

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة أمحمد بوقرة *بومرداس*



كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية و علوم التسيير
أطروحة دكتوراه الطور الثالث في:

شعبة: علوم التسيير

تخصص: محاسبة وتدقيق

محاسبة التسيير ودورها في تفعيل الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية
الجزائرية " دراسة ميدانية "

إشراف الدكتور: خنفي خيضر

إعداد الطالبة: بورنيسة مريم

نوقشت واجيزت بتاريخ 18 فيفري 2020

اللجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة بومرداس	استاذ التعليم العالي	أ. د. بوكساني رشيد
مشرفا	جامعة بومرداس	استاذ محاضر "أ"	د. خنفي خيضر
ممتحنا	جامعة بومرداس	استاذ محاضر "أ"	د. بودور شوريب
ممتحنا	جامعة الجزائر 3	استاذ التعليم العالي	أ. د. حواس صلاح
ممتحنا	جامعة الجزائر 3	استاذ التعليم العالي	أ. د. رجراج محمد
ممتحنا	جامعة بومرداس	استاذ محاضر "أ"	د. براغ محمد

المخلص:

جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على دور محاسبة التسيير في تفعيل الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية كأداة تسييريه لانتقاء افضل البدائل الاستراتيجية المضيفة للقيمة، التي تبنى عليها قرارات مالية وتسييريه تساعدنا على رفع القدرة التنافسية وتوسع اسواقها، ناهيك عن اهدافها التي تسعى دائما إلى الحفاظ عليها كضمان استمراريتها وتعظيم ارباحها التي تعد جوهر قيامها.

وهدفنا هذه الدراسة إلى اختيار عينة من المؤسسات الاقتصادية الكبرى الناشطة في البيئة الاقتصادية الجزائرية والمتكونة من ستة مؤسسات صناعية، لاختبار مساهمة محاسبة التسيير في تشخيص وقياس ادائها المالي ودراسة فعاليتها وكفاءتها بعد الزامية تطبيقها وفقا لما جاء في المادة 8 من قانون المالية لسنة 2017 والقوانين الجبائية لنفس السنة التي نصت على ذلك. ولتحقيق اهداف الدراسة، قمنا بإجراء مقابلات مع مسؤولي وكوادر المؤسسات محل الدراسة، كما قمنا بإجراء دراسة ميدانية في المؤسسة الوطنية لصناعة السيارات الصناعية SNVI، اين قمنا بعرض الاساليب التي تطبقها المؤسسة واثرها على الاداء المالي.

واتبعنا في ذلك نوعين من المناهج: المنهج التاريخي لسرد التطورات التي أدت إلى ظهور اساليب محاسبة التسيير وتطوراتها والمنهج الوصفي التحليلي لتحليل مساهمتها في تفعيل الأداء المالي في المؤسسات محل الدراسة.

واظهرت الدراسة ان تطبيق محاسبة التسيير والزاميتها ساهم بكثير في تحسين الأداء المالي للمؤسسات المختارة، من خلال تشخيص مواقع الخلل والتي تكمن في تقليل او استبعاد التكاليف الغير مضيفة للقيمة وتبيان انحراف اداء بعض مراكز الاقسام الانتاجية وتصحيحها والسعي وراء تقليل سعر تكلفتها، حيث ساعدت المسيرين الماليين في تحديد جودة ارباحها وتعظيمها وقياس مردوديتها وصولا إلى تحسين ادائها المالي.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التسيير، الاداء المالي، التكاليف، المؤسسات الاقتصادية.

Abstract

This study aims to diagnose the role of management accounting in activating the financial performance of the Algerian economic companies as management tool in order to select and choice the best Strategic value-added alternatives, where it helps managers to take a good financial decisions, beside that which always seek out and keeping it to ensure the continuity of companies and maximize its profits, that are always to striving to achieve it.

Aiming to test their effectiveness and efficiency of management accounting researcher choice six Economic Algerian companies as sample of study ant test the extent of respect of financial law of 2017 years (article 8) and other similar laws for the same years that provided for it.

In order to get access in this purpose, we performed interviews with her managers of sample choice to collect some information's about the rate percentage of application of management accounting, and to enrich our study as well we decided to take one industrial company that product industrial cars (SNVI), where we presented the methods applied by this company and its impact on financial performance.

In this way we followed two types of approaches: the historical approach to list the developments that led to the emergence of management accounting methods, and developments and the descriptive analytical approach to analyze their contribution to the activation of financial performance in the institutions under study.

The study revealed that the application of management accounting and it obligations contributed significantly to improve the financial performance of the selected companies, through the diagnosis of defect weaknesses which lies in reducing or excluding the non-value-added costs and to show the deviation of some production centers, and seek to reduce the cost of their costs, where helped financial managers to determine the quality of profits and maximize them and measure their return to improve their financial performance.

Key words: management accounting, financial performance, costs economic companies.

Résumé :

Cette étude vise à diagnostiquer le rôle de la comptabilité de gestion dans l'activation de la performance financière des entreprises économiques algériennes en tant qu'outil de gestion, pour le but de sélectionner les meilleures alternatives stratégiques rentable sur laquelle les décideurs prennent leurs différentes décisions financières et gestionnaires. Dans ce sens on à sélectionner un échantillon des principales entreprises économiques Algériennes, composé de six entreprises industrielles, pour tester la contribution de la comptabilité de gestion au diagnostic de la performance financière et d'étudier leur efficacité et leur efficacité après leur application obligatoire conformément à l'article 8 de la loi de finance de l'année 2017.

Et pour atteindre ces objectifs, nous avons mené des entretiens avec des responsables et des cadres des échantillons d'entreprises d'une part, ainsi qu'une étude de cas au sein de la société nationale des véhicules industrielles SNVI, car nous avons présenté les méthodes appliquées par l'entreprise et son impact sur les performances financières de l'autre part. Nous avons suivi dans notre étude deux types d'approches: l'approche historique pour répertorier les évolutions ayant conduit à l'émergence des méthodes et des développements de la comptabilité de gestion, et l'approche analytique descriptive pour analyser leur contribution à l'activation de la performance financière dans les entreprises.

Les résultats d'étude a montré que l'obligation d'appliquer la comptabilité de gestion contribuait de manière significative à améliorer la performance financière des entreprises Algériennes choisit par le diagnostic des sites défectueux, consistant à réduire ou à exclure les coûts sans valeur ajoutée et à montrer l'écart entre la performance de certains centres de production et la correction de leurs coûts, en aidant les entreprises économiques à déterminez la qualité des bénéfices, maximisez et mesurez leur rentabilité pour améliorer leur performance.

Mots clés: comptabilité de gestion, performance financière, coûts entreprises économiques.

إهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلى بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ولا تطيب
الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برويتك الله جل جلاله
إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور العالمين إلى سيدنا محمد صلى الله
عليه وسلم.

إلى روعي والدي الطاهرة رحمه الله واسكنه فسيح جناته إلى من كلفه الله بالهبة والوقار إلى من علمني
العطاء بدون انتظار إلى من أحمل اسمه بكل افتخار "صديق".

إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى من
كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب
أمي الحبيبة رعاك الله

إلى من بها أكبر وعليه أعتمد إلى شمعة متقدة تنير ظلمة حياتي إلى من بوجودها أكتسب قوة ومحبة لا
حدود لها إلى من عرفت معها معنى الحياة أختي الغالية

سارة و ابنتها هديل وابنها محمد

إلى روعي جدتي عائشة رحمها الله واسكنها فسيح جناته

إلى جميع الأهل و الأقارب

إلى أساتذتي الموقرين من المرحلة الابتدائية إلى المرحلة الجامعية

إلى جميع الزملاء و الزميلات

مريم

كلمة شكر و تقدير

أقدم أسمى عبارات الشكر إلى الأستاذ الفاضل الدكتور خنفري خيضر الذي قدم لي يد المساعدة حين كنت في أمس الحاجة لذلك ولم يبخل علي بنصائحه ومساعداته وتوجيهاته القيمة طيلة مشواري الثانوي والجامعي بالرغم من كثرة مشاغله، كان بالفعل كما قال النبي صلى الله عليه و سلم " في تقلب الأحوال علم جواهر الرجال".

ولا يفوتني أن أتوجه بخالص الشكر إلى كل من تعاوني معي من إطارات في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وعلى رأسهم السيد شايبي رابح ، نادية بوجناح، حسان قصاص وكل القائمين في الادارة المالية والمحاسبة للمؤسسة الوطنية لصناعة السيارات الصناعية (SNVI).

وأشكر أخيرا كل من بذل معي جهدا ووفر لي وقتا، و نصح لي قولاً، أسأل الله أن يجزيهم عني خير الجزاء.

إلى كل هؤلاء أسمى عبارات التقدير و الاحترام

قائمة الجداول

ص	البيان
32	الجدول رقم (1): هيكل الأنشطة
89	الجدول رقم (2): بعض النماذج الكمية العالمية للتنبؤ بالفشل المالي
97	الجدول رقم (3): درجة التنبؤ بخطر الفشل المالي وفق نموذج BILDERBEEK
99	الجدول رقم (4): درجة التنبؤ بالفشل المالي وفق نموذج Sherrod's
105	الجدول رقم (5): عينة الدراسة
105	الجدول رقم (6): عدد المؤسسات الاقتصادية العالمية في الدول محل الدراسة التي تطبق الاساليب الكلاسيكية لمحاسبة التسيير ما بين 2016 و 2018
107	الجدول رقم (07): نسبة تطبيق الاساليب الكلاسيكية لمحاسبة التسيير في الدول محل الدراسة 2016-2018
111	الجدول رقم (08): عدد المؤسسات الاقتصادية العالمية في الدول محل الدراسة التي تطبق الاساليب الحديثة لمحاسبة التسيير ما بين 2016 و 2018
113	الجدول رقم (09): نسبة تطبيق الاساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في الدول محل الدراسة 2016-2018
118	الجدول رقم (10): نسبة تطبيق الاساليب الكلاسيكية للأداء المالي في الدول محل الدراسة من 2016-2018
119	الجدول رقم (11): نسبة تطبيق اسلوب الاداء المتوازن في الدول محل الدراسة من 2016-2018
146	الجدول رقم (12): عينة المؤسسات الصناعية محل الدراسة
147	الجدول رقم (13): نسبة المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة التي تطبق محاسبة التسيير من حيث الشكل
147	الجدول رقم (14): نسبة المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة التي تطبق محاسبة التسيير لأغراض تسييره
148	الجدول رقم (15): نسبة تطبيق محاسبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة من حيث الزمن من 2011-2019
150	الجدول رقم (16): نسبة تطبيق الاساليب التقليدية لمحاسبة التسيير في الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة من سنة 2011-2019
152	الجدول رقم (17): نسبة تطبيق اساليب محاسبة التسيير الحديثة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة من 2011 إلى غاية 2019
154	الجدول رقم (18): واقع تطبيق المؤشرات الكلاسيكية للأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة عبر الزمن
155	الجدول رقم (19): نسب تطبيق المؤشرات المالية الكلاسيكية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة
158	الجدول رقم (20): نسبة استخدام اساليب الاداء المالي الحديثة في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة
175	الجدول رقم (21): تكلفة شراء المواد الاولية من قطع الغيار ومشتقاتها للمؤسسة المستقبلة SNVI لسنة 2018

178	الجدول رقم (22): معدل الاعباء المباشرة والغير المباشرة لقسم الميكانيك للمؤسسة المستقبلية لسنة 2018
179	الجدول رقم (23): اسلوب التكلفة المعيارية للتكاليف المباشرة لمؤسسة الوطنية لصناعة السيارات الصناعية 2018
180	الجدول رقم (24): اسوب التكلفة المعيارية للتكاليف الغير المباشرة للمؤسسة المستقبلية لسنة 2018
181	الجدول رقم (25): المقارنة بين التكاليف الثابتة والمتغيرة لكافة اقسام الانتاج للمؤسسة الوطنية لصناعة السيارات الصناعية لسنة 2018
183	الجدول رقم (26): المقارنة بين اجمالي التكاليف المباشرة والغير المباشرة لسنتي 2017 و 2018
184	الجدول رقم (27): المقارنة بين اجمالي الشاحنات المنتجة والمخطط لها لسنة 2018
185	الجدول رقم (28): المقارنة بين اجمالي الشاحنات المباعة والمخطط لها لسنة 2018
187	الجدول رقم (29): المقارنة بين انواع الشاحنات المنتجة والمخطط لها لسنة 2018
188	الجدول رقم (30): المقارنة بين انواع الشاحنات المباعة والمخطط لها لسنة 2018
189	الجدول رقم (31): تقييم الأداء المالي لمؤسسة الوطنية لصناعة السيارات على ضوء نموذج Altman من 2018-2011

قائمة الاشكال

ص	البيان
5	الشكل رقم (1): محاولة بناء نظام (نموذج محاسبي من خلال الاستعانة بالنظرية المحاسبية من القرن 20 م إلى غاية القرن 21 م)
6	الشكل رقم (2): التحسينات المطلوبة لتطوير نظام المعلومات محاسبة التسيير
9	الشكل رقم (3) : أهمية محاسبة التسيير
17	الشكل رقم (4): تخصيص الأعباء حسب التكاليف الكلية
18	الشكل رقم (5): حساب مراحل التكلفة
21	الشكل رقم (6) : حساب التكاليف المتغيرة
32	الشكل رقم (7): مفهوم الأنشطة
40	الشكل رقم (8) : مسار التكلفة المستهدفة
40	الشكل رقم (9): مراحل تصميم أسلوب التكلفة المستهدفة
54	الشكل رقم (10): أبعاد الأداء
59	الشكل رقم (11): تقييم الاداء في المؤسسة
82	الشكل رقم (12): دور لوحدة القيادة في قياس الاداء المالي
85	الشكل رقم (13): بطاقة الاداء المتوازن
87	الشكل رقم (14) : الخطوات الرئيسية لتحسين الاداء المالي في المؤسسة وفق نظرية القيود
106	الشكل رقم (15): عدد المؤسسات الاقتصادية العالمية في الدول محل الدراسة التي تطبق الاساليب الكلاسيكية لمحاسبة التسيير ما بين 2016 و 2018
107	الشكل رقم (16): نسبة تطبيق الاساليب التقليدية لمحاسبة التسيير في الدول محل الدراسة 2016-2018
111	الشكل رقم (17): عدد المؤسسات الاقتصادية العالمية في الدول محل الدراسة التي تطبق الاساليب الحديثة لمحاسبة التسيير ما بين 2016 و 2018
114	الشكل رقم (18): نسبة تطبيق الاساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في الدول محل الدراسة 2016-2018
118	الشكل رقم (19): نسبة تطبيق الاساليب الكلاسيكية للأداء المالي في الدول محل الدراسة
120	الشكل رقم (20): نسبة تطبيق بطاقة الاداء المتوازن في بعض دول العالم
127	الشكل رقم (21): مساهمة اسلوب التكاليف المعيارية في تحسين الاداء المالي
134	الشكل رقم (22): العلاقة بين اسلوب التكلفة المستهدفة و الاداء المالي
137	الشكل رقم (23): علاقة اسلوب ABCM بتحسين الاداء المالي
140	الشكل رقم (24): تحسين الجودة باتجاهين يزيد الربحية
147	الشكل رقم (25): نسبة المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة التي تطبق محاسبة التسيير من حيث الشكل
148	الشكل رقم (26): نسبة المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة التي تطبق محاسبة التسيير لأغراض تسييره

149	الشكل رقم (27): نسبة تطبيق محاسبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة من حيث الزمن ابتداء من سنة 2011-2019
150	الشكل رقم (28): نسبة تطبيق الاساليب التقليدية لمحاسبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة
152	الشكل رقم (29): نسبة تطبيق الاساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة من 2011-2019
155	الشكل رقم (30): واقع تطبيق المؤشرات الكلاسيكية للأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة
156	الشكل رقم (31): نسبة تطبيق المؤشرات المالية الكلاسيكية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية 2011-2019
158	الشكل رقم (32): نسبة استخدام اساليب الاداء المالي الحديثة في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة
180	الشكل رقم (33) : اسلوب التكلفة المعيارية للتكاليف المباشرة لمؤسسة الوطنية لصناعة السيارات الصناعية 2018
182	الشكل رقم (34): المقارنة بين التكاليف الثابتة والمتغيرة لكافة اقسام الانتاج للمؤسسة الوطنية لصناعة السيارات الصناعية لسنة 2018
190	الشكل رقم (35): مؤشر بياني لنموذج الثمان لمؤسسة الوطنية لصناعة السيارات الصناعية من 2011-2018

الفهرس

ص	البيان
	الملخص بالعربية
	الملخص بالإنجليزية
	الاهداء
	الشكر والتقدير
	فهرس الجداول
	فهرس الأشكال
	الفهرس
أ-	المقدمة
	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التسيير
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية محاسبة التسيير
3	المطلب الأول: التطور التاريخي لمحاسبة التسيير ومراحلها
6	المطلب الثاني: مفهوم محاسبة التسيير
11	المطلب الثالث: أهداف محاسبة التسيير وعلاقتها بمحاسبة التكاليف
14	المبحث الثاني: الأساليب الكلاسيكية لمحاسبة التسيير
14	المطلب الأول: أسلوب التكاليف الكلية
19	المطلب الثاني: أساليب التكاليف الجزئية
25	المطلب الثالث: محدودية الأساليب الكلاسيكية لمحاسبة التسيير
28	المبحث الثالث: الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير
28	المطلب الأول: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة
37	المطلب الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة
43	المطلب الثالث: أساليب حديثة أخرى لمحاسبة التسيير
50	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية
52	تمهيد
53	المبحث الأول: ماهية الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية
53	المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي
60	المطلب الثاني: أهمية واهداف تقييم الأداء المالي
63	المبحث الثاني: المؤشرات الكلاسيكية والحديثة لتقييم الأداء المالي
64	المطلب الأول: المؤشرات الكلاسيكية لتقييم الأداء المالي
71	المطلب الثاني: المؤشرات الحديثة لتقييم الأداء المالي من منظور خلق القيمة

80	المطلب الثالث: المؤشرات الحديثة الأخرى لقياس الأداء المالي
88	المبحث الثالث: النماذج الكمية العالمية لقياس الأداء المالي
89	المطلب الأول: نموذج ألتمان (Altman) للنتبؤ بالفشل المالي
93	المطلب الثاني: نماذج اخرى للنتبؤ بالفشل المالي
100	خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في تفعيل الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية
102	تمهيد
103	المبحث الاول: تطبيق محاسبة التسيير واساليب الاداء المالي في دول العالم
104	المطلب الاول: تطبيق اساليب محاسبة التسيير الكلاسيكية في الدول محل الدراسة
110	المطلب الثاني: تطبيق اساليب محاسبة التسيير الحديثة في الدول محل الدراسة
117	المطلب الثالث: تشخيص واقع تطبيق ادوات تحليل الاداء المالي في الدول محل الدراسة
121	المبحث الثاني: تشخيص دور الأساليب الكلاسيكية لمحاسبة التسيير في تحسين الأداء المالي
122	المطلب الاول: علاقة الاداء المالي بمحاسبة التسيير
125	المطلب الثاني: دور الاساليب الكلاسيكية لمحاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي
129	المبحث الثالث: نجاعة الاساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تفعيل الاداء المالي
130	المطلب الاول: تحليل مساهمة اسلوب التكاليف واسلوب ادارة التكاليف على اساس الانشطة في تحسين الاداء المالي
132	المطلب الثاني: اسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في تحسين الاداء المالي
136	المطلب الثالث: تحليل فعالية الأساليب الحديثة الأخرى لمحاسبة التسيير في تحسين الأداء المالي
143	خلاصة الفصل الثالث
	الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية
145	تمهيد
146	المبحث الاول: تحليل واقع تطبيق أساليب محاسبة التسيير ومؤشرات الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة
146	المطلب الأول: واقع تطبيق اساليب محاسبة التسيير التقليدية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة
151	المطلب الثاني: واقع تطبيق اساليب محاسبة التسيير الحديثة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة
154	المطلب الثالث: واقع تطبيق مؤشرات الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة
160	المبحث الثاني: دراسة اثر تطبيق محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة

160	المطلب الاول: دراسة اثر محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي لمؤسسة صيدال وبيوفارم
164	المطلب الثاني: دراسة اثر محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي لمؤسسات سوناطراك ،سونلغاز وجو روبية
170	المبحث الثالث: اختبار فعالية اساليب محاسبة التسيير المطبقة في مؤسسة SNVI في تحسين الاداء المالي
170	المطلب الاول : تقديم نبذة عن المؤسسة المستقبلة
174	المطلب الثاني: تحليل دور محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي للمؤسسة SNVI
179	المطلب الثالث: تحليل دور اسلوب التكلفة المعيارية في المؤسسة في تحسين الاداء المالي للمؤسسة
191	خلاصة الفصل الرابع
	الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار
193	تمهيد
194	المبحث الاول: الاطار المفاهيمي لعملية اتخاذ القرار
194	المطلب الاول: ماهية القرار
198	المطلب الثاني: الاساليب العلمية لاتخاذ القرار وخصائصه
204	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة والمعيقة في اتخاذ القرار
207	المبحث الثاني: نظريات اتخاذ القرار
208	المطلب الاول: مداخل ونظريات اتخاذ القرار
215	المطلب الثاني: النماذج و الأنظمة المساعدة على اتخاذ القرار
219	المطلب الثالث: دور نظام المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرار
222	المبحث الثالث: مساهمة محاسبة التسيير في عملية اتخاذ القرار
222	المطلب الاول: العلاقة بين محاسبة التسيير واتخاذ القرار
224	المطلب الثاني: دور اساليب محاسبة التسيير في اتخاذ القرارات
244	خلاصة الفصل
246	الخاتمة
255	قائمة المراجع
	الملاحق

المقدمة

مقدمة:

نظرا لتزايد حدة المنافسة التي تشهدها المؤسسات الاقتصادية اليوم، نتيجة عولمة الاقتصاد وانفتاح الأسواق، أصبح لازما على المؤسسات الجزائرية الحفاظ على مكانتها واستمراريتها في الأسواق ولتحقيق ذلك يتطلب توفير معلومات مالية ملائمة، حتى يتسنى لمسؤوليها انتقاء افضل البدائل الاستراتيجية التي تبنى على ضوءها معظم القرارات المالية والتسييرية.

ومن بين الأدوات المساعدة في اتخاذ القرارات، نجد محاسبة التسيير، التي تعتبر أداة تسييرية تتيح للمؤسسة معرفة وضعيتها، إذ يعتمد عليها في دراسة وتشخيص سلوك التكاليف بصفة منتظمة وعلى مراحل، لغرض الحصول على منتجات او خدمات بأقل تكلفة ممكنة وبأسعار منخفضة تتواءم مع اذواق واحتياجات المستهلكين في نفس الوقت.

وإدراكا لهذه الأهمية اقرت الدولة الجزائرية بإلزامية تطبيق محاسبة التسيير (المحاسبة التحليلية) في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ابتداء من سنة 2017 وفقا للمادة 8 من قانون المالية واتبعتها ترسانة من القوانين الجبائية، لتأكيد الزامية تطبيقها وتقديمها للإدارة الجبائية عند الطلب كألوية لمراقبة اسعار التحويل من أجل السماح لأعوان الرقابة بالوصول إلى مزيد من المعلومات من أجل إعادة تكوين أسعار التحويل التي تتقاضاها الشركات ذات الصلة هذا من جهة، كما اعتبرها المشرع أداة لقياس ربحية انشطتها وتحديد حصص كل نشاط ممارس في النتيجة الاجمالية للمؤسسة من جهة اخرى.

حيث يتضح ان كل من الاعوان الاقتصاديين والمشرعون يسعون الى تحقيق اهداف معينة عند تطبيق محاسبة التسيير، فالمشرع يهتم بمحاسبة التسيير لأغراض جبائية، بينما المسييرين في المؤسسات يهتمون بالنواحي المالية، كونهم يسعون للحصول على معلومات مالية محاسبية تفصيلية ودقيقة، تسمح على ضوءها باتخاذ قرارات مناسبة وفي اوقات ملائمة.

ومن بين القرارات التي يسعى صناع القرار الى اتخاذها، تلك التي تهدف إلى تحقيق اقصى هامش ربح ممكن وضمان الاستمرارية والتوسع في الاسواق على المدى البعيد، لهذا ستركز دراستنا على دور محاسبة التسيير في تقييم الاداء المالي للمؤسسات وتحديد مدى تطبيقها، اولا في المؤسسات من عدمها، سواء من حيث الشكل او من حيث التسيير، حتى يتسنى على ضوءها اتخاذ قرارات استراتيجية وتحديد الروى المستقبلية للمؤسسات.

ومن خلال هذه الافكار تتجلى اشكالية دراستنا والمتمثلة في:

**كيف تساهم اساليب محاسبة التسيير في تفعيل الاداء المالي للمؤسسات الجزائرية
محل الدراسة؟**

الأسئلة الفرعية:

السؤال الأول: هل تعد محاسبة التسيير وسيلة للتسيير الحسن فقط ام أداة لاتخاذ القرار؟

السؤال الثاني: ما الفرق بين مؤشرات الاداء المالي ومؤشرات التوازن المالي؟ وماهي المؤشرات الاكثر تعبيراً عن الاداء المالي؟

السؤال الثالث: ما علاقة اساليب محاسبة التسيير بالأداء المالي؟ وكيف يمكن ان تساهم في تشخيص الوضع المالي؟

السؤال الرابع: هل التزمت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بإجبارية تطبيق محاسبة التسيير من حيث المضمون ام الشكل فقط؟ وهل استطاعت هذه المحاسبة ان تساهم في تحديد فعالية الاداء المالي في المؤسسات محل الدراسة؟

الفرضيات:

الفرضية الأولى: ان تطبيق محاسبة التسيير لأغراض تسييره او لاتخاذ القرار يعتمد على هدف كل مؤسسة.

الفرضية الثانية: لا توجد فروق بين مؤشرات الاداء المالي ومؤشرات التوازن المالي كونهما مؤشرات مالية يسعيان إلى دراسة الوضع المالي.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة تكاملية بين اساليب محاسبة التسيير الكلاسيكيه والحديثة للأداء المالي.

الفرضية الرابعة: توجد فروقات في تطبيق محاسبة التسيير كونها كانت غير اجبارية واصبحت إلزامية، اما المؤسسات المداومة على تطبيقها فإن ادائها المالي يمكن ان يكون فعال. أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة في تشخيص وتحليل واقع استخدام اساليب محاسبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية والبحث في ما تقدمه هذه الاساليب، خصوصا في تحديد تكاليف أكثر ملائمة للتخطيط والرقابة وكذا في اتخاذ قرارات تسييرية رشيدة تؤدي إلى رفع الكفاءة الإنتاجية وزيادة القدرة التنافسية للمؤسسة وبالتالي تفعيل الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

أهداف الدراسة: تكمن أهداف دراستنا لهذا الموضوع في:

(1) التطرق إلى مكونات محاسبة التسيير، تاريخها على مر الزمن وأساليبها التسييرية المتعددة.

(2) تحديد ابرز المؤشرات المالية ذات البعد الاستراتيجي والتي تساهم بشكل مباشر في تقييم الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية.

(3) التعرف على واقع استخدام كل من الاساليب الكلاسيكية والحديثة للأداء المالي من قبل بعض دول العالم.

4) التعرف على واقع تطبيق اساليب محاسبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية العالمية والجزائرية.

5) تحليل مدى مساهمة اساليب محاسبة التسيير في تفعيل الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة.

منهج الدراسة

تستلزم هذه الدراسة إتباع المنهج التاريخي لسرد التطورات التي أدت إلى ظهور اساليب محاسبة التسيير وتطوراتها والمنهج الوصفي التحليلي لتحليل مساهمتها في تفعيل الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، بالاعتماد على مصدرين لجمع المعلومات:

المصادر الاولية:

لجمع بيانات الدراسة تنقلنا إلى العديد من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الكبيرة منها والمتوسطة من خلال اجراء مقابلات مع مدراء اقسام المالية والمحاسبة لغرض جمع معلومات حول مدى التزامها بتطبيق اساليب محاسبة التسيير، كما قمنا بإجراء دراسة ميدانية في المؤسسة الوطنية لصناعة السيارات الصناعية في الرويبة لاختبار مساهمة كل من اسلوب التكلفة الكلية واسلوب التكلفة المعيارية في تحسين الاداء المالي للمؤسسة.

المصادر الثانوية:

تشمل على الكتب المتخصصة، الأطروحات، الدوريات، المجالات الاجنبية والعربية، بالإضافة إلى قانون المالية لسنة 2017 (المادة 8) وقانون الاجراءات الجبائية لسنة 2017.

اسباب اختيار الموضوع:

وقع اختيارنا لموضوع محاسبة التسيير ودورها في تفعيل الاداء المالي للأسباب التالية:

- تمثل محاسبة التسيير محورا استراتيجيا فعالا في التسيير، إذ تسمح دون غيرها من المحاسبات بدراسة الوضع الماضي، الحالي والمستقبلي لوجودها واستمراريتها، خاصة من ناحية التكاليف.
- الميل الشخصي لموضوع محاسبة التسيير، كونه موضوعا كميا نستطيع قياسه كما نستطيع التنبؤ بمستقبله.
- امتهان مهنة مسير او اطار مالي في مؤسسات اقتصادية عامة او خاصة في المستقبل.
- الطموح إلى اعداد تحضير شهادة محافظ الحسابات مستقبلا، علما ان هذه المهنة تلزم الإلمام بكافة انواع المحاسبات.

صعوبات الدراسة

تتمحور صعوبات دراستنا في النقاط التالية:

- اعتبار اصحاب المؤسسات ان محاسبة التسيير تعد من الاسرار الواجب عدم الادلاء بها للغير لغرض عدم دراية الطرف المنافس بتكاليفها.
- عدم تحكم بعض اطارات المؤسسات بكل من اساليب محاسبة التسيير او كيفية تطبيقها.
- عدم وجود مخابر بحث تطبيقية في المؤسسات المستقبلية التي من المفروض تكون محددة في العقد بين الجامعة والمؤسسات المستقبلية وذلك لخلق نوع من التوافق والتجانس مع طبيعة الموضوع المختار.

الحدود الموضوعية والمكانية:

تمحورت دراستنا حول مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الكبرى، حيث قمنا بإجراء مقابلات مع رؤساء الاقسام المالية والمحاسبية لغرض استخلاص واقع التزامهم بتطبيق محاسبة التسيير ليس فقط من اجل إدارة الضرائب وانما من اجل تحسين تسييرها، كما قمنا بإجراء دراسة ميدانية لمؤسسة صناعية مختصة في صناعة السيارات الصناعية(المؤسسة الام المتواجدة بالمنطقة الصناعية الروبية).

الحدود الزمنية:

شملت فترة الدراسة من 2017 إلى غاية 2019، اما المعلومات المتحصل عليها من عينة المؤسسات فيما يخص تطبيق محاسبة التسيير محل الدراسة تراوحت بين 2011 و 2019، اما المعلومات المتحصل عليها من الدراسة التطبيقية التي اجرينها في المؤسسة الوطنية لصناعة السيارات الصناعية تمحورت حول سنة 2018.

الكلمات الدالة: محاسبة التسيير، الأساليب الكلاسيكية، الاساليب الحديثة، الأداء، الأداء المالي المؤسسات الاقتصادية.

الدراسات السابقة:

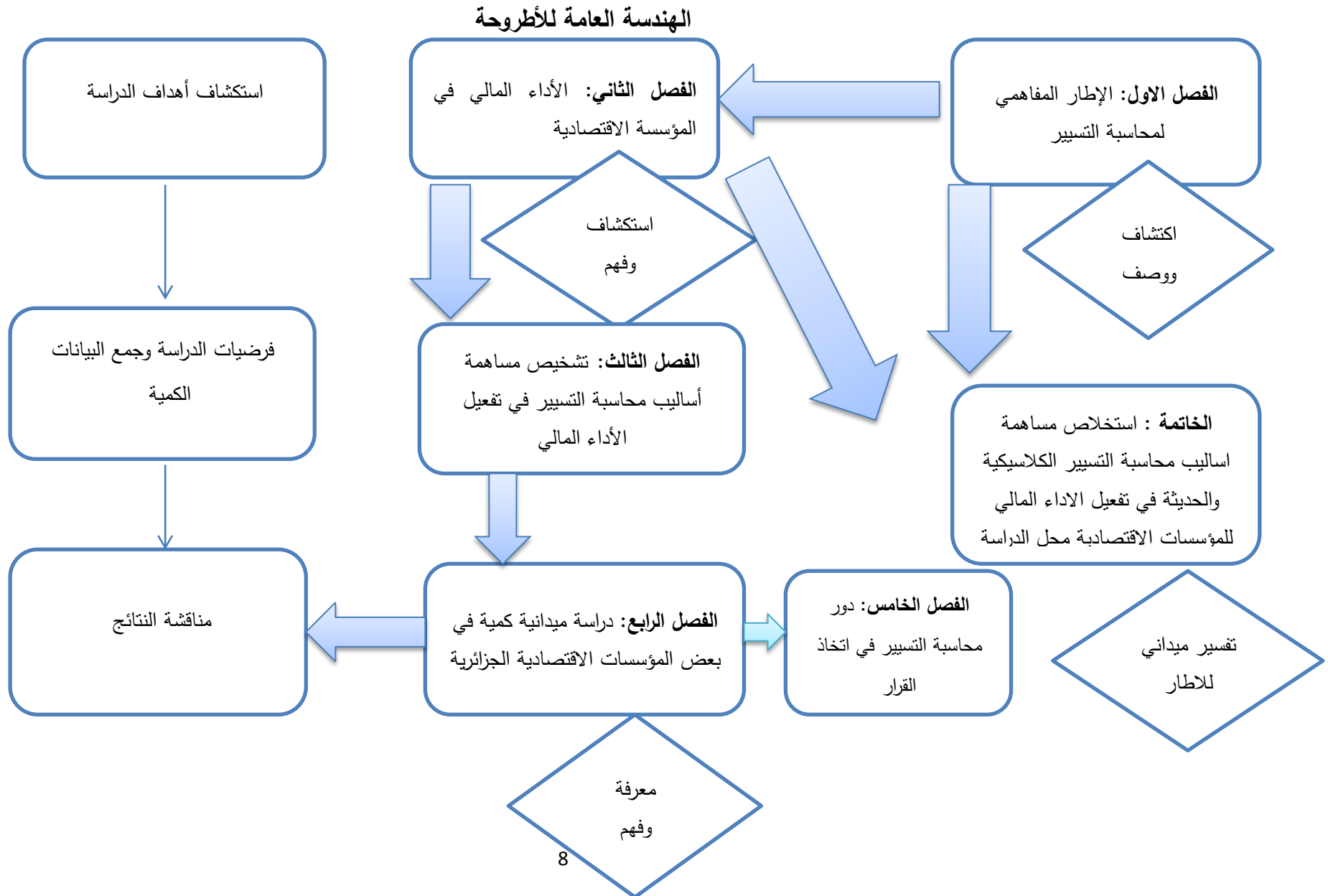
نجدها ملخصة في الجدول التالي:

الرقم	الاسم و اللقب	السنة	العنوان	الاطروحة	الاهداف الرئيسية	النتائج	الافكار غير متطرق لها
1	درحمن هلال	2005	المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية "دراسة مقارنة"	دكتوراه	دراسة دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية	ان واقع نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية شبه منعدم كليا فيها، كونها كانت غير اجبارية	اعتبار فقط ان المحاسبة التحليلية وسيلة لاتخاذ القرار بدل من توسيع الرؤى كما ان الدراسة كانت عبارة عن سرد تاريخي لأساليب محاسبة التسيير
2	دادان عبد الغني	2007	قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنداز المبكر باستعمال المحاكاة المالية دراسة حالة بورصتي الجزائر وباريس	دكتوراه	رصد مناظير الأداء المالي قبل وبعد دخول السوق المالي في ظل سيادة نظرية الوكالة في الساحة الاقتصادية	استخلاص ستة دوال لقياس و تقييم الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية	لا توجد بورصة مفعلة في الجزائر حتى تتمكن من ارساء نموذج مبكر ووجود فروقات معتبرة بين بورصتي الجزائر وباريس في المقارنة
3	عمر محمد هديب	2009	نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة في الشركات الصناعية في الاردن وعلاقته بالأداء المالي، التطبيق ونموذج مقترح للقياس	دكتوراه	محاولة تطوير نموذج قياسي لدراسة مدى مساهمة نظام ABC في المؤسسات الصناعية الاردنية	خمس شركات اردنية من اصل 16 شركة صناعية متواجدة في البورصة الاردنية شرعت في تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة	تركيز الباحث فقط على اسلوب واحد من اساليب محاسبة التسيير واختصار دراسة حالة في استبيان
4	بن ربيع حنيفة	2013	مقومات تفعيل نظام المحاسبة الادارية في ظل التحديات الراهنة	دكتوراه	دراسة مكونات نظام المحاسبة الادارية في ظل التحديات الراهنة	اقتراح جديد اطلق عليه بديناميكية التوافق يكمن في تغيير تصميم نظام محاسبة الادارية	الديناميكية المطروحة كانت نظرية اكثر مما هي تطبيقية في واقع الحال
5	عاصم عبد الرحمن أحمد يوسف	2014	أسعار التحويل وأثرها في قياس الأداء المالي في الشركات الصناعية دراسة على عينة من شركات الصناعات التحويلية السودانية	دكتوراه	دراسة أسعار التحويل و كيفية استخدامها في قياس الأداء المالي في الشركات الصناعية السودانية	بعض الشركات الصناعية السودانية ليست لديها تحويلات داخلية يمكن تسويقها، اما تلك التي لديها تحويلات داخلية غالبا ما تكون منتجات ثانوية لا تعتمد عليها الشركة في تحقيق الارباح	الاكتفاء بأسلوب واحد من محاسبة التسيير وربطه بالاداء المالي، حيث لا يمكن الحكم على الاداء المالي للشركات الصناعية من خلال اسلوب واحد.

6	براهمية ابراهيم	2015	محاسبة التسيير ودورها في الرقابة الاستراتيجية وترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة	دكتوراه	دراسة مدى مساهمة اساليب محاسبة التسيير في اتخاذ انجع الخيارات الاستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية	مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف تعتمد في تسييرها على الادوات التقليدية لمحاسبة التسيير وبالضبط على اسلوب التكاليف المعيارية	توجه الدراسة كغيرها من الدراسات الجزائرية في هذا المجال بأنها وسيلة لاتخاذ القرار بدل من المساهمة في تحديد الاداء المالي
7	نوبلي نجلاء	2015	استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة	دكتوراه	الربط بين أدوات المحاسبة الادارية والأداء المالي وتجسيده على مؤسسات اقتصادية	مؤسسة المطاحن لا تقوم بتطبيق أي أداة من أدوات المحاسبة الادارية الحديثة منها أو التقليدية في الوقت الحالي	التركيز على مؤسسة واحدة في وفقط على الاساليب الحديثة لمحاسبة التسيير خاصة اسلوب التكاليف على اساس الانشطة واهمال الاساليب التقليدية
1	Roula Dik	2011	Arab Management Accounting Systems under the Influence of their Culture	دكتوراه	استكشاف خصائص نظم محاسبة التسيير في الشركات العربية لتحديد مدى مساهمتها في التخطيط الاستراتيجي التحكم، قياس الأداء و صنع القرار	الشركات العربية تستخدم الأدوات التقليدية لمحاسبة التسيير من اجل تقييم الأداء، بينما توجد محاولات لتطبيق الاساليب الحديثة.	التركيز على التخطيط الاستراتيجي والاداء بصفة عامة أي ربط متغير الدراسة محاسبة التسيير باتخاذ القرار
2	Kamilah Ahmad	2012	The use of Management Accounting Practices in Malaysian SMEs	دكتوراه	تحديد أدوار اساليب محاسبة التسيير في إدارة الشركات الصغيرة والمتوسطة في ماليزيا	غالبية الشركات الصغيرة والمتوسطة في ماليزيا تعتمد على نظام تقدير التكاليف نظام الميزانية ونظام تقييم الأداء (النظام التقليدية للمحاسبة)	حصر تطبيق اساليب محاسبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الماليزية دون ابراز نشاطها والتركيز على الادارة.
3	Aurélien Bargain	2014	Les trajectoires de la comptabilité analytique dans les communes françaises: les cas d'Angers et de La Roche-sur-Yon	دكتوراه	تقديم تحليل تاريخي وتطور اساليبها في البلديات الفرنسية من خلال الاعتماد على نظرية d'Angers et Roche-sur-Yon	و خلصت الدراسة أن نموذج d'Angers تم تطويره لإتقان المنظمة، بينما نموذج La Roche-sur-Yon يعد أداة للتواصل الجيد لتقييم الادارة، كما خلصت الدراسة ان البلديات الفرنسية المختارة ليس	دراسة اكااديمية ونظرية بحثة اكثر مما هو تطبيقي والتركيز فقط على الجوانب التاريخية لمحاسبة التسيير ومدى التزامها من قبل البلديات الفرنسية بدل الولايات الكبرى

	لديها محاسبة موحدة للتكاليف، إذ يصعب التعامل معها بمفهوم التكاليف						
تركيز الدراسة على الجانب الخدماتي وغياب المقارنة بين القطاعين الصناعي والخدمي	ممارسات محاسبة التسيير المطبقة على قطاع الخدمات تعتمد بشكل أساسي على استخدام الأدوات التقليدية في حين تستخدم بشكل أقل الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير	دراسة مدى مساهمة الأدوات التقليدية والمعاصرة للمحاسبة الإدارية وعلاقتها بقطاع الخدمات	دكتوراه	CONTEMPORARY MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE UK SERVICE SECTOR	2015	ANGELA LORENZ	4
حصر اساليب محاسبة التسيير فقط بالأداء التنظيمي واهتمام الدراسة فقط بأسلوب التكاليف على اساس الانشطة وبطاقة الاداء المتوازن التي تعد مؤشرا ماليا.	المؤسسات التايلاندية لازالت تطبق و بشكل كبير الادوات التقليدية لمحاسبة التسيير، لكن توجد هناك دلالات على انتشار الاساليب المتقدمة لهذه المحاسبة كالتكاليف على اساس الانشطة وبطاقات الأداء المتوازنة	تأثير فعالية ادوات محاسبة التسيير وأنظمة المعلومات المتكاملة على الأداء التنظيمي في المؤسسات التايلاندية	دكتوراه	Management Accounting Changes and the Interaction Effect of Management Accounting Practices and Integrated Information Systems on Organisational Performance: Evidence from Thailand	2016	Nuatip Sumkaew	5
التركيز فقط على الجانب الخدماتي لمحاسبة التسيير في ماليزيا	الممارسات المحاسبية تساهم بشكل إيجابي في تحسين جودة القطاع الخدماتي في ماليزيا نتيجة مساهمتها في قيادة أداء هذه المنظمات	فحص مدى استخدام ممارسات محاسبة التسيير في المستشفيات الماليزية و محاولات لتطوير إطار لمحاسبة التسيير لتحسين جودة الخدمة المقدمة	دكتوراه	Theorising management accounting practices and service quality: the case of Malaysian health tourism hospital destinations	2017	HUNG WOAN TING	6

هيكل الدراسة



الفصل الأول

تمهيد

عالم الأعمال يتغير بشكل كبير مقارنة بالسنوات الماضية وهذا نتيجة للدور الفعال لمحاسبة التسيير، إذ أصبحت اليوم هذه المحاسبة تخدم العديد من المستشارين الداخليين في مجال الأعمال جعلتهم يعملون كفريق جنبا إلى جنب يساعدون من خلالها جميع المدراء في كافة نشاطات المؤسسة ومن أجل فهم شامل لمحاسبة التسيير يجب التأكد أولا من أنها لا تسعى إلى إنتاج معلومات محاسبية فقط ، بل تسعى إلى فهم كيفية استعمال هذه المعلومات من قبل هذه الشركات. ويكمن الهدف من محاسبة التسيير من تعريف المحاسبين، المدراء وغيرهم من مستعملي هذه المحاسبة في مجال الأعمال بكافة الأساليب المحاسبية، التي تقام عليها هذه المحاسبة وتعزيز فهم لأساليب محاسبة التسيير، مع التركيز على المعلومات المنتجة، التي تساعد إدارة المؤسسة بشكل جيد. وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل إلى ماهية محاسبة التسيير وتطورها التاريخي وأساليبها المتمثلة في الأساليب الكلاسيكية، الأساليب الحديثة والأساليب المشتقة من الأساليب الحديثة، حيث تم صياغتها في ثلاث مباحث.

المبحث الأول: ماهية محاسبة التسيير

يهدف هذا المبحث إلى إبراز المفاهيم الأساسية المتعلقة بمحاسبة التسيير من خلال عرض التطور التاريخي لهذه المحاسبة، مفهومها، ناهيك عن مميزاتها، أهميتها، اهدافها وعلاقة محاسبة التسيير بمحاسبة التكاليف.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمحاسبة التسيير ومراحلها

في هذا المطلب سنقوم بعرض التطور التاريخي لمحاسبة التسيير مع ذكر مختلف المراحل التي مرت بها هذه المحاسبة وتطورها عبر الحقب.¹

اولا: التطور التاريخي لمحاسبة التسيير

لقد ظهرت المحاسبة كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية والقانونية المؤثرة على الذمة المالية لفرد او لمؤسسة وقد اتخذت عدة انظمة منذ القديم (منذ عهد بابل)، إذ كانت تعتمد اساسا على القيد الوحيد في المحاسبة العامة وتطورت هذه الاخيرة إلى ان ظهر القيد المزدوج في اواخر القرن الخامس عشر (15) وبالتحديد سنة 1494 على يد الايطالي "ليك باسيولي" (رياضي) في كتابه " SUMMA DE ARITHMETICA "، الذي نشر في هذه السنة في البندقية بإيطاليا. ومن اسباب ظهور هذا التطور في المحاسبة في ايطاليا بالذات، الازدهار الاقتصادي والتجاري، إذ اقتضت المشروعات الكبيرة والعلاقات التجارية الواسعة هذه الوسيلة التي تسمح بمراقبة عمليات المشاريع والعمليات التجارية المالية وكانت المحاسبة بعد هذا التاريخ تتعقب التطور والنمو الاقتصادي في اوروبا الى ان ظهرت الثورة الصناعية في انجلترا، فانقلبت المحاسبة الى هذا البلد وعرفت تطورا سريعا لتتلاءم مع احتياجات الشركات الجديدة (ذات المسؤولية المحدودة وغيرها) وهكذا ظهرت اساليب محاسبية جديدة. وادى انشاء وتطور الشركات التجارية والمالية والصناعية الى ظهور نوع اخر من المحاسبة وهو ما يسمى بالمحاسبة التحليلية او محاسبة التكاليف او المحاسبة الصناعية.

وقد ازدادت اهمية هذه المحاسبة مع تطور نشاط المؤسسات، إذ تطورت هي الاخرى باستمرار واصبحت ذات اهمية وكوسيلة ضرورية للتسيير في المؤسسات بمختلف انواعها(التجارية الصناعية، الخدمية، الدراسية...الخ).

وتزداد اهمية في المؤسسات الصناعية خاصة وقد اصبحت ذات مفهوم وتطبيق واسع بعد الحرب العالمية الثانية لتشمل ما يسمى بمحاسبة التسيير وادخلت فيها اساليب جديدة للتحليل بعد

¹ داداي ناصر عدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، دار البعث ، قسنطينة ، الجزائر ، 1988 ، ص ص 7-8.

ان كانت تستعمل اسلوب التكاليف وسعر التكلفة الحقيقي او التاريخي فقط.¹ وزاد الاهتمام بمحاسبة التسيير مع بداية القرن العشرين، خاصة مع التطور التكنولوجي السائد آنذاك الى جانب مطالبة رجال الاعمال ايجاد نظام تكاليفي يتناسب مع هذه المستجدات وكانت هذه الفترة تعد كمرحلة ثانية لتطور محاسبة التسيير، رغم ان هذه الاخيرة تأثرت بشكل كبير عام جراء الاحداث العالمية التي سادت العالم بداية بالحرب العالمية الاولى، ثم بروز الازمة الاقتصادية حتى عام 1933 لتأتي مرحلة العالمية الثانية ايضا، كل هذه الاحداث ادت الى جمود نسبي في مجال البحث المحاسبي التكاليفي، رغم ان بعد انتهاء هذه الفترة ازداد الاهتمام بتطوير وسائل التحليل التكاليفي لخدمة اهداف المؤسسة في مجال التخطيط، الرقابة وترشيد القرارات خصوصا بعد ادخال الاساليب الرياضية والاحصائية بشكل واسع لرفع مستوى الدقة في المعلومة التكاليفية.

ثانيا: مراحل تطور محاسبة التسيير

لقد مرت محاسبة التسيير بعدة مراحل وهذا نتيجة للتطورات الاقتصادية، حيث كانت في البداية تقتصر على حساب سعر التكلفة للمنتجات فقط، ثم تطورت لتصبح احدى اهم ادوات التحليل لتحسين الاداء المالي للمؤسسات. وتتلخص تطور محاسبة التسيير في 6 مراحل نوجزها كما يلي:²

المرحلة الأولى من 1400 م إلى 1800 م: تعد المرحلة الأولى لنشؤ محاسبة التسيير، حيث ظهرت أول مرة عند الفينقيين في القرن 15 م لتلبية احتياجات التجار الفينقيين.

المرحلة الثانية من 1800 م إلى 1980 م: في هذه المرحلة تمكن المسيرين من تحديد تكلفة العائد لمحاسبة التسيير، الأمر الذي يسمح للمؤسسات من إنشاء قسم خاص لمحاسبة التسيير لتحديد تكلفة المنتجات بالضبط.

المرحلة الثالثة: مع ظهور الثورة الصناعية، بدأت المؤسسات تستثمر على نطاق واسع للحصول على الأصول وكذا اليد العاملة، من أجل تحويل الموارد إلى منتجات لكن هذه المرحلة لم تكن حاجة إلى نظام للمحاسبة لتحديد التكاليف.

¹ براهيم براهيمية، محاسبة التسيير ودورها في الرقابة الاستراتيجية وترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة ، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة الشلف 2015/2014، ص 05.

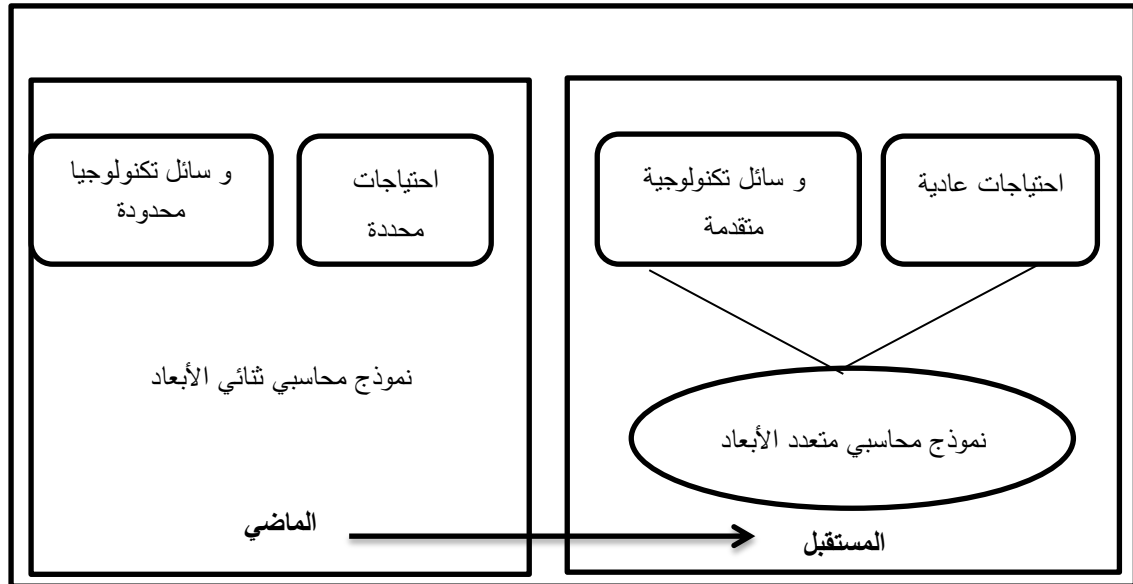
² Mehri BOUBAKER, de la comptabilité de Gestion comptabilité par Activité Edition contribution à la littérature d'entreprise C.L.E Tunis, 2000, p 24

المرحلة الرابعة في منتصف القرن 19 م: شهدت هذه المرحلة تطور مؤسسات النقل وظهور شركات المساهمة، هذا التطور سمح باستخدام التسجيلات المحاسبية لمختلف الأعمال، التي تقوم بها المؤسسات المالية والغير المالية.

المرحلة الخامسة في نهاية القرن 19 م: تم وضع القواعد الأساسية لنظام محاسبة التسيير وكيفية حساب التكاليف.

المرحلة السادسة بداية القرن 20 م: في هذه المرحلة عالجت النظرية المحاسبية المفاهيم المحاسبية، حيث تمكنت من تحليل مختلف تكاليف المنتجات في ظل بيئة يصعب تطبيق فيها تطبيق هذه الأنظمة. والشكل الموالي يبين ذلك:

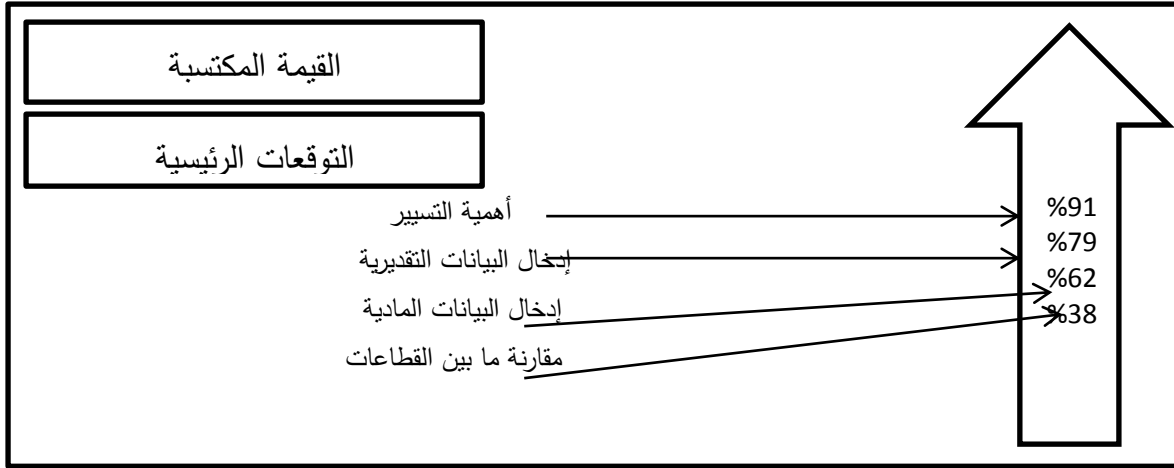
الشكل رقم (1): محاولة بناء نظام (نموذج محاسبي من خلال الاستعانة بالنظرية المحاسبية من القرن 20 م إلى غاية القرن 21 م)



Source : Mehri BOUBAKER, de la comptabilité de Gestion comptabilité par Activité Op, cit, p 24.

يوضح لنا هذا الشكل أن الأنظمة المحاسبية صممت لدعم العمليات الاستراتيجية في المؤسسة كهدف عام ولتحقيق أداء جيد للمؤسسات كهدف خاص، لكن مع مرور الوقت أصبحت هذه الأنظمة غير كافية لمحاسبة التسيير، مما أدى بـ المسيرين والباحثين المحاسبين إلى تطوير مفاهيم جديدة لمحاسبة التسيير، بالشكل الذي يضمن تلبية حاجتهم المحاسبية والتسييرية. والشكل الموالي يوضح التحسينات التي تم إدخالها لتطوير نظام محاسبة التسيير:

الشكل رقم (2): التحسينات المطلوبة لتطوير نظام المعلومات محاسبة التسيير



Source : Mehri BOUBAKER, de la comptabilité de Gestion comptabilité par Activité Op, cit, p 25.

من خلال الشكل السابق، نلاحظ أن التحسينات المطلوبة لتطوير نظام معلومات محاسبة التسيير، ستزيد من أهمية التسيير في المؤسسات بنسبة 90% مقارنة بنموذج محاسبة التسيير الذي صمم في القرن 20 م وبداية القرن 21 م، كما سيساعد المؤسسات من رفع نسبة تنبؤها المحاسبية والتسييرية مستقبلا ، بالشكل الذي سيمكن مسيرتها من اتخاذ القرارات بطريقة عقلانية ومدروسة.

المطلب الثاني: مفهوم محاسبة التسيير

من خلال عرض التطور التاريخي لمحاسبة التسيير عبر الزمن حاول العديد من الباحثين والممارسين اصدار مفهوم لهذا النوع من المحاسبة، فوجدنا العديد من التعاريف، لكنها في الغالب تهدف الى معالجة التكاليف في كل المراحل وتحليلها، لكن قبل التطرق إلى مفهوم وأهمية محاسبة التسيير يجب أولا التعريف ببعض المصطلحات ذات العلاقة بمحاسبة التسيير:

(1) **تعريف التكلفة:**¹ هو عبارة عن مجموعة من الاعباء المحاسبية ذات الصلة تساعد في

عملية صناعة القرار في المؤسسة، كما تسعى الى ضمان ومراقبة جزء او كل الشركة.

(2) **مفهوم الاعباء المباشرة:**² هي تكاليف يمكن تحميلها مباشرة على تكاليف منتج ما مثل تكلفة اليد العاملة.

(3) **مفهوم الاعباء الغير المباشرة:**³ هي الاعباء التي لا يمكن ان تكون محسوبة مباشرة في تكلفة او سعر تكلفة معينة، لأنها تتعلق بمجموعة معينة من المنتوجات او الوظائف

¹ Yves Rongé, Comptabilité de Gestion de Boeck, 3 éditions, Bruxelles, Belgique juillet, 2013, p 38.

² IBID, p 43.

³ داداي ناصر عدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، مرجع سبق ذكره، ص 34.

او الاقسام او تتعلق بمجموع نشاط المؤسسة الاجمالي وعملية حساب هذه الاعباء في التكاليف تتسم بالصعوبة وهي تحديد ما هو القسم من هذه الاعباء، الذي يدخل في منتج اخر وهكذا.

(4) مفهوم سعر التكلفة:¹ "هو مجموعة من التكاليف التي يتكفها منتج معين او خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية اعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية وتحسب فيها تكاليف البيع".

(5) مفهوم المصروف:² عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة.

(6) مفهوم الأعباء:³ "هي جزء من التكاليف أو عنصر من عناصرها، يستعان بها في تحميل التكاليف أو توزيعها على المنتجات أو الخدمات".

أولاً: مفهوم محاسبة التسيير: هناك عدة تعاريف لمحاسبة التسيير نوجزها فيما يلي:

التعريف الأول:⁴ محاسبة توفر جميع المعلومات المساعدة في اتخاذ القرار، حيث لا تقتصر فقط على حساب التكاليف وانما تسعى إلى دراسة التكاليف والتحكم فيها".

وبالنظر إلى هذا المفهوم يتبين لنا أن هذه المحاسبة ليست مجرد اداة لحساب التكاليف المباشرة او غير المباشرة، بل تشمل كل من عنصر التحليل والتشخيص للموارد والتكاليف المسببة.

التعريف الثاني:⁵ هي مجموعة من التقنيات والممارسة المحاسبية المشتقة من النظرية المحاسبية تهدف إلى تخصيص ومراقبة التكاليف بطريقة دقيقة، تسمح للقائمين في المؤسسة على تحديد كل من الأداء الاستراتيجي والأداء المالي".

وهذا التعريف ينص بأن محاسبة التسيير قائمة على قواعد المحاسبة العامة، التي تتضمنها النظرية المحاسبية والتي تهدف برأي الباحث إلى تحديد ربحية ومردودية المؤسسة ناهيك عن دورها الفعال في تحديد الخيارات الاستراتيجية للمؤسسة على المدى المتوسط او البعيد.

¹ داداي ناصر عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزء الاول، الجزائر، 1999 ص 14.

² داداي ناصر عدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، مرجع سبق ذكره، ص 13.

³ أوكليل سعيد، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق، الجزائر، 1991، ص 8.

⁴ Augé Bernard, Gérald Naro, Alexandre Vernhet, Mini Manuel Comptabilité De Gestion : Cours+ Exo, Edition DUNOD, 2013, Paris, P2

⁵ Bisbe Josep and all, Defining management accounting constructs :A methodological note on the risks of conceptual misspecification, Journal of Accounting, Organizations and Society 32, 2007, P794.

التعريف الثالث:¹ مجموعة من الأنظمة والطرق التي تسعى إلى تقديم ومعالجة المعلومات المفصلة حول التكاليف المباشرة وغير المباشرة، التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات لتعظيم الربحية".

يتضح من هذا التعريف أنها أداة معلوماتية ومحاسبية ضرورية تعالج التكاليف بطريقة تفصيلية وبصفة دورية (يومية، أسبوعياً، شهرياً... إلخ) وتساعد الإدارة على اتخاذ القرارات لتعظيم الربحية.

التعريف الرابع:² عبارة عن مجموعة من الإجراءات المستخدمة في جمع وتبويب وتسجيل بيانات التكاليف وتحليلها، من أجل تقديم المعلومات الأساسية للمسؤولين لأغراض التسعير، تقييم الأداء وممارسة مختلف الوظائف الإدارية".

وبالنظر إلى هذا التعريف نجده يطابق إلى حد كبير التعاريف المقدمة سابقاً، كون محاسبة التسيير تهدف إلى تحديد التكاليف وتخصيصها لغرض تحديد مدى نجاعة وفعالية أداء المؤسسات.

وبعد عرض التعاريف السابقة نستنتج أن محاسبة التسيير هي مجموعة من الأساليب المحاسبية التسييرية الكلاسيكية والحديثة منها، تعمل على تحليل، تخصيص ومراقبة التكاليف المباشرة وغير المباشرة لمنتجات المؤسسة، كما تعمل على توفير معلومات للدراسات والأحكام التي تسمح بتحليل أي انحرافات عن الميزانية.

وعليه يمكن استخلاص مجموعة من مميزات محاسبة التسيير نلخصها في النقاط التالية:

تسمح محاسبة التسيير بتقديم نوعين من المعلومات:³

(1) معلومات ذات طابع استراتيجي: هذه المعلومات يتم إعدادها لأغراض استراتيجية، حيث

تمكن للمسيرين من تحديد أهداف المؤسسة على المدى البعيد وكذا تحديد الأخطار المحيطة بالمؤسسة، ناهيك عن تحديد الموارد الضرورية، حتى تتمكن من تنفيذ الاستراتيجية المرجوة.

(2) معلومات ذات طابع تشغيلي: هذه المعلومات تتعلق بكل من، نشاط المؤسسة، تسيير

عمليات الإنتاج والاستعمال الفعال للموارد.

¹Breuer Adela and all, THE ROLE OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE DECISION MAKING PROCESS: CASE STUDY CARAŞ SEVERIN COUNTY Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 15(2), 2013, p356.

² الربيعي جمعة و آخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008 ص

16.

³Mehri BOUBAKER, de la comptabilité de Gestion comptabilité par Activité , op, cit, p 14.

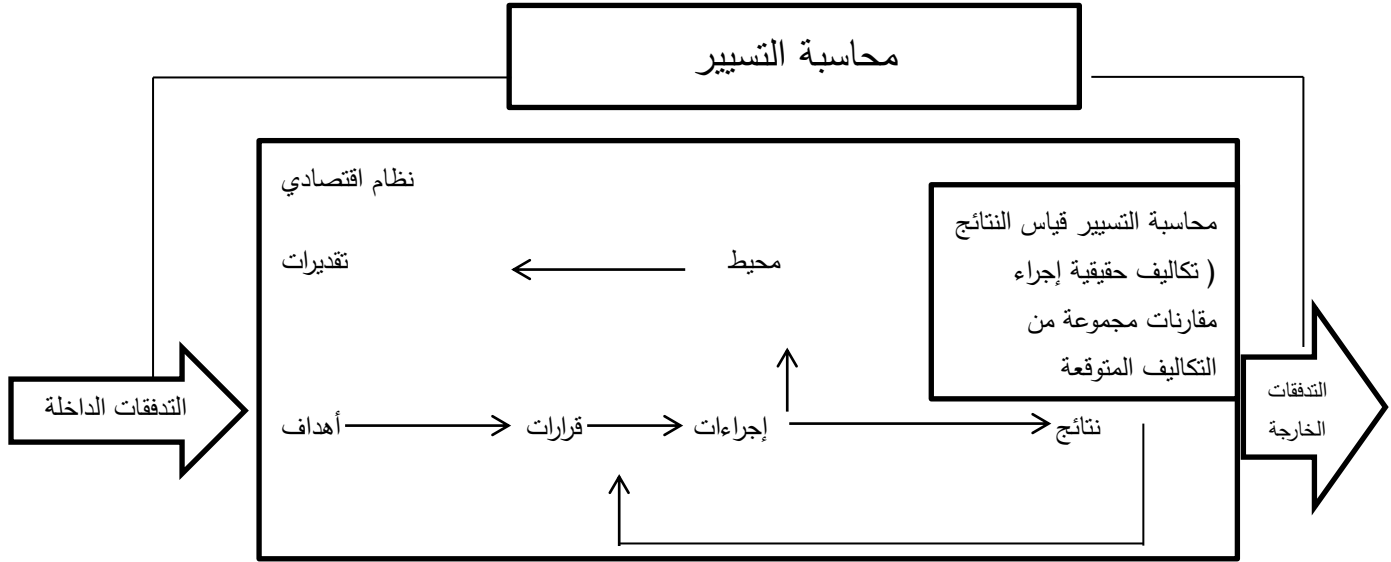
ثانيا: أهمية محاسبة التسيير

تتلخص أهمية محاسبة التسيير في العناصر التالية:¹

- تساعد على اتخاذ قرارات استراتيجية (قبول أو رفض الطلبية، إلغاء أنشطة منتجات... إلخ).
- مراقبة بعدية من خلال تحليل الفوارق بين التكاليف الفعلية والتكاليف التقديرية.
- تقييم مختلف منتجات المؤسسة بأساليب تسييرية بحثة.
- تحديد تكاليف كل منتج على حدى.*

والشكل الموالي يلخص أهمية محاسبة التسيير:

الشكل رقم (3) : أهمية محاسبة التسيير



Source : Griveaux Jean Marie, pilotage de l'activité par les coûts, application de la méthode ABC, en stérilisation, mémoire de doctorat, université Henri Poincaré, Nancy I, 2002, p16.

من خلال هذا الشكل نستنتج أن أهمية محاسبة التسيير تبرز في قياس، تقييم، تحليل، مراقبة تخصيص وتخطيط التكاليف المباشرة وغير المباشرة سواء للمنتجات بالنسبة للمؤسسات الصناعية أو الخدمات بالنسبة للمؤسسات الخدماتية، ناهيك عن دورها الفعال في تحديد الأداء المالي للمؤسسات الذي يعتبر من أبرز القرارات المالية، التي تتخذها هذه الأخيرة.

¹François.Engel et Frédéric .Kletz, cours de comptabilité analytique, école des mines de Paris, Mars 2005, PP06-07.

* تحديد تكاليف كل منتج على حدى من اختصاص اسلوب التكاليف على الأنشطة التي سنتطرق اليها في المبحث الثالث من هذا المفصل.

ثالثاً: دور محاسبة التسيير

- تلعب محاسبة التسيير دوراً رئيسياً في تسيير المؤسسات وذلك من خلال مساهمتها في:¹
- وضع المعادلات التقديرية نحو الأنشطة والعمليات الموجهة لتحقيق الأهداف المرتقبة.
 - وضع معادلات الأداء التي تكشف الانحرافات حالة وقوعها وإبلاغ الإدارة عنها.
 - إنجاز تقارير الأداء التي تعطي صورة واضحة ومتكاملة عن المنشأة ككل بما فيها وحدات الإنتاج والأقسام، بالإضافة إلى الإدارات عن مدى الالتزام بتنفيذ الخطط الموضوعية.
 - الاهتمام بالعنصر البشري وخلق روح التعاون بين المدراء والعمال من أجل تحفيزهم للوصول إلى الأهداف المخطط لها.
 - ويظهر هذا الأمر عند القيام بالميزانيات التقديرية، حيث يشارك في إنجازها كل من المدراء ورؤساء الأقسام وحتى يشعر العامل بمكانته داخل مجال عمله.

رابعاً: خصائص محاسبة التسيير

تتميز محاسبة التسيير بالخصائص التالية:

- الاهتمام بكل التفاصيل المتعلقة بتحليل العمليات.
- التركيز على الأحداث الفعلية بين الماضي والحاضر.
- التركيز والاهتمام بكل العمليات المتعلقة بالمشروع سواء كانت مالية أو غير مالية.
- القيام بتحليل النتائج بالاعتماد على طرق إحصائية ورياضية بالإضافة إلى أعداد البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الرشيدة.
- ترجمة النتائج وتقييمها على ضوء الأهداف المخطط لها لنشاط المشروع.

¹ كردوسي محمد ، دور محاسبة التسيير في قياس الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة ، المجلد3، العدد 2 ، 2020، ص 164.

المطلب الثالث: أهداف محاسبة التسيير وعلاقتها بمحاسبة التكاليف

سنتطرق في هذا المطلب إلى كل من أهداف محاسبة التسيير وعلاقتها بمحاسبة التكاليف وذلك على النحو التالي:

أولاً: أهداف محاسبة التسيير :

تهدف محاسبة التسيير إلى تحقيق الأهداف التالية:¹

- تساعد على تحديد السعر العادي أو المقبول للمنتجات المباعة.
- تحدد السعر الأدنى للمنتجات المباعة لكي تضمن هامش ربح معين.
- تساهم في تحديد المنتجات التي تضيف قيمة.
- فصل تكلفة الإنتاج الفرعية عن تكلفة الإنتاج.
- تحديد الفضلات والمهملات التي قد تنتج أثناء عملية الإنتاج.
- إمكانية تقييم فاعلية مختلف وظائف المؤسسة.

كما تهدف محاسبة التسيير إلى:²

- تساعد المديرين على اتخاذ قرارات لتحقيق أهداف المنظمة.
- يستخدم المديرون المعلومات المحاسبية لاختيار البدائل الاستراتيجية كما تستخدم لتسيق تصميم المنتج والإنتاج والتسويق.

ومن خلال ما سبق نستنتج ان محاسبة التسيير تهدف الى تحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة المنتجات او الخدمات وكذا التحكم في التكاليف في كل المراحل. وعليه فالأهداف المذكورة سابقا هي اهداف على سبيل المثال لا على سبيل الحصر، لذا سنعرض اهداف اخرى على النحو التالي:³

- تحديد قيمة المخزون وهذا باستعمال الجرد الدائم بواسطة احد الطرق التالية:
 - ✓ طريق المخزون الداخل أولاً و الخارج أولاً (FIFO)
 - ✓ طريقة المخزون الداخل أخيراً و الخارج أولاً (LIFO)
 - ✓ طريق التكلفة الوسيطة المرجحة
- تحديد التكاليف ومراقبتها بغرض مراقبة النشاط والمسيريون.

¹ Kaplan Robert and H. Thomas, the rise and fall of management accounting, journal of management accounting, January 1987, p p24-25.

² The Institute of Cost Accountants of India, Cost and management accounting, 12 SUDER STREET, KOLKATA - 700 016, reprint February,2012 ،P21.

³ أويختي نصيرة، بوهنة كلثوم، المحاسبة التحليلية ودورها في عملية اتخاذ القرارات دراسة حالة مؤسسة "BENTAL"، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 4، العدد6، 2014، ص ص 315-316.

- دراسة المردودية: إن دراسة المردودية تسمح للمسير بمراقبة سياسة الاستثمار والتوزيع وهذا بـ

✓ تسجيل المصاريف حسب الوظائف والمنتجات.

✓ مراقبة التكاليف: التموين، الإنتاج والتوزيع، على المسير بقدر الإمكان أن يخفض هذه التكاليف.

- حساب نتيجة المؤسسة: النتيجة في المؤسسة هي الفرق بين سعر البيع وسعر التكلفة فعلى أساس سعر التكلفة يتحدد سعر البيع، وبالتالي فالمردودية تتحدد على أساس النتيجة المحققة من طرف المؤسسة.

- إعداد الموازنة التقديرية: يساعد إعداد الموازنات التقديرية على التنبؤ بالنتائج للدورة المالية.

- مراقبة التسيير: هي تقييم النتائج المحققة من المستويات التقديرية والمتابعة لأنشطة المؤسسة وتحليلها بمعنى مراقبة التكاليف والتحكم فيها، بالإضافة إلى تحليل الفروقات.

- اتخاذ القرار: تتجلى أهمية المحاسبة التحليلية في تقديم الحلول الممكنة، وذلك في المرحلة التي تجري فيها عملية دراسة أهمية التكاليف في اتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية.

اما بخصوص الاهداف التي تسعى الى تحقيق الاداء نجدها موضحة في العناصر التالية:¹

- تقديم التقارير الداخلية للإدارة بغرض تخطيط الكلفة والرقابة عليها، تقييم أداء الأفراد والأقسام.

- إعداد تقارير داخلية للمدراء تساعدهم على اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتكتيكية.

- توفير البيانات المتعلقة بتقييم المخزون لغرض إعداد التقارير المالية.

- قياس تكلفة الأداء وهي من أول الأهداف التي تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيقها

- قياس الأداء الفعلي بصورة تفصيلية.

- تحليل النتائج وإظهار مختلف العناصر المكونة لها، وهذا لتسهيل عملية مراقبة المردودية.

¹عربان عميروش، بوسبعين تسعديت، دور نظام المحاسبة التحليلية في تسيير ومراقبة تسيير المؤسسات الجزائرية دراسة تطبيقية على مؤسسة SARL SPRO TRAP، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 10 العدد 3، 2019، ص 148.

ثانيا: علاقة محاسبة التسيير بمحاسبة التكاليف

تعد محاسبة التسيير ومحاسبة التكاليف من المحاسبات الخاصة بالنظام الداخلي للمؤسسات، إذ يهدف كلاهما لخدمة ومساعدة الإدارة في التخطيط، مراقبة الميزانيات، اتخاذ القرارات، تحديد التكاليف الكلية، تحديد التكاليف الهامشية وغيرها من التكاليف ولكن يختلفان في النقاط التالية¹:

1. محاسبة التكاليف: تتعلق أكثر بتوزيع نواحي التكاليف، أما محاسبة التسيير فتتعلق أكثر بمدى تأثير التكاليف على مردودية و ربحية المؤسسة.
2. إن بيانات محاسبة التكاليف تشكل أساسا قاعدة يمكن من خلالها تطبيق تقنيات محاسبة التسيير لجعلها أكثر ملائمة من الناحية التسييرية، في حين أن بيانات محاسبة التسيير مستمدة من محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية.
3. تنظر محاسبة التسيير إلى التكاليف من زوايا أوسع من محاسبة التكاليف، الأمر الذي يجعلها موضوعية أكثر من محاسبة التكاليف. كما أن محاسبة التسيير لديها فكرة واضحة بشأن كل نوع من أنواع التكاليف اللازمة، لتحليل واتخاذ القرارات الملائمة للتسيير وأثر هذه التكاليف على الحلول البديلة ومن المؤكد أن محاسبة التكاليف تمثل مجموعة من البيانات لمحاسبة التسيير.
4. عادة ما تصنف محاسبة التسيير في مستوى عال من التسلسل الهرمي لتصنيف المحاسبات وبعدها تليها محاسبة التكاليف.
5. إن مقارنة محاسبة التكاليف هي مقارنة ضيقة بكثير مقارنة مع مقارنة محاسبة التسيير كون هذه الأخيرة تستخدم بيانات اقتصادية وإحصائية جنبا إلى جنب مع بيانات محاسبة التكاليف، لتتمكن الإدارة من التدقيق في وظيفة التخطيط، الإنتاج ومراقبة التكاليف.
6. تسعى محاسبة التسيير إلى التخطيط على المدى القصير والمتوسط، كما تستعمل أحدث الأساليب، مثل تحليل توقعات الأسعار، أما محاسبة التكاليف فتهدف إلى التخطيط على المدى القصير، كما تقيم رؤوس الأموال المستثمرة في المشاريع فيعد من خاصية محاسبة التكاليف.
7. تهدف كل من محاسبة التكاليف ومحاسبة التسيير إلى تقييم الأداء في المؤسسات بصفة عامة، لكن محاسبة التكاليف تساعد محاسبة التسيير في وظائفها فقط ولا تهدف إلى تقييم الأداء المالي.
8. مقاربات محاسبة التكاليف في الماضي فقط، بينما محاسبة التسيير مقاربتها مستقبلية

¹The Institute of Company secretaries of India, company accounts: cost and management accounting, printed at M.P, Printers NOIDA ,New Delhi, India, 2011, PP460,461.

كما تعد من أكثر المحاسبات، التي لها قدرة تنبؤية مقارنة بمحاسبة التكاليف.
9. لا يمكن لمحاسبة التسيير أن تتأسس دون وجود محاسبة التكاليف، لكن هذه الأخيرة يمكن ان تتأسس بدون محاسبة التسيير.

المبحث الثاني: الأساليب الكلاسيكية لمحاسبة التسيير

تعتبر أساليب محاسبة التسيير الكلاسيكية القلب النابض لأي مؤسسة اقتصادية، كونها تسعى دائما إلى توفير معلومات محاسبية دقيقة سواء تلك المتعلقة بتكاليف الشراء، الإنتاج والبيع للوحدة الواحدة خلال فترة زمنية معينة، أي تهدف إلى مواكبة جميع التطورات الحاصلة للمنتجات في مختلف مراكز المسؤولية ومراكز التحليل بشكل أدق ومستمر، كما تسعى أيضا إلى تحديد تكاليف وسعر بيع المنتجات خلال نفس الفترة. هذه الخصائص التي توفرها الأساليب الكلاسيكية ستساعد المدراء التنفيذيين على تحسين أداء مؤسساتهم، خاصة وأن هذه الأخيرة تسعى وباستمرار إلى ضمان استمراريتها في الأسواق.

المطلب الأول: أسلوب التكاليف الكلية

مر اسلوب التكلفة الكلية بعدة مراحل تاريخية قبل ان يأخذ شكله الحالي، حيث¹: يعتبر أسلوب التكلفة الكلية من الأساليب الأكثر انتشارا واستعمالا عبر الزمن، حيث تعود جذورها إلى سنة 1898 وبالضبط في مؤتمر دولي، أين تم طرح مشكلة حول كيفية معالجة أسعار بيع المنتجات بهدف الحد من المنافسة ، لكنها بقيت فكرة نظرية ولم تتبلور إلى بعد نهاية عشرينيات القرن الماضي (1927) وبداية الثلاثينات من نفس القرن (1930)، أي قبل الحرب العالمية الثانية من طرف الكولونيل *Rimailho، الذي حاول استخدام أسلوب الأقسام المتجانسة لعد وتنظيم ورش السلاح أنداك، حيث حقق هذا الأسلوب نتائج ايجابية، مما أدى ب المنظمة العلمية للعمل المطلق عليها باسم "CGOST" *بإصداره ليصبح الأسلوب المحاسبي الأول عالميا الذي يهدف إلى حساب سعر التكلفة. وبعد فترة زمنية معينة، اعلنت لجنة توحيد المحاسبة تبنيها لهذا الأسلوب (في 4 افريل سنة 1947) بعدما تبنته فرنسا في مخططها المحاسبي سنة 1947 وبقي العمل بأسلوب الأقسام المتجانسة إلى غاية 1982،² أين انتقد هذا الأسلوب من طرف العديد من الممارسين المحاسبين لنظرا لاعتمادها فقط على المراكز المتجانسة وطلبوا بإجراء بغض التغييرات

¹Letort Frederique, La comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal : quelle réalité ?, Thèse de doctorat, Gestion et management. Université d'Orléans, 2016. Français, PP 32-33.

*Rimailho: عقيد في الجيش الفرنسي قبل الحرب العالمية الثانية، يعد من بين مؤسسي اسلوب الاقسام المتجانسة في فرنسا

* CGOST : Commission Générale d'organisation scientifique

² Sépari Sabine ,Claude Alazard, contrôle de Gestion « DECF » , Dunod, 5 éme édition , Paris, 2001, P140.

المتمثلة في:

- استبدال الأقسام المتجانسة (التي تقتصر فقط على تجميع الأعباء الغير المباشرة) بمراكز التحليل (التقسيم الحقيقي للمؤسسة)، الذي يسمح بحساب التكاليف والنتيجة (إذا امكن) من خلال مراكز المسؤولية.

- تأسيس مراكز البناء لجمع التكاليف المولدة من الوظائف المشتركة للمؤسسة ككل:

✓ الإدارة العامة (مثل المحاسبة، الإعلام...)،

✓ التمويل (مثل الخزينة ، تسيير الديون...).

وهذه الأعباء يتم تجميعها إلا غاية الحصول على سعر التكلفة.

أولاً: مفهوم أسلوب التكلفة الكلية:

تقوم هذه الطريقة على عملية تحليل وفق الخطوات التالية:¹

أ- تحديد الاستهلاكات وتكاليف المواد الاولية، بحيث يجب المعرفة الدقيقة لحركة دخول وخروج المخزونات.

ب- تحديد الزمن المستغرق في العمل والتكاليف المتعلقة به.

ت- تحديد الاعباء غير المباشرة وتحميلها على اساس معين.

وبذلك يمكن تعريف اسلوب التكلفة الكلية على انه ² "اسلوب يضم جميع مصاريف المؤسسة ذات العلاقة بالمنتج سواء مصاريف مباشرة او غير مباشرة، كما تضم كذلك اعباء التقارب، اعباء ادارية التي تدخل في اطار انتاج منتج ما في الفترة نفسها".

ثانياً: المصطلحات المتعلقة بأسلوب التكاليف الكلية

مفهوم مراكز التكلفة:

تعرف مراكز التكلفة كما يلي:³ هي المراكز التي يكون فيها المدير مسؤول عن التكاليف فقط ويركز تقرير الأداء على تكاليف القسم الخاضعه لرقابة المدير، إذ يكون المدير مسؤولاً عن بنود التكاليف التي يستطيع أن يؤثر عليها بقراراته ويسيطر عليها ويخضعها لرقابته".

مفهوم الأقسام المتجانسة:⁴ هو نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعنية أو نسب مئوية.

¹ دادي ناصر عدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، مرجع سبق ذكره، ص 31.

² Burlaud Alain, Claude Simon, Comptabilité de gestion : Cout /Contrôle, Vuibert 3eme édition, 2003, P14

³ عبد الستار م. رجاء رشيد ، استعمال نظام محاسبة المسؤولية في تقويم اداء مراكز الربح بالشركة العامة للصناعات الجلدية، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد13 ، 2013 ، ص 165.

⁴ بوشاشي بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002، ص17

وتنقسم الأقسام المتجانسة إلى مركزين رئيسيين وهما:

- مفهوم المراكز الرئيسية:¹ هي تلك المراكز التي تحتوي على الأنشطة الرئيسية للمؤسسة من تموين، إنتاج وتوزيع.

- مفهوم المراكز الثانوية:² يطلق عليها أيضا " أقسام التسيير " تهدف إلى تنسيق، تنظيم وإدارة عوامل الإنتاج من قبل الشركة، مثل إدارة شؤون الموظفين، إدارة المواد والمباني(الصيانة التدفئة...إلخ) والإدارة المالية (الفواتير، التدفق النقدي... إلخ).

مفهوم مفاتيح التوزيع: يعتبر كوسيلة لتوزيع وتحميل الأعباء الغير المباشرة (المصنفة حسب الطبيعة) بين مختلف المراكز.

تكلفة وحدة العمل (وحدات القياس):³ هي الوحدة التي تمكن من تحميل تكاليف مركز التحليل على حسابات تكاليف المنتجات أو الطلبات.

وتحسب تكلفة وحدة العمل كما يلي:⁴ $\text{تكلفة وحدة العمل} = \text{تكلفة المركز} / \text{عدد وحدات العمل}$.
مراكز التحميل:⁵ هي عبارة عن أقسام يتم فيها تجميع كافة الأعباء المتجانسة والغير المباشرة قبل تحميلها على المنتجات.

مفهوم سعر التكلفة:⁶ مجموع المصروفات التي تتحملها المؤسسة من مرحلة الشراء، التصنيع إلى غاية بيع المنتج.

العناصر الإضافية:⁷ أعباء ذات صفة نظرية، تسمى إضافية لأنها ليست ضمن مصاريف المحاسبة العامة، (أي لا تدخل ضمن تقييم عناصر الأصول بالميزانية)، بل تدخل ضمن أعباء المحاسبة التحليلية ومن بينها : الفوائد المحسوبة على رأس المال الخاص، أجرة المسيرين...
تخصص الأعباء حسب أسلوب التكاليف الكلية وفق الشكل التالي:

¹ طنيب حسن محمد شفيق، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998 ص 56.

² Burlaud Alain, Claude Simon, Comptabilité de gestion ,op, cit, P19-22.

³ أوكيل محمد سعيد ، تقنيات المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 116.

⁴ درحمون هلال، المحاسبة التحليلية، نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3 ، 2004/2005، ص 199.

⁵ F.Engel et F.Kletz, cours de comptabilité analytique,op, cit, p 16.

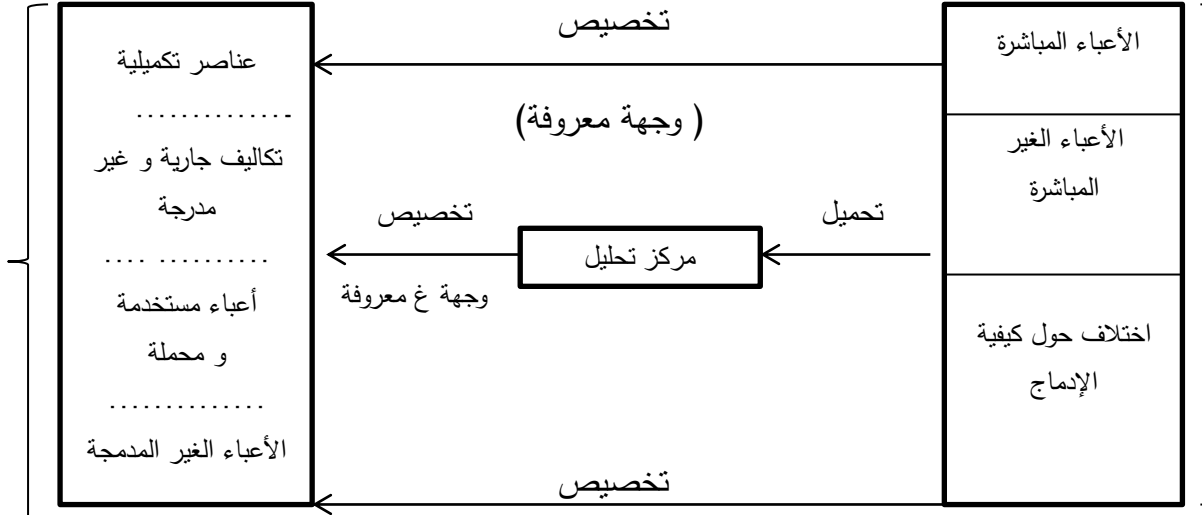
⁶ MAEHARA Emilie et d'autre, Le Contrôle De Gestion Stratégique, La gestion par les activités, DUNOD, P16.

Disponible sur le site :

http://www.mccours.net/cours/pdf/gestion/Le_controlede_gestion_strategique_La_gestion_par_les_activites.pdf

⁷ دادي عدون ناصر، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 22.

الشكل رقم (4): تخصيص الأعباء حسب التكاليف الكلية



Source : Sépari Sabine, contrôle de Gestion, op , cit, p 130.

تسمى الوحدة المستخدمة في قياس مختلف أنشطة المؤسسة في مراكز التحليل بـ "وحدة العمل" حيث تقيس العمل المنجز من طرف قسم معين، كما تسمح بتوزيع الأعباء الغير المباشرة على تكاليف المنتجات.

يقوم أسلوب التكاليف الكلية¹ بتجميع الأعباء في مراكز متجانسة "Des sections Homogènes" حيث تعرف هذه الأقسام بأنها "كيان محاسبي يسمح بقياس الأنشطة من خلال وحدات العمل وهذا القسم ينتج نشاط واحد حسب عملية مستقرة". مع العلم أن الموارد المحملة في هذه الأقسام تكون هي الأخرى متجانسة ومترابطة على مستوى نشاط القسم.

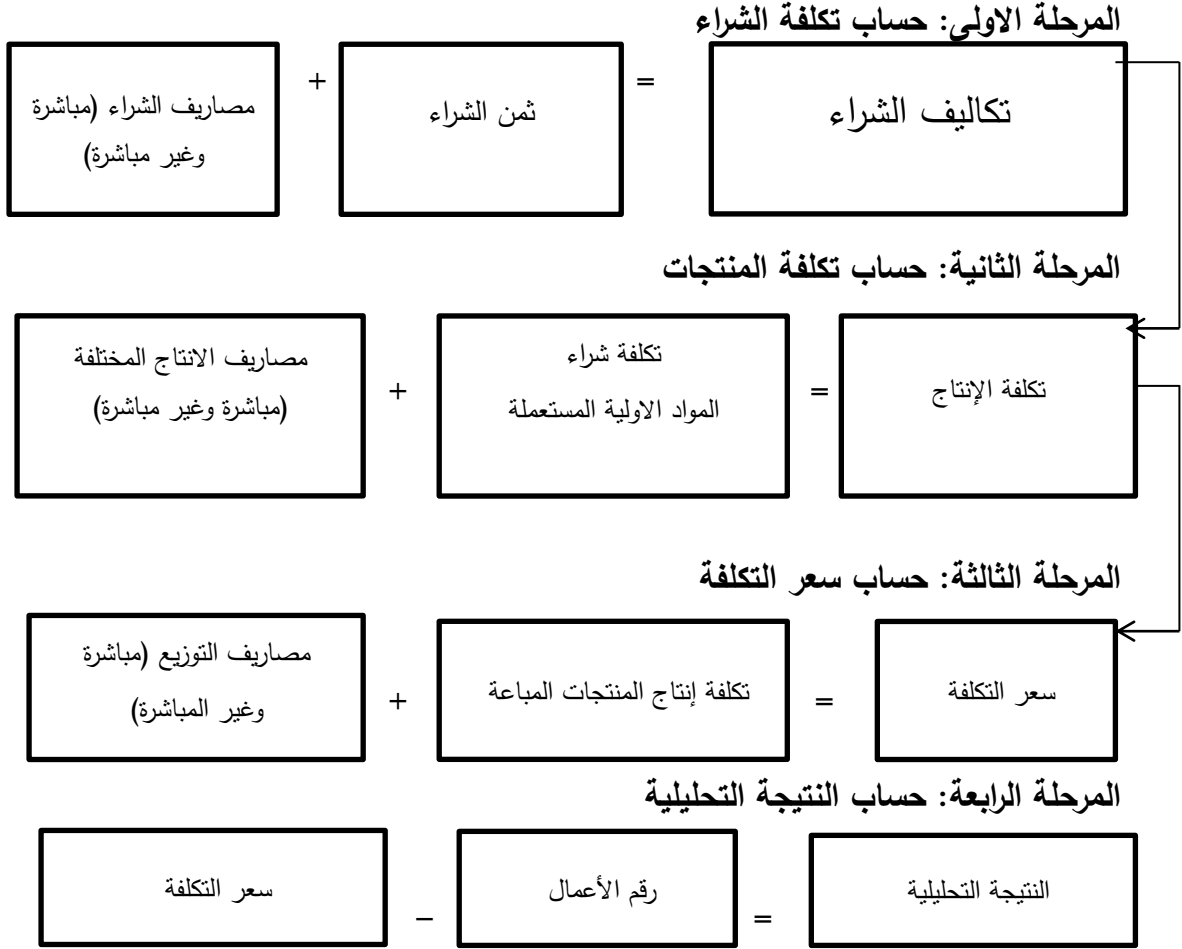
وبعد عرض مفهوم أسلوب التكلفة الكلية والمصطلحات ذات الدلالة، نستنتج أن هذا الأسلوب يسعى إلى حساب مختلف التكاليف في المراكز التحميل (تكاليف الشراء، تكاليف الإنتاج، سعر التكلفة) وهذه التكاليف يتم توزيعها حسب وحدات القياس، التي تحسب وفق لأسس رياضييه وإحصائية. كما نستنتج أن هذا الأسلوب يساعد إدارة المبيعات على تحديد سعر البيع على المدى البعيد.

ثالثاً: مراحل حساب التكلفة الكلية:

تحسب التكلفة الكلية من خلال مجموعة من المراحل نلخصها في الشكل الموالي:

¹ Sépari Sabine, contrôle de Gestion, op , cit, p 131.

الشكل رقم (5): حساب مراحل التكلفة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على :

دادي ناصر عدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، مرجع سبق ذكره، ص 15.

مع العلم ان مخزونات المواد الأولية حسب النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر يأخذ بعين الاعتبار فقط طريقتين لحساب تكلفة المخزونات وهما:

طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة وتحسب كمايلي:

$$\text{CMUP} * \text{التكلفة الوسيطة المرجحة} = \text{مخزون أول مدة} + \frac{\text{الإدخالات (بالقيمة)}}{\text{مخزن أول مدة} + \text{الإدخالات (بالكمية)}}$$

وطريقة (FIFO (First In First OUT، اي ما دخل اولاً خرج اولاً

رابعاً: أهداف أسلوب التكاليف الكلية:

توجد عدة أهداف لأسلوب التكاليف الكلية سنذكر أبرزها في النقاط التالية:¹

- تقديم معلومات استراتيجية حول تكاليف المنتجات.

¹درحمن هلال، المحاسبة التحليلية، نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية مرجع سبق ذكره، ص 194، بتصرف.

- تهدف إلى تحديد الأسعار على المدى البعيد.
- تهدف إلى تقييم سعر تكلفة المنتجات بدلا من المساعدة على التسيير.
- كما توجد اهداف اخرى تتمثل في:¹
- تحليل التكاليف ومراقبتها.
- تسمح بمعرفة مدى مساهمة تكاليف كل منتج في تحديد مردودية وربحية المؤسسة.

المطلب الثاني: أساليب التكاليف الجزئية

نتيجة للصعوبات التي واجهها أسلوب التكاليف الكلية فيما يخص توزيع التكاليف المباشرة والغير المباشرة، اقترح عدد من الممارسين المحاسبين الأمريكيين أسلوب آخر لتوزيع التكاليف ألا وهو أسلوب التكاليف الجزئية، حيث يقوم هذا الأسلوب على استبعاد بعض الأعباء في حساب تكاليف المنتجات* وعموما تشمل أساليب التكاليف الجزئية كل من:

اولا: أسلوب التكلفة المتغيرة.

ثانيا: أسلوب التحميل العقلاني.

ثالثا: أسلوب التكلفة المعيارية.

رابعا: أسلوب التكلفة الهامشية.

اولا: أسلوب التكلفة المتغيرة (Direct Costing)

يعد أسلوب التكلفة المتغيرة من احد اساليب التكاليف الجزئية،² حيث يعود ظهوره في ستينيات القرن الماضي في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث عرف باسم " Direct Costing " ويرتكز هذا الأسلوب على استبعاد التكاليف الثابتة من حساب تكاليف المنتجات وتحويلها كلية إلى حساب نتيجة الدورة. هذا الأسلوب يرتكز على تبسيط نظام التحليل، أي انه لا يحتاج إلى توزيع تكاليف المنتجات على المراكز الثانوية، مما يدل أن استعمال أسلوب التكلفة المتغيرة على الوجه الخصوص سيؤدي إلى عرض نتائج كل منتج .

1. مفهوم أسلوب التكلفة المتغيرة:

يعرف أسلوب التكلفة المتغيرة على أنه³: "أسلوب يرتكز على دراسة العلاقات حجم المبيعات والربح معتمدا على تحديد عتبة المردودية او خط الربح. ويعتمد هذا الاسلوب على تقسيم

¹Dubruelle Louis, Didier Jourdain, Comptabilité analytique de Gestion, Dunod, 6 éme, édition, Paris, 2013, p 11.

*الاعباء المستبعدة عادة تعلق بتكاليف انشاء المؤسسات (كالكراء، اجور المديرين...إلخ)ومبالغ هذا الاسلوب لا يتأثرون كثيرا للتغيرات التي تحدث على مستوى الانشطة وفقا لهذا الاسلوب.

²F.Engel. F.Kletz, Cours de Comptabilité Analytique, op ,cit, P37.

³رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 70.

المصاريف إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة وتهتم بدراسة مستوى المردودية. أما البعض الآخر فعرّفها بأنها:¹ "تلك التكاليف التي تتغير بمجموعها مع التغيير بحجم النشاط بالزيادة أو النقصان، أي أنها تزداد بنفس نسبة الزيادة وتقص بنفس نسبة النقصان من حجم الإنتاج ووجد أيضا من خلال دراسة سلوك هذه العناصر بأن نصيب الوحدة المنتجة منها يبقى ثابتا مهما تغير حجم الإنتاج " والتكاليف المتغيرة تشمل:

- المواد المباشرة، الأجر المباشرة والمصاريف المباشرة. ونميز بين نوعين من الأعباء:²
- الأعباء المتغيرة المباشرة: تخص استهلاك المواد، المقاول من الباطن، اليد العاملة المباشرة (خاصة الساعات الإضافية) والطاقة، هذه الأعباء يتم تخصيصها لتكاليف المنتجات المختلفة بدون أي صعوبة؛
- الأعباء المتغيرة غير المباشرة: هذه الأعباء وآما هو الحال في طريقة التكاليف الكلية لا يمكن ربطها بحساب تكلفة مختلف المنتجات بدون المرور بمراكز التحليل. وما دامت أعباء متغيرة، فليس ثمة هناك مشكلة في تحديد معايير تحميلها. ويتعلق الأمر بمصاريف الإضاءة، تكييف الورشات، الوقود و الصيانة...
- وعليه نستنتج من التعاريف المقدمة أن أسلوب التكلفة المتغيرة يأخذ بعين الاعتبار التكاليف المتغيرة وفقا لحجم نشاط المؤسسة، سواء كانت تكاليف متغيرة مباشرة أو غير مباشرة عند حساب تكلفة المنتجات.

2. أهمية أسلوب التكلفة المتغيرة:

يسعى أسلوب التكلفة المتغيرة إلى تحقيق هدفين رئيسيين هما:³

- 1) تسليط الضوء على التغيرات التي تطرق على أرباح المؤسسة والتي لم يستطع أسلوب التكلفة الكلية تقديم معلومات حولها.
- 2) تسمح باتخاذ وتحليل مختلف القرارات على المدى القصير، خاصة فيما يتعلق بـ:
 - شراء أو إنتاج المنتجات.
 - ارتفاع أو انخفاض أسعار البيع.
 - التخلي عن الترويج لمنتج ما و البحث عن المنتجات المثلّي.
 - دراسة مدى مساهمة مختلف المنتجات في المردودية الإجمالية للمشروع.

¹ التريكتي إسماعيل يحي، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى الاردين، 2006، ص 38.

² درحمون هلال، المحاسبة التحليلية، نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية مرجع سبق ذكره، ص 227.

³ Mehri BOUBAKER, de la comptabilité de Gestion comptabilité par Activité, op cit p57.

- قبول أو رفض طلبية معينة.

3. أسس أسلوب التكلفة المتغيرة:

قبل التطرق إلى كيفية حساب التكلفة المتغيرة، سنحاول تعريف بعض المصطلحات ذات العلاقة بأسلوب التكلفة المتغيرة على النحو التالي:

1. الأعباء المتغيرة: ¹ هي تلك التي تتغير حسب حجم الإنتاج مثل (اليد العاملة المباشرة).
2. الأعباء الثابتة: هي تلك التي لا تتغير مهما تغير حجم الإنتاج و يتم معالجتها إجمالاً من أجل تحديد النتيجة. وتحسب التكلفة المتغيرة كما يلي:

الشكل رقم (6): حساب التكاليف المتغيرة

رقم الأعمال (CA)
(-) التكلفة المتغيرة (MCV)
= هامش التكلفة المتغيرة
(-) التكاليف الثابتة
= النتيجة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على :

Mehri BOUBAKER, de la comptabilité de Gestion comptabilité, op, cit, p135.

ثانياً: أسلوب التحميل العقلاني

يعد أسلوب التحميل العقلاني من الأساليب الأقل رواجاً وتطبيقاً في المؤسسات، إذ يوجد القليل من المؤسسات الاقتصادية التي تستخدم أسلوب التحميل العقلاني بطريقة منهجية ومستمرة، مع العلم أن تطبيقه سيؤدي إلى تجنب العديد من التغيرات في سعر التكلفة، خاصة إن كانت المؤسسة تمارس أنشطة موسمية، كما يسمح أيضاً بأسلوب التحميل العقلاني بتقييم خاصة تغيير المخزونات.

مفهوم أسلوب التحميل العقلاني: هناك عدة تعاريف نوجزها فيما يلي:

التعريف الأول: ² يعرف " بأنه 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".

التعريف الثاني: ³ التحميل العقلاني للأعباء الثابتة هو تطور لطريقة مراكز التحليل وموجهة

¹ Yves De Rongé, Comptabilité de Gestion de Boeck, op, cit, p4

² براهيم براهيمية، محاسبة التسيير ودورها في الرقابة الاستراتيجية وترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة ، مرجع سبق ذكره، ص 70.

³ درحومن هلال، المحاسبة التحليلية، نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية مرجع سبق ذكره، مرجع سبق ذكره، ص 211.

لانتقاء بعض الآثار الفضة فهي تعمل على عدم إدخال في حساب التكلفة النهائية للمنتج إلا الأعباء الثابتة الضرورية لإنتاجها الطبيعي هذا التمييز بين الأعباء راجع إلى أن، الأعباء المتغيرة (العملياتية) متناسبة مع حجم النشاط وتبقى ثابتة في تكوين التكلفة المتغيرة الوحودية أما الأعباء الثابتة (الهيكيلية) فهي مبدئياً مستقلة عن حجم النشاط .

من خلال التعريفين السابقين نستنتج أن أسلوب التحميل العقلاني يسعى إلى تحديد سعر البيع عند مستوى النشاط العادي للمؤسسة.

أسس التحميل العقلاني:

قبل التطرق إلى كيفية حساب تكلفة التحميل العقلاني، سنحاول تعريف بعض المصطلحات ذات العلاقة بهذا الأسلوب على النحو التالي:

حجم النشاط العادي:¹ يعني تحديد حجم نشاط مثالي لكل تكلفة ثابتة.

حجم النشاط الحقيقي: هو النشاط الذي حققته المؤسسة فعلاً أثناء العملية الإنتاجية. حيث تحسب التكاليف الثابتة المحملة بالطريقة التالية:

التكاليف الثابتة المحملة² = التكاليف الثابتة × معامل التحميل العقلاني

معامل التحميل: يحسب معامل تحميل التكاليف الثابتة وفق العلاقة التالية³:

معامل التحميل = حجم النشاط الحقيقي / حجم النشاط العادي

1. أهداف أسلوب التحميل العقلاني:

تبرز أهم أهداف أسلوب التحميل العقلاني في النقاط التالية⁴:

- تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة بطريقة عقلانية.
- الأخذ بعين الاعتبار مستوى النشاط العادي للمؤسسة.
- التخلص من ارتفاع سعر التكلفة الوحودية الذي يؤثر بدوره سلباً على سعر البيع.

ثالثاً: أسلوب التكلفة المعيارية

يرتبط تحديد الأداء في المؤسسات عامة بتحديد سلوك التكلفة ومساها على وجه الخصوص ففي الغالب تلجأ المؤسسات خاصة الصناعية منها إلى تقدير تكاليفها الإنتاجية مسبقاً، أي قبل الشروع في العملية الإنتاجية، حتى يتسنى لها مقارنة ما تم تقديره من تكاليف مع التكاليف الفعلية المنجزة في مرحلة الإنتاج. وهذا النوع من الأسلوب يطلق عليه بأسلوب التكلفة المعيارية.

