



كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

الرقم التسلسلي:...../ 2017/

قسم: مالية ومحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ( ل و د )

دفعــــــــــــــــة: 2017

الميدان: علوم اقتصادية، والتسيير وعلوم تجارية

الشعبة: المالية والمحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

عنوان المذكرة:

استخدام اساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة: مؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة-

تحت إشراف الأستاذ:

عبد الكريم زرفاوي

من إحداد الطالبين:

• إبتسام حفظ الله

• حياة قدرتي

جامعة العربي التبسي - تبسة  
University of Arab Bab Assa - Tabessa  
نوقشت أمام اللجنة المكونة من الأساتذة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
عمار زرفي	أستاذ مساعد قسم "أ"	رئيسا
عبد الكريم زرفاوي	أستاذ مساعد قسم "أ"	مشرفا ومقررا
عز الدين عطية	أستاذ مساعد قسم "ب"	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2017/2016.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي  
خَلَقَ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ  
وَالَّذِي يُضَوِّتُ لِلْجِبَالِ  
شُكْرًا وَيَكْسِبُ عَلَيْهَا  
الصُّلْبَ كَمَا يَكْسِبُ الْوَسْمَانُ  
وَالَّذِي يُسَوِّدُ لِبَنَاتِهِ  
أَبْجَانَهُمْ وَيُجَمِّدُ  
لَهُنَّ حُلُمَهُنَّ وَلَهُ  
الْأَسْمَاءُ الْحُسْنَى  
وَالَّذِي خَلَقَ  
الْحَبَّ وَالْحَبَابَ  
وَالَّذِي يُسَوِّدُ  
الْبُحْرَانَ وَالْأَحْمَرُ  
وَالَّذِي يُضَوِّتُ  
لِلْجِبَالِ شُكْرًا  
وَيَكْسِبُ عَلَيْهَا  
الصُّلْبَ كَمَا يَكْسِبُ  
الْوَسْمَانُ

اعرفي بالله من الشيطان الرجيم

اللَّهُ لَا إِلَهَ إِلَّا هُوَ الْحَيُّ الْقَيُّومُ

لَا تَأْخُذُهُ سِنَّةٌ وَلَا نَوْمٌ لَهُ مَا فِي السَّمَاوَاتِ

وَمَا فِي الْأَرْضِ مَنْ ذَا الَّذِي يَشْفَعُ عِنْدَهُ إِلَّا بِإِذْنِهِ

يَعْلَمُ مَا بَيْنَ أَيْدِيهِمْ وَمَا خَلْفَهُمْ وَلَا يُحِيطُونَ بِشَيْءٍ

مِّنْ عِلْمِهِ إِلَّا بِمَا شَاءَ وَسِعَ كُرْسِيُّهُ السَّمَاوَاتِ وَالْأَرْضَ

وَلَا يَئُودُهُ حِفْظُهُمَا وَهُوَ الْعَلِيُّ الْعَظِيمُ

# شكر وعرفان

الحمد لله كثيرا

نتقدم بجزيل الشكر وفائق الثناء إلى الأساتذة المشرفين  
والضيافة لهم بكل عابنا بنو جبهان ونصائله وأرشادهم  
الصادقة وكفينا معلوماًه القيمة

"عبد الكريم زرفاوي"

وكل موظفي مؤسسة مناجم الفوسفات  
عموماً.....

وإلى كل أساتذة الجامعة خاصة أساتذة كلية العلوم  
الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير وإلى كل الأساتذة  
والزملاء قسم المالية  
بمؤسسة 2017

وإلى كل من ساهم من بعيد أو قريب في انجاز  
هذه الباك.





# الفهرس العام

المحتوى	الصفحة
الشكر والعرفان.	
الفهرس العام.	
فهرس الجداول والأشكال.	
مقدمة عامة.....	أ-ح
<b>الفصل الأول: المدخل العلمي للمحاسبة الإدارية وتقييم الأداء</b>	
مقدمة الفصل الاول.....	28-1
المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإدارية.....	2
المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية وتطورها التاريخي.....	3
المطلب الثاني: مقومات المحاسبة الادارية وأهدافها.....	3
المطلب الثالث: نظام معلومات المحاسبة الإدارية.....	6
المبحث الثاني: نطاق المحاسبة الإدارية.....	9
المطلب الأول: علاقة المحاسبة الإدارية بفروع المحاسبة الأخرى.....	13
المطلب الثاني: علاقة المحاسبة الإدارية بوظائف الإدارة.....	13
المطلب الثالث: علاقة المحاسبة الإدارية بفروع العلوم الأخرى.....	16
المبحث الثالث: الإطار النظري لتقييم الأداء.....	14
المطلب الأول: ماهية الأداء و تقييمه وعناصره.....	20
المطلب الثاني: أهداف تقييم الأداء وأنواعه.....	20
المطلب الثالث: ماهية الاداء الشامل.....	23
خلاصة الفصل الأول.....	24
<b>الفصل الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء المؤسسة</b>	
مقدمة الفصل الثاني.....	28
المبحث الأول: أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية.....	68-29
المطلب الأول: الموازنات التقديرية.....	30
المطلب الثاني: محاسبة المسؤولية.....	31
المطلب الثالث: محاسبة التكاليف.....	31
المبحث الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.....	34
المطلب الأول: بطاقة الأداء المتوازن.....	37
المطلب الثاني: التكلفة المستهدفة.....	42
المطلب الثالث: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة.....	42
	48
	53

56	المبحث الثالث: المؤشرات المالية وغير المالية لأداء.....
56	المطلب الأول: المؤشرات المالية.....
60	المطلب الثاني: المؤشرات غير المالية.....
62	المطلب الثالث : تأثير اساليب المحاسبة الادارية الحديثة على مؤشرات الاداء.....
68	خلاصة الفصل الثاني.....
118-69	<b>الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS</b>
70	مقدمة الفصل الثالث.....
71	المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات SOMIPHOS .....
71	المطلب الأول: تقديم مؤسسة SOMIPHOS.....
78	المطلب الثاني: مهام، مبادئ وأهداف المؤسسة.....
79	المطلب الثالث: طبيعة نشاط المؤسسة.....
83	المبحث الثاني: واقع اساليب المحاسبة الإدارية المطبقة في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات.....
83	المطلب الاول: استخدام اسلوب الموازنات التقديري.....
87	المطلب الثاني: استخدام لوحة القيادة.....
88	المطلب الثالث: استخدام اسلوب محاسبة التكاليف.....
90	المبحث الثالث: الاطار العام لتطبيق بطاقة الاداء المتوازن.....
90	المطلب الاول: خطوات تطبيق بطاقة الاداء المتوازن.....
95	المطلب الثاني: تطبيق بطاقة الاداء على المتوازن على مؤسسة مناجم الفوسفات.....
114	المطلب الثالث : تقييم بطاقة الاداء المتوازن.....
118	خلاصة الفصل الثالث.....
123-119	خاتمة عامة.....
130-124	قائمة المراجع.....

الملاحق.

الملخص.



فہم س الجلد اول

والاشكال



فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	الجدول
15	أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف	01
65	المؤشرات وعلاقتها بمدخل الخاصة بطاقة الأداء المتوازن	02
66	أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على المؤشرات الاقتصادية للأداء	03
67	أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على المؤشرات الأداء الاجتماعي	04
84	ميزانيات التقديرية والفعلية للسنوات 2013-2014	05
85	ميزانيات التقديرية والفعلية للسنوات 2015-2016	06
96	نسبة المردودية المالية للسنوات 2013 - 2016	07
97	نسبة العائد على الاستثمار للسنوات 2013-2016	08
99	نسبة التداول للسنوات 2013-2016	09
100	معدل انتاجية العامل للسنوات 2013-2016	10
102	تطور نمو رقم الاعمال للسنوات 2013-2016	11
104	نسبة نمو عدد العملاء للسنوات 2013-2016	12
106	نسبة تكوين العاملين للسنوات 2013-2016	13
107	نسبة تطور المنحة التشجيعية للسنوات 2013-2016	14
109	معدل تطور الاعانات للسنوات 2013-2016	15
111	نسبة تطور الرعاية للسنوات 2013-2016	16
113	بطاقة الاداء المتوازن المقترحة لمؤسسة مناجم الفوسفات	17

فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	الشكل
10	نظام المعلومات المحاسبية الإدارية	01
16	العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية	02
26	الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية	03
43	الجوانب الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن	04
45	تصميم جوانب بطاقة الأداء المتوازن المستدامة	05
46	خطوات إدارة الإستراتيجية العمليات الأربع	06
52	خطوات تحديد الكلفة المستهدفة	07
77	يمثل الهيكل التنظيمي لمؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS	08
91	خطوات تصميم بطاقة الاداء المتوازن	09
96	منحنى بياني يمثل نسبة المردودية المالية	10
98	منحنى بياني يمثل نسبة العائد على الاستثمار	11
99	منحنى بياني يمثل نسبة السيولة	12
101	منحنى بياني يمثل معدل إنتاجية العامل	13
103	منحنى بياني يمثل نسبة النمو في رقم الأعمال	14
105	منحنى بياني يمثل نسبة النمو في عدد العملاء	15
106	منحنى بياني يمثل نسبة تكوين العاملين	16
108	منحنى بياني يمثل نسبة تطور المنحة التشجيعية	17
109	منحنى بياني يمثل نسبة النمو في الاعانات	18
111	منحنى بياني يمثل نسبة النمو في الرعاية	19





مكتبة عامة

## مقدمة عامة

تواجه المؤسسات الاقتصادية في الوقت الراهن العديد من الضغوطات والتحديات، نتيجة الانفتاح الاقتصادي الذي يشهده العالم ، حيث اصبحت بيئة الاعمال الحديثة تتسم بتغيرات سريعة ومستمرة في شتى المجالات، وهذا ما زاد من حدة المنافسة والتي انعكست بدورها على كمية ونوعية المعلومات التي تحتاجها الادارة، والتي تستخدمها في التخطيط، الرقابة، التقييم و اتخاذ القرارات الرشيدة.

وعلى ضوء هذا التطور في مجالي التكنولوجيا والمعلوماتية لم تعد وظيفة المحاسبة الادارية تتمحور في تقديم المعلومات للحكم على المركز المالي للمؤسسة، بل تجاوزت ذلك وأصبحت أداة لتسيير المؤسسات الاقتصادية وتوجيهها نحو تحقيق أهدافها في ما يخص التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء واتخاذ القرارات المناسبة.

كل هاته الظروف ساعدت على تطوير اساليب المحاسبة الادارية التقليدية بما يتماشى مع التغيرات الحاصلة ، واستخدام أساليب حديثة ذات فلسفة جديدة تكون أكثر دقة وسرعة ومرونة وفعالية ، من شأنها توفير معلومات دقيقة وشاملة بالشكل الذي يحقق الاستخدام الامثل للموارد وزيادة فعالية الرقابة وتقييم الاداء بمفهومه الشامل، حيث ينطوي هذا الاخير على جملة من المؤشرات المالية وغير المالية ذات الدلالات والتي تجمع بين الاداء الاقتصادي، الاجتماعي والبيئي، وذلك من أجل اعطاء الصورة الحقيقية والشاملة لأداء المؤسسة الاقتصادية، ومواكبة العصرية ومجابهة التحديات في ظل بيئة تنافسية.

## إشكالية الدراسة

من خلال ما سبق يمكن طرح الاشكالية التالية :

**ما مدى تأثير استخدام أساليب المحاسبة الادارية الحديثة في تقييم الاداء الشامل للمؤسسة**

**عموما وفي مؤسسة مناجم الفوسفات خصوصا؟**

وتقودنا هذه الاشكالية إلى طرح التساؤلات الفرعية التالية :

◀ ماهي اساليب المحاسبة الادارية ، وفيما تتمثل العلاقة بين اساليبها التقليدية والحديثة؟

◀ ما مدلول الاداء الشامل وفيما تتمثل ابعاده؟

◀ فيما تتمثل المؤشرات المالية وغير المالية للأداء؟

◀ ما اثر استخدام اساليب المحاسبة الادارية الحديثة على مؤشرات الاداء؟

◀ في ضوء اشكالية الدراسة وكذا تساؤلاتها الفرعية يمكن صياغة الفرضيات التالية:  
◀ يمكن اعتبار اساليب المحاسبة الادارية الحديثة مكملة لأساليب المحاسبة الادارية التقليدية في تقييم أداء المؤسسة؛

◀ يعتبر أسلوب بطاقة الأداء المتوازن من أكثر الأساليب الحديثة فعالية في تقييم أداء المؤسسة؛  
◀ تستخدم مؤسسة مناجم الفوسفات أساليب المحاسبة الادارية الحديثة في تقييم أدائها؛  
◀ تعتبر المؤشرات المالية وغير المالية ذات الدلالات في تقييم الاداء الشامل في المؤسسة.

### أهمية الدراسة:

لدراسة أساليب المحاسبة الادارية الحديثة أهمية بالغة نتيجة لتوفيره معلومات دقيقة وشاملة تساعد ادارة المؤسسة في التخطيط، الرقابة، التقييم واتخاذ القرارات الرشيدة، وفي ظل البيئة التنافسية اصبح لتقييم الاداء الشامل للمؤسسة أهمية بالغة ، وهذا ما دفع بالباحثين الاهتمام والبحث عن ايجاد أساليب تمكن من تقييم أداء المؤسسة تقييما ناجعا مما يساعدها على التقدم نحو تنفيذ استراتيجياتها وبلوغ أهدافها.

### أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الاهداف التالية:  
◀ التعرف على التطورات التي عرفتھا المحاسبة الادارية؛  
◀ التعرف على اساليب المحاسبة الادارية الحديثة؛  
◀ تسليط الضوء على اهم مؤشرات الاداء المعتمدة في تقييم الاداء في المؤسسة؛  
◀ التعرف على اهمية تقييم الاداء ودوره في اكتشاف الانحرافات لكل نشاط من نشاطات المؤسسة، وكذا اتخاذ الاجراءات لتصحيحها ومعالجتها؛  
◀ محاولة تطبيق اسلوب من اساليب المحاسبة الادارية الحديثة على مؤسسة مناجم الفوسفات.

### الدراسات السابقة:

1. دراسة انعام أحمد محمد الحاج: رسالة ماجستير بعنوان المحاسبة الادارية ودورها في تقويم كفاءة الاداء المالي، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2014، وإنجاز هذه الدراسة قامت الباحثة بإجراء دراسة ميدانية في مؤسسة سنابل للسلام للصناعات الغذائية - السودان ومن خلال هذه الدراسة توصلت الباحثة إلى مجموعة من النتائج مفادها اعتماد الإدارة على بيانات وتحليل التكلفة يساعد على رفع مستوى الاداء المالي، كما أن استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية في المفاضلة بين الخيارات المطروحة يؤدي إلى ترشيد القرارات الادارية، عمل المؤسسات الصناعية في ظل بيئة تنافسية وعولمة الاسواق يؤدي إلى جودة منتجاتها وقلّة أسعارها، استخدام تحليل التعادل يساعد على الرقابة وقياس الاداء المالي للأنشطة المختلفة في المؤسسات، وتختلف دراستنا عن هاته الدراسة كونها ركزت على تقييم كفاءة الاداء المالي فيما ركزت دراستنا على تقييم الاداء الشامل للمؤسسة.

2. دراسة نوبلي نجلاء: رسالة دكتوراه الطور الثالث بعنوان استخدام أدوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/ 2015، حيث تدور هذه الدراسة حول استخدام مجموعة من الاساليب الادارية، والتي تم تصنيفها إلى اساليب تقليدية وحديثة، وقامت الباحثة بدراسة ميدانية في مؤسسة المطاحن الكبرى للحبوب - بسكرة - توصلت فيها إلى أن المؤسسة لا تقوم بقياس وتقييم الاداء المالي فهي تعتمد على النتائج السنوية لمصلحة المحاسبة العامة فقط في الحكم على أدائها المالي، تستخدم المؤسسة أسلوب التكلفة المستهدفة وسلاسل القيمة كنظامين متكاملين في تحسين الاداء المالي للمؤسسة، وذلك بالتأثير على مختلف مؤشرات، فهما يحققان جودة المنتج وكذا تحقيق الارباح المستهدفة، وبالتالي خلق قيمة مضافة مما يزيد ويدعم من تنافسيتها. وكان الاختلاف في هاته الدراسة عن دراستنا أنها تناولت تحسين الاداء المالي للمؤسسة في حين دراستنا تناولت تقييم الاداء الشامل للمؤسسة.

### منهج الدراسة:

من أجل الالمام بعناصر الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري ، إضافة إلى منهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي ، اذ يظهر المنهج الوصفي اثناء التعرض إلى المفاهيم النظرية للمحاسبة الادارية وتقييم الاداء ، وكذا عرض اساليب المحاسبة الادارية الحديثة و أثر استخدامها على مؤشرات الاداء ، بينما يبرز المنهج التحليلي اثناء القيام بتجسيد الجانب النظري على مؤسسة مناجم الفوسفات.

### اطار الدراسة:

**الاطار المكاني:** تم اختيار مؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة-، وذلك باعتبارها من المؤسسات الجزائرية الرائدة في مجال عملها، وايضا كونها مؤسسة تتعامل في بيئة تنافسية خارجية.

**الاطار الزمني:** الحدود الزمنية تم تناول الفترة الممتدة ما بين 2013-2016، الاربع سنوات الاخيرة بغية الاستفادة من معلومات جديدة.

### أدوات الدراسة:

تكمن المصادر التي تم الاعتماد عليها في هذه الدراسة في المراجع بأنواعها ( قديمة، حديثة، محلية، أجنبية، المجلات والدراسات السابقة والملتقيات وكذا المواقع الالكترونية) بغية الاحاطة بالجوانب النظرية للموضوع من أجل اسقاط نتائج الجانب النظري على الجانب التطبيقي.

ولمحاولة الالمام بجوانب هذه الدراسة وكذا الاجابة على اشكالية الدراسة واختبار الفرضيات تم تقسيم هذا البحث في ثلاث فصول، حيث اشتمل الجانب النظري على فصلين والجانب التطبيقي على فصل كما يلي:

**الفصل الاول:** والذي كان عنوانه المدخل العلمي للمحاسبة الادارية وتقييم الاداء: تضمن ثلاث مباحث الاول كان بعنوان الاطار النظري للمحاسبة الادارية، والثاني نطاق المحاسبة الادارية، أما الثالث كان بعنوان الاطار النظري لتقييم الاداء.



**الفصل الثاني:** أساليب المحاسبة الادارية المستخدمة في تقييم أداء المؤسسة: تضمن على ثلاث مباحث، المبحث الاول: اساليب المحاسبة الادارية التقليدية والثاني : اساليب المحاسبة الادارية الحديثة، اما الثالث أثر استخدام اساليب المحاسبة الادارية الحديثة على مؤشرات الاداء.

**الفصل الثالث:** كان بعنوان تأثير استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات- تبسة- وتتضمن ثلاث مباحث هي على التوالي : تقديم عام للمؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات SOMIPHOS ، واقع استخدام اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة-، الاطار العام لتطبيق بطاقة الاداء المتوازن.

# الفصل الأول:

المدخل العلمي للمحاسبة

الإدارية وتقدير الأثاء



مقدمة الفصل الاول:

تحظى المحاسبة الادارية باهتمام كبير لما لها من دور فعال في تسيير المؤسسة من خلال تزويدها ببيانات ومعلومات تساعد في التخطيط، الرقابة و ترشيد القرارات، كما أن التوجه الاداري للمحاسبة الادارية أصبح أمرا ضروريا لتقييم الاداء، فقد اثرت التغيرات البيئية والتطور السريع على تقييم الاداء الشامل في المؤسسة.

وبالنظر إلى أهمية ووضوح المفاهيم والمسميات سيتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث على النحو الآتي:

الاطار النظري للمحاسبة الادارية وسيتم التطرق فيه إلى التطور التاريخي الذي عرفته المحاسبة الادارية مع عرض أهم المراحل التي مرت بها، وكذا لقاء الضوء على أهم التعاريف التي أعطيت للمحاسبة الإدارية، وإيراز مقوماتها وأهدافها، وكذلك سيتم تناول نظام المعلومات المحاسبية الإدارية الذي يعتبر العصب المحوري في ترشيد القرارات الاقتصادية.

نطاق المحاسبة الإدارية من خلال إظهار علاقتها بفروع المحاسبة الأخرى وبوظائف الإدارة وكذا فروع العلوم الأخرى.

الاطار النظري لتقييم الأداء: وسيتم في هذا المبحث عرض ماهية الأداء، تقييمه وعناصره، أهداف تقييم الأداء وأنواعه وكذا التطرق إلى ماهية الأداء الشامل.

### المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإدارية

أصبح للمحاسبة الإدارية فلسفتها الرصينة لما تحمل في ثناياها الربط والجمع بين النظم المحاسبية والنظم الإدارية، فهي تبحث عن أفضل الوسائل الفعالة للتخطيط، الرقابة، تقييم الأداء وصنع القرارات الادارية من خلال تهيئة المعلومات اللازمة لجميع الأطراف سواء كانوا داخل أو خارج المؤسسة، كما أن عنصر الندرة للموارد الاقتصادية والتنافس الشديد على الفرص المربحة أدت إلى ضرورة استخدام أساليب رياضية واحصائية متطورة لتحقيق أعلى للعوائد بأقل التكاليف ونسبة مخاطرة ملائمة وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى أهم المفاهيم الخاصة بالمحاسبة الإدارية، من خلال الآتي:

◀ مفهوم المحاسبة الادارية وتطورها التاريخي؛

◀ مقومات المحاسبة الادارية وأهدافها؛

◀ نظام معلومات المحاسبة الادارية.

### المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية وتطورها التاريخي

تقوم هذه الدراسة بعرض مجموعة من مفاهيم المحاسبة الإدارية من وجهة نظر بعض الباحثين كما تقف على نشأة وتطور المحاسبة الادارية.

#### أولاً: تعريف المحاسبة الادارية

تعددت تعاريف المحاسبة الادارية من وجهة نظر الكتاب ويمكن عرض بعضها

◀ **تعريف 1:** Kaplan يرى بأنها: "النظام الذي يقوم بتجميع وتصنيف وتلخيص وتحليل وإيصال المعلومات

التي تساعد المديرين في اتخاذ القرارات والرقابة على التنفيذ".<sup>(1)</sup>

◀ **تعريف 2:** Charles Hargren أنها: "المحاسبة التي تهتم بتجهيز البيانات والمعلومات، بل إنها تقوم بدور

واسع في التخطيط والرقابة وصنع القرارات لتحقيق أقصى الأرباح، مقابل تحمل مخاطر، وتنويع الاستثمارات لأجل خفض أثر المخاطرة".<sup>(2)</sup>

1- مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط1، 2007، ص: 13.

2- يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، ط2، 2006، ص: 09.

◀ **تعريف 3:** هي فرع من فروع المحاسبة متخصصة بتحديد وقياس وتجميع وتحليل البيانات للتوصل إلى معلومات مالية وغير مالية تستفيد منها الإدارة لاستخدامها في أعمال التخطيط والرقابة في إتخاذ القرار". (1)

◀ **تعريف 4:** الجمعية الأمريكية للمحاسبة الإدارية: أنها "تطبيق الأساليب والمفاهيم المناسبة في سبيل إعداد البيانات التي تساعد إدارة المؤسسة في وضع الخطط الكفيلة بتحقيق الأهداف المحددة مقدما وفي إتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف" (2).

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف المحاسبة الإدارية على أنها نظام معلومات يهتم بتجميع وعرض البيانات والمعلومات المحاسبية بطريقة تساعد الإدارة على التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات المناسبة والتي تتماشى وأهداف المؤسسة.

**ثانيا: التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية:** (3)

إن المحاسبة الإدارية حالها حال بقية العلوم نشأت وتطورت بسبب تطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية إضافة إلى المتطلبات التي رافقت كل مرحلة من هذه المراحل، فالمحاسبة أول ما ظهرت كانت بسبب المتطلبات المتعلقة بها من حيث تهيئة وإعداد البيانات للأطراف التي كانوا بحاجة إليها سواء كانوا أطراف داخلية أو خارجية، وقد تطورت المحاسبة من حيث معلوماتها وكانت تتمثل بتحديد الربحية عائد الاستثمار، إضافة إلى تقييم الموجودات كما أن هذه المعلومات كانت غير موثوق بها، وفي عقد العشرينات تم التركيز على ضمان حقوق الوحدات الاقتصادية والمتعاملين وأنصب الاهتمام في تلك في تلك الفترة على معالجة آثار الإفلاس وإعادة تنظيم المشاريع ماليا وبعد ذلك تحولت المحاسبة نحو دراسة ربحية المؤسسات وضمن حقوق المؤسسة والجهات المتعاملين معها.

وبعد الحرب العالمية زاد الاهتمام بدراسة ممتلكات المؤسسة والمتعلقة بتقييم المخزون، والتدفقات النقدية والمدينون إضافة إلى الموجودات التي تمتلكها المؤسسة وهذا يعود إلى حاجة الوحدات الاقتصادية إلى الأموال إضافة إلى حاجة البيئية إلى الأنشطة والمشاريع، لذا ظهرت الحاجة إلى تقديم الدراسات من قبل الأكاديمية عن وضع المشاريع وأول هذه الدراسات ظهرت في عام 1950 عندما شكل مجلس الأبحاث الأمريكية للكفاية

1- نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الإدارية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2009، ص: 17.

2 - مؤيد عبد الحسين الفضل، عبد الكريم هادي شعبان، المحاسبة الادارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة، دار زهران للنشر، عمان، 2003، ص: 16.

3- اسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية- قضايا معاصرة-، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2007، ص: 21.

الانتاجية فريق عمل تحت اسم (فريق المحاسبة الادارية) الذي زار الولايات المتحدة الأمريكية ونشر تقريره بعنوان المحاسبة إدارية، حيث كانت المحاسبة الإدارية مهتمة بدراسة قرارات التمويل والاستثمار، كما أن ازدياد حجم الأنشطة الاقتصادية من الأساليب الحديثة المستخدمة وزيادة حجم النشاط جعل الحاجة قائمة الوظائف التخطيط والرقابة لكي تساعد إدارة المؤسسة للقيام بمهامها، وأن هذه الوظائف أصبحت في حاجة ماسة إلى كثير من البيانات التي تساعد في انجازها بشكل صحيح، فهي في حاجة إلى تلك المعلومات التي تساعد في التنبؤ بالمستقبل وإعداد التقديرات.

وقد اهتمت المحاسبة الإدارية في السبعينات والثمانينات بالتخطيط للاستثمارات طويلة الأجل وإعداد الموازنات التقديرية حيث ركز الاهتمام على الناحية الكمية كالتحليل المالي والتخطيط من أجل استخدام الموارد المالية المتاحة بشكل أمثل وقد زاد الاهتمام من قبل المحاسبة الإدارية بدراسة تكلفة رأس المال إضافة إلى الاهتمام بشكل التضخم وأخذها بنظر الاعتبار عند إعداد القوائم المالية.<sup>(1)</sup>

وقد تميزت المحاسبة الإدارية في التسعينات بصناعة المعلومات خدمة للقرارات الادارية، فكان ذلك بداية ولادة مدرسة جديدة اهتمت بتطوير الأنظمة المحاسبية الإدارية كإطار معبر لاستخدام البيانات المحاسبية والإدارية لرسم السياسات الاستثمارية.<sup>(2)</sup>

وقد ساهمت مجموعة العوامل في تطور المحاسبة الإدارية حديثاً، منها:<sup>(3)</sup>

◀ إزدياد حدة المنافسة بين المؤسسات على اختلاف أنواعها ومجالات عملها نتيجة لانفتاح الاسواق على بعضها البعض؛

◀ الثورة التكنولوجية الهائلة في مجالات الاتصالات والإلكترونيات وتقنية المعلومات وبشكل متسارع.

◀ رغبة كل مؤسسة في تحقيق الاستغلال الكفؤ (الأمثل) للموارد المتاحة فيها بشكل يساعد في تحقيق أهداف المؤسسة وتعظيم الأرباح؛

◀ حرص كل مؤسسة وخصوصاً الملاك على زيادة الأرباح والحصول على عوائد جيدة على رأس المال المستثمر وكذلك تحسين سعر سهم المؤسسة في السوق؛

1 - إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص: 21.

2 - يوحنا عبد آل آدم، صالح رزق، مرجع سابق، ص: 13.

3 - أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص: 35.

◀ زيادة الاهتمام بالنوعية والجودة لإرضاء المستهلك في الدرجة الأولى تماشياً مع مفهوم التسويق الحديث أخذ بعين الاعتبار التغيير المستمر والمتسارع في أذواق المستهلكين وقد أدى ذلك إلى تبني المؤسسات لنظام مراقبة الجودة الشاملة ودراسات بحوث التسويق والبحث والتطوير وغيرها؛

◀ لجوء الإدارة إلى استخدام طرائق وأساليب وممارسات إدارية جديدة تتصف بالكفاءة والفعالية من ناحية وتتماشى مع البيئة الخارجية والتغيرات المتسارعة من ناحية ثانية.

### المطلب الثاني: مقومات المحاسبة الادارية وأهدافها

للمحاسبة الادارية بعض المقومات التي تستند عليها من أجل القيام بمختلف وظائفها وبلوغ أهدافها، وفيما يلي سيتم عرض كل من مقومات واهداف المحاسبة الادارية.

#### أولاً: مقومات المحاسبة الإدارية

تتمثل مقومات المحاسبة الإدارية فيما يلي: (1)

◀ وجود تنظيم إداري يتلاءم مع طبيعة نشاط المشروع ومع حجم النشاط ومع تقسيماته الداخلية، بحيث يحدد الاختصاصات والمسؤوليات لكل شخص. ويتصل وجود نظام دقيق للرقابة الداخلية يمكن من:

- تحديد اختصاصات الإدارات المختلفة، وتوزيع الوجودات بين الموظفين، ويحسن أن يتم ذلك في صورة خرائط تنظيمية لإدارات المشروع وتحديد خطوط السلطة والمسؤولية؛
- تنظيم كيفية جمع البيانات لضمان صحتها، إذ إن صحة النتائج المالية تعتمد على دقة البيانات التي جمعها موظفو الإدارات ويبلغونها إلى قسم المحاسبة؛
- فحص العمليات والقيود والمستندات فحصاً شاملاً دقيقاً.

◀ وجود نظام محاسبي سليم يمكن من إمداد إدارة المشروع بجميع البيانات اللازمة لها -سواء كانت في شكل تقارير محاسبية أو قوائم مالية أو مذكرات تفسيرية- بسرعة ودقة في الوقت المناسب، بحيث تتوافر فيه الخصائص الآتية: (2)

- أن يكون ملائماً لاحتياجات المشروع وهيكله التنظيمي وطبيعة عملياته وسائر الظروف المحيطة به؛

1- انعام أحمد محمد الحاج، المحاسبة الادارية ودورها في تقييم كفاءه الأداء المالي، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في محاسبة التمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2014، ص ص: 37-38.

2 - أسامة الحارس، مرجع سابق، ص: 35.

- أن يحتم القيد في الدفاتر أولاً بدقة وعناية، بحيث يكون من ملاحظة حركة الأرقام و مراقبتها في الوقت المناسب و العمل على اتخاذ القرارات لمعالجة أية فروق فوراً؛
  - تبويب الحسابات بطريقة تفصيلية، بحيث يمكن الاعتماد عليه في حصول المحاسبة الإدارية على البيانات المطلوبة؛
  - أن يمكن من الحصول على كافة البيانات والتفاصيل المتعلقة بالمعاملات المالية والتجارية على أكمل وجهل استخدامها في إعداد التقارير اللازمة للتحليل والدراسة؛
  - أن يكون دقيقاً خالياً من الثغرات، بحيث يحكم الرقابة على السياسات التمويلية و الإنتاجية والاستثمارية المرسومة للمشروع عن طريق وضع الأنماط و إعداد الموازنات التخطيطية؛
  - أن يكون قادراً على قياس مدى قدرة المشروع على استغلال موارده و توجيهها إلى الأهداف التي أنشئ من أجلها؛
  - أن يستخدم الوسائل المحاسبية الآلية والإلكترونية ما أمكن، حتى يمكن الحصول على المعلومات والإحصاءات في وقت سريع و بصورة دقيقة؛
  - أن يكون مرناً قابلاً للتغير تبعاً لتغير نشاط المشروع دون أن يفقد مقوماته الأساسية.
- ◀ وجود نظام رياضي و إحصائي سليم يتولى تجميع البيانات الخاصة بنشاط المشروع و تبويبها و عرضها في شكل جداول و رسوم بيانية مختلفة، و مصفوفات و تحليل رياضي و خلافه في تطوير البيانات المطلوبة استخدامها في ترشيد القرارات الإدارية.
- ثانياً: أهداف المحاسبة الإدارية**

تهدف المحاسبة الادارية إلى تحقيق الأهداف الرئيسية التالية: (1)

- 1- توفير المعلومات اللازمة التي تحتاجها إدارة المؤسسة لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة والقيام بعملية التخطيط، ولا يقتصر دور المحاسبة الادارية على توفير المعلومات فحسب، بل يعتبر المحاسب الإداري عضو مهما في الفريق الاداري لأي مؤسسة، إن عمليته اتخاذ القرارات تهدف إلى المفاضلة بين البدائل المتاحة واختيار أفضلها، وتتضمن القرارات الإدارية: القرارات الروتينية الدورية اليومية أو شبه اليومية وكذلك القرارات المتعلقة بالإنفاق الرأسمالي والقرارات الإدارية قصيرة الأجل، وجميع هذه القرارات تحتاج إلى**

1- أسامة الحارس، مرجع سابق، ص ص: 28- 30.



- معلومات غير متوافرة في السجلات المحاسبية التقليدية، أما فيما يتعلق بعملية التخطيط، فإنها تحتاج إلى تحديد أهداف العمل اللازمة للوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة؛
- 2- مساعدة المدراء في توجيه عمليات المؤسسة والرقابة عليها، وهنا على المحاسبة الإدارية أن تتأكد من استيراد المديرين في صياغة الأهداف وتوصيلها إلى جميع المستويات الإدارية وتقديم تقارير دورية حتى يستطيع كل مدير معرفة إنجازاته؛
- 3- العمل على تحفيز المدراء الموظفين بما يخدم تحقيق أهداف المؤسسة وذلك من خلال التحليل المالي للانحرافات وتقييمها وتحديد مدى الدقة في وصول المعلومات في الوقت المناسب والتكلفة الملائمة طبقاً لنوع النشاط ومكافأة المبدعين والمنفذين لخططهم بشكلها الفعلي؛
- 4- تقييم الأداء والتأكد من كفاءة العاملين في تحقيق الأهداف بأقل تكلفة ممكنة؛
- 5- تقييم الوضع التنافسي للمؤسسة والعمل مع باقي الفريق الإداري لضمان استمرارية الميزة التنافسية للمؤسسة على المدى البعيد؛
- 6- المساهمة في صنع القرارات الاستثمارية والتخطيط للأموال اللازمة والرقابة عليها بما يضمن تحقيق الأرباح المناسبة؛
- 7- لا يقتصر دور المحاسبة الإدارية على تقديم الخدمات الاستثمارية والمعلومات للمستويات الإدارية المختلفة داخل المؤسسة فحسب، بل يتعدى ذلك إلى قياس أداء مراكز المسؤولية.

### المطلب الثالث: نظام معلومات المحاسبة الإدارية

سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف المعلومات المحاسبية وكذا عناصر نظام المعلومات المحاسبية مع عرض خصائصها.

#### أولاً: تعريف المعلومات المحاسبية

تعرف المعلومات المحاسبية والمالية بأنها كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المتقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا.

وبذلك فهي تمثل ناتج العمليات التشغيلية التي تجرى على البيانات المحاسبية والتي تستخدم من قبل الجهات الداخلية والخارجية التي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية وبما يحقق الفائدة من استخدامها.<sup>(1)</sup>

#### ثانياً: عناصر نظام معلومات المحاسبة الإدارية

يمكن النظر إلى أي نظام يتكون من العناصر الآتية:<sup>(2)</sup>

**1- المدخلات:** تمثل المدخلات مجموعة البيانات التي يتم الحصول عليها من الأدلة الموضوعية المؤيدة للأحداث المالية (المستندات) والبيانات التقديرية التي يتم إعدادها عن طريق عناصر النظام الأخرى، والبيانات الكمية والاقتصادية؛

**2- العمليات التشغيلية:** تتمثل في عمليات التجميع والتبويب والتلخيص التي تجرى على المدخلات (البيانات) في الدفاتر والسجلات المحاسبية، إضافة إلى استخدام الأساليب المختلفة في تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والأرباح، بحوث العمليات، الخرائط الإحصائية للرقابة على التكاليف وغيرها؛

**3- المخرجات:** تشمل مجموعة التقارير والقوائم المالية والمعلومات المختلفة الناتجة عن تفاعلات العمليات التشغيلية للمدخلات في إطار المتغيرات البيئية والذاتية للجهات التي يمكن أن تستخدمها وتستفيد منها؛

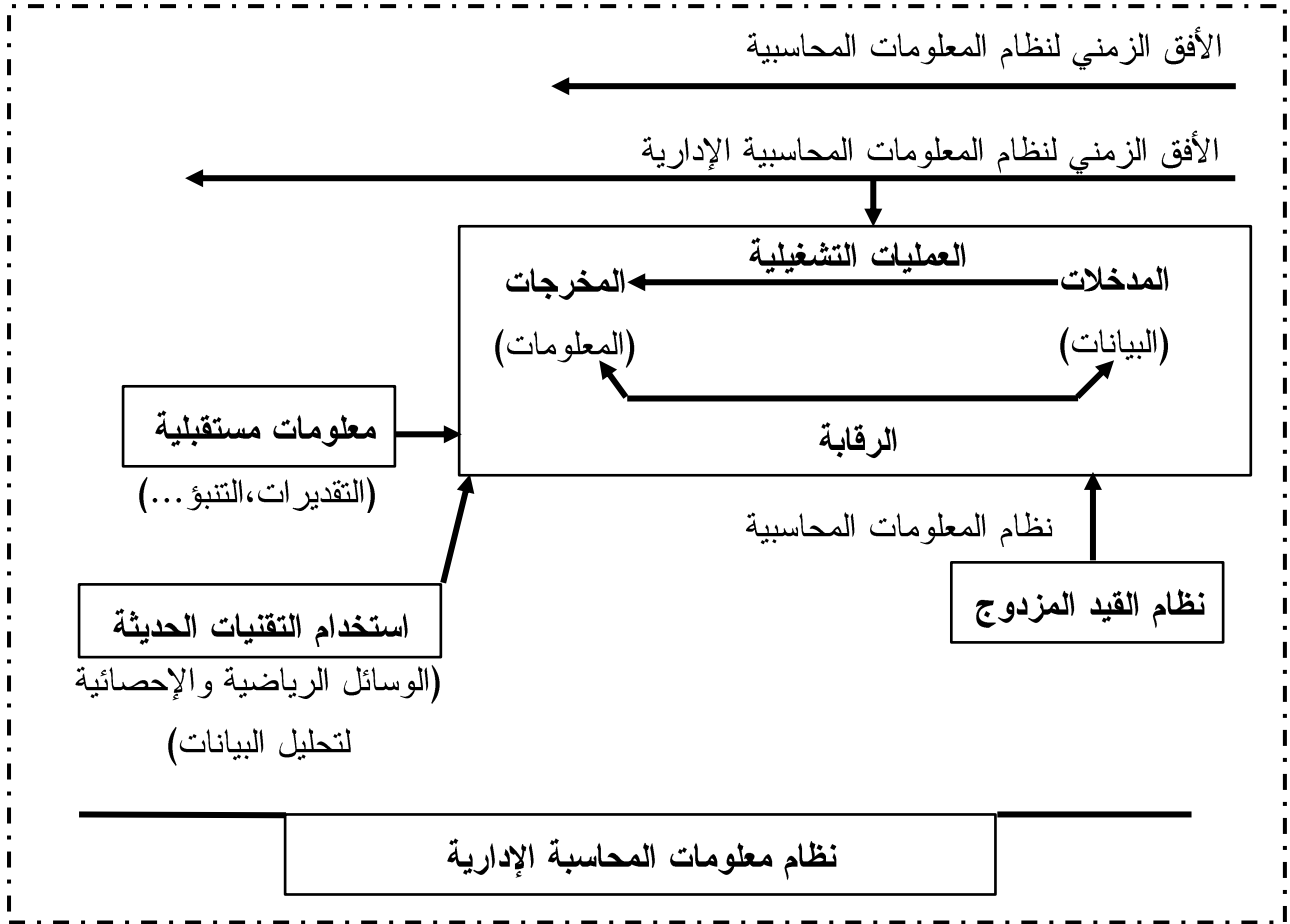
**4- التغذية العكسية:** تتم من خلال عملية الرقابة على العناصر السابقة بهدف تقسيمها وتوجيهها التوجيه الصحيح وصولاً إلى تحقيق الأهداف التي يرمي النظام المحاسبي تحقيقها خدمة للوحدة الاقتصادية ككل.

