

جامعة محمد بوضياف - المسيلة -  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير

مذكرة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير  
تخصص : مراقبة التسيير  
بغنوان :

مدى استخدام مفاهيم محاسبة التسيير  
الحديثة بالشركة الجزائرية  
دراسة حالة شركة مطاحن الحضنة الرياض سطيف - المسيلة -

الأستاذ المشرف :  
أ/ فكار أحمد فضيل

من اعداد :  
زينب بولعراس

السنة الجامعية 2017/2016

جامعة محمد بوضياف -المسيلة-  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير

مذكرة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير  
تخصص : مراقبة التسيير  
بعنوان:

مدى استخدام مفاهيم محاسبة التسيير  
الحديثة بالشركة الجزائرية  
دراسة حالة شركة مطاحن الحضنة الرياض سطيف - المسيلة -

من اعداد :  
زينب بولعراس  
الأستاذ المشرف:  
أ/ فكار أحمد فضيل

لجنة المناقشة:

الصفة	الرتبة العلمية	أعضاء اللجنة
رئيسا	أستاذ	أ/ بلبار سعد
مناقشا	أستاذ	أ/ مهني بوريش

السنة الجامعية 2017/2016



# كلمة شكر

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن نصل إليه لولا فضل الله علينا أما بعد:

نتقدم بجيل الشكر إلى كل من ساعدنا في انجاز هذه المذكرة ونخص

بالذكر:

الأستاذ المشرف: فكار أحمد فضيل الذي لم يبخل علينا

بالمساعدة والتوجيهات الضرورية.

إلى الذين حظينا بشر الجلوس متعلمين تحت أيديهم،

إلى كل موظفي شركة مطاحن الحضنة-الرياض سطيف-

-المسيلة-

وكافة من ساهم في انجاز هذا العمل من قريب أو بعيد

# مقدمة

تعد الإدارة الحديثة ركنا أساسيا من أركان النظام الإنتاجي والإقتصادي في المجتمع، فضلا عن أنها قد أصبحت تلعب دورا حيويا في توجيه أساليب العمل في منظمات الخدمات باختلاف مجالاتها وتخصصاتها ولقد تعاضمت الأهمية التي أصبحت توليها المجتمعات المعاصرة للإدارة حيث تبينت التأثير البالغ الذي تحدثه في دفع وتكريس معدلات النمو الإقتصادي والاجتماعي حال تقدمها وارتفاع كفاءتها، كما أنضجت آثارها السلبية على حركة المجتمع سواء الإنتاجية أو الخدمية في حالات فشلها وتدني مستوى كفاءتها وفعاليتها.

وفي بداية خمسينات القرن العشرين بدأت الحاجة إلى فرع جديد ضمن المحاسبة إستجابة لحاجة الإدارة العلمية الحديثة إلى نوعية معينة من المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات وتحسين الأداء والرقابة وكذلك المساهمة في حل المشكلات الإدارية التي يمكن أن تواجهها إدارة الشركة. وقد مرت محاسبة التسيير بتطورات عديدة سواء من حيث مفاهيمها أو أساليبها العلمية وكذلك من حيث أهدافها والدور الذي يمكن أن تلعبه في تحقيق أهداف الشركة والجهات ذات العلاقة معها سواء كانت داخلية أو خارجية.

وتمثل معلومات محاسبة التسيير أحد الاعتبارات الأساسية التي تؤثر على جميع الأنشطة التي تقوم بها الإدارة، وتكتسب معلومات محاسبة التسيير أهميتها من تأثيرها المباشر وغير المباشر على القرارات المختلفة.

وتزداد أهمية معلومات محاسبة التسيير مع الزيادة في التطور التكنولوجي من ناحية وحدة المنافسة التي أصبحت عالمية من ناحية أخرى، ولا تتخذ معلومات محاسبة التسيير شكلا واحدا إذ يتحدد شكل ومضمون المعلومات على ضوء الغرض من استخدامها، أي أن محاسبة التسيير تقدم من خلال تقاريرها بيانات فعلية وتقديرية عن أعمال المشروع إلى المدراء في مختلف المستويات الإدارية داخل الشركة وذلك لتمكنهم من القيام بوظائفهم الإدارية الرئيسية من ناحية وتحقيق الأهداف الرئيسية للشركة بأعلى كفاءة ممكنة من ناحية أخرى.

فمحاسبة التسيير هي أداة من أدوات تسيير الشركات، غير أن التغيرات الكبيرة التي حدثت في بيئة الأعمال وظهور مفاهيم حديثة لأساليب الإنتاج، الجودة، التكاليف وتسيير المخزون... الخ، وتوجه العديد من الشركات نحو تحسين وتطوير برامج تسييرها، كل ذلك انصب في بوتقة واحدة وهي ضرورة تطوير أدوات محاسبة التسيير وأساليبها بما يتماشى وهذه التغيرات، من أجل انجاز أهداف الشركة.

أولا: إشكالية الدراسة:

نظرا للتطورات والتغيرات العديدة والمستمرة في بيئة الاعمال فإن الأمر يتطلب ضرورة الإهتمام بدور محاسبة التسيير وأساليبها العلمية بما يتناسب ويتلاءم مع التطورات والتغيرات التي تحدث في المجالات الأخرى التي تعمل ضمن نطاقها وتأتي مشكلة البحث من خلال ضرورة التعرف على ماهية محاسبة التسيير من حيث المفهوم والأساليب على حد سواء التقليدية منها والحديثة التي تمنح الاستمرارية للشركة من خلال الاستغلال الأمثل للموارد لإبرازها وجعلها في ريادة الشركات من خلال مجال نشاطها. ونظرا لأهمية الموضوع وتعدد أساليبه نطرح الإشكالية التالية:

➤ إلى أي مدى يتم استخدام مفاهيم محاسبة التسيير الحديثة بالشركة الجزائرية؟

ولتوضيح ذلك قمنا بطرح التساؤلات التالية:

- ما علاقة محاسبة التسيير بفروع العلوم الأخرى؟
- فيما تتمثل أدوات محاسبة التسيير التقليدية؟
- وما هي أدوات محاسبة التسيير الحديثة؟

وكإجابة على الإشكالية والتساؤلات المطروحة وقصد الإلمام بجوانب الموضوع، طرحنا

الفرضيات التالية:

ثانيا: فرضيات البحث:

- محاسبة التسيير هي مسؤولية الجميع بالشركة؛
- هناك تكامل بين أدوات محاسبة التسيير التقليدية والحديثة من أجل تحقيق أهداف الشركة؛
- تستخدم إدارة شركة " مطاحن الحضنة-المسيلة-" مجموعة من أساليب محاسبة التسيير في عمليات اتخاذ القرار.

ثالثا: مبررات اختيار الموضوع:

- الرغبة في اكتشاف والتعرف على كل ما يتعلق بجوانب هذا الموضوع؛
- تزايد الإهتمام في الآونة الأخيرة بالإدارة وأساليبها وما تلعبه محاسبة التسيير في مجال اتخاذ القرار؛
- وفرة المراجع حول الموضوع.

رابعا: أهداف الدراسة:

نسعى من خلال دراستنا لهذا الموضوع إلى تحقيق الأهداف التالية:

- الإحاطة بمفاهيم محاسبة التسيير؛

- تسليط الضوء على درجة مساهمة محاسبة التسيير في المستويات الإدارية؛
- التعرف على دراية شركة مطاحن الحضنة-المسيلة- بمحاسبة التسيير وأدواتها.

#### خامسا: أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية درجة استخدام مفاهيم محاسبة التسيير الحديثة في الشركة الجزائرية أهمية بالغة لدى الدول في طور النمو وذلك لاتسامها بالحدثة وتساهم في تعظيم الأرباح بالتقليل من التكاليف، وإضافة التحسين للمنتجات والريادة بالشركة من خلال تحليل الانحراف وتصحيحه لجميع أنشطة الشركة.

