



كلية العلوم الإقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

الرقم التسلسلي: ...../ 2017

قسم: علوم المالية والمحاسبة

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

دفعلة: 2016

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير

الشعبة: مالية ومحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

عنوان المذكرة: دور محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء

دراسة حالة: مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة-

تحت إشراف الأستاذ:

- عبد الكريم زرفاوي

من إعداد الطالبتين:

- رحيمة ماضي

- عيدة زمال

نوقشت أمام اللجنة المكونة من الأساتذة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
طبيب عبد السلام	أستاذ مساعد - أ-	رئيسا
عبد الكريم زرفاوي	أستاذ مساعد - أ-	مشرفا ومقررا
سليم جابو	أستاذ مساعد - أ-	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2017/2016



## شكر وعرقان

لابد لنا ونحن نخطو خطوتنا الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفة نعود إلى أعوام قضيناها في رحاب الجامعة مع أساتذتنا الكرام الذين قدموا لنا الكثير باذلين بذلك جهودا كبيرة في بناء جيل الغد لتبعث الأمة من جديد.

وقبل أن نمضي نقدم أسمى آيات الشكر و الإمتاء والتقدير والمحبة إلى الذين حملوا أقدس رسالة في الحياة...

إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة... إلى جميع أساتذتنا الأفاضل.

" كن عالما... فإن لم تستطع فكن متعلما، فإن لم تستطع فأحب العلماء، فإن لم تستطع فلا تبغضهم"

ونخص بالشكر والتقدير الأستاذ المشرف "زرفاوي عبد الكريم"

الذي نقول له شكرا قول -صلى الله عليه وسلم- " إن الحوت في البحر، والطير في السماء، ليصلون على معلم الناس الخير"

كما نتوجه بخالص الشكر إلى كل من ساعدنا على إتمام هذا البحث وقدموا لنا يد المساعدة وزودونا بالمعلومات اللازمة لإتمام هذا البحث

شكر وعرقان إلى الذين استقبلونا بكرم أخلاقهم خلال تزيصنا إلى عمال مؤسسة مناجم الفوسفات

-تبسة-

السيد "بريك" والسيد "معيوف".

## الإهداء

الحمد لله الذي أنار دربي بالعلم والمعرفة منار سبيل أهل الجنة، ومنحنى الصبر والثبات وزرع في قلبي الإصرار على النجاح،

وأعطاني القدرة على تحمل الصعوبات وتجاوزها بأنامل تحيط بقلم أعياء التعب والأرق ولا يقوى على الحراك يتكأ على قطرات حبر مملوءة بالحزن والفرح في آن واحد....

حزن يشوبه الفراق بعد التجمع... وفرح لبزوغ فجر جديد من حياتي هو يوم تخرجي... هو بالنسبة لي يوم ميلاد لي... أتطلع فيه لما هو آت من همسات هذه الدنيا المليئة بالتفاؤل والأمل المشرق... هنا سوف أضع إهدائي بكلمات بسيطة الحروف التي تتمايل بتمايل أنامل العاجزة عن تكملة هذا الإهداء بسبب الفراق أضع إهدائي إلى...

التي لو حل السجود لغير الله لكان لها سجودي، إلى الشمعة التي أذابت نفسها لضيائي، ومن أثقلت الجفون سهرا... وحملت الفؤاد هما... وجاهدت الأيام صبرا... وشغلت البال فكرا... ورفعت الأيادي دعاء... وأيقنت بالله أملا أعلى الغوا لي وأحب الأحباب... "أمي العزيزة".

إلى من كلله الله بالهبة والوقار... إلى من علمني العطاء بدون انتظار... إلى من أحمل اسمه بكل افتخار... أرجو من الله من أن يمد في عمرك لترى ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار... "والدي الغالي".

إلى سندي وقوتي وملادي بعد الله، إلى من لآثروني على أنفسهم، إلى الشموع المضيئة من حولي التي من دونهم لا تحلو الحياة إخوتي: "حليم، نونو".

إلى زهرة العائلة والنفس البريئة ريحان حياتي أختي "سماح"

وفي بحر الحياة لا يضيء إلا قنديل الذكريات، ذكريات الأخوة البعيدة... إلى من أرى الدنيا في أعينهن وإلى من تشاطرت معهن أكثر أوقاتي وعشت معهن أجمل أيام حياتي... من سأفتقدهن وأتمنى أن يفتقدوني... صديقاتي:

عائشة، بسمة، أسماء، نجاة، فضيلة، عيدة، ، خديجة، فلة، أسماء، شيماء...

# رحمة

إهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين

اهدي ثمرة جهدي إلى من قال فيهما الله عز وجل " ..واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربني  
إرحمهما كما ربياني صغيرا "

إلى معنى الحب والحنان وبسمة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي وإلى أغلى الحبايب  
\* أمي الحبيبة والغالية \*

وإلى من أحمل اسمه بكل إفتخار \* أبي العزيز والحنون \* الذي وقف معي في العسر واليسر  
\* \* حفضهما الله وأطال عمرهما \* \*

إلى جميع إخوتي وأخواتي وأخص بالذكر " شوقي " أعادك الله بكل خير إنشاء الله  
وإلى جميع صديقاتي وزملائي الذين عشت معهم طيلة فترة دراستي وأخص بالذكر صديقتي الحبيبة  
ورفيقتي المخلصة " حنان "

إلى من قضيت معها أوقات جميلة وتقاسمت معي في إنجاز هذا العمل فكان لها الإنجاز الأكبر في  
إكمال هذا العمل " رحيمة " فجزاك الله خير الجزاء

إلى كافة من ساعدني من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا العمل

عيدة



# الفهرس العام

فهرس المحتويات

	الفهرس العام
IV-I	فهرس المحتويات
VII	فهرس الجداول والأشكال
VIII	فهرس الملاحق
أ - هـ	المقدمة العامة
	<b>الفصل الأول: التأسيس النظري لمحاسبة المسؤولية</b>
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الإطار النظري لمحاسبة المسؤولية
03	المطلب الأول: ماهية محاسبة المسؤولية
03	أولاً: تاريخ نشأة محاسبة المسؤولية
04	ثانياً: تعريف محاسبة المسؤولية
05	ثالثاً: أهمية محاسبة المسؤولية
06	رابعاً: خصائص محاسبة المسؤولية
07	المطلب الثاني: طبيعة وأهداف محاسبة المسؤولية
08	المطلب الثالث: مزايا وعيوب وتطبيق محاسبة المسؤولية
08	أولاً: مزايا تطبيق محاسبة المسؤولية
09	ثانياً: عيوب تطبيق محاسبة المسؤولية
10	المبحث الثاني: مقومات وفروض تطبيق محاسبة المسؤولية
10	المطلب الأول: مقومات محاسبة المسؤولية
10	أولاً: تحديد مراكز المسؤولية
12	ثانياً: تحديد معايير الأداء
14	ثالثاً: تصميم نظام للتقارير الرقابية ( تقارير الأداء )
15	رابعاً: الموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية
17	خامساً: قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط لمراكز المسؤولية

## الفهرس العام

17	المطلب الثاني: المبادئ والفروض الأساسية لمحاسبة المسؤولية
17	أولاً: مبادئ محاسبة المسؤولية
18	ثانياً: الفروض الأساسية لمحاسبة المسؤولية
19	المطلب الثالث: متطلبات وخطوات تطبيق محاسبة المسؤولية
19	أولاً: متطلبات تطبيق محاسبة المسؤولية
19	ثانياً: خطوات تطبيق محاسبة المسؤولية
21	خلاصة
	<b>الفصل الثاني: نظام محاسبة المسؤولية أساس للرقابة وتقييم الأداء</b>
23	تمهيد
24	المبحث الأول: دور محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء
24	المطلب الأول: ماهية العملية الرقابية وتقييم الأداء
24	أولاً: ماهية العملية الرقابية
26	ثانياً: ماهية عملية تقييم الأداء
30	المطلب الثاني: دور محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء
30	أولاً: نظام محاسبة المسؤولية ودوره في عملية الرقابة
31	ثانياً: نظام محاسبة المسؤولية ودوره في عملية تقييم الأداء
33	المطلب الثالث: أسس ومعايير تقييم الأداء
33	أولاً: أسس ومعايير تقييم أداء مراكز المسؤولية
34	ثانياً: العلاقة بين الرقابة وتقييم الأداء
35	المبحث الثاني: مؤشرات تقييم الأداء في المؤسسة
35	المطلب الأول: المؤشرات المالية لتقييم الأداء
35	أولاً: مؤشر التكلفة
36	ثانياً: مؤشر الربحية
37	ثالثاً: مؤشر المردودية
38	المطلب الثاني: المؤشرات الغير مالية لتقييم الأداء

## الفهرس العام

38	أولاً: الميزة التنافسية
39	ثانياً: خلق القيمة
40	ثالثاً: الجودة
40	رابعاً: المؤشرات الاجتماعية والبيئية والاقتصادية
41	المطلب الثالث: أثر استخدام محاسبة المسؤولية على المؤشرات المالية والغير مالية
41	أولاً: أثر استخدام محاسبة المسؤولية على المؤشرات المالية
42	ثانياً: أثر استخدام محاسبة المسؤولية على المؤشرات الغير مالية
45	خلاصة
	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-
45	تمهيد
48	المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-
48	المطلب الأول: لمحة عامة حول مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-
48	أولاً: نشأة مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-
48	ثانياً: التعريف بشركة مناجم الفوسفات -تبسة-
49	ثالثاً: الأهداف العامة لمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-
49	رابعاً: نشاط مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-
51	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-
55	المطلب الثالث: تقييم مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-
55	أولاً: نقاط القوة لمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-
56	ثانياً: نقاط الضعف لمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-
57	المبحث الثاني: نظام محاسبة المسؤولية في مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-
57	المطلب الأول: منهج الدراسة وطبيعة المتغيرات
57	المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة.

## الفهرس العام

57	أولاً: تحديد مراكز المسؤولية
58	ثانياً: عرض وتحليل النتائج
72	خلاصة
75-74	خاتمة
81-77	قائمة المراجع
109-83	قائمة الملاحق

## فهرس الجداول

أولاً: فهرس الجداول

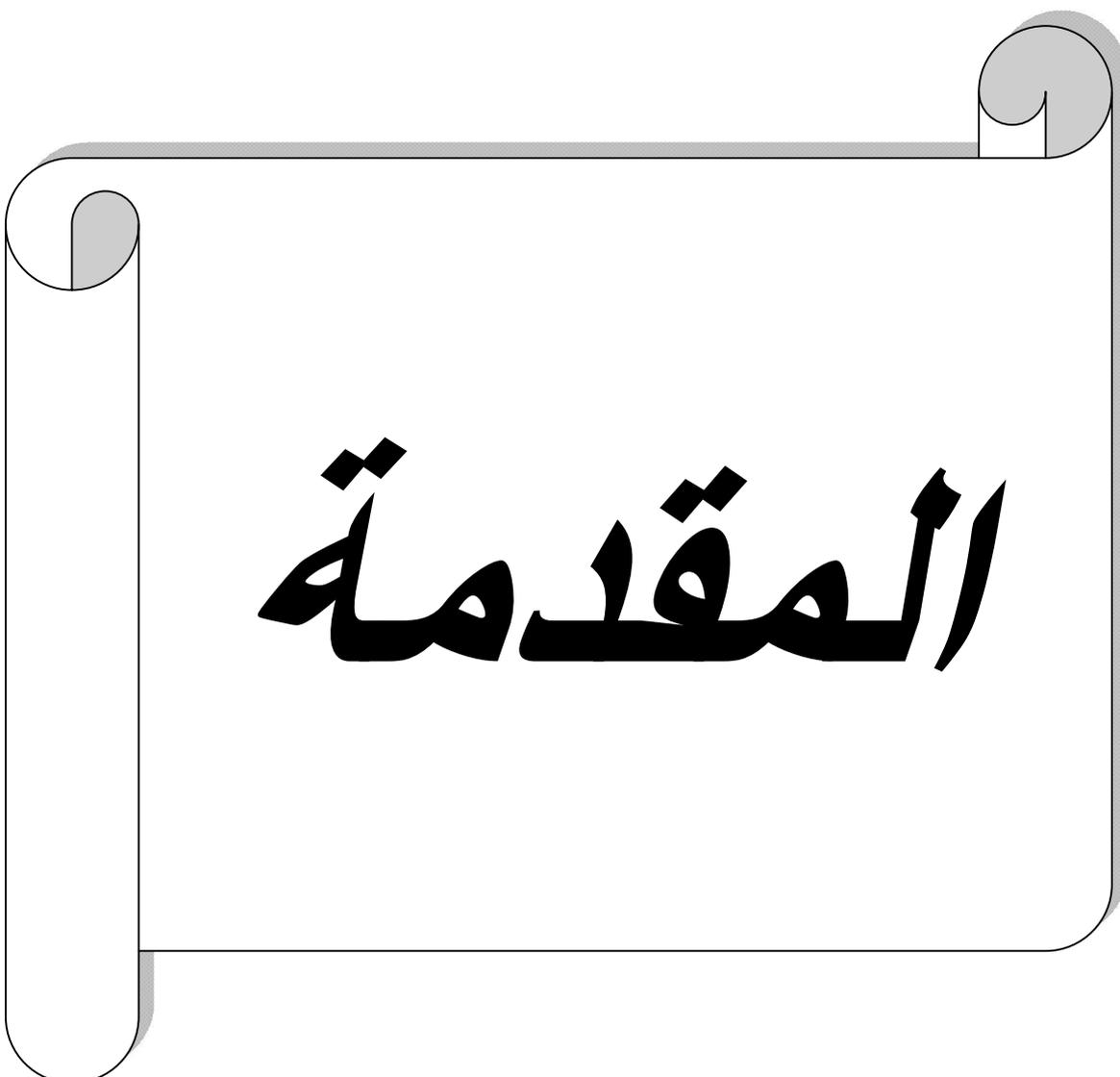
الصفحة	العنوان	الرقم
58	انحراف تكاليف قسم الإدارة لمؤسسة مناجم الفوسفات	01
60	انحراف تكاليف قسم الإستغلال لمؤسسة مناجم الفوسفات	02
62	انحراف تكاليف قسم المعالجة لمؤسسة مناجم الفوسفات	03
64	انحراف تكاليف قسم الصيانة لمؤسسة مناجم الفوسفات	04
66	إيرادات وتكاليف مركز الربحية في مؤسسة مناجم الفوسفات	05
67	انحرافات مركز الربحية لمؤسسة مناجم الفوسفات	06
69	تقييم مركز الاستثمار وفقا لمعدل العائد على الاستثمار	07

ثانياً: فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
05	تعريف نظام محاسبة المسؤولية	01
16	دمج نظام محاسبة المسؤولية مع نظام الموازنات	02
54	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-	03
58	تقسيم مراكز المسؤولية في مؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة-	04
59	انحراف التكاليف لقسم الإدارة في مؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة	05
61	انحراف التكاليف لقسم الإستغلال في مؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة-	06
63	انحراف التكاليف لقسم المعالجة في مؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة-	07
65	انحراف التكاليف لقسم الصيانة في مؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة-	08
67	انحراف التكاليف لمركز الربحية في مؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة-	09
70	نسبة معدل العائد على الاستثمار لمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-	10

## فهرس الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
83	تكاليف مختلف الأقسام	01
89-84	تكاليف الإدارة	02
91-90	تكاليف الإستغلال والمعالجة	03
100-92	تكاليف الصيانة	04
101	تكاليف المبيعات والهامش	05
105-102	جدول النتائج	06
110-106	الميزانية (جانب الأصول)	07



المقدمة

### تمهيد

مع اتساع وكبير حجم المنشآت أصبح من الضروري تقييم كفاءة الإدارة وفعاليتها في مستوياتها المختلفة وذلك من أجل تحسين الأداء وتطويره لذلك أصبح من الضروري لأي مشروع اقتصادي أن يتوفر به نظام محاسبي لتنظيم الأعمال المحاسبية وتسجيلها والتقرير عنها والتي تعمل على مساعدة الإدارة في التخطيط، التنظيم، التوجيه والرقابة فهو يعمل على تقديم معلومات وتقارير أداء العمل في الأقسام الإدارية.

ولتتمكن الإدارة العليا من متابعة الأداء وتقييمه والتنسيق بينها وبين الإدارات الفرعية التابعة لها، لابد من إتباع نظام محاسبة المسؤولية والذي يعرف من وجهة نظر المحاسبة الإدارية على أنه أسلوب إداري-محاسبي يهدف إلى تحقيق رقابة فعالة على عمل المسؤولين في جميع المستويات الإدارية ضمن إطار المسؤولية المكلفين بها.

فنظام محاسبة المسؤولية يقوم بتقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية بحيث تتفق مع بناء الهيكل السائد في المؤسسة ويساعد هذا النظام في الرقابة على الأداء فإذا تمت رقابة الأفراد، تتم رقابة التكاليف والإيرادات فعند ربط تقارير الأداء بمراكز المسؤولية الموجودة داخل المنشأة فإنه يمكن الوقوف على مدى انجاز هذه المراكز لأهدافها عن طريق المقارنة بين الأداء المخطط والنتائج الفعلية ومعرفة الانحرافات وأسبابها ومعالجتها. والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية كغيرها من المؤسسات تسعى إلى التطوير والإستغلال الأمثل للموارد لتحقيق أفضل النتائج، وذلك من خلال وضع الخطط لهذه الموارد والرقابة على تنفيذها، ومن بين هذه المؤسسات مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-.

### إشكالية البحث

تبعاً للأهمية المتزايدة لمحاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء في المؤسسات الاقتصادية والذي أصبح ضرورة حتمية لأنه يفي بالغرض المطلوب في تحقيق أهداف الإدارة العليا في التخطيط والرقابة على المدى البعيد وعليه يمكن التعبير عن مشكلة البحث من خلال طرح التساؤل الرئيسي الآتي:

- ما هو دور استخدام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في مؤسسة مناجم الفوسفات -

تبسة-؟

### الأسئلة الفرعية

ويندرج هذا التساؤل الرئيسي أسئلة فرعية يمكن صياغتها كالتالي:

- كيف يساهم التقسيم المركزي للمؤسسة الاقتصادية في الرقابة على موارد مؤسسة مناجم الفوسفات -

تبسة-؟



## مقدمة

- ما مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-؟
- هل تقوم المؤسسة بمعرفة وتحليل الانحرافات ومحاسبة المسؤولين عنها؟
- ما مدى مساهمة محاسبة المسؤولية في وضع نظام تقييم أداء فعال في مؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة-؟
- ما هي أهم الأدوات المساعدة في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية؟

### فرضيات البحث

من أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية يمكن صياغة الفرضيات على نحو يساعد على الإجابة عنها كالآتي:

- تقوم مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- بتطبيق محاسبة المسؤولية باستخدام الموازنات التقديرية فقط؛
- من شأن محاسبة المسؤولية تفعيل نظام تقييم الأداء في مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- ؛
- تقوم محاسبة المسؤولية بمعرفة وتحليل الانحرافات ومحاسبة المسؤولين عنها؛

### أهمية الدراسة

تبرز أهمية الموضوع في الإشارة إلى أهمية تطبيق محاسبة المسؤولية ودورها في التخطيط والرقابة والسعي لبيان الفوائد التي من الممكن تحقيقها من واقع نظام محاسبة المسؤولية، وما هي المعوقات التي تقف حائلا أمام تطبيق ذلك النظام، والعمل على وضع الحلول اللازمة لمعالجتها وتطويرها وتقديم إطار معرفي نظري يمكن الاعتماد عليه مستقبلا لإعداد دراسات أوسع وأكثر دقة.

### أهداف البحث

تسعى الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على مفهوم محاسبة المسؤولية، من حيث التعريف، الأهداف والأهمية، وتحديد الشروط والمقومات الأساسية لتطبيقها.
- محاولة إبراز دور محاسبة المسؤولية في المؤسسة باعتبارها أداة فعالة ومحاولة إبراز مدى إسهامها في تفعيل النظام التخطيطي والرقابي في المؤسسة
- العمل على الخروج بنتائج وتوصيات.

### أسباب اختيار البحث

- لم يكن اختيار الموضوع بمحض الصدفة وإنما كان نتيجة لعدة اعتبارات موضوعية وذاتية تتمثل في:
- الرغبة في التعرف أكثر على واقع تطبيق محاسبة المسؤولية في المؤسسات الاقتصادية؛
- التدقيق في الجوانب النظرية والتطبيقية المتعلقة بالموضوع؛



## مقدمة

- إرادة الباحث في مواصلة البحث في مجال تخصصه والتعمق أكثر وبناء معارف حديثة مكتسبة من الواقع.

### حدود الدراسة

تحدد موضوع هذه البحث بالمجالات الآتية:

- **المجال المكاني:** تعتبر مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- من أكبر المؤسسات الإقتصادية في الجزائر وبذلك تم إختيار تطبيق موضوع الدراسة الميدانية فيها.

- **المجال الزمني:** من تاريخ 12 /03 /2017 إلى غاية 18 /04 /2017.

### منهج البحث

لتحقيق أهداف البحث والإجابة عن التساؤلات وإتباعها أو نفيها الفرضيات السابقة بما يلي:

- القسم الأول والثاني دراسة الجانب النظري تم بناءه على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على جمع البيانات والمعلومات وتتمثل في الاطلاع على الكتب والمراجع؛

- كما تم الاعتماد على مجموعة من رسائل الماجستير والدكتوراه، والقسم الثالث دراسة الجانب التطبيقي والتي سيبني على منهج دراسة الحالة لمعرفة واقع محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في المؤسسة.

### أدوات البحث

- المسح المكتبي بالإطلاع على مختلف الكتب والدوريات ذات الصلة بالموضوع.

- الوثائق الخاصة بالمؤسسة موضوع الدراسة.

- المقابلات والدراسات والملاحظات الميدانية

- بعض المواقع من الانترنت.

### الدراسات السابقة

تعتبر الدراسات السابقة ذات أهمية في تحديد وتوجيه وتدعيم مسارات الموضوع، ولذا اخترنا هذه الدراسات التي تتناول موضوعات متشابهة في بعض التفاصيل لموضوع دراستنا:

\*دراسة أحمد رمضان أحمد مرتجي، بعنوان: قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية-غزة- 2007.

وهدفت هذه الدراسة إلى قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية كما هدفت إلى بيان الصعوبات التي تواجه تطبيقها ولمعالجة الموضوع استخدم الباحث برنامج تحليل SPSS من أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من البحث وذلك من خلال طرح أسئلة تعالج فرضيات ومشكلة الدراسة، وشمل



مجتمع البحث 108 موظفا من حملة مؤهل علمي من كلية التجارة وقد تم استرجاع 102 استبانة أي ما يمثل 94.4% من مجتمع الدراسة. واهم ما توصل إليه الباحث انه هناك إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية بوزن نسبي يساوي 65.21% لأنه لا يوجد لدى العاملين في الجامعات الفلسطينية الخلفية الكافية عن مفهوم محاسبة المسؤولية، وعدم إعطاء مدير مركز المسؤولية الوقت الكافي لعملية التخطيط، مما قد يسبب اتخاذ قرارات متسرعة تعود بالضرر على الأهداف العامة للجامعة.

**\*دراسة نيلهان وليد، أحمد صيام بعنوان: تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الأردنية مذكرة ماجستير في العلوم الإدارية، جامعة اليرموك، 2004.**

هدفت هذه الدراسة لبيان مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الأردنية وبيان اثر تطبيقها على وظائف الإدارة المختلفة من تخطيط، رقابة وتقييم الأداء وإبراز أهمية وأهداف هذا النظام وبيان معوقات تطبيقه، ولمعالجة مشكلة البحث تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS لتحليل البيانات واختبار الفرضيات وشمل مجتمع الدراسة 20 مستشفى في الأردن، وزع الباحث 200 استبيان وتم جمع 102 كما قامت 16 مستشفى بالإجابة في حين رفضت المستشفيات الإجابة على الاستبيان واهم ما توصل إليه الباحث أن 69% من المستشفيات تطبق محاسبة المسؤولية وتقوم بوضع موازنات وتحليل الانحرافات وأسبابها والعلاقة بين أقسام الإدارات وقد تم وضع مجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة وجود تقارير إدارية مناسبة وتحليل الانحرافات ودراستها وإعداد هيكل تنظيمي واضح يحتوي على مراكز المسؤولية والتنسيق بين هذه المراكز واعتماد موازنات مرنة ومعايير الأداء مبنية على الأسس العلمية والتي يراعي بها تحقيق الأهداف.

**\*دراسة علي حسن إبراهيم الجديبه، بعنوان: قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم أداء الأجهزة الحكومية الفلسطينية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية-غزة- 2007.**

وهدف هذه الدراسة لمعرفة مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية كما هدفت إلى بيان الصعوبات التي تواجه تطبيقها ولمعالجة الموضوع استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي وأيضا تم استخدام الاستبيان للوصول إلى النتائج المرجوة من البحث وذلك من خلال طرح أسئلة خاصة تعالج فرضيات ومشكلة الدراسة، وشمل مجتمع الدراسة 174 مفردة يعملون في سبع وزارات رئيسية في قطاع غزة وتم جمع 163 استبيان، واهم ما توصل إليه الباحث ضعف مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية لعدم توفر دعائم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من أهمها نوعية العاملين في الأجهزة الحكومية



## مقدمة

السلطانية وتطوور الهياكل التنظيمية الحكومية وتطبيق محاسبة المسؤولة لكي تتمكن الإدارة العليا من مسائلة الإفراد عن أي انحراف في الأداء.

### خطة البحث

لمعالجة الإشكالية المطروحة ومن أجل اختيار مدى صحة الفرضيات المدرجة تمت هيكلة الموضوع كالآتي:

- الفصل الأول الإطار النظري للدراسة الذي كان بعنوان " التأصيل النظري لمحاسبة المسؤولة " تم تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول تناول الإطار النظري لمحاسبة المسؤولة، أما المبحث الثاني فقد تناول مقومات وفروض محاسبة المسؤولة؛

- يليه الفصل الثاني الذي كان بعنوان " محاسبة المسؤولة أساس للرقابة وتقييم الأداء " تم تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول تناول دور محاسبة المسؤولة في للرقابة وتقييم الأداء، أما المبحث الثاني فقد تناول أهم المؤشرات المالية والغير مالية لتقييم الأداء في المؤسسة؛

- ثم الفصل الثالث الذي احتوى على الدراسة التطبيقية على المؤسسة، حيث قسم إلى مبحثين، المبحث الأول تضمن مفاهيم عامة حول مؤسسة مناجم الفوسفات، أما المبحث الثاني فقد تناول تقييم أداء كل مركز من مراكز المسؤولة.

### صعوبات الدراسة

لقد اعترضت هذه الدراسة جملة من الصعوبات أهمها:

- طبيعة الموضوع في حد ذاته حيث يضم عدد من المفاهيم المختلفة والمتداخلة في أحيان كثيرة؛
- صعوبة الحصول على المعلومات المرتبطة بالدراسة الميدانية من طرف الوكالة؛



**الفصل الأول:**  
**التأصيل النظري**  
**لمحاسبة المسؤولية**

### تمهيد

نظرا لكبر حجم الوحدات الاقتصادية والمؤسسات المالية وتعدد أعمالها أصبح من الصعب إدارة تلك المؤسسات من قبل الإدارة العليا فقط، لذلك ظهرت الحاجة إلى تفويض الصلاحيات والمسؤوليات الإدارية الأخرى لإدارة العمل بكفاءة وفعالية هذا ما يطلق عليه باللامركزية في الإدارة، وتعني أن كل مدير في موقعه يأخذ من الصلاحيات والسلطات ما يكفيه لإدارة نشاطه بكفاءة وفعالية وفي نفس الوقت يتحمل المسؤولية والمسائلة عما يترتب على قراراته وإدارته من نتائج، لذلك أصبح هناك حاجة ماسة إلى نظام لتقييم أداء مديري الدوائر وموظفيهم وبفوض لهم الصلاحيات ومحاسبة المتسبب في الخلل والانحراف في العمل، ومن هنا جاء نظام محاسبة المسؤولية ليركز على الرقابة وتقييم الأداء للمدراء والأقسام، وهذه الصلاحيات تمارس ضمن نشاطات معينة وهي بحد ذاتها تستوجبها ضرورات العمل حيث يحتاج الأمر إلى إتخاذ القرار دون الرجوع إلى الإدارات المركزية مما يسهل كثيرا من الإجراءات الروتينية، إضافة إلى أن المعلومات المطلوبة لا تتوفر إلا في الشخص المسؤول في موقع العمل، ويقترن التفويض عادة بعنصر المسؤولية حيث يكون الشخص المخول مسؤولا عما يتخذه من قرارات.

ومن خلال ذلك سيتم تقسيم الفصل إلى المباحث الآتية:

المبحث الأول: الإطار النظري لمحاسبة المسؤولية؛

المبحث الثاني: مقومات وفروض محاسبة المسؤولية.

## الفصل الأول: التأصيل النظري لمحاسبة المسؤولية

### المبحث الأول: الإطار النظري لمحاسبة المسؤولية

من أجل زيادة فعالية الدور الذي يمكن أن تؤديه المحاسبة في مجال التخطيط والرقابة كان عليها أن تتطور لتصبح في وضع تستطيع فيه مساءلة أي شخص محاسبيا، من هنا نشأت محاسبة المسؤولية كأسلوب يهدف أساسا إلى الرقابة وتقييم الأداء عن طريق تحديد مسؤولية العاملين في الوحدة الاقتصادية بمستوياتهم الإدارية المختلفة عن الأداء الفعلي وما ترتب عليه من نتائج مفضلة وغير مفضلة قياسا بالأداء المخطط، وبالرغم من أن محاسبة المسؤولية تعتبر من الأساليب الحديثة نسبيا في الفكر المحاسبي إلا أنها ليست مفهوما جديدا حيث أن فكرة محاسبة المسؤولية تواجدت بتواجد الإنسان الذي يكلف بأداء معين ومن ثم تتم محاسبته على نتيجة أداء هذا العمل، ودليل ذلك أن فكرة المساءلة قد وردت في الكتب السماوية والأحاديث النبوية الشريفة وسيتم خلال هذا المبحث تبيان أهمية محاسبة المسؤولية.

### المطلب الأول: ماهية محاسبة المسؤولية

قبل التطرق إلى مجموعة التعاريف المتعلقة بمحاسبة المسؤولية سيتم التطرق أولا إلى الأسباب التي أدت إلى ظهور نظام محاسبة المسؤولية.

### أولا: تاريخ نشأة محاسبة المسؤولية

تعود فكرة محاسبة المسؤولية إلى قدم المجتمعات الإنسانية حيث يكلف الشخص بالقيام بعمل معين ويحاسب على أي تقصير في أداء هذا العمل، وهذا واضح جليا للدين الإسلامي الحنيف حيث هناك مساءلة وحساب الأشخاص المقصرين بالعبادات والمعاملات مع البشر ولذلك يحاسبهم الله على أعمالهم الدنيوية في الآخرة حيث يقول الله تعالى (وَقُلْ إِعْمَلُوا فِسْرَى اللَّهِ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ، وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَالَمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ، فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ) (القرآن الكريم، سورة التوبة، الآية 105).

وكذلك الإنسان مسؤول عن أعماله وأعمال الأشخاص الذي تقع سلطته عليهم، فقد قال الرسول صلى الله عليه وسلم: "كلكم راع وكلكم مسؤول عن رعيته" رياض الصالحين، أما بالنسبة لتاريخ نشأة محاسبة المسؤولية في الفكر المحاسبي تعود إلى كتابات متفرقة حول محاسبة المسؤولية في الأربعينات وكانت مقالة هينجز الأمريكي تحت عنوان "محاسبة المسؤولية" أول مقالة علمية لنظام محاسبة المسؤولية وأوضح هينجز أن محاسبة المسؤولية ليست تغيرا للنظرية المحاسبية أو لمبادئها، إنما هي أداة للرقابة على التكاليف والإيرادات بالاعتماد على قاعدة "من فعل هذا"، وذلك باستخدام أسلوب تقارير الأداء والإيرادات والأقسام المختلفة، وبين أن تقارير الأداء تتدرج من المستويات الإدارية الدنيا حيث تكون على درجة كبيرة من التفصيل والتوضيح ثم ترتفع إلى المستويات الإدارية العليا فالأعلى في الهيكل التنظيمي حيث تصبح شاملة وملخصة بمجمل الأداء.

## الفصل الأول: التأصيل النظري لمحاسبة المسؤولية

وعند تطبيق نظام محاسبة المسؤولية فإن هدف الرقابة يحتل مكان الصدارة وقد نشأت محاسبة المسؤولية من خلال المفهوم الحديث للرقابة، والذي يعني أن الرقابة تتعلق بالأشخاص قبل الأشياء ومادامت تتعلق بقياس أداء هؤلاء الأشخاص وفقا لمعدلات التخطيط الموضوعة وفي ضوء ذلك أصبح أكثر أهمية أن نعرف من هو الشخص الذي أحدث الانحراف أو بمعنى آخر من هو المسؤول عن حدوث الانحراف، ومن هو المسؤول أهم من معرفة العنصر أو الشيء الذي حدث فيه الانحراف.

وفي ضوء ما سبق يتبين أن مفهوم محاسبة المسؤولية موجود منذ القدم ويتطور علم الإدارة والمحاسبة وتطور المؤسسات تطور هذا المفهوم وأصبح علم من علوم المحاسبة والإدارة، ومن أهم أساليب الرقابة وتقييم الأداء الموجودة في العصر الحديث لما يوفره من معلومات وتقارير عن الأداء تؤدي إلى محاسبة المسؤولين عن الإنحرافات وتفادي حدوثها في المستقبل للرفي بمستوى الأداء والإنتاجية.<sup>1</sup>

### ثانياً: تعريف محاسبة المسؤولية

وقد تناول الكثير من الكتاب والمؤلفين محاسبة المسؤولية ووضعوا لها الكثير من التعريفات نذكر منها:

- عرفت محاسبة المسؤولية على أنها: "محاسبة الأفراد عن أداء واجباتهم الموكلة إليهم كل حسب اختصاصه في المنشأة، أو هي التزام الفرد بالقيام بالواجبات المحددة له بكونه عضواً في التنظيم داخل المنشأة، وعليه فإن محاسبة المسؤولية أسلوب يربط النظام المحاسبي بالتنظيم الإداري القائم في المنشأة ويرتكز هذا الأسلوب على أساس تقسيم المنشأة كوحدة اقتصادية إلى مراكز مسؤولية ترتبط بالمستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي."<sup>2</sup>
- كما عرفت بأنها: "التطبيق العلمي لأسلوب اللامركزية في إتخاذ القرارات وتقييم الأداء، وتعرف محاسبة المسؤولية بأنها نظام لإعداد تقارير الأداء التي تمكن من قياس نتائج النشاط المؤدى والقرارات المتخذة بمعرفة السلطات أو مراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمنشأة، حيث يتم بموجب هذا النظام تحديد الأهداف المقرر تحقيقها لكل مركز من مراكز المسؤولية الذي يمنح الصلاحيات اللازمة لتمكينه من تنفيذ الهدف أو الأهداف المقررة له ومحاسبته عن الإنحرافات وتقييم كفاءة أداءه."<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - علي حسن إبراهيم الجدي، قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة الجامعة الإسلامية - غزة - فلسطين، 2007، ص: 30.

<sup>2</sup> - مؤيد عبد الحسين الفضل، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة، دار زهوان للنشر، عمان، 2003، ص: 247.

<sup>3</sup> - مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المميرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2007، ص: 504.

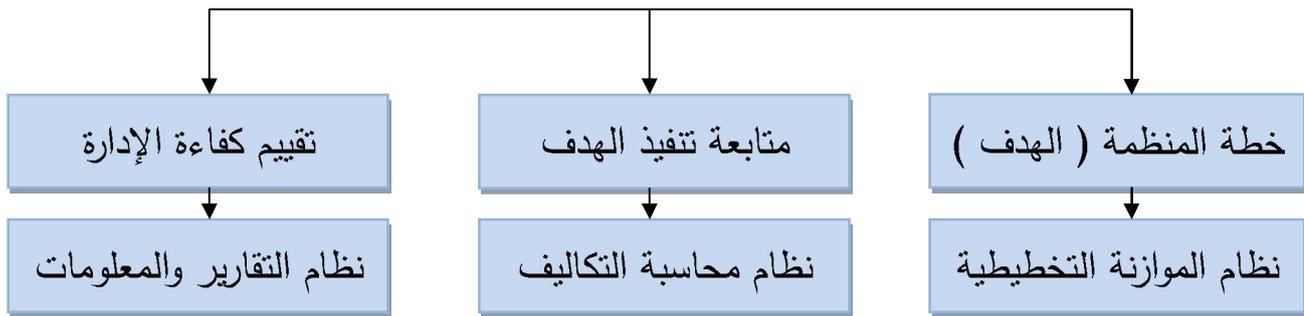
## الفصل الأول: التأصيل النظري لمحاسبة المسؤولية

- عرفت أيضا بأنها: "أسلوب « إداري- محاسبي» متطور يظهر في تحليله النهائي مدى مساهمة كل عضو من أعضاء الهيكل التنظيمي في رقم الربح أو الخسارة كما يظهر تقييم الأداء بالنسبة لكل عضو في ضوء النتائج المحققة."<sup>1</sup>

- عرفت أيضا أنها: "نظام يهدف إلى جمع البيانات التي تعكس نشاط كل مسؤول خلال فترة معينة مقارنة بالمسؤوليات المحددة مقدما."<sup>2</sup>

ومما سبق نستنتج أن محاسبة المسؤولية نظام يعمل على توفير المعلومات المحاسبية الخاصة بأداء المديرين في الأقسام من خلال تقارير الأداء بالاعتماد على مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط للوصول إلى الانحرافات (سلبية أو إيجابية) وربطها مع الشخص المسؤول في المؤسسة. ويمثل هذا الشكل أهم جوانب هذا التعريف.

