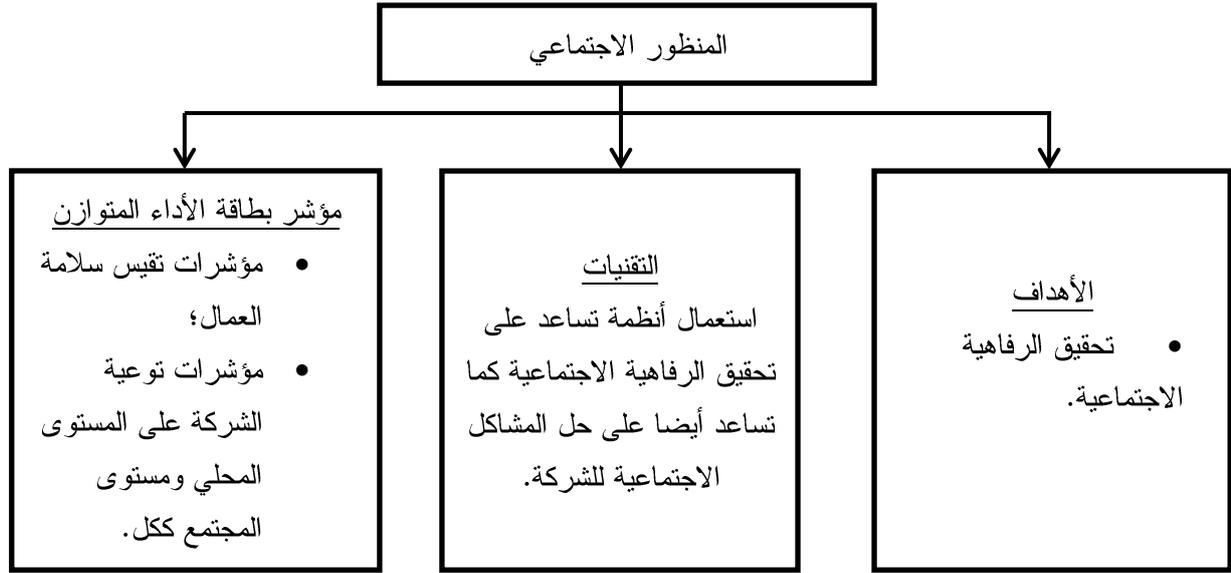
المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على : حيدر علي جراد المسعودي، مرجع سابق، ص 135.

يبين الشكل أنه لتحقيق السلامة البيئية وجب استغلال المؤشرات التشغيلية لقياس الضغوط المحتملة على البيئة، كالمخاطر الحفري والنفايات السامة وكل ما من شأنه إلحاق الضرر بالبيئة، كما تبين أيضاً وجوب وضع مؤشرات إدارية لقياس الجودة البيئية كقياس تركيز الهواء الملوث المحيط ببيئة العمل وهذا يتم باستعمال أدوات ومعدات صديقة للبيئة وإتباع جل القوانين والأنظمة التي تحميها.

6- المنظور الاجتماعي: تشكل المؤسسة جزءاً مهماً من المجتمع الذي تعمل فيه مما يتطلب منها أن تسهم في تحقيق الرفاهية لذلك المجتمع، حفاظاً على استمرارية نجاحها وذلك من خلال توفير منتجات بجودة عالية وخدمات بأسعار معقولة،<sup>1</sup> والشكل الموالي يبين العلاقة بين المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء المتوازن من خلال هذا المنظور:

<sup>1</sup> لطرش وليد، مرجع سابق، ص 55.

الشكل رقم 12: العلاقة بين المحاسبة الرشيفة وبطاقة الأداء المتوازن من خلال الاجتماعي



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على : حيدر علي جراد المسعودي، مرجع سابق، ص 136.

يتضح من خلال هذا الشكل أن الهدف الذي يرمي إليه هذا المنظور هو تحقيق الرفاهية الاجتماعية من خلال استعمال أنظمة تساعد على ذلك، كما تساعد أيضا على حل مشاكل الشركة الاجتماعية هذا عن طريق وضع مؤشرات لقياس سلامة العمال ومؤشرات تقيس توعية الشركة على المستوى المحلي ومستوى المجتمع ككل والمتمثل في الأعمال الخيرية والتطوعية والتبرعات، بتحقيق هذه المؤشرات يتم تحقيق الرفاهية الاجتماعية.

ثانيا: تأثير المحاسبة الرشيفة على تقييم الأداء

تلعب المحاسبة دورا هاما في تحسين أداء المؤسسة وذلك من خلال توفير معلومات مفيدة تساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة بإدارة التكاليف والتسعير ومزيج المنتج، ومع ذلك فمعظم أنظمة المحاسبة التقليدية لا تتوافق مع متطلبات معلومات إدارة المشاريع الحديثة، لذلك فإن اختيار نظام المحاسبة الرشيفة يعتبر تحديا في معظم المؤسسات الاقتصادية لأن له تأثير على أداء المؤسسة وذلك لاعتمادهم كل من التفكير الرشيق والتصنيع الرشيق بغية تقليل الهدر والفاقد وتوفير الجهد والوقت مع استغلال أوقات الفراغ في زيادة تدريب العاملين.

## الفصل الأول: أدبيات نظرية

قبل التطرق إلى تحديد الجوانب التي يتم من خلالها إجراء عملية تقييم الأداء في المحاسبة الرشيقة سيتم تناول تعريف كلا من الأداء وتقييم الأداء وأهميته.

### 1- تعريف الأداء

هناك عدة تعاريف للأداء يتم ذكرها كالتالي:

إن أصل كلمة الأداء ينحدر إلى اللغة اللاتينية أين توجد كلمة performare التي تعني إعطاء وذلك بأسلوب كلي لشيء ما، وبعدها اشتقت اللغة الإنجليزية منها لفظة PERFORMANCE وأعطتها معناها التي تعني إنجاز العمل والكيفية التي يبلغ بها التنظيم أهدافه.<sup>1</sup>

**تعريف الأداء حسب (A.KHESAKHEM):** من وجهة نظر هذا الكاتب فإن الأداء يدل على: تأدية عمل أو إنجاز نشاط أو تنفيذ مهمة، بمعنى القيام بفعل يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة، يلاحظ من هذا التعريف أن الأداء يتجسد في القيام بالأعمال والأنشطة والمهام بما يحقق الوصول إلى الغايات والأهداف المرسومة من طرف إدارة المؤسسة.<sup>2</sup>

ويعرف أيضا على أنه علاقة الموارد المخصصة والنتائج المحققة، حيث أن هذا التعريف يحاول ربط نتائج المؤسسة بالموارد المستخدمة في تحقيقها.<sup>3</sup>

يعرف أيضا على أنه عمل متواصل يعتمد على مختلف الموارد المتاحة بالإضافة للفاعلية والكفاءة طبقا لمعايير معينة.<sup>4</sup>

مما سبق ذكره تم استنتاج أن الأداء يتمثل في قدرة المؤسسة على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط والأهداف المرسومة بالاستغلال الأمثل للموارد من قدرات بشرية ومادية والاستفادة من العلوم والأساليب التكنولوجية المتطورة، الأداء إذا هو الفعالية والكفاءة معا.

<sup>1</sup> عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد الأول، نوفمبر 2001، ص 86.

<sup>2</sup> الشيخ الداوي، تحليل الاسس النظرية لمفهوم الأداء المالي، مجلة الباحث، العدد 07/2009، ص 28.

<sup>3</sup> عبد المليك مزهودة، مرجع سابق، ص 87.

<sup>4</sup> Michel gervais , corole de gestion, paris ,Edition Economiques ,1997 ,page104

### 2- تعريف تقييم الأداء

هناك من يعرف تقييم الأداء بأنه "مرحلة من مراحل العملية الإدارية، يحاول فيها مقارنة الأداء الفعلي باستخدام مؤشرات محددة، وذلك من أجل الوقوف على النقص أو القصور في الأداء، وبالتالي اتخاذ القرارات اللازمة أو المناسبة لتصحيح هذا القصور، وغالبا ما تستخدم المقارنة بين ما هو قائم أو متحقق فعلا، وبين ما هو مستهدف خلال فترة زمنية معينة عادة ما تكون سنة.<sup>1</sup>

ويعرف أيضا على أنه تقديم حكما ذو قيمة حول إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتخذة، أي تقييم الأداء هو قياس النتائج المحققة أو المنظرة على ضوء معايير محددة سلفا لتحديد ما يمكن قياسه ومن ثم مدى تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية، وتحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة.<sup>2</sup>

ومنه يمكن استنتاج أن تقييم الأداء عبارة عن عملية يتم فيها قياس مدى تحقيق الأهداف المرجوة.

### أهمية تقييم الأداء

يحتل تقييم الأداء أهمية خاصة في كل المجتمعات والنظم الاقتصادية نظرا لندرة الموارد وعدم كفايتها لمقابلة الاحتياجات الكبيرة المتنافسة عليها لغرض الحصول على أقصى العوائد من هذه الموارد لذا أصبح مسألة ضرورية وملحة في الجوانب المختلفة في الحياة الاقتصادية، وتتمثل أهميته في:<sup>3</sup>

- أنه يساعد توجيه الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية التي تكون أكثر حاجة إلى الإشراف؛

<sup>1</sup> الهاشمي بن واضح، تأثير متغيرات البيئة الخارجية على أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية "حالة قطاع خدمة الهاتف النقال في الجزائر (2008/2011)"، مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارة، جامعة فرحات عباس سطيف 1، السنة الجامعية 2013/2014، ص 134.

<sup>2</sup> دادن عبد الغاني، قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنذار المبكر باستعمال المحاكاة المالية "حالة بورصتي الجزائر وباريس"، مرجع سبق ذكره، ص 34.

<sup>3</sup> حسين وهيبية رمضان محمد، البشير ابراهيم فضل المولى، أثر استراتيجية التميز في الأداء المالي للمصارف التجارية، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 16، المجلد 02، 2015، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، ص 114.

## الفصل الأول: أدبيات نظرية

- يساعد على إيجاد نوع من المنافسة بين الأقسام والإدارات والمؤسسات المختلفة مما يؤدي إلى تحسين أدائها، ومساعدة المسؤولين على اتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف من خلال توجيه نشاطاتهم نحو المجالات التي تخضع للقياس والحكم؛
  - يوفر قياساً لمدى نجاح المؤسسة فالنجاح مقياس مركب يجمع بين الفعالية والكفاءة في تعزيز أداء المؤسسة لمواصلة البقاء والاستمرار؛
  - على المستوى المالي، فإن تقييم الأداء ينصب على التأكد من توفر السيولة ومستوى الربحية في ظل كل من قرارات الاستثمار والتمويل وما يصاحبهما من مخاطر، بالإضافة إلى توزيعات الأرباح في إطار السعي لتعظيم القيمة الحالية للمؤسسة، باعتبار أن أهداف الإدارة المالية هو تعظيم القيمة الحالية للمؤسسة والمحافظة على سيولة المؤسسة لحمايتها من خطر الإفلاس والتصفية، وتحقيق العائد المناسب على الاستثمار<sup>1</sup>؛
  - يظهر مدى إسهام المؤسسة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية، من خلال تحقيق أكبر قدر من الإنتاج بأقل التكاليف والتخلص من عوامل الضياع في الوقت والجهد والمال مما يؤدي إلى خفض أسعار المنتجات، ومن ثم تنشيط القدرة الشرائية وزيادة الدخل القومي<sup>2</sup>؛
- 3- الجوانب الرئيسية لتقييم الأداء في المحاسبة الرشيقية: إن عملية تقييم الأداء في المحاسبة الرشيقية تركز على 3 جوانب رئيسية وهي: خلية العمل، تيار القيمة والإدارة المرئية.

<sup>1</sup> مشعل جهز المطيري، تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، السنة الجامعية 2010/2011، ص 15.

<sup>2</sup> تيمجدين عمر، دور استراتيجيات التنوع في تحسين أداء المؤسسة الصناعية "دراسة حالة مؤسسة كوندور بروج بوعريج"، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاد صناعي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة الجامعية 2012/2013، ص 61.

### الجانب الأول: خلية العمل

إن الغرض من خلية العمل هو إنتاج منتجات أو تقديم خدمات ذات جودة عالية وتدفق نقدي في الوقت الذي يحدده الزبون وهذا مرتبط بمستوى الأداء في المؤسسة.<sup>1</sup>

### الجانب الثاني: تيار القيمة

لقد تمت الإشارة إلى تيار القيمة على أنه أداة من أدوات المحاسبة الرشيقة، حيث يجب أن يكون لتيار القيمة الأهداف التالية:<sup>2</sup>

- تسليم المنتجات إلى العميل في أقرب وقت ممكن؛
- الحصول على أقل تكلفة للمنتج؛
- زيادة الربحية والحد من المخزون.

كما يجب الإبلاغ عن نتائج هذه المؤشرات أسبوعياً للحفاظ على رقابة مشددة على العمليات داخل كل تيار.

حيث يقترح كل Baggaley & Maskell المؤشرات التالية في عملية تقويم الأداء في ظل المحاسبة الرشيقة:<sup>3</sup>

**1- المبيعات لكل شخص:** يقيس هذا المؤشر إنتاجية تيار القيمة في الأسبوع السابق فعندما تزداد

الإنتاجية، يمكن لتيار القيمة تصنيع وبيع المزيد من المنتجات بنفس الموارد، وبالتالي زيادة

إنتاجية تيار القيمة حيث يعتمد على حساب قيمة مبيعات المنتجات المصنعة في تيار القيمة

خلال أسبوع مقسوماً على عدد الأشخاص الذين يعملون في نفس التيار بالكامل.

**2- التسليم في الوقت المحدد:** يعبر هذا المؤشر عن النسبة المئوية للأوامر المشحونة للزبون في

غضون الموعد النهائي المتفق عليه، كما يشير إلى مستوى الرقابة في تيار القيمة فإذا كانت

<sup>1</sup> سيف سعد عبد الجليل، مرجع سابق، ص 213.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 214.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص، ص 214، 215.

## الفصل الأول: أدبيات نظرية

القيمة المتحصل عليها منخفضة، فإن ذلك يدل على أن العمليات خارجة عن نطاق السيطرة وهذا ما يفسر أن تيار القيمة لا يتمتع بأداء جيد؛

**3- متوسط تكلفة الوحدة:** يعطي هذا المؤشر فكرة واضحة عن الدورة الانتاجية التي يتخذها تيار القيمة، أي إذا كان تيار القيمة يحتوي على مخزون فإن متوسط التكلفة سيزيد والعكس صحيح، حيث يتم حساب متوسط تكلفة الوحدة بتقسيم إجمالي التكاليف الأسبوعية لتيار القيمة على الوحدات التي تم شحنها إلى الزبون في ذلك الأسبوع.

**4- متوسط وقت الاستلام من المدينين:** إن الهدف من هذا المؤشر هو تقييم التدفقات النقدية، حيث يقيس الوقت الذي يستغرقه التيار لتلقي قيمة المبيعات التي يتم تسليمها للزبائن.

### الجانب الثالث: الإدارة المرئية

إن استخدام الإدارة المرئية يجعل عمل غالبية الأشخاص في الوحدة أسهل، كما أنها تكشف كل المشاكل عند حدوثها مباشرة وهذا ما يسهل تصحيحها والقضاء عليها، يتطلب تقويم الأداء عرضاً مرئياً للمؤشرات المالية وغير المالية، ويستخدم لهذا العرض عادة لوحة مربعة الشكل تسمى صندوق الأداء Box- Scores يمكن استخدام صندوق الاداء، كأداة إدارة مرئية من قبل جميع مستويات الوحدة والمتمثل في الأداء التشغيلي والأداء المالي حيث توضح كل من الوضع الحالي والمستهدف للمؤسسة، فهي أداة جيدة لتحديد المناطق التي تحتاج إلى تحسينات رشيقة.<sup>1</sup> وتجدر الإشارة هنا إلى التركيز على هذه الجوانب لأنها بدورها تساعد المؤسسات على البقاء على اتصال وثيق بالزبائن والتعاون معهم لتوفير المنتجات والخدمات الأكثر قيمة.

<sup>1</sup> سيف سعد عبد الجليل، مرجع سابق، ص، ص 215، 216.

## الفصل الأول: أدبيات نظرية

### المبحث الثاني: عرض وتقييم الدراسات السابقة

لقد حظيت المتغيرات المدروسة بدورها إلى الاهتمام الواسع من قبل الدراسات البحثية، حيث تنوعت طبيعتها ومسمياتها لكن مدلولها بقي يشير إلى دور كل من المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء المتوازن في تقييم وتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية.

إن هذه الدراسة لم تأتي من فراغ وإنما لمجموعة من التقييمات لدراسات سابقة، حيث تم التطرق إليها من خلال التغلغل في زوايا الدراسات وتقييم نتائجها وتوصياتها والتي من شأنها أن تتوافق مع ميولات الباحثين، إضافة إلى تحديد الجوانب البحثية التي تم الوقوف عليها لاستكمال هذه الدراسة والأخذ بعين الاعتبار الأخطاء التي وقع فيها الباحثون السابقون أو التي كانت سببا في اعتراض دراساتهم ونفاذي الوقوع فيها.

### المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

سيتم في هذا المطلب عرض مجموعة من الدراسات السابقة باللغة العربية في الجداول التالية:

دراسة خلود محمد بشير الطيب 2017	
تسمية موضوع الدراسة	مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية في قطاع غزة
إشكالية الدراسة	تمت صياغة إشكالية الدراسة في السؤالين التاليين: 1- ما مدى توفر المقومات الإدارية اللازمة لتطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية في قطاع غزة؟ 2- ما مدى توفر المقومات الإجرائية اللازمة لتطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية في قطاع غزة؟
الفرضية الأساسية	تضمنت الدراسة فرضيتين رئيسيتين تتمثل في ما يلي:

## الفصل الأول: أدبيات نظرية

<p>1- تتوفر لدى الشركات في قطاع غزة المقومات الإدارية لتطبيق المحاسبة الرشيقة.</p> <p>2- تتوفر الشركات في قطاع غزة على مقومات إجرائية لازمة لتطبيق المحاسبة الرشيقة والمتمثلة بالمبادئ الأساسية للفكر الرشيق.</p>	
<p>سعت هذه الدراسة إلى مجموعة من الأهداف أهمها:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- التحقق من مدى توفر كل من المقومات الإدارية والإجرائية اللازمة لتطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية في قطاع غزة؛</li> <li>- التعرف على الإنتاج الرشيق والتعرف على المحاسبة الرشيقة ومعرفة مبادئها وأدواتها.</li> </ul>	<p>أهداف الدراسة</p>
<p>توصلت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها ما يلي:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- تقوم الشركات الصناعية في قطاع غزة بتطبيق نظام إداري قادر على تحقيق الأهداف المخطط لها عند قيامه بكل من التخطيط والتنظيم والرقابة دون أي إهدار للوقت؛</li> <li>- تطبق نظاما فعالا للمعلومات المحاسبية يقوم بتوصيل المعلومات اللازمة للإدارة في الوقت المناسب مما يعزز عملية اتخاذ القرار؛</li> <li>- يتم الإنتاج وفقا لطلبات الزبائن وليس وفقا لخطة مسبقة أو بنلءا على التنبؤات؛</li> <li>- الوعي والإدراك اللازم للقيام بعمليات التحسين المستمرة للحصول على منتج ذو جودة وكفاءة عالية وتحقيق الميزة التنافسية.</li> </ul>	<p>أبرز النتائج المتوصل إليها</p>
<p>تم التوصل إلى عدد من التوصيات أهمها:</p>	<p>التوصيات</p>

## الفصل الأول: أدبيات نظرية

<p>- ضرورة الاهتمام والسعي نحو تطوير نظم المعلومات المحاسبية واستحداث كل ما هو جديد ومتطور في تكنولوجيا المعلومات؛</p> <p>- يحتاج قرار التحول إلى نظام الإنتاج الرشيق لضرورة التخطيط للمدى القريب أي إتباع خطط قصيرة المدى والابتعاد عن التخطيط لفترات طويلة؛</p> <p>- يتطلب من الشركات الصناعية تخصيص دورات تدريبية للعاملين في الشركة تعزز من قدرتهم على معرفة مواطن الاختناق داخل العملية الإنتاجية والقيام بالتخلص منها بصورة سريعة.</p>	
--	--

دراسة إسراء عبد السلام محسن 2016	
تسمية موضوع الدراسة	مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في تحقيق ميزة تنافسية في ظل أدوار الجودة الشاملة دراسة حالة "بنك فلسطين"
إشكالية الدراسة	- ما مدى تأثير أدوات المحاسبة الرشيقة في تحقيق الميزة التنافسية بنك فلسطين
الفرضية الأساسية	منافع ومعوقات تطبيق المحاسبة الرشيقة لأجل تحقيق ميزة تنافسية عن طريق أداة التكافؤ المستهدفة طريقة تيار القيمة الرضا الوظيفي
أهداف الدراسة	-
أبرز النتائج المتوصل إليها	من أهم النتائج المتوصل إليها ما يلي: - بنك فلسطين يستخدم أدوات المحاسبة الرشيقة حتى بلغ المتوسط الحسابي أكثر من 85.52% - الأدوات المستخدمة للمحاسبة الرشيقة هي أداة التكلفة المستهدفة - خريطة تيار القيمة - أداء الرضا الوظيفي - أداة التحسين المستمر - هناك تأثير واضح لأدوات المحاسبة الرشيقة في تحقيق الميزة التنافسية في ظل منهج إدارة الجودة

## الفصل الأول: أدبيات نظرية

التوصيات	تم التوصل إلى التوصيات التالية: - ضرورة التوجه التدريجي لتطبيق نظم المحاسبة الرشيقي لما لها من مزايا متعددة و
----------	---

دراسة عبد الكريم زرفاوي 2016	
تسمية موضوع الدراسة	تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية باستخدام أساليب المحاسبة الادارية مدخل بطاقة الأداء ، حالة مؤسستي صيدال والروبية الجزائر
إشكالية الدراسة	يمكن التعبير عن إشكالية الدراسة في التساؤل الآتي: - أين تكمن اهمية استخدام بطاقة الأداء المتوازن كأسلوب حديث من أساليب المحاسبة الإدارية وتقييم أداء المؤسستين؟
الفرضية الأساسية	لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن أهمية كأسلوب حديث من أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء المؤسستين
أهداف الدراسة	تهدف الدراسة إلى ما يلي: - معرفة اهم الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية والتي تساعد المسيرين على الممارسة الفعالة لمختلف الوظائف - كشف نقاط الضعف والقوة والعمل على تطوير المؤسسة عن طريق هذه الأساليب - مدى تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وخاصة أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الوطنية
أبرز النتائج المتوصل إليها	من أهم النتائج المتوصل إليها ما يلي: - استجابة المؤسستين إلى التغيرات التي مست بيئة التصنيع الحديث

## الفصل الأول: أدبيات نظرية

<p>وتجلى ذلك في أنواع الأساليب المستخدمة للمحاسبة الإدارية وعلى رأسها بطاقة الأداء المتوازن</p> <p>- لا زالت المؤسسات الوطنية رغم تبنيها أساليب المحاسبة الإدارية إلا أن الطرق والأساليب تقليدية</p> <p>- وجود إرتباط وثيق بين عملية تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية والأسلوب المستخدم في التقييم.</p>	
<p>تم التوصل إلى التوصيات التالية:</p> <p>- على المؤسسات مواكبة مجموعة التطورات الخاصة في بيئة التصنيع الحديثة من أجل الاستغلال الأمثل للموارد، وبناء صداقة مع المحيط والعمل على توطيد علاقة المؤسسة بالمحيط الاجتماعي والزبون وكذلك الاعتماد على الأساليب الحديثة في تقييم أدائها</p>	<p>التوصيات</p>

<p>دراسة بزقاراي حياة، بن ساهل وسيلة، ديسمبر 2018</p>	
<p>المحاسبة الرشيقة وخلق قيمة الزبون، الجزائر</p>	<p>تسمية موضوع الدراسة</p>
<p>كيف تساهم مقارنة المحاسبة الرشيقة في خلق قيمة الزبون؟</p>	<p>إشكالية الدراسة</p>
<p>تساهم مقارنة المحاسبة الرشيقة في خلق قيمة الزبون</p>	<p>الفرضية الأساسية</p>
<p>جاءت هذه الدراسة للتعرف على مفهوم المحاسبة الرشيقة ومختلف أدواتها كنظام محاسبي جديد وتحديد عناصر خلق قيمة الزبون كما هدف للوقوف على كيفية استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في خلق قيمة الزبون.</p>	<p>أهداف الدراسة</p>

## الفصل الأول: أدبيات نظرية

<p>توصلت هذه الدراسة إلى أن المحاسبة الرشيقة تلعب دور في خلق قيمة الزبون وذلك من خلال القضاء على الأنشطة المحاسبية التي لا تضيف قيمة وذلك باستخدام العديد من الأدوات وذلك بوجوب التركيز على كل من سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة والتحسين المستمر وتحديد كيف تساعد كل أداة في خلق القيمة.</p>	<p>أبرز النتائج المتوصل إليها</p>
<p>خلصت الدراسة إلى التوصيات التالية:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- إن أهمية الزبون للمؤسسة يوجب عليها الاهتمام بكيفية خلق قيمة للزبون؛</li> <li>- على المؤسسات الاهتمام أكثر بالمحاسبة الإدارية واستخدام الأدوات الحديثة بدلا من القديمة لتحقيق نتائج أفضل وقيمة أكبر.</li> </ul>	<p>التوصيات</p>

### المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

سيتم في هذا المطلب عرض الدراسات السابقة باللغة الأجنبية في الجداول التالية:

<p>دراسة رشا جاسم أحمد ابراهيم العبيدي جامعة العراق 2019</p>	
<p>التكامل بين تقنيات المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء الوحدات الاقتصادية، العراق</p>	<p>تسمية موضوع الدراسة</p>
<p>ما مدى تأثير تطبيق المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء المتوازن على خفض الهدر والخسارة في الوحدات الاقتصادية</p>	<p>إشكالية الدراسة</p>
<p>يأثر تطبيق المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء المتوازن على خفض الهدر والخسارة في الوحدات الاقتصادية</p>	<p>الفرضية الأساسية</p>

## الفصل الأول: أدبيات نظرية

<ul style="list-style-type: none"> <li>- تحقيق أداء استراتيجي ومتوازن ومستدام</li> <li>- مدى تطبيق الوحدات الاقتصادية العراقية لتقنية المحاسبة اللينة</li> <li>- التعرف على معوقات استخدام الوحدات الاقتصادية لطرق المحاسبة اللينة</li> </ul>	<p>أهداف الدراسة</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- دور المحاسبة اللينة في خفض تكاليف الانتاج في الوحدة الاقتصادية</li> <li>- تبني مبادئ المحاسبة اللينة أو الرشيقة في خفض تكاليف الانتاج في الوحدات الاقتصادية ، كما أظهرت هذه النتيجة الأهمية النسبية لإعتماد بطاقة الأداء المتوازن</li> </ul>	<p>أبرز النتائج المتوصل إليها</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- من المهم للغاية زيادة حجم الدراسات حول المحاسبة الرشيقة خاصة في الوحدات الاقتصادية وكذا استقراء مؤلفات ومواضيع المحاسبة الرشيقة والتحليل المنطقي للفرضيات التي يمكن تطبيقها على هاته الأخيرة</li> </ul>	<p>التوصيات</p>

<p>دراسة 2017 vineeta arora and G.soral</p>	
<p>المفاهيمية للمحاسبة الرشيقة</p>	<p>تسمية موضوع الدراسة</p>
<p>هل المحاسبة الرشيقة مجرد أداة لقياس الوثائق المالية أم انها نظام قائم له أساليبه وخصوصياته مثل تيار القيمة وقيمة الزبون</p>	<p>إشكالية الدراسة</p>
<p>المحاسبة الرشيقة نظام قائم له أساليبه وخصوصياته كتيار القيمة وقيمة الزبون</p>	<p>الفرضية الأساسية</p>

## الفصل الأول: أدبيات نظرية

<p>هدفت الدراسة إلى استكشاف القضايا المفاهيمية للمحاسبة الرشيقية من تعريف والنشأة واحتياجات ، كما هدفت أيضا إلى تقديم مفارقة بين المحاسبة الرشيقية والمحاسبة التقليدية</p>	<p>أهداف الدراسة</p>
<p>- نظام المحاسبة التقليدية يحمل بتكاليف كبيرة مع استخدام كامل للمصادر في مدة طويلة وجردها هائل</p> <p>- نظام المحاسبة يحمل بتكلفة أقل من خلال التدفق الأعلى على السحب من العملاء وإزالة المخلفات أدى إلى تحسين قيمة العملاء والجودة والتسليم وتقليص الوقت المعتمد</p>	<p>أبرز النتائج المتوصل إليها</p>

### المطلب الثالث: تقييم الدراسات السابقة ومميزات الدراسة الحالية عنها

يعتمد البحث العلمي أساسا على قاعدة أساسية مفادها بناء الموضوع إنطلاقا من أهمية البحث العلمي والاستمرار في العمل بمخرجات الدراسات السابقة وعليه يأتي هذا المطلب ليعتمد مبدأ تقييم الدراسات المعروضة وفقا للمنهج العلمي ومبدأ الموضوعية في التقييم البناء وذلك بأخذ النقاط الايجابية ومحاولة تثمينها وإعادة النظر في النقاط السلبية ومحاولة تحسينها، لأن الدراسات السابقة تعد نقطة بداية للتطرق لمواضيع بحثية أخرى في نفس الموضوع وسيتم التطرق إلى الدراسات السابقة عن طريق تبويبها في الجدول الآتي:

دراسة رشا جاسم العبيدي	
أوجه الاختلاف	أوشه الشبه
أجريت الدراسة في العراق بينما دراستنا في الجزائر	توافق في المتغيرات محل الدراسة

## الفصل الأول: أدبيات نظرية

استعمال أسلوب التحسين المستمر	استعمال أسلوب سلسلة القيمة
<b>دراسة vineeta arora and G.soral</b>	
توافق في متغير المحاسبة الرشيقة	الاختلاف في الأساليب المستخدمة
<b>دراسة إسراء عبد السلام محسن</b>	
المحاسبة الرشيقة	إدارة الجودة والميزة التنافسية
	استخدام أداة جمع البيانات الإستبيان
<b>دراسة عبد الكريم زرفاوي</b>	
بطاقة الأداء المتوازن	أساليب الإدارة الحديثة
دراسة تطبيقية	
<b>دراسة خلود محمد بشير الطيب</b>	
المحاسبة الرشيقة	أساليب المحاسبة الرشيقة
التحسين المستمر	تيار القيمة
دراسة تطبيقية	
<b>دراسة بزقاري حياة، بن ساهل وسيلة</b>	
المحاسبة الرشيقة	قيمة الزبون
دراسة تطبيقية	أساليب المحاسبة الرشيقة

### خلاصة الفصل:

كثير من منظمات الأعمال فشلت في الاستمرار نتيجة الخسارة المتلاحقة التي أصابتها وتراجع مكانتها في السوق والمنافسة ولم يكن السبب عدم وجود رؤية استراتيجية أو أهداف بل لأنها أهملت جانب الهدر في مواردها، وكذا اهتمت بالجانب المالي فقط كالتواصل مع العملاء والموظفين وعليه فإن المنشأة بحاجة إلى آليات لتطبيق هذه الاستراتيجية والحفاظ على مواردها وتقليل الهدر، ومن هنا كان لزاما الاعتماد على المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء المتوازن كآليتي لتحقيق أهداف المؤسسة وضمان البقاء والمنافسة.

## الفصل الثاني:

# الدراسة الميدانية لمؤسسة مناجم تبسة

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة

### المبحث الاول: لمحة حول مؤسسة مناجم الفوسفات تبسة

سنعمل على اعطاء فكرة عامة او صورة توضيحية على المؤسسة محل الدراسة التطبيقية من

الجانب الاداري وشغلي لها ، وكذا ذكر أهم مراحل تكوينها و عام منتجاتها وأقسامها

### المطلب الأول: تعريف المؤسسة بين البناء والتطور

كان أول اكتشاف الفوسفات في منجم العنق قبل الاستقلال سنة 1908 ، منظورها تم إنشاء

مؤسسة مستقلة تحت مسمى جبل العنق سنة 1934 حيث انصب الاهتمام في البداية بالبحوث

الاستقلالية وكان تاريخ 1936 بداية الاستغلال والاستغلالية ، وتم تأميم هذه المؤسسة لأهميتها البالغة

على المستوى الوطني والعالمي وأصبح يطلق عليه اسم المؤسسة الوطنية للأبحاث والاستغلالات

المنجمية وكان مقر إدارتها العاصمة تحديدا بالحراش وفي تاريخ 03 جوان 1983 تم تحويلها إلى

ولاية تبسة وتم تسميتها وقتها مؤسسة الحديد والصلب.

و سنة 2004 تم تقسيم المؤسسة إلى مؤسستين ومقرها دائرة الونزة ومؤسسة مناجم

الفوسفات ومقرها دائرة بئر العاتر

### • الموقع الجغرافي

يقع المنجم في جبل يسمى العنق في اقصى شرق البلاد في جنوب ولاية تبسة على منظور 89

كيلو متر من مقر الولاية في مدينة بئر العاتر حيث تم ربطه بميناء عنابة عن طريق خط السكك

الحديدية والتي تبلغ طولها 342 كيلو متر

### • أهميته

تعد المؤسسة من بين أهم الشركات وذاك السمعة العالمية لكونها تركز على ثروة من

الفوسفات تفوق ملياري كنت مما جعلها مصدر له وقد زاد الاهتمام بهذه المؤسسة في ظل التغيرات

الاقتصادية وانخفاض أسعار البترول وانقر على ذلك الانفصال مجمع فر فوس سنة 2017

### • المكانة وطنيا ومحليا

تظهر هذه المكانة في ما يلي:

- تشغيل اكثر من 1,300 عامل أي مساهمة في التخفيف من مشاكل البطالة على مستوى الولاية
- تزويد السوق الوطنية المحلية بمادة الفوسفات؛
- انتاج اكثر من الفوسفات سنويا والهدف هو إنتاج 02 مليون طن؛
- امتيازات ممنوحة للعمالة؛
- التربصات الدولية والمحلية للعمالة؛
- الترقيات التي تمس العمالة؛
- الاستفادة من العلاقات الخارجية مع مختلف الدول المستوردة؛
- جلب العملة الصعبة ذلك جراء التصدير وعلى رأسها الدولار والاورو.