#### سادسا: صعوبات الدراسة:

عند قيامنا بإنجاز هذا البحث واجهتنا بعض العراقيل والصعوبات أردنا تبيانها من خلال الأسطر القادمة بغية لفت أنظار المسؤولين من أجل تسهيل مهمة الباحثين في قادم الأيام نلخصها فيمايلي:

- رفض الشركات استقبالنا لأجل التربص الدراسي؛
- التقيد بالأنظمة الداخلية للشركة للموظفين لا يمنح حريتهم بالاجابة على عبارات الاستبيان؛
- كثرة التربصات والعطل المرضية حال دون أخذ رأي مجمل آراء الموظفين على عبارات الاستبيان.

#### سابعا: تقسيمات الدراسة:

- الفصل الأول: ماهية محاسبة التسيير
- الفصل الثاني: دراسة حالة شركة مطاحن الحضنة الرياض سطيف -المسيلة-

# الفصل الأول

ماهية محاسبة التسيير

**نقـهـيد:**

محاسبة التسيير من علوم الإدارة الحديثة وذلك لما لها من أساليب إدارية وتنبؤات وتوقعات وتحاليل لبيئة الأعمال المعاصرة التي لها دور فعال في إدارة التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات المناسبة.

وقد تطورت مفاهيم وأساليب محاسبة التسيير وذلك لتتلاءم مع بيئة الأعمال المعاصرة، ومن أسباب تطور أساليبها هو التنافس الشديد بين الشركات المنتجة للمنتوج المشابه، وتنوع وتعدد الأذواق، وارتفاع نسبة التكاليف، وتلبية حاجات الإدارة من المعلومات المحاسبية والغير محاسبية التي تساند الإدارة على اتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

**المبحث الأول: تعريف محاسبة التسيير:**

**المطلب الأول: التطور التاريخي لمحاسبة التسيير:**

إن محاسبة التسيير حالها حال بقية العلوم نشأت وتطورت بسبب تطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية إضافة إلى المتطلبات التي رافقت كل مرحلة من هذه المراحل، فالمحاسبة أول ما ظهرت كانت بسبب المتطلبات المتعلقة بها من حيث تهيئة وإعداد البيانات للأطراف التي كانوا بحاجة إليها، سواء كانوا أطراف داخليين أو أطراف خارجيين، وقد تطورت المحاسبة من حيث معلوماتها، وكانت تتمثل بتحديد الربحية، عائد الاستثمار، إضافة إلى تقييم الموجودات كما أن هذه المعلومات كانت غير موثوق بها، وفي عقد العشرينات تم التركيز على ضمان حقوق الشركات والمتعاملين معها وانصب الاهتمام في تلك الفترة على معالجة آثار الإفلاس وإعادة تنظيم المشاريع ماليا.

وبعد ذلك تحولت المحاسبة نحو دراسة ربحية الشركات وضمان حقوق الشركة والجهات المتعاملين معها.

وبعد الحرب العالمية الثانية زاد الاهتمام بدراسة ممتلكات الشركة والمتعلقة بتقييم المخزون، والتدفقات النقدية والمدينون إضافة إلى الموجودات التي تمتلكها الشركة وهذا يعود إلى حاجتها إلى الأموال إضافة إلى حاجة البيئة إلى الأنشطة والمشاريع، لذا ظهرت الحاجة إلى تقييم الدراسات من قبل الأكاديميين عن وضع المشاريع.

وأول هذه الدراسات ظهر في عام 1950 عندما شكل مجلس الأبحاث الأمريكية للكفاية الإنتاجية فريق عمل تحت اسم (فريق محاسبة التسيير) الذي زار الولايات المتحدة الأمريكية ونشر تقريره بعنوان محاسبة التسيير، حيث كانت محاسبة التسيير مهتمة بدراسة قرارات التمويل والاستثمار، كما أن ازدياد حجم الأنشطة الاقتصادية من حيث الأساليب الحديثة المستخدمة وزيادة حجم النشاط جعل الحاجة قائمة لوظائف التخطيط والرقابة كي تساعد إدارة الشركة للقيام بمهامها، وأن هذه الوظائف أصبحت في حاجة ماسة للبيانات التي تساعد في إنجازها بشكل صحيح، فهي في حاجة إلى تلك المعلومات التي تساعد في التنبؤ بالمستقبل وإعداد التقديرات.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، عمان، 2007، ص13.

وقد اهتمت محاسبة التسيير في السبعينات و الثمانينات بالتخطيط للاستثمارات طويلة الأجل وإعداد الموازنات التقديرية حيث ركز الاهتمام على الناحية الكمية كالتحليل المالي والتخطيط من أجل استخدام الموارد المالية المتاحة بشكل أمثل.

وقد زاد الاهتمام من قبل محاسبة التسيير بدراسة تكلفة رأس المال إضافة إلى الاهتمام بمشاكل التضخم وأخذها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية.

وفي التسعينيات تميزت محاسبة التسيير بتقديم المعلومات الضرورية في خدمة القرارات الإدارية، لذا اهتم التركيز في هذه المرحلة على نظم المعلومات التي عرفها Licker (بأنه عبارة عن استلام المدخلات من مصدر الشركة والتي تشغل من خلال عمليات منتظمة لغلق مخرجات (معلومات) التي تذهب إلى المستعمل النهائي الذي يتقاسمها مع المستعملين الآخرين والمعلومات تعاد أيضا إلى المصدر من خلال قناة الاتصال وهذه المعلومات المسترجعة تدعى التغذية العكسية)<sup>1</sup>.  
وقد ساهمت مجموعة من العوامل في تطور محاسبة التسيير منها:

1. ازدياد حدة المنافسة بين الشركات وحرص كل شركة على زيادة أرباحها من خلال تخفيض التكاليف التي ستؤثر على تخفيض الأسعار، وهذا كان أحد أسباب ظهور نظام "ABC" الذي عالج مشكلة التكاليف الصناعية الغير مباشرة، وتحديد الأنشطة المهمة التي تضيف قيمة للمنشأة والأنشطة التي لا تضيف قيمة، وهذا مما أدى إلى ظهور نظام ABM\*\*، وهو أحد أنظمة محاسبة التسيير الحديثة التي تتعلق بتقديم المعلومات للإدارة، عن الأنشطة التي تضيف قيمة Added value والتي توصي بالاهتمام بها، والأنشطة التي لا تضيف قيمة no added value والواجب استبعادها وبهذا ساهم هذا النظام في تخفيض تكلفة المنتج الذي تسعى إليه إدارة الشركة.

2. زيادة الاهتمام بنوعية وجودة المنتج من أجل إرضاء الزبون، حيث ونتيجة للمنافسة التي تم الإشارة إليها أصبحت إدارة كل شركة تسعى إلى المحافظة على الزبائن القدامى إضافة إلى كسب زبائن جدد، حيث أن فقد زبون قديم يكلف الشركة تكلفة عالية من أجل الحصول على زبون جديد بدله، وواحد من أساليب المحافظة على الزبائن هو خدمة الزبون من حيث سعر السلعة وجودتها،....

<sup>1</sup> - نفس المرجع، ص15.

\* - "ABC" : نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة.

\*\* - "ABM" : الإدارة على أساس الأنشطة.

3. الثورة التكنولوجية وخاصة في مجالات الاتصالات وتقنية المعلومات، كل هذه المسائل أدت إلى تطور وسائل محاسبة التسيير من حيث رفع الإدارة بالمعلومات ذات الجودة العالية لمساعدتها في اتخاذ القرارات الرشيدة، التي تتعلق بالتخطيط والتنظيم والتوجيه وتقييم الأداء والرقابة.