### الشكل رقم (01): يوضح تعريف نظام محاسبة المسؤولية



المصدر: علي حسن إبراهيم الجدي، قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة الجامعة الإسلامية - غزة- فلسطين، 2007، ص:32.

### ثالثاً: أهمية محاسبة المسؤولية

يرجع بداية الاهتمام بمحاسبة المسؤولية إلى جمعية المحاسبين القانونيين بالولايات المتحدة الأمريكية عندما أصدرت تقريراً عن هذا الأسلوب وأهدافه ومقوماته، وإن كان التركيز فيه قد تم على تبيان تقارير محاسبة المسؤولية، فقد جاء بهذا التقرير أن لمحاسبة التكاليف الصناعية هدفين هما الرقابة على التكاليف وإيجاد تكلفة وحدة الإنتاج، وإن نظم التكاليف المطبقة في الشركات تستطيع الوفاء بالهدف الثاني، ولكن في ظل محاسبة المسؤولية يصبح من الممكن الوفاء بالهدفين السابقين حيث يتم تركيز الاهتمام حول من المسؤول عن تلك التكاليف.

<sup>1</sup> جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية (مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص:413.

<sup>2</sup> Mojgan, safe, Examining the role of responsibility accounting in organisational structure, departement of accounting, faculty of humanities qom branch, Islamic Azad university, Qom ;Azad. [www.aasrc.org/aasrj.Vol.4](http://www.aasrc.org/aasrj.Vol.4), no 5, september 2012.

## الفصل الأول: التأصيل النظري لمحاسبة المسؤولية

وبالرغم من أهمية هذه النتيجة ومساهمتها في توضيح طبيعة محاسبة المسؤولية فإننا نتحفظ على النتيجة السابقة باعتبار أن نظام التكاليف المعيارية يؤدي دورا هاما في الرقابة على عناصر التكاليف ومن ثم المساهمة في تحقيق الهدف الأول، وإدخال محاسبة المسؤولية يمكن أن يؤدي إلى زيادة فعالية الرقابة لكن دون الإقلال من أهمية وجدوى أنظمة التكاليف المعيارية.

ويعتبر البعض محاسبة المسؤولية من الأساليب المتقدمة للإدارة وهي تظهر في تحليلها النهائي مدى مساهمة كل عضو من أعضاء الهيكل التنظيمي بالوحدة الاقتصادية في ربح أو خسارة الوحدة الاقتصادية.<sup>1</sup> إن محاسبة المسؤولية تظهر تقييم الأداء لكل عضو حيث يعتبر الفرد هو جوهر محاسبة المسؤولية فهو الذي يستطيع اكتشاف الانحراف وتحديد المتسبب عنه وتحديد أسباب حدوثه وبالتالي فإن محاسبة المسؤولية تهتم بالفرد أكثر من اهتمامه بالانحراف.<sup>2</sup>

### رابعا: خصائص محاسبة المسؤولية

تتمثل خصائص محاسبة المسؤولية في العناصر التالية:<sup>3</sup>

- تمثل محاسبة المسؤولية مجموعة من المفاهيم والأدوات التي تستخدم لقياس كفاءة الأشخاص والأقسام في المنشأة وذلك لتحقيق الأهداف المطلوبة؛
- إن محاسبة المسؤولية هي تحديد مراكز إتخاذ القرارات المختلفة في المنشأة وربط التكاليف والإيرادات والالتزامات بكل مدير مسؤول عن إتخاذ القرارات المتعلقة بها؛
- تعد محاسبة المسؤولية أسلوبا يربط النظام المحاسبي بالتنظيم الإداري القائم في الوحدة الاقتصادية ويركز على تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية ترتبط بالمسؤوليات الإدارية في الهيكل التنظيمي، ومن ثم ربط عناصر النشاط المختلفة بالمسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم فيها والرقابة عليها؛
- تقوم محاسبة المسؤولية على نظام الموازنات التخطيطية ونظام التكاليف المعيارية كي تتمكن من الإطلاع بدور التخطيط والرقابة وتقييم أداة الوحدات الاقتصادية من خلال الربط بين الأداء المخطط والفعلي، وتحديد الإنحرافات وتحليلها لتحديد المسؤولين عنها واتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها وتصحيحها.

<sup>1</sup> - أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص: 424.

<sup>2</sup> - مؤيد عبد الحسين الفضل، عبد الكريم هادي شعبان، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة، دار زهدان للنشر والتوزيع، 2003، ص: 248.

<sup>3</sup> - يعرب جميل عبد الرزاق كلاب، مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في بنك فلسطين المحدود، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة الجامعة الإسلامية - غزة- فلسطين، 2008، ص: 24.

## الفصل الأول: التأصيل النظري لمحاسبة المسؤولية

### المطلب الثاني: طبيعة وأهداف نظام محاسبة المسؤولية

تتمثل خلاصة وطبيعة وأهداف محاسبة المسؤولية في النقاط التالية:

- يهتم أسلوب محاسبة المسؤولية بإيجاد علاقة مباشرة بين التكاليف والإيرادات والأشخاص المسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم والقابلية للرقابة لتتبع المسؤولية عن هذه التكاليف والإيرادات؛
- تحتوي محاسبة المسؤولية على مبادئ وأسس التنظيم ونظم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والتقارير مع ربط هذه النظم بالمستويات الإدارية؛
- تساعد في تقييم الأداء الخاص بكل مستوى من المستويات الاقتصادية ككل فهي أسلوب لرقابة تنفيذ الخطط عن طريق متابعة تنفيذ الأحداث وتقييم أداء كل وحدة من وحدات الإشراف والمسؤولية والتعرف على الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة للتوصل إلى الحلول المناسبة؛
- يتجه مضمون محاسبة المسؤولية إلى تبويب وتجميع وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات بالنسبة لوحدات المسؤولية، وعليه يمكن تحديد المشاكل الإدارية والانحرافات بالنسبة لكل فرد أو مستوى إداري مسؤول تمهيدا لاتخاذ الإجراءات التصحيحية فمحاسبة المسؤولية تتعامل مع التقرير عن المعلومات لتسهيل عمليات الرقابة على الأنشطة وتقييم الأداء.<sup>1</sup>
- تحتوي محاسبة المسؤولية على مبادئ أو أسس ووظيفة التنظيم ونظم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والتقارير مع ربط هذه النظم بالمستويات الإدارية؛
- تساعد محاسبة المسؤولية على تطبيق نظم الإدارة بالأهداف الذي يقوم على أساس مقارنة النتائج التي تم التوصل إليها بالأهداف السابقة التي تم تحديدها، بدلا من التركيز التقليدي على الأنشطة ذاتها بصرف النظر عن النتائج، ويعني تطبيق نظام الإدارة بالأهداف واتفاق الرؤساء على مختلف درجات السلطة في الوحدة الاقتصادية مع العاملين في وحداتهم على الأهداف المتوقع الوصول إليها خلال فترة زمنية متفق عليها وذلك بشكل تفصيلي ودقيق.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - مؤيد عبد الحسين الفضل، عبد الكريم هادي شعبان، **مرجع سابق**، ص: 249.

<sup>2</sup> - أسامة الحارس، **مرجع سابق**، ص: 425.

## الفصل الأول: التأسيس النظري لمحاسبة المسؤولية

### المطلب الثالث: مزايا وعيوب تطبيق محاسبة المسؤولية

لتطبيق محاسبة المسؤولية هناك العديد من المزايا بالمقابل تواجه عدة عيوب في تطبيقها وفيما يلي إبراز أهم هذه المزايا والعيوب.

#### أولاً: مزايا تطبيق محاسبة المسؤولية

نظام محاسبة المسؤولية يحقق العديد من المزايا تعود على الشركة عندما تقوم بتطبيقه ومن أهم هذه المزايا:<sup>1</sup>

- تسهيل إدارة النشاط في الشركة بتقسيمها إلى مراكز مسؤولية؛
- التعرف على كفاءة مديري مراكز المسؤولية ومساهمة كل مركز في تحقيق أهداف الشركة وتمكين الإدارة من التعرف على نجاح أو فشل ذلك المركز؛
- مساعدة الإدارة العليا في تقييم الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية ووضع نظام ملائم للحوافز لتشجيع العاملين في تلك المراكز على تحقيق أهداف الشركة؛
- مشاركة رجال الإدارة في إتخاذ القرارات مما يؤدي إلى رفع روحهم المعنوية وتحقيق درجة عالية من الرضا النفسي عن أعمالهم؛
- يؤدي نظام محاسبة المسؤولية إلى قياس التكلفة على مستوى الأقسام والمراكز بدلا من قياسها على مستوى إجمالي، مما يساعد في قياس تكلفة الخدمات العامة حسب نوعها وحسب الأقسام التي تؤديها؛
- يؤدي إلى الإفصاح عن التوزيع الجغرافي للإنفاق الأمر الذي يساعد في التخطيط العام والمساءلة؛
- يساعد في تقييم أداء الشركة من القاعدة إلى القمة عن طريق إستخدام معايير لتقييم الأداء تختلف حسب المستوى التنظيمي؛
- يجعل العاملين بالشركة مدركين لأهمية المعلومات في قراراتهم ومن ضمنها ترشيد الإنفاق وإحتواء التكاليف سواء كانت ضمن مسؤولياتهم أو خارج نطاق مسؤولياتهم؛
- يساعد في إعداد موازنات تفصيلية كما أنه يمكن من معرفة الإنفاق الفعلي حسب المراكز التي أعدت على أساسها الموازنات؛
- يمكن من إتاحة معلومات أداء الأقسام في الوقت المناسب للمستفيدين منها للمساعدة في تحسين أداء الأقسام باتخاذ الإجراءات المناسبة؛
- تداخل أنشطة الوحدات الفرعية بصفة عامة وصعوبة وضع خطوط فاصلة واضحة بين الوحدات الفرعية؛

<sup>1</sup> - ديالا جميل الرازي، مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة - فلسطين، 2007، ص: 30.

## الفصل الأول: التأصيل النظري لمحاسبة المسؤولية

- صعوبة تقسيم كافة أنشطة الشركة إلى مراكز مسؤولية وتحديد طبيعة كل منها؛
- صعوبة الفصل بين التكاليف المراقب عليها وغير المراقب عليها لكل من الوحدات الفرعية؛
- صعوبة معالجة بنود التكلفة الثابتة والمشاركة وتوزيعها على مراكز المسؤولية لغرض الرقابة وإتخاذ القرارات.

### ثانياً: عيوب تطبيق محاسبة المسؤولية

تواجه محاسبة المسؤولية عدة معوقات في تطبيقها منها:<sup>1</sup>

- ضرورة فصل إيرادات ومصروفات كل مركز مسؤولية على حده من أجل تقييم إنجازته بشكل عادي وسليم وتمكن الصعوبة عندما يكون هنالك تداخلاً بين أعمال المراكز أو عندما لا يكون هناك سيطرة كاملة للمركز على بعض الإيرادات أو المصروفات أو الإستثمارات وكل هذه الصعوبات تلجأ للإدارة العليا إلى الأخذ بالإعتبار فقط الإيرادات والمصروفات والموارد التي تقع تحت سيطرة مدير المركز وتجاهل الأشياء الأخرى التي تقع خارج سيطرته؛

- توزيع الأصول المشتركة بين المراكز المختلفة فكيفية توزيع هذه الأصول بين المراكز المستقلة بطريقة مقبولة لدى الجميع تمثل أحد الصعوبات في تطبيق محاسبة المسؤولية؛

- مصادر التمويل والتي في الغالب لا تقع تحت سيطرة مدير المركز فكيفية تحميلها والتميز عند تقييم الأداء بين مركز ممول داخليا وآخر ممول بقروض خارجية تمثل مشكلة في تطبيق محاسبة المسؤولية؛
- إن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يحتاج إلى مديرين ذوي كفاءة عالية وصعوبة الحصول على هؤلاء المديرين الأمر الذي يعيق تطبيق هذا النظام، وكذلك نجد أن تطبيق محاسبة المسؤولية تزداد فيه تكاليف الأجور والمرتببات وذلك لكثرة المديرين في المنشأة لأن كل قسم إنتاج أو مركز خدمات أو بالأحرى أن كل مركز مسؤولية به مدير له متطلبات والتزامات تجاه المنشأة.

ومما تقدم في هذا المبحث يمكن القول أن محاسبة المسؤولية نظام عملي شامل يربط فيما بين التنظيم الإداري والنظام المحاسبي وذلك من خلال تقسيم المشروع إلى مراكز مسؤولية تساعد في ربط الأداء بالأشخاص المسؤولين عن هذا الأداء، لذا فإن محاسبة المسؤولية تتطلب ضرورة ربط المعايير والبيانات الفعلية بالمسؤوليات لكي يمكن إعداد التقارير وتقييم الأداء، بالإضافة تم التعرف على طبيعة وأهداف محاسبة المسؤولية التي تساعد في تقييم الأداء الخاص بكل مستوى من المستويات الإدارية، وفي الأخير تم تقييم عام لمحاسبة المسؤولية وذلك

<sup>1</sup> - خطاب محمد سعد وداعة الله، محاسبة المسؤولية وأثرها في تخفيض تكاليف الإنتاج في المنشآت الصناعية، مذكرة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016، ص: 28.

## الفصل الأول: التأصيل النظري لمحاسبة المسؤولية

بإبراز العديد من الفوائد والمزايا التي تعود على المؤسسات المالية عندما تقوم بتطبيقه وبالمقابل صعوبة الحصول على مديرين ذوي كفاءة عالية الأمر الذي يعيق تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

### المبحث الثاني: مقومات وفروض تطبيق محاسبة المسؤولية

لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في أي مؤسسة مالية أو حكومية لا بد من توافر مقومات أساسية التي يقوم عليها نظام محاسبة المسؤولية، وحتى يحقق نظام محاسبة المسؤولية أهدافه بنجاح من الضروري أن يستند إلى متطلبات وخطوات لتطبيقه، وسيتم من خلال هذا المبحث للتطرق إلى أهم أساسيات تطبيق محاسبة المسؤولية.

### المطلب الأول: مقومات محاسبة المسؤولية

من المقومات الأساسية التي تركز عليها محاسبة المسؤولية هي تقسيم المنشأة إلى وحدات إدارية تكون كل منها تحت مسؤولية شخص إداري مسؤول، أي تقسيم المنشأة إلى مراكز للمسؤولية وهي تلك المراكز المسؤولة عن تنفيذ الأعمال ضمن هذه المراكز تحت إشراف ومسؤولية محددة، ويتوقف نجاح نظام محاسبة المسؤولية في تحقيق هذا الهدف على توافر مقومات أساسية وهي على النحو التالي.

### أولاً: تحديد مراكز المسؤولية

تعرف مراكز المسؤولية على أنها عبارة عن قسم أو وحدة إدارية داخل المؤسسة تمتلك مجموعة من الموارد المتاحة (مدخلات)، وتمارس مجموعة من الأنشطة ضمن نسق معين (المعالجة)، بهدف إنجاز مهمة أو الخروج بمنتج (مخرجات). ويأتي دور محاسبة المسؤولية في ترجمة المدخلات والمعالجة والمخرجات إلى صيغ رقمية أو صيغ قابلة للقياس بهدف تقييم أداء كل مركز مسؤولية ومحاسبته عن أي قصور أو ضعف في الأداء.<sup>1</sup> وتقسم دوائر وأنشطة المؤسسة إلى ثلاث مستويات من مراكز المسؤولية وهي:

### 1- مراكز التكلفة Cost Centers

وهي القطاعات من الشركة التي يكون فيها المدير مسؤولاً عن التكاليف التي تخضع لرقابته فقط مع عدم تحمله أي مسؤولية عن الإيرادات، ويمكن أن يكون مركز التكلفة مجرد قسم صغير بعدد محدد من العمال، كما يمكن أن يكون المصنع كله مركز تكلفة إذا اقتصر مسؤوليته مدير هذا المصنع على التكاليف فقط دون تحمله أي مسؤولية عن المبيعات، كما يمكن أن يشمل مركز تكلفة معين على عدد من مراكز التكلفة بحجم أصغر فمثلاً يمكن تقسيم المصنع إلى عدة أقسام وإعتبار كل قسم مركز تكلفة.<sup>2</sup>

وعند ربط مراكز التكلفة مع محاسبة المسؤولية تكون الغاية الأساسية من محاسبة المسؤولية في هذه الحالة الرقابة على مراكز التكلفة فيما يتعلق بالتكاليف والنفقات التي تصرف من خلال هذه المراكز للتأكد من عدم

1- أحمد الظاهر، محمد أبو النصر، المحاسبة الإدارية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2008، ص: 257.

2- أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص: 133-134.

## الفصل الأول: التأصيل النظري لمحاسبة المسؤولية

وجود إسراف أو تبذير لديها، وذلك من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع كل من التكاليف المعيارية والتقديرات الواردة في الموازنات التقديرية.<sup>1</sup>

### 2- مراكز الربحية Profit Centers

مركز الربحية هي عبارة عن وحدة أو دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسؤول عنها (المدير) وذلك عن التكاليف التي تحدث فيها، وما تحققه من إيرادات أيضا ويهدف مدير مركز الربحية إلى تحقيق الأرباح باستمرار، وكذلك فإن الهدف الأساسي للمشروع هو تحقيق الأرباح أيضا ولذلك لو إستطاع مدير مركز الربحية من زيادة أرباحه وتحقيق أمثل قيمة لها لأدى ذلك إلى زيادة أرباح المشروع بشكل عام، ولكن ليس بالضرورة أن تؤدي إلى زيادة أرباح كل مركز ربحية وتحقيق أمثل لها إلى زيادة أرباح المشروع بشكل عام وذلك لأن زيادة أرباح أحد مراكز الربحية قد يكون سببا في إلحاق الضرر بالمشروع. ولكي يمكن الأخذ بفكرة مراكز الربحية لدى أي مشروع من المشاريع، لا بد من أن يتكون المشروع من وحدتين أو أكثر يمكن قياس إيرادات وتكاليف كل منها بشكل مفصل، وكذلك يجب أن تدخل هذه التكاليف والإيرادات في نطاق تحكم رقابة ومسؤولية مدير مركز، وكذلك يجب تحديد ربحية كل مركز وإعداد التقارير عنها باستمرار إلى الإدارة العليا لكي تتمكن هذه الأخيرة من رقابة وتقييم أداء هذه المراكز.

إن تحديد ربحية مركز المسؤولية يشبه إلى حد كبير تحديد ربحية أي منشأة فردية وكأن مركز الربحية يعد منشأة مستقلة (لها إيراداتها وتكاليفها المستقلة) داخل المشروع، ولكن بالنسبة لمراكز الربحية نجد أن هناك صعوبة في تخصيص بعض التكاليف العامة على هذه المراكز، فتكاليف الإدارة العليا و البحوث وما شابه ذلك تعتبر تكاليف عامة تخدم كل المراكز في المشروع، ولذلك لا بد من تخصيص هذه التكاليف العامة على مراكز الربحية المسؤولة ستكون غير دقيقة وفائدتها قليلة، ولذلك يفضل دائما تحديد ربحية كل مركز من مراكز الربحية قبل عملية تخصيص التكاليف العامة على المراكز، ويتم بعد ذلك تحديد مركز المسؤولية بعد عملية التخصيص هذه.<sup>2</sup>

### 3- مراكز الإستثمار Investment Centers

مركز الإستثمار هو وحدة تنظيمية تمتد فيها مسؤولية المسؤول لتغطي جانبي الإيرادات والتكاليف الجارية والاستثمارية، وينظر إلى مركز الاستثمار على أنه تطورا لمركز الربحية، إذ لا يقتصر قياس وتقييم الأداء مع تتبع التكاليف والإيرادات فقط كما هو الحال في مركز الربحية، وإنما يتم أيضا تتبع رأس المال المستثمر في مركز المسؤولية وهكذا يمكن قياس وتقييم الأداء بصورة نظرا لأن تتبع جميع عناصر الأداء بما في ذلك رأس

<sup>1</sup> - أحمد الظاهر، محمد أبو النصر، مرجع سابق، ص: 258.

<sup>2</sup> - يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2006، ص ص: 364-363.

## الفصل الأول: التأصيل النظري لمحاسبة المسؤولية

المال المستثمر، يؤدي إلى تنمية حس المسؤولية في المستويات الإدارية المختلفة في المنشأة، ووفقا لمفهوم مركز الاستثمار يتحول مقياس كفاءة الأداء من مؤشر صافي الربح الذي يعكس العلاقة بين الإيرادات والتكاليف كما هو الحال مع مراكز الربحية إلى مؤشر معدل العائد على الاستثمار الذي يراعي التغيرات الثلاثة وهي الإيرادات والتكاليف ورأس المال المستثمر في صورة موجودات متداولة وثابتة.<sup>1</sup>

### ثانيا: تحديد معايير الأداء

بعد دراسة مراكز المسؤولية الثلاثة وتحديد مراكز المسؤولية الذي يمثل العنصر الأول من مقومات نظام محاسبة المسؤولية التي تنطلق من وجود تنظيم إداري واضح جدا وتحديد المديرين المسؤولين عن كل نشاط أو إدارة أو قسم أو منتج أو منطقة في هذا التنظيم باعتبارها مراكز مسؤولية وتفويض مديري هذه المراكز بالسلطات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية وتحقيق الأهداف الموضوعية، بعد ذلك نمر للعنصر الثاني من مقومات النظام وهو تحديد معايير الأداء فعلية محاسبة المديرين على نتائج قراراتهم وأعمالهم تتطلب وجود معايير للحكم على مدى كفاءة أداءهم الفعلي وفعاليتهم في تحقيق أهداف الخطة المعتمدة.

وتعرف معايير الأداء على أنها عبارة عن أدوات قياس محددة من قبل بدء التنفيذ ويتم إنشاؤها وفق الأسلوب العلمي للمعايرة، وتعتمد هذه المعايرة للحكم على كفاية نتائج التنفيذ في مراكز المسؤولية المختلفة لأنها أساس مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط له.<sup>2</sup>

وتتمثل معايير أو مؤشرات الأداء في مراكز المسؤولية المختلفة في الآتي:

### 1- معايير الأداء في مراكز التكلفة Performance Evaluation Of Cost Centers

تعتمد التكاليف أساسا لتقييم أداء المدير المسؤول عن مركز التكلفة أما مقياس الأداء فهي التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية (مثلا موازنة تكاليف الإنتاج... الخ) المبنية على المعايير التكاليفية فمن المعروف أن التكاليف المعيارية للأداء هي تكاليف محددة مقدما أي تمثل خطة وأساسا للحكم على تكلفة الأداء الفعلي بإجراء المقارنة بين التكاليف المعيارية للأداء الفعلي وبين التكاليف الفعلية لهذا الأداء وتمثل نتيجة هذه المقارنة الانحراف الإجمالي لعنصر التكلفة الذي يحلل إلى مكوناته النوعية (سعر، كمية، مزيج، معدل الأجر، زمن العمل...) لتحديد أسباب الانحراف وتشخيص الجهة المسؤولة وإجراء المساءلة اللازمة من قبل المستوى الإداري المعني حتى تستبعد الانحرافات السالبة أو غير الملائمة مستقبلا. يجب أن تغطي عملية المعايرة جميع عناصر التكاليف وبشكل تفصيلي حتى تكون الانحرافات ويكون تحليلها والتقارير عنها ذات دلالة موضوعية تساعد الإدارة في تشخيص الأسباب والتفرقة بين أسباب التحكم فيها وتتأثر بقرارات الإدارة، وأسباب

<sup>1</sup> - مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص: 507.

<sup>2</sup> - محمد حسين حجاج، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، المملكة العربية السعودية، الطبعة الرابعة، 2005، ص: 65.

## الفصل الأول: التأصيل النظري لمحاسبة المسؤولية

خارجية أو تقع في نطاق مستوى إداري أعلى وتتم معايرة عناصر التكاليف التالية: تكلفة المواد الأولية المباشرة وتكلفة العمل المباشر و التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة و الثابتة، وأخيرا التكاليف الإدارية والتسويقية والمالية، كما يتم إعداد موازنة تخطيطية لمستوى النشاط المعياري المتوقع لكل من التكاليف الصناعية غير المباشرة والتكاليف الإدارية والتسويقية والمالية، ويفضل اعتماد موازنة تخطيطية مرنة وليست ثابتة حتى تكون المساءلة التكاليفية موضوعية.

إن هذا التحليل التفصيلي لعناصر التكاليف المختلفة يسمح لمدير مركز التكلفة بممارسة رقابة فعالة على أداء مرؤوسيه والعاملين لديه في المركز، وبذلك تتحدد مصادر الهدر والإسراف التكاليفي وهذه الرقابة ترفع من كفاءة النشاط في مركز التكلفة. أما على مستوى الإدارة العليا التي تحاسب مدير المركز نفسه فلا داعي لعرض هذه التفاصيل الروتينية، ويكتفي بمقارنة الإجماليات التكاليفية وتحديد الانحرافات عن الخطة التكاليفية الموضوعية في شكل معدلات أو نسب مئوية.<sup>1</sup>

### 2- تقييم أداء مراكز الربحية Performance Evaluation Of Profit Centers

تتضمن سلطات وصلاحيات مراكز الربح اتخاذ القرارات المتعلقة بكل من الإيرادات والتكاليف وبناء على ذلك فإن عملية التقييم لهذه المراكز ستركز على الإيرادات والتكاليف التي تحدث في هذه المراكز، بشكل مشابه لأسلوب التقييم لدى مراكز التكلفة وإن عملية التقييم في مراكز الربح تستند إلى مقارنة للإيرادات والتكاليف الفعلية مع الإيرادات والتكاليف المقدرة الواردة في الموازنات التقديرية، وتقتصر عملية التقييم في مراكز الربح على بنود الإيرادات والتكاليف الخاضعة لرقابة المركز، أما البنود التي لا تخضع لرقابة وسلطات المركز فيتم استثنائها من إجراءات التقييم.

ويعتمد في عملية التقييم على الموازنات المرنة التي توضح إيرادات وتكاليف المركز عند مستويات نشاط متعددة، وتتم عملية تقييم الإيرادات بمقارنة الإيرادات الفعلية للتأكد من وصول المركز إلى الإيرادات المستهدفة، أما بالنسبة للتكاليف والنفقات فيجري مقارنة التكاليف الفعلية المنفقة من قبل المركز مع التكاليف المعيارية للتأكد من عدم وجود تجاوز أو هدر للمبالغ من قبل المركز.<sup>2</sup>

### 3- تقييم أداء مراكز الاستثمار Performance Evaluation Of Investment Centers

تتمتع مراكز الاستثمار بصلاحيات الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات المتعلقة بكل من الإيرادات والتكاليف ونوعية وحجم الاستثمارات لديها، مما يتطلب منها بذل العناية والكفاية اللازمة لتحقيق عائد يتناسب مع حجم الاستثمار لديها ويؤدي إلى تعظيم أرباح المنشأة ككل.

<sup>1</sup> - جبرائيل جوزيف كحالة، مرجع سابق، ص: 422-424.

<sup>2</sup> - أحمد الظاهر، محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص: 265.

## الفصل الأول: التأصيل النظري لمحاسبة المسؤولية

وبناء على ذلك فإن عملية تقييم مراكز الاستثمار تتطلب استخدام معايير وأسس تأخذ بعين الإعتبار الربحية وحجم الإستثمار لدى هذه المراكز، كما يجب أن تراعي أدوات القياس إمكانية مقارنة نتائج المراكز عبر الفترات المالية المتعاقبة، ومقارنة أدائها مع المراكز المماثلة لها، ومن أكثر الأساليب المالية المستخدمة لتقييم أداء مراكز الاستثمار معدل العائد على الاستثمار والربح المتبقي.

**العائد على الإستثمار:** يعتبر العائد على الإستثمار الذي يطلق عليه أحيانا معدل العائد المحاسبي Accounting Rate Of Return من أكثر أساليب تقييم مراكز الإستثمار انتشارا، ويتم احتسابه عن طريق قسمة صافي الربح على الإستثمار ويمكن التعبير عنه بالعلاقة الموالية رقم: (01)

$$(01) \dots\dots \text{العائد على الإستثمار} = \text{صافي الربح} / \text{الإستثمارات}$$

يفضل معدل العائد على الإستثمار على غيره من مقاييس الأداء بسبب احتوائه على العناصر الثلاثة اللازمة للتقييم وهي التكلفة والإيراد والاستثمار، كما يمتاز معدل العائد على الإستثمار بإمكانية استخدامه للمقارنة بين مراكز الإستثمار المختلفة داخل المنشأة ومقارنة مراكز الإستثمار الداخلية مع المنشآت الخارجية، كما يعد معدل العائد على الإستثمار أداة تخطيطية يمكن إستخدامها في عملية المفاضلة والاختبار بين المشاريع الرأسمالية.<sup>1</sup>

### ثالثا: تصميم نظام للتقارير الرقابية (تقارير الأداء) وفقا لمحاسبة المسؤولية

تعد التقارير الرقابية أو كما تسمى أحيانا تقارير الأداء من أهم مقومات نظام محاسبة المسؤولية فبدونها لا يمكن لهذا النظام أن يحقق أهدافه.

ويتمثل تصميم نظام التقارير الرقابية في ما يلي:<sup>2</sup>

1- **تقارير الأداء الرقابية:** هي وسيلة اتصال لنقل المعلومات بين المستويات الإدارية المختلفة داخل المنشأة وهي تعد لكل مركز من مراكز المسؤولية على أساس مقارنة خطته بأدائه الفعلي وتحديد الانحرافات بينهما، ترفع هذه التقارير دوريا إلى الجهة الإدارية المسؤولة عن المركز المعني بهدف مساعدتها في التعرف على المشاكل الرئيسية والانحرافات الجوهرية في مركز المسؤولية لاتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة اللازمة.

حيث تتمثل أهم قواعد إعداد وتقديم التقارير الرقابية في الآتي:

**1.1. التقرير وفق المستويات الإدارية:** تتصاعد التقارير وفقا لخطوط السلطة من الأدنى إلى الأعلى.

**2.1. ملئمة التقرير للمستوى الإداري:** أي مناسبة مضمون التقارير ودرجة إجمالية أو تفصيل بياناتها للمستوى الإداري الذي ترفع إليه.

1- أحمد الظاهر، محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص: 273.

2- محمد حسين حجاج، مرجع سابق، ص: 66.

## الفصل الأول: التأصيل النظري لمحاسبة المسؤولية

**3.1.** اشتمالها على العناصر القابلة للرقابة والتحكم: أي ضرورة اشتمال التقارير على العناصر القابلة للرقابة والتحكم فقط من قبل الشخص المسؤول عن مركز المسؤولية حتى تكون محاسبة مدير المركز المسؤول موضوعية.

**4.1.** المقارنات والمعايير: ضرورة أن تشمل التقارير على الأرقام المستهدفة والأرقام الفعلية، والمقارنة بينهما وتحديد الانحرافات وتحديد أسبابها وتحليلها وتحديد الإجراءات التصحيحية المناسبة.

**5.1.** ثبات شكل وعناصر التقرير: حتى تكون البيانات قابلة للمقارنة والمتابعة الفعالة والتقييم السليم من فترة لأخرى.

**6.1.** السرعة والدقة في تقديم التقرير: أي بحيث يمكن الحصول على البيانات بدرجة مقبولة من الدقة وفي أسرع وقت ممكن ليستفيد منها متخذ القرار.

ولقد ذكر **Hilton** فوائد تقارير الأداء الرقابية على النحو الآتي:<sup>1</sup>

- تساعد المديرين على تحسين الأداء؛

- تخطيط العمليات المستقبلية؛

- تحسين الدافعية لدى العمال للعمل في منشآتهم.

**رابعاً: الموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية**

لكل وحدة اقتصادية أهداف تسعى لتحقيقها وعليها إعداد الخطط لتحقيق هذه الأهداف وهذا يتطلب وضع موازنة تخطيطية لكل مركز مسؤولية على حده، لتصبح هدفا يسعى المركز لتحقيقه فالموازنة هي المفتاح الأساسي لعمليات التخطيط والرقابة وصنع القرار.

وتعرف الموازنة التخطيطية بأنها "خطة مالية كمية للأهداف المحددة تغطي أوجه النشاط المختلفة للوحدة الاقتصادية لفترة مالية مستقبلية تسعى الإدارة لتحقيقها.

وللموازنات التخطيطية دور أساسي في نظام محاسبة المسؤولية كأداة قياس تساعد المستويات الإدارية المختلفة في الرقابة على مختلف العمليات والخطط والبرامج في كل وحدة من وحدات الإشراف والمسؤولية من خلال تقدير قيمة التكاليف والإيرادات لكل مركز مسؤولية، وللوصول إلى موازنة فعالة نستطيع من خلالها تحقيق تخطيط ورقابة جيدة وفق نظام محاسبة المسؤولية يجب توفر الآتي:

<sup>1</sup> - مؤيد محمد الفضل وآخرون، **مرجع سابق**، ص: 513.

## الفصل الأول: التأصيل النظري لمحاسبة المسؤولية

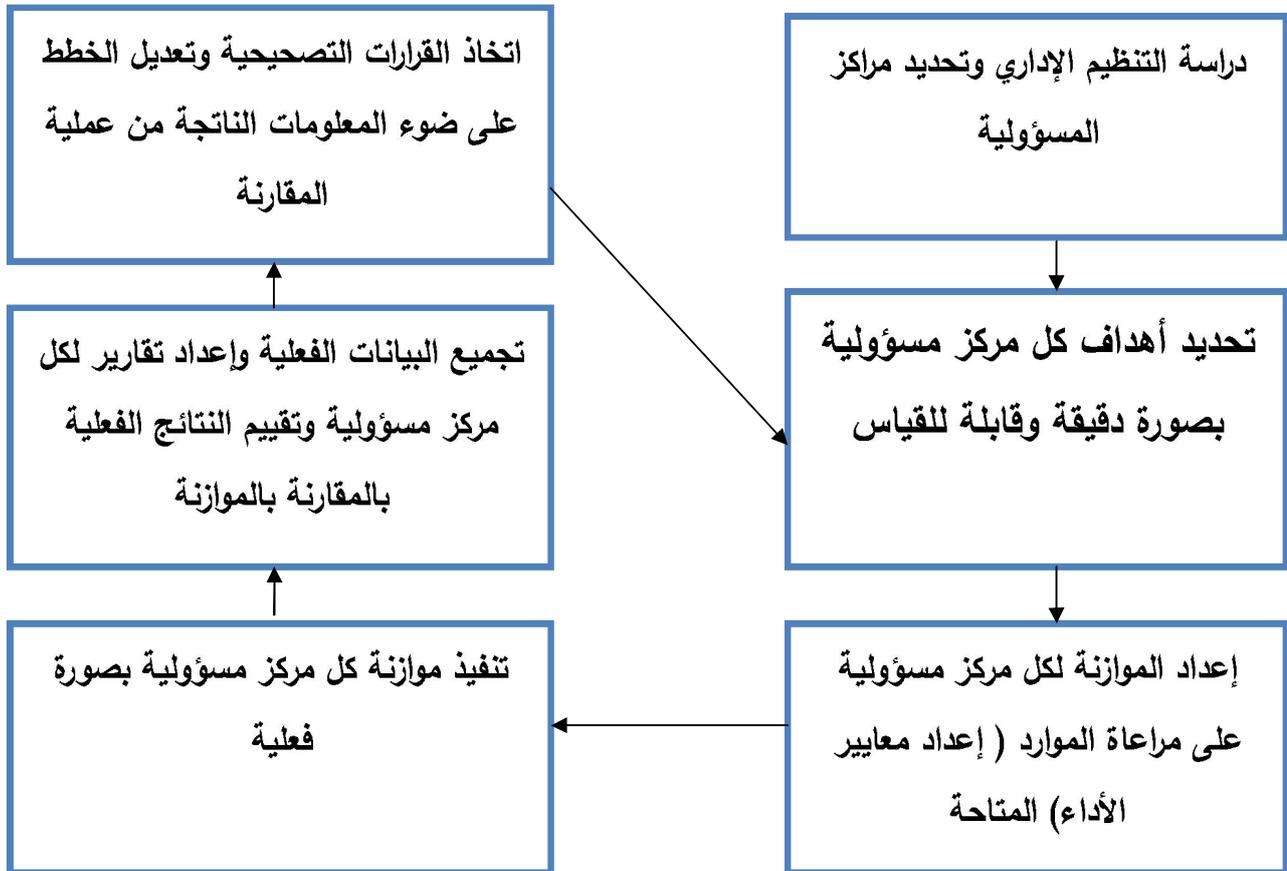
- وجود هيكل محاسبي وتنظيمي للمؤسسة يحدد من خلاله نطاق وصلاحيات كل إدارة في المنشأة " مراكز المسؤولية "، ليتم من خلال ذلك تحديد مسؤوليات كل إدارة في تنفيذ المطلوب منها في الموازنة والرقابة على حسن التنفيذ لاحقاً؛

- وجود نظام تكاليف معياري يحدد من خلاله التكاليف المتوقعة لتنفيذ الأنشطة المختلفة في المستقبل؛  
- ضرورة معرفة الإدارات المختلفة " مراكز المسؤولية " في المنشأة بالمسؤوليات والواجبات الملقاة على عاتقها لضمان حسن تنفيذ الموازنة والوصول إلى الأهداف المنشودة.

إن إعداد الموازنات التخطيطية باستخدام التكاليف المعيارية يؤدي إلى تدعيم قيمة الموازنة وزيادة فاعليتها، لأن المعايير التي تستخدم في إعدادها تبنى على أساس علمي، وبالتالي يؤدي للوصول إلى معايير أكثر دقة وموضوعية.<sup>1</sup>

وبين الشكل الآتي دمج نظام محاسبة المسؤولية مع نظام الموازنات بحيث يتم إعداد الأخيرة لكل مركز.

