

جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف
كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير
قسم علوم التسيير

دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير
حالة مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بواد سلي- الشلف (ECDE)

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير
تخصص: إدارة أعمال

إشراف الدكتور:
■ محمد زيدان

إعداد الطالب:
■ حاج قويدر فورين

لجنة المناقشة:

د/منير نوري/أستاذ محاضر بجامعة الشلف.....رئيساً
د/محمد زيدان/أستاذ محاضر بجامعة الشلف مشرفاً
أ.د/ناصر دادي عدون/أستاذ التعليم العالي/المدرسة العليا للتجارة..... ممتحناً
د/عاشور كتوش/أستاذ محاضر بجامعة الشلف..... ممتحناً
أ/عاشور مزريق/أستاذ مساعد مكلف بالدروس بجامعة الشلف..... ممتحناً

كلمة شكر

إن الحمد لله نستعينه و نستغفره و نعوذ بالله من شرور أنفسنا و من سيئات أعمالنا، من يهدي الله فلا مضل له و من يضلل فلا هادي له، و أشهد أن لا إله إلا الله وحده لا شريك له و أشهد أن محمد عبده و رسوله.

((أما بعد...))

يشرفنا أن نتقدم بالشكر الجزيل والتقدير الخاص، إلى كل من مد لنا يد المساعدة وساهم معنا في تذليل ما واجهتنا من صعوبات. ونخص بالذكر:
الأستاذ المشرف الدكتور محمد زيدان الذي تتبع هذا العمل و أحاطه بالرعاية و الاهتمام.
كما أشكر الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة و إثراء هذه المذكرة.


Gourine.h.k

أ- د	المقدمة العامة :	01
01	الفصل الأول : الإطار النظري لنظام المعلومات المحاسبي و نظام مراقبة التسيير	03
03	المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول نظام المعلومات المحاسبي	03
03	المطلب الأول : مدخل لنظام المعلومات المحاسبي	14
14	المطلب الثاني : أهداف و أهمية نظام المعلومات المحاسبي	16
16	المطلب الثالث : تصنيفات و وظائف نظام المعلومات المحاسبي	19
19	المبحث الثاني : تصميم و تكلفة الاستثمار في نظام المعلومات المحاسبي	19
19	المطلب الأول : منهج و مبادئ تصميم نظام المعلومات المحاسبي	22
22	المطلب الثاني : تكلفة و متطلبات الاستثمار في نظام المعلومات المحاسبي	25
25	المطلب الثالث : نظام المعلومات المحاسبي و الحاسب الآلي	29
29	المبحث الثالث : عموميات حول نظام مراقبة التسيير	29
29	المطلب الأول : إطار نظام مراقبة التسيير	34
34	المطلب الثاني : أهمية و أهداف نظام مراقبة التسيير	39
39	المطلب الثالث : مراحل، تصنيفات و مجالات تطبيق نظام مراقبة التسيير	47
47	خلاصة الفصل الأول :	48
48	الفصل الثاني : الأدوات المحاسبية لنظام مراقبة التسيير	50
50	المبحث الأول : نظام المحاسبة العامة و نظام التحليل المالي	50
50	المطلب الأول : نظام المحاسبة العامة (مفهومه ، مبادئه ،آلية عمله...)	61
61	المطلب الثاني : نظام التحليل المالي (مفهومه ،مصادره ،أهدافه و منهجيته...)	69
69	المبحث الثاني : نظام محاسبة التكاليف	69
69	المطلب الأول : مفهوم نظام محاسبة التكاليف	74
74	المطلب الثاني : الطرق التقليدية لنظام محاسبة التكاليف	80
80	المطلب الثالث : الطريقة الحديثة (نظام التكاليف على أساس الأنشطة) (ABC)	86
86	المبحث الثالث : نظام الموازنات التقديرية	89
89	المطلب الأول : مفهوم و أنواع الموازنات التقديرية	94
94	المطلب الثاني : الخطوات الأساسية المتبعة في إعداد الموازنات	97
97	المطلب الثالث : نظام الموازنة على الأساس الصفري	

100	..... خلاصة الفصل الثاني :
101	..... الفصل الثالث : استخدامات نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير
103	..... المبحث الأول : القوائم المالية واستخداماتها في مراقبة التسيير
103	..... المطلب الأول : القوائم المالية لأغراض مراقبة التسيير
106	..... المطلب الثاني : تحليل القوائم لأغراض مراقبة التسيير
117	..... المطلب الثالث : بعض نماذج التحليل المالي المستحدثة لمراقبة التسيير
123	..... المبحث الثاني : تحليل التكاليف لأغراض مراقبة التسيير
123	..... المطلب الأول : دور و أهمية تحليل التكاليف في عملية التسيير
127	..... المطلب الثاني : تحليل التكاليف و طرق التقليديّة و دورها في مراقبة التسيير
138	..... المطلب الثالث : تحليل تكاليف على أساس الأنشطة لأغراض مراقبة التسيير
144	..... المبحث الثالث : تحليل الموازنات التقديرية لأغراض مراقبة التسيير
144	..... المطلب الأول : دور و أهمية الموازنات في عملية التسيير
146	..... المطلب الثاني : دور الموازنات التقديرية في مراقبة التسيير
156	..... خلاصة الفصل الثالث :
157	..... الفصل الرابع : دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير بمؤسسة (ECDE)
159	..... المبحث الأول : تقديم مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف
159	..... المطلب الأول : التعريف بمؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف
161	..... المطلب الثاني : طبيعة نشاط مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف
168	..... المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف
173	..... المبحث الثاني : واقع استخدام نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير في مؤسسة الاسمنت
173	..... المطلب الأول : القوائم المالية و استخداماتها لأغراض مراقبة التسيير
190	..... المطلب الثاني: واقع استخدام الموازنات التقديرية لأغراض مراقبة التسيير في مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف
204	..... المطلب الثالث: نظام المحاسبة المدمج في مؤسسة الاسمنت و دوره في تحقيق الرقابة
206	..... المبحث الثالث : محاسبة التكاليف (أسباب عدم إستعمالها و المخاطر المنجر عن ذلك)
206	..... المطلب الأول : أسباب عدم استعمال محاسبة تكاليف في مؤسسة الإسمنت و مشتقاته بالشلف
208	..... المطلب الثاني : مخاطر عدم استخدام محاسبة التكاليف في عملية التسيير في مؤسسة الاسمنت
210	..... خلاصة الفصل الرابع :

213	..... الخاتمة :
221	..... قائمة الأشكال :
224	..... قائمة الجداول :
227	..... قائمة المراجع :
233	..... الملاحق :

توطئة

نتيجة للتطورات الاقتصادية و التكنولوجية التي أصبحت تعيشها المؤسسات اليوم، وما صاحبها من تعقيد في عمليات الإنتاج و التسيير و تزايد مخاطرهما، بات من الضروري و جود نظم رقابية متطورة قادرة على حماية موارد و ممتلكات المؤسسة و إستغلالها بكفاية و فاعلية بما يتلاءم و المتغيرات المختلفة التي ممكن أن تؤثر على المؤسسة.

لذا و جب على المؤسسات كنظام مفتوح أن تتبنى نظام معلومات يستطيع أن يستجيب لمتطلباتها و احتياجاتها من المعلومات اللازمة لمزاولة مختلف نشاطاتها، يتصف بالسرعة في توفير المعلومة الدقيقة و إيصالها في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات المناسبة، على إعتبار أن المعلومات تساهم بنسبة كبيرة في مختلف القرارات المتخذة من طرف المؤسسة، في حين ما تبقى يكون للخبرة و الذكاء المهني.

و لعل أهم هذه الأنظمة هو نظام المعلومات المحاسبي الذي يعتبر أساس نظام المعلومات الإداري، باعتبار أن المعلومات المحاسبية و المالية من أهم أنواع المعلومات التي تهتم بها المؤسسة في تسيير العمليات لمختلف النشاطات سواء في المدى القصير، المتوسط أو المدى الطويل، و لما لهذا النظام من قدرة و دور فعال في جمع و تبويب و تحليل البيانات و المعاملات المالية اليومية و تزويد المؤسسة و المحيط بالمعلومات المالية و المحاسبية الملائمة.

بالإضافة إلى ما يقدمه هذا النظام إلى المؤسسة من معلومات تساعد في عمليات التخطيط، التوجيه، المراقبة و اتخاذ القرار، هناك دور آخر يؤديه في مراقبة التسيير، الذي يعتبر الداعم الأساسي لكل الأنشطة، حيث يساهم في رفع أداء المؤسسة و تحقيق ميزة تنافسية تنعكس إيجاباً على القيمة السوقية للمؤسسة، و من ثم تعظيم ثروة المساهمين، واستمرارها في القطاع الذي تنشط فيه من خلال متابعة كل نشاطاتها منذ انطلاقتها وصولاً إلى تحقيق النتائج المرجوة، و توجيه كل نشاط و اتخاذ القرارات المناسبة في الأوقات المناسبة.

إشكالية البحث

إن كثرة العمليات و الحركات داخل المؤسسة الاقتصادية تعقد عملية التسيير، التي قد يصاحبها مجموعة من الأخطاء و الانحرافات التي تزداد كلما زاد حجم عمليات و حركات التسيير، فلهذا لا بد من وجود نظام فعال يعمل على تبسيط هذه التعقيدات و اكتشاف الأخطاء و الانحرافات من أجل تداركها في الوقت المناسب، مما يساعد على تقييم الأداء و دعم نظام مراقبة التسيير.

ومما سبق ذكره تبلور معالم إشكالية البحث والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

كيف يساهم نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية ؟

ولمعالجة هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بنظام المعلومات المحاسبي و نظام مراقبة التسيير ؟ و ما هو دورهما و موقعهما في المؤسسات الاقتصادية؟.
- ما هي الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي التي يدعم بها نظام مراقبة التسيير ؟
- ما هي مختلف التقنيات و المؤشرات التي يعتمد عليها نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية ؟
- ما هو واقع إستخدام نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير بمؤسسة الإسمنت و مشتقاته بالشلف؟

فرضيات الدراسة

للإجابة على التساؤلات السابق تم طرح الفرضيات التالية:

- يعتبر نظام المعلومات المحاسبي و نظام مراقبة التسيير من أهم الأنظمة التسييرية التي تعتمد عليها المؤسسات الاقتصادية في توجيه و مراقبة أنشطتها المختلفة؟
- إن نظام المعلومات المحاسبي هو مجموعة من الأنظمة الفرعية متمثلة في: نظام المحاسبة العامة، نظام التحليل المالي، نظام محاسبة التكاليف و نظام الموازنة التقديرية و التي تعتبر من أبرز أدوات التسيير و الرقابة في المؤسسات الاقتصادية.
- تستعمل الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي مجموعة من التقنيات و المؤشرات في عمليات التحليل و تقييم الأداء لتحقيق أغراض مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية.
- تعتمد مؤسسات الإسمنت و مشتقاته على مجموعة من الأدوات و الأساليب و التقنيات و المؤشرات المحاسبية في عملية الرقابة مع تسجيل نقص في الأدوات المستخدمة و غياب البعض الأخر.

حدود الدراسة

سنحاول من خلال هذا البحث التطرق لأهمية نظام المعلومات المحاسبي و نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية مع دراسة مدى تطبيق هذه الأخيرة لمختلف التقنيات المحاسبية في مراقبة أنشطتها المختلفة، من خلال دراسة ميدانية في مؤسسة الإسمنت و مشتقاته بواد سلي-الشلف، مع التركيز على تحليل البيانات الخاصة بالفترة من 2000 إلى 2005.

أهداف البحث

بهدف البحث إلى عرض المفاهيم المتعلقة بنظام المعلومات المحاسبي و نظام مراقبة التسيير ، و تبيان واقع استخدام نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق الرقابة على التسيير في المؤسسات الاقتصادية و مدى مصداقية الآليات التي يستعملها هذا النظام في تحقيق الرقابة. ويمكن تحديد الأهداف الفرعية كالتالي:

- التعرف على نظام المعلومات المحاسبي، متطلباته، آلياته، أهميته و دوره حتى يكون نظام فعال داخل المؤسسات الاقتصادية.
- التعرف على نظام مراقبة التسيير، أهميته، وظائف، طرق و شروط إقامته و متطلباته داخل المؤسسة الاقتصادية.
- معرفة طبيعة و أبعاد العلاقة بين نظم المعلومات المحاسبية و نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية.
- تبيان الأدوات و التقنيات التي تستعملها النظم الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية.
- الإطلاع على واقع إستخدام نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال دراسة حالة مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بواد سلي-الشلف.

أهمية البحث

تنبع أهمية هذا البحث من الآثار السلبية و التكاليف التي يمكن أن تتحملها المؤسسة الاقتصادية من جراء ضعف عملية الرقابة على أنشطتها، و كذلك الفوائد الناتجة عن الاستخدام الأمثل لنظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير و مدى قدرة هذا النظام على تحقيقها الرقابة ليس فقط قبل أو أثناء أو بعد عملية التسيير، و لكن من خلال قدرته على تحقيقها خلال كل مراحل التسيير، من خلال التخطيط و المتابعة و تحليل الانحرافات و ذلك لتمكين المؤسسات الاقتصادية من معرفة الأخطاء في الوقت المناسب و تداركها و معرفة أسبابها و إيجاد الحلول المناسبة لها، لان بعض الأخطاء إذا حدثت أو تراكمت قد تؤدي بالمؤسسة إلى الهلاك و تحملها تكاليف باهظة، خاصة في ظل المتغيرات البيئية التي أصبحت تعيشها اليوم.

المنهج المتبع

اعتمدنا في معالجته الجوانب المختلفة لهذا البحث على مزيج من المنهجين:

المنهج الاستنباطي في الجانب النظري من خلال أدوات التوصيف في عرض المفاهيم النظرية لكل من نظام المعلومات المحاسبي و أنظمتها الفرعية، و نظام مراقبة التسيير، أما المنهج الاستقرائي فتم الاعتماد عليه في الجانب التطبيقي من أجل تحليل بعض المؤشرات و الجداول الواردة في هذا الجانب.

أقسام البحث

سوف تتم معالجة جوانب هذا البحث من خلال أربع فصول:

- **الفصل الأول:** سوف نستعرض المفاهيم الأساسية المتعلقة بنظام المعلومات المحاسبي و نظام مراقبة التسيير.
- **الفصل الثاني:** سنحاول تسليط الضوء على الأدوات المحاسبية لمراقبة التسيير و مختلف المفاهيم المتعلقة بها.
- **الفصل الثالث :** آلية عمل مختلف الأدوات المحاسبية في مراقبة التسيير و مختلف التقنيات التي تستعملها هذه الأدوات في تحقيق الرقابة داخل المؤسسات الإقتصادية.
- **الفصل الرابع:** سنحاول في هذا الفصل ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي من خلال دراسة حالة إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و هي " مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بواد سلي-الشلف، بإسقاط الجانب النظري على أرض الواقع و معرفة واقع استخدامات نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

صعوبات الدراسة

- لقد واجهتنا أثناء إعداد هذا البحث مجموعة من الصعوبات، سوءاً في الجانب النظري أو الجانب التطبيقي نذكر منها :
- نقص المراجع باللغة العربية خاصة في مجال مراقبة التسيير.
- عدم الإفصاح عن المعلومة في المؤسسة محل الدراسة والتي أثرت بشكل أو بآخر على قيمة هذا البحث.

تمهيد

لقد أصبح نظام المعلومات يحتل مكانة هامة في المؤسسات الإقتصادية، نظراً لدوره في ترقية و تفعيل المؤسسة من خلال المعلومات التي يوفرها، و التي تعتبر المادة الأساسية التي يعتمد عليها المسير في مختلف النشاطات سواءً الروتينية أو الإستراتيجية، من أجل تسيير العمليات اليومية من التخطيط، الرقابة و وصولاً إلى بناء الإستراتيجية العامة للمؤسسة .

و نظام المعلومات يتكون من عدة أنظمة فرعية تتفاوت أهميتها من نظام فرعي إلى آخر حسب مشاركة كل منها في عملية إتخاذ القرار، و لعل أهم هذه الأنظمة الفرعية في المؤسسة هو نظام المعلومات المحاسبي، هذا النظام الذي تضاربت حوله الآراء كثيراً، هل هو جزء من نظام المعلومات الإداري أم هو نظام مستقل بحد ذاته ؟ و ذلك نظراً لأهمية المعلومات التي يقدمها هذا النظام و نوعية القرارات التي يدعمها و المتمثلة خاصةً في القرارات المالية التي تعتبر عصب الحياة في المؤسسات.

و لعل أهم الأدوار التي يقوم بها نظام المعلومات المحاسبي هو دعم نظام مراقبة التسيير الذي أصبح في الوقت الحالي من بين أكبر اهتمامات المؤسسة نظراً لما يوفره من معلومات على قدر عالي من الأهمية تسمح بمواكبة التغيرات الحاصلة في البيئة سواءً الداخلية أو الخارجية. و لتوضيح مفهوم نظام المعلومات المحاسبي، و نظام مراقبة التسيير قمنا بتقسيم هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول نظام المعلومات المحاسبي

المبحث الثاني: تصميم و تكلفة الإستثمار في نظام المعلومات المحاسبي

المبحث الثالث: عموميات حول نظام مراقبة التسيير

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول نظام المعلومات المحاسبي

تحتوي المؤسسة على مجموعة من الأنظمة الفرعية للتسيير تتفاوت في أهميتها من نظام إلى آخر، ويعتبر نظام المعلومات المحاسبي من أهمها، نظراً إلى نوع القرارات التي يدعمها داخل المؤسسة، و ما لها من أثر مباشر على مردوديتها¹.

المطلب الأول: مدخل لنظام المعلومات المحاسبي

لقد تضاربت الآراء كثيراً حول تحديد المفهوم الصحيح لنظام المعلومات المحاسبي وفي هذا المطلب سنحاول توضيح بعض الجوانب المتعلقة بهذا الموضوع.

أولاً- نظام المعلومات (مفهومه، خصائصه، مدخلاته، مخرجاته....)

قبل التطرق إلى نظام المعلومات المحاسبي يجب في البداية توضيح بعض المفاهيم حول نظام المعلومات بشكل عام.

1- مفهوم و خصائص نظام المعلومات

1-1. مفهوم نظام المعلومات: نظام المعلومات هو ذلك النظام الذي يقوم بتجميع البيانات و المعلومات و حفظها و تحليلها و وضعها في قاعدة متكاملة للمعلومات و بطريقة تساعد على تحقيق الإجابة على مجموعة من الأسئلة الإستراتيجية و التشغيلية¹.

من جهة أخرى يُعرّف نظام المعلومات على أنه " مجموعة من الإجراءات التي تتضمن تجميع، تشغيل، تخزين، توزيع، نشر واسترجاع المعلومات، التي تهدف إلى تدعيم عمليات صنع القرار والرقابة في المؤسسة²."

1-2. الخصائص الأساسية لنظام المعلومات: يتميز نظام المعلومات بمجموعة من المميزات و الخصائص، يمكن إيجازها في ما يلي :

- توافق نظام المعلومات مع البيئة الخارجية: يجب أن لا يكون نظام المعلومات في معزل عن البيئة الخارجية، و عليه فمن الضروري عند تصميم نظام المعلومات أو صيانتها أو تطويره، مراعاة البيئة الخارجية التي يعمل فيها هذا النظام.

- عدم التعارض مع أهداف و رسالة المؤسسة : يجب أن يكون نظام المعلومات مبني بشكل يتوافق مع أهداف و إستراتيجية المؤسسة و رسالتها.

- تحقيق الرقابة: من أهم الخصائص التي يجب أن تتوفر في نظام المعلومات هي خاصية الرقابة التي لها دور كبير في المؤسسة لأنها تعتبر الموجه و المرشد للمؤسسة في نشاطها.

¹ فلاح حسين الحسنين، الإدارة الإستراتيجية، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2000، ص: 115 .

² إبراهيم سلطان، نظم المعلومات الإدارية - مدخل إداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص: 2.

- التوافق و التلاؤم مع كل وظائف و نشاطات المؤسسة و التغلغل فيها : يمتاز نظام المعلومات بالتكامل مع مختلف أنشطة المؤسسة بإعتباره هو المسير و الموجه لهذه النشاطات و الوظائف.

- القدرة على جمع البيانات ، من مصادرها المختلفة و تبويبها و تحليلها و استخراج المعلومات الضرورية التي تحتاجها المؤسسة.

- ضمان التغذية العكسية: يضمن نظام المعلومات استرجاع المعلومات من مستخدميها إلى مُعديها مرة أخرى من أجل إعادة تشغيلها و فق حاجة المؤسسة لهذه المعلومات التي تعتبر جدُّ مهمة في عملية التخطيط و التنبؤ.

- السرعة في معالجة البيانات و إنتاج المعلومات في الوقت المحدد و بالكمية التي يحتاجها المستخدم و ضمان تقديم هذه المعلومات في أي وقت يريده متخذ القرار.

- دعم عملية إتخاذ القرار و التخطيط في المؤسسة : يعمل نظام المعلومات و من خلال المعلومات التي ينتجها سواءً في شكل تقارير أو قوائم على دعم عملية التخطيط و إتخاذ القرار في المؤسسة بمختلف مستوياتها الإستراتيجية و الوظيفية و التكتيكية.

2- مدخلات و مخرجات نظام المعلومات

و نقصد هنا بمدخلات نظام المعلومات " البيانات " و مخرجاته " المعلومات "

2-1. مدخلات نظام المعلومات (البيانات) و خصائصها

2-1-1. مفهوم البيانات: إن البيانات هي مادة أو عمل أو نشاط، و على مدى سلامتها و تنظيمها يتوقف النجاح في النشاط و نوعية القرارات التي تُتخذ، فالقرار الرشيد هو الذي تتوفر له الإحصاءات و البيانات الضرورية التي جمعت بشكل دقيق و نُظمت و حُللت بحيث يمكن إستخدامها و الاستفادة منها¹. و تعتبر أيضاً المادة الأولية التي تُستخلص منها المعلومات، و مادة استقاء النماذج ، و الإحصاءات و الحقائق التي لا يتدخل فيها الفرد، و المادة الخام التي يتم تشغيلها للحصول على المعلومات².

2-1-2. خصائص البيانات: حتى تكون البيانات ذات معنى و فعالية في المؤسسة لا بد من أن تتوفر فيها بعض الشروط و الخصائص التالية:

- الدقة من المنبع: أي أن البيانات تكون دقيقة في التعبير عن الظاهرة أو العمليات و الموجودات و الأشياء المؤثرة على المؤسسة من قريب أو من بعيد في أدق الخصائص.

¹ حسين حريم، السلوك التنظيمي- سلوك الأفراد في المنظمات، الدار الجامعة، الإسكندرية، 1997، ص: 308.

² رجب عبد الحميد السيد، الإدارة الحديثة ، الدار الجامعة، الإسكندرية ، 2000، ص: 65.

- **الوضوح التام:** أي أن كل رقم من كل علاقة بيانية وكل عبارة لا بد أن تكون واضحة و لا غموض فيها، لأن في بعض الأحيان يقوم بعض المسيرين كالمدرء و متخذي القرار بإستخدام البيانات مباشرة دون معالجة.

- **الشمول:** أن تكون البيانات ممتدة إلى جميع أطراف الظاهرة أو المرافق التي تمثلها.

- **التدفق:** أن تكون البيانات متلاحقة ومتوالية وفق شكل سليم و تزداد تدفقاً كلما زادت الحاجة إليها في العمليات التشغيلية وفي الوقت المناسب.

- **الصحة:** كلما زادت درجة صحة البيانات كلما زادت أهميتها في المؤسسة فوجود الأخطاء في البيانات يؤدي إلى إحداث الضرر في المؤسسة بإتخاذ قرارات غير فعالة، لذا يجب أن تكون البيانات بعيدة عن جميع الممارسات غير الموضوعية.

2-2. مخرجات نظام المعلومات (المعلومات): إن المعلومات أصبحت تمثل اليوم مصدراً استراتيجياً هاماً

على مستوى المؤسسات و ذلك لما يمكن تحقيقه من قدرات وميزات في مواجهة التهديدات و ما يمكن اكتسابه من قوة جديدة وتدعيم لما هو موجود للمنافسة في السوق من جراء هذه المعلومات، فيا ترى ما المقصود بالمعلومات و ما هي أهم المفاهيم المتصلة بها ؟

2-2-1. مفهوم المعلومات: يعرف " أحمد حسين علي حسين " المعلومات بأنها عبارة عن بيانات تم تشغيلها بطريقة معينة للحصول على نتائج ذات معنى لمستخدميها¹.

و تعرف أنها عبارة عن بيانات تم تصنيفها وتنظيمها بشكل يسمح بإستخدامها والاستفادة منها وبالتالي فالمعلومات لها معنى إذ تؤثر في ردود أفعال وسلوك من يستقبلها، أي أنها " البيانات التي تم إعدادها لتصبح في شكل أكثر نفعاً للفرد والتي لها إما قيمة مدركة في الإستخدام الحالي أو المتوقع أو في القرارات التي يتم إتخاذها"².

كما تعرف على أنها عبارة أيضاً عن الحقائق أو المبادئ أو التعليمات في شكل رسمي مناسب للاتصال والتفسير والتشغيل بواسطة الأفراد والآلات"³.

ويمكن في الأخير استخلاص من كل ما سبق: أن المعلومات هي عبارة عن بيانات تمت معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنى كاملاً و يمكن إستخدامها حاضراً ومستقبلاً.

¹ أحمد حسين علي حسين، نظام المعلومات الحاسبي- الإطار الفكري و النظم التطبيقية، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2003/2002، ص:25.

² إسماعيل السيد، نظم المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 2003، ص:97.

³ كامل السيد غراب، نادية محمد حجازي، نظم المعلومات الإدارية، النشر و المطابع، جامعة الملك سعود، السعودية، 1988، ص: 54.

2-2-2. **خصائص المعلومات:** حتى تكون المعلومات ذات مصداقية لدى مستخدميها لابد أن تتصف بالخصائص التالية¹:

- **الملاءمة:** بمعنى أن تتلاءم المعلومة مع الغرض الذي أعدت من أجله، ويمكن الحكم على مدى الملاءمة أو عدم الملاءمة من خلال مدى تأثير المعلومة على مستخدميها، الذي يعكسه مدى نجاعة القرارات المتخذة على أساس هذه المعلومات و مقارنتها مع القرارات التي كان يمكن أن تتخذ في غيابها.

- **الوقائية:** و نعني بالوقائية تقديم المعلومة في الوقت المناسب، بحيث تكون متوافرة حين الحاجة إليها وذلك حتى تكون مفيدة و مؤثرة ، أي يجب أن تقدم المعلومة لمتخذ القرار في الوقت المناسب حتى يكون لها تأثير على سلوك متخذ القرار.

- **السهولة و الوضوح:** بمعنى أن تكون المعلومات واضحة و مفهومة لمستخدمها فلا يجب أن تتضمن المعلومات أي ألفاظ أو رموز أو مصطلحات أو تعبيرات رياضية و معادلات غير معروفة لا يستطيع مستخدم هذه المعلومات أن يفهمها، فالمعلومات الغامضة و غير المفهومة لن يكون لها أي أثر على سلوك متخذ القرار حتى و لو كانت في الوقت المناسب، فلهذا يجب أن تكون المعلومات المقدمة لمتخذ القرار واضحة و مبسطة في شكل يسمح باستعمالها.

- **الصحة و الدقة²:** تتحدد درجة دقة المعلومات بمدى تمثيل المعلومات للموقف أو الحدث الذي تصفه و تتوقف درجة الدقة المطلوبة في المعلومات على احتياجات المستخدم و طبيعة المشكلة و درجة مساهمتها في صنع القرار الرشيد الذي تحدده النتائج المحققة .

وهناك ثلاثة عوامل تحدد درجة جودة المعلومات و هي منفعة المعلومات لمتخذ القرار، درجة الرضا عن المعلومات من قبل متخذ القرار، الأخطاء والتحيز.

- **الشمول:** بمعنى أن تكون المعلومات المقدمة كاملة تغطي كافة جوانب المشكل المراد أن يتخذ بشأنها القرار، كما يجب أن تكون هذه المعلومات نهائية أي قابلة للاستعمال من طرف مستخدميها حين الحصول عليها دون الاضطرار إلى إجراء عليها أي تحويل أو معالجة من أجل الحصول على المعلومات النهائية المطلوبة لإتخاذ القرار، أي يجب أن تكون قابلة للاستعمال بمجرد الإطلاع عليها من طرف مستخدميها.

- **القبول:** يجب أن تتصف المعلومات بالقبول من طرف صناع القرار بالشكل الذي يناسب مستخدميها، سواءً من حيث الشكل أو المضمون، كما يجب أن تكون هذه المعلومات في شكل بسيط يتناسب و سلوك متخذ القرار و ذات مضمون له أثر على القرار المتخذ و كذلك ذات لغة بسيطة و غير معقدة و مصاغة في شكل نماذج رياضية أو إحصائية أو جداول أو تقارير بسيط و مفهومة بشكل يسمح لمتخذ القرار

¹ أحمد حسين على حسين، مرجع سبق ذكره ، ص: 26.

² صلاح الدين عبد المنعم مبارك، اقتصاديات نظام المعلومات الحاسبية و الإدارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2000، ص: 32 (بتصرف).

باستعمالها، كما لا يجب أن تكون هذه المعلومات مختصرة بشكل يفقدها مصداقيتها و أثرها على سلوك متخذي القرار.

- **الموضوعية:** إن مصطلح الموضوعية يرتبط بالتعبير عن الحقائق بدون تحريف و بعيداً عن التحيز الشخصي، ومن ثم فإن الدليل الموضوعي هو دليل غير شخصي، والموضوعية درجات بحيث تتوقف كل درجة على قوة الإثبات كما أن الدليل المثبت لعملية معينة قد يكون موضوعياً تماماً، موضوعياً بطريقة مقنعة أو مشكوك في موضوعيته أو غير موضوعي، لذلك فإن ضمان الموضوعية في المعلومات يعني ضمان زيادة درجة الاعتمادية.

ثانياً- نظام المعلومات المحاسبي (مفهومه و خصائصه)

1- مفهوم نظام المعلومات المحاسبي: لقد تعددت مفاهيم نظام المعلومات المحاسبي بتعدد الكتابات فيه، و نذكر منها ما يلي:

- نظام المعلومات المحاسبي هو ذلك الجزء الأساسي و الهام من نظام المعلومات الإداري في المؤسسة في مجال الأعمال الذي يقوم بحصر و تجميع البيانات المالية من مصادر خارج و داخل المؤسسة، ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات و تحويلها إلى معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج و داخل المؤسسة¹.

- و يرى الدكتور "السيد عبد المقصود ديبان" أنه، لأغراض التعريف بنظام المعلومات المحاسبي ، ينبغي علينا في البداية التعرف على معاني المصطلحات التي يتكون منها هذا المجال المعرفي²، و الممتثلة في: نظام، معلومات، محاسبة، فأما (مفهوم المعلومات) فقد سبق التطرق إليها و سنقتصر في تعريف على المصطلحات التالية:

أ) النظام: هو مجموعة من الأجزاء التي تتفاعل و تتكامل مع بعضها البعض و مع بيئتها لتحقيق هدف أو أهداف معينة³.

ب) المحاسبة: هي نشاط يقوم على القياس و الاتصال من خلال حصر و تجميع و تشغيل و تحليل البيانات الإقتصادية، ثم إعداد التقارير اللازمة لإيصال تلك المعلومات إلى الأطراف المعنية و التي لها اهتمام بأنشطة المؤسسة سواءً أكانوا أطراف داخليين أو خارجيين⁴.

¹ محمد الفيومي و آخرون، تقييم و تشغيل نظم المعلومات الحاسبية، مكتبة الإشعاع، مصر، 1998، ص: 35.

² السيد عبد المقصود ديبان و آخرون ، نظم المعلومات الحاسبية و تكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعة ، الإسكندرية ، بدون سنة النشر ،ص: 14 .

³ إبراهيم سلطان ، مرجع سبق ذكره ، ص: 17.

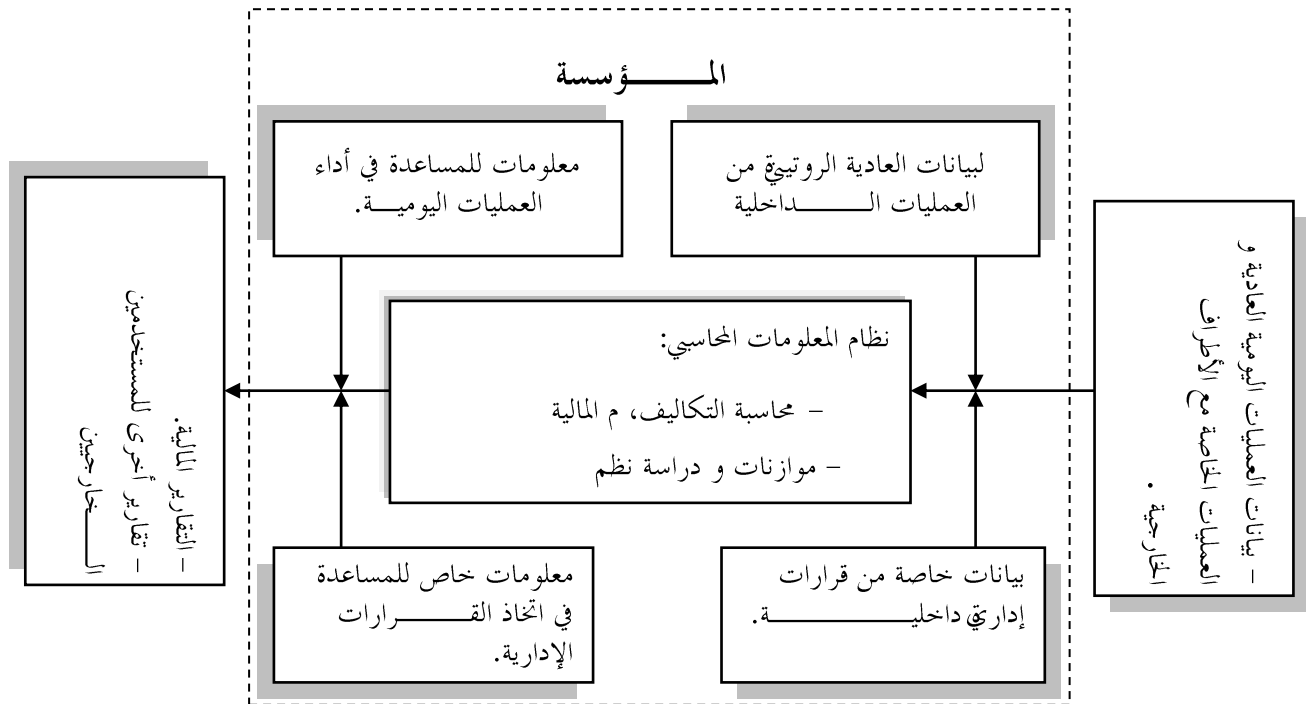
⁴ محمد سمير الصبان و آخرون ، مبادئ المحاسبة المالية كنظام معلومات، الدار الجامعة ، الإسكندرية ، 1999-2000 ، ص: 7.

- كما يمكن تعريفه أنه "هو نظام فرعي للمعلومات داخل المؤسسة يتكون من مجموعة من إمكانيات آلية و بشرية مسئولة عن توفير المعلومات التي يتم الحصول عليها من تشغيل البيانات التاريخية و ذلك لمساعدة الإدارة و فئات أخرى خارجية في عملية التخطيط و الرقابة و إتخاذ القرار¹ :

- و يعرف أيضاً أنه: أحد المكونات الأساسية و الهامة لنظام المعلومات الإداري في المؤسسة و أكبر وحدة فيها و أكثرها انتشاراً نظراً للعلاقة الوثيقة التي تربطه بباقي الأنظمة الفرعية².

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص أن نظام المعلومات المحاسبي هو نظام يعمل على تجميع بيانات الأحداث الاقتصادية للمؤسسة مع ذاتها و مع المحيط ثم يقوم بتبويبها و تسجيلها و تحليلها و توثيقها و تخزينها ثم توليد ما يتلاءم من المعلومات و احتياجات الإدارة لأغراض إتخاذ القرار في صورة مخرجات هادفة.

الشكل رقم 1-1: نظام المعلومات المحاسبي



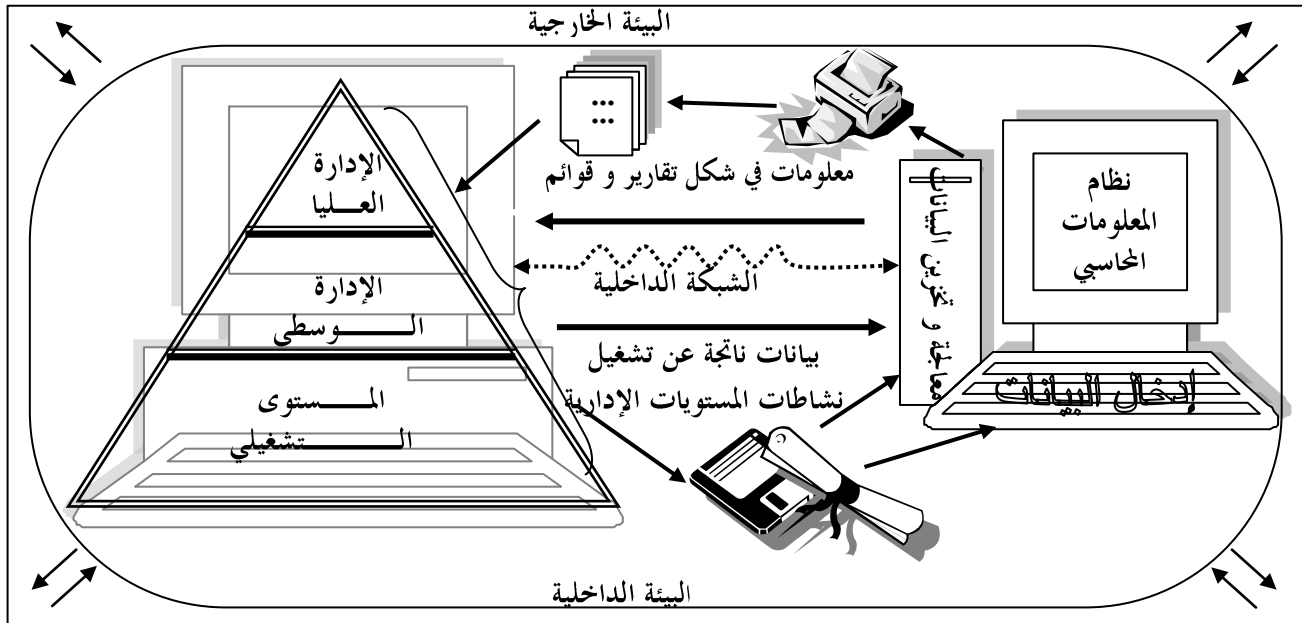
المصدر: إسماعيل السيد، نظم المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 2003، ص: 97.

2- خصائص نظام المعلومات المحاسبي: يتصف نظام المعلومات المحاسبي بمجموعة من الخصائص التي تميزه عن الأنظمة الأخرى نذكر منها على سبيل الحصر ما يلي:

¹ أحمد فؤاد عبد الخالق، الحاسبة و نظم المعلومات، درا الإنسان للتأليف و الترجمة و النشر، القاهرة، 1975، ص: 49

² هشام أحمد عطية، نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة، الإسكندرية، 2000، ص: 32.

- نظام المعلومات المحاسبي ليس بديلاً عن نظام المعلومات الإداري و لكن هو نظام فرعي منه : معناه أن نظام المعلومات المحاسبي هو نظام فرعي من النظام الكلي للمؤسسة ألا و هو نظام المعلومات الإداري، إلا أنه و نظراً لمكانته في المؤسسة يعتبره البعض أنه نظام مستقل بحد ذاته .
- نظام المعلومات المحاسبي، يتصف بالشمولية حيث يمتد إلى كل الأنشطة داخل المؤسسة، فلا يمكن تصور أي نشاط في المؤسسة لا يمس نظام المعلومات المحاسبي بطريقة أو أخرى بإعتبار أن كل حركات هذه الأنشطة لها أثر مالي، هذا الأثر الذي يسيره نظام المعلومات المحاسبي.
- يعتبر هذا النظام المعلوماتي هو الأساس المعتمد في عملية التخطيط و الرقابة و إتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، كما أسلفنا الذكر أن أهم القرارات المتخذة في المؤسسة هي قرارات مالية تمس مباشرة المردودية و الهيكل المالي للمؤسسة.
- يوفر معلومات مفيدة للمسيرين في كل المستويات الإدارية من اجل إتخاذ القرارات، بإعتبار أن معظم القرارات التي تتخذ في المؤسسة لها أثر مالي مباشر على عائدات المؤسسة و هيكلها المالي فلهذا تحتاج المستويات الإدارية في المؤسسة معلومات مالية و محاسبية تساعدها في إتخاذ القرارات، و النظام الفعال القادر على توفير مثل هذه المعلومات هو نظام المعلومات المحاسبي.
- و الشكل التالي يبين لنا العلاقة بين نظام المعلومات المحاسبي و المستويات الإدارية.
- الشكل رقم 1-2: التغذية المتبادلة بين نظام المعلومات المحاسبي و المستويات الإدارية**

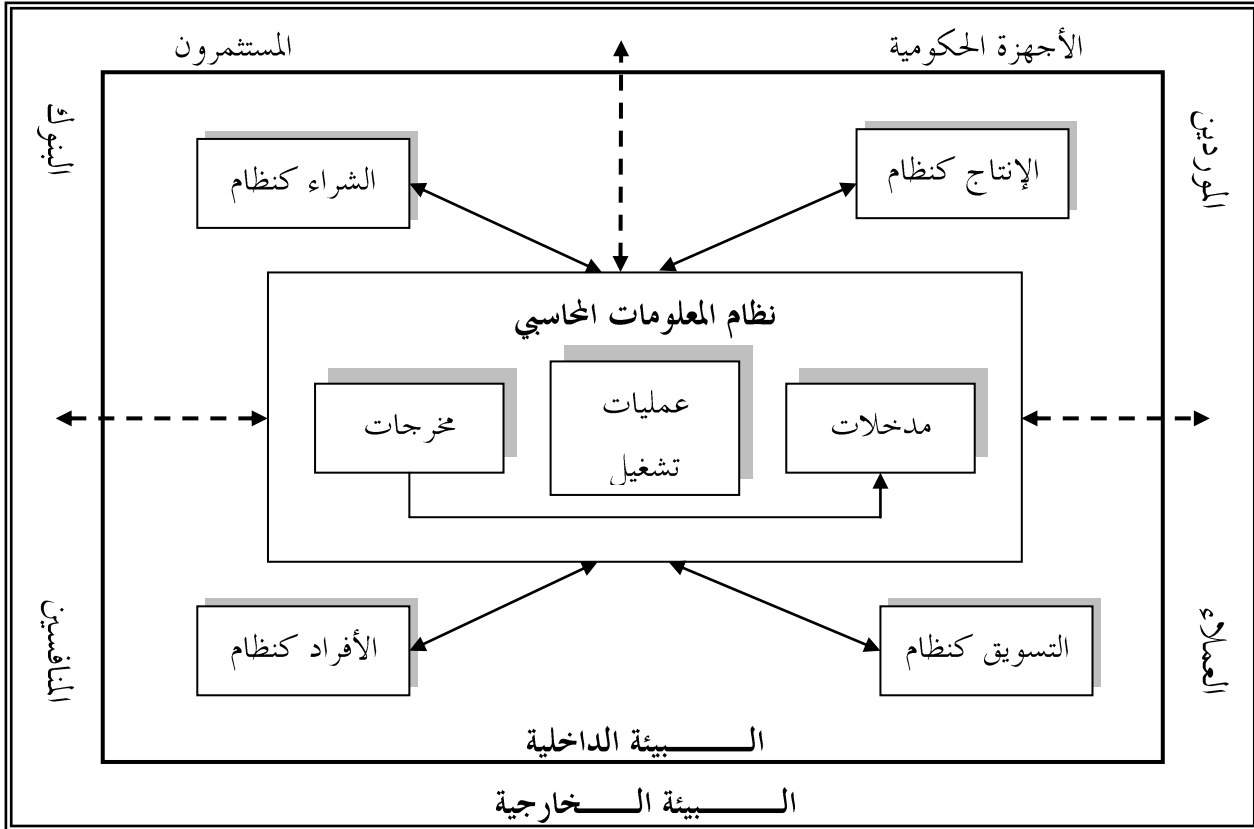


المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على، السيد عبد المقصود دينا و آخرون، نظم المعلومات الحاسبية و تكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعة، بدون سنة النشر، ص: 112.

للتداخل والتفاعل مع مختلف الأنظمة الفرعية الأخرى: لا يمكن لأي نظام مهما كان نوعه أن يكون منفصلاً عن باقي الأنظمة الأخرى لأن مخرجات نظام معين هي مدخلات نظام آخر، و نظام المعلومات

المحاسبي يمتاز بالتغلغل في الأنظمة الأخرى بحيث يمدّها بالمعلومات المالية و المحاسبية الضرورية و هي بدورها تمده بالبيانات الضرورية حول كل التصرفات المادية و المالية التي أحدثتها. و الشكل (1-3) يبين ذلك .
- يوفر هذا النظام ليس معلومات للمستخدمين الداخليين فقط و إنما حتى للمستخدمين الخارجيين من عملاء. موردين. بنوك... الخ¹ . و الشكل التالي يبين ذلك.

الشكل رقم 1-3: نظام المعلومات المحاسبي و علاقته مع البيئة و النظم الفرعية الأخرى



المصدر: هشام أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص 33 (بتصرف)

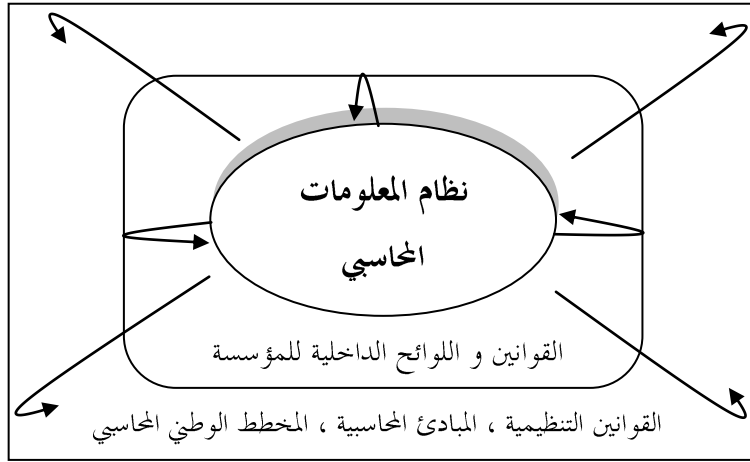
ثالثاً- نطاق نظام المعلومات المحاسبي

1- **النطاق القانوني:** بإعتبار أن نظام المعلومات المحاسبي هو نظام معتمد على أنظمة المحاسبة فإنه يعمل في إطار قانوني سواء كانت قوانين و مبادئ محاسبية معدة من طرف هيئات حكومية مختصة أو قوانين داخلية منشأة من طرف المؤسسة و يسمح بها القانون، مثل ما هو الحال بالنسبة للنظام المحاسبة العامة و مختلف القوانين المتعلقة بها من مسك الدفاتر و طرق التسجيل المحاسبي و إعداد القوائم المالية و ضرورة اعتماد دليل الحسابات... الخ .

¹ هشام أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص 33، (بتصرف).

ف نجد أن نظام المعلومات المحاسبي مقيد في إطار قانوني لا يجب الخروج عنه أثناء عملية التشغيل لهذا النظام فتنتهي حدود هذا النظام عند بداية الحدود القانونية والمبادئ التي تفرضها الهيئات الحكومية و القوانين الداخلية للمؤسسات . و الشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم 1-4: النطاق القانوني لنظام المعلومات المحاسبي



المصدر : من إعداد الطالب.

تمثل الدائرة الداخلية نظام المعلومات المحاسبي، أما المربع الذي يليها فيمثل القوانين الداخلية للمؤسسة التي تحكم نظام المعلومات المحاسبي ، و تمثل الأسهم المنكسرة في هذا المربع الحدود الداخلية التي يجب أن يقف عندها نظام المعلومات المحاسبي، أما المربع الخارجي فيمثل البيئة القانونية التي تفرضها السلطات الحكومية المختصة، بينما تمثل الأسهم المنكسرة داخل هذا المربع الحدود التي لا يجب أن يتجاوزها هذا النظام عند أداء عمله و التي يجب أن تراعى أثناء عملية تشغيل هذا النظام.

2- نطاق نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة: هنا يمكن التمييز بين رأيين الرأي الأول يرى أن نظام

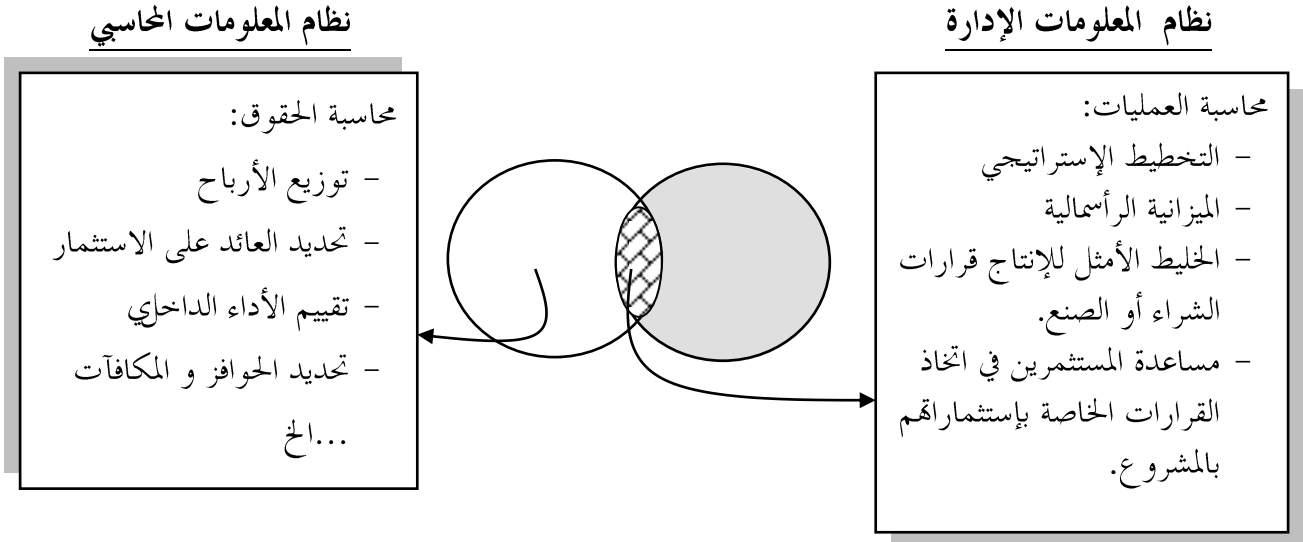
المعلومات المحاسبي جزء من نظام المعلومات الإداري و يقتصر دوره على قياس المعلومات المحاسبية التاريخية بغرض إعداد التقارير لأطراف خارجية¹.

أما الرأي الثاني فيرى أن دور نظام المعلومات المحاسبي ليس مجرد إعداد القوائم المالية للأطراف خارج المشروع بل يشمل أيضاً تقديم المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة و إتخاذ القرارات الإدارية. فأنصار هذا الرأي يروا أن نظام المعلومات المحاسبي هو النظام الأساسي و أن نظام المعلومات الإداري جزء من نظام المعلومات المحاسبي، و هناك رأي ثالث حاول التوفيق بين الرأيين السابقين اعتبرت أن نظام المعلومات

¹ ياسر باخوم زكى باخوم ، دور نظم المعلومات المحاسبية في معايير رقابة التكاليف في المشروعات الصناعية ، بحث مقدم للحصول على درجة الماجستير في

المحاسبي ونظام المعلومات الإداري هما نظامين مستقلين لكل منهما وظائفه و لكن يوجد تداخل بين النظامين كما يبينه الشكل التالي حيث منطقة التداخل تمثل محاسبة العمليات¹.

الشكل رقم 1-5 : التداخل بين نظام المعلومات المحاسبي ونظام المعلومات الإداري



المصدر: كمال الدين الدهراوي ، نظم المعلومات الحاسبية ، الدار الجامعة ، الإسكندرية ، 1998، ص:45.

منطقة التداخل بين النظامين تمثل محاسبة العمليات التي دورها الأساسي هو تقديم البيانات الضرورية لإتخاذ القرارات، أما المنطقة المتبقية من دائرة نظام المعلومات المحاسبي فتمثل محاسبة الحقوق والتي تختص في تحديد الحقوق الخاصة بالأطراف الخارجية (مثل العوائد، الأرباح أو توزيعها... الخ) وكذلك حقوق الأطراف المختلفة في المؤسسة في المستويات الإدارية المختلفة مثل الحوافز...

المطلب الثاني: أهداف و أهمية نظام المعلومات المحاسبي

يعمل نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة على تحقيق مجموعة من الأهداف، كما أن له دور كبير يؤديه في المؤسسة.

أولاً- أهداف نظام المعلومات المحاسبي

يهدف هذا النظام إلى توفير المعلومات الحاسبية اللازمة التي تساعد في تلبية احتياجات المستخدمين

سواءً الداخليين أو الخارجيين. و يمكن تلخيص أهم أهداف هذا النظام في ما يلي :

1- توفير المعلومات اللازمة لإنجاز العمليات اليومية²: يتمخض عن المعاملات اليومية التي تجريها المؤسسة مجموعة من الأحداث يطلق عليها بالعمليات الحاسبية مثل بيع المنتجات، استلام نقديات من العملاء، دفع

¹ السيد عبد المقصود ديبان، الحاسبة و تكنولوجيا المعلومات - نظم المعلومات الحاسبية و تطبيقاتها على الحاسب، مرجع سبق ذكره، ص:12-13.

² هشام أحمد عطية ، مرجع سبق ذكره ، ص: 34-35 ، (بتصرف).

شيكات إلى الموردين... الخ . هذه العمليات التي تتطلب تسجيلها في الدفاتر المحاسبية و هكذا تتوفر لدى المؤسسة معلومات يومية متواصلة تمكنها من إنجاز المهام و العمليات الجارية اليومية.

2- توفير المعلومات اللازمة لتدعيم عملية إتخاذ القرار: تتخذ المؤسسة مجموعة من القرارات سواءً اليومية المتعلقة بالقرارات التشغيلية (بيع ، شراء... الخ) أو قرارات أخرى ضرورية لعملية التخطيط و الرقابة، فهذا يعتبر نظام المعلومات المحاسبي أهم المصادر الأساسية التي تدعم هذه القرارات في المؤسسة من خلال نوعية المعلومات التي يقدمها في شكل قوائم المالية و تقارير رقابية و تخطيطية مختلفة.

3- توفير المعلومات اللازمة التي تساعد على تقييم النشاط الإداري: يعتبر نظام المعلومات المحاسبي أداة هامة توفر المعلومات اللازمة التي تبين مدى نجاعة الأداء الإداري في المؤسسة من خلال توفير المعلومات للمساهمين، الموردين، الجهات الحكومية، العملاء، البنوك... الخ ، و خصوصا المسيرين من أجل تقييم مدى فعالية الأداء الإداري في المؤسسة.

4- كما يستطيع نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة تقديم عدد من المساهمات خاصة عند استحداث نظام محاسبي جديد أو المعاد تجديده، ينظم الأعمال آلياً و يقلل الأخطاء و يقدم خدمات جيدة و مبتكرة للزبائن، و من هذه المساهمات ما يمكن قياسه و البعض يصعب قياسه فالعوائد التي يمكن قياسها تتمثل في تخفيض التكاليف التي تتحملها المؤسسة، أما التي يصعب قياسها فلها مردود إيجابي على القيمة السوقية للمؤسسة و سمعتها، و من ثم تحسين الربحية و تحقيق ميزة تنافسية، و يمكن تحديد هذه المنافع في ما يلي:
- تقليل الأخطاء، زيادة المرونة، زيادة سرعة النشاط، تحسين التخطيط و الرقابة الإدارية زيادة المرونة التنظيمية.

- ربط الأهداف الرئيسية و الفرعية في المؤسسة بوسائل و أدوات تحقيقها¹.
- زيادة كفاءة الموظفين .

ثانياً- أهمية نظام المعلومات المحاسبي

يلعب نظام المعلومات المحاسبي دور مهم في المؤسسة و الذي يمكن حصره في النقاط التالية:

1- من خلال المعلومات التي يقدمها هذا النظام، استطاعت المؤسسات تقديم خدمات و منتجات عالية الجودة و منخفضة التكاليف و في الوقت المناسب و ذلك من خلال تحليل عمليات المؤسسة و إعادة تصميم العمليات التشغيلية، كما أتاح نظام المعلومات المحاسبي للعاملين سرعة الاتصال، و من الأمثلة التي يمكن أن تساق في هذا المجال الشركات التجارية، حيث وفر لها نظام المعلومات المحاسبي بيانات و معلومات عن أنماط الاستهلاك للزبائن والتي يمكن أن يستفيد منها في وضع الخطط .

¹ هشام أحمد عطية ، مرجع سبق ذكره ، ص: 35.

2- نظام المعلومات المحاسبي يزود الإدارة بتفاصيل تمكنها من إتخاذ قرارات أكثر دقة، كما تتيح التعامل مع الزبائن والموردين خلال أربع و عشرين ساعة وهذا يتطلب إعادة هندسة العمل في تلك المؤسسات بناءً على التطورات المستحدثة.

3- إن نظام المعلومات المحاسبي يخفض التكاليف، ففي أحد المؤسسات الكبيرة في أمريكا التي كانت تعتمد علي سياسة شراء مركزي بخصم كمية، مع إستخدام تكنولوجيا المعلومات أصبحت المؤسسة قادرة على أن تفرض سياسة للفروع بحيث يطلب كل فرع احتياجاته و تصب كل احتياجات الفروع في قاعدة واحدة و يتم الطلب إجمالاً لكافة الفروع، كما أن نظام المعلومات المحاسبي أضاف مميزات تنافسية للمؤسسة، حيث ساعد في رفع قيمة الخدمات والمنتجات المقدمة للعملاء عن طريق تحسين كفاءة العمليات.

ثالثاً- الجهات المستفيدة من نظام المعلومات المحاسبي

1- ملاك المؤسسة: يوفر هذا النظام لملاك المؤسسة معلومات ضرورية سواءً على الوضعية الحالية من خلال تمكينهم من معرفة أصول المؤسسة و الأرباح الحالية و المستقبلية . والتعرف على الديون و الالتزامات التي يجب على الوحدة المحاسبية الوفاء بها، الاحتياطات المكونة. باختصار يساعد هذا النظام على إعطاء نظرة شاملة على الوضعية المالية للمؤسسة التي تساعدهم في إتخاذ القرارات¹.

2- حملة السندات: يتقاضى حملة السندات دخولاً ثابتاً تتمثل في فوائد ، لذلك يهتمون بمعرف المقدرة الحالية لأرباح المؤسسة و مدى قدرتها على الوفاء بالالتزامات في المدى القصير، و نظام المعلومات المحاسبي يوفر لهم المعلومات اللازمة لذلك².

3- الدائنون و المصارف: و هم الأشخاص المعنويون و الطبيعيون الذين يمولون المؤسسة مثل الموردين في المدى القصير أو البنوك في المدى الطويلة، فنظام المعلومات المحاسبي يوفر لهؤلاء المعلومات الضرورية التي تمكنهم من الإطلاع عن الوضعية المالية للمؤسسة و مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بديونها .

4- الجهات الحكومية: يمثل هذا النظام مصدر مهم بالنسبة لبعض الجهات الحكومية مثل مصلحة الضرائب، مصلحة الرقابة... الخ، فمن خلال المعلومات التي يوفرها هذا النظام تستطيع مثلاً مصلحة الضرائب تحديد الوعاء الضريبي و نسبة الضريبة.

5- العملاء: من خلال المعلومات التي يوفرها هذا النظام يستطيع العميل أن يعرف مع من يتعامل و ما هي وضعية التعامل معه و بالتالي ما هي درجة الثقة التي يمنحها لهذه المؤسسة.

6- الإدارة: تستخدم الإدارة نظام المعلومات المحاسبي في اتجاهات مختلفة و لعدة أهداف مثل:

- قياس مدى نجاعة النشاط التنظيمي الذي تمارسه الإدارة و تكاليف الأنشطة المختلفة للمشروع.

¹ عبد الرزاق محمد القاسم ، نظم المعلومات الحاسوبية الحاسوبية ، مكتبة الثقافة للنشر و التوزيع، القاهرة، 1998 ،ص 175.

² نفس المرجع السابق ،ص: 157.

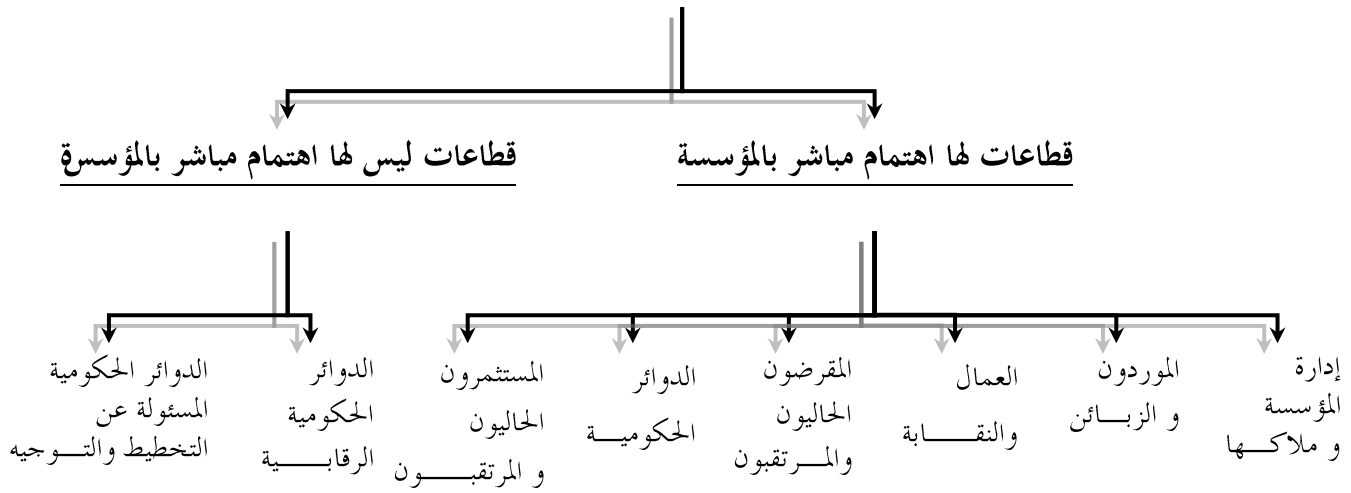
- تحديد الكفاية النسبية لكل قسم من أقسام المؤسسة و لكل مرحلة من مراحل الإنتاج.
- تقرير السياسة الإدارية اللازمة للوصول إلى أهداف المؤسسة.
- الرقابة على عمليات المؤسسة .
- المساعدة في وضع خطط مستقبلية و إعداد الموازنات التقديرية.
- الحكم على قوة أو ضعف المركز المالي للمؤسسة.

7- العمال و نقابة العمال: و هي الجهة التي تمثل القوة التفاوضية للعمال و مصالحهم في المؤسسة.

و الشكل التالي يبين لنا الجهات المستفيدة من نظام المعلومات المحاسبي:

الشكل رقم 1-6: الجهات المستفيدة من نظام المعلومات المحاسبي.

الجهات المستفيدة من نظام المعلومات المحاسبي



المصدر : سليمان بلعور ، أثر إستراتيجية الشراكة على الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية حالة مجمع صيدال ، مذكرة ماجستير في علوم التسعير تخصص إدارة أعمال ، جامعة الجزائر ، 2003 / 2004 (بتصرف)

المطلب الثالث: تصنيفات و وظائف نظام المعلومات المحاسبي

تتعدد و تتنوع تصنيفات نظام المعلومات المحاسبي و هذا يعود إلى طبيعة نشاط المؤسسة، كيفية أداء العمل في المؤسسة، التنظيم الإقتصادي للبلد... الخ ، كما أنه يؤدي مجموعة من الوظائف التي لا تستطيع أي مؤسسة الإستغناء عنها أهمها: الوظيفة التوثيقية و الوظيفة الإعلامية .

أولاً- تصنيفات نظام المعلومات المحاسبي

في الواقع يمكن تصنيف الأنظمة المحاسبية إلى عدة أنواع وفقاً للأساس المتبع في التصنيف، و ذلك على

النحو التالي¹:

¹ أحمد رجب عبد العال و آخريين ، الأنظمة و المشكلات المحاسبية ، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2002-2003 ، ص: 18.

1- تصنيف الأنظمة المحاسبية وفقاً لطبيعة النشاط : تنقسم المؤسسات الإقتصادية بصفة عامة

إلى مؤسسات تجارية و صناعية و خدمية، و نشاط كل منها يختلف عن الأخرى بحسب اختلاف طبيعة النشاط و الوظائف.

و يترتب عن هذا الاختلاف في النشاط اختلاف الطرق و الأسس المحاسبية المستخدمة بما يتفق مع طبيعة النشاط، بما يسمح بتوفير البيانات و المعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات في هذا النوع من النشاط.

2- تصنيف الأنظمة المحاسبية وفقاً لكيفية أداء العمل المحاسبي : ترتبط كيفية أداء العمل المحاسبي حسب

طريقة أداء هذا العمل، هذه الطرق التي يمكن تصنيفها. إلى طريقتين:

1-2. الطريقة اليدوية: و هي اقتصار أداء العمل المحاسبي على العنصر البشري كلياً أو بنسبة كبيرة، مما يطغى على نظام المعلومات المحاسبي صفة اليدوية.

2-2. الطريقة الآلية: و هنا يكون نظام المعلومات المحاسبي مبني كلياً أو بنسبة كبيرة على الحاسب الآلي، حيث يتولى الحاسب العبء الأكبر لهذا النظام، و لا نقصد بالآلية الجانب المادي فقط و إنما التقنية و البرمجيات المستعملة أيضاً.

و تعتبر التحسينات المتاحة على الحاسب الآلي ذات نطاق واسع من حيث إمكانيات التحسين سواء في سرعة الأداء أو الطاقة التخزينية مما يعتبر أحد مظاهر التحدي في أنظمة المعلومات المحاسبية، و يترتب على كيفية أداء العمل المحاسبي اختلاف شكل السجلات المحاسبية و درجة تفصيل المعلومات الواردة بالسجلات.

3- تصنيف الأنظمة المحاسبية على أساس نطاق النشاط : يمكن تقسيم المؤسسات الإقتصادية التي تزاوُل

نشاطها في الدولة إلى ما يلي:

- مؤسسات مستقلة تعمل في إطار الدولة و ليس لها فروع أجنبية.

- مؤسسات متعددة الجنسية لها فروع في دول أجنبية و لها مركز رئيسي في دول ما.

لاشك أن نظام المعلومات المحاسبي يختلف في تلك المؤسسات السابقة من مؤسسة إلى أخرى، فإذا كانت المؤسسة من النوع الأول فإنها تعتمد على نظام معلومات محاسبي مبني على أساس القوانين و المبادئ المعمول بها في تلك الدولة و فق ظروفها الإقتصادية و الاجتماعية، أما إذا كانت مؤسسة متعددة الجنسية، فيجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبي مراعي لكل أنواع الأنظمة التي تشتغل في إطارها فروع الناشط في الدول الأخرى بما يسمح بتحقيق التكامل و الترابط بين هذه الفروع و المؤسسة الأم، أي يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبي مصمم لخدمة المؤسسة الأم بما يتوافق مع طبيعة الدول التي تنشط فيها الفروع.

4- تصنيف الأنظمة المحاسبية وفقاً للتدخل الحكومي في الممارسة الإقتصادية : يؤثر التدخل الحكومي

بدون شك سواء أكان جزئياً أو كلياً على الممارسات المحاسبية من حيث الحسابات و السجلات و البيانات الواردة بها بالإضافة إلى الاختلاف في محتوى الحسابات و القوائم المالية .

و يتمثل التدخل الحكومي في الممارسات المحاسبية في إصدار توصيات بإتباع طرق محاسبية معينة، فنجد أن نظام المعلومات المتبع يتأثر مباشرةً بمستوى التدخل الحكومي، فنجد أن نظام المعلومات المحاسبي في النظام الاشتراكي يختلف عنه في النظام الرأسمالي بسبب اختلاف درجة التدخل الحكومي في سياسات المؤسسات الإقتصادية .

ثانياً- وظائف نظام المعلومات المحاسبي^(*)

-تعتمد العديد من المؤسسات على نظام المعلومات المحاسبي في إتخاذ قراراتها، حيث إتاحة الفرصة لتحسين خدمة الزبائن وتطوير عمليات التخطيط وعمليات الرقابة، إضافة إلى إستحداث خدمات جديدة مثل التجارة الإلكترونية، و يمكن تلخيص مجمل الوظائف التي يقوم بها نظام المعلومات المحاسبي في وظيفتين أساسيتين¹.

1- الوظيفة التوثيقية: الوظيفة التوثيقية هي الوظيفة الأقدم في وظائف نظام المعلومات المحاسبي وكانت حتى عقود خلت الوظيفة الوحيدة لهذا النظام، و في ظل هذه الوظيفة تنحصر وظيفة نظام المعلومات المحاسبي في تسجيل وتبويب كل الأحداث الإقتصادية التي تحدثها المؤسسات ومعالجة البيانات الناتجة .

و المحاسبة في ظل هذا المفهوم هي عبارة عن مسك دفاتر من أجل إثبات علاقة المؤسسة مع المحيط الخارجي من حيث الدائنين والمدينين وحقوق الملكية وكذلك لإثبات التغيرات الحاصلة في أصول المؤسسة بهدف إثبات كافة الحقوق الناشئة عن حدوث العمليات المالية وفق متطلبات التشريعات القانونية السائدة. و يهدف نظام المعلومات المحاسبي من خلال هذه الوظيفة إلى تزويد الجهات الخارجية بالمعلومات حول واقع المؤسسة المالي عن الفترات الماضية.

2- الوظيفة الإعلامية: مع التطور الاقتصادي تطورت وظائف المؤسسة حيث أصبح دور نظام المعلومات المحاسبي لا يقتصر على التوثيق فقط وإنما أصبح لهذا النظام دور إعلامي مهم جداً على مستوى المؤسسة أو في المحيط الخارجي للمؤسسة بحيث أصبحت المحاسبة تستعمل في عمليات الرقابة والتخطيط ضمن المؤسسة وكذلك من أجل المساعدة في عملية إتخاذ القرارات الرشيدة من طرف المستخدمين للمعلومات التي تقدمها المحاسبة.

و يمكن اختصار الوظائف التالية ضمن الوظيفة الإعلامية لنظام المعلومات المحاسبي. كما يلي:

^(*) هذا التقسيم بين الوظائف لا يعني عدم التداخل بينها، حيث لا نستطيع فصل وظيفة التوثيق عن وظيفة الإعلام لأن كلاهما مكملتان لبعضهما البعض.

¹ عبد الرزاق محمد القاسم، مرجع سبق ذكره ، ص 152 - 153.

2-1. التنبؤ¹: يعتبر نظام المعلومات المحاسبي أداة مهمة في عملية التنبؤ و ذلك نظراً لأهمية المعلومات التي يقدمها هذا النظام و التي تساعد المؤسسة في التقدير لحالات مستقبلية مبنية على المعلومات و المعطيات الحالية أو السابقة.

2-2. التخطيط²: يلعب نظام المعلومات المحاسبي دور هام كأداة تخطيطية من خلال إستخدام كل الحسابات والقوائم التخطيطية التي تعد مثل الموازنات التخطيطية و تخطيط الإجراءات و تخطيط النفقات... الخ.

2-3. الرقابة³: يقوم نظام المعلومات المحاسبي بالدور الرقابي من خلال مختلف القوائم والجداول التي ينتجها مثل (الميزانية، جدول حسابات النتائج، جداول الجرد،... الخ و من خلال مختلف المؤشرات و الأدوات التي تستخدمها النظم الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي) والتي تبين مدى تحقيق الأهداف بالمقارنة مع ما كان مخططاً ، أي مقارنة النتائج المخططة مع النتائج المحققة فعلا و مقارنة القيم التقديرية مع القيم الحقيقية.

2-4. تقييم الأداء⁴: يعتبر نظام المعلومات المحاسبي و من خلال الأنظمة الفرعية مثل المحاسبة العامة و التحليلية ، التحليل المالي و الموازنات التقديرية ، أداة فعالة لتقييم أداء و نشاط المؤسسة و تبيان مدى تحقيقها لأهدافها المسطرة و كيف يمكن تفعيل و استغلال طاقات المؤسسة المتاحة من أجل تحقيق هذه الأهداف.

2-5. تقديم المعلومات المساعدة في إتخاذ القرارات: يساهم نظام المعلومات المحاسبي في إتخاذ القرارات عن طريق تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة. و هنا يتوجب على هذا النظام تقديم معلومات من نوع خاص تكون متوافقة مع مداخل إتخاذ القرارات الإدارية و هي: (تحديد البدائل - تقديم البدائل الممكنة لحل المشكل - تقديم صورة عن إمكانية تطبيق البدائل المختلفة - تقديم معلومات حول مساهمة كل بديل من البدائل في تحقيق أهداف المؤسسة).

¹ التنبؤ: هو عملية استقراء المستقبل على أساس النتائج المحقق سابقا و الإمكانيات المتاحة حالياً.

² التخطيط: هو تصور مسبق لما سوف يكون شئ ما في المستقبل.

³ الرقابة: هي الخطة التنظيمية و كافة الطرق و المقاييس المتناسقة التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها و ضبط الدقة و الثقة في بياناتها المحاسبية و الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية و تشجيع الالتزام بالسياسة الإداري الموضوعة مسبقاً.

⁴ تقييم الأداء: مدى تحقيق الأهداف المسطرة.

المبحث الثاني: تصميم و تكلفة الإستثمار في نظام المعلومات المحاسبي

إن بناء أو صيانة نظام المعلومات المحاسبي هي عملية مكلفة لها أثر على مردودية المؤسسة و هيكلها المالي، و في المقابل هذا النظام له دور فعال في المؤسسة لا تستطيع الإستغناء عنه، فلهذا عند تصميمها لهذا النظام تراعي بالإضافة إلى التكلفة، مجموعة من المبادئ الضرورية التي تجعل هذا النظام هادف، و خاصة في ظل المتغيرات التي أصبحت تعيشها.

المطلب الأول: مناهج و مبادئ تصميم نظام المعلومات المحاسبي

إن عملية تصميم نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة تتم و فق مجموعة من المناهج و تحت قيد مجموعة من المبادئ التي يجب مراعاتها أثناء عملية التصميم و البناء أو الصيانة.

أولاً- مناهج تصميم نظام المعلومات المحاسبي

نظراً لأهمية نظام المعلومات المحاسبي ظهرت عدة مناهج تبين كيفية تصميم نظام المعلومات المحاسبي بطريقة تمكن هذا النظام من تحقيق أهداف المؤسسة.

1- منهج الأنظمة في تصميم نظام المعلومات المحاسبي¹: يقصد بمنهج الأنظمة طريقة بمقتضاها يتم تحليل المؤسسة الإقتصادية في مجموعها، داخل محيط بيئتها و دراسة العلاقة بين أجزائه المتعددة.

و يقتضي إستخدام منهج الأنظمة في تصميم نظام المعلومات المحاسبي أن يكون هذا النظام متسقاً مع القرارات التي يتعين إتخاذها و أن يركز على المهام المتضمنة في تنفيذ كل القرارات والتي تتمثل في :

- تحديد أهداف المؤسسة و تقييم الخطط و الإستراتيجيات المتاحة لتحقيق هذه الأهداف .
- اختيار الخطة الإستراتيجية الأفضل و تحديد قراراتها .
- بناء الهيكل التنظيمي الذي يساعد على تحقيق الخطط و تحديد مسؤوليات الأفراد.
- تصميم قنوات الإتصال التي تسمح بتدفق المعلومات .

2- المنهج السلوكي في تصميم نظام المعلومات المحاسبي²: يرى أصحاب هذا المنهج أنه من الضروري عند

تصميم نظام المعلومات المحاسبي فهم السلوك الإنساني في المؤسسة، لذا من الضروري فهم المشاكل السلوكية لدى الأفراد، أي يجب أن يراعي مصمم هذا النظام السلوك السائد للأفراد في المؤسسة لكي لا يتعارض هذا النظام معها (السلوكيات)، حتى يستطيع تحقيق أهداف المؤسسة، فمثلاً إذا تعارض نظام

¹ أحمد رجب عبد العال، و آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص: 14.

² نفس المرجع السابق ، ص: 14.

المعلومات المحاسبي مع سلوك المدير فهذا سيؤدي إلى عرقلة سير النظام و بالتالي تنحرف المؤسسة عن أهدافها المسطرة .

و يأخذ على هذا المنهج أنه من الصعب جدا أن تأخذ بعين الاعتبار كل سلوكيات الأفراد في المؤسسة خاصة إذا كانت مؤسسة من الحجم الكبير و فيها مراكز مسؤوليات كثيرة .

ثانياً- المبادئ المعتمدة في تصميم نظام المعلومات المحاسبي

هناك مجموعة من المبادئ التي يجب مراعاتها عند بناء أو صيانة نظام المعلومات المحاسبي و التي تعتبر أساسية، إذا أردنا أن يقوم هذا النظام بالعمل المنوط به بأكمل وجه. و هذه المبادئ هي:

1- مبدأ تكامل و ترابط عمليات المؤسسة و أقسامها: عند القيام بتصميم نظام المعلومات المحاسبي يجب على مصمم هذا النظام أن يأخذ بعين الاعتبار الهيكل التنظيمي للمؤسسة بأكمله و عليه أن يتحقق من ترابط و تكامل هذا النظام مع الهيكل التنظيمي بحيث يتحقق له هدف تدفق التقارير و البيانات بين أقسام و إدارات المؤسسة بصورة تضمن لها الوفرة المناسبة من البيانات و المعلومات في الوقت المناسب و بالدقة المطلوبة، و يجب على مصمم هذا النظام أن يصمم نظام يتوافق و الهيكل التنظيمي للمؤسسة، و لا يصمم هذا النظام بشكل منعزل عن الأنظمة الفرعية الأخرى بل يجب أن يتلاءم مع كافة مستويات الإدارة من المدير إلى آخر عامل، و يتوافق مع كل الأنظمة (نظام الإنتاج، التجاري، التسويقي... الخ).

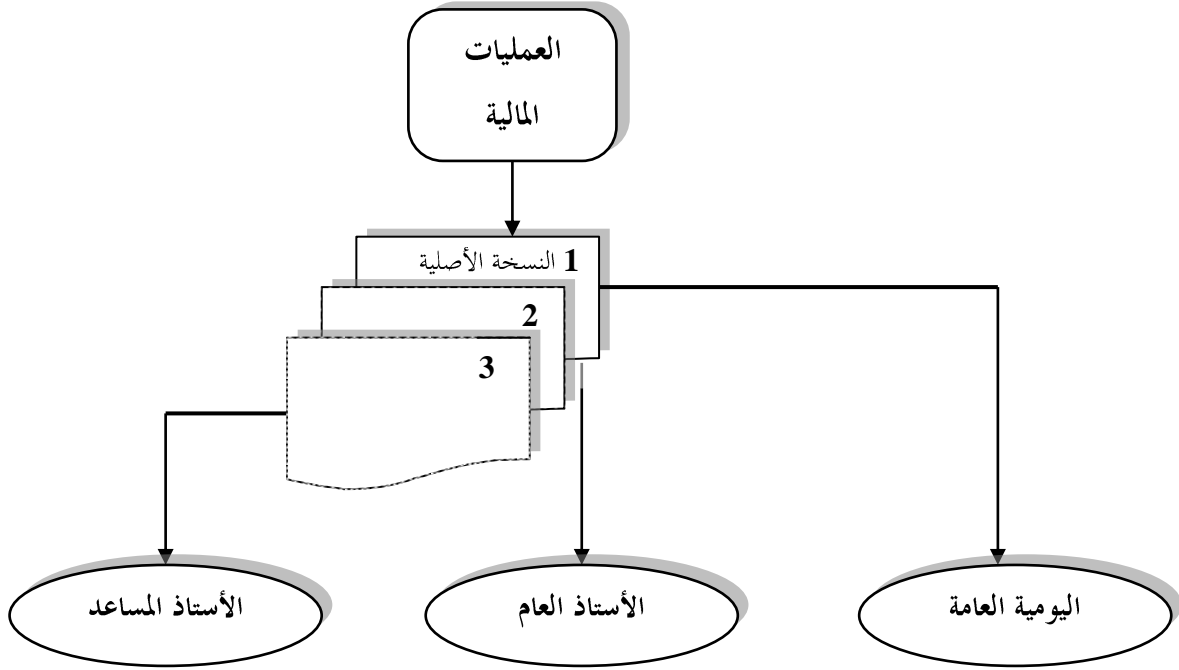
هذا النظام الذي يسمح بتدفق و انسياب البيانات و المعلومات داخل المؤسسة و خارجها لا يتحقق إلا بتحقيق التكامل العمودي و الأفقي ضمن نظام المعلومات، كما يجب أن تكون مختلف الأنظمة المبنية جميعها لا تتنافى فيما بينها و تشكل نظام المعلومات الكلي للمؤسسة¹.

2- مبدأ كتابة البيانات و تحرير المستندات مرة واحدة: يعتبر من أهم المبادئ التي يجب أن يلتزم بها مصمم هذا النظام عند إعداد خطوات سير هذا النظام و ترجع أهمية هذا المبدأ إلى طبيعة تسلسل إجراءات تسجيل العمليات المالية في السجلات المحاسبية، و عملية المعالجة في التطبيق العملي تتم كما في الشكل التالي²:

¹ عبد الرزاق محمد القاسم ، مرجع سبق ذكره ، ص: 159-161.

² نفس المرجع السابق ذكره ، ص: 161 .

الشكل 1-7: مثال بياني عن تحرير مستند و تسجيله بياناته في الدفاتر المحاسبية



المصدر: عبد الرزاق محمد قاسم مرجع سبق ذكره، ص: 161.

و يتضح من الشكل ضرورة توفر مستندات تسجيل لدى أكثر من شخص في وقت واحد (ماسك دفتر اليومية و اليومية المساعدة و ماسك دفتر الأستاذ، ماسك دفتر الأستاذ المساعد..الخ). ويتطلب ذلك إعداد المستند الأصل من عدة نسخ حسب الحاجة لتفي باحتياجات التسجيل في السجلات المختلفة و يتم تحقيق هذا المبدأ من خلال إستخدام الصور الكربونية بألوان مميزة عند إعداد المستند الأصل، ومن ميزات هذا المبدأ:

-**الدقة في إعداد البيانات المحاسبية:** إن كتابة البيانات مرة واحدة يقلص من نسبة حدوث الأخطاء

في تسجيل البيانات المحاسبية، فتسجيل البيانات في سجلات متعددة و بطرق متفاوتة من خلال مستند الأصل يقلل من احتمال الخطأ في التسجيل.