### المطلب الثاني: مفهوم محاسبة التسيير:

تمثل معلومات محاسبة التسيير أحد الاعتبارات الأساسية التي تؤثر على جميع الأنشطة التي تقوم بها الإدارة، وتحتاج الشركات الأعمال إلى توفير قدر كبير من المعلومات التي يطلبها المهتمون في شؤونها لتساعدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

### -أولاً: التعريف بمحاسبة التسيير:

لقد اختلف الباحثون في تحديد مفهوم محاسبة التسيير بناء على اختلاف بيئة الأعمال وأنشطة الشركات ومنه سيتم عرض بعض تعاريفها على النحو التالي:

- محاسبة التسيير جزء من نظام المعلومات المحاسبي يهتم بالتعرف على الأحداث الاقتصادية، وقياس وتحليل تلك الأحداث والتقرير عنها للمستويات الإدارية المختلفة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء.<sup>1</sup>
- محاسبة التسيير هي "مجرد تطوير أو تعديل لبيانات المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف لتناسب الاحتياجات الإدارية، وأن مجرد ظهورها هو بمثابة علاج لأوجه القصور التي وجهت للمحاسبة من قبل الإدارة
- إن لمحاسبة التسيير في ضوء هذا المفهوم التقليدي هي عبارة عن إعادة عرض أو تبويب للبيانات والأرقام المالية الموجودة في الحسابات الختامية بطريقة مختلفة لتستطيع الإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتها المختلفة أداء وظائفها.
- بناء على ذلك فإن نشاط محاسبة التسيير يبدأ عند انتهاء نشاط المحاسبة المالية، كما أنه لا داعي لوجود مجموعة دفترية أو مستنديه لمحاسبة التسيير، بل إن بعض الكشوف أو القوائم الإحصائية لإعادة عرض أو تعديل بيانات المحاسبة المالية سوف يفي بالغرض".<sup>2</sup>

1- زينات محمد محرم ومحمد محمود البابلي، المحاسبة الإدارية، دار الوفاء، الإسكندرية، 2011، ص 5.

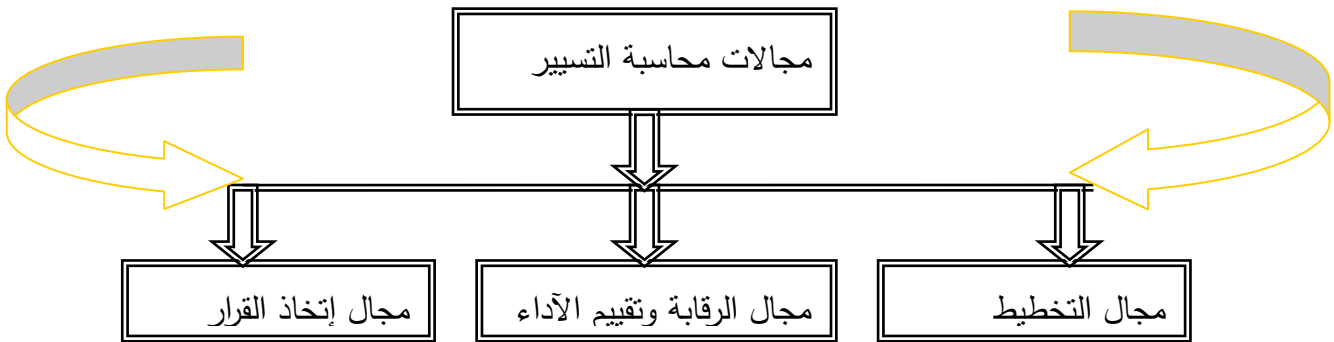
2- أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، دار الحامد، عمان -الأردن، 2004، ص 26.

- هي نظام للمعلومات يختص بتجميع وتحليل وبتبويب وتخزين بيانات أساسية أو معلومات ناتجة من نظم أخرى فرعية للمعلومات في الشركة لغرض إنتاج معلومات ذات طابع كمي مالية أو غير مالية تقدم إلى الإدارة العليا لاستخدامها في مجال التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة على تنفيذ الخطط
  - على أنها نظام معلومات شامل لخدمة وظائف الإدارة المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة، يتضمن تحديد وتحليل وتفسير وتوضيح البيانات اللازمة لتلبية احتياجات الإدارة وخدمة تحقيق أهدافها وصنع قراراتها والتوجيه الأمثل لاستثمارات الشركة والتخطيط للأموال والرقابة عليها<sup>1</sup>
- مما سبق ذكره يمكن اقتراح التعريف التالي: "إن محاسبة التسيير هي جانب من جوانب تطور المحاسبة والتي تقوم بتوفير المعلومات التي تغطي احتياجات الإدارة ومساعدتها في التخطيط والرقابة وصنع القرارات المناسبة من خلال دراسة التكاليف والجودة للمنتجات بصورة تفصيلية".

### المطلب الثالث: مهام ووظائف محاسبة التسيير:

إن محاسبة التسيير مجموعة من المهام التي تقوم بها من أجل مساعدة إدارة الشركة في المجالات التالية والتي يمكن إيضاحها بالشكل التالي:

#### الشكل رقم (01): مهام محاسبة التسيير لمساعدة الشركات



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية - قضايا معاصرة، دار الحامد، الأردن، 2007، ص 24.

وتتجلى مهام محاسبة التسيير فيما يلي:<sup>2</sup>

- جمع البيانات المالية وغير المالية؛
- تبويب تلك البيانات وتلخيص تلك البيانات؛

1- إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار الحامد، الأردن، 2007، ص 23-24.

2- أحمد طيبة ومحمد عبد السميع، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، دار جليس الزمان، عمان، ص 4.

- إعداد التقارير المالية التقديرية مثل قوائم الدخل المخططة أو التقديرية الموازنة أو الميزانية التقديرية وكذلك قائمة التدفقات النقدية المقدره؛
- إعداد القوائم الدفترية.

## وظائف محاسبة التسيير

تتجلى وظائف محاسبة التسيير من خلال التالي:

### 1- التخطيط:

ويعرف التخطيط بأنه التحديد المسبق لما يراد عليه، والكيفية التي يتم بها إنجازه، وإن نجاح أي شركة يتم بتحقيق هدفها يرتبط بدرجة أساسية في الاستخدام الأمثل للموارد المالية والبشرية المتاحة. إن تحديد الهدف من قبل إدارة الشركة يرتبط بالموارد المتاحة له، ومحاسبة التسيير تساهم مساهمة كبيرة في ترجمة هذه الأهداف من خلال استخدام بيانات محاسبية وإحصائية، تساعد في قياس أثر لتحقيق الأهداف على زيادة ربحية الشركة، فواحد من الأساليب المهمة التي تقدمه محاسبة التسيير، هو نقطة التعادل، تخطيط ربحية الشركة، حيث أن صنع القرار لاختيار أفضل البدائل يكون أكثر دقة في حالة تحديد التوقعات المالية لكل بديل إضافة إلى أن محاسبة التسيير تقدم قوائم تفصيلية للاحتياجات المالية المستقبلية، إضافة إلى تحديد التدفقات الداخل يّ والخارج يّ طيلة فترة الخطة، وربط هذه التدفقات بالموازنات الرأسمالية واحتساب تكلفة الفرص البديلة لكل مشروع استثماري.

والمهمة الأخرى التي تقوم بها محاسبة التسيير هي تحديد معدلات الأداء وربط تلك المعدلات بين مختلف أنشطة الشركة، لغرض تحقيق مفاهيم محاسبة المسؤولية، وهذا سيساعد على اكتشاف الانحرافات عن ما هو مخطط ودراستها، سواء كانت هذه الانحرافات ملائمة (عندما يكون الإنفاق الفعلي أقل من المخطط) وغير ملائمة (عندما يكون الإنفاق الفعلي أكبر من المخطط) وغالبا ما تظهر أسباب هذه الانحرافات هو خطأ في المخطط، وهنا ينبغي أن تكون الخطة مرنة حتى يمكن تعديلها لكي يتم تجاوز هذه الانحرافات.