الشكل رقم(02): دمج نظام محاسبة المسؤولية مع نظام الموازنات



المصدر: يعرب جميل عبد الرزاق كلاب، مرجع سابق، ص: 55.

<sup>1</sup>- يعرب جميل عبد الرزاق كلاب، مرجع سابق، ص: 53-54.

## الفصل الأول: التأصيل النظري لمحاسبة المسؤولية

خامسا: قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط لمراكز المسؤولية

تتناول الدراسة في هذا المجال قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط لمراكز المسؤولية باستخدام النظم المحاسبية الموجودة، وتبدأ عملية قياس الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية مع بداية التنفيذ الفعلي باستخدام الأنظمة المحاسبية تمهيدا لإجراء مقارنة بين الأداء الفعلي والمخطط بالنسبة لكل مركز مسؤولية على حدة، حتى يمكن تحديد الانحرافات والأشخاص المسؤولين عن حدوثها، واتخاذ الإجراءات اللازمة لعلاجها لذلك يتطلب الأمر وجود وسيلة لقياس الأداء الفعلي حتى يمكن متابعة هذا الأداء بمراكز المسؤولية والمستويات الإدارية المختلفة، ولا يمكن رقابة وتقييم الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية إذا لم تتوفر بيانات فعلية صحيحة يتم قياسها بأنظمة محاسبية مبنية على أسس علمية، وتنشأ عملية القياس مع بدء الأنشطة في الشركة وتستخدم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في عملية القياس الفعلي.

وتعد عملية تقييم الأداء أداة مهمة من أدوات إدارة الأفراد في الشركات بشكل عام فهي لا ينظر إليها على أنها توفر أساسا موضوعيا للقرارات المتعلقة بالعاملين فحسب، بل ويمكن أيضا إستخدامها لحثهم على بذل أقصى الجهود والتفاني في العمل، علاوة على أنها تكشف نقاط القوة والضعف لدى العمال ومن ثم تتيح الاستغلال الأمثل للطاقات البشرية المتاحة وتقدير الاحتياجات التدريبية على أرض الواقع.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: المبادئ والفروض الأساسية لمحاسبة المسؤولية

تقوم محاسبة المسؤولية على مبادئ وفروض أساسية لنجاح تطبيقها وفيما يلي إبراز أهم هذه المبادئ والفروض.

#### أولاً- مبادئ محاسبة المسؤولية

من أهم المبادئ والأسس التي تركز عليها محاسبة المسؤولية ما يلي:<sup>2</sup>

- وحدات الإشراف والمسؤولية (مراكز المسؤولية) من المبادئ التي يعتمد عليها نظام محاسبة المسؤولية تقسيم الشركة إلى وحدات إشراف ومسؤولية (مراكز المسؤولية)، وذلك حتى يمكن تحديد المسؤولية عن الإنفاق والإيراد، ومحاسبة المشرف والمسؤول عن مركز المسؤولية عن إحداث التكاليف وخلق الإيراد في حدود منطقة نفوذه وفي ضوء مفهوم التكاليف الخاضعة للتحكم والرقابة تحت كل مستوى من المستويات الإدارية بالهيكل التنظيمي بالوحدة الاقتصادية؛
- إلقاء الضوء على الأداء الفعلي وتقييمه في كل مركز من مراكز المسؤولية وذلك بعد تقسيم الشركة إلى وحدات إشراف ومسؤولية "مراكز المسؤولية"، حيث يتم وضع الأنماط أو المعايير للأداء في المستقبل لكل

<sup>1</sup> - ديالا جميل الرازي، مرجع سابق، ص ص : 46-47.  
<sup>2</sup> - يعرب جميل عبد الرزاق كلاب، مرجع سابق، ص : 27.

## الفصل الأول: التأصيل النظري لمحاسبة المسؤولية

عنصر من عناصر التكاليف والإيرادات في كل مركز من مراكز المسؤولية ومقارنة الأداء التاريخ (الفعلي) بالأداء المحدد مقدماً (المخطط)؛

- فصل عناصر التكاليف التي يمكن التحكم فيها عن التي لا يمكن التحكم فيها من المبادئ المهمة التي تركز عليها محاسبة المسؤولية، وضرورة فصل عناصر التكاليف التي يمكن التحكم فيها أو مراقبتها عند كل مستوى إداري عن عناصر التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها أو مراقبتها؛

- إتباع مبدأ الرقابة بالاستثناء عند تصميم التقارير الخاصة بنظام محاسبة المسؤولية فالرقابة هي عملية شاقة وتتناول جميع أوجه النشاط التي يتناولها التخطيط، ويجب ألا يفهم من ذلك بأن الرقابة يجب أن تتناول كل صغيرة وكبيرة وإنما يجب أن تركز الرقابة على معرفة الانحرافات فقط، فالرقابة يجب ألا ترتبط بتقدم سير العمل وإنما بمدى اختلاف سير العمل عن الخطة؛

- تفصيل الخطط على أساس مراكز المسؤولية بحيث يتحدد الهدف المرغوب في تحقيقه في كل مركز منها وتتحدد معايير الأداء الواجب على المركز العمل بها؛

- تجميع البيانات عن الأداء الفعلي على أساس مراكز المسؤولية؛

- إعداد تقارير الأداء الفعلي على أساس هرمي بحيث تتدفق التقارير من أسفل إلى أعلى بالقدر المناسب من التفصيل على كل مستوى من مستويات الشركة.

### ثانياً: الفروض الأساسية لمحاسبة المسؤولية

تتمثل أهم الفروض الأساسية لمحاسبة المسؤولية في النقاط الآتية:<sup>1</sup>

- يجب أن تكون أهداف المشروع ممكنة التحقيق في ظل أداء فعال وكفاء؛
- يجب أن يسعى كل مدير في المشروع لتحقيق أهداف المشروع؛
- يجب أن يتحمل كل مدير في المشروع مسؤولية الأنشطة داخل دائرة التنظيم؛
- يجب أن يكون دور محاسبة المسؤولية في تقدم ونمو المشروع؛
- يجب أن يشترك رجال إدارة المشروع في وضع التقارير؛
- يجب أن تصل التقارير لكل مدير في الوقت المناسب.

<sup>1</sup> - أحمد محمد أبو محسن، **مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة**، رسالة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية- غزة- فلسطين، 2007، ص: 31.

## الفصل الأول: التأصيل النظري لمحاسبة المسؤولية

### المطلب الثالث: متطلبات وخطوات تطبيق محاسبة المسؤولية

لتطبيق محاسبة المسؤولية بشكل صحيح وفعال يجب توفير أهم المتطلبات والخطوات اللازمة لنجاحه.

#### أولاً-متطلبات تطبيق محاسبة المسؤولية

من المتطلبات الأساسية لخلق ظروف ملائمة لتطبيق محاسبة المسؤولية بشكل صحيح وفعال هي:<sup>1</sup>

- توافر نظام محاسبة متكامل الأركان أي أن يكون النظام المحاسبي مصمماً بشكل علمي بما يتوافق مع طبيعة العمليات التكنولوجية والهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية؛

- حصر عناصر التكاليف التي يمكن لكل مركز من مراكز المسؤولية التحكم في مقدارها والتي تكون بالتالي خاضعة لسلطته ومن ثم يعد مسؤولاً عنها؛

- التعمق في درجة التحليل للانحرافات: حيث إن التحليل المعمق للانحرافات يمكن من الوقوف على الأسباب الحقيقية لها وتقييم الأداء بصورة موضوعية، مما يتيح إمكانية القيام بالمساءلة الإدارية وتطبيق محاسبة المسؤولية بشكل صحيح؛

- المعالجة الآلية أو الالكترونية للبيانات والمعلومات: إن المطلب الأساس لتنفيذ الشروط المذكورة عالياً هو المعالجة الآلية أو الالكترونية للبيانات المتعلقة بالإنتاج والتكاليف والإيرادات، مما يسمح بتوفير الوقت والجهد والموارد وتحقيق السرعة في الإنجاز وتحديد النتائج وعرض الانحرافات وتحليلها، وتقييم الأداء ومحاسبة المسؤولية في الوقت المحدد دون تأخير وأي تأخير في كشف الخلل في أداء العاملين يقلل من كفاءة فعالية نظام الرقابة وتقييم الأداء ومحاسبة المسؤولية؛

- النظام الجيد للاتصال بين المستويات الإدارية ولا يتحقق ذلك إلا من خلال توفير نظام فعال للاتصال والعنصر الأساسي لنظام الإتصال الفعال بين المستويات الإدارية في إطار الهيكل التنظيمي للشركة هو تقارير الأداء.

#### ثانياً: خطوات تطبيق محاسبة المسؤولية

ولضمان نجاح وفعالية محاسبة المسؤولية يترتب على إدارة المنشأة إتخاذ الخطوات التالية:<sup>2</sup>

- وضع هيكل تنظيمي واضح وشامل للمنشأة يحدد لكل قسم أو وحدة إدارية المسؤوليات والواجبات الملقاة عليها والصلاحيات والسلطات الممنوحة لها، ويجب التأكد من أن المدراء والعاملين في كل قسم على دراية وفهم واضح لهذه المسؤوليات والصلاحيات وذلك لضمان فعالية الأداء؛

- ضرورة وضع معايير محددة وواضحة لكيفية تقييم الأداء للأقسام المختلفة في المنشأة؛

<sup>1</sup>- نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الإدارية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 177.

<sup>2</sup>- أحمد الظاهر، محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص: 256-257.

## الفصل الأول: التأصيل النظري لمحاسبة المسؤولية

- أن تكون أسس وإجراءات التقييم سهلة وسريعة ومفهومة من قبل الأفراد الذين ستطبق عليهم ومن قبل من سيتولون القيام بإجراءات التقييم؛

- أن تتضمن عملية التقييم البنود والأعمال التي تخضع لرقابة وسلطات القسم المعني المنوي تقييمه، فمن غير المنطقي أن يتم تقييم أي قسم بناء على تكاليف أو استثمارات لا يملك سلطة تغييرها أو اتخاذ قرار بشأنها.

إن خطوات تطبيق محاسبة المسؤولية تصب في تحليل النظام الإداري للمنشأة وتقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية وتحديد المسؤوليات وسلطات اتخاذ القرارات في كل مركز مسؤولية، وتحديد التكلفة أو الإيرادات أو الإستثمارات أو الخدمات التي يتحكم فيها مركز المسؤولية ويكون مسؤولاً عنها وتحديد الأهداف والخطط العامة للمنشأة من خلال وضع الموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية لمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط، وتحديد نظام حسابات يتماشى مع محاسبة المسؤولية وتطبيق نظام للمعلومات يسمح بتدفق تقارير الأداء لكل مركز مسؤولية ليوضح مدى تحقيق كل مركز للأهداف الموضوعة له أو المسؤول عن تحقيقها وتحديد الإنحرافات بكل مركز وأسبابها ومحاسبة المسؤول عن ذلك المركز ومن ثم معالجة تلك الإنحرافات.

ومما تقدم تناول هذا المبحث دراسة علمية للمبادئ التي تركز عليها محاسبة المسؤولية وفروضها بالإضافة إلى اشتماله على مقومات محاسبية وإدارية وتنظيمية وسلوكية مشتركة، وأن نجاحه يستلزم إيجاد تكامل بين هذه المقومات في تطبيق واحد، وأخيراً تم التطرق إلى أهم المتطلبات والخطوات اللازمة لضمان نجاح وفعالية محاسبة المسؤولية.

### خلاصة

إن محاسبة المسؤولية هي نظام يهدف إلى جمع البيانات عن البرامج والخطط والأنشطة وربطها بالمسؤولين عن تنفيذها ومقارنة النتائج مع المخطط لها، ويتطلب تطبيق محاسبة المسؤولية تطوير الأنظمة المحاسبية بهدف مراقبة الأداء والتعرف على مشاكل تنفيذ الخطط لدى مختلف المستويات، حيث برز هذا النظام كأحد أساليب المحاسبة الإدارية بهدف توفير معلومات محاسبية بصورة تقارير أداء تعمل على رقابة المسؤولين في الأقسام وتقييم أدائهم ضمن إطار المسؤولية المكلفين بها والناבעة من الصلاحيات الممنوحة لهم من قبل الإدارة العليا، كما يساعد نظام محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء عن طريق المقارنة بين معايير الأداء المحددة والنتائج الفعلية، ومعرفة أسبابها ومعالجتها واتخاذ القرارات لتحديد المسؤوليات ومساءلة كل عامل ومسؤول عن مهامه الموكلة له وتحديد الانحرافات التي يمكن اكتشافها وتحديد المسؤولية عن هذه الانحرافات إن وجدت لبيان الالتزام بالخطط، بالإضافة مما تقدم فإن محاسبة المسؤولية تعتمد على فرضية أساسية وهي أن الأفراد يجب أن يكونوا مستعدين للمحاسبة والمساءلة عن أدائهم فضلا عن أداء مرؤوسيه، ومن هنا فإن محاسبة المسؤولية تتطلب ضرورة ربط المعايير والفعاليات بالمسؤوليات، وأيضا تقوم على تحديد الأهداف لكل مركز من مراكز المسؤولية ويمنح المدير الصلاحية اللازمة ليقوم بتنفيذ الأهداف المحددة وتتم الرقابة على أدائه وتقييم كفاءته.

## الفصل الثاني:

نظام محاسبة المسؤولية  
أساس للرقابة وتقييم الأداء

### تمهيد

إن جوهر نظام محاسبة المسؤولية هو الرقابة وتقييم الأداء حيث أنه الأساس في ممارسة عملية الرقابة وتقييم أداء المسؤولين وصناع القرار في المؤسسة ومحاسبتهم على أعمالهم، وذلك من خلال تتبع الانحرافات الهامة والبحث عن مسبباتها ومعالجتها والحد من حدوثها، حيث يعتمد أسلوب محاسبة المسؤولية في تقييم أداء مراكز المسؤولية على مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط في ظل توافر معايير أداء واقعية وقابلة للتنفيذ، يتم تقييم الأداء من خلال مختلف المؤشرات المالية والمؤشرات الغير المالية بطرق وتقنيات قد تختلف حسب الهدف والتحليل المالي من بينها باعتباره أداة لتقييم الأداء وإتخاذ القرار، بالإضافة تعد تقييم الأداء من أهم العمليات التي تساعد المؤسسة الإقتصادية في التعرف على كفاءة وفعالية أدائها المالي والكشف عن الانحرافات الموجودة فيه وتصحيحها، مما يساهم بشكل ملحوظ في عملية تحسينه وبالتالي يضمن لها البقاء والنمو.

وسوف نتناول في هذا الفصل دور محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء وأثر إستخدامها على المؤشرات المالية والمؤشرات الغير المالية وذلك من خلال معالجة المباحث الآتية:

**المبحث الأول: دور محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء؛**

**المبحث الثاني: مؤشرات تقييم الأداء في المؤسسة.**

## الفصل الثاني: نظام محاسبة المسؤولية أساس للرقابة وتقييم الأداء

### المبحث الأول: دور محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء

يرتكز نظام محاسبة المسؤولية على ضرورة توفير نظام محاسبي شامل وواضح وموثوق به وهو ما يساعد في الرقابة وتقييم الأداء والفاعلية داخل المؤسسات الاقتصادية، وتساعد أيضا على إكتشاف الإنحرافات التي حدثت والحد منها وتحديد المسؤولين عنها ومحاسبتهم ويتناول هذا المبحث المفاهيم المتعلقة بعملية الرقابة وتقييم الأداء.

### المطلب الأول: ماهية العملية الرقابية وتقييم الأداء

نشأت محاسبة المسؤولية كأسلوب يهدف إلى الرقابة وتقييم أداء العاملين في الوحدة الاقتصادية بمستوياتهم المختلفة لمساءلتهم عن نتيجة أعمالهم مقارنة بالأداء المخطط ويتطلب تطبيق هذا الأسلوب تطوير الأنظمة المحاسبية بهدف مراقبة الأداء والتعرف على مشاكل تنفيذ الخطط لدى مختلف المستويات الإدارية.

### أولاً- مفهوم العملية الرقابية

تعتبر الرقابة إحدى وظائف الإدارة وهي تسعى إلى متابعة العمل وقياس الأداء والإنجاز الفعلي ومقارنته مع ما هو مخطط وذلك بإستخدام المعايير الرقابية لتحديد مدى التزام الإدارات المختلفة بتنفيذ الأداء الفعلي وفقا للقواعد والمعايير والسياسات التي وضعتها الإدارة.

### 1- تعريف العملية الرقابية

وقد تناول العديد من الكتاب والمؤلفين العملية الرقابية ووضعوا لها مجموعة من التعريفات نذكر منها:

- تعرف على أنها: "عملية التأكد من أن الإنجازات تتماشى مع الخطط المرسومة ومعنى ذلك أن يتعرف المدير على الإنحرافات المختلفة عن الخطط المرسومة، ثم يحدد الأشخاص الذين تقع عليهم مسؤولية هذه الإنحرافات، وأن يعمل على إتخاذ الإجراءات اللازمة من أجل تصحيح هذه الأوضاع بالشكل الذي يؤدي إلى استمرار تحقيق أهداف النظام بكفاءة وفعالية".<sup>1</sup>
- كما عرفها كابلن بأنها: "عمليات الرقابة تتضمن ترتيب هدف الأداء، قياس الأداء، مقابلة الأداء بالهدف، ومن ثم حساب الإنحرافات وتصحيحها".<sup>2</sup>
- عرفت أيضا بأنها: "عملية يقوم بها المديرون باتخاذ الخطوات اللازمة للتأكد من أن كل أجزاء التنظيم تعمل لما هو مخطط في مرحلة التخطيط، ولذلك يقوم المديرون بدراسة ما يقدم لهم من التقارير المحاسبية وغير المحاسبية ومقارنتها بالخطط، وهذه المقارنات قد توضح أن العمليات لا تتم بكفاءة أو أن هناك أشخاص ما يحتاجون إلى المساعدة للقيام بالأعمال المحدد لهم ويطلق على التقارير المحاسبية وغير

<sup>1</sup> - سليمان مصطفى الدلاهمة، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا نظم المعلومات، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص: 161.  
<sup>2</sup> - إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية (فضايا معاصرة)، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص: 314.

## الفصل الثاني: نظام محاسبة المسؤولية أساس للرقابة وتقييم الأداء

المحاسبية المقدم للمديرين (التغذية العكسية) Feedback وقد توضح التغذية العكسية الواردة بالإدارة اقتراحات تفيد ضرورة مراجعة الخطط الموضوعة أو وضع استراتيجيات جديدة أو إعادة هيكلة التنظيم الإداري، وتعتبر التغذية العكسية مفتاح الإدارة الفعالة فتوفير التغذية العكسية للمديرين يمثل أحد الأغراض الرئيسية للمراجعة الداخلية.<sup>1</sup>

### 2- أهداف العملية الرقابية

تهدف عملية الرقابة إلى التأكد من أن التنفيذ مطابق للخطط الموضوعة لذلك لابد للرقابة من أن تعمل على تنبيه إلى الانحرافات المتوقع حدوثها، والعمل على تصحيحها وهناك تلازم قوي بين عمليتي الرقابة والتخطيط فبدون التخطيط وهو بمثابة مقاييس رقابية، لا تتمكن الرقابة من معرفة أن هناك انحرافات قد وقعت وتكشف الرقابة مقدار صحة الخطط الموضوعة وواقعيتها ومدى قدرتها على التنبؤ الدقيق بالمستقبل الذي سيصبح أثناء عملية التنفيذ، وعليه فإن الرقابة تستطيع أن تكشف عن وقوع الانحرافات ومقدارها وهل هي في صالح المنشأة أو في غير صالح المنشأة (إيجابية أو سلبية) وأسبابها.<sup>2</sup>

### 3- مستويات العملية الرقابية وتدرجها وفقا لنظام محاسبة المسؤولية

تقوم العملية الرقابية على مستويات مختلفة وتدرجها وفق نظام محاسبة المسؤولية وفيما يلي إبراز أهم المستويات وتدرجاتها كما يلي:

#### 1.3.1 مستويات العملية الرقابية

تصنف الرقابة وفق هذا المعيار ضمن ثلاثة أنواع وهي:<sup>3</sup>

**1.1.3.1 الرقابة على مستوى الفرد:** يسعى هذا النوع من الرقابة الإدارية إلى تقييم أداء الأفراد العاملين ومعرفة مستوى كفاءتهم في العمل وسلوكه وذلك بمقارنة أدائهم مع المعايير الخاصة بذلك؛

**2.1.3 الرقابة على مستوى الوحدة الإدارية:** يهدف هذا النوع إلى قياس وتقييم الإنجاز الفعلي لإدارة وحدة أو قسم من أقسامها لمعرفة كفاءة أدائها لمهامها وتحقيق الأهداف المطلوبة منها؛

**3.1.3 الرقابة على مستوى الشركة ككل:** وهو المستوى الثالث للرقابة في المؤسسات والشركات والغرض منها تقييم الأداء الكلي فيها، ومعرفة كفاءتها في تحقيق الأهداف العامة التي تعمل من أجل تحقيقها، مثل نسب الربحية التي تم تحقيقها في نهاية السنة، وحصة المؤسسة في السوق التجاري وقدرتها التنافسية... الخ.

<sup>1</sup> - أريك نورين، ري تيشجريسون، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد وأحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002، ص: 14.

<sup>2</sup> - سليمان مصطفى الدلاهمة، مرجع سابق، ص: 75.

<sup>3</sup> - علي عباس، الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص ص: 27-28.

### 2.3. تدرج عمليات الرقابة وفقا لمبدأ محاسبة المسؤولية

تبدأ الرقابة في نظام محاسبة المسؤولية من المستويات الإدارية الدنيا في الهيكل التنظيمي وتظل تتصاعد إلى أن تصل إلى أعلى مستوى في المؤسسة، ويزداد عدد بنود التكاليف والإيرادات التي يمكن اعتبارها خاضعة للرقابة كلما إرتفعنا في المستويات الإدارية وهذا يعكس الشكل المتصاعد للرقابة من أدنى المستويات الإدارية إلى أعلاها، ويعني المفهوم السابق للتدرج في عملية الرقابة ضمنا بأن كل مدير يعتبر مسؤول عن إيرادات ومصاريف مركز المسؤولية الخاص به وعن الوحدات الفرعية التابعة لمركز مسؤوليتهم.<sup>1</sup>

#### ثانيا: ماهية عملية تقييم الأداء

تعتبر عملية تقييم الأداء من أهم العمليات التي تعتمد عليها المؤسسة لتحديد تقييم مدى نجاحها في تحقيق أهدافها بإعتبار أن أداء المؤسسات الاقتصادية يعكس النتيجة المنتظرة في مختلف أنشطتها حيث تتيح عملية تقييم الأداء الكشف عن سلامة أداء مختلف الوظائف.

**1- تعريف عملية تقييم الأداء:** وسادت في مجال تقييم مستوى العاملين أكثر من مصطلح أو مفردة أو مفهوم وقد استخدمت هذه المصطلحات بصفة الترادف وأحيانا قليلة بصفة الوعي بالفرق بين هذه المصطلحات وتعد مفاهيم التقييم والتقويم والقياس أكثر هذه المصطلحات استخداما في هذا المجال، ولذلك فإنه من المهم وقبل الحديث في مفهوم تقييم الأداء يجب أن يتم التعرف على دلالة المصطلحات الثلاثة: القياس، التقييم والتقويم، بهدف تجنب التداخل أو الخلط أحيانا بين هذه المفاهيم والذي قد يحدث عن إستخدام هذه المصطلحات الثلاثة عند التعبير عن مفهوم واحد وهو تقييم الأداء، فنتيجة لإنتشار مفهومي قياس وتقييم الأداء كأحد وظائف إدارة الموارد البشرية ظهرت مشكلة إستخدام المصطلحات للدلالة على نفس عملية تقييم الأداء، بسبب الترجمة الحرفية من اللغة الانجليزية إلى اللغة العربية، ويقود التفحص الدقيق للمصطلحات الثلاثة السابقة إلى الإنتاج بأن عملية قياس وتقييم الأداء هي عملية مركبة تتضمن ثلاث عمليات فرعية هي كالاتي:<sup>2</sup>

**1.1. القياس:** يشير هذا المفهوم إلى التعبير عن مستوى الأداء لموظف ما بإستخدام الأرقام أو الرموز مع الأخذ بعين الإعتبار طبيعة الأداء (السمة) المقاسة إن كان تصنيفا أو فئويا وهو ما يعرف بمستويات القياس التي تتصف بالهرمية، وذلك من خلال إستخدام أدوات القياس المعروفة ونشير هنا إلى مستوى الأداء المحقق مقارنة بمعايير موضوعة ويطلق على هذه العملية بالقياس حيث أن القياس ضروري لكل من التقييم والتقويم، حيث يوفر قاعدة من البيانات تجمع عادة على طول فترة التقييم (سنة، فصل...) وتكون موثقة عادة فيما يسمى بسجل الأداء التراكمي أو ما يسمى أحيانا بصحيفة الموظف، إذن فالقياس سابق على التقييم والتقويم، إذ يتم

<sup>1</sup> - علي حسن إبراهيم الجبده، مرجع سابق، ص: 85.

<sup>2</sup> - إبراهيم محمد المحاسنة، إدارة وتقييم الأداء الوظيفي بين النظرية والتطبيق، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص ص: 115-116.

## الفصل الثاني: نظام محاسبة المسؤولية أساس للرقابة وتقييم الأداء

الحكم على أداء الأشخاص (العاملين) وإعطاء قيمة لهذا الأداء في ضوء المعلومات التي تم جمعها بأدوات القياس والتي يعتبر بناءها وتطويرها من مهمات القياس.

**2.1. التقييم:** ويشير إلى إعطاء مستوى الأداء قيمة تعبر عن مستوى الأداء المحقق إذا كان جيدا أو ضعيفا، أو متدنيا أو مرتفعا أو مقبولا أو غير مقبول... الخ، في ضوء المعلومات التي وفرتها عملية القياس بمعنى إعطاء الأداء قيمة أو وضعه على سلم تدرج كما يعرف في علم القياس وهذا يتضمن توفر معلومات حول كمية أو مقدار الأداء والتي توفرها عملية القياس، حيث يتم تصنيف أو ترتيب أو مقارنة هذه القيمة والتي تمثل العامل الذي يمتلك الأداء ويطلق على هذه العملية التقييم و التقدير.

**3.1. التقييم:** ويعتبر هذا المفهوم هو الأعم والشامل ويشير إلى إصدار الحكم مع تضمين ذلك بقرار يتم إتخاذه في شأن مستوى الأداء المحدد والذي يمثل موظف أو عامل مثل إخضاعه لدورة تدريبية أو ترقية أو تجميد أو وضعه تحت المراقبة، كما تشير إلى تعزيز نقاط القوة أو معالجة نقاط الضعف في الأداء ويطلق على هذه العملية التقييم، بمعنى أنه يتم الحكم على الموظف من خلال القيمة التي أعطيت لأدائه والتي أعطيت له اعتمادا على إجراءات عملية القياس.

- عرف تقييم الأداء بأنه: "عملية إدارية رقابية توفر معلومات صادقة عن سلوك الأفراد وأدائهم مما يمكن الاستفادة منها في تقويم وتطوير هذا الأداء عن طريق معرفة نقاط القوة والضعف لديهم، وتقديم المشورة المتعلقة بالتطوير وبالتالي زيادة دافعيتهم للعمل كما يمكن الاستفادة من المعلومات التي توفرها عملية تقييم الأداء في التخطيط للموارد البشرية المستقبلية في جميع المجالات."<sup>1</sup>

- كما عرف بأنه: "من السياسات الإدارية المهمة والتي لا يمكن للإدارة الناجحة الإستغناء عنها نظرا للمعلومات التي توفرها عن الأداء الحالي للأفراد وعن أماكن القصور والقوة في الأداء، وبالتالي العمل على معالجة نقاط القصر وتدعيم نقاط القوة بالإضافة إلى دورها في تطوير وتحسين أداء الأفراد والإرتقاء بهم نحو الأفضل."<sup>2</sup>

- عرف أيضا بأنه: "مقياس للتأكد من أن الأداء المالي الفعلي يوافق معايير الأداء المحددة كما يعد تقييم الأداء مطلب ضروري لكي تحقق المؤسسة أهدافها بناءا على المعايير الموضوعية، فهو عملية دورية تهدف إلى قياس نقاط القوة والضعف من أجل تحقيق هدف محدد خططت له المؤسسة مسبقا."

<sup>1</sup> - عمار بن عيشي، اتجاهات التدريب المعاصرة وتقييم أداء أفراد العاملين، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص: 15.  
<sup>2</sup> - أحمد سلامة النتر، دور الموازنة المرنة في تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءتها الإدارية وتقييم أدائها، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة الجامعة الإسلامية- غزة- فلسطين، 2015، ص: 15.

## الفصل الثاني: نظام محاسبة المسؤولية أساس للرقابة وتقييم الأداء

### 2- أهداف تقييم الأداء

يسعى تقييم الأداء إلى تحقيق أهداف عديدة منها الأهداف الخاصة بالمؤسسة والعاملين والمديرين وفيما يلي إبراز أهم أهداف عملية تقييم الأداء وتتمثل في:

**1.2. أهداف خاصة بالمؤسسة:** من بين الأهداف التي تسعى إدارة الموارد البشرية تحقيقها من خلال عملية تقييم الأداء وعلى مستوى المؤسسة مايلي:<sup>1</sup>

- الربط والتكامل بين الأهداف التنظيمية الإستراتيجية ونشاطات العاملين وخصائصهم المناسبة لتنفيذ الإستراتيجية التنظيمية والمتمثلة بالمرجات المحددة سابقا، ذلك لا بد أن يكون نظام تقييم الأداء مرنا يستجيب لأي تغيير في إستراتيجية المؤسسة؛

- تحسين البيئة الاجتماعية للعمل إذ تساعد عملية تقييم الأداء في توضيح أساليب التعايش والتكيف في المؤسسة، وتحسين علاقات العمل فيها ويمكن أن يكون الأداء وسيلة لتنمية وزيادة الانسجام والترابط بين العاملين والمؤسسة وهذا يصعب تحقيقه في المؤسسات ذات الثقافة التقليدية والسلطوية؛

- المساهمة في إعداد سياسة جيدة للرقابة ومنه تظهر العلاقة التكاملية بين الرقابة وتقييم الأداء؛

- تحديد تكاليف العمل؛

- صياغة معايير موضوعية لأداء العمل من خلال دراسة تحليلية للعمل ومستلزماته؛

- توفير توثيق القرارات الإدارية والمبررات التي دعت لإتخاذها والمساعدة في قياس الكفاءة في الإنتاجية.

**2.2. أهداف خاصة بالعاملين:** أما الأهداف التي تحقق للعاملين نتيجة لعملية تقييم الأداء فهي متعددة نوجزها فيما يلي:<sup>2</sup>

- تنمية الإحساس بروح المسؤولية من خلال توليد القناعة الكاملة لديهم بأن الجهود التي يبذلونها في سبيل تحقيق أهداف المؤسسة تقع تحت عملية التقييم؛

- تطوير قدرات ومهارات العاملين؛

- تزويد العاملين بتغذية راجعة حول أدائهم مقارنة توقعاتهم وتوقعات المؤسسة حول أدائهم.

**3.2. أهداف خاصة بالمديرين (المقيمين):** تمارس عملية تقييم الأداء عادة من قبل المديرين باعتبارهم مشرفين ومقيمين فهناك مجموعة من الأهداف تتحقق بالنسبة لهم ومن هذه الأهداف ما يلي:<sup>3</sup>

- تنمية قدرات ومهارات المديرين على إتخاذ القرارات المتعلقة بالعاملين في المؤسسة؛

<sup>1</sup> - إبراهيم محمد المحاسنة، مرجع سابق، ص: 115.

<sup>2</sup> - فارس رشيد البياتي، محاسبة الأداء في المؤسسات الخدمية، دار أيله للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص: 19.

<sup>3</sup> - إبراهيم محمد المحاسنة، مرجع سابق، ص: 117.

## الفصل الثاني: نظام محاسبة المسؤولية أساس للرقابة وتقييم الأداء

- مساعدة المشرفين المباشرين على تفهم العاملين تحت إشرافهم وتحسين الإتصال بهم الأمر الذي يؤدي إلى تنمية العلاقات بينهم وإضافة إلى زيادة التعاون بينهم لرفع الكفاءة الإنتاجية من ناحية وتنمية قدرات الأفراد من ناحية أخرى؛

- التعرف على كيفية أداء العامل بشكل علمي وموضوعي.

### 3- مستويات تقييم أداء مراكز المسؤولية

هناك ثلاث مستويات لتقييم أداء مراكز المسؤولية في المؤسسة وهي على النحو التالي:<sup>1</sup>

**1.3. مستوى تقييم الأداء الفعلي:** ويتم ذلك من خلال تقييم المسؤول عن مركز المسؤولية لنفسه فمعرفة مواطن القصور والضعف في أدائه والعمل على تحسينه وتفادي الإنحرافات الموجودة؛

**2.3. مستوى تقييم أداء الإدارة التنفيذية:** يتم هذا النوع من التقييم بواسطة المستويات الإدارية الأعلى ليتعرف كل مسؤول على مستوى أداء لكل مركز مسؤولية يقع تحت مسؤوليته ومدى مساهمته في تحقيق أهداف المشروع؛

**3.3. مستوى تقييم أداء الأنشطة:** يتم هذا النوع من التقييم من خلال الإدارة العليا للمؤسسة حيث يتم التعرف على سير النشاط في مراكز المسؤولية المختلفة ومدى مطابقتها للأسس والمعايير الموضوعية.

ومن الجدير بالملاحظة أنه قد تواجه عملية التقييم صعوبات في القياس وتقييم المهام التي يمكن وصفها بشكل كمي، مثل أعمال إدارية وأعمال المشرفين، لذلك يصبح من الضروري في مثل هذه الحالات إبتكار أساليب موضوعية للحكم على كفاءة هؤلاء الأفراد وتطوير طريقة التقييم بالإعتماد على معايير أو أسس تتناسب وأدائهم للمقارنة.

ويرى المرتجي بأنه يمكن تقييم أداء أي شخص بغض النظر عن الأعمال التي يؤديها سواء تم قياسها كميًا أو لا، وسواء توحدت أسس التقييم أو اختلفت، لذلك فإن تطبيق محاسبة المسؤولية في المؤسسات يعطي أهمية أكبر لعملية التقييم كونها تتناول كافة الجوانب في عملية التقييم فهي لا تعتمد على الجانب الكمي فقط للتقييم بل تتعداه لتتناول الجوانب السلوكية للفرد أو لمجموعة الأفراد داخل مراكز المسؤولية المختلفة.

لذلك يتبين أن تقييم الأداء من خلال نظام محاسبة المسؤولية يؤدي إلى زيادة دافعية الأفراد للعمل داخل المؤسسة بكفاءة وذلك لمعرفة المسبقة بحدود مسؤوليتهم وأعمالهم الموكلة إليهم والتي تتناسب كفاءتهم ومؤهلاتهم وخبراتهم، مما يعكس إيجابيا على أداء الأفراد ويزيد من الثقة لديهم بسبب عدالة هذا التقييم.

<sup>1</sup> - علي حسن إبراهيم الجدي، مرجع سابق، ص: 95.

## الفصل الثاني: نظام محاسبة المسؤولية أساس للرقابة وتقييم الأداء

### المطلب الثاني: دور محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء

يوجد تشابه كبير بين كل من الرقابة وتقييم الأداء فالرقابة تبدأ مع عملية تخطيط الأهداف المرجو تحقيقها، ونسير مع التنفيذ لمتابعة الأحداث الفعلية ومقارنتها بالمخطط مقدما، وتمكن من إكتشاف الإنحرافات التي تحدث أثناء التنفيذ ( وقد تتخذ إجراءات مصححة خلال التنفيذ)، أما تقييم الأداء فيهتم بتحليل الإنحرافات التي حدثت ومعرفة مسبباتها وتحديد المسؤول عنها، وعليه يعتبر تقييم الأداء أكثر شمولاً من الرقابة، حيث أنه يسير في نفس إتجاه الرقابة ثم يزيد عنها في عملية تحليل النتائج بل إن الرقابة ذاتها تعد مرحلة من مراحل تقييم الأداء.

### أولاً- نظام محاسبة المسؤولية ودوره في عملية الرقابة

تقوم محاسبة المسؤولية على نظام التكاليف المعيارية كي تتمكن بدور التخطيط ورقابة الوحدات الاقتصادية.

### 1- دور محاسبة المسؤولية في عملية الرقابة

إن مضمون الرقابة هو متابعة تنفيذ الخطوات اللازمة لتحقيق أهداف المنظمة والتأكد من أن الخطط تنفذ وفقاً لما هو محدد من قبل، ويعتمد في ذلك على المعايير التي تستخدم كعلاقات لإختيار للنتائج الفعلية والتأكد من إنجاز الأفراد القائمين بالتنفيذ الفعلي حسب الخطة المرسومة وتستلزم الرقابة وضوح الأهداف والخطط، وتوفير وسائل الإتصال الفعالة كأساس لحسن فهم الأهداف والخطط الرئيسية للمنظمة.

ومما سبق نجد أن الرقابة تقترن بمحاسبة المسؤولية فهي تتعلق بالأشخاص ففي كل الوحدات الحكومية أو غير حكومية هادفة للربح أو غير هادفة إليه، هناك موارد تستنفذ في مزاوله النشاطات اليومية المختلفة بناء على قرارات يتخذها المسؤولون بهذه الوحدات، لهذا فمن الأجدى إحكام الرقابة على المورد البشري بدلا من مراقبة الموارد المادية، فإذا أمكن التحكم في أداء الأفراد أمكن بالتبعية التحكم في نتيجة أدائهم التي هي محصلة إستغلال الموارد المادية.