-**السرعة في إعداد البيانات:** كتابة البيانات مرة واحدة يؤدي إلى وفرة في الجهد و الوقت في تسجيل

البيانات أو العمليات في اليومية و الدفاتر الأخرى في وقت واحد مما يمكن المؤسسة من السرعة في الحصول على التقارير المالية في أسرع وقت ممكن.

-**تخفيض تكاليف تشغيل النظام:** و ذلك من خلال عدم تكرار كتابة البيانات و العمليات و بالتالي يوفر

الجهد و الكتابة و عدد العاملين الذين يعتبرون تكلفة بالنسبة للمؤسسة.

3- مبدأ الرقابة: عند القيام بإعداد نظام المعلومات المحاسبي يجب أن يكون هذا النظام أداة فعالة في تحقيق الرقابة في المؤسسة و مقياس لمدى نجاعة السياسة الإدارية المتبعة و مدى التزام الأفراد بهذه السياسة، و يجب أن يهدف هذا النظام بالخصوص إلى:

- حماية أصول المؤسسة .

- الاستخدام الاقتصادي للموارد، أي ضرورة مراعاة عند بناء نظام المعلومات المحاسبي أن يكون نظام يحقق معادلة (أقل تكلفة و أكبر عائد ممكن) وفق لإمكانيات المؤسسة.

و لكي يتوافق نظام المعلومات المحاسبي مع مبدأ الرقابة الداخلية يجب أن يتوفر على الوسائل التالية: ضرورة توفر خطة تنظيمية تحقق الفصل بين الوظائف و المسؤوليات في المؤسسة . ضرورة تحديد السلطات و المسؤوليات و كيفية إدارتها . ضرورة توفر قسم يتولى عملية المراجعة.

المطلب الثاني: تكلفة و متطلبات الإستثمار في نظام المعلومات المحاسبي

إن بناء أو صيانة نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة ينجر عنه مجموعة من التكاليف بسبب ما يتطلبه هذا النظام من أجهزة و برامج و موارد بشرية ذات كفاءة عالية.

أولاً- تكلفة الإستثمار في نظام المعلومات المحاسبي

إن الإستثمار في نظام المعلومات المحاسبي يتطلب تكلفة، هذه التكلفة يمكن تقسيمها إلى تكاليف يمكن قياسها وأخرى يصعب قياسها بشكل مادي ملموس، فالتكاليف المقاسة مثل تكاليف الأجهزة، الأدوات، المعدات، البرامج، تكلفة العمالة، التشغيل والتدريب أما التكاليف التي يصعب قياسها أو غير قابلة للقياس مثل عدم الولاء، عدم الرضا وعدم الكفاءة التشغيلية... الخ.

ويمكن تصنيف تكاليف نظام المعلومات المحاسبي التي يمكن قياسها إلى¹:

1- تصنيف التكاليف وفقاً لعلاقتها بالاقتراح الإستثماري: و التي يمكن تقسيمها إلى ما يلي:

- **تكاليف رأسمالية:** تتمثل خاصة في تكلفة شراء المعدات والبرامج الجديدة، تكلفة تدريب المستخدمين، تكلفة تجهيز الموقع، تكلفة التحويل الى النظام الجديد.

- **تكاليف إرادية:** وهي التكاليف المتعلقة بتكلفة تشغيل النظام و المتمثلة في تكلفة صيانة البرامج والمعدات، نفقات تخزين البيانات، تكلفة الاتصال الداخلي، تكلفة المعدات المستأجرة، تكلفة المعدات القابلة للاستهلاك والنفقات الأخرى مثل الورق... الخ، تكلفة أمن النظام...

¹ الطاهر الكري، تكلفة الاستثمار في أنظمة المعلومات و علاقتها بأداء المنظمات ، مجلة الجندول، الأردن ، السنة الثالث، العدد 24 ، إصدار سبتمبر

2- تصنيف التكاليف على أساس علاقتها بالوظائف الرئيسية¹: تنحصر أهم وظائف نظام المعلومات المحاسبي في تجميع، تشغيل، تحليل، تخزين و إنتاج المعلومات و بناءً على هذه الوظائف يمكن تقسيم تكاليف نظام المعلومات المحاسبي إلى :

- تكاليف تجميع البيانات و إدخالها إلى الحاسب: تتمثل في تكاليف أجور العمال المساهمين في عملية تجميع البيانات، تكاليف أقراص الذاكرة... الخ.

- تكاليف عملية الحاسب: و التي تتمثل في تكاليف المعدات، الحاسب و أجور و رواتب العاملين على الحاسب .

- تكاليف التحليل و البرمجة: و تتمثل في تكاليف إعداد البرامج و صيانة هذه البرامج.

- تكاليف إدارية: و تضم مختلف التكاليف المتعلقة بقسم المعلومات المحاسبية.

3- تصنيف التكاليف على أساس مسلكها: تنقسم مثل هذه التكاليف إلى ما يلي :

- تكاليف متغيرة: و تتمثل في التكاليف التي تزداد كلما زادت عملية تشغيل النظام و تنخفض مع انخفاضها و من أمثلتها نجد تكلفة مهام التشغيل... الخ.

- تكاليف ثابتة: هي تكاليف غير متغيرة ترتبط بعمليات ثابتة و الممتثلة خاصة في عملية إهلاك المعدات و الحاسبات و تكاليف البرامج بالإضافة إلى التكاليف الإدارية.

ثانياً- متطلبات الإستثمار في نظام المعلومات المحاسبي

تتطلب عملية الاستثمار في نظام المعلومات المحاسبي العناصر التالية:

1- الحصول على الأجهزة: كان التطور في تكنولوجيا المعلومات خلال السنوات الأخيرة ملموساً و ذا أثر جوهري على سرعة تقادم الوحدات المركزية لمعالجة البيانات, و يوجد العديد من البدائل المتاحة للحصول على أجهزة جديدة, فبجانب شراء الأجهزة بإمكان المؤسسة تأجيرها على فترات قصيرة أو طويلة الأجل مع حق شرائها بعد انتهاء عقد الإستئجار, و يصعب قرار الإختيار بين هذه البدائل كلما تعددت الاعتبارات الإقتصادية وخاصة الآثار الضريبية المترتبة على القرار.

و تكون الحاجة للحصول على الأجهزة و البرامج الإضافية واضحة لأسباب إقتصادية واقعية في بعض الأحيان, أما في البعض الآخر فقد يسود هذا الموقف الغموض حول ما إذا كان من الضروري الحصول على أجهزة إضافية, أو يمكن تحقيق نفس الغاية من خلال تحسين أو تطوير الإستخدامات الحالية للأجهزة القائمة.

¹ أحمد رجب عبد العال و آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 28- 29.

2- الحصول على البرامج: غالباً ما يكون لوجود برامج التطبيقات الجيدة تأثيراً جوهرياً في الاختيار ما بين أنواع أجهزة الكمبيوتر المختلفة، فقد تفضل المؤسسة الحصول على أجهزة كمبيوتر أقل كفاءة مقابل توافر برامج التطبيقات التي تلائم متطلبات نظام المعلومات المحاسبي، وتقوم المؤسسة بالمفاضلة بين برامج التطبيقات المتاحة سواءً كانت بصدد استخدام نظم المعلومات الإلكترونية لأول مرة، أو تطوير البرامج الحالية للمؤسسة.

وتعد قرارات الحصول على البرامج وتطويرها من القرارات الهامة، نظراً لأنه في الأغلب تفوق إستثمارات أي مؤسسة في البرامج تكلفة الإستثمار في الأجهزة و المعدات، و يتمثل القرار الهام الذي يشغل بال الإدارة في المؤسسات المختلفة في المفاضلة بين شراء و إستئجار برامج الكمبيوتر الجاهزة، وتعتبر تلك القرارات من أنواع القرارات التقليدية التي تنطوي على المفاضلة بين الشراء والإستئجار. و إذا تماثلت الظروف يكون الاختيار بين البديلين بسيطاً للحصول على البرامج الأكثر فاعلية (من حيث المنفعة والتكلفة) سواءً بإعدادها وتطويرها داخلياً بواسطة المستخدم نفسه، أو من المصادر الخارجية (سواءً شراؤها أو إستئجارها)، ونظراً لأنه من النادر أن تتماثل الظروف، فيجب فحص العوامل ذات الأثر الهام على قرار الحصول على البرامج بعناية.

3- تقييم و اختيار البرامج الجاهزة: يلي قرار الحصول على برامج التطبيقات الحاسوبية الجاهزة الاختيار فيما بين عدد كبير من موردي البرامج، وقد أدى تعدد أنواع البرامج واختلاف درجة جودتها إلى صعوبة الاختيار بين هذا العدد الكبير من البدائل.

وبالطبع ما تزال التكلفة هي العنصر الجوهري الذي في نطاقه يتم الاختيار، ولكن تعتمد التكاليف في نفس الوقت على عدد كبير من العوامل التي تؤثر على تنفيذ و تشغيل هذه البرامج ومن ضمن هذه العوامل نجد: مدى درجة الاعتماد على البرامج، الإتساق مع الأجهزة و البرامج المستخدمة، أساليب الوقاية والحماية (أمن المعلومات)، درجة المرونة وقابليتها للتعديل و التطوير، تدريب الموظفين على إستخدامها، الصيانة

ومن وجهة نظر مستخدم البرامج، فينصب إهتمامه على التعرف على ما إذا كان في استطاعة البرنامج موضوع القرار أن يلبي الحد الأدنى المطلوب في كل عامل من العوامل السابقة، خاصة عندما لا يتوفر لدى المستخدم خبرة بهذه البرامج.

4- الحصول على الموارد البشرية: يتبلور الأمر أولاً و أخيراً، في الموارد البشرية، فهم الذين تعتمد عليهم كفاءة و فعالية تشغيل النظام، و هو الذي يستخدم مخرجاته في إدارة شؤون المؤسسة، لذلك يمثل العنصر البشري لنظام المعلومات المحور الرئيسي الذي عليه يعتمد نجاح أو فشل النظام، و بالتالي النشاط الاقتصادي للمؤسسة، فالحاجة للموارد البشرية شيء لازم لشغل الوظائف المتعددة في كل من إدارات الحاسبة و مراكز

أنظمة المعلومات, و التي تتراوح فيما بين المختصين في إدخال البيانات و معدّي البرامج محلي الموازنات, و المراقبين الماليين و محاسبي التكاليف, و محلي النظم, و مديري مراكز أنظمة المعلومات.....

ثالثاً- المنفعة الاقتصادية لنظام المعلومات المحاسبي

إن التطورات الحالية في مفاهيم قيمة المعلومات قد إتصفت بالتركيز على قيمة المعلومات من ناحية واحدة محددة وهي القرار, بمعنى أن نظام المعلومات المحاسبي يكون له قيمة فقط عندما تؤثر المعلومات المتولدة عنه في القرارات التي يتم إتخاذها, أي تسهل إتخاذ القرار و تحسن العوائد المتوقعة منه, وهذا يعني أن منفعة نظام المعلومات المحاسبي تتوقف على قدرته في تخفيض عنصر عدم التأكد¹.

ويرى الكثير من الباحثين أن الإستمرار في التركيز على ناحية واحدة لمنفعة نظام المعلومات المحاسبي لا يخدم الهدف النهائي له و لا يساعد على التقييم الصحيح للنظام, فالتسجيل التاريخي للأحداث مازال هو الأساس وأن البيانات المقدرة هي الاستثناء وهذا يعني أن البيانات الحاسبية سوف تفتقر إلى القيمة طالما إنها لا تركز بطريقة مباشرة على إلقاء الضوء على الأحداث الجارية والمستقبلية, ومن ثم فإن قيمة نظام المعلومات المحاسبي لا تستمد فقط من قيمته الاقتصادية في تسهيل إتخاذ القرارات (إتخاذ قرار أفضل) بل يستمد قيمته أيضا مما يوفره من معلومات حاسبية تفيد في مجال التعلم وبناء النماذج, حيث أن نظرية القرار يمكن إستخدامها في تقييم أنظمة المعلومات الحاسبية بناءً على القيمة الاقتصادية للنظام في مجال إتخاذ القرارات أو في مجال التعليم وذلك حسب طبيعة نظام المعلومات المحاسبي والهدف منه, فإذا لم تؤخذ المنافع الأخرى بالحسبان عند المقارنة بين تكلفة النظام والعائد منه, فقد لا يتم التقييم بصورة صحيحة بإعتبار أن بعض الأنظمة الحاسبية قد لا تكون لها قيمة اقتصادية من وجهة نظر حل المشاكل و إتخاذ القرارات فقط .

المطلب الثالث : نظام المعلومات المحاسبي و الحاسب الآلي

لقد ظل نظام المعلومات المحاسبي حتى بداية القرن العشرين نظام يدوي يعتمد على العامل البشري فقط, و لكن مع ظهور الحاسب الآلي و تطوره تغير هذا النظام من مجرد نظام يدوي عادي إلى نظام معلوماتي متطور مبني على الحاسب.

أولاً- نظام المعلومات المحاسبي و تكنولوجيا الحاسب الآلي

أدى نمو تكنولوجيا المعلومات إلى تزايد الدور الذي يلعبه نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسات, هذا النمو أدى إلى ضرورة إستخدام الحاسبات في كافة المستويات, خاصة إذا أخذنا بعين الاعتبار سهولة تعلم البرمجيات الجديدة و انخفاض التكاليف التي أصبحت في متناول أغلبية المؤسسات.

¹ الطاهر الكري ، مجلة الجندول، الأردن، موقع إلكتروني سبق ذكره.

1- العوامل التي ساعدت في اعتماد الحاسب الآلي في نظام المعلومات المحاسبي : إن الخواص التي يتميز بها نظام المعلومات المحاسبي جعلته منذ البداية محط إهتمام عدد كبير من المبرمجين. و يمكن تلخيص هذه الخواص كما يلي¹:

- يحتوي على كميات هائلة من البيانات التي يجب أن تستعمل و تعالج و تخزن، مما يعني أن إستخدام الحواسيب سوف يؤدي إلى ترشيد تكاليف العمل المحاسبي .
- تعالج هذه البيانات وفق أسلوب محدد مسبقاً مما يعني ثبات خوارزميات الحل و الذي عادة ما يكون محدد في قوانين و أنظمة تمتاز بالثبات نسبياً.
- مخرجات هذا النظام في العادة تكون في أشكال محددة و مقننة مما يسهل عملية برجة المخرجات مثل القوائم المالية، التقارير ... الخ.
- تعالج هذه البيانات و تصدر النتائج في فترات زمنية محددة أي أن إجراءات إغلاق الحسابات و استخراج ميزان المراجعة و إعداد الحسابات الختامية هي إجراءات دورية تتكرر في فترات زمنية، و حساب المؤشرات و النسب يكون وفق قوانين محددة...
- وجود عدد كبير من المستخدمين للمعلومات المحاسبية .
- الطلب الكبير على البرامج المحاسبية الحاسوبية خاصة بعد انخفاض أسعار الحواسيب.

2- مميزات نظام المعلومات المحاسبي المدمج مع الحاسب : من الميزات التي طبعها الحاسب على نظام المعلومات المحاسبي ما يلي²:

- توفير المعلومات اللازمة عند الطلب و الحاجة إليها و حسب المواصفات.
- القدرة على تحليل و تخزين المعلومات بسرعة عالية و كمية كبيرة .
- التمكين من عملية التخطيط و الرقابة و إتخاذ القرار .
- الدمج بين نظام المعلومات المحاسبي و بقية أجزاء نظام المعلومات الإداري في المؤسسة لأن إتخاذ القرار لا يعتمد على المعلومات المقدمة من طرف نظام المعلومات المحاسبي فقط.
- ضمان صحة التسجيلات المحاسبية و التخزين الجيد للبيانات المحاسبية بما يتفق مع القواعد و المبادئ و القوانين المعمول بها .
- تحليل، تخزين و تصنيف البيانات و المعلومات وفق ما تتطلبه عملية إتخاذ القرارات .
- التقليل من الأخطاء البشرية في عملية التحليل، التخزين، إصدار التقارير و القوائم المالية و المحاسبية.
- تسهيل عمل المحاسب، تبسيط الإجراءات المحاسبية و إستخدام النظام .

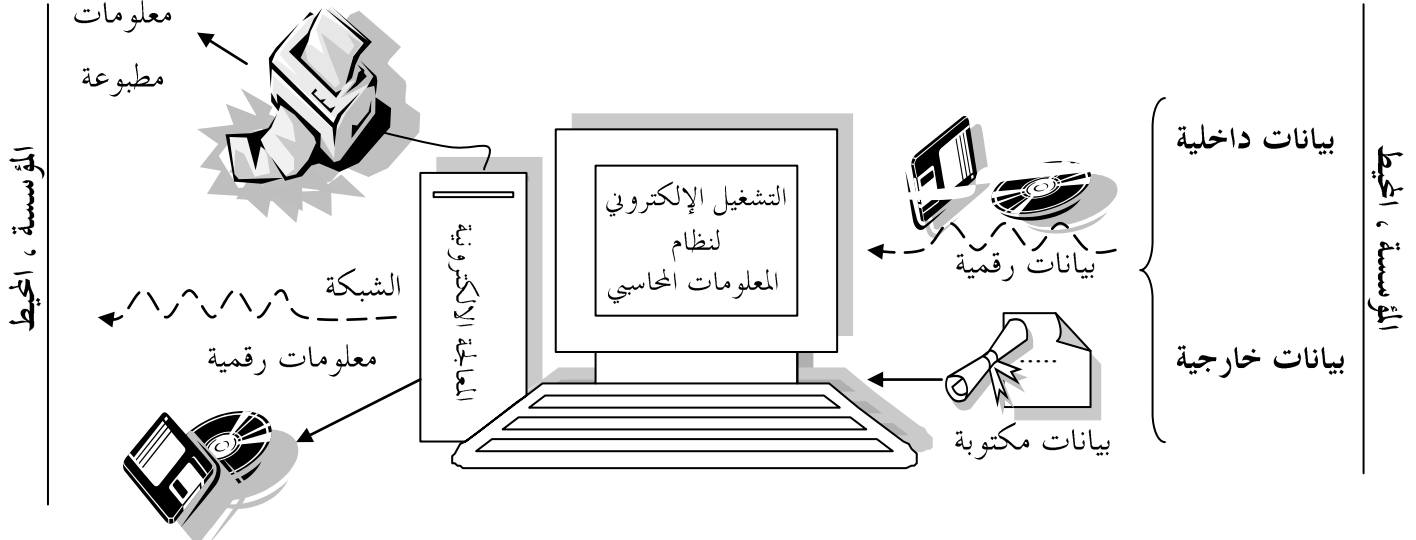
¹ أحمد رجب عبد العال، و آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص: 265.

² نفس المرجع السابق، ص: 267.

- توفير بنك معلومات يمكن الرجوع إليه في أي وقت ممكن .

و الشكل التالي يبين لنا نظام المعلومات المحاسبي المبني على الحاسب.

الشكل رقم 1-8 : نظام المعلومات المحاسبي المبني على الحاسب



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على، السيد عبد المقصود ديبان و آخرون، مدخل إلى نظام المعلومات المحاسبي، مرجع سبق ذكره، ص:104.

يُحصل نظام المعلومات المحاسبي المبني على الحاسب على البيانات الضرورية من البيئة الداخلة للمؤسسة و البيئة الخارجة، هذه البيانات إما أن تكون رقمية تأتي عن طريق الشبكة أو أقراص الذاكرة و تدخل الحاسب مباشرة، أو تكون مكتوبة و يتم إدخالها إلى الحاسب عن طريق العامل البشري، ثم تمر بمرحلة المعالجة التي تتم عن طريق البرامج المثبتة على الحاسب بالإضافة إلى لمسات العامل البشري و بعد عملية المعالجة الإلكترونية تأتي مرحلة إنتاج المعلومات التي تكون إما في شكل معلومات رقمية تنتقل بين الوحدات أو إلى الأطراف الخارجة عن طريق الشبكة الداخلية أو الخارجة أو عن طريق أقراص الذاكرة، و إما أن تكون مكتوبة أو مطبوعة على الورق.

ثانياً- التصميم المعماري لنظام المعلومات المحاسبي

الشكل رقم 1-9: التصميم المعماري لنظام المعلومات المحاسبي



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على هشام أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص: 23.

يبين الشكل أعلاه التصميم المعماري لنظام المعلومات المحاسبي و الذي يتكون من وحدة جمع البيانات من مصادرها الداخلية الناتجة عن المعاملات و تشغيل العمليات في المؤسسة، و بيانات خارجية ناتجة عن تعامل المؤسسة مع بيئتها الخارجية العامة و الخاصة. و وحدة معالجة أو تشغيل و التي يتم فيها ترتيب و معالجة وتخزين المعلومات و إصدارها في شكل تقارير و قوائم مالية موجهة لمستخدميها و ذلك بإستخدام الحاسب الآلي و يدوياً .

المبحث الثالث: عموميات حول نظام مراقبة التسيير

يحتل نظام مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكانة هامة في المؤسسات الإقتصادية، نظراً للميزات و الخصائص التي يتصف بها، من قدرة على ترشيد و توجيه قرارات المؤسسة من خلال كشف الانحرافات و معرفة أسبابها و اقتراح الحلول الممكنة لذلك، و هذا من خلال عدة أدوات و تقنيات رياضية و إحصائية و محاسبية و تكنولوجية... الخ .

المطلب الأول: إطار نظام مراقبة التسيير

نظام مراقبة التسيير مفهوم جديد ظهر خاصة بعد أزمة 1929، و اختلف الكتاب و المفكرون في إعطاء المفهوم الدقيق له نظراً لإتساع مفهومه و تشعبه مع بقية الأنظمة الأخرى.

أولاً- التطور التاريخي لنظام مراقبة التسيير

ظهرت مراقبة التسيير في بداية القرن العشرين في المؤسسات الأمريكية هذه المؤسسات و مع تطور نشاطها و تعقد عملياتها و ما سببته الأزمة الإقتصادية العالمية لها آنذاك و بسبب عجز الطرق الرقابية الكلاسيكية المستعملة في إخراج هذه المؤسسات من أزمتها، حاولت إيجاد طرق و أساليب رقابية جديدة من طرق محاسبية مثل المحاسبة التحليلية و طرق رياضية أخرى مثل بحوث العمليات... الخ هذه الطرق التي إبتكرتها هذه المؤسسات كانت هي بداية ميلاد مراقبة التسيير الحديثة و من أبرز المؤسسات التي ساهمت في ذلك نجد مؤسسة "فورد"، "جينرال موتورز" و مؤسسة DUPONT "هذه المؤسسات التي أدخلت طرق و أساليب جديدة في نظام مراقبة التسيير من أجل تدعيم و تنمية الفعالية الإقتصادية وذلك للتحكم في إدارة المؤسسة مهما كبر حجمها و تعددت وظائفها.

و لقد شهدت مسيرة مراقبة التسيير أربعة مراحل:

- المرحلة الأولى: في البداية و كمرحلة أولى استعملت مراقبة التسيير المحاسبة العامة لإعلام المسيرين

بالمعلومات اللازمة المتنوعة المتعلقة بعلاقة المردودية بالنشاط، و المنتجات المحققة و المباعية من طرف المؤسسة. و هكذا وضعت النقاط الأولى لإستعمال أنظمة النسب و مؤشرات قياس الأداء الإقتصادي منذ بداية القرن الماضي، و شاع نظام النسب و تطور في المؤسسات الكيميائية الأمريكية خاصة مثل مؤسسة "DUPONT" سنة 1907، هذا النظام وُضع لأول مرة في علاقة مع حسابات الميزانية و حسابات النتائج من أجل إبراز مختلف خطوات تكوين المردودية في كل الهوامش التجارية.

- المرحلة الثانية: تعتبر هذه المرحلة مرحلة بداية اللامركزية في المؤسسة و وضعت من طرف "SLOAM"، الذي وضع ميكانيزمات التنظيم " و تقسيم هيكل المؤسسة إلى عدة وظائف داخل المقر المركزي مثل

الخزينة المالية، البحث و التطوير، و حاول فرض نظام استقلالية الأقسام في التسيير و إجراء مقارنة داخلية مع الأقسام الأخرى من أجل تحديد الموارد الضرورية للإستثمارات الجديدة و تطويرها .

- المرحلة الثالثة: المرحلة التي تأسس فيها نظام مراقبة التسيير والتي جاءت بعد الحرب العالمية الثانية في عصر الطرق التقنية للتسيير والتنبؤ التقديري والتي طبقت في المؤسسات الخاصة.

- المرحلة الرابعة: هذه المرحلة التي تعتبر من أهم مراحل تطور مراقبة التسيير، التي ظهرت في الستينات مع انتشار أسس الإدارة بالأهداف التي أنشأت نمط التنظيم التسلسلي الذي يعتمد على معالجة الأهداف ومقارنتها بالنتائج الموازية، و الذي إستدعى عن طريق مراقبة التسيير تصميم مراكز المسؤولية وبذلك رسمت مراقبة التسيير أولى مستويات المسؤوليات التسلسلية.

أما في الوقت الحالي فلقد شهد نظام مراقبة التسيير تطوراً كبيراً و ذلك يعود إلى التطور الذي شهدته الساحة التكنولوجية و تطور و استحداث تقنيات كمية حديثة(البشمر كينغ، الميزانية الإجتماعية، تقنيات الإعلام الآلي... الخ) قادرة على ضبط و توجيه المؤسسة بطريقة أكثر دقة و فاعلية .

ثانياً- تعريف نظام مراقبة التسيير

لقد تعددت التعاريف التي قدمت لنظام مراقبة التسيير و التي نذكر منها :

- يعرفه " P.BERGERON " أنه تلك الإجراءات التي تسمح للمسيرين بتقييم أداءاتهم و بمقارنة نتائجهم مع المخططات و الأهداف المسطرة و إتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة¹.

- نظام مراقبة التسيير هو الأداة التي من خلالها نستطيع توجيه موارد المؤسسة وضمائها نحو الإستخدام الأمثل لتحقيق أهداف التنظيم².

- "نظام مراقبة التسيير هو جملة من النشاطات و الوسائل والعمليات التي تزود المؤسسة بأهداف طويلة الأجل و كذلك ضمان تحقيقها بصفة مستمرة"³.

- نظام مراقبة التسيير هو مجموعة من الإجراءات و العمليات التسييرية التي تعني بتقويم إنجازات المؤسسة باستعمال معايير محددة سلفاً و بإتخاذ القرارات التصحيحية بناءً على نتيجة التقويم و هو شديدة الارتباط بالتخطيط و تهيئ التغذية العكسية اللازمة لتعديل الخطط من غير تأخير على ضوء النتائج المحققة⁴.

- كما يعرف على أنه مجموع الأعمال و الإجراءات و الوثائق الهادفة إلى مساعدة المسؤولين العاملين في التحكم في أدائهم التسييري لبلوغ الأهداف المسطرة⁵.

¹ ناصر دادي عدون و آخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية، الجزائر، 2003، ص:10.

² Michel Gervais, Contrôle de Gestion, ECONOMIE, France, 6^{ème} Edition, 1997, P:13.

³ Garmilis Ali, Le Contrôle de Gestion en Action, ORGANISATION, paris , 1988, P: 15.

⁴ محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير- أساسيات و وظائف و تقنيات ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 1995، الجزء الثاني، ص 248.

⁵ Anne Marie keiser. Control de Gestion. ESKA , Paris , 2^{ème} Edition, 2000:P.13.

- حسب "Dearden Anthony": "فإن نظام مراقبة التسيير هو النظام الذي يبين المسار الذي يتأكد من خلاله المدراء من أنه تم الحصول على الموارد واستغلالها بفعالية وكفاءة لتحقيق أهداف المؤسسة"¹.

- و تم تعريف نظام مراقبة التسيير في المعيار الأمريكي على أنه مجموعة من العمليات ينفذها مجلس الإدارة وإدارة المؤسسة و الموظفون الآخرون، تم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول بتحقيق الأهداف التالية²:

- الثقة في التقارير المالية.

- الالتزام بالقوانين واللوائح الملائمة.

- فعالية وكفاءة العمليات.

- أما المعيار البريطاني و المعيار الدولي فقد إستخدم كلاهما التعريف التالي:

نظام مراقبة التسيير يتكون من بيئة الرقابة وإجراءات الرقابة، و تتضمن كل السياسات و الإجراءات المعتمدة من مجلس الإدارة و إدارة المؤسسة للمساعدة في تحقيق هدفهم بقدر المستطاع من انتظام وكفاءة إنجاز الأعمال، متضمنا الإلتزام باللوائح في التحقق، حماية الأصول، منع و إكتشاف التلاعبات المالية والأخطاء .

من التعاريف السابقة يمكن الاستنتاج أن :

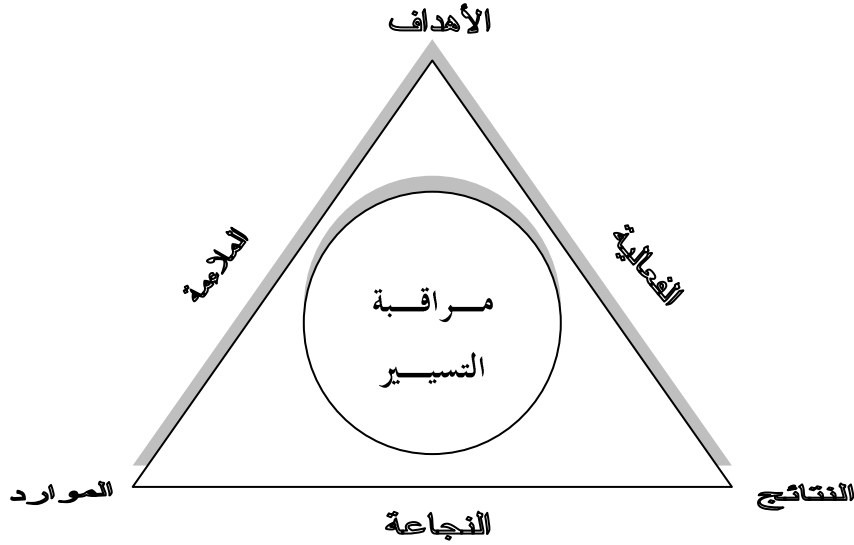
" نظام مراقبة التسيير هو مجموع العمليات و الإجراءات التي تسمح للمسييرين بتقييم أدائهم ونتائجهم المحققة بالمقارنة مع ما كان مخططاً و تحديد الانحرافات و تصحيحها، أي مراقبة مدى نجاعة وفعالية الأداء في المؤسسة من أجل بلوغ أهدافها المسطرة .

و من خلال التعريف يمكن استخلاص أن مراقبة التسيير يركز على ثلاثة مفاهيم أساسية وهي معايير يعتمد عليها مراقب التسيير في تقييم الأداء، و هي الكفاءة، الفعالية، الملائمة كما هو مبين في الشكل التالي:

¹ Alazard. & Separis.S ; **Le Contrôle de Gestion Manuel et Application** ,DUNOD, paris, 3^{ème} Edition,1996, p:06.

² لجنة معايير المراجعة أفريل 2000 ، الأمين العام يوسف محمد المبارك، الجوانب النظرية والتطبيقية لمعيار الرقابة الداخلية لغرض مراجعة القوائم المالية ،

الشكل رقم 1-10: أسس إرتكاز نظام مراقبة التسيير



Source:H.Loning & Y.Pesqueux, Le contrôle de Gestion, ELLIPES, Paris , 2001 , p :06.

و يمكن شرح المفاهيم التي يركز عليها نظام مراقبة التسيير كما يلي¹:

- ♦ **الفعالية:** تعني مقارنة النتائج بالأهداف.
- ♦ **الكفاءة:** تعني مقارنة النتائج بالوسائل المتاحة .
- ♦ **الملاءمة:** هي مقارنة الوسائل المتاحة بالأهداف المحددة.
- ♦ **النجاحة:** هي مقارنة النتائج المحققة بالوسائل(الموارد) المستعملة.

ثالثاً- خصائص نظام مراقبة التسيير

يمكن تلخيص خصائص نظام مراقبة التسيير في النقاط التالية²:

- 1- **تقديم معلومات صحيحة:** يعمل نظام مراقبة التسيير على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار لأن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلل متخذ القرار و كثيراً ما تؤدي إلى نتائج سيئة.
- 2- **حسن توقيت المعلومة المقدمة:** يوفر نظام مراقبة التسيير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب حيث أن المعلومة المتأخرة تفقد معناها و فائدتها جزئياً أو كلياً، فحصول متخذ القرار على معلومة صحيحة و لكن متأخرة ليس لها أثر على القرار.

¹ ناصر دادي عدون و آخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره ، ص:11.

² محمد رفيق الطيب، مرجع سبق ذكره ،ص: 216.

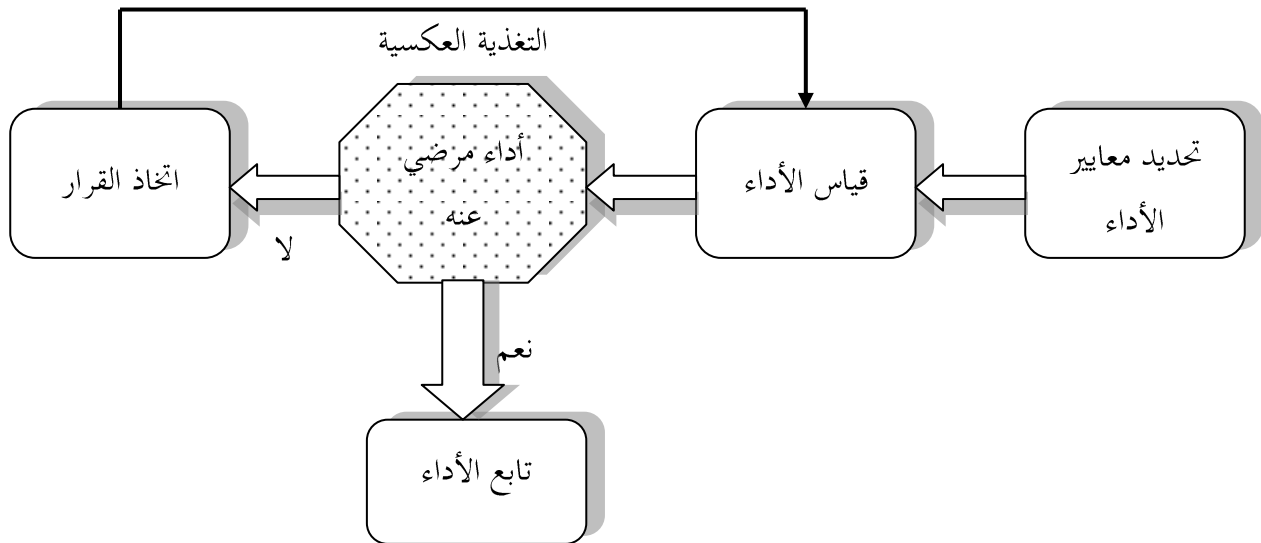
3- الاقتصاد في التكاليف: يساهم نظام مراقبة التسيير في تخفيض التكاليف، خاصة إذا كان هذا النظام مبني على الحاسب معتمد على البرمجيات فهو يخفض من تكاليف التشغيل و تكاليف الوقت و أيضا تخفيض التكاليف من خلال التقليل من الإنحرافات السالبة التي غالبا ما يكون لها تكاليف باهظة.

4- سهولة الفهم: يتصف نظام مراقبة التسيير بالسهولة سواء في الفهم أو التطبيق فإذا لم يفهم المسير نظام الرقابة جيدا و طبيعة المعلومات و النتائج التي يقدمها فإنه سيستفسر هذه النتائج الأمر الذي يؤدي به إلى إتخاذ قرارات خاطئة .

5- تسهيل إتخاذ القرار: يساهم نظام مراقبة التسيير في عملية إتخاذ القرار من خلال المعلومات التي يقدمها هذا الأخير إلى متخذ القرار و التي تتصف بالوضوح و الجاهزية دونما حاجة إلى التفسير و التحليل و الاستقصاء .

و الشكل التالي يبين لنا نظام مراقبة التسيير.

الشكل رقم 1-11: نظام مراقبة التسيير



المصدر: محمد رفيق الطيب، مرجع سبق ذكره ، ص:215.

يمثل الشكل أعلاه عملية مراقبة التسيير و التي تنطلق من تحديد المعايير الواجب إستخدامها أو استعمالها في عملية الرقابة مروراً بقياس أداء ثم مدى الرضا عن هذا الأداء و الذي يعني هل نستمر و نتابع عملية التسيير أم نغير الطريقة أو السياسة المتبعة عن طريق إتخاذ القرار، و من الشكل أعلاه نستنتج أيضا أن نظام مراقبة التسيير يمتاز بالمرونة في استعمال الأدوات و في تغيير السياسات المتبعة .

المطلب الثاني: أهمية و أهداف نظام مراقبة التسيير

لنظام مراقبة التسيير في الوقت الراهن أهمية بالغة في المؤسسات الإقتصادية، باعتباره النظام الذي يختصر كل الوظائف و الأنظمة الأخرى و يعمل على تحقيق أهداف المؤسسة.

أولاً- أهمية نظام مراقبة التسيير

لقي نظام مراقبة التسيير اهتماماً كبيراً من إدارات المؤسسات الإقتصادية منذ أمد طويل و ذلك للأسباب التالية :

- 1 - تعقد وتشعب نطاق الأعمال جعل الإدارة تعتمد على التقارير و التحليلات لإحكام الرقابة على العمليات.
- 2 - الضبط الداخلي و الفحص المتأصل في مراقبة التسيير يقلل من مخاطر الضغط البشري و احتمال الأخطاء و الغش.
- 3 - من المستحيل أن يقوم المراقب في المؤسسة بطريقة إقتصادية بدون الاعتماد على مراقبة التسيير .
- 4 - التقليل من مخاطر التسيير لأقل حد ممكن لتنفيذ عملية التسيير بالكفاءة المطلوبة، حيث أن مراقب التسيير يعتمد كثيراً على حكمه المهني و ذلك لكي يتأكد من فعالية برنامج الرقابة الذي يمكنه من إبداء الرأي المهني السليم عن وضعية المؤسسة، وهذا يعني أن على المراقب أن يهتم بخصائص جودة الأدوات التي يعتمد عليها من خلال تقويمه للتسيير لتحديد مخاطر الرقابة، و من ثم تصميم الاختبارات التفصيلية التي تمكنه من الحصول على أدلة وقرائن إضافية تمكنه من إبداء الرأي المهني السليم عن أداء المؤسسة و مدى و صولها لأهدافها¹.
- 5 - التنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد: حيث إن الموارد المتاحة بأي مؤسسة هي محدودة بطبيعتها و يقع على عاتق المدراء مسؤولية توزيع هذه الموارد النادرة واستعمالها في المؤسسة بأقصى كفاءة و فعالية ممكنة، و يتطلب ذلك تعاون الأنشطة المختلفة و تنظيمها و توجيهها بحيث تؤدي إلى أفضل استعمال لها²، و تتعلق مهام التنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد بعملية تنفيذ الخطط الموزعة للوصول إلى أهداف المؤسسة المرسومة و أن القرارات المتعلقة بالمهام المذكورة تتطلب معلومات مراقبة التسيير الأكثر دقة للوصول إلى إتخاذ القرارات السليمة.

6 - تقييم الأداء وتصحيح الانحرافات: ترغب إدارة المؤسسة بمعرفة كيفية تنفيذ الخطط المرسومة ومدى ملاءمتها و مدى تحقيقها للأهداف المسطرة، و يتم ذلك من خلال مقارنة النتائج المحققة مع الخطط المرسومة

¹ لجنة معايير المراجعة- أبريل 2000 ، الأمين العام يوسف محمد المبارك، الجوانب النظرية والتطبيقية لمعيار الرقابة الداخلية لغرض مراجعة القوائم المالية ، موقع إلكتروني سبق ذكره.

² أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للطباعة و النشر، الأردن، 2000، ص: 9-10.

و تقييم الانحرافات بين الانجاز الفعلي و التوقعات حسب الخطط الموضوعة ثم البحث عن أسباب الانحرافات و المتسببين فيها و تصحيحها¹.

7 - جمع وتحفيز وتنشيط الأفراد: يعمل نظام مراقبة التسيير على توحيد الجهود من أجل تحقيق المشاركة في عملية الرقابة و بالتالي تحقيق أهداف المؤسسة حيث يقوم بالعمل على بعث الحيوية في مختلف مستويات السلطة في المؤسسة و تنشيطها عن طريق مكافأة المجد و معاقبة المتهاون و كذا تحفيز الأفراد و حثهم على بذل أقصى مجهودات ممكنة.

8 - توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب من أجل إتخاذ القرار.

9 - تنظيم وتعظيم الأثر الرجعي للمعلومات أو حلقات التغذية العكسية التي تزود المؤسسة بالمعلومات الضرورية حول تطور و وظائفها و تقلبات محيطها مما يسمح لها بتعديل أهدافها.

ثانياً- أهداف نظام مراقبة التسيير

يمكن تلخيص أهداف نظام مراقبة التسيير في النقاط التالية :

1- تحسين الأداء و فعالية النشاط : إن تحسين فعالية نشاط المؤسسة يتطلب من مراقبي التسيير القيام بأعمال منها :

- التطوير و الاستعمال الأمثل لأنظمة معلومات التسيير حيث يقوم مراقب التسيير بجمع المعلومات.
- وضع نظام معلومات للتقديرات عن طريق المخططات و الموازنات التقديرية و متابعة النتائج و تحليلها.
- معرفة و دراية دقيقة للإيرادات والتكاليف².

2- التحكم في التطور: إن مسايرة التطور و محاولة التحكم فيه يجعل مراقب التسيير يشارك في:

- تحديد الموازنات التقديرية السنوية التي تكون متناسقة مع الخطط على المدى القصير.
- وضع خطط على المدى المتوسط في إطار إستراتيجية محددة.
- إعلام المديرية العامة بكل الانحرافات و الفروقات الموجودة بين الموازنات التي هي بمثابة ترجمة للأهداف المحددة و التي تم الإتفاق عليها بعد طرحها للنقاش و ذلك من طرف كل مسؤول.
- إعلام المديرية العامة بالنتائج مع تزويدها بمختلف التفسيرات حول الانحرافات وأسبابها.

3- الاستعمال الأحسن لوسائل الاستغلال : إن دراسة المردودية الإستثمارية الحالية و المرتقبة و كذلك

التسيير الأحسن للأفراد يقترن بمدى التسيير الأمثل لوسائل الاستغلال، و لهذا فنظام مراقبة التسيير يمكن أن يساهم في بعض الدراسات الإقتصادية و يقوم بتعريف السياسة المتبعة من طرف المؤسسة كما أنها يعمل

¹ احمد حسن ظاهر، مرجع سبق ذكره، ص: 10.

² Abdelatif Khemakhem, Introduction an Contrôle de Gestion, DUNOD Paris, 1971, P 61-62.

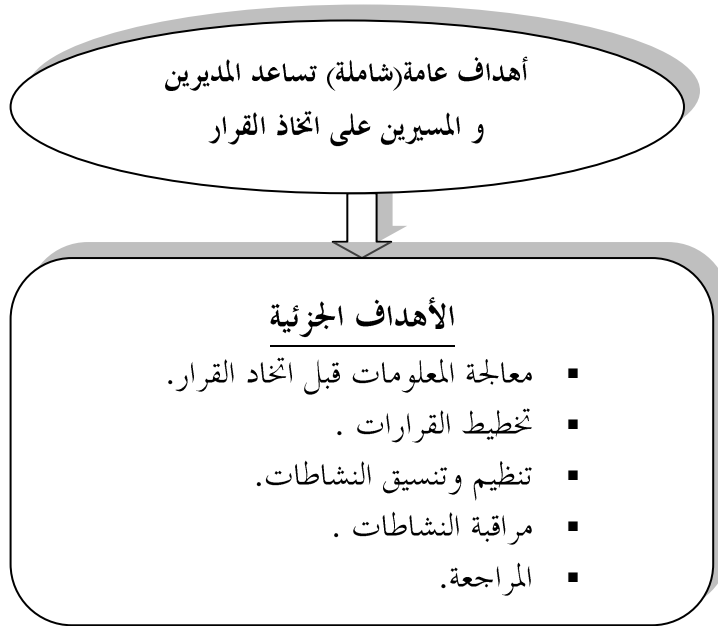
على استنتاج و إستخلاص التحاليل الإقتصادية التي تقوم بها من أجل تحقيق، أكبر فعالية، أحسن مردودية، أرباح و مردودية إنتاجية.

و لتحقيق هذه الأهداف يجب توفر عدة شروط نذكر منها:

- تقسيم المهام المطبقة بشكل عام.
- وضع النماذج في مكانها.
- تحديد نوع المديرية التي تسمح بالمشاركة في التحضيرات.

و الشكل التالي يبين لنا أهداف نظام مراقبة التسيير

الشكل رقم 1-12: أهداف نظام مراقبة التسيير



Source: Alazard.C & Separi.S, op- Cit, p:08

ثالثاً- علاقة نظام مراقبة التسيير بوظائف المؤسسة

لا يمكن تصور أي وظيفة من وظائف المؤسسة لا يمسها نظام مراقبة التسيير، بإعتبار أن أي نظام تسييري مستعمل في المؤسسة هو أداة للمراقبة، لأن من خصائص النظام أنه أداة للرقابة و بالتالي فمراقبة التسيير تظهر في مختلف وظائف المؤسسة من خلال مختلف النظم التسييرية المستعملة سواءً تقنيات كمية للتسيير، طرق إحصائية، بحوث عمليات، النظم الإدارية المختلفة، العلوم الإنسانية و مختلف تقنيات الاعلام الآلي.

و لتوضيح العلاقة بين نظام مراقبة التسيير و وظائف المؤسسة سنقوم بسرد الجدول التالي الذي يبين لنا مختلف الأدوات التي يستعملها نظام مراقبة التسيير في كل وظيفة.

الجدول رقم 1-1 : نظام مراقبة التسيير و علاقتها بمختلف الوظائف

الموارد البشرية	المالية	التسويق	الإنتاج	الوظيفة	
				التقنية	التقنية
<ul style="list-style-type: none"> - المحاسبة التحليلية . - الميزانية الإجتماعية . - 	<ul style="list-style-type: none"> - المحاسبة العامة . - ميزانية الإستثمار، الميزانية النقدية . - عتبة المردودية .- التحليل المالي . - طرق تقييم المشاريع . - نظرية المباريات. 	<ul style="list-style-type: none"> - المحاسبة التحليلية. - التنبؤ بالمبيعات . - مؤشرات المردودية التجارية. - ميزانية المبيعات. 	<ul style="list-style-type: none"> - إدارة المخازن . - المحاسبة التحليلية . - تحليل القيمة . - حلقات الاختناق . - ميزانية الإنتاج . 	التقنيات الكمية للتسيير	
<ul style="list-style-type: none"> - إدارة المعلومات . - الهيكل التنظيمي . 	<ul style="list-style-type: none"> - التنظيم العلمي للعمل . - إدارة المعلومات . - التصور المخطط . 	<ul style="list-style-type: none"> - التنظيم العلمي للعمل . - إدارة المعلومات . - التصور الشكلي . 	<ul style="list-style-type: none"> - التنظيم العلمي للعمل . - إدارة المعلومات . - التصور المخطط. 	التنظيم الإداري	
<ul style="list-style-type: none"> - الإحصاء الوصفي . - الإحصاء التطبيقي . 	<ul style="list-style-type: none"> - الإحصاء الوصفي . - معايير القرار . - شجرة القرار. - الأمل الرياضي. - قانون التوزيع الإحصائي . - الإحصاء التطبيقي . 	<ul style="list-style-type: none"> - المتوسطات المحركة ، - المربعات الصغرى . - الإحصاء الوصفي . - الأمل الرياضي . - شجرة القرار . - الشجرة الاحتمالية . - القيمة الحالية . 	<ul style="list-style-type: none"> - الإحصاء الوصفي ، الرياضي. - قانون التوزيع الرياضي. - الإحصاء التطبيقي . 	الرياضيات ، الإحصاء	

<p>بحوث العمليات</p>	<p>- نظرية الألعاب . - البرمجة الخطية .</p>	<p>- تحليل Bayes . - مسائل النقل و التوزيع . - البرمجة الخطية .</p>	<p>- تحليل Bayes . - نظرية الألعاب .</p>	<p>- بحوث عمليات تسيير الموارد البشرية.</p>
<p>علوم إنسانية</p>	<p>- العصف الذهني . - حلقات الجودة .</p>	<p>- دراسة التحفيز . - دراسة الحاجات .</p>	<p>- دراسة التحفيز . - علم النفس .</p>	<p>- التحليل النفسي . - الميزانية الاجتماعية . - مناهج التوظيف . - علم النفس .</p>
<p>إعلام آلي</p>	<p>- المحاكاة . - النظم الجبيرة و الذكاء الاصطناعي . - برامج الإنتاج ..</p>	<p>- المحاكاة . - النظم الجبيرة و الذكاء الاصطناعي . - برامج التسيير التجاري .</p>	<p>- المحاكاة . - النظم الجبيرة و الذكاء الاصطناعي . - البرامج المحاسبية و المالية .</p>	<p>- المحاكاة . - النظم الجبيرة و الذكاء الاصطناعي . - برمجيات الأجور .</p>

المصدر: محاضرات ، ناصر دادي عدون، لطلبة السنة الأولى ماجستير، تخصص إدارة أعمال، مقياس مراقبة التسيير، جامعة الشلف ، السنة الدراسية 2004-2005

المطلب الثالث: مراحل، تصنيفات و مجالات تطبيق نظام مراقبة التسيير

تمر عملية بناء نظام مراقبة التسيير بعدة مراحل أساسية، إنطلاقاً من تحديد الأهداف و وصولاً لقياس الأداء، كما ينقسم مراقبة التسيير إلى عدة أنواع و التي تشكل مع بعضها نظام متكامل لمراقبة التسيير.

أولاً- مراحل نظام مراقبة التسيير

من أجل إعداد نظام فعال لمراقبة التسيير لا بد من إتباع الخطوات التالية:

1- تحديد الأهداف : يجب تحديد الأهداف الرئيسية المرجوة من الخطة، قبل البدء في وضع البرامج التفصيلية، و عند تحديد الأهداف يراعى ما يلي¹:

1-1. إمكانية التحقيق : يجب أن تكون الأهداف ممكنة التحقيق، مع الأخذ في الحسبان الظروف و الإمكانيات الداخلية للمؤسسة و العوامل الخارجية المحيطة بها، معناه يجب تحديد الأهداف حسب قدرات المؤسسة و مع مراعاة ظروف البيئ الخارجية و ما تحمله من فرص و تهديدات للمؤسسة.

1-2. التطلع إلى الأمام دائماً : إذ ينبغي أن تكون الأهداف المحددة في الخطة القادمة أفضل من الأهداف، التي تم تحقيقها، فعلاً، في الخطة السابقة .

1-3. في حالة تعدد الأهداف، فإنه من الضروري تحديد الأهمية النسبية لكل هدف، و بذلك يمكن تجنب الاهتمام بالأهداف الفرعية على حساب الأهداف الرئيسية.

1-4. المصادقية: يجب أن تتصف الأهداف المحددة بالموضوعية.

و يجب أن نفرق ما بين الأهداف و الغايات²:

فالأهداف هي ما تصبو إليه المؤسسة كمقياس كفي أساساً حتى تؤدي دورها و سياستها مثل تحقيق رقم أعمال بحجم مقبول.

أما الغايات فهي عادة محددة بأرقام و كميات تعبر عن الترجمة الواقعية للأهداف مثل تحقيق قيمة معينة من رقم الأعمال كربح 20% مثلاً.

2- التخطيط: يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات الكمية اللازمة للتفكير

الإستراتيجي، ويساعد بعدها المدراء على الترجمة العملية للسياسات المختارة، أي إكسابها الصيغة الإقتصادية.

¹ الميزانية و الموازنة كأداة تخطيط و رقابة ، موقع المقاتل من الصحراء ، موقع الكتروني :

<http://www.moqatel.com/openshare/indexf.html> Consulté le 14/02/2006

² ناصر دادي عدون ، الإدارة و التخطيط الاستراتيجي، دار المحمدية ، الجزائر، 2001، ص: 321 .

و يتم بعدها تقسيم الخطة الإستراتيجية إلى المدى المتوسط (3 ← 5) سنوات، وهذا دائماً بمساعدة مراقبة التسيير مع برمجة الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف و تبدأ بعدها مرحلة إعداد الموازنات و التي توافق المدى القصير (أقل من سنة)، تسمح هذه الأخيرة بتحقيق الأهداف القصيرة الأجل، و من الضروري أن تكون موازنات متناسقة و مرتبطة بمختلف مصالح المؤسسة.

3- التنفيذ: بعدما تم التخطيط إنطلاقاً من الاختيارات الإستراتيجية، تأتي مرحلة التنفيذ، أي القيام بخطة العمل التي تم إعدادها بتحقيقها في الميدان، و على أرض الواقع، تجسد هذه المرحلة عملية تحقيق الأهداف و تعتبر بذلك غاية العمل التسييري ككل.

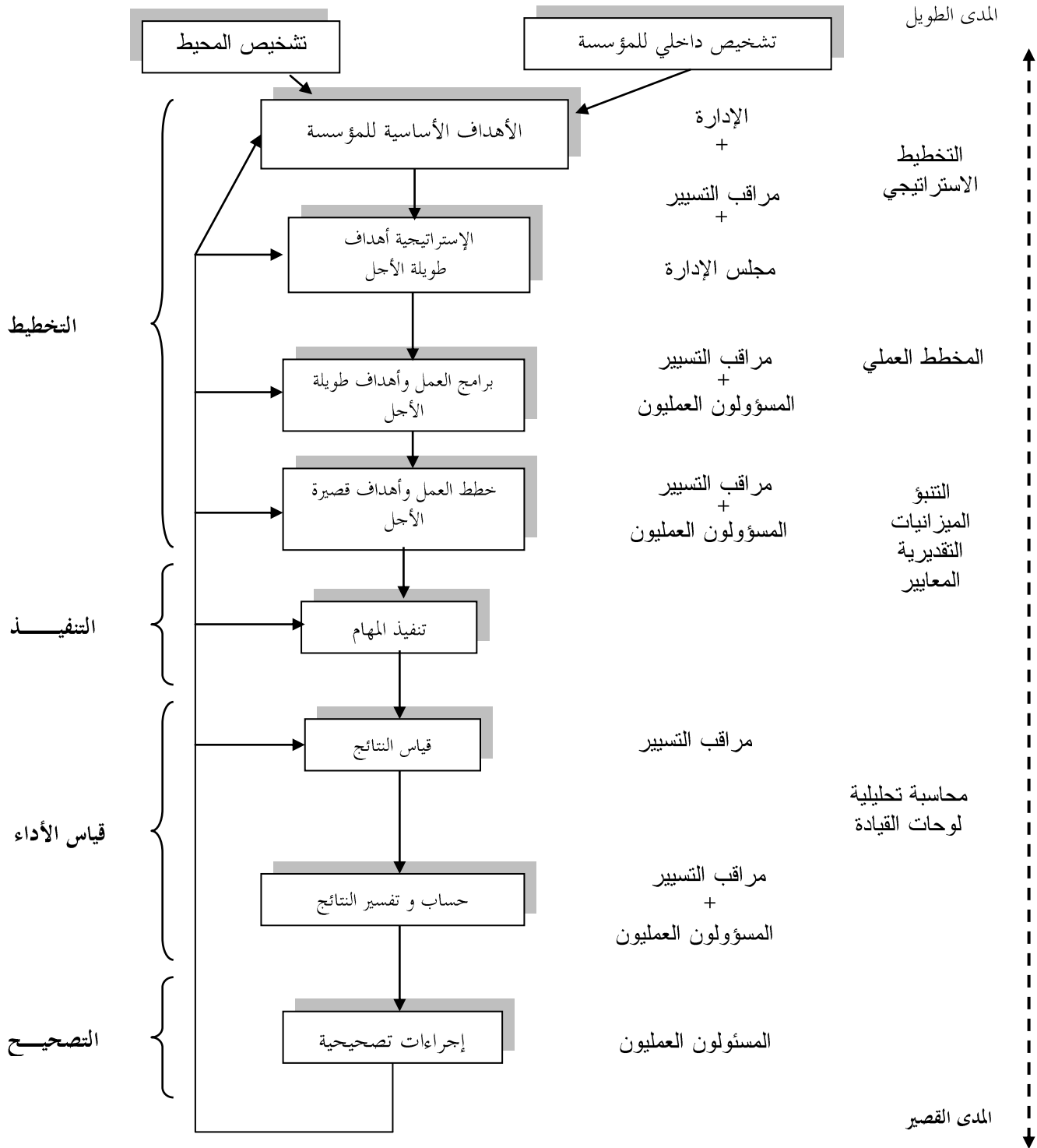
4- قياس الأداء: يمكن تعريف قياس الأداء على أنه مجموعة من تقنيات المراقبة المستعملة للتأكد من تطابق النتائج المحققة في المؤسسة مع الأهداف المسطرة¹.

فعملية قياس الأداء تأتي في المرحلة الأخيرة من مراقبة التسيير أي بعد عملية تحديد الأهداف، التخطيط و التنفيذ، فهذه العملية تسمح للمؤسسة بالإطلاع على مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها المسطرة و مدى تطابق النتائج المحصل عليها مع ما كان مخططاً و معرفة قيمة الانحرافات التي حدثت و سبب حدوثه و بالتالي إتخاذ الإجراءات الضرورية لذلك من أجل تصحيح المسار و تحقيق الأهداف .

و الشكل التالي يبين لنا مراحل إعداد مراقبة التسيير:

¹ ناصر دادي عدون و آخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره ، ص : 20.

الشكل رقم 1-13: مراحل إعداد نظام مراقبة التسيير



المصدر: سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير - أدواته و مراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير،

جامعة الجزائر، 2002 ، ص: 75.

ثانياً- تصنيفات مراقبة التسيير

يمكن تصنيف مراقبة التسيير حسب معايير مختلفة منها: الزمن، التنظيم، المصدر، الشمولية. و سوف نتطرق إلى أنواع المراقبة حسب كل معيار. كما يلي¹:

1- من حيث الزمن: إن وظيفة الرقابة تتطلب قياس الأداء الفعلي سواء قبل التنفيذ أو أثناء التنفيذ أو بعد التنفيذ، و نجد :

1-1. المراقبة السابقة (القبلية): و يعتمد هذا النوع من المراقبة على التأكد من توفر متطلبات إنجاز العمل قبل البدء في التنفيذ أي مراقبة وقائية ، حيث تقلل من شدة الانحرافات بين النتائج المتوقعة (التقديرية) و الفعلية، كما تساعد في مواجهة المشاكل المستقبلية التي تعرقل العمل ، و تعتبر هذه المراقبة تنبؤية و تخطيطية لأنها تركز على المشاكل المتوقعة حدوثها مستقبلا من أجل تحديد الإجراءات و الاستعدادات لمواجهة هذه المشاكل.

1-2. المراقبة أثناء الإنجاز (الجارية): هذا النوع من المراقبة يعتبر مراقبة إصلاحية أو علاجية أثناء عملية الإنجاز أي أنه يتم تصحيح الأخطاء و الانحرافات إذا حدثت أثناء تنفيذ العمل و التأكد من انه سيتم إنجازها بالموصفات المطلوبة و هذا النوع من الرقابة له كذلك تأثير في تفادي وقوع الانحرافات.

1-3. الرقابة اللاحقة (البعديّة): هذه النوع من الرقابة يكون في الأخير أي بعد الانتهاء من تنفيذ الخطط والبرامج و الهدف منها هو علاجي أكثر منه وقائي.

2- من حيث التنظيم: حسب هذا المعيار هناك ثلاثة أنواع للمراقبة هي:

1-2. المراقبة المفاجئة: تتم هذه الرقابة بشكل مفاجئ و بدون إنذار مسبق و هذا من أجل إكتشاف الأخطاء و الإنحراف و التمكّن من تقييم الأفراد و يتم ذلك بجولات تفتيشية لمعرفة مدى إنضباطهم و مدى تسيير أعمالهم و فق الخطة المسطرة.

2-2. المراقبة الدورية: تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعية أو شهرية و ذلك بوضع برامج المراقبة الدورية التي يتم تنفيذها مسبقا و الهدف منها هو وقائي أكثر منه علاجي.

2-3. المراقبة المستمرة: تكون طوال أيام السنة ، أي دائمة و ليست على فترات متقطعة و ذلك لمتابعة عمليات التنفيذ باستمرار و القيام بعملية التقييم الدائم للأداء.

3- من حيث المصدر: "حسب هذا المعيار هناك نوعان من المراقبة هما"²:

¹ فؤاد الشيخ سالم و آخرون ، المفاهيم الإدارية الحديثة، مركز الكتب الأردني،الأردن، الطبعة 05 ، 1990، ص 244.

² Hamadouche Malika , Contrôle de gestion d'un entreprise publique économique. Mémoire de Magister, L'ESC, Algérie, 2000, P. 15-16.

3-1. المراقبة الداخلية: ويقصد بها المراقبة الذاتية ، أي تتم داخل المؤسسة على جميع الأنشطة والمهام والغرض منها هو ضبط الأعمال الجارية في المؤسسة للوصول إلى الأهداف المرسومة وتقوم بها وحدة إدارية مختصة في مراقبة التسيير و يهدف هذا النوع من المراقبة أساسا إلى:

- مراجعة مخطط المؤسسة الداخلي.
- مراجعة سياسة القيادة و إستراتيجيتها المتبعة في النشاط.
- تقييم محيط المؤسسة من الجانب الاجتماعي و الإقتصادي.
- تقدير حصة المؤسسة في السوق.
- تقدير إحتياجات الزبائن و تصنيفهم.

3-2. المراقبة الخارجية: هذه المراقبة تقوم بها جهات متخصصة ومستقلة عن المؤسسة تكون تبعيتها غالبا لجهاز الدول، كمراقبة مجلس المحاسبة للعمليات المالية على الدوائر الحكومية، مراقبي و مدققي الحسابات...
4- من حيث شموليتها: تنقسم مراقبة التسيير حسب هذا المعيار إلى ثلاثة أنواع:

4-1. المراقبة على مستوى الأفراد : تقوم هذه المراقبة بالتركيز على أداء الأفراد لأعمالهم و التعرف على سلوك الأفراد أثناء العمل و هذا يستخدم عدة مؤشرات منها: الكفاءة، الإنتاجية، معدل الغياب و التأخر... الخ

4-2. المراقبة على الأنشطة الوظيفية : و تشمل كل وظائف و أنشطة المؤسسة مثل: التسويق، التمويل، الإنتاج و إدارة الموارد البشرية... و تقوم بقياس أداء كل منها بمؤشرات.

4-3. المراقبة على الأداء الكلي للمؤسسة : من خلالها يمكن تقييم الأداء الكلي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة وهذا عن طريق معايير و مؤشرات تستخدم في هذا الخصوص منها معدل الربحية، الحصة السوقية للمؤسسة، معدل الإنتاجية وإلى غير ذلك من المؤشرات وهذا من أجل معرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف المسطرة.

5- من حيث طريقة المراقبة: و حسب هذا المعيار هناك نوعان من المراقبة:

5-1. الرقابة عن طريق الحلقة المغلقة: هي عبارة عن مخطط للرقابة قائم على أساس الملاحظة المباشرة لحالة المعايير ثم المقارنة بين هذه الملاحظة، إذاً هي عبارة عن خطوات للتحديد المباشر للانحرافات بين الإنجازات و الأهداف.

2-5. الرقابة بطريقة الحواجز: هي عبارة عن رقابة قائمة على أساس استعمال المعلومات المتحصل عليها من النظام المراقب و لكن لا تعطي مباشرة المعلومات حول المعايير.

ثالثاً- مجالات تطبيق نظام مراقبة التسيير¹

سنحاول في هذه النقطة التطرق لمجالات تطبيق مراقبة التسيير من خلال وجهات نظر مختلف المدارس الفكرية:

1- المدرسة الكلاسيكية: و من أبرز رواد هذه المدرسة نجد " تايلور" الذي يرى ضرورة تقسيم العمل مع تحديد العناصر الجزئية المكونة له ثم دراسة كل عنصر من هذه العناصر و ضرورة إختيار العاملين و تكوينهم و مكافأهم حسب مردوديتهم .

أما " فايول" مؤسس المدرسة العلمية فلخص العملية الإدارية في: التقدير و التنظيم، التنسيق، القيادة و المراقبة .

مما سبق نستنتج أن أنصار المدرسة الكلاسيكية يرون أن المراقبة يجب أن تطبق على وظائف المؤسسة أي إمكانية وجود مراقبة إدارية و تجارية و مالية... الخ ، بمعنى أن كل وظيفة من وظائف المؤسسة تخضع لعملية الرقابة و فق المعايير التي تناسب هذه الوظيفة، و حتى تكون عملية الرقابة فعالة يجب أن تكون ذات كفاءة و غير متحيزة و وقيية متبوعة بالإجراءات الضرورية .

2- المدرسة النفسية (السيكولوجية): و من رواد هذه المدرسة نجد " مايو" و الذي اهتم بالجانب النفسي للعمال و الذي قام بدراسة ميدانية تطبيقية في مؤسسة أمريكية " WESTERN ELECTRIC " حيث توصل من خلالها إلى أن الظروف الداخلية للعمل ليست هي المؤثر الوحيد على نفسية العامل بل حتى الظروف الخارجية، فيرى أنصار هذه المدرسة أنه على المؤسسة مراعاة الظروف الداخلية و الخارجية التي تؤثر على سلوك العامل من أجل تحقيق نظام رقابة فعالة يمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها.

لذا فإن قياس الأداء و استخلاص الفروقات يستدعي دراسة جميع العناصر المترابطة التي من شأنها التأثير في عملية التسيير و أسباب هذه الفروقات و من ثم إتخاذ الإجراءات اللازمة لتفادي هذه الانحرافات و بالتالي تحسين الأداء .

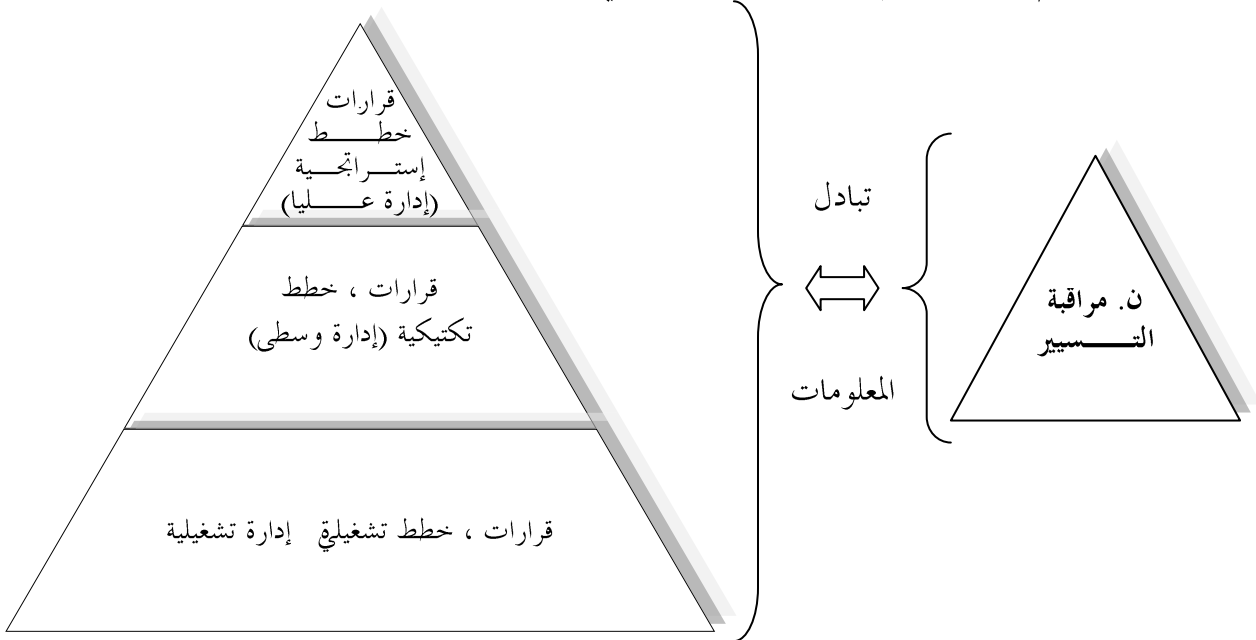
رابعاً- وظائف نظام مراقبة التسيير

1- التخطيط : يعمل نظام مراقبة التسيير على دعم عملية التخطيط في كل المستويات الإدارية و بكل أنواعه سواءً التخطيط الإستراتيجي على مستوى الإدارة العليا أو التكتيكي في الإدارة الوسطى و التخطيط للعمليات على مستوى الإدارة التشغيلية. و الشكل (1-14) يبين ذلك .

¹ عثمان حداد ، مدى ملاءمة مراقبة التسيير لقطاع البريد و المواصلات ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، المدرسة العليا للتجارة ، 2004 ، ص: 10- 13.

2- **إتخاذ القرار:** يعمل نظام مراقبة التسيير على دعم القرارات في مختلف المستويات الإدارية من خلال ترشيد سلوك متخذ هذا القرار عن طريق المعلومات الجيدة التي يقدمها هذا النظام. و الشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم 1-14: نظام مراقبة التسيير و عمليتي التخطيط و و إتخاذ لقرار في المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على، هشام أحمد عطية ، مرجع سبق ذكره، ص:14.

3- **التنسيق و التنظيم:** يعتبر التنسيق بين مستويات المؤسسة ضروري بإعتباره كل متماسكة ولذلك لا بد

على مراقب التسيير التنسيق بين جميع مراكز المسؤولية فيما يخص وضع الأهداف و وضع الميزانيات.

4- **مراقبة الأداء:** إن مراقبة الأداء هي عملية لتقييم جودة أداء التسيير و أنها تتضمن التقييم بواسطة

الموظفين المناسبين لتصميم وتنفيذ عملية الرقابة و أنها تعمل كما خطط لها أو تم تحديثها لتواكب الظروف

المتغيرة، و يمكن أن تكون مراقبة الأداء عن طريق أنشطة مستمرة كتقارير إرضاء العملاء أو دوريا كتقارير

المراجعين الداخليين أو لجنة المراجعة والجهات الرقابية.

5- **مراقبة الأداء الوظيفي:** إن مراقبة الأداء الوظيفي في المؤسسات تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي

لا يمكن التخلي عنها، بإعتبارها الدعامة الأساسية و الوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات لتقييم الأداء

بموضوعية، حيث يعمل القائم بمده المهمة على الإصغاء للمشاكل و العراقيل التي يعاني منها الأفراد و يسعى

إلى جمع المعلومات التي تساعد المسؤولين على إتخاذ القرارات التي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث

(الترقية، زيادة الأجر، مكافآت، عقوبات.... الخ) مما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة و التي تحقق عن

طريق جملة من الخصائص:

- 5-1. **المشاركة في تحديد الأهداف** : تعتبر مشاركة العمال في تحديد الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة دافعا معنويا من أجل تحقيقها، مع ضرورة إحداث نوع من التوازن بين أهداف الفرد وأهداف المؤسسة.
- 5-2. **عدالة التوزيع** : و تعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلى تقوية الثقة بين الإدارة و العمال، و ذلك من خلال توزيع الأجور كل حسب طبيعة عمله، إضافةً إلى التوزيع العادل للأرباح حسب الهيكل الهرمي للمؤسسة.
- 5-3. **عدالة التعاملات** : إن عدالة التعاملات تكون بالاتصال الدائم لممثلي العمال بمختلف المسؤولين، من أجل طرح مشاكلهم على الإدارة لإتخاذ القرارات المنصفة و العادلة المتعلقة بالعمل و مستقبل العمال المهني.
- 6- **مراقبة الجودة** : إن إدارة الجودة لها أهمية كبيرة على مستوى المؤسسات التي تسعى إلى التقدم و التوسع في نشاطها، حيث يتطلب منها إنتاج سلع ذات جودة تتلاءم و رغبات المستهلكين من حيث المظهر الخارجي للسلع و المواد المستعملة لإنتاجها.
- إن موضوع إدارة الجودة يحض باهتمام كبير من طرف الباحثين الذين حاولوا تقديم شروط و عوامل تحسين الجودة مثل مرجعية التنظيم الدولي " ISO " (*) و بالتالي فعلى مراقب التسعير أن يتابع باستمرار هذه العملية للمحافظة على الجودة العالية لتلبية رغبات و متطلبات المستهلكين و من ورائها ضمان استمرارية المؤسسة في بيئة الأعمال الدينامكية التي تنشط فيها.
- 7- **إدارة الوقت** : إن للوقت أهمية كبيرة في المؤسسة، و كلما إستطاعت المؤسسة إستغلاله بالشكل الحسن كلما كانت لها القدرة على التنافس كبيرة ، و ذلك من خلال تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة، و العكس صحيح و عليه فمن الواجب إستغلاله و مراقبته بالوسائل التالية:
- العمل على تطوير الكفاءة عن طريق التكوين المستمر للتغلب على المشكلات الطارئة.
 - مكنتة العمليات على المستويات الحاسوبية كالإنتاج، التمويل ... الخ، لربح الوقت.
 - تنفيذ الأهداف عن طريق جدول زمني بإستخدام بحوث العمليات.
 - تحديد كيفية إستخدام الوقت حسب خطة مدروسة سابقا.

(*) International Organization for Standardization

خلاصة الفصل

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى نظام المعلومات المحاسبي و الذي خلصنا إلى أنه " نظام يعمل على تجميع بيانات الأحداث الاقتصادية للمؤسسة مع ذاتها و مع المحيط ثم يقوم بتبويبها، تسجيلها ، تحليلها ، توثيقها و تخزينها ثم توليد ما يتلاءم من المعلومات و احتياجات الإدارة لأغراض إتخاذ القرار في صورة مخرجات هادفة. هذا النظام الذي له أهمية ليس للمؤسسة فقط و إنما له أهمية بالنسبة لكل الأطراف التي لها علاقة مع المؤسسة.

و عند بناء أو صيانة هذا النظام يجب مراعاة مجموعة من المبادئ و المناهج التي تعتبر أساسية في هذه العملية من أجل قيام هذا النظام بالعمل المنوط به، الذي يعتبر عمل إستراتيجي في المؤسسة و أيضا مراعاة تكلفة هذا النظام و متطلبات الإستثمار فيه، التي لها أثر مباشر على هيكل تكاليف المؤسسة و عائداتها. و في الأخير تطرقنا إلى نظام مراقبة التسيير و أبرزنا كيف تطور من نظام بسيط كان يعتمد على المحاسبة إلى نظام معلومات يحوي كل الطرق و التقنيات التي من شأنها المساهمة في مراقبة التسيير، ثم حاولنا إبراز مفهوم هذا النظام الذي خلصنا في النهاية على أنه مجموع العمليات و الإجراءات التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم و نتائجهم المحققة بالمقارنة مع ما كان مخططاً و تحديد الإنحرافات و تصحيحها و مراقبة مدى نجاعة و فعالية الأداء في المؤسسة من أجل بلوغ أهدافها المسطرة. و حاولنا التوسع في هذا المفهوم من خلال إبراز مدى أهمية نظام مراقبة التسيير و دوره و هدفه في المؤسسة، الذي يتلخص في المساهمة في تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العليا، التنسيق بين مختلف مراكز المسؤوليات، كما يُمكن من التحكم في عمليات التسيير و التحقق من كفاءة و نجاعة عمليات التسيير، ذلك بالاعتماد على مجموعة من الأدوات و الخطوات المنطقية المتبعة، من خلال المرونة التي يتميز بها هذا النظام سواءً من ناحية الأدوات المستخدمة أو من ناحية قدرته على التأقلم مع ظروف البيئة الداخلية و الخارجية للمؤسسة.

تمهيد

يعد نظام المعلومات الحاسبي أداة لتوصيل البيانات و المعلومات إلى المستويات الإدارية المختلفة في كافة المؤسسات، مهما اختلفت طبيعة نشاطها و حجمها، بهدف إتخاذ القرارات التخطيطية و الرقابية، وتحقيق الإدارة الاقتصادية، و تُعدّ أنظمتها الفرعية أحد مكوناته الأساسية و من بين الأدوات الرئيسية التي تستخدمها الإدارة في تحقيق التخطيط و التنسيق، و الرقابة، و تقييم الأداء.

فنظام الموازنة، المحاسبة التحليلية، المحاسبة العامة و التحليل المالي من أهم أدوات التخطيط و الرقابة، التي تتوحد أهداف المؤسسة، و سياساتها، و خططها في شكل رقمي، تكون أساساً لسير العمل و تقدمه، كما أنها تُلزم كل وحدة إدارية فرعية في المؤسسة أن تصنع خططاً تتماشى مع الخطط الأخرى، و لا تتعارض معها، لذا فهي تعد أداة مهمة من أدوات التنسيق، كما أنها أداة من أدوات تحديد المسؤولية في المؤسسة. و في هذا الفصل سنحاول تسليط الضوء على أهم الأدوات المحاسبية لمراقبة التسيير و التي هي نظم فرعية لنظام المعلومات الحاسبي، من خلال إبراز مختلف المفاهيم المتعلقة بها. و من أجل ذلك إتبعنا الخطة التالية:

المبحث الأول: نظام المحاسبة العامة و نظام التحليل المالي

المبحث الثاني: نظام محاسبة التكاليف

المبحث الثالث: نظام الموازنات التقديرية

المبحث الأول: نظام المحاسبة العامة و نظام التحليل المالي

يعتبر نظام المحاسبة العامة من أقدم الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي و من بين أوائل الأدوات التي إستخدمت في مراقبة التسيير و ذلك من خلال مجموع القوائم التي ينتجها هذا النظام و التي تعتبر مدخل أساسي لكل الأنظمة الفرعية الأخرى و منطلق لكل أنواع الرقابة التي تخضع لها المؤسسة سواءً الداخلية أو الخارجية، هذا النظام الذي له دور فعال في ضبط و توجيه نشاط المؤسسة و حماية ممتلكاتها. و لكن يرى العديد من الإقتصاديين أن نظام المحاسبة العامة رغم أهميته في المؤسسة إلا أنه يبقى نظام فيه نوع من القصور، خاصة في مجال مراقبة التسيير و ذلك يعود إلى كون مخرجات هذا النظام و خاصة الميزانية لا تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لأن القيم التي تحتويها هي قيم تاريخية. و يأتي نظام التحليل المالي ليكمل نقائص النظام السابق من خلال جعل القوائم المالية ذات نفعية أكثر في عملية الرقابة على التسيير، من خلال إجراء مجموعة من التعديلات على القوائم المالية لتصبح تتلاءم و عمليات التحليل، و قاعدة قوية ينطلق منها المحلل المالي بالاعتماد على مجموعة من المؤشرات التي تساعد على تحليل القوائم المالية و إستخراج المعلومات الضرورية التي تساعد الإدارة على تقييم نشاطها و أدائها، مدى تحقيقه للأهداف المسطرة، مدى كفاءتها في استخدام أصولها، مدى فاعلية عملياتها و سياستها المتبعة ، و بالتالي تمكين الإدارة من معرفة حجم الإنحرافات و إتخاذ الإجراءات التصحيحية الضرورية.

المطلب الأول: نظام المحاسبة العامة (مفهومه، مبادئه، آليته عمله)

يعمل نظام المحاسبة العامة على حصر و تجميع و تبويب كل الأحداث المالية التي تحدثها المؤسسات جراء تعاملها مع نفسها أو تعاملها مع الغير، كما يعتبر أساس و منطلق كل الأنظمة المحاسبية الأخرى، و هو أداة ضبط إقتصادية و قانونية.

أولاً- مفهوم نظام المحاسبة العامة

1- تعريف نظام المحاسبة العامة: هو نظام يقوم بجمع و تسجيل و تبويب و تلخيص كل نشاط المؤسسة و عملياتها في دفاتر محاسبية بطريقة منظمة تعتمد على نظام محاسبي دقيق و متكامل¹. و يعرف أيضاً أنه نظام يهتم بضبط العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة وفق قواعد و مبادئ دقيقة و يهدف إلى معرفة النتائج بالتسلسل التدريجي، نتيجة الدورة و ما عليها من ديون و ما لها من حقوق حسب المستندات و الوثائق الرسمية كدليل لإثبات التسجيلات المختلفة².

¹ منصور عبد الكريم، المحاسبة العامة مدخل، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1992، ص: 12.

² بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة العامة، دار هومة، الجزائر، 1998، ص: 7.

2- مبادئ نظام المحاسبة العامة: نظام المحاسبة العامة يشتمل على مجموعة من المبادئ، تعمل على تحليل العمليات المالية عند حدوثها، و تسجيلها بطريقة منتظمة، ثم تجميع و تبويب الحقائق في شكل قوائم و تقارير مالية تساعد على تفسير هذه الحقائق¹.

و يمكن تعريف مبادئ المحاسبة على أنها مجموعة من الأعراف و القواعد و الإجراءات المحاسبية التي تكون ممارسات المحاسبة الشاملة لكافة أوجه النشاط الاقتصادي².

و من المبادئ الأساسية المحاسبية التي يقوم عليها هذا النظام و المتفق عليها عموماً ما يلي:

1-2. مبدأ استمرارية النشاط: تنشأ المؤسسة من أجل مواصلة نشاطها باستمرار دون تقطع في النشاط و دون نية التوقف و التصفية، هذا المبدأ أساس قواعد التقييم و لولاه لاختلقت أشكال القوائم المالية و ربما محتوياتها³.

2-2. مبدأ إستقلالية الدورات و النتائج الدورية: علاقة هذان المبدأ بالمبدأ السابق علاقة مباشرة يرغب مستعملو البيانات المحاسبية بمختلف أنواعها في تزويدهم بنتائج دورية نتائج الماضي و تقديرات المستقبل مما يؤدي بالضرورة إلى تجزئة الاستمرارية (أي تجزئة حياة المؤسسة إلى فترات تسمى بالدورة المالية و تتألف من إثنتي عشر شهراً غالباً و تساير السنة المدنية إلا إستثناءً) و عليه فإن القانون التجاري يجبر المؤسسة على إعداد قوائم مالية على مدى إثنتي عشر شهراً، هذا يجبر المؤسسات المذكورة على القيام بعملية الجرد الطبيعي في نهاية كل دورة على الأقل و تقديم القوائم المالية ، كما يجبر المساهمين على عقد جمعية عامة كل عام للموافقة على الحسابات.

3-2. مبدأ استقرار الوحدة النقدية: حسب هذا المبدأ الوحدة النقدية التي تتعامل بها المؤسسة ثابتة (ليس من حيث القيمة الشرائية و لكن من حيث نوع العملة) و تعتبر هي أساس تسوية كل المعاملات (مثال: مؤسسة تتعامل بالدينار الجزائري فإن كل معملاتها تتم بالدينار، حتى المعلات الخارجية مع دول أجنبية يعتبر الدينار هو محورها و يتم التسجيل في الدفاتر المحاسبية بقيمة الدينار الجزائري بعد التحويل)

4-2. مبدأ ثبات أو استمرارية الطرق المحاسبية: يعتبر هذا المبدأ أن طرق التسجيل و التقييم المحاسبية ثابتة من دورة إلى أخرى للتمكن من المقارنة بين نتائج الدورات⁴ ، و كل تغير يجب الإعلان عنه و تبريره للموافقة عليه و في جميع الحالات يجب أن لا يؤثر أبداً على مدى صدق و سلامة الحسابات.