¹ دادي ناصر عدون، تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره، ص 117

² نفس المرجع السابق، ص 129.

³ بن سفيان بلقاسم، حسن لبيهي، المحاسبة التحليلية منهجية حساب سعر التكلفة، دار الأفاق، الجزائر، 2010 ص 82.

⁴ سامونا نجيب أنطوان، محمد عبد الوهاب العزواي، المحاسبة الإدارية، اتخاذ القرارات، كلية الإدارة والاقتصاد بغداد، 1979، ص 26.

تعرف التكاليف المعيارية على أنها¹ " تكاليف نمطية موضوعة بشكل مسبق بناء على دراسات علمية لما ينبغي أن تكون عليه تكاليف الوحدة من المنتج و ذلك بهدف قياس الأداء الفعلي وصولاً لتحقيق أعلى قدر من الكفاءة والفاعلية.

كما تعرف أيضا على أنها² " هي تكاليف أكثر دقة لأنها تحدد معايير التكلفة بطريقة علمية من خلال دراسة الوقت واستخدام تقديرات هندسية".

كما تعرف بأنها³ "تكلفة مستقبلية يتم تقديرها مقدما لتمثل الهدف الواجب التوصل اليه في ظل مستوى الاداء الجيد في فترة مقبلة".

وانطلاقاً من التعاريف السابقة نستنتج أن التكلفة المعيارية هي أسلوب تقديري، نمطي او معياري يهدف إلى مقارنة تكاليف الإنتاج الوجودية التقديرية مع تكاليف الإنتاج الوجودية الفعلية.

1. أهداف أسلوب التكلفة المعيارية:

تتمثل أهداف أسلوب التكلفة المعيارية في العناصر التالية:

التخطيط:⁴ أي التحديد المسبق لعناصر تكاليف الإنتاج بصورة علمية و موضوعية سواء المتغيرة أو الثابتة لفترة مستقبلية.

الرقابة:⁵ رقابة العمليات من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالمخططة.

الإعلام:⁶ تزويد الإدارة بمعلومات توضيحية حول انحرافات الاسعار التي قد تكون بسبب انخفاض/ ارتفاع الطلب او العرض، انحراف المواد (الكمية اعلى او اقل.... إلخ) .

¹ اتحاد المصارف العربية، المحاسبة الإدارية، عمان ، الأردن، 1999، ص 227.

² أبوزيد كمال خليفة والدهر واي كمال الدنيا، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية الإسكندرية ، مصر ، 1999، ص 143.

³ العناتي رضوان محمد ، محاسبة التكاليف، مفاهيم ، مبادئ تطبيقات، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية عمان، الاردن، 2001، ص 34.

⁴ كحالة جبرائيل جوزيف و حنان رضوان حلوة، محاسبة التكاليف المعيارية رقابة و إثبات ، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع عمان، الأردن ، 1995، ص 20.

⁵ الفيومي محمد محمد، اصول محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، ش دينوقراط، الازارطة 1999/1998، ص 18

⁶ Brault Régean, Giguère Pierre, Cout De Revient, Les presses De L'université Laval Saint Foy, 1ère édition, Québec, Canada, 1997, P 211. Disponible sur le site :

[https://books.google.dz/books?hl=fr&lr=&id=410bYFtImrMC&oi=fnd&pg=PP11&dq=livre+de+comptabilite%C3%A9+des+cout&ots=d9D8cO4UaR&sig=WZu1eJ9BYmg9I8uUXK9a1c0O7Y&redir_esc=y#v=onepage&q=livre%20de%20comptabilite%C3%A9%20des%20cout&f=false](https://books.google.dz/books?hl=fr&lr=&id=410bYFtImrMC&oi=fnd&pg=PP11&dq=livre+de+comptabilite+C3%A9+des+cout&ots=d9D8cO4UaR&sig=WZu1eJ9BYmg9I8uUXK9a1c0O7Y&redir_esc=y#v=onepage&q=livre%20de%20comptabilite%C3%A9%20des%20cout&f=false) (02/03/2020)

رابعاً: أسلوب التكلفة الهامشية (Marginal Cost)

من خلال تطرقنا إلى اغلب اساليب التكلفة الجزئية، سنقوم بعرض اسلوب اخر¹، الا وهو أسلوب التكلفة الهامشية (التكلفة الحدية)، الذي يسعى إلى تقدير تكاليف التصنيع المتغيرة، تحديد تكلفة البضائع المباعة وكذا تقييم المخزون. ويستند هذا الأسلوب في الواقع إلى المبدأ الأساسي الذي يمكن تقسيم التكاليف الإجمالية إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة حيث، التكاليف المتغيرة تستمر في التغير مع مستوى الإنتاج وسوف تزيد إذا زاد الإنتاج وسوف تنخفض إذا انخفض الإنتاج في حين أن التكاليف الإجمالية الثابتة تظل ثابتة على جميع مستويات الإنتاج، كما يساعد أسلوب التكلفة الهامشية في توفير المعلومات ذات الصلة للإدارة لتمكينها من اتخاذ القرارات في عدة مجالات.

مفهوم أسلوب التكلفة الهامشية:

يعرف اسلوب التكلفة الهامشية على النحو التالي:

التعريف الاول: تعرف² بأنها تكلفة الوحدة الاخيرة او الفرق بين مجموع اعباء الاستغلال لإنتاج او بيع حجم معين من الانتاج او مجموع اعباء الاستغلال لهذا الحجم مضافا إليه او منخفضا منه وحدة واحدة".

التعريف الثاني: تعرف ايضا بأنها³ " هو تعريف الكلاسيكي ينسب إلى الاقتصاديين والذي مفاده أن التكلفة الهامشية هي الفرق بين مجموع الأعباء العادية الضرورية لإنتاج معين ومجموع الأعباء الضرورية لنفس الإنتاج مضافا إليه أو منقوص منه وحدة".

أسس أسلوب التكلفة الهامشية:

تحسب التكلفة الهامشية من خلال العلاقة التالية:⁴

$$\text{التكلفة الهامشية الإجمالية} = \text{ت} + 1 - \text{ت} \times \text{ن}$$

حيث :

ت: التكاليف الاجمالية للانتاج او سعر التكلفة

ن: عدد الوحدات المنتجة عند حجم من نشاط المؤسسة.

¹ The Institute of Company secretaries of India, company accounts: cost and management accounting, op, cit, P260.

² دادي ناصر عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الاول، مرجع سبق ذكره، ص 179.

³ درحمون هلال، المحاسبة التحليلية، نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية مرجع سبق ذكره، ص ص 240.

⁴ دادي ناصر عدون، تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره، ص 180.

خصائص أسلوب التكلفة الهامشية:

تتمثل خصائص أسلوب التكلفة الهامشية في النقاط التالية:¹

- تسعى إلى تحديد حجم الإنتاج الأمثل.
- تسعى إلى دراسة النتائج المتوقعة لكل تغيير في نشاط المؤسسة.
- تساعد في اتخاذ قرارات المتعلقة بتحديد الأسعار في حالة زيادة أو تخفيض الإنتاج دراسة المردودية المتوقعة حسب حجم الإنتاج.
- كما توجد خصائص أخرى تتمثل في:²
- تحديد ثمن قبول طلبية جديدة.
- يسمح أسلوب التكلفة الهامشية بتعظيم الأرباح.
- يستعمل هذا الأسلوب عادة للحكم على فرص قبول طلبيات إضافية.
- تحديد السعر الأمثل للنشاط التجاري عند بيع كل منتج بسعر محدد.

المطلب الثالث: محدودية الأساليب الكلاسيكية لمحاسبة التسيير

رغم التطبيق الواسع للأساليب الكلاسيكية لمحاسبة التسيير لأكثر من قرن، إلا أنها تعرضت إلى جملة من الانتقادات من طرف كل من المحاسبين والأكاديميين، نظرا لعدم مواكبتها للتطورات الحديثة في البيئة المحاسبية ولعل أبرز هذه الاختلالات:³

- عدم ملائمة أساليب التكاليف الكلاسيكية مقارنة مع التغيرات الصناعية.
- أغلب نتائج الأساليب الكلاسيكية لمحاسبة التسيير نتائج تقديرية وبالتالي لا تعكس الواقع مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات عشوائية.
- غياب الدقة في تحديد تكاليف المنتجات المستخدمة نتيجة التركيز على حجم المنتجات بدلا من التركيز على الأنشطة والموارد الرئيسية التي تضيف قيمة للمنتجات.
- عدم فعالية مراكز التحميل في توزيع التكاليف الغير المباشرة، ذلك نتيجة غياب التناسب في تحميل تكاليف المنتجات.
- لم تعد مفاهيم كل من "مركز التحليل" ومفهوم "وحدة العمل" متطابقة مع تجميع الوحدات حسب المنتجات وأيضا مع تعدد المتعاملين.
- عدم التأكد الفعلي من الانحرافات التي تحدث بين النتائج الفعلية و المخططة والنتيجة.
- مع العلم ان العناصر المذكورة سابقا على سبيل المثال، بينما العناصر التي سنذكرها تخص كل أسلوب من الاساليب الكلاسيكية لمحاسبة التسيير وذلك على النحو التالي:

¹ نفس المرجع السابق، ص ص 241، 242.

² Separi Sabrina, Contrôle de Gestion, op , cit, PP207-208.

³ Mevellec Pierre, outil de Gestion, la pertinence de Gestion, édition, ECM, 1990, p18.

أولاً: **محدودية أسلوب التكلفة الكلية:** تتلخص فيما يلي:¹

- تعتبر هذه الطريقة طويلة الحسابات عند توزيع وتحميل الاعباء غير المباشرة.
- تعتمد هذه الطريقة على طريقة حسابية تقريبية فيما يخص التوزيع والتحميل.
- لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط نظراً لثبات التكاليف من شهر الى اخر فهي تؤثر على سعر التكلفة وبالتالي على الارباح عند تغير حجم النشاط (حجم الانتاج)

ثانياً: **محدودية أسلوب التحميل العقلاني:** تتلخص في العناصر التالية:²

- صعوبة تحديد حجم النشاط العادي سواء في المؤسسة او في كل قسم من اقسامها.
- التمييز بين الاعباء الثابتة والمتغيرة وخاصة في حالة وجود اعباء نصف متغيرة، حيث تستعمل عدة طرق تقريبية بين الجزئين الثابت والمتغير، يعتبر صعب.
- بالإضافة الى مشكل الحسابات المتعددة وخاصة اذا كانت هناك صعوبات تحميل متعددة في المؤسسة، لذا فعالبا ما تحدد هذه المعدلات مسبقا بالاستعانة بالميزانيات التقديرية.
- تقييم المخزونات النهائية (منتجات او مشتريات) التي تظهر في الميزانية النهائية بحيث تكاليفها تكون اعلى من الحقيقية عند بلوغ حجم نشاط اعلى من العادي والعكس عند عدم بلوغ المستوى العادي للنشاط ويكون هناك تخزين للمصاريف العامة.

ثالثاً: **محدودية أسلوب التكلفة المتغيرة:** تتلخص في النقاط التالية:³

- الخلط الموجود في المفاهيم لدى مستعملها.
- ليس هناك التمييز الواضح بين الفترة الطويلة والقصيرة الاجل.
- تغير التكاليف يحدد احيانا بالاعتماد على حجم الانتاج و احيانا على حجم المبيعات، في حين لا يكون التشابه بين المنتجات والمبيعات إلا في المدى الطويل، كما يؤدي بالمسيرين احيانا الى التخفيض من هامش الارباح للمنتجات ذات الهامش المرتفع على التكلفة المتغيرة وهذا يؤدي الى خفض الارباح قد يؤدي الى تحقيق خسارة نظراً لأن التكاليف الثابتة تتحملها جميع المنتجات في المؤسسة.

¹ دادي ناصر عدون، تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره، ص 57.

² نفس المرجع السابق، ص 133.

³ دادي ناصر عدون، نفس المرجع السابق، ص 150-151.

رابعاً: محدودية أسلوب التكلفة المعيارية: تتجلى في العناصر التالية:¹

- يمكن ملاحظة انه احيانا الفروقات لا تعطي اية فائدة نظرا لعدة تشابكات في المسؤوليات وكذلك في معنى الارقام نفسها ففرق السعر مثلا التغير في التكلفة المعيارية قد لا يعطي معنى واضحا، لأن القيمة التي يعطيها مرجحة بالكمية الحقيقية المستهلكة وهي تحت مسؤولية قسم الانتاج وليس قسم الشراء الذي يستطيع التصرف في الاسعار.
- كما ان هذا الفرق قد يخفي امكانيات جيدة او انتاجية جيدة فمثلا في حالة الحصول على فرق سلبي يقدر بقيمة معينة (اي ان القيمة المعيارية اقل من الحقيقية) فهذا لا يعني دائما ان المؤسسة او قسم الشراء لم يحقق امكانيات نتائج جيدة، نظرا لظروف السوق التي قد تزيد فيها الاسعار عن مقدار الفرق المسجل وفي هذه الحالة بالذات فإن قسم الشراء قد حقق احسن امكانية، اي ان الارتفاع الاسعار غير المنتظر والذي لا يتحكم فيه مسؤولوا المشتريات، كان اكثر من ارتفاع التكاليف الحقيقية عن المعيارية.
- كما ان هناك عدم امكانية تصحيح الفروقات في وقتها ضروري نظرا للفترة التي تفصل بين عملية الشراء وعملية استعمال المواد الاولية في الانتاج، إذ من المستحسن حساب الفوارق فور وصول المشتريات وهذا ما لا يمكن تحقيقه في الواقع لاختلاف مدة حساب الكميات المستعملة واسعارها.

خامساً: محدودية أسلوب التكلفة الهامشية: تتلخص في النقاط التالية:²

- مفهوم التكلفة الهامشية هو مفهوم اقتصادي، نادرا ما يستعمل في المؤسسات.
- يوجد عدد قليل من المؤسسات التي تعرف بدقة دالتها الإنتاجية و رغم ذلك فهي غير قادرة على رسم المنحنيات التي أشرنا إليها من قبل، نظرا لأن المعطيات ليست دائما ثابتة (تخفيض الأسعار مثلا، قد يسبب رد فعل معاكس من طرف المنافسين، مما يؤدي إلى اضطراب في قطاع النشاط بسبب حرب الأسعار).
- يصعب، من الناحية التطبيقية، التمييز بين التكلفة المتغيرة والتكلفة الهامشية، إلى درجة انه يقع الخلط بين المفهومين في غالب الأحيان.

¹دادي ناصر عدون، تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره، ص ص 171-172.

²درحمون هلال، المحاسبة التحليلية، نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية مرجع سبق ذكره، ص 246.

المبحث الثالث: الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير

سنتطرق في هذا المبحث الى الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير ومن ابرزها اسلوب التكاليف على اساس الأنشطة¹، الذي يعود ظهوره إلى نهاية ثمانينات القرن الماضي، حيث أقر العديد من الاقتصاديين الأمريكيين على رأسهم R.Kaplan و H.T Johnson بمحدودية الأساليب التقليدية لمحاسبة التسيير. وكننتيجة لقصور هذه الأساليب ومحدوديتها في تخصيص التكاليف الغير المباشرة، طور الباحثين أسلوب جديد في محاسبة التسيير سمي بـ أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة*ABC حيث صمم هذا الأسلوب من طرف مجموعة من الباحثين في المؤسسة الصناعية في شمال أمريكا والمعروفة باسم (CAM-I)*، لتحديد الانحرافات (التفاوت) في سعر التكلفة المحسوب ذلك وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها. حيث قامت هذه الشركة بجمع كل الأبحاث النظرية الذي أعدها كل من الباحثين روبر كابلان *Robert Kaplan وميشال بورتر Michel Porter* وقامت بترجمتها إلى مجموعة من الأساليب والممارسات الرسمية وأدرجتها في إطار " نظام تسيير التكاليف "C.M.S" *. حيث لقي تطبيقه نجاح كبير في هذه المؤسسة، مما جعل الباحثين إلى ابتكار أساليب أخرى. ولمعرفة أكثر ماهية أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، سنتطرق إليه في هذا المبحث بالتفصيل.

المطلب الأول: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة

يعود ظهور أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة إلى سنة 1960 وبالضبط في مؤسسة جنرال إلكتريك للطاقة (General Electric)، لكن هذا الأسلوب لم يشهد تطورا إلا سنة 1984، أين تم تعيين روبن كابلان في جامعة هارفرد الأمريكية ضمن مجموعة من الباحثين في هذه الجامعة حيث صب اهتمامهم على دراسة تكاليف المؤسسات الأمريكية وعلاقتها بمحيطهم (العولمة زيادة المنافسة، عدم الاستقرار...)². وأسفرت دراسة نهاية سنة 1984 لروبن كابلان في إبراز النقائص الموجودة في الأساليب الكلاسيكية لمحاسبة التسيير، مدعما رأيه بأنها ليست ملائمة لاحتياجات مراقبة التسيير. أما سنة 1985 اكتشف روبن كوبر Robin Cooper والباحث روبن

¹Zelinschi Dragos Génese, évolution d'une innovation : la méthode ABC , article publié en mai, Strasbourg, France, 2009, p06.

*Activity Based Costing.

* CAM-I : Computer aided Manufacturing International

*يعد روبن كابلان من الأستاذة الباحثين في جامعة هارفرد الأمريكية كما يعد من مؤسسي أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في ثمانينات القرن الماضي.

* يعد ميشال بورتر من الباحثين في جامعة هارفرد الأمريكية في مجال محاسبة التسيير .

*C.M.S :Cost management System

²Milkoff Richard, le concept de comptabilité de Gestion à base d'activités, article publié en juin, Paris , France, 1996, p02.

كابلان Robert kaplan في دراسة ميدانية ممارسات مبتكرة لحساب التكاليف وقد أثمر هذا التعاون بين الباحثين ميلاد أسلوب جديد لتوزيع التكاليف الغير المباشرة، الذي اصبح يعرف فيما بعد بأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة.¹ وهذه الأبحاث تم تجميعها من قبل مؤسسة CAM-I ومركز الأبحاث في جامعة هارفرد الأمريكية في نهاية سنة 1985 ، وقدمت إطارا لأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة المتمثل في ثلاث مراحل* على النحو التالي:

❖ التصميم النظري لأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة سنة 1986.

❖ تصميم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة 1987.

❖ بداية تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة 1988.

أولاً: مفاهيم عامة حول أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة

من بين أبرز التعاريف التي تناولت مفهوم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة نذكر أبرزها:
التعريف الأول:² تعرف المؤسسة العالمية لصناعة الكمبيوتر CAM-I أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة على انه " أسلوب يسعى إلى قياس كل من التكاليف، أداء الأنشطة ومولدات التكلفة (بما في ذلك المنتجات)، ثم يوزع تكلفة الأنشطة على أهداف التكلفة كما يهدف أيضا إلى حساب تكاليف أنشطة معينة (كتدريب الموظفين مثلا).

وانطلاقا من التعريف السابق نستنتج أن أسلوب ABC يسعى إلى قياس، تحليل وحساب الأنشطة الرئيسية، ناهيك عن دوره الرئيسي في تخصيص التكاليف الغير المباشرة.

التعريف الثاني:³ يرتكز أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة على تصنيف الأنشطة الهامة في المؤسسات إلى مجموعات، كما يقوم هذا الأسلوب على فلسفة أساسية بأن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك تلك الأنشطة.

انطلاقا من التعريف السابق نستنتج بأن أسلوب ABC يصنف الأنشطة إلى مجموعات، اي يأخذ بعين الاعتبار الأنشطة الرئيسية، التي تضيف قيمة و يستبعد تلك التي لا تضيف قيمة.

التعريف الثالث:⁴ يقيس تكلفة استخدام الموارد وليس تكلفة توفير الموارد ويركز الدور الحاسم على العلاقة الموجودة بين موارد النشاط وموارد النشاط المستخدمة في العملية الانتاجية.

¹ Zelinschi Dragos, la méthode de ABC, op, cit, PPP8-10.

* للإشارة فقط ان تقديم اسلوب التكاليف على اساس الانشطة في ثلاث مراحل كلف به مجموعة من الباحثين في

جامعة هارفرد والمؤسسة العالمية لصناعة الكمبيوتر بقيادة James Brinson

²The Consortium for Advanced management, International, CAM-I, Environmental Sustainability Special interest Group, realized by Anthony Pember et mark Lemon September, 2012, p95.

³Novin, Adel M., "Applying Overhead: How to Find the Right Bases and Rates" Management Accounting N°3, 1992, P40.

⁴ Drury colin, Management and Cost Accounting, Cengage Learning ,eighth edition, Printed in China by RR Donnelley, 2012, p 262.

بعبارة أخرى نستخلص بأنه أسلوب يسعى إلى تخصيص وتحليل الأنشطة المستهدفة للتكلفة. **التعريف الرابع:**¹ تخصيص التكاليف الإضافية بدقة أكبر باستخدام الأنشطة كبديل لاستخدام مراكز التكلفة تمهيدا للتبع تكلفة النشاط إلى المنتجات باستخدام محركات التكلفة كوسيلة للقياس. نستنتج من هذا التعريف أن أسلوب ABC يهدف إلى ربط الأنشطة التي تضيف قيمة بالموارد المستخدمة للمؤسسة من أجل تحديد تكلفة المنتجات.

التعريف الخامس:² يقوم أسلوب ABC على فكرة تصميم، إنتاج وتوزيع المنتجات ولتحقيق ذلك يتطلب شراء واستخدام الموارد، لذلك لا بد من تحديد الأنشطة الرئيسية للمؤسسة، ثم تخصيص التكاليف إلى هذه الأنشطة على أساس كمية الموارد، التي استهلكتها تلك الأنشطة. وبعد استعراض أهم المفاهيم الأساسية لأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، نستنتج أن هذا الأسلوب يسعى إلى تخصيص، تحميل وتوزيع التكاليف الغير المباشرة في المؤسسات، من خلال تحليل الأنشطة التي تضيف قيمة وتجميعها في مراكز التكلفة، ناهيك عن دوره الرئيسي والمتمثل في تحديد مولدات التكلفة القابلة للقياس الكمي*.

ثانيا: خصائص أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة

يتميز أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة بمجموعة من الخصائص نذكرها كما يلي:³

- أسلوب يأخذ بعين الاعتبار تحليل الأنشطة أكثر من حساب تكاليف المنتجات.
- يقوم بتجميع كافة الأنشطة وفقا لعمليات عرضية التي تتجاوز حدود مراكز المسؤولية.
- يسمح أسلوب ABC بمراقبة وتحميل تكاليف المنتجات بدون توزيع ثانوي.
- القضاء على المنتجات الوسيطة في حساب التكلفة وتحليل الربح الحقيقي للمؤسسة.
- ✓ تحسين الرؤية العلمية لتكاليف المنتجات في مختلف مراكز التحليل.

اما البعض الاخر فيرى ان هذا الاسلوب يتميز بالخصائص التالية:⁴

- يسمح بدمج المعلومات المتاحة في نظام المعلومات المسمى " Enterprise Resource Planning اي اختصار لكلمة ERP) مما يجعل النظام اكثر ديناميكية في التسيير).

¹ العشاوي محمد عبد الفتاح، محاسبة التكاليف، المنظور التقليدي والحديث دار البازوري، الطبعة الاولى، عمان ، الاردن 2013، ص 285.

² هديب عمر محمد ، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي، أطروحة دكتوراه، قسم المحاسبة ، عمان ، الأردن، 2009، ص 43.

³ Langlois Georges. Carole Bonnier, Michel Bringer, Contrôle de Gestion, Berti édition, Collection LMD et professionnel, Alger, 2008, PP79-80.

*يقصد مولدات التكلفة القابلة للقياس الكمي: ساعات العمل، عدد التدخلات، عدد التغيرات... إلخ).

⁴ RobertS Kaplan, Steven R Anderson, Time Driven Activity Based Costing A Simpler and More powerful Path To Higher Profits, Harvard Business school Press publishing corporation , Boston Massachusetts, united state America, 2007, P18. Voir https://books.google.dz/books?hl=fr&lr=&id=k7LUVKYnFU8C&oi=fnd&pg=PR9&dq=characteristics+of+activity+based+costing+benefits&ots=hpoMNU2Uhp&sig=EHe_cgrkjVB1QmrrcXfac07oOs&redir_esc=y#v=onepage&q=characteristics%20of%20activity%20based%20costing%20benefits&f=false

- قيادة التكلفة باستخدام خاصية محددة لمسار العمليات.
- يمكن تطبيقه شهريا لمجمل العمليات كما يوفر روى واضحة بكفاءة وفعالية لمسار العمليات في المؤسسة.
- السماح للشركات بوضع ميزانية لتحديد مواردها على اساس كميات والطلبات المتوقعة.
- يوفر معلومات دقيقة للمسيرين ومساعدتها في تحديد الاسباب الجذرية.
- نموذج قابل للتطوير على نطاق واسع باستخدام تقنيات وقاعدة بيانات.
- يمكن استخدامه في اي مؤسسة صناعية او اي مؤسسة اخرى في ظل التعقيدات سواء في مسار الانشطة او اجزائها.

ثالثا: مبادئ أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة

تتجلى مبادئ أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في النقاط التالية:¹

- تشخيص الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتجات الرئيسية في المؤسسة.*
- تقسيم الأنشطة الخاصة بالمنتجات حسب مراكز المسؤولية، كما تسمح بتحديد أفضل لتكاليف المنتجات عبر مختلف الأقسام.

كما يساهم هذا الأسلوب في:²

- تشجيع مصممي المنتجات على الاختيار بين حلين لهما نفس الوظيفة الأقل تكلفة ولهذه الغاية، قدمت معلومات عن تكلفة كل عملية تصنيع، مما جعل من الممكن مقارنة تكلفة الحلول المختلفة.

- التحكم في التكاليف، قياس الأداء والمساعدة في صنع القرار وتحديد ربحية المنتجات* والربط بين الأنشطة ومراكز المسؤولية والموارد.

رابعا: المفاهيم الأساسية لأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة

1. مفهوم الأنشطة: توجد عدة تعاريف للأنشطة لكن سنعرض البعض منها:⁴

هي " مجموعة من المهام الناتجة عن عامل وحيد ومجموعة فرعية (عناصر) من خدمة أو عملية

¹Cargnello Emmanuelle Charles et d'autre, Comptabilité de Gestion, presses université de Grenoble, France, 2000, p38.

*البحث عن معلومات دقيقة كأنشطة التصنيع.

²Isabelle LACOMBE, Les enjeux conceptuels de l'ABC/ABM dans le domaine des services : applications dans un cadre multinational, Thèse de doctorat Sciences de Gestion, Institut de Recherche en Gestion (I.R.G.), de l'Université Paris XII (Paris Val de Marne), Paris, France, 1997, P236

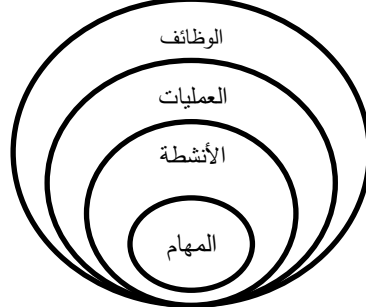
*بمعنى يساعد أسلوب التكاليف على اساس الانشطة على صياغة استراتيجيات التسعير على المدى المتوسط والبعيد

³ IBID, P236 يتصرف

⁴Mehri BOUBAKER, de la comptabilité de Gestion comptabilité par Activité op, cit p 96.

معينة". ويقصد بها أيضا "بأنها مجموعة من الإجراءات أو المهام التي تهدف إلى تحقيق قيمة مضافة على المدى القصير". ولتوضيح أكثر مفهوم الأنشطة سنقوم بعرض الشكل التالي:

الشكل رقم (7): مفهوم الأنشطة



Source : Mehri BOUBAKER, de la comptabilité de Gestion comptabilité par Activité op, cit, p 95.

تكمّن وظائف المؤسسة عامة في الإدارة، التسويق، التصنيع وغيرها من الأنشطة الأخرى. وعادة ما تتعلق هذه الوظائف في المؤسسة بالخدمات، عندما تكون الأنشطة ثانوية والعمليات عندما يتعلق الأمر بالأنشطة الإنتاجية. ومن بين أمثلة الأنشطة نجد: التفاوض على الديون، تأهيل الموردين، إعداد الميزانية، دراسة الطلبات، استلام البضائع، مراقبة جودتها، إصدار الفواتير إصدار الطلبات... إلخ. أما فيما يخص هياكل الأنشطة نلخصها في الجدول التالي:

الجدول رقم 1: هيكل الأنشطة

القسم المالي	قسم مراقبة الجودة	قسم التوزيع	قسم التخطيط	قسم تجاري	وحدة تنظيمية
التفاوض على الديون	دراسة الشكاوى	تسيير المنتجات النهائية	تنفيذ الحساب حسب الاحتياج	تعزير	الأنشطة الخاصة بكل خدمة
الفوترة	الاختبار النهائي	حفظ و إرسال الطلبية	تخطيط تنفيذ الطلبية	دراسة طلبية الزبون	أنشطة في شكل سلسلة من العمليات
تهيئة الميزانية	تهيئة الميزانية	تهيئة الميزانية	تهيئة الميزانية	تهيئة الميزانية	تهيئة الميزانية

Source : Mehri BOUBAKER, de la comptabilité de Gestion comptabilité par Activité op, cit, p 96.

من خلال الجدول المبين أعلاه، نستنتج أن الأنشطة تمثل القاعدة الأساسية في المؤسسة وأي نشاط من الأنشطة المذكورة أعلاه ليس منفصل داخل المؤسسة: مما يعني أن الأنشطة تجمع مع بعض كل من السلاسل أو شبكة من الأنشطة لتحقيق هدف مشترك. ووفقا لما سبق يجب التمييز بين كل من مفهوم المهام ومفهوم العمليات على النحو التالي:

1. مفهوم العمليات:

العمليات هي عبارة عن¹ مجموعة من الأنشطة الأساسية عند تصميم المنتجات عند بيعها ومتابعتها بعد البيع، بالإضافة إلى تسيير مختلف الأعمال الإدارية المرتبطة بها".

¹ Bouquint Henri, comptabilité de Gestion, Dolloz, Sirey, Paris, 1993, p80.

2. مفهوم المهام: تعرف كما يلي:¹

المهام في الأصل كلمة لاتينية وتشكل الرابط الأساسي لمختلف تدفقات المؤسسة، كما تعد من أهم مسببات التكلفة. وتشكل هذه المهام مجموعة متجانسة (متماصة تسمى بالأنشطة).

3. مفهوم مسببات الأنشطة: تعرف كما يلي:

عامل توضيحي لمستوى النشاط. يتم استخدامه لتحميل تكلفة الأنشطة على المنتجات.

4. مفهوم المسار: تعرف كما يلي:²

يعرف بأنه "مجموعة من الأنشطة المرتبطة ببعضها بتدفقات هامة من المعلومات أو المواد حيث يتم تجميعها بهدف إنتاج منتج مادي أو غير مادي ويكون محدد بطريقة جيدة.

5. مفهوم القيمة: تعرف كما يلي:³

يقصد بالقيمة " السعر الذي يرغب العملاء في دفعه لشراء السلع والخدمات المنتجة".

6. مفهوم سلسلة القيمة: تعرف كما يلي:⁴

تم ذكر مفهوم سلسلة القيمة كأول مرة من طرف الكاتب ميشال بورتر (Michaël Porter) في كتابه "الميزة التنافسية" الذي صدر سنة 1985 ويقصد بسلسلة القيمة جميع الأنشطة المترابطة التي تخلق قيمة من شراء المواد الخام ومكوناتها، كالموردين إلى غاية تسليم المنتج أو الخدمة إلى الزبون النهائي.

خامسا: إجراءات تصميم نموذج أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة

إن خطوة تصميم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة يتضمن 6 مراحل:⁵

تحديد الأنشطة الرئيسية، تجميع الأنشطة، تخصيص الموارد إلى أنشطة، اختيار مسببات التكلفة، حساب التكلفة الوحودية لمسببات التكلفة، تخصيص تكاليف الأنشطة إلى أغراض التكلفة، حساب تكلفة الأنشطة.

1. تحديد الأنشطة الأساسية:

يتوقف تحديد الأنشطة في المؤسسة عامة من خلال تحليل الأنشطة الداخلية لكل قسم، أي من خلال مراقبة العمليات والمهام من جهة ومن جهة أخرى إجراء المقابلات مع الموظفين المعنيين في مكان إعداد الأنشطة.

¹ Henri Bouquint, comptabilité de Gestion, op, cit, p70

² Sépari Sabine, contrôle de Gestion, op, cit, P623.

³ Langlois Georges. et d'autre, Contrôle de Gestion, op, cit, P89.

⁴ Yves De Rongé, Comptabilité de Gestion, op, cit, P32.

⁵ Mehri BOUBAKER, de la comptabilité de Gestion comptabilité par Activité op, cit, p 107.

2. المرحلة الثانية: تجميع الأنشطة

يتطلب تحديد الأنشطة في الخطوة الأولى¹ عوامل لشرح المتغيرات التي تطرأ على استهلاك الموارد المعزولة وهذه العوامل قائمة على قياس حجم الخدمات المقدمة. أما الخطوة الثانية والمتمثلة في تجميع الأنشطة في مراكز المسؤولية، سيؤدي إلى تبيان العوامل المحددة لاستهلاك الموارد في ظل الأنشطة الأساسية. وكل هذه الأنشطة يتم تجميعها في مراكز التجميع، قصد إجراء كل التغيرات اللازمة في حجم الموارد المستهلكة، انطلاقاً من مسببات التكلفة.

تعد عملية تجميع الأنشطة من العمليات المهمة، خاصة عند التعامل مع مؤسسة ما في نشاط معين ونظراً لأهمية هذا الخطوة، استعمل الكاتب Mevellec طريقة ملائمة لتسهيل وتجميع الأنشطة، حيث استخدم المصنوفة السببية "الأنشطة/المسببات".

المرحلة الثالثة: تخصيص الموارد إلى أنشطة

يتم تخصيص التكاليف الغير المباشرة في غالب الأحيان² على مستوى أقسام المؤسسة، ثم بعدها يتم توزيع هذه التكاليف على أنشطة كل قسم. وإذا كانت هناك صلة مباشرة بين التكاليف والأنشطة، فسيتم توزيعها مباشرة، مثل زيادة مصاريف زبون ما فستوزع مباشرة على الأنشطة. أما في حالة غياب صلة مباشرة بين التكاليف والأنشطة، فإن التكاليف ستوزع بالتناسب على الموارد أو على الموارد المادية*، من خلال مفاتيح التوزيع التي تعرف بـ "مولدات الموارد" المستخدمة لتخصيص الموارد على الأنشطة.

المرحلة الرابعة: اختيار مسببات التكلفة "مولدات التكلفة"

تعد مولدات أو مسببات التكلفة³ من العوامل المحددة للتغيرات التي تطرأ على تكاليف الأنشطة كما تعد أيضاً من المسببات الرئيسية للأنشطة وتحديدها له أهمية كبيرة لمختلف العناصر والمهام المتسببة في استهلاك الموارد. يقترب مفهوم مسببات التكلفة (Cost driver) من المفهوم التقليدي لوحدة العمل وذلك لغرض قياس الحجم الفعلي للأنشطة وتتصف وحدة العمل بأبعاد كل من الحجم والتكاليف الرئيسية التي تسمح بمقارنة حجم الموارد المستهلكة، لقياس حجم الأنشطة المحققة هذا من جهة وتحديد مفاهيم الإنتاجية والكفاءة* من جهة أخرى.

¹Mehri BOUBAKER, de la comptabilité de Gestion comptabilité par Activité op, cit pp 108-109.

² Langlois Georges. et d'autre, contrôle de Gestion, op, cit, P68.

*يظهر تخصيص الموارد على الأنشطة من خلال التوزيع الأولي للتكاليف الغير المباشرة في مراكز التحميل بينما في الأساليب الكلاسيكية لمحاسبة التسيير يتم تخصيصها مباشرة إلى تكاليف المنتجات.

³ Mehri BOUBAKER, de la comptabilité de Gestion comptabilité par Activité op, cit, P98.

*سننظر الى مفهوم الكفاءة والانتاجية في الفصل الثاني

ويرجع مفهوم مسببات التكلفة إلى جذور النظرية المحاسبية، حيث تعرف على أنها¹ "وحدة قياس لتحديد المستوى أو الكميات، التي ينجزها النشاط،. ودائما ما يتطلب تحديد مسببات (مولدات) التكلفة وسائل جديدة لجمع المعلومات مثل:²

- إنشاء عدادات على الآلات: طاقة، عدد الانقطاعات....،
 - إنشاء عدادات على البرامج: عدد خطوط الكتابة، عدد المراجع....،
 - تغيير نطاقات العمليات الكلاسيكية مشيرا إلى المنتج و ليس إلى الأنشطة.
- تصنف مسببات التكلفة حسب أسلوب ABC إلى ثلاث مجموعات كالتالي:

- ✓ الحجم: مثل ساعات اشتغال العمال، ساعات اشتغال الآلات، الوزن، عدد المنتجات
- ✓ الدفعات: أوامر الإنتاج، الطلبيات، التسليم، التسجيل المحاسبي...إلخ).
- ✓ المنتجات: الملفات التقنية، المراجع...إلخ).

المرحلة الخامسة: حساب التكلفة الودحوية لمسببات التكلفة لكل مركز تجميع يجب:

- حساب الموارد المستهلكة من طرف المراكز ذلك من خلال تجميع التكاليف، التي تم تخصيصها سابقا إلى الأنشطة المجمعة في المراكز.

- إحصاء حجم المسببات: بمعنى إحصاء عدد وحدات (مسببات) المختارة في المراكز (أو عدد وحدات العمل).وتصاغ التكلفة الودحوية لمسببات التكلفة وفق الصياغة التالية:

التكلفة الودحوية للمسبب = الموارد المستهلكة من طرف المراكز / حجم المسببات.

المرحلة السادسة: تخصيص تكاليف الأنشطة إلى أغراض التكلفة

تتلخص هذه المرحلة³ في حساب التكلفة الودحوية للمنتجات المباعة ولحساب هذه التكلفة يكفي معرفة عدد المسببات المستهلكة من قبل المنتجات، ثم تخصيص التكاليف إلى الأنشطة. كما يمكن لمراقب التسيير أن يحسب تكلفة مجموعة فرعية، تكاليف مجموعة من المنتجات تكاليف مشروع ما...إلخ).

المرحلة السابعة: حساب تكلفة الأنشطة

لحساب تكلفة الأنشطة يجب أولا حساب ما يلي:⁴

1. حساب التكلفة الودحوية للأنشطة: تحسب الأنشطة الودحوية وفق الطريقة التالية:

التكلفة الودحوية للأنشطة = مجموع تكاليف الأنشطة / عدد وحدات تكاليف الأنشطة.

¹قاسم محمد عبد الرزاق، استخدام قواعد البيانات في تصميم نظم التكاليف الهادفة لدعم عمليات صنع القرارات الإدارية، مجلة جامعة دمشق، سوريا، المجلد السادس عشر، العدد الثاني، 2000، ص 75.

² Margettera, Margottear, Contrôle de gestion, Ellipses, édition, Paris, France, 2001, P70

³ Margettera, Contrôle de gestion, op, cit , P71

⁴ Ben Arie David, Le Qian, activity Based Costing management for design and development stage, International journal of production economics, Manhattan, USA October, 2002, p170.

2. تحديد نصيب المنتج من تكاليف الأنشطة: يحسب وفق الطريقة التالية:

نصيب المنتج من تكاليف الأنشطة = معدل النشاط × استهلاكات المنتج.

3. حساب التكاليف الغير المباشرة و تحميلها على المنتجات

4. حساب تكاليف مختلف العمليات على أساس الأنشطة.

سادسا: مزايا و عيوب أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

يمكن تلخيص أهم مزايا و عيوب أسلوب ABC على النحو التالي :

1. مزايا أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

من بين مزايا أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة نجد منها:¹

- يساعد أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة على معرفة تكاليف المنتجات خاصة التكاليف الغير المباشرة بصفة دقيقة و واضحة.
 - تحليل أفضل لسلوك التكاليف الغير المباشرة و ذلك حسب مجالات المسؤولية.
 - تساعد على تحليل ربحية الزبائن و التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة.
 - التشخيص الصحيح للحالة المالية للمؤسسة.
 - تسمح باتخاذ قرارات استراتيجية في المدى البعيد، كونها تختار الأنشطة الأكثر ملائمة.
- كما يتميز هذا الأسلوب كونه:²
- أكثر شمولا لقياس الأداء كما أن بياناتها تسمح بزيادة القيمة المضافة التنظيمية للمؤسسة.

2. عيوب أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

من بين عيوب أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة نجد منها:³

- عدم التركيز على القرارات ذات البعد القصير .
- يستغرق تنفيذ ABC وقتا طويلا جدا في جمع معالجة الأنشطة وتفسير النتائج بالرغم من تطوير المنهج العلمي واستعمالها من طرف العديد من المؤسسات الصناعية التحويلية الأمريكية.

¹ Malmi, Teemu ,Toward Explaining activity based costing failure accounting and control in a decentralized organization, accounting management research journal, vol 8, 1997,PP462-463.

² Abusalama Fawzi Abdalla, Barriers to Adopting Activity-based Costing Systems (ABC): an Empirical Investigation Using Cluster Analysis, A Thesis for the degree of Doctor of Philosophy Submitted in fulfillment of the Requirements, School of Accounting and Finance Faculty of Business, December 2008, P45.

³ Jhon Innes ,Falconer Mitchell, and Donald Sinclair, Activity –based costing in the U.K largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey result management accounting research journal, 2000, P358.

المطلب الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة (Target Costing)

ظهرت التكلفة المستهدفة¹ في اليابان في ستينات القرن الماضي من طرف شخص يدعى « Genk Kikka »* ، حيث تطور هذا الأسلوب في مؤسسة السيارات اليابانية « Toyota » وذلك سنة 1965، لكنها لم تلقى رواجاً إلا في سبعينيات القرن الماضي، بالضبط سنة 1978. وبعد مرور 14 سنة تقريباً استطاع الباحثين على رأسهم Y.Kato, G.Boer و Chow.C من تعميم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، فكان تطبيقها أولاً في المؤسسات المصنعة للسيارات، ثم طبقت بعد ذلك في كل من مؤسسة إلكترونيك، مؤسسة التجهيز، قطاعات البناء بنسبة تقارب 80% في هذه القطاعات، في حين أن نسبة تطبيقها في قطاعات الصيدلة صناعة المواد الكيميائية والمواد الغذائية، كان تطبيقها أقل من سابقها بـ 30%.

وظل تطبيق هذا الأسلوب منحصراً في اليابان، رغم الإصدارات، المنشورات والكتب التي أصدرت من طرف العديد من الباحثين والأستاذة الجامعيين في اليابان، لأن معظم المساهمات الأكاديمية كانت مبنية أساساً على تجارب التحليل الميداني في المؤسسات اليابانية، لكن سرعان ما انتشر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، خاصة في أمريكا وبعض الدول الأوروبية ويعود الفضل في ذلك إلى الباحث الأمريكي Cooper، أين تمكن في ظل ستة سنوات من جمع الدراسات الميدانية اليابانية، إذ ضم 25 دراسة حالة عن ممارسات هذه المؤسسات فيما يخص مراقبة التسيير. كما كلفت أيضاً مؤسسة CAM-I الأستاذ Horvath سنة 1993 ببحث ببيولوجرافي منظم، لنشر وتعميم و ترجمة مفهوم وخطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إلى عدة لغات (اليابانية، الألمانية، الإنجليزية والفرنسية). ونتيجة لمختلف الأبحاث والدراسات سواء من طرف Cooper أو من طرف الأعضاء الباحثون في CAM-I، توصلت هذه المؤسسة إلى إصدار مفاهيم جديدة عرفت باسم "هندسة القيمة وتقدير التكاليف"، حيث طورها وأصدرها الباحث Cooper نهاية سنة 1997 ضمن أعماله.

أولاً: مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة²

عرف الباحث « Genka Kikaku » أسلوب التكلفة المستهدفة بأنه "أسلوب يسعى إلى تخصيص التكاليف واستخدامها بطريقة أفضل لتصميم المنتجات، لكنه انتقد في كثير من الأحيان من

¹ Reis Mendes Helena et Maria Joao Machodo, Target Costing, Review of Empirical studies in the automotive Sector, Book of proceeding , Tourism and management studies , international conference Algarve, Vol3, 2012, PPP 793-795.

* Genk Kikka: نائب مدير في مؤسسة تويوتا اليابانية، يعد من أبرز مؤسسي التكلفة المستهدفة، حيث طبقها لأول مرة في هذه المؤسسة سنة 1965.

² Feil Patrick, Keun-Hyo yook, Il Woon Kim, Japanese target Costing : A Historical perspective, International journal of strategic cost management, spring, 2004, p 11.

طرف الباحثين واعتبرها أن أسلوب التكلفة المستهدفة مفهوم أوسع من ذلك باعتباره أسلوب يهدف إلى تصميم وبناء المنتجات لتلبية الأسعار المطلوبة في السوق. أما البعض الآخر فعرفها بأنها " أداة لإدارة التكاليف من أجل خفض التكلفة الإجمالية للمنتجات على مدى دورة حياتها بأكملها".

يتحدد مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة حسب بعض الباحثين من خلال الخصائص التالية¹:
ألية لحساب التكاليف، أداة لمراقبة التكاليف ونظام لإدارة تكاليف التصنيع.
بناء على التعاريف السابقة نستنتج أن أسلوب التكلفة المستهدفة يهدف إلى تقليل تكاليف إنتاج المنتجات في كافة مراحلها إنتاجها، كما تسعى إلى تقليص الفارق بين التكاليف التقديرية والتكاليف المستهدفة وتحديد السعر الأمثل، مع الأخذ بعين الاعتبار رغبات الزبائن.

ثانياً: مبادئ التكلفة المستهدفة

أصدرت مؤسسة CAM-I مبادئ رئيسية للتكاليف المستهدفة على النحو التالي²:

1. التكلفة التي يقودها السعر (Price Led Costing)

تعتبر أسعار السوق من بين أهم محددات تصميم المنتجات والحصول على الأرباح، لذلك فإن عملية تحديد التكاليف المستهدفة، تحتاج إلى تحليل أنشطة السوق.

2. التركيز على الزبائن (Focus on Customers)

التركيز على متطلبات الزبائن من خلال تقديم منتجات ذو جودة عالية وسعر معقول، مما سيزيد من إقبال الزبائن على دفع ثمنها ومن ثم سيعزز من تحقيق الأهداف المرجوة من المؤسسة.

3. التركيز على التصميم (Focus Design)

يستخدم أسلوب التكاليف المستهدفة لفحص تصميمات المنتجات ، لذلك من المستحسن أن تتم التغييرات الهندسية قبل العملية الإنتاجية، لأن معظم تكاليف الإنتاج تحدث في مرحلة التصميم.

4. المشاركة في العديد من الوظائف (Cross Functional Involvement)

يتطلب إدارة تكاليف المؤسسة خلال عملية تقدير التكاليف المستهدفة إشراك مجموعة من العاملين في المؤسسة في كل من عملية التصنيع الهندسي، الإنتاج، البيع، التسويق وغيرها من الوظائف الأخرى في المؤسسة.

5. تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج:

يأخذ أسلوب التكلفة المستهدفة بعين الاعتبار جميع التكاليف إنتاج المنتجات (طول فترة حياتها)

¹Sakurai.M., Target Costing and how to use it, Journal of cost management 1989,PP30-31

² Emre Cengiz, a literature review of target costing in SSCI and SCI SS CI-expand indexis, journal of yasar university, N° 3131-3154, 2010, PP 3-4.

وترتكز دورة الحياة على تخفيض تكاليف التشغيل، تكاليف الإنتاج وتكاليف التسويق.

6. مشاركة سلسلة القيمة:

يشارك جميع أعضاء سلسلة القيمة مثل الموردين، مقدمي الخدمات... إلخ في عملية حساب التكاليف المستهدفة.

ثالثا: خصائص التكلفة المستهدفة

تتمثل خصائص التكلفة المستهدفة في:¹

- القدرة على تحليل وظيفة الإنتاج إلى وظيفة فرعية من خلال معايير مختلفة. وتتميز أيضا بالخاصية التالية:²
- يقوم أسلوب التكاليف المستخدمة على تحليل سلسلة قيمة المنتجات المستهدفة. ناهيك عن الخصائص المتعددة والمبينة كما يلي:³
- تقدير السعر المفترض بيعه في السوق بعد تخطيط وتحليل المنتجات.
- يقدم رؤية شاملة عن تكاليف المنتجات المستخدمة، كونه يأخذ بعين الاعتبار كل التكاليف المتولدة في مراحل دورة حياة المنتج.
- تكيف المنتجات حسب احتياجات الزبائن.
- تتحدد التكلفة المستهدفة من خلال الفارق بين سعر البيع التقديري والأرباح المتوقعة التي تحددها الإدارة خلال عملية التخطيط الاستراتيجي للمؤسسة.
- مراقبة التكاليف بمجرد دخول المنتج في العملية التصنيعية.
- يتطلب العمل الجماعي والامتثال لاستراتيجية المؤسسة واعتماد فلسفة تقوم على فكرة تحسين مكان العمل.
- يسعى أسلوب TCM إلى تحسين مستمر لنتيجة المؤسسة.
- يهدف أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تخفيض تكاليف التصنيع في كل مرحلة من مراحل التخطيط، التصميم، التصنيع والبيع.
- يتحدد سعر بيع المنتج على أساس بعض العوامل كحصة السوق، المنافسة، مرونة الطلب، احتياجات الزبائن... إلخ).

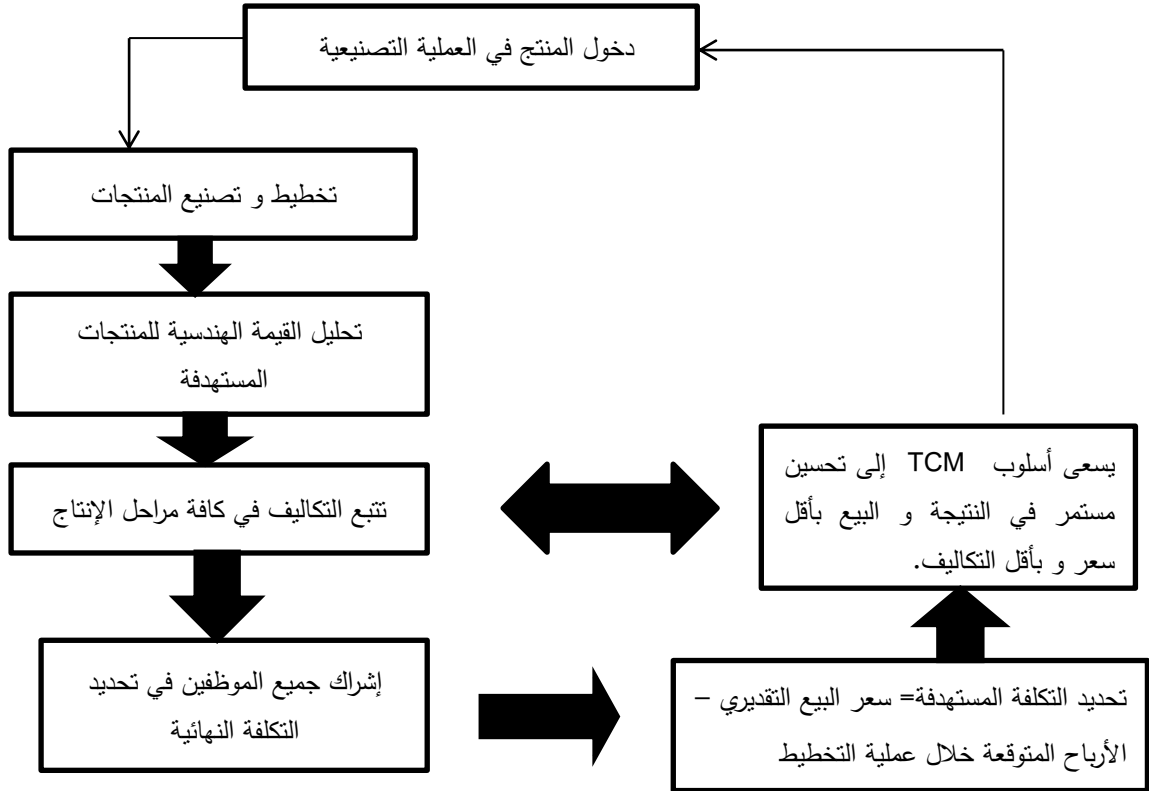
¹Yutako Kato, target costing support systems, lessons From Japanese leading companies management accounting research, March, 1993, N°4, P41.

²Shank Jhon K, strategic cost management: New-wine or just new botles, journal of management accounting, research fall, 1989, P50.

³OfilEanu DIMI, BUMBESCU SORINA SIMONA, Target Costing, the reponse of the managerial accounting to change in the environment, article annal of the constantin brancusi, university of targu-Jiu economy series , issue 3, 2014, P47.

- كما توجد خاصية أخرى للتكلفة المستهدفة كونها:¹
- تساعد على إنتاج أجزاء عديدة من المنتج في وقت واحد بدلا من إنتاجها بصورة متتابعة لغرض التقليل الزمن المخصص للتصنيع ومن ثم تخفيض التكلفة الناتجة عن ذلك.
- والشكل الموالي يلخص مسار التكلفة المستهدفة:

الشكل رقم (8) : مسار التكلفة المستهدفة

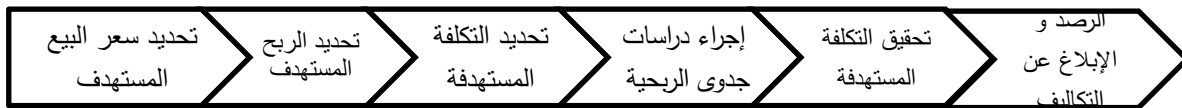


المصدر: من إعداد الطالبة

رابعا: مراحل تصميم أسلوب التكلفة المستهدفة

تتلخص أهم مراحل تصميم أسلوب التكلفة المستهدفة في الشكل التالي:²

الشكل رقم (9): مراحل تصميم أسلوب التكلفة المستهدفة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المرجع التالي:

Baharudin Norhafiza, Ruzit Jusoh, Target Cost management (TCM) : a case study of an automotive company , global conferences on business of social science, 15-16 December, 2014, pp527-528.

¹ Ansari S and Bell J , Target costing core, target Costing the next frontier in strategic cost management,Mac Graw hill INC ,USA, 1997, p12.

² Baharudin Norhafiza, Ruzit Jusoh, Target Cost management (TCM) : a case study of an automotive company , global conferences on business of social science, 15-16 December, 2014, pp527-528.

من خلال الشكل السابق نستنتج أن أسلوب التكلفة المستهدفة يركز على كل من:

- تحديد سعر البيع المستهدف، تحديد الربح المستهدف، تحديد التكلفة المستهدفة، إجراء دراسة جدوى الربحية، تحقيق التكلفة المستهدفة، الرصد والإبلاغ عن حالة إنجاز التكاليف، تحسين التكاليف.

1. تحديد سعر البيع المستهدف:¹

وهي أساس مبدأ أسلوب التكلفة المستهدفة ويتم ذلك بناء على دراسة سلوكيات الزبائن في السوق من جهة ودراسة الأسعار الحالية فيها، ناهيك عن دراسة مواصفات المنتجات المختلفة كل هذه العوامل قد تؤثر على تحديد سعر البيع.

2. تحديد الربح المستهدف:

يعتبر أيضا كشرط أساسي لتحديد الربح الذي يعتمد على عدد من المبيعات المتوقعة.

3. تحديد التكلفة المستهدفة:

لتحديد التكلفة المستهدفة الإجمالية يتم طرح سعر البيع المستهدف من الأرباح المستهدفة. وتحسب التكلفة المستهدفة كما يلي:²

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{الأرباح المستهدفة}$$

وعادة ما تكون هذه التكلفة أكبر من التكلفة المسموح بها وفي هذه الحالة يلجأ إلى إجراءات البحث عن اساليب أخرى لتخفيض تكاليف التصنيع وهذه الإجراءات تسمى " بهندسة القيمة".

4. دراسة جدوى الربحية:³

يفرض تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وجود قسم لإدارة تكاليف التصنيع، ذلك لغرض تحديد ربحية المنتجات المستهدفة وهذه الدراسة صنفت كأحد المعايير الحاسمة لتقسيم المشروع قبل الشروع في مرحلة تطوير وتصميم المنتجات.

5. الرصد و الإبلاغ عن حالة إنجاز التكاليف*:

كانت معظم المؤسسات اليابانية تقوم وباستمرار بالرصد والإبلاغ عن التكلفة المستهدفة من خلال اتخاذ الإجراءات التصحيحية ، قبل أن تتجاوز التكلفة الفعلية التكلفة المستهدفة.

¹ Baharudin Norhafiza, Ruzit Jusoh, Target Cost management (TCM) op, cit , pp527-528.

² اسماعيل التريكي، المحاسبة الادارية، دار البلدية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، الطبعة الاولى، 2006، ص 335.

³ Baharudin Norhafiza, Ruzit Jusoh, Target cost management , op,cit, PP530-531.

* للإشارة فقط ان رصد الانجاز والابلاغ عن التكلفة يستخدم عادة في الانتاج الضخم، لكن بعد مدة زمنية تخلت المؤسسات اليابانية عن دراسات الجدوى ولجأت إلى هذه الخطوة، التي تسمح بإجراء تغييرات في تصميم المنتجات بطرق بديلة قبل ان تتحمل تكاليف اخرى.

6. تحسين التكاليف:

في حالة تسجيل تكاليف أعلى في المؤسسات سيتم القيام بعملية تحليل التكاليف لإيجاد الأسباب، حيث تعتمد الإدارة في غالب الأحيان على تخفيض تكاليف الأنشطة الموجهة لتصميم المنتجات والتقليل من التكاليف المستهدفة.

خامسا: مزايا و عيوب التكلفة المستهدفة

سننظر في هذا الفرع إلى كل من مزايا و عيوب التكلفة المستهدفة ذلك على النحو التالي:¹

1. مزايا التكلفة المستهدفة: من بين هذه المزايا نجد:

- يسمح أسلوب التكلفة المستهدفة بتحليل وتقييم مختلف تكاليف المنتجات باستخدام مولدات التكلفة في المرحلة الإنتاجية.
 - يقدم معلومات تفصيلية عن التكاليف في مختلف مراحلها، الأمر الذي يسمح للمؤسسة بالحفاظ على قدرتها التنافسية وتحسينها.
- وللتكلفة المستهدفة مزايا أخرى نلخصها في النقاط التالية:²

- استخدام تقنيات هندسية مثل هندسة القيمة في تحديد تكلفة المنتجات المصممة.
- التخلص من الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتجات المصممة وذلك نتيجة الفحص المفصل والدقيق لأسعار هذه المنتجات.
- تخفيض التكاليف في أهم مرحلة من مراحل حياة المنتج ألا وهي عملية التصميم.
- يعتمد تحديد التكاليف المستهدفة على مختلف وظائف المؤسسة وبالاستناد إلى موظفين يعملون في المؤسسة ذوي كفاءة عالية.

2. عيوب التكلفة المستهدفة: نتلخص عيوب التكلفة المستهدفة في العناصر التالية:³

- يتطلب تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة فترة زمنية طويلة.
- يحتاج على بيانات جد مفصلة عن التكاليف، الأمر الذي يصعب على بعض المؤسسات من تطبيقها.
- لا يمكن تنفيذه من قبل مؤسسة ليس لديها رؤية دائمة لتخفيض تكاليف منتجاتها في جميع مراحل دورة حياة المنتجات.

¹ Ofil Eanudi MI, Target Costing, the reponse of the managerial accounting to change in the environment, op , cit, PP 92-93

² CIMA /NHS workikn Group, Target Costing In the NHS reforming the NHS from within, October, 2005, PP05-06.

³ Ofil Eanudi MI, Target Costing, the reponse of the managerial accounting to change in the environment, op , cit, P94.

ومن بين عيوب التكلفة المستهدفة أيضا:¹

- يؤدي التركيز المفرط على تخفيض التكاليف إلى أقصى حد ممكن، يمكن أن يؤدي إلى التضحية ببعض من السمات المميزة للمنتج الجديد.

المطلب الثالث: اساليب حديثة اخرى لمحاسبة التسيير

من بين الأساليب الحديثة التي تبلورت بعد أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، نجد منها أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة، أسلوب إدارة الجودة الشاملة، أسلوب الإنتاج في الموعد بالضبط، أسلوب اسعار التحويل بالتنازل، أسلوب six sigma، أسلوب الميزانية القائمة على أساس الأنشطة واسلوب Kaizen approach Costing.

اولا: أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (Activity Based Management)

يعرف أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM بأنه² "مجموعة من الإجراءات التي يتخذها مديري المؤسسات لإرضاء زبائنهم ويستند هذا الأسلوب على تحديد وتحليل الأنشطة، لتمكين إدارة المؤسسة من تقييم أداء هذه الأنشطة من ناحية الوقت والجودة".

كما يعرف أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة³ بأنه أسلوب تسييري يهدف إلى قيادة المؤسسة بطريقة استراتيجية المؤسسة وذلك بهدف تحسين الأداء من خلال عمليات التحسين المستمر".

وانطلاقا من هذا التعريف نستنتج أن أسلوب إدارة التكاليف على أساس الأنشطة يركز على أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، إذ يعد هذا الأخير مصدرا للمعلومات الملائمة ذات العلاقة بالأنشطة في كامل سلسلة القيمة (تصميم، طرق، تموين، إنتاج ، توزيع...إلخ).حيث يستخدم المسيرين المعلومات المرصودة من أسلوب ABC لغرض تخطيط، تحسين وتقليل التكاليف، أي بصفة عامة لتحسين التسيير في المؤسسات.

1. أهداف أسلوب إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM)

تتجلى أهداف أسلوب إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في العناصر التالية:⁴

- تهدف إلى تحليل أنشطة المؤسسة بالاعتماد على معلومات أسلوب ABC.
- تهدف إلى تحسين التخطيط الاستراتيجي المتبني من طرف الإدارة فيما يخص اختيار الأنشطة.

¹ Meyssonier François, Le Target Costing un Etat de l'Art, 2 éme Congres de l'AFC France, May, 2001, P19.

² Judith.J. Baker, « Activity Based Costing and Activity Based management for health Care, an aspen publication, Brian, Mac Donald, Library of congress catalog, Gaithersburg, Maryland, 1998, P08.

³ Sépari Sabine, Contrôle de Gestion, op, cit , P623 .

⁴ Judith.J. Baker, « Activity Based Costing and Activity Based management, PP08-09.

- تحديد النفايات المتعلقة بالأنشطة وتقليص تكاليف الأنشطة وتحليل مسببات التكلفة.
- تحسين جودة التسعير وإعطاء معلومات دقيقة للإدارة حول تكاليف الأنشطة.
- يعتبر من الأساليب الفعالة في تحسين القيمة.
- أسلوب ABM يهتم بتقليل التكاليف وتحسين الربحية.

2. مراحل أسلوب إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM):

تتلخص مراحل أسلوب إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في ثلاث مراحل وتتمثل فيما يلي¹:

1. تحليل الأنشطة:

يهدف تحليل الأنشطة إلى تصنيف الأنشطة حسب استهلاكات الموارد، حيث 20% من الأنشطة تستهلك 80% من الموارد المستخدمة.

2. تحليل الأداء:

يسمح تحليل الأداء بقياس مردودية الأنشطة وإدخال تعديلات في حالة تسجيل انحرافات في الأنشطة وكل هذا يستدعي إلى تحليل مسببات التكلفة.

3. تحليل مسببات التكلفة:²

يعد تحليل مسببات التكلفة العامل الرئيسي الذي يتم على أساس حساب تكلفة النشاط.

ثانيا: أسلوب الإنتاج في الموعد بالضبط (JITPS) *³

أسلوب الإنتاج في الموعد بالضبط يقوم على أساس فلسفة تسييره دخلت حيز التطبيق سنة 1970 وتبنته فيما بعد العديد من المؤسسات اليابانية، لكن ظهوره الأول يعود في مؤسسة "Toyota" اليابانية لصناعة السيارات من قبل شخص يدعى "Tauchi Ohno" وهو نائب هذه المؤسسة، إذ يعد من أبرز المساهمين في تطويرها ويسعى هذا الأسلوب إلى تقليص النفايات وتحسين جودة المنتجات بكفاءة وفعالية من خلال تشارك المعرفة والخبرات في الإنتاج.

1. يعرف أسلوب الإنتاج في الموعد بالضبط:

يعرف أسلوب الإنتاج في الموعد بالضبط⁴ بأنه نظام إنتاجي يقوم بتحويل المواد الخام إلى أجزاء

¹Mehri BOUBAKER, de la comptabilité de Gestion comptabilité par Activité op, cit P146.

²Judith.J. Baker, "Activity Based Costing and Activity Based management", op, cit PP11-12.

³Cheng. T.C.E and Podolsky. S, Just In Time Manufacturing And Introduction Chapman& Hall Edition, London, UK, 1996, PP2-3. Voir :

https://books.google.dz/books?hl=fr&lr=&id=WL95yzpj1TIC&oi=fnd&pg=PR11&dq=livre+de+JUST+INTIME&ots=o4pY8DV7Q7&sig=gAqsbkybTsC_uWSrYdrUzX_CpRQ&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false (revisiter le 01/03/2020 à 15h18).

*JITPS : Just In Time Production System

⁴روازقي محمد ، نجمة عباس، محاولة بناء نموذج لتطبيق نظام الوقت المحدد في المؤسسات الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، العدد 17، 2017، ص 318.

صناعية في الوقت الذي يحتاج فيه القسم لهذه الأجزاء وتحويل هذه الأجزاء إلى الصناعية إلى مجاميع نصف مصنعة في الوقت المحدد ثم يقوم بتحويل هذه المجاميع إلى منتج نهائي في الوقت المحدد لتسليم هذه المنتجات إلى المستهلك من دون تقديم أو تأخير".
كما يعرف أيضا بأنه¹ "مجموعة من الأساليب التصنيعية لإنتاج المنتجات، تصمم في الوقت المحدد وتهدف إلى التخلص من أي مخزون اضافي (تجنب النفايات المرتبطة بالإفراط في الإنتاج).

وانطلاقا مما سبق نستنتج أن أسلوب الإنتاج في الموعد بالضبط هو أسلوب يقوم على إنتاج المنتجات حسب الطلبات دون زيادة أو نقصان، بمعنى آخر دون وجود مخزون ويهدف إلى زيادة الكفاءة، تحسين الاتصال وانخفاض في التكاليف والنفايات لمساهمة في الجودة العالية والإنتاجية.

ويتم حساب وقت التصنيع وفق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد كما يلي:²
وقت التصنيع = وقت التشغيل + وقت الفحص + وقت المناولة + وقت الانتظار.

2. مراحل الإنتاج في الموعد بالضبط:

تكمّن أهم مراحل الإنتاج في الموعد بالضبط كما يلي:³

- تمهيد تدفق العملية عن طريق إعادة ترتيب التخطيط المادي للإنتاج.
 - تحديد أوقات الإنتاج.
 - تحسين أساليب الجودة ومراقبة العمليات الإحصائية.
 - اكتشاف الأنشطة الغير الضرورية والتخلص منها وتبسيط المنتجات.
 - مطابقة مستويات الإنتاج للطلبات في جميع الأوقات.
 - التأكد من موعد الإمدادات التي سيتم توفيرها في أوقات محددة.
- كما توجد مرحلة اخرى تتمثل في:⁴
- تحديد الجدول الزمني لتسلسل الإنتاج.

¹ Eugene C. Franco, S.Rubha, An Over Review About JIT (JUST-IN -TIME) Inventory management System, Journal of Research Granthaalayah, Vol 5, April 2017, P15.

² أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، 2007، ص 36.

³ Jenkins Alain, Just In Time, Regims and reductionism sociology journal, vol 28, N°1 February, 1994, P23.

⁴ Miltenburg Jhon, Level Schedules for mixed, Model assembly times in just time production systems, management science, vol 35, N°3, Feb, 1989, P192.

ثالثاً: أسلوب إدارة الجودة الشاملة (T Q M) *

يعد أسلوب إدارة الجودة الشاملة من الأساليب الحديثة التي تسعى إلى إجراء تحسينات شاملة في مختلف البرامج والعمليات بالشكل الذي يتوافق مع احتياجات ورغبات الزبائن في السوق.

1. مفهوم أسلوب الجودة الشاملة:

يعرف المعهد الجودة الفدرالي هذا الأسلوب على أنه¹ أسلوب يسمح بالقيام بالعمل الصحيح بشكل صحيح ومن أول مرة مع الاعتماد على تقييم المستهلك في معرفة تحسين الأداء". كما يعرف أسلوب إدارة الجودة الشاملة على أنه² " نظام يشمل كل نشاطات المؤسسة وفروعها وكذا شبكة الموزعين والموردين وكل المتعاملين معها، بهدف تحسين الجودة على جملة من المستويات" وتتمثل هذه المستويات في:

- إعداد المنتج، تصور مسارات انتاجه، طرق التموين والمواصفات المحددة لذلك.
- جودة علاقات العمل داخل المؤسسة ومدى تقبلها من طرف العمال والهدف من هذا التوجيه هو تحقيق أقصى رضا ممكن لدى الزبائن وذلك بأقل التكاليف.
- أما البعض الآخر فعرفها بأنها³ "منهجية منظمة لتحسين العمليات باستخدام أقل الموارد المالية قدر الإمكان، تحسين عمليات العمل، زيادة الإنتاج وكذلك الربح، عن طريق الاستخدام الرشيد للمساحة المخصصة للإنتاج، الوقت، الموارد المادية و البشرية".
- من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن أسلوب إدارة الجودة الشاملة هو أسلوب يركز على تطبيق التقنيات العلمية، لإنتاج منتجات ذو مواصفات وجودة عالية تتناسب مع أذواق واحتياجات الزبائن وكل هذا يتم من خلال تظافر جهود كل العاملين في المؤسسة.

*TQM :Total Quality Management

¹الخواني محمد، إدارة النشاط الإنتاجي- العمليات، دار الوفاء الدنيا للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر 2007، الطبعة الاولى، ص 293.

الجودة: الالتزام بتلبية متطلبات الزبون و توقعاته.

مفهوم الشاملة: تشمل جميع عناصر العمل و يشارك فيها جميع العاملين.

إدارة: الاستخدام الفعال و الكفاء للموارد البشرية، المادية، المالية، المعلومات، الأفكار والوقت من خلال العمليات الإدارية المتمثلة في التخطيط، التنظيم، التوجيه و الرقابة بغرض تحقيق الاهداف.

²خريج مريم، عبد القادر برانيس، تأثير تطبيق إدارة الجودة الشاملة على تنمية الميزة التنافسية، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 14، المجلد 601، 2016، ص 108.

³Tauseef Aized, Total Quality Management and Six Sigma, Published by InTech Janeza Trdine 9, 51000 Rijeka, Croatia, 2012 ,P76

2. خصائص أسلوب إدارة الجودة الشاملة:

يتمتع أسلوب إدارة الجودة الشاملة بمجموعة من الخصائص نجيزها في النقاط التالية:¹

- مفهوم يرتبط باستراتيجية المؤسسة.
- التأكد من مشاركة جميع الموظفين في تحسين الجودة.
- تعزيز استخدام التقنيات العلمية.
- تتضمن تغيير الثقافات والعمليات.

كما تتميز ادارة الجودة الشاملة بالخاصية التالية:²

- رفع درجة رضا الزبائن وتحسين الوضع التنافسي ورفع معدلات الربحية.

3. مبادئ أسلوب إدارة الجودة الشاملة:

بالنسبة لمبادئ هذا الاسلوب فهي متعددة، نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر:³

- التركيز على العميل باعتباره يساهم في عملية اتخاذ القرارات، كما تسعى إلى بلوغ رضاهم.

- التركيز على العمليات والنتائج والاعتماد على الأسلوب العلمي الدقيق لتطوير الأداء.

- التزام الإدارة العليا في تعزيز ثقافة الجودة وتوفير رؤية استراتيجية واضحة المعالم.

كما تتميز مبادئ أسلوب إدارة الجودة الشاملة بالخاصية التالية:⁴

- التشارك في ادوار القيادة بدلا من ان يتولاها قائد واحد قوي.

رابعا: أسلوب أسعار التحويل (التنازل)

توجد عدة تعريفات لأسلوب اسعار التحويل بالتنازل ونظرا لكثرتها وتعددتها سنعرض بعضها على النحو التالي:

1. مفهوم اسلوب اسعار التحويل بالتنازل

يعرف أسلوب أسعار التحويل أنه⁵ " السعر الذي يحمله قسم أو وحدة إدارية من وحدات لمنشأة على قسم آخر أو وحدة إدارية أخرى في المنشأة.

¹ Waldman David.A., The contributions of total quality management to a theory of wort performance, academy of management, review, vol 19, N°3, 1994, P511.

²محفوظ احمد جودة، إدارة الجودة الشاملة مفاهيم وتطبيقات، دائل وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن 2004، ص 23.

³Kaufman J.Terry, Total quality management, ekistics, vol 56, N°336/337, value engineering, may, 1989, P183.

⁴الحداد عواطف ابراهيم ، إدارة الجودة الشاملة، دار الفكر، الطبعة الاولى، عمان ، الاردن، 2009،ص 208.

⁵الرجبي عبد الحكيم، محمد تيسير، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، الطبعة الرابعة، عمان، الأردن 2007،ص 299

كما يعرف أيضا بأنه:¹ عبارة عن السعر الذي تتقاضاه وحدة فرعية (إدارة أو قسم) عن منتج أو خدمة مقدمة إلى وحدة فرعية أخرى تابعة لنفس المنظمة.
كما عرفت أسعار التحويل² بأنها الأسعار المفروضة على السلع المنتجة بواسطة أحد الأقسام والمحولة لقسم آخر. وهذه الأسعار تؤثر على إيرادات القسم المحول وتكاليف القسم المستلم . ونتيجة لذلك سوف تتأثر الربحية والعائد على الاستثمار وتقويم الأداء في كلا القسمين".
وعليه فإن هذا الأسلوب يهدف إلى تحميل أسعار السلع والخدمات من مركز إلى مركز آخر أي تحويلات داخلية بين المراكز وذلك لغرض قياس فعالية الأداء المالي لهذه المراكز ومدى كفاءتهم في استخدام الموارد المتاحة، التي تنعكس بالضرورة على مدة قدرة المراكز في تقليل تكلفة إنتاج المنتجات وتحديد أنجع المراكز من حيث الأداء.

2. طرق تحديد أسعار التحويل:

هناك عدة طرق لتحديد أسعار التحويل نلخصها على النحو التالي:³

1. **أسعار التحويل على أساس سعر السوق:** يعتبر سعر السوق الأساس الأمثل لتحديد أسعار التحويل ، كونه يتحدد من خلال العرض والطلب. ويفترض هذا الأسلوب وجود سوق يتمتع بالمنافسة الكاملة للإنتاج الوسيط المتبادل بين الأقسام.
2. **أسعار التحويل التفاوضية:** غالبا ما تستخدم أسعار التحويل التفاوضية عندما تكون أسعار السوق متقلبة ودائمة التغيير ومن مميزات أنها تحفز على الاستقلال الذاتي في اتخاذ القرار، الذي له أثر كبير على تحفيز مدراء الأقسام.
3. **سعر التحويل على أساس التكلفة:** حيث يتم التحويل على أساس التكلفة الكلية وليس على أساس التكلفة المتغيرة.
4. **سعر التحويل على أساس التكلفة المعيارية:** إن استخدام هذا النوع من التكاليف عند تسعير التحويلات يوفر نوع من الحوافز للعمل بكفاءة عالية.

¹Horngren, Charles Srikant M. Datar, Madhav V. Rajan cost accounting : A managerial emphasis 14th edition prentice hall, inc, new jersey, 2006, 780.

²عاصم عبد الرحمن أحمد يوسف و أحمد هاشم أحمد يوسف، أهمية تطبيق أسعار التحويل لقياس الأداء في الشركات السودانية "دراسة حالة شركة سكر كنانة"، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 16، 2015، ص 3.

³نفس المرجع السابق، ص 3، 4.

خامسا: اسلوب Kaizen approach Costing:

يعد أسلوب Kaizen approach Costing من الاساليب الحديثة لمحاسبة التسيير المشتقة من اسلوب التكاليف على اساس الانشطة،¹ إذ يعود ظهور هذا الاسلوب في اليابان ويهدف إلى التحسين المستمر الدوري في المؤسسة، يركز حول كيفية تحسين ادارة المنتجات والنفايات اثناء العملية التصنيع، كما يفحص باستمرار في كيفية تنفيذ المهمة وما إذا كانت هناك طريقة أفضل للقيام بذلك من خلال اشراك فريق من العمل للبحث عن التحسينات.

سادسا: اسلوب الميزانية القائمة على اساس الانشطة:²

يعد اسلوب الميزانية القائمة على اساس الانشطة كذلك من اساليب ادارة التكاليف كونها تعتمد على الانشطة في اعداد ميزانيتها، حيث تلعب دوراً حاسماً في تخطيط الاهداف وتحديد الاجراءات اللازمة لتحقيقها وتصحيحها كلما انحرف الاداء الفعلي بشكل كبير عن الاداء المخطط له، فهو يعد اسلوب لترجمة أهداف واستراتيجيات المؤسسة الطويلة الامد من خلال تحقيق الخطط.

سابعا: اسلوب Six Sigma

يعرف اسلوب Six Sigma بأنه³ "استراتيجية تجارية تستخدم لتحسين ربحية الأعمال وفعالية جميع العمليات لتلبية أو تجاوز احتياجات العملاء، حيث يسعى هذا الاسلوب إلى تقليل العيوب إلى ما يقارب الصفر، تتضمن فلسفة ان يكون كل شيء مثالي قدر الامكان من الناحية العملية بمعنى عدم تجاوز عدد الاخفاقات اكثر من 4 او 3 اخفاقات في المليون من المهام التنفيذية".

¹Alireza Azimi Sani ,Mahdi Allahverdzadeh, Target and Kaizen Costing ,International Journal of Mechanical and Industrial Engineering Vol:6, No:2, 2012, P173.

² Tandung Huynh, Guangming Gong, Huyhanh Huynh, Integration of activity-based budgeting and activity-based Management, International Journal of Economics Finance and Management Sciences, 2013; 1(4), P184

³Tauseef Aized, Total Quality Management and Six Sigma, op, cit, P250.

خلاصة الفصل الأول:

بناء على ما تم عرضه في هذا الفصل نستنتج ان محاسبة التسيير تعد اسلوبا محاسبيا كليا باعتبارها نواة واساسا لحساب التكاليف الوجدوية في المؤسسات عامة والمؤسسات الاقتصادية خاصة، حيث تحدد بصفة تفصيلية ودورية (يوميا أسبوعيا، شهريا... إلخ) التكاليف المباشرة والغير المباشرة سواء للمنتج المباع او الخدمة المقدمة، كما تقوم بتخصيص وتحميل التكاليف على مراكز التحميل والاقسام المتجانسة، من اجل تشخيص دور هذه الاخيرة في سير التكاليف حسب المراحل المختلفة التي يقطعها المنتج (المشتریات، التصنيع، البيع).

وعموما تساهم محاسبة التسيير عن غيرها في تحديد مردودية وربحية المؤسسات من خلال انتقاء المنتجات والخدمات الاقل تكلفة، حيث تتم عملية الانتقاء في العادة بالاستعانة بمجموعة من الاساليب الكلاسيكية والأشهر من ناحية الزمن والاستخدام، الذي يعرف بأسلوب التكاليف الكلية (الذي تعود فكرته في الحرب العالمية الاولى، اما تطبيقه بدأ فعليا في ثلاثينات القرن الماضي تحديدا في فرنسا)، ناهيك عن اسلوب التكاليف الجزئية (التكاليف المتغيرة، المعيارية التحميل العقلاني، الهامشية). لكن على الرغم من مدى تطبيق هذا النوع من الاساليب الكلاسيكية على مر الزمن، إلا انها وجهت لها العديد من الانتقادات كونها أساليب غير دقيقة تقريبية وطويلة المدى خاصة التكاليف الغير المباشرة، هذه الانتقادات كللت بظهور اسلوب جديد يعرف بأسلوب التكاليف على اساس الانشطة الذي يركز على تحليل وتشخيص الانشطة كونها تعد المسبب الأساسي للتكلفة. ومع مرور الزمن اشتقت اساليب حديثة اخرى كأسلوب التكلفة المستهدفة اسلوب إدارة التكاليف على اساس الانشطة، اسلوب اسعار التنازل، اسلوب إدارة الجودة الشاملة اسلوب انتاج الموعد بالضبط، حيث تهدف في معظمها إلى التقليل من التكاليف بصفة عامة.

الفصل الثاني

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد

في ظل التطورات والتغيرات التي تشهدها الأسواق الدولية ومع اشتداد المنافسة وكبير حجم المؤسسات، أصبح من الضروري على مسيرو هذه المؤسسات اتخاذ كافة الإجراءات والتدابير اللازمة للحفاظ على استمراريته في الأسواق هذا من جهة وزيادة مردوديتها من جهة أخرى لذلك فإن عملية تقييم الأداء في المؤسسات الاقتصادية تعد من أهم وأنجع الأساليب لتشخيص الوضعية المالية للمؤسسة، كونها تهدف إلى تحديد نقاط القوة والضعف واتخاذ البدائل الملائمة لتمكينها من اتخاذ أنجع القرارات سواء المالية، المحاسبية أو الادارية لذلك فإن التطرق إلى الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية والمفاهيم المرتبطة يعد أساسيا. وعلى هذا الأساس سنتناول في هذا الفصل كل من المفاهيم الأساسية للأداء المالي وأهميته في المبحث الأول ثم سنعرض في المبحث الثاني كل من المؤشرات الكلاسيكية والحديثة للأداء المالي، أما المبحث الأخير سيخصص لعرض بعض النماذج العالمية الكمية لقياس الأداء المالي، باعتبارها نماذج احصائية تساعد المؤسسات على التنبؤ بأدائها مستقبلا.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

المبحث الأول: ماهية الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

قبل التطرق إلى مفهوم الأداء المالي، مؤشرات الكلاسيكية والحديثة، بالإضافة إلى النماذج الكمية لقياس الأداء المالي للذات يعدان بمثابة هيكل وأساس لتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، لا بد وأن يتم التطرق في لمحة قصيرة على مفهوم المؤسسة الاقتصادية.

تعريف المؤسسة: هي ¹ وحدة اقتصادية تمارس نشاط انتاجيا ومجموعة من النشاطات المتعلقة بالشراء التخزين والبيع من أجل تحقيق الغايات والأهداف المسطرة.

المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي

حاول العديد من الكتاب والباحثين في مجال التحليل المالي اعطاء تعاريف حول الأداء فكانت هذه التعاريف احيانا متشابهة والأخرى متناقضة في نفس الوقت ونظرا لتعددتها وتنوعها سنحاول تقديم أبرزها على النحو التالي:

اولا: مفهوم الاداء: يعرف الاداء بعدة تعاريف نوجزها كما يلي:

التعريف الأول: ² يعرف الأداء بأنه " مجموعة من الإجراءات والمعايير التي تهدف إلى تحقيق الأهداف التنظيمية للمؤسسة".

فبالنظر إلى هذا المفهوم يتبين لنا ان الاداء عبارة عن مجموعة من الاسس القائمة على لوائح محددة من طرف مختصين لتحقيق كل من الكفاية الانتاجية، الحصص السوقية، تعظيم الارباح والمسؤولية الاجتماعية...إلخ.

التعريف الثاني: يعرف أيضا بأنه ³ تلك المساهمات التي تساعد على خلق القيمة وتخفيض التكلفة أو تلك التي تسعى إلى تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة".

وفقا لها التعريف نستنتج ان الاداء عبارة عن مجموعة من المساهمات (المالية، التسييرية...إلخ) التي تساعد على اختيار الموارد بأقل اعباء ممكنة حتى تتفادى الوقوع في قرارات خاطئة.

التعريف الثالث: أما مفهوم الأداء حسب الباحثين ⁴ Bouin و Simon " فيرتكز على كل من مفهوم الكفاءة والفعالية، حيث نعني بالكفاءة efficiency تحقيق أهداف المؤسسة في ظل الموارد

¹ صخري عمر ، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993، ص 24.

² Bourguignon Annick, « Peut-on définir la performance », revue française de comptabilité, 1995, Juillet-Aout, P65.

³ Lorinop, Philippe « méthodes et pratiques de la performance, le guide du pilotage les éditions d'organisation, 1997, P18.

⁴ Bouin Xavier et Simon François Xavier, « les nouveaux visages du contrôle de Gestion, outils et comportements, Dunod , 3 eme, édition, 2009, P74.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

المتاحة، بينما الفعالية تهدف إلى تحقيق أهداف المؤسسة".

حيث يحمل هذا التعريف في طياته مفهومين اساسيين ورئيسيين وهما الكفاءة والفعالية، كما اوضحا ان الكفاءة تهدف إلى تحقيق غايات المؤسسة المستقبلية على ضوء الموارد المتوفرة في المؤسسات، في حين ان عنصر الفعالية يكمل الاول ويهدف إلى تحقيق الاهداف المسطرة في البداية.

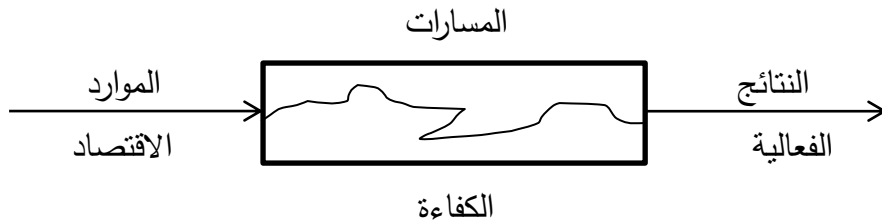
التعريف الرابع: عرف الأداء بأنه¹ مفهوم يتكون من ثلاث أبعاد رئيسية: الاقتصاد، الكفاءة والفعالية.

اما هذا التعريف فينص على الربط بين ثلاث مؤشرات رئيسية يراها الباحث من وجهة نظره مهمة وتضم كل من الاقتصاد، الكفاءة والفعالية.

وفي الاخير نستنتج ان الاداء عبارة عن مجموعة من الاسس والمعايير المعدة وفقا لنهج مدروس ومحكم ومن طرف كفاءات بشرية عالية المستوى، تحدد على إثرها الاغراض والغايات التسييرية والمالية لمساعدة المسيرين على انتقاء الموارد وتسييرها بطريقة فعالة لاتخاذ انجع الخيارات الاستراتيجية التي تؤدي في الاخير إلى قرارات صائبة.

ولتوضيح اكثر مفهوم الاداء سنقوم بعرض الشكل الموالي الذي يلخص ذلك:

الشكل رقم (10): أبعاد الأداء



Source : Bouquin.H. Kuszlu.C, Le Contrôle de Gestion, PUF, 10 éme édition, 2013 P112.

وعليه نستنتج من خلال الشكل السابق أن الأداء يرتكز على عنصرين رئيسيين ألا وهما الكفاءة والفعالية ولتوضيح أكثر هذين المفهومين (الكفاءة والفعالية) سنتطرق إليهما كنوع من التفصيل على النحو التالي:

1. مفهوم الكفاءة «Efficiency»: أي الربط بين الموارد والنتائج عن طريق ربط نتيجة

المؤسسة بمؤشر رأس المال المستخدم.

¹ Melchior Salgado, la performance : une dimension fondamentale pour l'évaluation des entreprises et des organisation, revue française, juillet, 2013, PP03-04 .

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

1.1 كفاءة حساب معدلات الكفاءة: Efficiency Ratios

تحسب معدلات الكفاءة كما يلي:¹

1.1.1 في حالة الكفاءة الإجمالية (اجمالي المدخلات): تحسب وفق العلاقة التالية:

% الكفاءة الإجمالية = (عدد الوحدات المنتجة/ اجمالي تكاليف عناصر الإنتاج المستخدمة) × 100.

بحيث تتم مقارنة الناتج إما مع النسب المعيارية أو النموذجية التي يجب أن تصل إليها أو مع نسب المشاريع المنافسة في ذلك المجال. أما قيمة الكفاءة الإجمالية فتحسب كما يلي:

قيمة الكفاءة الإجمالية = قيمة المخرجات (الإنتاج الكلي) + قيمة المدخلات (اجمالي تكاليف عناصر الإنتاج).

2.1.1 في حالة الكفاءة الجزئية:

أي التي تربط بين المخرجات (الإنتاج الكلي) وأحد عناصر الإنتاج من رأس مال أو آلات أو مواد خام (أي احد بنود المدخلات و ليست جميعها). و تحسب بالعلاقة التالية:

نسبة كفاءة أي عنصر إنتاجي من المدخلات = (اجمالي قيمة الإنتاج الكلي) / (تكاليف تشغيل العنصر الإنتاجي المختار) × 100.

نسبة كفاءة العمالة: يحسب وفق العلاقة التالية

نسبة كفاءة العمالة = قيم المخرجات (الإنتاج الكلي) / اجمالي الأجور المدفوعة × 100.

2. مفهوم الفعالية « Efficacité »:

تعني كلمة الفعالية² " هي الكفاءة او قوة التأثير او الاقتدار".

في حين أن البعض الآخر عرفها بأنها "تسعى لتحقيق الكفاءة في الأداء بإنتاج أكبر قدر ممكن من المخرجات أو تحقيق أدنى قدر ممكن من التكاليف الإنتاجية باستخدام ذات القدر من المدخلات، بدون الحاجة إلى أحداث تغيير في حجم تلك المدخلات أو في اجمالي قيمة المنفق.

1.2 مفهوم الفعالية الاقتصادية: Economic Efficiency

هي معيار اقتصادي يقيس قيمة التغير الذي يحدث في القيمة الأصلية للشيء موضع تقييم وفعالته (مثل فعالية الأداء الإنتاجي للعاملين بالمشروع ، فعالية أداء جهاز انتاجي معين، فعالية منتج تم تطويره، فعالية تقنية جديدة في مجال انتاجي ما...)

¹الأشوح زينب صالح ، دراسة الجدوى الاقتصادية وتقييم المشروعات، دار المنهل المجموعة العربية للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، مدينة نصر القاهرة، مصر، 2016، ص 147. انظر:

https://drive.google.com/file/d/1jhw-4_dd2oivJQBnwr-al-gdBMPyJck_E/view (2/03/2020 à 18h53)

² نفس المرجع السابق، ص ص 141-142.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

2.2. الأنواع الأكثر شيوعا للفعالية الاقتصادية:¹

من بين الأنواع الأكثر شيوعا للفعالية الاقتصادية نجد منها:

1.2.2 الفعالية الإنتاجية: **Productive efficiency**

تقوم على فكرة (أفضل) توليفة اقتصادية Productive combination من بنود المدخلات التي

يتحقق معها احد أو بعض أو جميع معايير التمييز الآتية:

- استخدام أفضل تقنية معاصرة تتيح فرصة انتاج ابتكاري و متميز.
- اقل مستويات لأسعار عناصر الإنتاج أو بنود المدخلات التي تحقق أدنى تكاليف إنتاج
- اجمالية لذلك الحجم من المخرجات ، التي يتم انتاجها في الجهات المتناسقة.
- تحقيق أكبر قيمة للأرباح الصافية من انتاج و تسويق ذات الحجم الكبير من المخرجات مقارنة بالوضع في الجهات الأخرى التنافسية.
- أو تعظيم حجم المخرجات التي يمكن الحصول عليها عند مستوى معين من التكاليف.

2.2.2 الفعالية التخصيصة: **Allocation efficiency**

تقوم على فكرة التخصيص الأمثل والأفضل للموارد والإمكانات المحدودة والمتاحة لإنتاج السلع

والخدمات المختلفة ومن معايير التمييز القائمة على تلك الفكرة:

- استغلال الموارد المحلية بما يخدم جميع الاحتياجات العلمية الإنتاجية.
- يحقق المخرجات في افضل حجم و شكل يرضي جميع الأطراف.

3.2.2. مدلوليه الفعالية: تكون للفعالية مدلولية في الحالات التالية:²

- (1) لما تكون الفعالية الاقتصادية سالبة يعني وجود قصور أو خلل.
- (2) اذ كانت قيمة الفعالية الاقتصادية صفر أي منعدمة معناه ركود مرفوض وتحذير لأوضاع مستقبلية أسوأ إن لم تتم المعالجة الفورية.
- (3) اذا كانت قيم الفعالية الاقتصادية المطلقة (كبيرة) أو اشارتها موجبة، لكنها تنخفض قيمتها عن نظيرتها الخاصة بجهة منافسة فهذا يدل على وجود قصور في درجة الفعالية
- (4) اختلال الفعالية أو قصورها Deficiency or Shortage يحدث عندما يكون حجم الإنتاج أقل من الحد الأقصى الممكن تخفيضه للإنتاج في حدود المدخلات المتاحة.

وتحسب الفعالية وفق العلاقة التالية:

¹ الاشوح زينب صالح، دراسة الجدوى الاقتصادية وتقييم المشروعات، مرجع سبق ذكره، ص 143.

² نفس المرجع السابق، ص 145.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

نسبة الفعالية = ¹(الوقت القياسي لجميع الوظائف المنجزة في فترة) / (الوقت المستغرق للقيام بكل الوظائف في فترة) × 100.

3. مفهوم الإنتاجية:

يقصد بالإنتاجية:² بانها" تعبر عن النسبة الحسابية بين كمية المخرجات من السلع والخدمات خلال فترة زمنية معينة وكمية المدخلات التي استخدمت في تحقيق ذلك القدر من الإنتاج بحيث تقيس درجة نجاح المؤسسة في استغلال مواردها لإنتاج سلع وخدمات وبالتالي فهي تعرف بأنها مقياس لنجاعة نظام إنتاجي معين ، فتحسينها يؤدي إلى تقليص مقدار وقت العمل الذي يتم بذله في الحصول على المنتجات ومن ثم تخفيض سعر تكلفتها، وهذا ما يؤدي الى تمتع المؤسسة بقدرة أكبر على المنافسة في الأسواق".

كما تعرف ايضا بانها:³ تقيس كفاءة الأصول الإجمالية مقارنة مع المنتجات المباعة".
وتحسب وفق العلاقة التالية:

الإنتاجية = كمية الإنتاج المنتجة / كمية المدخلات المستهلكة.

ثانيا: مفهوم الاداء المالي

بعدما تناولنا مفهوم الأداء ومصطلحاته، سنتطرق إلى مفهوم الأداء المالي:
التعريف الأول: ⁴ يقصد به" القدرة على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط والأهداف المرسومة بالاستغلال الأمثل للموارد الموضوعة تحت تصرف المؤسسة".
يتضح من هذا التعريف ان الاداء المالي عبارة عن المطابقة بين ما هو مرسوم وبين الاهداف والغايات المرجوة مستقبلا اخذين بعين الاعتبار حسن استغلال الموارد المتاحة في المؤسسة.
التعريف الثاني: ⁵ يعرف أيضا بأنه " تعبير عن نشاطات ادارة الأعمال باستخدام مقاييس مالية معينة وأنه أداة رئيسية داعمة لجميع أنشطة الشركة المختلفة".

¹ The Institute of Company Secretaries of India, Cost An management accounting, op cit, P124.

²براهمية ابراهيم، تدنية التكاليف كأسلوب هام لتعزيز القدرة التنافسية ، للمؤسسة الاقتصادية، الاكاديمية للدراسات الانسانية والاجتماعية، العدد 5، 2011، ص102.

³BANKER RAJIV.D., Srikant Datar and Robert.S Kaplan, Productivity Measurement and management accounting, Journal of Accounting, Auditing & Finance, 1989, P529.

⁴فائزة مطلب و إسماعيل سبيتي، فعالية حوكمة الشركات في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الجزائرية، الملتقى الدولي الخامس حول دور الحوكمة في تحسين الأداء للمؤسسات بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والإسلامية، جامعة الوادي، يومي 7 و 8 ديسمبر ، 2014، ص 09.

⁵نظام حسن عبد السيد، محاسبة الجودة، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الإصدار الأول، عمان الأردن، 2009، ص134.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

حيث يقصد من خلال هذا التعريف انه يسعى إلى التعبير عن أنشطة المؤسسة بعد قياسها من خلال مجموعة من المعايير المالية المنتقاة بعناية.

التعريف الثالث: يعرف بأنه¹ "مدى مساهمة الأنشطة في خلق القيمة أو الفعالية في استخدام الموارد المالية المتاحة من خلال بلوغ الأهداف المالية بأقل التكاليف المالية" ومنه نستنتج ان الاداء المالي يعكس مدى حسن استخدام موارد المؤسسة بطريقة عقلانية ورشيدة حتى تتمكن المؤسسة من تحقيق اهدافها وخلق قيمة اضافية.

وبعد عرض مجموعة من التعاريف السالفة الذكر حول الاداء المالي نستنتج انه يتكون من مجموعة من المقاييس المالية الكمية التي تسعى الى قياس اثر استخدام الموارد الموضوعه تحت المؤسسة ومدى استغلالها من جهة ومدى ملائمتها في تحقيق الاهداف المرجوة، اي بمعنى اخر اجراء مقارنة بين حسن استغلال المتاحات(الموارد) وما هو مخطط له مسبقا لغرض تحديد الاهداف المرجوة وبناء قرارات على ضوءها.

ثالثا: مفهوم تقييم الاداء المالي

يعرف مفهوم تقييم الأداء المالي على النحو التالي:

يعرف تقييم الأداء المالي بأنه² "يراد بتقييم الاداء قياس اداء أنشطة الوحدة الاقتصادية مجتمعة بالاستناد على النتائج التي حققتها في نهاية الفترة المحاسبية التي عادة ما تكون سنة تقييمية واحدة. فضلا عن معرفة الاسباب التي ادت الى تلك النتائج واقتراح الحلول اللازمة للتغلب على تلك النتائج السلبية بهدف الوصول الى اداء جيد في المستقبل".

كما يقصد به أيضا بأنه "عملية قياس كفاءة وفعالية العمليات والإجراءات المتخذة من طرف المؤسسة". اما البعض الآخر فعرف بتقييم الأداء المالي بأنه³ " مجموعة من المقاييس المستخدمة لقياس كفاءة وفعالية العمليات المالية في المؤسسة". والشكل الموالي يبين تقييم الاداء المالي:

¹ عبد الوهاب دادن، حفصي رشيد، تحليل الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية باستخدام طريقة التحليل العملي التمييزي خلال الفترة 2006-2011، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة غرداية، المجلد السابع، العدد الثاني، 2014، ص 24.

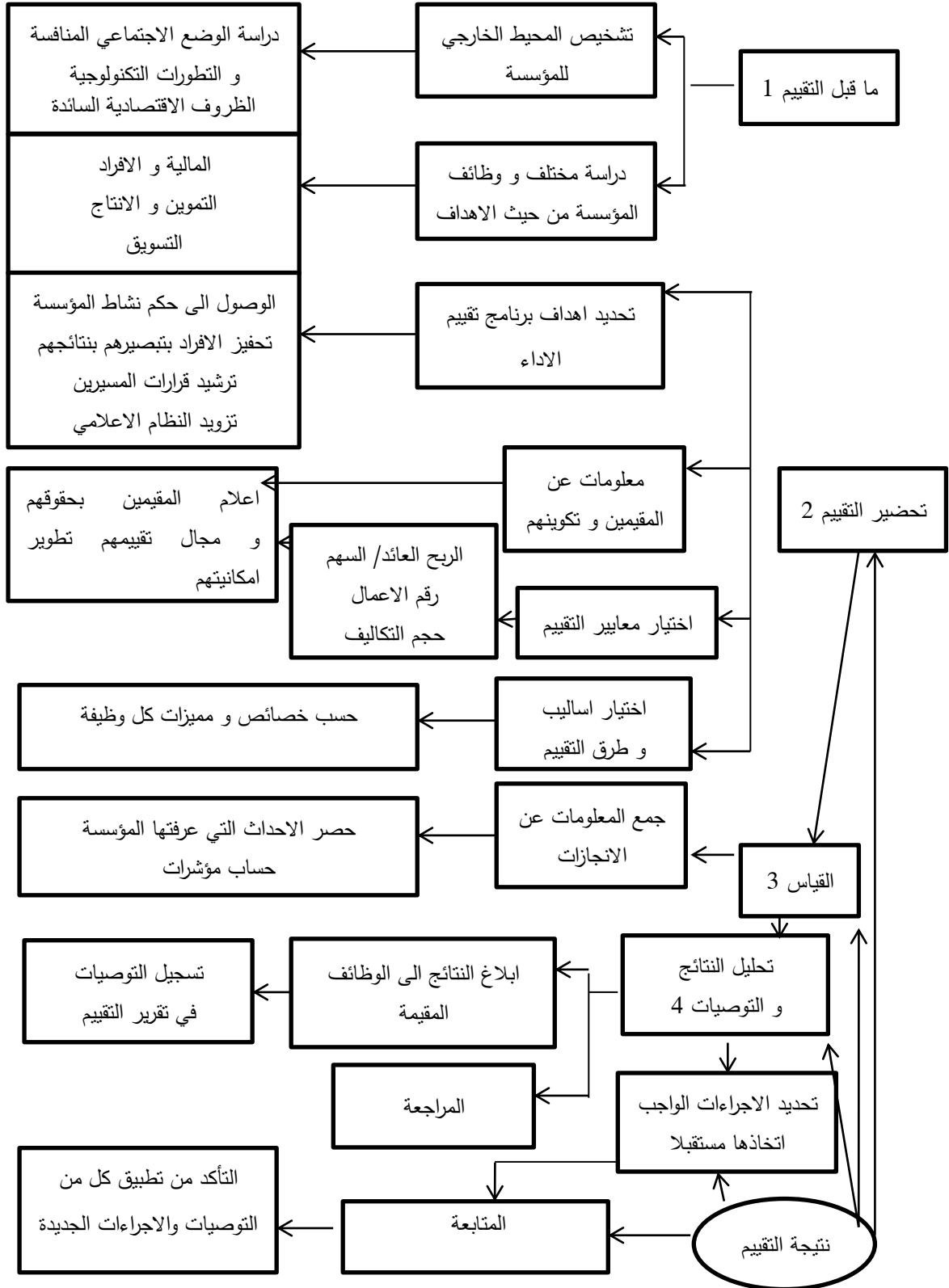
² عمر علي كامل الدوري، تقييم الاداء المصرفي الإطار المفاهيمي والتطبيقي، المكتبة الوطنية دار الكتب والوثائق ببغداد لعام، الطبعة الاولى، 2013، ص 15. انظر الى:

https://www.researchgate.net/publication/333576851_tqym_alada_almsrfyalatar_almfahmy_walttbyqy

³ Andy Neely, and all, Performance Measurement System design, Littérature review and research agenda, IJOPM, International Journal of Operations & Production Management Cambridge, UK December, Vol 25, N°1, 2005, P 1232.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

الشكل رقم (11): تقييم الاداء في المؤسسة



المصدر: مزهود عبد المليك ، الاداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم و تقييم، مجلة العلوم الانسانية جامعة بسكرة العدد الاول، نوفمبر، 2001، ص 97.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

نستنتج من خلال الشكل السابق ان تقييم الاداء المالي يمر بعدة مراحل للوصول إلى الحكم النهائي على الوضعية المالية في نهاية الدورة، حيث يبني التقييم اساسا على التشخيص الاولي للمتغيرات المستقلة والتابعة في المؤسسة وبعد التشخيص يتم دراسة تأثير تلك المتغيرات على بعضها البعض، من خلال عملية القياس التي تسمح بتحليل النتائج وابلغاها إلى الاطراف المعنية حتى يتمكنوا من تحديد المسارات المستقبلية للمؤسسة.