وهذا بدوره يؤكد اقتران الرقابة بالمساءلة فالجهود التي تبذل بغرض التخطيط ووضع المعدلات المعيارية للأداء، وأيضا تحديد الإجراءات التنظيمية الواجب إتباعها تصبح غير مثمرة ولا قيمة لها إذا لم تتحدد المسؤولية عن الأداء.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - سالم توفيق مكي، مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة الجامعة الإسلامية - غزة - فلسطين، 2009، ص: 43.

### 2- أهمية محاسبة المسؤولية في عملية الرقابة

ترتبط الرقابة بالتخطيط بدرجة كبيرة حيث إن وجود الرقابة يحتم وجود التخطيط وبناء على ذلك يمكننا النظر للرقابة والتخطيط كعمليتين متلازمتين، فلا توجد رقابة دون تخطيط كما لا جدوى للرقابة من غير التخطيط لذلك فإن قرارات الرقابة تؤثر في قرارات التخطيط وتتأثر بها.

وبتبيين ذلك من خلال دراسة مفهوم التخطيط الذي يعمل على صياغة الأهداف والسياسات والمعايير التي تصبح بمثابة المقاييس وعند البدء في عملية التنفيذ تبدأ عملية الرقابة وتستمر وعند حدوث الإنحرافات بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعة للتنفيذ والتي تكشفها التقارير فإن ذلك يؤدي إلى تعديل الخطط وإعادة صياغتها.

وتتكون عملية الرقابة من الخطوات الرئيسية التالية:

- تحديد المعايير التي يتم بموجبها مقارنة أداء مراكز المسؤولية نحو تحقيق الأهداف؛
- قياس أداء مراكز المسؤولية بالإعتماد على المعايير الموضوعة؛
- ملاحظة إنحرافات مراكز المسؤولية عن الأداء الفعلي؛
- إتخاذ الإجراءات الضرورية لتصحيح الإنحرافات عن المعايير.<sup>1</sup>

### ثانياً: نظام محاسبة المسؤولية ودوره في عملية تقييم الأداء

تقوم محاسبة المسؤولية على نظام الموازنات التخطيطية كي تتمكن بتقييم أداء الوحدات الاقتصادية من خلال الربط بين الأداء المخطط والفعلي.

### 1- دور محاسبة المسؤولية في عملية تقييم الأداء

يبرز دور نظام محاسبة المسؤولية في عملية تقييم الأداء من خلال ما يقوم به من وظائف تتمثل في التعرف على مدى تحقيق المنظمة للأهداف المحددة لها، وتحديد مراكز المسؤولية المسؤولة عن إنحرافات النتائج الملائمة بعد تفسير تلك الإنحرافات مقارنة بما ورد في الموازنة التخطيطية بشكل واضح، حيث يخطط التكاليف والإيرادات للأفراد المسؤولين عن إتخاذ القرارات في الأنشطة لأجل تحسين الأداء.

إن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية للوظائف السابقة سيؤدي بدوره لتحقيق المزايا المهمة التالية داخل المنظمة:

- تحقيق التوافق بين أهداف مراكز المسؤولية وأهداف المنظمة؛

<sup>1</sup> - احمد رمضان احمد مرتجي، قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة - فلسطين، 2007، ص: 27-28-29.

## الفصل الثاني: نظام محاسبة المسؤولية أساس للرقابة وتقييم الأداء

- تحديد قدرة كل مركز مسؤولية على تحقيق العائد المناسب على إستثماراته؛
  - معرفة كفاءة مراكز المسؤولية في إستخدام الموارد المتاحة في المنظمة؛
  - تشجيع مديري مراكز المسؤولية للعمل بجدية ونشاط من خلال وضع نظام حوافز ملائم لتشجيع العاملين.
- وهذا بدوره يقود إلى مفهومين مهمين يتصف بهما الأداء في ظل نظام محاسبة المسؤولية وهما الكفاءة (Efficiency)، والفاعلية (Effectiveness)، فكفاءة الأداء تتمثل في مدى قدرة الأداء الفعلي في إستخدام الموارد المتاحة (المدخلات) للحصول على مخرجات معينة حيث تعني وجود علاقة مثالية بين المدخلات والمخرجات، أما الفاعلية فتعبر عن مدى نجاح الأداء الفعلي في تحقيق الهدف المرغوب أي أنها مقياس لمدى تحقيق الغاية المرجوة.
- لذا لا بد من قياس كفاءة وفاعلية الأداء في ظل محاسبة المسؤولية ويتطلب قياس كفاءة الأداء ضرورة وجود علاقة واضحة بين المدخلات والمخرجات، وتستخدم هذه العلاقة في وضع معايير الأداء وتتأثر كفاءة وفاعلية أداء مراكز المسؤولية بعدد من العوامل منها:
- درجة الحرية في إتخاذ القرارات والتي تتوافر لمراكز المسؤولية؛
  - مدى الرقابة التي يستطيع مركز المسؤولية ممارستها على العوامل التي تؤثر على أدائه وتزداد أهمية هذا العامل في حالة تداخل أنشطة الأقسام المختلفة؛
  - درجة عدم التأكد التي تحيط بالعوامل التي تؤثر على الأداء؛
  - الفترة التي تتأثر بالقرار التي يتخذها مركز المسؤولية.
- حيث تنعكس هذه العوامل على مقياس كفاءة وفاعلية الأداء وقد تختلف الأوزان النسبية المعطاة لكل عامل بحسب طبيعة نشاط مركز المسؤولية المراد تقييم أدائه، إلا أن هناك مبادئ عامة يجب الإستناد إليها عند تحديد مقاييس الأداء وتشمل هذه المبادئ على ضرورة مراعاة طبيعة نشاط مركز المسؤولية، ومبدأ الخضوع للرقابة ومبدأ الإدارة بالاستثناء.<sup>1</sup>

### 2- أهمية محاسبة المسؤولية في عملية تقييم الأداء

يعتمد أسلوب محاسبة المسؤولية في تقييم أداء مراكز المسؤولية على مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط في ظل توافر معايير أداء قابلة للتنفيذ وتعتبر محاسبة المسؤولية بإختلاف نوع تلك المراكز. وتمثل عملية تقييم الأداء الخطوة الأخيرة في الدورة الإدارية التي تبدأ بتحديد الأهداف مع وضع جدول زمني لتنفيذها، وتوفير ما يلزم من موارد لتنفيذها ثم تأتي عملية الرقابة على التنفيذ الفعلي ومن ثم تقييم نتائج الأداء.

<sup>1</sup> - سالم توفيق مكي، مرجع سابق، ص ص: 44-45.

## الفصل الثاني: نظام محاسبة المسؤولية أساس للرقابة وتقييم الأداء

- وتتجلى أهمية نظام محاسبة المسؤولية في عملية تقييم الأداء من خلال القيام بالوظائف التالية:
- التعرف على مدى تحقيق الوحدة الإدارية للأهداف المحددة لها؛
  - تفسير إنحرافات النتائج عما ورد بالخطة أو البرنامج تفسيراً واضحاً؛
  - تحديد المراكز الإدارية المسؤولة عن الإنحرافات.
- وعندما تقوم الوحدة الاقتصادية بالوظائف السابقة الضرورية لكي تحقق محاسبة المسؤولية هدفها في تقييم الأداء فإنها ستحقق عدة ميزات منها:
- تحقيق الإنسجام بين أهداف مراكز المسؤولية وأهداف الوحدة الاقتصادية؛
  - معرفة مقدرة كل مركز مسؤولية على تحقيق العائد المناسب على إستثماراته؛
  - معرفة كفاءة مراكز المسؤولية في إستخدام الموارد المتاحة في الوحدة الاقتصادية؛
  - تشجيع مديري مراكز المسؤولية للعمل بجد ونشاط وذلك من خلال وضع نظام حوافز ملائم لتشجيع العاملين.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: أسس ومعايير تقييم الأداء

يتم الإشارة إلى وظيفة الرقابة على أساس أنها تتمثل في عملية تحديد مدى مسابرة الواقع الفعلي للأهداف الموضوعة وإتخاذ الإجراءات المصححة في حالة إختلاف الفعلي عما هو مخطط.

#### أولاً: أسس ومعايير تقييم أداء مراكز المسؤولية

يتم تقييم الأداء في العادة على إحدى ثلاث أسس أو معايير أو خليط من بينها على النحو التالي:<sup>2</sup>

- 1- على أساس معيار موازنات تقديرية يتم وضعها سلفاً:** وفي هذه الحالة يتم تقدير مستوى الأداء الجيد في ظل الظروف المتوقعة التي تسود وقت التنفيذ الفعلي وتوضع المعايير المختلفة التي تحدد الكيفية التي يتم بها إنجاز كل مهمة أو نشاط في صورة معايير للمدخلات والمخرجات كما ونوعاً، وتصبح هذه المعايير التقديرية بمثابة الأساس الذي يرجع إليه في شأن تقييم الأداء الفعلي؛
- 2- أداء الغير من المهام المماثلة:** وفي هذه الحالة يتم مقارنة أداء مركز المسؤولية المعين بأداء مركز مسؤولية آخر في ظروف مماثلة؛
- 3- الأداء في الماضي:** وفي هذه الحالة يتم مقارنة الأداء الحاضر بالأداء في فترة ماضية كأن نقارن أداء الأسبوع الأول للشهر الحالي بأداء الأسبوع الأول من الشهر الماضي للتعرف على التغيرات الحاصلة في الأداء سلماً أو إيجاباً.

<sup>1</sup> - يعرب جميل عبد الرزاق كلاب، **مرجع سابق**، ص ص: 22-23.

<sup>2</sup> - **نفس المرجع**، ص: 23.

## الفصل الثاني: نظام محاسبة المسؤولية أساس للرقابة وتقييم الأداء

ثانياً: العلاقة بين الرقابة وتقييم الأداء

ينظر إلى تقييم الأداء على أساس أنه جزء من العملية الرقابية ويرتبط بتقييم الأداء بصلة وثيقة بالرقابة حيث يتم عادة تقييم أداء المديرين على أساس الكيفية التي يتم مراقبة أنشطتهم على وجه ملائم ويتم استخدام الأساليب الآتية في مجال الرقابة والتقييم:

- 1- مقارنة التقارير الخاصة بالموازنة وذلك بمقارنة التكاليف والإيرادات طبقاً للموازنة بالتكاليف والإيرادات الفعلية؛
- 2- التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات وذلك بمقارنة التكاليف المعيارية والفعلية في ضوء بيانات المواد، العمالة، التكاليف الصناعية الإضافية، تكاليف تقديم الخدمات البنكية؛
- 3- محاسبة المسؤولية وذلك بالإعتماد على مختلف مراكز المسؤولية (مركز التكلفة، مركز الربحية، مركز الاستثمار) بالإضافة إلى التكاليف والإيرادات والاستثمارات التي يمكن مراقبتها؛
- 4- قياس الأداء وذلك بالإعتماد على أدوات العائد على الاستثمار والتي تتمثل في الإستثمار وصافي الربح والمبيعات.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>- احمد علي إبراهيم، المحاسبة الإدارية في دعم قرارات البنوك، مركز التعليم المفتوح، 2011، ص ص:15-16.

## الفصل الثاني: نظام محاسبة المسؤولية أساس للرقابة وتقييم الأداء

### المبحث الثاني: مؤشرات تقييم الأداء في المؤسسة

تعتبر المؤشرات المالية وغير مالية أداة يعتمد عليها المسكرون والمتعاملين مع المؤسسة من مقرضين ومستثمرين في تقييم الأداء في المؤسسات الاقتصادية، وتعد أداة فعالة للتحقق من مدى تحقيق الأهداف والمقارنة بين التقديري والفعلي لقياس مدى النجاح والإنجاز أو الرضا، وإحدى تقنيات قياس نجاح أداء الإدارات المستخدمة مع برامج الجودة والتطوير التنظيمي للإدارات الحديثة وسيتم خلال هذا المبحث إبراز أهم المؤشرات المالية وغير مالية في تقييم الأداء وتأثير محاسبة المسؤولية على كل من الربحية والتكاليف.

### المطلب الأول: المؤشرات المالية لتقييم الأداء

تعتمد المؤسسة في تحليلها لمركزها المالي على دراسة العلاقة بين عناصر القوائم المالية ثم تفسير ومقارنة تلك العلاقات مع النسب المعيارية المستمدة من القطاع الذي تنشط فيه هذه المؤسسة أو من تلك الموضوعة من قبل المؤسسة نفسها، والمتعارف عليه بين المحللين الماليين حيث تعرف تلك العلاقات بإصطلاح المؤشرات المالية ومن بين هذه المؤشرات:

#### أولاً: مؤشر التكلفة

من وجهة النظر المحاسبية فإن التكلفة يقصد بها حجم الموارد المستخدمة (المضحى بها) في الحصول على سلعة أو خدمة المعبر عنها في شكل نقدي أو مالي ويترتب على التكلفة حصول المنشأة على منافع ملموسة أو غير ملموسة.<sup>1</sup>

وتنقسم التكلفة إلى:

**1- التكلفة المعيارية:** تعرف على أنها التكلفة المحددة مقدماً بعناية والتي تستخدم كأساس للمقارنة على التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية، وبذلك يجب على الإدارة ضرورة العناية والتأكد من أن التكاليف المعيارية مقاييس مناسبة وعادلة لقياس الأداء وتشجيعه نحو تحقيق أهداف التنظيم، والتكاليف المعيارية تتكون من جزئين الأول يتعلق بالكمية والآخر يتعلق بالتكلفة.<sup>2</sup>

واستناداً على ما سبق يمكن أن تتحدد معادلة التكلفة المعيارية بالعلاقة الموالية: رقم (02)

$$(02) \dots\dots\dots \text{التكلفة المعيارية} = \text{السعر المعياري} * \text{الكمية المعيارية}$$

<sup>1</sup> - ليسترايهينجر، سيرج ماتولتش، المحاسبة الإدارية، ترجمة عن أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، ص:42.  
<sup>2</sup> - نفس المرجع، ص:290.

## الفصل الثاني: نظام محاسبة المسؤولية أساس للرقابة وتقييم الأداء

التكلفة المستهدفة: تعرف التكلفة بأنها أداة لإدارة التكلفة وتهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم، وذلك مع الحفاظ على جودة المنتج والقدرات الوظيفية له ودرجة الثقة فيه من جانب العملاء حيث أن سعر البيع يتحدد في ضوء متغيرين:

- التكلفة ( أي كان نوعها).

- هامش الربح المستهدف تحقيقه.<sup>1</sup>

واستنادا على ذلك تتحدد معادلة التكلفة بالعلاقة الموالية: رقم (03)

التكلفة المستهدفة = سعر البيع - الربحية المخططة

.....(03)

ثانيا: مؤشر الربحية

تعتبر مؤشرات الربحية من أهم المؤشرات التي يعتمد فيها المسيريون والمتعاملين في المؤسسة من مقرضين ومستثمرين في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية، وذلك لكونها تستخدم للحكم على نجاح المؤسسة الإقتصادية ومدى كفاءتها في إستخدام الموارد المتاحة لتحقيق العوائد المطلوبة.

وتعرف نسب الربحية بأنها تلك النسب التي تقيس نتيجة أعمال المؤسسة وكفاءة السياسة والقرارات الاستثمارية المتخذة من الإدارة العليا وقدرتها على تحقيق الأرباح، ويهتم بهذه النسبة كل من الإدارة، المستثمرين والمقترضين ومن بين هذه النسب مايلي:

**1- هامش صافي الربح:** تساعد هذه النسبة على معرفة النسبة من المبيعات التي تتحول إلى أرباح صافية. ويمكن التعبير عنه بالعلاقة الموالية: رقم (04)<sup>2</sup>

هامش صافي الربح = الأرباح القابلة للتوزيع / المبيعات

.....(04)

**1.1. معدل العائد على إجمالي الأصول:** تشير هذه النسبة إلى نسبة الدخل المتحقق غلى إجمالي الأصول المستثمرة في المنشأة، ولكن يلاحظ أن الأصول تكون مقومة في القوائم المالية وفقا لقيمتها الدفترية مطروحا منها الإهلاكات وبالتالي فإن إرتفاع العائد على الأصول قد لا يعني أنه يمكن الحصول على نفس الأصول الآن وتحقيق نفس العائد المرتفع ويمكن التعبير عنه بالعلاقة المالية: رقم (05)<sup>3</sup>

العائد على إجمالي الأصول = الأرباح القابلة للتوزيع / إجمالي الأصول

.....(05)

<sup>1</sup>- على الموقع الإلكتروني [www.accuarab.com/acc/showthread.php/1341](http://www.accuarab.com/acc/showthread.php/1341) على الساعة 14:30 يوم 21/03/2017.

<sup>2</sup>- محمد عبد الخالق، الإدارة المالية والمصرفية، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص: 173.

<sup>3</sup>- محمود عزت اللحام وآخرون، الإدارة المالية المعاصرة، دار الإصدار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص: 220-221.

## الفصل الثاني: نظام محاسبة المسؤولية أساس للرقابة وتقييم الأداء

2.1. معدل العائد على حقوق الملكية: تعتبر هذه النسبة مقياساً شاملاً للربحية لأنها تقيس العائد المتحقق على إستثمارات المساهمين في المنشأة، ويتم احتساب هذه النسبة بقسمة صافي الربح بعد الضريبة على حقوق المساهمين (رأس المال+ الأسهم الممتازة+ الاحتياطات+ الأرباح غير الموزعة) ويمكن التعبير عنه بالعلاقة الموالية: رقم (06)<sup>1</sup>

(06)..... العائد على حقوق الملكية = صافي الربح بعد الضريبة بعد طرح حقوق حملة الأسهم الممتازة  
إن وجدت/ صافي حقوق المساهمين (أموال الملكية)

### ثالثاً: مؤشر المردودية

تعد المردودية معيار مهم لتقييم أداء المؤسسة الاقتصادية على الرغم من كونها من المعايير التقليدية والتي يقصد بها قدرة وسائل المؤسسة من وسائل مالية ووسائل مادية على تحقيق النتيجة حيث تحدد مساهمة رأس المال المستثمر في النتائج المالية، توجد هناك نوعان من المردودية الاقتصادية التي تأخذ بالحسبان رأسمال الإقتصادي على غرار المردودية المالية التي تركز على الرأسمال المالي، فحسب نوع النتيجة والوسائل المستخدمة يتحدد نوع المردودية وبصفة عامة إهتمام المؤسسة ينصب على المردودية المالية والمردودية الاقتصادية.

1- المردودية الاقتصادية: تهتم المردودية الاقتصادية بالنشاط الرئيس وتستبعد الأنشطة الاقتصادية وتلك ذات الطابع الاستثنائي، حيث تحمل في مكوناتها عناصر دورة الاستغلال ممثلة بنتيجة الاستغلال من جدول حسابات النتائج والأصول الاقتصادية من الميزانية وتقاس بمعدل المردودية المحددة ويمكن التعبير عنها بالعلاقة الموالية: رقم (07)

(07)..... معدل المردودية الاقتصادية = Re = نتيجة الاستغلال بعد الضريبة/ الأموال الاقتصادية

المردودية المالية: تهتم المردودية المالية بإجمالي أنشطة المؤسسة تدخل في مكوناتها كافة العناصر والتدفقات المالية، حيث تأخذ النتيجة الصافية من جدول حسابات النتائج والأموال الخاصة من الميزانية وتقاس بمعدل المردودية المحددة ويمكن التعبير عنها بالعلاقة الموالية: رقم (08)<sup>2</sup>

(08)..... مردودية الأموال الخاصة = Rep = النتيجة الصافية/ الأموال الخاصة

<sup>1</sup> - محمد عبد الخالق، مرجع سابق، ص: 174.

<sup>2</sup> - إلياس بن ساسي، يوسف قرينشي، التسيير المالي، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2011، ص ص: 281-283.

## الفصل الثاني: نظام محاسبة المسؤولية أساس للرقابة وتقييم الأداء

### المطلب الثاني: المؤشرات الغير مالية لتقييم الأداء

أصبح إستعمال مؤشرات التحسين المالية في الحكم على الأداء المالي غير كافي لذا جاءت الضرورة الملحة للبحث عن مؤشرات أخرى لتغطي العجز الذي أفرزته المؤشرات التقليدية وتعطي صورة أكثر شمولية للأداء المالي في المؤسسة الإقتصادية، والتي تتمثل في تحسين الأداء المالي غير المالية لأن لها تأثير كبير على الأداء المالي على الرغم من كونها غير مالية.

### أولاً: الميزة التنافسية

تسعى المؤسسة في بيئة تتسم بالإزدحام التنافسي قصد التفوق على منافسيها ضمن قطاعها ولن يكون له ذلك إلا إذا حازت على عنصر أو عناصر تميزها عنهم، وهذا ما يصطلح عليه بالميزة التنافسية.

### 1- تعريف الميزة التنافسية

تعرف الميزة التنافسية بأنها القيمة الإضافية التي تقوم بخلقها المؤسسة بسبب كفاءتها التي تفوق كفاءة المنافسين في سوق المنتج، فالميزة التنافسية أكثر من كونها قيمة فهي تقود إلى ضمان الحصة السوقية للمؤسسة في السوق مما يضمن لها إستمرارية وتحقيق الأرباح والنمو.

### 2- خصائص الميزة التنافسية

وتتمتع الميزة التنافسية بالخصائص التالية:<sup>1</sup>

- تبنى على إختلاف وليس على تشابه؛
  - يتم تأسيسها على المدى الطويل باعتبارها تختص بالفرص المستقبلية أي إستراتيجية طويلة المدى؛
  - عادة ما تكون مركزة جغرافياً؛
  - وحتى تكون الميزة التنافسية فعالة لا بد وتحقيق المتطلبات التالية:
  - حاسمة أي تعطي الأسبقية والتفوق على المنافس؛
  - الإستمرارية بمعنى يمكن أن تستمر خلال الزمن وتكون بمثابة قاعدة للتميز المستقبلي؛
  - إمكانية إحتكارها أي يصعب على المنافسين محاكاتها أو إلغائها.
- كل هذه الشروط أن توفرت مجتمعة تضمن فعالية الميزة التنافسية حيث شرط الحسم مقرون بشرط الإستمرارية (لا يمكن أن تستمر وهي لا تمتلك الأسبقية)، وهذا الأخير مقرون بشرط إمكانية الإحتكار (لا يمكن أن تستمر وهي المنافس يستطيع محاكاتها).

<sup>1</sup> - مرزوق سعد، بور إبداع رأس المال الفكري في تحقيق ميزة تنافسية مستدامة، ملتقى دولي حول رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في الاقتصاديات الحديثة، جامعة شلف، الجزائر، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص ص: 08-07.

### ثانيا: خلق القيمة

نتيجة للتوجهات الحديثة لتسيير المؤسسي صار لزاما على المؤسسة أن تتخلص من النموذج المحاسبي التقليدي الذي يركز على الربح الذي يمثل مقياسا موجهها للقيمة ماتطلب تطوير مؤشرات القياس ومن بينها مؤشر خلق القيمة، هذا المؤشر يرتكز على القيمة في الأجل الطويل بدلا من الأرباح المحاسبية في الأجل القصير.

### 1- تعريف خلق القيمة

إن ظهور هذا المصطلح جاء نتيجة عدة إعتبارات نورد أهمها في العنصرين التاليين:

- الحاجة إلى الأموال والمنافسة: في ظل المنافسة الكبيرة ومن أجل الحصول على الأموال بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية، الشيء الذي جعل هذه الأخيرة تبحث عن معيار تحتكم إليه لتحقيق الإستقرار المالي، مما أدى إلى بروز بعض القواعد المحاسبية والمالية كخلق القيمة.
- أولوية المساهم: إن الأهمية الكبيرة التي أصبح يكتسبها المساهم في بيئة الأعمال الحديثة ساهم بشكل كبير في تطور مفهوم خلق القيمة لتهدف إلى إيجاد رضا المساهم وتحقيق إستقراره، وتعتبر القيمة المضافة بمثابة مؤشر أساسي لقياس الأداء المالي في المؤسسة وتمثل الفرق بين الإنتاج والاستهلاكات الوسيطة، فكلما تحسن هذا الفرق دل ذلك على تحسن أداء المؤسسة.

### 2- خصائص خلق القيمة للمؤسسة

يجب أن تتوفر القيمة التي تبحث عنها المؤسسة مجموعة من الخصائص نذكر منها:<sup>1</sup>

- أن تكون لها أهمية ضرورية لكل من المؤسسة والأطراف المتعاملة معها؛
- أن تتميز عما هو موجود في السوق؛
- لها القدرة على إحداث تغير إيجابي في سمعة المؤسسة؛
- إحتكارها وصعوبة تقليدها من طرف المنافسين؛
- سهولة قلبها من طرف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة؛
- لها القدرة على تحقيق مردودية كبيرة في السوق وفي الأجل الطويل.

<sup>1</sup> - نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الادارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة- 2015، ص:143-145.

### ثالثا: الجودة

في ظل التحديات المطروحة أمام المؤسسة أصبحت الجودة هدفا أساسيا تسعى المؤسسة إلى تحقيقها.

#### 1- تعريف الجودة

تعرف الجودة بأنها قدرة الإدارة على تحقيق طلبات المستهلك، مطابقة لتوقعاته بما يحقق رضائه التام عما قدم إليه ومن ثم بشكل يخلو من النقائص والعيوب من أول مرة، بالإضافة إلى إستمرارية الجودة وتحسين الأداء وتطويره الدائم.<sup>1</sup>

#### 2- قياس الجودة:

عند قياس الجودة يجب أن نراعي:<sup>2</sup>

- لا بد وأن تحدد المواصفات الموضوعية تحديدا كليا دقيقا بحيث لا تحتل أكثر من نتيجة وتحليل؛
- عدم التناقض بين المواصفات؛
- التحديد الدقيق للمواصفات وحيثياتها بالنسبة للعامل؛
- تجميع كافة البيانات والمعلومات حول المواصفات في وثيقة وصفية واحدة.

#### رابعا: المؤشرات الاجتماعية والبيئية والاقتصادية

إن المؤسسات تتعامل مع كميات كبيرة من المعلومات البيئية والاقتصادية والاجتماعية ومن أجل تطبيق ذلك يمكن إستخدام مؤشرات الأداء فهي تغطي البعد الإقتصادي والبيئي والاجتماعي كما يلي:<sup>3</sup>

- 1- مؤشرات الأداء الاقتصادي: وهي التي تغطي الأمور المرتبطة لتعاملات إقتصادية للمنظمة وترتكز على كيفية تغير الوضع الاقتصادي للأطراف أصحاب المصلحة نتيجة لأنشطة المنظمة؛
- 2- مؤشرات الأداء الاجتماعي: تتم بتأثير المنظمة على النظم الاجتماعية داخل الموقع الذي تعمل فيه، ومدى مساهمتها في المسؤولية الاجتماعية؛
- 3- مؤشرات الأداء البيئي: تتم بتأثير المنظمة على النظم الطبيعية وتساعد في تحديد التأثيرات البيئية الأكثر أهمية وإظهار وربط الأهداف البيئية للمنظمات وتطوير الموظفين.

<sup>1</sup> - السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريح للنشر، الرياض، 2005، ص:457.

<sup>2</sup> - نوبلي نجلاء، مرجع سابق، ص:157.

<sup>3</sup> - مريم بلحاج، الأداء الكلي المستدام ركيزة للتنمية المستدامة، ملتقى دولي حول دور المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تدعيم إستراتيجية التنمية المستدامة، يومي 14-15 نوفمبر 2016، جامعة تلمسان- الجزائر - ص:11.

## الفصل الثاني: نظام محاسبة المسؤولية أساس للرقابة وتقييم الأداء

المطلب الثالث: أثر استخدام محاسبة المسؤولية على المؤشرات المالية والغير مالية

محاسبة المسؤولية هي نظام عملي شامل يربط فيما بين التنظيم الإداري والنظام المحاسبي من خلال تقسيم المشروع إلى مراكز مسؤولية تساعد في ربط الأداء بالأشخاص المسؤولين عن هذا الأداء، وذلك من خلال نظام متكامل من التقارير يعتمد على تطبيق مبدأ الرقابة بالمسؤولية بالإضافة إلى توزيع الأرباح والتكاليف.

أولاً: أثر استخدام محاسبة المسؤولية على المؤشرات المالية

من المعلوم أن محاسبة المسؤولية هي من أحدث الإتجاهات المحاسبية ومن أفضل الأساليب المحاسبية الموجودة للرقابة وتقييم الأداء من خلال إعداد التقارير من كافة المستويات التي سوف تساعد على الرقابة وتقييم الأداء أول بأول.

### 1- أثر استخدام محاسبة المسؤولية على ربحية المؤسسة

إن أثر استخدام محاسبة المسؤولية على ربحية المؤسسة من خلال ربط المعلومات وذلك في صورة تقارير بالإضافة إلى توزيع التكاليف والأرباح لهذا فالمؤسسة تجد أثر تطبيق هذا النظام من الناحية المالية في الآتي:

- تعمل محاسبة المسؤولية في تقييم أداء المديرين المسؤولين على مختلف مراكز المسؤولية بالمؤسسة مما يجعلهم يتفانون في العمل من خلال إتخاذ القرارات الصائبة والسليمة ومن ثم تحسين أداء الوحدات وبشكل عام المؤسسة، أي تحقيق أهداف كل من الأفراد المتمثلة في تعظيم مصالحهم متوافقة مع أهداف المؤسسة الرامية لتحسين أداءها؛<sup>1</sup>

- تؤدي محاسبة المسؤولية إلى تحديد حجم الإنحرافات في المؤسسة وذلك من خلال تجميع وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات لكل مركز من مراكز المسؤولية من خلال الإيراد المحقق خلال فترة محاسبية ومقابلتها بإيرادات هذه الفترة؛<sup>2</sup>

- تختلف مصادر أنشطة المؤسسة حيث تنقسم إلى مصادر خارجية ( نشاط المؤسسة مع مؤسسات ذات العلاقة ) أو داخلية ( مبيعات بين الأقسام ) لذلك فإنه من الضروري معرفة أي المصادر أكثر ربحاً من أجل توجيه الموارد والأنشطة بما يخدم مصلحة المؤسسة؛

- بإعتبار أن مؤشرات الربحية تستعمل في قياس وتقييم الأداء المالي على مختلف مراكز المسؤولية، هذا ما سيدفع المسؤولين إلى التفاني في العمل من خلال المساهمة بالقرارات المالية الملائمة ومن ثم تحسين الأداء المالي للمؤسسة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - جبار جاسم الربيعي وندى عبد المطلب، دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الادارية المختلفة، حالة الشركة الوطنية للصناعات الغذائية-مجلة التقني، المجلد 18، العدد 04، 2005، ص:05.

<sup>2</sup> - مكرم عبد المسيح ياسيني، المحاسبة الادارية- الأصالة والمعاصرة- المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص:318-320.

<sup>3</sup> - رجا رشيد عبد الستار، استعمال نظام محاسبة المسؤولية في تقويم أداء مراكز الربح بالشركة العامة للصناعات الجلدية، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد13، العراق، ص:166.

### 2- أثر استخدام محاسبة المسؤولية على التكاليف

إن التكلفة هي أحد أهم أدوات محاسبة المسؤولية وهي العنصر الأساسي في مراكز المسؤولية جميعها، التي تعتبر من عناصر إدارة التكاليف الحديثة التي يتم استخدامها بهدف تحقيق أهداف الإدارة من تخطيط وتنظيم وإنتاج ورقابة حيث، تعتبر محاسبة المسؤولية أداة رقابية ممتازة إضافة إلى أنها تضيف للمنشأة ميزة توزيع الصلاحيات والمشاركة في اتخاذ القرارات غير أنها أسلوب ممتاز لتخفيض تكلفة الإنتاج وتوزيع التكاليف على مراكز المسؤولية بصورة عادلة.<sup>1</sup>

- تحديد الشخص المناسب للممارسة الرقابية على التكاليف ذلك الشخص الذي يمارس الرقابة عند النقطة التي تحدث فيها التكلفة وهو عادة الملاحظ أو المسؤول المباشر؛

- تحديد شخص مناسب ليراقب التكاليف عند المنبع ونضيف لتكاليف من حيث قابليتها للتحكم والرقابة ومنع التكاليف غير الضرورية قبل حدوثها، حيث تساهم محاسبة المسؤولية في بناء قاعدة بيانات معلوماتية تمكن من ضبط ورقابة تكاليف العمليات الإنتاجية من خلال إدخال أساليب جديدة وتكنولوجيا متقدمة في العملية الإنتاجية؛

- تحدد محاسبة المسؤولية معايير الأداء من خلال وضع الموازنات لكل مركز مسؤولية وتحديد الانحرافات السالبة في تكلفة عمليات التشغيل من خلال تحليل الأداء التشغيلي لكل مركز، كما توفر محاسبة المسؤولية معلومات تساعد في ضمان جودة العمليات الإنتاجية من خلال تحليل وضبط عناصر تكاليف الإنتاج.

### 3- أثر استخدام محاسبة المسؤولية على مردودية المؤسسة

تعد المردودية من أهم المؤشرات لتقييم أداء المؤسسة الاقتصادية حيث تستخدم للحكم على كيفية كفاءة استخدام المؤسسة لموجوداتها، أي تعتمد إلى الربح المحقق ومصادر تحقيقه ويعد هذا المؤشر أفضل من الربح أو النتائج للحكم على أداء المؤسسة، لأن الربح عبارة عن رقم مطلق لا يشير إلى حجم رأس المال أو الإستثمارات المتعلقة بها، بينما المردودية ترتبط بين الربح المحقق وحجم رأس المال المرتبط به.<sup>2</sup>

لذلك فنقسم مركز المسؤولية بالعودة لمؤشر المردودية يأخذ بعين الاعتبار قيمة الأرباح بكل أنواعها وإمكانية مقارنة التكاليف والإيرادات بما تم التخطيط له.<sup>3</sup>

### ثانياً: أثر استخدام محاسبة المسؤولية على المؤشرات الغير مالية

التقارير هي طريقة للاتصال داخل التنظيم في ظل نظام محاسبة المسؤولية حيث تعمل تقارير الأداء كوسيلة لقياس وتقييم الأداء في جانبه المالي والتشغيلي.

<sup>1</sup> - خطاب محمد سعد وداعة الله، مرجع سابق، ص: 95.

<sup>2</sup> - نوبلي نجلاء، مرجع سابق، ص: 141.

<sup>3</sup> - مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص: 508.

## الفصل الثاني: نظام محاسبة المسؤولية أساس للرقابة وتقييم الأداء

### 1- أثر استخدام محاسبة المسؤولية على الميزة التنافسية

إن عملية تحقيق الميزة التنافسية تكون من خلال قدرتها على ترجمة إستراتيجية الشركة في تخفيض التكاليف إلى مقاييس قابلة للتحقق وتضع مستهدفات للتحسين وتستخدم كوسيلة لرقابة وإدارة وتخفيض التكاليف وتعتمد تقارير الأداء من الأدوات الهامة والتي تحقق عدة مزايا للمنظمة منها:<sup>1</sup>

- تعمل على التوازن بين المقاييس المرجعية التي تشير إلى أداء سابق والمقاييس الإرشادية التي تقود أو تحفز الأداء مثل قياس معدلات الشكاوي، تعمل بالإضافة على التوازن بين المقاييس الموضوعية كالمقاييس التي تخضع للحكم الشخصي كالمقاييس الخاصة برضا الزبائن؛

- تحديد المسؤوليات بصورة واضحة لكل مركز وإمكانية مساءلته وتعد أساسا جيدا لإتخاذ القرار فالمعلومات التي توفرها تساعد الإدارة في إتخاذ القرار المناسب؛

- العمل بتوازي في جميع المستويات وبين جميع الوحدات الإقتصادية لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنظمة؛

- تساعد على إكتشاف نقاط الضعف في أداء مراكز المسؤولية المختلفة مما يساعد في معالجة القصور، والتنسيق بين مختلف مراكز المسؤولية في المنظمة وقيامها بالعمل بصورة متوازية معا لتحقيق النتائج والأهداف من خلال تحسين أداء المنظمة؛

- القدرة على تحليل وقياس العمليات والأنشطة ربط أهداف المنظمة بنظام الحوافز.

### 2- أثر استخدام محاسبة المسؤولية على الجودة

يبرز الدور الاستراتيجي لمحاسبة المسؤولية في كونها تعزز القدرة التنافسية للمنشأة حيث تعتبر الإدارة الأكثر فاعلية في تحقيق أساليب خفض التكلفة والتميز والتركيز من خلال مراكز المسؤولية (الوحدات الاقتصادية) في المنظمة، مما يساعد بأن تكون المنشأة متقدمة في صناعتها من خلال تحقيق مستويات للجودة ذات درجة عالية وإن تطبيق محاسبة المسؤولية يؤدي إلى تحقيق عدة نجاحات تتجلى من خلالها أهمية هذه الأخيرة منها:<sup>2</sup>

- تخفيض تكاليف الجودة مما يساهم في تحقيق رضا العميل؛

- زيادة الإنتاجية والأرباح المحققة مما يؤدي إلى رفع الحصة السوقية؛

- تقليص حوادث ومشاكل العمل مما يساهم في رفع الكفاءة الإدارية والإنتاجية؛

- تحقيق وفورات متعددة في تكاليف العمليات الإنتاجية مما يرفع من مستوى جودة المنتجات؛

<sup>1</sup> - معتصم مفضي الخالدي، دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والأعمال، جامعة جدر-الأردن- 2015، ص ص: 48-49.

<sup>2</sup> - مرجع سابق، ص ص: 50-51.

## الفصل الثاني: نظام محاسبة المسؤولية أساس للرقابة وتقييم الأداء

- تحسين عملية الإتصال بين مختلف مستويات المنظمة وضمان المشاركة الفعالة لجميع أفرادها في تحسين الأداء.