### المطلب الثاني: التنظيم الإداري للمؤسسة

تضم مؤسسة SOMIPHOS عددا كبيرا من الموظفين، باختلاف مناصبهم ودرجاتهم ومكان عملهم، ويفوق عددهم 1900 عامل تقريبا، يتم تشغيلهم عن طريق عقود قابلة للتجديد، في حالة ما لمست المؤسسة توفر الشروط اللازمة في العامل، كالتقاني في العمل والمهارة وحسن السيرة، ومنظور اكتساب الخبرة اللازمة يثبت العامل في منصبه، وتجد في المؤسسة أربعة أصناف من العمال يتوزعون حسب درجاتهم كآتي:

#### 1- الإطارات السامية les cadres superieures

يرتبون في الدرجة 18 فما فوق، وهذا الصنف من العمال يحتاج إلى تكوين فني، تقني وعلمي عالي، فهو يشمل المهندسين والجامعيين الأكفاء، فهي مناصب ذات مسؤولية كبيرة، وبالمؤسسة 13 إطار سامي ومنهم - مدير المؤسسة؛ - المدير التقني؛ - رؤساء الأقسام؛ - بعض رؤساء المصالح.

### 2- الإطار les cadres

لضم المؤسسة حوالي 67 إطارا موزعين بين الأقسام والمصالح، يستوجب التوظيف في هذه المناصب، توفر مستوى تعليمي معين وخبرة معينة، والتي يمكن فيها ترقية في الدرجة، وهنا تتراوح بين 13 إلى 18 درجة.

### 3- عمال التحكم

بلغ عددهم حوالي 780 عاملا مثل رؤساء الفروع، ومهمتهم الأساسية الإشراف العمال الموجودين بالفروع التي يعملون بها من خلال التوجيه والمتابعة، وتتراوح درجة هذا الصنف من العمال بين 10 إلى 13 درجة.

### 4- عمال التنفيذ

هذا النوع من العمال لا يتطلب خبرة أو مستوى تعليمي معين، حيث يقومون بتنفيذ القرارات الصادرة عن رؤسائهم وتشمل السائقين، عمال الأمن والوقاية، عمال النظافة، البستاني...إلخ.

### • مهام مدير المؤسسة ومكانته

يكتسي دور مدير مؤسسة SOMIPHOS أهمية كبيرة من حيث المهام التي يقوم بها حيث أنه مسؤول عن كل ما يجري في المؤسسة هذا من جهة، ومن جهة أخرى من خلال السلطة التي يتمتع بها فهو يراقب ويشرف على جميع المصالح والأقسام بالمؤسسة ونستطيع أن نلخص مهامه فيما يلي :

- مراقبة تنفيذ الأهداف؛

- السهر على تنفيذ المخططات على أكمل وجه؛

- الإشراف على تسيير جميع المصالح والأقسام؛

- توقيع جميع الوثائق والمستندات؛

- العمل على احترام القوانين والتنظيمات؛

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة

- السهر على تنظيم الإجراءات الإدارية بالمؤسسة؛

- السهر على تقديم أرقى الخدمات للزبائن؛

- تحقيق المرودية المثلى لخزينة المؤسسة؛

- السهر على عمليات تصدير المتوج؛

- تنظيم عمل المرؤوسين وفقا للشروط والقوانين.

نظرا لهذه الوظائف، فمدير المؤسسة لا بد أن يكون ذا كفاءة عالية وخبرة واسعة وقدرة على تحمل المسؤولية الموكلة له.

### 1- المديرية

على مستوى المؤسسة اربع مديريات أساسية إضافة إلى مركز الدراسات التطبيقية لتطوير

المركب المنجمي جبل عنق، المنشآت المنائية عنابة، وسيتم عرضها خلال الجدول التالي:

#### الجدول رقم 02: التقسيم الإداري لمؤسسة مناجم الفوسفات بتبسة

الدور	المديرية
يشرف عليها الرئيس المدير العام وهو على مستوى سلطة والمسير الذي يقوم باتخاذ القرارات التي تخص نشاط المؤسسة والمسؤول عن التفاوض أثناء إقامة العلاقات، الإستثمار، والشراكة	المديرية العامة
وهي أهم مديرية منظور المديرية العامة لكافة نشاطها وتأثيرها الكبير في النشاط الكلي للمؤسسة، فهي تشرف على النشاط التصديري والذي يشكل نسبة كبيرة من اجمالي نشاط المؤسسة تشرف على أربعة دوائر هي دائرة التصدير منطقة 01 دائرة التصدير منطقة 02	مديرية التجارة

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة

دائرة العلاقات مع الزبائن، دائرة شراء التجهيزات	
تشرف على جميع العمليات المحاسبية والشؤون المالية للمؤسسة تظم دائرتين رئيسيتين هما دائرة المحاسبة ودائرة المالية	مديرية المالية والمحاسبة
تشرف على موارد المؤسسة باختلاف أنواعها دائرة الموارد المعلوماتية دائرة الشؤون القانونية دائرة التكوين دائرة الموارد البشرية.	مديرية الموارد
تتخصص مهامه في إقامة دراسات وبحوث بصفة مستمرة سعياً للتطوير الدائم.	مركز الدراسات والأبحاث
يشرف على جميع العمليات الاستخراجية للفوسفات ومعالجته ونقله إلى مراكز شحنه للتصدير المتواجد بالمنشآت المينائية بعنابة	المركب المنجمي جبل العنق
تتولى مهام تخزين وشحن طلبيات الفوسفات المعدة للتصدير	المشاة المينائية

المصدر : مديرية المالية لمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة -

من الجدول يظهر أن مؤسسة مناجم الفوسفات تتربع على عدد معتبر المديريات، والتي تدعم الأهداف العامة للمؤسسة، حيث أن هذا التقسيم يقلل من الضغط على المستويات الإدارية العليا خاصة إذا تعلق الأمر بتجميع المعلومات الخاصة بمراكز المؤسسة. لكن ما يعيب على المؤسسة أن بعض المديريات فيها تتحمل عبئ باقي المديريات، مثل مديرية الموارد التي تشرف على أربعة دوائر مهمة،

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة

فمن الممكن إحقاق دائرة التكوين بمركز الدراسات والأبحاث لما لها من إحاطة باحتياجات المؤسسة فيما يخص الكفاءة والتكوين العلمي اللازم.

### 2- الدوائر

تمثل المستوى الثاني في الشركة ويبلغ عددها 10 دوائر مقسمة على مختلف مديريات الشركة وهي تشرف على المصالح، وهي موضحة في الجدول الموالي:

#### الجدول رقم 03: دوائر مؤسسة مناجم الفوسفات

الدور	المديرية
تشرف عليها مديرية المالية والمحاسبية تتولى الشؤون المحاسبية للمؤسسة، وتشرف على مصلحة واحدة تهتم بأمور المحاسبة التحليلية وهي المصلحة التحليلية	دائرة المحاسبة
تشرف عليها أيضا مديرية المالية والمحاسبية تقوم بتنفيذ مختلف العمليات المالية للمؤسسة وتتكامل مع دائرة المحاسبية تضم مصلحتين هما: مصلحة الخزينة، مصلحة التحصيل	دائرة المالية
تقوم بجميع العمليات التصديرية من خلال تحضير وتنفيذ الطلبات المتعلقة بالزبائن المتواجدين في المنطقة 01 والتي تظم على وجه الخصوص دول أوروبا	دائرة التصدير منطقة 01
تقوم بتنفيذ العمليات التصديرية المرتبطة بالمنطقة 02 والتي تشمل دول آسيا وأمريكا اللاتينية "الأسواق الجديدة بصفة عامة"	دائرة التصدير منطقة 02
تتمثل مهمتها أساسا في المحافظة على الزبائن الحاليين والعمل على تطوير، تنمية، توطيد العلاقة معهم وتلبية رغباتهم السعي الدائم للحصول على متعاملين جدد، الإشراف على إبرام الاتفاقيات مع العملاء والتعاقد معهم.	دائرة العلاقات مع الزبائن
تتولى اقتناء مختلف المستلزمات والتجهيزات، (أثاث، مستلزمات مكتبية، آلات، رة ش راء معدات ... الخ)، وكذا صيانة التجهيزات والمعدات الموجودة،	دائرة شراء التجهيزات

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة

تشرف عليها مديرية التجارة الارتباط توفر التجهيزات الإنتاجية اللازمة بنشاط هذه المديرية	
تشرف عليها دائرة الموارد، وظيفتها توفير، جمع ونقل المعلومات اللازمة التي تحتاجها المؤسسة سواء كانت هذه المعلومات داخلية تتعلق بالمؤسسة أو خارجية تتعلق بالمحيط الذي تتعامل معه تتولى مهمة نقل المعلومات بين مختلف الوحدات داخل المؤسسة، هي المسؤولة عن خلق مجالات التواصل بين المؤسسة والمتعاملين معها.	دائرة الموارد المعلوماتية
تابعة لدائرة الموارد البشرية تشرف على التكوين المستمر للطاقت البشرية المؤسسة لتحسين أدائها ورفع مردوديتها؟ إقامة دورات تكوينية لتأهيل العمال	دائرة التكوين
تتولى الشؤون القانونية للمؤسسة ومنح جميع نشاطاتها الصفة القانونية حل مختلف المشاكل والنزاعات التي يمكن أن تنشأ بين المؤسسة وأطراف أخرى	دائرة الشؤون القانونية
تشرف على جميع الاعتبارات المتعلقة بالموارد البشرية الموظفين من توظيفها وتقسيمها بين مختلف الأقسام، ووضع الشخص المناسب في المكان المناسب، تشرف على مصلحتين هما: مصلحة الموظفين، مصلحة الشؤون الاجتماعية	دائرة الموارد البشرية

المصدر : مديرية المالية لمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة -

من الجدول يتبين أن المؤسسة تتكون من مجموعة ضخمة من الدوائر، وهذا له دور كبير في التحكم الجيد في موارد المؤسسة، لكن ما يلاحظ أن هناك إهمالا للموردين، وهذا ما يصعب دائما صفقات الحصول على المواد الأولية، فدائرة التجهيز لا تستطيع لوحدها تسير العلاقة مع المورد، كونها تركز على جانب الصفقات التي تبرمها المؤسسة، بالإضافة إلى غياب دائرة تهتم بالتنمية المستدامة والعلاقة مع البيئة، وهذا يتضح من كون المؤسسة تخلت عن علامة الجودة التي اكتسبتها منذ سنوات.

3- المصالح

تشكل المستوى الثالث " الأدنى إداريا" في المؤسسة يبلغ عددها خمسة مصالح موزعة على ثلاث دوائر كما يلي:

الجدول رقم 04: مصالح مؤسسة مناجم الفوسفات

المصلحة	العرض
التحليل	تشرف عليها دائرة المحاسبة، تقوم بإجراء جميع عمليات المحاسبة التحليلية المؤسسة ووحداتها، ليتم مكاملتها مع المحاسبة العامة للمؤسسة
الخزينة	تشرف عليها دائرة المالية، تتولى تسجيل ومراقبة جميع العمليات المالية التي تطرأ على خزينة المؤسسة
التحصيل	هي أيضا تابعة لدائرة المالية، تشرف على عمليات تحصيل إيرادات المؤسسة من عملائها ومتابعتها
الموظفين	تابعة لدائرة الموارد البشرية، تشرف على شؤون التوظيف، وتسيير اليد العاملة ... الخ
الشؤون الاجتماعية	تعنى بشؤون الموظفين والعمالين، من دفع الأجور وإجراءات التقاعد، وإبرام عقود الاجتماعية التوظيف الدائم أو المؤقت... الخ

المصدر : مديرية المالية لمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة -

من الجدول يتبين أن المؤسسة، تراعي متطلبات الإدارة التشغيلية، من خلال الربط الواضح بينها وبين دوائر الإدارة الوسطى، وهذا ما يسهل عمليات النقل الصحيح للمعلومة، مما ينعكس على القرارات المعتمدة على ذلك من طرف الإدارة الإستراتيجية.

### المطلب الثالث: مراحل سيرورة المنتج

تمر عملية سير المنتج عبر مرحلتين هما مرحلة التحضير الميكانيكي ومرحلة المعالجة<sup>1</sup>:

**مرحلة التحضير الميكانيكي:** في هذه المرحلة يتم استخراج الفوسفات من جبل العنق ثم يمر على مراحل إلى أن يصبح صالح للمعالجة وذلك كالاتي:

في البداية لاستخراج الفوسفات الخام يجب أولاً نزع واستخراج الطبقة العقيمة Sterile التي تكسوا أو تكون فوق سطح الفوسفات الخام والتي يتراوح سمكها حوالي 20 م وتكون عملية استخراج الطبقة العقيمة عن طريق وضع متفجرات ثم نزع هذه الطبقة ونقلها عبر آليات ورميها لتكون عبارة عن فضلات مهملة، حيث في هذا الشهر محل الدراسة (أكتوبر 2009) تم استخراج 1380480 طن من Sterile ثم منظور ذلك وبنفس الطريقة يتم استخراج الفوسفات الخام حيث في هذا الشهر استخرجت: - كمية 230250 طن من الفوسفات الخام لتمر على ورشتين للتفتيت

- كمية 208935 طن تمر على ورشة التفتيت DJ Concassage منظور عملية التفتيت تمر نفس الكمية على ورشة السحق Broyage لتتم عملية سحق الفوسفات، ثم منظور ذلك تأتي عملية الغربلة Criblage

- أما كمية 3314 على ورشة (K.S) HAZIMAG Concassage هذه الورشة عبارة عن آلة مستقدمة حديثاً تقوم بعمل ثلاثة ورشات في آن واحد (تفتيت، سحق، غربلة)، فنسبة 50% من الكمية التي تمر على هذه الورشة يخرج عبارة عن فوسفات مغربل والنصف الباقي يخرج فوسفات مفتت وبالتالي عليه أن يمر بالورشات السابقة، ورشة السحق ثم الغربلة للحصول على كمية إجمالية من الفوسفات المغربل تقدر ب 199825 طن، وهنا تنتهي مرحلة التحضير الميكانيكي.

**مرحلة المعالجة:** ويتم فيها تنقية الفوسفات من الشوائب عبر طريقتين، كل طريقة نستطيع من خلالها الحصول على منتوجين 65/63 و 68/66 ولكن الاختلاف يكون من حيث الجودة والمواصفات

<sup>1</sup> أنظر الملحق رقم 12.

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة

**الطريقة المبللة voie humide** : تمر كمية 140484 طن من الفوسفات المغربل على ورشة التنقية من الوحل Débourbage في هذه الورشة يتم غطس الفوسفات في الماء ليتم تنقيته من الوحل ثم منظور ذلك يتفرع إلى ثلاث طرق، الطريق الأول (يتم شرحه في الطريقة الجافة)

**الطريق الثاني**: تمر كمية من الفوسفات منظور التنقية من الوحل 16625 طن على ورشة التحميص Calcinations Sechage B1 في هذه الورشة يتم تجفيف الفوسفات من الماء إلى درجة التحميص حيث تستخدم درجة حرارة تتراوح بين 700° و 900° للحصول على منتج نهائي 65/63 فقط

**الطريق الثالث**: تمر الكمية المتبقية من الفوسفات منظور التنقية من الوحل على ورشة الغسل ثم التجفيف في هذا الشهر لم يمر الفوسفات على ورشة الغسل وذلك نتيجة عطل في الورشة فتم تمريره مباشرة إلى ورشة التجفيف حيث يتم تجفيف الفوسفات من الماء في درجة حرارة تصل إلى 100° للحصول على منتوجين 65/63 و 68/66 حيث في هذا الشهر تم إنتاج 65/63 فقط في هذه الورشة. **الطريقة الجافة voie sèche** : في هذه الطريقة تمر كمية 59340 طن تتم للتنقية من الشوائب عبر ورشة النفص Dépoussierage للحصول على منتوجين

- يمر الفوسفات المغربل 16300 طن مباشرة على ورشة النفص للحصول على المنتج النهائي 65/63

- يتم خلط ومزج كمية من الفوسفات المغربل 43040 طن مع كمية من الفوسفات منظور التنقية من الوحل 45450 طن (الطريق الأول) ليمر على ورشة النفص للحصول على المنتج النهائي 68/66

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة

المبحث الثاني: إسقاط الدراسة النظرية على الواقع التطبيقي في مؤسسة مناجم الفوسفات

سيتم في هذا المبحث عرض وتحليل البيانات وكذا مناقشة النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة مع إعطاء فكرة حول الطريقة والأدوات المستخدمة.

### المطلب الأول: طريقة وأدوات الدراسة

تعزيزا لما ورد في الجانب النظري من الدراسة سيتم طرح طريقة وأدوات الدراسة التي تم الاعتماد عليها في هذه الدراسة والتي تتمثل في المقابلات كأداة لجمع البيانات والمعلومات ومعرفة الأثر الذي تحدثه في المؤسسة محل الدراسة، حيث يتضمن هذا المطلب تحديد الطريقة إضافة إلى الأدوات التي تم الاعتماد عليها في جمع البيانات وتحليلها ومناقشتها مما يعطي نظرة إثبات أو نفي للفرضيات، كما تساعد في الوصول للنتائج النهائية للدراسة.

