

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

الموضوع :

محاسبة التسيير و دورها في الرقابة الإستراتيجية
وترشيد القرارات في المؤسسة الإقتصادية -دراسة حالة-

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير

تخصص: مالية ومحاسبة

إشراف:

أ.د/ كتوش عاشور

إعداد الطالب:

براهمية ابراهيم

أعضاء لجنة المناقشة :

رئيسا	جامعة الشلف	- أ.د. زيدان محمد : أستاذ
مقررا	جامعة الشلف	- أ.د. كتوش عاشور : أستاذ
ممتحنا	المدرسة العليا للتجارة	- أ.د. براق محمد : أستاذ
ممتحنا	المدرسة العليا للتجارة	- أ.د. بريش عبد القادر : أستاذ
ممتحنا	جامعة الشلف	- د. بوفليح نبيل: أستاذ محاضر أ
ممتحنا	جامعة الجزائر 3	- د. بن بلقاسم سفيان : أستاذ محاضر أ

السنة الجامعية : 2014-2015

شكر خاص لجامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف

بداية أشكر الله تعالى على نعمه الجليلة ،أنه تبارك و تعالى أمدني بالصحة و القوة
و كان لي عوناً و دعماً ،أحمده عز وجل أنه وهبني التوفيق و السداد و منحني الرشداً
و الثبات لإعداد هذا البحث و أتمنى أن يكون ذخراً في ميزان الحسنات يوم القيامة .

كما أشكر جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف

فهي الجامعة التي إحتضنتنا، وتلقينا العلم على يد أساتذتها، وحصلنا منها
على شهادتي، الماجستير والدكتوراه، وها نحن أخيراً من بين أساتذتها نُعَلِّم ونزداد
علماً...لأجل ذلك، نقف وقفة إحترام وتقدير وشكر لهذه الجامعة الأم، بدءاً برئيسها
ونوابه ثم عمداء كلياتها وأساتذتها وموظفي و عمال مصالحها وطلبتها، آملين أن نراها
مستقبلاً في ريادة الجامعات الجزائرية وفي مصاف كبرى الجامعات العالمية.

شكر و عرفان

الشكر موصول لكل من تلقيت منه علما صالحا أو عملا مفيدا لمواصلة مشواري الدراسي
كما أشكر الأستاذ المشرف الأستاذ الدكتور كتوش عاشور على توجيهاته القيمة و نصائحه
النفيسة و كل الأساتذة الذين تمد رست علي أيديهم ، كما لا يفوتني أن أتقدم بشكري
الخالص إلى كل عمال مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف، و أخص بالذكر السيد : بحري

محمد

و في الختام أشكر كل من ساعدني طيلة فترة دراستي من قريب أو من بعيد، بالكثير
أو بالقليل حتى و لو بكلمة طيبة.

إبراهيم

إهداء

إلى والدي ووالدتي وفاء و عرفانا بالجميل
لما زرعاه في نفسي من حب للعلم منذ الصغر
إلى الزوجة الكريمة
إلى كل الإخوة والأخوات
إلى كل الأصدقاء ، الزملاء و الأحباب
إلى كل أفراد العائلة الكريمة
إلى كل من ساهم في إخراج هذا العمل إلى الوجود إليهم جميع شكرا
وامتنانا

أهدي هذا العمل

إبراهيم

* فهرس المحتويات *

I.....	* فهرس الأشكال والجداول المعروضة
أ.....	* مقدمة
	الفصل الأول: الإطار النظري و المفاهيمي لمحاسبة التسيير
.01	تمهيد
.02	المبحث الأول: محاسبة التسيير، مفهومها و أهدافها
.02	المطلب الأول: التطور التاريخي لمحاسبة التسيير
.06	المطلب الثاني : مفهوم محاسبة التسيير
.19	المطلب الثالث: أهداف محاسبة التسيير
.22	المبحث الثاني: محاسبة التسيير كنظام معلومات
.22	المطلب الأول : مفهوم نظام المعلومات المحاسبي
.29	المطلب الثاني: نظام محاسبة التسيير ضمن نظم معلومات المؤسسة
.33	المطلب الثالث: عناصر نظام معلومات محاسبة التسيير
.41	خلاصة
	الفصل الثاني: التحليل المحاسبي لأنظمة التكاليف التقليدية والحديثة المرتبطة بمحاسبة التسيير
.42	تمهيد
.43	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التكاليف
.43	المطلب الأول: مفهوم التكلفة
.49	المطلب الثاني: تصنيف التكاليف
.60	المطلب الثالث: الرقابة على التكاليف
.64	المبحث الثاني: التحليل المحاسبي لأنظمة التكاليف التقليدية
.64	المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية
.70	المطلب الثاني: طرق التكاليف الجزئية
.77	المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية
.82	المبحث الثالث: التحليل المحاسبي لأنظمة التكاليف الحديثة

82	المطلب الأول: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة.....
94	المطلب الثاني: طريقة التكلفة المستهدفة.....
104	خلاصة.....
الفصل الثالث: دور محاسبة التسيير في تحقيق رقابة استراتيجية في المؤسسة الاقتصادية	
105	تمهيد.....
106	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الرقابة و الإستراتيجية.....
106	المطلب الأول: تعريف الرقابة و أهدافها.....
111	المطلب الثاني: الإستراتيجية و التسيير الاستراتيجي.....
122	المبحث الثاني: : أساسيات الرقابة الإستراتيجية.....
122	المطلب الأول: تعريف الرقابة الإستراتيجية و أهميتها.....
129	المطلب الثاني: خطوات الرقابة الإستراتيجية.....
136	المطلب الثالث: مستويات الرقابة الإستراتيجية ، أنواعها و مستلزمات تحقيقها.....
142	المبحث الثالث: دور محاسبة التسيير في تحقيق الرقابة الإستراتيجية.....
142	المطلب الأول: الرهانات الإستراتيجية لمحاسبة التسيير.....
148	المطلب الثاني: محاسبة التسيير كأداة للرقابة الإستراتيجية.....
162	المطلب الثالث: دور محاسبة التسيير في المساعدة على قيادة "تكلفة-قيمة" في المؤسسة.....
175	خلاصة.....
الفصل الرابع: دور محاسبة التسيير في ترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية	
176	تمهيد.....
177	المبحث الأول: مفهوم القرار في المؤسسة.....
177	المطلب الأول: تعريف القرار و تصنيفاته.....
183	المطلب الثاني: مفهوم القرار الإداري و العوامل المؤثرة فيه.....
195	المبحث الثاني: : اتخاذ القرار و ترشيده في المؤسسة.....
195	المطلب الأول: عملية اتخاذ القرارات و مراحلها.....
207	المطلب الثاني: ترشيد القرار.....
214	المبحث الثالث: دور محاسبة التسيير في ترشيد القرارات الإدارية.....

214	المطلب الأول: استخدامات بيانات التكاليف في ترشيد القرار الإداري.....
226	المطلب الثاني: استخدام محاسبة التسيير لنظم التكاليف المدعمة لعملية ترشيد القرارات الإدارية.....
237	المطلب الثالث: محاسبة التسيير كنظام معلومات محاسبي مساعد على ترشيد القرارات.....
251 خلاصة
	الفصل الخامس: واقع تطبيق محاسبة التسيير في مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف-ECDE-
252 تمهيد
253	المبحث الأول تقديم عام لمؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف-ECDE-.....
253	المطلب الأول: نشأة وتعريف المؤسسة.....
257	المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف.....
266	المطلب الثالث: طبيعة نشاط مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف.....
272	المبحث الثاني: : استخدام محاسبة التسيير لتحقيق رقابة استراتيجية في مؤسسة ECDE.....
272	المطلب الأول: كيفية إجراء الرقابة على مستوى مؤسسة ECDE.....
281	المطلب الثاني: أسلوب التكاليف المعيارية ودوره في تفعيل الرقابة الإستراتيجية في مؤسسة ECDE.....
285	المبحث الثالث: محاسبة التسيير و دورها في دراسة سلوك التكلفة لترشيد قرارات مؤسسة ECDE
285	المطلب الأول: دراسة تحليلية للتكاليف على مستوى مؤسسة ECDE
296	المطلب الثاني: التقدير الإحصائي لدوال التكاليف ودوره في ترشيد القرارات في مؤسسة ECDE....
307	المطلب الثالث: أسلوب نقطة التعادل ودوره في ترشيد القرارات في مؤسسة ECDE.....
313 خلاصة
314 خاتمة.....
324 قائمة المراجع.....

الملاحق

فهرس الأشكال والجداول المعروضة

أولاً: الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
23	وظائف ومهام نظام المعلومات	(1-I)
27	العلاقة بين نظام المعلومات المحاسبي وأنظمة المعلومات الأخرى في المؤسسة	(2-I)
30	موقع محاسبة التسيير ضمن نظام معلومات المؤسسة	(3-I)
38	الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية	(4-I)
57	علاقة إجمالي التكاليف المتغيرة وحجم الإنتاج	(1-II)
58	التكلفة الثابتة وعلاقتها بحجم الإنتاج	(2-II)
58	التكلفة الثابتة السلمية (المتدرجة)	(3-II)
59	الصورة البيانية للتكاليف شبه المتغيرة.	(4-II)
63	الفرق بين عمليتي تخفيض التكلفة ومراقبة التكلفة	(5-II)
68	طريقة الأقسام المتجانسة	(6-II)
74	التمثيل البياني لعتبة المردودية	(7-II)
84	العلاقة بين المسارات ، الأنشطة والمهام	(8-II)
89	العلاقة بين الموارد ، الأنشطة وأهداف التكلفة	(9-II)
92	طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة	(10-II)
100	العلاقة بين السعر المستهدف والتكلفة المستهدفة	(11-II)
117	مستويات الإدارة الإستراتيجية	(1-III)
118	مراحل التسيير الإستراتيجي	(2-III)
125	عملية الرقابة الإستراتيجية	(3-III)
128	الرقابة الإستراتيجية كوسيط	(4-III)
135	خطوات الرقابة الإستراتيجية	(5-III)
136	مستويات الرقابة في المنظمة	(6-III)
149	خطوات تحقيق التكلفة المستهدفة	(7-III)

168	نموذج سلسلة القيمة حسب بورتر	(8-III)
172	دور إدارة التكلفة الإستراتيجية في تحليل سلسلة القيمة للوحدة	(9-III)
185	عناصر القرار الإداري	(1-IV)
202	فئات المعلومات	(2-IV)
203	نموذج حصر الخيارات الممكنة	(3-IV)
206	مراحل عملية إتخاذ القرار	(4-IV)
210	أنواع الترشيد للقرارات حسب سيمون "Simon"	(5-IV)
220	التمثيل البياني لنقطة التعادل	(6-IV)
238	دور نظام محاسبة التسيير في ترشيد القرارات	(7-IV)
241	مستويات الإدارة و علاقتها بالقرارات و المعلومات	(8- IV)
244	هرم الخصائص النوعية لمعلومات نظام محاسبة التسيير	(9- IV)
256	منحى بياني لتطور رأس المال الإجتماعي للمؤسسة خلال الفترة (2000-2012)	(1-V)
258	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف	(2-V)
263	الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة	(3-V)
269	مراحل إنتاج الاسمنت لمؤسسة ECDE	(4-V)
270	تطور إنتاج الاسمنت لمؤسسة ECDE خلال الفترة (2003-2012)	(5-V)
287	منحى تطور تكلفة المواد الأولية للوحدة المنتجة خلال فترة (2003-2012)	(6-V)
288	منحى تطور الخدمات للوحدة المنتجة خلال فترة (2003-2012)	(7-V)
289	منحى تطور مصاريف المستخدمين للوحدة المنتجة خلال فترة (2003-2012)	(8-V)
291	تطور التكاليف المباشرة وغير المباشرة في مؤسسة ECDE (2003-2012)	(9-V)
293	حصة التكاليف المباشرة وغير المباشرة بالنسبة للتكاليف الكلية لمؤسسة ECDE	(10-V)
295	حصص التكاليف المباشرة لمؤسسة ECDE خلال الفترة (2003-2012)	(11-V)

298	تقدير دالة التكلفة الكلية في صورتها التكميلية لمؤسسة ECDE خلال الفترة (2009-2003)	(12-V)
301	التوزيع الطبيعي المتعلق بنموذج الدالة الكلية التكميلية لمؤسسة ECDE خلال الفترة (2009-2003)	(13-V)
304	تقدير دالة التكلفة الكلية في صورتها التكميلية لمؤسسة ECDE خلال الفترة (2012-2003)	(14-V)
311	التمثيل البياني لعتبة المردودية لمؤسسة ECDE خلال الفترة 2013 - 2012	(15-V)

ثانيا: الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
51	الجمع بين التصنيف النوعي و التصنيف الوظيفي	(1-II)
75	حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المباشرة	(2-II)
90	مصنوفة الأنشطة / عوامل السببية	(3-II)
99	الفرق بين التكاليف التقليدية و نظام التكلفة المستهدفة	(4-II)
143	أهم الفروق بين إستراتيجية المؤسسة التكاليفية و محاسبة التسيير التقليدية	(1-III)
147	المداخل المختلفة لإدارة التكلفة وفقا للاستراتيجيات المطبقة في مجال المنافسة	(2-III)
180	مقارنة بين القرارات المبرمجة و القرارات غير المبرمجة	(1-IV)
186	تصنيفات القرارات الإدارية	(2-IV)
255	تطور رأس المال الإجتماعي للمؤسسة خلال الفترة (2000-2012)	(1-V)
270	تطور إنتاج الاسمنت لمؤسسة ECDE خلال الفترة (2003-2012)	(2-V)
273	سعر التكلفة الوحودية	(3-V)
274	شهرة المحل : Good-will	(4-V)
274	تطور معدل دوران الأصول	(5-V)
275	تطور معدل العائد بالنسبة لإجمالي الأصول	(6-V)
275	تطور معدل العائد على الأموال الخاصة	(7-V)
276	تطور رقم الأعمال ، القيمة المضافة للاستغلال و تكاليف المستخدمين	(8-V)
277	تطور تكاليف المستخدمين	(9-V)
278	النتائج الوسيطة	(10-V)
279	تطور بعض النسب المالية الخاصة بجدول حسابات النتائج	(11-V)
280	تطور تغيرات الخزينة	(12-V)
281	التكاليف المعيارية والفعلية للمواد الأولية المباشرة خلال 2013	(13-V)

282	عرض الكمية المعيارية والفعالية للمواد الأولية المباشرة خلال 2013	(14-V)
283	عرض الإنحراف الإجمالي للمواد الأولية المباشرة مع انحراف الزمن خلال 2013	(15-V)
284	إنحرافات العمل المباشر خلال 2013	(16-V)
286	تطور التكاليف المباشرة على مستوى مؤسسة ECDE خلال الفترة (2003 - 2009)	(17-V)
286	تطور التكاليف المباشرة على مستوى مؤسسة ECDE حسب (SCF) خلال الفترة (2010 - 2012)	(18-V)
290	تطور التكاليف المباشرة وغير المباشرة في مؤسسة ECDE (2003-2012)	(19-V)
294	حصص عناصر التكاليف المباشرة بالنسبة لمؤسسة ECDE خلال الفترة 2012-2003	(20-V)
297	التكاليف الكلية والإنتاج لمؤسسة ECDE خلال الفترة 2003-2012	(21-V)
299	نتائج تقدير دالة التكلفة الكلية التكميلية لمؤسسة ECDE خلال الفترة 2009-2003	(22-V)
302	نتائج إختبار الارتباط الذاتي من الدرجة K المتعلق بنموذج الدالة الكلية التكميلية مؤسسة ECDE خلال الفترة 2003-2009	(23-V)
303	نتائج إختبار تجانس التباين ل وايت "White" المتعلق بنموذج الدالة الكلية التكميلية مؤسسة ECDE خلال الفترة 2003-2009	(24-V)
303	تائج إستقرارية سلسلة الأخطاء المتعلق بنموذج الدالة الكلية التكميلية مؤسسة ECDE خلال الفترة 2003-2009	(25-V)
305	نتائج تقدير دالة التكلفة الكلية التكميلية لمؤسسة ECDE خلال الفترة 2003-2012	(26-V)
308	التكاليف المتغيرة والثابتة المقدرة خلال سنة 2012	(27-V)
309	التكاليف المتغيرة والثابتة المقدرة خلال سنة 2013	(28-V)
310	نقطة التعادل المقدرة خلال الفترة 2012-2013	(29-V)

مقدمة :

في ظل البيئة الجديدة التي تعيشها المؤسسات الاقتصادية، أصبحت نظم التكاليف التقليدية عاجزة عن توفير المعلومات الملائمة للمسيرين قصد تمكينهم من أداء مهامهم بشكل فعال خاصة في الميدان الرقابي، لأن تأثير البيئة الجديدة على هيكل و سلوك التكاليف موجود بشكل كبير. لذلك أصبح من الضروري على المؤسسة أن تعمل على تنمية علاقتها بالبيئة التي تعمل فيها من خلال تحديد بشكل واضح لغاياتها و أهدافها و استراتيجياتها، مع ضرورة التحكم في مختلف أنشطتها و عملياتها التي تمارسها في إطار تسيير استراتيجي لمختلف نشاطاتها و مهامها.

لقد أصبح نجاح أو فشل المؤسسة الاقتصادية يتوقف بشكل كبير على مدى قدرتها على تحقيق رسالتها و غاياتها و أهدافها، و هذا يتطلب وضع استراتيجية معينة و السعي لتنفيذها في ظل التغيرات المختلفة المحيطة بالمؤسسة ، و أهم الوسائل الموجودة أمام المؤسسة لمتابعة تنفيذ استراتيجيتها أو تعديلها هي قيامها بعملية الرقابة الإستراتيجية، وهذه الأخيرة يمكن القيام بها اعتمادا على أداة هامة تساعد في التسيير واتخاذ القرارات اللازمة والرشيده والتي تتمثل في محاسبة التسيير حيث أنها تعنى بدراسة الجوانب الاستراتيجية للمؤسسة، خاصة فيما يتعلق بمنتجاتها وما يرتبط بها من تكاليف، بحيث تمثل نظاما لتجميع وتبويب وتلخيص والتقرير عن المعلومات التي من شأنها مساعدة المسيرين على أداء مختلف وظائفهم خاصة تلك المتعلقة بعملية الرقابة و اتخاذ القرارات.

محاسبة التسيير تسمح للمسيرين من وضع تفكير استراتيجي يتعلق بمنتجات حديثة و جديدة إلى جانب طرق التحكم في السياسات السعريه و ذلك من خلال علاقة المؤسسة بزبائنهم، إضافة إلى محاولتها تمكين المؤسسة من اكتساب ميزة تنافسية في القطاع الذي تعمل فيه من خلال العمل على مساعدتها على تحسين قيمة منتجاتها و خدمة زبائنهم خصوصا من الناحية التكاليفية وهذا ما يبين الدور الذي تلعبه محاسبة التسيير في المجال الرقابي للمؤسسة ، خاصة إذا كان ذو بعد إستراتيجي حيث تبرز أهمية الرقابة الإستراتيجية هنا في كونها وسيلة فعالة تزيد من قدرة المسيرين على تعديل خياراتهم الاستراتيجية بصورة مستمرة، و ذلك بسبب التغيرات المستمرة في المتغيرات البيئية المختلفة .

فالرقابة الإستراتيجية تعكس حالة تكييف المؤسسة مع بيئتها و تعد بمثابة اختبار لدرجة المواءمة بين الخطط، الإجراءات، السياسات و البرامج التي وضعتها المؤسسة قصد تحقيقها و تطبيقها ميدانيا بشكل صحيح ، أي أن الرقابة الإستراتيجية تعمل على منع الفشل في تطبيق الخطط و الاستراتيجيات و في نفس الوقت تعزيز فرص النجاح، من خلال تزويد المسيرين بأدوات مناسبة لمراقبة الانجازات في مختلف مراكز العمل و الإنتاج في المؤسسة ومن بين أهم هذه الأدوات محاسبة التسيير باعتبارها تمتلك أساليب هامة لمساعدة المسيرين على القيام برقابة استراتيجية فعالة على مستوى المؤسسة الاقتصادية .

لقد أصبح تسيير المؤسسات في السنوات الأخيرة من القرن الماضي أكثر تعقيدا مما كان عليه الأمر سابقا ، ولعل أهم الأسباب التي أدت لهذا التعقيد هي نمو حجم المؤسسات و صعوبة عملية اتخاذ القرارات، خاصة في ظل الاضطراب المتزايد في محيط المؤسسة.

من هذا المنطلق برزت أهمية عملية اتخاذ القرار في المؤسسة، كونها تمثل إحدى أهم المحاور الفعالة فيما يخص تسيير المؤسسة، كما تعتبر من المهام الرئيسية للمسیر الناجح، أي أن متخذ القرار هو المسیر الاقتصادي القادر على تحديد النتائج المحتملة المترتبة على كل بديل متاح أمامه، و ترتيب هذه النتائج وفق أهميتها النسبية في تحقيق أهداف المؤسسة، و اختيار البديل الأفضل من بينها، و هذا ما يتعلق بعملية ترشيده القرار، أي اختيار أفضل البدائل التي تحقق أهداف المؤسسة التي اتخذ القرار من أجلها في ضوء نظرة شاملة إلى المؤسسة و محيطها، بالاعتماد على أساليب علمية و منطقية تسمح باستغلال نفس الموارد المتاحة أفضل استغلال ، وهذا ما تسعى إليه محاسبة التسيير، فهذه الأخيرة باعتبارها نظام فرعي للمعلومات المحاسبية تختص بإعداد التقارير عن التكاليف و توفير التحليل الذي يساعد في ترشيده القرارات ، أي أن محاسب التسيير يسمح بتقديم معلومات لمختلف المستويات الإدارية في المؤسسة، من خلال العمل على اختيار تلك البيانات و المعلومات التي يعتقد أنها مفيدة لمسيري المؤسسات قصد مساعدتهم على ترشيده قراراتهم.

● أهمية الدراسة

تكمن أهمية البحث في تناوله لموضوع مهم في المؤسسة من خلال التطرق لدراسة موضوع الرقابة الإستراتيجية حيث أنها تدلنا على سلامة تنفيذ الإستراتيجية الموضوعية وعلى ضرورة تعديلها، أو تغييرها ، في ظل وجود أداة محاسبة التسيير التي تساعد على بناء أفكار ونماذج تمكن المؤسسة من أخذ الحيطة والحذر في نشاطاتها وضرورة معرفة المحيط الذي تتعامل فيه، و يكون ذلك انطلاقا من الإعتماد على بعض الأساليب الخاصة بمحاسبة التسيير المساعدة على القيام بعملية الرقابة .

كما تكمن أهمية البحث في كونه يعطي صورة عن محاسبة التسيير التي تمثل ذلك الفرع من فروع المحاسبة الذي يختص بتوفير المعلومات للمستخدمين الداخليين في المؤسسة، فهي باعتبارها نظام فرعي للمعلومات المحاسبية تختص بتحديد و قياس و تسجيل و إعداد التقارير عن التكاليف و توصيلها للمستويات الإدارية المختلفة للمؤسسة الاقتصادية لمساعدتها في قيام بوظائفها الأساسية، هذا ما يفرض ضرورة وجود نظام سليم لمحاسبة التسيير، خاصة و أن هذه الأخيرة لم يعد هدفها هو مجرد تحديد تكاليف المنتج لأغراض إعداد التقارير المالية، و إنما أصبحت تهدف إلى توفير المعلومات المفيدة لترشيده

القرارات إنطلاقاً من القيام بتفسير النتائج ، إعداد التقارير للإدارة و توفير التحليل الذي يساعد في ترشيد القرارات في مختلف إدارات المؤسسة.

● أهداف الدراسة

- إن الهدف الرئيسي من دراسة الموضوع هو إبراز العلاقة بين أداة محاسبة التسيير والرقابة الإستراتيجية في المؤسسة الإقتصادية من جهة و إبراز علاقة أخرى بين محاسبة التسيير وعملية ترشيد القرار في المؤسسة من جهة أخرى ويتفرع هذا الهدف إلى الأهداف الجزئية التالية:
- التأكيد على ضرورة وجود رقابة إستراتيجية قصد تحسين كفاءة المؤسسة الإقتصادية ، خاصة وأنها تعيش في محيط اقتصادي معقد لا مكانة فيه للمؤسسات غير القادرة على البقاء أو الإستمرار.
 - إظهار الدور الذي تلعبه محاسبة التسيير في تحقيق الرقابة الإستراتيجية للمؤسسة الإقتصادية ، خاصة وأنها تهتم بمعالجة المعلومات المادية المتعلقة بالموارد المستهلكة في إطار نشاط المؤسسة، إلى جانب اهتمامها بتحليل المعلومات المالية و كذا وضع قيم تقديرية وذلك كونها تساعد علالتخطيط و التنبؤ.
 - إبراز أهمية عملية اتخاذ القرار في المؤسسة، كونها تمثل إحدى أهم المحاور الفعالة فيما يخص تسيير المؤسسة، كما تعتبر من المهام الرئيسية للمسير الناجح .
 - إبراز أهمية نظام محاسبة التسيير في تقديم معلومات تفيد مختلف المستويات الإدارية للمؤسسة لترشيد قراراتهم، و ذلك من خلال إنتاج المعلومات التي عادة ما تقدم في شكل تقارير.

● أسئلة الدراسة

- من خلال ماسبق يمكن طرح السؤال الرئيسي التالي :
- كيف يمكن الإستفادة من محاسبة التسيير لتحقيق الرقابة الإستراتيجية وترشيد القرارات في المؤسسة الإقتصادية ؟.
- لمعالجة هذه الإشكالية وقصد الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذا الموضوع ندرج مجموعة من الأسئلة الفرعية على النحو التالي:
- ما المقصود بمحاسبة التسيير ؟ و ما الهدف من وراء تطبيقها في المؤسسة الإقتصادية ؟
 - ماذا نعني بالرقابة الإستراتيجية في المؤسسة الإقتصادية ؟ وفيما تتمثل أهمية وجودها؟.
 - ماهي طبيعة العلاقة الموجودة بين محاسبة التسيير و استراتيجية المؤسسة الإقتصادية؟ و كيف يمكن اعتماد محاسبة التسيير كأداة للرقابة الإستراتيجية وترشيد القرارات في المؤسسة الإقتصادية؟.
 - هل هناك وعي على مستوى مؤسسة الإسمت ومشتقاته بالشلف بمدى أهمية محاسبة التسيير عند تطبيقها في المؤسسة الإقتصادية ؟ .

● فرضيات الدراسة

- للإجابة على مختلف الأسئلة السابقة يمكن تحديد مجموعة من الفرضيات، نردها فيما يلي:
- محاسبة التسيير تمثل أداة محاسبية تقدم معلومات ذات طابع تكاليفي للمؤسسة التي تستخدمها و هي تهدف إلى مساعدة مسيري المؤسسات على أداء مهامهم .
 - المقصود بالرقابة الإستراتيجية تحديد مدى قدرة المؤسسة على تحديد أهدافها وغاياتها بصورة صحيحة و العمل على تحقيقها وفقا لما تم التخطيط لها، وتكمن أهمية وجودها في إعادة تكييف إستراتيجية المؤسسة لتحسين قدراتها قصد تحقيق أهدافها.
 - تختص محاسبة التسيير من الناحية الإستراتيجية بتجميع وتبويب وتلخيص وإعداد التقارير عن المعلومات المساعدة للمسيرين على أداء مهامهم خاصة تلك المتعلقة بعمليتي الرقابة و اتخاذ القرارات .
 - يمكن اعتماد محاسبة التسيير كأداة للرقابة الإستراتيجية في المؤسسة الإقتصادية من خلال البحث في الجوانب المستقبلية لسلوك التكلفة للمؤسسة الإقتصادية وإجراء تنبؤات في هذا الصدد.
 - لا يوجد وعي كافي على مستوى مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بأهمية محاسبة التسيير ، خاصة فيما يتعلق بجانب الرقابة الإستراتيجية و ترشيد القرار .

● حدود الدراسة

يعتبر ميدان الدراسة واسع جدا ، لكن إقتصرنا على دراسة كيفية القيام بالرقابة الإستراتيجية إنطلاقا من بعض الأساليب الخاصة بمحاسبة التسيير، وفي نفس الوقت إقتصرت دراستنا على كيفية القيام بترشيد القرارات ذات الطابع الإداري إنطلاقا من بعض الأساليب الخاصة بمحاسبة التسيير التي تساعد المسيرين في ترشيد القرارات الإدارية للمؤسسة الإقتصادية عن طريق الرقابة على التكاليف والعمل على التحكم فيها، كما إقتصرت دراستنا على حيز مكاني محدد يتمثل في دراسة حالة مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف -ECDE- وحيز زماني يشمل سنوات الدراسة (2003-2012) وبالتالي فنتائج بحثنا تتوقف على مكان وزمان إجراء الدراسة دون أن تتعدى تلك الحدود .

● المنهج المستخدم في الدراسة

للإجابة على إشكالية الدراسة وإثبات صحة الفرضيات أو عدم صحتها، إعتدنا على المنهج الوصفي التحليلي عبر كامل فصول الجانب النظري وذلك بهدف الفهم والتعمق في العناصر المكونة للموضوع، حيث تطرقنا في هذا الصدد إلى أصول محاسبة التسيير منذ ظهورها، مفهومها، أهدافها وكذا دراستها باعتبارها نظام معلومات محاسبي يقوم بتشغيل البيانات الخاصة بالتكاليف ومعالجتها من أجل توفير معلومات تساعد مسيري المؤسسة على أداء مهامهم، كما تطرقنا للتعريف بمفهوم الرقابة الإستراتيجية وما يتعلق بمفهوم محاسبة التسيير كنظام معلومات وكأداة لمساعدة المسيرين على ترشيد قراراتهم، كما نعتد على المنهج الإستقرائي من خلال دراسة الحالة، في ظل الإعتماد على بعض الأدوات الإحصائية من جداول وبيانات من أجل إظهار نتائج البحث بشكل أفضل.

● دراسات سابقة

1- اسماعيل العشناني، أثر التكلفة المتغيرة على إيرادات المؤسسة بين فرضيات النظرية الإقتصادية والمحاسبية - دراسة قياسية- أطروحة دكتوراه دولة ، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2003.

تعرضت الدراسة إلى موضوع التكاليف في المؤسسة من خلال دراسة الجوانب الآتية :

- يعد مصطلح التكلفة من المفاهيم والمصطلحات شائعة الاستعمال و التي لها معاني عديدة ومتعددة، خصوصا وأنها تختلف في مضمونها بين فترة زمنية وأخرى فعند تتبع مفهومها ندرك عدم اقتضاره على التضحية النقدية، بل يرتبط كذلك بالتضحية المرتبطة بالفرصة البديلة، والتضحية غير النقدية، وهذا ما أورده مختلف الاقتصاديين مما أدى إلى اختلافهم مع المحاسبين الذين يعتبرون التكلفة عبارة عن تضحية نقدية .

- دراسة أثر التكلفة المتغيرة على إيرادات المؤسسة وفق ما تفرضه النظرية الإقتصادية و المحاسبية، مع التطرق إلى دراسة علاقة التكلفة بحجم الإنتاج وفق وجهة نظر كل نظرية، وباعتبار تصنيف التكاليف وفقا لسلوك التكلفة من حيث علاقتها بمستوى حجم النشاط إلى تكاليف متغيرة، تكاليف ثابتة و تكاليف مختلطة، فإن التكاليف المتغيرة تتغير تبعا للتغير في حجم الإنتاج.

- تتصف التكاليف المتغيرة بخاصية خضوعها لرقابة المستويات الإدارية المختلفة في الهيكل الإداري، ومن ثم فإنها تخضع لسلطات وقرارات المشرفين في الأقسام والمراكز المختلفة، أما التكاليف الثابتة هي تلك التكاليف التي تميل إلى عدم التأثر بالتغيرات في حجم الإنتاج .

- تم تحليل علاقة التكلفة بحجم الإنتاج وفق التحليلين المحاسبي والاقتصادي، وذلك وفق وجهة نظر كل اتجاه من الاتجاهين من خلال دراسة سلوك دوال التكاليف المرتبطة بحجم الإنتاج سواء في صيغتها الحدية، التربيعية أو التكعيبية.

تختلف دراستنا الحالية عن أطروحة الدكتوراه لإسماعيل العشناني في كونها تطرقت إلى تقدير دالة التكلفة التكعيبية على مستوى مؤسسة إقتصادية جزائرية قصد إبراز من الناحية التكاليفية كيفية العمل على التحكم في التكاليف، الرقابة عليها ومحاولة ترشيد قرارات المؤسسة إنطلاقاً من عملية التقدير للتكاليف.

2- هلال درحمون ، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2005.

تعرضت هذه الدراسة إلى الإعتماد على المحاسبة التحليلية فتم التطرق إلى دراسة الجوانب الآتية :

- المحاسبة التحليلية باعتبارها نظام معلومات محاسبي يقدم معلومات تكاليفية من خلال تطبيق الأدوات التي تسمح بحساب التكلفة قصد القيام بالتسيير من تخطيط ، رقابة واتخاذ القرار.

ولهذه الدراسة أهمية كبيرة خاصة فيما يخص التأثير الكبير الذي يمكن أن تلعبه التكاليف على إيرادات المؤسسة وربحياتها.

- مهمة المحاسب التحليلي لا تخص تحليل التكلفة التاريخية فحسب، بل يمكنه حتى تحديد أسعار مختلفة لنفس منتج المؤسسة، وذلك حسب موقعها في السوق ونوع الإستراتيجية التي تعتمد عليها، كما يمكن له حساب التكاليف وجعلها مفيدة لمراقبة التسيير واتخاذ القرار وذلك بمقارنتها بالتكاليف التقديرية، المأخوذة كمعايير وحساب الانحرافات التي قد تظهر، ثم ترجمتها لتتحول إلى آليات تسمح للمسير باتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة لتحسين عملية التسيير.

- لا يمكن لنظام المحاسبة التحليلية لوحده أن يوفر المعلومات الكافية للمسيرين لاتخاذ القرارات المتعلقة بمستقبل المؤسسة. فكل نظام فرعي له دوره في تحسين التسيير، لكن أهمية نظام المحاسبة التحليلية تكمن في أنه يذهب إلى أعماق التحاليل فيما يخص المعطيات التي يحصل عليها من الأنظمة الفرعية الأخرى، لذلك لا يمكن له أن يستغني عن الآليات الأخرى مثل المحاسبة المالية ، المراقبة الموازية، المراجعة... بل أنه يعتبر مكملاً لها.

- سمحت هذه الدراسة بالكشف عن آلية تسيير غفل عنها كثير من المسيرين الجزائريين على وجه الخصوص، بسبب تجاهلهم أو جهلهم لأهميتها وذلك لأسباب عدة، منها ما يعود إلى عدم الترويج لها كما يفعل ذلك الأوروبيون والأمريكيون والأسويون، ومنها ما يتعلق بارتفاع تكلفة وضع نظام محاسبة

تحليلية، ويفضلون في هذه الحالة الاكتفاء بشبه طريقة لحساب التكاليف، أما الأسعار فيحددها السوق. وهم يعتقدون أنهم غير قادرين على الضغط عن هذه الأسعار إلا عن طريق تقليص التكاليف فقط.

تختلف الدراسة الحالية عن أطروحة الدكتوراه لهلال درحمون في أنها تعرضت إلى كيفية الاعتماد على أساليب محاسبة التسيير قصد القيام برقابة استراتيجية و العمل على ترشيد القرارات خاصة الإدارية منها على مستوى المؤسسة الاقتصادية، وهذه الأساليب هي عديدة و متعددة مقارنة مع ما يوفره نظام المحاسبة التحليلية في هذا الخصوص .

3- مراد خالد مصلح ردايده، دور نظم المعلومات المحاسبية في بيئة استخدام تقنيات المعلومات، حالة مؤسسات المال العام الأردنية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا ، 2010 .

تعرضت الدراسة إلى محاسبة التسيير باعتبارها نظاما للمعلومات المحاسبية في المؤسسة من خلال دراسة النقاط الآتية :

- نظام المعلومات المحاسبي يتوسط نظم المعلومات الأخرى في أي مؤسسة، مما يعني أنه يسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في الإهتمام بتحديد نتائج العمليات للمؤسسة، عن طريق تحديد وقياس المعلومات الكمية والمالية التي تتعلق بنشاط المؤسسة وإعداد التقارير خلال فترة معينة .
- يتواجد نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، فيعمل على إعداد معلومات مالية ونوعية لاتخاذ القرارات ، ويسعى نظام المعلومات المحاسبي لزيادة فاعلية المخرجات الرئيسة للنظام المحاسبي عموما وهي المعلومات المحاسبية .
- يعمل نظام المعلومات المحاسبي على إنتاج معلومات مالية وكمية، إلا أنها لا تمثل مصدرا وحيدا للأرقام إذ يهتم كذلك بالتعبير غير الكمي عن الأحداث، ويظهر هذا التعبير جليا في الشرح المرافق للعمليات والنتائج المحاسبية .
- يساعد الإدارة على ممارسة وظائفها من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات، كما أن المعلومات المحاسبية المنبثقة عنه، تساعد بما يخدم مستخدميها المعنيين .

تختلف الدراسة الحالية عن أطروحة الدكتوراه لمراد خالد مصلح ردايده في كونها تطرقت إلى نظام محاسبة التسيير وركزت عليه من خلال الدور الذي يلعبه كفرع محاسبي و كنظام معلومات محاسبي يسمح بتقديم معلومات تساعد على الرقابة الإستراتيجية وترشيد القرار في المؤسسة مما يساهم في مساعدة المسيرين على أداء مهامهم ووظائفهم الإدارية بشكل فعال .

قسمنا دراستنا إلى أربعة فصول نظرية وفصل خامس تطبيقي مبتدئين ذلك بمقدمة لنتهيته بخاتمة تجسد النتائج المتوصل إليها ثم إعطاء بعض الإقتراحات التي نراها مهمة لهذه الدراسة، وفي هذا الإطار قسمنا دراستنا كما يلي :

- الفصل الأول: الإطار النظري و المفاهيمي لمحاسبة التسيير

تطرقنا في هذا الفصل إلى دراسة محاسبة التسيير من خلال عرض مفهومها و أهدافها، ثم تعرضنا بعد ذلك إلى دراسة محاسبة التسيير باعتبارها نظاما للمعلومات حيث تم دراسة نظام محاسبة التسيير ضمن نظم معلومات المؤسسة و استعراض مختلف عناصره .

- الفصل الثاني: التحليل المحاسبي لأنظمة التكاليف التقليدية والحديثة المرتبطة بمحاسبة

التسيير

حاولنا في هذا الفصل عرض المفاهيم الأساسية المتعلقة بالتكاليف من خلال التطرق إلى مفهومها عند الإقتصاديين والمحاسبين، كما قمنا بإعطاء مختلف التصنيفات للتكلفة و قمنا بتحليل طرق حسابها سواء من خلال التحليل المحاسبي لأنظمة التكاليف التقليدية أو التحليل المحاسبي لأنظمة التكاليف الحديثة.

- الفصل الثالث : دور محاسبة التسيير في تحقيق رقابة استراتيجية في المؤسسة الإقتصادية

في هذا الفصل حاولنا استعراض مفاهيم عامة حول كل من الرقابة و الإستراتيجية ، ثم تطرقنا بعد ذلك إلى أساسيات الرقابة الإستراتيجية، وفي الأخير تناولنا الدور الذي تلعبه محاسبة التسيير في تفعيل الرقابة الإستراتيجية .

- الفصل الرابع : دور محاسبة التسيير في ترشيد القرارات في المؤسسة الإقتصادية

في هذا الفصل تطرقنا إلى مفهوم القرار في المؤسسة ، إلى جانب دراسة مفهوم اتخاذ القرار و ترشيده و الدور الذي تلعبه محاسبة التسيير في ترشيد القرارات على مستوى المؤسسة الإقتصادية .

- الفصل الخامس: واقع تطبيق محاسبة التسيير في مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف-

-ECDE

في هذا الفصل حاولنا تطبيق ما توصلنا إليه نظريا على مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف وقد قمنا بتقديم نظرة شاملة على المؤسسة محل دراستنا، بعدها حاولنا التطرق إلى كيفية استخدام بعض أساليب محاسبة التسيير لتحقيق رقابة استراتيجية في مؤسسة ECDE، كما حاولنا التطرق لكيفية اعتماد محاسبة التسيير لدراسة سلوك التكلفة لترشيد قرارات مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف.

تمهيد :

في العصر الحديث وقصد تكملة مسيرة التطابق بين علم المحاسبة وعلم التسيير ، ظهر أحد أهم فروع المحاسبة التي تعتمد على المؤسسات في هذا الخصوص، وهو ما يتعلق بمحاسبة التسيير . وقد أصبح لمحاسبة التسيير اليوم الدور الأساسي في خدمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية، فهي نشاط يتعلق بتشغيل بيانات ترتبط بتكلفة مدخلات الأنشطة المختلفة لتحديد تكلفة المخرجات، كما تساهم في الرقابة على التكاليف من خلال العمل على تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة في المؤسسة وإمداد المديرين ببيانات عن أوجه النشاط المختلفة للمؤسسة ومساعدتهم على تحديد أسعار المنتجات وفق طرق علمية معينة .

إن التطور الذي عرفته المؤسسات حاليا ترتب عنه زيادة الحاجة إلى ضرورة استخدام العديد من النماذج والأساليب الحديثة التي تمكن من توفير المعلومات اللازمة للمديرين حتى يتمكنوا من حل العديد من المشاكل على مستوى هذه المؤسسات.

ويعتبر نظام المعلومات المحاسبي من الأنظمة المنتجة للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في المؤسسة، كما أن نظام محاسبة التسيير يعتبر من أهم فروع نظم المعلومات المحاسبية المرتبطة بعملية اتخاذ القرارات، حيث يوفر العديد من المعلومات المفيدة للمديرين لأغراض التخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات .

وفي هذا الفصل حاولنا دراسة بعض المفاهيم الأساسية التي ترتبط بمحاسبة التسيير ، حيث قسمنا الفصل إلى مبحثين:

- المبحث الأول : محاسبة التسيير ، مفهومها و أهدافها

يستعرض هذا المبحث التطور التاريخي لمحاسبة التسيير، ثم يتم التطرق فيه إلى مفهوم محاسبة التسيير وكذا أهدافها.

- المبحث الثاني : محاسبة التسيير كنظام للمعلومات

نتطرق من خلال هذا المبحث إلى مفهوم نظام المعلومات المحاسبي، ثم نتعرض لدراسة نظام محاسبة التسيير ضمن نظم معلومات المؤسسة و نحاول استعراض مختلف عناصره .

المبحث الأول : محاسبة التسيير ، مفهومها و أهدافها

لا يمكن اعتبار محاسبة التسيير من مجالات الدراسة الحديثة ولكنها من مجالات الدراسة قديمة العهد فإذا كان بعض الباحثين يرجعونها إلى أوائل القرن الرابع عشر، فإن هناك من يرجعها إلى ما قبل الميلاد، حيث كانت تعتمد في شكل إجراءات خاصة بالنشاط الزراعي والمعماري آنذاك. وقد عادت للظهور حالياً كتقنية تعمل على خدمة إدارة المؤسسات ومساعدتها على التخطيط والرقابة، نتيجة لقصور المحاسبة المالية عن تقديم معلومات ملائمة لأصحاب المؤسسات تساعدهم على اتخاذ القرارات الرشيدة.

المطلب الأول : التطور التاريخي لمحاسبة التسيير

تعد المحاسبة عموماً قديمة قدم اختراع الكتابة، وقد اقتصر في البداية على كشف محاسبية كوسيلة لضبط ممتلكات القياصرة، الملوك والكهنة، بالإضافة إلى مراقبة حركة المخزونات، نقص المواد كالحبوب والأخشاب اللازمة لبناء السفن، إضافة إلى اعتمادها كوسيلة لإثبات دفع الأجور، حيث تم العثور على بعض السجلات في زمن البابليين تشير إلى دفع الأجور منذ حوالي 3600 قبل الميلاد¹.

كما أثبتت البحوث التاريخية وجود أدلة قديمة تدل على استعمال المحاسبة بشكل مبسط من طرف الإنسان الأول، حيث تم اكتشاف آثار مصنوعة من الطين تحمل إشارات للتسجيل المحاسبي يرجع تاريخها إلى 3200 سنة قبل الميلاد من طرف باحثين إيطاليين بتركيا ، تدل على وجود نظام محاسبي بسيط قبل ظهور الكتابة²، كما أن اختراع الكتابة المسمارية حوالي سنة 2900 قبل الميلاد من قبل الكهنة لإدارة المنشآت التابعة للمعابد الدينية كان له أثر كبير في نشأة المحاسبة .

كما كان الإغريق يقومون بتسجيل الحسابات في سجلات معينة في حسابات خاصة قديمة³، في ظل حاجة الإنسان إلى بيانات مالية عن نشاطاته التي يقوم بها آنذاك، وقد ارتبط تطور المحاسبة بتطور حياة الإنسان الاقتصادية، الاجتماعية ، القانونية ... الخ .

¹نعيم دهمش وآخرون ، مبادئ المحاسبة ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ، دون سنة نشر ، ص6.

²Tremblay Dorya et autres , Théorie et modèles comptables, développement et perspectives, presse de l'université du Quebec ,2^{ème} édition, 1994, p 02 .

³Laffont Jean , Fondement et théorie de la comptabilité , thèse de doctorat d'état , sciences économiques , université de toulouse , France, 1967, p 05.

وقد أخذت المحاسبة نصيبها أيضا من التطور في العهد الإسلامي، خاصة بعد توسع نطاق الحكم، إلى جانب الضرورة الكبيرة للتحكم في نفقات الدولة وإيراداتها، وقد ظهرت الضرورة بصفة خاصة في عملية جمع وحساب الزكاة¹.

وخلال القرون الوسطى في أوروبا، بدأت تظهر الحاجة إلى مسك الحسابات بصفة ملحّة، وذلك بعد ظهور الأسواق وانتشارها، رغم أن المحاسبة في ذلك الوقت كانت بسيطة جدا، تعتمد على مسك دفاتر ذات قيد واحد، وأول من أعطى الصيغة النهائية للمحاسبة بالقيد المزدوج هو المفكر ورجل الدين الايطالي لوكا باشيولي "Lucca Pacioli" وذلك في كتاب أصدره عام 1494، وهو كتاب يتعلق بالرياضيات، لكن المفكر خصص جزءا منه لوصف كيفية إمساك الدفاتر على أساس القيد المزدوج، رغم أن ما ينبغي الإشارة إليه هو أن طريقة القيد المزدوج في حقيقة الأمر ظهرت في إيطاليا بحوالي قرن قبل نشرها في كتاب المفكر لوكا باشيولي².

وقد عرف القرنين 16 و17 تطورا كبيرا للكتابات في مجال المحاسبة، حيث نشر الكاتب الفرنسي جاك سفاري "Jaque Savary" كتابا في هذا المجال بعنوان "Le Parfait négociant" إلى جانب كاتب فرنسي آخر³: ديلاپورت "Delaporté" الذي نشر كتابا حول المحاسبة سماه : Le Guide de négociant .

في منتصف القرن 18 وحتى أواخر القرن 19، كان نظام المحاسبة المالية هو المتبع والمتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسات في السجلات المحاسبية، إلا أنها أصبحت عاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسات، الأمر الذي ترتب عنه عدم القدرة على المعرفة الخاصة بكل منتج من قبل المؤسسة، خلال هذه الفترة .

¹ طارق حمزة، المخطط المحاسبي الوطني ، دراسة تحليلية انتقادية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004 ، ص 12 .

²Garnier Pierre, *la technique comptable approfondie et les comptabilités spéciales*, 2^{ème} édition, Dunod, paris, 1972, P22 .

³Saci Djelloul, *comptabilité de l'entreprise et système économique :Expérience algérienne*, O.P.U, Algérie, 1991, P 27 .

وفي ظل تواجد مرحلة الاقتصاد الصناعي ظهرت الشركات الصناعية الكبرى، مما أدى إلى ظهور فرع جديد من فروع علم المحاسبة وهو محاسبة التكاليف¹، أو ما تسمى أيضا بالمحاسبة التحليلية والتي أطلق عليها فيما بعد محاسبة التسيير .

إن أصل محاسبة التسيير يعود إلى الرغبة في حساب تكلفة الصنع وتحديد تكلفة الوحدة المنتجة ، ففي نهاية القرن الثامن عشر 18 وبالضبط في عام 1786 قام المفكر يانج "Jung" لأول مرة بالفصل بين محاسبة التسيير و المحاسبة المالية ، حيث وضع يانج أن وظيفة محاسبة المصنع هي تحديد تكلفة البضاعة بالنسبة للمصنع².

ويعد أهم عرض عملي ومتكامل لأسلوب حساب التكاليف هو ظهور كتاب بالفسكي "Ballewski" عام 1877 باسم الحساب التكاليفي لمصانع الآلات، وقد برزت أهمية الكتاب في كونه تطرق إلى الدراسة الواضحة لعلاقة سلوك التكاليف بتغير مستويات التشغيل وإلى استنتاجاته وإرشاداته العملية في هذا الشأن³، لكن هذه الفترة تعد كمرحلة أولية لتطور محاسبة التسيير خصوصا وأنها كانت تركز فقط على كيفية معالجة وتطوير الأساليب الحسابية لمشكلات التكاليف دون إيجاد نظام يسمح باستيعاب الآراء المختلفة السائدة آنذاك ونقدها .

إن أول كتاب صدر حول المبادئ الأولية لتحليل التكاليف كان عام 1878 في بريطانيا للمؤلف هاميلتون روبرت " Hamilton Robert"⁴، كما ظهر في عام 1899 ما يتعلق بالتفكير التكاليفي الحدي لدى العالم الألماني شمالنباخ "Schmalenbach" حيث قسم التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة⁵ و بذلك كان أول عالم يتطرق لموضوع حساب التكاليف .

¹ رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ، 2001، ص 13 .

² رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن ، 1998، ص 32 .

³ المرجع نفسه ، ص 33 .

⁴ محمد عطية مطر، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، الطبعة الأولى، دار حنين للنشر والتوزيع ، الأردن، 1996، ص 31 .

⁵ رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي ، مرجع سبق ذكره ، ص 33 .

لقد مرت محاسبة التسيير بعدة مراحل منذ نشأتها، كما تحولت الأدوار التي أسندت إليها من مجرد وسيلة لحساب التكاليف إلى أن أصبحت أداة للتسيير مساعدة على اتخاذ القرارات وترشيدها، ورغم اختلاف الطرق والأساليب التي تستعمل لتجسيدها في الميدان، إلا أن ذلك لا يعتبر من نقائص هذه المحاسبة وإنما تطورا متماشيا مع تطور وتنوع النشاطات الاقتصادية¹.

لقد زاد الاهتمام أكثر بمحاسبة التسيير مع بداية القرن العشرين، خاصة مع التطور التكنولوجي السائد آنذاك إلى جانب مطالبة رجال الأعمال إيجاد نظام تكاليفي يتناسب مع هذه المستجدات، وكانت هذه الفترة تعد كمرحلة ثانية لتطور محاسبة التسيير، رغم أن هذه الأخيرة تأثرت بشكل كبير جراء الأحداث العالمية التي سادت العالم بداية بالحرب العالمية الأولى، ثم بروز الأزمة الاقتصادية حتى عام 1933 لتأتي مرحلة الحرب العالمية الثانية أيضا، كل هذه الأحداث أدت إلى جمود نسبي في مجال البحث المحاسبي التكاليفي، رغم أن بعد انتهاء هذه الفترة ازداد الاهتمام بتطوير وسائل التحليل التكاليفي لخدمة أهداف المؤسسة في مجال، التخطيط، الرقابة وترشيدها القرارات خصوصا بعد إدخال الأساليب الرياضية والإحصائية بشكل واسع لرفع مستوى الدقة في المعلومة التكاليفية.

¹ هلال درهمون، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، دراسة مقارنة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005، ص 106.

المطلب الثاني : مفهوم محاسبة التسيير

لقد أصبحت محاسبة التسيير بمفهومها الحديث تفتح آفاقا جديدة أمام المحاسبين والمسيرين لخدمة الإدارة في مختلف المؤسسات ومساعدتها في ممارسة مهام التخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات .

إن التسمية الأولى التي أطلقت على محاسبة التسيير هي المحاسبة الصناعية، بحيث كانت تطبق خصيصا على الشركات الصناعية¹، ولكن الإهتمام بمحاسبة التسيير لم يعد يقتصر على المؤسسات الصناعية التي تنتج سلعا بل امتد ليشمل مختلف أوجه النشاط الاقتصادي ، ففي الزراعة ظهرت محاسبة لتسيير التكاليف الزراعية، كما ظهرت أيضا محاسبة لتسيير شركات التأمين والمؤسسات المالية من مصارف مالية وإسلامية ومتخصصة، وكان الأمر كذلك بالنسبة لمحاسبة المؤسسات الخدمية كالفنادق، المطاعم، المستشفيات والجامعات ومؤسسات النقل البري والبحري والجوي .

من جهة أخرى فان المختصين في المحاسبة التحليلية يرون أن المحاسبة التحليلية هي نفسها محاسبة التسيير، وقد ذكر لازاري "Lasary" أن مرادفات المحاسبة التحليلية هي محاسبة التكاليف وهي أيضا محاسبة التسيير Management Accounting²، أما لاسيج P.Lassegue فيرى أيضا أن المحاسبة التحليلية هي نفسها محاسبة التسيير عند عرضه للمبادئ المحاسبية التي عددها على أساس ثلاثة وخمسين مبدأ بما فيها تلك المتعلقة بالمحاسبة الدولية³، كما يوضح ذلك أيضا عند تعرضه لقياس التكاليف وتحليل النتيجة، حيث يؤكد بأن محاسبة التسيير ما هي إلا محاسبة تحليلية بالمعنى الواسع⁴ .

¹Djamel Khoutra, Theyry Lextrait, comptabilité de gestion, édition ellipses, paris, France, 1996, P 06 .

²هلال درحمون ، مرجع سبق ذكره ، ص 108 .

³المرجع نفسه، ص 108 .

⁴P. Lassegue, gestion de l'entreprise et comptabilité, édition Dalloz, France ,1996, p 65.

وقد أكد كل من كريستيان غوجيت " Christian Goujet " و كريستيانروليت " Christian Raulet " أن محاسبة التسيير هي نفسها المحاسبة التحليلية التي تسمح بتحليل التكاليف مكتملة لنظام المحاسبة المالية في المؤسسة¹. ويوجد من المفكرين ما يفضل إطلاق تسمية المحاسبة التحليلية للتسيير، كما هو الحال عند كل من لويس دوبريال " Louis Dubruelle " وديديي جوردان " Didier Jourdain " باعتبار المحاسبة التحليلية تعطى معلومات أكثر دقة وفعالية في مجال سير المؤسسة والمساعدة على اتخاذ القرارات إلى جانب المحاسبة المالية.²

وهناك عدة مراجع تؤكد أن محاسبة التسيير تشمل المحاسبة التحليلية أو ما تسمى بمحاسبة التكاليف لارتباطها بعمليات التسيير في مختلف المؤسسات كونها وسيلة لتقديم معلومات تسمح بالمساعدة على القيام بوظائف الإدارة عموما وخاصة فيما يتعلق باتخاذ القرارات³، و قصد توضيح أكثر لمفهوم محاسبة التسيير، نحاول التعرض لتعريفها و أهم مقوماتها ووظائفها .

¹Christian Goujet, Christian Raulet , comptabilité de gestion, 6^{ème} édition, Dunod, paris, France , 2003, P 03 .

²Louis Dubruelle, Didier Jourdain, Comptabilité analytique de gestion, 5^{ème} édition, Dunod, paris, France, 2007, P 01 .

³Claud Cossu, Richard milkoff, Comptabilité de gestion la gestion par les couts, édition Natan, paris, France, 1997, P 05 .

الفرع الأول : تعريف محاسبة التسيير

تعتبر محاسبة التسيير أداة هامة لمساعدة مسيري المؤسسات على أداء مهامهم، لأن مكانتها تظهر بشكل واضح في كون أن النتائج المقدمة من خلال المحاسبة المالية تخفي أشياء كثيرة لا يمكن للمسير أن يتعرف عليها إلا بتعمقه في التحليل . كما تساعد محاسبة التسيير المسيرين على اتخاذ بعض القرارات التي من الممكن أن تكون نقطة تحول في نشاط المؤسسة انطلاقا من التحكم في التكاليف .

رغم مرور فترة طويلة منذ ظهور محاسبة التسيير إلا أن التعاريف التي أسندت إليها لا تختلف عموما من حيث الجوهر، رغم اختلافها من حيث الأهداف المرجوة منها، لذلك من الصعب إعطاء تعريف موحد بسبب تعدد أهدافها. و سنحاول إعطاء بعض التعاريف المقدمة من طرف بعض المهتمين بمحاسبة التسيير :

- ففي جانفي 1990 قدم المجلس الوطني الفرنسي تعريفا لمحاسبة التسيير كما يلي ¹ :
محاسبة التسيير هي طريقة لمعالجة المعطيات التي تخدم بصفة عامة الإدارة، وعلى أساسها يتم اتخاذ القرارات في المؤسسة .

- أما الاقصاديين الفرنسيين كريستيان غوجيت "Christian-Goujet" و كريستيانروليت "Christian Raulet" فقد عرفا محاسبة التسيير على أنها تمثل أداة لتحليل النتائج انطلاقا من التحليل المفصل للأعباء، وإظهار عناصرها مما تساعد بصفة عامة في تسيير المؤسسة.²

- في حين أن الباحثين كلود كوسو "Claude cossu" وريشارد ميلكوف "Richard milkoff" فيعرفان محاسبة التسيير على أنها أداة محاسبة تقدم معلومات هامة، تمكن من ترشيد القرارات على مستوى المؤسسة³ .

- كما أن الإقتصادي هنري بوكان "Henri Bouquin" فيرى أن محاسبة التسيير هي نظام يهدف إلى مساعدة المسيرين في المؤسسة انطلاقا من نمذجة العلاقات بين الموارد المتاحة والمستهلكة⁴ .

¹Romain Durond, La séparation des comptabilités, revue française de comptabilité, N° 240, décembre, France, 1992, P78 .

²Christian Goujet, Christian Raulet ,op.cit, P04 .

³Claude cossu, Richard milkoff, op.cit, P05 .

⁴Henri Bouquin, Contrôle de gestion, Dunod, paris, France, 2000, P65 .

و إلى جانب التعاريف السابقة قدم بعض الباحثين العرب تعريفات لمحاسبة التسيير باعتبارها تمثل نظام معلومات محاسبي على النحو الآتي :

- عرفها محمد العناتي على أنها وسيلة تهدف إلى تجميع وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بأنواعها والتي تفي مختلف المجالات بدءاً من العمليات المتكررة (الروتينية) إلى اتخاذ القرارات الإستراتيجية وصياغة السياسات الهامة للمؤسسة¹.
- أما هاشم أحمد عطية فيرى أنها نظام لإعداد ومعالجة البيانات، مصمم أساساً لمساعدة الإدارة في مجالات التخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات الفعالة في المؤسسة².
- في حين أن محمد سامي راضي فيعرفها على أنها نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء إنتاجية أو خدمية وتشغيلها طبقاً لقواعد ومفاهيم محددة، وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة سواء كانت سلعة أو خدمة، بغرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات³.

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج تعريف شامل بأن "محاسبة التسيير هي أداة تستخدم الإجراءات والمفاهيم التي تساعد على تجميع، تلخيص وتحليل البيانات المتعلقة بتكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات، ومن ثم فهي نظام للمعلومات يساعد على الوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة من خلال تحديد المسؤوليات والمساعدة على اتخاذ القرارات، كما تمكن المسيرين من التحكم في الموارد المتاحة للمؤسسة واستهلاكها بالطريقة الملائمة".

كل هذا يسمح بمعرفة العوامل المؤثرة في أقسام الإنتاج، إلى جانب وضع التقديرات والحلول لتخفيف هذه العوامل، وبذلك يمكن القول بان محاسبة التسيير توفر معلومات هامة تعتمد عليها المؤسسة في تسييرها .

¹ رضوان محمد العناتي، مرجع سبق ذكره، ص 15 .

² هاشم احمد عطية، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 177 .

³ محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003، صص 19، 20 .

الفرع الثاني : مقومات محاسبة التسيير ووظائفها

هناك عدة مقومات تتأسس عليها محاسبة التسيير و تعتمد عليها حتى تؤدي وظائفها بكفاءة و تساعد المسيرين على أداء مهامهم و وظائفهم الإدارية في المؤسسة يمكن التعرض لأهمها فيما يلي :

أولاً: مقومات محاسبة التسيير

يمكن تلخيص هذه المقومات كما يلي:

1- تحديد دفاتر و سندات تحليلية سليمة:

يتم تصميم دفاتر و سندات خاصة بمحاسبة التسيير على مستوى المؤسسة باعتبارها وسيلة يعتمد عليها المسيرين في تجميع البيانات الخاصة بعناصر التكاليف لغرض تسجيلها، تبويبها و الرقابة عليها.

وتمثل الدفاتر مجموعة السجلات التحليلية التي تحتفظ بها المؤسسة و التي تستطيع من خلال استخدامها للقيام بالوظائف الملقاة على عاتق محاسب التسيير، كما تمثل الدفاتر حلقة وسيطة بين المستندات التي تنقل البيانات و بين التقارير التي تقدم المعلومات التي تسمح بتفسير الأحداث التي وقعت خلال فترة زمنية معينة.

أما المستندات فهي تمثل الوثائق التي تم إعدادها داخل المؤسسة أو تم الحصول عليها من مختلف المتعاملين مع المؤسسة، وبذلك فهي تمثل المصدر الأول للبيانات التي تحدد نوعية مدخلات التكاليف المرتبطة بمحاسبة التسيير.

2- تحديد أساس لقياس التكلفة:

يتم اعتماد طريقة معينة لقياس التكلفة، ويكون ذلك وفقاً للظروف المناسبة للمؤسسة، وقد تكون هذه الطرق إما طرقاً تقليدية خاصة بمحاسبة التسيير أو طرق حديثة*.

* يتم التعرض لمختلف هذه الطرق في المبحثين الثاني و الثالث من الفصل الثاني.

3- تحليل دليل التكاليف:

يقصد بدليل التكاليف إعطاء كل بند رقما خاصا به أي يمثل خطة رقمية خاصة بمراكز التكلفة، وحدات النشاط و عناصر التكاليف و يتعامل محاسب التسيير عند تحليل دليل التكاليف مع:¹

أ- دليل المراكز:

يحدد الدليل المراكز الإجمالية و المراكز العامة و المساعدة لها و تبويبها رقميا مما يسهل عليه تحديد التكلفة و تحميل التكاليف غير المباشرة و الرقابة على تكاليف المركز.

ب- دليل الوحدات:

بموجب دليل الوحدات يتم تبويب المنتجات الرئيسية و الفرعية و أجزاءها تبويبا رقميا، الأمر الذي يسهل توجيه التكاليف نحوها و بالتالي تسهيل استخراج التكلفة المتعلقة بالمنتجات.

ج- دليل العناصر:

يحدد هذا الدليل عناصر التكاليف الثلاثة (المواد و الأجور و المصروفات الأخرى) في مجموعات رئيسية و فرعية، مع إعطاء كل مجموعة أو بند منها رمزا أو رقما خاصا به، و يتفرع من هذا رموز و أرقام فرعية أخرى داخل المجموعة الواحدة.

4- تحديد فترة التكلفة:

من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مبدأ الدورية، أي وجود فترة زمنية ثابتة لقياس نتيجة أعمال المؤسسة و عادة ما يكون هذا بالنسبة للمحاسبة المالية، و كذلك الحال بالنسبة لمحاسبة التسيير يجب تحديد فترة زمنية و التي تعتبر من مقوماتها الأساسية.

هذه الفترة يتم فيها حصر التكاليف على أساسها و توزيعها على مراكز التكلفة المختلفة لقياس تكلفة الإنتاج خاصة لأن فترات احتساب عناصر التكاليف مختلفة.

¹أبو شنف شادي صبحي، دراسة و تقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص 38.

تتوقف فترة التكاليف على عوامل عدة، أهمها: موسمية الإنتاج، طرق الاستغلال، السنة الضريبية و موعد توزيع الأرباح و أخيرا تكلفة العمل الذي يتطلب إقفال الحسابات و تجميعها لإعداد قوائم التكاليف بصفة دورية.¹

5-تقارير التكاليف:

يتكون نظام محاسبة التسيير كغيره من الأنظمة من ثلاثة أركان رئيسية و هي المدخلات، المعالجة و التشغيل، المخرجات و يتم تجهيز مخرجات نظام محاسبة التسيير من خلال تقارير تقدم لإدارة المؤسسة، و يجب تصميم مجموعة من التقارير التي تساعد على تحقيق الأهداف المرجوة من هذا النظام . و هناك ثلاث أنواع من التقارير تتناسب مع أهداف محاسبة التسيير و هي:²

أ- تقارير (قوائم) لقياس التكاليف الفعلية:

يتم إعداد هذه التقارير من واقع المستندات أو دفاتر التكاليف في ضوء نظرية تحميل التكاليف المتبعة، و تعد هذه القوائم لقياس تكاليف المنتجات التامة أو تحت التشغيل أو لقياس تكلفة مراكز التكلفة أو مراكز المسؤولية أو لقياس تكاليف النشاط ككل.

ب- تقارير رقابة:

تهدف هذه التقارير إلى تقديم البيانات التي تتعلق بالآداء المخطط و الآداء الفعلي و أنواع الانحرافات المختلفة و تحليل أسبابها لكي تستطيع الإدارة اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

ج- تقارير اتخاذ و ترشيد القرارات:

تهدف هذه التقارير إلى تقديم البيانات التي تساعد الإدارة في المفاضلة بين البدائل المختلفة و اتخاذ القرارات المناسبة و العمل على ترشيدها.

¹ محمد هديب عمر، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن و علاقته بالأداء المالي أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم المالية و المعرفية الأكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية، الأردن، 2009، ص21.

² أبو شنف شادي شبحي، مرجع سابق، ص 38.

ثانيا: وظائف محاسبة التسيير

محاسبة التسيير لها مجموعة وظائف تركز عليها حتى تقدم بأداء دورها في المؤسسة، و من ثم تخدم المسيرين للقيام بمهامهم بشكل فعال، و يمكن تلخيص هذه الوظائف فيما يلي:

1-الوظيفة التسجيلية:

تمثل في تدوين التكاليف في السجلات المناسبة الخاصة بها، وفق المعايير المتفق عليها و بشكل واضح و دقيق بحيث يمكن الرجوع إليها و الاستفادة منها عند الحاجة.¹

2-الوظيفة التحليلية:

يتم من خلال هذه الوظيفة تحليل البيانات التكاليفية التي وقعت في المؤسسة فعلا و تصنيفها و ربطها بمنتهج معين أو أمر إنتاج معين أو مرحلة معينة أو قسم معين.²

3-الوظيفة الرقابية:

يتم تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة و لكل مركز تكلفة بما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة و مقارنة هذه المعايير بما يتم إنفاقه فعلا لكل عناصر التكاليف و تحديد الانحرافات و البحث في أسبابها و تحليلها و دراستها ثم رفع النتائج إلى الجهات المختصة لتصحيحها.³

4-الوظيفة الإخبارية:

ترتبط هذه الوظيفة بالوظيفة الرقابية، بحيث تسمح بتقديم المعلومة للإدارة المنبثقة عن اكتشاف الانحرافات و دراسة أسبابها قصد مساعدة المسيرين على اتخاذ قراراتهم اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات.⁴

¹الأخرس عاطف و آخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر و التوزيع، الأردن، 2001، ص 14.

²المرجع نفسه، ص 15.

³بجي التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 24.

⁴بجي التكريتي إسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص 25.

5-الوظيفة التحفيزية:

تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة، و هي تمثل وظيفة مهمة بالنسبة لمختلف مصالح المؤسسة كونها تعبر عن عامل محفز لتحقيق أهداف المؤسسة انطلاقا من مساهمة محاسبة التسيير في تنفيذ ما هو مخطط له، مما يعني تمكين المؤسسة من استخدام مواردها بأفضل استغلال، و هذا ما يسمح بتحقيق أهدافها .

ولكن ما ينبغي الإشارة إليه من كل هذه الوظائف فإن محاسبة التسيير تعتمد بشكل كبير على المعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية قصد أداء وظائفها، و هذا ما يتطلب ضرورة دراسة العلاقة بين محاسبة التسيير و المحاسبة المالية.

ثالثا: العلاقة بين محاسبة التسيير و المحاسبة المالية

هناك ارتباط وثيق بين محاسبة التسيير و المحاسبة المالية، و باعتبار المحاسبة المالية هي أول فروع المحاسبة من حيث الظهور، فبديهي أن تكون محاسبة التسيير استقلت عن المحاسبة المالية ، و يمكن التطرق إلى أهم الأسباب في ذلك لعدم قدرة المحاسبة المالية على توفير معلومات عن كل سلعة أو مرحلة إنتاجية، لكن رغم ذلك فإن المحاسبة المالية تعتبر أهم مصدر بيانات تلجأ إليه محاسبة التسيير، وبذلك فهما يشكلان نظامين متكاملين يساهمان في تسيير المؤسسة رغم أن هناك نقاط تفرق بينهما سواء من الناحية القانونية أو من ناحية مضمون المعلومات و حتى الجهات المستعملة لهذه المعلومات و ترتبط المحاسبة المالية و محاسبة التسيير من خلال حسابات الأعباء و النواتج و أهم الأسباب التي تحث على الفصل بين محاسبة التسيير و المحاسبة المالية هي ¹:

- 1- المحافظة على الشكل الموضوعي للمحاسبة المالية بمعنى شكلها الإتفاقي، لكي تتمكن من الاستجابة لوظيفتها القانونية، أما محاسبة التسيير فلها وظيفة تسييرية، بحيث يجب أن تكون واقعية و لهذا يتوجب عليها أن تنحاز، و تكون أيضا ذاتية، بمعنى أن هناك تعارض بين المحاسبتين.
 - 2- المحاسبة المالية إجبارية أما محاسبة التسيير اختيارية .
 - 3- للمرور من المحاسبة المالية إلى محاسبة التسيير لابد من إعادة ترتيب الأعباء و النواتج حسب طبيعتها ، أي ترتيب الأعباء حسب اتجاهها و النواتج حسب مصدرها .
 - 4- تتميز المحاسبة المالية بإفصاح واسع، دون أن يؤثر ذلك سلبا على المؤسسة، أما محاسبة التسيير فتتميز بمعلوماتها بالسرية، مما يشكل خطرا على المؤسسة اتجاه منافسيها في حالة الإفصاح.
- من هذه الفروقات، يمكن القول بأن عملية دمج محاسبة التسيير مع المحاسبة المالية تشمل عدة عيوب قد تؤثر على مصداقية النظام المحاسبي ككل.

أما ج . لوشارد " J. Lochard " فيرى أن الفصل بين المحاسبتين جد ضروري و ذلك للأسباب التالية:

^o تعتبر الوثائق المحاسبية المستعملة في المحاسبة المالية و وثائق خارجية: فواتير الزبائن، فواتير الموردين وحالات الأجور، أما الوثائق الأساسية التي تعتمد عليها محاسبة التسيير فهي في الغالب ذات طابع داخلي: سندات خروج المواد، بطاقات المراقبة، سندات العمل، أوامر التصنيع، سندات الاستلام... إلخ .

¹ درهمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص ص 123-125

° تسمح المحاسبة المالية بإعطاء نظرة شاملة و ملخصة لحسابات المؤسسة، بينما تعطي محاسبة التسيير نظرة مفصلة لكل نشاط.

° أهداف المحاسبة المالية هي بالدرجة الأولى مالية، أما أهداف محاسبة التسيير فهي بالدرجة الأولى اقتصادية.

° المحاسبة المالية أداة تسيير على مستوى المديرية، أما محاسبة التسيير فهي أداة تسيير على مستوى كل المسؤولين، مما يسمح باستعمالها من طرف الإدارة العامة لاتخاذ القرارات المهمة.

° تسعى المحاسبة المالية إلى تحليل التدفقات التي تربط المؤسسة بالخارج، و تهتم محاسبة التسيير بتوزيع تدفقات المدخلات داخل المؤسسة، كما تهتم بمصدر التدفقات التي تخرج من المؤسسة و بالحركات الداخلية للمؤسسة.

° فيما يتعلق بالمعلومات، فإن كلا المحاسبين تستعملان نفس معطيات المدخلات، لكن بالإضافة إلى ذلك يجب أن تتمتع محاسبة التسيير ببعض المعلومات الخصوصية كسندات المواد، سندات العمل، بطاقات المراقبة و ذلك لتمكينها من تعداد و معرفة هذه التدفقات و الحركات الداخلية.

° المحاسبة المالية موحدة في الشركات ضمن إطار النظام المحاسبي بينما محاسبة التسيير تختلف من شركة لأخرى.

° محاسبة التسيير هي مجموعة الطرق التي تسمح بالإجابة عن الحاجات المختلفة للمعلومات، و تساعد الإداري على تحديد النتيجة بين رقم الأعمال و قيمة الموارد المستخدمة لتحقيقه.

° محاسبة التسيير تجمع و تعالج المعطيات حول استخدامات الموارد، كما أن المعلومات التي تعطيها هي أيضا خاصة بتحليل التكلفة و الربح، لأن الإدارة غير مستعدة لتحمل نفقات محاسبة التسيير إلا بمقدار الفائدة المرجوة من تحسين اتخاذ القرار.

و رغم وجود فروقات و اختلافات و أسباب للفصل بين محاسبية التسيير و المحاسبة المالية إلا أنهما تعتبران نظامين محاسبين متكاملين يمكن أن يكون هناك ترابط بينهما، لذلك يمكن ذكر أهم أوجه الترابط بينهما فيما يلي:¹

° تعتبر محاسبة التسيير امتدادا للمحاسبة المالية حيث تقدم محاسبة التسيير البيانات التفصيلية الهامة التي تظهر في الحسابات الختامية في المحاسبة المالية مثل تكلفة الإنتاج التام أي أن هناك تعاوننا منظما بينهما في إعداد الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي.

° تقوم المحاسبة المالية بتزويد محاسبة التسيير ببعض البيانات الهامة مثل تكلفة المواد المشتراة و أجور العمال المدفوعة و تكلفة الموجودات الثابتة و المصروفات الأخرى، و جميع هذه العمليات تثبت أولا في الدفاتر المالية ثم يتم تحليلها في دفاتر التكاليف.

° سيشارك المحاسب المالي مع محاسب التسيير في إعداد الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي لحاجة كل منهما لبيانات موجودة لدى الآخر.

° تقوم المحاسبة المالية بتقديم و توفير بيانات لمحاسبة التسيير لمساعدتها في قياس تكاليف الوحدات المنتجة و المباعية، و منها قيمة شراء الأصول الثابتة و طرق استهلاكها و تحديد الأجور... إلخ.

° لا بد من وجود نظام لمحاسبة التسيير يعمل جنبا إلى جنب مع نظام المحاسبة المالية حيث لا يستطيع هذا الأخير منفردا أن يؤدي الغرض من إعداد الحسابات الختامية و نتائج أعمال المؤسسة.

° يتعاون كلا النوعين من تحقيق الرقابة، و ذلك عن طريق مقارنة البيانات التفصيلية في محاسبة التسيير بالأرقام الإجمالية التي أظهرتها المحاسبة المالية.

¹الأخرس عاطف و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 17.

كما توجد أسباب أخرى تتطلب ضرورة وجود كل من محاسبة التسيير و محاسبة المالية في المؤسسة أهمها:

- تقدم المحاسبة المالية بيانات مهمة لمحاسبة التسيير قصد مساعدتها على تحديد تكلفة الوحدة المنتجة و المباعة.

- يمكن للمؤسسة أن تعتمد على كل من البيانات الإجمالية المرتبطة بالمحاسبة المالية مع البيانات التفصيلية التي تقدمها محاسبة التسيير قصد القيام ببعض عمليات المقارنة الخاصة بالتكاليف.

- وجود نظام لمحاسبة التسيير داخل المؤسسة إلى جانب نظام المحاسبة المالية يسمح للمؤسسة بإعداد الحسابات الختامية و حساب ناتج أعمال المؤسسة بدقة أكبر.

المطلب الثالث : أهداف محاسبة التسيير

باعتبار محاسبة التسيير أداة ترمي إلى خدمة الأغراض الداخلية التي تتعلق بتخطيط أعمال المؤسسة والرقابة على تنفيذ هذه الأعمال، والعمل على ترشيد القرارات بشأنها وذلك بالاختيار بين البدائل المتاحة من خلال تجميع بيانات التكاليف الخاصة بمنتج أو بعدة منتجات، ومعالجة هذه البيانات وتلخيصها وفق أسلوب وغاية محددة من أجل استخراج تكلفة السلعة أو الخدمة المتعلقة بالمؤسسة، مما يعني أن لمحاسبة التسيير أهداف تسعى المؤسسة لتحقيقها، كما أن لها مجموعة من المهام والوظائف المرتبطة بها .

فهي تهتم بصفة عامة بدراسة التكاليف بكل أنواعها من خلال تحديدها وحسابها من أجل معالجة البيانات المتعلقة بها لاستخدامها في مساعدة المسيرين على القيام بوظائفهم خاصة فيما يتعلق بالتخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات.

وقد حددت عدة أهداف لمحاسبة التسيير يمكن إبراز أهمها فيما يلي :

- **حسب الاقتصاديين الفرنسيين : كلود كوسو "Claude cossu" و ريشارد ميلكوف "Richard milkoffm"** فإنهما يقولان أن أهداف محاسبة التسيير تتمثل فيما يلي :¹
- معرفة وتحديد مختلف التكاليف المتعلقة بنشاط المؤسسة .
- تحليل النتائج المرتبطة بحساب التكاليف المتعلقة بالمنتجات (سلع وخدمات) ومقارنتها بنتائج سابقة ومن ثم وضع سياسات لتسعير منتجات المؤسسة .
- المساهمة في وضع تنبؤات وتقديرات بشأن الأعباء والإيرادات الجارية .
- تحليل الانحرافات من خلال مقارنة التقديرات مع النشاط الفعلي للمؤسسة مما يساعد المسيرين على ترشيد قراراتهم في المؤسسة .

¹Claude cossu, Richard milkoff, op.cit, P06 .

- **حسب الاقتصادي هنري بوكان يرى أن الاقتصادي الأمريكي ج.م. كلارك "J.M.Clark"**
 - قد اسند لمحاسبة التسيير عشرة أهداف كما يلي¹ :
 - تحديد السعر المناسب للسلع المباعة من طرف المؤسسة .
 - تحديد أدنى حد ممكن لتخفيض الأسعار .
 - التمييز بين المنتجات المربحة للمؤسسة وتلك التي من الممكن أن تحمل المؤسسة خسارة .
 - الرقابة على المخزونات .
 - تحديد قيمة المخزونات .
 - الاختيار بين المسؤولين .
 - الكشف عن بعض الملاحظات كالتبذير، الاختلاسات ... الخ .
 - تحديد الفرق بين تكلفة النقص في النشاط (La sous activité) وتكلفة الإنتاج .
 - ضمان التوافق مع الحسابات المالية .
 - دراسة فعالية مختلف المسارات *

- **كما أن الاقتصادي هنري بوكان "Henri Bouquin"** أيضا يرى أن ريميلو **Rimilho****، قد تحدث عن أهداف محاسبة التسيير سنة 1928 في أنها ليست تهتم فقط بحساب التكاليف وتحديد سعر البيع ولكن قد تسمح بالحكم على كفاءة سير عمل المصنع من خلال تقديم معلومات حول كيفية تحسين التسيير في المؤسسة، كما تساهم في المحافظة على أصول المؤسسة من خلال السماح للمراجعين بالتعرف بسرعة على المسؤولين² .

¹Henri bouquin, comptabilité de gestion, economica, 2éme edition, paris ,France , 2003, p06 .

* يعبر عن مجموع الأنشطة التي لها دافع واحد وملحقة بهدف محدد مشترك مع طرف خارجي أو داخلي مثل : الإجابة عن شكوى زبون، مراقبة القوائم المالية الخ.

** هو اقتصادي فرنسي يعد مؤسس التقليد الفرنسي لحساب التكاليف .

²Henri bouquin, comptabilité de gestion,op.cit p07.

وانطلاقا من مختلف الأهداف السابقة نلاحظ أن أهداف محاسبة التسيير تقريبا تصب في نفس الاتجاه، حيث تهدف إلى قياس تكلفة الوحدات المنتجة كما تساعد الإدارة في فرض الرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج، خاصة أن المسيرين في المؤسسة يسعون إلى تخفيض التكاليف إلى أقصى درجة ممكنة، مع العمل على الاحتفاظ بجودة الإنتاج ونوعيته لتحقيق أكبر قدر من الأرباح، كما تساهم محاسبة التسيير وتسعى لتزويد الإدارة على العموم بالمعلومات اللازمة لأغراض اتخاذ القرارات والعمل على ترشيدها، إضافة إلى مساهمتها في إعداد تنبؤات بما سيحدث في المستقبل ومقارنته مع ما هو فعلي، وإلى جانب كل ذلك تساهم محاسبة التسيير في تسعير المنتجات والخدمات أي المساعدة في رسم السياسات السعرية داخل المؤسسة .

كما أن محاسبة التسيير تهدف أيضا إلى توجيه اهتمامات المسؤولين والعاملين الآخرين لتحقيق أهداف المؤسسة، وهذا من خلال مساءلتهم عن الانحرافات بين ما هو متوقع وما تحقق فعلا باعتبارها أداة لمعرفة وتحليل التكاليف .

كما أنها تعمل على توفير المعلومة الشفافة التي تساهم في اتخاذ القرارات الفعالة في المؤسسة وترشيدها، وبذلك تمكن من يعتمد عليها في هذا الصدد على القيام بثلاث مهام رئيسة هي :

➤ التسجيل :

حيث يتم تجميع البيانات عن جودة المنتجات ونسبة العيوب والتقرير عنها في شكل معلومات يعتمد عليها في اتخاذ القرارات .

➤ توجيه الانتباه :

حيث أن المعلومات التي توفرها محاسبة التسيير تلقي الضوء على كل المشاكل ومناطق التحسين والفرص التي تتطلب توجيه انتباه المسيرين إليها والتركيز عليها .

➤ اقتراح حلول :

من خلال التحليل المقارن واتخاذ أفضل الحلول للأخطاء المرتكبة سابقا .

المبحث الثاني : محاسبة التسيير كنظام معلومات

تعد محاسبة التسيير نظام معلومات محاسبي يختص بتسجيل ومعالجة البيانات المالية التي تساعد المسيرين على قياس تكلفة نشاطات المؤسسة ومنتجاتها، كما يساهم في تخطيط عملياتها واتخاذ القرارات المتعلقة بكيفية استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة للمؤسسة مما يحقق أفضل استغلال ممكن لتلك الموارد .

المطلب الأول : مفهوم نظام المعلومات المحاسبي

يتكون نظام المعلومات المحاسبي من مجموعة من الإجراءات توفر عند تنفيذها معلومات تدعم عملية صنع واتخاذ القرارات بالنسبة للمسيرين داخل المؤسسة، ورغم أهمية نظام المعلومات المحاسبي وما يوفره من بيانات لحل الكثير من المشاكل إلا أنه يعتبر نظاما فرعيا داخل نظام المعلومات الإداري الذي يوفر بيانات تساعد على حل معظم المشاكل والقرارات عند مختلف المستويات الإدارية .

الفرع الأول : تعريف نظام المعلومات

تحتاج الإدارة في المؤسسة إلى كم هائل من المعلومات في مختلف المستويات الإدارية وذلك لتسيير أعمالها اليومية، كما يتولد عن ممارسة المؤسسات لنشاطاتها قدر كبير من البيانات، لذلك كان لابد من وجود كيان يعمل على معالجة وتخزين وبث هذه البيانات، وقد ساعدت التكنولوجيا الحديثة وتقنيات المعلومات على إيجاد هذه الكيانات، وهي ما يطلق عليها أنظمة المعلومات وقد تعددت التعاريف لنظم المعلومات نذكر منها :

أولا : هو عبارة عن مجموعة من العاملين، الإجراءات والموارد التي تقوم بتجميع البيانات ومعالجتها ونقلها لتتحول إلى معلومات مفيدة ، وإيصالها إلى المستخدمين بالشكل الملائم وفي الوقت المناسب من أجل مساعدتهم في الوظائف المسندة إليهم ¹ .

ثانيا : هو ذلك النظام الذي يتضمن مجموعة متجانسة ومترابطة من الأعمال ، العناصر والموارد، تقوم بتجميع، تشغيل، إدارة ورقابة البيانات بغرض إنتاج وتوصيل معلومات مفيدة لمستخدمي القرارات من خلال شبكة من قنوات وخطوط الاتصال ² .

¹ ثناء علي قباني، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2003، ص 09 .

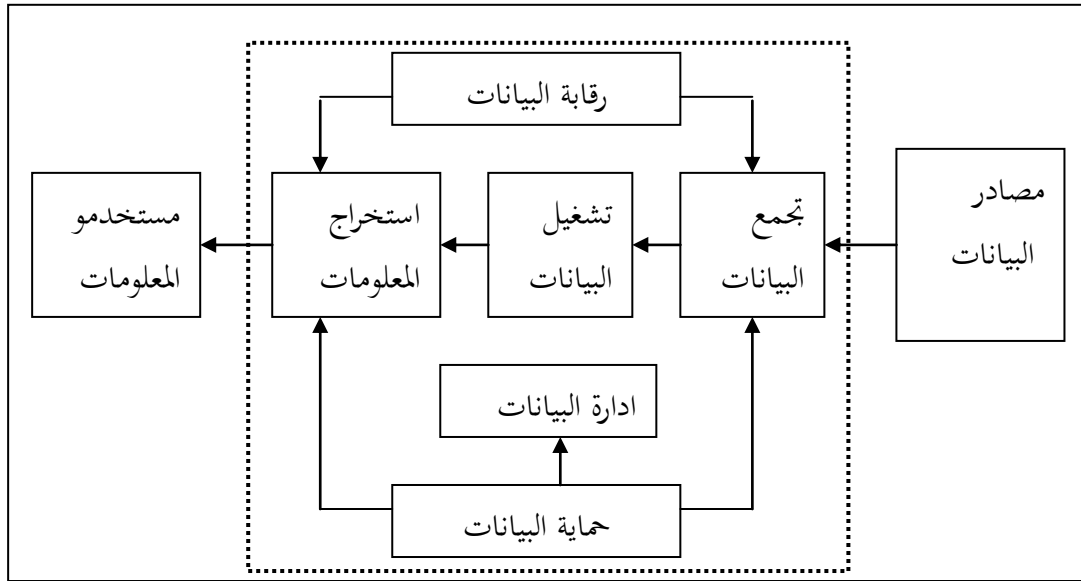
² احمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2003، ص 21 .

ثالثا : هو عبارة عن كيان يزود المؤسسة بمعلومات تساعد على تسيير أعمالها وتساهم في تطورها¹.

وانطلاقا من التعاريف السابقة يمكن إعطاء تعريف لنظام المعلومات على أنه كيان يشمل مجموعة عناصر تتفاعل فيما بينها وتتراطب تقوم بتجميع، معالجة وتخزين بيانات قصد الحصول على معلومات تفيد مستخدمي القرارات في المؤسسة، كما تساهم في تحقيق أهداف محددة .

وفي الحقيقة لا يوجد نظام معلومات قادر على تلبية احتياجات كل المؤسسات، كون أن كل مؤسسة تنفذ مهامها بطريقة مختلفة ، لكن فعالية نظام المعلومات تبرز في قدرته على تلبية متطلبات المستفيدين من المعلومات المتوفرة، لذلك فان نظام المعلومات له مجموعة من الوظائف والمهام التي تتعلق بكيفية التعامل مع البيانات حتى تصبح فيما بعد في شكل معلومات تبث إلى المستخدم ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل الآتي :

الشكل رقم (1-I) : وظائف ومهام نظام المعلومات



المصدر : كمال الدين مصطفى الدهراوي، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية ، الدار الجامعية، القاهرة مصر ،2002، ص20 .

¹H.Lesca et E.Lesca, Gestion de l'information, qualité de l'information et performances de l'entreprise, édition management et société UE, 1999, P51 .

فحسب الشكل أعلاه فان وظائف نظام المعلومات تتمثل في :

1- تجميع البيانات من مصادر مختلفة سواء كانت داخلية والتي تتمثل في مختلف النشاطات الداخلية في المؤسسة كالتقارير أو من خلال مصادر خارجية باستخدام وسائل مختلفة كالمقابلة أو المسح الشامل ، كما يمكن أن تكون مصادر المعلومات الخارجية غير رسمية كتلك المعلومات التي يتحصل عليها المديرون عن طريق الإتصال الهاتفي أو عن طريق المناقشة مع الأشخاص .

2- تشغيل البيانات أو عملية معالجة البيانات : من خلال استخدام كافة وسائل المعالجة كالتصنيف، الترتيب، الفرز والتلخيص لتحويل البيانات إلى معلومات .

3- إدارة البيانات : من خلال تخزين، تحديث البيانات ووضعها في ملفات وقواعد البيانات وإجراء عمليات تشغيل عليها لتحويلها إلى معلومات مفيدة لمستخدميها .

4- رقابة وحماية البيانات : من خلال العمل على التأكد من خلو هذه البيانات من الأخطاء عن طريق عملية المراجعة وضمان عدم التلاعب والاختراق للنظام والعبث بالبيانات والمعلومات .

5- إنتاج المعلومات : وهي الخلاصة النهائية لعملية معالجة البيانات والوصول إلى إنتاج معلومات وتقديمها، مع العمل على توفير المعلومات المفيدة التي تساعد في اتخاذ القرارات .

لكن ما ينبغي الإشارة إليه أن نظم المعلومات كانت فيما سبق تتركز على الأرشيف، بما يحتويه من ملفات وسجلات ودفاتر والتي كان الاحتفاظ بها لفترة زمنية محددة، مما يصعب في كثير من الأحيان استخراج المعلومات منها عند مرور فترة طويلة نسبياً، لكن بحكم ظهور تكنولوجيا المعلومات فقد انعكست إيجاباً على المؤسسات من حيث تحويل عملية تشغيل ومعالجة البيانات والمعلومات من التشغيل اليدوي إلى التشغيل الآلي، وما له من مزايا فيما يخص عملية إنتاج المعلومة وتقديمها لمستخدميها .

الفرع الثاني : تعريف نظام المعلومات المحاسبي

يختص نظام المعلومات المحاسبي بتوفير معظم المعلومات الاقتصادية التي يمكن التعبير عنها مالياً، وتساعد في حل كثير من المشكلات والقرارات المالية التي تواجه المسيرين وأطراف أخرى عديدة، حيث يسمح بتقديم معلومات لخدمة عدة أغراض كإعداد التقارير الداخلية في المؤسسة والتي تحوي بيانات تسمح بتخطيط ورقابة الأعمال الروتينية، كما قد يساعد في إعداد تقارير لها أهمية في إعداد خطط وسياسات هامة للمؤسسة إلى جانب تمكين جهات خارجية من الاستفادة من المعلومات المقدمة في التقارير . وقد تعدد التعاريف المتعلقة بنظام المعلومات المحاسبي يمكن ذكر أهمها فيما يلي :

أولاً : يعرف نظام المعلومات المحاسبي على أنه مجموعة من المكونات مثل الوسائل الآلية ، الأوراق ، المستندات ، السجلات ، التقارير ، الأفراد والإجراءات التي تتكامل مع بعضها البعض لتحقيق هدف المعالجة للبيانات المالية عن طريق التسجيل ، التبويب والتلخيص لتحويلها إلى معلومات محاسبية مثل الميزانية وميزان المراجعة والتي تدعم قرار مدراء المنشأة التي تحتوي النظام المعلوماتي المحاسبي ¹ .

ثانياً : نظام المعلومات المحاسبي هو نظام يهتم بتسجيل ومعالجة البيانات المالية الاقتصادية والتقرير عنها لعدة أطراف داخلية وخارجية وبذلك يمكن أن نميز بين أكثر من نظام للمعلومات المحاسبية ² .

ثالثاً : نظام المعلومات المحاسبي يتعلق بالبيانات الاقتصادية الناتجة عن الأحداث الخارجية أو العمليات الداخلية، ومعظم هذه البيانات يعبر عنها في صورة مالية (مثل قيمة المبيعات للمستهلكين) رغم أن البيانات قد تكون غير مالية (مثل عدد ساعات العمل أو عدد الوحدات المنتجة) وتترجم بعد ذلك إلى بيانات مالية، وفي جانب المخرجات فان نظام المعلومات المحاسبي ينتج عنه مستندات، تقارير وقوائم بعض المعلومات الأخرى المعبر عنها في صورة مالية، وهذه المعلومات المالية تمثل عمليات تسجيل (كم من الأرباح تحققت؟) ومعلومات رقابية (ما هو مقدار المدفوعات مقارنة بالميزانية؟) ومعلومات لاتخاذ القرارات (التكاليف والمنافع الخاصة بمنتج جديد) ³ .

¹ محمد يوسف حفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل، الأردن، 2001، ص 55 .

² السيد عبد المقصود ديان وآخرون، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 05 .

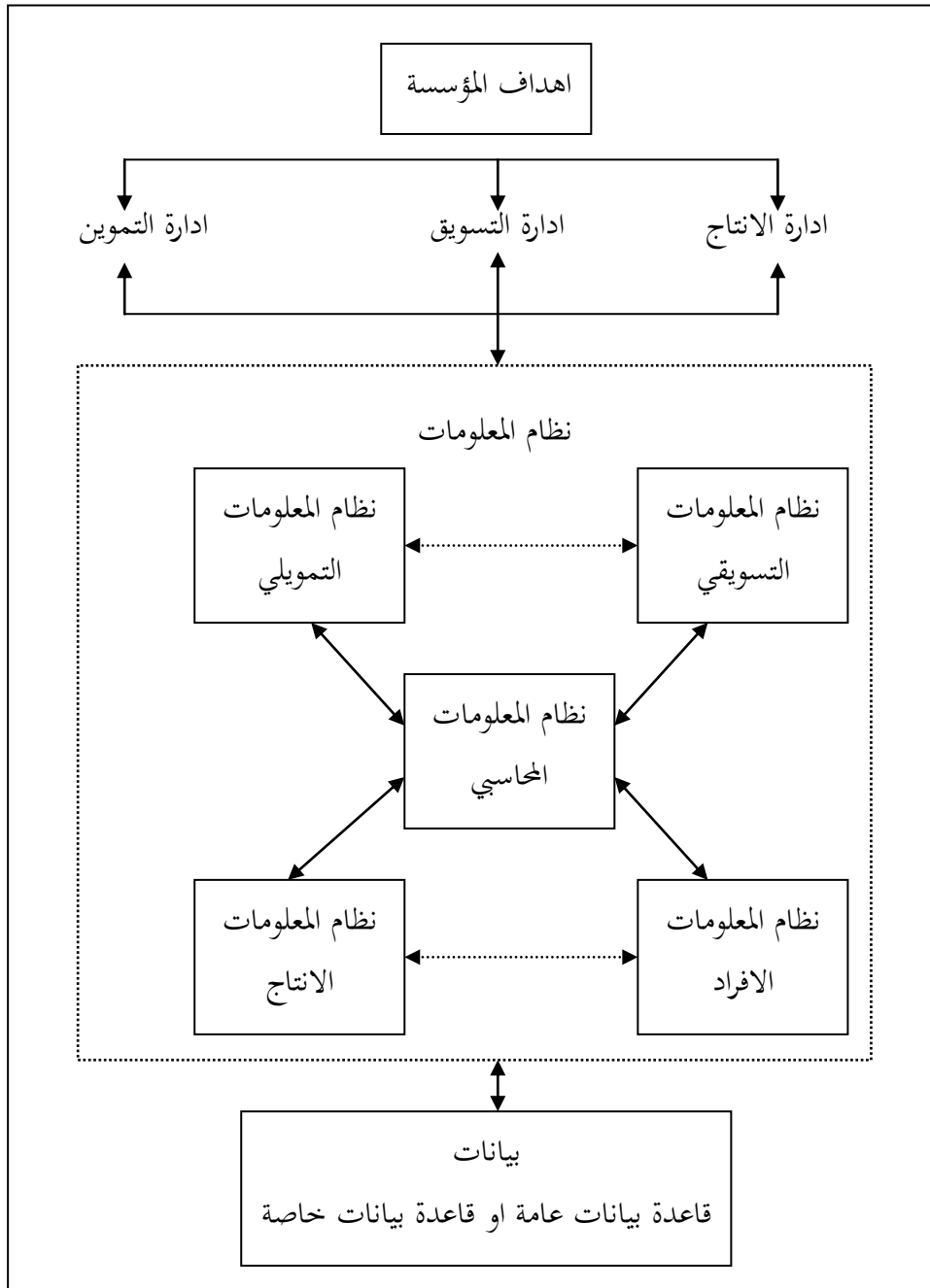
³ درهمون هلال، مرجع سابق، ص 82، نقلا عن كمال الدين الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، القاهرة

، دون سنة نشر ، ص 55 .

وانطلاقاً مما سبق يمكن إعطاء تعريف شامل حول نظام المعلومات المحاسبي على أنه مجموعة من المكونات والإجراءات تهتم بتحديد وقياس البيانات التي تتعلق بنشاط المؤسسة ومعالجتها من أجل إعداد معلومات مالية وغير مالية تساعد المسيرين على ممارسة وظائفهم من تخطيط، رقابة واتخاذ القرارات، كما يمكن أن يبيث هذه المعلومات لمختلف الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة .

ومن خلال مجموعة التعاريف السابقة يمكن القول أنه لا يوجد اختلاف بين الصفات الخاصة بنظام المعلومات المحاسبي عن مواصفات أي نظام معلومات آخر، إلا أن نظام المعلومات المحاسبي يبقى الأهم لاحتوائه على جميع المعطيات المتعلقة بعمليات الشراء، الإنتاج، البيع، التسويق والإدارة، لذلك تظهر علاقة بين نظام المعلومات المحاسبي والأنظمة الفرعية الأخرى يمكن توضيحها من خلال الشكل رقم (2-1) .

الشكل رقم (2-I): العلاقة بين نظام المعلومات المحاسبي وأنظمة المعلومات الأخرى في المؤسسة



المصدر : محمد الفيومي، نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت المالية ، المكتب الجامعي الحديث، الأزاريطة، 1999، ص89.

من خلال الشكل أعلاه، نلاحظ أن نظام المعلومات المحاسبي يتوسط نظم المعلومات الأخرى في أي مؤسسة، مما يعني أنه يهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف .

تتمثل هذه الأهداف فيما يلي:¹

- 1- يهتم بتحديد نتائج العمليات للمؤسسة، عن طريق تحديد وقياس المعلومات الكمية والمالية التي تتعلق بنشاط المؤسسة وإعداد التقارير خلال فترة معينة .
- 2- يساعد في تتبع أصول والتزامات المؤسسة وقياس مركزها المالي بتاريخ معين عن طريق مسك دفاتر منتظمة والاحتفاظ بحسابات مستقلة لهذه الأصول والإلتزامات.
- 3- يساعد الإدارة على ممارسة وظائفها من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات، كما أن المعلومات المحاسبية المنبثقة عنه، تساعد بما يخدم مستخدميها المعنيين .
- 4- يعمل على إنتاج معلومات مالية وكمية، إلا أنها لا تمثل مصدرا وحيدا للأرقام إذ يهتم كذلك بالتعبير غير الكمي عن الأحداث، ويظهر هذا التعبير جليا في الشرح المرافق للعمليات والنتائج المحاسبية .
- 5- يتواجد في المؤسسات الاقتصادية، فيعمل على إعداد معلومات مالية ونوعية لاتخاذ القرارات من قبل المستفيدين الداخليين لتلك القرارات التي تؤثر في أحداث مستقبلية، مع توافر خاصية ما تسعى إليه نظم المعلومات المحاسبية والمتمثلة في زيادة فاعلية المخرجات الرئيسة للنظام المحاسبي عموما وهي المعلومات المحاسبية .

¹مراد خالد مصلح ردايده، دور نظم المعلومات المحاسبية في بيئة استخدام تقنيات المعلومات، حالة مؤسسات المال العام الأردنية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا ، 2010، ص42 .

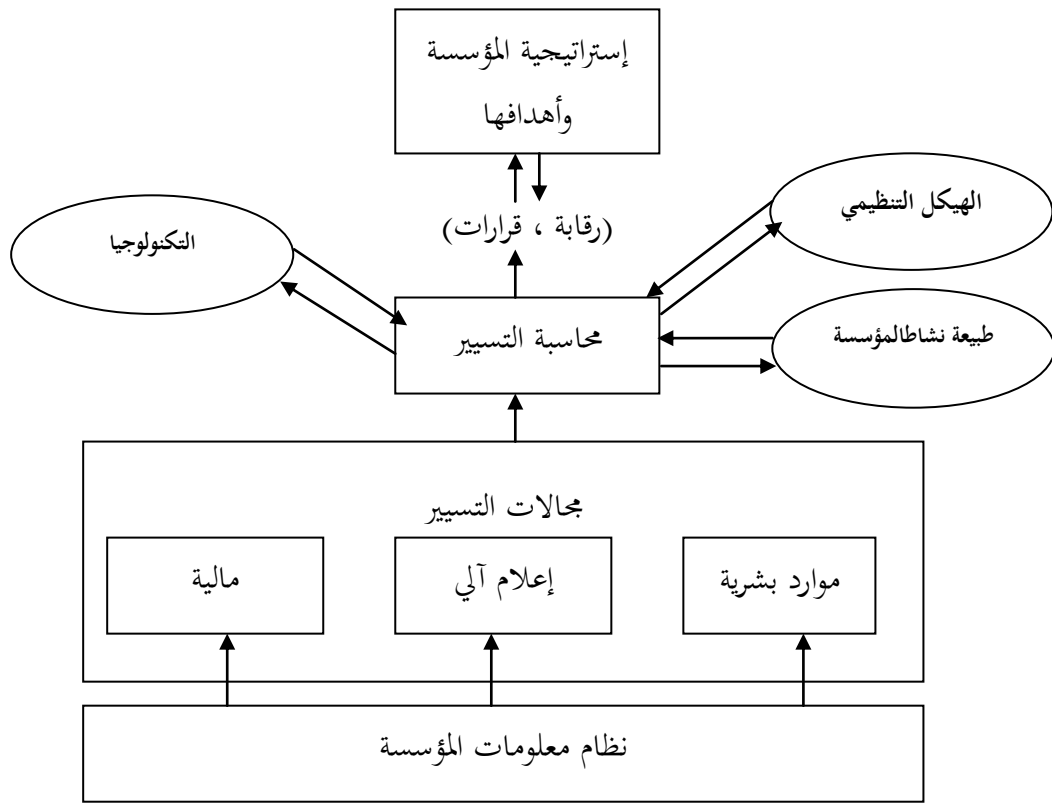
المطلب الثاني : نظام محاسبة التسيير ضمن نظم معلومات المؤسسة

يمكن التمييز بين أكثر من نظام للمعلومات المحاسبية، فلكل نظام أهدافه ووظائفه فنجد مثلا نظام المحاسبة المالية يختص بتسجيل ومعالجة البيانات المحاسبية و المالية والتقارير عنها لخدمة كافة الأطراف الخارجية مثل البنوك، الموردين، الحكومة ... الخ، حيث يتم إعداد مجموعة من القوائم المالية والتقارير لإبلاغ من يهمه الأمر بنتيجة نشاط المؤسسة ومركزها المالي طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عنها .

ومع ذلك فان نطاق تشغيل البيانات المحاسبية والمالية في المؤسسة يتجاوز عادة حدود المبادئ المحاسبية، فمثلا إذا تضمن نظام المعلومات المحاسبي إجراءات للتعرف على أحداث مالية متوقعة مستقبلا وتقدير الآثار الناجمة عنها، رغم أن ذلك يعتبر خروجاً عن المبادئ المحاسبية ذات القبول العام وتجاوزاً لمضمونها، لكن يبقى الغرض هو إلى توفير معلومات للاستخدام الداخلي بواسطة إدارة المؤسسة وهذا من بين ما يسعى إليه نظام معلومات محاسبة التسيير .

ويتطلب وجود تخطيط فعال ورقابة حقيقية واتخاذ قرارات صحيحة في المؤسسة ، توفر بيانات مناسبة وملائمة تختلف عن البيانات المحاسبية التقليدية (بيانات المحاسبة المالية)، ومن هنا كانت بداية الطلب على نظام محاسبة التسيير الذي يبحث في دراسة البيانات المحاسبية اللازمة للتسيير، والبيانات اللازمة للمحاسبة وإدماج الإثنين في إطار عام تركز أركانه على تحقيق أهداف المؤسسة وتخطيط أعمالها لتحقيق هذه الأهداف والرقابة على تنفيذها بأقل تكلفة وأكثر كفاءة وإنتاجية وربحية ممكنة . ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل رقم (3-I) .

الشكل رقم (3-I) : موقع محاسبة التسيير ضمن نظام معلومات المؤسسة .



المصدر: درجمون هلال، مرجع سبق ذكره ، ص115.

يقوم نظام معلومات محاسبة التسيير بالتعرف على الأحداث ذات التأثير الاقتصادي على المؤسسة وتسجيلها وتلخيصها وإعداد التقارير المحاسبية عنها، وإذا تم تحقيق ذلك باستخدام أجهزة الإعلام الآلي ، فإن النظام يكون بذلك مستندا إلى نظام آلي، أما إذا تحقق ذلك يدويا فإن النظام يكون يدويا، وفي كلتا الحالتين يمثل تتبعاً للنشاطات وبالتالي تدفقا للبيانات والمعلومات .

إن استخدام نظام معلومات متعلق بمحاسبة التسيير يرتبط بعدة قيود فهو مقيد بالدرجة الأولى بطبيعة نشاط المؤسسة لأنها تحدد كيفية عملية جمع المعلومات وتنقلها بين المراحل المتعلقة بها وكذا المستندات الضرورية، ويلعب نوع التكنولوجيا المستعملة دورا هاما في هذا التنظيم، زيادة على أنه يبين مدى وجود المنتجات المتصلة من عدمها .

أما تنظيم المؤسسة فيحدد طبيعة المعلومات الملائمة لأداء مهام كل مسؤول في الوقت المناسب ليتمكن من التحكم في التكاليف التي يمكنه مراقبتها، وذلك حسب الإستراتيجية المتبعة في المؤسسة وبمراعاة هذه القيود يتمكن المسير من اختيار نظام محاسبة التسيير الملائم لبيئة المؤسسة والذي يمكنها في المستقبل من تحقيق أهدافها¹ .

ومن خلال الشكل رقم (3-I): نلاحظ أنه في ظل نظام معلومات محاسبة التسيير فإن المعلومات تتدفق في اتجاهين متباينين ، فهناك تدفق للمعلومات من القمة للقاعدة من خلال توصيل نتائج الأحداث التي تدور في قمة الهيكل التنظيمي للمؤسسة إلى قاعدته في صورة أهداف وسياسات واستراتيجيات ومن ثم فإن على نظام معلومات محاسبة التسيير توفير الإمكانيات اللازمة لتسجيل تلك الأحداث وتلخيصها والتقرير عنها إلى قاعدة الهيكل التنظيمي في المؤسسة، كما يوجد شكل آخر لتدفق المعلومات من القاعدة إلى القمة يتحقق من خلاله تدفق نتائج الأحداث التي تدور في قاعدة الهيكل التنظيمي إلى قمته في صورة نتائج ممارسة النشاطات التنفيذية مقارنة بالأهداف والخطط والسياسات المحددة مسبقا .

إن موقع نظام معلومات محاسبة التسيير في إطار أنظمة المعلومات يحتل مكانا بالغ الأهمية، لأن معلومات محاسبة التسيير تتضمن معلومات مستقبلية تنبؤية ومن ثم تتفق معلوماتها مع المواقع الزمنية للقرارات ذات الآثار المستقبلية .

¹ بن ربيع حنيفة، نظام محاسبة التسيير وفعاليته في تقليص التكاليف ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،

إن نظام معلومات محاسبة التسيير له أهمية بالنسبة للمؤسسة كون أن المعلومات التي ينتجها ويقدمها تسمح ب :

- تمكين المؤسسات من تقديم خدمات ومنتجات عالية الجودة ومنخفضة التكاليف وفي الوقت المناسب وذلك من خلال تحليل عمليات المؤسسة وإعادة تصميم العمليات التشغيلية .
- تزويد المسيرين بتفاصيل تمكنهم من اتخاذ قرارات أكثر دقة .
- يساهم نظام معلومات محاسبة التسيير في معرفة وتحليل التكاليف والعمل على تدنيها إلى أقصى درجة ممكنة .
- اكتساب ميزة تنافسية من خلال توفير معلومات لها أهميتها في رفع قيمة الخدمات والمنتجات المقدمة للزبائن عن طريق تحسين كفاءة العمليات .

المطلب الثالث : عناصر نظام معلومات محاسبة التسيير

يمثل نظام معلومات محاسبة التسيير نظاما يقوم بتشغيل البيانات الخاصة بالتكاليف ومعالجتها من أجل توفير معلومات تساهم في اتخاذ القرارات في المؤسسة، كما تعد أداة هامة لإعداد التقارير المتعلقة بعمليات التخطيط الداخلي والرقابة على التكاليف، وكغيره من نظم المعلومات فإن نظام معلومات محاسبة التسيير يتضمن عنصرين أساسيين : مدخلات النظام ومخرجاته .