5-2. مبدأ الحيطة و الحذر: يشير هذا المبدأ إلى خطورة تقديم نتائج مُبالغ فيها و حسب هذا المبدأ لا تسجل الإيرادات إلا إذا تحققت و العكس بالنسبة للنفقات إذ يجب تسجيل كل نفقة محتملة الحدوث دون مبالغة⁵.

¹ فكري عبد الحميد عشموي ، أساسيات المحاسبة المالية ، دار الشروق للنشر و التوزيع و الطباعة ، جدة ن 1983 ، ص : 615.

² محمود قاسم تنتوش، نظم المعلومات في المحاسبة و المرجعة المهنية- دور الحاسوب في الإدارة و التشغيل، دار الجيل دار الرواد ، بيروت، 1998، ص:23.

³ محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ط2، 1992، ص : 35.(بتصرف)

⁴ طيبي نور الدين ، نواصر محمد فتحي ، مبادئ المحاسبة ، الديوان الوطني المطبوعات الجامعية ، الطبعة الأولى ، 1994، ص:51.

⁵ صالح خالص، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة و المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، بدون سنة النشر ، ص:11.

2-6. مبدأ القيد المزدوج: يسجل محاسب المؤسسة عمليات عديدة ومتنوعة حسب قواعد دقيقة و يحتاجون إلى وسائل الرقابة لتمكينهم من إكتشاف أغلب الأخطاء في حينها¹.

و تعتمد المحاسبة العامة كغيرها من المحاسبات العصرية على مبدأ القيد المزدوج لما له من فوائد كبيرة في إكتشاف الأخطاء و يشترط في القيد المزدوج في كل عملية محاسبية تسجل تساوي مجموع المبالغ المسجلة في الأطراف المدينة للحسابات الأولى و مجموع المبالغ المسجلة في الأطراف الدائنة للحسابات الثانية، أي يشترط توازن الأرصدة و ذلك بالنسبة لطرفي أي عملية.

2-7. مبدأ الموضوعية: لكي يستطيع مستعملو القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة فهم محتواها يجب أن تكون: بياناتها مرضية، كافية، ذات معنى، واضحة.

هذا يعني أن تكون لها المصدقية و أن تعطى لها الثقة التامة من طرف مستعمليها بمختلف أنواعهم، و يتضمن مبدأ الموضوعية القواعد الواجب إتباعها للوصول إلى النتائج حتى يتمكن المحلل من مقارنة نتائج المؤسسة بالمؤسسات الأخرى و لكي تكون المقارنة موضوعية، وذات معنى بين مختلف المؤسسات يجب توحيد المصطلحات في القوائم المالية أي أن البيانات الظاهرة بالميزانية و حسابات النتائج، بيانات دقيقة و لها نفس المعنى في مختلف المؤسسات و هذا بفضل المخطط المحاسبي الوطني².

3- فائدة نظام المحاسبة العامة³: يمكن حصر فائدة نظام المحاسبة العامة عموما عند أربع مستويات:

3-1. الفائدة للمؤسسة: يعتبر نظام المحاسبة العامة أداة لمعرفة نتائج الدورة المالية والمتمثلة في المؤشرات الخاصة بالهامش الإجمالي و القيمة المضافة و نتيجة الاستغلال... الخ. و على هذا الأساس فإنها:

-يسمح بمعرفة تطور الحالة العامة للمؤسسة.

-يوفر المعلومات للمحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف) .

-يوفر لتسيير الميزانية (الموازنات التقديرية) عناصر حساب الانحراف و الفوارق.

-يعتبر القاعدة الأساسية للتحليل المالي.

3-2. الفائدة للغير: يعتبر نظام المحاسبة العامة أداة إعلام للمحيط الخارجي الذي له علاقة مع المؤسسة (العملاء , الموردون , البنوك , المساهمون... الخ).

3-3. الفائدة للأمة: يوفر نظام المحاسبة العامة جميع المعلومات اللازمة للمحاسبة الوطنية و التي من شأنها تسهيل تقييم الدخل الوطني.

3-4. الفائدة للإدارة الضريبية: يعتبر أداة لتحديد نتيجة الوعاء الضريبي.

¹ محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص: 36

² نفس المرجع السابق، ص: 36.

³ كتوش عاشور، المحاسبة العامة - أصول و مبادئ و فق المخطط الوطني المحاسبي ، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003 ، ص: 14.

ثانياً- آلية عمل نظام المحاسبة العامة

يعتمد نظام المحاسبة العامة على خلاف الأنظمة الأخرى على آلية عمل يغلب عليها الجانب القانوني، حيث هذا الأخير يجبر كل المؤسسات الاقتصادية على إتباع نفس طريقة التشغيل و المعالجة و نفس المخرجات تقريباً .

1- مدخلات نظام المحاسبة العامة: تنشأ البيانات الداخلة إلى هذا النظام من جراء العمليات المحاسبية التي تتم يومياً سواء داخل المؤسسة أو خارجها، هذه العمليات التي تعبر عن عمليات مالية يمكن قياسها كمياً و نقداً و التي لها تأثير على أصول و خصوم المؤسسة، و يمكن التفريق بين نوعين من العمليات المحاسبية " العمليات الخارجية" التي تنشأ من جراء العمليات التي تقوم بها المؤسسة مع أطراف خارجية مثل (العملاء، الموردون ، مصلحة الضرائب... الخ) و " العمليات الداخلية " التي تنشأ من جراء العمليات التي تحدث بين الأقسام الداخلية للمؤسسة .

و تعد مدخلات هذا النظام بمثابة مخرجات بالنسبة لأنظمة أخرى و التي تشكل مصدراً أساسياً للبيانات الداخلة إلى هذا النظام، و من أهم مدخلات نظام المحاسبة العامة نجد : المستندات و الوثائق، دورة العمليات في المؤسسة، نظام المبيعات الآجلة و المبيعات النقدية، نظام الحسابات المدينة، نظام المشتريات، نظام المقبوضات، نظام المدفوعات، نظام رقابة الإنتاج... الخ

1-1. المستندات و الوثائق¹: ذكرنا سابقاً بأن البيانات تنشأ من جراء المعاملات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة سواء الداخلية أو الخارجية، هذه المعاملات التي يتم تسجيلها من خلال وثائق و مستندات تعتبر هي الأساسية في عملية التسجيل المحاسبي، و هي بمثابة دليل على حدوث عمليات اقتصادية.

هذه المستندات التي تعتبر المادة الأولية التي يستعملها هذا النظام و التي تقوم بتزويده بالبيانات التي تدخل في عملية المعالجة، كما تشكل هذه المستندات و الوثائق المدخل الأساسي في تصميم عمليات الرقابة الداخلية و تحديد مسار المراجعة من أجل إكتشاف الأخطاء و منع حالات الغش و التلاعب.

و عدد هذه الوثائق و المستندات لا يمكن حصره في الحقيقة لأنه يخضع لطبيعة المؤسسة و نوع نشاطها.

1-2. تشغيل العمليات: و يقصد بتشغيل العمليات في المؤسسة كل النشاطات التي يجب أن تنفذ من أجل

القيام بالعمليات اليومية في المؤسسة، لأن دورة هذه العمليات في المؤسسة المتمثلة في إنتقال الوثائق داخل و خارج المؤسسة بمثابة مدخلات لنظام الحاسبة العامة الذي يقوم بتشغيل هذه العمليات سواء من أجل اتخاذ القرارات أو الرقابة.

¹ عبد الرزاق محمد القاسم، مرجع سبق ذكره، ص: 175.

3-1. المعلومات الناتجة عن الأنظمة الفرعية داخل المؤسسة : و المتمثلة في نظام المبيعات، نظام المشتريات نظام المقبوضات، نظام المدفوعات، نظام الحسابات المدينة... الخ تعتبر مخرجاتها من المعلومات كمدخلات لنظام المحاسبة العامة، من خلال ما ينجر عنها من مستندات و وثائق تثبت معاملات إقتصادية خارجية و داخلية قامت بها المؤسسة في فترة زمنية معينة.

4-1. المعلومات المرتدة: يعتبر نظام المحاسبة العامة كباقي الأنظمة له معلومات مرتدة و التي تشكل جزء مهم من مدخلاته، هذه المعلومات التي تتمثل في بيانات تم تشغيلها من قبل في نظام معلومات المحاسبة العامة، و لكن المؤسسة عادة ما تقوم بتشغيل معلومات سابقة من أجل اتخاذ القرارات السليمة لتفادي الوقوع في نفس الأخطاء السابقة . مثل استعمال تقاري مالية سابقة .

5-1. المخطط الوطني المحاسبي: إن نظام المحاسبة العامة على خلاف الأنظمة الفرعية الأخرى، فهو يعمل في إطار قوانين تنظم كل الحركات داخله، و يختلف المخطط المحاسبي من بلد إلى آخر، و لكن إجمالاً يمكن تعريفه أنه : مجموعة من القوانين و الإجراءات التي تعمل على ضبط و تنظيم العمل المحاسبي، بحيث يحتوي هذا المخطط على خريطة حسابات تصف الخطوط العامة التي تجري على أساسها عملية تمييز و حصر و تجميع البيانات المحاسبية المناسبة لغرض القياس في ظل المعالجة اليدوية¹.

فنظام المحاسب العامة يعتمد في الأساس على دليل واحد هو دليل الحسابات. هذا الدليل ما هو إلا خريطة تتضمن أسماء مختلف الحسابات الإجمالية و الفرعية التي تتضمنها قائمتي الدخل و المركز المالي مع ترتيب هذه الحسابات في مجموعات متجانسة و مرقمه بشكل يوضح العلاقات القائمة بينها، كما يحتوي هذا الدليل على شرح موجز لطبيعة كل الحسابات و القواعد التي تحكم عمليات التسجيل.

و يهدف المخطط المحاسبي إلى:

أ - توحيد المصطلحات المحاسبية.

ب - توحيد قائمة الحسابات و توحيد آليات تسيير الحسابات.

ج - توحيد طرق التقييم.

د - إعطاء نماذج للوثائق الشاملة و القوائم المالية و الجداول الملحقه و ذلك من أجل تسهيل:

- العمل المحاسبي و المتمثل في تسجيل البيانات و المعاملات و إعداد مختلف القوائم المالية.

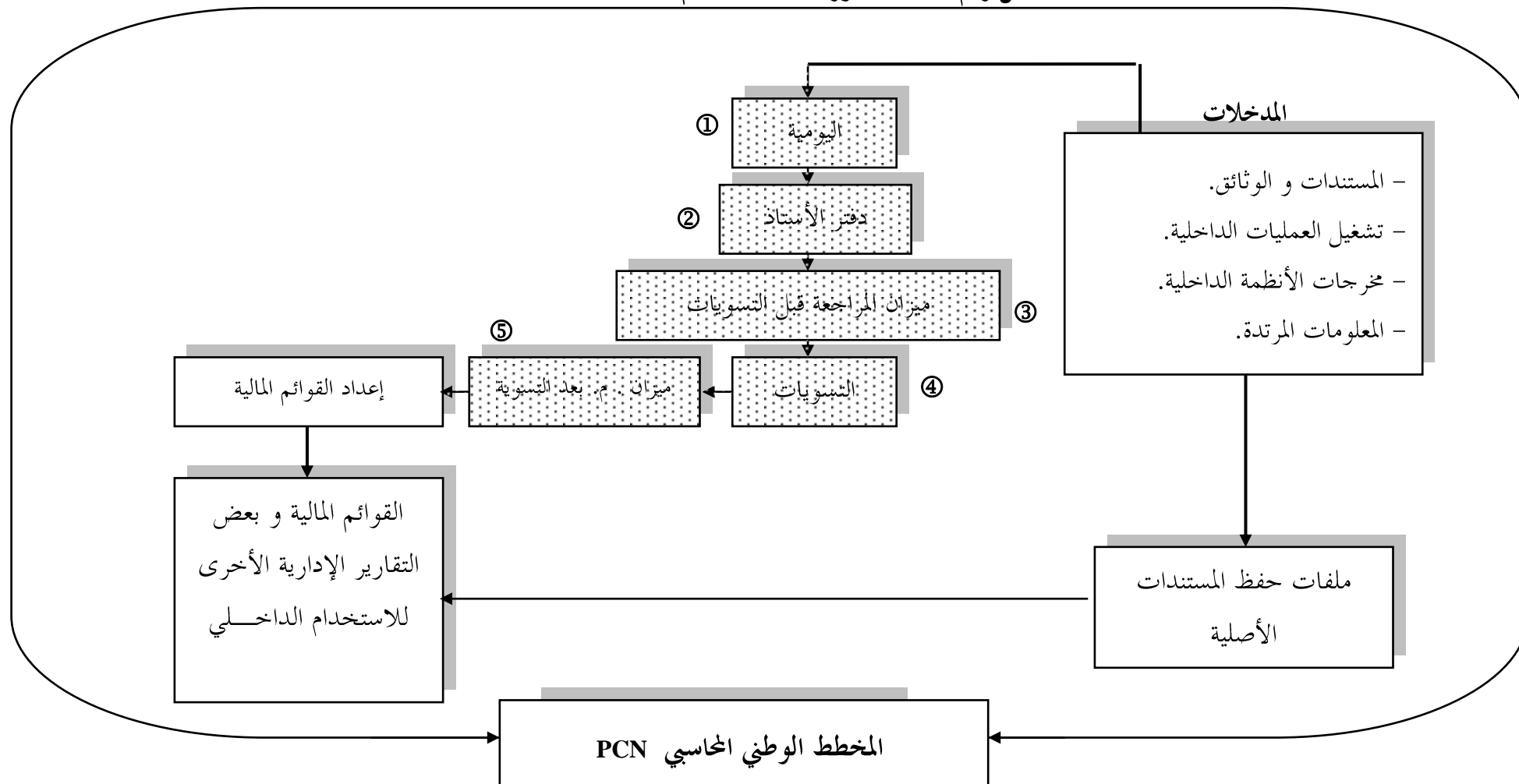
- تسهيل عمليات الرقابة الداخلية و الخارجية، تسهيل عمليات التحليل المالي للقوائم المالية.

- تسهيل مهمة التدقيق و المراجعة الداخلية.

¹ إبراهيم الأعمش ، أسس المحاسبة العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 1998 ، ص: 38 (بتصرف).

2- تشغيل نظام المحاسبة العامة: تتمثل الوظيفة الأساسية لنظام المحاسبة العامة في تقديم المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات، للأفراد و وحدات الأعمال و الهيئات الحكومية خارج المؤسسة و تتمثل مخرجات هذا النظام في ثلاث قوائم مالية أساسية و المتمثلة في الميزانية العامة ، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية . التي يتم إعدادها و فقاً للمبادئ المتعارف عليها. و الشكل التالي يبين الدورة التشغيلية لنظام المحاسبة العامة:

الشكل رقم 2-1: الدورة التشغيلية لنظام المحاسبة العامة



المصدر: من تعديل الطالب بالإعتماد على أحمد حسن على حسن، مرجع سبق ذكره، ص:55.

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أن عملية المعالجة المحاسبية تمر بخمس مراحل أساسية و المتمثلة في:

1-2. تسجيل العمليات في دفتر اليومية¹: يعتبر تسجيل العمليات المالية في صورة قيود يومية هو الخطوة الأولى في الدورة المحاسبية، و يطلق على هذه الخطوة إصطلاحاً إثبات قيود اليومية، و يتم إثبات الأحداث المالية في صورة قيود يومية عن طريق تحليل هذه الأحداث لتحديد الحسابات التي تأثرت بهذه الأحداث و شكل التأثير الناتج، و يتمثل هذا التأثير إما في صورة دائنة أو مدينة كنتيجة للحدث المالي موضوع التحليل، و يتم إثبات نتيجة هذا التأثير في شكل قيود توضح دائنية أو مديونية الحسابات التي تأثرت بالحدث المالي، و يعتمد في عملية التسجيل على نظرية القيد المزدوج.

و من المعروف أن العديد من المؤسسات لا يقتصر تسجيلها للأحداث المالية على سجل اليومية العامة فقط، بل تستخدم العديد من سجلات اليومية الخاصة و التي تصمم خصيصاً لتسجيل أحداث مالية ذات طبيعة خاصة كعمليات البيع أو الشراء الأجل... الخ، و يطلق على هذه السجلات إصطلاحاً اليوميات المساعدة أو الخاصة .

و تتولى كل مؤسسة إعداد خريطة لحساباتها حيث توضح هذه الخريطة بيانات تفصيلية بأسماء الحسابات التي تمسكها المؤسسة في سجلاتها، و التي تكون في مجموعها جزئية في نظام حسابات المؤسسة، و يقوم المحاسب عند تحليل الأحداث المالية، بتحديد الحسابات التي تأثرت بالحدث المالي المعين إستناداً إلى أسماء الحسابات المدونة في هذه الخريطة، و يتم إعداد هذه الخريطة بمعرفة محلي نظام المعلومات المحاسبي عند إنشائه، و يعرض الشكل التالي بيان توضيحي لسجل اليومية العامة:

الشكل رقم 2-2: بيان توضيحي لسجل اليومية العامة

المبالغ الدائن	المبالغ (*) المدين	البيان (*)	ر.ح الدائن	ر.ح المدين
×××××××	×××××××	التاريخ من إلى بيان العملية	×××	×××

المصدر : خالد أمين عبد الله ، أساسيات المحاسبة العامة و طرقها، دار وائل للطباعة و النشر، عمان، 1998، ص: 45.

¹ السيد عبد المقصود دينا، ناصر نور الدين عبد اللطيف ، مرجع سبق ذكره، ص: 14.

(*) تحوي هذه الخانة كل من تاريخ العملية ، أسماء البنود التي تأثر بالعملية ، و تفسير العملية (مثلاً : شراء بضاعة على الحساب بموجب فاتورة رقم...).

(*) المبلغ المدين = المبلغ الدائن .

2-2. تبويب العمليات المحاسبية في دفتر الأستاذ¹: تعتبر عملية تبويب الأحداث المالية في صورة حسابات في سجل الأستاذ هي الخطوة الثانية في سلسلة خطوات المعالجة المحاسبية لتلك الأحداث و في ظل هذه الخطوة يتم توجيه طرفي قيد التسجيل المحاسبي المدين و الدائن إلى الحسابات التي تأثرت بذلك الحدث، وذلك تبعاً لنوع التأثير الواقع على كل حساب، و بذلك يكون سجل الأستاذ العام بمثابة ملخصات وافية للأحداث المالية التي أثرت في كل حساب على حدى، بحيث يمكن للخبير التعرف على طبيعة الأحداث المالية التي أثرت على كل حساب، و نوع التأثير الناتج، و الموقف النهائي لكل حساب، الذي يتمثل في رصيد هذا الحساب، و يعني ذلك أن أسلوب التبويب يعتبر الحساب أو الحسابات هي الأساس. و تحقق عملية تبويب الأحداث المالية في صورة حسابات تعطي إمكانية تلخيص تلك الأحداث و بيانات تأثيرها على الموقف المالي للمؤسسة. و الشكل التالي يبين لنا صفحة من دفتر الأستاذ.

الشكل رقم 2-3: صفحة حساب في سجل الأستاذ(*)

اسم الحساب:				رقم الحساب:			
م.مدين	البيان	مستند	تاريخ	م.دائن	البيان	مستند	تاريخ
xxxxx	xxxxx	.....	.....	.....
xxxxx	xxxxx	.....	.....	.....
xxxxx	xxxxx	.....	.....	.....

المصدر : السيد عبد المقصود ديننا، ناصر نور الدين عبد اللطيف ، مرجع سبق ذكره ، ص 19.

2-3. إعداد ميزان المراجعة: تعتبر عملية إعداد ميزان المراجعة بمثابة الخطوة الثالثة في سلسلة خطوات معالجة الأحداث المالية في إطار نظام المحاسبة العامة، حيث أن المؤسسة تقوم خلال أي فترة محاسبية بإجراء العديد من عمليات التسجيل و التبويب المحاسبي للأحداث المالية التي تتولد عن نشاطاتها و التي تكون عادةً متباينة و ذات حجم كبير، و لذلك فإنه من الضروري قبل البدء في إعداد التقارير المالية أن يتم تلخيص الآثار الناتجة عن تلك الأحداث في صورة ميزان للمراجعة. و الشكل التالي يوضح ذلك:

¹ السيد عبد المقصود ديننا و ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، ص:19.

(*) الجانب المدين = الجانب الدائن.

الشكل رقم 2-4: صفحة ميزان مراجعة

الأرصدة (***)		المبالغ (*)		أسماء الحسابات	رقم الحساب
الدائن	المدين	الدائن	المدين		
xxxxx	xxxxx	xxxxxx	xxxxxx	.....	xxx
xxxxx	xxxxx	xxxxxx	xxxxxx	.....	xxx
xxxxx	xxxxx	xxxxxx	xxxxxx	.....	xxx

المصدر : العربي دخموش، المحاسبة العامة، مطبعة جامعة منتوري، قسنطينة، 2003، ص:28.

و يهدف ميزان المراجعة إلى¹:

- مراجعة المبالغ المسجلة في اليومية و التأكد من نقلها إلى دفتر الأستاذ بطريقة صحيحة.
- تبيان الوضعية العامة للمؤسسة في فترات زمنية منتظمة.

2-4. إعداد قيود التسوية: تعتبر إجراءات تسجيل قيود التسوية بمثابة الخطوة الرابعة في سلسلة إجراءات الدورة المحاسبية، حيث يتم في هذه الخطوة إثبات قيود الإستحقاق و تسوية حسابات الإهلاكات و الديون المعدومة و المشكوك فيها و تسجيل القيود المتعلقة بإنشاء المخصصات أو تعديل قيمتها على ضوء الجرد الفعلي... الخ ، و تقوم المؤسسات بهذه الخطوة تطبيقاً لمبدأ الإستحقاق حيث كل دورة تتحمل إيراداته ا و مصروفاتها، و أيضاً تعتبر هذه الخطوة كتمهيد للدورة المالية التالية.

2-5. ميزان المراجعة بعد الجرد: كمرحلة أخيرة تأتي بعد تسوية الحسابات و الجرد الفعلي الذي تقوم به المؤسسة، و هو لا يختلف عن ميزان المراجعة السابق الذكر إلا في كون القيم التي يحتويها هي معدلة بعد الجرد الفعلي و التسوية.

3- مخرجات نظام المحاسبة العامة: يتم إعداد القوائم كمرحلة نهائية في سلسلة خطوات الدور المحاسبي و من بين أهم هذه القوائم المحاسبية نجد:

3-1. الميزانية: يقصد بالميزانية ذلك الجدول الذي يظهر قائمة ذو خانتين، تظهر إحدهما ممتلكات المشروع أو المؤسسة، و تظهر الأخرى التزاماته، و هذا في لحظة زمنية معينة. فتظهر في الجانب الأول أصول المشروع

(*) مجموع القيم المدينة = مجموع القيم الدائنة.

(**) مجموع الأرصدة المدينة = مجموع الأرصدة الدائنة.

¹ العربي دخموش ، مرجع سبق ذكره ، ص:29.

و في الجانب الأخر المقابل تظهر خصوم المشروع. وهذه القائمة تتساوى من حيث القيمة النقدية في الجانبين على إعتبار أن ممتلكات المشروع لا بد أن تساوي التزاماته سواءً لصاحب المشروع أو للآخرين¹.

2-3. جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل): يوضح بيان حساب الأرباح والخسائر نتيجة أعمال المؤسسة لسنة مالية واحدة، كما يبين إجمالي إيرادات المؤسسة و إجمالي مصروفاتها و يمثل الفرق بينهما الربح أو الخسارة.

3-3. قائمة التدفقات النقدية²: تعرف قائمة التدفقات النقدية بأنها قائمة الموارد والاستخدامات، بمعنى توضح لـ مصادر الأموال و إستخداماتها لتمويل الإحتياجات الجديدة التي تحتاج إليها المؤسسة خلال فتره زمنية معينة و الكيفية التي تم بها تمويل هذه الإحتياجات.

و هذه الإحتياجات قد يكون سببها:

- الرغبة في التوسع في إستثمار ما.
- أو سداد جزء من الديون و إلتزامات.

و مما سبق نستنتج أن نظام المحاسبة العامة هو من بين أهم أدوات المعالجة المحاسبية للبيانات و الأحداث المالية من خلال مجموعة من المراحل التي تمر بها عملية المعالجة للوصول إلى إنتاج المعلومة في شكل قوائم مالية، هذه المعلومات التي تعتبر المنطلق الرئيسي لنظام التحليل المالي، نظام المحاسبة التكاليف و مختلف الأنظمة الأخرى.

ثالثاً- حدود استخدام مخرجات نظام المحاسبة العامة³

تعتبر القوائم المالية المعدة وفقاً للأسس و المبادئ المتعارف عليها مدخل مفيد للمستخدمين الرئيسيين ، إلا أنه لهذه القوائم محدودية واضحة منها:

- 1- تحوي هذه القوائم قيم تاريخية، لا تأخذ بعين الإعتبار العوامل التي قد تؤثر على قيم الإستثمار مثل التضخم ، التقادم التكنولوجي ... الخ. فلهذا لا تفي هذه القوائم كثيراً بأغراض مراقبة التسيير و تقييم الأداء.
- 2- قد لا تحتوي القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام على معلومات يمكن إستخدامها بدون تعديل لتحديد التزام المؤسسة من الضرائب. و يرجع ذلك إلى أن السياسات المتعلقة بالضرائب تركز عادة على إعتبارات إجتماعية و إقتصادية و سياسية و مالية قد تتطلب معايير محاسبية مختلفة عن المعايير التي تلائم

¹ عاشور كتوش، مرجع سابق، ص 32.

² العضو شاغي في موقع " المؤشر نت"، دروس عن قراءة القوائم المالية و الاستفادة منها، الموقع الإلكتروني: <http://www.indexsignal.com/vb/showthread.php?t=15889&goto=nextnewest> Consulté le 08/08/2006.

³ حامد داود الطحله، أهداف المحاسبة المالية، دليل المحاسبين، (2002)، موقع إلكتروني: http://www.jps-dir.com/Articles/UPLOAD/Paper_ID_73.doc Consulté le 22/03/2006.

أهداف القوائم المالية ذات الغرض العام، وعلى الرغم من ذلك تعتبر القوائم المالية مدخلا مناسباً بعد التعديل للوفاء بأغراض مصلحة الضرائب.

3- لا تختص القوائم المالية بتقديم معلومات عن مدى نجاح المؤسسة في تحقيق الأهداف التي لا يمكن قياسه - قياساً مالياً ومن أمثلتها تنمية الموارد البشرية، كما أنها لا تختص بتقديم معلومات يمكن إستخدامها بصورة مباشرة في تقدير التكلفة الاجتماعية لعمليات المؤسسة.

4- لا تختص القوائم المالية بتقديم معلومات يمكن إستخدامها، دون تعديل لإعداد الحسابات القومية إذ أن هذه القوائم ترتبط بمؤسسة معينة ولا تحتوي على مقياس مباشر للقيمة التي تضيفها المؤسسة للإقتصاد القومي ككل.

5- لا تختص القوائم المالية بتقديم معلومات يمكن إستخدامها لتقييم أداء الإدارة بمعزل عن أداء المؤسسة نفسها. ومع ذلك فإن المعلومات التي تشملها هذه القوائم عن أداء المؤسسة تعتبر مفيدة لتقييم مدى وفاء الإدارة بمسئولياتها تجاه أصحاب رأس المال.

المطلب الثاني: نظام التحليل المالي (مفهومه، مصادره، أهدافه و منهجيته...)

التحليل المالي تاريخياً وليد الظروف التي نشأت في مطلع الثلاثينات من القرن الماضي وهي فترة الكساد الكبير الذي ساد الولايات المتحدة الأمريكية والذي أدى إلى ظهور عمليات الغش والخداع على أثر انهيار بعض المؤسسات، الأمر الذي أوجد الحاجة إلى ضرورة نشر المعلومات المالية عن الشركات.

أولاً- مفهوم نظام التحليل المالي

1- تعريف نظام التحليل المالي: نظام التحليل المالي هو نظام له قواعد و معايير و أسس يهتم بتجميع البيانات والمعلومات الخاصة بالقوائم المالية للمؤسسة وإجراء التصنيف اللازم لها ثم إخضاعها إلى دراسة تفصيلية دقيقة وإيجاد الربط والعلاقة فيما بينها، فمثلاً العلاقة بين الأصول المتداولة التي تمثل السيولة في المؤسسة وبين الخصوم المتداولة التي تشكل التزامات قصيرة الأجل على المؤسسة والعلاقة بين أموال الملكية و الالتزامات طويلة الأجل بالإضافة إلى العلاقة بين الإيرادات والمصروفات ثم تفسير النتائج التي تم التوصل إليها والبحث عن أسبابها وذلك لإكتشاف نقاط الضعف والقوة في الخطط والسياسات المالية بالإضافة إلى تقييم أنظمة الرقابة ووضع الحلول والتوصيات اللازمة لذلك في الوقت المناسب¹.

- و يعرف أيضاً على أنه عبارة عن عملية معالجة منظمة للبيانات المتاحة بهدف الحصول على معلومات تستخدم في عملية اتخاذ القرارات وفي تقييم أداء الشركات في الماضي والحاضر وتوقع ما ستكون عليه نتائج المؤسسة في المستقبل².

¹ خلدون إبراهيم شريفات، إدارة وتحليل مالي، دار وائل للنشر، عمان، 2001، ص: 93. (بتصرف).

² Jean Longatte & Jacques Muller, *Economie D'entreprise*, DUNOD, Paris, 1999, p:73.

2- أهداف نظام التحليل المالي¹: يساعد في التعرف على مواطن القوة في وضع المؤسسة لتعزيزها، وعلى مواطن الضعف لوضع العلاج اللازم لها، وذلك من خلال الإطلاع على القوائم المالية المنشورة بالإضافة إلى الإستعانة بمعلومات متاحة أخرى، و ذلك من خلال:

- التعرف على حقيقة الوضع المالي للمؤسسة.
- الحكم على أداء كفاءة الإدارة.
- بيان قدرة المؤسسة على خدمة ديونها و قدرتها على الاقتراض.
- تقييم الخطط والبرامج التشغيلية المطبقة.
- الحكم على جدوى الإستثمار في المؤسسة.
- بيان وضع ومستوى المؤسسة في القطاع الذي تنتمي له.
- المساعدة في إتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة و التقييم.
- الحكم على مستوى أنظمة الرقابة المستخدمة.

3- مدخلات نظام التحليل المالي: المدخلات تمثل البيانات اللازمة لإجراء عملية التحليل المالي و التي يمكن الحصول عليها من خلال النظم الفرعية الأخرى التي تتواجد في المؤسسة (فضلاً عن نظم المعلومات المحاسبية الفرعية) من خلال القوائم والتقارير المختلفة التي تقوم تلك النظم بإنتاجها والتي تمثل المصدر الأساسي والرئيس لإجراء عملية التحليل المالي².

و يحصل المحلل المالي على البيانات الضرورية لعملية التحليل المالي من مصدرين أساسيين و هما³:

3-1. المصادر الداخلية للبيانات: و تتمثل في:

- البيانات الواردة في الميزانية.
- البيانات الواردة في قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج).
- البيانات الواردة في قائمة التدفقات النقدية .
- و إضافة إلى هذه القوائم يمكننا إضافة البيانات التالية :
- تقرير مدقق الحسابات.
- التقرير الختامي لأعضاء مجلس الإدارة.
- التقارير المالية الداخلية التي تعد لأغراض إدارية.

¹ منير شاكر محمد و آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 22.

² منتدى محاسبي تكنولوجيا المعلومات ، التحليل المالي بين المحاسبة و الإدارة ، موقع إلكتروني :

<http://infotechaccountants.com/phpBB2/viewtopic.php?t=92&start=0&postdays=0&postorder=asc&highlight=> Consulté le 21/06/2006.

³ منير شاكر محمد و آخرون ، التحليل المالي- مدخل صناعة القرارات ، دار وائل للنشر و الطباعة ، عمان ، الطبعة الثانية ، 2005 ، ص 22.

- **التغذية العكسية:** من خلال عملية تقييم العناصر السابقة ومدى مساهمتها في الحصول على المعلومات التي يمكن أن يستفيد منها مستخدمو القوائم المالية فعلاً في إتخاذ قراراتهم المختلفة المتعلقة بالمؤسسة الإقتصادية موضوع التحليل.

و يحتاج المحلل المالي لهذه البيانات التي توضح و بشكل أفضل وضع عناصر القوائم المالية و تساعد على دقة التحليل.

2-3. المصادر الخارجية: تعتبر البيانات الخارجية بيانات إضافية تساعد المحلل المالي في عملية التحليل ومن بين أهم هذه البيانات نجد¹:

- بيانات عن حالة المؤسسة و سمعتها في الأوساط التجارية.
- البيانات الصادرة عن أسواق المال و مكاتب السمسرة.
- الصحف و المجلات و النشرات الاقتصادية التي تصدر عن الهيئات و المؤسسات الحكومية و مراكز البحث العلمي.
- المراسلات مع العملاء، الموردون و البنوك،...
- المكاتب الاستشارية ...

ثانياً- تشغيل نظام التحليل المالي

1- منهجية نظام التحليل المالي: و نقصد بالمنهجية، الطرق و الأساليب والإجراءات التي يتعامل بها المحلل المالي في إجراء عمليات التحليل المالي للقوائم المالية، و هذه المنهجية تحكمها بعض المبادئ والأسس العامة التي يجب أخذها بعين الإعتبار لإتمام عملية التحليل المالي بشكل يتيح له تحقيق الهدف المطلوب، و يمكن التعبير عنها بخطوات التحليل المالي، و هي كما يلي:

1-1. تحديد الهدف من عملية التحليل المالي: يتحدد الهدف في عملية التحليل المالي على ضوء الموضوع أو المشكلة الموجودة لدى المؤسسة حتى يتمكن المحلل من جمع المعلومات الخاصة فقط بالموضوع المعني ويوفر على نفسه الجهد والعناء والتكاليف غير اللازمة .

2-1. تحديد الفترة الزمنية التي يشملها التحليل المالي: حتى تحقق عمليات التحليل المالي أهدافها فلا بد من تحديد فترة التحليل سواء لسنة واحدة أو عدة سنوات، أي تحديد الإطار الزمني للبيانات المراد تحليلها.

3-1. اختيار أسلوب وأداة التحليل المناسبة للمشكلة موضوع الدراسة: يجب على المحلل المالي تحديد الأدوات المناسبة لعملية التحليل المالي، و المقصود هنا إختيار المؤشرات و النسب التي تعكس الوضعية

¹ منير شاكر محمد و آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 22.

الحقيقية للمؤسسة، و التي يجب أن تكون مختارة بشكل موضوعي مبني على الحقائق التي تقف عليها المؤسسة لا على الرأي الشخصي.

4-1. استعمال المعلومات التي توفرت لدى المحلل لإتخاذ القرارات المناسبة.

5-1. تحديد معايير قياس و حدود دنيا و قصوى للانحرافات.

6-1. دراسة وتحليل أسباب الإنحراف.

2- أساليب التحليل المالي:

يستعمل هذا النظام عدة أدوات لتحليل البيانات و أمن أهمها نجد:

1-2. **تحليل التغير و الاتجاه:** يعتمد المحلل المالي على القوائم المالية في إجراء التحليلات اللازمة للخروج

بمعلومات تفيد الأطراف المختلفة المستفيدة من هذه المعلومات، و مدى صحة و سلامة هذه المعلومات

تتوقف على مدى دقة و صحة البيانات الظاهرة في القوائم المالية و كذلك على دقة تصنيف الحسابات

الواردة بتلك القوائم .

و يعتبر تحليل تغير الاتجاه الخطوة التحليلية الأولى التي يقوم بها المحلل المالي للقوائم المالية و ينفذ هذا

التحليل من خلال شكلين هما:

1-1-2. **التحليل الرأسي¹:** يعتمد هذا النوع من التحليل على دراسة العلاقات الكمية القائمة بين العناصر

المختلفة للقوائم المالية بتاريخ معين، ولهذا يتصف هذا النوع من التحليل بالسكون لإنتفاء البعد الزمني عنه.

2-1-2. **التحليل الأفقي²:** يعتمد هذا النوع من التحليل على دراسة إتجاه تغير كل بند من بنود القائمة

المالية موضع التحليل وملاحظة الزيادة أو النقص مع مرور الزمن ولهذا يتصف بالديناميكية لأن ه يبين

التغيرات التي تمت بمرور الزمن بعكس التحليل الرأسي الذي يقتصر على فترة زمنية واحدة.

2-2. **التحليل بالنسب:** إن التحليل يستخدم النسب يعتبر من أهم وسائل وأدوات التحليل للقوائم المالية

ومن أكثرها شيوعاً لدرجة أن الغالبية تخلط بين التحليل بالنسب المالية للقوائم المالية والتحليل المالي الذي هو

أعم و أشمل من مجرد تحليل القوائم المالية.

ومهما يكن من أمر فإن التحليل باستخدام النسب المالية يهتم بقياس العلاقات بين بعض القيم في القوائم

المالية سواء كانت تلك القيم في نفس القائمة المالية- الميزانية مثلاً- أو قيم مشتقة من أكثر من قائمة مالية-

الميزانية وقائمة الدخل مثلاً.

¹ مؤتمر التنظيمات الأهلية العربية، تحليل القوائم المالية، القاهرة 31 أكتوبر إلى 3 نوفمبر 1989، موقع إلكتروني :

<http://www.ngoce.org/content/fr2925.doc> Consulté le 19/06/2006

² مؤتمر التنظيمات الأهلية العربية، تحليل القوائم المالية، القاهرة 31 أكتوبر إلى 3 نوفمبر 1989، موقع إلكتروني سبق ذكره.

وهناك مجالات عديدة يستخدم فيها أسلوب تحليل القوائم المالية من خلال النسب المالية . من بين هذه المجالات نذكر على سبيل المثال لا على سبيل الحصر، ما يلي:

- تحليل الرفع المالي .

- تحليل السيولة .

- تحليل الكفاءة .

- تحليل الربحية.

- تحليل القيمة السوقية.

و تكون عملية الحكم على النسب من خلال مقارنة داخلية مع نسب معيارية، أو مقارنة خارجية مع نسب و معدلات مؤسسات أخرى تنشط في نفس القطاع أو نسب معيارية خاصة بقطاع الصناعة الذي تنتمي إليه المؤسسة، ولا يكون للنسب أي معنى إذا لم تكن مقاسة مع نسب نموذجية للمؤسسة أو لفرع إقتصادي تنتمي إليه المؤسسة¹.

و يعتبر المحللون الماليون المحترفون أن النسب المالية لا حصر لها ، و أنها يمكن أن تنتج عن طريق قسمة أي بند من بنود القوائم المالية على بند آخر، أما الهدف من استخراج النسبة المالية فيحدد ه المحلل نفسه ويعرف كيف يستفيد به في الأغراض المناسبة.

و يجب أن نشير إلى نقطتين لا يمكن إغفالهما:

أ- النسبة المالية دون معنى لا قيمة لها : و هو ما يعني أن أي نسبة تستخرجها يجب أن تحدد لها معنى واضحاً تهدف من وراءه إلى قراءة نقطة قصور أو قوة لدى المؤسسة.

ب- ليس هناك ما يسمى بنسب نمطية لكل المؤسسات: أي أنه لا توجد مؤشرات نمطية يمكن استخدامها كمعايير للحكم على جودة أو ضعف النسبة و لكن يتم استخدام مؤشرات للمؤسسات الناجحة في القطاع الذي تعمل فيه المؤسسة عن نفس الفترة و يتم استخدامه للحكم على النسبة كما يتم استخدام تلك النسبة لنفس المؤسسة عن فترات سابقة لمتابعة تطور النسبة بالسلب أو الإيجاب.

ثالثاً- معايير التحليل المالي

¹ ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير- تحليل مالي، الجزء الأول، دار المحمدية الجزائر، 1997 ، ص: 52، (بتصرف).

1- المعايير المطلقة: وهي المعايير السائدة والمتعارف عليها في حقل التحليل المالي والتي يمكن استخدامها بغض النظر عن نوع المؤسسة ونوع الصناعة و الظروف السائدة وتعتبر من اضعف المعايير المستخدمة، و من أمثلتها المعايير المستخدمة في قياس السيولة مثل نسبة التداول ونسبة السيولة السريعة.

2- معيار الصناعة: ويتم التوصل إلى هذا المعيار من خلال المتوسط الحسابي لنسب مجموعة من المؤسسات تنتمي إلى صناعة واحدة خلال فترة زمنية واحدة ويعتبر هذا المعيار من أكثر المعايير استعمالاً، وحتى يمكن استعمال هذا المعيار بنجاح وأن تكون نتائجه مقنعة ومناسبة لا بد أن تتوفر فيه الخصائص التالية:

- أن تكون المؤسسات موضوع الدراسة تابعة لصناعة واحدة .
- أن تكون المؤسسات موضوع الدراسة ذات حجم واحد .
- أن تكون المؤسسات موضوع الدراسة في منطقة جغرافية معينة.
- أن تستخدم المؤسسات موضوع الدراسة نفس النظم المحاسبية.

3- المعيار الأتجاهي (التاريخي): وهي نسبة معدلات خاصة بالمؤسسات في الماضي وتستخدم في الحكم عن مستوى المؤسسات في الحاضر والمستقبل بالمقارنة بين النسب والمعدلات الحالية مع النسب في الماضي وعلى ضوء المقارنة يمكن اكتشاف الانحرافات والحكم على مستوى الأداء لهذه المؤسسات فمثلاً لو افترضنا أن نسب المديونية الحالية 3/1 في حين أنها كانت في الماضي 2/1 إذ هناك انحراف بين النسبتين مما يدعو المحلل إلى التساؤل والبحث عن أسباب هذا الانحراف وهل هو انحراف سلبي أو ايجابي، وهذا المعيار يمكن استعماله في الحالات التالية :

- في حالة عدم توفر معايير أخرى بديلة مثل المعايير النمطية أو الصناعية .
- عدم وجود صناعات أخرى مشابهة من اجل المقارنة بينها.
- صعوبة التعرف على اتجاه أداء المؤسسة على مدى الزمن .

4- المعيار المخطط أو المستهدف أو المعيار الوضعي: هو نسبة أو رقم يوضع عادة من قبل لجان متخصصة في الإدارة لاستخدامه في قياس أنشطة معينة من خلال المقارنة بين هذا المعيار المتوقع تحقيقه وبين ما تم تحقيقه فعلاً وذلك خلال فترة زمنية محددة.

رابعاً- إعادة تبويب قائمة الميزانية لتلائم أسلوب التحليل¹

إن الخطوة الأولى في إعادة تبويب قائمة الميزانية هي رصد التغيرات في بنودها، التي حدثت خلال فترة زمنية معينة، أي رصد كل التغيرات في أصول و خصوم المؤسسة من نقص أو زيادة و إجراء عمليات

¹ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير- تحليل مالي، ص: 29-33 (بتصرف).

التبويب و الترتيب الملائمة، ثم إعادة تشكيل قائمة الميزانية مع الحفاظ على مبدأ السيولة في جانب الأصول و الإستحقاقية في جانب الخصوم ، و الشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم 2-5 : نموذج للميزانية المالية

المبالغ	الخصوم	ق. الحقيقية	ق-	ق+	ق.م. الصافية	الأصول
xxxxxx	الأموال الخاصة	xxxxxx	xxx	xxx	xxxxxx	الأصول الثابتة
	.....	xxxxx	xx	xx	xxxxx	○ الاستثمارات

	.....	xxxxx	xx	xx	xxxxx	○ القيم الثابتة الأخرى
xxxxxx	الديون ط و م الأجل					- سندات المساهمة

	.....	xxxxxx	xxx	xxx	xxxxxx	الأصول المتداولة
	.....	xxxxx	xx	xx	xxxxx	○ قيم الاستغلال

xxxxxx	الديون قصير الأجل					○ قيم قابلة للتحقيق
	.....	xxxxx	xx	xx	xxxxx	.....

	.....	xxxxx	xx		xxxxx	○ قيم جاهزة

xxxxxxx	مجموع الخصوم	xxxxxxx	xxx	xxx	xxxxxxx	مجموع الأصول

المصدر: ناصر دادى عدون، تقنيات مراقبة التسيير - تحليل مالي، مرجع سبق ذكره ، ص : 38-39.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن عناصر الأصول و الخصوم قد تم إجراء عليها بعض التعديلات و الترتيبات و ذلك بالمقارنة مع الميزانية المحاسبية في شكلها الأولي أي كمنتج مباشر للمحاسبة العامة، و نلاحظ أيضا أنه تم تعديل بعض قيم الأصول و تم استخراج قيمها الحقيقية وذلك استناداً للتغيرات التي طرأت على هذه العناصر . و يقوم المحلل المالي بإجراء هذه التعديلات و الترتيبات من أجل استخراج القيم الحقيقية التي من شأنها أن تعطي مؤشرات حقيقية تعكس المركز المالي و الصور الحقيقية للمؤسسة، و بعد هذه التعديلات تأتي عملية التحليل من خلال مجموع من الأدوات المعتمدة من طرف المؤسسة والتي تتوافق و الهيكل المالي و الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

خامساً- الأطراف المستفيدة من نظام التحليل المالي

يعتبر التحليل المالي في المؤسسة من أهم أدوات مراقبة التسيير، الذي يتم من خلاله إعادة تقييم و الحكم على مستوى الأرباح و قدرة المؤسسة على توليد السيولة و سداد الالتزامات و قدرتها على

الائتمان بالإضافة إلى تقييم الموجودات، أما الجهات التي تستفيد من هذا التقييم فهي إدارة المؤسسة، المستثمرون، المقرضون، الجهات الرسمية و بيوت الخبرة المالية وذلك على النحو التالي:

1- إدارة المؤسسة: تقوم إدارة المؤسسة بأعمال التحليل المالي و ذلك لتحقيق الأغراض التالية: قياس سيولة

المؤسسة، قياس ربحية المؤسسة، تقييم كفاءة المؤسسة في إدارة أصولها وخصومها، اكتشاف الانحرافات السلبية في الوقت المناسب و معالجتها، معرفة مركز المؤسسة بشكل عام بين مثيلاتها في نفس القطاع، متابعة تطور عملية التسيير و مدى نجاعة و كفاءة العمليات التسييرية داخل المؤسسة.

2- المستثمرون: ينصب اهتمام المستثمرون المحتملون بالحصول على المعلومات الضرورية قبل اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، و هذه المعلومات على سبيل المثال لا الحصر تتمثل في:

- أداء المؤسسة على المدى القصير و الطويل و قدرتها على تحقيق الأرباح على الاستثمارات.
- الاتجاه الذي اتخذته ربحية المؤسسة على مدى فترة معقولة من الزمن.
- سياسة توزيع الأرباح.
- الوضع المالي للمؤسسة حالياً والعوامل الممكن أن تؤثر فيه مستقبلاً.
- الهيكل المالي للمؤسسة مع بيان الأثر السلبي والايجابي المتوقع نتيجة التركيبة التي اتخذها هذا الهيكل.
- نتيجة مقارنة أداء المؤسسة بأداء المؤسسات المشابهة وأداء الصناعة التي تنتمي إليها .

3- المقرضون: يساعد التحليل المالي المقرضون على معرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بديونها و معرفة مركزها المالي و درج ربحيتها على المدى الطويل، و هذا يتناسب مع المقرضون أصحاب الديون طويلة الأجل.

4- الجهات الرسمية: تقوم الجهة الرسمية ممثلة الجهات الحكومية بأعمال التحليل المالي لتحقيق الأغراض التالية : احتساب ضريبة الدخل المستحقة على المؤسسة، التسعير لإنتاج المؤسسة أو خدماتها، متابعة نمو تطور المؤسسة و خاصة الصناعية منها .

5- العاملون في المؤسسة: يهتم العاملون في المؤسسة بنتائج التحليل لسببين رئيسيين هما :

- الحكم على كفاءة وفعالية الانجاز مما يؤثر في مستوى الانتاجية ويعزز الشعور بالانتماء.
- التعرف الى النتائج الفعلية مما يجعلهم في وضع أفضل لتقديم مطالب معقولة لإدارة المؤسسة.

6- وسطاء الأوراق المالية : يهدف وسطاء الأوراق المالية الى معرفة الآتي :

- التغيرات المحتملة على أسعار الأسهم نتيجة للتطورات المالية في المؤسسة.
- تحديد أسهم الشركات الممكن اعتبارها فرص استثمار جيدة.

المبحث الثاني : نظام محاسبة التكاليف

يعتبر نظام محاسبة التكاليف من بين أهم الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي التي تستخدمها الإدارات العصرية في مراقبة التسيير من خلال مجموعة من الطرق تستعمل حسب حاجة المؤسسة. و لهذا النظام قدرة على حل المشكل الأساسي الذي يواجهه أي مؤسسة الآ و هو تسيير التكاليف و ذلك من خلال ما تشتمل عليه هذه الأدوات من مجموعة المبادئ و الأسس المحاسبية اللازمة لتجميع بيانات التكاليف و تحليلها و تبويبها بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة سواء كانت سلعة أو خدمة و الرقابة عليها و مساعدة الإدارة في رسم السياسات الإنتاجية و التسويقية، و الاختيار من بين البدائل المتاحة لحل المشاكل الإدارية (مساعدة الإدارة في القيام بوظائفها من تخطيط و تنسيق و رقابة و اتخاذ قرارات...).

المطلب الأول: مفهوم نظام محاسبة التكاليف

تعدد مفاهيم نظام محاسبة التكاليف بسبب الأهمية النسبية التي يكتسبها هذا النظام و التي تميزه عن باقي الأنظمة الأخرى، و المتمثلة في العمل على تسيير التكاليف و ما لهذه الأخيرة من وزن في المؤسسة.

أولاً- تعريف و أهداف نظام محاسبة التكاليف

1- تعريف نظام محاسبة التكاليف: هو نظام معالجة بيانات التكاليف المتحصل عليها من نظام المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى) و تحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، و يسمح بدراسة و مراقبة المردودية و تحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنه يسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة، كما يعتبر أداة ضرورية لتسيير المؤسسات¹.

و يعرف أيضاً أنه عبارة عن نظام يجمع بيانات التكاليف و معالجتها ثم عرضها بصورة ملخصة و مبسطة حيث تستفيد منها المؤسسة².

2- بعض المفاهيم المتعلقة بمفهوم محاسبة التكاليف

- 1-2. التكلفة:** التكلفة هي مجموع الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو منتج معين، أو مجموع منتجات، أو خدمة أو مجموعة من الخدمات، مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى البيع.
- 2-2. سعر التكلفة:** هو مجموع التكاليف التي يتكلفتها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية (أي تحسب فيها تكاليف البيع)³.

¹ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير- محاسبة تحليلية، دار الحمديّة العامة، الجزائر، 2000، ص:8.

² فوزي غرايبة، محاسبة التكاليف، منشورات النهضة الإسلامية، عمان، الطبعة الثانية، 1997، ص:15.

³ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار الحمديّة، الجزائر، 1990، ص:14.

إن سعر التكلفة لمنتوج أو خدمة هو كل ما تكلفه (تحمله) هذا المنتوج أو هذه الخدمة إلى غاية وصولها إلى المستوى النهائي للبيع أو تقديم الخدمة.

وهذا التوجه يتضمن نظرة جديدة لبعض النواحي، خاصة ناحية السوق، وبالنظر إلى ضغوطات المنافسة والتي تفرض على المؤسسة سعر محدد، فالمشكلة ليست في حساب سعر البيع انطلاقاً من سعر التكلفة، وإنما البحث عن طريقة تجعل من سعر التكلفة أقل من سعر البيع التنافسي.

2-3. تصنيفات التكاليف: يمكن تصنيف التكاليف حسب عدة معايير. و الجدول التالي بين ذلك:

الجدول رقم 2-1: تصنيفات التكاليف

تصنيف التكاليف		
تتعلق بعملية الشراء والتخزين مثل: شراء مواد أولية.	تكلفة تمويل	حسب الوظيفة
تتعلق بعملية الإنتاج مثل أدوات ومعدات الإنتاج، أجور عمال نظافة.	تكلفة التصنيع	
تتعلق بعملية نقل المنتجات إلى نقاط البيع مثل: التوزيع، الإعلان... الخ	تكلفة تسويق	
كل النفقات التي تتعلق بسير الإدارة مثل مرتبات الموظفين، المصاريف القضائية.	تكلفة إدارة عامة	
كل ما يتعلق بإنتاج نوع معين دون سواه مثل أبحاث علمية، رسوم هندسة.	تكاليف مباشرة	حسب التأثير على المنتوج
كل ما يتعلق بإنتاج أكثر من منتج في آن واحد مثل مصاريف الكهرباء.	تكاليف غير مباشرة	
هي التي تجري في عملية الإنتاج مثل مؤسسة سونلغاز "إنتاج الكهرباء"	قسم الإنتاج	حسب الأقسام
هو الذي لا يقوم مباشرة بأعمال الإنتاج .	قسم الخدمات	
هي كل ما يضحى به نتيجة رفض الاستعمالات البديلة للموارد.	تكلفة الفرصة البديلة	حسب أغراض البرمجة و اتخاذ القرارات
هي الفرق في التكلفة الكلية على مستوى معين من الإنتاج والتكلفة الكلية للإنتاج عند مستوى آخر.	تكاليف تفاصلية	
هي تكلفة تحسب ضمن التكلفة الفعلية.	تكاليف ضمنية	
هي مقارنة ما يجب أن يكون وما هو كائن.	تكاليف معيارية	
هي التكاليف التي تبقى ثابتة مهما تغير حجم النشاط مثل: قسط الاهتلاك.	ثابتة	حسب حجم النشاط
هي التكاليف التي تتغير بتغير حجم النشاط، مثل المواد الأولية...	متغيرة	

Source: Christian Goujet & Chritiane Raulet , Comptabilité Analytique et Contrôle de Gestion , DUNOD, paris , 3^{ème} Edition, 1996 ,p12 .(بتصرف)

2- أهداف نظام محاسبة التكاليف: لنظام محاسبة التكاليف عدة أهداف يسعى لتحقيقها في المؤسسة:

1-2. ضبط ورقابة عناصر التكاليف¹: إن استخدام محاسبة التكاليف يساعد على وضع الإجراءات التنظيمية لضبط ورقابة تداول و استخدام المواد و اللوازم و متابعة نشاط العمال، و تحديد الأعباء غير

¹ سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، المحاسبة التحليلية - منهجية حساب سعر التكلفة، دار الآفاق، الجزائر ، بدون سنة النشر، ص:06.

المباشرة حسب مستويات الطاقة الإنتاجية و الاستفادة كل منتج من الخدمات و اللوازم المشتركة، ذلك يؤدي إلى الضغط على التكاليف عن طريق القضاء على التبذير و الإسراف في المواد، متابعة و تنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العمال، و التحكم في الأعباء غير المباشرة، هذا يؤدي إلى زيادة الفعالية و قدرة المؤسسة على المنافسة، و بجدر بنا الإشارة إلى التوجه الحالي في تقنيات التسيير، لا يستوجب فقط ضبط ورقابة عناصر التكاليف من حيث حجم الأعباء فقط، بل تدخل متطلبات عناصر الجودة ، نظام تسيير الجودة الشامل و هذا يشمل جودة المواد الأولية وأسعار شرائها، التعبئة، مهارة العاملين، استعمال الطرق و الأساليب الحديثة في العمليات الإنتاجية، توفر أجهزة القياس و إجراءات الرقابة، طرق التسيير و تنظيم خدمات ما بعد البيع... الخ.

2-2. قياس تكلفة الإنتاج: تعد هذه المهمة المنطلق الذي أدى إلى ظهور محاسبة التكاليف، بحيث تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة و تخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من مواد واستغراقه من وقت، وكذلك مدى استفادته من الخدمات و اللوازم المشتركة التي ساهمت في عملية الإنتاج، للقيام بالتسعير و تقييم المخزون السلعي.

3-2. توجيه القرارات الإدارية: عملية اتخاذ القرارات هي عصب الإدارة . ولكي يكون القرار رشيدا فإنه من الضروري أن يكون البديل الذي وقع عليه الاختيار هو أفضل البدائل، التي تعمل على تحقيق أهداف المؤسسة بتكلفة اقتصادية¹.

و أمثلة على بعض القرارات الإدارية نجد:

- شراء أو إنتاج جزء معين يدخل في الإنتاج.

- التوسع أو عدم التوسع في الإنتاج.

- فتح أسواق جديدة أو الاكتفاء بالأسواق الحالية.

و تقوم عملية اتخاذ القرارات على الاختيار والمفاضلة بين البدائل المختلفة، فالأساس في اتخاذ القرار هو وجود عدة بدائل، كما أن وجود العديد من البدائل يخلق مشكلة الاختيار.

و تشمل عملية اتخاذ القرارات الإدارية على تنفيذ الخطوات الآتية:

- تحديد المشكلة الإدارية.

- اقتراح الحلول البديلة.

- تقييم هذه البدائل واختيار الحل الأمثل للمشكلة.

¹ صالح الرزق، عطا الله، خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف - الإطار النظري و العملي، دار زهران، عمان، 1997، ص 32.

و لا يعني إتباع هذه الخطوات بالضرورة التوصل إلى الحل الأمثل للمشكلة التي تواجه إدارة المؤسسة، فقد يصبح القرار المتخذ غير مناسب إذا ما تغيرت الظروف والأحوال المحيطة بالمؤسسة.

وتعد المعلومات حول التكاليف ذات أهمية خاصة لإدارة المؤسسة في اتخاذ القرارات الرشيدة حيث أن اتخاذ بعض القرارات غير المدروسة قد يفوت على المؤسسة فرصة تحقيق ربح أكبر أو قد يؤدي إلى إلحاق خسائر كبيرة بها، و يقوم نظام محاسبة التكاليف بتوفير المعلومات اللازمة لإعداد الموازنة التقديرية مثل تكلفة المواد والأجور وتكاليف الخدمات الأخرى.

2-4. الرقابة على تكلفة النشاطات الخدمية : تعتبر التكاليف التي تتحقق في أقسام الإدارة المساعدة بمثابة تكاليف لتقديم هذه الخدمات بحيث يتم ردها بصورة أو بأخرى إلى تكلفة المنتج، لذلك من الضروري ربط تكاليف هذه الأقسام بالخدمات التي تقدمها ومتابعة ومراقبة هذه التكاليف ومقارنتها مع الأسعار السائدة في السوق فيما لو لجأت المؤسسة إلى الحصول عليها من السوق.

ثانياً- وظيفة نظام محاسبة التكاليف

إن وظيفة نظام محاسبة التكاليف هي حصر وتبويب وتوزيع أنواع التكاليف التي نشأت فعلاً و التي ستنشأ أو (تكاليف تخطيطية أو معيارية) خلال فترة معينة، وتحديد أسباب الانحرافات الاستخدامية لعوامل الإنتاج وتقديم المعلومات اللازمة لصناع و متخذي القرارات، خاصة في مجال السياسة السعرية¹. لتحقيق هذه الأهداف الرئيسية تحصر التكاليف وتبويب وفقاً لأنواعها (تكاليف يد عاملة، تكاليف مواد، اهتلاك أصول ثابتة، فوائد... الخ) ولكل مركز تكلفة على انفراد، هذا التوزيع يساعد على معرفة حجم ونسبة ومكان نشوء كل نوع من أنواع التكاليف، كما يسهل عملية توزيع التكاليف وفقاً لمبدأ السببية على حملة التكاليف خلال مدة معينة (سنة، شهر...).

لتسريع عملية اتخاذ القرار تستخدم المقارنة المحاسبية قصيرة الأجل (مثلاً الشهرية) فبواسطتها تتم المقارنة بين تكلفة وحدة المنتج (حامل التكلفة) وبين قيمتها السوقية الفعلية أو المتوقعة، تعدّ محاسبة التكاليف قصيرة الأجل من أهم ما تعتمد عليه الإدارة الحديثة أثناء صنع و اتخاذ القرارات، لأن هذا النوع من المحاسبة يتميز بصفتين أساسيتين لا تتميز بهما المحاسبة العامة السنوية:

- إن المحاسبة العامة السنوية تأتي عادة متأخرة عدة أشهر بعد انتهاء العام المالي أي خلال العام المالي الجديد، بينما يمكن الحصول على نتائج محاسبة التكاليف عند الطلب.

- تظهر المحاسبة العامة في قائمة الأرباح والخسائر التكاليف وفقاً لأنواعها والإيرادات وفقاً لأنواع الإنجازات (المنتجات = حملة التكلفة) وبهذا لا تستطيع المحاسبة العامة بيان الجدوى الإنتاجية

¹ عبد الحليم كراجه، محاسبة التكاليف، دار الأمل للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2001، ص: 15.

(إيرادات إنتاجية - أعباء إنتاجية) لكل منتج على انفراد، وبذلك تضيع على الإدارة معلومات هامة لا يمكن الحصول عليها إلا بواسطة محاسبة التكاليف.

ثالثاً- مدخلات نظام محاسبة التكاليف

إن نظام محاسبة التكاليف، يهدف إلى القيام بكل المهمات التي تم ذكرها في العنصر السابق باستغلال ومعالجة مدخلات متنوعة من البيانات والمعلومات ذات مواصفات محاسبية و تقنية و معايير مختلفة، ونجد أن أهم مصادر المعلومات التي تعتمد عليها محاسبة التكاليف تتمثل في نظام المحاسبة العامة ونظام المعلومات الإنتاجي و بنك المعطيات (قاعدة المعطيات) الخاصة بمحاسبة التكاليف، بالإضافة إلى بعض المعلومات التي تتحصل عليها من جهات داخلية أو خارجية للمؤسسة، ويتم الحصول على تلك البيانات في شكل وثائق ومستندات (وصل الاستلام، بطاقة العمل، بطاقة المخزون، أمر الإنتاج... الخ).
فيما يلي نستعرض بعض عناصر المعطيات التي تمثل مدخلات هذا النظام :

1- المعطيات التقنية الخاصة بالنظام الإنتاجي¹:

- الطاقة الإنتاجية حسب الورشات ، الآلات، أو المنتجات.
- تشكيلة الإنتاج (مواصفات تقنية، قائمة المكونات من المواد والأجزاء، وقت العمليات الضرورية للإنتاج...).
- النشاطات والعمليات الضرورية لكل مرحلة من مراحل الإنتاج.
- المعايير التقنية (العمل، المواد، الوقت، المنتجات...).

2- المعطيات المحاسبية:

- الأعباء حسب طبيعتها (المحاسبة العامة).
- تقارير الأقسام حول النشاط (الكميات المنتجة، الكميات المستهلكة من المواد واللوازم، مخزونات المواد و المنتجات، محاسبة المواد، العمل...).
- معلومات أخرى موجودة بقاعدة المعطيات الخاصة بمحاسبة التكاليف (كلفة انطلاق الإنتاج، الكلفة المتغيرة للوحدة، كلفة تعديل النظام الإنتاجي أو الطاقة الإنتاجية، ساعات إضافية، تحويل اليد العاملة، كلفة نقص النشاط، معايير تكاليفية...).

رابعاً- أنظمة تنظيم محاسبة التكاليف

معالجة التدفقات من المعلومات الداخلية للمؤسسة بالشكل الذي يسمح بأداء وتحسين أساليب مراقبة تسيير المؤسسة يتطلب تطوير طرق و تنظيم محاسبة التكاليف، هذا الذي أدى إلى محاولة وضع حسابات

¹ . (بدون سنة النشر)، Vincent Giard, Gestion de la production, ECONOMICA, Paris, p:486.

خاصة و تطبيق مبدأ القيد المزدوج في نظام محاسبة التكاليف للاستفادة من مزايا هذه التقنيات، وقد ظهرت إلى الواقع العملي عدة أنظمة نذكر منها:

1- نظام الجداول : يعد هذا النظام الأسلوب الشائع في استعمالات محاسبة التكاليف بشكل رئيسي أو مساعد أي أنه لا يمكن الاستغناء عنه حتى ولو اتبعت أنظمة أخرى، و يمتاز هذا النظام بالسهولة والمرونة في تشكيل نماذج التسجيل والتصنيف والتحليل للبيانات بالشكل الذي تراه مصالح المحاسبة في المؤسسة، ومن أمثلة الجداول المستعملة جدول التوزيع الأولي والثانوي بين الأقسام وتحميلها على المنتجات وكذلك قوائم التكاليف وغيرها.

2- نظام الاندماج: هذا النظام يسمح بمعالجة أعباء ونواتج محاسبة التكاليف في نفس الإطار المحاسبي للمحاسبة العامة و بنفس الوسائل و في نفس السجلات و ذلك بإضافة خانات خاصة بتحليل عناصر محاسبة التكاليف، وقد عرف معهد التكاليف بلندن نظام الاندماج بأنه النظام الذي تتداخل فيه الحسابات المالية مع حسابات التكاليف للتأكد من أن كل النفقات المعنية قد تم استيعابها في حسابات التكاليف¹، وفي هذا النظام يتطلب إتباع طريقة الجرد المستمر لكلا المحاسبتين.

المطلب الثاني: الطرق التقليدية لنظام محاسبة التكاليف*).

يحتوي نظام محاسبة التكاليف على مجموعة من الطرق و الأساليب حديثا منها و تقليدية، و من بين أهم الطرق التقليدية نجد:

أولاً- طريقة التكاليف المعيارية

1- تعريف طريقة التكلفة المعيارية: يمكن تعريفها على أنها طريقة التكاليف المحددة مسبقاً، و تبين ما يجب أن تكون عليه التكلفة أثناء سريانها، و تعد استناداً إلى دراسات لجنة مشتركة مؤلفة من اقتصاديين و إداريين محاسبين لكل عملية أو مرحلة من مراحل الصنع على حدى، و ذلك تحت ظروف الكفاية الإنتاجية الواقعية و الممكنة بغية تحديد نوع و حجم الانحرافات عن الهدف المعياري حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة².

2- هدف و أهمية طريقة التكلفة المعيارية: في الواقع إن تطبيق هذه الطريقة يشكل الإطار للطرق الأخرى، و يمكن أن نعبر عنها بأنها قاعدة و في نفس الوقت امتداد لتلك الطرق (التكاليف التاريخية

¹ صالح الرزق، عطا الله خليل بن ورا، مرجع سبق ذكره، ص:443.

(*) نظراً لتعدد الطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية سوف نقتصر في الدراسة على طريقتين لإبراز دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير.

² جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 1998، ص: 28.

أو الملاحظة) الشيء الذي يبين مدى أهمية هذه الطريقة بحيث يحقق تطبيقها عدة مزايا، بفضل خصائصها، وتشكل بذلك قيمة مضافة حقيقية لطرق محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير للمؤسسة.

3- أنواع التكاليف المعيارية: هناك عدة أنواع من التكاليف المعيارية يمكن اعتمادها في هذه الطريقة وذلك حسب الظروف السائدة وطبيعة العمليات الإنتاجية والأهداف المرجوة من التحليل وبشكل عام يفضل الطريقة التي تتسم بالواقعية والمرونة والتي تستجيب للمواصفات التقنية والتحليل التقني الاقتصادي .

بصفة عامة يتم تحديد المعايير حسب التوقعات المتعلقة بالشروط العادية لإنتاج المؤسسة، ويمكن أن يكون مصدر تحديده حسب ما هو معمول به في المهنة طبقاً لمواصفات يتم تحديدها في إطار جمعية أو منظمة مهنية للقطاع الإنتاجي أو يتم تحديدها من جهات حكومية أو دولية أو حسب ما هو معمول به في المؤسسات المنافسة، وغالباً ما تتمثل المصالح المتكفلة بدراسة و اعتماد تلك المعايير داخل المؤسسة في مكتب الطرق ومكتب الدراسات، وفيما يلي نستعرض تلك الأنواع:

3-1. التكلفة النظرية (المثالية)¹: يتم تحديدها بافتراض أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج، وتعمل الإدارة على تحقيقها إلا أنها تعد غير صالحة لقياس الأداء لعدم واقعيتها ويمكن أن تؤثر على استعمال الموازنات وعلى معنويات العاملين .

3-2. التكلفة المعيارية التاريخية (المتوسطة)²: متوسط التكاليف لفترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، يمكن تحقيقها بمستوى أداء عادي إلا أنها قد تتضمن الأخطاء والضعف المسجل في الفترات السابقة.

3-3. التكلفة المعيارية المقارنة: تتحدد في ظل المتغيرات وتأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق والمنافسة إلا أنها لا تعد ممثلة لمعايير الإنتاج الحقيقية خاصة في حالة ضعف المنافسة.

3-4. التكلفة المعيارية المتوقعة: تتحدد في إطار الظروف التشغيلية المتوقعة خلال الفترة وغالباً ما تتحدد وفق أو بناءً على الموازنات المعدة في المؤسسة.

3-5. التكلفة المعيارية الجارية: تتم وفق ظروف التشغيل السائدة، تتصف بالمرونة لمراعيتها للتغيرات الحاصلة خلال الفترة.

3-6. التكلفة المعيارية التقنية: يتم تحديدها حسب قواعد تقنية ودراسات دقيقة لمطلوبات الإنتاج والعمليات الضرورية في إطار النشاط العادي .

¹ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير - محاسبة تحليلية ، مرجع سبق ذكره ص: 162.

² نفس المرجع السابق ، ص: 162.

4- مزايا وعيوب هذه الطريقة: تسعى المؤسسة دائما لتحسين الأداء من أجل بلوغ أعلى مستويات تحقيق أهدافها المخططة، ونجد أن هذه الطريقة إذا ما أحسن استخدامها توفر الشروط والإمكانيات الضرورية لتحقيق ذلك، وفيما يلي نستعرض مزايا هذه الطريقة وعيوبها.

1-4. المزايا¹: من بين مزايا هذه الطريقة نجد:

- العمل على تحسين شروط الاستغلال بناءً على تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات.
- إمكانية تقدير تكاليف أي حجم من الإنتاج والقيام بتحليل الفروق الخاصة به وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية.
- تزويد الإدارة بتقارير دورية عن الوضعية ومستوى الأداء و الانحرافات المسجلة، و من ثم يمكن اتخاذ القرارات المناسبة .
- المساهمة في إعداد معايير دقيقة بالدراسة والمتابعة والتطوير والتغيير، وهذا ما يؤدي إلى ضبط العمليات وتحسين الأداء.
- الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها، وهذا ما يمكن إدارة المؤسسة من إعداد قوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي وتطور الإنتاجية والعمل على ملاحظة أي انحراف ورصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات المناسبة².
- 4-2. العيوب³:** إن لهذه الطريقة بعض النقص والعيوب الناتجة عن سوء استخدام وتطبيق هذه الطريقة، خاصة في غياب الواقعية والمرونة والدقة المتعلقة بمعايير التكاليف المعتمدة، ولتفادي هذه النقص أو العيوب ينبغي القيام بمراجعات دورية لتلك المعايير وتعديلها إذا ما اقتضت الحاجة إلى ذلك، وسنذكر بعض تلك العيوب كما يلي:

- إن الاعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في حصول خلل في سير النظام وعدم فعاليته و بالتالي الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة ومن ثم تكون المعلومات و التحاليل مضللة و بالتالي اتخاذ قرارات غير صائبة.
- صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي لا تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية⁴.
- عند حدوث تغييرات في مستويات التشغيل أو في متطلبات العمليات الإنتاجية بعد البدء في تطبيق النموذج المعياري يصعب التدخل بالتعديل إلا بعد نهاية الفترة.

¹ طوايبيّة أحمد، المحاسبة الخليلية كأداة للتخطيط و مراقبة الإنتاج، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع تخطيط، جامعة الجزائر ، 2003/2002، ص:126.

² Gérard Melyon, **Comptabilité Analytique**, BUREAL, Paris , 2^{ème} Edition 2001, p 207.

³ طوايبيّة أحمد، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، مرجع سبق ذكره ،ص:127.

⁴ هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 350.

- مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.

ثانياً- طريقة التكلفة المتغيرة

1- مفهوم و استعمالات طريقة التكلفة المتغيرة

1-1. تعريف طريقة التكاليف المتغيرة¹: هي طريقة تعتمد أساساً على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة و حساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير، و بطرح إجمالي التكاليف المتغيرة من رقم الأعمال نحصل على هامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية. و ظهرت هذه الطريقة وتطورت في المؤسسات الأمريكية وتعد أكثر ملاءمة من حيث استعمالاتها في التحليل والتسيير الاقتصادي للمؤسسة وإيجاد المؤشرات التي تستخدمها الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة والتسيير بصفة عامة، وتعتمد على مبدأ الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة و اعتماد هذه الأخيرة في التحليل و اتخاذ القرارات للمدى القصير المتعلق بفترة النشاط ومراقبة فعالية التسيير من خلال إمكانية متابعة سلوك التكاليف المتعلقة بحجم النشاط وتحليلها، ويظهر سير هذه الطريقة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 2-2: حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة

المبلغ	%	البيانات
xxxxxxxx	100 %	رقم الأعمال
xxxxxxxx	xx %	(-) التكاليف المتغيرة
xxxxxxxx	xx %	= الهامش على التكلفة المتغيرة
xxxxxxxx	xx %	(-) التكاليف الثابتة
xxxxxxxx	xx %	= النتيجة

المصدر : دحو عبد الكريم، الواضح في تحليل الإستغلال، دار هومة، الجزائر، بدون سنة النشر، ص45.

2-1. أهداف طريقة التكلفة المتغيرة²

- تهدف إلى الفصل بين الأعباء الثابتة والمتغيرة باعتبار أن التكلفة المتغيرة يمكن التحكم فيها و لو نسبياً بحكم اعتمادها على حجم النشاط.
- تهدف إلى التعرف على نسبة التكلفة المتغيرة في النتيجة التحليلية.
- محاولة تخفيض التكلفة نظراً للقدرة على التحكم فيها و إمكانية التقليل منها إلى أدنى مستوى.

¹ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير- محاسبة تحليلية، مرجع سبق ذكره، ص : 135.

² بو شاشي بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة و النشر، الجزائر، الطبعة الثالثة، 1997، ص:111.

- المساهمة في التخطيط و الرقابة في المدى القصير.

- تساعد على تحديد عتبة المردودية و هامش الأمان.

2- تحليل التعادل (عتبة المردودية): تعد هذه الأداة من أبرز الأدوات التحليلية، و تستعمل في تحليل العلاقة

بين التكلفة، الحجم، الربح و تخطيط الوضعيات المستقبلية في المدى القصير.

يطلق على هذه العلاقة عدة تسميات منها عتبة المردودية، نقطة الصفر، عتبة الربحية، النقطة الحرجة،

نقطة التوازن، نقطة التعادل، رقم الأعمال نقطة الصفر، و التي تعني في مجملها حجم النشاط الذي يمكن

المؤسسة من الوصول إلى مستوى النتيجة صفر¹.

و يعتبر تحليل التعادل وسيلة من وسائل الرقابة على التسيير في الأجل القصير و من خلال هذا التحليل

يمكن التنبؤ بالأرباح المتوقع تحقيقها عند مستويات مختلفة للنشاط التشغيلي لأي مؤسسة أعمال.

1-2. مفهوم تحليل التعادل: هي طريقة لفحص العلاقات بين الإيرادات و التكاليف لتقرير الحد الأدنى

لحجم الإنتاج اللازم للتعادل (أي عدم تحقيق ربح أو خسارة)، و هو مؤشر أولي يساعد على الكشف عن

مدى ربحية المؤسسة².

أو هو الحد الأدنى من النشاط (رقم الأعمال) الذي يجب تحقيقه من أجل تغطية التكاليف³.

2-2. افتراضات نقطة التعادل⁴: يعتمد تحليل التعادل على مجموعة من الافتراضات المهمة في إطار تطوير

العلاقة بين التكلفة، الحجم و الربح و هذه الافتراضات يمكن تلخيصها على النحو التالي:

- أن التكلفة الثابتة تبقى ثابتة بطريقة غير مباشرة ضمن مدى معين أو أنها تتغير بصورة طفيفة بحيث يمكن

اعتبارها إلى حد ما عناصر غير متغيرة و قد يحصل عندما تتجاوز الإدارة نطاق معين من الإنتاج أن تتغير

هذه التكاليف بقفزة أو مستوى أكبر حيث تبقى خلال مستوى الإنتاج الحالي غير متغيرة مرة أخرى وهي

بهذا تسمى أحيانا بالتكاليف المتغيرة بقفزات.

- وجود علاقة خطية ذات نسبة ثابتة بين حجم الإنتاج الكلي و الإيرادات و يقتضي هذا ضرورة ثبات

سعر بيع الوحدة بغض النظر عن التقلبات في كمية المبيعات.

¹ JACQUES Margerin et GERARD AUSSET, comptabilité Analytique, outil de gestion – Aide a la décision, ORGANISATION, paris , 6 Edition,, 1988, p: 289.

² المعهد العربي للتخطيط الكويت، دراسة جدوى المشروع من المنظور التجاري، (التقييم المالي والاقتصادي للمشروع، تحليل التعادل)، موقع الكتروني: http://www.arab-api.org/course2/c2_4_4.htm Consulté le 22/03/2006.

³ بن معزوز كمال، منهجية التحليل المالي في مركزية الميزانية لبنك الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص مالية، جامعة الجزائر 2003-2004، ص: 70.

⁴ محاضرات، زعباط عبد الحميد لطلبة السنة الأولى ماجستير، تخصص إدارة أعمال، مقياس التقنيات الكمية للتسيير، جامعة الشلف، السنة الدراسية 2004-2005.

- إن مقدار الوحدات المنتجة يساوي مقدار الوحدات المباعة خلال الفترة، أي هناك علاقة مستقرة بين الوحدات المنتجة و الوحدات المباعة و لذلك فإن المخزون يبقى مستقرا بمستوى معين.
- لا يوجد هناك تغير في أسعار المواد الأولية أو معدلات الأجور أو مستوى إنتاجية الفرد العامل و ذلك خلال الفترة التي يراد تحديد نقطة التعادل لها.
- وعلى الرغم من التأكيد على أن هذه الافتراضات لا تتفق و المنطق إلا قليلا سواءً من ناحية التبرير النظري أو التطبيقي إلا أن الإدارة المالية اضطرت إلى وضع هذه الافتراضات و الاعتماد عليها محاسبياً لغرض الوصول إلى نقطة التعادل حتى تستعملها في تخطيط الأرباح و مراقبة التسيير.
- 3- مزايا و عيوب طريقة التكلفة المتغيرة:** الملاحظة التي يمكن إبرازها من خلال دراسة هذه الطريقة هي ملاءمتها لتقنيات مراقبة التسيير و استخدامها في التحليل الاقتصادي للمؤسسة، و بالرغم من ذلك فقد وجهت لها عدة انتقادات تعبر عن العيوب التي تتضمنها.
- 3-1. المزايا:** رغم ما يأخذ على هذه الطريقة إلا أنها تتميز بمجموعة من المحاسن نذكر منها؛
- نظرا لاعتماد هذه الطريقة على الفصل بين المتغير والثابت من التكاليف، و العمل على تطوير الأساليب التي تمكن من تحقيق الدقة فإن ذلك يوفر للمسيرين كل المعطيات الضرورية لفهم الوضعية و ضبط سلوك التكاليف و خطط الإنتاج و إعداد الموازنات لاستخدامها فيما بعد في تقييم الأداء.
- اختصار مراحل حساب التكاليف لاعتمادها في المرحلة الأولى على التكاليف المتغيرة بتحميلها على المنتجات باعتبارها التكاليف الحقيقية المباشرة حسب هذه الطريقة وبالتالي يتم الإطلاع على الوضعية والحصول على المعلومات في الوقت المناسب، ثم تتم معالجة التكاليف الثابتة في مرحلة ثانية.
- تسمح بقياس فعالية و أداء مراكز المسؤولية (استهلاك المواد والطاقة أو الموارد بصفة عامة، الإنتاجية....) بفضل استبعاد و تجنب الأعباء الثابتة في حساب التكاليف في المرحلة الأولى¹.
- إمكانية مقارنة و تقييم المنتجات أو الأقسام أو الفروع من حيث التكاليف و الإنتاجية سواءً في فترة واحدة أو لعدة فترات و ذلك باستخدام الهامش على التكاليف المتغيرة و استبعاد أثر التكاليف الثابتة.
- 3-2. العيوب:** هناك مجموعة من العيوب تشوب هذه الطريقة لا يمكن إغفالها نذكر منها:
- صعوبة الفصل بين بعض التكاليف الثابتة و المتغيرة نتيجة تداخلها و حسابها على مختلف مراحل الإنتاج.
- ملاءمة استخدامها على المدى القصير فقط.
- تكلفة الوحدة المنتجة لا تعبر حقيقة عن كل التكاليف و ذلك لاستبعادها للتكاليف الثابتة في المرحلة الأولى بالرغم من أنها ساهمت في تكوين تلك المنتجات.

¹ Louis Dubrulle & Didier Jourdain, Comptabilité Analytique de gestion, DUNOD, Paris, 2000, p: 175.

المطلب الثالث: الطريقة الحديثة (نظام التكاليف على أساس الأنشطة) (ABC) (*).

نظراً لبعض العيوب التي ظهرت على الطرق التقليدية لنظام محاسبة التكاليف، ظهرت طرق جديدة تعمل على عقلنة التكاليف و من أهم هذه الطرق، طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).
أولاً - مفهوم طريقة "ABC"

هي عبارة عن طريقة جديدة لتوزيع التكاليف تتفادى إلى حد كبير عيوب الطرق التقليدية و تساهم في توفير معلومات أكثر دقة، الأمر الذي يساهم في تحقيق رقابة أفضل على الأنشطة و الموارد الإنتاجية و الطاقة المتاحة و كيفية استغلالها¹.

و يرتكز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة و الأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة و بين المنتج النهائي. حيث أنه خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين خضعت محاسبة التكاليف لتغيرات جذرية نتيجة الدخول في عصر تكنولوجيا المعلومات التي استدعت تكوين نظرية محاسبية تناسب تلك الظروف المتغيرة. فخلال العقدين الأخيرين حدثت ثورة في تطبيقات وممارسات إدارة التكلفة، فلقد نشأت محاسبة تكاليف الأنشطة في الثمانينيات كبديل لأنشطة التكاليف المعيارية التقليدية التي استمرت منذ بداية القرن العشرين دون أية تغييرات جوهرية. و قد تكاملت محاسبة تكاليف الأنشطة مع التقنيات الأخرى لإدارة التكلفة، مكث² :

- تكلفة التحسين والتطوير المستمر (Kaizen Costing).
- التكلفة المستهدفة (Target Costing).
- إستراتيجية الإنتاج بدون عيوب (Zero Defect).
- نظام الشراء والإنتاج في الوقت المناسب (Just In Time).
- تكلفة الجودة الشاملة (QTC).