والشكل التالي يوضح تمثيل نظام معلومات المحاسبة الإدارية:

1- سيد عطا الله السيد، إبراهيم الجبتي، نظم المعلومات المحاسبية، دار الراجحة للنشر و التوزيع، عمان، ط1، 2009، ص: 77.

2- قاسم ابراهيم، زايد يحي السقا، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، العراق، 2003، ص ص: 16-17.

الشكل رقم (01): نظام المعلومات المحاسبية الإدارية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر، عمان، ط1، 2005، ص ص: 23-24.

من خلال الشكل أعلاه يتبين أن نظام المعلومات المحاسبية منصب على تحليل الأحداث الماضية فقط، أما نظام المعلومات المحاسبية الإدارية يهتم بالبيانات التاريخية والمستقبلية على حد سواء، كما نجد أن نظام المعلومات المحاسبية يعتمد على نظام القيد المزدوج، في حين أن نظام المعلومات المحاسبية الإدارية يتم بمرونة تامة في استخدام الطرق والتقنيات المحاسبية والرياضية والإحصائية لتحليل البيانات بما يتوافق مع احتياجات الإدارة وطبيعة القرارات التي تعد المعلومات من أجلها فيستخدم نظام القيد المزدوج في عرض المعلومات المحاسبية الإدارية وأحيانا يتم العرض بطرق إحصائية أو في شكل رسوم بيانية أو معدلات رياضية وغير ذلك من الوسائل.

### ثالثا: خصائص معلومات المحاسبة الادارية

حتى تؤدي المعلومات المحتواة في تقارير المحاسبة الادارية غرضها يجب أن تتصف بما يلي:

1- الملائمة: تكون المعلومة المحاسبة ملائمة لموضوع الاستخدام عندما تكون ذات دلالة مهمة بحيث يمكن الاستفادة منها عند دراسة المشكلة واتخاذ القرار بشأنها وكل ما كان تركيز المعلومة المحاسبة على ذات الموضوع نجم عن ذلك اختصار في الوقت والجهد، لذلك تبرز أهمية معلومات المحاسبة الإدارية في مجال اتخاذ القرار و الرقابة، ولهذه المعلومات عدة اعتبارات أهمها:(1)

◀ جمع وقياس البيانات المتعلقة بالنشاط؛

◀ تصنيف وتبويب البيانات بصيغ تتلاءم والتشغيل؛

◀ تلخيص المعلومات بما يتلاءم واتخاذ القرار.

2- التوقيت: بمعنى أن الحاجة إلى معلومات المحاسبة الإدارية فورية، وخاصة أن كثير من التقارير المحاسبية تفقد قيمتها والحاجة إليها بسرعة، فمثلا مدير محل الأقسام سوف يجد أن المعلومات عن المبيعات اليومية أكثر فائدة عن تقييم برنامج الإعلان، ومدى تحقيقه للأهداف المرجوة منه، وبالطبع سوف تظل أهميته هذه المعلومات إذا كانت عن شهر مضى، ولذلك يتعين مراعاة أن المعلومات التي تقدم للمديرين تكون أكثر حساسية بمرور الوقت، وخاصة إذا استخدمت في الرقابة وتقييم الأداء، وقد يفضل أحيانا تقديم معلومات أقل دقة بسرعة، عن تقديم معلومات أكثر دقة ولكنها قدمت متأخرة عن الوقت الملائم لتقديمها؛(2)

3- أن تكون محدودة ودقيقة: وهي خاصية ذات أهمية كبيرة لما لها من فائدة في صنع القرارات الرشيدة، حيث أن تقديم معلومات فورية غير دقيقة أو خاطئة، تؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة، ويجب أن تتصف أيضا بما يلي:(3)

◀ الموضوعية: والمقصود هنا هو بعد هذه المعلومات قدر الإمكان عن التحيز؛

◀ الوضوح: حتى تكون المعلومات مفيدة أو نافعة يجب أن تتصف بالوضوح وهذا يعني خلو البيانات من الغموض.

4- فائدة المعلومات في اتخاذ القرارات: تعتبر هذه الخاصية أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وحتى تتحقق هذه الخاصية لابد من توافر خاصيتين أساسيتين من المعلومات المفيدة وهما: الملائمة

1- سليمان مصطفى الدلاهمة، نظم المعلومات المحاسبة وتكنولوجيا المعلومة، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص: 221.

2- زينبات محمد محرم، محمد البايلى، المحاسبة الإدارية، الوفاء القانونية، الإسكندرية، ط1، 2012، ص ص: 8-9.

3- أسامة الحارس، مرجع سابق، ص: 30.

والمصادقية، وبمعنى آخر فإن التمييز بين المعلومات لأكثر فائدة والمعلومات الأقل فائدة بالنسبة لمتخذ القرار يتم بشكل رئيسي على أساس مدى ملائمة هذه المعلومات ومدى مصداقيتها؛<sup>(1)</sup>

5- القابلية للمقارنة: يقصد بذلك أن تكون المعلومات في صورة قابلة للمقارنة حتى يستطيع مستخدموها الاستفادة منها، ويتخذون قرارات سليمة في ضوء ما يقومون به من مقارنات بين المعلومات التي يحصلون عليها، وهذا الأمر يتطلب الاتساق والتجانس، وهو يعني الاستمرار بقدر الإمكان في استخدام نفس الإجراءات والطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى بالإضافة إلى توحيد الممارسات العملية بين المنشآت.<sup>(2)</sup>

1 - سليمان مصطفى الدلاهمة، المحاسبة الإدارية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، ص: 28.

2 - نفس المرجع، ص: 30.

### المبحث الثاني: نطاق المحاسبة الإدارية

بما أن المحاسبة الإدارية تهتم بالتعرف على الأحداث الاقتصادية وقياسها وتحليلها من أجل التقرير عنها في مستويات الإدارة المختلفة، فإن لها علاقة وطيدة بمختلف فروع المحاسبة الأخرى، وسيتم في هذا المبحث عرض نقاط الالتقاط والاختلاف بينها وبين المحاسبة الإدارية وكذا علاقة المحاسبة الإدارية بوظائف الإدارة وفروع العلوم الأخرى، من خلال الآتي:

- ◀ علاقة المحاسبة الإدارية بفروع المحاسبة الأخرى؛
- ◀ علاقة المحاسبة الإدارية بوظائف الإدارة؛
- ◀ علاقة المحاسبة الإدارية بفروع العلوم الأخرى.

#### المطلب الأول: علاقة المحاسبة الإدارية بفروع المحاسبة الأخرى

في هذا المطلب سيتم تبيان العلاقة بين المحاسبة الإدارية وكل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، من خلال عرض نقاط الالتقاء ونقاط الاختلاف بينهما.

##### أولاً: علاقة المحاسبة الإدارية بالمحاسبة المالية

تعرف المحاسبة المالية بأنها: «هي ذلك الجزء من المحاسبة المتعلقة في الأساس بإعداد القوائم المالية عامة الاستخدام للدائنين والمستثمرين وغيرهم من المستفيدين خارج المؤسسة (المستفيدين الخارجيين)». (1)

وتعتبر المحاسبة المالية أم المحاسبات وأقدمها حيث اشتقت منها وتفرعت جميع الفروع المحاسبية الأخرى، وتتألف المحاسبة المالية من مجموعة المبادئ والقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم وترشد عمليات تسجيل وتبويب وتلخيص البيانات والمعلومات المالية للإدارة والمستثمرين والمصارف وبورصة الأوراق المالية وغيرها في الحكم على أداء المشروع وبالتالي اتخاذ القرار المناسب، ولكن نظراً لاهتمام المحاسبة المالية بالمؤشرات الإجمالية وعدم اهتمامها بالتفاصيل على مستوى الأقسام والعمليات وأصناف المنتجات فقد أدى ذلك إلى ضعف وظيفتها الرقابية والتحليلية في المؤسسات الاقتصادية. (2)

1- Sawyers , Jackson , Jenkins ، ترجمة نضال محمود الرمحي، المحاسبة الادارية، دار الفكر، ط1، 2013، ص: 15.

2- خليل الدليمي، مبادئ المحاسبة الإدارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2005، ص ص: 34-35.

وسيتم عرض أوجه التشابه والاختلاف بينهما كما يلي: (1)

### 1- أوجه الشبه:

- ◀ إن كلاً من المحاسبتين المالية والإدارية تستخدم الأحداث الاقتصادية؛
- ◀ الاهتمام بالإيرادات والمصاريف والأصول والتدفقات المالية،
- ◀ الاعتماد على نظم المعلومات المحاسبية (المدخلات، التسجيل، المخرجات)؛
- ◀ يختص مفهوم المسؤولية بأهمية واسعة النطاق وإن كان مجال تطبيق مختلف لكل منهما.

### 2- أوجه الاختلاف:

- ◀ تعتمد المحاسبة المالية على الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد بياناتها المالية في حين لا تعتمد المحاسبة الإدارية علمًا؛
- ◀ تقدم المحاسبة المالية بياناتها وكشوفتها إلى الذين يهمهم وضع المؤسسة من المحيط الخارجي (المستثمرين، الهيئات الحكومية) وعلى عكس ذلك تقدم المحاسبة الإدارية بياناتها إلى مختلف المستويات الإدارية الداخلية؛
- ◀ المعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية ذات طابع تاريخي (فعلية) في حين تقدم المحاسبة الإدارية معلومات في معظمها مستقبلية (تنبؤية)؛
- ◀ إن التقارير التي تقدم من طرف المحاسبة المالية ببياناتها الفعلية وتخص هذه البيانات المؤسسة بصفة عامة، في حين تعتمد تقارير المحاسبة الإدارية على البيانات التقديرية ويشمل نطاق هذه التقارير كل أقسام المؤسسة وأنشطتها.

### ثانياً: علاقة المحاسبة الإدارية بمحاسبة التكاليف

تعد بيانات ومعلومات محاسبة التكاليف ذات أهمية خاصة بالنسبة للمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، وتتركز العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف الأخيرة لبيانات التكلفة اللازمة لإعداد القوائم المالية التي تعد مخرجات نظام المحاسبة المالية، وتوفر محاسبة التكاليف للمحاسبة الإدارية البيانات والمعلومات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة، فهي المصدر الأساسي للحصول على بيانات تفصيلية عن تكاليف المنتجات وخطوط الإنتاج، والأنشطة التي تتم في الإدارات المختلفة. (2)

1- إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص: 27- 28.

2- زينبات محمد محرم وآخرون، مرجع سابق، ص: 14.

وبالرغم أنه لا يوجد فرق واضح بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف إلا أنه ومن خلال الدراسة المعمقة والمختصة يتضح أنه يمكن أن نفرق بينهما كآلاتي: (1)

### 1- أوجه التشابه:

- ◀ إن مصدر المعلومة في كلا النوعين من المحاسبة هو الظاهرة الاقتصادية؛
- ◀ محاسبة التكاليف عبارة عن خليط بين المحاسبة المالية والإدارية، فجزء المحاسبة المالية فيه إقرار لتكاليف الإنتاج وجزء المحاسبة الإدارية ففيه مساعدة الإدارة عن التخطيط والرقابة؛
- ◀ مخرجات محاسبة التكاليف هي جزء من مدخلات المحاسبة الإدارية المتمثل بالمعلومات التي تقدمها والتي تساعدها في اتخاذ مجموعة من القرارات الإدارية؛
- ◀ الترابط بين نوعي المحاسبة من خلال الأنظمة الحديثة المتمثلة في نظامي ABC و ABM؛
- ◀ كلا الفرعين ينتميان إلى فرع من فروع المحاسبة وهو المحاسبة لخدمة الأطراف الداخلية.

2- أوجه الاختلاف: يمكن أن نميز مجموعة الاختلافات بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (01): أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف

معيار التفرقة	محاسبة التكاليف	المحاسبة الإدارية
الهدف	تحديد تكاليف الإنتاج	المفاضلة بين البدائل المتاحة ومعالجة المشكلات الإدارية
مجال الاهتمام	الاهتمام بالإنتاجية	أقسام متعددة في المؤسسة ومختلف مستويات الإدارة
النطاق	التكلفة بكل أنواعها	مراكز المسؤولية والرقابة وتقييم الأداء والتخطيط ووضع القرار
القيود الزمنية	الفترة الزمنية محددة	الفترة الزمنية غير محددة
درجة الدقة	الموضوعية	تنسم بالحكم الشخصي والتنبؤ (المرونة)

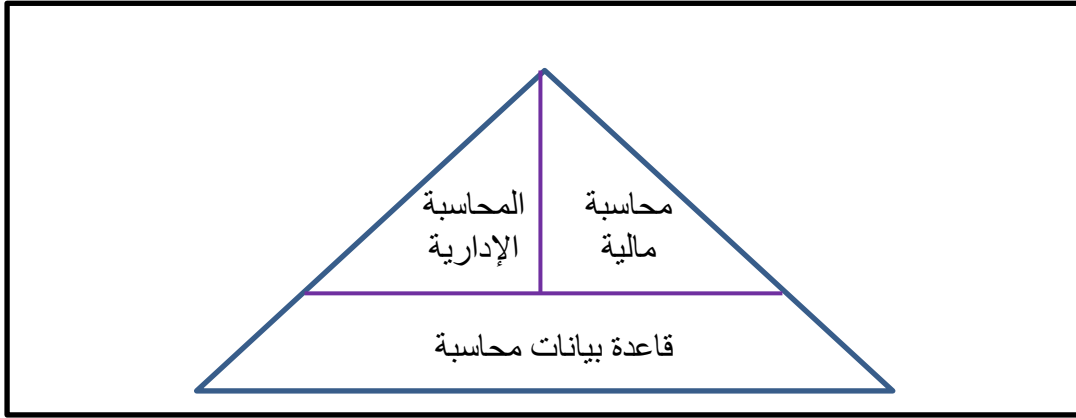
المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص:30.

وتتضح العلاقة بين كل من المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف في الشكل التالي: (1)

1- إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص ص: 28-30.



الشكل رقم (02): العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية



المصدر: أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص: 18.

### المطلب الثاني: علاقة المحاسبة الإدارية بوظائف الإدارة

تقوم إدارة المؤسسة بعدة أنشطة أهمها التخطيط، التنظيم، التوجيه، القرار والرقابة، حيث أن المحاسبة

الإدارية تلعب دور جوهريا في كل مرحلة من المراحل الادارية ويبرز دورها كما يلي:

1- **التخطيط:** إن عملية التخطيط تتضمن الحصول على مختلف البدائل المتعلقة بالأهداف المسطرة؛ ويمكن

دور المحاسبة الإدارية في وضع معدلات الأداء، وربط وتنسيق تلك المعادلات بين مختلف الأنشطة وتسجيل ذلك على مستوى الإدارة وعلى مستوى الإدارة وعلى مستوى الأفراد لأجل تحقيق مفاهيم مناسبة المسؤولية، وهذا سيساعد على اكتشاف الإنحرافات عن ما هو مخطط ودراستها سواء كانت هذه الإنحرافات ملائمة (عندما يكون الإنفاق الفعلي أقل من المخطط) وغير ملائمة (عندما يكون الإنفاق الفعلي أكبر من المخطط)، وغالبا ما تظهر أسباب هذه الإنحرافات هو خطأ في المخطط، ولهذا ينبغي أن تكون الخطة مرنة حتى يمكن تعديلها لكي يتم تجاوز هذه الإنحرافات؛<sup>(2)</sup>

2- **التنظيم والتوجيه:** يسعى التنظيم في المؤسسة الإقتصادية إلى تصنيف العمال في مجموعات ووظيفة

أو جغرافية للقيام بالمهام الموجهة اليهم من أجل تحقيق أهداف المؤسسة، أما دور المحاسبة الادارية فهو ينحصر

1- أحمد محمد نور وآخرون، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص:18.

2- اسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص: 25.

في قياس الأحداث المالية في المشروع بواسطة نظم محاسبية موحدة واستخلاص المؤشرات التي ترشد المنفذين إلى وسائل تضع التكرار وتزيد من الترابط والتكامل بين جميع الأنشطة والأفراد الساعين لتحقيق الأهداف؛<sup>(1)</sup>

**3- إتخاذ القرار:** وتكمن أهمية المحاسبة الادارية هنا في اتخاذ القرار المناسب من خلال المعلومة المقدمة من طرف المحاسب وكلما اتسمت هذه المعلومة بالدقة والجودة وكلما كان البديل المختار أثناء صنع القرار ملائم ومناسب للأهداف المسطرة للمؤسسة، ولكن هذا لا يعني أنه بإمكان المحاسب الإداري اتخاذ القرارات بل دور يقتصر على توفير قاعدة للمدخلات في عملية اتخاذ القرار؛<sup>(2)</sup>

**4- الرقابة:** تعرف الرقابة بأنها وظيفة يقوم بها فرد أو مجموعة من أفراد تهدف إلى الترشيد العلمي للقرارات التي يتخذها المسؤولون لتحقيق أهداف معينة عن طريق متابعة التنفيذ ومقارنته بالمخطط وتحديد الانحرافات حال حدوثها؛<sup>(3)</sup>

وللقيام بوظيفة الرقابة لابد من توفر نظام الرقابة الادارية التي يعرف على أن نظام للبحث والجمع للمعلومات والمحاسبية عنها وتوفير التغذية العكسية، و يضم هذا النظام هذا النظام للتأكد من أن المؤسسة تتكيف مع تغيرات البيئة المحيطة وأن سلوك العمل يقاس بالرجوع إلى الأهداف الفرعية التشغيلية التي تطابق مع الأهداف الكلية.<sup>(4)</sup>

### المطلب الثالث: علاقة المحاسبة الإدارية بفروع العلوم الأخرى

علاقة المحاسبة الإدارية بفروع العلوم الأخرى ليست مجرد علاقة ارتباط وثيقة فحسب إنما تتعدى هذه العلاقة إلى علاقة إعتماذ وتكامل وسوف يتم توضيح فيما يلي بعض من هذه العلاقة.

#### أولاً: علاقة المحاسبة الإدارية بعلم الإقتصاد

ترتبط المحاسبة الإدارية بعلم الإقتصاد حيث أن علم الإقتصاد يهتم بدراسة الإستخدام الأمثل للموارد النادرة والمتاحة والأساليب والقرارات المعتمدة مثل قرارات الإنتاج وقرارات الإستثمار وقرارات التسعير...إلخ

1- علي أحمد أبو الحسن، المحاسبة الإدارية المتقدمة، إتخاذ القرارات، تقارير الاداء، تقييم الأداء، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1997، ص: 5.

2- عصام فهد العريبي، المحاسبة الادارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص: 21.

3- يوحنا عبد آل أدام، صالح الرزق، مرجع سابق، ص: 19.

4- عصام فهد العريبي، مرجع سابق، ص ص: 21-22.

حيث أن مثل هذه القرارات تعتمد على الأسس الاقتصادية التي تعمل على استخدام الإمكانيات النادرة والمحدودة والمتاحة للمؤسسة بأفضل استخدام وبما يحقق لها أهدافها القريبة والبعيدة. (1)

ثانياً: علاقة المحاسبة الإدارية بالعلوم الكمية:

إن تطور المحاسبة الإدارية كانت نتيجة لمواكبة المحاسبة لكل التطورات التي حصلت في حقول الرياضيات والإحصاء والحسابات الإلكترونية وإستخدامها كأدوات لنهوض بمهامها وزيادة أهميتها وديمومتها، فنشوء المحاسبة كان على يد علماء الرياضيات، حيث كتب أحد علماء الرياضيات بحث حول القيد المزدوج ومسك السجلات عام 1494، وأن الأساليب الكمية تطورت باستخدام مفاهيم هذه العلوم ونظرياتها.

إن المحاسبة الادارية تستخدم كثيرا من الطرق الرياضية والإحصائية في تحليلاتها مثل طريقة

المربعات الصغرى **Least Squire Method** في التنبؤات ومعادل صافي القيمة الحالية **Net Present**

**Value** لقياس التدفقات النقدية كأسلوب لتحديد إنتاجية رأس المال المستثمر، وتستخدم نظرية الإحتمالات

**Prabability Theory** والبرمجة الخطية **Linear Programming** والمصفوفات **Matrisces**

ونظرية المسار الحرج **PERT** في تقييم أنشطة المشروع وإعداد الخطط والموازنات وكذلك نظرية المباريات

**Games Thory** وأسلوب المحاكات **Simmlation Method** ودراسة النماذج **Samling Cases** في

ترشيد وتدريب الكوادر الإدارية في عملية صنع وإتخاذ القرارات فهي الواقع يمكن التوسع في استخدام نماذج

رياضية وإحصائيات وأساليب بحوث العمليات في تحليل البيانات واستقصاء المعلومات لتطوير مادة المحاسبة

الادارية، حيث بدور هذه النماذج والأساليب لا يمكن لها مواكبة التطور وتقديم الخدمات في الوقت الملائم

للإدارة. (2)

ثالثاً: علاقة المحاسبة الادارية بالعلوم السلوكية

إن المحاسبة الادارية تقوم بتقديم البيانات والمعلومات اللازمة لكل من التخطيط، الرقابة وإتخاذ

القرارات، فمن جهة تعتمد الرقابة العلمية الحديثة على محاسبة الأفراد عن مستوى أدائهم بحسب مسؤوليتهم،

ويعتمد من جهة أخرى كل من التخطيط واتخاذ القرارات على المعايير التي يتم إعدادها وتنفيذها واستخدامها

في تقييم الأداء من قبل أفراد، ومن هنا نرى أن العنصر الانساني هو العامل المحدد لنجاح الإدارة في أداء

وظائف التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات هي محور خدمات المحاسبة الادارية.

1- مؤيد عبد الحسين الفضل وعبد الكريم هادي شعبان، مرجع سابق، ص: 13.

2- يوحنا عبد آل أدام، صالح الرزق، مرجع سابق، ص: 26-27.

ونظرا لأهمية العنصر الانساني في نجاح إدارة المشروع أو فشلها، كان لابد من الاهتمام بهذا العنصر ودراسة حاجاته وإيجاد الطرق المناسبة لإشباع هذه الحاجات عن طريق توفير الحوافز الضرورية المادية منها والمعنوية ولاشك يتطلب الاهتمام بالعنصر الإنساني معرفة بالعلوم السلوكية، ومن هنا يأتي دور العلوم السلوكية وعلاقتها بالمحاسبة الإدارية. (1)

---

1- جبرائيل جوزيف كحالة وآخرون، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص: 31- 32.

### المبحث الثالث: الإطار النظري لتقييم الأداء

للأداء أهمية بالغة في المؤسسة الاقتصادية فهو مؤشر أساسي يعبر عن مدى نجاح المؤسسة، لذا من الضروري أن يكون بها نظام لتقييم الأداء قادرا على إنتاج مؤشرات تدل على اتجاهات الأداء وتقيس مدى تطابق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط والوقوف على الانحرافات، تصحيحها والحيلولة دون وقوعها مستقبلا، وفي ظل انفتاح الأسواق والتزام التنافسي يجب على المؤسسة لمواكبة التطور المتسارع واعتمادها على نظام كفى وفعال لتقييم عملياتها، انشطتها والتأكد من كفاءتها لتحقيق الأرباح والأهداف المسطرة وحيازة مكانة سوقية.

#### المطلب الأول: ماهية الأداء و تقييمه وعناصره

قبل التطرق إلى مفهوم تقييم الأداء سيتم تقديم بعض التعاريف عن الأداء على اعتباره يمثل الصورة الرئيسية لنشاط كل مسير، ومن ثم التطرق إلى تقيين الأداء وأهميته.

#### أولاً: مفهوم الأداء

تعددت المفاهيم التي أعطيت للأداء نظرا للأهمية البالغة التي يكتسيها.

#### 1-تعريف الأداء:

يعرف الأداء على أنه: «قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها طويلة الأجل ومدى قدرتها على استغلال مواردها نحو تحقيق الأهداف المنشودة».(1)

كما يعرف أيضا: «أنه سلسلة من النشاطات المرتبطة بوظيفة متخصصة أو نشاط جزئي تقوم به الإدارة لتحقيق هدف معين».(2)

من التعاريف السابقة الذكر يمكن القول أن مفهوم الأداء هو قدرة المؤسسة على تنظيم واستغلال مواردها المتاحة بغرض تحقيق أهدافها على مختلف المستويات أي أنه يربط بين أوجه النشاط وبين الأهداف التي تسعى هذه الأنشطة تحقيقها داخل المؤسسة.

1- طاهر محسن المنصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الاستراتيجية- منظور منهجي متكامل-، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط1، 2007، ص: 447.

2- حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي لأغراض تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2011، ص: 89.

## 2- أهمية الأداء

يمكن تلخيص أهمية الأداء في النقاط التالية: (1)

- ◀ أداة توجيه بالنسبة للمؤسسة من أجل تحقيق أهدافها المسطرة؛
- ◀ أداة لمعرفة وضعية المؤسسة؛
- ◀ يستعمل كأداة لمعرفة الاختلال الواقع عند تحقيق الأهداف؛
- ◀ تحديد سبل لتطوير العاملين ودفعم نحو تطوير أنفسهم.

### ثانيا: مفهوم تقييم الأداء

إن تقييم الأداء عملية مهمة حيث تشمل تقييم الفرد، المؤسسة والاقتصاد ككل، وترتكز فكرة تقييم الأداء على مدى تطابق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط.

### 1- تعريف تقييم الأداء

- ◀ **تعريف 01:** «العملية التي تقوم فيها المؤسسة بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المستهدف وتحديد نواحي القوة والضعف في الأداء، مع تحديد أسباب ذلك للتأكد من مدى مساهمة الأداء في ضمان بقاء استمرار المؤسسة». (2)
- ◀ **تعريف 02:** «دراسات وبحوث تستهدف الوقوف على العلاقات التي تربط الموارد المتاحة، وتبين كيفية استخدامها من قبل الوحدة الاقتصادية وكيفية تطوير هذه العلاقة خلال مدة زمنية عن طريق مقارنة ما تحقق مع معايير محددة مسبقا». (3)
- ◀ **تعريف 03:** «دراسة وتحليل جوانب القوة والضعف التي تكتنف إنجاز الأنشطة على مستوى الفرد أو المؤسسة أو أي جزء من أجزائها». (4)

- 
- 1- صالح بلاسكة، قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011/2012، ص: 3-4.
  - 2- صاطوري الجودي، مؤشرات قياس الأداء التسويقي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، الملتقى الدولي العلمي حول الأداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 10/11 نوفمبر 2009، ص: 03.
  - 3- فلاح حسن الحسيني، مؤيد عبد الرحمن الدوري، إدارة البنوك - مدخل كمي واستراتيجي معاصر-، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط1، 2000، ص: 232.
  - 4- عبد السلام أبو قحف، أساسيات التنظيم والإدارة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2003، ص: 483.

من التعاريف السابقة الذكر يتضح أن تقييم الأداء هو مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط، فتقييم الأداء يكشف الإخلال الواقع بين الأداء الفعلي والمخطط (فجوة الأداء) فهوز يكشف أسباب الفجوات الحاصلة ويحاول إعطاء علاج لها اقتراح الحلول، بما يكفل اتخاذ الإجراءات الملائمة لتحسين الأداء.

### 1- أهمية تقييم الأداء:

يمكن إظهار أهمية تقييم الأداء في النقاط الآتية: (1)

- ◀ إن التقييم يظهر أهميته من خلال إمكانية المؤسسة تحقيق الاستخدام الأمثل لمواردها؛
- ◀ يساعد المؤسسة على التحقق من القيام بوظائفها بأفضل كفاءة ممكنة؛
- ◀ التأكد من تحقيق التنسيق بين مختلف أوجه نشاط المؤسسة المتمثلة في الإنتاج والتسويق والتمويل والأفراد وذلك ضماناً لتحقيق الوفورات الاقتصادية واجتتاب ضياع الإسراف المالي؛
- ◀ اكتشاف الانحرافات لكل نشاط من أنشطة المؤسسة حيث يساعد ذلك المستويات الإدارية المختلفة على ممارسة الوظيفة الرقابية واتخاذ الإجراءات التصحيحية لمنع تكرارها؛
- ◀ تحديد المراكز الإدارية المسؤولة عن الانحرافات.

### ثالثاً: عناصر تقييم الأداء

تشتمل عملية تقييم الأداء على عدد من العناصر ترتبط بينهما علاقة ضمن بيئة منظمة الأعمال، وتتمثل هذه العناصر بالآتي: (2)

- 1- **عنصر الفعالية:** يتعلق بعمل الأشياء بنجاح، كما تعني الدرجة التي تستطيع فيها المؤسسة تحقيق أهدافها؛
- 2- **عنصر الكفاءة:** يتعلق بتحقيق النتائج اي ( المخرجات) باستخدام أقل قدر من الموارد، المدخلات.
- 3- **عنصر الاقتصادية:** يتعلق بكلفة المواد المستخدمة في انجاز الأنشطة المختلفة مع مراعاة المحافظة على الجودة، كما أن الاقتصادية تشير إلى ضمان أن موارد المؤسسة تستخدم بأقل كلفة ممكنة مع الأخذ في الاعتبار الجودة المطلوبة إلى أنه يتوجب مراعاة أن يتم الإنتاج بالكميات المحددة؛
- 4- **عنصر الأداء الاجتماعي:** يتعلق بمسؤولية المؤسسات عن تحسين أحوال المجتمع والمحافظة بتقديم الخدمات في مجال الرعاية الاجتماعية ( الصحة، التعليم، تأهيل البنية التحتية).

1- صاطوري الجودي، مرجع سابق، ص: 03.

2- معتصم فضل عبد الرحيم عبد الحميد، فتح الرحمن الحسن منصور، بطاقة الأداء المتوازن ودورها في تقويم الأداء بالصندوق القومي للمعاشات، مجلة العلوم الاقتصادية، عمادة البحث العلمي، جامعة السودان العلوم و التكنولوجيا، العدد16، المجلد الثاني، 2015، ص: 69.

### المطلب الثاني: أهداف تقييم الأداء وأنواعه

يرمي تقييم الاداء إلى معرفة اتجاهات سير المؤسسة ومدى اقترابها أو ابتعادها من أهدافها المسطرة، من خلال اتباع عدة أنواع في تقييم الاداء.

#### أولاً : أهداف تقييم الاداء

هناك جملة من الاهداف لتقييم الاداء نذكر منها ما يلي: (1)

1- يتم التعرف على الوحدة الاقتصادية ابتداء من الاهداف لغرض التأكد من أن قياسها يتم طبقاً لتلك الاهداف؛

2- التأكد من أن المؤسسة تسيير نحو تحقيق هدفها المحدد لها في قانونها أو تأسيسها أو نظامها الداخلي؛

3- اكتشاف الانحرافات ومعرفة أسبابها واقتراح الاجراءات لمعالجتها منعا لتكرارها؛

4- ترشيد الادارة في اعداد الخطة المستقبلية؛

5- ترشيد الاخفاق عن طريق متابعة كيفية استخدام المؤسسة لمواردها المتاحة بشكل جيد؛

6- تحفيز العاملين على الابداع لوجود تقييم موضوعي لجهودهم؛

7- اجراء المقارنة بين أداء المؤسسات ضمن المؤسسة الواحدة، وبين المؤسسات في الوزارة الواحدة وبين الوزارات في القطاع ثم بين القطاع؛

8- وسيلة عادلة لإنصاف المجددين؛

9- تقييم سياسات الاختبار والتدريب ، ومعرفة آثار ذلك وانعكاساته على العاملين وقدراتهم.

#### ثانياً: أنواع تقييم الأداء

توجد عدة أنواع لتقييم الأداء أهمها: (2)

1- **تقييم الأداء المخطط:** ويعني به تقييم أداء الوحدات الاقتصادية من خلال تحقيقها للأهداف المخططة، وذلك عن طريق مقارنة مؤشرات الأداء المخططة مع مؤشرات الأداء الفعلية لأنشطة الوحدة الاقتصادية، وتوضيح الانحرافات والأخطاء التي حدثت في عملية التنفيذ مع تفسير المسببات والمعالجات اللازمة لها؛

2- **تقييم الأداء الفعلي:** ويراد به تقييم كفاءة الموارد المتاحة المادية منها والبشرية وذلك بمقارنة الأرقام الفعلية بعضها ببعض الآخر لأجل التعرف على الاختلالات التي حدثت وتأثير درجة مستوى الأداء في توظيف

1- فارس رشيد البياتي، محاسبة الاداء في المؤسسات الخدمية، دار ايلة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2008، ص ص: 18- 19.

2- مجيد الكرخي، تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص ص: 43-46.



هذه الموارد، وهذا يتطلب تحليل المؤشرات الفعلية للسنة المالية المعنية ودراسة تطورها عبر مدة محددة خلال السنة، وكذلك مقارنة المؤشرات مع الأرقام الفعلية للسنوات السابقة في الوحدة الاقتصادية، لإضافة إلى مقارنتها مع ما حققته الوحدات الاقتصادية المماثلة مع نتائج خلال السنة المالية المعنية والسنوات السابقة أيضا؛

**3- تقييم الأداء المعياري أو القياسي:** وهو مقارنة النتائج الفعلية مع القيم المعيارية أو النتائج المعيارية التي وضعت لتكون مقياس للحكم فيها إذا كانت النتائج الفعلية مرضية أم لا؛

**4- تقييم الأداء الشامل:** ويقصد بهذا النوع من تقييم الأداء شمول كل جوانب النشاط في الوحدة الاقتصادية واستخدام جميع المؤشرات والمخططات الفعلية والمعيارية في عملية القياس أو التقييم، والتميز بين أهمية نشاط وآخر عن طريق إعطاء أوزان لأنشطة الوحدة وكل وزن يشير إلى مستوى الأرجحية لكل نوع من أنواع النشاط.

### المطلب الثالث: ماهية الاداء الشامل

يحدد الاداء اتجاهات سير المؤسسة، ومدى الاقتراب أو الابتعاد عن تحقيق أهدافها، ويشمل الاداء الشامل جميع أوجه أنشطة المؤسسة، وقد خرج عن تلك المقاربات التي كان يعرف بها إلى مقارنة أكثر شمولاً والمآم، وذلك من خلال نجاح المؤسسة في تحمل مسؤولياتها اتجاه المجتمع.

### أولاً: مفهوم الأداء الشامل

تعددت تعريف الأداء الشامل حسب كثير من الباحثين ويمكن عرض بعضها فيما يلي:

**تعريف1:** " هو الذي يأخذ بعين الاعتبار مطالب مختلف فئات أصحاب المصالح: العمال، الموردين، الزبائن، المحيط المجتمعي، المحيط الطبيعي... إلخ، حيث أنه يبحث عن إرضائهم بطريقة أكثر توازناً و عدالة وذلك من دون إهمال نمو المؤسسة و تطورها خدمة للملاك و المساهمين".<sup>(1)</sup>

**تعريف2:** "تجميع للنتائج الاقتصادية، الاجتماعية و البيئية".<sup>(2)</sup>

1- مراد كواشي، آليات نجاح عملية تقييم أداء المؤسسة، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 33، المجلد التاسع، 2013، ص:178.

2- العايب عبد الرحمن، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010/2011، ص:159.

**تعريف3:** "مساهمة المؤسسة في تحقيق أهداف التنمية المستدامة وهو يسجل في مراقبة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، ويفترض تعدد مجالات المراقبة وتوسع نطاقها وينطوي نظريا على التكامل والتوازن بين الأهداف الاقتصادية، البيئية والاجتماعية".<sup>(1)</sup>

من التعاريف السابقة يتبين أن الأداء الشامل يرتبط ارتباطا وثيقا بالتنمية المستدامة، فهو الأداء الذي يشمل ويقيم ويجمع بين أهداف المؤسسة الاقتصادية التي تسعى إلى تحقيقها (الانتاجية، الربح، القيمة المضافة، المردودية، حصة سوقية، وكذا إشباع رغبات أصحاب المصالح، كما أضافت إلى أهدافها هدف البحث عن العناصر الأخرى الغير مالية والمتمثلة في التحلي بالمسؤولية الاجتماعية. من خلال مراعاة مصالح العمال والمجتمع والزبائن و البيئة الطبيعية.

### ثانيا: أبعاد الأداء الشامل

أصبحت نظرة المؤسسات الاقتصادية في ظل التطورات المتسارعة لا يقتصر على تحقيق الربحية فقط، وإنما صارت نظرتها شاملة وعميقة لخدمة الاقتصاد وخدمة التنمية عن طريق الاهتمام بالمجتمع والبيئة دون التفريط في هدفها الرئيسي ألا وهو تحقيق وتعظيم الأرباح. وحسب كثير من الباحثين، فإن الأداء الشامل هو الذي يراعي ويدمج الأبعاد الثلاثة:<sup>(2)</sup>

**1- البعد الاقتصادي:** والذي بواسطته تشبع المؤسسة رغبات المساهمين، الزبائن والموردين وتستطيع كسب ثقتهم. ويقاس هذا الأداء بالاستعانة بالقوائم المالية.

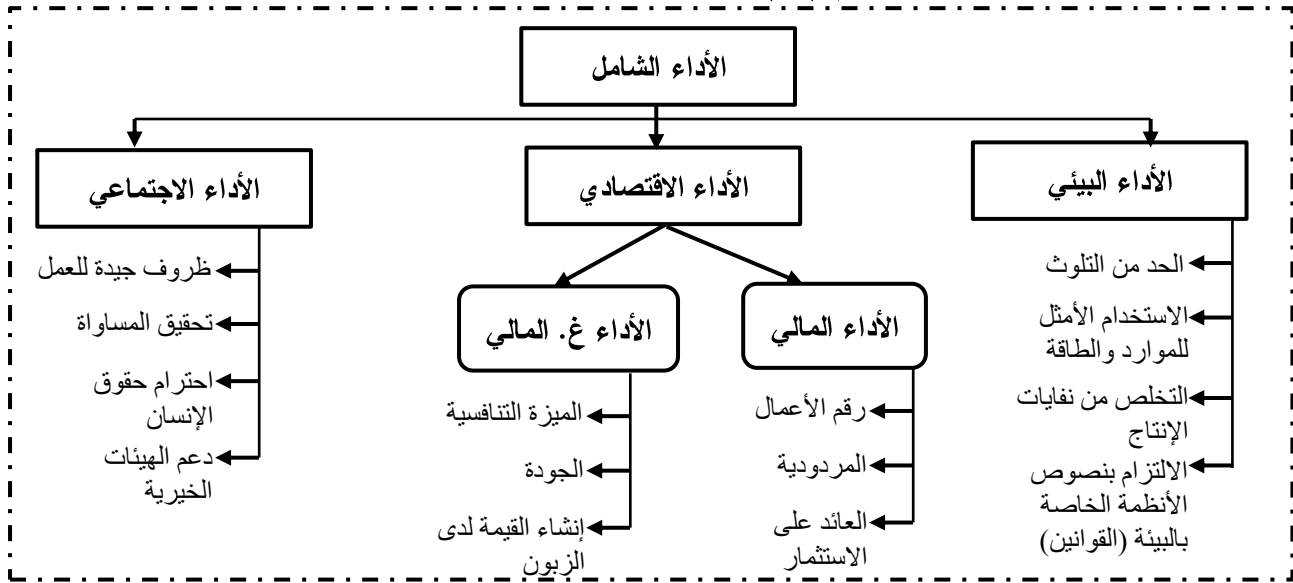
**2- البعد الاجتماعي:** والذي يركز على قدرة المؤسسة على جعل مواردها البشرية أطراف فاعلة.

**3- البعد البيئي:** الذي يركز على المساهمة الفاعلة للمؤسسة في تنمية وتطوير بيئتها.

كما يوضح الشكل التالي مفهوم الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية:

1- محمد فرعون، الأداء الشامل في المؤسسات الاقتصادية، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسينية بن بوعلي، الشلف، 2016/2017، ص:45.  
2- العايب عبد الرحمن، مرجع سابق، ص:159.

الشكل رقم (03): الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مراد كواشي، مرجع سابق، ص:179.