الفرع الأول : مدخلات نظام معلومات محاسبة التسيير .

يتمثل الهدف الأساسي لنظام معلومات محاسبة التسيير في كيفية تنظيم مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة من الناحية المحاسبية والمالية وذلك من خلال أفضل استغلال للبيانات المحاسبية والمالية وترجمتها إلى معلومات بحيث يقوم نظام معلومات محاسبة التسيير بتجميع البيانات التي نشأت عن الأحداث الاقتصادية بغرض جعلها ذات صيغة مالية وكمية تفيده المؤسسة في أنشطة معينة، هذه البيانات يمكن الحصول عليها من مصادر مختلفة منها ما تتعلق بنظام المحاسبة المالية ، ومنها ما يتم الحصول عليها من مصادر تتعلق بأقسام المؤسسة وتحويلها إلى معطيات متجانسة ومعلومات تساعد على اتخاذ القرارات .

أولا : البيانات المتحصل عليها من نظام المحاسبة المالية

رغم أن هناك انفصال بين نظام المحاسبة المالية ونظام محاسبة التسيير إلا أن هناك نقاط تجعل من اقتراحهما أمر ضروري، نظرا للمعلومات التي يشترك فيها النظامين، ويمكن التمييز في هذا الصدد بين طريقتين لتسجيل التكاليف¹ : الطرق خارج المحاسبة والطرق المحاسبية .

1- الطرق خارج المحاسبة :

الطرق خارج المحاسبة تعد بسيطة وسهلة الاستعمال، إلا أنها لا تسمح بالربط الجيد مع المحاسبة المالية ، وبالتالي من الصعب التنسيق بين النتائج المتحصل عليها من محاسبة التسيير والمتحصل عليها مع المحاسبة المالية، وهذه الطرق نادرة الاستعمال .

¹ درهمون هلال، مرجع سبق ذكره ، ص126 بتصرف .

2- الطرق المحاسبية :

يمكن من خلالها مزج القيود المتعلقة بنظام المحاسبة المالية ونظام محاسبة التسيير، أي إمكانية مسك محاسبة التسيير والمحاسبة المالية باستعمال نفس البرنامج المعلوماتي مثلا .
ولكن بسبب وجود اختلافات بين التسجيلات المحاسبية بين نظام المحاسبة المالية ونظام محاسبة التسيير مما يصعب في الحصول على المعلومات المحاسبية على مستوى النظامين، وكذلك على مستوى آجال استغلال هذه المعلومات ، وفي هذا الإطار يرى كل من : لوزال "P.LAUZEL" و بوكان " H.Bouquin " إلى أهمية وضع نظام محاسبة التسيير لكن مع ضرورة وجود تنسيق مع نظام المحاسبة المالية¹، خاصة في ظل تطور برامج الإعلام الآلي وما لها من أهمية في المساهمة في تحقيق مثل هذا التنسيق بين النظامين .

ثانيا : البيانات المتحصل عليها من مصادر أخرى غير نظام المحاسبة المالية

هذه البيانات يمكن أن تتحصل عليها المؤسسة من مصادر أخرى مثل :

- 1- البيانات التي تتجمع بصورة روتينية من العمليات داخل المؤسسة نتيجة للمعاملات بين الأقسام الداخلية و مراكز المسؤولية مع بعضها البعض مثل : بيانات التكاليف الصناعية في المراحل الإنتاجية المختلفة، حركة الوارد والصادر من المخزون، الأجور والرواتب ... الخ .
- 2- بيانات غير روتينية يمكن أن تتجمع لدى المؤسسات ناتجة عن القرارات الداخلية مثل تغيير المعايير المستخدمة في الأداء أو أهداف جديدة مطلوب تحقيقها ... الخ، أو بيانات غير روتينية ناجمة عن هيئات تجارية وجهات رسمية وحكومية مثل : تعليمات جديدة من مصلحة الضرائب أو تغييرات في الأسعار ... الخ² .

¹P.Lauzel, H.bouquin, comptabilité analytique et gestion , éditions sirey, France, 1985, p167 .

²محمد الفيومي، أحمد حسين ، تصميم وتشغيل نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة الاشعاع، الاسكندرية، مصر ، 1998، ص38 .

وتتم عملية تحويل مدخلات نظام معلومات محاسبة التسيير إلى مخرجات بعدة مراحل يمكن تلخيصها في :

● **مرحلة جمع البيانات وتسجيلها :**

وهي مرحلة الحصول على المعلومات الأولية من خلال جمع ورصد وتسجيل البيانات التي تتعلق بحدث معين في نموذج معين كأمر الشراء مثلا، ليتم تحويلها بعد هذه المرحلة إلى مرحلة المعالجة والتشغيل فتكون مخزنة في قاعدة بيانات* ، وموثقة بانتظار استكمال مراحل تشغيلها .

● **مرحلة معالجة البيانات :**

وهي مرحلة ما بعد تخزين البيانات الخام في قاعدة البيانات، وتشتمل هذه المرحلة على العمليات التشغيلية، التي يتم من خلالها تحويل البيانات إلى معلومات، ومن ثم تخزينها في ذاكرة النظام للاستفادة منها لاحقا. وما يميز هذه المرحلة أنها تحتوي على مراحل فرعية تمثل قواعد ضرورية للمحافظة على سلامة ودقة البيانات والمعلومات كالتحقق، التصنيف ، الترتيب، التلخيص، التحليل، التخزين والاسترجاع¹ .

إن مدخلات نظام محاسبة التسيير تعد أمرا هاما لإنتاج معلومات تتفق والمواصفات اللازمة لها، فالتعامل مع هذه المدخلات (البيانات) يبدأ من جمع المهام والنشاطات اللازمة للحصول على البيانات وبالتالي فان عمليات إدخال البيانات تتعامل مع ضرورة توفير طرق بسيطة واقتصادية ودقيقة لوصول البيانات إلى نظام معلومات محاسبة التسيير.

* تتضمن قاعدة البيانات كل البيانات التي تم تخزينها من قبل سواء في سجلات محاسبية، أقرص مرنة ، أقرص مضغوطة، اسطوانات ... الخ.

¹قاسم عبد الرزاق محمد، تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2004، ص 166 .

ويجب تقويم كل تطبيق لتحديد أنسب أسلوب ممكن مع ضرورة أن يراعى في كل أسلوب مجموعة من العوامل تتمثل في ¹ :

❖ **معايير التكلفة :**

ينبغي المقارنة بين أساليب الحصول على البيانات من حيث التكلفة أي الاعتماد على المفاضلة بين التكلفة والمنفعة رغم أن التنازلي عن التكلفة لغايات الدقة، الرقابة والتوقيت أمر وارد أحيانا .

❖ **معايير التوقيت :**

ينبغي أن يتم التعامل مع البيانات الموجودة وفق إطار زمني منطقي خاص بها .

❖ **معايير السرية :**

تتطلب بيئة العمل في إطار التعامل مع البيانات ضرورة وجود سرية لما لذلك من أهمية بالنسبة للمعلومات فيما بعد .

❖ **معايير الرقابة :**

من الضروري وجود رقابة على مستوى نظام معلومات محاسبة التسيير لمتابعة إجراءات تتبع الدقة والكمال في كل حقل أو سجل أو مجموعة من المعاملات الجاري العمل بها .

¹ مبارك صلاح الدين عبد المنعم، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية الادارية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر ، 2001، ص 41 .

الفرع الثاني : مخرجات نظام معلومات محاسبة التسيير

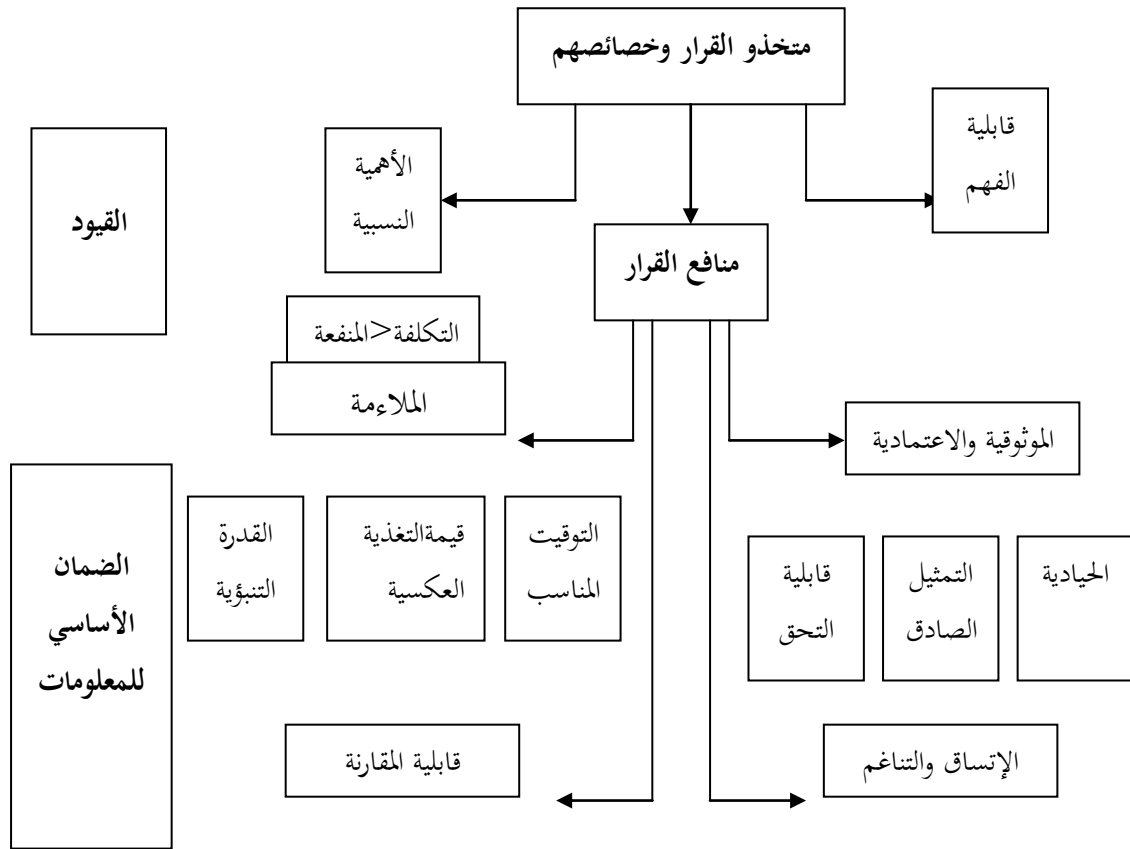
تتمثل مخرجات نظام معلومات محاسبة التسيير في تلك المعلومات التي تنتج من بيانات تم تشغيلها من قبل لتصبح ذات قيمة أي التي يتم معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنى كامل للأطراف الداخلية في المؤسسة، مما تمكنهم من استخدامها في العمليات الجارية والمستقبلية والتي عادة تكون في شكل تقارير مالية موجهة للمسيرين لاستخدامها في أداء وظائفهم المتمثلة في التخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات .

لكن ما يجب الإشارة إليه أن القرارات أو التصرفات التي تتولد بناء على ما يتم توفيره من معلومات، سوف تختلف من متخذ قرار لآخر وفقا لقدراته وفي ضوء خبراته واتجاهاته ونمط تشغيله للمعلومات .

كما أن المعلومات تختلف من حيث قيمتها حسب الهدف من وراء استخدامها فنجد أن المعلومات ذات الطبيعة الإستراتيجية تعتبر من أهم المعلومات التي تحتاج إليها المؤسسة لأنها تتعلق بمستقبلها في الأجل الطويل، وتتضمن تلك المعلومات في إطار نظام معلومات محاسبة التسيير معلومات محاسبية ومعلومات غير محاسبية، ومن بين المعلومات المهمة في هذا الشأن معلومات حول هيكل التكاليف المستهدفة وغيرها من المعلومات التي تعتبر ضرورية حتى تستطيع المؤسسة تطوير مجموعة من الاستراتيجيات التي تساعد على البقاء والنمو¹، ونظرا لأهمية نظام محاسبة التسيير كنظام معلومات محاسبي خاصة فيما يتعلق بالمعلومات التي يقدمها دعت الضرورة إلى وجود خصائص يجب أن تتوفر فيها حتى تؤدي الغاية منها والتي يمكن توضيحها من خلال الشكل الآتي :

¹ السيد عبد المقصود ديبان وآخرون، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره ، ص 62 .

الشكل رقم (4-I) : الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية



المصدر : مراد خالد مصلح ردايدة ، مرجع سبق ذكره ، ص 43 .

حتى تكون المعلومات التي يوفرها نظام معلومات محاسبة التسيير ذات جودة لا بد أن تتصف بمجموعة من الخصائص، يمكن تلخيصها فيما يلي :

● القابلية للفهم :

يقصد بها أن يتم تقديم المعلومات للمستخدمين منها بصورة مفهومة وسهلة، مما يمكنهم من اتخاذ القرارات المناسبة، وهذا يتطلب أن يكون لدى المستخدمين منها معرفة معقولة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية المختلفة التي يستطيع نظام محاسبة التسيير المستخدم التعامل معها، وبذلك فإن القرار الملائم في هذه الحالة يعتبر دالة لكل من المعلومات والتشغيل الذهني الملائم لها ¹ .

¹ السيد عبد المقصود ديبان وآخرون، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره ، ص. 69 .

● الموثوقية :

يقصد بها أن توفر المعلومات قدرًا كافيًا من الموضوعية وعدم التحيز وأن تخلو من الأخطاء المادية، مما يساعد متخذ القرارات من الاعتماد عليها والثقة بها¹. ولكي تحصل مخرجات نظام محاسبة التسيير على ثقة مستخدميها فينبغي أن تتصف بالقدرة على التعبير عن المشكلة أو الحدث أو الموضوع المطلوب بصدق، وتتوفر فيها القدرة للتحقق من صحتها، حيادية وغير متحيزة، مكتملة وغير مضللة، دقيقة وصحيحة، لا تحتوي على بيانات وهمية أو خاطئة.

● الملاءمة :

بمعنى أن تكون المعلومات قادرة على التأثير على القرارات التي يتخذها المستفيدون منها أي تكون ملائمة للغرض الذي أعدت من أجله، وحتى تتصف معلومات نظام محاسبة التسيير بالملاءمة ينبغي أن تكون لها القدرة على استخدامها في التنبؤ، بحيث يحصل متخذ القرار عليها في الوقت الملائم، مما تمكنه من التأكد من صحة التوقعات وتساعد على تقليل نسبة الخطر أو عدم التأكد، وزيادة نسبة التأكد فيما يخص بدائل القرار المختلفة.

● الوقتية :

تعني الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لمتخذ القرار، لأن تأخر المعلومة يفقد قيمتها، وعادة يكون التأخير المتعلق بالمعلومة إما من خلال الوقت الذي تأخذه في جمع ومعالجة البيانات المتعلقة بها أو في رداءه وسائل توصيل المعلومة.

● القابلية للمقارنة :

يقصد بها أن يكون مستخدمو المعلومات قادرين على الاستفادة منها في عملية المقارنة بين نتائج من سنوات سابقة أو بالمقارنة مع نتائج مؤسسات أخرى، لكن حتى يمكن أن تتوفر هذه الخاصية في نظام محاسبة التسيير فإن ذلك يتطلب المحافظة على الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية المستخدمة.

● التمثيل الصادق :

وهي الصفة التي تمثل أساس العمل بالصفات الأخرى والتي لا غنى لمعلومات نظام محاسبة التسيير عنها، وعدم وجودها يعني عدم جدوى المعلومات المستخدمة في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة.

¹ مراد خالد مصلح ردايدة، مرجع سبق ذكره ، ص 44 .

● الدقة :

تحدد درجة الدقة بالنسبة لمعلومات نظام محاسبة التسيير بمدى تمثيل هذه المعلومات للموقف أو الحدث الذي تتعلق به، خاصة وأن في كثير من الأحيان فان عدم دقة النتائج قد ترجع إلى عدم دقة المعلومات والتي تنتج عن أخطاء في جمع البيانات أو معالجتها أو عدم إيصالها بالشكل المناسب .

● الشمول :

وهي مدى قدرة معلومات نظام محاسبة التسيير على تغطية احتياجات المستفيد منها، فالمعلومة الجيدة هي المعلومة التي تكون شاملة لكل جوانب الحدث دون زيادة أو نقصان قد يفقدها معناها وأهميتها.

بالإضافة إلى كل هذه الخصائص ينبغي أخذ بعين الاعتبار محاولة تقليل تكاليف الحصول على المعلومة، رغم أن منفعة المعلومة قد تبرر في غالب الأحيان التكاليف المنفقة عليها من طرف المؤسسة .

خلاصة :

إن المحاسبة بشكل عام يجب أن تلي متطلبات إدارة المؤسسة وتسييرها خاصة فيما يتعلق بعملية اتخاذ القرارات، حتى تكون هذه الأخيرة في المستوى المطلوب، ولا يمكن في ظل المفاهيم الحالية للمحاسبة المالية أن تؤدي هذه المطالب، لذلك جاءت محاسبة التسيير لتفعيل المحاسبة قصد تقديم صورة عن المستقبل، ربما تمكن هذه الصورة من تقديم خدمة للمسيرين قصد اتخاذ قراراتهم وترشيدها على مستوى المؤسسة، وخلال هذا الفصل توصلنا إلى مجموعة نتائج يمكن تلخيصها فيما يلي:

- بداية كانت الأهداف التقليدية لمحاسبة التسيير تتمثل في كيفية حساب التكلفة التاريخية لوحدة الإنتاج لأغراض التسعير وقياس الربح، ثم تطورت هذه الأهداف واتسعت لتشمل قياس التكلفة للعديد من الأغراض أهمها توفير المعلومات الملائمة والمفيدة للمسيرين لمساعدتهم على القيام بوظائفهم من تخطيط، رقابة واتخاذ القرارات .

- نظام المعلومات المحاسبي هو نظام يتكون من مجموعة من الإجراءات توفر عند تنفيذها معلومات تدعم عملية اتخاذ القرارات عند كافة مستويات الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ويكمن الهدف الأساسي من المعلومات التي يقوم بتوفيرها نظام المعلومات المحاسبي في مساعدة المسيرين على تحقيق أهدافهم، وتمثل معلومات محاسبة التسيير أحد الاعتبارات الأساسية التي تؤثر في جميع الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة. وتكتسب معلومات محاسبة التسيير أهميتها من تأثيرها المباشر وغير المباشر على القرارات المختلفة في المؤسسة .

- إن استخدام نظام معلومات يتعلق بمحاسبة التسيير يرتبط بمجموعة من القيود والتي تتمثل أساسا في طبيعة المؤسسة، التكنولوجيا والهيكل التنظيمي للمؤسسة وذلك حسب الإستراتيجية المتبعة في المؤسسة إلى جانب أهدافها، ومراعاة هذه القيود يتمكن المسير من اختيار نظام معلومات محاسبة التسيير الملائم لبيئة المؤسسة .

- يحتل موقع نظام معلومات محاسبة التسيير في إطار أنظمة المعلومات مكانا بالغ الأهمية كون معلوماته تتضمن معلومات مستقبلية تنبؤية، وبالتالي فمعلوماته تتماشى والمواقع الزمنية للقرارات ذات الآثار المستقبلية .

ولكن حتى تحقق المؤسسة أهدافها، ينبغي عليها أن تعمل على المحافظة على مركزها التنافسي، وهذا يتطلب منها أن تهتم بموضوع له أهمية في هذا الخصوص، ألا وهو محاولة التحكم في تكاليفها والعمل على ترشيدها وضبطها مما يتطلب ضرورة تحليلها تحليلا محاسبيا، ويمكن الإعتماد على محاسبة التسيير في هذا الجانب بشكل كبير وهو ما سنحاول التطرق إليه في الفصل الموالي .

تمهيد :

التكلفة مصطلح يعني بصفة عامة مقدار التضحية بالموارد لتحقيق هدف محدد ، ومهما يكن فإن هذا المفهوم تطور عبر التاريخ مع التطورات التي عرفتها المؤسسات الاقتصادية في مختلف المجالات الصناعية، التجارية و الخدماتية وما نتج عنها من توسع في نشاطات المؤسسات وتعدد منتجاتها، الأمر الذي صعب طرق حساب وتحديد تكاليفها، رغم أن محاسبة التسيير قد أثبتت نجاعتها في هذا المجال باعتبارها أداة تحليلية تحكمها مبادئ وأصول علمية، مما سمح لهذا الفرع المحاسبي من وضع عدة تصنيفات للتكلفة كما أن محاسبة التسيير كان لها دور في إمكانية الوصول إلى تحديد تكاليف المنتجات بعدة طرق وكل واحدة من هذه الطرق لها أسلوبها في حساب التكاليف والتعامل معها .

إن اختيار الطريقة يتوقف على مدى الدقة التي يراد بها إيجاد التكلفة ، كما أن المعلومات المجمعة عن التكاليف قد تستخدم لأغراض أخرى غير إيجاد تكلفة المنتجات، وهذا يتطلب إيجاد نظام تكاليفي في المؤسسة يوفر المعلومات في بيانات خاصة بحيث يمكن استخدام هذه البيانات ، لأن نظم التكاليف تمثل أساليباً لجمع المعلومات عن التكلفة بطريقة منتظمة وباستخدام طرق محاسبية وأساليب معينة . ومع التطور الكبير والسريع في مختلف ميادين الإنتاج ، وفي ظل توسع نشاطات المؤسسات وكبر حجمها، أصبحت طرق حساب التكاليف وتحليلها وفق الطرق التقليدية المعتمدة من طرف محاسبة التسيير غير قادرة إلى حد ما من مسايرة التطور الحاصل ، وهذا ما كان له الأثر الكبير في ظهور أنظمة حديثة بعد دراسات وأبحاث محاسبية مكثفة في هذا المجال، ومحاولة منا التطرق إلى كل ما سبق ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث :

- المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التكاليف

نتعرض فيه إلى بعض المفاهيم المتعلقة بالتكلفة من خلال التطرق إلى مفهومها ، تصنيفاتها ومعنى الرقابة على التكاليف.

- المبحث الثاني: التحليل المحاسبي لأنظمة التكاليف التقليدية

نحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى أهم الطرق التقليدية المعتمدة من طرق محاسبة التسيير لتحليل التكاليف من الناحية المحاسبية ، حيث سنتعرض إلى كل من طرق التكاليف الكاملة الحقيقية ، طرق التكاليف الجزئية بالإضافة إلى طريقة التكاليف المعيارية .

- المبحث الثالث: التحليل المحاسبي لأنظمة التكاليف الحديثة

نحاول التطرق إلى التحليل المحاسبي لأنظمة التكاليف الحديثة من خلال التعرض إلى كل من طريقة التكاليف حسب الأنشطة وطريقة التكلفة المستهدفة.

المبحث الأول : مفاهيم عامة حول التكاليف

تستخدم المؤسسات على اختلاف أنواعها مجموعة مختلفة من عناصر التكاليف لإتمام عملياتها التشغيلية ، ويقع على عاتق محاسبة التسيير حصر هذه العناصر وقياسها لأغراض تحديد التكلفة الفعلية لنشاط المؤسسة ، وتجدر الإشارة هنا إلى أن الأسلوب المتبع في قياس التكلفة يختلف باختلاف الهدف من عملية القياس .

وباعتبار التكلفة لها أهمية كبيرة ودور هام في مختلف القرارات الاقتصادية ، فهي تتطلب فهما جيدا ، خاصة في ظل اعتبارها من المصطلحات شائعة الإستعمال بشكل كبير ، كما أن لها معاني كثيرة تختلف بين الأطراف التي تستعملها أو حتى من ناحية الاختلاف في مضمونها بين فترة زمنية وأخرى لذلك من الصعوبة بمكان تحديد مفهوم دقيق لها .

المطلب الأول : مفهوم التكلفة

قبل أن نستعرض مفهوم التكلفة لابد من توضيح بعض الاختلافات في المفاهيم المتعلقة بمصطلح التكلفة خاصة بين كل من الإقتصاديين والمحاسبين إلى جانب التطرق إلى بعض المصطلحات المرتبطة بشكل كبير بموضوع التكلفة .

الفرع الأول : مفهوم التكلفة عند الإقتصاديين

هناك بعض الخلافات القائمة بين الإقتصاديين و المحاسبين في طريقة تفسير أو صياغة معلومات التكلفة ، فعند الإقتصاديين يمكن التطرق إلى عدة تعاريف حول التكلفة كما يلي :

أولا: استخدام الإقتصاديين التكلفة على أنها فرصة بديلة

يمكن التطرق إلى بعض التعاريف المرتبطة بموضوع التكلفة التي تعرض إليها بعض الإقتصاديين

فيما يلي :

1- التعريف الأول :

يطلق فيشر "Fisher" على التكلفة إسم التكلفة بالفرص والتي تتمثل في تضحيات نتيجة عدم إتباع بديل بأكثر عائد فهي عوائد مفقودة¹ ، والفرق بين العائد المحقق فعلا من بديل معين وبين ما كان من الممكن أن يتحقق من الفرصة البديلة الأخرى هو الذي يمثل التكلفة في هذه الحالة .

2- التعريف الثاني :

يتعلق مفهوم التكلفة بالتضحية ببدايل لم يتم الاستفادة منها نظرا لاستخدام الموارد المتاحة في بديل معين بدل البدائل الأخرى، فاستخدام حجم معين من الموارد في إنتاج سلعة معينة يعني التضحية بسلع أخرى ، كان يمكن أن توجه هذه الموارد لإنتاجها² .
وقد نشأ مفهوم التكلفة على أنها تكلفة بفرصة بديلة على أساس أن لكل مورد منفعة خاصة به، يمكن أن يشبع بها حاجات كثيرة ومتعددة ، فاختيار التضحية بمورد معين يجعل القائم بذلك يحصل على منفعة هذا المورد وفي المقابل يتخلى عن منافع البدائل الأخرى .

3- التعريف الثالث :

من الناحية الاقتصادية فإن تكلفة الفرصة البديلة تعني الإيرادات أو الأموال المفقودة على أحسن البدائل المعروضة ، نتيجة لتوظيف الأموال في استخداماتها الحالية³ . رغم أن هناك صعوبة لتحديد أفضل الاستخدامات لرأس المال مثلا بالدقة الكاملة و اللازمة .

ثانيا: استخدام الاقتصاديين التكلفة على أنها تضحية نقدية

إلى جانب مفهوم التكلفة عن الإقتصاديين المتعلق بتكلفة الفرصة البديلة ، هناك مفهوم آخر يعبر عنه بالتضحية النقدية والتي تعني :

1- التعريف الأول :

التكلفة تمثل تضحية نقدية أي أنها تعني أن المنتج عندما يحصل على عوامل الإنتاج يقوم بتعويض أصحابها بمبالغ نقدية تعادل في قيمتها التضحية التي تحصل عليها من طرف أصحاب عوامل الإنتاج،

¹ إسماعيل العشاني ، أثر التكلفة المتغيرة على إيرادات المؤسسة بين فرضيات النظرية الاقتصادية والمحاسبية - دراسة قياسية

أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2003 ، ص 37 .

² عمر محي الدين ، عبد الرحمن يسرى أحمد ، مبادئ علم الاقتصاد ، دار النهضة للطباعة النشر ، بيروت ، لبنان ، بدون تاريخ نشر ، ص 207.

³ محمد سامي راضي ، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، الإبراهيمية ، الإسكندرية ، مصر ، 2003 ، ص 83.

فنفقات الإنتاج هي كل ما يتحمله المنتج من أموال في سبيل إنتاج السلعة ويتم التعبير عن النفقة في صورة نقدية¹.

2- التعريف الثاني :

في إطار الإشارة إلى أن التكلفة تمثل تضحية نقدية فقد أظهر الاقتصادي لافتويش -Leftwich أن تكلفة الإنتاج تعتمد على:²

- مقدار ما يجب على المؤسسة دفعه في سبيل مصادر الإنتاج أي أسعار هذه المصادر .
 - مستوى كفاءة استخدام المؤسسة لهذه المصادر ، أي الكميات اللازمة لإنتاج المنتج.
- فمن خلال التعريف تتم مقابلة النقود مع عوامل الإنتاج، وقيمة التضحية معبر عنها بالنقود، بحيث يتم دفع قيمة ما يحصل عليه طالب عوامل الإنتاج عن طريق النقود ، وهذه التضحية النقدية هي الحصول على منافع تتمثل في خدمات عوامل الإنتاج .

ثالثا : استخدام الاقتصاديين مصطلح التكلفة كتكلفة غير نقدية:

يرتبط هذا المفهوم بالتضحيات الطبيعية المقدمة والتي تساهم في تحقيق النشاط الاقتصادي كالجهد المبذول من كل أنواع العمل التي تدخل في إنتاج السلعة ، بحيث أن هذا العمل يتضمن الجهود البدنية والذهنية التي يبذلها الإنسان في سبيل خلق أو زيادة المنافع .

أما فيما يخص عنصر رأس المال ، والذي يحدده الاقتصاديون بكل الموارد المشتركة في توصيل السلع إلى المستهلك الأخير، والتي تستخدم في إتمام العملية الإنتاجية ، وبدوره فإنه يساهم في العملية الإنتاجية بتقديمه تضحية متمثلة في الانتظار³.

أما بالنسبة لعنصر الأرض بدوره فهو يقدم تضحية الانتظار إلى جانب تحمل المخاطرة ، وعنصر التنظيم باعتبار دور المنظم يكمن في دراسة السوق وتحديد الطريقة الممثلة للنشاط الإنتاجي، مزج مختلف عناصر الإنتاج بنسب معينة، تحمل نتائج العمل سواء كانت ربحا أو خسارة وتحمل مختلف أنواع القلق نتيجة المخاطرة التي يقوم بها، خاصة وأن تخفيض النفقة الكلية لأي نوع من أنواع الإنتاج يعني إيجاد التوليفة من الكميات لعوامل الإنتاج التي تحتاج إلى أقل تكلفة ممكنة من جميع التوليفات التي يمكن استخدامها للحصول على نفس المستوى من الإنتاج .

¹ عمر محي الدين ، عبد الرحمن يسرى أحمد ، مرجع سابق ، ص38.

² إسماعيل العشناني ، مرجع سابق ، ص38.

³ المرجع نفسه ، ص35.

وانطلاقاً مما سبق ذكره يمكن إعطاء مفهوم للتكلفة حسب الاقتصاديين على أنها كل النفقات المادية أو المعنوية ذات القيمة الاقتصادية التي تبذل أو تدفع في سبيل الحصول على إيراد في الحاضر أو في المستقبل، والتي ترتبط في العادة بالإنتاج المحقق أو الخدمة المؤداة مقابل تلك النفقات أو تعويضاً عنها .

الفرع الثاني : مفهوم التكلفة عند المحاسبين

عند المحاسبين، التكلفة تتعلق بكل ما تضحى به المؤسسة قصد بلوغ الأهداف المسطرة فهي مقدار التضحية بالموارد لتحقيق هدف محدد¹. مع قبول ما يتم التضحية به للقياس الكمي، حيث يتم إظهار مجمل الربح أو الخسارة على ضوء مقابلة جميع التكاليف بالإيرادات ، وباعتبار التكلفة تمثل تخفيضاً لإيرادات المؤسسة، ومن ثم تنقص قيمة الربح وكون المحاسبة تسعى إلى تحديد الأرباح بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية، هذا ما جعل مفهوم التكلفة يأخذ موضعاً واضحاً ومهماً بالنسبة للمحاسبين . ويعتبر شرط مادية التضحية أو الاستنفاذ جوهري في مفهوم التكلفة عند المحاسبين حيث تعرف التكلفة على أنها : تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية حاضرة أو مستقبلية، أي هي استنفاذ الموارد المتاحة للحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل².

فالتكلفة تعرف على أنها تضحية مادية اختيارية أي استنفاذ موارد اقتصادية بطريقة اختيارية لغرض التضحية ، والهدف من وراء ذلك هو الرغبة في الحصول على منفعة مادية ، بمعنى أن الهدف من هذه التضحية أو الإنفاق هو تحقيق إيراد، ومن ثم العمل على تحقيق أعلى منفعة بأقل التضحيات سواء في الوقت الحاضر أو في المستقبل .

وينظر المحاسبون للتكلفة على أنها تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية قابلة للقياس النقدي لتحقيق هدف معين أو غرض معين³، أي أن التكلفة هي تضحية يتم التعبير عنها في صورة عدد من وحدات النقد أو ما يعادلها للحصول على الموارد أو المنافع الاقتصادية التي ستستخدم في الإنتاج أو الشراء أو الخدمات⁴. وبالتالي فإن التضحية بالموارد الاقتصادية ينبغي أن تكون مرتبطة بقيم يتم استعمال مقياس النقود لقياسها .⁵

¹ أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2004، ص 39.

² المرجع نفسه ، ص 39 .

³ محمد سامي راض ، مرجع سبق ذكره ، ص 18 .

⁴ عدنان هاشم السمراي ، محاسبة التكاليف ، المبادئ الأساسية ، الجامعة المفتوحة ، طرابلس، لبنان 1998 ، ص 38 .

⁵ Louis Dubruelle, Didier Jourdain, op.cit, p 23

فحسب وجهة النظر المحاسبية بشأن اعتبار التكلفة تعبر عن قيمة الموارد الاقتصادية المستخدمة فعلا ، فتكون هذه القيمة مكونة من الوحدات المستخدمة من الموارد والسعر الوحدوي للمورد¹ . ومن ثم فإن التكلفة تنشأ من قيمة ما يستخدم من تلك الوحدات المستخدمة من الموارد الاقتصادية وما تم تحمله من تضحيات في العملية الإنتاجية أو الخدمائية، تكون حسب القرارات المتخذة. وبناء على ما سبق، يمكن القول بأن التكلفة عند المحاسبين تعبر عن تضحية بموارد اقتصادية، يتم استنفادها اختياريا، يكون سبب حدوث هذه التضحية هو الحصول على منافع سواء في الحاضر أو في المستقبل، ويمكن قياس هذه التضحية المادية بوحدات نقدية أو ما يعادلها من وحدات القياس . وتجدد الإشارة إلى ما سبق بأن المحاسبين والاقتصاديين يتفقون على أن التكلفة لها معنى محدد يتمثل في التضحية، لكن في مجال قياسها عن طريق النقود هناك اختلاف بينهم ، كون أن الاقتصاديين يأخذون بعين الاعتبار التقلبات التي تحدث لقيمة النقود، وما تتركه من أثر على تغير قيم السلع والخدمات، بينما المحاسبون يصرون على ثبات وحدة النقد.

الفرع الثالث : مصطلحات مقارنة لمفهوم التكلفة

نظرا لأهمية مفهوم التكلفة ، خاصة بالنسبة لمحاسبة التسيير (محاسبة التكاليف)، فإنه يمكن تناول بعض المصطلحات التي نراها مهمة للتطرق إليها قصد إظهار العلاقة التي تربطها بمفهوم التكلفة، هذه المصطلحات يمكن التعرض لها فيما يلي :

أولا : سعر التكلفة

هو عبارة عن مجموع التكاليف التي يتكلفتها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية² ، بمعنى آخر فإن سعر التكلفة للمنتج و للخدمة هو ما تكلف منذ انطلاق العملية لغاية بلوغ المرحلة النهائية أي مرحلة البيع . وتختلف مكونات سعر التكلفة من المؤسسة الصناعية إلى المؤسسة التجارية ، فلدى المؤسسات الصناعية يضم سعر التكلفة كل من تكلفة الشراء للمواد المستعملة ، تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة ومصاريف التوزيع للوحدات المباعة، أما ما سعر التكلفة لدى المؤسسات التجارية فهو يتكون من تكلفة الشراء للوحدات المباعة ومصاريف التوزيع للوحدات المباعة .

¹ Christian goujet, chritian raullet, op.cit,p09 .

² ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، الجزء الثاني ، مطبعة البعث ، الجزائر، 1988 ، ص 51.

و بالتالي فإن سعر التكلفة يمثل مجموع الأعباء (كل استهلاك تقوم به المؤسسة يخص السلع والخدمات وكل ما هو موجه لاحتياجات الاستغلال أو لأهداف الإنتاج و البيع للسلع والخدمات التي يتحملها المنتج من عملية التصنيع، بالإضافة إلى كل التكاليف التي تتبعه بعد ذلك والتي تتمثل في مصاريف التوزيع)، ويتم حساب سعر التكلفة كونه يسمح بتحديد هامش الربح حيث أن :

$$\text{هامش الربح} = \text{سعر البيع} - \text{سعر التكلفة} .$$

وباعتبار سعر التكلفة يساهم في تحديد النتائج ومختلف عناصر الانفاق فهو يخدم مختلف وظائف المؤسسة كوظيفة التسويق ، الإنتاج ، المالية ... الخ¹ .

ثانيا: الخسارة

هي عبارة عن تكاليف مستنفذة ، ولكنها لا تؤدي إلى تحقيق أي منافع (إيراد) بصورة مباشرة أو غير مباشرة) ولا ينتظر الحصول على أية منافع، فعند قيام المؤسسة بمزاولة نشاطها ، ثم استنفذت التكاليف دون تحقيق إيراد فيعبر ذلك عن خسارة . وعمليا فإن الخسارة تحدث محاسبيا عندما تكون التكاليف التي تتحملها المؤسسة أكبر من الإيرادات المحصل عليها أو عندما تحدث التكاليف ولا يقابلها تحقيق إيرادات .

ثالثا : الأصل

عندما تتحمل المؤسسة تكاليف (تضحيات) من أجل الحصول على منافع فإذا لم تستنفذ هذه المنافع في نشاطها خلال الدورة المالية، و تخزنها لديها في انتظار استنفادها تصبح تعبر عن أصل لدى المؤسسة ، وتعتبر بمثابة تكاليف غير مستنفذة ، فهي تمثل قيمة المنافع الاقتصادية التي حصلت عليها المؤسسة ولم تستنفذ بعد ولذلك فهي أصولا لدى المؤسسة² ، أي تلك التكاليف التي تعبر عن منافع اقتصادية مستقبلية، وهي منافع مخزنة لدى المؤسسة تظل في حالة انتظار لاستنفادها وتعرف هذه التكاليف بالأصول³ ، حيث تظهر ضمن ممتلكات المؤسسة في قوائمها المالية في نهاية الدورة المالية .

¹François Blondel, Gestion de la production , Dunod, paris,2^{eme} ,édition ,France ,1999,p294.

²صالح عبد الرزاق ، عطا الله و ارد خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن ، 1999 ، ص 25.

³أسامة الحارس ، مرجع سبق ذكره ، ص 40.

المطلب الثاني : تصنيف التكاليف

حتى تستفيد المؤسسة من بيانات التكاليف في تحقيق أهدافها ، كان من الضروري تصنيف التكاليف وتبويبها بطريقة تلائم الغرض الذي تستخدم فيه، بحيث يمكن للمؤسسة أن تستخلص منها مؤشرات وقياسات معينة للأداء في الأنشطة المختلفة.

ويعني تصنيف التكاليف تجميع عناصرها في صورة مجموعات ذات صفات مشتركة ويكون هذا التصنيف وفق أسس أهمها :

الفرع الأول : التصنيف الطبيعي أو النوعي

يطلق على هذا التصنيف أيضا " التصنيف حسب طبيعة عنصر التكلفة " حيث يتم تصنيف التكاليف حسب طبيعة العنصر الذي يمكن أن يكون تكلفة سلعة أو تكلفة خدمة¹ .
ويكون تصنيف التكاليف نوعيا وفق ثلاثة عناصر هي : المواد ، العمالة والأعباء الصناعية الأخرى .

أولا : تكلفة المواد

وتشمل تكلفة جميع المواد أي كافة العناصر الملموسة الضرورية التي تدخل في إنتاج السلعة أو الخدمة سواء هذه المواد تدخل بشكل مباشر في الإنتاج وبالتالي هذا ما يسهل تتبع هذه التكلفة وتخصيصها على وحدات الإنتاج وعادة تتمثل هذه التكلفة في المواد الأولية والخامات (المواد الخام) . كما يمكن أن تشمل تكلفة المواد مواد لا تدخل مباشرة في إنتاج السلعة، ومن ثم من الصعوبة بمكان تتبعها وتخصيصها لوحدة المنتج مثل : الوقود، التشحيم المستخدم في تشغيل وصيانة الآلات ، المواد المستخدمة في عمليات اللف والحزم، وقود سيارات الشحن والنقل ، مواد نظافة المصنع ...إلخ.

ثانيا : تكلفة العمالة

ترتبط هذه التكلفة بما تتحمله المؤسسة من أجور لعمالها لقاء ما يقومونه من مجهودات عضلية أو ذهنية لتسيير نشاط المؤسسة، ويمكن تقسيم العمالة إلى نوعين :

- العمالة الإنتاجية أو التي تشارك في تشكيل المنتج بصورة مباشرة كأجور هؤلاء العمال الذين يقومون بإنتاج السلعة في المصنع ويعملون بشكل مباشر على خطوط الانتاج² .

¹ محمد سامي راضي ، مرجع سبق ذكره ، ص 48.

² أسامة الحارس ، مرجع سبق ذكره، ص 42.

- العمالة المعاونة أو التي تساهم في تهيئة المناخ الملائم للإنتاج دون الدخول مباشرة في تشكيل المنتج¹، كأجور عمال الصيانة، أجور عمال النظافة داخل المؤسسة الخ .

ثالثا: تكلفة الأعباء الصناعية الأخرى

هذه الأعباء تعتبر أمرا ضروريا لاستكمال دورة الإنتاج والبيع، وتخض هذه التكاليف ما يرتبط بالأعباء التي تساعد العملية الإنتاجية بشكل عام ولا ترتبط بوحدة إنتاج معينة كاهتلاك الآلات ، الإيجارات ، أقساط التأمين ،... الخ .

الفرع الثاني : التصنيف الوظيفي

يتم تقسيم التكاليف وفق هذا النوع من التصنيفات إلى تكاليف الإنتاج ، تكاليف البيع والتسويق وتكاليف إدارية وتمويلية :

أولا : تكاليف الإنتاج

تشمل جميع عناصر التكاليف التي ترتبط بالعمليات الإنتاجية داخل المؤسسة سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة وبالتالي فهي تشمل تكلفة المواد المباشرة ، الأجور المباشرة والمصروفات غير المباشرة بما فيها المواد غير المباشرة، الأجور غير المباشرة بالإضافة إلى الأعباء الصناعية الأخرى كإهلاكات، الصيانة ، التأمين ... الخ .

ثانيا : تكاليف البيع والتسويق

تشمل جميع التكاليف التي تنفق بعد مرحلة الإنتاج في سبيل تصريف، بيع وتوزيع ما تم إنتاجه فهي تشمل تكلفة المواد، الأجور والخدمات الخاصة بالبيع والتسويق بشكل عام مثل رواتب وأجور موظفي إدارة المبيعات، أجور عمال المخازن، نفقات الدعاية والإعلان، عمولة وكلاء البيع ، نفقات النقل والتوزيع ... الخ.

ثالثا: تكاليف إدارية وتمويلية

تشمل جميع التكاليف التي تنفق على مختلف الإدارات داخل المؤسسة في سبيل القيام بعملها الإداري ووضع السياسات المختلفة لجميع الأعمال التي تقوم بها سواء كانت تتعلق بالجانب الإداري مثل : رواتب وأجور الموظفين الإداريين، مياه وكهرباء مباني الإدارة، مصروف إيجار مباني الإدارة ، اهتلاك

¹ عبد المقصود دبيان ، ناصر نور الدين عبد اللطيف ، في مبادئ محاسبة التكاليف الدار الجامعية، الإسكندرية. بدون سنة نشر ، ص 64 .

الفصل الثاني.....التحليل المحاسبي لأنظمة التكاليف التقليدية و الحديثة المرتبطة بمحاسبة التسيير

مباني الإدارات، تكاليف تتعلق بالمطبوعات... الخ، أو كانت هذه التكاليف تخص الجانب التمويلي للمؤسسة كتكلفة تدبير الأموال بالإقتراض مثل : الفوائد المدينة ، أعباء التمويل، مصاريف البنوك، نفقات إصدار أسهم وغيرها من نفقات التمويل .

وتجدر الإشارة إلى أنه يمكن الجمع بين التصنيف النوعي والتصنيف الوظيفي حسب الجدول الآتي :

جدول رقم(II-1): الجمع بين التصنيف النوعي و التصنيف الوظيفي

نوع العنصر التكلفة الوظيفية	مواد	أجور	مصروفات أخرى
الانتاج	مواد مباشرة	أجور مباشرة	مصروفات صناعية غير مباشرة
البيع والتسويق	مواد بيعية وتسويقية (مواد تعبئة وتغليف مواد دعائية ، إعلان)	أجور رجال البيع	مصروفات التوزيع والإعلان... الخ
الإدارة والتمويل	مواد مكتبية ، مواد نظافة... الخ	أجور و مرتبات الإدارة والعاملين في الأقسام الإدارية	المصروفات الإدارية الأخرى ونفقات الحصول على الأموال

المصدر : محمد سامي راضي ، مرجع سبق ذكره ، ص52.

الفرع الثالث : التصنيف وفق وحدة القياس

تعد محاسبة التسيير تقاريرها عادة على كل من التكلفة الإجمالية وتكلفة الوحدة وبالتالي فإن وفق هذا التصنيف يتم تقسيم التكاليف إلى تكاليف كلية أو إجمالية وتكلفة الوحدة.

أولا : التكلفة الكلية :

تتمثل في مجموع التكاليف كالتكلفة الكلية للمنتجات .¹

ثانيا : التكلفة الوحيدة :

يتم الوصول إليها عن طريق حصر التكاليف الكلية وقسمتها على عدد الوحدات المنتجة. ولاشك أن تكلفة الوحدة تكون أكثر دلالة من التكاليف الكلية حيث تنسب التكاليف إلى أساس معين هو الوحدة المنتجة .

الفرع الرابع : التصنيف لأغراض اتخاذ القرارات

تعتبر عملية اتخاذ القرار من أهم الوظائف التي يقوم بها المدير ، حيث أن نجاح المؤسسة يعتمد بشكل كبير على نوعية القرارات المتخذة، كما أن هناك أشكالا كثيرة من القرارات تواجه المؤسسات في كل الأوقات ، كما تعتبر عملية اتخاذ القرار جد صعبة بسبب تعدد البدائل المتاحة أمام متخذ القرار، وباعتبار مستخدمو محاسبة التسيير يلجأون لأغراض اتخاذ القرارات إلى تحديد التكاليف المتعلقة بهذه القرارات ، وبالتالي فإنه يتم تقسيم التكاليف وفق هذا الغرض إلى :

أولا : التكلفة التفاضلية

تعرف على أنها الفرق بين مجموع تكاليف البديلين الذين تتم مقارنتهما ، وتعتبر التكلفة التفاضلية مهمة جدا وأساسية لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة²، باعتبار أن عملية اتخاذ القرار تشتمل على الاختيار ما بين البدائل المتاحة وكل بديل له تكاليفه الخاصة ومنافعه ، وينبغي مقارنتها بالبدائل الأخرى المتاحة، واختلاف التكاليف بين بديلين يعرف بأنه تكلفة تفاضلية أي تعبر عن الفرق في التكلفة الكلية بين بديل معين وبديل آخر .

¹Lochard Jean ,La Comptabilité analytique ou Comptabilité de responsabilité , édition d'organisation, paris , 1998,p80.

² أسامة الحارس ، مرجع سبق ذكره ، ص 53.

ثانيا : التكلفة البديلة (تكلفة الفرصة البديلة)

تعرف بأنها التكلفة التي تفقدها المؤسسة (تضحي بها) عند ما تقوم باستخدام مواردها في أفضل البدائل المتاحة، ومن ثم فهي المنافع المحتملة التي يتم التضحية بها عند تفضيل بديل معين عن بديل آخر أي العائد المضحي به نتيجة رفض بدائل أخرى .

ثالثا: التكلفة الغارقة

تعرف بأنها التكلفة التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الماضي، ولا تعتبر ذات تأثير أوارتباط في القرارات الحالية أو المستقبلية¹ ، وتسمى غارقة لأن المؤسسة لا تستطيع إيقاف هذه التكاليف، كما أن هذه التكاليف لا يمكن استردادها .

رابعا : التكاليف الملائمة

ترتبط هذه التكاليف بقرار معين أو بمعنى أدق هي التكاليف التي يتوقع حدوثها نتيجة اتخاذ قرار معين، أي أنها مستقبلية الحدوث² ، فعلى سبيل المثال فإن قرار قبول أو رفض أمر إنتاجي معين كأمر الشراء من مورد خارجي مثلا، فالتكاليف الملائمة تعتبر أساسية ومهمة عند المفاضلة بين البدائل واتخاذ القرار باختيار البديل الأمثل .

الفرع الخامس : التصنيف على أساس علاقتها بالرقابة

أساس التصنيف هنا هو مدى إمكانية إخضاع عناصر التكاليف إلى الرقابة خلال الإنتاج ، وذلك بهدف توجيه التكاليف نحو الهدف المرغوب والمخطط له ويمكن تقسيم التكلفة وفق هذا التصنيف إلى :

أولا: التكاليف الخاضعة للرقابة

هي التكاليف التي يمكن التحكم فيها على المستوى الطويل من حيث تحققها وتحديد مقدارها بشكل واضح وفي حدود فترة زمنية معينة وفي ظل ظروف تشغيل محددة، بحيث أن هذه التكاليف يمكن التحكم فيها مباشرة في مستوى إطار معين، وقيمتها يمكن أن تتأثر مباشرة من طرف مسؤول معين خلال فترة زمنية معينة كتكاليف العمالة المباشرة المرتبطة بقسم الإنتاج مثلا يمكن أن تراقب من طرف مسؤول الإنتاج، ونشير هنا إلى أنه ليس من الضروري أن تكون درجة التحكم في هذه التكاليف مطلقة ، بل يكفي أن تكون هناك القدرة على التأثير من هذه التكاليف بصورة واضحة .

¹ أسامة الحارس ، المرجع السابق ، ص 53.

² المرجع نفسه، ص 55.

ثانيا : التكاليف غير الخاضعة للرقابة

وهي التكاليف التي يصعب التحكم فيها خلال فترة زمنية معينة، خاصة وأن هذه التكاليف لا تكون تحت سلطة ورقابة شخص معين ولا يمكن تعديل قيمتها ، كتكاليف البنزين للتنقل مثلا .

الفرع السادس: التصنيف على أساس علاقتها مع الزمن :

وفق علاقة التكاليف مع الزمن يمكن تقسيمها على النحو التالي :

أولا: التكاليف التاريخية

هي تكاليف وقعت فعلا، ومن ثم تم تحديدها نتيجة القيام بإنفاقها وبالتالي فهي تعد موضوعية، لكن عادة ما تكون التكاليف التاريخية غير مفيدة في اتخاذ القرارات خاصة عند ما تختلف ظروف اتخاذ القرار عما كانت عليه الظروف الماضية حال حدوث التكلفة .

ثانيا: التكاليف المستقبلية

هي تكاليف يتم تحديدها مسبقا قبل البدء في نشاط المؤسسة ، تحدد وفق عدة معايير وتكون أرقامها تقديرية وتعبّر عن خطة مستقبلية أو برنامج معين سواء إنتاجي أو خدمي، وبالتالي فهذه التكاليف تعتبر توقعات وليس حقائق واقعية أي هي تنبؤات وتقديرات ، والهدف منها هو إيجاد الانحرافات بين ما هو فعلي وتقديري لتحليلها وتصحيحها .

الفرع السابع : التصنيف على أساس علاقة التكاليف بوحدة المنتج

تتمثل أهمية تقسيم التكاليف وفقا لعلاقتها بوحدة المنتج في أن الخلط بينها يؤدي إلى عدم القياس الدقيق لتكلفة الإنتاج، ومن ثم يتم التقسيم وفق هذا التصنيف كما يلي :

أولا : التكاليف المباشرة

وتمثل عناصر التكاليف التي تدخل بطريقة مباشرة في إنتاج المنتج ، والتي يمكن تتبعها وردها مباشرة إلى وحدة هذا المنتج كونها ترتبط مباشرة به ، أي عدم وجود تلك العناصر لن يؤدي إلى وجود الإنتاج ، خاصة وأنها يمكن أن تخصص بأكملها لإنتاج المنتج وتضم هذه التكاليف كل من :

1- تكلفة المواد المباشرة :

تشمل تكلفة جميع المواد التي تدخل مباشرة في إنتاج السلعة، وبالتالي يكون من الممكن وبسهولة تتبع تكلفتها وتخصيصها على وحدات المنتج ، وهذه المواد لا يمكن الاستغناء عنها في العملية الإنتاجية

المواد الخام مثل : الخشب في صناعة الأثاث ويمكن أن تكون هذه المنتجات نصف مصنعة أو قطع غيار... الخ .

2- تكلفة الأجور المباشرة :

تتمثل في الأجور المباشرة التي تدفع للعمال الذين يعملون مباشرة في إنتاج المنتج أي أجور العاملين الذين يقومون بتحويل المواد الخام إلى منتجات تامة ويطلق على إجمالي تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة بالتكلفة الأولية ، كما تضم التكاليف المباشرة بعض الخدمات التي تدخل بصورة مباشرة في المنتج كطلاء قطع الأثاث لدى ورشة خارجية وتدخل في التكاليف المباشرة .

ثانيا - التكاليف غير المباشرة :

تتمثل في عناصر التكاليف التي يكون من الصعب ردها مباشرة إلى وحدة المنتج¹ ، وتعود الصعوبة إلى كون هذه التكاليف ذات طبيعة عامة، تستفيد منها وحدات الإنتاج أو الطلبات المتعلقة بالمنتج بصور غير مباشرة، فهي لا تصرف من أجل وحدة إنتاج معينة وأنها تعتبر تكاليف مشتركة لا تخص منتج معين ويمكن تقسيم التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى :

1- تكلفة المواد الصناعية غير المباشرة :

وتشمل تكلفة المواد التي تدخل مباشر في إنتاج السلعة وبالتالي لا يمكن تتبعها وتخصيصها لوحدة المنتج ، كما أنه في بعض الأحيان ، ونظرا لانخفاض الأهمية النسبية لأحد عناصر المواد المباشر أو بعضها بما لا يبرر اعتبارها مباشرة، فإنه يمكن التجاوز عن صفة المباشرة واعتبارها غير مباشرة ، ومن أمثلة ذلك : المسامير والغراء في صناعة الأثاث، فتكلفتها صغيرة جدا مقارنة بباقي تكلفة الأخشاب المستخدمة ومن أمثلة التكاليف المرتبطة بالمواد الصناعية غير المباشرة نذكر : الوقود والتشحيم المستخدم في تشغيل وصيانة الآلات، مواد نظافة المصنع، وقود سيارات النقل والشحن... الخ .

2- تكلفة الأجور الصناعية غير المباشرة :

تشمل تكلفة العمل المبذول داخل المصنع بشكل عام ولا يخص وحدة إنتاج معينة بشكل خاص وبالتالي لا يوجد لهذا النوع من الأجور أي ارتباط مباشر مع السلعة المنتجة، ومن أمثلة تكاليف الأجور

¹ Christian goujet, chritian raulet, op.cit,p25.

الصناعية غير المباشرة : أجور عمال النظافة ، أجور عمال الصيانة ، مديرو مراكز الإنتاج وما شابه ذلك.

3- التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى :

يقصد بها عناصر التكاليف غير المباشرة الأخرى ، وهي التكاليف التي تصرف على العملية الصناعية داخل المؤسسة بشكل عام ولا ترتبط بوحدة انتاج معينة ومن أمثلتها مصاريف اهتلاك الآلات ، مصاريف إيجار مصنع ، مصاريف التأمين على المصنع ، مصاريف التدفئة والتبريد ، الخسائر الناجمة عن التلف الطبيعي في المواد الخام... إلخ.¹

الفرع الثامن : التصنيف على أساس علاقتها بحجم الإنتاج

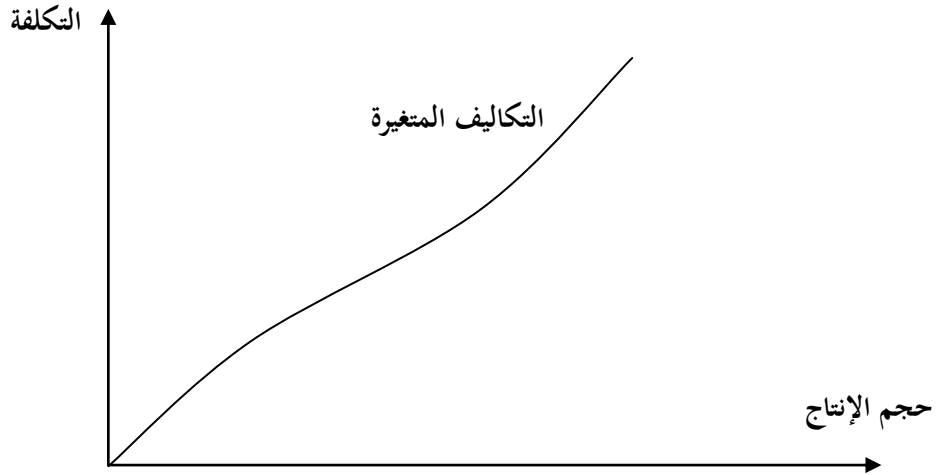
تصنف التكاليف وفقا لسلوك التكلفة من حيث علاقتها بمستوى حجم النشاط إلى تكاليف متغيرة، تكاليف ثابتة و تكاليف مختلطة.

أولا : تكاليف متغيرة

تتغير هذه التكاليف تبعا للتغير في حجم الإنتاج، بحيث ترتبط ارتباطا وثيقا بأحجام الإنتاج، تتزايد بتزايدها وتتناقص بتناقصه، حيث تتغير نتيجة التغير في حجم الإنتاج في نفس اتجاهه، أي أن التغير يكون طردى، وهي تكاليف متغيرة في مجموعها مع حجم الإنتاج و ثابتة بالنسبة لتكلفة الوحدة من المنتج، ويطلق عليها تكلفة الإنتاج أو تكلفة النشاط أو تكلفة الحجم، وهي تتضمن كافة عناصر التكاليف المباشرة، وتصنف التكاليف المتغيرة وبخاصة خضوعها لرقابة المستويات الإدارية المختلفة في الهيكل الإداري، ومن ثم فإنها تخضع لسلطات وقرارات المشرفين في الأقسام والمراكز المختلفة. ويمكن توضيح العلاقة بين إجمالي التكلفة المتغيرة وحجم النشاط حسب الشكل رقم(II-1)

¹Louis Dubruelle, Didier Jourdain,op.cit,p 45 .

الشكل رقم (II-1) : علاقة إجمالي التكاليف المتغيرة وحجم الإنتاج



المصدر: محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص65.

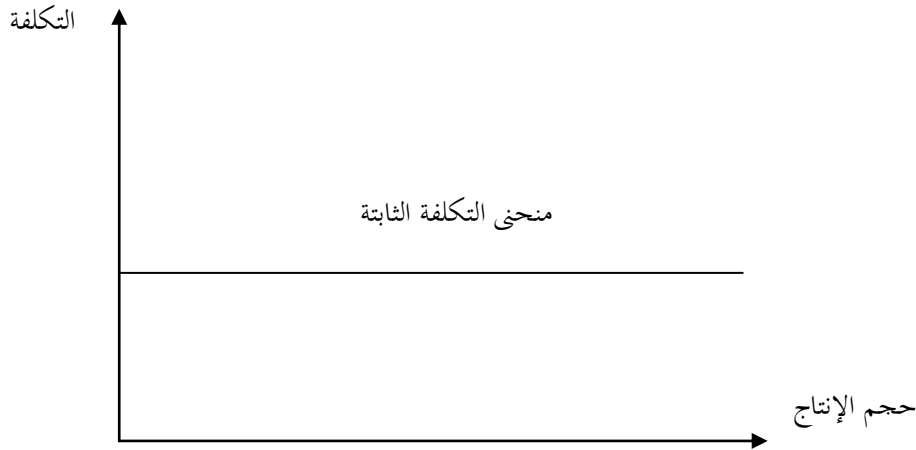
ثانيا : تكاليف ثابتة

هي تلك التكاليف التي تميل إلى عدم التأثر بالتغيرات في حجم الإنتاج ولا تتغير بتغير حجم الإنتاج ، وهي لا تتأثر في حدود زمنية معينة بالتغير الذي يطرأ على حجم الإنتاج.

1- التكاليف الثابتة في الفترة القصيرة:

لا تتغير التكلفة الثابتة في الفترة القصيرة تبعا لتغير حجم الإنتاج لأن حجم الإنتاج هو في حدود الطاقة المتاحة أمام المؤسسة، ويكون الرسم البياني للتكاليف الثابتة في الفترة القصيرة حسب الشكل التالي:

الشكل رقم (II-2): التكلفة الثابتة وعلاقتها بحجم الإنتاج

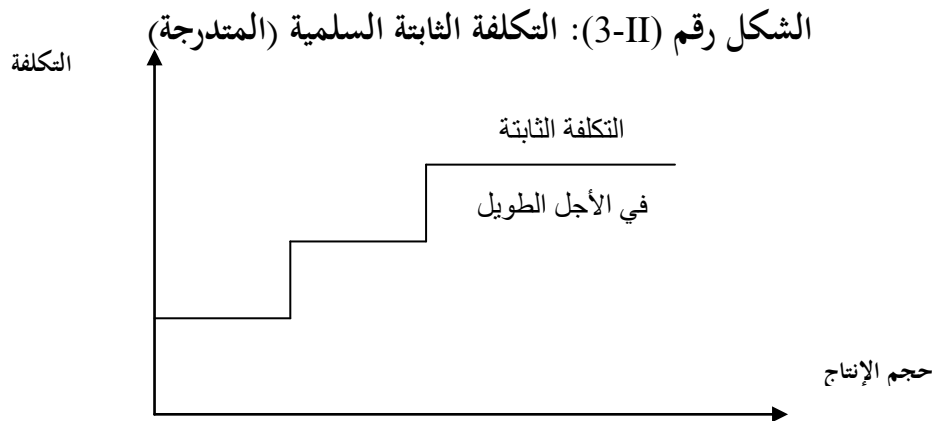


المصدر: محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 68.

ومن أمثلة التكاليف الثابتة هي ما يتعلق ببداية النشاط كتجهيز المؤسسة وتعيين العمال...إلخ.

2- التكاليف الثابتة في الأجل الطويل (المتدرجة)

هي التكاليف التي تتغير بسبب أن حجم الإنتاج يتزايد مما يتطلب الأمر تعدي حدود الطاقة الإنتاجية المتاحة أمام المؤسسة، ثم بعد مدة تعود للثبات من جديد، وتظل ثابتة لغاية تزايد حجم الإنتاج من جديد، مما يستدعي الأمر إضافة طاقة جديدة وهكذا يحدث التغير بطريقة تدريجية من فترة لأخرى. ويمكن توضيح التكاليف الثابتة في الأجل الطويل (المتدرجة) حسب الشكل رقم (II-3).



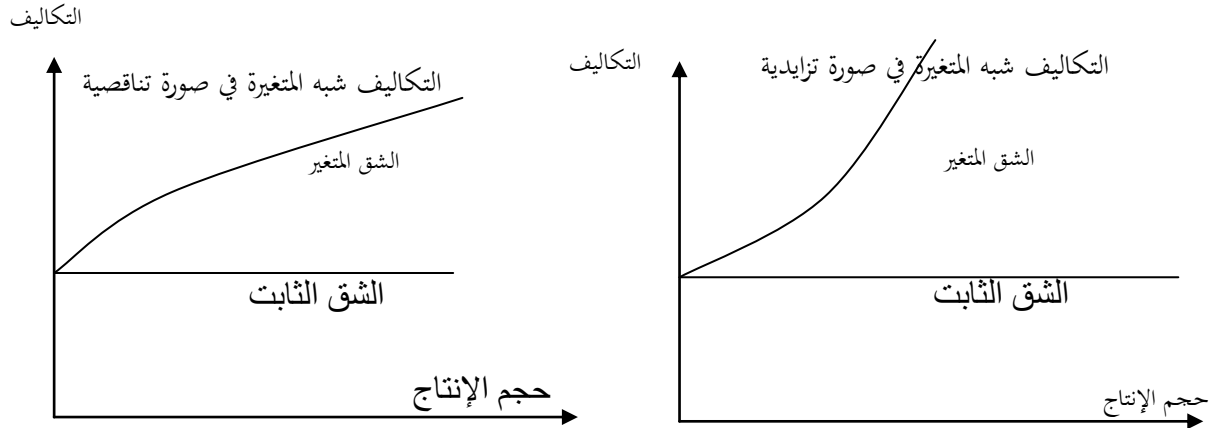
المصدر: Louis Dubrueille, Didier Jourdain, op.cit, p 157 .

وتحاول التكاليف الثابتة المتدرجة أن تتغير مع تغير حجم النشاط بنفس نسبة تغيره، إلا أن وجود الجزء الثابت لا يجعلها كذلك، ومن ناحية أخرى فإن هذه التكاليف تتصف بخاصية عدم تلاشيها تماما في حالة التوقف عن الإنتاج أو النشاط. ومن جهة أخرى فإن التكاليف المتغيرة يكون مقدارها صفرا، إذا

الفصل الثاني.....التحليل المحاسبي لأنظمة التكاليف التقليدية و الحديثة المرتبطة بمحاسبة التسيير

كان حجم الإنتاج أو النشاط صفراً، أما شبه المتغيرة فإنه تكون لها قيمة محددة عندما يكون حجم الإنتاج صفراً، ومن أمثلة هذه التكاليف تكاليف الصيانة، بحيث تتزايد بتزايد حجم الإنتاج، ولكن عند توقف الإنتاج، فتكون المؤسسة ملزمة بتحمل أعباء بعض أعباء الصيانة، قصد المحافظة على الآلات التي تستخدم في الإنتاج فيما بعد، ويمكن توضيح الشكل البياني للتكلفة شبه المتغيرة كما يلي:

الشكل رقم (4-II): الصورة البيانية للتكاليف شبه المتغيرة.



المصدر: . Louis Dubrueille, Didier Jourdain, op.cit, p 156 .

المطلب الثالث : الرقابة على التكاليف

تساهم محاسبة التسيير في ترشيد القرارات الإدارية على مستوى المؤسسة من خلال ما توفره من بيانات تحليلية حول كل ما يتعلق بتكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة ، بالإضافة إلى اعتبارها كنظام للمعلومات يمد المسيرين بمختلف المقومات المتعلقة بالتكاليف ، فهي تعد كوسيلة للرقابة على هذه التكاليف .

الفرع الأول: مفهوم الرقابة على التكاليف

الرقابة على التكاليف هي الاستخدام للوسائل الإدارية الذي يهدف إلى المحافظة على مستوى التكلفة المطلوبة لبرنامج نشاط محدد سواء كان هذا النشاط إنتاجي ، خدمي أو تجاري ضمن الحدود المخططة لغرض تحديد ومعالجة أي مسببات للزيادة في التكاليف¹ ، أي يقصد بها تحقيق الكفاءة في استخدام المواد ، العمالة ، الآلات وغيرها من عوامل الإنتاج وإمداد المسيرين ببيانات عن أوجه النشاط المختلفة، وقد تتحقق الرقابة على التكاليف عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية المتعلقة بالفترة الحالية بتكاليف فترة أو عدة فترات سابقة .

وتكون عملية الرقابة على التكاليف من خلال التأكد من حسن سير عمل هذه التكاليف وفقا للأهداف والبرامج المحددة وتصميم الإجراءات المرتبطة بكل عنصر من عناصر التكاليف وفقا لتلك الأهداف والبرامج كالرقابة المرتبطة بتكاليف الشراء ، التداول والتخزين المتعلقة بالمواد والرقابة على تكلفة عنصر العمل الخاصة بالعاملين كتحديد مواعيد دخول وخروج العمال إلى ومن المؤسسة ورقابة عناصر تكاليف الخدمات على مستوى مختلف أقسام المؤسسة وإدارتها .

ونجاح محاسبة التسيير في تحقيق هذه المهام يمثل أمرا جوهريا ، يسمح بترشيد الموارد وخفض تكاليفها، أي الانتقال من مستوى تكاليف حالي إلى مستوى أقل منه . ولإعطاء مفهوم واضح للرقابة على التكاليف لابد من التفريق بين هذا المفهوم ومفهوم تدنية التكاليف، حيث توجد علاقة قوية بين المصطلحين .

¹عدنان هاشم السمراني ، محاسبة التكاليف ، المبادئ الأساسية ، الجزء الأول ، الجامعة المفتوحة ، طرابلس، 1998، ص 243.

الفرع الثاني : مفهوم تدنية التكاليف

تدنية التكاليف تعني القيام بتخفيضات حقيقية ودائمة في تكلفة الوحدة من الإنتاج أو الخدمات المقدمة دون التأثير على ملاءمتها للاستخدام المطلوب¹، ومن ثم فهي تمثل البحث عن الوسائل والطرق الخاصة بتحسين تصميم المنتجات من أجل تدنية التكاليف المرتبطة بها، وبذلك فهي تدخل على الانتقال من مستوى التكلفة الحالي إلى مستوى أقل منه، ويتطلب ذلك تغير في الظروف التي تحسب على أساسها التكاليف بحيث يمكن للوحدة الاقتصادية من إنتاج نفس المنتج بتكلفة أقل²، كما تكون عملية تدنية التكاليف من خلال استخدام آلة جديدة تؤدي نفس العمليات بتكلفة أقل أو تعطي إنتاجاً أكبر بنفس التكلفة، أو عندما يستخدم في الإنتاج مادة خام جديدة ذات تكلفة أقل من المادة المستخدمة من قبل أو عن طريق تغيير نظام العمل كوسيلة للقضاء على الوقت الضائع إلى غير ذلك من العمليات الأخرى .

وتعتبر عملية تدنية التكاليف من العمليات الهامة في المؤسسة الاقتصادية، بحيث يساهم فيها مختلف العمال بالمؤسسة في مختلف التخصصات سواء كانت إدارية، محاسبية، هندسية..... الخ . والمؤسسة التي ترغب في تدنية تكاليفها عليها أن تحسن توجيه نفقاتها حتى تتمكن من تخفيض تكلفة إنتاجها وتحسين استغلال مواردها وهو مطلب تزداد الحاجة إليه يوماً بعد يوم خاصة في ظل تواجد منافسة شديدة بين المؤسسات في الوقت الحاضر .

إن تدنية التكاليف تعتبر من الأمور المهمة التي تعمل المؤسسة على تجسيدها ويمكن إبراز أهميتها في كونها تسمح بتحقيق الأغراض الآتية³:

- الاستخدام الأمثل لما هو متوفر من إمكانيات متاحة للمؤسسة الاقتصادية وبالشكل الذي يحقق وفورات مالية مناسبة .
- حث الإدارات المختلفة (العليا ، الوسطى والتنفيذية) على تقييم أساليب ومعايير العمل المعتمدة من قبلها بالشكل الذي يخدم عملية التطوير المستمرة والمطلوبة بالشكل الذي يؤدي بالنتيجة لتحقيق أهداف المؤسسة .
- المساهمة في تحقيق الرقابة على المؤسسة الاقتصادية .
- الوصول إلى المستوى الذي يعزز المركز التنافسي للمؤسسة الاقتصادية .

¹عدنان هاشم السمراني، مرجع سابق، ص242 .

² أحمد حلمي جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص، 62.

³عدنان هاشم السمراني، مرجع سبق ذكره، ص247 .

- إيجاد أفضل السبل للاستثمار الأمثل في الطاقات الإنتاجية (مكائن ، آلات ، أيدي منتجة) المتوفرة والمتاحة للمؤسسة .

وبذلك لا بد من التأكيد أن تدنية التكاليف بالنسبة للمؤسسة لا يعني تقليصها بشكل اجتهادي ، بل يتطلب الاعتماد على دراسات تفصيلية ، تحليلية وعملية، مع ضرورة وجود عمل مستمر متواصل وجاد ، ذلك من أجل الحد من نسب الضياع والإسراف مع عدم تأثر المنتج من حيث الجودة المطلوبة¹ . إن المؤسسة الاقتصادية تعمل بجدية أجل تدنية تكاليفها بهدف خفض أسعار منتجاتها بالمقارنة مع منافسيها، حتى تحقق نصيبا أكبر في السوق الذي تعمل فيه ، وحتى تتمكن من القيام بذلك فهي مطالبة بأن تتوفر لها المستلزمات التي تتطلبها عملية تدنية التكاليف من أجل تنفيذ البرامج المتعلقة بهذه العملية، هذه المستلزمات نلخصها فيما يلي :

أولا : رسم خطة عمل لتدنية التكاليف

تتمثل هذه الخطة في تحديد مختلف المستلزمات الأساسية التي تتطلبها عملية تدنية التكاليف وأهم ما ينبغي تحقيقه والوصول إليه في هذا المجال :

1- القناعة التامة بأهمية برنامج تدنية التكاليف والتوجه لتنمية الشعور بهذا الاتجاه ، أي العمل على وضع ثقافة لدى العاملين بالمؤسسة حول موضوع تدنية التكاليف وأهميته بالنسبة للمؤسسة وجعلهم يعملون على تحقيق ذلك من خلال تكاملهم داخل المؤسسة بتحسين أساليب التعامل والتعاون والتحكم أكثر في موارد المؤسسة ، بحث ينبغي أن تكون هناك علاقة بين المؤسسة والعاملين بها، وكذلك علاقة متينة بين العاملين بها فيما بينهم مع التدعيم المادي والمعنوي لتحفيزهم لغرض الرضا عن العمل المقدم من طرفهم² .

2- محاولة إشراك جميع العاملين في برامج تدنية التكاليف، حيث أن تجسيد خطة العمل تتطلب إشراك العاملين في العملية وتفعيل مشاركتهم بوضع مقترحاتهم في صورة مكتوبة ، ويتم دراستها من حيث درجة إقناعها، ومن حيث استجابتها لمتطلبات وإمكانيات المؤسسة، وذلك حتى تكون هناك تنمية في روح المبادرة لدى جميع العاملين نحو تجسيد خطة العمل المتعلقة بتدنية التكاليف .

¹F. Bidault, Le Champ stratégique de l'entreprise, édition economica ,paris,1998,p136.

²J. M.Pritter , Gestion des ressources humaines , revue française ,n°: 53 ,France, septembre1989,p152.

ثانيا : وضع سقف زمني لتنفيذ خطة تدنية التكاليف

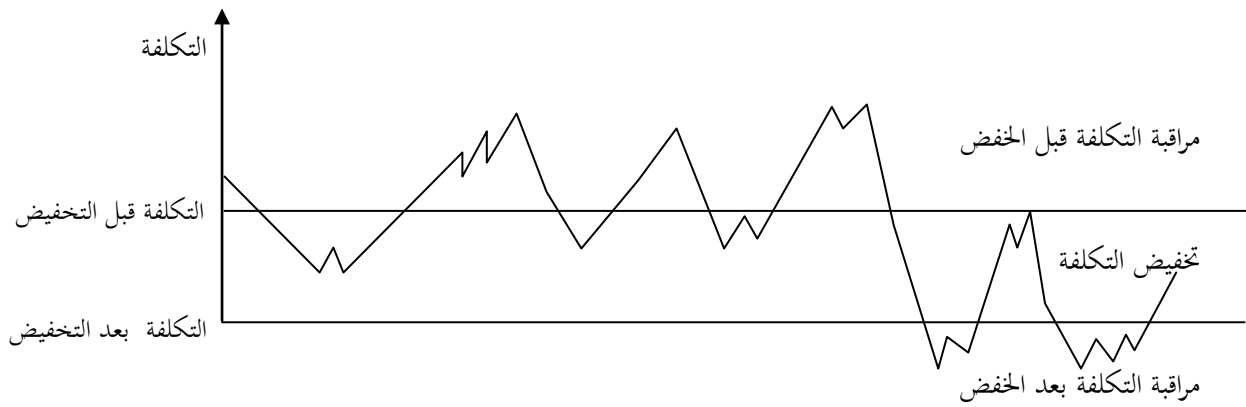
يكون ذلك بتقسيم خطة العمل إلى مراحل ، تتم مراجعة نتائج كل مرحلة وتقييمها بشكل سليم، ومن ثم العمل على إنجاح وتحقيق هذه الخطة .¹

ثالثا : اللجوء إلى أسلوب توجيه الأسئلة المباشرة

هذه الطريقة تمكن من القيام بمجموعة من الاستفسارات المباشرة للعاملين المعنيين ، وذلك قصد متابعة درجة تنفيذ برنامج العمل بدقة و الوقوف على مدى نجاحه .

وتجدر الإشارة إلى أن هناك فرق بين تدنية التكاليف والرقابة إلى التكاليف من خلال ما تم التطرق إليه ، لكن هناك أيضا علاقة قوية بين المصطلحين ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل الآتي :

الشكل رقم (II-5): الفرق بين عمليتي تخفيض التكلفة ومراقبة التكلفة



المصدر: عدنان هاشم السمراني، مرجع سبق ذكره ، ص 245.

من خلال الشكل أعلاه يتبين لنا وجود علاقة قوية بين الرقابة على التكاليف وتدنية التكاليف ، بحيث يكون الهدف النهائي لكل من الرقابة على التكاليف وتدنية التكاليف هو تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة في المؤسسة، بالإضافة إلى أن الرقابة على التكاليف يساهم بقدر كبير في تدنية التكاليف عن طريق البحث المستمر على أفضل الطرق لاستغلال الموارد.

¹ C,Perchon, J,Leurion, analyse comptable - gestion prévisionnelle, Foucher, paris, France ,1992,p213.

المبحث الثاني : التحليل المحاسبي لأنظمة التكاليف التقليدية

برزت أهمية محاسبة التسيير في المؤسسات ، بعد التقدم الكبير الذي حصل في وسائل الإنتاج ، وما أفرزه من تنوع كبير في المنتجات ، الأمر الذي أوجد مشاكل عديدة تتعلق بكفاية الإنتاج والاستغلال الأمثل للموارد، فجاءت محاسبة التسيير لتلبي الاحتياجات الإدارية من حيث تقديم التقارير المفصلة عن استغلال عناصر الإنتاج من مواد، عمالة وتكاليف، بحيث ساعدت على فرض رقابة على عناصر الإنتاج، بحيث تشمل محاسبة التسيير طرقا عديدة لحساب ومراقبة التكاليف ، هذه الطرق التي تطورت مع التطور الصناعي الذي عرفه القرن الماضي، حتى تكون مساندة لأساليب تسيير الإنتاج، وما طرأ عليه من توسع منذ ذلك الوقت إلى يومنا هذا .

وتختلف الطرق المتعلقة بحساب التكاليف من طريقة إلى أخرى، و ذلك حسب الهدف من استخدامها ، ومن بين الطرق التقليدية التي يمكن التطرق إليها يمكن الحديث عن طريقة التكاليف الكلية ، طرق التكاليف الجزئية وطريقة التكاليف المعيارية والتي سنحاول التطرق إليها من خلال هذا المبحث .

المطلب الأول : طريقة التكاليف الكلية

ظهرت خلال الثلاثينات من القرن الماضي بفرنسا ، وسميت فيما بعد بمراكز التحليل ، وقد كان لها مجال واسع في التطبيق ، وكانت آنذاك تعتبر الطريقة الأنسب في مجال حساب التكاليف وتحليلها وسيرها حسب المراحل المختلفة التي يقطعها المنتج (مشتريات المواد ، التخزين التصنيع والتوزيع) بحيث يتم تحميل كل الأعباء على المنتجات بصفة كاملة وكلية عن طريق تتبعها بالتسجيل والمعالجة حسب استفادة كل منتج من المواد ، العمل والخدمات ، ويتم ذلك بداية من تصنيف التكاليف إلى أعباء مباشرة وأعباء غير مباشرة ، بحيث كل واحدة من هذه الأعباء يتم معالجتها بكيفية تختلف عن الأخرى .

الفرع الأول : مضمون طريقة التكاليف الكلية

هذه الطريقة تعتمد على إدخال مجموع الأعباء في حساب مختلف التكاليف أي تحميلها على المنتجات بصفة كاملة عن طريق تتبعها بالتسجيل والمعالجة حسب استفادة كل منتج من مواد، عمالة وخدمات، أما الأعباء التي تتعلق بالتوزيع والبيع فهي تحمل على الوحدات المباعة، وتعتمد هذه الطريقة على الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة، كما أنها تتميز ب:¹

- بعدها الحسابي التاريخي أي متعلقة بفترة ماضية.
- اتساع مجال تطبيقها والذي يتضمن مجموع التكاليف المستخدمة لإنتاج وتوزيع المنتجات.

وفي هذه الطريقة يكون تحميل الأعباء المباشرة مرحليا أي على مختلف التكاليف بحيث تعتمد على التسجيلات الخاصة بالتكاليف التي تمت خلال العمليات الإنتاجية، وتشتمل على جميع عناصر التكاليف سواء كانت ثابتة أو متغيرة، فتحميل هذه الأعباء لا يشكل صعوبة كونها تحسب مباشرة ضمن مختلف التكاليف (تكاليف الشراء، تكاليف الإنتاج، تكاليف التوزيع والبيع)، في حين أن الأعباء غير المباشرة، فهي لا تحمل على منتج معين بل ترتبط بأكثر من غرض (حسب أهداف التكلفة) ومنه يتم استخدام بعض المؤشرات للتحميل كعدد ساعات العمل المباشرة أو كمية المواد الأولية المستعملة...إلخ.

وتهدف طريقة التكاليف الكلية إلى حساب مختلف التكاليف المرتبطة بمنتجات المؤسسة والإمام بها، لان تقييم هذه المنتجات وتحديد أسعارها يكون بعد حساب مجموع تكاليفها الكلية أو الإجمالية، بحيث تعطي صورة واضحة لمستوى التكاليف ومقارنتها بالإيرادات، ومن خلال ذلك تتمكن المؤسسة من مراقبة تكاليف منتجاتها، وذلك بعد مقارنتها بتكاليف الفترات السابقة.

إن ما جعل تطبيق هذه الطريقة سهل عند بداية استخدامها ، هو أن معظم التكاليف كانت مباشرة ولكن مشكلة التكاليف غير المباشرة، صعب من استخدام هذه الطريقة، لكون هذه التكاليف كانت تتطلب تجميعها في وعاء مشترك، حتى يمكن تحميلها بأكثر دقة، وذلك ما عجل ظهور طريقة أخرى تعتبر كامتداد لهذه الطريقة التقليدية، ألا وهي طريقة الأقسام المتجانسة.

¹ هلال درهمون، مرجع سبق ذكره ، ص188.

الفرع الثاني : طريقة الأقسام المتجانسة

قبل التطرق إلى هذه الطريقة ينبغي توضيح مفهوم الأقسام المتجانسة وإعطاء التعريف

المتعلق بها .

أولا : تعريف الأقسام المتجانسة

هناك عدة تعاريف للأقسام المتجانسة، من بينها: أنها عبارة عن مراكز عمل أو إنتاج متجانسة في الوظيفة، أي أنها تقوم بإحدى العمليات أو أجزاء العملية أو تنفيذ مرحلة من مراحل الإنتاج، وتهدف إلى تحقيق هدف مشترك تحدده المؤسسة.¹

كما يعرف القسم المتجانس على انه جزء معين أو حقيقي في المؤسسة (إدارة، نقل، إنتاج...إلخ)، بحيث له إمكانياته، أهدافه، نشاطه الذي يمكن قياسه، ومصاريفه التي تنقسم إلى مباشرة وغير مباشرة، ويعرف كذلك القسم المتجانس على انه قسم من أقسام الوحدة، ويسمح بتجميع عناصر الأعباء غير المباشرة قبل أن توزع على المنتجات.²

فلو أخذنا مؤسسة للغزل، يمكن إيجادها عدة مراكز أو أقسام وهي الغزل، النسيج الصباغة...إلخ، ويتم تصنيف الأقسام المتجانسة إلى أقسام رئيسية وأقسام مساعدة (ثانوية).

ثانيا : طريقة الأقسام المتجانسة

حسب هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الأقسام المتجانسة بحيث تكون هناك عدة وظائف في المؤسسة، ويستعمل القسم في تحميل التكاليف وذلك حسب المراحل التالية:

1-ترتيب الأقسام:

يتم ترتيب هذه الأقسام كما يلي:

أ- بالنسبة للأقسام الرئيسية:

تتمثل في قسم التموين، قسم الصنع وقسم التوزيع، وليس هناك صعوبة في تحميل التكاليف إلى أسعار تكلفة المنتجات، خاصة وأن الأقسام الرئيسية لها علاقة مباشرة بالمنتجات، بحيث يتم تحميل التكاليف على وحدات العمل لكل قسم رئيسي.

¹ سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار الأفاق، الجزائر، 1991، ص97.

² C.raulet, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, Tome 1, Dunod, paris, France , 1982, p29.

ب- بالنسبة للأقسام المساعدة:

من بين ما تضمنه، يمكن ذكر قسم الإدارة، قسم الصيانة وقسم الطاقة...إلخ، والتي تقدم خدمات للأقسام الرئيسية.

2-تجميع التكاليف وتوزيعها:

يتم تجميع التكاليف، والفصل بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة، وتوزع هذه التكاليف على الأقسام.

3-استخدام مفاتيح ووحدات العمل:

يتم تحميل التكاليف غير المباشرة للأقسام الثانوية إلى الأقسام الرئيسية، لأن الأقسام الثانوية، لا تقدم خدمات للمنتوج في حد ذاته وإنما تقدمها للأقسام الأخرى (الرئيسية) ويتم تحويل تكاليفها إلى الأقسام الرئيسية بواسطة نسب مئوية تدعى بمفاتيح التوزيع، وتحدد حسب حجم الخدمات التي تقدمها أو تبادل بها. وتحدد مفاتيح التوزيع بعدة طرق لوجود صعوبة في تحميل التكاليف غير المباشرة والتي تعبر عن معايير تفسر توزيع التكاليف غير المباشرة بين مختلف المراكز، وهذا ما يعبر عنه بالتوزيع الأولي، وتوزع المراكز الثانوية في المراكز الرئيسية والذي يعبر عنه بالتوزيع الثانوي.¹ وهذا التوزيع يتخذ بدوره نوعين من التوزيعات:

- التوزيع التنازلي:

يكون من خلال ترتيب الأقسام ترتيباً تنازلياً ثم توزع تكاليف القسم الأول على ما يليه من أقسام رئيسية ومساعدة، وتكرر العملية على باقي الأقسام المساعدة إلى أن يتم توزيع أعبائها كلية على الأقسام الرئيسية.

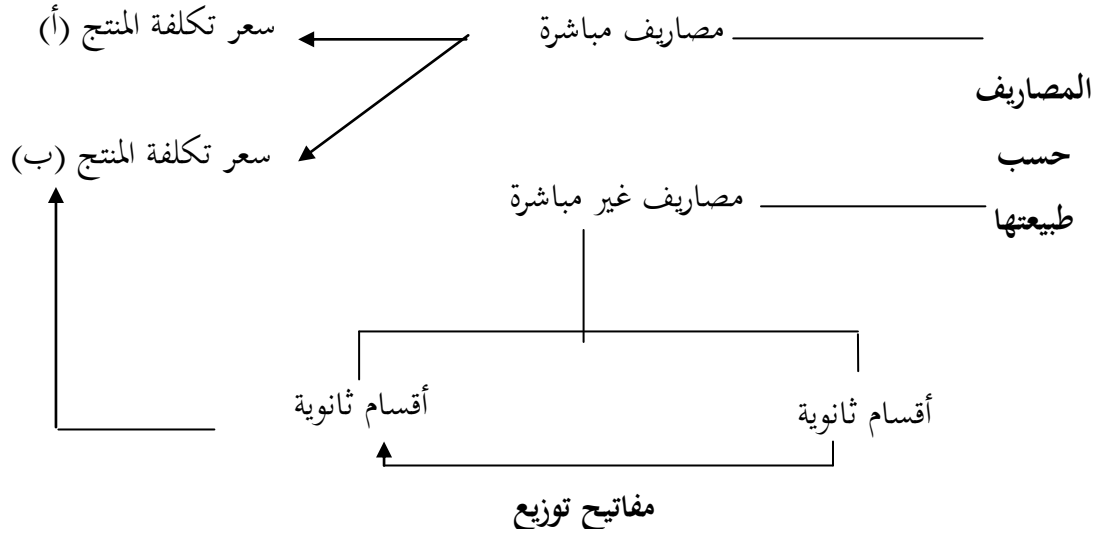
- التوزيع التبادلي:

في كثير من الأحيان تتبادل الأقسام المساعدة خدمات فيما بينها، ولتسوية ذلك يتم اللجوء إلى هذا النوع من التوزيعات باستخدام معادلات أو مصفوفات...إلخ.

¹J. TRAHAND, B.MORARD et CHARLES.D, Comptabilité de gestion: coût activité, répartition, édition presse universitaires de Grenoble, sans date, p18.

بعد تحقيق هذه المراحل يتم تخصيص تكاليف الأقسام الرئيسية إلى المنتجات ، ويمكن وضع مخطط تفصيلي لإبراز طريقة الأقسام المتجانسة حسب الشكل رقم(II-6).

الشكل رقم (II-6): طريقة الأقسام المتجانسة.



المصدر: علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص51.

من خلال الشكل السابق نلاحظ أنه يتم تجميع المصاريف والفصل بين المصاريف المباشرة التي تحمل مباشرة على المنتجات ، والمصاريف غير المباشرة للأقسام الثانوية التي تحمل إلى الأقسام الرئيسية، التي يتم تخصيصها إلى المنتجات.

ويتم حساب تكلفة وحدة العمل للقسم كما يلي:

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \frac{\text{تكاليف القسم}}{\text{عدد وحدات العمل}}$$

وعليه يمكن إيجاد التكلفة الكلية للمنتج كما يلي:

$$\text{التكلفة الكلية للمنتج} = \text{عدد وحدات العمل التي تدخل في تكوين المنتج} \times \text{تكلفة وحدة العمل}$$

ثالثا : تقييم طريقة الأقسام المتجانسة:

- تعتبر هذه الطريقة كامتداد لطريقة التكاليف الكلية ولها بعض المزايا والإيجابيات، نذكر منها:
- استخدام هذه الطريقة لمفاتيح التوزيع تكون حسب طبيعة نشاط القسم، وتمكن من تخصيص التكاليف على المنتجات بطريقة سليمة.
 - تساعد على تحديد الأرباح بمقابلة التكاليف الكلية مع الإيرادات الكلية.
 - تسمح بتحديد سياسات التسعير، انطلاقا من فكرة تغطية السعر للتكاليف الكلية للمنتوج خلال المدى الطويل.
- وبالمقابل لهذه الطريقة بعض النقائص والسلبيات والتي نذكر منها:
- ينبغي الانتظار إلى غاية نهاية الدورة المالية لحساب مجموع التكاليف وذلك لا يخدم عملية اتخاذ القرار في المؤسسة.
 - عدم وجود دقة في التحميل، خاصة فيما يتعلق بالتكاليف غير المباشرة.
 - كثرة الأقسام وتقسيمها إلى عدد كبير للحصول على أقسام متجانسة، من الممكن أن يصعب التسيير في المؤسسة.
 - قد يتم اختيار وحدة العمل في بعض الأقسام بطريقة غير صحيحة مما يؤثر على حسن استخدام هذه الطريقة بالفعالية اللازمة.

المطلب الثاني : طرق التكاليف الجزئية

ظهرت الطرق الجزئية لمساعدة مسيري المؤسسات في عملهم و زيادة توجيههم أكثر إلى جانب الطريقة الكلية التي كانت تعتمد في حساب التكاليف، وتعمل الطرق الجزئية على التمييز بين مختلف التكاليف سواء بين ما هي تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة أو تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة .

الفرع الأول : طريقة التحميل العقلاني

يرتبط هذا المفهوم بالتكاليف الثابتة ، حيث أنه يعبر عن أسلوب لتحميل النفقات الثابتة بطريقة عقلانية منطقية وواقعية وقد ظهرت هذه الطريقة عن طريق المهندس الأمريكي هاري لاورانس جانت " Harry Lawrence Gantt " سنة 1915¹.

أولا : تعريف طريقة التحميل العقلاني

هي طريقة لحساب التكاليف تهدف إلى إلغاء تأثير النشاط على التكاليف، حيث تحمل المنتجات بكل ما تحتويها من تكاليف متغيرة، ويضاف لها الجزء الثابت من التكاليف الثابتة التي تدخل في تكوينها وتساهم في تحقيقها²، فهي طريقة يتم من خلالها معالجة التكاليف الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط، بحيث يؤخذ الجزء المستغل من التكاليف الثابتة عند حساب التكاليف ومقارنته بمستوى النشاط العادي والفرق الذي يظهر يضاف أو يطرح من النتيجة .

بمعنى آخر فإن طريقة التحميل العقلاني تسمح بأخذ بعين الاعتبار الجزء المستغل من التكاليف الثابتة خاصة عند وجود زيادة أو نقص في حجم النشاط، فيكون هناك حساب تكاليف ثابتة أقل أو أكثر من الحالة العادية أو الحقيقية ، وهذا ما يؤثر على سعر التكلفة ، وقصد تجاوز ذلك يتم تحميل التكاليف الثابتة حسب مستوى النشاط ، أي تثبيت قيمة التكاليف الثابتة إلى سعر التكلفة بواسطة معامل التحميل ، هذا الأخير الذي يحدد وفق العلاقة الآتية :

التكاليف الثابتة المحملة = التكلفة الثابتة الحقيقية المحملة × معامل التحميل العقلاني

معامل التحميل = النشاط الفعلي / النشاط العادي

¹Patrick Boisselier, Contrôle de gestion, Librairieaivie vubert, paris, Frqnce , 1999, p178.

² هلال درحمون ، مرجع سبق ذكره ، ص 200 .

لتحقيق التوازن يجب أخذ بعين الاعتبار فوارق التحميل للتكاليف الثابتة ، وعند التطبيق نكون أمام ثلاث حالات متعلقة بحجم النشاط ومعامل التحميل:¹

1- الحالة الأولى :

النشاط الفعلي = النشاط العادي ← معامل التحميل العقلاني = 1 : أي أن مستوى الفعالية يكون مساويا لـ 1 ، مما يعني تحميل التكاليف الثابتة بصفة كلية . ولا ينتج عنه في هذه الحالة أي فرق .

2 - الحالة الثانية :

النشاط الفعلي > النشاط العادي ← معامل التحميل العقلاني > 1 : أي أن مستوى الفعالية أقل من 1 مما يعني أن المؤسسة لم تستغل طاقتها بشكل عادي ، وطبقا لهذه الطريقة فإنه يحمل جزء فقط من التكاليف الثابتة، والفرق بين التكاليف الثابتة والجزء المحمل يعد كتكاليف نقص النشاط أو الفعالية (تكلفة بطالة) . والفرق يطرح من النتيجة لإنتاج حالة نقص النشاط .

3- الحالة الثالثة :

النشاط الفعلي < النشاط العادي ← معامل التحميل العقلاني < 1 : أي أن مستوى الفعالية أكبر من 1 مما يعنى أن المؤسسة في هذه الحالة فاقت قدرتها الإنتاجية العادية ، فيتم تحميل تكاليف ثابتة أكبر من التكاليف الثابتة العادية ، والفرق بينهما يمثل ربح أو زيادة في النشاط أو الفعالية ، وبالتالي فإن الفرق المتحصل عليه يضاف إلى النتيجة لأننا في حالة زيادة في النشاط .

فمن خلال طريقة التحميل العقلاني يتم التمييز بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة لتحديد المقدار المستغل من التكاليف الثابتة وتحميله على المنتجات إضافة إلى التكاليف المتغيرة ، بمعنى يتم حساب التكاليف الثابتة المحملة عقليا بضرب التكاليف الثابتة في مستوى الفعالية (معامل التحميل العقلاني) والنتائج يتم جمعها مع التكاليف المتغيرة ومنه نستنتج من هذه الطريقة أنها تقوم على مبدأ الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة ، وحساب التكاليف الثابتة يكون حسب مستوى النشاط أي بالتناسب مع الوحدات المنتجة ، فهي تأخذ بعين الاعتبار أن الإنتاج لا يجب أن يحمل بالتكاليف الثابتة كاملة إلا في حالة الاستغلال الكامل للطاقة غير المستغلة .

¹ أحمد طوابية ، المحاسبة التحليلية كإدارة لتخطيط ومراقبة الإنتاج ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

جامعة الجزائر ، 2003 ، ص 104 .

ثانيا: تقييم طريقة التحميل العقلاني :

هذه الطريقة لها بعض المزايا ، والتي يمكن ذكر أهمها كما يلي :

- تعتبر مساعدة للمسيرين في اتخاذ قررا تهم بشأن معالجة الطاقة غير المشغلة ، أي أنها لا تحمل الجزء المشغل من التكاليف الثابتة .

- تعتبر وسيلة لحساب سعر تكلفة عقلاني ومن ثم تحديد سعر بيع عقلاني وبالتالي تعتبر سياسة مناسبة للتسعير .

أما ما يعاب على هذه الطريقة يمكن ذكر :

- صعوبة تحديد حجم النشاط العادي في مؤسسة أو في قسم من أقسامها .

- صعوبة التمييز بين بعض التكاليف المتغيرة والثابتة ، خاصة بوجود تكاليف شبه صغيرة مما يتم استخدام عدة طرق للفصل بينها .

- وجود حسابات متعددة ، وخاصة إذا كانت صعوبات تحميل كثيرة موجودة .

الفرع الثاني : طريقة التكاليف المتغيرة

تعود نشأة طريقة التكاليف المتغيرة إلى سنة 1936 على يد شخص يدعى ج . هاريس " J.Harris " ، والذي اصطلح على هذه الطريقة تسمية التكاليف المباشرة*، وطبقا لدراسات قامت بها جمعية أمريكية يطلق عليها " الجمعية الوطنية لمحاسبي التكاليف في الولايات المتحدة الأمريكية(N.A.C.A) سنة 1953 ، بينت هذه الدراسات بأن هناك بعض الشركات الأمريكية كانت تستعمل هذه الطريقة قبل تاريخ نشر مقال ج.هاريس " J.Harris " ، بحيث يعود ظهورها إلى الرائد الأمريكي أليكسندر شيرش " Alexander Church " ، وبالضبط خلال بداية القرن العشرين .

أولا : تعريف طريقة التكاليف المتغيرة

هي طريقة تقوم على فكرة عدم تحميل الوحدات المنتجة للتكاليف الثابتة إلا في نهاية الفترة ، نظرا لكون هذه الأخيرة غير مرتبطة بالعملية الإنتاجية، وبالتالي من الصعوبة إيجاد وحدة مناسبة لقياسها وتوزيعها . أي أن مبدأ طريقة التكاليف المتغيرة هو أن يطرح إجمالي التكاليف المتغيرة من رقم الأعمال مما يمكن الحصول على هامش التكلفة المتغيرة الذي يستخدم في اتخاذ قرارات المؤسسة ، ويتم من خلال هذه الطريقة تحميل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج ، أما التكاليف الثابتة فيتم تحميلها في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية بعد ما تطرح من هامش التكاليف المتغيرة . ولكون هذه الطريقة تسمح بتحميل الوحدات المنتجة بنصيبها الكامل من التكاليف المتغيرة (التشغيلية) بشقيها المباشر وغير المباشر حسب مستويات الإنتاج وتستبعد التكاليف الثابتة بحيث تعتبر كتكاليف للدورة أي تسهل من تغطيتها .

لذلك فطريقة التكاليف المتغيرة تعد مناسبة أكثر من الطريقة الكلية ، وهذا من حيث فائدتها في التحليل والتسيير الاقتصادي للمؤسسة خصوصا وأن الهدف من هذه الطريقة ليس حساب النتيجة في حد ذاتها بل هي طريقة تسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة من خلال متابعة تطورات التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة قصيرة الأجل ومقارنتها بالأرقام المثالية والسهر على مبالغها من خلال دراسة العلاقة بين حجم المبيعات والربح عن طريق تحديد عتبة المردودية¹، بحيث يشترط أن يغطي رقم الأعمال التكاليف المتغيرة والثابتة ويعطي ربحا للمؤسسة وبالتالي فإن :

* اصطلاح التكاليف المباشرة لا يعني التكاليف التي تحمل على المنتج مباشرة دون المرور على مراكز التحليل ، ولكن كلمة مباشرة تدل على تغيير التكلفة بدلالة حجم النشاط .

¹ Pierre Lesseque , Gestion de l'entreprise , 4^{eme} édition ,Dalloz ;France , sans date , p87 .

الفصل الثاني.....التحليل المحاسبي لأنظمة التكاليف التقليدية و الحديثة المرتبطة بمحاسبة التسيير

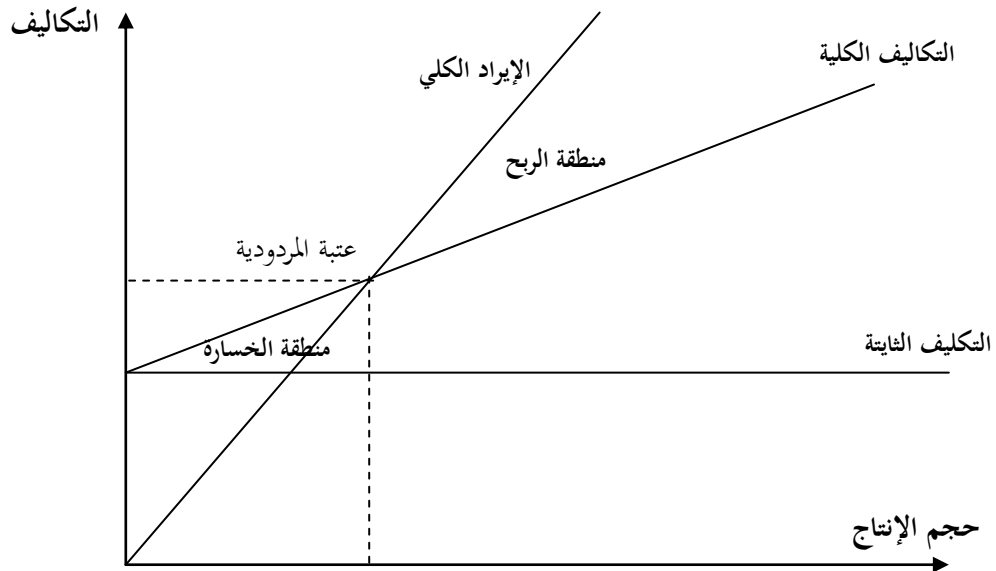
- مبلغ التكاليف الثابتة تتحمله الكميات المباعة وليس الكميات المنتجة .
 - تقييم المخزون (الكميات التي تم إنتاجها ولم تبع بعد) يكون بواسطة التكاليف المتغيرة فقط .
- وتعرف عتبة المردودية على أنها النقطة التي تغطي فيها التكلفة الثابتة هامش التكلفة المتغيرة أي عندما تتحقق المعادلة التالية¹:

$$\text{هامش التكلفة المتغيرة} = \text{التكاليف الثابتة}$$

وتسمى عتبة المردودية كذلك بنقطة التعادل، حيث تصل فيها المؤسسة إلى تغطية تكاليفها وبالتالي النتيجة عندها تكون معدومة، فعند هذه النقطة المؤسسة لا تحقق لا ربح ولا خسارة، أي عندما يتساوى الإيراد الكلي، لتكاليف الكلية أي أن الهامش (الربح) يغطي بالكامل التكاليف الثابتة. ويمكن تحديد عتبة المردودية (رقم أعمال نقطة التعادل) كما يلي:

$$\text{عتبة المردودية} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{هامش الوحدوي للتكلفة المتغيرة}}$$

الشكل رقم (II-7): التمثيل البياني لعتبة المردودية



المصدر : p42, Léo Paul Lauzon et autres , Contrôle de Gestion, Morin éditeur, France, sans date

¹Mohamed Zaatri , La comptabilité analytique, édition E.N.A.L, Alger, p79.

الفرع الثالث : طريقة التكاليف المباشرة

يتم اللجوء إلى هذه الطريقة عادة في حالة وجود نسبة كبيرة جدا من التكاليف المباشرة مع وجود تكاليف غير مباشرة عديمة التأثير أو نسبة تأثيرها ضئيلة بالمقارنة مع التكاليف المباشرة .

أولا :تعريف الطريقة

تعتبر هذه الطريقة أن تكلفة المنتج تحتوي على نسبة كبيرة من التكاليف المباشرة، ورغم أنها تفصل ما بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة، إلا أنه عند استخدامها لا تأخذ إلا ما هي تكلفة مباشرة، حيث يتم تحميلها على المنتج والتي في الغالب تكون مكونة من مواد أولية مباشرة وعمالة مباشرة وبعض الخدمات المباشرة، والتي يكون ربطها بالمنتج بسهولة، والتي في غالب الأحيان تكون عبارة عن تكاليف متغيرة ولكن ليست بأكملها، لأنها تحتوي كذلك على تكاليف ثابتة للمنتج أو لقسم معين.

وتتعلق التكاليف المباشرة بعملية إنتاج المتوج وبيعه، وتبنى هذه الطريقة على أساس أنه يجب على رقم أعمال الفترة أن يكون قادرا على تغطية على الأقل، التكاليف المباشرة لإنتاج وتوزيع المنتجات من جهة أخرى،¹ حيث أن التكاليف غير المباشرة يتم طرحها بشكل إجمالي من هامش التكاليف المتغيرة، أي أن هامش الربح يساوي إلى سعر البيع ناقص سعر التكلفة، والذي يتم حسابه من خلال التكاليف المباشرة فقط. ويمكن إبراز كيفية حساب النتيجة حسب طريقة التكاليف المباشرة حسب الجدول الآتي:

جدول رقم (2-II): حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المباشرة

النتيجة	المبلغ	
100 %	×	رقم الأعمال
% ×	×	- التكاليف المباشرة
% ×	×	هامش على التكاليف المباشرة
	×	- التكاليف غير المباشرة
	×	= النتيجة

المصدر: أحمد طولبية، مرجع سابق، ص120.

¹.Louis Dubruelle, Didier Jourdain,op.cit,p296 .

ثانيا : تقييم الطريقة

- يظهر من خلال ما تقدم أن استخدام هذه الطريقة له إيجابياته لكونها:
- تسمح باستخدامها في المؤسسات خاصة التي يغلب على منتوجاتها التكاليف المباشرة.
 - يعتبر استخدام هذه الطريقة بسيط بالنسبة للمؤسسة خاصة وأنها سهلة الحساب.
- ولكن من ناحية أخرى، هناك بعض النقائص والسلبيات المتعلقة بهذه الطريقة:
- صعوبة التمييز بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة في كثير من الأحيان مما يجعل وجود صعوبة في تطبيق هذه الطريقة.
 - لا تطبق هذه الطريقة إلا على المؤسسات التي غالبية تكاليفها مباشرة، وهذا قلما يحدث، خاصة بعد التطورات التي عرفتها الصناعة في المجال التكنولوجي مما أدى إلى تقليل أهمية التكاليف المباشرة في المنتج.

المطلب الثالث : طريقة التكاليف المعيارية

من بين ما تتطلبه عملية التحكم في التكاليف والرقابة عليها هو قيام المؤسسة وبصفة دورية ومنتظمة بمقارنة نتائج الفترة التي تعمل فيها بتقديرات مرجعية من خلال إعداد معايير تستخدم في تقييم عوامل الإنتاج .

ومن بين الأنظمة التي تعتمد الأسلوب العلمي في وضع هذه المعايير بناء على دراسات علمية وعملية من قبل المختصين سواء كانوا مهندسي إنتاج أم محاسبين ذوي اختصاص في المجال التكاليفي المتعلق باستخراج تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة قبل البدء في العملية الإنتاجية من خلال معدلات معيارية لهذه الوحدة المنتجة ، يمكن التطرق إلى نظام التكاليف المعيارية الذي يسمح بممارسة الرقابة على التكاليف ، انطلاقا من المقارنة بين معيار التكلفة المقدر مسبقا وبين التكلفة المحققة فعلا .

الفرع الأول : تعريف التكلفة المعيارية

تعبر التكاليف المعيارية عن تكاليف يتم تحديدها مسبقا قصد مراقبة نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية معينة ومدى قدرتها على تحقيق برامج يتم تسطيرها من قبل ، ويتم مقارنة ما تحقق فعلا سواء من حيث كمية الإنتاج أو عناصر التكاليف مع ما تم تحديده مسبقا .

أولا : مفهوم التكاليف المعيارية

هناك العديد من التعاريف المرتبطة بالتكاليف المعيارية من بينها :

- التكاليف المعيارية هي التكاليف المحددة مقدما على أساس علمي وعملي ، وفي ظروف معينة والتي تتحدد أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية¹ .

- التكاليف المعيارية هي تكلفة محددة مسبقا وفق أسس علمية وتنبؤات دقيقة وذلك بوضع معايير نظمية بالكمية والقيمة لعناصر التكاليف ، فهي تعبر عن برنامج دقيق ، يستهدف من طرف المنشأة أو الوحدة الإنتاجية مستقبلا² .

¹ عبد الحمي مرعي ، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة والتخطيط ، دار بورسعيد للطباعة ، مصر 1974 ، ص ، 115 .

² المرجع نفسه ، ص ، 116 .