ومن الجدير بالذكر أنه لا بد من البحث عن الأسباب الأخرى لظهور هذه الانحرافات، بنوعيتها لأنه قد يكون الانحراف ملائم (لكن لغير صالح الشركة على الأمد البعيد) كاستخدام مواد ذات كفاءة غير عالية الجودة بحيث تكون أسعارها أقل من المخطط، وهذا يستلزم محاسبة الجهة المقصرة في هذا الجانب لعدم تكرار مثل هذه الانحراف أو قد يكون الانحراف غير ملائم إما لسوء الاستخدام للموارد المتاحة أو الإهمال وهذا أيضا يستلزم اتخاذ الإجراءات للحد منها.

**2- الرقابة :**

وهذه الوظيفة تهدف إلى متابعة الخطة مع المنجز فعلا، بغية الوصول إلى تحقيق أهداف الشركة على مختلف المستويات، ولكي تنجز هذه الوظيفة بدقة لا بد أن تكون الخارطة التنظيمية للشركة واضحة، وتحدد مسؤوليات الأقسام (محاسبة المسؤولية) الذي هو دور محاسبة التسيير، لا بد من الإشارة إلى أن هناك عدة أنواع للرقابة:

- الرقابة المانعة: وهذه الرقابة تبدأ منذ التخطيط منعا لحدوث الانحرافات؛
- رقابة الأداء: وتتجسد في متابعة التنفيذ الفعلي ومحاولة تحقيق الأهداف؛
- الرقابة اللاحقة: والتي تقوم بمتابعة الانحرافات واتخاذ الإجراءات من أجل تصحيحها.

**3- تقييم الأداء:**

وهذه ترتبط بتقويم نتائج مراقبة الأداء، ومحاسبة التسيير واجبها في هذا المجال يتمثل في تحديد وتحليل الانحرافات التي تم الإشارة إليها، ولكي يؤخذ التقييم مداه، لا بد من وضع نظام حوافز يحفز المنفذين لما هو مخطط بشكل فعال، إضافة إلى وضع برامج تدريبية للعاملين من أجل الخبرات التي تؤهلهم في تنفيذ مهامهم في أحسن وجه.

وكل هذا يتم من خلال التقارير التي يتم رفعها على الإدارة العليا بالوقت المناسب لكي تسهل لها اتخاذ إجراءاتها الكفيلة لتحقيق أهداف الخطة.

**4- اتخاذ القرارات:<sup>1</sup>**

تعني وظيفة اتخاذ القرارات باختيار البديل المناسب من البدائل المختلفة بهدف تحقيق الأهداف التي وضعتها الإدارة، وتقوم محاسبة التسيير بتوفير المعلومات التي تساعد الإدارة على المفاضلة بين البدائل المتاحة وتحديد البديل الأفضل للشركة.

1 نفس المرجع السابق، ص7.

## المبحث الثاني: نطاق محاسبة التسيير

## المطلب الأول: علاقة محاسبة التسيير بالمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

## القسم الأول: علاقة محاسبة التسيير بالمحاسبة المالية

كما هو معروف فإن المحاسبة المالية بشكل أساسي تهدف إلى إتاحة المعلومات المحاسبية إلى الأطراف الخارجية (كالمستثمرين والهيئات الحكومية) وهذه المعلومات متمثلة بالكشوفات التي تحدد نتيجة نشاط أي شركة ولفترة مالية محددة (سنة مالية) وهي كشف الدخل وقائمة المركز المالي إضافة إلى بعض التقارير المتمثلة بتحديد مصادر الأموال واستخداماتها، أن الكشوفات المقدمة من قبل المحاسبة المالية تبقى وحدها عاجزة عن رفع مستويات الإدارة بكل المعلومات التي تحتاجها لأن بياناتها تاريخية (فعلية) تخص الفترة الماضية وبشكل إجمالي، وبالرغم من أهمية هذه البيانات إلا أن الإدارة بحاجة إلى بيانات ترشدها لعملها المستقبلي، وهنا يأتي دور محاسبة التسيير التي تكون بياناتها مرتبطة بالتنبؤات والتوقعات المستقبلية مع الأخذ بنظر الاعتبار الظروف المحيطة بالشركة.

وبالرغم من أن المعلومات التي تحصل عليها المالية ومحاسبة التسيير من النظام المحاسبي في الشركة إلا أنه لا بد من الإشارة إلى أوجه الاختلاف بينهما:

1. إن المحاسبة المالية تعتمد على الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد بياناتها المالية، في حين لا تستند محاسبة التسيير على هذه المبادئ والفروض في إعداد وتحليل بياناتها.
2. إن المحاسبة المالية تقدم بياناتها وكشوفاتها إلى الأطراف الخارجية بشكل خاص والذين يهمهم وضع الشركة (كالمستثمرين، الهيئات الحكومية) في حين محاسبة التسيير تقدم بياناتها ومعلوماتها الكمية والوصفية إلى مختلف المستويات الإدارية في داخل الشركة، إضافة إلى أن المعلومات المقدمة تكون معلومات مالية وغير مالية في حين ما تقدمه المحاسبة المالية بيانات مالية فقط.
3. اختلاف الفترة الزمنية التي ترتبط بالبيانات المقدمة، فما تقدمه المحاسبة المالية هي معلومات تاريخية (فعلية) إجمالية تخص الفترة السابقة في حين محاسبة التسيير بياناتها تكون مستقبلية (تنبؤية).
4. إن التقارير التي تعد من قبل المحاسبة المالية مرتبطة ببياناتها التاريخية (الفعلية) والتي تخص الشركة بشكل عام حيث تهتم بتحديد المركز المالي للشركة في حين تعتمد تقارير محاسبة التسيير ليس فقط على البيانات التاريخية، بل على البيانات التقديرية (المعيارية) وأن نطاق هذه التقارير يشمل كل أقسام وأنشطة الشركة.

## القسم الثاني: علاقة محاسبة التسيير بمحاسبة التكاليف

بالرغم من أنه لا يوجد فرق واضح بين محاسبة التسيير ومحاسبة التكاليف، حيث أن عملها وأهدافها مترابطة ومتداخلة ولكن محاسبة التسيير تمتاز بأنها تتوافر فيها قياس الظروف الاقتصادية للشركة، والكلفة والربحية للإنتاج أو الخدمات أو الزبائن أو أنشطة الشركة، كذلك تقيس معلومات محاسبة التسيير الأداء الاقتصادي للشركات الغير مركزية مثل وحدات الأعمال والفروع والأقسام، كما أن معلومات محاسبة التسيير توفر تغذية عكسية لأداء العمال، المشتغلين، الإدارة الوسطى والإدارة التنفيذية ليتمكن هؤلاء من معرفة أدائهم وتحسينه في المستقبل.