يتضح من الشكل أعلاه أن الأداء الشامل يتمحور في ثلاث أنواع من الأداء والمتمثلة في الأداء الاقتصادي بشقيه الأداء المالي والأداء الغير مالي، أيضا الأداء البيئي من خلال الحفاظ على البيئة واحترام قوانينها. كذلك الأداء الاجتماعي بضمان ظروف جيدة للعمل، احترام حقوق الانسان.

### ثالثا: العوامل المؤثرة في أداء المؤسسة

يخضع الأداء لتأثير العديد من العوامل، منها ما هو ذو طبيعة داخلية وذو طبيعة خارجية ويمكن ابرازها

في الاتي: (1)

#### 1-العوامل الخارجية المؤثرة في الأداء:

تتمثل العوامل الخارجية في مجموعة المتغيرات و القيود التي تخرج عن نطاق التحكم، وبالتالي فإن أثارها قد تكون في شكل فرص يسمح استغلالها بتحسين الأداء، وقد تكون خطرا يؤثر سلبا على أداء المؤسسة، مما يستدعي ضرورة التكيف معها لتخفيف أثارها. خاصة إذا تميزت بعدم الثبات والتعقيد. وتنقسم هذه العوامل إلى عوامل اقتصاديه، اجتماعية، ثقافية، تكنولوجية، سياسية وقانونية تتفاوت في درجة تأثيرها على أداء المؤسسة.

1- السعيد بربيش، نعيمة يحيواوي، أهمية التكامل بين أدوات ومراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات و زيادة فعاليتها، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، باتنة، العدد01، 2011/2012، ص ص:29-30.

## 2-العوامل الداخلية المؤثرة في الأداء:

تتمثل العوامل الداخلية في مختلف المتغيرات الناتجة عن تفاعل عناصر المؤسسة الداخلية والتي تؤثر على أدائها، ويمكن للمسیر أن يتحكم فيها ويحدث فيها تغيرات تسمح بزيادة أثارها الإيجابية أو التقليل من أثارها السلبية، تتميز هذه العوامل بكثرتها و بالتالي صعوبة حصرها، والتفاوت من حيث درجة تأثيرها والتحكم فيها، ونتيجة لذلك تم تجميعها في مجموعتين رئيسيتين هما العوامل التقنية ( نوع التكنولوجيا، نسبة الاعتماد على الآلات مقرنة بعدد العمال، الموقع الجغرافي للمؤسسة وتصميمها من حيث المخازن، الورشات، الآلات، نوعية المنتج، شكله والغلاف، مدى توافق منتجات المؤسسة مع رغبات المستهلكين، نوعية المواد المستعملة في عملية الانتاج) و العوامل البشرية ( التركيبة البشرية للمؤسسة من حيث السن والجنس، مستوى تأهيل أفراد المؤسسة ومدى التوافق بين مؤهلات العمال والمناصب التي يشغلونها والتكنولوجيا المستخدمة، أنظمة المكافآت والحوافز، العلاقة بين العمال والادارة، نوعية المعلومات).

### خلاصة الفصل الأول

بناء على ما تقدم في هذا الفصل يتضح ان للمحاسبة الادارية دورا مهما من خلال ما تقدمه للإدارة بتظافر مدخلات العلوم الأخرى من أجل توفير معلومات مناسبة لمساعدتها في ترشيد القرارات الاقتصادية، وقد تطور هذا النوع من المحاسبة؛ ففي البداية كان يحظى بأهمية قليلة ومع التطورات التكنولوجية ، المعلوماتية والاقتصادية أصبحت تحظى بأهمية بالغة في عالم الاعمال.

حيث تكتسي عملية تقييم الاداء هي الاخرى أهمية بالغة لما لها من أثر على المؤسسة، كونها تقوم بمقارنة الاداء الفعلي بما هو مخطط وكشف الانحرافات وتحديدها ومن ثم معالجتها من خلال اتخاذ الاجراءات التصحيحية الملائمة.

ومع تغيرات ظروف البيئة والمنافسة، على المؤسسات الراغبة في الاستمرار والنمو، ومجابهة التحديات والضغوط المفروضة عليها أن تقوم بتقييم أدائها الشامل بمراعاة الابعاد الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية لتتمكن من الوقوف عند الصورة الحقيقية لوضع المؤسسة وتستطيع التأقلم مع متطلبات البيئة المعاصرة كي تؤمن على بقائها واستمرارها.

# الفصل الثاني:

أساليب المحاسبة الإدارية

في تقييم أداء المؤسسة





## مقدمة الفصل الثاني:

تقوم المحاسبة الادارية باستخدام أساليب وأدوات لإمداد متخذي القرارات بالمعلومات المناسبة والملائمة لاتخاذ القرارات الصائبة، وكذلك القيام بمختلف مهامها من تخطيط، رقابة وتقييم الاداء، حيث أن تطبيق هاته الأساليب بشكل مناسب يدفع بالمؤسسات إلى النجاح وتحقيق أهدافها المسطرة، لكن مع التطورات والتحديات التي فرضتها البيئة التنافسية وانعكاساتها على مختلف المجالات، وكذا الثورة التكنولوجية والمعلوماتية، باءت هذه الاساليب التقليدية غير ملائمة لمواكبة هذه التطورات، مما دفع بالمؤسسات إلى استخدام اساليب حديثة تكون اكثر دقة وفعالية في تقييم اداء المؤسسة ككل، وذلك من خلال اعتمادها على مؤشرات مالية وغير مالية لتمكنها من تقييم الاداء الشامل للمؤسسة.

وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث على النحو التالي:

**المبحث الاول:** سيتم فيه التعرض أولاً إلى بعض الاساليب المحاسبة الادارية التقليدية كالموازنات التقديرية، محاسبة المسؤولية ومحاسبة التكاليف مع التطرق بعض الانتقادات الموجهة إلى أساليب المحاسبة الادارية الاداء.

**المبحث الثاني:** سيتم تسليط الضوء على بعض اساليب المحاسبة الادارية الحديثة ومن بينها بطاقة الاداء المتوازن ، التكلفة المستهدفة وايضا محاسبة التكاليف على أساس الانشطة.

**المبحث الثالث:** سيتم عرض بعض مؤشرات الاداء المالية وغير المالية للاداء من أجل ضبط مدلولهم الذي يعكس قدرتهم في تقييم المؤسسة، وكذا اثر استخدام اساليب المحاسبة الادارية الحديثة على مؤشرات الاداء.



### المبحث الأول: أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية

تقوم أساليب المحاسبة الإدارية بمد ادارة المؤسسة بالبيانات والمعلومات اللازمة من أجل القيام بعمليات التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة، حيث تقوم بالاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، وسيتم في هذا المبحث التطرق إلى بعض أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية من خلال المطالب التالية:

◀ الموازنات التقديرية؛

◀ محاسبة المسؤولية؛

◀ محاسبة التكاليف.

### المطلب الأول: الموازنات التقديرية

تلعب الموازنات التقديرية دورا هاما في العملية الرقابية والتخطيطية في مختلف مجالات النشاط الاقتصادي، ويتم ذلك عن طريق وضع مجموعة من التقديرات لتخطيط الموارد والاستخدامات لفترة زمنية مستقبلية.

### أولاً: مفهوم الموازنات التقديرية

سيتم التطرق إلى تعريف الموازنة وأهم خصائصها:

#### 1- تعريف الموازنة التقديرية:

تعرف الموازنة التقديرية على أنها: «تلك الخطة المستهدفة والمعدة في شكل مجموعة جداول تقديرية تصف المعلومات الكمية والمالية للأهداف الرئيسية والفعالية للمؤسسة عن فترة مالية مقبلة»<sup>(1)</sup>.

#### 2- خصائص الموازنة التقديرية:

يمكن إستنتاج خصائص الموازنة التقديرية كما يلي:<sup>(2)</sup>

◀ تعتبر ترجمة سياسات وأهداف المشروع في الإستثمار والإنتاج؛

◀ تعتبر وسيلة تحديد المسؤوليات في المشروع و ربطها بمراكز المسؤولية؛

◀ تعتبر أداة للتخطيط والرقابة؛

◀ تعتمد على التقدير والتعبير عن سياسة مستقبلية مدروسة.

1- يحي أحمد مصطفى قللي، أساليب المحاسبة الإدارية، إينترناك للنشر و التوزيع القاهرة، ط1، 2003، ص: 100.

2- نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سابق، ص: 27.



ثانيا: مزايا استخدام الموازنة التقديرية

يمكن تلخيص أهم المزايا في النقاط التالية:<sup>(1)</sup>

1- خلق عادة التخطيط لدى الإدارة لأن إعداد الموازنة يتطلب من الإدارة أن تنظر إلى المستقبل باستمرار وهذا يجعلها تتوقع ظروف المستقبل مما يؤدي إلى الحد من عدد المفاجآت، ويرى "هورنجون" أن التفكير المسبق يساعد الإدارة على تغيير الأحوال والظروف نحو الأفضل، فمثلا إذا توقعت الإدارة حدوث عجز في النقدية خلال فترة الموازنة فإن ذلك يساعدها على ترتيب التمويل اللازم قبل الحاجة إليه بفترة طويلة، فمثلا إذا كان العجز نتيجة التوسعات الرأسمالية فإن بمقدور الإدارة جدولة هذه التوسعات أو الاتصال بجهات للتمويل قبل احتياج الأموال بوقت كاف؛

2- تنسيق مجهودات الإدارة والأقسام المختلفة في المؤسسة، فعند معرفة حجم المبيعات المتوقع يتم الطلب من إدارة الإنتاج وضع برامج الإنتاج التي تلبي احتياجات المبيعات وهكذا يطلب من الإدارات والأقسام الأخرى وضع برامجها بما يجعلها تعمل معا في نفس الاتجاه؛

3- تساعد الموازنة في خدمة وظيفة الرقابة فهي تحتوي على أرقام التكاليف والإيرادات التي يتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة، والخاصة بكل إدارة أو قسم في المؤسسة، وتتم الرقابة عن طريق مقارنة الأرقام الفعلية مع الأرقام الواردة في الموازنة لتحديد الانحرافات بينها تحليل اسبابها والتقرير عنها، ولأن الموازنة تحدد لكل ادارة او قسم فإن الرقابة على كل الوحدات الادارية؛

4- تساعد الموازنة في توجيه الاستثمارات المالية بين الادارات والاقسام في المؤسسة بصورة سليمة، فعند استخدام الموازنة تعلم الادارة ما هي الوحدات الادارية التي يجب دعمها من حيث الموارد وما هي الوحدات التي ليست بحاجة إلى ذلك.

ثالثا: أنواع الموازنات التقديرية

يمكن تقسيم الموازنات التقديرية على النحو الآتي:

1- من حيث المدى الزمني، ونجد فيها:<sup>(2)</sup>

1-1- الموازنة قصيرة الأجل: إعدادها عادة ما يكون لمدة سنة؛

2-1- الموازنة طويلة الأجل: و يكون إعدادها لمدة أكثر من سنة.

1- أيمن الشنطي، عامر شقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية، عمان، 2005، ص ص: 116-117.

2- سليمان سفيان، مجيد الشرع، المحاسبة الإدارية (اتخاذ قرارات ورقابة)، دار الشروق للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2002، ص ص: 260-261.

2- من حيث درجة التفاصيل، ونجد فيها:

2-1 موازنة البرامج: يتحدد فيها برامج وخطط المؤسسة التي تنوي القيام بها؛

2-2 موازنة المسؤولية: هذه الموازنة تحدد مراكز المسؤولية التي ستنفذ الخطط الموضوعة.

3- من حيث المرونة والثبات، ونجد فيها:

3-1 الموازنة الثابتة: ويتم اعدادها على مستوى انتاجي واحد لا تتغير إلا للضرورة القصوى وذلك

اثناء فترة الموازنة؛

3-2 الموازنة المرنة: وتعد على اساس مستويات مختلفة ويتم مراعاة متطلبات الاوضاع ولذلك فهي

تمتاز بالطبوعية للتغيير؛

4- من حيث وحدة القياس المستخدمة في التعبير عن تقديرات الموازنة: تقسم الموازنات إلى موازنات عينية

ومالية، ونقدية، والموازنات العينية تشتمل تقديرات لأوجه النشاط المستقبلية في شكل كميات (للسلع أو الخدمات)،

كما تتضمن تقديرات القوة العاملة. أما الموازنة المالية فهي التي تستخدم فيها الوحدة النقدية للقياس بحيث تمثل

التقديرات قيمة مالية على اساس نظام مالي ومحاسب محدد، وترتكز التقديرات المالية فيها على مبدأ الإستحقاق.

أما الموازنة النقدية فهي موازنة مالية تتبع المبدأ النقدي، أي تتضمن المقبوضات والمدفوعات والأرصدة

النقدية.<sup>(1)</sup>

رابعاً: ابعاد الموازنة التقديرية

تتمثل ابعاد الموازنة التقديرية فيما يلي:<sup>(2)</sup>

1- تعتبر الموازنات التقديرية بمثابة تقديرات تحدد مقدماً بعناية ودقة على أساس علمي؛

2- تغطي الموازنات التقديرية فترة زمنية في المستقبل قد تكون هذه الفترة طويلة الاجل و قصيرة الاجل؛

3- تساعد الموازنات التقديرية في تحقيق اهداف معينة للوحدة الاقتصادية في اطار الاقتصادية المتاحة؛

4- تقوم الموازنات التقديرية على القياس الكمي سواء كان هذا القياس مالي أو غير مالي.

1- خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص: 397.

2- الأميرة إبراهيم عثمان، أحمد عبد المالك محمد، مبادئ المحاسبة الإدارية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص: 67-68.

## المطلب الثاني: محاسبة المسؤولية

نتيجة لحجم المؤسسات الاقتصادية الكبيرة ذات الأنشطة المتعددة والانتشار الجغرافي أصبح لزاما عليها ان تقوم بتوزيع المهام من خلال تفويض السلطة على مختلف المستويات، وظهرت فكرة اللامركزية في الادارة، ولتحقيق الرقابة، تقييم الاداء والتنسيق بين مختلف المراكز ظهرت محاسبة المسؤولية التي تعمل على ربط الموظفين بالمسؤولية المخولة لهم ومحاسبة المتسبب في الانحرافات.

## أولاً: مفهوم محاسبة المسؤولية

سيتم التعرض إلى تعريف محاسبة المسؤولية وخصائصها:

## 1- تعريف محاسبة المسؤولية:

تعرف محاسبة المسؤولية على أنها: «نظام محاسبي يعتمد على تجميع وتسجيل بيانات الإيرادات والتكاليف والربحية والاستثمار على أساس الوحدات التنظيمية للمؤسسة (مراكز المسؤولية) بحيث يمكن ربط تقارير المتابعة والتقييم بمراكز المسؤولية سواء كانت قطاعات أو إدارات أو أقسام أو وحدات إدارية، وبحيث يمكن مساءلة مدير كل مركز مسؤولية عن العناصر التي تدخل في نطاق تحكمه»<sup>(1)</sup>.

## 2- خصائص المحاسبة المسؤولية:

لمحاسبة المسؤولية جملة من الخصائص نذكر منها:<sup>(2)</sup>

- ◀ تعتبر محاسبة المسؤولية أسلوباً من أساليب المحاسبة الإدارية، وهي أداة للرقابة وتقييم الاداء؛
- ◀ ترتبط محاسبة المسؤولية بالهيكل التنظيمي في المؤسسة من حيث تحديد الاقسام باعتبارها مراكز للمسؤولية وتحديدها؛
- ◀ تعمل محاسبة المسؤولية على ربط التكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية بالأشخاص الذين يتخذون قرارات تؤثر في هذه التكاليف والإيرادات؛
- ◀ إن تقارير المحاسبة الإدارية المقدمة للإدارة العليا معبرة عن أداء مراكز المسؤولية توضح الاداء الفعلي والمخطط والانحراف بينهما من أجل اتخاذ القرارات اللازمة.

1- محمد سامي راضي، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2015، ص: 249.

2- ديابا جميل الرزي، مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2007، ص: 18.

## ثانياً: مراكز محاسبة المسؤولية

سيتم عرض مراكز محاسبة المسؤولية كالاتي: (1)

**1- مراكز التكلفة:** في مراكز مسؤولية التكاليف تكمن مسؤولية المدير في إدارة التكاليف فقط، حيث يركز تقرير الاداء على تكاليف القسم الخاضعة لرقابته، ويكون المدير فيها مسؤولاً عن التكاليف التي يستطيع أن يؤثر فيها بقراراته ويسيطر عليها.

وعند ربط مراكز التكلفة مع محاسبة المسؤولية، تكون الغاية من محاسبة المسؤولية هي الرقابة على مراكز التكلفة فيما يتعلق بالتكاليف والنفقات التي تصرف في هذه المراكز للتأكد من عدم وجود اسراف أو تبذير فيها وذلك مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية والتقديرات الواردة في الموازنة التقديرية.

**2- مراكز الربح:** وهي المراكز التي يكون المدير فيها مسؤولاً عن تحقيق الربح، إذ أن المدير يكون مسؤولاً عن كل من الإيرادات والتكاليف الخاصة بمركزه بنفس الوقت. والربح يساوي الإيرادات مطروحا منها التكاليف.

**3- مراكز الإستثمار:** ويكون المدير فيه مسؤولاً عن تحقيق كل من الإيرادات والتكاليف والاستثمارات، إذ يمنح مدراء هذه المراكز صلاحيات التخطيط واتخاذ القرارات المتعلقة بكل من الإيرادات والتكاليف بالإضافة إلى نوعية وحجم الاستثمارات لدى هذا المركز، وبناء على ذلك فان تقييم أداء مدراء هذه المراكز يستند إلى الربح الذي تحققه بالإضافة إلى حجم الاستثمارات أو رأس مال المستثمر.

## ثالثاً: أهداف محاسبة المسؤولية

تتمثل أهداف محاسبة المسؤولية في النقاط التالية: (2)

**1-** يهتم أسلوب محاسبة المسؤولية بإيجاد علاقة مباشرة بين التكاليف والإيرادات والأشخاص المسؤولين عنها على أساس امكانية التحكم و القابلية للرقابة لتتبع المسؤولية عن هذه التكاليف والإيرادات؛

**2-** تحتوي محاسبة المسؤولية على مبادئ وأسس التنظيم ونظم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والتقارير مع ربط هذه النظم بالمستويات الادارية؛

1- رجاء رشيد عبد الستار، استعمال نظام محاسبة المسؤولية في تقويم أداء مراكز الربح بالشركة العامة للصناعات الجلدية، مجلة دراسات محاسبية و مالية، بغداد، العدد 22، المجلد الثامن، الفصل الأول، 2013، ص: 276.

2- مؤيد عبد الحسين الفضل، عبد الكريم هادي شعبان، مرجع سابق، ص: 249-250.



- 3- تساعد في تقييم الأداء الخاص بكل مستوى من المستويات الاقتصادية ككل، فهي أسلوب لرقابة تنفيذ الخطط عن طرق متابعة تنفيذ الأحداث وتقييم أداء كل وحدة من وحدات الإشراف والمسؤولية والتعرف على الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة للتوصل إلى الحلول المناسبة؛
- 4- إن الغرض الرئيسي لمحاسبة المسؤولية هو تمكين المستويات الإدارية المختلفة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة، والمسؤولية عن وحدات الإشراف والمسؤولية عن الرقابة على عناصر التكاليف والإيرادات في النقطة التي يحدث فيها إنفاق التكاليف أو خلق الإيراد بالنسبة لوحدات الإشراف والمسؤولية عن مراكز الإيراد؛
- 5- تساهم محاسبة المسؤولية في تطبيق نظام (الإدارة بالأهداف) الذي يقوم على أساس مقارنة النتائج بالأهداف التي تم التوصل إليها بالأهداف السابق تحديدها بدلا من التركيز التقليدي على الأنشطة ذاتها بغض النظر عن النتائج، ويعني تطبيق (الإدارة بالأهداف) اتفاق الرؤساء على مختلف درجات السلطة في المؤسسة مع العاملين في وحداتهم على الأهداف المتوقع الوصول إليها من خلال فترة زمنية متفق عليها وذلك بشكل تفصيلي دقيق.

#### رابعا: مزايا تطبيق محاسبة المسؤولية

لمحاسبة المسؤولية العديد من المزايا نذكر منها ما يلي:<sup>(1)</sup>

- 1- توضح للإدارة المشرفين المناسبين لتولي مراكز ومسؤوليات أكبر والمشاركة في اتخاذ القرار؛
- 2- تمكن المستويات الإدارية المختلفة في التنظيم من التعرف على مسؤولياتهم والعناية بها؛
- 3- خلق الشعور بالوعي التكاليفي عند أقل مستويات الإشراف في التنظيم نظرا لأن كثير من البنود التكاليفية يمكن للمستويات الدنيا أن تكون في موقف أحسن للرقابة عليها؛
- 4- تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المختلفة حول مفهوم تحليل التكلفة والربح، الشراء، الصنع أو الاستمرار في تشغيل المركز أو الاستغناء عنه أو شراء خدماته من الخارج؛
- 5- إمكانية الرقابة على مختلف العمليات وبنود التكاليف والإيرادات وذلك بإلقاء الضوء على الانحرافات مما يمكن من اتخاذ الإجراء المصحح المناسب؛
- 6- تؤدي إلى المساعدة في وضع نظم للمكافآت والحوافز والأجور؛
- 7- تؤدي إلى المساعدة في اكتشاف الشخصيات الصالحة للقيادة و تفويض السلطات والمسؤوليات.

1- هدى خليل إبراهيم، دور محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة و تقييم الأداء، مجلة كلية بغداد العلوم الاقتصادية الجامعية، بغداد، العدد 41، 2014، ص: 383.



### المطلب الثالث: محاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف أمر ضروري لاستقرار المؤسسات الاقتصادية وقدرتها على المنافسة، فهي تهتم بقياس التكلفة من أجل القيام بعملية التخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء.

#### أولاً: مفهوم محاسبة التكاليف

سيتم التعرض إلى تعريف محاسبة التكاليف وخصائصها:

#### 1- تعريف محاسبة التكاليف:

« إن محاسبة التكاليف أداة تحليلية وتقييمية ورقابية هامة، محكومة بمجموعة من القواعد والطرق والأصول النظرية تقوم لإنتاج بيانات ومعلومات داخلية هامة وتقديمها للمستويات الإدارية المختلفة، تستطيع بناء عليها القيام بأعمال التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات بكفاءة ذلك من خلال مقارنة البيانات الفعلية مع المؤشرات التخطيطية والمعيارية وكشف الانحرافات وتحديد أسبابها ومسببها في نطاق مراكز التكاليف والأنشطة والطلبات المختلفة، بهدف اتخاذ الإجراءات الفنية والإدارية والتنظيمية الفعالة والسريعة التي تكفل القضاء على عوامل عدم الكفاءة وتكريس النتائج الايجابية»<sup>(1)</sup>.

#### 2- خصائص محاسبة التكاليف:

تكمّن خصائص محاسبة التكاليف في النقاط التالية:<sup>(2)</sup>

◀ توفير البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة المؤسسة و التي تفيد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية للمؤسسة من ربح أو خسارة، وتساعد في اتخاذ القرارات الخاصة باختيار التشكيلة المناسبة للمبيعات؛

◀ تحديد عناصر التكاليف التي تشكل تكلفة المنتج النهائي للمؤسسة؛

◀ تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات المزايدات والمناقصات؛

◀ مراقبة و ضبط عناصر التكاليف المختلفة من مواد خام وأجور ومصاريف صناعية؛

◀ تحديد أسباب الربح والخسارة في المؤسسة؛

◀ تزويد البيانات عن تكاليف المراحل والعمليات المختلفة؛

1- نواف محمد فخر، عطا الله محمد القطيش، محاسبة التكاليف الصناعية، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص: 15.  
2- حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، 2010/2011، ص: 02.



الكشف عن نواحي الضعف في كفاءة المؤسسة وذلك عن طريق حصر التالف من المواد ومعرفة الوقت الضائع.

### ثانياً: أهداف محاسبة التكاليف

يمكن لنظام محاسبة التكاليف تحقيق الأهداف الآتية:<sup>(1)</sup>

- 1- تحديد تكاليف الإنتاج ومن ثم تحديد تكلفة مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة؛
- 2- توفير البيانات اللازمة لإعداد الموازنات التخطيطية ورقابة العمليات التشغيلية؛
- 3- توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية قصيرة الأجل؛
- 4- توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات الرأسمالية (طويلة الأجل).

تمثل هذه الأهداف وصفا مختصرا لطاقت محاسبة التكاليف، وهذه الأهداف تمثل وظائف تسعى محاسبة التكاليف إلى خدمتها، ولذلك كلما زادت ثقة الإدارة بها تقدمت بطلبات لها لتوفير البيانات المطلوبة والمتوقعة على حاجات المدير ونوع القرار الإداري الذي سيتم اتخاذه.

### ثالثاً: أنواع التكاليف<sup>(2)</sup>

للتكاليف تصنيفات متعارف عليها في المحاسبة الإدارية و تصنف كما يلي:

#### 1- حسب طبيعة النشاط:

- 1-1-1 تكاليف صناعية: تعتبر تكاليف المؤسسات الصناعية أكثر اتساعاً مقارنة بتكاليف المؤسسات الأخرى لأنها تشتمل على نشاط الإنتاج، التسويق والإدارة، ويتضمن التصنيع تحويل المواد الخام إلى منتجات جاهزة باستخدام معدات الإنتاج، وتتكون تكلفة أي منتج صناعي من:
  - 1-1-1-1 المواد المباشرة: وهي تشمل كل المواد التي تدخل في عملية الإنتاج مباشرة، على غرار المواد الغير المباشرة والتي تعتبر جزء من المنتج مثل: الغراء؛
  - 1-1-1-2 العمل المباشر: ويقصد بها تكلفة اليد العامل التي يمكن تتبعها مادياً لعملية الإنتاج، وقد أحدثت التقنيات الحديثة تغييرات كبيرة في هيكل تكاليف العمل في بعض الصناعات مما أدى إلى تقليص العمل المباشر وذلك لاستبدال العمال بالآلات ويكون هذا غالباً في المصانع عالية التقنية؛

1- محمد تيسير الرجبى، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة، القاهرة، 2009، ص: 8.

2- ري اتش جاريسون، ايريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006، ص ص: 44-46.

1-1-3- تكلفة الصنع الإضافية: وتسمى بمصروفات التصنيع، التكلفة الإضافية وأعباء المصنع، ونجد

هذه التكلفة تشمل جميع تكاليف الصنع فيما عدا المواد المباشرة والأجور المباشرة.

1-2- تكاليف غير صناعية: إن أساليب المحاسبة الإدارية في تحديد التكاليف يستخدم أيضا في المجالات

غير الصناعية كون أن المؤسسات تحاول فرض رقابة أحسن على تكاليفها ولإمداد الإدارة ببيانات عن التكلفة قابلة للإستخدام أكثر، وعموما تقسم التكاليف غير الصناعية إلى قسمين:

1-2-1- تكاليف التسويق أو البيع: وهي كل التكاليف اللازمة لتنفيذ طلبات العميل وتوصيل السلع أو

الخدمات ليد العميل ومن أمثلة ذلك الإعلان، النقل، شحن المبيعات والتكاليف المتعلقة بمخازن البضاعة الجاهزة، وبغض النظر عن طبيعة هاته التكاليف، صناعية، تجارية، أو خدمية فإن المؤسسة تتحملها؛

1-2-2- التكاليف الإدارية: تشتمل التكاليف الإدارية على كل تكاليف الإدارة والتنظيم من العمل الكتابي،

والتي لا يمكن منطقيًا إعتبارها ضمن تكاليف الإنتاج أو التسويق، وتشتمل هذه التكاليف على تعويضات المديرين، المحاسبة العامة والسكرتارية، والعلاقات العامة وما شابه ذلك من تكاليف لها علاقة بالإدارة العامة للمؤسسة ككل.

## 2- تكاليف المنتج و تكاليف الفترة:(1)

1-2-1- تكاليف الفترة: وهي التكاليف التي يمكن مقابلتها بالإيرادات على أساس الفترة الزمنية، فلا يجب

تضمين تكاليف الفترة كجزء من تكاليف الشراء أو الإنتاج للسلعة، ومثال ذلك: عمولات البنك وإيجار مبنى الإدارة؛

2-2-2- تكاليف المنتج: وتضم كل من تكلفة السلع المشتريات أو المنتجة، وتتكون هذه التكاليف في حالة

السلع المصنعة من تكلفة المواد المباشرة والعمل المباشر والتكاليف الصناعية الإضافية، ويتم فيها بيع المنتجات الجاهزة على عكس تكاليف الفترة التي تعامل كمصروف على أساس الفترة الزمنية التي حددت فيها.

3- تكاليف لغرض التخطيط، الرقابة و اتخاذ القرار: إن تبويب التكاليف الذي يستخدم لتحديد تكاليف الإنتاج

أو الخدمات ليس بالضرورة الذي يستخدم لغرض التخطيط، الرقابة، أو اتخاذ القرار ولذلك سنأخذ بالنقسيم الأكثر شيوعا وتداولاً وهو كالاتي:

1-3- التكاليف المتغيرة: وهي تلك التكاليف التي تتغير في مجموعها تناسيبا مع التغير في مستوى النشاط،

ومن الأمثلة على التكاليف المتغيرة المواد المباشرة حيث تتغير تكلفتها خلال الفترة في مجموعها تناسيبا مع عدد الوحدات المنتجة؛

1- ري اتش جاريسون، إيريك نورين، مرجع سابق، ص ص: 47-57.



3-2- التكاليف الثابتة: وهي التكاليف التي تظل ثابتة بغض النظر عن التغيير في حجم النشاط وفي الحدود التي تكون فيه افتراضات التكلفة فعالة وأحسن مثال على ذلك الإيجار الشهري لجهاز في معمل مستشفى والذي تصل تكلفته ثابتة بغض النظر عن عدد التحاليل التي يستخدم فيها هذا الجهاز خلال الشهر.

#### 4- تكاليف على أساس التخصيص:<sup>(1)</sup>

4-1- تكاليف مباشرة: وهي التكلفة التي يمكن تتبعها مباشرة وبشكل واضح ومادي لوحدة اقتصادية محددة ودون حسابات وسيطة بالاعتماد على وسيلة قياس معينة، وتعتبر تكلفة المواد والعمل الخاصة بالمنتج تكاليف مباشرة؛

4-2- تكاليف غير مباشرة: وهي التكلفة التي تخصص للوحدة الاقتصادية، وتحتاج إلى حسابات وسيطة لحسابها، كتكاليف الكهرباء والتأمينات.

#### 5- التكاليف القابلة وغير القابلة للتحكم:<sup>(2)</sup>

5-1- التكاليف القابلة للتحكم: وهي التكاليف التي تتغير بحسب إرادة المستوى الأعلى للإدارة وذلك لأن لها القدرة على زيادة التعاقد في معدات الإنتاج، الإيجار وكذلك وضع سياسات الاتفاق فهي تمارس الرقابة والتحكم في أي تكلفة حسب ما تراه في مصلحة المؤسسة.

5-2- التكاليف غير القابلة للتحكم: وهي التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها عند المستوى الأدنى للإدارة ومن أمثلة ذلك تكلفة استهلاك معدات المخازن قد لا تكون قابلة للتحكم بالنسبة لمدير المبيعات طالما أنه ليس لمدير المبيعات السلطة على إنشاء المخازن، فالتكاليف التي يمكن التحكم فيها في الأجل الطويل قد لا تكون قابلة للتحكم في الأجل القصير.

إن الأساليب التقليدية صممت من أجل مسايرة الظروف التي وجدت من أجلها، والتي تبلورت في مشكلة تخصيص التكاليف على ضوء انخفاض التكنولوجيا وارتفاع كلفة المعلومات، ومع تطور التقنيات التكنولوجية والمنافسة الشديدة التي فرضتها بيئة التصنيع الحديثة باتت هذه الأساليب عاجزة على مجابهة التحديات المفروضة عليها، وواجهت هذه الأخيرة جملة من الانتقادات والمتمثلة فيما يلي:<sup>(3)</sup>

1) تركيز المحاسبة الإدارية التقليدية على القرارات الروتينية على حساب القرارات الأخرى، وهو الشيء الذي انعكس سلبا على فعاليتها؛

1- Gerard melyon, comptabilité analytique, édition léal, année 2004, p 25.

2- IBID, pp : 59-61.

3- كمال محمد علي محفوظ، مدى إمكانية تطبيق محاسبة ترشيد الفائد كأحد متطلبات إعادة هندسة نظم المحاسبة الإدارية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2014، ص: 24.



- (2) عدم تلبيةها حاجة الإدارة من المعلومات بسبب اهتمامها بالمستوى التشغيلي، وكذا عدم توزيع التكاليف على الأنشطة التي تسبب التكلفة؛
  - (3) قصور أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية عن توفير المعلومات الدقيقة والملائمة التي تتماشى ومتطلبات بيئة التصنيع؛
  - (4) اعتماد أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية على نماذج بحوث العمليات والإحصاء، والتي تعتبر بعيدة عن الواقع العملي، لإهمالها الأهداف العليا للمؤسسة، كالمنافسة والتجديد وخدمة العملاء؛
  - (5) عدم قدرتها على قياس الأداء في النظم الإنتاجية الحديثة، بسبب عدم تطورها بنفس سرعة تطور الأنظمة الإنتاجية الحديثة، مما جعلها تمثل عائقاً أمام الاستفادة من البيئة؛
  - (6) تركيز على التكاليف خلال مراحل الإنتاج وما بعدها، وتتجاهل تكاليف التخطيط والتصميم؛
  - (7) سكون عناصر التكاليف في ظل التحليل التقليدي، وعدم مواكبتها للتغيرات الدورية والمستمرة في الإنتاج؛
  - (8) المحاسبة الإدارية التقليدية تقدم معلومات تتعلق بالقرارات قصيرة الأجل، في حين أن القرارات المتعلقة بالمنتجات يجب أن تكون قرارات طويلة الأجل.
- ولذلك أصبح من الصعب على المؤسسات في ظل بيئة التصنيع الحديثة الاعتماد على نظم المحاسبة الإدارية التقليدية في اتخاذ القرارات، مما دفعها لاستخدام أساليب أكثر حداثة تتوافق مع بيئة التصنيع الحديثة.



## المبحث الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

إشداد حدة المنافسة وثورة تكنولوجيا المعلومات التي تشهدها الساحة الإقتصادية اليوم تلزم على المؤسسات الإقتصادية لمواجهة التحديات المفروضة عليها وكذا حيازة مكانة سوقية معتبرة، أن تقوم بتطبيق المفاهيم والأساليب الإدارية الحديثة لتحسين إنتاجيتها وتحقيق أفضل أداء وفقا لأهدافها وكذا تقييمه بطرق ناجعة لتتمكن بالارتقاء بمستوى الخدمات والمنتجات التي تقدمها والتي تزيد من ثقة زبائنها، وسيتم في هذا المبحث عرض بعض هذه الأساليب الحديثة، وتم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب وهي:

◀ بطاقة الأداء المتوازن؛

◀ التكلفة المستهدفة؛

◀ التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

### المطلب الأول: بطاقة الأداء المتوازن

توصلت أبحاث R. Kaplan et D. Norton عام 1992 إلى ظهور فكرة مفهوم بطاقة الأداء المتوازن، وهي من الأدوات المستحدثة في تقييم أداء المؤسسة الإقتصادية تضم مؤشرات مالية وغير مالية، وتم تجميعها في وثيقة واحدة أطلق عليها بطاقة الأداء المتوازن.

### أولاً: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن

سيتم التطرق إلى تعريف بطاقة الأداء المتوازن وخصائصها:

#### 1- تعريف بطاقة الأداء المتوازن: تعرف بطاقة الأداء المتوازن على أنها: « نظام إداري الهدف منه

مساعدة المؤسسة على ترجمة رؤيتها واستراتيجيتها إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الاستراتيجية المترابطة، حيث أن التقرير المالي لم يعد الطريقة الوحيدة التي تستطيع المؤسسات من خلالها تقييم أنشطتها ورسم اتجاهاتها وتحركاتها»<sup>(1)</sup>.

#### 2- خصائص بطاقة الأداء المتوازن:

تتميز بطاقة الأداء المتوازن بعدة خصائص أهمها:<sup>(2)</sup>

◀ تعد بطاقة الأداء المتوازن نموذجاً جامعاً بين أربع أبعاد ألا وهي بعد الأداء المالي ، بعد العلاقات مع العملاء بعد العمليات الداخلية، و بعد التعلم و النمو؛

1- R.Kaplan, AND.Norton, **the balanced scorecard,, Measures That Drive Performance**, harvard business review, jan-feb, 1992, p : 71.

2- معتصم فضل عبد الرحيم عبد الحميد، فتح الرحمن الحسن منصور، مرجع سابق، ص: 67.



◀ تقوم بطاقة الأداء المتوازن على دمج المؤشرات المالية وغير المالية بغية التعرف على مدى التقدم نحو تحقيق الأهداف الاستراتيجية كميا وماليا؛

◀ تقوم بطاقة الأداء المتوازن على أساس مجموعة من الروابط الرأسية السببية بين الأهداف الإستراتيجية الفرعية وبعضها البعض وبين مؤشرات الأداء الأساسية وبعضها البعض، وذلك من خلال ما يعرف بعلاقات السبب والنتيجة التي تتضمنها الخريطة الإستراتيجية؛

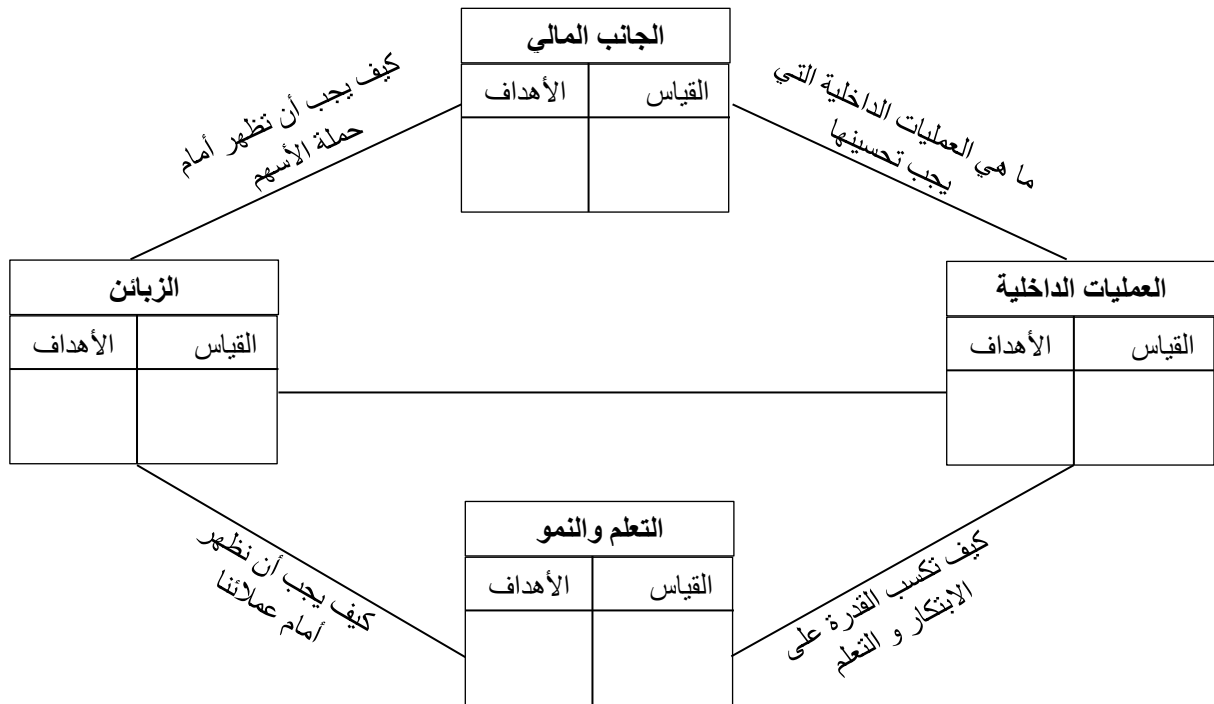
◀ تتطلب بطاقة الأداء المتوازن توافر نظام معلومات راق وبنية تحتية لتكنولوجيا المعلومات، تتيح استخدام نظم التقرير البرمجية، لتدفق المعلومات رأسيا وأفقيا في الوقت المحدد؛

◀ تتطلب بطاقة الأداء المتوازن وجود وحدة إدارية مستقلة في الهيكل التنظيمي، تتبع مباشرة مجلس الإدارة، وتتولى الإشراف على إدارة الأداء الإستراتيجي وربطه مع الأداء التشغيلي.