### 3- أثر إستخدام محاسبة المسؤولية على مؤشر إنشاء القيمة لدى الزبون

يعتبر مؤشر إنشاء القيمة لدى الزبون من المؤشرات التي تؤثر على ربحية المؤسسة من خلال ضمان منتجات تفي بإحتياجات العملاء مع تحقيق الأرباح المخططة، ومنه فإن محاسبة المسؤولية تعمل على توجيه من خلال مؤشرات أخرى مثل الجودة الخاصة بالإنتاج والتكلفة التي تعتبر العنصر الأساسي في مراكز المسؤولية جميعها والتي تتحكم أيضا في سعر المنتج وأرباحه فتخفيض تكلفة المنتج قبل تقديمه هو الهدف الأساسي لمركز التكلفة.<sup>1</sup>

### 4- أثر إستخدام محاسبة المسؤولية على المؤشرات البيئية

توجد علاقة ما بين التنمية الاقتصادية والأداء البيئي وأن لمحاسبة المسؤولية دورا مهما في هذه التنمية من خلال المعلومات المحاسبية اللازمة التي يوفرها النظام المحاسبي الذي أخذ مسارا جديدا وبعدا جديدا هو البعد البيئي، مما يستدعي وضع هذه التكاليف في القوائم المالية الخاصة بالشركة بحيث تفيد الإدارة والمستثمرين في إتخاذ قراراتهم ولإعطاء صورة واضحة تعكس الواقع الحقيقي لهذه التكاليف، وأن لا تقتصر على البيانات والمعلومات المالية فقط بل أن تشمل البيانات والمعلومات التي تعكس الآثار البيئية، لذلك فإن معظم المؤسسات الاقتصادية تخصص مبالغ معتبرة للسير في إتجاه يضمن مساهمتها في حماية البيئة، لهذا فإن الإستخدام الأمثل لهذه المخصصات يعبر عن أداء أمثل خاصة لمركزي التكلفة والإستثمار.<sup>2</sup>

ومما تقدم في هذا المبحث يمكن القول أن الغرض من إستخدام المؤشرات المالية هو الوقوف على جوانب عديدة من نشاط المؤسسة مثل قوتها وقابليتها على تحقيق الأرباح والعوائد على إستثماراتها، وكذلك قدرتها على مواجهة إلتزاماتها بشكل فعال، وقد أصبحت المؤشرات المالية غير كافية لهذا ينبغي إستعمال المؤشرات غير المالية من أجل التعبير عن أداء المؤسسة.

<sup>1</sup> - صباح هاشم جابر، محاسبة المسؤولية ودورها في تقييم الأداء في معاهد هيئة التعليم التقني، مجلة جامعة بابل، كلية العلوم الإنسانية، العراق، المجلد 21، العدد 01: 2013، ص: 84.

<sup>2</sup> - عبد الهادي منصور الدوسري، أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2011، ص: 33.

### خلاصة

إن نظام محاسبة المسؤولية أداة هامة لتقييم الأداء حيث تؤخذ بعين الإعتبار جميع النواحي السلوكية والتنظيمية والتخطيطية لتقييم الأداء، بالمقابل تبدأ عملية الرقابة مع بداية التنفيذ ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لتحديد ما إذا كان الأداء الفعلي يتم وفقاً للخطط والسياسات والمعايير الموضوعية، ثم إكتشاف أية إنحرافات وتحليلها والوقوف على أسباب حدوثها والمسؤولين عنها، ثم إعداد التقارير عنها إلى المستويات الإدارية المختلفة، وتختلف عملية تقييم أداء مراكز المسؤولية باختلاف نوع نشاطها، لذلك ظهرت الحاجة الماسة إلى الرقابة وتقييم كفاءة الإدارة ومدى فعاليتها في جميع مستوياتها المختلفة، وذلك من أجل تحسين الأداء وتطويره وتخفيض وترشيد التكاليف وخاصة في ظل الندرة التي تعاني منها الدول في الآونة الأخيرة، وحسب نظام محاسبة المسؤولية يتم تقسيم الوحدة أو المؤسسة لضمان كفاءة إستغلال الموارد المتاحة، فعملية تقييم وقياس الأداء المالي يعتبر أداة من أدوات الرقابة التي تعتمد عليها المؤسسات في دراسة وتحليل مركزها المالي وربحية أموالها، وكذا الكشف عن مواطن القوة ونقاط الضعف وهو ما يسمح لها باستغلال مواطن القوة وتدعيمها ومحاولة معالجة نقاط ضعفها باتخاذ القرارات المناسبة.

## الفصل الثالث:

دراسة حالة مناجم الفوسفات

-تبسة-

### تمهيد

تلعب محاسبة المسؤولية دورا بالغ الأهمية في تشخيص الوضعية المالية وكذا رقابة وتقييم الأداء بصفة شاملة لذلك تم اعتمادها كنظام لمقارنة التحليلات والاستنتاجات المشار إليها في الجانب النظري مع واقع شركة مناجم الفوسفات، ومعرفة ما إذا كانت هذه الشركة تعمل بنظام معلومات محاسبة المسؤولية وما إذا كانت الجهات المختصة تراقب وتقيم أداء الشركة تقييما دقيقا ورقابة صارمة إعتقادا على أهم أساسيات محاسبة المسؤولية، ومن بين هذه الأدوات الموازنات التي تساعد على إعطاء صورة شاملة عن موارد واستخدامات الشركة في المستقبل، بالإضافة إلى التكاليف المعيارية والتكاليف التقديرية التي تبين مختلف الإنحرافات للشركة وبالتالي يمكن دراسة هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

**المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- ؛**

**المبحث الثاني: نظام محاسبة المسؤولية في مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- .**

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-

المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-

لتجسيد الموضوع محل الدراسة تطبيقا كان من المفروض اختيار كيان اقتصادي يتوفر فيه محور الدراسة، لذلك تم اختيار مؤسسة SOMIPHOS لإسقاط المعطيات النظرية على نشاطها، وبناء على ذلك سيتم التعريف بالمؤسسة نموذج التطبيق، مراحل نشأتها وهيكلها التنظيمي.

**المطلب الأول: لمحة عامة حول مؤسسة SOMIPHOS**

من خلال هذا المطلب يمكن الإشارة إلى نشأة مؤسسة مناجم الفوسفات وإعطاء تعريف عام للمؤسسة.

**أولاً- نشأة مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS**

نشأت شركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS نتيجة التطورات والتغيرات الهيكلية الحاصلة في البنية التنظيمية لـ FERPHOS وهذه الأخيرة نشأت كحصيلة للتغيرات الهيكلية لـ SONAREM بموجب المرسوم التنفيذي رقم 83-441 الصادر بتاريخ 16 جويلية 1983، وحولت بموجبه FERPHOS إلى شركة عمومية اقتصادية بتاريخ 22 ماي 1990، ثم أعيد تنظيم FERPHOS سنة 2004 وأصبحت تتكون من سبعة مؤسسات فرعية تابعة توجه من طرف الإدارة العامة للمجموعة FERPHOS وتتمثل هذه المؤسسات في:<sup>1</sup>

**1- SOMIPHOS:** شركة مناجم الفوسفات الموجودة بتبسة، تتكون من أربعة وحدات تتمثل في: المركب

المنجمي جبل العنق، المنشآت المينائية عنابة، مركز الدراسات والأبحاث التطبيقية للتنمية والمقر الإداري.

**2- SOMIFER:** مؤسسة مناجم الحديد الموجودة بتبسة المحتفظة بمراكز الإنتاج المنجمية للحديد.

**3- SOTRAMINES:** مؤسسة النقل عبر الطرقات الخاصة بـ FERPHOS.

وفي أواخر سنة 2004 من خلال دراسات اقتصادية معمقة تم التوصل إلى ضرورة تقسيم FERPHOS لتحقيق عدة أهداف منها:

- الرفع من الحصة السوقية في الأسواق العالمية؛

- سهولة التحكم والتسيير الفعال لمختلف المؤسسات الفرعية.

ثانياً- التعريف بشركة مناجم الفوسفات -تبسة-

هي مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS وليدة تقسيم المؤسسة الوطنية للحديد والفوسفات FERPHOS سنة 2004 إلى عدة فروع بدأت تمارس نشاطاتها بشكل مستقل عن FERPHOS بتاريخ 01 جانفي 2005 متخصصة في عمليات استخراج، معالجة، وتسويق الفوسفات لمختلف الأسواق داخليا وخارجيا، يقدر رأسمالها بـ 1600.000.000.00 دج وتضم الشركة أربع وحدات وهي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - دائرة الشؤون القانونية.

<sup>2</sup> - مديرية الموارد.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-

1- المركب المنجمي جبل العنق **CMDO**: يوجد على مستواه منجم استخراج الفوسفات الطبيعي و مصنع للمعالجة بئر العاتر بولاية تبسة.

2- المنشأة المينائية بغابة **IPA**: وهي وحدة تسويقية مهمتها نقل حمل و شحن المنتجات الفوسفاتية الموجهة للتصدير.

3- مركز الدراسات والأبحاث التطبيقية **CERAD**: مهمته العمل على فهم ومتابعة الأداء الداخلي لعناصر المؤسسة.

4- مقر الإدارة العامة لشركة مناجم الفوسفات: وهو مركز للمراقبة والتسيير لفروع شركة مناجم الفوسفات. ثالثا- الأهداف العامة لمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-

تسعى المؤسسة بصفة عامة لتحقيق مجموعة من الأهداف منها:<sup>1</sup>

- البحث والتطوير، الإنتاج والتصدير والتوزيع للمنتجات الفوسفاتية؛
- العمل على رفع رأس المال إلى القيمة التي تمكن المؤسسة من تنمية واستغلال احتياطي الفوسفات؛
- تحقيق المردودية الاقتصادية والمالية وزيادة حجم النشاط الإنتاجي والبيعي من خلال توسيع القطاعات السوقية وخلق حركية للشراكة والتعاون؛
- المحافظة على الزبائن الحاليين والعمل على جذب آخرين من خلال متابعة تطور رغباتهم؛
- الاستمرارية في العمل من أجل تحقيق الأرباح؛
- تطوير الاستثمارات والاستغلال الأمثل للطاقة الإنتاجية.

### رابعا- نشاط مؤسسة **SOMIPHOS**

تقوم شركة مناجم الفوسفات بثلاث أنشطة إنتاجية هي:

1- الفوسفات: اكبر طبقة لمعدن الفوسفات في الجزائر في سنوات الستينات لمنطقة جبل العنق التي تقع جنوب شرق الجزائر، يقدر الاحتياطي بقيمة 2 مليار طن، وتتم عملية معالجة الفوسفات بطريقتين:

- معبر رطب لغسل الكلس؛

- معبر جاف لإزالة الغبار.

تشكيلة المواد المصنعة هي أربعة أنواع: 77-73 BPL - 72-69 BPL - 68-66 BPL - 63 BPL -

65 BPL الإنتاج الحالي بقيمة 1 مليون طن لكل النوعيات.

<sup>1</sup> - مديرية الموارد.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-

والفوسفات المحضر التصدير هو المنتج الرئيسي لشركة مناجم الفوسفات والذي تقوم الدول الأخرى بتحويلها إلى حمض الفوسفور والأسمدة، فالفوسفات الخام عبارة عن بقايا الحيوانات وعظام الحوت لذلك أطلق عليه اسم BPL التي تعني BOM PHOSPHAT LINE والمنتجات الأربعة لها نفس المكونات لكن تختلف في نسبة هذه المواد المكونة له، وتعتمد FERPHOS على هذه المادة خاصة في مستقبلها، لأن مجمل نشاطها يدور حول إنتاج هذه المادة إذ يقدر عائدها بحوالي 51% من مجمل عائداتها بقيمة المنتجات.

**2- البوزولان والتسبيك:** إذ تحتوي FERPHOS على البوزولان وهي صخرة بركانية تحتوي على 20% من الحديد ويصل إنتاجها حوالي 500 ألف طن سنويا، أما التسبيك (التذويب) فهو إعادة تصنيع القطع التالفة المستعملة من طرف الشركة وحاليا ينتج لمختلف قطاعات النشاط الوطني (صناعة الحديد والصلب، المناجم، الفلاحة، صناعة ميكانيكية، سكك حديدية) يوجد مقر هذا النشاط بالونزة.

**3- فوسفات  $DO_{20}$ :** عند إنتاج الأنواع الأربعة من الفوسفات ينتج غبار يسمى  $DO_{20}$  وهو عبارة عن فضلات العملية الإنتاجية، ويتميز فوسفات جبل العنق  $DO_{20}$  بكثرة المسامات وذوبانه في الأحماض العضوية الضعيفة، ويستخدم  $DO_{20}$  كمصلح ومعدل للأراضي المالحة الحامضة والرملية ويستخدم كمخصب لكل الأراضي والمزروعات ويستعمل كعنصر هام مع خليط الفوسفات والمادة العضوية.

**4- المناطق الحالية لاستخراج وتحويل الفوسفات:** تماشيا مع التطورات والوضع الحالي في جميع المجالات سواء كانت اقتصادية أو مالية أو تكنولوجية، ولمواجهة هذه التحديات عملت FERPHOS على مواجهة هذه العقبة لتضمن مكانتها في السوق وتكسب زبائن جدد وفق مخطط بداية سنة 2002، وذلك بالبحث على الشركات وعقود إستراتيجية، وبالتالي أصبحت شركة مناجم الفوسفات تشكل من:<sup>1</sup>

- ستة مناجم لإنتاج الحديد بالشرق: الخنقة، شعبة بلوط، سوق أهراس؛
- وسط شرق البلاد: منجم عيني بولاية سطيف؛
- مناجم سيدي معروف وتيسران؛
- مركب منجمي لإنتاج الفوسفات بجبل العنق دائرة بئر العائر ولاية تبسة؛
- منجم لإنتاج البوزولان ببني صاف ولاية عين تيموشنت؛
- مصهرة للحديد بالونزة ولاية تبسة؛
- مركز للأبحاث التطبيقية تبسة؛
- مركز لنشاطات التصدير بميناء عنابة؛

<sup>1</sup> - الإدارة العامة.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-

- وسط غرب البلاد منجم رويحة عين الدفلى.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-

يضم الهيكل التنظيمي المديرية والأقسام الآتية:<sup>1</sup>

**1- الرئيس المدير العام:** هو رئيس ومدير مجلس الإدارة، وهو يمثل هرم المسؤولية لمؤسسة SOMLPHOS 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 ضمان توجيه الإدارة (التسيير العام للمؤسسة)؛

- المصادقة على الاستراتيجيات الخاصة بتسيير الميزانية؛

- الاتصال المباشر بالهيئات العليا باعتباره الممثل الرئيسي للشركة بالخارج.

**2- الأمانة:** يحتوي مكتب المدير العام على أمانة تقوم بكل الأعمال المتعلقة بالسكرتارية والتنظيم والاستقبالات.

**3- المساعد التقني:** برتبة إطار سامي يتولى إعداد الملفات التقنية الموكلة إليه من طرف المدير العام والخاصة بمتابعة نشاطات الوحدات الإنتاجية (المركب المنجمي جبل العنق).

**4- مساعد تسيير الجودة:** يتولى الإشراف ومتابعة تسيير الجودة والبيئة ويعد الوثائق اللازمة والإجراءات وتوزيعها على مختلف الهياكل.

**5- مساعد التدقيق والاستشارة:** عملية التدقيق تحتل حيزا في إستراتيجية المؤسسة التسييرية فمساعد التدقيق يقوم بأعماله تحت إشراف المدير العام وفي نهاية كل مرحلة يقدم تقرير للمدير العام.

**6- مساعد الاتصال والتلخيص:** من مهامه التكفل بالأعمال الإحصائية وتلقي التقارير السنوية من طرف وحدات الإنتاج وإعداد تقرير إجمالي للشركة يقدم للمدير العام.

**7- مدير مركز الدراسات:** وهو من ضمن وحدات الشركة يشرف عليه مدير برتبة إطار سامي مكلف بإنجاز الدراسات لصالح الشركة.

<sup>1</sup> - مديرية الموارد.

#### 8- مديرية الموارد

تتكفل هذه المديرية بما يلي:

- رسم استراتيجيات الشركة في مجال تسيير الموارد البشرية؛
- إعداد مخططات التكوين والتوظيف ومخصصات المسار المهني؛
- الإشراف الوظيفي على مصالح المستخدمين للوحدات التابعة للشركة والتنسيق بينهم؛
- إعداد القانون الداخلي للشركة وإعداد التقارير الدورية وعرضها على المدير العام.

#### 9- مديرية التسويق

تتولى هذه المديرية ما يلي:

- القيام بتسويق منتج الفوسفات حسب البرنامج المسطر؛
- البحث عن أسواق وزبائن جدد من أجل توزيع منتج الشركة؛
- دراسة المتغيرات الحاصلة في الأسواق العالمية وضرورة التكيف معها؛
- تحقيق هدف إرضاء الزبون من خلال تلبية احتياجاته؛
- استقبال الوفود والزبائن الدوليين؛
- التنسيق بين أطراف الإنتاج؛
- إعداد التقارير الدورية وتبليغها إلى السلم الرئاسي.

#### 10- مديرية المحاسبة والمالية

تتكفل بما يلي:

- القيام بحسابات مختلفة على مستوى الشركة؛
- إعداد المخططات الحسابية والحصيلة الدورية السنوية؛
- إعداد الميزانية السنوية؛
- القيام بالتسيير المالي ومتابعته على مستوى البنوك؛
- إعداد الدراسات اللازمة في مجال المالية.

#### 11- مديرية المركب المنجمي جبل العنق: يمثل المركب المنجمي جبل العنق العمود الفقري للمؤسس، إذ

يشكل 70% من رقم أعمال مجموعة FERPHOS، حيث انه يتربع على ثروة فوسفاتية يقدر احتياطها بـ2 مليار طن إضافة على يمتلك مصنع المعالجة وبإمكانه إنتاج ثلاث نوعيات من الفوسفات المعالج تصدر جميعها إلى الخارج، حيث يبلغ إنتاجه السنوي مليون ونصف طن سنويا كما أن عدد العمال يصل إلى 1200

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات -تيسة-

عامل تمثل نسبة التأطير فهم حوالي 11% مهيكلين عبر 5 أقسام عملية: قسم الاستغلال، قسم المعالجة، قسم الصيانة، قسم الصيانة المتحركة، قسم الإدارة والتطوير، يشرف عليهم مدير المركب برتبة إطار مسير. وملخص كل هذه المديریات والأقسام موضع في الهيكل التنظيمي لمؤسسة مناجم الفوسفات كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم ( 03 ): الهيكل التنظيمي لمؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS



المصدر: مصلحة المستخدمين

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-

المطلب الثالث: نقاط القوة و الضعف لمؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة-

تتمتع مؤسسة مناجم الفوسفات- تبسة- بنقل اقتصادي معتبر وهام في الاقتصاد الوطني، نتيجة ما تتمتع به نقاط قوة إلا أن ذلك لا يعني أنها لا تمتلك نقاط ضعف، إضافة إلى أنها تتوفر على فرص اقتصادية يمكن استغلالها والاستفادة منها إذا تمكنت من تجاوز التهديدات التي تواجهها.

أولاً: نقاط القوة لمؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة-

وهي عديدة ومتنوعة وتتحكم مباشرة في النجاح الاقتصادي للمؤسسة أهمها:

- توفرت مؤسسة الفوسفات على مخزون احتياطي للفوسفات يقدر بـ 2 مليار طن منها 1 مليار و 100 ألف طن من السهل استغلالها؛

- تتوفر على طاقة إنتاجية تصل إلى 2 مليون و 100 ألف طن؛

- تتوفر على نظام عمل 3 دوريات أنتج يوميا على مستوى مركب جبل العنق لاستخراج الفوسفات؛

- تعتمد في معالجتها للفوسفات المستخرج على الغاز الطبيعي الأقل تكلفة كبديل للنفط ذي التكلفة المرتفعة مع إمكانية استعمالهما الاثنتين؛

- تتوفر على مجموعة منتجات قليلة وغير متنوعة تنحصر في أربع منتجات رئيسية، مما يسهل التحكم فيها ويسمح بزيادة حجم الإنتاج ومن ثمة زيادة بحجم المبيعات مما يساهم في تحقيق هامش ربح جيد؛

- تمتلك طاقة تخزين معتبرة تقدر بحوالي 300 ألف طن على مستوى وركب جبل العنق و 90 ألف طن على مستوى المنشآت المنائية بعنابة؛

- تتوفر على مصالح خاصة لمراقبة الجودة في المنجم والميناء، مما يسمح بالتحكم في المشاكل المتعلقة بالجودة ومعالجتها في أسرع وقت ومسايرة المواصفات المطلوبة من الزبائن فيما يخص الفوسفات المصدر؛

- تمكنها من تكوين علاقات تجارية وطيدة مع عملائها خاصة القدامى، لدرجة أنها تعتبر ممول قوي للكثير منهم؛

- تخصص ميزانية خاصة للترويج لنشاطها تتراوح بين 20 إلى 30 مليون دج للسنة من خلال وسائل الإعلام والممثلات والقنصليات بالخارج؛

- عدم وجود مكشوف بنكي للمؤسسة وهو ما يعكس عدم اقتراض المؤسسة لديون قصيرة المدى؛

- حققت أصول المؤسسة مردودية معتبرة سنة 2005 قدرت بـ 5.85% من الفوائد؛

- الأموال الخاصة للمؤسسة تحقق فوائد سنوية بحوالي نسبة 28.99%؛

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-

- تتمتع المؤسسة بمرونة في عدد العمال وتوظيفهم من خلال اعتمادها نظام العقود، وكذا توفرها على عدد هام من اليد العاملة المؤهلة والكفأة؛
- تتمتع المؤسسة بخبرة تجريبية وميدانية هامة في مجال تصدير الفوسفات الخام وعدو وجود منافس على المستوى المحلي.

### ثانيا: نقاط الضعف لمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-

تعاني مؤسسة مناجم الفوسفات منشآتها بالقدم خاصة منها المنجمية والتي تحتاج استثمارات كبيرة ومبالغ ضخمة لتجديدها؛

- تميز فوسفات منجم جبل العنق بالصلابة مما يصعب عملية طحنه ومعالجته، إضافة إلى احتوائه على نسب عالية من المغنيزيوم الغير مرغوب فيه صناعيا؛
- اعتماد المؤسسة على تصدير الفوسفات الطبيعي والذي بدأ الطلب العالمي عليه يتراجع، وافتقارها إلى توفر الصناعات التحويلية المتعلقة بالفوسفات التي يزداد الطلب عليها يوما بعد يوم؛
- اقتصار نقل الفوسفات من مركب جبل العنق إلى ميناء عنابة على وسيلة نقل واحدة تتمثل في السكك الحديدية والتي تتميز بالمحدودية وارتفاع أسعارها مما أدى بالمؤسسة للجوء إلى النقل بواسطة الشاحنات التابعة للقطاع الخاص والتي تتميز بالمحدودية وارتفاع أسعارها مما أدى بالمؤسسة للجوء إلى النقل بواسطة الشاحنات التابعة للقطاع الخاص والتي تتميز بارتفاع تكلفتها والتي تقدر بـ1000 دج/ للطن؛
- تقلص وتراجع عدد الزبائن للمؤسسة في السوق الأوربية نتيجة غلق مصانع تحويل الفوسفات بناء على دعوى لحماية البيئة من فضلات هذه المصانع؛
- على المؤسسة ديون معتبرة بالإضافة إلى محدودية التمويل الذاتي.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-

المبحث الثاني: نظام محاسبة المسؤولية في مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-

المطلب الأول: منهج الدراسة وطبيعة المتغيرات

### 1- منهج الدراسة

انطلاقاً من طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى لتحقيقها، وأهمها لتعرف على مراكز المسؤولية في المؤسسة ودراسة آلية عمل الموازنات التقديرية في المؤسسة تم اعتماد منهج دراسة الحالة قصد إسقاط الدراسة النظرية على واقع المؤسسة محل الدراسة وتحليل البيانات والمعلومات المتحصل عليها ومن ثم تحديد النتائج المتحصل إليها.

### 2- طبيعة المتغيرات

إن موضوع الدراسة "دور محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء" يحتوي على متغيرين أساسيين:

- المتغير المستقل: يتمثل في محاسبة المسؤولية وذلك من خلال تحديد مراكز المسؤولية.
- المتغير التابع: يتمثل في الرقابة وتقييم الأداء وذلك من خلال الموازنات التقديرية التي يمكن دمجها مع محاسبة المسؤولية.

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة.

### أولاً: تحديد مراكز المسؤولية

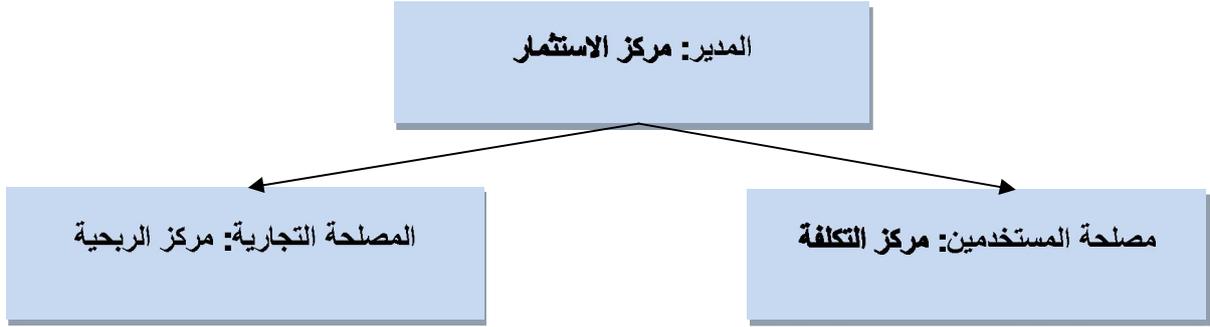
من أجل دراسة دور محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- قمنا بتقسيم الهيكل التنظيمي إلى مراكز مسؤولية وتقديم الموازنة التقديرية الموجودة في المؤسسة لتوضيح دورها في محاسبة المسؤولية في المؤسسة محل الدراسة.

### -تحديد مراكز المسؤولية في مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-

لا يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسة دون تقسيم وتحديد مراكز المسؤولية في التنظيم الإداري لأن هذا التقسيم يساعد في جعل مراكز المسؤولية خاضعة للرقابة في الأعمال التي تؤديها، ويسهل تقييم العمل والتخصص به داخل الأقسام والإدارات وأيضاً يسهل وضع الموازنات التقديرية في مراكز المسؤولية، على مستوى المراكز والمستويات للوصول إلى موازنة تقديرية شاملة للوحدة الاقتصادية ككل وهذا التقسيم أيضاً يجعل المقارنة سهلة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط لكل مركز مسؤولية علا حداً، وعليه قمنا بتقسيم الهيكل التنظيمي إلى مراكز مسؤولية والشكل التالي يوضح ذلك:

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-

الشكل رقم ( 04 ) : يوضح كيفية تقسيم مراكز المسؤولية في مؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة-.



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على تعريف مراكز المسؤولية.

ثانيا: عرض وتحليل النتائج

تعتبر الموازنات التخطيطية من أهم أدوات العملية الرقابية فهي تمثل خطة كمية وقيمة تتضمن الأهداف المختلفة للمنشأة ، كما تستعمل للتحقق من تنفيذ الأهداف الرئيسية الموضوعة ولها دور مهم في محاسبة المسؤولية فهي تساعد في الرقابة على مختلف العمليات والخطط والبرامج في كل مركز من مراكز المسؤولية.

### 1- الموازنة التقديرية الخاصة بمركز التكلفة

يعتبر مركز التكلفة من المراكز ذات الأهمية في أي مؤسسة مهما كان نوعها نظرا لوجود تدفقات نقدية خارجة من أجل القيام بنشاطات معينة، لذلك سنقوم بدراسة تكاليف كل الأقسام من خلال الجداول الآتية:

الجدول رقم (01): يوضح تكاليف قسم الإدارة لمؤسسة مناجم الفوسفات لفترة (2011-2015)

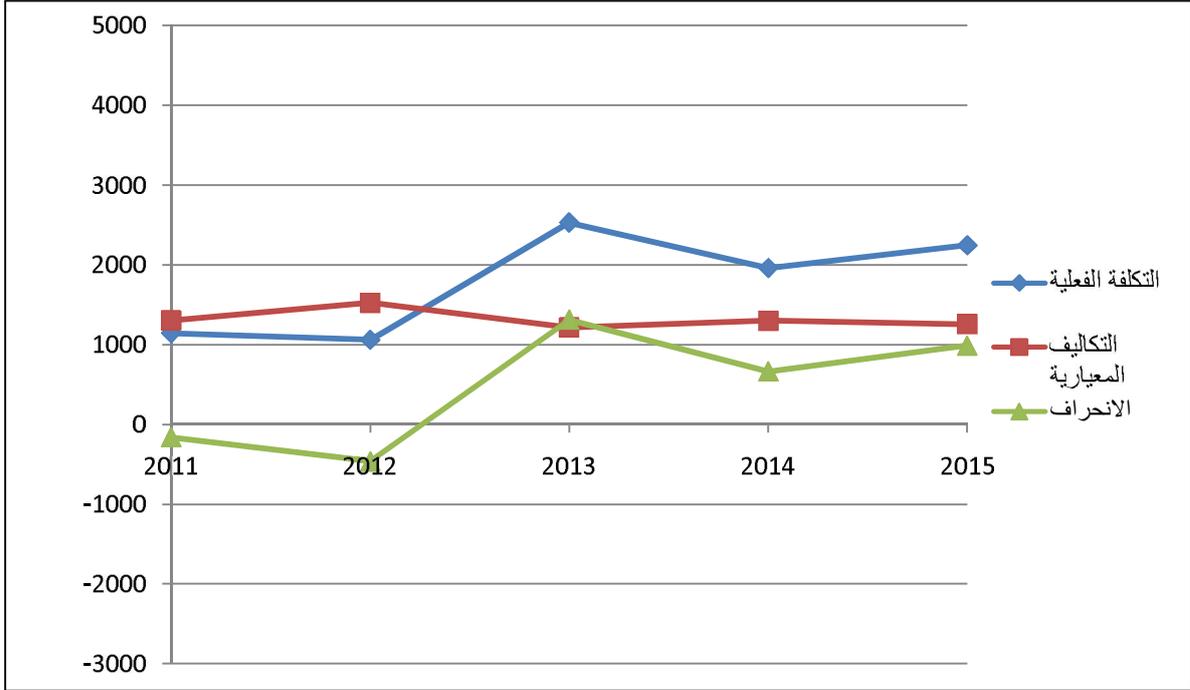
الوحدة: مليون

الانحراف		التكاليف المعيارية	التكلفة الفعلية	السنة
-	+			
159.6		1305.00	1145.40	2011
460.49		1522.50	1062.01	2012
	1311.47	1216.87	2528.34	2013
	663.55	1298.34	1961.89	2014
	987.39	1257.13	2244.52	2015
620.09	2962.41	6599.84	8942.16	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (01)-(02).

ويمكن تمثيل معطيات الجدول من خلال التمثيل البياني الموالي:

الشكل رقم (05): يوضح انحراف التكاليف لقسم الإدارة



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معطيات الجدول السابق.

ملاحظة:

انحراف التكاليف: التكاليف الفعلية - التكاليف المعيارية

.....(09)

مثال:  $1305.00 - 1145.40 = -159.6$  دينار.

من الجدول يتضح أن المبلغ المقدر خلال سنة 2011 و 2012 أكبر من المبلغ الحقيقي حيث كانت قيمة الانحراف مقدرة ب  $-159.6$  دينار في سنة 2011 و  $-460.49$  دينار خلال سنة 2012 وذلك يدل على وجود وفورات في تكاليف العمل الغير مباشر، وبالمقابل نلاحظ أن المبلغ الحقيقي أكبر من المبلغ المقدر في الفترة 2013-2015 حيث قدرت قيمة الانحراف ب 1311.47 دينار في سنة 2013 أما سنة 2014 فقد انخفضت إلى 663.55 دينار ثم ارتفعت قليلا حيث وصلت إلى 987.39 دينار في 2015، نفس هذا الانحراف بزيادة عدد الإداريين الذين لديهم خبرة مهنية وكذلك عن طريق التكوينات والتربصات التي تقوم بها المؤسسة لتحسين كفاءة موظفيها لتتماشى مع التطورات التي تعتمد على التكنولوجيا الحديثة والزيادات في الأجر القاعدي.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-

الجدول رقم (02): يوضح تكاليف قسم الاستغلال لمؤسسة مناجم الفوسفات لفترة (2011-2015)

الوحدة: مليون

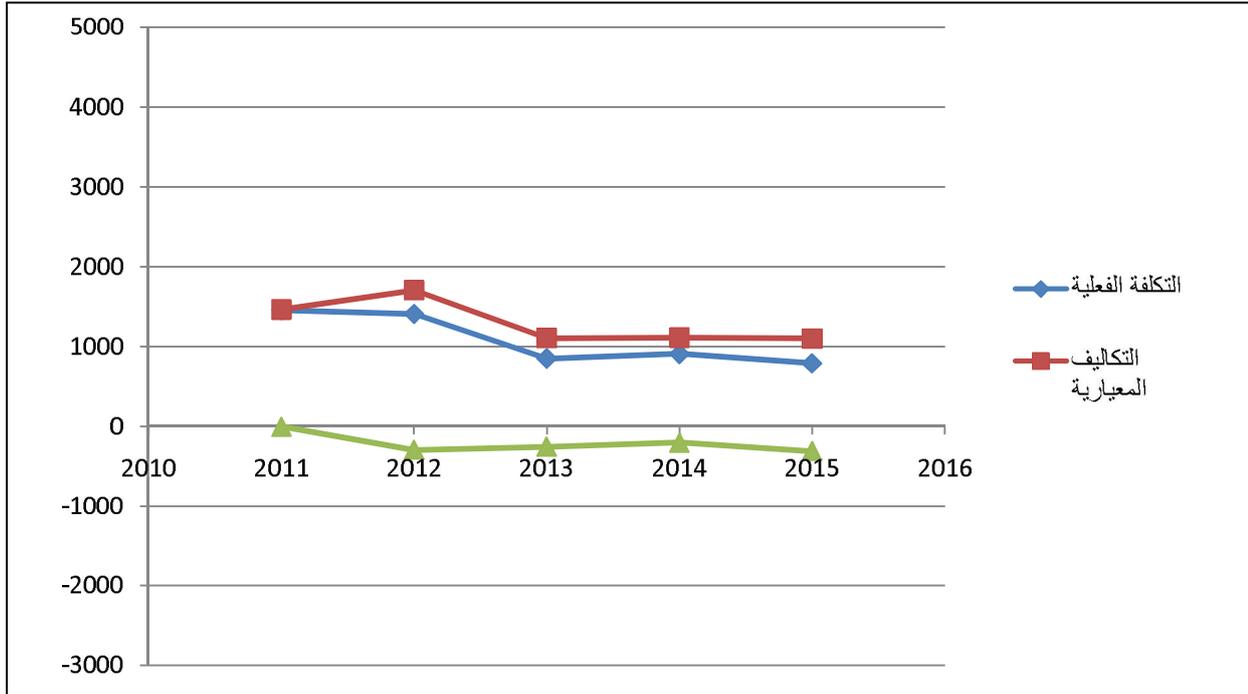
الانحراف		التكاليف المعيارية	التكلفة الفعلية	السنة
-	+			
4.72		1462.50	1457.78	2011
297.46		1706.25	1408.79	2012
258.27		1104.50	846.23	2013
204.17		1110.12	905.95	2014
311.52		1099.35	787.83	2015
<b>1076.14</b>		<b>6482.72</b>	<b>5406.58</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على الملحق رقم (01)-(03).

ويمكن تمثيل معطيات الجدول من خلال التمثيل البياني الموالي:

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-

الشكل رقم (06): يوضح انحراف التكاليف لقسم الإستغلال



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معطيات الجدول السابق.

مثال:  $1462.50 - 1457.78 = -4.72$  دينار

يتضح من خلال الجدول والمثيل البياني أن المبلغ المقدر أكبر من المبلغ الحقيقي خلال خمس سنوات حيث قدرت قيمة الانحراف ب  $-4.72$  دينار خلال سنة 2011 ثم ارتفعت إلى  $-297.46$  دينار خلال سنة 2012 و  $-258.27$  دينار سنة 2013، وسرعان ما انخفضت قيمة الانحراف سنة 2014 إلى  $-204.17$  دينار أما سنة 2015 فقد ارتفعت قليلا إلى  $-311.52$  دينار وهذا الانحراف في صالح المؤسسة لأنها حققت تكاليف أقل من التي خططت لها وذلك راجع لعدة أسباب منها استخدام عمالة مدربة والرقابة الجيدة خلال عملية الاستغلال.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-

الجدول رقم (03): يوضح تكاليف قسم المعالجة لمؤسسة مناجم الفوسفات لفترة (2011-2015)

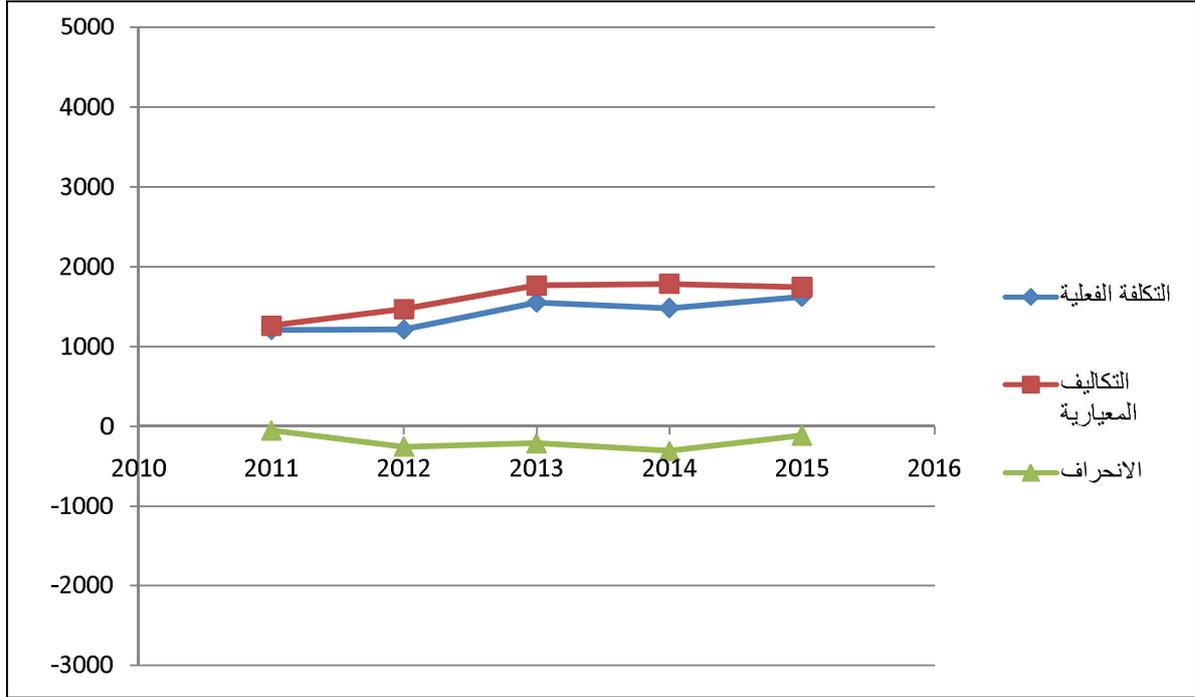
الوحدة: مليون

الانحراف		التكاليف المعيارية	التكلفة الفعلية	السنة
-	+			
52.12		1260.04	1207.88	2011
256.27		1470.00	1213.73	2012
211.66		1764.50	1552.84	2013
307.42		1786.49	1479.07	2014
118.74		1743.78	1625.04	2015
<b>946.21</b>		<b>8024.81</b>	<b>7078.56</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على الملحق رقم (01)-(03) ويمكن تمثيل معطيات الجدول من خلال التمثيل البياني الموالي:

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-

الشكل رقم (07): يوضح انحراف التكاليف لقسم المعالجة



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معطيات الجدول السابق.