#### 1- منهجية الدراسة

ترتكز على تحديد المصادر أو الأساليب التي تم من خلالها جمع البيانات والتي تم الاعتماد عليها خلال مرحلة الدراسة حيث تم الاعتماد على مصدرين هما:  
-المصادر الأولية: باعتبار المقابلة هي الأداة الرئيسية في جمع المعلومات والبيانات المعتمدة وذلك من خلال الفئة المستهدفة للوظيفة المالية حيث تم إجراء هذه المقابلات مع: \*رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية ومساعديه

\*رئيس مصلحة الموارد البشرية

\*رئيس مصلحة المالية والمحاسبة (المحاسب الرئيسي للمؤسسة).

-المصادر الثانوية: تتمثل في الكتب، الملتقيات، النشرات العلمية، المجالات والأطروحات إضافة إلى رسائل الماجستير والدكتوراه، كما تم الاعتماد بشكل رئيسي على السجلات الخاصة بالمؤسسة وذلك بغرض جمع المعلومات المتعلقة بموضوع الدراسة، حيث تم إجراء مقابلات شخصية سواء على مديرية المالية والمحاسبة أو الدوائر المرتبطة بها وكل هذه المقابلات أجريت إما في المؤسسة أو عن بعد من أجل الوصول إلى هدف الدراسة.

#### 2- عينة الدراسة

اشتملت العينة على مؤسسة مناجم الفوسفات تبسة، لتطبيق هذه الدراسة عليها وذلك لعدة أسباب أهمها:

- امتلاك العديد من الأقسام والفروع المساعدة للمحاسبة؛

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة

- توفير البيانات والمعلومات والوثائق اللازمة في مجال التخصص؛
  - تم اعتبار هذه المؤسسة هي الأمثل ليطم فيها موضوع الدراسة المتمثل في دور التكامل بين المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسة.
- هناك من المعلومات ما تم تقديمه شفهيًا وهناك ما تم الحصول عليه من خلال إرساله لنا في الإيميل بسبب منع التريص بسبب جائحة كورونا.

### 3- الأداة المستخدمة في الدراسة

تم اتباع أسلوب المقابلات سواء كانت مرئية أو غير مرئية في الدراسة التطبيقية للحصول على المعلومات الخاصة بهذا الموضوع.

### المطلب الثاني: التحليل والوصف

سيتم وصف وتحليل البيانات المتعلقة بكل من بطاقة الأداء المتوازن وتقنيتي (التحسين المستمر وسلسلة القيمة).

### 1- التحسين المستمر (كايزن)

إن تطبيق أسلوب كايزن للتحسين المستمر يتم عن طريق تخفيض التكاليف بإيجاد أصل المشكل، أو الهدر ولذا سيتم تطبيقه على المشتريات المستهلكة وساعات العمل داخل الورشات وكذا كمية الإنتاج، وإيجاد حلول لارتفاع قيمة التلف لذا فالدراسة تخص سنتي 2017، 2018.

أ- التعبير عن أهم التدفقات المالية لمناجم الفوسفات لسنوات (2015-2018) تم إدراج الجدول التالي:

### الجدول رقم 05: التدفقات المالية لمناجم الفوسفات تبسة لسنوات (2015-2018) الوحدة: 1

مليون

السنوات	رأس المال	رقم الأعمال	الربح
2015	1600	8825.60	6568.28
2016	1600	8327.88	3538.78
2017	1600	5552.41	1273.42
2018	1600	6863.51	1460.80

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة، الملحقين 01 و02.

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة

يفهم من خلال الجدول أعلاه أن:

- رقم الأعمال انخفض بين سنتي 2017، 2018 مقارنة بالسنوات السابقة 2015، 2016،

مما أدى إلى انخفاض الربح؛

- سنة 2017 هي سنة انخفاض التدفقات المالية لانخفاض رقم الأعمال وكذا الربح بقيمة 5

مرات عن سنة 2015، و3 مرات سنة 2016 .

ب- قيمة التلف سنتي 2017، 2018 عبر مراحل عملية انتاج الفوسفات الخام

كمية الفوسفات الخام هو المستخرج من الفوسفات منظور مروره على عدة مراحل إلى ما

هو عليه.

الجدول رقم 06: يمثل مراحل استخراج الفوسفات الخام

قيمة التلف بين الورشات %		ساعات العمل		المراحل/السنوات
2018	2017	2018	2017	
00	00	4155	3616	السحق Di
00	00	177	416	السحق Kss
00	00	9967	7934	الطحن
05	05	4789	6005	الفرز
32	32	6691	5760	الركلة
16	16	6567	7586	تجفيف B1
16	16	11431	6728	تجفيف B2
40	40	8024	7138	غبار

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة، الملحق رقم 07

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة

من الجدول أعلاه يلاحظ أن:

- ساعات العمل كانت متقاربة لحد ما إلا أنه في مرحلة التجفيف والسحق كانت الساعات متفاوتة بشكل ملاحظ.

- مرحلة السحق KSS كانت ساعات العمل منخفضة سنة 2018 مقارنة بسابقتها 2017 بـ 2.5 مرة

- مرحلة التجفيف B2 كانت ساعات العمل مرتفعة سنة 2018 بالضعف بسابقتها 2017 هذا التفاوت يرجع لأسباب منها: ان المادة المستخرجة سهلة السحق سنة 2018 بالمقارنة مع 2017

وان التجفيف استهلاك ساعات عمل لقدم الأقران وشيخوخة العتاد.

ج- قيمة التلف بالنسبة للإنتاج المستخرج والمشتريات المستهلكة وتكاليف الموظفين

الفوسفات الخام

نسبة التلف الكلية =  $\frac{\text{كل القادم من العقيم}}{\text{الفوسفات الخام}}$

الجدول رقم 07: يمثل قيمة التلف بالنسبة للإنتاج المستخرج والمشتريات المستهلكة وتكاليف الموظفين

نسبة التلف 48%	2018	نسبة التلف 45%	2017	
528.38	1100.81	4441.45	9869.91	المشتريات المستهلكة
1013.85	2253.015	946.00	2102.24	تكاليف الموظفين
1154.85	2406.06	902.79	2006.21	قيمة الانتاج المستخرج قبل المعالجة

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة، الملاحق رقم 05 و06

و07.

من خلال الجدول رقم 7 يتبين أن:

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة

- ارتفاع قيمة المشتريات المستهلكة وتكاليف الموظفين والإنتاج المستخرج لسنة 2018 مقارنة بسنة 2017؛
  - نسبة 48%، 45% كتلف هو بمثابة قيمة الفرصة البديلة للإستثمار وهو هدر كبير للمال العام وعليه وجب على المؤسسة أن تلجأ لإيجاد سوق للتلف خاصة أنه يحوي نسبة 20% من الفوسفات وله سوق عالمي بنسبة تتراوح بين 3% و 7% بقيمة 2600 دج للطن (بناء على معلومات مقدمة من طرف محاسب الشركة) والباقي من التلف يتم استخدامه في تهيئة الطرق المتواجدة داخل المنجم؛
  - على المؤسسة مراجعة عمر المعدات وحدائتها خاصة أن مصاريف الصيانة كبيرة ومكررة.
- 2- سلسلة القيمة كأحد أساليب المحاسبة الرشيقة في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات تبسة.
- يستلزم لتطبيق هذا الأسلوب أن نقوم بتقسيم أنشطة المؤسسة إلى أنشطة رئيسة وأخرى فرعية والهدف من ذلك الوصول لتكلفة كل نشاط أو إدارة بشكل منفرد، ولتحليل بيانات مؤسسة مناجم الفوسفات تبسة تعتمد على مجموعة من المعلومات من خلال المقابلات الميدانية وكذا القوائم المالية لفترة الدراسة 2017-2018، والجدول التالي يوضح النشاطات الرئيسية لمناجم الفوسفات تبسة.

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة

أ- الأنشطة الرئيسية:

الجدول رقم 08: يمثل قيمة الأنشطة الرئيسية من التكلفة الاجمالية

النشاط الرئيس/السنة	2017	النسبة	2018	النسبة
أنشطة التجهيز	840.95	27.17	872.03	29.84
أنشطة الانتاج	913.43	29.51	721.10	26.84
الأنشطة المساندة	349.20	11.28	345.56	10.33
إمداد	358.64	11.59	414.25	12.93
الأنشطة الإدارية	633.43	20.46	633.96	21.51

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على الملحقين 09 و10.

بالرجوع للجدول اعلاه نجد أن المساهمة في التكلفة لكل نشاط كالاتي: متوسط حسابي لسنتي

2017، 2018

- الأنشطة الإدارية : 21%؛

- أنشطة الانتاج: 28%؛

- الأنشطة المساندة: 10.5%؛

- أنشطة التجهيز : 28%؛

- الإمداد: 12.5%.

أي أنه هناك ارتفاع من سنة لأخرى وهذا راجع لارتفاع الكمية المنتجة، نظرا لارتفاع الطلب

العالمي سنة 2018.

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة

لتحليل سلسلة القيمة نقوم بتقسيم الأنشطة الرئيسة إلى أنشطة فرعية وسنعمد على الأنشطة

المؤثرة والأساسية.

### ب-الأنشطة الفرعية لنشاط التجهيز

الجدول رقم 09: يمثل الأنشطة الفرعية المؤثرة والأساسية لنشاط التجهيز

النسبة%	2018	النسبة%	2017	نشاط التجهيز
0.50	14.74	1.67	51.66	أدوات الصيانة
0.39	15.20	0.43	13.33	أدوات المرجل
0.09	1.71	0.14	4.45	أدوات القطع
0.03	1.15	0.02	0.66	أدوات اللف
0.20	5.95	0.15	4.79	التجهيزات المساعدة الأخرى
1.96	48.55	1.38	56.30	صيانة كهروميكانيكية
1.21	35.72	1.44	44.61	أدوات صيانة كبرى

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على الملحقين 09 و 10.

من الجدول رقم 05 إنخفاض مصاريف أدوات الصيانة القطع، والكهروميكانيكية والصيانة

الكبرى وارتفاع تكاليف المرجل واللف والتجهيزات المساعدة الأخرى.

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة

### ج- الأنشطة الفرعية لأنشطة الإدارة العامة:

الجدول رقم 10: يمثل الأنشطة الفرعية لأنشطة الإدارة العامة

النسبة %	2018	النسبة %	2017	نشاط الإدارة العامة
0.12	3.494	0.14	4.208	الإدارة العامة
0.48	14.125	1.45	12.514	المالية والمحاسبة
0.96	28.130	1.04	32.045	الموارد البشرية
0.06	1.762	0.13	4.092	الأرشيف
0.20	5.593	0.21	6.596	مراقبة الميزانية
0.57	16.744	0.13	4.075	خدمات قانونية
0.29	8.512	0.35	10.700	خدمات لوجستية

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على الملحقين 09 و 10.

من الجدول أن النسب متقاربة ماعدا نشاط الخدمات القانونية والذي ارتفعت تكاليفه ب: 4

مرات وهذا راجع لأسباب قانونية تخص المؤسسة والمتعاملين والعمال.

### د- الأنشطة الفرعية لأنشطة الإنتاج:

الجدول رقم 11: يمثل الأنشطة الفرعية لأنشطة الإنتاج

النسبة %	2018	النسبة %	2017	نشاط الإنتاج
7.47	220.28	7.99	247.45	معدات مؤجرة
0.44	13.55	0.45	13.18	الإشراف
1.8	37.85	1.1	33.39	التحكم النوعي

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على الملحقين 09 و 10.

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة

هـ- الأنشطة الفرعية للأنشطة المساندة:

الجدول رقم 12: يمثل الأنشطة الفرعية للأنشطة المساندة

النسبة%	2018	النسبة%	2017	الأنشطة المساندة
0.99	28.65	0.92	28.26	الخدمات الاجتماعية
2.51	67.65	2.66	78.45	الأمن الصناعي

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على الملحقين 09 و10.

ملاحظة الخدمات الاجتماعية هي : الإطعام والسكن والعلاج والتعاونية والمبيت.

و- الأنشطة الفرعية للأنشطة الإمداد:

الجدول رقم 13: يمثل الأنشطة الفرعية للأنشطة الإمداد

النسبة%	2018	النسبة%	2017	أنشطة الإمداد
1.41	43.53	1.49	43.92	خدمة التخزين والتفريغ
0.40	11.03	0.43	14.7	التكوين الخارجي
0.51	11.76	0.53	12.56	خدمة التصليح

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على الملحقين 09 و10.

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة

### • التحليل التفصيلي للتكلفة الكلية (مرحلة استخراج الفوسفات الخام):

الجدول رقم 14: يمثل التحليل التفصيلي للتكلفة الكلية (مرحلة استخراج الفوسفات الخام)

2018	2017	التكلفة الاجمالية
533.49	501.69	المرحلة العقيمة
12.117	12.102	ورشة التفنيت Bi
6.56	29.583	ورشة التفنيت Kss
36.91	47.739	ورشة الطحن
30.51	37.687	ورشة الغربلة
174.59	237.230	ورشة الغسل الأولي
118.60	237.23	ورشة التجفيف 1
13.32	17.977	ورشة الغسل التام
80.39	68.35	ورشة التجفيف 2
125.47	117.32	ورشة النفض 1
82.18	105.96	ورشة النفض 2
252.149	227.85	فوسفات خام
76.23	81.14	كهربا/غاز/ماء
2253.01	2102.24	مصاريف العاملين
4357.48	3839.75	إهتلاكات

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على الملاحق 01، 02، 09، 10.

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة

من الجدول اعلاه نجد أن:

- المرحلة العقيمة كانت تكلفتها مرتفعة حيث قدرت بـ: 533.49 مليون د ج سنة 2018 ، بينما كانت تكلفة هذه المرحلة أقل والتي قدرت بـ: 501.69 مليون د ج ونرجع ذلك لعملية الحفر لعمق 30 متر التي تتطلب التفجير، وهذا لصعوبة الطبقة العقيمة، وهذا يعد تكاليف أولية في عملية الانتاج؛
- الفوسفات الخام: ارتفاع التكلفة في سنة 2018 والتي قدرت بـ 252.149 مليون دج، بينما كانت في 2017 مقدرة بـ: 227.85 مليون دج؛
- باقي المراحل الأخرى فقد كانت التكاليف في 2018 منخفضة مقارنة بسنة 2017؛
- مصاريف العاملين: ارتفاع مصاريف العاملين سنة 2018 مقارنة بسنة 2017؛
- كهرباء/غاز/ماء: انخفاض نسبة استهلاك الكهرباء والغاز والماء وهذا راجع لطبيعة كل القادم من العقيم؛
- الاهتلاكات.

من خلال المقابلة مع محاسب الشركة، فقد أخبرنا أن شركة فسفات تبسة لا تحملها على المرحلة العقيمة ومرحلة استخراج الفوسفات رغم ما تبذله هاته الآلات والمعدات وتبرير ذلك ان المؤسسة ترى ان الاهتلاك لا يبدأ إلا في بداية الانتاج الفعلي وهذا خطأ غير مقنع وفيه هدر كبير للمال وإلا ما تفسير صيانة هاته المعدات دوريا. وقد تم الوقوف على أن شيخوخة المنجم ومعداته بلغت 85% أي أن الصيانة ستكلف المؤسسة مبالغ طائلة إضافية ستمس كل المراحل من بداية الاستخراج إلى الوصول لفوسفات الخام، من ارتفاع استهلاك الكهرباء والغاز، كذلك عمالة زائدة مع قيمة تلف مرتفعة.

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة

### • حالة مخزون مؤسسة مناجم الفوسفات سنتي 2017،2018

كان قيمة المخزون في 2017: 1451.34 مليون دج

بينما قيمة المخزون في 2018: 1581.54 مليون دج

وهي زيادة طردية مع قيمة الانتاج من 1112.30 مليون طن واصبحت 1248 مليون طن وكذلك الكمية المباعة.

بالرجوع إلى الملحق رقم: 05 نجد ان استغلال ومعالجة الفوسفات ساهمت بما قيمته 28%،

و12% على الترتيب أي بمجموع 40% من قيمة العائد على الانتاج.

إلا ان عوائق المنافسة وعدم التركيز على الثروة المنجمية وتطويرها حال دون ذلك، فمثلا إحتياط الفوسفات لبعض الدول المصنفة في المراتب الأولى عالميا يفوق إحتياط الفوسفات في الجزائر بمئات المرات ومثال ذلك المغرب الذي يبلغ احتياظه سنة 2017: 3600 مليار متر مكعب بينما الجزائر بلغ 1.7 مليار متر مكعب وذلك لاهتمام الدول الأخرى بعمليات التنقيب والبحث. لتوضيح ذلك فقد قمنا بإنجاز الجدول التالي الذي نجد فيه النسب المتوسطة لفترة الدراسة لمديرية استغلال منجم فوسفات تبسة.

**الجدول رقم 15:** يمثل النسب المتوسطة لفترة الدراسة لمديرية إستغلال مناجم فوسفات تبسة

النسبة من العائد%	النسبة من التكلفة%	
7.9	28	الفوسفات الخام
0.93	3.29	مديرية الاستغلال الفرعية
7.5	36.90	مركز المعدات
0.33	1.38	مصلحة المنتجات الثانوية
1.50	5.47	قسم الاستغلال
0.44	1.56	قسم الهدم والتدمير

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على الملحقين 09 و10.