المطلب الثاني: أهمية واهداف تقييم الأداء المالي

يسعى المديرون في المؤسسات بكل اطيافها الى تحقيق اهدافها المسطرة في استراتيجيتها المعلن عنها بكفاءة وفعالية، حيث نجد غالبيتهم يسعون الى تحقيق اسمى هدف وهو تعظيم الربحية وضمان الاستمرارية في الاسواق، لكن تحقيق هذه العناصر يتطلب منهم دراسة الوضعية المالية وتحليلا دقيقا لها حتى يتمكنوا من تحديد نقاط القوة، التي ستعزز من مركزهم ووضعيتهم ونقاط الضعف، التي تساهم بشكل سلبي في التأثير على المركز المالي، إذ يسمح تحديد هذه الاخيرة المؤسسات من إعادة ضبط الاختلالات المالية واستبعاد مسببات التكلفة وغيرها من الانشطة التي تسبب انحرافات للمؤسسة بصفة مستمرة.

وتتجلى أهمية واهداف تقييم الاداء المالي في المؤسسات كما يلي:

اولا: أهمية تقييم الأداء المالي

تكمن أهمية تقييم الأداء المالي في العناصر التالية:¹

- تقييم التدفقات الناتجة عن الدراسات السابقة (للمشاريع) لتحديد ربحية المشروع وتمويله.
- كما يتميز الاداء المالي بالأهمية التالية:²
- يعمل على تفادي عدم التأكد في بيئتها من خلال أساليب وقرارات منهجية وسليمة.
- كما يعمل على:³
- تقديم مجموعة من الخيارات المالية مع تقليل العجز المالي.

¹Houdayer Robert, évaluation financière des projets, 2ème, édition, Economica France, 1999, P32.

²دادن عبد الغني، قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنذار المبكر باستعمال المحاكاة المالية حالة بورصتي الجزائر وباريس، أطروحة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007/2006، ص 37.

³ Voyer Pierre, Tableau de Bord de Gestion et indicateurs de Performance, 2 éme édition, Presse de l'université du Québec, Canada, 1999, P85. بتصرف

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

كما له دور في: ¹

- تحليل وتقييم المتغيرات المالية والتشغيلية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة.
- كما تكمن اهميته في العناصر التالية:²
- تمكين الشركة من الاستغلال الأمثل لمواردها؛
- يساعد الشركة على التحقق من القيام بوظائفها بأفضل كفاءة ممكنة؛
- اكتشاف الانحرافات لكل نشاط من أنشطة الشركة، حيث يساعد ذلك على ممارسة الوظيفة الرقابية واتخاذ الإجراءات التصحيحية لمنع تكرارها؛
- تحديد المراكز الإدارية المسؤولة عن الانحرافات ؛
- تعد نتائج تقييم الأداء بالنسبة للشركة الأساس في تحديد الاستراتيجية الحالية أو تعديلها؛
- تحديد سبيل لتطوير الشركة بالقضاء على نقاط ضعفها؛
- ترتبط أهمية التقييم ارتباطا وثيقا بالتخطيط على كافة المستويات سواء على المستوى الوطني القطاعي وكذا على مستوى الشركة ؛
- تحقيق التنسيق بين مختلف نشاطات الشركة وتحقيق معايير الجودة على أساس المواصفات الموضوعية؛
- المساعدة في اتخاذ القرارات ولاسيما الاستراتيجية منها.

ثانيا: أهداف تقييم الأداء المالي

يهدف تقييم الأداء المالي إلى:³

- تحديد الأهداف الاستراتيجية وضمان مستوى مناسب من الموارد.
- يسمح بتشخيص مختلف التغيرات التي تطرأ على البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة.
- يعطي صبغة ذات جودة عالية للمعلومات المالية.
- يسمح بتحديد ومعرفة المردودية المالية للمؤسسة بدقة عالية.
- تحديد مختلف تكاليف المؤسسة.

¹Hock Claudia and all, management of multi-purpose stadium: importance and performance measurement of services interface, review, INT, J. Services Technology and management, Vol 14, 2010, P199.

²ضويحي حمزة، فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم مقومات الافصح و اثرها على الاداء المالي، اطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2014/2015، ص 123.

³ Andy Neely, and all, Performance Measurement System design, op , cit, P1232 بتصرف.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

كما توجد اهداف اخرى نلخصها في العناصر التالية:¹

1. يوفر تقويم الاداء المالي قياساً لمدى نجاح المنشأة في تحقيق اهدافها فالنجاح مقياس مركب يجمع بين الفاعلية والكفاءة في تعزيز أداء المنشأة لمواصلة البقاء والاستمرار .
 2. يظهر تقويم الاداء المالي مدى إسهام الوحدة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال تحقيق أكبر قدر من النتائج بأقل التكاليف والتخلص من عوامل التبذير والهدر والضياع في الوقت والجهد والمال .
 3. يوفر نظام تقويم الأداء المالي المعلومات الضرورية لمختلف المستويات الادارية في المنشأة لأغراض التخطيط ، الرقابة واتخاذ القرارات .
 4. يظهر تقويم الاداء المالي تطور المنشأة في مسيرتها نحو الأفضل او التحول نحو الاسوء عن طريق نتائج الاداء الفعلي زمنياً من فترة إلى اخرى ومكانياً بالمنشآت المماثلة يساعد على ايجاد نوع من المنافسة بين الاقسام والادارات والمنشآت المختلفة مما يؤدي إلى تحسين اداءها .
 5. يؤدي إلى تحديد العناصر الكفوة لوضعها في الموقع الكفاء الاكثر انتاجية وتحديد العناصر التي تحتاج إلى المساعدة والتدريب للنهوض بادائها .
 6. تقويم الأداء المالي يساعد على تحقيق الاهداف المحددة في الخطط والعمل على ايجاد نظام سليم للحوافز والمكافآت .
 7. تحديد عملية تقويم الاداء المالي المركز الاستراتيجي للمنشأة ضمن البيئة الاقتصادية التي تعمل بها وتحديد الآليات للتغيير لتحسين المركز التنافسي .
 8. تحقيق درجة من المواءمة والانسجام بين الاهداف والاستراتيجيات المعتمدة والبيئة التنافسية درجة الاتساق بين الاهداف والاستراتيجية المحددة لتحقيقها وقدرة الادارة على اختيار تحديد لبدائل الاستراتيجية .
- كما يهدف تقويم الأداء² إلى الكشف عن مدى تحقيق القدرة الإيرادية والقدرة الكسبية في المؤسسة

¹ هبه عبد الوهاب التوم رحمة الله، التحليل الاستراتيجي للتكلفة ودوره في تقويم الاداء المالي في المنشآت الصناعية (دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية العاملة في ولاية الخرطوم)، اطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2019، ص 122 .

² عبد الغني دادن، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، العدد 4، 2006 ص 41 .

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

حيث أن الأولى تعني قدرة المؤسسة على توليد إيرادات سواء من أنشطتها الجارية أو الرأسمالية أو الاستثنائية، بينما تعني الثانية قدرة المؤسسة على تحقيق فائض من أنشطتها الموضحة سابقا من أجل مكافئة عوامل الإنتاج وفقا للنظرية الحديثة.

من خلال عرض ابرز اهداف تقييم الاداء المالي على سبيل المثال لا على سبيل الحصر نستنتج ان الاداء المالي يهدف الى مساعدة المؤسسات في رسم استراتيجيتها المستقبلية المالية والتسييريه وانتقاء البدائل المالية بدقة عالية، كما يسمح بتقييم الاداء من تحديد وضعية المؤسسة داخليا (البيئة الداخلية) وخارجيا (موقعها في الاسواق مقارنة مع المؤسسات المنافسة).

المبحث الثاني: المؤشرات الكلاسيكية والحديثة لتقييم الأداء المالي

تشمل مؤشرات قياس الأداء المالي على مجموعة من النسب المالية التي تحسن أساس كل من ميزانية، جدول تدفقات الخزينة، جدول حساب النتائج وتهدف هذه النسب إلى قياس الربحية المرودية، الإنتاجية، التكاليف...إلخ). كما تسمح هذه المؤشرات بتشخيص الوضعية المالية للمؤسسة على مدار فترات زمنية بصفة مستمرة ومقارنة تطورها عبر الزمن (أي من سنة لأخرى) لتمكين المسيرين من اتخاذ انجع القرارات المالية، مع التقليل من الانحرافات نسبيا.

إن تحليل المؤشرات المالية يسمح للمسؤولين بمعرفة التطورات الحاصلة في المؤسسة، كما يسمح بإعطاء صورة للمهتمين مثل البنوك، الموردين ، الزبائن، المستثمرون...إلخ.

ويتم تقييم الأداء المالي من خلال مجموعة من المؤشرات منها ما هي كلاسيكية ومنها من هي حديثة، حيث سنتطرق للمؤشرات الكلاسيكية في المبحث الأول، أما المبحث الثاني فسنتناول المؤشرات الحديثة لقياس الأداء المالي، في حين تم تخصيص المبحث الثالث للأساليب الإحصائية العالمية للتنبؤ بالفشل المالي، حيث تسمح هذه الأساليب بتشخيص الوضعية المالية للمؤسسات قبل واقعة التصفية بسنوات، ناهيك عن دورها الفعال في تحديد الأداء المالي المستقبلي.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

المطلب الأول: المؤشرات الكلاسيكية لتقييم الأداء المالي

قبل التطرق إلى المؤشرات الكلاسيكية لقياس الأداء المالي سنتطرق أولاً إلى مفهوم المؤشرات:
تعريف المؤشر:

يعرف المؤشر بأنه¹ "عبارة عن أداة اقتصادية احصائية لمراقبة و قياس ظاهرة معينة، كما يعتبر أداة من ادوات مراقبة التسيير، التي تسمح بقياس مستوى الأداء المطلوب وحسب خصائص محددة". اما فيما يخص المؤشرات الكلاسيكية فتتلخص في المؤشرات التالية:

اولاً: مؤشرات الربحية

تعتبر مؤشرات الربحية من اهم المؤشرات التي يعتمد عليها المديرون والمتعاملون لتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية² ويهدف المحللون إلى حساب مؤشر الربحية للحكم على نجاعة المؤسسة في تعظيم الأرباح وتقليل التكاليف إلى حد أدنى وذلك بكفاءة وفعالية. وعليه فمؤشر الربحية يقصد به "مدى كفاءة وفعالية ادارة الشركة في توليد الأرباح". كما يطلق عليه³ "مدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لمواردها ومصادرهما المادية التي توظفها في الاستخدامات المتعددة ذات الأجلين الطويل والقصير الأجل من تكوين ثروة". اما البعض الاخر فيعرفها بانها⁴ "مؤشرات تسعى الى قياس وتقييم كل من ارباح المؤسسات مستوى الاصول، مداخل المستثمرين، الدائنين، الإدارة وحاملي الاسهم خاصة وأنه هذه الفئة الاخيرة تولي اهتمام كبير لتعزيز الربح.

أ. تعريف الربحية المالية:

يقصد بها العائد على حقوق الملكية⁵ "أي ان هذه الربحية خاصة بالمساهمين وتقيس مدة استخدام كل دينار واحد في تحقيق الأرباح من قبل المساهمين، فكلما كانت هذه النسبة مرتفعة

¹توبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، بسكرة، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2014/2015 ص 167.

²الخطيب محمد محمود، الأداء المالي و أثره على عوائد اسهم الشركات، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 36.

³سعادة عبد الله يوسف وآخرون، أثر توظيف الودائع الاستثمارية في ربحية المساهمين، دراسة تطبيقية على المصارف الإسلامية الأردنية، المجلة الأردنية في الدراسات الإسلامية، العدد 2، 2017، ص 280.

⁴Ichsani Sakina, Aghata Rinta Shurardi, The Effect of Return Equity (ROE) and Return on Investment (ROI) on Trading Volume, Proceeding of 2nd Global Conference on Business and Social Science, 17-18 September, Bali , Indonesia, 2015, P897.

⁵الصياح عبد الستار، سعود العامري، الادارة المالية اطر نظرية وحالات عملية، دار وائل للطباعة والنشر الطبعة الثانية، عمان، الاردن 2007، ص ص 44، 45.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

كلما دل ذلك على زيادة نسبة العائد المتحققة للمساهمين ومن زيادة ثروة المساهمين. وتحسب هذه الربحية من خلال المعادلة الآتية:

$$\text{الربحية المالية} = (\text{صافي الربح بعد الضريبة} / \text{حقوق الملكية}) * 100$$

ب. تعريف الربحية الاقتصادية:

يعود سبب نشوء الربحية الاقتصادية الى استخدام المنشأة لعواملها الانتاجية (عناصر الطاقة التشغيلية) وهي تمثل الموجودات بمجموعها لذا من الضروري معرفة وقياس الربحية الاقتصادية الناشئة عن استثمارات المنشأة. ومن المؤشرات المهمة في قياس العائد المتحقق من استثمارات المنشأة وهي الربحية الاقتصادية وتحسب كالآتي:

$$\text{الربحية الاقتصادية} = (\text{صافي الربح بعد الضريبة} / \text{مجموع الموجودات}) * 100$$

ويضم مفهوم الربحية مجموعة من المؤشرات نجد منها:¹

1. هامش الربح على المبيعات:

يقصد به بهامش الربح على المبيعات أو هامش الربح الصافي ويقصد به ما تحققه المؤسسة من أرباح. ويحسب كما يلي:

$$\text{هامش الربح على المبيعات} = \text{صافي الربح} / \text{المبيعات}$$

2. معدل العائد على حقوق الملكية:

يعد معدل العائد على حقوق الملكية من المؤشرات المالية الكلاسيكية² ويستخدم لقياس الاداء المالي للمؤسسات ناهيك عن دوره الفعال في تحديد التقديرات المستقبلية لأرباح الاسهم. أما البعض الآخر فعرفه على انه³ "مؤشر يسمح بقياس العائد المالي المحقق على استثمارات المساهمين في المؤسسة".

كما عرف ايضا بأنه⁴ "مقياس مهم لتوليد أرباح، كما يعمل على تحديد كفاءة الإدارة في تحقيق الأرباح". ويحسب وفق العلاقة التالية:

¹ اجين برغام، ترجمة محمود فتوح وعمر عبد الكريم، الإدارة المالية، أسس تقييم المشاريع، تقييم الشركات القرارات التمويلية و الاستراتيجية ، الطبعة الأولى، شعاع للنشر والعلوم ، حلب، سورية ، 2010، ص 327.

² J.H.v.H. de Wet, and E. du Toit, Return on equity: A popular, but flawed measure of corporate financial performance, Journal Business and management, 38(1), 2007,P60.

³ Joseph E. Murphy, Jr, Return on Equity Capital, Dividend Payout, and Growth of Earnings Per Share, Financial Analysts Journal, Vol. 23, No. 3 (May – Jun 1967),P91.

⁴ KIJEWSKA. A, DETERMINANTS OF THE RETURN ON EQUITY RATIO (ROE) ON THE EXAMPLE OF COMPANIES FROM METALLURGY AND MINING SECTOR IN POLAND, ISSN 0543-5846, METALURGIJA 55 (2016) 2, P285.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

معدل العائد على حقوق الملكية = صافي الربح / حقوق الملكية.

3. معدل العائد التشغيلي على الأصول:

يبين هذا المؤشر¹ "مدى قدرة المؤسسة على خلق الأرباح من خلال عملياتها مستبعدا في ذلك الضرائب ويعد هذا المؤشر مفيدا للمقارنة بين المؤسسات، التي تختلف فيما بينها من حيث المعاملة الضريبية". وبحسب وفق العلاقة التالية:

معدل العائد التشغيلي على الأصول = الربح التشغيلي / إجمالي الأصول.

4. معدل العائد على إجمالي الأصول:

يشير معدل العائد على إجمالي الأصول² "إلى الدخل المتحقق على إجمالي الأصول المستثمرة في المؤسسة". وبحسب وفق العلاقة التالية:

معدل العائد على إجمالي الأصول = الربح الصافي / إجمالي الأصول.

ويهدف هذا المؤشر³ إلى التعرف على أثر الاختلاف في ربحية الشركات على جودة تلك الأرباح.

5. معدل العائد على الاستثمار (ROI *):

يعرف معدل العائد على الاستثمار بأنه⁴ "مؤشر يوضح مدى قدرة المؤسسة في توليد أرباح نتيجة لاستخدام رأس المال المستثمر".

أما البعض الآخر فعرفه بأنه⁵ "أداة لقياس الأداء يستخدم لتقييم كفاءة الاستثمار أو لمقارنة كفاءة عدد من الاستثمارات المختلفة" ويتم التعبير عن هذا المؤشر بنسبة مئوية وفقا لما يلي:

معدل العائد على الاستثمار = الأرباح المتأدية من الاستثمارات - تكاليف الاستثمارات

تكاليف الاستثمارات

كما يوضح هذا المؤشر السرعة أو الكفاءة التي تجري بها عملية استخدام أصول المؤسسة في

¹أجين برغام، الإدارة المالية، مرجع سبق ذكره، ص 328.

²قريشي يوسف و الياس بن ساسي، التسيير المالي، الإدارة المالية، دروس وتطبيقات، دار وائل للنشر الطبعة الثانية، الأردن، 2006، ص 267.

ROI : Return On Investment

³عبد الناصر ابراهيم نور، حنان العواودة، إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية: دراسة اختبارية على الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، المؤتمر الدولي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية للفترة ما بين 22- 24/4/2015، جامعة العلوم التطبيقية الاردن، ص 17.

⁴Mariana ZAMFIR, and all, Return on Investment – Indicator for Measuring the Profitability of Invested Capital, Valahian Journal of Economic Studies Volume 7 (21), Issue (2), 2016, P80.

⁵Botchkarev Alexei, Peter Andru, A Return on Investment as a Metric for Evaluating Information Systems: Taxonomy and Application, Interdisciplinary Journal of Information, Knowledge, and Management, Volume 6, 2011, P246.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

عملياتها التشغيلية.

ثانياً: مؤشرات جودة الأرباح (Earning Quality)

قبل التطرق الى مفهوم مؤشرات جودة الارباح نتطرق الى مفهوم الجودة:

تعرف الجودة بانها¹ "التوافق مع احتياجات المستهلك ومتطلباته مهما كانت، وبأنها تعني أيضا التحسين المستمر في جميع النشاطات، والتخفيض المستمر للخسائر والتكاليف".

اما مفهوم جودة الأرباح فتعرف² "بأنها قدرة المستثمرين على التنبؤ بالأرباح التشغيلية غير العادية بالاعتماد على المعلومات المالية. وقد جاء في تعريف آخر بأنها " مدى قدرة الأرباح المالية على تقديم صورة حقيقية عن واقع الشركة وعن أداءها الحالي والمستقبلي".

وتتمثل مؤشرات جودة الأرباح فيما يلي:

1. مؤشر كفاية التدفقات النقدية التشغيلية:³

يوضح هذا المؤشر قدرة الوحدات الاقتصادية على توليد التدفقات النقدية اللازمة لمقابلة وتغطية الالتزامات القصيرة الأجل. ويحسب كما يلي:

مؤشر النقدية من النشاط التشغيلي = صافي التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية /
المطلوبات المتداولة

2. مؤشر النقدية التشغيلية:

يقيس المؤشر مدى قدرة أرباح الوحدة على توليد تدفق نقدي تشغيلي صافي. ويحسب كما يلي:

مؤشر النقدية التشغيلية = صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية / صافي الدخل

3. مؤشر التدفق النقدي التشغيلي:

يوضح مؤشر صافي التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية عن "مدى كفاءة سياسة الائتمان المتبعة من قبل الوحدة الاقتصادية في تحصيل النقدية من زبائنها". ويحسب هذا المؤشر وفق العلاقة التالية:

مؤشر التدفق النقدي التشغيلي = صافي التدفقات من الانشطة التشغيلية / صافي المبيعات.

¹ ابن علي عائشة، نوري منير، واقع تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية غليزان، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 7، العدد 2، 2017، ص 275.

² عدنان عبيد نداء، جودة الأرباح وتأثيرها في القوائم المالية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 48، 2016، ص 252.

³ نوري أمال محمد، مدى تناغم أدوات التحليل المالي مع المحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية، مجلة كلية العلوم الاقتصادية، العدد 34، بغداد، 2013، ص 349-350.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

4. مؤشر العائد على الموجودات من التدفق النقدي التشغيلي:

يوضح مقدره موجودات الوحدة الاقتصادية على توليد تدفق نقدي تشغيلي. وبحسب كما يلي:
مؤشر العائد على الموجودات من التدفق النقدي التشغيلي = صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية/ اجمالي الموجودات.

وللاشارة فقط ان مؤشرات جودة الأرباح تستخرج من قائمة التدفقات النقدية.

ثالثاً: مؤشرات المردودية

تعد المردودية من بين الشروط الضرورية للحكم على استمرارية المؤسسات¹، حيث تم استخدام هذا المؤشر لتحليل بسيط بين راس المال وعلاقته بالأرباح والذي ينتج عنه بمعدل المردودية لكنه مع مرور الوقت اصبحت تقاس من خلال ربط نتائج الدورة براس المال في بداية الدورة ففي هذه الحالة، فإننا نتحدث عن المردودية (اي المردودية في الموعد المحدد "اليوم الاخير من فترة الحساب). لكن تعريف المردودية لا ينحصر في هذا التعريف فقط بل توجد عدة تعريف اخرى ذات الصلة وعلى العموم فإن المردودية هي العلاقة بين الارباح(العوائد) والاموال المستثمرة. ويوجد ثلاث أنواع من المردودية:

(1) المردودية التجارية:

تعرف المردودية التجارية عن² "مدى نجاح السياسة التسعيرية المنتهجة من طرف المؤسسة ومدى نجاح إدارة المؤسسة في التعامل مع التكاليف وتخفيضها ومن ثم قدرة المؤسسة على توليد الارباح من المبيعات. وتحسب وفق العلاقة التالية:

المردودية التجارية = (النتيجة الصافية/ رقم الأعمال خارج الرسم)*100.

(2). المردودية الاقتصادية:

يقصد بالمردودية الاقتصادية بانها تلك³ " العلاقة بين النتيجة الاقتصادية التي تحققها المؤسسة ومجموع الأموال التي استعملتها، قد يعبر عن النتيجة الاقتصادية بالفائض الإجمالي للاستغلال أو بنتيجة الاستغلال، اما الأموال المستخدمة في تحقيق هذه النتيجة فيعبر عنها عادة بأصول المؤسسة، إذ يسمح قياس المردودية بمعرفة مدى قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح بعيدا عن

¹Degos Guy Jean and Amal Abou Fayad, Le Diagnostic Financier Des entreprises, e Theque Book, 2003, P12.

²كموش ايمان ، جمال معتوق، اثر الرفع المالي على المردودية التجارية (العائد على المبيعات)، مجلة دراسات وابحاث المجلة العربية للعلوم الانسانية والاجتماعية، المجلد 11، العدد 4، اكتوبر 2019، ص 442.

³نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 142.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

تأثير التمويل. وتحسب المردودية الاقتصادية وفق العلاقة التالية:¹

المردودية الاقتصادية = الفائض الإجمالي للاستغلال / الأصول الاقتصادية (رأس المال المستثمر).

كما يمكن التعبير عن المردودية الاقتصادية بالعلاقة التالية:

المردودية الاقتصادية = النتيجة الصافية / الأصول الاقتصادية.

أما معدل الهامش الاقتصادي فيحسب وفق العلاقة التالية:

معدل الهامش الاقتصادي = الفائض الإجمالي للاستغلال / القيمة المضافة.

3) المردودية المالية:

تسمى أيضا بعائد أو مردودية الأموال الخاصة² وهي "العلاقة بين النتيجة التي حققتها المؤسسة والأموال الخاصة، فهي تقيس العائد المالي المتحقق من استثمار أموال اصحاب المؤسسة".

تهتم المردودية المالية بإجمالي أنشطة المؤسسة وتدخل في مكوناتها كافة العناصر والتدفقات المالية ويمكن حسابها بالعلاقة التالية:

المردودية المالية = النتيجة الصافية / الأموال الخاصة.

حيث تحدد العلاقة أعلاه مستوى مشاركة الأموال الخاصة في تحقيق نتائج صافية تمكن المؤسسة من استعادة ورفع مستوى الأموال الخاصة. وتعرف كذلك المردودية المالية بأنها "معدل المردودية الاقتصادية بعد الضريبة عند مستوى استنادة معدوم".

ومنه تستنتج ان المردودية المالية هي عبارة عن مؤشر مالي يحد نجاعة مساهمة الأموال الخاصة في تحقيق النتيجة، بينما المردودية الاقتصادية هي عبارة عن مؤشر يحدد نجاعة الوسائل الاقتصادية المستخدمة من طرف المؤسسة في عملية الاستغلال ومنه فهي تحدد مردودية الأموال المستثمرة لتحقيق النتيجة خلال دورة الاستغلال.

اثر الرافعة المالية في قياس الاداء المالي:

يعرف مفهوم الرفع المالي بأنه³ التغير الحاصل في ربح السهم نتيجة تغير الربح التشغيلي

¹ Ben Jabeur Sami, Statut de la faillite en théorie financière : approche théoriques et validation empiriques dans le contexte français, thèse de doctorat en science de Gestion, université de Toulon, Paris, 2011, P96.

² بكارى بلخير، عبد الرحمان دغوم، دراسة أثر الرفع المالي على المردودية المالية، مجلة دراسات، العدد 28، جامعة الأغواط، جانفي، 2017، ص ص 102-103.

³ أجين برغام ترجمة محمد فتوح عمر، عبد الكريم الادارة المالية اسس تقييم المشاريع القرارات التمويلية الاستراتيجية، مرجع سبق ذكره، ص 557.

كما عرف الرفع التشغيلي ص 553 من نفس الكتاب بأنه "مؤشر يقيس اثر تقلبات الاسعار على الربح التشغيلي"

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

بنسبة، حيث يبدأ الرفع التشغيلي من حيث ينتهي الرفع التشغيلي ويؤدي إلى زيادة اثار التقلب في المبيعات على ربح السهم".

اما اثر الرافعة المالية فيقصد به¹ اثر الاستدانة على الاموال الخاصة ويعتمد على اثر الرافعة المالية على الهيكل المالي للمؤسسة.

الصيغة الرياضية لاثـر الرفع المالي:

للضريبة اثر واضح في حساب الرفع المالي، حيث ان اللجوء الى الاستدانة يؤدي الى تقليل الوعاء الضريبي وذلك لان الفوائد تطرح من الارياح قبل حساب الضرائب، فالمؤسسات التي تدفع معدل ضريبة مرتفع تفضل مثلا التمويل بالاقتراض بدلا من التمويل عن طريق الاموال الخاصة لان الوفـر الضريبي لهذه المؤسسات سيكون اكبر. وبالتالي يمكن صياغة اثر الرفع المالي كالتالي:²

$$R_f = \left[R_e + (R_e - i) \frac{D}{FP} \right] (1 - I)$$

$$R_{net} = (R_{exp} - id) (A - I)$$

$$R_f = R_n / FP = \left[R_e (F_p + D) / FP - ID / FP \right] (A - I)$$

$$R_f = \left[R_e \frac{FP}{FP} + R_{eD} / FP - I_d / FP \right] (1 - I)$$

$$R_f = \left[R_e + (R_e - i) \left(\frac{D}{FP} \right) \right] (1 - I)$$

مع العلم أن:

(Re-I): تمثل هامش بين المردودية الاقتصادية و تكلفة الاستدانة.

(D/FP): يعبر عن الهيكل المالي.

(Re-i) (D/FP): يعبر عن اثر الرفع المالي.

اهمية اثر الرافعة:³

إلى امد غير بعيد من القرن الماضي وبالضبط خلال سنة 1960، اعتمدت في المؤسسات استراتيجية التسرب، مفادها تحقيق اعلى نمو وتتسم هذه الاخيرة بخاصيتين:

¹ بكاري بلخير، عبد الرحمان دغوم، دراسة أثر الرفع المالي على المردودية المالية، مرجع سبق ذكره، ص 104.

² نفس المرجع السابق، ص 104، بتصرف.

³ عبد الغني دادن، قراءة في الأداء المالي و القيمة في المؤسسات الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص ص 45-

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

- الحث على تقوية الاستثمار من اجل رفع حجم وسائل الصناعة.
- هامش ربحي صغير لاكتساب ميزة تنافسية في السوق وتحقيق اعلى معدل دوران وسائل الانتاج.

تسعى هذه الاستراتيجية الى تحقيق هامش ربحي صغير مقابل توسيع قاعدة الاستثمارات وبالتالي مردودية اقتصادية قليلة ، مما يجعل المؤسسة في حاجة الى التمويل الذاتي متجهة الى الاستدانة البنكية للرفع من مردودية الاموال الخاصة من خلال ميكانزم اثر الرافعة المالية تحت شرط انخفاض القيمة الحقيقية لتكلفة الاستدانة أو كونها سالبة ، خصوصا في اوقات التضخم. وفي مطلع الثمانيات ، إبان العمل بالقيمة الحقيقية للنقود (بعد ازالة اثر التضخم)، تمكنت عدة مؤسسات من رفع مردودية اموالها الخاصة بفضل تخفيض الاستدانة وهذا لن يتأتى إلا من خلال تحقيق مردودية اقتصادية كبيرة وهو التوجه الذي تبنته مؤسسة " Peugeot " خلال العقدين الماضيين من الزمن. وعليه فالرافعة تبين وتحدد مصدر مردودية الاموال الخاصة وتقيس الاداء العملي ويساعد ايضا هذا التوجه على تبني الهيكل المالي الانسب.

المطلب الثاني: المؤشرات الحديثة لتقييم الأداء المالي من منظور خلق القيمة

بعد تطرقنا لأهم المؤشرات المالية الكلاسيكية لتقييم الاداء المالي سنعرض في هذا المطلب ابرز المؤشرات المالية الحديثة ومن ابرزها لقياس الاداء المالي نجد مؤشرات منظور خلق القيمة والتي تتفرع إلى كل من: مؤشر القيمة الاقتصادية، مؤشر القيمة المالية الصافية، مؤشر الربح الاقتصادي. كما نجد ايضا مؤشر التدفق النقدي على الاستثمار، مؤشر القيمة لمكاثري، مؤشر تويين.

اولا: مؤشر القيمة الاقتصادية (EVA)

بدأ استعمال مفهوم خلق القيمة في الاقتصاد ثم تبلور مفهومه في النظريات المالية ويتم استعمال هذا المؤشر عادة لقياس المردودية ومن ثم قياس اداء المؤسسة. مفهوم خلق القيمة: ¹ تعرف القيمة على انها الميزة الجوهرية التي تساعد المؤسسة على تعظيم ثروتها وارباحها إلى اقصى قدر ممكن. اما من الناحية التنافسية فتعرف على انها " اختيار ودمج الانشطة لخلق ميزة تنافسية.

¹ Saci Fath, La création de la valeur des alliances stratégiques et fusions acquisitions : justification comparative par le modèle de mesure de la valeur financière thèse de Doctorat, L'université de Nice , Paris, 2013, PP86-87.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

كما تعرف بأنها ¹ الفرق بين راس المال الذي يضعه المستثمرون في الشركة من اجل استثماره والثروة التي يمكن استرجاعها".

ثانيا: مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة (Economics Value Added)

يعتبر مؤشر القيمة الاقتصادية من ابرز واحداث المؤشرات المستخدمة لقياس الاداء، حيث يعود ظهور هذا المفهوم على يد الاقتصادي الانجليزي² Alfred Marshall، حيث اصدر كتاب بعنوان اساسيات الاقتصاد سنة 1890، لكن هذا المفهوم لم يتبلور إلا في بداية ثمانيات القرن الماضي وبالضبط سنة 1982، حيث قام الباحثين *Joel Stern et G.Bennett Stwert بتطوير هذا المفهوم الذي ساهم وبشكل كبير في التوجيه الامثل لموارد المؤسسة وبالأخص في التسيير الامثل للإدارة المالية، حيث تعدى هذا المؤشر قياس الاداء، بل اصبح مؤشرا من مؤشرات لخلق القيمة يسترشد بها المساهمون للحكم على مدى كفاءة الادارة في تعظيم قيمة الشركة.

1. مفهوم القيمة الاقتصادية المضافة (Economics Value Added)

تعرف القيمة الاقتصادية المضافة بانها³ الفرق بين تكلفة الاموال والمردودية الاقتصادية مضروبا في الاصل الاقتصادي"، حيث تقيس مدى قدرة المؤسسة على خلق القيمة خلال دورة واحدة، كما انها تأخذ في الحسبان تكلفة الاستدانة وتكلفة الاموال الخاصة". كما ورد تعريفها بأنها⁴ " تعد القيمة الاقتصادية المضافة مؤشرا لقياس الأداء وفي نفس الوقت طريقة للتسيير، كما أنها طريقة للتحفيز بحيث نجدها تقوم بقياس أداء مسيري المؤسسات أمام المساهمين، فبذلك تصبح وسيلة تدفع المسيرين لبذل جهود نحو تحسين أداء مؤسساتهم، ويصبح الأمر أكثر حينما يتم ربط نظام المكافآت والحوافز بهذا المؤشر ليصبح وسيلة للتحفيز وكونه طريقة للتسيير، فيتجسد في قدرته على ترشيد القرارات المتخذة من طرف المسيرين، حيث يمكن استخدامه في تقييم الاستراتيجيات وتقييم المشاريع الاستثمارية ووضع أهداف الأداء التسييري. ويحسب هذا المؤشر بالعلاقة التالية:

¹ ضويفي حمزة، فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم مقومات الافصاح و اثرها على الاداء المالي، مرجع سبق ذكره، ص 155.

² Grant James. L., Foundation of economic value added second edition, wiley edition Canada, 2003, P3.

³ بن الضب علي، سيدي امحمد عياد، تكلفة رأس المال و مؤشرات انشاء القيمة دراسة تطبيقية ببورصة الدار البيضاء، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 2، 2013، ص 128.

⁴ بن سويسي هوارى، دراسة تحليلية لمؤشرات قياس اداء المؤسسات من منظور خلق القيمة، مجلة الباحث، عدد 07، 2009-2010، ص 61.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

القيمة الاقتصادية المضافة = صافي الأرباح الناتجة عن عمليات التشغيل بعد الضريبة -
(تكلفة رأس المال × رأس المال المستثمر)
أي :

$$EVA = NOPAT - (Ct \times WACCT)$$

مع العلم أن:

EVA: القيمة الاقتصادية المضافة

NOPAT: صافي الأرباح الناتجة عن عمليات التشغيل بعد الضريبة.

WACCT: التكلفة الوسيطة المرجحة لرأس المال.

Ct: رأس المال.

كما تعرف أيضا بأنها¹ " مؤشر يعتبر الشركة أنها تخلق قيمة عندما يكون ربحها التشغيلي للسنة أكبر من تكلفة رأس المال المستخدم". وتحسب وفق العلاقة التالية:
القيمة الاقتصادية المضافة = (أرباح الاستغلال (فائض الاستغلال) قبل المصاريف المالية -
معدل تكلفة رأس المال المستثمر.

$$EVA = RE(1 - T) - CMPC \times CI$$

حيث أن:

EVA: القيمة الاقتصادية المضافة.

RE: فائض الاستغلال.

T: المصاريف المالية.

CMPC: تكلفة رأس المال.

CI: رأس المال.

2. أهمية مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة:

تكمن أهمية هذا المؤشر حسب Stewart § Stern في النقاط التالية:²

- مساعدة المساهمين على انتقاء وتقييم أفضل الاستثمارات.

- تحديد الأهداف التي يسعى إليها المديرون في مختلف مراكز المسؤولية.

فإذا كانت $EVA > 0$ ³ ففي هذه الحالة يمكن القول أن الشركة ناجحة ويكون هناك زيادة في

¹Bameto Pascal, Georges, Gregorio, DSCG2, Manuel et Application, 2 éme édition Dunod, Paris, France, 2009, P235.

² Berland Nicolas, Mesurer et Piloter la Performance, E Book, 2009, P121.

³ ضويفي حمزة، فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم مقومات الإفصاح و أثرها على الأداء المالي، مرجع سبق ذكره، ص 161.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

ثروة الملاك وبالتالي يكسبون اكثر من اصل الاستثمار .
اما اذا كانت $EVA < 0$ فهذا يدل على تأكل في ثروة الملاك .
وعندما تكون $EVA = 0$ فهذا يعني ان الشركة قد انتجت بقدر ما استثمرت من اموال .

ثالثا: القيمة السوقية المضافة (MVA^*)

تعرف القيمة السوقية المضافة على انها¹ "الفارق بين القيمة السوقية للأصل المكتسب من المؤسسة وبين رأس المال المستثمر". حيث² تحسب مجموعة من السنوات وهي تمثل القيمة الحالية لسلسلة القيم الاقتصادية المضافة وتحسب كما يلي:

$$MVA = \sum_{i=0}^n EVA / (1+K)^t$$

حيث أن:

MVA: القيمة السوقية المضافة.

EVA: القيمة الاقتصادية المضافة للفترة t.

K: التكلفة الوسيطة المرجحة لرأس المال في الفترة t.

في حين ان:³

$$EVA_t = (Ret - KI) \times C_t$$

EVA_t: القيمة الاقتصادية للفترة t.

Ret: مبلغ رأس المال المستثمر في الفترة t.

KI: معدل المردودية الاقتصادية لرأس المال المستثمر في فترة t.

C_t: تكلفة الوسيطة المرجحة لرأس المال في الفترة t.

وتحسب القيمة السوقية للمؤسسة انطلاقا من القيمة الدفترية المشتقة من الوثائق المحاسبية مضافا لها القيمة السوقية المضافة و ذلك على النحو التالي:

$$V_t = C_t + \sum_{i=0}^n EVA_t / (1+K)^t$$

حيث ان :

*MVA : Market Value Added

¹ Dimitris Kyriazis, Christos Anastassis, The Validity of The Economics value added approach: an empirical application, European Financial management, Vol 13, N°1 2007, 71-100, P74.

² عبد الله الخولي هالة، دراسة تحليلية انتقادية لمقياس القيمة الاقتصادية المضافة كأحد التوجهات الحديثة في مجال قياس تقييم الاداء في منشآت الأعمال، مجلة المحاسبة و الإدارة و التأمين، جهاز الدراسات العليا، كلية التجارة، القاهرة، مصر، المجلد 39، العدد 56، 2000، ص 101.

³ سويسبي هواربي، دراسة تحليلية لمؤشرات قياس اداء المؤسسات من منظور خلق القيمة، مرجع سبق ذكره، ص 62.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

VTO: القيمة السوقية

Cto: تعبر عن القيمة المحاسبية لرأس المال.

وباقي عناصر المعادلة معرفة سابقا.

كما تعرف القيمة السوقية المضافة بأنها¹ " الفارق بين القيمة السوقية لاسهم المؤسسة وبين

القيمة المحاسبية لحقوق المالكين " وذلك وفق العلاقة التالية:

القيمة السوقية المضافة = القيمة السوقية لاسهم المؤسسات - القيمة المحاسبية لحقوق

المالكين.

أي:

$$MVA = MVE - BVE$$

MVA: القيمة السوقية المضافة.

MVE: القيمة السوقية لاسهم المؤسسات.

BVE: القيمة المحاسبية لحقوق المالكين.

كما يمكن حساب MVA من خلال خصم القيمة المضافة الاقتصادية وهذه الطريقة ماهي الا

القيمة المحينة للقيمة الاقتصادية المضافة للمؤسسة وللتدفقات المتوقعة مستقبلا، حيث يتم خصم

التدفق النقدي المتوقع من EVA بمعدل خصم يساعد التكلفة الوسيطة المرجحة لرأس المال

وفق المعادلة التالية:

$$MVA = EVAt_1 / (1 + WACC) + EVAt_2 / (1 + WACC)^2 + EVAt_3 / (1 + WACC)^3$$

حيث أن:

WACC: التكلفة الوسيطة المرجحة.

باقي العناصر معرفة سابقا.

رابعا: مؤشر التدفق النقدي على الاستثمار² CFROI*

يحسب هذا المؤشر عن طريق قسمة الفائض الاجمالي للاستغلال على الاصل الاقتصادي بقيمة

اجمالية ويحسب هذا المؤشر وفق العلاقة التالية:

$$CFROI = EBE / (I_{brut} + BFR)$$

حيث ان:

¹ Hirigoyen. Gérard. Caby ,Jérôme , la création de la valeur de l'entreprise , 2eme édition Economica, paris, 2001, P31.

² بن الضب علي، سيدي امحمد عياد، تكلفة رأس المال ومؤشرات انشاء القيمة ، مرجع سبق ذكره، ص ص 128، 129.

* CFROI :Cash-Flow Return On Investment.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

CFROI: مؤشر التدفق النقدي على الاستثمار

EBE: الفائض الاجمالي للاستغلال.

I_{brut}: الاصول الاقتصادية.

BFR: احتياج رأس المال العامل للاستغلال.

يعتبر هذا المؤشر بمثابة معدل المردودية الداخلي للاستثمارات المتواجدة في المؤسسة، حيث يساوي هذا المعدل بين قيمة الأصل الاجمالية (قبل الاهتلاكات والمؤونات وتصحيحات التضخم) وسلسلة من فائض خزينة الاستغلال بعد الضريبة على مدى حياة الاصل الاقتصادي.

خامسا: نموذج استراتيجية القيمة لماكثري:

قدم مكتب الاستشارة " ماكثري " المتواجد في امريكا سنة 1994 نموذج لقياس خلق القيمة، يدعى باستراتيجية القيمة، حيث اعتبر أن قيمة المؤسسة تتشكل من مكونين .ويمكن إيضاح ذلك بواسطة الصيغة التالية:

قيمة المؤسسة = القيمة الحالية للتدفق النقدي المتاح خلال فترة التوقعات الظاهرة + قيمة التدفق النقدي التي تأتي بعد فترة التوقعات الظاهرة أو القيمة النهائية.

انطلاقا من هذه الصيغة على المقيم أن يمر بثلاث مراحل، تتمثل في:

- إعداد التوقعات بشأن التدفق النقدي المتاح للفترة التي يمكن التنبؤ به (الظاهرة).
- تقدير تكلفة رأس المال.
- تقدير القيمة النهائية أو المتبقية.

1. إعداد التوقعات بشأن التدفق النقدي المتاح:

يتمثل التدفق النقدي المتاح، في¹ التدفق النقدي بعد حساب الضريبة المطروح من طرف المؤسسة ككل والذي يعود لجميع مانحي الأموال (مساهمين ودائنين)، على عكس التدفق النقدي الموافق للأموال الخاصة، الذي يعود للمساهمين فقط . ويساوي نتيجة الاستغلال بعد الضريبة على أرباح المؤسسات وقبل احتساب المصاريف المالية يضاف لها مخصصات الاهتلاكات والمؤونات ويطرح منها التغير في احتياج رأس المال العامل والاستثمارات (الحيازة والتجديد) والمنجزة جميعها خلال الفترة .وعليه، فالمعادلة تكون كما يلي:

التدفق النقدي المتاح للفترة = (نتيجة الاستغلال بعد الضريبة + مخصصات الاهتلاكات والمؤونات - التغير في الاحتياج في رأس المال العامل - الاستثمارات.

¹سويسسي هواربي، دراسة تحليلية لمؤشرات قياس اداء المؤسسات من منظور خلق القيمة، مرجع سبق ذكره، ص 65، 66.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

وللوقوف على الربحية الحقيقية خاصة للمؤسسات الكبيرة التي تعتمد على حجم اتفاق كبير قصد نموها، يقترح مبتكرو هذا النموذج افق التقديرات للفترة ما بين 10 إلى 15 عشر سنوات لهذه المؤسسات، حيث تم تقسيم هذه الفترة على مرحلتين:

المرحلة الاولى:

من السنة الاولى الى السنة الخامسة كأقصى تقدير يتم فيها اعداد توقعات مفصلة للاعتماد على الميزانية وجدول تدفقات الخزينة، كما يكون مبنيا قدر الامكان على معطيات حقيقية على سبيل المثال الحجم وحدوي للمبيعات، التكلفة الوحدي.

المرحلة الثانية:

من السنة الخامسة الى 10 سنوات أو 15 سنة ، يتم فيها اعداد توقعات مبسطة معتمدين في ذلك على الاسس والمعطيات الاقتصادية وعلى ادوات التشخيص المالي والاستراتيجي، التي تسمح بمعرفة الوضعية المالية ، المستقبلية والوضعية التنافسية في ظل المحيط.

2. تقدير تكلفة رأس المال

يرتبط مفهوم تكلفة رأس المال¹ بمجموع رؤوس الاموال المتاحة للاستثمار وتختلف حجم الاموال المعروضة باختلاف، فهو يزيد بارتفاعها ويقل بانخفاضها، وهذا يعود الى ندرة الموارد المالية ودرجة المخاطر المرتبطة بها ويمثل راي المال المستثمر مجموع الاموال الخاصة والديون المالية، مع استرداد الاصول وصافي الاصول الثابتة والتغير في احتياجات راس المال العامل والمشكلة هنا لا تكمن في تحديد مقدار الديون في تحديد المصادر التمويلية المختلفة. وتعرف تكلفة راس المال بأنها² " المتوسط الحسابي المرجح للتكاليف الناجمة عن مختلف الموارد المالية للمؤسسة وبذلك فهي تكلفة مصادر التمويل وتحسب بالعلاقة التالية:

$$CMP = \frac{t V_{CP} + i}{V_D + V_{CP}} + \frac{V_D}{V_D + V_{CP}}$$

حيث أن :

CMP: التكلفة الوسطية المرجحة (تكلفة رأس المال)

V_{CP} : قيمة الأموال الخاصة

¹ صيفي حسينة، قياس الاداء المالي باستخدام مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة EVA دراسة حالة المؤسسات المدرجة في مؤشر CAC40 خلال فترة 2008-2013، اطروحة دكتوراه، قسم العلوم التجارية، جامعة ورقلة 2016/2015، ص34.

² ددان عبد الوهاب، تحليل المقاربات النظرية حول امثليه الهيكل المالي الاسهامات النظرية الاساسية، مجلة الباحث ، العدد 4، 2006، ص ص 107، 108.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

V_D : قيمة الديون

T : تكلفة الأموال الخاصة

I : تكلفة الاستدانة بعد الاقتصاد في الضريبة.

في حين ان تكلفة الاموال الخاصة تساوي الى:¹

$$T_c = T * \frac{K}{K+D} + i * \frac{D}{K+D}$$

مع العلم أن:

T_c : تكلفة راس المال

K : قيمة الاموال الخاصة بتكلفة t .

D : قيمة الديون بتكلفة i .

T : تكلفة الاموال الخاصة: معدل المردودية الذي يرضى به المساهمون في راس مال المؤسسة.

3. تقدير القيمة النهائية:

يقصد بالقيمة النهائية² تلك القيمة المتبقية للمؤسسة بعد اعداد التوقعات بشأن التدفق النقدي المتاح، خلال فترة التوقعات الظاهرة، التي تمكن من التنبؤ بما ستكون عليه تدفقات المؤسسة. وغالبا ما تمثل القيمة النهائية في واقع تقييم المؤسسات نسبة معتبرة من القيمة الاجمالية للمؤسسة وتوجد عدة طرق لقياس القيمة النهائية المعتمدة من طرف مكتب ما كتري للاستشارة تعتمد على منظور التدفق النقدي المتاح وأخرى تعتمد على الربح الاقتصادي. وتوجد ثلاث طرائق تركز على التدفق النقدي المتاح وذلك كما يلي:

- اعتماد توقعات ظاهرة ضمن مجال زمني طويل جدا 75 سنة أو أزيد وبذلك يتم تجاهل القيمة النهائية.

- اعتماد طريقة النمو إلى فترة لانتهائية للتدفق النقدي المتاح والتي تنطلق من الشكل التالي:

$$V_t = CFD_t + 1 / (k c - g)$$

حيث ان:

V_t : القيمة النهائية.

¹دادن عبد الغني ، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 44.
²سويسي هواربي، دراسة تحليلية لمؤشرات قياس اداء المؤسسات من منظور خلق القيمة، مرجع سبق ذكره، ص 66-67.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

CFD t + 1: المستوى المعياري للتدفق النقدي المتاح أثناء السنة الأولى التي تلي فترة التوقعات
الظاهرة؛

k: التكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال (wacc)

g: معدل النمو المتوقع اللانهائي للتدفق النقدي المتاح (G < KC)

ترتكز الطريقة الثالثة على الشكل الذي يحسب التدفق النقدي الذي ينمو بمعدل نمو إلى فترة
لانهاية، لكن مبينة من خلال عوامل خلق القيمة وتحسب:

$$V_T = (RE_{T+1} \times (1-g/r)) / (K_c - g).$$

حيث:

V t: القيمة النهائية.

RE_{T+1}: النتيجة الصافية للاستغلال قبل المصاريف المالية (NOPLAT) للسنة الأولى التي
تلي فترة التوقعات الظاهرة؛

g: معدل النمو اللانهائي المتوقع ل RE.

r: النمو المتوقع للعائد على الاستثمار الصافي الإضافي.

سادسا: مؤشر توبين (Tobin's)

يعد ظهور مؤشر توبين (q) نسبة الى الباحث Tobin James *¹ ، حيث قام في ستينيات
القرن الماضي وبالضبط سنة 1965، بفحص عدم استقرار سوق الاستثمار وهذا في اطار دعم
النمو الاقتصادي ، لكن هذا المؤشر لم يلقى انتشارا بسبب محدوديته الخاصة بالتنبؤ بفرص نمو
المشاريع المستثمرة وعبر عنه بالصيغة التالية:

$$Q_1 = 1 + MVA/K_0 \geq 1$$

حيث:

Q₁: مؤشر توبين

MVA: مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة

K₀: تكلفة رأس مالها

¹Hiroaki Hayakawa, Adinamic Generalization of The Tobin model, Journal of Economic Dynamics and Control North-Holland ,7 (1984) ,PP 209-210.

*الباحث توبين جامس: حائز على جائزة نوبل للاقتصاد سنة 1981، نتيجة اكتشافه لمعادلة تسمح للمستثمرين
بالتنبؤ وبتسيير استثماراتهم

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

لكن في سنة 1981 قام الباحث بإعادة صياغة مؤشر خاص بالاستثمار يسمح بقياس القيمة السوقية للأصول وهذه القيمة مرتبطة بمعدل العائد على الاستثمار، حيث تهدف الى تعظيم قيمة رؤوس الاموال المستثمرة. وبحسب مؤشر توبين وفق العلاقة الرياضية التالية:²

مؤشر توبين $q = \text{القيمة السوقية للمؤسسة} / \text{قيمة استبدال الاصول}$.

حيث تساوي القيمة السوقية للمؤسسة القيمة السوقية للاسهم العادية بالإضافة الى القيمة السوقية للسندات طويلة الاجل والقيمة الدفترية للاسهم الممتازة وتكون المؤسسة قد حققت او أنشأت قيمة في حال كانت هذه النسبة اكبر من $1 (q < 1)$ ويعتبر إنشاء قيمة على المدى الطويل مقياساً رئيسياً لقدرة الادارة على تنفيذ استراتيجيات المؤسسة.

المطلب الثالث: المؤشرات الحديثة الأخرى لقياس الأداء المالي

تعد المؤشرات المالية الحديثة من انجح الأساليب لقياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات بأنواعها المختلفة، إذ يعود سبب ظهورها إلى عجز المؤشرات المالية الكلاسيكية عن تشخيص الوضعية المالية للمؤسسات، حيث تسعى المؤشرات المالية الحديثة إلى تحديد الأداء المالي للمؤسسات بدقة عالية، حتى تتمكن هذه الاخيرة من ضمان استمراريتها في الاسواق مستقبلاً.

اولاً: لوحة القيادة

تعتبر لوحة القيادة من بين الاساليب الحديثة لقياس الاداء،³ تعود جذورها الى القرن العشرين اين طبقت بصفة غير مباشرة آنذاك، لكن تطبيقها الفعلي وجد في ثلاثينيات القرن الماضي حيث كان تطبيقها من قبل اكبر الشركات في ذلك الوقت لتشهد عودتها بقوة في سنة 1980 بفرنسا.

1. مفهوم لوحة القيادة:

تتعلق فكرة إعداد لوحة القيادة من تشخيص وضعية المؤسسة، أي تحديد كافة العوامل التي تحول دون تحقيق الأهداف المسطرة في الآجال المحددة ومحاولة التحكم فيها من أجل تحسين الوضعية العامة. وتوجد عدة تعريفات للوحة القيادة نذكر منها على النحو التالي:

التعريف الاول:

تعرف لوحة القيادة بأنها⁴ "وسيلة تقوم بتخفيض حالة عدم التأكد في اتخاذ القرارات وذلك بتوفير

¹ Vizcaíno Marcos, JuanP.Chousa, Analyzing the influence of the funds' support on Tobin's q using SEM and fsQCA, Journal of Business Research, 69, 2016 , P2120.

² صيفي حسينة، قياس الاداء المالي باستخدام مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة، مرجع سبق ذكره، ص ص 16-17.

³ الشيخ الداوي، تحليل الاسس النظرية لمفهوم الاداء، مجلة الباحث ، العدد 07، 2009-2010، ص 224.

⁴ لمين علوطي، نذيرة راقي، لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية العمومية حالة فرع شركة سونلغاز بالمدينة، دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 8، العدد1، جانفي 2017، ص 83.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

المعلومات وتساهم في عملية تخفيض المخاطر وهي أداة اتصال وتنشيط الأفكار".
التعريف الثاني: "تجميع منظم للمعلومات التي تسمح للمسير وبشكل سريع بمعرفة ما إذا كان سير نشاط المؤسسة وأجهزتها الرئيسية هو نفسه ما تم تقديره وتخطيطه ووضع الانحرافات المحتملة لو وتوضيحها".

التعريف الثالث:¹ هي "مجموعة من المؤشرات (من 5 إلى 10 مؤشرات) صممت لتمكين المسيرين من معرفة وضعية وتطور النظم، التي تقودها و تحديد التوجهات التي تؤثر عليها".
التعريف الرابع:² تعرف كذلك بأنها "مجموعة من المؤشرات (من خمسة إلى عشرة) تم تصميمها للسماح للمديرين بمعرفة حالة تطور النظم التي يقودونها وتحديد اتجاهات التأثير عبر أفق تتفق مع طبيعة وظائفهم".

2. دور لوحة القيادة في قياس الاداء المالي:

يتجلى دور لوحة القيادة في قياس الاداء المالي في:³

- تشخيص الوضعية الفعلية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.
 - قياس الانحرافات ومقارنة الاهداف الفعلية بالأهداف التقديرية .
 - اعطاء صورة واضحة حول اوضاع المؤسسة باعتبارها وسيلة تساعد على اتخاذ القرار.
 - توفير المعلومات لكل مسؤول لقيادة اداء الوحدة التي يتراسها.
- ولتوضيح أكثر دور لوحة القيادة في قياس الاداء المالي سنقوم بعرض الشكل التالي:

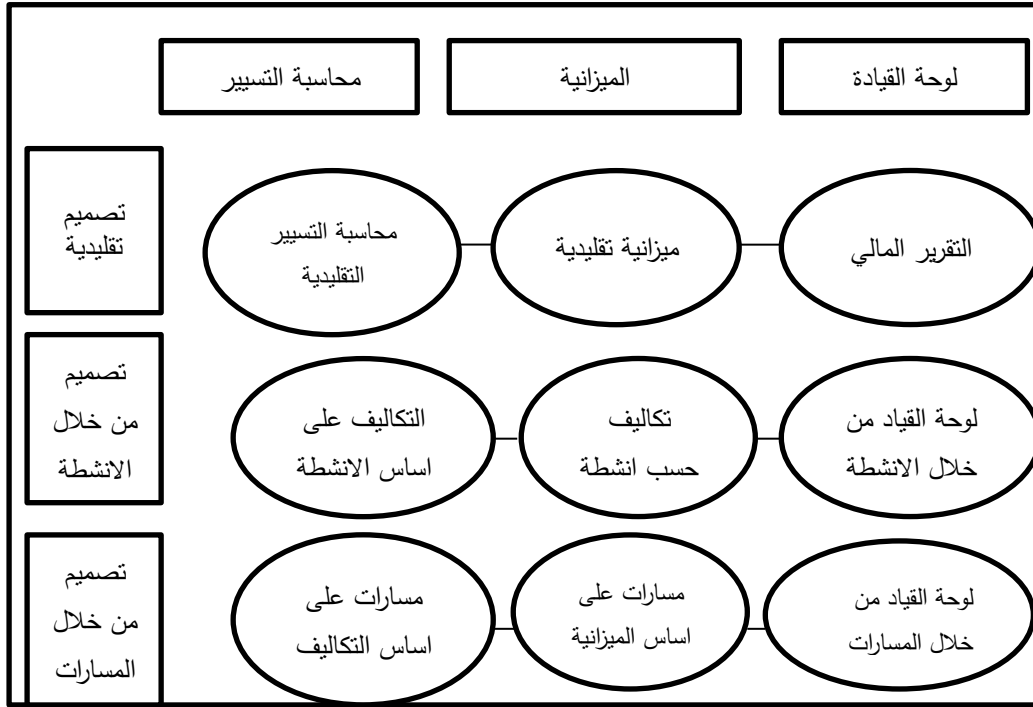
¹ Berland Nicolas, Mesurer et Piloter la Performance, op, cit, P115.

² Houda ZIAN, Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision des PME en quête de performance, thèse de Doctoract En Sciences De Gestion Université Montesquieu – Bordeaux IV , Paris, 2013, P32

³ الشيخ الداوي، تحليل من النظرية لمفهوم الاداء، مرجع سبق ذكره، ص 224.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

الشكل رقم (12): دور لوحدة القيادة في قياس الاداء المالي



Source : Sabine Sépari, Contrôle de Gestion, op, cit, P602.

يعد أسلوب لوحة القيادة حسب مراقبي التسيير كأداة تسييريته فعالة لتحسين وتطوير الأداء من خلال تنسيقه ومراقبته لأنشطة ومسارات المؤسسة بشكل مستمر، فمن خلال الشكل السابق نلاحظ ان لوحة القيادة تطورت، فبعدما كانت تقتصر على اعداد الميزانيات والتقارير المالية حول وظائف المؤسسة، اصبحت حاليا موضع تشخيص كمي وكيفي لأنشطة المؤسسة ومساراتها.

ثانيا: بطاقة الاداء المتوازن (BSC *)¹

تعتبر بطاقة قياس الأداء المتوازنة من الوسائل الحديثة ذات النظرة الشمولية في قياس أنشطة ومستوى أداء المؤسسة، وهذا من منطلق أن نجاح المؤسسات يتوقف إلى حد بعيد على قدرة في قياس أدائها في مجالات (علاقات الزبائن، الأعمال الداخلية...إلخ) وقد بدأ الاهتمام باستعمال بطاقة قياس الأداء المتوازنة إلى أوائل عام 1990 عندما قررت مؤسسة Nolan Norton القيام برعاية دراسة اعدت من طرف المكتب الاستشاري العالمي (KPMG*) والتي استغرقت لمدة

¹ الشيخ الداوي ، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، نفس المرجع السابق، ص ص 223-224.

* BSC: Balanced score card

*KPMG : Klynveld Peat Marwick Goerdeler

هو عبارة عن شبكة دولية من المؤسسات تضم عدة مكاتب للتدقيق والاستشارات وتنشط في اكثر من 157 دولة.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

سنة كاملة، وكانت تهدف إلى تقييم أداء مؤسسة متعددة الجنسيات؛ بعد ذلك تواترت الدراسات والأبحاث العلمية حول "بطاقة قياس الأداء المتوازنة" مما دفع للفت الأنظار إلى أهمية هذه الطريقة الحديثة، حيث تكمن أهميتها في أنها تتيح إمكانية توضيح الرؤية للمؤسسة بشأن كيفية ترجمة إستراتيجيتها إلى أفعال؛ كما تجدر الإشارة إلى أن بطاقة قياس الأداء المتوازنة موجهة على وجه الخصوص إلى المديرية العامة باعتبارها وسيلة قيادة للمؤسسة. وقد بين كل من (نورتن وكابلن Norton et Kaplan) الفوائد التالية لاستعمال بطاقة قياس الأداء المتوازنة :

- التركيز على التنظيم ككل..
- تساعد على تكامل البرامج المختلفة للمؤسسة مثل: الجودة، إعادة الهندسة، ومبادرات خدمة العملاء.
- تحديد المقاييس الاستراتيجية نحو المستويات الأقل مثل وحدة العاملين، وكما يمكن للموظفين تحديد المطالب الخاصة لتحقيق أداء إجمالي ممتاز.

1. مفهوم بطاقة الاداء المتوازن:

يعرف اسلوب بطاقة الاداء المتوازن بأنه¹ "نظام اداري يهدف الى مساعدة المسيرين في المؤسسة على ترجمة رؤيتها واستراتيجيتها الى مجموعة من الاهداف التي تساعد على تقييم انشطتها ورسم تحركاتها المستقبلية.

اما البعض الاخر فيعرفها بأنها " نظام يحاول تصميم نظام لقياس وتقييم الأداء والذي يهتم بترجمة استراتيجية المؤسسة إلى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر، كما أنها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المؤسسة". كما يقصد بها بأنها² "نظام لقياس وتقييم أداء المؤسسة وأنها أداة بديلة لتقييم الاداء المالي تهدف الى تخطيط استراتيجية المؤسسة في أي وقت".

¹عريوة محاد، خاوي محمد، أهمية تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة في قياس وتقييم الأداء المستدام في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة دراسة حالة بتطبيق نموذج بطاقة الأداء المتوازن في مؤسسة حضنة حليب بالمسيلة، مجلة الابحاث في العلوم المالية و المحاسبية، العدد 4، 2017، ص 137.

² Wen Cheng Lin, and Shmuel Yahalom, Target Performance management for an international Shipping harbor: an integration activity Based-Budgeting with Balanced Score-Card approach, the case of Keelung harbor, African Journal of Business Management Vol.3 (9), pp. 453-462, September, 2009,P454.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

2. الخصائص الأساسية لبطاقة الاداء المتوازن:

من بين المميزات الأساسية لبطاقة الاداء المتوازن نجد:¹

- ترجمة مختلف استراتيجيات المؤسسة الى اهداف ومقاييس تضم كل من: المالية الزبائن الاعمال الداخلية للمؤسسة، النمو والتعلم.
 - تسمح بطاقة الاداء المتوازن بتحقيق التوازن بين الاهداف القصيرة والطويلة الاجل وبين النتائج المرجوة و محركات الاداء لتلك النتائج وبين مقاييس الاهداف الصعبة.
 - تقديم مقترحات للمساهمين المستهدفين حول قيمة العائدات المالية.
- ويعتبر البعض كذلك ان بطاقة الاداء المتوازن:²
- أداة من الادوات الاستراتيجية التي تساعد على تهداف الى تحسين الانتاجية ورفع الجودة باقل التكاليف.
- وقدرتها كذلك على:³
- تحديد الانحرافات الناتجة عن تطبيق الاستراتيجيات والعمل على تصحيحها.
- وتأخذ بطاقة الاداء المتوازن الشكل الموالي:

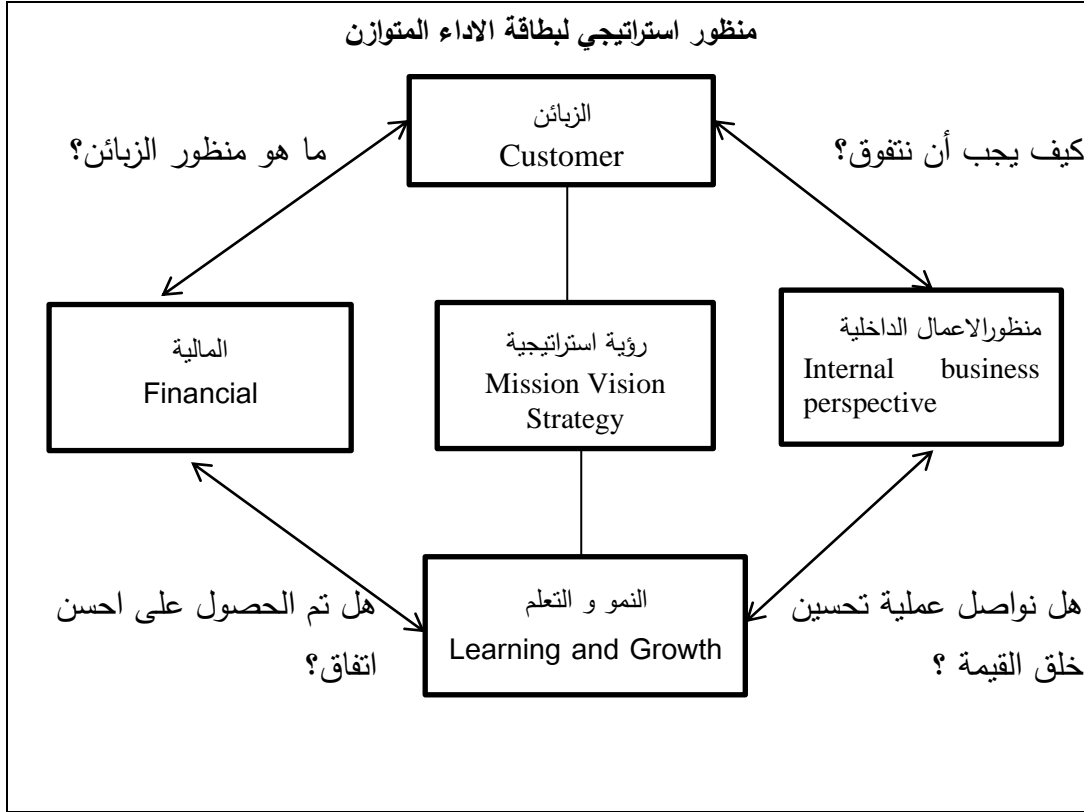
¹ Kaplan Robert.S. et DP Norton , The balanced scorecard measures that drive Performance Harvard business , January-February, 1992, P71.

²loning Hélène et d'autre, le Contrôle de Gestion, organisation et outils et pratiques, 3eme édition , Dunod, Paris , France, 2008, P159.

³ Kaplan Norton.D, using the Balanced Scorecard as Strategic management System Harvard business, review , Jan-Feb, 1996, P13.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

الشكل رقم (13): بطاقة الاداء المتوازن



Source : R.S.Kaplan et DP Norton , The balanced scorecard measures that drive Performance, op , cit, P72.

من خلال الشكل السابق نستنتج ان بطاقة الاداء المتوازن تقاس من خلال أربعة ابعاد وهي المنظور المالي، منظور العملاء، منظور العمليات الداخلية، منظور التعلم والنمو وهذه الابعاد تسعى إلى تحسين الاداء المالي إذا تم استخدامها كلية.

ثالثاً: نظرية القيود (Theory of Constraints)

يكمن الهدف من نظرية القيود¹ في تحسين اداء المؤسسة أو نهجها بصفة مستمرة ، حيث يسعى هذا الاسلوب الى رفع القيود المفروضة على المؤسسة للوصول الى الهدف المبتغى، ذلك من خلال تحديد اداء أضعف سلسلة في الحلقة الإنتاجية والعمل على تحسينها عن طريق تحديد

¹Hansen Don R. and Maryanne M. Mowen, thomson South western, Cost Management accounting § Control, fifth, édition, 2006, PP947-948.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

التدابير التشغيلية لأداء النظم، المخزون*، النفقات التشغيلية* التي تركز عليها لجنة الخيارات التقنية لغرض الوصول إلى تحديد الاداء المالي للمؤسسة.

يسعى اسلوب نظرية القيود (TOC)¹ الى زيادة تنافسية المؤسسات فيما بينها، كونه اسلوب يعمل على انتاج السلع في اقصر مدة ممكنة على عكس المؤسسات الأخرى وتسليم البضائع في الوقت المحدد، لكن كل هذا يتطلب مدى قدرة الشركة على التنبؤ بالوقت الازم لإنتاج وتسليم البضائع.

فإذا كان لدى المؤسسة مخزونات اكثر من منافسيها في الأسواق ومهلة انتاج اكثر من افق التوقعات في هذه الصناعة، فيجب ان تتخلص من هذه المخزونات في فترة وجيزة وتوفير مواعد تسليم اكثر دقة، فمثلا إذا كانت المدة الزمنية لإنتاج منتج ما تقدر بـ 10 ايام، في حين ان موعد تسليم الطلبات للأسواق لهذا المنتج يكون هو الاخر في 10 ايام، ففي هذه الحالة يجب على المؤسسة ان تقلل إما من فترة الإنتاج أو ان تقلل من فترة بيع المخزون إلى 5 ايام.

وعليه يمكن القول ان مستوى المخزونات يشير الى مدى قدرة المؤسسة او مدى نجاعة سياسة الاتمان في المؤسسات.

الخطوات الرئيسية لتحسين الاداء المالي في المؤسسة

يستخدم أسلوب القيود عدة خطوات لتحقيق هدفها المتمثل في تحسين الأداء المالي وتتمثل هذه الخطوات في العناصر التالية:

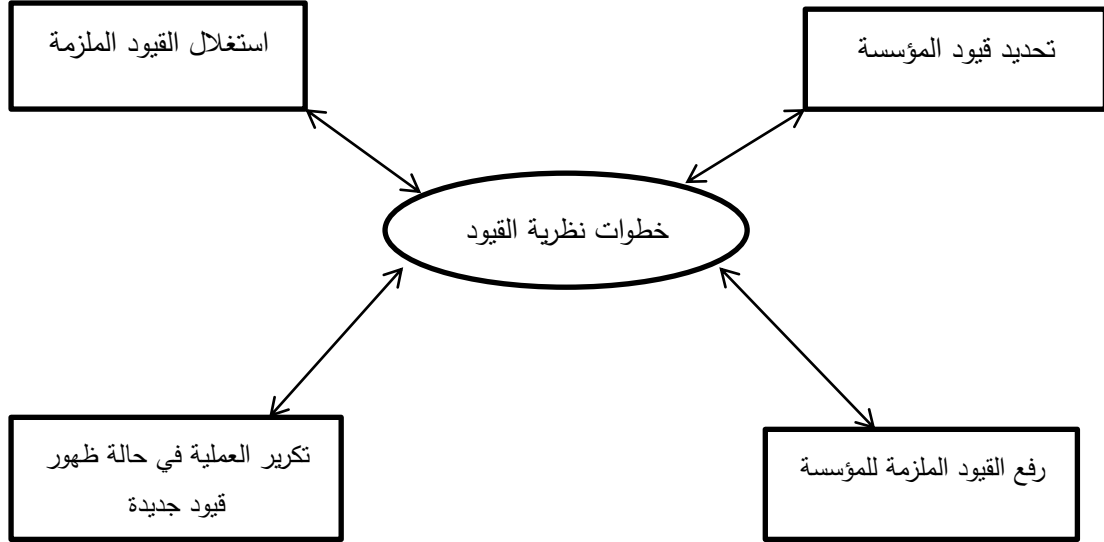
*المخزون: كل الاموال التي تنفقها المؤسسة في تحويل المواد الى انتاجية من الناحية التشغيلية كما يقصد به ايضا تلك الاموال المستثمرة في اي شيء تنوي المؤسسة بيعه، و بالتالي توسع التعريف التقليدي لتشمل الأصول وغيرها من المعدات(التي تباع في نهاية عمرها الإنتاجي).

*نفقات التشغيل: هي جميع الاموال التي تنفقها المؤسسة لتحويل المخزون الى انتاجية أي انها تمثل جميع الاموال الاخرى، التي تنفقها المؤسسة. ويشمل ذلك اليد العاملة المباشرة وجميع نفقات التشغيل والصيانة واستنادا إلى هذه التدابير الثلاثة، يمكن التعبير عن أهداف الإدارة على أنها زيادة الإنتاجية، تقليل المخزون وتخصيص نفقات التشغيل.

¹ Hansen Don. R. et and Maryanne M. Mowen, Cost Management accounting § Control, op, cit, PP949-950.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

الشكل رقم (14): الخطوات الرئيسية لتحسين الاداء المالي في المؤسسة وفق نظرية القيود



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على:

Don. R. Hansen et d'autre, Cost Management accounting & Control, op, cit, P950.

تتطلب نظرية القيود اربع مبادئ رئيسية لتحسين الاداء المالي، حيث تتطلب اولا تحديد ابرز القيود الموضوعة من طرف مسيري المؤسسات سواء قيود ادارية وتسييريه تتعلق بخطة سير العمل (التنظيم الداخلي للمؤسسة) او قيود مالية لتحسين الوضع المالي واستغلالها بطريقة ممنهجة والتدخل في بعض الحالات للرفع او التخفيف من القيود الموضوعة واعادة النظر فيها من حين لآخر وتكرير نفس العملية في حالة ظهور قيود جديدة للحد من الإنتاج.

(1) تحديد قيود المؤسسة: ¹

في الخطوة الأولى يجب ان يكون هناك تطابق بين مفهوم العملية الموصوفة مع البرمجة الخطية إذ يتم تحديد مزيج المنتجات المثلى على أنه المزيج الذي يزيد الإنتاجية إلى أقصى حد وفقا للقيود الداخلية والخارجية للمؤسسة. إذ أن المزيج الأمثل يكشف كم من الموارد المقيدة المستخدمة وأي من المؤسسة هي ملزمة بتلك القيود.

(2) استغلال القيود الملزمة: ²

تعد كأحد الأساليب الرئيسية لتحقيق أفضل استفادة من أي قيود ملزمة والمتمثلة في إنتاج مزيج أمثل من المنتجات وهذه الخطوة تعد جد مهمة لإدارة القيود وترتبط ارتباطا مباشرا بهدف لجنة الخيارات التقنية بخفض المخزون وتحسين الأداء.

¹ Hansen Don R. and Maryanne M. Mowen ,Cost Management accounting & Control op, cit, P951

² IBID,PP, 952, 953.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

(3) رفع القيود الملزمة على المؤسسة:

هذه الخطوة تكمل في الشروع في برنامج التحسين المستمر عن طريق الحد من القيود المفروضة على اداء المؤسسة.

(4) تكرير العملية في حالة ظهور قيود جديدة للحد من الإنتاج:

يكن الهدف من تكرار العملية و باستمرار في تحسين الأداء المالي من خلال إدارة القيود.

المبحث الثالث: النماذج الكمية العالمية لقياس الأداء المالي

اعتمدت دراسة الاداء المالي في بدايتها على مفاهيم ومؤشرات ركزت على دراسة المركز المالي للمؤسسة وفي حدود زمنية قصيرة ومتوسطة لا تمكن من التنبؤ بفشل او نجاح المؤسسة على المدى البعيد، نتيجة لذلك ظهرت دراسات للعديد من الباحثين والممارسين والتي ادت في النهاية إلى ظهور نماذج مالية كمية لقياس الاداء المالي في المؤسسات،¹ حيث نشط الباحثون في الولايات المتحدة منذ بداية الستينيات من القرن الماضي في اجراء دراسات هادفة إلى تحديد المؤشرات التي يمكن الاسترشاد بها في التنبؤ باحتمالات الفشل المالي وذلك بتشجيع من المعهد الأميركي للمحاسبين لحسم الجدل، الذي احتدم وقتيا حول مدى مسؤولية مدقق الحسابات ، SEC وهيئة البورصات AICPA القانونيين في حوادث إفلاس الشركات التي أخذت تتزايد ملحقةً اضرار كبيرةً بالمساهمين والمقرضين وبغيرهم.

وما يجب التأكيد عليه أن النماذج، التي ستذكر لا يمكن تطبيقها كما هو في صيغته الأصلية لدراسة احتمالات التعثر المالي وفي كل الظروف وذلك لاحتمال أن تكون المنشأة موضوع الدراسة مختلفة في طبيعة نشاطها أو في الظروف البيئية المحيطة بها عن طبيعة النشاط أو الظروف البيئية التي كانت محيطة بالعينة التي شملتها.

ويظهر الجدول التالي بعض هذه النماذج مرتبةً بحسب التسلسل الزمني لها:

¹العمار رضوان وحسين قصيري، دراسة مقارنة لنماذج التنبؤ بالفشل المالي، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد 5، 2015، ص 135.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

الجدول رقم (2): بعض النماذج الكمية العالمية للتنبؤ بالفشل المالي

السنة	الباحث	السنة	الباحث
1966	BEAVER	1982	TAFFLER
1968	ALTMAN	1983	BOOTH
1970	MEYER & PIFER	1984	FUIMER
1971	WILCOX	1984	ZMIJEWSKI
1971	LEV	1985	CAMPISI
1972	DEAKIN	1985	ZAVGREN
1974	ALTMAN & MCGOUGH	1986	CASEY
1974	BLUM	1987	SHERRORD
1975	LIBBY	1990	KOH
1975	SINKEY	1992	HART
1976	ARGENTI	1992	PAZ
1977	MOYER	1993	EDWARDS
1977	TAFFLER & TISSHOW	1997	WARD and FOSTER
1980	OHLSON	1999	LENNOX
1981	KIDA	1999	KOH and TAN
1981	VEAZY	2002	SHIRATA

المصدر: رضوان العمار وحسين قصيري، دراسة مقارنة لنماذج التنبؤ بالفشل المالي، مرجع سبق ذكره، ص 135.

المطلب الأول: نموذج ألتمان (Altman) للتنبؤ بالفشل المالي

يعد نموذج Altman من النماذج العالمية واشهرها في التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسات ويعود ظهور هذا النموذج¹ إلى سنة 1968، حيث أجرى الباحث ألتمان دراسة على 66 مؤسسات صناعية امريكية مختارة بطريقة عشوائية (33 منها مؤسسة ناجحة ماليا والباقي مؤسسات مفلسة ماليا) وذلك للفترة الممتدة من 1946 إلى غاية 1965، مع العلم ان هذه المؤسسات غير متجانسة سواء من حيث الشكل أو الحجم. وأسفرت هذه الدراسة عن اختيار 5 مؤشرات مالية

¹Altman, Edward I ,Financial Ratios, Discriminant Analysis and the Prediction of Corporate Bankruptcy, Journal of Finance, 23, (1968), P594

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

مستقلة صاغها الباحث وفق المعادلة التالية:¹

$$Z = 0.012X_1 + 0.014X_2 + 0.033X_3 + 0.006X_4 + 0.999X_5$$

حيث أن:

Z: قيمة المؤشر العام.

X₁: رأس المال العامل/ اجمالي الاصول.

X₂: الأرباح المحتجزة/اجمالي الاصول.

X₃: الارباح قبل الضرائب و الفوائد/ اجمالي الاصول.

X₄: القيمة السوقية/ القيمة الدفترية للديون.

X₅: المبيعات/ اجمالي الخصوم.

وبناء على المؤشر Z فإن هذا النموذج يدل على:²

$z \geq 2,99$ أن المؤسسة في وضعية مالية جيدة.

$1,8 < Z < 2,99$ يصعب التنبؤ بالوضعية المالية للمؤسسة.

$z < 1,81$ أن المؤسسة في إفلاس مالي.

وقد أثبت النموذج³ قدرة عالية على التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسات محل الدراسة ووصلت نتيجة (95%) في السنة الأولى و(72%) في السنة الثانية، و (48%) في السنة الثالثة و(29%) في السنة الرابعة ، أما السنة الخامسة فوصلت نسبة التنبؤ إلى (36%).

واستكمالاً للنموذج السابق قام كل من الباحثين Altman and Mc Cough⁴ سنة 1974 بتطوير نموذج ألتمان عن طريق أسلوب التحليل المميز وهذا أسلوب احصائي يعبر عن الوزن النسبي للمؤشرات المالية، التي تعطي أفضل تعبير عن التفرقة بين المؤسسات الناجحة مالياً والمؤسسات المفلسة، حيث تم تطبيق هذا النموذج على المؤسسات المتجانسة عكس النموذج السابق. ويعتمد هذا النموذج على خمسة مؤشرات مالية معروفة، مستقلة ومتغير تابع ويرمز لها بالرمز Z.

¹Altman, Edward I ,Financial Ratios, Discriminant Analysis and the Prediction of Corporate Bankruptcy, op,cit, PP593-594.

² IBID, op ,cit, P606.

³العمار رضوان وحسين قصيري، دراسة مقارنة لنماذج التنبؤ بالفشل المالي، مرجع سبق ذكره، ص 130.

⁴Altman Edward.I., Predicting Financial Distress of Companies, Revisiting the Z-Score and Zeta^R Models, July, Journal of Banking & Finance, 2000, P13.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

و تم صياغة النموذج وفق العلاقة الرياضية التالية:¹

$$Z = 1.2 X_1 + 1.4 X_2 + 3.3 X_3 + 0.6 X_4 + 1.0 X_5$$

حيث ان:

Z: قيمة المؤشر العام

X_1 : راس المال العامل/إجمالي الأصول.

X_2 : الأرباح المحتجزة/ إجمالي الأصول.

X_3 : الأرباح قبل الفوائد و الضرائب/ إجمالي الأصول.

X_4 : الأموال الخاصة/ إجمالي الديون.

X_5 : المبيعات/ إجمالي الأصول.

حيث ان قيمة مؤشر الافلاس يضم 3 مجالات:²

إذا كان: $Z > 2,99$: فإن المؤسسة في مأمّن وبعيدة عن الفشل المالي.

إذا كان: $2,99 < Z < 1,81$: اداء متوازن لكنه في نفس غير مؤكد و يحتاج الى المزيد من

الفحص.

إذا كان: $Z < 1,81$: فإن المؤسسة في حالة فشل مالي اكيد (مشاكل مالية، عدم القدرة على

التسديد...إلخ).

إلا ان هذا النموذج تم اجراء تغييرات عليه وسمي بنموذج التمان المعدل، حيث صاغه الباحث

وفق العلاقة الرياضية التالية:³

$$Z = 0.717X_1 + 0.847X_2 + 3.107X_3 + 0.420X_4 + 0.998X_5$$

حيث أن:

Z: قيمة المؤشر العام

X_1 : راس المال العامل/إجمالي الأصول.

X_2 : الأرباح المحتجزة/ إجمالي الأصول.

X_3 : الأرباح قبل الفوائد و الضرائب/ إجمالي الأصول.

¹Altman Edward.I., Predicting Financial Distress of Companies: Revisiting the Z-Score and Zeta^R Models, op, cit, P13.

²Altman Edward.I, Max L. Heine, CORPORATE DISTRESS PREDICTION MODELS IN A TURBULENT ECONOMIC AND BASEL II ENVIRONMENT Credit Rating: Methodologies, Rationale and Default Risk,” Risk Books, London September, 2002, P15.

³ Edward.I. Altman, Predicting Financial Distress of Companies: Revisiting the Z-Score and Zeta, op, cit, P25.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

X_4 : الأموال الخاصة/ إجمالي الديون.

X_5 : المبيعات/ إجمالي الأصول.

مع العلم ان:¹

$Z < 1.21$ المؤسسة معرضة للإفلاس المالي.

$Z > 2.90$ المؤسسة غير معرضة للإفلاس المالي.

ما بين 1.23 و 2.90 تسمى بالمنطقة الرمادية.

ومن الملاحظ أن²النماذج السابقة تم تطبيقها على المؤسسات الصناعية الأمريكية فقط، أي ان المؤسسات الأخرى لم تحظى بنموذج يساعدها على التنبؤ بفشلها المالي، الأمر الذي دفع بالباحث ألتمان إلى صياغة نموذج اخر سنة 1999، بعدما قام بتطبيق هذا النموذج على المؤسسات الغير الصناعية ابتداء من 1995 إلى غاية 1999 ، حيث ضم هذا النموذج قبل اعتماده مؤشر معدل دوران الأصول، لكن بعد اختباره قام بحذفه للتقليل من الأثر الصناعي المحتمل في المؤسسات محل للدراسة. وتوصل الباحث ألتمان إلى صياغة نموذج متكون من 4 مؤشرات مالية مستقلة وفق العلاقة الرياضية التالية:³

$$Z = 6.56 X_1 + 3.26 X_2 + 6.72 X_3 + 1.05 X_4 + 3.25$$

حيث أن:

Z : قيمة المؤشر العام

X_1 : راس المال العامل/ إجمالي الأصول.

X_2 : الأرباح المحتجزة/ إجمالي الأصول.

X_3 : الأرباح قبل الفوائد والضرائب/ إجمالي الأصول.

X_4 : الأموال الخاصة/ إجمالي الديون

و تدل قيمة المؤشر Z وفق هذا النموذج على:⁴

إذا كان: $Z < 1,1$: المؤسسة في حالة فشل مالي

¹Edward.I. Altman, Predicting Financial Distress of Companies: Revisiting the Z-Score and Zeta, op, cit, P26.

²Altman Edward.I, Predicting Financial Distress of Companies, op,cit, PP26-27.

³Edward.I. Altman, Max L. Heine, CORPORATE DISTRESS PREDICTION MODELS IN A TURBULENT ECONOMIC AND BASEL II ENVIRONMENT, op cit, P17.

⁴Rasa Kanapickiene , Rosvydas Marcinkevicius, POSSIBILITIES TO APPLY CLASSICAL BANKRUPTCY PREDICTION MODELS IN THE CONSTRUCTION SECTOR IN LITHUANIA, ECONOMICS AND MANAGEMENT Journal , Vol 19 Issue 4, 2014, P323.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

إذا كان: $Z > 2,60$: المؤسسة في وضعية مالية جيدة.

إذا كان: $1,1 < Z < 2,60$: صعوبة التنبؤ بالفشل المالي.

المطلب الثاني: نماذج اخرى للتنبؤ بالفشل المالي

نتيجة للتطورات التي عرفتها المؤسسات الاقتصادية، ظهرت نماذج اخرى للتنبؤ بالفشل المالي استخدم كل واحد منها ادوات قياسية (رياضية، احصائية...الخ). ومن ابرز هذه النماذج : نموذج كيدا، نموذج جوردين سبرينغت (Gordan Springate)، نموذج تافلر (Taffler And Tisshow)، نموذج بلديريك (BILDERBEEK)، نموذج زويجوسكي (Zwijewski) نموذج زافغرين (Zavgren)، نموذج شيرود (Sherrod's) وذلك على النحو التالي:

اولا: نموذج كيدا (KIDA) للتنبؤ بالفشل المالي

يعتبر هذا النموذج من الاساليب الكمية الحديثة للتنبؤ بالفشل المالي ويعود أول تطبيق لنموذج كيدا¹ إلى سنة 1980، حيث أجرى الباحث كيدا دراسة على 40 مؤسسة وذلك للفترة الممتدة من 1974 إلى غاية سنة 1975، حيث صاغ الباحث نموذجا لمساعدة المؤسسات على التنبؤ بالفشل المالي. ويضم هذا النموذج 5 مؤشرات مالية مستقلة وفق الصيغة الرياضية التالية:

$$Z = -1,042X_1 - 0,427X_2 - 0,461X_3 - 0,463X_4 + 0,271X_5$$

حيث أن:

Z: قيمة المؤشر العام

X_1 : صافي الربح بعد الضريبة/إجمالي الأصول.

X_2 : حقوق المساهمين/ إجمالي الخصوم.

X_3 : النقديات/ الخصوم المتداولة.

X_4 : المبيعات/ إجمالي الأصول.

X_5 : النقديات/ إجمالي الأصول.

وقد أثبت النموذج قدرة عالية على التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسات محل الدراسة ووصلت نتيجة التنبؤ إلى 90 %.

طبقا لهذا النموذج فإن قيمة مؤشر الافلاس Z:

¹ Haraibeh Mohamed A.G and all, The applicability of Corporate failure Models to emerging Economies: Evidence from Jordan, Interdisciplinary, Journal of Contemporary research in Business, Vol 5, N°4, August, 2013, PP316-317.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

إذا كان: $Z > 0$: مؤشر جيد ويعني ان المؤسسة بعيدة عن الفشل المالي.
إذا كان: $Z < 0$: ان المؤسسة تعاني من مشاكل مالية صعبة وبالتالي فهي مرجحة للإفلاس.

ثانياً: نموذج (Gordan Springate) للتنبؤ بالفشل المالي¹

يعد نموذج Springate النموذج الأول الذي قدمه الباحث Gordon LV Springate سنة 1798، واستخدم الباحث في هذا النموذج اسلوب من الاساليب الاحصائية الا وهو اسلوب التحليل التمييزي المتعدد (MDA)، الذي استخدمه لغرض عملية تطوير نموذج Springate مبدئياً 19 نسبة مالية تم استخدامها بشكل متكرر. وبعد عدة اختبارات، اختار الباحث Springate أخيراً أربع نسب مالية لاستخدامها لتحديد يسر او عسر الشركة. ويوضح اختبار Springate أن النموذج لديه معدل دقة ب 92,5%، كما استخدم 40 شركة كعينة في طار بحثه.

وصاغ هذا الباحث نموذج بالصياغة الرياضية على النحو التالي:²

$$Z = 1,03X_1 + 3,07X_2 + 0,66X_3 + 0,4X_4$$

حيث أن:

Z: قيمة المؤشر العام

X_1 : راس المال العامل/إجمالي الأصول.

X_2 : صافي الارباح قبل الفوائد و الضرائب/ إجمالي الاصول.

X_3 : صافي الارباح قبل الضرائب/ الخصوم المتداولة.

X_4 : صافي المبيعات/ إجمالي الاصول.

¹M. Fakhri Husein, Galuh Tri Pambekti, Precision of the models of Altman, Springate, Zmijewski, and Grover for predicting the financial distress, Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura Vol. 17, No. 3, December 2014 P409.

²Arasu R., and all, APPLICABILITY OF FULMER AND SPRINGATE MODELS FOR PREDICTING FINANCIAL DISTRESS OF FIRMS IN THE FINANCE SECTOR, AN EMPIRICAL ANALYSIS, ELK ASIA PACIFIC JOURNAL OF FINANCE AND RISK MANAGEMENT, Volume 4, Issue 1, 2013, P2327.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

طبقا لهذا النموذج فإن مؤشر الافلاس Z يدل على:¹

$Z < 0,862$: يدل على الفشل المالي.

$Z > 0,862$: يدل أن المؤسسة في مأمن عن الافلاس.

كما توجد نماذج عالمية أخرى سنلخصها على النحو التالي:

ثالثا: نموذج تافلر (Taffler And Tisshow) للتنبؤ بالفشل المالي سنة 1977

في ظل تعدد النماذج الكمية العالمية للتنبؤ بالفشل المالي، اصدر الباحثين² (Taffler And Tisshow) خلال سنة 1977 نموذجا جديدا للتنبؤ بالفشل المالي للمؤسسات البريطانية، حيث اختبر 46 مؤسسة ناجحة مالية و 46 مؤسسة أخرى مفلسة طيلة الفترة الممتدة من 1969-1975، مع العلم ان اختيار المؤسسات لم يكن بطريقة عشوائية وانما كانت متجانسة (سواء من حيث الشكل، الحجم، قيمة رأس المال) وقد استخدم الباحثان في صياغة النموذج ثمانى نسب مالية مختلفة في صياغة النموذج، اعتمد في النهاية أربعة منها وفق الصيغة الرياضية التالية:³

$$Z = 0.53 X_1 + 0.13 X_2 + 0.18 X_3 + 0.16 X_4$$

مع العلم أن:⁴

Z : قيمة المؤشر العام

X₁: الأرباح قبل الضرائب/ الخصوم الجارية.

X₂: الأصول الجارية/ إجمالي الخصوم.

X₃: الخصوم الجارية/ إجمالي الأصول.

X₄: فترة التمويل الذاتي = (الأصول الجارية- الخصوم المتداولة) / المصاريف التشغيلية اليومية المتوقعة.

يدل هذا النموذج على ما يلي:

$Z \leq 0,2$ في حالة عسر مالي (إفلاس)

¹Arasu R., and all, APPLICABILITY OF FULMER AND SPRINGATE MODELS FOR PREDICTING FINANCIAL DISTRESS OF FIRMS IN THE FINANCE SECTOR ,op, cit, P2327.

²Altman Edward, and Paul Narayana, Business Failure Classification Models: An International survey, the zeta score models, University Stern School Business Finance Department, working Papers series, New York, 1996, PP 89-90.

³العمار رضوان و حسين قصيري، دراسة مقارنة لنماذج التنبؤ بالفشل المالي، مرجع سبق ذكره، ص 139.

⁴Altman Edward, and Paul Narayana, Business Failure Classification Models: An International survey, the zeta score models, op, cit, P 90.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

$z > 0,3$ في حالة مالية جيدة.

وقد أثبت هذا النموذج قدرة عالية للتنبؤ بحوادث الإفلاس وصمت إلى % 99 قبل سنة من حدوث واقعة الإفلاس.

رابعاً: نموذج (BILDERBEEK) للتنبؤ بالفشل المالي

مع توالي الاصدارات وفي نفس السنة¹، أي سنة 1977، قام الباحث BILDERBEEK باختبار نموذج على 38 مؤسسة التي أعلنت افلاسها و59 مؤسسة ناجحة مالياً و ذلك للفترة الممتدة من 1950 إلى غاية 1975 وتوصل الباحث ان 85 مؤسسة كانت لديها بيانات كافية لتحليل. حيث اختبر 20 مؤشرات مالية، اما في الأخير اعتمد على 5 مؤشرات مالية على النحو التالي:

$$Z = 0,45 - 5,03X_1 - 1,57X_2 + 4,55X_3 + 0,17X_4 + 0,15X_5$$

مع العلم أن:

Z : قيمة المؤشر العام

X_1 : الأرباح المحتجزة/ إجمالي الأصول.

X_2 : القيمة المضافة/ إجمالي الأصول.

X_3 : القيم القابلة للدفع/ المبيعات.

X_4 : المبيعات/ إجمالي الأصول.

X_5 : الأرباح الصافية/ قيمة رأس المال.

و يدل هذا النموذج على:

الجدول رقم (3): درجة التنبؤ بخطر الفشل المالي وفق نموذج BILDERBEEK

الفئة	Z	خطر التنبؤ
الفئة الأولى	$Z > 0$	المؤسسة في حالة مالية جيدة و هي في مأمن عن الفشل المالي
الفئة الثانية	$Z < 0$	المؤسسة تعاني من خطر الإفلاس المالي

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على

Altman Edward, and Paul Narayana, Business Failure Classification Models: An International survey, the zeta score models, op, cit, P106.

¹Altman Edward, and Paul Narayana, Business Failure Classification Models: An International survey, the zeta score models, op, cit, PP 105-106

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

خامسا: نموذج Zwijewski للتنبؤ بالفشل المالي سنة 1984¹

يعد نموذج Zwijewski من النماذج العالمية للتنبؤ بالفشل المالي، يعود صدوره إلى سنة 1984، حين أجريت الدراسة على عينة من المؤسسات الأمريكية المدرجة في السوق المالي منها 40 مؤسسة مفلسة و 800 مؤسسة غير مفلسة، واعتمد الباحث في نمودجه على ثلاث نسبة مالية من واقع التقارير المالية لهذه المؤسسات خلال الفترة من 1972 وحتى 1978 هي العائد على مجموع الأصول ونسبة المديونية ونسبة التداول.

وتمت صياغة معادلة هذا النموذج في ثلاث متغيرات كما يلي:²

$$Z = -4.3 - 4.5X_1 + 5.7X_2 + 0.004X_3$$

حيث ان:

Z: قيمة المؤشر العام.

X_1 : معدل العائد على مجموع الأصول = صافي الدخل/ اجمالي الاصول.

X_2 : نسبة المديونية = الاصول المتداولة/ اجمالي الاصول.

X_3 : نسبة التداول = الاصول المتداولة/ الخصوم المتداولة.

ويدل هذا النموذج على :

اذا كانت قيمة $Z < 0$ فإن المؤسسة في حالة مالية جيدة.

اما اذا كانت قيمة المؤشر $Z \geq 0$ فمن المحتمل ان تتعرض المؤسسة الى عسر مالي.

سادسا: نموذج Zavgren للتنبؤ بالفشل المالي سنة 1985:³

قام الباحث Zavgren بدراسة عينة من المؤسسات الصناعية الامريكية وشملت هذه العينة 45 مؤسسة ناجحة ماليا و 45 اخرى فاشلة ماليا متجانسة من حيث الحجم والشكل طيلة الفترة الممتدة من 1972 إلى غاية نهاية السنة 1978، حيث استخدم في تصميم نمودجه اسلوب التحليل اللوجستي للتنبؤ بالفشل المالي للمؤسسات محل الدراسة، الى غاية ان توصل الى صياغة نموذج مكون من 7 مؤشرات مالية مستقلة وفق العلاقة التالية:

¹العمار رضوان و حسين قصيري، دراسة مقارنة لنماذج التنبؤ بالفشل المالي، مرجع سبق ذكره، ص 131.

²Musaed S. AlAli, Khuloud M. AlAwadhi, The use of Zmijewski Model in Examining the Financial Soundness of Oil and Gas Companies Listed at Kuwait Stock Exchange, International Journal of Economics, Commerce and Management Research Studies, Volume 1, Issue 2, September 2018, P16.

³خليفة الحاج، تراري مجاوي الحسين، تقدير نموذج احصائي للتنبؤ بالفشل المالي للمؤسسات بواسطة التحليل اللوجستي دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات خلال الفترة الممتدة من 2009-2014، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الواد، الجزائر، العدد 12، جوان 2017، ص ص 258-259.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

$$Z = 0,23883 - 0,108X_1 - 1,583X_2 - 10,78X_3 + 3,074X_4 + 0,486X_5 - 4,35X_6 - 0,11X_7$$

مع العلم أن:¹

Z: قيمة المؤشر العام.

X₁: إجمالي الدخل / إجمالي رأس المال.

X₂: المبيعات / صافي رأس المال العامل.

X₃: المخزونات / المبيعات.

X₄: الديون / مجموع رؤوس الاموال.

X₅: الذمم المدينة / المخزونات.

X₆: الاصول السريعة = (إجمالي الاصول - الديون الحالية) / الخصوم المتداولة.

X₇: النقديات / إجمالي الاصول.

ويدل احتمال الافلاس اذا كان:²

$$1 \div (1 + e^{-Y})$$

سابعا: نموذج Sherrod's للتنبؤ بالفشل المالي³

يعد نموذج Sherrod's من أبرز النماذج الحديثة للكشف عن ظاهرة الفشل المالي في المؤسسات يعتمد هذا النموذج على ستة مؤشرات مالية مستقلة، فضلا عن الأوزان النسبية لمعاملات دالة التمييز المعطاة لهذه المتغيرات وفق العلاقة التالية:

$$Z = 17X_1 + 9X_2 + 3.5X_3 + 20X_4 + 1.2X_5 + 0.10X_6$$

حيث أن:

Z: قيمة المؤشر العام.

X₁: رأس المال العامل / إجمالي الاصول.

X₂: النقديات / إجمالي الاصول.

¹ZAVGREN.V. Christine, Assessing the vulnerability to failure of American industrial firms: a logistic analysis, Journal of Business Finance and Accounting, vol 12, Issue 1, spring 1985, P24.

²خليفة الحاج، تزارى مجاوي الحسين، تقدير نموذج احصائي للتنبؤ بالفشل المالي للمؤسسات بواسطة التحليل اللوجستي، مرجع سبق ذكره، ص 259.

³Abu Orabi Marwan Mohammad, Empirical Tests on Financial Failure Prediction Models ,Interdisciplinary Journal, of Contemporary Research in business, January Vol5, N°9, 2014, P 33.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

X_3 : حقوق المساهمين/ اجمالي الاصول.

X_4 : الارباح قبل الضرائب/ اجمالي الاصول.

X_5 : اجمالي الاصول/ اجمالي الالتزامات.

X_6 : اجمالي حقوق المساهمين/ القيم الثابتة المادية.

ويبدل هذا النموذج على:

الجدول رقم (4): درجة التنبؤ بالفشل المالي وفق نموذج Sherrod's

الفئات	(Z)	درجة المخاطر
الفئة الأولى	$z > 25$	المؤسسة لا تتعرض لخطر الإفلاس
الفئة الثانية	$25 \geq z > 5$	احتمال ضئيل للتعرض لمخاطر الإفلاس
الفئة الثالثة	$20 \geq z > 5$	من الصعب التنبؤ بخطر الإفلاس
الفئة الرابعة	$5 \geq z > -5$	تتعرض المؤسسة لخطر الإفلاس
الفئة الخامسة	$z \leq -5$	تتعرض المؤسسة بدرجة كبيرة لخطر الإفلاس

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

Marwan Mohammad Abu Orabi, Empirical Tests on Financial Failure Prediction Models, op, cit, P33.

الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

خلاصة الفصل الثاني:

تمحور هذا الفصل حول الاداء المالي واهميته في المؤسسات الاقتصادية لتقييم الوضع المالي فيها، حيث تطرقنا الى اهم المؤشرات الكلاسيكية المتداولة من قبل اغلب المؤسسات والمتمثلة عادة في كل من مؤشر الربحية، مؤشر المردودية ومؤشر الاستقلالية، حيث تناولنا هذه المؤشرات عن غيرهم بناء على قدرتهم في تقييم و قياس الوضعية المالية في المؤسسات كنتيجة للدراسات السابقة المتحورة حول فعالية المؤشرات الكلاسيكية في تقييم الحالة المالية، كما تطرقنا ايضا الى المؤشرات الحديثة مثل مؤشر القيمة السوقية، القيمة الاقتصادية المضافة، استراتيجية القيمة لماكتري، قيمة توبين... إلخ)، إذ تعد هذه المؤشرات معيارا حديثا لاختبار مدى ربحية ومردودية المؤسسات من منظور خلق القيمة.

وفي نفس السياق تطرقنا ايضا الى احدث النماذج الكمية العالمية المصممة اساسا للتنبؤ بالفشل المالي، حيث تعد هذه النماذج الاحصائية المكونة اساسا من المؤشرات المالية الكلاسيكية والحديثة منها للأداء المالي، اسلوبا علميا للتنبؤ المبكر بالوضعية الحقيقية المالية للمؤسسة وما ستؤول وضعيتها المالية مستقبلا، كما تسمح بتحديد كل من الثغرات، النقائص، القرارات التسييرية والمالية الخاطئة المتخذة طيلة السنوات محل التقييم.

كما يرتبط الاداء المالي بدوره بمجموعة اخرى من العوامل التي تسمح للمحللين الماليين بتقييم الوضعية المالية وعلى اثرها تعد أساليب محاسبة التسيير، من بين العوامل المؤثرة في تقييم ربحية ومردودية المؤسسة ولدراسة ذلك، سنتطرق في الفصل الموالي عن مدى علاقة الاساليب الكلاسيكية والحديثة لمحاسبة التسيير مع الاداء المالي مبرزين العلاقة كل على حدى.

الفصل الثالث

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في تفعيل الأداء المالي

تمهيد

تسعى اغلب المؤسسات الى تحسين ادائها المالي بطريقة مثلى وللقيام بذلك تستعين بأساليب محاسبة التسيير(سواء الكلاسيكية او الحديثة منها) لكي تساعد في تحديد ربحيتها ومردوديتها، فالاستعانة بهذه الاساليب جاء بعد محدودية المحاسبة المالية في تحديد وقياس التكاليف الخاصة بكل أنشطة او تلك التكاليف المتعلقة بالمنتجات المباشرة منها والغير المباشرة كما جاء ايضا نتيجة عجزها في قياس الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، فالأداء المالي يعد هدف استراتيجي تسعى اليه كل مؤسسة اقتصادية، كونه يسعى الى توضيح مدى قدرتها على الاستغلال الامثل لمواردها ومدى نجاحها في تحقيق استراتيجيات المؤسسة، ناهيك عن دوره في مراقبة وتحديد فعالية المؤسسة من الناحية المالية والتسييرية.

فأهمية تحديد وقياس الاداء المالي مربوط بفعالية اساليب محاسبة التسيير المختارة من قبل المسيرين في المؤسسات الاقتصادية ودورها في تحسينه على المدى المتوسط والبعيد، لذلك فالتطرق الى مدى مساهمة الاساليب الكلاسيكية والاساليب الحديثة لهذه المحاسبة في تحسين وتقييم الاداء المالي للمؤسسات يعد اساسيا. وعلى هذا الأساس سيتم تقسيم هذا الفصل على ثلاثة مباحث، حيث قمنا في المبحث الاول تحليل إحصائيات مدى تطبيق أساليب محاسبة التسيير وأساليب الأداء المالي في العالم، اما المبحث الثاني فحاولنا الالمام بتشخيص دور الاساليب الكلاسيكية لمحاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي، في حين تم تخصيص المبحث الثالث حول نجاعة الاساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تفعيل الاداء المالي.