الفصل الثاني.....التحليل المحاسبي لأنظمة التكاليف التقليدية و الحديثة المرتبطة بمحاسبة التسيير

- التكاليف المعيارية هي التكاليف المحددة مقدما والواجب تحميلها لعمليات الوحدة الاقتصادية عند مستوى معقول من النشاط مرغوب الوصول إليه، تحدده الإدارة، بالإضافة إلى أنها تحدد مستوى التكاليف المشار إليها .¹

- التكاليف المعيارية هي التكاليف المحددة مسبقا، تتميز بصيغة معيارية بهدف مراقبة نشاط المؤسسة في فترة معينة ، وقياس قدراتها أو إمكانياتها في تحقيق برامجها وهذا بإجراء مقارنة بين ما يحقق فعلا من كمية وعناصر التكاليف ، وما يحدد من قبل ، فهي إذن طريقة موجهة إلى المستقبل وليست تاريخية ، ويمكن تحديد هذه التكاليف بعدة طرق ، تتشابه كلها في الهدف والمبدأ الأساسي ، وكلها ذات علاقة بالميزانية التقديرية أو برامج نشاط المؤسسة للفترة .²

- التكاليف المعيارية هي التكاليف المقدرة مسبقا ذات ميزة معيارية تسمح بتقييم الاداءات داخل المؤسسة لفترة معينة ، وقد عرفها المعهد المحاسبي للتكاليف بلندن في نشرة المصطلحات الصادرة عام 1966 بأنها تكلفة يتم حسابها قبل البدء في الإنتاج على أساس مواصفات لجميع العوامل التي تؤثر على التكلفة ، ثم مقارنتها بالفعالية وتحليل الانحرافات وفقا لمسبباتها .³

وانطلاقا من التعاريف السابقة نلاحظ أن التكاليف المعيارية هي أسلوب محاسبي يتضمن بيانات محددة مسبقا ، على عكس الطرق السابقة التي تخضع تكاليفها إلى المبدأ التاريخي، فيما يخص عناصر التكاليف .

فالتكاليف المعيارية الهدف منها مساعدة مسيري المؤسسات في مجالات التخطيط والمراقبة، وذلك من خلال تحديد الأهداف التي يرغب في الوصول إليها، والخطوات المطلوب إتباعها لتحقيق تلك الأهداف، ثم وضع الطريقة المناسبة للرقابة أي متابعة ما يتم تنفيذه، ومن ثم مقارنته مع ما تم التخطيط له قصد تحديد الانحرافات من جراء مقارنة التكاليف المعيارية مع التكاليف الحقيقية، ثم تحليل هاته الانحرافات لمعرفة أسباب وقوعها والمسؤول عنها، ثم تأتي مرحلة اتخاذ القرارات بشأن معالجة هذه الانحرافات والعمل على تجنبها مستقبلا.

¹ فاروق عبد الحليم غندور ، محاسبة التكاليف المعيارية ، دار الإتحاد العربي للطباعة ، القاهرة ، 1989 ، ص 9 .

² ناصر داداي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، الجزء الثاني ، دار البعث الجزائر 1988 ، ص 161 .

³ ناصر داداي عدون ، المحاسبة التحليلية ، مرجع سبق ذكره ، ص 11 .

ثانيا : أنواع التكاليف المعيارية

توجد العديد من أنواع التكاليف المعيارية يمكن ذكرها فيما يلي:

1- التكلفة المعيارية المثالية

تحدد في ظل افتراض المثالية لجميع المتغيرات والاعتبارات السارية خلال فترة استخدام المعيار"، أي على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج وأحسن وقت ممكن لتنفيذ العملية الإنتاجية، ونظرا لعدم واقعيتها، فهي نادرا ما تستخدم من طرف الإدارة.

2- التكلفة المعيارية المتوقعة

تحدد هذه التكلفة وفق ظروف التشغيل المتوقعة خلال مدة سريانها، ومن الممكن التوصل إليها في ظل وجود أداء جيد من طرف المؤسسة.

3- التكلفة المعيارية العادية

تحدد حسب التنبؤات المتعلقة بالظروف التشغيلية العادية لدورة تشغيل كاملة للمؤسسة، ومن الممكن تحديدها بناء على نتائج ماضية محققة أو بما حققه منافسو المؤسسة.

4- التكلفة المعيارية الجارية

تمثل ما ترى الإدارة وجوب تحقيقه في فترة المعايير ، وفقا لظروف التشغيل السائدة¹، وهي تتصف بالمرونة لكونها تراعي التغيرات الحاصلة خلال فترة التشغيل.

5- التكلفة المعيارية المحددة انطلاقا من تكلفة تنافسية

وهي التي تأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق، وتستعمل في ظل غياب معايير سابقة في المؤسسة وهذه الحالة تخص المنتوجات الجديدة المراد ترويجها والتي ليس لها تاريخ في المؤسسة يمكن الاعتماد عليه.

6- التكلفة المعيارية المتوسطة

تمثل متوسط التكاليف الفعلية أو التاريخية التي تحملتها المؤسسة في الماضي أي التي حدثت سابقا، وكونها تتضمن أخطاء لفترات سابقة فهي غير ناتجة عن دراسة علمية.

¹هاشم أحمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ،الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر، 2000،ص348.

الفرع الثاني : مضمون طريقة التكاليف المعيارية

من بين ما تهدف إليه المؤسسة من خلال استخدام طريقة التكاليف المعيارية هو مساعدتها في عملية التخطيط، الرقابة وتقييم الأداء وكذا اتخاذ القرارات .

أولا : تعريف الطريقة

طريقة التكاليف المعيارية هي أسلوب علمي، يضع معايير بناء على دراسات علمية وعملية من قبل اختصاصيين سواء كانوا محاسبين أو مهندسين يعملون على استخراج تكلفة الوحدة المنتجة قبل بدء العملية الإنتاجية، و لتطبيق هذه الطريقة ينبغي إيجاد التقديرات المتعلقة بالتكاليف المباشرة والمتمثلة في المواد الأولية المباشرة واليد العاملة المباشرة، والتقديرات المتعلقة بالتكاليف غير المباشرة.

1- بالنسبة للمواد الأولية

يمكن إيجاد التكاليف المعيارية للمواد الأولية كما يلي:

التكاليف المعيارية للمواد الأولية = كمية المواد الأولية المستعملة والمقدرة لإنتاج فعلي \times تكلفة الشراء المعيارية للوحدة، وتتأثر تكلفة المواد الأولية المباشرة بعاملين أساسيين هما:

- السعر: والذي يتم من خلاله الحصول على المواد.
- الكمية: تعبر عن الكمية المستخدمة في العملية الإنتاجية.

2- بالنسبة لليد العاملة المباشرة

يمكن إيجاد التكاليف المعيارية لليد العاملة المباشرة كما يلي:

التكاليف المعيارية لليد العاملة المباشرة = عدد الساعات المقدرة لإنتاج فعلي \times التكلفة المعيارية للساعة، وبدورها اليد العاملة المباشرة، تتأثر بمعيارين أساسيين:

- معيار الوقت الذي يعبر عن مجموع ساعات اليد العاملة المباشرة الضرورية لإنتاج وحدة واحدة
- معيار معدل الساعات المقررة لليد العاملة المباشرة.

3- بالنسبة للأعباء غير المباشرة

تمثل مختلف الأعباء غير المباشرة للأقسام، وبالتالي فإن المعيار الكمي بالنسبة لها يعبر عن وحدات العمل المعبرة عن نشاط القسم المتجانس، ويعطي هذا المعيار من طرف رئيس الورشة المسؤول على تحديد عدد

الفصل الثاني.....التحليل المحاسبي لأنظمة التكاليف التقليدية و الحديثة المرتبطة بمحاسبة التسيير

وحدات القياس انطلاقاً من ظروف العمل الموضوعية للورشة. أما المعيار القيمي فيعطي بواسطة قيمة (تكلفة) وحدة العمل التي تكون من اختصاص المحاسبة.¹

ويمكن تحديد الفروقات والانحرافات من خلال العناصر الثلاثة المذكورة سابقاً (المواد الأولية المباشرة، اليد العاملة المباشرة، الأعباء غير المباشرة)، وذلك بتحديد الانحرافات بإحدى المعادلتين الآليتين:

الانحراف = التكاليف المعيارية - التكاليف الفعلية

أو الانحراف = التكاليف الفعلية - التكاليف المعيارية

وعموماً يمكن تلخيص طريقة تحليل الانحرافات والفروقات في ثلاثة حالات:²

- إذا كانت التكاليف المعيارية = التكاليف الفعلية، فلا يوجد انحراف.
 - إذا كانت التكاليف المعيارية < التكاليف الفعلية، هناك انحراف إيجابي وبالتالي يوجد وفر في التكاليف.
 - إذا كانت التكاليف المعيارية > التكاليف الفعلية، هناك انحراف سلبي وبالتالي يوجد هدر في التكاليف.
- فما يلائم المؤسسة أن تكون التكاليف المعيارية أكبر من التكاليف الفعلية، وذلك حتى يمكن القول بأن المؤسسة، نجحت في تقليص تكاليفها أثناء عملية الإنتاج.

ثانياً : تقييم الطريقة

- هذه الطريقة كغيرها من الطرق السابقة لها بعض الإيجابيات والمزايا، والتي نذكر منها:
- تساهم طريقة التكاليف المعيارية على التخطيط والرقابة في المؤسسة.
 - تعمل على تحسين أداء المؤسسة من خلال محاولة الوصول إلى البرامج المسطرة.
 - تحليل الفروقات والمساهمة في اتخاذ القرارات، بعد اكتشاف مسببات الأخطاء.
 - المساعدة في سرعة الحصول على المعلومات من خلال عدم تكرار الأخطاء خلال السنة.
- بقدر ما لطريقة التكاليف المعيارية من مزايا، لها أخطاؤها ونقائصها، تتمثل فيما يلي:
- حتى يمكن تطبيق هذه الطريقة وتكون تعبر عن ما هو منتظر منها، ينبغي أن تكون المعايير المحددة مسبقاً دقيقة.
 - صعوبة تطبيق هذه الطريقة في بعض المؤسسات، خاصة ذات الطابع الخدمي.

¹ علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 88.

² بدون مؤلف، نظام التكاليف المعيارية، منتديات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، www.socpa.org.sa، تاريخ الإطلاع 03/ 04/ 2009.

المبحث الثالث : التحليل المحاسبي لأنظمة التكاليف الحديثة

نتيجة التطور الكبير في مختلف الميادين التي تتعلق بالإنتاج (أنظمة الإنتاج، تقنيات الإنتاج ، التسويق، الجودة ، المنافسة ...) وفي ظل توسع نشاط المؤسسات إلى جانب كبر حجمها، أصبحت طرق حساب التكاليف وتحليلها وفق الطرق التقليدية التي تعتمد على محاسبة التسيير عاجزة إلى حد ما عن مسايرة التطور الذي حصل ، كما أصبحت تواجه صعوبات في توفير أدوات الرقابة التي تسمح بتتبع سلوك التكاليف خاصة فيما يخص دقة تخصيص وتحميل التكاليف غير المباشرة لما لهذه التكاليف من دور كبير في توفير البيانات التفصيلية والمعلومات الفورية والضرورية لمسيرى المؤسسات بصفة عامة والمؤسسات الكبيرة والعملاقة بصفة خاصة .

كل هذا سمح بظهور نظم تكاليف تتماشى مع التطورات الحاصلة على مستوى المؤسسات خاصة تلك التي تستخدم محاسبة التسيير في تسييرها ومن بين هذه النظم التكاليفية يمكن الحديث عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة و نظام التكلفة المستهدفة .

المطلب الأول : طريقة التكاليف على أساس الأنشطة

ترتكز طريقة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC)، على فكرة أساسية وهي الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وبين المنتج النهائي ، واعتبار الأنشطة تمثل النقطة الأساسية في المفهوم الجديد لحساب التكاليف ، حيث يتم تحميل التكاليف غير المباشرة إلى مختلف المنتجات على أساس الأنشطة ومدى استهلاكها من موارد مخصصة لذلك .

الفرع الأول : مفهوم الأنشطة

يعرف النشاط على أنه مجموعة من المهام المنجزة من طرف أشخاص اعتمادا على مهاراتهم باستخدام وسائل تسمح بتقديم خدمة مادية إلى الزبائن وانطلاقا من تجمع مجموعة أنشطة نحصل على مسار، مع العلم أن المسار يعبر عن مجموعة أنشطة لها دافع موحد كسلسلة أنشطة موجهة لإنجاز منتج أو تقديم خدمة .

كما يقصد بالنشاط بصفة عامة بأنه عمل أو مجهود أو مهمة أو عملية يتم القيام بها وتستغرق وقتا معيناً، وهو يتطلب تخصيص بعض الموارد، هذه الأخيرة هي المدخلات من عناصر التكاليف اللازمة

لتنفيذ الأنشطة داخل المنشأة¹، ثم بعدها يتم الحصول على منتجات، وبذلك يمكن القول أن النشاط هو العملية أو الإجراء الذي يسبب إنجاز أو تنفيذ العمل داخل المؤسسة .
وفي هذا الصدد ينبغي التفرقة بين أنواع عدة من الأنشطة والتي أوضحها كل من كابلن و كوبر "Kaplan et Cooper" فيما يلي :

أولاً: أنشطة ترتبط بالوحدة المنتجة مباشرة

هذه الأنشطة تحدث عند تصنيع كل وحدة منتجة وعادة ترتبط بما يتعلق بالمواد المباشرة والأجور المباشرة ، فإذا زاد الإنتاج بنسبة معينة فإن استخدام المواد المباشرة والعمالة المباشرة سوف يزداد بنفس النسبة ، ويتم في هذا الصدد ربط تكاليف هذه الأنشطة مع الوحدات المنتجة بشكل بسيط ومباشر بالاستناد إلى استهلاك الوحدة المنتجة من هذه الأنشطة .

ثانياً : أنشطة تختص بمجموعة أو حصة من الوحدات

تمثل هذه الأنشطة في تلك الأنشطة المشتركة التي تتعلق بمجموعة من الوحدات مع بعضها مثل أنشطة تجهيز وتحضير آلات الإنتاج ، أنشطة برمجة الإنتاج ، أنشطة المبيعات ، أنشطة ترتبط بأوامر الشراء والفحص الأولى للمنتجات ...إلخ ، وتكون التكلفة المرتبطة بهذه الأنشطة ترتبط بجميع الوحدات ضمن المجموعة وبالتالي كلما زاد عدد المجموعات المنتجة زاد عدد مرات تجهيز وتحضير وإعداد الآلات ، زادت حركة المواد ، زادت عدد مرات الفحوصات ...إلخ .

ثالثاً : أنشطة ترتبط بالإنتاج بشكل عام

هذه الأنشطة ترتبط بالإنتاج عموماً كتلك الأنشطة المتعلقة بوضع مواصفات المنتج ، تحضير التصميم للمنتج ، وبالتالي تزداد تكاليف هذه الأنشطة بزيادة عدد المنتجات مجمعة.

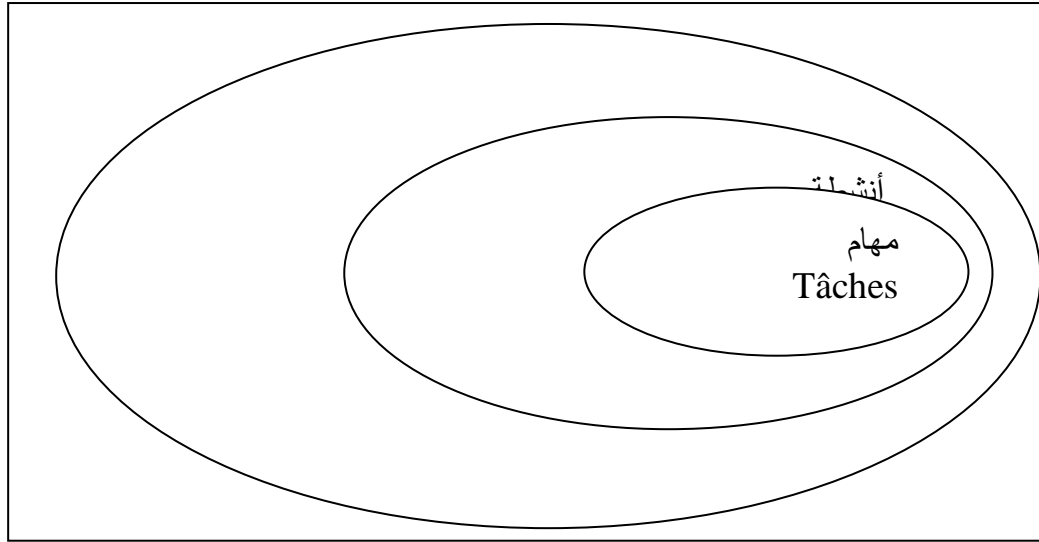
رابعاً : أنشطة مرتبطة بعمليات التصنيع والتوزيع

هذه الأنشطة ضرورية لاستكمال عمليات التصنيع والتوزيع ، وتشارك في كونها تستفيد منها جميع المنتجات على اختلاف أنواعها وبالتالي يتم حسمها كـمبلغ إجمالي لجميع خطوط الإنتاج كتكاليف فترة أو اعتبار أنها تكاليف عامة لجميع المنتجات ، لكن من الصعوبة بمكان أن يتم ربط هذه النوع من الأنشطة بشكل مباشر بهدف التكلفة ومن أمثلة هذه الأنشطة تلك التي ترتبط بعمليات الصيانة ، إضاءة المصنع ، التدفئة ، المياه ، المصاريف الإدارية إلخ .

¹ هاشم أحمد عطية ، مرجع سبق ذكره ، ص 25 .

ومهما كان نوع النشاط الموجود على مستوى تنظيم العمل في المؤسسة فإنها تشكل لنا سيرورة تكون من خلال الانتقال من المهام إلى المسارات مروراً بالأنشطة حيث أن مجموعة المهام تشكل نشاطاً و مجموعة الأنشطة تشكل مساراً ، ولتوضيح كيفية الانتقال من المهام إلى المسارات عن طريق الأنشطة وإظهار العلاقة بين كل هذه المصطلحات ، يمكن التطرق لذلك من خلال الشكل رقم (8-II).

الشكل رقم (8-II): العلاقة بين المسارات ، الأنشطة والمهام



المصدر: H.Boisvert,La Comptabilité par activités, édition du renouveau pédagogique: Inc,Quebec,1998,p33.

ما تجدر الإشارة إليه هو أن التحديات التي تواجه المؤسسات من الناحية التكاليفية في ظل استخدام محاسبة التسيير على مستواها هو توسع التكاليف غير المباشرة في هيكل تركيب التكاليف، خاصة وأن أغلب التكاليف غير المباشرة تعتبر منبعا أو قاعدة للقرارات المتخذة عند تصميم المنتجات التي تتطلب تكاليف عالية مما يستدعي ضرورة مراقبة الأنشطة الأساسية المسببة للتكاليف .

الفرع الثاني : مسببات التكلفة في ظل طريقة(ABC)

تحديد التكلفة بشكل صحيح يمثل أولى الخطوات التي تساهم في عملية التسيير واتخاذ القرارات السليمة سواء تلك المرتبطة بالمدى القصير ، المتوسط أو الطويل إذ يحتاج المسيرون إلى معرفة تكاليف منتجاتهم بصفة دقيقة ومركزة لاتخاذ القرارات المناسبة وهذا ما يمثل أهم أهداف محاسبة التسيير .
تمثل مسببات التكلفة (مولدات التكلفة) العوامل التي تسبب حدوث التكلفة وهي صيغة جديدة لوحدة العمل التي تسمح بربط التكاليف بالموضوع (الإنتاج أو الخدمة) . بحيث يتم قياس مقدار الموارد المستخدمة في إنجاز الأنشطة وتدعيم ربط الموارد بالأنشطة أو إعادة توزيعها بين الأنشطة .
إن استهلاك الموارد من أجل إنجاز نشاط ما ، يحدد بالنسبة المئوية المسبب أو المولد اللازم للنشاط بالنسبة للاستعمال الكلي .

إن مصطلح المسبب لم يتم ضبطه ، غير أن في بداية استخدام طريقة (ABC) غير بعض المختصين والمفكرين مصطلح وحدة العمل بمسبب التكلفة لكن في النهاية فإن مسبب التكلفة يعني بمفهومه الدقيق هو الظاهرة التنظيمية التي تحدد مستوى التكاليف¹ ، كما يعرف مسبب التكلفة على أنه الحدث الذي يتسبب في تغيير على مجموع تكلفة النشاط أي العامل السببي الذي يزيد في التكاليف الكلية² ، فهي مقياس يعكس السبب الجوهرية في خلق أو تكوين عنصر التكلفة داخل كل وعاء تكلفة ، فعلى مستوى نظام محاسبة تكلفة الأنشطة فإن الفكرة الأساسية تقوم على التخلي عن مفهوم مراكز الإنتاج كمركز لتجميع عناصر التكاليف غير المتجانسة والتعامل المباشر مع السبب الحقيقي والفعلي لكل عنصر تكلفة وهو النشاط المعين ، فمن البديهي أن التكلفة لا يمكن أن تنصب على الأقسام أو المراكز الإنتاجية ، لكن تنصب على السبب المباشر في حدوث التكلفة وهو الحدث والنشاط الذي بدونه لا تنشأ التكلفة أصلا .

وبالتالي فإنه يتم تحديد مسبب واحد أو أكثر لكل نشاط من الأنشطة ، وذلك انطلاقا من علاقة السبب والنتيجة بين تغير مسبب التكلفة وبين أحداث التكلفة نتيجة ذلك التغير ، وعادة ما تكون مسببات التكلفة مقاييس كمية عددية مثل ساعات عمل الآلات ، عدد مرات إعداد الآلات، عدد مرات شحن المواد ، عدد مرات طلب المواد ، عدد ساعات الفحص ، ومن ثم فإن مسبب التكلفة

¹ د رحمون هلال ، مرجع سبق ذكره ، ص 270 .

² ماهر موسى درغام ، خليل ابراهيم شقفة ، حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقا لنظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي ، مجلة جامعة الأزهر، سلسلة العلوم الإنسانية، العدد 01، 2008، ص

وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات ، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط .

الفرع الثالث : مفهوم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة

تعتبر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) من الطرق الحديثة لحساب والرقابة على التكاليف ، وقد نشأت كبديل لطريقة التكاليف المعيارية التي استمرت منذ بداية القرن العشرين دون أية تغييرات جوهرية، وهي تعد كنظام لتخطيط التكاليف، يركز على عملية تحسين الأداء باعتبار مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة وتحميلها على المنتجات أو الخدمات تعد من أهم المشاكل التي كانت ومازالت موضوعا للعديد من الدراسات والبحوث المحاسبية، خاصة في ظل الانتقادات الكبيرة التي وجهت لمحاسبة التسيير الكلاسيكية خصوصا في مجال قياس تكلفة المنتج أو الخدمة أو حتى لأغراض التخطيط والرقابة ، بسبب التزايد المستمر في نسبة التكاليف غير المباشرة إلى التكاليف المباشرة للمنتجات ، ولتغير بيئة عمل الأنشطة نحو الآلية إلى جانب ما تفرضه حاليا التقنيات الجديدة في النمط الإنتاجي التي أفرزتها التكنولوجيا الصناعية الحديثة ، وتزايد أهمية الخدمات المدعومة للإنتاج .

لذلك أصبحت التكاليف غير المباشرة ممثلة بنسبة كبيرة من إجمالي تكلفة المنتجات والتي لا يمكن ربطها مباشرة بالمنتج وعليه تكون عملية تحميلها وتوزيعها بين المنتجات عملية صعبة ومعقدة ، وبناء على ذلك ظهرت العديد من الدراسات والبحوث التي تهدف إلى تخصيص أفضل للتكاليف غير المباشرة مما يؤثر إيجابا على دقة وموضوعية بيانات التكلفة وما يرتبط بها من قرارات، خاصة وأن التكلفة تكون مفيدة بالنسبة للمؤسسة إذا كانت ترتبط بقيمة يبحث عنها الزبون، ومن بين ما تم التوصل له في هذا المجال هو العمل على إتاحة معلومات عن الأنشطة وتكالييفها من خلال استبعاد الأنشطة غير المضافة للقيمة أو تخفيض الموارد المخصصة لها أو تغيير أسلوب أدائها ومثل هذه المعلومات لا يمكن توفيرها في ظل النظام التقليدي للتكاليف وعلى هذا الأساس ظهرت طريقة (ABC).

أولاً : ظهور طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

ظهرت طريقة التكاليف على أساس الأنشطة كبديل لمختلف الطرق التقليدية وهي تعتبر طريقة حديثة ظهرت خلال الثمانينات من القرن الماضي (بداية سنة 1986) من خلال برنامج البحث المسمى بنظام إدارة التكلفة C.M.S*

والذي قامت به المنظمة الدولية C.A.M.I** والتي يساهم فيها أكبر المكاتب الأمريكية المختصة في ميدان المراجعة والتنظيم والتسيير ، ومن بين الشخصيات المشاركة في البحث ، هذا الأخير الذي أثمر في إنشاء محاسبة على أساس الأنشطة أو ما تسمى بطريقة التكاليف على أساس الأنشطة ، نجد روبرت كابلان " Robert kaplan " وتوماس جونسون " Thomas Johnson " اللذان أصدرتا كتاباً تطرقا فيه إلى حدود محاسبة التسيير تقليدياً ، كما عرضا إطاراً تصورياً للمحاسبة على أساس الأنشطة وذلك خلال سنة 1987¹ ، كما شاركت عدة مؤسسات ومجمعات صناعية كبرى على غرار جنيرال الكتريك (GENERAL ELECTRIC)، فيليبس (PHILIPS) ، كوداك (KODAK)، شركة بوينغ (BOEING) ...إلخ ، إلى جانب مكاتب دراسات عدة للتنظيم والاستشارة .

إلا أن التجارب في استعمال طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ترجع إلى سنوات الستينات ، أين اجتمعت الأشغال النظرية الجامعية والتطبيقات العملية التي شرعت فيها شركة جنيرال إلكترونيك وكانت تلك التجربة الأولى للتحكم في المصاريف العامة (التكاليف غير المباشرة) على أساس الأنشطة والتي حققتها هذه الشركة سنة 1963.

ثانياً: مضمون طريقة التكاليف على أساس الأنشطة

ينصب مضمون طريقة التكاليف على أساس الأنشطة على أن موارد المؤسسة تستهلك من خلال الأنشطة ، وهذه الأخيرة تستعملها المنتجات ، أي بعبارة أخرى أن المنتجات تستهلك أنشطة والأنشطة تستهلك موارد .

*C.M.S : Cost Management System - نظام إدارة التكلفة

**C.A.M.I : Consortium for Advance Manufacturing International - المجلس الإستشاري للتصنيع الدولي المتقدم

¹Patrick Piget, *Comptabilité analytique*, 3^{éd}, economica ,paris ,France , 2001,p55.

الفصل الثاني.....التحليل المحاسبي لأنظمة التكاليف التقليدية و الحديثة المرتبطة بمحاسبة التسيير

وبالتالي ينبغي تقسيم عمل المؤسسة إلى أنشطة وليس إلى وظائف أو منتجات مع استخدام مسببات التكلفة عوض وحدات العمل لأن مسببات التكلفة لا تمثل فقط معايير كمية ، كما أنها تسمح بقياس الخدمات التي تقدمها الأنشطة للمنتجات ، لذلك فإن هذه الإجراءات تستوجب الاعتماد على ما يسمى بسلسلة القيمة عند بورتير "Porter" والتي تعني سلسلة من الأنشطة ، تضيف قيمة مضافة للمنتج أو الخدمة ، أي يصبح للمنتج قيمة يمكن التعبير عنها بمبلغ مالي يدفعه الزبون مقابل الحصول على هذا المنتج مع ضرورة أن تكون قيمة المنتج تفوق تكاليفه.

أي أن سلسلة القيمة تمثل مجموعة الأنشطة التي يتم من خلالها الحصول على المنتج وبيعه للزبون ، وبذلك فهي تتكون من أنشطة أساسية والتي تساهم مباشرة في عملية الإنتاج وتوفيره للزبون وأنشطة داعمة تساهم في هذه العمليات بطريقة غير مباشرة¹ ، كما أن هذه الأنشطة الداعمة تساهم في تسهيل الأداء الجيد للأنشطة الأساسية².

بحيث في النهاية كل نشاط متسلسل مع الأنشطة الأخرى ، يساهم في خلق قيمة للمنتج في المؤسسة ، ومحاسبة التسيير التقليدية أهملت خاصة الأنشطة التي تسمى أنشطة الدعم .

إن طريقة (ABC) تعمل على تتبع التكاليف من خلال اعتمادها على مبدأ مسببات التكلفة التي ترتبط بين الموارد والأنشطة ثم بين الأنشطة وأهداف التكلفة ، وهذا ما يسمح بزيادة درجة الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة ، وبفضل الدقة في تتبع التكاليف يتم تحميل بعض عناصر التكاليف بطريقة مباشرة في حين أنها تعتبر وتعالج كتكاليف غير مباشرة في الطرق التقليدية .

إن هذه الطريقة حققت المبدأ الأساسي لمحاسبة التسيير فيما يخص تطبيقها مع تنظيم المؤسسة الذي هو الأساس لمحمل الأنشطة الضرورية للحصول على مخرجات .

هذا التطابق الذي يسمح بتتبع التكاليف واستهلاك الموارد بمرافقة عملية وتحليل الأنشطة وإعادة ترتيبها حتى يمكن تحديد الأنشطة التي تساهم في إيجاد القيمة المضافة لصالح المؤسسة وزبائنها³ ، بحيث أمكن كل ذلك من توضيح العلاقات الموجودة بين الأنشطة ، الموارد وأهداف التكلفة على أسس أكثر دقة.

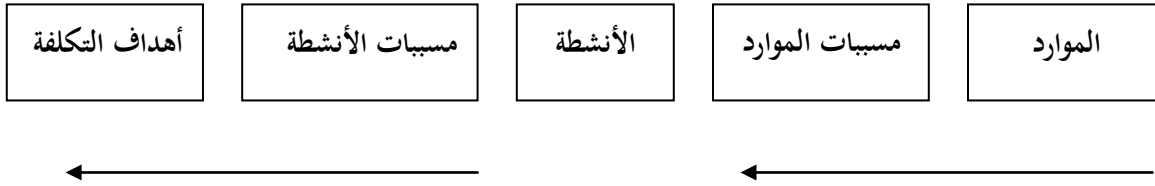
¹Michel Rainelli, Les Stratégies des entreprises face a la mondialisation, édition management société , France ,1999,p58.

²Raymond Thierart, la Stratégie d'entreprise, 2^{ème} édition, éd edixience international, paris, France , 1997,p91.

³ أحمد طولبية، مرجع سبق ذكره ، ص 108.

و يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل الآتي :

الشكل رقم (II-9) : العلاقة بين الموارد ، الأنشطة وأهداف التكلفة



المصدر: Xavier Bouin ,François xavier simon,Tout gestionnaires, dunod,paris,2002,p139

فمن خلال الشكل يمكن القول أن المؤسسة تستخدم الموارد والتي تمثل مختلف العناصر التي يتم استهلاكها من أجل القيام بالإنتاج ، انطلاقاً من التعرف على مسببات هذه الموارد التي تمثل مفاتيح تسمح بتوزيع الموارد بين مختلف الأنشطة ، هذه الأخيرة التي تمثل مجموعة العمليات الأولية تستعمل عدداً من الموارد كالوقت ، قوة العمل ، الآلات ، المعلومات ... الخ، مع ضرورة ربطها بمسببات الأنشطة التي تمثل بدورها مفاتيح تسمح بتوزيع الأنشطة المستهلكة بين مختلف أهداف التكلفة، هذه الأخيرة التي تمثل المسببات الرئيسية للتكلفة والتي يمكن أن تكون في شكل : منتج ، خدمة ، زبون، طلبية.... الخ .

ثالثاً : تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مايلي :

1- تحديد الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتجات

تتضمن هذه الخطوة تجميع الأعمال المتشابهة في نشاط واحد ، وبالتالي فإن التكاليف المرتبطة بنفس النشاط يتم تجميعها في نفس حساب النشاط، كما أن تحديد الأنشطة يكون من خلال إعداد قائمة أولية لكل من هذه الأنشطة والقيام بمناقشة كل الجوانب المتعلقة بها خاصة من حيث أثرها على المنتجات والأنشطة الأخرى واستهلاك الموارد ، ولمعرفة ذلك يتم تحليل الأنشطة التي تساهم في إنشاء القيمة وترتيبها حسب أهميتها من حيث ضبط ومراقبة استهلاك الموارد أو استخدامها إن كان بشكل اقتصادي أم لا. ولتحقيق تحليل أفضل للأنشطة وتحقيق مختلف أهداف هذا التحليل ينبغي جمع كل المعلومات المتعلقة بكل نشاط قصد تحديد مختلف التكاليف المتعلقة به وتسييرها بطريقة أفضل ، والعمل على تجميع الأنشطة المترابطة وتكليفها في مجموعات متجانسة .

2- تحديد تكلفة النشاط

تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج التي يمكن تتبعها وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط ، بحيث يتم تجميع التكاليف التي تخص كل نشاط أي حصر الموارد المستهلكة في كل نشاط خلال فترة معينة .

3- تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط

إن نجاح طريقة التكاليف على أساس النشاط يتحقق من خلال تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط وبشكل دقيق ، أي المسببات المستخدمة في تخصيص المواد المتاحة على الأنشطة والتي تمثل العوامل التي تفسر التغيرات التي تحدث على مستوى التكاليف لكل نشاط، وتحديد مسببات التكلفة يكون من خلال تحديد العلاقة بدقة بين الأنشطة والموارد أو بين الأنشطة وأهداف التكلفة¹ . أي تخصيص الموارد على مختلف الأنشطة في المرحلة الأولى ثم على أهداف التكلفة في المرحلة الثانية ، وذلك حسب ما تم استهلاكه في تلك العمليات وما تحتاج إليه فعليا من خلال وسائل دقيقة وواقعية يمكن قياسها تسمى بمسببات التكلفة مثل (عدد الفواتير ، عدد أوامر الشراء ، عدد مرات التجهيز ... الخ) ويتم في هذا الصدد إعداد مصفوفة الربط بين الأنشطة ومسببات التكلفة وتسمى بمصفوفة الأنشطة / عوامل السببية ، يمكن توضيحها حسب الجدول رقم (3-II).

جدول رقم (3-II): مصفوفة الأنشطة / عوامل السببية

نشاط عوامل مسببة	نشاط 1	نشاط 2	نشاط 3	نشاط 4	نشاط 5	نشاط 6	نشاط 7
عامل 1	+		+				
عامل 2			+	+	+		
عامل 3		+					
عامل 4		+	+				+
عامل 5		+					
عامل 6					+		
عامل 7					+	+	+

المصدر: P.Mevillec,Outils de gestion :la pertinence retrouvée, Dunod , paris , France, sans date P122 .

¹ Laurent Ravignon et Autre, Gestion par activités ABC,5^{éd}, édition Organisation, paris 2001,p236.

فمن خلال الشكل أعلاه يعرض ب. ميفلاك "P. Mevllec" طريقة تجميع شاملة للأنشطة حيث أنه بعد الكشف عن الأنشطة الموجودة في المؤسسة ، تأتي مرحلة التجميع والتبسيط وتتم عملية التجميع من خلال مصفوفة تتقاطع فيها الأنشطة في الأعمدة والعوامل المسببة (مسببات التكلفة) في الأسطر ، ومن خلالها يمكن تفسير تطور استهلاك الموارد في كل نشاط من الأنشطة، وفي هذا النوع من التجميع يظهر أن عامل السببية هو عامل للتكلفة ، بما أنه يساهم في استهلاك الموارد من طرف عدة أنشطة ، كما أن هذه العوامل قابلة للرقابة من طرف المؤسسة .

4- تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات

بعد ما يتم تحديد مسببات التكاليف للأنشطة وتبعتها ، يتم تحميل التكاليف المتحصل عليها لتعطينا تكلفة المنتج ، وعموما يتم تحديد تكلفة المنتجات بتتبع الخطوات الآتية :

- تخصيص التكاليف المباشرة من مواد أولية مباشرة ، يد عاملة مباشرة ، وأعباء مباشرة أخرى إلى التكلفة النهائية للمنتجات .

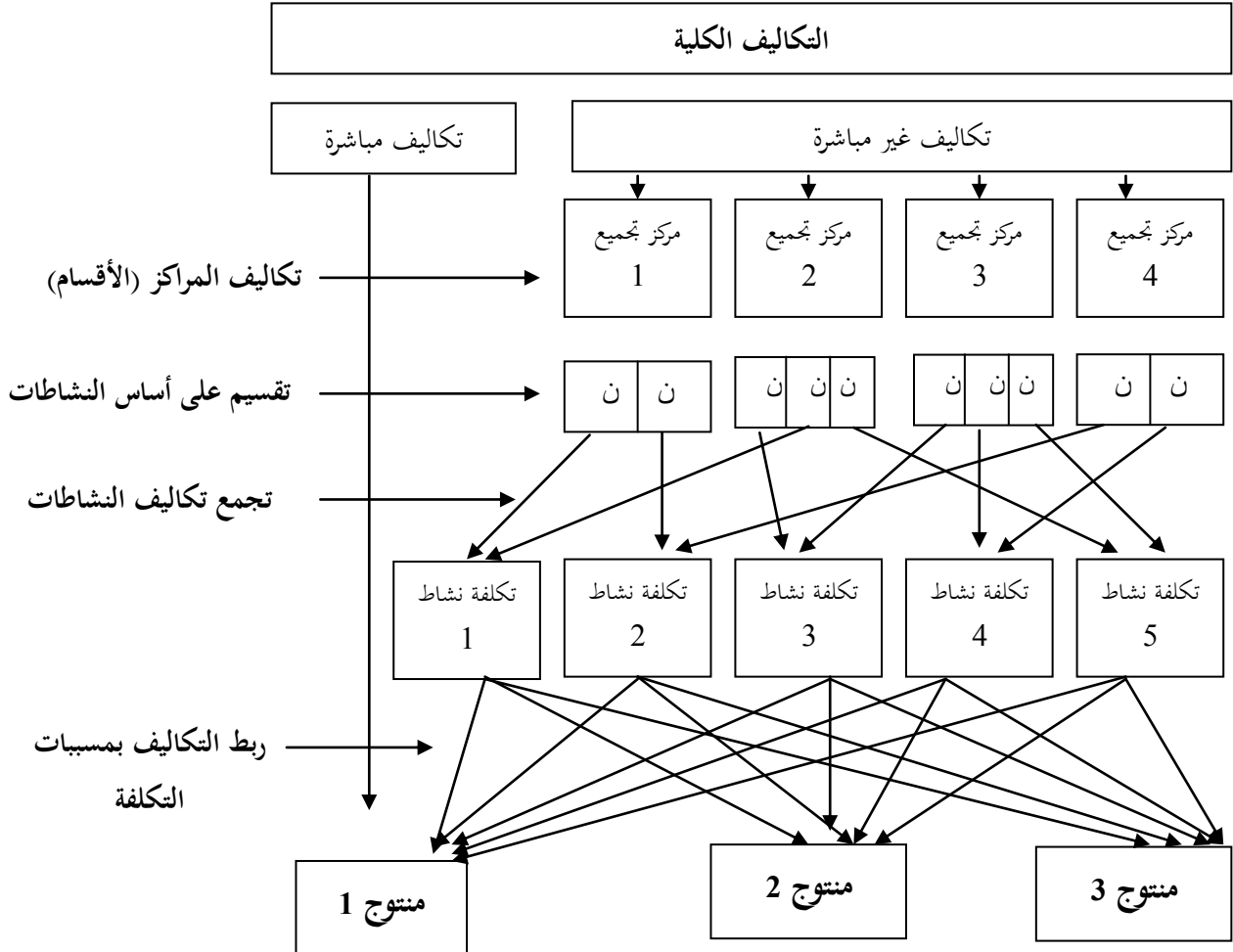
- توزيع التكاليف غير المباشرة للمنتجات بين مراكز تجميع الأنشطة .

- تحميل التكاليف المتعلقة بمراكز تجميع الأنشطة بالتوافق مع استهلاكها لمسببات التكلفة ويتم تحديد التكلفة الوحيدة حسب كل نشاط على أساس مسببات التكلفة وفق العلاقة الآتية :

$$\frac{\text{التكلفة الوحيدة للمنتج} = \text{مجموع الموارد المستهلكة من طرف النشاط}}{\text{عدد مسببات التكلفة}}$$

ويمكن توضيح خطوات تطبيق طريقة (ABC) حسب الشكل الآتي :

الشكل رقم (10-II) : طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر : Djamel KHOUATRA, Thierry LEXTRAIT, Comptabilité de Gestion, édition : marketing, ellipses, France, 1996,p148.

حسب طريقة التكاليف على أساس الأنشطة تظهر علاقة بين الأنشطة، الموارد والمنتجات بحيث أن الأنشطة تستهلك الموارد من جهة، ومن جهة أخرى المنتجات تستهلك الأنشطة¹، و يتم تحميل التكاليف المباشرة على المنتج مباشرة، في حين التكاليف غير المباشرة يتم تحميلها في مراكز تجميع

¹ Drigitte Doriath, Comptabilité de gestion, 2^{ème} édition Dunod, paris, France, 2001, p69

وتقسيمها إلى نشاطات وتحديد التكاليف المرتبطة بنفس النشاط ليتم بعد ذلك تحميلها على المنتجات بعد ربط كل تكلفة نشاط بمسبباتها.

الفرع الرابع : تقييم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

تعد طريقة (ABC) من الطرق الحديثة في محاسبة التكاليف، و تعمل على توفير معلومات تتصف بالدقة عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة¹، ويمكن توضيح مجموعة مزايا للطريقة:

- تعمل على تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف، ومن ثم إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل.
- تحديد مواطن الإسراف وذلك من خلال تركيز الإدارة على مسببات التكلفة كما يعد هذا النظام آلية للرقابة على التكاليف وإدارتها على المدى الطويل.
- تعمل على تحديد المزيج الأمثل للمنتجات ومن ثم تحديد أفضل طريقة لتوليد الأرباح بها، والتخلص من المنتجات الأقل ربحية.
- تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم تجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم ، ويساعد ذلك المسيرين على توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاءة في الأداء .
- ورغم أن طريقة (ABC) لقيت تأييدا كبيرا من الأكاديميين والممارسين إلا أنها وجهت لها العديد من الانتقادات، والتي يمكن إبرازها فيما يلي:
- يعتمد تطبيق هذه الطريقة على تحديد مسببات التكلفة قصد حسن إدارة التكلفة، ولكن هناك صعوبة في ذلك، مما يتطلب الأمر في بعض الأحيان الاستعانة بخبرات أجنبية، لذلك هناك من يعتقد أن تطبيق هذه الطريقة في مجال اتخاذ القرارات لم يكتمل بعد.
- يتطلب تطبيق هذه الطريقة تكاليف مرتفعة وجهد كبير مما يجعل الكثير من المؤسسات الكبيرة تتردد في استخدامها
- من الصعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات صغيرة الحجم لكون أنها تحتاج إلى جمع مختلف المعلومات التي تسمح بتطبيقها، مما يعني ضرورة تحمل تكاليف كبيرة وبذل جهود وتوفير وقت طويل، وهذا ما لا يتلاءم مع هذه المؤسسات، مما يجعل هناك قصور في تطبيق هذه الطريقة.

¹ محمد صلاح، مرجع سابق، ص10.

- إن تطبيق طريقة (ABC) يتطلب تكلفة مرتفعة وجهد كبير ، مما يجعل العديد من المؤسسات الصناعية تتردد في استخدامها ، كما أن تطبيقها لا يتم إلا في سياق إجراء تغيير إداري شامل .

المطلب الثاني : طريقة التكلفة المستهدفة

بداية كانت بيئة التصنيع التقليدية تتميز عموما بالاستقرار في ميدان التصنيع مما يعني وجود سهولة في تطبيق أدوات وأساليب محاسبية وتسييرية تستجيب لظروف ومتطلبات المؤسسات الاقتصادية ، التي كانت تعمل في تلك البيئة من خلال توفير المعلومات المحاسبية والمالية لاستخدامها خاصة لأغراضها الداخلية كالخطيط ، الرقابة واتخاذ قراراتها بالاعتماد بصورة كبيرة على محاسبة التسيير التقليدية كما تميزت البيئة الصناعية التقليدية بمحدودية الأسواق وتباعدها وقلة وسائل الاتصال وتبادل المعلومات فضلا عن نمطية الإنتاج ، وهذا ما أثر على قلة المنافسة آنذاك .

لكن خلافا لها هو موجود اليوم على أرض الواقع فإن تزايد حدة المنافسة العالمية ، وتوجه الشركات للسعي نحو الحصول على مزايا تنافسية تساعد على الاستمرار في الأسواق ، أصبح لا بد من أن تتوفر نظم حديثة للتكاليف والمعلومات الدقيقة عن تكلفة الإنتاج ، خصوصا وأن نظم التكاليف التقليدية لم تعد كافية لأغراض الرقابة واتخاذ القرار ، وبصفة خاصة في ظل المنافسة الكبيرة التي تتعرض لها المؤسسات سواء على المستوى المحلي أو الدولي ، على اعتبار أن تلك النظم التقليدية صممت لخدمة الهدف الأساسي المتعلق بالمؤسسة والذي يخص كيفية قياس تكلفة وحدة المنتج .

ومن بين أكثر الأنظمة الحديثة والمناسبة في هذا المجال والذي يساعد على تخفيض التكلفة الإجمالية للمنتجات أو الخدمات يمكن الحديث عن نظام التكلفة المستهدفة (Target Costing) .

الفرع الأول : تطور نظام التكلفة المستهدفة

تعود جذور التكلفة المستهدفة إلى عام 1963 ، حيث أقدمت شركة تويوتا " Toyota " اليابانية على استخدام ماتسمى بـ " الإدارة بالتكلفة المستهدفة " كوسيلة للتحكم في التكلفة خلال عمليات تطوير الإنتاج ، ثم طبقت هذه الطريقة واعتمدت في 42 شركة صناعية ، تحققت على أثرها قدرات إضافية على اكتساب أسواق جديدة في عام 1973 ، أما هذا المفهوم بدأ يظهر في أوروبا والو . م . أ في أواخر الثمانينات من القرن العشرين ¹ .

والتكلفة المستهدفة هي ترجمة لمصطلح ياباني Genka Kikau ، وقد توسع استخدام التكلفة المستهدفة في العديد من شركات صناعة السيارات اليابانية ، حيث كانت الصناعات اليابانية آنذاك مهتمة بتطوير بعض الأساليب الصناعية الأمريكية وإكسابها خصائص جديدة تتوافق مع متغيرات الأعمال التي تواجهها تلك الصناعات ، منها قيام خبراء الصناعة اليابانية بتطوير فكرة أمريكية بسيطة في هذا الخصوص يطلق عليها هندسة القيمة* .

وعلى الرغم من ظهور فكرة نظام التكلفة المستهدفة في اليابان في ستينات القرن العشرين إلا أنه لم يتم توثيقه في الكتابات اليابانية أو الغربية إلا في التسعينات من نفس القرن ، ويرجع السبب في ذلك إلى:³
- سعي الشركات اليابانية لتطوير وتحسين نظام التكلفة المستهدفة ، وبصفة خاصة في الفترة من 1980 إلى 1990 ، بهدف تطوير منتجاتها الجديدة والتي غالباً ما اتسمت بسريرة كبيرة .

¹ مجيب الرحمن أحمد مصلح عبد الله ، إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لرفع القدرة التنافسية ، أطروحة دكتوراه ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، سوريا ، 2010 ، ص 21 .

² محمود يوسف الكاشف ، التأصيل النظري و متطلبات التطبيق العملي للتكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة الربحية ، مجلة الفكر المحاسبي ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة عين الشمس ، العدد الأول ، 2000 ، ص 1 .

*هي دراسة تحليلية وفق منهج محدد يجرى بواسطة فريق عمل متعدد التخصصات على مشروع أو منتج أو خدمة لتحديد وتطبيق الوظائف التي يؤديها لغرض تحقيق تلك الوظائف المطلوبة بأسلوب آخر أو عنصر مغاير وبتكلفة إجمالية أقل أو رفع الأداء أو بهما معا ، وقد ظهر هذا الأسلوب عام 1947 في شركة جنرال إلكتريك الأمريكية على يد لورانس مايلز (L.M . iles)

- خضوع التكلفة المستهدفة للاختبار العلمي في العديد من الشركات اليابانية التي نجحت في تطبيقها ، بهدف البحث عن فرص خفض التكلفة ليس فقط في مرحلة تخطيط المنتج، بل أيضا عند البدء في الإنتاج وخلال دورة المنتج .

- سعي العديد من الشركات الغربية والأمريكية لمحاولة دراسة وتحليل التجربة اليابانية بهدف تكييفها مع البيئة الغربية ، لاعتقادها بأنها تمثل أحد الأساليب التي مكنت الشركات اليابانية من تحقيق مزايا تنافسية في الأسواق العالمية .

ثم بعد ذلك خلال تسعينات القرن العشرين ، ظهرت العديد من الكتابات والمقالات حول التكلفة المستهدفة كطريقة لتخطيط التكلفة ، خاصة في ظل أن التكلفة المستهدفة لم تعد أسلوبا يقتصر على الرقابة التكاليفية وإنما أصبحت كمدخل لإدارة التكلفة والربحية أيضا، وقد بينت هذه الكتابات والمقالات أهم الايجابيات التي يمكن تحقيقها جراء تطبيق نظام التكلفة المستهدفة . فهذا الأخير أهميته الأساسية تكمن في كونه مصدرا مهما وفعالا للمعلومات المالية المتعلقة بالتكاليف والإيرادات كما يعد أيضا مصدرا للمعلومات غير المالية التي تتعلق بالجودة، الإنتاجية، الوقت والسرعة في الإستجابة للزبائن ، هذه المعلومات مجتمعة تساعد على تحقيق مزايا عديدة منها : زيادة الإنتاجية ، زيادة الربحية ، مضاعفة الإنتاج ، رفع كفاءة الموارد المادية والبشرية الخ .

الفرع الثاني : مفهوم التكلفة المستهدفة وأهدافها

تعددت التعاريف والمفاهيم التي تطرقت إلى مفهوم التكلفة المستهدفة ، من وجهات نظر متعددة ومختلفة، وفيما يلي بعض التعاريف التي نوردتها كآآتي :

- عرفها موندام كازيكي "Mondem Kazuki" بأنها النظام الذي يساعد في تخفيض التكاليف في مرحلة تطوير وتصميم المنتج من خلال التطوير الشامل للمنتج الجديد أو عند تغيير المنتج بالكامل أو عند إجراء تعديل بسيط في منتج قديم¹.

- كما عرفها بروش "Brausch" بأنها أداة إدارية إستراتيجية تبحث وراء خفض تكلفة المنتج على مدار دورة حياته².

- أما المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي المتقدم (C.A.M.I) فيري أن التكلفة المستهدفة هي نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة ، يعتمد على سعر البيع ويركز على العميل وعلى تصميم المنتج ، ويتطلب إعداد فريق عامل متكامل ، يبدأ بإدارة التكلفة من خلال الاستخدام الفعال لسلسلة القيمة في المراحل الأولية لتطوير المنتج وفي مراحل دورة حياة المنتج³.

وانطلاقاً من التعاريف السابقة يمكن استنتاج تعريف شامل حول التكلفة المستهدفة على أنها نظام يساهم في إدارة التكلفة للمنتج وطريقة لتخطيط الأرباح ، كما تساهم في تنسيق الجهود التي ترمي إلى خفض التكلفة داخل المؤسسة من خلال الاعتماد على المشاركة من جانب كافة الأشخاص المرتبطين بالعملية الإنتاجية عن طريق التنسيق الكامل بين مختلف أقسام وإدارات المؤسسة ، مع عدم تقديم المنتج إلى السوق إلا بعد تحديد السعر المتوقع قبوله من جانب العملاء ، بذلك فهي أسلوب إستراتيجي تستخدمه المؤسسة لمواجهة تهديدات المنافسين .

إن نظام التكلفة المستهدفة له أهدافه التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها ، ويتمثل الهدف الرئيسي من وراء استخدام هذا النظام في تخفيض التكاليف قبل حدوثها أثناء مرحلة التصميم ، وذلك للصعوبة التي يمكن أن تتلقاها المؤسسة للتأثير على التكلفة بعد حدوثها .

¹ مجيب الرحمن أحمد مصلح عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 23 .

² المرجع نفسه ، ص 24 .

³ Ansari Shahid ,Target Costing :The next frontier in strategic cost management professional publishing,1997,p11.

الفصل الثاني.....التحليل المحاسبي لأنظمة التكاليف التقليدية و الحديثة المرتبطة بمحاسبة التسيير

ومن أهداف نظام التكلفة المستهدفة هو تحديد تكلفة المنتج المستهدفة وهي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي والتي تتم بمقارنة تكلفة المنتج بها¹ ، كما يسعى نظام التكلفة المستهدفة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف²:

- تحقيق رغبات العملاء وإشباع احتياجاتهم بتقديم منتجات متطورة وذات جودة وسعر مناسبين .
- تحقيق أهداف الإدارة العليا في المؤسسة من الأرباح والمنافسة على المدى الطويل .
- إحداث التوازن بين التكلفة ، السعر ورأس المال المستثمر وذلك عند إنتاج منتج جديد باستخدام التكاليف المستهدفة ، يتم تحديد تكلفة ذلك المنتج عن طريق الأرباح المطلوبة من السعر الذي يتم البيع به ، والمحدد على أساس ظروف السوق وإمكانيات المشروع المتاحة .

¹ شوقي السيد فوده ، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة ، مجلة كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية ، المجلد 44، العدد الأول ، مارس 2007 ، ص 211 .

² مجيب الرحمن أحمد مصلح عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 27 .

الفرع الثالث : دواعي تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

أصبح تطبيق نظام التكلفة المستهدفة له أهمية بالغة في الوقت الحاضر لما يحتويه هذا النظام من نقاط قوة تفوق ما يتم تقديمه باستخدام النظم التقليدية، خاصة وأن هذه الأخيرة لا تعتبر كافية لأغراض الرقابة في ظل المنافسة الشديدة التي تتعرض لها مختلف المؤسسات سواء على مستوى السوق المحلية أو الدولية، لأن هذه الأنظمة التقليدية أساسا تم تصميمها لقياس تكلفة المنتج دون أن يكون هناك إشراك واضح لمختلف الأشخاص الذين لهم علاقة بالعملية الإنتاجية، وعلى العكس من ذلك نجد أن التكلفة المستهدفة تأخذ في الحسبان كل ما له علاقة بالعملية الإنتاجية والعملية التسويقية بعين الاعتبار من خلال خفض التكاليف مع مراعاة الحفاظ على جودة المنتج وتصميمه وأهم الفروق بين نظم التكاليف التقليدية ونظام التكلفة المستهدفة يمكن توضيحها في الجدول الآتي :

جدول رقم (II-4) : الفرق بين التكاليف التقليدية ونظام التكلفة المستهدفة

نظام التكلفة المستهدفة	نظم التكاليف التقليدية
اعتبارات السوق تقود وتتحكم في عملية تخطيط التكلفة .	اعتبارات السوق لا تعد جزءا من عمليات تخطيط التكلفة .
عمليات تصميم المنتج ومراحل المنتج ومراحل تصنيعه هي أساس تطبيق أسلوب خفض التكاليف .	يتم تطبيق أسلوب خفض التكلفة للقضاء على عوامل الإسراف والضياع وضعف الإنتاجية.
يتم إشراك الموردين في مراحل مبكرة من التصميم .	يتم إشراك الموردين بعد إتمام عملية الإنتاج.
الهدف هو خفض تكلفة ملكية السلعة بالنسبة للعميل	الهدف هو خفض سعر البيع الذي يسدده العميل .
هناك تداخل كبير بين سلسلة القيمة وعملية تخطيط التكلفة .	لا توجد علاقة بين سلسلة القيمة وعملية تخطيط التكلفة .

المصدر : عيسى حسين محمد ، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية ، البيان للطباعة والنشر ، الطبعة الخامسة ، عمان 2003، ص 13 .

إن التكلفة المستهدفة يتم تحديدها على أساس متوسط السوق التنافسية بعد تحديد هامش الربح المرغوب من قبل المؤسسة ، وتقوم عملية تحديد التكلفة المستهدفة على عناصر تطوير هذا المفهوم من خلال التخطيط وتحليل السوق وتطوير المنتج باستعمال هندسة القيمة ، ويتم تنفيذها في مراحل مبكرة

الفصل الثاني.....التحليل المحاسبي لأنظمة التكاليف التقليدية و الحديثة المرتبطة بمحاسبة التسيير

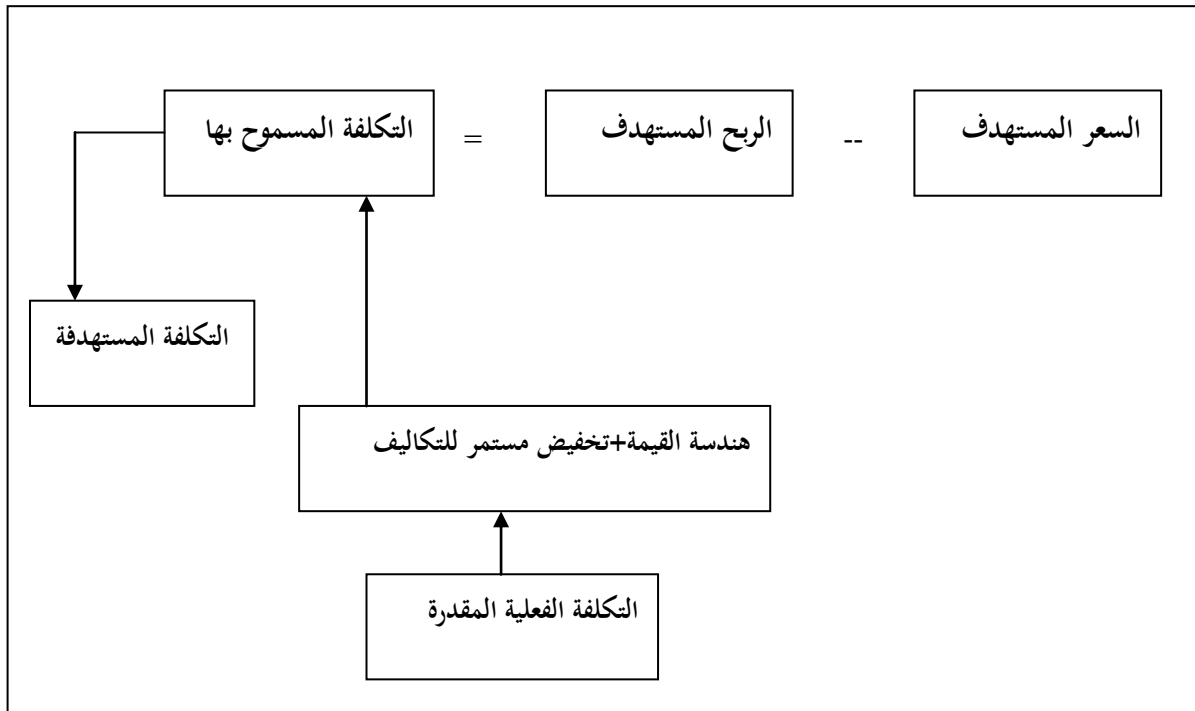
من تطوير منتج أو خدمة جديدة ، وقبل ابتكار وتصميم طرق الانتاج ، وهي عملية موجهة بواسطة العميل أو الزبون.

وتحسب التكلفة المستهدفة باستخدام الصيغة الآتية :¹

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع التنافسي} - \text{هامش الربح المطلوب}$$

فبعد قياس سعر البيع المستهدف وقياس الأرباح المستهدفة يتم تحديد التكلفة المستهدفة ، ولا بد من الإشارة إلى أن التكلفة المستهدفة هنا هي مبدئية لهذا المنتج ، وهي عادة ما تكون أكبر من التكلفة المستهدفة المسموح بها حتى يتم تقديم المنتج إلى السوق والتي سيتم الوصول إليها انطلاقاً من إجراء تحليل هندسة القيمة للمنتج ، و الشكل الآتي يوضح العلاقة بين السعر المستهدف والتكلفة المستهدفة

الشكل رقم (11-II): العلاقة بين السعر المستهدف والتكلفة المستهدفة



المصدر :محرم زينات محمد ، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة قرارات تسعير المنتجات الجديدة في ظروف البيئية الدينا مكية المعاصرة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة، جامعة عين الشمس،العدد الأول، 1995،ص 660.

¹ مجيب الرحمن أحمد مصلح عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 28.

الفصل الثاني.....التحليل المحاسبي لأنظمة التكاليف التقليدية و الحديثة المرتبطة بمحاسبة التسيير

وهناك طريقة أخرى لتحديد التكلفة المستهدفة بناء على التكلفة الحالية للمنتج ومحاولة تخفيض هذه الأخيرة بمعدل معين يعكس معدلات التطور في أداء المهام ، ويمكن تطبيق هذه الطريقة في حالة المنتجات القائمة المراد تطويرها ، والتي لها تكاليف فعلية ، أو في حالة قيام المؤسسة بإنتاج منتجات جديدة مشابهة إلى حد كبير للمنتجات الحالية التي تنتجها المؤسسة فعلا ، إلا أن أهمها يعيب هذه الطريقة هو الأسلوب الذي يتم به تحديد معدل التخفيض للتكلفة الحالية ، حيث تتوقف صحة قياس التكلفة المستهدفة على دقة تحديد معدل التخفيض المطبق ، ومدى تعبير هذا المعدل عن التحسينات الحقيقية في الأداء أو التطوير الحقيقي في أساليب الأداء.

ويتم تحديد التكلفة المستهدفة وقف هذه الطريقة على النحو الآتي :

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكاليف الفعلية} - (\text{معدل التخفيض المستهدف} \times \text{التكلفة الفعلية})$$

الفرع الرابع : تقييم طريقة التكلفة المستهدفة

التكلفة المستهدفة هي التكلفة المقدرة أو التقديرية التي يتم مراجعتها عبر مختلف مراحل دورة حيات المنتج ، كما يمكن جمعها مع طريقة التكلفة على أساس النشاط لأن الرهان الحقيقي هو التخفيض اللازم للتكاليف الحقيقية للإنتاج ، وقد استخدمت طريقة التكلفة المستهدفة كتجارب في عدة دول كاليابان أو حتى خارج اليابان كفرنسا التي طبقتها على مستوى مجموعة رينو (Renault) على سبيل المثال على نموذج توينغو (Twingo)، لكنها التجربة احتاجت إلى كفاءات عالية وتكاليف ضخمة مما جعل هذه الطريقة يقتصر في كثير من الأحيان استخدامها على المؤسسات الكبيرة جدا .

وكما هو موجود على مستوى الأنظمة التقليدية للتكاليف التي تعرضت إلى انتقادات وحتى الأنظمة الحديثة للتكاليف فإن طريقة التكلفة المستهدفة لها العديد من المزايا من استخدامها وتطبيقها كما لها بعض الصعوبات وراء استخدامها والتي يمكن اعتبارها كسلبيات تتعلق بالطريقة .

تتميز طريقة التكلفة المستهدفة عن غيرها من الأساليب التكاليفية والمداخل والأنظمة الأخرى بما يلي :

- يهتم هذا النظام بالتركيز على التسيير الذي يوجه أهدافه نحو السوق مما يعني خلق مناخ ومستقبل تنافسي للمؤسسة كتركيزه على مواضع خفض التكلفة ، الجودة (من حيث التصميم) مما يعني خلق مزايا تنافسية للمؤسسة .
 - يساهم هذا النظام في ترابط مختلف أقسام وإدارات المؤسسة كفريق عمل واحد .
 - يعتبر هذا النظام أداة فعالة في تخفيض تكاليف المنتج بصفة خاصة بالإضافة إلى مختلف تكاليف المؤسسة بصفة عامة .
 - يلائم هذا النظام وبشكل كبير بيئة التصنيع الحديثة وما تفرضه هذه الأخيرة من منافسة حيث تتلاءم و قصر دورة حياة الإنتاج .
 - يكفل نظام التكلفة المستهدفة استبعاد المنتجات غير المربحة أو التي تحقق هوامش أرباح منخفضة .
 - تعد التكلفة المستهدفة أداة جيدة للتسيير خاصة للمنتجات التي تتسم بدرجة عالية من المنافسة.
- وإلى جانب مزايا تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة هناك بعض السلبيات التي تنجر من وراء استخدامها بطريقة سيئة ، نذكر منها :

- تطبيق هذه الطريقة في كثير من الأحيان يسبب تعارضا بين المسؤولين والمصالح التي تعمل على تحديد التكلفة المستهدفة، خاصة مع اختلاف الأهداف التي يسعى لتحقيقها كل طرف .
- يتم الإعتماد على تكاليف تاريخية قصد تحديد قيمة التكلفة المستهدفة ، رغم أن هذه التكاليف التاريخية (الفعلية) عادة لا تكون متناسبة مع وقت تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة .
- يحتاج هذا النظام إلى تكاليف وجهود كبيرة لتطويره على مستوى المؤسسات مما يؤدي إلى انعكاس هذه التكاليف على ربحية المشاريع التي تطبقه .
- باعتبار طريقة التكلفة المستهدفة مرتبطة بشكل كبير بالسوق، فإن أي تغييرات سريعة أو تقلبات مفاجئة على مستوى الأسواق، قد تؤثر في مفهوم التكلفة المستهدفة .

خلاصة

يعد مصطلح التكلفة من المفاهيم والمصطلحات الشائعة الاستعمال والتي لها معاني عديدة ومتعددة، لذلك ينبغي فهمها فهما عميقا ودراسة مختلف جوانبها خصوصا وأنها تختلف في مضمونها بين فترة زمنية وأخرى فعند تتبع مفهومها ندرك عدم اقتضاره على التوضيحية النقدية، بل يرتبط كذلك بالتوضيحية المرتبطة بالفرصة البديلة، والتوضيحية غير النقدية، وهذا ما أورده مختلفة الاقتصاديين مما أدى إلى اختلافهم مع المحاسبين الذين يعتبرون التكلفة عبارة عن توضيحية تقدسه .

وانطلاقا من التحليل المحاسبي لأنظمة التكاليف التقليدية والحديثة المرتبطة بمحاسبة التسيير ، استخلصنا مجموعة من النتائج يمكن تلخيصها فيما يلي :

- لغرض تتبع التكاليف وتحليلها ظهرت أداة تحليلية تحكمها مبادئ وأصول علمية تتمثل في محاسبة التسيير، هذا الفرع المحاسبي الذي مكن من وضع عدة تصنيفات للتكلفة ، حيث يتوقف التصنيف على غرض التكلفة المراد تحديد التكلفة له ، لأنه من الضروري تبويب التكاليف وتصنيفها بطريقة تلائم الغرض الذي تستخدم فيه . وبجيث يمكن للمسيرين استخلاص منها مؤشرات وقياسات معينة للأداء في الأنشطة المختلفة المتعلقة بالمؤسسة .

- قصد تلبية الاحتياجات الإدارية من حيث تقديم التقارير المفصلة عن استغلال عناصر الإنتاج وكيفية استغلالها في المؤسسة جاء هنا دور محاسبة التسيير كونها تشمل مجموعة من الطرق لحساب التكاليف والرقابة عليها منها طرق تقليدية كطريقة التكاليف الكلية ، طرق التكاليف الجزئية وطريقة التكاليف المعيارية، ومنها الطرق الحديثة التي جاءت نتيجة التطور الكبير الذي عرفته عمليات الإنتاج ، أنظمة الإنتاج، تقنيات الإنتاج مما صعب توفير أدوات الرقابة على التكاليف تقليديا، مما سمح واستدعى استخدام أنظمة حديثة لحساب وتحليل والرقابة على التكاليف كطريقة التكاليف على أساس النشاط وطريقة التكلفة المستهدفة .

- قصد الوقوف على حسن سير استخدام التكاليف المرتبطة بمختلف نشاطات المؤسسة وفقا للبرامج والأهداف المسطرة، وتصميم الإجراءات المرتبطة بكل عنصر من عناصر التكاليف وفقا لتلك البرامج والأهداف يكمن دور محاسبة التسيير في المجال الرقابي لكل هذه العناصر سواء على مستوى آني أو استراتيجي من خلال استخدام أدوات معينة وأساليب متعددة، أي استخدام محاسبة التسيير في الرقابة الإستراتيجية المتعلقة بالمؤسسة وهو ما سنحاول التطرق إليه في الفصل الموالي .

تمهيد:

لقد أصبح من الضروري على المؤسسة أن تعمل على تنمية علاقتها بالبيئة التي تعمل فيها من خلال تحديد بشكل واضح لغاياتها و أهدافها و استراتيجياتها، مع ضرورة التحكم في مختلف التكاليف المرتبطة بأنشطتها و عملياتها التي تمارسها في إطار تسيير استراتيجي لمختلف المهام المسندة لمختلف المستخدمين خاصة المسيرين منهم .

و تشكل الرقابة الإستراتيجية جزءا هاما و أساسيا من وظيفة المسير الاستراتيجي كونه يعمل على إتمام الأنشطة وفق ما تم التخطيط لها، إلى جانب العمل على الرقابة و تقييم و تحسين تلك الأنشطة ، وفي هذا الإطار تعمل محاسبة التسيير على توفير الأدوات و المقاييس الملائمة قصد القيام بالرقابة الإستراتيجية للمؤسسة، لأن محاسبة التسيير في الحقيقة لا تهتم بتجميع و تحليل البيانات التكاليفية فحسب، و إنما تحرص كذلك على تجميع و تحليل بيانات أخرى عن الأسعار، الموارد المتوفرة و مدى استغلالها ... إلخ.

وفي هذا الفصل حاولنا دراسة الدور الذي تلعبه محاسبة التسيير في المساعدة على القيام بوظيفة الرقابة الإستراتيجية ، لذلك إرتأينا تقسيمه إلى ثلاثة مباحث :

- المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الرقابة و الإستراتيجية

سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى مفهوم الرقابة بشكل عام ومختلف أهدافها ، ثم نتطرق لمفهوم كل من الإستراتيجية والتسيير الإستراتيجي .

- المبحث الثاني : أساسيات الرقابة الإستراتيجية

نتعرض في هذا المبحث إلى دراسة بعض المفاهيم الأساسية المرتبطة بموضوع الرقابة الإستراتيجية من خلال القيام بتعريفها ، ثم نتطرق إلى أهميتها ، خطواتها ، أنواعها وكذا مستلزمات تحقيقها .

- المبحث الثالث : دور محاسبة التسيير في تحقيق الرقابة الإستراتيجية

في هذا المبحث نحاول استعراض مختلف الرهانات الإستراتيجية لمحاسبة التسيير ، بعدها نتطرق إلى دراسة محاسبة التسيير ومدى مساهمتها في الرقابة الإستراتيجية للمؤسسة .

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الرقابة و الاستراتيجية

نتيجة للتطورات و التغيرات في مفهوم العمل الرقابي بدأت عملية الرقابة تؤدي دورها بوضوح ، و مع تطور حجم المؤسسات و زيادة أعداد العاملين فيها و تعدد أنشطتها و اتساع نطاقها أصبح الإختبار الحقيقي لأي مسير هو ما يحققه من نتائج ملموسة، و لكن تطبيق هذا الإختبار يتطلب وجود معيار يمكن القياس عليه، و من ثم الحكم على نتائج أعمال المسيرين و اتخاذ الإجراءات التصحيحية الضرورية .

فالرقابة كغيرها من وظائف التسيير الأخرى ساهمت بدور كبير و رئيسي في تنظيم عمل المؤسسات و تطورت تبعا لذلك، حتى أصبحت أي مؤسسة لا تتوفر فيها رقابة فعالة و منتظمة تكون تفتقر في كثير من الأحيان إلى مقومات وجودها.

و إلى جانب عملية الرقابة فقد يتوقف نجاح أو فشل المؤسسة على مدى قدرتها في تحقيق رسالتها و غايتها و أهدافها، مما يتطلب الأمر وضع إستراتيجية معينة، و السعي لتنفيذها في ظل المتغيرات المختلفة المحيطة بالمؤسسة، و أهم الوسائل المتبعة أمام المؤسسة لتنفيذ إستراتيجيتها هو قيامها بعملية الرقابة، لذلك سنحاول التطرق في هذا المبحث إلى بعض المفاهيم المتعلقة بكل من الرقابة و الإستراتيجية.

المطلب الأول: تعريف الرقابة و أهدافها

من الصعب أن تنجح عملية التسيير دون ربط مراحلها و عملياتها ببعضها و تأتي الرقابة كمرحلة أساسية من العملية التسييرية كونها تمثل تلك الأنشطة و الأعمال التي تصمم حتى تتماشى مع الخطط الموضوعة، و من ثم فهي تقيس الأداء و تصحح الانحرافات أي تسمح بالتأكد من أن الأهداف و الخطط الموضوعة قد تم تحقيقها ، كونها تمكن المسيرين و المديرين من التحقق من أن ما تم إنجازه من أعمال هو ما قصد القيام به، و في الحقيقة فإن عملية الرقابة تتماشى و مفهومها و أنواعها و أهدافها مع النشاط الاقتصادي و ما يرتبط به من عوامل الإنتاج المختلفة، فيقوم كل مسير بعملية الرقابة في حدود الخطط التي تتعلق بتسييره، خصوصا و أن الرقابة تمثل وظيفة مطلوبة في كل المستويات الإدارية و ليست مقتصرة على الإدارة العليا فقط.

الفرع الأول: تعريف الرقابة

لقد تعددت التعاريف المرتبطة بالرقابة و تنوعت رغم احتوائها على مضمون واحد و مفهوم متكامل، و قد اختلفت وجهات نظر الكتاب في تحديد تعريف موحد و دقيق للرقابة، لأن هناك من يعرفها بأهدافها، و آخر يربطها بنوع من أنواعها و آخرون يعرفونها على حسب أهميتها، رغم أنها في النهاية تمثل وظيفة من وظائف التسيير إلى جانب كل من التخطيط، التنظيم و التوجيه. و من أهم التعاريف المرتبطة بالرقابة نذكر ما يلي:

أولاً: عرفها الفرنسي هنري فايول "Henry Fayol" بأنها التأكيد مما إذا كان كل شيء يحدث طبقاً للخطة الموضوعة و التعليمات الصادرة و المبادئ المحددة و أن غرضها هو كشف نقاط الضعف و الأخطاء و تحديدها من أجل تصحيحها و منع تكرار حدوثها¹.

ثانياً: عرف كل من تيري و فيلمر "Terry et Fulmer" الرقابة بأنها تتمثل في القيام بثلاث خطوات و هي وضع المعايير و المقاييس، ثم قياس الأداء و مقارنته بالمعايير و في الأخير تصحيح الفرق بين النتائج الفعلية و الخطط الموضوعة².

ثالثاً: عرفت من طرف باتريك بواسيلي "Patrick-Boisselier" بأنها مراجعة كل ما أتت به الخطط الموضوعة و العمل على تصحيح الأخطاء و الانحرافات لتجنبها مستقبلاً، و هي تتعلق بمختلف الأشياء المرتبطة بالمؤسسة: أشخاص، تصرفات، ... إلخ³.

رابعاً: عرف مهدي الراشد الرقابة بأنها مجموعة الأعمال و الإجراءات التي تتبعها الإدارة للتأكد من صحة أداء الأعمال و الأنشطة المختلفة من قبل الرؤوسين وفقاً للخطة و البرامج المحددة سلفاً بما يكفل تحقيق أهداف المنظمة بأعلى كفاءة اقتصادية ممكنة، و من تحديد الانحرافات عن الخطط الموضوعة لإمكان اتخاذ الإجراءات العلاجية بما يمنع وقوعها مستقبلاً⁴.

¹ علي عباس، الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال، دار إثراء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008، 24.

² عبد الله إبراهيمي، الرقابة و أهميتها في تطوير تنافسية المؤسسة، ملتقى وطني حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و تحديات المناخ الاقتصادي الجديد، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 23/22 أبريل 2003، ص 17.

³ Patrick Boisselier, Contrôle de gestion, 2^{ème} édition, Vuibert, Paris, France, 2001, p 04.

⁴ مهدي الراشد، مدى صلاحية البيانات الحاسوبية لأغراض الرقابة و تقييم الأداء في مشاريع صناعية مختارة، مجلة أبحاث اليرموك، المجلد التاسع، العدد الأول، عمان، 1993، ص 48.

خامسا : يقدم حميني علال تعريفا للرقابة على أنها عملية التأكد من تنفيذ أهداف المؤسسة بأعلى كفاءة ممكنة و مدى احترام الإجراءات و القوانين و القواعد المعمول بها و مدى الالتزام بها بهدف اكتشاف الأخطاء و الانحرافات¹.

سادسا : صلاح شنواني أعطى تعريفا بدوره أكثر تحديدا فهو يرى أن الرقابة هي وظيفة إدارية تعمل على قياس و تصحيح أعمال المساعدين و المرؤوسين بغرض التأكد من أن الأهداف و الخطط المرسومة قد حققت و نفذت².

سابعا : علي عباس يرى أن علماء الإدارة أجمعوا على تعميمات حول موضوع الرقابة هي³:

- الرقابة تهتم بقياس الأداء و مقارنته بتلك المعايير التي تم تحديدها للخطة، ثم تصحيح الانحرافات السلبية و تدعيم الانحرافات الإيجابية عن تلك المعايير.
- الرقابة ليست وظيفة مستقلة عن الوظائف الإدارية من بدايتها حتى نهايتها.
- وضع الخطة و تحديد أهدافها شرطان أساسيان قبل القيام بعملية الرقابة.
- الرقابة هي وظيفة إدارية لكل مستوى من المستويات الإدارية.
- الرقابة واجبة و ضرورية لجميع الأنشطة في المؤسسة للتأكد التام من أن العمل يسير بدقة نحو تحقيق تلك الأهداف.

و انطلاقا من التعاريف السابقة يمكن القول بأن " الرقابة تمثل مجموعة الإجراءات المتبعة للتأكد من مدى تحقيق الأهداف الموجودة و مدى سلامة الأعمال التي تم القيام بها لتحقيق هذه الأهداف و الكشف عن الأخطاء و الانحرافات السلبية لتفاديها مستقبلا أي أن الرقابة هي عملية تسمح بمقارنة الأداء المخطط له بالأداء الفعلي و الكشف عن الانحرافات و أسبابها و اتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها".

¹Hamini Allel, Le Contrôle interne et l'élaboration comptable, OPU, Alger, 2003, p 13.

² علي عباس، الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص 25.

³ المرجع نفسه، ص 25.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة

تعتبر الرقابة وظيفة إدارية لها فوائدها في ضبط الأمور و دفعها نحو التوازن مما يساهم إلى حد كبير في تسهيل تحقيق أهداف المؤسسة في مجال التسيير بصفة عامة، و من أهم أهداف الرقابة في المؤسسة نذكر:

أولاً: المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة من كشف نقاط القوة و تدعيمها و كشف نقاط الضعف و العمل على تفاديها¹.

ثانياً: خدمة المسيرين و مساعدتهم في ضمان أن الداء يتم وفقاً للخطط الموضوعة كما تهدف الرقابة إلى²:

- إخضاع المؤسسة للنظم و اللوائح و القوانين التي تنظم عمل الأفراد.
- مراقبة ممارسات المدير و رؤساء الأقسام في التوجيه و الإشراف على الأفراد و على الطريقة التي تتخذ فيها القرارات المتعلقة بصرف الأموال و مدى التقيد بالموصفات الكمية و النوعية التي يجب توفرها في السلعة أو الخدمة التي تنتجها المؤسسة.
- التأكد من الموارد المادية و البشرية تستخدم بطريقة مثلى و لا تهدر بدون مقابل.
- تعمل الرقابة على رفع كفاءة الأفراد و الآلات و المواد الخام و تتأكد من أنها تستخدم وفق المعايير المحددة لها.
- تكشف عن المدراء و الأفراد المبدعين و تكافئهم.
- تقلل من تكرار المشكلات الناتجة عن الانحرافات السلبية.
- تكشف عن مدى ولاء و رضا الموظفين و العمال و رؤسائهم على المؤسسة التي يعملون فيها.
- قيام اتصال موثق و متين بين مختلف المستويات الإدارية.

و انطلاقاً من كل ما سبق فإن الرقابة تسمح من تعميم الخبرات الجديدة و معرفة أماكن تحقيق النجاح و استخلاص النتائج المطلوبة من ذلك بغية تعميم هذه النجاحات على أماكن أخرى في المؤسسة.

¹ Martine Reugeau, Economie d'entreprise, ESKA, 1993, Paris, p 111.

² علي عباس، الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال، مرجع سبق ذكره ، ص 34.

وحتى تتمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها من خلال وظيفة الرقابة ينبغي توفر مجموعة من الخصائص حسب رؤية بيتر دريكر "Peter Druker" وهذه الخصائص تتمثل فيما يلي¹:

- ضرورة أن تتناسب الرقابة مع طبيعة نشاط المؤسسة و مقتضيات عملية التسيير.
 - ينبغي أن تكون الرقابة مرنة بحيث تكون قابلة للتعديل مع تغيير ظروف العمل في المؤسسة.
 - أن تكون الرقابة اقتصادية من حيث التكلفة و الوقت.
 - أن تكون الرقابة تتميز بالبساطة لأن التعقيد في إجراءاتها و وسائلها سيؤدي إلى البطء الشديد في سير خطواتها*، و ضياع الجهد و الوقت بالإضافة إلى التكلفة المرتفعة بالنسبة للمؤسسة.
 - بالإضافة إلى دور الرقابة في تصحيح الأخطاء، ينبغي وجود رقابة ايجابية على مستوى المؤسسة أي تساهم في منع تكرار الأخطاء و الاستفادة من الانحرافات الإيجابية لتحسين أداء المؤسسة.
- إن الرقابة تتمثل في عملية تتبع أنشطة المؤسسة و نتائج أدائها الفعلي في مقابل الأداء المرغوب أو المخطط له. و يقوم المسيرون في كل المستويات الإدارية، بالاعتماد على المعلومات اللازمة لاتخاذ الإجراءات المناسبة و حل المشكلات، كما أنها تظهر نواحي ضعف تنفيذ الإستراتيجية و من ثم نحاول دراسة مفهوم الإستراتيجية.

¹ Druker Peter, Management : Tasks, Responsibilities, Practise, Harper Colophon Books, New york, 1995, p495.

* خطوات الرقابة تتمثل في:

- وضع معايير الأداء.
- قياس الأداء الحالي طبقا للمعايير الموضوعية.
- اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

المطلب الثاني: الإستراتيجية و التسيير الاستراتيجي

يعد مفهوم الإستراتيجية من المفاهيم الحديثة في مجال البحوث المتعلقة بالتسيير، و قد بدأ و تطور في الفن العسكري، ثم انتقل إلى مجال الإدارة و التسيير.

لقد تطور مفهوم الإستراتيجية عبر تاريخ وفق التطورات في المفاهيم العسكرية ثم وفق تباين المدارس الفكرية و السياسية، و قد عرف هذا المصطلح غموضا كبيرا، نظرا لكونه مفهوما قديما في التاريخ ، و كان يندرج ضمن إطار الحروب، و لم يخرج عن هذا الإطار إلا في السنوات القليلة الماضية. أما مجموعة القرارات و الممارسات التي تتعلق بتسيير المؤسسات من خلال وضع الاستراتيجيات و تطبيقها و تقويمها فهي تمثل ما يسمى بالتسيير الاستراتيجي.

الفرع الأول: مفهوم الإستراتيجية

يرجع أصل كلمة الإستراتيجية (Stratégie) إلى المصطلح اليوناني استراتيجوس (Strategos) و الذي استخدم في عام 506 قبل الميلاد أثناء الحرب التي نشبت بين الإغريق و الفرس كتعبير عن فن قيادة الجيوش¹. و حتى القرن التاسع عشر ارتبط مفهومها بشكل صارم بالخطط المستخدمة لإدارة قوى الحرب و وضع الخطط العامة في المعارك أي أنها تشير إلى فن توزيع و استخدام الوسائل العسكرية لتحقيق الأهداف المسطرة في هذا الخصوص. و عندما انتقلت هذه الكلمة إلى المجال المدني، بدأت بالظهور في ميدان الإدارة و التسيير في ستينات القرن الماضي، أخذت تقريبا نفس المعنى و أصبحت الإستراتيجية تتعلق بالخطة التي تضعها المؤسسة لمواجهة منافسيها و بذلك يمكن إعطاء عدة تعاريف للإستراتيجية منها:

أولا: تعبر الإستراتيجية عن كيفية إعداد الأهداف طويلة الأجل، و اختيار خطط العمل و تخصيص الموارد الضرورية لبلوغها².

ثانيا: الإستراتيجية هي تخطيط و تطبيق لسياسات، و يتحقق ذلك بناء على الإمكانيات المتوفرة و الموارد المتاحة للمؤسسة³.

¹ صالح عبد الرضا رشيد، إحسان دهش جلاب، الإدارة الإستراتيجية، مدخل تكاملي، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان، 2008، ص 17.

²CHANDLER A.D, Strategies et structures de l'entreprise, edition d'organisation, paris, p 76.

³HAMADOUCHE. A, Méthodes et outils d'analyse stratégique, edition Chihab, Alger, 1997, p76.

ثالثا: الإستراتيجية هي إطار عام مرشد للتفكير، تتخذة الإدارة العليا، يكون مستمدا من الأهداف العليا للمنظمة، ليصبح بعد تبنيه وسيلة لتحقيق تلك الأهداف، و موجها للقرارات المصيرية المستقبلية التي تستخدمها تلك الإدارة في تعبئة مواردها صوب التطوير المستمر لموقفها التنافسي و لمواطن قوتها من خلال إحداث الموائمة و التكيف مع البيئة الخارجية وصولا إلى أداء رسالتها¹.

رابعا: مانترزبرج "Mintzberg"، فقد طرح مفهوما واحدا خاصا بالإستراتيجية تضمن خمسة تعاريف للإستراتيجية أطلق عليها (Five p's)، كل واحد مكمل للآخر و هي²:

1- الإستراتيجية كخطة (Strategy as a plan):

حيث ينظر إلى الإستراتيجية على أنها نشاط مقصود للتعامل مع المواقف المختلفة، و تمتلك الخطة صفتين أساسيتين، أولهما: أن تعد قبل النشاطات التي طورت من أجلها و ثانيهما: أنها أعدت لتحقيق هدف أو أهداف محددة.

2- الإستراتيجية كمناوراة (Strategy as ploy):

حيث ينظر إلى الإستراتيجية أنها بمثابة محاولة خداع الخصوم أو المنافسين، و المناورة هنا تأخذ مفهوما أضيق يكون اقرب إلى التكتيك منه إلى الإستراتيجية.

3- الإستراتيجية كنمط (Strategy as a pattern):

حيث لا يمكن النظر إلى الإستراتيجية كخطة أو مناورة بمعزل عن السلوك الناجم عنها، و هذا يعني ضرورة النظر إلى الإستراتيجية كنمط في عملية تدفق النشاطات المختلفة سواء كانت مقصودة أو غير مقصودة، و بالتالي فهي نتاج عملية التعلم التنظيمي و ليست نتاج قرار واحد.

4- الإستراتيجية كمركز (Strategy as a position):

حيث يتوجه الاهتمام إلى المنتجات أو الخدمات التي تقدمها المنظمة و الأسواق التي تتعامل بها، و المركز الذي تحصل عليه المؤسسة في السوق يعكس الجهود التي تبذلها في منح منتجاتها قيمة مميزة من وجهة نظر الزبائن، و ينصب اهتمام الإستراتيجية في هذه الحالة على إيجاد الموائمة بين المنظمة و البيئة المحيطة بها.

¹كاظم نزار الركابي، الإدارة الإستراتيجية، العولة و المنافسة، دار وائل للنشر، الطبعة الرابعة، عمان، 2004، ص 45.

² صالح عبد الرضا رشيد، إحسان دهش جلاب، مرجع سابق، ص ص 2223.

5- الإستراتيجية كتصور (Strategy as a perspective):

حيث تعبر الإستراتيجية عن غرض المنظمة و الجوانب التي تركز عليها، و بالتالي فإنها ترتبط برسالة المنظمة و قيمتها الجوهرية، التي يشترك فيها جميع العاملين سواء من خلال مقاصدهم (تفكيرهم) أو من خلال أفعالهم (سلوكهم).

و يرى مانتربيرج "Mintzberg" أن هذه التعاريف قد تتنافس فيما بينها أحيانا، بمعنى إمكانية إحلال أحدهما محل الآخر إلا أنها بشكل عام مكملة لبعضها البعض.

و بناء على ما تقدم من تعاريف نرى أن:

"الإستراتيجية تمثل خطة عمل شاملة و متكاملة، تعنى بكيفية تحديد الأهداف المستقبلية المتعلقة بالمؤسسة، مع تخصيص الموارد الضرورية لبلوغها، و من ثم ضرورة اختيار البديل المناسب لتحقيق أهداف المؤسسة، و ذلك من خلال العمل على خلق درجة من التطابق بين رسالة المؤسسة و أهدافها من جهة و البيئة التي تتعامل فيها المؤسسة من جهة أخرى".

الفرع الثاني: مفهوم التسيير الاستراتيجي

إن الشخص المسير يعمل على التنسيق بين مختلف موارد المؤسسة لتحقيق أهدافها، بينما الشخص الاستراتيجي يحاول وضع القرارات و القيام بالأعمال المتعلقة باختيار الوسائل و الموارد لتحقيق أهداف المؤسسة، و بالتالي فإن كل من المسير و الاستراتيجي يسعون إلى تحقيق أهداف مرغوب فيها مع العمل على استغلال الموارد المتاحة أفضل استغلال ممكن.

أولا: تعريف التسيير الاستراتيجي

يعد التسيير الاستراتيجي امتدادا طبيعيا لتطور نظام التخطيط الاستراتيجي*، و بالنظر إلى طبيعة الارتباط الموجود بين مصطلحي الإستراتيجية و التسيير الاستراتيجي، فقد أثار كل من كاسترو "J.L Castro"، جيران "F. Guérin" و لوريال "J. Lourial" إلى أن التطور التاريخي لهذين المصطلحين تجسد فيما يعرف بنموذج هارفارد¹.

* هو ذلك النظام المتكامل الذي يتم من خلاله تحديد رسالة المؤسسة في المستقبل، أهدافها، التصرفات اللازمة لتحقيق ذلك، و الجهود الموجهة نحو تخصيص الموارد، و قد أدى ذلك لتطور التخطيط الاستراتيجي مفاهيميا و تاريخيا، مما أدى إلى بروز ما يعرف بالتسيير الاستراتيجي سواء على مستوى البحوث و الدراسات أو على مستوى التطبيق في مجال الأعمال.

¹J Castro, F. Guérin, J Loural, Le modèle de 3 C en question, revue française de gestion mars, avril, 1998, p 75.

و حسب نموذج هارفارد، فإن تطور الفكر الاستراتيجي يرجع إلى سنوات الستينات و بالتالي فإن نظام التسيير الاستراتيجي كنموذج فكري و عملي انبثق أساسا من محاضرات السياسة العامة التي كانت تلقى في مدرسة هارفارد لإدارة الأعمال من طرف بعض الأساتذة، بحيث يكمن مضمون تلك السياسة في التنسيق بين مختلف وظائف المؤسسة بغية تحقيق الهدف الاستراتيجي المحدد، و في معالجة نقاط الضعف و استثمار نقاط القوة لدى المؤسسة مقارنة بمنافسيها، كما يقوم ذلك النموذج على التشخيص الداخلي و الخارجي، و تشكيل الإستراتيجية و تنفيذها¹. و قد جاء التسيير الاستراتيجي للمزاوجة بين التخطيط الاستراتيجي و التنفيذ الاستراتيجي بأبعاد عديدة شملت : الموارد، التنظيم، العلاقات بين الأطراف الفاعلة داخل المؤسسة، و احتل حيزا هاما في أدبيات التسيير، بل أخذ مكانة لا تقل أهمية عن مكانة الإستراتيجية نفسها لدى المسيرين و المنفذين على حد سواء².

لقد تعددت التعاريف التي تناولت التسيير الإستراتيجي باختلاف الباحثين في هذا المجال ، و باختلاف الهدف الذي يرغب كل باحث في تحقيقه، و يمكن تناول بعض التعاريف على النحو الآتي:

1- تعريف لبعض الكتاب الفرنسيين³:

يرون أن التسيير الإستراتيجي هو عملية تهدف إلى تحقيق رسالة المؤسسة، من خلال تسيير العلاقة بينها و بين البيئة التي تعمل فيها، و تتضمن هذه العملية: تخطيط، توجيه، تنظيم و رقابة القرارات و النشاطات ذات الصلة بإستراتيجية المؤسسة، كما تتعلق هذه العملية بكيفية صياغة الرؤية الإستراتيجية للمؤسسة، وضع أهدافها، صياغة و تنفيذ الإستراتيجية، ثم الأداء و العمل على إدخال التعديلات المناسبة و الضرورية في ضوء ما هو موجود كواقع فعلي.

2- تعريف هانجر و ويلن (Hunger - Wheelen)⁴:

التسيير الاستراتيجي هو عملية تطوير و صيانة العلاقة بين المؤسسة و البيئة التي تعمل فيها من خلال تحديد غايات، أهداف و استراتيجيات المؤسسة، و ما يتعلق بها من أنشطة تمارسها.

¹ سملاي يحضيه، أثر التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية وتنمية الكفاءات على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية- مدخل الجودة و المعرفة - أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، تخصص: تسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص13 .
² عبد المليك مزهودة، الفكر الاستراتيجي من نموذج SWOT إلى النظرية الإستراتيجية مجلة العلوم، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 04، جوان 2003.

³ Gerry Johnson et autres , Stratégique, 7ème édition, Pearson education, Paris, France, 2008, p17.

⁴Hunger. J. d, Wheelen T.L, Concepts of strategic, Management and Business policy, pearson education, Paris, France, 2002, 25.

3- تعريف أوربال (Oréal)¹:

التسيير الاستراتيجي هو عملية مهيكلية من الناحية الواقعية تضم تسلسل عمليات اختيار الأهداف استراتيجيا، إعداد الإستراتيجية اللازمة لتنفيذها، و من ثم وضع نظامها لهذا الخصوص يتعلق بالرقابة الإستراتيجية*.

4- تعريف سبيتزكي (H. Spitezki)²:

التسيير الاستراتيجي يمثل نمطا للتفكير و العمل على تنفيذ و ربط الأفكار العملية بالتوجهات الإستراتيجية و إدماج تنفيذ العملية ضمن الرؤى الكبرى للمؤسسة.

أما فيما يخص المفكرين العرب، يمكن التطرق لبعض تعريفاتهم المتعلقة بالتسيير الاستراتيجي فيما يلي³:

5- تعريف عبد السلام أبو قحف:

يمثل نمط الإدارة المستقبلي و الذي يساعد المنظمات في البحث عن و انتقاء و إدارة الميزات التنافسية بما يحقق لها النجاح و التميز في ظل بيئة تتسم بالمنافسة الشديدة و التغير السريع.

6- تعريف علي السلمي:

يمثل أسلوبا إداريا متميزا الذي ينظر إلى المنظمة في مجموعها كنظرة شاملة في محاولة لتعظيم الميزة التنافسية التي تسمح لها بالتفوق في السوق، احتلال مكانة و مركز تنافسي قوي و ذلك بتخاذ القرارات الإستراتيجية التي تأخذ في اعتبارها الفرض و المشكلات الحالية، و تهتم في نفس الوقت بالتعرف على المستقبل و الإعداد للتعامل معه.

و بناء على ما سبق يمكن إعطاء تعريف للتسيير الاستراتيجي على أنه:

"مجموعة القرارات و الممارسات المتعلقة بالتسيير، التي تحدد الأداء طويل الأجل للمؤسسة، أي الاهتمام بالنواحي المستقبلية للمؤسسة بكفاءة و فعالية، و صياغة الإستراتيجية، تحديد خيارات الإستراتيجية و تقييمها، و المفاضلة بينها، أي تحديد الاتجاه المستقبلي للمؤسسة و بيان ما تسعى إليه من خلال تحليل العلاقة بينها و بين البيئة التي تعمل فيها عن طريق صياغة الأهداف و الاستراتيجيات الخاصة بالنمو و تحديد محفظة الأعمال الخاصة بالمؤسسة".

¹ Oréal. S, Management Stratégique d'entreprise, édition economica, Paris, 1993, p 13.

* أنظر المبحث الثاني من الفصل الثاني.

² Spitezki. H, Stratégie d'entreprise, compétitivité et mobilité, édition economica, Paris, 1995, p 51.

³ محمد سمير أحمد، الإدارة الإستراتيجية و تنمية الموارد البشرية، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص 22.

ثانيا: مستويات التسيير الاستراتيجي

يعد نظام التسيير الاستراتيجي نظاما تسييريا شاملا للمؤسسة بمختلف وظائفها و وحداتها، فهو يهدف إلى توظيف مختلف الموارد الداخلية و اغتنام الفرص التي تتيحها البيئة التنافسية، و له ثلاث مستويات هي:

1- التسيير الاستراتيجي على مستوى المؤسسة:

يرتبط بتحديد الخصائص المميزة للمؤسسة عن باقي المؤسسات المنافسة، و يتم في هذا المستوى تحديد رسالة المؤسسة التي تسعى إلى تحقيقها و تخصيص الموارد اللازمة لبلوغها، إضافة إلى محاولة التنسيق بين وحدات الأعمال. و للتسيير الإستراتيجي على هذا المستوى أهدافا تتمثل فيما يلي:

- تحديد الخصائص المميزة للمؤسسة و بصفة خاصة الرؤية، و الرسالة، و الأهداف الإستراتيجية.

- تحديد السوق الذي ستتعامل فيه المؤسسة.

- تحديد و تخصيص الموارد المتاحة.

- خلق روح التعاون بين وحدات الأعمال.

2- التسيير الإستراتيجي على مستوى وحدات الأعمال:

هو عبارة عن تسيير وحدات الأعمال الإستراتيجية لتتمكن من تحقيق منافسة فعالة في مجال معين، أو سوق معين، أو منتجات معينة، و المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة. إن التسيير الإستراتيجي على هذا المستوى يحاول وضع أجوبة لعدد من الأسئلة، أهمها:

ما المنتج أو الخدمة التي سوف تقدمها الوحدة للأسواق، و من هم العملاء المحتملين لها؟

- كيف يمكن للوحدة أن تنافس بكفاءة مع منافسيها في نفس القطاع؟

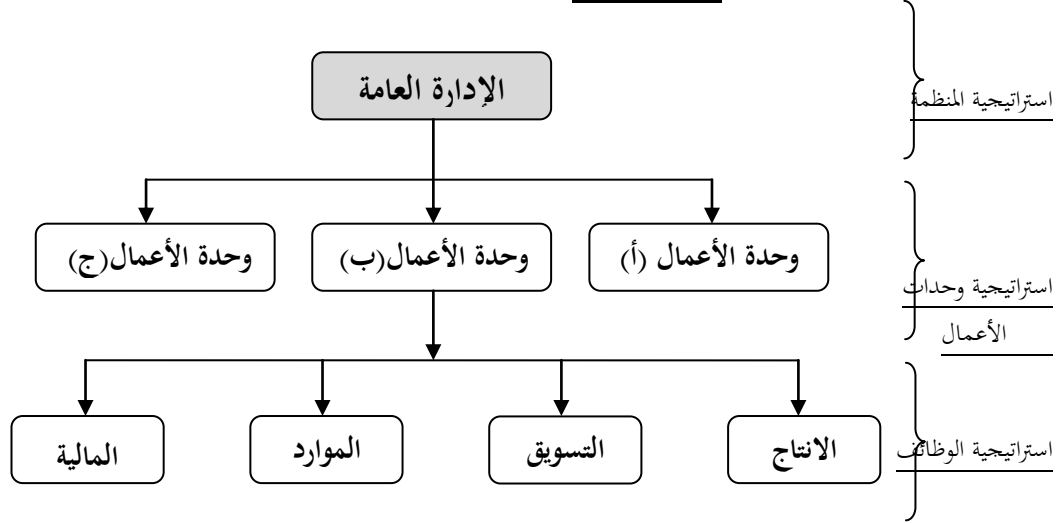
- كيف تساهم الوحدة في تحقيق أهداف المؤسسة؟

3- التسيير الاستراتيجي على المستوى الوظيفي:

يمارس التسيير الإستراتيجي على مستوى مختلف وظائف المؤسسة، كوظيفة الإنتاج، و التمويل ، و التسويق و الموارد البشرية، حيث نجد على هذا المستوى ما يعرف بالتسيير الإستراتيجي الوظيفي، بحيث تهتم كل وظيفة باستغلال مواردها و تسيير أنظمتها وفق منظور إستراتيجي ، و الذي يعد هاما و ضروريا لاستمرارها، فمثلا وظيفة الإنتاج تهتم بحجم الإنتاج و نوعيته و مستلزماته.

و بناء على ما سبق يمكن توضيح مستويات التسيير الإستراتيجي حسب الشكل الآتي:

الشكل رقم (III-1): مستويات الإدارة الإستراتيجية



المصدر: ثابت عبد الرحمن، جمال الدين محمد المرسي، الإدارة الإستراتيجية، الدار الجامعية، القاهرة، 2003، ص 49.

إن التسيير الاستراتيجي يمكن المؤسسة من تحديد رسالتها و وضع أهدافها الإستراتيجية و تخصيص الموارد و الإمكانيات بطريقة فعالة بسبب قدرتها على إحداث التغيير و التكيف و التنبؤ مع الضغوط التنافسية الجديدة، و هو ما يساهم في تنمية و تطوير الميزة التنافسية للمؤسسة، بدعم من نظام التشخيص الاستراتيجي لمتغيرات البيئة الداخلية و التنافسية للمؤسسة .

ثالثا: أهمية التسيير الاستراتيجي

تزداد أهمية التسيير الاستراتيجي باعتباره أحد أهم الأنظمة التي تساهم في استغلال الفرص و الاستفادة من نقاط القوة و تحقيق عوائد اقتصادية مرضية، كما أنه يمكن المؤسسة من وضع رؤية مستقبلية لمكانة متميزة من خلال تحقيق الفعالية في استغلال مواردها المادية و البشرية و كذا الاستفادة من الفرص التي تتيحها البيئة التنافسية و كذا مواجهة تهديداتها بما يمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها الإستراتيجية¹، كما أن انتهاز المؤسسات لنظام التسيير الاستراتيجي يحقق لها المزايا التالية²:

- وضوح الرؤية المستقبلية و اتخاذ القرارات الإستراتيجية، إذ أثبتت الدراسات العلمية أن المؤسسات التي تهتم بصياغة إستراتيجية ناجحة ليس فقط لأنها تمتلك موارد مالية و لكن أيضا لقدرتها على اتخاذ قرارات فعالة بسبب دقة المعلومات، و قدرة التنبؤ بتحولات البيئة التنافسية.

¹ سملاي يحضيه، مرجع سبق ذكره ، ص 16.

² إسماعيل محمد السيد، الإدارة الإستراتيجية، مفاهيم و حالات تطبيقية، مكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 1993، ص 26.

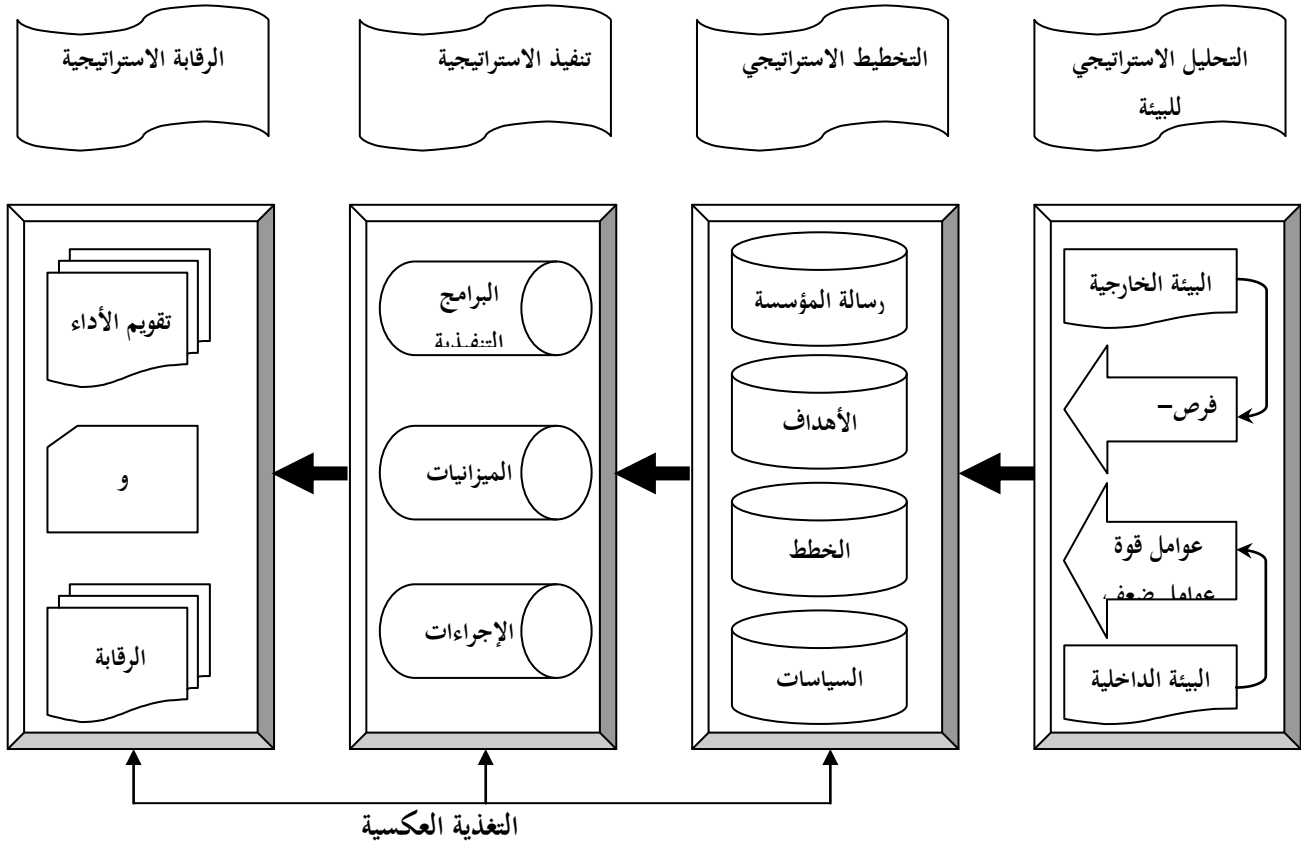
الفصل الثالث دور محاسبة التسيير في تحقيق رقابة استراتيجية في المؤسسة الاقتصادية

- تدعيم المركز التنافسي لأن التغيرات السريعة التي تحدث على مستوى البيئة قد تؤدي إلى انهيار بعض المؤسسات التي لا تعتمد على التسيير الاستراتيجي نظرا للمنافسة الشديدة.
- القدرة على إحداث التغير و التكيف مع الظروف المحيطة بالمؤسسة حيث تكتسب هذه الأخيرة صفة المرونة.
- تخصيص الموارد و الإمكانيات بطريقة فعالة، و ذلك باستغلال نقاط القوة و التغلب على نقاط الضعف ، إلى جانب تمكين المؤسسة من أن تكون أكثر اطلاعا و استجابة لمتغيرات البيئة.

رابعا: مراحل التسيير الاستراتيجي:

يمر التسيير الاستراتيجي بصفة عامة بأربعة مراحل أساسية يمكن إبرازها في الشكل الآتي:

الشكل رقم (III-2): مراحل التسيير الاستراتيجي



المصدر: أحمد عطا الله القطامين، التخطيط الاستراتيجي و الإدارة الإستراتيجية، دار مجدلاوي للنشر، بدون تاريخ ، ص 142.

من خلال الشكل نلاحظ أن هناك أربعة مراحل للتسيير الاستراتيجي يمكن تلخيصها فيما يلي:

1- مرحلة التحليل و الرصد البيئي:

تتعرف المؤسسات على بنيتها الداخلية و الخارجية عن طريق الخبرة و جمع البيانات الإحصائية بوسائلها التقليدية أو الحديثة، هذه الأخيرة التي استدللت نتيجة للتطورات الهائلة في عالم تكنولوجيا الاتصالات¹.

و التحليل البني هو استعراض و تقييم البيانات و المعلومات التي تم الحصول عليها عن طريق مسح البنية الداخلية و الخارجية و تقييم للمسيرين الاستراتيجيين في المؤسسة من أجل القيام بتحليلها استراتيجيا بهدف تحديد العوامل الإستراتيجية التي سوف تحدد مستقبل المؤسسة.

2- مرحلة صياغة الإستراتيجية:

و هي المرحلة التي توضع فيها الخطط طويلة الأجل لتتمكن الإدارة العليا للمؤسسة من استغلال الفرص و تجنب التهديدات و تزيد نقاط القوة و تحد من نقاط الضعف بأسلوب إيجابي و فعال و تحتوي عملية صياغة الإستراتيجية بشكل عام ما يلي²:

- على المستوى العام (التوجه العام للمؤسسة).
- تحديد رسالة المؤسسة و أهدافها الإستراتيجية.
- على مستوى الإدارات و القطاعات.
- تحديد الأهداف التكتيكية و بدائل الخطط و البرامج اللازمة.
- على مستوى الوحدات (الوظائف) من خلال:
 - تصميم و صياغة السياسات و إجراءات العمل.
 - تحديد و توزيع الأنظمة على الأفراد و الجماعات.
 - تحديد المسؤوليات و الصلاحيات و تكوين الكفاءات و القدرات و تنميتها.