مثال:  $1207.88 - 1260.04 = -52.12$  دينار.

يتضح من خلال الجدول أن المبلغ المقدر أكبر من المبلغ الحقيقي حيث قدرت قيمة الانحراف في سنة 2011 بـ 52.12 دينار وسنة 2012 بـ 256.27 دينار، أما خلال سنة 2013 فقد انخفضت إلى 211.66 دينار ولكن سرعان ما ارتفعت سنة 2014 إلى 307.42 دينار وسنة 2015 قدرت بـ 118.74 دينار وتمثل قيمة الانحرافات الإجمالية 946.21 دينار زيادة في التكاليف التقديرية عن الفعلية وهذا الانحراف في صالح المؤسسة لأنه راجع للرقابة الجيدة في ورشات العمل وعدم إتلاف وتبذير المواد أثناء العملية الإنتاجية وأيضا إلى الطرق والأساليب الحديثة خلال العملية الإنتاجية وجودة المنتج الخام في بعض الأحيان.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-

الجدول رقم (04): يوضح تكاليف قسم الصيانة لمؤسسة مناجم الفوسفات لفترة (2011-2015)

الوحدة: مليون

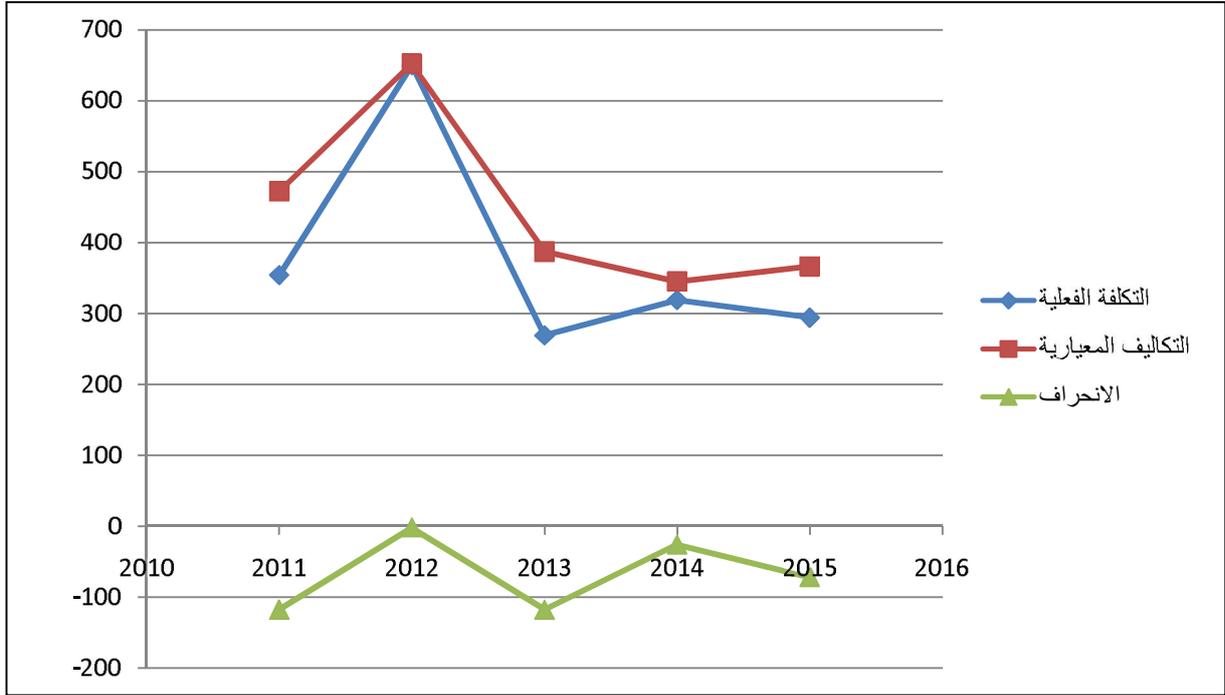
الانحراف		التكاليف المعيارية	التكلفة الفعلية	السنة
-	+			
118.47		472.50	354.03	2011
2.04		652.25	650.21	2012
108.94		387.20	269.26	2013
25.68		345.17	319.49	2014
71.99		366.50	294.51	2015
327.12		2223.62	1887.50	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (01)-(04).

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-

ويمكن تمثيل معطيات الجدول من خلال التمثيل البياني الموالي:

شكل رقم (08): يوضح انحراف التكاليف لقسم الصيانة



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معطيات الجدول السابق.

$$\text{مثال: } -118.47 = 472.50 - 354.03$$

يتضح من خلال الجدول أن التكاليف الفعلية كانت أقل من التكاليف المقدرة خلال جميع السنوات حيث قدرت قيمة الانحراف بـ 118.47 دينار في سنة 2011 ونلاحظ انخفاض كبير وصل إلى 2.04 دينار في سنة 2012 أما سنة 2013 فقدرت بـ 118.94 دينار وسنة 2014 انخفضت من جديد قيمة الانحراف إلى 25.68 دينار، أما سنة 2015 قدرت قيمة الانحراف بـ 71.99 دينار وتشكل قيمة الانحرافات خلال جميع السنوات بـ 327.12 دينار زيادة في التكاليف التقديرية عن الفعلية وذلك يرجع إلى المحافظة الدائمة على الحالة الجيدة للآلات والمعدات الإنتاجية وبذلك ضمان حسن للأداء وزيادة في جودة الإنتاج.

### 2- الموازنة التقديرية الخاصة بمركز الربحية

يعتبر مركز الربحية من أهم المراكز في المؤسسة لأنه يوضح إيرادات وتكاليف المؤسسة والتي سنقوم بدراستها في الجدول الموالي:

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-

جدول رقم (05): يوضح إيرادات وتكاليف مركز الربحية في مؤسسة مناجم الفوسفات لفترة (2011-2015)

الوحدة: مليون

	التكاليف المعيارية					التكاليف الفعلية					
	2015	2014	2013	2012	2011	2015	2014	2013	2012	2011	
6964.19	5190.80	5124.62	9640.20	7251.12	8825.60	6988.87	6759.85	10436.66	8362.61	المبيعات	
4336.76	3550.20	8162.14	7916.35	7102.92	4935.83	3361.71	3933.76	7713.90	5757.48	الهامش	
1257.13	1298.34	1216.87	1522.50	1305.00	2244.50	1961.89	2528.34	1062.01	1145.40	ت.ص.غ. م	
3179.63	3241.78	3256.20	3828.50	3195.00	2707.38	2704.51	2668.33	3272.73	3019.69	ت.ص.م	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم (05)-(06).

ملاحظة: التكاليف الصناعية المباشرة والغير مباشرة تم حسابها من خلال الجداول السابقة.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-

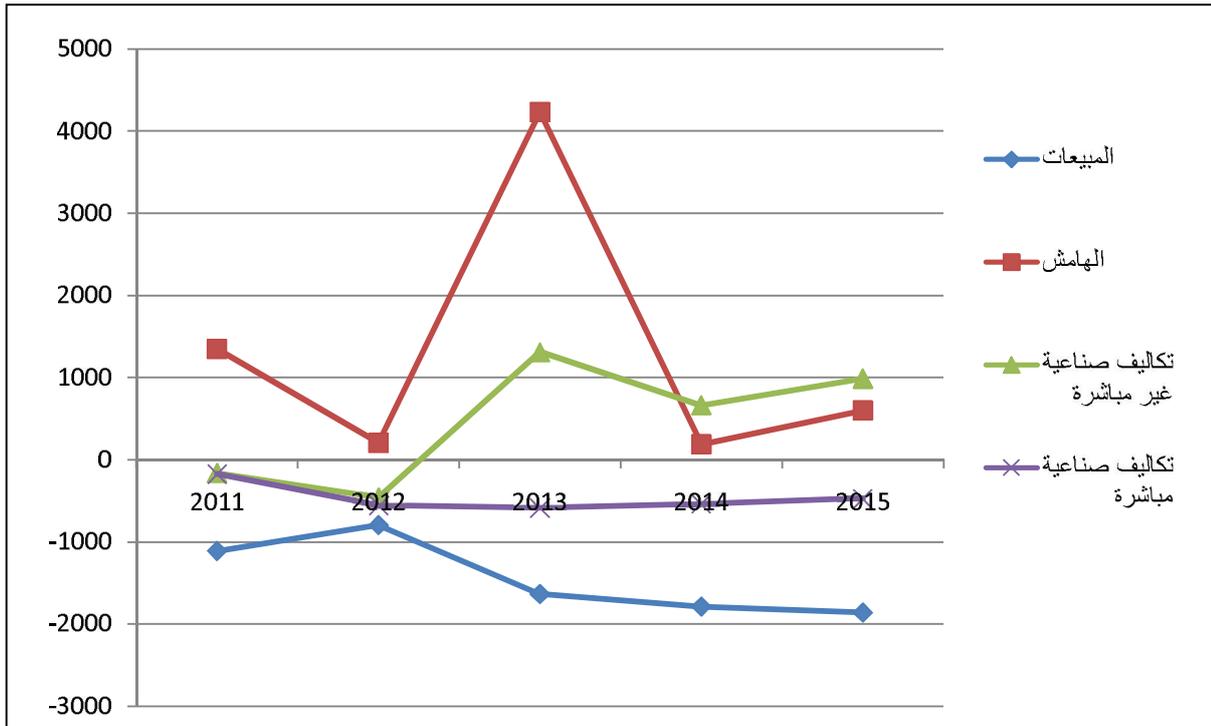
الجدول رقم (06): يوضح انحرافات مركز الربحية في مؤسسة مناجم الفوسفات لفترة (2011-2015).

انحراف التكاليف الفعلية عن المعيارية						البيان
المجموع	2015	2014	2013	2012	2011	
-7193.66	-1861.41	-1789.07	-1635.23	-796.46	-1111.49	المبيعات
6563.83	599.07	188.49	4228.38	202.45	1345.44	الهامش
2342.32	987.39	663.55	1311.47	-460.49	-159.6	ت. ص. غ. م
-2327.47	-472.25	-537.27	-587.87	-555.77	-175.31	ت. ص. م

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات مقدمة من المؤسسة.

ويمكن توضيح معطيات الجدول من خلال التمثيل البياني الموالي:

الشكل رقم (09): يوضح انحراف التكاليف لمركز الربحية



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معطيات الجدول السابق

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-

المبيعات: يمكن التعبير عن انحراف حجم المبيعات بالعلاقة رقم (10)

$$\text{انحراف حجم المبيعات} = \text{حجم المبيعات التقديري} - \text{حجم المبيعات الفعلي} \quad (10) \dots\dots\dots$$

مثال:  $-7251.12 - 8362.61 = -1111.49$  دينار

من خلال الجدول يتضح أن قيمة المبيعات الفعلية اكبر من المبيعات التقديرية خلال الفترة (2011-2015)، فقد قدرت قيمة الانحراف سنة 2011 ب  $-1111.49$  دينار وانخفضت هذه القيمة سنة 2012 إلى  $-796.46$  دينار ويفسر هذا الانخفاض إما بسوء التقدير أو عدم إنتاج المنتج بكمية كبيرة ولكن سرعان ما ارتفعت سنة 2013 إلى  $-1635.23$  دينار وسنة 2014 قدرت ب  $-1789.07$  دينار، إما سنة 2015 قدرت قيمة الانحراف ب  $-1036$  دينار، ونفسر هذا الانحراف إما بزيادة الطلب في السوق أو لكفاءة المؤسسة لأن نسبة المبيعات الفعلية فاقت المتوقعة.

الهامش: يمكن التعبير عن هامش الربح بالعلاقة رقم (11)

$$\text{انحراف هامش الربح} = \text{هامش الربح التقديري} - \text{هامش الربح الفعلي} \quad (11) \dots\dots\dots$$

مثال:  $-7102.92 - 5757.4 = 1345.44$  دينار

يتضح من خلال الجدول أن قيمة الهامش الفعلية اقل من المعيارية خلال الفترة (2011-2015) حيث قدرت قيمة الانحراف سنة 2011 ب  $1345.44$  دينار وسرعان ما انخفضت هذه القيمة سنة 2012 إلى  $202.45$  دينار، لتعود للارتفاع مرة أخرى ولكن بقيمة كبيرة والتي تمثل  $4228.38$  دينار وذلك سنة 2013 لتتخفف هذه القيمة سنة 2014 إلى  $188.49$  دينار ونلاحظ انخفاض كبير في سنة 2015 حيث قدر ب  $-599.07$  دينار ورغم الارتفاع الملحوظ في قيمة المبيعات إلا أن نسبة الهامش كانت منخفضة ونفسر ذلك بارتفاع في تكاليف العملية الإنتاجية وارتفاع مصاريف البيع والتسويق

التكاليف الصناعية غير المباشرة: يمكن التعبير عن انحراف ت.ص.غ.م بالعلاقة رقم (12)

$$\text{انحراف التكاليف ص.غ.م} = \text{التكاليف الفعلية} - \text{التكاليف المعيارية} \quad (12) \dots\dots\dots$$

مثال:  $1145.40 - 1305.00 = -159.6$  دينار

يتضح من خلال الجدول أن قيمة التكاليف الفعلية اقل من قيمة التكاليف المعيارية خلال الفترة (2011-2015) حيث قدرت قيمة الانحراف سنة 2011 ب  $-159.6$  دينار و قدرت سنة 2012 ب  $-460.49$  دينار

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-

ونلاحظ في الفترة الممتدة بين (2013-2015) أن التكاليف الفعلية فاقت التكاليف التقديرية حيث قدرت قيمة الانحراف لسنة 2013 بـ 1311.47 دينار، أما سنة 2014 فقد انخفضت بقيمة ضئيلة وتمثلت في 663.55 دينار، وأخيرا في سنة 2015 قدرت قيمة الانحراف بـ 987.39 دينار. نفسر هذا الانحراف بسوء تقدير المؤسسة لتكاليفها ونقص كفاءة عاملها وارتفاع تكاليف الإنتاج والبيع والتسويق.

التكاليف الصناعية المباشرة: يمكن التعبير عن انحراف ت.ص.م بالعلاقة رقم (13)

$$\text{انحراف التكاليف ص.م} = \text{التكاليف الفعلية} - \text{التكاليف المعيارية} \quad \dots\dots\dots(13)$$

يتضح من خلال الجدول أن التكاليف الفعلية اقل من التكاليف المعيارية خلال الفترة (2011- 2015)، فقد قدرت قيمة الانحراف لسنة 2011 بـ 175.31- دينار أما سنة 2012 فقد قدرت بـ 555.77- دينار ونفسر ذلك بالتقدير الجيد للمؤسسة لقيمة تكاليفها، ونلاحظ في الفترة الممتدة بين (2013-2015) إن التكاليف الفعلية فاقت التكاليف التقديرية حيث قدرت قيمة الانحراف لسنة 2013 بـ 587.87- دينار و 537.27- في سنة 2014 وبلغت قيمة الانحراف في السنة الأخيرة 472.25- دينار، ونفسر هذا الانحراف بان المؤسسة لا تتبع أساليب فعالة في تقدير تكاليفها مثلا إذا تعلق الأمر بالموارد البشري الذي يتم توظيفه دون مراعاة للأجور التي قد تتحملها المؤسسة ، لهذا فعلى المؤسسة أن تبني أساليب جديدة في التقييم مثل التكلفة المستهدفة.

### 3- الموازنة التقديرية الخاصة بمركز الاستثمار

الجدول رقم (07): يوضح تقييم مركز الاستثمار وفقا لطريقة معدل العائد على الاستثمار

الوحدة: مليون

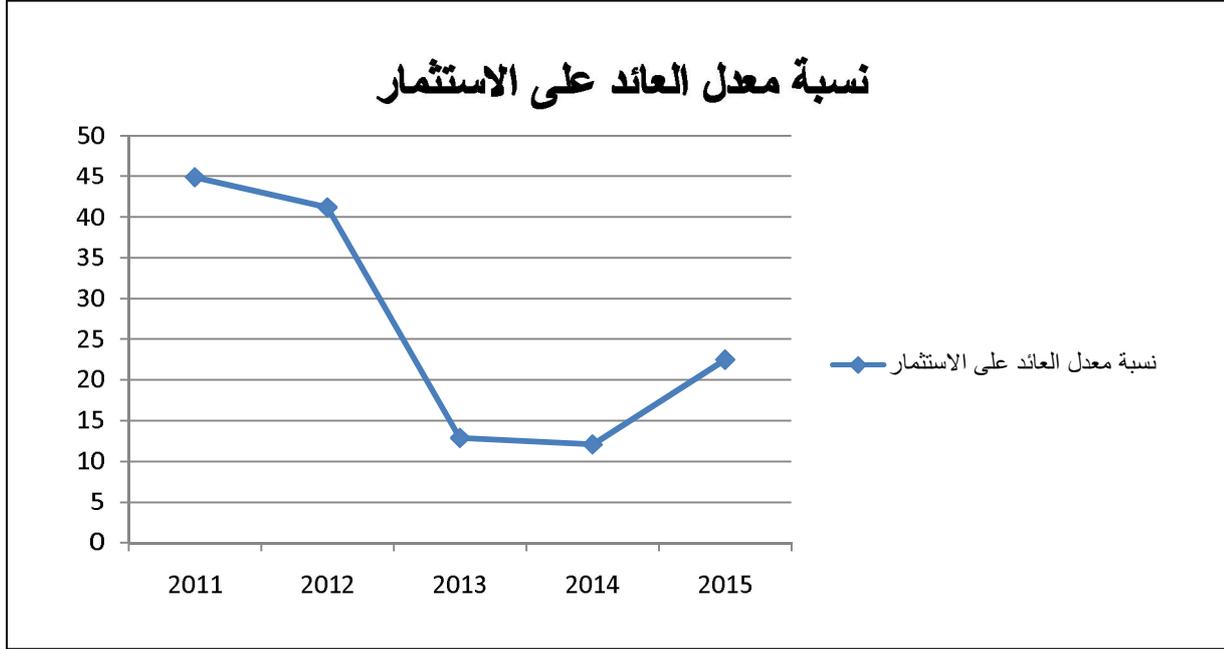
البيان	2011	2012	2013	2014	2015
صافي الربح	4822	6821	2621	2935	6568
الاستثمارات	10721	16528	20182	24246	29076
معدل العائد على الاستثمار	0.449	0.412	0.129	0.121	0.225
النسبة %	44.9%	41.2%	12.9%	12.1%	22.5%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (07).

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-

ويمكن توضيح معطيات الجدول من خلال التمثيل البياني الموالي:

الشكل رقم (10): يوضح نسبة معدل العائد على الإستثمار لمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معطيات الجدول السابق.

يمكن التعبير عن معدل العائد على الاستثمار بالعلاقة رقم (14)

$$\text{معدل العائد على الاستثمار} = \frac{\text{صافي الربح/حجم الاستثمارات}}{\text{.....}} \quad (14)$$

مثال:  $44.9\% = 10721/4822$ .

يتضح من خلال الجدول والتمثيل البياني أن معدل العائد على الاستثمار لسنة (2011-2012) تراوح بين (41-49%) وهو ما يدل على الأداء الجيد للمؤسسة في هذه الفترة ولكن سرعان ما انخفضت هذه النسبة بدرجة كبيرة سنة (2013-2014) إلى (12.1-12.9%) وهو ما قابله زيادة في الاستثمارات إلى 20182 دينار وانخفاض في صافي الربح إلى 2621 دينار ويفسر ذلك بتدني أداء المؤسسة مقارنة بسنة 2011 و2012 وهو ما يضطرها إلى تحسين الربح أو تخفيض حجم الاستثمارات لتتمكن من الوصول إلى معدل عائد جيد، أما سنة 2015 فنلاحظ تحسن في العائد حيث بلغ نسبة 22.5% وذلك مع ارتفاع في الاستثمارات إلى 29076 دينار وصافي الربح إلى 6568 دينار، ومن أجل معدل عائد جيد يجب علا المؤسسة التخفيض من استثماراتها لأنها تخفض من العائد على الاستثمار ويستحسن أن تستخدم أداة تقييم أخرى تدعى بالربح المتبقي والذي يمثل رقما مطلقا وليس نسبة مئوية كما هو الحال بالنسبة لمعدل العائد على الاستثمار.

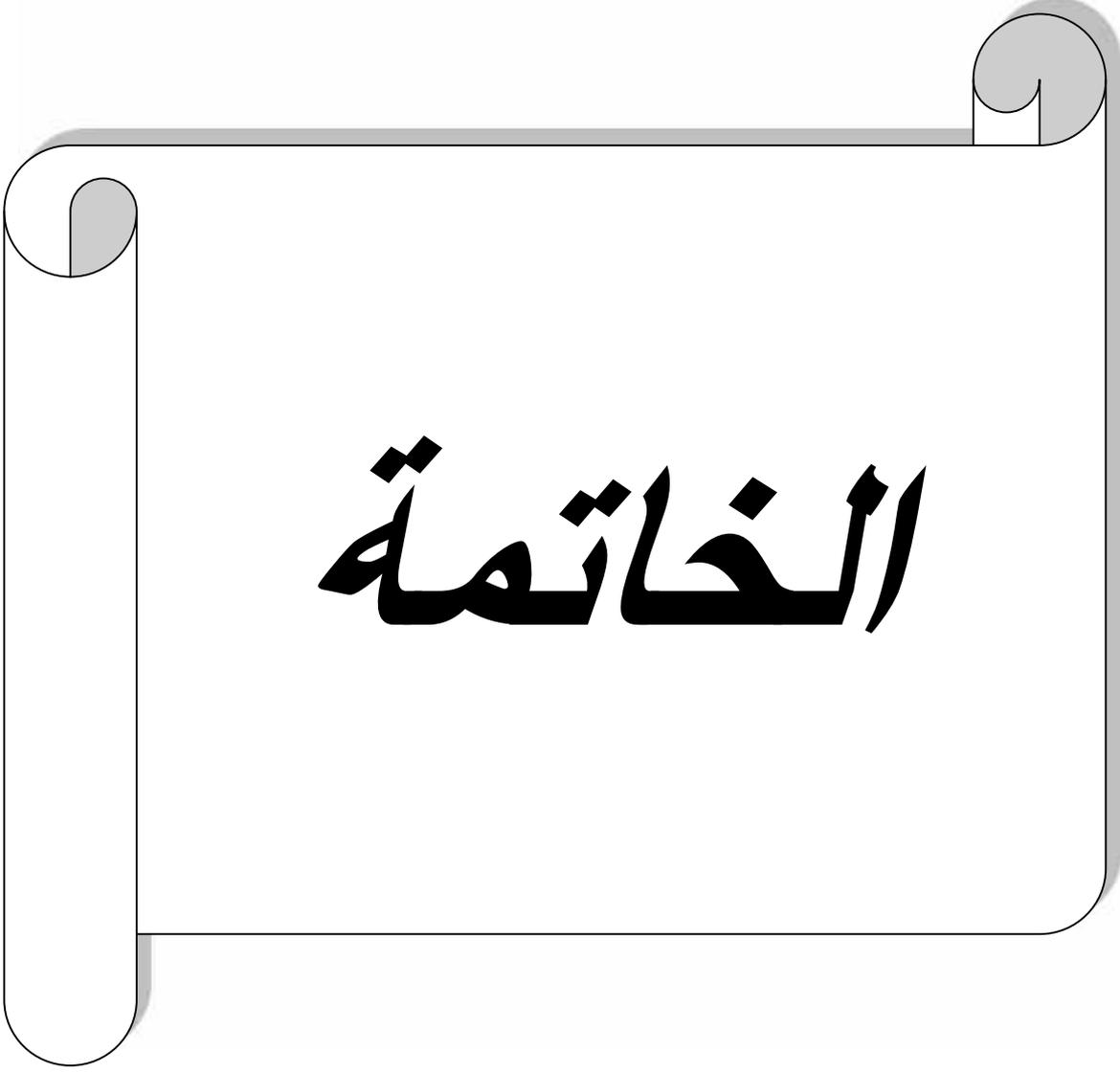
من خلال هذه النتائج نستنتج مايلي:

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-

- نظام محاسبة المسؤولية يساعد الإدارة العليا في تقييم الأداء الفعلي لمراكز التكلفة والمسؤولية لتحديد الانحرافات الملائمة وغير الملائمة كما يساعد في اتخاذ القرارات الإدارية لتحسين الأداء في المستقبل عن طريق المقارنة مع التكاليف المقدرة والتكاليف المعيارية؛
- عند القيام بالعملية الرقابية وبمقارنة الأداء الفعلي مع المخطط يكون كل مسؤول مسؤولاً عن الانحرافات الموجودة في مركز مسؤوليته وتتم مساءلته؛
- الموازنة التقديرية أداة رقابية تستعمل للتحقق من أن الأهداف والخطط الموضوعة قد تم تنفيذها بالشكل المطلوب.

### خلاصة

على ضوء الدراسة الميدانية لواقع تطبيق محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة - حيث تم التطرق إلى الوسائل والطرق المستخدمة في الدراسة الميدانية وذلك بتقسيم هيكل مؤسسة مناجم الفوسفات إلى مراكز مسؤولية وذلك بالإعتماد على هيكل المؤسسة وكذلك مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط من خلال نظم معلومات المحاسبة الإدارية الذي يوفر البيانات الخاصة بكل الموازنات التي تتيح تدفقا للمعلومات التخطيطية والأهداف المحددة من أعلى الهيكل التنظيمي إلى قاعدته وذلك بغرض الرقابة وتقييم الأداء وتحديد الإنحرافات في كل مركز مسؤولية وتحليلها. فمحاسبة المسؤولية تعتبر ذات أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية التي تمتاز بقدرات تنافسية عالية فهي تساعد في رفع كفاءة أداءها وزيادة قدرتها على إستغلال الموارد المتاحة بأقصى كفاءة ممكنة وبأقل التكاليف.



الخاتمة

### تمهيد

إن وجود نظام محاسبي شامل وفعال داخل المؤسسة يعمل على تنظيم العمل بشكل سليم ويساعد على تطبيق محاسبة المسؤولية من خلال تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية وتقييم أداء العاملين فيها، ومسائلتهم عن نتيجة أعمالهم عن طريق مقارنة الأداء الفعلي لمركز مسؤوليتهم مع الأداء المخطط و تحديد الانحرافات الموجودة والعمل على إتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة لها في الوقت المناسب.

وتبعاً لما تم ذكره فإن اختبار الفرضيات جاء على النحو التالي:

**اختبار الفرضية الأولى:** كانت الفرضية تنص على أن المؤسسة تقوم بتطبيق محاسبة المسؤولية باستخدام موازنات تقديرية فقط، وهذا صحيح لأن موازنات التخطيطية هي أساس لمقارنة الأنشطة الفعلية مع التخطيطية كما هو واضح في الانحرافات الظاهرة ضمن فقرة تقييم أداء مراكز المسؤولية حيث أن وجود تخطيط سليم وتحديد الأهداف بدقة في الموازنة يؤدي إلى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في المؤسسة وعليه تقبل هذه الفرضية.

**اختبار الفرضية الثانية:** تقوم المؤسسة بتحديد وتحليل الانحرافات لكل مركز مسؤولية على حدة والعمل على معرفة وتوضيح سبب حدوث الانحرافات بين الأداء الفعلي والمخطط وتصحيح الانحرافات واقتراح الوسائل المناسبة لمعالجتها ومساعدة الشخص المسؤول عن حدوث الانحرافات في كل مركز مسؤولية وبناء عليه يتم قبول الفرضية.

**اختبار الفرضية الثالثة:** تقوم المؤسسة بتقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية الذي يساعد في جعل مركز المسؤولية خاضع للرقابة ويسهل تقسيم العمل وتقييم الأداء من خلال المقارنة بين مؤشرات الأداء التخطيطية والفعلية وكشف الانحرافات وتحليلها وفقاً لمسببها والمسؤولين عنها وهذا ما يجعل الرقابة سهلة ومن هنا يتبين صحة الفرضية هي التي تنص على أنه من شأن محاسبة المسؤولية.

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة، توصلنا للنتائج الآتية:

### نتائج الدراسة

- يتم تطبيق محاسبة المسؤولية في مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة-؛
- هناك تقسيم واضح بين السلطات واختصاصات الوحدات الإدارية المختلفة؛
- محاسبة المسؤولية تسهل عملية الرقابة وتقييم الأداء في مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- ؛

## خاتمة

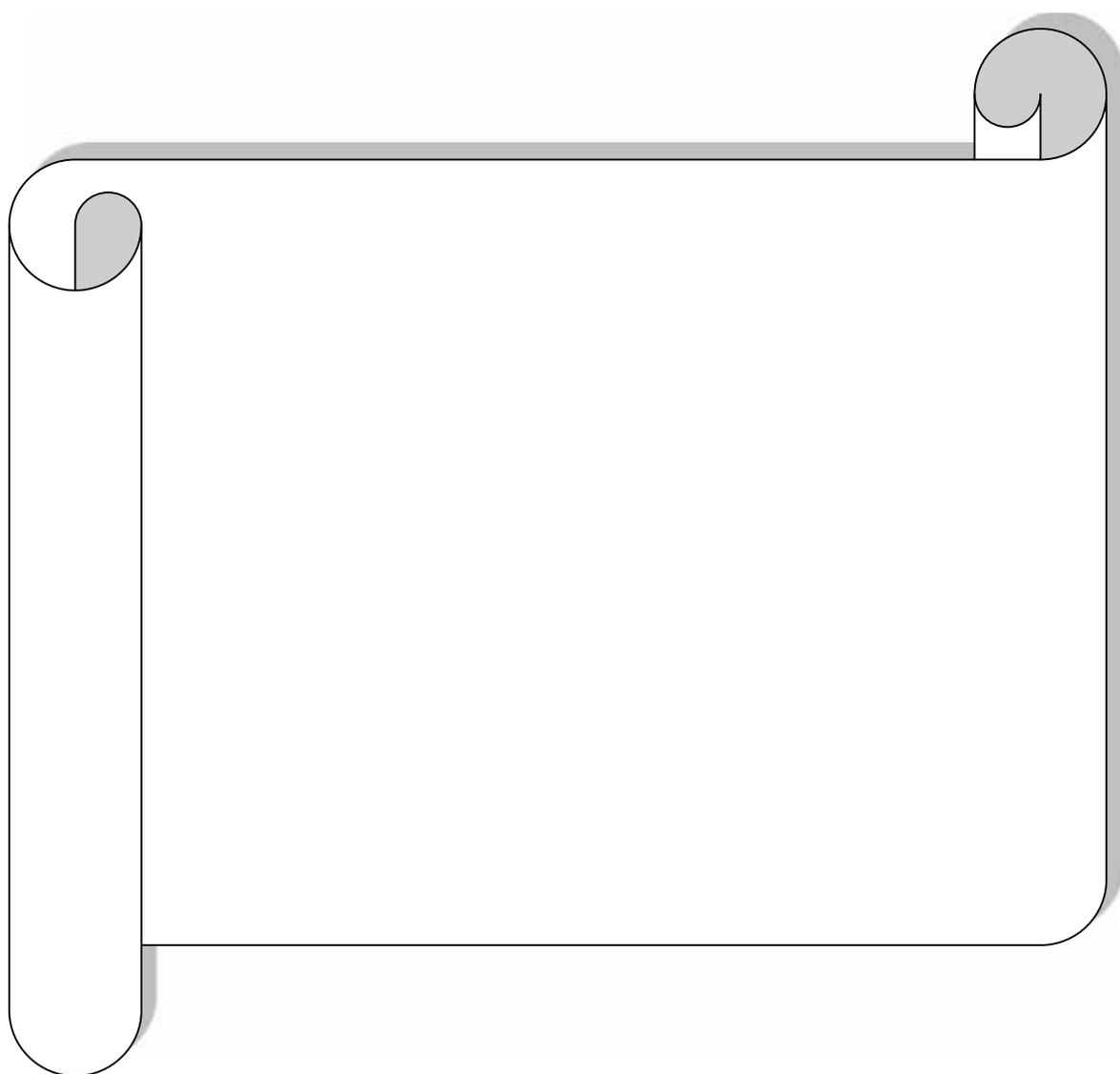
- الموازنة التقديرية في مؤسسة مناجم الفوسفات- تبسة- لها دور في نظام محاسبة المسؤولية كأداة رقابية على مختلف العمليات والخطط في كل وحدة من وحدات المسؤولية من خلال تقدير قيمة التكاليف والإيرادات لكل مركز مسؤولية؛
- عند القيام بالعملية الرقابية يكون كل مسؤول مسؤولاً عن الانحرافات الموجودة في مركز مسؤوليته، وتتم مساءلته عن أسباب هذه الانحرافات؛

### التوصيات

- بناء على النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة النظرية التطبيقية للموضوع نقدم جملة من الاقتراحات التي يمكن الاستفادة منها، ومن أهم هذه الاقتراحات:
- ضرورة إشراك العاملين في إعداد الموازنة التخطيطية ومعايير الأداء مما يعزز من ثقة ورضا الأفراد عن تلك المعايير وتفاعلهم معها ويؤدي إلى تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة؛
- إعطاء أهمية أكبر لوظيفة التخطيط كونها تعمل على وضع الأهداف العامة لكل مركز مسؤولية؛
- ضرورة الاعتماد في إعداد الموازنات التخطيطية على الأسس والمبادئ العلمية التي تبنى عليها الأمر الذي يحقق الهدف من تلك الموازنات ويساهم في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بشكل جيد؛
- إعداد التقارير على مستوى مراكز المسؤولية وبصورة دورية، لتمكين الإدارة العليا من التعرف على كفاءة مسؤول كل مركز في استخدام الموارد المتاحة له وبالتالي تحديد مراكز المسؤولية الضعيفة ومعرفة أسباب ضعفها، ووضع الأساليب العلاجية المناسبة لها، وكذلك تعزيز نقاط القوة لديها،
- إعطاء مستولي مراكز المسؤولية الحرية والحق في اتخاذ القرارات بحدود السلطات الممنوحة لهم بما يتناسب وأهداف الشركة مع توفير الدعم لهم.

### آفاق الدراسة

- وبالرغم من أهمية الموضوع إلا أنه يبقى مفتوحاً للإثراء، ومن أجل أبحاث ودراسات أخرى أكثر توسعاً يمكن طرح على سبيل المثال المواضيع التالية:
- محاسبة المسؤولية وأهميتها في اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية؛
- أهمية محاسبة المسؤولية في تحسين أداء المؤسسات الخدمية؛



## قائمة المراجع والمصادر

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ. القرآن الكريم

ب. السنة النبوية

ج. الكتب

- 1- إبراهيم احمد علي، المحاسبة الإدارية في دعم قرارات البنوك، مركز التعليم المفتوح، 2011.
- 2- باسيلي مكرم عبد المسيح، المحاسبة الإدارية- الأصالة والمعاصرة- المكتبة العصرية، مصر، 2007.
- 3- بن ساسي إلياس، قرينشي يوسف، التسيير المالي، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2011.
- 4- بن عيشي عمار، اتجاهات التدريب المعاصرة وتقييم أداء أفراد العاملين، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
- 5- البياتي فارس رشيد، محاسبة الأداء في المؤسسات الخدمية، دار أيله للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- 6- التكريتي إسماعيل يحيى وآخرون، المحاسبة الإدارية (قضايا معاصرة)، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
- 7- جمعة السعيد فرحات، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، 2005.
- 8- الحارس أسامة، المحاسبة الإدارية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- 9- حجاج حسين، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، المملكة العربية السعودية، الطبعة الرابعة، 2005.
- 10- الدلاهمة سليمان مصطفى، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا نظم المعلومات، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- 11- الرماحي نواف محمد عباس، المحاسبة الإدارية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 12- الظاهر أحمد، أبو النصار محمد، المحاسبة الإدارية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2008.
- 13- عباس علي، الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

- 14- عبد الخالق محمد، الإدارة المالية والمصرفية، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
- 15- علي حسين أحمد حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- 16- عيد آل آدم يوحنا، الرزق صالح، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
- 17- الفضل مؤيد عبد الحسين، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة، دار زهوان للنشر، عمان، 2003.
- 18- الفضل مؤيد عبد الحسين، شعبان عبد الكريم هادي، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة، دار زهدان للنشر والتوزيع، 2009.
- 19- كحالة جبرائيل جوزيف، حلوة حنان رضوان، المحاسبة الإدارية (مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 20- اللحام محمود عزت وآخرون، الإدارة المالية المعاصرة، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، 2014.
- 21- ماتولتش ليسترايهينجر سيرج، المحاسبة الإدارية، ترجمة عن أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002.
- 22- المحاسنه إبراهيم محمد، إدارة وتقييم الأداء الوظيفي بين النظرية والتطبيق، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
- 23- محمد الفضل مؤيد وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2007.
- 24- نورين اريك، ري تيشجريسون، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد وأحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002.
- 25- يوحنا عيد آل آدم، صالح الرزق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2006.
- ثانيا: المجالات العلمية
- 1- جابر صباح هاشم، محاسبة المسؤولية ودورها في تقييم الأداء في معاهد هيئة التعليم التقني، مجلة جامعة بابل، كلية العلوم الإنسانية، العراق، المجلد 21، العدد 01: 2013.