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في تفعيل الأداء المالي

المبحث الاول: تطبيق محاسبة التسيير واساليب الاداء المالي في دول العالم

يعد الاداء المالي من الاهداف الاستراتيجية التي تسعى كل مؤسسة إلى تحديده، من خلال مجموعة من الاساليب التسييرية كمحاسبة التسيير والاساليب المالية التي تتلخص في مجموعة معتبرة من المؤشرات المذكورة سابقا، إذ تختص هذه الاساليب بتقييم وقياس الوضعية المالية للمؤسسة، كما تسمح هذه الاساليب من التنبؤ بالأخطار المالية المحيطة بالمؤسسة على المدى المتوسط والبعيد وتشخيص ثروة المؤسسة وتحديد ما إن كانت تضيف قيمة لنشاطها، ناهيك عن مساهمتها في رسم استراتيجيات فعالة وخطط ناجحة واستشراف المستقبل.

حيث نجد المؤسسات الاقتصادية العالمية من اكثر المؤسسات حرصا على تشخيص وضعيتها بصفة دائمة ولهذا الغرض جاءت دراستنا لتحديد واقع تطبيقها لهذه الاساليب ومساهمتها في تقييم الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية العالمية، كنوع من التفصيل في هذا المبحث.

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في

تفعيل الأداء المالي

المطلب الاول: تطبيق اساليب محاسبة التسيير الكلاسيكية في الدول محل الدراسة
يعتمد تقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية الغربية والعربية (دول المشرق) على¹ اساليب ومعايير مختلفة لغرض قياس الأداء في شركاتهم، حيث يبنى التقييم في طياته من خلال مجموعة من اساليب محاسبة التسيير المعتمدة والمطبقة في نفس الوقت من طرف المؤسسات الاقتصادية، سواء خلال دورات شهرية، ثلاثية وسنوية، إذ يتم صياغة التقييم في شكل تقارير تضم كل المعلومات ذات العلاقة بنشاط الشركة (المالي والتسييري)، ناهيك عن المعلومات الادارية، حيث يتم ارسالها بصفة دورية إلى المسيرين ورؤساء المجالس الادارية.
ومن بين الاساليب المحاسبية المعتمدة من قبل اغلب المؤسسات الاقتصادية العالمية لتقييم الاداء المالي نجد منها الاساليب التقليدية (مثل التكاليف الكلية، اسلوب التكلفة المعيارية وغيرها من الاساليب المذكورة في الفصل الاول)، حيث سنسعى إلى عرض وتحليل بعض الاحصائيات الخاصة حول مدى تطبيق واستخدام الاساليب التقليدية لمحاسبة التسيير في دول العالم وذلك على النحو التالي:

عينة الدراسة:

تمحورت عينة الدراسة حول مجموعة من المؤسسات الاقتصادية العالمية المتواجدة في العديد من دول العالم، حيث تم اختيار مجموعة من الدول الاوروبية، الاسيوية، دول الخليج وشمال إفريقيا كما وقع اختيار العينة (الدول) بناء على تطبيق محاسبة التسيير اولا في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بصفة مستمرة والمداومة على تطبيقها هذا من ناحية، اما من الناحية الاخرى فتم جمع الاحصائيات وفقا لما هو متاح في المراجع السابقة.

نلخص العينة في الجدول الموالي:

¹ Dik Roula, Arab Management Accounting Systems under the Influence of their Culture, Doctor rerum politicarum Faculty of Business, Economic and Social Sciences at Dortmund University of Technology, February, 2011, P165.

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في تفعيل الأداء المالي

الجدول رقم (5): عينة الدراسة

الدول الأوروبية	الدول الآسيوية	دول الخليج	دول شمال إفريقيا	دول أمريكا اللاتينية
انجلترا	ماليزيا	الامارات	تونس	البرازيل
فرنسا	روسيا	البحرين	مصر	
إيطاليا	تايلاندا	قطر	غانا	
المانيا	باكستان	السعودية		
اليابان	الهند	الكويت		
رومانيا	الأردن			
اليونان				

المصدر: من إعداد الطالبة (وهي معطيات جزئية تم الحصول عليها من المراجع الموجودة في الملحق رقم (1))

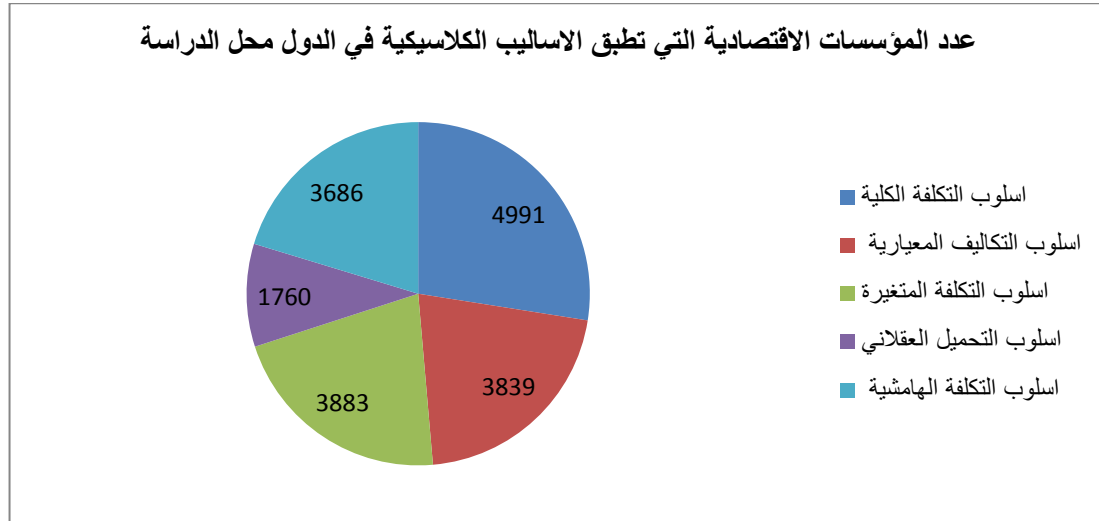
الجدول رقم (6): عدد المؤسسات الاقتصادية العالمية في الدول محل الدراسة التي تطبق الأساليب الكلاسيكية لمحاسبة التسيير ما بين 2016 و 2018

الأساليب التقليدية لمحاسبة	عدد المؤسسات الاقتصادية التي تطبق الأساليب التقليدية التسيير	في الدول محل الدراسة
أسلوب التكلفة الكلية	4991	
أسلوب التكاليف المعيارية	3839	
أسلوب التكلفة المتغيرة	3883	
أسلوب التحميل العقلاني	1760	
أسلوب التكلفة الهامشية	3686	
المجموع	18159	

المصدر: من إعداد الطالبة (وهي معطيات جزئية تم الحصول عليها من المراجع الموجودة في الملحق رقم (1))

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في تفعيل الأداء المالي

الشكل رقم (15): عدد المؤسسات الاقتصادية العالمية في الدول محل الدراسة التي تطبق الاساليب الكلاسيكية لمحاسبة التسيير ما بين 2016 و2018



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول السابق.

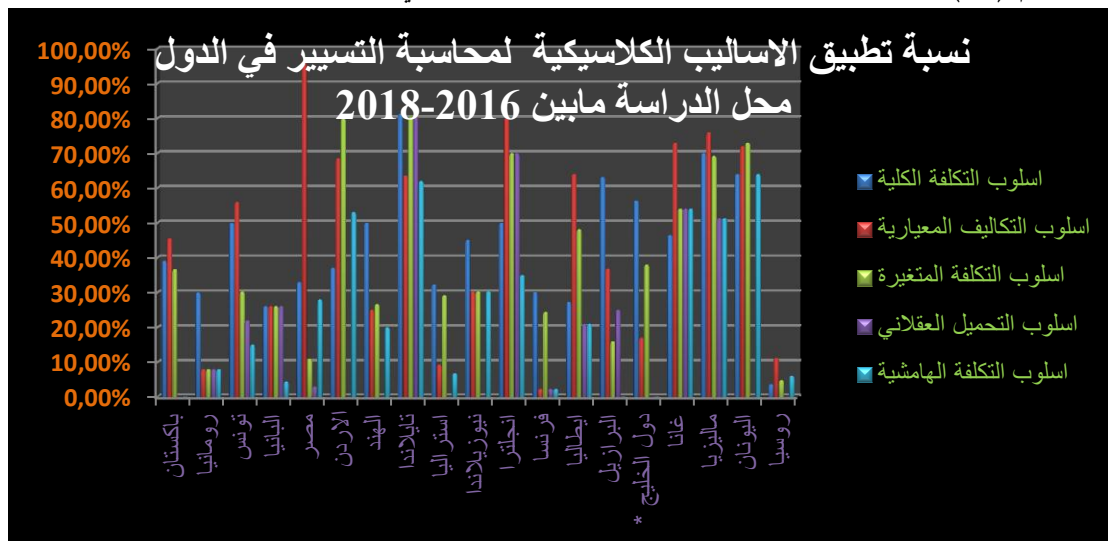
من خلال معطيات الشكل السابق نستنتج ان اغلب الدول محل الدراسة تستخدم اسلوب التكلفة الكلية كأساس لمعرفة مدى مساهمتها في تحديد التكاليف الدورية للمؤسسة، حيث تليها التكلفة المتغيرة، حيث تطبقها اكثر من 3883 مؤسسة عالمية، كما تطبق هذه الدول ايضا في نفس الوقت اسلوب التكلفة المعيارية واسلوب التكلفة الهامشية بصفة دائمة، في حين نجد ان 1760 مؤسسة فقط تستخدم اسلوب التحميل العقلاني ولكن ليس بصفة مستمرة، كونه اسلوب يهمل التكاليف المتغيرة ويعتبر فقط ان التكاليف الثابتة هي التي تتغير عند مستوى معين. وللتطرق اكثر حول نسبة تطبيق الاساليب التقليدية لمحاسبة التسيير، اختارنا عينة (سبق الاشارة إليها) للفترة الممتدة من 2016 إلى غاية 2018، لغرض تحديد مدى فعاليتها في تحسين الاداء المالي، حيث قمنا بتلخيصها في الجدول التالي:

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في تفعيل الأداء المالي

الجدول رقم (07): نسبة تطبيق الاساليب الكلاسيكية لمحاسبة التسيير في الدول محل الدراسة 2016-2018

الاساليب التقليدية لمحاسبة التسيير	اسلوب التكلفة الكلية	اسلوب التكاليف المعيارية	اسلوب التكلفة المتغيرة	اسلوب التحميل العقلاني	اسلوب التكلفة الهامشية
باكستان	39.1%	45.6%	36.7%	-	-
رومانيا	30%	8%	8%	8%	8%
تونس	50%	56%	30.26%	22%	15%
البانيا	26.08%	26.08%	26.08%	26.08%	4.43%
مصر	33%	96%	11%	3%	28%
الاردن	37.1%	68.5%	79.9%	-	53.1%
الهند	50%	25%	26.66%	-	20%
تايلاندا	81.3%	63.6%	80.4%	80.4%	62%
استراليا	32.3%	9.3%	29.2%	-	6.8%
نيوزيلاندا	45.1%	30.3%	30.3%	-	30.3%
انجلترا	50%	80%	70%	70%	35%
فرنسا	30.1%	23%	24.4%	2.3%	2.3%
ايطاليا	27.3%	64%	48.15%	21%	21%
البرازيل	63.16%	36.84%	16%	25%	-
دول الخليج	56.4%	17%	38%	-	-
غانا	46.49%	72.97%	54.05%	54.05%	54.05%
ماليزيا	70%	76%	69.2%	51.3%	51.3%
اليونان	64%	72%	73%	-	64%
روسيا	3.7%	11.2%	4.8%	-	6.1%

المصدر: من إعداد الطالبة (وهي معطيات جزئية تم الحصول عليها من المراجع الموجودة في الملحق رقم(1))
الشكل رقم (16): نسبة تطبيق الاساليب التقليدية لمحاسبة التسيير في الدول محل الدراسة 2016-2018



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول السابق

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في

تفعيل الأداء المالي

من خلال الجدول السابق نستنتج ان غالبية دول العالم تطبق الاساليب التقليدية لمحاسبة التسيير حيث نجد في الغالب ان معظمها تستخدم اسلوب التكلفة الكلية، إذ تتراوح نسبة تطبيقها ما بين 3% كحد ادنى في روسيا و81% في تايلاندا، لكن عموما اغلب الدول الاوربية، الاسيوية والعربية محل الدراسة تستخدم هذا النوع من الاسلوب، نظرا لأهميتها في تحديد سعر بيع المنتجات والخدمات على حد سواء، كما ان هذا الاسلوب يعد الاول ظهورا في تاريخ محاسبة التسيير. حيث سنحاول تحليل كل اسلوب على حدى على النحو التالي:

اسلوب التكلفة الكلية

فبالنسبة للدول الاوربية محل الدراسة نستنتج ان غالبيتها تستخدم اسلوب التكلفة الكلية ما بين 30% و65% وهذه نسبة مرتفعة، فمثلا في انجلترا تستخدم المملكة هذا الاسلوب بـ 50% وهي نسبة معتبرة، حيث نظرا لمساهمته الفعالة في تحديد سعر بيع المنتجات او الخدمات، كما انه مازال مستخدم بكثرة في هذا البلد، مع العلم ان مختلف اساليب محاسبة التسيير تبلورت مع ظهور وانتشار الثورة الصناعية في بريطانيا مطلع القرن 18 م. اما بالنسبة لدول الاتحاد الاوربي كاليونان نلاحظ ان نسبة استخدامها من طرف المؤسسات الاقتصادية سواء كانت (مؤسسات صناعية او خدماتية) تقدر بـ 64%، في حين نجد ان كل من فرنسا، ايطاليا، رومانيا والبنانيا قدرت بـ 30% 27% 30% و26% على التوالي وهي نسب متقاربة، حيث نستنتج ان دول الاتحاد الاوروبي لازالت تطبقها وهذا نظرا لعدة عوامل اهمها سهولة وعدم ارتفاع تكاليف تطبيقها، كما انها تسعى الى تعظيم ربحية ومردودية منتجاتها او خدماتها من خلال تحليل التكاليف وتوزيعها على الاقسام المتجانسة. كما ان هذا الاسلوب لا يقل اهمية سواء بالنسبة للدول العربية، الاسيوية و المغربية فنجد هذا الاسلوب شائع الاستخدام مقارنة بالأساليب التقليدية الاخرى، فمثلا دول الخليج نجد انها تتعدى نسبة 56%، في حين نجد كل من المملكة الهامشية الاردنية، تونس، مصر تقارب نسبة تطبيقهم لهذا الاسلوب 37%، 50% و33%، إذ نستنتج ان هذه الدول تعطى اهمية كبيرة لحساب التكاليف منذ زمن بعيد و نرى انه يتمتع بأولوية لدى المؤسسات المتواجدة في تلك البلدان، كما نجد ان هذا الاسلوب واسع الاستخدام فيها نظرا لمساهمته الفعالة في تحديد استراتيجية المنتجات والخدمات على المدى البعيد، ناهيك هن مساهمته في اتخاذ انجع القرارات التسييرية.

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في

تفعيل الأداء المالي

اسلوب التكاليف المعيارية

يحظى هذا الاسلوب بأهمية واسعة لدى اغلب العينة محل الدراسة، حيث تتراوح نسب تطبيقه ما بين 8% و 97%، ماعدا روسيا، استراليا ورمانيا الذين تتراوح نسبة التطبيق ما بين 8% و 11%، في حين ان البلدان الاخرى نجدها شائعة الاستخدام وهذا نظرا لفعاليتها كأسلوب لقياس الاداء الفعلي والمقارن بالتفصيل مع تحديد ابرز الانحرافات الصناعية او الانحرافات الخاصة بالخدمات خلال كل دورة وجيزة ، ناهيك عن اهميتها في استخدام المعلومات التي تم إنشاؤها من قبل هذا الاسلوب لإجراء تحليل التباين المصمم لممارسة الرقابة التشغيلية داخل المنظمة، مع العلم ان اسلوب التكاليف المعيارية يقوم بنشاء كل معيار لتقدير وقياس التكاليف الوحوية بصفة عامة، كما اثبتت الدراسات في هاته البلدان ان هذا الاسلوب التقديري يساهم بشكل كبير في صنع القرار وتقييم الاداء .

اسلوب التكلفة المتغيرة:

يتمتع هذا الاسلوب ايضا بدرجة تطبيق واسعة لدى اغلب المؤسسات الاقتصادية المتواجدة في البلدان محل الدراسة، حيث يستخدمها اغلب المسيرين نظرا لمساهمته الفعالة في اتخاذ القرارات قصيرة المدى، حيث تكمن هذه القرارات في قرار تسعير المنتج مع الاخذ بعين الاعتبار فقط التكاليف المتغيرة (المباشرة او غير المباشرة) والغاء التكاليف الثابتة باعتبارها موجودة سابقا كما لهذا الاسلوب اهمية قصوى في هاته البلدان، كونه ساهم في تحديد كل من المنتجات والخدمات بطريقة مثلى.

اسلوب التحميل العقلاني و التكلفة الهامشية

من خلال الملاحظة الاولية لمعطيات الجدول نستنتج ان اسلوب التحميل العقلاني ليس مطبق في العديد من الدول، كما ان اغلب الدراسات لا تشير إلى هذا النوع من الاسلوب، كونه لا يأخذ بعين الاعتبار التغيرات الموسمية لأنشطة المؤسسات الاقتصادية ويعتبر فقط ان التكاليف الثابتة هي المتغيرة وهو الشيء الذي يجعل غالبية المؤسسات تبتعد عنه ، كون ان التكاليف المتغيرة يتم اهمالها خلال الدورة، اي بالنسبة لهم تضييع تكاليف كان من المفروض ان تدرج في حساب النتيجة التحليلية الصافية، الامر الذي ينعكس سلبا على حساب النتيجة الجبائية ومن ثم اثر سلبي على الاداء.

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في تفعيل الأداء المالي

المطلب الثاني: تطبيق اساليب محاسبة التسيير الحديثة في الدول محل الدراسة

تم تصميم اساليب محاسبة التسيير الحديثة¹ لإعطاء درجة أكبر من المعلومات حول الانشطة والتكاليف ذات العلاقة بالنشاط الممارس، ذلك لغرض مساعدة المسيرين في اتخاذ انجع القرارات الاستراتيجية على المدى الطويل، حيث تعد اساليب محاسبة التسيير الحديثة والاساليب المشتقة محل اهتمام العديد كل من الاكاديميين، الممارسين المحاسبين، المحللين الماليين وخاصة المسيرين في جميع قطاعات وأحجام المؤسسات الاقتصادية، كما تعد هذه الاساليب بمثابة مؤشرات رئيسية مساعدة للتخطيط الاستراتيجي المستقبلي.

حيث اتضح ان الاساليب الحديثة لمحاسبة التسيير² قد تطورت نتيجة للتقدم التقني الكبير في اساليب الانتاج، كذلك نتيجة التشكيك في دقة النتائج التي تقدمها الاساليب التقليدية لاحتساب تكاليف الانتاج، إضافة إلى تزايد حاجة إدارات المنشآت الاقتصادية لمعلومات أكثر دقة تفصيلا وتأتي الدقة المتزايدة وفق الاساليب الحديثة وبالأخص اسلوب التكاليف على اساس الانشطة لتحديد تكاليف المنتج من خلال تحديد عدد كبير من مجتمعات كلفة النشاط وتحديد مواصفات موجه التكلفة الملائم لكل نشاط.

¹ LORENZ ANGELA, CONTEMPORARY MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE, UK Service Sector, Doctor thesis, Philosophy, The University of Gloucestershire, October 2015, P162.

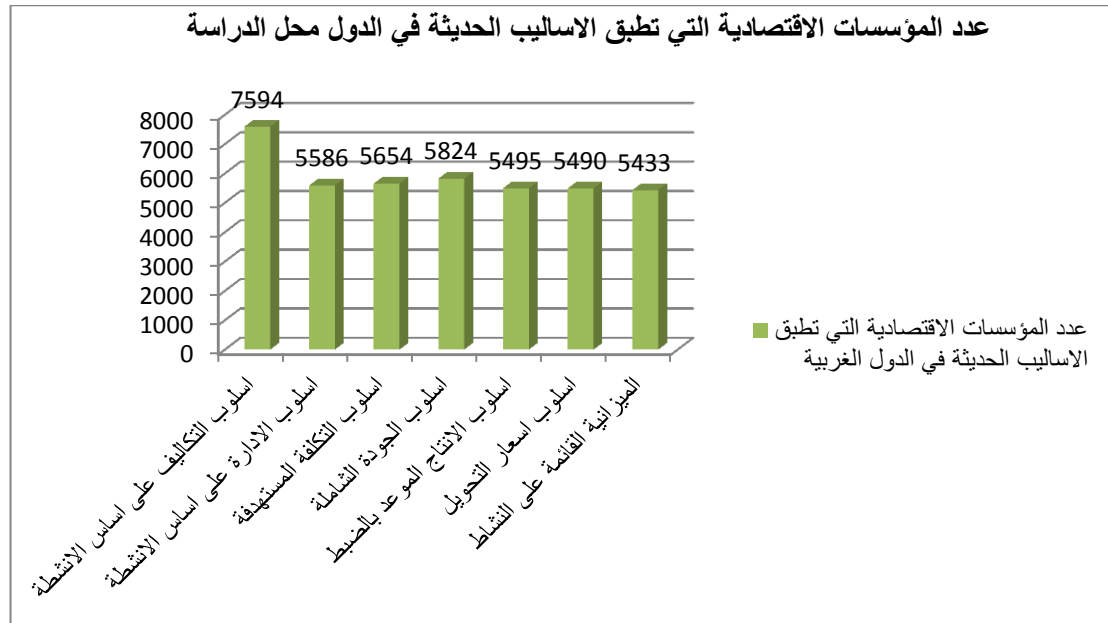
² هديب عمر، نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة في الشركات الصناعية في الاردن و علاقته بالأداء المالي، مرجع سبق ذكره، ص 39.

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في تفعيل الأداء المالي

الجدول رقم(08): عدد المؤسسات الاقتصادية العالمية في الدول محل الدراسة التي تطبق الاساليب الحديثة لمحاسبة التسيير ما بين 2016 و 2018

الاساليب الحديثة لمحاسبة التسيير	عدد المؤسسات الاقتصادية التي تطبق الاساليب الحديثة في الدول الغربية
اسلوب التكاليف على اساس الانشطة	7594
اسلوب الادارة على اساس الانشطة	5586
اسلوب التكلفة المستهدفة	5654
اسلوب الجودة الشاملة	5824
اسلوب الانتاج الموعد بالضبط	5495
اسلوب اسعار التحويل	5490
الميزانية القائمة على النشاط	5433
المجموع	41076

المصدر: من إعداد الطالبة (وهي معطيات جزئية تم الحصول عليها من المراجع الموجودة في الملحق رقم(1))
الشكل رقم (17): عدد المؤسسات الاقتصادية العالمية في الدول محل الدراسة التي تطبق الاساليب الحديثة لمحاسبة التسيير ما بين 2016 و 2018



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول السابق
من خلال القراءة الاولى للمعطيات الواردة في الشكل السابق نستنتج ان اسلوب التكاليف على اساس الانشطة طبق بكثرة من طرف المؤسسات الاقتصادية العالمية، كونه الاسلوب الاول ظهورا والاكثر دقة فيما يخص تحليل وتشخيص التكاليف الغير المباشرة، على عكس التكاليف

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في تفعيل الأداء المالي

المباشرة التي تكون محددة مسبقا، في حين ان الاولى يصعب الحصول على التكلفة الوحودية للمنتج الواحد او الخدمة، بل تحتاج إلى دراسة احصائية معمقة لتحديد الانشطة او مسببات التكلفة اولا ثم تخصيص التكاليف ذات العلاقة بالأنشطة الانتاجية او الخدماتية او التسويقية على حد سواء وهذا ما اثبته اسلوب التكاليف على اساس الانشطة في بعض المؤسسات الصناعية والخدماتية السابقة الذكر، في حين نجد ان اسلوب الجودة الشاملة مطبق بكثرة في المؤسسات محل الدراسة، كونه يركز بالدرجة الاولى على تصميم المنتجات وتقديم الخدمات بجودة عالية بأساليب تقنية اكثر حداثة من الاساليب التقليدية، إذ تستخدمها قرابة 5824 مؤسسة. اما الاسلوب الاخر الاكثر تداولاً نجد اسلوب التكلفة المستهدفة، حيث يحظى بأهمية واسعة التطبيق في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، إذ يأتي في المرتبة الثالثة بعد اسلوب ABC وهذا دليل على قدرته في تقليل تكاليف الانتاج وتحديدها بالسعر الأمثل وفق رغبات الزبائن، كما اثبت فعاليته في تقليص الفارق بين التكاليف التقديرية والتكاليف المستهدفة. اما باقي الاساليب الاخرى فحظيت هي الاخرى بأهمية لدى كل المؤسسات. ولتوضيح اكثر مدى تطبيق الاساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في سنعرض مجموعة من الاحصائيات كما يلي:

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في تفعيل الأداء المالي

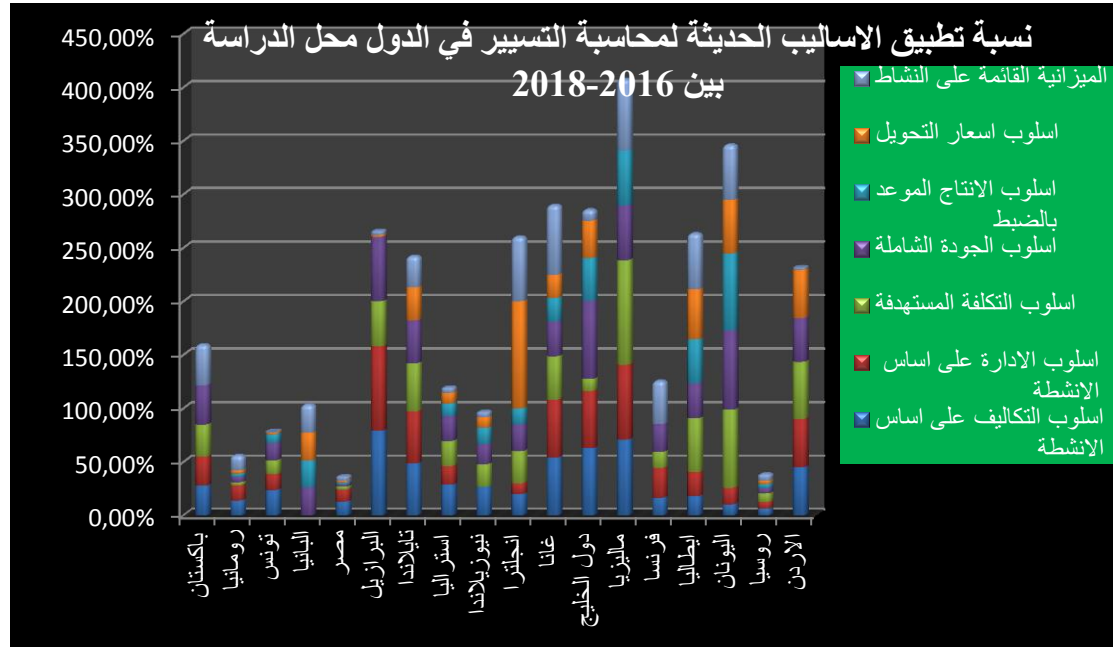
الجدول رقم (09): نسبة تطبيق الاساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في الدول محل الدراسة 2016-2018

الاساليب الحديثة لمحاسبة التسيير	اسلوب التكاليف على الانشطة	اسلوب الادارة على اساس الانشطة	اسلوب الجودة الشاملة	اسلوب الانتاج الموحد بالضبط	اسلوب اسعار التحويل	الميزانية القائمة على النشاط
باكستان	27,8%	27%	36,7%	-	-	37,8%
رومانيا	14%	14%	5%	3%	3%	14%
تونس	23,75%	14,66%	16,25%	8,05%	1,9%	-
البانيا	0%	0%	26,08%	25%	26,08%	26,08%
مصر	13%	11%	2%	2%	1,5%	4%
البرازيل	78.95%	78.95%	60%	26.32%	1,92%	3.85%
تايلاندا	48,6%	48,6%	40%	0%	30,8%	29%
استراليا	28.6%	17.5%	23%	12%	10%	5%
نيوزيلاندا	26.7%	22.5%	19%	15%	10%	5%
انجلترا	20%	10%	25%	15%	100%	60%
غانا	54.05%	54.05%	40.54%	22%	21.62%	64.86%
دول الخليج	62,8%	53,4%	72,8%	40,1%	35%	10%
ماليزيا	70.7%	70%	51.3%	51.3%	97.6%	66.4%
فرنسا	16,48%	27,9%	26%	-	-	40%
المانيا	25%	25%	-	-	-	-
ايطاليا	18.0%	22.3%	32,7%	41%	46,8%	51,8%
اليونان	10.3%	15.4%	74%	72%	50%	51.3%
روسيا	6,2%	6,2%	5%	3,8%	3%	6,2%
الاردن	-90%	45%	40,8%	0%	45.3%	2%
	45%					

المصدر: من إعداد الطالبة (وهي معطيات جزئية تم الحصول عليها من المراجع الموجودة في الملحق رقم (1))

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في تفعيل الأداء المالي

الشكل رقم (18): نسبة تطبيق الاساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في الدول محل الدراسة 2018-2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات الجدول السابق

من خلال معطيات الجدول السابق نستنتج ان كل الدول محل الدراسة سعت إلى تطبيق الاساليب الحديثة لمحاسبة التسيير ولو بنسب مختلفة، حيث نجد ان اسلوب التكاليف على اساس الانشطة هو المرجعية الاساسية لتحليل التكاليف المباشرة الغير والمباشرة ، في حين ان الاساليب الحديثة الاخرى لمحاسبة التسيير هي اشتقاق لأسلوب (ABC)، فعلى الرغم من اشتقاقها، إلا انها في بعض البلدان تعد واسعة الاستخدام، نظرا لارتفاع اسلوب التكاليف على اساس الانشطة مقارنة بالأساليب الحديثة الاخرى.

اسلوب التكاليف على اساس الانشطة:

من خلال الاحصائيات الواردة اعلاه، نلاحظ ان دول الاتحاد الاوربي تطبق اسلوب التكاليف على اساس الانشطة بمتوسط استخدام 15% في السنوات الاخيرة، حيث يرتكز هذا الاسلوب خاصة في الدول النشطة اقتصاديا كألمانيا بـ25%، إنجلترا بـ20%¹، ايطاليا بـ18%، فرنسا بـ16,48%، رومانيا بـ14% واليونان بـ10,3%، فعلى الرغم من ارتفاع تكاليف تطبيقها عامة إلا ان اغلب المؤسسات الاقتصادية المتواجدة في الدول محل الدراسة تتميز بشكل كبير من

* هذه المعطيات تم احصائها قبل خروج بريطانيا من الاتحاد الاوربي.

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في

تفعيل الأداء المالي

التنافسية والديناميكية الاقتصادية، كما ان جميعها تخضع لمعايير موحدة في الاتحاد، الامر الذي سهل عليها عملية انتقاء الانشطة التي تضيف قيمة والمسببة للتكاليف المباشرة والغير المباشرة وتشخيصها بشكل دقيق في مراكز التكلفة، كما سمح اسلوب ABC بتخصيص تحميل وتوزيع التكاليف الانتاجية والخدماتية الغير المباشرة في المؤسسات. اما بالنسبة لباقي الدول الاوروبية كألبانيا فنجد ان هذا الاسلوب غير مطبق تماما وهذا دليل على افتقارها لنظام معلوماتي محاسبي يسمح بتحديد المعلومات المتعلقة بالأنشطة الرئيسية المسببة للتكاليف وفصل الأنشطة التي لا تضيف قيمة كمرحلة اولية قبل الشروع في النشاط.

اما بالنسبة للدول الاسيوية فنجد ان ماليزيا تستخدم هذا الاسلوب بكثرة في مؤسساتها، حيث تفوق نسبة تطبيقها ما يعادل 71%، حيث تشهد المؤسسات الاقتصادية الماليزية حركية وتنافسية مع الاسواق الداخلية والخارجية، مما حتم عليها تبني اساليب حديثة لتحديد انشطتها بدقة وتقليل التكاليف الوحودية، خاصة ان البيئة الخارجية (المؤسسات الصينية والغربية) تعرض منتجات وخدمات بأسعار جد مغرية، مما اجبر المؤسسات المحلية إعادة النظر في تكاليفها وتقليلها حتى تضمن استمراريته هذا من جهة وتعظيم ارباحها بأقل التكاليف من جهة اخرى. كما نجد ايضا في امريكا الوسطى المؤسسات المتواجدة في البرازيل تطبق بكثرة هذا الاسلوب الحديث بنسبة تفوت 79% وهذه النسبة تعزى بشكل إلى الشركات الكبيرة الاجنبية والمتعددة الجنسيات التي تملك رؤوس اموال كبيرة مكنتها من تطبيق اسلوب التكاليف على اساس الأنشطة بشكل واسع.

اما بالنسبة للدول العربية فنلاحظ ان المؤسسات الاقتصادية المتواجدة في دول الخليج سارعت إلى تطبيق اسلوب التكاليف على اساس الأنشطة، إذ تقارب نسبة تطبيقها 63%، كون ان اغلبها مؤسسات ذات رؤوس اموال ضخمة وتحتاجها للأغراض محاسبية، كما تهدف إلى تخفيض تكاليف الانتاج الكلية وتشخيص مسببات التكلفة لكل منتج، ففي السعودية مثلا تفوق نسبة تطبيق هذا الاسلوب 77%، حيث نجد ان كبريات المؤسسات السعودية كمؤسسة المراعي ومؤسسة سابيك (SABIC) تستخدم هذا الاسلوب، من اجل تحديد مولدات التكلفة الرئيسية لزيادة الجودة وتخفيض تكلفة الإنتاج، الذي يؤدي بدوره إلى انخفاض سعر المنتج او الخدمة وتحقيق مكاسب، كما ان الإدراك العام للمسيرين في تلك المؤسسات بات حيويا وامرا بالغا من اجل تعظيم الربحية. اما باقي الدول العربية كالأردن وتونس فنجد ان اسلوب (ABC) لا يقل اهمية بالنسبة لهما، إذ يتراوح معدل تطبيق هذا الاسلوب اكثر من 60% و 24% على التوالي، ففي

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في

تفعيل الأداء المالي

هاتين البلدين نجد ان هذا الاسلوب شائع الاستخدام، خاصة في المؤسسات الصناعية الاردنية نظرا لمساهمتها الفعالة في تحديد وقياس الاداء.

اسلوب الادارة على اساس الانشطة:

نستنتج ان اسلوب الادارة على اساس الانشطة يحظى تقريبا بنفس اهمية اسلوب التكاليف على اساس الانشطة، حيث تتراوح نسبة تطبيقها في العينة المختارة ما بين 6% كحد ادنى و79% كحد اقصى، حيث تستخدمها اغلب الدول نظرا لمساهمتها الفعالة في اختيار انجع الخيارات الاستراتيجية التسعيرية بشكل خاص والمالية بشكل عام.

اسلوب التكلفة المستهدفة

سعت اغلب العينة محل الدراسة إلى توسيع اسلوب التكلفة المستهدفة؛ حيث تتراوح متوسط استخدامها من قبل العينة اكثر من 30%، ففي بعض البلدان كماليزيا تستخدمها بشكل دوري وبصفة مستمرة، إذ تقدر بـ 98%، تليها، اليونان بـ 73%، ايطاليا بـ 50%، الاردن بـ 54% تايلاند بـ 45%، البرازيل بـ 43%، الغانا بـ 41%... إلخ، حيث يستخدموها لتصميم المنتجات بدقة عالية قبل الشروع في العملية التصنيعية تلبية للأسعار المتواجدة في الاسواق، أي بناء على رغبات الزبائن، كما يوفر لهم هذا الاسلوب تقدير التوقعات الخاصة بالأرباح خلال الدورات المقبلة بصفة دقيقة.

اسلوب إدارة الجودة الشاملة:

يعتبر هذا الاسلوب من الاساليب الحديثة التي تحظى بشعبية واستخدام واسع النطاق، حيث تطبق اغلب العينة محل الدراسة، نظرا لاعتمادها على الزبائن في تحسين منتجاتها او خدماتها حيث نجد ان غالبية المؤسسات الاقتصادية تلجأ إلى تحديد مواصفات منتجاتها من خلال دراسة رغبات واحتياجات الزبون، ففي الدول التي تفوق نسبة استخدامها لهذا الاسلوب 30% كالبرازيل دول الخليج، اليونان، غانا نجدها غالبا ما تعطي اولوية في تصميم منتجاتها لأذواق الزبائن حتى تتجنب تكاليف هامشية اثناء مرحلة التصنيع او تقديم الخدمة.

باقي الاساليب الاخرى المشتقة من اسلوب التكاليف على اساس الانشطة

يعد كل من اسلوب انتاج الموعد بالضبط، اسلوب اسعار التحول واسلوب الميزانية القائمة على النشاط من الاساليب المحاسبية التسييرية الحديثة المستخدمة من قبل العينة محل الدراسة، حيث نجد ان ماليزيا تستخدم الاساليب الثلاثة بنسب تفوق 50%، اي 50% بالنسبة لأسلوب الانتاج الموعد بالضبط، 97% اسلوب اسعار التحويل و67% لأسلوب الميزانية القائمة على النشاط

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في

تفعيل الأداء المالي

تليها إنجلترا بـ 15% بالنسبة للأسلوب الأول المشتق، 100% للأسلوب الثاني و60% للأسلوب الثالث، حيث نلاحظ ان جميع المؤسسات الاقتصادية الصناعية والخدماتية الانجليزية وغيرها تطبق اسلوب اسعار التحويل بنسبة تقدر بـ 100% وهي اول بلد يستخدم هذا الاسلوب في كامل مؤسساته كنتيجة لسهولة تطبيقه، كما انه السعر يحمل من مركز إلى اخر فقط اي تحويلات داخلية بين المؤسسة وفروعها، في حين نجد ان كل من ايطاليا واليونان تطبقان الاساليب الثلاثة بمتوسط 47% و58% على التوالي، اما بالنسبة للدول العربية فنجد ان هذه الاساليب ليست شائعة الاستخدام، فأحيانا لا نجدها من الاساس وهذا راجع إلى عدم اهتمامهم بها واكتفائهم بالأساليب الحديثة الاخرى كنوع من تخفيض التكاليف.

المطلب الثالث: تشخيص واقع تطبيق ادوات تحليل الاداء المالي في الدول محل الدراسة

سيتم في هذا المطلب تشخيص مدى تطبيق اساليب الاداء المالي في بعض المؤسسات الاقتصادية العالمية، حيث سنتطرق في هذا المطلب إلى نوعين من الاساليب على النحو التالي:

اولا: تطبيق الاساليب التقليدية للأداء المالي في بعض المؤسسات الاقتصادية العالمية

ثانيا: تطبيق الاساليب الحديثة للأداء المالي في بعض المؤسسات الاقتصادية العالمية

حيث سنقدم بعرض بعض احصائيات تطبيق كل اسلوب على حدى وتحليل مدى مساهمتها في تشخيص الوضع المالي في المؤسسات محل الدراسة وذلك على النحو التالي:

اولا: تطبيق الاساليب الكلاسيكية للأداء المالي في الدول محل الدراسة

حتى نتمكن من تحديد مدى مساهمة الاساليب التقليدية للأداء المالي في تقييم الوضع المالي وتحديد اهميتها في اتخاذ القرارات المالية، سنقوم بعرض مختلف الاحصائيات ذات العلاقة في بعض المؤسسات الاقتصادية العالمية وفقا للنحو التالي:

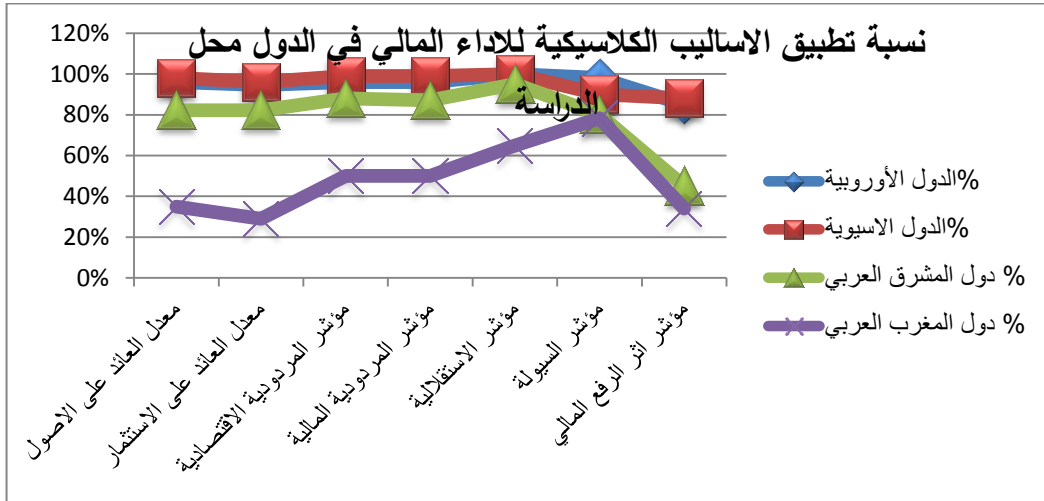
الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في تفعيل الأداء المالي

الجدول رقم (10): نسبة تطبيق الاساليب الكلاسيكية للأداء المالي في الدول محل الدراسة من 2016-2018

مؤشر اثر الرفع المالي	مؤشر السيولة	مؤشر الاستقلالية	مؤشر المردودية		مؤشر جودة الارياح		الاساليب التقليدية للأداء المالي
			الاقتصادية	المالية	معدل العائد على الاستثمار	معدل العائد على الاصول	
%85	%98	%100	%96	%96	%94,6	%96	%الدول الأوروبية
%88	%90	%100	%99	%99	%96	%98	%الدول الاسيوية
%45	%80	%95	%87	%88	%82,14	%82,14	% دول المشرق العربي
%34	%78,2	%65	%50	%50	%29	%35	% دول المغرب العربي

المصدر: من إعداد الطالبة (وهي معطيات جزئية تم الحصول عليها من المراجع الموجودة في الملحق رقم (1))

الشكل رقم (19): نسبة تطبيق الاساليب الكلاسيكية للأداء المالي في الدول محل الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول السابق.

من خلال الوهلة الاولى نلاحظ ان اغلب الدول العالمية تطبق الاساليب المالية الكلاسيكية لتقييم الاداء المالي وبشكل كبير، حيث نلاحظ ان اغلب الدول الأسيوية والاوروبية تطبق بنسبة تفوق 94% كل من مؤشر العائد على الاصول ومؤشر العائد على الاستثمار، تليها دول المشرق العربي بنسبة تتراوح تفوت 80% وهذا دليل على كفاءة المؤشرين في تحديد ربحية المؤسسات مقارنة مع الاصول الموظفة هذا من جهة وقدرتهم على تقييم استثمارات المؤسسة من جهة اخرى في حين ان دول المغرب العربي لا تطبقها بكثرة وهذا ينجر عنه صعوبة تقييم الارياح الناتجة عن الاستثمارات بدقة. اما فيما يخص مؤشر المردودية (المالية، التجارية والاقتصادية) فأغلب المؤسسات الاقتصادية العالمية تستخدم هذا المؤشر لقياس مدى قدرتها على تحقيق عوائد اضافية سنوية كانت او دورية، في حين نجد ان كل من مؤشر الاستقلالية ومؤشر السيولة من

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في تفعيل الأداء المالي

أقدم النسب والاكثرها تداولاً في المؤسسات الاقتصادية، إذ نلاحظ ان كل من الدول الأوروبية والاسيوية تستخدم المؤشر الاول بنسبة 100%، اما دول المشرق العربي والمغرب العربي فتقدر بـ 95% و65% على التوالي، اما عن المؤشر الثاني (السيولة) فيتراوح معدل استخدامه ما بين 78%-95%. اما فيما يتعلق بأثر الرفع المالي المرتبط بمؤشر المردودية فنلاحظ ان استخدامه ليس متداولاً بكثرة في البلدان العربية على عكس الدول الأوروبية والاسيوية.

ثانياً: تطبيق الاساليب الحديثة للأداء المالي في الدول محل الدراسة

سنحاول في هذا الفرع عرض بعض الاحصائيات الخاصة بأساليب القياس المالي الحديثة التي تم عرضها في الفصل الثاني والمستخدمه من قبل اغلب الدول محل الدراسة، حيث سنعرض فقط نسب استخدام بطاقة الاداء المتوازن، اما الاساليب الحديثة الاخرى مثل مؤشر القيمة المضافة الاقتصادية ومؤشر القيمة السوقية فلم تتوفر لدينا كل النسب الموافقة للعينة المختارة كونها معطيات جزئية محضة.

اما فيما يخص نسبة تطبيق الاسلوب السالف ذكره فنجد ملخص في الجدول الآتي:

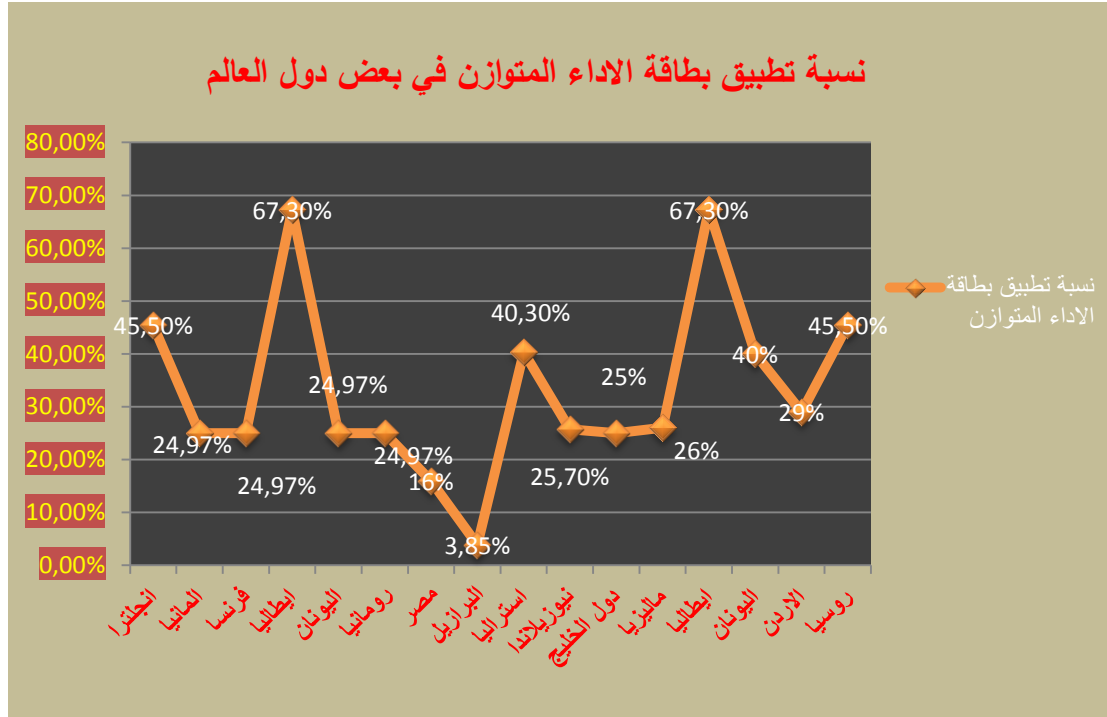
الجدول رقم (11): نسبة تطبيق اسلوب الاداء المتوازن في الدول محل الدراسة من 2016-2018

الدول	نسبة تطبيق بطاقة الاداء المتوازن
انجلترا	45,5%
المانيا	24,97%
فرنسا	24,97%
اليونان	24,97%
رومانيا	24,97%
مصر	2%-16%
البرازيل	3,85%
استراليا	40,3%
نيوزيلاندا	25,7%
دول الخليج	25%
ماليزيا	26%
ايطاليا	67,3%
اليونان	40%
الاردن	29%
روسيا	45,5%

المصدر: من إعداد الطالبة (وهي معطيات جزئية تم الحصول عليها من المراجع الموجودة في الملحق رقم (1))

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في تفعيل الأداء المالي

الشكل رقم (20): نسبة تطبيق بطاقة الاداء المتوازن في بعض دول العالم



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الجدول السابق

من خلال الجدول المبين اعلاه نلاحظ ان ثقافة تطبيق اسلوب بطاقة الاداء المتوازن منتشرة تقريبا لدى اغلبية الدول محل الدراسة وهذا مؤشر جيد على مدى نفعيتها في توضيح الرؤية المالية لدى مسيري المؤسسات، إذ تعد دول امريكا الشمالية (كما سبق الاشارة اليها في الفصل الثاني) من بين البلدان الاوائل اللواتي طبقن هذا الاسلوب، حيث تشير بعض الاحصائيات ان نسبة تطبيقه تراوحت تقريبا إلى 39%¹ سنة 2015، كما تنطبق هذه النسبة ايضا على دول امريكا اللاتينية، بينما تعدت نسبة تطبيقها 44% في اوروبا الشرقية والوسطى اما عن الدول الاسيوية فقدرت بـ 28% وبالرجوع إلى النسبة الواردة اعلاه، سجل هذا الاسلوب نسبة تطبيقه في دول الاتحاد الاوروبي ما بين 2016 - 2018 ما يقارب 25% وانخفضت هذه النسبة مقارنة بالسنوات السابقة وهذا دليل على تعويض بعض دول الاتحاد الاوروبي بأساليب اخرى اكثر حداثة مثل الاساليب الكمية الحديثة للتنبؤ بالفشل المالي، التي تهدف في معظمها إلى تقييم

¹ هذه الاحصائيات اقتبسناها من المرجع التالي:

Rastislav Rajnoha, Lesníková Petra, Strategic Performance Management System and Corporate Sustainability Concept – Specific Parametres in Slovak Enterprises Journal of Competitiveness Vol. 8, Issue 3, September 2016, P109.

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في

تفعيل الأداء المالي

وقياس الوضع المالي، خاصة وان كبريات المؤسسات الاقتصادية العالمية تحتاج وبصفة دورية الى تقييم وضعيتها بدقة، في حين نجد ان انجلترا تفوق نسبة تطبيقها 45% وهذا دليل على ارتكاز اغلب المؤسسات البريطانية عليها، نظرا لفعاليتها في تقييم الاستراتيجيات المالية المنتهجة من طرفهم، اما عن دول الخليج فنجد انها تتراوح في العادة بين 1 29% و 25% وهي نسبة معتبرة إذا مقارناها بكل من مصر والاردن اللتان تستخدمان هذا النوع من الاساليب، إذ قدرت نسبة الاستخدام ما بين 2%-16% من 2011 إلى غاية 2018، اما بالنسبة للأردن فنجد انها تفوق مصر بكثير، إذ قدرت نسبة التطبيق بـ 29%، إذ يعتبرونه اسلوبا فعالا لقياس الاداء المالي وغير المالي.

المبحث الثاني: تشخيص دور الأساليب الكلاسيكية لمحاسبة التسيير في

تحسين الأداء المالي

منذ الازل والمؤسسات الاقتصادية تحاول مجابهة التنافسية العالمية التي تشهدها الاسواق الداخلية والخارجية، فكانت تسعى دائما الى تعظيم ارباحها كوسيلة لضمان استمراريتها، لكن التركيز على الجانب الربحي مع اهمال الجوانب التسييرية المحاسبية عرضها إلى جملة من المشاكل، التي ادت بالبعض منها الى الفشل المالي (اي الزوال). لتدارك هذه الاوضاع، لجأت المؤسسات الاقتصادية² الى تبني محاسبة التسيير كوسيلة لتحديد وقياس ادائها المالي، حيث استخدمت الاساليب الكلاسيكية لمحاسبة التسيير، لغرض الحصول على صورة حقيقية وشاملة لنشاط المؤسسة الاقتصادية عبر الزمن. ولتشخيص اكثر العلاقة بين الاساليب الكلاسيكية لمحاسبة التسيير والاداء المالي، سنقوم بدراسة مدى مساهمة محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي، ثم سنتناول مساهمة كل اسلوب من هذه الاساليب في تحسين وقياس وضعيتها المالية بدقة.

¹ هذه النسبة مقتبسة من المرجع التالي:

PREM LAL JOSHI and all, Diffusion of Management Accounting Practices in Gulf Cooperation Council Countries, journal ACCOUNTING PERSPECTIVES PERSPECTIVES COMPTABLES, Vol. 10 No. 1 , PC vol. 10, no 1 (2011), P39.

² Appelbaum Deniz, Impact of Business analytics and Enterprise Systems on managerial accounting, international Journal of Accounting Information Systems 25(2017) , P30.

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في تفعيل الأداء المالي

المطلب الاول: علاقة الاداء المالي بمحاسبة التسيير

تغيرت محاسبة التسيير على مر السنين بشكل كبير جدا ، فبعدها كانت تهدف الى مشاركة ومساعدة الادارة في اتخاذ القرارات اصبحت تهدف إلى تحقيق اربع اهداف رئيسية ناهيك عن الهدف الكلاسيكي السابق وتتمثل هذه الاهداف في كل من: المشاركة في ادارة التكلفة الاستراتيجية لتحقيق الاهداف ذات الامد الطويل، الرقابة التشغيلية حول قياس الاداء المالي للمؤسسات، تخطيط تكاليف الانشطة واعداد البيانات المالية، حيث اشارت الدراسات الغربية ان هذه الاهداف ستعمل على رفع مستوى الكفاءة والفعالية من قبل مستخدميها وذلك من خلال قدرتها على الوصف، التنبؤ وتحليل التكاليف¹ الداخلية في المؤسسة، مثل حساب تكلفة المخزونات (كأساس للتفاوض على سعر البيع مع الزبائن)، تحديد تكلفة المنتجات، تكلفة الخدمات، إعادة رسم الميزانية من خلال أنواع مختلفة من الأنشطة، النفقات، الوحدات الفرعية مراقبة التكلفة التي تعمل على توفير معلومات مفيدة لصناع القرار .

تعمل محاسبة التسيير على تحقيق و تعظيم الربحية في المؤسسات، كونها تسعى الى التحكم في كل من التكاليف، سعر التكلفة، تكاليف الأنشطة (المسببات)² ، ناهيك عن دورها في تحليل الارباح، قياس وتقدير القيمة المضافة الناتجة سواء عن المنتجات او الأنشطة وهذا ما سعى اليه المحاسبون والمسيريون من خلال ابتكار اساليب محاسبية وتسييريه تهتم بدراسة وتقييم الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، سواء الكلاسيكية او الحديثة منها.

³واشارت الكثير من الدراسات والبحوث العلمية عن العلاقة بين محاسبة التسيير والاداء المالي حيث تعتبر محاسبة التسيير "فرع من فروع المحاسبة المختصة بتحديد وقياس وتجميع البيانات للتوصل الى معلومات مالية وغير مالية تستفيد منها الادارة. وفي كثير من الاحيان تقوم الادارة

¹Coman Dan Marius and all, Managerial Accounting, a source of information for an efficient management in SME, Preocedia, Social and Behavioral, 62(2012), PPP522-524.

²Tayles Mike and all, Intellectual Capital, management accounting practice and corporate Performance perceptipon of mangers, Journal of accounting auditing et accountability, Vol 20, N°4, 2007, P523.

³كردوسي محمد، دور محاسبة التسيير في قياس الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص ص 169-168.

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في تفعيل الأداء المالي

باتخاذ القرارات بناء على عمليات حسابية التي تتضمن العلاقة بين البيانات المالية وهي عبارة عن مؤشرات مالية، حيث تعتبر هذه الأخيرة جزء من المعلومات التي تقدمها المحاسبة. وهناك عدة عناصر تبين هذه العلاقة:

- 1- التكنولوجيا: تعتبر التكنولوجيا من العوامل الداخلية المؤثرة في الاداء المالي ويقصد بها الاساليب والطرق الحديثة التي تخدم اهداف المنشأة، مثل تكنولوجيا الانتاج حسب الطلب وتكنولوجيا التحسين المستمر... إلخ). وهذا ما جاءت به محاسبة التسيير من اساليب التي تخدم المنشأة من جميع النواحي.
- 2- الكفاءة والفعالية: تعتبر الكفاءة والفعالية من مداخل الاداء المالي، حيث جاءت اساليب محاسبة التسيير والتي تختص بالتكلفة والتخطيط، الرقابة وتقييم الاداء، دعم وترشيد القرارات والتحليل الاستراتيجي وكل هذا يصب في التشغيل الكفاء للموارد المتاحة لدى المنشأة.
- 3- نظام محاسبة التسيير:

✓ ان الهدف الرئيسي لنظام محاسبة التسيير هو تحديد اجمالي التكاليف الفعلية للمنشأة وتحديد متوسط تكلفة الوحدة المنتجة، حتى تقوم المنشأة من تحديد نتائج اعمالها عن فترة زمنية معينة وبالتالي تحديده مركزها المالي.

✓ يقوم نظام محاسبة التسيير بتزويد ادارة المنشأة بالمعلومات لضبط ورقابة استخدام الموارد وتتبع نشاط العمال وتديد الاعباء غير المباشرة، الذي يقلل التكلفة ويرفع انتاجية العمل.

✓ يهدف نظام محاسبة التسيير لقياس تكلفة الانتاج من خلال متابعة اعباء المنتج وتخصيص حسب ما تم استهلاكه من مواد واستغراقه من وقت لكل منتج وكذلك الخدمات والمواد التي ساهمت في عملية الانتاج لتقييم المخزون السلعي، حيث يعتبر هذا الاخير من العناصر المعتمدة في مؤشر النشاط.

4. النظرة الخاصة: يتم تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط، حسب سلوكها وتغيرها مع حجم الانتاج او النشاط ثلاثة اشكال:

1.4 عناصر التكلفة المتغيرة: تتغير التكلفة المتغيرة طرديا في حجم الانتاج او النشاط، اي انها تتزايد بنفس الوتيرة في حجم النشاط.

2.4 عناصر التكلفة الثابتة: التكلفة الثابتة تبقى ثابتة رغم التغير في حجم النشاط

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في

تفعيل الأداء المالي

3.4 عناصر التكلفة شبه متغيرة او شبه ثابتة: تتغير هذه التكلفة جزئيا مع تغير مستوى النشاط ويبقى منها بنود ثابتة الى مستوى معين من النشاط.

من خلال ما سبق نستنتج ان محاسبة التسيير لها علاقة وطيدة بالأداء المالي، كونها تسعى الى تزويد المسيرين في المؤسسات عن مختلف البيانات المالية ذات العلاقة بالمنتجات او الخدمات تقريبا في كل دورة، حيث ساعدتها هذه المعلومات في تحقيق اهدافها، تعديلها او تغييرها وفقا للمعطيات السائدة، كما ساهمت في اعداد استراتيجيتها المالية والتسييري على المدى الطويل بمعنى تحديد الروى الاستشرافية بما يتماشى مع النظام الداخلي للمؤسسات وقدراتها ووفقا للمعطيات الخارجية المحيطة بها، كل هذا سيعزز من مكانة المؤسسات وتوسيع نشاطها، ناهيك عن ضمان استمرارها، لكن كل هذا يتوقف على أحد اساليب محاسبة التسيير المطبق في المؤسسة وتحديد قدرته على التحليل والتشخيص الدقيق للتكاليف والبيانات المالية وتحديد اثره على الاداء المالي لتحديد نجاح استراتيجية المؤسسة من عدمها.

كما¹ إن نجاح المؤسسة يتوقف على قدرتها على تكيف عرضها على ما يطلبه السوق، وكذلك على السيطرة على الشروط الداخلية للاستغلال وذلك بمضاعفة الجهود للتنبؤ بالأحداث من أجل التكيف أكثر فأكثر مع السوق أو مع الوضعيات المتطورة باستمرار، وتعمل مراقبة التسيير على مراقبة مردودية مختلفة الأقسام في المؤسسة أو مختلفة المنتجات أو مجموعة المنتجات المتشابهة، وذلك بمتابعة تطور التكاليف مع الزمن ومقارنتها مع المبالغ المحددة مسبقا. حيث أن معرفة التكاليف يسمح بإدراجها معيارا في التسيير أي إمكانية مقارنة النتائج المحققة بالقيم المعيارية فمقارنة التكاليف الحقيقية بالتكاليف التقديرية يسمح بتحديد الفروقات الموازية وتحليلها لاتخاذ القرارات التصحيحية، وبالتالي تهتم المحاسبة التحليلية بتقديم المعلومات المحاسبية التي تساعد في اتخاذ قرارات يتوقف عليها مستقبل المؤسسة، وفي هذا الإطار على محاسبة التكاليف أن تكون على مستوى من التنظيم يضمن تقديم معلومات رقمية أساسية لمتخذي القرارات.

¹ طرشي محمد، يخلف صافية، أهمية مراقبة التسيير كآلية لتحسين الأداء المالي في ظل تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، ملتقى وطني حول " مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع " يومي 2017/04/24، بكلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة 2، ص 13.

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في تفعيل الأداء المالي

المطلب الثاني: دور الاساليب الكلاسيكية لمحاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي

سنتناول في هذا المطلب مدى مساهمة الاساليب الكلاسيكية لمحاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي، حيث سندرس مدى مساهمة كل اسلوب من التكاليف الجزئية سواء اسلوب التكلفة المتغيرة، اسلوب التحميل العقلاني، اسلوب التكلفة المعيارية واسلوب التكلفة الهامشية في تفعيل الاداء المالي.

اولا: تشخيص مساهمة أسلوب التكاليف الكلية في تحسين الاداء المالي

يعد اسلوب التكلفة الكلية من الاساليب الاولى التي تم اكتشافها في محاسبة التسيير¹، حيث بقيت ولفترة زمنية طويلة الرائد الاول في تحليل التكاليف نظرا لمساهمتها في قياس ربحية وعوائد المؤسسة. ويستند هذا الاسلوب الى تحليل التكاليف على المدى الطويل على مستوى مراكز التحليل (المسؤولية)، كما يسمح ايضا بدراسة وتقييم مسار تكاليف المنتجات في كافة المراحل الانتاجية، ناهيك عن مساهمتها في اتخاذ القرارات المتعلقة بالإنتاج، كتمييز المنتجات الاكثر ربحية والاقل تكلفة واستبدالها بأخرى، أي تتيح للمؤسسة مجموعة من الخيارات لتمكينها من اتخاذ القرارات الاستراتيجية وعلى راسها قرارات التسعير، حيث ان استمرارية المؤسسة يعتمد على سياستها التسعيرية، كون ان ربحية المؤسسة تعتمد بصورة كبيرة على اسعار منتجاتها وخدماتها، فسعر التكلفة له علاقة طردية بقرارات التسعير، لذا فاتخاذ مثل هذا القرار من طرف المؤسسات لا بد ان يأخذ في الحسبان تغطية تكاليفها وتحقيق ربحية اعلى.

ثانيا: تشخيص مساهم اسلوب التكاليف المتغيرة في تحسين الاداء المالي

يعد اسلوب التكاليف المتغيرة من بين الاساليب² التسييرية والاستراتيجية التي تستخدمها ادارة المؤسسة في تحليل وقياس ربحيتها على المدى القصير، نظرا لمرونتها في توفير المعلومات

¹ سامونا نجيب انطوان، محمد عبد الوهاب العزوي، المحاسبة الادرية واتخاذ القرارات، مرجع سبق ذكره، ص 26 بتصرف.

² Aydin Gersil, Cevdet Kayal , A comparative analysis of Normal Costing method with full Costing and Variable Costing in internal reporting ,international Journal of management (IJM), Vol 7, Issue 3, 2016, P81.

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في تفعيل الأداء المالي

المتعلقة بتكاليف الانتاج،¹ كونه يحمل فقط التكاليف المتغيرة على المنتجات، كما يعمل على تحديد تكاليف الوحدة الواحدة من المنتج واختيار احسنها، مما سيساهم في زيادة حجم المبيعات نتيجة زيادة حجم الانتاج وبالتالي زيادة ربحيتها. كما يستعمل هذا الاسلوب² كأداة فعالة في تحديد السياسات الاستغلالية للعملية الانتاجية، كونه يعمل على التخلص من تكاليف المنتجات التي لا تضيف قيمة والتي تساعد الادارة في التخطيط للربحية وتقديم بيانات ذات قيمة لتحديد وقياس الاداء المالي لفترة زمنية معينة (على المدى القصير عامة).

ثالثا: تشخيص مساهمة التكاليف المعيارية في تحسين الاداء المالي

شهد اسلوب التكاليف المعيارية³ في السنوات الاخيرة تطورا كبيرا في تحليل الانحرافات وتصحيحها، حيث اصبح يشغل هذا الاسلوب حيزا مهما في محاسبة التسيير، كونه يسعى الى تحقيق ربحية المؤسسات ورفع كفاءتها الانتاجية وذلك من خلال تقدير المواصفات النموذجية لأعباء الانتاج المباشر، مثل المواد الاولية المطلوبة لإنتاج منتج ما، الامر الذي يساهم بشكل كبير في تخفيض حجم المخزون السلعي وبالتالي تخفيض تكلفة التخزين إلى أقل درجة ممكنة بدون الاخلال بشروط المواصفات المناسبة للمنتج الا وهي الجودة، ناهيك عن اعباء الانتاج الغير المباشرة، التي تساهم وبشكل كبير في تحديد هامش المساهمة لكل منتج من المنتجات بصورة منفصلة، الامر الذي يتيح للمسيرين والادارة بصفة عامة في تخطيط الانتاج وتحديد الكميات المثلى من كل منتج وبالسعر لمناسب.

ان استخدام اسلوب التكاليف المعيارية سيساهم بشكل كبير في قياس كفاءة الاداء المالي للمؤسسة وذلك من خلال تجزئة العمليات الانتاجية وتقييمها على مراكز المسؤولية وهو الامر الذي يؤدي الى اكتشاف وزيادة الفعالية والكفاءة وصولا الى تعظيم الارباح وتحقيق مردودية جيدة للذان يعدان من اهم المؤشرات المالية لقياس الاداء المالي. والشكل التالي يبين ذلك:

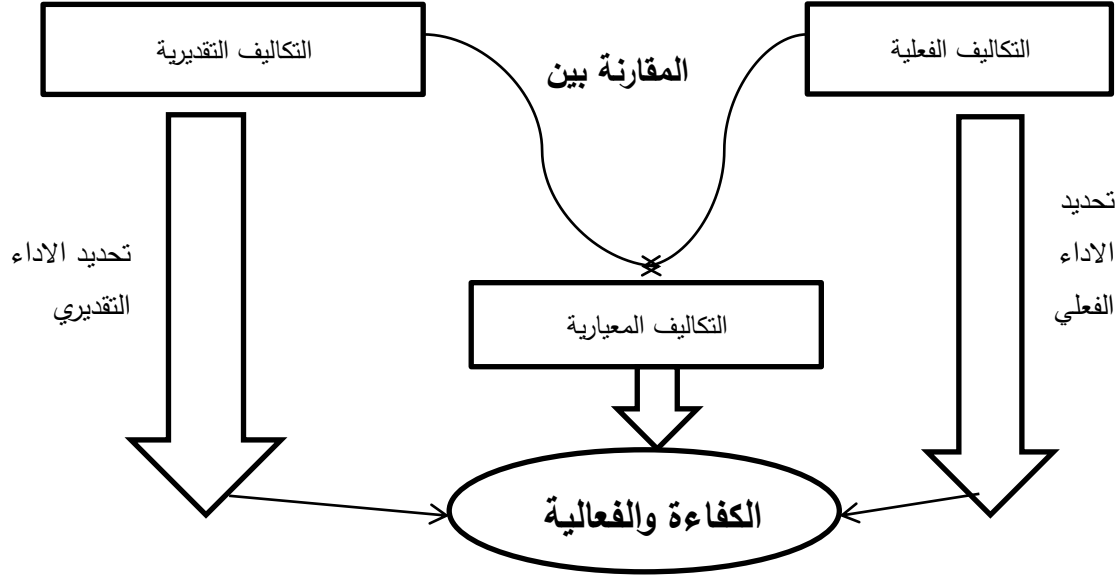
¹ السيد عليون، حسابات التكاليف، دار الامين للنشر ، الطبعة الاولى، 2002، ص 95، بتصرف.

² Drury Colin , Standard Costing ,a technique at variance with modern management, journal of management accounting, Vol 77, issue 11, P56.

³ LORENZ ANGELA, Contemporary Management Accounting in the UK SERVICE Sector, thesis of the degree of Doctor of Philosophy, in the Business School, October 2015, PPP23-25.

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في تفعيل الأداء المالي

الشكل رقم(21): مساهمة اسلوب التكاليف المعيارية في تحسين الاداء المالي



المصدر: من اعداد الطالبة.

يتضح من خلال الشكل السابق ان استخدام اسلوب التكاليف المعيارية يحقق اهدافا عديدة تتمثل
جلها في النقاط التالية:

- قياس الأداء الفعلي؛
- مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط له سابقا وكشف الفروق بينهما وأسباب هذه الفروق؛
- اقتراح الإجراءات التصحيحية الملائمة وتوسيعها وصولا إلى تحقيق الفعالية.

تتبع الاستخدامات الرئيسية للتكلفة المعيارية من القدرة على التخطيط ، وذلك على مستوى الوحدة داخل المؤسسة واستخدام المعلومات التي تم إنشاؤها لإجراء تحليل التباين المصممة لممارسة الرقابة على التكاليف داخل المؤسسة، حيث يتم إنشاء معيار من خلال تقدير المواد والعمالة والتكاليف العامة اللازمة لتوفير وحدة واحدة من المنتج او الخدمة.

كما يمكن أن يؤدي إنشاء تكلفة معيارية إلى تحقيق عدة اغراض بالنسبة للمؤسسة، بما في ذلك القدرة على توفير أساس لتكلفة المنتج وأسعار البيع والقدرة على مقارنة التكاليف المعيارية والاستخدام عند مستويات الإنتاج الفعلية مع التكاليف الفعلية، للسماح بتقييم اداء المنتجات خلال

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في تفعيل الأداء المالي

الدورة الانتاجية، بالإضافة إلى ذلك قدرة التكاليف المعيارية على إدارة التكاليف، تحسين التخطيط، التحكم في صنع القرار وتقييم اداء الوحدات الانتاجية.

رابعاً: مساهمة أسلوب التكلفة الهامشية في تحسين الاداء المالي:

يقوم اسلوب التكلفة الهامشية على اساس² تحديد الانشطة الاكثر ربحية واتخاذ القرارات المتعلقة باختيار احسن الطلبيات، إذ تعتبر التكلفة الهامشية ملائمة للقرارات الاستراتيجية للمؤسسة خاصة عندما يتعلق الامر باتخاذ قرار ترويج منتج جديدى او دراسة اسواق تصريف جديدة ويساهم هذا الاسلوب في دراسة المردودية المتوقعة حسب الانتاج لفترة زمنية معينة سواء على المدى المتوسط أو الطويل.

وتعد التكلفة الهامشية من احسن الاساليب المساعدة لاتخاذ القرارات حول الانتاج أو عدم الانتاج أو عدم قبول طلبية اضافية ، كونها تعتمد على برنامج مسطر مسبقاً، كما تساعد على تحسين التسيير في المؤسسة.

خامساً: مساهمة اسلوب التحميل العقلاني في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

يسمح تحديد سعر التكلفة بأسلوب التحميل العقلاني³ بتحديد المردودية التقنية في المؤسسة، خلال الفترة ويمكن من المقارنات في الزمن في نفس المؤسسة ومع مؤسسات أخرى عن طريق تقييم الأداء المالي بناء على ملاحظة التغيرات في مستويات النشاط، حيث تهدف المراقبة الجيدة الى تحديد التكاليف الثابتة عند مستوى معين من النشاط وخلال فترة زمنية معينة، حيث تبنى على ضوءها القرارات المالية مثل قرار التسعير الذي يساعد المسيرين على تحديد السعر الذي سيضمن لهم تغطية تكاليف النشاط كاملة مع تحقيق قيمة اقتصادية مضافة،⁴ كما سيمكنهم من اتخاذ الإجراءات اللازمة، خاصة عندما يتعلق الأمر بالخسارة نتيجة عدم استغلال كامل الطاقة المتاحة.

¹Hansen Don R. and Maryanne M. Mowen, Cost management Accounting and Control, op, cit, P384.

²درحمن هلال ، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص ص 246-248.

³ Sabrina Sépari, Contrôle de Gestion, op, cit, P219

⁴داداي ناصر عدون، المحاسبة التحليلية ، مرجع سبق ذكره، ص 133

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في

تفعيل الأداء المالي

وفي¹ إطار تحسين الاداء المالي فإن سعر التكلفة وفق اسلوب التحميل العقلاني يتم من خلال تحميل المنتج بمقدار التكلفة الثابتة المدمجة وفق معامل التحميل وبالتالي يمكننا مواجهة مشكل ارتفاع تكلفة الإنتاج أو انخفاضه لنتج من تغير حجم النشاط ومدى انعكاس هذا الأخير على أسعار البيع، التي يتم على اساسها تحديد ربحية المؤسسة من عدمها. ويعتبر الربح الذي يظهر وفقا لهذه الطريقة أفضل وسيلة لمقارنة الإيرادات بالتكاليف وذلك من حيث أن المخزونات السلعية من المنتجات التامة والمواد تحملت عند تقييمها نصيبها من التكاليف الثابتة وفقا لما تم استغلاله من إجمالي التكاليف الثابتة.

المبحث الثالث: نجاعة الاساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تفعيل

الاداء المالي

تشير اغلب الدراسات المحاسبية الى الدور الفعال للأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير والمتمثلة في كل من اسلوب التكاليف على اساس الانشطة، اسلوب التكلفة المستهدفة، اسلوب ادارة الجودة الشاملة... وغيرها من الاساليب الحديثة الاخرى، التي أثبتت جدارتها في تخفيض تكاليف المؤسسات وتحسين ربحيتها ومردوديتها، ناهيك عن مساهمتهم في قياس وتقييم المستوى الفعلي للأداء المالي للمؤسسات ومدى كفاءتهم في استخدام الموارد المتاحة لتحقيق العوائد المطلوبة.

¹دادي ناصر عدون، المحاسبة التحليلية، نفس المرجع السابق، ص 133.

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في تفعيل الأداء المالي

المطلب الاول: تحليل مساهمة اسلوب التكاليف واسلوب ادارة التكاليف على اساس الانشطة في تحسين الاداء المالي

سنحاول في هذا المطلب عرض مدى مساهمة اسلوب التكاليف واسلوب ادارة التكاليف على اساس الانشطة في تفعيل وتحسين الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، حيث سنعرض كل أسلوب على حدى وذلك على النحو التالي:

اولا: اسلوب التكاليف واسلوب ادارة التكاليف على اساس الانشطة في تحسين الاداء المالي يعتبر اسلوب التكاليف على اساس الانشطة (ABC)¹ كقاعدة فعالة للتخطيط والادارة ولتحفيض التكاليف، كونه يعمل على استبعاد الانشطة ، التي لا تضيف قيمة للمنتج أو استبعاد التكاليف التي لا تجعل المنتج يلبي رغبات المستهلكين وهذا يعني تحسين الاداء او العملية الانتاجية ، النوعية او القيمة. بالإضافة الى العمل على تحقيق الاهداف التي تساعد الادارة على ربط التكاليف المباشرة بأهداف تقارير الادارة وبالتالي فإن اسلوب التكاليف على اساس الانشطة يعد اسلوبا متقدما لإدارة التكلفة، كونه يعمل على التشخيص الدقيق لأداء المؤسسة فيما يخص قياس وتحليل تكاليف انشطتها، الامر الذي يسمح بتطوير وتحسين مستوى ربحيتها وذلك على المدى الطويل.

وقد اثبتت الدراسات التي قام بها² Gramell and Mcnair سنة 1994 والأخرى التي قام بها Burch سنة 1994 ان اسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، قد ساعد الإدارة من خلال مدها بالمعلومات التي عملت على زيادة ربحيتها، من خلال قدرتها على التحسين والتطوير لأدائها ونتائجها بصورة أكبر من لو انها لم تعتمد على الأنشطة، إذ ان الإدارة على أساس الأنشطة ما هي إلا تحسين للأداء وزيادة للأرباح ، من خلال الوسائل المستندة على معلومات النشاط لدعم قرارات الإدارة وتوجيهه ، قياس ورقابة أهدافها.

¹البشتاوي سليمان حسن، تطبيق المعرفة الجديدة، نظام ادارة التكاليف على اساس الانشطة ABM، دراسة تطبيقية في القطاع الصناعي، الاردن، مجلة الدراسات، العلوم الإدارية، المجلد 34، العدد الاول، الاردن 2007، ص 89.

²نفس المرجع السابق، ص 92.

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في

تفعيل الأداء المالي

إن المخرجات التي يمكن تحقيقها من خلال تطبيق نظام (ABC) تحقق زيادة في الكفاية التشغيلية للمنشأة، وان تطبيق المنشأة لنظام ABC يساعد على خفض مستويات التكاليف وتجنب نفاذ الموارد المستخدمة في الإنتاج، وبذلك فإن هذا سيساعد المنشأة على التحسين المستمر؛ فهو يتحقق من خلال قيام الإدارة بتحليل العملية الإنتاجية وتحديد الأنشطة، التي تضيف والتي لا تضيف قيمة للمنتج Value and Non Value And added فيعد النشاط مضيئاً قيمة للمنتج، إذا كان يحقق فائدة للمستهلك بحيث يكون مستعداً للتضحية مقابل الحصول عليه كالإكسسوارات التكميلية... الخ. وبنفس الوقت يحافظ على متطلبات المنشأة، بينما تكون هنالك أنشطة غير ضرورية، كالتسليم الفوري بدلا من المرور بقنوات متعددة، يمكن الاستغناء عنها ولا تؤثر على جودة أو أداء أو منافسة المؤسسة.

وهذا أكدته الدراسة التي قامت بها شركة ABC Technologies التي بينت فيها أن (51%) من المؤسسات الأمريكية التي خضعت للدراسة، ترى ان الاهداف الرئيسية لأسلوب ABC تتمثل في تحليل العمليات الانتاجية من خلال مفهوم Value and Non Value And added . هذا من ناحية و من ناحية أخرى، فقد مكن إدارة المنشأة من تطبيق أسلوب إعادة هندسة العمليات Business Process Re-engineering (BPR)، التي من خلالها يتم الاستغناء عن تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، وذلك عن طريق تقييم العملية الإنتاجية وإعادة تصميم هيكلها عملاً بهدف خفض تكلفة الإنتاج.

وعلى العموم فإن أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC)¹ بالإضافة إلى توفير بيانات تكاليفية على درجة أكبر من الدقة، فهو يوفر معلومات هامة حول أنشطة المؤسسة و تكاليفها، مما يعني مساعدة الإدارة المالية على اتخاذ قرارات مناسبة بشأن تخفيض بعض تكاليف تلك الأنشطة تبسيط وتحقيق بعضها او حذف بما يخدم مصلحة واهداف المؤسسة في هذا الصدد. وكخلاصة لما سبق نستنتج ان أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC)² قدم الكثير لمحاسبة التسيير في ترشيد الاداء المالي، حيث سمح للمؤسسات بتخصيص التكاليف على المنتجات او العملاء او مناطق التوزيع بطريقة أكثر دقة، حيث يتم تتبع الأنشطة المختلفة التي تسبب تلك

¹ابراهيمه براهيم، محاسبة التسيير و دورها في الرقابة الاستراتيجية وترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة ، مرجع سبق ذكره ،ص ص 233، 234، بتصرف.

² Hongren.T.ch and all, Introduction to management accounting, Fourteen edition Prentice, hall, Inc, 2005, P224.

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في

تفعيل الأداء المالي

التكاليف، باستخدام عدد كبير من مسببات التكلفة، وبذلك يمكن القول أن استخدم هذا الاسلوب يترتب عليه ليس فقط تتغير طبيعة الأسس وانما يمتاز بمقتضاها تخصيص التكاليف الإضافية وانما تغير أيضا عدد أسس التخصيص والتي تستدعي تغير وظائف وسلوك التكاليف الإضافية فاعتماد محاسبة التسيير يسمح اسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) بإدارة وتسيير أفضل للتكاليف مما يسمح بترشيد الاداء المالي من خلال:

- تحديد بشكل ادق 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 الاداء المالي من خلال اسلوب التكلفة على أساس النشاط، كون ان هذا الاسلوب لا يؤخذ بالتبويب التقليدي للتكاليف إلى ثابتة ومتغيرة وانما يربط بين التكلفة وبين الأنشطة المتسببة فيها وبالتالي يتم اكتشاف التكاليف المختفية في ظل اسلوب محاسبة التسيير الحديثة.
- تحسين مضمون المعلومات المفصح عنها عن الانشطة في تقارير التسيير التي تصدرها الجمعيات العامة أو مجلس الادارة.

المطلب الثاني: اسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في تحسين الاداء المالي

ظهرت اهمية التكلفة المستهدفة في الصناعات التجميعية اكثر منه في الصناعات التشغيلية خاصة في اليابان في مجال تصميم المنتج وتخطيط الانتاج، كون ان اسلوب التكلفة المستهدفة هو أسلوب¹ للإدارة الأرباح يهدف الى تخفيض اجمالي تكاليف المنتج وذلك لغرض تحقيق ربحية عالية، على المدى الطويل ولا يمكن تحقيق هذا الهدف إلا إذا تم تصميم المنتجات بتكلفة منخفضة، من خلال تحديد أنظمة التكاليف أولاً وبعد ذلك إنشاء بيئة منضبطة للمساعدة على

¹Cooper Robin and Regine Slagmulder, Factors Influencing the Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice, The Institute for the Study of U.S./Japan Relations in the World Economy, The Claremont Graduate School, February 25, 1997,P 01

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في تفعيل الأداء المالي

تحقيق التكلفة المستهدفة وتلبية المطالب في ظل مستوى يفي برغبات الزبائن واذواقهم،¹ حيث يأخذ هذا الأسلوب في الحسبان متطلبات الزبائن قبل الانتاج، كما يهدف الى توفير المعلومات الملائمة للوصول الى التكلفة المستهدفة ولتنافسية معا، كما يسعى هذا الأسلوب الى تحقيق التخطيط الاستراتيجي للمنتج من خلال تحليل ودراسة كافة البدائل المتاحة على ضوء الامكانيات الداخلية للمؤسسة وظروفها الخارجية، ناهيك عن دراسة تكاليف المنافسين على ضوء الاسعار المعروضة.

تساعد التكلفة المستهدفة² مصممي الانتاج في ايجاد الحلول التقنية التي تناسب التكلفة المستهدفة³ من اجراء تغييرات في الانتاج، أي تصميم المنتجات بجودة عالية وبتكاليف اقل والتقليل من تعقيدات خطوط الانتاج والحد من مشاكل تصميم المنتجات وتقديمه بالسعر المطلوب في السوق،⁴ كما تعمل ايضا على تقدير مردودية المنتج الذي سيبيع في الاسواق. ناهيك عن دورها الفعال في تحديد الأداء المستهدف والأداء الفعلي والانحرافات الناجمة من رواء ذلك.

ولتوضيح اكثر العلاقة الموجودة بين اسلوب التكلفة المستهدفة والاداء المالي سنقوم بعرض الشكل التالي:

¹KatoYutaka, Target Costing support System : lessons From Japanese leading companies management accounting research journal, March, 1993, P36.

² Afonso Paulo, and all, The influence of time to, market and target costing in new product development sucess, Journal Production Economics 115, Portugal,2008,P561.

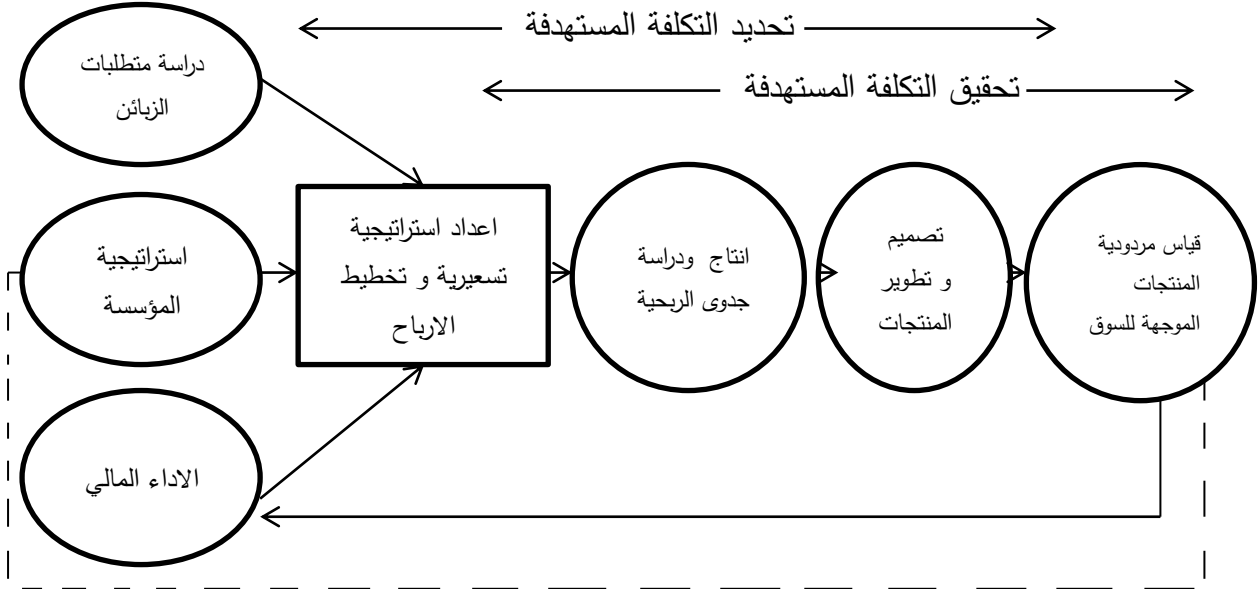
³Margilyn.M.Hellms, and all, Managerial implication of Target Costing, CR, Vol N°1, 2005, P53.

⁴Robin Cooper and Regine Slagmulder, Factors Influencing the Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice , op, cit, P02.

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في

تفعيل الأداء المالي

الشكل رقم (22): العلاقة بين اسلوب التكلفة المستهدفة و الاداء المالي



المصدر: من اعداد الطالبة بناء على ما تم عرضه في المطلب الثاني.

من خلال الشكل السابق نستنتج ان التكلفة المستهدفة تبنى في طياتها على مجموعة من الاهداف نجدها عادة محددة في الاستراتيجيات الموضوعية من طرف المؤسسة، حيث تستهدف هذه الاستراتيجيات فئة الزبائن بالدرجة الاولى وذلك من خلال اجراء دراسات الجدوى لتحديد مواصفات المنتج المراد تسويقه ومن ثم الشروع في انتاجه وتقليل تكاليفه عبر كل مرحلة انتاجية وفي كل مرحلة يتم قياس مردوبيته واداءه بغية الوصول إلى الارباح المخطط لها مسبقا من خلال سياسة تسعيرية مناسبة لكل الطرفين الباع والمشتري وصولا إلى تحقيق الاداء المستهدف. وهناك نوعان من الأداء المستهدف¹؛ الأول داخلي ويقوم عن طريق نتائج عملية واحدة أو نتائج عمليتين في موقعين مختلفين في نفس المؤسسة والثاني خارجي، يتحقق عن طريق اختيار العملية التي ينوي استهداف أدائها (أي تقييمه لتنفيذه بأفضل الوسائل) ومن ثم مقارنتها بمنشأة أخرى تؤديها بكفاءة وهذا يؤدي إلى زيادة كفاءة أداء المؤسسة، مما يعزز نجاحها في المنافسة والمحافظة على حصتها في السوق، بل والسعي نحو توسيعها هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فإنه يعمل على تعزيز وتطوير إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في المدى الطويل.

¹البشتاوي سليمان حسن، تطبيق المعرفة الجديدة، نظام ادارة التكاليف على اساس الانشطة ABM ، مرجع سبق

ذكره ، ص 92.

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في تفعيل الأداء المالي

- كما يتجلى دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الاداء المالي من خلال:¹
- نظام يشجع على تشغيل المراحل الانتاجية بصورة متزنة، أي العمل على انتاج اجزاء عديدة من المنتج في وقت واحد بدلا من انتاجها بصورة متتابعة، مما يساعد ذلك كثيرا على تقليل الزمن المخصص للتصنيع وبالتالي تخفيض التكلفة الناتجة عن ذلك.
 - نظام يشرح ويصف هيكل او خطة التطوير مع الاخذ في الاعتبار ديناميكية التسعير وعقد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين.
 - يقوم بتحليل عناصر التكاليف ويدرس تأثير كل عنصر على ربحية المنتج.
 - ينمي في المشروعات الصناعية والمشروعات الخدمية على حد سواء مع وجود بعض الاختلافات في الطريقة المتبعة لتحديد تكلفة المنتج في كلا المشروعين عن بعضهما البعض، بحيث يتم تحديد تكلفة المنتج في المشروعات الصناعية على اساس ان المنتج لايزال تحت الدراسة او مواد خام او اجزاء تجميعية، اما في المشروعات الخدمية فيعتبر المنتج جاهز صناعيا فقط يتم الاستعداد لشرائه وترويجه وبيعه.
 - نظام يتسبب بالتكاليف المطلوبة ويجهز للإنتاج في حدودها.
 - يعمل على التخطيط في الاجل الطويل خلافا للتكاليف المعيارية التي تخطط لفترة محاسبية واحدة، حيث انه يحدد التكلفة والربح المناسب ويجعل منهما هدفا يلتزم بالوصول اليه عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر لعدة اجيال للمنتج. اما التكاليف المعيارية فهي تقوم فقط بعملية المقارنة بين ما هو مخطط وبين ما تم تحقيقه لفترة محاسبية واحدة.
 - يستخدم كأداة للرقابة ويتميز بكونه رقابة مانعة او وقائية، لأنه يتفادى حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الانتاج وهو بذلك يختلف عن التكاليف المعيارية التي تقوم بالرقابة في مرحلتي الانتاج والبيع.
 - يسعى أسلوب التكلفة المستهدفة الى خفض التكلفة خاصة في مرحلة التخطيط وتصميم المنتج باعتبارها المرحلة التي تمثل تكلفتها النسبية الكبرى من تكلفة الانتاج، كما ان

¹ نور الشام موسى شايبية، التكامل بين اسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الانجاز ودوره في الرقابة على التكلفة في القطاع الصناعي دراسة ميدانية على عينة من قطاع الصناعة بولاية الخرطوم، اطروحة دكتوراه جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2019، ص ص 201-203.

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في تفعيل الأداء المالي

- خفض التكلفة يمثل هدفا استراتيجيا يمكن من خلاله تحقيق اهداف استراتيجية اخرى اهمها تحقيق القدرة التنافسية للمنشأة.
- يساعد في التعرف على المنتجات التي تحقق الارباح المطلوبة فهو يساعد الادارة على صنع القرارات الاستثمارية في صنع احد المنتجات او التوقف عن صنعه.
 - يقوم بتقسيم تكلفة المنتج الى عدة عناصر حسب وظائف المنتج، فقد يتطلب الامر حذف بعض الوظائف التي لا يرغبها العميل، حيث يهتم اسلوب التكلفة المستهدفة بدرجة كبيرة واسباسية بتأثير رغبات ومتطلبات العملاء والتي تشمل الجودة والتكلفة والزمن. فهذا النظام وان كان يهدف بالدرجة الاولى الى خفض التكلفة الا ان تحقيق ذلك لا يكون على حساب جودة المنتج.
 - يعتبر اكثر واقعية من انظمة التكاليف، حيث يركز اسلوب التكلفة المستهدفة على كافة الابعاد المحددة والمؤثرة في التكلفة والتي تجعل معايرتها اكثر واقعية وموضوعية بحيث تأتي التكلفة محققة للتوازنات بين كافة اهداف اصحاب المصالح.

المطلب الثالث: تحليل فعالية الأساليب الحديثة الأخرى لمحاسبة التسيير في تحسين الأداء المالي

سنحاول في هذا المطلب عرض مدى مساهمة الاساليب الحديثة المشتقة من اسلوب التكاليف على اساس الانشطة (ABC) في تفعيل وتحسين الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، حيث سنعرض كل أسلوب على حدى وذلك على النحو التالي:

اولا: مساهمة اسلوب إدارة التكاليف على اساس الانشطة في تحسين الاداء المالي

كما سبق الاشارة في الفصل الاول ان اسلوب ادارة التكاليف على اساس الانشطة مشتق من اسلوب ABC الذي يعد الاسلوب الرئيسي الحديث لمحاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي فمن¹ خلال تداخل نظامي التكاليف والأداء على أساس الأنشطة وتكاملهما فإنهما يشكلان عمل نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM). وعليه؛ فإن محور الإنتاج المعتمد على اسلوب ABC يوفر معلومات مالية من خلال استهلاك أنشطة المنتجات الخاصة بالمؤسسة وتكلفته، التي تهدف إلى رفع كفاية النشاط، من خلال أهداف التكلفة المعتمدة على تكلفة الإنتاج

¹ البشتاوي سليمان حسن، تطبيق المعرفة الجديدة، نظام ادارة التكاليف على اساس الانشطة ABM ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 92- 94.

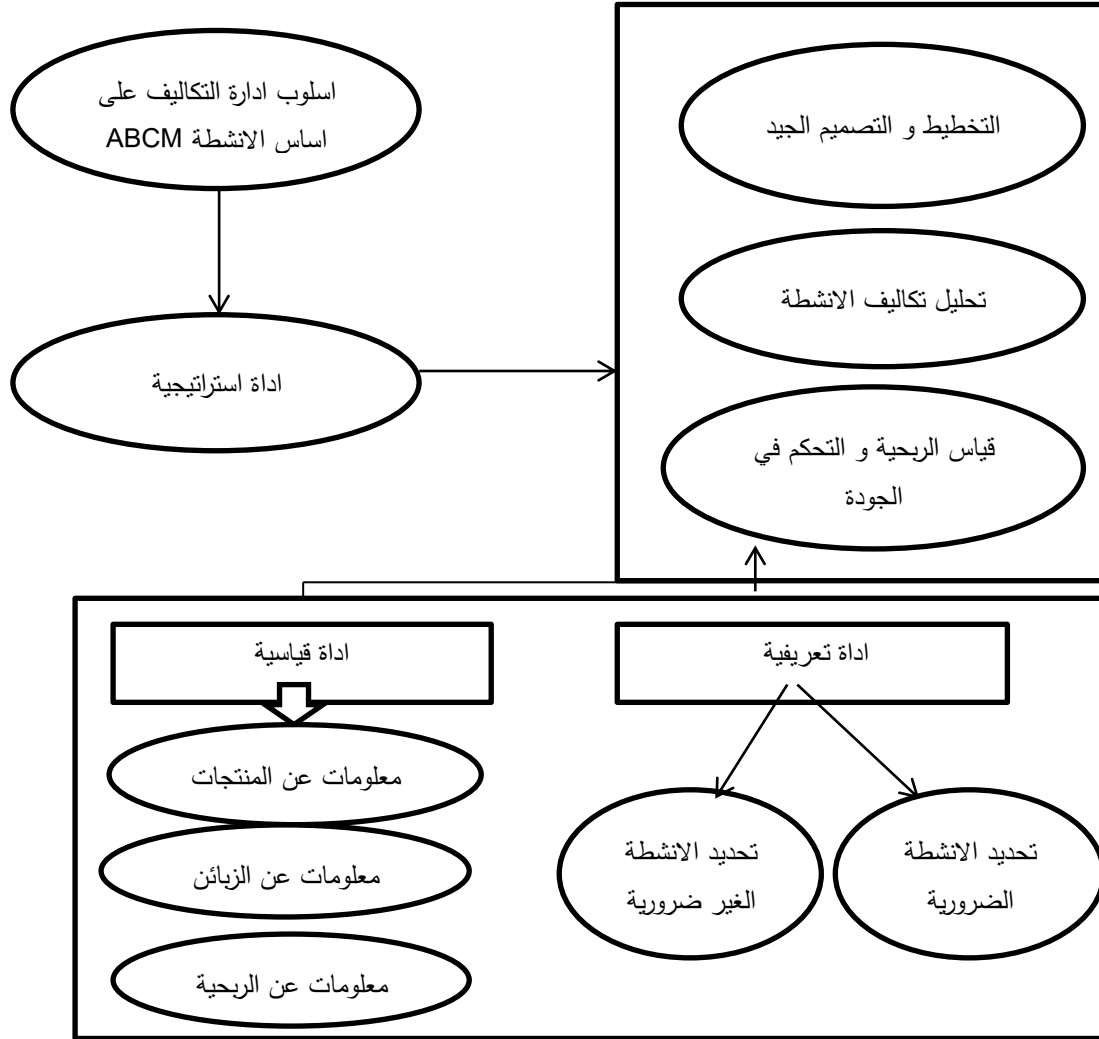
الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في

تفعيل الأداء المالي

والتسعير أو التكلفة المستهدفة، وتحليلات الربحية، والتصميم الانتاجي والتصنيع مقابل الشراء . أما محور العمليات الذي يستند على اسلوب ABM فيعتمد على مخرجات نظام التكلفة على اساس النشاط (ABC) فيوفر المعلومات عن الانشطة المنجزة، التي تعطي صورة واضحة عن الاداء المالي والتي تساعد المسيرين بكافة مستوياتهم على تصحيح نقاط الخلل والقصور، من اجل تحقيق اهداف استراتيجية ومالية للمؤسسة.

ولتوضيح اكثر حول مدى مساهمة اسلوب التكاليف على اساس الانشطة واسلوب ادارة التكاليف على اساس الانشطة في تحسين الاداء المالي، سنقوم بعرض الشكل الموالي تلخيصا لما سبق:

الشكل رقم (23): علاقة اسلوب ABCM بتحسين الاداء المالي



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على ما تم عرضه في المطلب الثالث.

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في

تفعيل الأداء المالي

من خلال الشكل السابق نستنتج ان كل من اسلوب الادارة على اساس التكاليف يعد اداة محاسبية تسييريته تستخدمها المؤسسة من اجل اتباع مسار استراتيجيتها التنبؤية المحددة وفقا لأسس، حيث يعمل هذا الاسلوب على مساعدة الادارة المالية على التخطيط والتصميم الجيد لأنشطة المنتجات المتعلقة بالدورة الانتاجية وتحليلها لقياس مردوديتها، مع العلم ان قياس الربحية يتطلب ادوات قياس وادوات (تعريفية)، حيث سنوضح اكثر ما تناولنه في الشكل السابق كما يلي:¹

(1) اسلوب ادارة التكاليف على اساس الانشطة بصفته اداة قياس:

يعمل على تزويد الادارة بالمعلومات الدقيقة والموضوعية التي تساعد في تطوير وتحسين العمليات الانتاجية في المستويين القصير و الطويل الامد.

(2) اسلوب ادارة التكاليف على اساس الانشطة بصفته اداة استراتيجية:

أي مرشد للإدارة لتحسين المنتج نفسه.

(3) اسلوب ادارة التكاليف على اساس الانشطة بصفته اداة تعريفية:

يعمل على تمييز وقياس الانشطة التي تضيف والتي لا تضيف قيمة.

وكخلاصة لما سبق نستنتج ان اسلوب ABC يعمل على تخفيض التكاليف من خلال ازالة الانشطة الغير الضرورية، إذ يقيس نوعية تكاليف الانشطة الخاصة بالإنتاج، التي تلبى رغبات الزبائن من جهة، وزيادة ربحية المؤسسة والتغلب على المنافسة من جهة اخرى.

ثانيا: تحليل اثر مساهمة اسلوب ادارة الجودة الشاملة في تحسين الاداء المالي

اشارت مجموعة من الدراسات الاكاديمية والمهنية عن اهمية اسلوب ادارة الجودة الشاملة في المؤسسات² والتي تعدها احد العناصر الرئيسية في تكاليف الانتاج وعلاقتها بالأداء المالي وعليه يتوجه خفض تكاليف الجودة إلى خفض التكاليف الكلية للإنتاج والى التخلص من العيوب في مختلف المواقع، هذا يعني تحسنا في الانتاجية وخفضا في السعر، إذ يترتب على ذلك زيادة في المبيعات وفي الحصة السوقية وينعكس ذلك في الربحية ومقاييس الاداء المالي.

¹البشتاوي سليمان حسن، تطبيق المعرفة الجديدة، نظام ادارة التكاليف على اساس الانشطة ABM ، مرجع سبق ذكره، ص 94.

²ناظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة ، مدخل تحليلي، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الطبعة الاولى، الاصدار الاول، 2009، ص 173.

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في

تفعيل الأداء المالي

إن الجودة العالية يترتب عليها انخفاضاً في تكاليف الجودة وإن العناصر التي يستهدفها انخفاض تكاليف الجودة عديدة مثل الوقت، إعادة العمل، الشكاوي، الضمان، الفحص والاختبار وإن المجالات التي يؤثر فيها هذا التخفيض هي ارتفاع الانتاجية، اسعار تنافسية منخفضة، صورة جيدة للمؤسسة، ارتفاع في حجم المبيعات وهذا يعني بالضرورة انعكاس كبير على الإيرادات وهذه تزيد من ربحية وانعكاساتها تكون على مقاييس الاداء المالي بشكل عام.

وتشير الدراسات¹ الى ان التحسين في الجودة يساعد المؤسسات على تخفيض تكاليفها وزيادة حصتها السوقية وهذا يعني زيادة مبيعاتها بأسعار تنافسية مقارنة بالمنافسين وما يترتب على ذلك من زيادة الانتاجية وبالتالي تحسين ربحية المؤسسة، التي سيظهر اثرها على تحسين مؤشرات الاداء المالي للمؤسسة.

أما فيما يتعلق بأثر تحسين الجودة وتخفيض التكاليف وما يترتب على ذلك من اثر وتحسين الاداء المالي، فهذا يعود الى حقيقة كون المنتجات بجودة فائقة وتشكل أساساً حيوياً ومهما للنمو والنجاح للمستثمرين في اي مؤسسة، إذ ان للجودة بعدين :

البعد الاول:

يتمثل بالبعد الداخلي فعندما تلتزم المؤسسة بمعايير الجودة و بالتحسين ، فإن ذلك يستهدف العديد من العناصر المتمثلة بانخفاض الأخطاء والعيوب وانخفاض أعمال التصليح وزيادة في الانتاجية ويعني ذلك انخفاض في التكاليف وانعكاس ذلك على الاداء المالي ومقاييسه.

البعد الثاني:

فيتمثل بالبعد الخارجي والذي يعني سمعة جيدة للمؤسسة وقدرة المؤسسة بالمرونة السعرية على تقديم اسعار مناسبة فضلا عن زيادة الحصة السوقية وتحسن في الاداء المالي. وعليه فإن للجودة بعدين في التأثير على الاداء المالي وهما: داخلي و خارجي.

تحسين الجودة و الانتاجية و اثرها في تحسين الاداء المالي²

تتوجه عملية تحسين الجودة نحو تحسين جميع العمليات التي تؤدي الى انتاج منتجات ذات جودة عالية وهذا يعني التخلص من العمليات الزائدة، الوقت الضائع، الجودة الرديئة التي تؤدي

¹ جاسم محمد فاطمة، اثر تكاليف الجودة في تحسين الاداء المالي، دراسة حالة في شركة المشروبات الغازية مساهمة خاصة/ مختلطة صناعية، جامعة البصرة، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد5، العدد 20 بغداد 2008، ص 94.