3- مرحلة تنفيذ الإستراتيجية:

و هي المرحلة التي عن طريقها توضع الاستراتيجيات و السياسات موضع التنفيذ من خلال ما تسطره الإدارة العليا في هذا الخصوص من برامج، خطط، ميزانيات، قواعد، إجراءات،... إلخ.

¹ نعيم إبراهيم الظاهر، مرجع سبق ذكره ، ص 16.

² حسين الدوري، الإدارة الإستراتيجية و التميز الإداري: التخطيط الاستراتيجي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية،

4- مرحلة الرقابة الإستراتيجية:

- تقوم الإدارة العليا في هذه المرحلة بتحديد مدى نجاح خيارها الاستراتيجي المطبق في تحقيق غايات و أهداف المؤسسة، و يتم التقويم على مستوى المؤسسة ككل، مستوى وحدات الأعمال و الوظائف أيضا، و من خلال ذلك يتم إتباع عدة إجراءات للرقابة الإستراتيجية تتمثل في:
- مراجعة أسس بناء الإستراتيجية.
 - وضع معايير الأداء.
 - قياس الأداء.
 - اتخاذ القرارات اللازمة و القيام بالإجراءات المطلوبة.

خامسا: تحديات التسيير الاستراتيجي

يساعد التسيير الاستراتيجي المؤسسة على تحقيق أفضل النتائج خاصة من الناحيتين الاقتصادية و المالية، كونه يوفر دراسة عميقة للبنية الداخلية و الخارجية المتعلقة بالمؤسسة، مما يمكن هذه الخيرة من العمل على توظيف إمكانياتها و مواردها بطريقة فعالة و رشيدة، انطلاقا من استغلال الفرص و مواجهة المخاطر فالتهديدات و هو المعيار الأساسي و الهام لنجاح المؤسسات و منظمات الأعمال، غير أن واقع الممارسة يكشف عن رؤى جديدة تماما تمثل تحديات بالنسبة للتسيير الاستراتيجي للمؤسسة، نذكر منها :

1-زيادة وتيرة التغيرات:

وذلك من حيث الكمية و النوعية في جميع المنتجات، بل التغير السريع في بنية الأعمال كلها سواءا البيئة الثقافية (أذواق المستهلكين) أو البيئة السياسية أو البيئة الاقتصادية و البيئة التكنولوجية و المعلوماتية، كل ذلك يفرض على المؤسسات وضع استراتيجيات دقيقة لكي تتعامل من خلالها مع الفرص و التهديدات¹، لأن العوامل البيئية يمكن إدراكها مرة كفرصة و مرة كتهديد ، و التحدي الكبر هنا يكمن في كيفية التعامل مع هذه العوامل بشكل يخدم مصلحة المؤسسة بالدرجة الأولى.

2-ازدياد حدة المنافسة: فالمنافسة لم تعد مقتصرة على السعر و جودة المنتج فقط، بل تعددت لتشمل كل أنشطة المؤسسة، و تتضح هذه الصورة في ظهور منافسين جدد².

¹نعيم إبراهيم الظاهر، مرجع سابق، ص 14.

² سعد غالب ياسين، الإدارة الدولية، مدخل استراتيجي، دار اليازوري، عمان، 1998، ص 160.

3- الجمود و عدم المرونة في وظائف المؤسسة:

إن نجاح المؤسسات أصبح اليوم يرتبط بشكل كبير بوضع برامج للتدريب عالية المستوى (كل العمال و الموظفين للوقوف بهم على أحدث الوسائل التكنولوجية و المعلوماتية، المعرفية و الثقافية، لأن النجاح يتدعم بنشر ثقافة معتمدة على الشفافية، التعاون و التكاتف بين مختلف الأفراد العاملين في المؤسسة¹.

إضافة إلى الجانب المعرفي الذي يلعب دور هام في تحقيق هذا النجاح، فإذا توافر لدى المؤسسة: العامل الماهر، و المسير الكفاء، المعرفة المفيدة و المعلومة الصحيحة، كلها عوامل تساهم في زيادة رضا الزبون عن المنتجات أو الخدمات المقدمة من طرف المؤسسة.

4- ندرة الموارد:

تتصور المقاربة المبنية على موارد المؤسسة على أنها مجموع من الموارد منها ما هو عادي و متوفر لجميع المؤسسات، و بعضها خاص يمكنها من إنشاء و خلق أفضلية تنافسية و يميز بالمقارنة مع المؤسسات الأخرى² كل هذا يفرض على المؤسسات وضع استراتيجيات تضمن من خلالها توفير ما تحتاج إليه من موارد بالمقدار الكافي فضلا عن تأمين بقائها.

5- التحالفات و الشركات الإستراتيجية:

اتجهت الكثير من الشركات منذ عقود زمنية قليلة إلى سياسة التحالفات و الشركات الإستراتيجية المفتوحة مع الشركات العالمية الكبرى، و ذلك نتيجة لأسباب أهمها³:

- العولمة، و ما أدت إليه من تلاشي الحدود السياسية بين الدول في مجال الأعمال.
- ازدياد حدة المنافسة الأجنبية في الأسواق المحلية و الإقليمية.
- حرية التبادل التجاري، و ما فرضته الاتفاقيات الدولية من تخفيضات كبيرة للتعريفات الجمركية و ما يرتبط بكل هذه الأمور من طرف الدولة الموقعة.
- ندرة الموارد الطبيعية التي تعتمد عليها مؤسسة ماض دولتها، و توافرها في دولة مؤسسة أخرى تعمل في نفس المجال.

¹ Ostoff. F, L'entreprise horizontale, édition dunod, Paris, 2000, p11.

² Sargis. C, Processus d'identification des compétences clés, les cahiers de la recherche de CLAREE, Lille, 2000, p 02.

³ نعيم إبراهيم الظاهر، مرجع سابق، ص 15.

المبحث الثاني: أساسيات الرقابة الإستراتيجية

يهتم هذا المبحث ببيان أساسيات المرحلة الأخيرة من مراحل التسيير الاستراتيجي و هي مرحلة الرقابة الإستراتيجية، إذ تهدف هذه المرحلة إلى التأكد من توافق العمليات السابقة للتسيير الاستراتيجي مع بعضها البعض و بالشكل الذي يمنح للمؤسسة صفة النجاح (الكفاءة و الفعالية)، كما تعمل الرقابة الإستراتيجية على منع الفشل في تطبيق الخطط و الاستراتيجيات و في نفس الوقت تعزيز فرص النجاح، من خلال تزويد المسيرين بأدوات مناسبة لمراقبة الانجازات في مختلف مراكز العمل و الإنتاج في المؤسسة، أي أن الرقابة الإستراتيجية تشكل جزءا أساسيا من وظيفة المسير الاستراتيجي، و التي تتمثل في إتمام الأنشطة كما تم التخطيط لها بحيث تتضمن مراقبة، تقويم و تحسين النشاطات المختلفة التي تحدث داخل المؤسسة، و بالتالي إمكانية التعرف على الانحرافات، محتملة الحدوث ليتسنى للمسير الاستراتيجي اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب لضمان سير العملية الإستراتيجية بالاتجاه الصحيح.

المطلب الأول: تعريف الرقابة الإستراتيجية و أهميتها

إن المفهوم الحديث للرقابة الإستراتيجية مغاير بصورة جذرية بسبب اتجاهات المنافسة الجديدة و الشديدة في بيئة الأعمال، و بالذات الآثار الكبيرة التي تركتها الشركات العالمية في مجال إبداع أفكار جديدة و تطبيق أنظمة و تقنيات متقدمة في الرقابة. و قد تعددت تعاريف الرقابة الإستراتيجية باختلاف المهام المطلوبة من نظام الرقابة، و قد اهتم بها الكثير من المفكرين و الباحثين ، لأن الانحراف في الإستراتيجية مكلف جدا للمؤسسة و له نتائج كبيرة مؤثرة عليها و في الكثير من الأحيان قد يخرجها من مجال الأعمال و من دائرة المنافسة.

الفرع الأول: تعريف الرقابة الإستراتيجية

تشير عملية الرقابة الإستراتيجية إلى عملية المقارنة بين الإستراتيجية المخططة و نتائج الإستراتيجية المطبقة فعلا، من حيث إدراك المسيرين لما يتعين الرقابة عليه، معرفة الأهداف و من ثم استخلاص الأحكام.

و يمكن ذكر مجموعة من التعاريف التي قدمها بعض المفكرين و الباحثين حول مفهوم الرقابة الإستراتيجية فيما يلي:

أولاً: يقصد بالرقابة الإستراتيجية تحديد مدى قدرة المنظمة على تحديد الأهداف و الغايات بنجاح، و إن من مهام الرقابة الإستراتيجية هي إعادة تكييف إستراتيجية المنظمة لتحسين قدراتها في تحقيق أهدافها¹.

ثانياً: الرقابة الإستراتيجية تمثل ذلك النظام الذي يساعد الإداريين على قيامهم بتقييم مدى التقدم الذي تحرزه المنظمة في تحقيق أهدافها، و في تحديد بعض مجالات التنفيذ التي تحتاج إلى عناية و اهتمام أكبر أو هي نوع خاص من الرقابة التنظيمية التي تركز على رقابة و تقويم عمليات التسيير الاستراتيجي للتأكد من تنفيذها بشكل صحيح، أي التأكد من أن النتائج المخططة يجري تنفيذها بشكل فعلي مناسب².

ثالثاً: الرقابة الإستراتيجية هي نظام مصمم أساساً لخدمة المسيرين و المديرين في تقييم الجوانب ذات الصلة بإستراتيجية المؤسسة من حيث مساهمتها في تحقيق الأهداف و تقديم الدعم للمسائل التي تحتاج إلى معالجة حين وجود انحرافات في هذا الصدد³.

رابعاً: الرقابة الإستراتيجية هي عملية التأكد من أن الإستراتيجية الموضوعة موضع التنفيذ في المنظمة قد ساهمت في بلوغ رسالة المنظمة و أهدافها الإستراتيجية⁴.

خامساً: الرقابة الإستراتيجية هي أداة لقياس و تقييم فاعلية و كفاءة الإستراتيجية التي وقع عليها الاختيار و على النحو الذي يمكن من بلوغ الأهداف التنظيمية و تحقيق رسالة المنظمة، و الرقابة

¹ زكريا مالك الدوري، الإدارة الإستراتيجية، مفاهيم و عمليات، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2005، ص 317.

² Certo. C. Samuel, Peter. J. Paul, Strategic management, « A focus on process, Mc Gran-ill, New York, 1995, p 148.

³ Harison. J. S, John. C. H, strategic management, South Western College Publishing, 1998, p 301.

⁴ السعد مسلم علاوي شبلي، الغالي طاهر محسن منصور، السياسات الإدارية، المفهوم الصياغة و الحالات الدراسية - دار الكتب للطباعة و النشر، البصرة، العراق، 1992، ص 57.

الإستراتيجية بهذه الكيفية، إنما هي وظيفة متممة لعملية التخطيط الإستراتيجي تساعد في إجراء تقييم و رقابة لمسيرة المنظمة باتجاه الأهداف الواضحة و المحددة¹.

سادسا: الرقابة الإستراتيجية هي العملية التي تركز على الكيفية التي تكون فيها المنظمة فاعلة في تحقيق أهدافها من خلال الآتي²:

- 1- تقييم بيئة المنظمة باعتماد التحليل الإستراتيجي.
- 2- تأسيس تصور منظمي و رسالة و من ثم تأسيس توجه منظمي.
- 3- تطوير طرائق للتعامل مع المنافسين بغية الوصول للأهداف و تحقيق رسالة المنظمة.
- 4- وضع الخطة الإستراتيجية و ترجمتها إلى فعل منظمي داخلي.

سابعا: الرقابة الإستراتيجية تعرف بأنها نظام للتعرف على مدى تنفيذ خطط المنظمة أي مدى نجاحها في الوصول إلى أهدافها و غاياتها، و ذلك من خلال مقارنة ما تم تنفيذه فعلا مع ما هو مخطط و تعديل الإستراتيجية على أساس نتائج التنفيذ، و بذلك تتحسن قدرة المنظمة على إنجاز أهدافها و غاياتها³.

ثامنا: الرقابة الإستراتيجية هي نظام للتأكد من تحقيق المنظمة لأهدافها و ذلك من خلال وضع مستويات للأداء المستهدف ثم قياس الأداء الفعلي و مقارنته مع المعايير الموضوعية للتعرف على مدى تحقيق أهداف الأداء الإستراتيجية⁴.

و انطلاقا من كل ما سبق من تعاريف نستنتج أن " الرقابة الإستراتيجية هي نظام مصمم لخدمة المسيرين الاستراتيجيين و مساعدتهم على تقييم الجوانب ذات الصلة بإستراتيجية المؤسسة، و تحديد مدى نجاح خيارهم الإستراتيجي المطبق في تحقيق غايات و أهداف المؤسسة، كما تمثل عملية تظهر للإدارة نتائج الأداء لتحديد، تقييم و تعديل الأحداث و العوامل ذات الأهمية بالنسبة للمؤسسة "

¹ جواد شوقي ناجي، الإدارة الإستراتيجية، دار و مكتبة الحامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص48.

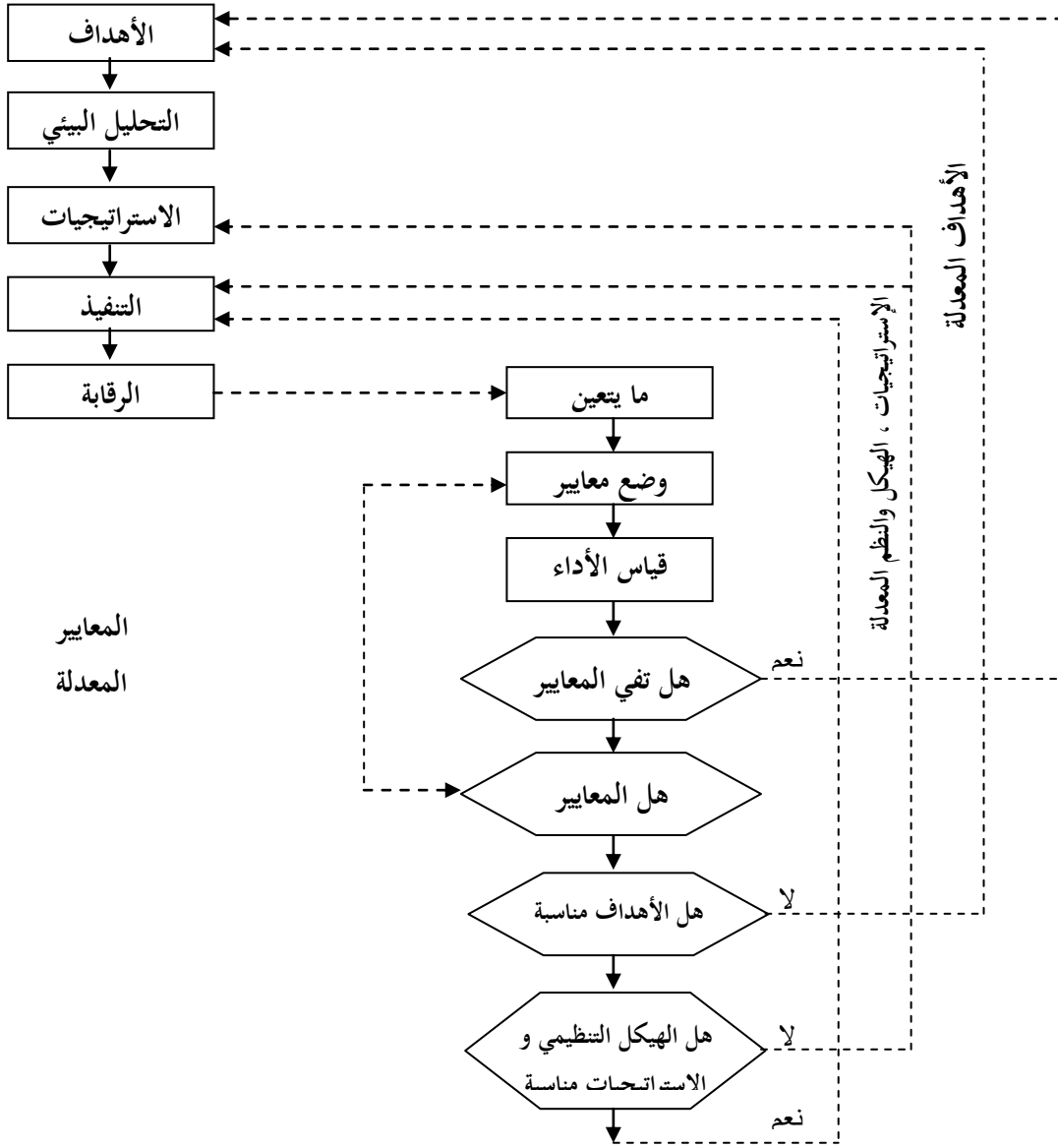
² الخفاجي نعمة عباس، الإدارة الإستراتيجية، المدخل - المفاهيم - العمليات، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 78.

³ حنان تركمان، الرقابة الإستراتيجية و دورها في الأداء، أطروحة دكتوراه في إدارة الأعمال، جامعة دمشق، سورية، 2007/2006، ص 08.

⁴ عبد اللطيف عبد اللطيف، حنان تركمان، الرقابة الإستراتيجية و أثرها على زيادة فعالية أداء المنظمات، مجلة جامعة تشرين للدراسات و البحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد 27، العدد 4، 2005، ص 130.

و انطلاقا من التعاريف السابقة أيضا يمكن توضيح عملية الرقابة الإستراتيجية حسب الشكل الآتي:

الشكل رقم (III-3): عملية الرقابة الإستراتيجية



المصدر: صالح عبد الرضا رشيد، إحسان دهش جلاب، مرجع سابق، ص 393.

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن عملية الرقابة الإستراتيجية عملية ذات جانبيين هما: القياس (تحديد ما يتعين قياسه، تحديد معايير القياس، قياس الأداء) و التقييم الاستراتيجي (مقارنة الأداء الفعلي مع المعيار و اتخاذ الإجراء التصحيحي)، و هذه العملية تتأني ثمارها من بلوغ المنظمة حالة النجاح (الكفاءة و الفعالية).

الفرع الثاني: أهمية الرقابة الإستراتيجية

تبرز أهمية الرقابة الإستراتيجية في كونها وسيلة فعالة تزيد من قدرة المديرين على تعديل خياراتهم الاستراتيجية بصورة مستمرة، و ذلك بسبب التغيرات المستمرة في المتغيرات البيئية المختلفة، لذلك فالرقابة الإستراتيجية تعكس حالة تكييف المؤسسة مع بيئتها الخارجية و الداخلية، و تعد بمثابة اختبار لدرجة المواءمة بين الخطط، الإجراءات، السياسات و البرامج مع متغيرات البيئة الخارجية و الداخلية أيضا. إضافة إلى أن الرقابة الإستراتيجية تزود بالتغذية العكسية، مما يعني إمكانية تحديد فيما إذا كانت مراحل عملية التسيير الاستراتيجي مناسبة و متناسقة و تعمل بالشكل الصحيح.

و هناك من يرى بأنه توجد أغراض أخرى للرقابة الإستراتيجية هي¹:

- تحسين الكفاءة التشغيلية.
- تسهيل إدارة التغيير.
- تطوير ثقافة المؤسسة.
- المساعدة في تطبيق طرق الإدارة الحديثة كإدارة الجودة الشاملة.

فنظام الرقابة الفعال يمكن من نشر و استغلال الموارد في أماكن استخدامها بأكثر كفاءة، و من ثم العمل على تحسين جودة المنتجات و الخدمات، كما يساهم في توزيع خبرة و مهارة المديرين في مختلف أرجاء المؤسسة.

و تتجلى أهمية الرقابة الإستراتيجية في تحقيق الكفاءة المتفوقة، الجودة و التحديث بالإضافة إلى الاستجابة للعملاء، و كلها أسس تسمح بتحقيق مزايا تنافسية داخل المؤسسة. و يمكن التطرق إلى هذه الأسس كما يلي²:

1- الرقابة و الكفاءة:

معرفة كفاءة المديرين في استغلال موارد المنظمة، لا بد أن يكونوا قادرين على قياس وحدات المدخلات بدقة ليتم استخدامها لإنتاج وحدات المخرجات و لا بد أن يحتوي نظام الرقابة على مقاييس معتمدة و تساعد على تعميم مدى كفاءتهم في إنتاج وحدات المخرجات.

¹ زكرياء مطلق الدوري، مرجع سبق ذكره، ص 319.

² عبد اللطيف عبد اللطيف، حنان تركمان، الرقابة الإستراتيجية و دورها في الأداء، مرجع سبق ذكره، ص 11.

2 - الرقابة و الجودة:

تتمحور المنافسة اليوم بين المؤسسات حول الجودة، و هنا يأتي دور نظام الرقابة في تحديد ما يتعلق بجودة المنتج أو الخدمة، و يقوم المديرون باستحداث نظام رقابة يعمل بصفة مستمرة في قياسها ليتمكنوا من إدخال تحسينات مستمرة عليها، مما يمنحهم اكتساب مزايا تنافسية في هذا الصدد.

3-الرقابة و التحديث:

تساعد الرقابة الإستراتيجية على رفع مستوى عملية التحديث في المنظمة، و يمكن للمسؤولين مساعدة موظفيهم على الإبداع بخلق بيئة تنظيمية مناسبة.

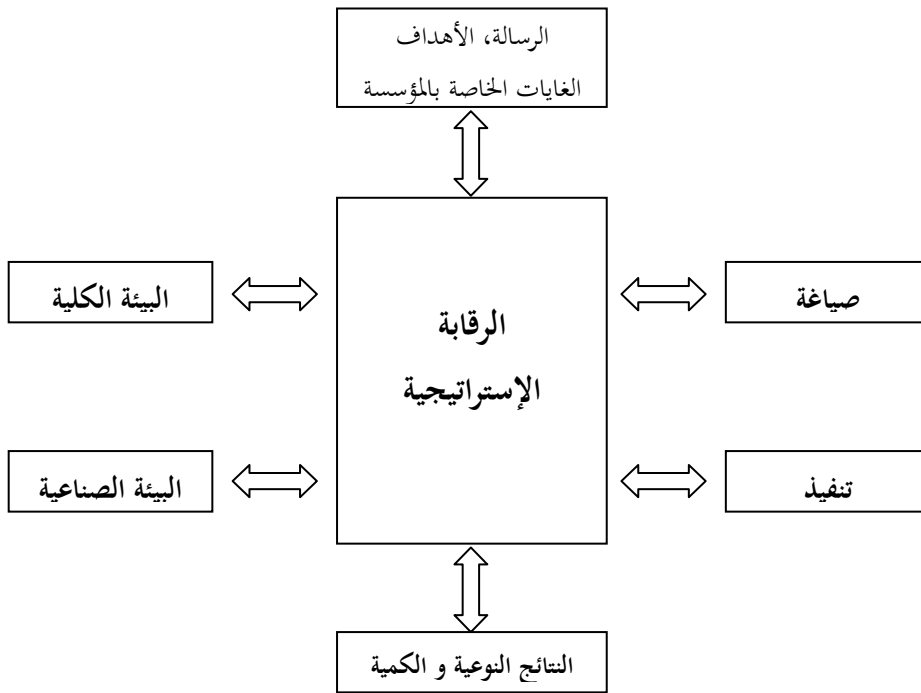
4-الرقابة و الاستجابة للعملاء:

يتمكن المديرون الإستراتيجيون من تحسين كفاءة مؤسساتهم في زيادة رضا العملاء من خلال تطوير نظام الرقابة الذي يسمح بتقييم مدى ايجابية اتصال موظفيهم مع العملاء، و ذلك للوقوف على مدى الحاجة للبرامج التدريبية إضافة إلى أن شعور الموظف بأن سلوكه مراقب يجعله أكثر ميلا للتعاون بشكل أفضل مع العميل.

إن الرقابة الإستراتيجية هي ليست فقط استجابة للأحداث بعد وقوعها، بل أيضا مساعدة المؤسسة على استباق الأحداث المتوقعة و الاستجابة السريعة للفرص الجديدة، أي وضعها على الطريق الصحيح.و يمكن النظر إلى الرقابة الإستراتيجية كعملية تتوسط العديد من التفاعلات المستمرة بين المتغيرات البيئية و الأبعاد الداخلية للمؤسسة، فهي وسيلة مرشدة و ناصحة و تحدد مجالات الإخفاق أو التصحيح المطلوب لنجاح مجمل أعمال الأنظمة الإدارية في المؤسسة.و يمكننا تصور موقع الرقابة الإستراتيجية بين وظائف التسيير الأخرى كما يلي:

لابد من وضع خطة إستراتيجية في ضوء رسالة المنظمة و أهدافها و غاياتها و من ثم وضع سياسات و إجراءات لتنفيذ الخطة، بعد ذلك لابد من ترتيب و تنسيق و توجيه جهود الأفراد العاملين لتنفيذ تلك الخطة، و بعد ذلك لابد من القيام بعملية المتابعة و التقييم للتأكد من سلامة التنفيذ و في حال عدم مطابقة المنفذ فعلا مع ما هو مخطط لابد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، إما بتعديل الخطة أو محاولة تحسين الأداء.بالإضافة إلى كل ما سبق، فإن الرقابة الإستراتيجية لها أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة، كونها تربط هذه الأخيرة بعناصر أخرى مختلفة مهمة كربط المتغيرات الداخلية للمؤسسة مع بيئتها الخارجية، و يمكن إبراز أهمية الرقابة الإستراتيجية كوسيط كما يلي:

الشكل رقم (III-4): الرقابة الإستراتيجية كوسيط



المصدر: Wright Peter, Kroll Mark. J, Strategic Management concept and cases, New Jersey, Prentice, Inc, 1996, P 246 .

فمن خلال الشكل السابق يمكن النظر إلى الرقابة الإستراتيجية على أنها وسيط يربط المؤسسة بعدة عناصر أخرى كيربط بيئتها الداخلية ببيئتها الخارجية انطلاقا من الأخذ بعين الاعتبار لمقاييس الأداء الكمية و النوعية في ضوء تحديد رسالة المنظمة، أهدافها و غاياتها. فبيئة المؤسسة تمثل ركيزة أساسية للرقابة الإستراتيجية بسبب التغيرات المستمرة المتعلقة بها و هذا يتطلب استمرارية فحص المطابقة بين المؤسسة و تغيرات البيئة الخارجية، أي ينبغي ضرورة تعديل عمليات المؤسسة لحماية نفسها إزاء التهديدات الخارجية من خلال توفير استثمار فرص خارجية جديدة.

أما التركيز على البيئة الصناعية فهو لنفس الغرض السابق مع أهمية التذكير بأن التحليل البيئي لكل من البيئة الخارجية و مستويات الصناعة لا يتحدد بالماضي أو بالحاضر فقط بل تحتاج الإدارة العليا إلى تقدير الاتجاهات البيئية المستقبلية.

أما فيما يخص العمليات الداخلية فتكون من خلال مراقبة و تقويم صياغة إستراتيجية المؤسسة و تنفيذها، الأمر الذي يستدعي من المسيرين الاستراتيجيين رؤية واضحة لإستراتيجية المؤسسة و مستقبلها و مدى فاعلية الإستراتيجية في تحقيق رسالة المؤسسة و أهدافها.

المطلب الثاني: خطوات الرقابة الإستراتيجية

لكي تكون الرقابة الإستراتيجية فعالة في المجالات التي تختارها المؤسسة، وحتى تؤدي الأغراض التي وجدت من أجلها، لا بد أن تمر بسلسلة خطوات منطقية متتابعة بشكل منطقي و واقعي يحقق الهدف من الرقابة، خاصة و أن تنفيذ الخطة الإستراتيجية للمؤسسة يتطلب نظام رقابة فعال يسمح بمقارنة الأداء الفعلي مع النتائج المرغوبة، ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

الفرع الأول: خطوة تحديد ما يجب قياسه

عملية الرقابة الإستراتيجية إنما هي عملية التأكد من أن الإستراتيجية الموضوعة موضع التنفيذ قد ساهمت في بلاغ رسالة المؤسسة و أهدافها الإستراتيجية، أي هي أداة لقياس و تقييم فاعلية و كفاءة الإستراتيجية التي وقع عليها الاختيار، و على النحو الذي يمكن من بلوغ الأهداف التنظيمية و تحقيق رسالة المؤسسة، و من ثم فإن الإدارة العليا إلى جانب الإدارة التنفيذية تحتاج إلى تحديد الأنشطة، العمليات و النتائج المتحققة في التنفيذ الفعلي للاستراتيجيات، السياسات، الخطط و البرامج الواجب متابعتها و تقييمها و التي يمكن أن تخضع للقياس بطريقة مقبولة و موضوعية، مع التركيز على العناصر الأكثر أهمية في كل عملية أو نشاط سوف يخضع للقياس، و ذلك من خلال اختيار نوعية الرقابة سواء كانت كمية أو نوعية أم كمية و نوعية معا، إن كانت الرقابة سابقة أم لاحقة... إلخ، أي لا بد من تحديد أهداف الأداء و التركيز في أكثر العناصر دلالة في كل عملية، و يجب قياسها بشكل ثابت و موضوعي¹.

هذه المرحلة تختلف فيها أساليب تقييم إستراتيجية المؤسسة باختلاف البيئة التي تعمل فيها هذه الأخيرة، فإذا كانت البيئة مستقرة نسبيا أو قابلة للتنبؤ فإن تقييم الإستراتيجية يصمم بشكل أساسي للمحافظة على الاتجاه الذي تسيير به هذه الإدارة و مقدار الحركة. أما إذا كانت البيئة تتغير باتجاه مختلف جذريا عن الاستراتيجيات السابقة، و إن الافتراضات التي بنيت عليها الاستراتيجيات السابقة أصبحت غير صالحة²، أي أن هذه المرحلة ترتبط بمراجعة سبب اختيار الإستراتيجية الحالية إعادة تقييم الفرص و التهديدات الخارجية و إعادة تقييم نقاط القوة و الضعف الداخلية للمؤسسة.

¹ عبد اللطيف عبد اللطيف، حنان تركمان، الرقابة الإستراتيجية و أثرها على زيادة فعالية أداء المنظمات، مرجع سبق ذكره

، ص 133 .

² كاظم نزار الركابي، مرجع سبق ذكره ، ص 299.

الفرع الثاني: خطوة وضع معايير الأداء

يتم في هذه الخطوة وضع معايير مرغوب فيها فيما يتعلق بالأداء في المجالات الوظيفية المختلفة، و الواقع أن هذه العملية ليست عملية سهلة، خاصة عندما يتوافر أمام المؤسسة عدد من البدائل التي ينبغي عليها أن تختار بينها، و ينبغي أن تؤخذ مجموعة من الشروط في وضع و تحديد المعايير هي¹:

- **استقرار المعايير:** أي مدى ملائمة المعيار الموضوع لجميع النقاط التي سوف يقاس الأداء فيها.
- **الوقت:** أي لا بد من تحديد إجابة عن السؤال الآتي: هل تقييم هذه الفعالية يتم قبل أم بعد أم أثناء الفعالية.
- **دقة و تنوع المعيار:** إذ ليست جميع المعايير سهلة الاحتساب، بل هناك طرق مختلفة لتقدير المعايير.

و بعض النظر عن نوع المعيار المستخدم ينبغي أن يتصف بمجموعة من الصفات المهمة مثل: الواقعية، إمكانية التحقق، المرونة إلى جانب الفهم و القبول من قبل المستخدمين، كما أن خطوة وضع معايير الأداء تتطلب التعامل مع القضايا الأساسية الآتية²:

- تحديد خصائص الأداء الجيد: فعادة ما يتسم العميل الجيد بعدة خصائص هو صفات يجب تحديدها للحكم على مستوى الأداء الفعلي.
- تحديد معيار أو مقياس لكل خاصية: بعد تحديد الخصائص يجب العمل على تحديد المستويات المطلوبة لهذا الأداء.
- ربط النتائج بمسؤولية كل فرد/جماعة: لتحديد أسباب الاختلافات و المسؤول عنها و معالجتها أيضا لمحاسبة الفرد عن نتائج أعماله يجب ربط النتائج المحققة بأداء الفرد نفسه ، أما إذا تعثر تحديد أداء الفرد فيجب ربط النتائج بمسؤولية الجماعة.
- مراجعة النقاط الإستراتيجية: يجب التركيز على النواحي التي يؤدي حدوث انحراف بها إلى خطورة كبيرة تهد تحقيق المنظمة لأهدافها.
- مراجعة طرق العمل: توجد بعض الحالات التي تكون فيها الرقابة على طرق العمل أهم و أسرع من مراقبة النتائج، و حيث أنها تؤدي إلى تخفيض التكلفة و تحقيق نتائج ايجابية و تبرز مجالات الخدمات.

¹المرجع نفسه، ص 302.

²عبد السلام أبو قحف، أساسيات الإدارة الإستراتيجية، الإشعاع للطباعة و النشر، الطبعة الثانية، الإسكندرية، مصر، 1997، ص 420.

● حدود السماح: حيث أن كل معيار يتضمن حدودا للسماح و التي تحدد الانحرافات المسموح بها و وضع المعايير ليس فقط للمخرجات النهائية بل و للعمليات الوسيطة، و تأخذ معايير الرقابة الإستراتيجية صوراً مختلفة:

✓ **المعايير الكمية:** يتوقف تقييم أداء المؤسسة الحالي كماً على مقارنة النتائج الحالية للمؤسسة بنتائجها الماضية أو بنتائج منافسيها، و من بين عناصر المقارنة يمكن ذكر: صافي الأرباح، سعر السهم العادي و نسبة توزيعات الأرباح، صافي الربح للهم الواحد، إلخ....

و على المسيرين الاختيار من بين هذه القائمة للمعايير الكمية ما يروونه أقرب و أهم قصد التقييم.

✓ **المعايير النوعية:** توجد العديد من هذه المعايير بدءاً من قياس مدى مواءمة الرسالة للمتغيرات البيئية و اتساق الإستراتيجية مع الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها المؤسسة، مروراً بمدى إمكانية المخططون الإستراتيجيون التفاعل مع صانعي الإستراتيجية و انتهاء بدرجة جودة استخدام المنتج بسهولة و يسر، أو قوة تحمل المنتج أو درجة الاعتماد عليه، و تمتاز هذه المعايير بصعوبات الاتفاق على قياسها، لأنها تنطوي أحياناً على بعض جوانب الحكم الشخصي و التفضيلات غير الموضوعية¹.

✓ **المعايير الزمنية:** تعتمد هذه المعايير على وحدة الزمن أساساً للقياسات الموضوعية كوضع جدول زمني لتنفيذ مشروع جديد مثلاً.

✓ **المعايير المالية:** تمثل المؤشرات التي تعتمد على الوحدة النقدية مثل: العائد على رأس المال المستثمر، هامش الأرباح... إلخ، أو استخدام الوحدات النقدية للتعبير عن المعايير الرقابية التي تعكس عامل التكلفة مثل: أجور المديرين، تكلفة الخدمات البريدية، تكلفة الخدمات البريدية، تكلفة منح الائتمان، إلخ.

¹ كاظم نزار الركابي، مرجع سبق ذكره، ص 303.

الفرع الثالث: خطوة قياس الأداء و اتخاذ الإجراءات التصحيحية

بعد تحديد معايير الأداء التي ترى المؤسسة أنها تفي باحتياجاتها، تأتي خطوة قياس الأداء الفعلي و مقارنته بالمعايير المحددة، و هذه الخطوة تتضمن جانبين هما:

- قياس النتائج الفعلية للأداء و تحديد الانحرافات عن المعايير الموضوعية.
- توصيل البيانات و المعلومات إلى مراكز المسؤولية لتحليل الانحرافات و اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة في الوقت المناسب.

أولاً: قياس الأداء:

جوهر خطوة القياس في عملية الرقابة هي جمع المعلومات التي تمثل الأداء الفعلي للنشاط أو للأفراد، و تتوقف فاعلية هذه الخطوة على دقة و صحة المعلومات حول الأداء الفعلي، و على إجراء القياس في الوقت المناسب.

و يلزم القياس التطرق إلى العناصر الآتية التي تعد جد مهمة في هذه الخطوة:

1- قياس الأداء يجب أن ينصب على النشطة أو النتائج الهامة (الشيء المراد قياسه)، على أن يشمل الجانبين (الكمي و النوعي)، رغم أن عملية جمع المعلومات الكمية في غالب الأحيان تكون أسهل من جمع المعلومات النوعية و أقل تكلفة، فمثلاً المعلومات المتعلقة بقياس عدد الزبائن المستفيدين من خدمة ما تكون أسهل من حيث جمعها و دقة تحديدها أكثر من المعلومات المتعلقة بالأداء الفكري لموظفي البيع.

و بالتالي يعتمد قياس الأداء على جمع المعلومات حول الأداء الفعلي للإستراتيجية، و من ثم فهو يقوم على التغذية العكسية، أي لنقل المعلومات بشكل معاكس للشكل الأصلي لإرسال رسالة أو معلومة، و في هذا الإطار فإن معظم المؤسسات تحاول تطوير نظم معلوماتها باستخدام الإعلام الآلي قصد تسهيل عملية تحليل و تصنيف البيانات، كما أن ربط الوحدات باستخدام الحاسب الآلي يزيد من فاعلية النظام الرقابي المستخدم و يؤمن المعلومات اللازمة لمختلف المستويات الإدارية في الوقت المناسب.

2- قياس الأداء ينبغي أن يرتبط بأسلوب و نطاق قياس ملائم (كيفية القياس)، معنى ذلك، هل ينبغي قياس شامل لنتائج العمليات و نتائج الأنشطة، أم يتم الاقتصار على بعضها فقط؟ ففي الحقيقة فإنه بالنسبة لبعض العمليات ينبغي الاكتفاء بجزء منها أو ببعض الأنشطة الفرعية فقط، و يعتبر المسيرين الإستراتيجيون مسؤولين عن تقرير أي الأنشطة التي يجب قياس نتائجها بشكل شامل أو جزئي.

3- قياس الأداء يجب أن يرتبط بالتوقيت المناسب له، و هذا الأخير، يتوقف على الهدف من وراء القياس، و يكون قياس الأداء مبني على ثلاثة أنواع من الرقابة على الأقل¹:

أ- الرقابة التوجيهية:

تهدف إلى اكتشاف الانحرافات في الأداء عن المعايير الموضوعة لكي تقوم الإدارة بالإجراءات التصحيحية اللازمة قبل الانتهاء من العمل موضوع الرقابة، فإذا اكتشفت المؤسسة تغييرا في جوانبها أو في جوانب بيئتها فتقوم بالتعديل في اختيارها الاستراتيجي.

ب- الرقابة التي تهدف إلى الموافقة على التصرف من عدمه:

هي الرقابة الخاصة بالموافقة أو عدم الموافقة عن تصرف معين، بحيث أنها تحتوي على نوع من الرقابة يأتي بعد الانتهاء من أداء مرحلة لعمل ما يتم في مراحل متتابعة و ذلك بفرض تقييم ناتج هذه المرحلة و اتخاذ قرار بالانتقال إلى المرحلة التالية من عدمه.

ج- الرقابة التي تهدف إلى تقييم النتائج عقب الانتهاء من القيام بالعمل موضع الرقابة:

ينتظر هذا النوع من الرقابة انتهاء العمل بالكامل (بجميع مراحلها) ثم يبدأ قياس النتائج و مقارنتها بالمعايير الموضوعة في هذا الخصوص.

بعد القيام بعملية قياس الأداء، يتم القيام بعملية المقارنة بين الأداء الفعلي و الأداء المرغوب فيه لتحديد ما إذا كان هناك تطابق بينهما أم أن هناك اختلاف قصد تحديد الفجوة بينهما، و تجدر الإشارة هنا إلى أنه يعد أمرا غير واقعا تطابق نتائج قياس الأداء الحالي مع المعايير الموضوعة في كل الحالات، لذا ينبغي على المؤسسة، حتى يكون نظامها الرقابي عمليا بتحديد مدى مقبول، يختلف فيه الأداء الفعلي عن المعايير المستهدفة، و من هذا فإن عملية المقارنة تتطلب تحديد النطاق أو المدى الذي يقع فيه الداء مخالفا للمعايير المستهدفة، و لكنه يكون مقبولا، لذلك فإن نجاح هذه العملية تتطلب:

- تحليل دقيق للمعلومات و البيانات المتعلقة بالداء الفعلي و التي يتم جمعها عن طريق الملاحظة الشخصية أو عن طريق التقارير.
- إعطاء أهمية للخبرة في إجراء عملية المقارنة لتقدير أهمية الاختلاف و الانحراف عن المعايير المرغوب تحقيقها.

¹ كاظم نزار الركابي، مرجع سابق، ص ص 304، 305 بتصرف.

ثانيا: اتخاذ الإجراءات التصحيحية

تقوم المؤسسة كمرحلة أخيرة في نظام الرقابة الإستراتيجية ببعض التصرفات التي تؤدي إلى تصحيح الانحرافات المؤشرة (إيجابية أو سلبية) بين الأداء الفعلي و المعايير الموضوعة، و في هذا الإطار نصل إلى خيارين:

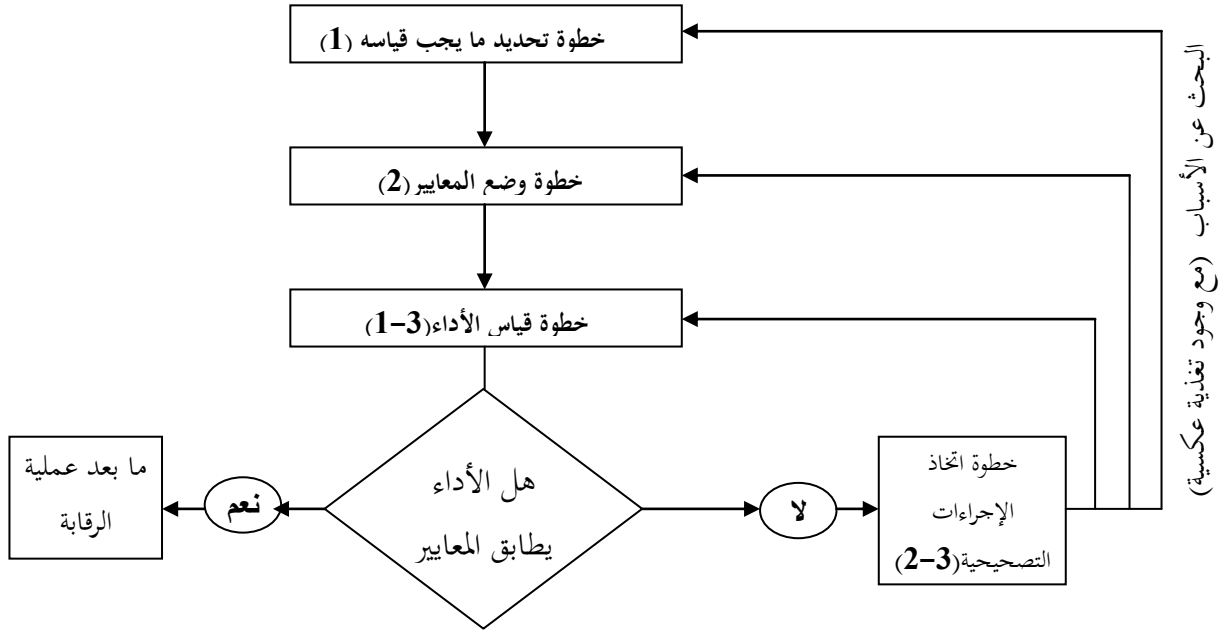
- 1- وجود تطابق بين الأداء الفعلي و الأداء المخطط، و بالتالي نتابع عملية الرقابة في هذه الحالة.
- 2- وجود انحراف عن الأداء المخطط، و بالتالي نقوم باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، و يكون ذلك بالبحث عن الأسباب التي أدت إلى الانحراف بعد تشخيصه من مختلف جوانبه:

- هل الانحراف يرجع إلى أسباب داخل المؤسسة أم إلى بيئتها الخارجية؟
- هل أسباب الانحراف مؤقتة أم أنها مستمرة؟
- هل يمكن الاستمرار في الاستراتيجيات الحالية؟ أم ينبغي تعديلها أو تغييرها؟
- هل يمكن للمؤسسة التعامل مع هذه المتغيرات؟ و إلى أي مدى؟
- هل أسباب الانحراف كان من الممكن التنبؤ بها أم كانت استثنائية؟
- هل الانحراف كان بالصدفة أم حدث بسبب خطأ في بعض الإجراءات أو العمليات أو بسبب خطأ في وضع المعايير؟

تتم هذه المرحلة معرفة أسباب و مكان الخلل و من ثم معالجته، لذلك فهي مرحلة أساسية و فعالة في عملية الرقابة، و بدونها تفقد العملية الرقابية مضمونها، فإما يكون الإبقاء على الداء باتجاه الأهداف التي على المؤسسة الوصول إليها، و قد يكون إجراء التعديل في الإستراتيجية ذاتها إذا ما تبين قصورها عن فهم طبيعة العلاقات المتشابكة بين البيئة و المؤسسة عند وضعها، أو أن الأداء في أحد مكوناتها لم يرتق إلى الإستراتيجية و الأداء معا.

و بناء على ما سبق يمكن إبراز خطوات الرقابة الإستراتيجية في الشكل الآتي:

الشكل رقم (III-5): خطوات الرقابة الإستراتيجية



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على كاظم نزار الركابي، مرجع سبق ذكره ، ص 303.

إن الرقابة الإستراتيجية هي عملية مستمرة طالما هناك خطة للتنفيذ، و هناك العديد من المؤسسات تتردد في استخدام هذا النوع من الرقابة، و لأسباب عديدة نذكر منها¹:

- 1- عدم إدراك الإدارة العليا لأهمية مفهوم الرقابة الإستراتيجية.
- 2- عدم توافر الوقت اللازم لدى الإدارة العليا للقيام بالتحليل طويل الأمد الذي يخدم مفهوم الرقابة الإستراتيجية.
- 3- عدم إدراك بعض الإدارات العليا أن الآداء قصير الأمد لا يتساوى في أهميته مع الآداء الاستراتيجي.
- 4- عدم تقييم الإدارة العليا على أساس أدائهم في الأمد الطويل و الاكتفاء بتقييمهم على أساس نتائج الآداء في الأمد القصير.

¹ كاظم نزار الركابي، مرجع سبق ذكره ، ص 306.

المطلب الثالث: مستويات الرقابة الإستراتيجية ، أنواعها و مستلزمات تحقيقها

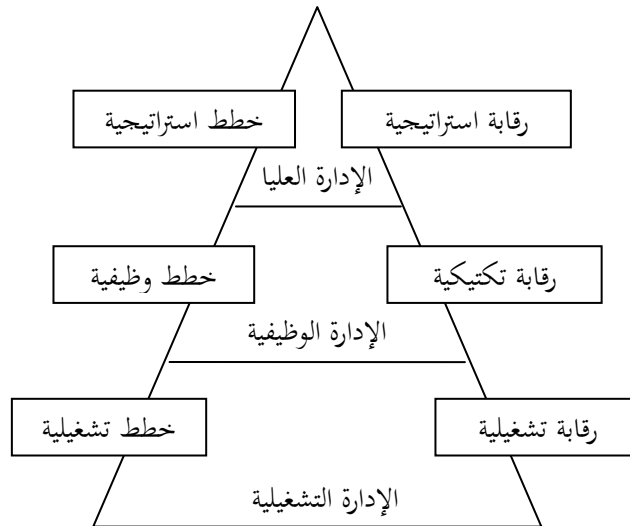
بما أن الرقابة الإستراتيجية تهدف إلى التأكد من تحقيق المؤسسة لرسالتها، فلا بد أن تتم عملية رقابة أداء جميع الأنشطة التي تمارسها المؤسسة التي تسعى إلى تحقيق تلك الرسالة أو الأنشطة الإنتاجية، المالية، التسويقية، أداء الأفراد، ... الخ.

لذلك على المؤسسة أن تحدد رسالتها بشكل دقيق و وضع إستراتيجيتها بصورة واضحة، من هنا تقتضي الضرورة معرفة مستوى تلك الرقابة الإستراتيجية، معرفة أهم أشكالها و أنواعها في المؤسسة، كما ينبغي الأمر ضرورة تحديد أهم المستلزمات التي ينبغي توفرها و تواجدها لتحقيق هذه الرقابة الإستراتيجية.

الفرع الأول: مستويات الرقابة الإستراتيجية

يوجد عدة مستويات في الإدارة على مستوى المؤسسة، تتحمل جميعها مسؤولية المهام المسندة إليها في ظل وجود إستراتيجية واضحة المعالم، و على غرار ذلك فإن الرقابة الإستراتيجية تتبع للمستوى الذي توجد فيه، و باعتبارها الرقابة التي تهتم بتطبيق الخطط الإستراتيجية من خلال توجيه العوامل البيئية المرتبطة بالمؤسسة، و تقييم آثار الأعمال الإستراتيجية التنظيمية، لذلك فهي تتموقع في المستويات الإدارية العليا للمؤسسة، و يمكن توضيح ذلك حسب الشكل (III-6).

الشكل رقم (III-6): مستويات الرقابة في المنظمة



المصدر: هاني العمري، الإدارة الإستراتيجية في البيئة العالمية، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2007، ص 119.

باعتبار الرقابة الإستراتيجية تمثل ديناميكية تعمل على السيطرة على إستراتيجية المؤسسة و مدى تطبيقها وفق ما هو مطلوب، لذلك فهي تكون على مستوى الإدارة العليا، في حين أن عملية السيطرة على عمليات الإدارات الوظيفية مثل: الإنتاج، المالية، التسويق، الأفراد و غيرها تكون ترتبط بما تسمى بالرقابة التكتيكية (الوظيفية) و التي تعمل على تماشي الخطط الوظيفية المرتبطة بالمؤسسة مع ما هو مجسد في كل غدارة وظيفية، أما الرقابة التشغيلية فهي عملية التقييم و الرقابة العادية التي تكون بشكل روتيني على أداء العاملين للتأكد من مدى قيامهم بتنفيذ المهام المسندة إليهم، و بالتالي فهي تعنى بالخطط التشغيلية، و توجيه النتائج بشكل يومي، و العمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية المرتبطة بكل ذلك في حالة الحاجة إليها.

الفرع الثاني: أنواع الرقابة الإستراتيجية

توجد عدة أنواع للرقابة الإستراتيجية، تختلف باختلاف الأساس المستخدم في تصنيفها، و على العموم يمكن إجمال هذه الأنواع فيما يلي:

أولاً: الرقابة حسب زمن ممارستها:

تقسم الرقابة وفق هذا الأساس إلى¹:

1- الرقابة السابقة:

هدفها منع وقوع الخطأ، و تسمى بالرقابة الأولية أو المبدئية أو الوقائية.

2- الرقابة الجارية (المتزامنة):

و هي بمثابة نقاط تفتيش للتأكد من استمرار العملية، و من أبرز أمثلة هذا النوع من الرقابة هي²:

أ- عمليات السيطرة الإحصائية على الجودة: إذ يتم التعرف على مستوى أداء العملية أثناء وقت العمل، كما يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية بإيقاف الخط الإنتاجي بشكل مباشر.

ب- الرقابة على مستوى المخزون: تهدف إلى التعرف على مستوى المخزون من مادة معينة بغية تحرير الطلبية من هذه المادة إذا ما وصل مخزونها إلى ما يعرف بالحد الأدنى للمخزون (مخزون الأمان).

¹ عبد اللطيف عبد اللطيف، حنان تركمان، الرقابة الإستراتيجية و أثرها على زيادة فعالية أداء المنظمات، مرجع سبق ذكره ، ص132.

² صالح عبد الرضا رشيد، إحسان دهب جلاب، مرجع سبق ذكره ، ص 397.

ج- الرقابة على السلوك: تهدف إلى تشجيع الأفراد في المؤسسة على الأذعان لمعايير المؤسسة و إجراءاتها، و بدورها تنقسم إلى:

- الرقابة البيروقراطية: تتضمن القواعد و الإجراءات و السياسات التي تحكم سلوك الأفراد في المؤسسة (القرارات و السلوكيات).
- رقابة الزمرة: تدور حول عمليات التطبيع الاجتماعي الهادفة إلى دمج الأفراد مع القيم، السلوكيات و المعتقدات التنظيمية.

3- الرقابة اللاحقة:

و هي تتم بعد الانتهاء من العملية أو إتمام الخدمة للتأكد من مطابقتها لما هو مخطط، و هذه الرقابة من شأنها أن تزود المدراء و المسيرين بالمعلومات عن نتائج النشاطات التنظيمية و يؤدي هذا النوع من الرقابة فوائد عديدة منها¹:

- أ- ضمان فهم جميع المدراء و في كافة مستويات المؤسسة للخطة و الاستراتيجيات التي من شأنها أن تحدد افطار الذي تتخذ في حدود القرارات التنظيمية.
 - ب- تهتم هذه الرقابة في تحفيز المسيرين على عدم التصرف بما يخدم مصالحهم الشخصية، لأنهم في النهاية هم المسؤولون عن نتائج تصرفاتهم الإدارية.
 - ج- تحدد هذه الرقابة متى و كيف يتدخل المسيرين في العمليات التنظيمية بتحديدهم النشاطات التي ستحتاج إلى عناية مستقبلية.
- إن الرقابة اللاحقة تسمى أيضا برقابة التغذية العكسية، و لها عدة أنواع أبرزها: الموازنات، النسب المالية، التدقيق، ... إلخ.

¹ صالح عبد الرضا رشيد، إحسان دهنش جلاب، مرجع سابق، ص 396.

ثانيا: الرقابة حسب طريقة تنفيذها

تقسم الرقابة على هذا الأساس إلى رقابة مباشرة و رقابة غير مباشرة¹.

1- الرقابة المباشرة:

و هي تتضمن المقابلات الشخصية لتوجيه العمليات أو الزيارات التي يقوم بها المسؤولون للتعرف على المشكلات و التحديات التي تواجه التنفيذ في الوحدات المختلفة.

2- الرقابة غير المباشرة:

يستخدم هذا النوع من التقارير و أشكال أخرى مكتوبة لرقابة العمليات، و مثال ذلك: التقارير الدورية الشهرية التي ترسل إلى المسؤولين أو الميزانية.

ثالثا: الرقابة حسب مجال تطبيقها

تقسم الرقابة حسب مجال تطبيقها إلى رقابة كمية و رقابة نوعية².

1- الرقابة الكمية:

تهتم بكمية الداء و مدى مطابقتها لما هو مخطط.

2- الرقابة النوعية:

تهتم بكيفية أداء العمل أو خدمة.

رابعا: الرقابة حسب أسس أخرى:

يمكن تقسيم الرقابة الإستراتيجية وفق أسس غير تلك التي تم التطرق إليها كما يلي:

1- رقابة محاسبية:

تتعلق برقابة الأداء المالي أي تحقيق الأهداف المالية المخططة.

2- رقابة إدارية:

تهتم بتحقيق الأهداف الإستراتيجية، و هذا يتطلب تقييم مدى التقدم باتجاه تحقيق رسالة المؤسسة و أهدافها.

و إلى جانب هذين النوعين يمكن ذكر: رقابة العمل، الرقابة الشخصية، رقابة الناتج... إلخ، و من خلال ما سبق يمكن القول أن الرقابة الإستراتيجية تختلف باختلاف المعيار المستخدم في التقييم، فكل

¹ عبد اللطيف عبد اللطيف، حنان تركمان، الرقابة الإستراتيجية و أثرها على زيادة فعالية أداء المنظمات، مرجع سبق ذكره

، ص 132.

² المرجع نفسه ، ص 133.

معيار يهتم بجانب معين في المؤسسة و يكون ذلك حسب طبيعة المؤسسة و فلسفتها و رسالتها التي وجدت من أجلها.

الفرع الثالث: مستلزمات تحقيق الرقابة الإستراتيجية

تشير عملية الرقابة الإستراتيجية كما سبق الإشارة إليه إلى عملية المقارنة بين الإستراتيجية المخططة و نتائج الإستراتيجية المطبقة فعلا، لذلك لابد من إدراك المسيرين لما يتعين للرقابة الإستراتيجية أن تكون عليه، و معرفة الأهداف المطلوب تحقيقها في هذا الصدد، و بالتالي فإن تحقيق الرقابة الإستراتيجية يتطلب عدة أمور و مستلزمات مهمة يمكن تلخيصها فيما يلي¹:

أولاً: اقتصار نظام الرقابة على الحد الأدنى من المعلومات اللازمة لإعطاء صورة حقيقية للأحداث.

ثانياً: بناء بعض المقاييس النوعية و الكمية، و متابعة الأنشطة و النتائج الهامة.

ثالثاً: مراعاة عنصر الزمن في نظام الرقابة لكي يمكن اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت الملائم.

رابعاً: شمولية نظام الرقابة للمدى طويل الأجل.

خامساً: اكتشاف الاستثناءات و التدخل في حالة و نوع النتائج خارج مناطق السماح المحدودة.

سادساً: التوجه نحو مكافأة النتائج بدل معاقبة الفشل للوصول إلى معدلات الأداء المطلوبة، و هناك من يرى أن هناك ثلاثة متطلبات منطقية لتحقيق الرقابة هي:

- 1- مقاييس لقياس الأداء في نواحيه المختلفة.
- 2- معايير لما هو مرضي أو ممتاز أو غير مرضي من الآراء في نواحيه المختلفة.
- 3- نظام لترجيح هذه القياسات المختلفة قصد التوصل إلى حكم عام عن أداء المؤسسة ككل.

كما تعبر هذه المستلزمات عن مبادئ عامة ينبغي تبنيتها عند تكوين نظام الرقابة و هي كالآتي:

- أ- تركيز الرقابة على المتغيرات الرئيسية و التي تكون حاسمة في تحديد نجاح أو فشل المؤسسة.
- ب- تسليم التقارير المتصلة بنواحي الداء.
- ج- توليد تغذية عكسية مبكرة عن المشاكل.
- د- ينبغي أن يكون نظام الرقابة نفسه موضوعاً للرقابة أي يجب أن يراقب بانتظام.
- هـ- التأكيد على نظام الكلفة الفعال خاصة من الناحية المالية و الاقتصادية.
- و- المرونة الكافية لآلية الرقابة لكي تعمل بكفاءة حتى ما إذا تم تبديل الخطط.

¹ زكريا مطلق الدوري، مرجع سبق ذكره ، ص 324.

إن المعلومات المتولدة من نظام الرقابة يجب أن تكون مهمة ليم توجيهها من قبل أعلى مستويات الإدارة، مع ضرورة حصول عملية الرقابة على الاهتمام و الانتباه المستمر و الافتراضات و الاستراتيجيات مع التأكيد على ضرورة تفسير البيانات الناتجة عن عملية الرقابة و مناقشتها من خلال المقابلات الشخصية بين المشرفين و التابعين، و بالتالي فإن أهم مستلزمات الرقابة الإستراتيجية هي ضرورة أن تكون الأنشطة الاقتصادية ذات أهمية و ترتبط بأهداف المؤسسة، و تزود بمعلومات قد تكون يومية حسب حاجة المسيرين.

و نظام الرقابة الإستراتيجية يجب أن يصمم ليعطي صورة صادقة و حقيقية عن ما يحدث ، و التصميم النهائي لنظام الرقابة يتحدد بالخصائص الفريدة للمؤسسة كحجمها، نمط تسييرها، وضوح أهدافها و للتشخيص الجيد لمشاكلها لأن الرقابة الإستراتيجية بدورها قد تواجه مشكلات عدة أهمها:

- الافتقار إلى الأهداف أو معايير الأداء الكمية، و عدم قدرة نظام المعلومات على توفير المعلومات الصحيحة في الوقت المناسب.
- توجه المدراء نحو تحليل الآثار قصيرة الأجل للعمليات الحالية الإستراتيجية واهما لهم الآثار طويلة الأجل، مما يشكل مخاطر على القرارات المتخذة بشكل عام.
- إنشاء مراكز مسؤولية منفصلة داخل المؤسسة مما يضعف التعاون بين الوحدات التنظيمية داخل المؤسسة الواحدة، و بالتالي التأثير السلبي على مستوى أداء المؤسسة ككل.
- خضوع عملية الرقابة إلى الحكم الشخصي و بالتالي زيادة احتمالات الخطأ في تفسير النتائج، لأن تحقق نتائج جيدة و مهمة للإستراتيجية الحالية ليس بالضرورة دليل إلى نجاحها.
- خضوع عملية الرقابة إلى عوامل شخصية لا مبرر لها، فقد تتمسك المؤسسة بإستراتيجيتها الحالية، ليس لأنها الأفضل لكن بسبب اختلال متخذها موقعا قياديا على مستوى المؤسسة.

لكن ما ينبغي الإشارة إليه إلى أن المؤسسات تحتاج إلى نظام رقابة أكثر اتقانا و تفصيلا بسبب صعوبة تنسيق الجهود بين الأقسام و الأنشطة الوظيفية المختلفة، لذلك تطمح معظم المؤسسات إلى استخدام أساليب قد تفيد في تفعيل تحقيق رقابة إستراتيجية ذات أهمية، و من ضمن هذه الأساليب يمكن دراسة محاسبة التسيير التي لديها من الأفكار و الأدوات التي تخدم موضوع الرقابة الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية، و هو ما سنحاول التطرق إليه في المبحث الموالي.

المبحث الثالث: دور محاسبة التسيير في تحقيق الرقابة الإستراتيجية

تعني الرقابة الإستراتيجية عملية المقارنة بين الإستراتيجية المخططة، و نتائج الإستراتيجية المطبقة فعلا، من حيث إدراك المسيرين الاستراتيجيين لما يتعين للرقابة أن تكون عليه، معرفة الأهداف و تحديدها، وضع المعايير الواجب الاعتماد عليها للوصول إلى هذه الأهداف، متابعة الانجاز الفعلي و مقارنته مع ما هو مخطط له، و تحديد الانحرافات، و وضع التقارير و دراستها و تحليلها و وضع الاقتراحات الخاصة بما يخدم إستراتيجية المؤسسة بصفة عامة و رقابتها الإستراتيجية بصفة خاصة، و نظرا لأن تطبيق عملية الرقابة يفرض على المسيرين توفير المعلومات المناسبة و الدقيقة في الوقت المناسب و التي تتعلق بأنشطة المؤسسة، و القيام بعملية قياس التكاليف و العمل على التحكم فيها، و هذا ما يعتبر من أهم مقومات محاسبة التسيير.

المطلب الأول: الرهانات الإستراتيجية لمحاسبة التسيير

بدأ الاهتمام في السنوات الأخيرة بموضوع تطوير المحاسبة قصد توفير معلومات تلائم الأغراض الإدارية المتطورة التي تتأثر بالتغيرات السريعة في البيئة الخارجية المحيطة بالمؤسسات مع تعقد بيئة الأعمال و تزايد حدة المنافسة و اتساع نطاقها، مما يعني ضرورة استخدام أساليب للتسيير تتماشى و هذه التغيرات البيئية بما يخدم تحقيق أهداف المؤسسة بصفة عامة، و في هذا الإطار كانت هناك ضرورة لتطور محاسبة التسيير التقليدية حتى تخدم إستراتيجية المؤسسة و من ثم خدمة تسييرها و رقابتها الإستراتيجية.

الفرع الأول: ربط محاسبة التسيير بإستراتيجية المؤسسة

يتم الإعتماد على التكاليف أساسا لتقييم أداء المسير المسؤول عن مركز التكلفة*، و من بين أهم ما تعتمد عليه محاسبة التسيير كمقياس للرقابة في الأداء هو التكاليف المعيارية، فمن المعروف أن التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مقدما، أي تمثل خطة و أساسا للحكم على تكاليف الأداء الفعلي بإجراء المقارنة بين التكاليف المعيارية للأداء و بين التكاليف الفعلية لهذا الأداء، و نتيجة هذه المقارنة تحدد أسباب الانحراف، و تشخص الجهة المسؤولة عنه، مما يمكن من القيام بالرقابة خاصة بالنسبة للإدارة العليا في المؤسسة و يجب أن تغطي عملية المقارنة جميع عناصر التكاليف و بشكل

* هو دائرة نشاط يكون مديرها مسؤولا أساسا عما يحدث بها من تكاليف فقط، و يكون هدفه تخفيض التكلفة إلى أدنى حد ممكن، أما الإيرادات و رأس المال المستثمر فلا يدخل في نطاق مسؤوليته و مساءلته.

الفصل الثالث دور محاسبة التسيير في تحقيق رقابة استراتيجية في المؤسسة الاقتصادية

تفصيلي حتى تكون الانحرافات ذات دلالة موضوعية، خاصة بعد تحليلها و التقرير عنها كونها تساعد المسيرين في تشخيص الأسباب، و التفرقة بين أسباب التحكم فيها و تتأثر بقرارات الإدارة و أسباب خارجية تقع خارج نطاق إدارة المؤسسة.

إن محاسبة التسيير التقليدية تمثل نظاما لتجميع، تجريب، تلخيص و التقرير عن المعلومات التي من شأنها مساعدة المسيرين و المديرين في الأنشطة المرتبطة بعمليات الرقابة و اتخاذ القرارات¹، بحيث ينشغل محاسب التسيير التقليدي بعمليات التسجيل و التحليل، و عرض البيانات المرتبطة بتكلفة الأنشطة القائمة، و هو ما يطلق عليه اسم توجيه البيانات و المعلومات بما يخدم تجديد أسباب الانحرافات و المساعدة في ترشيد القرارات، انطلاقا من القيام برقابة فعالة تتماشى و الإستراتيجية الموضوعة بالنسبة للمؤسسة، خاصة تلك التي ترتبط بالجانب التكاليفي لما له من أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة في إطار الاستغلال الأمثل لمواردها، لذلك كانت هناك بعض الفروق و الاختلافات بين محاسبة التسيير التقليدية و إستراتيجية المؤسسة من الناحية التكاليفية حاولنا إبراز أهمها من خلال الجدول الآتي:

جدول رقم(III-1): أهم الفروق بين إستراتيجية المؤسسة التكاليفية و محاسبة التسيير التقليدية

أوجه المقارنة	إستراتيجية المؤسسة التكاليفية	محاسبة التسيير التقليدية
1-الهدف	فحص مساهمة الأنشطة أو العمليات أو المنتجات في تحقيق الإستراتيجية.	قياس التكاليف الفعلية ومقارنتها بالتكاليف المعيارية.
2-النطاق	تحليل عوامل داخل و خارج المؤسسة .	تحليل عوامل داخل المؤسسة فقط.
3-طبيعة المدخلات والمخرجات	مالية و غير مالية .	مالية بالدرجة الأولى .
4-التوجه	استراتيجي طويل الأجل .	تشغيلي قصير الأجل .
5-العلاقة مع المنافسة	وسيلة للتعامل مع المنافسة .	تتجاهل ظروف المنافسة .
6-أدوات التحليل	تحليل سلسلة القيمة، قياس التكاليف على أساس النشاط، تحليل الميزة التنافسية و غيرها.	قياس التكاليف الفعلية ومقارنتها بالتكاليف المعيارية.

المصدر: علي عفاف مبارك محمد، دور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة، المجلة المعرفية للدراسات التجارية، مجلد 27، العدد 2، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 2003، ص 68 بتصرف.

¹ Henri Bouquin, *Comptabilité de Gestion*, Op, cit, p164.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن إستراتيجية المؤسسة التكاليفية تختلف عن محاسبة التسيير فالتسيير الاستراتيجي للتكاليف يهدف إلى تحديد مدى مساهمة الأنشطة أو العمليات أو المنتجات في تحقيق إستراتيجية المؤسسة، كما تعتمد على تحليل عوامل تمثل البيئة الداخلية و البيئة الخارجية للمؤسسة، و بذلك فهي تهتم بظروف المنافسة، كما تتميز بالنظرة الإستراتيجية طويلة الأجل، خاصة بامتلاكها لأدوات تحليل مهمة في هذا الصدد، بينما محاسبة التسيير التقليدية تركز على قياس التكاليف الفعلية و مقارنتها بالتكاليف المعيارية من حيث هدفها، كما أنها تعمل على تحليل عوامل داخلية بالنسبة للمؤسسة، و تهتم بالأجل القصير بشكل عام، دون إعطاء قيمة كبيرة للجانب التنافسي.

لذلك كانت هناك ضرورة لتطوير محاسبة التسيير قصد محاولة تغطية تلك النقائص (الفروق)، خاصة من الناحية الإستراتيجية التي تتطلب وسائل و أدوات تحليل للقيام بالتسيير الاستراتيجي بصفة عامة و الرقابة الإستراتيجية بشكل خاص، خصوصا بعد الانتقادات التي عرفتها محاسبة التسيير في أواخر الثمانينات، و لعل أكثرها شعبية تلك الصادرة عن جونسون و كابلان "Johnson et Kaplan" سنة 1987، كذلك دراسات كابلان "Kaplan" من 1987 إلى 1990، إلى جانب دراسات كوبر "Cooper" من سنة 1987 إلى 1998، حيث انصب أداء هؤلاء الدارسين حول طرق توزيع التكاليف المستعملة لكونها مبسطة، مما جعل تكاليف الإنتاج مشوهة، كذلك معدلات المصاريف غير المباشرة على أساس ساعات العمل مستعملة بشكل واسع، بالرغم من أن تكاليف العمل لم تعد تشكل جزءا هاما من التكاليف الكلية¹، كل هذه الأمور تؤثر دون شك في عملية الرقابة بحيث تجعلها غير فعالة ، أي لا تكون بالشكل الذي ينبغي أن تكون عليه.

¹ هوام جمعة، أوجه التقارب و الاختلاف في ممارسة أنظمة محاسبة التسيير/التكلفة غير الدول، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 07، جامعة محمد خيضر بيسكرة، فيفري 2005، ص 03.

الفرع الثاني: بعض اتجاهات الربط بين محاسبة التسيير و استراتيجيات المؤسسة

استند العديد من كتاب محاسبة التسيير أو استراتيجيات المؤسسة التي تعتمدها لتحقيق أهدافها إلى أهمية الربط بين هذه المتغيرات، و قد حاولنا إبراز بعض هؤلاء الكتاب الذين حاولوا إعطاء بعض الأفكار فيما يخص هذا الربط.

أولاً: الربط بين محاسبة التسيير و إستراتيجية المؤسسة على أساس كتابات بوتر "Porter" (1985-1980)

يتحقق هذا الربط في إطار كيفية التحكم في التكاليف لتحقيق إحدى استراتيجيات التنافسية التي تسعى المؤسسة لتحقيقها و هي: إستراتيجية تدنية التكاليف، إستراتيجية التميز و إستراتيجية التركيز. و أهم ما جاء به بوتر في هذا الإطار هو أن إستراتيجية تدنية التكاليف تركز على تخفيض تكلفة مدخلات الإنتاج مقارنة بما يتحملها المنافسون، و تهتم غدارة المؤسسات التي تطبقها بتخفيض تكاليف جميع أنشطتها مثل الإنتاج، التمويل، الأفراد، التسويق، البحوث و التطوير،... الخ، و تعد هذه الإستراتيجية هي الأكثر انتشاراً على مستوى العالم و قد لاقت رواجاً كبيراً خلال السبعينات¹. و بالتالي كانت هناك ضرورة لاعتماد بعض الأساليب الإدارية و التسييرية التي تعنى خاصة بموضوع تحديد التكاليف، ثم ضبطها و تدنيها، و من بين أهم هذه الأساليب يمكن ذكر محاسبة التسيير، خاصة فيما بعد عند ظهور أدواتها الحديثة (مثل ABC، التكلفة المستهدفة....).

ثانياً: الربط بين محاسبة التسيير و إستراتيجية المؤسسة في كتابات سيمونس "Simons" (1987)

تناول سيمونس في كتاباته الربط بين محاسبة التسيير و إستراتيجية المؤسسة بصورة مباشرة، و تتمثل مساهمته الإنسانية في هذا المجال، من خلال الربط بين نظم الرقابة ذات الأسس المحاسبية من جهة (من بينها أساليب محاسبة التسيير) من جهة و إستراتيجية المؤسسة من جهة أخرى، و في هذا الإطار يرى سيمونس أن المؤسسات التي تتبع إستراتيجية المدافع في السوق تركز على الريادة في كل التكاليف و يسمى هذا النوع من الاستراتيجيات بالاستراتيجيات الدفاعية نظراً لكونها خطة لتحويل الاهتمام نحو

¹ محمد حسن عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد 21، العدد 01، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة الإمارات العربية المتحدة، جوان 2005، ص 13.

ظروف المؤسسة الداخلية لتحسينها أو لعلاج جوانب ضعف معينة أو تخفيض عدد المنتجات لمواجهة تهديدات السوق¹.

و من صور استراتيجيات الدفاع:

- التركيز على منتجات معينة أو أسواق محددة.
- تصفية بعض خطوط الإنتاج.
- دمج بعض الوحدات.
- إيقاف التعامل مع بعض المنتجات أو الأسواق أو العملاء.
- محاولة الحفاظ على التكاليف أو تخفيضها، و هذه الصورة تتطلب أساليب التحكم في التكاليف و تخفيضها و التي من أهمها يمكن الاعتماد على محاسبة التسيير.

ثالثا :الربط بين محاسبة التسيير و إستراتيجية المؤسسة في كتابات هيروموتو "Hiromoto"(1988)

حسب هيروموتو "Hiromoto" فإنه على خلاف معظم الأساليب الأخرى فإن أسلوب إدارة التكلفة المستهدفة يرفض تسعير المنتجات من سلع أو خدمات على أساس تحديد التكلفة على أساس السوق، حيث تحدد المؤسسات أسعار منتجاتها عند المستوى الذي يعطيها أفضل ميزة تنافسية، ثم يتم تحديد الربح الذي ترغب المؤسسة تحقيقه، و تكون التكلفة المستهدفة هي ناتج الربح المرغوب من السعر المستهدف، و من أهم عناصر القوة في أسلوب إدارة التكلفة المستهدفة تتمثل في تأثيره على عملية تصميم المنتجات حتى تتمكن المؤسسات من مواجهة تحديات السوق.

رابعا :الربط بين محاسبة التسيير و إستراتيجية المؤسسة على أساس كتابات شانك "Shank"(1989)

في إطار التداخل بين تسيير التكلفة و إستراتيجية تدنية التكاليف لذلك تم تلخيص و إبراز هذا التداخل في الجدول الآتي:

¹ عبد السلام أبو قحف، سياسات الأعمال و الممارسات الإدارية في المنظمات الصناعية التجارية ، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1989، ص69.

جدول رقم (III-2): المداخل المختلفة لإدارة التكلفة وفقا للاستراتيجيات المطبقة في مجال المنافسة

إستراتيجية الريادة في كل التكاليف	مداخل إدارة التكلفة
هام جدا	1- دور التكاليف في قياس و تقييم الأداء
مرتفعة إلى مرتفعة جدا	2- أهمية استخدام الموازنة المرنة للرقابة على عناصر التكاليف الصناعية
مرتفعة إلى مرتفعة جدا	3- أهمية الالتزام بتقديرات الموازنة التقديرية
غالبا لا يتم بشكل رسمي	4- أهمية تحليل تكاليف التسويق
مرتفعة	5- أهمية قياس تكاليف الإنتاج كأحد مدخلات قرارات التسعير
مرتفعة	6- أهمية تحليل تكاليف المنافسين

المصدر: منصور بهاء محمد حسين، المداخل المقترحة لقياس و تقييم الأداء المالي و التشغيلي و الاستراتيجي في منشآت الأعمال الحديثة، مجلة البحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مجلد 39، العدد 01، مصر، 2002، ص 267.

فنتطبيق إستراتيجية الريادة في كل التكاليف (إستراتيجية تدنية التكاليف) تتطلب من المؤسسة استخدام مداخل مختلفة لإدارة التكاليف و بالتالي توفير نوعية مختلفة من المعلومات، و يتم التركيز على الموازنات التقديرية للقيام بالرقابة على عناصر التكاليف و ضرورة التحكم في تكاليف مدخلات الإنتاج من أجل تخفيض التكلفة، و تهتم بقدر كبير بتعليل تكاليف المنافسين.

خامسا: الربط بين محاسبة التسيير و إستراتيجية المؤسسة في كتابات برومويش "Bromwich" (1990)

يتطرق في دراسته إلى ما تسمى بمحاسبة التسيير الإستراتيجية حيث يعرفها على أنها: توفير و تحليل المعلومات المالية عن أسواق منتجات المؤسسة و تكاليف المنافسين و هياكل التكلفة، و القيام بالرقابة الإستراتيجية على مدار عدة فترات زمنية، كما قدم في دراسة أخرى (سنة 1994): أعدها مع بهيماني "Bahimani" أن هناك مدخلين رئيسيين لمحاسبة التسيير استراتيجيا، يقوم الأول على أساس تحديد تكلفة مواصفات منتجات المؤسسة، في حين يقوم الثاني على أساس تحديد تكلفة الوظائف التي

تتضمنها سلسلة القيمة التي توفرها المنتجات للعملاء، و تبرز هذه المقارنة أهمية المنتجات و مواصفاتها¹، و تظهر هنا جليا أهمية محاسبة التسيير في الرقابة الإستراتيجية للمؤسسة.

المطلب الثاني: محاسبة التسيير كأداة للرقابة الإستراتيجية

تملك محاسبة التسيير مجموعة من الأساليب التي يمكن أن تستخدمها للقيام بالرقابة الإستراتيجية على مستوى المؤسسة الاقتصادية من خلال إعطاء معلومات سليمة و مهمة لخدمة استراتيجيات المؤسسة، خاصة في المجال الرقابي، كما تعتمد محاسبة التسيير على أساليب أخرى لا تعتبر من أساليبها لكن يمكنها أن تعتمد عليها قصد المساعدة على القيام بالرقابة الإستراتيجية .

الفرع الأول : أساليب محاسبة التسيير المساهمة في الرقابة الإستراتيجية

تستخدم محاسبة التسيير بعض الطرق والأساليب لتحديد التكاليف وتحليلها تساعد ها على تجميع البيانات التي تمكن المسيرين على وضع خطط لتحقيق أهداف معينة، والتي من أهمها القيام بالرقابة الإستراتيجية لصالح المؤسسات التي يسيرونها .

أولا : طريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC)

كما سبق الإشارة إليه سابقا فإن هذه الطريقة تعمل على توفير معلومات تتصف بالدقة عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة، كما يعد هذا الأسلوب آلية للرقابة على التكاليف و تسييرها، و يعد أسلوبا أيضا لتطوير نظم التكاليف التقليدية، خاصة و أنه يعتمد بدرجة كبيرة على التجهيزات الالكترونية كالحواسيب، نظرا لكثافة مدخلاته (البيانات) و مخرجاته (المعلومات)، مع ضرورة وجود كفاءات و مهارات محاسبية و فنية قادرة على إدارته من أجل تحديث، تجميع و معالجة بيانات التكاليف وفق معالجة صحيحة.

و على هذا الأساس فإن إجراءات أسلوب (ABC) سوف تؤدي إلى تحسين عملية تخصيص التكاليف و زيادة الدقة في المعلومات الناتجة عنها من خلال تعيين القيمة أكبر من تكاليف الأنشطة التي استفاد منها المنتج ذو الحجم الصغير و مقارنته بالمنتج ذو الحجم الكبير، و ستكون هناك دقة أكبر عند حساب التكلفة، و عدالة في توفير معلومات سليمة بشكل كبير للقيام بالرقابة إن على المدى القصير أو الطويل.

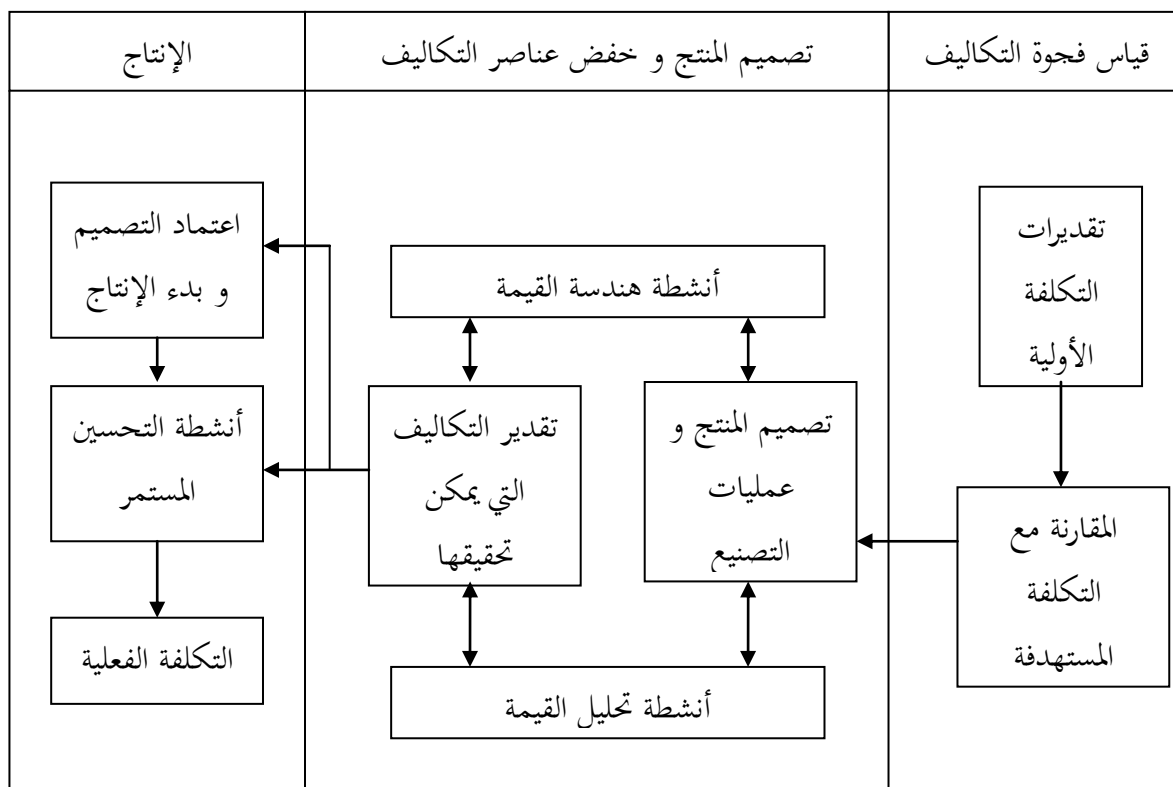
¹ محمد حسن عبد العظيم، مرجع سبق ذكره، ص 18.

ثانيا : طريقة التكلفة المستهدفة

كما سبق الحديث أيضا في السابق فإن هذا الأسلوب ظهر في أواخر الثمانينات، حيث كان الهدف منه أن يصبح بديلا لأسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC)، الذي استحوذ على قدر كبير من الشهرة و الاهتمام، و يرى مؤيدو أسلوب التكلفة المستهدفة على أنه يتمتع بالعديد من الخصائص التي تميزه عن الأساليب التقليدية لمحاسبة التسيير خاصة و أنه يركز على الإدارة الفعالية للتكاليف الكلية¹. كما أنه نشاط ذو أهداف متعددة تشمل تخفيض التكلفة، تأكيد الجودة و تقديم منتجات جديدة للسوق في التوقيت المناسب و بالتالي فإدارة التكلفة المستهدفة تمثل نظاما استراتيجيا لإدارة التكلفة، لذلك فهو يتطلب توفير معلومات عن تصميم، المنتجات و تكاليف إنتاجها، و سيلزم ذلك التعاون بين ممارسي محاسبة التسيير، ممارسي أنشطة التسويق و ممارسي الإدارة الهندسية.

و على العموم يمكن التطرق إلى خطوات أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (III-7): خطوات تحقيق التكلفة المستهدفة



المصدر: مجيب الرحمن أحمد مصلح عبد الله، مرجع سابق، ص 53.

¹ محمد حسن عبد العظيم، مرجع سبق ذكره، ص 18.

من خلال الشكل نلاحظ وجود بصفة عامة ثلاث خطوات لتحقيق التكلفة المستهدفة، أي لتحويل التكاليف المسموح بها إلى تكاليف يمكن تحقيقها:

1- قياس فجوة التكاليف:

تعتبر فجوة التكاليف عن تخفيض التكاليف و محاولة وضعها داخل حدود مسموح بها بالانتقال المستمر من مستوى قائم إلى مستوى قل منه و هو المستوى المستهدف¹، و كلما زادت فجوة التكاليف زاد التحدي لإغلاق تلك الفجوة باستخدام المزيد من نظم مساندة لنظام التكلفة المستهدفة، و خاصة تلك المتعلقة بإعادة تخطيط و تصميم المنتج و التركيز على هندسة القيمة*، و التحليل النوعي و الوظيفي للتكاليف التي تشملها.

2- تصميم المنتج و خفض عناصر التكاليف:

تعد هذه الخطوة من أهم خطوات التكلفة المستهدفة لذلك فهي تتطلب تصميم المنتج بطريقة تؤثر على جميع التكاليف الخاصة بالمنتج من بداية التفكير فيه حتى انتهاء عمره الإنتاجي، و تتطلب عملية تخفيض التكاليف الأخذ بعين الاعتبار كل من: تصميم المنتج، تحليل التكاليف، هندسة القيمة، و تقدير التكلفة.

3- اعتماد التصميم النهائي و تطبيق عمليات التحسين المستمر:

الخطوة الأخيرة في تحقيق التكلفة المستهدفة هي الاستمرار في إجراء التحسينات على المنتج و مراحل إنتاجه، مما يؤدي إلى خفض التكلفة عما هو متوقع عند تصميم المنتج، و هذه الخطوة تشمل عدة خطوات منها و خفض التالف و الضائع و تحسين الإنتاجية.

¹ جندي محمد سعيد ، الإطار المفاهيمي لزيادة فاعلية نظم التكاليف المستهدفة مع دراسة استطلاعية، مجلة الدراسات المالية و التجارية، المجلد الثاني، العدد الثالث، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ديسمبر 2001، ص 340.
* تعد تقنية حديثة و علم منهجي معروف، ظهرت عام 1947 على يد لورانس مايلز (L. miles) و هي دراسة تحليلية وفق منهج محدد يجري بواسطة فريق عمل متعدد التخصصات، يكون الهدف من ذلك: تبسيط المنتج إلى أقل عدد من الأجزاء، تنمية المنتج بشكل أحسن، تحسين قدرات المنتج الوظيفية، تحسين درجة الأمان للمنتج، تحسين تصميم المنتج... الخ، و من أهم أهداف هذه الدراسة تخفيض تكاليف المنتج و تحسين جودته.

ثالثا : طريقة التكلفة الإستراتيجية

من أهم منافع إدارة التكلفة الإستراتيجية هو خفض التكاليف بواسطة استعمال التقنيات الإدارية و المحاسبية في هذا المجال مثل: أسلوب (ABC) و التكلفة المستهدفة، كل هذه التقنيات تستهدف رقابة محكمة على الموارد و الأنشطة و التكاليف و تعمل في إطار مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة من أجل قياس و تحليل و تحسين نتائج الأداء الاستراتيجي، كما تستهدف هذه التقنيات تحقيق عوامل النجاح الأساسية للمؤسسة، خاصة فيما يتعلق تخفيض التكلفة و تحسين الجودة و من بين أهم هذه التقنيات يمكن الحديث عن نظام الإنتاج في الوقت المحدد و نظام التحسين المستمر.

1- نظام الإنتاج في الوقت المحدد (« JIT » Just in time production system):

يعرفه سلاك "Slack" بأنه: إنتاج السلع و الخدمات عند الحاجة إليها، و ليس قبل ذلك بحيث تصبح مخزونا بانتظار الحاجة لها، و لا إنتاجها بعد ذلك بحيث يضطر المستهلك للانتظار¹، كما يعرفه كل من كليتون و كوشينج "Clinton and Kocheng" على أنه مجموعة من المفاهيم و التقنيات الصناعية تسعى المؤسسة من خلالها إلى خفض مستويات المخزون و الاستفادة من مختلف العناصر المرتبطة بالإنتاج في الوقت المحدد لذلك². و بذلك يمكن القول أن نظام الإنتاج في الوقت المحدد يعد كنظام لتخطيط و ضبط الإنتاج، يعمل على ضمان انتقال المواد داخل النظام الإنتاجي بكفاءة، أي نقل المواد المطلوبة بالكميات الصحيحة في الوقت المحدد لاستخدامها و يمكن إنجاز أهداف نظام الإنتاج في الوقت المحدد كما يلي³:

- تصميم المنتج بأفضل الطرق التي تجعله قابلا للتصنيع.
- تحقيق الجودة الشاملة، وذلك من خلال تتبع الجودة على خطوط الإنتاج و مراجعة جودة السلع أو الخدمات المنتجة و دعم درجة الثقة بالمنتج.
- خفض التكلفة من خلال خفض الإنتاج المعيب و خفض وقت الانتظار و خفض التكاليف غير المباشرة و تنمية العناصر البشرية كمورد من الموارد البشرية.

¹Stack Nigel, Operation management, 2nd edition, pitman publishing, great Britain, 1998, p 548.

² مجيب الرحمن أحمد مصلح عبد الله، مرجع سابق، ص 110.

³ لمزيد من التفاصيل أنظر : مجيب الرحمن أحمد مصلح عبد الله، مرجع سابق، ص 113، 114.

- تخفيض الضياع في كافة مراحل العمليات الإنتاجية، التسويقية و الإدارية على مستوى المنتج و على كافة الأنشطة المدعمة الأخرى.
- الأداء الفوري لعمليات الإنتاج، و يتمثل الهدف الأساسي لنظام JIT في تخفيض التكاليف، و ذلك بتوفير جميع عناصر التكاليف التي تمثل إضافة إلى القيمة، كما أنه مهم جدا لعملية الرقابة بصفة عامة و رقابة إستراتيجية بصفة خاصة.

2- نظام التحسين المستمر (تحديد تكلفة كايزن kaizen Costing):

كانت أول انطلاقة لتطبيقات التحسين المستمر في وحدة اقتصادية (Taskiba) اليابانية عام 1946 كطريقة لتخفيض و إدارة التكلفة، و كايزن "Kaizen" مصطلح ياباني يشير إلى إجراء التحسينات التدريجية المتكررة في العملية الإنتاجية و بمقادير صغيرة متزايدة بمرور الزمن بما يحقق وفورات تراكمية كبيرة في التكلفة بدلا من التجديدات الكبيرة التي تحتاج إلى استثمارات و تكاليف باهظة، و بذلك فهذه التقنية تعبر عن الجهود المركزة و المستمرة لحذف الضياع و تخفيض وقت الاستجابة و تبسيط تصميم المنتج أو العملية و تحسين جودة الخدمة المقدمة للزبون من خلال تطوير نظام إدارة التكلفة.

و تهدف عملية تحديد تكاليف "كايزن" إلى تخفيض التكاليف التي لا تضيق قيمة للمنتجات و العمليات، من خلال استبعاد الوظائف أو الأنشطة المتسببة فيها و تحسين الوظائف و الأنشطة التي تضيق قيمة من وجهة نظر الزبون، و بذلك فهذه التقنية تعد أداة فعالة للرقابة على التكاليف سواء على مستوى الأجل القصير أو الطويل.

لقد أشارت العديد من الدراسات إلى أن محاسبة التسيير أصبح مفروض عليها أن تتعامل مع المتغيرات الاقتصادية و العالمية التي فرضت على المؤسسات الاقتصادية و كل هذه الدراسات خلصت إلى أن معلومات محاسبة التسيير في ظل وضعها التقليدي كانت تهدف أساسا إلى خدمة الأغراض الداخلية لإدارة المؤسسة الاقتصادية و تسييرها أما في الوقت الراهن، أصبحت معلوماتها تستهدف الفكر الاستراتيجي و السعي الدائم إلى تدفق المعلومات من داخل و خارج المؤسسة الاقتصادية، و هذا ما يبرز أهمية إدارة تكلفة إستراتيجية لصالح المؤسسة الاقتصادية، هذا الأسلوب الذي يعبر عما تقوم به الإدارة من دراسة لهيكل التكاليف بالمؤسسة، و تخطيط و رقابة هذه التكاليف بهدف تخفيضها دون المساس بالجودة، و استغلال

الموارد المتاحة بكفاءة بما يحقق للمؤسسة مزايا تنافسية، و هي استخدام الإدارة لمعلومات التكاليف لإعداد و تطوير الاستراتيجيات و خفض التكاليف .
إن هذا الأسلوب يسمح بتكامل نظم إدارة التكلفة كما يمتد إلى الزبائن و الموردين، و هذا ما أضاف أهمية لإستراتيجية المؤسسة في هذا الصدد، لأن محاسبة التسيير التقليدية كانت تتوقف عند تكلفة منتجات المؤسسة فقط، و تعتبر تكلفة الزبائن و الموردين على أنها نفقات عامة.

و قصد تطبيق نظام التحسين المستمر لابد من الارتكاز على مجموعة من الخطوات المتمثلة فيما يلي:

- تحليل العمليات و تحديد الأنشطة المكونة لها.
- تصميم مقاييس الأداء و تقديم كل من هذه المقاييس في ضوء النتائج المتوقعة لكل منها، و يجب أن تكون هذه المقاييس واضحة و دقيقة و أن تنصب على العوامل المؤثرة المسببة لحدوث الأداء، و ألا تقتصر على قياس النتائج المالية فقط، بل تمتد إلى قياس مستوى الأنشطة المدعمة للمستهلك بأنشطة ضمان الجودة.
- تحليل عناصر التكلفة وفقا للأنشطة الإنتاجية المختلفة.
- تحليل العمليات و الأنشطة في المجال التسويقي و في مجال خدمة العملاء.
- تحليل الربحية على مستوى الأنشطة و على مستوى العملاء.
- الارتكاز على قاعدة بيانات تتضمن عناصر التكلفة تبعا للأنشطة المختلفة بجانب تكاليف عن دورة الحياة المنتج و بكلفة ضمان الجودة.
- تصميم الأساليب المتطورة لتقييم الأداء، و هنا يتم قياس عناصر محصلة الأداء سواءا كانت هذه العناصر متمثلة في عناصر مالية أو متعلقة بوجهة نظر المستهلك أو عن نواحي التطور التكنولوجي للمؤسسة.

الفرع الثاني : استخدام أساليب أخرى مساعدة لمحاسبة التسيير للقيام بالرقابة الإستراتيجية

يمكن لمحاسبة التسيير أن تعتمد على بعض الأساليب التي تساعد على القيام برقابة استراتيجية على مستوى المؤسسة كالموازنات التقديرية ومحاسبة المسؤولية ، حيث تسمح بتقديم معلومات تعتمد على محاسبة التسيير في المجال الرقابي إنطلاقاً من تحليل الإنحرافات وتقييم الأداء .

أولاً: أسلوب الموازنات التقديرية

إن الموازنة التقديرية تشمل خطة عند إعدادها لكل نشاطات و أعمال المؤسسة بحيث من خلالها يكون تنسيق بين مختلف الإدارات من اجل العمل على تحقيق أهداف المؤسسة بأعلى كفاءة ممكنة، و هي تمثل عرضاً لتوقعات المؤسسة من اجل تحقيق أهداف موضوعة مسبقاً، و بذلك يمكن إعطاء عدة تعاريف لمفهوم الموازنة التقديرية.

1- تعريف الموازنة التقديرية

تعد الموازنات التقديرية من أهم الأدوات المستخدمة في المؤسسات: مجال التخطيط و الرقابة حيث تعرف بأنها خطة أو برنامج عمل يتعلق بفترة مستقبلية، يكون الهدف من وضعها: تنظيم و تنسيق أوجه النشاط الاقتصادي للمؤسسة بحيث تسمح بتحقيق أفضل النتائج التي ترتبط بأهداف مرغوبة محددة مسبقاً¹، كما تعرف الموازنة بأنها تعبير كمي و مالي عن خطط الإدارة المعتمدة لتحقيق أهداف موضوعة مسبقاً خلال فترة العمل القادمة أو المقبلة، لذلك فإن الموازنات التقديرية تساعد على عمليات التنسيق بين الإدارات و الخطط المختلفة و في عملية التنفيذ في ظل الإمكانيات و الحوافز المتوفرة (مادية، مالية و بشرية....)².

الموازنة التقديرية هي خطة شاملة متناسقة توضع في شكل رقمي، تقدر الاحتياجات المالية للإدارة، وكذلك الموارد التي يمكن الالتجاء إليها لمواجهة هذه الاحتياجات المالية للإدارة، و كذلك الموارد التي يمكن الالتجاء إليها لمواجهة هذه الاحتياجات لفترة مستقبلية محددة³.

كما تعتبر الموازنات التقديرية ترجمة مالية لخطة كمية تغطي جميع أوجه نشاط المؤسسة لفترة مستقبلية في صورة شاملة و منسقة، يوافق عليها المسؤولون و المنفذون و يرتبطون بها، و تتخذ هدفاً يتم على أساسه

¹ C. Perochon, J. leurion, Analyse comptable, gestion prévisionnelle, fouchcer, Paris, 1982, p 213.

² C. Goujet et autres, Op. cit, P 04.

³ أنور عبد الخالق محمد صديق، الإدارة المالية و اتخاذ القرارات بمنشآت الأعمال، مكتبة عين شمس، القاهرة، بدون تاريخ، ص331.

متابعة نتائج التنفيذ الفعلي و الرقابة عليها، كما تمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات المصححة لمعالجة الانحرافات و التوصل إلى الكفاية القصوى.

و انطلاقا من التعاريف السابقة يمكن استخلاص تعريف شامل للموازنة التقديرية على أنها "تمثل تعبيرا كيميا عن خطة شاملة مترجمة في شكل مالي أو كمي تتعلق بأهداف تسعى المؤسسة لتحقيقها، كما تسمح بقياس التقدم في تنفيذ الأعمال لتحقيق تلك الأهداف، و حتى تكون للموازنة التقديرية أهمية معتبرة، ينبغي أن تعكس هذه الموازنة خطة اقتصادية مدروسة بشكل ملائم".

و يتطلب إعداد الموازنات التقديرية توفير معلومات تتعلق بدراسة الموارد و الإمكانيات المتاحة و التنبؤ بالظروف المتوقعة و اتجاهات المستقبل، و يوفر نظام محاسبة التسيير الموجود في المؤسسة المستخدمة للموازنات التقديرية البيانات و المعلومات الولى اللازمة لخدمة هذه المتطلبات حيث يقوم بدور أساسي و فاعل في إعداد الموازنات التقديرية من خلال¹:

- توفير المعلومات المالية و الكمية عن الأهداف المرغوبة و الأنشطة اللازمة لتحقيقها.
- توفير المعلومات المالية و الكمية لتحديد البدائل المتاحة و تقييمها و اختبارها للوصول إلى الخطة (الموازنة) المثلى التي تحقق أهداف المؤسسة في الفترة المستقبلية.
- توفير المعلومات اللازمة لتحسين كفاءة الإدارة التنسيقية و تعزيز العمل بروح الفريق بين أفراد التنظيم، كما أنها تزيد من كفاءة نظام الاتصال في المؤسسة.
- توفير المعلومات اللازمة لتخطيط الموارد البشرية و إدارتها، و ذلك من خلال إشراك جميع العاملين في المؤسسة في وضع الخطط للاستفادة من خبراتهم العملية و تنمية مهاراتهم التخطيطية و رفع الروح المعنوية لديهم و تشجيعهم على تنفيذ المهام و تحقيق الأهداف التي ساهموا في وضعها.
- توفر المعلومات المحاسبية معايير واقعية تحيط بمحمل الظروف الداخلية و الخارجية للمؤسسة ، و ذلك استنادا إلى الدراسات العملية، الفنية، و الهندسية، بالإضافة إلى التجارب العملية مما يكسبها درجة عالية من الثقة.

¹ بسام محمود أحمد، دور نظم المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية في منشآت الأعمال الفلسطينية، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006، ص28.

2- أهداف الموازنة التقديرية

توجد عدة أهداف للموازنة التقديرية، خاصة بالنسبة لتحقيق الرقابة الإستراتيجية على مستوى المؤسسة أهمها¹:

- تحديد التوقعات المستقبلية الممكن تحقيقها بوضوح.
- نقل التوقعات لكل المهتمين بإدارة المؤسسة، خاصة الإدارة العليا (المهتمة بالرقابة الإستراتيجية).
- تزويد القائمين على التنفيذ بخطة مفصلة للعمل على تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.
- تعتبر مقياسا فعالا لاستخدام الموارد المختلفة للمؤسسة.
- تعتبر أداة فعالة للرقابة على التنفيذ و الحكم على الانجازات خاصة من قبل المسؤولين.
- تزويد الإدارة بمقياس للنتائج المتوقعة لخطط التشغيل المقترحة و المختلفة مما يساعد الإدارة على الاختيار فيما بينها.

إن الموازنات التقديرية لها دور كبير بالنسبة لعملية الرقابة الإستراتيجية في المؤسسة، و يتجلى هذا الدور عن طريق مقارنة ما تم تحديده أو تقديره بما تحقق فعلا، و تبيان التغيرات و توجيه نظر الإدارة في الحال إلى وجود أي انحرافات هامة عن الخطة لاتخاذ الخطوات التصحيحية اللازمة و تشجيع الكفاءات²، و باعتبار الرقابة الإستراتيجية تشمل دراسة و فحص الموازنات التقديرية و تقييم الأهداف المحددة من قبل الإدارة العليا، و بناء على هذه الدراسة يتقرر تعديل أو عدم تعديل الأهداف لضمان فاعليتها، و ذلك على ضوء نتائج التنفيذ الفعلي.

إن المتطلبات السياسية لإنجاح رقابة إستراتيجية عن طريق الموازنات التقديرية، تبنى أساسا على سلامة التخطيط الاستراتيجي الذي يتطلب بدوره ما يلي³:

- تحديد دقيق للتنظيم و الوظائف الإدارية، و في هذا التحديد ينبغي أن تكون خطط السلطة (الإدارة العليا) و المسؤولية واضحة.
- تحديد معايير عملية تستخدم في أغراض التخطيط الاستراتيجي.
- دراسة تفصيلية لأهداف المؤسسة و الأقسام المختلفة فيها و للمشاكل المتوقعة و للعلاقات بين أقسام المؤسسة المختلفة (التنسيق فيما بينها).

¹ أنور عبد الخالق محمد صديق، مرجع سابق، ص 331.

² طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية (نظرة متكاملة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 140.

³ المرجع نفسه ص 140.

3- أنواع الموازنات التقديرية

توجد عدة أنواع من الموازنات تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليها منها:

أ- من حيث الفترة الزمنية:

أي الفترة التي تغطيها الموازنة، و هنا تقسم عادة الموازنات إلى :

- موازنات قصيرة الأجل: تغطي فترة لا تزيد عن السنة.
- موازنات طويلة الأجل: تغطي فترة زمنية تزيد عن السنة، و عادة ما تقسم الموازنات السنوية على أساس شهري أو ربع سنوي.
- موازنات مستمرة: تعد عن 12 شهر قادمة، و كلما انقضى شهر (أو ربع سنة) منها تسقط التقديرات من الموازنة مقابل إضافة شهر (أو ربع سنة) المقابل لها في السنة التالية، و من شأن استخدام هذه الموازنات حث الإدارة و إجبارها على التفكير المستمر في موازنة الإثنتي عشر القادمة.

ب- من حيث المرونة و الثبات:

يمكن تقسيم الموازنات وفق هذه الزاوية إلى:

- موازنات ثابتة: و هي تعد على مستوى إنتاج واحد، و لا يجوز تغيير بنودها أثناء فترة موازنة إلا للضرورة القصوى.
- موازنات مرنة: تعد هذه الموازنات على أساس مجموعة متعددة من المستويات و لذلك فإن هذه الموازنة يراعى بها المرونة حسب متطلبات الأوضاع.

ج- من حيث نطاق الموازنة:

نجد الموازنة من حيث نطاق استخدامها إلى:

- موازنات وظيفية (تشغيلية): تهدف إلى تغطية أداء الأقسام و الوحدات الإدارية كل على حدى.
- موازنة شاملة (الموازنة الرئيسية): فهي تلخص الموازنات التشغيلية (كموازنة المبيعات، موازنة المشتريات، موازنة الإنتاج... الخ) في موازنة عامة للمؤسسة، بالإضافة إلى الموازنات المالية، و التي تشمل موازنة الدخل التقديرية و قائمة المركز المالي التقديرية إلى جانب الموازنات الرأسمالية و هذه الموازنات تتعلق بالإنفاق الرأسمالي الاستثماري.

د- من حيث المستوى الوظيفي:

- يمكن تقسيم الموازنات وفق هذه الزاوية إلى:
 - الموازنة الإستراتيجية: تمثل ترجمة للأهداف الإستراتيجية للمؤسسة مثل: حصتها في السوق، و توضع عادة من طرف الإدارة العليا و تغطي فترات تتراوح من 05 إلى 10 سنوات و تكون إجمالية.
 - الموازنة المرحلية: تمثل ترجمة للأهداف المرحلية التي يتم وضعها من طرف الإدارة الوسطى في الشركة، مثل: عملية اختيار المورد المناسب لشراء المواد الخام، تمتد من 02 إلى 05 سنوات و تكون أكثر تفصيلية من الموازنة الإستراتيجية.
 - الموازنة التشغيلية: تمثل ترجمة الأهداف التشغيلية التي توضع من الإدارة الدنيا (السفلى) مثل: تحديد كمية الإنتاج اليومي المطلوبة، و تغطي سنة واحدة و تمتاز عن الموازنات السابقة بالتفصيل لمختلف الأنشطة المنوي القيام بها خلال الفترة القادمة.

ه- من حيث الأسلوب:

- تقسم الموازنات في هذه الحالة وفق أسلوب عملها إلى:
 - موازنات تقليدية: تعتمد على تقديرات الموازنة الموضوعية مع إجراء تعديلات بالزيادة أو بالتخفيض حسب توقعات الشركة للفترة القادمة.
 - موازنات صفرية: يتم حسبها وضع الموازنة بمعزل عن الموازنة السابقة حيث تكلف لجنة بإعدادها و تطويرها.

ثانيا : محاسبة المسؤولية

بالرغم أن فكرة محاسبة المسؤولية قديمة جدا، فقد تواجدت بتواجد الإنسان الذي يكلف بأداء عمل معين، ثم تتم محاسبته على نتيجة أداء هذا العمل، و بالرغم من هذا القدم فإن محاسبة المسؤولية كأسلوب إداري محاسبي حديث العهد نسبيا في الفكر المحاسبي بشكل عام و بالنسبة لمحاسبة التسيير بشكل خاص ، حيث ترجع أولى الأبحاث فيها إلى عام 1952.

1- تعريف محاسبة المسؤولية

يمكن إعطاء عدة تعاريف لمحاسبة المسؤولية، و هي تختلف باختلاف وجهات النظر لمختلف الأشخاص و المؤلفين الذين تطرقوا إليها، و يمكن في هذا الصدد تقديم مجموعة من التعاريف فيما يلي:

- محاسبة الأفراد عن أداء واجبات محددة.
- رقابة تصرفات الأفراد في إنشاء التكاليف، كل في حدود السلطات الممنوحة له و المسؤوليات المترتبة عليها.
- أسلوب للمحاسبة عن التكاليف، الإيرادات و تقييم الأداء.
- أسلوب إداري محاسبي متطور يظهر في تحليله النهائي مدى مساهمة كل عضو من أعضاء الهيكل التنظيمي في قيمة الربح أو الخسارة، كما يظهر تقييم الأداء بالنسبة لكل عضو في ضوء النتائج المتحقق.
- تسمح محاسبة المسؤولية بتوزيع المسؤوليات بين مختلف المستويات الإدارية، بحيث تخلق نوعا من التخصص في تحمل المسؤولية من الإدارة التنفيذية إلى الإدارة العليا، و بذلك ينشغل كل مستوى إداري بمهامه، و هذا المر يطبق في حالة وجود هياكل تنظيمية جيدة مفهومة لدى الجميع و واضحة المعالم عند تحديد مراكز المسؤولية.
- كما تعرف محاسبة المسؤولية بأنها المحاسبة عن الربحية أو الأنشطة، و ترتبط بفكرة تقسيم المؤسسة إلى مراكز قرارات، ثم ربط التكاليف والإيرادات بالأفراد المسؤولين عن اتخاذ القرارات المتعلقة بهذه المراكز، و اعتبارها أداة لتحقيق التوازن المرغوب فيه من تفويض الصلاحيات، المساءلة و المحاسبة عن نتائج ذلك، و يتلاءم نظام محاسبة المسؤولية مع اللامركزية في الإدارة، فموجب هذا النظام يتم تقسيم

¹ جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مدخل لمحاسبة المسؤولية و تقييم الأداء، مكتبة دار الثقافة، عمان، 2002،

المسؤولية إلى مراكز مسؤولية (مركز تكلفة، مراكز ربحية "إيراد" أو مركز استثمار) بحيث تتفق هذه المراكز مع الهيكل التنظيمي السائد في المؤسسة¹، و مركز المسؤولية هو ذلك الجزء من التنظيم الذي يرأسه شخص معين، و يكون مسؤولاً أمام الإدارة، و تفوض له الصلاحية لاتخاذ القرارات المتعلقة باستخدام الموارد المتاحة له، و عليه يجب محاسبته و مساءلته للتأكد من مدى كفاءته في استغلال هذه الموارد². كما أن نظام محاسبة المسؤولية يعتمد من الناحية الإدارية أساساً على الإدارة اللامركزية و محاسبياً على نظام الموازنات التقديرية لمراكز المسؤولية كأداة للرقابة لأنه يشخص القوائم و التقارير المحاسبية، و كل تقرير يوجه إلى مستوى محدد من مستويات المسؤولية³.