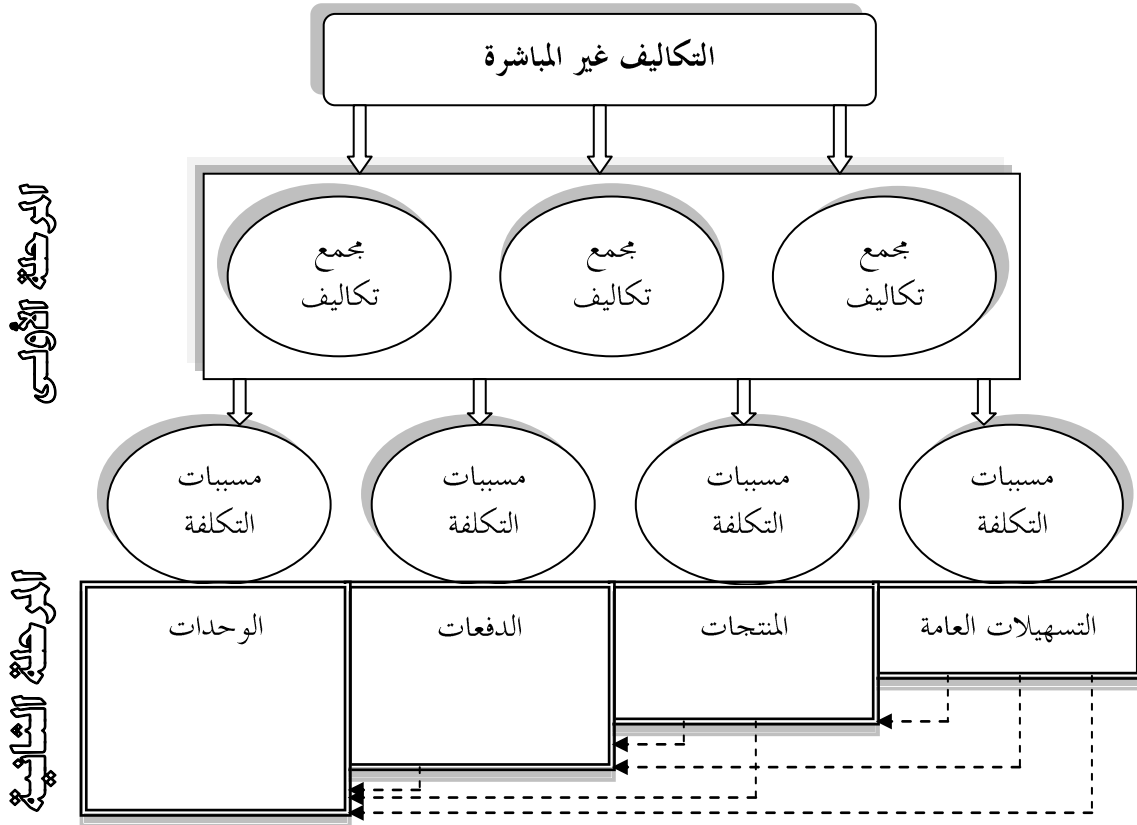
و مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ينطوي على خطوتين، حيث يتم في الخطوة الأولى توزيع التكاليف على الأنشطة المسببة لوجود هذه التكاليف، و ذلك لتحديد تكلف كل نشاط، فيما تختص الخطوة الثانية بتوزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات بحسب درجة استفادة كل منتج من هذا النشاط، فإذا لم يستخدم منتج ما نشاط ما فلا يحمل أي تكاليف مرتبطة بهذا النشاط. و الشكل التالي يوضح ذلك:

(*Activity-Based Costing)

¹ محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2003، ص: 269.

² محمد صلاح، محاسبة تكاليف الأنشطة، وثيقة في شكل PDF، من الموقع الإلكتروني:

الشكل رقم 2-6: الإطار الإجرائي لمحاسبة تكاليف الأنشطة



المصدر : محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره ، ص : 274.

ثانياً- خطوات تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة "ABC"¹

يمكن إبراز هذه الخطوات في النقاط التالية:

1- **تحديد الأنشطة:** يقصد بتحديد الأنشطة تحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من أنشطة رئيسية و فرعية مثل :

(شراء المواد ، تخزين المواد، التجهيز الآلي، رقابة الجودة، الفحص والصيانة، استقبال أوامر العملاء، ترويج المبيعات... الخ).

2- **حساب تكلفة الأنشطة:** الخطوة التالية هي التعبير عن تلك الأنشطة بمقياس كمي يحقق علاقة الارتباط بين حجم ذلك النشاط معياراً عنه بوحدات القياس و مقدار التكلفة و يطلق على ذلك المقياس مسبب التكلفة ومن الجدير بالذكر أن مدى نجاح وفعالية نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط يعتمد إلى حد كبير على مدى سلامة مسببات التكلفة ... الخ

¹ محمد صلاح، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة - ABC ، منتدى محاسبي للعلوم المالية و تكنولوجيا المعلومات، موقع الكتروني:

3- استخراج مسببات التكلفة : المقصود بمسببات التكلفة السبب الجوهرى الذي أدى إلى خلق أو تكوين التكلفة¹ استنادا إلى دراسات ومشاركات القائمين على إنجاز الأنشطة المختلفة و يتم تحديد مسبب واحد أو أكثر لكل نشاط من الأنشطة، وذلك انطلاقا من علاقة السبب والنتيجة بين تغيير مسبب التكلفة و بين إحداث التكلفة نتيجة ذلك التغيير. وغالبا ما تكون مسببات التكلفة مقاييس كمية عددية مثل عدد ساعات عمل الآلات، عدد مرات إعداد الآلات، عدد مرات شحن المواد، عدد مرات طلب المواد، عدد ساعات الفحص واختبار الصلاحية أو تطابق المواصفات....

ويعتبر مسبب التكلفة وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط ومن أمثلة مسببات التكلفة ما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم 2-3: مسببات التكلفة²

النشاط	مسبب التكلفة
جدولة الإنتاج	عدد دورات الإنتاج
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
استلام المواد	عدد مرات توريد المواد
مناولة المواد	عدد مرات المناولة
إعداد الآلات	عدد مرات الإعداد
تشغيل الآلات	ساعات تشغيل الآلات
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
رقابة الجودة	عدد مرات التفتيش
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء
ترويج المبيعات	الوقت المستنفذ من رجال البيع

المصدر: كمال خليفة أبوزيد ، كمال الدين الدهراوي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة ، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص:98 (بتصرف)

4- تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات: وذلك طبقا لحاجة كل من هذه المنتجات للموارد المستنفذة في تنفيذ الأنشطة، و يتطلب ذلك تتبع الطلب على موارد كل نشاط على حدى باستخدام مسبب تكلفة النشاط كمؤشر لهذا الطلب.

طبقا لهذه الخطوات فإن مدخل الأنشطة يركز على فكرة أن الأنشطة تستهلك الموارد وبالتالي التكلفة المرتبطة بها، ومن ناحية أخرى، فإن المنتجات تستهلك الأنشطة مما يتطلب تحميلها بتكلفة هذا الاستهلاك.

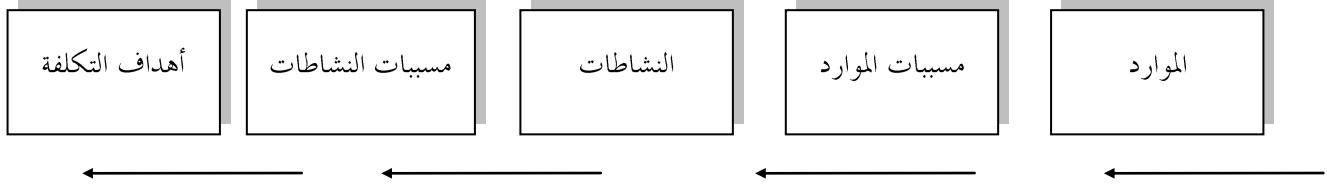
5- تخصيص الموارد: إن الشعار العملي المطبق الذي يلخص فلسفة طريقة التكاليف على أساس الأنشطة هو أن الأنشطة تستهلك الموارد و المنتجات تستهلك النشاطات و بهذا سمحت بالانتقال من المنطق التقليدي

¹ أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط **ABC** للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2006، ص:80.

² محمد صلاح، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة-**ABC** ، منتدى محاسبي للعلوم المالية و تكنولوجيا المعلومات، موقع الكتروني سبق ذكره.

لتوزيع الأعباء غير المباشرة و تحميلها على المنتجات و الخدمات إلى منطوق استهلاك الموارد من طرف النشاطات على أسس أكثر دقة، والشكل التالي يبين ذلك:

الشكل 2-7 : مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة



Source :Xavier Bouin , François ' Xavier Simon , Tous Gestionnaires , DUNOD , Paris , 2002,p: 139.

ثالثاً- خصائص و مبادئ طريقة ABC

تعمل طريقة التكاليف على أساس الأنشطة على تتبع الأعباء من خلال اعتمادها على مبدأ مسيبات التكلفة التي تربط بين الموارد و النشاطات ثم بين النشاطات و أهداف التكلفة، و هذا ما يسمح بزيادة درجة الدقة في تخصيص الأعباء غير المباشرة، و بفضل خاصية دقة تتبع الأعباء يتم تحميل بعض عناصر الأعباء بطريقة مباشرة في حين أنها تعتبر و تعالج كأعباء غير مباشرة في الطرق التقليدية.

تعتمد هذه الطريقة على أسس عديدة لتحميل الأعباء غير المباشرة التي تتلاءم مع طبيعة النشاطات و مدى استهلاكها من الموارد المخصصة¹ وفق ما تم صرفه في عملية الإنتاج (النشاط) من وقت و جهد أو أسس أخرى ملائمة يتم تحديدها من منطلق لا يخرج عن إطار النشاطات المسببة للأعباء و مقدار استخدام أهداف التكلفة لتلك الأنشطة بخلاف الطرق الأخرى التي تعتمد على أسس خارج أطر النشاطات المعنية و نعني بذلك اعتماد ساعات العمل المباشرة أو الأعباء المباشرة بصفة عامة في التوزيع.

نجد أنها تتلاءم مع كل قطاعات النشاط و قد أثبتت إمكانيةها الهائلة عند تطبيقها خاصة في القطاعات الصناعية التي تتميز باستخدامها للتكنولوجيا الحديثة في التصنيع والتسيير و إندماج أنظمتها، و في الواقع إن استخدام هذه الطريقة انطلق من هذا الوسط ثم عممت على نشاطات و قطاعات أخرى، خاصة تلك النشاطات التي تتنوع تشكيلة منتجاتها و ارتفاع نسبة أعبائها غير المباشرة و تنشيط في محيط تنافسي، بحيث هذه العوامل كلها تجبر المؤسسة على ضرورة وجود نظام تكاليف دقيق يعمل على توفير المعلومات الدقيقة التي تحتاجها في مهام التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات خاصة المتعلقة بالتسعير و خطة تشكيلة الإنتاج.

إن هذه الطريقة حققت المبدأ الأساسي لمحاسبة التكاليف فيما يخص تطابقها مع تنظيم المؤسسة الذي هو الأساس لمجمل النشاطات الضرورية للحصول على مخرجات . هذا التطابق الذي يسمح بتتبع الأعباء

¹ أحمد حسين علي حسين ، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص: 65 .

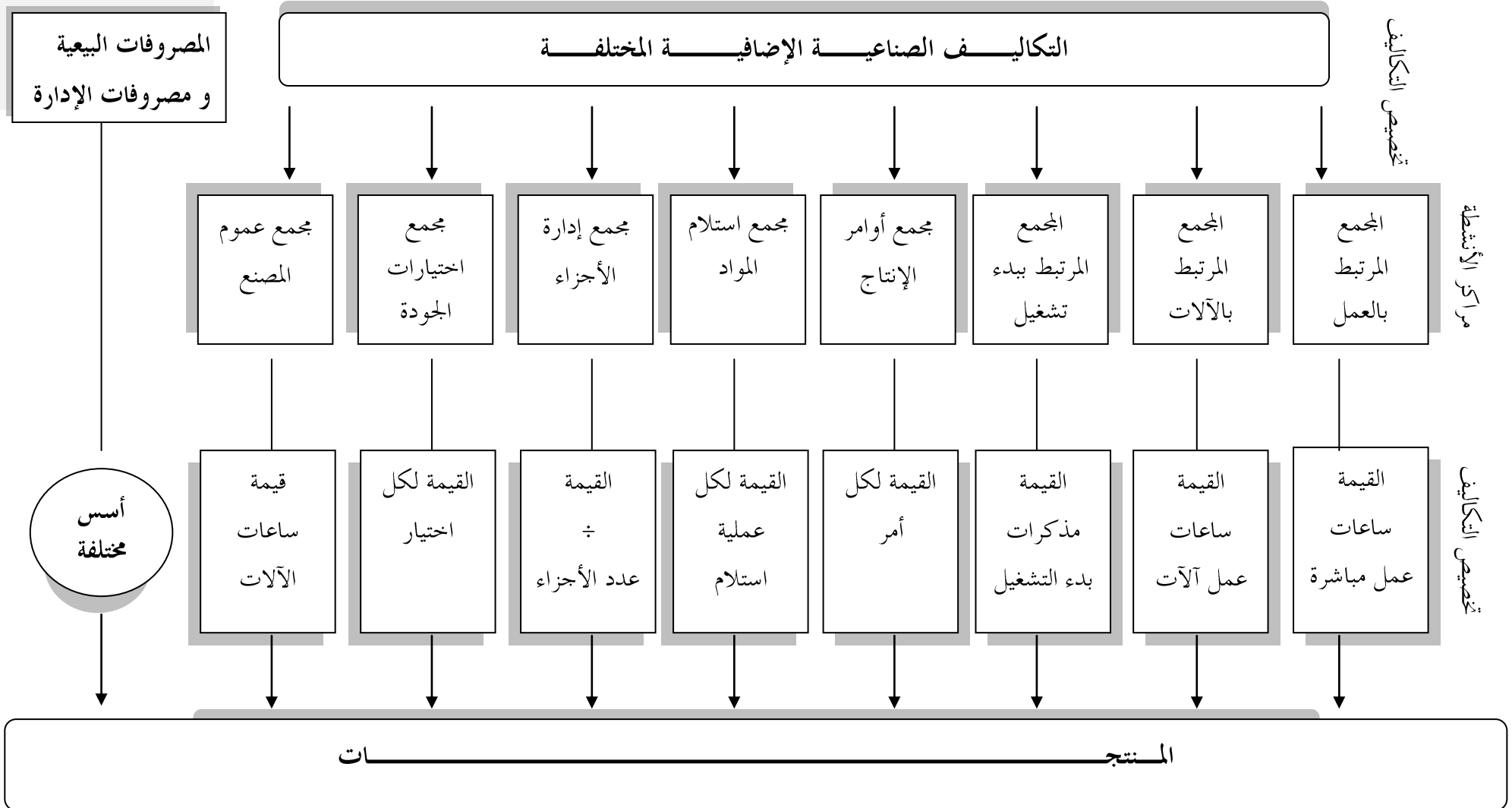
و استهلاك الموارد، يرافق عملية ضبط و تحليل الأنشطة و إعادة ترتيبها حتى يمكن تحديد الأنشطة التي تساهم في إيجاد القيمة المضافة لصالح المؤسسة و مستخدميها و زبائنها و بهذا تحقق المؤسسة نجاحاً بفضل قدرتها على المنافسة، بحيث أمكن توضيح علاقات الأنشطة فيما بينها و علاقتها بالموارد و أهداف التكلفة ضمن شبكة أو خريطة النشاطات، و تحميلها للأعباء بناءً على عدة مسببات التكلفة و هذه ميزة تتميز بها عن سائر الطرق الأخرى¹.

و فيما يلي نعرض مثال بياني على محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

و الهدف من هذا المثال هو ربط المفاهيم التي ناقشناها سابقاً خلال الصفحات السابقة بعرض هذه الصورة التي يمكن أن يبدو عليها نظام محاسبة تكاليف الأنشطة . و بالإضافة إلى التكاليف الصناعية الإضافية فإن الشكل يظهر المصروفات البيعية و الإدارية التي تحمل للمنتجات في ظل نظام تكاليف الأنشطة.

¹ بحث منشور في موقع النادي الاقتصادي لجامعة خروبة موقع إلكتروني :

الشكل رقم 2-8: مثال بياني على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين الدهراوي، مرجع سبق ذكره، ص: 114.

المبحث الثالث: نظام الموازنات التقديرية

يعتبر نظام الموازنة التقديرية من بين الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي و يلعب دور أساسي كأداة لمراقبة التسيير، من خلال تمكين الإدارة على مستوى المؤسسة، من الاستخدام الأمثل للطاقت، المادية و البشرية، و تنمية أكبر قدر من الموارد، تحقيقاً لأهداف المشروع، التي تُعدّ جزءاً من أهداف المجتمع. و تُعدّ الموازنة، أداة تخطيط الموارد و الاستخدامات، لفترة مالية مقبلة مع مراعاة الظروف المحيطة بالمؤسسة و المتوقع سريانها خلال تلك الفترة، ثم يُراقب التنفيذ الفعلي للخطة الموضوعة، كي تحقق الأهداف، فإذا ما انحرف التنفيذ الفعلي عن الخطة الموضوعة، فإن الإدارة تتخذ القرارات الصّحّح يّجّجّجّ الضرورية، حتى لا تنحرف المؤسسة عن الأهداف المسطرة.

المطلب الأول: مفهوم و أنواع الموازنة التقديرية.

أولاً- مفهوم الموازنة التقديرية

1- تعريف الموازنة: هي خطة مالية للمؤسسة تتضمن التفاصيل الخاصة بكيفية إنفاق و الحصول على الأموال، و أداة تساعد المؤسسة على تحسين الأداء، كما أنها عبارة عن الجهود المستمرة للقيام بالعمل بأفضل طريقة ممكنة¹ و هي تحقق الخدمات الرئيسة التالية: التخطيط، التنسيق، الرقابة و التحفيز. و هي تعبير رقمي (كمي و قيمّي)، عن خطة النشاط المتعلقة بفترة مالية مقبلة، و وسيلة للرقابة الفعالة على التنفيذ، و أداة يتم من خلالها توزيع المسؤوليات التنفيذية بين العاملين، حتى يمكن تقييم الأداء، و متابعة التنفيذ، و التحقق من إنجاز الأهداف الموضوعة، و اتخاذ القرارات المطلوبة².

2 - المبادئ التي يتكّز عليها الموازنات.

يعتمد نجاح الموازنة، في أداء مهمتها، على توافر بعض المبادئ، التي تُعدّ من المقومات الأساسية. و من بين تلك المبادئ التي يجب مراعاتها ما يلي:

1-2. مبدأ الخطة الشاملة³:

- يجب أن تغطي تقديرات الموازنة جميع أوجه النشاط في المؤسسة، فهي تعبر عن خطة شاملة لفترة مقبلة، و ليس عن خطط فرعية كل منها قائم بنفسه.

- يجب أن تكون الخطة كاملة و متماسكة الأطراف، تأخذ في الحسبان التوازن الاقتصادي و المالي للمؤسسة .

¹ محمد صالح الخناوي و آخرون، أساسيات الإدارة المالية، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2001، ص:153.

² أنور عبد الخالقي، الإدارة المالية و اتخاذ القرارات بمنشآت الأعمال، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1987، ص:331.

³ أبو الفتوح علي فضاله، إستراتيجية القوائم المالية، دار الكتاب العلمية للنشر و التوزيع، القاهرة، 1996، ص:47.

- يجب أن تتناسب الخطة الشاملة مع الظروف المحيطة بالمؤسسة، و تأخذ في الحسبان كل المشاكل التي قد تتعرض لها، وتعمل لجنة الموازنة على مواجهة تلك المشاكل، خلال وضع الخطة.

2-2. مبدأ التصاق الموازنة بالهيكل التنظيمي¹:

تُوضع تقديرات الخطط الفرعية، على أساس "التصاقها بالهيكل التنظيمي". فكل نشاط له تكاليفه وإيراداته، ومن ثمّ، يتوقف نجاح الموازنة على ربط تقديرات الأنشطة الرئيسية والفرعية بالإدارات والأقسام، وينبغي أن تحاول الإدارة إدخال التعديلات اللازمة على هيكلها التنظيمي، حتى تتمكن من تطبيق هذا المبدأ.

و يتيح هذا المبدأ فرصة النظر إلى الإدارات والأقسام، على أنها مراكز للمسؤولية، على أساسها تُتابع النتائج الفعلية، لتنفيذ الموازنة، وهذا يسمح بالتعرف على أسباب الانحرافات، و تحليلها، توطئة لاتخاذ القرارات المصححة المناسبة.

3-2. مبدأ مشاركة المستويات الإدارية في وضع خطة الموازنة²: من البديهي أن الإدارات و الأقسام التي تقوم بالتنفيذ الفعلي تكون هي أنسب الجهات لوضع خططها، ومن ثمّ فلكي تنجح الموازنة ينبغي أن تنبع الخطط التفصيلية من الإدارات و الأقسام المختصة بالتنفيذ، بينما تؤدي لجنة الموازنة مهمة التنسيق بين تلك الخطط، و إن مشاركة المستويات الإدارية المختلفة في وضع الخطة، يعنى تنمية الشعور بالمسؤولية خـلال تنفيذها، و هذا أفضل من فرض خطة الموازنة عليها من الإدارة العليا.

4-2. مبدأ اقتناع المنفذين بالأهداف و تأييدهم للخطة³: ينبثق من مبدأ مشاركة المستويات الإدارية في وضع خطة الموازنة، أن يكون المنفذني مقتنعين بالأهداف، ومؤيدين للخطة، حتى يعملوا على تنفيذها بدقة وكفاءة، ومن ثم ينبغي أن تكون الخطة طموحة و يمكن تحقيقها، حتى تكسب التأييد والاقتران من منفيديها، لأن عدم اقتناع المنفذين بالخطة يؤدي حتماً، إلى عدم الاكتران بتنفيذها.

5-2. مبدأ التعمق في تفاصيل الأنشطة: ينبغي مراعاة مبدأ "التعمق" في تفاصيل الأنشطة، حتى يجرى التخطيط على أسس سليمة، والرقابة بصورة أدق، فتحضير الموازنة على أساس الأرقام الإجمالية، لا يحقق أهداف التخطيط الصحيح، ولا الرقابة الدقيقة لتخفيض التكاليف، كما أن اتخاذ القرارات المصححة يتأسس على تفاصيل الخطة و مراقبة تنفيذها و تحديد انحرافات مفصلة، موزعة على كل مستوى إداري، سواء كان إدارة أو قسماً أو وحدة.

¹ أبو الفتوح علي فضاله، مرجع سبق ذكره، ص:49.

² فركوس محمد، الموازنة التقديرية-أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص:10.

³ موقع مقاتل من الصحراء، الميزانية و الموازنة كأداة تخطيط و رقابة، موقع الكتروني:

2-6. مبدأ الارتباط بفترات رقابية¹: ترتبط الموازنة عادة بفترة زمنية مدتها عام ، و لو اقتصر الأمر على ذلك، فإنها لن تحقق الرقابة الدقيقة بهدف تخفيض التكاليف أولاً بأول، خلال التنفيذ، و إن الارتباط بفترة الموازنة يعني أن الانحرافات لن تُحدّد إلا في نهاية العام، ومن ثمّ لن تتخذ أي قرارات مصحّحة خلال التنفيذ، لذا، فالأمر يتطلب تقسيم فترة الموازنة إلى فترات رقابية تكون عادة أسبوعاً أو شهراً... الخ

2-7. مبدأ توفير الحوافز: لا ينبغي عند وضع الخطط، تجاهل الجوانب السلوكية للعاملين، إذ إن الأهداف والخطط قد تخضع، خلال التنفيذ، لعدم اكتراث العاملين بالالتزام بالموازنة، إذا أهمل بحث هذه الجوانب عند تحضير الموازنات. و عليه الأمر يتطلب الإعلان عن حوافز، تدفع العاملين إلى الالتزام بالخطّة ، وقد تكون تلك الحوافز مادية أو معنوية .

2-8. مبدأ إعداد خطط بديلة: قد تُصادف المؤسسة الاقتصادية بعض العقبات أثناء التنفيذ نتيجة الظروف المحيطة بها، لذا يجب الاستعداد بخطط بديلة للموازنة، لمواجهة مختلف الظروف الطارئة الممكن حدوثها، وينبغي ألا يُترك الأمر للتعديل في حينه.

2-9. مبدأ الربط بين "الموازنة الجارية والموازنة طويلة الأجل: من الصعوبة بمكان أن توضع خطط الموازنة الجارية و أهدافها إلا في ضوء خطة الموازنة طويلة الأجل وأهدافها. و يُعدّ هذا المبدأ ضرورياً، نظراً إلى أنه من العوامل الأساسية عند وضع الخطة قصيرة الأجل، معرفة الطاقة المتاحة من الأصول الاستثمارية، التي تحددها سياسة المؤسسة طويلة الأجل . وتوضع الموازنة طويلة الأجل:

- على نحو مجمل وليس مفصل.
 - على نحو تقريبي، وليس دقيقاً تماماً، نظراً إلى أن التنبؤ بعيد المدى أقل دقة من التنبؤ قصير المدى .
 - توضح الاتجاهات العامة، التي سوف تسلكها المؤسسة .
- وإذا لم تتمكن المؤسسة من وضع موازنة كاملة طويلة الأجل فإنها على الأقل، تخطط لمشروعات محددة لفترة طويلة مقبلة، مثل:

- شراء أصول جديدة، أو تحديث واستبدال القديم منها .
- إجراء أبحاث.
- إنشاء خطوط جديدة للإنتاج.
- فتح أسواق جديدة.
- الاندماجات ... الخ.

¹ فر كوس محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص:10 (بتصرف)

ثانياً- فوائد نظام الموازنات التقديرية

- لنظام الموازنات التقديرية عدة فوائد في المؤسسة نذكر منها :
- وضع خطط واضحة و تحديد الأهداف و رسم السياسات و البرامج.
 - إلزام كل فرد من أفراد الإدارة بالتفكير بوضع الخطط المناسبة للقيام بدوره و تنفيذ المهام الملقاة على عاتقه لكي يستطيع أن يساهم بالشكل المطلوب منه للوصول إلى أهداف المؤسسة.
 - إشراك و إلزام كافة المستويات بالمساهمة في العملية التخطيطية.
 - تحديد مسؤولية كل قسم و كل فرد و دوره في تنفيذ الخطة المرسومة.
 - ترجمة أهداف المؤسسة و الأقسام المختلفة إلى أهداف رقمية محددة ترتبط بجدولة زمنية محددة.
 - حث جميع المستويات و الأقسام للالتزام بالاستعمال العقلاني للموارد الاقتصادية المتاحة.
 - تحديد نقاط الاختلاف و أسبابها و المسؤولين عن حدوثها و وضع الحلول اللازمة لتجاوزها.
 - متابعة التنفيذ و معرفة مدى التقدم في أنشطة المؤسسة و تقييم الخطة بشكل إجمالي.
 - ربط كل المستويات في المؤسسة بخطة واحدة و رفع الهمم لتحقيق أهداف المؤسسة.

ثالثاً- أنواع الموازنات التقديرية¹

يتم التمييز بين أنواع الموازنات، طبقاً للمعايير التالية:

1- الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة: تنقسم الموازنات طبقاً للفترة الزمنية التي تغطيها، إلى :

- موازنات قصيرة الأجل .
- موازنات طويلة الأجل .
- موازنات مستمرة .

تغطي الموازنات القصيرة الأجل فترة مالية واحدة مقبلة (عادة سنة)، و تكون أداة تخطيط ورقابة معاً. حيث تُقسّم على مدار الفترة الزمنية التي تغطيها. فالموازنة السنوية، مثلاً، تُقسّم إلى موازنات ربع سنوية، أو شهرية، أو حتى أسبوعية، إذا اقتضت الضرورة لذلك.

أما الموازنات طويلة الأجل، فهي تغطي عادة فترة زمنية تزيد عن فترة محاسبية واحدة، أي تُعدّ لعدة سنوات في المستقبل، تتراوح بين خمس وعشر سنوات، و يكون الهدف منها أساساً تخطيطياً و ليس رقابياً، إذ تهدف إلى التنسيق بين الأهداف و الإمكانيات في المستقبل على ضوء الأهداف و الإمكانيات في الحاضر،

¹ رقيقة شوالي، مركز التميز للمنظمات غير الحكومية، التسيير المالي في المنظمات الأهلية، تصنيف الوثيقة، 24 أكتوبر 2002، موقع إلكتروني:

و على أساس الخبرة المكتسبة في الماضي ، و يمكن تقسيم الموازنات طويلة الأجل إلى موازنات سنوية، بحيث تُصبح الموازنة قصيرة الأجل جزءاً من الموازنة طويلة الأجل .

و يمكن بناء هيكل الموازنات بنوعيتها السابقين، إمّا على أساس مستمر أو على أساس نهائي. فالموازنة السنوية (قصيرة الأجل) التي تُبنى على أساس مستمر، تعني أنّها تغطي سنة بصفة مستمرة ، وبذلك يقتضي الأمر الامتداد بتاريخ نهاية الموازنة في المستقبل بما يعادل الزمن الذي تم إنجازها منها، و يؤدي إستمرار الموازنة إلى ضرورة الاستمرار في عملية التخطيط في المستقبل، و تعديل التقديرات الخاصة بها على ضوء الخبرات التي يتم اكتسابها أولاً بأول، و من ثمّ تزداد فعالية الموازنة كأداة للتخطيط ووسيلة للرقابة.

كما يمكن أن تكون الموازنات (طويلة الأجل) مستمرة كذلك عن طريق الامتداد بها في المستقبل بالطريقة نفسها، فكلّما انقضت سنة منها امتد مداها إلى سنة أخرى في المستقبل.

أمّا الموازنات التي تعد على أساس نهائي، فهي تغطي فترة زمنية محددة تنقضي بانقضائها، و يحل محلها موازنة أخرى للمدة نفسها. و لا شك أن الموازنات المستمرة تعدّ أفضل بكثير من الموازنات النهائية، لأغراض التخطيط والرقابة، إلاّ أنّها تتطلب نفقات أكثر في إعدادها، لضرورة الاستمرار في عملية التخطيط، ولكن الفائدة التي تجني منها تكفي في كثير من الأحيان لتبرير ما يتطلبه إعدادها من نفقات زائدة .

2- حسب طبيعة النشاط الاقتصادي، الذي تغطيه الموازنة: تنقسم الموازنات تبعاً لنوع النشاط الاقتصادي أو العمليات التي تشملها، إلى¹:

- موازنات النشاط الجاري.

- موازنات العمليات الرأسمالية.

تختص موازنات النشاط الجاري بتخطيط النشاط الإنتاجي للمؤسسة الاقتصادية و بكل جوانبه، من حيث الموارد الناتجة منه و الاستخدامات اللازمة له، والرقابة عليه بما يكفل كفاية أدائه، وعلى ذلك، فإن موازنات النشاط الجاري تغطي العناصر الآتية :

موازنة المبيعات، موازنة مستلزمات الإنتاج (من مواد وأجور مباشرة و مصاريف صناعية غير مباشرة)، موازنة المخزون وبرنامج الإنتاج، موازنة المصاريف البيعية والمصاريف الإدارية، الموازنة النقدية، وقائمة الموارد والاستخدامات المالية الجارية .

و تُعدّ الموازنات المتعلقة بالنشاط الجاري، إمّا للمدى القصير أو الطويل أو لكليهما، كما تُعدّ على أساس مستمر أو على أساس نهائي .

¹ عبد الحى مرعي، إسماعيل جمعة، المعلومات الحاسبية و بحوث العمليات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص: 71.

أمَّا الموازنات الرأسمالية، فتختص برسم سياسة الوحدة الاستثمارية في كل من المدى القصير وال المدى الطويل، ووضع برنامج الاستثمار وتخطيط كيفية تمويله و الرقابة على تنفيذه طبقاً للخطة الموضوعية، وهي بهذا تشمل برنامج الإستثمار في الأصول المختلفة، موازنة الموارد والاستخدامات الرأسمالية و الموازنة النقدية الخاصة بتنفيذ برنامج الاستثمار .

و تكون الموازنات الرأسمالية عادة طويلة الأجل ثم تُقسم إلى موازنات سنوية لأغراض متابعة عملية التنفيذ والرقابة و يمكن أن تكون الموازنات الرأسمالية مستمرة أو نهائية .

3- حسب موضوع المعاملات التي تغطيها الموازنة¹: تُقسّم المعاملات الاقتصادية، من وجهة نظر موضوعها، إلى معاملات متعلقة بالسلع والخدمات في صورتها العينية، و معاملات متعلقة بالحقوق والالتزامات المالية، ومعاملات متعلقة بالنقدية، وعلى هذا الأساس يمكن التمييز بين ثلاث أنواع من الموازنات :

- موازنة عينية: توضح البرنامج الإنتاجي للوحدة الاقتصادية مرتبطاً بالطاقة الإنتاجية، ومشملاً على المستلزمات السلعية والخدمية، والاحتياجات من القوى العاملة، ويُعبّر عن ذلك في شكل وحدات عينية، من دون ترجمتها إلى قيم نقدية .
- موازنة مالية: تمثل ترجمة مالية للموازنة العينية بالضرب في الأسعار، كما توضح الخطة التمويلية للوحدة .
- موازنة نقدية: تشتمل على المقبوضات و المدفوعات النقدية للوحدة الاقتصادية، وما يرتبط بها من فائض أو عجز نقدي .

4- حسب الوحدة المحاسبية التي يتم إعداد الموازنة على أساسها: تختلف غالباً الوحدة المحاسبية المستخدمة لأغراض الموازنات عن الوحدة المحاسبية التقليدية، و ذلك طبقاً للغرض من الموازنة. وعلى هذا الأساس يمكننا التفرقة بين²:

- موازنات البرامج.

- موازنات المسؤوليات.

- موازنات المنتجات .

- الموازنات العامة .

في موازنات البرامج، يُقسّم نشاط المؤسسة إلى برامج محددة يهدف كلٌّ منها إلى تحقيق هدف معين، أو التوصل إلى نتيجة معينة ثم تُعدّ موازنة لكل برنامج على حدى و على ذلك يصبح كل برنامج بمثابة

¹ موقع مقال من الصحراء ، الميزانية و الموازنة كأداة تخطيط و رقابة ، موقع الكتروني سبق ذكره.

² نفس الموقع الالكتروني السابق.

وحدة محاسبية لأغراض الموازنة التخطيطية، مثال ذلك: قد تُعدّ موازنة لبرنامج الإنتاج عن كل منتج من المنتجات بحيث يُظهر البرنامج علاقة حجم الإنتاج بالزمن على مدار فترة الموازنة .

ويُعدّ عنصر الزمن من العوامل المهمة، في موازنات البرامج إذ يقترن تنفيذ البرنامج عادة بفترة زمنية محددة، و من ثمّ يُعدّ البرنامج على أساس التسلسل الزمني لعمليات التنفيذ المختلفة والفترة الزمنية المحددة لكل منها، وعلى ذلك فإن موازنات البرامج تُعدّ أداة لتخطيط الزمن والرقابة على توقيت التنفيذ فضلاً عن كونها أداة لتخطيط ورقابة عناصر التكاليف المتعلقة بالبرامج المختلفة .

و يمكن أن تكون موازنات البرامج، طويلة الأجل، أو قصيرة الأجل، كما يمكن أن تكون خاصة بالنشاط الإنتاجي أو بالنشاط الاستثماري، و يمكن أن يكون لها جوانبها العينية، المالية أو النقدية .

وتقوم **موازنات المسؤوليات** على مبدأ محاسبة المسؤولية، حيث يتم رسم الخطط بناءً على مراكز

مسؤولية التنفيذ وتُقسّم الموازنات إلى أجزاء، بحيث يصبح تنفيذ كل جزء من مسؤولية شخص محدد أو مجموعة محددة من الأشخاص، و تصبح الموازنة على هذا الأساس مجموعة من الأهداف المعيارية موزعة على حسب مسؤولية تنفيذها وتهدف أساساً إلى فرض الرقابة على كفاية التنفيذ و تقييم كفاية الأداء ، و يترتب على ذلك أنه يصبح من المفضل أن تشمل موازنات المسؤوليات على العناصر (التكاليف أو الإيرادات)، التي تخضع لرقابة كل مسؤول من المسؤولين .

وتقوم **موازنة المنتجات** على أساس أن كل منتج يُعدّ وحدة محاسبية مستقلة، لأغراض الموازنة،

و تتضمن موازنة المنتج برنامج الإنتاج والتشغيل الخاص به و برنامج المبيعات و المخزون الخاص به و تخطيط عناصر النفقات والمستلزمات اللازمة له، وتقدير الإيرادات المتوقع الحصول عليها منه، وتساعد موازنة المنتجات على تخطيط ربحية المنتجات المختلفة والرقابة عليها وتحسينها .

وتقوم **الموازنات العامة** على أساس أن المؤسسة، بأنشطتها المختلفة و برامجها المتعددة و أقسامها المتنوعة

ومراكز مسؤولياتها العديدة بمثابة الوحدة المحاسبية لأغراض إعداد الموازنة و يترتب على ذلك أن الموازنة العامة تمثل الهيكل العام الذي تستقر فيه الموازنات الأخرى، بحيث تُنسق أهدافها مع الأهداف العامة للوحدة، و من ثمّ فإن الموازنة العامة هي ملخص لكل الموازنات الفرعية الأخرى ¹.

5- حسب مستوى النشاط الذي يتم إعداد الموازنة على أساسه: يمكن التمييز بين نوعين من الموازنات، طبقاً لمستوى النشاط أي (مستوى التشغيل أو حجم الإنتاج أو معدل استغلال الطاقة المتاحة)، الذي يتم إعداد الموازنة على أساسه :

¹ محمد رؤوف مصطفى ، الميزانية التقديرية كأداة للرقابة الإدارية ، مطبعة الكويت، 1981، ص: 143-150 (بتصرف).

1-5 موازنة ثابتة¹: و يعنى أن تُعدّ الموازنة وفقاً لمبدأ الثبات، إذ يُفترض وجود مستوى واحد ثابت من النشاط و في ضوء هذا المستوى الثابت تُعدّ جميع التقديرات الخاصة بالموازنة، فإذا تغير مستوى النشاط تفقد الرقابة فاعليتها لإختلاف المستوى الفعلي للنشاط عن المستوى المخطط .

ويستخدم هذا النوع من الموازنات، في الأحوال التالية :

أ- **الاقتصاديات المخططة:** التي لا يكون للمؤسسة فيها حرية التجاوب مع ظروف السوق، بل تنفيذ ما يُملى عليها من أجهزة التخطيط المركزية .

ب- **السوق الثابتة:** التي يمكن فيها تحديد حجم الإنتاج بدقة و مقدماً، نظراً إلى ثبات الطلب على المنتج.

ج- **السوق الاحتكارية:** التي تستطيع فيها المؤسسات تحديد إنتاجها طبقاً لما تريد من دون تدخل لتقلبات السوق أو التعرض لعنصر المنافسة .

ويوجه للموازنة الثابتة الانتقادات التالية :

عدم قدرتها على مواجهة تغير الظروف ، إذا كان مستوى الأداء المتوقع صعب التحقيق فإن الفشل في تحقيقه يؤدي إلى آثار سيئة لدى المنفذين مثل هبوط الروح المعنوية والإحباط .

2-5 موازنة مرنة أو متغيرة: تعد على أساس مستويات متعددة من النشاط طبقاً للتقلبات المتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة.

رابعاً- مصادر بيانات نظام الموازنات التقديرية

يرتكز معدو الموازنات التقديرية أثناء عملية بناء الموازنات المختلفة على مجموعة من البيانات التي تعتبر المدخل الرئيسي لهذا النظام.

1- البيانات الداخلية : يمكن حصر البيانات الداخلية في ما يلي :

- البيانات الناتجة عن نظام المحاسبة العامة (قوائم مالية ، تقارير ... الخ)
- البيانات الناتجة عن نظام تحليل التكاليف (تكلفة المواد المستعملة، سعر البيع، أسعار المواد الأولية... الخ)
- الموازنات السابقة و كل ما تحتويه من بيانات تقديرية و محققة .
- التقارير المرفوعة من جراء تنفيذ الموازنات السابقة (الرقابية ، الوصفية ، التخطيطية ...).
- مختلف التقارير الصادرة عن مراكز المسؤولية، و التي تصف حالة المؤسسة و إمكاناتها...
- قرارات المدير العام ، مجلس الإدارة ، الجمعية العمومية
- نقابات العمال، فيما يخص الأجور...

¹ زينبات محمد محرم و آخرون ، محاسبة التكاليف في مجال القياس و الرقابة ، دار المعرفة الجامعية ، الأزاريط، 1999 ، ص: 410 (بتصرف) .

- المعلومات الصادرة عن مختلف المديريات الفرعية في المؤسسة، مثل مديرية الموارد البشرية و التقارير التي تعدها حول عدد العمال، الاحتياجات من العمال، الترقيات، العلاوات... الخ.
- و كل المعلومات المتعلقة بالنشاطات داخل المؤسسة مهما كان حجمها...

2- البيانات الخارجية: هناك العديد من البيانات الخارجية يتم الاعتماد عليه في بناء الموازنات التقديرية و التي نذكر منها :

- حالة الطلب و العرض (سوق المؤسسة).
- التقارير الصادرة عن بعض الجهات الخارجية مثل مصلحة الضرائب، تقرير الخبراء .
- المراسلات الواردة من عند العملاء و المودين و البنوك و مختلف المتعاملين، مثل مراسلة زبون معين بالتوقف عن شراء منتجات المؤسسة أو إفلاسه... الخ.
- بعض اللوائح و القوانين التشريعية الجديدة مثل: رفع نسبة الضرائب على الأرباح و الرسوم، توقيف استيراد مادة معينة... الخ.
- و مختلف البيانات الخارجية التي لها تأثير في إعداد الموازنات التقديرية ...

المطلب الثاني: الخطوات الأساسية المتبعة في إعداد نظام الموازنات التقديرية

تمر عملية إعداد الموازنة التقديرية بمجموعة من الخطوات الرئيسية، و المتمثلة في:

أولاً- تحديد الأهداف المرجوة من الخطة

يجب تحديد الأهداف الرئيسية المرجوة من الخطة خلال فترة الموازنة قبل البدء في وضع البرامج

التفصيلية. وعند تحديد الأهداف، يراعى ما يلي¹:

- 1- أن تكون الأهداف ممكنة التحقيق، مع الأخذ في الحسبان الظروف الداخلية للمؤسسة و العوامل الخارجية المحيطة بها، فتحدد أهداف نظرية أو أهداف مثالية يؤدي إلى تثبيط الهمم والنظر إلى الموازنة بأكملها على أنها مستحيلة التنفيذ .
- 2- **التطلع إلى الأمام دائماً:** إذ ينبغي أن تكون الأهداف المحددة في الخطة القادمة أفضل من الأهداف التي تم تحقيقها فعلاً في الخطة السابقة .
- 3- **في حالة تعدد الأهداف،** فإنه من الضروري تحديد الأهمية النسبية لكل هدف و بذلك يُمكن تجنب الاهتمام بالأهداف الفرعية على حساب الأهداف الرئيسية .
- 4- **تحديد أهداف المؤسسة في الأجل القصير،** و ذلك في إطار الأهداف المحددة لها في الأجل الطويل .

¹ موقع مقاتل من الصحراء، الميزانية و الموازنة كأداة تخطيط و رقابة، موقع الكتروني سبق ذكره.

ثانياً- وضع الخطط الفرعية و إعداد القوائم التقديرية للموازنة : من خلال

1- الحاجة إلى خطط مترابطة: تتكون الموازنة في صورتها النهائية من سلسلة من الخطط الفرعية التفصيلية و القوائم التقديرية المتناسقة و المترابطة فيما بينها، و قد يختلف عدد الخطط التفصيلية التي يتم إعدادها من مؤسسة إلى أخرى و وضع الخطط التفصيلية و إعداد القوائم التقديرية للموازنة يشتملان على عدة خطوات متتابعة، و إحدى هذه الخطوات المهمة هي تحديد برنامج الإنتاج للمؤسسة و تتابع الخطوات الأخرى، الخاصة بتحديد مستلزمات الإنتاج من المواد الأولية، الأيدي العاملة، وأوجه الصرف الأخرى .

2- تحديد العامل المؤثر (نقطة البداية) في إعداد القوائم التقديرية للموازنة: تتحدد العوامل الأساسية

المؤثرة في إعداد الموازنة في¹:

- حجم المبيعات المتوقعة .
- الطاقة الإنتاجية المتاحة .
- توفر مستلزمات الإنتاج .

و يُعدّ تحديد العامل المؤثر هو نقطة البداية في إعداد القوائم التقديرية للموازنة، إذ إن إعداد موازنة الإنتاج، على سبيل المثال يتوقف على تحديد هذا العامل الذي يختلف من مؤسسة إلى أخرى وكذلك من فترة إلى أخرى في المؤسسة نفسه.

و يثار جدل كبير حول نقطة البداية في إعداد الموازنات، فمن الخبراء من يجذون البدء بإعداد موازنة المبيعات باعتبار أنها البداية الطبيعية لتحديد موازنة الإنتاج ومن ثم إعداد باقي الموازنات التقديرية، خاصة في ظل وجود فائض في الطاقة الإنتاجية، في حين أن بعضهم يجذون البدء بالطاقة الإنتاجية المتاحة و منها يُتوصل إلى ما يجب بيعه.

و في البلدان النامية التي لا تواجه مشكلة تسويق، يفضل الكثيرون البدء بالطاقة الإنتاجية المتاحة على أساس أنها نقطة البداية في التنبؤ والتخطيط، أمّا في البلاد، التي بها وفرة نسبية في السلع، فغالباً ما يكون البدء بالمبيعات المتوقعة .

إن التنبؤ بالمبيعات يُعدّ عملية أساسية ولها أولوية على جميع أنواع التنبؤات الأخرى، فالتنبؤ بالمبيعات طويلة الأجل يساعد على تخطيط النفقات الاستثمارية (الاستثمار الرأسمالي) و يساعد على تخطيط المبيعات قصيرة الأجل، و التنبؤ بالمبيعات في الأجل القصير يساعد على تحديد الكميات المطلوب إنتاجها، و من ثمّ تحديد المستلزمات السلعية المطلوب توافرها و القوى العاملة المطلوب وجودها.

¹ موقع مقال من الصحراء، الميزانية و الموازنة كأداة تخطيط و رقابة، موقع الكتروني سبق ذكره.

ثالثاً- التنسيق بين الخطط الفرعية

يتطلب الأمر بعد إعداد الخطط الفرعية المقترحة خلال فترة الموازنة، التنسيق بين هذه الخطط حتى يتحقق التجانس التام بينها و حتى يمكن اكتشاف الاختناقات ومعالجتها، التي تنشأ نتيجة لعدم تحقيق التوازن بين أوجه النشاط المختلفة في المؤسسة، وقد يستدعي التنسيق بين أجزاء الموازنة ضرورة تعديل بعض الخطط الفرعية، فقد يتضح أثناء عملية التنسيق أن بعض العلاقات التبادلية بين الخطط الفرعية لم تؤخذ في الحسبان، كأن يتضح مثلاً، أن المصروفات التقديرية للصيانة لا تتفق مع الشروط الفنية للصيانة المنتظمة التي يتطلبها برنامج الإنتاج خلال فترة الموازنة، أو أن المصروفات التقديرية لمراكز الخدمات التسويقية لا تكفي لتصريف منتجات المؤسسة كما قد يتضح من التنسيق أن التقديرات لا تتفق مع إمكانيات المؤسسة ، و مثال ذلك: أن تتطلب خطة المشتريات مساحة للتخزين تفوق أقصى مساحة تخزينية يمكن الحصول عليها أو أن تمويل الإضافات للأصول الثابتة فوق الطاقة المالية والائتمانية للمؤسسة... إلخ.

رابعاً- اعتماد الموازنة و إصدارها

تُعتمد الموازنة في القطاع الخاص من مدير المؤسسة أو من مجلس الإدارة تبعاً لحجم المؤسسة و طبيعة التنظيم الداخلي لها، أما في القطاع العام فتُعتمد الموازنة من مجلس إدارة المؤسسة والوزير المختص و يُعدّ الاعتماد إذناً بالتنفيذ، ومستنداً رقائياً مهماً، ونمطاً للأداء بالنسبة إلى كافة أنشطة المؤسسة خلال فترة الموازنة.

المطلب الثالث: نظام الموازنة على الأساس الصفري (Z.B.B) (*).

كان عام 1970 هو بداية الانتشار السريع لأسلوب الأساس الصفري و أول محاولة كانت من طرف وزارة الزراعة الأمريكية من خلال إعداد موازنة الوزارة عام 1964.

أولاً : مفهوم الموازنة على الأساس الصفري ¹ Z.B.B.

1- تعريف أسلوب الأساس الصفري: يثير اصطلاح (Z.B.B) كثير من الخلط لدى الكثيرين ، فالمعنى الحرفي لهذا المصطلح يعني عدم الاهتمام بالأرقام الواردة بالموازنات السابقة عند إعداد الموازنة الجديدة و البدء من جديد من نقطة الصفر وذلك بوضع موازنة دون مرجعية لنفقات الفترة السابقة ، و يتم وضع الموازنة بناءً على الاحتياجات الحقيقية الحاضرة لمختلف مراكز المسؤولية للأنشطة المختلفة داخل المؤسسة².

- و قد عرف بعض الكُتّاب هذا الأسلوب أيضاً على أنه يعني تقييم جميع البرامج المشتركة و جميع البدائل، و تحديد مستوى الأداء، فقد يؤدي بنا هذا التقييم إلى إعادة النظر تماماً في جميع البرامج و المشروعات من

(*)Zero Base Budgeting

¹ أحمد عبد القادر أحمد، إعداد الموازنة التخطيطية وفقاً للأساس الصفري - مع التطبيق على قطاع الصناعة ،رسالة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الأزهر ، كلية التجارة ، 1989 ، ص 85.

²Claude Alazard & Sabine Sépari ,Contrôle de Gestion - Manuel et Applications,DUNOD ,paris ,5^{ème} Edition, 2001, p: 520 .

جديد ، سواءً كانت برامج و مشروعات جديدة لأول مرة، أو برامج و مشروعات قائمة بالفعل، و يتطلب ذلك تحليلاً كاملاً للبرامج و المشروعات و تعاونها مع المستويات المختلفة التي تلزم لإنجاز هذه البرامج و المشروعات¹.

- و حسب وزارة الصناعة الأمريكية فإن الأساس الصفري يعني أن كل البرامج و الأنشطة سوف يعاد النظر فيها من نقطة الصفر و ليس على أساس التغيرات المنتظرة فقط².

2- كيفية عمل أسلوب (Z.B.B): أسلوب الأساس الصفري للموازنة هو عملية تشغيل و تخطيط للموازنة، و هو يتطلب من كل مدير أن يقيم احتياجات موازنته بالكامل و بالتفصيل من نقطة البداية، و أن ينقل عبء الأساس لكل مدير لتقييم ماذا يجب عليه أن يصرف، و هل هذه النفقة تعطي المنفعة الحدية التي تتساوى مع النفقة الحدية لمقدار ما سينفق؟ و لعل هذا المدخل يتطلب تحديد كل الأنشطة التي لها علاقة بالتكلفة و المنافع . من هذا نستخلص أن أسلوب الأساس الصفري للموازنة ليس فقط موازنة تخطيطية روتينية، و إنما يتعدى هذا بكثير، فهو نظام للتخطيط و الرقابة، و ليس فقط حساب لتكلفة مصادر هذه الأموال و لكن أيضاً و صف لاستخدام هذه الأموال التي تستخدم لأهداف المؤسسة و عملياتها.

إن جوهر مفهوم هذا الأسلوب مبني على أساس البدء من الصفر، و قد يبدو أن هذا ليس جديد في إعداد الموازنة و إنما الجديد هو المنهج الذي ينفذ بواسطته هذا الأسلوب في المؤسسة، و عليه فإن الموازنة الصفرية يمكن استخدامها في أي عملية داخل المؤسسة، و بوجه عام فالموازنة الصفرية يمكن أن تستخدم لكل الخدمات و النشاطات المساعدة و الثابتة مثل المحاسبة، عمليات جمع البيانات و شؤون الموظفين و ما شابه ذلك .

و يمد هذا الأسلوب المؤسسة بقدرة على تخفيض موازنتها على أساس منطقي بالإضافة إلى توافر الفرصة لإعادة تخصيص الموارد بدون أي نقص في الموازنة كلها.

3- مقومات أسلوب (Z.B.B): سبق القول أن هذا الأسلوب هو مستوى عالي من التخطيط، فهو يتطلب من كل مسؤول إعادة تقييم احتياجاته بالتفصيل، ثم دراسة و بحث مبررات حجم الأموال المطلوبة الأمر الذي يقتضي تبيان و إيضاح جميع الأنشطة المطلوبة داخل الموازنة حتى يتسنى ترتيب البرامج و المهام طبقاً للأولويات الموضوعية حسب أهميتها و التنسيق بينها و ذلك على النحو التالي³:

- تحليل كل نشاط، و يتطلب ذلك من كل مسؤول تقييم احتياجات كل نشاط و المستويات المختلفة للمجهودات و الطرق البديلة لتنفيذ النشاط .

- كل مسؤول عن مركز تكلفة (وحدة إدارية) لديه الفرصة لتقييم الأعمال التابعة له بعمق مع تقييم للبدائل، و تقديم توصيات للإدارة العليا حتى يتسنى لها اتخاذ القرارات المناسبة.

¹ M.GRAOF , Zero Base Budgeting Modest Proposal for Reform, WASHINGTON, USA , 1977, p: 95

² أحمد عبد القادر أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 85.

³ M .Graof .OP .CIT . p 95.

- بمجرد تحديد الأموال المطلوبة، و تحديد الأولويات و ترتيبها و التنسيق بينها، فإن أي تغيير في حجم مصادر التمويل لا يتطلب إعادة توزيع لمدخلات الموازنة، بل يكفي ما توضحه الأولويات الموضوعية عن الأنشطة و المهام التي يجب إضافتها أو ينبغي إلغاؤها .

- تساعد قائمة الأولويات في توضيح إمكانية التوسع في بعض الأنشطة أو تقليص البعض الآخر .

ثانياً- خطوات و متطلبات إعداد (Z.B.B)

1- الخطوات الرئيسية في إعداد (Z.B.B): هناك أربع خطوات رئيسية يتعين على معدي الموازنة على الأساس الصفري تحديدها و التي تساعد الإدارة في تحقيق الرقابة على كل الأنشطة . هذه الخطوات هي :

1-1. تحديد وحدات اتخاذ القرار (كل قسم، كل برنامج، أو مستوى معين من النشاط).

2-1. يقوم كل مدير بتحليل كل وحدة قرار إلى مجموعة من القرارات على حسب أهميتها، و التي تكون في مجملها متطلبات الموازنة الكلية لهذه الوحدة .

3-1. يتم ترتيب كل مجموعة القرارات حسب المزايا و الفوائد المتناقضة بالنسبة للمؤسسة، و لعل هذا الترتيب يقرر الأولويات على أساس المهام المحددة في كل مجموعة القرارات.

4-1. تخصيص مصادر التمويل للمؤسسة و التي تعكس البرامج و الأنشطة بهيكل الموازنة التخطيطية للوحدة.

2- متطلبات إعداد موازنة باستخدام الأساس الصفري: لكي تقوم المؤسسة بإعداد الموازنة على الأساس الصفري، هناك عدد من المتطلبات و الشروط، التي يجب توفرها حتى يمكن الاستفادة بالكامل من هذا النظام، و فيما يلي عرض لهذه المتطلبات و الشروط:

1-2. تحليل النظم: تعتمد موازنة الأساس الصفري على تحليل النظم في اتخاذ القرار، و يتطلب ذلك تقديم البيانات الضرورية باستخدام الوسائل الفنية مثل: البرمجة الخطية، تحليل الاحتمالات، تحليل التكلفة و العائد، و الحاسبات الالكترونية...

و ينطوي تحليل النظم لبرامج المؤسسة على المراحل التالية¹:

1-1-2. تعريف أهداف البرنامج: من خلال تحديد ما هي الأعمال التي يحاول البرنامج إنجازها ؟ و هل تتوافق مع أهداف المؤسسة ؟

2-1-2. تعيين الوسائل البديلة لتحقيق الأهداف: يجب أن يكون هناك عدد من البرامج البديلة و التي تساعد على تحقيق أهداف البرنامج (أنسب الوسائل البديلة لتحقيق أهداف البرنامج) ..

3-1-2. تحليل التكلفة و العائد: البدائل التي نحصل عليها من عملية البحث يتم مقارنة كل منها مع الأخرى على أساس التكلفة و العائد .

2-2. وضع معايير أداء قياسية: تدعم عملية استخدام موازنة الأساس الصفري عملية اتخاذ القرارات على مستوى الإدارة العليا في المؤسسة من خلال عملية الرقابة و جمع المعلومات و البيانات الضرورية، إذ أن من بين الأهداف الأساسية للموازنة و وضع معايير أو معدلات مادية لقياس الجهود التي تبذل في العمل، و كذلك للنتائج التي تحقق، ثم الربط بين هذه المعدلات و بين الموارد المستخدمة و تحديد مدى كفاءتها و فاعلية عمليات التسيير .

2-3. ضرورة توافر تنظيم إداري يتوافق مع متطلبات نظام الأساس الصفري: يتوقف نجاح تطبيق أسلوب الموازنة على الأساس الصفري على مدى تدخل عنصر التنظيم و التنسيق بين الاختصاصات، و ينصب هذا على الهيكل التنظيمي للمؤسسة، و مستويات الإدارة بها، مع بيان خطوط السلطة في كل المستويات، و اختصاصات كل فرع، بما يحقق الأغراض الجوهرية التي أنشأت من أجلها المؤسسة بالإضافة إلى إيضاح سلطة الرئاسة و الإشراف و تسلسل المسؤوليات، و تدرج السلطة، كل هذا مدعما بالقرارات و النظم و اللوائح .

2-4. العاملون و احتياجات نظام الأساس الصفري: يتطلب تطبيق نظام الأساس الصفري في المؤسسة أعباء و جهودات إضافية من العاملين و واضعي الموازنة، الأمر الذي يجب أن ينعكس على التخصصات و الكفاءات العلمية و العملية و الخبرات اللازمة التي يجب أن تتوفر في هؤلاء العاملين .

خلاصة الفصل

في هذا الفصل حاولنا إبراز أهم الأدوات المحاسبية لمراقبة التسيير و التي تتمثل في الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي و هي: نظام المحاسبة العامة، هذا النظام الذي أعتبر منذ القدم و حتى اليوم النظام الرئيسي داخل المؤسسة، نظراً للمعلومات التي يقدمها و التي يدعم بها كل العمليات داخل المؤسسة، هذا النظام الذي خلصنا إلى أنه؛ نظام يقوم بجمع و تسجيل و تبويب و تلخيص كل نشاط المؤسسة، العمليات، التبادلات و ذلك في دفاتر محاسبية بطريقة منظمة تعتمد على نظام محاسبي دقيق و متكامل ثم تقديم المعلومات الضرورية في شكل قوائم مالية.

كما تختلف طبيعة عمل نظام المعلومات المحاسبة العامة عن باقي الأنظمة المحاسبية الأخرى باعتباره، نظام قانوني يحتوي على مدخلات و مخرجات و طريقة معالجة ثابت محدد في إطار قانوني.

ثم تطرقنا بعد ذلك إلى نظام التحليل المالي الذي استخلصنا أنه: مجموعة أدوات و طرق للتشخيص لأجل تقييم الوضعية المالية للمؤسسة، كما يمثل نقطة الانطلاق و القاعدة الأساسية للتسيير المالي، الذي يحدد الأهداف و وسائل تلبية احتياجات المؤسسة و ضمان بقائها، و الذي يقوم بدور المقيّم لأداء المؤسسة و ذلك من خلال مجموعة من الأدوات و المؤشرات.

أما نظام محاسبة التكاليف فهو نظام يعمل على تحليل التكاليف من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، و يسمح بدراسة و مراقبة المردودية و تحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما يسمح بمراقبة المسؤوليات سواءً على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة، و يعتبر أداة ضرورية لتسيير المؤسسات.

أما الموازنة التقديرية هذه الأخير التي تعتبر أداة فعالة في يد المسيرين و التي تساعد على كشف الانحرافات في مختلف المستويات الإدارية و في مختلف الوظائف و تبيان حجمها و سببها و بالتالي تمكين الإدارة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية الضرورية لذلك.

تمهيد

إن مجموع القوائم و التقارير التي تنتجها الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي، المتمثلة في القوائم المالية، و الموازنات، و التقارير بمختلف أنواعها... الخ، تعتبر من بين أهم المدخلات التي يساهم بها نظام المعلومات المحاسبي في نظام مراقبة التسيير، و لا يكتفي هذا الأخير بتقديم المعلومات و البيانات في شكل قوائم و تقارير فقط، و لكن يعمل على تفسير و تحليل هذه القوائم و التقارير لأغراض الرقابة و اتخاذ القرار و ذلك بالاعتماد على مجموعة من أدوات التحليل، المؤشرات و النسب... الخ.

و في هذا الفصل سنحاول تبيان استخدامات نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير من خلال التركيز على كيفية عمل هذا النظام في إنتاج المعلومات، و الأدوات التي يستخدمها في عمليات تحليل مخرجاته. و هذا بإتباع الخطة التالية:

المبحث الأول: القوائم المالية و إستخداماتها في مراقبة التسيير

المبحث الثاني: تحليل التكاليف لأغراض مراقبة التسيير

المبحث الثالث: تحليل الموازنات التقديرية لأغراض مراقبة التسيير

المبحث الأول: القوائم المالية(*) و إستخداماتها في مراقبة التسيير

تعتبر القوائم المالية من بين أهم مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، التي ينتجها نظام الفرعي نظام المحاسبة العامة، و هي نتاج سلسلة طويلة من العمليات و المراحل، انطلاقاً من جمع البيانات من مصادرها الداخلية و الخارجية ثم تبويبها و تحليلها لنصل في الأخير إلى إنتاج المعلومات في شكل قوائم مالية، هذه القوائم التي لها دور كبير داخل المؤسسة في مجال التسيير نظراً لما تدعمه من عمليات، تخطيط، تنفيذ، تنسيق، اتخاذ القرار و مراقبة التسيير.

المطلب الأول: استخدامات القوائم المالية لأغراض مراقبة التسيير

للقوائم المالية و خاصة قائمة الميزانية و جدول حسابات النتائج دور فعال في مراقبة التسيير.

أولاً- استخدامات قائمة الميزانية المحاسبية في مراقبة التسيير

تعتبر قائمة الميزانية من بين أهم منتجات نظام المعلومات المحاسبي من خلال نظام الفرعي نظام المحاسبة العامة و من بين الأدوات التي يساهم بها في مراقبة التسيير من خلال ما تحويه هذه القائمة من معلومات، باعتبار أن هذه القائمة تختصر نشاط المؤسسة و تبرزه في شكل عناصر مبنية تعكس وضعية المؤسسة . و رغم القصور الموجود في قائمة الميزانية، و المتمثل في كون القيم الموجودة في هذه القائمة هي قيم تاريخية، إلا أن هذه القائمة و بما تحويه من معلومات تاريخية تلعب دوراً مهماً في مراقبة التسيير من خلال ما تقدمه من معلومات سواء لإدارة المؤسسة أو للأطراف الخارجية. و من بين هذه المعلومات التي تقدمها و التي تساعد بطريقة أو بأخرى في مراقبة التسيير، نجد:

1- تقديم المعلومات الملائمة لأصحاب القرار¹: إن الهدف الرئيسي لقائمة الميزانية هو تقديم المعلومات الملائمة التي تفي باحتياجات الإدارة و المستفيدين الخارجيين الرئيسيين(**) من أجل اتخاذ قرارات تتعلق بمؤسسة معينة، و على وجه التحديد تحتاج الإدارة إلى معلومات تساعد على تقييم قدرة المؤسسة في المستقبل على توليد تدفق نقدي إيجابي كاف، بمعنى آخر تدفق نقدي من الممكن للمؤسسة توزيعه للوفاء بالتزاماتها المالية عند استحقاقها. بما في ذلك توزيع الأرباح على أصحاب رأس المال دون تقليص حجم أعمالها، و تعتمد قدرة المؤسسة على توليد مثل هذا التدفق النقدي على قدرتها على تحقيق الدخل الكافي في المستقبل و تحويل هذا الدخل إلى تدفق نقدي كاف، و بالتالي ترغب الإدارة و المستفيدين الخارجيين في

(*) نقص بالقوائم المالية هنا القوائم التي ينتجها نظام المحاسبة العامة و المتمثلة في الميزانية ، جدول حسابات النتائج ، قائمة التدفقات النقدية ... الخ.

¹ حامد داود الطحله، أهداف المحاسبة المالية ، دليل المحاسبين(2002)، موقع إلكتروني:

http://www.jps-dir.com/Articles/UPLOAD/Paper_ID_73.doc Consulté le 28/03/2006

(**) المستفيدين الخارجيين الرئيسيين هم (الأطراف الخارجية التي تتعامل مع المؤسسة مثل : العملاء ، الموردين ، البنوك ، مصلحة الضرائب... الخ)

الحصول على معلومات تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على تحقيق الدخل و تحويله إلى تدفق نقدي في المستقبل، و تضمن قائمة الميزانية توفير مثل هذه المعلومات .

2- القياس الدوري لدخل المؤسسة: من المعروف أن قدرة المؤسسة على تحقيق الدخل و تحويله إلى تدفق نقدي في المستقبل تعتمد على تغيرات كثيرة منها الظروف الاقتصادية العامة و الطلب على منتجاتها أو خدماتها و ظروف العرض في الحاضر و المستقبل، كما تتوقف على قدرة الإدارة على التنبؤ بالفرص المتوقعة في المستقبل و الاستفادة من تلك الفرص و قدرتها على التغلب على الظروف غير الملائمة بالإضافة إلى الالتزامات الجارية للمؤسسة و ما إلى ذلك من العوامل، و من المؤكد أن تقييم أثر بعض هذه التغيرات على أداء المؤسسة قد يحتاج إلى معلومات تخرج عن نطاق قائمة الميزانية^(*)، و مع ذلك فإن المعلومات التي تتعلق بمقدرة المؤسسة التاريخية على تحقيق الدخل و تحويله إلى تدفق نقدي، تفيد الإدارة إلى حد ما عند تقييم أداء المؤسسة في المستقبل، و بناء على ذلك فإن قائمة الميزانية يجب أن تركز تركيزاً أساسياً على المعلومات التي تتعلق بدخل المؤسسة و مدى ارتباطها باحتياجاتها من التدفقات النقدية، وبالتالي فإن المهمة الأساسية لنظام المحاسبة العامة و القياس الدوري لدخل المؤسسة و تمكين الإدارة من معرفة مدى تحقيقها لأهدافها المسطرة من خلال مقارنة النتائج المحققة في قائمة الميزانية و النتائج المتوقع تحقيقها.

3- تقديم معلومات عن الموارد الاقتصادية للمؤسسة ومصادرها¹: تسعى الإدارة عادة إلى مقارنة أداء المؤسسة بغيرها من المؤسسات، و تجرى هذه المقارنات في معظم الأحيان على أساس نسبي، و ليس على أساس مطلق، بمعنى أن الدخل ينسب عادة إلى صافي الموارد المتاحة للمؤسسة قبل إجراء المقارنات، و بناء على ذلك فإن الإدارة تهتم بالمعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمؤسسة و مصادر تلك الموارد، أي الأصول و الخصوم و حقوق أصحاب رأس المال و من ثم فإن هذه المعلومات تزود الإدارة بالأساس الذي يستخدم لتقييم دخل المؤسسة و مكوناته خلال فترة زمنية معينة، و بالتالي ينبغي أن تحتوي قائمة الميزانية على معلومات عن أصول المؤسسة و خصومها، كما يجب أن يكون قياس أصول المؤسسة و خصومها و حقوق أصحاب رأس مالها و المعلومات التي تحتوي عليها قائمة الميزانية في هذا الشأن مفيدة بقدر الإمكان للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين عند تقييم قدرة المؤسسة على تحقيق تدفق نقدي كاف.

4- تقديم معلومات عن التدفقات النقدية²: تهتم الإدارة اهتماماً مباشراً بقدرة المؤسسة على سداد التزاماتها عند تاريخ استحقاقها و توزيع الأرباح على أصحاب رأس المال بدون تقليص نطاق عملياتها الجارية، و من ثم يجب أن تحتوي قائمة الميزانية على معلومات عن التدفق النقدي للمؤسسة و تعتبر هذه

(*) و نقص بما هنا كل المعلومات الخارج عن نطاق تحكم المؤسسة و المتعلقة خاصة بالبيئة الخارجية، مثل ظروف العرض و الطلب... الخ.

¹ طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، أسس الأعداد و العرض و التحليل، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2002، ص: 44.

² طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 34.

- المعلومات التالية مفيدة عند تقييم قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها و توزيع الأرباح على أصحاب رأس المال. ومن ثم يجب أن تحتوي عليها الميزانية:
- الأموال الناتجة أو المستخدمة في التشغيل.
 - الأموال الناتجة من الاقتراض أو المستخدمة في تسديد القروض.
 - الأموال الناتجة من استثمارات جديدة من قبل أصحاب رأس المال أو الموزعة على أصحاب رأس المال.
 - التدفقات النقدية الأخرى.

ثانياً- استخدامات جدول حسابات النتائج في مراقبة التسيير

من المعلومات التي يمكن الحصول عليها من جدول حسابات النتائج¹ الذي يعتبر حساباً ختامياً ضرورياً و ملحقاً للميزانية و يساعد على معرفة التغيرات الطارئة على حقوق المالكين من خلال ممارسة العمليات التشغيلية، و يساهم في تقييم الأداء و دراسة الكفاءة الإنتاجية و التسييرية داخل المؤسسة، نجد:

1- الهامش الإجمالي: هو مؤشر مهم يبين لنا الهامش الإجمالي المحقق من جراء عملية بيع البضاعة، و يعكس لنا مدى قدرة المؤسسة على تصريف مخزناها من البضاعة و بالهامش المطلوب، و مدى نجاعة سياسات التسعير داخل المؤسسة.

2- القيمة المضافة: من بين أهم المعلومات التي يقدمها جدول حسابات النتائج، و التي تعكس عملية التسيير و الأداء داخل المؤسسة هي القيمة المضافة و التي تعبر عن الناتج الحقيقية التي أضافتها المؤسسة، التي تعكس الفعالية التي تم بها دمج عناصر الإنتاج، من رأس المال و اليد العاملة²، و تبين الوزن الاقتصادي للمؤسسة، و تشكل أحسن معيار لقياس حجم المؤسسة و درجة نموها و مدى تكامل هياكلها الإنتاجية.

3- نتيجة الاستغلال: تعتبر نتيجة الاستغلال، معيار مهم يقيس لنا الفعالية الاقتصادية للمؤسسة في الظروف العادية، و أيضا تعتبر معيار مهم يقيس لنا الجدوى الاقتصادية للمؤسسة و تبيان مدى:

- التحكم في العمل .

- مدى تطور العمل .

- مكافأة رؤوس الأموال المستثمرة (الأموال الخاصة و المقترضة).

4- نتيجة خارج الاستغلال: و تعتبر معيار مهم يبين لنا مدى كفاءة الإدارة في تسيير التكاليف

التي لم يتم تحملها في دورة الاستغلال و الإيرادات التي لم تحقق في دورة الاستغلال و المتمثلة خاصة في التنازل عن الاستثمار، الديون المعدومة، استرجاع تكاليف سنوات سابقة، التكاليف الاستثنائية... الخ .

¹ مبارك لسوس، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص : 27-28.

² Veniminen, *Finance de l'entrepris - Analyse et Gestion* , DALLOZ , Paris , 1991 , P: 173.

5- النتيجة الصافية: تمثل النتيجة الصافية مجموع نتيجة الاستغلال و الخارج الاستغلال مطروح منها الضريبة على الأرباح، و تعبر عن مدى حسن المزج بين عناصر الإنتاج، و عن جدوى التسيير في المؤسسة، و تعكس مدى نجاح السياسات التسييرية داخل المؤسسة . فإذا كانت النتيجة سالبة هذا يعني عدم نجاعة عمليات المؤسسة سوء استغلال عناصر الإنتاج، و هذا سوف ينعكس سلباً على قيمتها السوقية، أما في حالة النتيجة ربح (في حدود الأهداف المسطرة) يعني حسن إدارة موارد و استخدامات المؤسسة، و هذا ما ينعكس إيجاباً على القيمة السوقية للمؤسسة .

المطلب الثاني: تحليل القوائم المالية لأغراض مراقبة التسيير

القوائم المالية كمخرج مباشر لنظام المحاسبة العامة قد لا تفي كثيراً بأغراض مراقبة التسيير، لهذا يتم اللجوء إلى نظام التحليل الذي يحتوي على مجموعة من المعايير و المؤشرات تساعد على إستخلاص المعلومات الضرورية من القوائم المالية التي تخدم مراقبة التسيير.

أولاً- أهمية تحليل القوائم المالية في مراقبة التسيير

إن الهدف الرئيسي للتحليل المالي هو فهم البيانات الواردة في القوائم المالية و التقارير المالية لتكوين قاعدة معلومات تساعد متخذ القرار في عمله، فالتحليل المالي يعكس حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة عن طريق المؤشرات والنسب المختلفة، وعند تحليل هذه النسب يزود المؤسسة بالمعلومات المطلوبة و بالتالي تقييم و توجيه المؤسسة.

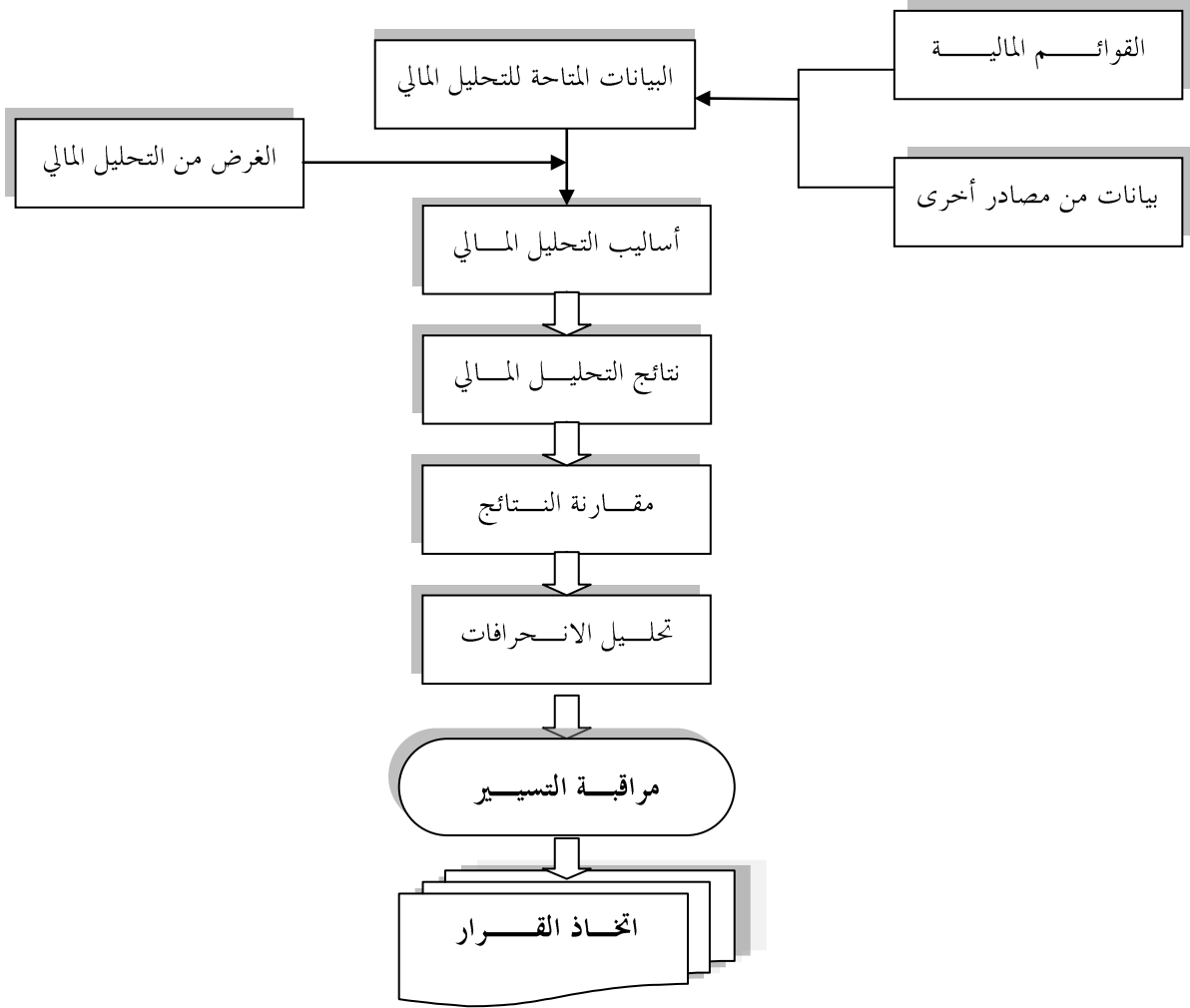
و توفر قائمة الميزانية المالية و قائمة حسابات النتائج المعلومات الضرورية التي من شأنها الإجابة على التساؤلات التي من الممكن أن تطرحها الأطراف الخارجية التي لها علاقة مع المؤسسة مثل الزبائن، الموردون، حملة الأسهم و السندات و المقرضون الآخرون... الخ، دون أن ننسى الطرف المهم و هو الإدارة و التي توفر لها قائمة حسابات النتائج و الميزانية معلومات مهمة تمكنها من معرفة مدى نجاعة و كفاءة استخدام أصولها و مدى فاعلية عملياتها و سياساتها للوصول لأهدافها المسطرة، و لكن هذه المعلومات المراد الحصول عليها لا تأتي جاهزة في القوائم المالية دون إجراء أي عملية تحليل، و لهذا يجب تحليل هذه القوائم باستخدام مجموعة من المؤشرات التي لها دلالة، و المستنبطة من العلاقات الموجودة بين مختلف عناصر الميزانية أو جدول حسابات النتائج و المسماة أساليب التحليل المالي.

و لا بد أن نلفت النظر إلى أن التحليل المالي للقوائم المالية لا يعتبر هدفاً بحد ذاته و إنما وسيلة لمراقبة التسيير" وذلك من خلال النقاط التالية"¹:

¹ مفلح عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2000، ص 289.

- يعتبر التحليل المالي وسيلة الإدارة في تقييم الوضع المالي للمؤسسة بشكل عام و الموقف النقدي منه بشكل خاص.
- يتضمن التحليل المالي تقييم الموقف الاستراتيجي للمؤسسة من خلال تحديده لنقاط القوة و الضعف في بيئة المؤسسة الداخلية و تقييمه للفرص و التهديدات الخارجية.
- يساعد التحليل المالي في تقييم الأداء من خلال تقييم نتائج قرارات الاستثمار و قرارات التمويل.
- يتضمن التحليل المالي مقارنة البيانات و المعلومات الفعلية مع البيانات و المعلومات المخططة و تحديد الانحرافات و تحليلها و معرفة أسبابها.
- يمكن التحليل المالي إدارة المؤسسة من رسم أهدافها و سياساتها التشغيلية و بالتالي يضمن لها الدقة في إعداد الخطط السنوية اللازمة لمزاولة النشاط.
- اكتشاف الفرص الاستثمارية الجديدة سواءً على مستوى المؤسسة نفسها أو على المستوى القومي.
- يوفر التحليل المالي مؤشرات كمية و نوعية تساعد المخطط المالي على رسم الأهداف المالية و الاقتصادية و الاجتماعية على مستوى المؤسسة و على المستوى القومي و بالتالي إعداد الموازنات التخطيطية و الخطط السنوية اللازمة.
- يمكن التحليل المالي من خلال نتائجه، بالتنبؤ باحتمالات تعرض المؤسسة إلى الفشل و ما تقود إليه من إفلاس و تصفية.
- و الشكل التالي يبين لنا علاقة التحليل المالي بمراقبة التسيير.

الشكل رقم 3-1: التحليل المالي و مراقبة التسيير



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على حسني صادق، التحليل المالي- دراسة معاصرة و تطبيقه، مجدلاوي للنشر، عمان، 2000 ، ص:65.

ثانياً- تحليل القوائم المالية بالمؤشرات و النسب لأغراض مراقبة التسيير: نظام المعلومات المحاسبي لا يكتفي بتقديم القوائم و التقارير فقط وإنما يعمل على تحليل هذه الأخيرة لخدمة نظام مراقبة التسيير من خلال مجموعة من المؤشرات و النسب.

1- أهمية المؤشرات و النسب المالية في مراقبة التسيير: للمؤشرات و النسب المالية أهمية بالغة في مراقبة التسيير نذكر منها:

أداة لقياس فعالية المؤسسة، فوضعت لها قيم نموذجية تقاس إليها القيم الفعلية للمؤسسة عند تشخيص الوضعية المالية أو الإستغلالية، تعطي تفسيرات لنتائج السياسات المالية المتخذة في المؤسسة كما تسمح بمراقبة التطور المالي و الاستغلالي لها في حالة استعمال النسب المالية استعمالاً عقلانياً و موضوعياً. تحديد وضعية المؤسسة بين عدة مؤسسات من نفس القطاع الاقتصادي لنفس السنة.

تساهم في متابعة تطوير التسيير داخل المؤسسة لعدة سنوات .

تستعمل للمقارنة بين النتائج التي تعطيها النسب المالية للسنة الحالية مع النتائج السنوات الماضية أو السنوات القادمة و نتائجها المقدمة.

2- الشروط التي يجب توفرها في المؤشرات و النسب المالية لتحقيق الرقابة: تعتبر المؤشرات و النسب

المالية من أهم الأدوات التي يستخدمها نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير، باعتبارها معايير يمكن من خلالها تقدير و قياس مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها.

و عند إعداد هذه المعايير أو النسب للحكم على الأداء يفضل أن تكون قليلة العدد و ذات دلالة و أهمية،

و يجب أن تتوفر فيها الشروط التالية¹:

- أن يكون المعيار أو النسبة صادقا ومدى فاعلية استخدام موارد المؤسسة الاقتصادية.

- أن يكون المعيار حساس للتغير في الأداء بحيث يعكس مدى قوة و اتجاه هذا التغير، و في الزاوية المقابلة يجب أن تتوفر فيه خاصية التحفيز (*).

- أن يسمح المعيار بمقارنة أداء المؤسسة الاقتصادية حاليا بأدائها في فترات سابقة و كذلك مقارنة هذا الأداء بأداء مؤسسات اقتصادية أخرى .

- أن يتم اختيار مؤشرات الأداء على أساس الفهم السليم و التحديد الواضح لأهداف و وظائف المؤسسة.

- عند وضع معايير الأداء لابد من فحص و تحليل البيانات المالية لاستبعاد العوامل التي تخرج عن نطاق سيطرة المؤسسة.

3- مؤشرات التوازن المالي و استخداماتها في مراقبة التسيير: هناك بعض مؤشرات التوازن يستند عليها

المسيير المالي في مراقبة التسيير و التي نلخصها على سبيل المثال لا على سبيل الحصر في الجدول التالي:

¹ رسمية ذكي قرياقص، مرجع سبق ذكره، ص:64.