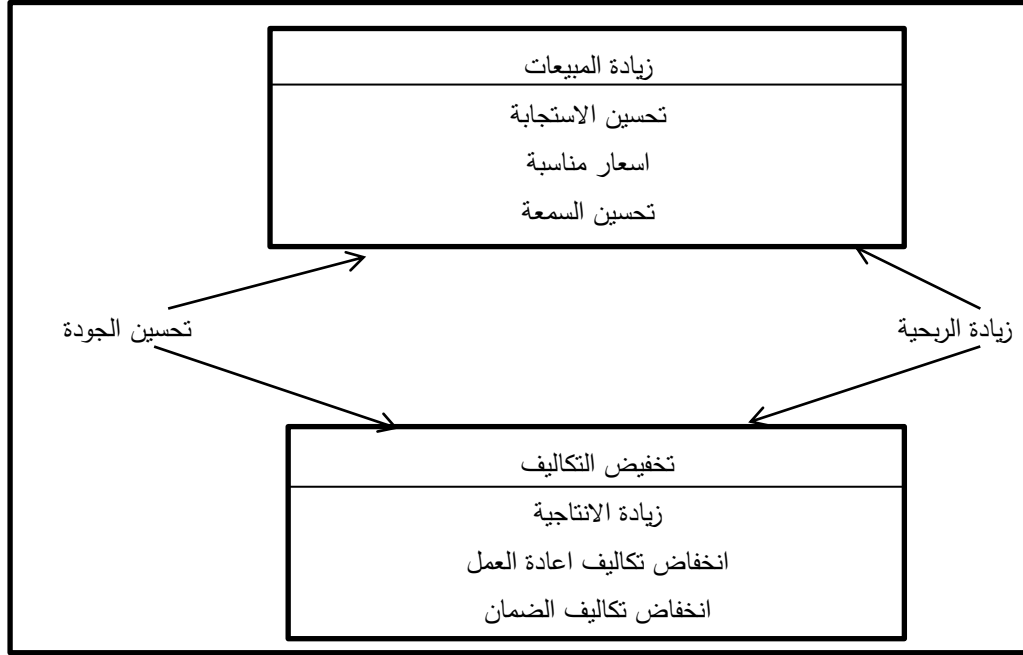
² ناظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة ، مدخل تحليلي، مرجع سبق ذكره، ص 177.

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في

تفعيل الأداء المالي

بالنتيجة إلى تحسين الجودة وتحقيق الاستجابة السريعة والملائمة لحاجات الزبائن وتوقعاتهم ومن جانب آخر فإنهما تؤدي إلى زيادة الانتاجية فضلا عن خفض التكاليف وتنعكس في نتائجها على الزيادة والربحية والتحسين في مقاييس الاداء المالي. والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (24): تحسين الجودة باتجاهين يزيد الربحية



المصدر: ناظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة ، مدخل تحليلي، مرجع سبق ذكره، ص178. يتضح من خلال الشكل اعلاه ان تحسين الجودة قد اتخذ اتجاهين¹، الاول بزيادة المبيعات مستندا على تحسين الاستجابة، الاسعار المناسبة وتحسين سمعة الجودة، في حين ان الاتجاه الثاني يستند على تخفيض التكاليف وما يرتبط بها من تخفيض تكاليف اعادة العمل وغيرها وزيادة الانتاجية وكلا الاتجاهين يساعدان في تحقيق الزيادة في الربحية وتحسين مقاييس الاداء المالي والموارد المالية المتدفقة للمؤسسة بشكل عام. وعليه ان تحسين الجودة يعد مصدرا رئيسيا للأرباح، مما يساعد في الاستثمار في التكنولوجيا الجديدة، إذ ان معدات العمل الأتوماتيكية والتي يتم تشغيلها بصورة صحيحة، تقود مباشرة الى تقليل الهدر واعادة العمل وكل هذا يولد موارد مالية للمؤسسة والمتمثلة في الارباح.² وعلى العموم يرتبط اثر تحسين ادارة الجودة الشاملة

¹ ناظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة ، مدخل تحليلي، مرجع سبق ذكره، ص178.

² Carkovic Sime and other , An empirical analysis of the competitive dimensions of quality Performance in the automotive supply industry, international, Journal of operation et Production management, Vol 20, N°3, 2000, PP388-389.

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في تفعيل الأداء المالي

في تحسين الاداء المالي للمؤسسة من خلال فعالية العمليات، التي يؤدي الى تخفيض تكلفة المنتجات وتحديد بدقة تكلفة الفضلات الناتج عن المنتج في المرحلة التصنيعية، الامر الذي يسمح للمسيرين في المؤسسات من التقليل من التلف والضياع في المنتجات.¹ ناهيك عن هدر الوقت وتخفيض التكاليف من خلال تكامل الجهود بتحسين كفاءة العمليات من جهة وزيادة مطابقة المواصفات من جهة اخرى وهذا يعني زيادة كمية المبيعات، التي يترتب عنها زيادة الحصة السوقية، رفع مستوى المردودية وزيادة الربحية وانعكاس ذلك على كل المؤشرات ذات العلاقة بالأداء المالي.

ثالثا: مساهمة اسلوب الانتاج في الوقت المحدد في تحسين الاداء المالي

يعد اسلوب الانتاج في الوقت المحدد المعتمد والمستوحى من² المؤسسة العالمية لصناعة السيارات اليابانية « Toyota » نموذجا جيدا للتحكم في كل من الوقت والتكاليف وهذا لغرض التخلص من ضياع منتجاتها وفي نفس الوقت كقاعدة لتحقيق الجودة والانتاجية الا وهو اسلوب الانتاج في الوقت المحدد، حيث كان الهدف من هذا الاسلوب زيادة عوائد ارباح المساهمين وتحسين المركز المالي والتنافسي للمؤسسة في الاسواق المحلية والعالمية،³ كون هذا الاسلوب يفرض التموين بكميات قليلة حسب الانتاج مما يؤدي الى تخفيض المساحات المخصصة للتخزين إلى أدنى مستوى ممكن وهذا ما يخفض التكاليف المرتبطة به وبالتالي تعظيم الارباح. ولتعظيم الارباح يجب⁴ تخفيض التكاليف بشكل مباشر يدعم استراتيجية زيادة التكاليف عن طريق تحليل الفاقد. فالتطبيق الجيد لاسلوب JIT سيؤدي الى ادخال تحسينات جوهرية في المؤسسة مثل: التخلص من المخزون، تحسين المردودية، زيادة الانتاجية، نجاعة الاداء، تقليل التكاليف الصناعية تخفيض زمن التشغيل، تجهيز الآلات، الاستغلال الامثل للموارد وزيادة معدلات الانتاج، التي تعد من اهم المؤشرات والمقاييس الرئيسية لتفعيل وتحسين الاداء المالي

¹ Hale Kaynak, the relationship between total quality management Practices and their effects on firm Performance, Journal of operation management, Vol 21, issue 4, 2003, P407.

²Hansan Don R and maryanne M. Mowen, Cost management: Accounting and Controle , op, cit, P509.

³توبلاء نجلاء، استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص ص 150-151.

⁴Hansan Don R and maryanne M. Mowen, Cost management: Accounting and Contrôle, op, cit, P510.

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في

تفعيل الأداء المالي

في المؤسسة المتعلق بهذا الأسلوب.¹ ولا شك ان تطبيق اسلوب الانتاج في الوقت المحدد الذي من الممكن تطبيقه كلا او جزء يتطلب تشخيصا دقيقا و تقيما موضوعيا لبيئة التطبيق بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية خاصة وان هذه البيئة لا زالت تعاني من ضعف تطبيق المفاهيم المبادئ والاساليب التقليدية. وان حسابات الكفاءة والفعالية لازالت متدنية بشكل كبير، مما يخلق اسبابا ومبررات داخلية قوية من اجل التغيير والتحول نحو اساليب حديثة.

فالمؤسسات الجزائرية رغم تجاربها الكثيرة والطويلة في تطبيق اساليب تكنولوجيا حديثة وانظمة ادارة الانتاج، فإن اهتمامها لازال محدود بأسلوب الانتاج في الوقت المحدد رغم اهميته. وهناك بعض المؤسسات الجزائرية في القطاعين العام والخاص تمتلك المواصفات الاساسية للمؤسسات الحديثة من حيث الوظائف الادرية، الوحدات التنظيمية، الوظيفية والاساليب العلمية في الادارة والتنظيم، مما يجعل هذه المؤسسات في المجال الاكثر ملائمة للاستفادة من تطبيق هذا الأسلوب. ومن اجل جعل هذا التطبيق فعالا واكثر قدرة على تحسين الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية يجب اولا تحديد العقبات وتصحيحها تمهيدا للتطبيق.

رابعا: مساهمة اسلوب اسعار التحويل (التنازل) في تحسين الاداء المالي

يستخدم اسلوب اسعار التحويل (التنازل)² لقياس كفاءة اداء كل قطاع من قطاعات المؤسسة وقياس كفاءة اداء مدراء الاقسام ومدى قدرتهم على استغلال الموارد بأفضل استخدام وبالشكل الذي يحقق اهداف واستراتيجيات المؤسسة ويقوم بتقويم اداء عمل كل قطاع وذلك بسبب ان كل الاقسام، التي تعمل في المؤسسة تسعى إلى تخفيض تكلفة إنتاج المنتجات والذي ينعكس على أرباح كل قسم من اقسام المؤسسة، مما يؤدي إلى عدم اسراف موارد المؤسسة.

كما³ توجد استخدامات اخرى لا سلوب اسعار التحويل (التنازل) تساعد على تقييم الأداء المالي والاقتصادي للأقسام، ذلك من خلال توفير معلومات تمكن مديري الأقسام من اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة، تساعد على تحسين ربحية أقسامها وبالتالي تحسين ربحية المؤسسة ككل.

¹روزقي محمد، نجمة عباس، محاولة بناء نموذج لتطبيق نظام الوقت المحدد في المؤسسات الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17، 2017، ص 324.

²مقداد احمد نوري النعمي، اثر التقارير القطاعية في تقويم اداء قطاعات الوحدة الاقتصادية ومدى قدرتها على استغلال الموارد الاقتصادية، مجلة كلية العلوم الاقتصادية، بغداد، العدد 23، 2010، ص 10.

³الجمال رشيد، أيمن الشتيوي، المحاسبة الإدارية المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة، المكتب الجامعي، 2010، ص 320.

الفصل الثالث: تشخيص مساهمة أساليب محاسبة التسيير في تفعيل الأداء المالي

خلاصة الفصل:

من خلال تشخيصنا لمدى مساهمة كل من الاساليب الكلاسيكية والحديثة لمحاسبة التسيير استنتجنا ان كلايهما لهما تأثير مباشر او غير مباشر في تحسين الاداء المالي وتقييم الوضعية المالية كل على حسب معطياته المالية، حيث استنتجنا ان جل المؤسسات الاقتصادية العالمية تستخدم اساليب التكاليف الكلية والجزئية، خاصة اسلوب التكاليف المعيارية والمتغيرة كونهما يساهمان في تحديد اسعار المنتجات لفترة زمنية قصيرة الاجل، اما باقي الاساليب الاخرى فنجد تطبيقها يختلف من مؤسسة إلى اخرى، اما فيما يخص الاساليب الحديثة فتحظى هي الاخرى بممارسة واسعة لدى كبريات المؤسسات الصناعية خاصة، إذ نجد في الغالب تطبيق اسلوب التكاليف على اساس الانشطة والادارة نظرا لفعاليتها في تقييم الانشطة اولا قبل الولوج للتكاليف المباشرة وغير المباشرة، يليها اسلوب الجودة الشاملة الذي اصبح شائع الاستخدام من قبل العديد من المؤسسات كونه يسعى دائما إلى تقييم سلوكيات المستهلك لتحسين الأداء.

اما فيما يخص اساليب قياس الاداء المالي فوجدنا انها مستخدمة بكثرة في اغلب المؤسسات العالمية محل الدراسة، حيث ساهمت هذه الاخيرة في تحديد وتبيان الحالة المالية سواء على المدى القصير، المتوسط او البعيد.

وعلى العموم يبقى تأثير كل من اساليب محاسبة التسيير واساليب القياس المالي مختلف من مؤسسة إلى اخرى وذلك حسب نشاطها، حجمها، تكاليفها... إلخ)، ووفقا لذلك سنقوم بدراسة ميدانية في الفصل الرابع لبعض المؤسسات الاقتصادية لدراسة ماهي الاساليب الاكثر مساهمة في تقييم وقياس الاداء المالي.

الفصل الرابع

الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية

تمهيد:

بعد القيام بالدراسة النظرية لأهم مفاهيم محاسبة التسيير واساليبها بصفة عامة واهميتها في تشخيص التكاليف الوجودية وبعد التطرق لمفاهيم الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية ووفقا لما تم التطرق إليه في الفصول السابقة سوف نحاول في هذا الفصل تقديم دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الاقتصادية، حيث قمنا باختيار عينة من المؤسسات، قصد دراسة تطبيقها من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومن ثم تحليل وتشخيص مساهمة محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي خلال الفترة 2011-2019. ومن خلال ما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الاول: تحليل إحصائيات واقع تطبيق أساليب محاسبة التسيير ومؤشرات الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة

المبحث الثاني: دراسة اثر تطبيق محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة

المبحث الثالث: اختبار فعالية اساليب محاسبة التسيير المطبقة في مؤسسة SNVI في تحسين الاداء المالي

الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء

المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية

المبحث الاول: تحليل واقع تطبيق اساليب محاسبة التسيير ومؤشرات

الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة

بعد التعرف على مختلف الاساليب الكلاسيكية والحديثة لمحاسبة التسيير(المشار إليها في الفصل الاول) سنحاول اسقاط مدى تطبيقها في بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية كعينة الدراسة خاصة بعد صدور المادة 8 من قانون المالية لسنة 2017 والقاضي بالزامية تطبيقها واطهارها عند طلب اعوان الادارة الجبائية، كما سنحاول دراسة فعاليتها في تحسين الاداء المالي.

المطلب الأول: واقع تطبيق اساليب محاسبة التسيير التقليدية في المؤسسات

الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة

سيتم في هذا المطلب التطرق إلى واقع تطبيق الاساليب الكلاسيكية لمحاسبة التسيير في بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومحاولة تعميمها، حيث تم اختيار مؤسسات رائدة في الساحة الاقتصادية الجزائرية والتي تجبرها الدولة (الادارة الجبائية) على تطبيقها والتي نجدها موضحة في الجدول التالي:

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من ستة مؤسسات صناعية نجدها مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (12): عينة المؤسسات الصناعية محل الدراسة

مؤسسة سوناپارك
مؤسسة سونلغاز
مؤسسة صيدال
مؤسسة بيوفارم
مؤسسة جو رويبة
المؤسسة الوطنية لصناعة السيارات الصناعية

المصدر: من إعداد الطالبة

أولاً: واقع تطبيق محاسبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة من حيث الشكل:

سننتقل إلى واقع تطبيق محاسبة التسيير في المؤسسات المختارة وذلك بعد إجراء المقابلات مع تلك المؤسسات، حيث سنعرضها في الجدول التالي:

الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية

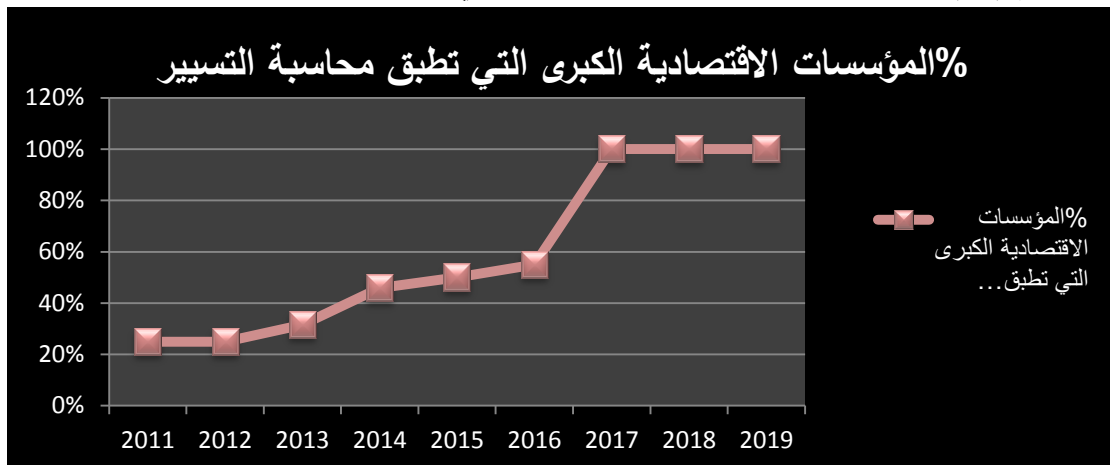
الجدول رقم (13): نسبة المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة التي تطبق محاسبة التسيير من حيث الشكل

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019*
%المؤسسات الاقتصادية الكبرى التي تطبق محاسبة التسيير	25%	25%	31,5%	45,9%	50%	55%	100%	100%	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المقابلات الشخصية

* احصائيات من جانفي إلى غاية سبتمبر 2019

الشكل رقم (25): نسبة المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة التي تطبق محاسبة التسيير من حيث الشكل



المصدر: من إعداد الطالبة

من خلال معطيات الجدول السابق نستنتج ان محاسبة التسيير قبل إلزامية تطبيقها اي من 2011 إلى غاية 2016 كانت تتراوح نسبة تطبيقها بين 25% و 55%، اما بعد صدور المادة 8 من قانون المالية لسنة 2017 والمحددة وفقا لقانون الاجراءات الجبائية فإن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة اصبحت تطبقها 100% من حيث الشكل وهذا خوفا من عقوبات وغرامات مالية تفرضها الادارة الجبائية.

ثانيا: واقع تطبيق محاسبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة من حيث التسيير:

اما فيما يخص نسبة تطبيق محاسبة التسيير لأغراض تسييره فنجدها موضحة في الجدول التالي:

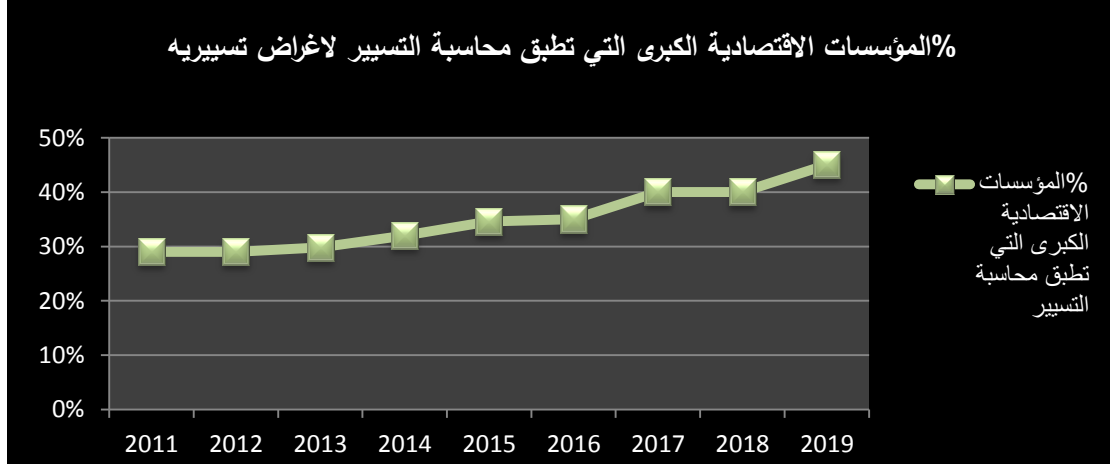
الجدول رقم (14) : نسبة المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة التي تطبق محاسبة التسيير لأغراض تسييره

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
%المؤسسات الاقتصادية الكبرى التي تطبق محاسبة التسيير	29%	29%	29,8%	32%	34,6%	35%	40%	40%	45%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المقابلات الشخصية

الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية

الشكل رقم (26): نسبة المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة التي تطبق محاسبة التسيير لأغراض تسييره



المصدر: من إعداد الطالبة

من خلال المعطيات المجمعة من المؤسسات استنتجنا ان محاسبة التسيير تطبق من حيث الشكل اكثر من تطبيقها لأغراض تسييره في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة لكن في الوقت نفسه لا يعني انها اهملت الجانب المالي والتسييري، إذ تستخدمها لأغراض المفاضلة بين البدائل والخطط المالية لاختيار افضل بديل اقتصادي وربحي، كما اصبحت تستخدمها لدراسة الوضعية المالية كنوع من التفصيل والتنبؤ بأدائها المالي مستقبلا.

ثالثا: واقع تطبيق محاسبة التسيير للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة من حيث الزمن كما اردنا التطرق إلى واقع تطبيق محاسبة التسيير للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة من حيث الزمن بغية تحديد زمن اعدادها وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (15): نسبة تطبيق محاسبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة من حيث الزمن من

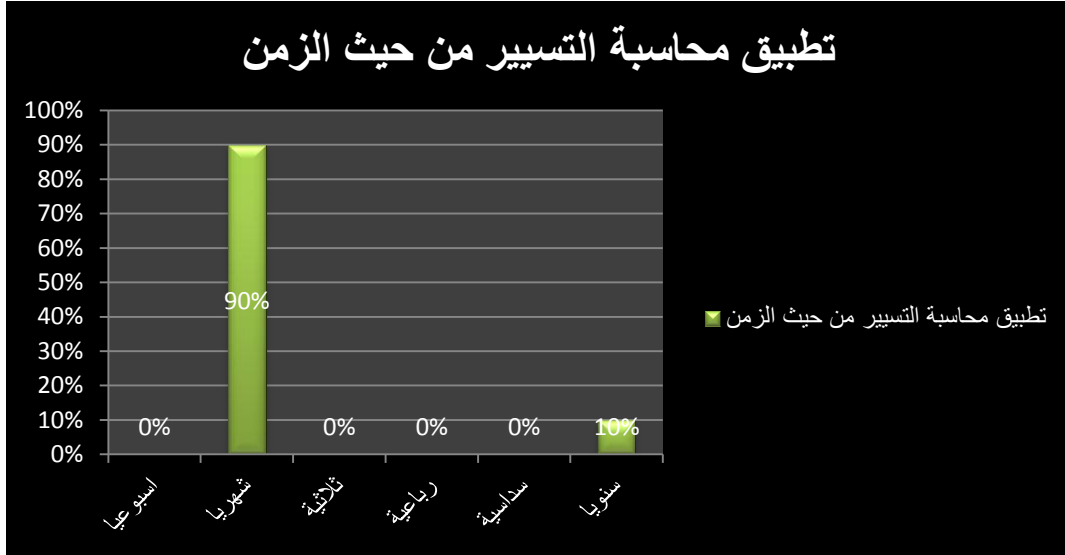
2019-2011

عدد الاسبوع	اسبوعيا	شهريا	ثلاثية	رباعية	سداسية	سنويا
نسبة تطبيق محاسبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية	0%	90%	0%	0%	0%	10%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المقابلات الشخصية

الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية

الشكل رقم (27): نسبة تطبيق محاسبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة من حيث الزمن ابتداء من سنة 2011-2019



المصدر: من إعداد الطالبة

من خلال نتائج الجدول اعلاه نلاحظ ان محاسبة التسيير تطبق شهريا في المؤسسات الاقتصادية بنسبة تقدر بـ 90%، حيث يطبقونها من اجل تشخيص التكاليف الوحودية هذا من جهة وحتى يتمكنوا من انتقاء المنتجات او الخدمات الاقل تكلفة والاكثر مردودية واستبعاد الخسائر المحتملة الناتجة جراء شراء المواد الاولية وغيرها من المواد الاخرى السارية في العملية الانتاجية او الخدماتية من جهة اخرى، حيث سمح تطبيقها بصفة شهرية بتحديد الجوانب التسييرية والمالية، كونه يضع الاداء المالي احد اهدافه الرئيسية والتي تدخل ضمن الاهداف الاستراتيجية للمؤسسة نفسها.

كما نجد استخدامها ايضا بصفة سنوية بنسبة تقدر بـ 10% لبعض المؤسسات الاخرى، في حين يغيب تطبيقها سواء اسبوعيا، رابعا و سداسيا في المؤسسات محل الدراسة.
رابعا: واقع تطبيق اساليب محاسبة التسيير الكلاسيكية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة

بعد عرض واقع التزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق محاسبة التسيير من حيث الشكل، التسيير والزمن سنقوم بعرض نسب تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية المختارة وذلك على النحو التالي:

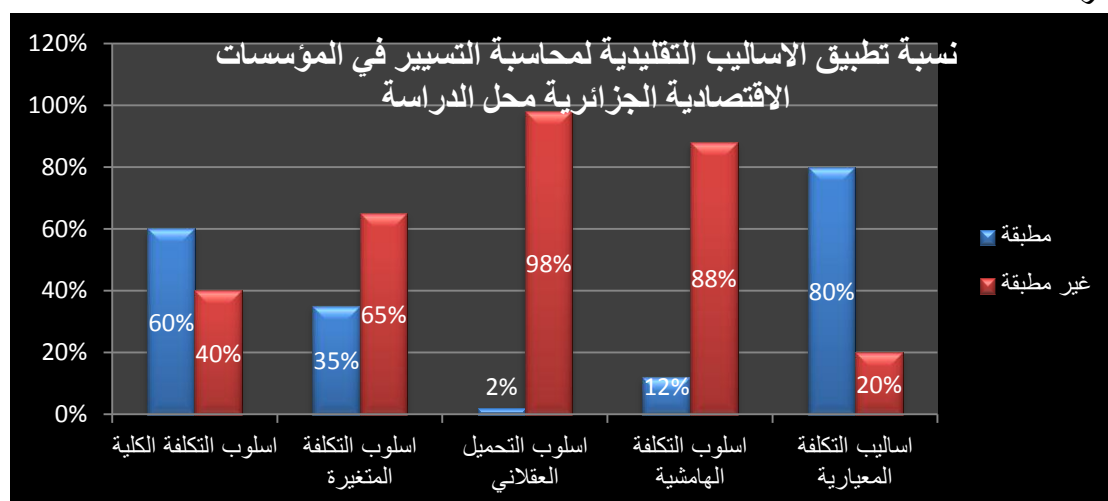
الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية

الجدول رقم (16): نسبة تطبيق الاساليب التقليدية لمحاسبة التسيير في الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة من سنة 2011- 2019

اسلوب التكلفة	مطبقة	غير مطبقة
اسلوب التكلفة الكلية	60%	40%
اسلوب التكلفة المتغيرة	35%	65%
اسلوب التحميل العقلاني	2%	98%
اسلوب التكلفة الهامشية	9%	91%
اسلوب التكلفة المعيارية	80%	20%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المقابلات الشخصية

الشكل رقم (28): نسبة تطبيق الاساليب التقليدية لمحاسبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة

من خلال الاحصائيات الواردة في الجدول اعلاه نستنتج ان اسلوب التكلفة المعيارية هو الاسلوب الاكثر شيوعا واستخداما من قبل اغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة حيث استخدم منذ الالفية وزاد استخدامه بعد سنة 2011، إذ قدر متوسط استخدامه بـ80% طيلة فترة الدراسة، نظرا لإعطائه رؤية واضحة عن التكاليف التقديرية والفعالية قبل الشروع في العملية الانتاجية.

أما فيما يخص اسلوب التكلفة الكلية فنجدها مطبقة هي الاخرى بكثرة بنسبة 60% حيث ازداد تطبيقها بعد إدراج المادة 8 من قانون المالية لسنة 2017، فحسب المسيرين لاحظنا ان الكثير منهم يحبذون هذا الاسلوب نظرا لفعاليتها في تقدير سعر تكلفة المنتجات او الخدمات، كما يحدد

الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية

سعر البيع على المدى الطويل، إذ يعد هذا الأخير من أهم المؤشرات الرئيسية التي تعتمد عليها المؤسسات في قياس الاداء المالي.

أما فيما يخص التكلفة الهامشية واسلوب التحميل العقلاني فنجدهما غير مطبقان بكثرة، إذ يتجنب المسيرين تطبيقهما كون ان الاسلوب الاول يسعى إلى تحديد حجم الإنتاج الأمثل وهو الامر الذي يعد من الصعب تحديده في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، نتيجة لصعوبة التحكم في طلبات السوق، أما فيما يخص الاسلوب الثاني فنجده بعيد التطبيق كلية، حيث قدر بـ 2% على مدار السنوات محل الدراسة كونه يهمل التكاليف المتغيرة التي تكون عادة تكاليف موسمية وهو الامر الذي لا يحبذ الاطارات المالية، إذ ان اهمال تلك التكاليف سيولد تكاليف ضائعة مما يترتب سيحمل المؤسسة اعباء اضافية.

وعلى العموم نستنتج ان بعد صيغة الالتزامية المفروضة من طرف الدولة على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أصبحت هذه الأخيرة تطبقها وتستخدمها، كما تحاول جاهدة جلب خبراء (Des explogues en Comptabilité de Gestion) فعلى سبيل المثال عقدت شركة سوناطراك (المؤسسة الام) مع خبراء خارجيين سنة 2019 لغرض إعداد محاسبة التسيير للمقر الاجتماعي المتواجد بحيدرة كمشروع لتحديد التكاليف الوحودية لكل مديرية (سواء مديرية مراقبة التسيير مديرية الموارد البشرية، مديرية الاستغلال...إلخ)، من خلال تطبيق اسلوب التكاليف الكلية، الذي اثبت فعاليته في قياس الاداء المالي، بالنسبة لكبريات المديرية الفرعية التابعة لسوناطراك مثل مديرية الحفر، مديرية الانتاج، مديرية التسويق...إلخ) اللواتي تطبقن أساليب محاسبة التسيير منذ 1999، ناهيك عن مؤسسات اخرى التي تطبقه مثل (مؤسسة سونلغاز مؤسسة نפטال، كانغاز المؤسسة الوطنية لصناعة السيارات، مجمع صيدال، مؤسسة بيوفارم...إلخ).

المطلب الثاني: واقع تطبيق اساليب محاسبة التسيير الحديثة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة

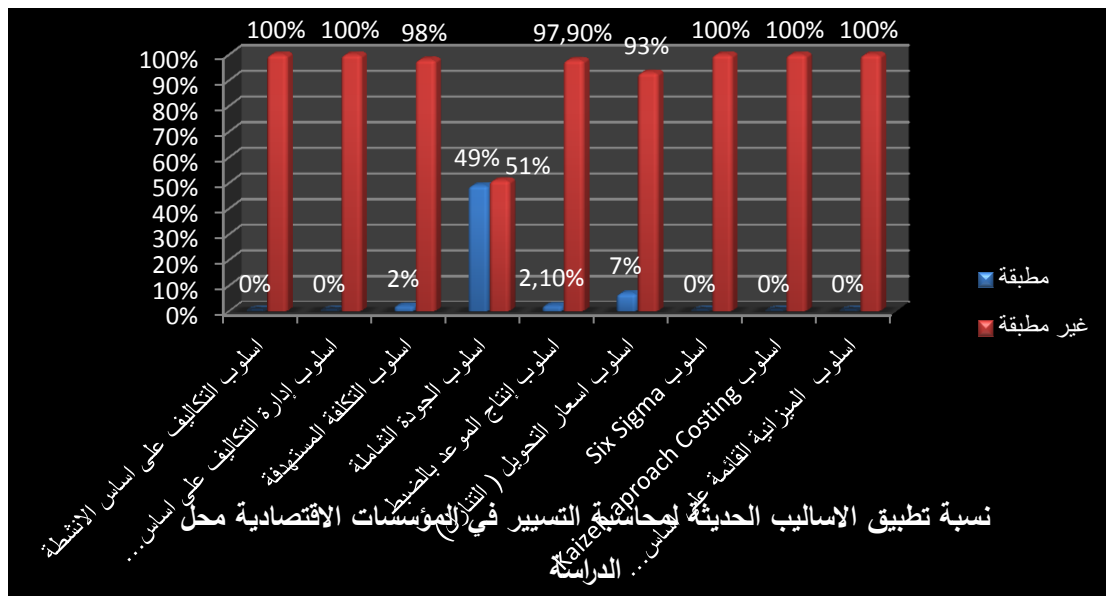
بعدما تطرقنا إلى نسبة تطبيق الاساليب الكلاسيكية لمحاسبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، سنتطرق إلى نسبة تطبيق الاساليب الحديثة في نفس المؤسسات لتحديد ما إن كانت تطبقها ام لا وذلك على النحو التالي:

الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية

الجدول رقم (17): نسبة تطبيق اساليب محاسبة التسيير الحديثة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة من 2011 إلى غاية 2019

اساليب الحديثة لمحاسبة التسيير	مطبقة	غير مطبقة
اسلوب التكاليف على اساس الانشطة	0%	100%
اسلوب إدارة التكاليف على اساس الانشطة	0%	100%
اسلوب التكلفة المستهدفة	2%	98%
اسلوب الجودة الشاملة	49%	51%
اسلوب إنتاج الموعد بالضبط	2,1%	97,9%
اسلوب اسعار التحويل (التنازل)	7%	93%
اسلوب Six Sigma	0%	100%
اسلوب Kaizen approach Costing	0%	100%
اسلوب الميزانية القائمة على اساس الانشطة	0%	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء المقابلات الشخصية ووثائق الدراسة + ارقام مقدمة من طرف مدراء المالية والمحاسبة
الشكل رقم (29): نسبة تطبيق الاساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة من 2011-2019



المصدر: من إعداد الطالبة

من خلال الاحصائيات المجمعّة بناء على المقابلات الشخصية مع مدراء ومسيرين ماليين لاحظنا ان اسلوب الجودة الشاملة تطبقه اغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة بمعدل يتراوح بـ 49% من 2011 إلى غاية سنة 2019، حيث يعد على حسبهم اسلوبا يسعى بالدرجة الاولى إلى قياس الجودة واعداد المنتجات والخدمات وفقا لمواصفات المستهلك الموجه

الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء

المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية

إيهم، كما شاع تطبيق هذا الاسلوب في السنوات الاخيرة نظرا لفعاليتها ونجاعته في التسيير الحسن للمؤسسة ونتائجه الايجابية في تسطير استراتيجيتها على المدى البعيد، ناهيك عن قدرته على تبادل البيانات والمعلومات المتعلقة بالجودة بين كل من الادارة العليا والعاملين في المؤسسة ذاتها، الامر الذي سهل الحصول على المعلومات في الوقت ذاته، كنتيجة للاتصالات بين المسير والمسيرين. في حين نجد ان اسلوب التكلفة المستهدفة طبق بمتوسط يتراوح 2% من 2011 إلى سنة 2019، حيث وجدنا تطبيقه في المؤسسات الصناعية التحويلية، الاستخراجية الانتاجية وغيرها من المؤسسات الصناعية (كمؤسسة سوناطراك على سبيل المثال)، حيث ادخلت هذه الاخيرة تحسينات على بعض مشتقاتها البترولية بأسعار تنافسية ومكلفة مع البيئة الاقتصادية الخارجية، كما قامت هذه المؤسسات بتخفيض تكاليف إنتاجها دون المساس بجودة منتجاتها وهامش ربحها المطلوب وتحقيق زيادة في مبيعاتها في الوقت ذاته.

اما عن اسلوب اسعار التحويل (التنازل) فيحتل المرتبة الثالثة من حيث التطبيق في المؤسسات الاقتصادية، حيث وجدنا ان استخدامه يطبق عادة في كل من مؤسسة سوناطراك، الشركات الفرعية مثل (Kanaghaz) وكهريب (Kharib) التابعة للمؤسسة الام سونلغاز، حيث تعتمد هذه الشركات على سعر التحويل على اساس التكلفة المعيارية التي توفر نظاما مرنا للمعلومات الصادرة عن المراكز، من خلال متابعة التكاليف وضبطها بدقة بدون المساس بجودة وكفاءة منتجاتها، حيث سمحت لهم التكلفة المعيارية بتحسين الاداء المالي اكثر مما يتم حساب سعر التحويل على أساس التكلفة الكلية. اما عن اسلوب الانتاج الموعد بالضبط فنجد ان نسبة تطبيقه لا يتعدى 2,1% وهذا راجع إلى تطلبه لتكنولوجيا عالية وباهضة الثمن في نفس الوقت كما يتطلب تشخيصا دقيقا للتكاليف قبل بداية النشاط الانتاجي او الصناعي، ناهيك عن تشخيص قياس وتحليل مسببات التكاليف في كل وحدة او مركز نشاط، لذا فنجد غالبيتها لا تحبذ تطبيقه. اما فيما يخص كل من اسلوب Six Sigma واسلوب Kaizen Approach Costing، اسلوب الميزانية القائمة على اساس الانشطة واسلوب التكاليف وإدارة التكاليف على اساس الانشطة فهي غير مطبقة تماما وهذا راجع إلى غياب النظرة الاستشرافية التسييرية للمسيرين والاطارات المالية في المؤسسات وعدم اهتمامهم بهذه الاساليب الحديثة واكتفائهم فقط بأسلوب او اسلوبين على حد تعبيرهم.

الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء

المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية

وعلى العموم نستنتج ان الاساليب الحديثة لمحاسبة التسيير ليست شائعة التطبيق على مدار السنوات محل الدراسة وهذا راجع إلى التعقيدات في العملية الانتاجية وصعوبة تطبيق بعض الاساليب كأسلوب ABC الذي يتطلب تخصيصات دقيقة وتكنولوجيا عالية.

المطلب الثالث: واقع تطبيق مؤشرات الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة

اصبحت المؤسسات الاقتصادية اليوم مواكبة للعصرنة كالتكنولوجيا الحديثة وغيرها من متطلبات العولمة الاقتصادية او المالية، فالمتطلبات اصبحت اساسية بعدما كانت ثانوية سابقا وهذا ما اثبتته البيئة الاقتصادية الحالية، الامر الذي زاد من حدة المنافسة الاقتصادية، التي عادة ما تكون بجودة عالية وبتكلفة اقل. ولتحقيق ذلك وضعت إطارات بشرية مؤهلة من اجل التسيير الحسن للشؤون المالية والتشغيلية لغرض تفعيل الاداء المالي، حيث سعت إلى تقييمه بشتى انواع الاساليب الكلاسيكية منها او الحديثة.

حيث سنسعى في هذا المبحث إلى تقييم اهتمام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة بهذه الاساليب المالية لقياس وتقييم فعالية تطبيقها على الاداء المالي وذلك بالتسلسل وفقا للنحو التالي:

اولا: تشخيص واقع تطبيق المؤشرات الكلاسيكية للأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة

لتشخيص تطبيق ادوات واساليب تحليل الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية سنتعين بمجموعة من التقارير المالية الصادرة عن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الرائدة في السوق المحلي، حيث تتكون عينة الدراسة من ستة مؤسسات كما سبق الذكر، حيث سنقوم بعرض الاحصائيات الدالة على استخدام ادوات التحليل التقليدية للأداء المالي في المؤسسات المعينة حتى نتمكن من تحليل مدى مساهمتها في اتخاذ القرارات وذلك وفقا للنهج التالي:

الجدول رقم (18): واقع تطبيق المؤشرات الكلاسيكية للأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة عبر الزمن

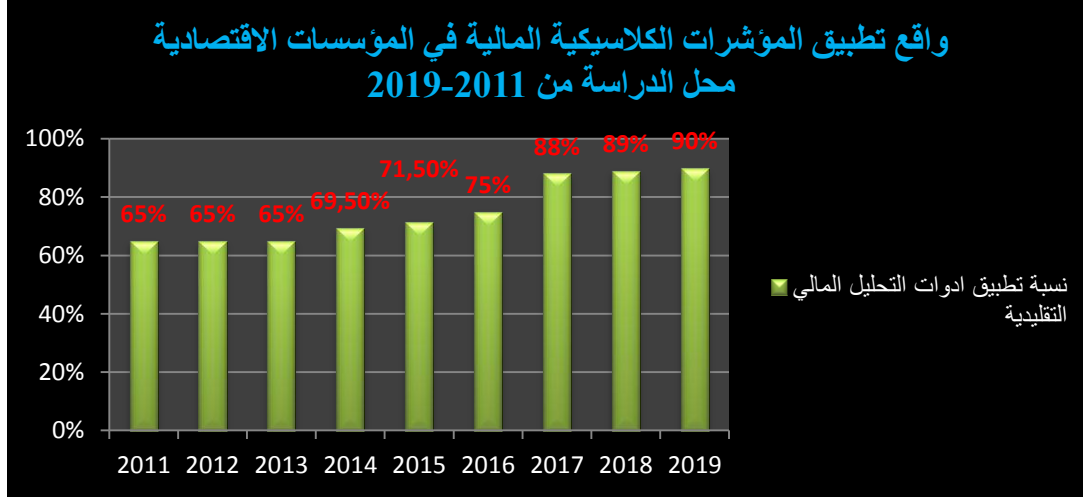
السنوات	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019*
%	65%	65%	65%	69.5%	71.5%	75%	88%	89%	90%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على التقارير المالية لكل مؤسسة محل الدراسة وبناء على المقابلات الشخصية.

* احصائيات من جانفي إلى غاية سبتمبر 2019

الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية

الشكل رقم (30): واقع تطبيق المؤشرات الكلاسيكية للأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على التقارير المالية لكل مؤسسة محل الدراسة من خلال الجدول السابق نستنتج ان اغلب المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة تقوم بحساب بعض المؤشرات التقليدية للأداء المالي في تقاريرها المالية السنوية، لكن بنسب مختلفة مقارنة بالسنوات محل الدراسة، إذ نلاحظ تزايد تطبيق المؤشرات التقليدية المالية من سنة لأخرى، فبعدها كانت نسبة الاستخدام تقدر بـ 65% سنة 2011 أصبحت تقدر بـ 90% سنة 2019 وهذا مؤشر جيد، إذ يدل على ادراك المؤسسات بضرورة الاستعانة بتلك المؤشرات، كنتيجة لمساهمتها في تحليل الوضع المالي وتقييمه على المدى القصير، بالإضافة إلى دورها الفعال في تحديد الأرباح السنوية للمؤسسات وتقليل التكاليف إلى حد أدنى، كل هذا يساهم بدوره في مساعدة المسيرين على اتخاذ القرارات المالية والتسييرية على حد سواء.

اما فيما يخص نسب تطبيق النسب المالية الكلاسيكية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة فنجدها موضحة في الجدول الاتي كما يلي:

الجدول رقم (19): نسب تطبيق المؤشرات المالية الكلاسيكية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة

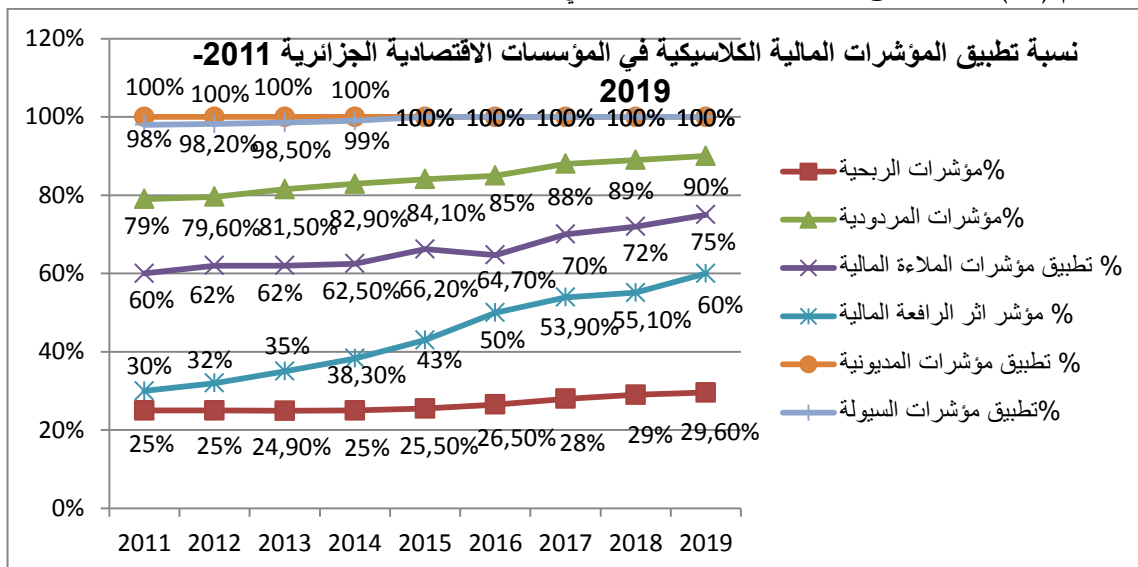
نسبة تطبيق المؤشرات المالية الكلاسيكية	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011
%مؤشرات الربحية	29,6%	29%	28%	26,5%	25,5%	25%	24,9%	25%	%25
%مؤشرات المردودية	90%	89%	88%	85%	84,1%	82,9%	81,5%	79,6%	79%
%تطبيق مؤشرات الملاءة المالية	75%	72%	70%	64,7%	66,2%	62,5%	62%	62%	60%
%مؤشر اثر الرافعة المالية	60%	55,1%	53,9%	50%	43%	38,3%	35%	32%	30%
%تطبيق مؤشرات المديونية	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
%تطبيق مؤشرات السيولة	%100	100%	%100	100%	100%	99%	%98,5	98,2%	98%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المقابلات الشخصية

الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء

المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية

الشكل رقم (31): نسبة تطبيق المؤشرات المالية الكلاسيكية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية 2011-2019



المصدر: من إعداد الطالبة.

يبين الجدول اعلاه ان اغلب المؤسسات محل الدراسة تلجأ إلى حساب المؤشرات المالية الكلاسيكية سنويا وبل حتى دوريا، حيث نلاحظ ان مؤشرات المديونية تطبقها جل المؤسسات اي 100%، كونها تعد من بين المؤشرات الدالة على مدى استمراريته مستقبلا هذه من جهة ومن جهة اخرى تعد ايضا مهمة عند الغير، اي عند اقتراض مبالغ مالية لدى المؤسسات المالية تطلب هذه الاخيرة من المؤسسات مجموعة من المعلومات المالية كما هو متداول كراس المال مجموع استثمارات، اقتراضها لدى الغير (الموردين)، زبائنها... إلخ وتحاول تقييم مدى قدرتها على التسديد مستقبلا (سواء البنوك او المؤسسات كل على حدى)، كما تلجأ ايضا المؤسسات إلى دراسة ملائتها المالية لتدعيم مدى قدرتها على السداد، إذ تقدر نسبة تطبيقها بمتوسط 60,04% على مدار سنوات الدراسة.

أما فيما يخص مؤشرات السيولة فنجدها هي الاخرى مطبقة بمعدل 99,3% خلال فترة الدراسة حيث وجدنا ان مؤشر السيولة السريعة التي يركز عليها المسيرين تعد من ابرز المؤشرات الرئيسية في تقييم الخزينة وقياس مدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها القصيرة الاجل في فترة لا تتعدى السنة، كما لاحظنا تطبيق مؤشر مالي ايضا لا يقل اهمية بالنسبة للمؤشر السالف ذكره الا وهو مؤشر السيولة الآنية، الذي يطبق لغرض قياس قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها الجارية، حيث يستخدم من قبلهم بنسبة تتراوح بين 97%-99,2% في المؤسسات الاقتصادية.

الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء

المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية

وبخصوص مؤشرات المردودية فتحظى هي الاخرى بتطبيق واسع، حيث لاحظنا ان الاتجاه التسييري للمؤسسات اصبح يهتم بالدرجة الاولى بالمردودية المالية والاقتصادية، حيث احتل تطبيق المؤشر الاول بمتوسط يعادل 83,3%، اما عن المردودية الاقتصادية فيقدر متوسط استخدامها بـ 79,2%، إذ نجد على سبيل المثال ان مؤسسة جو رويبة تهتم بهذه المؤشرات بمتوسط 85%، في حين ان مؤسسة سوناطراك، بيوفارم، صيدال تهتم بهما بمعدل يتراوح بين 90%، خاصة وانهم مؤسسات ذات رؤوس اموال ضخمة وانهم رائدين في الاسواق منذ تسعينيات القرن الماضي ويسعين دائما إلى الحفاظ على الصدارة وضمن الاستمرارية في الساحة الاقتصادية، كما نجد ان كبريات هذه المؤسسات تحرس على حساب اثر الرافعة المالية التي تتكون من مؤشري المردودية المالية والاقتصادية (تم التطرق إليهما في الفصل الثاني)، إذ نلاحظ ان معدل تطبيقه تراوح بين 30% و 43% خلال سنوات 2011 إلى غاية 2015، ثم عرف تطبيقا اوسع ما بين 2016-2019، نظرا لمساهمة في قياس الاداء المالي على المدى القصير والمتوسط.

في حين نجد ان مؤشرات الربحية لا يتعدى مجمل تطبيقها 30% ابتداء من 2011 إلى غاية 2019، فعامة وجدنا ان كل من هامش الربح على المبيعات، معدل العائد على اجمالي الاصول تطبقانه المؤسسات بنسب قدرت بـ 34,2% و 36,6% على التوالي، في حين ان باقي المؤشرات نسب تطبيقهما ضعيف مقارنة بالمؤشرات المالية الاخرى .

وعلى العموم نستنتج ان تطبيق المؤشرات المالية الكلاسيكية ساهم بشكل كبير في إعداد وتعديل استراتيجيات المؤسسات الاقتصادية بشكل كبير، فبعض المؤسسات محل الدراسة تخلت عن الاستدانة وقررت ضم مجموعة من الفروع للمؤسسة الام كحالة سونلغاز، جو رويبة لغرض زيادة راس مالهم بسبب المشاكل المالية التي تعاني منها هاتين المؤسستين، كما سمحت لمؤسسات اخرى بتوسيع نشاطها وفتح مخابر جديدة كحالة بيوفارم وغيرها من المؤسسات الاقتصادية. فالمؤشرات المالية تعد من ابرز سمات قياس الاداء المالي والاقدم على مر الزمن.

ثانيا: تشخيص واقع تطبيق مؤشرات التحليل الحديثة للأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة

بعد استعراض مدى تطبيق الادوات الكلاسيكية للأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، سنقوم بدراسة مدى استخدام الادوات الحديثة لتقييم الاداء التي سبق عرضها في الفصل الثاني بغرض تشخيص مدى مساهمة هذه الاساليب في تشخيص الوضع المالي على المدى

الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء

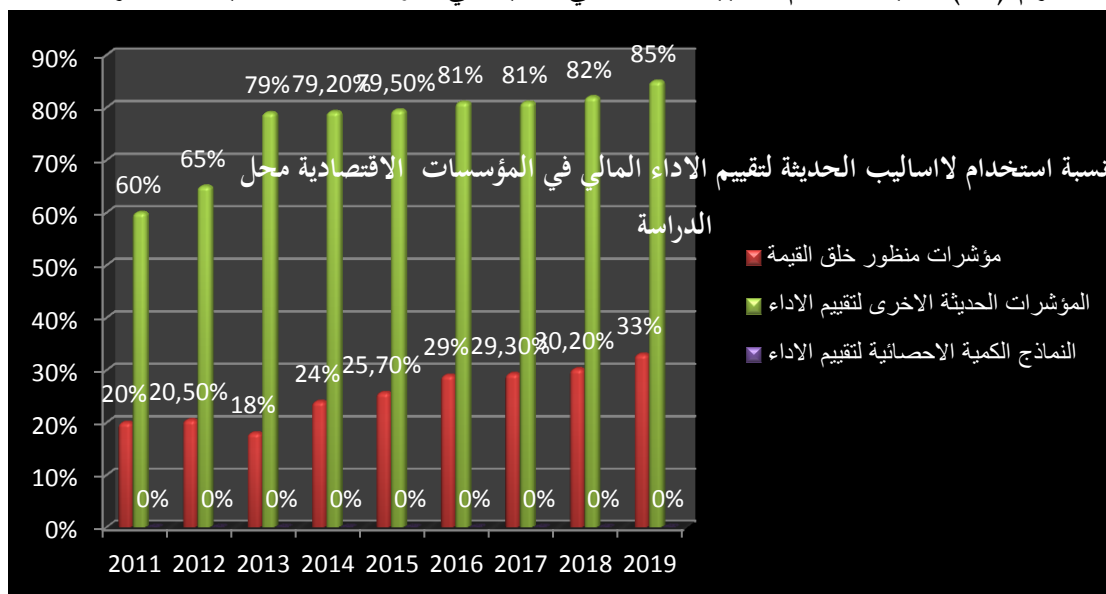
المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية

البعيد، هذا من ناحية وتحديد ما إن كانت تطبق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الاختبار هذه المؤشرات ومدى مواكبتها مع مستجدات التحليل المالي بصفة عامة. حيث سنقوم بعرض ذلك في جدول تلخيصي لمتوسط استخدام ادوات التحليل المالي الحديثة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة:

الجدول رقم (20): نسبة استخدام اساليب الاداء المالي الحديثة في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة

الادوات الحديثة	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011
مؤشرات منظور خلق القيمة	33%	30,2%	29,3%	29%	25,7%	24%	18%	20,5%	20%
المؤشرات الحديثة الاخرى لتقييم الاداء	85%	82%	81%	81%	79,5%	79,2%	79%	65%	60%
النماذج الكمية الاحصائية لتقييم الاداء	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على التقارير المالية لكل مؤسسة محل الدراسة بالإضافة إلى المقابلات الشخصية الشكل رقم (32): نسبة استخدام اساليب الاداء المالي الحديثة في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على التقارير المالية لكل مؤسسة محل الدراسة وبناء على المقابلات الشخصية.

من خلال فحصنا الدقيق لمعطيات القوائم المالية الصادرة عن المؤسسات محل الدراسة ومن خلال اجراء المقابلات الشخصية مع الكوادر الماليين (مسؤولي قسم المحاسبة والمالية) استخلصنا ان اساليب الاداء المالي الحديثة تستخدمها العينة محل الدراسة، لكن بنسب مختلفة حيث استنتجنا ان المؤشرات المالية من منظور خلق القيمة تراوحت ما بين 20% و 33% خلال

الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء

المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية

تسع سنوات محل الدراسة، لكن غالبية المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة تطبق مؤشر التدفق النقدي على الاستثمار CFROI بكثرة، كون هذا المؤشر يحسب على اساس الفائض الاجمالي للاستغلال وان اغلب المؤسسات تعد جدول حساب النتائج الذي يضم هذا العنصر الخاص بالدورة الاستغلالية، اما عن مؤشر القيمة الاقتصادية فيأتي في الدرجة الثانية من حيث التطبيق وتعتبره المؤسسات ذو اهمية نظرا لمساهمته الفعالة في تقييم افضل الاستثمارات، ناهيك عن مساهمته في تحديد ربحية الملاك على المدى البعيد، في حين يحتل مؤشر القيمة السوقية في المرتبة الثالثة من حيث الاستخدام وهو اقل تطبيقا من سابقه كونه يحسب على اساس القيمة السوقية للأصل الاقتصادي، مع العلم ان القيمة السوقية لا نستطيع تحديدها في ظل غياب بورصة نشطة في البيئة الاقتصادية الجزائرية.

اما بخصوص كل من مؤشر توبين، نموذج استراتيجية القيمة لماكترني فهما غير مطبقان تماما في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، كون ان العنصر البشري ليس له ادنى معلومة عن النموذجين.

اما فيما يخص المؤشرات الحديثة الاخرى لتقييم الاداء المالي فنستنتج ان لوحة القيادة تعد من بين المؤشرات الاكثر استخداما من طرف المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، إذ يفوق معدل استخدامها ما يقارب 80% حيث لاحظنا ان نسبة تطبيقها تزداد من سنة لأخرى، نظرا لمساعدة المسيرين في العملية التسييرية، خاصة ان هذا المؤشر يسمح بمراقبة مسارات المؤسسة وادائها في كل وحدة من وحداتها، تليها ايضا بطاقة الاداء المتوازن التي تعد ايضا من بين المؤشرات الاستراتيجية، كونها تسعى إلى تحسين الأداء المالي والاقتصادي، من خلال إعداد لائحة لمختلف المقاييس المسطرة بهدف التشخيص الاستراتيجي للأهداف وكشف الاختلالات وتصحيحها.

اما عن النماذج الكمية الاحصائية العالمية للتنبؤ بالفشل المالي فنلاحظ انها تتراوح بين 0,5% و2,5% ما بين 2011 و2019 وهذا يدل على ان هذه النماذج ليست مستخدمة تقريبا في المؤسسات محل الدراسة وان البعض فقط منها يستخدمها بنسبة ضئيلة مقارنة بالمؤشرات المالية الحديثة الاخرى ويعود السبب في ذلك إلى عدم ادراك المسيرين في المؤسسات وقيادتها بهاته النماذج.

الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء

المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية

المبحث الثاني: دراسة اثر تطبيق محاسبة التسيير في تحسين الاداء

المالي للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة

سنحاول في هذا المبحث عرض اثر تطبيق محاسبة التسيير على الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة وذلك من خلال دراسة كل مؤسسة على حدى وفقا للنحو التالي:

المطلب الاول: دراسة اثر محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي لمؤسسة

صيدال وبيوفارم

سيتم في هذا المطلب دراسة اثر محاسبة التسيير على مؤسستين تنشطان في صناعة نفس المنتجات الصيدلانية تقريبا، حيث سنتطرق إلى كل وحدة على حدى:

اولا: دراسة اثر محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي لمؤسسة صيدال

تعتبر مؤسسة صيدال من المؤسسات الاقتصادية الصناعية الكبرى في الجزائر، التي تطبق محاسبة التسيير بصفة شهرية طيلة شهور السنة ومنذ فترة زمنية طويلة، حيث كانت تطبقها بصفة اختيارية، لكنها اصبحت اجبارية منذ سنة 2017، مما زاد من اهتمام مسؤوليها بهذه المحاسبة على وجه الخصوص، حيث كانت تستعملها لأجل حساب بعض المؤشرات المالية التي تساعدها على معرفة حقيقة تكاليفها، لكنها لم تكن تأخذها بعين الاعتبار في اختيار البدائل الاستراتيجية (اي المفاضلة في اطلاق منتج جديد الاقل تكلفة والاكثر ربحية في السوق)، بل كانت تعتمد فقط على مخرجات المحاسبة المالية، كما ان معلومتها لم تدرج عند اتخاذ القرارات المالية والتسييرية مما اثر سلبا على مردوديتها، خاصة في السنوات الثلاث الاتية 2013 و 2014 و 2015 اين حقق المجمع ارتفاع التكاليف مقابل ثبات نسبي في الخصوم وزيادة الاستثمارات، لكنه في سنة 2016 تحسنت المؤشرات، حيث اظهرت محاسبة التسيير عموما ان المجمع حقق نتيجة موجبة مقارنة بحجم الاستثمارات الكلية للمؤسسة سواء المقنتاة أو المباعة في السنوات محل الدراسة، مما عزز من تحسين الاداء المالي في تلك السنوات، كما ترتبط النتيجة بزيادة الأموال الخاصة، حيث قدر المبلغ الإجمالي 13.795.482.542,61 دج سنة 2011 أما في سنة 2016 فقدر بـ 27.464.009.197 دج، أي زيادة بـ 50% وهذه الزيادة مرتبطة بدورها بزيادة المبيعات السنوية للمجمع من 2011 إلى غاية 2016. وهذا التطور تم بفضل زيادة الإنتاج والتحكم في تكاليف الاستغلال الجيد لطاقات الإنتاج والتي تتيحها معطيات محاسبة

الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء

المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية

التسيير، كما يرجع ايضا إلى سياستها الترويجية والبيعية، حيث عملت على تقديم عينات مجانية للمندوبين الطبيين، تخفيض سعر منتجاتها للزبائن الدائمين، عقد لقاءات ومؤتمرات للتعريف بمنتجاتها الجديدة أو ذات القيمة العالية، لجؤها إلى التسويق المباشر سواء التسويق الهاتفي أو المراسلات الإلكترونية وغيرها من الطرق والأساليب ناهيك عن تقديمها تسهيلات لزيائنها التي أدت إلى زيادة رقم اعمالها عبر السنوات محل الدراسة.

اما عن سنة 2017 فأصبحت المؤسسة مجبرة على إعداد محاسبة التسيير بصفة اجبارية، على عكس العادة حيث كانت تعدها لنفسها لأغراض التسيير والمقارنة بصفة عامة، ففي بداية الامر(اي خلال اشهر سنة 2017) كانت تعدها لأغراض جبائية، لكن في الوقت نفسه كان للمجمع استراتيجية قائمة على تحديد تكلفة المنتج بدقة وتصريف المنتجات الغير مضيعة للقيمة حيث استعانت بخبراء في مجال المحاسبة وتقنيين مختصين في نظام المعلومات لغرض إعداد نظام معلوماتي محاسبي خاص بدراسة وتركيز التكاليف الفعلية على قسم من اقسام الانتاج المتعددة وتمكنوا من إعداد نظام معلوماتي خاص بهم، حيث اوضحت النتائج ان التكاليف السنوية المقدره لم تنحرف كثيرا عن التكاليف المعيارية (على الرغم من تسجيل ارتفاعا في بعض التكاليف) وهذا دليل على تمتع المؤسسة بتخطيط مالي جيد، حيث سمح لها باستمرارية إصدار منتجاتها السابقة واتخاذ قرارات اخرى بإصدار منتجات صيدلانية اخرى بعد إعداد دراسات معمقة حول تكاليفها.

وعليه نستنتج أن محاسبة التسيير استطاعت أن تحدد التكاليف الوحوية بدقة، إذ تعتبر معقولة إلى حد ما مقارنة مع النتائج المتوصل إليها في السنوات السابقة، اما عن سنة 2018 فنلاحظ ارتفاع ملحوظ في التكاليف المباشرة (كتكاليف التخزين التي عرفت ارتفاعا قدر بـ 58,50% سنة 2018 مقارنة بسنة 2017، أما مصاريف الشراء قدرت بـ 118,24% سنة 2018 من بين المبلغ المتوقع الاجمالي 4084789 مليار دج وهذا الارتفاع يرجع إلى :

- ارتفاع تكاليف المواد الاولية وتكاليف التعبئة و التغليف،
- الاستهلاك الاجمالي لبعض المدخلات المرتبطة في تكوين المنتجات ذات معدل دوران كبير التي فاقت نسبة 150% والتي تحتاج إلى تجديد.
- تحتاج تركيبية بعض المواد 8 اشهر على الاقل من الانتاج لبعض المدخلات المتأتية سواء من الصين او من المؤسسات الاحتكارية العالمية

الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية

- حيث تأخذ تكايف الاستيراد اكثر من 84,62% سنة 2018 من التكاليف الاجمالية للتخزين مقارنة بسنة 2017.
- ارتفاع تكاليف اليد العاملة المباشرة في قسم الانتاج بـ 3,78% سنة 2018 مقارنة بسنة 2017.
- ارتفاع تكاليف المواد المستهلكة بـ 58,50% سنة 2018 مقارنة بسنة 2017 وذلك حسب الطبيعة اما عن تكاليف الانتاج الاجمالية المباشرة وغير المباشرة فشهدت ارتفاعا هي الاخرى بـ 11,28% سنة 2018 مقارنة بسنة 2017 من حيث الكمية، اما من حيث الانتاج فشهدت هي الاخرى ارتفاعا قدر بـ 7,86% من حيث القيمة، كما شهدت ارتفاع التكاليف المالية بـ 54,67% سنة 2018 مقارنة بالسنة المرجعية 2017، حيث نستنتج ان محاسبة التسيير بتطبيق اسلوب التكلفة الكلية استطاعت انقضاء التكاليف المضيفة للقيمة بكفاءة وفعالية، مما جعل المجمع ينتهج سياسة توسعية من حيث الاستثمارات خلال سنة 2019 و 2020.

وعليه نستنتج ان محاسبة التسيير كان لها دور فعال في دراسة الاداء المالي للمجمع، حيث ساهمت في تحسن الملاءة المالية له من خلال تحسن مبيعاتها في السوق وتقليلها لتكاليف المواد الاولية التي كانت سابقا قبل 2017 تقنتي معظمها من البلدان الأوربية، مما حملها اعباء التقارب اكثر (Les frais d'approche) والمتمثلة في تكاليف (فوارق) العملة، تكاليف الحمولة البحرية والرسوم الجمركية على سبيل المثال، حيث انخفضت إلى 50% سنة 2018 هذه التكاليف وهي مؤشرات جيدة تدل على تحكم نسبي في تكاليفها المستهدفة مقابل زيادة طاقتها الانتاجية. وعليه نستنتج ان المجمع في حالة مالية حسنة ويرجع ذلك إلى سياستها المالية ومدى تحكمها في تكاليف الاستغلال التي كان لمحاسبة التسيير دورا فعلا في تشخيصها، كما سمحت للإدارة التسويقية ايضا من دراسة سوقها وترويج منتجاتها، ناهيك عن مساهمتها في رسم استراتيجيتها وخططها المستقبلية الموضوعة من طرفهم.

ثانيا: دراسة اثر محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي لمؤسسة بيوفارم:

تعد مؤسسة بيوفارم من المؤسسات الانتاجية الكبرى في الجزائر والمختصة في انتاج المنتجات الصيدلانية، حيث بدأت نشاطها سنة 1992 إلى غاية يومنا هذا، إذ عملت جاهدة لضمان مكانتها في السوق المحلية وهذا كله بفضل التسيير الحسن والنظرة الاستشرافية التي يتمتع بها مسيرها من خلال سعيها إلى تحقيق الاهداف المخطط لها مسبقا وهذا ما اظهرته المؤسسة عبر

الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء

المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية

السنوات، حيث اصبحت تتمتع بأداء مالي جيد، فعلى الرغم من بعض التذبذبات المالية التي طرأت عليها مثل باقي المؤسسات الاقتصادية، إلا انها حافظت على وتيرتها بشكل يضمن استمراريتها، حيث سمحت لها من توسيع نشاطها في كل مناطق الوطن، إذ قامت في السنوات الاخيرة برفع وتيرة استثماراتها لغرض تلبية الطلبات المتوافدة عليها، مما يمكن القول بأن تكاليفها مدروسة وموجهة خصيصا للمنتجات التي تنتجها، حيث كانت تستعين لمعرفة مسار تكاليفها من خلال محاسبة التسيير، حيث كانت تطبقها منذ نشوئها وبالأخص اسلوب التكلفة الكلية ومع الوقت طبقت بالإضافة إلى الاسلوب الاول اسلوب التكلفة المعيارية لمقارنة تكاليفها المخطط لها والمنجزة فعليا، اسلوب التكلفة الهامشية إن ارادت زيادة في كمية انتاج دواء ما ، إذ كانت تحده بعد دراسة مردوبيته وربحيته واحيانا تقوم بتخفيض كمية من منتج صيدلاني، إذا اظهر عدم فعاليته سواء من الناحية المالية او الصحية، كما تلجأ احيانا إلى تطبيق اسلوب حديث خاصة في السنوات الاخيرة الا وهو اسلوب التكلفة المستهدفة.

وعليه يمكن القول بأن محاسبة التسيير تستخدمها مؤسسة بيوفارم بصفة دائمة وانها التزمت بمداومتها قبل صدور اجبارية تطبيقها، إذ كانت تولي لها اهتماما بالغاً لتسيير نشاطها، كما بنت عليها خيارات استراتيجية عندما تريد اطلاق منتجات جديدة وهذا بعد قياسها لأدائها المالي، إذ يعد التحكم فيه دليلا على كفاءة وفعالية تسيير المؤسسة على المدى المتوسط والبعيد وهذا ما اوضحته محاسبة التسيير فيما يخص تكاليفها، فمثلا عملت المؤسسة جاهدة على تخفيض نسبي في تكاليف فوائد الديون المالية قصيرة الاجل عكس الطويلة الاجل التي عرفت ارتفاعا قدر بـ 23,46% بسبب استهلاك قروض الاستثمار الممنوحة من طرف الصندوق الوطني للاستثمار الذي يندرج في إطار التنمية، كما عرفت المؤسسة تحسنا في مبيعاتها، خاصة فرعي قسنطينة والمدية بسبب الحسومات الموضوعة على منتجاتها، نظرا لتسجيل نتيجة ربحية تحليلية صافية مرتفعة لسنتي 2017 و2018 مقارنة بسنوات 2015، 2014، 2013، 2012 و2011، كما يرجع ايضا إلى التخلص من مخزونها الموجودة في المخازن بشكل معتبر، مما اثر إيجابا على نقص تكاليف التخزين التي تعد عبئا اضافيا للمؤسسة، كما سمحت لها محاسبة التسيير من إعداد دراسات دقيقة حول اختلاف اسعار شراء المواد الاولية في الفترة نفسها والتي كنت تقيّمها بطريقة التكلفة الوسيطة المرجحة، فحاولت تقادي فروقات الاسعار وفروقات تكاليف الشراء والتحويل من خلال التخلي عن شراءها من الخارج وبناء وحدات انتاجية اضافية لإنتاج المواد

الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء

المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية

الاولية واستهلاكها حسب الاحتياج لتفادي التخزين وفي الوقت نفسه تفادي الوقوع في الاحتياج كون ان اقسام الانتاج لا يجب ان تتوقف.

وانطلاقا من نتائج هذه المؤشرات نستخلص أن مؤسسة بيوفارم تتمتع بحالة مالية جيدة وبتسيير محكم وفعال وان محاسبة التسيير كانت بمثابة اداة ناجعة لتحسن ادائها المالي والتنبؤ بمستقبلها.

المطلب الثاني: دراسة اثر محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي لمؤسسات

سوناطراك، سونلغاز وجو رويبة

اولا: دراسة اثر محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي لمؤسسة سوناطراك

تعتبر سوناطراك من اعرق المؤسسات الاستراتيجية الجزائرية الرائدة، إذ تعد المؤسسة الاقتصادية الوحيدة القائم عليها اقتصاد الوطن، لذا نجدها موقع اهتمام المسؤولين في الدولة وحرصهم على المحافظة عليها من خلال اعداد دراسات دورية وتشخيصية لتحديد ادائها، حتى يتسنى لهم معالجة الانحرافات وتسوية الازمات في الوقت الازم ولعل ابرز الازمات هي ازمات مالية وتسييره بحثية، مما جعلها تلجا إلى تطبيق اساليب مراقبة لمتابعة مساراها بصفة منتظمة. حيث انشأت جناحا لمراقبة التسيير لكل مديرية (انظر الملحق 2) رئيسية منذ تسعينيات القرن الماضي لغرض تقسيم المهام وتسهيل عملية التسيير الداخلي وهذه الاخيرة ساهمت بكثير في اتخاذ القرارات التسييرية على عدة مستويات.

ومن بين ابرز الادوات التي كانت تعتمد عليها في مراقبة التسيير نجد منها محاسبة التسيير حيث طبقتها بالأخص مديرية الانتاج منذ 1992 المعروفة باسم (Direction de Production) والمديرية الوطنية لأشغال الحفر (*Enterprise National des Travaux Aux Puits*)، حيث قاموا بإنشاء نظام معلوماتي محاسبي قائم على اسلوب التكلفة الكلية واستمر العمل به إلى غاية يومنا مع إدخال بعض التعديلات عليه سنة 2016، حيث اثبت فعاليته في حساب تكلفة البرميل الوحوية والمقدرة بـ 20 دولار، مع العلم ان مؤسسة سوناطراك لديها تكاليف عديدة وبالعلة الصعبة، حيث تستأجر الات ومعدات للحفر تكلف المؤسسة يوميا 50.000 الف دولار ومع اختلاف اسعار الصرف، فإنها تتحمل تكاليف اضافية (فوارق الجرد) التي يعتبرها اسلوب التكاليف على اساس الانشطة (ABC) أنشطة منحرفة غير مضيعة للقيمة لكنها في الوقت ذاته تؤثر سلبا على نتيجة المؤسسة وربحيتها، كما تتحمل المؤسسة تكاليف اضافية (تكاليف اليد العاملة) الاجنبية التي تكلفها اموال طائلة، فمثلا مهندس حفر اجنبي يكلف المؤسسة 50.000 دج يوميا كتكلفة وحوية ونظرا لوجود اكثر من 300 مهندس اجنبي فإن التكاليف حتما

الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء

المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية

ستتضاعف، مع العلم ان مردودية العمال القائمين على حفر البترول او الجيولوجيين...إلخ المحليين (التكاليف المباشرة) اكثر بكثير من الاجنبية، كون ان عمل مؤسسة سوناطراك هو عمل عالمي بمعنى ان مسار عملية الانتاج والتكنولوجيا المستخدمة في ذلك هي نفسها، لذا فإن محاسبة التسيير استطاعت ان تظهر زيادة في التكاليف المباشرة بصفة غير مدروسة، مما اثر سلبا على سعر تكلفتها، إذ اصبحت تتحمل اعباء اضافية كان بالإمكان الاستغناء عليها، إذ ادى إلى ارتفاع سعر التكلفة مع انخفاض سعر بيع البترول ومشتقاته في الاسواق الدولية في الآونة الاخيرة إلى انخفاض هامش الربح، فسعر البيع لا تستطيع المؤسسة التحكم فيه لأنه يباع في بورصة عالمية وتتحكم فيه عوامل سياسية وجيو استراتيجية في حين ان سعر التكلفة يمكن التحكم فيه كونه يتعلق بالتسيير الداخلي للمؤسسة.

وبالرجوع إلى تأثير محاسبة التسيير على الاداء المالي بعد إلزامية تطبيقها، فنستنتج ان تأثيرها كان ايجابيا، حيث عممت تطبيقها في بعض الفروع التابعة لها كالمؤسسة الوطنية الفرعية لخدمات الحفر (Entreprise National Forage) والمؤسسة الفرعية الوطنية للجيوفيزياء المعروفة تحت اسم (Entreprise Nationale de Géophysique)، لكن لاتزال محاسبة التسيير في هذه المؤسسات الفرعية مجرد كيانات قائمة، اي تطبقها من حيث الشكل فقط، كما ان المؤسسة الام (المقر الاجتماعي) لازال مشروعا جديدا، إذ بدأ منذ جوان 2019.

وعلى العموم استخلصنا ان سوناطراك كانت تتمتع بملاءة مالية جيدة إلى غاية سنة 2014، اين تعرضت المؤسسة إلى مشاكل مالية رجحها الكثيرين إلى انخفاض اسعار البترول ومشتقاته في الاسواق النفطية، مما اثر سلبا على انخفاض ربحيتها وتراجع مردوديتها المالية والاقتصادية، لكن في الوقت ذاته كانت هناك اختلالات، فبمجرد ظهور هذه الازمة اوضحت وجود نقاط الضعف التي ساهمت محاسبة التسيير في استخراجها، لعل ابرزها تلك التي سبق ذكرها بالإضافة إلى ارتفاع التكاليف الوجودية للدراسات الجيولوجية التي احيانا تتعدى المدة الممنوحة لها لدراسة مدى ملائمة البئر البترولي للحفر اي عدم وجود صعوبات جيولوجية وغيرها من التقنيات ذات العلاقة فهذا كله ادى إلى تراجع وضعيتها المالية إذ سجلت اداء سلبيا منذ 2014، لكن سنة 2016 شهدت المتغيرات المالية تحسنا طفيف في الأموال الخاصة، نتيجة زيادة النتيجة الصافية وزيادة الأرباح المحتجزة واستغلال النقديات، لكنها كانت غير كافية لتحسين التوازن.

الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء

المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية

واستمر هذا الوضع إلى غاية 2018، حيث شهدت أيضا زيادة في تكاليف اهتلاك الاستثمارات المادية بـ37 مليار دج لكنها استطاعت ان تغطي جزء منها بداية من السداسي الثالث من سنة 2019.

وعليه نستنتج ان مؤسسة سوناطراك وفقا لنتائج محاسبة التسيير انها تمر باختلالات مالية بسبب ارتفاع تكاليفها المباشرة والغير المباشرة ، ناهيك عن المضاربة في اسعار النفط دوليا، لكن في الوقت نفسه لا يعني انها في عسر مالي كونها تسعى مستقبلا وفي الاعوام المقبلة إلى الاستثمار اكثر في مجال النفط بحرا بما يعرف بـ " Offshore " حيث ستسمح هذه التقنية برفع إيرادات المؤسسة سنويا.

ثانيا: دراسة اثر محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي لمؤسسة سونلغاز

سمح تحليل محاسبة التسيير لمؤسسة سونلغاز وبالأخص اسلوب التكلفة المعيارية من تحديد الاداء المالي للمؤسسة خاصة بعد سنة 2017، لكن قبل ذلك كانت تقوم بإعداد موازنة لتكاليفها الصادرة والخارجة على الخدمات التي تقدمها، لكنها لم تعتمد عليها كمحاسبة عند اتخاذ القرارات المالية او التسييرية وهذا راجع إلى سوء التسيير كونها مؤسسة محتكرة ، فحسبها لا تحتاج إلى تحديد سعر التكلفة لأنها مؤسسة وحيدة لتوزيع الغاز على المستوى الوطني، لكن بعد صيغة الاجبار المفروضة اصبحت تولي لها اهتماما(خاصة من الناحية الجبائية)، إذ تبنت اسلوب التكلفة المعيارية كنموذج تسييري نظرا لسهولة تطبيقه كأسلوب لتشخيص التكاليف المباشرة والغير المباشرة، فبعد تطبيقها لعامين متتالين استنتجنا انها ساهمت في تشخيص ادائها المالي فعلى الرغم ان محاسبة التسيير تبنى على معلومات مالية لسنة N-1، إلا انها تعطي نظرة مستقبلية عن اسعار الخدمات او المنتجات المسوقة واتخاذ قرارات حول مدى استمراريتها ام لا.

واظهرت نتائج محاسبة التسيير ان المجمع لا يتمتع بأداء مالي جيد منذ 2011 إلى غاية 2018 وهذا راجع إلى عدة اسباب من بينها: ارتفاع كل من تكاليف المواد الاولية، فوائد القروض البنكية، تكاليف الاهتلاكات، تكاليف النقل، تكاليف الطاقة وتوزيع الكهرباء...إلخ.

فمن خلال التدقيق في معلومات محاسبة التسيير استنتجنا ان المشاكل المالية بدأت تعترض المؤسسة بداية من سنة 2011، حيث لجأت إلى السحب المكشوف من البنوك نتيجة لغياب الاعانات الحكومية، مما ترتب عليها ارتفاع التكاليف (تكاليف الفوائد البنكية) كون معظم اموالها استثمرتها لتمويل برامج الاستثمار لتطوير الطاقات المتجددة الممتد إلى غاية 2030.

الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء

المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية

حيث حاولت تحسين الاوضاع في السنة الموالية اي سنة 2012، إلا انها عرفت عجز مالي اخر وهذا ما اثبتته محاسبة التسيير من خلال وجود توسع في تكاليف الاقتراض للتمويل المسبق للاستثمارات العامة المعلن عنها سنة 2011، لمواجهة الطلب المتزايد على المنتجات الطاقوية خاصة الكهرباء وبسبب عدم استردادها لتسيقات الرسم على القيمة المضافة والمقدرة بـ 68 مليار دج نهاية 2012 وتأخر المستهلكين (الزبائن) عن تسديد الديون المستحقة عليهم للمؤسسة خاصة في الجنوب والمناطق العليا المقدرة بـ 45 مليار دج، هذه الزيادة في التكاليف اثرت سلبا على خزينة الخصوم بـ 79 مليار دج وعلى العموم فإن المؤسسة سجلت عجز متتالي لسنتين. اما عن السنة الموالية تفاقمت صعوبات المؤسسة بسبب الحاجة إلى الحفاظ على وتيرة ثابتة للاستثمارات وخاصة لتلبية الطلب خلال فترات الصيف، مما جعلها مرة ثانية تلجأ إلى الاقتراض مطلع 2013 لتغطية خطط الطوارئ التكاليف الاستثمارية في مجالات الإنتاج، النقل، الطاقة وتوزيع الكهرباء، كما شهدت أيضا استمرارًا للأفضليات في تنفيذ البرامج العامة (كهربة الريف وغاز التوزيع العام) وهذا في غياب إعانات الدولة المنصوص عليها في هذا الإطار.

ففي ظل استمرار العجز المالي قررت الحكومة مطلع 2014 بضخ مجموعة من الاعانات المالية للمؤسسة الام لمساعدتها الجزئية لتسوية بعض المشاكل المالية العالقة مؤقتا، لكن الامور بقيت على حالها، إذ ترجع اسباب التدهور المالي إلى انخفاض كل من الفائض الإجمالي للاستغلال الذي تأثر بدوره بعامل ارتفاع أسعار استهلاكات المواد الأولية، التي أثرت سلبا على نتيجة المؤسسة، كما شهدت المؤسسة ارتفاع تكاليف فوائد الطويلة الأجل بقيمة 557 مليار دج وديون متوسطة الأجل بقيمة 586 مليار دج سنة 2014، بغية توسيع استثماراتها (دخول شركة سونلغاز كشريك مساهم في مؤسسة (G.E.A.T) (General Electric Algeria Turbines). كما عرفت مؤسسة سونلغاز في نفس السنة (2014) ارتفاع تكاليف فوائد الديون القصيرة الأجل بـ 9% سنة 2014 مقارنة بسنة 2013 وذلك بسبب زيادة عدد الموردين وتقديم تسبيقات لهم.

كما سجلت نتائج قيم محاسبة التسيير لمؤسسة سونلغاز سنتي 2015 و 2016 ارتفاعا مستمرا في التكاليف إذ نلاحظ بأنها لم تحسن من ادائها المالي على الرغم من تحديد معالم الانحرافات سابقا، حيث اظهر الاداء المالي ان المؤسسة تقترب شيئا فشيئا عن الفشل المالي، نتيجة انعدام هامش الامان طيلة السنتين (راس مال عامل سالب)، كون ان استثمارات المؤسسة تمول بقروض مالية من الغير الامر الذي اخل بمبدأ التوازن المالي لمؤسسة سونلغاز، فعلى الرغم من

الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء

المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية

ارتفاع الأموال الخاصة بـ 40% سنة 2016 مقارنة بسنة 2015، كنتيجة لإدماج إحدى الشركات الفرعية المختصة في صيانة أنابيب نقل الغاز والكهرباء (G.E.A.T) إلى المؤسسة الأم ناهيك عن ارتفاع الأموال المحتجزة بـ 11% سنة 2016 مقارنة بسنة 2015، إلا أنها لم تستطع تمويل استثماراتها الغير الجارية بأموالها الخاصة هذا من جهة، كما سجلت المؤسسة تراجع تكاليف الديون بأنواعها سنة 2016 مقارنة بالسنوات السابقة محل الدراسة بـ 2% بالنسبة لتكاليف فوائد الديون الطويلة و 1% لقصيرة الأجل، كما سجلت أيضا ارتفاع تكاليف الرسم على القيمة المضافة للطاقة بـ 17% سنة 2016، ناهيك عن ارتفاع تكاليف التركيبات التقنية والمعدات الصناعية المتعلقة بالاستثمارات المنجزة وارتفاع التكاليف المالية المحملة على التوزيع والصيانة، إذ لم يسمح للمؤسسة بتحسين وضعيتها المالية في هاتين السنتين.

أما عن سنة 2017 و 2018 فنستنتج أن محاسبة التسيير أظهرت بدقة مسببات التكلفة وبعض الأنشطة الانتاجية التي رفعت النسبة، كتكاليف صيانة الكهرباء للمؤسسات العمومية كونها تستهلك نسبة كبيرة من الكهرباء طيلة أيام السنة، تكاليف صيانة العدادات الكهربائية الالكترونية ناهيك عن أنشطة التموين كتكاليف اقتناء محطات لتمديد الغاز في مختلف ربوع الوطن وأنشطة التوزيع كتكاليف توزيع الغاز والكهرباء، كما سمحت محاسبة التسيير باستخراج الأنشطة المنحرفة مثل الضرائب المؤجلة والمحملة من سنة لأخرى، فروقات الجرد (توزيع الكهرباء)... إلخ.

وعلى العموم فإن مؤسسة سونلغاز لم تستطع تحسين وضعيتها المالية، على الرغم من مساهمة محاسبة التسيير في تبيان وتشخيص ادائها المالي السنوي لمجمع تكاليفها، حيث استنتجنا أن المشكل يكمن في سوء تسييرها والافراط في تكاليف الاستغلال الغير مدروسة واتكائها على الاعانات المالية الحكومية لتسوية وضعيتها المالية.

ثالثا: دراسة اثر محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي لمؤسسة جو روية

تهتم مؤسسة جو روية الرائدة في مجال إنتاج المشروبات والطماطم المصبرة كغيرها من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بضمان استمراريتها في السوق المحلي وفي الأسواق المجاورة إذ تحاول جاهدة في المستقبل تصدير منتوجاتها، لكن هذه الاهداف المسطرة تواجهها عدة عوائق كون ادائها المالي يتراجع من سنة لأخرى، إذ بدأ هذا التراجع منذ سنة 2011 واستمر الانخفاض إلى غاية 2018 وعليه فإن ارادت توسيع استثماراتها فعليها أولا تحسين وضعيتها المالية.

حيث لاحظنا أن المؤسسة تهتم كثيرا بدراسة وضعيتها المالية، إذ تقوم بصفة دورية بدراسة مردوديتها وربحيتها ومقارنتها مع السنوات السابقة ومع المؤسسات المنافسة (على سبيل المثال

الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء

المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية

مؤسسة رامي لإنتاج المشروبات...إلخ) لتقوم بتشخيص مواقع الخلل واتخاذ قرارات تعديل او سحب منتج ما من السوق، فعلى الرغم من مساهمة المؤشرات المالية في تقييم الوضعية المالية، إلا انها تحتاج إلى ادوات اخرى تقييمية اكثر دقة لتشخيص واقع ادائها المالي والتي يغيب استعمالها في هذه المؤسسة إلى غاية 2017، اين اصبحت مجبرة على تطبيق محاسبة التسيير من خلال اختيار احد اساليبها سواء الكلاسيكية منها او الحديثة، إذ التزمت المؤسسة بتطبيقها طيلة السنتين 2017 و 2018 واستمرت في ذلك سنة 2019، حيث الح مسيرها على ضرورة تصميم نظم معلوماتي خاص بالمؤسسة على شكل (Excel)، لاستخراج سعر تكلفة حقيقي بعدما كانت تحده قبل سنة 2017 من خلال موازنة سنوية تبنى على اساس السنة السابقة، كما كانت تقوم بحساب مختلف الانحرافات لتحديد التكاليف الوحودية التي صرفت على كل منتج. وعلى العموم كان لمحاسبة التسيير دورا فعالا في تفعيل الاداء المالي، كونها استطاعت ان تحدد حالتها المالية بدقة، إذ اوضحت مواقع الاختلال المالي بدقة ومن ابرزها ارتفاع تكاليف الاستدانة من سنة لأخرى، بمعنى أدق زيادة تكاليف فوائد الديون الطويلة والقصيرة الأجل وتحمل المؤسسة علاوة على ذلك الفوائد المترتبة عن تأخير تسديد الديون وجل هذه الأسباب راجع إلى انخفاض الأموال الخاصة، بسبب تراجع مبيعات مؤسسة جو روبية في السوق الاستهلاكي الجزائري ناهيك عن زيادة تكاليف الرسم على القيمة المضافة فيما يخص المواد الاولية والمنتجات النهائية الصنع المختلفة وتحميل الخسائر المتتالية على المنتجات من سنة لأخرى، كما تضررت المؤسسة كغيرها من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خسائر الصرف العملة الجزائرية، كونها تستورد بعض المواد الاولية من الخارج، هذه الصعوبات المالية بات تهدد المؤسسة بخطر الفشل المالي مستقبلا، في حالة ما يتم تسوية الامور المالية والمادية العالقة. وعلى العموم يكمن القول ان محاسبة التسيير كان لها تأثير فعالا خاصة من الناحية التسييرية للمؤسسة، إذ استطاعت ان تحدد بأنها في حالة عسر مالي، لذلك وجب عليها مراجعة سياستها التشغيلية والتسييرية خاصة.

الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية

المبحث الثالث: اختبار فعالية اساليب محاسبة التسيير المطبقة في مؤسسة SNVI في تحسين الاداء المالي

في ظل التوجه نحو اقتصاد السوق المتبنى من طرف الدولة منذ تسعينيات القرن وفي ظل الخصخصة التي تنتهجها الجزائر بصفة تدريجية من خلال ادخال شركاء جدد بحصص معتبرة اصبحت مؤسستنا تولي اهمية بالغة لتحسين ادائها المالي، لغرض تحديد استراتيجيتها وربحيتها مستقبلا ومن بين هذه المؤسسات اخترنا المؤسسة الوطنية العريقة للسيارات الصناعية SNVI حيث لم يكن اختيارا عشوائيا وانما كان مبنيا على اسس واهداف كونها تطبق محاسبة التسيير منذ تسعينيات القرن الماضي كما انها تعد من بين المؤسسات الصناعية التي لازالت قائمة في الساحة الاقتصادية الجزائرية.

المطلب الاول : تقديم نبذة عن المؤسسة المستقبلية

سنتطرق في هذا المطلب إلى تقديم هذه المؤسسة SNVI والمؤسسة المستقبلية قسم السيارات الصناعية VIR.

في البداية نوضح أهم المراحل التاريخية التي شهدتها المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية ثم تعريفها مع ذكر مهامها وأهدافها وفي الجزء الأخير نتطرق إلى الهيكل التنظيمي الخاص بها.

1-لمحة تاريخية:

لقد شهدت الصناعة الميكانيكية في الجزائر عدة تطورات والتي يمكن تلخيصها في ثلاث مراحل كبرى كمايلي:

المرحلة الأولى: أهم الأحداث التي شهدتها:

- **02 جوان 1957:** تأسست المؤسسة الفرنسية "BERLIET"الجزائر (الروبية)المختصة في تركيب السيارات ذات الوزن الثقيل.

-**جوان 1964 :** دخول الحكومة الجزائرية بوساطة الصندوق الوطني للتنمية كشريك في "BERLIET" بنسبة **40%**.

-**19 اكتوبر 1967:** إنشاء المؤسسة الوطنية للآلات الميكانيكية"SONACOME" بمقتضى المرسوم 67-150 المتعلق برفع درجة التقدم في الصناعة الميكانيكية المستقلة والتي كانت تضم 11 مؤسسة.

الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية

-03 جويلية 1970: إبرام عقد بين "SONACOME" و "BERLIET" بمقتضاه تم إنشاء مركب السيارات الصناعية "CVI".

-30 جويلية 1980: شراء "SONACOME" المؤسسة "BERLIET".

المرحلة الثانية: نلخصها في تاريخ واحد:

-12 ديسمبر 1981: إنشاء "SNVI" انطلاقا من إعادة هيكلة "SONACOME" وهذا ما أعطاهما طابع المؤسسة عمومية اشتراكية وفقا للميزانية المقدمة من طرف الهيئات العامة لحالة سير الاقتصاد الوطني.

المرحلة الثالثة: نلخصها في التواريخ التالية:

-ماي 1995: غيرت المؤسسة من حياتها القانونية لتصبح مؤسسة عمومية ذات أسهم EPE/SPA مسيرة بالقانون العام، خاضعة لرقابة الشركة قابضة العمومية الميكانيكية "Holding public mécanique" والتي من مهامها العامة تسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة عن طريق الوكالة بإدارة كل شؤون حقوق الملكية لأسهم "SNVI".

-03 جوان 2000: أصبحت شركة قابضة عمومية ميكانيكية الكترونية "HOMLET" وذلك إثر خضوع الشركات الالكترونية أيضا لرقابة هذه الأخيرة.

2-تعريف المؤسسة: تقع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية المختصرة بـ "SNVI" على الطريق الوطني رقم 05 المنطقة الصناعية-الروبية- BP153-الجزائر، تتربع هذه المؤسسة على مساحة إجمالية تقدر بـ 320 هكتار موزعة إلى المنطقة الشمالية التي تمثل 100 هكتار ومنطقة مغطاة التي تمثل 220 هكتار، قدر رأسمالها عند التأسيس 22 مليار دج طبقا لقرار مجلس الوطني للتخطيط رقم DP/CNP /457 مقسم إلى 4400 سهم بقيمة اسمية تساوي 5 ملايين دج مكتتبه ومحركة من طرف الدولة وأصبح حاليا يقدر بـ 103 مليار دج.

3-مهام المؤسسة: المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية مكلفة في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية والاجتماعية بالبحث، التطوير، إنتاج، تصدير، توزيع وصيانة السيارات الصناعية التي تضم الشاحنات، حافلات صغيرة وكبيرة، الشاحنات الخاصة (حماية مدنية شاحنات الخزانات المائية، شاحنات الرافعات،...) العربات المقطورة ونصف المقطورة. وبصفة عامة كل السيارات الموجهة للنقل البري للأشخاص، السلع والمواد ذات حمولة أكبر من 1,5 طن. ومن جهة أخرى SNVI مكلفة بضمان وترقية النشاطات ما بعد البيع ومساعدة زبائننا بتوفير وسائل الصيانة.

الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية

4- أهداف المؤسسة: للمؤسسة عدة أهداف منها:

*تلبية الحاجيات الوطنية للسيارات الصناعية: عن طريق:

• تنظيم الإنتاج؛

• تنوع النتاج وتجهيزه بالتكنولوجيا العالية ؛

• استعمال التقنيات المؤهلة؛

*تقليص الفائض بين الإنتاج والبيع: عن طريق:

• بيع السيارات الصناعية المصنوعة محليا؛

• ضمان خدمات ما بعد البيع؛

• ضمان توفير قطع غيار لسلسلة SNVI؛

*تدني سعر المنتج والخدمات: عن طريق:

• تدني سعر العائدات ؛

• التمويل الجزئي لتطوير المؤسسة بالتجارة.

5- الهيكل التنظيمي لمؤسسة SNVI (انظر الملحق رقم 3)

تعتمد كل مؤسسة على هيكل تنظيمي خاص بها، والذي يعبر عن التركيب الداخلي لها من حيث المديریات والأقسام الفرعية لها. والهيكل التنظيمي يتطور بتطور الاقتصاد الوطني والعالمي، كما سيبين لنا الهيكل الموالي فان تسيير SNVI يتم تحت إشراف إدارتها العامة من قبل المدير العام وهو المشرف على النشاطات التي تقوم بها المؤسسة في جميع المديریات والأقسام، ويكون تحته مساعدين، وأحد المكلفين بالأمن والأخر مكلف بالجودة، كما تضم المؤسسة نوعين من الوحدات إنتاجية وخدماتية كما هو موضح في الهيكل التنظيمي التالي:

تقديم قسم السيارات الصناعية VIR

سننتاول في هذا المطلب التعريف بالمؤسسة مع ذكر لأهم مهامها.

1-تعريف بالمؤسسة: يعتبر قسم السيارات الصناعية Rouiba Véhicules Industriels كوحدة منبثقة عن المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية، فهو يقع شرق العاصمة بنحو 30كم، ويعد من أهم الوحدات الإنتاجية والاقتصادية المستحدثة بعد الاستقلال. وقبل ديسمبر 2001 كان يسمى بمركب السيارات الصناعية VIR، وأصبح حاليا يسمى بقسم السيارات الصناعية VIR، ويتربع على مساحة إجمالية تقدر 746980 متر مربع، منها 157278 متر مربع مغطاة.

الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء

المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية

*أما فيما يخص العامل البشري للقسم فهو يوظف 2859 عامل، بالإضافة إلى أنه يحتوي على مجموعة من الإمكانيات الاجتماعية الهامة منها: وسائل نقل العمال، 03 مطاعم لإعداد 5000 وجبة يوميا، مصلحة الطب الاجتماعي ومكتبة.

2- مهام VIR: لقد استندت إلى القسم منذ نشأته عدة مهام، يقوم بها في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية والاجتماعية المتمثلة في:

- البحث والتنمية والتطوير لجميع أصناف السيارات الصناعية؛
- يقوم بنشاطات الإنتاج، وهي تحت مسؤولية المديرية الصناعية، وتتولى الوحدات الإنتاجية مهمة إنتاج السيارات الصناعية من عمليات إنتاج قطع السباكة الخاصة والحديد حتى عملية التركيب؛
- القسم المكلف و مسؤول عن تأمين وترقية خدمات ما بعد البيع للسيارات الصناعية؛
- التصدير والاستيراد؛
- تزويد المؤسسات الإنتاجية الخدماتية بأنواع ضرورية من السيارات؛
- دعم ومراقبة الجودة؛
- القيام بتصليح وصيانة وتجديد منتجات وسيارات المؤسسة.

3- الهيكل التنظيمي لقسم VIR

يتكون فرع السيارات الصناعية من 08 مديريات ولكل مديرية نشاطات ومهام خاصة بها:

1- مديرية الإدارة المالية (DAF) Direction administration financière: من أهم مهامها

- المشاركة في إعداد الأهداف الاقتصادية والمالية ل DVI والعمل على تنفيذها؛
- إعداد الميزانية الافتتاحية والختامية وإدارة رأسمال المؤسسة في عمليات الإنتاج وتوزيع الأجر ومختلف المصاريف، وهذا لضمان التسيير المحاسبي والمالي في إطار القوانين والقواعد المعمول بهما؛

2- مديرية التسيير الصناعي (DGI) Direction de la gestion industrielle: تهتم بـ

- تشغيل نظام البرمجة ومراقبة الأنشطة والوسائل المستعملة من أجل تحقيق تسيير صناعي أمثل؛
- تسيير مخازن قطع الغيار، وذلك من خلال التمويل والتوزيع لهذه القطع على مختلف ورشات التركيب؛

الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية

3-مديرية الموارد البشرية (DRH Direction des ressources humaines): باعتبار أن من أهم موارد المؤسسة هو العنصر البشري فهذه مديرية تعمل على:-
التوظيف والإدارة، المراقبة والمتابعة المستمرة للمستخدمين وكما تقوم بإعداد عمليات التكوين والترقية وضمان تنفيذها؛

4-مديرية التصنيع (DU Direction Usinage): من مهامها:
-مكلفة بمراقبة المواد الخام قبل الإنتاج وأثناء التحضير للعملة الإنتاجية، مما يضمن تحقيق لبرنامج الإنتاج؛و بتحويل المادة الخام إلى مادة قابلة للاستعمال على شكل مصنع أو نصف مصنع؛

5- مديرية المشتريات والتموين (DAA): Direction des achats et approvisionnements
-تقوم مديرية المشتريات والتموين بالدراسات التقديرية للمشتريات على المدى المتوسط والطويل؛
-التسيير الإداري لكل الملفات المتعلقة بجمركة الموارد و المواد المستوردة ؛

6-مديرية التركيب (DM): Direction Montage
-تقوم بالعمليات المتعلقة بالإنتاج أي بعملية تركيب الشاحنات والحافلات وفقا للمواصفات والرسوم والمخططات المتفق عليها .

7-مديرية الصيانة المركزية (DMC Direction de la maintenance centrale) من مهامها
-المحافظة على الآلات وتصليح ووقاية التجهيزات والآلات بصفة مستمرة أو شبه مستمرة،
-إدخال التحسينات والتغييرات اللازمة على معدات الإنتاج والرفع من مدة صلاحيتها.

8-المديرية التقنية (Direction Technique) من مهامها:
-تقوم بدراسة وتجديد الوسائل البشرية والمادية لضمان دراسات التطوير وجودة المنتج؛
-كما تهتم بدراسة مشاريع المؤسسة والمحاولة على الحصول على تكنولوجيا متطورة؛

المطلب الثاني: تحليل دور محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي للمؤسسة SNVI

قبل دراسة اثر محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي للمؤسسة المستقبلية سنعرض اولاً اسلوب تطبيقه المؤسسة الا وهو اسلوب التكلفة الكلية وذلك على النحو التالي:

اولاً: عرض حساب اسلوب التكلفة الكلية للمؤسسة المستقبلية
حيث سنقوم بعرض تكلفة الشراء، الانتاج إلى غاية سعر التكلفة بشكل مختصر

تكلفة شراء المواد الاولية لجميع قطع غيار المؤسسة خلال سنة 2018

الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء
المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية

الفصل الرابع: : دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية

الجدول رقم (21) : تكلفة شراء المواد الاولية من قطع الغيار ومشتقاتها للمؤسسة المستقبلية SNVI لسنة 2018

قائمة المشتريات	الكمية لسنة 2018	المبلغ الاجمالي لسنة 2018	السعر الوحدوي لسنة 2018	التكلفة الوسيطية المرجحة 2018
01NA05	1000	75000	75	75
01NA06	2000	135000	67,5	67,5
01NA10	200	240000	1200	1200
01NB05	50	18000	360	360
01NB10	2500	1500000	600	600
01NC05	950	1947500	2050	2050
01NC06	160	328000	2050	2050
01NC07	100	205000	2050	2018,73
01NC15	960	2016000	2100	2042,04009
01NC17	10	22080	2208	1594,64182
01NF16	33	105600	3200	3200
01NF19	120	117600	980	980
01NS05	17	41820	2460	2460
01NS06	25	58937,5	2357,5	2357,5
02NA10	50	75000	1500	1244,47669
02NB01	500	156065	312,13	318,226316
02NB08	970	465794	480,2	507,789703
02NC04	129	406350	3150	3457,22863
03NA10	1000	168000	168	167,102965
03NB01	3500	577500	165	162,180974
03NB07	2300	1219000	530	523,106961
03NB16	600	138000	230	206,259843
03ND04	50	72750	1455	1490,90909

الفصل الرابع: : دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية

04NA13	200	44000	220	198,961818
04NE17	452	986490	2182,5	2182,5
04NE18	350	763875	2182,5	2182,5
05NA13	5000	150000	30	30
05NB16	100	120000	1200	1200
09NE10	50	128500	2570	2570
09NE13	140	613816	4384,4	5478,42807
09NE4	100	257000	2570	2570
09NE5	50	128500	2570	2570
09NE6	50	128500	2570	2570
09NE7	50	128500	2570	2570
09NE8	50	128500	2570	2570
09NE9	20	51400	2570	2570
12NE19	200	234000	1170	1169,98343
15NE15	20	51400	2570	2238,06337
15NE16	20	51400	2570	2430
15NE17	20	51400	2570	2430
15NE18	50	128500	2570	2500
15NE19	40	102800	2570	2351,08036
15NE20	20	51400	2570	2377,02703
15NE21	20	51400	2570	2374,2425
15NE22	2	5140	2570	2118,668
15NE23	10	25700	2570	2383,33333
15NE24	2	5140	2570	2570
15NE25	2	5140	2570	2011,53846
15NE26	2	5140	2570	2570
15NE27	2	5140	2570	2098,57143

الفصل الرابع: : دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي دراسة عينة من المؤسسات

ثانيا: سنقوم بتحديد كيفية حساب التكاليف الوحديّة المباشرة والغير المباشرة الخاصة بالإنتاج لكل قسم من اقسام المؤسسة نظرا لكثرة الاقسام فإننا سنعرض قسم واحد (قسم الميكانيك) والآخرين نجدها موضحة في الملحق رقم (4).

اولا نشاط اليد العاملة المباشرة

هو الوقت الحقيقي اللازم للتصنيع الخاص باليد العاملة لمدة سنة وتعطى هذه المعلومات (centre de fabrication) من طرف مركز التصنيع وهذه المعلومات تبني على معرفة الزمن اللازم لتصنيع كل قطعة مصنعة الخاصة بالورشة بحيث يتم حساب اللازم بالطريقة التالية:
عدد الدقائق اللازمة للتصنيع = عدد القطعة × زمن تصنيع القطعة
وهذا يرمز إلى عدد وحدات العمل الخاصة بالورشة.