### ثانيا: جوانب بطاقة الأداء المتوازن

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن من الأدوات الحديثة في القيادة، وهي تظهر في صورتها العامة من أربع جوانب جوهرية، يمكن تمثيلها في الشكل الآتي:

الشكل رقم (04): الجوانب الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن



Source: R. Kaplan, D. Norton, Op.cit, p 72.



من الشكل أعلاه يلاحظ أن بطاقة الأداء المتوازن تتكون من أربعة جوانب، وكل جانب منها مرتبط ومتكامل بالآخر لتحقيق الأهداف الإستراتيجية، فالجانب المالي يحوي المؤشرات المالية كالمردودية والسيولة والربحية، كما نجد بعد العمليات الداخلية والمتمثلة في الطاقة الإنتاجية والعمل على تحقيق جودة العمليات الإنتاجية، أيضا بعد العملاء الذي يهتم برفع الحصة السوقية وكذا العمل على كسب رضا العملاء، إضافة إلى بعد النمو والتعلم الذي يرمي إلى زيادة كفاءة العامل وتحسين مستواه كلها تعمل جنبا إلى جنب لتكوين بطاقة الأداء المتوازن. وسيتم إبراز مدلول بطاقة الأداء كما يلي:

### 1-جانب العملاء:

هذا الجانب يركز على قطاعات العملاء المستهدفة، ويقاس نجاح المؤسسات في خدمة مختلف العملاء في هذه القطاعات، حيث ينعكس هذا الجانب على جميع الأنشطة والإجراءات الإدارية التي تلبي متطلبات ورغبات العملاء وفقا لخطة برنامج المؤسسة، حيث أن نجاح أي مؤسسة يعتمد على وضع حاجات ورغبات العملاء ضمن أهم أولويات المؤسسة، لما يحمله هذا الجانب من أهمية كبرى تنعكس على نجاح المؤسسة، وقدرتها على مواجهة منافسيها وبقائها.

ومن أهم مؤشرات هذا الجانب ما يلي: حجم المبيعات، ربحية العملاء، اكتساب عملاء الجدد، ومستوى رضا العملاء.<sup>(1)</sup>

### 2-الجانب المالي:

لتحقيق النجاح في الجانب المالي، كيف يجب أن تظهر أمام حملة الأسهم و الملاك؟ هذا المعيار يقاس النتائج المجردة التي تقدمها المؤسسة لحملة الأسهم وترتبط مع المجالات الثلاثة اللاحق ذكرها بعلاقة السبب والنتيجة حيث بدون النجاح في هذا الجانب يصبح الوضع المالي المستقبلي للمؤسسة غير مضمون.<sup>(2)</sup>

### 3-جانب العمليات الداخلية:

لإرضاء حملة الأسهم و العملاء ما هي العمليات التشغيلية التي يجب علينا القيام بها؟ والإممتاز فيها؟ هذا المجال يركز الإنتباه على العمليات التشغيلية الأساسية للقيام بالأعمال. هنا نولي الإهتمام بالتفاعل بين المؤسسة والعميل ومن أهم المؤشرات في هذا الجانب مايلي: كفاءة العملية الانتاجية، تطوير المنتجات.....<sup>(3)</sup>

1-نعمة عباس الخفاجي، إحسان محمد ياغي، إستخدام بطاقة الأداء المتوازن في قياس أداء المصارف التجارية - منظور متعدد الأبعاد-، دار الأيام للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة العربية 2014، ص: 47.

2-عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، بطاقة الأداء المتوازن (المدخل المعاصر لقياس الأداء الإستراتيجي)، المكتبة العصرية للنشر و التوزيع، مصر، ط1، 2009، ص: 66.

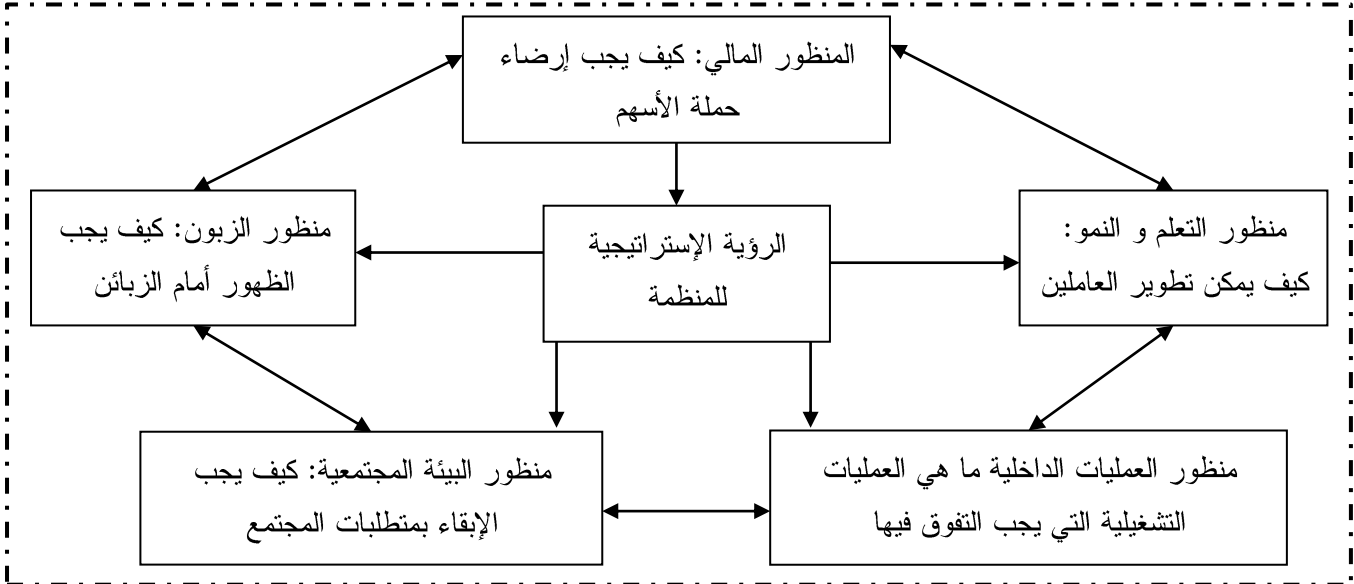
3- نفس المرجع، ص: 66.

## 4- جانب التعلم والإبداع:

لقد أوضح Kaplan et Notron أن هذا الجانب يمثل القاعدة الأساسية لأي مؤسسة، حيث يحدد هذا الجانب القدرات التي يجب أن تنمو فيها المؤسسة من أجل تحقيق عملياتها الداخلية بمستوى عال بحيث تخلق قيمة للعملاء والمساهمين، ويركز على الإهتمام بالقدرات الفكرية للعاملين، ومستويات مهاراتهم، وكيفية الإستثمار بهم لرفع مستواهم الوظيفي، إضافة إلى استغلال الأنظمة الآلية المستخدمة ونظم المعلومات الإدارية، وتطوير السياسات والإجراءات بما يتوافق مع سياسات المؤسسة واستراتيجية التغيير التنظيمي لتحقيق الأهداف العليا للمؤسسة، والمتمثلة بالنمو في الأمد البعيد من جهة، والقدرة على البقاء والمنافسة باقتدار من جهة أخرى، ويمكن ذكر مؤشرات هذا الجانب فيما يلي: تكوين العاملين، مكافأة وتحفيز العاملين، مصاريف البحوث والتطوير والتكوين.<sup>(1)</sup>

كما ظهرت دراسات حديثة توضح أنه تم إدماج البعد البيئي والاجتماعي في بطاقة الأداء المتوازن باعتبار أن المؤسسة لا تعمل بمعزل عن البيئة والمجتمع فهي تؤثر وتتأثر بهم، وتم تصميم بطاقة الأداء المتوازن المستدام من خلال إدماج البعد البيئي والاجتماعي ضمن محتوى الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، والشكل التالي يوضح ذلك.

الشكل رقم (05): تصميم جوانب بطاقة الأداء المتوازن المستدامة



المصدر: زايري بلقاسم، وهيبة مقدم، الحاجة إلى تصميم لوحة قيادة من أجل دمج المسؤولية الاجتماعية في منظمات الأعمال وقياس الأداء تجاهها، الملتقى العلمي الدولي حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، يومي 20 و 21 نوفمبر 2012، ص: 225.

1- نعمة عباس الخفاجي، إحسان محمد ياغي، مرجع سابق، ص: 50.



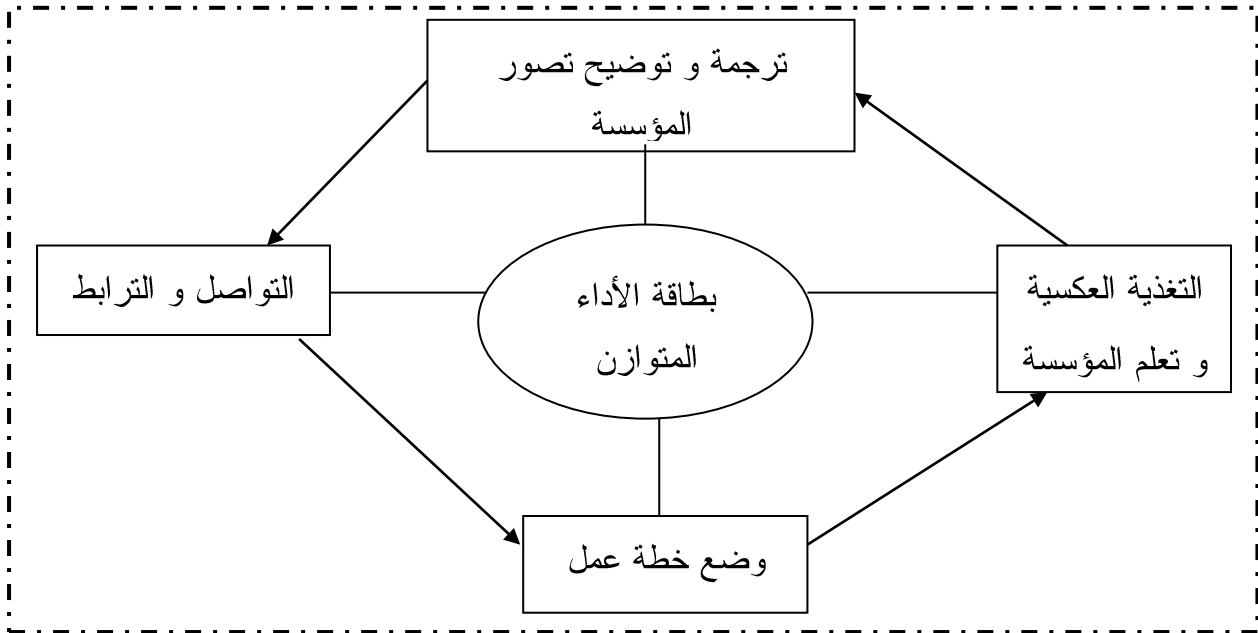
ثالثاً: الوظائف الرئيسة لبطاقة الأداء المتوازن

لقد بين Kaplan et Notron (1996) بأن استخدام بطاقة الأداء المتوازن كمنهج لتقييم الأداء المتوازن للمؤسسات، يمكن اعتبارها كأداة برنامج للإدارة في تحقيق العديد من الوظائف من بينها: (1)

### 1- توضيح و ترجمة تصور المؤسسات و برامجها:

حيث تمكن المؤسسات من ترجمة برامجها إلى أهداف محددة وواضحة، ويتم تحديد وتوضيح تصور المؤسسة بخصوص السوق المستهدف، وشريحة العملاء الذين ستقوم المؤسسات بخدمتهم وذلك لتحقيق أهدافها، كما تحدد المؤسسات أهداف وقياسات كل من العمليات الداخلية والتعلم والتطور والعملاء والمؤشرات المالية حيث تحدد في كل جانب ما المطلوب عمله على وجه التحديد وقد بين Kaplan et Notron كيفية إدارة المؤسسة لاستراتيجيتها وفق أربع خطوات أساسية كما هو موضح في الشكل.

### الشكل رقم (06): خطوات إدارة الإستراتيجية العمليات الأربعة



المصدر: نعمة عباس الخفاجي، إحسان محمد ياغي، مرجع سابق، ص: 52.

### 2- توصيل و ربط أهداف برامج التغيير مع مؤشرات القياس المطبقة:

كما بين Kaplan et Notron بأنه يجب إعلام جميع العاملين بالأهداف الرئيسة التي يجب تنفيذها حتى تتجح برامج التغيير التنظيمي، مما يتطلب أن تقوم المؤسسات بربط وتوصيل أهدافها بالبرامج بعيدة الأمد مع الميزانيات المالية بواسطة استخدام مؤشرات القياس لكل جانب لديها. فتقديم الخدمة أو المنتج في المصارف

1- نعمة عباس الخفاجي، إحسان محمد ياغي، مرجع سابق، ص: 50.



التجارية (على سبيل المثال) يمكن ترجمته إلى أهداف تقليص فترة انتظار العميل في المصرف، وفترة إصدار الخدمة وتسليمها، بحيث يتم اختصار وتقليص سلسلة خطوات العملية للعملية التالية لها، بما يبسر على العاملين فهم واستيعاب الدور المنتظر منهم القيام به حتى تتناغم أهدافهم الفرعية مع الهدف الإستراتيجي للمؤسسة.

### 3- التخطيط و وضع الأهداف وترتيب المبادرات:

يظهر أفضل تأثير لقياس بطاقة الأداء المتوازن عندما يتم توظيفها لإحداث التغيير التنظيمي، ولذلك يجب أن يضع المديرون التنفيذيون الأهداف للقياس المتوازن للأداء في جوانبها الأربعة، ويمكن توضيح العلاقات السببية في منظورات البطاقة بحيث تصبح الإمكانيات المطلوبة تحقيقها مترجمة إلى مؤشرات مالية، فمثلا خفض تكلفة تطوير المنتجات المصرفية يمكن ترجمته إلى وفرة في المصاريف التشغيلية، أو فترة أقصر لطرح المنتجات في السوق، أو كفاءة في العمليات، أو تحسين إمكانيات العاملين.

### 4- التغذية العكسية و التعلم:

لقد أكد Kaplan et Notron (1996) على أهمية التغذية في عملية التحسين والتطوير المستمر في أداء المؤسسات، بحيث ينقل المؤسسة من وضع إلى وضع آخر أفضل تكون فيه المؤسسة متعلمة من تجاربها وخبراتها المترجمة، والتي نتجت عن ممارستها وتطبيقها لبرامج التغيير التنظيمي، ومن خلال الاستفادة من خبرة المؤسسات الأخرى في نفس المجال، ونقل المعرفة بين وحدات ودوائر المؤسسة وفيما بين الموظفين أنفسهم.

### رابعا: أهمية بطاقة الأداء المتوازن

يمكن توضيح أهمية بطاقة الأداء المتوازن من خلال النقاط التالية:<sup>(1)</sup>

- 1) تتدرج الإستراتيجية إلى أهداف قابلة للقياس؛
- 2) تعتبر نظاما إداريا يحفز على التغيير في المجالات الحرجة كالمنتجات، والأجزاء والعلاء، وتطوير وتنمية الأسواق؛
- 3) تساعد المؤسسات على تعديل إستراتيجياتها بحيث يصبح كسب الخبرة والتعلم حقيقة معاشة داخل المؤسسة؛

- 4) تجمع بين أداء الفرد و أهداف المؤسسة و العملاء و المجتمع؛
- 5) تحقق من خلال المعلومات للأبعاد الأربعة توازن بين المقاييس الداخلية والخارجية؛
- 6) تربط المستويات الدنيا للأهداف، و الأدوار، والعمليات، بالمستويات العليا للمؤسسة؛

1- عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، مرجع سابق، ص ص : 68-69.





- 7) تضمن ترابط السبب والنتيجة وتعزيز أثر أي متغير في عنصر واحد في النظام على تغييرات مسبقة في أماكن أخرى؛
- 8) تعد توضيحا وتجديدا للإستراتيجية بشكل مستمر؛
- 9) تسهم في نشر الإستراتيجية بكافة أنحاء المؤسسة؛
- 10) تجمع وحدات وأهداف الأفراد بالإستراتيجية؛
- 11) تربط الأهداف الإستراتيجية بالميزانيات السنوية؛
- 12) تساعد في تحقيق وتنسيق المبادرات الإستراتيجية؛
- 13) تساعد في إجراء مراجعة دورية للأداء لمعرفة إمكانية تحسين الإستراتيجية مستقبلا؛
- 14) بيان الرؤية والإستراتيجية و وضعها في بؤرة الإهتمام وليس المجالات المالية فقط؛
- 15) التأكيد على التغذية المرتدة الإستراتيجية على أسس كمية ورقمية واضحة؛
- 16) تربط بين مقاييس الأداء والنجاح الإستراتيجي؛
- 17) تؤكد أهمية كل المستفيدين وليس فقط المستثمرين.

### المطلب الثاني: التكلفة المستهدفة

التكلفة المستهدفة أداة جديدة في المحاسبة الإدارية، وهي تصف ما يحدث في أسواق البيئة التنافسية التي تعتبر فيها تخفيض التكاليف شرط وعنصر ضروري لتحقيق الربحية.

#### أولاً: مفهوم التكلفة المستهدفة

سيتم عرض تعريف التكلفة المستهدفة وخصائصها:

- 1- **تعريف التكلفة المستهدفة:** « تعرف التكلفة المستهدفة بأنها أسلوب لإدارة التكلفة من خلال مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم التفصيلي للمنتج هدفه مساعدة المديرين في إيجاد أساليب لخفض تكاليف المنتج على مدى دورة حياته لزيادة الربحية مع التركيز على تصميم المنتج الذي يرضي العملاء»<sup>(1)</sup>.
- 2- **خصائص التكلفة المستهدفة:** يتمتع منهج التكلفة المستهدفة بعدة خصائص يمكن إيضاحها فيما يلي:<sup>(2)</sup>

1- طه عليوي ناصر، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير، مجلة الإدارة و الإقتصاد، العدد 85، 2010، ص: 05.

2- إياد سليم زملط، أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأثرها في رفع الكفاءة الإئتمانية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة بكلية الإقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2013، ص: 58.



◀ أنها تطبق في مرحلة التطوير والتصميم، وتختلف عن نظم مراقبة التكاليف المعيارية التي يتم تطبيقها في مرحلة الإنتاج؛

◀ ليست أسلوب إداري لمراقبة التكاليف بالمعنى التقليدي، لكنها أسلوب يهدف إلى تخفيض التكاليف؛

◀ يتم استخدام بعض أساليب علم الإدارة في تحديد التكاليف المستهدفة، لأن الأهداف الإدارية والتكاليف المستهدفة تتضمن الأساليب الفنية لتطوير وتصميم المنتج؛

◀ تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة يتطلب تظافر جهود الإدارات داخل المؤسسة.

### ثانياً: أهداف التكلفة المستهدفة

يمكن إيجاز أهداف التكلفة المستهدفة بالآتي:<sup>(1)</sup>

- 1) تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية؛
- 2) تحديد هامش الربح الذي تسعى المؤسسة له قبل طرح المنتج في السوق؛
- 3) إنتاج المنتجات بالجودة التنافسية والتي تفي باحتياجات العميل؛
- 4) تحقق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل؛
- 5) خفض تكاليف المنتج إلى الحد الأدنى الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود من البيع؛
- 6) مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.

ثالثاً: المبادئ التي تقوم عليها تقنية التكلفة المستهدفة<sup>(2)</sup>

إن عملية تخفيض تكاليف المنتج عند بلوغ المنتج مرحلة الإنتاج أمر صعب لذلك فإن التركيز على التكاليف في المراحل الأولى للتصميم يعد أساسياً لضمان تحقيق الأرباح والتكلفة المستهدفة، وبناء على ذلك فإن هناك سبعة مبادئ أساسية تقوم عليها التكلفة المستهدفة وهي الآتية:

- 1) السعر يؤدي إلى التكلفة؛
- 2) التركيز على العميل؛
- 3) التركيز على تصميم المنتج؛
- 4) التركيز على تصميم العملية؛
- 5) فريق متعدد الوظائف؛

1- طه عليوي ناصر، مرجع سابق، ص: 5.

2- ذاكر عبد الله مفلح مصاروة، عبيد خيون الخفاجي، الكلفة المستهدفة و سلسلة القيمة و العلاقة التكاملية بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الأردني، مجلة دراسات محاسبة و مالية، العدد 23، المجلد الثامن، الفصل الثاني، 2013، ص ص: 327-328.

6) تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج؛

7) توجيه سلسلة القيمة.

رابعاً: خطوات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة

من أجل تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة يجب القيام بالخطوات التالية:<sup>(1)</sup>

### 1- تحديد سعر البيع المستهدف (TARGET PRICE):

ويعرف السعر بأنه السعر المقدر للمنتج الذي يكون الزبائن على استعداد لدفعه وهذا التقدير يستند على أساس فهم القيمة التي يدركها الزبون للمنتج وأسعار المنافسين، أو هو السعر التنافسي الذي تسعى المؤسسات للوصول إليه من أجل البقاء في السوق، والهدف من السعر المستهدف هو تحديد وتحقيق مستوى الأداء التقني لكل ميزة من مواصفات المنتج التي تساهم في تعظيم الفرق بين القيمة التي يدركها الزبون وبين تكلفة المنتج.

### 2- احتساب الكلفة المستهدفة (TARGET COST):

يتم احتساب التكلفة المستهدفة من خلال طرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف وعادة ما يتم الاعتماد على نسب الربحية والعائد على الإستثمار في تحديد الربح المستهدف لأنها تفحص قدرة المؤسسة في توليد الأرباح من المبيعات والأصول وحقوق الملكية، والأرباح هي المقياس لكفاءة وفاعلية إدارة المؤسسة في الإستثمار والتشغيل واتخاذ القرارات، وعادة ما يتم تحديد الربح المستهدف كنسبة من سعر البيع المستهدف لكل وحدة منتجة أو مبيعة ولذلك يتم تحديد الكلفة المستهدفة بالشكل التالي:

$$\text{الكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

### 3- احتساب التخفيض المستهدف:

إن التكاليف الحالية تمثل جميع تكاليف العمليات اللازمة لإنتاج وتسليم المنتج غالباً ما تكون هذه التكاليف أكبر من الكلفة المستهدفة، وذلك بفعل ضغوط قوى السوق التي تتطلب من المؤسسة تخفيض تكاليف منتجاتها، ويطلق على الفرق بين الكلفة المستهدفة والكلفة الحالية تسمية تخفيض الكلفة المستهدفة، ولذلك فإن الضغوط التنافسية تجعل الكلفة المستهدفة هدفاً عاماً ينبغي الوصول إليه من خلال استخدام مجموع الأدوات والطرق.

1- علاء جاسم سلمان، وآخرون، استعمال تقنية الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الأمل الصناعية، مجلة دراسات محاسبة ومالية، العدد 21، الفصل الرابع، 2012، ص ص: 221-222.

## 4- الوصول إلى الكلفة المستهدفة:

يتم الوصول إلى الكلفة المستهدفة بالطرق الآتية:

## 4-1- هندسة القيمة VAIVE ENGINEERING

وهي عملية تحليل تفاضلي بين الأنواع والمستويات المختلفة لوظائف المنتج وخصائصه وبين الكلفة الكلية للمنتج، أو أنها فحص منظم للعوامل التي تؤثر على كلفة المنتج من أجل ابتكار وسائل لإنجاز غرض معين بالجودة و الكلفة المطلوبة، وتنجز هندسة القيمة من خلال الآتي:

◀ وضع تصاميم المنتج بحيث تؤدي إلى تخفيض كلفة المنتج بدون التضحية بالوظيفة؛

◀ إلغاء الوظائف غير الضرورية في المنتج التي تؤدي إلى زيادة التكاليف في حين يكون الزبون غير مستعد لدفع أي مقابل عنها.

إن هندسة القيمة تتطلب إجراء التحليل الوظيفي وهي عملية تحليل المنتج إلى العديد من وظائفه أو خصائصه، ومن ثم يتم مقارنة كل وظيفة مع القيمة المدركة منها فيتم تعديل أو تحسين الوظيفة في ضوء القيمة المدركة من أجل أن تكون القيمة المدركة أكبر من الكلفة، وأما إذا كان الزبون غير مستعد للدفع عن وظائف معينة فيتم التخلص من هذه الوظائف، وكذلك تأخذ المؤسسة بعين الإعتبار استخدام المكونات التي تنجز الوظيفة نفسها في منتجات المؤسسات الأخرى لكي يتم زيادة استخدام المكونات القياسية والتي غالباً ما تؤدي إلى تخفيض الكلفة.<sup>(1)</sup>

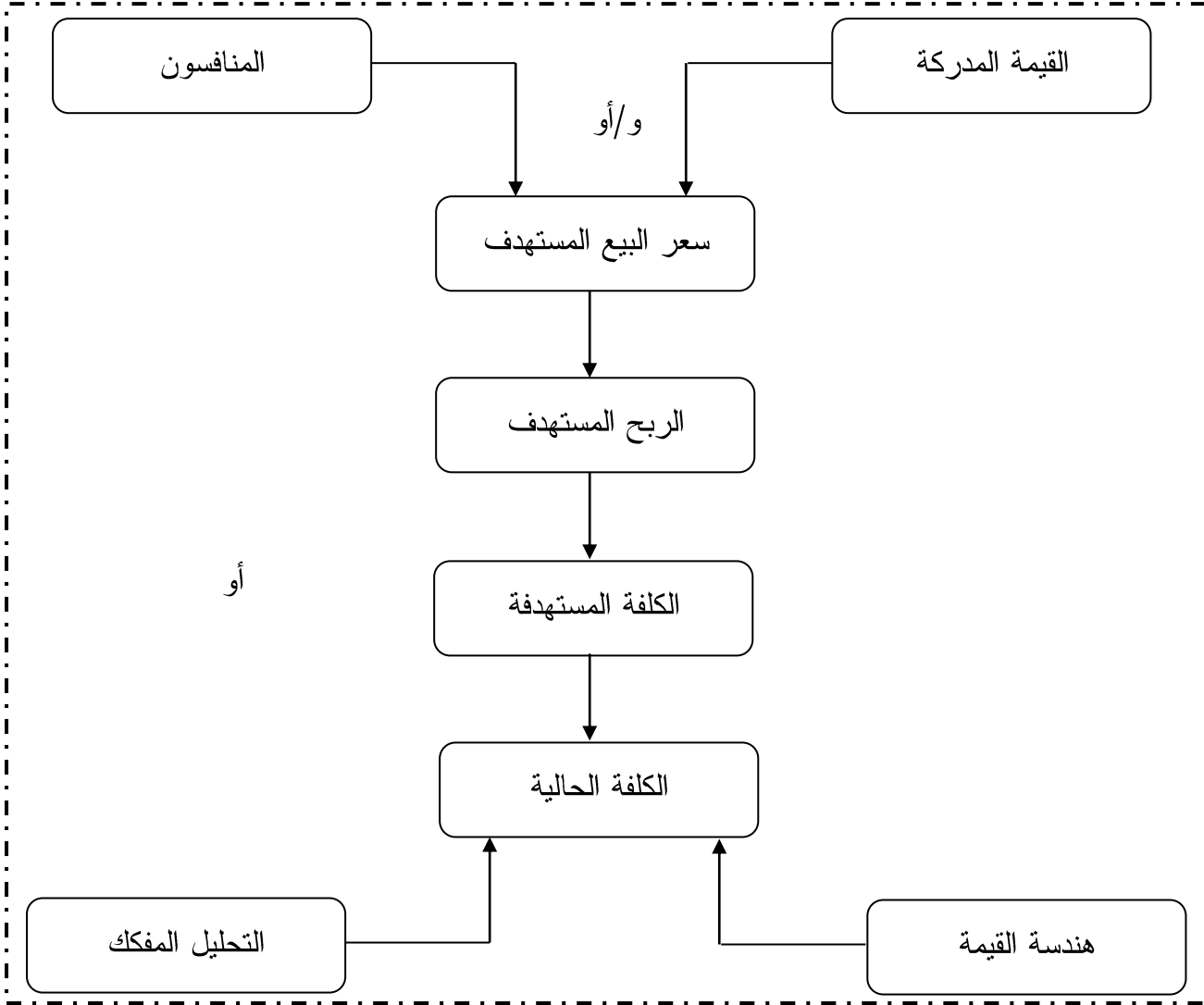
4-2- التحليل المفكك TEARBOWN ANALYSIS<sup>(2)</sup>

وهي عملية تقويم منتجات المنافسين من أجل تحديد الفرص لتحسين المنتج وتخفيض التكاليف، حيث يتم تحليل منتجات المنافسين لتحديد وظائفها و تصميماتها و توفير رؤية واضحة حول العمليات المستخدمة في إنتاج كل منتج وتكاليف صنعه، حتى يتم توفير نوع من المقارنة المرجعية لمنتج المؤسسة مع منتجات المنافسين لإدخال أي تعديلات تمت ملاحظتها إلى منتج المؤسسة لتخفيض التكاليف، والشكل الموالي يوضح خطوات تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة.

1- علاء جاسم سلمان، و آخرون، مرجع سابق، ص: 221.

2- نفس المرجع، ص: 222.

شكل رقم (07): خطوات تحديد الكلفة المستهدفة



المصدر: علاء جاسم سليمان وآخرون، مرجع سابق، ص: 223.

#### خامسا: مزايا التكلفة المستهدفة

- إن تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحقيق المزايا الآتية:<sup>(1)</sup>
  - ◀ تمكن الزبائن من شراء منتجات المؤسسة بسهولة وبأسعار منخفضة؛
  - ◀ تعمل على خفض دورة تطوير المنتج؛
  - ◀ تؤدي إلى تخفيض كلفة المنتج و بشكل ملحوظ؛
  - ◀ تعمل على ترابط الأقسام الداخلية في المؤسسة والعمل كفريق واحد يأخذ على عاتقه مهمة تسويق وتخطيط وتطوير وتصنيع المنتجات؛

1-علاء جاسم سليمان و آخرون، مرجع سابق، ص: 215.



◀ تعمل على مشاركة الزبائن والموردين في تصميم المنتجات، ومعرفة ما يتوقعه ويفضله الزبائن من المنتجات الخاصة بالمؤسسات الأخرى؛

◀ يؤدي إلى تحسين جودة المنتج عن طريق وضع الكلفة المستهدفة كهدف واضح مع الأخذ بعين الاعتبار الحفاظ على جودة المنتج.

### المطلب الثالث: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة

يعتبر أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة أسلوب جديد لتحديد وتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات، حيث يهتم بتحليل الأنشطة واعتبار أن المنتج أو الخدمة هي تكلفة الأنشطة التي تضيف قيمة لذلك المنتج أو الخدمة، حيث يتيح هذا الأسلوب تحديد تكلفة المنتج بشكل أدق وكذلك التعرف على العوامل التي تؤثر في تكلفة النشاط.

### أولاً: مفهوم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC

وسيتم عرض تعريف أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC وخصائصها:

#### 1- تعريف أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة

يعرف أسلوب تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ABC: بأنه "نظام لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات بناء على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدف لاحتساب التكلفة الأساسية والتي تتجم عنها خدمات مشتركة، وتجمع تكاليف كل نشاط على حدى، وتحمل المنتجات على أساس استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكاليف".<sup>(1)</sup>

#### 2- خصائص أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة:

هناك جملة من الخصائص نذكر منها ما يلي:<sup>(2)</sup>

◀ تحديد تكاليف المنتجات بصورة دقيقيه مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات ذات جودة في مجالات التسويق والتسعير؛

◀ تحسين الأداء من خلال تحليل الأداء لمجموعة من الأنشطة ويتم العمل على تخفيض التكاليف من خلال التخلص أو التقليل من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج؛

◀ تحسين وظائف التخطيط والرقابة ورفع الكفاءة؛

1- كمال خليفه، أبو زيد عطية عبد الحي مرعي، مرجع سابق، ص: 32.

2- ناريمان ابراهيم صباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الادارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2008، ص: 49.



◀ تخصيص التكاليف الإضافية غير المباشرة على أساس الأنشطة التي تسبب هذه التكاليف؛  
 ◀ يؤدي تطبيقه إلى تحميل المنتجات بكافة عناصر التكاليف الصناعية وبيعه.

ثانياً: مراحل تطور نظام التكاليف على أساس الأنشطة

لقد مر نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بالمرحل الثلاثة التالية: (1)

1- إدارة النشاط **Activity management**: وقد ركزت هذه المرحلة على مفهوم سلسلة القيمة أكثر من

التحليل المحاسبي و المالي و هدفت إدارة النشاط إلى مايلي:

◀ إكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة مثل إستخدام نظام الإنتاج الفوري

؛(just in time, jit)

◀ تحسين وتعريض الأنشطة التي تضيف قيمة من خلال تحسين جودة وسرعة الإستجابة لطلب

العملاء.

2- محاسبة تكاليف الأنشطة **Activity cost accounting**: وقد جاءت هذه المرحلة لتؤكد أن كل

التكاليف تم تقليصها من خلال:

◀ تحديد مسببات التكلفة و ارتباطها بالأنشطة؛

◀ تتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى.

3- نظام التكاليف على أساس الأنشطة **ABC**: وهو ذلك النظام الذي يهتم بتحليل التكلفة ولكنه يعد

الأفضل في تحليل وتقدير التكاليف لأهداف خاصة.

ثالثاً: مراحل تطبيق نظام **ABC**

تتمثل مراحل تطبيق نظام **ABC** في مايلي: (2)

◀ تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد: إن تحديد التكاليف لهذه الأنشطة، يتطلب القيام بهذه

المرحلة من أجل الفهم الجيد للأنشطة اللازمة للإنتاج؛

◀ تحديد العوامل المسببة للتكاليف: تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط أو مجموعة متجانسة من

الأنشطة وتكون المسببات مقاييس كمية مثل عدد أوامر الشراء أو عدد ساعات العمل؛

1- أحمد محمد أبو محسن، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة في قطاع غزة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص: 42.

2- ناريمان ابراهيم صباح، مرجع سابق، ص: 49.

◀ تحديد أوعية التكاليف و تخصيص تكاليف الأنشطة: حيث يخصص لكل نشاط رئيس وعاء تكلفة تتراكم فيه تكلفة هذا النشاط، ويتم تحديد معدل تكلفة لكل وحدة من العامل المسبب للتكاليف؛  
◀ تخصيص التكاليف على المنتجات: وذلك استنادًا إلى العلاقة السببية بين التكلفة والنشاط والمنتجات.

#### رابعاً: فوائد أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة

إن تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة يقدم مجموعة من الفوائد التي ساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها ونذكر منها مايلي: (1)

#### 1- في مجال التخطيط:

تفيد أساليب التكاليف على أساس الأنشطة إدارة المؤسسة في مجال التخطيط حيث أن التحليل على أساس الأنشطة يمكن من دراسة كل نشاط تقوم به المؤسسة بشكل مستقل وعليه يمكن تقسيم الأنشطة إلى:

1-1 أنشطة تضيف قيمة للمنتج: وهذا القسم من الأنشطة يجب الاهتمام به وتطويره؛

2-1 أنشطة لا تضيف قيمة للمنتج: وهذا القسم من الأنشطة يجب الاستغناء عنه أو التخلص منه أو

تخفيض هذه الأنشطة إلى أدنى حد ممكن.

#### 2- في مجال الرقابة:

تقوم أساليب التكاليف على أساس الأنشطة بدور فعال في الرقابة على عناصر التكاليف حيث تمارس الرقابة على مستوى الأنشطة وليس على مستوى المنتج النهائي بعد عملية إنتاج السلع أو تقديم الخدمات كما هو الحال في أنظمة التكاليف التقليدية وكذلك يمكن استخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في قياس تكلفة الإنتاج وتحليل الربحية كما يمكن استخدامه في المؤسسة الخدمية أو التجارية أو الصناعية.

#### 3- في مجال اتخاذ القرارات:

تساعد أساليب التكاليف على أساس الأنشطة الإدارة في اتخاذ قرارات التسعير بالتأثير في التكلفة، وفي هذه الحالة ستكون المؤسسة في وضع منافسة أفضل لأن تكاليف منتجاتها وخدماتها محددة بدقة.

1- سليمان مصطفى الدلاهمه، مرجع سابق، ص ص: 293-294.





### المبحث الثالث: المؤشرات المالية وغير المالية للأداء

لقد فرضت البيئة الحديثة في مجال التصنيع المؤسسات الاقتصادية أن تقوم بتحسين وتطوير عملياتها الإنتاجية، بهدف رواج منتوجها وتحقيق أهدافها ومجابهة التحديات في ظل المنافسة الشرسية، الأمر الذي فرض وجود مؤشرات مالية جنباً إلى جنب مع المؤشرات غير المالية لتقييم الأداء فنجاح عملية التقييم يعتمد بدرجة كبيرة على دقة وملائمة المؤشرات وقابليتها على قياس الأداء بشكل سليم، وتم تقسيم هذا المبحث كما يلي:

◀ المؤشرات المالية للأداء؛

◀ المؤشرات غير المالية للأداء؛

◀ أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة على مؤشرات الأداء.

#### المطلب الأول: المؤشرات المالية

من المعلوم أن هناك عدد كبيراً من المؤشرات المالية المستخدمة في تقييم أداء ومن أهمها وأكثرها شيوعاً ما يلي:

##### أولاً: مؤشرات السيولة

« يقصد بالسيولة في المؤسسة أن تكون المؤسسة قادرة على سداد الالتزامات المطلوبة منها في الأجل القصير في ميعاد استحقاقها دون أن تتحمل أي خسارة».

وبذلك فإن مستوى أو درجة السيولة في المؤسسة تتوقف إلى حد كبير على ما يتوافر لديها من استثمارات سائلة كالنقدية الموجودة في الصندوق، أو لدى البنوك التي تتعامل معها المؤسسة.<sup>(1)</sup>

وعليه فمؤشرات السيولة تستخدم كمؤشرات لتقييم القدرة على الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل، فهي مؤشرات دالة على أن المؤسسة لديها المال الكافي لتسديد ديونها والتزاماتها قصيرة الأجل، كما أنه في حالة لم تتمكن المؤسسة في إدارة سيولتها بالشكل السليم، في يواجهها عسر ناتج عن عدم القدرة على مواجهة الالتزامات في مواعيدها.

1- خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، الأساليب الحديثة للتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة، للشركة العربية للتسويق والتوريدات، مصر، ط2، 2008، ص: 49.

ومن أهم نسب مؤشرات السيولة ما يلي: (1)

### 1- التداول:

$$\text{وتحسب كما يلي} = \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}} \times 100$$

وتظهر هذه النسبة درجة تغطية الأصول المتداولة للخصوم المتداولة، وبالتالي فإنها تعمل على قياس التوازن المالي، أي تحقيق التناسق بين الاستخدامات قصيرة الأجل والموارد المالية قصيرة الأجل وبكلمة أخرى أن يكون لدى المؤسسة المقدرة المالية لمواجهة الإلتزامات المالية فوراً مع ضمان استمرار النشاط. (2)

### 2- السيولة السريعة:

$$\text{وتحسب كما يلي} = \frac{\text{الأصول المتداولة - أصعبها تحولات إلى نقدية}}{\text{الأصول المتداولة}} \times 100$$

تعتبر هذه النسبة أضيف من نسبة التداول وتظهر درجة السيولة التي تتمتع بها المؤسسة في وقت محدد، ولقد تم إستبعاد أصعب العناصر تحولاً إلى نقدية كي تغير هذه النسبة عن السيولة الحقيقية للمؤسسة.

### 3- السيولة النقدية:

$$\text{تحسب كما يلي} = \frac{\text{الأصول النقدية وشبه النقدية}}{\text{الخصوم المتداولة}} \times 100$$

تظهر هذه النسبة مقدرة المؤسسة النقدية المتاحة في لحظة معينة لتسديد الإلتزامات قصيرة الأجل، وهذه النسبة تختلف عن النسبتين السابقتين لأنها تهتم بالعناصر النقدية أو ما في حكمها فقط، وهذا يعتبر إمعاناً في سياسة الحيطة والحذر، وتفترض استحقاق الخصوم المتداولة قبل تحصيل مبالغ المدينين وأوراق القبض وبيع المخزون السلعي.

وهنا لا بد من ذكر النقطتين التاليتين:

(1) المقصود بالأصول الشبه نقدية بالأصول التي تستطيع المؤسسة من تحويلها إلى نقدية بسرعة عالية كأوراق القبض القابلة للخصم لدى البنك، فالمؤسسة تستطيع خصمها والحصول على النقدية الجاهزة متى تنشأ، وكذلك الأمر بالنسبة للأوراق المالية المسعرة في البورصة، حيث تستطيع المؤسسة التخلي عنها مقابل نقدية من ترغب.