و انطلاقاً من التعاريف السابقة يمكن استنتاج تعريف لمحاسبة المسؤولية على أنها "أسلوب إداري يهدف إلى تصميم النظام المحاسبي لتحقيق رقابة فعالة على الأداء، أي مجموعة أعمال و إجراءات تتبعها المؤسسة للتأكد من صحة أداء الأعمال و الأنشطة المختلفة، مع ربط كل ذلك بالأشخاص المسؤولين عن آدائها بعد تفويض الصلاحيات لكل مسؤول و محاسبته عن أداء مهامه، و مدى كفاءته في استغلال موارد المؤسسة وفق الشكل المطلوب".

2- أهداف محاسبة المسؤولية

من بين أهم أهداف محاسبة المسؤولية هي المساعدة بعملية الرقابة، خاصة تلك المتعلقة بالرقابة على أداء المهام المسندة للمسؤولين عنها، و من خلالها يمكن توصيل المعلومات المحاسبية و الإدارية لمختلف الإدارات، بما فيها الإدارة العليا التي تمكنها من القيام بالرقابة الإستراتيجية، و في هذا الصدد يمكن إبراز أهداف محاسبة المسؤولية كما يلي⁴:

- تسعى محاسبة المسؤولية أن تكون مدخلاً حديثاً لتطوير المحاسبة و تقاريرها الرقابية (خاصة لخدمة الرقابة الإستراتيجية للمؤسسة).

- تهدف محاسبة المسؤولية إلى الربط المباشر بين النظام المحاسبي (كنظام محاسبة التسيير) و الهيكل التنظيمي مما يسمح بتبويب، تجميع و تحليل عناصر التكاليف و الإيرادات لكل مركز مسؤولية

¹ هورنجون تشارلز: ترجمة أحمد حجاج و آخرون، محاسبة التكاليف، مدخل إداري، الجزء الأول و الثاني، طبعة أولى، دار المريخ، الرياض، بدون تاريخ، ص 98.

² عطية سليمان، دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة و فعالية الإدارة، مجلة الإدارة العامة، العدد 57، الجامعة الأردنية، عمان، 1992، ص 38.

³ Djamel Khouatra, Thierry LEXTRAIT, OP. cit, p184.

⁴ جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مدخل لمحاسبة المسؤولية و تقييم الأداء، مرجع سابق، ص 414، 416، بتصرف.

- على حدى، قصد ممارسة الرقابة على التنفيذ بالمقارنة بين الخطة و المنفذ بهدف تحديد حجم الانحرافات و تشخيص أسبابها و التقرير عنها (و هذا ما يمثل أهم خطوات الرقابة الإستراتيجية) تمهيدا لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، لاستبعاد مثل هذه الانحرافات مستقبلا.
- يعتمد نظام محاسبة المسؤولية على إيجاد علاقة مباشرة بين عناصر التكاليف و الإيرادات، و بين أشخاص المسؤولين عن إنشائها، و هذه العلاقة المباشرة هي أساس للحكم و المساءلة الموضوعية.
 - يعتمد نظام محاسبة المسؤولية إداريا على التنظيم اللامركزي، لذلك فهي تعمل على ربط الأنظمة المحاسبية الموجودة في المؤسسة مع مختلف المستويات الإدارية لها.
 - تساعد محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء الخاص بكل مستوى من المستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي بصورة مستقلة و تقييم أداء المؤسسة ككل.
 - يؤدي تطبيق محاسبة المسؤولية إلى تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء، فأى مركز مسؤولية أو مستوى إداري بالمؤسسة لا يمارس و لا يراقب من العمليات إلا ما يؤهله موقعه التنظيمي لذلك، (مبدأ الإدارة بالاستثناء يعني عدم تبليغ الإدارة العليا إلى عند وجود خطر يستدعي تدخل الإدارة العليا لتصحيح الانحراف).
- إن محاسبة المسؤولية تعد أسلوبا هاما من أساليب محاسبة التسيير للقيام بالرقابة الإستراتيجية فهي تسمح بتوزيع المسؤوليات بين مختلف المستويات الإدارية، و بذلك تعمل على تحقيق التخصص في تحمل المسؤوليات، هذا ما يسمح برفع كفاءة العملية الإدارية ككل و يسمح للإدارة العليا للاهتمام بالقرارات الإستراتيجية و الحيوية.

المطلب الثالث: دور محاسبة التسيير في المساعدة على قيادة "تكلفة-قيمة" في المؤسسة

إن المعلومات المفيدة لأغراض الرقابة في المؤسسة أصبحت تشكل ثروة ذات قيمة عالية تساهم بشكل كبير في مساعدة المسيرين على القيام بمهامهم، و تهتم محاسبة التسيير كنظام للمعلومات بتقديم معلومات تفيد بالقيام بوظيفة الرقابة، خاصة في جانبها الاستراتيجي، انطلاقا من أدواتها الحديثة خاصة طريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC) و طريقة التكلفة المستهدفة قصد تدعيم بعض الأساليب المهمة في تخفيض التكاليف و خلق قيمة للمنتج إلى جانب القيام بالرقابة عليه حاليا و مستقبلا مما يعني المساهمة في تحسين المزايا التنافسية للمؤسسة، و من بين هذه الأساليب: أسلوب تحديد مسببات التكلفة الذي يستفيد من معلومات محاسبة التسيير قصد تحديد العوامل التي تفسر التغيرات التي تحدث على مستوى التكاليف، و من ثم العمل على تخفيضها، و كذلك أسلوب تحليل سلسلة القيمة الذي يهتم باستبعاد التكاليف المتعلقة بأي نشاط لا يضيف قيمة للمنتج، و بذلك يظهر لنا جليا أهمية معلومات محاسبة التسيير للقيام بوظيفة الرقابة الإستراتيجية على مستوى المؤسسة الاقتصادية.

الفرع الأول: تحديد مسببات التكلفة

إن تحديد مسببات التكلفة يتيح لإدارة المؤسسة الكشف عن مدخل مهم لتخفيض التكلفة من خلال التأثير على العوامل المتسببة في حدوث التكلفة، مما يعني توفير المعلومات الملائمة عن مسببات التكلفة، و العوامل المؤثرة فيها، و الأساليب المتبعة في أداء الأنشطة، و تفيد هذه المعلومات في تطوير طريقة استخدام أو أداء الأنشطة و الوصول إلى أفضل الوسائل العملية لممارستها بأقل تكلفة ممكنة. إن محاسبة التسيير من خلال أساليبها الحديثة، خاصة أسلوب التكلفة على أساس النشاط (طريقة ABC) لها مقومات كبيرة التي تسمح بتخفيض التكلفة انطلاقا من تحديد مسبباتها، مما يتيح الفرصة لإجراء تحليلات تفصيلية مختلفة للتكلفة تتناسب مع متطلبات التسيير الاستراتيجي لهذه التكلفة، و ذلك من خلال تعدد و تنوع المعلومات التي تساهم في زيادة مستوى دقة القياس و التخصيص الجيد لموارد المؤسسة بين الأنشطة، و زيادة فعالية الرقابة سواء كانت رقابة تشغيلية أو رقابة إستراتيجية.

و باعتبار محاسبة التسيير الحديثة تعتبر كنظام معلومات يحاول الكشف عن عدم الكفاءة في أداء الأنشطة و الكشف عن مسبباتها و بالتالي العمل على المساعدة في تخفيض التكلفة و إعطاء قيمة أكبر للمنتج، كل ذلك يكون من خلال ما يلي¹:

أولاً: تحليل الأنشطة و مسببات تكلفتها (خصوصاً بوجود تسيير استراتيجي على مستوى المؤسسة بتوفر معلومات عن البيئة الداخلية و الخارجية لها) و توفير قدر كبير من المعلومات التكاليفية الملائمة سواء كانت مالية أو غير مالية، و التي تساعد في التعرف على الأنشطة غير الضرورية التي تتسبب في حدوث التكلفة و لا تضيف قيمة.

ثانياً: صياغة مجموعة من مؤشرات الداء المالي بحيث تنص هذه المؤشرات على العوامل المؤثرة و المتسببة في حدوث التكلفة.

ثالثاً: إعداد التقارير الدورية عن تكاليف الأنشطة و مسبباتها، و الرقابة عليها، و استخدام المعلومات التي يتم توفيرها في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخفيض التكاليف، و كذا تنفيذ الإجراءات اللازمة الخاصة بإيجاد الحلول المناسبة لمعالجة نواحي الإسراف و أوجه القصور و عدم الكفاءة في أداء النشطة.

أما شانك "Shank" فيرى أن تحديد مسببات التكلفة يجب أن يتم بصورة أشمل مما تتطلبه محاسبة التسيير التي تعتمد على طريقة (ABC) بحيث يرى أن التكلفة يمثل عنصراً من الاختيارات الإستراتيجية للمؤسسة، بحيث أكد على ضرورة القيام بتحليل الموقف الاستراتيجي و تحليل مسببات التكلفة كعناصر أساسية للرقابة الإستراتيجية، و ذلك لاختلاف نظرة كل من التسيير الاستراتيجي للتكاليف و محاسبة التسيير، و من هذا المنطلق فإن التكلفة يتم تحريكها، و يتسبب في حدوثها العديد من العوامل المتشابكة و المترابطة بطرق و أساليب معقدة، و بالتالي هناك ضرورة في هذه الحالة لفهم سلوك التكاليف، مسبباتها و العلاقات بينها في كل موقف على حدى .

¹ عادل عبد الغني قائد، استخدام أساليب التحليل الاستراتيجي بغرض تخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية اليمنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر، 2010، ص 95.

و يمكن تقسيم مسببات التكلفة في أي مؤسسة وفقا للمستويات الآتية¹:

1- مسببات تكلفة على مستوى هيكل المؤسسة:

يتم التحكم في هذا النوع من المسببات من خلال دراسة مدى انسجامها مع إستراتيجية المؤسسة و رؤيتها و رسالتها، و الغرض من وجودها، و ذلك بتحديد العمليات و الأنشطة المطلوبة لتحقيق أهداف المؤسسة و استراتيجياتها مع المراجعة المستمرة لمدى تحقق تلك الأهداف.

2- مسببات تكلفة على مستوى مساليب و طرق التنفيذ:

يتم التحكم في هذا النوع من المسببات من خلال التفكير الانتقادي و التقييم المستمر لمدى كفاءة أساليب و طرق الإنتاج من خلال إعادة الهندسة لتصميم عمليات التصنيع أو تصميم المنتجات.

3- مسببات تكلفة على مستوى الأنشطة و على مستوى الموارد:

يتم التحكم في هذا النوع من المسببات من خلال إضافة صفة الإستراتيجية على هذا الأسلوب لإدارة التكلفة و بالتالي ربطها بالبيئة الداخلية و الخارجية، بالاعتماد على مجموعة من الأساليب المحاسبية و الإدارية و التي من أهمها في هذا الصدد يمكن ذكر محاسبة التسيير. أما بعض الكتاب على غرار برومويش "Bromwich" فيرى أنه من الضروري الارتقاء بمعلومات محاسبة التسيير في مجال تحديد مسببات التكلفة من خلال ربطها بمجال التسويق² لإظهار الارتباط بين المنافع التي يحصل عليها الزبون من المنتج و أنواع التكاليف التي تتحملها المؤسسة، فمثلا المنافع التي يحصل عليها الزبون من منتج غذائي معين يتضمن: القيمة الغذائية للمنتج، طعمه، نظافة مكان بيعه، أما أنواع التكاليف التي قد تتحملها المؤسسة لتوفير هذا المنتج فهي تتعلق بتكاليف حجم المنتج، تكاليف تتعلق بأنشطة المؤسسة، تكاليف الطاقة و تكاليف ناتجة عن اتخاذ القرارات، و هذا ما يمكن من المساعدة على ربط المنتج بقيمته مما يعطي دورا مهما لمحاسبة التسيير في هذا المجال.

¹ محمد حسن عبد العظيم: مرجع سبق ذكره ، ص 26 نقلا عن:

Shark, Govindarajan, Strategic Cost Management, the value chain perspective, journal of management accounting research, vol4, pp 179-197

² محمد حسن عبد العظيم، مرجع سابق، ص 24، نقلا عن:

Bromwich. M, Strategic investement appraisal, management accounting, vol 72, n° 09, USA, pp 45-48.

حتى تقدم محاسبة التسيير دورا مهما في القيام بالرقابة الإستراتيجية ينبغي وجود قيمة المنتج الذي تتسبب فيه مجموعة من التكاليف مما يعني ضرورة تركيز المؤسسة على العوامل و المسببات التي تؤدي إلى ارتفاع التكاليف، و أهم هذه العوامل حددها بوترتر فيما يلي¹:

- طريقة استعمال الطاقة: كيفية استعمال تكاليف الطاقة (تكاليف ثابتة) تنعكس على التكاليف الوحودية للمنتج (خاصة إن تكاليف الطاقة تعد من التكاليف الكبيرة التي تتحملها المؤسسة في العادة).

- مستوى استعمال قدرات الإنتاج: ضرورة أخذ بعين الاعتبار الجانبين المالي و الاستراتيجي عند استعمال قدرات المؤسسة الإنتاجية.

- درجة تنسيق و الارتباط بين الأنشطة.

- دقة قياس و تحديد التكاليف المرتبطة بالمنتج.

- عوامل تنظيمية و إدارية ترتبط بشكل كبير بمسببات التكلفة مثل: تأهيل العنصر البشري، إدارة الجودة الشاملة للمنتج، كفاءة تصميم المنتج، علاقة المؤسسة بمورديها و علاقتها بزبائنها... إلخ.

و كذلك حتى تتمكن محاسبة التسيير من المساعدة على القيام بالرقابة الإستراتيجية ينبغي أن تقدم على فلسفة المنهج الرقابي الشامل على التكاليف بهدف تحديد مسببات التكلفة و من ثم تخفيض التكلفة و تحقيق تكاليف إستراتيجية تنافسية من خلال الآتي:

● الرقابة و خفض التكلفة بدءا من مرحلة التخطيط و تصميم المنتج و انتهاء بمرحلة ما بعد البيع.

● التخطيط للتكلفة المستهدفة في ضوء كل الإمكانيات الداخلية للمؤسسة و من منظور رؤية إستراتيجية تأخذ في الاعتبار تكلفة المنافسين و أسعار البيع التنافسية و أسعار البيع التنافسية.

● هندسة القيمة بما يحقق خفضا حقيقيا للتكلفة من خلال البحث عن بدائل التشغيل و التصميم و المدخلات التي تحقق الجودة العالية بتكلفة اقل.

● تدعيم نطاق التكاليف المعيارية من خلال بناء المعايير في ضوء التكلفة المستهدفة مما يجعل تلك المعايير أكثر واقعية و من ثم أكثر صلاحية لتحقيق الرقابة التكاليفية.

● التركيز على أنشطة التصميم و البحث و التطوير و عدم إهمال علاقات الارتباط بين الأنشطة.

¹ Henri bouquin, comptabilité de gestion, op. cit, p156.

- تقوية الرقابة على التكلفة من خلال التركيز على مسببات التكلفة و ليس المخرجات النهائية.
- دراسة و تحليل النشطة يساعد على التحديد الواضح لنطاق الرقابة الإستراتيجية و بالتالي تجنب أي تضارب في الاختصاصات و المسؤوليات.
- إن تحديد النشطة و تحليل التكاليف المرتبطة بها يساعد في تحديد المستوى المناسب لإدارة التكلفة و تسييرها.
- دراسة الطرق و الوسائل البديلة لإنتاج السلعة بأقل تكلفة ممكنة مع مراعاة العوامل الأخرى المرتبطة بالحفاظ على المزايا التنافسية للمؤسسة.
- تضمين التقارير التكاليفية مجموعة ملائمة من مقاييس الرقابة غير المالية مثل: كمية الإنتاج، عدد الوحدات، أوقات التشغيل، بعض الإحصائيات التسويقية... الخ. فضلا عن المقاييس المالية التي تتضمن تقارير للقيام بالرقابة على المستوى الاستراتيجي.

إن أهم ما تسعى إليه محاسبة التسيير في إطار تحقيق رقابة إستراتيجية مبنية على إدارة التكلفة هو العمل على تحديد مسببات التكلفة لأن هذه الأخيرة تعد مقياسا هاما لتغيير تكلفة النشاط، و يكون الهدف الأساسي و المهم في اكتشاف هذه المسببات و تحديدها في محاولة إلغائها أو على الأقل تخفيضها لأدنى حد ممكن، خاصة إذا كانت هذه المسببات للتكاليف ترتبط بأنشطة ليس لها قيمة مضافة.

و يمكن تلخيص ما يجب القيام به لتحديد مسببات التكاليف في هذه الحالة كما يلي:

- تحديد واضح للأنشطة و التفرقة بين الأنشطة ذات القيمة المضافة لصالح المنتج من تلك الأنشطة التي لا تضيف هذه القيمة.
- تحديد قيمة التكلفة و الوقت بشكل فعال لكل نشاط.
- تنمية و تطوير الاتصالات بين مختلف الوظائف الإدارية داخل المؤسسة.
- استمرار تحسين الأنشطة و متابعتها.

كما تعد دورة حياة المنتج بدورها عاملا مهما في تحديد مسببات التكلفة، و قصد تخفيض تكاليفها ينبغي العمل على أحكام الرقابة على مختلف عناصر التكاليف بدءا من مرحلة ما قبل الإنتاج قصد تخفيض التكلفة الفعلية الكلية للمنتج مع ضرورة الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة أمام المؤسسة.

الفرع الثاني: دور محاسبة التسيير في المساعدة على تحليل سلسلة القيمة

تعتبر عملية تخفيض التكاليف جزءاً لا يتجزأ من حياة المؤسسة الاقتصادية، و من بين الأساليب التي تهدف إلى دراسة طرق و وسائل بديلة لإنتاج السلع بأقل تكلفة ممكنة يمكن التطرق إلى أسلوب تحليل سلسلة القيمة، بحيث يؤدي التحليل وفق هذا الأسلوب إلى تغيير في تصميم المنتج أو تغيير الموارد المستخدمة في إنتاجه أي إيجاد طريقة أفضل لأداء الأنشطة المختلفة داخل المؤسسة و في نفس الوقت المساهمة في عملية الرقابة بالنسبة للمؤسسة.

أولاً: تعريف سلسلة القيمة و تحليلها

سلسلة القيمة تعبر عن سلسلة من الأنشطة، تضيف قيمة مضافة للمنتج أو الخدمة أي يصبح للمنتج أو الخدمة قيمة يمكن التعبير عنها بمبلغ مالي يدفعه الزبون لقاء الحصول عليه مع ضرورة أن تكون قيمة المنتج تفوق تكلفته و يمكن استخدام سلسلة القيمة كأداة لخدمة القرارات الهادفة إلى تحقيق قيادة تكاليفية و العمل على تحقيق إطار استراتيجي للتكاليف، تسعى من وراء ذلك المؤسسة إلى تأمين قدرتها على تحقيق مزايا تنافسية لتدعيم استمراريتها مستقبلاً.

1- تعريف سلسلة القيمة:

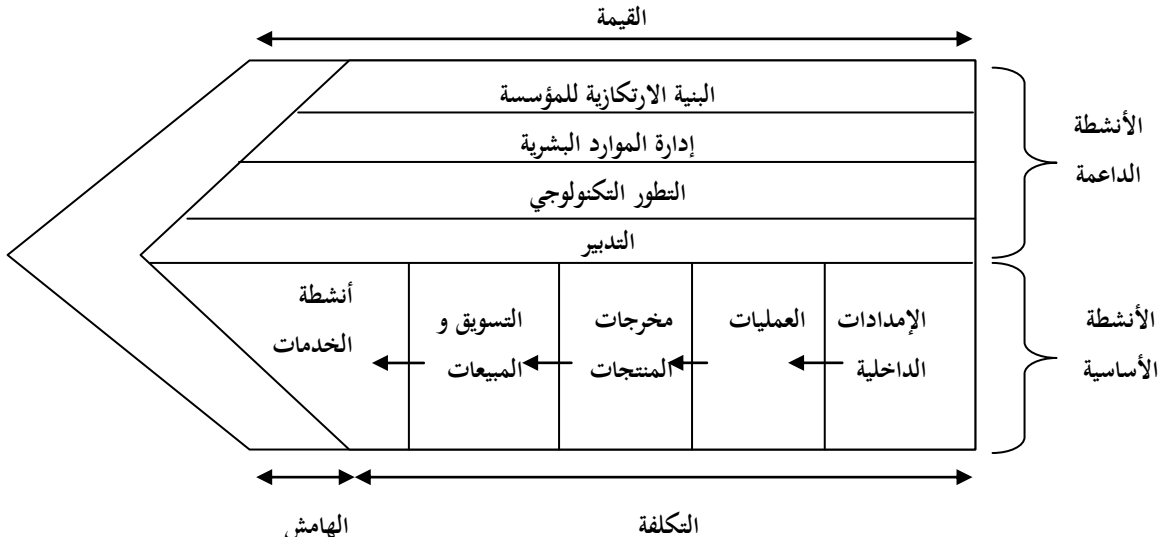
يمكن تعريف سلسلة القيمة على أنها مجموعة الأنشطة التي يتم من خلالها الحصول على المنتج و بيعه للزبون، و بذلك فهي تتكون من أنشطة أساسية و التي تساهم مباشرة في عملية الإنتاج و توفيره للزبون و أنشطة داعمة تساهم في هذه العمليات بطريقة غير مباشرة¹. وفقاً لهذا الأسلوب تشترك جميع الأنشطة التي تؤديها المؤسسة في تكوين سلسلة القيمة، سواء كانت أنشطة رئيسية أو أنشطة داعمة (مساعدة) لها لأن الأنشطة الداعمة تساهم في تسهيل الأداء الجيد للأنشطة الرئيسية².

و انطلاقاً من التعريفين السابقين يمكن إظهار نموذج سلسلة القيمة الذي قدمه بورتر:

¹ Michel Rainelli, les stratégies des entreprises face a la mondialisation, édition management société, France, 1999, p58.

² Raymond thiartare, la stratégie d'entreprise, 2eme édition, édition ediscience international, paris 1997, p91.

الشكل رقم (III-8): نموذج سلسلة القيمة حسب بورتر.



المصدر: Michel Raimel, Op. cit, p 59

من الشكل السابق يتضح أن سلسلة القيمة تتكون من أنشطة أساسية و أنشطة داعمة، و حتى تتمكن المؤسسة من تحليل تكاليفها و العمل على تدنيها عليها العمل على تخفيض تكاليف مختلف الأنشطة، كما أنه في نفس الوقت فإن تحليل قيمة كل نشاط يتطلب أيضا فهم و تحليل تكلفته و متابعة التكلفة و تحديد مصادرها، و تحقق المؤسسة هامش ربح حسب نموذج سلسلة القيمة عندما تكون قيمة المخرجات و هي حصيلة القيمة المضافة لكل أنشطة الأعمال أكبر من التكاليف التي تحملتها المؤسسة نظير كل أنشطة سلسلة القيمة.

2- تحليل سلسلة القيمة:

إن الهدف من تحليل سلسلة القيمة بالنسبة للمؤسسة هو تحليل تكاليفها و محاولة التحكم فيها عبر مختلف مراحل الحصول على المنتج و بيعه، و يمكن تحليل سلسلة القيمة كما يلي:

أ- الأنشطة الأساسية:

من خلال الشكل السابق، نجد أن الأنشطة الأساسية تشارك في مختلف عمليات إنتاج المنتج و توفيره للزبائن و تتمثل هذه الأنشطة في¹:

¹ نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص 92.

- الإمدادات الداخلية:

و هي أنشطة مرتبطة باستلام، تخزين و توصيل ما يلزم من مدخلات للمنتج، و كل ما يتطلب هذه العمليات، و من بين ما يهم عملية تدنية التكاليف هو استغلال المؤسسة للتطور الحاصل في الوسائل المستخدمة في عملية المناولة، حيث أصبحت لهذه الأخيرة دراسات متخصصة لتطويرها بهدف زيادة كفاءة العمل المرتبط بالمخزونات من جهة، و السرعة في إيصال مستلزمات الإنتاج إلى مواقع العمل دون تأخير، و بجهود قليلة و تكلفة منخفضة، و من أمثلة عمليات تدنية التكاليف في هذا المجال هو الاستغناء بصورة كبيرة عن العمالة و استخدام الآلية في المؤسسات.

- العمليات (الإنتاج):

و هي العمليات المتعلقة بتحويل المواد الخام إلى منتج تام أو في شكله النهائي، أي تصنيعه، تجميعه و إنتاجه، و ذلك من خلال تشغيل الآلات للحصول على المنتج، إلى جانب القيام بعمليات الصيانة للآلات لأن الآلات الإنتاجية إذا كانت تعمل بطريقة منتظمة و كانت متابعة عن طريق الصيانة الوقائية ستحقق مزايا أكبر من الاعتماد على الصيانة الإصلاحية فقط.

- مخرجات المنتجات:

و تتمثل في مختلف العمليات التي تتعلق بتسليم المنتجات تامة الصنع إلى المخازن مع العمل على تنفيذ ذلك حسب توقيت زمني مناسب، أي تنفيذ جدولة تسليم الدفعات في الوقت المحدد.

- التسويق و المبيعات:

تتمثل في مختلف الأنشطة التي يتم من خلالها توزيع المنتجات على مستهلكيها مع عمل المؤسسة على تحفيز الزبائن على الشراء، و هذه الأنشطة تشمل: الإعلان، الترويج،... إلخ، و من بين ما يمكن القيام به لتدنية التكاليف المتعلقة بهذه الأنشطة هو استخدام التسويق الإلكتروني من خلال الاعتماد على التكنولوجيا في مجال التسويق كإنشاء مواقع عبر شبكة الانترنت و ذلك لتقليل التكاليف و السرعة في الاتصال و تقديم المنتج للزبائن.

- أنشطة الخدمات:

تتمثل في مختلف الأنشطة المتعلقة بالتركيب، الإصلاح و تقديم قطع الغيار و الأجزاء و تعديل المنتج، و على المؤسسة أن تحسن التحكم في التعامل مع هذه الأنشطة و ذلك بإشراك العاملين

في وضع اقتراحاتهم إلى جانب تدريبهم على ثقافة تقديم الخدمات بأقل التكاليف مقارنة مع المنافسين.

ب- الأنشطة الداعمة:

تعمل الأنشطة الداعمة على تسهيل عمل الأنشطة الأساسية، و تدخل في عمليات الإنتاج و تقديم المنتج أو الخدمة للزبون بطريقة غير مباشرة. و تتمثل الأنشطة الداعمة في¹:

- البنية الارتكازية للمؤسسة (البنية الأساسية):

تتمثل في الأنشطة التي لها دور كبير في تدعيم و تنظيم الأنشطة الأساسية، و تشمل: الإدارة العامة، المحاسبة، التخطيط، إدارة الجودة الشاملة، الشؤون القانونية و أنشطة التمويل، .. الخ، و من جملة ما يمكن القيام به في هذا المجال قصد تدنية تكاليف المؤسسة وضع نظام معلومات إداري و استخدام الحاسب الآلي للتسيير قصد الاقتصاد في النفقات.

- الموارد البشرية:

تتمثل في مختلف الأنشطة المتعلقة بإدارة الموارد البشرية من تخطيط، تعيين احتياجات المؤسسة من القوى العاملة، التدريب، التحفيز و الرقابة، ... الخ، و ينبغي على المؤسسة خلق قناعة لدى العاملين بما بضرورة تدنية التكاليف لتحسين القدرة التنافسية، خاصة و أن العنصر البشري يعتبر أهم مورد لدى المؤسسة باعتباره هو العنصر الذي يمكنه خلق الدعم الأكبر لتنفيذ استراتيجيات المؤسسة، و بذلك فإن الموارد البشرية هو عنصر يتغلغل في مختلف أنشطة سلسلة القيمة.

- التطور التكنولوجي:

يتعلق بمختلف الأنشطة التي تدخل في تحسين الإنتاج و توفير المنتج للعملاء باستخدام التكنولوجيا الحديثة، إلى جانب التعاون مع مؤسسات أخرى مختصة في التصميم لأجل تدنية التكاليف لما هو متوفر لديها من معرفة فنية في مختلف مجالات الهندسة و الصناعة مع ما يوافق إمكانيات المؤسسة و يخدم مصلحتها مقارنة مع المنافسين.

- التدبير:

هي الأنشطة المتعلقة بتوفير المدخلات من مواد خام و نصف مصنعة و ضمان استمرارية تدفقها مع العمل على توفير هذه المواد بأقل التكاليف دون أن تؤثر على المنتج من حيث القيمة، و

¹ نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مرجع سابق، ص93.

العمل على خلق روابط و تكثيف الاتصالات مع عدة موردين حتى يتم الحصول على المواد الأولية بأسعار تنافسية (متدنية) و بذلك تتمكن المؤسسة من تدنية تكاليف الإنتاج. إن تحسين القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية عن طريق تدنية التكاليف تستوجب فهم مختلف مصادر زيادة و ارتفاع تكاليف المؤسسة و التي تأتي نتيجة استهلاك أنشطتها للموارد المتاحة، و يعتبر تحليل سلسلة القيمة من الطرق المساعدة على فهم كيفية تدنية تكاليف المؤسسة من خلال دراسة كل الأنشطة المتعلقة بها، و التي تبين مسببات التكاليف في المؤسسة و من ثم التأثير فيها و العمل على تدنيها دون المساس بجودة المنتج و قيمته لدى الزبائن، و من ثم فإن قرار تدنية التكاليف في المؤسسة ينبغي أن يبنى على تكلفة المنتج و قيمته في آن واحد. و من خلال دراسة الأنشطة الأساسية و الأنشطة الداعمة التي تشكل سلسلة القيمة يمكن توضيح أن المؤسسة حتى تتمكن من تدنية تكاليفها، عليها أن تعمل على تغيير شكل سلسلة القيمة حتى تصل إلى الوضع الأمثل (نظام تشغيل أفضل، مواد خام أفضل، قنوات توزيع مختلفة،... الخ)، كما ينبغي عليها خلق تكامل أكبر و تنسيق و ترابط أحسن بين مختلف الأنشطة مع العمل على تسيير التكاليف أعلى مع ضرورة المراقبة المستمرة لها. رغم كل ماسبق فإن نموذج سلسلة القيمة يبقى يحتوي على بعض النقائص التي نوردتها فيما يلي:

- التدنية المتزايدة في تكاليف مختلف الأنشطة قد يؤثر على المنتج من حيث الإبداع.
- تركيز المؤسسة على السعر كقيمة و إهمال خصائص أخرى تدخل ضمن عناصر قيمة منتجها و لها أهمية كبيرة كجودة المنتج و شكله.
- تركيز المؤسسة بشكل كبير على البيئة الداخلية من خلال تحليل سلسلة القيمة، و قصد دراسة البيئة الخارجية للمؤسسة، نحاول دراسة نموذج آخر لبورتر يهدف إلى تحسين القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية و يتمثل في نموذج قوى التنافس.

ثانيا: دور محاسبة التسيير في المساعدة على تحليل سلسلة القيمة

لقد قدم بورتر "Porter" مفهوما واسعا لسلسلة القيمة و أعطاهما بعدا استراتيجيا من خلال وصفها بأنها عبارة عن تحليل كامل لأنشطة المؤسسة الاقتصادية التي تساهم في إضافة قيمة للمؤسسة من خلال خلق ميزة تنافسية لها، كون أن هذه الأنشطة قد تفيد في تحقيق كفاءة عالية من حيث تخفيض التكلفة أو إيصال المنتج بأعلى جودة و من ثم تحقيق ربح مستهدف.

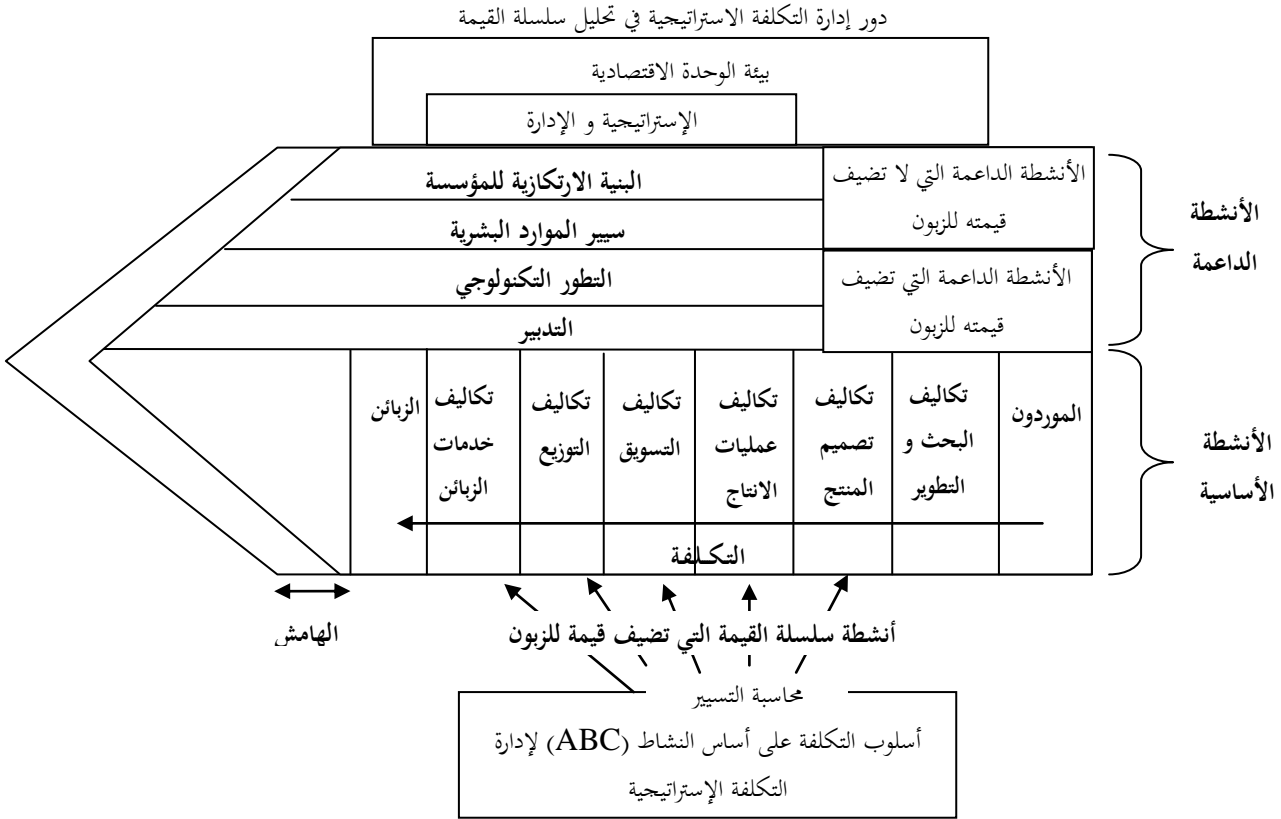
1- تكامل طريقة ABC مع نموذج سلسلة القيمة:

لقد أشار جيامبالفو "JIAMBALVO" إلى أن سلسلة القيمة تعبر عن مختلف العمليات الداخلية للمؤسسة الاقتصادية و العلاقات الترابطية المنبثقة عن تلك العمليات و الفعاليات الداخلية، و مع كل

الفصل الثالث دور محاسبة التسيير في تحقيق رقابة استراتيجية في المؤسسة الاقتصادية

من الموردين و الزبائن، و يكون الهدف إنتاج أقصى قيمة و بأقل تكلفة ممكنة، و بذلك أعطى هذا الشخص أهمية إستراتيجية لدور إدارة التكلفة كنظام للمعلومات عن مدخلات و عمليات و مخرجات نظام سلسلة القيمة و إخضاعها للتحليل و القياس باستخدام أسلوب مهم من أساليب محاسبة التسيير ألا و هو أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) وفق ما هو موضح في الشكل :

الشكل رقم (III-9): دور إدارة التكلفة الإستراتيجية في تحليل سلسلة القيمة للوحدة



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على : Michel Raimel, Op. cit, p 59.

من خلال الشكل نستنتج أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) هو أسلوب مهم لتحديد التكلفة الإستراتيجية التي تسمح بتحديد أنشطة سلسلة القيمة التي تضيف قيمة للزبون، أي الفصل بين الأنشطة المضيعة للقيمة و الأنشطة غير المضيعة للقيمة خاصة في ظل تدفق المعلومات التي أصبحت منتقاة (بشكل دقيق و في الوقت المناسب) في ظل اعتماد تكنولوجيا المعلومات، و في ظل توفر التغذية العكسية بين أطراف العلاقة (الموردين، المؤسسة و الزبائن) مما يمكن إدارة المؤسسة من الاستفادة من الأفكار و المقترحات في مجال تصميم و إنتاج و تسويق المنتج على الزبون، بالإضافة إلى هذا فإنه مع التحسين المستمر في الأداء تكون بصدد وضع رقابة إستراتيجية تنفيذ المؤسسة خاصة إن إدارة التكلفة

استراتيجيا تعد من أهم مداخل محاسبة التسيير الحديثة من خلال توفير معلومات تحليلية و تفصيلية عن الأنشطة خاصة باستخدام أسلوب (ABC) مما يعني تخفيض التكلفة المتعلقة بالشطة و الرقابة عليها.

2- تكامل طريقة التكلفة المستهدفة مع نموذج سلسلة القيمة:

في الحقيقة هناك تكامل بين الأسلوبين حيث يساهم نظام التكلفة المستهدفة في خدمة نموذج تحليل سلسلة القيمة من خلال:

أ- تحديد المنتج أو الخدمة التي يرغب فيها العميل و التي يدفع فيها السعر المخطط له.
ب- يعد نظام التكلفة المستهدفة نظاما ملائما للرقابة الشاملة و الإستراتيجية على التكاليف حيث يخضع كافة مراحل دورة حياة المنتج للتحليل و التقييم بدءا من التخطيط الأولى للمنتج و في مرحلة ما بعد البيع مما يعني وجود تكامل بين نظام التكلفة المستهدفة و نموذج سلسلة القيمة.

من جهة أخرى يمكن أن يخدم نموذج سلسلة القيمة نظام التكلفة المستهدفة وفقا لما يلي¹:
أ- من خلال تحليل سلسلة القيمة يتم تجميع أنشطة المؤسسة و تصنيفها إلى أنشطة أساسية و أنشطة داعمة، يؤديان معا لتكوين المنتج أو الخدمة التي توفر للعميل حيث يعتمد نظام التكلفة المستهدفة على هذا التصنيف لدراسة تلك الأنشطة و تحليلها تمهيدا لتخفيض تكلفتها أو استبعادها.

ب- إن تحليل سلسلة القيمة يتعلق بكيفية توليد القيمة و ليس فقط التكلفة و الربح مما يساعد نظام التكلفة المستهدفة على التركيز على الأنشطة التي تولد القيمة.

ج- إن التكلفة المستهدفة يتم العمل بها بشكل يتطابق مع تخطيط الإنتاج و بشكل رئيسي من خلال تحليل القيمة و التي تعد إحدى تقنيات تخفيض التكاليف، و استفاد من المعلومات المتحصلة من تصميم المنتج و عملية الإنتاج لمقارنة منافع كل وظيفة أو نشاط مع التكاليف و العمل على استبعاد أي وظيفة أو نشاط تكون تكاليفه أكبر من منفعه أو محاولة تخفيض التكاليف لتلك الوظيفة أو النشاط في حالة عدم إمكانية استبعاده خاصة و أن هندسة القيمة و تحليلها يمكن أن يؤدي إلى تحسين تصميم المنتج أو تغيير مواصفات و خصائص المواد أو التعديل في طرق التشغيل.

¹ مجيب الرحمن أحمد مصلح عبد الله، مرجع سابق، ص 151.

خلاصة:

استهدف هذا الفصل تحديد دور محاسبة التسيير في الرقابة الإستراتيجية للمؤسسة الاقتصادية ، و استعرض الأساليب التي تساعد في القيام بهذا الدور و أهم النتائج المتوصل إليها يمكن ذكر :

- الرقابة الإستراتيجية تساعد على تقييم الجوانب ذات الصلة بإستراتيجية المؤسسة و تحديد مدى نجاح الخيار الاستراتيجي المطبق في تحقيق غايات و أهداف المؤسسة، و بذلك فإن الرقابة الإستراتيجية هي وسيلة هامة لتكليف المؤسسة مع بيئتها الداخلية و الخارجية.

- توجد العديد من المحاولات التي بذلت لتطوير محاسبة التسيير و تحسين نوعية المعلومات التي توفرها من أجل دعم الرقابة الإستراتيجية على مستوى المؤسسة الاقتصادية مع ضرورة توفير تلك المعلومات على أساس دوري يضمن الاستفادة منها لتدعيم استراتيجيات المؤسسة في تحقيق أهدافها.

- إن النظرة الجديدة لمحاسبة التسيير في ضوء التحدي و التطور المستمر في مجال تنافسية المؤسسات الاقتصادية جعل محاسب التسيير يستخدم العديد من الأساليب لغرض قياس و بيان استراتيجيات المؤسسة و الرقابة على كافة الأنشطة و الوظائف المتعلقة بها، بحيث أصبحت محاسبة التسيير تعتبر كنظام فعال للرقابة الإستراتيجية على مستوى المؤسسة و من أهم أساليب محاسبة التسيير المستخدمة في الرقابة الإستراتيجية للمؤسسة يمكن التطرق إلى طريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC) ، طريقة التكلفة المستهدفة ، طريقة التكلفة الإستراتيجية ، كما توجد أساليب أخرى لمحاسبة التسيير للقيام بالرقابة الإستراتيجية على مستوى المؤسسة ، بحيث تسمح بتقديم معلومات تعتمد على محاسبة التسيير في المجال الرقابي انطلاقا من تحليل الانحرافات و تقييم الأداء تتمثل خاصة في الموازنات التقديرية و محاسبة المسؤولية .

- هناك علاقة بين أساليب و تقنيات محاسبة التسيير و ما تتطلبه الرقابة الإستراتيجية على مستوى المؤسسة أيضا من معلومات وكلها ترتبط بإستراتيجية المؤسسة إنطلاقا من توفير محاسبة التسيير لمعلومات عن أنشطة خلق القيمة بالمؤسسة و تحديد المسببات الهيكلية و التنفيذية من أجل تفعيل الرقابة الإستراتيجية، و من المساهمات التي ساعدت في تمكين محاسبة التسيير من توفير معلومات قصد القيام بالرقابة الإستراتيجية والتي جاءت من قبل اليابانيين حاولنا التطرق تحديدا إلى تقنية التكلفة المستهدفة.

تمهيد:

تمثل عملية اتخاذ القرار جوهر عملية التسيير، و تهدف هذه العملية إلى الاختيار و المفاضلة بين البدائل في ضوء الهدف الذي تسعى إليه المؤسسة في اختيار البديل المناسب. و يعتمد نجاح المسيرين في أعمالهم على نوعية القرارات التي يتخذونها في مواجهة المشكلات و الظروف المتغيرة التي يتعرضون لها أثناء أداء مهامهم .

ومن بين أهم ما تتطلبه عملية اتخاذ القرار وترشيده في المؤسسة هو توفير البيانات اللازمة لاختيار البديل المناسب و الأفضل، و عليه يجب أن تكون هذه البيانات متاحة و ملائمة لكل نشاط تقوم به المؤسسة ، و من بين أهم هذه البيانات ما يتعلق بالبيانات التي توفرها محاسبة التسيير. فهذه الأخيرة تسمح بتقديم معلومات مفيدة لمختلف المستويات الإدارية في المؤسسة، و محاسب التسيير يختار تلك البيانات و المعلومات التي يعتقد أنها مفيدة لمسيرى المؤسسات في ترشيد قراراتهم سواء كانت هذه القرارات متعلقة بالتخطيط، الرقابة أو تقييم الأداء، و يهتم نظام محاسبة التسيير في هذا الصدد بتقديم معلومات في كل مراحل اتخاذ القرار . وقصد إبراز الدور الذي تلعبه محاسبة التسيير في ترشيد قرارات المؤسسة الاقتصادية ارتأينا تقسيمه إلى ثلاثة مباحث :

- المبحث الأول : مفهوم القرار في المؤسسة

تعرضنا في هذا المبحث التطرق إلى تعريف القرار وأهم تصنيفاته ، إلى جانب التطرق لمفهوم القرار الإداري وكذا العوامل المؤثرة فيه .

- المبحث الثاني : اتخاذ القرار وترشيده في المؤسسة

تطرقنا في هذا المبحث إلى عملية اتخاذ القرار وأهم مراحلها ، ثم تعرضنا لكيفية ترشيد القرار في المؤسسة.

- المبحث الثالث : دور محاسبة التسيير في ترشيد القرارات الإدارية

حاولنا إبراز كيفية استخدام التكاليف قصد ترشيد القرارات ثم تعرضنا إلى أهم التكاليف الملائمة لترشيد القرارات وفي الأخير تطرقنا إلى محاسبة التسيير كنظام معلومات مساعد في ترشيد القرارات الإدارية.

المبحث الأول: مفهوم القرار في المؤسسة

إن تسيير المؤسسات في الوقت الحالي أصبح أكثر تعقيدا مما كان عليه في الماضي، ولعل أهم الأسباب التي أدت لهذا التعقيد هي نمو حجم المؤسسات و صعوبة عملية اتخاذ القرارات، خاصة في ظل الاضطراب المتزايد في محيط المؤسسة. من هذا المنطلق برزت أهمية عملية اتخاذ القرار في المؤسسة، كونها تمثل إحدى أهم المحاور الفعالة فيما يخص تسيير المؤسسة، كما تعتبر من المهام الرئيسية للمسیر الناجح. لذلك ينبغي الإشارة مبدئيا إلى أن عملية اتخاذ القرار تعبر عن أهم وظائف التسيير، بينما القرار يمثل اختيار بديل من البدائل المتاحة لحل المشكلة، و بالتالي قبل الخوض في دراسة عملية اتخاذ القرار، لابد من التطرق إلى دراسة مفهوم القرار على مستوى المؤسسة، لأنه من المفيد التمييز بين القرار و عملية اتخاذ القرار.

المطلب الأول: تعريف القرار و تصنيفاته

إن القرار يتطلب من وجهة نظر علماء التسيير أن يوجد في موقف معين أكثر من طريق أو أكثر من مسلك لمواجهة، و هذه الطرق أو المسالك هي التي تسمى بدائل، و لابد لوجود القرار من توفر بديلين اثنين كحد أدنى للحل، و يكون الشخص ملزما بالاختيار بينهما، فإذا لم يكن هناك غير حل واحد يجب سلوكه حتما، فإننا لا نكون بصدد قرار.

الفرع الأول: تعريف القرار

القرار هو الاختيار المدرك بين البدائل المتاحة في موقف معين، أو هو عملية المفاضلة بين حلول بديلة لمواجهة مشكلة معينة، و اختيار الحل الأمثل بينهما، و رغم تعدد النظريات التي درست مفهوم القرار، إلا أن المفكر سيمون "Simon" الذي يعد من رواد المدرسة الاجتماعية هو أول من وضع أسسا لمصطلح القرار عام 1946 حين ألف كتابا بعنوان "Administration Behavior"، رغم أن هذا الكتاب كان موجها للإداريين أكثر منه للاقتصاديين، و قد حاول سيمون "Simon" تدارك ذلك في كتاب آخر بعنوان "Les organisations"¹. و سنحاول عرض بعض التعاريف التي تطرقت إلى مفهوم القرار على مستوى المؤسسة:

* يعد هذا الكتاب أول محاولة لوضع أسس علم جديد يدعى: القرار.

¹ درحون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 36.

أولاً : عرف حسين بلعجوز القرار على أنه اختيار أحسن البدائل المتاحة بعد دراسة النتائج المتوقعة من كل بديل في تحقيق الأهداف المطلوبة، كما يعرف أيضا بأنه اختيار أنسب و ليس أمثل البدائل المتاحة أمام القرار لإنجاز الهدف أو الأهداف الموجودة، أو حل المشكلة التي تنتظر الحل المناسب¹.

ثانياً : يقول هاريسون "Harrisson" أن القرار مرحلة في عملية مستمرة لتقييم البدائل من أجل إنجاز هدف معين، و بنظرة مماثلة يشير روبنز "Robins" إلى أن القرار عبارة عن اختيار من بين بديلين أو أكثر².

ثالثاً : يعرف نيجرو "Nigro" القرار على أنه الاختيار المدرك (الواعي) بين البدائل المتاحة في موقف معين، كما يمثل مسار فعل يختاره متخذ القرار باعتباره أنسب وسيلة متاحة أمامه لإنجاز الهدف أو الأهداف التي يبتغيها³.

و من خلال ما سبق يمكن استنتاج تعريف شامل يخص القرار على أنه " تصرف يتعلق ببديل تم اختياره على أساس المفاضلة بين عدة بدائل و حلول ممكنة من أجل اختيار الأفضل بينها قصد مواجهة مشكلة معينة أو تحقيق هدف من بين الأهداف التي ينبغي تحقيقها حسب المواقف و الظروف المتاحة "

الفرع الثاني: تصنيف القرارات

إن مفهوم القرار في إطار عملية تسيير المؤسسة هو الرأي النهائي الذي يتوصل إليه المديرون و يعتمدونه و يتخذونه من بين آراء بديلة مختلفة، و يوجد العديد من التصنيفات التي وضعها الكتاب و الباحثين في علم الإدارة و التسيير للتمييز بين الأنواع المختلفة من القرارات، نذكر أهمها فيما يلي:

أولاً : التصنيف على أساس الهدف

يمكن تصنيف القرارات على أساس الهدف إلى⁴:

1-القرارات الفعالة:

هي التي تتم على أساس مستوى من الفهم الفكري، بمعنى أنها تتصدى لمفاهيم فكرية عالية، مفاهيم إستراتيجية، مفاهيم شاملة ذات تأثير قوي ينفذ و يحقق نتيجة فعالة.

¹ حسين بلعجوز، مدخل لنظرية القرار، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 99.

² حسين حريم، مبادئ الإدارة الحديثة، الطبعة الثانية، دار الحامد، الأردن، 2009، ص 87.

³ نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية و التطبيق، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، 2007، ص 87.

⁴ جمال الدين لعويسات، إدارة الأعمال، مدخل وظيفي، دار هومه، بوزريعة، الجزائر، 2005

2-القرارات غير الفعالة:

و هي التي تتم على مستوى من الفكر المجرد، مفاهيم جزئية لا تسعى لتحقيق هدف مؤثر و فعال.

ثانيا :التصنيف على أساس تبعية القرارات للمستوى الإداري:

تصنف القرارات من حيث تبعيتها للمستوى الإداري إلى¹:

1-القرارات التشغيلية:

تتعلق القرارات التشغيلية بالعمليات اليومية أو الروتينية ذات المدى القصير و التي ترتبط بأنشطتها الرئيسية، أي أنها تتم في ظروف التأكد التام و غالبا تكون المشكلات التي تهتم بها معروفة إذ تتوفر لصانعي القرارات المعلومات الكاملة، و هي عادة ترتبط بالإدارة التنفيذية لتسيير الأمور العادية المتكررة.

2-القرارات التكتيكية:ترتبط القرارات التكتيكية بالمدى متوسط الأجل أي أنها تتم في ظروف

المخاطرة في تقييم البدائل المتاحة، و غالبا تكون مشكلاتها شبه منمذجة و تقع مسؤولية اتخاذ هذا النوع من القرارات على الإدارة الوسطى.

3-القرارات الإستراتيجية:

تعالج القرارات الإستراتيجية السياسات و الاتجاهات التنظيمية طويلة الأجل، و غالبا ما تسعى هذه القرارات إلى التطوير و التغيير، مثل سياسات الاندماج، الدخول في أسواق جديدة، الابتكارات ... الخ، كما تتميز هذه القرارات بأنها غير منمذجة، بالإضافة إلى أنها تحدث في ظروف المخاطرة و عدم التأكد و تتطلب مستويات متميزة من التحليل الشخصي، كونها تحتاج إلى معلومات تكون متوفرة عند حدها الأدنى من جهة، و عدم توفر المعلومات حول الاحتمالات الممكنة للعائد من جهة أخرى.

¹ نجم الحميدي، تصميم نظام دعم للقرارات الإستراتيجية بالتطبيق على القطاع المصرفي في سورية، أطروحة دكتوراه في إدارة

الأعمال، جامعة حلب، سورية، 2001، ص 44.

ثالثا : التصنيف على أساس البرمجة

تقسم القرارات على أساس مدى برمجتها إلى نوعين رئيسيين¹:

1-قرارات مبرمجة:

هي قرارات روتينية متكررة تعالج و تتناول مشكلات و حالات و مواقف تنظيمية متكررة و روتينية، حيث يمكن وضع إجراء محدد لصنع القرارات بشأنها.

2-القرارات غير المبرمجة:

تكون غير محددة أو تتعلق بمشكلات، حالات، مواقف متجددة و ليست متكررة و غير روتينية، و لا يوجد إجراء معد سبقا لمعالجة الموقف أو المشكلة و ذلك لكونها معقدة أو مهمة جدا. و بصفة عامة يمكن إجراء مقارنة بين القرارات المبرمجة و غير المبرمجة حسب الجدول الآتي:
جدول رقم (1-IV): مقارنة بين القرارات المبرمجة و القرارات غير المبرمجة.

أنواع القرارات		
قرارات غير مبرمجة	قرارات مبرمجة	
جديدة، غير منظمة، درجة عدم التأكد عالية فيها يتعلق بعلاقات السبب/النتيجة	متكررة، روتينية، درجة التأكد عالية فيما يتعلق بعلاقات السبب/النتيجة	نوع المشكلة
الحاجة للإبداع و الحدس و التسامح، مع الغموض في حل المشكلات إبداعيا.	الاعتماد على السياسات و القواعد و الإجراء محدد	الإجراء
التنوع في منتجات و أسواق جديدة	طلبات اللوازم الدورية	أمثلة

المصدر: حسين حريم ، مبادئ الإدارة الحديثة ، مرجع سابق، ص 89.

¹ حسين حريم، مبادئ الإدارة الحديثة، مرجع سبق ذكره ، ص 88.

رابعا : التصنيف على أساس طريقة اتخاذ القرارات:

تنقسم القرارات تبعا لطريقة اتخاذها إلى¹:

1-قرارات ديمقراطية:

هذا النوع يؤخذ عن طريق إشراك و مشاورة أكبر قدر ممكن من المعنيين بموضوع القرارات، أو بإشراك ممثلين عنهم، و غالبا ما تتخذ هذه القرارات بالتصويت حيث يجمع عليها المصوتين أو تؤخذ بالأغلبية.

2-قرارات بيروقراطية:

يتم اتخاذها وفقا لتوزيع الصلاحيات و التدرج الهرمي في المنظمة و هي بهذا تعتبر قرارات هرمية و هذه تستمد قوتها من الحق القانوني الذي يتمتع به متخذوها.

خامسا: التصنيف على أساس مدى عمومية القرارات:

تنقسم القرارات تبعا لمدى عموميتها إلى²:

1-قرارات تنظيمية:

و هي قرارات تتضمن قواعد عامة ملزمة تطبق على عدد غير محدد من الأفراد، و تعد بمثابة تشريعات تصدرها الإدارة بغرض إحكام الأعمال الموكلة إليها.

2-قرارات شخصية:

القرارات الشخصية هي التي تخاطب فردا بذاته أو مجموعة محددة من الأفراد كقرارات التعيين في الوظائف و الفصل منها مثلا.

¹ حسين حريم، مبادئ الإدارة الحديثة، مرجع سبق ذكره ، ص 89.

² نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية و التطبيق ، مرجع سبق ذكره ، ص 90.

سادسا : التصنيف على أساس درجة التأكد:

تقسم القرارات وفق هذا التصنيف إلى¹:

1-قرارات متخذة في ظل ظروف مؤكدة:

هذه القرارات تتخذ في حالة التأكد الكامل و تسمى بالقرارات اليقينية، و هي قرارات تكون نتائجها معلومة في ضوء التحليلات و التوقعات و التجارب السابقة و يكون لدى متخذ القرار معلومات تامة و كاملة عن النتائج الخاصة بالقرار، و تتميز هذه القرارات بسهولة اتخاذها و ضمان نتائجها، لذلك يفضل تحويل صلاحية اتخاذها إلى أدنى المستويات الإدارية ذات العلاقة المباشرة بها.

2-قرارات متخذة في ظل ظروف غير مؤكدة:

هذه القرارات تتخذ في حالة عدم التأكد و تسمى بالقرارات التوقعية و هي قرارات تتخذ في ظروف غامضة أما لعدم توافر المعلومات الكافية و الصحيحة عنها أو لصعوبة التنبؤ عن نتائجها أو أن هناك عدد من هذه النتائج تساعد متخذ القرار على المفاضلة من بين النتائج المختلفة، و كثيرا ما تتخذ القرارات في مثل هذه الظروف بالاعتماد على المغامرة و توقع المخاطر بعد أن تصل مرحلة البحث و التحليل إلى نقطة النهاية دونما نتيجة واضحة أو عندما تكون هناك عدة بدائل غير مرضية و يعد بديل واحد الأفضل بالنسبة لمتخذ القرار و لكن احتمالات نجاحه تكون مهددة ببعض الصعوبات.

¹ نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 95 .

المطلب الثاني: مفهوم القرار الإداري و العوامل المؤثرة فيه

إن مفهوم القرار الإداري في إطار عملية تسيير المؤسسة هو الرأي النهائي الذي يتوصل إليه المسيرين، و يعتمدونه و يتخذونه من بين آراء بديلة مختلفة، حيث يقوم متخذه على عملية المفاضلة و بشكل واعي و مدرك بين مجموعة بدائل أو حلول متاحة لاختيار الأفضل بينها، و من ثم تحقيق أهداف المؤسسة، و لما كان للقرار الإداري أهمية بالغة و تأثير مباشر على المؤسسة و تسييرها، فلا بد أن ينال من المسيرين كل الاهتمام و الجدية حتى يكون قرارا سليما، رغم عديد العوامل التي يمكن أن تؤثر فيه، و هذا ما سنحاول التطرق إليه في هذا المطلب.

الفرع الأول: تعريف القرار الإداري و عناصره

إن القرار الإداري يتطلب من وجهة نظر علماء الإدارة و التسيير أن يوجد في موقف معين أكثر من طريق أو أكثر من مسلك لمواجهة، و هذه الطرق أو المسالك هي التي تسمى بدائل، و لا بد لوجود القرار من توفر بديلين اثنين على الأقل أو كحد أدنى للحل، و يكون الشخص ملزما بالاختيار بينهما، لأنه إذا لم يكن هناك غير حل واحد يجب سلوكه حتما، لا تكون بصدد قرار.

أولا: تعريف القرار الإداري:

يعرف القرار الإداري بأنه جوهر العملية الإدارية، لأن القرار الإداري هو ناتج العملية الإدارية، و خلاصتها: القرار الإداري سلوك أو تصرف واعي منطقي و ذو طابع اجتماعي، و يمثل الحل أو التصرف أو البديل الذي تم اختياره على أساس المفاضلة بين عدة بدائل و حلول ممكنة و متاحة لحل المشكلة، و يعد هذا البديل الأكثر كفاية و فاعلية بين تلك البدائل المتاحة لمتخذ القرار¹، و القرارات الإدارية تسعى دائما إلى إيجاد حل للمشاكل و ذلك من خلال إتباع إستراتيجية محددة للبحث عن وضع عدة بدائل مختلفة لاختيار الأنسب منها.

و يتضمن اتخاذ القرارات الإدارية إتباع أساليب إدارية للتوفيق والتكيف مع النتائج الفعلية للقرارات و من ضمن هذه الأساليب تلك المتعلقة بأساليب محاسبة التسيير.

و المسير يتخذ قرارا إداريا سليما لحل مشكلة معينة في حالة توفر المتطلبات الآتية²:

- وجود بديل أفضل من بين البدائل المتاحة.

¹ حسين حريم، شفيق حداد، أساسيات الإدارة، دار الحامد، عمان، 1998، ص 140.

² كاسر نصر منصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، الطبعة الأولى، دار حامد، عمان، 2006، ص 23.

- وجود حاجة في المؤسسة بإحداث التغيير لمعالجة المسائل و المشكلات الإدارية القائمة، و كذلك المناخ التنظيمي الملائم لذلك، و خاصة من ناحية إقناع الأطراف التي تتأثر بإحداث التغيير داخل المؤسسة و خارجها.
- تحديد درجة التغيير المطلوب إحداثها و التي غالبا ما تؤثر على مصالح العاملين في التنظيم و طموحاتهم و توقعاتهم المستقبلية.
- ضرورة تعريف المشكلة التي تتطلب إحداث التغيير، و هذا يتطلب فن و مهارة خاصة في التحليل و المشكلة التي تكون صعبة الحل.

ثانيا: عناصر القرار الإداري:

يتكون القرار الإداري من العناصر الآتية:

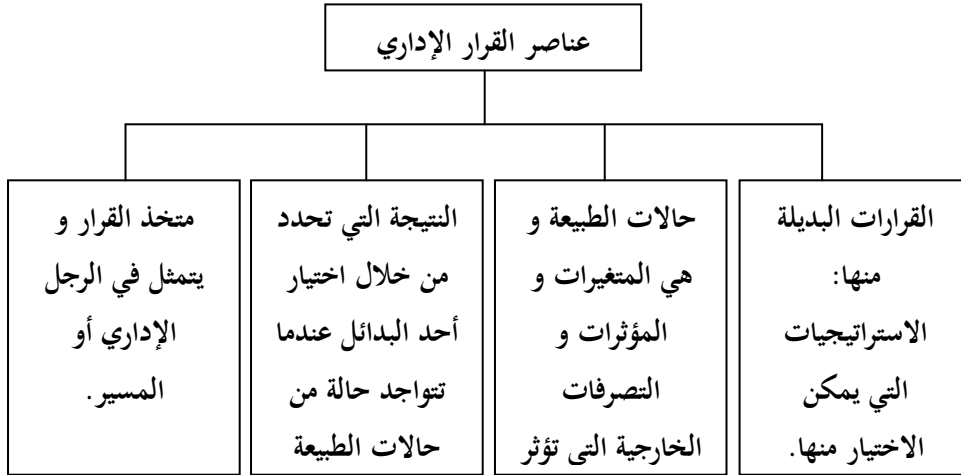
- القرارات البديلة و المتمثلة في مجموعة البدائل التي تشكل حولا بديلة للمشكلة المطروحة¹: فوجود القرار الإداري يتطلب من وجهة نظر علماء الإدارة و التسيير بديلين اثنين على الأقل للحل، و يكون هناك التزام بالاختيار بينهما. فإذا لم يكن هناك غير حل واحد يجب سلوكه حتما لا تكون بصدد قرار، كما أنه يوجد في بعض الحالات أين يكون متخذ القرار له إمكانية اتخاذ القرار أو الامتناع عن اتخاذه، و في هذه الحالة أيضا يكون أمامه بديلين لا بديل واحد، و هما اتخاذ القرار أو الامتناع عن اتخاذه.
- حالات الطبيعة و المتمثلة في الظروف المحتملة الوقوع و التي تؤثر على البدائل المتاحة و نتائجها². و إلى جانب ذلك ينبغي أن يكون التصرف في اختيار البديل فيه إدراك، لأن التصرف بدون إدراك و وعي كامل يعني خروجه عن كونه قرارا³.
- النتائج: و المتمثلة بالعوائد المترتبة على كل بديل متاح و التي تتحقق في ظل حالة الطبيعة. بالإضافة إلى كل تلك العناصر، ينبغي إضافة عنصر مهم الذي يتمثل في متخذ القرار (المسير). و من خلال العناصر السابقة يمكن التطرق إلى عناصر القرار الإداري وفق الشكل الآتي:

¹ المرجع نفسه ، ص 24.

² نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره ، ص 84.

³ Herbert A. Simon, A study of decision making processes in administrative organizations, Fourth Edition, New York, 1966, p17.

الشكل رقم (1-IV) : عناصر القرار الإداري



المصدر: كاسر نصر منصور، مرجع سابق، ص 24 بتصريف.

يختلف القرار الإداري الذي يتخذه المدير أو المسير داخل المؤسسة باختلاف مركزه الإداري الذي يشغله المسير داخل مؤسسته، وكذلك بناء على الصلاحيات التي يتمتع بها، كما يتأثر هذا القرار بالبيئة التي تعمل فيها المؤسسة و بذلك فقد اختلف علماء الإدارة و التسيير حول تحديد أنواع القرارات الإدارية التي يمكن اعتبارها قاعدة عامة تطبق على جميع الأحوال و الظروف، مما أدى إلى ظهور اجتهادات مختلفة حول عدد من أنواع القرارات و تصنيفها على أساس تبويات معينة، كما يمكن إظهار بعض الأمثلة عنها حسب الجدول رقم (2-IV) .

جدول رقم (IV-2): تصنيفات القرارات الإدارية

أساس التوب	أنواع القرارات	أمثلة
من حيث النشاط الإداري	قرارات التخطيط الاستراتيجي و تشمل التخطيط طويل الأجل	الدخول على أسواق جديدة
	قرارات التخطيط التكتيكي و يهتم بدرجة كفاءة و فعالية استخدام الموارد و تقييم و فعالية أداء الوحدات التنظيمية	قرارات تحديد الأسعار
	قرارات الرقابة الإدارية	تقييم المديرين لتحفيزهم
	قرارات الرقابة التشغيلية و تشمل عمليات القرارات المرتبطة بتسيير العمليات اليومية	قرار إعادة شراء مواد أولية
من حيث هيكل المشكلة	قرارات مبرجة أو مهيكلة	اعتماد سقف الائتمان للعملاء
	قرارات شبه مبرجة أو شبه مهيكلة	تحديد أسعار المنتجات أو اختيار موظف لإحدى الوظائف الإدارية المهمة
من حيث الموارد	قرارات العمالة	استئجار عمالة
	قرارات الموارد	رفع مستوى جودة المواد
	قرارات التسهيلات	بناء مصنع جديد
	قرارات التحويل	إصدار أسهم
	قرارات البيانات	الحصول على بيانات اقتصادية
من حيث طبيعة المشكلة	قرارات متكررة	إعداد قائمة المركز المالي السنوية
	قرارات وحيدة	الاندماج مع شركة أخرى
	قرارات روتينية	تحديد الرواتب للموظفين
	قرارات معقدة	تحديد موقع مخزن جديد
	قرارات قصيرة الأجل	الاقتراض عن طريق الكمبيالات
من حيث الوظيفة التشغيلية	قرارات طويلة الأجل	اقتناء آلة جديدة
	قرارات محاسبية	اختيار طريقة تقييم المخزون
	قرارات إنتاجية	قرارات تحديد حجم الإنتاج
	قرارات تسويقية	توزيع مندوبي المبيعات على مناطق البيع
	قرارات المواد	تحديد مستوى مخزون الأمان.

المصدر: محمد موسى فرج الله، مرجع سابق، ص 20.

كما أن هناك قرارات إدارية تصنف حسب درجة توفر المعلومات:

- قرارات في حالة التأكد: و هي التي تتخذ في ظروف التأكد التام من طبيعة المتغيرات و العوامل المؤثرة في عملية صنع القرارات، و بالتالي آثار القرار تكون معروفة بصورة سرقة.
- قرارات في حالة المخاطرة: و هي التي تتخذ في ظروف و حالات محتملة الوقوع و بالتالي فإن على متخذ القرار أن يقدر الظروف و المتغيرات المحتملة الحدوث في المستقبل و كذلك درجة احتمال حدوثها.
- قرارات في حالة عدم التأكد: هي التي غالبا ما تقوم بها الإدارة العليا عند تحديد أهداف المؤسسة العامة و سياستها، و يصعب على الإدارة تحديد الظروف المتوقع وجودها أو حدوثها بسبب عدم توفر معلومات كافية، و بالتالي صعوبة التنبؤ بها.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في القرار الإداري

قد يتأثر القرار الإداري بعوامل عديدة يمكن أن تعيقه من الصدور بصورته المطلوبة و الصحيحة، أو تؤدي إلى تأخير في إصداره أو يمكن أن يلقي القرار الإداري الكثير من المعارضة سواء من المنفذين له كونه لا يحقق غاياتهم و مصالحهم، و بصفة عامة يمكن تقسيم العوامل المؤثرة في القرار الإداري إلى أربعة عوامل رئيسية: عوامل إنسانية، عوامل تنظيمية، عوامل بينية و عوامل ضغوط المديرين.

أولاً: العوامل الإنسانية:

تتبع العوامل الإنسانية المؤثرة في القرارات الإدارية من كون عملية الاختيار بين البدائل المتاحة أمام المدير أو المسير متخذ القرار الإداري تكون نتيجة تفاعل عدة عوامل منطقية و غير منطقية، موضوعية و شخصية أي أنه إلى جانب العوامل الموضوعية التي تؤثر في التحليل و التقييم و اختيار يوجد عدة عوامل غير موضوعية أو إنسانية تؤثر في عملية الاختيار بين البدائل و يترتب عليها نتائج تنعكس على رشد القرار الإداري و فعاليته و من أهم العوامل الإنسانية التي لها دور في التأثير على القرار الإداري ما يلي:

1- متخذ القرار (المدير أو المسير):

إن متخذ القرار الإداري يعتبر من أهم العوامل الإنسانية المؤثرة في رشد القرار الإداري و فعاليته الإدارية، فشخصية المدير في العمل و نوع الأعمال التي سبق أن مارسها و مركزه الاجتماعي و المالي خارج المؤسسة و اتجاهاته و خلفيته النفسية و الاجتماعية عند اتخاذ

القرار، كل ذلك يؤثر في فاعلية القرار الذي يتخذه، فقد يختار مدير ما بديلا من البدائل في ظروف معلومات معينة، و يختار مدير آخر بديلا غيره في نفس الظروف، و يكون كل منهما مقتنعا بصحة اختياره، و قد أكدت بعض الدراسات التطبيقية أن مناهج و أساليب متخذي القرارات تتأثر بعوامل شخصية نابعة من شخصياتهم و أن أهم هذه العوامل: اتجاهاتهم و قيمهم و مستواهم العلمي و خبراتهم السابقة و نمط سلوكهم و خلفياتهم الاجتماعية¹.

2- مساعدو و مستشارو المدير:

يمكن القول أن قرارات المدير و المسير تتأثر بمدى العلاقة بينه و بين مساعديه من جهة و بعلاقته بمستشاريه أو بالخبراء المتخصصين الذين يستعين بخبراتهم و تخصصهم في بعض الجوانب الفنية للقرار المزمع اتخاذه، و يمكن الإشارة لذلك على النحو الآتي²:

أ- مساعدو المدير:

هؤلاء بحكم قربهم من المدير متخذ القرار يمكن أن يؤثروا في توجيه قراراته، كما أن أسلوب تفكيرهم و طريقة عرضهم للموضوعات تؤثر أيضا في فاعلية القرار.

ب- المستشارون و الخبراء:

إن الدور الذي يقوم به المستشارون و الخبراء في اتخاذ القرارات دور هام و مؤثر، و ذلك لأن المدير يرغب عادة قبل اتخاذ قرار نهائي بأن يستأنس برأي أهل الخبرة حتى يكون اتخاذه للقرار مبنيا على دراسة وافية للمشكلة محل القرار، و إلقاء الضوء على جوانبها، الأمر الذي يساعد على اتخاذ القرار السليم و تبرز أهمية الدور الذي يقوم به المستشارون و الخبراء في علاقتهم بالمدير متخذ القرار من خلال الخدمات التي يقدمونها في مجالات: القانون، المالية، التخطيط، الأفراد و هم بذلك يساعدون المديرين و المسيرين على اتخاذ قرارات صائبة مبنية على حقائق واقعية.

¹ نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 266.

² المرجع نفسه، ص 268.

3- المرؤوسون و غيرهم ممن يهمهم القرار:

دور المرؤوسين و تأثيرهم في قرارات المدير يتضح في المراحل الأولى من عملية اتخاذ القرار و الخاصة بتحديد المشكلة و جمع المعلومات و إمداد المدير بها، و هنا يكون لاقتراحات المرؤوسين و تصوراتهم و اتجاهاتهم حول المشكلة و الحلول البديلة أهمية كبيرة في اختيار البديل الأفضل.

ثانيا: العوامل التنظيمية

أهم العوامل التنظيمية المؤثرة في القرار الإداري هي:

1- القوى الكامنة في الموقف الإداري الذي خلق المشكلة محل القرار:

و تتمثل هذه القوى فيما يلي:

أ- نمط التنظيم الإداري و تعدد المستويات الإدارية فيه: فالتنظيم الإداري تحكمه فلسفة معينة، و قيم و مصالح ينعكس أثرها على سلوك المديرين ، لذلك فإن القدرات التنظيمية للمؤسسة يمكن أن تؤثر على القرار الإداري بشكل عام ، و تتمثل هذه القدرات خاصة في¹:

- توافر الموارد البشرية المدربة و القدرة على إدارة المؤسسة بكفاءة.
- توافر الخبرات الإدارية، التنظيمية و الفنية.
- وجود نظم و لوائح إدارية لتحقيق أهداف المؤسسة.
- وجود تسهيلات تكنولوجية و نظم و معلومات و قاعدة بيانات حديثة تساهم على أداء الأنشطة المختلفة.

كما أن تعدد المستويات الإدارية في التنظيم الإداري تعتبر من العوامل المؤثرة في القرارات الإدارية، فكلما ارتفع المستوى الإداري في التسلسل الهرمي للمؤسسة كلما كانت قراراته أكثر أهمية و شمولاً.

¹ منى عطية خزام خليل، الإدارة و اتخاذ القرار في عصر المعلوماتية من منظور الخدمة الاجتماعية، أبو خير للطباعة و

التجليد، جامعة حلوان، مصر، ص 102.

و له أثر أكبر في حياة و عمل المؤسسة، و يضاف إلى ذلك أن طول خط السلطة و هو الخط الذي تمر عن طريقه رسميا جميع الاتصالات أي هناك زيادة في المسافة بين المدير و المرؤوسين مما يعني زيادة صعوبة إيصال المعلومات الصاعدة و النازلة عن المشكلة محل القرار أو إذا وصلت تصل محرفة أو متأخرة أو بعد فوات الأوان¹، و هذا كله قد يؤثر على القرار الإداري بالنسبة للمؤسسة.

ب- طبيعة المشكلة محل القرار و درجة تعقدها و الوقت المتاح لحلها: بقدر ما تكون المشكلة التي تواجه المدير معقدة، بقدر ما يزداد قلقه لإيجاد الحل الملائم لمواجهتها²، كما أن ضيق الوقت المتاح للمدير أو المسير كي يتخذ قراره لحل المشكلة لا يمكنه من إجراء الدراسة و التحليل اللازمين لإبعاد المشكلة، كما لا يتيح له فرصة إشراك مرؤوسيه لحلها.

ج- نوع القرار و أهميته: فالخطوات و المراحل اللازمة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية ذات التأثير الطويل الأجل و التي تتطلب خطواتها وقتا أطول و دراسة أكثر و معلومات أدق و اشمل، تختلف عن الخطوات اللازمة لاتخاذ القرارات التكتيكية قصيرة الجمل، كما تختلف خطوات هذه الأخيرة عن الخطوات اللازمة لاتخاذ القرارات اليومية المقتادة و التي غالبا ما تغلب عليها صفة الروتينية³.

2- الاتصالات الإدارية:

تعد الاتصالات من الوسائل الهامة التي يمكن للمدير متخذ القرار الإداري عن طريقها الحصول على المعلومات و البيانات المطلوبة لاتخاذ القرار، و لذا فإن سلامة القرارات الإدارية تعتمد بدرجة كبيرة على سلامة و فاعلية الاتصالات التي يجربها المدير للحصول على هذه المعلومات. و تتحدد فاعلية الاتصالات بمدى قدرة المدير على تنمية الفهم بينه و بين موظفيه حتى تصبح الأهداف واضحة و مفهومه إلى جانب اعتماد كل ذلك على طريقة المدير أو المسير في الاتصال مما يسهل له مهمة الحصول على المعلومة المطلوبة.

¹ نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 288.

² خليل محمد العزاوي، مرجع سابق، ص 199.

³ نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية و التطبيق، مرجع سابق، ص 289.

3- التفويض و اللامركزية الإدارية:

إن التفويض يؤثر على القرار الإداري لما يترتب على تفويض المدير أو المسير لبعض اختصاصاته و سلطاته إلى مرؤوسيه من مزايا تنعكس آثاره الإيجابية على اتخاذ القرارات، فهو يساعد على تنمية قدرات المرؤوسين في مجال اتخاذ القرارات، خاصة و أن تطور العمال الإدارية و تعقدتها أدى إلى تزايد الأعباء الملقاة على المسيرين و المديرين و مسألة التفويض هنا تسمح للمسيرين من التفرغ إلى المسائل الإستراتيجية و الهامة بالنسبة للمؤسسة.

كما أن القرارات الإدارية قد تتأثر بدرجة اللامركزية الإدارية في المؤسسة.

و من أهم المزايا التي تترتب على اللامركزية فيما يتعلق باتخاذ القرارات الإدارية هي تحقيق السرعة في اتخاذ القرارات، توفير موارد بشرية و كوادر قيادية جديدة للمناصب العليا في المنظمة، توفير وقت وجهد للمديرين للتفرغ للأعمال الإستراتيجية و تمكين المديرين من القيام بالرقابة اللازمة على مرؤوسيه بصورة سليمة و بالإضافة إلى كل ذلك فإن اللامركزية تتيح الفرصة لأداء العمل عن طريق الأفراد الأكثر معرفة و إلماما بتفاصيل العمل و الأكثر إدراكا بظروف و طرق معالجة المشكلات المرتبطة بالعمل¹.

ثالثا: العوامل البيئية:

يوجد العديد من العوامل التي تؤثر في فعالية القرارات الإدارية، هذه العوامل عادة ما تكون صادرة عن الظروف البيئية المحيطة بالقرار كطبيعة النظام السياسي و الاقتصادي السائد في الدولة، انسجام القرار مع الصالح العام، التقاليد الاجتماعية و القيم الدينية، النصوص التشريعية و التقدم التكنولوجي، و يمكن التطرق لهذه العوامل فيما يلي:

1- طبيعة النظام السياسي و الاقتصادي السائد في الدولة: يتأثر القرار الإداري بالقيود التي

يمكن أن يفرضها النظام السياسي على حرية المسيرين أو متخذي القرارات أو توجيه قراراتهم لتأتي منسجمة مع فلسفة النظام السياسي السائد.

أما من ناحية النظام الاقتصادي السائد في الدولة قد يكون له تأثير على القرار الإداري و فعاليته عندما يفرض على متخذي هذه القرارات التوجه نحو الانسجام مع طبيعة هذا النظام.

¹ علي العبيد أحمد، اللامركزية في اتخاذ القرارات، مقالة منشورة في مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة بالرياض، عدد رقم 32، السعودية، فبراير 1982، ص 177.

2- انسجام القرار مع الصالح العام: قد يتطلب مع اتخاذ القرار الإداري مراعاة مدى تحقيقه لأهداف الصالح العام و ليس لفئة محدودة منهم و من بين الصعوبات التي يواجهها متخذ القرار هنا هي كيفية إجراء التوازن بين مطالب الفئات المختلفة من الأفراد عند اتخاذه القرار.

3- النصوص التشريعية:

فبالأنظمة و اللوائح و التعليمات كلها تشكل عوامل و قيود رسمية مفروضة على المدير متخذ القرار، و تتضح هذه القيود من خلال اعتبار القرار الإداري يمثل جزءا من السياسة العامة للدولة مما يفرض على المسير أو المدير الالتزام بالقوانين، و من جهة أخرى القرار الإداري قد يتأثر أيضا بالتغيرات السريعة و المفاجئة في النظم و القوانين و اللوائح التي تعمل المؤسسة في إطارها و التي تصدرها الدولة.

4- التقدم التكنولوجي:

لقد أبرزت الثورة التكنولوجية الحديثة أثرها على القرار الإداري و من بين أبرز التطورات الفنية فيما يخص القرار هو اختبار جهاز الحاسوب الذي لعب دورا هاما في تجميع البيانات و تخزينها و تحليلها و حفظها بشكل منظم و دقيق مما انعكس كل ذلك على القرار الإداري و كيفية اتخاذه، رغم الاختلافات التي عرفها علماء الإدارة في دور الحسابات الإلكترونية في عملية اتخاذه القرار و مدى تأثيرها على هذه العملية بين مؤيدين و معارضين للفكرة.

و انطلاقا مما سبق يمكن القول أن القرار الإداري قد يتأثر بعوامل بيئية عديدة و متعددة منها ما يرتبط بعوامل البيئة الخارجية العامة و التي تشمل الظروف الاقتصادية، الظروف السياسية و القانونية، الظروف الثقافية، الظروف التكنولوجية و الطبيعية.

كما يوجد عوامل بيئية داخلية ترتبط بالمؤسسة و التي يمكن أن تؤثر في القرار الإداري سواء كانت عوامل ترتبط بالظروف التنظيمية للمؤسسة أو ترتبط بشكل مباشر بالأفراد، لكن حتى يصل متخذ القرار الإداري إلى تحقيق أهداف المؤسسة، ينبغي على الإدارة أن تحدد و تعلن الهدف من اتخاذه القرار و تشجع القدرة فيه على الإبداع حتى يخرج القرار بالصورة الملائمة و في الوقت المناسب.

رابعاً: عوامل ترتبط بضغط المدير

لقد أثبتت بعض الدراسات التطبيقية أن المديرين، و خاصة بالنسبة للدول النامية على اختلاف مستوياتهم في المؤسسات، أيا كان نوعها أو حجمها أو نشاطها يتعرضون لضغوط عديدة، و هنا يمكن تقسيم الضغوط التي يتعرض لها المديرون و المسيرون و التي يمكن أن تؤثر في قراراتهم الإدارية إلى نوعين: الضغوط الداخلية و الضغوط الخارجية.

1- الضغوط الداخلية:

تتمثل هذه الضغوط في ضغوط الرؤساء، ضغوط التنظيمات غير الرسمية و مراكز القوى التي تخلقها، و قصور نظم المعلومات و البيانات و نقص الإمكانيات المادية و البشرية اللازمة، و أهم هذه الضغوط ما يلي¹:

أ- ضغوط الرؤساء:

هناك أسباب تدعو المسير أو المدير متخذ القرار الإداري للالتزام بسلطة رئيسه عند اتخاذ القرار أهمها أن المدير يريد أن يضمن دائماً الحصول على موافقة رئيسه على قراره.

ب- ضغوط التنظيمات غير الرسمية:

قد توجد في المؤسسة تجمعات أو تنظيمات غير رسمية بشكل مميز عن مراكز القوى الرسمية و هي تشكل ضغوطاً على المدير متخذ القرار الإداري و تؤثر في توجيه قراراته أو تحد من فاعليتها.

ج- ضيق الوقت لدى المدير:

ضيق الوقت لدى المدير و اضطراره لاتخاذ القرار تحت ضغط ظروف معينة، حيث لا تكون الفرصة كافية للحصول على المعلومات الوافية عن البدائل و دراستها.

¹ خليل محمد العزاوي، مرجع سابق، ص 206 بتصرف.

2- الضغوط الخارجية:

أبرز الضغوط الخارجية التي تؤثر في توجيه القرارات الإدارية أو تحد من فاعليتها نذكر ما يلي:

أ- **ضغوط الرأي العام:** تتمثل هذه الضغوط في ضغوط الرأي العام التي يفرضها على المدير كونه عضواً في مجتمع معين و عليه أن يتعامل معه، و لذلك فالقرار الذي يكون فعالاً في وقت أو في منطقة معينة، قد لا يكون فعالاً في وقت أو في منطقة أخرى¹ فقد تعارض بعض الفئات من الرأي العام قرارات إدارية قد تعود عليها بأضرار و لو كانت هذه الأضرار جد بسيطة أو غير مباشرة.

ب- **الضغوط الاقتصادية:** تتمثل هذه الضغوط في حالات التضخم، الانكماش، سعر الفائدة، التذبذبات في أسعار العملات و التي يمكن أن تؤثر بشكل مباشر في قدرة المنظمة في تحقيق أهدافها و تنعكس آثارها على القرارات الإدارية فتحد من فاعليتها².

ج- **الضغوط لنابعة من علاقات المدير الشخصية و الاجتماعية و الإقليمية خارج نطاق العمل:** و هذه العلاقات تلعب دوراً بارزاً في توجيه قرارات المدير و تمارس ضغوطاً عليه لاتخاذ قراراته وفقاً للمصالح الشخصية لأصحاب هذه الصلات، و من بين ما تبرزه هذه الضغوط بشكل واضح قضية الإعلان عن وظائف شاغرة أو عند الترقيات و التنقلات، و قد تكون هذه الضغوط من أشخاص يستمدون الحق في الضغط من مراكزهم الرسمية مثل: النقابات العمالية أو المهنية أو الهيئات الدينية أو التنظيمات الحزبية³.

د- **الضغوط النابعة من أجهزة الرقابة المركزية:** كالضغوط المتعلقة ببعض الأجهزة التي تتطلب بيانات و معلومات قد يؤدي إلى استغراق وقت طويل و تحمل طاقة كبيرة بالنسبة للمدير يؤثر في قراراته كضغوط أجهزة الإعلام مما سيشكل ضغوطاً على المدير سواء بالنسبة لما اتخذ من قرارات أو لما يزمع اتخاذه من قرارات في المستقبل.

¹ نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 311 بتصرف.

² المرجع نفسه، ص 311.

³ خليل محمد العزاوي، مرجع سابق، ص 208.

المبحث الثاني: اتخاذ القرار و ترشيده في المؤسسة

تحتل عملية اتخاذ القرارات باهتمام كثير من الدارسين و الباحثين في مجال التسيير، بل يعتبرها البعض من الكتاب جوهر عملية التسيير، فنجد سيمون "Simon" باعتباره أحد العلماء المهتمين بنظرية اتخاذ القرارات يرى أن التسيير هو عبارة عن سلسلة من عمليات اتخاذ القرارات، كما يعتبر عملية اتخاذ القرارات في نفس الوقت المحور الذي تركز عليه العمليات الإدارية الأخرى كالتخطيط، التنظيم، التوجيه والرقابة.¹

إن عملية اتخاذ القرارات تتم لمعالجة مشكلات قائمة أو لمواجهة حالات أو مواقف معينة محتملة الوقوع أو لتحقيق أهداف مرسومة، لذلك يقوم المديرون في الحالات التي تستدعي اتخاذ القرارات بإتباع مراحل معينة و تجميع البيانات و المعلومات و تحليل ما يحيط بها من ظواهر و عوامل مختلفة باستعمال أساليب متعددة تساعد في ترشيد قرارات المؤسسة.

المطلب الأول: عملية اتخاذ القرارات و مراحلها

إلى غاية الثلاثينات من القرن الماضي كان ينظر إلى اتخاذ القرار على أنه مشكلة تقنية بحتة، حيث كان يدرس القرار في إطار علم الاجتماع و تحلل عملية اتخاذ القرار باستخدام مفاهيم رياضية و اقتصادية بعيدة عن حقل عملية التسيير و العمل الإداري لأن عملية اتخاذ القرار كانت تقوم على فرضية إمكانية المسير توقع الظروف التي تتعلق باتخاذ القرار لهذا تميزت هذه المرحلة بكثرة النظريات التي يعالج كل منها جانب معين في عملية اتخاذ القرار دون أن يكون هناك تناسق و تكامل بين هذه النظريات لمعالجة عملية اتخاذ القرار بصورة شاملة ثم ازدادت الاهتمامات بالجوانب السلوكية في ميدان التسيير إلى غاية ظهور ما يعرف بالمدرسة السلوكية في الإدارة خلال الأربعينات من القرن الماضي. ومن المساهمات الهامة للمدرسة السلوكية في الإدارة فيما يخص عملية اتخاذ القرار، ما ندى إليه هربرت سيمون "H. Simon" حول ضرورة اهتمام المؤسسة بعملية اتخاذ القرار بالنظر إليها على أنها نظام اجتماعي يعمل على اتخاذ القرار، أما غريس آرغريس "G. Argyris" حيث نادى بضرورة اطلاع الإدارة على آراء العاملين بالنسبة للعمل، و ذلك من خلال مشاركتهم في عملية صناعة القرار و رسم القرارات المتعلقة بعملهم، و دعم هذا الرأي ر. ليكرت "R. Likrt" عندما دعى إلى ضرورة ترتيب الهيكل التنظيمي للمنظمة بشكل يضمن المشاركة الجماعية للعاملين في الإشراف و اتخاذ القرارات.²

¹Herbert A. Simon, op.cit , p19.

²كاسر نصر منصور، مرجع سابق، ص 34.

لكن نتائج اتخاذ القرارات تتوقف إلى حد كبير على طبيعة و هيكل العملية التي يتم بها صنع القرار لذلك ينبغي إتباع الخطوات اللازمة و بشكل مناسب حتى يحقق القرار فعالية في حل المشكلات أو تجنبها.

الفرع الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار

تشير عملية اتخاذ القرارات إلى عملية الاختيار التي بموجبها يكون اختيار و تبني حل معين لمشكلة ما من بين عدد من الحلول البديلة، و تتم هذه العملية استنادا إلى هدف يعمل متخذ القرار على تحقيقه، ضمن قيود و شروط معينة تحت تأثير عوامل متباينة و ضغوط مختلفة، الأمر الذي يجعلها عملية معقدة، تستوجب الحذر و الدقة في اختيار المؤشرات الكمية و الكيفية لاتخاذ القرار و تحقيق أهدافه، خاصة و أن نجاح العديد من المؤسسات يتوقف على تسييرها الفعال الذي يعتمد على عملية اتخاذ القرار في الوقت المناسب، و في هذا الإطار يربهاربرت سيمون " Herbert Simon " أن عملية اتخاذ القرار تعتبر قلب الإدارة الناجحة و جوهر عملها.

أولاً: تعريف عملية اتخاذ القرار:

ينبغي الإشارة إلى أن هناك فرق بين مفهومي القرار و عملية اتخاذ القرار، و هناك العديد من المفكرين و الدارسين لهذين المفهومين حاولوا التمييز بينهما كما يلي:

- ميز حسين علي و السعد رشاد بين القرار و عملية اتخاذ القرار موضحين أن القرار هو عملية الاختيار بين بديلين أو أكثر، بينما عملية اتخاذ القرار هي تلك العملية المبنية على الدراسة و التفكير الموضوعي الداعي للوصول إلى قرار¹.
- أكد حريم حسين أن هناك فرق بين القرار و عملية اتخاذ القرار، حيث يرى أن القرار هو اختيار واعي من بين بديلين، أما عملية اتخاذ القرار فتتضمن سلسلة الخطوات المترابطة المؤدية إلى القرار و متابعته².

¹ حسين علي، الساعد رشاد، نظرية القرارات الإدارية، مدخل نظري و كمي، طبعة أولى، دار زهران للنشر و الطباعة عمان الأردن، 2001، ص 17.

² حريم حسين، سلوك الأفراد و الجماعات في منظمات الأعمال، طبعة 1، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2004 ص 225.

- كما فرق طارق طه بين القرار و عملية اتخاذ القرار في كون أن القرار يعرف بأنه اختيار لبديل من بين مجموعة بدائل، بينما تشير عملية اتخاذ القرار إلى سلسلة الخطوات التي تتضمن تحديد و تشخيص المشكلة، طرح الحلول، تقييم بدائل الحلول، اختيار البديل الملائم، تنفيذ قرار الاختيار و تقييم نتيجة القرار المتخذ¹.
- أما طعمة حسن ياسين فقد فرق بين القرار، عملية صنع القرار و عملية اتخاذ القرار في كون أن القرار هو اختيار البديل الفضل، بينما عملية صنع القرار يتم من خلالها تحديد المشكلة و البدائل المتاحة ثم دراستها للوصول إلى حل تلك المشكلة، فتشمل عملية صنع القرار على الجهود المبذولة قبل إجراء عملية الاختيار، أما عملية اتخاذ القرار تمثل ناتج عملية صنع القرار².
- أما هيربرت سيمون "Herbert Simon" فيرى أن القرار يمثل اختيار بديل من بين مجموعة بدائل، أما عملية اتخاذ القرار فهي تتطلب إتباع خطوات أو مراحل تتمثل في³:
- تحديد الفرص التي تتطلب اتخاذ قرار بشأنها.
 - تصور و صياغة و تحليل الأحداث الناتجة عن كل تصرف تجاه مشكلة معينة.
 - انتقاء تصرف معين و القيام بالاختيار.
 - التقييم لنتيجة القرار.

و من خلال كل ما سبق يمكن استخلاص أن عملية اتخاذ القرار: "هي عملية فنية لتحديد و اختيار أحسن البدائل المتوفرة لمتخذ القرار، من خلال إتباع خطوات متتابعة أو عناصر يمكن أن تؤدي في النهاية إلى نتيجة معينة أو تحقيق هدف معين، و بالتالي فإنه على متخذي القرارات، النظر لعملية اتخاذ القرار على أنها عملية متكاملة بدءاً من أولى مراحلها و المتمثلة في إدراك المشكلة إلى غاية الوصول إلى تنفيذ القرار، متابعة تنفيذه و تقييمه.

¹ طارق طه، نظم دعم القرار في بيئة العولمة و الانترنت، دار الكتب، الإسكندرية، بدون سنة نشر، ص 53.

² طعمة حسين ياسين، نظرية اتخاذ القرارات أسلوب كمي تحليلي، ط1، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 20.

³ A. David, décision, conception et recherche en science de gestion, revue française de gestion, V28-N° 139, Juillet, Aout, 2002, p 174.

ثانيا: خصائص عملية اتخاذ القرار و عناصرها.

إن عملية اتخاذ القرارات تشتمل على مجموعة من الخصائص المميزة لها كما لها مجموعة من العناصر السياسية المرتبطة بها، يمكن التطرق لها فيما يلي:

1- خصائص عملية اتخاذ القرار:

تتمثل خصائص عملية اتخاذ القرار بعدما تم تحديد مفهومها فيما يلي¹:

أ- عملية اتخاذ القرار مرحلة متقدمة من العملية الإدارية و أن المراحل السابقة لعملية اتخاذ القرار (مرحلة صنع القرار) هي مقدمات أساسية للقرار السليم على الرغم من انه في كل مرحلة من مراحل العملية تظهر عملية صنع القرار بشكل أو بآخر، لكنها تتجسد في مرحلة اتخاذ القرار بخطة عمل أو إجراء، ... الخ، و القرار يقوم بالأساس على وجود مهمة يجب أن تنفذ أو مشكلة قائمة تحتاج إلى حل و بالتالي فإن عملية اتخاذ القرار تؤدي إلى المفاضلة، الاختيار، التوفيق، التركيب، التصنيف و الترتيب بين الإمكانيات المتاحة و الأهداف المرسومة.

ب- هناك عدة عناصر ترتبط بالقرارات لحلها و الاختيارات بين المسارات البديلة للعمل و هي:

- متخذ لقرار.
- هدف يريد متخذ القرار تحقيقه.
- بيئة تشكلت فيها المشكلات تتمثل في حالات طبيعية ليست تحت سيطرة متخذ القرار.
- طرق للوصول إلى الهدف المطلوب تحقيقه.
- نتيجة تمثل محصلة ما ينتج، و إذا ترجمت النتائج في شكل قيم تسمى عوائد.
- الرغبة في تحديد المسار العمل الأفضل.
- جيب أن يكون متخذ القرار مدركا للأهداف التي يسعى إلى تحقيقها و لحالات الطبيعة التي تؤثر في مشكلته و للمسارات البديلة المتاحة، و قادرا على تقويم هذه المسارات البديلة و المفاضلة بينها قبل اتخاذ لقرار و يكون ذلك على أسس رشيدة.
- ج- تعد عملية اتخاذ القرار عملية إدارية و تنظيمية كونها تعد من المسؤوليات الرئيسية التي يتحملها المدير (المسير)، كما أنها عملية تنظيمية لأن اتخاذ الكثير من القرارات تعد عملية أكبر من أن ينفرد بها المدير وحده.

¹ كاسر نصر منصور، مرجع سابق، ص 31.

د- إن أبسط أسلوب لعملية اتخاذ القرار هو النظر إليها على أنها اختيار يقوم به متخذ القرار لاختيار البديل الأفضل من بين عدة بدائل و منها تمثل نشاط أو مجموعة من الأنشطة للاختيار من بين عديد من البدائل المحتملة، و في كثير من الأحيان قد لا تكون هذه الأنشطة منظورة أو يمكن ملاحظتها مباشرة و في بعض الأحيان ينتج القرار عن بعض الأنشطة المنظورة كالقوانين، السياسات، الأوامر و التعليمات و غيرها.

و قد تطرق نواف كنعان إلى الخصائص التي يمكن أن تميز عملية اتخاذ القرار، و لخصها فيما يلي¹:

✓ **عملية قابلة للترشيد:** فليس بالإمكان الوصول إلى ترشيد كامل للقرار و إنما يمكن الوصول إلى حد من المعقولية و الرشد.

✓ **تتأثر بعوامل ذات صبغة إنسانية و اجتماعية:** و هذه الصفة نابعة من كون هذه العملية تتأثر بعوامل سيكولوجية نابعة من شخصية الأفراد المساهمين في القرار، و بعوامل اجتماعية نابعة من بيئة القرار.

✓ **تمتد إلى الماضي و المستقبل:** فالقرار الإداري امتداد لقرارات سابقة، بل تعتبر حلقة من سلسلة قرارات، كما يمتد إلى المستقبل من حيث كون آثار القرار تنصرف إلى المستقبل.

✓ **تقوم على الجهود الجماعية المشتركة:** فهذه العملية تحتاج إل جهد مشترك يبرز من خلال مراحلها المتعددة، فالقرار خلاصة جهد جماعي.

✓ **تتصف بالعمومية و الشمول:** تتصف بالعمومية من حيث أن أنواع القرارات و أسس و أساليب اتخاذها عامة بالنسبة لجميع الشركات، و شاملة من حيث أن القدرة على اتخاذ القرارات ينبغي أن تتوافر في جميع من يشغلون المناصب الإدارية.

✓ **عملية ديناميكية مستمرة:** فهي عملية مرحلية تنتقل من مرحلة لأخرى وصولاً إلى الهدف، كما أن التغيير المستمر للمشكلة يفرض على متخذ القرار متابعة هذا التغيير لحل المشكلة.

¹ نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية، بين النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره ، ص 87.

- ✓ عملية مقيدة و تتسم بالبطء أحيانا: فمتخذ القرار يخضع لقيود متنوعة، كما أنها عملية تتسم بالبطء، لكونها تستغرق وقتا طويلا لاتخاذ القرار.
- ✓ عملية معقدة و صعبة: تتطلب نشاطات متعددة و قدرات و مهارات لإنجازها.

2- عناصر عملية اتخاذ القرار:

- تتكون عملية اتخاذ القرار من عناصر أساسية تتمثل فيما يلي¹:
- أ- متخذ القرار: فقد يكون فردا أو جماعة، و متخذ القرار الرشيد بحاجة إلى الابتكار، أي تكون لديه القدرة على إيجاد أفكار جديدة مفيدة و مناسبة للمشكلة، تختلف عما فعل سابقا.
 - ب- موضوع القرار: و هو المشكلة التي تتطلب البحث عن حل أو اتخاذ قرار بشأنها، فأغلب المشاكل لا تظهر بشكل واضح، و هناك مشاكل ظاهرية لا تعبر عن المشكلة الحقيقية.
 - ج- الأهداف و الدافعية: فلا يتخذ قرار إلا إذا كان وراءه دافع لتحقيق هدف مجرد.
 - د- المعلومات: إن توفير المعلومات الملائمة و الموثوقة عن المشكلة، مسألة حيوية لنجاح القرار.
 - هـ- التنبؤ: يعتبر ركنا أساسيا يساعد في إدراك أبعاد المشكلة تمهيدا لاتخاذ قرار بشأنها.
 - و- البدائل: يمثل البديل مضمون القرار الذي سوف يتخذ لحل مشكلة ما، فمتخذ القرار الجيد هو الذي يختار البديل الأنسب و الأفضل من بين البدائل المتاحة لحل المشكلة.
 - ز- مناخ القرار: أي الجو العام الذي يتم فيه اتخاذ القرار من ظرف داخلية و خارجية تضع أمام متخذ القرار قيودا عند اتخاذه للقرار، لذا يجب عليه أن يحسن التعامل مع هذه القيود.
- يلاحظ أن تلك العناصر مترابطة بشكل تفاعلي، حيث يدرس متخذ القرار المشكلة موضوع القرار مستخدما أساليب اتخاذ القرار، لتحليل المعلومات المتاحة حول البدائل المتوفرة، و إدراك أبعاد المشكلة، تمهيدا لاتخاذ قرار بشأنها، مع الأخذ بعين الاعتبار المناخ العام و القيود التي تواجه القرار، متبعا في ذلك كله مراحل عملية اتخاذ القرار.

¹ عليان رجي مصطفى، العمليات الإدارية، ط1، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2010، ص ص 61، 62.

الفرع الثاني: مراحل عملية اتخاذ القرار

إن القرار الجيد هو ذلك القرار الذي يعتمد في اتخاذه على أسلوب تحليلي منظم مركّزاً على المنطق العلمي، موظفاً جميع البيانات المتوافرة من أجل الوصول إلى البدائل أو الحلول الممكنة لاتخاذها، و يعتبر سيمون "Simon" من أوائل من قسم عملية اتخاذ القرار إلى مراحل أو خطوات رغم أن هناك تباين في تحديد تلك الخطوات التي تمر بها عملية اتخاذ القرارات بسبب تأثير هذه العملية بمحيط المؤسسة (الداخلي أو الخارجي أو الاثنين معاً)، لكن هناك شبه اتفاق حول طبيعة النشاطات و المهام التي تتطلبها عملية اتخاذ القرار. إن عملية اتخاذ القرارات ينبغي أن تمر بعدة مراحل و خطوات منطقية تهدف في النهاية إلى الوصول إلى قرارات صائبة و سليمة يمكن أن تعالج المشكلات القائمة بالكفاءة المطلوبة، و هذه المراحل نجملها فيما يلي:

أولاً: تحديد المشكلة

الخطوة الأولى في عملية اتخاذ القرار تتمثل في إدراك الإدارة بوجود مشكلة ما، و المشكلة هي الفرق بين ما هو كائن و ما هو مكنون، أو الفرق بين الوضع القائم و الوضع المرغوب فيه، أو هي انحراف عما هو محدد مسبقاً¹، أي أنها عبارة عن الخلل الذي يتواجد نتيجة اختلاف الحالة القائمة عن الحالة المرغوب في وجودها، و عند تحديد المشكلة يجب التعمق في دراستها لمعرفة جوهر المشكلة الحقيقي، أي على متخذ القرار أن يعرف ماذا يريد أن يحقق، و يعرف بوضوح ما الذي يريد الحصول عليه، لأن تحديد المشكلة يتطلب التعرف على جميع جوانبها بشكل دقيق و صحيح² و لعل كذلك من أهم ما ينبغي على متخذ القرار عند تحديده للمشكلة أن يكون عالماً بظروف البنية التي تعمل فيها المؤسسة، كما ينبغي عليه و هو بصدد التعرف على المشكلة و إبعادها تحديده لطبيعة الموقف الذي خلق المشكلة حينما يتم تحديد الأهداف، و يتم تحديد مدى خطورة المشكلة على المؤسسة من خلال قياس الفجوة بين مستوى الأداء المرغوب من الأهداف و مستوى الأداء الفعلي.

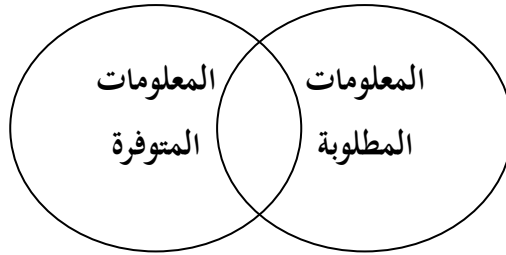
¹ خليل محمد العزاوي، مرجع سبق ذكره، ص 23.

² منعم زمير الموسوي، بحوث العمليات، مدخل علمي لاتخاذ القرارات، طبعة أولى، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان الأردن،

ثانيا: جمع المعلومات ذات الصلة

تعتمد عملية اتخاذ القرار على مقدرة المدير في الحصول على أكبر قدر من البيانات و المعلومات المتعلقة بالمشكلة، و بالبدائل المطروحة ، وكلما كانت البيانات و المعلومات كاملة، دقيقة و صحيحة كلما أدى ذلك إلى نجاح القرار المتخذ، أي لابد من التمييز بين المعلومات المطلوبة، المعلومات المتاحة أو المتوفرة كما هو موضح في الشكل الآتي :

الشكل رقم (IV-2): فئات المعلومات



المصدر: نهاد إسحاق عبد السلام أبو هويدي، مرجع سبق ذكره ، ص 29.

إن متخذ القرار يطلب معلومات لتقليل درجة عدم التأكد و بالتالي تقليل مخاطر اتخاذ القرار، و لكنه يواجه مشكلة تتمثل في عدم توفر كل المعلومات المطلوبة، فليس كل ما هو مطلوب متوفر، غير أن هناك مساحة مشتركة تتقاطع عندها المعلومات المطلوبة و المتوفرة، و كلما اتسعت هذه المساحة كلما قلت درجة عدم التأكد. حيث أن البيانات و المعلومات تختلف من مشكلة لأخرى وفقا لطبيعة المشكلة و تصنيف البيانات و المعلومات المستعملة في عملية اتخاذ القرار، و عموما يمكن تصنيف هذه المعلومات كما يلي¹:

1-المعلومات الأولية: هي التي تجمع من مصادرها الأولية عن طريق الاتصال المباشر أو عن طريق الاستقصاء و المشاهدة و الزيارات الميدانية و مراقبة سجلات المؤسسة.

2-المعلومات الكمية و النوعية: و هي المعلومات المتعلقة بالأرقام و الإحصائيات و النسب المحددة، أما المعلومات النوعية فهي عبارة عن أحكام أو تقويمات أو تقديرات غير محددة بأرقام.

¹ حمود هليل الشمري، تطبيقات نظم المعلومات المحسوبة في دعم عملية صنع القرار في الشركة السعودية للكهرباء، كلية

الاقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة اليرموك، 2006، ص 35.

3- الآراء و الحقائق: يقصد بها الاقتراحات و الأفكار و وجهات النظر التي يقدمها الخبراء و المستشارون و المساعدون لمتخذ القرار و التي تساهم في الحصول على حلول مناسبة للمشكلة.

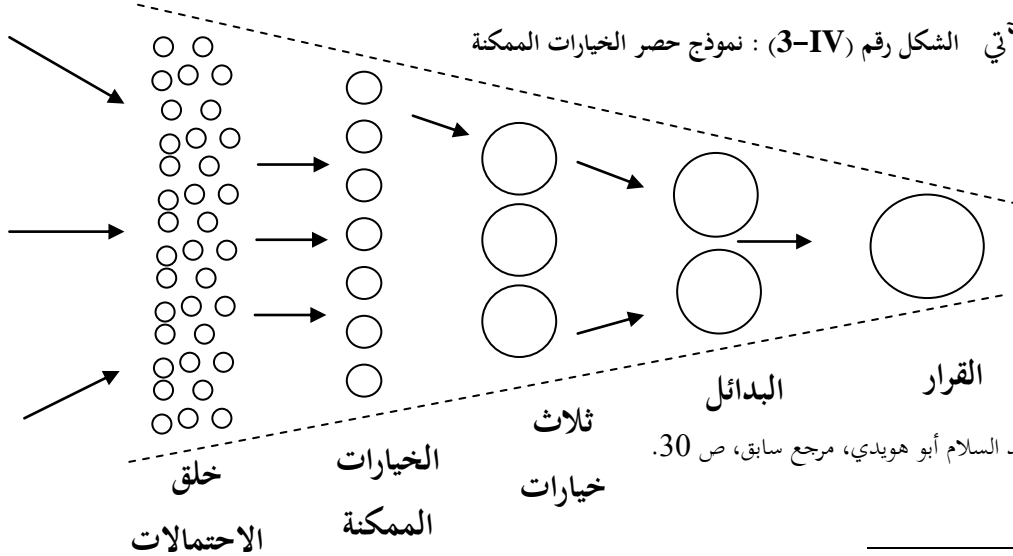
ثالثا: البحث عن البدائل و تحديدها

يقصد بهذه المرحلة التفتيش و التحري عن البدائل و الخيارات المختلفة لحل المشكلة التي تم تشخيصها بدقة، و هي تفترض اقتراح بدائل أو حلول متوافرة، و يشترط وجود بديلين على الأقل لأن وجود بديل واحد لا يمثل في الحقيقة عملية اتخاذ قرار، و يمكن تسهيل عملية تقديم البدائل من خلال استخدام أسلوب يشجع على تقديم أكبر عدد من الأفكار الجديدة، و يشترط في الحل البديل أن تكون له القدرة على حل المشكلة، و أن يكون في حدود الموارد و الإمكانيات المتاحة، و يجب أن يضع متخذ القرار جميع البدائل الممكنة و يستطيع التعرف عليها من خلال¹:

1- عن طريق خبراته السابقة في المواقف المماثلة.