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة

من الجدول أعلاه يتبين أن نسبة المساهمة في العائد أقل من نسبة المساهمة في التكلفة في كامل العناصر، وعليه يستوجب على المؤسسة ما يلي:

- إعادة النظر في المصاريف التي تبذلها المؤسسة؛
  - البحث عن أسواق جديدة للمواد وبأقل تكلفة؛
  - التجديد التكنولوجي الذي يساهم في تحسين النوعية وخفض التكلفة؛
  - مراجعة تكاليف التخزين عن طريق أساليب جديدة وحديثة.
- المخزون: يمثل أهم العناصر ذات التأثير على أداء المؤسسة نظرا لمساهمة بطريقتي سلبية أو إيجابية في عوائد المؤسسة لما قد يتعرض له من تلف وقد كان المخزون كالاتي:

2017 ← 1451.34 ، 2018 ← 1581.54

- الصيانة: يوجد بالمؤسسة 18 مركزا للصيانة موزعة على الأقسام والقطاعات منها أعباء لا يتم تحميل تكاليفها.

### • مناظير بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة

#### 1- المنظور المالي :

يعتبر المنظور المالي منظورا مهما في المؤسسة باعتباره يعكس الصورة الفعلية بنجاح المؤسسة وتطورها، لذلك يعد. تحسين الأداء المالي من أهم أهداف المؤسسة لأنه يعكس النجاح الحاصل في الأبعاد الأخرى. ومن أهم الأهداف الاستراتيجية المالية، تحسين المردودية المالية والاستغلال الأمثل الأصول، زيادة الربحية، تعظيم العائد على الاستثمار، تخفيض التكاليف. وللتأكد من مدى تحكم المؤسسة في هذا المنظور وبالرجوع إلى معطيات المؤسسة الخاصة بالسنتين الماليتين 2017، 2018 وبالمقارنة مع ما كان مسطرا من قبل المؤسسة يتضح ما يلي:

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة

الجدول رقم 16: تطور مؤشرات المنظور المالي لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة الوحدة : ألف دج

2018		2017		السنة
المتوقع	الفعلي	المتوقع	الفعلي	
1460	1200	1273	1600	نتيجة الدورة الصافية (1)
35579	37870	33125	30000	الأموال الخاصة (2)
4.10	316	384	533	معدل المردودية المالية (1) / (2) * 100
6863	7216	5552	5008	صافي المبيعات (3)
43674	41670	42797	39861	إجمالي الأصول (4)
1571	1731	1297	1256	معدل دوران الأصول (3) / (4) * 100
21.27	16.62	22.91	31.94	معدل هامش الربح (1) / (3) * 100
3.34	2.87	2.97	4.01	م العائد على الاستثمار (1) / (4) * 100
2947.05	3545.51	3095.72	3492.01	تكاليف الإنتاج الإجمالية (5)
1248.10	2000	1112.80	1860	حجم الإنتاج (الطن) (6)
2.36	1.77	2.78	1.94	تكلفة إنتاج الطن (دج) (5) (6)

المصدر : من اعداد الطلبة اعتمادا على تقارير المؤسسة

### 2- منظور العملاء:

ركزت بطاقة الأداء المتوازن على منظور العملاء باعتباره ذو أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة، فحتى لو كانت الوضعية المالية للمؤسسة جيدة فإن تراجع هذا المنظور يعتبر مقياس للخطر الاستراتيجي، ومن أهم الأهداف الاستراتيجية لهذا المنظور ، تحسين الحصة السوقية ،زيادة درجة الاحتفاظ بالعملاء، الرفع من مستوى رضا العملاء ولمعرفة مدى الاهتمام المعطى من المؤسسة لهذا

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة

المنظور، واستنادا للمعطيات المتوفرة لدينا تحصلنا على النتائج المدرجة في الجدول التالي:

الجدول 17: مؤشرات منظور العملاء لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة

2018		2017		السنة
الفعلي	المتوقع	الفعلي	المتوقع	
1291.158	1700	1068.049	1500	حجم المبيعات (طن)
1.09	1.06	0.95	0.96	معدل نمو المبيعات %
14	20	13	18	عدد العملاء
7.69	11.11	8.33	12.5	معدل نمو العملاء %
1	1	2	2	عدد الزبائن الجدد
6	5	4	5	عدد الشكاوي
133	130	123	135	الطلبات

المصدر : من اعداد الطلبة اعتمادا على تقارير المؤسسة

### 3- منظور العمليات الداخلية :

تعتبر العمليات الداخلية هي جميع الأنشطة والفعاليات الداخلية التي تتميز بها المؤسسة عن غيرها حيث يتم من خلالها تلبية حاجات العملاء وغايات وأهداف المساهمين. ومن أهم الأهداف الاستراتيجية لهذا المنظور، الاستغلال الأمثل للطاقة الإنتاجية، التسيير الأمثل للمخزون، التحسين المستمر للجودة، إنتاجية العامل، كفاءة عملية الصيانة وبالاعتماد على معطيات المؤسسة تم حساب هذه المؤشرات وتوضيحها في الجدول التالي:

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة

جدول رقم 18 : مؤشرات منظور العمليات الداخلية مناجم فوسفات تبسة الوحدة : ألف دج

2018		2017		السنة
المتوقع	الفعلي	المتوقع	الفعلي	
1248.10	2000	1112.80	1860	الطاقة الإنتاجية (طن)
62	100	60	100	معدل الطاقة المستغلة %
6863	7216	5552	5008	معدل المبيعات (1)
1516.44	1600	1542.5	1500	متوسط قيمة المخزون (2)
4.52	4.51	3.59	3.33	معدل دوران المخزون (1) / (2)
1248.10	2000	1112.80	1860	حجم الإنتاج من الفوسفات (3)
1970	1950	1938	1920	عدد العمال الإجمالي (4)
0.63	1.02	0.57	0.96	معدل إنتاجية العامل
14.74	40.00	51.66	55.00	تكاليف الصيانة
1.18	2	4.64	2.95	تكلفة الصيانة للطن (دج)

المصدر : من اعداد الباحث اعتمادا على تقارير المؤسسة

### 4- منظور التعلم والنمو:

يعتبر منظور التعلم والنمو هو الأساس الذي تقوم عليه بطاقة الأداء المتوازن فهو المنظور الدائم للعمليات الداخلية، حيث يركز على قابلية الأفراد للتطوير المستمر، كما يعتبر الرأس المال البشري أحد مرتكزات نجاح المؤسسة في البيئة الحالية، وتتمثل الأهداف الاستراتيجية لهذا المنظور، تحسين مستوى رضا العاملين، تطوير قدرات العاملين ، توفير المناخ الملائم للعمل، ضمان سلامة العمال داخل المؤسسة، رفع مستوى التأطير . على هذا الأساس كانت نتائج مؤشرات هذا المنظور في

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة

المؤسسة كما يلي:

الجدول رقم 19 : مؤشرات منظور التعلم والنمو للمؤسسة الوحدة : ألف دج

2018		2017		السنة
المتوقع	الفعلي	المتوقع	الفعلي	
2253.01	2180	2101.42	2100	مصاريف العاملين الإجمالية (1)
1965	1970	1938	1930	عدد العمال الإجمالي (2)
1.14	1.10	1.08	1.08	نصيب العامل (دج) (1) / (2)
39.04	37.00	39.58	53.00	تكاليف التكوين الاجمالية(3)
723	832	794	820	عدد العمال المكونين (4)
0.05	0.04	0.04	0.04	متوسط نصيب العامل للتكوين (3) / (4)
5	10	6	10	عدد تاركي العمل
0.54	050	0.3	0.51	معدل دوران العاملين %
9	10	13	8	عدد حوادث العمل
377	368	327	379	عدد ساعات العمل الإجمالي (ساعة)
0.45	0.5	0.67	0.41	معدل تكرار حوادث العمل %
245	247	242	245	عدد الإطارات
12.46	12.53	12.48	12.49	معدل التأطير %

المصدر : من اعداد الطلبة اعتمادا على تقارير المؤسسة

### 5- المنظور الاجتماعي والبيئي :

تعتبر صناعة الفوسفات من الصناعات المسببة للتلوث البيئي، الأمر الذي يتطلب من المؤسسة

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة

اتخاذ تدابير هامة للحد من التلوث والحفاظ على البيئة، هذا بالإضافة إلى التزام بالعمل المجتمعي. لذلك فإن اختيار المؤشرات المرتبطة بالجانب البيئي والاجتماعي يدخل ضمن الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، حيث يؤدي دمج المنظور البيئي واجتماعي في بطاقة الأداء المتوازن إلى قياس وتقييم الأداء الشامل للمؤسسة، ومن أهم الأهد، أن الاستراتيجية لهذا المنظور ، حماية البيئة من التلوث (معدل انبعاث الغبار استهلاك الطاقة)، تنمية المجتمع المحلي والجدول الموالي يبين قيمة هاته المؤشرات في المؤسسة:

الجدول رقم 20: مؤشرات المنظور البيئي

2018		2017		السنة
الفعلي	المتوقع	الفعلي	المتوقع	
40	42	42	42	نسبة الغبار
1248.10	2000	1112.80	1860	حجم انتاج (طن)
91.91	92	89.02	90	حجم استهلاك الكهرباء KW/h
0.07	0.04	0.07	0.04	المعدل
38.35	30	28.35	30	حجم استهلاك الماء (M <sup>3</sup> )
0.02	0.015	0.02	0.01	المعدل
51.97	52	47.52	50	حجم استهلاك الغاز (Nm <sup>3</sup> )
0.04	0.026	0.42	0.02	المعدل
28.26	28	28.65	28	الميزانية الاجتماعية (دج)

المصدر : من اعداد الطلبة اعتمادا على تقارير المؤسسة

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة

### المطلب الثالث: مناقشة نتائج الدراسة

بناء على ما تقدم يمكن وضع نموذج لبطاقة الأداء المتوازن لمناجم فوسفات تبسة، الذي يعكس رسالة ورؤية المؤسسة وكذا استراتيجيتها من خلال مجموعة من الأهداف تتعلق بالأبعاد الخمسة لبطاقة الأداء المتوازن.. كما أن استخدام بطاقة الأداء المتوازن يقتضي إعطاء أوزان لجميع أبعاد البطاقة، حيث تختلف هذه الأوزان حسب أهمية كل منظور بالنسبة للمؤسسة وقد تم إعطاء الأوزان التالية للأبعاد الخمسة للمؤسسة محل الدراسة 25% للمنظور المالي، 20% للمنظور العملاء، و25% للمنظور العمليات : الداخلية، 20%. للمنظور التعلم والنمو، و10% للمنظور البيئي والاجتماعي. وسيتم استخلاص النتائج لكل مقياس على ضوء المتحقق الفعلي والتي يتم الوصول إليها عن طريق المعادلة التالية:

**النتيجة النهائية = (المتحقق فعلا × الوزن) / الهدف**

**الوزن:** هو القيمة التي تعطى لكل منظور من مناظير بطاقة الأداء المتوازن وعلى وفق أهميته وما يحتويه من المؤشرات التي تتميز بوزنها من الأهمية.  
**المتحقق الفعلي:** يمثل الأداء المنجز والذي يقاس بوحدات قياس مختلفة (وحدات، عدد، مرات، نسبة... إلخ).

**الهدف:** هو الهدف الذي تريد المؤسسة الوصول إليه والذي تم استخراجها من سجلاتها .

**النتيجة النهائية:** أي مقارنة الهدف مع ما تم انجازه فعلا.

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة

الجدول رقم 21: نموذج مقترح لبطاقة الأداء قبل الترشيق

النتيجة النهائية		الفعلي		المتوقع		الوزن	المؤشرات	الأبعاد
		2018	2017	2018	2017			
6.98	3.60	4.10	3.48	3.16	5.33	%5	معدل المردودية المالية	البعد المالي
6.05	5.16	15.71	12.97	13.31	12.56	%5	معدل دوران الأصول	
6.39	3.58	21.27	21.91	16.62	31.94	%5	معدل هامش الربح	
5.62	3.70	3.34	2.97	2.87	1.01	%5	معدل العائد على الاستثمار	
6.66	7.16	2.36	2.08	1.77	1.94	%5	تكلفة الطن من الفوسفات	
31.7	23.2					%25	أداء المحور المالي	
5.73	5.52	1.09	0.95	1.06	0.96	%5	معدل نمو المبيعات	بعد العملاء
3.44	3.33	7.65	11.04	8.33	12.5	%5	معدل نمو العملاء	
6.93	5.8	4.51	3.25	3.84	3.7	%5	معدل شكاوي العملاء	
2.5	2.5	1	2	1	2	%5	الزبائن الجدد	
18.60	17.15					%20	أداء بعد العملاء	
2.48	2.4	62	60	100	100	%4	معدل الطاقة المستغلة	بعد العمليات الداخلية
5.03	5.29	4.52	3.59	4.41	3.33	%4	معدل دوران المخزون	
3.87	4.25	0.63	0.57	1.02	0.96	%4	إنتاجية العامل	
1.01	2.71	1.18	4.64	2	2.95	%4	نصيب الطن من تكاليف الصيانة	
4.61	4.36	1.28	1.11	1.2	1.1	%4	التحكم النوعي	
17	19.01					%20	أداء بعد العمليات الداخلية	

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة

4.22	4.07	1.14	1.08	1.00	1.08	%4	نصيب العامل من مصاريف العمالة	بعد النمو والتعلم
5	4	0.05	0.04	0.0	0.04	%4	نصيب العامل من التكوين	
7.2	3.92	0.54	0.3	0.50	0.51	%4	معدل دوران العمال	
2.68	4.87	0.45	0.67	0.50	0.41	%4	معدل تكرار دوران العمل	
3.99	4.02	12.46	12.48	12.53	12.49	%4	معدل التأطير	
23.09	20.08					%20	أداء بعد النمو والتعلم	
2.85	3	40	42	42	42	%3	معدل الغبار	البعد البيئي والاجتماعي
3	3	0.07	0.07	0.04	0.04	%3	معدل استهلاك الكهرباء	
4.05	3	38.35	28.38	30	30	%3	معدل استهلاك الماء	
2.85	3	0.40	0.40	0.02	0.02	%3	معدل استهلاك الغاز	
2.95	3	28.26	28.26	18	28	%3	الميزانية الاجتماعية	
15.70	12					%15	أداء البعد البيئي والاجتماعي	
106.09	95.22						مجموع الأداء الكلي	

المصدر: من إعداد الطلبة

من الجدول أعلاه يتبين ان الأداء الكلي لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة ارتفع سنة 2018 مقارنة بسنة 2017 على مستوى البعد المالي، وبعد العملاء، وبعد النمو والتعلم والبعد البيئي والاجتماعي، وانخفض على مستوى بعد العمليات الداخلية، وهذا راجع لانخفاض انتاجية العامل ونصيب الصيانة داخله.

### • أبعاد بطاقة الأداء بعد الترشيح

- المبيعات 2017 : 1.068 مليون طن بقيمة 5552.41 مليون دج

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة

- المبيعات 2018: 1.29 مليون طن بقيمة 6863.51 مليون دج

يجب على المؤسسة أن تباع ما قيمته 7% من التالف كمنتوج يسمى الكالسني، والذي يحوي 20% من الفوسفات، والذي كانت له سوق سابقة، ولكون هذا النوع متذبذب وغير قار في كمية البيع تم إلغاؤه.

عند إعادة فتح سوق لهذا المنتوج ستخفص قيمة التالف على التوالي: 38% و 41% وتصبح

قيمة المنتوج المراد بيعه:

7% ← 63190.4 طن / 2017

7% ← 80839.1 طن / 2018

وعليه يصبح حجم الانتاج الكلي بعد الترشيق: 1.17 مليون طن، و 1.32 مليون طن على

التوالي.

المبيعات تصبح بعد الترشيق كالاتي: 5716.67 مليون دج، 7073.33 مليون دج.

كما ذكر سلفا أن التحكم النوعي ستكون من أربع (04) أقسام وهي مخابر الاستغلال، قسم مراقبة الجودة، قسم دراسات التطوير، قسم الدراسات الجيولوجية، وبعد عملية الترشيق وإلحاق قسم مراقبة الجودة بقسم المخابر تصبح كلها بتكلفة هذا الأخير، وقسم دراسات التطوير مع الدراسات الجيولوجية بتكاليف قسم الدراسات الجيولوجية، وعليه يصبح التحكم النوعي بالقيم الآتية: قسم المخابر 8.8 مليون دج و 6.8 مليون دج، وقسم التطوير 18.6 مليون دج، و 18.1 مليون دج.

• بعض مؤشرات بطاقة الأداء بعد الترشيق:

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية لمؤسسة مناجم فوسفات تبسة

الجدول رقم 22: يمثل بعض مؤشرات بطاقة الأداء بعد الترشيح

الانحراف	2018	2017	السنوات
إرتفاع	7073.33	5716.67	المبيعات
ارتفاع	484.47	449.07	معدل الهامش على الربح
إنخفاض	2.23	2.64	تكلفة إنتاج الطن
إرتفاع	1.23	1.13	معدل نمو المبيعات
إنخفاض	24.81	26.86	التحكم النوعي

المصدر: من إعداد الطلبة.