1- اسماعيل اسماعيل، التحليل المالي مدخل صناعة القرارات، دار وائل للنشر، عمان ط1، 2005، ص: 72-75.

2- نفس المرجع، ص: 72-75.



2) كلما ارتفعت هذه النسبة كان ذلك مؤشرا ايجابيا عن سيولة المؤسسة ويعتبر ذلك مؤشرا ايجابيا للوضع المالي للمؤسسة لأنها دليل على انخفاض مخزونها السلعي بسبب ارتفاع الطلب عليه، وإعتمادها سياسة البيع النقدي ولذلك يكون عنصر المدنين منخفض أيضا وكذلك الأمر قد تكون الخصوم المتداولة منخفضة بسبب إعتماد سياسة الشراء نقدي للسلع والخدمات.

ثانيا: مؤشرات الربحية<sup>(1)</sup>

هي عبارة عن مؤشرات عن الأرباح التي حققتها المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، وتبين هاته المؤشرات العلاقة بين قيمة الأموال المستثمرة بالمؤسسة والأرباح التي حققتها، وهناك مؤشرات مستعملة بشكل كبير هي:

### 1- هامش الربح

يبين هذا المؤشر الربح الذي حققه كل دينار مستثمر بالمبيعات، ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{هامش الربح} = \frac{\text{صافي العمليات (الربح بعد الضريبة)}}{\text{قيمة المبيعات}}$$

### 2- العائد على الاستثمار:

يوضح هذا المؤشر مقدار الأرباح التي حققتها الأموال المستثمرة بالمؤسسة، أي مدى الفعالية في استخدام الموارد المالية، وهو ما تبنيه العلاقة التالية:

$$\text{العائد على الاستثمار} = \frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة}}{\text{إجمالي الإستثمارات}}$$

### 3- العائد على حقوق الملكية:

يقيس هذا المؤشر قيمة العائد الذي حققته مجموعة إستثمارات المساهمين (حملة الأسهم) وفق العلاقة

التالية:

$$\text{العائد على حقوق الملكية} = \frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة}}{\text{حقوق الملكية}}$$

1- حيمر حمود، مؤشرات قياس الأداء والفعالية للمنظمة ومدى مساهمتها في تحقيق التنمية المستدامة، المتلقى الدولي العلمي حول الأداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 11/10 نوفمبر 2009، ص ص: 1-2.

ثالثا: مؤشرات النشاط<sup>(1)</sup>

وهي تشير إلى مدى كفاءة الإدارة في استخدام موجوداتها لتوليد العوائد بواسطة مقارنة المبيعات المتحققة لأنواع مختلفة من الموجودات للوصول إلى مدى سرعة بيع المؤسسة لموجوداتها، وهناك عدد من المؤشرات المستخدمة في قياس النشاط هي: دوران المخزون، مدة البيع، مدة التحصيل، دوران رأس المال، دوران الموجودات الثابتة ودوران مجموع الموجودات.

رابعا: مؤشرات السوق<sup>(2)</sup>

تستخدم مؤشرات هذه المجموعة في عمليات تقييم الاستثمار في أسهم المؤسسات، كون أن الكشوفات المالية لا تفصح عن القيمة السوقية للمؤسسة، وفي ظل فرضية كفاءة السوق فإن مؤشرات هذه المجموعة تعتمد بشكل أساسي على المعلومات التي تفصح عنها مؤشرات السيولة والرافعة المالية والربحية وقدرتها في تعظيم سعر السهم في السوق.

خامسا: مؤشرات المردودية<sup>(3)</sup>

المردودية هي قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح في إطار نشاطاتها وينبغي أن تكون هذه المردودية دائمة لتحقيق أرباح متتالية، كما تقيس نسب المردودية نتائج النسب المالية حيث أنها تبين مدى تحقيق المؤسسة للمستويات المتعلقة بأداء الأنشطة، كما أنها تعبر عن محصلة نتائج السياسات والقرارات التي اتخذتها المؤسسة فيما يتعلق بالسيولة والدفع المالي وهي بذلك تعطي إجابات نهائية عن الكفاءة العامة لإدارة المؤسسة.

## 1- المردودية المالية:

تعبر عن مدى مردودية الأموال الخاصة أو مدى مساهمتها في تحقيق النتيجة وتسمى أيضا معدل العائد على الأصول الخاضعة وتعطى بالعلاقة:

$$\text{نسبة المردودية المالية} = \frac{\text{نتيجة الدورة الصافية}}{\text{الأموال الخاصة}} \times 100$$

1- فلاح حسن الحسين، مؤيد عبد الرحمن الدوري، مرجع سابق، ص: 237.

2- عبد الغفار حنفي، أساسيات التحليل المالي ودراسات الجدول، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ج1، 2004، ص: 100.

3- قمري زينة، واقع استخدام الأساليب الكمية في تقييم أداء الوظيفة المالية للمؤسسة المينائية سكيكدة ودورها في اتخاذ القرار، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 55، سكيكدة، الجزائر، ص: 10-11.



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

## 2- المردودية الاقتصادية:

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

$$\text{نسبة المردودية الاقتصادية} = \frac{\text{نتيجة الدورة الصافية}}{\text{مجموع الأصول}} \times 100$$

## 3- المردودية التجارية (معدل دوران الأصول الثابتة):

تقيس هذه النسبة مدى كفاءة الأصول الثابتة، حيث كل دينار مستثمر من الأصول الثابتة يعطى "X" دينار من المبيعات وكلما كانت الأصول غير مستغلة يجب أن تتخلص منها المؤسسة لأنها تشكل عبئاً عليها وتعطى بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة المردودية التجارية} = \frac{\text{نتيجة الدورة الصافية}}{\text{الأصول الثابتة}} \times 100$$

## المطلب الثاني: المؤشرات غير المالية

تعد المؤشرات الغير مالية هي الأخرى من المؤشرات التي يعتمد عليها في تقييم أداء المؤسسة لضمان حسن التسيير والتقييم وتكامل فيما بينها لتحقيق عدة مزايا للمؤسسة الاقتصادية وسيتم عرض بعضها.

### أولاً: الميزة التنافسية للمؤسسة

هذا المؤشر يعبر عن مدى قدرة المؤسسة الاقتصادية على مجابهة نظيراتها من المؤسسات الاقتصادية وتعرف كما يلي: « تنشأ أساساً من القيمة التي تستطيع مؤسسة ما أن تخلقها لزبائننا بحيث يمكن أن تأخذ شكل



أسعار أقل بالنسبة لأسعار المنافسين بمنافع مساوية، أو بتقديم منافع منفردة في المنتج تعوض بشكل واسع الزيادة السعرية المفروضة»<sup>(1)</sup>.

فالهدف الأساسي من بحث المؤسسة عن ميزة تنافسية هو تحسين الوضعية التنافسية لها. لذا على المؤسسة الرغبة في احتلال موقع متميز في السوق وتكون لها الصدارة على المنافسين أن تخلق قيمة إضافية على منتجها ويكون لها ميزة في منتجها يميزها عن منتجات منافسيها لتضمن مكانة سوقية تضمن لها الاستمرار والنمو وتحقيق الأرباح وكذا الرواج والاحتكار بمنتجاتها.

### ثانياً: إنشاء القيمة لدى الزبون

إن خلق القيمة يعد أساسياً في الخدمة التي تقدمها المؤسسة لعملائها، فالعديد من التحديات يجب رفعها من أجل إكتساب ميزة تنافسية على المؤسسات الأخرى في نفس القطاع، إن أكثر ميزة تنافسية هي خلق قيمة مضافة للعملاء التي تتيح الإبقاء على هذه المكانة التنافسية، وذلك بالحفاظ أو زيادة حصتها في السوق، حيث أن تعزيز الموقف التنافسي للمؤسسات مرهون بقدرة هذه الأخيرة الحفاظ على الزبون من خلال تقديم سلع وخدمات تلبى احتياجاته وتشبع رغباته، وعليه يمكن القول أن الميزة التنافسية للمؤسسة تتحقق إن أدرك الزبون أنه يحصل من جراء تعامله مع المؤسسة على قيمة أعلى من مختلف منافسيها.<sup>(2)</sup>

ولفهم أكثر لسلوك الزبون و التأثير فيه تنشأ المؤسسة في هيكلها قسم بالزبائن يطلق عليه -إدارة علاقة الزبائن- تعتبر العلاقات القوية مع العملاء من أهم الميزات التنافسية للتفوق على المنافسين والموقع الإلكتروني يشكل إحدى الأدوات الفاعلة لتأسيس هذه العلاقات والحفاظ عليها، وتنشأ هذه العلاقة من خلال الاتصال المباشر والفعال مع الزبائن بشكل متواصل لتحقيق رضاهم ضمان ولائهم، و- إدارة علاقة الزبائن - تفيد في تحقيق أعلى درجات التكامل ما بين الوظائف التسويقية، عمليات الإنتاج والبيع وخدمة الزبائن داخل المؤسسة من جهة، بحيث تصبح كل من عمليات الإنتاج والبيع والوظائف التسويقية في تكامل من خلال إدخال أسلوب التخصيص وفقاً للبيانات الشخصية للزبائن، وفي تكوين رأسمال الزبائن من جهة أخرى بالاحتفاظ بهم ومحاولة الاصغاء لمقترحاتهم، انتقاداتهم وتلبية رغباتهم الخاصة، وقد تطور هذا الأسلوب من خلال ما يعرف

1- حجاج عبد الرؤوف، الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية: مصادرها ودور الإبداء التكنولوجي في تنميتها، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة 20 أوت 55، سكيكدة، 2007/2002.

2- الموقع الإلكتروني: www.revuegestion.ca



بالتسويق (المباشر)، الذي يعتمد على تقديم المؤسسة لأفضل مزيج من الاشباع (منتجات تخصصية) لتحفظ بأفضل مزيج ممكن من من العملاء، وهم العملاء الذين يحققون للمؤسسة أعلى الأرباح. (1)

### ثالثاً: الجودة

أصبحت الجودة في ظل التزاحم التنافسي والتحديات المطروحة أمام المؤسسة الاقتصادية هدف أساسي ومهما تسعى إلى تحقيقه لطرح منتج ذا ميزة بمواصفات نوعية وتعرف على أنها: « ميزة ضرورية للمنافسة يجب تمييزها والمحافظة عليها وتحسينها باستمرار بمعنى أنه يجب التفكير في الجودة ليس على أنها الجهود التي يجب بذلها للسيطرة والتحكم في عمليات التصنيع فقط، وإنما الأهم التفكير فيها على أنها احتياجات وتفضيلات للعملاء، ويجب توقعها والعمل على تحقيقها والوفاء بها باستمرار». (2)

لذا فالجودة تعتبر من أهم الأهداف الرئيسية للمؤسسة، لأنها العامل الرئيسي في تعزيز موقفها التنافسي وقدرتها على الإلمام بكل التفاصيل ودقة الإلتقان والوفاء بمتطلبات العميل والتخلص من كل عيوب الإنتاج، وكذا التركيز على جودة المنتج عند مرحلة التصميم من أهم مظاهر نجاحها وتميزها.

### المطلب الثالث: تأثير اساليب المحاسبة الادارية الحديثة على مؤشرات الاداء

سيتم في هذا المطلب دراسة مدى تاثير أدوات المحاسبة الادارية الحديثة على مؤشرات الاداء المالية وغير المالية للاداء.

#### أولاً: تاثير التكلفة المستهدفة على مؤشرات الاداء

##### 1- تاثير التكلفة المستهدفة على مؤشر الربحية:

إن تقنية التكلفة ترتكز على سعر السوق في تحديد سعر البيع المستهدف واعتباره العامل الموجه لتخفيض التكاليف، فهي أداة لإدارة التكاليف بهدف تخفيض جميع تكاليف المنتج عبر مراحل دورة حياته، أي تخفيض تكاليف المنتج لجميع مراحل سلسلة القيمة.

1- نوري منير بارك نعيمة، ادارة العلاقة مع الزبائن كأداة لتحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الاعمال، كلية العلوم الاقتصادية

وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، دون سنة نشر، ص ص: 1-2.

2- أحمد حسين علي، مرجع سابق ص: 177.



فهذه التقنية تقوم على السعر المنخفض والذي يتماشى مع قدرة الزبون، وبالتالي تحقيق أكبر حجم من المبيعات الذي ينعكس إيجاباً على عوائد المؤسسة للحفاظ على ديمومتها وتطويرها واستمرارها وتعظيم أرباحها.<sup>(1)</sup>

## 2- تأثير التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية:

يعد أسلوب التكلفة المستهدفة من الأساليب المهمة التي تستخدمها المؤسسات في تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج على أساس سعر السوق، حيث أنها تتأتى من جراء قيام المؤسسة بدراسات معمقة في السوق التنافسي والتي على ضوءها تحدد المؤسسة التكاليف التي تجعلها مميزة عن نظيراتها في السوق، وذلك من خلال بيع المنتج بسعر أقل من أسعار منافسيها مع الحفاظ على جودة منتجها، وبالتالي تحقيق وزيادة المبيعات وحياسة مكانة سوقية في بيئة تنافسية من خلال تميز المؤسسة بسعر منتجها على نظيراتها في السوق بتميزها بميزة تنافسية السعر.

## 3- تأثير التكلفة المستهدفة على رضا الزبون:

تعتبر التكلفة المستهدفة عملية إدارية مسؤولة عن تحديد وتوقع تلبية متطلبات الزبائن، وذلك من خلال إشراك الزبائن والمجهزين في المراحل الأولى من التصميم عن طريق الإهتمام برغباتهم وتوجيهاتهم، مما يساعد المؤسسة في الحصول على الموارد الأساسية للعملية الإنتاجية ذات جودة عالية وتكلفة منخفضة للوصول إلى سعر مناسب هدفه تحقيق رضا الزبون، والذي يعتبر التركيز عليه أحد مبادئ التكلفة المستهدفة.<sup>(2)</sup>

### ثانياً: تأثير أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة على مؤشرات الاداء

#### 1- تأثير أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة على مؤشر الربحية:

إن تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة يستبعد الأنشطة التي إذا ما تم الاستغناء عنها لا تؤثر على المنتج ولا على جودته ومواصفاته، أي أن تطبيق هذا الأسلوب يهدف إلى تخفيض التكاليف الزائدة والتي لا تعطي اضافة إلى المنتج، لأن إنجاز هذه الأنشطة يتطلب شراء واستخدام الموارد، والموارد تولد المنتج، وهاته الأنشطة تستهلك الموارد، لذا فاستخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة يتجنب كل الأنشطة التي تؤدي إلى هدر الموارد وسوء استخدامها والتي تزيد في عبئ التكاليف، فتأتي أهمية هذا الأسلوب في كونه يساعد على

1- ناجي شابي الركابي، أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي، الكلية التقنية الإدارية، بغداد، تاريخ النشر 2010/12/2، ص:4.

2- حسين جاسم فلاح التمري، تقنية التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة الاستراتيجية، دراسة تطبيقية في معمل الاسمنت الكوفة الجديد، مجلة القادسية للعلوم الاقتصادية، العدد02، مجلد 14، 2012، ص: 229.





تخفيض التكاليف وتحديد بدقة تكلفة المنتج، وهذا من شأنه أن يحقق زيادة في الإيرادات مما يؤدي إلى زيادة في أرباح المؤسسة.

## 2- تأثير التكاليف على اساس الانشطة على الميزة التنافسية:

يسمح تطبيق استراتيجية التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسة والذي يهدف إلى تخفيض التكلفة بتجنب كل التكاليف الزائدة والتي لا تضيف للمنتج، يجعلها تتحكم في هامش المناورة السعرية والتي تمكنها من الهيمنة على الأسواق، وذلك تأكيداً على المبدأ القائل المؤسسة الأكثر تنافسية هي تلك التي يكون بمقدورها عرض منتجات بتكلفة أقل، فالتميز في التكلفة يؤدي إلى بيع المنتج بسعر أقل من سعر المنافسين، وبالتالي تعتبر استراتيجية التكلفة الأقل من الاستراتيجيات التي تنتهجها المؤسسة في بيئة تنافسية في سبيل تحقيق ميزة تنافسية.<sup>(1)</sup>

## 1- تأثير التكاليف على اساس الانشطة على الزبون

يساعد أسلوب التكاليف على اساس الانشطة على معرفة الزبائن الذين يكونون أكثر تكلفة من بعضهم الآخر، فالمؤسسات التي تقوم بتطبيق هذا الأسلوب تسعى إلى تحديد نوع الزبائن الذين يحققون لها مستويات مختلفة من الأرباح، وفي بعض الأحيان تكون المؤسسة محظوظة عند تعاملها مع عملاء بتكلفة منخفضة. فالاعتماد على أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، يساعد المؤسسات على تحديد صفات الزبائن المتعاملين معها من خلال تحديد الخدمات المطلوبة له، وهذا ما يساعد الإدارة على فهم سلوك الزبائن واستيعابه وتحديد مستوى الربحية المتوقع من أي منهم، كما يعطينا نوع الزبائن الذين تكون خدمتهم ذات تكلفة منخفضة، ويحققون للمؤسسة هامش ربح عالياً، وعلى إدارة المؤسسة أن تقدم لهم عناية خاصة، وأن تقوم بمنحهم محفزات وخدمات خاصة من أجل الحفاظ على ولائهم اتجاه المؤسسة، أما الزبائن الذين يعدون غير مربحين هم الذين يتطلبون تكلفة خدمات عالية قد تكون ناتجة عن المتطلبات الخاصة، ويحققون للمؤسسة هامش ربح منخفضة، ويمكن للإدارة التحفظ على استمرار التعامل معهم إلا بحالات خاصة.<sup>(2)</sup>

1- عثمان بودحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة 20 اوت 1955، سكيكدة، 2007-2008، ص: 54.

2- باسل اسعد، دور مدخل تحليل ربحية الزبون في ترشيد القرارات الادارية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الثاني، المجلد 30، 2014، ص ص: 258-259.

ثالثاً: تأثير استخدام بطاقة الأداء المتوازن على مؤشرات الأداء

الجدول رقم (02): المؤشرات وعلاقتها بمدخل الخاصة بطاقة الأداء المتوازن

منظور بطاقة الأداء المتوازن						مؤشرات الاستدامة البيئية
العمليات الداخلية		الزبوني		المالي		
العمليات	الابتكار	الاحتفاظ، الاستحواذ، المردودية	الاشباع والوفاء	مخاطر التسيير	الحد من التكلفة/تحسين الإنتاجية	
	/	/		/	/	المواد
	/	/		/	/	الطاقة
		/		/	/	الماء
		/				التنوع البيولوجي
				/		الانبعاثات
				/		النفايات السائلة
/	/	/		/	/	النفايات
			/		/	المنتجات والخدمات
				/	/	الإلتزامات

Source, G. Wendolen, B. W Hite, Management Accounting Quarterl Y, maaw's home, florida, USA, 2015, P:41.

من الجدول نستنتج ما يلي:

يتوجب على المؤسسة إتباع سياسات واستراتيجيات من أجل ترشيد استخدام المواد الخام، ترشيد استهلاك المياه وترشيد استخدام الطاقة اللازمة للعملية الإنتاجية، ولتحقيق هذه الاهداف يجب عدم استخدام مواد أو طاقة أكثر من اللازم أي الحد من التكلفة الزائدة والبحث عن وسائل لتقليل استخدام المواد (الابتكار)، وتحسين الإنتاجية.

كما أن هناك مخاطر التسيير تنشأ من عدم التعامل الجيد مع هذه الموارد، أيضا مخاطر التسيير تنشأ من عدم احترام القوانين المعمول بها والخاصة بالحد المسموح به في الانبعاثات، النفايات السائلة، النفايات. تخفيض إنتاج النفايات وذلك من إعادة تصميم منتجات إتباع وسائل وعمليات بحيث تكون أكثر كفاءة وتزيد في المردودية كعملية إعادة التدوير. عدم القدرة على التعامل مع النفايات يزيد في مخاطر التسيير. إنتاج منتجات بتكاليف منخفضة مع الحفاظ على جودة العملية الانتاجية، والتي تشبع رغبات وحاجات الزبون.

الجدول رقم (03): أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على المؤشرات الاقتصادية للأداء

منظور بطاقة الأداء المتوازن					مؤشرات الاستدامة الاقتصادية
الزبوني	المالي				
الاحتفاظ، الاستحواذ، المردودية	مخاطر التسيير	استخدام الأصول	تخفيض التكاليف	الإيراد والنمو	
				/	العميل
	/		/		الموردون
		/	/		الموظفين
			/		المساهمون
/					قطاع عام

Source, G. Wendolen, B. W Hite, Op.Cit, P:39.

من الجدول يتبين ما يلي:

العمل على كسب العميل يساهم في زيادة إيرادات المؤسسة ونموها، أما بالنسبة للموظفين والموردين والمساهمين يتأثرون بتخفيض التكاليف، أيضا الموظفين يقيمون بمدى كفاءتهم في استخدام للأصول. كما أن هناك مخاطر تسيير تنشأ من عدم التعامل الجيد مع الموردون وعدم القدرة على كسبهم. قطاع العام له علاقة بمردودية المؤسسة في إستحواذ الزبون.



الجدول رقم (04): أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على المؤشرات الأداء الاجتماعي

منظور بطاقة الأداء المتوازن									مؤشرات الأداء الاجتماعي
التعلم والنمو			العمليات الداخلية		الزبوني		المالي		
التمكين	نظام المعلومات	القدرات	خدمات ما بعد البيع	العمليات	الاحتفاظ، الاستحواذ المرדودية	الرضا والولاء	المخاطر التسييرية	تخفيض التكلفة، الانتاجية التحسين	
/	/	/		/			/	/	ممارسات العمل
	/			/			/		حقوق الإنسان
	/		/		/	/			مسؤولية المنتج

Source, G. Wendolen, B. W Hite, Op.Cit, P:42.

من الجدول يتبين ما يلي:

ممارسات العمل أثرها كبير في تخفيض التكاليف وتحسين الانتاجية، أيضا هناك مخاطر تسييرية تنشأ من عدم الممارسة الفعالة في مسك نشاطات المؤسسة، ويرتبط ذلك بتطوير القدرات مثل التدريب والتكوين والتي تمكن الموظفين من اتقان عملهم وتطويره، وهذا الأخير يساهم في تحسين العمليات الانتاجية. هناك مخاطر تسييرية مثلا كتوظيف عمال دون السن القانوني الذي يسمح بمزاولة العمل (حقوق الإنسان).

مسؤولية المنتج تدخل فيها المحافظة على رضا وولاء الزبون للمؤسسة، الذي يزيد في تحقيق المردودية الذي يرجع بالإيجاب على نمو المؤسسة، أيضا من المسؤولية التي تتبع المنتج تقديم خدمات ما بعد البيع لزيادة كسب الزبائن.

أيضا من مسؤولية المنتج تكمن في اعتماده على نظام معلومات كفى يساعد ويساهم في تحسين إنتاجيته.



## خلاصة الفصل الثاني

بناء على ما تقدم في هذا الفصل يتبين أن أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة جاءت معالجة للنقائص الموجودة في الأساليب التقليدية، كون هاته الأخيرة غير كافية وملائمة للمؤسسات التي تتطلع إلى مواكبة العصرنة ومواجهة المنافسة والتحديات التي فرضتها بيئة تتميز بسرعة المعلومات ودقتها وكذا جودتها، حيث أن نجاح المؤسسات واستمرارها وكذا حيازة مكانة سوقية لم يعد مرهون بالجانب المالي فقط لتقييم أدائها وهذا ما ركزت عليه الاساليب التقليدية، بل تجاوزتها إلى الاهتمام بالمفاهيم الحديثة ألا وهي المؤشرات الغير مالية كالجودة، الميزة التنافسية، رضا الزبون والذي يعتبر محور اهتمام المؤسسات والقيمة المضافة لها، حيث يتضح اثر استخدام اساليب المحاسبة الادارية الحديثة على مؤشرات الاداء من خلال تخفيض التكاليف، وتحقيق الربحية ايضا كسب رضى الزبون وولائه و كذا تحقيق الميزة التنافسية التي تسعى لها المؤسسات.

فمن خلال الجمع بين المؤشرات المالية وغير المالية للأداء تتمكن المؤسسة من تقييم أدائها الشامل.

# الفصل الثالث:

نمو استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

في تقيير أداء

مؤسسة مناجر الفوسفات SOMIPHOS



## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

### مقدمة الفصل الثالث:

بعد التطرق في الفصل النظري إلى المفاهيم النظرية لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، وكذا إيضاح مفهوم تقييم الأداء ودوره في كشف الفجوات والانحرافات بين أهداف المؤسسة المسطرة وما تم تحقيقه فعلا، سيتم في هذا الفصل التطرق لما تم تناوله في الجانب النظري، وذلك من خلال ما تم توفيره من المعلومات والبيانات لإسقاطها على الجانب التطبيقي، وسيتم أولا عرض واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية في المؤسسة محل الدراسة، ثم تطبيق أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة باعتبارها محور الدراسة، وكذا لنجاعة هاته الأساليب في تقييم أداء المؤسسات بعدما ما ثبت ان الأساليب التقليدية لا تتماشى ومتطلبات ومتغيرات البيئة الحديثة، وتم اختيار أسلوب حديث في تقييم أداء المؤسسات، وهو الأسلوب الجامع بين أبعاد الأداء المختلفة في تقييم أداء المؤسسة والذي يحوي على مؤشرات الاداء المالية وغير المالية والتي تعكس قدرتها في تقييم أداء المؤسسة. وستكون هذه الدراسة الميدانية في مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- والتي تعتبر من أكبر المؤسسات المنجمية في الجزائر، كونها تتعامل في بيئة خارجية تتسم بشدة المنافسة.

## المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات SOMIPHOS

تزرع الجزائر بثروات وخيرات معدنية هائلة، والمساهمة بشكل كبير في تطوير قطاعها الاقتصادي، فزيادة عن قطاع الطاقة والمحروقات الذي تعتمد عليه الدولة بدرجة كبيرة في تنمية اقتصادها والذي يعتبر عصب الاقتصاد الجزائري فهي أيضا تولي اهمية بالغة لقطاع المناجم والذي بدوره له مساهمة معتبرة في إثراء اقتصادها، الأمر الذي جعلها تباشر في انجاز قاعدة صناعية لاستغلال هذه الثروات، ومن بين المؤسسات التي تباشر هذا الاستغلال مؤسسة مناجم الفوسفات، وتم اختيار هذه المؤسسة لإسقاط المعطيات النظرية على نشاطها وتجسيدها، من خلال نشاطها المتمثل في انتاج الفوسفات، بالإضافة إلى طبيعة نشاطها ذات التأثير على البيئة والمجتمع، وبناءً على ذلك سيتم التطرق إلى:

◀ تقديم المؤسسة؛

◀ مهام، مبادئ وأهداف المؤسسة؛

◀ طبيعة نشاط المؤسسة.

## المطلب الأول: تقديم مؤسسة SOMIPHOS

تعتبر المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات الوحيدة على المستوى الوطني التي تقوم بإنتاج وتوزيع مادة الفوسفات، فهي تحتل المرتبة الأولى بين مؤسسات مناجم الجزائر التي تساهم في إثراء الاقتصاد الجزائري وادخال العملة الصعبة.

أولاً: التعريف بمؤسسة SOMIPHOS:

هي مؤسسة مناجم الفوسفات « SOMIPHOS » - مؤسسة عمومية اقتصادية - ذات أسهم، تابعة للمؤسسة الأم مناجم الجزائر MANAL 2016، متخصصة في عمليات استخراج، معالجة، وتسويق الفوسفات لمختلف الأسواق داخليا و خارجيا.<sup>(1)</sup>

1- معلومات مقدمة من مكتب دائرة المحاسبة والمالية.



## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

تعتبر SOMIPHOS مؤسسة مساهمة برأسمال اجتماعي يقدر بـ 1600.000.000.00 دج، تشرف عليها سلطة وطنية عليا تتمثل في مجلس الإدارة والجمعية العامة المساهمة، وهي تتكون أساساً من خمس وحدات رئيسية تتمثل في: (1)

◀ **المركب المنجمي جبل العنق CMDO:** يوجد على مستواه منجم استخراج الفوسفات الطبيعي ومصنع للمعالجة ببئر العاتر ولاية تبسة؛

◀ **المنشآت المينائية عنابة IPA:** الوحدة التسويقية لشحن وتحميل الفوسفات المعد للتصدير من ميناء عنابة، يتم على مستوى هذه الوحدة نقل، حمل وشحن المنتجات الفوسفاتية الموجهة للتصدير إلى البواخر، تتوفر على طاقة تخزين تقدر بـ 120.000 طن، وقدرة على الشحن تتراوح بين: 25.000 إلى 50.000 طن؛

◀ **مركز الدراسات والأبحاث التطبيقية CERAD:** هو مركز يهتم بإسعاف -إنجاد- وحدات الإنتاج والعمل على فهم ومتابعة الأداء الداخلي لعناصر المؤسسة ككل، نشأ سنة 1991 تحت تسمية L'URA، وحدة البحث التطبيقي، ثم تم ضمه ودمجه مع Le BEM مكتب الدراسات المنجمية ليكون في النهاية CERAD، مهامه تتمثل في تنفيذ و تحضير ودراسات وأبحاث منجمية، وكذا مساعدة مراكز الأنشطة للمجموعة لصفة عامة والمؤسسة بصفة خاصة في تحقيق أهدافهم وتفعيل الأداء الداخلي لهم؛

◀ **المقر:** مقر الإدارة العامة لـ SOMIPHOS هو موجود بتبسة المدينة، يحتوي على الإدارة والهيكل المركزي التي تسعى لتحقيق التنمية من خلال الدفع اللوجستيكي لمختلف وحداتها؛

◀ **UTR:** وحدة النقل عبر الطرقات تابعة لمؤسسة مناجم الفوسفات سنة 2016.

### ثانياً: مراحل نشأة المؤسسة SOMIPHOS

بما أن SOMIPHOS هي مؤسسة فرعية من المؤسسة الأم FERPHOS فإن نشأتها جاءت نتيجة للتطورات، والتغييرات الهيكلية الحاصلة في البنية التنظيمية لـ FERPHOS، لذلك سيتم التطرق إلى مختلف هذه التغييرات وصولاً إلى ظهور SOMIPHOS: (2)

◀ بدأت المؤسسة نشاطها سنة 1962 تحت إشراف "المكتب الجزائري للاستغلال والبحوث المنجمية" BAREM حتى تاريخ 06 ماي 1966، أين يتم تأمين الموارد الوطنية ونشأت مؤسسة تحت اسم

1- معلومات مقدمة من مكتب دائرة المحاسبة والمالية.

2- المصدر نفسه.

## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

SONAREM، لتتأسس بعدها المؤسسة الوطنية للحديد والفوسفات FERPHOS كحصيلة للتغيرات الهيكلية لـ SONAREM، بموجب المرسوم التنفيذي رقم 73-441 الصادر بتاريخ 16 جويلية 1983 وحولت على إثره FERPHOS إلى مؤسسة مساهمة -مؤسسة عمومية اقتصادية- بتاريخ 22 ماي 1990 برأسمال مبدئي يقدر بـ 5000000 دج ثم زاد إلى 30000000 دج ثم 100000000 دج نهاية إلى 2241000000 دج وفي 08 أكتوبر 2001 وبعد الانفتاح الرأسمالي الذي شهده الاقتصاد الوطني أبرمت المؤسسة عقد شراكة مع متعامل هندي، وأصبح مساهم في منجمي الحديد ونزة وبوخضرة بنسبة 70% FERPHOS بنسبة 30% في رأسمال الكيان الجديد الناتج عن الشراكة والذي أطلق عليه اسم ISPAT TEBESSA، ليتم بعد ذلك إعادة تنظيم FERPHOS سنة 2004 وأصبحت تتكون من ستة مؤسسات فرعية تابعة، توجه وتقاد من طرف الإدارة العامة للمجموعة FERPHOS وتتمثل هذه المؤسسات في:

▪ **SOMIPHOS**: مؤسسة مناجم الفوسفات الكائنة بتبسة، تتكون من 04 وحدات تتمثل في المركب المنجمي جبل العنق، المنشآت المنائية عنابة، مركز الدراسات والأبحاث التطبيقية للتنمية، والمقر الإداري؛

▪ **SOMIFER**: مؤسسة مناجم الحديد، الكائنة بتبسة، المحتفظ بمراكز الإنتاج المنجمية للحديد؛

▪ **SOTRAMINE**: مؤسسة النقل عبر الطرقات الخاصة بـ FERPHOS أيضا؛

▪ **SPMC**: مؤسسة انتاج البوزلان: كائنة في بني صاف عين تيموشنت؛

▪ **SFO**: تتواجد بونزة ولاية تبسة؛

▪ **FERBAT**: خاصة بالمنشآت البنائية للمؤسسة الوطنية للحديد والفوسفات.

« وفي سنة 2014 ، تم إعادة هيكلة القطاع حيث دمج المناجم ضمن قطاع الصناعة وبذلك تسمية الوزارة إلى وزارة الصناعة والمناجم ،هذا تحت لواء المجمع الصناعي مناجم الجزائر الذي عوض منذ 2011 مؤسسة تسيير مساهمات الدولة (SGP SOMINE)؛

« وفي 2016 وقع تحولا جديدا بدمج مؤسسة " مؤسسة نقل المناجم" ( SOTRAMINE ) إلى مؤسسة مناجم الفوسفات ، كما تم تصفية مؤسسة فرفوس كمؤسسة قابضة وانتقال الصفة إلى مؤسسة مناجم الجزائر.

## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

ثالثا: الشكل القانوني لمؤسسة مناجم الفوسفات

مؤسسة مناجم الفوسفات حاليا تعتبر مؤسسة ذات أسهم، وهي فرع من المجمع الصناعي مناجم الجزائر MANAL مجموعة برأس المال الاجتماعي يقدر بـ 1600 000 000.00 دج، يشرف عليها مجلس إدارة مشكل من طرف المساهمين، ويتواجد المقر الاجتماعي للمؤسسة "المديرية العامة" بولاية تبسة المدينة، التي تحوي الثروات الأساسية التي هي مركز نشاطات المؤسسة، ونشير أن المهام الأساسية التي وجدت من أجلها مؤسسة مناجم الفوسفات هي النشاطات المنجمية التي هي أساس العمل والإنتاج، وتتخصص في الاستغلال بدرجة أولى وهي استخراج مادة الفوسفات ومعالجتها وتسويقها محليا وخارجيا.(1)

رابعا: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مناجم الفوسفات

اعتمدت مؤسسة مناجم الفوسفات، هيكل تنظيمي خاص بها يتماشى ومتطلبات نشاطها، ويضم المديرات والأقسام التالية: (2)

◀ الرئيس المدير العام: هو رئيس ومدير مجلس الإدارة، ويمثل هرم المسؤولية لمؤسسة مناجم الفوسفات ومن مهامه:

- تحقيق الأهداف والمخططات المسطرة؛
- تنفيذ الأوامر وتوجيهات مجلس الإدارة؛
- ترأس اجتماع مجلس المديرية ومتابعة تنفيذ مقرراته؛
- تسيير قضايا العمال والاهتمام بالصحة والعمل؛
- ضبط ضامن توجيه الإدارة (التسيير العام للمؤسسة)؛
- المصادقة على الاستراتيجيات الخاصة بتسيير الميزانية؛
- الاتصال المباشر بالهيئات العليا باعتباره الممثل الرئيسي للمؤسسة في الخارج؛
- الأمانة: يحتوي مكتب المدير العام على أمانة تقوم بكل الأعمال المتعلقة بالسكرتارية والتنظيم والاستقبال.

1- معلومات مقدمة من مكتب دائرة المحاسبة والمالية.

2- المصدر نفسه.

## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في نقيح أداء مؤسسة مناجح الفوسفات SOMIPHOS

- ◀ **المساعد التقني:** يعتبر إطار سامي يتولى إعداد الملفات التقنية الموكلة إليه من طرف المدير العام و الخاصة بمتابعة نشاطات الوحدات الإنتاجية (مركب المنجمي جبل العنق)؛
- ◀ **مساعد تسيير الجودة:** يتولى الإشراف ومتابعة تسيير الجودة والبيئة ويعد الوثائق اللازمة والإجراءات وتوزيعها على مختلف الهياكل؛
- ◀ **مساعد التدقيق و الاستشارة:** عملية التدقيق تحتل حيزا في إستراتيجية المؤسسة التسييرية، فمساعد التدقيق يقوم بأعماله تحت إشراف المدير العام وفي نهاية كل مرحلة يقدم تقرير للمدير العام؛
- ◀ **مساعد الاتصال و التخليص:** من مهامه التكفل بالأعمال الإحصائية وتلقي التقارير السنوية من طرف وحدات الإنتاج وإعداد تقرير إجمالي للمؤسسة يقدم للمدير العام؛
- ◀ **مديرية الموارد:** تتكفل هذه المديرية بما يلي:
- رسم استراتيجيات المؤسسة في مجال تسيير الموارد البشرية؛
  - إعداد مخططات التكوين والتوظيف ومخططات المسار المهني؛
  - الإشراف الوظيفي على مصالح المستخدمين للوحدات التابعة للمؤسسة والتنسيق بينهم؛
  - إعداد القانون الداخلي للمؤسسة وإعداد التقارير الدورية وعرضها على المدير العام.
- ◀ **مديرية التجارة:** تتولى هذه المديرية ما يلي:
- القيام بتسويق منتج الفوسفات حسب البرنامج المسطر؛
  - البحث عن أسواق وزبائن جدد من أجل توزيع منتج المؤسسة؛
  - دراسة المتغيرات الحاصلة في الأسواق العالمية وضرورة التكيف معها؛
  - تحقيق هدف إرضاء الزبون من خلال تلبية احتياجاته؛
- ◀ **مديرية المحاسبة والمالية:** وتتكفل بما يلي:
- إعداد المخططات الحسابية والحصيلة الدورية السنوية؛
  - إعداد الميزانية السنوية؛
  - القيام بالتسيير المالي ومتابعة الخزينة؛
  - إعداد الدراسات اللازمة في مجال المالية.
- ◀ **مديرية تقنية:** مهمتها متابعة المسائل التقنية لجميع الوحدات؛
- ◀ **مديرية التنمية:** مهمتها متابعة مشاريع التنمية للمؤسسة؛

## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

◀ مديرية المركب المنجمي (جبل العنق): تتكفل مديرية المركب تحت اشراف مدير المركب برتبة اطار مسير و بما يلي:

- قسم الاستغلال؛
- قسم المعالجة؛
- قسم الصيانة؛
- قسم الادارة؛
- قسم التطوير؛

- عمال يصل عددهم إلى 1400 عامل.

◀ مدير مركز الدراسات: وهو من ضمن وحدات المؤسسة يشرف عليه مدير برتبة إطار سامي مكلف بإنجاز الدراسات لصالح المؤسسة؛

◀ مديرية المنشأة المينائية بعنابة (IPA): مهمتها تنظيم ومتابعة الحمل والشحن لمنتجات الفوسفات الموجهة للتصدير؛

◀ مديرية مركز الدراسات والأبحاث التطبيقية للتنمية (CERAD): مهمتها إنجاز الدراسات لصالح المؤسسة؛

◀ مديرية مقر الادارة العامة لمؤسسة مناجم الفوسفات (DUS): مهمتها تسيير وحدة المقر لمؤسسة مناجم الفوسفات؛

◀ مديرية وحدة النقل البري (UTR) مهمتها تنظيم ومتابعة نقل منتجات الفوسفات عبر الطرقات الموجهة للتصدير، من بئر العائر إلى عنابة، باستخدام شاحناتها الخاصة.

بالإضافة إلى وجود إطار تنظيمي آخر يتمثل في الأمانات -السكرتاريات- إذ توجد أمانة على مستوى كل مديرية، تعنى بتقديم المساعدة اللازمة لهذه الأخيرة.

كما يوجد على مستوى المؤسسة جهاز أمني، وآخر تقني، وكذا آخر للاتصالات، كلها تتكامل فيما بينها لضمان حسن سير نشاط المؤسسة.

**الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS**

---

الشكل رقم (08): يمثل الهيكل التنظيمي لمؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في نقيح أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

المطلب الثاني: مهام، مبادئ وأهداف المؤسسة

لمؤسسة SOMIPHOS جملة من المبادئ تعتمد عليها عند القيام بأنشطتها، وتسعى جاهدة للحفاظ والسمو بها، كما أنها تعمل بمثابة لتحقيق أهدافها المسطرة. وتتمثل في الآتي: (1)

### أولاً: مبادئ مؤسسة SOMIPHOS

يمكن حوصلت مبادئ التي تعتمد عليها مؤسسة مناجم الفوسفات عند القيام بأنشطتها في ما يلي:

- ◀ تقديم سلع وخدمات ذات نوعية جيدة لإرضاء وجلب العملاء؛
- ◀ العمل على تطوير قدرات المستخدمين واحترامهم؛
- ◀ السعي من أجل الانخراط في منظمات اجتماعية مهتمة بصحة، الأمن، المحيط والتنمية؛
- ◀ العمل على تحقيق النمو والتسيير الحسن للمؤسسة، وذلك بالاعتماد على مبادئ وسلوك أخلاقية في قيادة الأعمال.

### ثالثاً: أهداف مؤسسة SOMIPHOS

تصبو مؤسسة مناجم الفوسفات إلى تحقيق أهدافها المسطرة وفق لرؤيتها الاستراتيجية وتسهر على توفير كل الجهود والمتطلبات لنجاحها ويمكن إبراز أهدافها فيما يلي:

#### 1- أهداف اقتصادية:

- ◀ السعي لتحقيق الأهداف المتعلقة بالإنتاج الوطني؛
- ◀ العمل على الوصول إلى أحسن مردودية للتسيير في إطار نشاطها؛
- ◀ متابعة سياسة تلبية متطلبات السوق الدولية من أجل تنويع المنتجات؛
- ◀ العمل على تحقيق التزاماتها اتجاه المستخدمين، الشركاء، وكل الأطراف المتعلقة مع المؤسسة؛
- ◀ السعي وراء محاولة إيجاد أسواق عالمية والعمل على الإشهار بالمؤسسة داخليا وخارجيا لجلب العملاء من جميع أنحاء العالم؛
- ◀ ضمان أكبر مساهمة للعمال للحصول على أكبر عائد ممكن لرأس مال المؤسسة؛
- ◀ تحقيق دراسات وأبحاث تهدف إلى تحسين الإنتاج وتطويره؛
- ◀ السهر على تنمية وتطوير هياكل الصيانة التي تمكن من تحسين القدرات الإنتاجية؛
- ◀ الحرص على مردودية رؤوس الأموال المستثمرة؛

1- معلومات مقدمة من مكتب دائرة المحاسبة والمالية.

## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في نقيح أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

- ◀ التمسك بالإطار القانوني المعمول به في كل العمليات المرتبطة بنشاطها؛
- ◀ تحقيق الفعالية، الكفاءة والجودة والقيام بتحويل الخامات بدل بيعها في صورتها الأولى؛
- ◀ المحافظة على الزبائن الحاليين والعمل على جذب آخرين من خلال متابعة تطور رغباتهم؛
- ◀ الاستمرارية في العمل من أجل تحقيق الأرباح؛
- ◀ تطوير الاستثمارات والاستعمال الأمثل للطاقة الإنتاجية.

### 2- أهداف اجتماعية:

- ◀ ترقية اخلاقيات تسيير الاعمال؛
- ◀ ضمان مستوى مقبول من الاجور للعاملين؛
- ◀ تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية؛
- ◀ تحسين مستوى معيشة العمال.

### 3- أهداف بيئية:

- ◀ المحافظة على البيئة من خلال السياسة الوطنية للتهيئة العمرانية والتوازن الجهوي وزرع ثقافة المؤسسة والمواطنة؛
- ◀ العمل على احترام قوانين وتشريعات البيئة.

### المطلب الثالث: طبيعة نشاط المؤسسة

مؤسسة مناجم الفوسفات هي من أهم المؤسسات العمومية الاقتصادية في الوطن، وذلك لمساهمتها في تطوير الاقتصاد الوطني واثرائه خارج المحروقات، وهذا تماشيا مع سياسة الدولة.

#### أولا: طبيعة نشاط المؤسسة

يتمثل النشاط الرئيسي للمؤسسة في استخراج ، معالجة وتسويق مادة الفوسفات، وسيتم تناول كل عملية على حدى: (1)

#### 1- عملية استخراج الفوسفات من المركب المنجمي جبل العنق ببئر العاتر:

يحتوي جبل العنق باحتياطي هام يقدر بـ 2 مليار طن، ويتم استغلاله حسب طلبيات الإنتاج المخططة قبل عملية استخراج الفوسفات يجب أولا الحصول على المصادقة على مخططات التفجير

1- معلومات مقدمة من مكتب دائرة المحاسبة والمالية.



## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في نقيح أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

من طرف مديرية الصناعة والمناجم، بعدها يعتمد الفريق المكلف بعملية التفجير على المصادقة للبدأ بعمليات التفجير وذلك لإزالة الأتربة الشائبة والطبقة العقيمة التي تغطي المادة الخام، ثم تتم عملية تفجير ثانية ينتج عنها كتل وأتربة من هذه المادة الخام التي تنقل على متن شاحنات مخصصة لهذا الغرض إلى آلات التكسير والتي هي العملية الأولى في التحضير لمعالجة مادة الفوسفات والمركب المنجمي المزود بالآتين:

◀ BABITLESS آلة قديمة الصنع؛

◀ AGINTIS آلة من نوع حديثة الصنع تتوفر على خدمات الية ونصف الية بتحكم الي عبر

غرفة مراقبة مزودة بحاسوب لهذا الغرض.

2- معالجة الفوسفات: تتم معالجة الفوسفات بطريقتين:

◀ المعالجة بالطريقة المبللة *voie humide*: تتم من خلال الخطوات التالية:

▪ يمر الفوسفات المغربل على ورشة التنقية من الوحل *Débourbage* في هذه الورشة يتم غطس

الفوسفات في الماء ليتم تنقيته من الوحل؛

▪ ثم يمر الفوسفات بعد التنقية من الوحل على ورشة التحميص *Sechage B1 Calcinations*، حيث

تحوي ورشة التحميص على ثلاث أفران نوعية *DORROLIVER*، في هذه الورشة يتم تجفيف

الفوسفات من الماء إلى درجة التحميص حيث تستخدم درجة حرارة تتراوح بين 700° و 900°

للحصول على منتج نهائي 63/65 فقط؛

▪ بعدها تمر الكمية المتبقية من الفوسفات بعد التنقية من الوحل على ورشة الغسل ثم التجفيف،

حيث يتم تجفيف الفوسفات من الماء في درجة حرارة تصل إلى 100° للحصول على منتجين

63/65 و 66/68.

◀ المعالجة بالطريقة الجافة *voie sèche*: تتم هذه الطريقة باتباع الخطوات التالية:

▪ التجفيف: باستعمال فرنين لازالة نسبة الرطوبة؛

▪ الغربلة: تتم هذه العملية بواسطة غرابيل حديثة من نوع REWHUM؛

▪ الطحن: هناك ثلاث مطاحن من نوع DRAGO؛

▪ الانتقاء الهوائي: يتم انتقاء وازالة الغبار والحصىات الدقيقة؛

▪ الغربلة: هناك أربع غرابيل حديثة من نوع REWHUM؛

## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

فالحصول على مادة الفوسفات التي مرت بالمراحل السابقة، هي التي تسوق إلى السوق الداخلية والخارجية، وتتمثل تشكيلة مادة الفوسفات تتكون من أربعة أنواع: (63%-65 BPL). (68% -66%) (68% BPL). (69% -72% BPL). (72% -77% BPL)

### 3- التسويق:

تقع عملية التسويق لمادة الفوسفات على عاتق السيد المدير العام لمؤسسة مناجم الفوسفات بتكامل وتظافر كل جهود اطارات المديرية التجارية، حيث يتم تسويق منتج الفوسفات بعدة طرق عن طريق رصد العملاء في دول العالم الذين يملكون مصانع تستخدم مادة الفوسفات في انتاج منتجاتهم ( كالصناعة الغذائية الزراعية، الصناعة الثقيلة، الصناعة الكيماوية، الصناعة الصيدلانية، الصناعة الغذائية الحيوانية، صناعة المنظفات، صناعة الكبريت)، والذهاب اليهم والتعريف بمنتجاتهم ومحاولة اقناعهم بجودته من جهة، ومن جهة أخرى يضمنون لهم توفير مادة الفوسفات لديمومة سير عملية انتاجية مصانعهم دون انقطاع، وذلك من خلال منحهم الاطمئنان بوجود مادة الفوسفات على المدى البعيد بحكم الاحتياطي الهائل الذي يحتويه جبل العنق والذي يقدر بـ 2 مليار طن، كما يقوم السيد المدير العام بدعوتهم واستقبالهم مع اطاراته بحفاوة وتوفير الاجواء الملائمة لكسبهم، وكذا اخذهم لزيارة مناجم جبل العنق (أرض الواقع) للوقوف امام الثروات الطبيعية التي تزخر بها المنطقة وذلك لزيادة اطمئنانهم، وبهذا يتم ابرام صفقات واتفاقيات معهم.

أيضا يتم التعريف بالمنتج من خلال الاشهار والدعاية لمادة الفوسفات الجزائري في معارض الاسواق الدولية، وارسال عينات من المنتج لعرضه على الزبائن سواء الحاليين وهم على دراية بجودة المنتج، أو عرضه على الزبائن المرتقبين لرصدهم وجذبهم.

ويتواجد بمديرية التجارة للمؤسسة ادارة تسمى -ادارة علاقة الزبائن- دورها يتجسد في التواصل مع الزبون بصورة مباشرة، وربط علاقة حوار تفاعلية معه، والاصغاء له وفهم سلوكه والتأثير فيه واشباع رغباته، وبالتالي كسب ثقته والتي ينجر عنها الولاء الذي بموجبه يصبح الزبون وفيا للمؤسسة، ويكون مميزا يحظى بمعاملة خاصة من المؤسسة، لأنه يعتبر رأسمالها ودونه تفقد المؤسسة شرعيتها، كما تتظافر جهود مديرية التجارة بالتنسيق مع كل من مديريات المؤسسة على السهر على متابعة نقل منتج الفوسفات من مركب جبل العنق إلى تخزينه في مخازن المنشآت

## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجح الفوسفات SOMIPHOS

---

المينائية بعناية، والوقوف على متابعة عملية شحنه عبر البواخر حتى وصوله بسلام إلى ميناءات زبائنھا.

## المبحث الثاني: واقع اساليب المحاسبة الإدارية المطبقة في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات

يتم تقييم الاداء في مؤسسة مناجم الفوسفات بالارتكاز على مدى فعاليتها في تحقيق أهدافها المسطرة من جهة، ومن جهة على مدى كفاءتها في تسيير موازاناتها، وتستخدم مؤسسة مناجم الفوسفات بعض الاساليب التقليدية لتقييم أدائها بشكل مستمر، وسيتم تقسيم هذا المبحث إلى:

← الموازانات التقديرية؛

← لوحة القيادة؛

← محاسبة التكاليف.

### المطلب الاول: استخدام اسلوب الموازانات التقديرية

تعتمد مؤسسة مناجم الفوسفات في تقييم ادائها على مراقبة الموازانات ، فيتم اعدادها باجتماع مديري وحدات المؤسسة، وكذا المكلفين بتسيير الموازانات، حيث يتم اعداد الموازانات التقديرية في ضوء خبرة المكلفين بإعدادها بالنظر إلى الاهداف المرسومة اخذين بعين الاعتبار الامكانات المتاحة للمؤسسة.

وانطلاقا من إعداد جدول المبيعات التقديرية، يتم تحديد الاحتياجات والمستلزمات الخاصة بتحقيق هذا الهدف، وذلك بالاعتماد والاعتماد على الميزانية التقديرية، مع اضافة هامش معين يقدر على اساس خبرة المكلفين بتسيير الميزانيات التقديرية، وعلى ضوءها يتم وضع وتحديد تقديرات المواد ولوازم الانتاج، والمتمثلة في المواد الطاقوية، المواد المتفجرة، قطاع الغيار... إلخ، وبعد تحديد كمية الانتاج المخططة، يتم اعداد مخطط الاستغلال ومعه يتم تحديد جدول المصاريف التقديرية، واستخلاص جدول حساب النتيجة وكذا نتيجة الدورة التقديرية، أيضا إعداد مختلف الميزانيات الأخرى كميزانية الاستثمار والتمويل، ويتم التركيز على مراقبة الانجازات ومقارنتها مع الاهداف أو التوقعات من جهة، وتحديد الانحرافات ومعالجتها من جهة أخرى

وتوكل هذه المهمة إلى مراقب التسيير بمؤسسة مناجم الفوسفات، هذا الأخير يستلم في نهاية كل شهر تقارير من كل فروع المؤسسة ( مراكز المسؤولية)، ويتأكد من تقارب الميزانيات الفرعية مع

## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

الميزانية العامة للمؤسسة، وبناءً عليها يقوم بإعداد جدول يضم كافة حسابات التسيير، وباعتماده على هذا الجدول يقوم مراقب التسيير بـ:

◀ مقارنة المبيعات المحققة مع المبيعات المقدرة؛

◀ مقارنة الانتاج الفعلي مع الانتاج المتوقع؛

◀ مقارنة القيمة المضافة مع القيمة المتوقعة؛

◀ وكذا مقارنة نتيجة الدورة المحققة مع النتيجة المتوقعة

كذلك في هذا الاطار يقوم مراقب التسيير بمراقبة المصاريف ومقارنتها مع النتائج وتسجيل الانحرافات وتحليلها، مع اعطاء ملاحظات وتفسير اسباب الانحرافات واقتراح التعديلات اللازمة.

الجدول رقم (05): ميزانيات التقديرية والفعالية للسنوات 2013-2014

2014			2013			البيانات
النسبة 1/2	الفعلي 2	التقديري 1	النسبة 1/2	الفعلي 2	التقديري 1	
87,01	6 988 870 075	8 031 933 000	52,63	6 759 858 877	12 843 360 000	المبيعات
100,00	65 369 333		100,00	136 636 196		تغير المخزون
100,00	47 998 212		100,00	61 488 581		النتاج المثبت
89,00	249 429 971	280 258 000	100,00	198 361 912		اعانات الاستغلال
<b>88,44</b>	<b>7 351 667 591</b>	<b>8 312 191 000</b>	<b>55,72</b>	<b>7 156 345 566</b>	<b>12 843 360 000</b>	انتاج السنة المالية
86,53	-798 044 698	-922 242 000	49,74	-713 258 961	-1 433 900 000	المشتريات المستهلكة
87,33	-1 241 314 963	-1 421 383 000	62,40	-911 965 148	-1 461 500 000	الخدمات الخارجية
87,02	-2 039 359 661	-2 343 625 000	56,13	-1 625 224 109	-2 895 400 000	استهلاك السنة المالية
<b>89,00</b>	<b>5 312 307 930</b>	<b>5 968 566 000</b>	<b>55,60</b>	<b>5 531 121 457</b>	<b>9 947 960 000</b>	القيمة المضافة للاستغلال
90,99	-1 932 396 519	-2 123 741 000	89,65	-1 580 511 232	-1 763 000 000	أعباء المستخدمين
100,28	-18 197 351	-18 146 000	74,16	-16 842 209	-22 710 000	الضرائب والرسوم
<b>87,85</b>	<b>3 361 714 060</b>	<b>3 826 679 000</b>	<b>48,19</b>	<b>3 933 768 016</b>	<b>8 162 250 000</b>	الفائض الإجمالي عن الاستغلال
92,56	54 474 223	58 852 000	65,34	21 563 519	33 000 000	المنتجات العملياتية الأخرى
84,68	-238 380 505	-281 517 000	849,83	-468 256 177	-55 100 000	الاعباء العملياتية الأخرى
64,58	-980 869 704	-1 518 868 000	163,08	-1 503 314 067	-921 800 000	المخصصات للاهلاكات والمؤونات
165,67	500 739 883	302 246 000	100,00	599 112 277		استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات
<b>113,00</b>	<b>2 697 677 957</b>	<b>2 387 392 000</b>	<b>35,78</b>	<b>2 582 873 568</b>	<b>7 218 350 000</b>	النتيجة العملياتية
99,42	252 253 396	253 732 000	100,00	155 390 355		المنتجات العملياتية الأخرى
7,74	-1 646 308	-21 266 000	136,94	-84 494 722	-61 700 000	الاعباء المالية
<b>107,80</b>	<b>250 607 088</b>	<b>232 466 000</b>	<b>-114,90</b>	<b>70 895 633</b>	<b>-61 700 000</b>	النتيجة المالية
<b>112,54</b>	<b>2 948 285 045</b>	<b>2 619 858 000</b>	<b>37,08</b>	<b>2 653 769 201</b>	<b>7 156 650 000</b>	النتيجة العادية قبل الضرائب
<b>91,40</b>	<b>8 159 135 096</b>	<b>8 927 021 000</b>	<b>61,59</b>	<b>7 932 411 719</b>	<b>12 878 360 000</b>	مجموع منتجات الأنشطة العادية
<b>82,83</b>	<b>-5 224 110 144</b>	<b>-6 307 163 000</b>	<b>92,85</b>	<b>-5 310 652 924</b>	<b>-5 719 710 000</b>	مجموع اعباء الأنشطة العادية
<b>112,03</b>	<b>2 935 024 952</b>	<b>2 619 858 000</b>	<b>36,62</b>	<b>2 621 758 795</b>	<b>7 158 650 000</b>	النتيجة الصافية للأنشطة العادية

الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

الجدول رقم (06): ميزانيات التقديرية والفعلية للسنوات 2015-2016

2016			2015			البيانات
النسبة 1/2	الفعلي 2	التقديري 1	النسبة 1/2	الفعلي 2	التقديري 1	
59,58	8 323 885 817	13 971 400 000	85,39	8 825 606 231	10 336 237 000	المبيعات
100,00	319 082 414		97,75	-171 612 475	-175 563 000	تغير المخزون
	2 247 492					النتاج المثبت
	0		87,00	37 809 386	43 459 000	اعانات الاستغلال
<b>61,88</b>	<b>8 645 215 723</b>	<b>13 971 400 000</b>	<b>85,18</b>	<b>8 691 803 142</b>	<b>10 204 133 000</b>	<b>إنتاج السنة المالية</b>
75,06	-1 093 240 943	-1 456 540 000	80,94	-764 512 078	-944 494 000	المشتريات المستهلكة
218,24	-3 277 904 930	-1 502 006 000	88,47	-1 186 708 678	-1 341 423 000	الخدمات الخارجية
<b>147,75</b>	<b>-4 371 145 873</b>	<b>-2 958 546 000</b>	<b>85,36</b>	<b>-1 951 220 756</b>	<b>-2 285 917 000</b>	<b>استهلاك السنة المالية</b>
<b>38,81</b>	<b>4 274 069 850</b>	<b>11 012 854 000</b>	<b>85,13</b>	<b>6 740 582 386</b>	<b>7 918 216 000</b>	<b>القيمة المضافة للاستغلال</b>
104,71	-2 765 737 059	-2 641 249 000	87,70	-1 784 979 688	-2 035 287 000	أعباء المستخدمين
28,93	-38 363 584	-132 603 000	58,41	-19 768 505	-33 843 000	الضرائب والرسوم
<b>17,84</b>	<b>1 469 969 207</b>	<b>8 239 002 000</b>	<b>84,39</b>	<b>4 935 834 193</b>	<b>5 849 086 000</b>	<b>الفائض الإجمالي عن الاستغلال</b>
	86 862 855		82,87	36 116 724	43 580 000	المنتجات العملياتية الأخرى
68,91	-312 128 441	-452 970 000	86,13	-227 399 532	-264 030 000	الاعباء العملياتية الأخرى
99,47	-1 171 079 297	-1 177 368 000	185,58	-1 701 026 760	-916 619 000	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات
	495 940 965		100,00	189 577 269		استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات
<b>8,62</b>	<b>569 565 289</b>	<b>6 608 664 000</b>	<b>68,61</b>	<b>3 233 101 894</b>	<b>4 712 017 000</b>	<b>النتيجة العملياتية</b>
228,67	972 074 810	425 100 000	1 121,97	3 376 031 297	300 903 000	المنتجات العملياتية الأخرى
19,32	-16 226 027	-83 985 000	428,07	-20 603 156	-4 813 000	الاعباء المالية
<b>280,21</b>	<b>955 848 783</b>	<b>341 115 000</b>	<b>1 133,25</b>	<b>3 355 428 141</b>	<b>296 090 000</b>	<b>النتيجة المالية</b>
<b>21,95</b>	<b>1 525 414 072</b>	<b>6 949 779 000</b>	<b>131,56</b>	<b>6 588 530 035</b>	<b>5 008 107 000</b>	<b>النتيجة العادية قبل الضرائب</b>
70,85	10 200 094 354	14 396 500 000	116,54	12 293 528 433	10 548 616 000	مجموع منتجات الأنشطة العادية
<b>89,45</b>	<b>-6 661 308 297</b>	<b>-7 446 721 000</b>	<b>103,33</b>	<b>-5 725 239 611</b>	<b>-5 540 509 000</b>	<b>مجموع اعباء الأنشطة العادية</b>
<b>50,92</b>	<b>3 538 786 057</b>	<b>6 949 779 000</b>	<b>131,15</b>	<b>6 568 288 822</b>	<b>5 008 107 000</b>	<b>النتيجة الصافية للأنشطة العادية</b>

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات مقدمة من قسم المحاسبة والمالية أنظر الملحق(01).

السنة المالية 2013:

تعتبر اسوء سنة مالية في هذا البيان حيث ان ما تحقق فعليا لا يتعدى 55.72 % وهذا راجع لعدة أسباب نذكر منها:

1 - إنتاج السنة المالية

← تراجع سعر تسويق الفوسفات في السوق العالمية؛

## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

◀ توقف العمل لمدة تفوق الشهر سببه إضراب شنه عمال المركب مما اثر على توقف الانتاج وكذلك الإضراب الذي قام به عمال السكك الحديدية لمدة شهر ثاني مما اثر على نقل مادة الفوسفات من المركب المنجمي جبل العنق الى ميناء عنابة.

### 2- القيمة المضافة

◀ تأثرت بدورها من جراء الأسباب السالفة الذكر حيث بلغت 55.60 %.

### 3-الفائض الإجمالي عن الاستغلال

◀ لم يتعدى الفائض نسبة 48.19 % بما هو مقدر له حيث انجر عن هذه النتائج نتيجة صافية لم تتعدى 36.62 % مما تم تقديره لهذه السنة للمالية.

### السنة المالية 2014:

تعتبر سنة مالية متوازنة لكون ما تحقق كالاتي:

◀ انتاج السنة المالية بلغ 88.63 % مقارنة بما تم تقديره؛

◀ القيمة المضافة للاستغلال بلغت 89.00 % بالنسبة للتقديرات؛

◀ الفائض الإجمالي عن الاستغلال يبلغ 87.85 %؛

◀ النتيجة العملياتية فاقت 113 %؛

◀ النتيجة الصافية تبلغ 112.03 %.

كل هذه النتائج مريحة للشركة رغم كونها قريبة جدا لنتائج السنة السابقة مقارنة بالارقام المطلقة. وهذا راجع الى حسن التقدير في الموازنة والتحكم في الأعباء.

### السنة المالية 2015:

تعتبر السنة المالية المثالية لما تحقق بالنسبة للتقديري:

◀ انتاج السنة المالية 85,18 %؛

◀ القيمة المضافة للاستغلال 85,13 %؛

◀ الفائض الإجمالي عن الاستغلال 84,39 %؛

◀ النتيجة المالية 1 133,25 %؛

◀ النتيجة الصافية للأنشطة العادية 131,15 %.

وهذا راجع الى حسن التقدير في الموازنة والتحكم في الأعباء زيادة على تدهور قيمة صرف الدينلر الجزائري مقارنة بالدولار الامريكي انجر عنه نتيجة مالية تقدر ب 3.335 مليار دينار تفوق

## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

النتيجة التشغيلية المقدرة بـ 3.233 مليار دينار وجمع النتائج تحصلت الشركة على نتيجة صافية مقدرة بـ 6.568 مليار دينار ما يعادل نسبة 131.15 % بالنسبة للنتيجة الصافية التقديرية. السنة المالية 2016:

تعد سنة مالية متوسطة نتيجة انخفاض سعر بيع مادة الفوسفات واستقرار سعر الصرف. وعليه يمكن القول ان مراقبة الموازنة في مؤسسة مناجم الفوسفات تؤدي وظيفتها بطريقة مقارنة ماتم تقديره وما تم تحقيقه فعلا، كما انها تقدم الاسباب التي ادت إلى هاته الانحرافات، وتعمل على معالجتها من خلال عقد اجتماعات فيما بين مديري المؤسسة لاتخاذ الاجراءات الكفيلة لتدراك هاته الانحرافات. لكن ما يلاحظ أنها تركز فقط على الجانب المالي.

### المطلب الثاني: استخدام لوحة القيادة

تعتبر لوحة القيادة من الاساليب التي تستخدمها مؤسسة مناجم الفوسفات في متابعة أدائها وتقييمه، وذلك بالاعتماد على التقارير ولوحات القيادة الجزئية الصادرة من مختلف مديريات المؤسسة، وتوكل المهمة إلى المكلف بإعداد لوحات قيادة شاملة، حيث يقوم هذا الأخير باستنباط جميع المعلومات ذات الدلالة المتأتية من جميع الفروع ويقوم بتجميعها في لوحة قيادة شاملة، حيث تحوي هذه الاخيرة على الآتي:

1- لوحة قيادة خاصة بالإنتاج: تتضمن كمية وقيمة الانتاج المتوقع لكل شهر، وكذا كمية وقيمة الانتاج المحقق، كما تظهر لوحة القيادة مقارنة الانتاج المحقق بالإنتاج المتوقع، وكذا مؤشر التقييم والتمثل في: معدل الانجاز/المتوقع؛

2- لوحة القيادة المالية: تشمل حسابات التسيير، والتي تضم نسبة التطور الحاصلة في كل من (المخزون المدينون، النقدية، الديون)، ولتقييم التطورات الحاصلة، تقوم المؤسسة بمقارنة انجازات السنة الماضية وتوقعات السنة الحالية، ايضا مقارنة انجازات وتوقعات نفس السنة ( مقارنة شهرية )، وذلك بغية معرفة نسبة التطور الحاصل، دراسة الانحرافات وتحديد اسبابها ومعالجتها؛ أيضا تعتمد مؤسسة مناجم الفوسفات على بعض النسب المالية في تقييم ادائها المالي نسب المردودية، معدل الانتاجية، معدل التكاليف؛

3- لوحة قيادة التموين: وتشمل كل المعلومات الخاصة بمواد ولوازم الانتاج للعملية الانتاجية، وذلك بغية المقارنة وتقييم ماتم انجازه مع ما كان متوقعا؛



## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

4- لوحة قيادة الموارد البشرية: تتعلق بجانب الموارد البشرية للمؤسسة حيث يستلم المكلف بإعداد لوحة القيادة الشاملة تقرير من مديرية الموارد البشرية، تضم معلومات حول عدد الموظفين، تطورهم، نفقاتهم، مصاريف التكوين، الدورات التدريبية والتكوينية المتوقعة والمنجزة، معدل دوران العاملين، وذلك لتتبع العاملين على مستوى المؤسسة هاته اللوحة تمكن من تقييم الاداء على مستوى الموارد البشرية، فيما يخص التعلم، التطوير، التحفيز، رضا العاملين، الترقيات وعلى ضوء هاته المعلومات الموجودة في لوحة قيادة الموارد البشرية، تقوم المؤسسة بمتابعة، دائها وتقييمه، والوقوف عند الانحرافات بين ما هو متوقع وما هو محقق.

### المطلب الثالث: استخدام اسلوب محاسبة التكاليف

اعتمادا على المحاسبة التحليلية وما توفره من معلومات، يتم دراسة وتحديد مختلف التكاليف حسب سلسلة الانتاج، باتباع طريقة التكاليف الاجمالية، فهي تقوم بتحميل كافة التكاليف المباشرة وغير مباشرة على المنتج، وفيما يلي نقوم بعرض الخطوات التي تنتهجها المؤسسة في تحديد التكاليف النهائية للمنتج يبدأ حساب التكاليف من أول مرحلة الا وهي استخراج الفوسفات أي التكاليف المتعلقة بإزالة الاتربة الشائبة والطبقة العقيمة التي تغطي المادة الخام، وكذا كل المصاريف المباشرة في عملية استخراج الفوسفات كمصاريف الوقود الخاصة بالشاحنات التي تنقل الفوسفات إلى سلسلة الانتاج المستخدمة، وعلى العموم فالتكاليف المباشرة وغير المباشرة تتمثل في الآتي:

← تكلفة الاستخراج؛

← تكلفة السحق والتفتيت، تكلفة الغريلة

← تكلفة الغسل ؛

← تكلفة التحميص؛

← تكلفة التجفيف؛

← تكلفة المواد الاولية؛

← تكلفة اليد العاملة؛

← تكاليف الخدمات؛

← تكاليف الاهتلاك؛

← تكاليف المصاريف المختلفة؛

## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

---

- ◀ تكاليف التخزين في المركب المنجمي جبل العنق؛
- ◀ تكاليف نقل الفوسفات حتى المنشآت المينائية عنابة؛
- ◀ تكلفة شحن الفوسفات.

### المبحث الثالث: الاطار العام لتطبيق بطاقة الاداء المتوازن

تعتبر بطاقة الاداء المتوازن من أهم الاساليب الحديثة في تقييم أداء المؤسسة، وذلك في ظل تواجدها في بيئة تنافسية اين اصبحت المؤشرات غير المالية تلعب دورا هاما في بقاء المؤسسة واستمرارها، فهي اطار متكامل تجمع بين المؤشرات المالية وغير المالية للأداء، فبطاقة الاداء المتوازن تعد نموذجا أكثر شمولاً وفعالية موجه نحو تقييم أداء المؤسسة، فهي أداة جديدة تسمح بنشر رؤية واستراتيجية المؤسسة بين مختلف الموظفين من اجل نظائر جهود الجميع في تحسين أداء المؤسسة وبلوغ اهدافها ، وتم تقسيم هذا المبحث إلى:

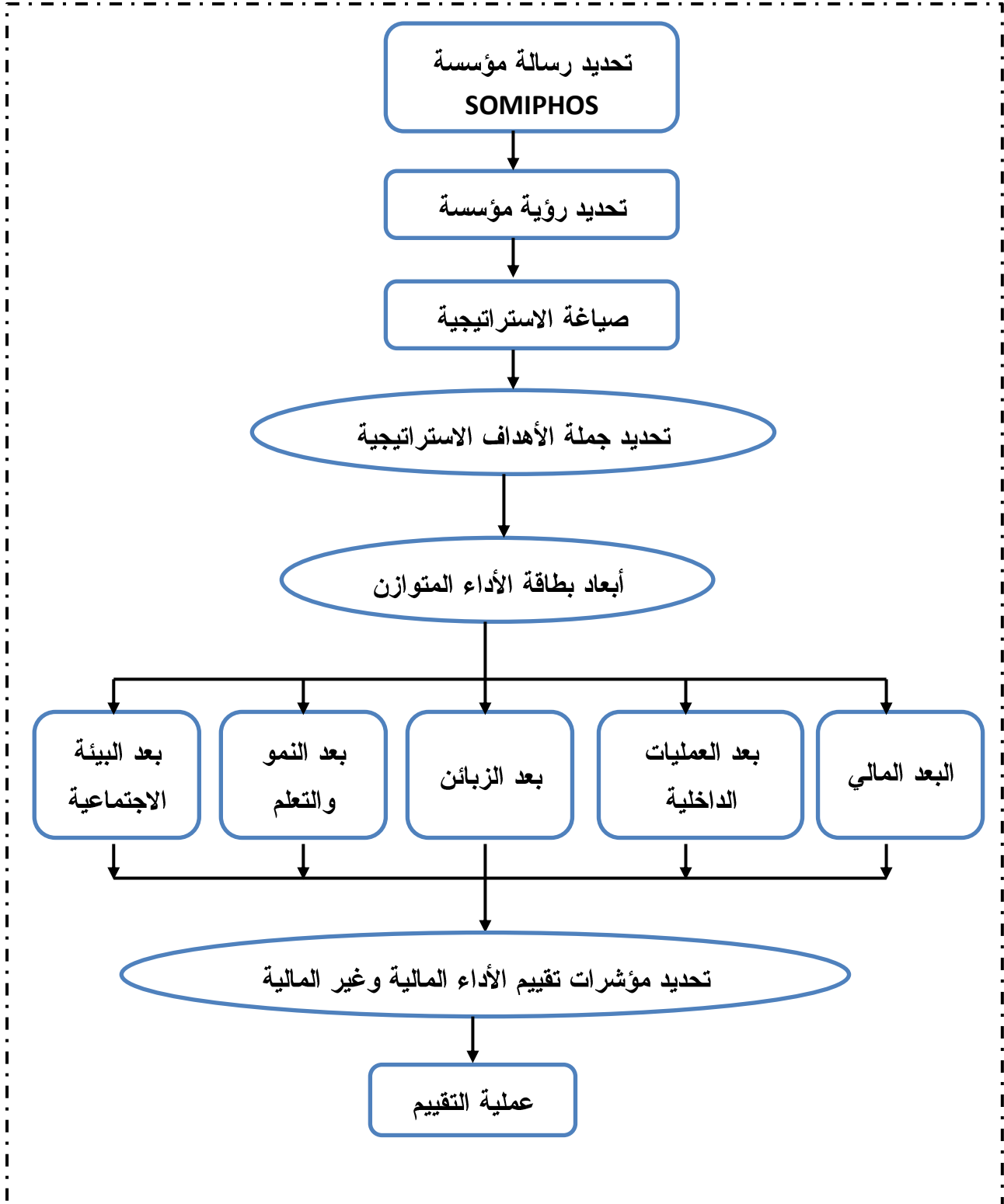
- ◀ خطوات تطبيق بطاقة الاداء المتوازن؛
- ◀ تطبيق بطاقة الاداء على المتوازن على مؤسسة مناجم الفوسفات؛
- ◀ تقييم بطاقة الاداء المتوازن.

### المطلب الاول: خطوات تطبيق بطاقة الاداء المتوازن

ينبغي على مؤسسة مناجم الفوسفات ان تمتلك رؤية واضحة حول توجهاتها وطموحاتها المستقبلية لتحقيق رسالتها، وعلى ضوء هذه الرؤية تتم صياغة استراتيجيتها، هاته الاخيرة تتم ترجمتها إلى جملة من الاهداف الاستراتيجية التي تتمحور وفق ابعاد بطاقة الاداء المتوازن، ومن ثم اقتناء المؤشرات التي تكون مناسبة ومعبرة عن هذه الاهداف وتعطي صورة واضحة في عملية التقييم، فتطبيق بطاقة الاداء المتوازن يتطلب اتباع خطوات منهجية والشكل التالي يوضح خطوات تصميم وتطبيق بطاقة الاداء المتوازن لمؤسسة مناجم الفوسفات.

الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

الشكل رقم (09): خطوات تصميم بطاقة الأداء المتوازن



المصدر: من إعداد الطالبتين

## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

أولاً: تحديد رسالة مؤسسة مناجم الفوسفات

تكمن رسالة المؤسسة الوطنية مناجم الفوسفات في اضافة القيمة من خلال انتاج الفوسفات وبيعه، تحقيق الارباح وضمان البقاء والاستمرار، وحيازة مكانة سوقية معتبرة.

ثانياً: تحديد رؤية المؤسسة

كون مؤسسة مناجم الفوسفات المؤسسة الوحيدة المنتجة للفوسفات داخل الوطن، فهي تعمل على توفير المنتج للعملاء وطنياً، وباعتبارها ايضاً مصدرة للفوسفات إلى جميع انحاء دول العالم، فهي تسعى جاهدة للحفاظ على مكانتها، وزيادة حصتها السوقية ودعمها في ظل المنافسة في سوق عالمي يتميز بكثرة المنافسين وذلك من خلال:

◀ تغطية احتياجات العملاء داخل تراب الوطن؛

◀ تزويد العملاء بأفضل المنتجات ذات الجودة والسعر المناسب؛

◀ العمل على كسب ولاء العملاء ورضاهم.

ثالثاً: صياغة استراتيجية المؤسسة

لبلوغ رؤية المؤسسة فهي تعتمد على استراتيجية التميز في المنتج بسعر مناسب، وأيضاً الحفاظ على العملاء الحاليين وهم يمثلون محور اهتمامها، اضافة إلى السعي من أجل كسب عملاء جدد، وتتجلى استراتيجية المؤسسة التي تنتهجها فيما يلي:

◀ توسيع قاعدة الزبائن من خلال اشباع رغباتهم ومنحهم سعراً مناسباً لكسبهم؛

◀ اقتناء معدات والآت التصنيع الحديثة والتي تزيد في سرعة وتيرة العملية الانتاجية وتضفي جودة على المنتج.

رابعاً: تحديد الاهداف الاستراتيجية لمؤسسة مناجم الفوسفات

بعد صياغة استراتيجية المؤسسة، سيتم ترجمتها إلى جملة من الاهداف الاستراتيجية والتي تتمثل في الابعاد الخمسة لبطاقة الاداء المتوازن المقترحة.

**1- الاهداف الاستراتيجية للبعد المالي:** يعد الجانب المالي من اهم المحاور التي تركز عليها جميع المؤسسات ، وذلك لان الجانب المالي هو الصورة والمرآة العاكسة لوضعية المؤسسة، فعلى اختلاف المؤسسات فهي تتفق وتشارك في هدف تحسين أدائها المالي، ومن أهم الاهداف الاستراتيجية للبعد المالي ما يلي:

## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

◀ تحسين مردودية المؤسسة؛

◀ تحسين العائد على الاستثمار؛

◀ إمكانية توفر السيولة الكافية.

2- الأهداف الاستراتيجية لبعدهم العملاء: تعد مكانة وأهمية العملاء في المؤسسات بمثابة القلب النابض لها ، فهم الذين يضمنون لها النمو والاستمرار من خلال تحقيق المبيعات ، و القدرة على الصمود في البيئة التنافسية المعاصرة ، فكل جهودها تصبو نحو تلبية حاجاتهم ورغباتهم لتضمن ولائهم لها، ومن اهم الأهداف الاستراتيجية التي تسعى مؤسسة مناجم الفوسفات إلى تحقيقها ضمن هذا البعد مايلي:

◀ الزيادة في حجم المبيعات؛

◀ كسب ولاء العملاء؛

◀ كسب رضا العملاء من خلال تحقيق رغباتهم.

3- الأهداف الاستراتيجية لبعدهم العمليات الداخلية: حيث يتضمن هذا البعد مختلف التقنيات والوسائل المستعملة لتجسيد العمليات والأنشطة الداخلية للعملية الانتاجية ، وتمثل في قدرات المؤسسة الادائية والتي من خلالها تستطيع تحقيق أهدافها ومجابهة المنافسة ، وتكمن الأهداف الاستراتيجية التي تدخل ضمن هذا البعد في الآتي:

◀ زيادة انتاجية العامل؛

◀ جودة العملية الانتاجية.

4- الأهداف الاستراتيجية لبعدهم التعلم والنمو: يركز هذا الجانب على القيمة المضافة المتأتية من مساهمة الموارد البشرية في تطوير ونمو المؤسسة، عن طريق تحسين مستوى موظفي المؤسسة والذي ينعكس ايجابا على تقدمها وازدهارها، ومن بين الأهداف الاستراتيجية التي تصبو المؤسسة إلى تحقيقها من خلال هذا البعد ما يلي:

◀ تحسين قدرة وكفاءة العاملين

◀ الرفع في مستوى رضا العاملين

5- الأهداف الاجتماعية والبيئية: يعد البعد الاجتماعي والبيئي أيضا من الأبعاد التي تهتم بها مؤسسة مناجم الفوسفات، فهي تسعى لتحسين معيشة موظفيها وتوفير لهم الامكانيات والاجواء الملائمة

## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في نقيبه

### أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

التي تساعدهم في حياتهم، كما انها تعتني بالجانب البيئي وتحافظ عليه، وتكمن الاهداف الاستراتيجية ضمن هذا البعد ما يلي:

◀ تقديم الاعانات للموظفين؛

◀ تقديم اعانت للجمعيات الخيرية؛

◀ تقديم حوافز تشجيعية للموظفين؛

◀ احترام القوانين والتشريعات الخاصة بالبيئة.