2- أن يعمل المدير قدر طاقته إلى الوصول إلى البدائل و الحلول الابتكارية الفعالة، و بصفة عامة يتوقف عدد الحلول البديلة و نوعها على مجموعة من العوامل نذكر منها: وضع المنظمة، السياسات المطبقة، الفلسفة التي تلتزم بها الإمكانيات المادية المتاحة، الوقت المتاح أمام متخذ القرار و قدرته على التفكير المنطقي و المبدع الذي يعتمد على التفكير الإبداعي مما يساعد على تصنيف البدائل المتوافرة و ترتيبها و التوصل إلى عدد محدد منها، و هذا ما يعبر عن ما يسمى بنموذج حصر الخيارات الممكنة

الموضح في الشكل الآتي الشكل رقم (3-IV): نموذج حصر الخيارات الممكنة



¹ خليل محمد العزاوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 24.

فمتخذ القرار السليم و الفعال بحاجة إلى إمعان النظر في جميع الاحتمالات لأن ذلك يمثل سببا لتوليد الأفكار، و بعد ذلك يستخدم قدرته التقييمية من أجل تحديد الخيارات الممكنة، و من ثم تجبر تلك الخيارات من أجل حصرها في ثلاث خيارات ثم إلى بديلين حتى يصل إلى القرار المناسب، و يلاحظ أن البديل هو واحد من اثنين من الخيارات المتاحة.

و لكن المفاضلة بين هذه الخيارات بدورها تتطلب مجموعة من المعايير التي تتطلب الالتزام بها، نذكر منها¹:

- الكفاءة: يتسم البديل بالكفاءة إذا كان بالإمكان احتواء المشكلة و انتهاز الفرصة المتاحة.
- الجدوى: و يشير هذا المعيار للعوائد التي يمكن أن تتحقق إذا تم تبني هذا البديل.
- إمكانية التطبيق: في ظل الإمكانيات و الموارد المتاحة، و في ظل القيود المحيطة بالقرار.
- المخاطرة: تتضمن معظم البدائل عنصر المخاطرة المتعلق ببذل الجهود و الاستثمارات.
- الوقت: يمثل الوقت أحد المعايير للمفاضلة بين البدائل.
- التكاليف: ما يتحمله متخذ القرار من أعباء مختلفة خاصة ما ترتبط بالتكاليف المالية.
- القيم الشخصية: تشير إلى القيم و المعتقدات و الاتجاهات الشخصية لمتخذ القرار.

رابعا: اتخاذ القرار

يعني هذه الخطوة وضع البديل الذي وقع عليه الاختيار موضع التنفيذ حيث يترجم متخذ القرار مجهوداته السابقة في اتخاذ القرار الذي يعتمد اختيار أفضل البدائل، و الذي يعطي أكبر قدر من المزايا المحتملة و يقلص السلبيات بالمقابل إلى أدنى حد ممكن، و من أهم المعايير التي يمكن اعتمادها و التي يمكن أن تساعد متخذ القرار لمعالجة المشكلة القائمة، هي²:

¹ طعمة حسين ياسين ، مرجع سبق ذكره ، ص 25.

² عبد الحميد عبد العظيم عبد السلام، القيادة الإدارية و دورها في صنع القرار، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر،

- 1- تحقيق البديل للأهداف المرسومة.
- 2- مدى اتفاق البديل مع قيم، نظم و سياسة المؤسسة.
- 3- مدى كفاءة البديل في استغلاله للموارد المتاحة.
- 4- درجة المخاطر المتوقعة من تنفيذ البديل.
- 5- اختيار البديل الذي يحقق أفضل النتائج و بأقل تكلفة و جهد ممكن.
- 6- ملاءمة البديل لعوامل البيئة و مراعاة مدى تناسب البديل مع العوامل البيئية الخارجية.
- 7- الوقت الذي يستغرقه اختيار البديل و تنفيذه، و أن يعالج البديل للمشكلة في الوقت المناسب. و قد تم إضافة معايير أخرى لتقييم البديل المتاح لحل المشكلة هي¹:
- 8- آثار تنفيذ البديل على المؤسسة أو على المؤسسات الأخرى، بل على المجتمع ككل.
- 9- الآثار الإنسانية و الاجتماعية للبديل و انعكاساته على الأفراد داخل الشركة و خارجها.
- 10- مدى استجابة المرؤوسين و تقليلهم للقرار، فاختيار البديل المناسب يجب أن يكون بديلا قابلا لتطبيق و مفهوما للعاملين في المؤسسة حتى يسهل تنفيذه و يحقق الأهداف المرجوة.

إن هذه المرحلة و حتى تحقق النجاح المطلوب بالنسبة للمؤسسة، ينبغي على متخذ القرار أن يتأكد من وضوح مضمون القرار و أهدافه، مع تعريف كل منفذ بواجباته و مسؤولياته و سلطاته و علاقته بالآخرين و دوره و مكانه في تنفيذ القرار، و هذا ما يتطلب توافر إمكانيات للاتصال، إلى جانب توفير المستلزمات المادية و اللازمة، مع ضرورة ترتيب مراحل و إجراءات التنفيذ طبقا لتتابعها و أولوياتها.

خامسا: متابعة القرار

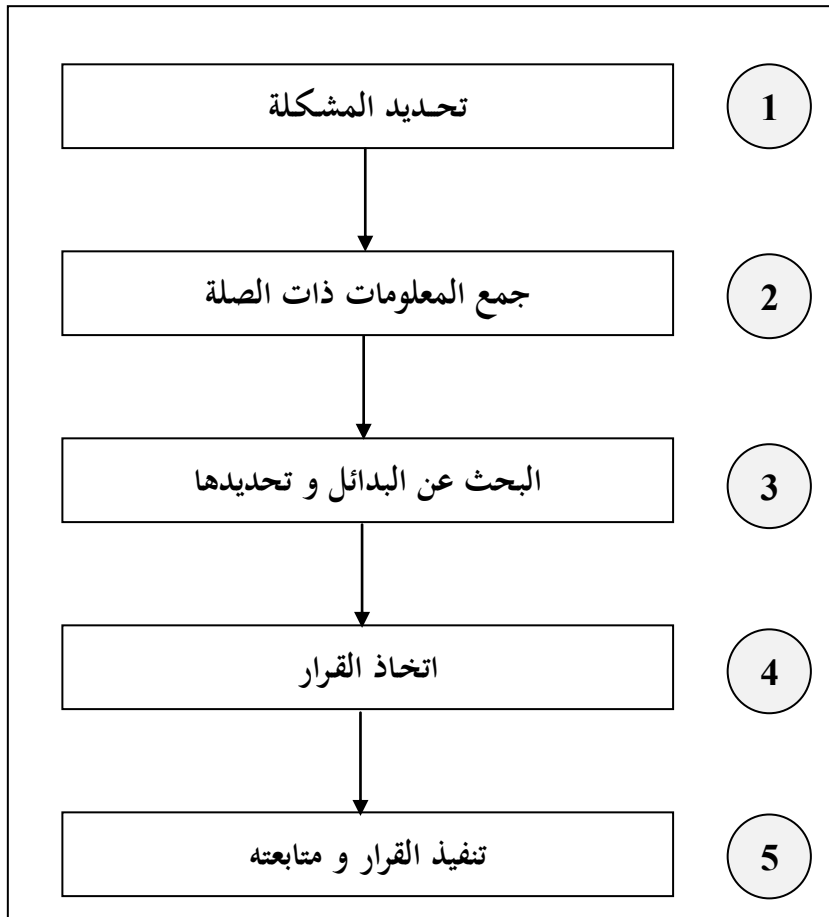
هذه الخطوة تتطلب من متخذ القرار متابعة تنفيذ القرار عن طريق التوجيه الذي يمارسه على عمل مرؤوسيه المنفذين، و عليه يقوم بأعمال الملاحظة لكيفية التنفيذ، و هذا ما يتطلب المزيد من الأعمال

¹ نواف كنعان ، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره ، ص 150.

الإدارية مثل الاتصال و الإرشاد، و بعد ذلك يتم تسجيل كل معوقات تنفيذ القرار، و بالتالي خلال هذه المرحلة يتم وضع خطة لتنفيذ الحل الذي تم اختياره من قبل متخذ القرار، كما يتم تحديد الوقت الذي سيستغرقه تنفيذ الحل، و مراحل التنفيذ، و العاملين الذين تم تكليفهم بالتنفيذ، و تحديد مسؤولية كل واحد منهم، و الطريقة التي سيتم بها تطبيق الحل و الوسائل التي يمكن استعمالها لمراقبة التنفيذ و المعايير التي تقيس درجة نجاحه، بالإضافة إلى مراعاة ما قد ستجد من مشكلات أثناء الحل و وضع خطة مناسبة لمواجهتها و علاجها، كما يتوجب على متخذ القرار القيام بمتابعة عمليات تنفيذ القرار، بغرض التعرف على مستوى الانجاز و المشكلات التي تواجه المنفذين و محاولة حلها، و هذا ما يسمى في التقييم المستمر للقرار و لمراحل تنفيذه المختلفة و اتخاذ الإجراءات المناسبة نحو القرار.

و انطلاقا مما سبق يمكن تلخيص مراحل عملية اتخاذ القرار في الشكل الآتي:

الشكل رقم (IV-4): مراحل عملية اتخاذ القرار



المصدر: حمود هليل الشمري، مرجع سبق ذكره ، ص 38.

المطلب الثاني: ترشيد القرار

يرى العديد من الباحثين أن الرشادة في القرارات محدودة نظرا للتغيرات التي ترتبط بالعملية، و باعتبار أن القرار يعتمد على علم الحساب فالأجدر التحدث عن المساعدة في القرار بدلا من علم القرار، حيث أن الحقائق التي تكتشف باستعمال النماذج و الأدوات، تبقى مقيدة لآراء مختلفة، لذلك يمكن القول أنه لا يمكن وجود علم القرار، و لكن هناك إمكانية لوجود علم المساعدة في القرار، كمقياس يوضح ما هو موضوعي و ما هو أقل موضوعية، لذلك سوف نحاول التعرض إلى مفهوم عملية ترشيد القرار، و العوامل المؤثرة فيها.

الفرع الأول: مفهوم ترشيد القرار و صورته

يتطلع أي متخذ القرار إلى أن تكون قراراته كاملة الرشد، أي موضوعية و منطقية بصورة كاملة، و لكن الواقع غالبا ما لا يحقق له ذلك خاصة أنه في كثير من الأحيان تكون المعلومات المتوفرة غير كافية، و حتى تصل القرارات إلى أهدافها و حتى تأخذ معنى الترشيح لابد أن تبنى على أمرين مهمين : الأمر الأول و يعنى بتقييم القرارات في ضوء النتائج المترتبة عليها، أما الأمر الثاني فيتضمن تقييم القرارات تحديد أفضل قرار اتخذ في ضوء الظروف التي توافرت عند اتخاذ القرار.

وينبغي الإشارة إلى أن الرشد مفهوم نسبي لا يؤدي دائما إلى القرار الأفضل بسبب خضوع متخذ القرار لعوامل مختلفة تحد من قدراته على اتخاذ القرار الرشيد، فمتخذ القرار يعتمد على الرشد المحدد في اتخاذ قراراته للوصول إلى القرار المناسب، خاصة عند وجود أهداف متعددة متناقضة في بعض الأحيان أنما متخذ القرار تجعل عملية الرشد في اتخاذ القرار أمرا غير مضمون دائما.

أولاً: تعريف ترشيد القرار

سنحاول استعراض بعض التعاريف لترشيد القرار فيما يلي:

- ترشيد القرار يعني أن يكون القرار معبراً عن أفضل البدائل التي توفر أفضل السبل لبلوغ الهدف الذي من أجله اتخذ القرار ، أي ترشيد القرار يعني قدرة متخذ القرار على اختيار البديل الذي يحقق أقصى عائد باستخدام نفس الموارد، أي أن الهدف من اختيار البديل هو تعظيم الناتج من استخدام كمية محدودة من الموارد¹.
 - ترشيد القرار يعني اتخاذ قرار في ضوء نظرة شاملة إلى التنظيم و محيطه و ليس في ضوء نظرة قاصرة على مشكلة محلية أو وقتية، و هذا يتطلب من متخذ القرار الموازنة بين المخاطر التي قد سببها القرار و المزايا التي قد يجلبها، فيجب أن يمحس كل بديل لمعرفة مدى الأفضلية التي ينطوي عليها².
 - ترشيد القرار معناه اتخاذ قرار يسمح بتحقيق الهدف الذي يسعى متخذ القرار للوصول إليه، على أن يكون هذا القرار يعبر عن أفضل بديل من البدائل لبلوغ الهدف، بناء على إتباع أسلوب علمي و تفكير منطقي يعتمد على الاستقرائية و الرياضيات من قبل متخذ القرار³.
- و بناء على ما سبق يمكن القول أن " ترشيد القرار هو اختيار أفضل البدائل التي تحقق أهداف المؤسسة التي اتخذ القرار من أجلها في ضوء نظرة شاملة إلى المؤسسة و محيطها، بالاعتماد على أساليب علمية و منطقية تسمح باستغلال نفس الموارد المتاحة أفضل استغلال و من ثم مفهوم ترشيد القرار ينبغي أن يأخذ بعين الاعتبار جودة القرار في زمن اتخاذه و مدى قبوله في المؤسسة "

¹ نهاد إسحاق عبد السلام أو هويدي، مرجع سبق ذكره ، ص35.

² كنعان نواف، القيادة الإدارية، مرجع سبق ذكره ، ص 388.

³ أحمد توفيق، صنع القرار في إدارة الأزمة، ط1، دار الكتاب للنشر و التوزيع، 2007، ص 135.

ثانيا: صور ترشيد القرار

يوجد عدة صور لترشيد القرار يمكن إدراجها بصفة عامة في ثلاثة صور كما يلي¹:

1- الترشيد الشامل

فقد اقترح سيمون "Simon" نمودجا يصلح للإدارات العليا حيث يكون القرار محققا لأكبر قدر من النتائج بأقل إمكانيات، و يعتمد على توافر عنصري الإدراك للمشكلة و الشمول بكافة البدائل المتاحة، بحيث يتم الترشيد من خلال التعرف على البدائل، ثم التقييم لكل بديل، و في النهاية يتم اختيار البديل الأمثل. و قد تعرض هذا النموذج للنقد من خلال صعوبة جمع المعلومات، و عدم مراعاة الميول و الاتجاهات لمتخذي القرار، و كذلك عدم مراعاة العوامل الخارجية المتمثلة في الضغوط بأنواعها، بالإضافة إلى إغفال السلوك غير السوي لمتخذ القرار في بعض الأوقات نتيجة لميوله و اتجاهاته.

2- الترشيد المادي

هو ما يسمى أيضا بالترشيد الموجه حيث يقسم بدوره إلى أربعة أقسام:

أ- الترشيد الموضوعي: يراعي كافة الاعتبارات الموضوعية (الإدراك و الشمول).

ب- الترشيد الذاتي: يتم بناء على معلومات متوفرة لدى متخذ القرار.

ج- الترشيد التنظيمي: يسعى لتحقيق أهداف المنظمة و غاياتها.

د - الترشيد الشخصي: يتفق و طبيعة متخذ القرار و من يسهم هذا القرار.

و بذلك فالترشيد المادي يتطلب إتباع الخطوات الآتية:

- قيام صانع القرار بالتركيز على منطقة اهتمامه.
- يعتمد على الحد من عدد البدائل المطروحة قدر الإمكان.
- يختار متخذ القرار ذي الصلة بمستوى وظيفته.
- توجد مجموعة من القرارات النهائية و ليس قرار بعينه.
- لا يبحث عن المثالية بل يعتمد على الواقعية بتوجيه متخذ القرار إلى النتائج التي يحققها القرار.

¹ أحمد توفيق، نفس المرجع، ص ص 135-136 بتصرف.

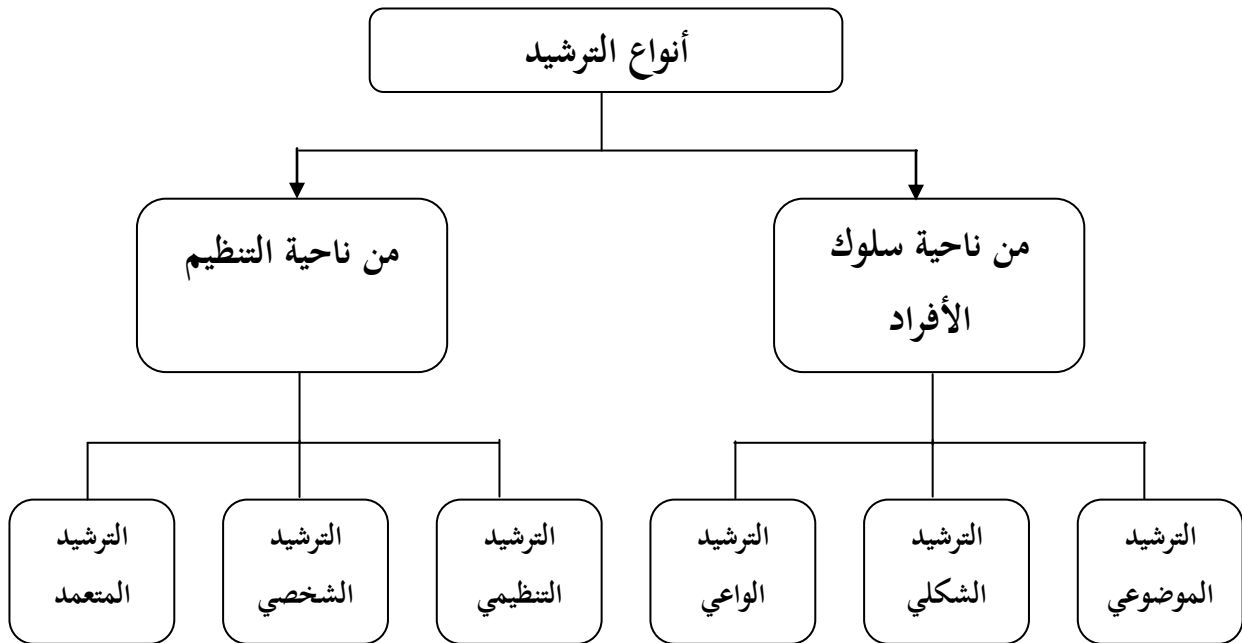
3- النظرة المختلطة:

تقوم على إدماج معياري الترشيد الكلي و المادي¹، حيث تحتاج بعض القرارات إلى نظرة شاملة حين قرارات تحتاج إلى نظرة فاحصة متعمقة.

4- المدخل الجريء:

و يقصد به أن أفضل القرارات التي تصدر استجابة لأحاسيس الفرد أي أن القرار يتم اتخاذه طبقا لطبيعة و شخصية متخذه، أما سيمون أكد على ضرورة الأخذ بالمعيار النوعي إلى جانب المعيار الاقتصادي في مفهوم ترشيد القرار، لذلك فرق في مفهوم الرشد من ناحية سلوك الأفراد و مفهوم الرشد من الناحية التنظيمية، و ميز بين أنواع السلوك، لذلك قسم صور الترشيد إلى ستة أنواع حسب الشكل

الشكل رقم (IV-5): أنواع الترشيد للقرارات حسب سيمون "Simon".



المصدر: كاسر نصر منصور، مرجع سابق، ص 20.

من خلال الشكل السابق، قسم سيمون ترشيد القرارات إلى ستة أنواع، نلخصها فيما يلي²:

¹ أحمد توفيق مرجع سبق ذكره ، ص 388 ، نقلا عن :

Rhona Flin : sitting the hot seat, leaders and teams for critical incident management, wilerg leadership, London, 2002, pp 1, 4.

² محمد ياغي، اتخاذ القرارات التنظيمية، مطابع الفرزدق، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1988، ص 623.

- الترشيد الموضوعي: هذا النوع من الترشيد يعكس السلوك الصحيح لتعظيم المنفعة في حالة معينة، و يقوم على أساس توافر المعلومات الكافية عن البدائل المتاحة للاختيار و نتائج كل منها.
- الترشيد الشكلي، يعكس السلوك الذي يسعى إلى تعظيم إمكانية الحصول على المنفعة في حالة معينة بالاعتماد على المعلومات المتاحة بعد الأخذ بالحسبان كل القيود و العوامل التي تحد من قدرة الإداري على المفاضلة و الاختيار.
- سلوك الترشيد بصورة واعية: و هو السلوك الذي يؤدي إلى استخدام الوسائل المختلفة لتحقيق الأهداف بصورة واعية.
- الترشيد التنظيمي: يعكس سلوك متخذ القرار المتعلق بتحقيق أهداف المنظمة.
- الترشيد الشخصي، يعكس سلوك متخذ القرار المتعلق بتحقيق أهدافه الشخصية.
- سلوك الترشيد بصورة متعمدة: و هو السلوك الذي يؤديه الفرد في المنظمة قصد تحقيق أهداف محددة.

و نشير إلى أن سيمون قد أيد الترشيد الشخصي.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على ترشيد القرار

تعدد الآراء حول مجموعة العوامل المؤثرة على ترشيد القرار، يمكن استخلاصها فيما يلي:

أولاً: هناك من يرى أن عملية ترشيد القرار أن يؤخذ في الحسبان مجموعة من العوامل هي¹:

1- المرونة الذهنية العالية التي تمكن من التحليل المنطقي.

2- أن يؤدي كل قرار إلى نتيجة تسهم في تحقيق الهدف.

3- لا يمكن إرضاء كل شخص.

4- توجد عادة عدة بدائل مرضية للاختيار.

5- استخدام التفكير الابتكاري في ترشيد القرار.

6- الاعتراف بحتمية التغيير.

7- مراعاة الوقت الكافي لترشيد القرارات.

8- ضرورة وضع نظام لمتابعة القرار و تقييم نتائجه.

ثانياً: يرى آخرون أن هناك مجموعة من العوامل المؤثرة في ترشيد القرار هي²:

1- صعوبة التنبؤ بالمستقبل و بما يمكن أن يكون عليه الموقف في كل مرحلة.

2- صعوبة التحكم في عوامل التغيير كتلك المتعلقة بالتقدم التكنولوجي، الموارد المالية،... إلخ.

¹ أحمد توفيق، مرجع سبق ذكره ، ص 136.

² المرجع نفسه، ص 138.

ثالثا: يميل آخرون إلى مجموعة من العوامل المؤثرة في ترشيد القرار منها:

- 1- النصوص التشريعية و الأنظمة و اللوائح تعتبر شروطا و ركنا لصحة القرار.
- 2- شخصية متخذ القرار و مدى قدرته و تأهله و استعداده الشخصي.
- 3- توقيت اتخاذ القرار و ترشيده.
- 4- مهارة متخذ القرار في رؤيته و تنبؤه و اختياره للبدائل بعد تقييمها.
- 5- التقاليد الاجتماعية و الدينية.
- 6- أثر الضغوط الداخلية و الخارجية المتعلقة بالمؤسسة.
- 7- التردد في اتخاذ القرار.

كما توجد ما تسمى بالطريقة اليابانية التي لها دورها في عملية ترشيد القرار و التي تعد نموذجا للقرار الرشيد، هذه الطريقة التي تركز على ضرورة الفهم الدقيق للمشكلة، ثم استعراض وجهات النظر بعد الاتفاق على المشكلة ذاتها، و في المرحلة الثالثة تركز على البدائل أكثر من الحل الصائب، فالتركيز على البدائل يجعل متخذ القرار أكثر تفتحا دون تعصب، و عندما يصدر القرار على الطريقة اليابانية يوفر مرحلة إقناع المعني بهم القرار لوضعه موضع التنفيذ¹، و لكن هناك ثلاثة سمات ينبغي أن يتسم بها القرار الرشيد، هي: الشمولية، النسبية و سرعة التنبؤ بالأحداث.

فالشمولية: تعني مراعاة الاعتبارات السياسية و الاجتماعية و الاقتصادية و البيئية و الاعتبارات الداخلية و الخارجية للمؤسسة.

أما النسبية: فهي مراعاة الزمان و المكان و الظروف المحيطة بمتخذ القرار.

أما التنبؤات بالأحداث المستقبلية فتعني مراعاة عنصري الوقت و التوقع لتفادي المشكلات و الوقوف على العامل المسبب للمشكلات و تهيئة من يمسه القرار لتنفيذه.

¹ أحمد توفيق، مرجع سبق ذكره ، ص 139 .

المبحث الثالث: دور محاسبة التسيير في ترشيد القرارات الإدارية

إن محاسبة التسيير هي ذلك الفرع من فروع المحاسبة الذي يختص بتوفير المعلومات للمستخدمين الداخليين في المؤسسة ، فهي باعتبارها نظام فرعي للمعلومات المحاسبية تختص بتحديد و قياس و تسجيل و إعداد التقارير عن التكاليف و توصيلها للمستويات الإدارية المختلفة للمؤسسة الاقتصادية لمساعدتها في قيام بوظائفها الأساسية ، هذا ما يفرض ضرورة وجود نظام سليم لمحاسبة التسيير، خاصة و أن هذه الأخيرة لم يعد هدفها هو مجرد تحديد تكاليف المنتج لأغراض إعداد التقارير المالية، و إنما أصبحت تهدف إلى توفير المعلومات المفيدة لترشيد القرارات، إنطلاقا من القيام بتفسير النتائج ، إعداد التقارير للإدارة و توفير التحليل الذي يساعد في ترشيد القرارات في مختلف إدارات المؤسسة.

فمحاسبة التسيير هنا تختص بتقديم بيانات محاسبية مفيدة لإدارات المؤسسة المختلفة، و محاسب التسيير يختار تلك البيانات التي يعتقد أنها تفيد إدارة المؤسسة في اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة سواء كانت هذه القرارات متعلقة بالتخطيط أو الرقابة أو أو تقييم الأداء.

المطلب الأول: استخدامات بيانات التكاليف في ترشيد القرار الإداري

يعتمد نجاح تسيير المؤسسة الاقتصادية في القيام بوظائفها من تخطيط ، تنظيم ، رقابة و اتخاذ القرار على قدرتها على التخطيط السليم للإنتاج بما يحقق تخفيضا لعناصر التكاليف إلى أدنى حد ممكن، و من ثم تحقيق أقصى أرباح ممكنة، و تساهم محاسبة التسيير مساهمة كبيرة في عملية التخطيط السليم عن طريق توفير المعلومات الملائمة التي تفيد في ترشيد القرارات الإدارية، و من ثم تخطيط أرباح المشروع بما يحقق أفضل استخدام ممكن للموارد المتاحة . و يمكن استخدام بيانات التكاليف في ترشيد القرارات من خلال تحليل علاقة التكلفة / الحجم / الربح لتحديد الأرباح المتوقعة و التعرف على حقيقة العلاقة بين القرارات الإدارية من جهة و التعرف على سلوك كل من عناصر التكاليف، سعر البيع و حجم الطاقة المستغلة من جهة أخرى ، كما يمكن في هذا الصدد لمحاسبة التسيير أن توفر بيانات ترتبط ببعض التكاليف، هذه الأخيرة تكون ملائمة في ترشيد القرارات الإدارية المتعلقة بالمؤسسة.

الفرع الأول: تحليل العلاقة التكلفة / الحجم / الربح

تغطي عملية ترشيد القرارات كل جانب من عمليات المؤسسة، فالقرارات المهمة التي يتخذها المسيرين من أجل توجيه الأداء المطلوب تغييره، تتطلب الفهم العميق للتكاليف الثابتة و المتغيرة المرتبطة بنشاط المؤسسة. و يسمح تحليل علاقة التكلفة/ الحجم/ الربح هنا بدراسة سلوك التكاليف و الإيرادات بالنسبة للتغيرات في حجم الإنتاج بغرض إظهار الآثار المحتملة للتغيرات المتوقع حدوثها في عناصر هذه التكاليف و الإيرادات على الأرباح.

ولكن الأكد في كل هذا أن هذه العلاقة تعد نموذجاً عاماً يستخدم في الأجل القصير و الطويل معاً، و يمكن استخدامه لترشيد أنواعاً متعددة من القرارات الخاصة بحجم المبيعات و الأرباح، خصوصاً ذات الطابع التخطيطي.

والنموذج الذي تنطبق عليه هذه الأوصاف و الذي لقي من أجل ذلك انتشاراً واسعاً في التطبيق المحاسبي و الإداري هو نموذج تحليل التعادل، هذا الأخير يستخدم بشكل كبير في ترشيد القرارات التخطيطية.

أولاً: دراسة سلوك التكلفة / الحجم / الربح

يعد هذا التحليل أداة إدارية نافعة لتخطيط أرباح المؤسسة الاقتصادية و تتمثل مشكلة المسيرين في تحقيق أفضل استخدام ممكن للموارد الاقتصادية للمؤسسة، فيما يتعلق بمستويات الإنتاج و تشكيلات الموارد المتاحة ، و بذلك يحاول تحليل العلاقة: التكلفة / الحجم / الربح دراسة العلاقات الأساسية بين التكلفة، الإيراد و الأرباح بالنسبة لحجم النشاط بهدف التنبؤ بآثار القرارات الإدارية على صافي أرباح المؤسسة الاقتصادية.

و بما أن نموذج تحليل التعادل يعتبر الصورة العملية لتحليل التكلفة / الحجم / الربح، كونه يحوي دراسة علاقات التكاليف المتغيرة، التكاليف الثابتة و الأرباح بالنسبة لأحجام الإنتاج المختلفة فهو يركز على نظرية التكاليف المباشرة التي تقوم على أساس الفصل بين عناصر التكاليف المتغيرة و عناصر التكاليف الثابتة، فإذا افترضنا أن تكاليف إحدى المؤسسات الاقتصادية كلها متغيرة فإنه بصفة عامة لا تظهر مشكلة لتخطيط الأرباح و اتخاذ قرارات بشأنها، و لكن في ظل حقيقة احتواء تكاليف أي

مؤسسة اقتصادية على كل من العناصر المتغيرة و العناصر الثابتة يلاحظ أن هذه المؤسسة تحقق خسائر حتى تصل إلى النقطة التي يتساوى عندها الإيراد الكلي مع التكلفة الكلية.

ثانيا: قياس نقطة التعادل:

يمكن التوصل إلى قياس نقطة التعادل بثلاثة طرق: الطريقة الأولى طريقة المعادلة، الطريقة الثانية هي طريقة هامش المساهمة، الطريقة الثالثة طريقة الرسم البياني¹ :

1- طريقة المعادلة لحساب نقطة التعادل:

يمكن تحليل التعادل باستخدام علاقة رياضية على النحو الآتي:

لتكن لدينا معادلة التكاليف الكلية كما يلي²:

$$ص = أ + ب س ، حيث:$$

ص = التكاليف الكلية.

أ = التكاليف الثابتة.

ب = التكلفة المتغيرة للوحدة.

س = عدد الوحدات المنتجة و المباعة.

و رياضيا المعادلة السابقة تمثل معادلة خط مستقيم و القيمة "ب" تمثل ميل الخط المستقيم أي مقدار الزيادة في "ص" الناتج عن زيادة وحدة واحدة من "س" أو الزيادة في التكاليف الكلية الناتجة عن زيادة وحدة واحدة من وحدات النشاط (نعبر عن وحدات النشاط بعدد الوحدات المباعة)، و بما أن التكلفة المتغيرة وحدها هي التي تزيد بزيادة الوحدات المباعة فإن "ب" تمثل التكلفة المتغيرة للوحدة.

¹ خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2005 ، ص 221.

² الأميرة إبراهيم عثمان، أحمد محمد كامل سالم، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط، الرقابة و اتخاذ القرارات، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2006، ص 257.

و بما أن :

$$ص = أ + ب س، \text{ إذن: } ب = \frac{(ص-أ)}{س}$$

$$\text{و منه } ب = \frac{(\text{التكاليف الكلية} - \text{التكاليف الثابتة})}{\text{عدد الوحدات المباعة}}$$

$$\text{أي: } ب = \frac{\text{المتغير التكاليف}}{\text{الوحدات تعدد المباعة}}$$

و من هذا النموذج يمكن معرفة العلاقة بين التكاليف و حجم المبيعات، و بالتالي يمكن استخراج التكاليف عند أي حجم من أحجام المبيعات.

و إذا كانت الأرباح الصافية هي الهدف الذي تريد المؤسسة تحقيقه، ينبغي أن تدخل الإيرادات أيضا في المعادلة، على النحو الآتي¹:

$$ك = ر X س.$$

$$\text{أو إيرادات المبيعات} = \text{سعر البيع } X \text{ عدد الوحدات المباعة.}$$

و بالتالي فإن:

$$ح = ك - ص.$$

أي أن:

$$\text{صافي الأرباح} = \text{الإيرادات} - \text{التكاليف الكلية.}$$

و بالتعويض يمكن استخراج المعادلة الأساسية التالية لقائمة الدخل:

$$ح = (ر \cdot س) - (أ + ب س).$$

$$\text{الأرباح} = \text{المبيعات} - (\text{التكاليف الثابتة} + \text{التكاليف المتغيرة})$$

¹ خليل عواد أبو حسين، مرجع سبق ذكره، ص 222.

و عليه فإن:

$$ح = ر س - أ - ب س$$

$$ح = (ر س - ب س) - أ$$

$$ح = س (ر - ب) - أ \dots\dots\dots (1)$$

علما أن: (ر-ب) تمثل (سعر البيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة).

أي بعبارة أخرى يمثل الربح الحدي أو ربح المساهمة.

و من خلال المعادلة (1) نجد أن:

الأرباح الصافية = (عدد الوحدات المباعة X الربح الحدي للوحدة) - التكاليف الثابتة

أي أن: الأرباح الصافية = الأرباح الحدية الإجمالية - التكاليف الثابتة.

و من هنا يمكن حساب رياضيا حجم المبيعات الذي تتساوى عنده الإيرادات مع التكاليف الكلية، أي نقطة التعادل، مما يسهل العمليات الحسابية و الوصول إلى حلول بديلة، و من ثم يسمح باتخاذ القرارات اللازمة و العمل على ترشيدها. مع العلم أن الأرباح الصافية عند نقطة التعادل تساوي صفر بمعنى هي النقطة التي تساوي فيها الإيرادات مع مجموع التكاليف الثابتة و المتغيرة.

و باستخدام المعادلة (1) يصبح لدينا:

$$ح = س (ر - ب) - أ = 0، أي: س = \frac{أ}{(ر-ب)} \dots\dots\dots (2)$$

2- طريقة هامش المساهمة:

تسمى هذه الطريقة أحيانا بطريقة الربح الحدي أو المساهمة الحدية، و قد سميت بهذا الإسم لأن كل وحدة تباع تساهم في تغطية التكاليف الثابتة، و المساهمة الحدية عبارة عن الفرق بين سعر البيع و التكاليف المتغيرة (الصناعية و البيعية) للوحدة المباعة. و يستخدم هذا الفرق في تغطية التكاليف الثابتة. و بعد أن يتم تغطية التكاليف الثابتة بالكامل فإن المساهمة الحدية هي الناتجة عن بيع الوحدة الأولى بعد ذلك وهي تعتبر ربحا.

و يمكن تحليل المبيعات و التكاليف باستخدام هامش المساهمة كما يلي:

● هامش المساهمة للوحدة المباعة = سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة.

● نقطة التعادل (بالوحدات) = التكاليف الثابتة ÷ هامش المساهمة.

كما أنه من خلال هامش المساهمة يمكننا حساب الأرباح الصافية الناتجة عن زيادة المبيعات عن نقطة التعادل و كذلك الخسائر الناشئة عن نقص المبيعات عن نقطة التعادل و بالتالي يصبح لدينا¹:

عدد الوحدات الزائدة (أو الناقصة) عن المبيعات عند نقطة التعادل X هامش المساهمة للوحدة = الأثر على صافي الأرباح نتيجة زيادة أو نقص المبيعات.

و بناء على ذلك يمكن الحصول على صافي الربح عن طريق طرح التكاليف الثابتة من الربح الحدي الإجمالي لأن: الربح الحدي يغطي كلا من التكاليف الثابتة و صافي الربح، و حيث أن صافي الربح عند نقطة التعادل يساوي صفرا فإن الربح الحدي عندها يساوي التكاليف الثابتة بالضرورة.

و يمكن عموما حساب صافي الربح باستخدام مفهوم الربح الحدي باستخدام المعادلة الآتية:

$$\text{صافي الربح} = \text{الربح الحدي الإجمالي} - \text{التكاليف الثابتة}$$

¹ خليل عواد أبو حسين، مرجع سابق، ص 226.

و من الجدير بالذكر أنه يمكن الحصول على نسبة هامش المساهمة كما يلي:

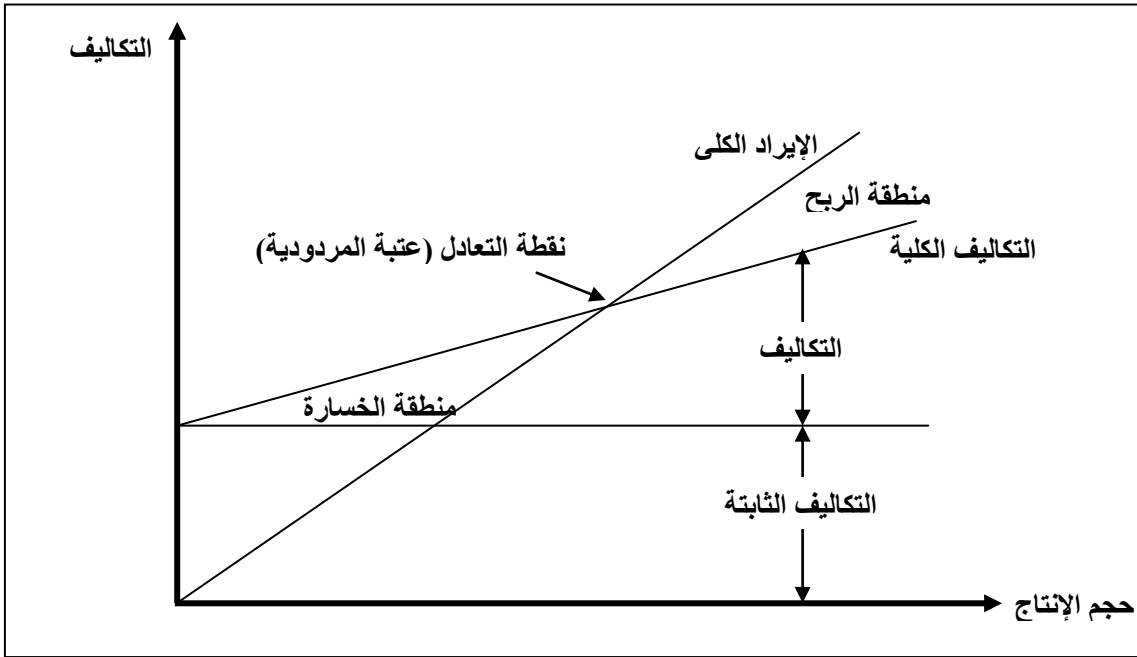
$$\text{نسبة هامش المساهمة} = \frac{\text{المساهمة الحدية للوحدة}}{\text{سعر الوحدة يبيع}} \text{ أو}$$

$$\text{نسبة هامش المساهمة} = 1 - \text{نسبة التكاليف المتغيرة} / \text{نسبة التكاليف المتغيرة} = \frac{\text{التكاليف المتغيرة}}{\text{المبيعات}}$$

3- طريقة الرسم البياني لنموذج تحليل التعادل:

كما سبق و أن تطرقنا إلى الطريقة البيانية لنموذج تحليل التعادل فإن نقطة التعادل تمثل نقطة تقاطع خط التكاليف الكلية مع خط إيرادات المبيعات و بعبارة أخرى هي النقطة التي تكون عندها صافي الأرباح تساوي إلى الصفر و يمكن التطرق إلى ذلك من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (IV-6): التمثيل البياني لنقطة التعادل



المصدر: Léo paul Lauzon et autres , op cit, p 42.

بالإضافة إلى الطرق الثلاثة السابقة لتحديد نقطة التعادل، فإنه يمكن استخدام الأسلوب الرياضي أيضا لعلاقة التكلفة/الحجم/الربح لتحديد قيمة الأرباح التي تهدف المؤسسة الاقتصادية نشاطها من أجل

تحقيق أرباح مستهدفة معينة فإنه يجب إضافة هذه الأرباح إلى التكاليف الثابتة في معادلة التعادل على النحو الآتي¹:

$$\text{حجم المبيعات الذي يحقق الأرباح المستهدفة} = \frac{\text{التكاليف الثابتة} + \text{الأرباح المستهدفة}}{\text{بيع سعر الوحدة} - \text{التكلفة المتغيرة}} \text{ أو}$$

$$\text{قيمة المبيعات التي تحقق الأرباح المستهدفة} = \frac{\text{التكاليف الثابتة} + \text{المستهدفة الأرباح}}{\text{التكلفة المتغيرة} - 1} \text{ أو}$$

$$\text{قيمة المبيعات التي تحقق الأرباح المستهدفة} = \frac{\text{التكلفة الثابتة} + \text{الأرباح المستهدفة}}{\frac{\text{المتغيرة التكلفة الكلية}}{1 - \text{الإيرادات الكلية}}}$$

و بذلك فإنه في مجال استخدام بيانات التكاليف لترشيد القرارات الإدارية للمؤسسة، خاصة ذات الطابع التخطيطي فإن تحليل العلاقة التكلفة/الحجم/الربح يعد من أهم السبل المعتمدة في ترشيد القرارات كونها تساهم إلى حد بعيد في تحقيق أحد المهام الإدارية الهامة المتمثلة في تحقيق أفضل استغلال للموارد الاقتصادية المتاحة أو المحافظة على أفضل الموارد الاقتصادية النادرة كـ بعض المواد الخام أو العمالة الماهرة أو التجهيزات الآلية مرتفعة التكاليف قصد استخدام الموارد أفضل استغلال لإنتاج السلع و الخدمات التي تفي باحتياجات الزبائن و بأقل تكلفة، و بما يضمن تحقيق عائد مرضي للمؤسسة الاقتصادية.

¹ الأميرة إبراهيم عثمان، أحمد محمد كامل سالم، مرجع سابق، ص 296.

الفرع الثاني: التكاليف الملائمة لترشيد القرارات الإدارية:

تتطلب العملية الإدارية في أي مؤسسة اتخاذ العديد من القرارات المتنوعة لتحقيق أهدافها المحددة، و عليه فإن القرار هو جوهر العملية الإدارية لجعل أنشطة المؤسسة تعمل بكفاءة و فاعلية، و تتميز القرارات التي تواجه المسيرين بتعددتها و تغيرها بمرور الزمن، و بسبب الأهمية التي تحتلها هذه القرارات فيتطلب من المسيرين الاهتمام الكبير بها، و كذلك تعميق الرؤية قبل أن يتم اتخاذ أي قرار فضلا عن استخدام الأساليب العلمية الحديثة لمعالجة البيانات الخاصة بهذه القرارات وصولا إلى عملية ترشيد القرارات لتحقيق أهداف المؤسسة سواء في تحقيق الربحية أو تخفيض التكاليف.

و بما أن المؤسسات تجد نفسها دائما أمام مشكلة اتخاذ العديد من القرارات، لذلك فهي تسعى إلى اتخاذ القرارات الرشيدة التي تؤدي إلى تحقيق الاختيار الأفضل و الذي بدوره يحقق أفضل استخدام للموارد المتاحة، لذلك فإن المؤسسات بحاجة دائما إلى البيانات المساعدة في اختيار البديل المناسب و الأفضل و عليه يجب أن تكون متاحة و ملائمة في ترشيد قراراتها، و يبرز هنا دور بالتكاليف التي يعبر عنها بالتكاليف الملائمة لترشيد القرار الإداري.

و عموما يمكن تحليل التكاليف لأغراض ترشيد القرار إلى:

أولا: التكاليف التفاضلية

التكاليف التفاضلية هي الفروق في قيم عناصر التكاليف بين بديلين، فالقرار باعتباره اختيار بين بدائل، فقد يكون الاختيار مثلا بين نوعين من الآلات التي يمكن استخدامها للقيام بنفس العمل، أو قد يكون الاختيار انتقاء موقع مناسب لأحد المصانع. و بالطبع فإن الاختيار الجيد يجب أن يتم بناء على معلومات تساعد المسيرين على التعرف على البديل الذي يحقق الأهداف على أحسن وجه، و من أهم عناصر هذه المعلومات معلومات التكاليف، فيجب دراسة التكاليف المترتبة على كل بديل، بحيث تساعد هذه الدراسة على المقارنة و المفاضلة بين البدائل لذلك نسمي هذا النوع من التكاليف بالتكاليف التفاضلية.

يفيد مفهوم التكاليف التفاضلية في ترشيد الكثير من القرارات الإدارية مثل قرارات التصنيع، قرارات الشراء، قرار إضافة آلات جديدة أو خطوط إنتاج جديدة، قرار الاستمرار في أداء النشاط أو إيقافه مؤقتا حتى تزول العقبات المؤقتة و غير ذلك من القرارات الإدارية.

إن التكاليف التفاضلية هي عناصر التكاليف التي يمكن تجنبها في حالة عدم اختيار هذا البديل، و
بعبارة أخرى هي عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة فقط في حالة اختيار تنفيذ هذا البديل، و
ترتبط هذه التكاليف بوجود عدة بدائل معروضة من خلال¹:

- ارتباطها بينود التكاليف التي تتغير باختلاف البدائل، أما البنود التي تبقى كما هي بدون تغيير
من بديل لآخر فلا تؤثر على التكاليف التفاضلية.
- ارتباطها بالمستقبل، فهي ليست تكاليف تاريخية.
- تتوقف مكوناتها على طبيعة المشكلة موضوع الدراسة و نوعية الحلول البديلة المتاحة، و تجدر
الإشارة هنا إلى أن التكاليف المباشرة أو غير المباشرة، كما أنها ليست دائما متغيرة أو ثابتة.

عند المقارنة بين التكاليف الخاصة ببديلين يجب الاهتمام بعناصر التكاليف التي تختلف بين البديلين، و
بالتالي إهمال العناصر المتشابهة، و التكاليف التفاضلية هي التكاليف التي تمثل الفروق بين تكاليف
البديلين. و إذا نتج عن القرار الخاص بالاختيارين بدائل وجود زيادة في التكاليف يطلق على التكاليف
التفاضلية عندئذ التكاليف المتزايدة، و إذا نتج عن القرار نقص في التكاليف سميت هذه الحالة الخاصة
من التكاليف التفاضلية بالتكاليف المتناقصة².

ثانيا: التكاليف الغارقة

يمكن تعريف التكاليف الغارقة من عدة أوجه³:

- على أنها تكاليف لا تختلف عند اتخاذ قرار معين.
- على أنها التكاليف التي لا يمكن استردادها في موقف إداري معين.

¹ زامل أحمد محمد، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات الحاسب الآلي، الجزء الأول، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2000، ص 70.

² خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص 87.

³ المرجع نفسه، ص 90.

كما تعرف التكاليف الغارقة على أنها التكاليف التاريخية التي حدثت فعلا و لا يمكن تفاديها عند الاختيار بين البدائل، كما أنه لا يمكن استرجاعها مستقبلا و لا تؤخذ بعين الاعتبار عند اتخاذ قرار من قبل المؤسسة يتعلق بتغيير نشاطها بأية صورة من الصور¹.

إن التكاليف التي لا تتأثر بالقرار تصبح غير مناسبة للقرار، لذلك في الكثير من الأحيان يمكن تجاهل التكاليف القرار في ترشيد القرارات، لا رجعة فيها، و هي تشمل عادة تكاليف الأصول الثابتة و تكلفة المشروعات طويلة الأجل التي تم إنشاؤها أو امتلاكها فعلا، و التي عادة ما توزع على الفترات الزمنية التي تستخدم فيها هذه الأصول أو المشروعات، و أبرز مثال لهذا التوزيع على الدورات المحاسبية ما يتعلق باهلاك الأصول الثابتة، فإذا أنشأت الإدارة مصنعا ذا طاقة إنتاجية معينة، ثم اتضح بعد إنشاء المصنع أن حجم الطلب على السلع التي ينتجها المصنع سيكون أقل من الحجم المتوقع عند إنشائه، و تم تخفيض حجم الإنتاج طبقا لذلك، أصبحت هناك طاقة غير مستغلة ممثلة في آلات و معدات، و أصول أخرى لا تستخدم، و لكن اهتلاك هذه الأصول مازال ساريا من الناحية المحاسبية و لا يمكن تجنبها إذ أنه توزع لنفقات إجمالية أنفقت في الماضي، و على هذا فإن قيمة الاهتلاك تمثل تكلفة غارقة طول المدة التي لا تستخدم فيها الآلات أو الأصول الأخرى.

و قد يكون الموقف الإداري يحتمل استرداد جزء من تكلفة الطاقة غير المستغلة فإن هذا الجزء لا يدخل في التكاليف الغارقة²، فمثلا إذا توفر لدى المؤسسة مساحة غير مستغلة في مخزن المواد الخام بسبب تخفيض الإنتاج و توقعنا أن هذه المساحة ستبقى بدون استغلال لفترة زمنية معينة، أمكننا تأجير المساحة و بالتالي استرداد التكاليف الخاصة بها، و تخفيض التكاليف الغارقة بصفة عامة.

التكاليف الغارقة تعتبر تكاليف تاريخية لأنها حصلت نتيجة لقرارات في الماضي و لا يمكن التراجع عنها بأي حال من الأحوال، فهذا النوع من التكاليف سبق التضحية به، و لا يمكن لأي قرار مستقبلي أن يتأثر به لذلك فهي تصنف ضمن التكاليف غير الملائمة³.

¹ طنيب محمد شفيق حسين، محاسبة التكاليف الصناعية، ط3، دار المستقبل للنشر و التوزيع، عمان، بدون سنة نشر، ص96.

² خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص90.

³ Hilton Ronal, magerial Accounting, Fourth Edition, Mc Grow Hill, USA, 1999, p 750.

ثالثا: تكلفة الفرصة البديلة:

يقصد بها هامش المساهمة المفقود أو المضحي به نتيجة تبني بديل معين أي أنها أقصى عائد مساهمة تفقده المؤسسة نتيجة اختيارها بديلا معيناً و رفض بديل أو بدائل أخرى¹. و لتكلفة الفرصة البديلة أهمية كبيرة في ترشيد القرارات الإدارية للمؤسسة و قصد توضيح فكرتها نفترض حالة مسير مؤسسة معينة يجد عنده مساحة في المصنع تزيد عن احتياجات الإنتاج، و لديه في هذه الحالة بديلين:

- البديل الأول: يستخدم المساحة الفائضة في إنتاج سلعة إضافية.

- البديل الثاني: يؤجر هذه المساحة لمستأجر خارجي بمبلغ معين "س".

إذا افترضنا أنه اختار البديل الأول، عندئذ تكون الفرصة البديلة المضاعة لهذا البديل هي المبلغ "س"، لأنها تمثل إيراد الإيجار الذي ضحى به المدير من أجل إنتاج السلعة الجديدة.

و كثيرا ما يقابل المسير عدة بدائل، لكل منها فوائدها، و يفيد مفهوم تكلفة الفرصة البديلة المضاعة في مجال ترشيد القرار إبراز فائدة بديل على بديل آخر.

رابعا: التكاليف التي يمكن تجنبها:

هي التكاليف المباشرة و المرتبطة بوحدة تحليل فرعية و التي قد تكون قسم إنتاجي، خط إنتاجي كما يمكن التخلص منها إذا تم التخلص من الوحدة الفرعية. وقد عرفها كابن "kaplan" بأنها التكاليف التي يمكن التخلص منها عند توقف خط إنتاجي معين²، لكنها ترتبط بعملية اتخاذ القرار و ترشيده.

إن التكاليف التي يمكن تجنبها هي تلك التكاليف التي يمكن توفيرها عند الأعراس أو رفض بديل معين، وهي ليست بالضرورة تكاليف متغيرة، فمثلا راتب مسؤول أحد الأقسام الإنتاجية تكلفة ثابتة غير أنه يمكن تجنبه أو توفيره إذا استغنت المؤسسة كلية عن هذا القسم، و هي ليست بالضرورة أن تكون تكاليف جارية*.

¹ عبد الرحيم و آخرون، أساسيات التكاليف و المحاسبة الإدارية، جامعة الكويت، الكويت، 1990، ص 96.

² جبار جاسم الربيعي، ناجي شايب الركابي، دور الكلف الملائمة في ترشيد القرارات الإدارية الخاصة في المنشأة العامة

للصناعات الصوفية، مجلة التقني، العدد 2، المجلد 20، معهد الإدارة التقني، العراق، 2007، ص 17.

* تمثل نفقات حاضرة أو مستقبلية نتيجة قرار معين، فهي تتطلب استخدام الموارد الجارية و تكون في معظمها تكاليف متغيرة و قد تتضمن تكاليف ثابتة (مثل راتب المدير العام).

ليست كل عناصر التكاليف ملائمة بالضرورة للقرار المراد اتخاذه أو ترشيده، لكن قد تتميز هذه التكاليف التي يمكن أن تساعد في ترشيد القرارات الإدارية ببعض الصفات نذكر أهمها:

- أن تؤدي هذه التكاليف إلى اختيار أفضل البدائل المتاحة.
- أن تكون البيانات التكاليفية متعلقة بالمستقبل و تأخذ في الحسبان أثر الزمن على التكاليف (كالتضخم و أسعار الصرف الأجنبي و أسعار الفوائد على القروض) كما ينبغي أخذ في الحسبان حالة عدم التأكد.

المطلب الثاني: استخدام محاسبة التسيير لنظم التكاليف المدعمة لعملية ترشيد القرارات الإدارية

إن من أهم أهداف محاسبة التسيير هي جمع المعلومات حول التكاليف الفعلية في المؤسسة للتحقق من وحدة التكلفة حيث أنه من المعروف أن وحدة التكلفة هي الشيء المراد معرفة تكلفته، فقد تكون هذه الوحدة سلعة معينة أو خدمة، و يتم وضع معايير التكلفة بإتباع إجراءات إدارية فنية و هندسية، بحيث تصل إلى معايير مقبولة يمكن اتخاذها كأساس لترشيد قرارات.

الفرع الأول: التحليل المحاسبي للتكاليف لترشيد قرارات التسعير، قرارات الصنع أو الشراء

لم يعد دور المحاسب دورا هامشيا في عملية اتخاذ القرارات، و إنما أصبح في قلب عملية اتخاذ القرار، فمحاسب التسيير هو الذي يقوم بتفسير النتائج و إعداد التقارير للإدارة و توفير التحليل المحاسبي المتعلق بالتكاليف الذي يساهم في ترشيد القرارات لمختلف الإدارات سواء كانت قرارات ترتبط بالتسعير أو قرارات الصنع أو الشراء.

ولا: التحليل المحاسبي للتكاليف لترشيد قرارات التسعير

من بين الأساليب التي تعتمدها المؤسسة كأساس لتحديد أسعار منتجاتها و اتخاذ لقرارات بشأن تسعيرها هي الاعتماد على تكاليف الإنتاج التي توفرها محاسبة التسيير في شكل معلومات تكاليفية، و هذا ما يسمح باتخاذ قرارات تخص التسعير و أهم الطرق التي يمكن ذكرها في هذا الصدد:

1- التسعير الداخلي على أساس التكلفة:

ينتشر استخدام هذه الطريقة في الشركات التي تتبع نظام المركزية في تسييرها، و تقوم هذه الشركات بوضع أسعار تحويل بين الأقسام على أساس مجموع تكاليف السلع المحولة دون احتساب أية أرباح للقسم البائع، و قد تكون التكاليف المستخدمة كأساس لتحديد سعر تحويل المنتجات بين الأقسام الفعلية أو التكاليف المعيارية (التقديرية)، كما أن السعر يمكن أن يبنى على التكلفة الكلية أو التكلفة المتغيرة.

إن استخدام التكلفة كأساس لاحتساب أسعار التحويل له ما يبرره إذا كان لدى القسم البائع طاقة غير مستغلة، حيث أن استغلال هذه الطاقة يزود الأقسام الأخرى باحتياجاتها من الإنتاج بسعر معقول لكل من القسم البائع و القسم المشتري، و أهم ما يمتاز به هذه الطريقة¹.

- السهولة: فهي لا تتطلب استبعاد الأرباح الداخلية من مخزون المنتجات في القوائم المالية المجمعة للمؤسسة، و كذلك لأغراض الضرائب.

- المساعدة في تقييم كفاءة الإنتاج في القسم البائع: و ذلك بمقارنة هذه التكاليف مع التكاليف المعيارية.

- السهولة في تقييم تكلفة و ربحية المنتجات النهائية التي تمر بأكثر من قسم، فعندما يتم إنتاج المنتج في القسم الأخير يكون قد حمل فقط بتكاليف إنتاجه في الأقسام المختلفة دون أية أرباح.

- لكن ما يعاب على هذه الطريقة أنها غير صالحة للاستخدام في الشركات التي تتبع نظام اللامركزية في التسيير، كما أن الخبراء يرون أنه إذا كانت التكاليف لا تخضع لأية ضغوط تنافسية عند نقطة التحويل تنشأ عادة الإسراف و عدم الكفاءة.

¹ خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص 316.

2- التسعير على أساس التكلفة مضافا إليها هامش الربح:

يتم التسعير حسب هذه الطريقة على أساس التكلفة الكلية أو المتغيرة مضافا إليها نسبة معينة كأرباح للقسم البائع و ذلك للحصول على محاسبة التسيير كنظام للمعلومات في توفير المعلومات التكاليفية سواء كانت ترتبط بالتكاليف المتغيرة أو الثابتة.

و حسب هذه الطريقة يتم تحديد السعر كآآتي:

$$\text{التسعير} = \text{التكاليف الكلية} + \text{هامش الربح.}$$

و تعتبر هذه الطريقة من بين الطرق المناسبة خاصة للمؤسسات الصناعية و الخدمية و ذلك من خلال تمكينها من تغطية تكاليفها، و كذلك ضمان بقائها في السوق، و بذلك فإن هامش الربح يتحدد كنسبة مئوية من التكاليف، فبدلا من الاعتماد على السوق الخارجي في التسعير يتم استخدام الأسلوب المبني على التكلفة لترشيد قرارات التسعير.

3- التسعير على أساس التكلفة الكلية:

بدورها يمكن لمحاسبة التسيير أن توفر معلومات تكاليفية تستخدم في اعتماد هذه الطريقة للتسعير، حيث تعتمد هذه الطريقة على ضرورة تغطية تكاليف المؤسسة سواء كانت متغيرة أو ثابتة، و من ثم تحقيق الربح المرغوب فيه.

و يتم التسعير على أساس متوسط التكلفة الكلية مضافا عليها هامش ربح معين، و يتم من خلال ذلك تحديد السعر بطريقة تمكن من امتصاص كل التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، ثم يتم تقسيمها على عدد الوحدات المنتجة للحصول على السعر و يكون ذلك حسب العلاقة الآتية:

$$\text{التكلفة المتوسطة} = \frac{\text{التكاليفمجموع}}{\text{عدد المنتجةالوحدات}}$$

و هذا الأسلوب يستعمل في حالة إنتاج نوع واحد من السلع أو إذا كان الإنتاج قليل التنوع، و اعتمادا على كل ما سبق يمكن حساب سعر البيع بزيادة هامش الربح. و هذه الطريقة تعد مناسبة

إذا ما كانت المؤسسة على علم بمستوى الطلب مقدماً¹، و يركز مدخل التكاليف الكلية عند تسعير المنتجات على تصنيف التكاليف تبعاً لوظائفها، و فيما إذا كانت هذه التكاليف هي تكاليف إنتاجية أو غير إنتاجية (تكاليف فترة) و بالتالي فإنه عند تحديد السعر بالاعتماد على نظام التكاليف الكلية، فإن الأساس الذي يتم التسعير على أساسه هو تكلفة الإنتاج للوحدة الواحدة، و بذلك فإن هذه التكلفة لا تشمل على مصاريف البيع و المصاريف الإدارية، لذلك يضاف إلى تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة نسبة معينة يراعى فيها أن تكون كافية لتغطية المصاريف السابقة و تحقق هامش ربح مرضي للمؤسسة.

4- التسعير على أساس التكلفة الحدية:

وفق أسلوب التسعير على أساس التكلفة الحدية فإن المؤسسة تحاول بيع وحدة إضافية من السلعة في مقابل التكلفة الإضافية التي تحملها لإنتاج هذه الوحدة، و حسب هذه الطريقة فإن المؤسسة تقوم بتحميل منتجاتها بالتكاليف المتغيرة فقط، ثم يضاف لها هامش الربح.

و لحساب سعر البيع تنطلق من التكلفة المتغيرة للسلعة و يضاف لها الهامش الذي يغطي التكاليف الثابتة و الذي يمدنا نسبة من الربح و ذلك حسب العلاقة الآتية²:

$$\text{سعر البيع} = \text{هامش معين} + \text{التكلفة المتغيرة للوحدة.}$$

يتم استخدام هذه الطريقة في أوقات معينة، حيث تسعى المؤسسة إلى بقائها في السوق أو بغرض مواجهة منافسيها خلال فترة زمنية معينة، فتعمل على تسعير منتجاتها بشكل يجعلها تغطي التكاليف المتعلقة بالمواد الأولية، أجور العمال و كل تكلفة تكون ذات ارتباط مباشر بالسلعة المنتجة، مع محاولة تحديد سعر ملائم يغطي كل أنواع التكاليف .

¹ إبراهيم براهيمية، تدنية التكاليف كدعامة للقدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي E.I.M.S بمليانة - مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة الشلف ، 2008، ص 100.

² وهيبية ولد إبراهيم، كيفية تحديد الأسعار في مؤسسة اقتصادية من منظور تسويقي، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 66.

ثانيا: التحليل المحاسبي للتكاليف لترشيد قرارات الصنع أو الشراء

تعتبر قرارات الصنع أو الشراء من القرارات المتعلقة بالبحث عن أحسن الوسائل لاستغلال الموارد المتاحة و عن التركيب الأمثل لهذه الموارد بما يحقق أقل التكاليف، و عادة ما تكون الظروف ملائمة لهذا النوع من القرارات عندما تنتج المؤسسة سلعا رئيسية تحتاج إلى قطع فرعية أو مساعدة أو عندما تفكر المؤسسة في إنتاج المواد الأولية اللازمة لتصنيع منتجاتها الرئيسية.

و يمكن معرفة الأثر الاقتصادي لقرارات الصنع و الشراء عن طريق دراسة التكاليف التفاضلية للبدائل المتاحة¹، و يمكن تتبع المعلومات التكاليفية لمحاسبة التسيير قصد ترشيد القرارات الخاصة بالصنع أو الشراء عموما، فسعر شراء القطعة المساعدة أو الفرعية من الخارج يجب أن يقارن بالزيادة في التكاليف الناشئة عن إنتاجها، و طالما كانت الزيادة في تكاليف الإنتاج، أقل من تكاليف الشراء فإنه يكون من مصلحة المؤسسة إنتاج القطعة بدلا من شرائها ، و يمكن الاعتماد على محاسبة التسيير في توفير المعلومات اللازمة قصد التحكم بشكل أفضل في تكاليف المؤسسة المرتبطة بالصنع و الشراء.

ويعتبر نظام JIT* أحد الأنظمة التي تعمل على تخفيض تكاليف الإنتاج من خلال إزالة و بقدر الإمكان تأخيرات الإنتاج و المخزون، فهو يسعى من أجل التخلص من الضياع في الموارد من خلال العملية الإنتاجية ابتداء من تصميم المنتج إلى تسليمه، إلى المستهلك، و تمثل فلسفة JIT سلسلة من التحديات لنظام محاسبة التسيير التقليدي بسبب التزاماتها بالتحسين المستمر، و لا تعد الانحرافات التي تظهر كمؤشر للخلل، و إنما مؤشر نحو توجيه التحسينات نحو الشكل المطلوب كما تقوم فلسفة الإنتاج في الوقت المناسب على ضرورة الوصول إلى مستويات المخزون عند حدها الأدنى سواء كان ذلك بالنسبة للمواد الخام أو الإنتاج تحت التشغيل أو الإنتاج التام²، و يتضمن نظام JIT أربعة مجالات رئيسية:

- حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
- الالتزام بمستوى عالي من النوعية.
- الالتزام بالتحسين المستمر.

¹ خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص 342.

* JIT :Just in time. الإنتاج في الوقت المناسب، و يطلق عليه أحيانا الإنتاج بدون مخزون.

² منصور البديوي، رشيد الجمال، في نظم قياس التكلفة، مركز الدلتا للطباعة، الإسكندرية، 2006، ص 366.

- التركيز على تبسيط و توضيح النشطة المضيقة للقيمة.

كما أن نظام JIT يتسم بعدد من الخصائص التي تميزه عن غيره من نظم الإنتاج و هي¹:

- ينظر إلى المخزون على أنه لا يؤدي إلى إضافة قيمة جديدة للمنتج.
- تتم جدولة الإنتاج في ظل نظام JIT على أساس احتياجات المرحلة التالية من الأنشطة الإنتاجية.

- نظرا لأهمية عنصر الوقت و تأثيره على التكلفة، فإن نظام الإنتاجي الوقت المناسب يركز على تدنية الزمن اللازم لتجهيز الآلات للإنتاج، و الوقت الضائع أثناء العملية الإنتاجية و ذلك بالنسبة لكل وحدة من المنتج.

- قد يتوقف الإنتاج نتيجة لعدم توافر بعض الأجزاء تصف المصنعة أو اكتشاف وحدات معيبة، و هذا يعني زيادة في التكلفة، لذلك يهتم نظام الإنتاج في الوقت المناسب بتدنية احتمالات وجود إنتاج معيب.

- يهتم نظام الإنتاج في الوقت المناسب بتخفيض التكلفة الكلية للإنتاج و ليس التركيز على عنصر معين مثل المواد المباشرة أو العمل المباشر.

إن محاسبة التسيير لها وظيفة أساسية في المؤسسة و هي تحديد تكاليف السلع و الخدمات التي يتم إنتاجها من طرف المؤسسة و ذلك لغرض تقييم المخزون من المنتجات التامة و تحت التشغيل كبيانات ضرورية، كما توفر محاسبة التسيير معلومات تكاليفية و تلك المعلومات يتم إنتاجها من خلال عمليات التحليل المختلفة لبيانات التكاليف.

¹ المرجع نفسه، ص 367، 368 بتصرف.

الفرع الثاني: دور نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط في ترشيد القرارات

يغطي نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط جانبين: الأول هو طريقة لتحديد التكلفة (تكلفة منتج، تكلفة خدمة) و الثاني طريقة لاستنفاد (استهلاك) الموارد، حيث يمكن أن يوفر النظام معلومات مفيدة لعملية ترشيد القرارات خاصة ذات الطابع الاستراتيجي تتعلق برفع كفاءة المنتجات و الخدمات و خدمة العملاء، بالإضافة إلى تحسين العمليات التشغيلية، كما يركز نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط (ABC) على مواطن ضعف محددة كانت في ظل النظام التقليدي لتحديد التكاليف (محاسبة التسيير التقليدية) بحيث يحدد الطريقة الأفضل لتتبع و تخصيص التكاليف غير مباشرة أو حتى الأعباء الإضافية لأوجه التكلفة النهائية عن طريق¹:

- تحديد أنشطة العمل التي تم القيام بها للوصول إلى المخرجات من المنتج.
 - تخصيص و تسجيل مصاريف المورد المستنفذ على الأنشطة باستخدام مسببات التكلفة.
 - تحديد المخرجات التي تم تشغيل الأنشطة لإنتاجها.
 - تخصيص تكاليف الأنشطة إلى المخرجات.
- و تجدر الإشارة إلى وجود اختلاف في درجة تعقيد و تطور نظم تحديد التكلفة على أساس النشاط بين المؤسسات.

إن استخدام نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط (ABC) في عملية تحديد تكاليف المنتجات يحقق مزايا لا تتوافر في حالة استخدام النظام التقليدي في محاسبة التسيير منها على سبيل المثال استخدام عدد كبير من مسببات التكلفة (أو معدلات التحميل) بعضها مرتبط بحجم المنتج و بعضها الآخر لا يرتبط به، و تزيد هذه المسببات بكثير عما هو مستخدم في النظام التقليدي مما يسهم في تحديد بأكثر دقة للتكاليف الخاصة بالمنتج².

¹ Alain Bouland, Claud Simon, comptabilité de gestion : couts/contrôle, éditions Vuibert, Paris, 2003, p 222.

² Brigitte Doriath et autres, comptabilité et gestion des organisations, Dunod, France, 2006, p 268.

إن نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) بالإضافة إلى توفيره بيانات تكاليفية على درجة أكبر من الدقة، فهو يوفر معلومات هامة حول أنشطة المؤسسة و تكاليفها مما يعني مساعدة الأنظمة الإدارية على اتخاذ قرارات مناسبة بشأن تخفيض بعض تكاليف تلك الأنشطة، تبسيط و تنمية و تحقيق فعالية في بعضها أو حذف ما يمكن حذفه بما يخدم مصلحة و أهداف المؤسسة في هذا الصدد¹.

إن استخدام طريقة تحديد التكلفة على أساس النشاط (ABC) قدمت الكثير لمحاسبة التسيير في ترشيد القرارات الإدارية، حيث أنها سمحت للمؤسسات بتخصيص التكاليف على المنتجات أو العملاء أو مناطق التوزيع بطريقة أكثر دقة، حيث يتم تتبع الأنشطة المختلفة التي تسبب تلك التكاليف، باستخدام عدد كبير من مسببات التكلفة، و بذلك يمكن القول أن استخدام هذه الطريقة يترتب عليه ليس فقط تغيير طبيعة الأسس التي يتميز بمقتضاها تخصيص التكاليف الإضافية، و إنما تغير أيضا عدد أسس التخصيص و التي تستدعي تغيير وظائف و سلوك التكاليف الإضافية، و بالتالي فاعتماد محاسبة التسيير على نظام (ABC) يسمح بإدارة و تسيير أفضل للتكاليف مما يسمح بترشيد القرارات الإدارية من خلال²:

- تحديد بشكل أدق لتكلفة المنتجات من خلال التحكم في الأنشطة المسببة للتكاليف.
- معالجة التكاليف بشكل أفضل من خلال اعتبارها تكاليف منتج و ليس تكاليف فترة.
- تتجسد عملية ترشيد القرارات الإدارية عن طريق نظام (ABC) كون أن هذا النظام لا يؤخذ بالتبويب التقليدي للتكاليف إلى ثابتة و متغيرة و إنما يتم الربط بين التكلفة و بين الأنشطة المتسببة فيها و بالتالي يتم اكتشاف التكاليف المختلفة في ظل نظام محاسبة التسيير التقليدية.
- تحسين مضمون المعلومات المفصح عنها في شكل تقارير يتم اعتمادها في مجالات ترشيد القرارات.

¹ Alain Burland, Claude Simon, po.cit, p 224.

² أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص ص 147 146، بتصرف.

- الاستخدامات الإدارية: يستخدم نظام (ABC) في الأغراض الخاصة بتقييم الأداء مما يعتبر أنه يندرج تحت إصلاح الإدارة على أساس النشاط ^{*}ABM.

الفرع الثالث: استخدام أساليب أخرى مساعدة لمحاسبة التسيير لترشيد القرارات الإدارية:

إن النظرة الجديدة لمحاسبة التسيير في ضوء التحدي و التطور المستمر في السوق التنافسية جعل محاسب التسيير يستخدم العديد من الأدوات لغرض قياس و بيان نتائج الاستراتيجيات و تقييم كافة الأنشطة و الوظائف، و قد دفع هذا الباحثين إلى اعتبار محاسبة التسيير بأنها النظام المعزز للقرارات و التي تهدف إلى إنتاج معلومات تدعم القرارات الإدارية للمؤسسة.

كما سبق و أن تطرقنا إليه فإن من أهم أهداف محاسبة التسيير هي جمع المعلومات حول التكاليف الفعلية المتعلقة بالمؤسسة و محاولة التحكم فيها و الرقابة عليها قصد تدعيم عملية ترشيد القرارات، و حتى يقوم محاسب التسيير بدوره، عليه أن يحاول إيجاد الحلول و اعتماد الأساليب و الأدوات التي تساهم في الوصول إلى تحقيق أهداف محاسبة التسيير، و إيجاد هذه الحلول يعد دورا فنيا يقوم فيه بتحليل التكاليف المتضمنة في كل البدائل المعروضة بعد أن يستقيها من مصادر متعددة ، و من بين الأساليب والأدوات التي يمكن أن تعتمد عليها محاسبة التسيير للحصول على معلومات تمكنها من ترشيد القرارات الإدارية للمؤسسة (علما أن هذه الأساليب لا تعتبر من أساليب محاسبة التسيير) يمكن التطرق إلى أسلوب محاسبة المسؤولية وأسلوب الموازنات التقديرية.

أولاً: محاسبة المسؤولية

إن محاسبة المسؤولية هي محاسبة الأفراد من أداء واجباتهم الموكلة إليهم كلا حسب اختصاصه في المؤسسة، أو هي التزام الفرد بالقيام بالواجبات المحددة له بكونه عضوا في التنظيم داخل المؤسسة¹، و عليه فإن محاسبة المسؤولية أسلوب يربط النظام المحاسبي بالتنظيم الإداري القائم في المؤسسة، و يركز

* ABC : Activity Based Management

نظام يصنف السلوك الواجب اتخاذه لتحسين الجودة و خفض التكلفة و زمن دورة الإنتاج و حسن استغلال الطاقات أو الأنشطة العاطلة بمجرد الحصول على معلومات تتعلق بتكاليف الأنشطة التي يوفرها النظام.

¹ مؤيد الفصل، عبد الكريم هادي شعبان، المحاسبة الإدارية و دورها في ترشيد القرارات في المنشأة، "دار زهران" للنشر، عمان،

هذا الأسلوب على أساس تقسيم المؤسسة كوحدة اقتصادية إلى مراكز مسؤولية ترتبط بالمستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي.

و مع اتساع و كبر حجم المؤسسات لا يستطيع مسير المؤسسة اتخاذ جميع القرارات الإدارية الضرورية لإدارتها، و على ذلك يجب تحقيق اللامركزية في تسييره عن طريق تفويض السلطات للمستويات الإدارية الأدنى و تحديد مسؤولياتها، و يعتبر كل مسير في هذه الحالة مسؤولاً عن أداء مركز مسؤوليته أسلوب محاسبة المسؤولية يمثل مدخلا لتطوير المحاسبة و الأشخاص المسؤولين عنها من جهة أخرى لمساعدة المسيرين على اتخاذ قراراتهم و ترشيدها و قد يكون مركز المسؤولية عبارة عن فرد أو إدارة أو مصنع أو قسم أو مركز تكلفة، و قد يكون وحدة مستقلة سواء كانت وحدة فنية أو إدارية يرأسها شخص مسؤول عن أدائها سواء كان هذا الأداء هو إنتاج سلعة أو تقديم خدمة، و في كل الأحوال يكون مركز المسؤولية مسؤولاً عن مدخلات و مخرجات و بهذا المفهوم تنقسم مراكز المسؤولية إلى أربعة أقسام¹:

- مراكز إنفاق: و هي المراكز المسؤولة عن تجميع كافة عناصر الإنفاق من تكاليف و غيرها، و ذلك لتقوم أداء هذا المركز، و يكون المدير مسؤولاً عن بنود هذه المراكز.
- مراكز إيرادات: و هي المراكز المسؤولة عن مدى تحقيق إيرادات في المؤسسة و يكون تقويم الأداء على ضوء ما يتحقق من إيرادات في المؤسسة.
- مراكز ربحية: تنحصر مسؤولية هذه المراكز في الربحية فقط، حيث يتم تقويم الأداء حسب الربحية المتحققة في المؤسسة و تكون ضمن مسؤولية فرد أو مجموعة من الأفراد ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة و التي على ضوءها يتم تحديد المسؤولية لكل شخص مسؤول ضمن هذه المراكز.
- مراكز استثمار: تمثل مراكز مسؤولية يحدد لها شخص مسؤول عنها، يكون مدير المركز، و تكون المسؤولية عبارة عن عملية الرقابة على التكاليف و الإيرادات الخاصة بهذا المركز إضافة إلى الاستثمارات بحيث يمكن اعتبار هذا المركز عبارة عن وحدة اقتصادية كاملة ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

من كل ما تقدم نستطيع القول أن عملية تحديد مراكز المسؤولية تتوقف إلى حد كبير على التنظيم الإداري بالمؤسسة من ناحية مدى الدقة في تحديد الاختصاصات و توزيع المسؤوليات بين مراكز

¹ مؤيد الفصل، عبد الكريم هادي شعبان، مرجع سابق، ص ص 251، 252 بتصرف.

المسؤولية المختلفة، بحيث يمكن الوقوف على نوع العلاقات التنظيمية التي تربط هذه المراكز بعضها ببعض الآخر و مدى تأثير نشاط كل مركز على أنشطة المراكز الأخرى، إذ أن التحديد الواضح لمراكز المسؤولية في المؤسسة يستمد أهميته من أن تقييم الأداء يقتضي إعداد تقارير الأداء الدورية بالكيفية التي تساعد على توضيح المشاكل الرئيسة و الانحرافات المهمة و من ثم المساعدة في ترشيد القرارات الإدارية للمؤسسة، لأن تقارير الأداء هي عبارة عن وسيلة اتصال بين المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة تتضمن بيانات السجلات المحاسبية التي تهدف إلى مساعدة المسيرين في عملية اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة.

ثانيا: الموازنات التقديرية

الموازنة التقديرية هي خطة للعمل بأوجه نشاط المؤسسة توضح بصورة أرقام تفصيلية خطة عمل المؤسسة مستقبلا، تحتوي هذه الخطة على معلومات تفصيلية حول توزيع المسؤولية التنفيذية بين العمال في المؤسسة¹.

توصف الموازنات التقديرية من حيث طبيعة مخرجاتها بأنها اقتصادية الهدف حيث تحدد التوازن و بين النشاط الجاري و النشاط الاستثماري، كما توصف بأنها إدارية الاستخدام كونها أداة لتسيير المؤسسة من خلال المساعدة على القيام بالوظائف الإدارية من تخطيط، رقابة و اتخاذ القرارات و توصف من حيث طبيعة إعدادها بأنها محاسبية الأساس، حيث تتضمن بيانات تخصيص الموارد النادرة.

لذلك تعتبر الموازنات التقديرية أسلوبا من أساليب محاسبة التسيير لتحديد إطار توازن النشاط الجاري و النمو في النشاط الاستثماري لفترة مالية مقبلة معبر عنه بصورة نقدية باعتباره أساس لقياس و رقابة الأداء²، إلى جانب المساهمة بشكل كبير في ترشيد القرارات الإدارية للمؤسسة، كون أن إعدادها في المؤسسة يكون بناء على تعاون الإدارة في كافة مستوياتها، و هي عندما تقوم بهذا العمل (الإدارة) فهي تعمل على تنسيق العمل بين الأطراف المنفذة، و من خلال هذه العملية قد يعاد النظر ببعض الأهداف و تعدل لتصبح ممكنة التحقيق من ناحية و منسجمة مع أهداف المؤسسة البعيدة المدى من ناحية أخرى.

¹ Alain Bouland, Claude Simon, Op.cit, p229.

² Brigitte Doriath et autres, Op cit, p 294.

المطلب الثالث: محاسبة التسيير كنظام معلومات محاسبي مساعد على ترشيد القرارات

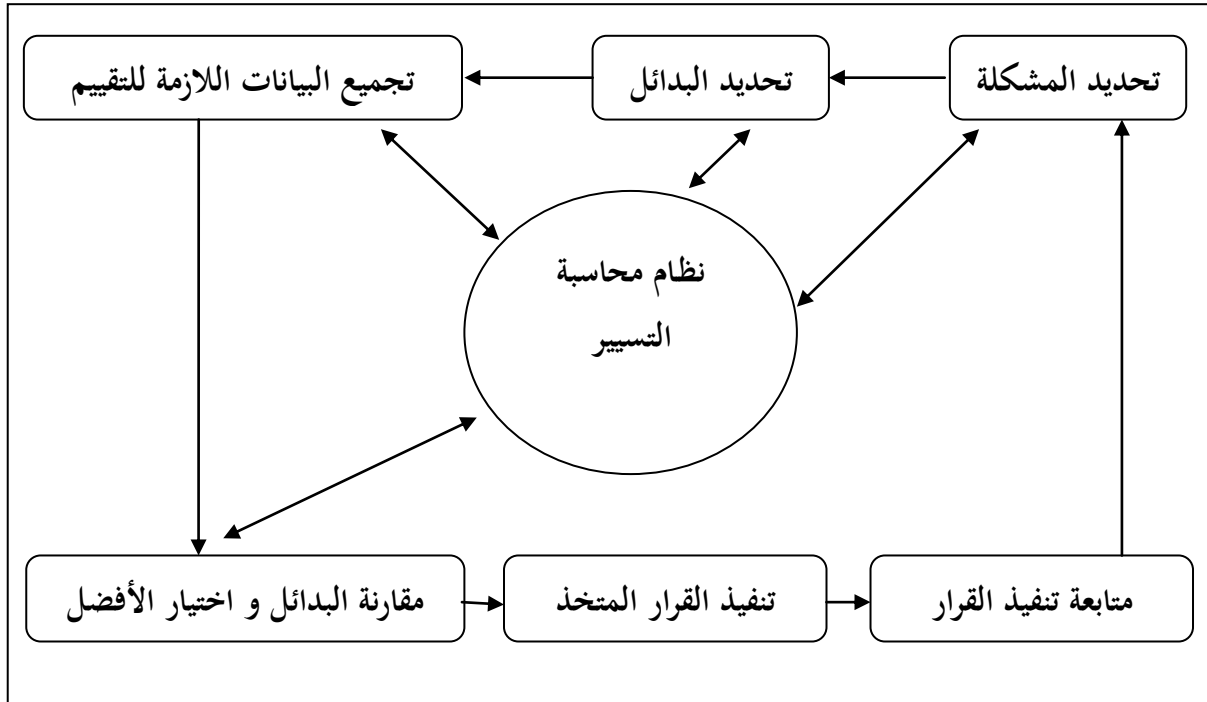
لقد أصبحت المعلومات المحاسبية جزءاً هاماً من عمل المسيرين، و مورداً أساسياً يعتمدون عليه في اتخاذ قراراتهم، و تزداد الحاجة إلى إنتاج المعلومة باعتبارها وسيلة تستمد أهميتها و ضرورتها من مدى مساهمتها في عملية اتخاذ القرار، و يعتبر نظام محاسبة التسيير أحد أهم الأنظمة المنتجة للمعلومات من خلال عمليات التحليل المختلفة لبيانات التكاليف قصد المساهمة في اتخاذ القرارات الإدارية و ترشيدها في المؤسسة.

أي أن نظام محاسبة التسيير يعمل على تحديد و قياس و تجميع و تحليل و تفسير و توصيل المعلومة التي يستخدمها المسيرون قصد ضمان الاستخدام المناسب لموارد المؤسسة و مساعدتهم في ترشيد قراراتهم.

الفرع الأول: دور المعلومات المحاسبية التي يوفرها نظام محاسبة التسيير في ترشيد قراراته

يهتم نظام محاسبة التسيير باعتباره نظام معلومات محاسبي بمساعدة متخذي القرارات في المؤسسة في جميع مراحل اتخاذ القرار، قصد ترشيده، أي أنه يساعد متخذي القرارات على اختيار أفضل البدائل التي تحقق أهداف المؤسسة و محيطها، بمعنى أن نظام محاسبة التسيير يعمل على تقديم المعلومات التي تتماشى و مختلف مراحل عملية اتخاذ القرار و خطواتها، و ذلك بهدف الوصول إلى قرارات سليمة من خلال قيام المعلومات التي يقدمها نظام محاسبة التسيير بالمساعدة في تحديد المشكلة، تحديد البدائل الممكنة، تجميع المعلومات اللازمة لتقييم الحلول و مقارنة الحلول الممكنة ثم اتخاذ القرار، تنفيذه ثم الوصول إلى القرار الرشيد. و يمكن توضيح ماسبق من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (IV-7): دور نظام محاسبة التسيير في ترشيد القرارات



المصدر: خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص 20، بتصرف.

فنظام محاسبة التسيير يقوم بتحويل البيانات المالية إلى معلومات محاسبية مناسبة للمساعدة على ترشيد القرارات، باعتباره يعمل على تجميع و معالجة و تحليل و توصيل المعلومات إلى الأطراف التي تحتاجها خاصة المسيرين، و تعد المعلومات حول التكاليف ذات أهمية خاصة بالنسبة للمؤسسة في اتخاذ قرارات رشيدة حيث أن اتخاذ بعض القرارات غير المدروسة (من الناحية التكاليفية) قد تلحق بالمؤسسة خسائر غير متوقعة، و بذلك فإن نظام محاسبة التسيير يهتم بتفسير المعلومات اللازمة لهذا الخصوص و من ضمنها إعداد الموازنات التقديرية قصد إبراز مختلف التكاليف.

و لكن هناك مجموعة من الاعتبارات ينبغي مراعاتها في كل مرحلة من مراحل إنتاج المعلومات المحاسبية من طرف نظام محاسبة التسيير لتحقيق الأهداف الآتية:

- التحقق من دقة و سلامة المدخلات و التي عموما تأتي من نظام المحاسبة المالية، لتجنب حدوث أخطاء أو مشكلات معينة.
- تأكيد دقة مخرجات نظام محاسبة التسيير و سلامتها.

- تلبية احتياجات المسيرين من المعلومات (الاحتياجات الإدارية) .
- هذه الاعتبارات ترتبط بالاحتياجات الإدارية من المعلومات المحاسبية أي أن هذه المعلومات المحاسبية و قصد خدمة عملية ترشيد القرارات الإدارية، ينبغي أن تتوفر فيها المزايا الآتية¹:
- أن تكون ذات فائدة في مجال التخطيط و رسم السياسات العامة للمؤسسة.
- أن تساهم في تفعيل دور الإدارة في مجال مراقبة تنفيذ النشاطات و العمليات.
- أن تساهم فعلا في عملية ترشيد القرارات الإدارية لتحقيق الأهداف المطلوبة.
- أن يتم تقديمها إلى مختلف المستويات الإدارية بصورة واضحة تساعد في الاستخدام الأمثل لها.
- و تعتبر المعلومات المحاسبية الهدف الرئيسي الذي يسعى نظام محاسبة التسيير لتحقيقه، غير أن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر في عملية إنتاج المعلومات و توصيلها، أهم هذه العوامل نذكر²:

1- توفر مقومات نظام المعلومات المحاسبية لنظام محاسبة التسيير:

- حيث يستند نظام المعلومات المحاسبي في أداء وظائفه و مهامه على مجموعة من العناصر و المقومات و التي تتمثل في مجموعة الأدوات و الإجراءات المستخدمة في النظام لتحقيق أهدافه و تتضمن:
- أ- المقومات المادية: تتضمن كافة الأدوات و الأجهزة المحاسبية اليدوية و الآلية التي يتم استخدامها في إنتاج المعلومة المحاسبية و شكل المكونات المادية للنظام.
 - ب- المقومات البشرية: تتمثل في مجموعة الأشخاص القائمين على تشغيل النظام المحاسبي و العاملين فيه.
 - ج- المقومات المالية: تشمل كافة الأموال المتاحة للنظام و التي يستخدمها للقيام بمهامه و وظائفه.

¹ ياسين سعد غالب، تحليل و تصميم نظم المعلومات الإدارية، ط 1، دار المناهج، عمان، الأردن، 2000، ص 173.

² حسين أحمد حسين علي، نظم المعلومات المحاسبية، ط 1، مكتبة الإشعاع، الإسكندرية، 1997، ص 25.

د- قاعدة البيانات: و تحتوي على مجموعة الإجراءات التطبيقية و البيانات الضرورية اللازمة لتشغيل النظام و تحقيق أهدافه.

2- وجود بيئة مناسبة لنظام محاسبة التسيير:

يقصد بها جميع العوامل و المتغيرات الداخلية و الخارجية التي تؤثر على النظام، و تمثل المجال و المجتمع الذي يعمل فيه، و تشتمل على النظم الجزئية للنظام المحاسبي و الأنظمة الفرعية الأخرى في المؤسسة، و تؤثر هذه العوامل و بأشكال مختلفة و متعددة على طبيعة المعلومات المحاسبية و جودتها و مدى تحقيقها للمتطلبات الأساسية و ذلك بتنوع و تباين هذه الظروف و التي تشكل قيودا على النظام.

الفرع الثاني: حاجة عملية ترشيد القرار لمعلومات نظام محاسبة التسيير

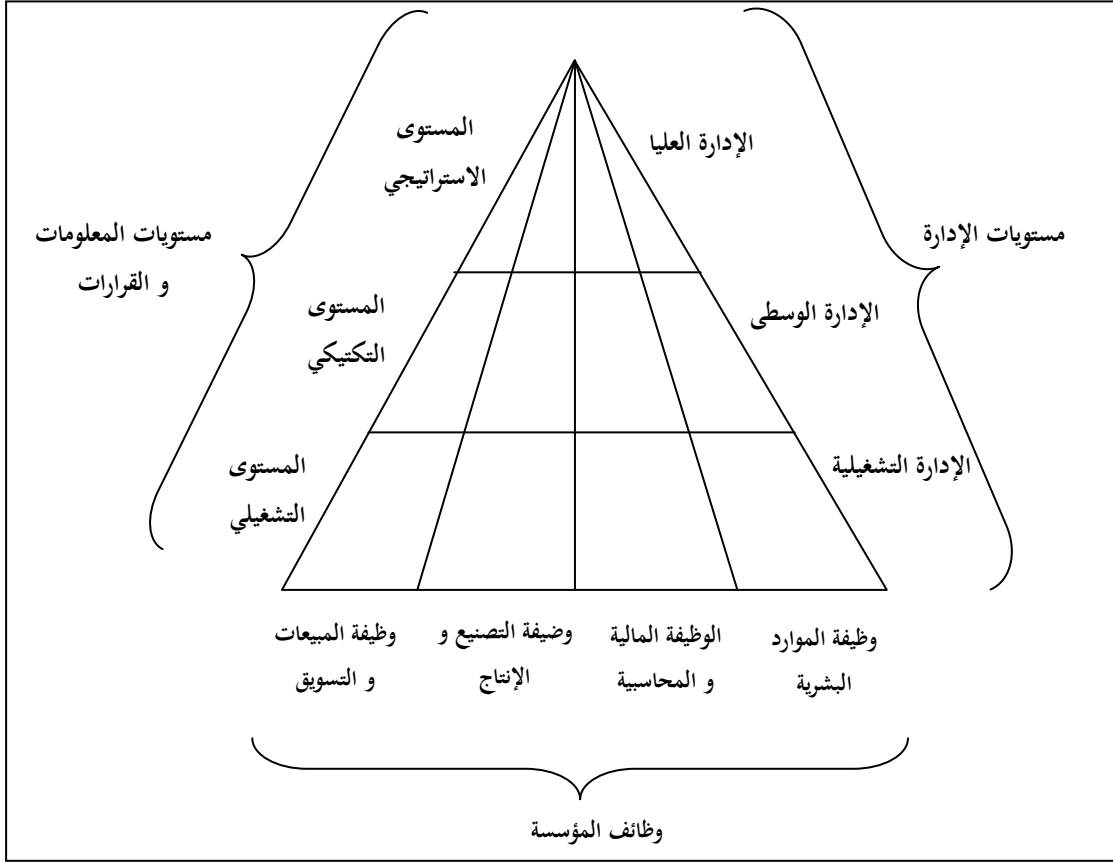
يقوم محاسب التسيير بتجميع البيانات الخاصة بمراكز المسؤولية و تشغيل هذه البيانات، ثم اختيار المعلومات الواجب إنتاجها تبعا لاحتياجات متخذي القرارات في داخل المؤسسة، بعد أن يتم إنتاج هذه المعلومات سوف يظهر في شكل تقرير و يتولى إرسالها عبر قنوات محددة إلى متخذي القرارات.

و تجدر الإشارة إلى أن عملية نقل المعلومات المحاسبية إلى متخذي القرارات تعتبر عملية لا تقل أهمية عن عملية إنتاج المعلومات ذاتها، فمحاسب التسيير يقع عليه عبء صياغة التقرير أو الرسالة بطريقة تضمن أن يفهم متلقي التقرير المحتوى الذي يقصده المحاسب.

و في ضوء ما تقدم من دراسة لمراحل عملية اتخاذ القرارات و الظروف التي في ظلها تتخذ القرارات المختلفة إلى جانب العمل على ترشيدها، تبين مدى الحاجة للمعلومات المحاسبية عند كل مستوى من مستويات اتخاذ القرارات سواء القرار التشغيلي، أو التكتيكي أو الاستراتيجي، و عند كل وظيفة من وظائف المؤسسة، و كذلك عند كل مستوى من مستويات الإدارة، فلا بد من وجود للمعلومة المحاسبية أهميتها في أي مستوى إداري يريد اتخاذ قرار بشأن أي وظيفة من وظائف الإدارة.

و يكون توضيح مستويات الإدارة و علاقتها بالمعلومات المحاسبية من خلال الشكل الآتي:

الشكل (IV-8): مستويات الإدارة و علاقتها بالقرارات و المعلومات



المصدر : Laudon, K.C, et Laudon, J.P : les systemes d'informations de gestion – organisation et réseaux stratégique, édition pearson éducation, France, 2001, p 55

إن أحد المهام الرئيسية التي يقوم بها محاسب التسيير هي صياغة بعض نماذج القرارات مستخدما المعلومات التي ينتجها نظام محاسبة التسيير في المؤسسة، و عموما هذه القرارات قد ترتبط ب:

- قرارات إستراتيجية: ترتبط عادة باختيار أهداف المؤسسة و أنواع المنتجات التي تخصص المؤسسة في إنتاجها و الأسواق التي يتم خدمها و لمواجهة التغيرات التي تحدث في بيئة المؤسسة.

- قرارات إدارية تنظيمية (تكتيكية) ترتبط بوضع الهيكل التنظيمي بطريقة تؤدي إلى تعظيم كفاءة الأداء للمؤسسة، خاصة و أن التنظيم الإداري الجيد للمؤسسة يضمن تدفق الموارد الإنتاجية لتنفيذ العمليات الإنتاجية المختلفة.

- قرارات تشغيلية: ترتبط بكيفية استغلال الموارد الإنتاجية أو توزيعها على الاستخدامات المختلفة لتحقيق الأهداف الموضوعية ، و يشارك نظام محاسبة التسيير في المؤسسة في عملية ترشيد القرارات بواسطة تقديم المعلومات الملائمة لكل نوع من هذه القرارات.

أولاً: مدى صلاحية المعلومات المحاسبية كأساس لترشيد القرارات

إن الهدف الأساسي لنظام محاسبية التسيير هو توفير المعلومات المحاسبية المناسبة لاتخاذ القرارات، في الوقت المناسب، بالشكل الملائم و بالتكلفة الملائمة و للشخص المطلوب قصد مواجهة احتياجات المسيرين في مجال اتخاذ القرار و ترشيده، أو حتى مواجهة حاجة الأطراف الخارجية للمعلومات المحاسبية المتعلقة بالمؤسسة. و قد أصدرت إحدى اللجان المنبثقة عن مجمع المحاسبين الأمريكيين تقريراً حول تطوير نظرية المحاسبة، و ركزت اهتماماتها في هذا التقرير على أربعة خصائص أساسية للمعلومات المحاسبية الملائمة لترشيد القرارات، و تتمثل هذه الخصائص فيما يلي:

- الملاءمة أو المناسبة أو الصلاحية.

- القابلية للتحقق.

- التحرر من التمييز.

- القابلية للقياس الكمي.

و بذلك ذكرت اللجنة أن منفعة المعلومة لا تقاس بحجمها، و إنما بدرجة تأثيرها في القرار، و هذا يتوقف على عوامل كثيرة مثل الدقة، درجة ملاءمتها للقرار، توقيت الحصول عليها، درجة إدراك متخذ القرار لها ... الخ.

ولكن ما ينبغي الإشارة إليه أن المعلومات المحاسبية في كثير من الأحيان تتولد عنها مشكلات عند استخدام خصائصها، أهمها¹:

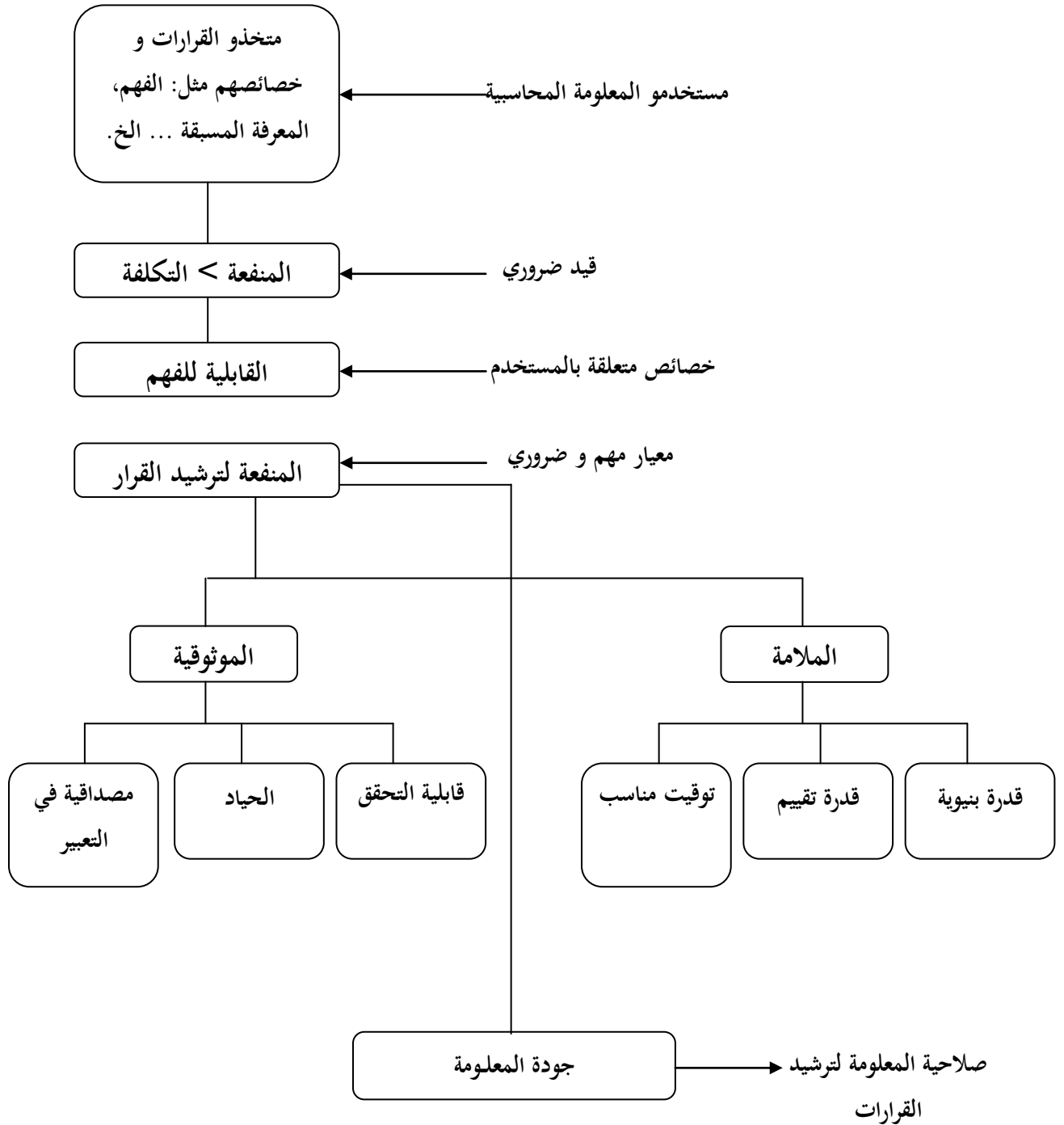
- احتمالات التعارض بين الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية (كالملاءمة و الموثوقية). إذ لا يوجد توافق بين ملاءمة المعلومات و درجة الوثوق بها، فمثلا قد ترفض معلومة معينة أو تقبل إذا كانت ملائمة و لكنها غير موثوق بها أو أنها موثوق بها و لكنها غير ملائمة.
- ليست كل المعلومات الملائمة و الموثوق بها تعتبر معلومات مفيدة، لأنها قد لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر.
- قد تكون تكلفة الحصول على المعلومة أكبر من العائد المتوقع منها.
- قد تكون المعلومة المحاسبية ملائمة و موثوق بها إلا أن استخدامها يواجه صعوبة في فهمها.

ثانيا: الخصائص النوعية لمعلومات نظام محاسبة التسيير

إن الهدف الأساسي لنظام محاسبة التسيير هو إنتاج معلومات و توصيلها بشكل مفيد لمتخذي القرارات، أي أن المعلومات ذات الجودة هي تلك المعلومات التي لها أكبر فائدة في مجال ترشيد القرارات بالنسبة لنظام محاسبة التسيير لذلك يهتم هذا النظام إلى تقديم معلومات ذات خصائص نوعية ينبغي أن تتميز بها هذه المعلومات حتى تسمح بشكل أفضل في عملية ترشيد القرارات، يمكن توضيح هذه الخصائص من خلال الشكل الآتي :

¹ ظاهر شاهر القشي، مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان و التوكيدية و الموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2003، ص 53.

الشكل رقم (IV-9): هرم الخصائص النوعية لمعلومات نظام محاسبة التسيير



المصدر: حنان رضوان حلوة، النموذج المحاسبي المعاصر، دار المناهج، عمان، الأردن، 2003، ص 187.

إن محاسبة التسيير موجهة خاصة للأغراض الداخلية للمؤسسة فهي تنتج معلومات يستخدمها المديرون في ترشيد قراراتهم، و يستخدم محاسب التسيير الأساليب الملائمة لإنتاج معلومات ذات جودة و لها خصائصها النوعية التي تمكنها من خدمة المجال الذي سوف تستخدم فيه.

و يمكن القول أن المعلومات التي تقدمها محاسبة التسيير تعتبر ذات قيمة كبيرة للمؤسسة، لأن القرارات السليمة تعتمد على معلومات سليمة مما يعني في النهاية تؤدي حتما إلى تحقيق أهداف المؤسسة، كما أن المعلومات المحاسبية ذات العلاقة بقرارات التغير، الإنتاج، استغلال الطاقات الإنتاجية و الاستثمار، و التي يقدمها محاسب التسيير ضمن نماذج تلك القرارات، سوف تسهم و بطريقة ايجابية في تخفيض التكاليف و كذلك الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة، كما أن هذه المعلومات يمكن أن تفيد في لفت الانتباه نحو أهم مسببات ارتفاع التكاليف و بالتالي تكون هذه المعلومات هي الأساس في اتخاذ الإجراءات التصحيحية لتعديل مسارات الأداء الفعلي لكي تتوافق مع مسارات الأداء المخطط و حتى تتحقق النتائج المستهدفة.

الفرع الثالث: التقارير كمصدر للمعلومات المحاسبية المساعدة في ترشيد القرارات الإدارية
إن التقارير هي عبارة عن وسيلة اتصال بين المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة و تتضمن هذه التقارير بيانات السجلات المحاسبية تهدف إلى مساعدة مسيري المؤسسات في عملية اتخاذ القرارات و ترشيدها. وتكمن مسؤولية محاسب التسيير في حصر الانحرافات و تحليلها و إعداد التقارير الدورية و شرح مضمونها للإدارة التنفيذية، و مسؤولية هذه الأخيرة تكمن في الرقابة على الانحرافات لاكتشاف الجوهرية منها و مراقبتها و اتخاذ القرارات لتحقيق الخطة و منع الانحرافات، أما مسؤولية الإدارة العليا فتكمن في متابعة الانحرافات و جعلها تحت سيطرتها و راقبتها، مما يمكنها ذلك من توجيه الإدارة التنفيذية و مساعدتها في اتخاذ القرارات التصحيحية عند الضرورة.

أولاً: التقارير الإدارية و أهميتها في تقديم المعلومة المساهمة لترشيد القرارات:
يتم إعداد التقارير الإدارية بعد معرفة و تحليل احتياجات متخذي القرارات في هذا الشأن ، و هذه التقارير تكون متنوعة و متعددة قصد تلبية احتياجات مختلف الأطراف التي تحتاج إليها .

1- مفهوم التقارير الإدارية:

هي مصدر من مصادر البيانات التي يعتمد عليها محاسب التسيير قصد توفير المعلومات الموجهة لمتخذي القرارات و تضم معلومات مالية و غير مالية المفصّل عنها في القوائم المالية، كما تحتوي على تقارير المدقق الخارجي للحسابات، إضافة إلى إيضاحات و تفصيلات مكملّة للقوائم المالية.

2- أنواع التقارير الإدارية:

بصفة عامة هناك معايير يمكن اعتمادها لتصنيف التقارير الإدارية منها¹:

أ- من حيث التكرار: تصنف التقارير إلى:

- تقارير دورية: و هي تلك التقارير التي يتم إعدادها بشكل منتظم.
- تقارير عند الطلب: و هي تلك التقارير التي يتم إعدادها عند طلب الجهة المستفيدة من ذلك التقرير.

ب- من حيث الغرض: تصنف التقارير إلى:

- تقرير تنفيذي: و هي تلك التقارير التي تُخدم المستوى التنفيذي.

¹ حسام عبد الله أبو خضرة، حسين سمير عشيّش، نظم المعلومات المحاسبية، مكتب المجتمع العربي، الأردن، 2008، ص 45.

● تقرير رقابي: و هي تلك التقارير التي تخدم الإدارة الوسطى.

ج- من حيث درجة التجميع: تصنف إلى:

● تقارير تفصيلية: و هي تقارير توفر تفصيلات متعلقة بالأحداث أو الوحدات الفرعية

للمؤسسة، و تعتبر أقل التقارير تجميعاً.

● تقارير تلخيصية: تعد أكثر تجميعاً من النوع السابق، و تلخص المعلومات بشكل كبير في

التقارير.

● تقارير الاستثناء: تتضمن قدراً أكبر من التجميع، حيث تلقي الضوء على الأحداث

المهمة و الاستثنائية التي تتطلب التصحيح و اهتمام الإدارة.

3- التقارير الإدارية كمصدر للمعلومات المساعدة على ترشيد القرارات:

تعتبر التقارير الإدارية ذات أهمية بالغة للجهات الداخلية للمؤسسة كالمدرء و المسيرين، و بشكل

عام فإن التقارير الإدارية تساعد متخذي القرارات على¹:

أ- التخطيط طويل الأجل:

تلعب التقارير الإدارية دوراً بارزاً في تزويد إدارة المؤسسة بتقارير عن التوقعات المستقبلية

المختلفة، بحيث تساعد المسيرين على تقييم المعلومات الموجودة في هذه التقارير، و العمل

على اختيار أفضل بديل و وضعه في الخطة طويلة الأجل.

ب- التنظيم و التوجيه و توزيع الموارد:

من خلال التقارير الإدارية يمكن الاستفادة من المعلومات الموجودة على مستواها لتوزيع

موارد المؤسسة خاصة النادرة منها، قصد استعمالها في المؤسسة بأقصى كفاءة و فعالية

ممكنة، و قصد القيام بعمليات التنظيم و التوجيه و توزيع الموارد، فهذا يتطلب من المسيرين

الحصول على معلومات محاسبة التسيير الدقيقة قصد التوصل إلى ترشيد القرارات في هذا

المجال.

ج- تقييم الإنجاز و الرقابة:

يرغب مسيري المؤسسات في معرفة كيفية تنفيذ الخطط المرسومة و مدى ملاءمتها، لذلك

قد تتسلم تقارير إدارية تتضمن معلومات تتوفر على مستوى نظام محاسبة التسيير كتلك

¹Laudon, K.C, et Laudon, J.P ,op.cit , p57.

المتعلقة بتحليل و تقييم الانحرافات بين الإنجاز الفعلي و المخطط له حسب الخطط الموضوعة.

و الجدير بالذكر أن العديد من القرارات الإدارية تتطلب معرفة دقيقة حول التكاليف قبل اتخاذها، مما يتطلب الأمر أن يساهم نظام محاسبة التسيير في تقديم المعلومات المطلوبة في هذا الخصوص.

ثانيا: تقارير الأداء كمصدر لمعلومات نظام محاسبة التسيير للمساعدة في ترشيد القرارات

يقوم محاسب التسيير بإعداد تقارير الأداء على ضوء البيانات التي يحصل عليها من مصادر مختلفة من المؤسسة، غير أن إعداد هذه التقارير يتطلب تحديد مراكز المسؤولية في المؤسسة ، خاصة وأن تقارير الأداء يجب أن تعكس الانحرافات الجوهرية المهمة، و توضح المشكلات الرئيسية التي تظهر أثناء التنفيذ ، كما تتطلب تدخل الإدارة و اتخاذ الإجراءات التصحيحية الضرورية ، لكن في نفس الوقت ينبغي توزيع المسؤوليات و المهام إداريا عند وضع تقارير الأداء .

و هناك نوعين من تقارير الأداء: الأولى هي تقارير الأداء الدورية و الثانية هي تقارير الأداء الخاصة، فالتقارير الدورية تقدم بشكل دوري منتظم بينما الثانية تتمثل في التقارير الخاصة و تقدم في حالات معينة تتطلبها الحاجة في بعض الأحيان¹.