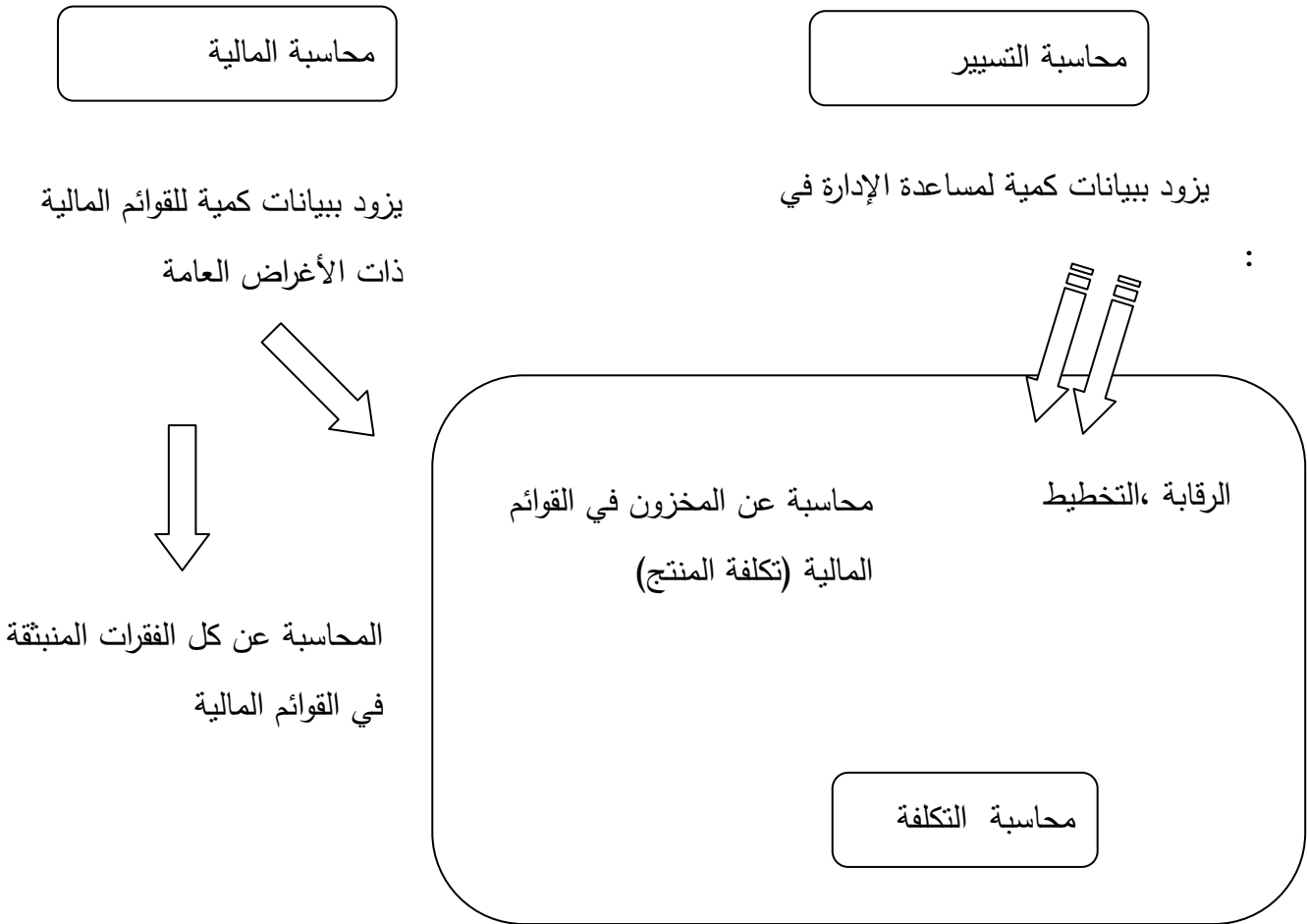
وهذا يعني أن نظام محاسبة التسيير هو المزود الرئيسي للمعلومات إلى الإدارة حول أنشطة الشركة والذي يعني بإيجاد صلة بين العمليات المحاسبية ووصفها بطريقة تسهل الإدارة.

وهذا يتطلب فهم كامل للمحاسبة من المدراء لاتحاد أدوارهم معا بشكل متكامل، ومن الجدير بالذكر بأنه لا يوجد نظام محاسبة تسيير مناسب ومتكامل لكل الشركات فهو يختلف من شركة لأخرى، ولكن على العموم فإن لكل نظام محاسبة التسيير مجموعة من الأهداف:

1. يجب أن يوفر النظام بكلفة دقيقة للمنتجات والخدمات، وتقوم محاسبة التكاليف بذلك والتي تركز على تحديد تكلفة الخدمة أو المنتج فمحاسبة التكاليف بشكل رئيسي هي الرابط بين محاسبة التخطيط والمالية كذا نظم الأعمال تستخدم محاسبة التكلفة لسببين:
  - أنها تزود المدراء بأداة تتبع لسير العمل من خلال حسابات الشركات كمدخلات لتقدم بعد تحويلها إلى مخرجات لنظام محاسبة الكلفة مثل هذه المعلومات ضرورية لحسابات الشركة والميزانية العمومية وقائمة الأرباح والخسائر وكلفة البضاعة المباعة.
  - محاسبة التسيير تزود المدراء بمعلومات نافعة لأداء الوظائف المقترنة بهم تخضع القرار والتخطيط والرقابة وتقييم الأداء .
2. إضافة إلى تزود معلومات لصنع القرار هذه القرارات تكون حول اكتساب وتمويل طاقة الإنتاج ، وتحديد أي منتج يصنع وتسعير المنتج أو الخدمة ، وتحديد الطريقة الأفضل لتسليم البضاعة التامة .
3. أنها يجب أن تزود معلومات نافعة ومقبولة مساعدة المدراء في أداء وظائفهم بشكل كاف مثل التخطيط والرقابة وتقييم الأداء .

إن وظيفة محاسبة الـتكلفة فهي وظيفة استشارية من حيث علاقتها بالإدارات الأخرى، وتتحصر بتزويد المديرين التنفيذيين والاستشاريين في الشركة بالمعلومات المالية المتخصصة، فهي يسري لهم النصح وتساعدهم علي وضع الخطط وتحديد التكاليف ووضع نظم الرقابة واتخاذ القرارات غير الدورية ، وهذا يعني أن محاسبة الـتكلفة هي جزء منها، محاسبة مالية وجزء آخر محاسبة التسيير ففيها مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة كما في الشكل أدناه:

الشكل رقم(02):العلاقة بين المحاسبة المالية والتسيير ومحاسبة الـتكلفة:



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية - قضايا معاصرة، دار الحامد

للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 30..

إن مخرجات محاسبة التكاليف هي جزء من مدخلات محاسبة التسيير المتمثل بالمعلومات التي تقدمها والتي تساعد في اتخاذ مجموعة من القرارات الإدارية، قرارات التسعير، تحديد مستويات الإنتاج أو البدء بمنتج جديد وإلغاء منتج قديم، وحديثاً ظهر ترابط بين المحاسبين من خلال ظهور (ABC

التكاليف علي أساس الأنشطة والذي اهتم بتكلفة الإنتاج بأكثر دقة وخاصة من التكاليف الغير مباشرة ، إضافة إلي مساهمة هذا النظام بتخفيض تكلفة المنتج خلال تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة ، الواجب علي إدارة الشركة عن إلغائها وعدم الاهتمام بها ، فهذه البيانات أصبحت مدخلا مهما للنظام الإداري الجديد ( ABM ) وهو النظام الذي يعتمد علي الإدارة الأنشطة والذي يعتبر واحد من الأنظمة الحديثة التي ظهرت ضمن إطار محاسبة التسيير .

### المطلب الثاني: محاسبة التسيير ووظائف الإدارة

تنطوي العملية الإدارية على عدة أنشطة أهمها نشاط التخطيط، التنظيم، التوجيه، اتخاذ القرار والرقابة، حيث أن محاسبة التسيير تلعب دورا جوهريا في كل مرحلة من هذه المراحل الإدارية ويقصد بـ:

**1-التخطيط:** وهو " الإجراءات التي تتم بواسطة الإدارة لوضع الأهداف واختيار سبل تحقيقها"<sup>1</sup> ، حيث أن التخطيط هو الحصول على العديد من بدائل للمشروع أو الأهداف المخطط لها، ومنه يبرز دور محاسبة التسيير بتوفير معلومات شتى للبدائل المتوفرة من أجل وضع الخطط المناسبة وتعديلها وفق ما تتطلب المتغيرات الحاصلة.