يمكن القول أن تحديد مختلف علاقات بين السبب والنتيجة المتواجدة بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازن كما يلي:

◀ تحسين قدرات وكفاءة الموظفين سيزيد من رضاهم وتحفيزهم وسيحسن من انتاجيتهم و سيرجع هذا بالإيجاب على نمو المؤسسة وازدهارها لأن نجاح المؤسسة مرتبط بالجهود المبذولة من طرف موظفيها ( بعد النمو والتعلم)؛

◀ كما أن التحسين في جودة العمليات الداخلية وزيادة الإنتاجية سيحسن من وضعية المؤسسة ويدعم ويزيد في حصتها السوقية وذلك من خلال تطور نمو مبيعاتها ( بعد العمليات الداخلية)؛

◀ أيضا الحفاظ على ولاء عملاء المؤسسة وزيادة كسب عملاء جدد يعد مكسبا حقيقيا للمؤسسة فهم رأسمالها وربحيتها، وطبعا زيادة حجم المبيعات يؤثر إيجابا على وضعية المؤسسة من خلال تحسين المالية وتعظيم أرباحها ( بعد الزبائن)؛

◀ فتلاحم وتفاعل ابعاد بطاقة الاداء المتوازن سيؤدي إلى نمو المؤسسة واستمرارها وكذا تعظيم ارباحها وزيادة حصتها السوقية في ظل بيئة تنافسية ( بعد مالي)؛

◀ الالتزام باحترام القوانين والتشريعات البيئية والحفاظ على البيئة، وكذا تحسين مستوى معيشة الموظفين (بعد البيئي والاجتماعي).

#### خامسا : تحديد مؤشرات الاداء

بعد التطرق إلى تحديد الاهداف الاستراتيجية لمؤسسة مناجم الفوسفات، واستنباط علاقات السبب والنتيجة بين أبعاد بطاقة الاداء المتوازن، سيتم تحديد المؤشرات المناسبة لكل بعد من أبعاد بطاقة الاداء المتوازن المطبقة في مؤسسة محل الدراسة.

## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

وسيتم تحديد مؤشرات ابعاد بطاقة الاداء المتوازن من خلال التعبير عن كل هدف من الاهداف الاستراتيجية بمؤشر كمي يعبر ويبين مدى اقتراب المؤسسة نحو تحقيق هذا الهدف، وذلك عن طريق الاعتماد على ميزانيات المؤسسة، وكذا المقابلات التي أجريت مع موظفي المؤسسة محل الدراسة.

### المطلب الثاني: تطبيق بطاقة الاداء على المتوازن على مؤسسة مناجم الفوسفات

سيتم في هذا المطلب تجسيد المعطيات المتوفرة من مؤسسة مناجم الفوسفات، وكذا المقابلات التي أجريت مع موظفي المؤسسة، وتجسيدها وتطبيقها على بطاقة الاداء المتوازن المقترحة.

أولاً: مؤشرات اداء البعد المالي

لتقييم الاداء المالي لمؤسسة مناجم الفوسفات، سيتم الاعتماد على النسب المالية المستخدمة في التحليل المالي، وتجسيدها على الواقع الميداني، وذلك للوقوف عند الوضع المالي للمؤسسة، وسيتم التركيز على المؤشرات التالية (المردودية المالية، العائد على الاستثمار، مؤشر السيولة)، وذلك بالاعتماد على المعلومات الموجودة في الميزانيات المقدمة من طرف مسؤول المحاسبة والمالية وسيتم عرضها فيما يلي:

**1- المردودية المالية:** ويهدف هذا المؤشر إلى معرفة مردودية الاموال الخاصة ومدى مساهمتها في تحقيق النتيجة، وسنقوم بحساب معدل المردودية المالية، والذي يعبر عن ربحية كل دينار مستثمر من الاموال الخاصة للمؤسسة، ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة المردودية المالية} = \frac{\text{نتيجة الدورة الصافية}}{100X \text{ الأموال الخاصة}}$$

$$100X \frac{2,621,758,795.12}{18,403,891,860.57} = \text{نسبة المردودية المالية}$$

$$\text{نسبة المردودية المالية لسنة 2013} = 14\%$$



الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

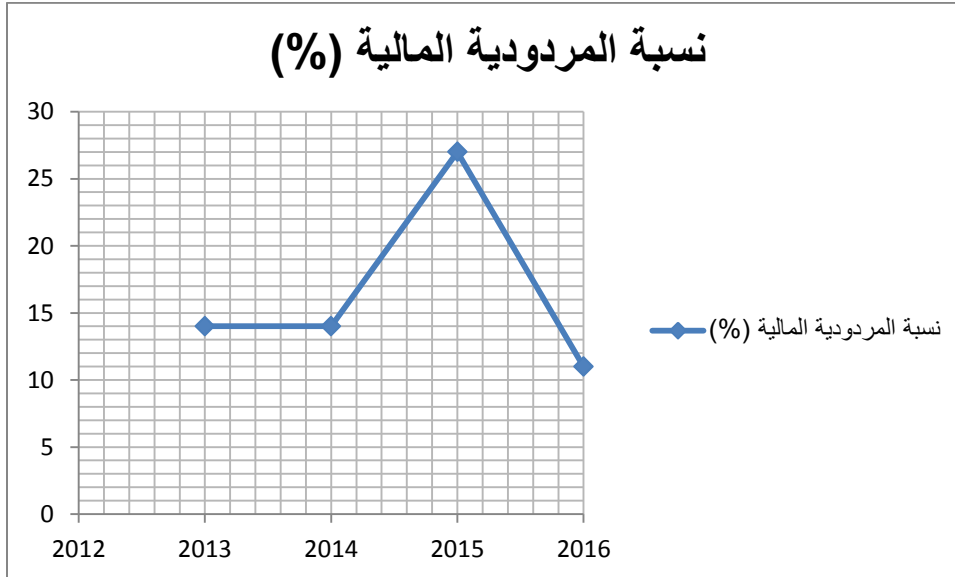
الجدول رقم (07): نسبة المردودية المالية للسنوات 2013 - 2016

الوحدة: دج

السنوات	النتيجة الصافية	الاموال الخاصة	نسبة المردودية المالية (%)
2013	2,621,758,795.12	18,403,891,860.57	14
2014	2,935,024,951.45	21,607,127,774.96	14
2015	6,568,288,822.16	24,430,159,777.78	27
2016	3,538,786,057.75	32,120,400,689.59	11

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (02)

الشكل رقم (10): منحنى بياني يمثل نسبة المردودية المالية



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول السابق.

نستخلص من الجدول رقم (07) والشكل البياني رقم (10) أن نسبة المردودية في تطور مستمر، حيث حققت المؤسسة خلال السنوات 2013 و 2014 معدل 14 %، وحققت أعلى نسبة مردودية سنة 2015 تقدر بـ 27 % وهذا راجع إلى النتيجة الصافية المحققة والمعتبرة مقارنة بالسنوات السابقة، وأيضاً إلى زيادة في قيمة الاحتياطات مقارنة بـ 2014، أما في سنة 2016 نلاحظ عودة انخفاض نسبة المردودية حيث انه قدر بـ 11 %، سببه الزيادة المعتبرة في الاموال الخاصة مقابل انخفاض في النتيجة الصافية بنسبة تقارب 53 % مقارنة بـ 2015.

## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

2- العائد على الاستثمار: يوضح هذا المؤشر مقدار الأرباح التي حققتها الأموال المستثمرة، أي ربحية الدينار الواحد المستثمر في الأصول الثابتة، ويعبر عنه بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة العائد على الاستثمار} = \frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة}}{100X \text{ إجمالي الاستثمارات}}$$

$$100X \frac{2,621,758,795.12}{24,646,898,248.12} = \text{نسبة العائد على الاستثمار}$$

نسبة العائد على الاستثمار لسنة 2013 = 11%

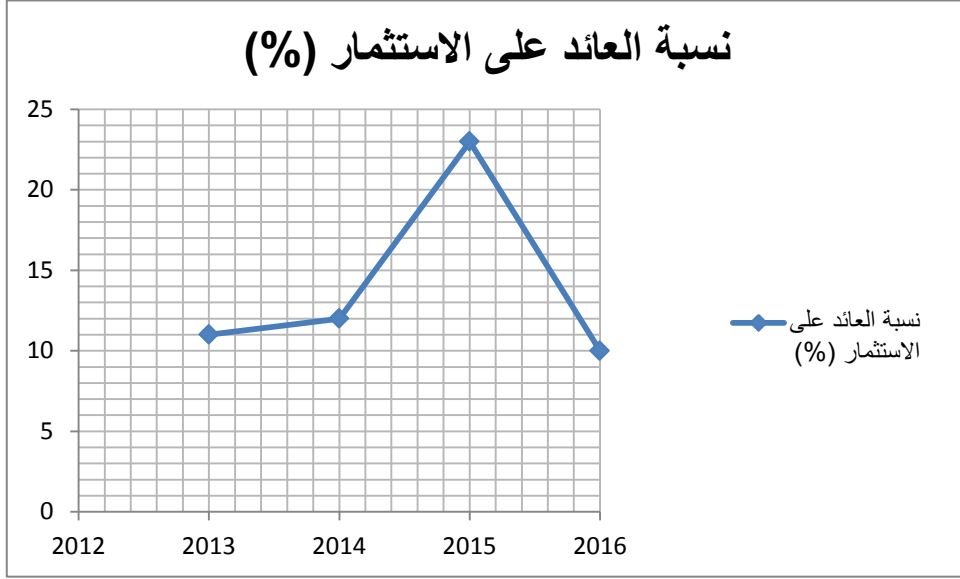
الجدول رقم (08): نسبة العائد على الاستثمار للسنوات 2013-2016

الوحدة: دج

السنوات	صافي الربح بعد الضريبة	إجمالي الاستثمارات	نسبة العائد على الاستثمار (%)
2013	2,621,758,795.12	24,646,898,248.12	11
2014	2,935,024,951.45	24,246,541,490.69	12
2015	6,568,288,822.16	29,076,441,669.49	23
2016	3,538,786,057.75	35,385,248,730.52	10

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (02)

الشكل رقم (11): منحني بياني يمثل نسبة العائد على الاستثمار



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول السابق.

نستخلص من الجدول رقم (08) والشكل البياني رقم (11) أن نسبة العائد على الاستثمار في زيادة حيث بلغ على التوالي: 11 %، 12 %، وهذا خلال السنوات 2013، 2014، وبلغ أقصاه معدل 23 % سنة 2015، وهذا راجع لتأثير النتيجة المالية المحققة هذه الاخيرة تقريبا 50 % منها تعتبر نواتج مالية محققة من الربح في سعر الصرف المطبق على الودائع لأجل والمكتتبة بالعملة الصعبة من طرف المؤسسة على مستوى البنك والتي لا تساهم بشكل مباشر في العملية الانتاجية ( نتيجة خارج الاستغلال).

كما نلاحظ عودة في الانخفاض لنسبة العائد الاستثمار سنة 2016 إلى 10 %، ويقدر هذا الانخفاض بـ 44 % مقارنة بسنة 2015، وهذا التغير راجع لانخفاض الربح الصافي وكذا انخفاض قيمة النواتج المالية، وذلك بسبب تنازل المؤسسة عن قيمة معينة من الودائع لفائدة خزينة الدولة، وذلك لتدعيم الاقتصاد الوطني في اطار المشروع الجديد والمتمثل في سندات الخزينة

3- السيولة: ويستخدم هذا المؤشر بغية معرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الاجل، ويعبر عنه بالعلاقة التالية:

الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجي الفوسفات SOMIPHOS

$$\text{نسبة التداول} = \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}} \times 100X$$

$$100X \frac{4,464,290,949.26}{2,230,871,801.83} = \text{نسبة التداول}$$

$$200 \% = \text{نسبة التداول لسنة 2013}$$

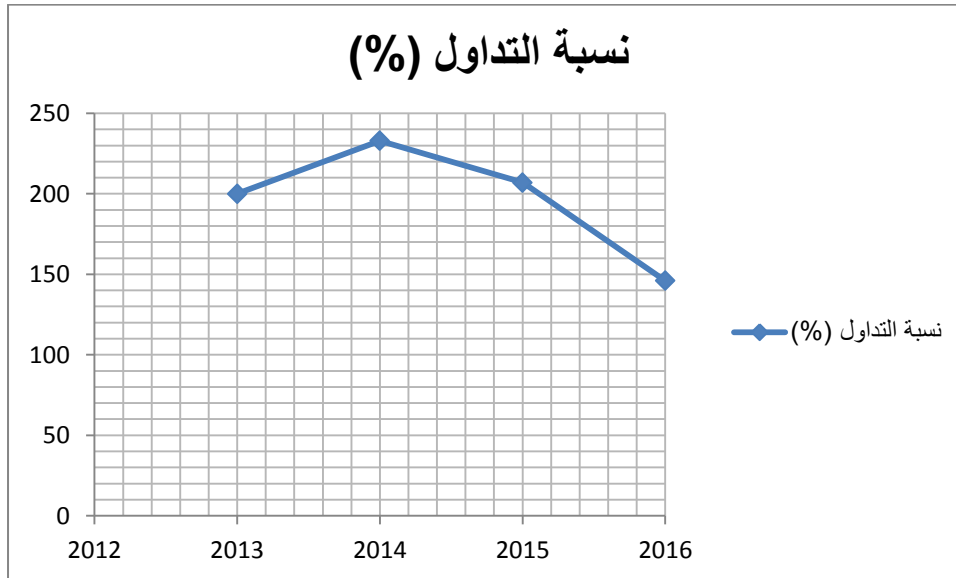
الجدول رقم (09): نسبة التداول للسنوات 2013-2016

الوحدة: دج

السنوات	الاصول المتداولة	الخصوم المتداولة	نسبة التداول (%)
2013	4,464,290,949.26	2,230,871,801.83	200
2014	4,690,169,125.61	2,010,767,307.80	233
2015	6,395,495,074.05	3,086,752,884.97	207
2016	6,460,693,018.01	4,438,967,300.82	146

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (02)

الشكل رقم (12): منحنى بياني يمثل نسبة التداول



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول السابق.

## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

نستخلص من الجدول رقم (09) والشكل البياني رقم (12) أن نسب التداول في تطور خلال السنوات 2013، 2014 على التوالي 200%، 233%، مع ملاحظة تسجيل انخفاض خلال السنوات 2015 و 2016 قدرت على التوالي بـ 207%، 146%، وهذا راجع إلى الزيادة في الديون قصيرة الاجل الغير متناسبة مع الزيادة في الاصول المتداولة.

ثانيا: مؤشرات أداء بعد العمليات الداخلية

من الاهداف الاستراتيجية لهذا البعد يمكن تحديد المؤشرات الاكثر تعبيراً عن مدى تقدم المؤسسة نحو تحقيق هذه الاهداف كما يلي:

1- إنتاجية العامل: سيتم الاعتماد على مؤشر إنتاجية العامل من خلال العلاقة التالية:

$$\text{معدل إنتاج العامل} = \frac{\text{قيمة الإنتاج الكلي}}{\text{إجمالي عدد العمال}}$$

$$\text{معدل إنتاجية العامل} = \frac{7,156,345,567.95}{1,756}$$

$$\text{معدل إنتاجية العامل لسنة 2013} = 4,075,367.64$$

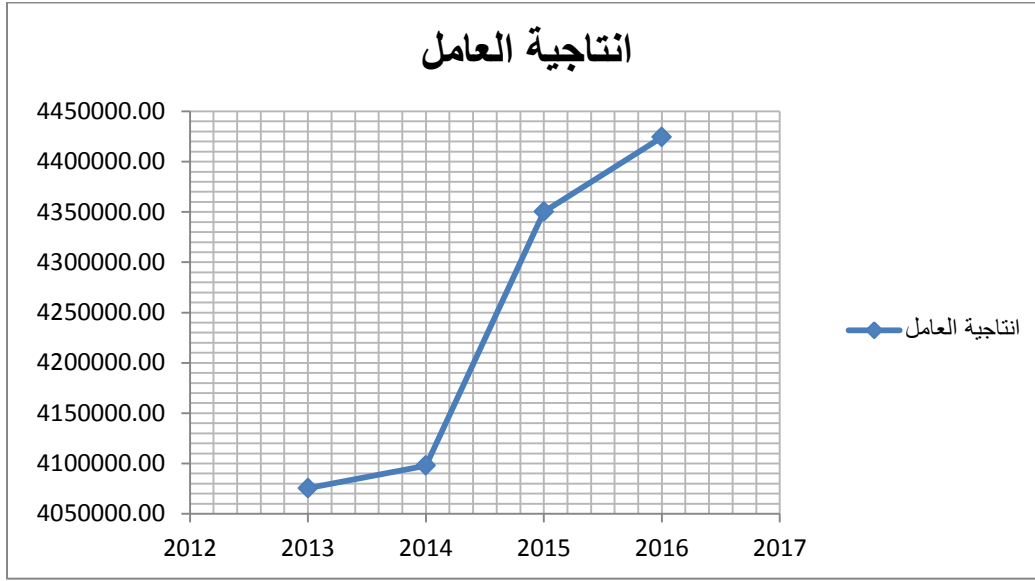
الجدول رقم (10): معدل إنتاجية العامل للسنوات 2013-2016

الوحدة: دج

السنوات	قيمة الإنتاج الكلي	اجمالي عدد العمال	معدل إنتاجية العامل
2013	7,156,345,567.95	1,756	4,075,367.64
2014	7,351,667,592.95	1,794	4,097,919.51
2015	8,691,803,141.61	1,998	4,350,251.82
2016	8,645,215,724.25	1,954	4,424,368.33

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (03).

الشكل رقم (13): منحنى بياني يمثل معدل إنتاجية العامل



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول السابق.

نستخلص من الجدول رقم (10) والشكل البياني رقم (13) أن معدل إنتاجية العامل في تزايد مستمر، وهذا يفسر بالتناسق الموجود بين الزيادة في عدد العمال ومساهمته في تحقيق الانتاجية (الزيادة في الانتاج الكلي)، إلا أنه في سنة 2016 كان هناك نقصان في عدد العمال بنسبة 2 %، وفي قيمة الانتاج الكلي 1% مع تحقيق زيادة في إنتاجية العامل، بسبب اقتناء آلات ومعدات حديثة التكنولوجيا بمبلغ (1.415.325.000,00 دج) ، والتي زادت من وتيرة الإنتاجية.

2- جودة العملية الإنتاجية: يقاس مؤشر جودة العملية الإنتاجية بنسبة الانتاج المعيب، ومن خلال المقابلات التي أجريناها مع مسؤول دائرة التسويق بالمؤسسة محل الدراسة اكدوا لنا بانهم لا يملكون مردودات من طرف زبائنهم لمنتجات معيبة، كون أن هذا المنتج ينتج بمكونات وفق طلبات ورغبات الزبائن المتفق عليها معهم، وكون هذا المنتج لا يصدر إلى الزبائن الا بجملة من الوثائق الخاصة بالمنتج من بينها وثيقة جودة المنتج مصادق عليها من الهيئات المعتمدة SGS.<sup>(1)</sup>

## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجح الفوسفات SOMIPHOS

ثالثاً: مؤشر بعد العملاء

المؤشرات التي تعبر عن الأداء ضمن هذا البعد يمكن التعبير عليها بمدى رضا وولاء العملاء للمؤسسة، مما يسمح بزيادة حجم المبيعات وبالتالي زيادة حصتها السوقية، وتتمثل أهم المؤشرات التي تم اختيارها لتحقيق اهدافها من خلا هذا البعد ما يلي:

1- زيادة حجم المبيعات: يعتبر مؤشر زيادة رقم الاعمال مناسباً لتبيان مدى اقتراب المؤسسة من تحقيق هدفها، حسب العلاقة التالية:

$$\text{نسبة نمو رقم الأعمال} = \frac{\text{رقم الأعمال للسنة الحالية} - \text{رقم الأعمال للسنة السابقة}}{100 \times \text{رقم الأعمال للسنة السابقة}}$$
$$\text{نسبة نمو رقم الأعمال} = \frac{10,643,663,695.27 - 6,759,858,877.87}{100 \times 10,436,663,695.27}$$

نسبة نمو رقم الأعمال لسنة 2013 = -35.23 %

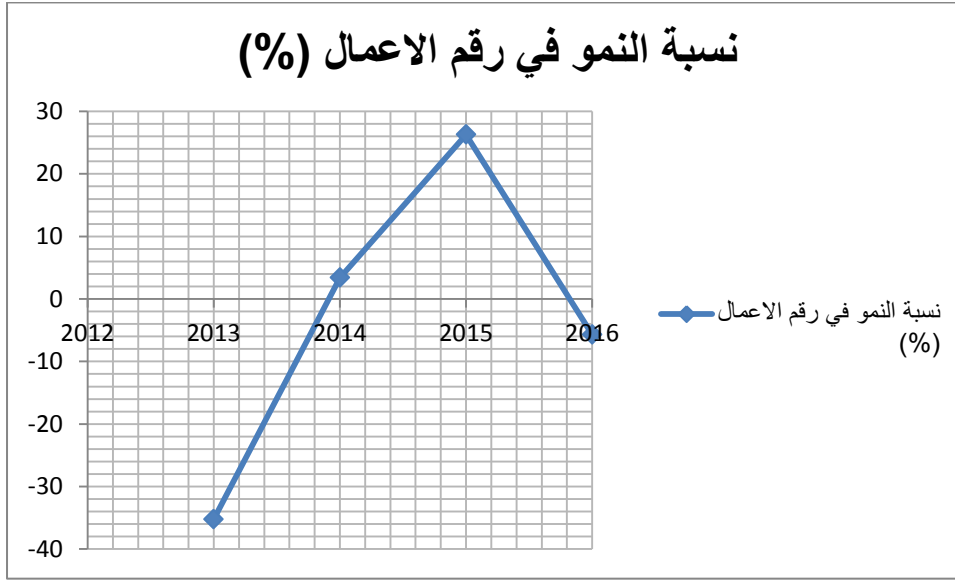
الجدول رقم (11): تطور نمو رقم الاعمال للسنوات 2013-2016

السنوات	رقم الاعمال	نسبة النمو في رقم الاعمال (%)
2012	10,436,663,695.27	/
2013	6,759,858,877.87	- 35.23
2014	6,988,870,075.37	3.39
2015	8,825,606,231.03	26.28
2016	8,323,885,817.56	- 5.68

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (03).

## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

الشكل رقم (14): منحنى بياني يمثل نسبة النمو في رقم الأعمال



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول السابق.

نسبة النمو في الكميات المباعة للسنوات 2016-2013

الوحدة (طن)

السنوات	الكميات المباعة	نسبة النمو في الكميات المباعة (%)
2012	1,217,053	/
2013	1,105,460	-9.17
2014	1,328,579	20.18
2015	1,344,341	1.19
2016	1,188,000	-11.63

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (05).

نستخلص من الجدول رقم (11) والشكل البياني رقم (14) نسبة النمو في رقم الاعمال سنة 2013 سجل انخفاض بـ 35.23%، وهذا راجع إلى انخفاض في الكميات المباعة قدرت بـ 9.17% وأيضاً إلى التراجع الكبير في أسعار البيع مقارنة بسنة 2012 حيث كان متوسط سعر البيع تقريباً في حدود 119 دولار، فيما بلغ هذا الأخير سنة 2013 ما يقارب 80 دولار (البيع يتم بالدولار الأمريكي). في سنة 2014 حققت نسبة نمو رقم الاعمال زيادة طفيفة تقدر بـ 3.39% وسببها زيادة تقدر بـ 20.18% في الكميات المباعة، وهذه الفترة شهدت أيضاً تراجع في أسعار البيع حيث قدر



## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

متوسط سعر البيع بـ 69 دولار، مع زيادة طفيفة في سعر الصرف قدر بـ 94 دينار للدولار (حيث أن سعر الصرف سنة 2013 قدر بـ 91 دينار للدولار الواحد).

كما يلاحظ أن سنة 2015 شهدت قفزة عالية في نسبة رقم الاعمال بزيادة تقدر بـ 26.28 % مع ثبات في الكميات المباعة قدرت بـ 1.19 % ، وكذلك تقريبا ثبات في أسعار البيع المطبقة ، وهذا راجع إلى تأثير أسعار سعر الصرف التي عرفت زيادة معتبرة، حيث انتقل سعر الصرف من 94 دينار للدولار الواحد إلى 107 دينار، سنة 2016 انخفضت نسبة رقم الاعمال بـ 5.68 %، ويفسر هذا بانخفاض في الكميات المباعة بـ 11.67 %، أيضا انخفاض في أسعار البيع حيث قدر بمتوسط 58 دولار، وذلك نتيجة هيمنة الدول المنافسة على أسعار الفوسفات في السوق، مع تسجيل طفيف في ارتفاع سعر الصرف انتقل إلى 109 دينار.

2- درجة الاحتفاظ بالعميل وكسب عملاء جدد: يقاس بمعدل احتفاظ المؤسسة بالعملاء المتصلين بها بشكل مباشر، وقدرتها على زيادة عدد العملاء الجدد، ويمكن تحديد هذا المؤشر وفق المعلومات المقدمة من طرف إدارة التسويق.

$$\text{نسبة نمو عدد العملاء} = \frac{\text{عدد العملاء للسنة الحالية} - \text{عدد العملاء للسنة السابقة}}{100X \text{ عدد العملاء للسنة السابقة}}$$

$$\text{نسبة نمو عدد العملاء} = 100X \frac{16 - 15}{16}$$

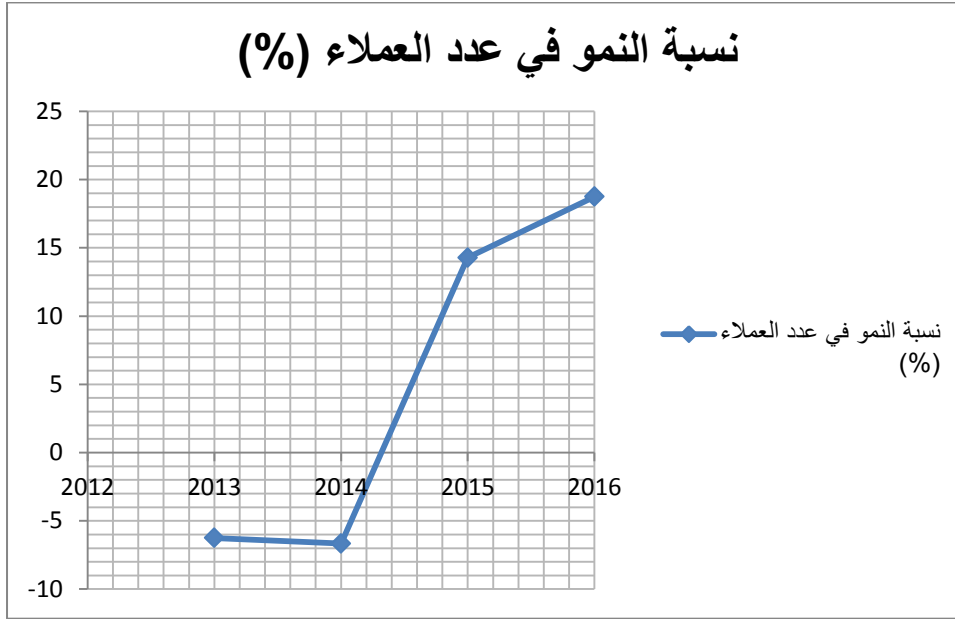
$$\text{نسبة نمو عدد العملاء لسنة 2013} = 6.25\%$$

الجدول رقم (12): نسبة نمو عدد العملاء للسنوات 2013-2016

السنوات	عدد العملاء	نسبة النمو في عدد العملاء (%)
2012	16	/
2013	15	6.25-
2014	14	6.66-
2015	16	14.28
2016	19	18.75

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة التسويق.

الشكل رقم (15): منحنى بياني يمثل نسبة النمو في عدد العملاء



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول السابق.

من خلال الجدول والمنحنى أعلاه يلاحظ أن نسبة نمو العملاء سنة 2013 انخفض إلى 6.25%، وهذا راجع إلى فقدان عميل بسبب افلاسه كما يلاحظ أيضا انخفاض في نسبة نمو العملاء سنة 2014 قدر بـ 6.6%، وهذا بسبب انسحاب عميل آخر من أجل دخوله في شراكة مع شركاء جدد، سنة 2015 يلاحظ تسجيل زيادة في نسبة نمو العملاء بـ 14.28%، وهذا نتيجة عودة العميل المنسحب سنة 2014 لكن باسم جديد (عقد شراكة بين العميل السابق والشركاء الجدد) حمل اسم مؤسسة جديدة، وايضا كسب عميل جيد في سنة 2016 نلاحظ نمو في نسبة العملاء قدر بـ 18.75%، وهذا راجع لكسب وجلب عملاء جدد.

رابعا: مؤشرات الاداء لبعث التعلم والنمو

يمكن تبيان اهم المؤشرات المختارة لترجمة الاهداف الاستراتيجية لمؤسسة مناجم الفوسفات

على مستوى هذا البعد فيما يلي:

1- تحسين قدرة وكفاءة العاملين مؤشر التكوين:

يمكن قياس درجة اقتراب المؤسسة من تحقيق هذا الهدف بحساب نسبة مصاريف التكوين إلى

رقم الاعمال:

## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

$$\text{نسبة تكوين العاملين} = \frac{\text{مصاريف التكوين}}{\text{رقم الأعمال}} \times 100$$

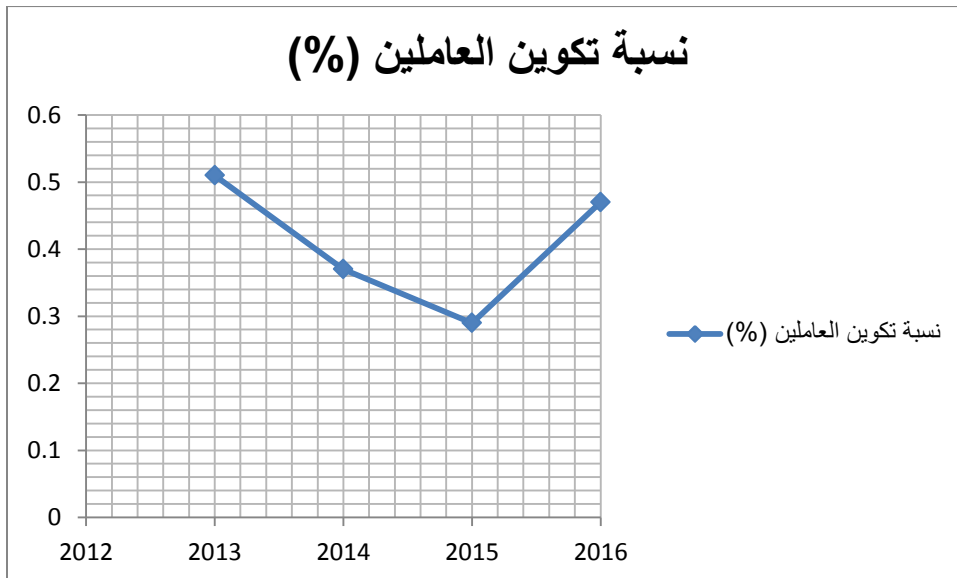
$$0.51\% = 100 \times \frac{34,196,000.00}{6,759,858,877.87} = \text{نسبة تكوين العاملين لسنة 2013}$$

الجدول رقم (13): نسبة تكوين العاملين للسنوات 2013-2016

السنوات	مصاريف التكوين	رقم الاعمال	نسبة تكوين العاملين (%)
2013	34,196,000.00	6,759,858,877.87	0.51
2014	25,952,000.00	6,988,870,075.37	0.37
2015	25,911,000.00	8,825,606,231.03	0.29
2016	39,211,000.00	8,323,885,817.56	0.47

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية

الشكل رقم (16): منحنى بياني يمثل نسبة تكوين العاملين



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول السابق.

يلاحظ من الجدول والمنحنى أن نسبة تكوين العاملين بلغ أعلاه سنة 2013 قدر بـ 0,51%، وهذا راجع لاهتمام المؤسسة بتكثيف الدورات التكوينية والتدريبية لعمالها من أجل تحسين مستواهم

## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

ورفع انتاجيتهم، كما سجلت سنة 2014 انخفاض في نسبة تكوين العاملين قدر بـ 0,37 %، وتفسيره راجع الى أن هناك بعض من الدورات التكوينية فيها اعادة لنفس الموضوع أي ان العمال استفادوا منها السنة السابقة، في السنة 2015 هناك انخفاض طفيف قدر بـ 0,29 %، وهذا راجع لان هناك بعض المواضيع ذات طابع خاص في مجال الفوسفات لم تجد المؤسسة مدرسة مختصة لتكوين في هذا المجال فلم تضعها في برنامجها التكويني، وايضا لان بعض الموردين المتعاملين مع مؤسسة مناجم الفوسفات قدموا دورات تدريبية مجانية لفائدة بعض العمال وذلك في اطار اتفاقيات اقتناء الات ومعدات ، في دون تحمل اعباء مصاريف التكوين من طرف المؤسسة.

في سنة 2016 عودة ارتفاع لنسبة نمو الدورات التدريبية للعاملين قدر بـ 0,47 %، وهذا راجع لقيام المؤسسة بزيادة الدورات التدريبية والتكوينية، كذلك تكوين العمال في دورات تدريبية طويلة المدة سنة (ي تحصل فيها العامل على شهادة).

2- الرفع من مستوى رضا العاملين: من أجل قياس مدى بلوغ المؤسسة لهذا الهدف، نقوم بحساب نسبة تطور المكافآت والحوافز من خلال العلاقة التالية:

$$\text{نسبة تطور المكافآت والحوافز} = \frac{\text{الحوافز والمكافآت للسنة الحالية} - \text{الحوافز والمكافآت للسنة السابقة}}{\text{الحوافز والمكافآت للسنة السابقة}} \times 100X$$

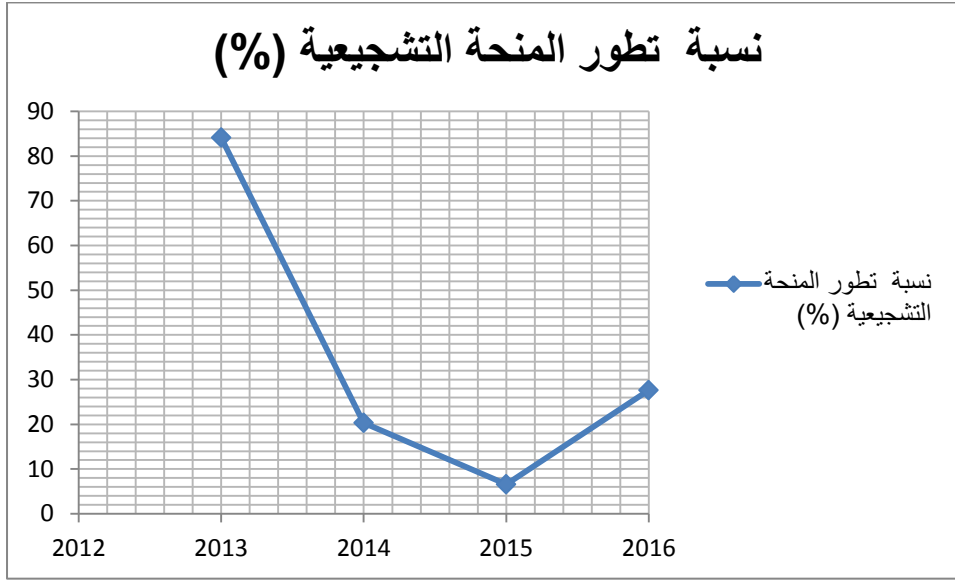
$$\text{نسبة تطور المكافآت والحوافز لسنة 2013} = \frac{162,595,028.24 - 299,364,851.12}{162,595,028.24} \times 100X = 84\%$$

الجدول رقم (14): نسبة تطور المنحة التشجيعية للسنوات 2013-2016

السنوات	قيمة المنحة التشجيعية	نسبة تطور المنحة التشجيعية (%)
2012	162,595,028.24	/
2013	299,364,851.12	84.12
2014	360,160,042.80	20.31
2015	383,897,591.64	6.59
2016	489,908,120.99	27.61

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية.

الشكل رقم (17): منحى بياني يمثل نسبة تطور المنحة التشجيعية



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول السابق.

المنحى والجدول أعلاه يبينان تسجيل نسبة مرتفعة للمنحة التشجيعية لسنة 2013 بـ 84.12%، سببه زيادة كتلة الاجور لسنة 2013 والتي تعتبر العامل الاساسي في حساب المنحة التشجيعية (زيادة معتبرة في قيمة المنحة التشجيعية مقارنة بسنة 2012)، بينما في سنة 2014 نلاحظ تغير في نسبة التغير في المنحة التشجيعية قدرت بـ 20.31% وهي نسبة منخفضة بالمقارنة بسنة 2013، وهذا راجع لزيادة في كتلة الاجور لسنة 2014، أما في سنة 2015 سجل انخفاض طفيف في نسبة التغير في المنحة التشجيعية قدر بـ 6.59% مقارنة بسنة 2014، لتعود في الارتفاع في سنة 2016 بمقدار 27.61%، وهذا راجع إلى زيادة الكبيرة في كتلة الاجور.

#### خامسا: مؤشر بعد الأداء البيئي والاجتماعي

يمكن تبين أهم المؤشرات المختارة لترجمة الاهداف الاستراتيجية لمؤسسة مناجم الفوسفات على مستوى هذا البعد فيما يلي :

1- الاداء الاجتماعي: من أجل قياس مدى بلوغ المؤسسة لهذا الهدف سيتم حساب المعدلات الآتية:

1-1- الاعانات: نقوم بحساب معدل تطور الاعانات من خلال العلاقة التالية:

$$\text{نسبة تطور الإعانات} = \frac{\text{إعانات السنة الحالية} - \text{إعانات السنة السابقة}}{\text{إعانات السنة السابقة}} \times 100X$$

الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجي الفوسفات SOMIPHOS

$$\text{نسبة تطور الإعانات لسنة 2013} = 100 \times \frac{162,985 - 108,249}{162,985} = 33.58\%$$

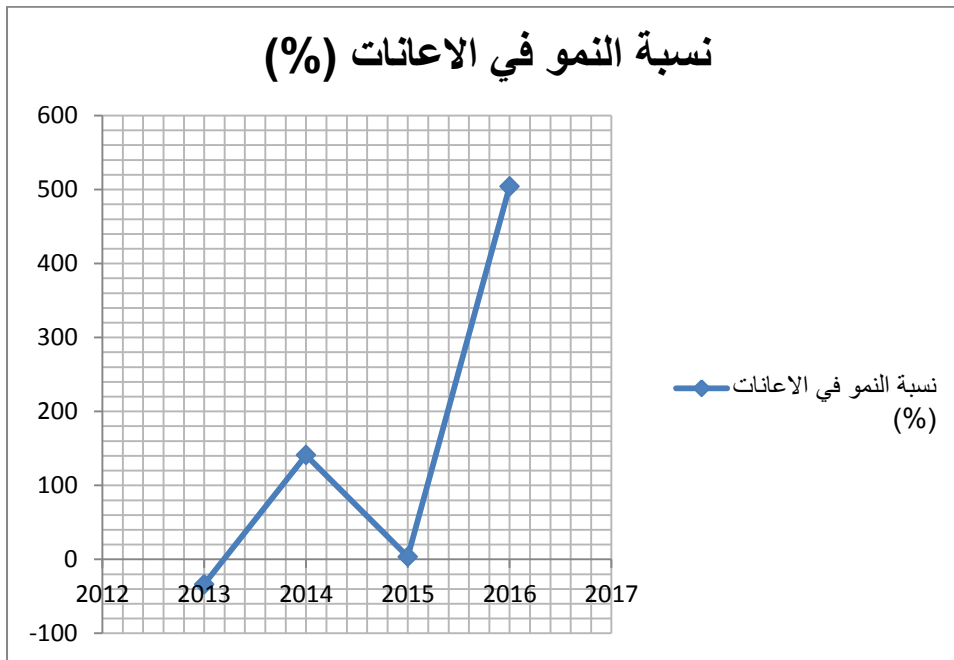
الجدول رقم (15): معدل تطور الاعانات للسنوات 2013-2016

الوحدة (دج)

السنوات	قيمة الاعانات	نسبة النمو في الاعانات (%)
2012	162,985	/
2013	108,249	33.58-
2014	260,750	140.88
2015	270,000	3.55
2016	1,630,923.08	504.05

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (06)

الشكل رقم (18): منحنى بياني يمثل نسبة النمو في الاعانات



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول السابق.

من الجدول والمنحنى نلاحظ إنخفاض في نسبة الإعانات قدرت بـ 33.58% سنة 2013، بينما سجلت سنة 2014 نسبة تغير مرتفعة قدرت بـ 140.88%، وذلك راجع للزيادة المعتبرة في قيمة الاعانات، فيما عادت مرة أخرى للانخفاض سنة 2015 بمقدار 3.55% راجع لزيادة طفيفة جدا في قيمة الاعانات مقارنة بـ 2014، فيما عرفت سنة 2016 زيادة كبيرة وقفزة عالية لنسبة تغير في

## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

نمو الاعانات قدرت بـ 504.05% وهي أضعاف مضاعفة ( سببها الزيادة الكبيرة جدا في قيمة الاعانات لسنة 2016 بالمقارنة مع 2015).