(* التحفيز: هو دفع و توجيه و حشد جهود العمال و المديرين من أجل تحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة و فاعلية.

الجدول رقم 3-1 : مؤشرات التوازن المالي و دورها هي مراقبة التسيير

مؤشر التوازن المالي	طريق الحساب	دورها في مراقبة التسيير
رأس المال العامل الدائم (الصافي)	الأموال الخاصة + الديون طويلة الأجل - الأصول الثابتة أو الأصول المتداولة - الديون قصيرة الأجل	يعتبر رأس المال العامل من المؤشرات الأساسية التي تستعين بها المؤسسة في إبراز توازنها المالي في الأجل الطويل، و هناك من يطلق عليه "هامش الأمان" و يظهر رأس المال العامل مقدار ما تحتاط به المؤسسة للظروف الطارئة التي قد تواجهها و المتمثلة خاصة في جمود بعض العناصر عن الحركة من الأصول المتداولة ، ركود المخزونات، أو صعوبة تحصيل الحقوق... الخ، و يعكس رأس المال العامل مدى كفاءة الأصول في تحقيق الأمان المالي للمؤسسة و مدى نجاعة السياسات المتبعة من طرف الإدارة و تحقيقها لأهداف المسطرة .
احتياجات رأس المال العامل	احتياجات الدورة - موارد الدورة و بعبارة أخرى : قيم الاستغلال + قيم غير جاهزة - (د.ق.أ - سلفات مصرفية)	هو ذلك الجزء من الاحتياجات الضرورية المرتبطة مباشرة بدورة الاستغلال التي لم تغطي من طرف الموارد الدورية، كما يمكن القول بأن احتياجات رأس المال العامل في تاريخ معين هو رأس المال العامل الذي تحتاجه المؤسسة لمواجهة ديونها المستحقة في هذا التاريخ. فدورة الاستغلال تنتج احتياجات للتمويل مرتبطة بسرعة دوران عناصر الأصول المتداولة (قيم الاستغلال + القيم غير الجاهزة) بينما موارد التمويل فهي مرتبطة بسرعة دوران الديون القصير الأجل باستثناء السلفات المصرفية، أي جميع الديون القصيرة الأجل عند وقت استحقاقها ماعدا السلفات المصرفية . و يساعد هذا المؤشر على تقييم أداء الإدارة و السياسات المتبعة .
الخزينة	القيم الجاهزة - (الديون قصيرة الأجل - سلفات مصرفية)	تعتبر الخزينة مؤشر مهم يعكس مدى كفاءة الإدارة في تسيير السيولة ، و تعكس مدى قدرة المؤسسة على إدارة المشكل الذي تولده السيولة و المتمثل في الاحتفاظ بالسيولة المناسبة و التي نستطيع بها مواجهة الاختلالات و الالتزامات التي قد تواجه المؤسسة بحيث أن المبلغ المحتفظ به لا يحمل المؤسسة تكلفة الفرصة البديلة.

4- النسب المالية و استخداماتها في مراقبة التسيير

في البداية يجب الإشارة إلى أنه هناك عدة أنواع من النسب المالية و بتعدد النسب المالية تعددت طرق حسابها و منه وجب على المحلل المالي أن يقوم باختيار النسب المالية الملائمة و المعبرة عن حالة المؤسسة و حسب القطاع الذي تنتمي إليه، و لقد حاول بعض الكتاب الوصول إلى مجموعة محددة من النسب المالية يمكن الاعتماد عليها في مراقبة التسيير و تقييم الأداء¹ ، هي النسب التي تقيس لنا العناصر التالية:

- معدلات الرفع المالي
- معدلات السيولة
- معدلات الكفاءة
- معدلات الربحية
- معدلات القيمة السوقية

¹ رسمية ذكي قرياقص ، مرجع سبق ذكره ، ص:85.

النسب المالية الكلية	النسب المالية الشائعة الاستعمال في مراقبة التدبير	النسب المالية الجزئية 3-2 : أهم خمسة مجموعات من النسب المالية الشائعة الاستعمال في مراقبة التدبير
نسب الرفع المالي وهي النسب التي تقيس مدى اعتماد المؤسسة في التمويل على مصادر خارجية	نسبة الإقراض	$\frac{\text{إجمالي الإقراض}}{\text{إجمالي الأصول}}$
	معدل تغطية الفائدة	$\frac{\text{الربح قبل الفوائد والضرائب}}{\text{الفوائد}}$
نسب السيولة وهي النسب التي تقيس مدى قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل	نسبة التداول	$\frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة (د.ق.أ)}}$
	نسبة السيولة المختصرة	$\frac{\text{الأصول المتداولة - قيم الإستغلال}}{\text{الخصوم المتداولة}}$
	نسبة النقدية	$\frac{\text{النقدية (القيم الجاهزة)}}{\text{الخصوم المتداولة (د.ق.أ)}}$

<p>تبين مدى استخدام الأصول في تحقيق المبيعات، حيث أن إرتفاع هذه النسبة يعني أن المؤسسة تعمل تقريباً من مستوى الطاقة الكاملة مما يعني أنه يمكن زيادة حجم النشاط دون زيادة رأس المال المستثمر و في حالة العكس يجب على الإدارة اتخاذ الإجراءات التصحيحية الضرورية .</p>	<p><u>المبيعات</u> إجمالي الأصول</p>	<p>نسبة المبيعات إلى إجمالي الأصول</p>	<p>نسب الكفاءة هي النسب التي تقيس مدى كفاءة المؤسسة في استخدام مواردها</p>
<p>تبين هذه النسبة مدى كفاءة الإدارة في تسيير المخزون، و يعتقد البعض أن ارتفاع هذه النسبة يعتبر دليلاً قوياً على كفاءة الأداء إلا أن ارتفاع هذه النسبة قد يرجع إلى صغر المخزون مما يعرض المؤسسة للمشاكل و المتمثلة خاصة في عدم القدرة على تحقيق المبيعات المناسبة .</p>	<p><u>المبيعات</u> المخزون</p>	<p>معدل دوران المخزون</p>	
<p>متوسط فترة التحصيل تقيس كفاءة الإدارة في تحصيل ديونها، و من مصلحة المؤسسة أن تكون هذه المدة أقصر ما يمكن، حتى تستطيع أن تتحصل على سيولة بأسرع وقت ممكن . لهذا إذا كانت فترة التحصيل كبيرة نقول أن سياسات التحصيل في المؤسسة غير فعالة و أن المؤسسة تواجه مشاكل كبيرة في التحصيل من الزبائن ، مع مراعاة عدم تضرر سمعة المؤسسة من جراء سياسة التحصيل.</p>	<p>(العملاء + أوراق القبض - تسبيقات العملاء) ÷ المبيعات</p>	<p>متوسط فترة التحصيل</p>	
<p>تبين لنا هذه النسبة مدى كفاءة سياسات التسديد للموردين و من مصلحة المؤسسة أن تكون مدة التسديد كبيرة، و لكن مع مراعاة عدم تضرر سمعة المؤسسة من جراء سياسات التسديد .</p>	<p><u>الموردون + أوراق الدفع</u> مشتريات الفترة</p>	<p>متوسط فترة التسديد للموردين</p>	

تشير هذه النسبة إلى التأثير المتبادل لعناصر السيولة و إدارة القروض (الرفع المالي) و إدارة الأصول (قياس الكفاءة) على الأرباح التي حققتها المؤسسة في النهاية.	<u>الأرباح القابلة للتوزيع</u> المبيعات	هامش صافي الربح	نسب الربحية وهي النسب التي تقيس كفاءة الإدارة في استعمال الموارد استغلالاً أمثل لتحقيق الأرباح
تشير إلى نسبة الدخل إلى إجمالي الأصول المستثمرة في المؤسسة، أي قيمة الأرباح القابلة للتوزيع المحققة من جراء الأصول المستخدمة، و الذي يعني مدى كفاءة الأصول في تحقيق الأرباح الصافية القابلة للتوزيع.	<u>الأرباح القابلة للتوزيع</u> إجمالي الأصول	معدل العائد على إجمالي الأصول	
يبين لنا مدى كفاءة الأصول الثابتة في تحقيق الأرباح الصافية القابلة للتوزيع و يهتم هذا المعدل كثير حملة الأسهم و السندات و الإدارة.	<u>الأرباح القابلة للتوزيع</u> الأصول الثابتة	معدل العائد على حقوق الملكية	
تشير هذه النسبة إلى ما يرغب المستثمر في دفعه مقابل كل دينار أرباح و تهم بالدرجة الأولى المستثمرون الراغبين في الاستثمار في المؤسسة.	<u>السعر السوقي للسهم</u> إيرادات السهم الواحد	نسبة سعر السهم إلى إيراداته	نسب القيمة السوقية وهي النسبة التي تعني بتقييم الأسهم بالدرجة الأولى. التي تنفيذ حملة الأسهم
تبين هذه النسبة نسبة التوزيعات و علاقتها بالسعر السوقي للأسهم	<u>التوزيعات للسهم</u> السعر السوقي للسهم	نسبة التوزيع إلى سعر السهم	
تظهر هذه النسبة قيمة ما يرغب المستثمر في دفعه مقابل القيمة الدفترية لأموال الملكية .	<u>السعر السوقي للسهم</u> القيمة الدفترية للسهم	نسبة القيمة السوقية للسهم إلى القيمة الدفترية	

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على ، رسمية ذكي قرياقص ، مرجع سبق ذكره ، ص : 85 ، و الموقع الالكتروني ، وليد نبيه، تحليل القوائم المالية باستخدام النسب ، القاهرة : 2005-09-24.

<http://www.ajyal.com/ar/articles/ratio> Consulté le 19/06/2006

هذه النسب السابقة الذكر بعدما يتم حسابها تقوم الإدارة بمقارنتها مع نسب معيارية معدة مسبقاً من طرف الإدارة أو متعارف عليها، أو يتم مقارنتها مع نسب سنوات سابقة أو مع نسب محقق من طرف مؤسسات أخرى في نفس القطاع أو نسب و معايير دولية خاصة بالنشاط الذي تنتمي إليه المؤسسة ثم يتم استخراج الفروقات و تحليل الانحرافات و اتخاذ التدابير اللازمة لذلك .

ثالثاً- التحليل المالي الديناميكي و الرأسي

1- التحليل الديناميكي: التحليل الديناميكي يعني دراسة التغيرات الحادثة في القوائم المالية على مدى عدة فترات زمنية و لذلك يدعى بالتحليل المالي المتحرك و هو أفضل من التحليل الرأسي الذي يقتصر على العناصر التي تظهر في القوائم المالية لفترة زمنية واحدة و تحليل العلاقة بينها .و من بين أدوات التحليل الأفقي نجد :

1-1. جدول التغيرات¹:

الشكل رقم 3-2: جدول التغيرات

التغيرات				قيم ميزانية السنة (n+1)	قيم ميزانية السنة (n)	عناصر الميزانية
موارد		استعمالات				
(-) الخصوم	(+) الأصول	(-) الخصوم	(+) الأصول			
						الأصول: الإستثمارات الصافية قيم ثابتة أخرى المخزونات القيم غير الجاهزة قيم جاهزة
						المجموع
						الخصوم: الأموال الخاصة ديون طويلة الأجل ديون قصيرة الأجل
						المجموع

المصدر: ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير ، تحليل مالي، مرجع سبق ذكره ، ص:70.

يمكن جدول التغيرات إدارة المؤسسة من مراقبة مختلف التغيرات الحاصلة في الميزانية من أصول و خصوم و يبين الموارد التي تحصلت عليها المؤسسة بالمقارنة مع السنة الماضية مثلاً و ما حققته هذه الموارد بعد استخدامها، و تقييم مدى فاعلية العمليات و السياسات الإدارية في استخدام هذه الموارد لتحقيق الأهداف المسطرة ، كما يعبر هذا الجدول أيضا عن مدى تحقيق إدارة المؤسسة لطموح المالكين و أصحاب الحقوق داخل المؤسسة.

¹ نفس المرجع السابق ، ص: 70.

1-2. طريقة الأرقام القياسية¹: تعتبر هذه الطريقة أفضل من طريقة جدول التغيرات و تعتمد على ضرورة اختيار سنة الأساس .

و لاختيار سنة الأساس أهمية كبيرة على صحة و دقة دراسة اتجاه التطور، فعلى سبيل المثال إذا تم اختيار سنة كانت متميزة نتيجة ظروف خاصة مرت بها المؤسسة، فإن نتائج المقارنة ستكون غير موضوعية على السنة موضوع المقارنة .

إذ لابد عند اختيار سنة الأساس الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- الابتعاد عن التحيز الشخصي.
- اختيار سنة أساس تتصف بأنها طبيعية.
- أن لا تكون سنة الأساس متقدمة أو بعيدة.

و يتم حساب الرقم القياسي كما يلي :

$$100 \times \frac{\text{قيمة العنصر في سنة المقارنة}}{\text{قيمة العنصر في سنة الأساس}}$$

2- التحليل الرأسي: يساعد على كشف العلاقة بين أي بند من بنود القوائم المالية مع بند آخر، و يساعد هذا النوع من التحليل الإدارة في كشف قيمة و أوزان البنود بالمقارنة مع مجاميعها مثلاً و على سبيل الذكر قيم المصاريف إلى إجمالي المبيعات أو قيمة الاستثمارات إلى إجمالي الأصول... الخ. و يتم حساب نسب التحليل الرأسي كما يلي²:

$$100 \times \frac{\text{قيمة أي بند من بنود قائمة الميزانية}}{\text{المجموع الذي ينتمي إليه هذا البند أو مجموع الميزانية}}$$

$$100 \times \frac{\text{قيمة أي بند من بنود قائمة الدخل}}{\text{المبيعات أو القيمة المضافة}}$$

¹ منير شاكر و آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص:41-42.

² طارق عبد العال حامد ، مرجع سبق ذكره ، ص:557-558.

المطلب الثالث: بعض نماذج التحليل المالي المستحدثة لمراقبة التسيير

عمل المؤسسات الأمريكية بعد أزمة 1929 على إستحداث بعض النماذج في التحليل المالي تتماشى و الظروف الإقتصادية السائدة و التي تمكنها من تحقيق أغراض مراقبة التسيير، من أهمها:

أولاً- نموذج دييون (*DuPont)

يعتبر نموذج دييون (DuPont) من أكثر أساليب التحليل المالي استخداماً، و يظهر هذا النموذج في الشكل (3-3).

و فق هذا النموذج فإن المعيار الذي يتم الاعتماد عليه للحكم على قدرة و كفاءة الإدارة في تحقيق الأرباح هو معدل العائد على الاستثمار، و يتم التوصل إليه من خلال مجموعتين من العناصر و هما¹:

أ- العناصر التي ترتبط بقرارات الإستثمار السليمة للأموال في الأصول العاملة بنوعيتها المتداولة و الثابتة.

ب- العناصر التي ترتبط بقرارات التشغيل الرئيسية و التي تؤثر على حجم الإيرادات و المصروفات.

و يقوم نظام دييون على أساس المعادلات التالية :

صافي الربح بعد الضريبة

$$\frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة}}{\text{مجموع الأصول}} = \text{معدل العائد على الاستثمار}$$

و هو مشتق من المسوات التالي

صافي المبيعات

$$\frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{إجمالي الأصول}} \times \frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة}}{\text{صافي المبيعات}} =$$

وتستخدم معادلة دي بونت (DuPont System) في بيان أسباب الارتفاع أو الانخفاض في العائد على الأصول حيث تربط بين نسبيتي العائد على المبيعات ومعدل دوران الأصول في طريقه لتحليل أكبر قدر من بنود قائمتي الدخل والميزانية لمعرفة نقاط القصور لمحاولة تلافيها مستقبلاً أو نقاط التفوق لمحاولة تعزيزها².

(*) نسبة للشركة الأمريكية للكيموايات، التي ابتكرته، شركة Du Pont

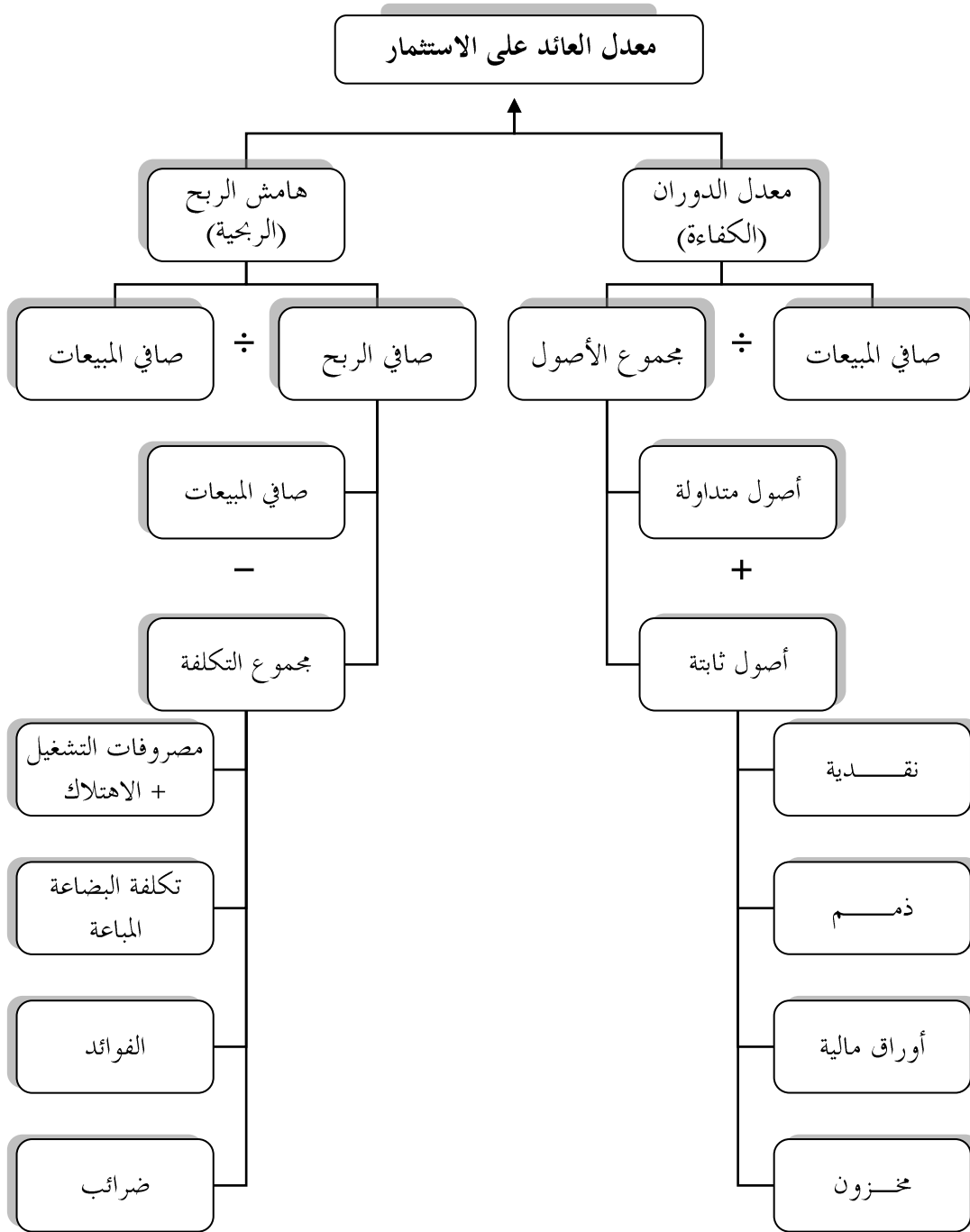
¹ محمد صالح الخنوي، الإدارة المالية و التمويل، الدار الجامعية، بيروت، 1995، ص: 61.

² حامد داود الطحله، أهداف المحاسبة المالية، دليل المحاسبين (2002)، موقع إلكتروني.

ويتم تحليل بنود الأرباح من إيرادات وتكاليف وكذلك بنود المبيعات من كميات وأسعار بيع، كما يتم تحليل بنود الأصول من أصول ثابتة ومتداولة للوصول إلى الأسباب التي تزيد من كفاءة العائد على الأصول. و ترجع أهمية هذا النظام إلى أنه يقدم صورة متكاملة لجميع الأبعاد المالية للمؤسسة، كما أنه يتصف بالبساطة و الشمول في نفس الوقت حيث يهدف إلى قياس قدرة الإدارة على إدارة الأصول و على الرقابة على المصروفات بكفاءة و فاعلية.

يسمح نظام دييون من خلال شبكة النسب التي يعتمد عليها، للإدارة من التوصل إلى نقاط القوة و نقاط الضعف التي تؤثر على معدل العائد على الاستثمار، بحيث يساعد مفهوم النسب المركبة الذي يعتمد عليها هذا النموذج، على الرجوع إلى الوراء و تحديد الأسباب الكامنة التي أدت إلى حدوث المشكل و التي أثرت سلباً على قدرة المشروع في تحقيق الأرباح المسطرة. و الشكل التالي يلخص لنا هذا النموذج :

الشكل رقم 3-3: نموذج ديوننت في تحديد معدل العائد على الاستثمار

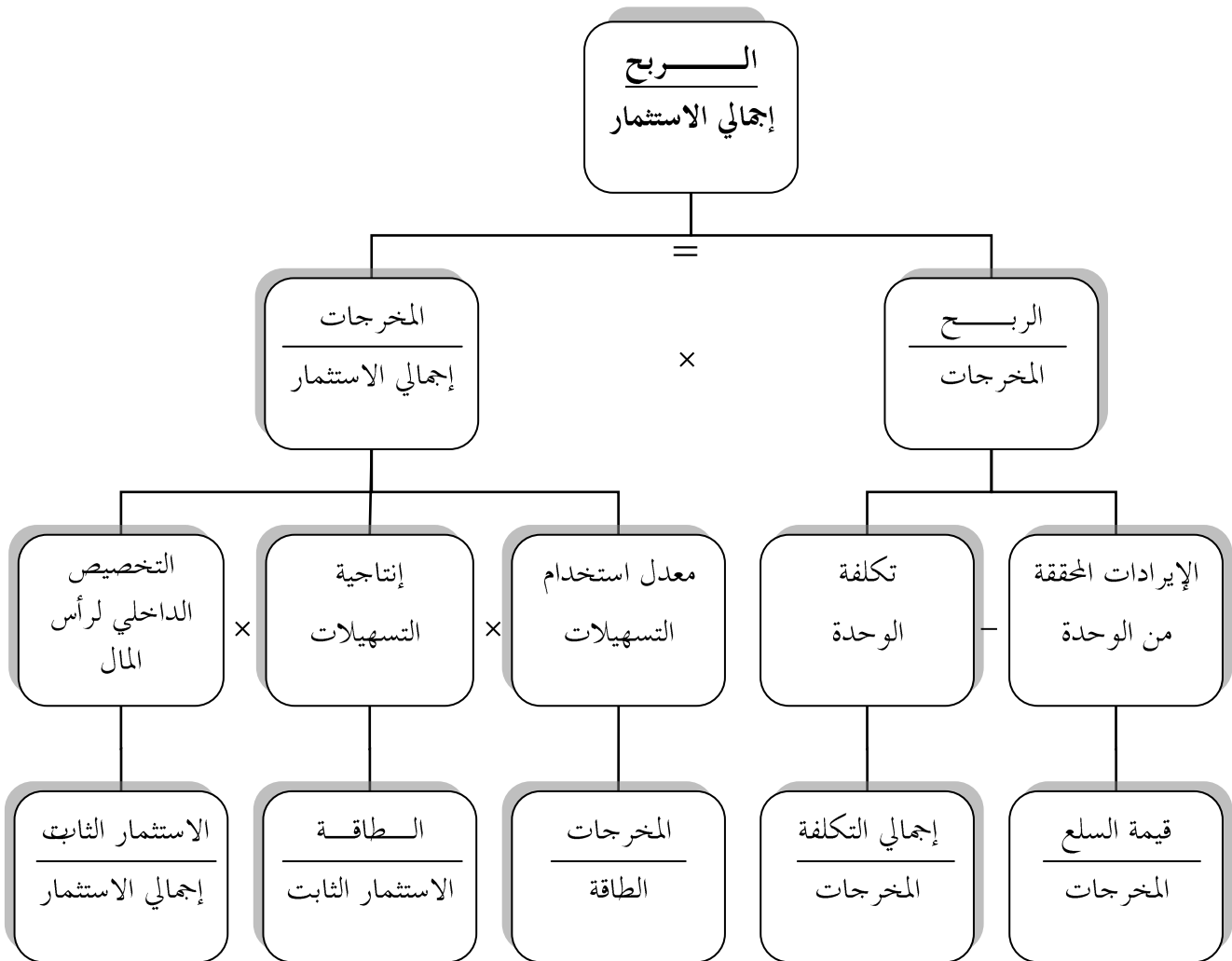


المصدر: منير إبراهيم هندي، الإدارة المالية - مدخل تحليل معاصر، المكتبة العربية الحديثة، الطبعة الثالثة، 1996، ص: 98

ثانياً- نموذج نسب الرقابة الإدارية

على خلاف النموذج السابق فإن نموذج نسب الرقابة الإدارية يعتمد على تقديم شبكة من النسب تشمل العناصر المتعلقة بالإنتاجية و الربحية، حيث تحتاج الإدارة إلى مقياس فعال لإنتاج المؤسسة، يجمع ما بين العوامل المادية و العوامل المالية و ذلك من خلال هيكل متكامل يساعد على الوصول إلى المحددات الرئيسة للتغير في معدل الربحية إلى إجمال الاستثمار. و الشكل التالي يظهر لنا هذا النموذج :

الشكل رقم 3-4 : نموذج نسب الرقابة الإدارية



المصدر: رسمية ذكي قرياقص، مرجع سبق ذكره، ص:100.

يمكن تلخيص ما ورد في الشكل أعلاه في العلاقة التالية¹:

$$\frac{\text{الربح}}{\text{إ.الاستثمار}} = \frac{\text{قيمة السلع}}{\text{المخرجات}} - \frac{\text{إجمالي التكلفة}}{\text{المخرجات}} \times \frac{\text{المخرجات}}{\text{الطاقة}} \times \frac{\text{الطاقة}}{\text{الأصول الثابت}} \times \frac{\text{الاستثمار الثابت}}{\text{إجمالي الاستثمار}}$$

يمكن القول أن معدل العائد على إجمالي الاستثمار يتحدد بمجالات الأداء الخمس التالية:

- إيرادات الوحدة من السلع المنتجة (إجمالي قيمة السلع ÷ المخرجات)
- تكلفة الوحدة (إجمالي التكلفة ÷ المخرجات)
- معدل استخدام التسهيلات (المخرجات ÷ الطاقة)
- إنتاجية التسهيلات و المعدات (الطاقة ÷ الإستثمار الثابت)
- معدل تخصيص الموارد الاستثمارية بين السلع الرأسمالية و رأس المال العامل (إ. الثابت ÷ إجمالي. إ.)

ثالثاً- نموذج القيمة السوقية المضافة (MVA)^(*)

تستخدم بعض المؤسسات الأمريكية الكبرى القيمة السوقية المضافة، كمقياس لتقييم الأداء التشغيلي للمؤسسة، و تقوم القيمة السوقية المضافة بالجمع بين مفاهيم الدخل المحاسبي و التمويل لقياس ما إذا كانت عمليات المؤسسة سوف تزيد من ثروة الملاك أم لا².

ويتم تعظيم ثروة الملاك عن طريق تعظيم الفرق بين القيمة السوقية لحقوق الملكية (والتي تم تقديمها بواسطة الملاك في البداية وتسجيلها في دفاتر المؤسسة) و يطلق على هذا الفرق " القيمة السوقية المضافة حيث³:

$$\text{MVA} = \text{القيمة السوقية لحقوق الملكية} - \text{حقوق الملكية التي وفرها المستثمرون} = (\text{عدد الأسهم المصدرة} \times \text{سعر السهم}) - \text{إجمالي حقوق الملكية.}$$

¹ رسمية ذكي قرياقص ، مرجع سبق ذكره ، ص:101.

² طارق عبد العال حماد ، مرجع سبق ذكره ، ص:624.

³ رسمية ذكي قرياقص ، مرجع سبق ذكره ، ص:101.

(*) Market Value Added

رابعاً- نموذج القيمة الاقتصادية المضافة (EVA)^(*):

في حين أن القيمة السوقية المضافة تقيس أثر الممارسات و التصرفات الإدارية منذ نشأة المؤسسة، نجد أن القيمة الاقتصادية المضافة تركز على الفعالية الإدارية في سنة واحدة. وتظهر معادلة هذه القيمة بصورة التالية¹:

$$\text{القيمة الاقتصادية المضافة} = \text{صافي الدخل} + \text{مصروفات الفوائد} - \text{الأعباء الرأس مالية.}$$

حيث :

$$\text{الأعباء الرأس مالية} = (\text{أوراق الدفع} + \text{القروض المستحقة} + \text{الديون الطويلة الأجل} + \text{حقوق ملكية المساهمين}) \times \text{تكلفة رأس المال.}$$

أو:

$$\text{EVA} = \text{الأرباح بعد الضريبة} - \text{تكلفة الأموال بعد الضريبة} = \text{الإيراد قبل الفائدة والضريبة} \times (1 - \text{معدل الضريبة}) - (\text{إجمالي رأس المال}) \times (\text{تكلفة الأموال كنسبة مئوية}).$$

إن القيمة الاقتصادية المضافة توفر مقياس جيد عن مقدار الإضافة التي حققتها المؤسسة لأصحاب الأسهم. وعلى هذا الأساس فإذا ركز المديرين على القيمة الاقتصادية المضافة فإن ذلك يعني أنهم في الطريق الصحيح نحو تعظيم ثروة الملاك. ويلاحظ أيضاً أن القيمة الاقتصادية المضافة يمكن استخدامها أيضاً للأقسام الرئيسية داخل المؤسسة. وفي هذه الحالة يتم وضع نظام حوافز للمديرين على أساس مدى ما يحققونه من قيمة اقتصادية مضافة.

(*) Economic Value Added

¹ رسمية ذكي قرياقص ، مرجع سبق ذكره ، ص : 102-103.

المبحث الثاني: تحليل التكاليف لأغراض مراقبة التسيير

من أهم المشاكل التسييرية التي تعاني منها المؤسسات الاقتصادية هو مشكل تسيير التكاليف و الرقابة عليها، و يوفر نظام تحليل التكاليف حل لهذه المشكلة من خلال مجموعة من الطرق و الأساليب التي تسمح للمؤسسة بضبط التكاليف و تسييرها و مراقبتها بشكل أكثر دقة، فلهذا تعتبر أنظمة تحليل التكاليف من بين أهم الأدوات التي يساهم بها نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير، و بتنوع طرقها تعطي مرونة للإدارة، حيث تستطيع المؤسسة استخدام الطريقة التي تتلاءم و هيكل تكاليفها و طبيعة نشاطها.

المطلب الأول: دور و أهمية تحليل التكاليف في عملية التسيير

لعملية تحليل التكاليف دور و أهمية بالغة داخل المؤسسة يمكن تلخيصها فيما يلي:

1- ترشيد قرارات الإدارة وإعداد الخطط: إن لإتخاذ القرارات أثر على مستقبل المؤسسة يمس كل الأنظمة المسييرة لها، لذا فإن توفير و إعداد البيانات و المعلومات الضرورية حول التكاليف التي تتوفر فيها الدقة في الوقت المناسب لإتخاذ القرارات و إعداد السياسات و الخطط و الموازنات التقديرية، يعد مطلباً حيوياً في المؤسسة لمختلف مستويات الإدارة¹.

2- تحديد تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة: ويعد الهدف الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف حتى تتمكن المؤسسة من تحديد نتائج أعمالها عن فترة زمنية معينة وبالتالي تحديد أسعارها.

ويتطلب تحديد تكلفة الوحدات المنتجة إتباع الخطوات الآتية:

- حصر جميع المنتجات والتعرف على طبيعتها ومواصفاتها.
- دراسة أنواع وتسلسل العمليات الصناعية اللازمة لإنتاج هذه المنتجات و تحديد مراكز التكلفة.
- تجميع البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف من واقع المستندات والإشعارات المختلفة والمتعلقة بتكاليف استخدام المواد وتكاليف العمالة، وتكاليف شراء أو إنتاج الخدمات اللازمة لأوجه النشاط المختلفة.
- تحليل عناصر التكاليف والعمل على تحميلها للوحدات المنتجة سواءً كانت سلع أو خدمات نهائية و يساعد تحديد تكلفة الوحدة في:

أ - تحديد سعر البيع في الأوقات العادية وفي أوقات الكساد.

ب - تحديد السعر المناسب للدخول في المناقصات.

ج - تحديد تكلفة الإنتاج التام وغير التام (المخزون) في نهاية الفترة.

د - تحديد نتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة في نهاية الفترة.

¹ صالح الرزق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، الإطار النظري و العملي، دار زهران عمان، الأردن، 1997، ص 32.

3- الرقابة على التكاليف: يقصد بالرقابة على التكاليف، الرقابة على مدى تحقيق الكفاءة في استخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج. وإمداد الإدارة ببيانات و المعلومات عن أوجه النشاط المختلفة بها .

4- المساعدة في اتخاذ قرار تسعير المنتجات و الخدمات: تحدد المؤسسة أسعار منتجاتها وخدماتها بحيث تكفل لها تحقيق فائض بعد تغطية و استرداد التكاليف التي تحملتها في سبيل الإنتاج. كما يرغب المستهلك في دفع أسعار منخفضة تمكنه من الحصول على أكبر قدر من المنتجات والخدمات.

و من المعروف أن العلاقة بين التكلفة والسعر علاقة تبادلية حيث أن تكاليف المنتجات يسترشد بها في تحديد أسعار بيعها. كما أن تكاليف المنتجات والخدمات تتأثر بأسعار المستلزمات السلعية (المواد) المستخدمة في إنتاجها، ومعدلات الأجور المدفوعة للعمال و أسعار الخدمات الأخرى (القوى المحركة، الإيجار... الخ)

5- تعمل محاسبة التكاليف على توفير المعلومات عن الطاقة الإنتاجية المتاحة في كل قسم أو مرحلة، و الموارد الإنتاجية اللازمة لإنتاج كل منتج و كذلك مستلزمات الإنتاج القياسية من المواد و الأجور و ساعات عمل آلة و خلافه... ، بما يُمكن الإدارة من تخطيط برنامج الإنتاج للمنتجات المختلفة لتحقيق أهداف المؤسسة و الإدارة على أفضل صورة ممكنة¹.

6- تحليل الانحرافات: إن القيام بتجميع و تحليل البيانات و المعلومات الخاصة بالتكاليف و مقارنتها بالمعايير المعتمدة، تمكن القائمين على المؤسسة من عدة استنتاجات ومقارنة مختلف عناصر التكلفة، ومن ثم تحديد الانحرافات و العمل على تحليلها و تحديد أسبابها و المسؤولين عنها، و اتخاذ كل الإجراءات و القرارات الكفيلة بتصحيح الوضعيات و تدارك النقائص المسجلة، و يتم ذلك بإعداد تقارير دورية تمكن المستويات الإدارية العليا من مراقبة مدى نجاح الخطط المعدة و نجاعة الأساليب المطبقة في قياس التكلفة و حسن الأداء على مستوى كل المراكز الإنتاجية و الخدماتية.

7- إعداد التقارير للمستويات الإدارية المختلفة: تعتبر محاسبة التكاليف الأداة التي تنتج المعلومات لإعداد نظام الاتصال الذي يربط بين المستويات الدنيا إلى المستويات الأعلى لتستخدم في بناء الخطط وبرامج وتقارير أخرى تندفق من المستويات الإدارية الأدنى معبرة عن الخطط والبرامج التفصيلية لغرض التنفيذ ومقارنة الأداء الفعلي لهذه النشاطات بما هو مخطط تنفيذه والتعرف على أسباب ومبررات التفاوت بين الأدائين.

¹ عبد الحى مرعي ، عبد الله عبد العظيم هلال ، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، 2002، ص:11.

8- تفسير البيانات المقارنة للقرارات البديلة الممكنة : أي توفير البيانات وتحقيق ذلك من خلال تحليل بيانات التكاليف وفقا لمفاهيم وطرق معينة بحيث يمكن لها إعداد تقارير ملائمة تتضمن بيانات مقارنة عن تكلفة القرارات البديلة والعائدات المترتبة عن كل بديل منها.

9- قياس النتائج التحليلية: بمعرفة التكاليف و سعر التكلفة نستطيع قياس و الحكم على مردودية المنتجات أو مجموعات المنتجات و المبيعات، أو الخدمات كل منها على حدة، إذ يتحدد سعر البيع على أساس سعر التكلفة و المردودية تحدد على أساس الربح الذي تحققه المؤسسة¹.

10- مراقبة و تقييم سياسات الإنتاج و الإستثمار و التوزيع و ذلك بـ²:

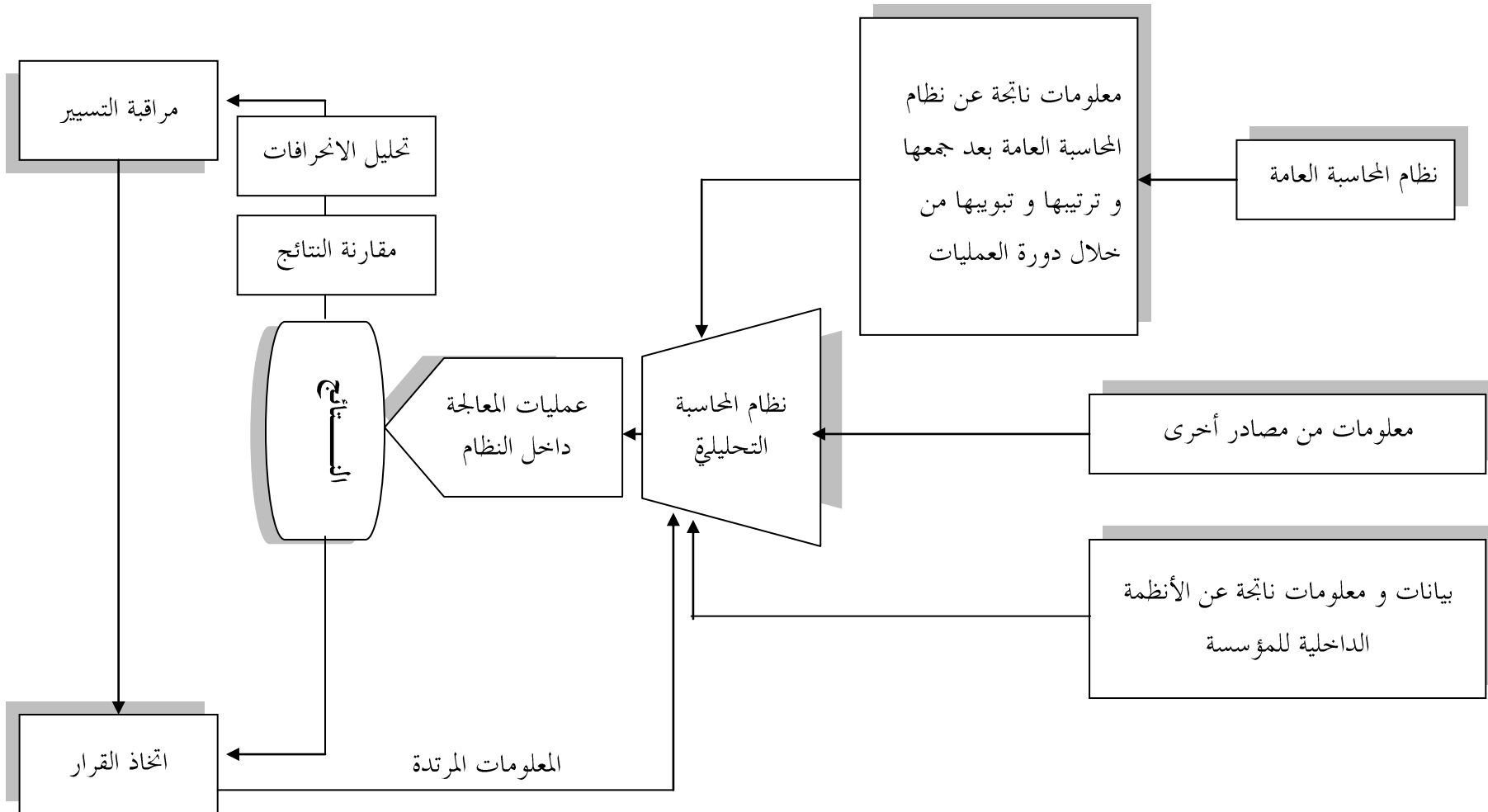
- تسجيل المصاريف حسب اتجاهها (حسب الوظائف أو المنتجات).
- مراقبة التكاليف (التموين ، الإنتاج ، التوزيع) .

و الشكل التالي يبين لنا العلاقة بين محاسبة التكاليف بمراقبة التسيير:

¹ ناصر دادي عدون ،تقنيات مراقبة التسيير- محاسبة تحليلية، مرجع سبق ذكره ، ص:09.

² نفس المرجع السابق ، ص:08.

الشكل رقم 3-5 : نظام محاسبة التكاليف و مراقبة التسيير



المصدر: من إعداد الطالب، بالاعتماد على كمال خليفة أبوزيد و كمال الدين الدهراوي مرجع سبق ذكره، ص:114.

المطلب الثاني: تحليل التكاليف وفق الطرق التقليدية و دورها في مراقبة التسيير^(*)

الطرق التقليدية لنظام محاسبة التكاليف رغم عيوبها إلا أنها تلعب دور مهم في مراقبة التسيير.

أولاً- تحليل التكاليف وفق النظام المعياري

1- كيفية تحديد المعايير

يتم تحديد المعايير، حسب التوقعات المتعلقة بالشروط العادية لإنتاج المؤسسة، ويمكن أن يكون مصدر تحديدها حسب ما هو معمول به في المهنة، طبقاً لمواصفات يتم تحديدها في إطار جمعية أو منظمة مهنية للقطاع الإنتاجي أو يتم تحديدها من جهات حكومية أو دولية أو حسب ما هو معمول به في المؤسسات المنافسة، وغالباً ما تتمثل المصالح المتكفلة بدراسة و اعتماد تلك المعايير داخل المؤسسة في مكتب الطرق ومكتب الدراسات¹.

2- طريقة التكلفة المعيارية و عملية الرقابة و تحليل الانحرافات داخل المؤسسة:

يجب في البداية لفت النظر بأن تحليل الانحرافات و كشف السبب المؤدي إليها و تحديد المسؤولية عن نشوئها لا يعني بالضرورة مكافأة أو معاقبة أحد المشرفين على مراكز التكلفة لكون هذه الانحرافات غالباً ما تنشأ عن خطأ في تحديد التكاليف المعيارية، وخاصةً إذا كان الكادر الفني المكلف بتحديد المعايير غير كفء، أو إذا كان الكادر متسماً بنظرة متفائلة أو بنظرة متشائمة، فنظرة متفائلة أو متشائمة لسيولة المؤسسة و لإمكانية المبيعات و لإمكانية الحصول على اليد العاملة... الخ تؤدي إلى ظهور انحرافات استخدامه كبيرة و لا يمكن تحميل مسؤوليتها للمشرفين على مراكز الإنتاج (التكلفة).

لذا يحاول محللوا التكاليف عزل جميع العوامل (القابلة للعزل) و المسببة لظهور الانحرافات التكلفة. فلعزل تأرجح الأسعار تضرب الكميات المعيارية و الكميات المستخدمة فعلاً بالأسعار المعيارية المعتمدة لهذه الكميات، و لعزل تأثير استخدام الطاقة الإنتاجية تعتمد تكاليف معيارية لعدة درجات استخدام و يمكن رياضياً بسهولة احتساب درجات الاستخدام الواقعة بين درجتين استخدام معياريتين كما يحاول محللوا التكاليف مراعاة العوامل غير المتوقعة التي أدت إلى ظهور الانحرافات جزئياً أو كلياً و تحديد قيم هذه الانحرافات خارج نطاق محاسبة التكاليف.

2-1. تحليل انحراف المواد: يتحدد الانحراف في تكلفة المواد بالفرق بين التكلفة الفعلية التي تم إنفاقها لإنتاج

حجم معين من الإنتاج و التكلفة المعيارية المسموح بها لإنتاج هذا الحجم من الإنتاج. و يعني حدوث انحرافات في تكلفة المواد أن هناك خطأ ما، إما في التنفيذ أو في المعايير المستخدمة ذاتها، و لا تكتفي الإدارة

(*) نظراً لتعدد الطرق التقليدية سوف نقتصر على طريقتين فقط من أجل إبراز دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير من خلال نظام تحليل التكاليف.

¹ زينبات محمد محرم و آخرون، مرجع سبق ذكره ص: 313-318.

العامة بتحديد قيمة الانحرافات في حد ذاتها و إنما تقوم في أغلب الأحيان بتقصي أسباب هذه الانحرافات و من المسئول عنها و من ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لذلك . و يمكن أن نرجع الانحرافات إلى الأسباب التالية¹:

- تغيير غير متوقع في مقاييس السلسلة الإنتاجية.

- تغيير غير متوقع في نظام الخدمة.

- تغيير غير متوقع في أسلوب التصنيع.

- عدم ملائمة المعايير الموضوعية لسعر و كمية المواد .

- انحرافات ناتجة عن تغيير غير متوقع في نوعية المواد قيد المعالجة أو التصنيع.

- اختلاف كمية المواد المستخدمة في الإنتاج عن كمية المواد المعيارية المسموح بها.

- اختلاف سعر المواد المشتراة فعلاً عن السعر المعياري .

و تقوم الإدارة بتحديد كل من انحراف الكمية و انحراف السعر و من ثم إعداد تقرير مفصل عن كل منهما و هذا من أجل تحقيق الرقابة على تسيير المواد.

و هناك العديد من المداخل التي يمكن أن تستخدم في تحليل انحرافات المواد، و التي نذكر منها على

سبيل المثال لا على سبيل الحصر ما يلي:

2-1-1 التحليل الثنائي لانحرافات المواد²: يتضمن التحليل الثنائي لانحراف المواد تجزئة تكلفة المواد إلى

شقين و هما: انحراف الكمية و انحراف السعر، حيث يتحدد هذا الانحرافان كما يلي :

✓ انحراف الكمية

$$\frac{\text{الكميات الفعلية} \times \text{السعر المعياري} - \text{الكميات المعيارية} \times \text{السعر المعياري}}{= \text{انحراف الكمية}}$$

✓ انحراف السعر

$$\frac{\text{السعر الفعلي} \times \text{الكمية الفعلية} - \text{السعر المعياري} \times \text{الكمية الفعلية}}{= \text{انحراف السعر}}$$

¹ محمد شفيق باقوني ، محاسبة التكاليف واتخاذ القرارات المنشئية ، دمشق ، دليل المحاسبين ، موقع إلكتروني:

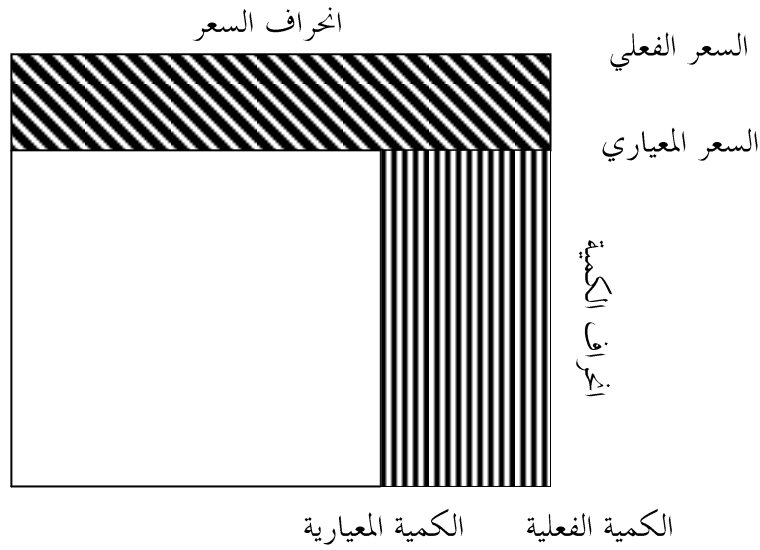
http://www.jps-dir.com/Articles/UPLOAD/Paper_ID_23.doc Consulté le 23/03/2006.

² سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن وليد، دمشق- سوريا، 1978، ص 158.

و تعني المعادلة الأولى أن انحراف الكمية يتم تحديد قيمته باستخدام السعر المعياري و ليس الفعلي و هذا أمر منطقي فإذا تم استعمال السعر الفعلي فإنه قد يؤدي إلى الخلط بين الانحراف الناتج عن اختلاف الكمية الفعلية عن المعيارية، و ذلك ناتج عن اختلاف السعر الفعلي عن المعياري. بينما تعني المعادلة الثانية أن انحراف السعر يتم تحديده على أساس كمية المواد المشتراة خلال الفترة و ليس الكمية المستخدمة، و ذلك نظراً لأن انحراف السعر يحدث بحدوث عملية الشراء و ليس الاستخدام.

و الشكل التالي يبين لنا هذه الانحرافات :

الشكل رقم 3-6 : التحليل الثنائي لانحرافات المواد



المصدر : زينات محمد محرم و آخريين، مرجع سبق ذكره، ص:330.

2-1-2. التحليل الثلاثي لانحراف المواد¹: وفق هذا المدخل يتم الدمج بين ثلاث عناصر من أجل تحديد الانحرافات و هي: الكمية (المعيارية و الفعلية)، السعر (المعياري و الفعلي)، و معدل استخدام الطاقة، و لتحديد الانحراف في استخدام المواد يقارن استهلاك المواد الفعلي مع استهلاك المواد المعياري لكل نوع من أنواع المواد و لكل مركز من مراكز التكلفة و تستخدم الأسعار المعيارية لاحتساب تكاليف المواد المعيارية و المواد المستهلكة فعلاً و ذلك لدرجة استخدام طاقة إنتاجية معينة، بما أن الأسعار ثابتة (أسعار معيارية) و درجة الاستخدام للطاقة الإنتاجية ثابتة أيضاً فإن الانحراف المحتسب انحراف ناشئ عن استخدام المواد حتماً²:

¹ زينات محمد محرم و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 334.

² سليمان قداح، مرجع سبق ذكره، ص: 158.

✓ انحراف استخدام المواد

$$\begin{aligned} & \text{الكمية المعيارية} \times \text{معدل الاستخدام}^{(*)} \text{فعلي} \text{ للطاقة الإنتاجية} \times \text{سعر معياري} \\ & (-) \text{ الكمية الفعلية} \times \text{معدل الاستخدام فعلي} \text{ للطاقة الإنتاجية} \times \text{سعر معياري} \\ & = \text{انحراف في استخدام المواد.} \end{aligned}$$

✓ انحراف السعر

$$\begin{aligned} & \text{السعر المعياري} \times \text{معدل الاستخدام الفعلي} \text{ للطاقة الإنتاجية} \times \text{الكمية الفعلية} \\ & (-) \text{ السعر الفعلي} \times \text{معدل الاستخدام الفعلي} \text{ للطاقة الإنتاجية} \times \text{الكمية الفعلية} \\ & = \text{انحراف في استخدام المواد.} \end{aligned}$$

و للحصول على انحرافات استخدام الطاقة الإنتاجية تقارن التكاليف المعيارية مع التكاليف الإلزامية والفرق بينهما يعطي الانحراف في استخدام الطاقة الإنتاجية:

$$\begin{aligned} & \text{كمية معيارية} \times \text{معدل الاستخدام للطاقة الإنتاجية المعتمدة} \times \text{سعر معياري} \\ & (-) \text{ كمية معيارية} \times \text{معدل الاستخدام فعلي} \text{ للطاقة الإنتاجية} \times \text{سعر معياري} \\ & = \text{انحراف في استخدام الطاقة الإنتاجية.} \end{aligned}$$

إن السبب في نشوء انحراف استخدام الطاقة الإنتاجية هو عدم تغيير التكاليف الثابتة بنفس النسبة الذي تغير فيها استخدام الطاقة الإنتاجية. فمحاكاة التكاليف المعيارية تراعي نوعي التكاليف المتغير والثابت ، وبما أن التكاليف الثابتة لا تتغير تناسبياً مع تغير استخدام الطاقة الإنتاجية تنشأ تغطية فائضة للتكاليف وفقاً للمحاكاة المعيارية و ذلك في حال ارتفاع درجة استخدام الطاقة الإنتاجية فوق درجة الاستخدام المعتمدة و تنشأ تغطية ناقصة للتكاليف في حال هبوط درجة استخدام الطاقة الإنتاجية إلى درجة استخدام أدنى من الدرجة المعتمدة.

2-2. تحليل انحراف الأجور المباشرة : يمكنك استخدام نفس التحليل السابق في تحليل الأجور، و ذلك لأغراض الرقابة على تسيير الأجور و قد سبق القول أنه هناك مدخلين أساسيين لتحليل مثل هذه التكاليف و هما التحليل الثنائي و التحليل الثلاثي .

(*) يتم تحديد معدل الاستخدام الفعلي من خلال قسم الطاقة الفعلية للمؤسسة على الطاقة المعيارية .

2-2-1. التحلل الثنائي للأجور: يتضمن التحليل الثنائي لانحراف الأجور، تحليل الانحراف الكلي في تكلفة الأجور إلى جزئين: الأول و يرجع إلى اختلاف معدل الأجور المدفوعة فعلاً عن المعدل المعياري، و يطلق عليه " انحراف تكلفة الأجور" ، أما الثاني يرجع إلى اختلاف الزمن الفعلي الذي استغرق في إنتاج الوحدة الواحدة بالمقارنة مع الزمن المعياري و يطلق عليه " انحراف الزمن".
و الانحراف الكلي للأجور ينقسم طبقاً للتحليل الثنائي إلى:¹

✓ انحراف معدل الأجور

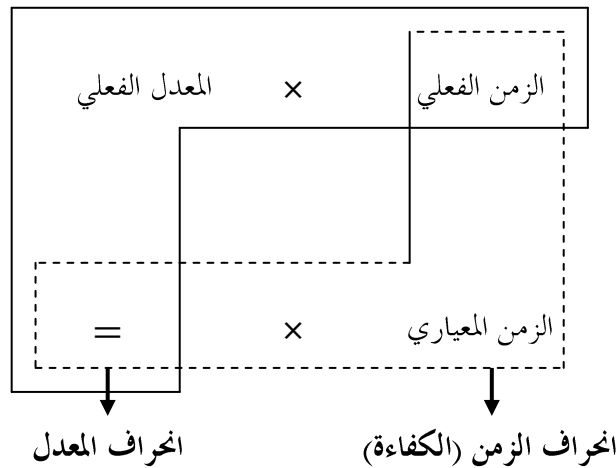
$$\frac{\text{المعدل الفعلي} \times \text{الزمن الفعلي}}{\text{(-) المعدل المعياري} \times \text{الزمن الفعلي}} = \text{انحراف معدل الأجور}$$

✓ انحراف الكفاءة (الزمن)

$$\frac{\text{الزمن الفعلي} \times \text{المعدل المعياري}}{\text{(-) الزمن المعياري} \times \text{المعدل المعياري}} = \text{انحراف الكفاءة}$$

و الشكل التالي يبين لنا الانحراف في الأجور طبقاً للتحليل الثنائي:

الشكل رقم 3-7 : التحليل الثنائي لانحرافات الأجور



المصدر : زينبات محمد محرم، و آخرون، مرجع سبق ذكره ص:350.

¹ زينبات محمد محرم و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص:350.

و تنتج مثل هذه الانحرافات نتيجة استخدام عمالة غير مدربة أو مواد أقل جودة مما يتطلب وقت أطول في تصنيعها، كما قد يظهر انحراف الكفاءة نتيجة لعيوب في الآلات مما يؤدي إلى انقطاع في العمل و عدم سيره بصفة منتظمة.

2-2-2. التحليل الثلاثي للأجور¹: يعتمد التحليل الثلاثي للأجور على نفس المتغير الثالث الذي ذكرناه سابقاً، و بالتالي تصبح المتغيرات الثلاث التي تؤثر في انحرافات الأجور: الزمن (الفعلي و التقديري)، الأجر (الفعلي و المعياري)، و درجة استخدام الطاقة. و بالتالي يتم حساب الانحرافات كالأتي:

✓ انحراف معدل الأجور

$$\begin{aligned} & \text{المعدل الفعلي} \times \text{معدل الاستخدام فعلي} \text{ للطاقة الإنتاجية} \times \text{الزمن الفعلي} \\ & (-) \text{ المعدل المعياري} \times \text{معدل الاستخدام فعلية} \text{ للطاقة الإنتاجية} \times \text{الزمن الفعلي} \\ & = \text{معدل الأجور.} \end{aligned}$$

✓ انحراف السعر

$$\begin{aligned} & \text{السعر المعياري} \times \text{معدل الاستخدام فعلي} \text{ للطاقة الإنتاجية} \times \text{المعدل المعياري} \\ & (-) \text{ السعر الفعلي} \times \text{معدل الاستخدام فعلية} \text{ للطاقة الإنتاجية} \times \text{المعدل المعياري} \\ & = \text{انحراف الكفاءة.} \end{aligned}$$

إن تحليل التكاليف بطريقة التكلفة المعيارية يفيد المؤسسة عن الكشف عن مواطن الضعف و القوة في سياساتها التسيير تجاه التكاليف، من تكاليف يد عاملة و تكلفة المواد المستعملة خاصة، هذه التكاليف التي لها أثر كبير على كل نشاط المؤسسة نظراً لارتفاعها نسبياً عن باقي التكاليف الأخرى، فمن يستطيع التحكم في مثل هذه التكاليف يستطيع التحكم إلى درجة كبير في تكلفة المنتج و بالتالي أسعار المنتج، و محاسبة التكاليف المعيارية و من خلال كشف الانحرافات الإستخدامية، تمكن المسيرين من كشف مواطن الضعف السلبية و من ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة و مواطن القوة و العمل على تعزيزها.

¹ زينبات محمد محرم و آخرون، مرجع سبق ذكره ص: 350. (بتصرف)

ثانياً- تحليل التعادل

1- أهمية تحليل التعادل في مراقبة التسيير: لهذه الطريقة أهمية بالغة في مراقبة التسيير و التي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- تسمح بحساب النتيجة، هامش التكلفة المتغيرة و نقطة الصفر من خلال عزل التكاليف الثابتة.
- تسمح هذه الطريقة بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة و تمكن من متابعة تطورات التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة قصيرة الأجل ، و مقارنتها بالأرقام المثالية والسهر على التخفيض من مبالغها.
- تستعمل هذه الطريقة كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة، وكذلك مستوى سعر البيع أو هامش الربح المحقق في عملية البيع .
- إذا كانت هناك عدة منتجات فتدرس الشروط الاستغلالية المستقبلية لكل منها على حدة ويتم تحديد أحسنها.
- كما أن هذه الطريقة تسمح بتحديد عتبة المر دودية لكل منتج أو لكل وظيفة في المؤسسة على حدى.
- تسمح بحساب هامش الأمان ومعدل الأمان للمؤسسة.

2- التحليل الجبري و البياني لنقطة التعادل: إن تحديد نقطة التعادل يعتمد على العلاقة العامة التالية:

النتيجة = حجم المبيعات (سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة) - التكاليف الثابتة.

النتيجة = (معدل الهامش على التكلفة المتغيرة × رقم الأعمال الصافي) - التكاليف الثابتة .

مع اعتبار أن النتيجة تساوي الصفر، و لاستكمال عناصر التحليل ينبغي تحديد الهامش على التكاليف المتغيرة وفق طريقة التكاليف المتغيرة ومن خلال ذلك يكون بالإمكان إيجاد مختلف المعلومات و المؤشرات بالقيمة أو بالكمية أو بالزمن المتعلقة بنقطة التعادل لنشاط المؤسسة لمنتج واحد أو عدة منتجات بحساب المعامل من المزج البيعي أو السلعي لها، بالإضافة إلى حساب هامش الأمان الذي يمثل الفرق بين رقم الأعمال و رقم الأعمال نقطة التعادل و هو مستوى المجال الفاصل بين رقم الأعمال و نقطة التعادل التي إذا تجاوزتها المؤسسة في اتجاه نقطة الأصل تبدأ في تحمل الخسائر و كلما كان هذا الهامش كبير كلما كانت المؤسسة في وضعية حسنة.

2-1. التحليل الرياضي: من أكثر الأساليب شيوعاً في تحليل التعادل أسلوب التحليل الرياضي: و يتم تحديد رقم الأعمال نقطة التعادل رياضياً على النحو التالي¹:

$$\text{ر ع ن} = \frac{\text{سعر بيع الوحدة} \times \text{التكاليف الثابتة}}{\text{سعر بيع الوحدة} - \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}} \quad \text{أو} \quad \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{معدل الهامش على التكلفة المتغيرة}}$$

2-2. تحديد كمية التعادل (عدد الوحدات المباعة التي تحقق التعادل): تعبر كمية التعادل عن الكمية المباعة التي تحقق تساوي التكاليف مع رقم الأعمال الصافي أي:

$$\text{كمية التعادل (ك ن)} \times \text{سعر بيع الوحدة} = \text{التكلفة المتغيرة للوحدة} \times \text{كمية التعادل (ك ن)} + \text{التكاليف الثابتة}$$

حيث تم الإدارة المالية بحسابها من أجل معرفة ما هي الكمية التي يجب بيعها حتى تتمكن المؤسسة من تغطية مجموع تكاليفها، و يتم حسابها كما يلي²:

$$\text{ك ن} = \frac{\text{رقم الأعمال نقطة التعادل}}{\text{سعر بيع الوحدة}} \quad \text{أو} \quad \text{ك ن} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{هـ} / \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}}$$

2-3. تحديد تاريخ التعادل (تاريخ تحقق العتبة): يعبر تاريخ التعادل عن التاريخ الذي تتساوى فيه مجموع التكاليف مع رقم الأعمال (مجموع الإيرادات المحققة حتى ذلك التاريخ)، و تقوم الإدارة المالية بتحديد تاريخ التعادل، لتبيان في أي زمن تتجاوز المؤسسة مرحلة تغطية التكاليف و تدخل مرحلة الأرباح . و يتم حساب زمن التعادل كما يلي:

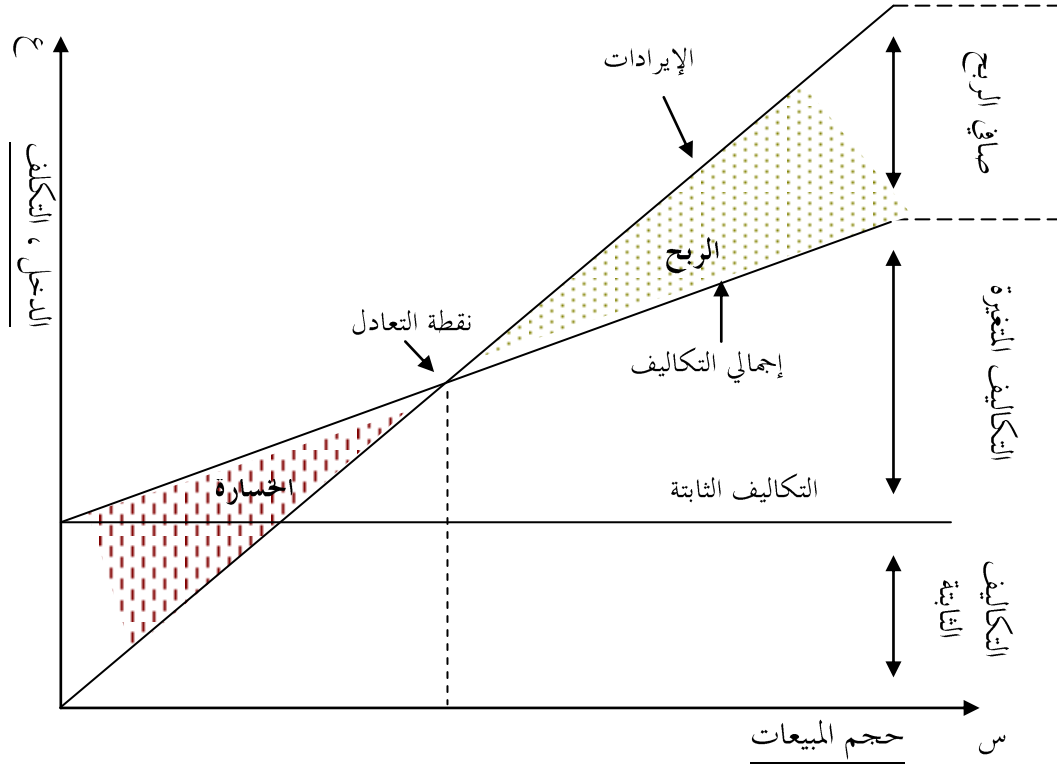
$$\text{نقطة الصفر (ن0)} = \frac{\text{عتبة المردودية} \times 12}{\text{رقم الأعمال الصافي}} \quad \text{أو} \quad \frac{\text{التكاليف الثابت} \times 12}{\text{هـ} / \text{التكلفة المتغيرة}}$$

¹ أبو الفتوح علي فضالة ، مرجع سبق ذكره ، ص:29.

² فر كوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص:69-70.

4-2. التحليل البياني¹: يمكن تمثيل عتبة المردودية من خلال العلاقات الناشئة بين العناصر التالية و المتمثلة في (رقم الأعمال ، الأعباء) . و يتم تمثيل عتبة المردودية بيانياً كالتالي:

الشكل رقم 3-8: التحليل البياني لنقطة التعادل



المصدر: مهال فريد مصطفى، مبادئ و أساسيات في الإدارة المالية ، الدار الجامعة ، الإسكندرية ، بدون سنة النشر، ص: 126.

يعبر المحور الأفقي عن حجم المبيعات أما العمودي فيمثل التكلفة و الإيراد المقابل لكل حجم معين، و بدراسة العلاقة بين هذه المتغيرات نحصل على ثلاثة منحنيات منحني التكلفة الثابتة الذي يمثل خط أفقي وهو ما يعبر عن ثبات هذه التكاليف رغم تغير حجم الإنتاج أو المبيعات، وكذلك منحني الإيراد الذي يعبر عن العلاقة الطردية بين الإيرادات و حجم المبيعات، أما منحني التكاليف الكلية فهو يمثل مجموع التكاليف الثابتة و المتغيرة، و تظهر نقطة التعادل عندما يتقاطع منحني الإيراد مع منحني التكاليف أي التساوي بين التكاليف و الإيرادات، و هنا يكون الربح المحقق معدوم، فإذا كان حجم المبيعات اقل من التكاليف عند هذه النقطة تكون المؤسسة في حالة خسارة، أما إذا كان أكبر فتكون في حالة ربح، إذن نقطة التعادل هي النقطة التي تتساوى فيها الإيرادات مع التكاليف و حينها يكون الربح معدوم .

¹ مليكة حفيدة شباكي ، الحاسبة التحليلية دروس نظرية ، مطبوعات جامعة منتوري ، قسنطينة ، 2002 ، ص: 73-74.

3- استخدامات تحليل التعادل في مراقبة التسيير: يعتبر تحليل التعادل هو لب طريقة التكلفة المتغيرة و الذي يفسر لنا طبيعة العلاقة بين التكاليف و الإيرادات و خاصة التكاليف المتغيرة، و يعتبر تحليل التعادل من بين الطرق الشائعة الاستعمال في عمليتي التخطيط و الرقابة، و من بين هذه الاستعمالات نجد:

1-3. المساعدة في تحديد أدنى مستوى للنشاط¹: يفضل استخدام تحليل التعادل في مراقبة التسيير لأنه يساعد على معرفة أقل مستوى إنتاجي و/ أو مستويات المبيعات التي يمكن للمشروع أن يستمر في السوق دون أن يقرر وقف الإنتاج والخروج من السوق.

و الواقع أنه يمكن الوصول إلى نقطة التعادل للمشروع موضع الدراسة بعد الانتهاء من تقدير المبيعات من خلال الدراسة التسويقية، و تقدير التكاليف من خلال الدراسة الفنية، و كلما انخفضت نقطة التعادل كلما ارتفعت فرص المشروع في تحقيق أرباح و انخفاض احتمال تحقيق خسائر، و الفرق بين حد الاستخدام المتوقع لطاقة المشروع و بين نقطة التعادل يمثل منطقة الأمان التي كلما اتسعت كلما كان ذلك أفضل ، و الخلاصة أن نقطة التعادل تعبر عن أقل مستوى إنتاجي يمكن السماح به لاستخدام الطاقة الإنتاجية للمشروع.

لذلك بات من المهم التعرف على ح جم المبيعات الذي تتعادل فيه إيرادات هذا الحجم من المبيعات مع تكلفته الكلية دون أن يحقق المشروع ربحاً أو خسارة².

فالمسيير أو المسؤول عن مراقبة التسيير يسهر على دراسة و متابعة العوامل أو العناصر التي تتحكم في نتيجة المؤسسة، من خلال التقديرات المحسوبة على أساس العناصر التاريخية مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات المحتملة للسنة المعينة، و هي الميزة المتصلة بمختلف الأدوات الخاصة بطرق التكاليف في محاسبة التكاليف من جهة، و من جهة أخرى العمل على مراقبة تلك العوامل و التصرف فيها من خلال تحديد ما يسمى بحدود عتبة المردودية حتى يتسنى له اتخاذ القرارات اللازمة و الإجراءات الضرورية في الوقت المناسب لتفادي الخسائر.

3-2. التخطيط المستقبلي للنشاط³: تستخدم نقطة التعادل في عملية التخطيط المستقبلي للنشاط، و الذي يعتبر في علم التسيير أولى خطوات الرقابة باعتباره يمثل الرقابة السابقة للتسيير، من خلال معرفة ما يلي:

- تسمح نقطة التعادل بالتعرف على المشاكل المحتمل حدوثها، خلال فترة النشاط، مما يسمح بدراساتها و تحليلها و وضع البدائل لمواجهةتها في وقت مبكر .
- تحديد توقعات المبيعات للوصول إلى النتائج المرغوب في تحقيقها.

¹ ناصر دادي عدون و آخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره ، ص: 37.

² منتديات تاجر الاقتصادية، دراسة جدوى أي مشروع ، 2004-11-12، موقع إلكتروني :

<http://www.tajeir.com/vb/showthread.php?t=18>. Consulté le 22/03/2006.

³ ناصر دادي عدون و آخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره ، ص: 39.

- يحقق التخطيط السليم، لأنشطة المشروع، الوصول بالمؤسسة إلى حالة من التوازن الاقتصادي والمالي، مع تحقيق الكفاية القصوى في جميع مجالات العمل و أنشطته.
 - التعرف على التأثير الناجم عن خفض سعر البيع.
 - تساعد في إعادة النظر في السياسات المعمول بها، كي تتلاءم مع الظروف المنتظر حدوثها خلال الفترة، التي يتم إعداد خطة لها.
 - تظهر الفرص واضحة للإدارة، لتدرس الخطط البديلة و تختار الأنسب منها بالنسبة إلى الوحدة، وهكذا يتيح التخطيط اختيار أفضل البدائل المتاحة في ضوء البيانات المتوفرة خلال فترة التخطيط.
- 3-3. المقارنة و تحديد المسؤوليات:** تسمح طريقة تحليل التعادل بالمقارنة بين المؤسسات على أساس الهامش على التكلفة المتغيرة، كما تسمح بتحديد المسؤوليات، لأن التكاليف الثابتة ليس للمسؤولين أي دخل في تحديدها، بل المسير أو المدير العام هو الذي يحددها حسب طبيعة نشاط المؤسسة¹.
- 3-3. تحديد هامش و مؤشر الأمان²:** من المعروف أن الأحوال الاقتصادية تتصف بصفة عدم التأكد (رواج، كساد، استقرار) فإذا كانت التغيرات الاقتصادية في غير صالح المؤسسة فإنها تؤدي بالضرورة إلى انخفاض في قيمة المبيعات فإذا كانت قيمة المبيعات المؤسسة تزيد عن قيمة مبيعات نقطة التعادل بدرجة كبيرة يساعد ذلك المؤسسة على مواجهة الانخفاض في قيمة المبيعات و يطلق على هذه المبيعات بهامش الأمان. حيث:

هامش الأمان = رقم الأعمال - رقم الأعمال نقطة التعادل

$$\text{مؤشر الأمان} = \frac{\text{رقم الأعمال الصافي} - \text{عتبة المردودية}}{\text{رقم الأعمال الصافي}} \times 100$$

- و هو يعني ببساطة مدى بعد المؤسسة عن منطقة الخسارة، أو بعبارة أخرى هو أقصى نسبة انخفاض في المبيعات يمكن تحملها دون الوقوع في خسارة.
- إذا كان هامش الأمان > 0 تحقق خسائر.
- إذا كان هامش الأمان < 0 فإن المؤسسة تحقق أرباحاً.
- إذا كان هامش الأمان $= 0$ فإن المؤسسة لا تحقق لا أرباحاً ولا خسائر.

¹ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير- محاسبة تحليلية، مرجع سبق ذكره، ص: 151.

² فر كوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 77.

و تقوم الإدارة المالية بحساب هذا المؤشر من أجل معرفة ما هو الهامش المسموح للمؤسسة؟ و ما هو المستوى الذي يجب أن لا يتزل تحته نشاط المؤسسة؟ و بالتالي تتمكن المؤسسة من تقييم نشاطها و مدى بعدها عن منطقة الخطر و اتخاذ الإجراءات التصحيحية الضرورية لذلك.

المطلب الثالث: تحليل التكاليف على أساس الأنشطة لأغراض مراقبة التسيير

نظرا لبعض العيوب التي ظهرت في الطرق التقليدية لنظام تحليل التكاليف ظهر الطريق الحديثة "ABC كنظام يتلافى تلك العيوب و يعمل على عقلنة التكاليف.

أولاً- طريقة تحليل التكاليف على أساس الأنشطة وعلاقتها بعملية التسيير

إن عملية تصميم و وضع نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تدرج في إطار تسييري متكامل يتطلب القيام بإعادة تنظيم المؤسسة و تحليل كل أنشطتها، هذا لا يعني رفض أو التخلي على كل ما هو سابق بل ينبغي الحفاظ على الرصيد الإيجابي للطرق و الإجراءات المتعلقة بالأنظمة السابقة و العمل على البناء عليها حتى يمكن التحكم في عناصر التسيير للمؤسسة و الانتقال تدريجيا إلى نظام فعال و مرن قابل للتطوير ينسجم مع الأدوات التسييرية الأخرى منها:

التسيير على أساس الأنشطة ABM (*): يعد التسيير على أساس الأنشطة الإطار الذي تعمل من خلاله طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بحيث يشكلان نظاما متكاملا لسير المؤسسة مبني على أسس واحدة، و تعد طريقة ABC الأداة الرئيسية و الفاعلة لمراقبة التسيير في نظام ABM من حيث اعتبارها مصدر رئيسي للمعلومات و استخدامها للتقنيات المختلفة التي تساعد على اتخاذ القرارات و برمجة العمليات و إعداد الموازنات، و في نفس الوقت يوفر نظام التسيير على أساس الأنشطة الإطار الملائم و المرن لتطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، لذلك ينصح الخبراء عند وضع أحد النظامين مراعاة متطلبات النظام الآخر سواء يتم تصميم و وضع النظامين في مرة واحدة أو بصفة مستقلة لضمان الانسجام و تحقيق أقصى حد للفاعلية و الأداء الجيد.

إن أول عمل يتطلب القيام به عند وضع نظام التسيير على أساس الأنشطة يتمثل في التحليل الهيكلي

للمؤسسة و يتم على ثلاث مراحل متتابعة :

المرحلة الأولى : تحديد السلطات و الصلاحيات للطواقم المسير و مختلف العوائق و المشاكل المطلوب التكفل بها (تحليل المسؤوليات، اختيار المؤشرات التسييرية ، لوحة القيادة... الخ) .

(*) Activity-Based Management

المرحلة الثانية : تحديد نشاطات التسيير (دراسة المؤهلات الصناعية، اختيار النشاطات، مسببات التكلفة..).

المرحلة الثالثة : تحديد العمليات الأولية (وصف النشاطات، إعداد مصفوفة النشاطات، الربط بين الهيكل الصناعي و التسييري والهيكل المحاسبي... الخ) .

نجد أن المرحلة الثانية والثالثة تعدان مراحل مشتركة بين ABC و ABM ، و يتطلب عند وضع نظام التسيير على أساس الأنشطة تعيين فريق مشرف على هذا المشروع يتكون من رئيس أو مدير المؤسسة، مسؤول تنفيذي له دراية جيدة بالميدان الصناعي للمؤسسة، مراقب تسيير له دراية جيدة بالإجراءات المحاسبية¹.

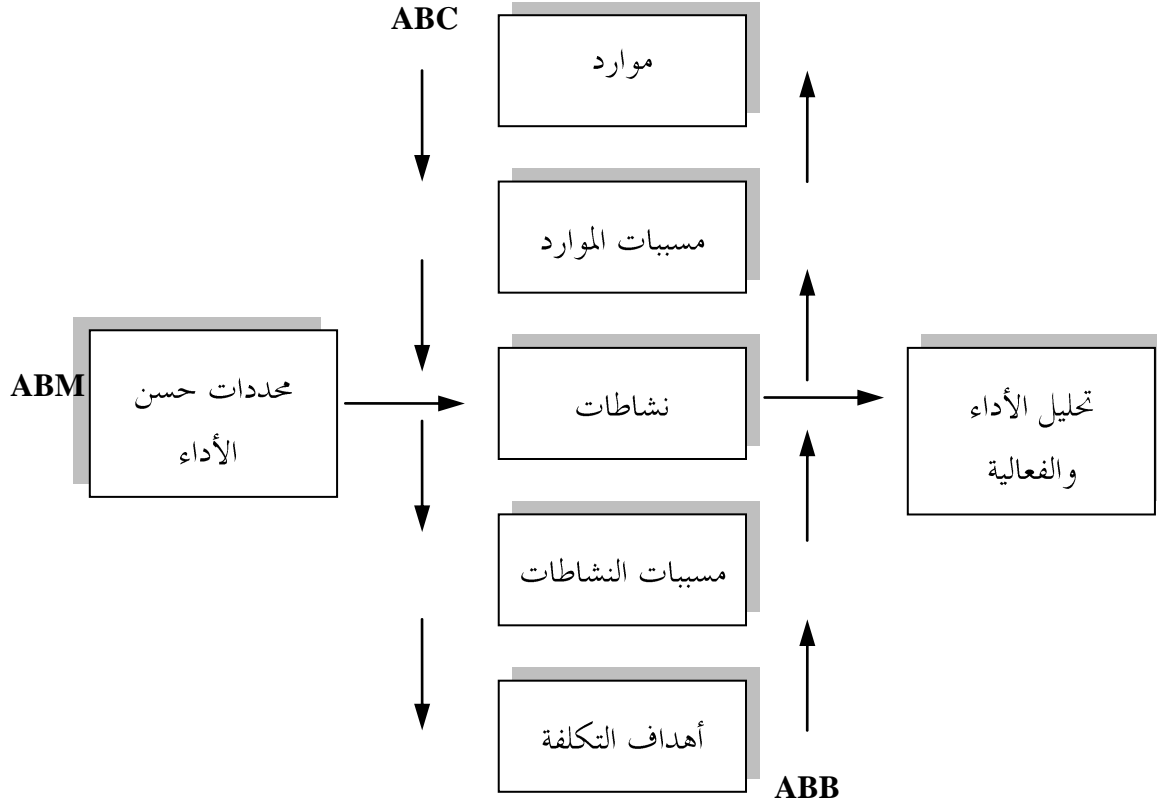
إن نظام ABM يسمح بتحسين عوامل التسيير المتعلقة بتخفيض التكاليف، تحديد التوجهات و الاختيارات الإستراتيجية بشكل دقيق و توفير الأدوات أو الأساليب الجديدة الملائمة للتوقع و المحاكاة و توفير المعلومات المناسبة، لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC و الموازنات على أساس الأنشطة ABB^(*)، فالأولى تسمح بتوجيه الأعباء غير المباشرة بشكل دقيق على أساس الأنشطة المستهلكة للموارد وفق معايير (مسببات تكلفة) دقيقة ذات ارتباط مباشر، و الثانية تعمل على تقييم حجم النشاطات الضرورية لإنجاز متطلبات الأهداف عن طريق محددات النشاطات و الموارد و بالتالي تحديد حجم الموارد الضروري لذلك، و عليه فهي تعد أداة جيدة للمحاكاة و التخطيط و الرقابة و مرجعا مهما لتحديد و تحليل الفوارق و تسمح بالتحديد الفوري للأعمال التي ينبغي القيام بها، و بهذا تشكل ABC,ABM,ABB نظاما تسييريا متكاملًا.

ويظهر هذا التصور وفق الشكل التالي:

¹ Philippe Denerripon, Gestion par activités- Activity Based Management, expert comptable media, Paris., p 53. (بدون سنة النشر).

^(*)Activity-Based Budgeting

الشكل رقم 3-9: التسيير على أساس الأنشطة



SOURCE : Xavier Bouin, François- Xavier Simon, OP- CIT , p: 145.

ثانياً- فائدة تحليل تكاليف على أساس الأنشطة في عملية التسيير

إن نظام محاسبة تكلفة النشاط من حيث المبدأ وكنظام للمحاسبة عن التكاليف لا يمكن القول بعدم ملاءمته لأي نوع من المؤسسات أو في أي ظروف لأنه يمثل ما يجب أن تكون عليه محاسبة وقياس التكاليف. ولذلك فإن هناك الكثير من المبررات التي تؤكد أفضلية إتباع منهج ومدخل محاسبة تكاليف الأنشطة، وكذلك هناك الكثير من المشكلات التي كانت تواجه المدخل التقليدي للتكاليف والتي تغلب عليها نظام محاسبة تكاليف الأنشطة ومنها:

- عدم ثقة مديري الإنتاج في بيانات التكاليف التي يقدمها النظام المحاسبي .
- عدم استعداد مديري التسويق لاستخدام بيانات التكاليف كأساس لقرارات التسعير و اتخاذ قرارات التسعير دون الاستعانة ببيانات التكاليف.
- تناقص الأرباح رغم زيادة حجم المبيعات.
- تعذر تفسير هوامش أرباح المنتجات.

- استعانة مديري الإنتاج والتسويق بنظم تكاليف خاصة بهم و تجاهل نظم التكاليف المستعملة.
- معدلات تحميل الأعباء الإضافية عالية و تتزايد باستمرار .
- صغر نسبة الأجر المباشرة و ضخامة نسبة التكاليف غير المباشرة .
- الأسعار المنخفضة التي تباع بها المنتجات المنافسة .
- الوقت الطويل الذي يستغرقه قسم المحاسبة في إعداد دراسات التكاليف للدخول في مناقصات أو اتخاذ قرارات التسعير .

ثالثاً- استخدامات طريقة التكلفة على أساس الأنشطة في مراقبة التسيير

يعمل نظام التكاليف بالأنشطة على توفير معلومات تتصف بالدقة عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة و من خلال دقة هذه المعلومات تتحقق عملية الرقابة على التسيير . و يمكن تلخيص استخدامات هذه الطريقة في مراقبة التسيير فيما يلي¹:

- توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية الأنشطة معبرا عنها في شكل تكلفة، و تحديد مجالات الوفرة أو الإسراف في هذه التكلفة و يمكن ذلك الإدارة من اتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد طبقا لأهداف كل نشاط .