**2-التنظيم والتوجيه:** يسعى التنظيم في الشركات إلى تصنيف العمال في مجموعات وظيفية أو جغرافية للقيام بالمهام الموكلة إليهم وذلك لتحقيق أهداف الشركة، ويتم هذا التنظيم وفق طريقة تبين مواطن السلطات والمسؤوليات لكل فرد عامل، وهنا تقوم المحاسبة بمراعاة هذا التنظيم الإداري عند تجميع وقياس وتخصيص التكاليف مما يسهل الأمر على الإدارة عند قياس أداء الوحدات الإدارية ومن جهة أخرى فإنه يمكن لمحاسب التسيير أن يقدم ملاحظات إذا وجد هناك تضارب في المسؤوليات والسلطة من أجل إجراء التعديلات اللازمة على التنظيم الإداري<sup>2</sup>

### 3-اتخاذ القرار:

يهدف اتخاذ القرار إلى المفاضلة بين البدائل حيث يعتبر صنع القرار عملا جوهريا للعملية الإدارية لأنه خلاصة الأنشطة السابقة ويعتمد بشكل كبير على ما يتوفر من معلومات من طرف الإدارة لنجد جودة القرار المتخذ مرتبطة ارتباطا وثيقا بجودة المعلومات المقدمة وعندما يتعلق القرار بالوضعية

1-علي أحمد أبو الحسن، المحاسبة الإدارية المتقدمة، إتخاذ القرارات، تقارير الأداء تقييم الأداء، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص4.  
2 - نفس المرجع، ص5.

المالية للمؤسسة فإن المعلومات المقدمة تكون من طرف المحاسب الإداري<sup>1</sup>، وهنا تكمن أهمية محاسبة التسيير في اتخاذ القرار المناسب حيث أنه كلما اتسمت المعلومة المقدمة من طرف المحاسب الإداري بالدقة والجودة، كلما كان البديل المختار أثناء صنع القرار ملائم ومناسب للأهداف المسطرة للمؤسسة ولكن هذا لا يعني أنه بإمكان محاسب التسيير اتخاذ القرارات بل دوره يقتصر على توفير قاعدة للمدخلات عملية اتخاذ القرار.

#### 4-الرقابة:

تلك يقصد بالرقابة " الإجراءات الخاصة بقياس وتصحيح الأداء الفعلي لضمان تحقيق أهداف وخطط الشركة(المؤسسة) السابق وضعها"<sup>2</sup>، وتكمن وظيفة محاسب التسيير في مجال الرقابة بمقارنة تكلفة أداء العمليات مع ما هو مقدر لها، وبالتالي تتمكن الإدارة من متابعة التنفيذ وتوجيه المسيرين إلى النظر في الانحرافات التي تستدعي التدخل لضمان سير الخطة المرسومة طبقا لما هو مقدر لها، هنا يقوم محاسب التسيير بإعداد تقرير مفصل بملاحظة على ضوء إجراءات الرقابة يتضمن التوصيات الواجب أخذها في الاعتبار عند إعداد خطط جديدة<sup>3</sup>.

في الأخير يمكن القول بأن محاسبة التسيير تلعب دورا هاما في تحفيز المسيرين على تكريس جهودهم لتحقيق الأهداف الموجودة وفق ما هو مخطط لذا يتوجب القول بأن علاقة تكاملية بين محاسبة التسيير والعملية الإدارية في الشركة فمحاسبة التسيير تعتبر بمثابة الضمان لنجاح العملية الإدارية.

#### المطلب الثالث: علاقة محاسبة التسيير بفروع العلوم الأخرى

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى علاقة محاسبة التسيير بعلوم الاقتصاد وبالأساليب الكمية وبالعلوم السلوكية.

#### 1-علاقة محاسبة التسيير بعلم الاقتصاد :

يعتبر علم الاقتصاد بمثابة القاعدة الأساسية التي ترتكز عليها العلوم الإدارية، فالمحاسبة الإدارية بالدرجة الأولى تستمد ببياناتها الأولية من علوم الاقتصاد فهي تحاول ترجمة وقياس المفاهيم الاقتصادية بشكل كمي من أجل استخدامها في عملية التخطيط (كما أتينا بالذكر سابقا)، وذلك من أجل اتخاذ القرار المناسب، أيضا فإن محاسبة التسيير تعتمد أثناء صياغة تقاريرها على المفاهيم الاقتصادية بشكل كمي

1- محمد تيسير" عبد الحكيم رجبى"، المحاسبة الإدارية، ط3، دار وائل، عمان، 2004، ص18.

2- أحمد محمد نور وآخرون، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2005، ص10.

3- مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، عمان، 2007، ص53.

من أجل استخدامها في عملية التخطيط (كما أتينا بالذكر سابقا)، وذلك من أجل اتخاذ القرار المناسب، أيضا فإن محاسبة التسيير تعتمد أثناء صياغة تقاريرها على المفاهيم النظرية الاقتصادية كالمنفعة الحدية، قوانين العرض والطلب، نقطة التعادل للتكاليف الحديثة والثابتة القيمة الحالية... الخ<sup>1</sup>، وعليه يمكن القول بأن العلاقة بين محاسبة التسيير وعلم الاقتصاد هي علاقة انصهار وتكامل فلا يمكن فصلهما عن بعضهما البعض.

## 2- علاقة محاسبة التسيير بالأساليب الكمية :

تعتمد محاسبة التسيير أثناء القيام بدورها على أساليب التحليل الكمي (من طرق رياضية، إحصائية، بحوث العمليات...) <sup>2</sup> ، وعليه فإن الأساليب الكمية تلعب دورا هاما في تطبيق المحاسبة الإدارية، وقد تزايد اهتمام محاسبة التسيير بالأساليب الكمية مع تزايد درجات المخاطرة في الاستثمارات فأصبح حتميا على محاسبة التسيير أن تستخدم المعلومات الملائمة أثناء صنع القرار، حيث يعبر عن هذه المعلومات باستخدام معادلات رياضية للدلالة عن العلاقة بين المتغيرات، كما تقوم المحاسبة الإدارية باستخدام بحوث العمليات وأساليبها في مجال اكتشاف البدائل والحلول الممكنة للمشاكل وتخصيص الموارد النادرة لتحقيق الكفاية الإنتاجية<sup>3</sup> وفي الأخير يمكن القول بأن محاسبة التسيير تعتمد اعتمادا كبيرا على الأساليب الكمية للقيام بالمهام الموكلة إليها من تخطيط وتنظيم واتخاذ القرار ورقابة.

## 3- علاقة محاسبة التسيير بالعلوم السلوكية :

يمثل العنصر البشري العنصر الفعال في المؤسسة الاقتصادية لكونه العصب الرئيسي للمؤسسة والمتحكم في نجاحها وتطورها، لذا لا بد أن تولي المحاسبة الإدارية اهتمامها بالعلوم السلوكية التي تركز على دراسة السبل المناسبة لإشباع حاجات العامل البشري من حوافز ودوافع و... الخ، فالمحاسبة الإدارية لا تتعامل فقط مع المعلومات الكمية بل تتعداها إلى علوم السلوكية من خلال إقحام العمال في تسطير الأهداف والخطط المستقبلية للمؤسسة وتقييم نظام الحوافز و التشجيعات والأجور المتبعة وربطها بالإنتاجية والكفاءة<sup>4</sup>.

1- نفس المرجع السابق، ص53.

2- جبرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، دار الثقافة، الأردن، 2009، ص32.

3- مؤيد محمد فضل وآخرون، مرجع سابق، ص56.

4- نفس المرجع السابق، ص57.