والسبب في ذلك راجع لقرارات المدير العام لمؤسسة مناجم الفوسفات في تحديد قيمة الاعانات لكل سنة حسب قانون منح الاعانات

وتتمثل الاعانات المقدمة من طرف المؤسسة في الآتي:

◀ تدعيم الهيئات ومؤسسات الخدمات العامة؛

◀ تدعيم الجمعيات الخيرية.

- أيضا مؤسسة مناجم الفوسفات للعمال تقدم اعانات ومنح تدخل في اطار مساعدات و اعانات الموظفين وتتمثل في: القيام ببعثات لفائدة عمالها لاداء مناسك العمرة، القيام برحلات ترفيهية للعمال وذلك من أجل تغيير الاجواء والبعد عن ضغط العمل، منح قروض للعمال، تقديم هدايا للعمال الذاهبين للتقاعد، أيضا في الاحتفال بتأميم المناجم تقدم مؤسسة مناجم الفوسفات مبالغ رمزية لموظفيها في الجانب الصحي أيضا توفر المؤسسة لعمالها الرعاية اللازمة.

حيث قدرت قيمة هذه الاعانات حسب قول مسؤول قسم المحاسبة والمالية خلال السنوات

2013-2016 على التوالي :

◀ 2013-32275526,56 دج؛

◀ 2014-32200000 دج؛

◀ 2015-37275262,71 دج؛

◀ 2016-44700000 دج.

1-2- الرعاية: نقوم بحساب معدل تطور الرعاية من خلال العلاقة التالية:

$$\text{نسبة تطور الرعاية} = \frac{\text{الرعاية للسنة الحالية} - \text{الرعاية للسنة السابقة}}{\text{الرعاية للسنة السابقة}} \times 100X$$

$$\text{نسبة تطور الرعاية لسنة 2013} = 100X \frac{1,774,440 - 3,130,776.50}{1,774,440} = 76\%$$

الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

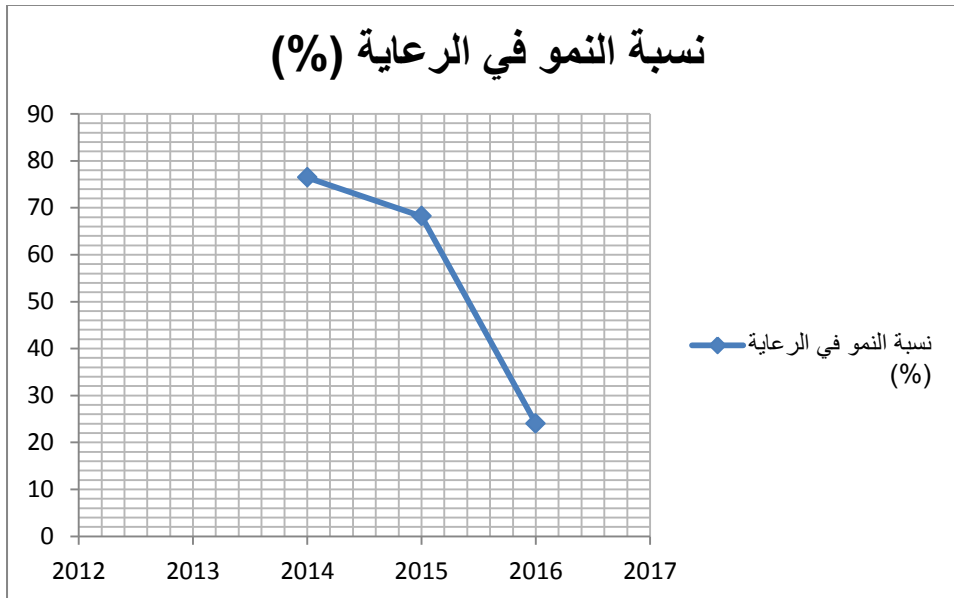
الجدول رقم (16): نسبة تطور الرعاية للسنوات 2013-2016

الوحدة (دج)

السنوات	قيمة الرعاية	نسبة النمو في الرعاية (%)
2012	/	/
2013	1,774,440	/
2014	3,130,776.50	76.44
2015	5,265,980	68.20
2016	6,530,800	24.02

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (07)

الشكل رقم (19): منحنى بياني يمثل نسبة النمو في الرعاية



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول السابق.

إن نسبة النمو في الرعاية سجلت 76.44% كأعلى نسبة سنة 2014، وفي سنة 2015 عرفت انخفاض في نسبة التغير الرعاية والمقدرة بـ 68.20% مقارنة بـ 2014، كما شهدت انخفاض آخر سنة 2016 بنسبة 24.02% مقارنة بسنة 2015.

والسبب في ذلك راجع لقرارات المدير العام لمؤسسة مناجم الفوسفات في تحديد قيمة الاعانات

لكل سنة حسب قانون منح الرعاية وتشمل الرعاية المقدمة من طرف المؤسسة في:

- ◀ تدعيم النشاطات الثقافية؛
- ◀ تدعيم النشاطات الرياضية.



## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

### 2- الاداء البيئي:

من خلال المعلومات المتحصل عليها من قسم الخاص بحماية المحيط في المؤسسة، أخبرونا أن المؤشرات في هذا البعد صعب تقييمها لكن أFDونها بالرسوم الخاصة بتشريعات وقوانين البيئة وكذا تراكيز الغازات المسموح بها في الجو والمتعارف عليها دوليا، أيضا اتباع تقنيات للتخلص من النفايات والفضلات كالرسكلة.

فقط يمكن ذكر بعض الملوثات البخارية الناتجة عن عملية التفجير في المقالع، وكذا غازات ملوثة للبيئة نذكر منها  $O_2$ ،  $NO$ ،  $CO$ ،  $SO_2$ ،  $CO_2$ ،  $NO_2$ ،  $H_2S$ ، أيضا الغازات الناجمة عن الشاحنات الخاصة بعملية الحفر والنقل... الخ كلها ملوثة للبيئة، وعليه فالمؤسسة تستعين بخبراء في هذا المجال CABINET D'EXPERTISE EHS لقياس هاته التراكيز والانبعثات الغازية المسموح بها لكل متر مكعب ينطلق الى الجو ، وقد كانت نتائج الخبراء ان المؤسسة تعمل في المجال المسموح به في التشريعات والقوانين الخاصة بالبيئة ، فقط عندهم مشكل في الغبار مجاوز للقوانين المسموح بها، وهم يحاولون التحكم بهذا التجاوز ويسعون لايجاد حلول مع هذا المشكل الكبير جدا.

الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

سادسا : نموذج بطاقة الاداء المتوازن المقترحة لمؤسسة مناجم الفوسفات

الجدول رقم (17): بطاقة الاداء المتوازن المقترحة لمؤسسة مناجم الفوسفات

2016	2015	2014	2013	المؤشرات	الأبعاد
11 %	27 %	14 %	14 %	نسبة المردودية المالية	البعد المالي
10 %	23 %	12 %	11 %	نسبة العائد على الاستثمار	
146 %	207 %	233 %	200 %	معدل التداول	
4,424,368.33	4,350,251.82	4,097,919.51	4,075,367.64	معدل انتاجية العامل	بعد العمليات الداخلية
0	0	0	0	نسبة الانتاج المعيب	
- 5.68 %	26.28 %	3.39 %	- 35.23 %	نسبة النمو في رقم الاعمال	بعد العملاء
18.75 %	14.28 %	- 6.66 %	- 6.25 %	نسبة النمو في عدد العملاء	
0.47%	0.29%	0.37 %	0.51 %	معدل تكوين العاملين	بعد النمو والتعلم
27.61 %	6.59 %	20.31 %	84.12 %	نسبة تطور المنحة التشجيعية	
504.05 %	3.55 %	140.88 %	-33.58 %	نسبة تطور الاعانات	بعد الاجتماعي والبيئي
24.02 %	68.20 %	46.44 %	-	نسبة تطور الرعاية	
دج 480000	دج 480000	دج 480000	دج 480000	الرسوم على النشاطات الملوثة والخطيرة	
دج 100000	دج 100000	دج 100000	دج 100000	الرسوم على التطهير	
	دج 1019550			الرسوم لتشجيع عدم التخزين للنفايات الصناعية الخاصة والخطيرة	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على النتائج السابقة.

## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

### المطلب الثالث : تقييم بطاقة الاداء المتوازن

سيتم في هذا المطلب تقييم النتائج المتحصل عليها، وذلك من خلال تطبيقنا لمؤشرات الاداء الخاصة بكل بعد من ابعاد بطاقة الاداء المتوازن.

#### أولاً: تقييم اداء البعد المالي

سيتم تقييم اداء البعد المالي لكل مؤشر على حدى:

#### 1-تقييم مؤشر المردودية

من خلال النتائج المتحصل عليها خلال السنوات الاربعة (2013-2016) بالنسبة لمؤشر المردودية المالية ، يتضح أن مستوى الاداء في تزايد عبر السنوات (2013\_2015)، مع انخفاض مستوى الاداء في سنة 2016، وعلى العموم مستوى الاداء للبعد المالي لمؤسسة مناجم الفوسفات حسن.

#### 2-تقييم مؤشر العائد على الاستثمار

بالنسبة لمستوى الاداء لمؤشر العائد على الاستثمار خلال السنوات الاربعة (2013-2016)، يتبين أن مستوى الاداء في تطور عبر السنوات(2013\_2015)، حيث بلغ اعلاه سنة 2015، وهذا راجع لقدرة المؤسسة على استغلال كافة اصولها الثابتة في تحقيق وزيادة المبيعات، مع انخفاض في مستوى الاداء سجل في 2016، ويمكن القول أن مستوى الاداء لمؤشر العائد على الاستثمار متوسط

#### 3-تقييم مؤشر السيولة

من النتائج المتحصل عليها خلال السنوات الاربعة (2013-2016) بالنسبة لمؤشر السيولة يتضح ان مستوى الاداء ايجابي، مع تسجيل انخفاض سنة 2016، اي ان المؤسسة تستطيع مواجهة التزاماتها بأريحية، وعليه فرغم الانخفاض المسجل في سنة 2016، الا ان المؤسسة تتمتع بسيولة كافية لمواجهة التزاماتها ومنه يمكن القول ان مستوى الاداء جيد.

وعلى العموم يمكن القول ان مستوى الاداء المالي لمؤسسة مناجم الفوسفات حسن، فقط عليها أن تدارك الانخفاض المسجل في سنة 2016، وتعالجه بتحسين وتطوير أكثر في سياستها المالية المنتهجة.

#### ثانياً: تقييم اداء بعد العمليات الداخلية

سيتم تقييم اداء بعد العمليات الداخلية لكل مؤشر على حدى:

## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

1-تقييم مؤشر أداء إنتاجية العامل من متابعتنا لأداء إنتاجية العامل نلاحظ ان مستوى الاداء في تزايد مستمر عبر السنوات (2103-2016) ، وهذا يعبر عن مستوى الاداء الايجابي والجيد لهذا المؤشر

2-تقييم مؤشر جودة العملية الإنتاجية من خلال عدم وجود منتجات معيبة لمنتوج الفوسفات فهذا دليل على جودة العمليات الإنتاجية اي انها تقدم منتج يتمشى و رغبات زبائنها ، وعليه فمستوى الاداء لجودة العملية الإنتاجية جيد.

وبناء على النتائج المحققة يمكن القول ان مستوى الاداء لبعده العمليات الداخلية جيد، وعلى المؤسسة ان تحافظ على هذا المستوى من الاداء و تسعى لتتميته وتطوريه اكثر.

### ثالثا : تقييم اداء بعد العملاء

سيتم تقييم اداء بعد العملاء لكل مؤشر على حدى:

1- تقييم مؤشر نمو رقم الاعمال : من متابعتنا لنمو رقم الاعمال خلال السنوات(2103-2016)، كانت نتائجه متغيرة سجل ادنى نسبة سنة 2013، وهذا راجع لانخفاض في الكميات المباعة مقرون بالتراجع الكبير في اسعار بيع الفوسفات، وسجل اعلى نسبة سنة 2015، وهذا راجع لتاثير زيادة سعر الصرف، وعلى العموم فمستوى الاداء مقبول لكن على المؤسسة الوقوف عند هذا التذبذب في الاداء و معالجته.

2- تقييم مؤشر العملاء : من خلال النتائج المحققة في نمو عدد العملاء عرف انخفاض خلال السنوات 2013 ، 2014 ، وهذا بسبب فقدان عميل ( افلاسه ) سنة 2013 ، وانسحاب عميل اخر من اجل الدخول في شراكة 2014.

وعودة ارتفاع لنمو العملاء خلال السنوات 2015-2016 على التوالي وهذا راجع لمحافظة المؤسسة على زبائنها الحاليين ،وعودة الزبون المنسحب باسم شركة جديدة ، وايضا جذب وكسب زبائن جدد عن طريق اتباع سياسة التسعير المناسبة والمقرونة بجودة المنتج ، وعليه يمكن القول ان مستوى الاداء في تحسن وتطور من خلال الحفاظ على العملاء الحاليين وكسب عملاء جدد.

بناء على نتائج المحققة في هذا البعد تعتبر مقبولة فقط على المؤسسة أن تطور في سياستها لتدراك التذبذب في مستوى الاداء للسنوات (2013- 2014)، وذلك من خلال البحث عن اسواق

## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

جديدة لزيادة حجم مبيعاتها، وأيضاً البحث عن زبائن جدد في مختلف أنحاء العالم، كل هذا سيدعم ويساهم في زيادة أداؤها.

### رابعاً: تقييم أداء بعد النمو والتعلم

سيتم تقييم مؤشرات بعد النمو والتعلم كل على حدى:

1- مؤشر التكوين : بالنسبة لمستوى الاداء في هذا الجانب ،لاحظنا نتائج متغيرة لمعدل التكوين حيث حقق أعلى نسبة سنة 2013 ،فيما سجل انخفاض في السنوات 2014، 2015 ، وعودة ارتفاع في معدل التكوين سنة 2016 ، وعليه بالأخذ بالاعتبار لتوجهات المؤسسة في اطار اهتمامها بتكوين عمالها يمكن القول ان مؤشر التكوين ايجابيا رغم وجود تذبذب في مستوى الاداء، الا أن هذا التذبذب راجع لاسباب مقنعة ومنطقية من طرف المؤسسة ، وليس لان هذه الاخيرة لا تولي اهتمام بهذا الجانب المؤسسة، على العكس فهي تسعى لتحسين كفاءة مستوى عمالها لانها تدرك تماما نتائج الاهتمام بهذا الجانب سيعود بالايجاب على نمو المؤسسة وتطورها.

2- مؤشر الرفع من مستوى رضا العاملين: من تتبعنا لنسبة نمو المنحة التشجيعية لاحظنا انه في تزايد مستمر خلال السنوات (2016-2103)، فقط راينا ان هذا التزايد بنسب متفاوتة من سنة لآخرى، وهذا اداء ايجابي فالمؤسسة تهتم بتشجيع وتحفيز عمالها، فهي ترفع من مستوى رضاهم، وبذلك تنمي فيهم حب العمل وعطائهم للمؤسسة، وعليه فمستوى الاداء حسن وسيعود بالايجاب على العاملين والمؤسسة في نفس الوقت.

وعليه من النتائج المحققة فالمؤسسة تولي اهمية بهذا البعد، وكما سبق قوله فالتذبذب في الاداء له دوافعه، ومنه فيمكن تقييم هذا الجانب بالاداء الجيد، وعلى المؤسسة ايضا ان تحافظ وتزيد في اهتمامها بتحسين كفاءة عمالها الرفع من مستوى رضاهم.

### خامساً: تقييم البعد الاجتماعي والبيئي

سيتم تقييم مؤشرات البعد الاجتماعي والبيئي كل على حدى:

#### 1- تقييم الاداء الاجتماعي:

من خلال متابعتنا للنتائج المحققة وبالنظر الى مستوى الاداء في هذا الجانب يتبين أن مستوى الاداء مقبول، فقط هناك تذبذب في نسبة التطور للاعانات والرعاية من سنة الى أخرى، وهذا راجع

## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

الى أن قيمة الاعانات والرعاية المقدمة لكل سنة ليست نفسها هذا ما أدى الى التذبذب في مستوى الاداء.

### 2-تقييم الاداء البيئي:

لتقييم اداء هذا الجانب البيئي ، فان المؤشرات المتحصل عليها تكمن في الرسوم الخاصة بالبيئة كذلك أن المؤسسة تعمل في نطاق القوانين المتعارف عليها دوليا فيما يخص حدود التراكيز الغازية والبخارية هم في الاطار المسموح به فقط تعارضهم مشكلة صعبة الا وهو الغبار والتي فيها النسبة زائدة عن الحد المتعارف عليه دوليا ، وهم يسعون لتدارك هذا المشكل.

ايضا فالمؤسسة تحافظ على البيئة من خلال إتباع تقنيات تستعملها للتخلص من النفايات والفضلات دون تلويث المحيط ( الرسكلة )، أي إعادة رسكلة الشوائب الناجمة عن عملية الغربلتة توجه مرة أخرى إلى إعادة التفتيت CRIBLAGE وتحصيل جزء قليل من الفوسفات والباقي عبارة عن أحجار عقيمة لا تستنفع منها، ايضا الشوائب الناجمة عن المعالجة المبللة والجافة يتم اعادة رسكلتها، حيث جزء منها بعد القيام بعملية الرسكلة يتم بيعه على شكل مواد مشتقة وتتمثل في فوسفات DO<sub>20%</sub> وهو غني بالكالسيوم وهو موجه للاستهلاك المحلي الفلاحي، رغم وجود طلبيات على هذا المنتج DO طلب خارجي (الهند )، وجزء آخر يتم دمجه مع نوعية ذات جودة عالية للحصول على منتج متوازن وبيعه.

ويمكن القول أن مستوى الاداء مقبول وعلى المؤسسة العمل على ايجاد حل لمشكلة الغبار، وعليه وبناءا مما سبق ومن خلال تطبيقنا لبطاقة الاداء المتوازن على المؤسسة محل الدراسة يمكن القول على العموم أن مستوى أداء مؤسسة مناجم الفوسفات مقبول.

## الفصل الثالث: دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

### خلاصة الفصل الثالث

من خلال الدراسة الميدانية التي تم القيام بها على مستوى مؤسسة مناجم الفوسفات تبسنة اتضح لنا حسب نتائج الدراسة، وبخصوص اساليب المحاسبة الادارية الحديثة ان هذا المصطلح حين طرح على الاطارات المتواجدة في مديرية المحاسبة والمالية وجدناه غريب عليهم ولم يكن لديهم اي فكرة عنه، كونهم يعرفون مصطلح المحاسبة المالية لا المحاسبة الادارية، وبعد تبسيط المفهوم من خلال شرح مفهوم المحاسبة الادارية باعتبارها انها ارتبطت بالتفاعل الموجود بين المؤسسة الاقتصادية والمحيط الخارجي وتطورها مع التغيرات الحاصلة وكذا المنافسة، ومن ثم تم الحديث معهم ومحاولة استنباط منهم المعلومات والبيانات وتم التوصل الى ان مؤسسة مناجم الفوسفات لا تستخدم اي اسلوب من اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في تقييم ادائها سوى الاعتماد على بعض الاساليب التقليدية كاستخدام الموازنات التقديرية، لوحة القيادة، محاسبة التكاليف والتي لا تخدم موضوع دراستنا والمركز في اساسه على استخدام الاساليب الحديثة في تقييم اداء المؤسسة، فتم اسقاط المعلومات المعطاة من ميزانيات المؤسسة وكذا من خلال المقابلات المجرأة مع مسؤولي المؤسسة وتطبيقها على بطاقة الاداء المتوازن لتقييم اداء المؤسسة خاصة كون هذه الاخير تعمل في بيئة تنافسية، وذلك من خلال انتهاج خطوات منهجية تحدد رؤية واستراتيجية المؤسسة ومن ثم ترجمتها الى اهداف موزعة على خمسة ابعاد مختلفة وتقييم هاته الاهداف من خلال انتقاء المؤشرات المالية وغير المالية والاكثر ملاءمة لتقييم الاداء الشامل للمؤسسة، فبين تحليل النتائج ان المؤسسة على العموم تحقق توازن في ابعاد بطاقة الاداء المتوازن بمستويات متقاربة كما ان تطور مستوى ادائها لا يتطور بنفس النسبة من سنة لآخرى فتارة بتطورة بنسبة مرتفعة وتارة اخرى بنسبة طفيفة، كما تبين ان هناك انخفاض طفيف في مستوى الاداء المالي لسنة 2016، وايضا في نمورقم أعمالها، على العموم مستوى ادائها على العموم حسن فقط عليها تدارك انخفاض الطفيف في مستوى الاداء لسنة 2016 لمواكبة ركب المنافسة. وهاته ما هي الا مساهمة متواضعة محاولة الوقوف على فهم اكثر لاستخدام الاساليب الحديثة ودورها في تقييم اداء المؤسسة من خلال اسقاط المعطيات على مؤسسة مناجم الفوسفات.



الخاتمة العامة



### خاتمة عامة

أصبح من الواضح أن المؤسسات الراغبة في تأمين بقائها واستمرارها ونموها في ظل الانفتاح الاقتصادي مسابرة ركب المنافسة، والتركيز على تقييم ادائها الشامل من خلال تقييمها لادائها الاقتصادي، الاجتماعي والبيئي.

وهذا ما تفرضه الساحة الاقتصادية اليوم لتكون قادرة على مجابهة التحديات والتغيرات الحاصلة وتضمن بقائها في ظل بيئة تنافسية تتسم بتميز المنافسين، وقد تم التطرق من خلال هذه الدراسة الى ماهية المحاسبة الادارية اين تبين ان هاته الاخيرة كانت تهتم بتوفير المعلومات لمساعدة الادارة في التخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات المناسبة. كما تم التطرق الى ماهية الاداء وتقييمه، حيث اتضح ان الاداء ما هو الا قدرة المؤسسة على تنظيم واستغلال مواردها المتاحة، ومن ثم تقييم الاداء الذي يكشف الانحرافات ويحاول اعطاء حلول لمعالجتها، ولتقييم الاداء فان المؤسسة تستخدم عدة أساليب للتقييم، حيث تم التعرض الى الاساليب التقليدية وتبين انها صممت من اجل مسابرة الظروف التي وجدت من اجلها، ومع شدة المنافسة باعت هاته الاساليب عاجزة عن مواكبة هذه التطورات، فاصبحت المؤسسة ملزمة على انتهاز أساليب ادارية حديثة توفر معلومات ذات كفاءة وفعالية، كما اتضح ان نجاح عملية التقييم يتوقف على قدرة المؤسسة على انتقاء المؤشرات المالية وغير المالية والتي تمكنها من تقييم ادائها الشامل، ومن خلالها يمكن اعطاء الصورة الحقيقية للمؤسسة والحكم على أداءها الشامل.

وبعد التفصيل في الجوانب النظرية للدراسة تم اسقاطها على أرض الواقع من خلال تطبيق بطاقة الاداء المتوازن على مؤسسة مناجم الفوسفات -تيسة -

### اختبار الفرضيات

بعدما تم التطرق اليه في هذه الدراسة تم اختبار فرضيات البحث كمايلي:

« بالنسبة للفرضية الاولى جاء فيها: ' يمكن اعتبار اساليب المحاسبة الادارية الحديثة مكملة لاساليب المحاسبة الادارية التقليدية في تقييم أداء المؤسسة' هي فرضية صحيحة كون أن الاساليب الحديثة جاءت على إثر الانتقادات التي وجهت إلى الاساليب التقليدية، كون أن هاته الاخيرة ركزت على معالجة النقائص التي كانت في الاساليب التقليدية، من خلال تطويرها بما يتواءم مع متغيرات البيئة الحديثة، وازافة الاهتمام بالجانب الغير مالي اي تحقيق التكامل بين الاساليب التقليدية والحديثة من أجل تقييم الاداء الشامل للمؤسسة؛

◀ بالنسبة للفرضية الثانية: 'يعتبر أسلوب بطاقة الاداء المتوازن من أكثر الاساليب الحديثة فعالية في تقييم الاداء في المؤسسة' هي فرضية صحيحة، فقد لاحظنا أن تطبيق اسلوب بطاقة الاداء المتوازن من أكثر الاساليب فعالية في تقييم الاداء كونه لايركز على الاداء المالي فقط في التقييم بل يركز على مختلف ابعاد الاداء الخمس وهي تقييم بعد الاداء المالي، تقييم بعد العمليات الداخلية ،تقييم بعدالعملاء،تقييم بعد النمو والتعلم،تقييم البعد الاجتماعي والبيئي، والتي تجمع بين المؤشرات المالية وغيرالمالية للاداء،وهذا يساهم في تحقيق استراتيجية المؤسسة ويدفعها نحو تحقيق مستويات متميزة في الاداء؛

◀ بالنسبة للفرضية الثالثة: 'تقوم مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- بتطبيق أي أسلوب من أساليب المحاسبة الادارية الحديثة في تقييم أداء المؤسسة' فرضية غير محققة،ويرجع ذلك الى السياسة المنتهجة ◀ بالنسبة للفرضية الرابعة: ' تعتبر المؤشرات المالية وغير المالية من أهم الدلالات المعتمدة في تقييم أداء المؤسسة' فرضية صحيحة كون ان الاعتماد على هاته المؤشرات يستخدم لتقييم الاداء الداخلي والخارجي للمؤسسة مع الاخذ بكل أبعاده الاقتصادية ، الاجتماعية والبيئية ليعطي الصورة الحقيقية و الشاملة لوضعية المؤسسة والحكم على أدائها الشامل.

### نتائج الدراسة النظرية

◀ تطورت المحاسبة الادارية نتيجة التغيرات الحاصلة في بيئة الاعمال؛  
◀ لنمو المؤسسة واستمرارها وتعظيم أرباحها وضمان مكانة سوقية في ظل بيئة تنافسية، لابد عليها من تحقيق مستويات متميزة في أدائها الشامل؛  
◀ انتهاج أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على تخفيض التكاليف ، وذلك بتحديد السعر المستهدف والذي يتمشى وقدرات الزبائن مع الحفاظ على جودة المنتج، وبالتالي تحقيق أرباح؛  
◀ ان تطبيق اساليب التكاليف على اساس الانشطة يخفض التكاليف التي لاتضفي قيمة للمنتوج، من أجل الوصول الى سعر ملائم، وبالتالي استبعاد التكاليف الزائدة التي يتحملها المنتج؛  
◀ لقد تبين ان تقييم الاداء الجيد يكمن في الجمع بين المؤشرات المالية وغير المالية للاداء ولا يقتصر على الجانب المالي فقط.

### نتائج الدراسة التطبيقية

◀ مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة - تطبق الأساليب التقليدية كالموازنات التقديرية، لوحة القيادة، ولا تطبق أي أسلوب حديث؛

◀ لقد كشفت بطاقة الاداء المتوازن التي تم تطبيقها على مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة - تحقيق التوازن بين المؤشرات المالية وغير المالية للاداء، رغم وجود تذبذب في مستوى الاداء المالي سنة 2016، كما جمعت بين الابعاد التالية: المالي، الزبوني، العمليات الداخلية، النمو والتعلم، الاداء الاجتماعي والبيئي؛

◀ إن مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة - تقوم بدورات تكوينية لفائدة عمالها، ومن هنا نستنتج أنها تراعي بعد النمو والتعلم، وتهتم بتحسين قدرات وكفاءة عمالها ، باعتبارهم عامل اساسي في الرفع من مستوى المؤسسة؛

◀ مؤسسة مناجم الفوسفات- تبسة-تهتم بالحفاظ على الجانب البيئي من خلال احترامها للقوانين والالتزامات الخاصة بالبيئة، وتسعى لايجاد سبل اكثر نجاعة في مشكلة الغبار التي تعتبر اهم مشكلة تعاني منها في هذا الجانب، كما تهتم بالجانب الاجتماعي وتقوم بتدعيم موظفيها وكذا الهيئات والجمعيات العمومية.

### الاقتراحات

وعلى أساس ما تم التوصل اليه من نتائج يمكن تقديم الاقتراحات التالية:

◀ يجب على مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة - مواكبة التطور الحاصل باتباع أساليب حديثة خاصة بعدما أثبتت فعاليتها، كون أن المؤسسة تعمل في بيئة تنافسية خارجية تتميز بحدة المنافسة وكثرة المنافسين؛

◀ يجب على المؤسسة استقطاب اطارات متميزة ذات تفكير ابداعي، واعطائهم المجال في الابتكار من اجل التحسين والتطوير؛

◀ تكوين العاملين في مجال الفوسفات، حيث تكون لهم الخبرة الكافية والتي تؤهلهم في التميز؛

◀ البحث عن زبائن جدد، ومحاولة التواصل معهم وكسب ولائهم؛

◀ ضرورة تزويد مركب منجم الفوسفات بجبل العنق بسلسلة انتاج جديدة وحديثة، لتمكنه من استيعاب الزيادة في الطاقة الانتاجية؛

◀ ضرورة البحث عن سبل لتكثيف شاحنات نقل الفوسفات من المركب المنجمي الى المنشآت المينائية بعنابة ، حيث يعتبر مشكل النقل من اكبر الهواجس التي تؤرق مسيري مؤسسة مناجم الفوسفات، كون ان التصريح الخاص بعدد شاحنات نقل الفوسفات حتى المنشآت المينائية بعنابة لايجب أن يتجاوز العدد المصرح به، وهو أكبر مشكل يعترض عملية التصدير؛

◀ ضرورة تقوية وتحسين العلاقات بين العمال من أجل تظافر كل الجهود لرفع مستوى الاداء.

### أفاق البحث

مما لاشك فيه أن أي بحث لا يخلو من النقائص رغم الجهد المبذول في محاولة الالمام بكل جوانبه فأبي بحث هو امتداد لبحوث سابقة تضاف اليه مستجدات طرأت، وتكون بذلك تمهيدا لبحوث لاحقة، ومن خلال النتائج المتوصل اليها في هذا البحث فتحت أمامنا افاق بحث نذكر منها:

◀ دور تطبيق بطاقة الاداء المتوازن في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة الاقتصادية؛

◀ فعالية اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين اداء المؤسسة.



# قائمة المراجعين

أولاً: المراجع باللغة العربية

I- الكتب:

- 1- أحمد محمد نور وآخرون، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
- 2- أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- 3- إسماعيل إسماعيل، التحليل المالي مدخل صناعة القرارات، دار وائل للنشر، عمان ط1، 2005.
- 4- إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية- قضايا معاصرة-، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2007.
- 5- الأميرة إبراهيم عثمان، أحمد عبد المالك محمد، مبادئ المحاسبة الإدارية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.
- 6- أيمن الشنطي، عامر شقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية، عمان، 2005.
- 7- جبرائيل جوزيف كحالة وآخرون، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 8- حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي لأغراض تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2011.
- 9- خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والإستشارات الإدارية، الاساليب الحديثة للتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة، للشركة العربية للتسويق والتوريدات، مصر، ط2، 2008.
- 10- خليل الدليمي، مبادئ المحاسبة الإدارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2005.
- 11- ري اتش جاريسون، ايريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006.
- 12- زينات محمد محرم، محمد البايلي، المحاسبة الإدارية، الوفاء القانونية، الإسكندرية، ط1، 2012.
- 13- سليمان سفيان، مجيد الشرع، المحاسبة الإدارية (اتخاذ قرارات ورقابة)، دار الشروق للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2002.
- 14- سليمان مصطفى الدلاهمة، المحاسبة الإدارية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان.
- 15- سليمان مصطفى الدلاهمة، نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومة، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
- 16- سيد عطا الله السيد، إبراهيم الجيطي، نظم المعلومات المحاسبية، دار الراجحة للنشر و التوزيع، عمان، ط1، 2009.

- 17- طاهر محسن المنصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الاستراتيجية - منظور منهجي متكامل-، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط1، 2007.
- 18- عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، بطاقة الأداء المتوازن (المدخل المعاصر لقياس الأداء الإستراتيجي)، المكتبة العصرية للنشر و التوزيع، مصر، ط1، 2009.
- 19- عبد السلام أبو قحف، أساسيات التنظيم والإدارة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2003.
- 20- عبد الغفار حنفي، أساسيات التحليل المالي ودراسات الجدول، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ج1، 2004.
- 21- عصام فهد العريبي، المحاسبة الادارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
- 22- علي أحمد أبو الحسن، المحاسبة الإدارية المتقدمة، اتخاذ القرارات، تقارير الاداء، تقييم الأداء، الدار الجامعية، الاسكندرية.
- 23- فارس رشيد البياتي، محاسبة الاداء في المؤسسات الخدمية، دار ايلة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2008.
- 24- فلاح حسن الحسيني، مؤيد عبد الرحمن الدوري، إدارة البنوك - مدخل كمي واستراتيجي معاصر-، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط1، 2000.
- 25- قاسم ابراهيم، زايد يحي السقا، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحدباء للطباعة والنشر، العراق، 2003.
- 26- مجيد الكرخي، تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
- 27- محمد تيسير الرجيبي، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة، القاهرة، 2009.
- 28- محمد سامي راضي، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2015.
- 29- مؤيد عبد الحسين الفضل، عبد الكريم هادي شعبان، المحاسبة الادارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة، دار زهران للنشر، عمان، 2003.
- 30- مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط1، 2007.
- 31- نعمة عباس الخفاجي، إحسان محمد ياغي، إستخدام بطاقة الأداء المتوازن في قياس أداء المصارف التجارية - منظور متعدد الأبعاد-، دار الأيام للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة العربية 2014

- 32- نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الإدارية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2009.
- 33- نواف محمد فخر، عطا الله محمد القطيش، محاسبة التكاليف الصناعية، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2014.
- 34- يحي أحمد مصطفى قللي، أساليب المحاسبة الإدارية، إيتراك للنشر و التوزيع القاهرة، ط1، 2003.
- 35- يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، ط2، 2006.
- 36- Sawyers , Jackson , Jenkins، ترجمة نضال محمود الرمحي، المحاسبة الادارية، دار الفكر، ط1، 2013.

## II- المذكرات والرسائل الجامعية

- 1- أحمد محمد أبو محسن، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة في قطاع غزة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.
- 2- انعام أحمد محمد الحاج، المحاسبة الادارية ودورها في تقييم كفاءه الأداء المالي، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في محاسبة التمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2014.
- 3- إياد سليم زملط، أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأثرها في رفع الكفاءة الإئتمانية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة بكلية الإقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2013.
- 4- حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، 2010 / 2011.
- 5- حجاج عبد الرؤوف، الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية: مصادرها ودور الإبداع التكنولوجي في تنميتها، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة 20 أوت 55، سكيكدة، 2002/2007.



- 6- ديالا جميل الرزي، مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2007.
- 7- صالح بلاسكة، قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012/2011.
- 8- العايب عبد الرحمن، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011/2010.
- 9- عثمان بودحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة 20 اوت 1955، سكيكدة، 2008-2007.
- 10- كمال محمد علي محفوظ، مدى إمكانية تطبيق محاسبة ترشيد الفاقد كأحد متطلبات إعادة هندسة نظم المحاسبة الإدارية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2014.
- 11- محمد فرعون، الأداء الشامل في المؤسسات الاقتصادية، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسبية بن بوعلي، الشلف، 2017/2016.
- 12- ناريمان ابراهيم صباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الادارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2008.

### III- المجالات والملتقيات:

- 1- باسل اسعد، دور مدخل تحليل ربحية الزبون في ترشيد القرارات الادارية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الثاني، المجلد 30، 2014.
- 2- حسين جاسم فلاح التمري، تقنية التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة الاستراتيجية، دراسة تطبيقية في معمل الاسمنت الكوفة الجديد، مجلة القادسية للعلوم الاقتصادية، العدد 02، مجلد 14، 2012.

- 3- حيمر حمود، مؤشرات قياس الأداء والفعالية للمنظمة ومدى مساهمتها في تحقيق التنمية المستدامة، الملتقى الدولي العلمي حول الأداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 11/10 نوفمبر 2009.
- 4- ذاكر عبد الله مفلح مصاروة، عبید خيون الخفاجي، الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الأردني، مجلة دراسات محاسبة و مالية، العدد 23، المجلد الثامن، الفصل الثاني، 2013.
- 5- رجاء رشيد عبد الستار، استعمال نظام محاسبة المسؤولية في تقويم أداء مراكز الربح بالشركة العامة للصناعات الجلدية، مجلة دراسات محاسبية و مالية، بغداد، العدد 22، المجلد الثامن، الفصل الأول، 2013.
- 6- السعيد بريش، نعيمة يحيوي، أهمية التكامل بين أدوات ومراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، باتنة، العدد 01، 2011/2012.
- 7- صاطوري الجودي، مؤشرات قياس الأداء التسويقي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، الملتقى الدولي العلمي حول الأداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 11/10 نوفمبر 2009.
- 8- طه عليوي ناصر، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير، مجلة الإدارة و الإقتصاد، العدد 85، 2010.
- 9- علاء جاسم سلمان، وآخرون، استعمال تقنية الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الأمل الصناعية، مجلة دراسات محاسبة ومالية، العدد 21، الفصل الرابع، 2012.
- 10- قمري زينة، واقع استخدام الأساليب الكمية في تقييم أداء الوظيفة المالية للمؤسسة المينائية سكيكدة ودورها في اتخاذ القرار، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 55، سكيكدة، الجزائر.
- 11- مراد كواشي، آليات نجاح عملية تقييم أداء المؤسسة، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 33، المجلد التاسع، 2013.
- 12- معتصم فضل عبد الرحيم عبد الحميد، فتح الرحمن الحسن منصور، بطاقة الأداء المتوازن ودورها في تقويم الأداء بالصندوق القومي للمعاشات، مجلة العلوم الاقتصادية، عمادة البحث العلمي، جامعة السودان العلوم و التكنولوجيا، العدد 16، المجلد الثاني، 2015.
- 13- ناجي شابي الركابي، أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي، الكلية التقنية الإدارية، بغداد، تاريخ النشر 2010/12/2.

- 14- نوري منير براك نعيمة، ادارة العلاقة مع الزبائن كأداة لتحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الاعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، دون سنة نشر.
- 15- هدى خليل إبراهيم، دور محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة و تقييم الأداء، مجلة كلية بغداد العلوم الاقتصادية الجامعية، بغداد، العدد 41، 2014.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

- 1- Gerard melyon, **comptabilité analytique**, édition léal, année 2004.
- 2- R.Kaplan, AND.Norton, **the balanced scorecard,, Measures That Drive Performance**, harvard business review, jan-feb, 1992.

ثالثا: المواقع الإلكترونية

- 1- الموقع الإلكتروني : [www.revuegestion.ca](http://www.revuegestion.ca)



اللاحق

## الملخص

تم التطرق في هذه الدراسة إلى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تقييم أداء المؤسسة، وكانت الدراسة الميدانية في مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-. حيث تم التعرض إلى ماهية المحاسبة الإدارية ودورها في تزويد الإدارة بمعلومات مناسبة لمساعدتها للقيام بمختلف مهامها كالتخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات الملائمة، وذلك باستخدام مختلف أساليب المحاسبة الإدارية لتقييم الأداء، وفي ظل التطورات التكنولوجية المتسارعة واشتداد حدة المنافسة ظهرت أساليب حديثة للمحاسبة الإدارية تمتاز بالدقة والفاعلية في تقييم الأداء باستخدامها مؤشرات مالية وغير مالية لتقييم الأداء الشامل للمؤسسة وقد تم تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة- لتقييم أدائها الشامل.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة الإدارية، أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، تقييم الاداء الشامل، مؤشرات الاداء المالية وغير المالية.

## Abstract

It was addressed in this study to the use of modern management accounting methods in evaluating the performance of the enterprise. The field study was in the Phosphate Mines corporation - Tebessa-

Where the exposure to what management accounting and its role in providing the Department with appropriate information to help them to carry out the various functions of endogenous, supervision and take appropriate decisions, using various methods of management accounting to assess the performance, under the rapid technology developments, the intensification of competition emerged modern methods of managerial accounting accuracy and effectiveness in the Feature performance assessment of use of both financial and non-financial indicators to assess the overall performance of the institution

the balanced performance card method has been applied in the Phosphate Mines corporation -Tebessa- to assess its overall performance

**Keywords:** Management Accounting, modern management accounting methods, the overall performance assessment, and non-financial performance indicators Finance