- تحديد علاقة التكاليف بالأفراد و بالتالي تقييم مسؤولياتهم تجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم ، و يساعد ذلك الإدارة على توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاية في الأداء . وقد تستخدم مسببات أو موجبات التكلفة كأدوات لتحفيز المسؤولين لزيادة النشاط من خلال زيادة أعداد أو أحجام هذه الموجبات، كعدد دورات الإنتاج أو عدد الأوامر المسلمة للعملاء . مما قد ينتج عنه زيادة في الإيرادات تفوق الزيادة في تكلفة استخدام الموارد المتاحة .

- يعتبر مدخل التكاليف على أساس الأنشطة مدخلا فعالا لتقييم الأداء على أساس القيمة المضافة أو المساهمة التي تحقق الأنشطة للإدارة، و بالتالي التعرف على جدوى كل نشاط .

- تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف و من ثم إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل .

- تحديد الميزج الأمثل للمنتجات و العملاء، حيث يساعد هذا النظام الإدارة على فهم أفضل للطريقة التي يتم توليد الأرباح بها، و بالتالي يستطيع المديرون الاستفادة من هذا الفهم في زيادة الربحية من خلال التخلص من المنتجات و العملاء الأقل ربحية، أو إعادة النظر في الميزج الحالي إلى ميزج أكثر ربحية، حيث أن إتباع

¹ محمد صلاح ، محاسبة التكاليف عن الأنشطة ، و وثيقة BDF ، من الموقع الإلكتروني :

نظام ABC سوف يقلل من احتمالية إتباع استراتيجيات تشغيلية أو تسويقية ينجم عنها بيع المنتج بأقل من التكلفة المحسوبة على أساسه .

- تعمل على قياس الأداء بفاعلية وبصورة أدق، وتحديد مواطن الإسراف، وكذلك يمثل آلية للرقابة على التكاليف وإدارتها على المدى الطويل أيضا، ويتم ذلك من خلال تركيز الإدارة على مسببات التكلفة، وكذلك فإن هذا النظام يساهم في إدارة التكلفة، إعداد الموازنات، الرقابة و تقييم الأداء ...

- توفير بيانات تكلفة أكثر دقة و ملائمة للوحدة المنتجة أو السلعة المقدمة .

- زيادة القدرة التنافسية للمؤسسات ، حيث أشارت بعض التجارب إلى أن السبب الرئيسي لتبني المؤسسات نظام التكلفة على أساس الأنشطة هو عجز أنظمة التكاليف التقليدية عن توفير بيانات تكلفة دقيقة وملائمة تمكن المؤسسة من قياس نجاح البرامج التطويرية لديها وكذلك يعتبر نظام التكلفة حسب الأنشطة نموذجا لقياس الطلب على استخدام الموارد وليس نموذجا لقياس الإنفاق، حيث أن هذا النظام يحاول قياس مقدار ما استخدم من موارد على مستوى المؤسسة ككل، وتجزئة ذلك على مستوى كل نشاط فرعي ورئيسي داخل المؤسسة، إلا أنه بالنسبة لبعض العناصر مثل الموارد المباشرة، فإن هناك ارتباطا كاملا وكليا فيما بين الطلب على المورد وبين الإنفاق عليه، بينما لا يتحقق مثل هذا في عناصر إنفاق أخرى مثل الأجور غير المباشرة وعناصر الإنفاق على التكلفة الثابتة، حيث يلاحظ أنه نتيجة زيادة حجم الإنتاج يزيد الطلب على المواد المباشرة يتبعه زيادة في الإنفاق على عنصر المواد المباشرة، إلا أن زيادة حجم الإنتاج تؤدي إلى زيادة الطلب على الموارد الثابتة، مما لا يترتب عليه في الأجل القصير زيادة في الإنفاق على تلك الموارد بل زيادة في درجة استغلالها غالبا .

وفي هذا الشأن يحاول نظام التكلفة حسب الأنشطة قياس الموارد الكلية اللازمة لإنتاج منتج معين، كما يقوم بالتنبؤ باستخدام الموارد المتوقعة للتنبؤ بالإنفاق المستقبلي، وهذا يوضح أنه في الأجل الطويل، غالبا ما يتجه عناصر الإنفاق إلى التغيير مع تغيير استخدام الموارد، الأمر الذي لا ينطبق في الأجل القصير، ولذلك فإن التغيير في حجم الإنتاج يعتبر أحد عناصر التغيير في استخدام بعض عناصر الموارد في الأجل القصير .

رابعاً- أبعاد تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مراقبة التسيير¹

على الرغم من أن نظام محاسبة تكاليف الأنشطة يهدف إلى توفير قياس سليم للتكاليف فإن تطبيق هذا النظام أدى إلى توفير قدر من المعلومات أدت إلى فتح آفاق واسعة لتطوير العملية الإدارية وزيادة فعاليتها وذلك من خلال تحليل الأنشطة وتحديد تكاليفها ومن ثم وفر الأساس لإدارة المؤسسة بمستوياتها المختلفة لتقييم تلك الأنشطة.

¹ محمد صلاح ، محاسبة التكاليف عن الأنشطة ، وثيقة BDF ، من الموقع الالكتروني سبق ذكره.

و يقصد بتقييم الأنشطة تحليل الأنشطة وتحديد تكلفتها ومقارنة تلك التكاليف بالعائد منها سواءً كان ذلك العائد في صورة نواتج مالية منظورة في الأجل القصير أو كان في شكل تدعيم المركز التنافسي في الأجل الطويل. وتتجسد فاعلية هذا التقييم في:

- استبعاد الأنشطة التي لا تضيف أي قيمة أو تخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن.
- استكشاف فرص وأنشطة التحسين والتطوير المستمر في العمليات والمجالات القائمة.
- تدعيم التحليل الاستراتيجي وتقييم مراحل الإنتاج التي تتعامل معها المؤسسة و إضافة أو إسقاط إحدى الحلقات أو المراحل التي تؤدي إلى تخفيض الربح في الأجل القصير أو الطويل أو تحسين هذه المراحل، وذلك ابتداء من المواد الخام وحتى المستهلك النهائي.

المبحث الثالث: تحليل الموازنات التقديرية لأغراض مراقبة التسيير

يعتبر نظام الموازنة التقديرية من بين أهم النظم الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي المستخدمة في مراقبة التسيير نظراً لقدرة هذا النظام على رصد كل الحركات داخل المؤسسة و بشكل مستمر، و على خلاف الأنظمة الأخرى لا يختص بتغطية بجانب معين فقط مثل محاسبة التكاليف تهتم بجانب تكاليف، و إنما يغطي كل نشاط المؤسسة بكل ما يحويه من تكاليف و إيرادات مهما كان حجمها و موقعها في المؤسسة، كما أنه يعتبر أداة مهم للتواصل بين مختلف المستويات الإدارية و تحيد المسؤوليات داخل المؤسسة.

المطلب الأول: دور و أهمية الموازنات في عملية التسيير

بعد إعداد الموازنات التقديرية و المصادقة عليها تأتي عملية التنفيذ التي ينجر عنها عملي المتابعة من خلال التقارير، و تحليل الموازنات من خلال المقارنة بين القيم الفعلية و القيم التقديرية، هتان العمليتنا اللتان لهما دور كبير في مجال مراقبة التسيير داخل المؤسسة.

أولاً- دور الموازنات في عملية التسيير

يمكن تلخيص دور الموازنات التقديرية كما يلي¹:

- 1- **التخطيط و التنسيق**: تعتبر الموازنة التقديرية خطة عينية^(*) و مالية تفصيلية تغطي كل نواحي النشاط في المؤسسة لفترة محددة مقبلة . وهي أداة تعبر عن الأهداف والسياسات التي ساهمت الإدارة العليا في وضعها سواءً للمؤسسة ككل أو للوحدات الإدارية فيها . و من ثم فإنه يوجد بجانب الموازنة التقديرية العامة للمؤسسة عدة موازنات فرعية خاصة بالأنشطة المختلفة أو الإدارات أو الفروع . و يقصد بالتخطيط "رسم سياسة مستقبلية، و وضع خطة شاملة تتطلب:
- تحديد الأهداف الرئيسية والفرعية للمؤسسة، وكذلك الأهداف طويلة الأجل وقصيرة الأجل .
- وضع الخطة أولاً على أساس وحدات قياس عينية (كمية مواد، ساعات عمل، وحدات خدمات، عدد منتجات، ... الخ)، ثم تترجم إلى وحدات قياس مالية، مع العمل على تحقيق التوازن المالي والاقتصادي للمؤسسة.
- توزيع المسؤوليات التنفيذية بين العاملين، حتى يمكن تقييم أداء العاملين.

¹ موقع مقال من الصحراء، الميزانية و الموازنة لغرض التخطيط و الرقابة، الموقع الإلكتروني :

^(*) المقصود بالخطة العينية: خطة مترجم في شكل قيم رقمية و كمية ...

أما التنسيق، فهو ضرورة حتمية لنجاح التخطيط. فلا يمكن أن نتصور وجود خطة من دون تنسيق بين الأنشطة، الوحدات الفرعية و العاملين... الخ. فالتخطيط يحمل بين طياته حتماً عملية التنسيق، لإزالة كل تعارض في الأهداف الفرعية، تحقيقاً للهدف الرئيسي للمؤسسة .

و لا يقتصر التنسيق على التخطيط، بل يمتد إلى التنفيذ، إذ إن الخطة تتطلب خلال تنفيذها و الرقابة عليها، استمرار إجراء التنسيق بين كافة الأنشطة و الوظائف و الأقسام و الإدارات في المشروع، كي تُنفذ الخطط الفرعية من دون معوقات .

2- الرقابة و تقييم الأداء¹: لا يتوقف دور الموازنة عند وضع الخطة فقط، إذ إن التخطيط ما هو إلا الخطوة الأولى للرقابة على الأنشطة. و من ثم، ينبغي الالتزام بالخطة خلال التنفيذ، ثم المتابعة و الرقابة عليها، و إلا أصبحت الخطة تقديرات، لا جدوى منها .

لذلك فإن الرقابة هي الدور الحقيقي الذي تؤديه الموازنة، عن طريق :

– متابعة الأداء الفعلي للأنشطة .

– مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط .

– تحليل الانحرافات و التعرف على أسبابها و علاجها في الوقت المناسب .

وتساعد الموازنة بهذا الإجراء على تمكين الإدارة من مباشرة مهمتها بأسلوب "الإدارة بالاستثناء"، أي توجه الإدارة انتباهها إلى ما هو خارج عن المخطط تاركة بذلك الأمور الروتينية التي تسير سيراً طبيعياً من دون أن تضيع وقتها في مباشرة تلك الأمور .

ثانياً- أهمية الموازنات في مراقبة التسيير

إن لنظام الموازنة التقديرية دور بارز و هام في عملية التسيير داخل المؤسسة من بين أهم الأدوات التي يساهم بها نظام المعلومات المحاسبي في عملية الرقابة و تقييم الأداء داخل المؤسسة. و يمكن تلخيص أهمية الموازنة في النقاط التالية :

1- تسمح بالتأكد من سير العمليات في الطريق المخطط لها و أن الخطة تحقق الأهداف الموضوعية من دون انحراف أو إسراف في النفقات .

2- أداة مهمة للاتصال بين المستويات الإدارية المتتابعة عن طريق التقارير الرقابية حتى يصبح العاملون جميعهم و كأنهم في خط مواجهة واحد و يعملون بجهود منسقة.

¹ أحمد موسى محمد، المحاسبة في مجال التخطيط والرقابة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1976، ص:323.

- 3-** تؤدي الرقابة بالموازنة إلى تحقيق أكبر قدر من الأرباح و ذلك عن طريق التوصل إلى الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة سواءً كان هذا الاستخدام في الأنشطة الجارية أو في الاستثمارات الرأسمالية، كما يتحقق التوازن المالي بتوفير الاحتياجات النقدية في الوقت المناسب .
- 4-** تتطلب رقابة الموازنة مقارنة الأداء الفعلي لكافة المستويات الإدارية مع ما هو مخطط لها، بهدف التوصل إلى الكفاية عن طريق تصحيح الانحرافات السالبة و تنمية الانحرافات الموجبة.
- 5-** تهدف إلى إجراء التنسيق اللازم بين الإدارات و الأقسام خلال عملية تنفيذ الموازنة حتى يؤدي العاملون واجباتهم في توازن تام لتحقيق الأهداف وفقاً لجدول زمني محدد و توقيت متناسق بين الأنشطة مع بعضها البعض .
- 6-** تُسهّل الموازنة تنفيذ أسلوب الإدارة بالاستثناء مما يوفر الوقت و الجهد.
- 7-** تتيح الموازنة فرصة تطبيق المساءلة المحاسبية، عند تحديد أسباب الانحراف عن الخطة الموضوعة و بذلك يشعر كل مسؤول بمحدود مسؤوليته و الصلاحية المخولة له و بالجدول الزمني الذي يرتبط به في تنفيذ النشاط المكلف به.

المطلب الثاني: دور الموازنات التقديرية في مراقبة التسيير

تؤدي الموازنات التقديرية عدة أدوار في مجال مراقبة التسيير و هي:

أولاً- التخطيط

تعتبر عملية التخطيط أولى الخطوات الأساسية في مراقبة التسيير لأنه يعطي المرجعية الأساسية التي تتم على أساسها عملية المقارنة و هو يمثل الرقابة القبلية التي تسبق عملية التسيير و في هذا المجال تسمح الموازنات بتخطيط كل العمليات داخل المؤسسة. و من العمليات التي تهتم الموازنات بتخطيطها نذكر على سبيل المثال لا على سبيل الحصر ما يلي:

1- تخطيط التكاليف المباشرة: تشكل التكاليف المباشرة في المؤسسات الاقتصادية أكبر نسبة من حجم التكاليف الكلية للإنتاج في المؤسسة و التي تمثل تكلفة المواد الأولية المستعملة و تكلفة اليد العاملة الجزء الأكبر منها، هذه التكاليف التي لها تأثير كبير على حجم الإيرادات، لذا تولي المؤسسة إهتمام خاص لها، و تعتبر الموازنة بالإضافة إلى محاسبة التكاليف من بين أحسن و أبرز الأدوات التي تساعد الإدارة على تسيير مثل هذه النفقات من خلال العمل على تخطيطها و تسيير و متبعتها.

أ- تخطيط نفقات و تسيير المواد: تتركز مهمة تخطيط تسيير المواد على المسؤولية و التنسيق بين مختلف المصالح في المؤسسة المتعاملة بعنصر المواد، وبالتالي فإن مهمة الضبط و الرقابة موزعة على كافة الأطراف المعنية وأي تهاون لأي جهة قد يكلف المؤسسة أعباء إضافية ويشكل خللاً في السير الحسن لها، فنجد

النشاطات الممارسة على المواد متمثلة في التموين، التخزين، المناولة، المعالجة الصناعية أو الاستخدام، التقييم ونجد أن المصالح المعنية بالمواد تتمثل في مصلحة التصميم، مصلحة المشتريات، مصلحة التخزين، مصلحة المحاسبة، مصلحة الإنتاج، مصلحة الرقابة والفحص.

و يجب الإشارة إلى أن المواد يقصد بها جميع عناصر المخزون و إن كانت تتفاوت في نسبة الأهمية (مواد أولية، لوازم، عناصر الطاقة، قطع الغيار، مواد التعبئة و التغليف، منتجات نصف مصنعة) و من أجل التحكم الجيد في تسيير المواد ينبغي التخطيط الجيد لها من خلال إقامة نظام موازنات يتميز بالخصائص التالية¹:

- أ-1. وضع نظام موازنات يهتم بكل ما يعنى بالمواد و بدقة عالية من موازنات المشتريات، التخزين، الاستعمالات، جودة... الخ.
- أ-2. ضرورة وضع نظام يسمح برفع التقارير بشكل منتظم يسمح للإدارة بالإطلاع المستمر على وضعية عملية تسيير المواد و مختلف التغيرات التي تحدث فيها.
- أ-3. استخدام طرق سليمة لتقييم المواد الصادرة مع القيام بالجرد الفعلي لمطابقة البيانات مع الجرد الدفترى بوسائل و طرق مناسبة و غير مكلفة.
- أ-4. ضرورة التخطيط و التحديد الجيد لمسار المواد انطلقا من الشراء إلى غاية آخر مرحلة.
- أ-5. التخطيط السليم و الدقيق لاحتياجات المؤسسة من المواد.
- أ-6. تحديد مسؤولية كل مصلحة تتعامل بالمواد مع ضرورة توضيح مسارات الوثائق والمستندات الخاصة بالمواد (طلب شراء، أمر شراء، صرف المواد، نقل المواد...).
- أ-7. التخطيط الجيد لمعدلات الهدر داخل المؤسسة و وضع موازنات خاصة تعنى بالفضلات و المهملات القابلة للاسترجاع و الضائعة... الخ، و ذلك نظرا لارتفاع تكلفة التخلص من بعض النفايات في الوقت الراهن خاصة في ظل القوانين البيئية الصارمة، و ضرورة الاستفادة من المواد المهملة القابلة للاستعمال أو البيع من أجل تخفيض تكلفة الإنتاج، فلهذا و جب و وضع موازنات تقديرية خاصة بالنفايات و المهلات و حساب الانحرافات و معرفة أسبابها و معالجتها.
- ب- **تخطيط نفقات الأجور:** تعد الأجور العنصر الثاني الذي يمثل أكبر نسبة من الأعباء المباشرة وهي تقابل العمل الذي يشكل عاملا رئيسيا من عوامل الإنتاج، ومهمة ضبط ومراقبة الأجور تهدف إلى ترشيد استغلال هذا المورد الهام وتفعيل مساهمته في المردودية والإنتاجية وللقيام بذلك يتم إعداد دليل وظيفي لكل المهمات

¹ محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، الجزء الثاني، بدون سنة النشر، ص 195.

داخل المؤسسة وتحليلها إلى عمليات عبر كامل الأقسام وما تتطلبه من مستوى تكويني وجهد وما يلائمها من مقابل أجري بالإضافة إلى العلاوات والامتيازات الأخرى وحقوق الضمان الاجتماعي.

ولذا ينبغي إعداد موازنات تقديرية حسب طبيعة كل مهمة، يتم من خلالها مقارنة النشاط داخل الأقسام وتحليل الفروق والبحث عن الأسباب وهكذا يمكن للقائمين على المؤسسة من:

- تحديد المسؤولية وما يترتب عن ذلك من إجازات وعقوبات .
- معالجة الأسباب حسب الحالات بتكوين إضافي، توفير ظروف أحسن للإنتاج، تغيير طرق الإنتاج، وضع إجراءات تنسيق وتنظيم جديدة واتخاذ قرار بإعطاء أجور تشجيعية للإنتاج الذي يزيد عن المعدل المعياري... الخ .

لابد من تحديد أنظمة وطرق دفع الأجور بشكل واضح ودقيق ومدروس حسب ما يتلاءم مع نظام التسيير وطبيعة النشاط والعمل فهناك نظام الأجر الزمني (يوم، أسبوع، شهر) وهناك نظام الأجر بالقطعة (على أساس الوحدات المنتجة) وتوجد الأنظمة أو الطرق الإضافية المتمثلة في الأجور التشجيعية أو منح المكافآت على إنتاجية العامل الزائدة عن المعدل المعياري¹، فعامل التحفيز والتشجيع أظهر وأثبت فعاليته و نجاعته في كل القطاعات الإدارية والإنتاجية وإن اختلفت معايير التقييم، بحيث يزيد من الإنتاجية.

فلهذا من الأهمية في ما كان وضع موازنات تقديرية تلم بكل ما يتعلق بالعمال والتي تأخذ في الحسبان عند إعدادها، طبيعة نظام دفع الأجور الذي يتلاءم و طبيعة تسيير المؤسسة، سلم الأجور والرواتب، الحوافز والتشجيعات المادية، عدد العمال، قيمة الأجور والرواتب، العلاوات... الخ، والتي تسمح بالتسيير الجيد للأجور.

و في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ونظراً لغياب نظام محاسبة التكاليف عن المنظومة التسيير فهي تعتمد بشكل كبير على الموازنات التقديرية في تسيير التكاليف المباشرة، و غياب هذا النظام أنقص كثير من مصداقية البيانات و المعلومات التي ينتجها نظام الموازنات و التي تخدم نظام مراقبة التسيير.

2- تخطيط التكاليف غير المباشرة: إن أول عمل ينبغي القيام به هو تسجيل و حصر مختلف الأعباء غير المباشرة وتصنيفها حسب طبيعتها وعلاقتها بمختلف الوظائف والمصالح في المؤسسة ثم تحليلها من أجل إيجاد تفسيراً لسلوكلها ومن ثم تحديد النموذج الذي يمثلها ومعايير وأسس لتوزيع ومراقبة تلك الأعباء، وأفضل وسائل في هذا الإطار نجد طريقة اعتماد تقنية الموازنات التقديرية.

فالموازنات في هذا الإطار تسهل عمل مصالح التخطيط و الرقابة للقيام بإعداد المعلومات والتقارير في الوقت المناسب بناءً على معايير مدروسة تقنياً ومحاسبياً مع مراعاة ظروف الواقع ومعطيات التوقعات

¹ محمد أحمد خليل، مرجع سابق، ص: 269.

المستقبلية، وتعد أداة تخطيطية و رقابية جيدة تساعد الإدارة على التسيير الفعال للنفقات غير المباشرة وأيضا إتمام العمليات وحصر كل الأعباء الفعلية والقيام بالمقارنة وتحديد الفروق والعمل على تحليلها وتحديد الأسباب التي أدت إلى ذلك.

3- تخطيط نفقات الإستثمار: تتميز نفقات الاستثمار بارتفاع مبالغها رغم أنها ليست دورية و تحدث في مراحل متقطعة إلا أنها لها أثر مباشر على مردودية المؤسسة لهذا تهتم المؤسسة بتخطيط مثل هذه النفقات من خلال إعداد موازنات الاستثمار و متابعتها.

4- تخطيط المبيعات: يعمل نظام الموازنات التقديرية من خلال موازنات المبيعات على تخطيط كل المبيعات في المؤسسة و خاصة أنها تعتبر القاعد و المنطلق الذي يبنى عليه كل الموازنات الأخرى، و تولى المؤسسة أهمية كبير لهذه المرحلة باعتبار أن موازنة المبيعات هي أساس نجاح كل الموازنات الأخرى.

5- تخطيط المنتجات: تعمل المؤسسة على تخطيط منتجاتها من خلال موازنات خاصة تعنى بهذا الجانب، و التي نذكر منها :

- تخطيط عدد الوحدات المنتجة.

- تخطيط تكلفة الإنتاج.

- تخطيط جودة المنتج المطلوبة.

- تخطيط الوحدات المعطوبة المسموح بها.

- تخطيط الزمن المستغرق في العملية الإنتاجية... الخ .

و نظر لغياب نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تجد هذه الأخيرة صعوبة كبيرة في إعداد موازنات الإنتاج و يتم الإعتماد شبه كلياً على المحاسبة العامة مما قد يعطي نتائج غير حقيقية قد لا تحدم المنظومة التسييرية داخل هذه المؤسسات.

ثانياً- المتابعة و التنسيق و إعداد التقارير¹

عندما توضع الموازنة و من ثمة برنامج العمل فإنها تصبح أداة تصرف و عمل يركز عليها عمل المؤسسة لهذه الفترة و من ذلك فهي أداة رقابة تقاس عليها الإنجازات و تقويم الأشغال و الأنشطة، و حتى تتم عملية الرقابة و يتضح ما إذا كانت المؤسسة تسير في المسار المرسوم لها في الخطة فإنه من الضروري أن تكون هناك متابعة لعملية التنفيذ من خلال تقارير دورية و منتظمة تصور مدى ما أنجزته المؤسسة في خلال فترة الموازنة و ما إذا وافق ذلك الموازنة المعتمدة، مع ضرورة التنسيق بين مختلف الوحدات الإدارية داخل المؤسسة.

¹ مؤتمر التنظيمات الأهلية العربية، مرجع إلكتروني سبق ذكره.

و يجب أن تحوي تقرير المتابعة و التنسيق على التفسيرات اللازمة لأية تغيرات قد وقعت أو قد تقع أثناء إنجاز الأنشطة المبرمجة أو أية تجاوزات أو انحرافات وقعت أو قد تقع و بذلك فإن تقارير المتابعة و التنسيق تصبح أداة إصلاح، إذ يحتم علينا أخذ الإجراءات اللازمة إذا ما رأينا أن هناك بعض الصعوبات في إنجاز ما أقر في الموازنة بما يضيف عليها مرونة و أخذها في عين الاعتبار لبعض التغيرات التي قد تحصل أثناء إنجاز الأنشطة المبرمجة.

و عادة ما يكون عدد تقارير المتابعة و مواعيد رفعها محددة من طرف إدارة المؤسسة في سياساتها العامة، و يجب أن يكون عدد هذه التقارير و مواعيدها معقول بحيث لا تشغل الموظفين كثرة التقارير فينشغلون في إعدادها تاركين بذلك وظيفتهم الأساسية و هي تنفيذ ما أقر إنجازه في الموازنة و الخطة ، و كذلك لا يجب أن ينعدم أو يقل عدد التقارير في المؤسسة بحجة الانشغال بتنفيذ الموازنة و الخطة، إذ من الممكن أن تحدث تغييرات أثناء إنجاز برنامج العمل من شأنها أن تؤثر على سير العمل ، فقد توقعه أو تغيره تماماً و لا تتاح لنا فرصة الاطلاع و إصلاح الوضع و أخذ هذه التغيرات بعين الاعتبار في الموازنة وذلك بسبب انعدام أو قلة رفع التقارير، كما يجب عند رفع هذه التقارير أن تكون محددة المواعيد بحيث تأتي في وقت يتيح للمؤسسة فرصة التدارك إذا ما وجب ذلك و الأخذ بعين الاعتبار أي تغيير قد يكون حصل أو سيحصل.

و يوصى عادة برفع تقارير ثلاثية (كل ثلاثة أشهر) أو نصف سنوية و سنوية، تشمل كل أنشطة المؤسسة و يبقى القرار للإدارة للنظر فيما إذا كان من الأفضل إتباع هذا النظام أو نظام آخر يحدد حسب أهمية الأنشطة و حدة و سرعة تطور الظروف التي تحيط بالمؤسسة.

و يمكن تصنيف التقارير عموماً كما يلي:

– **التقارير الرقابية:** تساعد هذه التقارير المديرين في التأكد من أن العمليات تسير وفق الخطة الموضوعة، فهذه التقارير تحتوي على القيم المخططة و القيم المحققة فعلاً، ثم تتم عمليات المقارنة بين هاذين القيمتين أو الكميتين و الكشف عن الانحرافات المادية و أسبابها وقوعها، و بالتالي التمكن من معالجتها و تفاديها في المستقبل . و الشكل التالي يبين لنا نموذج عن التقارير الرقابية.

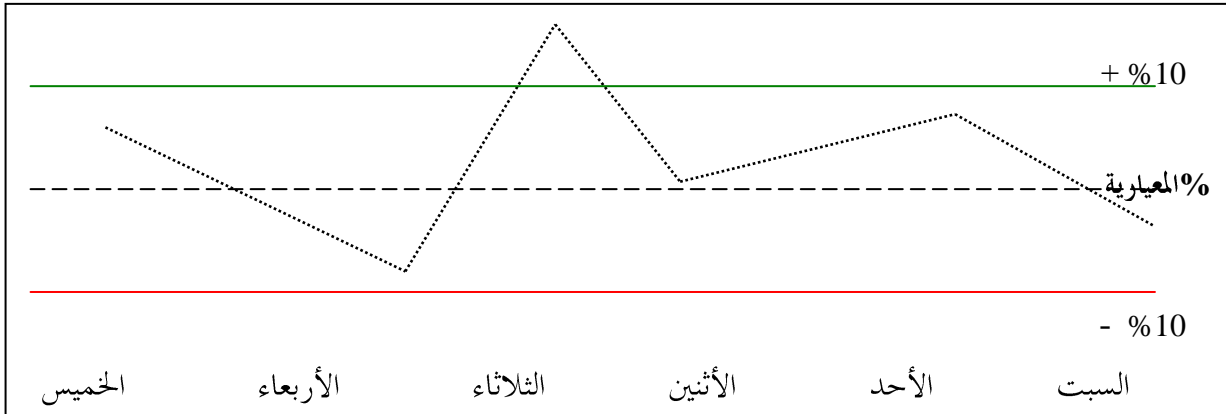
الشكل رقم 3-10: مثال عن تقرير كفاءة استخدام المواد

المؤسسة:		قسم الإنتاج:					
التبرير	الانحرافات		الفعلي		التقديري		
	القيمة	الكمية	القيمة	الكمية	القيمة	الكمية	
.....
.....
.....

المصدر: أحمد حسن علي حسن مرجع سبق ذكره، ص:72.

و هناك أسلوب آخر مفيد في تقرير الأداء و هو أسلوب التحليل البياني كما بينه الشكل التالي:

الشكل رقم 3-11 : مثال عن منحى تقرير كفاءة استخدام المواد



المصدر: أحمد حسن علي حسن مرجع سبق ذكره، ص:72.

أ- التقارير التشغيلية¹: و تركز هذه التقارير على أن تعكس أحداث الماضي و الأوضاع الجارية للعمليات داخل المؤسسة، و يتمثل الهدف الأساسي من هذه التقارير في تدعيم الأفراد المسؤولين و التنسيق بينهم عند تنفيذ الأنشطة التشغيلية اليومية للمؤسسة في مجال الأعمال . و يمكن تقسيم هذه التقارير بدورها إلى نوعين: أ- تقارير و صافية: تصف هذه التقارير حالة و ظروف نشاط أو تشغيل معين داخل المؤسسة في نقطة زمنية معينة، و هي ليست متعلقة بالموازنات فقط و إنما يمكن أن تصف لنا ميزانية المؤسسة في تاريخ معين و هو تاريخ إعداد هذه الميزانية، و يلاحظ أن المعلومات الواردة في هذه التقارير تعتبر صحيحة و معبرة عن الواقع فقط وقت إعداد هذا التقرير.

ب- تقارير النشاط: و هي تقارير تلخص و تعبر عن نتائج الأحداث التي تمت داخل المؤسسة نتيجة لعمليات التشغيل، خلال فترة معينة.

¹ أحمد حسن علي حسن، مرجع سبق ذكره، ص 72.

و على الرغم من إعداد هذه التقارير أساساً لأغراض تقييم الأداء و الرقابة، إلا أنها تساعد المسيرين مساعدة فعالة في اتخاذ القرارات، فهي من ناحية تعتبر مدخلات أساسية للتقارير الأداء و ذلك لمقارنتها بالمعايير و الموازنات المعدة مسبقاً، و بالتالي تصبح أداة رقابية هامة و منذر للخطر قبل وقوعه، كما أنها من ناحية أخرى تفيد في اكتشاف أو توقع المشاكل في حينها و اتخاذ القرارات الملائمة قبل تفاقم أو وقوع هذه المشكلة.

- **التقارير التخطيطية:** هناك العديد من التقارير التخطيطية التي تساعد المسيرين في تخطيط و اتخاذ القرارات الخاصة بالمستقبل و عادة ما تكون هذه التقارير في شكل تقارير تحليلية تتضمن قيم تقديرية لفترة أو لعدة فترات في المستقبل.

فعادةً ما تتضمن التقارير التحليلية معلومات تفيد في إلقاء الضوء على اتجاه مؤشرات، ظروف أو علاقات معينة داخل المؤسسة، و تهدف هذه التقارير إلى إمداد المسيرين بفهم واضح لسلوك العمل أو النشاط الذي يخضع لإشرافهم و ذلك لتحسين عمليات التخطيط و الرقابة. و هذا التقرير ليس متعلق بالجانب المادي فقط مثل كمية المواد أو... الخ و إنما يمكن أن يكون متعلق بسلوك العملاء أو الموردون... الخ.

ثالثاً- تحليل الانحرافات و التقييم¹

الرقابة عن طريق تحليل الانحرافات هي عبارة عن رقابة ما أنجز بمقارنة ما هو متوقع (معتمد في الموازنة) بإنجازه. بما تم فعلياً، و على إثر هذه المقارنة تحلل الانحرافات و أسبابها لتداركها إذا أمكن ذلك و تفاديها في المستقبل إذا كانت سلبية و تشجيعها إذا كانت إيجابية.

يتم تحليل الانحرافات عادة أثناء أو أثر رفع التقارير عن تقدم أشغال أو انتهاء نشاط أو برنامج ما ، و حتى نقوم بالتحليل المناسب يجب أن نعتمد الموازنة المقررة لهذا النشاط أو البرنامج مع اعتماد ما أنجز فعلياً، و من المهم أن تتضمن التقارير جداول تسهل عملية المقارنة و كل التفاصيل كما ورد في الموازنة و يقابلها ما اعتمد من طرف الإدارة .

و من بين أهم الانحرافات التي يتم حسابها على سبيل المثال لا على سبيل الحصر كما يلي :

- انحراف المواد²:

انحراف الكمية = الكمية الفعلية - الكمية التقديرية

انحراف السعر = السعر الفعلي - السعر التقديري

¹ ربيعة شوالي ، مؤتمر التنظيمات الأهلية العربية، القاهرة 31 أكتوبر إلى 3 نوفمبر 1989. موقع الكتروني سبق ذكره.

² فر كوس محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص: 43-44.

$$\text{انحراف القيمة بالسعر} = [\text{السعر الفعلي} - \text{السعر التقديري}] \times \text{الكمية الفعلية}$$

$$\text{انحراف قيمة المواد} = [\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية التقديرية}] \times \text{السعر التقديري}$$

$$\text{الانحراف الكلي للمواد} = [\text{الكمية الفعلية} \times \text{السعر الفعلي}] - [\text{الكمية التقديرية} \times \text{السعر التقديري}]$$

- انحراف الهامش الإجمالي¹:

$$\text{انحراف الهامش الإجمالي} = [\text{الكمية الفعلية} \times \text{الهامش الفعلي للوحدة}] - [\text{الكمية التقديرية} \times \text{الهامش التقديري للوحدة}]$$

حيث:

- الهامش الفعلي للوحدة = الهامش على التكلفة المتغيرة الفعلي ÷ عدد الوحدات الفعلية

- الهامش التقديري للوحدة = الهامش على التكلفة المتغيرة التقديري ÷ عدد الوحدات التقديرية

و يمكن تحليل انحراف الهامش الإجمالي إلى:

$$\text{انحراف الكمية} = [\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية التقديرية}] \times \text{الهامش التقديري}$$

و:

$$\text{انحراف السعر} = [\text{السعر الفعلي} - \text{السعر التقديري}] \times \text{الكمية الفعلية}$$

و²:

$$\text{انحراف المزيغ البيعي} = [\text{الكمية الفعلية} \times \text{المزيغ الفعلي} - \text{الكمية الفعلية} \times \text{الربح التقديري}] \times \text{الهامش التقديري للوحدة}$$

حيث: المزيغ التقديري يتم تقديره من طرف المؤسسة أما:

المزيغ الفعلي = الكمية الفعلية لكل منتج ÷ الكمية الفعلية لمجموع المنتجات.

¹ صفاء لشهب ، نظام مراقبة التسيير و علاقته باتخاذ القرار ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص إدارة أعمال ، جامعة الجزائر ، 2005-2006 ، ص:108.

² فركوس محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص:46.

- انحراف حجم السوق¹:

انحراف حجم السوق = % الحصة التقديرية السوقية للمؤسسة [حجم النشاط الفعلي لسوق - حجم النشاط التقديري للسوق] × الهامش التقديري المرجح للوحدة.

حيث : % السوق التقديرية مقدرة من طرف المؤسسة أما :

- حجم النشاط الفعلي للسوق = الحصة الفعلية للمؤسسة في السوق ÷ الحجم الفعلي للسوق

- حجم النشاط التقديري للسوق = الحصة التقديرية للمؤسسة في السوق ÷ الحجم التقديري للسوق.

- انحراف حصة السوق²:

انحراف حصة السوق = % الحصة التقديرية السوقية للمؤسسة [حجم النشاط الفعلي - حجم النشاط التقديري] × الهامش التقديري المرجح للوحدة.

- انحراف مزيج المواد:

انحراف مزيج المواد = [معدل المزج التقديري - معدل المزج الفعلي] × الكمية الفعلية × [متوسط السعر التقديري - السعر التقديري]

حيث: معدل المزج التقديري مقدر من طرف المؤسسة أما:

- معدل المزج الفعلي = الكمية الفعلية لكل منتج ÷ الكمية الكلية الفعلية لمجموع المنتجات

- متوسط السعر التقديري = مجموع [السعر التقديري × معدل المزج التقديري]

- انحراف العائد:

انحراف العائد = [الكمية الفعلية - الكمية التقديرية] × متوسط السعر التقديري

و يجب أن ترفق مثل هذه الانحرافات بتفسيرات لهذه الفروقات، كما يجب أن تحلل وتوضح أسبابها، سواء كانت فوارق إيجابية أم سلبية، و أية انحرافات لا يجب أن تتجاوز نسبة معينة (عادة ما تكون

¹ نفس المرجع السابق، ص:50.

² فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص:50.

بين 10% و 20% و تحدد من طرف الإدارة) ، و يجب أن تكون محل اهتمام الإدارة و النظر فيها بجدية حتى تتفادى وقوع مثل هذه الانحرافات في المستقبل.

و رغم أن الانحرافات الإيجابية محبذة و يمكن أن تعني حسن إدارة و ضغط على التكاليف إلا أن كثرة وجودها يمكن أن يعني أن معدلات الأداء التي تضعها الإدارة هي في الحقيقة أقل من الواقع ، و يمكن أن ينجر عن ذلك عدم احتسابه أثناء وضع هذه المعدلات و هذه يعني عدم تقييم المقدرة الحقيقية للمؤسسة من ناحية طاقة استيعابها (موظفين و تجهيزات) و خبرة و ما شابه ذلك، و بذلك تقلل من قدرتها على الإنجاز و تكون توقعاتها أقل بكثير مما يمكن، أو أقل ملم تعطيه هذه المؤسسة فعلياً.

كذلك فإن كثرة الانحرافات السلبية يمكن أن تعني أن معدلات الأداء التي وضعتها الإدارة غير مطابقة في الواقع لما هي عليه، و ذلك بسبب الرفع من قدرات المؤسسة أكثر مما هي عليه و مما يمكن أن تعطيه فعلياً، كاحتساب طاقة استيعاب و خبرة أكبر مما هي عليه، أو بسبب عدم اعتبار بعض الظروف المحيطة بالمؤسسة و التي من المفروض توقعها، و لذا يجب أن تكون المؤسسة في بحث مستمر عن أسباب هذه الانحرافات لتجنبها في المستقبل و للوصول إلى إدارة أفضل و أنجع .

خلاصة الفصل

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي من بين أهم الأنظمة الداعمة لنظام مراقبة التسيير من خلال ما يقدمه هذا النظام من معلومات تعتبر أساسية في توجيه و ترشيد قرارات المؤسسة، فهو يعمل على جمع البيانات و معالجتها، ثم إنتاج مجموعة من التقارير و القوائم المالية و التي تعتبر من بين أهم مدخلات مختلف الأنظمة الأخرى، و لا يكتفي بهذا بل يعمل على تحليل مخرجاته من خلال أنظمتها الفرعية، و تقديم المعلومات الضرورية التي تدعم عمليا الرقابة على التسيير و اتخاذ القرار. و في هذا الفصل حاولنا إبراز استخدامات نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير و لذلك تطرقنا إلى:

في البداية إلى أهم مخرجات نظام المعلومات المحاسبي و هي القوائم المالي و حاولنا أن نبين كيف يعمل نظام المعلومات المحاسبي على دعم مراقبة التسيير من خلالها. فوجدنا أن هذا النظام يدعم عملية الرقابة باستعمال القوائم المالية من خلال تقديمها، ثم تحليلها من خلال مجموعة من الأدوات آلا وهي أدوات التحليل المالي و خاصة النسب المالي و مؤشرات التوازن المالي و ما لهذه الأخيرة من دور في تقييم أداء المؤسسة و كفاءات استخدامها لمواردها، و استعرضنا أيضاً في هذا الصدد بعض النماذج الرائدة مثل **دي بونت ، MVA ، EVA، ...**

ثم بعد ذلك تطرقنا إلى نظام تحليل التكاليف و ما لهذا الأخير من أهمية داخل المؤسسة، فهو يساعد على حل أكبر مشكل تعاني منه المؤسسة آلا و هو تسيير التكاليف و التي لها أثر كبير على مردودية المؤسسة، و هذا النظام و من خلال مجموعة من الطرق و الأساليب التي يحويها و التي اقتصرنا على ثلاثة منها، له دور فعال في ترشيد قرارات المؤسسة و توجيهها من خلال قدرته على تحليل تكاليف الإنتاج، و دعم قرارات التسعير من خلال تحديد تكلفة الوحدة المنتجة ...

أما في الأخير فتطرقنا الموازنات التقديرية التي لها دور حاسم دخل المؤسسة باعتبار أنها أداة للتخطيط، تحليل الانحرافات، و إعداد التقارير التي تساعد الإدارة على تصحيح المسار في الوقت المناسب. يمكن القول في الأخير أن نظام المعلومات المحاسبي و من خلال أنظمتها الفرعية يمكن المسير من قياس الأداء بشكل كمي و معرفة قيمة الانحرافات في الوقت المناسب و سبب هذا الانحراف و المتسبب فيها و بالتالي تساعد على اتخاذ قرارات فعالة و واقعية تساعد المؤسسة على تقويم عملية التسيير و ترشيدها و بالتالي تحقيق الأهداف المسطر بل إلى أبعد من ذلك تساعد مراقبة التسيير عن طريق نظام المعلومات المحاسبي على بناء إستراتيجية المؤسسة و ترشيدها ومتابعتها و تقييمها.

تمهيد

تعتبر المؤسسات الاقتصادية الدعامة الأساسية للاقتصاد، و تحتل الصناعة بصورة خاصة أهمية كبرى في البناء الاقتصادي والاجتماعي لأي بلد يتطلع إلى تنمية متوازنة، ويصبوا إلى الرقي والازدهار. ولتحقيق التطور الاقتصادي والاجتماعي المنشود وجب على المؤسسات أن تتبنى أنظمة تسيير تتوفر على أدوات مراقبة فعالة، و أنظمة معلومات تسمح برصد كل التغيرات التي تهم المؤسسة حتى تتمكن هذه الأخيرة من اتخاذ قرارات رشيدة.

و بعد التطرق إلى ماهية و متطلبات نظام المعلومات المحاسبي، نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادي و الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي وكيف يمكنها أن تساهم في مراقبة التسيير، سنقوم ضمن هذا الفصل بدراسة حالة مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف ، حيث سنعمل على عرض أهم خصائص هذه المؤسسة، و مدى تطبيقها لمفهوم نظام المعلومات المحاسبي و نظام مراقبة التسيير في إدارة شؤونها الاقتصادية.

و من أجل الإحاطة بالموضوع من خلال الجانب التطبيقي قمنا بتقسيم هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة الإسمنت و مشتقاته بالشلف

المبحث الثاني: واقع استخدام نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير بمؤسسة-ECDE

المبحث الثالث: محاسبة التكاليف (أسباب عدم إستعمالها والمخاطر المنجر عن ذلك)

المبحث الأول: تقديم مؤسسة الإسمنت و مشتقاته بالشلف-ECDE

عرف الجزائر في بداية السبعينيات إنشاء عدة مؤسسات اقتصادية، خدمية منها و صناعية في مختلف القطاعات، و من المؤسسات التي أنشأت في هذه الفترة و التي تعتبر من أهم المؤسسات الرائدة في مجال صناعة الاسمنت اليوم، مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف و هي المؤسسة محل الدراسة في هذا البحث.

المطلب الأول : التعريف بمؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف

في سنوات السبعينات برزة في الجزائر مجموعة من المؤسسات الاقتصادية و التي واكبت مختلف التغيرات التي حصلت في بيئة الأعمال الجزائرية و برهنة في الوقت الحالي على قدرتها على الصمود إلى حد ما أمام التحديات التي تميز بيئة الأعمال الحالية و من بين أهم هذه المؤسسات نجد مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف (ECDE).

أولاً- نبذة تاريخية عن المؤسسة¹

مرت مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف بعدة مراحل حتى اكتسبت الصفة التي هي عليها الآن، حيث كانت الدراسة الأولى لإنشاء المصنع منذ سنة 1967، لكن هذا المشروع لم يلقى الموافقة إلا في سنة 1975، وقد أعطيت مهام الانجاز آنذاك إلى ثلاث شركات يابانية هي (كوازاكي، هيفي، أندوستري). و بدأ المشروع على مستوى خطين، الخط الأول في سنة 1978، لكن جرى انقطاع سنة 1980 بسبب زلزال 10 أكتوبر 1980 الذي ضرب منطقة الشلف، ثم استأنفت الأعمال به سنة 1981 مع الخط الثاني، تحت إسم المؤسسة الوطنية لمواد البناء (SNMC) و هي المؤسسة الاقتصادية الوحيدة في هذه المنطقة، ثم تم تغييرها إلى المؤسسة العمومية للإسمنت و مشتقاته (ECDE)²، و تم هيكلتها بمقتضى المرسوم الوزاري رقم 82-325 الصادر بتاريخ 1982/10/30، و في سنة 1989 أصبحت المؤسسة مستقلة و عمومية ذات طابع صناعي و تجاري (EPIC) و نشاطها الأساسي هو إنتاج و تصنيع الاسمنت من نوع (EPA-350)، و هدفها الأساسي هو استغلال و تسيير النشاطات الصناعية المتعلقة بإنتاج: اسمنت عادي، اسمنت خاص، الجير المائي و كذا مشتقات الاسمنت، و مع العلم أنه تم مؤخرا تطوير مادة الاسمنت من نوعية (بورتولند) التي تحمل عبارة (CPI45) لتصبح أحسن المنتجات على المستوى الوطني و أصبحت هذه المؤسسة في سنة 1989 اقتصادية و مستقلة برأسمال يقدر بـ 80.000.000 دج و ذلك بمساهمة³:

- 40% من صندوق المساهمة للكيمياء، بتر و كيمياء، صيدلة.

¹ مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير، تقرير التشخيص المتعدد المعايير - 2006، ص: 3-4.

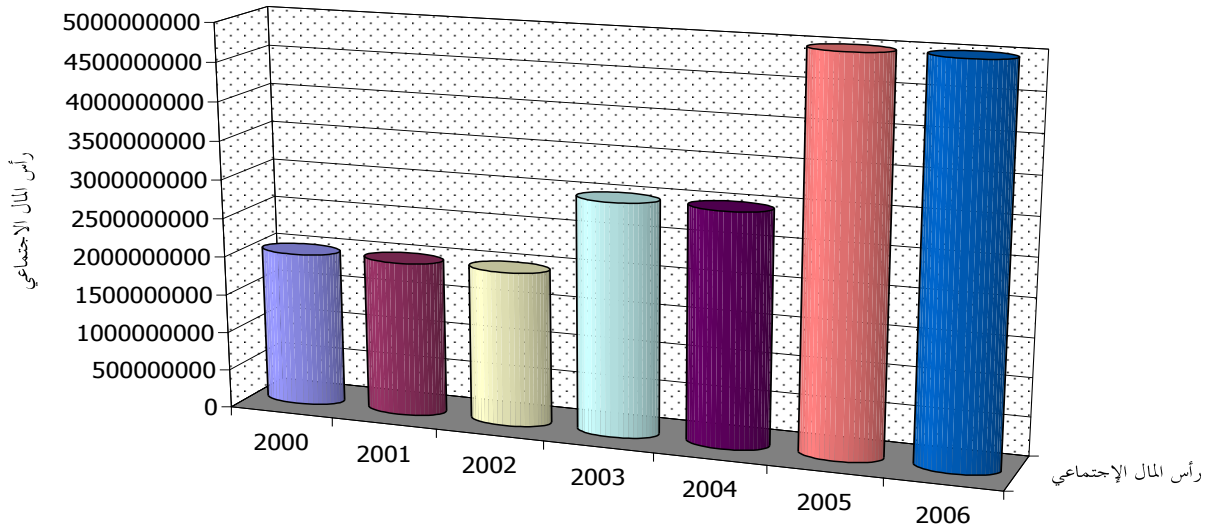
² Entreprise des Ciments et Dérivés d'Ech-cheliff

³ نفس المرجع السابق، ص: 3.

- 30% من صندوق مساهمة المناجم، المحروقات، المياه.
- 30% من صندوق المساهمة للبناء.

وبعد حل صناديق المساهمة أصبحت الشركة القابضة للمؤسسة هي شركة البناء و مواد البناء و مالكة للمؤسسة بنسبة 100%، كما تم رفع رأس مالها إلى 2.000.000.000 دج في سنة 2000، ثم إلى 3000.000.000 دج في سنة 2003، ليصبح 5.000.000.000 دج في سنة 2005¹.
و الشكل التالي يبين لنا تطور رأس المال الاجتماعي للمؤسسة خلال الفترة 2000-2006:

الشكل رقم 4-1 : منحنى تطور رأس المال خلال الفترة 2000-2006 (الوحدة-دج)



المصدر : من إعداد الطالب، بالاعتماد على المعطيات الواردة في ميزانيات المؤسسة، للسنوات المذكورة، المطع عليها في قسم المحاسبة.

ثانياً- موقع مؤسسة الاسمنت و ممتلكاتها

تقع مؤسسة الاسمنت و مشتقاته في المنطقة الصناعية بوادي سلي على بعد 07 كلم غرب ولاية الشلف، و تحتل موقعا استراتيجيا للغاية حيث تربط بين عدة ولايات، إذ أنها تقع بمحاذاة الطريق الوطني رقم 04 الرابط بين الجزائر العاصمة و وهران و كذا خط السكة الحديدية الرابط لنفس الولايتين.
أما عن ممتلكات المؤسسة فهي تحتوي أساسا على مصنع الاسمنت بوادي سلي، بقدرته إنتاجية قدرها 06 مليون طن سنويا، ورغم أنها قادرة على تحقيق هذا الرقم بالاعتماد على كل إمكانياتها، إلا أنها لم تحققه لحد الآن منذ بداية نشاطها.

و تساهم مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف في عدة مؤسسات وطنية . حيث تساهم في²:

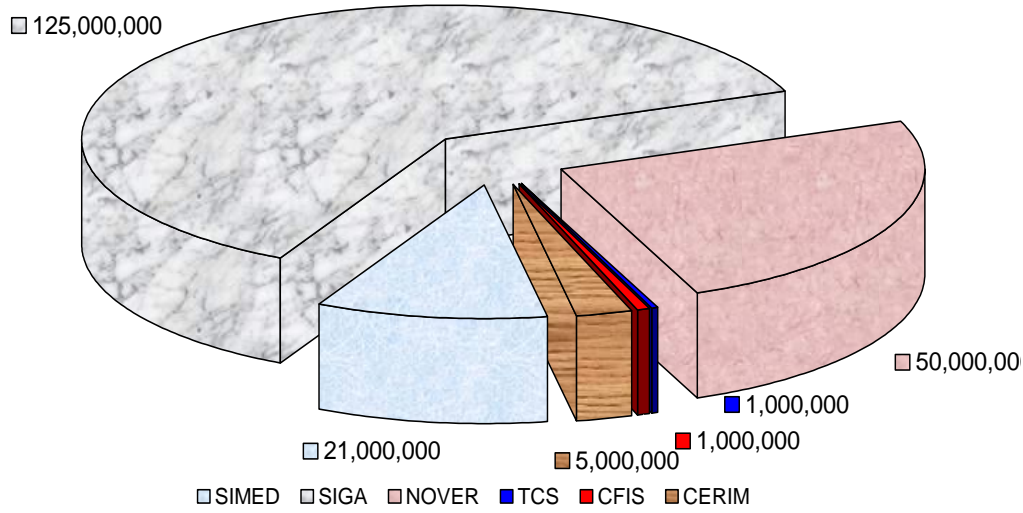
- مؤسسة SIGA بنسبة 2.5% أي ما يعادل 125.000.000 دج

¹ مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، مديرية المحاسبة و المالية، الوثائق الخاسبية-2006.

² مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير، تقرير التشخيص المتعدد المعايير-2006، ص:3-4.

- مؤسسة الزجاج NOVER بنسبة 10% أي ما يعادل 50.000.000 دج
 - مؤسسة SIMED بنسبة 12.5% أي ما يعادل 21.000.000 دج
 - مؤسسة TCS المؤسسة الوطنية لتوزيع مواد البناء (الاسمنت) بنسبة 25% ما يعادل 1.000.000 دج
 - مؤسسة CFIS وهي مركز التكوين لصناعة الاسمنت بنسبة 10% ما يعادل 1.000.000 دج
 - مؤسسة CERIM للتحاليل الكيميائية بنسبة 10% ما يعادل 5.000.000 دج
- و الشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم 4-2: مساهمة مؤسسة الإسمنت في بعض المؤسسات الأخرى (الوحدة - دج)



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات السابقة.

المطلب الثاني: طبيعة نشاط مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف

من خلال اسم هذه المؤسسة تبين لنا أن نشاطها الأساسي هو صناعة و توزيع الاسمنت و الذي هو المنتج النهائي لها، كما يمكن أن تبيع مادة "الكلنكر" و التي هي عبارة عن منتج نصف نهائي، و هذا باعتمادها بالدرجة الأولى على استخراجها للمادة الأولية من مقالعها الخاصة و تحويلها إلى اسمنت.

أولاً- نشاط المؤسسة

أشرنا إلى أن المؤسسة تنتج مادة "الكلنكر" و الاسمنت حيث تمثل قدرة إنتاجها لمادة الكلنكر بـ 1.880.000 طن سنويا و منتج الاسمنت بـ 2.000.000 طن، و تحتوي على خطين للإنتاج من خلال الإعتماد على الفرن الأول و الثاني، و يقدر حجم إنتاج كل منها بمليون طن سنويا للخط الواحد¹.

¹ مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير، تقرير التشخيص المتعدد المعايير - 2006، ص: 4-5.

أما طريقة التسليم، فيجري شحن الاسمنت على شكل أكياس بالشاحنات أو أكياس بالمقطورات، إسمنت سائب بشاحنات الصهاريج، اسمنت سائب بمقطورات الصهاريج.

- **وحدة الإنتاج** : تقع وحدة الإنتاج في المنطقة الصناعية **بوادي سلي**، متربعة على مساحة تقدر بـ : حوالي 40 هكتار، و تتكون من حدين (اتجاهين) من الإنتاج بقدرة اسمية تقدر بـ 3.000 طن في اليوم من الاسمنت النشوي (CLINKER) قبل الطحن، مع تفتيت الجير الصلصالي (CALCAIVE ARGILE) و يوجد في المصنع حظيرة أو حوض " Prehomogeneisation " بقدرة 100.000 طن و هناك ورشتين لسحق التربة بـ 290 طن في الساعة الواحدة وهناك مركزين للطهي والتحضير، و يخزن الاسمنت النشوي في صالة مسقوفة بطاقة 400 طن و 08 مطامير بطاقة إجمالية هي 48.000 طن. سحق الاسمنت يتم من خلال ثلاثة طواحن بطاقة إجمالية 350 طن في الساعة، و العملية الأخيرة تتمثل في تخزين الاسمنت في 10 مطامير بقدرة إجمالية تقدر بـ 600 طن. أما المواد الأولية المستعملة التي تدخل في العملية الإنتاجية هي¹:

- **الكلس**: يصل المخزون التقديري 173.000.000 طن، أي ما يؤمن للمؤسسة حوالي 70 سنة من الاستغلال، و تقع محجرته على بعد 3 كلم جنوب المصنع، يستخرج بواسطة جارفات كهربائية ثقيلة ملك للمؤسسة، و يتم خلطه بالطين و يمر في الكسارة و بعدها ينقل إلى المصنع بواسطة بساط مطاطي طويل يمتد من المحجر إلى المصنع.

- **الطين**: تقع محجرته في **جبل الماعز بالمعامرية بلدية وادي سلي** على بعد 6 كلم، و تقدر سعته بـ: 32.000.000 طن يمكن أن يسد احتياجات أكثر من 90 سنة، و ينقل بواسطة ناقلات إلى محجر الكلس، حيث يخلط و ينقل بواسطة البساط إلى المصنع.

- **الجبس**: تقع محجرته على بعد حوالي 5 كلم من المصنع ببلدية **واد سلي** ، بمخزون يقدر بـ: 6.000.000 طن و يمكن أن يسد تقريباً 80 سنة استغلال بكمية إنتاج 2.000.000 طن من الإسمنت سنوياً، و يتم استخراجها عن طريق المتفجرات، ثم ينقل بواسطة شاحنات إلى المصنع مباشرة.

- **الرمل**: تقع منطقة إستخراج الرمل على بعد 10 كلم من المصنع بمنطقة **سيدي عامر** و يقدر مخزونها بـ 500.000 طن، أي ما يسد حاجيات 5 سنوات من الإستغلال، كما تملك المؤسسة منطقة أخرى لاستخراج الرمل تبعد على المصنع بحوالي 30 كلم و تقع بمنطقة **سيدي دلة** و تحوي مخزون من الرمل يقدر بـ 6.800.000 طن، أي ما يؤمن للمؤسسة 60 سنة من الاستغلال، و تتم عملية النقل إلى المصنع بواسطة الشاحنات.

¹ نفس المرجع السابق ، ص: 4-5.

ثانياً- مراحل إنتاج الإسمنت¹

تنطلق عملية إنتاج الإسمنت من المحاجر حيث توجد المادة الأولية و صولاً إلى المصنع و من ثم المرور بمجموعة من المراحل الإنتاجية داخل المصنع و ذلك كما يبينه الشكل (4-5).

1 -المحجرة: يتم استخراج الكلس والرمل بطرق مختلفة بواسطة الآلات والمتفجرات على قطع يصل حجمها إلى 2 متر.

بحيث تنقسم المحجرة إلى عدة وحدات منها :

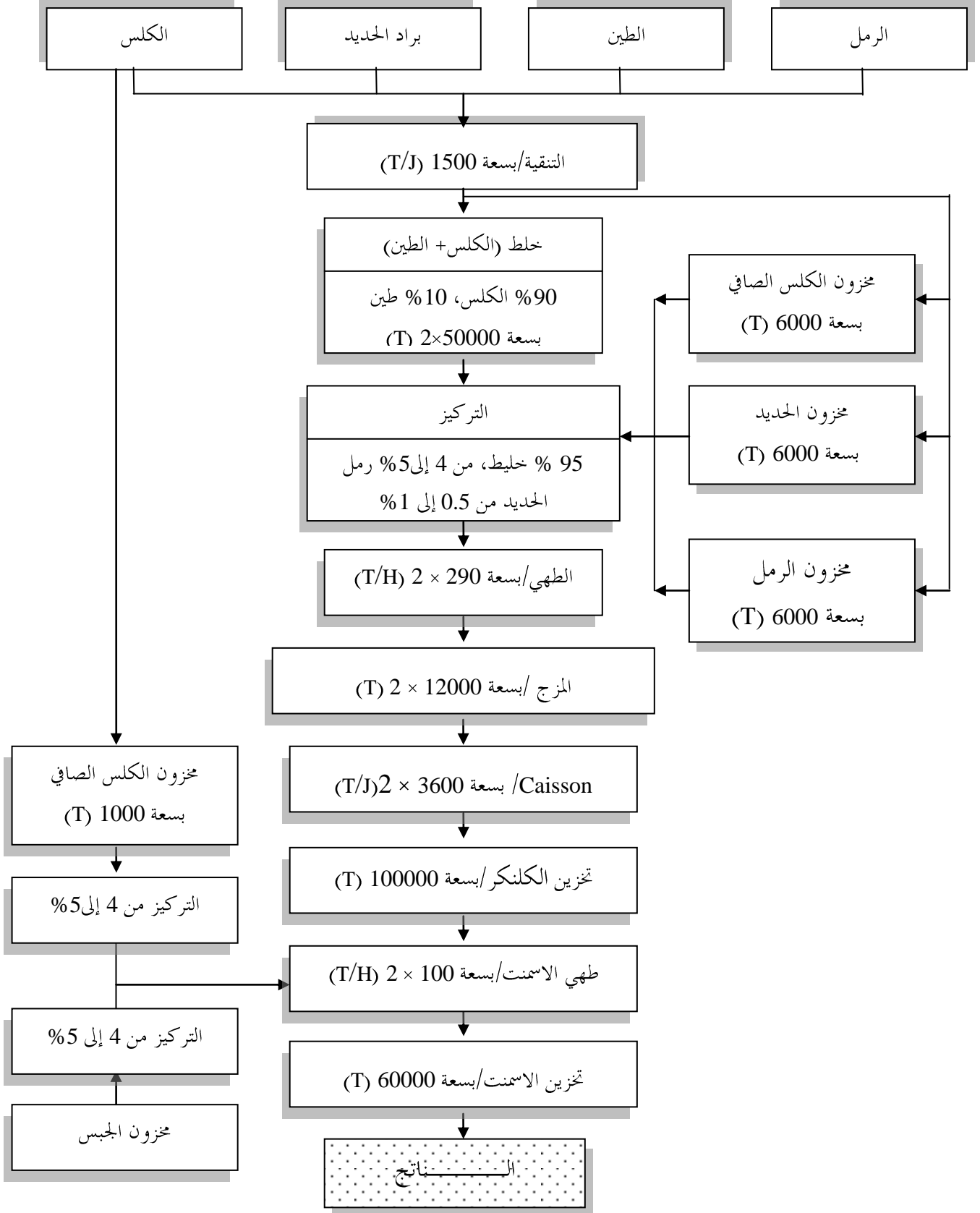
و وحدة **سيدي لعروسي** التي تنتج الكلس (calcaire) و تقوم بنقل الصلصال من **جبل الماعز بالمعامرة** بلدية **وادي سلى** عن طريق الشاحنات حيث توصل هذه الشاحنات (argile) حتى المحجرة حيث يتم الطحن و التكسير الجيد للمادتين، و من خلال هذه العملية يتم إحصاء كمية المادة المستخرجة من المادتين شهريا و سنويا لأن الطاحن (concasseur), هو عبارة عن جهاز ضخ طاحن و محصي للأوزان يوميا و سنويا .

ومن جهة أخرى نجد أن الجبس ينقل من **محجرة بوزغاية** حيث يتم نقله عن طريق الشاحنات التي تنقل أيضا برادة الحديد و كذلك الرمل من **سيدي عامر**.

2 -المصنع: عند الوصول إلى المصنع يتم خلط واسترجاع هذا المزيج المتكون من (Calcaire & l'argile) و يتم بالمراحل المبينة في الشكل التالي:

¹ مؤسسة الإسمنت و مشتقاته بالشلف ، مديرية الإنتاج - 2006.

الشكل 4-3: مراحل إنتاج الإسمنت



المصدر: مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير.

ثالثاً- تطور الطاقة الإنتاجية لمؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف خلال الفترة 2005-2000

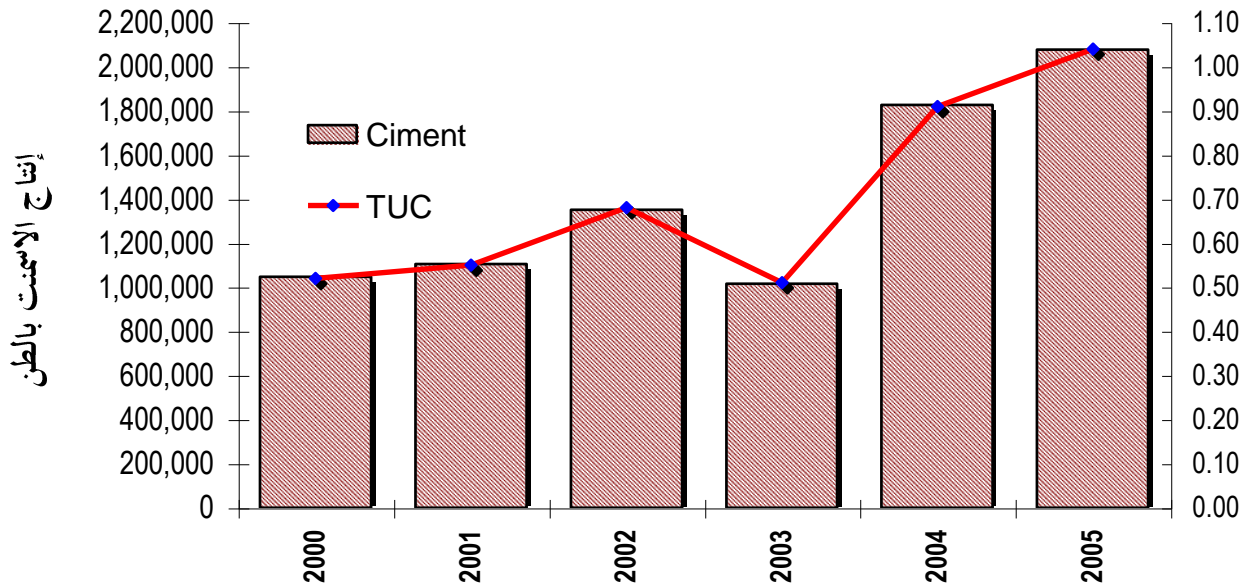
يعرض لنا الجدول التالي تطور الطاقة الإنتاجية لمؤسسة الاسمنت و مشتقاته 2000 إلى غاية سنة 2005 لمادتي الإسمنت و الكلنكر بالطن، كما يعرض لنا معدلات استغلال الطاقة الإنتاجية خلال نفس الفترة.

الجدول رقم 4-1 : تطور الطاقة الإنتاجية خلال الفترة (2005-2000)

السنوات	CIMENT		CLINKER		EXPÉDITIONS		معدل الاستغلال
	الفعلي (ط)	التقديري (ط)	الفعلي (ط)	التقديري (ط)	الفعلي (ط)	التقديري (ط)	
2000	1 047 012	1 050 000	945 678	925 000	1 038 173	1 050 000	0,52
2001	1 105 591	1 040 000	934 008	920 000	1 105 801	1 060 000	0,55
2002	1 351 924	940 000	1 200 363	825 000	1 354 446	910 000	0,68
2003	1 015 019	1 300 000	974 003	1 143 000	1 001 552	1 300 000	0,51
2004	1 825 080	1 800 000	1 676 105	1 577 800	1 828 727	1 800 000	0,91
2005	2 077 977	2 000 000	1 900 062	2 040 000	2 092 865	2 000 000	1,04

المصدر: مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير، تقرير التشخيص المتعدد المعايير- 2006، ص:8

الشكل رقم 4-4: تطور طاقة إنتاج الإسمنت في الفترة (2005-2000)



المصدر: تم إعداد الشكل بناءً على المعطيات الواردة في الجدول السابق.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الطاقة الإنتاجية لمؤسسة الاسمنت و مشتقاته حققت قفزة نوعية حيث إرتفعت الطاقة الإنتاجية من الإسمنت في سنة 2005 لتصل إلى 2.077.977 طن و أما الكلنكر فوصل إلى 1.900.062 طن خلال نفس السنة.

رابعاً- تطور رقم أعمال مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف

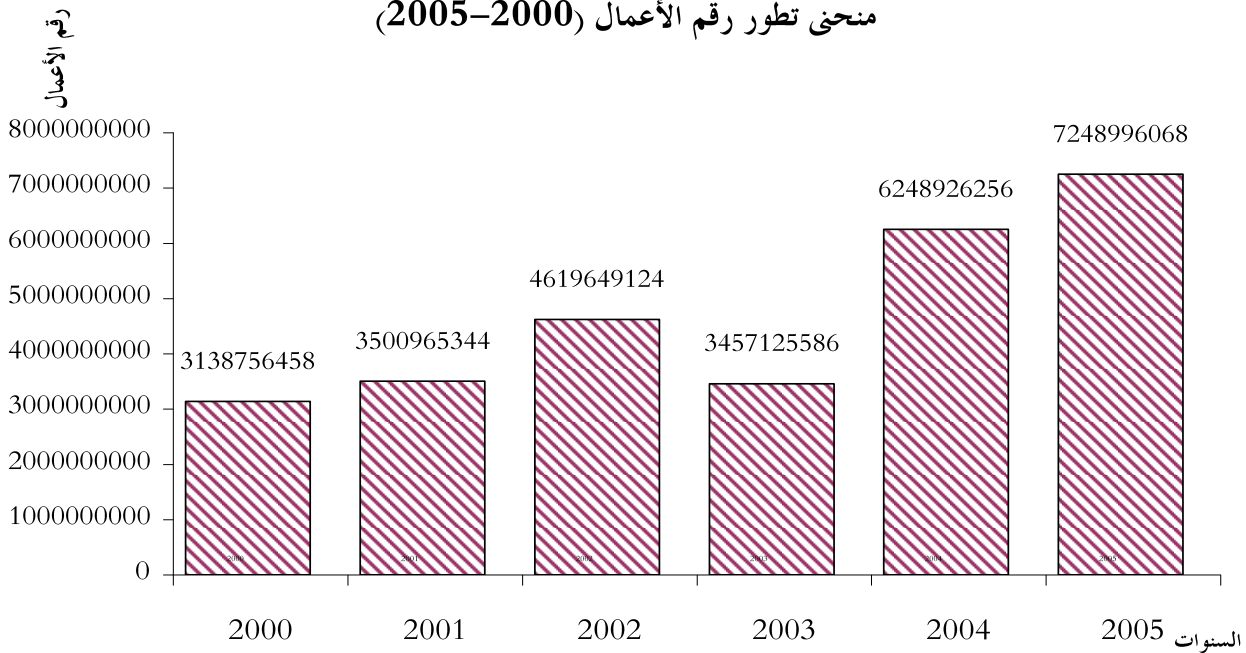
شهد رقم أعمال المؤسسات تطوراً ملحوظاً في السنوات الأخيرة، كما يبينه الجدول التالي¹.

الجدول رقم 4-2: تطور رقم الأعمال خلال الفترة (2000-2005)

السنة	2000	2001	2002	2003	2004	2005
رقم الأعمال	3138756458.00	3500965343.80	4619649124.00	3457125585.93	6248926255.94	7248996067.70

المصدر: مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، قسم المحاسبة العامة-2006.

منحنى تطور رقم الأعمال (2000-2005)



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات الجدول السابق.

تعكس البيانات السابقة التي تضمنها الجدول رقم (4-2) اتجاه تطور رقم الأعمال حيث انتقل 3138756458 دج خلال 2000 ليصل إلى 7248996067 دج سنة 2005. و هذا يعني أن المؤسسة

¹ مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، مديرية المحاسبة و المالية، قسم المحاسبة العامة، الوثائق المحاسبية، الجدول رقم 02، 2006.

استطاعت خلال 6 سنوات الأخيرة مضاعفة رقم أعمالها، ما يعكس العودة الجيدة للمؤسسة إلى السوق، حيث استطاعت المؤسسة خلال الفترة المعنية من استرجاع كثير من المواقع والأسواق التي فقدتها خاصة خلال الفترة (90-99).

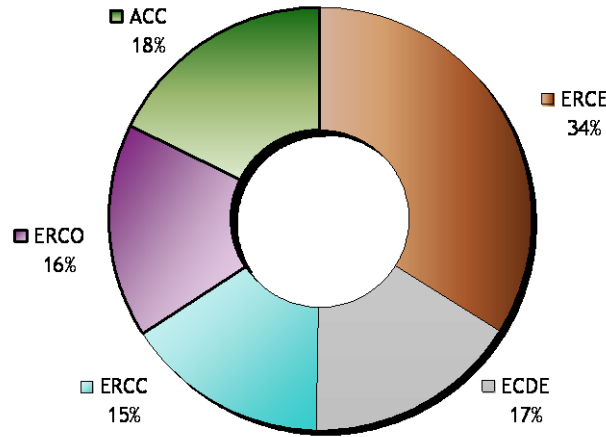
خامساً- الحصة السوقية لمؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف¹

الجدول رقم 4-3: الحصة السوقية لمؤسسات الاسمنت و مشتقاته

2004		2005		Group / الحصة
كمية التوزيع (T)	الحصة %	كمية التوزيع (T)	الحصة %	
4 208 552	%44	4 279 663	%34	ERCE
1 828 727	%20	2 091 865	%17	ECDE
1 750 806	%18	1 973 953	%15	ERCC
1 721 201	%18	2 056 024	%16	ERCO
0	0	2 254 945	%18	ACC
9 509 286	100%	12 656 450	100%	المجموع

المصدر: مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير، تقرير التشخيص المتعدد المعايير-2006، ص:21.

الشكل رقم 4-6: الحصة السوقية لمؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف-2005



المصدر: من إعداد الطالب بناءً على المعطيات الواردة في الجدول السابق.

تعكس البيانات الوارد في الجدول (4-3) و الممثلة في الشكل (4-6) أن مؤسسة الإسمنت و مشتقاته

بالشلف حصتها السوقية تراجعت بنسبة 2% في سنة 2005 بالمقارنة مع سنة 2004، و أصبحت تحتل

المرتبة الثالثة بدلا من المرتبة الثانية بالمقارنة مع سنة 2004، و هذا من مجموعة الخمس مؤسسات الرائدة على المستوى الوطني.

¹ مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير، تقرير التشخيص المتعدد المعايير-2006، ص:21.

ERCE = Groupe Cimenteries : SOUR ELGHOZLANE, MEFTAH ET RAISS HAMIDO

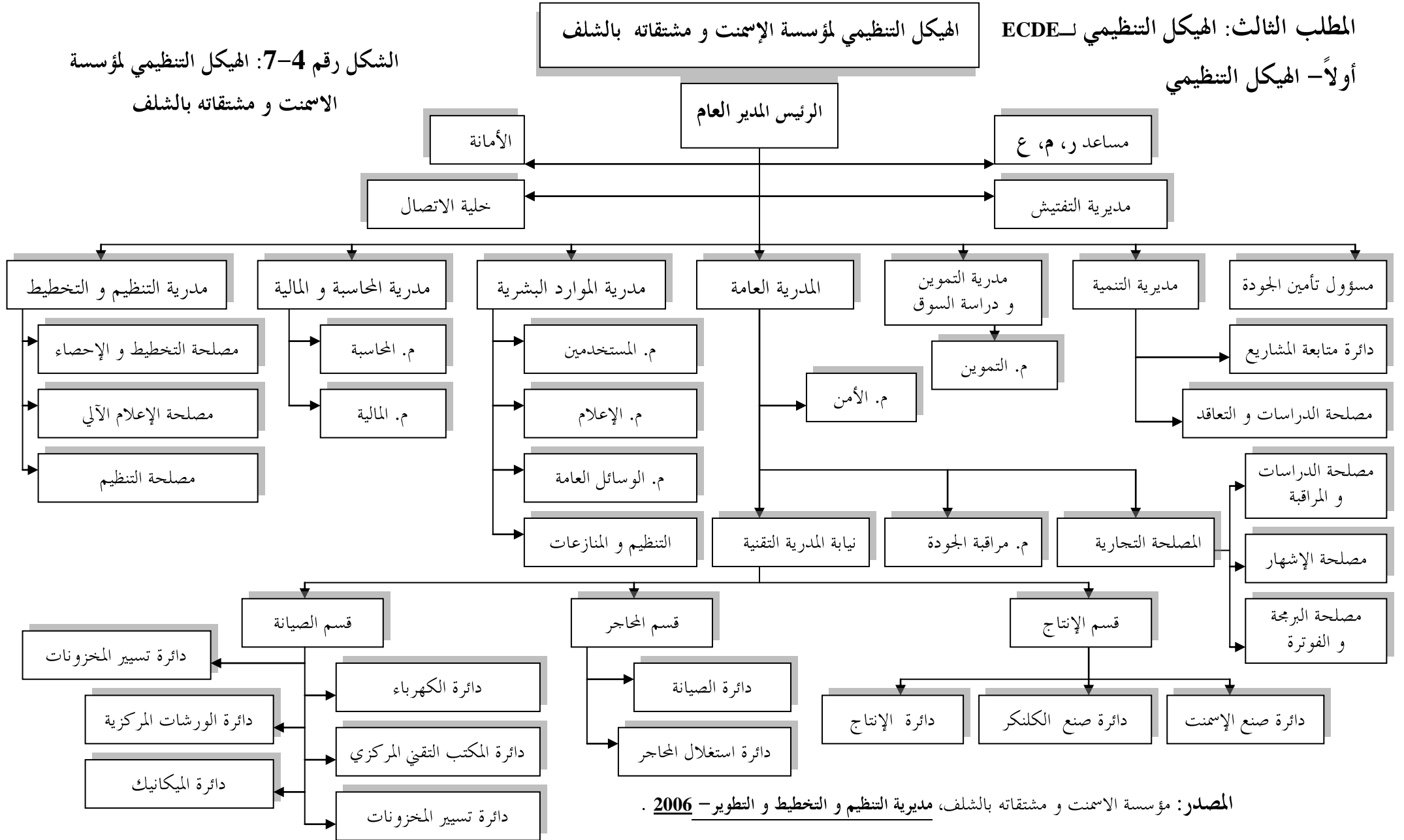
ERCC = Groupe Cimenteries : AIN TOUTA HADJAR SOUD, HAMAM BOUZIANE, TEBESSA, AIN KEBIRA

ERCO = Groupe Cimenteries : BENI SAF, ZAHANA et SAIDA

ACC = ALGERIAN CEMENT COMPANY (Filiale de l'égyptien ORASCOM Construction)

الشكل رقم 4-7: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لـ ECDE
أولاً- الهيكل التنظيمي



وما يمكن ملاحظته من خلال النظرة الأولية للهيكل التنظيمي هو وجود مركزية في القرار، أي المدير العام وحده فقط من يحق له اتخاذ القرارات، أما المصالح التابعة له فتربطه بهم علاقات سلمية أي حسب التدرج السلمي للهيكل وبالتالي للسلطة، كما نلاحظ إتباع أسلوب التصميم الوظيفي للمهام من خلال الاعتماد في إعداد الهيكل على طبيعة ونوعية المهام الموجودة في المؤسسة وتخصيص لكل واحدة مديرية فرعية خاصة بها وترتبط بين تلك الوظائف وعلاقات وظيفية، لأن معظم الوظائف تحتاج إلى بعضها البعض، وبالتالي ما يمكن الخروج به هو تميز الهيكل التنظيمي للمؤسسة بنوع من التعقيد وعدم التجانس في المهام.

وعليه سنقوم بالتعرض إلى دراسة تفصيلية للهيكل التنظيمي للمؤسسة، ونشير هنا إلى أنه تم تقسيم مصالح المؤسسة حسب مكان تواجدها، فنجد المديرية العامة والتي تضم المدير العام، الأمانة العامة، المكلف بالاتصال والإعلام ومديرية التنظيم والتخطيط والتطوير، المستشار القانوني، فرع الوسائل العامة والمكلف بالتدقيق، وهي متواجدة على مستوى المقر الاجتماعي بحي الحمادية الشلف.

في حين نجد مديرية العمليات وتتكون من مديرية المصنع، مديرية الموارد البشرية، مديرية التطوير، المديرية التجارية، مديرية التموين وتسيير المخزون ومديرية المالية والمحاسبة والموجود بالمنطقة الصناعية بوادي سلي.

أ- المديرية العامة: وتضم

- **المدير العام:** يوجد على رأس الهيكل التنظيمي، يقوم بوضع الخطط السنوية والإشراف على مختلف مصالح المؤسسة.

- **الأمانة العامة:** تقوم باستقبال البريد الوارد، وإرسال البريد الصادر من وإلى المؤسسة، وترتيب الوثائق وتنظيمها.

- **المكلف بالاتصال والإعلام:** يقوم بجميع الأعمال الخاصة بالمؤسسة من إشهار، تنظيم ملتقيات ولقاءات تشاورية مع العمال والإطارات، البحث عن حلول للمشاكل مع العمال... الخ.

- **مديرية التنظيم والتخطيط والتطوير:** تقوم بوضع الخطط الشهرية والسنوية وتنظيمها والحرص على مراقبتها دوريا، إلى جانب القيام بعملية تنظيم الهيكل وإحداث مصالح ووظائف جديدة أو إلغائها داخل المؤسسة.

- **المستشار القانوني:** مهمته الأساسية هي الإشراف على كل ما يخص الجانب القانوني للمؤسسة،

ومساعدة الرئيس المدير العام في شرح القوانين والنصوص التشريعية له، ويقدم له التوجيهات حول القضايا العالقة مع المحاكم، وماهية القوانين التي يجب إتباعها وتطبيقها لحل تلك المشاكل.

- **فرع الوسائل العامة:** يقوم بتوفير العتاد والآلات الخاصة بالمؤسسة، ومراقبتها والعمل على تصليحها.

- المكلف بالتدقيق: يعمل على مراقبة ومتابعة تطبيق الإجراءات الإدارية المعمول بها أي مراقبة مدى احترام إجراءات العمل.

ب- مديرية العمليات: وتتكون من

- مديرية المصنع: تقوم بتسيير المصنع بوجه عام بما في ذلك طريقة تصنيع مادة الإسمنت من المادة الأولية حتى بيعها إلى الزبائن.

-مديرية الموارد البشرية: تحرص على الأجور والجانب الاجتماعي للعمال وغيرها من مصالح العمال.

-مديرية التطوير: مهمتها هي تجديد الآلات والتكنولوجيات والتقنيات... الخ.

-المديرية التجارية: يكمن دورها في بيع وتسويق منتجات المؤسسة إلى السوق المحلي أو الخارجي.

-مديرية التموين وتسيير المخزون: وتنقسم إلى قسم التموين وقسم تسيير المخزونات، فقسم التموين يضمن التموين للمؤسسة بمختلف المواد واللوازم وكل ما تحتاج إليه المؤسسة، أما قسم تسيير المخزونات فيهتم بتخزين المعدات المشتراة و تموين المصالح التي تحتاجه لمختلف التجهيزات والمواد.

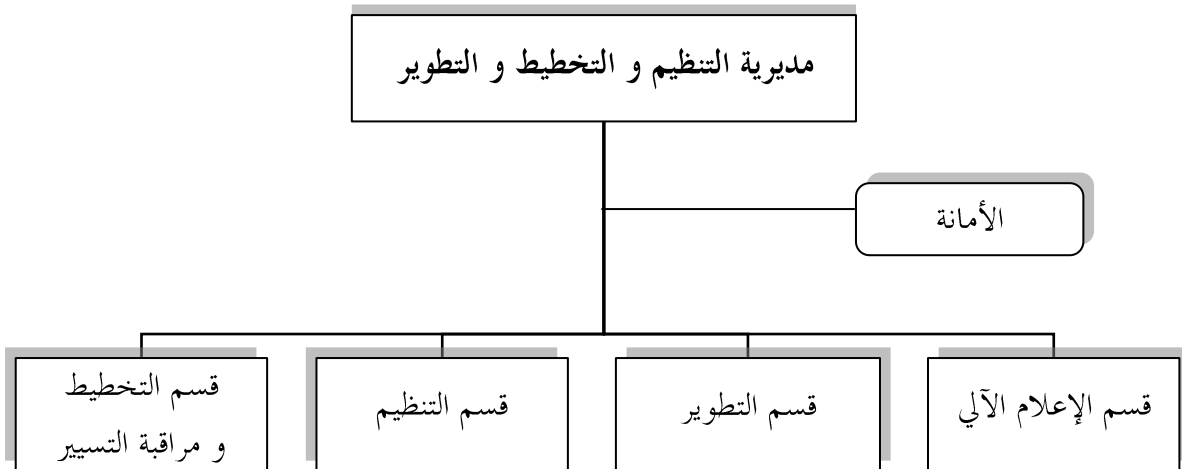
-مديرية المالية والمحاسبة: تقوم بجميع العمليات المالية والمحاسبية الخاصة بالمؤسسة والحرص على دقة حساباتها ومراقبة أرصدها المالية باستمرار.