1- مبادئ ينبغي مراعاتها عند إعداد تقارير الأداء

هناك عدة مبادئ ينبغي مراعاتها عند إعداد تقارير الأداء هي:

- توافر السهولة و الوضوح في تقارير الأداء أي أن يكون التقرير مختصرا و أن يتضمن عرض البيانات التي تغطي كل حقائق الموقف، و يتحقق ذلك باستخدام مصطلحات محددة المعنى و عناوين رئيسية و تقسيمات فرعية داخل شكل التقرير و إظهار النقاط المهمة بصورة واضحة و يكون عرض البيانات بشكل منطقي، و التركيز على الاختلافات التي تتطلب اهتماما خاصا من المسيرين و استبعاد البيانات غير الضرورية و تجنب التكرار في ذكر المعلومات².

¹ حسين أحمد حسين علي ، مرجع سبق ذكره ، ص 53 .

² مؤيد عيد الحسين الفصل، عبد الكريم هادي شعبان، مرجع سبق ذكره ، ص 254 .

- يجب أن تكون تقارير الأداء حسب حاجة المستوى الإداري الذي تقدم إليه و بما أن المستويات الإدارية تختلف عن بعضها البعض، لذلك ينبغي أن تكون تقارير الأداء مختلفة أيضا حسب اختلاف المستويات الإدارية.
- يجب أن تكون تقارير الأداء موحدة من حيث عناصر التقرير، و من حيث شكل التقرير، و ذلك لتسهيل عملية المقارنات، فعندما تكون عناصر تقارير الأداء موحدة في جميع الأقسام تسهل بذلك عملية إجراء المقارنة بين ما تحقق فعلا و ما خطط له من جهة و إجراء المقارنة بين أداء قسم و أداء قسم آخر، بينما لو كانت عناصر التقارير مختلفة لأصبحت عملية المقارنة صعبة، و بذلك يجب أن تسبقها عملية توحيد البيانات و المعلومات لغرض إجراء المقارنات.
- اعتماد التقارير على المقارنات و الأساليب التوضيحية و التحليلية، و تكون المقارنة سواء بين النتائج الفعلية و الخطة الموضوعية مقدما أو بين النتائج الفعلية للفترة الحالية و النتائج الفعلية لفترة سابقة أو لعدة فترات سابقة¹، و يمكن استخدام في هذا الخصوص بعض الأساليب التي تعتمد على محاسبة التسيير كالتكاليف المعيارية مثلا .
- توافر الدقة في إعداد و تقديم التقارير، و كذلك السرعة في إعدادها .

2- خصائص تقارير الأداء الفعالة المساعدة على ترشيد القرارات

- تساعد تقارير الأداء الفعالة في ترشيد القرارات، كما لها دور مهم في توجيه المؤسسة إلى أهدافها ، و ذلك عن طريق تحفيز العاملين لتعديل الأنشطة كلما حدثت انحرافات عن الأداء المخطط، و هذا يعد من أهم أساليب محاسبة التسيير في إطار ما يتعلق بمحاسبة المسؤولية و لكي تكون تقارير الأداء فعالة في هذا الخصوص، ينبغي أن تتوافر بها الخصائص الآتية²:
- أ- التأثير السلوكي: يجب أن تهدف تقارير الأداء إلى تحفيز العاملين للعمل و مساعدتهم في أداء المهام الموكلة إليهم.
 - ب- الملاءمة: تقرير الأداء يجب أن يركز على العوامل الخاضعة للرقابة بواسطة مستخدم التقرير.
 - ج- التوقيت السليم: التقارير يجب أن تنتج و توزع من الأطراف المستفيدة في الأوقات الملائمة.

¹ مؤيد عبد الحسن الفصل، عبد الكريم هادي شعبان، مرجع سابق، ص 255.

²Laudon, K.C, et Laudon, J.P ,op.cit , p 62

د- الدقة: يجب أن يتحقق توازن سليم بين التوقيت السليم و الدقة و التكلفة، و يمكن أن تخضع عملية إنتاج المعلومة الدقيقة بواسطة أقسام المراجعة الداخلية في المؤسسة.

ه- تكلفة المعلومات: إن تكلفة إنتاج المعلومة يجب أن تكون أقل من قيمة المعلومة، و في هذه الحالة عادة ما يكون للخبرة السابقة لمتخذي القرار القدرة على إيجاد توازن بين التكلفة و قيمة المعلومة، خاصة و أنه توجد مشكلات في تحديد قيمة المعلومات.

إن أهداف التقارير التي يعتمدها محاسب التسيير قصد إبراز المعلومات المحاسبية المنتجة من خلال نظام محاسبة التسيير، عادة ما تتغير بتغير الظروف و الحاجة إلى المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات و ترشيدها، و بذلك فإن هذه الأهداف يمكن اعتبارها كأهداف عامة، و ذات مجال واسع، قصد تلبية احتياجات المسيرين من المعلومات، و لكن يمكن تلخيص هذه الأهداف عموماً في¹:

- تقديم المعلومات لاتخاذ القرارات و ترشيدها.
- تقديم المعلومات المرتبطة بالتدفقات النقدية.
- تقديم معلومات عن موارد المؤسسة و الالتزامات تجاه هذه الموارد.
- تقديم معلومات عن أداء المؤسسة.

¹Objectives of financial reporting by business Enterprises, SFAC, N1 FASB, November, 1978.

خلاصة :

القرار في المؤسسة هو تصرف أو مجموعة من التصرفات، يمثل اختياراً مدركاً بين البدائل المتاحة في موقف معين، و هناك فرق بين القرار و عملية اتخاذ القرار، حيث أن القرار يمثل اختياراً واعياً من بين بديلين، أما عملية اتخاذ القرار تتضمن سلسلة الخطوات المترابطة المؤدية إلى القرار حتى تنفيذه و تقييمه.

و تحظى عملية اتخاذ القرار باهتمام الكثير من الدارسين و الباحثين في مجال التسيير، بل يعتبرها البعض جوهر عملية التسيير. و تسعى محاسبة التسيير إلى توفير البيانات و المعلومات للمستخدمين الداخليين للمؤسسة، من خلال إعداد تقارير عن التكاليف أو اعتماد أساليب أخرى قصد توصيل هذه المعلومات لمختلف المستويات الإدارية لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم و ترشيدها.

و انطلاقاً مما سبق يمكن استخلاص مجموعة من النتائج يمكن إبرازها فيما يلي:

- ترشيد القرار يعني اختيار أفضل البدائل التي تحقق أهداف المؤسسة التي اتخذ القرار من أجلها في ضوء نظرة شاملة للمؤسسة و محيطها، فالاعتماد على أساليب علمية و منطقية تسمح باستغلال نفس الموارد المتاحة أفضل استغلال، و من بين هذه الأساليب يمكن ذكر أساليب تدخل ضمن إطار محاسبة التسيير.

- تهتم محاسبة التسيير بجمع المعلومات حول التكاليف الفعلية في المؤسسة قصد الوصول إلى معايير مقبولة تساهم في ترشيد القرارات الإدارية للمؤسسة سواء كانت تتعلق بقرارات التسعير، قرارات التصنيع أو الشراء.

- محاسبة التسيير تختص بتقديم معلومات تفيد مسيري المؤسسات لاتخاذ قراراتهم و ترشيدها، سواء كانت هذه القرارات تتعلق بالتخطيط الرقابة أو تقييم الأداء، ويمكن في هذا الإطار أن تعتمد محاسبة التسيير على بعض الأساليب المرتبطة بها كنظام التكلفة على أساس النشاط ، كما يمكنها أن توفر معلومات من أساليب أخرى قصد ترشيد قرارات المؤسسة على غرار أسلوب محاسبة المسؤولية وأسلوب الموازنات التقديرية.

- يمكن أن يوفر نظام محاسبة التسيير معلومات تفيد مختلف المستويات الإدارية للمؤسسة لترشيد قراراتهم، و ذلك من خلال إنتاج المعلومات التي عادة ما تقدم في شكل تقارير.

تمهيد:

تعتبر محاسبة التسيير تقنية هامة من تقنيات التسيير ، كما تعتبر نظاما للمعلومات داخل المؤسسة، كونها تساعد على تقديم معلومات تكاليفية تسعى من خلالها إلى تمكين المسيرين من العمل على الوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة، وذلك فيما يخص تقسيم المسؤوليات على مختلف الوحدات و المساعدة في اتخاذ القرارات، كما تهدف لتمكينهم من التحكم في الموارد المتاحة للمؤسسة و استهلاكها بطريقة ملائمة. بالإضافة إلى هذا تعتبر استعمالات محاسبة التسيير متعددة حيث تمكن من حساب مختلف التكاليف الخاصة بالمؤسسة و محاولة تخفيضها، و تسهيل مراقبة العمليات داخل المؤسسة، أي أن محاسبة التسيير لم تعد تستخدم لقياس و حساب التكاليف فقط بل تعدى مجال تطبيقها إلى كل ما يتعلق بالتسيير الشامل لنشاطات المؤسسة المرتبط بالأحداث الجارية أو العمليات المستقبلية ، خاصة ما يتعلق بالرقابة ذات البعد الإستراتيجي و ما يرتبط بترشيد قرارات المؤسسة من خلال استخدام أساليب في هذا المجال ، و على هذا الأساس قمنا بإدراج هذا الفصل لإعطاء الدراسة صبغة تطبيقية واخترنا لهذا الأساس مؤسسة جزائرية ذات طابع اقتصادي والتي تتمثل في مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف - ECDE -

فبعد تناولنا في الفصول السابقة المكونة للجانب النظري دراسة المفاهيم الأساسية المتعلقة بمحاسبة التسيير والرقابة و عملية اتخاذ القرار و ترشيده ورأينا كيف يمكن للمؤسسة الاقتصادية القيام بالإعتماد على بعض الأساليب الخاصة بمحاسبة التسيير للقيام بالرقابة الإستراتيجية و ترشيد القرار لذلك حاولنا في هذا الفصل إسقاط ما رأيناه في الجانب النظري على أرض الواقع، وقد تطلبت هذه الدراسة ما يلي : المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف -ECDE- وتعرض فيه لنشأة وتعريف المؤسسة، هيكلها التنظيمي و طبيعة نشاطها.

- المبحث الثاني : استخدام محاسبة التسيير لتحقيق رقابة إستراتيجية في مؤسسة ECDE نتطرق لأسلوب التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة الإستراتيجية على مستوى المؤسسة باعتباره أحد الأساليب الهامة لمحاسبة التسيير في الرقابة الإستراتيجية

- المبحث الثالث: محاسبة التسيير و دورها في دراسة سلوك التكلفة لترشيد قرارات مؤسسة ECDE نتطرق فيه دراسة تحليلية للتكاليف على مستوى مؤسسة ECDE ، ثم نقوم بالتقدير الإحصائي لدوال التكاليف ونعالج دورها في ترشيد القرارات في ظل محاسبة التسيير، كما نتطرق لأسلوب نقطة التعادل باعتباره أحد الأساليب الهامة لمحاسبة التسيير في ترشيد قرارات المؤسسة الاقتصادية .

المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف -ECDE-

عرفت الجزائر منذ بداية السبعينات من القرن الماضي إنشاء عدة مؤسسات اقتصادية ذات طابع صناعي أو خدمي في مختلف القطاعات ، وفي هذا الإطار تعتبر مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف من أهم هذا المؤسسات كونها تعد مؤسسة رائدة في مجال صناعة الاسمنت .

المطلب الأول: نشأة وتعريف المؤسسة

تهدف من خلال هذا المبحث إلى إعطاء نظرة عامة حول مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف محاولين الامام بمختلف الجوانب المتعلقة بها انطلاقا من التعرض الى مختلف المراحل التي مرت بها منذ نشأتها ، ثم نقوم بتعريف المؤسسة .

الفرع الأول : نشأة المؤسسة .

لقد مرت مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف بعدة مراحل حتى اكسبت الصفة والتسمية التي هي عليها الآن ويمكن ابراز هذه المراحل عموما كما يلي :

-أول دراسة تمت لإنشاء المصنع تعود إلى سنة 1967 لكن هذا المشروع لم يلق الموافقة إلا في سنة 1975 حيث أسندت مهام انجاز المشروع آنذاك إلى ثلاث مؤسسات يابانية هي (كوزاكي ، هيغي ، أندوستري) .

-بداية المشروع على مستوى خطين:

● **الخط الأول** : كان سنة 1978 ثم توقف خلال سنة 1980 بسبب الزلزال الذي ضرب منطقة الشلف بتاريخ 1980/10/10 .

● **الخط الثاني** : كان سنة 1981 حيث استأنفت الأعمال من جديد لكن هذه المرة تحت تسمية المؤسسة الوطنية لمواد البناء (SNMC) .

- تم إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية لمواد البناء (SNMC) بموجب المرسوم رقم 352/82 الصادر بتاريخ 1982/10/30

وأصبحت المؤسسة تسمى حسب التسمية الحلية مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف -ECDE*
- أصبحت مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف - ECDE - مؤسسة عمومية اقتصادية مستقلة
بتاريخ 1989/10/09 أنذك برأسمال كان يقدر بـ80 مليون دينار جزائري كما يلي :

40 % من صندوق المساهمة للكيمياء ، بتر وكيمياء ، صيدلة .

30 % من صندوق مساهمة المناجم ، المحروقات ، المياه .

30 % من صندوق المساهمة للبناء .

- بعد حل صناديق المساهمة أصبحت الشركة القابضة للمؤسسة هي شركة البناء ومواد البناء هي
المالكة للمؤسسة بنسبة 100 % .

ثم تم تحويل مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف إلى فرع للمجمع الصناعي للإسمنت - الجزائر
(GICA) بداية من جوان 2010 .

الفرع الثاني: تعريف المؤسسة

يقع المقر الاجتماعي لمؤسسة الاسمنت ومشتقاته على بعد 1 كلم غرب مدينة الشلف بحي الحمادية
بجانب الطريق الوطني رقم 4 الرابط بين مدينتي الشلف ووهران ، أما المصنع فيقع بالمنطقة الصناعية بواد
سلي على بعد 07 كلم غرب المقر الاجتماعي للمؤسسة ، وبذلك فموقع المصنع على العموم يعد موقعا
هاما كونه موجود في مكان يربط بين عدة ولايات من ناحية ، إضافة إلى وجوده أمام خط السكة
الحديدية الرابط بين العاصمة ووهران ، مما يعني أن مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف تحتل مكانا
استراتيجيا من ناحية تصنيع وتوزيع منتجاتها.

تمتلك مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف أساسا مصنع الإسمنت بقدرة إنتاجية قدرها 6 مليون
طن سنويا ، ورغم أن المؤسسة قادرة على بلوغ هذه القدرة إلا أنها لحد الآن لم تتمكن من الوصول
إليها.

*Entreprise des Ciments et Dérivés d'Ech-cheliff

الفصل الخامس واقع تطبيق محاسبة التسيير في مؤسسة الإسمنت ومشتقاته -ECDE-

كما تساهم مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف في رأس مال عدة مؤسسات وطنية , حيث تساهم في :

● مؤسسة SIGA بنسبة 2,5% أي ما يعادل :125.000.000 دج

● مؤسسة الزجاج NOVER بنسبة 10% أي ما يعادل :50.000.000 دج

● مؤسسة SIMEO 12,5% أي ما يعادل 21.000.000 دج

● مؤسسة TCS : المؤسسة الوطنية لتوزيع مواد البناء بنسبة 25% أي ما يعادل 1000.000 دج

● مؤسسة CFIS :مركز التكوين لصناعة الاسمنت بنسبة 10% أي ما يعادل : 1000.000 دج

● مؤسسة CERIM للتحليل الكيميائية بنسبة 10% أي ما يعادل : 5000000 دج

ويمكن توضيح تطور رأس المال الإجتماعي للمؤسسة خلال الفترة (2012-2003)

حسب الشكل الآتي :

جدول رقم (1-V) : تطور رأس المال الإجتماعي للمؤسسة خلال الفترة (2012-2003)

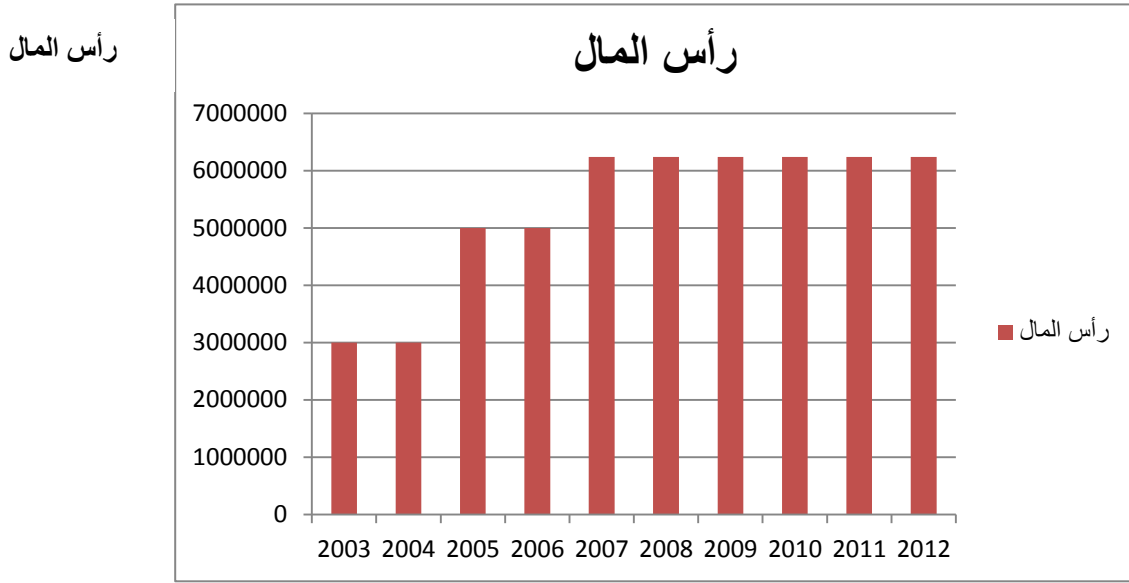
السنوات	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
الاننتاج طن	3000000	3000000	5000000	5000000	6241000	6241000	6241000	6241000	6241000	6241000

المصدر : من إعداد الطالب بناء على معلومات مقدمة من دائرة المحاسبة و المالية

ويمكن توضيح تطور رأس المال الإجتماعي للمؤسسة خلال الفترة (2012-2003) حسب الشكل

الآتي :

الشكل رقم (V-1) : منحنى بياني لتطور رأس المال الإجتماعي للمؤسسة خلال الفترة (2003-2012)



السنوات

المصدر : من إعداد الطالب بناء على معلومات مقدمة من دائرة المحاسبة

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن رأس مال مؤسسة الإسمنت ومشتقاته ارتفع منذ سنة 1989 من 80.000.000 دج إلى 2.000.000.000 دج سنة 2000 ، كما ارتفع إلى 3000.000.000 دج سنة 2003 ، ثم إلى 5000.000.000 سنة 2005 ليصل في 2007 إلى 6.241.000.000 دج

المطلب الثاني : دراسة الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف :

يختلف الهيكل التنظيمي من مؤسسة لأخرى , كونه يتحدد بناءا على عدة عوامل تشمل : حجم المؤسسة ، طبيعة نشاطها ، خطوط المنتجات الموجودة لديها ، خصائص السوق الذي تعمل به ، وهناك عوامل أخرى.

الفرع الأول : بنية الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاسمنت ومشتقاته :

تعمل مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف على أن يكون هيكلها التنظيمي مصمم بطريقة تسمح لها بضمان التحكم في تسيير مختلف مصالحها ، وعلى تحديد المسؤوليات والوظائف التي تخص كل إدارة أو هيئة في المؤسسة إلى جانب توضيح العلاقات وتوطيدها بين مختلف عاملها حتى تتلائم مع الأهداف المسطرة والتي ترغب المؤسسة في تحقيقها.

وسنحاول التطرق إلى دراسة تفصيلية للهيكل التنظيمي لمؤسسة ECDE حيث نشير إلى أنه تم تقسيم المديرية و المصالح حسب مكان تواجدها، فالمديرية العامة موجودة على مستوى المقر الاجتماعي بحج الحمادية بالشلف والتي تضم المدير العام ، الأمانة العامة ، المساعد ، المكلف بالاتصال والاعلام ، المكلف بالتدقيق ، فرع الوسائل العامة ، المستشار القانوني .

في حين نجد مديرية المصنع تقع على مستوى المنطقة الصناعية بواد سلي بالشلف ، والتي تضم كل من دائرة الأمن الصناعي و الأمن الداخلي ، المخبر ومديرية الأشغال والمديرية التقنية .

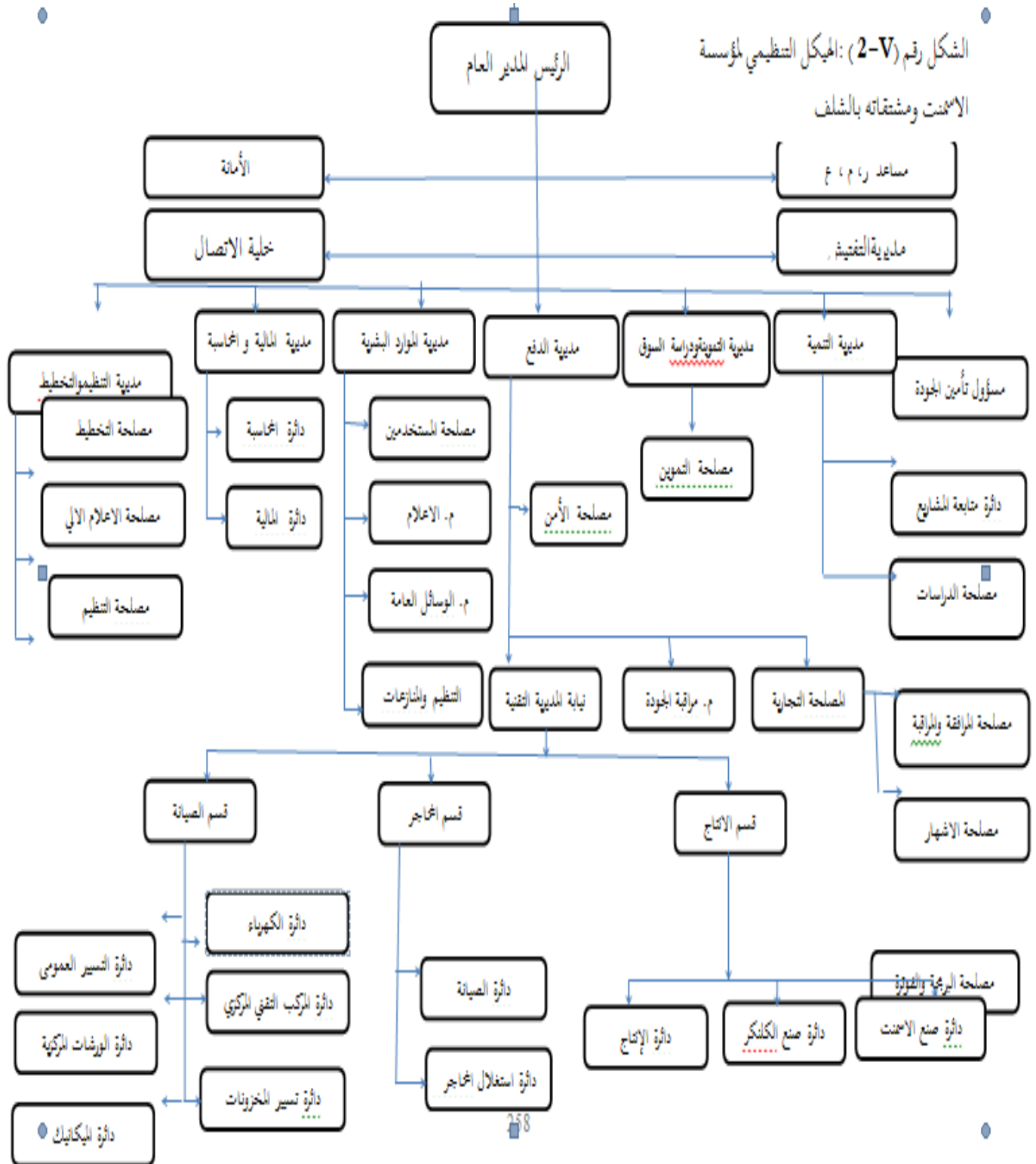
كما تضم مديرية المصنع أيضا كل من مديرية المالية والمحاسبية ، مديرية الموارد البشرية ، مديرية التنمية ، مديرية التموين ودراسة السوق.

الفرع الثاني : تقديم الهيكل التنظيمي لمؤسسة ECDE

يختلف الهيكل التنظيمي من مؤسسة لأخرى وذلك لوجود عدة عوامل تحدده كحجم المؤسسة، خصائص السوق الذي تعمل به، منافذ التوزيع، خطوط المنتجات الموجودة وغيرها من العوامل الأخرى. و يمكن إبراز مخطط الهيكل التنظيمي لمؤسسة ECDE حسب الشكل الآتي :

الشكل رقم (2-V): الهيكل التنظيمي لمؤسسة

الإسمنت ومشتقاته بالشلف



المصدر : مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف ، مديرية التنظيم والتخطيط

من خلال الشكل السابق يمكن إبراز مهمة كل مديرية على النحو الآتي :

أولا : المديرية العامة :

كما سبق فإن هذه المديرية نظم كلا من : المدير العام ، الأمانة العامة ، مدير التنظيم والتخطيط والتطوير ، المستشار القانوني ، و ، المكلف بالاتصال والاعلام ، فرع الوسائل العامة ، والمكلف بالتدقيق .

1- **المدير العام** : يوجد على رأس الهيكل التنظيمي ، ويقوم بوضع الخطط السنوية والإشراف على مختلف مصالح المؤسسة .

2- **الأمانة العامة** : تقوم باستقبال البريد الوارد و إرسال البريد الصادر من وإلى المؤسسة وترتيب الوثائق وتنظيمها .

3- **المكلف بالاتصال والإعلام** : يقوم بجميع الأعمال الخاصة بالمؤسسة ، من إشهار ، تنظيم ملتقيات ولقاءات تشاورية مع العمال والإطارات ، البحث عن حلول المشاكل مع العمال الخ .

4- **مديرية التخطيط التنظيم والتطوير** : هي مديرية تحتل مكانة بالغة في إدارة المؤسسة وتكون من :

- مصلحة التخطيط ومراقبة التسيير : هي مصلحة جديدة في إطار التسيير مكلفة بجمع الإحصائيات من مختلف وظائف المؤسسة ثم وضع المخططات الخاصة بها وأهم مهام هذه الدائرة نذكر :

° وضع الأعمال التنظيمية للمؤسسة وإصدار تقارير تسيير المؤسسة .

° جمع المعطيات الإحصائية وتنمية برامج وتطبيقات عملية التسيير .

° إعداد وتطوير الهيكل التنظيمي للمؤسسة .

° إصدار تقارير الأنشطة المختلفة على مستوى مديرية المصنع .

° إصدار الميزانيات التقديرية المتعلقة بالمؤسسة وتحليلها لغرض مراقبة التسيير .

° إعداد القوائم المالية التقديرية.

° إعداد تقارير سنوية ترتبط بنشاط المؤسسة .

- مصلحة الإعلام الآلي

بدأت العمل بتاريخ 1987 وكان الإعلام الآلي يطبق في مصلحة الأجور فقط ، وحاليا تهتم هذه الدائرة بمهام أخرى كالبرمجة المعلوماتية ، صيانة أجهزة المعلوماتية ، تأهيل مستخدمي الإعلام الآلي حول البرامج الخاصة بالتسيير .

- مصلحة التنظيم والتطوير:

تهتم أساسا بعمليات البحث والتطوير التقني للمنتجات وزيادة معدل النجاح انطلاقا من تتمين تجهيزات الإنتاج والقائمين عليها والبحث في تقنيات رفع الأداء التكنولوجي والعمل على توسيع المصنع باستحداث وحدات جديدة .

5- 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.

6- فرع الوسائل العامة :

يشرف على توفير العتاد والآلات الخاصة بالمؤسسة ، ومراقبتها والعمل على تصليحها .

7- المكلف بالتدقيق :

يعمل على مراقبة ومتابعة تطبيق الإجراءات الإدارية المعمول بها، أي مراقبة مدى احترام إجراءات العمل .

ثانيا : مديرية المصنع :

وتتكون من المديرية التقنية ،مديرية الموارد البشرية ، مديرية التنمية ، المديرية التجارية ، مديرية التموين ودراسة السوق ومديرية المالية والمحاسبة.

1- المديرية التقنية :

تقوم بتسيير المصنع بوجه عام بما في ذلك طريقة تصنيع مادة الاسمنت (بجميع مراحلها الإنتاجية)إلى غاية توزيعه للزبائن .

2- مديرية الموارد البشرية :

تهتم بتنسيق وتوجيه ومراقبة مختلف الأنشطة المرتبطة بتسيير الموارد البشرية ، إعداد سندات أجور المستخدمين ، تسيير ملفاتهم الإدارية ومعالجة مشاكلهم الاجتماعية .

3- مديرية التنمية :

مهمتها هي تجديد الآلات والتكنولوجيات والتقنيات ...الخ

4- المديرية التجارية:

يكمن دورها في بيع وتسويق منتجات المؤسسة من خلال مجموعة مهام يمكن تلخيص أهمها فيما يلي: اعداد برامج المبيعات معالجة طلبات الشراء المقدمة من طرف الزبائن وإعداد ملفاتهم، إعداد ومراقبة الفواتير وتسوية وضعية الزبائن، إرسال إلى مصلحة المحاسبة وسائل الدفع ، إعداد سندات الشحن ، دراسة السوق وتحليل المبيعات .

5- مديرية التموين :

تتكون هذه المديرية من قسم التموين وقسم تسيير المخزونات ويمكن تلخيص مهام هذه المديرية في :

- السهر على ضمان سيولة المواد الأولية .

- القيام بعملية تسجيل الإدخالات و الإخراجات في قاعدة البيانات التجارية .

- المشاركة في عملية الجرد .

- إرسال تقارير النشاط الشهرية للمخازن إلى مديرية الإدارة والمالية وإدارة مراقبة التسيير .

6- مديرية المالية والحاسبة :

تقوم بجميع العمليات المالية والمحاسبية الخاصة بالمؤسسة والحرص على دقة حساباتها ومراقبة أرصدها المالية باستمرار ، وتحتاج هذه المديرية دراسة تفصيلية لارتباطها المباشر بموضوع بحثنا .

الفرع الثالث : بنية الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة

يشمل الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة ثلاثة دوائر :

أولاً: دائرة المحاسبة

والتي تعمل على التنفيذ العملي للمحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية كما تضم مصلحة خاصة بمحاسبة المواد .

ثانياً : دائرة المالية

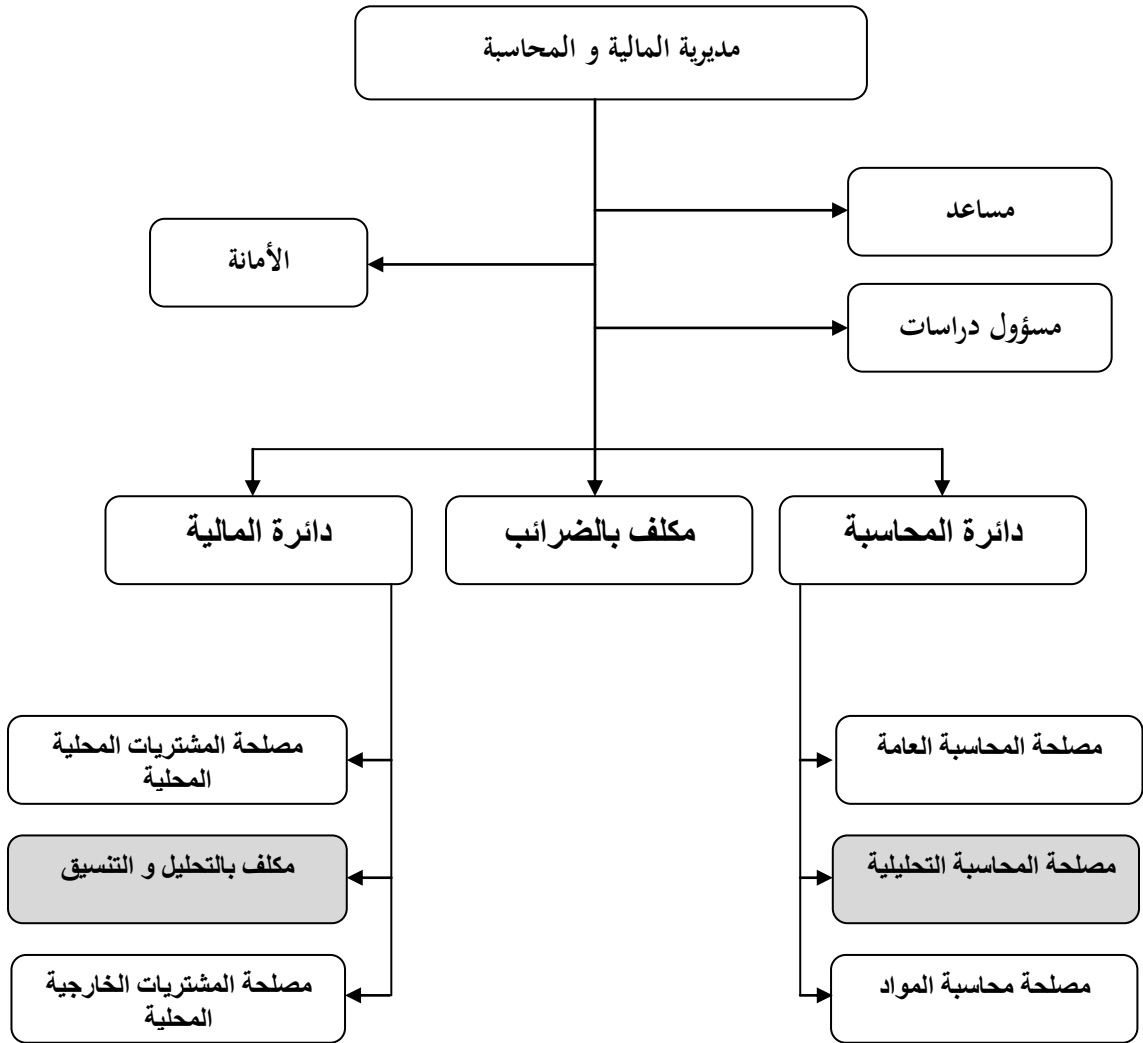
تضم ثلاثة مصالح : مصلحة المشتريات المحلية ، مسؤول التحليل والنتائج ومصلحة المشتريات الأجنبية.

ثالثاً: المكلف بالضرائب

يوجد على مستوى مديرية المالية والمحاسبة المكلف بالضرائب يهتم بالجانب الجبائي للمؤسسة .

يمكن توضيح مخطط الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة حسب الشكل الآتي :

الشكل رقم (3-V) : الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة



أقسام ومصالح شاغرة

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات من دائرة المحاسبة

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن مديرية المالية والمحاسبة إلى جانب المدير، مساعده ، الأمانة ومسؤول الدراسات (منصب شاغرة) تتكون من ثلاثة دوائر :

1- دائرة المحاسبة :

تتكون من ثلاثة مصالح كما يلي¹ :

- مصلحة المحاسبة العامة :

تتتم بإصدار الميزانية وجدول حساب النتيجة ، كما تهتم بتسجيل العمليات اليومية في مختلف السجلات المسوكة من طرف المحاسبين

- مصلحة المحاسبة التحليلية :

غير مشغلة بشكل واضح ماعدا في استغلالها في تحليل لبعض الانحرافات ، تحديد سعر التكلفة للوحدة المنتجة ومراقبة تغيرها والوقوف على أسبابها محاسبيا .

- مصلحة محاسبة المواد: تهتم بتسجيل العمليات المتعلقة بحركة المواد الأولية الخاصة بالمؤسسة .

لكن ما ينبغي الإشارة إليه أن هناك تكامل في طريقة العمل على مستوى مختلف المصالح الثلاثة وتنسيق بشكل عام للوصول أداء مهام مشتركة ، هذه المهام تتجسد أساسا في لإنتاجها²:

+ إصدار الكشوفات المالية .

+ إصدار موازنات تقديرية بالتنسيق مع مديرية التنظيم التخطيط و التطوير

+ تحديد النتائج المتعلقة بالاستغلال وتحليلها

+ تحديد سعر التكلفة للوحدة المنتجة ومراقبة تغيرها والوقوف على أسبابها من الناحية المحاسبية

2- دائرة المالية

تتتم بتسيير السيولة المتعلقة بالمؤسسة لتلبية احتياجاتها وتعمل على :

+ إصدار ميزانية الصندوق ومراقبتها واعداد المخطط السنوي للصندوق

¹ مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف ، مصلحة المحاسبة .

² المرجع نفسه .

+ متابعة تسديد القروض المصرفية المرتبطة بعمليات الصيانة وقطع الغيار و الاستثمارات

+ تحليل الموازنة المالية السنوية وإصدار التقرير الدوري لنشاطات الدائرة

وتتكون دائرة المالية على العموم من :

- مصلحة المشتريات الخارجية : يتمثل دورها في تسيير وإدارة كل المشتريات الخارجية من مواد وأجهزة

- مصلحة المشتريات المحلية : تنحصر مهام هذه المصلحة في تسيير و إدارة المشتريات المحلية أما المكلف بالتحليل والتنسيق فهي مصلحة شاغرة

3- مسؤول الضرائب : هو شخص مسؤول ومكلف بكل ما يخص الجانب الجبائي للمؤسسة

عموما يمكن تلخيص مهام وأنشطة مديرية المحاسبة والمالية فيما يلي :

+ تحديد الخطط والآليات المحاسبية في مجال المحاسبة العامة .

+ المسك اليومي للسجلات القانونية وتسجيل مختلف العمليات وفقا لقواعد النظام المحاسبي المالي

+ القيام بأعمال الجرد وإعداد القوائم المالية (الميزانية وجدول حسابات النتائج) و الملاحق

+ تحليل وشرح الحسابات السنوية للمؤسسة

+ إعداد الموازنة العامة للمؤسسة

+ الحرص على حسن تمويل أنشطة المؤسسة والاستعمال الرشيد والعقلاني للموارد المالية للمؤسسة

+ إعداد مخططات التمويل الدورية ومتابعة تنفيذها

+ تسيير الخزينة ومتابعة ديون المؤسسة وتطوراتها

+ تنفيذ كل الأعمال الضريبية المتعلقة بالتصريحات والناجحة من نشاطات المؤسسة

المطلب الثالث : طبيعة نشاط مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف

يتمثل النشاط الأساسي المؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف في صناعة الاسمنت وتوزيعه والذي يمثل المنتج النهائي لها ، وتعتمدني عملية الإنتاج على استخراج مواد أولية من مقالعها الخاصة كما ، تقوم المؤسسة بإنتاج وبيع منتج نصف نهائي يتمثل في مادة الكلنكر CLINKER (الاسمنت النشوي) .

و تمثل قدرة انتاج مؤسسة ECDE من الاسمنت 2000000 طن سنويا أما مادة الكلنكر فهي تصل إلى 1880 000 طن سنويا .

الفرع الأول : سير نشاط المؤسسة

تعمل المؤسسة على إنتاج الاسمنت بمختلف أنواعه ومشتقات الاسمنت ، وتحاول تحسين جودة منتجاتها ، وقد تجسد ذلك مؤخرا من خلال تطوير مادة الاسمنت من نوعية (بورتولند) التي تحمل عبارة (CPJ4S) لتصبح من أحسن المنتجات على المستوى الوطني إلى جانب مادة الكلنكر.

أولا : المواد الأولية المستعملة في عملية الانتاج

تتمثل المواد الأولية التي تدخل في عملية إنتاج الاسمنت فيما يلي :

1 - الكلس :

يصل المخزون التقديري إلى 173 000 000 طن أي ما يؤمن للمؤسسة حوالي 70 سنة من الاستغلال وتقع محجرته على بعد 3 كلم جنوب المصنع يستخرج بواسطة جارفات كهربائية ثقيلة تملكها المؤسسة يتم استغلاله بعد خلطة بمادة الطين ثم يمر في الكسارة ، لينقل للمصنع بواسطة بساط مطاطي يمتد من المحجرة إلى الصنع .

2- الطين :

تقع محجرته في جبل الماعز بالمعامرة على مستوى بلدية وادي سلي على بعد 6 كلم وتقدر سعته بـ 32.000.000 طن يمكن أن يمد احتياجات المؤسسة لأكثر من 90 سنة ينقل بواسطة ناقلات إلى محجرة الكلس للمزج .

3- الرمل :

تقع منطقة استخراج الرمل على بعد 10 كلم من المصنع بمنطقة سيدي عامر يقدر مخزونه بـ 500.000 طن يمد حاجيات 5 سنوات من الاستغلال كما تملك المؤسسة منطقة أخرى لاستخراج الرمل تبعد عن المصنع بحوالي 30 كلم وتقع بمنطقة سيدي دلة تحوي مخزون من الرمل يقدر بـ 6.800.000 طن وهو ما يؤمن للمؤسسة 60 سنة من الاستغلال تتم عملية النقل بواسطة الشاحنات إلى المصنع

4- الجبس :

تقع محجرته على بعد 5 كلم من المصنع ببلدية وادي سلي بمخزون يقدر بـ 6.000.000 طن حيث يمكن أن يؤمن حوالي 80 سنة من الاستقلال وتتم عملية استخراجها عن طريق المتفجرات لينقل بعدها بواسطة الشاحنات إلى المصنع مباشرة

ثانيا وحدة الإنتاج تقع وحدة الإنتاج في المنطقة الصناعية بوادي سلي متربعة على مساحة 40 هكتار تحتوي على خطي إنتاج (من خلال الاعتماد على فرنين خاصين) يبلغ الإنتاج اليومي 3000 طن من الاسمنت النشوي (الكلكر) قبل الطحن مع تفتيت الجير الصلصالي حيث يتوفر لدى المصنع بخصوص هذا الشأن حوض تبلغ قدرته الاستيعابية 100.000 طن كم يوجد على مستوى المكان ورشتان لسحق التربة تصل قدرتها الى 290 طن للساعة الواحدة بالإضافة مركزين للطهي والتحضير ويتم تخزين الاسمنت النشوي في صالة مسقوفة بطاقة 400 طن و08 مطامير بطاقة إجمالية تصل إلى 48.000 طن .

يتم سحق الاسمنت من خلال ثلاثة طواحن بطاقة إجمالية 350 طن في الساعة ليتم تخزينه في 10 مطامير بقدرة اجمالية تقدر بـ 600 طن بينما تتم عملية شحن الاسمنت في شكل أكياس ليتم نقله بواسطة الشاحنات أو من خلال اسمنت سائب عبر شاحنات الصهاريج .

ثالثا مراحل إنتاج الاسمنت

تنطلق عملية إنتاج الاسمنت من المحاجر حيث توجد المادة الأولية وصولا إلى المصنع ومن ثم المرور بمجموعة من المراحل الانتاجية داخل المصنع

1- المحجرة :

يتم استخراج الكلس والرمل بطرق مختلفة بواسطة الآلات والمتفجرات على قطع يصل حجمها إلى 2 متر .

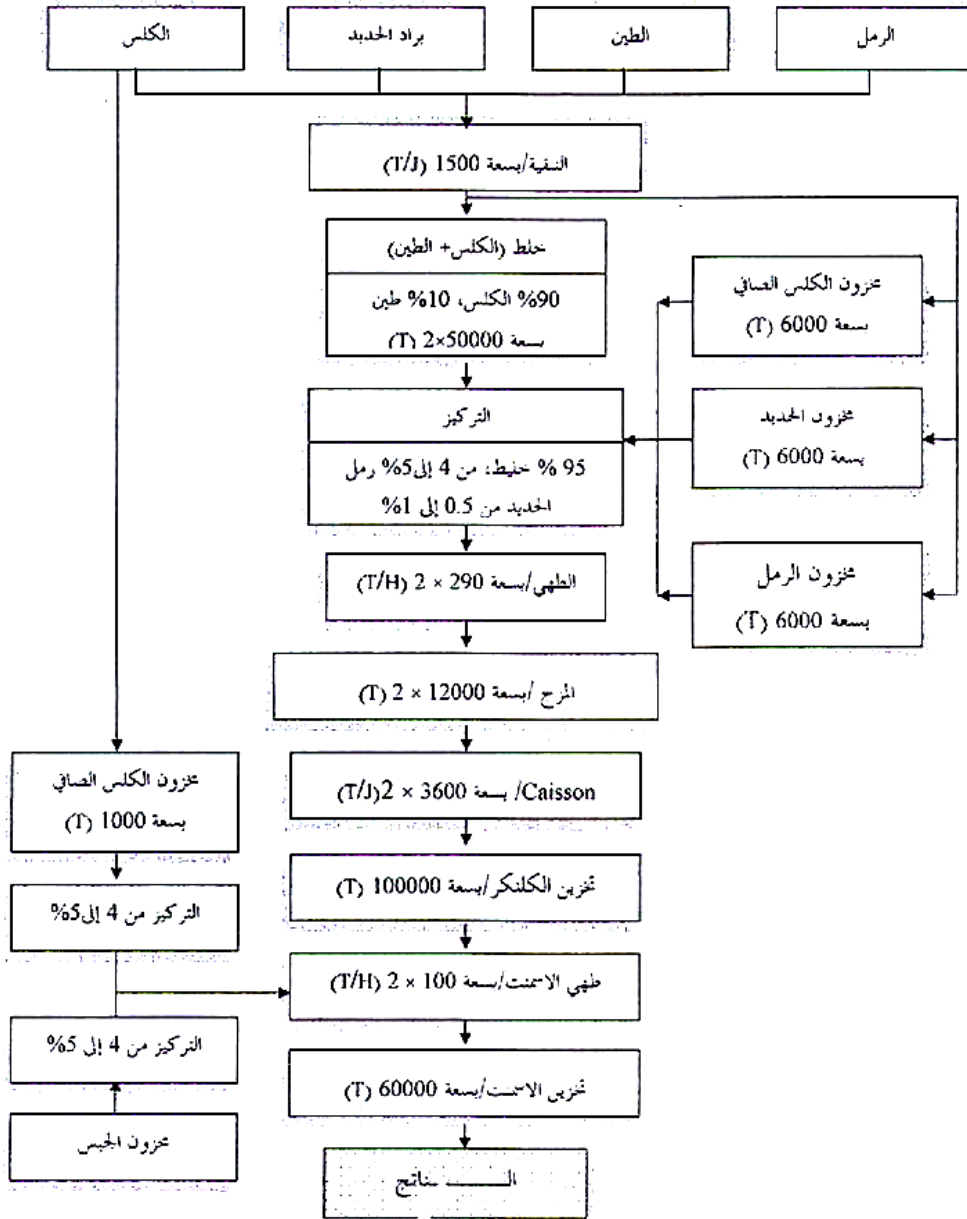
بحيث تنقسم المحجرة إلى عدة وحدات منها وحدة سيدي لعروسي التي تنتج الكلس، وتقوم بنقل الصلصال من جبل الماعز بالمعامرية بلدية وادي سلي عن طريق الشاحنات حيث توصل هذه الشاحنات (ARGILE) حتى المحجرة حيث يتم الطحن والتكسير الجيد للمادتين ومن خلال هذه العملية يتم إحصاء كمية المادة المستخرجة من المادتين شهريا وسنوياً لأن الطاحن (CONCASSEUR) هو عبارة عن جهاز ضخم طاحن ومحصي للأوزان يوميا وسنوياً .

ومن جهة أخرى نجد أن الجبس ينقل من محجرة بوزغاية حيث يتم نقله عن طريق الشاحنات التي تنقل أيضا برادة الحديد وكذلك الرمل من سيدي عامر .

2- المصنع :

عند الوصول إلى المصنع يتم خلط واسترجاع هذا المزيج المتكون من الجير الصلصالي (Argile-calcair) ويتم بالمراحل المبينة في الشكل : الشكل رقم (4-V)

الشكل رقم (4-V): مراحل إنتاج الاسمنت بمؤسسة ECDE :



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات من دائرة الإنتاج

رابعاً: تطور إنتاج الاسمنت المؤسسة ECDE خلال الفترة (2003-2012):

يمكن عرض التطور الذي عرفته عملية إنتاج الاسمنت على مستوى مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف حسب الجدول الآتي :

جدول رقم(2-V) تطور إنتاج الاسمنت لمؤسسة ECDE خلال الفترة (2003-2012)

السنوات	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
الانتاج طن	1015019	1825080	2077977	2246886	2341727	2440509	2413861	2224483	2102312	1732035

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات من دائرة المحاسبة

و يمكن عرض تطور الإنتاج الاسمنت لمؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف خلال الفترة (2003-2012) حسب الشكل الآتي :

الشكل رقم (5-V) : تطور إنتاج الاسمنت لمؤسسة ECDE خلال الفترة (2003-2012)



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات من دائرة المحاسبة

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن مؤسسة الاسمنت ومشتقاته حققت تطوراً كبيراً في حجم إنتاجها على العموم حيث ارتفع حجم إنتاج الاسمنت خلال الفترة بين 2003 و 2009

من 1.015.019 طن سنويا إلى 2.413.861 طن سنويا وتعود أهم الأسباب في ذلك إلى تبني المؤسسة لسياسة تكثيف ساعات العمل (الساعات الإضافية) وتحديث بعض الآلات و المعدات إلى جانب استمرار المؤسسة في التوسع المتعلق بتوزيع منتجاتها أي من خلال فتح نقاط بيع جديدة لكن تراجع الإنتاج نوعا ما خلال سنة 2010 إلى 224483 ثم انخفض سنة 2011 إلى حوالي 122171 طن وذلك بسبب بعض المشاكل في وسائل الإنتاج (أعطال متكررة)

وارتفاع التكاليف رغم توقف الإنتاج في كثير من الأحيان (خاصة تلك المتعلقة بالطاقة) لسياسات الانخفاض سنة 2012 ويصل حجم الإنتاج الى 1732035 طن أي بانخفاض عن السنة السابقة (2011) بحوالي 370.277 طن سنويا ويعود سبب هذا الانخفاض لزيادة الأعطال على مستوى وسائل الإنتاج رغم أعمال الصيانة التي عرفتتها المؤسسة خلال سنة 2012

المبحث الثاني : استخدام محاسبة التسيير لتحقيق رقابة استراتيجية في مؤسسة ECDE

تشكل الرقابة الإستراتيجية جزءا هاما و أساسيا من وظيفة المسير الاستراتيجي كونه يعمل على إتمام الأنشطة وفق ما تم التخطيط لها، إلى جانب العمل على الرقابة و تقييم و تحسين تلك الأنشطة ، وفي هذا الإطار تعمل محاسبة التسيير على توفير الأدوات و المقاييس الملائمة قصد القيام بالرقابة الإستراتيجية للمؤسسة، لأن محاسبة التسيير في الحقيقة لا تهتم بتجميع و تحليل البيانات التكاليفية فحسب، و إنما تحرص كذلك على تجميع و تحليل بيانات أخرى الموارد المتوفرة و مدى استغلالها، لذلك نحاول دراسة كيفية إجراء الرقابة على مستوى مؤسسة في مؤسسة ECDE ، ثم نتطرق لكيفية تطبيق محاسبة التسيير للقيام برقابة استراتيجية على مستوى المؤسسة من خلال إعتداد أحد أساليبها ألا وهو أسلوب التكاليف المعيارية .

المطلب الأول : كيفية إجراء الرقابة على مستوى مؤسسة ECDE

باعتبار مؤسسة ECDE تعتمد في تسييرها على المحاسبة العامة فقط لتسيير مواردها من الناحية المحاسبية و قصد القيام بعملية الرقابة يتم الإعتماد على القوائم المالية خاصة فيما يتعلق بالميزانية وجدول حساب النتيجة ، كما يتم اعتماد بعض النسب المالية وتحليلها من أجل القيام بالمقارنة بينها ثم تحليلها . لذلك يمكن عرض المعطيات السابقة المتعلقة بسنتي 2011 و 2012 كما يلي :

يتم اعتماد الميزانية وجدول حسابات النتائج للقيام بعملية المقارنة إنطلاقا من المقارنة بين مختلف العناصر التي تشكل كل قائمة مالية ، و يمكن عرض الميزانية لسنتي 2011 و 2012 (أنظر الملحق رقم 01) و جدول حسابات النتائج لسنتي 2011 و 2012 (أنظر الملحق رقم 02) .

الفرع الأول : الرقابة على عناصر الميزانية

تتم الرقابة على عناصر الميزانية من خلال دراسة تطورها و باعتبار دراستنا تتناول سنتي 2012 - 2013 نحاول التطرق لأهم عناصر الميزانية خلال هذه الفترة كما يلي :

أولا :الرقابة على سعر التكلفة الوجدوي

تتم عملية الرقابة من خلال دراسة تطور التكاليف الوجدوية وتشمل كافة التكاليف المباشرة و غير مباشرة ،و يمكن عرض سعر التكلفة الوجدوي لسنتي 2011 و2012 حسب الجدول الآتي :

الجدول رقم (3-V) سعر التكلفة الوجدوية

الوحدة : KDZD

البيان	2011	2012	تطور التكلفة الوجدوية بين 11/ 12
المشتريات	770	1014	244 +
الطاقة	318	358	40+
قطع الغيار	131	215	84+
مشتريات اخرى مستهلكة	154	210	56+
خدمات خارجية	445	519	74+
مصاريف العمال	518	539	21+
ضرائب و رسوم	74	76	2+
مصاريف اخرى تشغيلية	7	49	42+
مخصصات الاهتلاكات	350	691	341+
سعر التكلفة	2767	3671	904+

المصدر : من الطالب بالإعتماد على معلومات من دائرة المحاسبة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن مختلف العناصر السابقة ارتفع السعر الوجدوي الخاص بها ليؤثر ذلك على سعر التكلفة الوجدوي لمختلف العناصر السابقة ، حيث تطور من 2767 سنة 2012 إلى 3671 أي بتطور وصل إلى 904 KDZD ، مع العلم أن KDZD = 10³ دج (وهو يعني كيلو دينار).

ثانيا : الرقابة على فرق الإقتناء

يمكن عرض فرق الإقتناء لسنتي 2011 و 2012 حسب الجدول الآتي :

الجدول رقم (4-V) شهرة المحل : Good-will

الوحدة : KDZD

التطور	2012	2011	البيان
12/11			
89+	206527	206438	شهرة المحل

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات من من دائرة المحاسبة

لقد سجل فرق الإقتناء (اقتناء شهرة المحل من قيمة 206438 إلى قيمة 206527) و هي ناتجة عن عملية الشراء لوحدين تجاريتين لمؤسسة SODISMAC

ثالثا : الرقابة على معدل دوران الأصول :

ويمكن تحديد تطور هذا المؤشر وفقا لمعلومات الموجودة في الجدول التالي:

الجدول رقم (5-V) : تطور معدل دوران الأصول

الوحدة DZD

التطور	2012	2011	السنة
12/11			
757924171-	8900600000	9658524171	المبيعات
9408013737-	38115469733	47523483470	إجمالي الأصول
%3,05+	%23,35	%20,30	المعدل

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات من دائرة المحاسبة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن معدل دوران الأصول قد عرف ارتفاعا مابين سنتي 2011 و 2012 بنسبة +3,05% رغم الانخفاض المسجل في قيمة المبيعات (ناتج عن انخفاض قيمة الإنتاج) لكن بأقل تغير (انخفاض) مقارنة بالانخفاض المسجل في قيمة إجمالي الأصول .

رابعا : الرقابة على معدل العائد بالنسبة لإجمالي الأصول
يمكن تحديد تطور هذا المعدل وفقا للمعلومات الموجودة في الجدول التالي:

الجدول رقم (V-6) : تطور معدل العائد بالنسبة لإجمالي الأصول

الوحدة DZD

السنة	2011	2012	تطور معدل العائد على رأس المال المستثمر بين 12/11
النتيجة الصافية	3 662 100 928,25	3 113 882 394,95	- 3 548 218 533,3
إجمالي الأصول	475 234 834 70	381 154 697 33	- 940 801 373 7
المعدل	%7,70	%8,16	+0,46%

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات من دائرة المحاسبة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن معدل العائد بالنسبة لإجمالي الأصول قد عرف ارتفاعا مابين سنتي 2011 و 2012 بنسبة +0,46% رغم الانخفاض المسجل في قيمة النتيجة الصافية (زيادة أعباء الصيانة بشكل كبير مما رفع قيمة التكاليف الإجمالية بشكل كبير) وهذا التطور في صالح المؤسسة رغم قيمته المنخفضة نوعا ما .

خامسا : الرقابة على معدل العائد على الأموال الخاصة

الجدول رقم (V-7) : تطور معدل العائد على الأموال الخاصة

الوحدة DZD

السنة	2011	2012	تطور معدل العائد على الأموال الخاصة
النتيجة الصافية	3 662 100 928,25	3 113 882 394,95	- 3 548 218 533,3
الأموال الخاصة	33 554 173 191	35 902 551 947	+ 234 837 875 6
المعدل	%10,91	%8,67	-2,24%

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات من دائرة المحاسبة

الفصل الخامس واقع تطبيق محاسبة التسيير في مؤسسة الإسمنت ومشتقاته -ECDE-

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن معدل العائد بالنسبة لقيمة الأموال الخاصة قد عرف انخفاضا مابين سنتي 2011 و 2012 بنسبة -2,24% بسبب الانخفاض المسجل في قيمة النتيجة الصافية (زيادة أعباء الصيانة بشكل كبير مما رفع قيمة التكاليف الإجمالية بشكل كبير) رغم الإرتفاع المسجل في قيمة الأموال الخاصة بقيمة + 2348378756 دج .

الفرع الثاني : الرقابة على عناصر جدول حساب النتيجة

تم الرقابة على عناصر جدول حساب النتيجة من خلال دراسة تطورها وباعتبار دراستنا تتناول سنتي 2012 – 2013 نحاول التطرق لأهم عناصر جدول حسابات النتائج خلال هذه الفترة فيما يلي:

أولا : الرقابة على تطور رقم الأعمال ، القيمة المضافة للاستغلال و تكاليف المستخدمين

يمكن عرض هذا التطور من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (V-8) : تطور رقم الأعمال ، القيمة المضافة للاستغلال و تكاليف المستخدمين

الوحدة : KDZD

السنة	2011	2012	تطور معدل العائد على الأموال الخاصة
رقم الأعمال	9 513 878	8 821 686	-692192
القيمة المضافة للاستغلال	6 821 681	6 074 484	-747197
تكاليف المستخدمين	1 097 370	937 058	-10060311

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات من دائرة المحاسبة

1- الرقابة على تطور رقم الأعمال:

رقم الأعمال خلال 2012 بلغ 8 821 686 كيلو دينار ، مقارنة بذلك المسجل سنة 2011، الذي كان 9 513 878 كيلو دينار ، أي أنه سجل انخفاض بـ 8.26% وهو ما يعادل 835496 كيلو دينار، وهذا التغير يبرر أساسا بانخفاض الانتاج المباع، أي انخفاض بـ 369636 طن من الاسمنت .

2- الرقابة على القيمة المضافة للاستغلال :

بلغت هذه القيمة خلال 2012 ما قيمته 6074484 كيلو دينار و التي تشكل 68.85 % من رقم الأعمال هذا المركز سجل انخفاض ب 10.95 % مقارنة بالسنة الماضية 2011 و الذي يعود أساسا إلى الانخفاض في رقم الأعمال.

3- الرقابة على تكاليف العمال :

خلال 2012 كانت هذه التكاليف تقدر بـ 937059 كيلو دينار هذا الصنف سجل انخفاض ب 14.61 % مقارنة مع السنة السابقة 2011. هذا التغير يفسر أساسا : من جهة انخفاض كبير (المنشطين) المرتبطين بتوزيع الاسمنت ، و من جهة أخرى عدم اثبات (حساب) منحة الأداء المؤداة لعدم بلوغ النتائج المرجوة بعنوان سنة 2012 ، و تمثل مصاريف العمال مقارنة برقم الأعمال و القيمة المضافة 10.62% و 15.43% على التوالي.

الجدول رقم (V-9) : تطور تكاليف المستخدمين

الوحدة : KDZD

التطور	2012	2011	البيان
12/11			
116749-	656205	772954	مكافآت العمال
34797-	149903	184700	اشتراكات لدى المؤسسات الاجتماعية
4935-	70727	75662	تكاليف اجتماعية أخرى
3830+	64054	60224	تكاليف الأفراد الأخرى
1603116-	937059	1097370	المجموع

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات من دائرة المحاسبة

خلال 2012 كانت هذه التكاليف تقدر بـ 937059 كيلو دينار هذا الصنف سجل انخفاض ب - 1603116 مقارنة مع السنة السابقة 2011 ، حيث كانت قيمة هذه التكاليف تقدر بـ 1097370 كيلو دينار هذا التغير يفسر أساسا : من جهة انخفاض كبير (المنشطين) المرتبطين بتوزيع الاسمنت ، و من جهة أخرى عدم اثبات (حساب) منحة الأداء المؤداة لعدم بلوغ النتائج المرجوة بعنوان سنة 2012 ، إضافة إلى الرقابة الكبيرة المفروضة على مختلف التكاليف (مكافآت العمال ، اشتراكات لدى المؤسسات الاجتماعية ، تكاليف اجتماعية أخرى.... إلخ) .

كما يمكن عرض النتائج الوسيطة المتعلقة بجدول حسابات النتائج من خلال الجدول الآتي :

الجدول رقم (V-10) : النتائج الوسيطة

الوحدة : KDZD

التطور 12/11	2012	2011	البيان
747197-	6074484	6821681	القيمة المضافة للاستغلال
563190-	5 004 323	5 567 513	الفائض الخام للاستغلال
743331-	3 655 454	4 398 785	النتيجة التشغيلية
41570-	0	41570	النتيجة المالية
784902-	3655454	4440356	النتيجة العادية قبل الضريبة
548218 -	3 113 882	3 662 100	النتيجة الصافية

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات من دائرة المحاسبة

4- الفائض الخام للاستغلال:

و قد بلغ ما مقداره 5004323 كيلو دينار مقارنة بذلك المسجل في السنة السابقة و الذي قدر بـ 5567513 كيلو دينار و بذلك سجل انخفاض بقيمة 10.12% هذا التغير يفسر أساسا بانخفاض القيمة المضافة.

5- النتيجة التشغيلية :

النتيجة التشغيلية المسجلة لنشاط 2012 إيجابية و تقدر بـ 3655454 كيلو دينار . هذا المركز سجل انخفاض بمقدار 16.90% مقارنة بسنة 2011، هذا التغير يفسر بالأسباب المذكورة سابقا .

6- المنتجات المالية:

هذا المركز سجل رصيد بدون قيمة، و هذا يعني أن المؤسسة لم تقم بأي توظيفات مالية خلال سنة 2012.

7- النتيجة الصافية:

النتيجة الصافية لسنة 2012 بلغت 3113882 كيلو دينار و بذلك سجلت انخفاض بـ 14.97% مقارنة بالنتيجة المحققة في سنة 2011 و ذلك للأسباب المذكورة سابقا.

ثانيا : الرقابة على تطور بعض النسب المالية الأخرى

إلى جانب الرقابة على العناصر السابقة المتعلقة بجدول حسابات النتائج يتم عرض وتحليل التطور الخاص ببعض

النسب المالية الأخرى وفق الجدول الآتي:

الجدول رقم (V-11) تطور بعض النسب المالية الخاصة بجدول حساب النتيجة

التطور	2012	2011	البيان
12/11			
%2-	%69	%71	1- القيمة المضافة /رقم الأعمال خارج الرسوم
%6-	% 10	%16	2- مصاريف الأفراد /القيمة المضافة
-	%2	%2	3- ضرائب ورسوم والمدفوعات المثيلة /القيمة المضافة
%3+	%20	%17	4- منخصصات الاهتلاكات /القيمة المضافة
%2+	%24	%22	5- المشتريات المستهلكة /رقم الأعمال
-	%10	%10	6- خدمات خارجية واستهلاكات أخرى /رقم الأعمال خارج الرسم
-	%11	11%	7- مصاريف العمال /رقم الأعمال خارج الرسم
-	%2	%2	8- ضرائب،رسوم ومدفوعات مثيلة/رقم الأعمال خارج الرسم
%2+	%14	%12	9- منخصصات الاهتلاكات/رقم الأعمال خارج الرسم
%5-	%41	%46	10- النتيجة العملية / رقم الأعمال خارج الرسم
%2-	%9	%11	11- النتيجة الصافية/رؤوس الأموال الخاصة
% 0.21+	%0.92	%0.71	12- رؤوس الأموال الخاصة/مجموع الميزانية
56319-	500432	556751	13- الناتج الخام للاستغلال

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات من دائرة المحاسبة

- 1- هذه النسبة سجلت انخفاضا ب2% مقارنة ب2011 وهو ما يفسر الانخفاض في القيمة المضافة ل2012 .
- 2- انخفاض ب 6% عن سنة 2011 بسبب انخفاض الأجور الخاصة بالتعاقد و عدم احتساب نسبة الأداء لعدم بلوغ النتائج المراد تحقيقه.
- 3- ثبات القيمة مقارنة بالسنة السابقة.
- 4- سجلت هذه السنة ارتفاعا ب 3 % و الذي يفسر من جهة ارتفاع الاهتلاكات خلال سنة 2012 و انخفاض القيمة المضافة من جهة أخرى .
- 5- سجلت هذه السنة ارتفاع ب2% خلال 2012 ،و هذا ما يفسره الانخفاض في رقم الأعمال خلال 2012.
- 6-7-8- بقيت هذه النسب ثابتة خلال 2012

الفصل الخامس واقع تطبيق محاسبة التسيير في مؤسسة الإسمنت ومشتقاته -ECDE-

- 9- سجلت هذه السنة ارتفاعا بـ 2% مقارنة بسنة 2011 و هذا ما يفسر من جهة ارتفاع الاهتلاكات و انخفاض رقم الأعمال من جهة أخرى
- 10- سجلت هذه السنة انخفاض بـ 5% مقارنة بالسنة السابقة و هو ما يفسر بانخفاض المنتجات خلال 2012
- 11- سجلت هذه النسبة انخفاض بـ 2% مقارنة بالسنة الماضية بفعل انخفاض قي النتيجة الصافية للاستغلال لسنة 2012.
- 12- هذه النسبة يجب أن تكون أكبر من 0.50%، و هي تسمح بقياس ثبات التمويل للمؤسسة، انخفاض معتبر في النسبة يفسر ارتفاع الأصول الممولة بالالتزامات قصيرة الأجل خلال سنة 2012 ،
- 13- الناتج الخام للاستغلال بلغ 500423 مقارنة بالسنة الماضية حيث سجل تراجع بـ 10% بفعل انخفاض القيمة المضافة.

ثالثا : الرقابة على تطور تغيرات الخزينة

يمكن عرض النتائج الوسيطة المتعلقة بجدول حساب النتيجة من خلال الجدول الآتي :

الجدول رقم (V-12) : تطور تغيرات الخزينة

الوحدة : KDZD

التطور 12/11	2012	2011	البيان
9756198-	1979297	7776901	تغيرات الخزينة خلال الدورة

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات من دائرة المحاسبة

تغيرات الخزينة خلال الفترة (الدورة) انخفضت بمبلغ 9756198 كيلو دينار هذا العنصر سجل انخفاضا مقارنة بالسنة الماضية (2011) ، هذا التغير يفسر أساسا من جهة بالمدفوعات على التوظيفات المالية لدى البنك الوطني الجزائري بمبلغ 10000000 كيلو دينار، ومن جهة أخرى بانخفاض رقم الأعمال سنة 2012.

المطلب الثاني: أسلوب التكاليف المعيارية ودوره في تفعيل الرقابة الإستراتيجية في مؤسسة ECDE
تعد عملية تحليل التكاليف من الأدوات المهمة المستخدمة في محاسبة التسيير للمساعدة في تفعيل الرقابة الإستراتيجية في المؤسسة الإقتصادية ومنه الوصول إلى تحقيق مستوى أداء أفضل، خاصة الانحرافات الخاصة بالتكاليف المباشرة لارتباطها الكبير بحجم الإنتاج، لذلك إرتأينا في تحليل الانحرافات التركيز على تكاليف المواد المباشرة والعمل المباشر :

القرع الأول : تحليل وتفسير إنحرافات المواد المباشرة والعمل المباشر :

يقوم المديرون في هذه المرحلة بتحديد مدى نجاح خيارها الاستراتيجي المطبق في تحقيق غايات و أهداف المؤسسة، و يتم التقويم على مستوى المؤسسة ككل، و من خلال ذلك يتم إتباع عدة إجراءات للرقابة الإستراتيجية تتمثل في مراجعة أسس بناء الإستراتيجية ، وضع معايير الأداء ، قياس الأداء و اتخاذ القرارات اللازمة و القيام بالإجراءات المطلوبة. و تعتبر التقارير جزءا هاما في عملية الرقابة الإستراتيجية ، حيث تسمح بمقارنة النتائج الفعلية بالمعايير ، و بالتالي يمكن تقييم الأداء الفعلي بالمعايير و تقصي أسباب الانحرافات و القيام بالإجراءات التصحيحية إذا تطلب الأمر ، وأهم الانحرافات التي يمكن تحليلها في هذا الإطار إنحرافات المواد المباشرة والعمل المباشر .

أولا : تحليل وتفسير إنحرافات المواد المباشرة

على مستوى مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف تتمثل تكلفة المواد الأولية المباشرة في مختلف التكاليف التي تخص الاستهلاكات من المواد الأساسية اللازمة لهذه الصناعة التي تتمثل في مادة الكلس بنسبة 80% ، مادة الصلصال (الطينة) وتركيبته الكيميائية (الحديد ، ماغنسيوم، أكسيد الكالسيوم) بالإضافة إلى مواد أخرى ثانوية كالرمل والجبس . و يحتسب الإنحراف الإجمالي للمواد المباشرة بالمعادلة الآتية : الإنحراف الإجمالي للمواد = التكلفة الفعلية للمواد - التكلفة المعيارية للمواد

ويمكن استخراج الإنحراف الإجمالي للمواد من الجدول الآتي :

جدول رقم (V-13): التكاليف المعيارية والفعلية للمواد الأولية المباشرة خلال 2013

الوحدة: KDZD

الإنحراف	التكاليف الفعلية	التكاليف المعيارية	المواد الأولية المباشرة
856066+	7 083 466	6227400	الكلس و المواد الأخرى(صلصال،رمل،جبس)
129900-	2070100	2200000	إنتاج الإسمنت (طن)

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات من دائرة المحاسبة

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن الانحراف الإجمالي للمواد يقدر بـ 856066000 دج ، لذلك هذا الانحراف يعتبر غير ملائم للمؤسسة ، وأهم الأسباب في ارتفاع الانحراف الإجمالي للمواد هو استخدام هذه المواد بطريقة مكلفة مما يجب أن تكون عليه ، وتكون المسؤولية في هذه الحالة ترتبط بإدارات المشتريات والإنتاج للتدخل في هذا الصدد ، وما يفسر أكثر هذا الانحراف عند عرض الكمية المعيارية والفعالية للمواد الأولية المباشرة من خلال الجدول الآتي :

جدول رقم (V-14): عرض الكمية المعيارية والفعالية للمواد الأولية المباشرة خلال 2013

الوحدة : طن

الانحراف	الكمية الفعالية	الكمية المعيارية	2012	المواد الأولية المباشرة
125184-	1774816	1900000	1542971	الكلس
465630-	3103439	3569069	2738450	المواد الأخرى(صلصال،رمل،جبس)
129900-	2070100	2200000	1732035	إنتاج الإسمنت (طن)

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات من دائرة المحاسبة

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المؤسسة لم تصل لحجم الإنتاج المتوقع إنتاجه و المقدر بـ 2200000 طن ، وعند تحليل الانحراف الخاصة بالكمية المعيارية والفعالية للمواد الأولية المباشرة يتبين لنا وجود انحراف يقدر بـ 125184 طن من مادة الكلس و وجود انحراف يقدر بـ 465630 طن من المواد الأخرى(صلصال،رمل،جبس) مما يعني أن الانحراف الإجمالي للمواد مفسر بالتكاليف أكثر من الكميات ، لكن ينبغي الإشارة إلى أن الانحراف الخاص بالكميات يمكن مراقبته وإعادة النظر في نسب المكونات الخاصة بالمواد التي تدخل في تركيبة المنتج الإسمنت ، لذلك يمكن إعطاء الأهمية اللازمة لهذا الجانب أيضا .

الفصل الخامس واقع تطبيق محاسبة التسيير في مؤسسة الإسمنت ومشتقاته -ECDE-

يمكن كذلك التطرق لانحراف المواد المباشرة من حيث الزمن المستغرق في الإنتاج لتفسير الانحراف ، لذلك إرتأينا التطرق لدراسة انحراف المواد الأولية المباشرة من خلال عنصر الزمن ، وهذا ما يوضحه الجدول الآتي :

جدول رقم (V-15): عرض الانحراف الإجمالي للمواد الأولية المباشرة مع انحراف الزمن خلال 2013
الوحدة : ساعة

المواد الأولية المباشرة	البيانات	المعياري	الفعلي	الانحراف
الكلس	الكمية (طن)	264000	213362	50638-
	النسبة	% 12	%10,31	-1,69%
المواد الأخرى(صلصال،رمل،جبس)	الكمية (طن)	110000	91794	18206-
	النسبة	% 5	% 4,43	0,57-%
المجموع	الكمية (طن)	374000	305156	68844-
	النسبة	% 17	%14,74	%2,26-

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات من دائرة المحاسبة

نلاحظ وجود انحراف إجمالي في الزمن المستغرق لإنتاج الإسمنت خلال 2013 حيث وصل الى -68844 ساعة ، حيث كان الانحراف يمثل نسبة -2,26% لمختلف المواد ، أي أن الانحراف بالنسبة لمادة الكلس بلغ -50638 ساعة وهي تمثل نسبة -2% كساعات عمل فعلية من مادة الكلس للإنتاج المتحصل عليه مقارنة بالمعياري، في حين وصل الانحراف بالنسبة للمواد الأخرى(صلصال،رمل،جبس) إلى -18206 ساعة أي بنسبة -2% كساعات عمل فعلية من مواد الصلصال،الرمل و الجبس للإنتاج المتحصل عليه مقارنة بالمعياري ، هذا الانحراف هو في صالح المؤسسة لذلك ينبغي استغلال العناصر الإيجابية في هذا الصدد .

ثانيا : تحليل وتفسير إنحرافات العمل المباشر:

يمكن التطرق لتحليل وتفسير إنحرافات العمل المباشر لسنة 2013 حسب الجدول الآتي :

جدول رقم (V-16): إنحرافات العمل المباشر خلال 2013

2013			البيانات
الإنحراف الإجمالي	الفعلي	المعياري	
123863+	1363185	1239322	تكلفة العمل المباشر (الوحدة KDZD) :
206-	1778	1984	الإنتاج (الوحدة: طن لكل عامل)

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات من دائرة المحاسبة

أظهر تحليل الإنحراف الإجمالي للعمل المباشر أنه غير ملائم وقدره + 123863000 دج ويرجع انحراف المعدل إلى إحلال نوع من العمالة ذا معدل أجر مختلف عن نوع آخر من العمالة أو بسبب العلاوات وغيرها مع عدم تعديل المعايير لكي تعكس مثل هذه التغييرات ، كما نلاحظ إنحراف سلبي قدره -206 يرتبط بقيمة إنتاج الإسمنت الخاصة بكل عامل مما يعني وجود نقص في إنتاجية العمل المباشر مما يعني أنه من الممكن أن يكون الحافز الذي يدفع العاملين لرفع إنتاجيتهم منخفضا أو أن المعدات الإنتاجية المستعملة في الإنتاج غير ملائمة ، أو وجود إشراف غير جيد على العاملين .

المبحث الثالث: محاسبة التسيير و دورها في دراسة سلوك التكلفة لترشيد قرارات مؤسسة ECDE
من خلال هذا المبحث نحاول تحليل التكاليف على مستوى مؤسسة ECDE بدراسة تطور التكاليف والدوال المرتبطة بها قصد المساعدة في ترشيد القرارات في مؤسسة ECDE ، كما نحاول الإعتماد على إحدى أهم الأساليب التي تستخدمها محاسبة التسيير قصد المساعدة في ترشيد قرارات المؤسسة خاصة منها ذات الطابع الإداري ، باعتبار اتخاذ القرار يعتبر عصب الوظيفة الإدارية، خاصة القرار الرشيد، بحيث يمثل البديل الذي وقع عليه الاختيار وهو أفضل البدائل الموجودة أمام المؤسسة، وتساهم محاسبة التسيير في ترشيد القرارات الإدارية من خلال ما توفره من بيانات تحليلية حول كل ما يتعلق بتكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، باعتبار محاسبة التكاليف نظام للمعلومات يمد الإدارة بمختلف المعلومات المتعلقة بالتكاليف ومساعدتها على اتخاذ القرارات التخطيطية حول طرق توفير موارد المؤسسة، كيفية استخدامها بطرق رشيدة وقرارات تنفيذية التي تخص الإجراءات المطلوبة بهدف تحقيق هذه القرارات التخطيطية، ثم كذلك قرارات رقابية والمتعلقة بالانحرافات التي يتم كشفها، لمعالجتها واتخاذ الإجراءات المتعلقة بتصحيحها إلى جانب التصرف بشأن المتسببين في شأن هذه الانحرافات.

المطلب الأول : دراسة تحليلية للتكاليف على مستوى مؤسسة ECDE

يمكن التطرق إلى أهم التكاليف التي تشكل التكلفة الكلية للمؤسسة ، سواءا تعلقت بالمواد الأولية أو العمالة أو غيرها، حتى يمكن تحليلها ، والتوصل إلى طرق للرقابة عليها ومحاولة التحكم فيها لتدنيتهما بما يجعل المؤسسة في وضع أفضل في ظل اعتماد أسلوب هام للقيام بالرقابة الاستراتيجية وترشيد القرارات ألا وهو أسلوب محاسبة التسيير.

الفرع الأول : تطور التكاليف على مستوى مؤسسة ECDE

نحاول التطرق إلى التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تتعلق بمؤسسة ECDE خلال الفترة ما بين 2003 و 2012، وقبل ذلك سنتعرض إلى دراسة تحليلية إلى أهم التكاليف المباشرة .

أولاً: تطور التكاليف المباشرة

نتعرض إلى تحليل التكاليف المباشرة على مستوى مؤسسة ECDE من خلال إيجاد تكلفة الوحدة المنتجة لكل منها ويمكن توضيح ذلك في الجدول رقم (V-17) جدول رقم (V-17): تطور التكاليف المباشرة على مستوى مؤسسة ECDE خلال الفترة (2009-2003) الوحدة: KDZD

السنوات	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
تكلفة المواد الأولية	1156312	1546084	1635686	1930404	2166171	2151311	2072393
الخدمات	212866	321141	384804	401606	372320	452546	763738
مصاريف المستخدمين	440759	555594	684914	595298	689794	711087	788759
تكلفة المواد الأولية لكل وحدة منتجة	1,13920	0,84713	0,78715	0,85914	0,92503	0,88150	0,85853
تكلفة الخدمات لكل وحدة منتجة	0,20971	0,17595	0,18518	0,17873	0,15899	0,18543	0,31639
تكلفة المستخدمين لكل وحدة منتجة	0,43423	0,30442	0,32960	0,26494	0,29456	0,29136	0,32676

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات من دائرة المحاسبة

كما يمكن عرض تطور التكاليف المباشرة على مستوى مؤسسة ECDE حسب النظام المحاسبي المالي (SCF) خلال الفترة (2010 - 2012) حسب الجدول الآتي: جدول رقم (V-18): تطور التكاليف المباشرة على مستوى مؤسسة ECDE حسب (SCF) خلال الفترة (2010 - 2012)

الوحدة: KDZD

السنوات	2010	2011	2012
تكلفة المواد الأولية	2067930	2111247	2108101
الخدمات	794762	943007	902523
مصاريف المستخدمين	1187318	1097370	937059
تكلفة المواد الأولية لكل وحدة منتجة	0,92962	1,00425	1,21712
تكلفة الخدمات لكل وحدة منتجة	0,35727	0,44855	0,52107
تكلفة المستخدمين لكل وحدة منتجة	0,53375	0,52198	0,54101

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات من دائرة المحاسبة

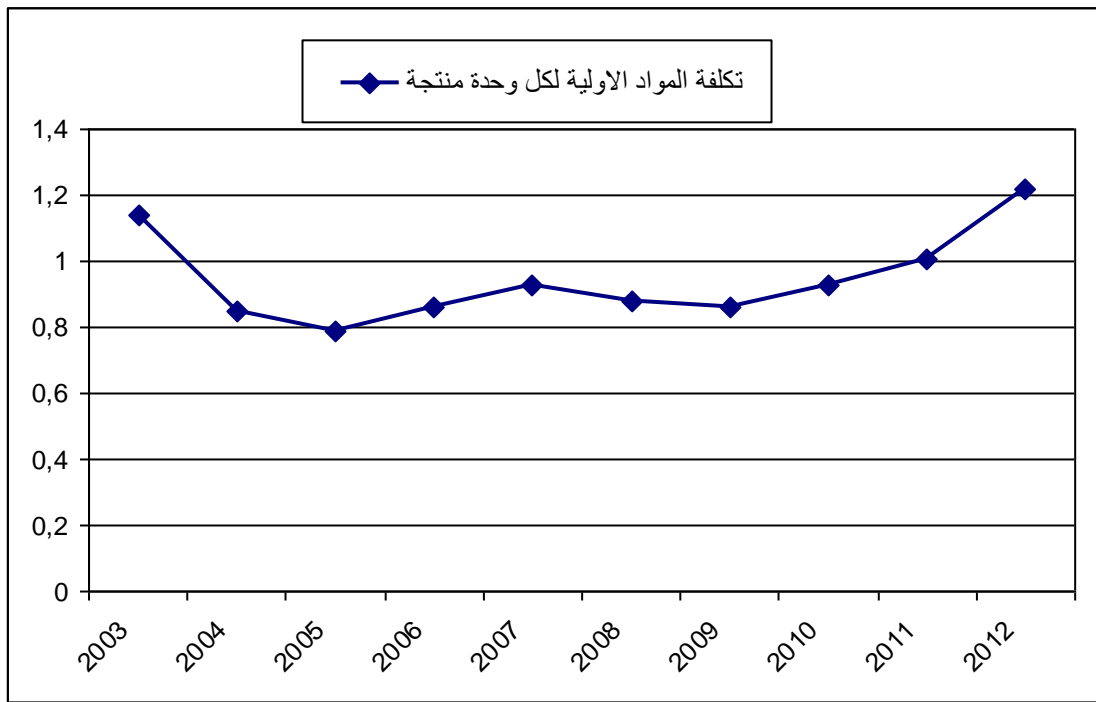
من خلال الجدولين السابقين يمكن التطرق إلى مختلف التكاليف وتطورها خلال فترة الدراسة (1999-2006) بما فيها منحياتها.

1- تكلفة المواد الأولية

حسب الجدول رقم (5-IV) نقوم بتمثيل المنحنى البياني لتطور تكلفة المواد الأولية لكل وحدة منتجة من سنة 2003 إلى غاية سنة 2012 على مستوى مؤسسة ECDE ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

الشكل رقم (6-V) منحنى تطور تكلفة المواد الأولية للوحدة المنتجة خلال فترة 2003-2012.

التكاليف



السنوات

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات من دائرة المحاسبة

تمثل تكلفة المواد الأولية في مختلف التكاليف التي تخص الاستهلاكات من المواد الأساسية اللازمة لهذه الصناعة التي تتمثل في مادة الكلس بنسبة 80% ، مادة الصلصال (الطينة) وتركيبته الكيميائية (الحديد ، ماغنسيوم، أكسيد الكالسيوم) بالإضافة إلى مواد أخرى ثانوية كالرمل والجبس . وحسب منحنى تطور تكلفة المواد الأولية للوحدة المنتجة، فيظهر لنا أنها تقريبا كانت بمعدل شبه ثابت وهي تتغير بتغير حجم الإنتاج حيث نلاحظ أنها تناقصت من سنة 2003 إلى سنة 2005، ثم تزايدت خلال سنتي 2006 و2007 ثم تناقصت بقيمة أقل خلال سنتي 2008 و2009 بسبب الرقابة المحكمة

على طريقة إستغلال التكاليف المتعلقة بالمواد الأولية، ونظرا للدور الذي أصبحت تلعبه بعض الطرق الحديثة المدرجة في عملية الإنتاج منها :

- تقليص الكمية المستهلكة من الغاز عن طريق تغيير برج التسخين الذي تجفف فيه المادة الأولية وفي نفس الوقت طهي مسبق بحوالي نسبة 30 لتبقى نسبة 70 في عملية الطهي.

- تغيير جهاز الحرق الرئيسي للفرن الذي من شأنه أن يخفض من انبعاثات أكسيد النتروجين عن طريق التحكم الدقيق في معدل استهلاك الغاز الطبيعي.

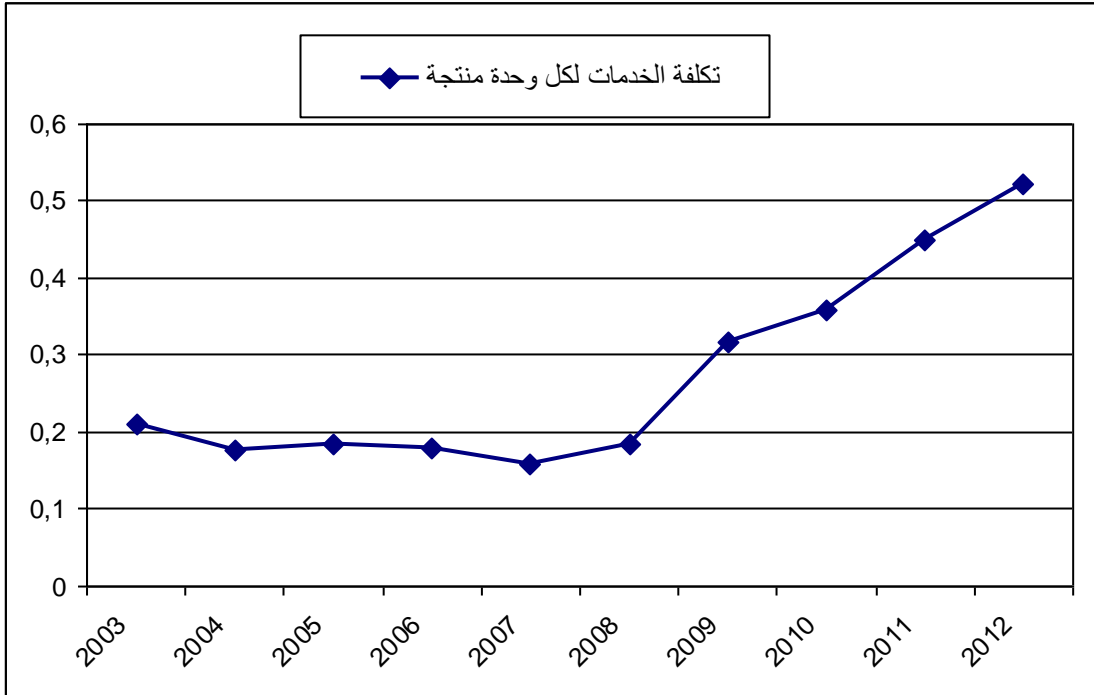
- تركيب جهاز سكانيير لمراقبة درجة حرارة الفرن من المدخل إلى المخرج، قصد التحكم فيها دون إهدار طاقة أكبر مما تتطلبه كل مرحلة من مراحل الإنتاج أي العمل على إقتصاد الطاقة في الإنتاج (خصوصا فيما يتعلق بالكهرباء والغاز)، لبدأ التزايد في تكلفة المواد الأولية للوحدة المنتجة ابتداء من سنة 2010 إلى غاية سنة 2012، بسبب إرتفاع تكلفة إستخراج بعض المواد (أصبحت تعرف نوع من الصعوبة في استخراجها مما يعني إهدار أكبر للوقت والتكلفة) من جهة، وزيادة الإنتاج من جهة أخرى.

2- الخدمات

يمكن تمثيل منحى تطور الخدمات من خلال الجدول رقم (7-IV) ونتعرض لذلك حسب الشكل التالي:

الشكل رقم (7-V) منحى تطور الخدمات للوحدة المنتجة خلال فترة 2003-2012.

التكاليف



المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات من دائرة المحاسبة

السنوات

يضم حساب الخدمات مختلف التكاليف المرتبطة بنقل الأشخاص والمعدات والنفقات المرتبطة بصيانة وإصلاح معدات الإنتاج والمباني، كما تضم مصاريف التوثيق، الإشهار، الهاتف والاتصالات ومصاريف ترتبط بالملتقيات ونفقات البحث والتطوير.

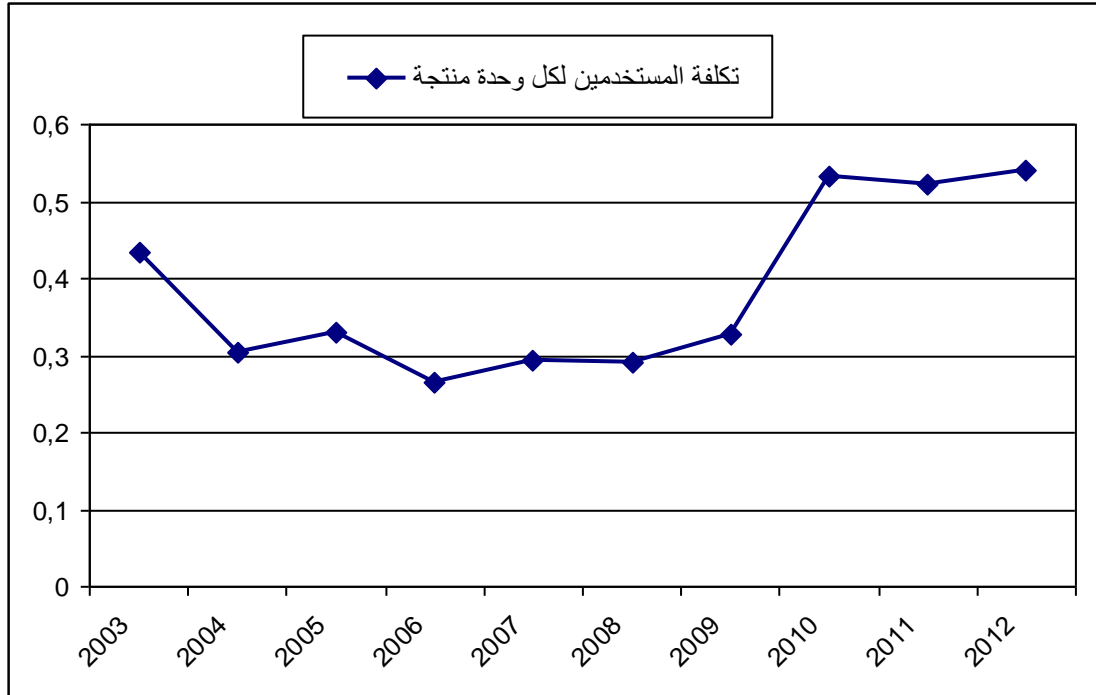
ونلاحظ أن منحى الخدمات يتماشى على حسب الإنتاج المقدم من طرف المؤسسة، وقد شهدت تكلفة الخدمات خلال سنة 2007 أقل نسبة بسبب قلة نشاط المؤسسة في التعريف أكثر بمنتجاتها، خاصة امام قلة المنافسة في تلك الفترة، لنلاحظ حدوث العكس فيما بعد، وبالظبط سنة 2010 حيث نلاحظ تزايد تكلفة الخدمات، وذلك حتى تتمكن المؤسسة من التعريف أكثر بمنتجاتها وذلك ما أدى إلى زيادة مصاريف الإشهار والمصاريف المتعلقة بإيواء مستخدميها وتنقلاتهم قصد التعريف بمنتجات المؤسسة أكثر، خاصة أمام بدأ ظهور بعض المنافسين في صناعة الإسمنت (خاصة الأجنبي) مما يعني زيادة حدة المنافسة كما يعود ارتفاع تطور الخدمات للوحدة المنتجة خلال فترة 2007-2012 بسبب زيادة حجم الإنتاج.

3- مصاريف المستخدمين

يمكن تمثيل منحى تطور مصاريف المستخدمين للمؤسسة من خلال الجدول رقم (IV-5) كما يلي :

الشكل رقم (V-8) : منحى تطور مصاريف المستخدمين للوحدة المنتجة خلال فترة 2003-2012.

التكاليف



السنوات المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات من مديرية التنظيم والتخطيط

الفصل الخامس واقع تطبيق محاسبة التسيير في مؤسسة الإسمنت ومشتقاته -ECDE-

يضم حساب مصاريف المستخدمين مختلف المصاريف المختلفة بأجور ورواتب مستخدمي المؤسسة سواء كانوا دائمين، مؤقتين أو متعاقدين، بالإضافة إلى المستحقات التي تخص الإجازات، العطل المدفوعة الأجر، مصاريف الشؤون الاجتماعية، التعويضات... الخ. وحسب المنحى، نلاحظ انخفاض خلال سنة 2004 بسبب فرض نوع من الرقابة المرتبطة بمصاريف المستخدمين، ويظهر ذلك من خلال استقرار المنحى تقريبا خلال الفترة 2004-2009 ليرتفع خلال سنة 2010 بسبب زيادة الأجور في المؤسسة من ناحية، وبسبب فتح بعض المناصب المالية للتوظيف من ناحية أخرى، لتستقر من جديد خلال سنتي 2011 و2012 بسبب بعض الإجراءات التي اتخذتها مؤسسة ECDE بشأن تدنية التكاليف والتي من ضمنها التحكم أكثر في مختلف المصاريف التي تخص العمال في مختلف الميادين كالشؤون الاجتماعية .

ثانيا : دراسة تحليلية لتطور التكاليف المباشرة وغير المباشرة لمؤسسة ECDE

يمكن التطرق إلى تحليل التطور الذي مرت به التكاليف المباشرة وغير المباشرة لمؤسسة

ECDE خلال فترة الدراسة (2003-2012) من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (V-19) : تطور التكاليف المباشرة وغير المباشرة في مؤسسة ECDE (2003-2012)

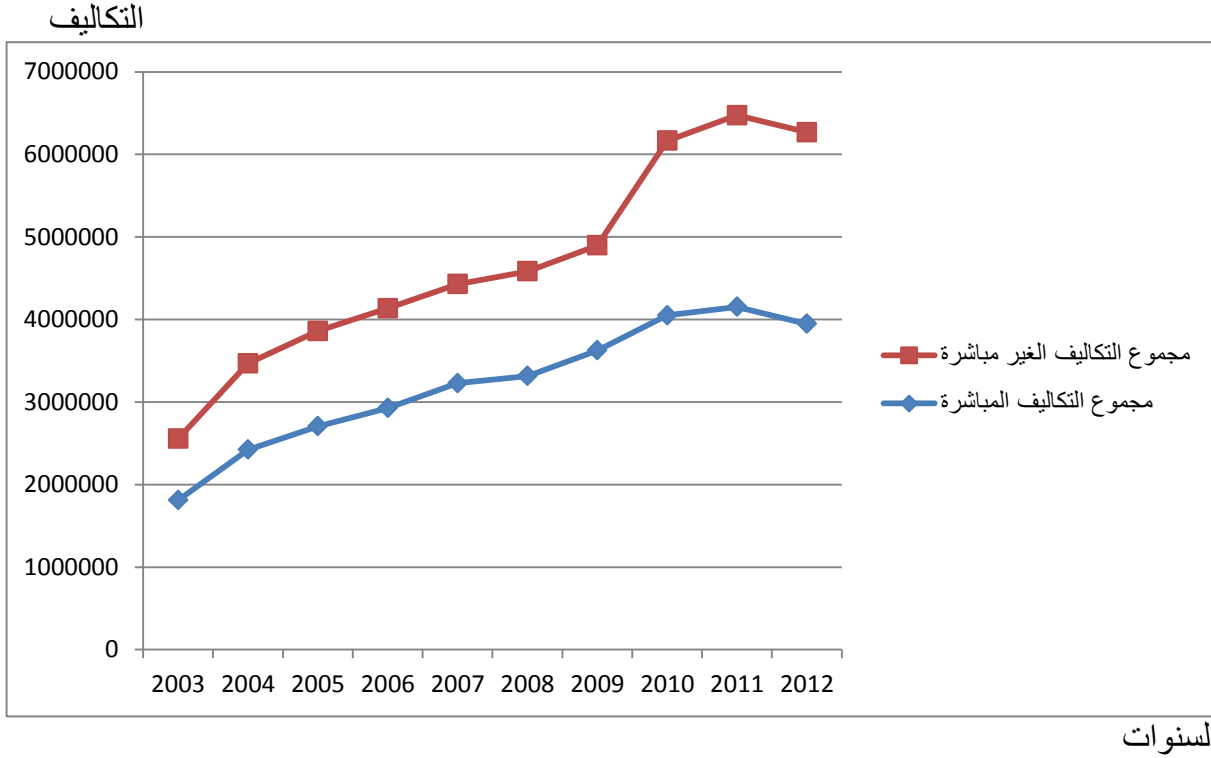
الوحدة: KDZD

السنوات	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
مجموع التكاليف المباشرة	1809937	2422819	2705404	2927308	3228285	3314944	3624890	4050010	4151624	3947683
مجموع التكاليف غير المباشرة	745052	1045724	1154236	1207207	1199358	1267961	1272627	2115504	2321566	2320123
التكاليف الكلية	2 554 989	3 468 543	3 859 640	4 134 515	4 427 643	4 582 905	4 897 517	6 165 514	6 473 190	6 267 806
حصة التكاليف المباشرة إلى التكاليف الكلية	70,83%	69,85%	70,09%	70,08%	72,91%	72,33%	74,01%	65,68%	64,13%	62,98%
حصة التكاليف غير المباشرة إلى التكاليف الكلية	29,17%	30,15%	29,91%	29,92%	27,09%	27,67%	25,99%	34,32%	35,87%	37,02%

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات من مديرية التنظيم والتخطيط

من خلال الجدول رقم (V-19)، يمكن عرض المنحنى البياني لتطور التكاليف المباشرة وغير المباشرة بالنسبة إلى التكاليف الكلية، ويمكن توضيح ذلك حسب الشكل التالي:

الشكل رقم (V-9): منحنى تطور التكاليف المباشرة وغير المباشرة في مؤسسة ECDE



المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات من مديرية التنظيم والتخطيط

من خلال الشكل السابق يمكن التطرق إلى التكاليف المباشرة وغير المباشرة كما يلي:

1- التكاليف المباشرة

تعتبر التكاليف المباشرة عن إجمالي التكاليف الخاصة بالمنحنيات السابقة، ونلاحظ أن التكاليف المباشرة موجودة حسب معدل يتماشى مع التكاليف الكلية، وشهدت سنة 2009 إرتفاع نسبي لهذه التكاليف ويعود السبب في ذلك إلى الإرتفاع في تكاليف الإنتاج الذي عرفته المؤسسة نظرا لمحاولة تحسين العمل ومحاولة التحكم في مختلف التكاليف المباشرة المرتبطة باستغلال الأفران التي أعيد النظر في كيفية استغلالها مما أثر إيجابا على المؤسسة من ناحية تخفيض تكاليف الإنتاج، ثم بعد ذلك نلاحظ بعض التزايد في التكاليف المباشرة بسبب زيادة تتغير حجم الإنتاج .

2- التكاليف غير المباشرة

يمكن التطرق إلى التكاليف غير المباشرة الموجودة لدى المؤسسة والتي تتعلق بمختلف المصاريف المالية، التأمينات، أقساط الاهتلاكات، كما يضم قيم تدني المخزونات وتدهور الزبائن والخسائر المرتبطة بضياع الطاقة الكهربائية، الغاز ... الخ، بالإضافة إلى الأعباء خارج الإستغلال المتعلقة بالدورات المالية السابقة ، وهي تكاليف يصعب على المؤسسة السيطرة عليها مباشرة ، رغم أنها تحاول التحكم فيها بقدر ما تستطيع ، ومن خلال الشكل رقم (V-9) نلاحظ أن التكاليف غير المباشرة، كانت شبه مستقرة خلال الفترة بين 2003 و 2009 ، وبعد هذه الفترة نلاحظ إرتفاع نسبي في قيمة التكاليف غير المباشرة خاصة بين سنتي 2009 و 2011 وأهم سبب في ذلك هي الطاقة الكهربائية الضائعة الناتجة عن سوء تسيير مختلف أقسام الإنتاج بما فيها الأقسام الرئيسية والأقسام المساعدة ، خاصة وأن أقسام الإنتاج الرئيسية تستهلك حوالي 70% من إجمالي الطاقة الكهربائية للمؤسسة كما نجد طواحين المواد الأولية والكلنكر تعمل كلها بالطاقة الكهربائية ، كما يعود أيضا السبب وراء إرتفاع قيمة التكاليف غير المباشرة خلال هذه الفترة إلى النسبة الكبيرة من الغاز التي كانت تضيع نتيجة استعمال الأفران في المؤسسة التي تبقى مشتعلة أثناء فترة الإنتاج أو خارجها وبعد سنة 2011 نجد أن التكاليف غير المباشرة موجودة حسب معدل مستقر تقريبا بسبب الرقابة عليها واتخاذ الإجراءات اللازمة لتدنيتها كالرقابة على التكاليف المرتبطة باستعمال بعض المواد كالزيت وحسن استغلال بعض التكاليف المرتبطة ببعض الأجور غير المباشرة كأجور المشرفين على العمّال، بالإضافة إلى إجراءات تخصّ ضرورة الصرامة في التحكم في استغلال موارد المؤسسة.

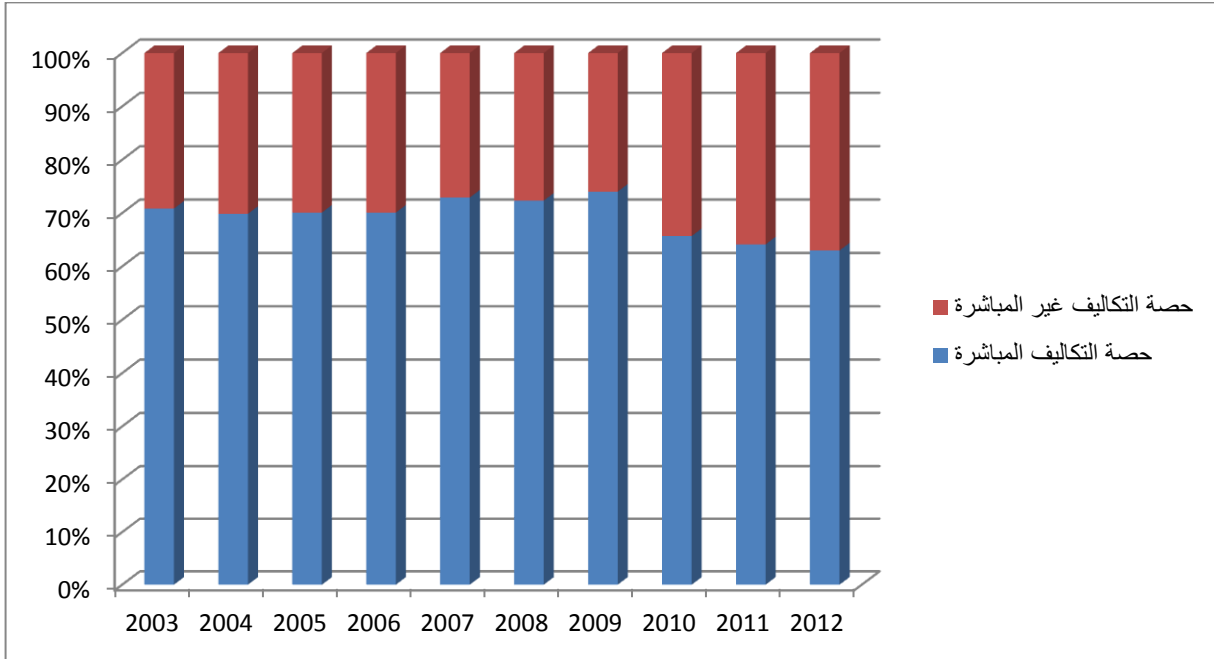
الفرع الثاني : دراسة هيكل التكاليف لمؤسسة ECDE

نحاول من خلال هذا المطلب أن نتعرض إلى دراسة هيكل التكاليف على مستوى مؤسسة ECDE من خلال التطرق في البداية إلى حصة كل من التكاليف المباشرة وغير المباشرة بالنسبة للتكاليف الكلية ، ثم نقوم بدراسة العناصر المشكلة للتكاليف المباشرة نظرا لأهميتها الكبيرة بالنسبة للمنتوج.

أولاً: حصص التكاليف المباشرة وغير المباشرة بالنسبة للتكاليف الكلية

من خلال الجدول رقم (V-19) الذي تطرقنا إليه سابقا يمكن استنتاج حصة كل من التكاليف المباشرة أو التكاليف غير المباشرة بالنسبة للتكاليف الكلية ، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (V-10) : حصة التكاليف المباشرة وغير المباشرة بالنسبة للتكاليف الكلية لمؤسسة ECDE



السنوات

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات من مديرية التنظيم والتخطيط

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن التكاليف المباشرة هي التي تعبر عن النسبة الأكبر من التكاليف الكلية و تمثل عناصر التكاليف التي تدخل بطريقة مباشرة في إنتاج المنتج، و عدم وجود تلك العناصر لن يؤدي إلى وجود الإنتاج، وهذه التكاليف في غالب الأحيان تكون عبارة عن تكاليف متغيرة ولكن ليست بأكملها، لأنها تحتوي كذلك على تكاليف ثابتة للمنتوج.

الفصل الخامس واقع تطبيق محاسبة التسيير في مؤسسة الإسمنت ومشتقاته -ECDE-

وباعتبار التكاليف المباشرة تشكل الجزء الأكبر من التكاليف الكلية ، ينبغي على المؤسسة أن تعمل على تدنيها من خلال فرض عليها رقابة أكبر ومحاولة التحكم فيها ، خاصة وأنها عرفت إرتفاعا كبيرا في سنة 2009 حيث وصلت نسبتها إلى 74,01%، وأهم أسباب هذه الزيادة هو ارتفاع تكلفة المواد الأولية خاصة مادة الكلس التي تمثل بنسبة 80% من حجم المواد الأولية المباشرة المستخدمة في الإنتاج ، أما التكاليف غير المباشرة فنلاحظ أن لها نسبة منخفضة بالنسبة للتكاليف الكلية، وهذه التكاليف ذات طبيعة عامة وتستفيد منها وحدات الإنتاج المتعلقة بالمنتج بصورة غير مباشرة، فهي لا تصرف من أجل وحدة إنتاج معينة وإنما تعتبر تكاليف مشتركة لا تخص منتج معين و من أمثلة هذه التكاليف: الوقود، الزيوت، وكل ما يلزم لتشغيل الآلات التي تساهم في تحويل المواد الخام والمواد الأولية إلى منتج تام ، ورغم انخفاض نسبتها مقارنة بالتكاليف الكلية ، فينبغي على المؤسسة محاولة الرقابة والتحكم فيها بصورة أفضل مستقبلا.

ثانيا: حصص عناصر التكاليف المباشرة

عندما تطرقنا إلى حصص كل من التكاليف المباشرة وغير المباشرة بالنسبة للتكاليف الكلية ، لاحظنا أن التكاليف المباشرة هي التي لها الحصة الكبرى (أكثر من 70% من التكاليف الكلية) لذلك إرتأينا دراسة هيكل التكاليف المتعلق بالعناصر المشكلة لهذه التكاليف المباشرة ، كما يلي :

الجدول رقم (V-20) حصص عناصر التكاليف المباشرة بالنسبة لمؤسسة ECDE خلال الفترة 2003-2012

وحدة القياس KDZD

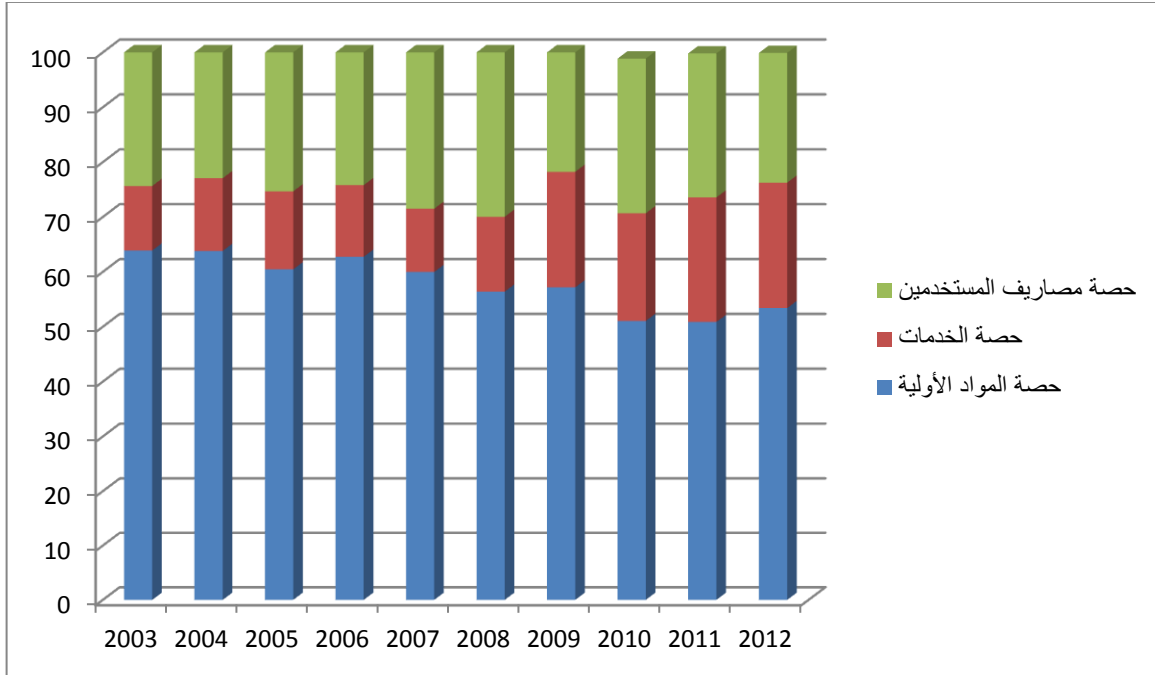
السنوات	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
مجموع التكاليف المباشرة	1809937	2422819	2705404	2927308	3228285	3314944	3624890	4050010	4151624	3947683
حصة المواد الأولية	63,88%	63,81%	60,45%	62,74%	59,97%	56,39%	57,17%	51,05%	50,85%	53,40%
حصة الخدمات	11,76%	13,25%	14,22%	13,05%	11,53%	13,65%	21,06%	19,62%	22,71%	22,86%
حصة مصاريف المستخدمين	24,36%	22,94%	25,33%	24,21%	28,50%	29,96%	21,77%	28,19%	26,24%	23,64%

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات من مديرية التنظيم والتخطيط

من خلال الجدول أعلاه يمكن إعطاء المنحنى البياني الذي يشكل حصة كل عنصر من عناصر التكاليف المباشرة ، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل رقم (V-11) .