من الجدول أعلاه وبعد ترشيح بطاقة الاداء المتوازن، ظهرت مؤشرات بعض الأبعاد كمايلي:

المبيعات ونموها وهامش الربح قد ارتفعت، بينما تكلفة إنتاج الطن والتحكم النوعي إنخفضا،

ويتم بعدها وضع قيم المؤشرات في بطاقة الاداء المتوازن للوصول إلى الأهداف المسطرة

### خلاصة الفصل:

لقد تناول هذا الفصل الدراسة التطبيقية لدور المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء المتوازن في تقييم وتحسين أداء المؤسسة حيث تم التطرق في هذا الفصل إلى المنهجية والأدوات المستعملة وكذا عرض وتحليل النتائج

من خلال الاعتماد على مجموعة البيانات والوثائق التي تم الحصول عليها.

إن مؤسسة مناجم الفوسفات تعد من أهم المؤسسات التي تنشط على مستوى الولاية، حيث تمت المحاولة في معالجة إشكالية الدراسة والمتمثلة في:

ما دور التكامل بين المحاسبة الرشيقة ومناظير بطاقة الأداء المتوازن في تحسين أداء المؤسسة عن طريق تخفيض التكاليف والهدر خلالا السنتين 2017-2018، وذلك لمحاولة الربط بين الجانبين النظري والتطبيقي بتطبيق أهم أدوات المحاسبة الرشيقة ومدى انعكاسها على مناظير أو أبعاد بطاقة الأداء المتوازن، حيث وجدت علاقة تكامل وترابط بينهما في تقييم وتحسين أداء المؤسسة وبالتالي القضاء على الهدر والعمليات الغير مضيفة للقيمة وكذا تحقيق أهداف المؤسسة وازدياد ربحيتها.

الخاتمة

### الخاتمة

تناول هذا البحث أحد المواضيع الهامة في علم المحاسبة وهو دور التكامل بين المحاسبة الرشيقة وبطاقة الاداء المتوازن في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- حيث تمثل الهدف الأساسي لهذا البحث في إبراز مدى مساهمة كل من أدوات أو تقنيات المحاسبة الرشيقة ومؤشرات ومناظير بطاقة الأداء المتوازن في تحسين أداء المؤسسة، فمما سبق وبناء على ما تم التوصل إليه في هذا البحث أنه تأكد وجود علاقة تكاملية بين المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء المتوازن، كما أظهر البحث وجود تأثير تقنيي التحسين المستمر وسلسلة القيمة على مناظير بطاقة الأداء المتوازن، حيث عاد هذا التأثير بشكل إيجابي على المؤسسة وهذا ما لوحظ من ارتفاع في قيمة المبيعات وكذا معدل نموها، إضافة إلى ازدياد هامش الربح.

وعليه يجب أن يكون استعمال تقنيات المحاسبة الرشيقة هدفا استراتيجيا من أهداف الشركات لاسيما عينة البحث والعمل ووضع برامج لازمة وتخصيص التكاليف دون هدر وكذا التركيز على استعمال بطاقة الأداء المتوازن لتقويم أداء المؤسسات وذلك بإضافة المنظورين البيئي والاجتماعي إلى المناظير الأخرى.

### اختبار الفرضيات

**الفرضية الرئيسية:** ينتج عن هذا التكامل بين المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء المتوازن تخفيض التكاليف والهدر لتحسين أداء المؤسسة وقد تم إثبات صحة هذه الفرضية، حيث ومن خلال إجراء الدراسة عاد هذا التكامل بنتائج مرضية للمؤسسة والتي تتمثل أهمها في زيادة مبيعاتها.

**الفرضية الفرعية 1:** تعتمد المحاسبة الرشيقة على تقنيي التحسين المستمر وسلسلة القيمة ومنه تم إثبات عدم صحة هذه الفرضية لأن جميع أدوات المحاسبة الرشيقة من خلال تكاملها مع مناظير بطاقة

## الخاتمة

الأداء المتوازن أعطت نتيجة إيجابية وهذا ما وضحته الدراسات الأخرى والتي اعتمدت تقنيات أخرى غير التقنيات المستخدمة في هذه الدراسة.

**الفرضية الفرعية 2:** تستخدم مناظير بطاقة الأداء المتوازن لمعرفة المؤشرات التي تساعد على معرفة الوضعية المالية والغير مالية للمؤسسة تم إثبات صحة هذه الفرضية وهذا ما وضح في الدراسة من خلال التغييرات التي حدثت بعد الترشيح.

**الفرضية الفرعية 3:** لا يتم الاعتماد على المحاسبة الرشيقة في مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- تبين أن هذه الفرضية صحيحة لأن المؤسسة لا تولي أهمية للوقت والتكاليف خلال العملية الانتاجية لأنها تعتمد على نظام إنتاجي تقليدي.

**النتائج والتوصيات:** تمخض البحث عن عدة نتائج وتوصيات سيتم التطرق إليها في ما يلي:

### -النتائج:

✓ وجود تكامل بين المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء المتوازن وهذا ما يعبر عن رؤية استراتيجية للمؤسسة.

✓ إنعكاس تطبيق تقنيات المحاسبة الرشيقة على مناظير بطاقة الأداء المتوازن لتقييم وقياس الأداء والذي يعني التوازن بين المؤشرات المالية والغير مالية من جهة وبين العمليات الداخلية والخارجية من جهة أخرى وبين مناظير بطاقة الأداء المتوازن من جانب ثالث.

✓ تأثير تقني (التحسين المستمر وسلسلة القيمة) بشكل إيجابي على مناظير بطاقة الأداء المتوازن وبالتالي قياس الأداء إذ ارتفع معدل نمو المبيعات من 1.13 % إلى 1.23 % وكذا زيادة ملحوظة في هامش الربح وذلك بعد الترشيح.

### التوصيات:

## الخاتمة

---

- ✓ تحسين الأداء المالي والغير مالي للمؤسسة بما يحقق أداء استراتيجي متوازن عن طريق استعمال تقنيات المحاسبة الرشيقة بعد أن أظهرت نتائج البحث ذلك.
- ✓ عدم إهمال الأساليب والتقنيات الحديثة وأن يكون استعمال بطاقة الأداء المتوازن والمحاسبة الرشيقة هدفا استراتيجيا من أهداف المؤسسات.
- ✓ اعتماد مؤشرات رشيقة لتقويم المؤسسة.
- ✓ معالجة المشاكل الموجودة في نظام التكاليف التقليدي عن طريق التكامل بين مناظير ومؤشرات بطاقة الأداء المتوازن مع تقنيات المحاسبة الرشيقة.

## قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

الكتب بالعربية

1. دادن عبد الغاني، قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنداز المبكر باستعمال المحاكاة المالية "حالة بورصتي الجزائر وباريس.
2. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، بطاقة الأداء المتوازن، المدخل المعاصر لقياس الأداء الاستراتيجي، المكتبة العصرية، مصر، ط1، 2009.
3. عبد الفتاح محمد دويدار، مناهج البحث العلمي في علم النفس، دار المعرفة الاسكندرية، مصر، 1996.
4. عمار بوحوش، محمد محمود الذنيان، مناج البحث العلمي وطرق إعداد البحوث، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط3، 2000.
5. كامل أحمد أبو ماضي، بطاقة الأداء المتوازن كأداة تقييم المؤسسات الحكومية ونمو الحكومة، مكتبة نيسان للطباعة والتوزيع، 2018.
6. كامل أحمد أبو ماضي، بطاقة الأداء المتوازن كأداة تقييم أداء المؤسسات الحكومية وغير الحكومية، مكتبة نيسان للطباعة والتوزيع، فلسطين، 2018 ناعم عباس الخفاجي، إحسان محمد ياغي، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في قياس أداء المصارف التجارية، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2014.
7. وائل محمد صبحي أدريس، طاهر محسن منصور العالي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، ط1، 2009.

المذكرات الجامعية

8. بزقاري حياة، بن ساهل وسيلة، المحاسبة الرشيقة وخلق قيمة الزبون، مخبر العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 13، 2018.
9. تيمجدين عمر، دور استراتيجية التنوع في تحسين أداء المؤسسة الصناعية "دراسة حالة مؤسسة كوندور برج بوعريريج"، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاد صناعي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة الجامعية 2013/2012.
10. خلود محمد بشير الطيب، مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية في قطاع غزة "دراسة ميدانية تحليلية"، مذكرة ماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارة في الجامعة الإسلامية غزة، أكتوبر 2017.
11. سميحة سميح عبد الرؤوف الناظر، مدى إمكانية تطبيق منهج ستة سيجما في شركات تصنيع المواد الغذائية الكبرى في الضفة الغربية، مذكرة ماجستير، إدارة أعمال، جامعة الخليل فلسطين، كلية الدراسات العليا، 2017.
12. سوزان أحمد حمادة، الإدارة المرئية وأثرها على أداء العاملين دراسة تطبيقية على الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية غزة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2018.
13. عبد الكريم زرفاوي، استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الرقابة وتقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، حالة مؤسسات مناجم الفوسفات، أطروحة دكتوراه، جامعة المدينة، 2017.

## قائمة المصادر والمراجع

14. فادي حسن حسين إديلي، إمكانية تطبيق أسلوب 6SIGMA ودوره في تخفيض التكاليف وتدعيم المقدرة التنافسية -دراسة تطبيقية في شركة التقنيات المتطورة لإعادة تصنيع المواد المستهلكة-، جامعة الزرقاء، الأردن، عمادة البحث العلمي والدراسات العليا، 2014.
15. لطرش وليد، دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء الاستراتيجي "دراسة قطاع خدمة الهاتف النقال في الجزائر"، مذكرة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، السنة الجامعية 2018/2017.
16. مريم شكري محمود نديم، تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن "دراسة اختبارية في شركة طيران الملكية الأردنية"، مذكرة ماجستير، تخصص، المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، 2013/2012.
17. مشعل جهز المطيري، تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، السنة الجامعية 2011/2010.
18. الهاشمي بن واضح، تأثير متغيرات البيئة الخارجية على أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية "حالة قطاع خدمة الهاتف النقال في الجزائر (2011/2008)"، مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارة، جامعة فرحات عباس سطيف 1، السنة الجامعية 2014/2013.
19. هدى مؤيد حاتم السعدون، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقويم الأداء الاستراتيجي في جامعة القادسية، مذكرة ماجستير، علوم المحاسبة، جامعة القادسية، كلية الإدارة والاقتصاد، 2017.

### المجلات والدوريات:

20. امحمدي فطوم، المهدي هجالة سارة، الإفصاح عن المحاسبة الرشيقة باستخدام تدفق القيمة، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، العدد الرابع/ ديسمبر 2018.
21. جيهان ونس، أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على أداء شركات الاتصال الأردنية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 47، العراق، 2006.
22. حسن عابدين عابدين، عبد الرحمان محمد رشوان، دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف وقياس المالي، مجلة المحاسب العربي، العدد 44.
23. حسني عابدين عابدين، عبد الرحمان محمد رشوان، أثر استخدام تيار القيمة كأداة للمحاسبة الرشيدة لتطوير النظام المحاسبي وتقييم الأداء المالي "دراسة تحليلية"، مجلة الاجتهاد للدراسات الاقتصادية والقانونية، المجلد 07، العدد 02 / 2018.
24. حسين وهيبه رمضان محمد، البشير ابراهيم فضل المولى، أثر استراتيجية التميز في الأداء المالي للمصارف التجارية، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 16، المجلد 02، 2015، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
25. حيدر علي جراد المسعودي، علي عباس حمزة القصير، التكامل بين تقنيات المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء الاستراتيجي المتوازن المستدامة، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 12، العدد 50.
26. رائد مجيد عبد محمد، سعد سلمان عواد المعيني، استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف "بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 08، العدد 25، 2013.

## قائمة المصادر والمراجع

27. رقية الطيب علي أحمد، دور المحاسبة الرشيفة في تحقيق الريادة في مؤسسات التعليم العالي من وجهة نظر أعضاء هيئة تدريس المحاسبة بجامعة الملك خالد، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 03، العدد 02/ جوان 2019.
28. زروخي فيروز، بن عابد مختار، جيحيق زكية، دور ممارسات التفكير الرشيق لإدارة الموارد البشرية في تحقيق الإبداع الإداري "دراسة ميدانية"، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 09/ العدد 03 مكرر (الجزء الثاني)، 2019.
29. سحر طلال ابراهيم، تقويم أداء الوحدات الاقتصادية باستعمال بطاقة الأداء المتوازن "دراسة تطبيقية في شركة زين السعودية للاتصالات"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 35، 2013.
30. سيروان كريم عيسى، محمد عبد العزيز محسن، المحاسبة الرشيفة تطبيق نموذج مقترح لتيار القيمة في شركة فاملي لإنتاج المواد الغذائية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 5/العدد1، 2015.
31. سيف سعد عبد الجليل، استخدام أدوات المحاسبة الرشيفة لقياس وتقويم الأداء في الوحدات الصحية " دراسة تطبيقية في مستشفى السلام، مجلة جامعة جيهان أربيل العلمية، إصدار خاص، العدد2، الجزءA، أيلول 2018.
32. شعيب بغداد، سعيد أسامة نبيل، تقويم أداء المؤسسة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، جامعة المسيلة، العدد 2، 2017.
33. الشيخ الداوي، تحليل الاسس النظرية لمفهوم الأداء المالي، مجلة الباحث، العدد07/2009.

34. طويل أحمد، بوطوبة أحمد، قياس أداء مؤسسات التعليم العالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن لضمان الجودة، دراسة تطبيقية، المؤتمر الدولي لحساب جودة التعليم العالي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016.
35. عبد الملك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد الأول، نوفمبر 2001.
36. كاظم احمد جواد، أثر مرونة سلسلة التجهيز في الأداء الاستراتيجي وفي بطاقة الأداء المتوازن، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة العراق، 2013.
37. لواج عبد الرحيم، لطرش بلال، تقييم الأداء وفق بطاقة الأداء المتوازن "دراسة حالة المؤسسة المينائية جن جن جيبل" مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، العدد الأول.
38. محمد سمير دهيرب الربيعي، تطبيق بعض تقنيات التصنيع الرشيق لتخفيض الكلف والضياع وتحسين أداء العمليات الإنتاجية "بحث تطبيقي في شركة أور العامة للصناعات الكهربائية"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 08، العدد 03 / 2018.
39. محمد شاكر حامد، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم المؤسسة الاقتصادية، مداخلة الملتقى الدولي العلمي حول الأداء والفعالية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2009.
40. مقدم وهيبه، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في صياغة وتنفيذ وتقييم الاستراتيجية في المؤسسة، بحث مقدم للملتقى الدولي الرابع، المنافسة في قطاع المحوقات للدول العربي، جامعة حسيبة بن بوعلي، الجزائر، 2010.
41. مهند مجيد طالب، محمد كريم حميد، أثر تحليل العلاقة بين مناظير بطاقة الأداء المتوازنة في تعظيم الربحية وتحسين المركز التنافسي "دراسة نظرية تطبيقية"، مجلة جامعة حزران -

## قائمة المصادر والمراجع

- أربيل- العلمية، إصدار خاص بالمؤتمر الدولي الثاني لجامعة جيهان، في العلوم الإدارية والمالية، (يومي 27-28 حزيران، 2018)، الجزء A، أيلول 2018.
42. نبراس محمد عباس، استعمال آلية منهج التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمة المصرفية، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الواحد والأربعون، العدد 2018/114.

### المواقع الالكترونية

43. ماجد السقا، بطاقة الأداء المتوازن، المنتدى العربي لإدارة الموارد البشرية، 2020/05/21،  
11 21، أنظر الرابط <https://hrdiscussion.com/hr94360.html>
44. مجدي سليمان صفوت، أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن، المدينة صحيفة يومية تصدر عن مؤسسة المدينة للصحافة والنشر، 2020/05/21، 11 12، أنظر الرابط <https://www.al-madina.com/article/214759>

### الكتب باللغة الأجنبية

45. Michel gervais , corole de gestion, paris ,Edition Economiques ,1997
46. Pascal faber, managuement and contrôle de gestion manuel et application ,Dunod, paris, France, 2007.
47. Robert kaplan and david Norton the balnced scarecard ,measure the drive performance, 1992.