ثانيا: الاجور

ويتم حسابها من طرف مصلحة إعداد الميزانية حيث تجمع أجور كل العمال التابعين لنفس الورشة خلال السنة. وتحسب تكلفة اليد العاملة المباشرة كما يلي:

تكلفة اليد العاملة المباشرة = اجمالي الرواتب / حجم النشاط السنوي

معناه: 1دقيقة عمل مباشر = ن دج/دقيقة

الاعباء الغير المباشرة:

هي مجموعة الأعباء المستهلكة في الأقسام المتجانسة لتحقيق عملية التصنيع وتضم تكاليف (متغيرة، ثابتة، قيمة الاهتلاكات...إلخ). فيما يخص الاعباء المتغيرة فتشمل على المواد المستهلكة كالكهرباء والزيوت...إلخ)، اما التكاليف الثابتة فهي اعباء ثابتة مهما تغير حجم النشاط كالاhtلاكات الخاصة بالمباني والمعدات، اجور الكوادر، تكاليف الايجار...إلخ). وهذه الأعباء تلحق بالآلات المستعملة للتصنيع فيقال لوحدة العمل دقيقة استعمال الآلة ويرمز له بالرمز (Unité Temps Standard) UTS وتعني دقيقة استعمال الآلة في عملية التصنيع. ويحسب كمايلي:

UTS = قيمة الاعباء الغير مباشرة / عدد وحدات العمل (القسم المتجانس)

الفصل الرابع: : دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي دراسة عينة من المؤسسات

الجدول رقم (22): معدل الاعباء المباشرة والغير المباشرة لقسم الميكانيك للمؤسسة المستقبلية لسنة 2018

معدل 3	معدل 2	معدل 1	معدل	معدل	الاقسام المتجانسة
الامتلاكات	الثابتة	المتغيرة	U.T.S	U.A.S	
				12.080679	3010
76,011	8,652	67,008	151,671		103
11,512	8,072	60,287	79,871		105
				19.332062	3020
36,283	13,995	106,770	157,048		106
51,738	13,998	112,093	177,829		112
2,002	13,574	102,478	118,053		113
1,040	13,984	105,882	120,905		115
8,240	13,990	127,300	149,530		116
4,054	13,989	129,507	147,550		118
				15.069106	3030
39,058	7,912	64,287	111,257		101
127,454	7,928	62,657	198,039		102
				10.952278	3040
39,058	7,912	64,287	111,257		110
127,454	7,928	62,657	198,039		131
				16.022038	3050
4,630	10,907	84,053	99,590		120
26,420	10,910	79,323	116,653		121
4,786	10,907	78,906	94,599		122
46,489	11,276	84,570	142,336		123
				15.927663	3060
19,670	10,970	82,480	113,121		124
24,787	10,967	80,052	115,807		125
13,619	10,965	86,321	110,905		126
				12.226377	3070
7,126	10,942	80,169	98,237		127
2,416	8,522	78,806	89,745		128
				19.086833	3080
0,190	12,642	94,572	107,404		132
				16.825394	3090
9,964	11,717	84,982	106,663		130
25,061	10,980	83,603	119,643	15.569421	ME - 3000

المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة

* فيما يخص الاقسام المتجانسة تجدرنوها موضحة بالتفصيل في الملحق رقم 4 وباقي الاقسام في الملحق رقم 5 من خلال الجدول السابق نستنتج ان الفصل في التكاليف إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة، مباشرة وغير مباشرة سمح بتحديد التكاليف الوحودية لكل قسم، حيث سيسهل من عملية تحميل التكاليف الوحودية على المنتج بصفة دقيقة، مما سيساهم من عملية تحديد اداء الاقسام بصفة عملية.

ثالثا: جدول يحدد سعر التكلفة الكلي للسيارات لسنة 2018 ومقارنته بسنة 2017

الفصل الرابع: : دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي دراسة عينة من المؤسسات

فيما يخص جدول سعر التكلفة تجدونها موضح في الملحق رقم (6 و 7).

رابعا: دراسة اثر اسلوب التكلفة الكلية على الاداء المالي للمؤسسة المستقبلية

سمحت محاسبة التسيير وبالأخص اسلوب التكلفة الكلية من تحديد سعر بيع منتجاتها بصفة دورية وتحديد هامش ربحها التي تسعى إلى تعظيمه، كما ساهمت في تقييم وضعية مخزوناتنا وتحديد قيمتها كون ان المشتريات تتغير قيمتها من فترة إلى اخرى، مما يحتم عليها تقييمها حتى تتحصل على تكلفة وحدوية، مع العلم ان طلبية واحدة من المواد مثل الحديد وقطع الغيار المقنتاة من الخارج قد يتغير سعرها من حين لآخر هذا من جهة ومن جهة سمح هذا الاسلوب من مراقبة اقسام الانتاج بمعنى تحديد كفاءة العاملين المباشرين على الآلات والمعدات الانتاجية (حساب مردودية الوقت المستغرق لإنتاج المنتج والوقت الضائع)، بهدف التحكم اكثر في تكاليف الانتاج وضبطها وتحديد تلك التي تدخل مباشرة في المنتج النهائي، بمعنى اخر انتقاء التكاليف الغير مكلفة والمضيفة للقيمة والتي تحقق مردودية اعلى واستبعاد غير المضيفة مما يساهم بشكل فعال في تحسين أدائها المالي.

المطلب الثالث: تحليل دور اسلوب التكلفة المعيارية في المؤسسة في تحسين الاداء المالي للمؤسسة

يعتبر اسلوب التكلفة المعيارية من انجح اساليب المحاسبة التسييرية التي تطبقها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والتي تتوافق مع البيئة الاقتصادية المحلية، ناهيك عن تحكم اغلب مسيريهي في هذا الاسلوب نظرا لبساطته في تحديد التكاليف الغير مضيفة للقيمة. ولتوضيح اكثر سنقوم بعرضه وفقا للنحو التالي:

اولا: اسلوب التكلفة المعيارية للتكاليف المباشرة لمؤسسة الوطنية لصناعة السيارات الصناعية 2018

حيث سنقوم بعرضه في جدول وذلك على النحو التالي:

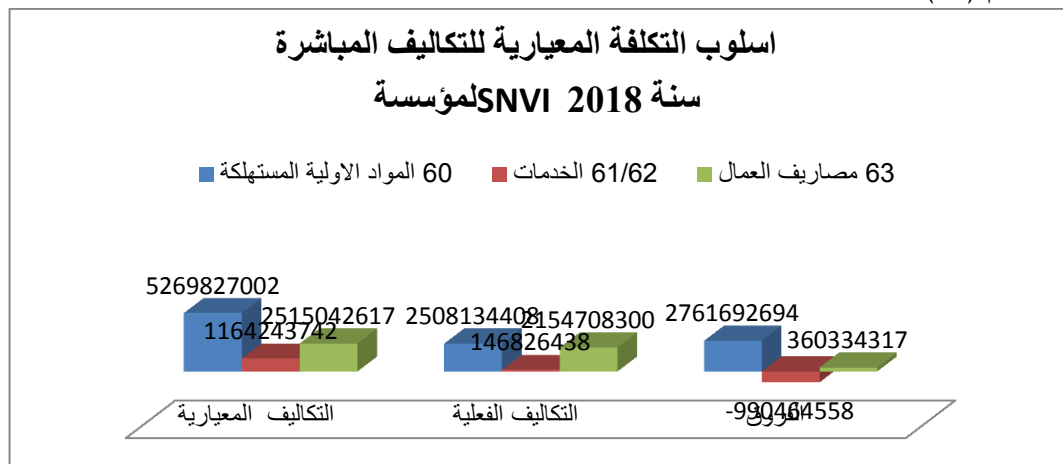
الجدول رقم (23): اسلوب التكلفة المعيارية للتكاليف المباشرة لمؤسسة الوطنية لصناعة السيارات الصناعية

رقم التكاليف وفق SCF	اسم الحساب	التكاليف المعيارية	التكاليف الفعلية	الفروق	النسبة
60	المواد الاولية المستهلكة	5269827002	2508134408	2761692694	52%
61/62	الخدمات	1164243742	146826438	(990464558)	86-%
63	مصاريف العمال	2515042617	2154708300	360334317	-86%
المجموع	-	8949113361	4809669146	4139444215	%46

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة المستقبلية.

الفصل الرابع: : دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي دراسة عينة من المؤسسات

الشكل رقم (33) : اسلوب التكلفة المعيارية للتكاليف المباشرة لمؤسسة الوطنية لصناعة السيارات الصناعية 2018



المصدر: من إعداد الطالبة

من خلال الجدول السابق نلاحظ ان الانحراف الاجمالي للتكاليف السنوية للمؤسسة قدرت بـ 4139444215 دج، لذلك فهذا الانحراف يعد ملائم كون ان مجمل التكاليف السنوية الفعلية اقل من النمطية والمقدرة سابقا على اساس سنة 2017 وهذا الانحراف الموجب يرجع إلى امكانية التحكم في تكاليفها الاستغلالية خلال دورة 2018، لكن في الوقت نفسه توجد انحرافات والمتمثلة في انحراف الخدمات، حيث نجد المنجزة منها اكثر مما خطط لها مسبقا وهذا راجع إلى زيادة تكاليف نقل العمال، ارتفاع تكاليف السفر والبرامج التكوينية، حيث انتهجت المؤسسة في السنة الاخيرة سياسة إعادة تكوين عمالها الاداريين او المهنيين وذلك لرفع مستوى كفاءتهم والمشاركة في رفع مردودية اداءهم حسب ما خططوا له مسبقا.

ثانيا: اسوب التكلفة المعيارية للتكاليف الغير المباشرة للمؤسسة المستقبلية لسنة 2018

لتوضيح اكثر انحراف المواد الاولية الغير المباشرة، سنعرض الجدول الموالي كمايلي:

الجدول رقم (24): اسوب التكلفة المعيارية للتكاليف الغير المباشرة للمؤسسة المستقبلية لسنة 2018

رقم التكاليف	اسم الحساب	التكاليف المعيارية	التكاليف الفعلية	الفروق	النسبة
64	الضرائب والرسوم	7159996	19930	7140066	%99
65	مختلف التكاليف التشغيلية	191822013	833656	190988357	%99
66	المصاريف المالية	260247685	30571291	229676394	%88
68	الاهلاكات	546237805	142487168	403750637	%74
68	خسائر القيمة	2274509	2274500	9	%0,004
-	مصاريف الانتاج الغير المباشرة	19063662	20953201	(1889539)	%10-
	المجموع	1026805670	197139746	829665924	%81

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

الفصل الرابع: : دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي دراسة عينة من المؤسسات

من خلال الجدول المبين اعلاه نلاحظ ان التكاليف المعيارية اكبر بكثير من التكاليف الفعلية ماعدا مصاريف الانتاج الغير المباشرة، اين كانت المصاريف الفعلية اكبر من المصاريف النمطية بانحراف سالب قدر ب 1889539 دج سنة 2018 وهذا راجع إلى زيادة عدد الطلبات الجديدة الخاصة بإنتاج منتج جديد من نوع 25L4SALAMA وإنتاج شاحنات من نوع K66 وK120 على ضوء الخصوص، فهذا منحى جديد اتخذته المؤسسة لتتوسع منتجاتها وزيادة تسويقها في السوق لغرض رفع مستوى الطاقة الانتاجية وتنويع مدخلاتها المالية لتعظيم الربحية مما تتطلب الامر زيادة مصاريف كل من مركز الميكانيك، مركز ورشة الصناعات المعدنية، مركز تركيب الشاحنات وغيرها من المراكز ذات العلاقة بإنتاج المنتج النهائي.

ولتدقيق اكثر في التكاليف سنفصلها إلى تكاليف متغيرة وثابتة التي يتحملها كل قسم لغرض دراسة مساهمة التكاليف المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة، كون ان التكاليف عنصر رئيسي لتحديد ادائها، حيث سنقوم بعرضها على النحو التالي:

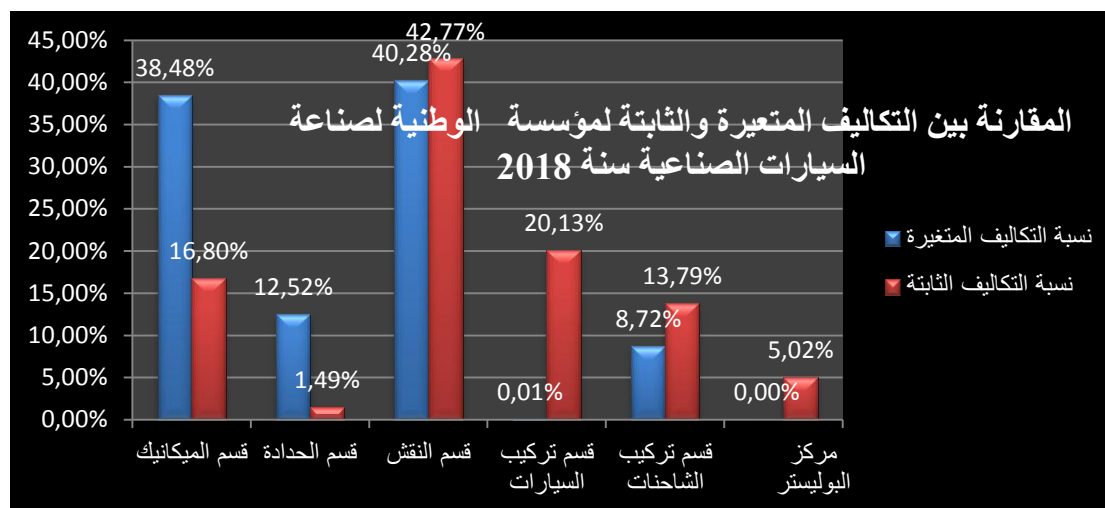
الجدول رقم (25): المقارنة بين التكاليف الثابتة والمتغيرة لكافة اقسام الانتاج للمؤسسة الوطنية لصناعة السيارات الصناعية لسنة 2018

الاقسام المتجانسة	التكاليف المتغيرة	التكاليف الثابتة	نسبة التكاليف المتغيرة	نسبة التكاليف الثابتة
قسم الميكانيك (Mecanique)	240272927	52642776	38,48%	16,80%
قسم الحداد (Forge)	95299961	19981302	12,52%	1,49%
قسم النقش (Emboutissage)	341250308	73560264	40,28%	42,77%
قسم تركيب السيارات (M.Camion)	156374710	29101371	0,01%	20,13%
قسم تركيب الشاحنات (M.Autobus)	269740785	48514729	8,72%	13,79%
مركز البوليستر (Polystere)	70786766	14583831	0,00%	5,02%
المجموع	1173725458	238384273	-	-

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي دراسة عينة من المؤسسات

الشكل رقم (34): المقارنة بين التكاليف الثابتة والمتغيرة لكافة اقسام الانتاج للمؤسسة الوطنية لصناعة السيارات الصناعية لسنة 2018



المصدر: من إعداد الطالبة.

سمحت محاسبة التسيير وفقا لأسلوب التكلفة المعيارية من فصل التكاليف المتغيرة والثابتة لتحديد مساهمة كل منها في اقسام المؤسسة وتحميل كل نوع من التكاليف على المنتج المراد تصنيعه حيث وجدنا ان قسم الميكانيك يحوي على ما يقارب 38% من التكاليف المتغيرة وهي تكاليف مرتفعة مقارنة بالأقسام الأخرى وترجع إلى زيادة تكاليف الطاقة والزيوت، زيادة استهلاك قطع غيار الآلات نتيجة لاهتلاك اغلبها (القيمة المحاسبية للبعض منها أصبحت تساوي الصفر) زيادة معدل استهلاك قطع الغيار الخاصة بالسيارات بـ 44,54% سنة 2018 مقارنة بسنة 2017 اما بالنسبة للتكاليف الثابتة فيرجع إلى زيادة تكاليف رواتب الموظفين بـ 10,11%، ارتفاع تكاليف المواد والمنتجات ذات العلاقة بـ 74,67%، ارتفاع تكاليف الإيجار بـ 26% مقارنة بسنة 2017 مع العلم ان المؤسسة تستأجر المكان من دائرة روية وهذا الارتفاع لا يحقق مردودية للمؤسسة في ظل انخفاض حجم الانتاج واهتلاك اغلب المعدات الصناعية للمؤسسة التي تعود فترتها إلى سبعينيات القرن الماضي، كما ان المؤسسة انتهجت سياسة توسعية لزيادة العمال لإنتاج النوع الجديد من الشاحنات، إلا انها لم تدرسها بشكل جيد كون ان العمال ذوي الخبرة متوفرون ولا تحتاج إلى يد عاملة جديدة غير مؤهلة (أي تكاليف غير مضافة للقيمة)، مما أدى إلى تراجع ادائها المالي.

اما بالنسبة للأقسام الأخرى فنلاحظ انها لا تتحمل كثيرا التكاليف المتغيرة، ماعدا قسم الانتاج (مركز صفائح معدنية مسطحة Emboutissage)، اين قدرت تكاليف الاجمالية بـ 40% نتيجة

الفصل الرابع: : دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي دراسة عينة من المؤسسات

لارتفاع كل من تكاليف الحديد وتكاليف القصدير وغيرها من التكاليف الاخرى التي ساهمت بشكل و اخر في تردي الأوضاع المالية عامة.

الجدول رقم (26): المقارنة بين اجمالي التكاليف المباشرة والغير المباشرة لسنتي 2017 و2018

القسم	التكاليف		الانشطة		المعدل		%
	2017	2018	2017	2018	2017	2018	
قسم الميكانيك	253120666	169982576	32.84 %	10917720	20781710	47.46 %	48 %
قسم Forge	624200520	67135394	89.24 %	1448038	2730002	46.95 %	80 %
قسم emboutissage	257587606	240142352	6.77 %	18031846	22908318	21.28 %	18.41 %
قسم M. Camion	136970536	96156478	29.79 %	6195710	12102674	48.80 %	37.13 %
قسم M. Autobus	293493946	148554430	49.38 %	10932834	25641284	57.36 %	18.70 %
قسم Sellerie Et Polystere	83265704	47568882	42.87 %	3807136	6596184	42.28 %	1.030 %
المجموع	1648638978	769540112	53.32 %	51333284	90760172	43.44 %	17.40 %

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة المستقبلية

تتضمن معطيات الجدول المبين اعلاه مجموع التكاليف والانشطة لسنتين متتاليتين والمتضمنة مجموع التكاليف المتغيرة والثابتة المباشرة والغير المباشرة منها للمؤسسة المستقبلية ، حيث سمحت هذه التكاليف بتحديد ما يتحمله كل قسم من اقسام المؤسسة، فمن الملاحظ ان التكاليف السنوية لسنة 2018 زادت بنسبة 53% مقارنة بسنة 2017 وهذا راجع إلى زيادة عدد العاملين في المؤسسة لتنفيذ مشروع انتاج 25L4SALAMA، اما بالنسبة للأنشطة فنلاحظ بأنها ارتفعت بنسبة 43% مقارنة بسنة 2017 الامر الذي ادى إلى تسجيل اداء سالب قدر بـ 17%، هذا الاداء السالب اثر حتما على المردودية المالية للمنتجات الصناعية. ولتوضيح اكثر عن المنتجات (الشاحنات) المصنعة والمخطط لها سنتطرق إليها في جدول بنوع من التفصيل على النحو التالي:

الفصل الرابع: : دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي دراسة عينة من المؤسسات

الجدول رقم (27): المقارنة بين اجمالي الشاحنات المنتجة والمخطط لها لسنة 2018

البيان	الكمية المنتجة			الحجم المنتج			
	المخطط	الفعلي	الانحراف %	المخطط	الفعلي	الانحراف %	
الشاحنات Camions	606	442	164	2 841 208	2 972 683	-131 475	5-%
الهيكل الميكانيكي Châssis Mécanisés	350	180	170	1 211 716	653 945	557 771	46%
الشاحنات الصغيرة Minicars SALAMA	670	95	575	3 646 525	558 400	3 088 125	85%
الحافلات Autocars & Autobus	73	10	63	1 164 895	188 881	976 014	84%
مجموع الشاحنات Total Véhicules	1699	727	972	8 864 344	4373909	4490435	50%
قطع الغيار Pièces de Rechange	-	-	-	400 000	433 284	-33 284	8-%
Sous-traitance pour Clients	-	-	-	433 284	58 034	375250	87%
المجموع TOTAL Général	-	-	-	9697628	4865227	4832401	50 %

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

من خلال الجدول السابق نستنتج ان المؤسسة وضعت مخططا لإنجاز مجموعة معتبرة من الشاحنات الواردة اعلاه وفي نهاية سنة 2018 انجزت ما تم انجازه، حيث لاحظنا ان الشاحنات (Camion) تم انتاجها اكثر مما توقعت المؤسسة قبل سنة 2017 بانحراف سالب قدر ب 5% وهو انحراف جيد لكن يجب تصريفه عبر بيعه للغير، في حين ان الهيكل الميكانيكي انحراف منه 46% وانجز 54% وهي نسبة مقبولة نسبيا إلى حد ما، اما الشاحنات الصغيرة والحافلات فسلجتا انحراف قدر على التوالي ب 85% و84% على التوالي وهي نسبة سيئة كونها انتجت فقط ربع الكمية الواجب انتاجها ويرجع هذا الانحراف إلى ضعف اداء الآلات والعمال في نفس الوقت، ناهيك عن عدم استلام الطلبات من الموردين، نتيجة لعدم دفع المؤسسة وتأخرها عن السداد، حيث ادت جل هذه العوامل إلى تراجع الطاقة الانتاجية التي اثرت بدورها على ضعف الكفاءة، خاصة وان الشاحنات والحافلات مطلوبين كثيرا من زبائن المؤسسة (المؤسسات الخدمائية العمومية والمؤسسات العسكرية) ولهما مردودية عالية عندما يباعان في الاسواق فانخفاضهما ادى إلى تراجع مداخيل (ارباح) المؤسسة بشكل ملحوظ، مما اثر سلبا على الاداء المالي.

الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء

المالي دراسة عينة من المؤسسات

اما بالنسبة لقطع الغيار فإنها عرفت انتاجا اكثر مما خططا له، (اي انتجت اكثر مما خطط له مسبقا وزيادة قدرت بـ 8%) وهذا بسبب قرار تسييري ينص على تخفيف الاعباء المستوردة (كقطع الغيار) وانتاجها على مستوى المؤسسة، فهذا القرار كان له تأثيرا على الاداء المالي من حيث تقليل التكاليف (اعباء التقرب، الرسوم الجمركية، اعباء النقل... إلخ)، اما عن نشاط Sous- traitance pour Clients الذي يعد من الاهداف المستقبلية للمؤسسة، إذ تسعى المؤسسة مستقبلا التخلي عن نشاط الانتاج والتوجه نحو هذا النشاط نظرا لدراسات اقتصادية ودراسات مقارنة اجرتها المؤسسة حول ربحيته ومردوديته المالية والاقتصادية، ناهيك عن دوره الفعال في زيادة الفعالية الاقتصادية، كل هذا سيسمح بزيادة الاداء المالي، اما حاليا فإن نشاطه سجل انحراف قدر بـ 8% وهو انحراف مقبول كونه نشاط مازال في سنوات الاولى.

اما فيما يخص الجانب التوزيعي سنرى ان استطاعت ان تصرف منتوجاتها مقارنة مع المخطط لها وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (28): المقارنة بين اجمالي الشاحنات المباعة والمخطط لها لسنة 2018

البيان	الكمية الموزعة		الحجم الموزع		الانحراف		%
	المخطط 2017	الفعلي 2018	المخطط 2017	الفعلي 2018	الانحراف	الانحراف %	
الشاحنات Camions	724	442	3 968 657	2 972 683	282	995974	39%
الهيكل الميكانيكي Châssis Mécanisés	63	180	221 114	653 945	117	-432 831	186%
الشاحنات الصغيرة Minicars SALAMA	-	95	-	558 400	-	-	-
الحافلات Autocars & Autobus	58	10	826 566	188 881	48	637685	83%
مجموع الشاحنات Total Véhicules	845	727	5 016 337	4 373 909	118	642428	14%
قطع الغيار Pièces de Rechange	-	-	307 271	433 284	-	-126 013	-41%
Sous-traitance pour Clients	-	-	17 517	58478	-	-40961	-
المجموع TOTAL Général	-	-	5 341 125	4 865 671	-	475454	9 %

المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة

من خلال ما تطرق نستنتج ان اجمالي الشاحنات المباعة سنة 2018 قدرت بـ 87% في حين ان 13% لم تستطع المؤسسة تصريفها، لكن عموما هي نسبة مقبولة وليست جيدة لأن هذه المنتجات لم تصرف إلا في سنة 2018 نتيجة للتأخر في إعداد الطلبات، فهناك طلبات تعود

الفصل الرابع: : دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي دراسة عينة من المؤسسات

إلى سنة 2014 ولم يتم توزيعها حتى سنة 2018 خاصة الحافلات، كما يعوبها ايضا ان سعر بيعها بالسعر القديم في حين ان المؤسسة تحملت تكاليف التخزين والتي لم تدرجها في سعر التكلفة، مما اثر عليها سلبا من الناحية المالية، فعلى الرغم من تسويق اكثر من 80%، إلا ان هذه النسبة لا تعبر بصفة حقيقية عن ما هو عليه الحال ففي هذه الحالة فإن ادائها المالي ليس فعال. اما فيما يخص تصريف قطع الغيار ونشاط Sous-traitance فإن المؤسسة سوقت مخزونها لسنة 2018 ومخزوناتا السابقة ب 41% زيادة وهذا اداء جيد، كونها عملت على ابرام اتفاقيات مع مؤسسات كبرى، كالمؤسسات الفرعية لشركة سوناطراك وعلى راسها ENAGOE، ENAFOR كون هذه الاخيرة تحتاج من مؤسسة SNVI تصهير بعض القطع المعدنية التي تستعملها المؤسسات عند الحفر، كما ان المؤسسة المستقبلة استرجعت نسبيا مكانتها سنة 2018 مقارنة بالسنوات الاخرى كنتيجة للتغيرات المالية والاستراتيجية للمؤسسة.

وعلى العموم نستنتج ان محاسبة التسيير سمحت للمسيرين والمستثمرين من تحديد الوضعية المالية للمؤسسة، كما سمحت لصناع القرار باستشراق رؤية مالية وتسييره مستقبلية تمكنهم من تحديد ادائها المالي بكفاءة وفاعلية.

وللتفصيل اكثر في الموضوع اردنا ان نحدد نوعية الشاحنات الصناعية ذات الجودة العالية والشاحنات الاخرى العادية التي تنتجها والجديدة منها كنوع من التفصيل، لتحديد مدى التزام اقسام الانتاج بحجم وكمية الشاحنات المخطط لها والفعالية وتحديد ربحيتها. وذلك في اطار جدول يلخص جميع المعطيات على النحو التالي:

الفصل الرابع: : دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي دراسة عينة من المؤسسات

الجدول رقم (29): المقارنة بين انواع الشاحنات المنتجة والمخطط لها لسنة 2018

نوع الشاحنات	انتاج الشاحنات 2018/12/31		
	الانحراف %	المتوقع	الفعلي
K66	- 9%	57	62
K120	-23%	111	136
M120	-88%	25	47
TOTAL Gamme Basse (العادية)	-27%	193	245
M230	100%	7	7
B260	- 150%	2	5
B400 6x4	-	-	7
TB400 4x2	100%	5	5
TB400 6X4	100%	7	7
C260 4X2	-125%	4	5
C260 6X4	-	-	-
TOTAL Gamme Haute (الجودة العالية)	-144%	25	36
TOTAL Camions (مجموع الشاحنات ذات الجودة العالية)	11	218	281
18L4	-150%	2	3
25L4	45%	430	233
25L4SALAMA	83%	869	151
TOTAL Châssis Mécanisés (الهيكل الآلية)	71%	1301	387
SAFIR	100%	15	15
100L6	100%	15	15
TOTAL Autocars & Autobus (الحافلات)	56%	1 534	683
TOTAL Véhicules (مجموع السيارات)	09%-	57	62

المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة

من خلال ما تقدم نستنتج ان انتاج المؤسسة الفعلي من الشاحنات فاق توقعاتها سواء الشاحنات ذات الجودة العادية بزيادة تقدر 27%، اما الشاحنات ذات الجودة العالية فقدت بزيادة ب 144% وهذا مؤشر من حيث الطاقة الانتاجية، لكن لا يمكن الحكم عليها بالكفاءة والفعالية، إلا إذا استطاعت التحكم في تكاليفها الانتاجية هذا من جهة وتصريفها من جهة اخرى، في حين ان الهياكل الآلية والحافلات لم تستطع الوصول إلى الطاقة الانتاجية المقدره بسبب مجموعة من العوامل تم ذكرها سابقا، كما استنتجنا ان المنتج الجديد من نوع 25L4SALAMA لم تستطع انتاجه بكثرة بسبب تعقيدات إنتاجه، ارتفاع تكاليفه وصعوبة تسويقه في الاسواق الجزائرية، مع

الفصل الرابع: : دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي دراسة عينة من المؤسسات

العلم ان مسار تصريف المنتجات الجديدة او القديمة منها يكون وفقا لرغبات الزبائن ورضاهم عن المنتج، اما فيما يخص السيارات الصناعية فإنها استطاعت ان تنتج سيارات إضافية بالتعاون مع الشريك الالمانى (Mercedes)، إذ ساهم هذا الشريك في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة بشكل ملحوظ من خلال إدخال تكنولوجيا حديثة وهذا فيما يخص الانتاج. اما من حيث تسويق هذه الانواع من المنتجات سنحاول تحليلها بعد عرضها على النحو التالي:

الجدول رقم (30): المقارنة بين انواع الشاحنات المباعة والمخطط لها لسنة 2018

مبيعات الشاحنات 2018/12/31				نوع الشاحنات التي تنتجها مؤسسة SNVI
الانحراف	القطي	المتوقع	%	
93	213	306	31%	K66
68	128	196	35%	K120
7	42	49	14%	M120
168	383	551	31%	TOTAL Gamme Basse
0	13	13	100%	M230
3-	28	25	12%	B260
1	2	1	100%	B400 6x4
0	5	5	100%	TB400 4x2
0	7	7	100%	TB400 6X4
1	3	4	25%	C260 4X2
-	1	-	-	C260 6X4
4-	59	55	7-	TOTAL Gamme Haute
164	442	606	27%	TOTAL Camions
0	20	20	100%	18L4
170	160	330	52%	25L4
575	95	670	86%	25L4SALAMA
745	275	1020	73%	TOTAL Châssis Mécanisés
-	-	2	-	SAFIR
61	10	71	86%	100L6
63	10	73	86%	TOTAL Autocars & Autobus
969	727	1696	57%	TOTAL Véhicules

المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة

بعد عرض هذه الاحصائيات نستنتج ان المؤسسة استطاعت ان تسوق ما يقارب 70% من الشاحنات العادية، زيادة على ذلك باعت شاحنات ذات الجودة العالية بزيادة (في هذه الحالة تم

الفصل الرابع: دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء

المالي دراسة عينة من المؤسسات

بيع ما كان مخطط له زيادة بـ7%)، في حين ان 27% فقط من الهياكل الالية Châssis Mécanisés تم تسويقها و14% من الحافلات فقط التي بيعت خلال سنة 2018، علما ان هناك العديد من هذا المنتج لم يصرف بعد. وعليه يمكن القول بأنه بالإضافة إلى المشاكل الإنتاجية وارتفاع التكاليف يوضح وجود مشكل في تسيير، تسويق وترويج منتجاتها وتراجع هذه المؤشرات اثر سلبا على النتيجة الصافية للمؤسسة التي سجلت عجزا قدر بـ 33- %، كمعدل، اما كقيمة سجلت عجزا بقيمة 2 961 127 KDZD - سنة 2018 مقابل 1 774 423KDZD - سنة 2017، كما اثرت النتيجة السالبة على مردودية المؤسسة، إذ سجلت مردودية مالية سالبة قدرت بـ 129% كما سجلت هامش سالب فيما يخص مؤشر جودة الربحية المالية للمؤسسة بنسبة تقدر بـ 15%- وكل هذه المؤشرات السالبة ساهمت سلبا في تطوير الاداء المالي للمؤسسة.

ثالثا: دراسة الاداء المالي للمؤسسة الوطنية لصناعة السيارات على ضوء نموذج Altman للفترة الممتدة من 2011 إلى غاية 2018

حيث حاولنا دراسة الاداء المالي للمؤسسة الوطنية لصناعة السيارات الصناعية SNVI من خلال نموذج التمان الذي تم التطرق اليه سابقا في الفصل الثاني، حيث يساهم هذا النموذج ايضا في تحديد الاداء المالي للمؤسسة محل الدراسة، باعتباره نموذج احصائي كمي حديث. حيث سنعرض اولاً الاحصائيات ثم نحللها وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (31): تقييم الأداء المالي لمؤسسة الوطنية لصناعة السيارات على ضوء نموذج

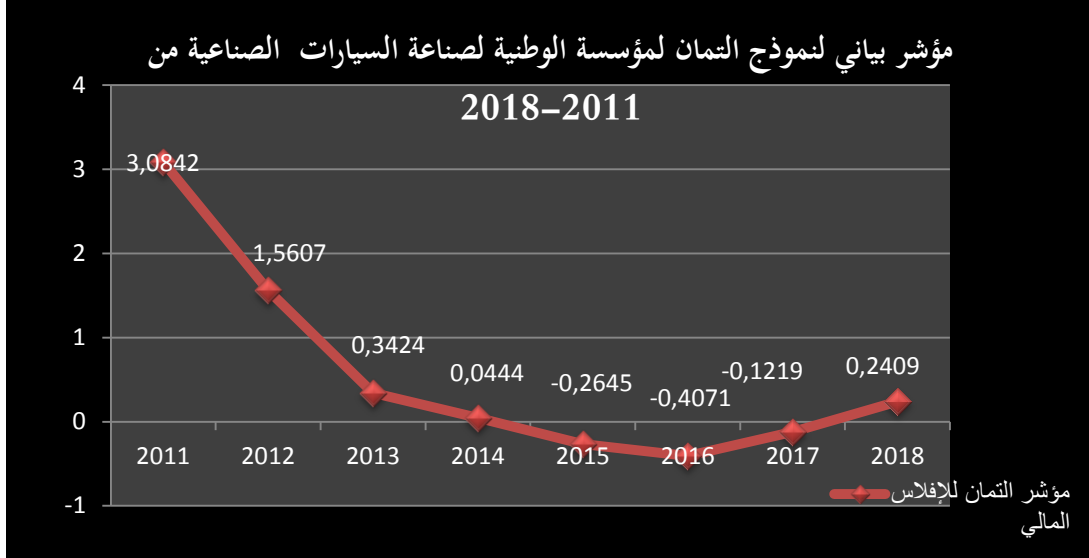
Altman من 2011-2018

السنوات								البيان	الصيغة
2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011		
-0,0123	-0,0341	0,0535-	-0,2237	-0,0293	0,0023	0,0453	0,3467	$1,2X_1$	X_1
0,0234	0,0002	0,0002	0,0002	0,0003	0,0078	0,0123	0,1035	$1,4X_2$	X_2
-0,1897	-0,1112	0,2798-	-0,2965	-0,1364	0,0033	0,0678	0,0775	$3,3X_3$	X_3
0,1657	-0,1328	0,1929-	0,1386	-0,0091	0,0001	0,0897	0,9876	$0,6X_4$	X_4
0,2538	0,1560	0,1190	0,1169	0,2190	0,3290	1,3456	1,5690	$1X_5$	X_5
0,2409	-0,1219	0,4071-	0,2645-	0,0444	0,3424	1,5607	3,0842	Z	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على القوائم المالية لمؤسسة سوناطراك من 2011-2018

الفصل الرابع: : دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي دراسة عينة من المؤسسات

الشكل رقم (35): مؤشر بياني لنموذج التمان لمؤسسة الوطنية لصناعة السيارات الصناعية من 2011-2018



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول السابق.

من خلال نتائج الجدول المبين اعلاه، نستنتج ان المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية في وضعية مالية غير مريحة وفقا لنتائج قيم مؤشر التمان للتنبؤ بالفشل المالي، حيث لاحظنا انه ابتداء من سنة 2012 بدأت الوضعية المالية للمؤسسة في تراجع، إذ سجل مؤشر الافلاس Z سنة 2012 $Z \leq 1,5607$ واستمر هذا الانخفاض إلى غاية 2017، أين سجل المؤشر $Z \leq -0,1219$ وهذا راجع إلى عدة عوامل من بينها كثرة المديونية جراء انخفاض المبيعات الذي اثر بدروه على رأس المال العامل، الذي طالما سجل عجزا متتاليا طيلة الثلاث سنوات ابتداء من 2014 إلى غاية 2018، حيث لم تستطع الاموال الخاصة تغطية استثمارات المؤسسة طيلة هذه السنوات، بسبب السياسة التوسعية للمؤسسة الغير مدروسة، كما ان المؤسسة واجهت في السنوات الاخيرة مشكل تصريف مخزونها، إذ تحملت المؤسسة جراء ذلك تكاليف إضافية كل هذا جعل المؤسسة تتعثر ماليا، الامر الذي ادى بها إلى بيع نصف من اسهمها إلى الشركة الالمانية العملاقة ذات العلامة volkswagen كوسيلة لتحسين الحالة المالية وانقضاها من خطر الفشل المالي مستقبلا.

وعلى العموم نستنتج ان مؤسسة SNVI كانت ولازالت تعاني من بعض الصعوبات المالية فعلى الرغم من مؤشراتها التي تشير بأنها إن استمرت على نفس الاداء ستفشل، إلا ان الشرك الالمانى والاعانات المالية المقدمة من الدولة يجعلها صامدة ماليا على المدى المتوسط.

الفصل الرابع: : دور اساليب محاسبة التسيير في تحسين الاداء المالي دراسة عينة من المؤسسات

خلاصة الفصل

من خلال ما تقدم وبناء على الدراسة الميدانية توصلنا ان محاسبة التسيير كان لها تأثيرا فعالا على الاداء المالي، حيث لاحظنا ان اساليب محاسبة التسيير الكلاسيكية وبالأخص محاسبة التكاليف المعيارية والكلية مطبقان بكثرة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بنسب تتراوح بين 60% و 80%، حيث ساعد تطبيقهما المسيرين في تشخيص الوضعية المالية للتكاليف الوجدوية الخاصة بكل دورة واحدة، حيث تمكنوا من تقييم ادائهم المالي ومقارنته بالدورات السابقة، في حين لاحظنا تطبيق ضعيف لأساليب محاسبة التسيير الحديثة في المؤسسات محل الدراسة ماعدا اسلوب الجودة الشاملة، الذي عرف استخداما واسعا وتطورا من سنة لأخرى وهذا بعد النتائج الايجابية الناتجة عن ممارسته من قبل مؤسسات اخرى، إذ اضحى استخدامها امرا مفيدا للمؤسسات، حيث انتهجتها البعض من مؤسساتنا واعطت نتائج ايجابية هي الاخرى، مما زاد من نسبة تعميمها من قبل نظيرتها في الساحة الاقتصادية المماثلة.

كما تطرقنا ايضا إلى مدى اهتمام المسيرين بالأداء المالي وبأساليبه سواء الكلاسيكية او الحديثة عبر الزمن، حيث توصلنا ان اغلب المؤسسات تسعى إلى تحسين الوضعية المالية والتنبؤ بمستقبلها المالي من اجل الوصول إلى اعلى نسبة من الكفاءة والفعالية في التسيير من جهة وضمان استمراريتها من جهة اخرى.

وعليه نستنتج ان محاسبة التسيير تلعب دورا رئيسيا في تحسين الاداء المالي وهذا ما اثبتته الدراسة الميدانية.

الفصل الخامس

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

تمهيد:

تساهم محاسبة التسيير بشكل كبير في اختيار المنتجات الاقل تكلفة وتسويقها بسعر مناسب مع كسب اكبر هامش ربح ممكن، كما اوضحتها مختلف اساليبها مع حرية المؤسسات في اختيار الاسلوب المناسب وفقا لطبيعة نشاطها وخططها المستقبلية. فسعيها لتحقيق ذلك يتطلب من مسيرها التحكم في اساليبها وتقنياتها المختلفة، لغرض تمكين صناع القرار في المؤسسات من تحديد احسن البدائل المالية والتسييرية الملائمة لها في اقصر وقت ممكن وباقل التكاليف ووفقا للظروف السائدة في السوق.

وتعد هذه البدائل ركائز اساسية وضرورية لبناء قرارات رشيدة تتلاءم مع اهداف المؤسسات القصيرة، المتوسطة او الطويلة الاجل، التي تسهل على المسير (متخذ القرار) تقييم وضعية مؤسسته وتحديد ان كانت استراتيجيتها المتبعة تؤدي الى ضمان بقاءها لفترة اطول في السوق. وعلى ضوء ذلك سنعرض اولا ماهية القرار ثم نتناول نظريات القرار، اما المبحث الاخير سننتقل إلى دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

المبحث الاول: الاطار المفاهيمي لعملية اتخاذ القرار

تعتبر عملية اتخاذ القرار من المهام الرئيسية للشركات او المؤسسات أي كان نوعها¹، حيث يتوقف عليها مدى النجاح في تحقيق الاهداف المرسومة لها ومن هنا فقد اصبحت عمليات التفكير في الاعمال الادارية تركز بشكل اساسي على عملية اتخاذ القرارات والمناهج المتبعة والعوامل التي تؤثر عليها، لذلك فإن عملية اتخاذ القرارات تعتبر جوهر العملية الادارية ومحورا اساسيا من المحاور التي تستند عليها.

المطلب الاول: ماهية القرار

سنتطرق في هذا المطلب الى مفهوم القرار، اركانه، اهميته ومختلف العناصر ذات العلاقة باتخاذ القرار²، خاصة وان جل القرارات ترتبط ارتباطا مباشرا بحياتنا اليومية بغض النظر عن بساطتها أو تعقيدها كأفراد وجماعات ومنظمات، حيث أن عملية اتخاذ القرارات باتت تسيطر على أغلب الأنشطة اليومية التي يمارسها الفرد في سبيل مجارة متطلبات الحياة وعلى كافة المستويات وعلى مستوى الجماعات وتنظيم للعلاقات فيما بينهم وانتهاء بالمنظمات الإدارية كونها تشكل أهم المقومات الرئيسية في إنجاح هذه المنظمات وتسيير دقة العمل فيها، حيث تزداد أهمية القرارات باعتبارها إحدى الوظائف المستمرة في العمل الإداري والمحور الرئيسي الفعال في دراسة الإدارة ووظائفها من تخطيط، تنظيم، توجيه ورقابة، هذا بالإضافة إلى دورها في تحليل السلوك الوظيفي في المنظمات الإدارية، الأمر الذي يدفع العديد من كتاب الإدارة للقول أن اتخاذ القرارات هي صلب الإدارة.

اولا: مفهوم القرارات

توجد العديد من التعاريف التي تضمنت مفهوم القرار، حيث وجدنا الكثير من الاجتهادات الواردة في هذا الشأن سواء من اكااديميين او من اطراف إداريين وذلك لغرض تحقيق اهداف المؤسسة. ويتحدد مفهوم القرار كما يلي:

التعريف الاول:³ القرار الاداري هو اولاً قبل كل شيء عمل إرادي وهو ذلك التعبير او الافصاح عن الارادة الملزمة المتجهة لإنتاج الاثر القانوني.

¹ محمد امحمود العلوان، اثر نظم دعم القرار في تحسين عملية اتخاذ القرارات في الجامعات الاردنية، مجلة اقتصاد المال والاعمال، المجلد 4، العدد 2، ديسمبر 2019، ص 163.

² احمد محمد احمد، عائشة الهادي محمد ابو عبد الله، اثر ادارة المعرفة على اتخاذ القرارات الادارية في الجامعات اللبية، المجلة الجزائرية للاقتصاد السياسي، المجلد 2، العدد 1، 2020، ص ص 30-31.

³ برهان زريق المرحوم، القرار الاداري وتمييزه من قرار الادارة، موافقة وزارة الاعلام في سوريا على الطباعة الطبعة الاولى، سوريا، 2016، ص 28.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

التعريف الثاني¹: القرار الإداري هو عمل فكري وموضوعي يسعى إلى اختيار أنسب بديل لحل مشكلة معينة من بين مجموعة من البدائل المتاحة لصناع القرار، أي انها مرحلة إنهاء عملية الاختيار والاستقرار على بديل واحد وهو القرار الصادر عن المسؤول الذي يملك القوة، القدرة الرغبة والمعلومة، بالشكل الذي يحدده القانون واللوائح، حيثما أمكن ذلك.

التعريف الثالث²: كما عرف أيضا بانه "مصدر من مصادر البيانات التي يعتمد عليها محاسب التسيير، قصد توفير المعلومات الموجهة لمتخذي القرارات وتضم معلومات مالية وغير مالية المفصح عنها في القوائم المالية، كما تحتوي على تقارير المدقق الخارجي للحسابات، اضافه إلى إيضاحات وتفصيلات".

التعريف الرابع³: يعرف القرار على أنه "مسلك معين أو محدد من بين مجموعة من البدائل لمواجهة احتمالات المستقبل وهذا بوجود أكثر من بديل أمام متخذ القرار. فإذا لم يكن هناك سوى بديل واحد ينبغي وجود عنصر اختيار ويصبح متخذ القرار أمام الأمر الواقع".

التعريف الخامس⁴: القرار هو عمل من أعمال الاختيار والتفضيل يتمكن بموجبه المدير التوصل إلى ما يجب عمله في مواجهة موقف معين من مواقف العمل الذي يشرف عليه.

التعريف السادس⁵: القرار هو اختيار العديد من الحلول الممكنة، لإجراء يتعلق بتنفيذ الموارد أو تحديد الأهداف، مع مراعاة معيار واحد أو أكثر لتقييم الحلول، إذ يتم تعريفه أحيانًا على أنه علم اختيارات.

التعريف السابع⁶: عملية عقلانية رشيدة تتبلور في الاختيار بين بدائل متعددة ذات مواصفات تتناسب مع الإمكانيات المتاحة والأهداف المطلوب.

¹ Mazen J. Al Shobaki and Samy S. Abu-Naser, The Requirements of Computerized Management Information Systems and Their Role in Improving the Quality of Administrative Decisions in the Palestinian Ministry of Education and Higher Education, Information Technology & Electrical Engineering, Volume 6, Issue 6, December 2017, P09.

² إبراهيم إبراهيم، محاسبة التسيير ودورها في الرقابة الاستراتيجية وترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مرجع سبق ذكره، ص 246.

³ مزنيان الطاهر، الاتصال الداخلي وعلاقته بفعالية عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة دراسة ميدانية بمجمع سونلغاز بالجزائر العاصمة، مجلة المرشد، المجلد الخامس، العدد الخامس، 2016، ص 87.

⁴ بلحاج فتيحة، الاسس النظرية والعلمية في اتخاذ القرار، المجلة الجزائرية للعلوم والسياسات الاقتصادية، العدد 7، 2016، ص 270.

⁵ Fatiha Belhadj, Les méthodes et les outils quantitatifs d'aide à la prise de décision Revue Algérienne des Sciences Juridiques, Economiques et Politiques, Volume 54 Numéro1, 2017, P06.

⁶ محمد مصعب محمد عوض، قياس التكلفة بين الأساليب التقليدية والحديثة ودوره في دعم القرارات الاستراتيجية جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه، 2014، ص 170.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

التعريف الثامن:¹ القرار بمفهومه البسيط يعني التوصل الى حل لمشكلة قائمة او لتحقيق اهداف مرسومة وان كلمة قرار هي الفصل او حكم في مسألة. اما بالمعنى الاداري فيشار الى ان القرار هو اختيار بديل لحل مشكلة او لتحقيق هدف.

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج ان القرار هو عملية اختيار انجع وانسب البدائل الاستراتيجية (سواء كانت مالية، تسييريه او تشغيلية) من طرف صانعي القرار ومستشاريهم بهدف رسم سياسات وخطط مستقبلية للمؤسسة.

ثانيا: مفهوم اتخاذ القرارات

من بين التعاريف التي تناولت مفهوم عملية اتخاذ القرارات نجد:

التعريف الاول:² تعرف عملية اتخاذ القرار بأنها "إصدار حكم معين عما يجب أن يفعله الفرد في موقف ما وذلك عند الفحص الدقيق للبدائل المختلفة التي يمكن اتباعها. أو هي لحظة اختيار بديل معين بعد تقييم بدائل مختلفة وفقا لتوقعات متخذ القرار".

التعريف الثاني:³ الاختيار القائم على أساس بعض المعايير مثل اكتساب حصة أكبر من السوق، تخفيض التكاليف، توفير الوقت، زيادة حجم الإنتاج والمبيعات وهذه المعايير عديدة لأن جميع القرارات تتخذ وفي ذهن القائم بالعملية بعض هذه المعايير ويتأثر إختيار البديل الأفضل إلى حد كبير بواسطة المعايير المستخدمة.

التعريف الثالث:⁴ تعتبر عملية اتخاذ القرارات بمثابة سلسلة من الخطوات التي يجب إتباعها بما يسهل اتخاذ قرار معين. وعلى الرغم من وجود مداخل مختلفة لاتخاذ القرارات فإن النمط العام علي ثلاث خطوات رئيسية وهي:

- التعرف على المشكلة:

تعتبر هذه الخطوة من اهم خطوات، فلا يكون هناك قرار الا اذا كانت هناك مشكلة حقيقية، فالمشكلة تعنى وجود موقف يستدعى التصرف.

- تحديد البدائل المتاحة لحل المشكلة.

¹ غسان فيصل عبد، قاسم احمد حنظل، اثر عناصر نظم المعلومات الإدارية في فاعلية اتخاذ القرارات الادارية مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 5، العدد 13، 2009، ص 87.

² الفرجاني مصعب على إبراهيم محمد ، دور الأساليب الكمية في تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة في القطاع الصناعي وأثرها على اتخاذ القرارات الإدارية، اطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2016، ص 137.

³ أمل إبراهيم احمد وادي، فاعلية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال ميدانية تطبيقية على منشآت الصناعة التحويلية، رسالة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، السودان، 2016، ص ص 110-111.

⁴ محمد مصعب محمد عوض، قياس التكلفة بين الأساليب التقليدية والحديثة ودوره في دعم القرارات الاستراتيجية جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مرجع سبق ذكره، ص 185.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

- تقييم البدائل المتاحة لتحديد البديل الأفضل.

التعريف الرابع:¹ تعرف عملية اتخاذ القرارات كما يلي:

- الإدارة هي اتخاذ قرارات (اتخاذ القرارات هي صلب العملية الإدارية).
- جميع المستويات الإدارية تتخذ قرارات من أجل تحقيق هدف المنشأة.
- تعتبر وظيفة اتخاذ القرار هي جوهر العملية الإدارية فلا فائدة للتخطيط والتنظيم والرقابة بلا وظيفة اتخاذ القرار.

ثالثا: انواع القرارات:

- قرارات طويلة الاجل وقرارات قصيرة الاجل.
- قرارات فورية وسريعة وقرارات تحتاج لفكر.
- قرارات فردية وقرارات جماعية.
- قرارات استراتيجية وقرارات خاصة بالأهداف.
- قرارات تنظيمية وقرارات ادارية.
- قرارات مبرمجة وقرارات غير مبرمجة.

رابعا: اهمية اتخاذ القرار

يتوقف اهمية اتخاذ القرار على مدى² مقدار النجاح الذي تحققه اية منظمة على قدرة وكفاءة المسؤولين الإداريين على اتخاذ القرارات الإدارية وفهمهم لها ولأساليب اتخاذها، وبما لديهم من مفاهيم تضمن رشد القرارات وفعاليتها وإدراك اهمية وضوحها ووقتها ومتابعة تنفيذها وتقويمها. وتعتبر اتخاذ القرارات محور العملية الإدارية، ذلك انها عملية متداخلة في جميع وظائف الإدارة ونشاطاتها، حيث يتم اتخاذ قرارات عند ممارسة كل الوظائف الإدارية هكذا تجري عملية اتخاذ القرارات في دورة مستمرة مع استمرار العملية الإدارية نفسها، سواء تعلق بوظيفة التخطيط او التنظيم او الرقابة.

ويرى سيمون" ان عملية اتخاذ القرار لاتقف عند النقطة التي يتم فيها تحديد الهدف العام للمنظمة. ذلك ان مهمة اتخاذ القرار تعم جميع نواحي المنظمة الادارية، كما هو الحال تماما وبنفس القدر والتنفيذ بالنسبة للفعل وفي الواقع فان مهمة اتخاذ القرار مرتبطة بشكل تام مع المهمة الأخيرة".

¹محمود عبد الفتاح رضوان، القيادة ومهارات تحفيز المرؤوسين، المجموعة العربية للتدريب والنشر، جانفي 2014، ص 24. انظر الى:

<https://books.google.dz/books?hl=fr&lr=&id=XW2sDQAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA3&dq=#v=onepage&q&f=false>
4/09/2020 a 19h44.

²مداحي عثمان، أهمية و دور المعلومات في اتخاذ القرارات، مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات، جوان 2018، ص 235.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

وقد أصبحت عملية اتخاذ القرار تمثل إطاراً من النظم المتداخلة، بحيث يتطلب وضع إطار متكامل لاتخاذ القرارات الاستعانة بالعديد من النظم والعلوم الأخرى وذلك في ظل اعتبارات عدم التأكد والمتغيرات المتشابكة والديناميكية.

خامساً: آلية اتخاذ القرار:

إن آلية اتخاذ القرار¹ تكون بهدف معالجة مشكلة قائمة أو محتملة أو لتحقيق أهداف مرسومة لذلك تقوم الإدارات في حالة مواجهة لموقف معين، تتطلب اتخاذ قرار بجمع البيانات والمعلومات وتحليلها حول المشكلة للوصول لقرار مناسب من بين الحلول المطروحة وتقييمها للوصول إلى النتائج المرجوة التي تحقق الهدف المنشودة.

وعليه في حالات معينة تتضمن المشكلة أهداف متناقضة في الحلول المطروحة، تتطلب من المدير اتخاذ موقف واضح للتوصل إلى أفضل الحلول، من خلال وجود ضوابط تقيس النتائج المتوقعة لكل بديل وعمل المقارنة، بينها لاختيار الأفضل في ظل منافسة بين الحلول المطروحة.

سادساً: خطوات اتخاذ القرارات

تتلخص خطوات اتخاذ القرار في العناصر التالية:²

-تحديد المشكلة؛

-بدائل الحل؛

-تقييم البدائل واختيار أفضل حل؛

-تنفيذ القرار ومتابعته.

المطلب الثاني: الأساليب العلمية لاتخاذ القرار وخصائصه

سيتم عرض في هذا المطلب كل من الأساليب العلمية لاتخاذ القرار وخصائصه وذلك على النحو التالي:³

أولاً: أساليب اتخاذ القرارات

الأساليب التقليدية: يقصد بالأساليب التقليدية أو (غير الكمية) التي تفتقر للتدقيق العلمي ولا تتبع المنهج العلمي في اتخاذ القرارات وتعود جذورها إلى الإدارات القديمة، التي كانت تستخدم أسلوب التجربة والخطأ في حل مشكلاتها، معتمدة اعتماداً كلياً على الخبرة السابقة والتقدير

¹ محمد محمود العلوان، زيد عيسى زيادات، أثر نظم المعلومات الإدارية على جودة صناعة القرارات الإدارية من وجهة نظر متخذي القرارات في البنوك الأردنية، مرجع سبق ذكره، ص 97.

² أوبختي نصيرة، بوهنة كلثوم، المحاسبة التحليلية ودورها في عملية اتخاذ القرارات دراسة حالة مؤسسة BENTAL، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد الرابع، العدد السادس، 2014، ص 318.

³ بوزيد سليمة، المشاركة في اتخاذ القرارات الية أساسية في تحقيق التنمية الإدارية، مجلة العلوم الانسانية، العدد عشرون، نوفمبر 2010، ص 328.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

الشخصي.

الاساليب الحديثة لصنع القرار: تعددت في السنوات الاخيرة المداخل الكمية او الرياضية لتطوير المهارة الادارية، في اتخاذ القرارات وقد ساعد على انتشار وتنامي هذه المداخل، دخول الحاسوب الى حياتنا من اوسع الابواب، فالحاسوب يوفر اداة جيدة وفعالة لمواجهة، ما تتطلبه المداخل الكمية من عمليات حسابية ضخمة ومعقدة وبصفة علمية، فإن هذه الاساليب الكمية قد وفرتها المدرسة الرياضية للفكر الاداري ولعل من اهم الادوات الكمية التي انتشر استخدامها في مجال اتخاذ القرارات، بحوث العمليات، البرمجة الخطية ومباريات الاعمال.

كما توجد اساليب علمية لاتخاذ القرار نعرضها على النحو التالي:¹

1. اسلوب دراسة الحالات:

يعتبر هذا الاسلوب العلمي من الاساليب الهامة المستخدمة في مجال اتخاذ القرارات، إذ انه يساعد على تطوير وتحسين قدرات ومهارات المديرين على التحليل والتفكير الابتكاري لحل المشاكل الادارية التي تواجههم. ومن الوسائل الهامة لتطبيق اسلوب دراسة الحالات بفعالية اسلوب التدريب على اتخاذ القرار المسمى والذي يهدف إلى تدريب المدير على كيفية اتخاذ القرارات في IN-BASKET TECHNIQUE المواقف المشابهة للمواقف الفعلية التي تواجهه في عمله. وذلك عن طريق تلقيه مجموعة من الرسائل البريدية تتضمن مشاكل وحالات مختلفة. ويطلب منه اتخاذ القرارات فيها على ما تتضمنه من معلومات. ومثل هذا الاسلوب التدريبي على دراسة الحالات التي يتلقاها المدير. وانما يهدف إلى تدريب متخذي القرارات على كيفية استخدام قدراتهم في التحليل والتفكير في حل المشاكل التي تواجههم.

2. اسلوب شجرة القرارات:

تعتمد طريقة شجرة القرارات التي هي من صنع ODONNELL و KOONTZ على اتاحة الفرصة امام المدير للتفكير في عملية اتخاذ القرارات بشكل شامل يبدأ من تحديد هدف محدد تم التوصل الى عدد من القرارات او الحلول البديلة، التي تساعد في تحقيق الهدف المحدد، مما يتيح الفرصة لاختيار انسب وافضل القرارات او الحلول وذلك بالاعتماد على مقاييس كمية معينة عند تطبيق كل قرار معين.

وتشمل مراحل تطبيق اسلوب شجرة القرارات ستة خطوات هي:

- تحديد المشكلة او الموقف المطلوب اتخاذ قرار بشأنه بدرجة مدققة.
- تحديد الحلول او القرارات البديلة.

¹اساسي بلال، فعالية اتخاذ القرار في المنظمة الاقتصادية، مجلة الحكمة للدراسات التربوية والنفسية، المجلد 3 العدد 5، 2015، ص ص 5-6.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

- تحديد التصرفات او الاحداث الممكن حدوثها ترتيبا عن كل قرار على حدى.
- حساب احتمالات حدوث كل تصرف او حدث من الاحداث الممكنة.
- حساب الناتج المتوقع من كل تصرف او حدث. وفقا للمقاييس المتفق عليها.
- اختيار افضل الحلول او القرارات البديلة.

من الطبيعي ان تحليل شجرة القرارات يمكن ان يمتد مرحلة واحدة (مركز قرارات واحد ومركز احداث واحد) او عدة مراحل متتالية وفقا للحالة موضوع الدراسة وعدد ونوع القرارات البديلة والاحداث الممكنة. وما يترتب على ذلك من اقتراح قرارات بديلة على ضوء هذه الاحداث والتصرفات المترتبة عليها. وهكذا الى ان يتم تغطية كل ابعاد الموقف والمتغيرات المؤثرة فيه.

3. اسلوب تحليل التعادل:

يقوم هذا الاسلوب على اساس تحليل العلاقة بين الايرادات والتكاليف الخاصة بكل بديل من البدائل والتكاليف هنا تشمل التكاليف الثابتة وهي التكاليف التي تتحملها المنظمة سواء انتجت ام لم تنتج مثل الايجارات واقساط امتلاك الآلات، المباني وفوائد القروض...الخ) والتكاليف المتغيرة هي التي ترتبط بالإنتاج مثل تكلفة المواد الخام، الكهرباء، الوقود...الخ).

واسلوب تحليل التعادل يمكن استخدامه في اتخاذ العديد من القرارات مثل:

قرارات تحديد الطاقة الانتاجية او حجم الانتاج المطلوب ومن ثم تحديد حجم القوى العاملة المطلوبة: قرارات تخطيط الارباح واتخاذ القرارات السابقة من خلال تحليل التعادل، فإن الامر يتطلب حساب ما يسمى بحجم التعادل. وحجم التعادل هو ذلك الحجم من الانتاج الذي تتساوى عنده الاجراءات الكلية مع التكاليف الكلية، اي ان المنظمة عند هذا الحجم لا تحقق ارباحا ولا تتحمل خسائر.

ثانيا: خصائص عملية اتخاذ القرار: تتلخص خصائص اتخاذ القرار في العناصر التالية:¹

القابلية للترشيد: إن عملية اتخاذ القرار تقوم على افتراض بأنه ليس من الإمكان الوصول إلى ترشيد كامل للقرار وانما يمكن الوصول إلى حد من الرشد.

التأثير بعوامل ذات صبغة إنسانية و اجتماعية: وذلك نظرا لكون هذه العملية تتأثر بعوامل سيكولوجية نابغة من شخصية متخذ القرار والمرووسين كل المساهمين في اتخاذ القرار أو المتأثرين به، كما انها تتأثر بعوامل اجتماعية نابغة من بيئته القرار، سواء كانت هذه العوامل داخلية أو خارجية.

الامتداد على الماضي والمستقبل: إن القرار الإداري لا يتخذ بمعزل عن بقية القرارات التي سبق

¹هلايلي إسلام، أحمد فايد نور الدين، مساهمة نظام المعلومات المحاسبية في تحسين عملية اتخاذ القرارات بالمؤسسة الاقتصادية، مجلة الدفاتر الاقتصادية، المجلد 11، العدد 2، 2019، ص 385.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

اتخاذها بل هو امتداد واستمرار لها كما تمتد عملية اتخاذ القرارات في المستقبل من حيث كون آثار القرار تمتد إلى المستقبل.

الاعتماد على الجهود الجماعية المشتركة: إن التنوع الكبير للمشكلات التي تواجه المؤسسات الحديثة على اختلاف أنواعها و أوضاعها يتطلب ضرورة اشتراك كافة المعنيين وذوي الرأي والخبرة بحلول تلك المشكلات سواء المتأثرين بصورة مباشرة أو غير مباشرة، ولا سيما أن كثير من القرارات الإدارية لها أبعاد متعددة تنظيمية، إنسانية و بيئية وقانونية واقتصادية.

العمومية و الشمول: إن أسس اتخاذ القرارات هي عامة بالنسبة لجميع المنظمات سواء كانت قرارات تتعلق بالتكنولوجيا أو الخدمات... إلخ و سواء كانت هذه المنظمات تجارية أو صناعية أو خدمية ، كما أنها تتصف بالشمولية من حيث أن القدرة على اتخاذ القرارات ينبغي أن تتوفر في جميع من يشغلون المناصب الإدارية على اختلاف مستوياتها العليا و الوسطى والإشرافية. **التعقيد و الصعوبة:** تكون على مستوى النشاطات التي تقتضيها مراحل عملية اتخاذ القرارات نظرا للقدرات و المهارات اللازمة لإنجازها.

ثالثا: مستويات اتخاذ القرار

صنفت القرارات وفقا للمستويات التنظيمية في أي منظمة، الى 4 مجموعات من القرارات هي:¹

1. اتخاذ القرارات على المستوى الاستراتيجي:

ويحدد هذه القرارات الأهداف والموارد والسياسات الخاصة بالمنظمة والتنبؤ بالمستقبل الخاص بالمنظمة والبيئة وتحقيق الموائمة والتكيف بين المنظمة والبيئة.

2. اتخاذ القرار على مستوى الإدارة:

وتتعلق بصفة أساسية بكفاءة وفاعلية استخدام الموارد، والرقابة على مستوى أداء الوحدات الإدارية بالمنظمة.

3. اتخاذ القرارات على مستوى المعرفة:

وتتعامل هذه النوعية من القرارات مع تقييم الأفكار الجديدة للمنتجات والخدمات وأساليب الاتصال بالمعرفة الجديدة، وأساليب توزيع المعلومات في أجزاء المنظمة.

4. اتخاذ القرارات على مستوى التشغيل:

ويتعلق النوع الأخير من القرارات بتنفيذ الأعمال والمهام المحددة بواسطة الإدارة العليا والوسطى وتحديد معايير للمنافسة واستخدام الموارد المتاحة وتحقيق الرقابة على التشغيل والأداء اليومي.

¹شاهر عبيد، علاقة بطاقة الأداء المتوازن في فاعلية عملية اتخاذ القرارات الإدارية في البنوك التجارية في محافظات شمال الضفة الغربية، مجلة نور للدراسات الاقتصادية، المجلد 3، العدد 4، جوان 2017، ص 6.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

ثالثا: اسس صناعة القرار في المؤسسات الاقتصادية

سنقوم بدراسة اسس صناعة القرار في المؤسسات الاقتصادية على النحو التالي:¹ عملية صنع القرار واتخاذها ليست وليدة اليوم وانما عرفت منذ أن بدأ الإنسان ينظم نفسه في شكل يلائم ظروفه المعيشية، فكان لهذه العملية منذ القدم أهمية بارزة في كل تنظيم إنساني وارتباط وثيق بحياتنا اليومية كأفراد، جماعات ومنظمات، ولقد أدى التطور المتسارع للحياة التنظيمية وتغيرها المستمر إلى تضخم حجم المؤسسات وتنوع أشكالها، وأصبح لزاما الاهتمام بكل عملية داخل المؤسسات الاقتصادية، ومنيا عملية صنع القرار، وغدا المقرر في كل وقت يواجه تحديات ومشكلات عديدة تستدعي الحذر في اتخاذ القرار الصائب خاصة وأن المؤسسات اليوم مرهونة بفعالية القرارات المتخذة، وهذا ما أكده هريت سيمون حيث أشار إلى أن " العملية الإدارية هي الركيزة الأساسية في العمل الإداري ولا تخرج عن كونها عملية اتخاذ قرارات.

إذن عملية اتخاذ القرار من حتميات الأمور في المؤسسات ميا اختلفت في وظائفها أو نوعيتها فهي تشترك في تمك العملية. وإذا كانت هذه العملية مهمة تاريخيا فهي أشد أهمية في الوقت الحاضر خاصة في ظل تعقد الحياة واشتداد التنافس العالمي ضمنا .والمؤسسات الاقتصادية وعملياتها الإدارية ما هي إلا سلسلة من القرارات المتداخلة والمتصلة، كما أن القرارات الناتجة عن العملية السابقة تعد وسيمة وأداة تعبر عن نجاح الإدارة أو فشلها في استثمار الموارد المالية والبشرية لتحقيق أهداف التنظيم.

أهمية صنع القرار تكمن أيضا في أنها ترتبط بكل العمليات الإدارية داخل المؤسسات كالتخطيط والتنظيم والاتصال وغيره فهي عملية ديناميكية دائمة تمثل مضمون نشاط الإدارة، وهي لب الوظائف الإدارية النافذ داخليا، حتى أن البعض ذهب إلى اعتبار هذه العملية " قلب الإدارة بحيث لو توقف القلب لتوقفت معو جميع الإجراءات التي تتم داخل المنظمات.

فالتخطيط ما هو إلا نتاج لسلسلة متصلة من القرارات تنقل التخطيط إلى الواقع العملي. والتنظيم كنموذج آخر يرتبط بعملية صنع القرارات حيث أنه " في حد ذاته ما هو إلا مجموعة من القرارات القصد منيا تحديد من ومتى والى أي مدى يقوم كل فرد في المنظمة باتخاذ القرارات.

إذن عملية صنع القرار هي المحرك لجهود ونشاط الموارد البشرية في التنظيم ، ذلك أنها تحدد النظم والوسائل لتحقيق الأهداف وتعد العملية الأساسية التي يقاس من خلالها تطور المؤسسات إذ أن نجاح أو فشل الإدارة مقترن بمدى فعاليتها في استثمار الموارد المالية والبشرية لتحقيق

¹ ليندة العابد، أهمية الرأسمال الاجتماعي في عملية صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الدراسات والبحوث الاجتماعية ، المجلد 4، العدد 16، جوان 2016، ص 149.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

أهداف التنظيم. وفي هذا الصدد يؤكد سيمون¹ أنه لا مفر من أن اتخاذ القرارات جزء لا تجزأ من أعمال المديرين اليومية والقدرة على اتخاذ قرارات فعالة يعتبر أساساً لجميع وظائف المديرين.

1. اسس صناعة القرار في المؤسسات الصناعية:

فيما يخص المؤسسات الصناعية سنعرض كيفية صناعة القرار فيها على النحو التالي:¹
من المعروف أن أي تغيير في تكلفة صنع أو شراء المنتج ينعكس على تحديد سعره في السوق وغالباً ما يخضع المنتج الى مراجعات دورية لغرض تعديله بناء على العوامل المؤثرة في قرارات الصنع أو الشراء ، كما تهتم الشركات بمعالجة العوامل المؤثرة في مزيج التسويق ، كسعر البيع ومزيج المبيعات والتي سيدخل المنتج ضمنها ، وفي هذا الشأن يشير الى وجود نظام واضح يحدد مدى الحاجة إلى مراجعة الأسعار والأوقات المناسبة لها ضمن دورة حياة المنتج في السوق، إلا أن نظاماً كهذا يحتاج إلى جمع الكثير من المعلومات الضرورية والملائمة من قبل الأجهزة المالية والمحاسبية والتسويقية بشكل مستقل ومثل هذا النظام يتطلب جمع معلومات متنوعة مثل:

- مبيعات السنوات السابقة (بالوحدات والقيمة)، أسعار المنافسين وظروف البيع، مبيعات الشركة التي تمت بأسعار تقل عما كان متوقع، حجم مشاركة الشركة في السوق، تكاليف المنتج الحالية والمتوقعة من حيث ما تتضمنه من تكاليف ثابتة ومتغيرة معلومات أخرى عن العملاء ورجال البيع ومواقف العملاء من أسعار الشركة ومخزون البضاعة تامة الصنع ، والمعلومات الخاصة بالمشتريات اللاحقة .

2. اسس صناعة القرار في المؤسسات المالية:

فيما يخص المؤسسات المالية سنعرض كيفية صناعة القرار فيها على النحو التالي:²
عملية اتخاذ القرارات المالية تشمل كافة الجوانب الإدارية من التخطيط المالي والتنظيم والرقابة كما أن التخطيط المالي وبعده الاستراتيجي له دور كبير في صنع القرار المالي بحيث يظهر النتائج المترتبة عن اتخاذ القرار المالي في المدى البعيد. كما أن قدرة المؤسسة أو الجهة المسؤولة لاتخاذ وصنع القرارات المالية سليمة وناجحة يتوقف إلى حد بعيد على كفاءتها وقدرتها على تحليل بيئتها المالية واستنباط نقاط القوة والضعف والاستفادة من الفرص وتجنب التهديدات وتجنب التأثير السيئ لعوامل البيئة المالية على القرارات المالية.

¹أسامة عمر جعارة ، تطبيقات محاسبة التكاليف في قرارات الصنع أو الشراء دراسة توعية تحليلية في الشركات الصناعية الاردنية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 5، العدد7، 2012، صص 8-9.

² زهواني رضا واخرون، دور الإدارة المالية في صنع القرارات المالية قرار التمويل، قرار الاستثمار وتوزيع الأرباح، مجلة العلوم الادارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي. الجزائر، المجلد01، العدد 01 ، ديسمبر 2017، ص 242.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

3. اسس صناعة القرار في المؤسسات الخدمائية:

فيما يخص صناعة القرار في المؤسسات الخدمائية سنتطرق الى المؤسسات التعليمية على سبيل المثال باعتبارها مؤسسة تقدم خدمة التعليم على النحو التالي:¹

اتخاذ القرار في المؤسسة التعليمية:

يتخلل النظام التعليمي الكثير من عمليات اتخاذ القرارات الادارية والفنية وتتنوع مسؤولية اتخاذ هذه القرارات بين العاملين داخل الهياكل التنظيمية للمناطق التعليمية وادارتها المختلفة وتعمل القرارات التي تتخذ في هذا المستوى على الوصول بجهود المناطق التعليمية الى اقصى حد يحقق الاهداف التربوية بالتعاون مع المدارس التابعة لكل منطقة الا ان هناك احتمال وجود فروق في عمليات اتخاذ القرار بين منطقة واخرى وبين ادارة تعليمية واخرى.

وانه في المستويات الاعلى نجد ان عمليات اتخاذ القرارات تتعلق بمسائل اشمل واعلم مثل وضع السياسات التعليمية واستراتيجيات العمل التربوي وخطط التعليم وتقديم الخدمات التعليمية واستراتيجيات العمل التربوي وخطط التعليم وتقديم الخدمات التعليمية وبعد هذا المستوى من نطاق اتخاذ القرار، من صلاحيات القيادات التربوية العليا.

وتخضع عملية اتخاذ القرار في المؤسسة التعليمية الى عدة متغيرات تؤثر فيها بدرجة كبيرة وفي مقدمة هذه المتغيرات، الاهداف التي تحددها الادارة العليا للتربية والتي تتخذ بشأن تحقيقها وتحدد بالتالي اتجاهات وطبيعتها نحو المركزية او الامركزية.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة والمعيقة في اتخاذ القرار

سنتناول في هذا المطلب كل من العوامل المؤثرة والمعيقة في اتخاذ القرار على النحو التالي:²

اولا: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار

تقع مسؤولية اتخاذ القرار في كافة المراحل السابقة على فرد واحد أو جماعة وفي معظم الحالات، يأتي القرار نتيجة لجهود أكثر من شخص واحد ونتيجة لدراسة وأبحاث لجنة أو عدد من اللجان المعدة والمشكلة لهذه الغاية. وقد تتأثر القرارات الإدارية بعوامل عديدة قد تعيقها عن الصدور بالصورة الصحيحة أو قد تؤدي إلى التأخر في إصدارها أو تلقى الكثير من المعارضة سواء من المنفذين لتعارض القرارات مع مصالحهم، أو من المتعاملين مع المنظمة لعدم تحقيقها لغاياتهم ومصالحهم. ومن هذه المؤثرات:

¹ ربيع عبد الرؤف عامر، نماذج اتخاذ القرار في المؤسسات التعليمية والعوامل المؤثر وكيفية التغلب عليها على معوقتها، الملتقى الدولي: صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف الجزائر، أبريل 2009 ص 13.

² بلحاج فتيحة، الاسس النظرية والعلمية في اتخاذ القرار، مرجع سبق ذكره ص ص 275-276.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

1. تأثير البيئة الخارجية: إن المنظمة تشكل خلية من خلايا المجتمع فهي تتأثر به مباشرة أو غير مباشرة ومن أهم الظروف التي تؤثر على عملية اتخاذ القرار ظروف اقتصادية، سياسية اجتماعية، تقنية، القيم والعادات ويضاف إليها مجموعة القرارات التي تتخذها المنظمات الأخرى في المجتمع سواء كانت منافسة للتنظيم أو متعاملة معه. إذ أن كل قرار يتخذ في منظمة ما لا بد أن يتأثر ويعمل ضمن إطار القرارات التي اتخذتها المنظمة الأخرى كالمؤسسات والوزارات والتنظيمات المتعددة.

2. تأثير البيئة الداخلية: يتأثر القرار بالعوامل البيئية الداخلية في المنظمة من حيث حجم المنظمة ومدى نموها وعدد العاملين فيها والمتعاملين معها ويظهر هذا التأثير بنواح أساسية متعددة ترتبط الناحية الأولى بالظروف الداخلية المحيطة، باتخاذ القرار وترتبط الناحية الثانية بتأثيره على مجموعة الأفراد في المنظمة، الناحية الثالثة فتتعلق بالموارد المالية والبشرية والفنية. ومن العوامل البيئية التي تؤثر على اتخاذ القرار، تلك التي تتعلق بالهيكل التنظيمي وطرق الاتصال والتنظيم الرسمي وغير الرسمي وطبيعة العلاقات الإنسانية السائدة وإمكانات الأفراد وقدراتهم ومدى تدريبهم وتوافر مستلزمات التنفيذ المادية والمعنوية والفنية.

3. تأثير متخذ القرار: تتصل عملية اتخاذ القرار بشكل وثيق بصفات الفرد النفسية ومكونات شخصيته وأنماط سلوكه التي تتأثر بظروف بيئية مختلفة كالأوضاع العائلية أو الاجتماعية أو الاقتصادية، مما يؤدي إلى حدوث أربعة أنواع من السلوك عند متخذ القرار هي المجازفة والحذر والتسرع والتهور، كذلك فإن مستوى ذكاء متخذ القرار وما اكتسبه من خبرات ومهارات وما يملك من ميول وانفعالات تؤثر في اتخاذ القرار.

وتختلف درجة هذا التأثير باختلاف نوعية المديرين، إذ نجد أن بعض المديرين ينتابهم الارتباك عند تحديد المشكلة أو تحديد البدائل وبعضهم الآخر يتردد في اتخاذ القرار، كما أن بعضا منهم يكون متسرعاً في الاستجابة لشروط اتخاذ القرار ومتطلباته، بينما يتعامل بعضهم بحذر وببطء دون تهور لتجنب الوقوع في الأخطاء.

يضاف إلى ذلك أهداف متخذ القرار الشخصية ومدى إدراكه لأهداف التنظيم غالباً ما تؤثر في نوعية القرار المتخذ وأسلوب اتخاذه، حيث أنها تعكس أفكاره وقيمه ومعتقداته وأهدافه المادية والاجتماعية والسياسية، التي قد تتفق مع أهداف التنظيم أو قد تتعارض معه في بعض النواحي وبهذا فإن متخذ القرار قد يتأثر بعوامل واعتبارات غير موضوعية لا تتعلق بالمشكلة أساساً، لكنها تعكس أفكاره وطريقة استيعابه للأمور متأثراً بتكوينه الشخصي ودوافعه واتجاهاته وقيمه الاجتماعية من تنافس أو رغبة في التعاون مع الأفراد الآخرين في التنظيم عند إصدار القرار، كما يتأثر بتقاليد البيئة التي يعيش فيها وعاداتها ويعكس من خلال تصرفاته قيمها ومعتقداتها التي

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

يؤمن بها.

4. تأثير مواقف اتخاذ القرار: تختلف مواقف اتخاذ القرار الإداري من حيث تأكد الإدارة أو متخذ القرار من النتائج المتوقعة للقرار ويقصد بالموقف الحالة الطبيعية للمشكلة من حيث، العوامل والظروف المحيطة بالمشكلة والمؤثرة عليها ومدى شمولية البيانات ودقة المعلومات المتوفرة للإدارة عنها. ويمكن التمييز بين أربعة مواقف وهي: القرار في حالة التأكد والقرار في حالة عدم التأكد (المخاطرة) والقرار في حالة عدم التأكد التام والقرار في حالة الاختلاف.

ثانيا: العوامل المعيقة في عملية اتخاذ القرار

من أهم الصعوبات التي تعترض أي قرار نلخصها في النقاط التالية على سبيل المثال:¹

1. **عدم إدراك المشكلة و تحديدها بدقة:** صعوبة تحديد المشكلة من طرف متخذ القرار يجعل كل قرارات تنصب على حل المشاكل الفرعية من هذه المشكلة وعدم التعرض إلى المشكلة الحقيقية.
2. **عدم القدرة على تحديد الأهداف التي يمكن أن تتحقق باتخاذ القرار:** يجب إدراك الأهداف الرئيسية حتى لا تتعارض مع الأهداف الفرعية للمنظمة مما يؤدي إلى صعوبة تحقيق الأهداف حسب الأولوية من حيث الأهمية.

3. **صعوبة تحديد المعايير:** تتم على أساسها التعرف على مزايا وعيوب البديل المتوقع بسبب البيئة التي تعمل فيها المؤسسة والمتمثلة في الظروف الاقتصادية، المالية، السياسية التشريعات الحكومية والقوانين، التغييرات والتطورات التكنولوجية، العلاقات الإنسانية، العادات والتقاليد.

4. **كفاءة متخذ القرار:** وتشمل درجة ذكائه، وخبراته وقدراته العلمية والعقلية والجسدية وموقعه داخل التنظيم إضافة إلى مدى تأثيره ببعض العوامل كالقيود الداخلية، التي تشمل التنظيم الهرمي الذي تقرره السلطة السياسية وما ينجم عنه من بيروقراطية وجمود وضرورة التقيد بالإجراءات الداخلية أو قيود خارجية و بالتالي ينجم عنها خضوع الإدارة للسلطة الأعلى كالسلطة السياسية التي تحدد الغايات الكبرى الواجب تحقيقها، مما ينعكس سلبا على أفكار وتطلعات متخذ القرار وبالتالي يؤثر على القرار من ثم على المؤسسة ونجاحها.

5. **نقص المعلومات و الخوف من اتخاذ القرارات:** تعد المعلومات مادة الإداري في اتخاذ القرارات ويجب أن تكون ممثلة للظاهرة المدروسة وجوهرية، بحيث تستطيع الإدارة استخدامها ووضع التقديرات اللازمة حول الأوضاع القائمة والتنبؤ بما سيكون عليه الأمور مستقبلا، وبالتالي فإن أي نقص في المعلومات الضرورية يضعف من قدرة الإدارة على التقدير والتنبؤ بالتغييرات المستقبلية ويرفع من درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار، مما ينتج عنه تخوفا من اتخاذ القرار.

¹ هلايلي إسلام، أحمد قايد نور الدين، مساهمة نظام المعلومات المحاسبية في تحسين عملية اتخاذ القرارات بالمؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص ص 385-386

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

6. مساهمة نظام المعلومات المحاسبية في تحسين عملية اتخاذ القرارات: تعتمد إدارة المؤسسات على المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية وحتى يمكن الحصول على معلومات محاسبية مناسبة، يجب أن يكون لدى المؤسسة نظام معلومات محاسبية سليم تستطيع الإدارة الاعتماد عليه في الحصول على هذه المعلومات، كما تنشأ الحاجة إلى دراسة نظم المعلومات نتيجة للمشاكل، التي تواجه إدارة المؤسسة في الحصول على البيانات المناسبة لاتخاذ القرارات والتي غالباً ما تكون نتيجة مباشرة أو غير مباشرة لسوء تدفق المعلومات المحاسبية بين أقسام وإدارات المؤسسة المختلفة.

المبحث الثاني: نظريات اتخاذ القرار

في الأدبيات الخاصة بصنع القرار وجدنا بعض الأفكار¹ المتوافقة حول الأنواع المختلفة لصنع القرار وتنظيم هذه العملية وبالتالي، فإن التمييز بين القرارات الروتينية والقرارات المعقدة أمر متكرر لحل المعضلات القائمة، حيث تتألف عملية صنع القرار من عدة مراحل متتالية: تحديد المشكلة؛ قائمة البدائل؛ التحليل واختيار البديل؛ ثم تنفيذ الحل المختار.

لقد أتاح تطوير نظريات صنع القرار إمكانية تطوير حلول لحل المشكلات المنظمة ولكن في المواقف الأكثر تعقيداً والتي يتم تمثيلها عادةً بما يسمى بالقرارات غير المنظمة، تثبت هذه الحلول أنها محدودة وتمثل أدوات بسيطة لدعم القرار في هذه الحالات، فإن الخصائص الشخصية والخبرة للقائد هي التي لها الأسبقية بشكل عام في صنع القرار. وعلى مر السنين جرى العمل على صنع القرار إلى دراسة الطريقة، التي تتخذ بها المنظمات قراراتها وتأثير سلوكيات صانع القرار على نتائج القرار من هذا المنظور، فخلال الخمسينيات والستينيات من القرن الماضي، كانت مدرسة "كارنيجي" هي التي أجرت بحثاً حول هذا الموضوع من خلال سلسلة من الدراسات بناءً على البنية المفاهيمية لـ "المنظمات"، حيث تم تلخيص النتائج الرئيسية في العمل القائم على نموذج عملية Mintzberg إلا في وقت لاحق. وقد لعبت هذه دوراً حيوياً في دراسة وتعقيد عملية صنع القرار. أما في نهاية الستينيات، ظهر إثراء جديد للمعرفة العلمية حول هذا الموضوع مع أليسون (1969) لشرح "أزمة الصواريخ الكوبية"، التي حدثت بين الولايات المتحدة وكوبا خلال إدارة كينيدي، حين استخدم أليسون ثلاثة نماذج لصنع القرار التنظيمي، نموذج الفاعل العقلاني ونموذج العملية البيروقراطية والنموذج السياسي. ثم ظهر لاحقاً، نموذج آخر، "سلة المهملات" لإثراء الإطار العلمي لصنع القرار من خلال إدخال مفهوم العملية العشوائية في صنع القرار التنظيمي، كما تم إجراء مناهج أخرى بشأن عدم القدرة على

¹Maria Do Céu Ferreira Gaspar Alves, Utilisation de l'information comptable dans le processus de prise de décision de l'entreprise, communication dans un congrès, indexer dans la base de données : archive ouverte (HALSHS) France, Submitted on 13 May 2011, PP 4-5

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

التنبؤ بالعملية أو على مستوى تحليل مسائل السلطة والسياسة في عملية صنع القرار. لكن النموذج العقلاني الذي يؤكد على النظريات الكمية يظل نقطة البداية الكلاسيكية لدراسة اتخاذ القرار. وعلى ما يبدو خلقت الأبحاث حول آلية صنع القرار أطراً مفاهيمية متضاربة على سبيل المثال حيث وجد ان النماذج، التي ترى آلية اتخاذ القرار على أنها منطقية ومرتسلة وأخرى تصف العملية بأنها عشوائية وفوضوية ومع ذلك، فإن التحليل الأعمق للموقف يسمح باكتشاف التكامل وليس التناقض بين هذه النماذج من خلال مواصلة التفكير في علاقة المعلومات المحاسبية بالقرار، حيث يرى ان المعلومات تحتل مكانة مركزية في عملية صنع القرار وهي مركزية لدرجة أن العديد من حالات سوء الفهم وأحياناً الصراعات تنشأ نوع من الخلط الضمني بين المعلومات والقرار، بين أنظمة المعلومات وأنظمة القرار وحتى بين نظرية المعلومات ونظريات القرار. وللمعلومات دور في عملية صنع القرار وغالباً ما تكون الحاجة إلى المعلومات يومياً، إذ يفضل المديرون المصادر الشخصية ويسعون بشكل متكرر إلى تطوير شبكة من المصادر الموثوقة.

المطلب الاول: مداخل ونظريات اتخاذ القرار

قبل التطرق إلى نظريات اتخاذ القرار سنتطرق أولاً إلى مداخل القرار وفقاً لما يلي:

اولاً: مداخل اتخاذ القرار: من بين مداخل القرار نجد¹:

1. المدخل العقلاني: او ما يسمى بنظرية الرجل الاقتصادي التي تبنتها النظرية الاقتصادية الحديثة. بموجب هذا المدخل يقوم المدير بممارسة اقصى درجات الدقة والتحميل ويعمل على الإحاطة بكافة المعلومات والبيانات المتاحة عن القرار موضوع البحث، بهدف الوصول الى الإقرار الأمثل، كما يتاح له معرفة كل بدائل القرار ونتيجة كل بديل.

2. مدخل الرشد المحدود: اول من أشار الى هذا المدخل عالم الإدارة، عندما أشار ان قرار المدير محدد ببعدين هما البعد البيئي والبعد المعرفي عليه لا يجب البحث دائماً عن القرار الأمثل وانما على القرار المقنع او المرضي بضوء محددات المدير.

3. المدخل التدريجي: تضمن هذا المدخل اعداد القرار خطوة خطوة ، بمعنى ان القرار يبقى عرضة للتعديل والتبديل كلما استجدت ظروف تستوجب اجراء التعديل عليه.

4. المدخل النظامي: ينظر هذا المدخل للقرار على انه ناتج عن إجراءات محددة ونظامية يقوم بها متخذ القرار ولقد اطلق على هذا المدخل تسمية المدخل المبرم، ان القرار هنا محدد بإجراءات تم تحديدها مسبقاً بل ويمكن للمطلعين معرفة القرار مسبقاً بضوء معطياته.

¹ احمد كاظم بريس، ايات محمد ناجم، رملة حيدر فليح، أنماط اتخاذ القرار وتأثيرها في تبني استراتيجية المحيط الازرق دراسة استطلاعية في عينة من المصارف الحكومية العراقية، مجلة كلية الادارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والادارية والمالية، المجلد 11 العدد 4، 2019، ص ص 40-41.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

5. المدخل السياسي: يرى المدخل ان القرار ناتج عملية تفاوضية شخصية تحكمها اجندات المشاركين في اتخاذ القرار. والواقع ان جذور هذا المدخل تنبع من نظرية أصحاب المصلحة حيث ان تعدد أصحاب المصلحة في كل منظمة تفرض على متخذ القرار مراعاة مصلحة كل طرف بحسب مركز قوة وتأثير كل طرف، ان جذور هذا المدخل تنبع من نظرية القيمة، حيث ان القرار يعكس قيمته لدى متخذه.

6. مدخل سلة المهمات: يركز هذا المدخل على الطبيعة المجزئة والفوضوية لاتخاذ القرار في المنظمات وبشكل عام يرى هذا المدخل القرار في المنظمات على انه ناتج عن تصارع اجندات مستقلة حول مشكلة القرار وكيفية حلها، أي ان جذوره تستمد من نظرية الصراع.

7. مدخل الاختلافات الفردية: يركز المدخل على اختلافات الافراد (من حيث المعرفة والخبرة والشخصية مثلا) في مجال تفسير معطيات القرار والظروف المحيطة به.

8. مدخل القرار الطبيعي: يتمحور المدخل حول قدرة متخذ القرار على ربط موضوع القرار مع الخبرة السابقة المتاحة له.

9. المدخل المتعدد: يرى المدخل ان المداخل المذكورة انفا اما ذات طبيعة تقنية او منتظمة او فردية فحتى يتم تلبية المداخل التقنية يجب العمل على دراسة وتحليل ما يمكن الحصول عليه من معلومات حول موضوع القرار. وحتى يتم تلبية الجوانب الفردية والمنظمية يجب التفاهم مع أصحاب المصلحة ضمن نطاق دائرة تأثير القرار.

ثانيا: نظريات اتخاذ القرار

حاول العديد من الاكاديميين والكتاب طريقة اتخاذ القرارات¹، كلا حسب وجهة نظره وذلك من خلال عرض عدد من النظريات التي تعنى بعملية اتخاذ القرارات داخل الوحدات الاقتصادية والتي من اهمها:

1. النظرية الكلاسيكية للقرار: (Classical Decision Theory)

يتحدد مفهوم صنع القرار وفق هذه النظرية بان هنالك مشكلة تقتضي قرارا كان تكون العوائد المتحققة غير مرضية او ان هنالك فرصة تعود بعوائد افضل وان متخذ القرار لديه معرفة تامة بالبدائل وعواقب كل بديل محددة، كما ان عملية الاختيار واضحة وبسيط، إذ تقوم هذه النظرية على الرشد والعقلانية في اتخاذ القرارات وتفترض ان يكون المدير منطقيا عند اتخاذه للقرارات التي تخدم الوحدة الاقتصادية، فضلا عن انها تحدد الكيفية التي يتخذ المدير بها قراراته وتقدم له الخطوات الارشادية للوصول الى افضل النتائج ويذهب الى ان نموذج القرار الكلاسيكي ما هو

¹مهند عبد الرحمن سلمان، اثر نظريات اتخاذ القرارات في قياس التكاليف الملائمة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 29، 2012، ص ص 303-304.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

الا بيان للكيفية التي يمكن للمدراء من خلالها اتخاذ القرارات باستخدام المعلومات الكاملة. اما البعض يذهب الى تعريف النموذج الكلاسيكي بانه طريقة ارشادية لاتخاذ القرارات توضح للمدراء الكيفية، التي تمكنهم من اتخاذ القرارات اذ تفترض تمتع لمدراء بالرشد والعقلانية عند اتخاذ القرارات ،التي تحقق اقصى منفعة للوحدة الاقتصادية ويتفق معه البعض، حين افترض بان المدراء سوف يتخذون قرارات منطقية تؤدي بالنتيجة الى تحقيق اقصى منفعة للوحدة ، اذ ركز النموذج على المشاكل التي تواجه الادارة العليا واولت اهتماما بالمدراء في سعيها نحو المحافظة على الوحدة من خلال:

- تطوير مبادئ اساسية يمكن الاسترشاد بها في عملية الادارة.
- تحديد الوظائف الاساسية للإدارة.

وعليه فان المدير الذي يتخذ قراراته سعيا لتحقيق هدف ما يكون:

- لديه المعلومات الكاملة المتعلقة بنموذج القرار وان المشكلة واضحة وليست غامضة.
- لديه هدف محدد بشكل جيد ولا يوجد تضارب ما بين الاهداف.
- امكانية تحديد العواقب الممكنة لكل بديل.
- امكانية ترتيب البدائل حسب اهميتها.
- ثبات درجة الاهمية لكل بديل طيلة الوقت.
- لا توجد قيود خاصة بالكلفة او الوقت.
- اختيار البديل الذي يحقق اعلى العوائد أي ان القرار المتخذ هو الذي يعظم المنافع الاقتصادية للمنشأة.

و¹تعد هذه النظريات التي ظهرت في اوائل القرن العشرين لغاية الثلاثينيات نتاج التفاعل بين عدة تيارات كانت سائدة، خلال هذه الفترة تمثلت بسيطرة الآلة على الانسان والثورة الصناعية والجو غير الديمقراطي وكان التفكير يدور حول تقسيم العمل لمتحقق من الكفاءة الانتاجية ومن ابرز رواد النظريات التقليدية.

2. نظرية الادارة العلمية - التي يعد فردريك تايلور (1856-1916)

تقيم فهمها للإدارة على اسس فنية في طبيعتها وقدم تايلور اسهامات في مجال اتخاذ القرارات من خلال الربط بين العمل الكلي والوقت ودعوته لتطبيق الاساليب العلمية في الادارة، بدلا من التقدير الشخصي والانسجام، بدلا من التفرة والتعاون بدلا من سيادة روح الفردية.

¹فيصل يونس محمد، استراتيجيات اتخاذ القرارات الادارية المفاهيم-النظريات- العوامل المؤثرة فيها، مجلة البحوث التربوية والنفسية، المجلد 10، العدد 36، 2013، ص ص 33-34.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

3. نظرية التقسيم الإداري

تهتم على التكوين الداخلي للتنظيم وعلى كيفية توزيع النشاطات بين أقسامه لتحقيق التكامل بينها وذلك من خلال تحديد أهداف التنظيم وتحديد الأعمال والأنشطة اللازمة لتحقيق هذه الأهداف للوصول إلى الكفاءة الإدارية. ومن أبرز انصار هذه النظرية:

أ. هنري فايول (1841-1925)

تقدم أفكاره على تصنيف وظائف التنظيم الإداري إلى ست مجموعات هي وظائف: فنية وتجارية ومالية وصيانة ومحاسبة وإدارية ووضع خمس مهام أساسية لعمل الإدارة، هي وضع خطة والتنظيم والتنسيق وإصدار الأوامر والرقابة وهي أعمال تتناوب بالمديرة وقدم توجيهات للمدير لترشيد سلوكه ولضمان حسن أدائه ودوره القيادي.

ب. فرانك جليبرت (1868-1924)

فقد أسهم في تطوير وترشيد عملية اتخاذ القرارات من خلال الافتراضات التي استخلصها من دراساته وأبحاثه وأهمها قوله أن هناك طريقة واحدة مثلى لأداء، أي عمل يجب اكتشافها وهذا يعني لفت الانتباه إلى البحث عن البديل المناسب بين البدائل المتوافرة واختيار البديل المناسب معناه التأكيد على المعايير والأسس التي تم بموجبها اختيار البديل.

ت. ليندول أرويك

وأكد على أهمية تأثير بعض الجوانب التنظيمية في عملية اتخاذ القرارات منها أهمية دور التفويض في ممارسة القيادة الإدارية مهامها وترشيد قراراتها ومن مقومات التفويض شجاعة المدير وتوفير الثقة لديه وثبات العمل بالنسبة للموظف وتحديد واجباته ونطاق الإشراف المتبع.

4. نظرية العلاقات الإنسانية واتخاذ القرار:

فيما يخص نظرية العلاقات الإنسانية واتخاذ القرار¹ يرى العديد من الباحثين أن الافتراضات التي جاء بها الاتجاه الكلاسيكي خاصة في ما يتعلق بنموذج "الرجل الاقتصادي" نادراً ما تحقق، إن لم يكن هذا مستحيلاً، لأن الواقع غير تلك وأن قرارات المدير بعيدة كثيراً عن الرشد الكامل وهي محدودة ومقيدة بقدراته الذهنية وقيمه ومشاعره وبالمتغيرات الداخلية التي تقع خارج سيطرته، لذا جاءت نظرية العلاقات الإنسانية لتؤكد هذا الطرح على يد "التون مايو" الذي توصل من خلال تجاربه في مصانع هاوثون، إلى وجود عوامل تؤثر على سلوك العاملين داخل المنظمة ذات أبعاد نفسية واجتماعية تلغي كافة العوامل المادية والاقتصادية، التي أشار إليها الاتجاه الكلاسيكي وبالأخص مشاركتهم في اتخاذ القرارات، حيث اقترح مايو أن يشارك العمال في اتخاذ

¹ بوزيد سليمة، المشاركة في اتخاذ القرارات الية أساسية في تحقيق التنمية الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص ص 321-322.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

القرارات الادارية وتحميلهم مسؤولية العمل المشترك، مما يضمن ربح جدية العمال واشعارهم بالمسؤولية ولهذا وجب على الادارة الرشيدة تهيئة وسائل الاتصال، حتى يتمكن العاملون من الاطلاع على القرارات من جهة وتتمكن الادارة من التعرف على حاجيتهم وآرائهم من جهة ثانية. كما اهتم مايو بالمهارة القيادية، التي تتمثل اساسا في المعاملة الديمقراطية للعمال تلك التي تشبع حاجيات العمال المعنوية ومن ثم تدفعهم للعمل الجاد فيرتفع مستواهم ورضاهم وانتاجيتهم. وعليه فإن الاساس السيكولوجي الاجتماعي يعتبر نقطة انطلاق لقرير عناصر المشاركة. وعلى هذا اكد على اهمية المشاركة في اتخاذ القرارات، حيث تشترك الفئات الدنيا مع الفئات العليا في اتخاذ القرارات الخاصة بالإدارة وهذه النقطة تؤكد عليها على وجه الخصوص الادارة اليابانية وتعتمدها بصورة اساسية في تحقيق اهدافها المختلفة.

5. النظريات السلوكية (الانسانية)

اعتمد الفكر التقليدي¹ على العديد من المواقف الافتراضية التي تعتمد المنطقية او العقلانية (الرشد) في اتخاذ القرار ومعالجة المشكلات الاجتماعية والاقتصادية ونظرا لكون الانسان يمتلك قدرات عقلية وخبرات محدودة في استقراء وتحليل البدائل المتاحة لمعالجة المشكلات القائمة فإن ذلك يحد منطقية التصرف الانساني ازاء المشكلات.

وقد ظهرت المدارس السلوكية للتنظيم الاداري في الثلاثينيات من القرن الماضي وسادت حتى الخمسينيات وركزت اهتمامها على دراسة العنصر البشر، الذي يعد اساس العملية الادارية ومحور السلوك التنظيمي والنظر للتنظيم الاداري، باعتباره نظاماً مفتوحاً ينشأ بينه وبين البيئة المحيطة به علاقات تبادلية ينعكس تأثيرها على السلوك التنظيمي. ومن رواد المدارس السلوكية في مجال تطوير المفاهيم الادارية المرتبطة باتخاذ القرارات.

ماري فوليت (1865-1928)

وقد اسيمت بتوضيح وتطوير مفهوم القرارات الادارية من خلال تحليلها لما اسمته (بقانون الموقف) ولفت الانتباه الى اهمية تحديد الاهداف عند اتخاذ القرارات وكيفية الملاءمة والتوفيق بين الاهداف المعارضة، كي تأتي الحلول واقعية وممكنة التنفيذ، مع النظر الى امكانات التعارض بين متخذ القرار (المدير) والمجموعة العاملة معه.

تشستر برنارد

تضمنت افكاره ودراساته في كتابه (وظائف المنفذ 1938) وكانت بداية التحول في الفكر الاداري نحو الاهتمام بموضوع اتخاذ القرارات الادارية، الذي عد فيه القرار الركن الاساسي في

¹ فيصل يونس محمد، استراتيجيات اتخاذ القرارات الادارية المفاهيم-النظريات-العوامل المؤثرة فيها، مرجع سبق ذكره، ص 35-37.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

العمل الاداري وذهب الى القول ان العمل والاداء في التنظيم الاداري، يمكن تحليله الى مجموعة من القرارات المتداخلة والمتشابكة واتفق برنارد بنظريته (السلطة المقبولة)، مع عدد من الكتاب السلوكيين مثل (تيد) و (تانباوم) والتي يرى فيها ان يصدر سلطة المدير متخذ القرار تتبع من قبول المرؤوسين لهذه السلطة.

هربرت سيمون

واظهرت اهتمامات سيمون باتخاذ القرار بكتابته 1961 عن السلوك الاداري سنة - 1945 1961 الذي عد اتخاذ القرار مظهراً للسلوك الانساني في الادارة وحمل القرار الى عنصرين الاول عنصر التكلفة ويتمثل في ما يتطلبه اتخاذ القرار وتنفيذه من المال والوقت والجهد خلال مرحلة الاعداد وتجميع البيانات والمعلومات وتصنيفها واقتراح البدائل وتقييمها والعنصر الثاني هو نتائج القرار ويتسم بالتعقيد نظراً لارتباطه بالأهداف، التي يتوخاها القرار وانسجام القرار مع السياسية العامة والخطوط العريضة للمنظمة.

وذهب سيمون الى القول ان القرار لا يكون رشيداً %100، لأنه ليس من الممكن ان تتوافر لدى المدير متخذ القرار كل مقومات الرشد، التي تتطلب توافر معرفته بكل الاحتمال الممكنة ونتائج كل حل والتقييم السليم لكل البدائل والاحتمال.

روبرت تانباور

وساهم في كتاباته التي نشرت في مجلة الاعمال لعام 1950 بتطوير مفهوم القرارات الادارية وابرز دور المرؤوسين في ترشيد عملية اتخاذ القرارات وذلك بتحليله لنظرية السلطة المقبولة وبيان الأسس، التي تقوم عليها سلطة المدير في اتخاذه قراراته وتوصل من خلال دراساته الى قاعدة هامة يرى انها تسيطر على فكر الموظف عند قبوله لسلطة المدير متخذ القرار، مفادها ان الموظف يتقبل سلطة المدير والقرارات التي يتخذها بناءً على هذه السلطة عندما تكون الفوائد التي يجنيها من قبوله مضافة الى المضار، التي تلحق به من جراء عدم قبوله لها تفوق التي يجنيها من عدم القبول.

جيمس ثمبسون

وتعرض لموضوع القرارات في كتابه (دراسات في الادارة عام 1959) ويرى ان اتخاذ القرارات يتوقف على متغيرين اساسيين هما الاتفاق والاختلاف حول الاسباب الدافعة لاتخاذ القرارات.

ليفين وجور

يعد من انصار المدارس السلوكية، الذين ساهموا في تطوير وترشيد عملية اتخاذ القرارات وساهمت دراساتهم عام 1960، في توضيح وبيان اثر الابعاد والمتغيرات النفسية والاجتماعية والعوامل الحضارية والثقافية وما يرتبط بها من عادات وتقاليد وقيم تحكم تصرفات الافراد

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

والجماعات.

6. نظرية القرار غير الرشيد

تسمى ايضا بالنموذج الاجتماعي¹ وقد تم تطويره من قبل علماء النفس استنادا الى نظرية التي تعتبر الانسان عبارة عن مجموعة من النزوات والغرائز والعواطف ، ويرى اتباع هذه النظرية ان للمؤثرات الاجتماعية تأثيرا كبيرا على سلوك متخذ القرار، كما ان الضغوط والتأثيرات الاجتماعية يمكن ان تقود متخذي القرارات الى اتخاذ قرارات غير رشيدة.

كما تطرح هذه النظرية فكرة مغايرة اساسها ان متخذ القرار هو في الغالب شخص غير رشيد في قراراته، بل انه قد يكون قد اتخذ القرار قبل بلورة البدائل الممكنة وفي حالات اخرى، قد يكون اول بديل متصور امام متخذ القرار هو افضلها وقد يقدم لاحقا التبريرات، التي استند اليها في اتخاذه للقرار.

7. النظرية الموقفية للقرار:

هي تلك النظرية التي تقر بعدم وجود طريقة واحدة مثلى يمكن اتباعها في جميع المواقف، في حين عرفها البعض بانها نموذج يأخذ بالاعتبار اهداف الوحدة الاقتصادية وهيكلية وظائفها والموارد البشرية والبيئة المحيطة والمهارات الادارية تتفاعل فيما بينها بالشكل الذي يؤثر على قرارات الادارة المتعلقة بالتخطيط، التنظيم، القيادة والرقابة ويضيف بان ما يصلح داخل وحدة اقتصادية قد لا يصلح ان يعمل به في وحدات اخرى بسبب اختلاف طبيعة الحالة وهذا الاختلاف هو ما يطلق عليه بالموقف.