ثانياً- المديرية الفرعية محل الدراسة

1- مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير لمؤسسة ECDE.

هي مديرية تحتل مكانة بالغة الأهمية في إدارة المؤسسة و تتبع الطريقة العلمية و تحتوي على مصالح إدارية الممثلة في الشكل البياني الآتي:

الشكل رقم 4-8 : الهيكل التنظيمي لمديرية التنظيم و التخطيط و التطوير



أ- **قسم التنظيم**¹: يكمن دوره في توظيف و استعمال كل الوسائل التنظيمية التي تسمح بتقسيم العمل وتحديد المهام والمستويات. و ينحصر مهام هذا القسم في ما يلي:

- إعداد تقارير النشاطات الشهرية والسنوية.
- إعداد تقارير التسيير السنوي لمجلس الإدارة.
- الإشراف على إعداد و تطبيق إجراءات التسيير.
- إعداد جداول القيادة لمختلف الوظائف.

ب- **قسم الإعلام الآلي**: بدأ استخدامه سنة 1987 في مصلحة الأجور فقط و يوم بعدما أدخلت تقنيات الحاسوب والإعلام الآلي أصبح يشرف على جميع المصالح وبعض المصالح وبعض فروعها بالمؤسسة، وتعمل هذه المصلحة على البرمجة المعلوماتية، صيانة جهاز المعلوماتية، تأهيل مستعملي الإعلام الآلي حول البرامج الخاصة بالتسيير.

ج- **مصلحة التخطيط و مراقبة التسيير**: وهي مصلحة جديدة في إطار التسيير وهي مكلفة بجمع الإحصائيات من مختلف وظائف المؤسسة ثم وضع المخططات لكل منها و مراقبة التسيير، و الأعمال التي تقوم بها هي:

- وضع الأعمال التنظيمية للمؤسسة وإصدار تقارير تسيير المؤسسة.
- تقوم بجمع المعطيات الإحصائية وتنمية برامج تطبيقات التسيير.
- إعداد و تحسين الهيكل التنظيمي للمؤسسة و إصدار ميزانيات التنفيذ.
- وضع إجراءات التسيير بالمؤسسة لصالح مديرية المصنع و إصدار تقارير النشاطات المختلفة الدورية.
- إصدار الخطط السنوية و مختلف الميزانيات التقديرية.
- إعداد التقارير المختلف الخاصة بسير النشاط، تحليل الموازنات التقديرية لأغراض مراقبة التسيير .
- إعداد القوائم المالية التقديرية و تحليلها، إعداد التقارير السنوية الخاصة بالنشاط... الخ.

د- قسم التطوير

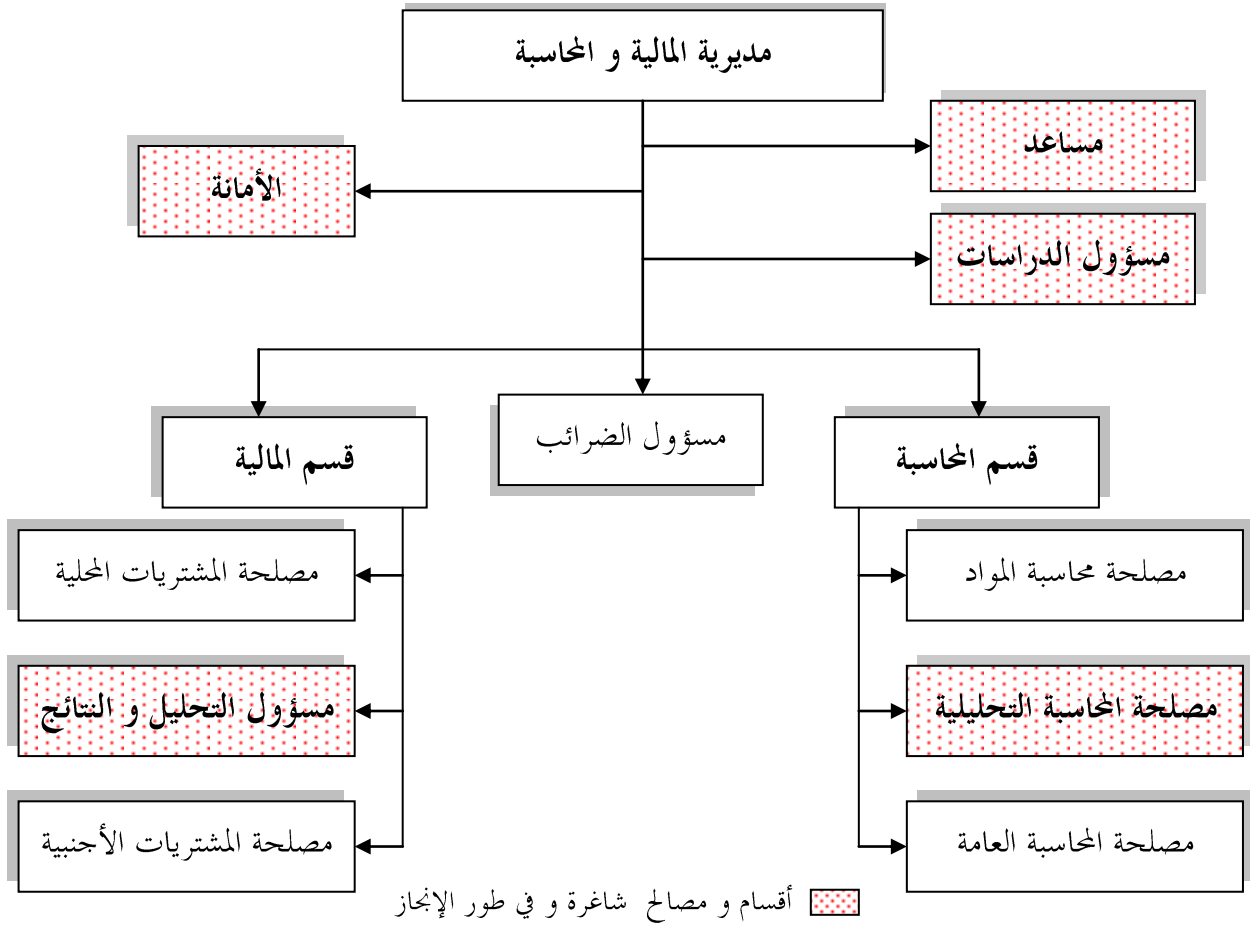
يعمل هذا القسم على:

الإشراف على الجودة، سلسلة محاضرات توجيهية تمس الإطارات والعمال وذلك لتعريف بالجودة، المراقبة الدائمة للمنتوج من طرف المخبر، التعاون مع شركات أجنبية في مجال الجودة، العمل على جلب التقنيات الجديدة... الخ.

¹ مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير - 2006.

2- مديرية المالية و المحاسبة لمؤسسة ECDE

الشكل رقم 4-9: الهيكل التنظيمي لمديرية المالية و المحاسبة



المصدر: مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير- 2006 .

أ- قسم المحاسبة ينقسم إلى:

- مصلحة المحاسبة العامة: هي المصلحة المسؤولة عن تسجيل العمليات اليومية و في مختلف السجلات الممسوكة من طرف المحاسبين .

- مصلحة محاسبة المواد: هي المصلحة المسؤولة عن تسجيل العمليات المتعلقة بحركة المواد الأولية و اللوازم المستعملة و كل المواد الأخرى دخولاً و خروجاً .

ب- دائرة المالية:

- مصلحة المشتريات الخارجية: هذه المصلحة دورها هو تسيير و إدارة كل المشتريات الخارجة من مواد و أجهزة... الخ.

- مصلحة المشتريات المحلية: تنحصر مهام هذه المصلحة في تسيير و إدارة المشتريات المحلية.

ج- مسؤول الضرائب: و هو الشخص المسؤول و المكلف بكل ما يخص الجانب الجبائي للمؤسسة.

المبحث الثاني: واقع استخدام نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير في مؤسسة ECDE

خلال المبحث سنحاول التطرق إلى واقع استخدام نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة في مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، و مختلف التقنيات و الأدوات المحاسبية المستعملة و طريقة استعمالها.

المطلب الأول: القوائم المالية و استخدامها لأغراض مراقبة التسيير في مؤسسة ECDE

مؤسسة الاسمنت مثلها مثل باقي المؤسسات الاقتصادية مجبرة على العمل بالمحاسبة العامة و مسك كل الدفاتر المحاسبية، مع ضرورة إنتاج القوائم المالية وفق ما ينص عليه المخطط الوطني المحاسبي، و منها الميزانية و جدول حسابات النتائج و اللذان يعتبران من بين أهم المخرجات المحاسبة العامة التي تساعد في عملية الرقابة سواء الرقابة على التسيير أو المراجعة الداخلية.

و فيما يلي سنحاول عرض قائمتي الميزانية و جدول حسابات النتائج لمؤسسة الاسمنت و و مختلف التقنيات و المؤشرات المستعملة لتحليل هذه القوائم و التي تساعد على تحقيق الرقابة على التسيير.

أولاً- الميزانية و تحليلها لأغراض مراقبة التسيير في المؤسسة

تقوم مؤسسة الاسمنت بإعداد الميزانية المحاسبية مثلها مثل باقي المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وذلك حسب المخطط الوطني المحاسبي و حسب طبيعة نشاطها، و ذلك كما يبينه الجدول التالي:

1- الميزانية المحاسبية:

الجدول رقم 4-4: الميزانية المحاسبية في 2005/12/31

المبالغ	الخصوم	رح	المبالغ الصافية	م. و الاهتلاكات	المبالغ الإجمالية	الأصول	رح
	الأموال الخاصة					الاستثمارات	
5000000000.00	رأس المال الاجتماعي	10	23158138.93	131229454.04	154387592.97	المصاريف التمهيدية	20
5993782300.99	احتياطات	13	127265969.00	0.00	127265969.00	الأراضي	22
322102860.74	إعانات الاستثمار	14	6882320914.63	10855498112.05	17737819026.68	معدات الإنتاج	24
239254792.99	فرق إعادة التقدير	15	8676632.15	80392644.63	89069276.78	المعدات الاجتماعية	25
0.00	أموال خاصة أخرى	16	956592793.42	0.00	956592793.42	الاستثمارات قيد التنفيذ	28
0.00	الارتباط بين الوحدات	17	7998014448.13	11067120210.72	19065134658.85	مجموع الصنف 02	
38039308.82	مؤونات الأعباء و الخسائر	19				المخزونات	
11593179263.54	مجموع الصنف 01		2111293418.37	106956852.35	221825027072	مواد و لوازم	31
	الدين		178725538.79	0.00	178725538.79	الإنتاج نصف مصنع	33
554789555.69	ديون الاستثمار	52	0.00	0.00	0.00	الإنتاج الجاري	34
121391320.10	ديون المخزونات	53	60802509.93	0.00	60802509.93	الإنتاج التام الصنع	35
11126003.02	ديون محتفظ بها في الحساب	54	0.00	0.00	0.00	فضلات و مهملات	36
90000000.00	ديون تجاه الشركات و الشركات الحليفة	55	19830487.25	3331508.59	23161995.84	مخزون بالخارج	37
857263310.83	ديون الاستغلال	56	2370651954.34	110288360.64	2480940315.28	مجموع الصنف 03	
62372665.86	تسيقات تجارية	57				الحقوق	
0.00	ديون مالية	58	6089964.44	0.00	6089964.44	الخصوم المدينة	40
1696942855.50	مجموع الصنف 05		3152086635.93	1868627130.52	5020713766.45	مدينو الاستثمار	42
			20838264.16	7413388.43	28251652.59	مدينو المخزونات	43
3132788494.12	النتيجة الصافية	88	195146161.59	0.00	195146161.59	تسيقات على الحساب	45
			256038776.77	125334.84	256164111.61	تسيقات الاستغلال	46
			48144743.32	59255.82	48203999.14	حقوق على الزبائن	47
			2375899664.48	0.00	2375899664.48	المتاحات	48
			6054244210.69	1876225109.61	7930469320.30	مجموع الصنف 03	
16422910613.16	مجموع الخصوم		16422910613.16	13053633681.27	29476544294.43	مجموع الأصول	

2- تحليل قائمة الميزانية لأغراض مراقبة التسيير في مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف

1-2. الميزانية المالية المختصرة

تقوم المؤسسة في نهاية كل سنة بإعداد الميزانية المالية المختصرة و ذلك بالاعتماد على الميزانية المحاسبية مع إبراز قيم السنتين السابقتين و مدى تطور قيم هذه السنة بالمقارنة مع قيم السنة السابقة، بالقيمة و النسبة، مع جدول ملحق يسمى الميزانية المالية بالنسب و الذي يحتوي على أوزان قيم الميزانية المالية المختصرة إلى المجموع الكلي للميزانية . و ذلك كما يلي :

الجدول رقم 4-5 : الميزانية المالية المختصرة

أ- الاستخدامات:

2005/2004		2005	2004	2003	الاستخدامات
%	القيمة				
+44%	+3 404 628	11 150 101	7 745 473	8 960 409	الاستثمارات
+6%	+437 643	7 998 014	7 560 371	7 744 037	- الأصول الثابتة
+1603 %	+2 966 985	3 152 087	185 102	1 216 372	- الأصول الثابت الأخرى
-23%	-1 562 537	5 272 810	6 835 347	4 789 002	الأصول المتداولة
+15%	+303 520	2 370 652	2 067 132	2 147 582	- قيم الاستغلال
-18%	-113 778	526 258	640 036	257 398	- القيم المحققة
-42%	-1 752 279	2 375 900	4 128 179	2 384 022	- القيم الجاهزة
+13%	+1 842 091	16 422 911	14 580 820	13 749 411	مجموع الأصول

ب- المصادر:

2005/2004		2005	2004	2003	المصادر
%	القيمة				
+13%	+1 695 919	14 949 968	13 254 049	12 374 473	الأموال الدائمة
+23%	+2 785 888	14 725 968	11 940 080	10 664 520	- رأس المال الخاص
-83%	-1 089 969	224 000	1 313 969	1 709 953	- الديون الطويلة و المتوسطة
+66%	+878 130	1 472 943	1 326 771	1 374 938	الديون قصيرة الأجل
+13%	+1 842 091	16 422 911	14 580 820	13 749 411	مجموع الخصوم

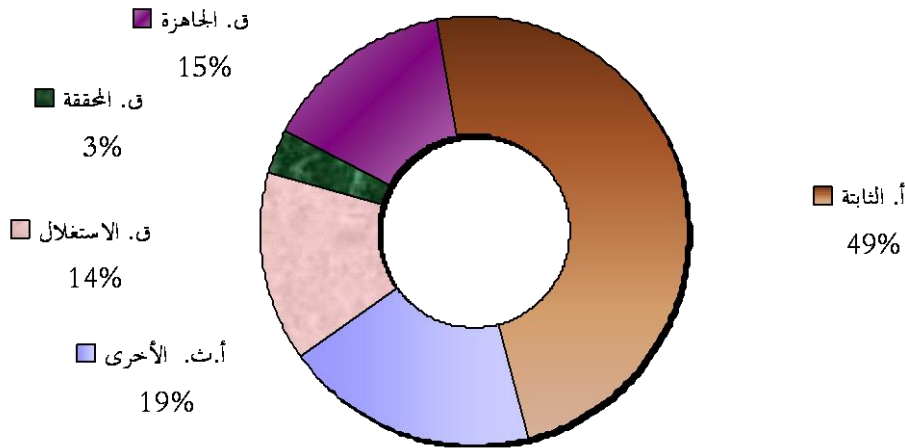
المصدر : مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير، تقرير التسيير - 2005، ص:80.

الجدول رقم 4-6: الميزانية المالية بالنسب

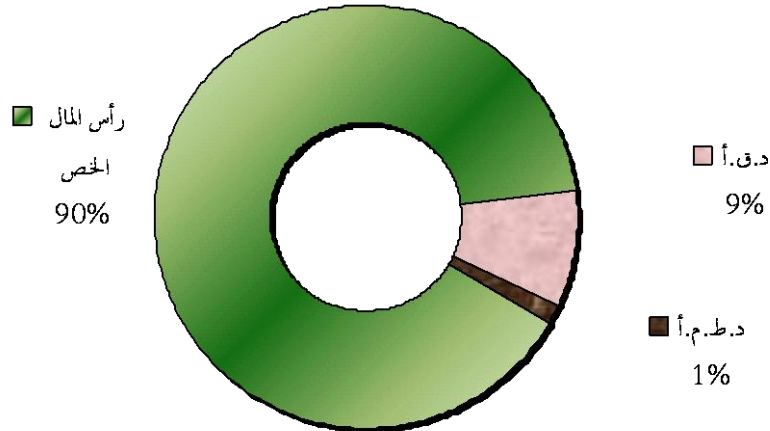
2005	2004	2003	المصادر	2005	2004	2003	الاستخدامات
91%	91	90	الأموال الدائمة	68%	53	64	الاستثمارات
90%	82	78	○ رأس المال الخاص	49%	52	56	○ الأصول الثابتة
01%	09	12	○ الديون ط.م.أ	19%	01	08	○ الأصول الثابت الأخرى
09%	09	10	الديون قصيرة الأجل	32%	47	36	الأصول المتداولة
				14%	14	16	○ قيم الاستغلال
				03%	05	03	○ القيم المحققة
				15%	28	17	○ القيم الجاهزة

2-2. التمثيل البياني لقيم الميزانية المالية بالنسب، 2005¹:

الشكل رقم 4-10: التمثيل البياني للأصول %



الشكل رقم 4-11: التمثيل البياني للخصوم %



¹ مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير، تقرير التسيير - 2005، ص: 81.

3- مؤشرات التوازن المالي: لأغراض مراقبة التسيير و تقييم أداء المؤسسة تقوم الإدارة بعد استكمال إعداد الميزانية المحاسبية و الميزانية المالية المختصرة، بتحليل هذه الميزانية و ذلك باستعمال مجموعة من المؤشرات و النسب المالية. و ذلك كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم 4-7 : مؤشرات التوازن المالي-2005

U=KDA

(Solvabilité Financière)			
2005	2004	2003	البيان
14 725 968	11 940 080	10 664 520	رأس المال الخاص CP
16 422 911	14 580 820	13 749 411	مجموع الميزانية TB
0,90	0,82	0,78	CP /TB
(Autonomie Financière)			
11 593 179	10 505 084	10 393 870	رأس المال الخاص CP
1 696 943	2 640 740	3 084 891	مجموع الديون DT
6,83	3,98	3,37	CP /DT
Couverture du BFR par le FR			
3799867	5508576	3 414 064	رأس المال العامل FR
1 423 967	1 380 397	1 030 042	إحتياجات رأس المال العامل BFR
2 375 900	4 128 179	2 384 022	الخزينة
267%	399%	331%	FR/BFR

المصدر: مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير، تقرير التشخيص المتعدد المعايير، 2006، ص:40.

من خلال النتائج السابق نستنتج ما يلي¹:

- مؤسسة الاسمنت و مع معدلات الوضعية الصافية على مجموع الميزانية، وصلت إلى 90% في نهاية السنة المالية 2005 و تبقى مؤسسة ذات مصداقية و مؤسسة ذات تمويل ذاتي جيد و أموال خاصة تغطي بـ 7 مرات مجموع ديونها.
- مؤسسة الاسمنت تتمتع بتوازن مالي لأن رأس المال العامل يغطي الاحتياجات المالية للاستغلال مما أعطى للمؤسسة ارتياح مالي.

¹ هذه الاستنتاجات و الشروح قائمة بما إدارة المؤسسة، و هي منقولة من، تقرير التشخيص المتعدد المعايير - 2006، ص:40، و ما يلاحظ عليها أنها غير كافية لا تفي بأغراض مراقبة التسيير .

4- مؤشرات السيولة و مؤشرات الخزينة: من النسب و المؤشرات المهم التي تقوم المؤسسة بحسابها والتي تساعد في مراقبة التسيير، مؤشرات السيولة و الخزينة. و الجدول التالي يبين ذلك:

الجدول رقم 4-8: مؤشرات السيولة و الخزينة

2005	2004	2003	البيان
2 375 900	4 128 179	2 384 022	السيولة (المتاحات)
-	-	-	- ديون مالية
2 375 900	4 128 179	2 384 022	= الخزينة
الخزينة			
3799867	5508576	3 414 064	رأس المال العامل FR
1 423 967	1 380 397	1 030 042	- إحتياجات رأس المال العامل BFR
2 375 900	4 128 179	2 384 022	= الخزينة
7 255 446	6 250 044	3 457 126	رقم الأعمال
33%	66%	69%	% من رقم الأعمال
نسبة السيولة العامة			
5 272 810	6 835 347	4 789 002	الأصول المتداولة
1 472 943	1 326 771	1 374 938	الديون القصيرة الأجل DCT
3,58	5,15	3,48	نسبة السيولة العامة
نسبة السيولة الفورية			
2 375 900	4 128 179	2 384 022	المتاحات
1 472 943	1 326 771	1 374 938	الديون قصيرة الأجل DCT
1,61	3,11	1,73	نسبة السيولة الفورية
فائض الخزينة			
4 449 302	3 694 298	1 736 370	الناتج الخام للاستغلال EBE
43 570	350 355	-	التغير في إحتياجات رأس المال العامل
4 405 732	3 343 943	1 736 370	فائض الخزينة الخام EBT

المصدر: مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير، تقرير التشخيص المتعدد المعايير-2006، ص:41.

و من النتائج الواردة في الجدول أعلاه نستنتج¹:

- قيمة الخزينة للسنة المالية 2005 تمثل 1/3 من قيمة رقم الأعمال.
 - نسبة السيولة الفورية تساوي 1.61 هذا يعني أنها تغطي تقريباً مرتين من الإلتزامات قصيرة الأجل.
 - مؤسسة الإسمنت تملك سيولة تمكن من الرفع من دورة الاستغلال و دورة السيولة .
- نلاحظ من خلال الجدولين السابقين أن مؤسسة الإسمنت تقوم بإعداد مجموعة مؤشرات و نسب التوازن المالي في شكل جدول الذي يجمع بين التحليل الديناميكي و ذلك من خلال إظهار قيم و مؤشرات السنتين 2003 و 2004، و من ثم مقارنتها مع قيم سنة 2005، و التحليل الثابت و ذلك من خلال تحليل قيم سنة 2005 مع بعضها البعض، وهذا الدمج يساعد الإدارة على تفسير هذه القيم و المؤشرات و رصد تغيراتها عبر الزمن من خلال عملية المقارنة و في نفس الوقت يسمح بالمقارنة الداخلية مع قيم أو نسب معيارية أو نسب محققة من طرف مؤسسة تنشط في نفس القطاع.

5- تحليل هيكل المديونية

الجدول رقم 4-9: تحليل هيكل المديونية 2005/12/31

U=MDA

المبلغ	%	مكونات هيكل المديونية
38	04%	مؤونات الأعباء و الخسائر
328	32%	القروض العمومية
555	55%	الديون الاستثمارية
90	09%	ديون تجاه الشركات و الشركات الحليفة
1011	100%	مجموع الديون الاستثمارية و الديون الأخرى
1643		مجموع الميزانية

المصدر: مؤسسة الإسمنت و مشتقاته بالشلف، مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير، المخطط التجاري-2006، ص: 25 .

تقوم إدارة المؤسسة في نهاية كل سنة مالية بتحليل حالة و وضعية مديونية المؤسسة و المتمثلة خاصة في الإلتزامات طويلة الأجل، و ذلك للتمكن من تقييم فعالية سياسات المديونية داخل المؤسسة تجاه الغير خلال كل سنة و اتخاذ التدابير اللازمة في حالة ما إذا كانت نتائج هذا التقييم لم تصل إلى المستوى المطلوب.

¹ هذه الاستنتاجات و الشروح قام بها إدارة المؤسسة، و هي منقولة من ، تقرير التشخيص المتعدد المعايير-2006، ص: 41، و ما يلاحظ عليها أنها غير كافية لا تفي بأغراض مراقبة التسيير .

إن الجداول و المؤشرات و المنحنيات السابق الذكر تعتبر من بين أهم الأدوات التي تعتمد عليها الإدارة في تحليل و تفسير القيم الواردة في قائمة الميزانية و ذلك لأغراض مراقبة التسيير داخل المؤسسة و معرفة مدى تحقيق الإدارة للأهداف المسطرة.

و لكن ما يلاحظ أن المؤسسة تعتمد في بناء هذه المؤشرات و النسب على الميزانية المحاسبية و ليس الميزانية المالية مما يعطي مؤشرات تاريخية غير حقيقية في أغلب الأحيان، لكون القيم الواردة في الميزانية المحاسبية هي قيم تاريخية، لا تأخذ بعين الاعتبار بعض المؤثرات مثل التضخم، التقادم التكنولوجي .. الخ. أيضاً لا يوجد التفسيرات و الشروح الكافية لهذه النسب و هذا يظهر جلياً من خلال الشروح المرفقة لهذه الجداول و بالتالي ينتج نوع من القصور في خدمة مراقبة التسيير.

ثانياً- جدول حسابات النتائج و تحليله لأغراض مراقبة التسيير في مؤسسة-ECDE

تقوم المؤسسة في نهاية السنة بإعداد جدول حسابات النتائج و ذلك و فق ما ينص عليه المخطط الوطني المحاسبي، و نظراً لكون القيم الموجود في هذا الجدول هي قيم صماء لا تفي كثيراً بأغراض مراقبة التسيير و تقييم الأداء، تقوم المؤسسة بتحليل القيم الواردة في هذه القائمة المالية من خلال مجموعة من النسب و المؤشرات التي تساعد على مراقبة التسيير .

و فيما يلي سنقوم بعرض جدول حسابات النتائج لمؤسسة الإسمنت و مشتقاته بالشلف، مع عرض لبعض الجداول و المؤشرات التحليلية لهذا الجدول:

1- جدول حسابات النتائج:

الجدول رقم 4-10: جدول حسابات النتائج 2005/12/31

دائن	مدین	اسم الحساب	Nc
779578.90	634332.20	مبيعات بضاعة بضاعة مستهلكة	70 60
145246.70		الهامش الإجمالي	80
145246.70 7248216488.80 6450000.00 63081702.27	36502625.30 1635686223.36 384803766.05	الهامش الإجمالي إنتاج مباع إنتاج مخزون أداءات خدمات تحويل تكاليف الإنتاج مواد و لوازم مستهلكة الخدمات	80 71 72 74 75 61 62
5260900823.06		القيمة المضافة	81
5260900823.06 9000000.00 300844250.17 107380645.63	684913594.49 126685458.55 9649163047 52295226.85 878130107.17	القيمة المضافة الإيرادات المالية نواتج مختلفة تحويل تكاليف الاستغلال مصاريف المستخدمين الضرائب و الرسوم مصاريف مالية مصاريف متنوعة مخصصات المؤونات و الاهتلاكات	81 76 77 78 63 64 65 66 68
3560749876.33		نتيجة الاستغلال	83
2792587510.55	2463963857.52	نواتج خارج الاستغلال تكاليف خارج الاستغلال	79 69
328623656.03		نتيجة خارج الاستغلال	84
3560749876.33	328623656.03	نتيجة الاستغلال نتيجة خارج الاستغلال	83 84
3889373532.36		النتيجة الإجمالية	880
3889373532.36	756585038.24	النتيجة الإجمالية الضرائب على الأرباح	880 889
3132788494.12		النتيجة الصافية	88

المصدر : مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، قسم المحاسبة العام، الجدول رقم 02، 2006.

2- تحليل جدول حسابات النتائج لأغراض مراقبة التسيير في مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف

تقوم المؤسسة بتحليل جدول حسابات النتائج بالإعتماد على مجموعة من المؤشرات و النسب و هذا من خلال التحليل الديناميكي و التحليل الساكن .

التحليل الديناميكي يساعد المؤسسة على عملية المقارنة و دراسة تغيرات عناصر هذه القائمة المالية عبر الزمن و بالتالي تقييم مدى التطور و التحسن المحقق من طرف المؤسسة في نشاطها، أما التحليل الأفقي فهو يساعد الإدارة من خلال مجموعة من النسب على المقارنة بين مختلف عناصر و بنود جدول حسابات النتائج و دراسة أوزان بعض البنود إلى بنود أخرى مما يساعد المؤسسة على مراقبة التسيير و تقييم النشاط، ثم يتم مقارنة النسب المحققة في هذه السنة مع نسب السنوات السابقة أو مع نسب مؤسسات تنشط في نفس القطاع و من بينها مؤسسة أورسكوم ، أو مع النسب التقديرية . و في ما يلي سوف نقوم بعرض بعض النماذج الواقعية المأخوذة من دفاتر المؤسسة.

1-2. معدل تطور الإنتاجية:

تقوم المؤسسة بناءً على جدول حسابات النتائج بإعداد جدول تطور الإنتاجية، هذا الجدول الذي يحتوي على مجموعة من المؤشرات و النسب التي تساعد الإدارة في متابعة مدى تطور نشاط المؤسسة خلال هذه السنة من خلال عملية المقارنة، إما المقارنة عبر الزمن من خلال المقارنة مع نتائج السنوات السابقة أو المقارنة مع نسب التقديرية أو نسب أخرى. و الجدول التالي يبين ذلك:

الجدول رقم : 4-11 : معدل تطور الإنتاجية خلال الفترة 2005/2003

U: KDA

2005	2004	2003	الوحدة	قيم التسيير
7 248 216	6 245 211	3 457 126	KDA	رقم الأعمال لمبيعات الإسمنت
16%	81%	-25%	%	نسبية التطور رقم الأعمال
- 29 907	- 17 044	174 050	KDA	+ الإنتاج المخزون
63 082	17 401	10 760	KDA	+ تحويل تكاليف الإنتاج
1 635 686	1 546 084	1 156 312	KDA	- المواد و اللوازم المستهلكة
6%	34%	5%	%	نسبة التطور استهلاك م. و اللوازم
23%	25%	33%	%	النسبة م. و. ل رقم الأعمال
384 804	321 141		KDA	- الخدمات
20%	51%		%	نسبة تطر الخدمات
5%	5%		%	النسبة الخدمات \ رقم الأعمال
5 260 901	4 378 343		KDA	= القيمة المضافة
20%	93%		%	التطور المتوقع
17%	90%		%	التطور الحقيقي
73%	70%		%	المعدل = القيمة المضافة \ رقم الأعمال
Productivité apparente=VA/CA = 48%				

المصدر: مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير، تقرير التشخيص المتعدد المعايير-2006، ص:33.

مما سبق يمكن استنتاج ما يلي¹:

- خلال الفترة 2005/2003 القيمة المضافة ارتفعت بما يقارب 3 مليار دينار جزائري.
- مصنع الاسمنت بالشلف، حقق إنتاجية جيدة من خلال المعامل (VA/CA) ، و هو الأول على مستوى 12 مؤسسة تنشط في مجال الاسمنت في المستوى الوطني .
- استهلاك المواد الأولية لا تمثل سوى 23% من قيمة رقم الأعمال، في حين أن هذه النسبة تقدر بـ 40% في المؤسسات التي تعتبر رائدة .
- معدل القيمة المضافة و وصل في نهاية سنة 2005 إلى ما يعادل 73% .

¹ هذه الاستنتاجات و الشروح قامة بما إدارة المؤسسة، و هي منقولة من ، تقرير التشخيص المتعدد المعايير-2006، ص:34. و ما يلاحظ عليها أنها غير كافية لا تفني بأغراض مراقبة التسيير .

2-2. التحليل العمودي و تحليل التطور لجدول حسابات النتائج

تقوم مؤسسة الاسمنت بنوع آخر من التحليل المالي و المتمثل في تحليل أوزان بنود جدول حسابات النتائج، هذا التحليل الذي يساعدها على معرفة أوزان مختلف التكاليف و النواتج بالمقارنة مع رقم الأعمال المحقق، و في نفس الوقت تقوم المؤسسة بتحليل التطور من خلال المقارنة بين القيم و النسب المحققة في السنة الحالية و المحققة في السنتين السابقتين، أي أن المؤسسة تعتمد في عملية التحليل على أسلوب التحليل الديناميكي و التحليل الساكن، من خلال مراقبة الأداء عبر الزمن، و في نفس الوقت مراقبته على مستوى نفس السنة من خلال المقارنة مع قيم معيارية أو قيم محقق في مؤسسات أخرى.

و لكن يبقى دائماً المشكل قائم آلا و هو عدم وجود شروحات و تفسيرات كافية لمختلف النسب و المؤشرات التي تقوم المؤسسة بحسابها و هذا ما يجعل هذه المؤشرات و النسب فيها نوع من القصور في خدمة مراقبة التسيير .

و الجدول التالي يبين ذلك أوزان قيم جدول حسابات النتائج إلى رقم الأعمال و القيمة المضافة:

الجدول رقم 4-12: التحليل الرأسي و تحليل التطور لجدول حسابات النتائج، 2005/2003

تحليل التطور		التحليل الرأسي			البيان
05/04 %	05/03 %	2005 (%)	2004 (%)	2003 (%)	
-9%	-33%	22,54	24,74	33,45	المواد واللوازم المستهلكة \ رقم الأعمال (HT)
3%	-14%	5,3	5,14	6,16	الخدمات \ رقم الأعمال (HT)
4%	10%	72,51	70,05	65,74	القيمة المضافة \ رقم الأعمال (HT)
3%	-33%	13,02	12,69	19,39	مصاريف المستخدمين \ القيمة المضافة
-18%	-43%	2,41	2,93	4,21	الضرائب على الرسوم \ القيمة المضافة
-53%	-78%	1,83	3,89	8,51	المصاريف المالية \ القيمة المضافة
16%	-39%	0,99	0,85	1,61	مصاريف متنوعة \ القيمة المضافة
3%	-10%	16,69	16,14	18,45	مخصصات الاهتلاكات \ القيمة المضافة
6%	-26%	9,44	8,89	12,75	مصاريف المستخدمين \ رقم الأعمال (HT)
-15%	-37%	1,75	2,06	2,77	الضرائب على الرسوم \ رقم الأعمال (HT)
-51%	-76%	1,33	2,72	5,6	المصاريف المالية \ رقم الأعمال (HT)
22%	-32%	0,72	0,59	1,06	مصاريف متنوعة \ رقم الأعمال (HT)
7%	-0,25%	12,1	11,3	12,13	مخصصات الاهتلاكات \ رقم الأعمال (HT)
-4%	-28%	53,2	55,5	73,91	تكاليف الاستغلال \ رقم الأعمال (HT)
9%	50%	49,08	45,13	32,63	نتيجة الاستغلال \ رقم الأعمال (HT)
88%	451%	43,18	22,96	7,83	النتيجة الصافية \ رقم الأعمال (HT)
4%	22%	61,32	59,11	50,23	EBE / CA. HT
0,23%	11%	84,57	84,38	76,4	EBE / VA

المصدر: مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير، تقرير التشخيص المتعدد - 2006، ص:45.

من خلال النتائج الواردة في الجدول السابق نلاحظ أن مؤشر EBE / CA. HT و مؤشر EBE / VA تطور بشكل ملحوظ في سنة 2005 بالمقارنة مع سنة 2003 و هذا ما يعكس الوضعية الجيدة للمؤسسة و التطور المستمر للتسيير داخل المؤسسة و هذا ما يؤكد معدل التطور 05/03 و 05/04 الوارد في الجدول.

3-2. تحليل تطور تكاليف و نواتج الاستغلال: يساعد هذا الجدول على دراسة تطور قيم حسابات التسيير، بالقيمة و النسبة و ذلك بالمقارنة مع السنتين السابقتين، و هذا يمكن الإدارة من تقييم مدى تطور نشاطها خلال الثلاث سنوات الماضية.

الجدول رقم 4-13 : جدول تحليل تطور حسابات التسيير

U: KDA

2005/2004		2005		2004	2003	البيان	Nc
%	التغير	الحصة %	القيمة				
-79%	-2 935	0,01%	780	3 715	0	مبيعات بضعة	70
+16%	+1 003 005	97,68%	7 248 216	6 245 211	3 457 126	إنتاج مباع	71
100%	-18 223	-0,49%	-36 503	-18 280	174 050	إنتاج مخزون	72
-	0	-	0	0	0	إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة	73
+477%	+5 332	0,09%	6 450	1 118	0	أداءات خدمات	74
+263%	+45 681	0,85%	63 082	17 401	10 760	تحويل تكاليف الإنتاج	75
+80%	+400	0,01%	900	500	2 643	الإيرادات المالية	76
+178%	+19 266	0,41%	30 084	10 818	6 168	منتجات مختلفة	77
+272%	+78 477	1,45%	107 381	28 904	32 190	تحويل تكاليف الاستغلال	78
+18%	+1 131 003	100%	7 420 390	6 289 387	3 682 937	مجموع نواتج الاستغلال	
-82%	-2 963	0,02%	634	3 597	0	البضاعة المستهلكة	60
+6%	+89 602	42,38%	1 635 686	1 546 084	1 156 3 12	المواد و اللوازم المستهلكة	61
+20%	+63 663	9,97%	384 804	321 141	212 866	الخدمات	62
+23%	+129 320	17,75%	684 914	555 594	440 759	مصاريف المستخدمين	63
-1%	-1 766	3,28%	126 685	128 451	95 629	الصرائب و الرسوم	64
-43%	-73 609	2,50%	96 492	170 101	193 495	المصاريف المالية	65
+41%	+15 189	1,35%	52 295	37 106	36 498	مصاريف مختلفة	66
+24%	+171 661	22,75%	878 130	706 469	419 430	مخصصات الإهلاكات و المؤونات	68
+11%	+391 097	100%	3 859 640	3 468 543	2 554 989	مجموع تكاليف الاستغلال	

المصدر: مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير، تقرير التسيير - 2005، ص:76.

4-2. تطور نتائج الاستغلال: تقوم المؤسسة بإعداد هذا الجدول بغرض دراسة و تحليل نتائج المؤسسة و مدى تطورها بالمقارنة مع السنتين الماضيتين، خاص القيمة المضافة و النتيجة الصافية، كما تتبع المؤسسة هذا الجدول أدناه برسم بياني، لكل من القيمة المضافة و الناتج الخام و النتيجة الصافية، و ذلك من أجل تسهيل عملية استقراء النتائج .

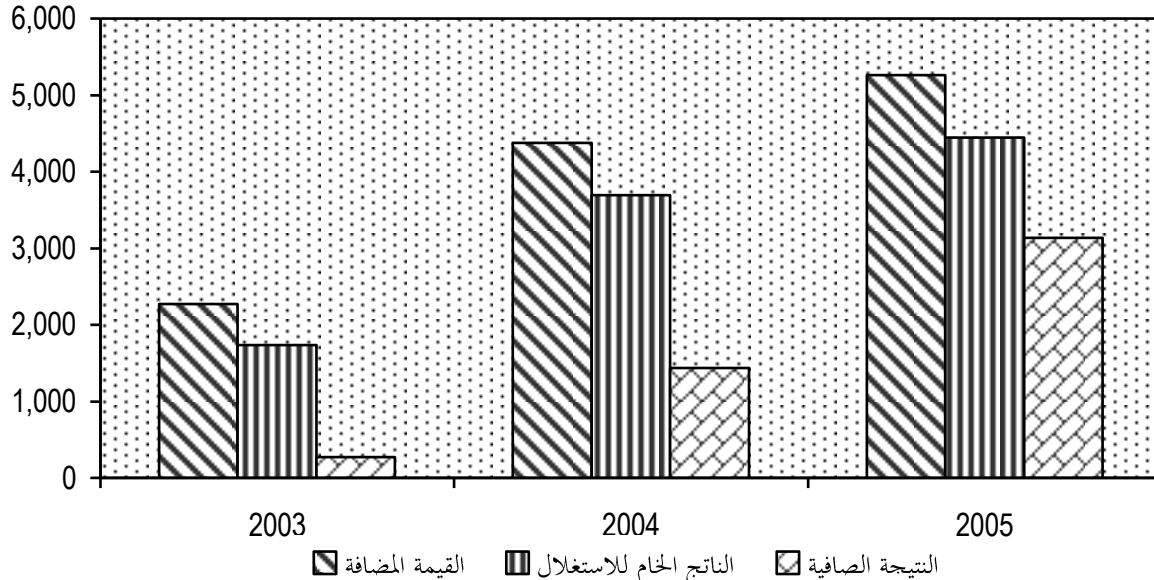
الجدول رقم 4-14 : جدول تحليل تطور نتائج التسيير

U: KDA

2005/2004		2005	2004	2003	البيان	N°
%	القيمة					
+24%	+28	+146	+118	0	الهامش الإجمالي	80
+20%	+882 558	+5 260 901	+ 4 378 343	+ 2 272 758	القيمة المضافة	81
+20%	+755 004	+4 449 302	+ 3 694 298	+ 1 736 370	النتائج الخام للاستغلال	
+26%	+739 906	+3 560 750	+ 2 820 844	+ 1 127 948	نتيجة الاستغلال	83
+132%	+1 360 481	+328 624	- 1 031 857	- 741 635	نتيجة خارج الاستغلال	84
+117%	+2 100 387	+3 889 374	+ 1 788 987	+ 386 313	النتيجة الإجمالية	880
+118%	+1 697 793	+3 132 789	+ 1 434 996	+ 270 650	النتيجة الصافية	88

M DA

الشكل رقم 4-12 : منحى تطور أهم النتائج الوسيطة



المصدر (الجدول و الشكل): مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير، تقرير التسيير - 2005، ص:78

- تساعد مثل هذه المنحنيات على تسهيل عملية تفسير هذه المؤشرات السابقة الذكر و ذلك لأغراض مراقبة التسيير .

يساعد الجدولين السابقين إدارة المؤسسة من خلال القيم التي تحويها على معرفة مدى التطورات الحاصلة في قيم حسابات التسيير باعتبار أن هذه الحسابات هي التي تحدد نشاط التسيير في المؤسسة و بالتالي العمل على تفسير هذه الحسابات .

2-6. معدلات التسيير: و هي معدلات تقوم المؤسسة بإعدادها لأغراض تقييم الأداء، و هي في شكل جدول يحتوي على مجموعة من القيم مقاسة إلى الكمية المنتجة أو عدد العمال أو رقم الأعمال و هذا الجدول مثل سابقه يساعد على عملية التحليل العمودي و الأفقي مما يسمح بالتفسير و الفهم الجيد للقيم و المعدلات المحسوبة . و الجدول التالي يبين ذلك :

الجدول رقم 4-15:معدلات التسيير

2005	2004	2003	2002	وحدة القياس	المعدلات
746	619	413	561	Agent ÷ KDA	مصارييف المستخدمين ÷ عدد العمال
9,44	9	11	11	%	مصارييف المستخدمين ÷ رقم الأعمال (HT)
13,02	14	17	15	%	مصارييف المستخدمين ÷ القيمة المضافة
7904	6571	3697	5214	Agent ÷ KDA	رقم الأعمال (HT) ÷ عدد العمال
5731	4457	2461	3737	Agent ÷ KDA	القيمة المضافة ÷ عدد العمال
61	56	50	59	%	E.B.E ÷ رقم الأعمال (HT)
85	83	76	82	%	E.B.E ÷ عدد العمال
5,3	5	6	5	%	الخدمات ÷ رقم الأعمال (HT)
22.54	27	33	24	%	استهلاك (M.F) ÷ رقم الأعمال (HT)
2264	1879	1085	1526	Agent÷Tonne	الإنتاج ÷ عدد العمال
2.53	2.37	2.27	2.45	Tonne ÷ KDA	القيمة المضافة ÷ الإنتاج
3.21	2.37	1.99	3	KDA÷KDA	القيمة المضافة ÷ استهلاكات (M.F)

المصدر : مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير، المخطط التجاري-2006، ص:57.

8-2. معدلات الإنتاجية:

الجدول رقم 4-16: القيمة المضافة و الإنتاجية:

2005	2004	2003	وحدة القياس	البيان
5 260 901	4 378 343	2 272 758	KDA	القيمة المضافة
9 411 981	8 940 768	8 774 079	KDA	النشاط الاقتصادي
56%	49%	26%	%	VA/AEN (1)
918	920	935	Agent	عدد العمال (EF)
10 253	9 718	9 384	KDA/Agent	AEN/EF(2)
الإنتاج المتوسط للعامل				
5 731	4 759	2 431	KDA	VA/EF(3) = (1)*(2)
236%	196%	100%	%	مؤشر التطور
أجور و رواتب العمال				
684 914	555 594	440 759	KDA	مصاريف العمال (FP)
746	604	471	KDA/Agent	مقسط الأجر السنوي
158%	128%	100%	%	مؤشر التطور
الانحراف = الإنتاجية - الأجر				
4 985	4 155	1 959	KDA	الانحراف بالقيمة المطلقة
254%	212%	100%	%	مؤشر التطور
مصاريف العمال بالمقارنة مع القيمة المضافة				
13%	13%	19%	%	المعدل = FP/VA
67%	65%	100%	%	مؤشر التطور
Ratio " FRP / VA" = 16%				

المصدر: مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير، التقرير السنوي التشخيص متعدد المعايير - 2005، ص:35.

كما سبق يكن نلاحظ ما يلي¹:

- معدل الإنتاجية بمعيار (VA/EF) ارتفعت لتصل إلى 236% خلال الفترة 2005/2003.

¹ مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير، تقرير التشخيص متعدد المعايير - 2006، ص:36.

في نهاية 2005 وصلت الإنتاجية في المؤسسة إلى 5731000 دج و هي الأفضل على مستوى المؤسسات الناشطة في الإسمنت في الجزائر.

القيمة المضافة المحققة في 2005 تغطي تقريباً بـ 8 مرات الأجر المتوسط السنوي للعامل و هذا يدل على تحقيق قيمة مضافة جد حسنة من طرف المؤسسة. و هذا ما يعكس التسيير الجيد لمؤسسة الاسمنت و تفوقها نسبياً على نظيراتها على المستوى الوطني .

المطلب الثاني: واقع استخدامات الموازنات التقديرية لأغراض مراقبة التسيير في مؤسسة

الاسمنت و مشتقاته بالشلف

تعتمد مؤسسة الاسمنت و مشتقاته في تسيير نشاطها على مجموعة من الموازنات التقديرية التي تغطي كل نشاطها، و التي تقوم بإعدادها بناءً على نتائج السنوات الخمس السابقة بالإضافة إلى واقع المحيط الذي تنشط فيه، و بعد الإنتهاء من إعداد الموازنات التقديرية تأتي مرحلة التنفيذ و المتابعة و هذا باستعمال مجموعة من التقارير المختلفة الزمان و المحتوى التي تعمل على متابعة و تلميح نشاط المؤسسة و توجيه قراراتها، و كمرحلة أخيرة تقوم المؤسسة خلال كل فترة موازنة بتحليل الانحرافات و استخراج الفروقات من أجل تقييم الأداء.

أولاً- الموازنات التقديرية

كما أسلفنا الذكر أن مؤسسة الاسمنت و مشتقاته تقوم بإعداد مجموعة من الموازنات التي تلخص كل نشاطها، و كباقي المؤسسات الجزائرية الأخرى، أول موازنة تقوم المؤسسة بإعدادها هي موازنة المبيعات، التي يتم على أساسها إعداد كل الموازنات التقديرية الأخرى.

و في ما يلي سنقوم بعرض بعض الموازنات التخطيطية التي تقوم المؤسسة بإعدادها:

1- المبيعات التقديرية لسنة 2005 للمؤسسة: تباع المؤسسة نوعين المنتجات، منتج الإسمنت بالإضافة إلى الكلنكار (CLINKER)، و فيما يلي سوف نعرض ميزانية المبيعات التقديرية لسنة 2005 :

الجدول رقم 4-17: الموازنة التقديرية للمبيعات - 2005

رقم الأعمال - الوحدة (U=KDA)						المبيعات - (TONNES)				المبيعات الأشهر
المجموع		الكلنكار		الاسمنت		الكلنكار		الاسمنت		
المتراكم	القيمة	المتراكم	القيمة	المتراكم	القيمة	المتراكم	الكمية	المتراكم	الكمية	
560330	560330	54080	54080	206250	506250	20800	20800	150000	150000	جانفي
1120660	560330	108160	54080	1012500	506250	41000	20800	300000	150000	فيفري
1748490	627830	162240	54080	1586250	573750	62400	20800	470000	170000	مارس
2410070	661580	216320	54080	2193750	607500	83200	20800	650000	180000	أفريل
3071650	661580	270400	54080	2801250	607500	104000	20800	830000	180000	ماي
3733230	661580	324480	54080	3408750	607500	124800	20800	1010000	180000	جوان
4394810	661580	378560	54080	4016250	607500	145600	20800	1190000	180000	جويلية
5056390	661580	432640	54080	4623750	607500	166400	20800	1370000	180000	أوت
5718230	661580	486980	54340	5231250	607500	187300	20900	1550000	180000	سبتمبر
6278820	560590	541320	54340	5737500	506250	208200	20900	1700000	150000	أكتوبر
6839410	560590	595660	54340	6243750	506250	299100	20900	1850000	150000	نوفمبر
7400000	560590	650000	54340	6750000	506250	250000	20900	2000000	150000	ديسمبر
7400000	7400000	650000	650000	6750000	6750000	250000	250000	2000000	2000000	المجموع

المصدر: مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير - 2006

2- الموازنة التقديرية للإنتاج:

الجدول رقم 4-18 : الموازنة التقديرية للإنتاج - 2005

فائض الإسمنت (Tonne)		إنتاج الإسمنت (Tonne)			إنتاج الكلنكر (Tonne)			الإنتاج الأشهر
المتراكم	التقديري	المخزون	المتراكم	التقديري	المخزون	المتراكم	التقديري	
150 000	150 000	50 000	150 000	150 000	105 700	187 000	187 000	جانفي
300 000	150 000	50 000	300 000	150 000	110 800	343 400	156 400	فيفري
470 000	170 000	50 000	470 000	170 000	129 100	530 400	187 000	مارس
650 000	180 000	50 000	650 000	180 000	121 700	700 400	170 000	أفريل
830 000	180 000	50 000	830 000	180 000	127 900	884 000	183 600	ماي
1 010 000	180 000	50 000	1 010 000	180 000	120 500	1 054 000	170 000	جوان
1 190 000	180 000	50 000	1 190 000	180 000	126 700	1 237 600	183 600	جويلية
1 370 000	180 000	50 000	1 370 000	180 000	126 100	1 414 400	176 800	أوت
1 550 000	180 000	50 000	1 550 000	180 000	101 600	1 567 400	153 000	سبتمبر
1 700 000	150 000	50 000	1 700 000	150 000	110 000	1 727 200	159 800	أكتوبر
1 850 000	150 000	50 000	1 850 000	150 000	111 600	1 880 200	153 000	نوفمبر
2 000 000	150 000	50 000	2 000 000	150 000	120 000	2 040 000	159 800	ديسمبر
2 000 000	2 000 000	600 000	2 000 000	2 000 000	1411700	2 040 000	2 040 000	المجموع

المصدر : مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير - 2006.

ثانياً- متابعة التنفيذ و رفع التقارير داخل مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف

بعد ما يتم إعداد الموازنات التقديرية من طرف موظف مختص يصادق عليها من طرف المدير العام و مجلس الإدارة و يعطي المدير الضوء الأخضر لبدء تنفيذ الموازنة، و أثناء عملية التنفيذ يتم رفع مجموعة من التقارير إلى الإدارة العليا من أجل متابعة تنفيذ هذه الموازنات و الرقابة على العمليات، لإتخاذ القرارات التصحيحية الضرورية لذلك، و تختلف هذه التقارير حسب اختلاف طبيعتها، فهناك بعض التقارير يومية، و أخرى شهرية، سنوية، بالإضافة إلى التقرير الذي يتم رفعه إلى المديرية الجهوية بالجزائر العاصمة، هذه المديرية التي تضم كل من (ECDE , ERCE , ERCO , ACC , ERCC).

هذه التقارير التي تعتبر من أهم الأدوات التي تستعملها الإدارة في المتابعة مراقبة التنفيذ و التي تساعد على تحقيق الرقابة على التسيير أثناء تنفيذ الموازنات، كما تساعد الإدارة على كشف الانحرافات الممكن حدوثها، و ذلك في الوقت المناسب و إتخاذ الإجراءات التصحيحية الضرورية لذلك .

و في ما يلي سنقوم بعرض نماذج لبعض التقارير التي يتم رفعها:

1- التقارير اليومية: هناك مجموعة من التقارير اليومية التي يتم رفعها إلى الإدارة العليا، أهمها (تقرير

الإنتاج، تقرير النشاط، تقرير العرضي)¹، و التي تسمح بالمتابعة اليومية لنشاط المؤسسة، و تساعد على تحقيق الرقابة المستمرة على النشاط.

حيث تُقدم هذه التقارير:

- تقرير كامل عن النشاط اليومي للإنتاج و الذي يتضمن كل من الإنتاج التقديري اليومي و الإنتاج المحقق اليومي و معدلات التغير بين كل من التقديري و المحقق في كل يوم و لكل مرحلة إنتاجية.
- تقرير عن عدد ساعات العمل في اليوم التقديرية منها و المحققة مع المقارنة بينهما.
- يقدم أيضاً مجموعة من المقارنات بين النشاط اليومي بالمقارنة مع الشهري و السنوي.
- تقرير عن المواد المستهلكة خلال اليوم في كل مرحلة إنتاجية و معدلات الاستهلاك.
- تقرير عن الإنتاج اليومي من الإسمنت، بالتفصيل (أكياس، سائب) .
- تقرير عن كل مراحل الإنتاج و حسب كل خط إنتاجي ...

و في ما يلي سنقوم بعرض أحد هذه التقارير . كما يبينه الجدول التالي :

- التقرير اليومي للإنتاج²:

¹ للإطلاع على تقرير النشاط اليومي، التقرير العرضي ، أنظر الملاحق.

² مؤسسة الاسمنت و مشتقاته الشلف ، مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير- 2006.

الاورشة	يوم 2006/04/28			الإنتاج الشهري (T)			ساعة عمل في الشهر			الكمية المنتجة في الشهر (T/h)			الإنتاج التراكم (T)					
	T/h Débit	HM	Produ	التقديري	الاحقق	المعدل	التقديري	الاحقق	المعدل	التقديري	الاحقق	المعدل	ت.سنوي	ت. الفترة	الاحقق	% السنوي	% الفترة	الاخراف
Cru1	337	24:00	8088	165811	181811	%109	572:00	561:00	%98	290	323	%111	1658120	486381	555986	%34	%114	1102134-
Cru2	310	19:30	6045	88889	141855	%160	307:00	477:00	%156	290	297	%102	1760684	580399	596821	%34	%103	1163863-
المجموع	325	43:30	14133	254700	323026	%127	879:00	1038:00	%118	580	620	%107	3418804	1066780	1152807	%34	%108	2265997-
الفرن الطاهي 1	150	24:00	3600	97000	95560	%99	675:00	640:00	%95	144	149	%103	970000	284533	312344	%32	%110	657656-
الفرن الطاهي 2	150	24:00	3600	52000	93073	%179	362:00	647:00	%179	144	144	%100	1030000	339533	356413	%35	%105	673587-
المجموع	150	48:00	7200	149000	188633	%127	1037:00	1287:30	%124	288	293	%102	2000000	624066	668757	%33	%107	133243-
الأسمنت 1	88	24:00	2112	55714	51126	%92	557:00	605:00	%109	100	84	%84	613214	219500	210206	%34	%69	403008-
الإسمنت 2	100	24:00	2400	55714	60874	%109	557:00	620:00	%111	100	98	%98	613214	219500	238915	%39	%109	374299-
الإسمنت 3	145	24:00	3480	83572	89379	%107	557:00	622:00	%112	150	144	%96	923572	243001	300027	%32	%123	623545-
المجموع	111	72:00	7992	195000	201379	%103	1671:00	1849:00	%111	350	326	%93	2150000	682001	749148	%35	%110	1400852-
الناتج			5973	195000	192838	%99							2150000	687000	752469	%35	%110	1397531-

الاستهلاك بالطن											
الشهر						اليوم					
المعدل	المجموع	المعدل	الجير	المعدل	الجبس	المعدل	المجموع	المعدل	الجير	المعدل	الجبس
%13.2	6761	%9.7	4962	%3.5	1799	%11.9	252	%8.4	178	%3.5	74
%13.3	8097	%9.8	5966	%3.5	2131	%11.3	270	%7.8	186	%3.5	84
%14.6	13065	%11.1	9934	%3.5	3131	%15.2	529	%11.7	407	%3.5	122
%13.9	27923	%10.4	20862	%3.5	7091	%13.2	1051	%9.8	771	%3.5	280
%12.9	96748	%9.4	70496	%3.5	26252	المتجمع السنوي					

1675000	مخزون الأكياس
%0.12	% الأكياس المعطوبة

المخزون	المحسوب	الفعلي
Cru	22365	22500
Caiss	164969	141513
الإسمنت	36362	98400

معدلات الطاقة		
المقدر	الفعلي	
95	102	كهرباء kwh/T ciment
850	856	الغاز kcal/kg kk

الناتج في اليوم بالطن		الاحقق (A/J)	الاحقق (M/J)	الباقي الورشة
4840	Sac cam	9174	-	Cru
-	Sac wag	5390	-	Cuisson
4840	s/T sac	5671	-	الإسمنت
1133	Vrac cam	5658	1082	الناتج
-	Vrac wag			
1133	s/T Vrac			
5973	المجموع اليومي			

استهلاك الطاقة و ساعات العمل	
kcal/kg kk 914	FOUR1 الطاقة الاستهلاكية لـ
kcal/kg kk 797	FOUR2 الطاقة الاستهلاكية لـ
T/H 260	عدد الساعات FOUR1 من 1 إلى 5 سا
T/H 260	عدد الساعات FOUR2 من 2 إلى 5 سا

المسؤول I	المسؤول II	المسؤول III	المسؤول VI
-----------	------------	-------------	------------

المصدر : ECDE، مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير - 2006

3 تقرير النشاط لمؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف:

يعد هذا التقرير كل عشرة أيام من طرف مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير، و يحتوي على إنتاج مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف خلال العشرة أيام الماضية، مع تبيان: الكمية المنتجة من خلال كل خط أو فرن إنتاج، الكمية المنتجة و المعبئة في الأكياس، الكمية المنتجة غير المعبئة و كمية الإنتاج من مادة الكلنكر، ثم يتم رفعه إلى الرئيس المدير العام الذي يقوم بدوره برفعه إلى المديرية الجهوية للإسمنت و التي تضم كل من (ERCE , ERCC , ACC , ERCO , ECDE)، و يتم إرفاق هذا التقرير برسالة من طرف الرئيس المدير العام¹.

و يساعد هذا التقرير على مراقبة تسيير مؤسسات الإسمنت من طرف المديرية الجهوية بالجزائر العاصمة سواءً مع بعضها البعض أو مع مؤسسات أخرى تنشط في نفس القطاع، و تقوم المديرية الجهوية بإرسال نتائج فحص التقرير مع تبيان كل الملاحظات.

الجدول رقم 4-20: تقرير النشاط لمؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف-07/21 إلى 2006/07/31

U:Tonne

مخزون الاسمنت	مخزون الكلنكر	CLINKER			CIMENT			EXPEDITIONS			الوحدة
		المترام	الإنتاج	الورشة	المترام	الإنتاج	الورشة	المترام	الإنتاج	الورشة	
39353	43550	1086049	31690	SAC CPJ 45	377989	13426	BK1	522685	12902	Four1	وادسلي الشلف
		293675	10564	VRAC CPJ 45	419857	14439	BK2	603989	19535	Four2	
					580942	17503	BK3				
		1379724	42254	المجموع	1378788	45368	المجموع	1126674	32437	المجموع	

المصدر : مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير - 2005.

¹ للإطلاع محتوى الرسالة المرفقة لهذا التقرير أنظر الملاحق .

3- تقرير مراقبة التسيير: يحتوي هذا التقرير على مجموعة من التقارير الفرعية في شكل جداول، و هي عديدة و متنوعة بتنوع نشاطات المؤسسة، و معظم هذه التقارير هي شهرية، و تساعد على المتابعة المستمرة لكل نشاطات المؤسسة و معرفة كل التغيرات الممكن حدوثها أولاً بأول، و تحتوي هذه التقارير أو الجداول على كل من القيم التقديرية الشهرية، القيم الفعلية الشهرية، معدلات المقارنة بين القيم التقديرية و القيم الفعلية، القيم المتراكمة الفعلية، القيم المتراكم التقديرية، و معدلات المقارنة بين القيم التقديرية المتراكم و القيم الفعلية المتراكمة، و تختلف هذه القيم من جدول إلى جدول حسب طبيعة النشاط الذي يتابعه هذا الجدول . و في ما يلي سنقوم بعرض بعض التقارير الشهرية التي تقوم المؤسسة بإعدادها :

الجدول رقم 4-21: تقرير الإنتاج 2005/08/31

U= Tonne

المتجمع في 31/08/2005			شهر أوت			الورشة
المعدل %	الفعلي	التقديري	المعدل %	الفعلي	التقديري	
97%	685 916	709 402	93%	135 452	145 299	CRU1
105%	1 106 724	1 051 966	61%	89 036	145 299	CRU2
102%	1 792 640	1 761 368	77%	224 488	290 598	المجموع
96%	399 837	415 000	92%	78 492	85 000	Four1
107%	660 168	615 400	65%	54 881	85 000	Four2
103%	1 060 005	1 030 400	78%	133 373	170 000	مجموع الكنكر
112%	414 605	371 770	87%	53 803	62 150	BK1
81%	197 874	242 950	83%	51 497	62 150	BK2
313%	600 215	191 500	129%	86 613	67 200	BK3
104%	1 212 694	1 162 370	100%	191 913	191 500	المجموع الاسمنت
105%	1 218 975	1 160 000	96%	173 284	180 000	المنتجات

المصدر: مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير، تقرير مراقبة التسيير-2005، ص:1.

الجدول رقم 4-22: تقرير المواد المستهلكة 2005/08/31

البيان	المتوقع (KDA)	الفعلي (KDA)	الحصة من CA	الحصة الكلية للإستهلاك
PDR كهرباء و مكانيك	160 550	416 155	13%	43%
أكياس	121 458	149 750	5%	16%
الكهرباء	104 718	105 816	3%	11%
المواد المقاومة	143 872	153 301	5%	16%
الغاز	58 484	67 579	2%	7%
الماء	4 598	1 778	0.06%	0.2%

المصدر: مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير، تقرير مراقبة التسيير-2005، ص:2.

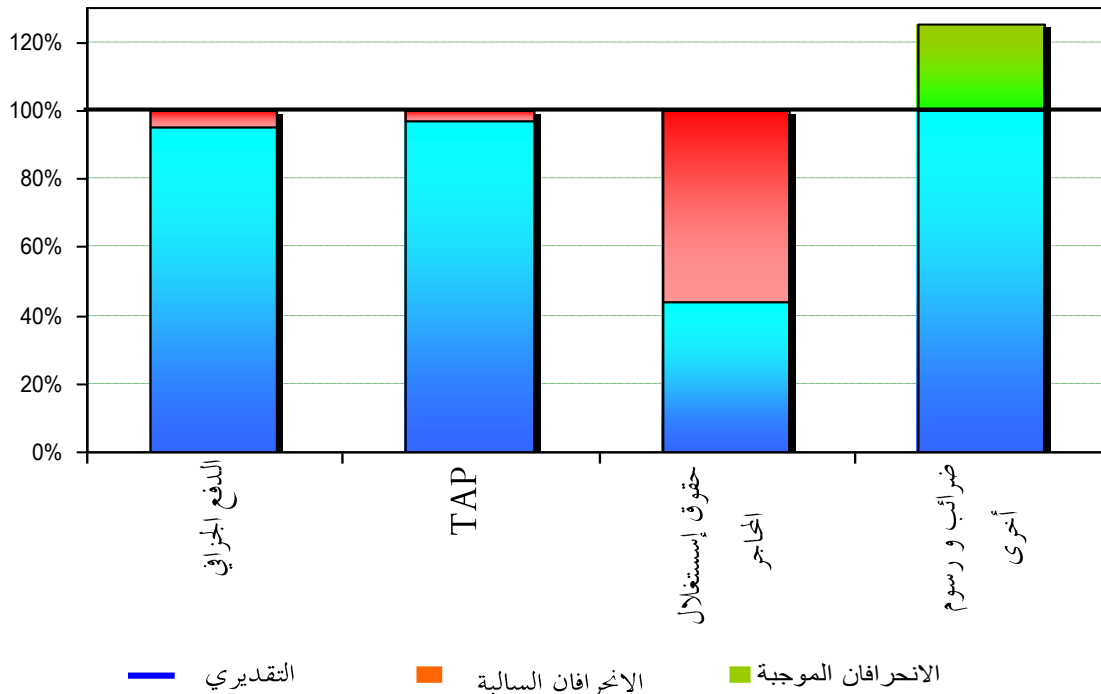
الجدول رقم 4-23 : تقرير التوقف (الصيانة)-2005/08/28

الورشة	ساعة العمل التقديرية	مجموع التوقف	وقفة غير المبرمج	الخصبة %
CRU1	1 475	3 046	320	11%
CRU2	2 687	1 343	985	73%
Four1	1 836	2 718	599	22%
Four2	3 217	853	475	56%
BK1	3 290	1 124	1 104	98%
BK2	1 280	3 348	894	27%
BK3	3 074	1 493	1 442	97%

المصدر: مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف/مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير، تقرير مراقبة-2005، ص:3.

4-التقارير البيانية: لقد أوردنا سابقاً في الجانب النظري من هذا البحث أن بعض التقارير الرقابة ممكن أن تكون في شكل منحنيات تسهل عملية إستقراء الانحرافات و تحديد مناطق الانحرافات السالبة و الموجبة، و في مؤسسة الإسمنت تقوم الإدارة بإعداد مجموعة من المنحنيات الرقابية، و هي عبارة عن منحنيات ملحقمة بجداول متابعة الموازنات أو ملحقمة بجداول التحليل المالي و مثال على ذلك :

الشكل رقم 4-13 : منحني معدلات المقدرة بالمقارنة مع المحققة (الضرائب و الرسوم)



المصدر: مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير، تقرير متابعة الموازنات-2005، ص:14.

تمثل المنطقة الزرقاء القيم التقديرية، و المنطقة الحمراء الانحرافات السالبة، أما المنطقة الخضراء فتمثل الانحرافات الإيجابية.

5-التقارير السنوية: هناك عدة تقارير سنوية تقوم إدارة مؤسسة الاسمنت بإعدادها . أهمها:

1-5. تقرير التسيير: يعتبر من بين أهم التقارير السنوية التي تقوم المؤسسة باعدادها، و أهم ما يشتمل عليه

هذا التقرير ما يلي :

- التعريف بالمؤسسة و منتجاتها مع اشتماله على كل ما هو جديد .
- رسالة الرئيس المدير العام للمؤسسة و التي يعبر فيها عن وضعية النشاط خلال السنة المنصرمة .
- مؤشرات تطور رقم الأعمال مع مقارنة مع السنوات السابقة .
- نتائج ومؤشرات الجودة خلال السنة المنصرمة .
- مختلف المؤشرات و المعدلات المتعلقة بإنتاج الاسمنت و الكلنكر داخل المؤسسة ، مع شروح لبعض القيم و المؤشرات .
- مختلف مؤشرات الحجم داخل المؤسسة.
- الوضعية التجارية للمؤسسة و مختلف المؤشرات المتعلقة بها .
- وضعية المورد البشري داخل المؤسسة .
- تقييم لعملية التنظيم و التخطيط و التطوير داخل المؤسسة خلال السنة المنصرمة.
- الوضعية المالية للمؤسسة مع إبراز مختلف المؤشرات المتعلقة بها .
- تقرير عن النشاط الإداري خلال السنة المنصرمة.

2-5. تقرير التشخيص المتعدد المعايير: يعتبر أيضاً من أهم التقارير التي تقو الإدارة بإعدادها و يتضمن هذا

التقرير ما يلي:

- تقديم عام للمؤسسة مع الأخذ في الحسبان كل التطورات و التغييرات التي حدثت خلال السنة.
- الإنتاج داخل المؤسسة (تطوره و مختلف المؤشرات المتعلقة به).
- تطور مخطط إنتاج المؤسسة و تطور مؤشرات رقم الأعمال .
- تسيير الجودة داخل المؤسسة.
- المورد البشري داخل المؤسسة.
- تحليل النشاط الصناعي و التجاري للمؤسسة .
- مختلف مؤشرات و معدلات التطور خلال الفترة 2005/2003.
- التحليل المالي لقائمتي الميزانية و جدول حسابات النتائج .
- بالإضافة إلى بعض التفسيرات المرتبط بالعناصر التي سبق ذكرها .

ثالثاً- تحليل انحراف الموازنات في مؤسسة الإسمنت و مشتقاته بالشلف

بعد إعداد الموازنات التقديرية المتنوعة و المعتمدة من طرف الإدارة تأتي مرحلة تنفيذ هذه الموازنات بعد اعتمادها من طرف الرئيس المدير العام و مجلس الإدارة ، و في نهاية كل مرحلة من السنة أو فترة (n) ، أي بعد تحقيق النتائج الفعلية، تقوم الإدارة بعملية المقارنة بين القيم الفعلية و القيم التقديرية و استخراج الانحرافات و المعدلات في شكل جداول تسمى داخل المؤسسة بـ جداول متابعة الموازنات، و التي تحتوي على القيم الحقيقي و القيمة التقديرية، و عدد هذه الجداول التحليلية كثيرة و متنوعة بحيث تغطي كل نشاط المؤسسة، و تتبع بعض الجداول بمنحنيات تبين لنا المناطق السلبية و الايجابية لهذه الانحرافات، هذه الجداول التي نذكر منها:

جدول متابعة موازنة المبيعات، الإنتاج النصف مصنع، الإنتاج التام الصنع، المواد المستهلكة، المصاريف المالية، الضرائب و الرسوم، مصاريف المستخدمين، مصاريف المختلفة، الخدمات، مخصصات الإهلاكات، مصاريف الصيانة، المصاريف الوسيطة للإنتاج، مؤشرات إستهلاك المواد، مؤشرات الإنتاج، المبيعات، مؤشرات النقدية، التكاليف الثابتة، التكاليف المتغيرة... الخ.

نظام الموازنات التقديرية داخل المؤسسة مستعمل بشكل حسن حيث يتيح للإدارة متابعة كل النشاطات بشكل فعال مهما كان حجم هذه النشاطات، و لكن يبقى المشكل دائماً في التفسيرات و الشروح غير الكافية المرفقة بهذه الجداول مما ينقص من فاعلية هذه الموازنات في أداء مهامها الرئيسية و المتمثلة في التخطيط و الرقابة.

و سنقوم فيما يلي بسرد بعض جداول تحليل الانحرافات و التي يتم إعدادها في المؤسسة¹:

¹ للإطلاع على مزيد من الجداول أنظر الملاحق ، ملحق الموازنات.

الجدول رقم 4-24 : جدول متابعة موازنة المبيعات-2005

رقم الأعمال ب.د.ج				الإنتاج بالطن				الفترة
المعدل	الانحراف	المحقق	المقدر	المعدل	الانحراف	المحقق	المقدر	
119%	104338	664 668	560 330	127%	39867	189 867	150 000	جانفي
77%	130083 -	430 292	560 330	82%	26463 -	123 537	150 000	فيفري
98%	11657 -	616 173	627 830	104%	6534	176 534	170 000	مارس
98%	37375	1 711 133	1 748 490	104%	19938	489 938	470 000	مجموع الثلاثي الأول
110%	68773 -	730 353	661 580	115%	27308	207 308	180 000	أفريل
117%	109701	771 281	661 580	123%	40640	220 640	180 000	ماي
113%	83657	745 255	661 580	120%	35133	215 133	180 000	جوان
113%	626149	2 246 889	1 984 740	119%	103081	643 081	540 000	مجموع الثلاثي الثاني
102%	12442	674 022	661 580	108%	14074	194 074	180 000	جويلية
103%	19177	680 757	661 580	109%	15539	195 539	180 000	أوت
123%	153381 -	815 221	661 840	130%	54465	234 465	180 000	سبتمبر
109%	185000	2 170 000	1 985 000	116%	84078	624 078	540 000	مجموع الثلاثي الثالث
99%	7518 -	553 072	560 590	106%	8686	158 686	150 000	أكتوبر
73%	151946 -	408 644	560 590	77%	33761 -	116 239	150 000	نوفمبر
28%	402112 -	158 478	560 590	45%	81785 -	68 215	150 000	ديسمبر
67%	561576 -	1 120 194	1 681 770	76%	106860 -	343 140	450 000	مجموع الثلاثي الرابع
98%	248216	7 248 216	7 400 000	105%	100237	2 100 237	2 000 000	المجموع الكلي

الجدول رقم 4-25 : جدول متابعة موازنة الإنتاج - 2005

الإسمت (T)				الكنكر (T)				الفترة
المعدل	الانحراف	المحقق	المقدر	المعدل	الانحراف	المحقق	المقدر	
103%	4874	154 874	150 000	62%	71729 -	115 271	187 000	جانفي
92%	11343 -	138 657	150 000	103%	4767	161 167	156 400	فيفري
99%	1489 -	168 511	170 000	102%	4369	191 369	187 000	مارس
98%	7958 -	462 042	470 000	88%	62593-	467 807	530 400	مجموع الثلاثي الأول
116%	27931	207 931	180 000	101%	1888	171 888	170 000	أفريل
105%	8492	188 492	180 000	49%	39712 -	89 888	183 600	ماي
104%	7642	187 642	180 000	99%	2299 -	167 701	170 000	جوان
108%	44065	584 065	540 000	82%	94123 -	429 477	523 600	مجموع الثلاثي الثاني
108%	14892	194 892	180 000	94%	11407 -	172 193	183 600	جويلية
107%	12434	192 434	180 000	111%	19488	196 288	176 800	أوت
115%	27057	207 057	180 000	110%	15738	168 738	153 000	سبتمبر
110%	54383	594 383	540 000	105%	23819	537 219	513 400	مجموع الثلاثي الثالث
130%	44764	194 764	150 000	117%	27830	187 630	159 800	أكتوبر
107%	10149	160 149	150 000	109%	14174	167 174	153 000	نوفمبر
55%	67426 -	82 574	150 000	69%	49045 -	110 755	159 800	ديسمبر
97%	12315 -	437 487	450 000	99%	7041 -	465 559	472 600	مجموع الثلاثي الرابع
104%	077977	2 077 977	2 000 000	93%	139839 -	1 900 062	2 040 000	المجموع الكلي

الجدول رقم 4-26: جدول متابعة موازنة مبيعات الاسمنت

2005 U=KDA				البيان
المعدل	الانحراف	المحقق	المقدر	
111%	565787	5 815 787	5 250 000	SAC
95%	67571 -	1 432 429	1 500 000	VRAC
107%	498216	7 248 216	6 750 000	المجموع

المصدر: مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير - 2006.

الجدول رقم 4-27: جدول متابعة موازنة الضرائب و الرسوم

2005 U=KDA				البيان
المعدل	الانحراف	الفعلي	المقدر	
95%	-224	4 498	4 722	الدفع الجزائي
97%	-2 738	100 862	103 600	TAP
44%	-21 044	16 236	37 280	حقوق استغلال المحاجر
222%	2 799	5 089	2 290	رسوم و ضرائب أخرى
86%	-21 207	126 685	147 892	المجموع

المصدر: مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير - 2006.

الجدول رقم 4-28: جدول متابعة موازنة المصاريف الوسيطة للإنتاج

2005 U=KDA				
المعدل	الانحراف	الفعلي	المقدر	
المواد الأولية المستعملة (أ)				
79,35%	-32 174	123 611	155 785	Briques réfractaires الأجرور المقاوم
44,66%	-4 362	3 520	7 882	Bétons réfractaires الخرسانة المقاومة
114,47%	47 904	379 059	331 155	أكياس الإسمنت
59,24%	-16 189	23 525	39 714	متفجرات
118,92%	492	3 092	2 600	مواد كيميائية
0,00%	-10 298	0	10 298	Boulets
108,09%	27 940	373 312	345 372	الكهرباء
112,98%	27 815	242 050	214 235	الغاز
115,65%	1 560	11 529	9 969	ماء صناعي
58,97%	-7 385	10 615	18 000	نترات الحديد
103,11%	35 303	1 170 313	1 135 010	المجموع
الخدمات (ب)				
153%	1 069	3 069	2 000	التأجير
83%	-18 112	89 888	108 000	تكاليف استغلال المحاجر
103%	102	3 210	3 108	Honoraires contrôle de qualité
65%	-1 050	1 950	3 000	Honoraires actualisation Topographique
15%	-849	151	1 000	Honoraires étalonnage des équipements
84%	-18 840	98 268	117 108	المجموع

المصدر: مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، مديرية التنظيم و التخطيط و التطوير، تقرير متابعة الموازنات للإستهلاكات

الوسيطة - 2005، ص: 3.

بعد حساب الانحرافات الناتجة عن الفرق بين القيم الحقيقية و القيم التقديرية يتم مقارنة هذه النسب مع النسب التقديرية، أو مقارنتها مع القيم المحققة من طرف المؤسسات التي تنشط في نفس القطاع و أهمها مؤسسة "أورسكوم" و هي من بين أحسن المؤسسات الناشطة في هذا القطاع، و يتم إتباع هذه الإنحرافات بتفسيرات تبين سبب هذه الانحرافات و المسؤول عنها.

و لكن ما يلاحظ حقيقة داخل المؤسسة لا يوجد تفسيرات كافية لهذه الانحرافات كما أن عدد التقارير التي يتم رفعها أثناء تنفيذ الموازنات هي غير كافية و لا تصل في الوقت المناسب في بعض الأحيان، كما أن الموازنات لا تستند في إعدادها إلى مرجعية و منطلق قوي، وذلك كما أورد لنا أحد الموظفين في قسم المحاسبة يعود إلى عدم وجود محاسبة التكاليف و التي لها دور كبير في تبيان مراكز التكلفة.

كما أن تحليل الانحرافات داخل المؤسسة يتم بطريقة يدوية و لا يوجد برنامج خاص يعمل على الحساب، و ذلك بسبب التغير المستمر في تكاليف و منتجات مراكز النشاط داخل المؤسسة مما يجعلها غير ثابتة و كما يجعل عملية النمذجة عملية صعبة، و بالتالي عدم المقدرة على بناء برنامج كمبيوترى يستطيع التحكم في نظام الموازنات .

المطلب الثالث: نظام المحاسبة المدمج في مؤسسة الاسمنت و دوره في تحقيق الرقابة¹

تملك المؤسسة برنامج للمحاسبة العامة، الذي يساعد على التسجيل الإلكتروني للبيانات و المعلومات الناتج عن مختلف المعاملات الداخلية و الخارجية، حيث يسمح هذا البرنامج بمراقبة فعالة لكل العمليات المحاسبية للمؤسسة، و يسمح بتقليل الأخطاء المحاسبية التي كانت ترتكب في النظام اليدوي، و بالموازاة مازالت المؤسسة تعمل بالنظام اليدوي بحيث يتم تسجيل العمليات يدوياً في مختلف الوثائق العادية، ثم يتم نقل تلك البيانات في برنامج خاص على جهاز الكومبيوتر، و يتم الاحتفاظ بالوثائق في الأرشيف في شكلها المادي، كما تملك مؤسسة الاسمنت نظام الشبكة الداخلية و الذي يربط بين مختلف إدارات المؤسسة، من إدارات دنيا إلى إدارات وسطى داخل المؤسسة، بالإضافة إلى الإدارة العليا، و التي تبعد عن المصنع 7 كيلومترات، حيث يسمح هذه النظام بتداول المعلومات بين مختلف الإدارات، سواءً الوثائق و المعلومات أو الرسائل المكتوبة أو الصوتية، مما يسهل عملية التسيير داخل المؤسسة.

هذا النظام الإلكتروني المحاسبي و رغم قدمه² و بعض عيوبه كما أورد لنا أحد الموظفين في قسم المحاسبة، إلا أنه يساعد على تحقيق الرقابة على التسيير في بعض الأنشطة و من الأمثلة التي رأيناها أثناء هذه الدراسة الميدانية ما يلي:

المؤسسة تعتمد في تسيير مخزونها على نظام محاسبي إلكتروني، يحوي هذا البرنامج كل أنواع المواد التي تستعملها المؤسسة في شكل رموز مقتبسة من المخطط الوطني المحاسبي، أي أن كل نوع معين من المواد له رقم خاص به يبدأ بالرقم "3" و هو الدال على صنف المخزونات، و هذه المخزونات مرتبة في هذا البرنامج وفق الصنف الذي تنتمي إليه، فالمواد الكيماوية مثلاً لها ترقيمها الخاص الدال على أنها مواد كيماوية، قطع

¹ عن موظفي مصلحة المحاسبة و ما لحظناه عملياً على جهاز الكمبيوتر.

² أنشأة المؤسسة النظام المحاسبي المبني على الحاسب (البرنامج الإلكتروني)، في سنة 1993 و هو يشتغل مع نظام الويندوز 98 مما يعني أنه يعتبر قدم و لا يواكب متطلبات العصر .

الغيار مثل البراغي و ما شابه ذلك لها ترقيم خاص بما يدل على أنها قطع غيار و هكذا... الخ ، و أثناء كل عمليات سحب أو إيداع داخل المخزن يتم تسجيل كل البيانات المتعلقة بتلك العملية، من تاريخ السحب أو الإيداع، نوع المواد، اسم الساحب للمواد و المنصب الذي يشغله داخل المؤسسة أو خارج المؤسسة، كما تتضمن إسم الموقع على العملية و هل هو مسموح له بذلك.. الخ ، و لا يسمح هذا البرنامج بتسجيل العملية مرتين، و ما لاحظناه أيضاً أن المؤسسة تطبق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم المخزونات، و هذه الطريقة مبرمج في هذا النظام آلياً ، و بعد كل عملية إدخال أو إخراج، الكمبيوتر يقوم بحساب التكلفة الوسطية المرجحة للمخزونات لكل نوع بطريق أوتوماتيكية، كما يبين كمية المخزونات الموجودة في المخزن و كمية و قيمة مخزون الأمان فإذا نزل مخزون الأمان تحت الحد المطلوب فإن هذا النظام يقوم بإعلام الموظف بأن مخزون الأمان هو تحت الحدي المطلوب .