2- الربيعي جبار جاسم، عبد المطلب وندى، دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الإدارية المختلفة، حالة الشركة الوطنية للصناعات الغذائية-مجلة التقني- العدد 04 ، المجلد 18، 2005.

3- عبد الستار رجاء رشيد، استعمال نظام محاسبة المسؤولية في تقويم أداء مراكز الربح بالشركة العامة للصناعات الحديدية، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد 13، العراق. 2005.

#### ثالثاً: المذكرات العلمية

1- أبو محسن أحمد محمد، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، رسالة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية- غزة- فلسطين، 2007.

2- أحمد مرتجي أحمد رمضان، قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية، رسالة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية- غزة- فلسطين، 2007.

3- التتر احمد سلامة، دور الموازنة المرنة في تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءتها الإدارية وتقييم أدائها، رسالة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة

4- الخالدي معتصم مفضي، دور محاسبة المسؤولية في تحقق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والأعمال، جامعة جدرا-الأردن - 2015.

5- الدوسري عبد الهادي منصور، أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2011.

6- الرازي ديبالا جميل، مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة - فلسطين.

- 7- علي حسن إبراهيم جده، قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء، رسالة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة الجامعة الإسلامية - غزة - فلسطين، 2007.
- 8- كلاب يعرب جميل عبد الرزاق، مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، رسالة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة الجامعة الإسلامية - غزة - فلسطين، 2008.
- 9- مكي سالم توفيق، مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية، رسالة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة الجامعة الإسلامية - غزة - فلسطين، 2009.
- 10- المهدي غدير محمود، استخدام مؤشرات تقييم الأداء التقليدية والقيمة الاقتصادية لقياس التغير في القيمة السوقية للأسهم، رسالة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة الجامعة الإسلامية - غزة - فلسطين، 2014.
- 11- نجلاء نوبلي، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة - 2015.
- 12- وداعة الله خطاب محمد سعد، محاسبة المسؤولية وأثرها في تخفيض تكاليف الإنتاج في المنشآت الصناعية، رسالة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا للعلوم والتكنولوجيا، السودان.

#### رابعاً: الملتقيات العلمية

- 1- سعد مرزوق، دور إبداع رأس المال الفكري في تحقيق ميزة تنافسية مستدامة، ملتقى دولي حول رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في الاقتصاديات الحديثة، جامعة شلف، الجزائر، يومي 13-14 ديسمبر 2011.
- 2- بلحاج مريم، الأداء الكلي المستدام ركيزة للتنمية المستدامة، ملتقى دولي حول دور المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تدعيم إستراتيجية التنمية المستدامة، يومي 14-15 نوفمبر 2016، جامعة تلمسان - الجزائر -

---

خامسا: مواقع الانترنت

1- [www.accuarab.com/acc/showthread.php/1341](http://www.accuarab.com/acc/showthread.php/1341)

سادسا: المراجع باللغة الأجنبية

1- Mojgan, safa ,Examining the role of responsibility accounting in organisational structure, departement of accounting, faculty of humanities qom branch, Islamic Azad university, Qom ;Azad. [www.aasrc.org/aasrj](http://www.aasrc.org/aasrj).

[Vol.4](#), no 5, september 2012

# قائمة الملاحق

الملحق رقم (01)

SOMIPHOS

E.P.E

S.P.A.

صوميرفوس

شركة

ع.ا.م

شركة مناجم الفوسفات

Société des Mines de Phosphates

Mining Company of Phosphates

EPE.SOMIPHOS SPA.

### STRUCTURE DES COUT

	Années	Couts Réels	Couts Prévisionnels
Administration	2011	1145403921.22	1305000000.00
	2012	1062016201.12	1522500212.14
	2013	2528340142.77	1216872870.00
	2014	1961896014.37	1298343152.85
	2015	2244523421.85	1257132392.13

	Années	Couts Réels	Couts Prévisionnels
Exploitation	2011	145778622.72	1462502622.00
	2012	1408792927.35	1706252145.30
	2013	846232124.00	1104502620.21
	2014	905952121.00	1110120213.20
	2015	787839500.00	109935500.00

	Années	Couts Réels	Couts Prévisionnels
Traitement	2011	1207882173.07	1260042310.00
	2012	1213732510.20	147000000.00
	2013	1552843120.22	1764502105.21
	2014	1479072132.12	1786492120.24
	2015	1625042203.87	1743782140.22

	Années	Couts Réels	Couts Prévisionnels
Maintenance	2011	354032420.21	472502410.20
	2012	650212430.22	652253412.32
	2013	269261936.16	387209480.00
	2014	319460614.37	345172560.00
	2015	294512410.21	366504623.22

92001	BLOC ADMINISTRATIF	1 761,612,81
92002	DIRECTION DU COMPLEXE	110 833 237,05
92003	R.M.Q.E	2 150,689,27
92005	DEPARTEMENT COMPTABILITE ET FINANCE	14 105 876,44
92006	DEPART GESTION RESSOURCES HUMAINE	33 945 248,59
92007	SALLE D ARCHIVE (ADM)	3 844 876,18
92008	DEPARTEMENT CONTROLE BUDGETAIRE	5 304,786,55
92010	SERVICE JURIDIQUE	3 836 565,92
92011	SERVICE LOGISTIQUE	13 032 723,61
92012	SECTION GARDIENNAGE (CITE 6 MAI)	12 902 234,50
92024	SERVICE INFORMATIQUE	13 973 798,81
92030	ATTACHE SECURITE	1 999 229,47
92031	G.S,USINE (DSP 1)	46 218 695,77
92032	G.S,POUDERRIERE (DSP 2)	34 421 331,72
92033	G,S DARMOUNE (DSP 3)	4 930 563,73
92034	G,S KEF ESSNOUN (DSP4)	36 504 232,67
92090	DIRECTION D'EXPLOITATION	18 599 601,09
92091	DIRECTION DE TRAITEMENT	19 784 881,05
92092	DIRECTION DE MAINTENANCE	12 611 727,18
92211	SERVICE LABORATOIRE EXPLOITATION	12 720 781,02
92222	SECT ENERGIE ( ÉLECTRIQUE /GAZ NAT)	23 698 932,61
92227	SECT ENERGIE ( EAU )	2 576 474,91
92270	PARC ENGIN	220 781 477,58
92271	PARC VL PL	24 347 816,77
92272	SERVICE LOGISTIQUE(traitement)	10 080 282,44
92280	SECT D'ENTRETIEN MOYENS GÉNÉRAUX	11 785 741,36
92281	SRV ENTRETIEN ET GROSSE RÉPARATION	58 169 899,60
92282	SERVICE ENTRETIEN VL/PL	22 657 859,72
92283	ATELIER DE CHAUDRONNERIE	12 867 788,38
92284	ATELIER D'USINAGE	5 480 547,46
92285	SECTION BOBINAGE	376 792,00
92286	SECT DÉPANNAGE ET ENTRETIEN RÉGUL	9 895 597,32
92287	SERVICE ENTRETIEN ÉLECTRIQUE	16 661 014,46
92288	SERVICE ENTRETIEN MÉCANIQUE	31 508 751,16
92289	SERVICE INFRASTRUCTURE	9 663 229,87
92291	SRV ENTRETIEN CHANTIERS EXTERIEURS	19 819 204,59
92293	SERVICE ENTRETIEN BANDE	16 136 572,92
92310	DEPART APPROVISIONNEMENT ET ACHATS	31 411 416,71
92320	SERVICE GESTION DES STOCKS	17 797 329,16
923	COUT DES SECT D'APPROVISIONNEMENT	49 208 745,87
92410	SERVICE SOUS PRODUITS	1 637 401,48
92411	SECT EXPLOITATION SABLE ET AUTRES P	746 190,03
92420	SERVICE PRESTATION EXTERNE	3 291,20
92505	SERVICE SECURITE INDUSTRIELLE	69 649 839,49
92506	SERVICE BPM (DEMF)	8 856 987,45
92507	SERVICE BPM (DEMR)	7 910 398,50
92511	SECT LABO CARREAUX (CONT QUALITÉ)	22 220 041,81
92512	DEPARTEMENT EXPLOITATION	36 297 538,43
92513	DEPARTEMENT VOIE SECHE	3 404 652,91
92514	DEPARTEMENT VOIE HUMIDE	2 258 080,98
92515	DEPARTEMENT ABATTAGE	13 137 447,71
92517	SERVICE PREPARATION MECANIQUE	1 067 458,66
92518	SERVICE EMBARQUEMENT	1 660 789,05

92521	CHARGES COMMUNES (USINE)	1 307 151 925,66
92530	DEPT ETUDES ET DÉVELOPPEMENT (DED)	10 359 001,86
92531	SERVICE ETUDE GÉOLOGIQUE	11 205 143,80
92533	SRV ENRECHISSEMENT CONTRÔLE QUALITÉ	3 418 497,72
92550	DEPT ENTRETIEN MAT FIXE (DEMF)	2 730 682,64
92590	DEPT ENTRETIEN MAT ROUL (DEMR)	2 440 003,66
92801	CITE RÉSIDENTIEL	65 886,58
92810	HÔTEL	7 573 503,74
92811	RESTAURANT	8 739 571,12
92814	SERVICE SOCIAL	1 548,80
92816	BLOC CÉLIBATAIRE	19 554,16
92820	SECT RÉSEAU TÉLÉPHONIQUE	3 134 324,25
92822	COOPÉRATIVE	40 936,72
92830	SERVICE MÉDECINE DE TRAVAIL	12 238 300,41
92860	CLUB SPORTIF	413 072,00
92870	REPRÉSENTANT DES TRAVAILLEURS	4 582 627,24

### تابع الملحق (02)

X<sub>1</sub> = 1000

92001	BLOC ADMINISTRATIF	3 035 281,50
92002	DIRECTION DU COMPLEXE	38 294 169,17
92003	R,M,Q,E	2 040 181,50
92005	DEPARTEMENT COMPTABILITE ET FINANCE	17 941 806,11
92006	DEPART GESTION RESSOURCES HUMAINE	30 318 362,54
92007	SALLE D ARCHIVE (ADM)	8 159 661,03
92008	DEPARTEMENT CONTROLE BUDGETAIRE	7 735 626,06
92010	SERVICE JURIDIQUE	4 561 802,23
92011	SERVICE LOGISTIQUE	14 213 524,48
92012	SECTION GARDIENNAGE (CITE 6 MAI)	19 719 641,27
92024	SERVICE INFORMATIQUE	10 726 167,29
92030	ATTACHE SECURITE	3 490 983,01
92031	G,S,USINE (DSP 1)	64 635 595,40
92032	G,S,POUDERRIERE (DSP 2)	38 781 369,90
92033	G,S DARMOUNE (DSP 3)	6 528 107,54
92034	G,S KEF ESSNOUN (DSP4)	50 206 172,39
92090	DIRECTION D'EXPLOITATION	36 405 766,99
92091	DIRECTION DE TRAITEMENT	23 634 870,11
92092	DIRECTION DE MAINTENANCE	24 395 249,57
92211	SERVICE LABORATOIRE EXPLOITATION	14 860 869,03
92222	SECT ÉNERGIE ( ÉLECTRIQUE /GAZ NAT)	22 364 043,40
92227	SECT ÉNERGIE ( EAU )	13 033 484,47
92231	ENGINS	52 751 038,07
92233	VEHICULES (VL/PL)	25 847 098,26
92270	PARC ENGINS	268 967 423,23
92271	PARC VL PL	26 970 092,25
92272	SERVICE LOGISTIQUE(traitement)	11 978 836,74
92280	SECT D'ENTRETIEN MOYENS GÉNÉRAUX	13 646 121,04
92281	SRV ENTRETIEN ET GROSSE RÉPARATION	50 882 611,69
92282	SERVICE ENTRETIEN VL/PL	19 669 014,22
92283	ATELIER DE CHAUDRONNERIE	13 883 683,14
92284	ATELIER D'USINAGE	6 752 819,64
92285	SECTION BOBINAGE	588 689,48
92286	SECT DÉPANNAGE ET ENTRETIEN RÉGUL	12 944 377,69
92287	SERVICE ENTRETIEN ÉLECTRIQUE	16 674 766,16
92288	SERVICE ENTRETIEN MÉCANIQUE	40 046 318,89
92289	SERVICE INFRASTRUCTURE	9 080 494,26
92291	SRV ENTRETIEN CHANTIERS EXTERIEURS	34 726 489,14
92293	SERVICE ENTRETIEN BANDE	24 402 763,42
92310	DEPART APPROVISIONNEMENT ET ACHATS	30 163 090,86
92320	SERVICE GESTION DES STOCKS	28 069 088,29
92410	SERVICE SOUS PRODUITS	3 133 991,95
92411	SECT EXPLOITATION SABLE ET AUTRES P	-896 152,42
92420	SERVICE PRESTATION EXTERNE	2 885,00
92505	SERVICE SECURITE INDUSTRIELLE	88 447 466,76
92506	SERVICE BPM (DEMF)	13 323 699,29
92507	SERVICE BPM (DEMR)	7 725 115,89
92511	SECT LABO CARREAUX (CONT. QUALITÉ)	29 344 645,43
92512	DEPARTEMENT EXPLOITATION	52 160 865,17
92513	DEPARTEMENT VOIE SECHE	3 201 683,69
92514	DEPARTEMENT VOIE HUMIDE	3 254 315,55
92515	DEPARTEMENT ABATTAGE	13 448 408,86
92517	SERVICE PREPARATION MECANIQUE	2 412 253,38

92518	SERVICE EMBARQUEMENT	3 283 623,87
92521	CHARGES COMMUNES (USINE)	490 437 884,80
92530	DEPT ETUDES ET DÉVELOPPEMENT (DED)	16 878 725,65
92531	SERVICE ETUDE GEOLOGIQUE	14 752 667,31
92533	SRV ENRICHISSEMENT CONTRÔLE QUALITÉ	3 209 882,37
92560	DEPT ENTRETIEN MAT FIXE (DEMF)	6 714 997,17
92590	DEPT ENTRETIEN MAT ROUL (DEMR)	7 310 612,22
92801	CITÉ RESIDENTIEL	104 221,00
92810	HÔTEL	16 146 034,15
92811	RESTAURANT	10 748 278,78
92814	SERVICE SOCIAL	1 760,00
92816	BLOC CÉLIBATAIRE	317 494,35
92820	SECT RÉSEAU TÉLÉPHONIQUE	4 606 782,01
92622	COOPÉRATIVE	46 519,00
92830	SERVICE MÉDECINE DE TRAVAIL	18 143 834,29
92860	CLUB SPORTIF	278 278,06
92870	REPRÉSENTANT DES TRAVAILLEURS	5 350 900,47

**تابع الملحق رقم (02)**

X<sub>2</sub> = 1500

**BUDGET PAR DIRECTION (02) تابع الملحق رقم**

**DIRECTION ADMINISTRATION**

COMPTE	LIBELLE	ANNEE 2014
92001	BLOC ADMINISTRATIF	1 875 486,73
92002	DIRECTION DU COMPLEXE MINIER	83 898 221,87
92003	R.M.Q.E	1 088 886,50
92005	DÉPARTEMENT COMPTABILITÉ ET FINANCES	17 719 011,89
92006	DÉPARTEMENT R,H	38 692 870,00
92007	SALLE D'ARCHIVE (ADM)	6 930 308,61
92008	DÉPARTEMENT CONTRÔLE BUDGETAIRE	8 388 448,71
92010	JURIDIQUE	4 547 269,97
92024	SERVICE INFORMATIQUE	5 386 690,22
92011	MGX	10 677 386,64
92012	SECURITE CITE 6 MAJ	17 033 047,54
92280	SECTION D'ENTRETIEN DES MOYENS GENERAUX	12 243 523,49
92271	PARC VL PL	14 097 013,49
92233	VEHICULES	90 046 684,47
92801	CITE RESIDENTIEL	71 381,44
92810	HOTEL	8 111 883,99
92811	RESTAURATION	14 078 830,59
92814	SERVICE SOCIAL	1 707,20
92820	SECTION RESEAU TELEPHONIQUE	4 632 084,05
92822	COOPERATIVE	45 123,43
92830	SERVICES MEDECINE DE TRAVAIL	18 353 181,71
92870	REPRESANTATION DES TRAVAILLEURS	2 444 835,93
92880	DAIP	-
92900	PROJET BLEDE EL HEDBA	85 332 877,67
92530	DÉPARTEMENT ETUDES ET DEVELOPEM (DED)	11 604 540,18
92531	SERVICE GEOLOGIQUE ET MINIERES	14 243 418,41
92533	SERVICE RECHERCHES ET DEVELOPPMENT	4 839 892,00
92211	SERVICE CONTRÔLE QUALITE	13 849 258,28
92511	SERVICE LABO CARREAU	35 882 569,21
92310	SERVICE ACHATS	39 587 092,40
92320	SERVICE GESTION DES STOCKS	27 507 676,83
92505	SERVICE SECURITE INDUSTRIEL	75 796 562,29
92521	CHARGES COMMUNES CARREAU (USINE)	382 138 783,30
92030	A/SECURITE	2 462 824,00
92031	G.S,USINE (DSP 1)	74 530 656,62
92032	G.S,POUDERRIERE (DSP 2)	44 143 724,59
92033	G.S,DARMOUNE (DSP 3)	60 724 188,04
92034	G.S,KEF ESSNOUNE (DSP 4)	57 513 167,57
92816	BLOC CELIBATAIRE	122 220,00
	<b>TOTAL</b>	<b>1 298 343 152,85</b>
		<b>1 298 343 152,85</b>

## DIRECTION ADMINISTRATION

COMPTE	LIBELLE	ANNEE 2013
		1 611 297
92001	BLOC ADMINISTRATIF	151 685 817
92002	DIRECTION DU COMPLEXE MINIER	1 271 884
92003	R.M.O.E	10 257 703
92005	DEPARTEMENT COMPTABILITE ET FINANCES	47 725 031
92006	DEPARTEMENT R.H	4 982 800
92007	SALLE D'ARCHIVE (ADM)	4 860 143
92008	DEPARTEMENT CONTRÔLE BUDGETAIRE	3 431 138
92010	JURIDIQUE	5 088 197
92024	SERVICE INFORMATIQUE	11 282 904
92011	MGX	13 096 928
92012	SECURITE CITE 6 MAI	18 636 691
92280	SECTION D'ENTRETIEN DES MOYENS GENERAUX	18 141 112
92271	PARC VL PL	100 994 985
92233	VEHICULES,	69 910
92801	CITE RESIDENTIEL	6 571 575
92810	HOTEL	7 416 862
92811	RESTAURATION	1 572
92814	SERVICE SOCIAL	3 708 564
92820	SECTION RESEAU TELEPHONIQUE	44 193
92822	COOPERATIVE	10 703 414
92830	SERVICES MEDECINE DE TRAVAIL	2 382 475
92870	REPRESENTATION DES TRAVAILLEURS	6 788 750
92880	DAIP	17 739 624
92900	PROJET BLED EL HEDBA	9 538 305
92530	DEPARTEMENT ETUDES ET DEVELOPEM (DED)	11 415 030
92531	SERVICE GEOLOGIQUE ET MINIERES	3 528 268
92533	SERVICE RECHERCHES ET DEVELOPPMENT	9 498 306
92211	SERVICE CONTRÔLE QUALITE	19 464 707
92511	SERVICE LABO CARREAU	39 469 836
92310	SERVICE ACHATS	34 095 978
92320	SERVICE GESTION DES STOCKS	103 861 431
92505	SERVICE SECURITE INDUSTRIEL	338 075 454
92521	CHARGES COMMUNES CARREAU (USINE)	2 647 873
92030	A/SECURITE	47 666 447
92031	G.S.USINE (DSP) 1	41 583 433
92032	G.S.POUDERRIERE (DSP 2)	60 151 674
92033	G.S.DARMOUNE (DSP 3)	42 774 399
92034	G.S.KEF ESSNOUNE (DSP 4)	28 500
92610	BLOC CELIBATAIRE	
	<b>TOTAL</b>	<b>1 216,872 870</b>

## CHARGES DIRECTES

(03) الملحق رقم

CARRIERE

ANNEE 2015

## 93201 STERILE

LIBELLE	PREVU	REEL
EXPLOSIFS	283 365 000,00	145 792 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	34 800 000,00	32 786 000,00
PRESTATIONS ENGINES	497 157 000,00	355 097 500,00
TOTAL	815 322 000,00	534 475 500,00

## 93202 PHOSPHATE BRUT

LIBELLE	PREVU	REEL
EXPLOSIFS	75 291 000,00	47 874 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	27 384 000,00	28 492 000,00
PRESTATIONS ENGINES	181 357 500,00	176 988 000,00
TOTAL	284 032 500,00	253 354 000,00

## PREPARATION MECANIQUE

## 93311 ATELIER DE CONCASSAGE (BABITLES)

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	-	767 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	5 160 000,00	5 474 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	1 656 000,00	1 656 000,00
ENTRETIENS	5 751 000,00	3 791 500,00
TOTAL	12 567 000,00	11 688 500,00

## 93312 ATELIER CONCASSAGE KEF ESSNOUNN

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	8 460 000,00	402 900,00
FRAIS DE PERSONNEL	1 740 000,00	2 817 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	37 826 000,00	37 826 000,00
ENTRETIENS	7 261 400,00	2 866 000,00
TOTAL	85 387 400,00	44 011 900,00

## 93321 ATELIER BROYAGE

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	3 525 000,00	6 353 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	32 976 000,00	32 875 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	2 610 000,00	2 610 000,00
PRESTATIONS ENGINES	41 580 000,00	259 000,00
ENTRETIENS	15 206 000,00	20 073 000,00
TOTAL	95 988 000,00	61 978 000,00

## 93321 ATELIER CRIBLAGE

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	6 768 000,00	8 226 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	13 238 000,00	19 746 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	1 979 000,00	1 979 000,00
PRESTATIONS ENGINES	15 560 000,00	177 000,00
ENTRETIENS	13 309 400,00	19 156 000,00
TOTAL	50 852 400,00	47 284 000,00

VOIE HUMIDE

تابع الملحق رقم (03)

93441 ATELIER DEBOURBAGE

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	4 977 300,00	6 118 000,00
EAU INDUSTRIEL	69 160 000,00	110 119 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	39 312 000,00	38 191 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	20 060 000,00	20 303 000,00
PRESTATIONS ENGINs	28 000 000,00	20 297 000,00
ENTRETIENS	27 495 800,00	40 719 000,00
TOTAL	189 005 100,00	236 747 000,00

93451 ATELIER SECHAGE B1

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	10 575 000,00	23 708 000,00
GAZ NATUREL	4 050 000,00	10 798 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	44 772 000,00	41 767 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	24 648 000,00	26 653 000,00
PRESTATIONS ENGINs	24 800 000,00	24 000,00
ENTRETIENS	13 715 400,00	17 237 000,00
TOTAL	122 560 400,00	120 187 000,00

93471 ATELIER SECHAGE

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	3 525 000,00	3 749 000,00
GAZ NATUREL	5 400 000,00	11 394 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	37 704 000,00	37 896 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	3 327 000,00	5 941 000,00
PRESTATIONS ENGINs	-	4 457 000,00
ENTRETIENS	15 329 400,00	12 283 000,00
TOTAL	65 285 400,00	75 520 000,00

VOIE SECHE

93550 + 93560 ATELIER DEPOUSSIRAGE

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	29 610 000,00	22 712 000,00
GAZ NATUREL	12 150 000,00	13 174 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	44 688 000,00	48 579 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	100 043 000,00	84 264 000,00
PRESTATIONS ENGINs	16 675 000,00	4 854 000,00
ENTRETIENS	56 744 800,00	71 152 000,00
TOTAL	258 910 800,00	244 735 000,00

VOIE HUMIDE

تابع الملحق رقم (03)

93441 ATELIER DEBOURBAGE

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	4 977 300,00	6 118 000,00
EAU INDUSTRIEL	69 160 000,00	110 119 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	39 312 000,00	38 191 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	20 060 000,00	20 303 000,00
PRESTATIONS ENGINs	28 000 000,00	20 297 000,00
ENTRETIENS	27 495 800,00	40 719 000,00
TOTAL	189 005 100,00	236 747 000,00

93451 ATELIER SECHAGE B1

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	10 575 000,00	23 708 000,00
GAZ NATUREL	4 050 000,00	10 798 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	44 772 000,00	41 767 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	24 648 000,00	26 653 000,00
PRESTATIONS ENGINs	24 800 000,00	24 000,00
ENTRETIENS	13 715 400,00	17 237 000,00
TOTAL	122 560 400,00	120 187 000,00

93471 ATELIER SECHAGE

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	3 525 000,00	3 749 000,00
GAZ NATUREL	5 400 000,00	11 394 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	37 704 000,00	37 896 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	3 327 000,00	5 941 000,00
PRESTATIONS ENGINs	-	4 457 000,00
ENTRETIENS	15 329 400,00	12 283 000,00
TOTAL	65 285 400,00	75 520 000,00

VOIE SECHE

93550 + 93560 ATELIER DEPOUSSIRAGE

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	29 610 000,00	22 712 000,00
GAZ NATUREL	12 150 000,00	13 174 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	44 688 000,00	48 579 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	100 043 000,00	84 264 000,00
PRESTATIONS ENGINs	16 675 000,00	4 854 000,00
ENTRETIENS	56 744 800,00	71 152 000,00
TOTAL	258 910 800,00	244 735 000,00

**CHARGES D'ENTRETIEN ANNEE 2013 (04) الملحق رقم**

<b>95122</b>	<b>MAINT ENERGIE ( ELECT-GAZ NAT )</b>	
6022311000	Huiles	1 357,36
6022411000	Gaz oil	4 997,24
6022514000	Matériel et Fournitures Electriques	37 217,36
6022811000	Fournitures de magasin (quincailler	660,13
6022918000	Autres produits chimiques	865,39
6152182900	Divers	432 960,00
9133500000	C.R.A.Entretien Atelier/engins/vl.	<b>478 057,48</b>
<b>95127</b>	<b>MAINT ENERGIE ( EAU )</b>	
6022111000	Pièces de rechanges pour installati	664 678,78
6022118000	Autres pièces de rechanges	39 600,00
6022411000	Gaz oil	12 629,58
6022511000	Gaz stocké (acétylène, oxygène.....)	4 729,31
6022512100	Fer	10 579,85
6022514000	Matériel et Fournitures Electriques	361 251,00
6022811000	Fournitures de magasin (quincailler	26 412,22
6022812000	Matériaux de construction et produi	10 422,98
6022912000	Droguerie	6 274,40
6022918000	Autres produits chimiques	865,39
9133500000	C.R.A.Entretien Atelier/engins/vl.	<b>1 137 443,52</b>
<b>95231</b>	<b>MAINT ENGINES</b>	
6022111000	Pièces de rechanges pour installati	37 294 416,10
6022112000	Pièces de rechanges pour matériel r	72 521 485,03
6022114000	Pièces de rechanges pour véhicules	213 340,12
6022118000	Autres pièces de rechanges	988 237,06
6022212000	Pneumatiques pour matériel roulant	18 457 855,25
6022311000	Huiles	22 755 405,02
6022312000	Graisses	2 683 165,64
6022413000	Essence	271,22
6022511000	Gaz stocké (acétylène, oxygène.....)	327 844,28
6022512100	Fer	462 974,99
6022514000	Matériel et Fournitures Electriques	20 174,70
6022811000	Fournitures de magasin (quincailler	318 877,29
6022812000	Matériaux de construction et produi	19 166,40
6022912000	Droguerie	197 849,88
6022918000	Autres produits chimiques	20 946,22
6081118000	Autres frais accessoires d'achat	48,40
6131255120	Matériel de carrière (roulage & cha	127 773,60
6152155120	Matériel de carrière (roulage & cha	2 804 345,08
6152182900	Divers	1 760,00
9106000000	C.R.A.Achat de marchandises	403 568,00
9133500000	C.R.A.Entretien Atelier/engins/vl.	<b>159 619 504,29</b>
<b>95233</b>	<b>MAINT VEHICULES</b>	
6022112000	Pièces de rechanges pour matériel r	76 591,35
6022114000	Pièces de rechanges pour véhicules	4 152 026,16
6022118000	Autres pièces de rechanges	554 783,39
6022212000	Pneumatiques pour matériel roulant	3 721 077,76
6022311000	Huiles	508 409,92
6022312000	Graisses	31 820,18
6022411000	Gaz oil	734,89
6022413000	Essence	207,41
6022511000	Gaz stocké (acétylène, oxygène.....)	44 814,64
6022512100	Fer	285 980,70

6022514000	Matériel et Fournitures Electriques	907,93
6022611000	Fournitures de magasin (quincailler	27 099,71
6022812000	Matériaux de construction et produi	69 511,99
6022912000	Droguerie	5 460,90
6022918000	Autres produits chimiques	22 811,56
6041112000	Assistance technique et administratif	3 008,54
6152155120	Matériel de carrière (roulage & cha	111 496,00
6152182300	Matériel de transport	2 112 260,29
6152182500	Véhicules de liaison	686 797,22
6152182900	Divers	204 380,00
6221250000	Organismes de contrôle technique	37 762,43
9106100000	C.R.A.Service Extérieur	5 014,84
9133500000	C.R.A.Entretien Atelier/engins/vl.	12 662 957,83
<b>96310</b>	<b>MAINT ATELIER CONCASSAGE BABITLES</b>	
6022111000	Pièces de rechanges pour installati	1 965 766,68
6022118000	Autres pièces de rechanges.	62 881,71
6022411000	Gaz oil	314,95
6022511000	Gaz stocké (acétylène, oxygène.....)	1 232,88
6022612100	Fer	9 494,97
6022514000	Matériel et Fournitures Electriques	101 243,72
6022611000	Fournitures de magasin (quincailler	116 056,33
6221250000	Organismes de contrôle technique	60 086,40
9133500000	C.R.A.Entretien Atelier/engins/vl.	2 317 077,64
<b>95312</b>	<b>MAINT ATELIER CONCASSAGE(KEF ESSN)</b>	
6022111000	Pièces de rechanges pour installati	4 196 814,35
6022514000	Matériel et Fournitures Electriques	483 942,76
6022611000	Fournitures de magasin (quincailler	37 336,78
6022918000	Autres produits chimiques	45,46
6041112000	Assistance technique et administratif	1 118 546,77
9133500000	C.R.A.Entretien Atelier/engins/vl.	5 836 686,13
<b>95320</b>	<b>MAINT ATELIER DE BROYAGE</b>	
6022111000	Pièces de rechanges pour installati	3 923 313,09
6022118000	Autres pièces de rechanges	2 137 596,45
6022411000	Gaz oil	629,90
6022413000	Essence	319,09
6022511000	Gaz stocké (acétylène, oxygène.....)	56 193,18
6022612100	Fer	122 981,77
6022514000	Matériel et Fournitures Electriques	903 321,95
6022611000	Fournitures de magasin (quincailler	108 686,12
6022912000	Droguerie	322,92
6022918000	Autres produits chimiques	113,65
9133500000	C.R.A.Entretien Atelier/engins/vl.	7 253 478,13
<b>95330</b>	<b>MAINT ATELIER DE CRIBLAGE</b>	
6022111000	Pièces de rechanges pour installati	3 305 798,29
6022118000	Autres pièces de rechanges	409 451,63
6022411000	Gaz oil	209,97
6022413000	Essence	159,54
6022511000	Gaz stocké (acétylène, oxygène.....)	27 521,85
6022612100	Fer	406 128,49
6022514000	Matériel et Fournitures Electriques	176 395,74
6022611000	Fournitures de magasin (quincailler	87 371,06
9133500000	C.R.A.Entretien Atelier/engins/vl.	4 413 036,58
<b>95440</b>	<b>MAINT ATELIER DE DEBOURBAGE</b>	
6022111000	Pièces de rechanges pour installati	9 692 612,50
6022112000	Pièces de rechanges pour matériel r	17 859,69

تابع الملحق رقم (04)

8022118000	Autres pièces de rechanges	356 001,91	
6022311000	Huiles	305 015,74	(04) تابع الملحق رقم
6022312000	Graisses	175 422,14	
6022411000	Gaz oil	419,94	
6022413000	Essence	957,26	
6022511000	Gaz stocké (acétylène, oxygène.....)	158 963,39	
6022512100	Fer	1 255 766,00	
6022512300	Acier	162 676,80	
6022514000	Matériel et Fournitures Electriques	615 882,51	
6022518000	Autres fournitures d'atelier et d'u	11 968,00	
6022611000	Fournitures de magasin (quincailler	151 785,09	
6022612000	Matériaux de construction et produi	79 467,61	
6022912000	Droguerie	38 063,69	
6022918000	Autres produits chimiques	681,91	
6152151100	Entretien et réparations installati	48 488,00	
9133500000	C.R.A. Entretien Atelier/engins/vl.	- 13 072 032,20	
<b>95442</b>	<b>MAINT FILTRE A BANDE (DEBOURBAGE)</b>		
6022111000	Pièces de rechanges pour installati	4 723 074,44	
6022118000	Autres pièces de rechanges	104 314,67	
6022411000	Gaz oil	839,87	
6022413000	Essence	319,09	
6022511000	Gaz stocké (acétylène, oxygène.....)	38 358,68	
6022512100	Fer	258 476,36	
6022514000	Matériel et Fournitures Electriques	59 557,56	
6022611000	Fournitures de magasin (quincailler	42 060,60	
6022912000	Droguerie	567,12	
6022918000	Autres produits chimiques	2 091,20	
9133500000	C.R.A. Entretien Atelier/engins/vl.	- 5 229 659,59	
<b>95450</b>	<b>MAINT ATELIER DE SECHAGE B1</b>		
6022111000	Pièces de rechanges pour installati	2 371 653,13	
6022112000	Pièces de rechanges pour matériel r	7 654,15	
6022114000	Pièces de rechanges pour véhicules	19 910,24	
6022118000	Autres pièces de rechanges	504 779,64	
6022311000	Huiles	38 663,52	
6022411000	Gaz oil	314,95	
6022413000	Essence	159,54	
6022511000	Gaz stocké (acétylène, oxygène.....)	25 286,28	
6022512100	Fer	401 477,21	
6022514000	Matériel et Fournitures Electriques	695 251,45	
6022611000	Fournitures de magasin (quincailler	20 337,99	
6022612000	Matériaux de construction et produi	18 705 126,68	
6022912000	Droguerie	15 380,97	
6041112000	Assistance technique et administrat	44 000,00	
6152155120	Matériel de carrière (roulage & cha	87 912,00	
9133500000	C.R.A. Entretien Atelier/engins/vl.	- 22 954 907,76	
<b>95470</b>	<b>MAINT ATELIER DE SECHAGE</b>		
6022111000	Pièces de rechanges pour installati	2 143 735,92	
6022118000	Autres pièces de rechanges	446 395,98	
6022411000	Gaz oil	787,38	
6022413000	Essence	797,72	
6022511000	Gaz stocké (acétylène, oxygène.....)	88 056,47	
6022512100	Fer	453 220,57	
6022514000	Matériel et Fournitures Electriques	189 957,11	
6022611000	Fournitures de magasin (quincailler	59 943,14	
6022912000	Droguerie	2 662,95	

6022918000	Autres produits chimiques	272,76
9133600000	C.R.A. Entretien Atelier/engins/vl.	- 3 385 830,01
<b>95555</b>	<b>MAINT ATELIER DEPOUSSIERAGE DK2</b>	<b>(04) تابع الملحق رقم</b>
6022111000	Pièces de rechanges pour installati	11 675 008,21
6022118000	Autres pièces de rechanges	1 867 355,22
6022311000	Huiles	70 152,72
6022312000	Graisses	201 994,06
6022411000	Gaz oil	3 244,01
6022413000	Essence	159,54
6022511000	Gaz stocké (acétylène, oxygène.....)	108 718,82
6022512100	Fer	274 221,25
6022514000	Matériel et Fournitures Electriques	3 583 777,91
6022611000	Fournitures de magasin (quincailler	239 253,70
6022612000	Matériaux de construction et produi	2 183 907,55
6022912000	Droguerie	5 989,16
6022918000	Autres produits chimiques	1 363,82
6152151100	Entretien et réparations installati	375 408,00
9133500000	C.R.A. Entretien Atelier/engins/vl.	- 20 590 553,97
<b>95565</b>	<b>MAINT ATELIER DEPOUSSIERAGE DK3</b>	
6022111000	Pièces de rechanges pour installati	1 330 456,41
6022118000	Autres pièces de rechanges	306 214,56
6022311000	Huiles	40 737,84
6022312000	Graisses	63 941,33
6022411000	Gaz oil	230,96
6022511000	Gaz stocké (acétylène, oxygène.....)	75 591,45
6022512100	Fer	144 959,67
6022514000	Matériel et Fournitures Electriques	3 363 577,09
6022611000	Fournitures de magasin (quincailler	470 820,95
6022612000	Matériaux de construction et produi	4 342 833,48
6022912000	Droguerie	6 347,29
6152151100	Entretien et réparations installati	165 000,00
9133600000	C.R.A. Entretien Atelier/engins/vl.	- 10 310 711,03

**MAINT INSTALLATION SABL**

6022111000 Pièces de rechanges pour installati  
6022118000 Autres pièces de rechanges  
6022311000 Huiles  
6022312000 Graisses  
6022411000 Gaz oil  
6022511000 Gaz stocké (acétylène, oxygène.....)  
6022512100 Fer  
6022514000 Matériel et Fournitures Electriques  
6022611000 Fournitures de magasin (quincailler  
6022612000 Matériaux de construction et produi  
6022912000 Droguerie  
6152151100 Entretien et réparations installati  
9133500000 C.R.A. Entretien Atelier/engins/vl.