وقد ظهرت هذه النظرية في بداية السبعينات من القرن الماضي ويتلخص مضمونها بان لكل تنظيم ظروفه الموقفية الخاصة به وملامحه الفريدة، التي تميزه عن غيره من التنظيمات الاخرى وهذا يعني ان نوع الهيكل التنظيمي، الذي يلائمه ونمط القيادة المطلوب له وانظمة الرقابة التي ينبغي اتباعها يجب ان تتوافق مع خصائصه الفريدة وهذه النظرية ترفض وضع مبادئ ادارية لها صفة العمومية، فضلاً عن ذلك فإنها تؤكد على ان الانسان يغير سلوكه تبعاً للمشكلة التي تواجهه اذ يتأثر اختيار اسلوب اتخاذ القرار بالعوامل الاتية :

- **مشكلة القرار:** تتضمن درجة قربها منها واطلاعه عليها ودرجة تعقيدها ووضوحها ومدى تغير المعايير والاهداف والقيود الناظمة لحل المشكلة.
- **بيئة القرار:** تتضمن القدرة على اتخاذ قرار معاكس، درجة مسائلة متخذ القرار امام الغير، فضلا عن القيود الزمانية والمالية.

¹ مهند عبد الرحمن سلمان، اثر نظريات اتخاذ القرارات في قياس التكاليف الملائمة، مرجع سبق ذكره، ص ص

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

- **خصوصيات متخذ القرار:** مثل معرفته ، قابليته ، دوافعه ، شخصيته وسلوكه ، فالقرارات المعروفة تتخذ بحكم العادة ووفق السياقات المعروفة في حين ان القرارات المعقدة تتطلب استخدام الاساليب الكمية او التحليلية.

المطلب الثاني: النماذج و الأنظمة المساعدة على اتخاذ القرار

سنتطرق في هذا المطلب الى نموذج لصنع القرار، كما سنتطرق كذلك الى الانظمة المساعدة على اتخاذ القرار على النحو التالي:

اولا: نموذج مفاهيمي لصنع القرار التشاركي

يتم اشتقاق النموذج المفاهيمي لصنع القرار التشاركي من تحليلات القرار الرسمية، الذي يعد نموذجا متعدد الأطراف، متعدد القيم، متعدد المهام لدمجها وتجسيدها عمليا، حيث يضم النموذج ثلاثة أشكال من المعرفة تتمثل في:¹

- المعرفة القائمة على الفطرة السليمة والمصرفات الشخصية ،
- المعرفة القائمة على خبير تقني وخبير ،
- المعرفة المنقولة من الرسائل الاجتماعية.

وهذه الأشكال الثلاثة من المعرفة يتم تحويلها إلى إجراءات متسلسلة تعطى للجهات الفاعلة في المجتمع مهام محددة تتوافق مع إمكانات المعرفة المحددة الخاصة بالنموذج. حيث تقيم هذه الاشكال كخطوة اولى في اتخاذ القرار للتعرف على المشكلة ويتكون النموذج من ثلاث خطوات متتالية.

الخطوة الاولى: تحديد المشاكل والاهتمامات وتقييمها في اتخاذ القرار

إذ تسعى غالبا إلى تحديد أهداف المؤسسة أو الأهداف التي يجب أن تخدمها العملية بمجرد أن يتم تحديد المشكلة أو يتم إنشاء برنامج محدد من خلال تحديد الاهتمامات والموضوعات ذات أفضل إنجاز والتي تستطيع ان تؤثر في القرارات للكشف عن القيم الثقافية، القيم المنطقية ودمجها في التحليل على الرغم من أن إعادة التقييم الاستراتيجي وجداول الأعمال المكتشفة قد تؤثر على استجابات أصحاب المصلحة.

الخطوة الثانية: تحديد وقياس تأثيرات خيارات القرار المختلفة

يسعى فريق البحث الى تحديد وقياس تأثيرات خيارات القرار من خلال توفير معدل مشترك للقياس وتقييم الاختيارات الفعالة وجزء من هذه الخطوة يكلف الى خبراء، الذين لديهم دراية بالمفاهيم المتعلقة بالمشكلة وافكار اكااديمية للحكم على اداء كل اختيار من الخيارات، حيث تسعى هذه الخطوة الى التوفيق بين الآراء الكاملة حول النتائج الواقعية والتوصل إلى إجماع

¹Renn, Ortwin, Public participation in decision making: A three-step procedure Policy Sciences Journal, Kluwer Academic Publishers, Issue 26, Vol3, 1993, PP 190-191.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

خبير في المواجهة الصحيحة بين عينة غير متجانسة، ويفضل تمثيلها للحصول على النتيجة المحددة.

الخطوة الثالثة: تجميع وزن التأثيرات المتوقعة من قبل مواطن المختارة عشوائياً واستنباط ما يفضلُه المواطن

تعد الخطوة الثالثة الخطوة الأخيرة لتقييم الخيارات التي على ضوءها تتخذ القرارات والهدف هو توفير عدد كبير من الفرص للتعرف على الجوانب التقنية والشخصية لخيارات المشاركة وتمكينها للمناقشة وتقييم هذه الاختيارات والعواقب المحتملة المتوافقة مع مجموعة القيم والتفضيلات الخاصة بها.

ثانياً: الأنظمة المساعدة على اتخاذ القرار

من بين الأنظمة المساعدة على اتخاذ القرار نجد منها مايلي:¹

أولاً: انواع القرارات المساعدة في اتخاذ القرار

تعمل أنظمة المعلومات على تزويد هياكل المنظمة بالمعلومات الضرورية لمساعدة كافة المستويات الإدارية على اتخاذ القرارات الخاصة بهم ولتمكينها من ذلك تستند المنظمة إلى أنظمة ترتب المعطيات اعتماداً على نماذج تحليلية تساعد على اتخاذ القرار.

وبما أن المنظمة مهيكلة إلى مستويات، فإن القرارات تتخذ حسب كل مستوى، إذ يمكن ترتيبها على النحو التالي:

- **قرارات استراتيجية:** يتم اتخاذها من قبل المستويات الإدارية العليا في المنظمة وتتميز القرارات في هذا المستوى بكونها تحتوي على قدر عال من عدم التأكد لأنها تتعلق بالمدى الطويل مثل: إنتاج منتجات جديدة، الدخول إلى أسواق جديدة...، لذلك فهي تحتاج إلى معلومات تتعلق بالظروف المستقبلية، التي تحيط بالمنظمة وعادة ما يتم الحصول على هذه المعلومات من مصادر خارجية؛
- **قرارات تكتيكية:** تتخذ من قبل المستوى الإداري المتوسط أي أنها تتعلق بهيكل المؤسسة وباقتناء الموارد: تنظيم العمل، شبكات الاتصال والإعلام. وتتصف المعلومة المطلوبة في هذا المستوى بأنها خارجية وداخلية متكررة متباعدة نسبياً، كما أنه يمكن تحديد المعلومات المطلوبة لعملية اتخاذ القرار بشكل جيد؛
- **قرارات تشغيلية:** تتخذ من قبل المستويات الإدارية الدنيا وتشمل عمليات صنع القرارات

¹درحمن هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية دراسة مقارنة، مرجع سبق ذكره ، ص 69.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

المرتبطة بتنفيذ مهام محددة بشكل واضح، كما يعتمد هذا النوع من القرارات على معلومات داخلية في غالب الأحيان مثل: تحديد التسعيرة، ترقية المبيعات، برنامج الإنتاج...

ثانيا: القرارات الخاصة بالتكلفة

كما توجد انواع اخرى من القرارات التي تؤثر على التكلفة نوجزها كما يلي:¹

القرارات الخاصة بالتكلفة الملائمة:

ان عملية قياس التكاليف الملائمة توجه أنظار إدارة الوحدة نحو القرارات الملائمة من خلال اختيار البديل من بين مجموعة البدائل الذي يحقق الحلول الممكنة للمشاكل المعروضة، لاسيما وان هذه العملية تقوم على أساس حساب التكاليف المرتبطة بكل قرار لإيجاد المنفعة المتحققة من كل بديل من هذه البدائل.

وقد ذهب العديد من الكتاب والباحثين الى تعريف التكاليف الملائمة بأنها التكاليف ذات الصلة والتي ترتبط بالقرار المزمع اتخاذه، كما تعرف بأنها التكاليف المتوقعة مستقبلا والتي تتفاوت من بديل لأخر من بدائل القرار.

وتتميز التكاليف الملائمة بأنها:

- تكاليف تفاضلية تتباين من بديل لأخر.
- تكاليف مستقبلية يرتبط حدوثها بالمستقبل وليست تكاليف تاريخية.
- يمكن وصف كلفة الفرصة الضائعة على أنها من التكاليف الملائمة كونها تمثل العائد الضائع نتيجة اختيار بديل دون غيره.

أنواع التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات:

ان المدراء في الوحدات الاقتصادية يجب أن يكونوا قادرين على تشخيص التكاليف الملائمة لغرض اجراء التقييم فيما بين البدائل المتاحة لاسيما وان قسما من التكاليف تكون غير ملائمة للقرار مما يؤثر على طبيعة القرارات المتخذة وهنا يأتي دور عملية تحليل التكاليف التي تبين ايا من التكاليف التي يمكن تجنبها عن تلك التي لا يمكن تجنبها ويستمر تأثيرها ما بين البدائل المختلفة.

لذا فإن الخطوات العملية لأجراء أي تحليل تفاضلي تستند الى:

- استبعاد التكاليف الغارقة.
- حصر التكاليف والإيرادات ذات العلاقة بكل بديل من البدائل المتاحة
- استبعاد جميع التكاليف والإيرادات غير التفاضلية

¹مهند عبد الرحمن سلمان، اثر نظريات اتخاذ القرارات في قياس التكاليف الملائمة، مرجع سبق ذكره، ص ص 313-314.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

- الأخذ بنظر الاعتبار تكلفة الفرصة البديلة إن وجدت
 - استخدام احد البدائل المتاحة أمام هذا القرار كأساس للمقارنة والاعتماد على التكاليف والإيرادات التفاضلية لكل بديل لاتخاذ قرار بشأن اختيار احدهما.
- ان عملية تحليل التكاليف ترتبط بنوعية القرار المزمع اتخاذه وبالتالي فإن الاسس المعتمدة في التحليل تختلف حسب الزاوية التي ينظر من خلالها متخذ القرار لاسيما وان عملية التحليل هذه تستلزم الفهم الكامل لها لكونها تتطلب حصر التكاليف المرتبطة بالقرار وتحليلها الى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة . لا تتغير فيما بين البدائل المتاحة للقرار .
- وبناء على عملية تحليل التكاليف نجد ان هنالك نوعين من التكاليف:

1. التكاليف الملائمة: ويمكن تحليلها الى:

- أ. التكاليف التي يمكن تجنبها: وتمثل التكاليف التي من الممكن اهمالها بالكامل أو جزء منها عند اختيار أحد البدائل على حساب البدائل الاخرى.
- ب. تكلفة الفرصة الضائعة: وتمثل أقصى عائد مساهمة تفقده الوحدة الاقتصادية نتيجة لتفضيل بديل معين ورفض بديل أو بدائل أخرى وبعبارة أخرى هي التضحية التي يمكن قياسها نتيجة رفض مكاسب معينة بسبب اختيار بديل من البدائل المتاحة.
- ت. التكاليف التفاضلية: وتعد هذه التكاليف مفيدة لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات حيث تعرف بأنها الاختلافات في التكاليف ما بين بديلين وتتأتى هذه الفائدة من محاولة أدارات الوحدات الاقتصادية لإيجاد الخطوة التي تحقق الربحية للإنتاج والتي يمكن من خلالها بيع المنتج.

2. التكاليف الغير ملائمة: وتمثل التكاليف التي يمتد تأثيرها ليشمل جميع البدائل المتاحة لذلك

فهي لا تصلح كمعيار للمفاضلة ما بين هذه البدائل، والتي يمكن تحليلها إلى:

- أ. التكاليف التي لا يمكن تجنبها: وهي التكاليف التي يستمر حدوثها بغض النظر عن عملية اتخاذ القرار.
- ب. التكلفة الغارقة: وتمثل التكاليف التي سبق ان حدثت في الماضي والتي لا تتأثر بأي كلف مستقبلية ولا يمكن أن تتغير جراء أي حدث مستقبلي وتعد غير ملائمة للقرار .
- ت. الكلفة الملزمة: تمثل التكاليف التي تنشأ نتيجة التزام ادارة الوحدة الاقتصادية بتعاقدات مع اطراف اخرى أو قد تحدث نتيجة لاستخدام التسهيلات المتوفرة والتي تفرض على هذه الادارة الالتزام بها في المستقبل لاسيما وان عملية تغييرها تستلزم اتخاذ قرارات أساسية يمكن تطبيقها على المدى البعيد.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

والأنظمة المساعدة على اتخاذ القرار¹ هي عبارة عن أنظمة موجودة على مستوى تسيير المنظمة تعمل على ترتيب المعطيات بالاعتماد على نماذج تحليلية متطورة بهدف مساندة اتخاذ القرار شبه المهيكل أو غير المهيكل، كما تعمل هذه الأنظمة أيضا على مساعدة المسيرين في اتخاذ القرارات، التي تنمو بشكل سريع بحيث أنه لا يمكن تحديدها مسبقا. وبالتوازي مع أنواع القرارات المذكورة أعلاه، فإن الأنظمة المساعدة على اتخاذ القرار وبالرغم من أنها تعتمد على أنظمة معالجة المعاملات وأنظمة المعلومات للتسيير لتزويد المنظمة بالمعلومات، فهي توفر أيضا وفي غالب الأحيان معلومات متأتية من مصادر خارجية، مثل: الأسعار الحالية للأسهم أو أسعار المنتجات التنافسية.

مما سبق يمكن سرد خصائص الأنظمة المساعدة على اتخاذ القرار كما يلي:

- ✓ توفر الأنظمة المساعدة على اتخاذ القرار مرونة، تكيف و سرعة في رد الفعل؛
- ✓ لا تحتاج هذه الأنظمة إلى مساعدة كبيرة من قبل المبرمجين المحترفين؛
- ✓ تساند هذه الأنظمة عملية اتخاذ القرار وحل المشاكل التي لا يمكن حلها مسبقا؛
- ✓ تلجأ هذه الأنظمة إلى أدوات جد متطورة لتحليل المعطيات والنمذجة.

المطلب الثالث: دور نظام المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرار

قبل التطرق الى دور نظام المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرار يجب اولا التعريف بماهية نظام المعلومات وذلك على النحو التالي:

اولا: نظام المعلومات

يعرف نظام المعلومات بأنه² مجموعة من العناصر البشرية والآلية اللازمة لجمع وتشغيل البيانات لغرض تحويلها إلى معلومات تساعد في اتخاذ القرارات. ويقوم نظام المعلومات باستقبال البيانات الأولية (المدخلات) ومعالجتها وتحويلها إلى معلومات (مخرجات) تستطيع المؤسسة الاستفادة منها. وتستخدم مخرجات وهي المعلومات لاتخاذ القرارات وعمليات التنظيم والتحكم داخل المؤسسة". كما عرفت جمعية نظم المعلومات الأمريكية³ نظام المعلومات بصورة عامة بأنه "نظام الي يقوم بجمع وتنظيم وايصال وعرض المعلومات لاستعمالها من قبل الافراد في مجالات التخطيط والرقابة للأنشطة التي تمارسها المؤسسة الاقتصادية".

¹درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية دراسة مقارنة، مرجع سبق ذكره ، ص70

²توي سماح، دور نظام المعلومات المحاسبي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة بسكرة ، اطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2018/2019، ص 14.

³حاج قويدر فورين، اهمية بناء وتطوير نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية في ظل اقتصاد المعرفة(اسقاط حالة الجزائر)، اطروحة دكتوراه، تخصص ادارة الاعمال، جامعة الشلف، 2012/2013، ص 3.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

1. نظام المعلومات المحاسبية:

يمكن تعريف نظام المعلومات المحاسبي بأنه¹ ذلك الجزء الأساسي والهام من نظام المعلومات الإداري في الوحدة الاقتصادية في مجال الأعمال، الذي يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية من مصادر خارج وداخل الوحدة الاقتصادية ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مالية معبدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج وداخل الوحدة الاقتصادية. كما يعرف² "أحد النظم الفرعية في المؤسسة، يتكوف من عدة نظم فرعية تعمل مع بعضها البعض بصورة مترابطة ومتناسقة ومتبادلة بهدف توفير المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية المالية وغير المالية، لجميع الجهات التي يهتما أمر المؤسسة وبما يخدم تحقيق أهدافها". كما يعرف أيضا³ نظام يهتم بضبط العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة وفق قواعد ومبادئ دقيقة يهدف إلى معرفة النتائج وما على المؤسسة من ديون ومالها من حقوق حسب المستندات والوثائق الرسمية كدليل لإثبات التسجيلات المختلفة وبالتالي الخروج بقوائم مالية وتقارير ومعلومات تعبر عن واقع ووضع المؤسسة المالي لمساعدة جميع الاطراف على اتخاذ القرارات".

2. أهمية نظام المعلومات المحاسبي:

يلعب نظام المعلومات المحاسبي دورا مهما في المؤسسة والذي يمكن حصره في النقاط التالية:⁴ من خلال المعلومات التي يقدمها هذا النظام استطاعت المؤسسات تقديم خدمات ومنتجات عالية الجودة ومنخفضة التكاليف وفي الوقت المناسب وذلك من خلال تحليل عمليات المؤسسة وإعادة تصميم العمليات التشغيلية، كما اتاح هذا النظام للعاملين سرعة الاتصال. نظام المعلومات المحاسبي يزود الادارة بتفاصيل تمكنها من اتخاذ قرارات اكثر دقة، كما تتيح التعامل مع الزبائن والموردين خلال اربع وعشرين ساعة وهذا يتطلب إعادة هندسة العمل في تلك المؤسسات بناء على التطورات المستحدثة.

ان نظام المعلومات المحاسبي يخفض التكاليف من خلال اليات نظام المحاسبة الادارية، مما يسمح بتخفيض التكاليف الكلية وبالتالي تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة، مما يمكن المؤسسة من

¹مصطفى العثماني، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في تفعيل الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مجمع صيدال خلال 2010-2014، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة جامعة الجزائر 3، 2014/2015، ص 24.

²توي سماح، دور نظام المعلومات المحاسبي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة بسكرة، مرجع سبق ذكره، ص 28.

³مخلخل زوبينة، مساهمة نظام المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات التمويلية بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة-، اطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر 2019/2020، ص 16.

⁴حاج فويدير فورين، أهمية بناء وتطوير نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية في ظل اقتصاد المعرفة (اسقاط حالة الجزائر)، مرجع سبق ذكره، ص ص 57-58.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

التحكم في الاسعار وجعلها اكثر تنافسية. كم يساعد في بناء الاستراتيجية التي تتناسب والامكانيات الداخلية للمؤسسة(نقاط القوة ونقاط الضعف).

ثانيا: مساهمة نظام المعلومات المحاسبية في تحسين عملية اتخاذ القرارات

تعتمد إدارة المؤسسات على المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية¹ وحتى يمكن الحصول على معلومات محاسبية مناسبة، يجب أن يكون لدى المؤسسة نظام معلومات محاسبية سليم تستطيع الإدارة الاعتماد عليه في الحصول على هذه المعلومات، كما تنشأ الحاجة إلى دراسة نظم المعلومات، نتيجة للمشاكل التي تواجه إدارة المؤسسة في الحصول على البيانات المناسبة لاتخاذ القرارات والتي غالبا ما تكون نتيجة مباشرة أو غير مباشرة لسوء تدفق المعلومات المحاسبية بين أقسام وإدارات المؤسسة المختلفة.

ان الهدف الأساسي من نظم المعلومات المحاسبية هو خدمة عمليات اتخاذ القرار في المؤسسات ولتوضيح ذلك سنتطرق إلى الدور الذي يمكن أن يساهم به نظام المعلومات المحاسبية في كل مرحلة من مراحل اتخاذ القرار:

أ. دور نظم المعلومات المحاسبية في حل المشكلة:

يساهم نظام المعلومات المحاسبية مساهمة بسيطة في حل المشكلة و يكون هذه معللا لسببين.

- ينتج نظام المعلومات المحاسبية بعض المعلومات كمخرجات في صورة تقارير محاسبية نمطية وتكون هذه التقارير مرتفعة القيمة بصفة خاصة في مجال التمويل للمؤسسة وعلى مستويات الإدارة العليا.

- الأكثر أهمية يوفر نظام المعلومات المحاسبية الكثير من المدخلات لنظم الفرعية لنظام المعلومات المعتمد على الحاسب خاصة نظام المعلومات الإدارية ونظم دعم القرار ،كما يوفر مدخلات بصورة اقل لنظم المعتمدة على المعرفة أيضا.

ب. دور نظم المعلومات المحاسبية في تحديد البدائل:

يفترض أثناء مرحلة تحديد البدائل (التصميم) توافر البيانات اللازمة لإجراء المزيد من التحليل وبالتالي فمن المتوقع أن يشتمل نظام المعلومات، الذي يساند هذه المرحلة على نماذج لتخطيط والتنبؤ ومن ثم فان نظم دعم القرار يمكن أن يوفر العديد من النماذج الرياضية والكمية التي تساعد في التعرف على بدائل الحلول المختلفة وتقييمها.

ث. دور نظم المعلومات المحاسبية في مرحلة الاختيار:

يمكن أن يساهم هذا النظام في هذه المرحلة (مرحلة الاختيار عن طريق إجراء عمليات التقييم

¹هلايلي إسلام، أحمد فايد نور الدين، مساهمة نظام المعلومات المحاسبية في تحسين عملية اتخاذ القرارات بالمؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 386-388.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

الكمي للبدائل وأيضا من خلال إجراء تحليل الحساسية وتقديم الإجابات السليمة بشأن أسئلة ماذا لو ومن ثم يمكن تحديد الحلول البديلة لحل المشكلة).

ت. دور نظم المعلومات المحاسبية في مرحلة تطبيق القرار ومتابعته:

في هذه المرحلة يتم تنفيذ القرار والذي يتطلب إقناع للأطراف المشاركة وتلك التي سوف تقوم بالتنفيذ، فإن الأمر يحتاج إلى عمليات اتصال بين العديد من الأطراف المعنية بالقرار ومن ثم يمكن استخدام هذا النظام في إجراء هذه الاتصالات من خلال شبكات الحاسب الآلي.

المبحث الثالث: مساهمة محاسبة التسيير في عملية اتخاذ القرار

تعتبر محاسبة التسيير وسيلة لتحديد كل من المشاكل المالية وكذا الاجراءات التسييرية الممكنة في تزويد المسيرين في عمليات صنع القرار،¹ كما أنها تعد مصدرا اساسيا في الحصول على البيانات التفصيلية عن تكاليف المنتجات والخطوط الإنتاجية وأنشطة الإدارات المختلفة وخاصة في المنشآت الصناعية² وعليه فإن بيانات محاسبة التسيير تعدُّ أمراً حيوياً عند إعداد تقارير المحاسبة الداخلية أو الخارجية.

المطلب الاول: العلاقة بين محاسبة التسيير واتخاذ القرار

تعتبر محاسبة التسيير من المحاسبات المساعدة في عملية صنع القرار ولتحديد مدى مساهمة هذه المحاسبة نعرض اولا علاقتها ودورها في اتخاذ القرار على النحو التالي:

اولا: العلاقة بين محاسبة التسيير واتخاذ القرار

فيما يخص العلاقة بين محاسبة التسيير واتخاذ القرار³ قدم لنا" إيدري ونايت "تحليلا نظريا عن العلاقة بين البيانات المحاسبية وعملية تحليل القرار حيث أنه يميز في هذا التحليل بين ثلاثة عوامل أساسية لعملية اتخاذ القرار.

-مدخلات القرار :العوامل والمعلومات المتحصل عليها لاتخاذ القرار.

-مخرجات القرار :أي القرار المتخذ

-العلاقة التي تربط بين القرار ومجموعة من مدخلات القرار، ويكون تسلسل اتخاذ القرار كالاتي

- يتم تحديد التكاليف وحسابها بالطريقة الملائمة،

-يتم مراقبة هذه التكاليف ومقارنتها لتحديد عناصر المشكل؛

¹Walid Cheffi, Adel Beldi, LA COMPTABILITÉ DE GESTION: OUTILD'INFORMATION OU DISPOSITIF DECONNAISSANCE? LA PERCEPTION DESMANAGERS, Comptabilité et Connaissances, May 2005, France. pp.CD-Rom, Revue HALSHS, France, May 2005,P11.

²قزري رفيق، دور التحليل الوظيفي للتكاليف في محاسبة المسؤولية وترشيد القرارات، مجلة الابحاث الاقتصادية لجامعة البليدة 2، العدد 13، ديسمبر 2015، ص 160.

³أويختي نصيرة، بوهنة كلثوم، المحاسبة التحليلية ودورها في عملية اتخاذ القرارات دراسة حالة مؤسسة BENTAL، مرجع سبق ذكره، ص 218-320.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

-متابعة تطور تكاليف الاستغلال من فترة لأخرى، وذلك لتحديد العنصر المؤثر على ارتفاع أو انخفاض هذه التكاليف؛

-مقارنة التكاليف الحقيقية مع التكاليف التقديرية عند مستوى نشاط معين لتحديد الانحراف المسؤول عنه؛

-يتم الحصول على التكاليف وتحليلها في شكل تقارير ومستندات دورية عند تحديد عناصر المشكل نلجأ إلى تحديد مجموعة من البدائل التي تحقق الاستغلال الأفضل للمواد، لإنتاج الكمية اللازمة بأحسن نوعية.

وتبقى الطريقة الأكثر استعمالا لاتخاذ القرار هي طريقة التكاليف المعيارية: فهي لا تعمل على حساب التكاليف التقديرية فقط والمتعلقة بنشاط مستقبلي، بل تقوم أيضا بمقارنة هذه التكاليف مع التكاليف الحقيقية وذلك لتحديد الانحرافات، التي تحدد مدى فعالية الاستغلال من الأقسام وبذلك تمكن من اتخاذ إجراءات تسييرية لتحسين الاستغلال ورفع فعالية المؤسسة وتستعمل هذه الطريقة في القرارات الاستراتيجية التي تخص تنظيم النشاط ككل.

ثانيا: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

بعد تطرقنا لعلاقة محاسبة التسيير بالأداء المالي، سنتطرق إلى تحديد دور هذه المحاسبة في اتخاذ القرار، حيث حدد¹ المعهد المعتمد للمحاسبين الإداريين في المملكة المتحدة البريطانية محاسبة التسيير "بأنها جزء من الإدارة التي تتعامل مع تحديد وعرض وتفسير المعلومات المستخدمة فيها، حيث تسعى إلى تحقيق ما يلي:

- صياغة الاستراتيجيات، التخطيط للأنشطة ومراقبتها، اتخاذ قرار؛ استخدامات الموارد بشكل أكثر فعالية؛ إبلاغ الأعضاء ومستخدمي المعلومات الخارجية الآخرين؛ إعلام الموظفين وحماية الأصول.

تهدف محاسبة التسيير إلى جمع البيانات من مصادر داخلية وخارجية، تحليلها، معالجتها وتفسير ونقل المعلومات التي تم الحصول عليها من أجل استخدامها من قبل المنظمة، بحيث يمكن للإدارة التخطيط، اتخاذ القرارات وعمليات التحكم بشكل أفضل.

تستخدم محاسبة التسيير، بالإضافة إلى تقنيات المحاسبة، تقنيات البحث الإحصائي التشغيلي كما تأخذ في الاعتبار الآثار المترتبة على العوامل البشرية في جميع الأنشطة، كما تركز على الحكم الاقتصادي، بهدف الحصول على المعلومات ذات الصلة للإدارة.

¹Gabriela FOTACHE and All, The Changing Role of Managerial Accounting in Decision Making Process Research on Managing Costs, Economy Transdisciplinarity Cognition ,Vol 15, Issue 2, 2011,PP50-51.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

ان المعلومات التي توفرها محاسبة التسيير، تستخدم أيضاً في الإدارة المالية وتعتبر النقاط الأساسية للإدارة المالية، كونها تساهم في:

- حل المشاكل الدائمة للقسم المالي، تمويل الدورة التشغيلية، إدارة الخزنة، العلاقات المصرفية؛ قضايا التنمية متوسطة الأجل، اختيار الاستثمار، اختيار مصادر التمويل؛
- القضايا الاستراتيجية، تفسير الوثائق المحاسبية، تقييم المؤسسة، التشخيص العام للأعمال.

وانطلاقاً مما سبق، يمكننا تقدير القضايا الرئيسية التي تحدد دور المحاسبة الإدارية في عملية اتخاذ القرار وهي:

- ❖ يزود القيادة الموجودة على مستويات مختلفة من الإدارة، بالمعلومات اللازمة للقرارات والتخطيط، سواء كان ذلك لصياغة الخطط لتحقيق الأهداف (التخطيط الاستراتيجي) أو الخطط التشغيلية قصيرة الأجل،
- ❖ مساعدة المديرين في قيادة الأنشطة والتحكم فيها عن طريق اختيار بدائل التمويل وإدارة الموارد المالية (الإدارة المالية) وتسجيل المعاملات (المحاسبة المالية ومعلومات التكاليف)
- ❖ تحفيز المديرين والموظفين الآخرين وفرض الإجراءات التصحيحية من أجل تحقيق الخطط؛
- ❖ يقيس أداء أنشطة المديرين والموظفين الآخرين.

المطلب الثاني: دور اساليب محاسبة التسيير في اتخاذ القرارات

سنعرض في هذا المطلب دور بعض الاساليب لمحاسبة التسيير سواء الكلاسيكية او الحديثة منها في اتخاذ القرار وذلك على النحو التالي:¹

اولاً: دور اسلوب التكلفة الكلية في اتخاذ القرارات

ان مبدأ هذه الطريقة يقوم على الفصل بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة ويتم حساب النتيجة التحليلية لكل منتج وفقاً لهذه الطريقة كما يلي:

النتيجة التحليلية = رقم الاعمال - التكلفة النهائية

حيث: رقم الاعمال = عدد الوحدات المباعة * سعر بيع الوحدة

¹سليمة طبايبية، سعيدة بودريمة، دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات ومدى استخدامها من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، ص ص 12-13. انظر إلى

<https://www.mobt3ath.com/uplode/book/book-21973.pdf>

كما تجده في الموقع التالي:

دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات ومدى استخدامها من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر - سليمة طبايبية

الفصل الخامس: دور محاسبة التسعير في اتخاذ القرار

التكلفة النهائية = تكلفة الانتاج المباع + مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة
ومن خلال النتيجة التحليلية الخاصة بكل منتج تستطيع المؤسسة اتخاذ عدة قرارات وهذا بالنظر الى ايجابية او سلبية النتيجة ومن اهم القرارات التي يمكن اتخاذها بواسطة طريقة التكاليف الكلية:

قرارات التسعير: تسعى كل مؤسسة الى المحافظة على استمراريته ومن اجل ان تضمن ذلك وجب عليها ان تقوم بقرارات تسعيريه مناسبة ويمكن ان نوضح العلاقة بين التكلفة والسعر كما يلي:

السعر الودوي = التكلفة الودوية + الربح المراد تحقيقه

ومن خلال هذه العلاقة نجد ان للتكلفة تأثير على القرارات التسعيريه ومنه نستخلص مايلي:

- زيادة التكلفة تؤدي إلى زيادة السعر وهذا ليس في صالحها لأنه قد يؤدي بها الى خسارة او لانخفاض حصتها في السوق وبالتالي تدني العائد وهذا ما ينتج عنه فقدان السيطرة على التكاليف والتحكم فيها.

- انخفاض التكاليف يؤدي الى انخفاض السعر هنا تستطيع جلب زبائن جدد ولكن هذا النقص في التكلفة يجب ان لا يكون على حساب الجودة ولكن من خلال التحكم في التكاليف وبالتالي كسب ثقة الزبائن والسيطرة على السوق خاصة في ظل وجود المنافسة وحساسية الزبائن للأسعار.

قرارات الانتاج: ان اتخاذ القرارات في المدى القصير والمتعلقة بالانتاج يقصد به المفاضلة والاختيار بين عدة بدائل اذ انه اذا كان للمؤسسة انتاج بمجموعة من المنتجات فنقوم باختيار البديل الذي يحقق لها اكبر عائد وبتكلفة اقل وبالتالي يجب معرفة نتيجة كل منتج على حدى (ربح او خسارة) وهذا بتطبيق العلاقة السابقة.

- فالمنتجات التي تحقق خسارة يتم الاستغناء عن انتاجها او استبدالها بمنتجات اخرى تحقق عوائد.

- اما المنتجات التي تحقق ربح فيجب الاستمرار في انتاجها مع ادخال تغييرات جديدة من اجل زيادة ربحية المنتج.

- بالنسبة للمنتجات التي تصل الى مرحلة التدهور فعلى متخذي القرار اما الاستغناء عن انتاجها او اعادة دفعها والاهتمام بها حتى تصل الى المرحلة التي تحقق فيها عوائد وهذا بإدخال خصوصيات جديدة ذات جودة اكبر.

- دراسة البدائل بعد ان يتم تحديد المنتج الذي يحقق نتيجة سلبية يجب تعويضه بمنتج اخر خصوصا اذا كانت لديه نفس المواصفات والمميزات ويكون هذا الاختيار عن طريق

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

دراسة السوق وامكانية التموضع به وهذا بالاعتماد على البحوث التسويقية وكذا التحليل الاقتصادي للظواهر، التي تؤثر على قانون العرض والطلب، كما يمكن تعويض هذا المنتج بزيادة الكمية المنتجة من المنتجات التي تحقق ربحا وهذا اذا كان في صالح المؤسسة.

- وايضا ان يكون الطلب من حتى لا يؤثر على سعر المنتج، كما يجب ان تتوفر الطاقة الانتاجية التي تسمح لها بذلك.

كما يرجع اتخاذ القرار وفقا لتكاليف الكلية الى الفترة التي سيتم على اساسها هذا القرار:¹

على المدى القصير:

اذا كان احد الاصناف (بضاعة، منتج) حقق خسارة خلال هذه الفترة فقط بسبب ظروف خارجة عن نطاق المؤسسة كانه انخفاض الاسعار او انخفاض تكلفة المواد الاولية بعد ان كانت اشترتها المؤسسة بأسعار اكبر مما ادى الى ارتفاعه تكلفة الصنف...إلخ.

ومن خلال دراسة وضعية الاسعار خلال الفترات اللاحقة، تبين بأنه سيكون استقرار على مستوى الاسعار وعليه على المؤسسة البقاء في التعامل في هذا الصنف، لأنه سيحقق ارباح في ظل الظروف العادية.

اما اذا كانت دراسة وضعية الاسعار اشارت الى بقاء التذبذب على مستوى الاسعار، فهذا يجب على المؤسسة اتخاذ قرار تجميد شراء او انتاج هذا الصنف مؤقتا الى حين استقرار وضعيته.

على المدى الطويل:

اذا كان الصنف يحقق خسائر خلال فترات متوالية وفي ظل ظروف عادية وجب تجنب شرائه وانتاجه ومن ثم تحويل جميع الموارد المتاحة اليه (موارد مالية، موارد مادية، موارد بشرية) لتدعيم باقي الاصناف الاخرى، التي تحقق ارباح.

فعلى غرار دور هذا اسلوب في اتخاذ القرار بطريقة ايجابية، الا انه في بعض الاحيان قد يؤثر سلبا على اتخاذ القرار او احيانا تعطيله² وذلك نتيجة عدم وجود دقة في التحميل، خاصة فيما يتعلق بالتكاليف غير المباشرة وكثرة الأقسام وتقسيمها إلى عدد كبير للحصول على أقسام متجانسة، من الممكن أن يصعب التسيير في المؤسسة، كما ان اتخاذ القرار قد لا يكون فعالا بسبب اختيار وحدة العمل في بعض الأقسام بطريقة غير صحيحة مما يؤثر على حسن استخدام هذه الطريقة بالفعالية اللازمة.

¹بالقاسم بن خليفة، الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات باستعمال طريقة التكاليف الكلية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد الاول، العدد الثالث، 2010، ص ص 38-39.

²براهمية ابراهيم، محاسبة التسيير ودورها في الرقابة الاستراتيجية وترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة"، مرجع سبق ذكره، ص 69.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

ثانيا: دور اسلوب التكاليف المعيارية (اسلوب الموازنات التقديرية)

فيما يخص اسلوب التكاليف المعيارية او ما يطلق عليه بأسلوب الموازنات التقديرية¹ يعد الربح كهدف استراتيجي لدى منظمات الاعمال وهذا الهدف لا يمكن تحقيقه بالمستوى المطلوب في غياب التخطيط والرقابة وقد اثبتت التجار العملية، ان نظام الموازنات التخطيطية هو الاسلوب الامثل للتخطيط والرقابة على الاداء وبالتالي تزويد الادارة بالمعطيات الضرورية عن عمليات التشغيل والانتاج، ثم اجراء المقارنات الضرورية لمعرفة الموقف الحالي والمستقبلي للمنظمة. وتمثل الموازنة خطة تفصيلية للحصول على الموارد وكيفية استخدامها خلال فترة مقبلة معبرا عنها بشكل كمي ورقمي وتسمى عملية استخدام الموازنة في الرقابة على اعمال المنظمة، باسم الرقابة بالموازنة وتعد الموازنات بالمعنى المشار اليه من الادوات الرئيسية في نظام المحاسبة الادارية والتمويل، فهي تضع اهدافا لأنشطة البيع والانتاج والتوزيع والتمويل وتنتهي بصيغة عامة بإعداد قائمة لصافي الربح المخطط وقائمة التدفقات النقدية المخططة. ويركز نظام الموازنات التخطيطية بذات الوقت على تقييم اداء المدراء التنفيذيين وهي بهذا المعنى تسعى الى تبصيرهم من خلال ما يلي:

- تمد المدراء بطريقة لجعل مجهوداتهم التخطيطية رسمية.
- تزويدهم بالمعلومات الضرورية لتحديد الاهداف والتي تستخدم كمعيار لتقييم الاداء فيما بعد.
- الكشف عن الاختناقات الكامنة او المتوقعة قبل حدوثها.
- العمل على تناسق الانشطة للمنظمة كلها عن طريق تكامل وتناسق الاهداف وخطط الاقسام المختلفة.

ومن ناحية اخرى فإن استراتيجيية الربحية في ظل نظام الموازنات التخطيطية تعكس البيئة التي تعمل بها المنظمة، فتعقيدها ومعدل التغير في البيئة سوف يؤثر على درجة التفويض في اتخاذ القرارات بالنسبة لكل مدير.

²ومن خلال برنامج الموازنات التخطيطي نجد ان موازنة المبيعات تعد الحجر الأساس لبناء الموازنات الأخرى، حيث تترجم هذه الموازنة خطة المنظمة بالتنبؤ بالمبيعات المتوقعة للصناعة كلها وعادة تتطلع إدارة المنظمة إلى المعوقات، التي تحد من المبيعات ولذلك نستخدم مبيعات السنوات السابقة كنقطة بداية لإعداد التنبؤ بالمبيعات المخططة، ومن أهم المحددات التي تؤثر

¹مجيد جاسم الشرع، الاتجاهات الاستراتيجية لنظام المحاسبة الادارية في ظل نظرية المحددات، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد الثامن والسبعون، 2009، ص 18.

²نفس المرجع السابق، ص ص 21-22.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

على الأرباح المخططة هي الأسعار، وعوامل المنافسة وإمكانيات الموردين. وبعد إعداد موازنة المبيعات واتخاذ القرار الملائم يمكن اتخاذ القرار حول حجم الانتاج المتوقع خلال فترة الموازنة، حيث يعتبر الانتاج هو العنصر الرئيسي المحدد لباقي الموازنات وخاصة معرفة المواد المباشرة، التي يحتاجها الانتاج والعمل المباشر والمصروفات الإضافية، حيث تعد الموازنات التخطيطية لهذه القرارات وبعد الاستقرار على برنامج الموازنات المذكورة تحدد الشركة الموارد النقدية لفترة الموازنة، حتى نستطيع تحقيق هذه الربحية من خلال الحصول على المبيعات المخططة، لذلك فإن برنامج الموازنة النقدية يوضح في مفرداته الكيفية، التي ستحصل بها المنظمة على الموارد النقدية والكيفية، التي يتم بها استخدام هذه الموارد ويظهر أن جميع الموازنات التشغيلية بما فيها موازنات المبيعات لها تأثير على الموازنة النقدية، حيث يأتي تأثير المبيعات من التحصيلات النقدية لهذه المبيعات، وباقي الموازنات التخطيطية تؤثر على مقدار الصرف النقدي المخطط، بالإضافة إلى ذلك فإن المنظمة تستطيع التخطيط لشراء الأصول أو الدخول في مشروعات استثمارية، من خلال برنامج الموازنة الرأسمالية وبعد ذلك تتوقع المنظمة أن تحصل على الربح المستهدف من خلال إعداد قائمة الدخل المخططة.

لكن ليس من الدوام ان يساهم هذا الاسلوب في اتخاذ قرارات صائبة دائما،¹ فأحيانا يمكن ملاحظة ان الفروقات لا تعطي اية فائدة نظرا لعدة تشابكات في المسؤوليات، وبالتالي الحصول على نتائج لا تخدم اتخاذ القرار في وقتها الراهن. كما ان اسلوب التكلفة المعيارية هو اسلوب نمطي بالدرجة الاولى فإن معايير التقديرية قد تؤدي الى انحرافات غير دقيقة فاتخاذ قرارات بشأن تعديل هذه الانحرافات او تصحيحها في ظل هذه المعايير، قد تؤثر سلبا على باقي القرارات المالية والتسييرية.

ثالثا: دور الانحرافات الناتجة عن اسلوب التكلفة المعيارية في اتخاذ القرار

بعد تطرقنا لدور اسلوب التكاليف المعيارية سنتطرق بالضبط الى دور الانحرافات الناتجة عن اسلوب التكلفة المعيارية حيث،² تعتمد التكاليف المعيارية على المقارنة بين التقديري والحقيقي واستخلاص الفروق وتحليلها الى فروق موجبة (ملائمة) او فروق سالبة (غير ملائمة)، فإذا كانت الفروق ملائمة ففي هذه الحالة لا يتدخل المديرون لاتخاذ قرار، اما إذا كانت الفروق (غير ملائمة) فيكون التالي:

¹ دادي ناصر عدون، تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره، ص 171. بتصرف

² سليمة طبايبي، سعيدة بودريمة، دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات ومدى استخدامها من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، مرجع سبق ذكره ص 14.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

-بالنسبة لفرق المواد الاولية: الذي يتحمله قسم الانتاج او قسم التموين (الشراء) وذلك بالنسبة للكمية او للسعر وعلى المسيرين التدخل واتخاذ قرارات والتحقق من ان التغييرات ظرفية او دائمة. فالفرق في الاسعار تتحكم فيه الموسية والكميات، المشتريات ووسائل النقل... وعلى المسيرين اتخاذ قرارات بشأن هذه الظروف كلها، اما الفرق في الكمية فيتحملة قسم الانتاج وينتج اما لكثرة الفضلات اثناء العملية الانتاجية او التغيير في نمط الانتاج او لقلّة تكوين العمال او لقدم او نقص وسائل الانتاج وكذلك على المسيرين اتخاذ قرارات بشأنها.

- اما اذا كان الفرق الملائم في قيمة العمل فهذا الانحراف تتحملة مصلحتي الانتاج ومحاسبة الاجور، فإذا كان الانحراف في المدة الزمنية فتحملة المصلحة الاولى، اما اذا كان في اجرة الساعة فتحملة المصلحة الثانية وعلى المسيرين في كلتا الحالتين تحديد مصدر الفرق وتحليله ثم اتخاذ القرار بشأنه قصد تصحيحه، اما ما يتعلق بالتكاليف الغير مباشرة فيجب على المسيرين تحديد الفرق الغير ملائم، اما فرق الميزانية التقديرية او فرق الطاقة الانتاجية او فرق الكفاية الانتاجية، ثم اتخاذ القرارات الازمة للتوفيق بين المعياري والحقيقي وليكون للمعياري معنى.

رابعا: التكلفة المتغيرة ودورها في اتخاذ القرارات

تعتبر عتبة المردودية من اهم الركائز التي يعتمد عليها المسيرين في اتخاذ القرارات ودراسة اثرها ومن اهم ما يستنتج من حساب عتبة المردودية ما يلي:¹

✓ عند تحديد عتبة المردودية زمنيا فإن المسير يستطيع معرفة المنتوجات ذات المردودية العالية، أي المنتوجات التي استطاعت تغطية تكاليفها في اقصر وقت ممكن ومعرفة المنتوجات التي تأخذ وقتا طويلا نسبيا ومعرفة المنتوجات التي لا تغطي تكاليفها اثناء الدورة وعلى هذا الاساس يستطيع اتخاذ قرار اما بزيادة انتاج المنتوجات ذات المردودية العالية او التخلي عن المنتوجات التي تحقق خسارة او اعادة دراسة طرق انتاجها.

✓ عندما يكون هدف المسيرين الوصول الى مستوى معين من الارباح (النتيجة) فإن نموذج المردودية يسمح لهم بمعرفة رقم الاعمال الموافق للنتيجة المراد تحصيلها وبالتالي الكمية الواجب انتاجها وبيعها.

✓ يمكن نموذج عتبة المردودية المسيرين من اتخاذ القرارات حول زيادة سعر البيع او تخفيضه، تخفيض تكلفة الانتاج المتغيرة، تخفيض التكاليف الثابتة وذلك من خلال زيادة الكمية المنتجة، زيادة حجم المبيعات، قصد زيادة قيمة ونسبة هامش الامان.

✓ نموذج عتبة المردودية يمكن للمسيرين من معرفة قيمة ونسبة هامش الامان الذي يمثل

¹سليمة طبايبيّة، سعيدة بودريمة، دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات ومدى استخدامها من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، مرجع سبق ذكره ص 13.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

ذلك المستوى من رقم الاعمال الذي يسمح للمؤسسة بتخفيض رقم اعمالها دون ان تدخل في منطقة الخطر.

✓ طريقة التكاليف المتغيرة تمكن من انشاء جدول الاستغلال الوظيفي والتفاضلي اللذان لهما اهمية تسييريه بالغة.

بالرغم من ان اسلوب التكلفة المتغيرة يساهم في اتخاذ القرارات قصيرة الاجل،¹ الا انها ليست اداة تسييريه مثالية في عملية صنع القرار، كون ان تكاليف المنتج في الاصل لا تعتمد على التكاليف المتغيرة فقط، بل يجب مراعاة التكاليف الثابتة عند تحديد تكلفة المنتج وخاصة قرار التسعير والقرارات المتعلقة بالسياسة الاستغلالية للمؤسسة على المدى الطويل، مما يصعب من تحديد الارباح النسبية مستقبلا.

خامسا: دور اسلوب التحميل العقلاني للتكاليف في اتخاذ القرارات

تعتمد طريقة اسلوب التحميل العقلاني² بغرض عدم تأثر سياسة المؤسسة العامة بالتغيرات الظرفية للمحيط التي قد تؤدي الى بعض القرارات غير العقلانية، نتيجة عدم اخذ مستوى النشاط الذي يتحدد بالتكاليف الثابتة، ففي حالة الازمة مثلا (تراجع مبيعات المؤسسة) ومن ثم تخفيفها لعدد الوحدات المنتجة (تراجع مستوى استخدام الطاقة الانتاجية)، إذا اعتمدت المؤسسة طريقة التكاليف الكلية، فإن التكلفة الثابتة للوحدة ترتفع (بينما التكلفة المتغيرة تبقى ثابتة) وهذا ما يؤدي الى ارتفاع التكلفة الاجمالية وبالتالي ارتفاع تكلفة الوحدة وهذا ما قد يدفع بالمؤسسة الى رفع السعر لتعويض الخسارة ولكن هذا القرار سيضاعف من خسائرها لأنه سوف يؤدي بالضرورة الى تراجع كبير للمبيعات خصوصا اذا كانت المنافسة شديدة في السوق الذي تنتشط فيه المؤسسة لأن سعر المؤسسة سوف يصبح اعلى من سعر السوق، نتيجة لارتفاع التكلفة الاجمالية.

كذلك عند استعمال طريقة التحميل العقلاني فإنها تسمح بمشاركة كل مسؤول في اتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته ويتحقق ذلك عن تحديد حجم النشاط العادي في قسمه وبالتالي تحدد مسؤولياتهم على اساس التكاليف المتغيرة فقط، لأن التكاليف الثابتة لا يتحكم فيها المسير او الانتاج وعليه فإن متخذ القرار يجب ان يبحث ويحدد النشاط العادي لقسمه بشكل جيد قبل ان يتخذ القرار بتحديد السعر او الانتاج او انتاج منتج او التخلي عنه.

¹Rohit Agarwal ,Advantages and Limitations of Variable Costing. Disponible sur le site : <https://www.yourarticlelibrary.com/accounting/costing/advantages-and-limitations-of-variable-costing/52647> بتصرف.

²سليمة طبائبية، سعيدة بودريمة، دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات ومدى استخدامها من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص ص 13-14.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

سادسا: دور اسلوب الانتاج في الوقت المحدد في اتخاذ القرارات

يعتبر نظام JIT أحد الأنظمة¹ التي تعمل على تخفيض تكاليف الإنتاج من خلال إزالة ويقدر الإمكان تأخيرات الإنتاج والمخزون، فهو يسعى من أجل التخلص من الضياع في الموارد من خلال العملية الإنتاجية، ابتداء من تصميم المنتج الى تسليمه، الى المستهلك و تمثل فلسفة JIT سلسلة من التحديات لنظام محاسبة التسيير التقليدي ،بسبب التزاماتها بالتحسن المستمر ولا تعد الانحرافات التي تظهر كمؤشر للخلل وإنما 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 التام ويتضمن نظام JIT من أربعة مجالات رئيسية:

- حذف الأنشطة التي لا تضيف قيم، الالتزام بمستوى عالي من النوعية، الالتزام بالتحسن المستمر والتركيز على تبسيط وتوضيح الأنشطة المضيعة للقيمة.

كما أن نظام JIT يتسم بعدد من الخصائص التي تميزه عن غيره من نظم الإنتاج وهي:

- ينظر الى 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 الإنتاج الوقت المناسب يركز على تلبية الزمن اللازم لتجهيز الآلات للإنتاج والوقت الضائع أثناء العملية الإنتاجية وذلك بالنسبة لكل كحلة من المنتج.

- قد يتوقف الإنتاج نتيجة لعدم توافر بعض الأجزاء نصف المصنعة أو اكتشاف وحدات معيبة وهذا 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 وليس التركيز على عنصر معين مثل المواد المباشرة أو العمل المباشر.

إن محاسبة التسيير لها وظيفة أساسية في المؤسسة وهي تحديد تكاليف السلع والخدمات التي يتم إنتاجها من طرف المؤسسة وذلك لغرض تقييم المخزون من المنتجات التامة وتحت التشغيل كبيانات ضرورية، كما توفر محاسبة التسيير معلومات تكاليفية وتلك المعلومات يتم إنتاجها من خلال عمليات التحليل المختلفة لبيانات التكاليف.

¹ إبراهيم ابراهيم، محاسبة التسيير ودورها في الرقابة الاستراتيجية وترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة، مرجع سبق ذكره، ص ص 230-231.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

¹ ويؤمن نظام الانتاج في الوقت المحدد معلومات أكثر دقة عن تكاليف المنتج من تلك التي تقدمها أنظمة محاسبة التكاليف الأخرى وذلك من خلال ازالة تأثيرات الموارد غير المستغلة عن تكاليف الانتاج. كما تمتاز هذه المعلومات بكومها أكثر موثوقية وذات علاقة افضل من أجل اتخاذ القرارات يوفر تبني هذا النظام ثلاثة أنواع من المعلومات لأجل اتخاذ القرارات وهي:

- معلومات عن التكاليف الموزعة على اهداف التكلفة والتي تمكن المنشأة من إدارة تكاليف الانتاج من خلال قرارات تغيير المنتجات والمخرجات.
- معلومات عن الربط بين مجتمعات الموارد ومجمعات التكلفة ويمكن من خلال هذا النوع تخفيض تكاليف الانتاج عن طريق اختزال او حذف الانشطة التي لا تضيف قيمة.
- معلومات عن كمية الموارد غير المستغلة والتكاليف المرافقة لها وتستطيع تحسين فعالية التشغيل لديها باختزال كميات الموارد غير المستغلة، إما عن طريق قرار زيادة وتوسيع الانتاج القائم أو بتقليل حجم الموارد المتاحة للمنشأة وعدم تحمل تكاليف تلك الموارد ومن الممكن ان تختار المنشأة الاحتفاظ بالطاقة غير المستغلة لمشاريع النمو المستقبلي كقرار إدخال انواع جديدة من المنتجات أو التوسع الى اسواق جديدة، إضافة لإمكانية استخدام المعلومات، التي يقدمها نظام التكاليف الموجه بالوقت لأهداف التخطيط وإعداد الموازنة بسبب تركيز هذه النظام على استخدام الموارد.

وبعد عرض ما سبق نستنتج ان هذا الاسلوب لا يخلو عن غيره من الاساليب من احداث او تغيير في عملية صنع القرار او بالأحرى قد يعيقها، خاصة ان اسلوب الانتاج في الموعد بالضبط² لا يتطلب مخزون، إلا انه في بعض الحالات قد يعيق اتخاذ قرار ما، فمثلا عند اتخاذ قرار بيع المنتج لمؤسسة " X " مثلا مع عقد رسمي محدد مسبقا (اي تحديد وقت التسليم بدقة عالية بالسعة وحيانا بالدقائق كما تعمل الشركات اليابانية وعلى راسها شركة TOYOTA)، نجد ان مورد المؤسسة التي تبيع لايسلمها المواد الاولية في الوقت المحدد وحيانا ليس بالكميات المطلوبة، مما يمكن ان يؤثر على عملية الانتاج وبالتالي تتحمل المؤسسة تكاليف اضافية(تسديد اجور العمال في تلك الفترة في ظل غياب الطلبية او الانتاج)، كما يمكن ان تؤدي إلى توقف الانتاج دفعة واحدة تقريبا.

¹ محمد عبد الله أبو رحمة، خالد يوسف حماد ، أثر تطبيق نظام التكاليف الموجه بالوقت على جودة القرارات الإدارية دراسة حالة الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا، مجلة اقتصاد المال والاعمال، المجلد 3، العدد 2، جوان 2019، ص ص 220-221.

² C. Eugene Franco, S.Rubha, AN OVERVIEW ABOUT JIT (JUST-IN-TIME) -INVENTORY MANAGEMENT SYSTEM, op, cit , P17.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

سابعا: دور اسلوب التكاليف على اساس الانشطة في اتخاذ القرارات

فيما يخص دور اسلوب التكاليف على اساس الانشطة في اتخاذ القرار يكون على النحو التالي:¹

1. تخفيض التكلفة وتحسين العمليات:

يوفر اسلوب التكاليف على اساس الانشطة المعلومات اللازمة لفهم سلوك الكلفة بشكل أفضل مما يمكن من العمل على التحسين المستمر لتخفيضها وذلك من خلال الحد من الأنشطة، التي لا تضيف قيمة للمنتج او الخدمة وتنمية تلك التي تضيف قيمة، مما يؤدي إلى ترشيد استغلال الموارد وخفض تكلفة إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة، نتيجة رفع مستوى كفاءة أداء تضيف قيمة كما أن التحليل العميق لتكلفة الأنشطة (مجمعات تكلفة الأنشطة) والعوامل التي تسبب هذه التكلفة (موجهات التكلفة) تكشف عن فرص تحسين الكفاءة.

2. في مجال الرقابة على التكلفة:

إن نظام ABC طور الرؤية والرقابة على الكلف، فتركيز أنظمة ABC على العلاقة بين موجهات التكلفة والأنشطة، خلال عمليات المشروع يمكن المدراء من الفهم والتأثير على مسببات التكلفة وليس على اغراضها، فمن خلال ما توفره انظمة ABC من معلومات مفصلة عن الأنشطة والموارد مطلوبة لتنفيذها تساعد المدراء في تحديد أي الأنشطة تتطلب المزيد من العمل ومن ثم تحديد أي المنتجات او الخدمات تكون مكلفة أكثر، كما تشجع معلومات اسلوب ABC ادارات مشاريع على تقييم الأنشطة والعمل على تحسينها. فضلا عن أن تحليل الأنشطة وربطها بمسبباتها، من شأنه أن يؤدي إلى فهم إداري افضل لكافة العمليات والعلاقات المتبادلة داخل المنظمة الأمر الذي يسمح برقابة أفضل على التكلفة.

3. في اتخاذ قرارات مزيج المنتجات والتسعير:

يزود نظام ABC إدارة المنظمة بالمعلومات اللازمة لفهم بنية تكلفة منتجاتها او خدماتها وبالتالي تستطيع الإدارة اتخاذ قرارات التسعير ومزيج المنتجات، مما توفره أنظمة ABC من معلومات تكلفة دقيقة يمكن الإدارة من تحديد السعر المنافس والمحافظة على ربح معقول، كما أن المعلومات الدقيقة تقدم رؤية واضحة لإدارة المنظمة عن المنتجات الأكثر تكلفة والمنتجات او الخدمات الأقل تكلفة وهذا من شأنه ان يدعم قرارات او توجهات الادارة في تحديد المزيج الامثل للمنتجات.

4. في مجال تخطيط وادارة الأنشطة

تستخدم العديد من الشركات أنظمة ABC لتخطيطها وادارة أنشطتها، إذ تحدد التكلفة المخططة

¹ميثم مالك راضي، مجبل دواي اسماعيل، تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الادارية دراسة تطبيقية في معمل مثلجات الخفاجي في محافظة النجف الاشرف، مجلة التقني، المجلد 24، العدد 9، 2011، ص ص 87-88.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

للأنشطة، ثم تستخدم معدلات التكلفة المخططة لتحديد كلف المنتجات أو الخدمات ليتم بعد ذلك مقارنة التكلفة المخططة للأنشطة مع تكلفتها الفعلية، عند تحققها لتعطي تغذية عكسية حول الكيفية، التي ستدار بها الأنشطة ولقد تحول هدف تطبيق الانظمة من مجرد الحصول على معلومات كلفة أكثر دقة إلى إدارة الأنشطة والعمليات وهذا التحول في التطبيق افرز ما يسمى ما يسمى بأسلوب الادارة على اساس الانشطة (ABM) والتي تربط التكلفة على أساس النشاط ABC، بالعديد من التقنيات الأخرى مثل إعادة هندسة العمليات، إدارة العمليات، تقييم الأداء فعمليات المشروع ترتبط عادة بمجموعة من الأنشطة وغالبًا ما تنجز بأسلوب تابع وجدير بالإشارة أن تطبيق أنظمة ABC لتحسين عمليات المشروع تستلزم كلا من بيانات الكلفة والأداء المرتبطة بأي نشاط، حيث تجمع بيانات الأنشطة لاستخدامها في قياس الكلفة، الكفاءة، الجودة وتقييم الأداء. وتشير دراسة قام بها Innes and Mitchell عام 1995 حول تطبيقات أنظمة ABC إلى أن استخداماتها لأغراض إدارة الكلفة تكاد تغطي على استخداماتها للحصول على كلفة منتج دقيقة والتي تعتبر الأساس الأول لتطوير أنظمة ABC، كما أن الإلمام بسلوك التكلفة عن طريق تحليلات موجهات الكلفة تقدم المساعدة في وضع واعداد الموازنات وفي إعداد نماذج تقدير اتجاه التكلفة.

5. في مجال قرارات تصميم المنتج والعملية

من خلال ما توفره أنظمة ABC من معلومات تستطيع الإدارة تقدير الكيفية، التي تؤثر فيها تصاميم المنتج والعملية على الأنشطة والتكلفة ومن ثم تستطيع تحديد تصميمات جديدة وتحسين الأداء، كما تستطيع الإدارة العمل مع زبائن المنظمة على تقدير الكلف والأسعار لخيارات التصميم البديلة.

يعد أسلوب ABC¹ من الأساليب الأكثر تعقيدا وتفصيلا على غرار الأساليب الأخرى لمحاسبة التسيير في القياس، فعندما يتخذ المسيرين عملية القرار بصفة يومية، فإن القياس في العادة لا يكون مبنيا على محددات أسلوب ABC، كونه يستخدم عوامل تكلفة متعددة ومعدلات النفقات اكرر تعقيدا واكثر تكلفة، مما يجعلهم يجتنبون قياسها، كما ان مشكلة ABC تتطلب وقتا دقيقا واطول من الأساليب الأخرى وهنا تبرز الفجوة بين الوقت الذي يتم فيه الإبلاغ عن المعلومات والفترة الزمنية التي يتم فيها عرض التقرير.

¹Metin REYHANOĞLU, ACTIVITY-BASED COSTING SYSTEM ADVANTAGES AND DISADVANTAGES, Available at SSRN 644561, July 2004, P10. Voir : https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=644561

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

ثامنا: علاقة اسلوب بطاقة الأداء المتوازن باتخاذ القرارات الإدارية

أصبحت عملية اتخاذ القرارات¹ في الآونة الأخيرة في غاية من التعقيد بحيث لا يمكن الاعتماد على القدرات الذاتية الموروثة لمتخذ القرار، حيث أن طبيعة التعاملات والعملية الإدارية تميزت بسيادة قواعد الهيمنة والسيطرة والاحتكار والمنافسة المبنية على أساس قاعدة البقاء للأصلح ومن هنا برزت الحاجة إلى تعزيز القدرات الذاتية لمتخذ القرار، من خلال استخدام عدد من الأساليب العلمية والأدوات الكمية المستندة إلى تقنيات الحاسوب والبرمجيات العلمية ذات العلاقة، التي من شأنها أن تمكن متخذ القرار من ترشيد القرار الإداري في ظل حالات البيئة المختلفة من مخاطرة وعدم التأكد، وبذلك تحل المنهجية العلمية والعقلانية في عملية اتخاذ القرارات، بدلاً من الحدس والتخمين وغيرها من الأساليب التقليدية.

وعلى ضوء ذلك تعتبر بطاقة الأداء المتوازن إطاراً شاملاً لترجمة الأهداف الاستراتيجية إلى مجموعة متكاملة من المقاييس، التي تنعكس في صورة مقاييس أداء استراتيجية تترجم بطاقة الأداء المتوازن رؤية الوحدة الاقتصادية واستراتيجيتها في مجموعة مترابطة من مقاييس الأداء، تشمل كلاً من مقاييس المخرجات ومحركات أداء هذه المخرجات ويؤدي الربط بين المخرجات، التي ترغب الوحدة الاقتصادية في تحقيقها مع محركات تلك المخرجات في مساعدة المدراء في اتخاذ القرارات الإدارية.

وعلى غرار المميزات التي يتمتع بها هذا الأسلوب²، إلا أن تكاليف تصميم مقاييس الأداء المتعددة الأبعاد عالية جداً وهذا الانتقاد موجه بصفة خاصة إلى بطاقة الأداء المتوازن، حيث أنه يجب قبل تبني هذه البطاقة مقارنة التكلفة بالمنفعة.

وعليه نستنتج أن اتخاذ القرار في ظل تفضيل الحصول على المعلومة على حساب التكاليف قد يخل بالتسيير الداخلي للمؤسسة، كما يؤدي إلى تضليل الرؤى وعدم وضوح أهداف المؤسسة كما قد يؤدي أحياناً إلى اتخاذ قرارات خاطئة وغير دقيقة، مما قد تعيق من تحقيق مسار الاستراتيجية المنتهجة من قبل المؤسسة.

تاسعا: نظرية القيود ودورها في اتخاذ القرارات

تحدد الربحية النسبية لكل منتج وفقاً لنظرية القيود³ بمعدل مساهمة المنتج في الأموال التي

¹شاهر عبيد، علاقة بطاقة الأداء المتوازن في فاعلية عملية اتخاذ القرارات الإدارية في البنوك التجارية في محافظات شمال الضفة الغربية، مرجع سبق ذكره، ص 7.

²حاج الله الشريف، أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية تخصص: محاسبة ومالية، جامعة أم البواقي الجزائر، 2016/2015، ص 101.

³أصفاد مرتضى سعيد، منذر عباس عبد الله، استعمال نظرية القيود لترشيد قرارات تشكيلية المنتجات المثلى دراسة حالة في معمل الالبسة الجاهزة في النجف الأشرف، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 9، العدد38، 2013، ص 252.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

تحصل عليها المنشأة عبر المبيعات، إذ إن المدخل التقليدي يعتمد في هامش المساهمة بشكل أساسي عند اتخاذ القرارات ويتحدد هامش المساهمة، وفقا للمدخل التقليدي بالفرق بين سعر البيع والتكلفة المتغيرة ويستخدم في تغطية التكاليف الثابتة وتحقيق صافي ربح بعد ذلك وتشتمل التكاليف المتغيرة بالمفهوم التقليدي في التكاليف المباشرة والجزء المتغير من التكاليف الغير المباشرة، إذ يستخدم هذا المفهوم تقليديا في تخطيط الربح وتحديد تشكيلة المنتجات الأمثل، اما وفقا لمدخل محاسبة الانجاز (محاسبة التسيير)، فإن هامش المساهمة يتحدد بالفرق بين سعر البيع وتكلفة المواد الخام، فقط باعتبارها الجزء الوحيد المتغير في التكاليف وهي تمثل مقدار الانجاز، الذي تم بتحويل المواد الخام الى منتج نهائي وبيعه.¹ تتصف نظرية القيود بالطبيعة الديناميكية وعدم الاستقرار تماشيا مع المتغيرات الموافقة للقيود وهذه التغيرات قد تكون داخلية او خارجية، لذلك فإن نظرية القيود تتعامل مع هذه التغيرات من خلال القيام بعمليات التحسين بشكل مستمر، من اجل اتخاذ قرارات فاعلة وكفاءة للمزيج الانتاجي الأمثل، بالإضافة الى تحقيق أقصى انجاز ممكن.

وعلى هذا الاساس فإن قرارات المزيج الانتاجي الأمثل تعد من القرارات الادارية المهمة، التي تتخذها ادارة الوحدة الاقتصادية عندما تكون هناك موارد نادرة نسبيا لا تكفي لتلبية او اشباع كل ما تحتاجه العمليات الانتاجية، لذلك يتم اللجوء الى ايجاد تشكيلة مناسبة او مزيج امثل للمنتجات بحيث يمكن من خلاله استعمال الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية، بشكل فاعل وكفوء وبطريقة اقتصادية، كما إن قرارات المزيج الانتاجي لها تأثيرات فعالة على انجاز او مخرجات الوحدة الاقتصادية وبالتالي هناك تأثيرات فعالة على ربحيتها ايضا، إذ يمكن القول إن كل مزيج انتاجي للمنتجات يمثل بديل على مستوى الانجاز وبالتالي فهو بديل لتحقيق مستوى ربحية معين. وتعد التكاليف المتغيرة هي التكاليف الملائمة لاتخاذ القرارات الادارية ومنها قرارات المزيج الانتاجي الأمثل وذلك، لأن هذه التكاليف تختلف باختلاف نسبة المزيج الانتاجي لمنتجات الوحدة الاقتصادية. وبعد المزيج الانتاجي مزيجا امثل اذا تم من خلاله الوصول الى أقصى عائد مساهمة مخرجات من خلال الفرق بين صافي المبيعات وتكلفة المواد المباشرة، باعتبار ان كل التكاليف هي تكاليف ثابتة، ماعدا تكلفة المواد المباشرة.

وبناء على ما سبق، يمكن القول ان استعمال نظرية (TOC) سيساعد الوحدة الاقتصادية في توفير المعلومات الملائمة، التي يمكن ان تساعد الادارة في اتخاذ قرارات المزيج الانتاجي الأمثل للمنتجات، بالإضافة الى تعظيم الانجاز وجعله في ادنى حد ممكن ويمكن توضيح هذا الدور:

¹ علي عبد الحسين هاني الزاملي، استعمال نظرية القيود في اتخاذ قرارات المزيج الإنتاجي الأمثل وتعظيم الإنجاز (دراسة تطبيقية في شركة الفداء العام/مصنع تموز)، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد 10، العدد 2، 2018، ص ص 323-324.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

تسعى نظرية القيود الى تحقيق اقصى عائد مساهمة مخرجات ممكن باستعمال اقل قدر من الموارد المتاحة، حيث يتم اتخاذ قرارات المزيج الانتاجي الامثل على هذا الاساس.

- بموجب نظرية القيود فإن تكلفة المواد المباشرة تعد تكلفة متغيرة، لذلك يجب خصمها من صافي المبيعات للوصول إلى عائد مساهمة المخرجات، مع ملاحظة ان كل التكاليف الاخرى بضمنها تكلفة الاجور تعد تكاليف ثابتة وهذا الامر يسهل اتخاذ قرارات المزيج الانتاجي الامثل.

- ان قيام نظرية القيود بإجراء عمليات التحسين بشكل مستمر والعمل على التخلص من القيود ازالة تأثيرها سوف يساعد في تخفيض التكاليف الزائدة، الامر الذي يساعد الوحدة الاقتصادية في تحقيق اقصى عائد مساهمة ممكن وبالتالي مساعدة الوحدة الاقتصادية في تعظيم انجازها.

على الرغم من اهمية هذه النظرية إلا ان تأثيرات هذه النظرية¹ قصيرة المدى (اي تستبعد الاخطار المفاجئة) وهذا قد يؤثر على عملية اتخاذ القرار، لأن اي مؤسسة تعترضها مشاكل مفاجئة، كما ان نظرية TOC تقتصر جهود التحسين على المركز ذات الاختناق، إذ تبدء عمليات التحسين من المراكز الاكثر اختناقاً (الموارد الاكثر ضعفاً). كما ان هذا الاسلوب يسعى الى العلاج السطحي (الترقيعي) للمشكلة بدلا من علاج السبب الرئيسي لها، الامر الذي قد يؤدي الى تكرار حدوث المشكلة في ظروف زمانية اخرى والتركز على ادارة القيود بهدف تعظيم الانجاز على حساب عامل تخفيض التكلفة.

وعليه نستنتج مما سبق ان معالجة المشكلات بطريقة سطحية قد يؤدي حتما الى عدم كفاءة القرارات المتخذة من قبل المؤسسة.

عاشر: اسلوب محاسبة المسؤولية ودورها في اتخاذ القرارات:

يعدُّ اسلوب محاسبة المسؤولية² التطبيق العملي لأسلوب اللامركزية في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية، في حين يعتبر مركز التكلفة كمركز مسؤولية باعتباره وحد تنظيمية تتخذ كأساس لتجميع عناصر التكاليف، وتحدد بحدود مسؤولية شخص معين يكون مسؤولاً عن التكاليف التي يمكنه أن يؤثر عليها بقراراته. كما يعتمد قياس الأداء ركز التكلفة على المقاييس التي تعكس فعالية وكفاءة تشغيل وإدارة العمليات داخل المركز، بذلك تتم محاسبة المسؤولية بالمنشأ التي تتوفر على مراكز للتكلفة، وذلك بالتركيز على المراكز الإنتاجية والخدمية

¹ نصيف جاسم محمد الجبوري، حازم عبد عزيز الغرابوي، تكامل نظرية القيود والتحسين المستمر (كايزن) وانعكاسه على تخفيض التكلفة وتعظيم الانجاز، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية، العدد 19، 2015، ص ص 12-13.

² قري رفيق، دور التحليل الوظيفي للتكاليف في محاسبة المسؤولية وترشيد القرارات، مرجع سبق ذكره، ص 174.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

باعتبارها تمثل تكاليف مخرجات.

لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية على مستوى مركز التكلفة في المنشأ الاقتصادية لا بد من وجود معايير ومقاييس لتحديد التكاليف وتصنيفها، ومقارنة الفعلية منها بالمعيارية لتحديد الانحرافات وتحليلها وتحديد المسؤوليات وتقديم التقارير المحاسبية لترشيد القرارات على مستوى الوحدات الإدارية، وذلك في حدود التكاليف الملائمة لاتخاذ القرارات. ويمكن اعتبار محاسبة المسؤولية أسلوباً يربط النظام المحاسبي بالتنظيم الإداري للوحد الاقتصادية، ويركز على تقسيم الوحد الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية ترتبط بالمسؤوليات الإدارية في الهيكل التنظيمي، ثم ربط عناصر الأنشطة المختلفة بالمسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم فيها والرقابة عليها. فمحاسبة المسؤولية على مستوى مراكز التكاليف تتم من خلال تحديد التكاليف الفعلية الحقيقية والتي تسمى بالتكاليف المحاسبية وهي التكاليف التي وقعت فعلاً. ذلك ما يسهل إعداد تقارير رقابية أكثر دقة وواقعية لترشيد قرارات المنشأ الإدارية. لكن في بعض الأحيان قد تكون عملية اتخاذ القرار غير دقيقة، خاصة¹ فيما يخص التكاليف الثابتة فحسب محاسبة المسؤولية تكون صعبة نوعاً ما لثبات هذا النوع من التكاليف كلياً ولتغيره حجم الانتاج بالنسبة للوحد، وهذا النوع من التكاليف في العادة يكون خارج نطاق مسؤولية مسؤولي المراكز، لارتباطه بوسائل الانتاج والتي يكون القرار فيها من صلاحيات الادارة العليا وهذه القرارات المركزية التي تترك للمسؤولين في الهرم الاعلى قد تتحمل نسبة من الخطأ في التقدير عند اتخاذ القرارات، لأن مسؤولي المراكز هم بالأحرى اكثر دراية من الفئة الاولى في مراكزهم.

احدى عشر: القرارات التي يمكن اتخاذها بناء على معلومات التكاليف

من بين القرارات التي يمكن اتخاذها بناء على معلومات التكاليف نجد منها:²

1. قرار قبول الطلبات الخاصة

عند استخدام التكاليف الملائمة لاتخاذ القرار ينبغي الاعتماد على طريقة التكاليف بدلا من طريقة التكاليف الكلية ويظهر هذا التفضيل في استخدام الطريقتين بشكل واضح في القرارات المتعلقة بقبول الطلبات الخاصة، إذ يبدو للوهلة الاولى انه لا يجب ان تقوم الشركة بقبول اية طلبية لإنتاج حجم معين اضافي من المنتج، اذا كانت الايرادات المترتبة على تلك الطلبية تقل عن التكلفة الكلية لإنتاج الطلبية، إلا ان ذلك قد لا يكون تحليلاً سليماً في كافة الاحوال، إذ يمكن في ظل ظروف معينة قبول الطلبية الخاصة رغم ايراداتها تقل عن التكلفة الكلية، لأن

¹ عز الدين فواد، محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة على التكاليف في المؤسسة دراسة حالة المؤسسات العمومية الاستشفائية لولاية تبسة، اطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، الجزائر، تخصص محاسبة، 2015/2016، ص 115. بتصرف.

² الفرجابي مصعب على إبراهيم محمد، دور الأساليب الكمية في تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة في القطاع الصناعي وأثرها على اتخاذ القرارات الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص ص 182-183.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

قبولها قد يضيف الى ارباح المنشأة وذلك بفعل استغلال الطاقة العاطلة لدى المنشأة في الاجل القصير، التي تكاليفها تتحملها المنشأة سواء كانت قد قبلت طلبية او لا.

2. قرار التصنيع او الشراء

هذا النوع من القرارات يعتبر من اهم القرارات التي تعترض المؤسسات وتجد نفسها مضطرة لاتخاذ القرار المناسب فيها ويتوقف اتخاذ هذا النوع من القرارات على قيام عملية مفاضلة بين شراء ما تحتاجه المؤسسة او قيامها بتصنيعه. ومن اجل اتخاذ هذا القرار على المؤسسة النظر في كثير من العناصر المالية وغير المالية.

فمن ناحية العناصر المالية او ما يطلق عليه (عوامل التكلفة) على المؤسسة دراسة كاملة للتكاليف المالية بعملية الاسترداد وتلك الخاصة بعملية التصنيع ومن ثم المفاضلة.

اما من الناحية غير المالية (النوعية)، فعلى المؤسسة مثلا ان تعرف فيما اذ يتوفر اليها طاقة انتاجية غير مستقلة قادرة على القيام بعملية التصنيع ومن ثم هذه الطاقة الغير مستغلة دائمة ام انها طاقة مؤقتة، فأما اذا كانت دائمة فهذا يشكل عنصرا ايجابيا لصالح اتخاذ القرار للمؤسسة.

3. قرارات استخدام الآلات القديمة او الابقاء على الوضع القائم

تواجه المنشآت الصناعية في الوقت الحاضر تطورات تكنولوجية مستمرة في الآلات والمعدات الخاصة بها، مما قد يترتب عليه نشأة موقف امام الادارة يتمثل في هل يتم استبعاد الآلات القديمة واحلال جديدة افضل واكثر انتاجية وتظهر اهمية اجراء التحليل التفاضلي في هذه الحالة لتقييم البدائل التكنولوجية المختلفة، حيث يتعلق بالأثار المستقبلية لقرار الاحلال. ويهمل الاثار الماضية المتعلقة بحيازة الآلات والمعدات القديمة.

4. قرار استخدام الآلية او الانتاج يدويا

امتداد لنوعية القرار السابق الخاص بإحلال الآلات والمعدات القديمة بآلات ومعدات جديدة او الابقاء على الوضع القائم، هناك بعض المنشآت الصناعية تواجه مشكلة المفاضلة بين تقنيات الانتاج المستخدم والاستمرار على العمل اليدوي في التشغيل ام تستبدله بالآلية واذا اتجهت الى الآلية فهل تتم بشكل كامل او جزئي.

5. قرار التصرف في العوادم ام التخلص منها

قد تواجه بعض المنشآت قرار كيفية التخلص من بضاعة متقدمة موجودة لديها بالمخازن فيمكن ان تبيع هذه البضاعة، كخردة بسعر زهيد او يمكن ان تعيد تصنيعها ومن ثم بيعها. وتعتبر في هذه الحالة التكاليف "التكاليف التاريخية" لهذه البضاعة المتقدمة تكاليف غير ملائمة لاتخاذ القرار بكيفية التخلص من هذه البضاعة، بينما تعتبر الايرادات المستقبلية المتوقعة والتكاليف المستقبلية عوامل ملائمة لاتخاذ القرار المذكور.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

6. قرار اضافة أو التخلص من أحد خطوط الإنتاج أو أحد المنتجات

في بعض الأحيان قد تواجه إدارة المنشأة مشكلة الاختيار بين إضافة منتج جديد إلى تكييلة المنتجات التي تقوم بإنتاجها من عدم أو الاختيار بين إسقاط منتج من تشكييلة المنتجات أو الإبقاء عليه ففي حال إضافة منتج إلى تشكييلة المنتجات، فإن القرار سوف يتخذ في ضوء نتيجة المقارنة بين الإيرادات التفاضلية والتكاليف التفاضلية، فإذا كانت نتيجة المقابلة بين الإيرادات والتكاليف ربح تفاضلين، فإن القرار يكون باتجاه اضافة المنتج الى تشكييلة منتجات المنشأة. أما في حالة اسقاط منتج معين من تشكييلة المنتجات، فإن القرار سوف يتخذ في ضوء المقارنة بين الوفر في التكاليف نتيجة التوقف عن إنتاج هذا المنتج، الذي تم اسقاطه والإيرادات المفقودة نتيجة بيع هذا المنتج الذي تم اسقاطه، فإذا كانت نتيجة المقابلة هي موجبة، فإن القرار يكون باتجاه اسقاط ذلك للمنتج، لأن إيقاف إنتاجه سوف يحقق للمنشأة وفر في التكاليف.

7. قرار تخصيص الموارد النادرة

فيما يخص قرار تخصيص الموارد النادرة¹ تسعى الإدارة مجتهدة إلى تحقيق أفضل استخدام لمواردها المتاحة وصولاً إلى الأهداف المطلوبة إلا أنه في الغالب ما تواجه تلك الاجتهادات بصعوبة تحقيق ما تسعى إليه بسبب عدم توافر القدر الكافي من الموارد الاقتصادية في الأجل القصير أو بسبب الندرة النسبية للموارد الاقتصادية، لذلك تحاول الإدارة البحث عن أفضل الاستخدامات لمواردها الاقتصادية المتاحة بحيث تحقق أقصى قدر من الأرباح. ويعد تطبيق أسلوب عائد المساهمة لكل وحدة من وحدات الموارد النادرة من الأساليب الفعالة، التي تساعد الإدارة على توجيه الموارد الاقتصادية النادرة إلى أقل الاستخدامات وكذلك يقوم أسلوب عائد المساهمة لكل وحدة من وحدات الموارد النادرة على إعداد خطة للإنتاج الأمثل، الذي يحقق أقصى عائد مساهمة وذلك وفقاً للخطوات التالية:

- تحديد احتياجات المنتج من المورد الاقتصادي وعائد المساهمة لوحدة المنتج،
- تحديد عائد المساهمة لكل وحدة من وحدات المورد الاقتصادي اللازمة لوحدة المنتج،
- ترتيب المنتجات تنازلياً حسب عائد المساهمة لوحدة المورد وليس لوحدة المنتج
- توزيع وحدات المورد الاقتصادي على المنتجات حسب تسلسل ترتيبها التنازلي الذي تم إعداد الخطوة.

علاقة هامش المساهمة بالموارد النادر

ليس من الضروري أن تنشأ المنشأة المنتجات التي تعطى أعلى هامش مساهمة

¹محمد مصعب محمد عوض، قياس التكلفة بين الأساليب التقليدية والحديثة ودوره في دعم القرارات الاستراتيجية مرجع سبق ذكره، ص ص 209-210.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

حتى يمكنها تعظيم هامش المساهم للمنشأة، بل ان ذلك يكون بتنشيط تلك المنتجات التي تعطى اعلى هامش مساهمة بحسب علاقتها بالموارد النادرة للمنشأة، فعلى سبيل المثال بالنسبة لإدارة المخازن قد تكون هناك مساحة محددة متاحة للتخزين، الأمر الذي يترتب عليه عدم امكانية تخزين كل المنتجات وكذلك قد يكون هناك عدد محدود من ساعات تشغيل الآلات متاح للاستخدام وكذلك ساعات العمل المباشر. وعند وجود موارد محدودة من أي نوع تقيد او تحد من قدرة المنشأة على مقابلة الطلب على منتجاتها وتمثل محددات للطاقة الانتاجية للمنشأة مقابلة كل الطلب ولذلك يجب على المدير ان يقرر كيفية استخدام هذه الموارد النادرة. وغالبا لا تتأثر التكاليف الثابتة بمثل هذه الاختبارات ولذلك لا يجب ان يختار المدير ما يعظم اجمالي هامش المساهمة للمنشأة ككل.

مشكلة تعدد القيود

ماذا تفعل المنشأة اذا كانت تعمل في ظل تعدد القيود على سبيل المثال قد تكون المواد الخام المتاحة للمنشأة محدودة وذلك الموارد البشرية ومساحة المصنع او الموارد المالية الازمة للإعلان وتنشيط المبيعات، في هذه الحالات كيف يمكن للمنشأة تحديد التوليفة الصحيحة من المنتجات التي يمكن التوصل اليها بالطرق الكمية، التي تعرف باسم البرمجة الخطية وتعتبر البرمجة الخطية اداة تحليلية لتحقيق ذلك.

8. قرار بيع المنتج عند نقطة الانفصال

فيما يخص قرار بيع المنتج عند نقطة الانفصال¹ في كثير من الصناعات قد ينتج عن استخدام مادة اولية واحدة عدة منتجات مثل صناعة الألبان حيث ينتج من الحليب مجموعة من المنتجات الرئيسية، مثل الألبان والقيمر والزبد وان هذه المنتجات لا يمكن تمييزها منتجات فردية، إلا بعد مرحلة معينة من التشغيل تعرف بنقطة الانفصال، حيث انه عند هذه النقطة تصبح المنتجات المشتركة مميزة بشكل فردي، بعضها تكون لها قيمة بيعية والبعض الآخر تحتاج إلى عمليات تشغيل إضافية، حتى تصبح لها قيمة بيعية وعليه فان المشكلة التي تواجه إدارة المنشأة تكون في المفاضلة والاختيار بين بيع المنتج عند هذه النقطة أم الاستمرار في تشغيله. ولكي تتمكن الإدارة من اتخاذ القرار المناسب، فانه لا بد من تحديد تكلفة المنتج عند نقطة الانفصال لغرض مقارنة ربحيته عند الاستمرار في تشغيله وهنا يتطلب الأمر توزيع التكاليف المشتركة، أي التكاليف ما قبل نقطة الانفصال على المنتجات المشتركة وفي ذلك توجد طريقتين هما:

¹ محمد مصعب محمد عوض، قياس التكلفة بين الأساليب التقليدية والحديثة ودوره في دعم القرارات الاستراتيجية

مرجع سبق ذكره، ص ص 212-213

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

1/ طريقة وحدات الإنتاج المادية

2/ طريقة صافي القيمة البيعة

وبالتالي نورد كيفية توزيع التكاليف المشتركة وفقا لكل طريقة من الطرق السابقة:

1. طريقة وحدات الإنتاج المادية: بموجب هذه الطريقة يتم توزيع التكاليف المشتركة على

أساس نسبة حجم إنتاج المنتج إلى مجموع إنتاج المنتجات وفقا للمعادلة التالية:

$$\text{نصيب المنتج من التكاليف المشتركة} = \frac{\text{تكاليف المشتركة} \times \text{حجم الإنتاج للمنتج س}}{\text{إجمالي إنتاج المنشأة}}$$

2. طريقة صافي القيمة البيعة للإنتاج: بموجب هذه الطريقة يتم توزيع التكاليف المشتركة

على أساس نسبة صافي القيمة البيعة لكل منتج إلى مجموع صافي القيمة البيعة لإنتاج

المنشأة ويكون ذلك وفقا للمعادلة التالية:

$$\text{نصيب المنتج من التكاليف المشتركة} = \frac{\text{تكاليف المشتركة} \times \text{صافي القيمة البيعة للمنتج س}}{\text{صافي القيمة البيعة لمنتجات المنشأة}}$$

مما تجدر الإشارة اليه أن توزيع التكاليف المشتركة يكون على أساس المنتجات الرئيسية فقط بمعنى لا يشمل المنتجات العرضية، حيث يجب استبعاد المنتجات العرضية من عملية التوزيع وتعد إيرادات مبيعات هذه المنتجات تخفيضا لتكاليف الإنتاج.

كما ينبغي الانتباه الى التكاليف المشتركة تعد تكاليف غارقة لا تصلح لاتخاذ قرارات المفاضلة بين الاستمرار في التشغيل وبيع المنتج عند نقطة الانفصال، إذ يتم الاعتماد في هذه الناحية على مقارنة الإيرادات الإضافية الناتجة من استمرار لتشغيل المنتج بتكاليف تشغيلية بعد نقطة الانفصال ووفقا للصيغة الآتية: الوفر في تكاليف التشغيل ما بعد نقطة الانفصال. الإيرادات المفقودات نتيجة عدم الاستمرار في التشغيل = صافي الوفر.

9. قرارات التسعير

ان قرارات تسعير المنتجات او الخدمات¹ التي تقدمها المنشأة تعتبر من القرارات الهامة والاساسية التي تتخذها ادارة أي منشأة، سواء كانت هذه المنشأة تسعى الى تحقيق الربح او لا؟ لأن الاسعار وخاصة في ظل المنافسة الشديدة يجب ان تعدل بين فترة الى اخرى، لأن هنالك علاقة بين كمية الوحدات المباعة وبين الايرادات التي تحققها المنشأة وهو ما ينعكس على ربحية المنتج. في اغلب الاحيان تسعى ادارة منشأة الى زيادة سعر المنتج املا في تحقيق زيادة في

¹محمد عثمان ابراهيم احمد، الادارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الادارية دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية السودانية، اطروحة دكتوراه، جامعة السودان لعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا، السودان، 2017، ص ص 156-157.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

ارباحها، بالرغم من ان هذه سيؤثر على كمية مبيعاتها. لكن المطلوب معرفته هو مقدار الكمية التي ستخضع في حجم المبيعات في حالة ارتفاع الاسعار، لذا فتبقي الادارة في حاجة الى ان تساعدنا في اتخاذ قرار، بشأن هل إن الادارة المنشأة ستزيد اسعار منتجاتها ام تبقي على سعرها الحالي ومن اهم هذه البيانات هي نقطة تماثل السعر والمقصود بنقطة تماثل السعر هو عبارة عن حجم المبيعات المتوقع بالسعر الجديد والذي يحقق نفس القدر من الربح الناتج عن حجم المبيعات في سعر القديم.

10. القرار متعدد البدائل

اغلب القرارات التي تتم مناقشتها تتعلق بوجود بديلين ولكن هناك بعض القرارات الادارية تتضمن اكثر من بديلين المطلوب تقييم هذه البدائل والمفاضلة، فيما بينهم. من البديهي فإنه كلما تعددت بدائل القرار سيزيد من تعقد عملية اتخاذ القرار، لما ينبغي عليه من اتخاذ القرار ان يحصل على معلومات اكثر ودقة اكثر، اضافة الى صعوبة اخرى تواجه متخذ القرار تتعلق بتحليل وتفسير التكاليف وهما اسلوب مفيد في تحليل ودراسة مثل هذه النوع من القرارات، إلا انه سيكون هنالك عدة نقاط تماثل التكلفة. يتم تحديد عدد نقاط تماثل التكاليف الممكنة لبدائل القرار كما يلي:¹

عدد بدائل القرار * (عدد بدائل القرار - 1)

2

نقطة تماثل التكلفة = التكاليف الثابتة التفاضلية / التكاليف المتغيرة التفاضلية

يستنتج من ذلك أن في حالات القرارات ذات البديلين عند مستوى النشاط الاقل من نقطة التماثل يتم إتباع البديل الأقل تكلفة ثابتة والأقل تكلفة متغيرة ولكن بعد نقطة تماثل التكلفة يتم إتباع البديل الأكثر تكلفة ثابتة والأقل تكلفة متغيرة وذلك لأن التكاليف الثابتة المرتفعة يتم تعويضها عن طريق التكاليف المتغيرة المنخفضة لهذا البديل ويتم استخدام نفس الأسلوب هذا في حالة القرارات المتعددة البدائل لكن مع اختلاف وحيد وهو ان هذه المقارنة يجب ان تتم بين كافة بدائل القرارات وليس بين البديلين فقط.

اذا كان الفوائد التي يتم الحصول عليها من البدائل المتعددة واحدة في حين تكاليفها فيفضل اختيار البديل الاقل تكلفة اجمالية.

¹امل ابراهيم احمد وادي، فاعلية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال ميدانية تطبيقية على منشآت الصناعة التحويلية، مرجع سبق ذكره، ص 134.

الفصل الخامس: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار

خلاصة الفصل

يساهم القرار في رسم الاستراتيجيات المستقبلية، كما يرسم مسار المؤسسة المالي، التسييري وكذا الاداري، كونه يقوم على اساس الاختيار بين مجموعة من البدائل او الحلول الممكنة، لتحديد الأهداف، مع مراعاة معايير الانتقاء ومن بين معايير الانتقاء المذكورة في بحثنا هذا هي الاساليب المحاسبية لمحاسبة التسيير، التي اثبتت علاقتها بالقرارات المتخذة من طرف صانعي القرار في المؤسسات، حيث تزود الادارة بالمعلومات التفصيلية حول التكاليف الوجدوية المباشرة والغير المباشرة وكذا كيفية انتقاء الموارد والمنتجات بطريقة مثلى، لتجنب المؤسسات تكاليف اضافية وتمكين المؤسسة على ضوء هذه المعطيات من اتخاذ قرارات ملائمة لوضعيتها.

الخاتمة

الخاتمة

تسعى المؤسسات وباستمرار إلى الحفاظ على ديمومة واستمرارية نشاطها من خلال رسمها لاستراتيجيات وخطط مالية واعداد دراسات استشرافية مستقبلية لتحقيق اهدافها وتعظيم ارباحها (الذي يعد من اسباب قيام المؤسسات)، ووفقا لذلك نجدها تسعى دائما لتحقيق ذلك من خلال ادخال تحسينات جوهرية على الجوانب التسييرية والمالية وفقا لغاياتها، حيث يتم الاعتماد على هذه الجوانب في اتخاذ قرارات رشيدة تعطي مصداقية اكثر للمهتمين بالمؤسسات بشرط ان تكون القرارات المتخذة ملائمة وفي الوقت المناسب، لأن اي تأخر في القرارات قد يؤدي إلى نتائج مغايرة لواقع المؤسسة وبالتالي سيضعف حالتها التسييرية والمالية معا، مما سينعكس سلبا على ادائها المالي سواء حاليا او مستقبلا.

ويتوقف تحديد وقياس الاداء المالي من خلال مجموعة معتبرة من المؤشرات المالية، لكن في واقع الحال لا يمكن تجسيد هذه المؤشرات لوحدها فقط للحكم على الاداء المالي، بل يتطلب دراسة وتشخيص انجع الادوات المحاسبية التي لها علاقة مباشرة بتحسين الاداء المالي ومن بين هذه الادوات نجد منها محاسبة التسيير، التي تهتم بدراسة مردودية التكاليف الودودية وعلاقتها مباشرة بالمنتج او الخدمة، كما تسعى ايضا إلى مراقبة التكاليف وتحليل اثرها في اضعاف قيمة مضافة فعلية وإدخال تحسينات على المنتج او الخدمة، ناهيك عن مساهمتها في المفاضلة بين البدائل الاستراتيجية واختيار احسنها، بالشكل الذي يؤدي إلى زيادة الطاقة الانتاجية للمؤسسة، في ظل تقليل التكاليف إلى اقصى حد ممكن وتعظيم الثروة وزيادة الربحية اللتان تعتبران من اهم مؤشرات قياس الاداء المالي.

لذلك كان لا بد لنا من دراسة علاقة محاسبة التسيير بالأداء المالي باعتبارها اداة فعالة تمكن من التحكم الفعلي للتكاليف وتتابع مسار التكاليف الودودية المباشرة والغير المباشرة في كافة مراحلها إلى غاية سعر التكلفة، الذي يشمل جميع اعباء المؤسسة إلى غاية مرحلة البيع وهذا النوع من المحاسبة يسمح بإعطاء صورة عن التكاليف المنفقة بدقة خلال دورة معينة.

من خلال هذا المفهوم يتضح لنا مدى حاجة المؤسسات الاقتصادية إلى محاسبة التسيير لقياس الاداء المالي بكفاءة وفعالية، كونها تنشط في بيئة تتغير فيها المستجدات المالية والاقتصادية لذا اصبح من الضروري البحث عن افضل الاساليب المحاسبية التسييرية للوصول إلى اقصى ممكن من الربحية وضمان الاستمرارية في نفس الوقت والذي يحقق الاهداف المسطرة بنجاحة.

وبما ان محاسبة التسيير تشمل على عدة اساليب، فقد تناولناها وعرفنا مفهومها، اهميتها وعلاقتها بمحاسبة التكاليف التي تعتبر جزء من محاسبة التسيير وتطرقنا إلى ترسانة القوانين التي تجبر الزامية تطبيقها(المادة8 من قانون المالية لسنة 2017 والتي تنص على مسك محاسبة تحليلية

وتقديمها عند كل طلب يقدمه عون التحقيق لكل من شركات رؤوس الاموال، شركات الاشخاص
تجمعات الشركة بقوة القانون، الشركات المقيمة في الجزائر العضوة في التجمعات الاجنبية
والشركات التي ليس لها اقامة مهنية في الجزائر، حيث يجب ان يساوي او يفوق رقم اعمالها في
نهاية السنة المالية مبلغ 100.000.000 دج (وفقا للمادة 160 من قانون الاجراءات الجبائية
لسنة 2017)، حيث جاءت هذه المادة لتأكيد تطبيقها على انواع الشركات المذكورة سابقا أي
الالتزام بتطبيقها ابتداء من سنة 2017، لكن نلاحظ ان مضمون المواد جبائي محض اكثر مما
هو تسييري كونها تهدف إلى مراقبة اسعار التحويل، كما نجد كذلك المادة 44 من قانون المالية
لسنة 2017 التي جاءت لتأكيد تطبيق المادة 8 من نفس القانون وتبيان ذلك بشكل كتابي
ناهيك عن المواد التالية: 152، 156 مكرر 1 و 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم
المماثلة لسنة 2017 والمواد التالية: 20 و 20 مكرر، المادة 169 من قانون الإجراءات الجبائية
كما انها تترك حرية اختيار أي اسلوب محاسبي تسييري أي انها لم تقيد المؤسسات بتطبيق نوع
محدد منها.

وبمأن محاسبة التسيير تضم عدة اساليب تسييري فقد تطرقنا إليها بنوع من التفصيل، حيث
قسمناها إلى اساليب محاسبية كلاسيكية واساليب محاسبية حديثة، حيث شملت الدراسة تحليل كل
اسلوب على حدى وذكر خصائصه، حيث عرضنا الاساليب الكلاسيكية والتي تمثلت في كل
من: اسلوب التكلفة الكلية واساليب التكلفة الجزئية وكيفية تأثيرها على الاداء المالي.

بالنسبة لأسلوب التكلفة الكلية فإنها تعد اسلوبا محاسبيا تقييميا يسعى إلى تشخيص التكاليف في
كافة مراحلها، إذ يخصص التكاليف المباشرة والتكاليف الغير المباشرة القابلة للإدماج وفقا لنوعها
لأنشطتها... إلخ ومن ثم توزيعها على مراكز التحليل قبل تحميلها على المنتجات حسب وحدات
القياس، كما يسمح هذا الأسلوب بانتقاء مجموعة من الخيارات الاستراتيجية والمتعلقة بسياسة
التسعير وذلك بعد تحديد هامش ربحيتها، التي تعد جوهره الاهداف المالية المخطط لها، كما
تسمح الربحية على ضوءها من قياس الاداء المالي من خلال هذا الاسلوب.

لكن ما يشوب هذا الاسلوب هو صعوبة تحديد وحدة العمل في الاقسام المتجانسة، الامر الذي
ينعكس على صعوبة تحديد التكاليف الغير المباشرة، إذ تعد هذه الاخيرة من التكاليف الاكثر
صعوبة خاصة فيما يتعلق بكيفية تحديدها وتوزيعها.

اما بالنسبة لأساليب التكاليف الجزئية فتضم كل من اسلوب التكلفة المتغيرة، اسلوب التحميل
العقلاني، اسلوب التكلفة المعيارية، اسلوب التكلفة الهامشية. حيث تسعى هذه الاساليب إلى
التمييز بين التكاليف المتغيرة او الثابتة واستبعاد بعضها في حساب تكاليف المنتجات الوحدوية
التي لا تضيف قيمة وانتقاء تلك التي تساعد الادارة في التخطيط للربحية وتقديم بيانات ذات قيمة

لتحديد وقياس الاداء المالي لفترة زمنية معينة، لكن ما يعاب عليها غياب النظرة الاستشرافية المستقبلية فيما يخص قياس الاداء المالي.

اما فيما يتعلق بالشق الثاني من الاساليب والتي تعرف بالاساليب الحديثة لمحاسبة التسيير فظهرت نتيجة الانتقادات الموجهة لسابقتها، كنتيجة لعجزها في تحليل وتوزيع التكاليف الغير المباشرة، حيث يهدف إلى تخصيص، تحميل وتوزيع التكاليف الغير المباشرة في المؤسسات، من خلال تحليل الأنشطة المسببة التي تضيف قيمة وتجميعها في مراكز التكلفة واستبعاد تلك التي لا تضيف قيمة واكتشاف التكاليف المتخفية في ظل اسلوب محاسبة التسيير الحديثة. ناهيك عن دوره الرئيسي والمتمثل في تحديد مولدات التكلفة القابلة للقياس الكمي، لكن هذا الاسلوب يصعب تطبيقه في المؤسسات كونه يحتاج إلى تكنولوجيا متطورة وهذا ما تفقده اغلب مؤسساتنا الاقتصادية، فعلى الرغم من صعوبة تطبيقه إلا انه خصائصه واهميته سمحت باشتقاق مجموعة من الاساليب الحديثة والتي تعد فرعية في الاصل وتتمثل في كل من: اسلوب إدارة التكاليف على اساس الأنشطة، اسلوب التكلفة المستهدفة، اسلوب اسعار التحويل، اسلوب الجودة الشاملة وأسلوب الإنتاج في الموعد بالضبط.

حيث تمتاز هذه الاساليب بخصائص معينة، فمنها ما يركز على تحسين التخطيط الاستراتيجي المتبني من طرف الإدارة فيما يخص اختيار الأنشطة كأسلوب إدارة التكاليف على اساس الأنشطة، إذ ان هذا الاخير ما هو إلا اسلوب لتحسين الأداء وزيادة للأرباح وذلك من خلال الوسائل المستندة على معلومات النشاط لدعم قرارات الإدارة وتوجيهها وقياس ورقابة أهدافها. اما اسلوب اخر فنجد من يستهدف دراسة السوق من خلال تصميم منتجات تتوافق مع رغبات الزبائن، كأسلوب الجودة الشاملة وتصميم المنتوجات في الوقت المحدد كأسلوب الإنتاج في الموعد بالضبط.

كما تطرقنا في موضوعنا إلى نسبة تطبيقها في بعض دول العالم فوجدنا ان اغلبها تطبق محاسبة التسيير، لكن بنسب مختلفة وتختلف هذه الاخيرة وفقا للأسلوب المنتهج الذي يسمح للمؤسسات بانتقاء وتشخيص التكاليف المضيفة للقيمة حسب انشطتهم.

وبعد دراسة موضوعنا المتعلق بفعالية محاسبة التسيير ودورها في تحسين الاداء التي اجريت على عينة من المؤسسات الجزائرية، توصلنا إلى مجموعة من النتائج ولكن قبل عرضها سنقوم باختبار فرضيات الدراسة المطروحة في بداية الدراسة وذلك على النحو التالي:

اختبار فرضيات الدراسة:

بعد دراستنا لهذا الموضوع تمثلت نتائج اختبار الفرضيات فيما يلي:

- تعد محاسبة التسيير وسيلة اساسية للتسيير الحسن في المؤسسات حيث يساهم التسيير بدوره في اتخاذ انجع القرارات التي تضمن للمؤسسات استمراريتها مستقبلا، فاستخدام هذا

- النوع إلى جانب المحاسبات الأخرى يعتبر مدعماً لتحسين الوضعية المالية، كما يتوقف على غايات وأهداف المؤسسات ذاتها. (مما يؤدي إلى قبول هذه الفرضية).
- باعتبار أن هدف المؤسسات ضمان استمراريته فإنها حتماً تتطلع إلى المستقبل ولتحقيق ذلك تقوم بتشخيص وضعها المالي والتنبؤ من خلال اعتمادها على مؤشرات مالية أكثر دلالة لتبيان الأداء المالي مثل مؤشرات المردودية، الربحية، جودة الأرباح، مؤشر التدفق النقدي للاستثمار، حيث وجدنا مطبقة إلى جانب المؤشرات المالية الكلاسيكية وهذا ما أوضحته الإحصائيات الواردة في الفصل الرابع، في حين أن مؤشرات التوازن المالي ترتبط أكثر بدراسة الوضع المالي في مدة قصيرة الأجل، مما يجعلها غير كافية للحكم على الأداء المالي. (وهذا ما ينفي الفرضية الثانية).
- سعت كل من الأساليب الحديثة والتقليدية لمحاكاة التسيير إلى تحسين الأداء لمالي من خلال تقليل التكاليف إلى أقصى درجة ممكنة وتحسين الربحية والمردودية وهذا ما أثبتته الإحصائيات والمعطيات الواردة في الفصل الثالث. (مما يؤدي إلى قبول الفرضية الثالثة).
- من خلال دراسة واقع تطبيق محاسبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة وجدنا أن جل هذه المؤسسات التزمت بتطبيقها من حيث الشكل خاصة بعد صدور القانون والتعليم الصادر من مديرية التشريع والتنظيم الجبائي لسنة 2017، أما من ناحية المضمون فيستخدمونها بنسبة 45% لأغراض تسييره سنة 2019 (كما هو مبين في الفصل الرابع) هذا من جهة وتفعيل الأداء المالي من جهة أخرى (مما يؤدي إلى قبول الفرضية الرابعة).