الملاحق

FERPHOS Group  
SOMIPHOS-SPA

01

الملحق

BILAN ACTIF

Comptes consolidés au 31/12/2018

	2018	Amor	Provi	2017
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
Ecarts d'acquisition - goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	452 537 206,11	443 962 890,26	8 574 315,85	952 531,88
Immobilisations corporelles	13 755 020 907,23	10 174 131 204,13	3 580 889 698,10	4 493 544 389,62
Terrains				
Bâtimens	1 354 146 234,42	918 652 870,05	435 493 364,36	376 660 946,72
Autres immobilisations corporelles	12 400 874 667,81	9 255 478 334,07	3 145 396 333,74	4 116 883 442,90
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours	1 036 282 314,11	134 044 757,22	902 237 556,90	636 314 075,92
Titres mis en équivalence	31 915 608 195,60	-	31 915 608 195,60	32 056 269 567,82
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés	6 650 000 000,00	-	-	-
Prêts et autres actifs financiers non courants	24 991 387 241,35	-	6 650 000 000,00	7 000 000 000,00
Impôts différés actif	274 220 954,26	-	24 991 387 241,35	24 732 032 816,40
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>	<b>47 159 448 618,06</b>	<b>10 752 138 851,61</b>	<b>36 407 309 766,45</b>	<b>37 187 080 565,25</b>
<b>ACTIFS COURANTS</b>				
Stocks et encours	1 796 278 020,67	214 731 750,78	1 581 546 269,90	1 451 348 013,60
Créances et emplois assimilés	4 526 012 898,43	30 357 788,15	4 495 655 110,28	3 074 755 242,75
Clients	1 952 551 567,59	30 357 788,15	1 922 193 779,45	997 905 454,55
Autres débiteurs	590 114 500,90	-	590 114 500,90	579 510 131,12
Impôts	1 983 346 829,94	-	1 983 346 829,94	1 487 077 250,24
Autres actifs courants				
Disponibilités et assimilés	1 190 113 374,57	-	1 190 113 374,57	1 084 205 318,42
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	1 190 113 374,57	-	1 190 113 374,57	1 084 205 318,42
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	<b>7 512 404 293,67</b>	<b>245 089 538,92</b>	<b>7 267 314 754,75</b>	<b>5 610 308 574,59</b>

FERPHOS Group  
SOMIPHOS-SPA

Comptes consolidés au 31/12/2018

الملحق 02

BILAN PASSIF

		2018	2017
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital émis	8	1 600 000 000,00	1 600 000 000,00
Capital non appelé			
Ecart d'évaluation			
Primes et réserves	9	33 979 070 678,59	31 525 448 141,34
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence			
Résultat net	10	1 460 802 283,55	1 273 426 536,68
Autres capitaux propres - Report à nouveau	11	1 393 927 656,84	2 373 972 997,85
Liaisons inter unités			
Part de la société consolidante			
Part des minoritaires			
<b>TOTAL CAPITAUX PROPRES</b>		<b>38 433 800 618,98</b>	<b>36 772 847 675,86</b>
<b>PASSIFS NON COURANTS</b>			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)	12	4 389 000,00	124 462 018,38
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance	13	1 674 081 354,30	2 060 323 362,28
<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS</b>		<b>1 678 470 354,30</b>	<b>2 184 785 380,66</b>
<b>PASSIF COURANT</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés	14	1 967 281 365,80	527 622 790,82
Impôts	15	936 594 363,33	793 343 726,58
Autres dettes	16	658 477 818,78	2 518 789 565,70
Trésorerie passif			
<b>TOTAL PASSIFS COURANTS</b>		<b>3 562 353 547,91</b>	<b>3 839 756 083,10</b>

FERPHOS Group  
SOMIPHOS-SPA

Comptes consolidés au 31/12/2017

BILAN ACTIF

03 الملاحق

ACTIF	Note	2017	2016	2015
		Net	Net	Net
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	1	952 531,68	123 001 482,36	213 253 669,89
Immobilisations corporelles	2	4 493 544 389,62	4 824 978 666,85	3 805 192 140,06
Terrains		-	-	-
Bâtiments		376 860 946,72	420 641 969,52	339 537 670,58
Autres immobilisations corporelles		4 116 683 442,90	4 404 336 697,33	3 465 654 469,48
Immobilisations en concession		-	-	-
Immobilisations encours	3	636 314 075,92	450 143 973,07	387 474 308,90
Immobilisations financières	4	32 056 269 567,82	29 987 124 608,24	24 670 521 550,64
Titres mis en équivalence		-	-	-
Autres participations et créances rattachées		-	-	-
Autres titres immobilisés		7 000 000 000,00	7 000 000 000,00	-
Prêts et autres actifs financiers non courants		24 732 032 816,42	22 985 575 999,90	24 669 174 261,38
Impôts différés actif		324 236 751,40	1 548 608,34	1 347 289,26
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>37 187 080 565,04</b>	<b>35 385 248 730,52</b>	<b>29 076 441 669,49</b>
		-	-	-
<b>ACTIFS COURANTS</b>				
Stocks et encours	5	1 451 348 013,63	1 633 666 744,83	1 128 641 627,93
Créances et emplois assimilés	6	3 074 755 242,61	4 218 283 763,69	2 773 986 078,59
Clients		997 905 454,52	2 253 364 373,54	1 218 154 588,57
Autres débiteurs		579 510 131,12	125 875 661,78	90 719 044,73
Impôts		1 487 077 250,21	1 441 112 263,87	1 120 199 311,35
Autres actifs courants		10 262 406,76	397 931 464,50	344 913 133,94
Disponibilités et assimilés	7	1 084 205 318,35	608 742 509,49	2 492 867 367,53
Placements et autres actifs financiers courants		-	-	-
Trésorerie		1 084 205 318,35	608 742 509,49	2 492 867 367,53
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>5 610 308 574,59</b>	<b>6 460 693 018,01</b>	<b>6 395 495 074,05</b>
		-	-	-
		<b>42 797 389 139,63</b>	<b>41 845 941 748,53</b>	<b>35 471 936 743,54</b>

FERPHOS Group  
SOMIPHOS-SPA

Comptes consolidés au 31/12/2017

BILAN PASSIF

الملحق 04

	Note	2017	2016	2015
<b>CAPITAUX PROPRES</b>				
Capital émis				
Capital non appelé	8	1 600 000 000,00	1 600 000 000,00	1 600 000 000,00
Ecart d'évaluation				
Primes et réserves				
Ecart de réévaluation	9	31 525 448 141,34	28 123 467 550,54	20 952 827 946,81
Ecart d'équivalence				
Résultat net	10	1 273 426 536,68	3 538 786 057,75	6 568 288 822,16
Autres capitaux propres - Report à nouveau	11	2 373 972 997,85	2 396 933 139,05	1 877 331 830,97
Liaisons inter unités				
Part de la société consolidante				
Part des minoritaires				
<b>TOTAL CAPITAUX PROPRES</b>		<b>36 772 847 675,86</b>	<b>35 659 186 747,34</b>	<b>30 998 448 599,94</b>
<b>PASSIFS NON COURANTS</b>				
Emprunts et dettes financières				
Impôts (différés et provisionnés)	12	124 462 018,38	1 993 013,96	10 634 022,15
Autres dettes non courantes				
Provisions et produits constatés d'avance	13	2 060 323 362,28	1 745 794 686,41	1 376 101 236,48
<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS</b>		<b>2 184 785 380,66</b>	<b>1 747 787 700,37</b>	<b>1 386 735 258,62</b>
<b>PASSIF COURANT</b>				
Fournisseurs et comptes rattachés	14	527 622 790,82	322 694 826,29	475 227 504,01
Impôts	15	793 343 726,58	167 270 601,13	255 483 440,09
Autres dettes	16	2 518 789 565,70	3 949 001 873,40	2 356 041 940,87
Trésorerie passif				
<b>TOTAL PASSIFS COURANTS</b>		<b>3 839 756 083,10</b>	<b>4 438 967 300,82</b>	<b>3 086 752 884,97</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>		<b>42 797 389 130,62</b>	<b>41 845 941 748,63</b>	<b>35 471 936 743,54</b>

FERPHOS Group  
SOMIPHOS-SPA

Comptes consolidés au 31/12/2018

الملحق 05

COMPTES DE RESULTATS

	2018	2017
Ventes et produits annexes (chiffres d'affaires)	6 863 519 848,60	5 552 411 236,21
Variation stocks produits finis et en cours	- 83 432 662,39	128 870 439,45
Production immobilisée	4 121 651,53	30 597 295,11
Subventions d'exploitation	-	-
<b>I- PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>	<b>6 784 208 837,74</b>	<b>5 711 878 970,78</b>
Achats consommés	- 1 100 816 004,64	- 986 991 415,06
Services extérieurs et autres consommations	- 1 053 029 576,25	- 976 611 045,32
	- 2 153 845 580,89	- 1 963 602 460,38
<b>III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>	<b>4 630 363 256,85</b>	<b>3 748 276 510,40</b>
Charges de personnel	2 253 015 818,61	2 102 242 948,96
Impôts, taxes et versements assimilés	- 13 901 114,83	- 23 160 204,11
<b>IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>	<b>2 363 446 323,41</b>	<b>1 622 873 357,33</b>
Autres produits opérationnels	113 740 213,31	181 877 849,41
Autres charges opérationnelles	- 209 674 984,62	- 422 090 378,98
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	- 919 296 609,85	- 1 595 566 802,86
Reprise sur pertes de valeur et provisions	12 735 263,78	661 934 596,15
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>	<b>1 360 950 206,03</b>	<b>449 028 621,06</b>
Produits financiers	1 246 572 423,77	1 225 614 505,18
Charges financières	- 15 549 127,68	- 27 305 884,93
<b>VI- RESULTAT FINANCIER</b>	<b>1 231 023 296,09</b>	<b>1 198 308 620,25</b>
<b>VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)</b>	<b>2 591 973 502,11</b>	<b>1 647 337 241,31</b>
	- 451 329 606,57	-
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	- 702 315 779,74	- 560 203 769,61
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires	22 474 167,75	186 293 064,99
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>8 157 256 738,60</b>	<b>7 967 598 986,51</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>- 6 696 454 455,05</b>	<b>- 6 694 172 449,83</b>
<b>VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>1 460 802 283,55</b>	<b>1 273 426 536,68</b>
Eléments extraordinaires (produits)	-	-
Eléments extraordinaires (charges)	-	-
<b>IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRES</b>	<b>-</b>	<b>-</b>

OPPO F11 · @haroun.mohammed.Ramda

SOMIPHOS-SPA - Exercice 2018

FERPHOS Group  
SOMIPHOS-SPA

Comptes consolidés au 31/12/2017

COMPTE DE RESULTATS

06 الملاحق

Rubriques	Note	2017	2016	2015
Ventes et produits annexes (chiffres d'affaires)		5 552 411 236,21	8 323 885 817,56	8 825 606 231,03
Variation stocks produits finis et en cours		128 870 439,45	319 082 414,40	171 612 475,88
Production immobilisée		30 597 295,11	2 247 492,29	-
Subventions d'exploitation				37 809 386,45
<b>I- PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>5 711 878 970,78</b>	<b>8 645 215 724,25</b>	<b>8 691 803 141,61</b>
Achats consommés	-	986 991 415,06	1 093 240 943,50	764 512 078,35
Services extérieurs et autres consommations	-	976 611 045,32	1 277 904 930,77	1 186 708 678,70
	-	1 963 602 460,38	2 371 145 874,27	1 951 220 757,05
<b>III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>3 748 276 510,40</b>	<b>6 274 069 849,98</b>	<b>6 740 582 384,56</b>
Charges de personnel	-	2 102 242 948,96	2 765 737 059,12	1 784 979 688,00
Impôts, taxes et versements assimilés	-	23 160 204,11	38 363 584,27	19 768 505,90
<b>IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>1 622 873 357,33</b>	<b>3 469 969 206,59</b>	<b>4 935 834 190,66</b>
Autres produits opérationnels		181 877 849,41	86 862 855,18	36 116 724,86
Autres charges opérationnelles	-	422 090 378,98	312 128 441,76	227 399 532,66
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	-	1 595 566 802,86	1 560 933 801,13	1 701 026 761,18
Reprise sur pertes de valeur et provisions		661 934 596,15	495 940 965,48	189 577 269,40
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>449 028 621,06</b>	<b>2 179 710 784,36</b>	<b>3 233 101 891,08</b>
Produits financiers		1 225 614 505,18	1 385 446 797,55	3 376 031 297,38
Charges financières	-	27 305 884,93	16 226 027,72	20 603 156,63
<b>VI- RESULTAT FINANCIER</b>		<b>1 198 308 620,25</b>	<b>1 369 220 769,83</b>	<b>3 355 428 140,75</b>
<b>VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)</b>		<b>1 647 337 241,31</b>	<b>3 548 931 554,19</b>	<b>6 588 530 031,84</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-	560 203 769,61	12 695 321,58	16 882 172,53
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires		186 293 064,99	2 549 825,14	3 359 037,15
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>7 967 598 986,51</b>	<b>10 616 016 167,60</b>	<b>12 293 528 433,26</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	-	<b>6 694 172 449,83</b>	<b>7 077 230 109,85</b>	<b>5 725 239 611,10</b>
<b>VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>1 273 426 536,68</b>	<b>3 538 786 057,75</b>	<b>6 568 288 822,16</b>
Eléments extraordinaires (produits)				
Eléments extraordinaires (charges)				
<b>IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRES</b>				
<b>X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>1 273 426 536,68</b>	<b>3 538 786 057,75</b>	<b>6 568 288 822,16</b>

الملحق رقم (07)

## HEURES DE MARCHE ET POURCENTAGE DE REFUS DES ATELIERS DE PRODUCTION

ATELIERS	2017		2018	
	Heures de marche	% Refus	Heures de marche	% Refus
CONCASSAGE DJ	3 616	0	4 155	0
CONCASSAGE KS	416	0	177	0
BROYAGE	7 934	0	9 967	0
CRIBLAGE	6 005	5	4 789	5
DEBOURBAGE	5 760	32	6 291	32
SECHAGE B1	7 586	16	6 567	16
SECHAGE	6 428	16	11 431	16
DEPOUSSIERAGE	7 138	40	8 024	40

Données

الملحق (08)

Agrégats		2017	2018
1	Stérile	10 032 898	8 623 487
2	Tout venant	2 006 214	2 406 061
3	Masse rocheuse	12 039 112	11 029 548
4	Phosphate	1 112 300	1 248 100
5	Quantité Vendue	1 068 049	1 291 158
4/2		55%	52%
2/1		20%	28%
6	Prévision P	1 500 000	1 800 000
4/6		74%	69%
7	Prévision V	1 500 000	1 700 000
5/7		71%	76%
8	effectif	1938	1970
9	Formation	32 500 000,00	38 000 000,00
10	Consommation Eau	28 350 000,00	28 350 000,00
11	Consommation Electricité	89 026 555,29	91 916 470,83
12	Consommation Gaz	47 524 931,63	51 795 655,72

Pourcentage de participation des coûts

09,

الملحق رقم

Designations		ANNEE 2017		
		MONTANTS ( DA )	% / Direction	% / Coûts complet
Administration		633 481 000,00	100,00%	20,46%
92001	BLOC ADMINISTRATIF	4 208 000,00	0,66%	0,14%
92002	DIRECTION DU COMPLEXE	44 742 000,00	7,06%	1,45%
92005	DEPARTEMENT COMPTABILITE ET FINANCE	12 514 000,00	1,98%	0,40%
92006	DEPART GESTION RESSOURCES HUMAINES	32 045 000,00	5,06%	1,04%
92007	SALLE D ARCHIVE (ADM)	4 092 000,00	0,65%	0,13%
92008	DEPARTEMENT CONTROLE BUDGETAIRE	6 596 000,00	1,04%	0,21%
92010	SERVICE JURIDIQUE	4 075 000,00	0,64%	0,13%
92011	SERVICE LOGISTIQUE	10 700 000,00	1,69%	0,35%
92012	SECTION GARDIENNAGE (CITE 6 MAI)	14 853 000,00	2,34%	0,48%
92024	SERVICE INFORMATIQUE	7 700 000,00	1,22%	0,25%
92271	PARC VL PL	14 370 000,00	2,27%	0,46%
92280	SECT D'ENTRETIEN MOYENS GÉNÉRAUX	12 801 000,00	2,02%	0,41%
92810	HÔTEL	6 243 000,00	0,99%	0,20%
92811	RÉSTAURANT	5 495 000,00	0,87%	0,18%
92816	BLOC CÉLIBATAIRE	212 000,00	0,033%	0,007%
92820	SECT RÉSEAU TÉLÉPHONIQUE	4 315 000,00	0,68%	0,14%
92211	SECT LABORATOIRE EXPLOITATION	8 802 000,00	1,39%	0,28%
92511	SECT LABO CARREAUX (CONT. QUALITÉ)	23 845 000,00	3,76%	0,77%
92530	DEPT ETUDES ET DÉVELOPPEMENT (DED)	5 578 000,00	0,88%	0,18%
92531	SERVICE ETUDE GEOLOGIQUE	18 606 000,00	2,94%	0,60%
92533	SRV ENRICHISSEMENT CONTRÔLE QUALITÉ	1 688 000,00	0,27%	0,05%
92310	DEPART APPROVISIONNEMENT ET ACHATS	20 162 000,00	3,18%	0,65%
92320	SERVICE GESTION DES STOCKS	26 527 000,00	4,19%	0,86%
92505	SERVICE SECURITE INDUSTRIELLE	77 652 000,00	12,26%	2,51%
92504	SERVICE ENVIRONNEMENT	1 522 000,00	0,24%	0,05%
92822	COOPÉRATIVE	4 000,00	0,0006%	0,0001%
92830	SERVICE MÉDECINE DE TRAVAIL	16 679 000,00	2,63%	0,54%
92270	PARC ENGINES	247 455 000,00	39,06%	7,99%
Direction d'exploitation		840 956 000,00	100,00%	27,17%
92090	DIRECTION D'EXPLOITATION	32 741 000,00	3,89%	1,06%
92410	SERVICE SOUS PRODUITS	12 093 000,00	1,44%	0,39%
92512	DEPARTEMENT EXPLOITATION	53 017 000,00	6,30%	1,71%
92515	DEPARTEMENT ABATTAGE	13 556 000,00	1,61%	0,44%
93201	STÉRILE	501 694 000,00	59,66%	16,21%
93202	PHOSPHATE BRUT	227 853 000,00	27,09%	7,36%
Direction de traitement		913 439 000,00	100,00%	29,51%
92091	DIRECTION DE TRAITEMENT	46 030 000,00	5,04%	1,49%
92513	DEPARTEMENT VOIE SECHE	3 182 000,00	0,35%	0,10%
92514	DEPARTEMENT VOIE HUMIDE	3 867 000,00	0,42%	0,12%
92517	SERVICE PREPARATION MECANIQUE	1 956 000,00	0,18%	0,05%
92272	SERVICE LOGISTIQUE (traitement)	7 784 000,00	0,85%	0,25%
92292	SERVICE ENTRETIEN BANDE	27 002 000,00	2,96%	0,87%
92518	SERVICE EMBARQUEMENT	2 038 000,00	0,22%	0,07%
92311	ATELIER DE CONCASSAGE BABITLES	12 102 000,00	1,32%	0,39%
92312	ATELIER DE CONCASSAGE KEF ESSHOUB	29 583 000,00	3,24%	0,96%
92321	ATELIER DE BROYAGE	47 739 000,00	5,23%	1,54%
92331	ATELIER DE CRIBLAGE	37 687 000,00	4,13%	1,22%
93441	ATELIER DE DÉBOURBAGE	237 230 000,00	25,97%	7,66%
93451	ATELIER DE SÉCHAGE B1	109 371 000,00	11,97%	3,53%
93461	ATELIER LAVAGE	17 977 000,00	1,97%	0,58%