## المبحث الثالث: أدوات محاسبة التسيير

محاسبة التسيير لا تعتمد على الأساليب والأدوات المحاسبية فقط بل تشمل مفاهيم اقتصادية ومالية وأساليب إحصائية وكمية لتسهيل مهمتها في تمحيص المعلومات اللازمة للإدارة، لذا سيتم في هذا المبحث تسليط الضوء على أهم أدوات محاسبة التسيير التقليدية والحديثة.

## المطلب الأول: أدوات محاسبة التسيير التقليدية

لمحاسبة التسيير عدة أساليب تشكل طرق مختلفة لتحقيق الكثير من المزايا للشركات في معظم المجالات من مثل تسيير الوقت، تسيير التكاليف، التطور، الابتكار، إتخاذ القرارات، تحسين الأداء....إلخ منها:

**القسم الأول: الموازنة التقديرية :** للموازنة التقديرية في عملية التخطيط الإداري دور كبير، وهي تعتبر من أدوات محاسبة التسيير التقليدية الأساسية.

**أولاً: تعريف الموازنة التقديرية :** تعرف على أنها " ترجمة لأهداف المشروع في خطة عمل مستقبلية تعتمد على عدة فروض معينة وتتطلب موافقات المستويات الإدارية المسؤولة عن تنفيذها"<sup>1</sup>، وتعرف أيضا بأنها " خطة كمية وقيمة يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة وتبين عادة الإيراد المخطط المنتظر تحقيقه أو النفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة والأموال التي ستستعمل لتحقيق هدف معين"<sup>2</sup>.

ويمكن القول بأن " الموازنة هي خطة (برنامج) للعمل في فترة مستقبلية، تهدف إلى تنظيم وتنسيق أوجه النشاط الإقتصادي لشركة معينة في حدود الموارد البشرية والمادية والمالية المتاحة بحيث يمكن تحقيق أفضل النتائج فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المرغوبة والمحددة مقدما، بإستخدام أفضل الوسائل والأساليب والطرق التي توصل إلى هذه الأهداف"<sup>3</sup>.

- 1- خبراء اشركات العربية المتحدة للتدريب والإستشارات الإدارية، الأساليب الحديثة للتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة، الشركة العربية المتحدة للتدريب والإستشارات الإدارية، 2006، ص4.
- 2- فركوس محمد، الموازنات التقديرية -أداة فعالة لتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص4.
- 3- محمد سامي راضي ووجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص12.

نجد من خلال هذه التعريفات أن وحدات القياس للموازنات الفرعية اختلافاً فمثلاً يعبر على موازنة التموينات بالكمية (الكيلوغرامات) وموازنة اليد العاملة بساعات العمل، وللقضاء على الإختلاف يجب التعبير عنها بشكل موحد بالتعبير النقدي.

### ثانياً: مبادئ إعداد الموازنة التقديرية

لإعداد الموازنة التقديرية يجب اتباع مجموعة من الأسس والمبادئ العلمية وذلك للزيادة في فعاليتها ومن أهم هذه المبادئ مايلي:<sup>1</sup>

- **مبدأ الشمول:** عند إعداد الموازنة التقديرية يجب الأخذ بعين الاعتبار جميع أوجه النشاطات الإقتصادية أي لا تقتصر على أحد أو بعض فروع النشاط في المؤسسة دون الفروع الأخرى وإنما بطبيعتها تشمل جميع أوجه نشاط المؤسسة وتغطي جميع العمليات وتمتد إلى جميع العمليات وتمتد إلى جميع المستويات والشمول مبدأ لا يتوقف عند حد معين، كما يمكن النظر إلى الشمول على مستوى أعلى إذا كانت الموازنات تغطي نشاط شركة قابضة والشركات التابعة لها.

- **مبدأ وحدة الموازنة:** الموازنة التقديرية في صورتها النهائية تمثل مجموعة من الموازنات الفرعية لمختلف الأنشطة الإقتصادية، ومن الضروري عند إعداد الموازنة التقديرية الكلية أن يراعى التجانس والتناسق بين الموازنات الفرعية بحيث أن أي جزء من الأجزاء الفرعية يتأثر ويؤثر في أجزاء الموازنات الأخرى والموازنة التقديرية الكلية، وتظهر أهمية وحدة الموازنة في التركيز على عامل التنسيق إذ أنه بدون التنسيق لا يتحقق التوازن بين أوجه النشاط المختلفة.

- **مبدأ التوقيت (التوزيع الزمني):** ويقصد بهذا المبدأ من جهة تقسيم العمليات التي تشملها الميزانية التقديرية على فترات زمنية محددة وذلك حسب توقع فترة حدوث كل عملية.

ومن جهة أخرى فترة الموازنة التقديرية ككل أي الفترة الزمنية التي تنطوي عليها التقديرات الموجودة في الموازنة وعلى العموم لا يوجد فترة محددة للموازنة التقديرية إلا أن العرف قد جرى على إعداد الموازنة على أساس سنوي حتى تتفق مع السنة المالية للمؤسسة.

- **مبدأ الربط بين تقديرات الموازنة ومراكز المسؤولية:** وفق هذا المبدأ يتوجب الربط بين تقديرات الموازنة وبين مراكز الإشراف والمسؤولية أي توزيع التقديرات على الوحدات التنظيمية وذلك لتسهيل إجراء المقارنات بين النتائج الفعلية والمقدرة لكل وحدة على حدى لهدف التعرف على نواحي الضعف والإشراف واتخاذ الإجراءات المناسبة لتصحيحها.

1- المرجع نفسه، ص 20-21، وفركوس محمد، مرجع سابق، ص 10-11.

-مبدأ الثبات والمرونة: قد تعد الموازنة على أساس مرن، حيث أنه إذا أعدت وفق أساس ثابت فإنها تبين مستوى واحد ثابت للنشاط لجميع أوجه النشاط لابد وأن تتعدل جميع بنود الميزانية على أساس مرن مما يسمح بالتغيير السهل لها، مع المحافظة على صلاحيتها وفعاليتها.

-مبدأ التغيير النقدي: على الرغم من أن الشكل الأولي في إعداد الموازنة التقديرية يكون في صورة وحدات قياسية أو بشكل عيني (كمية مباعه، عدد وحدات واجب إنتاجها، كمية مواد أولية، ساعات عمل...إلخ) إلا أنه لابد من ترجمة هذه الوحدات العينية إلى وحدات مالية ونقدية.

-مبدأ المشاركة في الإعداد: عند إعداد الموازنة التقديرية لابد وأن تشارك جميع المستويات في إعدادها وذلك من أجل ضمان المسؤولية وروح التعاون فالمشاركة في إعدادها يتحمل مسؤولية تنفيذها وإنحرافاتهما مما يحقق أهداف الموازنة التقديرية.

### ثالثاً: أهداف الموازنة التقديرية :

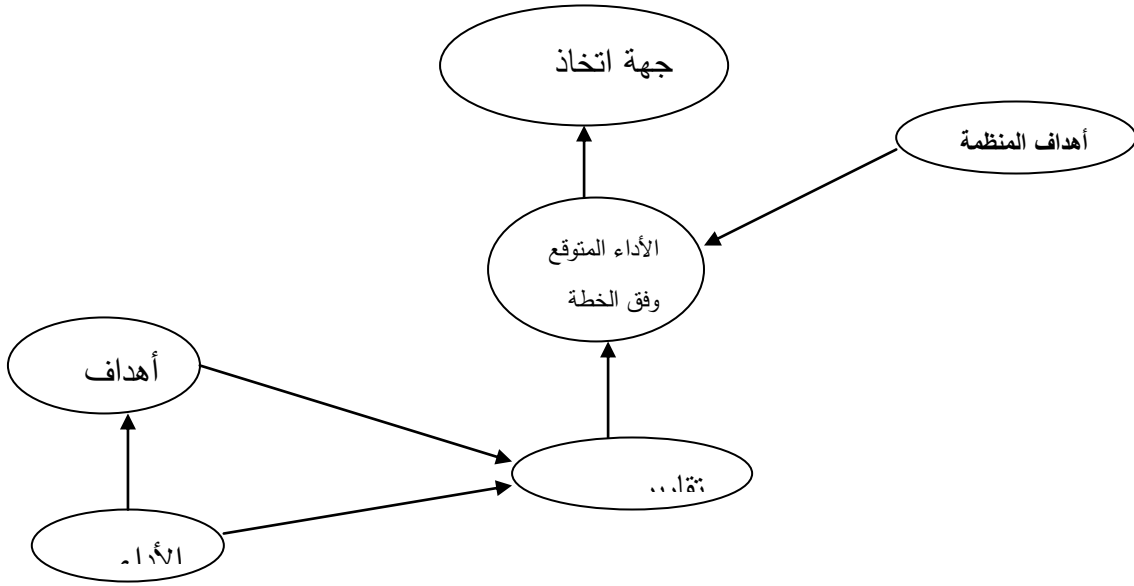
تهدف الموازنة التقديرية إلى تحقيق جملة من الأهداف منها:<sup>1</sup>