X<sub>3</sub> = 2000

<b>95122</b>	<b>MAINT ENERGIE ( ELECT-GAZ NAT )</b>	
6022311000	Huiles	100 227,03
6022413000	Essence	168,61
6022514000	Matériel et Fournitures Electriques	11 948,28
6022912000	Droguerie	16 921,41
6152151100	Entretien et réparations installati	2 363 502,00
6152182900	Divers	419 430,00
9133500000	C.R.A. Entretien Atelier/engins/vl.	- 2 912 197,32
<b>95127</b>	<b>MAINT ENERGIE ( EAU )</b>	
6022111000	Pièces de rechanges pour installati	712 727,43
6022411000	Gaz oil	1 553,29
6022511000	Gaz stocké (acétylène, oxygène.....)	7 576,55
6022512100	Fer	9 067,50
6022514000	Matériel et Fournitures Electriques	457 351,65
6022611000	Fournitures de magasin (quincailler	202 647,97
6022612000	Matériaux de construction et produi	30 383,10
6022912000	Droguerie	370,00
6022918000	Autres produits chimiques	1 785,60
9133500000	C.R.A. Entretien Atelier/engins/vl.	- 1 423 463,09
<b>95231</b>	<b>MAINT ENGINS</b>	
6022111000	Pièces de rechanges pour installati	23 901 389,84
6022112000	Pièces de rechanges pour matériel r	65 683 222,03
6022114000	Pièces de rechanges pour véhicules	428 448,78
6022118000	Autres pièces de rechanges	2 599 213,84
6022212000	Pneumatiques pour matériel roulant	41 757 466,38
6022311000	Huiles	25 197 519,88
6022312000	Graisses	3 113 384,20
6022413000	Essence	843,05
6022511000	Gaz stocké (acétylène, oxygène.....)	276 157,79
6022512100	Fer	164 574,05
6022514000	Matériel et Fournitures Electriques	9 157,99
6022611000	Fournitures de magasin (quincailler	70 542,31
6022612000	Matériaux de construction et produi	8 502,44
6022912000	Droguerie	14 140,48
6022918000	Autres produits chimiques	80 155,46
6041118000	Autres achats d'études et de presta	3 260 126,16
6152155120	Matériel de carrière (roulage & cha	27 368 089,80
6152155130	Matériel de forage	246 915,00
6221240000	Ingénieurs conseil (expert)	12 090,00
6221250000	Organismes de contrôle technique	7 440,00
9133500000	C.R.A. Entretien Atelier/engins/vl.	- 194 199 379,48
<b>95233</b>	<b>MAINT VEHICULES</b>	
6022111000	Pièces de rechanges pour installati	105 267,87
6022112000	Pièces de rechanges pour matériel r	182 094,24
6022114000	Pièces de rechanges pour véhicules	5 397 886,52
6022118000	Autres pièces de rechanges	685 753,74
6022212000	Pneumatiques pour matériel roulant	3 275 280,89
6022311000	Huiles	699 453,88
6022312000	Graisses	54 923,94
6022411000	Gaz oil	221,90
6022413000	Essence	927,35
6022511000	Gaz stocké (acétylène, oxygène.....)	12 518,82
6022512100	Fer	59 939,65

6022514000	Matériel et Fournitures Electriques	6 875,45	(04) تابع الملحق رقم
6022611000	Fournitures de magasin (quincailler	172 795,00	
6022612000	Matériaux de construction et produi	41 094,71	
6022912000	Droguerie	18 737,63	
6022916000	Autres produits chimiques	640,19	
6152155120	Matériel de carrière (roulage & cha	199 113,00	
6152182300	Matériel de transport	280 460,10	
6152182500	Véhicules de liaison	326 283,20	
6221250000	Organismes de contrôle technique	90 429,08	
6451110000	Droits d'enregistrement et de timbr	186,00	
9133500000	C.R.A. Entretien Atelier/engins/vl.	- 11 610 883,17	
<b>95310</b>	<b>MAINT ATELIER CONCASSAGE BABITLES</b>		
6022111000	Pièces de rechanges pour installati	3 689 649,81	
6022118000	Autres pièces de rechanges	125 045,39	
8022311000	Huiles	101 505,78	
8022312000	Grasses	192 510,00	
8022411000	Gaz oil	554,75	
8022413000	Essence	252,91	
6022511000	Gaz stocké (acétylène, oxygène.....)	14 444,74	
6022512100	Fer	57 106,90	
6022614000	Matériel et Fournitures Electriques	191 832,91	
6022611000	Fournitures de magasin (quincailler	48 513,95	
6022612000	Matériaux de construction et produi	219 182,40	
6022912000	Droguerie	17 953,97	
6152151100	Entretien et réparations installati	124 850,64	
6152182200	Matériel et outillage	11 160,00	
9133500000	C.R.A. Entretien Atelier/engins/vl.	- 4 794 564,16	
<b>95312</b>	<b>MAINT ATELIER CONCASSAGE(KEF ESSN)</b>		
6022111000	Pièces de rechanges pour installati	342 262,11	
6022311000	Huiles	58 408,46	
6022511000	Gaz stocké (acétylène, oxygène.....)	16 275,00	
6022514000	Matériel et Fournitures Electriques	157 760,77	
6022611000	Fournitures de magasin (quincailler	2 142,85	
6022912000	Droguerie	269,07	
6152151100	Entretien et réparations installati	21 576,00	
6152155120	Matériel de carrière (roulage & cha	25 110,00	
9133500000	C.R.A. Entretien Atelier/engins/vl.	- 623 804,26	
<b>95320</b>	<b>MAINT ATELIER DE BROYAGE</b>		
6022111000	Pièces de rechanges pour installati	8 988 763,92	
8022118000	Autres pièces de rechanges	2 232 018,49	
8022411000	Gaz oil	665,69	
6022511000	Gaz stocké (acétylène, oxygène.....)	70 839,89	
6022512100	Fer	160 535,37	
8022612300	Acier	71 145,00	
6022614000	Matériel et Fournitures Electriques	5 039 807,40	
6022611000	Fournitures de magasin (quincailler	36 596,96	
6022912000	Droguerie	348,93	
6152151100	Entretien et réparations installati	251 106,05	
9133500000	C.R.A. Entretien Atelier/engins/vl.	- 16 851 827,70	
<b>95330</b>	<b>MAINT ATELIER DE CRIBLAGE</b>		
6022111000	Pièces de rechanges pour installati	6 959 103,45	
6022118000	Autres pièces de rechanges	774 797,13	
8022411000	Gaz oil	665,69	
8022413000	Essence	337,22	
6022511000	Gaz stocké (acétylène, oxygène.....)	44 006,30	

6022512100	Fer	<b>تابع الملحق رقم (04)</b>	156 745,19
6022514000	Matériel et Fournitures Electriques		394 818,72
6022511000	Fournitures de magasin (quincailler		58 091,85
6152151100	Entretien et réparations installati		721 686,05
9133500000	C.R.A. Entretien Atelier/engins/vl.		- 9 110 251,60
<b>95440</b>	<b>MAINT ATELIER DE DEBOURBAGE</b>		
6022111000	Pièces de rechanges pour installati		11 652 931,75
6022118000	Autres pièces de rechanges		637 594,71
6022311000	Huiles		235 142,69
6022411000	Gaz oil		998,54
6022413000	Essence		674,44
6022511000	Gaz stocké (acétylène, oxygène.....)		211 416,52
6022512100	Fer		1 307 439,63
6022512300	Acier		73 815,03
6022514000	Matériel et Fournitures Electriques		422 950,10
6022611000	Fournitures de magasin (quincailler		456 227,40
6022612000	Matériaux de construction et produi		106 408,04
6022912000	Droguerie		1 749,00
6022918000	Autres produits chimiques		480,44
6152151100	Entretien et réparations installati		116 682,45
9133500000	C.R.A. Entretien Atelier/engins/vl.		- 15 224 510,73
<b>95442</b>	<b>MAINT FILTRE A BANDE (DEBOURBAGE)</b>		
6022111000	Pièces de rechanges pour installati		3 831 961,91
6022118000	Autres pièces de rechanges		93 452,02
6022411000	Gaz oil		221,90
6022413000	Essence		168,61
6022511000	Gaz stocké (acétylène, oxygène.....)		72 725,30
6022512100	Fer		195 495,79
6022514000	Matériel et Fournitures Electriques		37 181,10
6022611000	Fournitures de magasin (quincailler		100 922,08
6022912000	Droguerie		372,00
6022918000	Autres produits chimiques		2 305,84
9133500000	C.R.A. Entretien Atelier/engins/vl.		- 4 334 806,56
<b>95450</b>	<b>MAINT ATELIER DE SECHAGE B1</b>		
6022111000	Pièces de rechanges pour installati		1 940 073,28
6022118000	Autres pièces de rechanges		343 082,44
6022311000	Huiles		468 693,51
6022511000	Gaz stocké (acétylène, oxygène.....)		14 483,58
6022512100	Fer		498 207,29
6022514000	Matériel et Fournitures Electriques		1 183 896,29
6022611000	Fournitures de magasin (quincailler		9 770,80
6022612000	Matériaux de construction et produi		291 109,09
6022912000	Droguerie		787,19
6152151100	Entretien et réparations installati		372 318,99
6152155120	Matériel de carrière (roulage & cha		113 181,00
9133600000	C.R.A. Entretien Atelier/engins/vl.		- 5 235 603,46
<b>95470</b>	<b>MAINT ATELIER DE SECHAGE</b>		
6022111000	Pièces de rechanges pour installati		11 738 081,98
6022118000	Autres pièces de rechanges		403 889,54
6022311000	Huiles		29 690,06
6022411000	Gaz oil		1 275,91
6022413000	Essence		337,22
6022511000	Gaz stocké (acétylène, oxygène.....)		201 949,79
6022512100	Fer		1 039 960,74
6022514000	Matériel et Fournitures Electriques		224 278,82

24

6022611000	Fournitures de magasin (quincailler	90 477,64	
6022612000	Matériaux de construction et produi	150 011,33	(04) تابع الملحق رقم
6022912000	Droguerie	2 131,23	
6131255120	Matériel de carrière (roulage & cha	41 850,00	
6152151100	Entretien et réparations installati	228 873,00	
9133500000	C.R.A. Entretien Atelier/engins/vl.	- 14 152 807,28	
<b>95555</b>	<b>MAINT ATELIER DEPOUSSIERAGE DK2</b>		
2325130000	Installations de traitement de mine	261 144,00	
6022111000	Pièces de rechanges pour installati	16 148 990,51	
6022118000	Autres pièces de rechanges	1 126 141,68	
6022311000	Huiles	258 462,40	
6022312000	Graisses	371 504,12	
6022411000	Gaz oil	2 163,51	
6022413000	Essance	843,05	
6022611000	Gaz stocké (acétylène, oxygène.....)	156 763,74	
6022612100	Fer	748 727,39	
6022612300	Acier	39 673,80	
6022613000	Petit outillage (mécanique, électro	16 786,50	
6022614000	Matériel et Fournitures Electriques	7 738 184,24	
6022611000	Fournitures de magasin (quincailler	291 613,79	
6022612000	Matériaux de construction et produi	2 872 343,67	
6022912000	Droguerie	4 092,12	
6022918000	Autres produits chimiques	576,46	
6131255120	Matériel de carrière (roulage & cha	96 255,00	
6152151100	Entretien et réparations installati	421 444,38	
6221250000	Organismes de contrôle technique	55 335,00	
9133500000	C.R.A. Entretien Atelier/engins/vl.	- 30 349 901,35	
9199900000	C.REG.EC.CTE(apres clot.M)	- 261 144,00	
<b>95565</b>	<b>MAINT ATELIER DEPOUSSIERAGE DK3</b>		
2325130000	Installations de traitement de mine	261 144,00	
6022111000	Pièces de rechanges pour installati	3 041 507,37	
6022118000	Autres pièces de rechanges	673 268,65	
6022311000	Huiles	29 690,06	
6022312000	Graisses	143 145,41	
6022411000	Gaz oil	110,95	
6022611000	Gaz stocké (acétylène, oxygène.....)	60 264,16	
6022612100	Fer	67 084,56	
6022612300	Acier	5 497,83	
6022614000	Matériel et Fournitures Electriques	2 129 714,28	
6022611000	Fournitures de magasin (quincailler	7 731,16	
6022612000	Matériaux de construction et produi	1 791 327,71	
6022912000	Droguerie	455,03	
6152151100	Entretien et réparations installati	194 529,03	
9133500000	C.R.A. Entretien Atelier/engins/vl.	- 8 144 326,21	
9199900000	C.REG.EC.CTE(apres clot.M)	- 261 144,00	

نق = 250

المنحى رقم (05)

**SOMIPHOS**

E.P.E

S.P.A.

شركة  
صوميفوس

شركة

شركة

شركة صوميفوس

Société des Mines de Phosphates

Mining Company of Phosphates

EPE.SOMIPHOS SPA.

## EVOLUTION DES PREVISIONS CA & EBE

Années	EBE	Vente et produit (Chiffre d'affaire)
	Couts Prévisionnels	Couts Prévisionnels
2011	7102929825.82	7251123652.22
2012	7916353122.80	9640207193.97
2013	8162149123.51	5124626361.17
2014	3550207122.11	5190801062.03
2015	4336762160.23	696419536.1

COMPTE DE RESULTATS

Rubriques	Note	2012	2011
Ventes et produits annexes (chiffres d'affaires)		10 436 663 695,27	8 362 610 803,97
Variation stocks produits finis et en cours		29 462 103,60	38 404 701,05
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
<b>I- PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>10 466 126 798,87</b>	<b>8 401 015 505,01</b>
Achats consommés		624 528 349,16	446 419 303,93
Services extérieurs et autres consommations		839 891 804,42	825 660 428,18
<b>II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>- 1 464 420 153,58</b>	<b>- 1 272 079 732,11</b>
<b>III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>9 001 705 645,29</b>	<b>7 128 935 772,91</b>
Charges de personnel		1 268 048 449,95	1 366 280 088,76
Impôts, taxes et versements assimilés		19 754 369,23	5 171 118,52
<b>IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>7 713 902 826,11</b>	<b>5 757 484 570,62</b>
Autres produits opérationnels		419 820 007,13	250 597 067,67
Autres charges opérationnelles		29 442 937,50	74 717 464,04
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		1 516 884 447,15	1 421 591 914,85
Reprise sur pertes de valeur et provisions		209 721 755,93	348 238 193,48
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>6 797 117 204,52</b>	<b>4 860 010 452,88</b>
Produits financiers		108 311 486,07	48 102 258,66
Charges financières		47 980 035,25	60 488 876,44
<b>VI- RESULTAT FINANCIER</b>		<b>60 331 450,82</b>	<b>- 12 386 617,78</b>
<b>VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)</b>		<b>6 857 448 655,34</b>	<b>4 847 623 835,10</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		36 210 502,79	25 262 912,43
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires			
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>11 203 979 048,00</b>	<b>9 047 953 024,82</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>- 4 382 740 895,44</b>	<b>- 4 226 592 102,15</b>
<b>VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>6 821 238 152,56</b>	<b>4 822 360 922,67</b>
Eléments extraordinaires (produits)			
Eléments extraordinaires (charges)			
<b>IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRES</b>			
<b>X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>6 821 238 152,56</b>	<b>4 822 360 922,67</b>

## COMPTE DE RESULTATS

Rubriques	Note	Réalisation 2013	Réalisation 2012
Ventes et produits annexes (chiffres d'affaires)		6 759 858 877,87	10 436 661 895,77
Variation stocks produits finis et en cours		136 646 196,11	29 462 103,60
Production immobilisée		61 488 581,00	-
Subventions d'exploitation		198 361 912,97	-
<b>I- PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>7 158 345 567,95</b>	<b>10 466 125 798,87</b>
Achats consommés	-	713 258 961,15	674 528 349,16
Services extérieurs et autres consommations	-	911 965 148,03	839 891 804,42
<b>II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>	-	<b>1 625 224 109,18</b>	<b>1 484 420 153,58</b>
<b>III- VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>6 631 121 458,77</b>	<b>9 001 705 645,29</b>
Charges de personnel	-	1 580 511 232,06	1 768 048 449,06
Impôts, taxes et versements assimilés	-	16 847 209,37	19 754 369,23
<b>IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>3 933 768 017,35</b>	<b>7 713 902 826,11</b>
Autres produits opérationnels		71 563 519,01	419 870 007,13
Autres charges opérationnelles	-	468 256 177,07	29 442 937,50
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	-	1 508 314 067,34	1 516 881 447,15
Reprise sur pertes de valeur et provisions		599 117 777,64	209 771 755,93
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>2 582 873 568,98</b>	<b>6 797 117 204,52</b>
Produits financiers		155 290 355,37	108 313 486,07
Charges financières	-	84 494 722,10	47 980 035,25
<b>VI- RESULTAT FINANCIER</b>		<b>70 895 633,27</b>	<b>60 333 450,82</b>
<b>VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)</b>		<b>2 853 769 202,20</b>	<b>8 857 448 655,34</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-	26 074 091,01	36 710 502,70
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires	-	5 935 416,07	-
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>7 932 411 719,91</b>	<b>11 203 979 048,00</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	-	<b>5 310 662 924,80</b>	<b>4 382 740 895,44</b>
<b>VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>2 821 758 795,12</b>	<b>6 821 238 152,56</b>
Eléments extraordinaires (produits)		-	-
Eléments extraordinaires (charges)		-	-
<b>IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRES</b>		<b>-</b>	<b>-</b>
<b>X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>2 821 758 795,12</b>	<b>6 821 238 152,56</b>

COMPTE DE RESULTATS

Rubriques	Note	2014	2013
Ventes et produits annexes (chiffres d'affaires)		6 988 870 075,37	6 759 858 877,87
Variation stocks produits finis et en cours		65 369 333,57	136 636 196,11
Production immobilisée		47 998 212,11	61 488 581,00
Subventions d'exploitation		249 429 971,91	198 361 912,97
<b>I- PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>7 351 667 592,95</b>	<b>7 156 346 667,95</b>
Achats consommés		- 798 044 698,20	- 713 258 961,15
Services extérieurs et autres consommations		- 1 241 314 963,71	- 911 965 148,03
<b>II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>- 2 039 369 661,91</b>	<b>- 1 625 224 109,18</b>
<b>III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>5 312 307 931,04</b>	<b>5 631 121 468,77</b>
Charges de personnel		- 1 932 396 519,00	- 1 580 511 232,06
Impôts, taxes et versements assimilés		- 18 197 351,44	- 16 842 209,37
<b>IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>3 361 714 060,61</b>	<b>3 933 788 017,35</b>
Autres produits opérationnels		- 54 474 223,24	- 21 563 519,01
Autres charges opérationnelles		- 238 380 505,85	- 468 256 177,67
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de va		- 980 869 704,02	- 1 503 314 067,34
Reprise sur pertes de valeur et provisions		500 739 883,18	599 112 277,64
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>2 697 677 957,17</b>	<b>2 582 873 568,98</b>
Produits financiers		252 253 396,91	155 390 355,32
Charges financières		- 1 646 308,36	- 84 494 722,10
<b>VI- RESULTAT FINANCIER</b>		<b>260 807 088,55</b>	<b>70 895 633,22</b>
<b>VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)</b>		<b>2 948 285 045,72</b>	<b>2 653 769 202,20</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		- 15 452 498,84	- 26 074 991,01
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires		- 2 192 404,57	- 5 935 416,07
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>8 169 136 096,29</b>	<b>7 932 411 719,91</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>- 5 224 110 144,85</b>	<b>- 5 310 652 924,80</b>
<b>VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>2 935 024 951,45</b>	<b>2 621 758 795,12</b>
Eléments extraordinaires (produits)			
Eléments extraordinaires (charges)			
<b>IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>2 935 024 951,45</b>	<b>2 621 758 795,12</b>

### COMPTE DE RESULTATS

Rubriques	Note	2015	2014
Ventes et produits annexes (chiffres d'affaires)		8 825 606 231,03	6 988 870 075,37
Variation stocks produits finis et en cours		171 612 475,88	65 369 333,57
Production immobilisée		-	47 998 212,11
Subventions d'exploitation		37 809 386,45	249 429 971,91
<b>I- PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>8 691 803 141,61</b>	<b>7 351 667 592,95</b>
Achats consommés		764 512 078,35	798 044 698,20
Services extérieurs et autres consommations		1 186 708 678,70	1 241 314 963,71
		<b>1 951 220 757,05</b>	<b>2 039 359 661,91</b>
<b>III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>6 740 582 384,56</b>	<b>5 312 307 931,04</b>
Charges de personnel		1 784 979 688,00	1 932 396 519,00
Impôts, taxes et versements assimilés		19 768 505,90	18 197 351,44
<b>IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>4 935 834 190,66</b>	<b>3 381 714 060,61</b>
Autres produits opérationnels		36 116 724,86	54 474 223,24
Autres charges opérationnelles		227 399 532,66	238 380 505,85
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		1 701 026 761,18	980 869 704,02
Reprise sur pertes de valeur et provisions		189 577 269,40	500 739 883,18
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>3 233 101 891,08</b>	<b>2 897 677 957,17</b>
Produits financiers		3 376 031 297,38	252 253 396,91
Charges financières		20 603 156,63	1 646 308,36
<b>VI- RESULTAT FINANCIER</b>		<b>3 355 428 140,76</b>	<b>250 607 088,56</b>
<b>VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)</b>		<b>6 588 530 031,84</b>	<b>2 948 285 045,72</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		16 882 172,53	15 452 498,84
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires		3 359 037,15	2 192 404,57
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>12 293 628 433,26</b>	<b>8 158 136 096,29</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>5 725 239 611,10</b>	<b>5 224 110 144,86</b>
<b>VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>6 568 288 822,16</b>	<b>2 935 024 951,45</b>
Eléments extraordinaires (produits)			
Eléments extraordinaires (charges)			
<b>IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>		-	
<b>X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>6 568 288 822,16</b>	<b>2 935 024 951,45</b>

تابع الملحق رقم  
(04)

95231	MAINTENANCE ENGINs	166 482 700
95611	MAINTENANCE INSTALLATION SABLE	28 500
95310	MAINTENANCE ATELIER DE CONCASSAGE BABITLES	5 805 450
95312	MAINTENANCE ATELIER DE CONCASSAGE KESS	15 472 850
95320	MAINTENANCE ATELIER BROYAGE	16 238 350
95330	MAINTENANCE ATELIER DE CRIBLAGE	15 470 370
95440	MAINTENANCE ATELIER DE DEBOURBAGE	17 818 900
95442	MAINTENANCE ATELIER DE DEBOURB (FILTRE A BANDE)	14 835 770
95450	MAINTENANCE ATELIER SECHAGE B1	13 128 050
95460	MAINTENANCE ATELIER DE LAVAGE	199 500
95462	MAINTENANCE ATELIER DE LAVAGE (FILTRE A BANDE)	74 100
95470	MAINTENANCE ATELIER DE SECHAGE	19 935 760
95555	MAINTENANCE ATELIER DE DEPOUSSIERAGE DK 2	34 534 150
95565	MAINTENANCE ATELIER DE DEPOUSSIERAGE DK 3	30 473 530
95700	MAINTENANCE LIEU DE STOCKAGE (P.M) DO	14 424 230
95122	MAINTENANCE ENREGIE (ELECT / GAZ NAT)	1 042 720
95127	MAINTENANCE ENREGIE (EAU)	5 037 280
95233	MAINTENANCE VEHICULES	27 007 550

### COMPTE ENTRETIEN

COMPTE	LIBELLE	
95231	MAINTENANCE ENGINs	152 711 562,00
95611	MAINTENANCE INSTALLATION SABLE	28 100,00
95310	MAINTENANCE ATELIER DE CONCASSAGE BABITLES	6 884 090,00
95312	MAINTENANCE ATELIER DE CONCASSAGE KESS	14 738 130,00
95320	MAINTENANCE ATELIER BROYAGE	16 045 740,00
95330	MAINTENANCE ATELIER DE CRIBLAGE	12 905 850,00
95440	MAINTENANCE ATELIER DE DEBOURBAGE	17 276 870,00
95442	MAINTENANCE ATELIER DE DEBOURB (FILTRE A BANDE)	9 848 470,00
95450	MAINTENANCE ATELIER SECHAGE B1	14 263 860,00
95460	MAINTENANCE ATELIER DE LAVAGE	-
95462	MAINTENANCE ATELIER DE LAVAGE (FILTRE A BANDE)	-
95470	MAINTENANCE ATELIER DE SECHAGE	17 751 970,00
95555	MAINTENANCE ATELIER DE DEPOUSSIERAGE DK 2	26 473 240,00
95565	MAINTENANCE ATELIER DE DEPOUSSIERAGE DK 3	24 261 640,00
95700	MAINTENANCE LIEU DE STOCKAGE (P.M) DO	7 634 870,00
95122	MAINTENANCE ENREGIE (ELECT / GAZ NAT)	434 172,00
95127	MAINTENANCE ENREGIE (EAU)	4 033 848,00
95233	MAINTENANCE VEHICULES	19 681 508,00
	TOTAL	345 172 660,00

BILAN ACTIF

ACTIF	Note	2012		2011	
		Brut	Amortissement	Net	Net
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>					
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		85 595 398,58	59 471 441,03	17 123 947,55	29 703 968,99
Immobilisations corporelles		9 557 560 939,09	5 915 418 090,96	3 642 142 848,14	4 002 915 302,55
Terrains					
Bâtimens		831 253 090,32	562 877 614,12	268 375 465,20	324 762 660,36
Autres immobilisations corporelles		8 706 307 837,77	5 352 540 476,84	3 353 767 380,94	3 578 152 621,17
Immobilisations en concession		1,00	-	1,00	1,00
Immobilisations encours		171 298 434,86	-	171 298 434,86	413 053 537,27
Immobilisations financières		12 697 593 595,61	-	12 697 593 595,61	6 275 560 345,56
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		12 564 088 516,50	-	12 564 088 516,50	5 142 065 367,45
Impôts différés actif		133 504 379,11	-	133 504 379,11	133 504 379,11
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>22 513 048 358,14</b>	<b>5 984 889 531,98</b>	<b>16 528 158 826,15</b>	<b>10 721 233 155,37</b>
<b>ACTIFS COURANTS</b>					
Stocks et encours		970 176 198,40	201 959 419,50	768 206 778,90	707 484 337,51
Créances et emplois assimilés		2 466 432 724,70	155 210 310,23	2 311 222 414,47	2 209 667 932,80
Clients		1 661 242 655,87	155 210 310,23	1 506 032 345,63	1 501 418 905,54
Autres débiteurs		75 402 197,32	-	75 402 197,32	40 331 862,99
Impôts		729 308 081,81	-	729 308 081,81	667 702 808,59
Autres actifs courants		479 789,70	-	479 789,70	214 335,68
Disponibilités et assimilés		1 346 368 205,56	-	1 346 368 205,56	815 834 549,01
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		1 346 368 205,56	-	1 346 368 205,56	815 834 549,01
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>4 782 977 128,66</b>	<b>357 179 729,73</b>	<b>4 425 797 398,93</b>	<b>3 732 986 819,32</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>27 295 025 486,80</b>	<b>6 342 069 261,72</b>	<b>20 953 358 427,09</b>	<b>14 454 219 974,69</b>

BILAN ACTIF

ACTIF	Note	2013		2012	
		Bra	Anticompensation	Net	Net
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>					
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		86 986 413,38	79 368 063,28	7 418 350,10	17 123 947,55
Immobilisations corporelles		9 715 915 521,67	5 637 068 302,95	4 078 847 218,72	3 642 142 848,14
Terrains					
Bâtiments					
Autres immobilisations corporelles		851 486 298,96	518 071 195,73	333 415 103,23	289 375 466,20
Immobilisations en concession		8 864 429 221,71	5 118 567 107,22	3 745 432 114,49	3 353 767 380,94
Immobilisations encours		1,00	1,00	1,00	1,00
Immobilisations financières		309 335 253,88		309 335 253,88	171 288 434,86
Titres mis en équivalence		15 787 006 476,16		15 787 006 476,16	12 697 593 595,61
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		15 681 331 758,52		15 681 331 758,52	12 564 088 616,50
Impôts différés actif		105 674 717,64		105 674 717,64	133 504 979,11
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>25 899 243 665,09</b>	<b>5 716 636 366,23</b>	<b>20 182 607 298,86</b>	<b>16 528 158 826,15</b>
<b>ACTIFS COURANTS</b>					
Stocks et encours		1 241 435 807,15	189 764 503,39	1 041 671 303,75	768 206 778,90
Créances et emplois assimilés		1 962 345 858,28	192 235 447,36	1 770 110 410,92	2 311 222 414,47
Clients		1 058 996 281,94	192 235 447,36	866 759 834,49	1 506 032 345,63
Autres débiteurs		74 980 613,03		74 980 613,03	75 402 157,32
Impôts		827 673 426,61		827 673 426,61	729 308 081,81
Autres actifs courants		756 536,79		756 536,79	479 789,70
Disponibilités et assimilés		1 652 509 234,58		1 652 509 234,58	1 346 368 205,56
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		1 652 509 234,58		1 652 509 234,58	1 346 368 205,56
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>4 856 290 900,01</b>	<b>391 999 950,75</b>	<b>4 464 290 949,26</b>	<b>4 425 797 398,93</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>30 755 534 565,10</b>	<b>6 108 636 316,98</b>	<b>24 646 898 248,12</b>	<b>20 953 956 225,09</b>

BILAN ACTIF

ACTIF	Notes	2014		2013	
		Brut	Amortissement	Net	Net
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>					
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		90 042 628,15	88 610 121,34	1 432 506,81	7 418 350,10
Immobilisations corporelles		10 703 256 147,97	6 464 078 500,71	4 239 177 647,26	4 078 847 218,72
Terreins		-	-	-	-
Bâiments		975 107 243,04	586 250 449,11	388 856 793,92	333 415 103,23
Autres immobilisations corporelles		9 728 148 904,94	5 877 828 051,60	3 850 320 653,34	3 745 432 114,49
Immobilisations en concession		-	-	-	1,00
<b>Immobilisations encours</b>		582 964 495,90	-	582 964 495,90	309 335 253,98
<b>Immobilisations financières</b>		19 422 966 840,72	-	19 422 966 840,72	15 787 006 476,16
Titres mis en équivalence		-	-	-	-
Autres participations et créances rattachées		-	-	-	-
Autres titres immobilisés		-	-	-	-
Prêts et autres actifs financiers non courants		19 420 976 914,87	-	19 420 976 914,87	15 681 331 758,52
Impôts différés actif		1 989 925,85	-	1 989 925,85	105 674 717,64
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>30 799 230 112,74</b>	<b>6 552 688 622,05</b>	<b>24 246 541 490,69</b>	<b>20 182 607 299,86</b>
<b>ACTIFS COURANTS</b>					
Stocks et encours		1 521 439 682,40	212 918 532,78	1 308 521 149,62	1 041 671 303,75
Créances et emplois assimilés		2 579 010 608,93	160 104 750,83	2 418 905 858,10	1 770 110 410,92
Clients		1 172 185 167,64	160 104 750,83	1 012 080 416,81	896 759 834,46
Autres débiteurs		82 418 762,47	-	82 418 762,47	74 980 613,03
Impôts		976 444 176,95	-	976 444 176,95	827 573 426,61
Autres actifs courants		347 962 496,87	-	347 962 496,87	796 536,79
<b>Disponibilités et assimilés</b>		<b>962 742 117,89</b>	<b>-</b>	<b>962 742 117,89</b>	<b>1 652 509 234,58</b>
Placements et autres actifs financiers courants		-	-	-	-
Tresorerie		962 742 117,89	-	962 742 117,89	1 652 509 234,58
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>5 063 192 409,21</b>	<b>373 023 283,61</b>	<b>4 690 169 125,61</b>	<b>4 464 290 949,26</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>35 862 422 521,95</b>	<b>6 925 711 905,66</b>	<b>28 936 710 616,30</b>	<b>24 646 898 248,12</b>

BILAN ACTIF

ACTIF	Note	2015		2014	
		Brut	Amortissement	Net	Net
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>					
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		406 555 282,30	193 701 612,41	213 253 669,89	1 432 506,81
Immobilisations corporelles		11 323 616 323,14	7 517 824 183,07	3 805 192 140,06	4 239 177 647,26
Terrains		-	-	-	-
Bâiments		965 221 474,51	625 553 804 03	339 537 570 58	388 856 793 92
Autres immobilisations corporelles		10 357 794 848 52	6 892 140 379 04	3 465 554 469 48	3 850 320 553 34
Immobilisations en concession		-	-	-	-
<b>Immobilisations encours</b>		<b>387 474 308,90</b>	-	<b>387 474 308,90</b>	<b>582 964 455,90</b>
<b>Immobilisations financières</b>		<b>24 670 521 550,54</b>	-	<b>24 670 521 550,54</b>	<b>19 422 965 840,72</b>
Titres mis en équivalence		-	-	-	-
Autres participations et créances rattachées		-	-	-	-
Autres titres immobilisés		-	-	-	-
Prêts et autres actifs financiers non courants		24 669 174 261 38	-	24 669 174 261 38	19 420 976 914 87
Impôts différés actif		1 347 289 26	-	1 347 289 26	1 989 925 55
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>36 787 967 464,97</b>	<b>7 711 525 795,48</b>	<b>29 076 441 669,49</b>	<b>24 246 541 490 69</b>
<b>ACTIFS COURANTS</b>					
Stocks et encours		1 321 542 512,80	192 900 884 88	1 128 641 627,53	1 308 521 149,52
Créances et emplois assimilés		2 799 021 355,49	25 035 276 90	2 773 986 078,59	2 418 905 858,10
Clients		1 243 189 865,46	25 035 276 90	1 218 154 588 57	1 012 080 416,81
Autres débiteurs		90 719 044,73	-	90 719 044,73	82 418 762 47
Impôts		1 120 199 311 35	-	1 120 199 311 35	976 444 179 95
Autres actifs courants		344 913 133 94	-	344 913 133 94	347 962 488 87
<b>Disponibilités et assimilés</b>		<b>2 492 867 367,53</b>	-	<b>2 492 867 367,53</b>	<b>952 742 117,89</b>
Placements et autres actifs financiers courants		-	-	-	-
Trésorerie		2 492 867 367 53	-	2 492 867 367 53	962 742 117 89
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>6 613 431 235,83</b>	<b>217 936 161,77</b>	<b>6 395 495 074,05</b>	<b>4 690 169 125,61</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>43 401 398 700,80</b>	<b>7 928 461 957,25</b>	<b>35 471 936 743,54</b>	<b>28 936 710 616,30</b>

## الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على موضوع نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء للمستويات الإدارية المختلفة عن طريق تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية دراسة وإعداد الموازنات التخطيطية ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لتحديد الإنحرافات وتصحيحها ومن أجل ذلك حاولنا في هذه الدراسة معالجة الإشكالية التالية: "ما هو دور إستخدام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء؟ وللإجابة على هذه الإشكالية قمنا بدراسة نظرية وتطبيقية للموضوع وذلك عن طريق دراسة حالة في مؤسسة مناجم الفوسفات -تيسة-.

لقد توصلنا عن طريق هذه الدراسة إلى عدة نتائج منها أهمية وجود الموازنات التخطيطية لتسهيل عملية الرقابة وتقييم الأداء حيث يكون كل مسؤول مسؤولاً عن الإنحرافات في مركز مسؤوليته، وأهمية وجود نظام محاسبي شامل يتوافق مع أسلوب محاسبة المسؤولية وقد تم وضع مجموعة من التوصيات منها إعطاء أهمية أكبر لعملية التخطيط وضرورة إشراك العاملين في إعداد الموازنات التخطيطية وإعداد التقارير على مستوى مراكز المسؤولية.

**الكلمات الدالة: الرقابة وتقييم الأداء، محاسبة المسؤولية، المؤسسة الاقتصادية.**

## Résumé

Cette étude vise à mettre en lumière et soulever la question du système responsabilité de la compatibilité comme outil de surveillance et d'évaluation des différents niveaux bureaucratique, à travers la division d'entreprise de la responsabilité de l'étude et la préparation des budgets des centres de planification et la comparaison des schémas théoriques à l'application pratique, pour limiter les dérives et les corriger. On a donc essayé à travers cette étude de résoudre la problématique suivante : «quel est le rôle de l'utilisation de la responsabilité de la compatibilité comme outil pour le suivi et l'évaluation des performances au sein des mines de phosphate – Tébessa»? Pour répondre à cette problématique nous avons procédé à travers une étude théorique et pratique qu'on a met en pratique pour résoudre ce sujet, et ce à travers l'analyse de la situation de la société des mines de phosphates de Tébessa. Après notre étude on est arrivé à plusieurs résultats concluants, entre autres : l'importance d'avoir des budgets de planification pour faciliter les opérations de surveillance et l'évaluation de la performance, où chaque fonctionnaire est responsable des écarts de la responsabilité qui concorde avec le système comptable des responsabilités, et on a mis en œuvre un ensemble de mesures, parmi lesquelles figure redonner une importance plus grande au processus de planification ; l'implication des salariés dans la préparation des budgets de planification ainsi que la rédaction des rapports au niveau des centres de responsabilité.