و تفكر المؤسسة، بجعل عمليات التسجيل المحاسبي تتم من طرف شخص و احد فقط، و لان المخزونات في النظام الحالي تتم عملية تسجيل عند دخول أو خروج المواد، عدة مرات، حيث يقوم أمين المخزن بالتسجيل و مسؤول محاسبة المخزونات بتسجيل العملية أيضاً و هكذا، و لكن و فق النظام الجديد الذي تريد المؤسسة أن تتبناه ، يقوم شخص واحد بعملية التسجيل على الحاسب، (مثلاً أمين المخزن) ، و أما البقية فدورهم رقابي قط من خلال مقارنة البيانات الواردة في الوثائق مع ما هو مسجل في هذا النظام، و هذا كله بالاعتماد على نظام الشبكة الداخلية الذي تتبناه المؤسسة و تعمل على تطويره، ليتماشى و متطلبات المنافسة، كما تعمل على تبني نظام الشبكة الدولية (الانترنت) ، خاصة في ظل وجود علاقات كثيرة بين مؤسسة الاسمنت و مورديها من أوروبا.

فمثل هذا النظام المحاسبي المعتمد على الحاسب يسمح بتحقيق رقابة فعالة على مختلف أنشطة المؤسسة، و يسهل عملية اتخاذ القرار، و يعطي أكثر تنظيم و دقة لعمليات المؤسسة.

المبحث الثالث : محاسبة التكاليف (أسباب عدم إستعمالها والمخاطر المنجر عن ذلك)

تعاني مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف مثلها مثل كل المؤسسات الجزائرية من نقص في أدوات التسيير المستعملة، الذي انعكست سلباً على أنظمة التسيير المعتمد، و من أهمها عدم استعمال بعض الأنظمة المحاسبية التي تعتبر أدوات لا يمكن الاستغناء عنها، كما أن فاعلية الأنظمة و الأدوات الأخرى متوقف عليها لأن الأنظمة داخل المؤسسة تعمل بشكل متكامل، و لعل أهم هذه الأنظمة هو نظام محاسبة التكاليف، الذي له دور فعال في ترشيد قرارات المؤسسة، كما أن غيابها داخل المؤسسات له آثار سلبية على المؤسسات في حد ذاتها و الاقتصاد القومي ككل.

المطلب الأول: أسباب عدم استعمال محاسبة تكاليف في مؤسسة الإسمنت و مشتقاته بالشلف

هناك عدة أسباب جعلت المؤسسات الجزائرية غير قادرة أو غير راغبة في تبني نظام محاسبة التكاليف، و من بين الأسباب التي استخلصناها من خلال الآراء المختلفة داخل المؤسسة و التي قد تكون متضاربة فيما بينها ما يلي:

● التحول من النظام الاشتراكي إلى نظام السوق و صعوبات التأقلم

إن المؤسسات الجزائرية نشأة في بيئة الاقتصاد الموجه (الاشتراكي)، هذا النظام الذي يقوم أساساً على مبدأ التخطيط و الرقابة المركزية، فالإدارة في المؤسسات الاقتصادية و إلى غاية نهاية الثمانينات و بداية التسعينات كانت ما تزال خاضعة للسلطة المركزية و بالتالي ليس لديها حرية الابتكار و إستعمال أساليب جديدة، و خاصة أساليب و طرق التسيير الحديثة و منها محاسبة التكاليف و مع التحول إلى اقتصاد السوق عاشت المؤسسة الجزائرية مرحلة انتقالية و التي لم تأتي بالكثير في جانب التسيير من الناحية العملية و لكن يلاحظ الآن بعض المحاولات المحتشمة من طرف بعض المؤسسات في تطبيقها لنظام محاسبة التكاليف.

● عدم وجود كادر خبير لدى المؤسسة

إن محاسبة التكاليف تحتاج خلال عملية بنائها و تطبيقها إلى خبير في تحديد مراكز التكلفة و أنواع التكاليف و القيام بدراسة أجزاء العمل و ترميز مراكز و أنواع التكاليف و العاملين ترميزاً تقبله الحوسبة و تصنيف المواد و الآلات و الآليات، و ربما إعادة بناء هيكلية المحاسبة العامة لخدمة محاسبة التكاليف... الخ، و مؤسسة الاسمنت و المؤسسات الجزائرية ككل تفتقر افتقاراً شديداً لكوادر و الخبراء القادرين على بناء و تسيير نظام محاسبة التكاليف.

● قصور في الهيكلية المطبقة في المحاسبة العامة

إن نشوء المحاسبة العامة خلال العمل اليدوي ثم الحاسوبي غير المرشّد عبر السنين أدى لنشوء حلول جزر أي حلول محاسبية غير مترابطة و غير كاملة لا تصلح لاستخدامات محاسبة التكاليف، حيث تأخذ محاسبة

التكاليف تقريبا كل معلومتها من المحاسبة العامة إذا أُحسِنَ تنظيم المحاسبة العامة. لأن كثيراً من أنواع التكاليف في المحاسبة العامة تدمج مع بعضها ولا يلاحظ قديماً مكان نشوتها وأحياناً لا يسجل بشكل دقيق مسببها. وبهذا لا يمكن غالباً الاعتماد على المحاسبة العامة لأغراض محاسبة التكاليف. فتقف الإدارة الراغبة في تطبيق محاسبة تكاليف حديثة حائرة أمام أمرين، إما اتخاذ قرار جريء بإعادة هيكلة المؤسسة لمراعاة متطلبات محاسبة تكاليف حديثة وهذا مكلفٌ وطويل الأمد، أو البقاء على وضع تنظيميٍّ ومحاسبيٍّ غير رشيد تتوارثه إدارات المؤسسة عبر الزمن، و مؤسسة الاسمنت و المؤسسات الجزائرية ككل قبلت بالحل الثاني .

● جهل في معرفة مهام محاسبة التكاليف لدى الإدارة العليا للمؤسسة

كثير من أرباب وقادة العمل لا يعرفون شيئاً عن بنية و وظائف وأهداف محاسبة التكاليف ويظنون أن المحاسبة العامة تقدم كل المعلومات التي يحتاجونها أثناء صنع واتخاذ القرارات وخاصة أثناء وضع عرض أسعار لمنتجات المؤسسة، حيث كثيراً ما يقدر سعر العرض بطرق غير علمية و بعيدة كل البعد عن المبادئ المحاسبية. أحياناً تلجأ مؤسساتنا لتحديد سعر عرضها إلى جهات خارجية خبيثة، فتحاول هذه الجهات الخارجية دراسة تكاليف المؤسسة من واقع المؤسسة الغامض وتخرج هذه الجهات أيضاً بسعر غير مبنيٍّ على وقائع دقيقة أي بسعر عرض تخمينيٍّ قد يكون عالياً أو متدنياً.

و السبب حسب رأي في هذا الجهل المحاسبي لدى معظم مديري المؤسسات الجزائرية يعود لخطأ في المناهج التعليمية الجامعية و إلى خطأ يرتكبه معظم قادة هذه المؤسسات آلا وهو النفور من التدريب و التكوين المستمر في مجال الإدارة والمحاسبة و المعلوماتية.

● الخوف من ظهور الواقع الخفي للمؤسسة

كثير من قادة العمل خاصة في مؤسسات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي يهابون تطبيق محاسبة تكاليف، خشية ظهور الواقع الإنتاجي و الإداري غير المرضي للعيان. خاصة كشف البطالة المقنعة المنتشرة بشكل كبير في المؤسسات الاقتصادية العائدة للقطاع العام و أيضاً الخوف من تحديد كميات الهدر و مكان و زمان وقوعها و مساءلة قادة العمل عن ذلك.

● صعوبات في تطبيق محاسبة تكاليف

إن تطبيق محاسبة تكاليف ليس بالأمر السهل ويحتاج لأموال كثيرة و لسنوات عديدة . ربما لعقد من الزمن، حتى يستقر و يؤتي أكله و هذا لا يصبر عليه معظم المديرين في المؤسسات الجزائرية رغم ما يقدمه استخدام أنظمة حاسوبية متقدمة في هذا المجال من تسهيلات.

المطلب الثاني: مخاطر عدم استخدام محاسبة التكاليف في عملية التسيير في المؤسسات الجزائرية

لتأكيد أهمية نظام محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير سوف نعرض في ما يلي الأخطار الاقتصادية

و الإدارية التي تنجر عن عدم استخدام هذا النظام في تسيير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

1- أخطار اقتصادية

إنّ عدم كشف سوء استخدام عوامل الإنتاج في وقت مبكر و إزالة أسبابه قد يؤدي على المدى المتوسط و أحياناً البعيد إلى خروج المؤسسة من السوق بسبب ارتفاع أسعار منتجاتها مقارنة مع منتجات مماثلة من مؤسسة أخرى أكثر تنظيماً. في أحسن الأحوال إن سوء تسيير و استخدام عوامل الإنتاج في مؤسسة يؤدي قبل كل شيء لتبديد أموال المؤسسة نفسها حتى و إن غطى حالياً سعر السوق هذا السعر غير المرشّد. و مع تزايد المنافسة السوقية على عرض نفس السلعة بأسعار متدنية تبدأ المؤسسة بالبحث عن إمكانية تخفيض سعرها فإذا لم تكتشف بأن سعرها المرتفع نسبياً يعود لسوء في الاستخدام لعوامل الإنتاج لديها و تعمل على إزالته فإنها غالباً ما تخفّض ربحها لعرض سعر سوقيّ مناسب للحفاظ على حصتها السوقية في المبيعات، و لكنّها إذا لم تكتشف سوء التسيير و الاستخدام في مواردها و تزيله سريعاً فإن المنافسة السوقية سوف تدحرها من السوق إن عاجلاً أم آجلاً خاصة في ظل المتغيرات الدولية، لأن بقاءها في السوق لن يدوم طويلاً حتى و لو لجأت هذه المؤسسة لعرض أسعار تغطي تكاليفها المتغيرة فقط.

إن خروج مؤسسة من السوق له آثار اقتصادية و اجتماعية قد يمتدّ بعده ليشمل مؤسسات أخرى مرتبطة تجارياً و ربما تنظيمياً مع المؤسسة المفلسة و ذلك حسب الحجم الاقتصادي للمؤسسة المفلسة. فمن الناحية الاقتصادية تخسر كثير من العائلات دخلها و ينخفض الدخل القومي بمقدار هذا الدخل. و قد لا يجد بعض الذين كانوا يعملون في المؤسسة المفلسة عملاً آخر بسبب امتلاء سوق العمل من نفس المهنة للعامل المسرّح و ربما بسبب تقدمه في السن لا يستطيع إعادة تأهيل نفسه في مهنة أخرى.

من الناحية الأخرى يؤثر خروج مؤسسة من السوق على موردي هذه المؤسسة، حيث غالباً يخسرون جزءاً من ديونهم على المؤسسة المفلسة و تنخفض على المدى المنظور حصّة مبيعاتهم السوقية مما يؤدي إلى ركود مبيعاتهم . و إذا طال أمد هذا الركود تبدأ هذه المؤسسات بالتأقلم على وضعها الاقتصادي الأصغر حجماً بتسريح بعض العاملين فيها وهذا يزيد من انخفاض الدخل القومي و زيادة البطالة.

2- أخطار إدارية:

إنّ عدم وجود محاسبة تكاليف في المؤسسة يعني عدم وجود توصيف للعمل على مستوى مراكز التكلفة على الأقل، فتوصيف العمل يساعد على تقويم العاملين تقوياً موضوعياً و يمنع أو يحدّ من تعسف تقويم الوؤساء لهم من خلال تقويمهم الشخصي. كما يكون التوصيف الموضوعيّ حجّة للرئيس على المرؤوس

و يحدّ من المشاحنات العقيمة بين الرئيس و المرؤوس و يرسّخ الأمن المؤسّساتي. و ليس عن عبس جاءت مقولة أحد علماء إدارة الأعمال " لا تقييم عمل بدون وصف وظيفة "

إن عدم وجود محاسبة مراكز تكلفة تخصى فيها يومياً استخدامات عوامل الإنتاج لكل مركز تكلفة و لكل منتج على انفراد يعني عدم إمكانية تحديد إنتاجية كل مركز إنتاج (تكلفة) و بالتالي عدم إمكانية مقارنة إنتاجية عمل مراكز التكلفة عبر الزمن أو مع بعضها البعض ضمن المؤسسة نفسها أو مع إنتاجية مراكز تكلفة متجانسة في مؤسسات أخرى.

كما تساعد محاسبة التكاليف ليس فقط في اتخاذ القرارات السعريّة و إنما أيضاً في اتخاذ قرارات إداريّة هامّة و هي تشجيع العاملين الأكثر إنتاجيّة عن طريق المكافآت الماديّة و إنتقائهم لمراكز قيادية أعلى و تحذير و ربما فصل العاملين قليلي الإنتاجيّة إذا ما ثبت أنّ قلّة إنتاجيتهم ناجمة عن تقاعسهم في العمل أو كون نسبة الهدر لديهم في مجال استخدام عوامل الإنتاج أعلى من الحدود المسموح بها .

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها في مؤسسة الإسمنت تبين لنا أن المؤسسات الجزائرية مازالت بعيدة عن نظيرتها في الدول الغربية، حيث أن مؤسسة الإسمنت لا تمتلك ثقافة نظام معلومات محاسبي و لا نظام مراقبة التسيير.

في ما يخص الأدوات المحاسبية لمراقبة التسيير داخل المؤسسة لاحظنا أن المؤسسة تستعمل بعض الأدوات المحاسبية. فالمحاسبة العامة تستعمل داخل المؤسسة كأداة لضبط الحسابات و ليس كنظام لمراقبة التسيير و أيضا تستعمل لأنها قانونية يجبر القانون التجاري الجزائري المؤسسات الجزائرية على تطبيقها و وفق قوانين و إجراءات محددة في المخطط الوطني المحاسبي، و في حالة عدم تطبيقها تعتبر العمليات المحاسبية غير قانونية، فلهذا المحاسبة العامة تعتبر في مؤسسة الإسمنت و المؤسسات الجزائرية ككل عبارة عن مجموعة من القوانين و الإجراءات و الطرق الحسابية يجب تطبيقها دون الإخلال بها، و لا يعتبرونها نظام معلومات يتم تشغيله ليقدم معلومات مفيدة للمؤسسة.

أما التحليل المالي للقوائم المالية و من خلال الدراسة التي قمنا بها و الإطلاع على مختلف الجداول التحليلية الممكنة و التي أوردنا البعض منها في هذا الفصل، وجدنا أن المؤسسة تستعمل تشكيلة مختلفة و غنية من المؤشرات و الجداول لتحليل القوائم المالية، كما تعتمد على التحليل الديناميكي و التحليل الأفقي و التحليل بالنسب في نفس الوقت مما يسمح بالإطلاع على الوضعية الحقيقية للمؤسسة، إلا أن هناك بعض العيوب لا يمكن إغفالها، أهمها :

- اعتماد المؤسسة على الميزانية المحاسبية كقاعدة لعملية التحليل مما قد يعطي نتائج غير حقيقية لأن عناصر الميزانية المحاسبية مقيمة بقيم تاريخية.
- النقص الواضح في الشروح و التفسيرات المرفقة لهذه النتائج و الانحرافات.
- أما فيما يخص الموازنات التقديرية، تستعمل الإدارة مجموعة من الموازنات التقديرية و التي تغطي نشاط المؤسسة، و أثناء تنفيذها يتم رفع مجموعة من التقارير التي تختلف باختلاف طبيعتها، ثم في نهاية كل فترة تقوم الإدارة بتحليل الانحرافات و استخراج الفروقات و المعدلات خلال كل فترة رقابية.
- و رغم ذلك، هناك بعض النقائص التي تحد من فاعلية نظام الموازنات التقديرية داخل المؤسسة و التي نذكر منها:
- نقص التفسيرات و الشروح الملحقة لمختلف الانحرافات و الفروقات .
- عدم استفادة الإدارة بشكل كبير من مختلف الانحرافات و الفروقات المستخرجة، فهي تبقى مجرد عمليات حسابية البعض منها مجدية و غير مستغلة من طرف الإدارة.

- الصعوبة في تقدير بعض التكاليف و التحكم فيها نظراً لغياب محاسبة التكاليف و التي لها دور فعال في تحديد مراكز التكلفة .

أما محاسبة التكاليف فهي الغائب الرئيسي في مؤسسة الاسمنت و المؤسسات الجزائرية ككل و ذلك بسبب عدم قدرة المؤسسات الجزائرية أو عدم رغبتها في تبني نظام محاسبة التكاليف و ذلك للأسباب التي أوردناها سابقاً و هذا بدوره أثر سلباً على المؤسسة و الاقتصاد الجزائري ككل. و رغم هذا فمؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف تعتبر من بين أحسن المؤسسات المنتجة للإسمنت على المستوى الوطني و هي في سعي مستمر خاصة لتبني التكنولوجيات الجديدة و أنظمة المعلومات، مثل مشروع نظام محاسبة التكاليف، مشروع تطوير الشبكة الداخلية، مشروع نمذجة كل الوظائف و الأنظمة داخل المؤسسة مثل ما هو الحال بالنسبة للمحاسبة العامة، إدخال نظام الجودة الشاملة، الباشماركينق، و هذا يمكن تحقيق نظراً للإمكانيات المادية و البشرية التي تمتلكها المؤسسة .

يعد نظام مراقبة التسيير في الوقت الراهن محور نشاط التسيير في المؤسسات الإقتصادية ، وضرورة حتمية لإستمرارها، لذلك تهتم المؤسسات الإقتصادية بطرق وأساليب تطويره و تنظيمه، خاصة بعد توسع المؤسسات و تعقد عملياتها و توسع نشاطها، فظهرت أهمية مراقبة التسيير ممثلة بشكل رئيسي في وظيفتي التخطيط والرقابة، وللقيام بهما تم استخدام مختلف الأدوات و التقنيات الكمية و غير الكمية للتسيير و أنظمة المعلومات، و منها نظام المعلومات المحاسبي، و ذلك من خلال مختلف الأنظمة الفرعية و المتمثلة في نظام المحاسبة العامة، نظام التحليل المالي، نظام محاسبة التكاليف و نظام الموازنات التقديرية، هذه الأخيرة التي سمحت لنا بالوقوف على الدور الهام الذي تؤديه والمكانة التي تحتلها ضمن المنظومة الرقابية للمؤسسة، بالإضافة إلى القيمة المعرفية المحصلة من خلال دراستنا لهذا الموضوع و الأبعاد الثلاثة الممثلة في نظام المعلومات المحاسبي، نظام مراقبة التسيير ، و النظم الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي و دورها في مراقبة التسيير، بالإضافة إلى دراسة واقعها استخداما كما في المؤسسات الجزائرية من خلال مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف .

لا شك أن الدراسة التحليلية لهذا النظام تفيد في فهم ماهية و أهمية نظام المعلومات المحاسبي و الإطلاع على خصائصه و معرفة الأسس والإجراءات التي يعتمد عليها في تصميمه، وهذا من شأنه أن يسهل من تطبيقاته العملي في مراقبة التسيير .

فمن خلال نظام المعلومات المحاسبي يتم إنتاج المعلومات التي أصبحت اليوم تشكل موردا حقيقيا ذا تكلفة و أثر على النظام الشامل للمؤسسة الإقتصادية، و أصبح نظام الرقابة على التسيير يتطلب توفير معلومات ذات خصائص معينة من حيث الكمية و النوعية و الدقة في الوقت و المكان المناسبين ، فلهجوء ممارسي الرقابة على التسيير إلى نظام المعلومات المحاسبي يعد أمرا حيويا و ضروريا، هذا على مستوى المعلومات، أما على مستوى التقنيات فهذا النظام و من خلال أنظمتها الفرعية يهيئ لجهاز التخطيط و الرقابة العديد من التقنيات للقيام بمهام التسيير و اتخاذ القرارات الرشيدة و السليمة .

لقد كان لتعدد ومرونة طرق و التقنيات المحاسبية التي يحويها هذا النظام الأثر الكبير في تعزيز مكانته ودوره في نمو المؤسسات و تطورها، حيث كان دائما الداعم الأساسي لكل العمليات، من تخطيط و رقابة و اتخاذ القرار داخل المؤسسة.

نتائج البحث

إن المحاور الأربعة التي تضمنتها الدراسة شكلت الإجابة على الإشكالية الرئيسية وتساؤلاتها الفرعية، وقد خلصنا من خلال ذلك إلى جملة من النتائج على ضوء استعراض و تحليل الجوانب المتعلقة بهذا الموضوع والفرضيات التي انطلقنا منها:

- 1- بالنسبة لنظام المعلومات المحاسبي و نظام مراقبة التسيير؛ فلقد خلصنا من خلال دراستنا إلى أن:
 - نظام المعلومات المحاسبي يعمل على حصر تجميع البيانات و الإحداث الإقتصادية التي تنتج من جراء معاملات المؤسسة مع ذاتها أو مع المحيط الخارجي، ثم يقوم بتبويبها و تسجيلها و تحليلها و توثيقها و تخزينها، و من ثم توليد ما يتلاءم من المعلومات و احتياجات الإدارة لاتخاذ القرار.
 - لنظام المعلومات المحاسبي نطاق قانوني و اقتصادي و مجموعة من المبادئ يعمل في إطارها.
 - يشكل نظام المعلومات المحاسبي القاعدة و المنطلق الأساسي لنظام مراقبة التسيير، بما يوفره من معلومات و تقنيات .
 - هو نظام موجه إلى الداخل و إلى الخارج، حيث يعمل على توفير المعلومات للجهات الخارجية و الأطراف الداخلية.
 - يعمل نظام المعلومات المحاسبي على دعم خمس وظائف أساسية داخل المؤسسة و التي تمثل أساس نشاط التسيير و المتمثل في: التنبؤ، التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء، واتخاذ القرار.
- أما نظام مراقبة التسيير: من خلال دراستنا النظرية له فلقد خلصنا إلى ما يلي :
 - رغم اختلاف الباحثين في إعطاء مفهوم دقيق لنظام مراقبة التسيير إلا أنهم يتفقون على أنه مجموعة من الوظائف المتكاملة التي يمارسها المسيرون لتحقيق أهداف المؤسسة .
 - هو نظام يعمل على تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة باستخدام الموارد المتاحة .
 - يتغلغل هذا النظام في كل وظائف المؤسسة من خلال مختلف التقنيات و الأدوات التي يستعملها .
 - ترمي مراقبة التسيير إلى تحقيق هدف عام و هو تنمية معلومات المسيرين، و تطوير قدراتهم، و تعديل اتجاههم و بالتالي يصبح هذا الهدف وسيلة لهدف آخر و هو رفع كفاءة الأفراد و تحسين أداءهم و أداء المؤسسة ككل.
 - يمكن النظر إلى مسار مراقبة التسيير على أنه مسار للتعلم و يتكون هذا المسار من أربعة مراحل و هي : التخطيط ، التنفيذ ، المتابعة و التحليل و أخيراً تصحيح الانحرافات.
 - تمر عملية بناء نظام مراقبة التسيير بالمرحلة التالية : تحديد الأهداف المراد تحقيقها- التخطيط - التنفيذ- قياس الأداء .

2- تعد الأدوات و التقنيات المحاسبية (النظم الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي) التي يستخدمها نظام مراقبة التسيير من أبرز و أهم الأدوات التي تستعمل في توجيه و ترشيد قرارات التسيير داخل المؤسسة، لأنها تعمل على تسيير و مراقبة عصب الحياة في المؤسسة ألا و هو تسيير التكاليف و الإيرادات، التي يتوقف عليها أهم أنواع القرارات و هي قرارات التمويل و الإستثمار، سواءً من طرف المؤسسة أو الأطراف الخارجية، هذه الأدوات هي: نظام المحاسبة العامة و ما ينتجه هذا النظام من معلومات تعتبر أساس و منطلق لكل الأنظمة الفرعية الأخرى سواءً المحاسبية أو غير المحاسبية، نظام التحليل المالي و ما يقدمه من معلومات تدعم المؤسسة و تقوي موقفها التنافسي بين مثيلاتها، نظام محاسبة التكاليف الذي له دور فعال في تسيير و ترشيد أهم أنواع المشاكل التي تعاني منها المؤسسة ألا وهي تسيير التكاليف، نظام الموازنات التقديرية الذي يلعب الدور الحاسم في التخطيط أولاً و المتابعة ثانياً و المراقبة أخيراً و توجيه المؤسسة .

3- تحتوي الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي بدورها على مجموعة من التقنيات و الأدوات تعمل على جمع البيانات و تحليلها و ترجمتها إلى معلومات هادفة سواءً للمستفيدين من داخل المؤسسة أو خارجها، فنظام المحاسبة العامة يحتوي على مجموعة من الأدوات و التقنيات التي تعمل على رصد كل التحركات و المعاملات المالية للمؤسسة من خلال البيانات التي تنتج عن هذه المعاملات، و التي تكون عادة في شكل دفاتر و سجلات مختلفة، يتم فيها تجميع ، ترتيب، تبويب و تصنيف البيانات وفق مجموعة من المبادئ و القوانين، و يمكن حصر أهم هذه الدفاتر في: دفتر اليومية، دفتر الأستاذ و دفتر ميزان المراجعة و التي يتم فيها تسجيل المعاملات المالية بما يضمن توضيح كل الحركات و كل العمليات و ما لها من أثر إيجابي أو سلبي على نشاط المؤسسة، ثم بعد عملية المعالجة تأتي العملية النهائية و التي هي نتاج لأي نظام ألا وهي إنتاج المعلومات، و على خلاف الأنظمة الأخرى فإن نظام المحاسبة العامة له نوع مميز من المعلومات تكون في شكل قوائم مالية و تقارير تعد بطريقة قانونية، رغم ما يأخذ عنها على أنها تحوي قيم تاريخية لا تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

أما فيما يخص نظام التحليل المالي: فهو النظام الذي جاء كما يعتبره البعض ليكمل نقائص نظام المحاسبة العامة، خاصة فيما يخص مراقبة التسيير و تقييم الأداء، و هذا النظام مثله مثل باقي الأنظمة الأخرى يحتوي على مجموعة من الأدوات و التقنيات، التي لها دور فعال في توجيه القرارات المالية للمؤسسة و للأطراف الخارجية التي لها علاقة مع المؤسسة مثل الموردين، العملاء، البنوك، المساهمين... الخ، و من أشهر أدوات هذا النظام التي تعرضنا لها سابقاً نجد تحليل تغير الاتجاه، الذي يساعد على فهم القيم الواردة في القوائم المالية من خلال المقارنتها مع قوائم مالية سابقة أو قوائم مالية لمؤسسات مماثلة، أما الأداة التي يتفق عليها كل الاقتصاديون أنها الأداة الأكثر فاعلية في مراقبة التسيير، هي النسب المالية، حيث يقول أحد الكتاب أنه هناك من يعتبر التحليل بالنسب هو نفسه التحليل المالي، و ذلك نظراً لأهميتها في تحليل و تقويم و ترشيد

و توجيه القرارات داخل المؤسسة، و نظراً لقدرتها أيضاً على كشف، مراقبة، تقييم أداء المؤسسة و تحديد مدى فاعلية و كفاءة عملياتها و ذلك بالكيفية المناسبة.

و يجب الإشارة إلى أن هذه النسب لا حصر لها و تختلف باختلاف نشاط و حجم المؤسسة و تختلف باختلاف الغاية من التحليل في حد ذاته.

و فيما يخص تحليل التكاليف فإن نظام محاسبة التكاليف هو النظام الأكثر فاعلية من خلال مجموع الطرق و التقنيات التي يحتوي عليها هذا النظام التي تتسم بالتنوع و المرونة التي تسمح للإدارة باختيار الأداة الأنسب لنشاط المؤسسة، و من الطرق التقليدية و الحديثة نجد : تحليل التعادل ، طريقة التكاليف المعيارية، الطريقة الحديثة (ABC) ... ، هذه الطرق التي لها دور أساسي في حل أكبر مشكل تعاني منه المؤسسة و هو مشكل تسيير التكاليف، من خلال حصر و تبويب و تحليل التكاليف و تحديد مراكز التكلفة و تكلفة الوحدة الواحدة، و بالتالي تمكين الإدارة من التحكم في النشاط، و المراقبة الفعالة للتسيير و تقييم أداء كل مركز تكلفة، و اتخاذ التدابير الضرورية في حالة ما تطلب الأمر ذلك ، بالإضافة إلى تمكين المؤسسة من اتخاذ أهم القرارات، منها قرار تسعير المنتجات، قرار التخلي على بعض مراكز النشاط... الخ .

أما نظام الموازنات التقديرية و من خلال مجموع الطرق و الموازنات المختلفة التي يحتويها، يعتبر أداة لا تقل أهمية عن سابقتها بل، يعتبره البعض أهمها لأنه هو النظام الوحيد الذي يجمع كل أنشطة المؤسسة و يحقق التكامل بين مختلف المصالح و الوظائف داخل المؤسسة، هذا النظام الذي يلعب دور فعال في مراقبة التسيير من خلال قدرته على تحقيق الرقابة الثلاثية أي الرقابة القبلية و المتمثلة في عملية التخطيط، و الرقابة الجارية من خلال عملية المتابعة و رفع التقارير المختلفة الزمان و المحتوى، ثم الرقابة النهائية من خلال تحليل الانحرافات و استخراج الفروقات و تحليلها و تحديد المسؤوليات... الخ ، و هو ليس كالأنظمة السابقة التي تعنى بتحليل جانب معين ، فهو يقوم بتحليل كل النشاطات داخل المؤسسة من تكاليف و إيرادات، بإستعمال مجموعة من الطرق التي تعنى بتحليل الانحراف من خلال مختلف عمليات المقارنة التي يمكن منها هذا النظام .

4- من أجل تفعيل الجانب النظري و إسقاطه على الواقع الملموس في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية قمنا بدراسة تطبيقية في مؤسسة جزائرية آلا وهي "مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف " من أجل معرفة واقع تطبيق نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير، فلاحظنا أن المؤسسات الجزائرية لا تستعمل كل أساليب نظام المعلومات المحاسبي و نظام مراقبة التسيير، و من بين الأدوات المحاسبة المطبقة نجد: المحاسبة العامة باعتبارها قانونية و إجبارية يعمل بها و فق المخطط الوطني المحاسبي، و لكن يجب الإشارة إلى أن المحاسبة العامة داخل مؤسسة الاسمنت هي مجرد قوانين و طرق حسابية يتم تطبيقها و ليست نظام معلومات بما تعنيه الكلمة، أما التحليل المالي داخل المؤسسة فهو مطبق بشكل حسن حيث أن المؤسسة تعتمد مجموعة كبيرة من المؤشرات و الجداول في عملية التحليل سواءً جدول حسابات النتائج أو الميزانية، إلا أن المشكل الذي

يبقى قائم، هو عدم وجود الشروح الكافية لهذه المؤشرات داخل المؤسسة و اعتماد المؤسسة على الميزانية المحاسبية في إعداد كل المؤشرات و النسب المالية مما قد يعطي نتائج غير حقيقية باعتبار أن الميزانية المحاسبية تحتوي على قيم تاريخية لا تأخذ بالحسبان التغيرات الخارجية التي من الممكن أن تؤثر على أصول و خصوم المؤسسة خاصة الاستثمارات .

أما الموازنات التقديرية تظهر داخل المؤسسة خاصة في مراقبة التسيير كأداة تخطيط ، متابعة و إشراف من خلال رفع التقارير الدورية ، و كأداة لتحليل الانحرافات كما سبق و أوردنا في الفصل التطبيقي و رغم ذلك ينقصها اللمسات الأخيرة المتمثلة خاصة في التفسيرات الكافية لمختلف الانحرافات و التقارير غير المجيدة في بعض الحالات ، كما أنه لا يوجد تنسيق بين مختلف المصالح في عملية بناء الموازنات و هناك نوع من البيروقراطية في المسؤولية و تخوف المرؤوس من الرئيس و بالتالي غياب أهم مقوم في عملية الرقابة و نجاح الموازنات آلا و هو حشد العاملين و إشراكهم في عملية التسيير و عدم وجود حوافز معنوية.

أما الغائب الأساسي في مؤسسة الإسمنت و المؤسسات الجزائرية ككل هي محاسبة التكاليف (التحليلية)، و هذا يعود إلى عدة أسباب سبق و أن ذكرناها ألا وهي :

- عدم وجود كادر خبير لدى المؤسسة.
 - قصور في الهيكلية المطبقة في المحاسبة العامة
 - القصور في معرفة مهام محاسبة التكاليف لدى الإدارة العليا للمؤسسة
 - التخوف من ظهور الواقع الخفي للمؤسسة
 - صعوبة التحكم في بعض التكاليف
- عدم وجود محاسبة تكاليف يؤدي بطبيعة الحال إلى مشاكل اقتصادية على المدى البعيد و قد تؤدي إلى إفلاس المؤسسات و ما ينجر عنه من أضرار للمتعاملين معها و الذي له أثر مباشر على الدخل القومي و على الجانب الاجتماعي و أهمه البطالة و ما ينجر عنها. و مشاكل إدارية المتمثلة في عدم وجود توصيف جيد للوظائف و عدم وجود تحديد واضح للمسؤوليات داخل المؤسسة ، عدم وجود تحديد جيد لمراكز التكلفة و بالتالي عدم المقدرة على معرفة تكاليف كل نشاط و أيهم يشكل عبء على المؤسسة.... الخ.

التوصيات

بناءً على دراستنا لهذا الموضوع حاولنا تقديم بعض التوصيات، على النحو التالي:

- أ - ضرورة دراسة واقع المؤسسات الجزائرية واقتراح نماذج لمحاسبة التكاليف لاستخدامها في تخطيط الإنتاج ومراقبة التسيير وغيرها من الاستعمالات بما يناسب كل مؤسسة أو قطاع (فواقع المؤسسات الجزائرية

يسجل غياب هذه الأداة إلا نادرا وتستعمل في أغلبها في حساب أسعار التكلفة وتحديد الأسعار، بالإضافة إلى ضعف جهاز التخطيط والرقابة، وغياب المحاسبة التحليلية يعد سبب رئيسي في ذلك).

ب - تكوين ورسكلة إطارات مختصة في محاسبة التكاليف.

ج - تسجيل واعتماد بحوث تتعلق بمحاسبة التكاليف و أنظمة المعلومات في مخابر أو مجموعات البحث على مستوى الجامعة بالتنسيق مع خبراء المحاسبة والمهندسين والمحليلين الاقتصاديين و جهات معنية كالمؤسسات الصناعية والتجارية الجزائرية.

د - تجديد البرامج البيداغوجية الخاصة بمحاسبة التكاليف، بالعمل على إدخال وتدریس طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظام التسيير على أساس الأنشطة ABM، وغيرها من المواضيع المعاصرة التي تعرف نجاحا وانتشارا في المؤسسات الغربية.

هـ - الاعتماد على نظام فعال لإنتقال المعلومات والذي يسمح بانتقال المعلومات بسرعة و تخزينها بالكيفية التي تمكن طالبها من الحصول عليها في الأوقات المناسبة والتمكن من تجديدها.

و - إعطاء أهمية أكثر لتحضير الموازنة وإعدادها طبقا للأهداف المحددة في برامج العمل التي هي امتداد للمخططات المتوسطة والطويلة الأجل من جهة ومن جهة أخرى لابد من إشراك المصالح المتواجدة بالوحدات في تحضيرها من أجل تحفيز الموظفين على تحقيق الأهداف المسطرة.

ز - تكوين الموظفين والمسؤولين في المؤسسة في مجالات التسيير الحديث وإشراكهم في تحديد برامج التكوين مع تحسيسهم ودفعهم إلى الاهتمام بهذه البرامج التكوينية لتحقيق نتائج مرضية.

ح - إدخال نظام جديد لتحفيز الموظفين على أداء مهامهم وذلك بإشراكهم في القرارات وتحضير برامج العمل.

ط - مد جسر التعاون بين المؤسسة والجامعة لأنه من شأن الجامعيين والمتربصين أن يساهموا بشكل كبير في إثراء البحث العلمي والمساهمة في بناء المؤسسات وعدم استخدام سياسة الانطواء والانعزال على المحيط الخارجي واعتبار المتربصين على أنهم دخلاء على المؤسسة.

ي - ضرورة تبني المؤسسات الجزائرية فكر أنظمة المعلومات و محاولة بناء نظا م معلومات محاسبي متكامل يساعد المؤسسات على التحكم في مختلف نشاطاتها و يعمل على أن تكون تنافسية على المستوى الدولي خاصة في ظل الانضمام إلى المنظمة العاملة للتجارة و إزالة الحدود الجمركية و بالتالي البقاء للأصلح .

ك - ضرورة تبني التكنولوجيات الجديدة و التقنيات الحديثة التي من شأنها تفعيل أنظمة المعلومات و بالخصوص نظام المعلومات المحاسبي .

ل - يجب على الدولة دعم عمليات البحث و التطوير و تحفيز المؤسسات على تبني مثل هذه المشاريع لأن معظم المؤسسات الجزائرية تركز في عمليات بحثها على جانب المنتج و تهمل البحوث المتعلقة بأنظمة التسيير و تكنولوجيا المعلومات.

آفاق الدراسة

في ختام هذه الدراسة فإننا نقترح بعض المواضيع و التي يمكن أن تكون كإشكاليات لبحوث أخرى في المستقبل:

- ◀ دور نظام المعلومات المحاسبي في تحسين الأداء داخل المؤسسة الاقتصادية.
- ◀ دور نظام المعلومات المحاسبي في تقييم الأداء في المؤسسات الاقتصادية العمومية.
- ◀ دور نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق الرقابة الداخلية.
- ◀ نظام المعلومات المحاسبي بين النظرية و التطبيق في المؤسسات الجزائرية.
- ◀ تكلفة الاستثمار في نظام المعلومات المحاسبي و أثرها على أداء المؤسسة.

I- المراجع باللغة العربية

I- أ. الكتب :

- 1 - أبو الفتوح علي فضالة ، إستراتيجية القوائم المالية، دار الكتاب العلمية للنشر و التوزيع ، القاهرة ، 1996 .
- 2 - السيد عبد المقصود ديبان و آخرون، نظم المعلومات المحاسبية و تكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعة، الإسكندرية، بدون سنة النشر .
- 3 - العربي دخموش ، المحاسبة العامة ، مطبعة منتوري ، قسنطينة ، 2003 .
- 4 - أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للطباعة و النشر، الأردن، 2000.
- 5 - أحمد رجب عبد العال، و آخرون، الأنظمة و المشكلات المحاسبية، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2002-2003 .
- 6 - أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2006.
- 7 - أحمد موسى محمد، المحاسبة في مجال التخطيط والرقابة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1976.
- 8 - أحمد حسين علي حسين، نظام المعلومات المحاسبي، الدار الجامعة، الإسكندرية، 1998.
- 9 - أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- 10 - احمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري و النظم التطبيقية، الدار الجامعية، 2002.
- 11 - أحمد فؤاد عبد الخالق، المحاسبة و نظم المعلومات، درا الإنسان للتأليف و الترجمة و النشر، القاهرة، 1975.
- 12 - أنور عبد الخالق، الإدارة المالية و اتخاذ القرارات بمنشآت الأعمال، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1987.
- 13 - إبراهيم سلطان ، نظم المعلومات الإدارية - مدخل إداري، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2000 .
- 14 - إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1998.
- 15 - إسماعيل السيد، نظم المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 2003.
- 16 - بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة العامة، دار هومة ، الجزائر، 1998 .
- 17 - بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومه للطباعة و النشر، بوزريعة-الجزائر، الطبعة الثالثة، 1997.
- 18 - جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية ، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 1998.
- 19 - حسين حريم، السلوك التنظيمي، سلوك الأفراد في المنظمات، الدار الجامعة، الإسكندرية، 1997.
- 20 - حسني صادق، التحليل المالي، دراسة معاصرة وتطبيقها، مجدلاوي للنشر، عمان، 2000.
- 21 - خالد أمين عبد الله، أساسيات المحاسبة العامة و طرقها، دار وائل للطباعة و النشر، عمان، 1998 .
- 22 - خلدون إبراهيم شريفات، إدارة و تحليل مالي، دار وائل للنشر، عمان، 2001.
- 23 - دحو عبد الكريم، الواضح في تحليل الإستغلال، دار هومة ، الجزائر، بدون سنة النشر.
- 24 - رجب عبد الحميد السيد، الإدارة الحديثة، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2000.
- 25 - رسمية ذكي قرياقص ، و آخرون ، أساسيات الإدارة المالية ، الدار الجامعة ، الإسكندرية، 2001.
- 26 - زينات محمد محرم و آخرون، محاسبة التكاليف في مجال القياس و الرقابة، دار المعرفة الجامعية، الأزاريط، 1999.
- 27 - سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، المحاسبة التحليلية، منهجية حساب سعر التكلفة، دار الآفاق، بدون سنة النشر.
- 28 - سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن وليد، دمشق ، سوريا، 1978.

- 29 - صلاح الدين عبد المنعم مبارك، اقتصاديات نظام المعلومات المحاسبية والإدارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2000.
- 30 - صالح الرزق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، الإطار النظري والعملي، دار زهران عمان، الأردن، 1997.
- 31 - صالح خالص، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة و المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامية، الجزائر، بدون سنة النشر.
- 32 - طارق عبد العال حماد، التقارير المالية - أسس الإعداد و العرض و التحليل، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2002.
- 33 - عاشور كتوش، المحاسبة العامة أصول و مبادئ و فق المخطط الوطني المحاسبي، ديوان المطبوعات الجامية، 2003.
- 34 - عبد الحليم كراجة، محاسبة التكاليف، دار الأمل للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، 2001.
- 35 - عبد الرزاق محمد القاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مكتبة الثقافة للنشر و التوزيع، القاهرة، 1998.
- 36 - عبد الحلي مرعي، إسماعيل جمعة، المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات، الدار الجامية، الإسكندرية، مصر، 1998.
- 37 - عبد الحلي عبد الحلي مرعي، عبد الله عبد العظيم هلال، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.
- 38 - فلاح حسين الحسين، الإدارة الإستراتيجية، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2000.
- 39 - فؤاد الشيخ سالم، و آخرون، المفاهيم الإدارية الحديثة، مركز الكتب الأردني، الأردن، الطبعة الخامسة، 1990.
- 40 - فوزي غراية، محاسبة التكاليف، منشورات النهضة الإسلامية، عمان، الطبعة الثانية، 1979.
- 41 - فكري عبد الحميد عثماوي، أساسيات المحاسبة المالية، دار الشروق للنشر و التوزيع و الطباعة، جدة، 1983.
- 42 - كامل السيد غراب، نادية محمد حجازي، نظام المعلومات الإدارية، النشر و المطابع، جامعة الملك سعود، 1988.
- 43 - كمال الدين الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعة، الإسكندرية، 1998.
- 44 - كمال خليفة أبوزيد، كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة، دار الجامعة الجديدة، 2002.
- 45 - مبارك لسوس، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامية، الجزائر، 2004.
- 46 - محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، دار النهضة العربية، بيروت، ج. الأول، بدون سنة النشر.
- 47 - محمد صالح الحناوي، الإدارة المالية و التمويل، الدار الجامية، بيروت، 1995.
- 48 - محمد صالح الحناوي، و آخرون، أساسيات الإدارة المالية، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2001.
- 49 - محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامية، الجزائر، الطبعة الثانية، 1992.
- 50 - محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير-أساسيات و وظائف، تقنيات، ديوان المطبوعات الجامية، الجزائر، 1995.
- 51 - محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2003.
- 52 - محمد فركوس، الموازنة التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامية، الجزائر، 2001.

- 53 - محمد سمير الصبان، و آخرون، مبادئ المحاسبة المالية كنظام معلومات ، الدار الجامعة، الإسكندرية، 1999-2000.
- 54 - محمد الفيومي و آخرون، تقييم و تشغيل نظم المعلومات المحاسبية ، مكتبة الإشعاع، مصر، 1998.
- 55 - محمد رؤوف مصطفى، الميزانية التقديرية كأداة للرقابة الإدارية، مطبعة الكويت، 1981.
- 56 - محمود قاسم تنتوش، نظم المعلومات في المحاسبة و المرجعة المهنية- دور الحاسوب في الإدارة و التشغيل ، دار الجليل دار الرواد ، بيروت، 1198.
- 57 - محمود علي الجبائي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2000.
- 58 - منير شاكر محمد ، و آخرون، التحليل المالي مدخل صناعة القرارات ، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2005.
- 59 - منير إبراهيم هندي، الإدارة المالية- مدخل تحليل معاصر، المكتبة العربية الحديثة، الإسكندرية، الطبعة الثالثة، 1996.
- 60 - مليكة حفيظة شبايكي، المحاسبة التحليلية دروس نظرية ، مطبوعات جامعة منتوري، قسنطينة، 2002.
- 61 - منصور عبد الكريم ، مدخل للمحاسبة العامة ، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر ، 1992 .
- 62 - مفلح عقل، مقدمة في الإدارة المالية و التحليل المالي، دار المستقبل للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2000.
- 63 - ناصر داداي عدون، تقنيات مراقبة التسيير- تحليل مالي، الجزء الأول، دار الحمديّة الجزائر، 1997.
- 64 - ناصر داداي عدون، تقنيات مراقبة التسيير- محاسبة تحليلية، دار الحمديّة العامة، الجزائر، 1990 .
- 65 - ناصر داداي عدون، تقنيات مراقبة التسيير- محاسبة تحليلية، دار الحمديّة العامة، الجزائر، 2000 .
- 66 - ناصر داداي عدون، و آخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار الحمديّة، الجزائر، 2003.
- 67 - نور الدين طيبي ، نواصر محمد فتحي، مبادئ المحاسبة، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، 1994.
- 68 - نّمال فريد مصطفى، مبادئ و أساسيات في الإدارة المالية، الدار الجامعة، الإسكندرية، بدون سنة النشر.
- 69 - هشام أحمد عطية، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2000.
- 70 - هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد ، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000.

I-ب. رسائل ماجستير :

- 71 - أحمد عبد القادر أحمد، إعداد الموازنة التخطيطية وفقاً للأساس الصفري -مع التطبيق على قطاع الصناعة ،رسالة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الأزهر ، كلية التجارة ، 1989.
- 72 - بن معزوز كمال، منهجية التحليل المالي في مركزية الميزانية لبنك الجزائر ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير العلوم الاقتصادية، تخصص مالية نقود، جامعة الجزائر، 2004/2003.
- 73 - سليمان بلعور، أثر إستراتيجية الشراكة على الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية - حالة مجمع صيدال ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير علوم التسيير تخصص إدارة أعمال ، جامعة الجزائر، 2003 / 2004.

- 74 - سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير- أدواته ومراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003/2002.
- 75 - صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير و علاقته باتخاذ القرار ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2006/2005.
- 76 - طويبية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط و مراقبة الإنتاج ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع التخطيط و التنمية، جامعة الجزائر، 2003/2002.
- 77 - عثمان حداد ، مدى ملائمة مراقبة التسيير لقطاع البريد و المواصلات ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، المدرسة العليا للتجارة ، 2005/2004.
- 78 - ياسر باخوم زكي باخوم، دور نظم المعلومات المحاسبية في معايير رقابة التكاليف في المشروعات الصناعية ، بحث مقدم للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة عين شمس كلية التجارة ، 1989

I-ج. محاضرات :

- 79 - محاضرات، الأستاذ زعباط عبد الحميد لطلبة السنة الأولى ماجستير، تخصص إدارة أعمال، مقياس التقنيات الكمية للتسيير، جامعة الشلف ، السنة الدراسية 2004-2005.
- 80 - محاضرات، الأستاذ ناصر دادي عدون، لطلبة السنة الأولى ماجستير، تخصص إدارة أعمال، مقياس مراقبة التسيير ، جامعة الشلف ، السنة الدراسية 2004-2005.

II- المراجع باللغة الأجنبية :

II-أ. الكتب :

- 81- Anne Marie keiser, **Control de Gestion**, ESKA , Paris ,2^{ème} Edition, 2000.
- 82- Alazard. & Separis.S ; **Le Contrôle de Gestion Manuel et Application** ,DUNOD, , paris, 3^{ème} Edition, 1996.
- 83- Abdelatif Khemakhem, **Introduction an Contrôle de Gestion**, DUNOD Paris, 1971.
- 84- CLaude Alazard & Sabine Sépari ,**Contrôle de Gestion - Manuel et Applications**,DUNOD, paris, 5^{ème} Edition, 2001,
- 85- Christian Goujet & Chritiane Raulet , **Comptabilité Analytique et Contrôle de Gestion** , DUNOD, paris , 3^{ème} Edition, 1996 .
- 86- Gérard Melyon, **Comptabilité Analytique**, BUREAL, Paris , 2^{em} Edition 2001.
- 87- Garmilis Ali, **Le Contrôle de Gestion eu Action** ORGANISATION, paris , 1988.
- 88- H.Loning & Y.Pesqueux, **Le contrôle de Gestion**, ELLIPES, Paris , 2001 , p :06..
- 89- JACQUES Margerin et GERARD AUSSET, **comptabilité Analytique, outil de gestion - Aide a la décision**, ORGANISATION, paris , 6 Edition,, 1988.
- 90- Louis Dubrulle & Didier Jourdain, **Comptabilité Analytique de gestion**, DUNOD,Paris, 2000.
- 91- M.GRAOF,**Zero Base Budgeting Modest Proposal for Reform**,WASHINGTON,USA,1977.
- 92- Michel Gervais, **Contrôle de Gestion**, ECONOMIE, France, 6^{ème} Edition, 1997.
- 93- Philippe Denerrison, **Gestion par activités- Activity Based Management-**, expert comptable media, Paris. (بدون سنة النشر).
- 94- Vincent Giard, **Gestion de la production**, ECONOMICA, Paris,(بدون سنة النشر) .
- 95- Venimimen, **Finance de l'entrepris - Analyse et Gestion** , DALLOZ , Paris , 1991 .,
- 96- Xavier Bouin , François ' Xavier Simon , **Tous Gestionnaires** , DUNOD , Paris , 2002.

II-ب. رسائل ماجستير :

- 97- Hamadouche MALIKA, **Contrôle de Gestion d'un Entreprise Publique Economique**, Mémoire de Magister, L'ESC, Algérie, 2000.

III-مواقع إلكترونية :

- 98- <http://www.uluminsania.net/b10.htm>
 99- http://www.jps-dir.com/Articles/UPLOAD/Paper_ID_73.doc
 100- <http://www.ngoce.org/content/fr2925.doc>
 101- <http://www.ngoce.org/content/finance.doc>
 102- <http://www.moqatel.com/openshare/indexf.html>
 103- http://www.arab-api.org/course2/c2_4_4.htm
 104- <http://infotechaccountants.com/phpBB2/viewtopic.php?t=133&start=0&postdays=0&postorder=asc&highlight=>
 105- http://infotechaccountants.com/index_files/Page2911.htm
 106- <http://www.socpa.org.sa/AU/Au11/au1102.htm>
 107- <http://www.ajyal.com/ar/articles/ratio/index.html>
 108- <http://www.ajyal.com/ar/articles/ratio.html> .
 109- http://www.jps-dir.com/Articles/UPLOAD/Paper_ID_23.doc
 110- <http://www.tajeir.com/vb/showthread.php?t=18>
 111- <http://infotechaccountants.com/phpBB2/viewforum.php?f=2>
 112- <http://www.indexsignal.com/vb/showthread.php?t=15889&goto=nextnewest>
 113- <http://infotechaccountants.com/phpBB2/viewtopic.php?t=92&start=0&postdays=0&postorder=asc&highlight=>
 114- <http://www.sarambite.info/site/electrobib/exp323.rar>

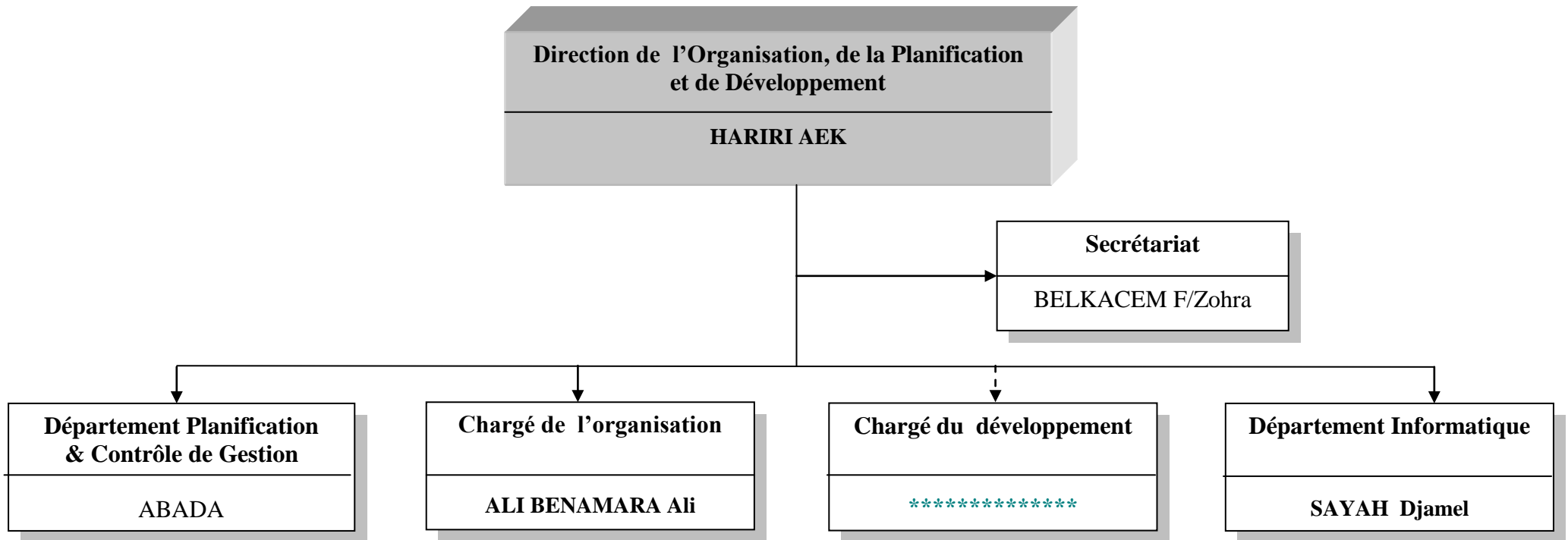
الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
08	نظام المعلومات المحاسبي	1-1
09	التغذية المتبادلة بين نظام المعلومات المحاسبي و المستويات الإدارية	2-1
10	نظام المعلومات المحاسبي و علاقته مع البيعة و النظم الفرعية	3-1
11	النطاق القانوني لنظام المعلومات المحاسبي	4-1
12	التداخل بين نظام المعلومات المحاسبي ونظام المعلومات الإداري	5-1
16	الجهات المستفيدة من نظام المعلومات المحاسبي	6-1
22	مثال بياني عن تحرير مستند	7-1
27	نظام المعلومات المحاسبي المبني على الحاسب	8-1
28	التصميم المعماري لنظام المعلومات المحاسبي	9-1
32	أسس ارتكاز نظام مراقبة التسيير	10-1
33	نظام مراقبة التسيير	11-1
36	أهداف نظام مراقبة التسيير	12-1
41	مراحل إعداد نظام مراقبة التسيير	13-1
45	نظام مراقبة التسيير و عمليتي التخطيط و الرقابة في المؤسسة	14-1
56	الدورة التشغيلية لنظام المحاسبة العامة.	1-2
57	بيان توضيحي لسجل اليومية العامة	2-2
57	صفحة حساب في سجل الأستاذ	3-2
59	صفحة ميزان مراجعة	4-2
67	نموذج للميزانية المالية	5-2
81	الإطار الإجرائي لمحاسبة تكاليف الأنشطة	6-2
83	مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة	7-2
85	مثال بياني على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	8-2
108	التحليل المالي و مراقبة التسيير	1-3
115	جدول التغيرات	2-3
119	نموذج دييون في تحديد معدل العائد على الاستثمار	3-3
120	نموذج نسب الرقابة الإدارية	4-3
126	نظام محاسبة التكاليف و مراقبة التسيير	5-3

129	التحليل الثنائي لانحراف المواد	6-3
131	التحليل الثنائي لانحراف الأجور	7-3
162	التحليل البياني لنقطة التعادل	8-3
140	التسيير على أساس الأنشطة	9-3
151	مثال عن تقرير كفاءة استخدام المواد	10-3
151	مثال عن منحنى تقرير كفاءة استخدام المواد	11-3
160	منحنى تطور رأس المال خلال الفترة (2000-2006)	1-4
161	مساهمة مؤسسة الاسمنت في بعض المؤسسات الأخرى	2-4
164	مراحل إنتاج الإسمنت	3-4
165	تطور طاقة إنتاج الإسمنت في الفترة (1978-2005)	4-4
166	منحنى تطور رقم الأعمال خلال الفترة (2000-2005)	5-4
167	الحصة السوقية لمؤسسة الاسمنت و مشتقاته	6-4
168	الرسم التخطيطي للهيكل التنظيمي لمؤسسة الاسمنت	7-4
170	الهيكل التنظيمي لمدرية التنظيم و التخطيط و التطوير	8-4
172	الهيكل التنظيمي لمدرية المحاسبة و المالية	9-4
176	التمثيل البياني لأصول المؤسسة	10-4
176	التمثيل البياني لخصوم المؤسسة	11-4
187	منحنى تطور أهم النتائج الوسيطة	12-4
197	منحنى معدلات المقدرة بالمقارنة مع المحققة (ضرائب و رسوم)	13-4

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
37	نظام مراقبة التسيير و علاقتها بمختلف الوظائف	1-1
70	تصنيفات التكاليف	1-2
77	حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة	2-2
82	مثال(مسببات التكلف)	3-2
110	مؤشرات التوازن المالي و دورها هي مراقبة التسيير	1-3
112	أهم خمس مجموعات من النسب المالية الشائعة الاستعمال في مراقبة التسيير	2-3
165	معاملات استغلال تطور الطاقة الإنتاجية خلال الفترة (2000-2005)	1-4
166	: تطور رقم الأعمال خلال الفترة (2000-2005)	2-4
167	الحصة السوقية لمؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف	3-4
174	الميزانية المحاسبية في 2005/12/31	4-4
175	الميزانية المالية المختصرة	5-4
176	الميزانية المالية بالنسب	6-4
177	مؤشرات التوازن المالي 2005	7-4
178	مؤشرات السيولة و الخزينة	8-4
179	تحليل هيكل المديونية 2005/12/31	9-4
181	جدول حسابات النتائج 2005/12/31	10-4
183	معدل تطور الإنتاجية خلال الفترة 2003/2005	11-4
185	التحليل الرأسي و الديناميكي لجدول حسابات النتائج، 2003/2005	12-4
186	جدول تحليل تطور حسابات التسيير	13-4
188	جدول تحليل تطور نتائج التسيير الوسيطة	14-4
198	معدلات التسيير	15-4
189	القيمة المضافة و الإنتاجية	16-4
191	الموازنة التقديرية للمبيعات - 2005	17-4

192	الموازنة التقديرية للإنتاج - 2005	18-4
194	التقرير اليومي للإنتاج	19-4
195	تقرير النشاط لمؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف - 07/21 إلى 2006/07/3	20-4
196	تقرير الإنتاج الشهري 2005/08/31	21-4
196	تقرير المواد المستهلكة 2005/08/31	22-4
197	تقرير التوقف (الصيانة) - 2005/08/28	23-4
200	جدول متابعة موازنة المبيعات - 2005	24-4
201	جدول متابعة موازنة الإنتاج - 2005	25-4
202	جدول متابعة موازنة مبيعات الاسمنت	26-4
202	جدول متابعة موازنة الضرائب و الرسوم	27-4
203	جدول متابعة موازنة مصاريف الوسطية للإنتاج	28-4

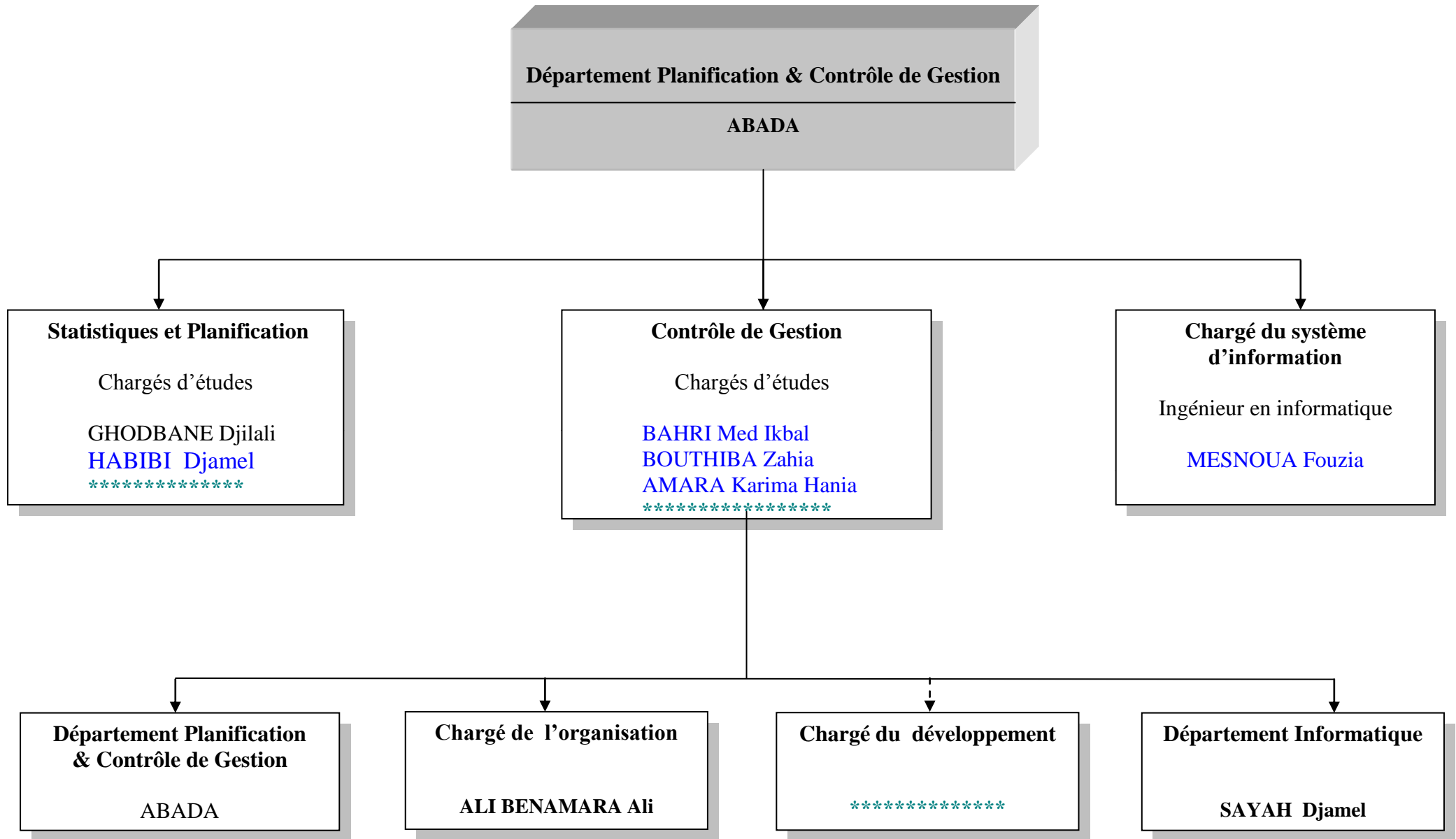
ORGANIGRAMME DE LA DIRECTION DE L'ORGANISATION, DE LA PLANIFICATION ET DE DEVELOPPEMENT



Personnel partant en retraite

Personnel contractuel

personnel manquant



Personnel partant en retraite

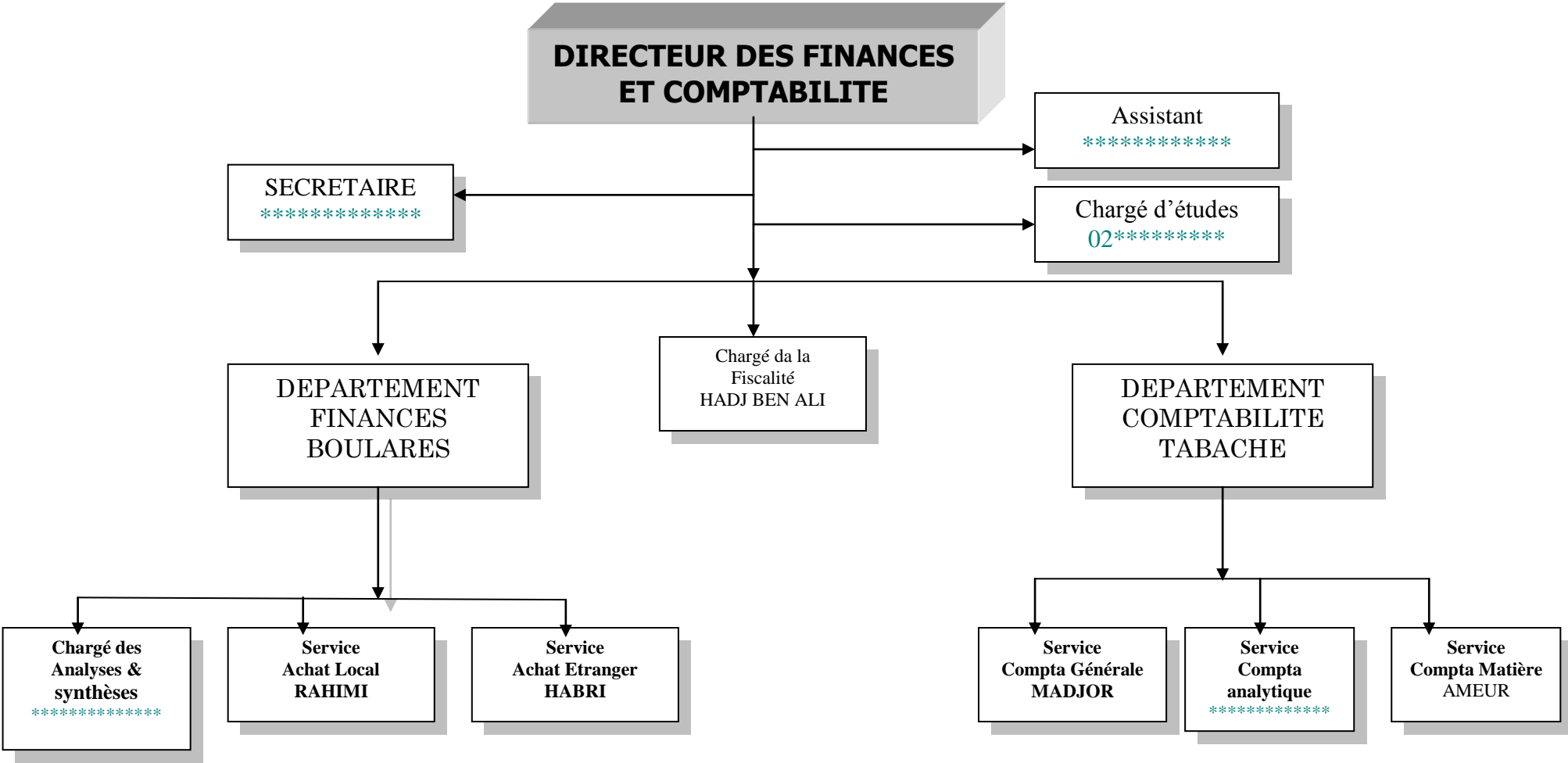


Personnel contractuel



personnel manquant

ORGANIGRAMME DE LA DIRECTION DES FINANCES ET COMPTABILITE





ENTREPRISE DES CIMENTS ET DERIVES D'ECH-CHELIFF

EPE/SPA AU CAPITAL DE 5.000.000 .000 DA

E C D E

Télécopie

Destinataire : ~~MONSIEUR LE PRESIDENT DU DIRECTOIRE SGP GICA~~

Expéditeur : E.C.D.E ECH-CHELIFF

Télécopie :(027) 77.81.60

Pages : 03 (Y compris celle-ci)

Numéro de téléphone : (027) 77.84.10

Date : 12 août 2006

/)/° /D.G/2006

V/ Réf.: /

Urgent Pour avis Commentaires Réponse Confidentiel

► Texte :

J'ai l'honneur de vous transmettre ci-joint l'état décadaire de la production (clinker et ciment) et de la distribution de ciment de notre entreprise pour la période du 01/08 au 10/08/2006.

Veillez agréer, Monsieur le président, l'expression de mes salutations distinguées.

P/LE PRESIDENT DIRECTEUR GENERAL

M.CHIEB EDDOUR

Entreprise des Ciments et Dérivés d'Ech-cheliff - SPA au Capital de 5.000.000.000 D.A.

RAPPORT DE PRODUCTION

du 01/04/2006 au 28/04/2006

Atelier	Journée du 28/04/2006			Production Mensuel (T)			HM Mensuel			DM Mensuel (t/h)			Production cumulée (T)					
	Production (T)	HM	débit (t/h)	Prévu	Réalisé	Taux	Prévu	Réalisé	Taux	Prévu	Réalisé	Taux	Prévision annuelle	Prévision période	Réalisé	% An	% période	Écart
Cru 1	8 088	24:00	337	165 811	181 171	109%	572.00	561.25	98%	290	323	111%	1 658 120	486 381	555 986	34%	114%	-1 102 134
Cru 2	6 045	19:30	310	88 889	141 855	160%	307.00	477.25	156%	290	297	102%	1 760 684	580 399	596 821	34%	103%	-1 163 863
Total Cru	14 133	43:30	325	254 700	323 026	127%	879.00	1038.50	118%	580	620	107%	3 418 804	1 066 780	1 152 807	34%	108%	-2 265 997
Cuisson 1	3 600	24:00	150	97 000	95 560	99%	675.00	640.00	95%	144	149	103%	970 000	284 533	312 344	32%	110%	-657 656
Cuisson 2	3 600	24:00	150	52 000	93 073	179%	362.00	647.30	179%	144	144	100%	1 080 000	339 533	356 413	35%	105%	-673 587
Tot Cuisson	7 200	48:00	150	149 000	188 633	127%	1037.00	1287.30	124%	288	293	102%	2 000 000	624 066	668 757	33%	107%	-1 331 243
Ciment 1	2 112	24:00	88	55 714	51 126	92%	557.00	605.30	109%	100	84	84%	613 214	219 500	210 206	34%	96%	-403 008
Ciment 2	2 400	24:00	100	55 714	60 874	109%	557.00	620.45	111%	100	98	98%	613 214	219 500	238 915	39%	109%	-374 299
Ciment 3	3 480	24:00	145	83 572	89 379	107%	557.00	622.45	112%	150	144	96%	923 572	243 001	300 027	32%	123%	-623 545
Tot Ciment	7 992	72:00	111	195 000	201 379	103%	1671.00	1849.00	111%	350	326	93%	2 150 000	682 001	749 148	35%	110%	-1 400 852
Expédition	5 973			195 000	192 836	99%							2 150 000	687 000	752 469	35%	110%	-1 397 531

	Reste à Réaliser (Mois/Jour)	Reste à Réaliser (An/Jour)	Expédition du jour en Tonne	
Cru	-	9 174	Sac Camion	4 840
Cuisson	-	5 390	Sac Wagon	-
Ciment	-	5 671	S/T Sac	4 840
Expédition	1 082	5 658	Vrac Camion	1 133
			Vrac Wagon	-
			S/T Vrac	1 133
			Total Jour	5 973

Consommation calorifique		
Consommation calorifique Four 1		914 kcal/ kg kk
Consommation calorifique Four 2		797 kcal/ kg kk
Débit horaire Four N°1 a 05 h 00		260 T/h
Débit horaire Four N°2 a 05 h 00		260 T/h

	Consommation des ajouts en tonne											
	Jour						Mois					
	Gypse	Taux	Calcaire	Taux	Total	Taux	Gypse	Taux	Calcaire	Taux	Total	Taux
BK 1	74	3,5%	178	8,4%	252	11,9%	1 799	3,5%	4 962	9,7%	6 761	13,2%
BK 2	84	3,5%	186	7,8%	270	11,3%	2 131	3,5%	5 966	9,8%	8 097	13,3%
BK 3	122	3,5%	407	11,7%	529	15,2%	3 131	3,5%	9 934	11,1%	13 065	14,6%
Total	280	3,5%	771	9,6%	1 051	13,2%	7 061	3,5%	20 862	10,4%	27 923	13,9%
	Cumul An						26 252	3,5%	70 496	9,4%	96 748	12,9%

Ratios Énergétiques		
	Prévu	Réalisé
Électricité (KWh/Tcim)	95	102
Gaz (Kcal/Kg kk)	850	856

Stock	Calculé	Réel
Cru	22 365	22 500
Cuisson	164 969	141 513
Ciment	36 362	33 400

Stock Saccharie	1 675 000
Taux casse Saccharie	0,12%

Responsable IV	Responsable III	Responsable II	Responsable I

SOCIÉTÉ DE GESTION DES PARTICIPATIONS « INDUSTRIE DES CIMENTS »

ETAT DECADAIRE DE DISTRIBUTION DE CIMENT

CLIENTS DOMICILIES AU NIVEAU DE LA CIMENTERIE

Du : 21/07/2006 Au : 31/07/2006

GRUPE : ECDE
CIMENTERIE DE : OUED-SLY CHLEF

STOCK DE CIMENT DEBUT DE DECADE :(T)	36 239
PRODUCTION DE CIMENT DE LA DECADE :(T)	45 368

Unité : Tonnes

PRINCIPAUX CLIENTS	PROGRAMME D'ENLEVEMENT GLOBAL PREVU DURANT LA DECADE		QUANTITES REELES ENLEVEES DURANT LA DECADE		EXPLICATION DES ECARTS
	SAC	VRAC	SAC	VRAC	
	Entreprise en charge de programmes de soutien à la croissance économique	12 360	4 217	12 180	
Filiale de distribution du groupe	-	-	-	-	
Revendeurs publics (EDIMCO, SODISMAL, CMC etc...)	4 980	351	3 920	351	
Investisseurs, promoteurs et fabricants	400	864	380	729	
Revendeurs	39 330	5 798	14 930	5 581	
Autres (Hors quota, MDN, APC)	280	0	280	0	
Total	57 350	11 230	31 690	10 564	

Entreprise des Ciments et Dérivés d'Ech-cheliff - SPA au Capital de 100.000.000 DA

RAPPORT DE PRODUCTION

Journée du : 18/02/2006

U:Tonne



Atelier	Du 01/02/2006 Au 18/02/2006									CUMUL ANNÉE 2006					
	Production			Heures de Marche			Débit de Marche (t/h)			Prévision annuel	Prévision période	Réalisée	% An	% période	Écart
	Prévue	Réalisée	Taux	Prévue	Réalisée	Taux	Prévue	Réalisée	Taux						
Cru 1	129 915	64 245	49%	4:48:00	210:30	47%	290	305	105%	1 658 120	119 414	124 489	8%	104%	-1 533 631
Cru 2	165 812	82 032	49%	5:20:00	289:20	51%	290	284	98%	1 760 684	272 405	236 736	13%	87%	-1 523 948
Total Cru	295 727	146 277	49%	10:00:00	499:50	49%	580	589	102%	3 418 804	391 820	361 225	11%	92%	-3 057 579
Cuisson 1	76 000	44 056	58%	5:29:00	308:30	58%	144	143	99%	970 000	69 857	75 658	8%	108%	-894 342
Cuisson 2	97 000	49 262	51%	6:75:00	337:35	50%	144	146	102%	1 030 000	159 357	140 118	14%	88%	-889 882
Tot Cuisson	173 000	93 318	54%	12:04:00	646:05	54%	287	289	100%	2 000 000	229 214	215 776	11%	94%	-1 784 224
Ciment 1	51 429	32 843	64%	5:14:00	340:30	66%	100	96	96%	599 286	88 062	82 696	14%	94%	-516 590
Ciment 2	51 429	36 110	70%	5:14:00	365:25	71%	100	99	99%	599 286	88 062	94 597	16%	107%	-504 689
Ciment 3	77 142	52 781	68%	5:14:00	357:30	70%	150	148	98%	901 428	49 591	86 546	10%	175%	-814 882
Tot Ciment	180 000	121 734	68%	15:42:00	1063:25	69%	350	343	98%	2 100 000	225 714	263 839	13%	117%	-1 836 161
Expédition	160 000	112 866	71%							2 100 000	242 857	269 988	13%	111%	-1 830 012

U:Tonnes		U:Tonnes		U:Tonnes		U:Tonnes					
Reste à Réalisé (Mois/Jour).	Reste à Réalisé (An/Jour).	Expédition du jour en Tonne		Consommation des ajouts							
Cru	14 945	9 676	Sac Camion	4 949,96	Gypse	Taux	Calcaire	Taux	Total	Taux	
Cuisson	7 968	5 646	Sac Wagon	0,00	BK 1	1 151	3,5%	3 359	10,2%	4 510	13,7%
Ciment	5 827	5 811	Vrac Camion	2 703,10	BK 2	1 267	3,5%	3 736	10,3%	5 003	13,9%
Expédition	4 713	5 791	Vrac Wagon	0,00	BK 3	1 856	3,5%	5 476	10,4%	7 332	13,9%
			Total Jour	7 653,06	Total	4 274	3,5%	12 571	10,3%	16 845	13,8%
					Cumul An	9 256	3,5%	25 158	9,5%	34 414	13,0%

Consommation calorifique		U:Tonnes	
Consommation calorifique Four 1	912 kcal/ kg ck		
Consommation calorifique Four 2	838 kcal/ kg ck		
Débit horaire Four N°1 a 05 h 00	240 T/h	Électricité(KWh/TCim)	Prévu Réalisé
Débit horaire Four N°2 a 05 h 00	240 T/h	Gaz (Kcal/Kg ck)	95 875

État des équipements de surveillance	
Scanner Four N°1	En Service
Scanner Four N°2	En Service
Caméra Four N°1	A l'arrêt
Caméra Four N°2	En Service
Caméra Refroidisseur N°1	A l'arrêt
Caméra Refroidisseur N°2	A l'arrêt
Analyseur Gaz Boite à fumée N°1	En Service
Analyseur Gaz Boite à fumée N°2	En Service

État des Ponts Récupérateur	
Ancien	Nouveau
Disponible	Disponible

Situation du Marquage Sacs de Ciment			
Ensacheuse N°1	En Service	Ensacheuse N°3	En Service
Ensacheuse N°2	A l'arrêt	Ensacheuse N°4	En Service

U:Tonnes		
Stock	Calculé	Réel
Cru	9 847	12 000
Cuisson	134 963	99 963
Ciment	34 134	34 400

Stock Sacherie	826 550
Taux casse Sacherie	0,11%



Certifié ISO
9001/2000

ENTREPRISE DES CIMENTS ET DERIVES D'ECH-CHELIFF
RAPPORT JOURNALIER D'ACTIVITE

JOURNEE DU : 09/08/2006

DATE EDITION : 12/08/2006 à 12:02

SL : Silos

AT	HEURES DE MARCHÉ			PRODUCTIONS			INCIDENTS		Travaux Effectués ou Mesures Prises	SL
	Poste	Jour	Mois	Jour	Mois	Stocks	LIBELLES	N		
C R U 1	08 H00						R.A.S			08
	08 H00	24H00	192 H40	6960	55212		R.A.S			05
	08 H00						R.A.S			
C R U 2	08 H00						R.A.S			08
	02H 35	10H35	160 H20	3175	48445		DEF.ACCOUPLEMENT MOTEUR BC	M	TRX S/ACCOUPLEMENT COTE TAMBOUR	06
	00H00						MANQUE PREMELANGE	P	TA INSUFFISANT PRIORITE BC1	
	TOTAL				10135	103657	20472			
F O U R 1	08H00						R.A.S			12
	08H00	24H00	212 H05	3600	31700		R.A.S			24
	08H00						R.A.S			24
F O U R 2	08H00						R.A.S			21
	08H00	24H00	213 H55	3600	31912		R.A.S			13
	08H00						R.A.S			06
	TOTAL				7200	63612	56660				05
B K 1	06H50						DEF.ELECTRIQUE S/ST 5	E	DECL.DISJONCTEUR 24 V	06
	08H00	22H50	166 H30	2009	15714		R.A.S			00
	08H00						R.A.S			05
B K 2	07H30						DEF.ELECTRIQUE S/ST 5	E	DECL.DISJONCTEUR 24 V	03
	08H00	23H30	179 H35	2350	17959		R.A.S			05
	08H00						R.A.S			03
	08H00						R.A.S			08
B K 3	06H20						DEF.DOSEUR AJOUT	A	TRX S/MOTEUR DOSEUR AJOUT	03
	03H15	17H35	170 H05	2585	25082		DEF.BANDE 2G 122	E	DECL.BANDE 2G122 P/IMAX	05
	08H00						R.A.S			03
	TOTAL				6944	58755	45091			

ATELIERS	GYPSE		MELANGE		POUZOLANE		Situation Actuelle Des Ateliers	
	Tonnage	Taux	Tonnage	Taux	Tonnage	Taux	B.CRU I : EN MARCHE	BK I : A L'ARRET
Broy.Ciment I	71	3,53	223	11,10	0	0,00	B.CRU II : A L'ARRET	BK II : EN MARCHE
Broy.Ciment II	82	3,49	261	11,11	0	0,00	FOUR I : EN MARCHE	BK III : EN MARCHE
Broy.Ciment III	90	3,48	204	7,89	0	0,00	FOUR II : EN MARCHE	

EFFECTIFS	INSCRITS		CONGETAIRES		OPERATIONNELS		PRODUCTIVITE (Tonnes/Agent)	
	132		34		98		70,86	

RESPONSABLE IV	RESPONSABLE III	RESPONSABLE II	RESPONSABLE I



RAPPORT D'INCIDENTS

Journée du 13/04/2006

	HM	Incidents	Nature	Causes	Travaux effectués
Cru 1	8:00	R.A.S			
	3:20	Manque premelange	P	Fin de tas	
	5:40	Deffaut electriques S/ST3	E	Declenchement chien de garde S/ST3	
Cru 2	8:00	R.A.S			
	4:00	Heures de pointe			
	0:00	Heures de pointe			
Cuisson 1	8:00	R.A.S			
	8:00	R.A.S			
	7:25	Deffaut electriques S/ST3	E	Declenchement chien de garde S/ST3	
Cuisson 2	8:00	R.A.S			
	8:00	R.A.S			
	8:00	R.A.S			
Ciment 1	8:00	R.A.S			
	8:00	R.A.S			
	8:00	R.A.S			
Ciment 2	8:00	R.A.S			
	8:00	R.A.S			
	8:00	R.A.S			
Ciment 3	8:00	R.A.S			
	8:00	R.A.S			
	8:00	R.A.S			

État des équipements de surveillance	
Scanner Four N°1	En Service
Scanner Four N°2	En Service
Caméra Four N°1	En Service
Caméra Four N°2	En Service
Caméra Refroidisseur N°1	En Service
Caméra Refroidisseur N°2	A l'arrêt
Analyseur Gaz Boite à fumée N°1	En Service
Analyseur Gaz Boite à fumée N°2	En Service

Situation des ateliers	
Broyeur cru 1	A l'arrêt
Broyeur cru 1	A l'arrêt
Four 1	En marche
Four2	En marche
Broyeur ciment 1	En marche
Broyeur ciment 2	En marche
Broyeur ciment 3	En marche

Etat des ponts récupérateurs	
Ancien	Disponible
Nouveau	Disponible

Situation de marquage de sac de ciment	
Ensacheuse N°1	A l'arrêt
Ensacheuse N°2	En Service
Ensacheuse N°3	En Service
Ensacheuse N°4	En Service

Responsable IV	Responsable III	Responsable II	Responsable I