الشكل رقم (V-11) : حصص التكاليف المباشرة لمؤسسة ECDE خلال الفترة 2003-2012

التكاليف المباشرة



السنوات

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات من مديرية التنظيم والتخطيط

من خلال الشكل أعلاه ، نلاحظ أن حصة المواد الأولية تشكل النسبة الأكبر بالنسبة للتكاليف المباشرة لتأتي بعدها مصاريف المستخدمين ثم الضرائب والرسوم وفي الأخير التكاليف المرتبطة بالخدمات.

تشكل تكلفة المواد الأولية نسبة تفوق 50% من التكاليف المباشرة ، وهذه المواد لا يمكن الاستغناء عنها في العملية الإنتاجية، وتكلفتها مرتفعة بصورة الصعوبة الكبيرة في استخراجها إلى جانب حجمها بالنسبة لحجم الإنتاج. لذلك على مؤسسة ECDE إيجاد بعض الطرق لتدنية هذه التكاليف المرتبطة بالتكاليف المباشرة خاصة المواد الأولية من خلال القيام بالرقابة على تكاليف الإنتاج خاصة من خلال أفضل إستغلال للموارد المتاحة ، دون إهمال بقية التكاليف المباشرة الأخرى وخاصة تلك المرتبطة بمصاريف المستخدمين التي نرى ضرورة إعادة النظر فيها خاصة من ناحية تقليل العمالة التي ليست بحاجة إليها المؤسسة على الأقل في الوقت الحالي.

المطلب الثاني: التقدير الإحصائي لدوال التكاليف ودوره في ترشيد القرارات في مؤسسة ECDE
كما سبق و رأينا في الجانب النظري أن محاسبة التسيير تساهم مساهمة كبيرة في عملية تسيير المؤسسة عن طريق توفير المعلومات الملائمة التي تفيد في ترشيد القرارات الإدارية، و من ثم تخطيط أرباح المشروع بما يحقق أفضل استخدام ممكن للموارد المتاحة . و يمكن استخدام بيانات التكاليف في ترشيد القرارات من خلال توفر بيانات ترتبط ببعض التكاليف ، من خلال دراسة دوال التكاليف ، خاصة دالة التكلفة التكميلية أو من خلال تحليل علاقة التكلفة / الحجم / الربح لتحديد الأرباح المتوقعة و التعرف على حقيقة العلاقة بين القرارات الإدارية من جهة و التعرف على سلوك كل من عناصر التكاليف، سعر البيع و حجم الطاقة المستغلة ، وعليه إرتأينا الإعتماد على التقدير الإحصائي لدالة التكلفة الكلية التكميلية لمؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف قصد مساعدتنا في ترشيد بعض القرارات الإدارية التي تعتمد على بيانات تخص التكاليف التي توفرها محاسبة التسيير ، كما نحاول تحليل علاقة التكلفة / الحجم / الربح من خلال استخدام أسلوب نقطة التعادل لترشيد القرارات على مستوى مؤسسة ECDE، إنطلاقا مما توفره محاسبة التسيير من بيانات تكاليفية تعتمد لهذا الغرض .

الفرع الأول: التقدير الإحصائي لدالة التكلفة الكلية التكميلية لمؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف

يتم تقدير دالة التكلفة الكلية لمؤسسة ECDE في صورتها التكميلية على أساس عينة تتكون من عشرة (10) مشاهدات (التكاليف الكلية لفترة 2003-2012) بالإعتماد على البرنامج الإحصائي "إيفيوز 7" (-7-Views)، ويمكن توضيح متغيرات الدالة التي تظهر العلاقة الموجودة بين التكاليف الكلية و كمية الإنتاج سنويا من خلال الجدول الآتي:

جدول رقم (V-21): التكاليف الكلية والإنتاج لمؤسسة ECDE خلال الفترة 2003-2012

السنة	الإنتاج (X)	التكاليف الكلية (Y)
2003	1 015 019	2 554 989
2004	1 825 080	3 468 543
2005	2 077 977	3 859 640
2006	2 246 886	4 134 515
2007	2 341 727	4 427 643
2008	2 440 509	4 582 905
2009	2 413 861	4 897 517
2010	2 224 483	6 165 514
2011	2 102 312	6 473 190
2012	1 732 035	6 267 806

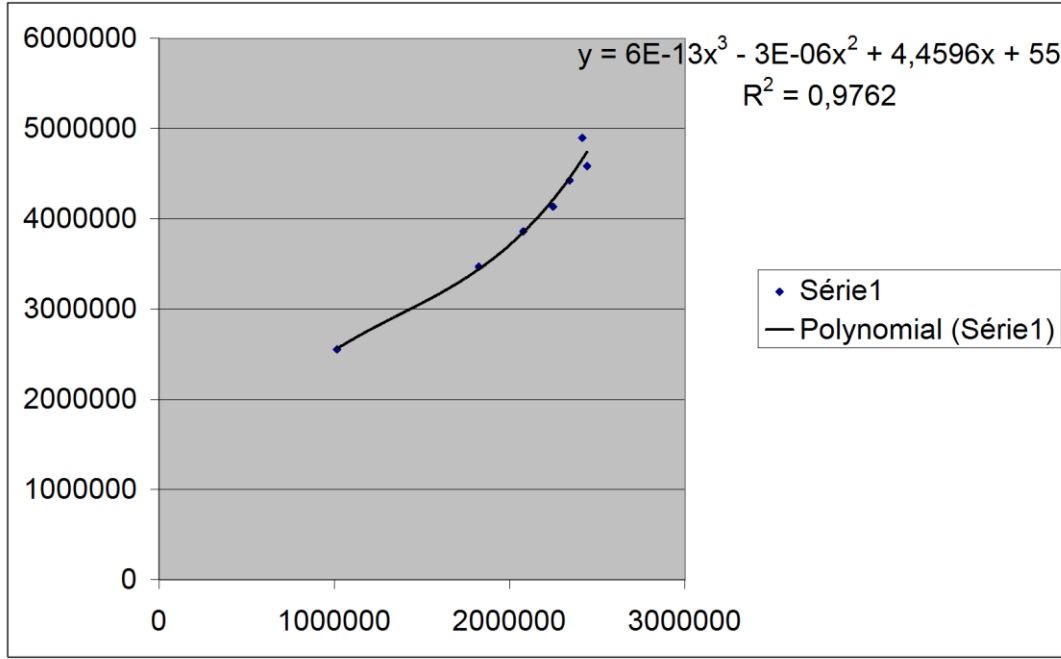
المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات من مديرية التنظيم والتخطيط

إنطلاقاً من الجدول السابق حاولنا إبراز أهمية التقدير الإحصائي لدالة التكلفة التكميلية في عملية ترشيد القرارات لذلك قمنا بعملية التقدير خلال فترتين :

الفترة الأولى : تبدأ هذه الفترة من 2003 إلى غاية 2009 أما الفترة الثانية فتنتقل من 2003 إلى غاية 2012 ثم نحاول تحليل التقدير المتعلق بكل فترة ومقارنتهما لمساعدتنا على القيام بترشيد القرارات .

أولاً : التقدير الإحصائي لدالة التكلفة لمؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف للفترة (2003-2009) : من خلال الجدول أعلاه يمكننا الحصول على دالة التكلفة الكلية في صورتها التكعيبية بالنسبة لمؤسسة ECDE ، خلال الفترة (2003-2009) ويمكن توضيح ذلك حسب الشكل الموالي :
الشكل رقم (V-12) : تقدير دالة التكلفة الكلية في صورتها التكعيبية لمؤسسة ECDE خلال الفترة 2009-2003

التكاليف (Y)



الإنتاج (X)

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات من مديرية التنظيم والتخطيط

تبعاً لما تفرضه النظرية الإقتصادية على سلوك التكلفة مع حجم الإنتاج، التي تحدد نوع العلاقة والشروط التي يجب توفرها وحتى قيمة بعض المعالم ، وتبعاً لما هو في الشكل ، نجد أن عناصر التكلفة التكعيبية لمؤسسة ECDE تتفق مع فرضيات النظرية الإقتصادية، وهو الأمر الذي يتعلق بالتكلفة الكلية التكعيبية ، بحيث تم تقدير دالة تكلفة تكعيبية من الشكل :

$$CT = \alpha_1 q^3 - \alpha_2 q^2 + \alpha_3 q + \alpha_4$$

$$\alpha_1 > 0, \quad \alpha_3 > 0, \quad \alpha_4 \geq 0, \quad , \quad \alpha_2^2 \leq 3\alpha_1\alpha_3$$

بحيث نجد المنحنى يتزايد في المرحلة الأولى بمعدل متناقص خلال الفترة (2003-2004)، ثم نلاحظ هناك نوع من الثبات في المنحنى خلال الفترة ما بين (2005-2006)، لنلاحظ بعد ذلك في المرحلة الأخيرة، أي خلال الفترة ما بين (2007-2009)، أن المنحنى ينتقل للتزايد بمعدل متزايد و النقطة التي يحدث فيها التغير من الحالة الأولى إلى الحالة الثانية تمثل نقطة الإنعطاف .

وإذا ما لاحظنا من ناحية العلاقة بين التكاليف الكلية وحجم الإنتاج على مستوى مؤسسة ECDE، نجد علاقة قوية بين المتغيرين التابع والمستقل، مما يعني أنه من الأحسن أن تقوم المؤسسة برفع حجم الإنتاج ومن ثم توسيع حجم المؤسسة أكثر والاستفادة من تدنية التكاليف بالإعتماد على أسلوب إقتصاديات الحجم، خاصة وأنه في الظرف الحالي و حسب مسؤولي مؤسسة ECDE، فإن المؤسسة لم تستطع حتى تغطية الطلب على منتجاتها لأن هذا الطلب يفوق العرض المقدم من طرف المؤسسة. وقد تحصلنا على نموذج الدالة التكميحية إنطلاقاً من الجدول الذي يظهر نتائج التقدير كما يلي:

جدول رقم (V-22) : نتائج تقدير دالة التكلفة الكلية التكميحية لمؤسسة ECDE خلال الفترة 2003-2009

Dependent Variable: CT Method: Least Squares Date: 04/11/14 Time: 23:12 Sample: 2003 2009 Included observations: 7				
Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
Q^3	6.15E-13	1.79E-13	3.426255	0.0266
Q^2	-2.53E-06	6.76E-07	-3.746614	0.0200
Q	4.459718	0.620595	7.186199	0.0020
R-squared	0.976200	Mean dependent var	3989393.	
Adjusted R-squared	0.964301	S.D. dependent var	789061.1	
S.E. of regression	149087.6	Akaike info criterion	26.95998	
Sum squared resid	8.89E+10	Schwarz criterion	26.93680	
Log likelihood	-91.35994	Hannan-Quinn criter.	26.67347	
Durbin-Watson stat	2.080718			

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات من مديرية التنظيم والتخطيط

أي أنه بعد القيام بعملية التقدير يظهر لنا نموذج الدالة التكميحية لمؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف للفترة (2003-2009) كما يلي :

$$CT=6,15. 10^{-13} q^3-2,53. 10^{-6} q^2 +4,4597 q$$

- تحليل نموذج الدالة التكميلية لمؤسسة ECDE خلال الفترة (2003-2009) :
- قصد إثبات صحة النموذج وفق ما يقتضيه تحليل علاقة التكلفة بحجم الإنتاج عند المحاسبين، وحتى يتمشى مع ما تفرضه النظرية الاقتصادية على سلوك التكلفة مع حجم الإنتاج ، إلى جانب الإثبات من الناحية الإحصائية ، إرتأينا التعرض إلى الخطوات الآتية :
- دراسة المعنوية الجزئية لمعاملات النموذج .
 - دراسة معدل التحديد المعدل .
 - دراسة إحصائية دارين - واتسون "Darbin – Watson" للأخطاء .
 - دراسة التوزيع الطبيعي للأخطاء .
 - إختبار الارتباط الذاتي من الدرجة K .
 - إختبار تجانس التباين ل وايت "White".
 - إستقرارية سلسلة الأخطاء .

1- دراسة المعنوية الجزئية لمعاملات النموذج

يتم اختبار الفرضيات المتعلقة بمعاملات النموذج كما يلي :

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0:0 \text{ Prob} \geq 95\% = \alpha \\ H_1:0 \text{ Prob} \leq 5\% \neq \alpha \end{array} \right.$$

نأخذ مستوى المعنوية 5 % :

- بالنسبة ل α_1 نلاحظ من الجدول رقم (01) أن احتمال إحصائية ستودنت « Prop (t) » تساوي 0,0266 وهي أقل من 0,05 وبالتالي يتم قبول الفرضية الثانية (H_1) أي أن $\alpha \neq 0$ وهي تساوي : $10^{-13}.6,15$.
- بالنسبة ل α_2 نلاحظ من الجدول رقم (01) أن احتمال إحصائية ستودنت « Prop (t) » تساوي 0,0200 وهي أقل من 0,05 وبالتالي يتم قبول الفرضية الثانية (H_1) أي أن $\alpha \neq 0$ وهي تساوي : $10^{-6}.2,53$.

- بالنسبة لـ α_3 نلاحظ من الجدول رقم (01) أن احتمال إحصائية ستودنت « Prop (t) » تساوي 0,0020 وهي أقل من 0,05 وبالتالي يتم قبول الفرضية الثانية (H_1) أي أن $\alpha \neq 0$ وهي تساوي : 4,4597 .

2- دراسة معامل التحديد المعدل

من المعلوم أنه لو وجد لدينا في نموذج الدالة التكميية متغيرين فقط مثلا CT و q^3 فقط فإنه يتم استخدام معامل التحديد العادي (R-squared) لكن بوجود أكثر من متغيرين CT إلى جانب كل من q^3 ، q^2 و q ، لذلك يتم استخدام معامل التحديد المعدل (Adjusted R-squared)، ومن خلال الجدول رقم (22-V) : نلاحظ أن قيمة معامل التحديد المعدل تساوي 0,9643 أي أن التكلفة تتغير عن طريق كمية الإنتاج بنسبة 96,43% والنسبة المتبقية 3,57% تعود لعوامل أخرى خارج النموذج .

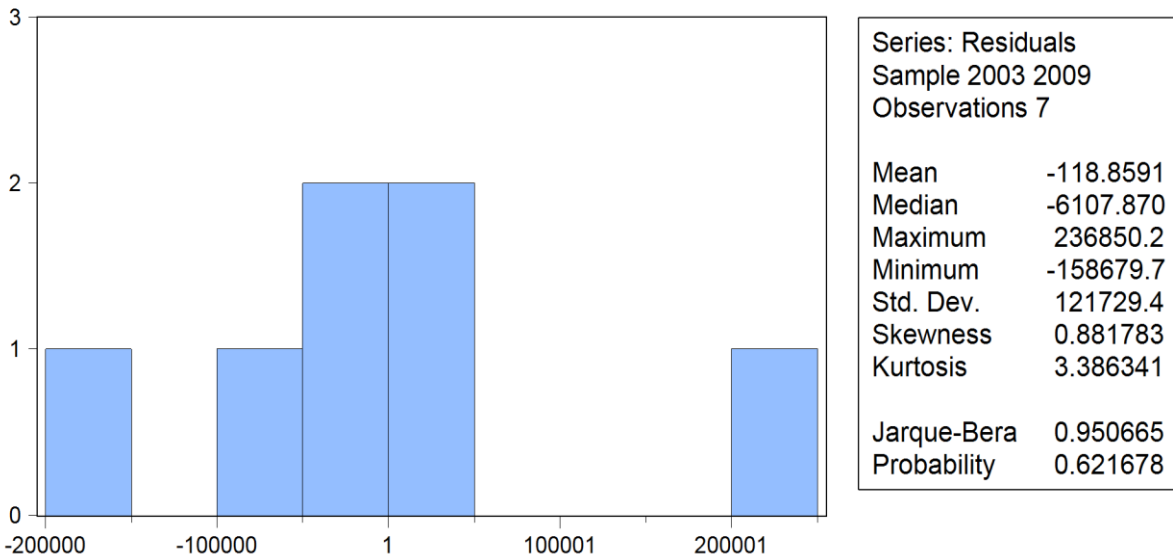
3- دراسة إحصائية داربين - واتسون "Darbin - Watson" للأخطاء .

من خلال الجدول رقم (22-V) : نلاحظ أن إحصائية داربين - واتسون "Durbin - Watson stat" تساوي ما قيمته 2,0807 وهي تنتمي إلى مجال استقلالية الأخطاء وهذا ما يثبت عدم وجود إرتباط ذاتي من الدرجة الأولى لأخطاء النموذج .

4- دراسة التوزيع الطبيعي للأخطاء .

يظهر التوزيع الطبيعي المتعلق بنموذج الدالة الكلية التكميية حسب الشكل الآتي :

الشكل (13-V) التوزيع الطبيعي المتعلق بنموذج الدالة الكلية التكميية لمؤسسة ECDE خلال الفترة 2009-2003



المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات من مديرية التنظيم والتخطيط

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن احتمال إحصائية Jarque – Bera بلغت 0,6216 وهي أكبر من 0,05 وبالتالي الأخطاء تتبع التوزيع الطبيعي .

5- إختبار الارتباط الذاتي من الدرجة K

ندرس من خلال هذا الإختبار : إختبار Breush- Godfrey والذي يخص إحصائية LM علما أن:

$$LM = R^2 \cdot N \text{ حيث :}$$

N : تمثل عدد المشاهدات

R : يمثل معامل التحديد العادي (R-squared)

يمكن إجراء إختبار إحصائية LM من خلال الجدول رقم (V-23) الذي تحصلنا عليه

بعد التقدير الإحصائي لدالة التكلفة الكلية التكميية لمؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف ، وقد أظهرت النتائج ما يلي :

جدول رقم (V-23) نتائج إختبار الارتباط الذاتي من الدرجة K المتعلق بنموذج الدالة الكلية التكميية مؤسسة ECDE خلال الفترة 2009-2003

Breusch-Godfrey Serial Correlation LM Test:			
F-statistic	4.632573	Prob. F(2,2)	0.1775
Obs*R-squared	5.757227	Prob. Chi-Square(2)	0.0562

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات من مديرية التنظيم والتخطيط

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن الإحتمال الإحصائي الخاص بإحصائية LM المتعلق بإختبار الارتباط الذاتي من الدرجة K المتعلق بإختبار Breush- Godfrey يساوي 0,0562 وهي قيمة أكبر من 0,05 ، مما يعني ذلك عدم وجود إرتباط ذاتي من الدرجة K للأخطاء.

6- إختبار تجانس التباين ل وايت "White"

يمكن إجراء إختبار إحصائية LM من خلال الجدول رقم (V-24) الذي تحصلنا عليه بعد

التقدير الإحصائي لدالة التكلفة الكلية التكميية لمؤسسة ECDE ، وقد أظهرت النتائج ما يلي :

:

جدول رقم (V-24): نتائج إختبار تجانس التباين ل وايت "White" المتعلق بنموذج الدالة الكلية التكميية مؤسسة ECDE خلال الفترة 2009-2003

Heteroskedasticity Test: White			
F-statistic	0.803876	Prob. F(4,2)	0.6199
Obs*R-squared	4.315695	Prob. Chi-Square(4)	0.3650
Scaled explained SS	1.678802	Prob. Chi-Square(4)	0.7946

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات من مديرية التنظيم والتخطيط

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن احتمال إحصائية وايت "White" يساوي 0,365 وهذه القيمة أكبر من 0,05 ، مما يعني ذلك وجود تجانس في تباين الأخطاء .

7- إستقرارية سلسلة الأخطاء :

يوضح الجدول الآتي مدى استقرارية سلسلة الأخطاء الخاصة بالنموذج المتحصل عليه من التقدير الإحصائي لدالة التكلفة الكلية التكميية لمؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف خلال الفترة (2009-2003)

جدول رقم (V-25) : نتائج إستقرارية سلسلة الأخطاء المتعلق بنموذج الدالة الكلية التكميية مؤسسة ECDE خلال الفترة 2009-2003

Correlogram of Residuals

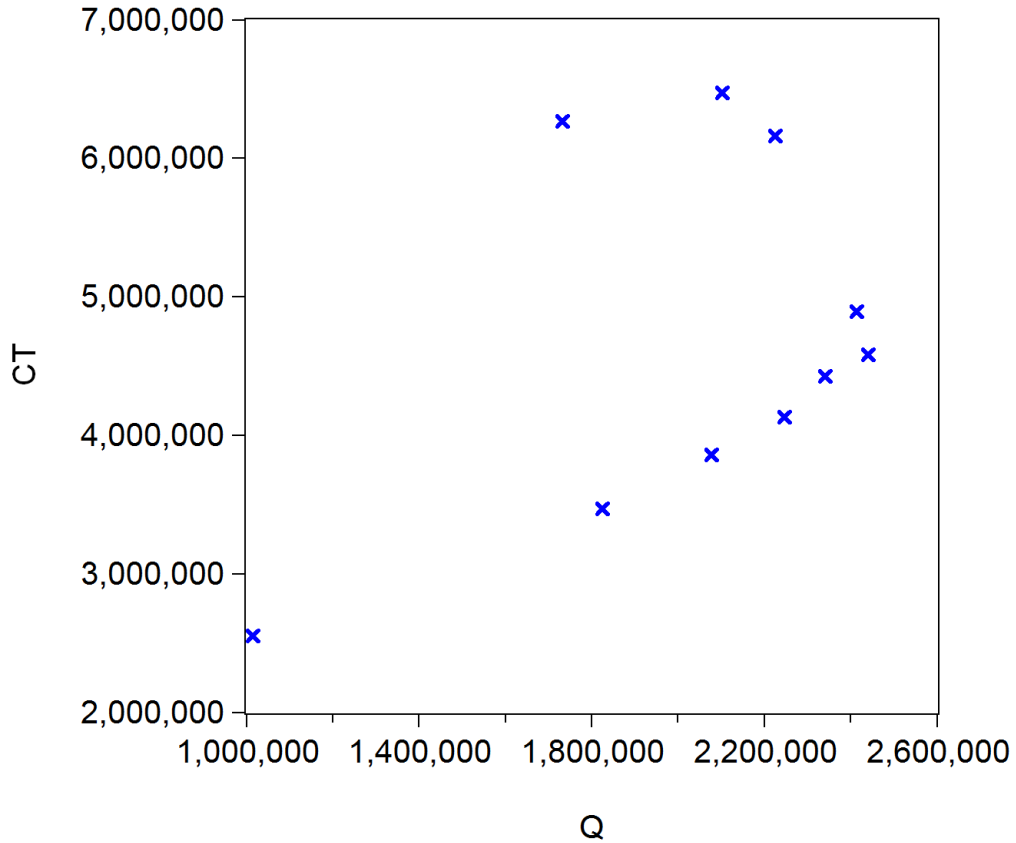
Date: 04/11/14 Time: 23:14 Sample: 2003 2009 Included observations: 7						
Autocorrelation	Partial Correlation	AC	PAC	Q-Stat	Prob	
1	-0.356	-0.356	1.3334	0.248		
2	0.042	-0.098	1.3553	0.508		
3	-0.226	-0.283	2.1590	0.540		
4	-0.021	-0.261	2.1680	0.705		
5	0.077	-0.093	2.3564	0.798		
6	-0.016	-0.131	2.3725	0.882		

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات من مديرية التنظيم والتخطيط

بتفحص دالتي الإرتباط الذاتي (AC:Auto corrélation) و الإرتباط الذاتي الجزئي (PAC:Partial Auto corrélation) يتضح عدم خروج الأعمدة عن مجال الثقة, سواء تعلق الأمر بـ AC أو PAC ، وهذا دليل على أن سلسلة البواقي مستقرة .

ثانيا : التقدير الإحصائي لدالة التكلفة لمؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف للفترة (2003-2012):
 كما سبق من قبل فإن دالة التكلفة الكلية التكميلية من المفروض أن تتزايد بمعدلات متناقصة إلى غاية مدى إنتاجي معين ، ثم تبدأ الدالة بعد ذلك تتزايد بمعدلات متزايدة، ويطلق على النقطة التي يحدث فيها التغير من الحالة الأولى إلى الحالة الثانية بنقطة الانعكاس أو نقطة الانعطاف ، وقد حاولنا إعادة التقدير الإحصائي التكلفة لمؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف للفترة (2003-2012) قصد مقارنة الفترتين السابقتين (2003-2009) و (2003-2012) ، وقد أظهرت عملية التقدير خلال الفترة (2003-2012) الشكل الآتي :

الشكل رقم (V-14) : تقدير دالة التكلفة الكلية في صورتها التكميلية لمؤسسة ECDE خلال الفترة 2012-2003



المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات من مديرية التنظيم والتخطيط

من خلال الشكل السابق نجد أن المنحنى يتزايد في المرحلة الأولى بمعدل متناقص خلال الفترة (2003-2004)، ثم نلاحظ هناك نوع من الثبات في المنحنى خلال الفترة ما بين (2005-2006)، لنلاحظ بعد ذلك في المرحلة الأخيرة ، أي خلال الفترة ما بين (2007-2009)، أن المنحنى

ينتقل للتزايد بمعدل متزايد و النقطة التي يحدث فيها التغير من الحالة الأولى إلى الحالة الثانية تمثل نقطة الإنعطاف، لكن الفترة (2010-2012) نجد أن نقاط الإنتشار لا تتوافق مع ما تفرضه النظرية الإقتصادية (المنحنى لا ينتقل للتزايد بمعدل متزايد) مما يعني وجود خلل في طبيعة العلاقة الموجودة بين النكفة وحجم الإنتاج حسب تحليل علاقة التكلفة بحجم الإنتاج عند الاقتصاديين، كما أن تبعا لما تفرضه النظرية الإقتصادية على سلوك التكلفة مع حجم الإنتاج، التي تحدد نوع العلاقة والشروط التي يجب توفرها وحتى قيمة بعض المعالم، وتبعاً لما هو في الشكل، نجد أن عناصر التكلفة التكميية لمؤسسة ECDE لا تتفق تماماً مع فرضيات النظرية الإقتصادية، لأن تقدير دالة تكلفة تكعيية من الشكل :

$$CT = \alpha_1 q^3 - \alpha_2 q^2 + \alpha_3 q + \alpha_4$$

$$\alpha_1 > 0, \quad \alpha_3 > 0, \quad \alpha_4 \geq 0, \quad , \quad \alpha_2^2 \leq 3 \alpha_1 \alpha_3$$

لكن عند التعرض لنتائج تقدير دالة التكلفة الكلية التكميية خلال الفترة (2003-2012) نجدها تختلف عن الفترة (2003-2009) وهذا يبرز في الجدول الآتي :

جدول رقم (V-26) : نتائج تقدير دالة التكلفة الكلية التكميية لمؤسسة ECDE خلال الفترة 2003-2012

Dependent Variable: CT Method: Least Squares Date: 04/11/14 Time: 22:49 Sample: 2003 2012 Included observations: 10				
Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
Q^3	1.13E-12	8.50E-12	0.133309	0.8983
Q^2	-8.58E-06	4.52E-05	-0.189975	0.8556
Q	20.39965	76.26343	0.267489	0.7980
C	-10471542	40128720	-0.260949	0.8029
R-squared	0.337568	Mean dependent var		4683226.
Adjusted R-squared	0.006352	S.D. dependent var		1291751.
S.E. of regression	1287641.	Akaike info criterion		31.26370
Sum squared resid	9.95E+12	Schwarz criterion		31.38473
Log likelihood	-152.3185	Hannan-Quinn criter.		31.13092
F-statistic	1.019177	Durbin-Watson stat		0.437894
Prob(F-statistic)	0.447617			

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات من مديرية التنظيم والتخطيط

تحليل نموذج الدالة التكميية لمؤسسة ECDE خلال الفترة (2003 - 2012) :

من خلال الجدول السابق نلاحظ ماييلي :

1- عند دراسة المعنوية الجزئية لمعلمات النموذج

كما سبق من قبل عند دراسة المعنوية الجزئية لمعلمات النموذج خلال الفترة (2003-

2009) نحاول دراسة المعنوية الجزئية لمعلمات النموذج خلال الفترة (2003-2012)

بحيث يتم اختبار الفرضيات المتعلقة بمعلمات النموذج كما يلي :

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0 : 0 \text{ Prob} \geq 95\% = 1 - \alpha \\ H_1 : 0 \text{ Prob} \leq 5\% = \alpha \end{array} \right.$$

- بالنسبة ل α_1 نلاحظ من الجدول رقم (6) أن احتمال إحصائية ستودنت « Prop (t) » تساوي 0,8983 وهي أكبر من 0,05 وبالتالي يتم قبول الفرضية الأولى (H_1) أي أن $\alpha = 0$.

- بالنسبة ل α_2 نلاحظ من الجدول رقم (6) أن احتمال إحصائية ستودنت « Prop (t) » تساوي 0,8556 وهي أكبر من 0,05 وبالتالي يتم قبول الفرضية الأولى (H_1) أي أن $\alpha = 0$.

- بالنسبة ل α_3 نلاحظ من الجدول رقم (6) أن احتمال إحصائية ستودنت « Prop (t) » تساوي 0,7980 وهي أكبر من 0,05 وبالتالي يتم قبول الفرضية الأولى (H_1) أي أن $\alpha = 0$.

2- دراسة معامل التحديد المعدل

من المعلوم أنه لو وجد لدينا في نموذج الدالة التكميية متغيرين فقط مثلا CT و q^3 فقط فإنه

يتم استخدام معامل التحديد العادي (R-squared) لكن بوجود أكثر من متغيرين CT إلى

جانب كل من q^3 ، q^2 و q ، لذلك يتم استخدام معامل التحديد المعدل (Adjusted

R-squared) ، ومن خلال الجدول رقم (6) نلاحظ أن قيمة معامل التحديد المعدل

تساوي 0,006253 ، أي أن التكلفة تتغير عن طريق كمية الإنتاج بنسبة 0,6253% و النسبة

المتبقية 99,3747% تعود لعوامل أخرى خارج النموذج .

3- عند دراسة باقي الإختبارات الأخرى (دراسة إحصائية دارين - واتسون" - Darbin - Watson" للأخطاء ، دراسة التوزيع الطبيعي للأخطاء ، إختبار الإرتباط الذاتي من الدرجة K ، إختبار تجانس التباين ل وايت "White" وإستقرارية سلسلة الأخطاء) نجد اختلالات كبيرة من ناحية النظرية الإقتصادية والإحصائية ، مما يعني هناك اختلال في علاقة التكلفة بحجم الإنتاج خلال الفترة (2009-2012) ، وأهم الأسباب في تأثر هذه العلاقة خلال الفترة 2010 حتى 2012 نظرا للأعطال الكثيرة للأفران المستخدمة في الإنتاج ، حيث عرفت تكاليف كبيرة جدا في عملية الصيانة .

المطلب الثالث : أسلوب نقطة التعادل ودوره في ترشيد القرارات في مؤسسة ECDE

كما هو معلوم فإن نقطة التعادل هي نقطة تعادل التكاليف الكلية مع الإيرادات الكلية يعني أن نتيجة مستوى النشاط مساوية للصفر ، وفي هذا الإطار يمكن اعتمادها كأسلوب لترشيد قراراتها خاصة ذات الطابع التخطيطي ضمن أساليب محاسبة التسيير ، من خلال التطرق إلى تحديد وتحليل نقطة التعادل.

و يتم استخدام أساس نقطة التعادل من خلال تساوي إجمالي التكاليف الكلية مع إجمالي الإيرادات الكلية كنقطة إنطلاق لمعرفة نقطة التعادل أي :

$$\text{إجمالي التكاليف الكلية} = \text{إجمالي الإيرادات الكلية} \dots\dots\dots (01).$$

$$\text{إجمالي التكاليف الثابتة} + \text{إجمالي الإيرادات المتغيرة} = \text{عدد الوحدات المنتجة} \times \text{سعر بيع الوحدة} \dots (02)$$

$$\text{ومنه : إجمالي التكاليف الثابتة} + \text{التكلفة المتغيرة للوحدة} \times \text{عدد الوحدات المنتجة} = \text{عدد}$$

$$\text{الوحدات المنتجة} \times \text{سعر بيع الوحدة} .$$

الفرع الأول : دراسة عتبة المردودية المقدرة لسنتي 2012 - 2013

قصد دراسة عتبة المردودية لسنتي 2012 و 2013 ينبغي استخراج إجمالي التكاليف المتغيرة والثابتة ، قصد المساعدة في الرقابة الإستراتيجية على مستوى مؤسسة ECDE ، يمكن توضيح مختلف التكاليف المتغيرة والثابتة لسنتي 2012 و 2013 كما يلي :

جدول رقم (V-27): التكاليف المتغيرة والثابتة المقدرة خلال سنة 2012

وحدة القياس KDZD

النسبة	المجموع	التكاليف الثابتة	التكاليف المتغيرة	البيانات
35,09%	2 146 272	202 100	1 944 172	المشتريات المستهلكة
20,44%	1 250 263	385 658	864 605	الخدمات الخارجية
19,06%	1 165 755	942 484	223 271	مصاريف المستخدمين
3,10%	189 534	23 005	166 530	الضرائب والرسوم
0,03%	1 810	1 810	0	مصاريف أخرى
22,27%	1 362 095	1 362 095	0	الإهلاكات
100%	6 115 729	2 917 151	3 198 578	المجموع
-	100%	48%	52%	النسبة

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات مقدمة من مديرية التنظيم والتخطيط

كما يمكن توضيح مختلف التكاليف المتغيرة والثابتة لسنتي 2013 حسب الجدول الآتي :

جدول رقم (V-28): التكاليف المتغيرة والثابتة المقدرة خلال سنة 2013

وحدة القياس KDZD

النسبة	المجموع	التكاليف الثابتة	التكاليف المتغيرة	البيانات
29,6%	1 843 508	205 890	1 637 618	المشتريات المستهلكة
25,7%	1 597 433	325 360	1 272 073	الخدمات الخارجية
19,9%	1 239 322	1 009 882	229 440	مصاريف المستخدمين
2,9%	183 352	22 549	160 803	الضرائب والرسوم
0,04%	2 250	2 250	0	مصاريف أخرى
21,9%	1 361 535	1 361 535	0	الإهلاكات
100%	6 227 400	2 927 466	3 299 934	المجموع
-	100%	47%	53%	النسبة

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات مقدمة من مديرية التنظيم والتخطيط

من خلال الجدولين السابقين (جدول رقم (V-13) و جدول رقم (V-14)) يمكن استخراج قيمة عتبة المردودية المقدرة لسنتي 2012 و 2013 على مستوى مؤسسة الاسمنت ومشتقاته ECDE حيث تم استخراج بيانات الإنتاج خلال سنة 2012 و 2013 كالتالي :

جدول رقم (V-29): نقطة التعادل المقدرة خلال الفترة 2012-2013

الوحدة : KDZD

2013	2012	البيانات
11 490 927	11 899 975	رقم الأعمال
3 299 934	3 198 578	التكاليف المتغيرة
2 927 466	2 917 151	التكاليف الثابتة
8 190 993	8 701 397	هامش التكاليف المتغيرة
71,28%	73,12%	نسبة هامش التكاليف المتغيرة
4 106 996	3 989 539	عتبة المردودية
130 jours	123 jours	تاريخ العتبة
7 383 931	7 910 436	هامش الأمان
64%	66%	مؤشر الأمان

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات مقدمة من مديرية التنظيم والتخطيط
كما هو معلوم فإن عتبة المردودية تسمى كذلك بنقطة التعادل ، ويمكن تحديد عتبة المردودية
(رقم أعمال نقطة التعادل) كما يلي:

$$\text{عتبة المردودية} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{نسبة هامش التكلفة المتغيرة}}$$

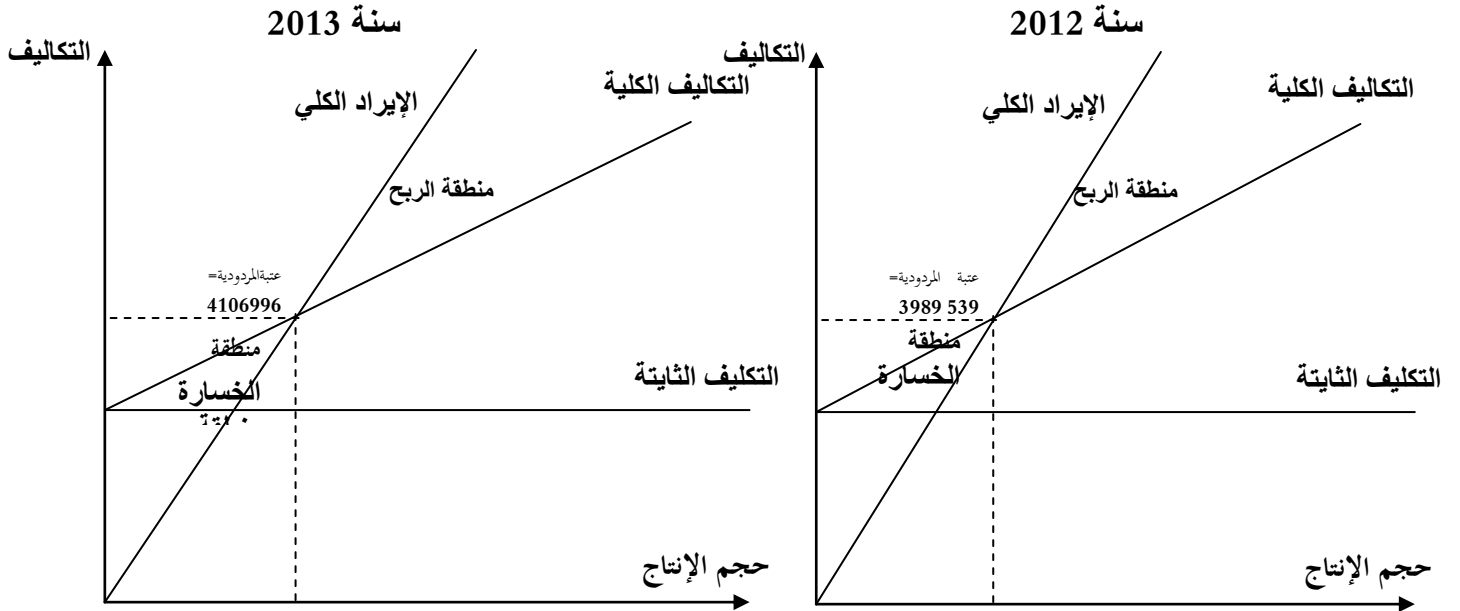
فحسب معطيات مؤسسة ECDE من خلال الجدول رقم (V-29): فإن المبيعات ينبغي أن تصل إلى 3 989 539 خلال سنة 2012 و إلى 4 106 996 خلال سنة 2013 حتى تصل فيها المؤسسة إلى

تغطية تكاليفها وبالتالي النتيجة عندها تكون معدومة ، فعند هذه النقطة المؤسسة لا تحقق لا ربح ولا خسارة، أي عندما يتساوى الإيراد الكلي، بالتكاليف الكلية أي أن الهامش (الربح) يغطي بالكامل التكاليف الثابتة. ومن خلال ذلك نقول أن على القرارات المتعلقة باستخدام التكاليف وكيفية التحكم فيها كانت خلال سنة 2012 أفضل من سنة 2013 مما يتطلب الأمر رقابة أحسن على مختلف التكاليف قصد تدنيها بشكل أفضل ، وهذا ما تسعى إليه محاسبة التسيير في هذا الإطار ، كما نلاحظ من خلال الجدول السابق أن مؤشر الأمان وصلت النسبة المتعلقة به خلال 2012 إلى 66%، في حين كانت أقل خلال سنة 2013 أي بنسبة 64% مما يثبت صحة ضرورة التحكم أكثر في التكاليف مستقبلا .

الفرع الثاني : التمثيل البياني لعتبة المردودية لمؤسسة ECDE خلال الفترة 2012- 2013 :

ومن خلال الجدول السابق يمكن توضيح التمثيل البياني لعتبة المردودية لمؤسسة ECDE خلال الفترة 2012- 2013 كما يلي :

الشكل رقم (V-15) : التمثيل البياني لعتبة المردودية لمؤسسة ECDE خلال الفترة 2012-2013



المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات مقدمة من مديرية التنظيم والتخطيط

من خلال التمثيل البياني السابق نلاحظ أن المبيعات ينبغي أن تصل إلى 3 989 539KDZD خلال سنة 2012 وإلى 4 106 996KDZD حتى تصل فيها المؤسسة إلى تغطية تكاليفها ، وباعتبار محاسبة التسيير تهدف إلى ترشيد استخدام الوحدة الاقتصادية لموارد الإنتاج المتاحة لها، ومن ثم السعي إلى خفض تكلفة الإنتاج أي الاستخدام للوسائل الإدارية التي تهدف إلى المحافظة على مستوى التكلفة المطلوبة لإنجاز نشاط محدد سواء كان هذا النشاط إنتاجي أو خدمي أو تجاري ضمن الحدود المخططة لغرض تحديد ومعالجة أي مسببات للزيادة في التكاليف. و بذلك فإنه في مجال استخدام بيانات التكاليف لترشيد القرارات الإدارية للمؤسسة، خاصة ذات الطابع التخطيطي فإن تحليل العلاقة التكلفة/الحجم/الربح يعد من أهم السبل المعتمدة في ترشيد القرارات كونها تساهم إلى حد بعيد في تحقيق أحد المهام الإدارية الهامة المتمثلة في تحقيق أفضل استغلال للموارد الاقتصادية المتاحة أو المحافظة على أفضل الموارد الاقتصادية النادرة كبعض المواد الخام أو العمالة الماهرة أو التجهيزات الآلية مرتفعة التكاليف قصد استخدام الموارد أفضل استغلال لإنتاج السلع و الخدمات التي تفي باحتياجات الزبائن و بأقل تكلفة ، ومن ضمن الإجراءات الممكن القيام بها للتحكم بالتكاليف الثابتة خاصة تلك المتعلقة بالتكاليف الخاصة بالكهرباء (خلال الفترة المسائية 17:00-21:00) باعتبار هذه الفترة تتضاعف فيها تكلفة الكهرباء إلى حوالي 11 مرة ، مما يعني ضرورة إطفاء الفرن خلال هذه الفترة. و الدليل على ذلك هو قيام المؤسسة على ترشيد استهلاك الكهرباء خلال سنة 2013 ، حيث وصلت إلى 98,60 كيلوواط ساعي لإنتاج الطن الواحد من الإسمنت ، بعدما كانت هذه القيمة سنة 2012 تقدر بـ105,34 كيلوواط ساعي لإنتاج الطن الواحد من الإسمنت ، كما تم خلال هذه الفترة التقليل من تكاليف خاصة بإنتاج الإسمنت كتخفيض حجم الماء الصناعي لإنتاج الطن الواحد من الإسمنت من 0,118 متر مكعب إلى 0,086متر مكعب لإنتاج الطن الواحد من الإسمنت .

خلاصة :

تهدف محاسبة التسيير إلى ترشيد استخدام الوحدة الاقتصادية لموارد الإنتاج المتاحة لها، وهي بذلك تسعى إلى تحقيق أكبر إنتاج ممكن بأقل التضحيات الممكنة بهذه المواد، و في سبيل قياس تكلفة الإنتاج و الرقابة على النشاطات اللازمة لتحقيق هذا الإنتاج، فإن محاسبة التسيير تهدف إلى خفض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على المواصفات الخاصة بالمنتج، حتى تحقق له الجودة المطلوبة لنجاح تسويقه.

و يعتبر ضبط و رقابة تدفق عناصر التكاليف من مواد و أجور و خدمات إلى الوحدة الاقتصادية و ضبط و رقابة استخدام هذه العناصر مهمة أساسية تسعى لها محاسبة التكاليف تحقيقاً لهدف خفض التكلفة . و يعتبر نجاح محاسبة التكاليف في هذه المهمة أمراً جوهرياً لحماية المؤسسة من الخسائر التي قد تتعرض لها بسبب الإستخدام غير الرشيد لهذه الموارد ، الأمر الذي يقود إلى خفض تكلفة الإنتاج من ناحية و الحفاظ على الثروة التي تحوزها المؤسسة و ترشيد القرارات الخاصة بها من ناحية أخرى . ويمكن استعراض أهم النتائج المتوصل إليها في هذا الفصل كما يلي:

- مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف تعتمد في تسييرها على المحاسبة المالية لتسيير مواردها من الناحية المحاسبية و قصد القيام بعملية الرقابة يتم الإعتماد على القوائم المالية خاصة فيما يتعلق بالميزانية وجدول حسابات النتائج ، كما يتم اعتماد بعض النسب المالية وتحليلها من أجل القيام بالمقارنة بينها ثم تحليلها

- تعد عملية تحليل التكاليف من الأدوات المهمة المستخدمة في محاسبة التسيير للمساعدة في الرقابة الإستراتيجية ومنه الوصول إلى تحقيق مستوى أداء أفضل ، خاصة الإنحرافات الخاصة بالتكاليف المباشرة لارتباطها الكبير بحجم الإنتاج .

- محاسبة التسيير تساهم مساهمة كبيرة في عملية تسيير المؤسسة عن طريق توفير المعلومات الملائمة التي تفيد في ترشيد القرارات الإدارية، و من ثم تخطيط أرباح المشروع بما يحقق أفضل استخدام ممكن للموارد المتاحة . و يمكن استخدام بيانات التكاليف في ترشيد القرارات من خلال توفر بيانات ترتبط ببعض التكاليف ، من خلال دراسة دوال التكاليف ، خاصة دالة التكلفة التكميية لذلك تم التقدير الإحصائي لدالة التكلفة الكلية التكميية لمؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف قصد المساعدة في ترشيد بعض القرارات الإدارية التي تعتمد على بيانات تخص التكاليف التي توفرها محاسبة التسيير.

- محاسبة التسيير في الحقيقة لا تهتم بتجميع و تحليل البيانات التكاليفية فحسب، و إنما تركز كذلك على تجميع و تحليل بيانات أخرى عن الموارد المتوفرة و مدى استغلالها، و في هذا الإطار يمكن اعتماد نقطة التعادل كأسلوب هام لترشيد القرارات في مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف.

خاتمة :

من خلال عرض إشكالية كيفية الإعتماد على أساليب محاسبة التسيير للقيام برقابة استراتيجية و كذا الدور الذي تلعبه محاسبة التسيير في المساعدة على ترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية ، وجدنا أنها موضوع على غاية من الأهمية باعتبار أن تحقيق الرقابة الإستراتيجية يساعد على تقييم الجوانب ذات الصلة بإستراتيجية المؤسسة و تحديد مدى نجاح الخيار الاستراتيجي المطبق في تحقيق غايات و أهدافها و بذلك فإن الرقابة الإستراتيجية هي وسيلة هامة لتكليف المؤسسة مع بيئتها الداخلية و الخارجية ، و في هذا الإطار

هناك العديد من المحاولات التي بذلت لتطوير محاسبة التسيير بهدف تحسين نوعية المعلومات التي توفرها من أجل دعم الرقابة الإستراتيجية على مستوى المؤسسة الاقتصادية مع ضرورة توفير تلك المعلومات على أساس دوري يضمن الاستفادة منها لتدعيم استراتيجيات المؤسسة في تحقيق أهدافها.

كذلك باعتبار القرار يمثل جوهر العملية الإدارية على مستوى المؤسسة و كون محاسبة التسيير تسعى إلى توفير البيانات و المعلومات للمستخدمين الداخليين للمؤسسة، من خلال إعداد تقارير عن التكاليف أو اعتماد أدوات أخرى قصد توصيل هذه المعلومات لمختلف المستويات الإدارية لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم و ترشيدها ، خاصة و أن المؤسسة الاقتصادية الجزائرية أصبحت تعيش في بيئة تنافسية جديدة لا تختلف عن البيئة العالمية ، مما أصبح ضروري عليها اليوم استخدام أساليب تسمح لها بمواجهة هذا الواقع ، و باعتبار المؤسسات الاقتصادية الجزائرية كغيرها من المؤسسات في الكثير من الدول النامية لا زالت تفتقر لعامل التكنولوجيا ، قلة المهارة والإبداع ، مما يفرض عليها ضرورة استغلال أحسن لمواردها لمحاولة تغطية النقص الموجود بها وكذلك المشاكل والتحديات التي تقف أمامها ، و من بين ما أصبحت تسعى إليه في مجال ترشيد القرار هو كيفية الوصول لتقديم معلومات تفيد مسيرتها لاتخاذ قراراتهم و ترشيدها.

ومن بين أهم فروع المحاسبة الذي يختص بتوفير المعلومات للمستخدمين الداخليين في المؤسسة قصد مساعدتهم على اتخاذ قراراتهم وترشيدها سواء كانت هذه القرارات تتعلق بالرقابة أو تقييم الأداء يمكن التطرق لمحاسبة التسيير باعتبارها نظام فرعي للمعلومات المحاسبية يختص بتحديد ، قياس ، تسجيل و إعداد التقارير عن التكاليف و توصيلها للمستويات الإدارية المختلفة للمؤسسة الاقتصادية

لمساعدتها في القيام بوظائفها الأساسية ، خاصة و أن محاسبة التسيير لم يعد هدفها هو مجرد تحديد تكاليف المنتج لأغراض إعداد التقارير المالية، و إنما أصبحت تهدف إلى توفير المعلومات المفيدة لترشيد القرارات، انطلاقا من القيام بتفسير النتائج ، إعداد التقارير للإدارة و توفير التحليل الذي يساعد في ترشيد القرارات في مختلف إدارات المؤسسة.

من خلال فصول البحث ، تمكنا من الوصول إلى بعض النتائج التي تؤكد أو تنفي ما اقترعناه من فرضيات في بداية هذه الدراسة ، وتحصلنا على بعض النتائج الأخرى المرتبطة بموضوعنا ، وعلى أساس كل ذلك قدمنا بعض الإقتراحات التي نراها مهمة ، لنأتي في الأخير بتقديم آفاق الدراسة التي نقدم من خلالها بعض المواضيع التي لها علاقة بدراستنا والمرتبطة بها في بعض الجوانب والتي يمكن أن نتخذ كبحوث في المستقبل.

● إختبار الفرضيات

بالنسبة لنتائج إختبار فرضيات البحث يمكن تلخيصها من خلال النقاط التالية :

- تعنى محاسبة التسيير بتجميع وتبويب وتلخيص وإعداد التقارير عن المعلومات المساعدة للمسيرين على أداء مهامهم خاصة تلك المتعلقة بعملية الرقابة و اتخاذ القرارات . وتوجد العديد من المحاولات التي بذلت لتطوير محاسبة التسيير و تحسين نوعية المعلومات التي توفرها من أجل دعم الرقابة الإستراتيجية على مستوى المؤسسة الاقتصادية مع ضرورة توفير تلك المعلومات على أساس دوري يضمن الاستفادة منها لتدعيم استراتيجيات المؤسسة في تحقيق أهدافها ، كما تهدف محاسبة التسيير إلى توفير البيانات و المعلومات للمستخدمين الداخليين للمؤسسة، من خلال إعداد تقارير عن التكاليف أو اعتماد أساليب أخرى قصد توصيل هذه المعلومات لمختلف المستويات الإدارية لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم و ترشيدها. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

- تمثل الرقابة الإستراتيجية تحديد مدى قدرة المؤسسة على تحديد أهدافها وغاياتها بصورة صحيحة ومن الممكن تحقيقها وفقا لما تم التخطيط لها، وتتمثل أهمية وجودها في إعادة تكييف إستراتيجية المؤسسة لتحسين قدراتها في تحقيق أهدافها، أي أن الرقابة الإستراتيجية تمثل نظاما مصمما لخدمة المسيرين الاستراتيجيين و مساعدتهم على تقييم الجوانب ذات الصلة بإستراتيجية المؤسسة، و تحديد مدى نجاح خيارهم الاستراتيجي المطبق في تحقيق غايات و أهداف المؤسسة، كما تمثل عملية تظهر

للإدارة نتائج الأداء لتحديد، تقييم و تعديل الأحداث و العوامل ذات الأهمية بالنسبة للمؤسسة وهو ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.

- هناك علاقة واضحة موجودة بين محاسبة التسيير واستراتيجية المؤسسة الاقتصادية ، خاصة فيما يتعلق بالجانب الرقابي كون أن الرقابة الإستراتيجية تعني عملية المقارنة بين الإستراتيجية المخططة و نتائج الإستراتيجية المطبقة فعلا، وهذا ما يتطلب ضرورة إدراك المسيرين الاستراتيجيين لما يتعين للرقابة أن تكون عليه، معرفة الأهداف و تحديدها، وضع المعايير الواجب الاعتماد عليها للوصول إلى هذه الأهداف، متابعة الانجاز الفعلي و مقارنته مع ما هو مخطط له، و تحديد الانحرافات، و وضع التقارير و دراستها و تحليلها و وضع الاقتراحات الخاصة بما يخدم إستراتيجية المؤسسة بصفة عامة و رقابتها الإستراتيجية بصفة خاصة .

و يمكن اعتماد محاسبة التسيير كأداة للرقابة الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية من خلال البحث في الجوانب المستقبلية لسلوك التكلفة للمؤسسة الاقتصادية وإجراء تنبؤات في هذا الصدد ، أما فيما يخص عملية ترشيد القرارات فإن محاسبة التسيير تساهم في ترشيد القرارات الإدارية من خلال ما توفره من بيانات تحليلية حول كل ما يتعلق بتكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، باعتبار محاسبة التسيير نظام للمعلومات يمد الإدارة بمختلف المعلومات المتعلقة بالتكاليف ومساعدتها على اتخاذ القرارات التخطيطية حول طرق توفير موارد المؤسسة، كيفية استخدامها بطرق رشيدة وقرارات تنفيذية تخص الإجراءات المطلوبة بهدف تحقيق هذه القرارات التخطيطية، ثم كذلك قرارات رقابية والمتعلقة بالانحرافات التي يتم كشفها، لمعالجتها واتخاذ الإجراءات المتعلقة بتصحيحها إلى جانب التصرف بشأن المتسببين في شأن هذه الانحرافات. وهو ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

- من خلال الدراسة الميدانية التي أجريناها ، توصلنا إلى أنه ليس هناك وعي كافي على مستوى مؤسسة ECDE بأهمية محاسبة التسيير ، خاصة فيما يتعلق بجانب الرقابة الإستراتيجية و ترشيد القرار باعتبارها تعتمد فقط على بعض الطرق المستخدمة في حساب التكاليف أو الإعتماد بشكل أكبر على المحاسبة المالية في تسيير عملياتها وتسجيلاتها المحاسبية ، كما أن تطبيق محاسبة التسيير غير موجود بشكل واضح و فعلي على مستوى مؤسسة ECDE بل تعتمد بشكل كبير كما أوضحنا على المحاسبة المالية فيما يخص عملية الرقابة أو عملية ترشيد القرارات . وهو ما يؤكد صحة الفرضية الرابعة.

• نتائج الدراسة

لهذه الدراسة نتائج تم التوصل إليها من خلال دراسة العلاقة بين محاسبة التسيير والرقابة الإستراتيجية من جهة و دراسة العلاقة بين محاسبة التسيير وعملية ترشيد القرارات من جهة أخرى ، هذه النتائج منها ماهي نتائج عامة حول الدراسة ككل ، ومنها ماهي نتائج أخرى ذكرت كنتائج للفصول لكننا سندكرها لأهميتها لذلك إرتأينا تقسيمها إلى نتائج نظرية ونتائج تطبيقية.

➤ النتائج النظرية:

- بداية كانت الأهداف التقليدية لمحاسبة التسيير تتمثل في كيفية حساب التكلفة التاريخية لوحدة الإنتاج لأغراض التسعير وقياس الربح، ثم تطورت هذه الأهداف واتسعت لتشمل قياس التكلفة للعديد من الأغراض أهمها توفير المعلومات الملائمة والمفيدة للمسيرين لمساعدتهم على القيام بوظائفهم من تخطيط ، رقابة واتخاذ القرارات.

- لغرض تتبع التكاليف وتحليلها ظهرت أداة تحليلية تحكمها مبادئ وأصول علمية تتمثل في محاسبة التسيير ، هذا الفرع المحاسبي الذي مكن من وضع عدة تصنيفات للتكلفة ، حيث يتوقف التصنيف على غرض التكلفة المراد تحديد التكلفة له ، لأنه من الضروري تبويب التكاليف وتصنيفها بطريقة تلائم الغرض الذي تستخدم فيه وبحيث يمكن للمسيرين استخلاص منها مؤشرات وقياسات معينة للأداء في الأنشطة المختلفة المتعلقة بالمؤسسة .

- نظام المعلومات المحاسبي هو نظام يتكون من مجموعة من الإجراءات توفر عند تنفيذها معلومات تدعم عملية اتخاذ القرارات عند كافة مستويات الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ويكمن الهدف الأساسي من المعلومات التي يقوم بتوفيرها نظام المعلومات المحاسبي في مساعدة المسيرين على تحقيق أهدافهم، وتمثل معلومات محاسبة التسيير أحد الاعتبارات الأساسية التي تؤثر في جميع الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتكتسب هذه المعلومات أهميتها من تأثيرها المباشر وغير المباشر على القرارات المختلفة في المؤسسة .

- إن استخدام نظام معلومات يتعلق بمحاسبة التسيير يرتبط بمجموعة من القيود والتي تتمثل أساسا في طبيعة المؤسسة، التكنولوجيا والهيكل التنظيمي للمؤسسة وذلك حسب الإستراتيجية المتبعة في المؤسسة إلى جانب أهدافها، وبمراعاة هذه القيود يتمكن المسير من اختيار نظام معلومات محاسبة التسيير الملائم لبيئة المؤسسة ، و يحتل موقع نظام معلومات محاسبة التسيير في إطار أنظمة المعلومات

مكانا بالغ الأهمية كون معلوماته تتضمن معلومات مستقبلية تنبؤية، وبالتالي فمعلوماته تتماشى والمواقع الزمنية للقرارات ذات الآثار المستقبلية.

- قصد تلبية الاحتياجات الإدارية من حيث تقديم التقارير المفصلة عن استغلال عناصر الإنتاج وكيفية استخدامها في المؤسسة جاء هنا دور محاسبة التسيير لتحقيق هذا الغرض، كونها تشمل مجموعة من الطرق لحساب التكاليف والرقابة عليها منها طرق تقليدية كطريقة التكاليف الكلية، طرق التكاليف الجزئية وطريقة التكاليف المعيارية، ومنها الطرق الحديثة التي جاءت نتيجة التطور الكبير الذي عرفته عمليات الإنتاج، أنظمة الإنتاج و تقنياته، مما صعب توفير أدوات الرقابة على التكاليف تقليديا، وهذا ما استدعى استخدام أنظمة حديثة لحساب وتحليل والرقابة على التكاليف كطريقة التكاليف على أساس النشاط وطريقة التكلفة المستهدفة.

- الرقابة الإستراتيجية تساعد على تقييم الجوانب ذات الصلة بإستراتيجية المؤسسة و تحديد مدى نجاح الخيار الاستراتيجي المطبق في تحقيق غايات و أهداف المؤسسة، و بذلك فإن الرقابة الإستراتيجية هي وسيلة هامة لتكليف المؤسسة مع بيئتها الداخلية و الخارجية.

- توجد العديد من المحاولات التي بذلت لتطوير محاسبة التسيير و تحسين نوعية المعلومات التي توفرها من أجل دعم الرقابة الإستراتيجية على مستوى المؤسسة الاقتصادية مع ضرورة توفير تلك المعلومات على أساس دوري يضمن الاستفادة منها لتدعيم استراتيجيات المؤسسة في تحقيق أهدافها.

- إن النظرة الجديدة لمحاسبة التسيير في ضوء التحدي و التطور المستمر في مجال تنافسية المؤسسات الاقتصادية جعل محاسب التسيير يستخدم العديد من الأساليب لغرض قياس و بيان استراتيجيات المؤسسة و الرقابة على كافة الأنشطة و الوظائف المتعلقة بها، بحيث أصبحت محاسبة التسيير تعتبر كنظام فعال للرقابة الإستراتيجية على مستوى المؤسسة و من أهم أساليب محاسبة التسيير المستخدمة في الرقابة الإستراتيجية للمؤسسة يمكن التطرق إلى طريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC)، طريقة التكلفة المستهدفة، طريقة التكلفة الإستراتيجية، كما توجد أساليب أخرى لمحاسبة التسيير للقيام بالرقابة الإستراتيجية على مستوى المؤسسة، بحيث تسمح بتقديم معلومات تعتمد على محاسبة التسيير في المجال الرقابي إنطلاقا من تحليل الإنحرافات و تقييم الأداءات تمثل خاصة في أسلوب الموازنات التقديرية و محاسبة المسؤولية.

- هناك علاقة بين أساليب و تقنيات محاسبة التسيير و ما تتطلبه الرقابة الإستراتيجية على مستوى المؤسسة أيضا من معلومات وكلها ترتبط بإستراتيجية المؤسسة إنطلاقا من توفير محاسبة التسيير

لمعلومات عن أنشطة خلق القيمة بالمؤسسة و تحديد المسببات الهيكلية و التنفيذية من أجل تفعيل الرقابة الإستراتيجية، و من المساهمات التي ساعدت في تمكين محاسبة التسيير من توفير معلومات قصد القيام بالرقابة الإستراتيجية والتي جاءت من قبل اليابانيين حاولنا التطرق تحديدا إلى تقنية التكلفة المستهدفة.

- ترشيد القرار يعني اختيار أفضل البدائل التي تحقق أهداف المؤسسة التي اتخذ القرار من أجلها في ضوء نظرة شاملة للمؤسسة و محيطها، فالاعتماد على أساليب علمية و منطقية تسمح باستغلال نفس الموارد المتاحة أفضل استغلال، و من بين هذه الأساليب يمكن ذكر أساليب تدخل ضمن إطار محاسبة التسيير.

- تهتم محاسبة التسيير بجمع المعلومات حول التكاليف الفعلية في المؤسسة قصد الوصول إلى معايير مقبولة تساهم في ترشيد القرارات الإدارية للمؤسسة سواء كانت تتعلق بقرارات التسعير، قرارات التصنيع أو الشراء.

- يمكن أن يوفر نظام محاسبة التسيير معلومات تفيد مختلف المستويات الإدارية للمؤسسة لترشيد قراراتهم، و ذلك من خلال إنتاج المعلومات التي عادة ما تقدم في شكل تقارير.

➤ النتائج التطبيقية

- مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف تعتمد في تسييرها على المحاسبة المالية لتسيير مواردها من الناحية المحاسبية و قصد القيام بعملية الرقابة يتم الإعتماد على القوائم المالية خاصة فيما يتعلق بالميزانية وجدول حسابات النتائج ، كما يتم اعتماد بعض النسب المالية من أجل القيام بالمقارنة بينها ثم تحليلها ، و من بين أهم هذه النسب ، نذكر ما يتعلق بالرقابة على عناصر الميزانية ، و تتضمن ما يلي : الرقابة على سعر التكلفة الوحدوي ، الرقابة على فرق الإقتناء ، الرقابة على معدل دوران الأصول ، الرقابة على معدل العائد بالنسبة لإجمالي الأصول ، كما يوجد بعض النسب المتعلقة بالرقابة على عناصر جدول حسابات النتائج ، و التي نذكر أهمها فيما يلي : الرقابة على تطور رقم الأعمال ، القيمة المضافة للاستغلال و تكاليف المستخدمين.... إلخ .

- باعتبار أسلوب التكاليف المعيارية يعد من أهم أساليب محاسبة التسيير للقيام بالرقابة الإستراتيجية ، وبعد تطبيقه على مستوى مؤسسة ECDE والقيام بعملية تحليل التكاليف للمساعدة في تفعيلها(الرقابة الإستراتيجية في المؤسسة) ومنه الوصول إلى تحقيق مستوى أداء أفضل ، خاصة الإنحرافات الخاصة

بالتكاليف المباشرة لارتباطها الكبير بحجم الإنتاج ، لذلك إرتأينا في تحليل الانحرافات التركيز على تكاليف المواد المباشرة والعمل المباشر. وعلى مستوى مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف تتمثل تكلفة المواد الأولية المباشرة في مختلف التكاليف التي تخص الاستهلاكات من المواد الأساسية اللازمة لهذه الصناعة التي تتمثل في مادة الكلس بنسبة 80% ، مادة الصلصال (الطينة) وتركيبته الكيميائية (الحديد،ماغنسيوم، أكسيد الكالسيوم) بالإضافة إلى مواد أخرى ثانوية كالرمل والجبس .

و بعد احتساب الانحراف الإجمالي للمواد المباشرة بالمعادلة الآتية :

الانحراف الإجمالي للمواد = التكلفة الفعلية للمواد – التكلفة المعيارية للمواد

فخلال 2013 كان الانحراف الإجمالي للمواد يقدر بـ856066000 دج ، لذلك هذا الانحراف ليس في صالح المؤسسة و يؤكد وجود اختلالات على مستوى كيفية استغلال المواد المباشرة في المؤسسة ، وأهم الأسباب في ارتفاع الانحراف الإجمالي للمواد هو استخدام هذه المواد بطريقة مكلفة عما يجب أن تكون عليه وعدم اتخاذ أي إجراءات فعلية لتقليل التكاليف أو استغلالها بشكل أفضل و أسرع في ظل كون المؤسسة هي التي تقوم بعملية استخراج هذه المواد واستغلالها وتكون المسؤولة في هذه الحالة ترتبط بإدارات المشتريات والإنتاج للتدخل في هذا الصدد .

كما لاحظنا أن المؤسسة لم تصل لحجم الإنتاج المتوقع إنتاجه و المقدر بـ2.200.000 طن ،خلال 2013 وعند تحليل الانحراف الخاصة بالكمية المعيارية والفعلية للمواد الأولية المباشرة يتبين لنا وجود إنحراف يقدر بـ 125.184طن من مادة الكلس و وجود إنحراف يقدر بـ -465630طن من المواد الأخرى(صلصال،رمل،جبس) مما يعني أن الانحراف الإجمالي للمواد مفسر بالتكاليف أكثر من الكميات ، لكن ينبغي الإشارة إلى أن الانحراف الخاص بالكميات يمكن مراقبته وإعادة النظر في نسب المكونات الخاصة بالمواد التي تدخل في تركيبة منتج الإسمنت ، لذلك ينبغي إعطاء الأهمية اللازمة لهذا الجانب أيضا.

- تعتبر التقارير جزءا هاما في عملية الرقابة الإستراتيجية ، حيث تسمح بمقارنة النتائج الفعلية بالمعايير و بالتالي يمكن تقييم الأداء الفعلي بالمعايير و تقصي أسباب الانحرافات والقيام بالإجراءات التصحيحية إذا تطلب الأمر ، وأهم الانحرافات التي يمكن تحليلها في هذا الإطار إنحرافات المواد المباشرة والعمل المباشر .

- يمكن التطرق إلى أهم التكاليف التي تشكل التكلفة الكلية لمؤسسة الإسمنت ومشتقاته سواء تعلقت بالمواد الأولية أوالعمالة أو غيرها، حتى يمكن تحليلها ، والتوصل إلى طرق للرقابة عليها ومحاولة التحكم

فيها لتدنيتهما بما يجعل المؤسسة في وضع أفضل في ظل اعتماد أسلوب هام للقيام بالرقابة الإستراتيجية وترشيد القرارات ألا وهو أسلوب محاسبة التسيير.

- تعد عملية تحليل التكاليف من الأدوات المهمة المستخدمة في محاسبة التسيير للمساعدة في ترشيد القرارات ومنه الوصول إلى تحقيق مستوى أداء أفضل ، وباعتبار التكاليف المباشرة تشكل الجزء الأكبر من التكاليف الكلية ، ينبغي على المؤسسة أن تعمل على تدنيتهما من خلال فرض عليها رقابة أكبر ومحاولة التحكم فيها ، خاصة وأنها عرفت إرتفاعا كبيرا في سنة 2009 حيث وصلت نسبتها إلى 74,01%، وأهم أسباب هذه الزيادة هو ارتفاع تكلفة المواد الأولية خاصة مادة الكلس ، أما التكاليف غير المباشرة فلاحظنا أن لها نسبة منخفضة بالنسبة للتكاليف الكلية، وهذه التكاليف ذات طبيعة عامة وتستفيد منها وحدات الإنتاج المتعلقة بالمنتج بصورة غير مباشرة، فهي لا تصرف من أجل وحدة إنتاج معينة وإنما تعتبر تكاليف مشتركة لا تخص منتج معين و من أمثلة هذه التكاليف: الوقود، الزيوت، وكل ما يلزم لتشغيل الآلات التي تساهم في تحويل المواد الخام والمواد الأولية إلى منتج تام ، ورغم انخفاض نسبتها مقارنة بالتكاليف الكلية ، فينبغي على المؤسسة محاولة الرقابة والتحكم فيها بصورة أفضل مستقبلا.

- كما هو معلوم فإن نقطة التعادل هي نقطة تعادل التكاليف الكلية مع الإيرادات الكلية يعني أن نتيجة مستوى النشاط مساوية للصفر ، وفي هذا الإطار يمكن اعتمادها كأسلوب لترشيد قراراتها خاصة ذات الطابع التخطيطي ضمن أساليب محاسبة التسيير ، من خلال التطرق إلى تحديد وتحليل نقطة التعادل: فحسب معطيات مؤسسة ECDE فإن المبيعات ينبغي أن تصل إلى 3 989 539KDZD خلال سنة 2012 وإلى 4 106 996KDZD خلال سنة 2013 حتى تصل فيها المؤسسة إلى تغطية تكاليفها وبالتالي النتيجة عندها تكون معدومة ، فعند هذه النقطة المؤسسة لا تحقق لا ربح ولا خسارة، أي عندما يتساوى الإيراد الكلي، بالتكاليف الكلية أي أن الهامش (الربح) يغطي بالكامل التكاليف الثابتة. ومن خلال ذلك نقول أن القرارات المتعلقة باستخدام التكاليف وكيفية التحكم فيها كانت خلال سنة 2012 أفضل من سنة 2013 مما يتطلب الأمر رقابة أحسن على مختلف التكاليف قصد تدنيتهما بشكل أفضل ، وهذا ما تسعى إليه محاسبة التسيير في هذا الإطار.

- مما توصلنا إليه كنتيجة لواقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أنها مازالت تجهل فائدة نظام محاسبة التسيير كأداة تسمح بالرقابة الإستراتيجية و ترشيد القرار.

• الإقتراحات

- في ضوء النتائج السابقة التي تم التوصل إليها يوصي الباحث بضرورة تبني بعض التوصيات على مستوى المؤسسة الإقتصادية الجزائرية عامة ومؤسسة ECDE خاصة، والتي تتمثل فيما يلي:
- ينبغي على مؤسسة ECDE أن تقوم بإسناد مهام جديدة لمصلحة المحاسبة قصد متابعة أكبر لتطور التكاليف ومن ثم تحديدها بدقة وتحقيق ربحية أفضل .
 - يحتل موقع نظام معلومات محاسبة التسيير في إطار أنظمة المعلومات مكانا بالغ الأهمية كون معلوماته تتضمن معلومات مستقبلية تنبؤية، وبالتالي فمعلوماته تتماشى والمواقع الزمنية للقرارات ذات الآثار المستقبلية ، لذلك فإن مسؤولية الإغفال عن وجود نظام محاسبة التسيير على مستوى هياكل المؤسسة لا ترجع فقط لهذه الأخيرة، وإنما أيضا للمختصين في هذا الميدان الذين لم يبذلوا أي جهد لإظهار الفائدة من اكتسابه، حتى أن مكاتب المحاسبة والخبرة المحاسبية الموجودة ، لا تهتم إلا بجانب المحاسبة المالية(القانونية)، ولا تساهم على الإطلاق في مساعدة المؤسسات لشرح مضمون وفائدة آليات التسيير، خاصة منها آلية محاسبة التسيير ، و هذا ما يفرض فعلا ضرورة وجود نظام لمحاسبة التسيير على مستوى المؤسسة الإقتصادية الجزائرية .
 - يعد موضوع التكلفة من المواضيع الهامة بالنسبة لمختلف المؤسسات الإقتصادية ، لذلك ينبغي فهمها فهما عميقا ودراسة مختلف جوانبها خصوصا وأنها تختلف في مضمونها بين فترة زمنية وأخرى ، و قصد الوقوف على حسن سير استخدام التكاليف المرتبطة بمختلف نشاطات المؤسسة وفقا للبرامج والأهداف المسطرة ، وتصميم الإجراءات المرتبطة بكل عنصر من عناصر التكاليف وفقا لتلك البرامج والأهداف أصبح من الضروري على المؤسسة الإقتصادية الجزائرية أن تعرف مدى الدور الذي أصبحت تلعبه محاسبة التسيير في المجال الرقابي لكل هذه العناصر سواء على مستوى آني أو استراتيجي من خلال استخدام أدوات خاصة بها أو أساليب مساعدة لها قصد تقديم معلومات مهمة للقيام بمختلف الوظائف الإدارية ، خاصة عندما يتعلق الأمر بالرقابة ، اتخاذ القرار و ترشيده .
 - ضرورة تبني عملية تدنية التكاليف ومحاولة إشراك مختلف العاملين بالمؤسسة ،وتحسيسهم بضرورة ذلك لتخفيض أسعار المنتجات قصد رفع الحصة السوقية بصورة أوسع.
 - بالرغم من أن بعض المؤسسات الوطنية، خاصة منها العمومية، لها إمكانيات مادية ومالية معتبرة، إلا أن استغلالها لمواردها غير كاف بالصورة التي يجب أن تكون فعلا، لذلك من الأجدر أن يعاد النظر في طريقة استغلال هذه الموارد حتى تكون ذات مردودية أكبر.

- لقد أصبح من الضروري على المؤسسة أن تعمل على تنمية علاقتها بالبيئة التي تعمل فيها من خلال تحديد بشكل واضح لغاياتها و أهدافها و استراتيجياتها، مع ضرورة التحكم في مختلف التكاليف المرتبطة بأنشطتها و عملياتها التي تمارسها في إطار تسيير استراتيجي لمختلف المهام المسندة لمختلف المستخدمين خاصة المسيرين منهم .
- تشجيع إنشاء مكاتب دراسات متخصصة في محاسبة التسيير وتقنينها بالشكل الذي تؤسس به مكاتب المحاسبة والمدارس المختصة في تعليم التسيير والإدارة .

● آفاق الدراسة

- تناولنا في دراستنا نقاط عديدة ذات أهمية كبيرة ، قد تكون مواضيع لبحوث مستقبلية منها :
- دور محاسبة التسيير في تقليص تكلفة الوحدة المنتجة في المؤسسة الإقتصادية.
 - إستراتيجية تدنية التكاليف ودورها في رفع أداء المؤسسة الإقتصادية.
 - دور محاسبة التسيير في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية.
 - أهمية نظام محاسبة التسيير في تفعيل المعلومة التكاليفية في المؤسسة الإقتصادية .

أولا. باللغة العربية:

I. كتب:

- ◆ أحمد حلمي جمعة وآخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن ، 1999.
- ◆ أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2003.
- ◆ أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2004.
- ◆ أحمد توفيق، صنع القرار في إدارة الأزمة، ط1، دار الكتاب للنشر و التوزيع، الأردن ، 2007 .
- ◆ أنور عبد الخالق محمد صديق، الإدارة المالية و اتخاذ القرارات بمنشآت الأعمال، مكتبة عين شمس، القاهرة، بدون تاريخ.
- ◆ السيد عبد المقصود ديبان وآخرون، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005 .
- ◆ إسماعيل محمد السيد، الإدارة الإستراتيجية، مفاهيم و حالات تطبيقية، مكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 1993.
- ◆ أحمد عطا الله القطامين، التخطيط الاستراتيجي و الإدارة الإستراتيجية، دار مجدلاوي للنشر، بدون تاريخ .
- ◆ السعد مسلم علاوي شبلي، الغالي طاهر محسن منصور، السياسات الإدارية، المفهوم الصياغة و الحالات الدراسية— دار الكتب للطباعة و النشر، البصرة، العراق، 1992.
- ◆ الخفاجي نعمة عباس، الإدارة الإستراتيجية، المدخل - المفاهيم - العمليات، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2004.
- ◆ الأخرس عاطف وآخرون ، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار البركة للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2001.
- ◆ الأميرة ابراهيم عثمان، أحمد محمد كامل سالم، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط، الرقابة و اتخاذ القرارات، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2006.
- ◆ أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006 .
- ◆ ثناء علي قباني، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2003.
- ◆ ثابت عبد الرحمن، جمال الدين محمد المرسي، الإدارة الإستراتيجية، الدار الجامعية، القاهرة، 2003.
- ◆ جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مدخل لمحاسبة المسؤولية و تقييم الأداء، مكتبة دار الثقافة، عمان، 2002.
- ◆ جمال الدين لعويسات، إدارة الأعمال، مدخل وظيفي، دار هومه، بوزريعة، الجزائر، 2005.
- ◆ جواد شوقي ناجي، الإدارة الإستراتيجية، دار و مكتبة الحامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2000.
- ◆ حمد عطية مطر، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، الطبعة الأولى، دار حنين للنشر والتوزيع ، الأردن، 1996.
- ◆ حسين بلعجوز، مدخل لنظرية القرار، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
- ◆ حسين حرير، مبادئ الإدارة الحديثة، الطبعة الثانية، دار الحامد، الأردن، 2009.

- ◆ حسين حريم ، سلوك الأفراد و الجماعات في منظمات الأعمال، طبعة أولى ، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2004 .
- ◆ حسين علي، الساعد رشاد، نظرية القرارات الإدارية، مدخل نظري و كمي، طبعة أولى، دار زهران للنشر و الطباعة عمان الأردن، 2001 .
- ◆ حمود هليل الشمري، تطبيقات نظم المعلومات المحسوبة في دعم عملية صنع القرار في الشركة السعودية للكهرباء، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة اليرموك، 2006.
- ◆ حسين أحمد حسين علي، نظم المعلومات المحاسبية، ط 1، مكتبة الإشعاع، الإسكندرية، 1997.
- ◆ حنان رضوان حلوة، النموذج المحاسبي المعاصر، دار المناهج، عمان، الأردن ، 2003.
- ◆ حسام عبد الله أبو خضرة، حسين سمير عشيش، نظم المعلومات المحاسبية، مكتب المجتمع العربي، الأردن، 2008 .
- ◆ خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2005 .
- ◆ رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ، 2001.
- ◆ رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن ، 1998 .
- ◆ زكريا مالك الدوري، الإدارة الإستراتيجية، مفاهيم و عمليات، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2005.
- ◆ زامل أحمد محمد، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات الحاسب الآلي، الجزء الأول، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2000.
- ◆ سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار الأفاق، الجزائر، 1991.
- ◆ سعد غالب ياسين، الإدارة الدولية، مدخل استراتيجي، دار اليازوري، عمان، 1998.
- ◆ سعد ياسين غالب، تحليل و تصميم نظم المعلومات الإدارية، ط 1، دار المناهج، عمان، الأردن، 2000.
- ◆ صالح عبد الرزاق ، عطا الله وارد خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن ، 1999.
- ◆ صالح عبد الرضا رشيد، إحسان دهش جلاب، الإدارة الإستراتيجية، مدخل تكاملي، دار المناهج للنشر و التوزيع عمان، 2008.
- ◆ طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية (نظرة متكاملة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- ◆ طعمة حسين ياسين، نظرية اتخاذ القرارات أسلوب كمي تحليلي، ط 1، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2010 .
- ◆ طارق طه، نظم دعم القرار في بيئة العولمة و الانترنت، دار الكتب، الإسكندرية، بدون سنة نشر.
- ◆ طنيب محمد شفيق حسين، محاسبة التكاليف الصناعية، ط 3، دار المستقبل للنشر و التوزيع، عمان، بدون سنة نشر.
- ◆ عمر محي الدين ، عبد الرحمن يسرى أحمد ، مبادئ علم الاقتصاد ، دار النهضة للطباعة النشر ، بيروت ، لبنان بدون سنة نشر .
- ◆ عدنان هاشم السمراني ، محاسبة التكاليف ، المبادئ الأساسية ، الجامعة المفتوحة ، طرابلس، لبنان 1998 .
- ◆ عبد المقصود ديبان ، ناصر نور الدين عبد اللطيف ، في مبادئ محاسبة التكاليف الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون سنة نشر .

- ◆ عبد الحفي مرعي ، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة والتخطيط ، دار بورسعيد للطباعة ، مصر 1974 .
- ◆ عدنان هاشم السمراني ، محاسبة التكاليف ، المبادئ الأساسية ، الجزء الأول ، الجامعة المفتوحة ، طرابلس، 1998.
- ◆ عيسى حسين محمد ، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية ، البيان للطباعة والنشر ، الطبعة الخامسة ، عمان 2003.
- ◆ علي عباس، الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال، دار إثراء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن ، 2008.
- ◆ عبد السلام أبو قحف ، سياسات الأعمال و الممارسات الإدارية في المنظمات الصناعية التجارية ، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1989.
- ◆ عبد السلام أبو قحف، أساسيات الإدارة الإستراتيجية، الإشعاع للطباعة و النشر، الطبعة الثانية، الإسكندرية، مصر، 1997.
- ◆ عليان رجي مصطفى، العمليات الإدارية، ط1، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2010 .
- ◆ عبد الرحيم و آخرون، أساسيات التكاليف و المحاسبة الإدارية، جامعة الكويت، الكويت، 1990.
- ◆ عبد الحميد عبد العظيم عبد السلام، القيادة الإدارية و دورها في صنع القرار، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1996.
- ◆ فاروق عبد الحلیم غندور ، محاسبة التكاليف المعيارية ، دار الإتحاد العربي للطباعة ، القاهرة ، 1989 .
- ◆ قاسم عبد الرزاق محمد، تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ، 2004.
- ◆ كاسر نصر منصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، الطبعة الأولى، دار حامد، عمان، 2006.
- ◆ محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003.
- ◆ محمد الفيومي، نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت المالية ، المكتب الجامعي الحديث، الأزاريطة، 1999.
- ◆ محمد يوسف حفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل، الأردن، 2001 .
- ◆ محمد الفيومي، أحمد حسين ، تصميم وتشغيل نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة الاشعاع، الاسكندرية، مصر ، 1998 .
- ◆ مبارك صلاح الدين عبد المنعم، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية الادارية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية مصر ، 2001.
- ◆ محمد سامي راضي ، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، الإبراهيمية ، الإسكندرية، مصر، 2003.
- ◆ محمد سمير أحمد، الإدارة الإستراتيجية و تنمية الموارد البشرية، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الطبعة الأولى عمان، 2009.
- ◆ منعم زمير الموسوي، بحوث العمليات، مدخل علمي اتخاذ القرارات، طبعة أولى ، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2009 .
- ◆ محمد ياغي، اتخاذ القرارات التنظيمية، مطابع الفرزدق، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1988.
- ◆ منصور البديوي، رشيد الجمال، في نظم قياس التكلفة، مركز الدلتا للطباعة، الإسكندرية، 2006.

- ◆ مؤيد الفصل، عبد الكريم هادي شعبان، المحاسبة الإدارية و دورها في ترشيد القرارات في المنشأة، "دار زهران" للنشر، عمان، 2003 .
- ◆ نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية و التطبيق، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، 2007.
- ◆ نعيم دهمش وآخرون ، مبادئ المحاسبة ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ، دون سنة نشر .
- ◆ ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، الجزء الثاني ، مطبعة البعث ، الجزائر، 1988.
- ◆ هاشم احمد عطية، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000.
- ◆ هاشم أحمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر، 2000.
- ◆ هاني العمري، الإدارة الإستراتيجية في البيئة العالمية، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2007.
- ◆ هورنجون تشارلز: ترجمة أحمد حجاج و آخرون، محاسبة التكاليف، مدخل إداري، الجزء الأول و الثاني، طبعة أولى، دار المريخ، الرياض، دون سنة نشر.
- ◆ يحيى التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق ، دار حامد للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن، 2006

II. مذكرات و رسائل وأطروحات جامعية:

- ◆ أبو شنف شادي صبحي ، دراسة و تقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة ، مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، فلسطين ، 2008 .
- ◆ إسماعيل العشناني ، أثر التكلفة المتغيرة على إيرادات المؤسسة بين فرضيات النظرية الاقتصادية والمحاسبية - دراسة قياسية أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2003.
- ◆ إبراهيم براهيمية، تدنية التكاليف كدعامة للقدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي E.I.M.S.مليانة - مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة الشلف ، 2008.
- ◆ بن ربيع حنيفة، نظام محاسبة التسيير وفعاليتها في تقليص التكاليف ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003.
- ◆ بسام محمود أحمد، دور نظم المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية في منشآت الأعمال الفلسطينية، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006.
- ◆ حنان تركمان، الرقابة الإستراتيجية و دورها في الأداء، أطروحة دكتوراه في إدارة الأعمال، جامعة دمشق، سورية، 2007.
- ◆ سمالي محضيه، أثر التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية وتنمية الكفاءات على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية - مدخل الجودة و المعرفة - أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، تخصص: تسيير، جامعة الجزائر، 2004.
- ◆ طارق حمزة، المخطط المحاسبي الوطني ، دراسة تحليلية انتقادية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.

- ◆ ظاهر شاهر القشي، مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان و التوكيدية و الموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2003.
- ◆ عادل عبد الغني قائد، استخدام أساليب التحليل الاستراتيجي بغرض تخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية اليمنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر، 2010.
- ◆ مراد خالد مصلح ردايده، دور نظم المعلومات المحاسبية في بيئة استخدام تقنيات المعلومات، حالة مؤسسات المال العام الأردنية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2010.
- ◆ محمد هديب عمر، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية، الأردن، 2009.
- ◆ مجيب الرحمن أحمد مصلح عبد الله، إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لرفع القدرة التنافسية، أطروحة دكتوراه كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2010.
- ◆ نجم الحميدي، تصميم نظام دعم للقرارات الإستراتيجية بالتطبيق على القطاع المصرفي في سورية، أطروحة دكتوراه في إدارة الأعمال، جامعة حلب، سورية، 2001.
- ◆ هلال درحون، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2005.
- ◆ وهيبة ولد إبراهيم، كيفية تحديد الأسعار في مؤسسة اقتصادية من منظور تسويقي، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

III. مجالات :

- ◆ جبار حاسم الربيعي، ناجي شايب الركابي، دور الكلف الملائمة في ترشيد القرارات الإدارية الخاصة في المنشأة العامة للصناعات الصوفية، مجلة التقني، العدد 2، المجلد 20، معهد الإدارة التقني، العراق، 2007.
- ◆ جنيد محمد سعيد، الإطار المفاهيمي لزيادة فاعلية نظم التكاليف المستهدفة مع دراسة استطلاعية، مجلة الدراسات المالية و التجارية، المجلد الثاني، العدد الثالث، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ديسمبر 2001.
- ◆ شوقي السيد فوده، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بمهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة، مجلة كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، المجلد 44، العدد الأول مارس، 2007.
- ◆ عبد المليك مزهودة، الفكر الاستراتيجي من نموذج SWOT إلى النظرية الإستراتيجية مجلة العلوم، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 04، جوان 2003.
- ◆ عبد اللطيف عبد اللطيف، حنان تركمان، الرقابة الإستراتيجية و أثرها على زيادة فعالية أداء المنظمات، مجلة جامعة تشرين للدراسات و البحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد 27، العدد 4، 2005.

- ◆ علي عفاف مبارك محمد، دور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة، المجلة المعرفية للدراسات التجارية، مجلد 27، العدد 2، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 2003 .
- ◆ علي العبيد أحمد، اللامركزية في اتخاذ القرارات، مقالة منشورة في مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة بالرياض، عدد رقم 32، السعودية، فبراير 1982.
- ◆ عطية سليمان، دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة و فعالية الإدارة، مجلة الإدارة العامة، العدد 57، الجامعة الأردنية، عمان، 1992.
- ◆ ماهر موسى درغام ، خليل ابراهيم شقفة ، حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقا لنظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي ، مجلة جامعة الأزهر، سلسلة العلوم الإنسانية، العدد 01، 2008.
- ◆ محمود يوسف الكاشف ، التأصيل النظري و متطلبات التطبيق العملي للتكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة الربحية ، مجلة الفكر المحاسبي ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة عين الشمس ، العدد الأول ، 2000.
- ◆ محرم زينات محمد ، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة قرارات تسعير المنتجات الجديدة في ظروف البيئة الدينا ميكنة المعاصرة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين الشمس ، العدد الأول 1995.
- ◆ مهدي الراشد، مدى صلاحية البيانات المحاسبية لأغراض الرقابة و تقييم الأداء في مشاريع صناعية مختارة، مجلة أبحاث اليرموك، المجلد التاسع، العدد الأول، عمان، 1993.
- ◆ محمد حسن عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد 21، العدد 01، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة الإمارات العربية المتحدة، جوان 2005.
- ◆ منصور بهاء محمد حسين، المدخل المقترحة لقياس و تقييم الأداء المالي و التشغيلي و الاستراتيجي في منشآت الأعمال الحديثة، مجلة البحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مجلد 39، العدد 01، مصر، 2002.
- ◆ هوام جمعة، أوجه التقارب و الاختلاف في ممارسة أنظمة محاسبة التسيير/التكلفة غير الدول، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 07، جامعة محمد خيبر بيسكرة، فيفري 2005.

IV. الملتقيات والمدخلات:

- ◆ عبد الله إبراهيمي، الرقابة و أهميتها في تطوير تنافسية المؤسسة، ملتقى وطني حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و تحديات المناخ الاقتصادي الجديد، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 23/22 أبريل 2003.

V. المواقع الإلكترونية:

- ◆ www.alhandasa.net/lorm/archive/index.php.
- ◆ www.aradolibary.org . eg .

ثانياً. باللغة الأجنبية:**I. Ouvrages :**

- ◆ Alain Bolland, Claud Simon, comptabilité de gestion : Coût /contrôle, éditions Vuibert, Paris, 2003.
- ◆ Ansari Shahid ,Target Costing :The next frontier in strategic cost management professional publishing,1997.
- ◆ Brigitte Doriath et autres, comptabilité et gestion des organisations, Dunod, France, 2006.
- ◆ Christian Goujet, Christian Raulet , comptabilité de gestion, 6^{ème} édition, Dunod, paris, France , 2003.
- ◆ Claude Cossu, Richard milkoff, Comptabilité de gestion la gestion par les couts, édition Natan, paris, France,1997.
- ◆ C,Perchon, J,Leurion, analyse comptable - gestion prévisionnelle, Foucher, paris, France ,1992.
- ◆ C.raulet, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, Tome 1, Dunod, paris, France , 1982.
- ◆ Chandler.A.D, Stratégie et structures de l'entreprise, édition d'organisation, paris.
- ◆ Certo. C. Samuel, Peter. J. Paul, Strategic management, « A focus on process, Mc Gran-ill, New York, 1995.
- ◆ C. Perchons, J. leurion, Analyse comptable, gestion prévisionnelle, fouchcer, Paris, 1982.
- ◆ Djamel Khoutra, Thierry Lextraite, Comptabilité de Gestion, édition ellipses, paris France, 1996.
- ◆ Drigitte Doriath, Comptabilité de gestion, 2^{ème} édition Dunod, paris, France, 2001.
- ◆ F. Bidault,Le Champ stratégique de l'entreprise, édition economica ,paris,1998
- ◆ François Blondel, Gestion de la production , Dunod, paris,2^{ème} ,édition ,France ,1999.
- ◆ Garnier Pierre, la thechnique comptable approfondie et les comptabilités spéciales, 2^{ème}édition, Dunod, paris, 1972.
- ◆ Gerry Johnson et autres , Stratégique, 7^{ème} édition, pearson éducation, Paris, France, 2008.
- ◆ Hamadouche.A, Méthodes et outils d'analyse stratégique, édition Chihab, Alger, 1997.
- ◆ Henri Bouquin, Contrôle de gestion, Dunod, paris,France,sans date . .
- ◆ Henri bouquin, comptabilité de gestion, economica, 2^{ème} edition, paris ,France , 2003 .
- ◆ H.Lesca et E.Lesca, Gestion de l'information, qualité de l'information et performances de l'entreprise, édition management et société UE, 1999 .
- ◆ H.Boisvert,La Comptabilité par activités, édition du renouveau pédagogique Inc,Quebec,1998.
- ◆ Hunger. J. d, Wheelen T.L, Concepts of strategic, Management and Business policy, pearson education, Paris, France, 2002.

- ◆ Harison. J. S, John. C. H, strategic management, South Western College Publishing, 1998.
- ◆ Herbert A. Simon, Astudy of decision making processes in administrative organizations, Fourth Edition, New York, 1966.
- ◆ Hamini Allel, Le Contrôle interne et l'élaboration comptable, OPU, Alger, 2003.
- ◆ Hilton Ronal, magerial Accounting, Fourth Edition, Mc Grow Hill, USA, 1999.
- ◆ J. Trahand, B.morard et D.Charles, Comptabilité de gestion: coût activité, répartition, édition presse universitaires de Grenoble, sans date.
- ◆ Louis Dubruelle, Didier Jourdain, Comptabilité analytique de gestion, 5^{ème} édition, Dunod, paris, France, 2007.
- ◆ Léo Paul Lauzon et autres , Contrôle de Gestion, Morin éditeur, France, sans date .
- ◆ Lochard Jean ,La Comptabilité analytique ou Comptabilité de responsabilité , édition d'organisation, paris , 1998.
- ◆ Laurent Ravignon et Autre, Gestion par activités ABC,5^{éd} , édition Organisation, paris 2001.
- ◆ Michel Rainelli , Les Stratégies des entreprises face a la mondialisation , édition management société , France ,1999.
- ◆ Mohamed Zaatri , La comptabilité analytique, édition E.N.A.L, Alger , sans date . .
- ◆ Martine Reugeau, Economie d'entreprise, ESKA, 1993, Paris.
- ◆ Michel Rainelli, les stratégies des entreprises face a la mondialisation, édition management société, France, 1999.
- ◆ Oréal. S, Management Stratégique d'entreprise, édition economica, Paris, 1993.
- ◆ Ostoff. F, L'entreprise horizontale, édition dunod, Paris, 2000.
- ◆ P. Lassegue, gestion de l'entreprise et comptabilité, édition Dalloz, France ,1996.
- ◆ P .Lauzel, H.bouqin, comptabilité analytique et gestion , éditions sirey, France, 1985.
- ◆ Patrick Boisselier, Contrôle de gestion, Libirieavie vubert,paris,Frqnce , 1999
- ◆ Pierre Lesseque , Gestion de l'entreprise , 4^{ème} édition ,Dalloz ;France , sans date .
- ◆ Patrick Piget, Comptabilité analytique,3^{éd} , economica ,paris ,France , 2001.
- ◆ P.Mevllec,Outils de gestion :la pertinence retrouvée, Dunod , paris , France, sans date
- ◆ Patrick Boisselier, Contrôle de gestion, 2^{ème} édition, Vuibert, Paris, France, 2001.
- ◆ Raynond Thiertarf , la Stratégie d'entreprise , 2^{ème} édition, éd edixience international ,paris, France , 1997.
- ◆ Rhona Flin : sitting the hot seat, leaders and teams for critical incident management, wilerg leadership, London, 2002.
- ◆ Saci Djelloul, comptabilité de l'entreprise et système économique :Expérience algérienne, O.P.U, Algérie, 1991.
- ◆ Sargis. C, Processus d'identification des compétences clés, les cahiers de la recherche de CLAREE, Lille, 2000.
- ◆ Stack Nigel, Operation management, 2nd edition, pitman publishing, great Britain, 1998.
- ◆ Spitezki. H, Stratégie d'entreprise, compétitivité et mobilité, édition economica, Paris, 1995.
- ◆ Xavier Bouin , François xavier simon,Tout gestionnaires, dunod,paris,2002

II. Thèse :

- ◆ Laffont Jean , Fondement et théorie de la comptabilité , thèse de doctorat d'état , sciences économiques , université de Toulouse , France, 1967,

III. Revues:

- ◆ A. David, décision, conception et recherche en science de gestion, revue française de gestion, V28-N° 139, Juillet, Aout, 2002.
- ◆ Castro, F. Guérin, J Loural, Le modèle de 3 C en question, revue française de gestion mars, avril, 1998.
- ◆ J. M.Pritter , Gestion des ressources humains , revue française , n°: 53 ,France, septembre 1989.
- ◆ Objectives of financial reporting by business Enterprises, SFAC, N1 FASB, November, 1978.
- ◆ Romain Durond, La séparation des comptabilités, revue française de comptabilité, N° 240, décembre, France, 1992.
- ◆ Shark, Govindarajan, Strategic Cost Management, the value chain perspective, journal of management accounting research, vol4
- ◆ Tremblay Dorya et autres , Théorie et modèles comptables, développement et perspectives, presse de l'université du Québec , 2^{ème} édition, 1994,.

IV. Colloques:

- ◆ Mohamed ZORELI Amokrane, Les facteurs endogènes de compétitivité de PME, PMI, Colloque international, Université Chlef , 17-18/04/2006.

الملحق رقم 01

1. BILAN DE CLOTURE AU 31/12/2012

ACTIF

U: DZD

LIBELLE	Note	BRUT	AMORT. /PROV.	2012	2011	Evolution %
ACTIFS NON COURANTS						
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif	1	0	0	0	206 438 088,87	-100%
Immobilisations incorporelles		89 000,00	51 916,67	37 083,33	66 750,00	-44%
Immobilisations corporelles						
Terrains	2	1 718 807 955,83	0	1 718 807 955,83	1 718 807 955,83	.
Bâtiments	3	1 467 372 795,19	1 297 073 684,15	170 299 111,04	133 801 070,14	+27%
Autres immobilisations corporelles	4	18 605 170 772,09	13 683 922 111,88	4 921 248 660,21	5 526 782 560,11	-11%
Autres immobilisations corporelles reformé	5	2 115 181 285,15	2 115 181 285,15	0	0	.
Immobilisations en concession		0	0	0	0	.
Immobilisations encours	6	504 994 048,71	0	504 994 048,71	1 118 990 256,12	-55%
Immobilisations financières						
Titres mis en équivalence						
Autres participations et créances rattachées	7	600 000,00	0	600 000,00	600 000,00	.
Autres titres immobilisés		0	0	0		
Prêts et autres actifs financiers non courants		11 863 270 554,52	1 849 755 577,52	10 013 514 977,00	13 581 364,44	.
Impôts différés actif		427 433 351,18	0	427 433 351,18	281 997 493,11	+52%
Comptes de liaison						
TOTAL ACTIF NON COURANT		36 702 919 762,67	18 945 984 575,37	17 756 935 187,30	9 001 065 538,62	+97%
ACTIF COURANT						
Stocks et encours	8	2 655 126 691,46	235 048 285,92	2 420 078 405,54	2 243 738 394,67	+8%
Créances et emplois assimilés						
Clients	9	162 370 873,70	59 255,82	162 311 617,88	444 056 167,16	-63%
Autres débiteurs	10	1 616 234 916,53	0	1 616 234 916,53	779 869 272,93	+107%
Impôts et assimilés	11	99 790 276,97	0	99 790 276,97	222 711 887,22	-55%
Autres créances et emplois assimilés				0	0	
Disponibilités et assimilés				0	0	
Placements et autres actifs financiers courants				0	0	
Trésorerie	12	16 058 119 328,85	0	16 058 119 328,85	34 832 042 210,33	-54%
TOTAL ACTIF COURANT		20 591 642 087,51	235 107 541,74	20 356 534 545,77	38 522 417 932,31	-47%
TOTAL GENERAL ACTIF		57 294 561 850,18	19 181 092 117,11	38 113 469 733,07	47 523 483 470,93	-20%

PASSIF

U : DZD

LIBELLE	Note	2012	2011	Evolution %
CAPITAUX PROPRES				
Capital émis		6 241 000 000,00	6 241 000 000,00	-
Capital non appelé				
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		26 369 853 003,16	23 719 127 043,94	+11%
Ecart de réévaluation				
Ecart d'équivalence (1)	13			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		3 113 882 394,95	3 662 100 928,25	-14,97%
Autres capitaux propres -IMPACT		-	-	
Charges & Produits Hors Cycle D'exploitation		- 480 368 442,86	- 68 054 780,38	+606%
Part de la société consolidante (1)				
Part des minoritaires (1)				
TOTAL I		35 244 366 955,25	33 554 173 191,81	+5%
PASSIFS NON-COURANTS				
Emprunts et dettes financières				
Impôts (différés et provisionnés)	14	194 963 419,74	51 050 038,73	+282%
Autres dettes non courantes				
Provisions et produits constatés d'avance		646 902 669,99	636 426 866,53	+2%
TOTAL II		841 866 089,73	687 476 905,26	+22%
PASSIFS COURANTS:				
Fournisseurs et comptes rattachés		274 871 646,26	889 462 422,66	-69%
Impôts	15	43 360 493,83	123 674 083,23	-65%
Autres dettes		1 421 839 393,81	2 963 806 447,74	-52%
Trésorerie passif		287 165 154,19	9 304 890 420,23	-97%
TOTAL III		2 027 236 688,09	13 281 833 373,86	-85%
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		38 113 469 733,07	47 523 483 470,93	-20%

الملحق رقم 02

2. COMPTE DE RESULTATS PAR NATURE

U:DDD

LIBELLE	Note	2012	2011	Evolution %
Ventes et produits annexes	16	8 823 020 180,00	9 658 524 171,69	-9,65%
Variation stocks produits finis et en cours		-17 561 136,37	-49 808 922,63	-64,74%
Production immobilisée		-	-	-
Subventions d'exploitation	17	279 641 541,59	267 219 960,00	+4,65%
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		9 085 168 588,22	9 875 935 209,06	-8,01%
Achats consommés	18	-2 108 101 385,26	-2 111 246 642,45	-0,15%
Services extérieurs et autres consommations	19	-982 523 115,67	-940 066 624,52	-4,29%
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-3 010 624 500,93	-3 054 253 266,97	-1,43%
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	20	+6 074 484 087,29	+6 821 681 942,09	-10,98%
Charges de personnel	21	-937 058 890,77	-1 097 370 313,96	-14,61%
Impôts, taxes et versements assimilés	22	-133 182 812,40	-156 797 945,60	-15,11%
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	23	+5 004 223 181,12	+5 567 513 682,53	-10,12%
Autres produits opérationnels	24	106 698 881,23	71 791 767,32	+48,62%
Autres charges opérationnelles	25	-85 090 381,82	-15 787 939,61	+438,96%
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	26	-1 440 746 314,07	-1 308 627 949,76	+10,33%
Reprises sur pertes de valeur et provisions	27	73 269 620,83	80 896 017,48	-12,67%
V-RESULTAT OPERATIONNEL	28	+3 635 454 187,29	+4 398 785 577,96	-16,90%
Produits financiers	29	0	41 578 540,17	-100,00%
Charges financières		0	0	-
IV-RESULTAT FINANCIER		0,00	+41 578 540,17	-100,00%
IV-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		+3 635 454 187,29	+4 440 356 118,13	-17,68%
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		- 638 184 992,00	-840 252 127,80	-21,68%
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		116 613 199,66	62 096 947,12	+87,79%
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		9 265 876 294,28	10 873 193 534,03	-8,62%
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-6 151 193 895,33	-6 411 092 605,78	-14,32%
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		+3 113 882 394,95	+3 662 108 928,25	-14,97%
Éléments extraordinaires (produits) (à préciser)		-	-	-
Éléments extraordinaires (charges) (à préciser)		-	-	-
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		-	-	-
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	30	+3 113 882 394,95	+3 662 108 928,25	-14,97%

الملحق رقم 03

☛ Production ciment 2003-2012

Mois	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Janvier	61 642	119 347	154 874	142 105	177 044	95 975	188 543	176 956	152 284	159 894
Février	50 703	119 403	138 657	190 324	207 644	220 919	173 563	89 255	119 359	111 233
Mars	37 354	134 220	168 511	215 340	223 986	245 009	224 964	103 984	234 393	149 384
Avril	69 369	135 016	207 931	217 362	220 920	204 672	234 553	202 921	203 818	186 812
Mai	48 666	156 607	188 492	220 981	208 708	202 820	216 122	220 586	199 895	149 092
Juin	82 677	158 241	187 642	209 721	219 577	197 957	134 127	211 672	160 878	137 997
Juillet	139 681	90 403	197 947	194 892	182 955	227 665	212 397	224 646	165 266	150 349
Août	119 196	91 939	191 913	192 434	211 533	199 380	216 546	209 951	194 121	127 441
Septembre	126 448	111 929	163 610	207 057	217 844	191 906	219 417	175 846	219 281	132 266
Octobre	160 218	196 560	194 764	196 226	191 239	187 238	199 487	205 358	173 504	129 442
Novembre	96 663	92 098	160 149	143 089	170 446	226 949	193 200	192 291	163 387	160 053
Décembre	113 456	160 118	82 574	99 406	103 212	210 610	238 859	242 792	186 901	138 072
Total	1 015 019	1 825 080	2 077 977	2 246 886	2 341 727	2 440 509	2 413 861	2 224 483	2 102 312	1 732 035

الملحق رقم 04

☛ Vente du ciment 2003-2012

Mois	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Janvier	60 874	122 329	159 612	157 122	186 230	97 082	195 353	179 313	158 278	172 034
Février	56 594	121 779	133 864	180 966	201 397	230 558	180 594	82 329	148 329	114 892
Mars	62 911	147 506	179 984	221 545	225 395	238 389	221 493	98 100	200 532	150 050
Avril	59 928	137 057	208 052	206 402	214 440	198 572	203 350	191 776	205 417	182 844
Mai	61 629	145 764	200 621	218 633	213 012	202 604	222 158	227 711	212 730	142 399
Juin	59 132	164 036	194 888	222 665	217 873	214 768	172 179	222 476	182 884	144 854
Juillet	83 261	205 185	195 624	172 391	234 768	207 367	200 590	171 581	134 490	149 467
Août	91 883	175 113	192 038	207 866	189 396	210 089	225 905	194 013	162 337	123 158
Septembre	128 069	168 673	200 643	217 290	204 033	216 120	178 228	192 764	189 713	149 910
Octobre	146 465	190 753	192 712	199 908	186 065	205 528	198 636	213 134	184 462	135 515
Novembre	87 407	108 921	149 216	161 252	181 822	221 412	187 429	190 334	149 750	133 051
Décembre	103 399	141 611	85 611	74 836	87 209	217 727	234 838	238 214	182 497	143 609
Total	1 001 552	1 828 727	2 092 865	2 240 876	2 341 640	2 460 216	2 420 753	2 201 745	2 111 419	1 741 783

الملحق رقم 05

☛ Chiffre d'affaires 2003-2012

Mois	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Janvier	243 195	437 212	664 668	782 688	1 150 041	779 196	1 055 733	901 705	825 756	879 364
Février	188 211	444 986	430 292	745 010	816 628	1 108 484	929 188	540 473	576 509	595 623
Mars	245 236	620 167	616 173	721 346	819 860	875 059	970 275	203 542	845 231	758 131
Avril	222 946	438 647	730 353	620 965	830 596	748 310	679 634	785 127	726 857	942 875
Mai	183 395	419 455	771 281	1 013 388	829 846	791 159	911 698	938 915	932 686	739 746
Juin	217 378	736 782	745 255	809 171	801 049	714 197	677 384	943 512	1 101 545	732 122
Juillet	280 558	566 161	674 022	641 253	913 589	610 084	738 388	625 213	605 047	742 093
Août	347 933	588 049	680 757	640 176	531 774	753 921	861 631	773 687	762 154	619 838
Septembre	464 849	592 207	815 221	731 971	1 225 186	903 672	649 605	720 898	918 188	754 986
Octobre	442 634	689 163	553 072	770 441	522 497	753 117	684 008	693 504	970 751	680 628
Novembre	297 329	329 992	408 644	244 479	290 922	973 494	864 041	791 817	703 484	664 073
Décembre	323 462	382 390	158 478	132 004	81 729	257 320	268 756	483 331	545 670	712 207
Total	3 457 126	6 245 211	7 248 216	7 852 892	8 813 717	9 268 013	9 290 341	8 401 724	9 513 878	8 821 686