نتائج الدراسة:

- وعلى ضوء دراستنا التي حاولنا إسقاطها على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية استخلصنا العديد من النتائج والتي يمكن توضيحها على النحو التالي:
- وجود اهتمام نوعي بمحاسبة التسيير وأساليبها في المؤسسات محل الدراسة، خاصة في السنوات الأخيرة، إذ أصبحت تعتمد عليها لأغراض تسييره بنسبة 45% وهي نسبة معتبرة مقارنة بالسنوات الماضية كنتيجة لفعاليتها ومساهمتها في تدنية وحصر التكاليف من جهة وتحديد المردودية من جهة أخرى.
 - لا يمكن أن تستغنى المؤسسات الاقتصادية عن الأساليب الكلاسيكية لمحاكاة التسيير سواء في مؤسساتنا، نظراً لمساهمتها في تحديد أداءها، حيث وجدنا أن أسلوب التكلفة المعيارية واسلوب التكلفة الكلية يعدان من أكثر الأساليب تطبيقاً في الجزائر على غرار الأساليب الأخرى.

- كما ان اغلب المؤسسات الوطنية التزمت من الناحية الشكلية بتطبيق محاسبة التسيير من حيث المضمون، حيث وجدنا ان البعض منها تلجأ إلى خبراء ومهندسو برامج لتصميم نظاما معلوماتيا محاسبيا خاص بدراسة التكاليف كخطوة اولية، كما وجدنا ان البعض منها يطبقها في فروع منذ فترة معتبرة ، في حين ان البعض الاخر في بداية تطبيقها.
 - تعد اساليب محاسبة التسيير الحديثة من الاساليب الاكثر انتشارا واستخداما في العالم لكن في مؤسساتنا الجزائرية تكاد تنعدم، ماعدا البعض منها كأسلوب الجودة الشاملة واسلوب التكلفة المستهدفة اللذان شاع استخدامهما في السنوات الاخيرة، كنتيجة لدورهما الرئيسي في تحديد الاداء المالي.
 - تركز المؤسسات الاقتصادية على نوعين من المؤشرات الكلاسيكية والحديثة منها، لكن الاولى تعتمد عليها بشكل واسع وبنسب مرتفعة، على غرار المؤشرات الحديثة من منظور خلق القيمة او تلك النماذج التي تنتبأ بالمستقبل والتي لازالت غير معروفة لدى اغلبهم، لكن عدد قليل وقليل جدا من يستخدمونها وخاصة المؤسسات الخاصة.
 - تسمح محاسبة التسيير من خلال اساليبها المتنوعة إلى اختيار افضل البدائل الاستراتيجية، حيث سمحت بانتقاء القرارات المالية ذات الاهمية البالغة للمؤسسات.
 - نستنتج ان اغلب المؤسسات الاقتصادية الكبرى محل الدراسة التزمت بتطبيق محاسبة التسيير بعد صدور المادة 8 من قانون المالية لسنة 2017 اي بإجبارية تطبيقها، فمنها من التزم بتطبيقها من حيث الشكل ومنها من طبقها لأغراض تسييريته كأداة مساعدة على اتخاذ انجع القرارات.
 - فيما يخص كل مؤسسة بيوفارم، صيدال ومؤسسة سوناطراك (مديرية الانتاج خاصة ومديرية الحفر) استنتجنا ان الديمومة على تطبيق محاسبة التسيير لأغراض تسييريته محضة كان لها تأثير ايجابي في تحسين الاداء المالي للمؤسسات السابق ذكرها فالنسبة لمؤسستي بيوفارم وصيدال، فإن هذه المحاسبة سمحت لها بتقليل تكاليفها إلى اقصى حد ممكن وتعظيم ارباحها وذلك من خلال البقاء فقط على المنتجات الصيدلانية الرئيسية المضيفة للقيمة واستبعاد المنتجات المكلفة، خاصة وان المواد الاولية لهذا النوع من المنتجات في غالب الاحيان تستورد، مما سيضعف من انتاجيتها فبعد التشخيص استطاعت ان تنتقي الأنشطة والتكاليف ذات اعلى ربحية وذات مردودية مالية معظمة الامر الذي ساهم في تحسين الاداء المالي خلال السنوات الاخيرة.
- اما بالنسبة لمؤسسة سوناطراك استطاعت محاسبة التسيير ان تحدد مردودية البئر البترولي إن كان له مردود جيد ام لا وهذا وفقا لدراسات معمقة لاسيما جيولوجية من جهة

واقصادية من جهة اخرى وذلك من خلال تشخيص التكاليف الوجودية لألات الحفر التي تدخل حيز التنفيذ والمقدرة بـ 50.000 الف دولار يوميا وتسخير يد عاملة مباشرة التي تختلف من مهندس إلى اخر وفقا لرتبته، إذ تقدر ما بين 50.000 دج و60.000 دج يوميا/ لليد العاملة الواحدة وغيرها من التكاليف الاخرى، حيث سعت من خلال تشخيص هذه التكاليف إلى تحديد تكلفة البرميل الواحد ومقارنته مع المؤسسات النفطية العالمية كون ان تكاليفهم مماثلة في مجال هذا العمل وتحديد ارباحه (العوائد المالية) مقابل التكاليف المصروفة ودراسة الوضعية المالية بدقة التي تسمح بانتقاء مواقع الاختلال والتنبؤ بأدائهم المالي على المدى المتوسط والبعيد.

- اما مؤسسة سونلغاز فوجدنا ان محاسبة التسيير سمحت لها بتشخيص مواقع الاختلال المالي، حيث اوضحت ان المؤسسة تتحمل تكاليف اضافية غير مضيضة للقيمة ولكنها تستمر في الانفاق عليها وتدخلها في سعر تكلفة الخدمة التي تقدمها ومنها تكاليف العمال التي تنفقها على الاستثمارات المتوقفة منذ اكثر من خمس سنوات والمقدرة بمليارات الدينارات وغيرها من التكاليف التي تؤدي إلى ارتفاع سعر التكلفة ومن ثم ارتفاع سعر البيع الذي ادى إلى تهرب الاشخاص من الدفع، جل هذا ادى إلى انخفاض مستوى ادائها المالي، كنتيجة لسوء التسيير.
- اما مؤسسة جو روية فاستنتجنا ان محاسبة التسيير كانت قائمة قبل اجبارية تطبيقها حيث كانت تستخدمها لتحديد انحرافاتا ومحاولة تصحيحها وفيما بعد اصبحت تعتمد عليها في المفاضلة بين البدائل (المشروبات ذات الاعلى مردودية) وصولا إلى اعتبارها جوهر عملية قياس الاداء المالي.
- نستنتج ان تطبيق محاسبة التسيير من الناحية الميدانية يعد صعبا نوعا ما، خاصة فيما يتعلق بالتحديد الفعلي للتكاليف الوجودية لليد العاملة المباشرة والتي غالبا ما تقاس بوحدة الزمن في الاقسام الانتاجية والغير المباشرة التي تتكون من مصاريف عدة تحمل على المنتج بصفة غير مباشرة والتي تختلف من مؤسسة إلى اخرى، إذ تقاس عادة بصفة تقريبية، إذ وجدنا ان المؤسسة المستقبلية SNVI تسعى وباستمرار إلى تحديد سعر التكلفة النهائي للشاحنات الصناعية، لكنها تواجهها بعض الصعوبات كعدم تحيين معدلات اليد العاملة المباشرة وغير المباشرة وحسابها بطريقة يدوية(غياب برامج الية لحساب هذه المعدلات) وصعوبة انتقاء التكاليف الغير مضيضة للقيمة، ناهيك عن تحميل التكاليف الاخرى بمعنى تكاليف لا تتعلق بالمنتج مثل ترك طلاء الشاحنات في الهواء الطلق سيحف مما سيحمل تكاليف ضائعة للمؤسسة، تكاليف التدفئة الخاصة بالإدارة ومصالحها... إلخ، إذ يدرجونها في تكلفة منتج ما مثلا K66 (لأنه تنتجه بكثرة) لاحتواء

التكاليف واسترجعها عند بيعه، مما سيؤثر على مردودية وربحية المؤسسة كنتيجة لصعوبة تسيير تكاليفها منتجاتها الفعلية، كما يصعب مستقبلا تحديد ربحية الطلبات الوافدة للمؤسسة وهذا الامر سيؤثر على ادائها المالي.

- نستنتج ان اسلوب التكلفة المعيارية المتبع من طرف المؤسسة المستقبلية SNVI ساهم كثيرا في تحديد اداء المؤسسة من خلال مساهمة هذا الاسلوب في تسيير نشاط المؤسسة ومعرفة مواقع القوة والضعف، كما سمحت لهم نوعا ما من متابعة مسار العملية الانتاجية بصفة يومية، من خلال إرسال كل يوم بطاقة من اقسام الانتاج إلى مصلحة المحاسبة التحليلية وثنائ محاسبية يومية تثبت الزمن المستغرق لإنتاج شاحنة ومختلف التكاليف ذات العلاقة، كمحاولة منهم لتكثيف عملية الرقابة والتحكم في مسار التكاليف وتحديد اداء عمل الاقسام.
- نستنتج ان محاسبة التسيير تلعب دورا فعالا في عملية صنع القرار وهذا نظرا للتفاصيل الدقيقة التي تمنحها هذه المحاسبة للمسيرين فيما يخص التكاليف الوجدوية وتزويدهم بكافة المعلومات المالية والتسييرية، التي تخص الدورة الانتاجية والاستغلالية على حد سواء.

التوصيات:

- التوسع في تطبيق اساليب محاسبة التسيير لأغراض تسييره محضة وليس لغرض تقديمها كوثائق محاسبية للإدارة الجبائية.
- الاهتمام بمحاسبة التسيير كأداة تسييره لقياس كفاءة وفعالية الاداء المالي.
- إجراء دراسات دورية وتقييمية من خلال الاستعانة بمعطيات محاسبة التسيير من اجل التنبؤ برؤية استشرافية بعيدة عن الوضع المالي للمؤسسة.
- جلب خبراء في المحاسبة وفي الاعلام الالي (des explogues informaticiens et comptable) لتطوير نظام معلوماتي يسمح للمؤسسة بإعداد محاسبة التسيير بصفة الية وليس يدوية لتسهيل نشاط المؤسسة.
- ضرورة تحيين معدلات اليد العاملة المباشرة والغير المباشرة الصادرة عن الاقسام الانتاجية في المؤسسات، حتى تعطي قيما وحدوية اكثر دقة والتي تسمح بتحديد مردودية التكاليف المنتجة على المنتج وإلغاء تلك الغير مضيعة للقيمة (للمؤسسات المستقبلية).
- إعداد قائمة دورية لانتقاء التكاليف المضيعة للقيمة وغير المضيعة للقيمة كونهما عنصرا يساعدان على قياس الاداء المالي (للمؤسسات المستقبلية).

- الاعتماد عليها في التخطيط الاستراتيجي وعند المفاضلة بين البدائل الاستراتيجية للمؤسسة، كونها تعطي افضل البدائل الربحية والتي تضيف قيمة حقيقية للمؤسسة.
- على كل مؤسسة ان تحاول إعداد نموذج مالي للتنبؤ بحالتها المالية لغرض كأداة تسييره لمعرفة ادائها المالي.

أفاق البحث:

- بعد استخلاص النتائج وتقديم التوصيات والاقتراحات نجد أن هناك بعض النقاط تتطلب الشرح والتوضيح لذلك نقترح بعض المواضيع التي نراها امتدادا لهذا الموضوع:
- اسلوب التكاليف على اساس الانشطة ودوره في انتقاء البدائل الاستراتيجية "دراسة حالة".
 - اثر اسلوب التكلفة المعيارية في التنبؤ بأسعار السوق " دراسة استطلاعية"
 - دور الرقابة الجبائية في مراقبة مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمحاسبة التسيير " دراسة ميدانية".

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

الكتب باللغة العربية:

1. أبوزيد كمال خليفة و الدهرواي كمال الدنيا، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، الدار الجامعية الإسكندرية ، مصر ، 1999.
2. أحمد نور محمد ، أحمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، 2007.
3. أوكيل سعيد، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق، الجزائر، 1991.
4. الشنواني صلاح ، دراسات في اقتصاديات الأعمال ، دار النهضة العربية، 1970.
5. السيد عليون، حسابات التكاليف، دار الامين للنشر ، الطبعة الاولى، 2002.
6. الخطيب محمد محمود ، الأداء المالي و أثره على عوائد اسهم الشركات، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان ، الأردن، 2010.
7. التريكتي إسماعيل يحي، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع الطبعة الأولى، 2006.
8. التريكتي اسماعيل، المحاسبة الادارية، دار البلدية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، الطبعة الاولى 2006.
9. الخولاني محمد، إدارة النشاط الإنتاجي - العمليات، دار الوفاء الدنيا للطباعة والنشر، الإسكندرية مصر 2007، الطبعة الاولى
10. الصياح عبد الستار، سعود العامري، الادارة المالية اطر نظرية وحالات عملية، دار وائل للطباعة والنشر الطبعة الثانية، عمان، الاردن 2007
11. الرجبي عبد الحكيم، محمد تيسير، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، الطبعة الرابعة، عمان، الأردن 2007
12. الجمال رشيد ، أيمن الشتيوي، المحاسبة الإدارية المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة ،المكتب الجامعي، 2010.
13. الربيعي جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، 2008.
14. العناتي رضوان محمد ، محاسبة التكاليف، مفاهيم ، مبادئ تطبيقات، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية عمان، الاردن، 2001،
15. الفيومي محمد محمد، اصول محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، ش دينوقراط، الازارطة 1999/1998
16. العشماوي محمد عبد الفتاح ، محاسبة التكاليف، المنظور التقليدي والحديث دار اليازوري، الطبعة الاولى عمان ، الاردن، 2013
17. الحداد عواطف ابراهيم ، إدارة الجودة الشاملة، دار الفكر، الطبعة الاولى، عمان ، الاردن، 2009.
18. الدوري عمر علي كامل ، تقييم الاداء المصرفي الإطار المفاهيمي والتطبيقي، المكتبة الوطنية دار الكتب والوثائق ببغداد لعام ، الطبعة الاولى، 2013.
19. اتحاد المصارف العربية، المحاسبة الإدارية، عمان ، الأردن، 1999.

20. الأشوح زينب صالح ، دراسة الجدوى الاقتصادية وتقييم المشروعات، دار المنهل المجموعة العربية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مدينة نصر القاهرة، مصر، 2016
21. برغام اجين ، ترجمة محمود فتوح و عمر عبد الكريم، الإدارة المالية، أسس تقييم المشاريع، تقييم الشركات القرارات التمويلية والاستراتيجية ، الطبعة الأولى، شعاع لنشر العلوم ، حلب سورية 2010.
22. بوشاشي بوعلام ، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002.
23. برهان زريق المرحوم، القرار الاداري وتمييزه من قرار الادارة، موافقة وزارة الاعلام في سوريا على الطباعة الطبعة الاولى، سوريا، 2016.
24. داداي ناصر عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزء الأول، الجزائر 1999.
25. داداي ناصر عدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، دار البعث ، قسنطينة ، الجزائر ، 1988.
26. رحال علي، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
27. سفيان بن بلقاسم، حسن لبيهي، المحاسبة التحليلية منهجية حساب سعر التكلفة ، دار الأفاق ، الجزائر 2010
28. سامونا نجيب أنطوان ، محمد عبد الوهاب العزوي، المحاسبة الإدارية، اتخاذ القرارات، كلية الإدارة والاقتصاد، بغداد، 1979.
29. صخري عمر ، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993،
30. طنيب حسن محمد شفيق، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر و التوزيع ، عمان، الأردن 1998.
31. قرشي يوسف و الياس بن ساسي، التسيير المالي، الإدارة المالية ، دروس وتطبيقات ، دار وائل للنشر الطبعة الثانية ، الأردن، 2006.
32. كحالة جبرائيل جوزيف وحنان رضوان حلوة، محاسبة التكاليف المعيارية رقابة و إثبات ، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، الأردن ، 1995.
33. محفوظ احمد جودة، إدارة الجودة الشاملة مفاهيم وتطبيقات، دائل وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2004
34. ناظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الإصدار الأول عمان الأردن، 2009.

الاطروحات:

1. الوهاب هبه عبد التوم رحمة الله، التحليل الاستراتيجي للتكلفة ودوره في تقويم الاداء المالي في المنشآت الصناعية (دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية العاملة في ولاية الخرطوم)، اطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2019.
2. الفرجابي مصعب على إبراهيم محمد ، دور الأساليب الكمية في تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة في القطاع الصناعي وأثرها على اتخاذ القرارات الإدارية، اطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2016.

3. العثماني مصطفى، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في تفعيل الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مجمع صيدال خلال 2010-2014، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر 3، 2015/2014.
4. براهيم براهيم، محاسبة التسيير ودورها في الرقابة الاستراتيجية وترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة ، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة الشلف 2015/2014.
5. حاب الله الشريف، أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية تخصص: محاسبة ومالية، جامعة ام البواقي الجزائر، 2016/2015.
6. درحمن هلال، المحاسبة التحليلية، نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3 ، 2005/2004.
7. دادن عبد الغني ،قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنداز المبكر باستعمال المحاكاة المالية حالة بورصتي الجزائر وباريس، أطروحة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر ، 2007/2006
8. صيفي حسينة ، قياس الاداء المالي باستخدام مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة EVA دراسة حالة المؤسسات المدرجة في مؤشر CAC40 خلال فترة 2008-2013، اطروحة دكتوراه، قسم العلوم التجارية، جامعة ورقلة 2016/2015 .
9. ضويفي حمزة، فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم مقومات الافصاح و اثرها على الاداء المالي اطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2015/2014.
10. شايبة نور الشام موسى، التكامل بين اسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الانجاز ودوره في الرقابة على التكلفة في القطاع الصناعي دراسة ميدانية على عينة من قطاع الصناعة بولاية الخرطوم اطروحة دكتوراه جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2019.
11. عز الدين فؤاد، محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة على التكاليف في المؤسسة دراسة حالة المؤسسات العمومية الاستشفائية لولاية تبسة، اطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، الجزائر، تخصص محاسبة 2016/2015.
12. فورين حاج قويدر ، اهمية بناء وتطوير نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية في ظل اقتصاد المعرفة(اسقاط حالة الجزائر)، اطروحة دكتوراه، تخصص ادارة الاعمال، جامعة الشلف، 2013/2012.
13. قزي رفيق، دور التحليل الوظيفي للتكاليف في محاسبة المسؤولية وترشيد القرارات، مجلة الابحاث الاقتصادية لجامعة البليدة 2، العدد 13، ديسمبر 2015.
14. مخلخل زويينة، مساهمة نظام المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات التمويلية بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-، اطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر 2020/2019.

15. محمد عثمان ابراهيم احمد، الادارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الادارية دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية السودانية، اطروحة دكتوراه، جامعة السودان لعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا، السودان، 2017.
16. نولي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ، بسكرة، اطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة ، جامعة بسكرة 2015/2014.
17. نوي سماح، دور نظام المعلومات المحاسبي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة بسكرة ،اطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر 2019/2018.
18. هديب عمر محمد، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي، أطروحة دكتوراه، قسم المحاسبة ، عمان ، الأردن، 2009.
19. وادي امل ابراهيم احمد، فاعلية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال ميدانية تطبيقية على منشآت الصناعة التحويلية، رسالة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، السودان، 2016.

الدوريات

1. أويختي نصيرة، بوهنة كلثوم، المحاسبة التحليلية و دورها في عملية اتخاذ القرارات دراسة حالة مؤسسة "BENTAL"، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 4، العدد6، 2014.
2. أبو رحمة محمد عبد الله، خالد يوسف حماد ، أثر تطبيق نظام التكاليف الموجه بالوقت على جودة القرارات الإدارية دراسة حالة الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا، مجلة اقتصاد المال والاعمال، المجلد 3، العدد 2، جوان 2019.
3. احمد محمد احمد، عائشة الهادي محمد ابو عبد الله، اثر ادارة المعرفة على اتخاذ القرارات الادارية في الجامعات اللبية، المجلة الجزائرية للاقتصاد السياسي ،المجلد 2، العدد1، 2020.
4. اصفا مرتضى سعيد، منذر عباس عبد الله، استعمال نظرية القيود لترشيد قرارات تشكيلية المنتجات المثلى دراسة حالة في معمل الالبسة الجاهزة في النجف الاشرف، المجلة العراقية للعلوم الادارية المجلد 9، العدد38، 2013.
5. العلوان محمد امحمود ، اثر نظم دعم القرار في تحسين عملية اتخاذ القرارات في الجامعات الاردنية مجلة اقتصاد المال والاعمال، المجلد 4، العدد 2، ديسمبر 2019.
6. البشتاوي سليمان حسن ، تطبيق المعرفة الجديدة، نظام ادارة التكاليف على اساس الانشطة ABM دراسة تطبيقية في القطاع الصناعي، الاردن، مجلة الدراسات، العلوم الإدارية، المجلد 34، العدد الاول، الاردن 2007.
7. الداوي الشيخ ، تحليل الاسس النظرية لمفهوم الاداء ، مجلة الباحث ، العدد 07، 2009-2010.
8. الحاج خليفة ، تزارى مجاوي الحسين، تقدير نموذج احصائي للتنبؤ بالفشل المالي للمؤسسات بواسطة التحليل اللوجستي دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات خلال الفترة الممتدة من 2009-2014 مجلة رؤى اقتصادية ، جامعة الشهيد حمه لخضر، الواد، الجزائر، العدد 12، جوان 2017.

9. العابد ليندة، أهمية الرأسمال الاجتماعي في عملية صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الدراسات والبحوث الاجتماعية ، المجلد 4، العدد 16، جوان 2016.
10. الشرع مجيد جاسم، الاتجاهات الاستراتيجية لنظام المحاسبة الادارية في ظل نظرية المحددات، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد الثامن والسبعون، 2009.
11. الجبوري نصيف جاسم محمد ، حازم عبد عزيز الغريايوي، تكامل نظرية القيود والتحسين المستمر (كايزن) وانعكاسه على تخفيض التكلفة وتعظيم الانجاز، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية، العدد 19 2015.
12. براهيمية ابراهيم، تدنية التكاليف كأسلوب هام لتعزيز القدرة التنافسية ، للمؤسسة الاقتصادية، الاكاديمية للدراسات الانسانية والاجتماعية، العدد 5، 2011.
13. بكارى بلخير، عبد الرحمان دغوم، دراسة أثر الرفع المالي على المردودية المالية، مجلة دراسات العدد 28 جامعة الأغواط، جانفي ، 2017.
14. بن الضب علي، سيدي امحمد عياد، تكلفة رأس المال و مؤشرات انشاء القيمة دراسة تطبيقية ببورصة الدار البيضاء، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 2، 2013.
15. بن سويسي هواري، دراسة تحليلية لمؤشرات قياس اداء المؤسسات من منظور خلق القيمة ، مجلة الباحث، عدد 07، 2009-2010.
16. بن علي عائشة، نوري منير، واقع تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية غليزان، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 7، العدد 2، 2017.
17. بن خليفة بالقاسم، الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات باستعمال طريقة التكاليف الكلية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد الاول، العدد الثالث، 2010.
18. بلحاج فتحة، الاسس النظرية والعلمية في اتخاذ القرار، المجلة الجزائرية للعلوم والسياسات الاقتصادية، العدد 7، 2016.
19. بوزيد سليمة، المشاركة في اتخاذ القرارات الية اساسية في تحقيق التنمية الادارية، مجلة العلوم الانسانية، العدد عشرون، نوفمبر 2010.
20. بريس احمد كاظم ، ايات محمد ناجم، رملة حيدر فليح، أنماط اتخاذ القرار وتأثيرها في تبني استراتيجية المحيط الازرق دراسة استطلاعية في عينة من المصارف الحكومية العراقية، مجلة كلية الادارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والادارية والمالية، المجلد 11، العدد 4، 2019.
21. خريج مريم، عبد القادر براينيس، تأثير تطبيق إدارة الجودة الشاملة على تنمية الميزة التنافسية، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 14، المجلد 601، 2016.
22. جاسم فاطمة محمد، اثر تكاليف الجودة في تحسين الاداء المالي، دراسة حالة في شركة المشروبات الغازية مساهمة خاصة/ مختلطة صناعية ، جامعة البصرة، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 20، بغداد 2008.
23. جعارة أسامة عمر ، تطبيقات محاسبة التكاليف في قرارات الصنع أو الشراء دراسة توعية تحليلية في الشركات الصناعية الاردنية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 5، العدد 7، 2012.

24. حفصي رشيد، عبد الوهاب دادن، تحليل الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة الجزائرية باستخدام طريقة التحليل العاملي التمييزي خلال الفترة 2006-2011، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات، جامعة غرداية، المجلد السابع ، العدد الثاني، 2014.
25. دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي و القيمة في المؤسسات الاقتصادية ، مجلة الباحث، العدد 4 2006.
26. دادن عبد الوهاب، تحليل المقاربات النظرية حول امثليه الهيكل المالي الاسهامات النظرية الاساسية مجلة الباحث ، العدد 4، 2006.
27. روازقي محمد، نجمة عباس، محاولة بناء نموذج لتطبيق نظام الوقت المحدد في المؤسسات الجزائرية مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، العدد 17، 2017.
28. رضوان العمار وحسين قصيري، دراسة مقارنة لنماذج التنبؤ بالفشل المالي، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد 37، العدد 5، 2015.
29. راضي ميثم مالك، مجبل دواي اسماعيل، تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الادارية دراسة تطبيقية في معمل مثلجات الخفاجي في محافظة النجف الاشرف، مجلة التقني، المجلد 24، العدد 9، 2011.
30. زهواني رضا واخرون، دور الإدارة المالية في صنع القرارات المالية قرار التمويل، قرار الاستثمار وتوزيع الأرباح، مجلة العلوم الادارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادى. الجزائر، المجلد 01، العدد 01 ، ديسمبر 2017.
31. سعادة عبد الله يوسف و اخرون، أثر توظيف الودائع الاستثمارية في ربحية المساهمين، دراسة تطبيقية على المصارف الإسلامية الأردنية، المجلة الأردنية في الدراسات الإسلامية، العدد 2، 2017.
32. ساسي بلال، فعالية اتخاذ القرار في المنظمة الاقتصادية، مجلة الحكمة للدراسات التربوية والنفسية المجلد 3، العدد 5، 2015.
33. سلمان مهند عبد الرحمن ، اثر نظريات اتخاذ القرارات في قياس التكاليف الملائمة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 29، 2012.
34. شاهر عبيد، علاقة بطاقة الأداء المتوازن في فاعلية عملية اتخاذ القرارات الإدارية في البنوك التجارية في محافظات شمال الضفة الغربية، مجلة نور للدراسات الاقتصادية، المجلد 3، العدد 4، جوان 2017.
35. عبد الستار م. رجاء رشيد ، استعمال نظام محاسبة المسؤولية في تقويم اداء مراكز الربح بالشركة العامة للصناعات الجلدية، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد 13، 2013.
36. عاصم عبد الرحمن أحمد يوسف و أحمد هاشم أحمد يوسف، أهمية تطبيق أسعار التحويل لقياس الأداء في الشركات السودانية "دراسة حالة شركة سكر كنانة" ، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 16 2015.
37. عدنان نداء عبيد، جودة الأرباح و تأثيرها في القوائم المالية ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العدد 48، 2016.

38. عبد الله الخولي هالة ، دراسة تحليلية انتقادية لمقياس القيمة الاقتصادية المضافة كأحد التوجهات الحديثة في مجال قياس تقييم الاداء في منشآت الأعمال، مجلة المحاسبة و الإدارة و التأمين، جهاز الدراسات العليا، كلية التجارة، القاهرة، مصر، المجلد 39، العدد 56، 2000.
39. عريوة محاد ، خاوي محمد، أهمية تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة في قياس وتقييم الأداء المستدام في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة دراسة حالة بتطبيق نموذج بطاقة الأداء المتوازن في مؤسسة حضنة حليب بالمسيلة، مجلة الابحاث في العلوم المالية و المحاسبية، العدد 4، 2017.
40. علوطي لمي ، نذيرة راقي، لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية العمومية حالة فرع شركة سونلغاز بالمدينة، دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 8 ،العدد1، جانفي2017.
41. عريان عميروش، بوسبعين تسعديت، دور نظام المحاسبة التحليلية في تسيير ومراقبة تسيير المؤسسات الجزائرية دراسة تطبيقية على مؤسسة SARL SPRO TRAP، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية المجلد 10 العدد 3، 2019.
42. عوض محمد مصعب محمد ، قياس التكلفة بين الأساليب التقليدية والحديثة ودوره في دعم القرارات الاستراتيجية جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه ، 2014.
43. علي عبد الحسين هاني الزامل، استعمال نظرية القيود في اتخاذ قرارات المزيج الإنتاجي الأمثل وتعظيم الإنجاز (دراسة تطبيقية في شركة الفداء العام/مصنع تموز)،مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد 10 ، العدد2، 2018.
44. غسان فيصل عبد، قاسم احمد حنظل، اثر عناصر نظم المعلومات الإدارية في فاعلية اتخاذ القرارات الادارية مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 5، العدد 13، 2009.
45. فيصل يونس محمد، استراتيجيات اتخاذ القرارات الادارية المفاهيم-النظريات- العوامل المؤثرة فيها، مجلة البحوث التربوية والنفسية، المجلد 10، العدد 36، 2013.
46. قاسم محمد عبد الرزاق، استخدام قواعد البيانات في تصميم نظم التكاليف الهادفة لدعم عمليات صنع القرارات الإدارية، مجلة جامعة دمشق، سوريا، المجلد السادس عشر، العدد الثاني، 2000.
47. كموش ايمن ، جمال معنوق، اثر الرفع المالي على المردودية التجارية (العائد على المبيعات)، مجلة دراسات وابحاث المجلة العربية للعلوم الانسانية والاجتماعية، المجلد 11، العدد 4، اكتوبر 2019.
48. كردوسي محمد ، دور محاسبة التسيير في قياس الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة ، المجلد: 03 العدد، 2020، 02.
49. مزهود عبد الملوك ، الاداء بين الكفاءة و الفعالية مفهوم و تقييم، مجلة العلوم الانسانية جامعة بسكرة العدد الاول، نوفمبر، 2001.
50. مزياني الطاهر، الاتصال الداخلي وعلاقته بفعالية عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة دراسة ميدانية بمجمع سونلغاز بالجزائر العاصمة ، مجلة المرشد، المجلد الخامس، العدد الخامس، 2016.
51. مقداد احمد نوري النعمي، اثر التقارير القطاعية في تقويم اداء قطاعات الوحدة الاقتصادية و مدى قدرتها على استغلال الموارد الاقتصادية، مجلة كلية العلوم الاقتصادية، بغداد، العدد 23، 2010.
52. مداحي عثمان، أهمية و دور المعلومات في اتخاذ القرارات، مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات جوان 2018.

53.نوري أمال محمد، مدى تناغم أدوات التحليل المالي مع المحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية
مجلة كلية العلوم الاقتصادية، العدد 34، بغداد، 2013.

54.هلايلي إسلام، أحمد قايد نور الدين، مساهمة نظام المعلومات المحاسبية في تحسين عملية اتخاذ
القرارات بالمؤسسة الاقتصادية، مجلة الدفاتر الاقتصادية، المجلد 11، العدد 2، 2019.

الملتقيات:

1. عبد الناصر ابراهيم نور، حنان العواودة، إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية: دراسة
اختبارية على الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، المؤتمر الدولي الخامس لكلية الاقتصاد
والعلوم الادارية للفترة ما بين 22- 2015/4/24، جامعة العلوم التطبيقية الاردن.

2. عبد الرؤف عامر ربيع ، نماذج اتخاذ القرار في المؤسسات التعليمية والعوامل المؤثر وكيفية التغلب
عليها على معوقتها، الملتقى الدولي: صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف
الجزائر، أبريل 2009.

3. محلب فائزة و إسماعيل سبيتي، فعالية حوكمة الشركات في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الجزائرية،
الملتقى الدولي الخامس حول دور الحوكمة في تحسين الأداء للمؤسسات بين تطبيق المعايير
المحاسبية الدولية والإسلامية، جامعة الوادي، يومي 7 و 8 ديسمبر، 2014.

4. طرشي محمد، يخلف صافية، أهمية مراقبة التسيير كآلية لتحسين الأداء المالي في ظل تطبيق مبادئ
حوكمة الشركات، ملتقى وطني حول " مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع " يومي
2017/04/24 بكلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة 2.

الكتب باللغة الأجنبية:

Ouvrage :

1. Augé Bernard, Gérald Naro, Alexandre Vernhet, Mini Manuel Comptabilité De Gestion : Cours+ Exo, Edition DUNOD, 2013, Paris.
2. Ansari S and Bell J , Target costing core, target Costing the next frontier in strategic cost management,Mac Graw hill INC ,USA, 1997.
3. Burlaud Alain, Claude Simon, Comptabilité de gestion : Cout /Contrôle Vuibert 3eme édition, 2003.
4. Brault Régean, Giguère Pierre, Cout De Revient, Les presses De L'université Laval Saint Foy, 1ére édition, Québec, Canada
5. Bouin Xavier et Simon François Xavier, « les nouveaux visages du contrôle de Gestion, outils et comportements, Dunod , 3 eme, édition, 2009
6. Bameto Pascal, Georges, Gregorio, DSCG2, Manuel et Application, 2 éme édition Dunod, Paris, France, 2009
7. Berland Nicolas, Mesurer et Piloter la Performance, E Book, 2009,
8. Bisbe Josep and all, Defining management accounting constructs :A methodological note on the risks of conceptual misspecification, Journal of Accounting, Organizations and Society 32, 2007.
9. Bouquint Henri, comptabilité de Gestion, Dolloz, Sirey, Paris, 1993.
10. CIMA /NHS workikn Group, Target Costing In the NHS reforming the NHS from within, October, 2005.

11. Cheng. T.C.E and Podolsky. S, Just In Time Manufacturing And Introduction Chapman& Hall Edition, London, UK, 1996
12. Dubruelle Louis, Didier Jourdain, Comptabilité analytique de Gestion, Dunod 6^{ème} édition, Paris, 2013.
13. Drury colin, Management and Cost Accounting, Cengage Learning eighth edition, Printed in China by RR Donnelley, 2012.
14. Degos Guy Jean and Amal Abou Fayad,Le Diagnostic Financier Des entreprises, e Theque Book, 2003
15. Engel François. et Frédéric .Kletz, cours de comptabilité analytique, école des mines de Paris, Mars 2005
16. Judith.J. Baker, « Activity Based Costing and Activity Based management for health Care, an aspen publication, Brian, Mac Donald, Library of congress catalog, Gaithersburg, Maryland, 1998.
17. Horngren, Charles Srikant M. Datar, Madhav V. Rajan cost accounting : A managerial emphasis 14th edition prentice hall, inc, new jersey, 2006
18. . Hirigoyen. G. Caby , J , la création de la valeur de l'entreprise , 2eme, édition Economica, paris, 2001.
19. Hansen Don R. and Maryanne M. Mowen, thomson South western, Cost Management accounting § Control, fifth, edition, 2006
20. Hongren.T.ch and all, Introduction to management accounting, Fourteen edition Prentice, hall, Inc, 2005.
21. Houdayer Robert, évaluation financière des projets, 2^{ème}, édition Economica France, 1999.
22. Grant James. L., Foundation of economic value added econd édition, wiley edition, Canada, 2003
23. Kaplan RobertS, Steven R Anderson, Time Driven Acitivity Based Costing A Simpler and More powerful Path To Higher Profits, Harvard Business school Press publishing corporation , Boston Massachusetts, united state America, 2007.
24. Ionig Hélène et d'autre, le Contrôle de Gestion, organisation et outils et pratiques, 3eme édition , Dunod, Paris , France, 2008.
25. Langlois Georges. Carole Bonnier, Michel .Bringer, Contrôle de Gestion, Berti édition, Collection LMD et professionnel, Alger, 2008
26. Lorinop, « méthodes et pratiques de la performance, le guide du pilotage, les éditions d'organisation, 1996.
27. Langlois Georges. Carole Bonnier, Michel .Bringer, Contrôle de Gestion, Berti édition, Collection LMD et professionnel, Alger, 2008
28. MAEHARA Emilie et d'autre, LE Contrôle DE Gestion Stratégique, La gestion par les activités, DUNOD.
29. Mehri BOUBAKER, de la comptabilité de Gestion comptabilité par Activité Edition contribution à la littérature d'entreprise C.L.E Tunis, 2000.
30. Margottear, Contrôle de gestion, Ellipses, édition, Paris, France,2001.
31. porter Michel, l'avantage concurrentiel, édition, Dunod, Paris, 1999.
32. Mevelec Pierre, outil de Gestion, la pertinence de Gestion, édition, ECM, 1990
33. Sépari Sabine, contrôle de Gestion « DECF » , Dunod, 5^{ème} édition , Paris 2001 .

34. The Institute of Cost Accountants of India, Cost and management accounting 12 SUDER STREET, KOLKATA - 700 016, reprint February,2012.
35. The Institute of Company secretaries of India, company accounts: cost and management accounting, printed at M.P, Printers NOIDA ,New Delhi, India 2011.
36. The Consortium for Advanced management, International, CAM-I Environmental Sustainability Special interest Group, realized by Anthony Pember et mark Lemon, September, 2012.
37. Tauseef Aized, Total Quality Management and Six Sigma, Published by InTech Janeza Trdine 9, 51000 Rijeka, Croatia, 2012
38. Yves Rongé, Comptabilité de Gestion de Boeck, 3 éditions, Bruxelles Belgique, juillet, 2013.
39. Voyer Pierre, Tableau de Bord de Gestion et indicateurs de Performance, 2^{ème} édition, Presse de l'université du Québec, Canada, 1999.

These de Doctoract/ Thesis

1. Abusalama Fawzi Abdalla, Barriers to Adopting Activity-based Costing Systems (ABC): an Empirical Investigation Using Cluster Analysis, A Thesis for the degree of Doctor of Philosophy Submitted in fulfillment of the Requirements, School of Accounting and Finance Faculty of Business, December 2008
2. Ben Jabeur Sami, Statut de la faillite en théorie financière : approche théoriques et validation empiriques dans le contexte français, thèse de doctorat en science de Gestion, université de Toulon, Paris, 2011
3. Dik Roula, Arab Management Accounting Systems under the Influence of their Culture, Doctor rerum politicarum Faculty of Business, Economic and Social Sciences at Dortmund University of Technology, February, 2011.
4. Griveaux Jean Marie, pilotage de l'activité par les couts, application de la méthode ABC, en stérilisation, thèse de doctorat, université Henri poincare, Nancy I, 2002
5. Houda ZIAN, Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision des PME en quête de performance, thèse de Doctoract En Sciences De Gestion Université Montesquieu – Bordeaux IV , Paris, 2013
6. LORENZ ANGELA, Contemporary Management Accounting in the UK SERVICE Sector, thesis of the degree of Doctor of Philosophy, in the Business School, October 2015.
7. LACOMBE Isabelle, Les enjeux conceptuels de l'ABC/ABM dans le domaine des services : applications dans un cadre multinational, Thèse de doctorat Sciences de Gestion, Institut de Recherche en Gestion (I.R.G.), de l'Université Paris XII (Paris Val de Marne), Paris, France, 1997
8. Letort Frederique, La comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal : quelle réalité ?, Thèse de doctorat, Gestion et management. Université d'Orléans, 2016. Français
9. Saci Fathe, La création de la valeur des alliances stratégiques et fusions acquisitions : justification comparative par le modèle de mesure de la valeur financière thèse de Doctorat, L'université de Nice , Paris, 2013.

Conference/ Proceeding:

1. Abusalama Abdalla Fawzi, Barriers to Adopting Activity-based Costing Systems (ABC): an Empirical Investigation Using Cluster Analysis, A Thesis

Submitted in fulfillment of the Requirements, School of Accounting and Finance Faculty of Business, December 2008.

2. Baharudin Norhafiza, Ruzit Jusoh, Target Cost management (TCM) : a case study of an automotive company , global conferences on business of social science, 15-16 December, 2014.
3. Coman Dan Marius and all, Managerial Accounting, a source of information for an efficient management in SME, Preocedia, Social and Behavioral, 62 (2012).
4. Ichsani Sakina, Aghata Rinta Shurardi, The Effect of Return Equity (ROE) and Return on Investment (ROI) on Trading Volume, Proceeding of 2nd Global Conference on Business and Social Science, 17-18 September, Bali , Indonesia, 2015
5. Griveaux Jean Marie, pilotage de l'activité par les couts, application de la méthode ABC, en stérilisation, mémoire de doctorat, université Henri Poincare, Nancy I, 2002.
6. Meyssonnier François, Le Target Costing un Etat de l'Art, 2^{ème} Congres de l'AFC France, May, 2001.
7. Reis Hélena Mendes et Maria Joao Machodo, Target Costing, Review of Empirical studies in the automotive Sector, Book of proceeding , Tourism and management studies , international conference Algarve,Vol3, 2012.

Revues :

1. Altman, E I ,Financial Ratios, Discriminant Analysis and the Prediction of Corporate Bankruptcy, Journal of Finance, 23, (1968).
2. Altman Edward ,and Paul Narayana, Business Failure Classification Models: An International survey, the zeta score models, University Stern School Business Finance Department, working Papers series, New York, 1996.
3. Altman Edward.I., Predicting Financial Distress of Companies: Revisiting the Z-Score and Zeta R Models, Journal of Banking & Finance ,July, 2000.
4. Altman Edward.I., Max L. Heine, CORPORATE DISTRESS PREDICTION MODELS IN A TURBULENT ECONOMIC AND BASEL II ENVIRONMENT Credit Rating: Methodologies, Rationale and Default Risk, Risk Books, London September, 2002.
5. Abu Orabi Marwan Mohammad, Empirical Tests on Financial Failure Prediction Models ,Interdisiplinary Journal, of Contemporary Research in business, January Vol5, N°9, 2014.
6. Arasu R., and all, APPLICABILITY OF FULMER AND SPRINGATE MODELS FOR PREDICTING FINANCIAL DISTRESS OF FIRMS IN THE FINANCE SECTOR , AN EMPIRICAL ANALYSIS, Pacific Journal Finance and risk Management, Volume 4, Issue 1, 2013
7. Andy Neely, and all, Performance Measurement System design, Littérature review and research agenda, IJOPM, Cambridge, UK December,Vol 25, N°1, 2005
8. Appelbaum Deniz, Impact of Business analytics and Enterprise Systems on managerial accounting, international Journal of Accounting Information Systems 25(2017).
9. Afonso Paulo, and all, The influence of time to, market and target costing in new product development sucess, Journal Production Economics 115, Portugal,2008.

10. Alireza Azimi Sani ,Mahdi Allahverdizadeh, Target and Kaizen Costing ,International Journal of Mechanical and Industrial Engineering Vol:6, No:2, 2012
11. Aydin Gersil, Cevdet Kayal , A comparative analysis of Normal Costing method with full Costing and Variable Costing in internal reporting international Journal of management (IJM), Vol 7, Issue 3, 2016.
12. Appelbaum Deniz, Impact of Business analytics and Enterprise Systems on managerial accounting, international Journal of Accounting Information Systems 25(2017).
13. Breuer Adela and all, THE ROLE OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE DECISION MAKING PROCESS: CASE STUDY CARAŞ SEVERIN COUNTY Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 15(2), 2013.
14. BANKER RAJIV.D., Srikant Datar and Robert.S Kaplan, Productivity Measurement and management accounting, Journal of Accounting, Auditing & Finance,1989
15. Botchkarev Alexei, Peter Andru , A Return on Investment as a Metric for Evaluating Information Systems: Taxonomy and Application Interdisciplinary Journal of Information, Knowledge, and Management Volume 6, 2011.
16. Bisbe Josep and all, Defining management accounting constructs :A methodological note on the risks of conceptual misspecification, Journal of Accounting, Organizations and Society 32, 2007
17. Ben Arie David ,Le Qian, activity Based Costing management for design and development stage, International journal of production economics, Manhattan USA October, 2002.
18. Bourguignon Annick, « Peut-on défini la performance », revue française de comptabilité, 1995, Juillet-Aout.
19. Belhadj Fatiha, Les méthodes et les outils quantitatifs d'aide à la prise de décision Revue Algérienne des Sciences Juridiques, Economiques et Politiques, Volume 54 Numéro1, 2017.
20. Coman Dan Marius and all, Managerial Accounting, a source of information for an efficient management in SME, Preocedia, Social and Behavioral, 62 (2012).
21. Cooper Robin and Regine Slagmulder, Factors Influencing the Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice, The Institute for the Study of U.S./Japan Relations in the World Economy, The Claremont Graduate School, February 25, 1997.
22. Cargnello Emmanuelle Charles et d'autre, Comptabilité de Gestion, presses université de Grenoble, France, 2000.
23. Carkovic Sime and other , An empirical analysis of the competitive dimensions of quality Performance in the automotive supply industry, international, Journal of operation et Production management, Vol 20, N°3, 2000.
24. Cheffi Walid, Adel Beldi, LA COMPTABILITÉ DE GESTION: OUTILD'INFORMATION OU DISPOSITIF DECONNAISSANCE? LA PERCEPTION DESMANAGERS, Comptabilité et Con-naissances, May 2005, France. pp.CD-Rom, Revue HALSHS, France, May 2005.

25. Dimitris Kyriazis, Christos Anastassis, The Validity of The Economics value added approach: an empirical application, *European Financial management*, Vol 13, N°1 2007.
26. Drury Colin, Standard Costing, a technique at variance with modern management journal of management accounting, Vol 77, issue 11.
27. Emre Cengiz, a literature review of target costing in SSCI and SCI SS CI-expand indexis, journal of yasar university , 2010.
28. Eugene Franco.C , S.Rubha , AN OVE RVIEW ABOUT JIT (JUST-IN - TIME) INVENTORY MANAGEMENT SYSTEM, *Journal of Research Granthaalayah*, Vol 5, April 2017.
29. Feil Patrick, Keun-Hyo yook, Il Woon Kim, Japenese target Costing : A Historical perspective, *International journal of strategic cost management*, spring, 2004.
30. Fakhri. M. Husein, Galuh Tri Pambekti, Precision of the models of Altman, Springate, Zmijewski, and Grover for predicting the financial distress, *Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura* Vol. 17, No. 3, December 2014.
31. Ferreira Maria Do Céu Gaspar Alves, Utilisation de l'information comptable dans le processus de prise de décision de l'entreprise, communication dans un congrès, indexer dans la base de donné : archive ouverte (HALSHS) France, Submitted on 13 May 2011.
32. FOTACHE Gabriela and All, The Changing Role of Managerial Accounting in Decision Making Process Research on Managing Costs, *Economy Transdisciplinarity Cognition* ,Vol 15, Issue 2, 2011.
33. Hock Claudia and all, management of multi-purpose stadium: importance and performance measurement of services interface, review, *INT, J. Services Technology and management*, Vol 14, 2010
34. Hale Kaynak, the relationship between total quality management Practices and their effects on firm Performance, *Journal of operation management*, Vol 21 issue 4, 2003.
35. Hiroaki Hayakawa, Adinamic Generalization of The Tobin model, *Journal of Economic Dynamics and Control North-Holland* ,7 (1984)
36. J.H.v.H. de Wet, and E. du Toit, Return on equity: A popular, but flawed measure of corporate financial performance, *Journal Business and management*, , 38 (1), 2007.
37. Jenkins Alain, Just In Time, Regims and reductionism sociology journal, vol 28, N°1 February, 1994.
38. Joseph E. Murphy, Jr, Return on Equity Capital, Dividend Payout, and Growth of Earnings Per Share, *Financial Analysts Journal*, Vol. 23, No. 3 (May – Jun 1967).
39. Jhon Innes ,Falconer Mitchell, and Donald Sinclair, Activity –based costing in the U.K largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey result management accounting research journal, 2000
40. Kaplan R.S. et DP Norton , The balanced scorecard measures that drive Performance *Harvard business* , January-February, 1992.
41. KIJEWSKA. A, DETERMINANTS OF THE RETURN ON EQUITY RATIO (ROE) ON THE EXAMPLE OF COMPANIES FROM METALLURGY AND MINING SECTOR IN POLAND, ISSN 0543-5846, *METALURGIJA* 55 (2016) 2.

42. Kaplan.D.Norton, using the Balanced Scorecard as Strategic management System Harvard business, review , Jan-Feb, 1996.
43. Kaplan Robert and H. Thomas, the rise and fall of management accounting, journal of management accounting, January 1987.
44. Kaufman J.Terry, Total quality management, ekistics, vol 56, N°336/337, value engineering, may, 1989.
45. Kanapickiene Rasa, Rosvydas Marcinkevicius, POSSIBILITIES TO APPLY CLASSICAL BANKRUPTCY PREDICTION MODELS IN THE CONSTRUCTION SECTOR IN LITHUANIA, ECONOMICS AND MANAGEMENT Journal , Vol 19 Issue 4, 2014.
46. Milkoff Richard , le concept de comptabilité de Gestion à base d'activités, article publié en juin, Paris , France, 1996,
47. Miltenburg Jhon, Level Schedules for mixed, Model assembly times in just time production systems, management science, vol 35, N°3, Feb, 1989.
- 48.Haraibeh Mohamed A.G and all, The applicability of Corporate failure Models to emerging Economies: Evidence from Jordan, Interdisciplinary, Journal of Contemporary research in Business, Vol 5, N°4, August, 2013
49. Margilyn.M.Hellms, and all, Managerial implication of Target Costing, CR, Vol N°1, 2005.
50. Malmi, Teemu ,Toward Explaining activity based costing failure accounting and control in a decentralized organization, accounting management research, vol 8, 1997.
51. Musaed S. AlAli, Khuloud M. AlAwadhi, The use of Zmijewski Model in Examining the Financial Soundness of Oil and Gas Companies Listed at Kuwait Stock Exchange, International Journal of Economics, Commerce and Management Research Studies, Volume 1, Issue 2, September 2018.
52. Novin, Adel M., “Applying Overhead: How to Find the Right Bases and Rates” Management Accounting N°3, 1992.
53. OfilEanu DIMI, BUMBESCU SORINA SIMONA,Target Costing, the reponse of the managerial accounting to change in the environment, article annal of the constantin brancusi, university of targu-Jiu economy series , issue 3, 2014.
54. Ortwin Renn, , Public participation in decision making: A three-step procedure Policy Sciences Journal, Kluwer Academic Publishers, Issue 26, Vol3, 1993.
55. PREM LAL JOSHI and all, Diffusion of Management Accounting Practices in Gulf Cooperation Council Countries, journal ACCOUNTING PERSPECTIVES PERSPECTIVES COMPTABLES, Vol. 10 No. 1 , PC vol. 10, no 1 (2011).
56. Rajnoha Rastislav, Lesníková Petra, Strategic Performance Management System and Corporate Sustainability Concept – Specific Parametres in Slovak Enterprises Journal of Competitiveness Vol. 8, Issue 3, September 2016.
57. Sakurai.M., Target Costing and how to use it, Journal of cost management, 1989
58. Shank Jhon K., strategic cost management: New-wine or just new bottles journal of management accounting, research fall, 1989.
59. Salgado Melchior, la performance : une dimension fondamentale pour l'évaluation des entreprises et des organisation, revue française, juillet, 2013.
60. Shobaki Mazen J. Al and Samy S. Abu-Naser, The Requirements of Computerized Management Information Systems and Their Role in Improving

the Quality of Administrative Decisions in the Palestinian Ministry of Education and Higher Education, Information Technology & Electrical Engineering, Volume 6, Issue 6, December 2017.

61. Tayles Mike, Intellectual Capital, management accounting practice and corporate Performance perceptipon of mangers, Journal of accounting auditing et accountability, Vol 20, N°4, 2007.
62. Terry J. Kaufman, Total quality management, ekistics, vol 56, N°336/337, value engineering, may, 1989.
63. Vizcaíno Marcos, JuanP.Chousa, Analyzing the in fluence of the funds' support on Tobin's q using SEM and fsQCA, Journal of Business Research, 69, 2016.
64. Tandung Huynh, Guangming Gong, Huyhanh Huynh, Integration of activity-based budgeting and activity-based Management, International Journal of Economics Finance and Management Sciences, 2013; 1(4)
65. Tayles Mike and all, Intellectual Capital, management accounting practice and corporate Performance perceptipon of mangers, Journal of accounting auditing et accountability, Vol 20, N°4, 2007.
66. Waldman David.A., The contributions of total quality management to a theory of wort performance, academy of management, review, vol 19, N°3, 1994
67. Wen Cheng Lin, and Shmuel Yahalom, Target Performance management for an international Shipping harbor: an integration activity Based-Budgeting with Balanced Score-Card approach, the case of Keelung harbor, African Journal of Business Management Vol.3 (9), September, 2009.
68. Yutako Kato, target costing support systems, journal of management accounting research, 1993, N°4.
69. ZAVGREN.V. Christine, Assessing the vulnerability to failure of American industrial firms: a logistic analysis, Journal of Business Finance and Accounting, vol 12 Issue 1, Spring 1985.
70. ZAMFIR Mariana, and all, Return on Investment – Indicator for Measuring the Profitability of Invested Capital , Valahian Journal of Economic Studies Volume 7 (21), Issue (2), 2016.
71. Zelinschi Dragos Génese, évolution d'une innovation : la méthode ABC article publié en mai, Strasbourg, France, 2009.

المواقع الالكترونية:

1. https://drive.google.com/file/d/1jhw-4_dd2oivJQBnwral-gdBMPyJck_E/view (2/03/2020 à 18h53)
2. http://www.mcours.net/cours/pdf/gestion/Le_controlede_gestion_strategique_La_gestion_par_les_activites.pdf
3. https://books.google.dz/books?hl=fr&lr=&id=4l0bYFtImrMC&oi=fnd&pg=P P11&dq=livre+de+comptabilit%C3%A9+des+cout&ots=d9D8cO4UaR&sig=WZu1eJ9BYmg9l8uUXK9a1c0O7Y&redir_esc=y#v=onepage&q=livre%20de%20comptabilit%C3%A9%20des%20cout&f=false (02/03/2020)
4. https://books.google.dz/books?hl=fr&lr=&id=WL95yzpj1TIC&oi=fnd&pg=PR11&dq=livre+de+JUSTINTIME&ots=o4pY8DV7Q7&sig=gAqsbkybTsC_uWSrYdrUzX_CpRQ&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false (revisiter le 01/03/2020 à 15h18).

5. https://www.researchgate.net/publication/333576851_tqyym_alada_almsrfyala_tar_almfahymy_walttbyqy
6. https://books.google.dz/books?hl=fr&lr=&id=k7LUVKYnFU8C&oi=fnd&pg=PR9&dq=characteristics+of+activity+based+costing+benefits&ots=hpoMNU2Uhp&sig=EHe_cgrkjVB1QmrrcXfac07oOs&redir_esc=y#v=onepage&q=characteristics%20of%20activity%20based%20costing%20benefits&f=false
7. <https://www.mobt3ath.com/uplode/book/book-21973.pdf>
8. Rohit Agarwal ,Advantages and Limitations of Variable Costing. Disponible sur le site :<https://www.yourarticlelibrary.com/accounting/costing/advantages-and-limitations-of-variable-costing/52647>
9. Metin REYHANOĞLU, ACTIVITY-BASED COSTING SYSTEMADVANTAGES AND DISADVANTAGES, Available at SSRN 644561, July 2004, P10. Voir : https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=644561

الملاحق

الجمهورية الجزائرية
الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère des Finances

Direction Générale des Impôts

Direction de la Législation

et de la Réglementation Fiscales



وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية التشريع و

التنظيم الجبائين

N° 70 MF/DGI/DLRF/SD2/2017

Alger, le 29 JAN 2017

NOTE A :

MONSIEUR LE DIRECTEUR DES GRANDES ENTREPRISES
MESDAMES ET MESSIEURS LES DIRECTEURS DES IMPOTS
DES WILAYAS

MESDAMES ET MESSIEURS LES CHEFS DES CENTRES DES IMPOTS

EN COMMUNICATION A :

MADAME ET MESSIEURS LES DIRECTEURS REGIONAUX DES IMPOTS

Objet : Dispositions contenues dans la loi de finances pour 2017 relatives au contrôle des prix de transfert.

R é f : - Articles 8, 10, 43 et 44 de la loi de finances pour 2017 ;
- Articles 20 à 20 ter, 160 et 169 bis du code des procédures fiscales ;
- Articles 152 et 192 du code des impôts directs et taxes assimilées.

Il est porté à la connaissance des services fiscaux les dispositions de la loi de finances pour 2017 qui ont renforcé le dispositif de contrôle des prix de transfert et ce, afin de permettre aux agents vérificateurs d'avoir accès à davantage d'informations pour pouvoir reconstituer les prix de transfert pratiqués par les entreprises apparentées.

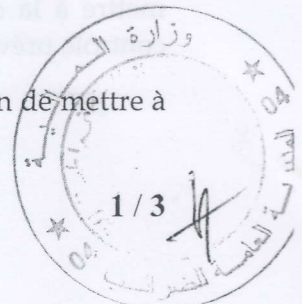
Il est signalé que deux entreprises sont apparentées, lorsque l'une a la capacité d'exercer directement ou indirectement, un contrôle ou une influence notable sur toutes les décisions de l'autre. En d'autres termes, la notion d'apparentement permet de décrire toute forme de relations, juridiques ou autres, entre deux entreprises, pour autant que ces relations permettent une influence directe ou indirecte de l'une sur l'autre.

Les dispositions introduites concernent les points ci-après :

I- Obligation de tenir une comptabilité analytique :

1) Type de comptabilité analytique :

Les articles 08 et 44 de la loi de finances pour 2017 ont introduit une obligation de mettre à la réquisition de l'administration fiscale, les éléments de la comptabilité analytique.



Il est rappelé que la comptabilité analytique est un outil de gestion qui éclaire l'entreprise sur les prises de décisions à travers le calcul et l'analyse des coûts, les informations sur la fixation des prix de vente, la rentabilité de certaines activités ainsi que la part de chaque produit ou activité dans le résultat global. Pour ce faire, l'entreprise peut utiliser plusieurs méthodes de calcul de coûts la comptabilité analytique.

A cet égard, il est précisé que les dispositions des articles 8 et 44 suscités, prévoient la possibilité d'accéder aux éléments de la comptabilité analytique et ce, **indépendamment de la méthode de comptabilité analytique adoptée par l'entreprise.**

2) Les entreprises concernées :

➤ Entreprises devant tenir obligatoirement une comptabilité analytique :

L'article 8 de la loi de finances pour 2017 a introduit au niveau de l'article 152 du code des Impôts directs et taxes assimilées, une obligation de tenir une comptabilité analytique. Cette obligation concerne les entreprises devant produire la documentation justifiant la politique des prix de transfert appliquée à savoir, celles visées à l'article 169 bis du code des procédures fiscales.

Il s'agit des entreprises ci-après :

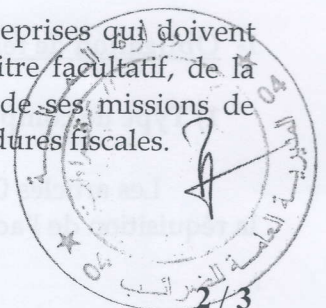
- Les personnes morales ou groupements de personnes morales de droit ou de fait exerçant dans le domaine des activités hydrocarbures ainsi que leurs filiales, telles que prévues par la législation relative aux hydrocarbures ainsi que des activités accessoires ;
- Les sociétés de capitaux ainsi que les sociétés de personnes ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux telles que visées par l'article 136 du code des impôts directs et taxes assimilées dont le chiffre d'affaires, à la clôture de l'exercice, est supérieur ou égal à un montant fixé par arrêté du Ministre des Finances ;
- Les groupements de sociétés de droit ou de fait, lorsque le chiffre d'affaires annuel de l'une des sociétés membres est supérieur ou égal à un montant fixé par arrêté du Ministre des Finances ;
- Les sociétés implantées en Algérie membres de groupes étrangers ainsi que celles n'ayant pas d'installation professionnelle en Algérie, telles que visées par l'article 156-1 du code des impôts directs et taxes assimilées.

➤ Entreprises qui tiennent à titre facultatif une comptabilité analytique :

Dans le cadre des contrôles prévus par les articles 20 et 20 bis du code des procédures fiscales et en présence d'éléments faisant présumer des transferts indirects de bénéfices au sens de l'article 141 bis du code des impôts directs et taxes assimilées, les dispositions de l'article 44 de la loi de finances pour 2017 prévoient pour les entreprises (non visées à l'article 169 bis du code des procédures fiscales) **qui tiennent une comptabilité analytique**, l'obligation de mettre à la disposition du vérificateur pour examen et exploitation éventuelle des informations contenues dans cette comptabilité analytique.

3) Présentation de la comptabilité analytique :

Les dispositions des articles 08 et 44 suscités prévoient, pour les entreprises qui doivent obligatoirement tenir une comptabilité analytique et celles qui la tiennent à titre facultatif, de la mettre à la disposition du vérificateur dans le cadre de l'accomplissement de ses missions de contrôle prévues par les dispositions des articles 20 et 20 bis du code des procédures fiscales.



Il est signalé que la comptabilité analytique ne doit pas être mise à la disposition de l'administration lors de la déclaration du résultat fiscal mais, elle est remise à la demande du vérificateur, dans le cadre des vérifications prévues aux articles 20 et 20 bis suscités.

Ainsi dans le cadre de ses missions de contrôle liées au contrôle des prix de transfert, le vérificateur peut demander l'ensemble des éléments de la comptabilité analytique quand elle existe et qu'elle concourt indirectement à la constitution d'une écriture comptable ou à la justification d'un événement ou d'une situation transcrite dans les livres, registres, documents, pièces et déclarations contrôlés par l'administration (calcul des provisions, détermination de coûts de production, d'achat, de revient ou de transfert, des marges, etc....).

II- Relèvement du montant de l'amende prévue pour défaut de présentation de la documentation justifiant les prix de transfert appliqués :

L'article 10 de la loi de finances pour 2017 a relevé le montant de l'amende prévue par les dispositions de l'article 192 du code des impôts directs et taxes assimilées, relative au défaut de présentation de la documentation justifiant les prix de transfert appliqués par les entreprises apparentées, de 500.000 DA à 2.000.000 DA.

Désormais, pour les entreprises concernées par la présentation de la documentation justifiant les prix de transfert, toute déclaration annuelle souscrite à compter de l'exercice 2017 et qui ne comporte pas la documentation justifiant les prix de transferts pratiqués, sera passible d'une amende de 2.000.000 DA.

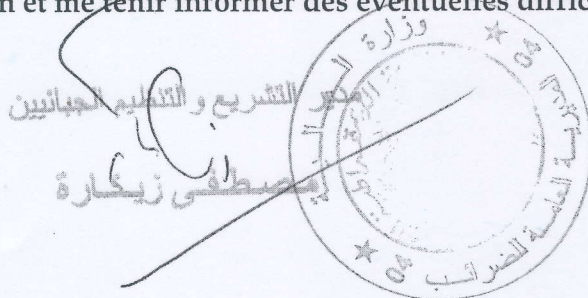
III- Prorogation du délai de la vérification sur place :

A titre de rappel, les dispositions des articles 20 et 20 bis du code des procédures fiscales prévoient la possibilité de prorogation de la durée de vérification sur place d'un délai de (30) trente jours et ce, lorsqu'il y'a présomption de transfert indirect de bénéfices vers l'étranger.

L'article 43 de la loi de finances pour 2017, prévoit la possibilité de prorogation du délai de la vérification sur place de six (06) mois et ce, lorsque l'administration fiscale adresse, dans le cadre de l'assistance administrative et d'échange de renseignements, des demandes d'informations à d'autres administrations fiscales.

Les services sont appelés à se conformer à une stricte application des présentes prescriptions.

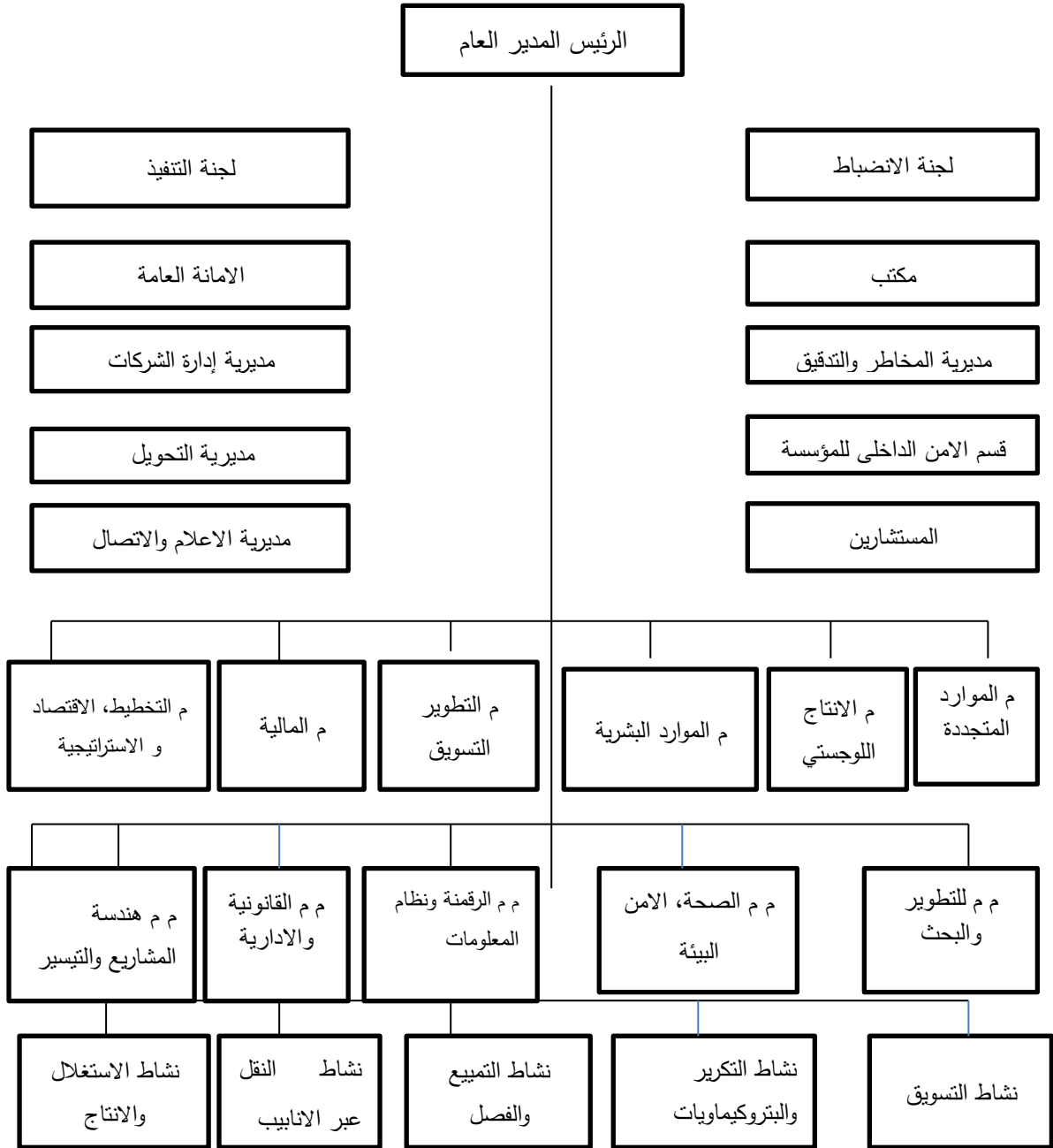
Vous voudrez bien assurer une large diffusion de la présente note, veiller à son application et me tenir informer des éventuelles difficultés rencontrées lors de son application.



(1) الملحق رقم (1)

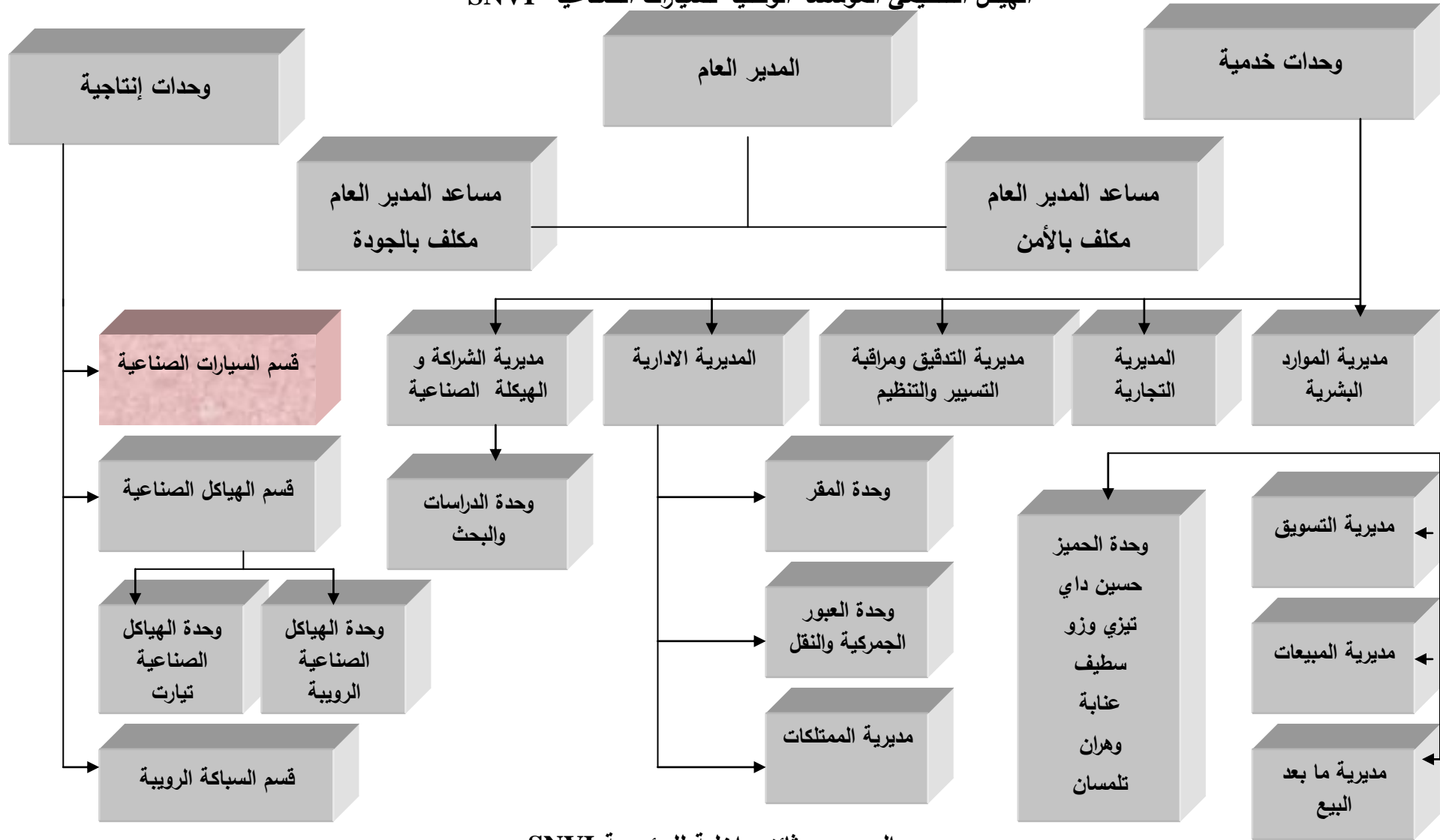
1. Bawaneh Shamsi S, Management Accounting Practices: A case Study of Jordanian Manufacturing Companies, *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, Volume 13 Issue 3, P34-36.
2. IOregduenlel eOyleu Owamamowayunwmai O Julamleokkaen, Identifying barriers to environmental management accounting a comparative study of Nigeria and South Africa practices, *The Business and Management Review*, Volume 9 Number 1 July 2017, P168-179.
3. Erald KASAb Mustafa ÜÇ a, The Use of Managerial Accounting as a Tool for Decision Making By Manufacturing Companies in Albania, *Journal of Accounting Finance And Auditing Studies*, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies* 2/1 (2016) 44-52
4. Franco Cescon and all, Strategic Perspectives in Management Accounting: Field-Based Evidence, *September*, N°5 , 2016, P21-24.
5. Frezatti Fábio, Management Accounting Profile of Firms Located in Brazil: a Field Study, *BAR*, v. 2, n. 1, art. 5, p. 73-87, Jan./Jun. 2005 www.anpad.org.br/bar, P80.
6. Ivanovich Vladimir TRUHACHEV; Elena Ivanovna KOSTYUKOVA, Aleksey Nikolaevich BOBRISHEV, Development of management accounting in Russia, *Revista ESPACIOS*. ISSN 0798 1015, Vol. 38 (N° 27) Año 2017, P1-7.
7. Hussein Amani, Adoption, Importance and Barriers to the Implementation of Contemporary Management Accounting Practices: Evidence from Egypt *Accounting and Finance Research* Vol. 7, No. 1; 2018, P195-201.
8. Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo& Franciele do Prado Daciê, Reducing Information Asymmetry From Management Control Perspective : Discussion Of Practices in Transparent in Companies *Paper presented at the XV USP Congress on Controlling and Accounting, São Paulo, SP, Brazil, July 2015- P385.
9. Karimi Zohre, Mohsen Dastgir, Mehdi Arab Saleh, Analysis of Factors Affecting the Adoption and Use of Environmental Management Accounting to Provide a Conceptual Model, *International Journal of Economics and Financial Issues*, Vol 7, N°3, 2017, P 555-560
10. Nasieku Tabitha1, Oluyinka Isaiah Ogungbade, Cost Accounting Techniques Adopted by Manufacturing and Service Industry within the Last Decade, *International Journal of Advances in Management and Economics*, Vol 5, Issue 1, P48-61.
11. Purushottam N Vaidya, Sharanappa Alur, A study On Cost Management Practices By Selected Firms AT HUBBALLI-DHARWAD, *International Journal of Management (IJM)* Volume 8, Issue 3, May-June 2017, pp.190-198.

الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوناپراك (الملحق رقم 2)



المصدر: الوثائق الداخلية لمؤسسة سوناپراك

الهيكل التنظيمي المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية "SNVI"



المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة SNVI

(4) 80,00 → 16/11

TABLEAU COMPARATIF DES TAUX VAS/UTS STANDARD 2017/2018 CENTRE - FORGE -

S / H ERM0D	CHARGE		%	ACTIVITE		%	TAUX		%
	2 017	2 018		2 017	2 018		2 017	2 018	
3510	17 084 914	21 891 482	28%	689 646	371 167	-46%	24,773	58,980	138%
133	24 736 356	33 376 058	35%	37 585	20 436	-46%	658,144	1 633,199	148%
134	10 783 826	13 149 213	22%	18 597	9 803	-47%	579,869	1 341,346	131%
135	11 852 114	15 866 317	34%	22 040	16 711	-24%	537,755	949,453	77%
136	21 643 763	31 655 353	46%	57 332	32 885	-43%	377,516	962,608	155%
139	6 973 969	8 216 686	18%	18 644	11 459	-39%	374,060	717,051	92%
140	11 607 927	13 369 561	15%	47 501	21 075	-56%	244,372	634,380	160%
3530	7 835 892	4 558 615	-42%	411 606	218 752	-47%	19,037	20,839	9%
137	3 321 601	2 578 876	-22%	15 563	8 911	-43%	213,429	289,404	36%
138	13 511 081	7 623 059	-44%	150 987	86 700	-43%	89,485	87,925	-2%
143	28 224 895	19 267 912	-32%	211 878	110 213	-48%	133,213	174,824	31%
3540	6 289 454	7 117 600	13%	263 749	134 100	-49%	23,846	53,077	123%
141	20 042 762	26 761 163	34%	145 705	75 966	-48%	137,557	352,278	156%
142	18 234 444	16 268 198	-11%	128 753	63 556	-51%	141,623	255,966	81%
3500	31 210 260	33 567 697	8%	1 365 001	724 019	-47%	22,865	46,363	103%
	170 932 737	188 132 395	10%	854 585	457 715	-46%	200,018	411,025	105%

TABLEAU COMPARATIF DES TAUX UAS/UTS STANDARD 2017/2018 CENTRE - TOLERIE EMBOUTISSAGE -

S / H ERMOD	CHARGE		%	ACTIVITE		%	TAUX		%
	2 017	2 018		2 017	2 018		2 017	2 018	
4010	15 180 043	10 601 416	-30%	1 443 188	951 245	-34%	10,518	11,145	6%
146	53 928 150	89 949 108	67%	1 290 041	852 283	-34%	41,803	105,539	152%
4020	10 459 346	6 533 156	-38%	799 083	498 896	-38%	13,089	13,095	0%
144	55 384 761	76 880 445	39%	376 776	227 853	-40%	146,997	337,412	130%
4030	16 706 123	15 442 890	-8%	1 525 624	954 958	-37%	10,950	16,171	48%
149	57 256 650	65 598 399	15%	1 393 397	887 153	-36%	41,091	73,943	80%
4035	23 909 571	34 359 276	44%	2 046 851	2 713 646	33%	11,681	12,662	8%
180	76 310 756	141 463 410	85%	1 371 021	1 711 813	25%	55,660	82,640	48%
4040	5 541 007	2 213 550	-60%	378 377	218 374	-42%	14,644	10,137	-31%
148	21 873 046	65 335 247	199%	260 573	145 293	-44%	83,942	449,679	436%
4045	9 312 538	7 186 546	-23%	1 040 914	663 991	-36%	8,947	10,823	21%
181	33 781 192	39 815 696	18%	1 017 353	649 968	-36%	33,205	61,258	84%
4050	9 941 727	10 438 166	5%	1 060 681	683 254	-36%	9,373	15,277	63%
147	38 884 049	55 062 203	42%	574 290	367 045	-36%	67,708	150,015	122%
4060	2 711 960	3 459 216	28%	275 948	163 553	-41%	9,828	21,150	115%
150	9 645 230	16 672 019	73%	260 853	154 665	-41%	36,976	107,794	192%
4065	3 824 659	2 647 239	-31%	337 676	265 371	-21%	11,326	9,976	-12%
151	13 206 688	12 301 828	-7%	331 996	262 416	-21%	39,780	46,879	18%
4070	4 902 364	2 575 673	-47%	373 418	244 546	-35%	13,128	10,532	-20%
145	18 175 659	23 237 019	28%	372 330	242 652	-35%	48,816	95,763	96%
4080	12 320 475	13 032 942	6%	1 174 230	#REF!	#REF!	10,492	#REF!	#REF!

DPT FINANCES ET BUDGET
DAF

154	66 420 001	77 330 553	16%	1 169 255	952 466	-19%	56,805	81,190	43%
4090	13 982 990	11 581 106	-17%	998 169	701 490	-30%	14,009	16,509	18%
155	59 584 107	62 701 279	5%	175 660	124 302	-29%	339,201	504,427	49%
4000	128 792 803	120 071 176	-7%	11 454 159	#REF!	#REF!	11,244	#REF!	#REF!
	504 450 291	726 347 206	44%	8 593 545	6 577 909	-23%	58,701	110,422	88%

TABLEAU COMPARATIF DES TAUX UAS/UTS STANDARD 2017/2018 CENTRE - MONTAGE CAMIONS -

S / H ERMOD	CHARGE		%	ACTIVITE		%	TAUX		%
	2 017	2 018		2 017	2 018		2 017	2 018	
4510	16 766 361	12 183 660	-27%	1 329 619	677 185	-49%	12,610	17,992	43%
153	61 152 414	75 990 241	24%	1 329 616	677 178	-49%	45,993	112,216	144%
4520	2 401 136	1 453 905	-39%	221 034	111 971	-49%	10,863	12,985	20%
156	9 655 779	22 497 614	133%	221 050	112 206	-49%	43,681	200,503	359%
4530	10 094 688	7 400 441	-27%	859 119	451 541	-47%	11,750	16,389	39%
158	32 103 141	43 176 390	34%	589 761	310 184	-47%	54,434	139,196	156%
161	16 727 948	30 591 698	83%	269 358	141 357	-48%	62,103	216,414	248%
4540	19 404 122	12 312 665	-37%	1 870 985	933 795	-50%	10,371	13,186	27%
159	66 277 421	80 353 830	21%	1 612 406	805 243	-50%	41,105	99,788	143%
162	12 342 020	20 686 483	68%	258 564	128 537	-50%	47,733	160,938	237%
4560	9 803 948	5 518 796	-44%	881 796	454 772	-48%	11,118	12,135	9%
152	49 740 789	61 117 994	23%	881 796	454 772	-48%	56,408	134,393	138%
4570	4 228 256	3 634 998	-14%	411 638	209 118	-49%	10,272	17,383	69%
157	19 334 400	25 684 792	33%	411 638	209 118	-49%	46,969	122,824	161%
4580	4 979 261	2 730 824	-45%	440 447	231 114	-48%	11,305	11,816	5%
160	22 581 268	22 857 733	1%	436 165	228 826	-49%	51,772	99,891	93%
4590	807 496	594 513	-26%	36 699	28 359	-23%	22,003	20,964	-5%
186	3 262 665	4 042 313	24%	36 336	28 078	-23%	89,792	143,967	60%
4 5 0 0	68 485 268	45 829 802	-33%	6 051 337	3 097 855	-49%	11,317	14,794	31%
	293 177 846	386 999 089	32%	6 046 690	3 095 499	-49%	48,486	125,020	158%

TABLEAU COMPARATIF DES TAUX UAS/UTS STANDARD 2017/2018 CENTRE - MONTAGE AUTOBUS -

S / H	CHARGE		%	ACTIVITE		%	TAUX		%
	2 017	2 018		2 017	2 018		2 017	2 018	
ERM0D									
5010	16 836 521	10 975 770	-35%	1 513 801	684 534	-55%	11,122	16,034	44%
163	18 235 089	26 554 434	46%	403 518	173 468	-57%	45,190	153,080	239%
164	47 628 051	75 754 928	59%	1 070 689	493 884	-54%	44,484	153,386	245%
5020	42 309 105	20 219 868	-52%	3 879 114	1 627 444	-58%	10,907	12,424	14%
165	146 142 462	115 170 116	-21%	3 255 852	1 349 272	-59%	44,886	85,357	90%
166	443 221	1 565 205		10 057	20 114			77,817	
5030	3 264 673	1 822 961	-44%	192 900	95 927	-50%	16,924	19,004	12%
170	12 824 976	17 852 408	39%	187 152	92 873	-50%	68,527	192,224	181%
5031	7 671 648	5 902 396	-23%	689 672	293 350	-57%	11,124	20,121	81%
178	33 950 765	35 018 696	3%	591 221	252 454	-57%	57,425	138,713	142%
5040	10 801 858	6 526 655	-40%	925 057	389 282	-58%	11,677	16,766	44%
167	38 242 518	34 803 769	-9%	716 528	301 728	-58%	53,372	115,348	116%
5051	-	-	#DIV/0!	-	-	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
5060	14 547 678	5 280 323	-64%	1 222 360	515 402	-58%	11,901	10,245	-14%
172	35 971 076	36 389 822	1%	116 181	208 194	79%	309,612	174,788	-44%
5070	24 739 793	9 318 382	-62%	2 244 304	946 493	-58%	11,023	9,845	-11%
173	53 563 471	54 826 054	2%	492 532	732 530	49%	108,751	74,845	-31%
5080	10 156 141	6 508 131	-36%	910 115	385 876	-58%	11,159	16,866	51%
168	85 161 544	32 226 260	-62%	1 732 510	327 572	-81%	49,155	98,379	100%
5090	16 419 556	7 772 729	-53%	1 243 319	528 109	-58%	13,206	14,718	11%
175	34 932 027	13 245 248	-62%	771 333	143 400	-81%	45,288	92,366	104%

DPT FINANCES ET BUDGET

DAF

177	17 821 931	22 847 652	28%	335 700	146 240	-56%	53,089	156,234	194%
5 0 0 0	146 746 973	74 327 215	-49%	12 820 642	5 466 417	-57%	11,446	13,597	19%
	560 888 206	480 781 709	-14%	9 799 454	4 297 359	-56%	57,237	111,878	95%

TABLEAU COMPARATIF DES TAUX UAS/UTS STANDARD 2017/2018 CENTRE - SELLERIE & POLYSTERE -

S / H	CHARGE		%	ACTIVITE		%	TAUX		%
	2 017	2 018		2 017	2 018		2 017	2 018	
ERMOD									
5510	34 926 974	17 099 916	-51%	2 707 328	1 374 180	-49%	12,901	12,444	-4%
169	126 221 401	126 082 325	0%	2 414 317	1 249 333	-48%	52,280	100,920	93%
5520	6 705 878	6 684 525	0%	590 764	529 388	-10%	11,351	12,627	11%
171	35 971 076	14 527 117	-60%	116 181	55 630	-52%	309,612	261,138	-16%
174	20 880 723	7 302 209	-65%	526 799	240 464	-54%	39,637	30,367	-23%
5 5 0 0	41 632 852	23 784 441	-43%	3 298 092	1 903 568	-42%	12,623	12,495	-1%
	147 102 124	133 384 533	-9%	2 941 116	1 489 797	-49%	50,016	89,532	79%
V I R	543 428 489	382 571 619	-30%	45 380 086	#REF!	#REF!	11,975	#REF!	#REF!
	2 300 121 252	2 533 785 853	10%	38 066 641	21 084 817	-45%	60,424	120,171	99%

المركز رقم (5)

REPertoire DES SECTIONS DE GESTION

CENTRE MECANIQUE 3000

N° SECTION		DESIGNATIONS	RATTACHEMENT
ERMOD	HOMOGENE		
3010		ENGRENAGES	DEPARTEMENT FABRICATION « MECANIQUE »
	103	TOURNAGE PONTS & BOITES	
	105	TAILLAGES CONIQUES & DROITS	
3020		TRAITEMENT THERMIQUE	
	106	RECTIFICATION ENGRENAGES & DIRECTIONS	
	112	CONCENTRATION LAVAGES	
	113	TREMPE REVENU GRENAILLAGE	
	115	REDRESSAGE	
	116	HAUTE FREQUENCE METALLISATION	
	118	BAIN DE SEL SULF., - PARCOLUBRITE - PHOS.ZINGAGE	
3030		DECOLLETAGE	
	101	DECOLLETAGE	
	102	DEBITAGE	
3040		BOITES DIRECTIONS	
	110	USINAGE BOITES ET CLOCHES	
	131	USINAGE DIRECTIONS	
3050		GROSSES PIECES & PONTS	
	120	USINAGE CORPS D'ESSIEUX	
	121	USINAGE FUSEES LEVIERS	
	122	USINAGE CUVES DE PONT	
	123	USINAGE SUP. DIFFERENTIELS & PIECES DIVERSES	
3060		PIECES MOYENNES & PONTS	
	124	USINAGE TROMP - FUSEES AV. CAMES - ARBRE	
	125	USINAGE COQUILLE CROISILLON - CAGE MANCHON	
	126	USINAGE MOYEUX - TAMBOURS - FREINS	
3070		MONTAGE PONTS & ESSIEUX	
	127	MONTAGE PONTS - ESSIEUX & PEINTURE	
	128	PREPARATION PONTS ESSIEUX - TETES DE PONTS	
3080		MONTAGE BOITES DIRECTIONS & PEINTURE	
	111	MONTAGE BOITES & PEINTURE	
	132	MONTAGE DIRECTIONS - FERRURES & PEINTURE	
3090		USINAGE FERRURES	
	130	USINAGE FERRURES	

REPERTOIRE DES SECTIONS DE GESTION

CENTRE FORGE 3500

N° SECTION		DESIGNATIONS	RATTACHEMENT
ERMOD	HOMOGENE		
3510		ESTAMPAGE	DEPARTEMENT FABRICATION « FORGE »
	133	PILON 9,5 T	
	134	PILON 5,5 T	
	135	PILON 2,72 T	
	136	PILON 1,35 T	
	139	MACHINE A FORGER VERTICALE & HORIZONTALE	
	140	FORGE A MAIN	
3520		ATELIER OUTILLAGES	
3530		DEBITAGE ET FINITION	
	137	CALIBRAGE POUR BALANCIER	
	138	DEBITAGE	
	143	FINITION	
3540		TRAITEMENT THERMIQUE & GRENAILLAGE	
	141	TRAITEMENT THERMIQUE	
	142	GRENAILLAGE	

REPertoire DES SECTIONS DE GESTION

CENTRE TOLERIE EMBOUTISSAGE 4000

N° SECTION		DESIGNATIONS	RATTACHEMENT
ERMOD	HOMOGENE		
4010		DEBITAGE	DEPARTEMENT FABRICATION « TOLERIE EMBOUTISSAGE »
	146	DEBITAGE	
4020		LONGERONS	
	144	LONGERONS	
4030		FERRAGE CABINES K66 & K120	
	149	FERRAGE CABINE K 66 & K 120	
4035		FERRAGE CABINE "C"	
	180	FERRAGE CABINES	
4040		RESERVOIRS	
	148	RESERVOIRS	
4045		PIECES DIVERSES	
	181	PIECES DIVERSES	
4050		GROSSES PRESSES	
	147	GROSSES PRESSES	
4060		FERRAGE CABINES B & TB	
	150	FERRAGE CABINES	
4065		FERRAGE CABINES MILITAIRES	
	151	FERRAGE CABINES MILITAIRES	
4070		ASSEMBLAGE TRAVERSES	
	145	ASSEMBLAGE TRAVERSES	
4080		PEINTURE CABINES	
	154	PEINTURE CABINES	
4090		PEINTURE - TOLERIE - TRAVERSES	
	155	PEINTURE - TOLERIE - TRAVERSES	

REPERTOIRE DES SECTIONS DE GESTION

CENTRE MONTAGE CAMIONS 4500

N° SECTION		DESIGNATIONS	RATTACHEMENT
ERMOD	HOMOGENE		
4510		HABILLAGE CABINES	DEPARTEMENT FABRICATION « MONTAGE CAMIONS »
	153	HABILLAGE CABINES	
4520		TUBES	
	156	TUBES	
4530		LIGNES N° 1	
	158	LIGNES N°1	
	161	FINITION LIGNE N°1	
4540		LIGNES N° 2	
	159	LIGNE DE MONTAGE N°2	
	162	FINITION LIGNE N°2	
4560		EQUIPEMENTS ELECTRIQUES	
	152	EQUIPEMENTS	
4570		RIVETAGE	
	157	RIVETAGE	
4580		PREPARATION MONTAGE	
	160	PREPARATION MONTAGE	
4590		PNEUMATIQUE	
	186	PNEUMATIQUES	
	187	REPLISSAGE BATTERIES	

REPERTOIRE DES SECTIONS DE GESTION

CENTRE POLYESTER / SELLERIE & PEINTURE PETITES PIECES 5500

N° SECTION		DESIGNATIONS	RATTACHEMENT
ERMOD	HOMOGENE		
5501		SERVICE MAGASIN PRODUIT AUXILIAIRES	DEPARTEMENT FABRICATION « POLYESTER »
5510		POLYESTER	
	169	ATELIER POLYESTER	
5520		PEINTURE PETITES PIECES	
	171	PEINTURE PETITES PIECES	
	174	ATELIER SIEGE	

TYPE	REF	VEHICULE		COUT MAT.	VALEUR AJOUTEE			PRIX DE REVIENT FABRICATION	CHARGE DE STRUCTURE		CHARGES DE STRUCTURE TOTAL	PRIX DE REVIENT/STD COMPLET 2018
		DESIGNATION			M.O.D	FRAIS INDIRECTES	TOTAL		CHARGES ADMINISTRATIVES	FRAIS FINANCIERS courant		
	1374288		NL B TRANS KHD A/PMT	3 104 819	159 820	513 795	773 615	3 878 434	456 492	203 230	659 722	4 538 156
	1374288		NL A BOUE KHD A/PMT VA	3 104 819	159 820	513 795	773 615	3 878 434	456 492	203 230	659 722	4 538 156
	1374288		NL A BOUE KHD A/PMT	3 104 819	159 820	513 795	773 615	3 878 434	456 492	203 230	659 722	4 538 156
	1096422		NL CTH A/GDM A/PMT VOLU COMP	3 217 766	168 724	536 321	805 045	4 022 811	473 485	210 795	684 280	4 707 091
	1096422		LG RTMD PORTE PALETTE	3 217 766	168 724	536 321	805 045	4 022 811	473 485	210 795	684 280	4 707 091
	1374290		CHASSIS CABINE LONG S/PMT	3 123 840	161 253	517 369	778 622	3 902 462	459 320	204 489	663 809	4 566 271
	1374291		NL B.TASSEUSE CIVIL A/PMT	3 134 641	161 482	520 904	782 386	3 917 027	461 034	205 252	666 286	4 583 313
	1374401		NL Hydrocreur A/PMT CIVIL	3 142 500	160 124	514 552	774 677	3 917 177	461 052	205 260	666 312	4 583 488
	1374290		LG PL SDT EMO S/PMT	3 018 300	161 253	517 369	778 622	3 796 923	446 898	198 959	645 857	4 442 779
	1374292		LG Ampliroil EMO A/PMT CIVIL	2 805 567	155 987	597 637	753 624	3 559 191	418 917	186 502	605 418	4 164 609
	1374508		CHASSE NEIGE CIVIL P/MTP	4 350 555	175 216	559 787	835 003	5 185 558	610 340	271 723	882 063	6 067 621
	1374508		CHASSE NEIGE CIVIL	4 350 555	175 216	559 787	835 003	5 185 558	610 340	271 723	882 063	6 067 621
	1374428		PLATEAU STANDARD CIVIL	4 317 293	173 792	553 951	827 743	5 145 036	605 571	269 600	875 171	6 020 207
	1374521		PL GRUE A/PMT CIVIL ADE (C.BLANCHE A/D&COUPES BLEUES)	4 198 689	176 006	563 461	839 467	5 038 157	592 991	263 999	856 990	5 895 147
	1374490		D&GAGE SABLE VGN P/MTP	4 383 338	175 583	561 448	837 031	5 220 369	614 437	273 547	887 985	6 108 354

K120

M120

TYPE	REF	VEHICULE DESIGNATION	COUT MAT.	VALEUR AJOUTEE			PRIX DE REVIENT FABRICATION	CHARGE DE STRUCTURE		CHARGES DE STRUCTURE TOTAL	PRIX DE REVIENT/STD COMPLET 2018
				M.O.D	FRAIS INDIRECTES	TOTAL		CHARGES ADMINISTRATIVES	FRAIS FINANCIERS courant		
M230	1096967	DOUCHE CAMPAGNE A/CITERNE JAUNE SAHARA (BEIGE MAT RAL 1001)	7 708 425	387 069	1 672 518	2 059 587	9 768 012	1 149 695	511 844	1 661 539	11 429 551
	1374041	CTH A/GDM JAUNE SAHARA (Beige mate Ral 1001)	8 080 625	388 171	1 677 237	2 065 408	10 146 032	1 194 188	531 652	1 725 840	11 871 872
B260	1374043	CEP S/PMT JAUNE SAHARA (Beige mate Ral 1001)	7 968 553	361 911	1 574 918	1 936 829	9 905 382	1 165 863	519 042	1 684 905	11 590 287
	1374382	NL CTH 12 m³ A/Volume Completur	6 320 197	271 646	1 015 106	1 286 753	7 606 949	895 338	398 604	1 293 942	8 900 891
	1374382	NL CTH 12 m³ A/GDM A/PMT VA	6 320 197	271 646	1 015 106	1 286 753	7 606 949	895 338	398 604	1 293 942	8 900 891
	1374383	NL CEP 10m³ A/Groupe S/PMT VA	6 181 784	262 664	990 949	1 253 613	7 435 397	875 146	389 615	1 264 761	8 700 158
	1374523	LG PL S/PMT MDN COULEUR CIVIL	5 961 512	256 992	970 929	1 227 921	7 189 433	846 196	376 726	1 222 923	8 412 355
	1374690	LG CCI Eau et Mousse S/PMT VA	10 411 071	331 176	1 403 309	1 734 485	12 145 557	1 429 532	636 427	2 065 959	14 211 516
TB400 (4X2)	1374601	ETA STD A/CLIM	7 677 664	241 344	916 962	1 158 306	8 835 971	1 039 994	463 005	1 502 999	10 338 969
	1374361	ETA STD A/CLIM	9 128 009	353 922	1 480 309	1 834 232	10 962 240	1 290 256	574 421	1 864 677	12 826 918
C260 (4X2)	1374472	NL CEP S/PMT A/GMP A/Robinets & Arrosage	5 301 633	249 444	950 188	1 199 632	6 501 265	765 199	340 666	1 105 865	7 607 130
	1374472	NL CEP S/PMT A/GMP 10500L A/Rob & Arr ADE BLANC A/DECOUPES BLEUES	5 301 633	249 444	950 188	1 199 632	6 501 265	765 199	340 666	1 105 865	7 607 130
	1374472	NL CEP S/PMT A/GMP 10500L A/ Rob & Arr (MINS/JUSTICE) BLANC	5 301 633	249 444	950 188	1 199 632	6 501 265	765 199	340 666	1 105 865	7 607 130
	1374473	MULTI-BENNES	5 426 138	250 021	951 788	1 201 808	6 627 946	780 109	347 304	1 127 414	7 755 360
C260 (6x4)	1374473	NL BENNE ENTREPRENEUR A/PMT	5 426 138	250 021	951 788	1 201 808	6 627 946	780 109	347 304	1 127 414	7 755 360
	1374485	NL BER A/PMT	6 532 989	344 476	1 442 410	1 786 885	8 319 874	979 249	435 961	1 415 211	9 735 085
SAFIR	1374485	NL BER A/PMT VA	6 532 989	344 476	1 442 410	1 786 885	8 319 874	979 249	435 961	1 415 211	9 735 085
	1374370	SAFIR A/CLIM/EHC	9 940 819	939 489	2 534 952	3 474 441	13 415 260	1 578 976	702 960	2 281 936	15 697 196
100L6	1374442	AUTOBUS 100L6 ETUSA S/PMR	12 708 074	888 971	2 148 527	3 047 498	15 755 573	1 854 431	825 592	2 680 023	18 435 596
	1374622	AUTOBUS 100L6 ETUSA A/PMR	13 707 147	905 471	2 163 983	3 069 454	16 776 601	1 974 606	879 094	2 853 700	19 630 300

1/ Prix de revient

7 g.e. (C) > doll

VIR ROUIBA

DIRECTION ADM. & FINANCIERE

COMPT. ANALYTIQUE

PRIX DE REVIENT

TABEAU DE DETERMINATION DU PRIX DE REVIENT STANDARD

COMPLET DES VEHICULES CHASSIS-CABINES

ANNEE 2017 (PROGRAMME 2045 VEHICULES)

01/03

1 EURO=124,1649 DA / 1 USD =116,3791 DA

TYPE	REF	VEHICULE DESIGNATION	COUT MATIER	VALEUR AJOUTEE		PRIX DE REVIENT FABRICATION	CHARGE DE STRUCTURE		CHARGES DE STRUCTURE TOTAL	PRIX DE REVIENT/STD COMPLETE 2017
				MOD	FRAIS INDIRECTES		FRAIS GENERAUX	F.FINANC COURANT.		
	1374283	NL B TRANS A/PMT KHD CIVIL	2 359 610	145 582	541 246	3 046 439	381 719	30 464	412 183	3 458 622
	1374283	NL B TRANS. KHD A/PMT VA	2 359 610	145 582	541 246	3 046 439	381 719	30 464	412 183	3 458 622
	1374283	NL B.O.M A/PMT KHD MDN COULEUR CIVIL	2 359 610	145 582	541 246	3 046 439	381 719	30 464	412 183	3 458 622
	1374283	NL BOM KHD A/PMT CIVIL	2 359 610	145 582	541 246	3 046 439	381 719	30 464	412 183	3 458 622
	1096320	NL CTH KHD A/PMT A/GDM VA	2 474 102	160 049	584 096	3 218 247	403 246	32 182	435 429	3 653 675
	1374284	NL CEP KHD S/PMT VA	2 346 239	146 697	544 168	3 037 104	380 549	30 371	410 920	3 448 024
	1374284	NL CEP EMO S/PMT A/G	2 278 568	146 697	544 168	2 969 433	372 070	29 694	401 764	3 371 197
	1096397	LG PL - DOUBLE CABINE CIVIL MTP	2 416 424	330 866	907 653	3 654 943	457 964	36 549	494 514	4 149 457
	1374285	LG NACELLE KHD A/PMT AIR ALGERIE	2 366 031	145 965	542 456	3 054 452	382 723	30 545	413 267	3 467 720
	1374285	LG NACELLE KHD A/PMT MDN COULEUR CIVIL	2 366 031	145 965	542 456	3 054 452	382 723	30 545	413 267	3 467 720
	1374286	LG PL BACHE KHD S/PMT MDN COULEUR CIVIL	2 352 660	147 079	545 379	3 045 118	381 553	30 451	412 004	3 457 122
	1374286	LG PL STD EMO S/PMT CIVIL	2 284 989	147 079	545 379	2 977 447	373 074	29 774	402 849	3 380 295
	1374286	LG FRIGO KHD S/PMT MDN COULEUR CIVIL	2 352 660	147 079	545 379	3 045 118	381 553	30 451	412 004	3 457 122
	1374286	LG AVEC GIROPHARE BLEU KHD S/PMT VA	2 352 660	147 079	545 379	3 045 118	381 553	30 451	412 004	3 457 122
	1374287	LG TP-Baché S/PMT KHD VA	2 349 796	144 894	540 544	3 035 235	380 315	30 352	410 667	3 445 902
	1374287	LG TP-Baché S/PMT CIVIL	2 349 796	144 894	540 544	3 035 235	380 315	30 352	410 667	3 445 902
	1374333	EX LG DEPPANNAGE LEGER (BAVARIA) A/PMT VA	2 707 473	166 070	616 856	3 490 399	437 347	34 904	472 251	3 962 650

TYPE	REF	VEHICULE		COUT MATIER	VALEUR AJOUTEE			PRIX DE REVIENT FABRICATION	CHARGE DE STRUCTURE		CHARGES DE STRUCTURE TOTAL	PRIX DE REVIENT/STD COM 2017
		DESIGNATION			MOD	FRAIS INDIRECTS	TOTAL		FRAIS GENERAUX	F.FINANC COURANT.		
	1374288	NL B TRANS A/PMT EMO		2 984 358	167 791	644 404	812 195	3 796 553	475 708	37 966	513 674	4 310 227
	1374288	NL A BOUE KHD A/PMT MDN COULEUR CIVIL		3 089 372	167 791	644 404	812 195	3 901 567	488 866	39 016	527 882	4 429 449
	1374288	NL BOM (EMO- KHD) A/PMT MICL		2 984 358	167 791	644 404	812 195	3 796 553	475 708	37 966	513 674	4 310 227
	1096422	NL CTH A/GDM A/PMT VOLU COMP (GDA)		3 201 758	177 138	668 154	845 292	4 047 050	507 095	40 470	547 566	4 594 616
	1374289	NL CEP A/GROUPE (EMO-KHD) S/PMT M.I.C.L		2 976 034	167 540	643 729	811 269	3 787 302	474 549	37 873	512 422	4 299 725
	1374289	NL CEP A/GROUPE EMO S/PMT		2 976 034	167 540	643 729	811 269	3 787 302	474 549	37 873	512 422	4 299 725
K120	1374289	NL CCI S/PMT CIVIL (EHC)		3 081 047	167 540	643 729	811 269	3 892 316	487 707	38 923	526 630	4 418 947
	1374289	NL CCI S/PMT KHD VA		3 081 047	167 540	643 729	811 269	3 892 316	487 707	38 923	526 630	4 418 947
	1374401	NL Hydrocureur A/PMT VA		3 021 851	168 108	645 200	813 308	3 835 160	480 546	38 352	518 897	4 354 057
	1374290	LG PL SDT EMO S/PMT		3 003 283	169 295	648 157	817 452	3 820 735	478 738	38 207	516 945	4 337 681
	1374292	LG PL GRUE KHD A/PMT		3 004 455	163 766	627 440	791 206	3 795 661	475 596	37 957	513 553	4 309 214
	1374292	LG Ampliroll KHD A/PMT CIVIL		3 004 455	163 766	627 440	791 206	3 795 661	475 596	37 957	513 553	4 309 214
	1374508	CHASSE NEIGE CIVIL		4 328 911	183 954	692 690	876 644	5 205 554	652 256	52 056	704 312	5 909 866
M120	1374428	PL BACHE TP CIVIL		4 295 814	182 459	686 562	869 021	5 164 835	647 154	51 648	698 802	5 863 637