93471	ATELIER SÈCHAGE	68 358 000,00	7,48%	2,21%
93550	ATELIER DÉPOUSSIÉRAGE DK 2	117 327 000,00	12,84%	3,79%
93560	ATELIER DÉPOUSSIÉRAGE DK 3	100 966 000,00	11,05%	3,26%
93700	STOCKAGE ET CHARGEMENT (P.M) DO	43 530 000,00	4,77%	1,41%
<b>Direction de maintenance</b>		<b>358 648 000,00</b>	<b>100,00%</b>	<b>11,59%</b>
92092	DIRECTION DE MAINTENANCE	51 666 000,00	14,41%	1,67%
92550	DEPT ENTRETIEN MAT FIXE (DEMF)	4 247 000,00	1,18%	0,14%
92506	SERVICE BPM (DEMF)	10 230 000,00	2,85%	0,33%
92283	ATELIER DE CHAUDRONNERIE	13 333 000,00	3,72%	0,43%
92284	ATELIER D'USINAGE	4 435 000,00	1,24%	0,14%
92285	SECTION BOBINAGE	664 000,00	0,19%	0,02%
92286	SECT DÉPANNAGE ET ENTRETIEN RÉGUL	4 792 000,00	1,34%	0,15%
92287	SERVICE ENTRETIEN ÉLECTRIQUE	21 112 000,00	5,89%	0,68%
92288	SERVICE ENTRETIEN MÉCANIQUE	35 190 000,00	9,81%	1,14%
92289	SERVICE INFRASTRUCTURE	10 586 000,00	2,95%	0,34%
92222	SECT ÉNERGIE ( ÉLECTRIQUE /GAZ NAT)	18 855 000,00	5,26%	0,61%
92227	SECT ÉNERGIE ( EAU )	62 297 000,00	17,37%	2,01%
92590	DEPT ENTRETIEN MAT ROUL (DEMR)	3 844 000,00	1,07%	0,12%
92507	SERVICE BPM (DEMR)	5 899 000,00	1,64%	0,19%
92281	SRV ENTRETIEN ET GROSSE RÉPARATION	44 644 000,00	12,45%	1,44%
92282	SERVICE ENTRETIEN VL/PL	19 052 000,00	5,31%	0,62%
92291	SRV ENTRETIEN CHANTIERS EXTERIEURS	47 802 000,00	13,33%	1,54%
<b>AUTRES CHARGES</b>		<b>349 201 000,00</b>		<b>11,28%</b>
<b>Coûts complet</b>		<b>3 095 725 000,00</b>		<b>100,00%</b>

Pourcentage de participation des coûts

الملاحق 10      1/4

Designations		ANNEE 2018		
		MONTANTS ( DA )	% / Direction	% / Coûts complet
Administration		633 967 000,00	100,00%	21,51%
92001	BLOC ADMINISTRATIF	3 494 000,00	0,55%	0,12%
92002	DIRECTION DU COMPLEXE	50 211 000,00	7,92%	1,70%
92005	DEPARTEMENT COMPTABILITE ET FINANCE	14 115 000,00	2,23%	0,48%
92006	DEPART GESTION RESSOURCES HUMAINE	28 170 000,00	4,44%	0,96%
92007	SALLE D ARCHIVE (ADM)	1 762 000,00	0,28%	0,06%
92008	DEPARTEMENT CONTROLE BUDGETAIRE	5 993 000,00	0,95%	0,20%
92010	SERVICE JURIDIQUE	16 744 000,00	2,64%	0,57%
92011	SERVICE LOGISTIQUE	8 512 000,00	1,34%	0,29%
92012	SECTION GARDIENNAGE (CITE 6 MAI)	10 514 000,00	1,66%	0,36%
92024	SERVICE INFORMATIQUE	5 934 000,00	0,94%	0,20%
92271	PARC VL PL	19 266 000,00	3,05%	0,66%
92280	SECT D'ENTRETIEN MOYENS GÉNÉRAUX	9 388 000,00	1,48%	0,32%
92810	HÔTEL	4 533 000,00	0,72%	0,15%
92811	RESTAURANT	6 922 000,00	1,09%	0,23%
92816	BLOC CÉLIBATAIRE	319 000,00	0,05%	0,01%
92820	SECT RÉSEAU TÉLÉPHONIQUE	2 733 000,00	0,43%	0,09%
92211	SECT LABORATOIRE EXPLOITATION	10 817 000,00	1,71%	0,37%
92511	SECT LABO CARREAUX (CONT QUALITÉ)	24 294 000,00	3,83%	0,82%
92530	DEPT ETUDES ET DÉVELOPPEMENT (DED)	3 860 000,00	1,08%	0,23%
92531	SERVICE ETUDE GEOLOGIQUE	12 011 000,00	2,84%	0,61%
92533	SRV ENRICHISSEMENT CONTRÔLE QUALITÉ	2 079 000,00	0,33%	0,07%
92310	DEPART APPROVISIONNEMENT ET ACHATS	32 678 000,00	5,15%	1,11%
92320	SERVICE GESTION DES STOCKS	26 505 000,00	4,18%	0,90%
92305	SERVICE SECURITE INDUSTRIELLE	78 456 000,00	12,38%	2,66%
92504	SERVICE ENVIRONNEMENT	8 744 000,00	1,38%	0,30%
92822	COOPÉRATIVE	722 000,00	0,11%	0,02%
92830	SERVICE MÉDECINE DE TRAVAIL	15 785 000,00	2,49%	0,54%
92270	PARC ENGIN	220 282 000,00	34,75%	7,47%
Direction d'exploitation		872 037 000,00	100,00%	29,59%
92090	DIRECTION D'EXPLOITATION	23 643 000,00	2,71%	0,80%
92410	SERVICE SOUS PRODUITS	11 624 000,00	1,33%	0,39%
92512	DEPARTEMENT EXPLOITATION	27 941 000,00	4,35%	1,29%
92515	DEPARTEMENT ABATTAGE	13 186 000,00	1,51%	0,45%
93201	STÉRILE	533 494 000,00	61,18%	18,10%
93202	PHOSPHATE BRUT	232 149 000,00	28,91%	8,56%
Direction de traitement		791 108 000,00	100,00%	26,84%
92091	DIRECTION DE TRAITEMENT	20 376 000,00	2,58%	0,69%
92513	DEPARTEMENT VOIE SECHE	3 744 000,00	0,47%	0,13%
92514	DEPARTEMENT VOIE HUMIDE	3 676 000,00	0,46%	0,12%
92517	SERVICE PRÉPARATION MÉCANIQUE	1 796 000,00	0,23%	0,06%
92272	SERVICE LOGISTIQUE (traitement)	7 085 000,00	0,90%	0,24%
92293	SERVICE ENTRETIEN BANDE	24 619 000,00	3,11%	0,84%
92518	SERVICE EMBARQUEMENT	2 345 000,00	0,32%	0,09%
93311	ATELIER DE CONCASSAGE HABITILES	12 117 000,00	1,53%	0,41%
93312	ATELIER DE CONCASSAGE KEF ESSNOUN	6 563 000,00	0,83%	0,22%
93321	ATELIER DE BROYAGE	36 914 000,00	4,67%	1,25%
93331	ATELIER DE CRIBLAGE	30 154 000,00	3,81%	1,02%
93441	ATELIER DE DÉBOURBAGE	177 594 000,00	22,45%	6,03%
93451	ATELIER DE SÉCHAGE B1	118 601 000,00	14,99%	4,02%
93461	ATELIER LAVAGE	13 396 000,00	1,69%	0,45%

OPPO Fit - @haroun.mohamed.Ramda

93471	ATELIER SÉCHAGE	80 393 000,00	10,16%	2,73%
93550	ATELIER DÉPOUSSIÉRAGE DK 2	125 471 000,00	15,86%	4,26%
93560	ATELIER DÉPOUSSIÉRAGE DK 3	82 137 000,00	10,38%	2,79%
93700	STOCKAGE ET CHARGEMENT (P.M) DO	43 927 000,00	5,55%	1,49%
Direction de maintenance		295 428 000,00	100,00%	10,02%
92092	DIRECTION DE MAINTENANCE	14 742 000,00	4,99%	0,50%
92550	DEPT ENTRETIEN MAT FIXE (DEMF)	4 694 000,00	1,59%	0,16%
92506	SERVICE BPM (DEMF)	11 612 000,00	3,93%	0,39%
92283	ATELIER DE CHAUDRONNERIE	15 301 000,00	5,18%	0,52%
92284	ATELIER D'USINAGE	4 714 000,00	1,60%	0,16%
92285	SECTION BOBINAGE	1 013 000,00	0,34%	0,03%
92286	SECT DÉPANNAGE ET ENTRETIEN RÉGUL	5 893 000,00	1,99%	0,20%
92287	SERVICE ENTRETIEN ÉLECTRIQUE	18 160 000,00	6,15%	0,62%
92288	SERVICE ENTRETIEN MÉCANIQUE	39 499 000,00	13,37%	1,34%
92289	SERVICE INFRASTRUCTURE	10 713 000,00	3,63%	0,36%
92222	SECT ÉNERGIE ( ÉLECTRIQUE /GAZ NAT)	19 553 000,00	6,62%	0,66%
92227	SECT ÉNERGIE ( EAU )	56 684 000,00	19,19%	1,92%
92590	DEPT ENTRETIEN MAT ROUL (DEMR)	3 910 000,00	1,32%	0,13%
92507	SERVICE BPM (DEMR)	9 132 000,00	3,09%	0,31%
92281	SRV ENTRETIEN ET GROSSE RÉPARATION	35 728 000,00	12,09%	1,21%
92282	SERVICE ENTRETIEN VL/PL	11 658 000,00	3,95%	0,40%
92291	SRV ENTRETIEN CHANTIERS EXTERIEURS	32 422 000,00	10,97%	1,10%
AUTRES CHARGES		354 516 000,00		12,03%
Coûts complet		2 947 056 000,00		100,00%

السنة	حجم الإنتاج المتوقع			حجم الإنتاج الحقيقي		المجموع بالطن*1000
	مجموع	منتوج 1	منتوج 2	منتوج 1	منتوج 2	مجموع
2015	2 080	911	377	1 288		
2016	2 070	762	512	1 274		
2017	1 860	660	452	1 112		
2018	2 000	729	519	1 248		

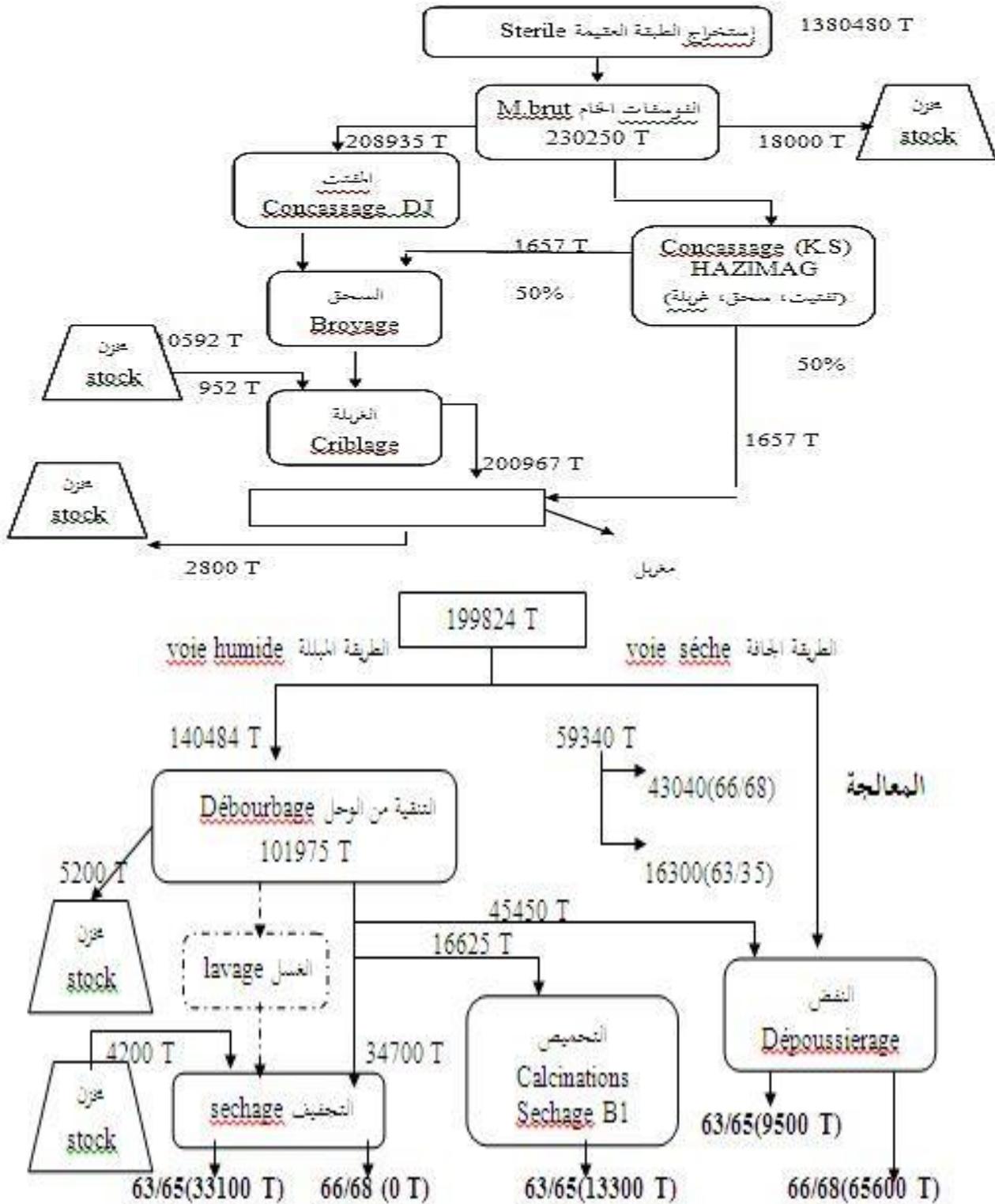


السنة	عدد الزبائن المتوقع	عدد الزبائن الحقيقي
2015	15	10
2016	16	12
2017	18	13
2018	20	14



السنة	عدد الزبائن الجدد
2016-2015	2
2017-2016	2
2018-2017	1
2019-2018	1

الملحق رقم 11



لتطورات التكنولوجيا الحديثة والتغيرات البيئية التي حدثت في العقود الأخيرة على البيئة الاقتصادية وأثرت بشكل كبير على مجال المحاسبة ، حيث ظهر انتشار كبير للمؤسسات الصناعية ، مما أدى إلى زيادة المنافسة وتعقيد رغبات واحتياجات العملاء وعليه جاءت هذه الدراسة والتي ركزت على دور التكامل بين المحاسبة الرشيقة عن طريق استخدام اسلوبي (سلسلة القيمة والتحسين المستمر) وبطاقة الاداء المتوازن بمناظيرها الاربعة بالإضافة الي المنظور البيئي والاجتماعي بطريقة ايجابية وخلصت الدراسة التي تمت على مستوى مؤسسة فوسفات تبسة الي بعض التوصيات منها وجوب تفعيل القضاء على الهدر والتلف وكذا تخفيض التكاليف والاعباء .

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة الرشيقة ,بطافة الاداء المتوازن ,تحسين الاداء.

### ABSTRACT

Modern technological developments and environmental changes that occurred in recent decades on the economic environment and greatly affected the field of accounting, where a large spread of industrial enterprises appeared, which led to an increase in competition and complicate the desires and needs of customers, and accordingly this study came, which focused on the role of integration between lean accounting through Using the two methods (value chain and continuous improvement) and the balanced scorecard with its four perspectives in addition to the environmental and social perspective in a positive way. The study that was conducted at the Tebessa Phosphate Foundation level concluded with some recommendations, including the necessity of activating the elimination of waste and spoilage, as well as reducing costs and burdens.

### Key words:

lean Accounting, blanced scorecard, improve the performance