- يعتبر التخطيط المالي بمثابة الهدف العريض للموازنة التقديرية حيث تهدف هذه الأخيرة إلى التخطيط والتنسيق وتحقيق التوازن في التكاليف والإيرادات والأرباح مما يتيح استخدام الموجودات بفعالية وكفاءة؛
  - وكأهداف فرعية للهدف السابق تقدير كل من التدفقات النقدية المستقبلية وتقدير الأرباح المتوقعة، وتقدير المبيعات والإنتاج...إلخ، مما يعطي صورة مستقبلية للأحداث المالية في المؤسسة؛
  - تساعد الشركة في توجيه تفكيرها نحو النفقات المستقبلية والتنبؤات المتعلقة بها؛
  - خلق روح التعاون وروح الفريق بين العمال، وكذا روح المسؤولية عند المشاركة في إنجازها؛
- تحديد الإجراءات التصحيحية مسبقاً في حالة حدوث انحرافات.<sup>2</sup>

أما الهدف الأخير وهو الهدف الرقابي للموازنة التقديرية فيمكن تلخيصه في الشكل التالي:

1- هيثم محمد الزعبي، الإدارة والتحليل المالي، دار الفكر، عمان، 2000، ص 297-298.

2- مفتاح محمد عقل، مقدمة في الإدارة والمالية والتحليل المالي، دار المستقبل، الأردن، 2000، ص503.



الشكل رقم (03): أهداف الرقابة الموازنانية.

المصدر: خالد وهيب الراوي ويوسف سعادة، التحليل المالي للقوائم والإفصاح المحاسبي ، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص 194.

من خلال الشكل نلاحظ أن الأهداف المخطط لها تمنح الأداء المتوقع للشركة، وبين الأداء الفعلي والمتوقع تنشأ تقارير الانحرافات التي تمنح المساهمة للنشاط الفعلي والتي تمنح للميزانية التقديرية قياس وتصحيح أنشطة الشركة.

### القسم الثاني: بحوث العمليات:

بحوث العمليات عبارة عن أسلوب من أساليب محاسبة التسيير استخدمت أول مرة في المجال العسكري وخاصة أثناء الحرب العالمية الثانية وهي عبارة عن مجموعة من الأدوات الرياضية والإحصائية التي تستخدم لغرض ضبط السلوك المستقبلي للظاهرة المدروسة أو نقول التحكم بدرجة معينة في حالات عدم التأكد أو المخاطرة.

**أولاً: تعريف بحوث العمليات:**

لقد وضعت عدة تعاريف في مجال بحوث العمليات نظراً لاختلاف آراء الباحثين ومن أبرز هذه التعاريف مايلي:

- حسب جمعية بحوث العمليات البريطانية فإنها تعرف بـ " استخدام الأساليب العلمية لحل المشاكل المعقدة في إدارة الأنظمة الكبيرة من المعدات، المواد الأولية، القوة العاملة، الأموال والأمور الخدمية الأخرى في المؤسسات والمصانع العسكرية والمدنية.<sup>1</sup>

- أما حسب جمعية بحوث العمليات الأمريكية فقد اعتمدت التعريف التالي: " تهتم باتخاذ القرارات العلمية لتصميم ووضع أنظمة المعدات والقوى العاملة وفقاً لشروط معينة تتطلب تخصيص الموارد المحدودة بشكل أمثل"<sup>2</sup>

فبحوث العمليات هي تطبيق الأدوات القياسية والاحصائية والرياضية لإيجاد الحلول المناسبة للظاهرة المطروحة أمام المؤسسة لاتخاذ القرار المناسب.

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخراج الخصائص التالية :

- استخدام الطرق العلمية والرياضية؛
- الهدف الأساسي لبحوث العمليات هو إيجاد الحلول المناسبة للمشاكل؛
- اعتمادها في كافة المجالات سواء العسكرية والمدنية (اقتصادية، اجتماعية،...الخ)

**ثانياً: مراحل بحوث العمليات :**

لتطبيق بحوث العمليات على ظاهرة الدراسة يجب المرور بالمراحل التالية:<sup>3</sup>

**صياغة المشكلة:** حيث تتطلب هذه المرحلة إدراكاً واسعاً بالمشكلة وما يحيط بها من عوامل ومؤثرات مختلفة من خلال تحديد الأهداف المرجوة أيضاً تحديد البدائل المتاحة، وكذا تحديد القيود حيث لا بد للحل أن يتلائم وبقيد المفروضة.

**نمذجة المشكلة:** أي تمثيل عناصر المشكلة والعوامل المؤثرة على صيغة نموذج يساعد على فهمها ولذلك فإن عملية صياغة النموذج هي الوسيلة الفعالة للتوصل إلى قرار سليم.

1- فتحي خليل حمدان، بحوث العمليات، دار وائل للنشر، عمان 2010، ص15.

2- المرجع نفسه، ص 15.

3- إبراهيم نائب وإنعام ساقية، بحوث العمليات خوارزميات وبرامج حاسوبية، دار وائل، عمان، 1999، ص 23-25.

**إيجاد حل للنموذج:** بعد صياغة المشكلة في شكل نموذج رياضي فإن المرحلة اللاحقة هي إيجاد حل للمشكلة من خلال النموذج الممثل لها والقيود الموضوعية.

**اختيار النموذج والحل المستخرج منه:** أي تنفيذه وترجمته إلى أساليب عملية ومن ثم القيام بعملية المفاضلة بين البدائل المتاحة لحل المشكلة.

### القسم الثالث: التحليل المالي:

التحليل المالي من أدوات محاسبة التسيير فعن طريقه تتم عملية اتخاذ القرار لارتباطه بالمحاسبة المالية، لأنه من الدراسات التحليلية للكشوف المالية، لكن من خلال هذا الطرح سنتناول التحليل المالي من خلال أداة من أدوات التقليدية لمحاسبة التسيير.

**أولاً: تعريف التحليل المالي:** من أهم تعاريف التحليل المالي مما يأتي:

يعرف على أنه: "دراسة القوائم المالية بعد تبويبها وباستخدام الأساليب الكمية وذلك بهدف إظهار الإرتباطات بين عناصرها والتغيرات الطارئة على هذه العناصر وحجم وأثر هذه التغيرات واشتقاق مجموعة من المؤشرات التي تساعد على دراسة وضع الشركة (المؤسسة) من الناحية التشغيلية والتمويلية وتقييم آداءها وكذلك تقديم المعلومات اللازمة للأطراف المستفيدة من أجل القرارات الإدارية السليمة."<sup>1</sup> وهو " عملية دقيقة ومدروسة تسعى إلى تعزيز القرارات التي أثبتت القوائم المالية نجاحها، ومن جهة أخرى تعديل القرارات التي تبين وجود ثغرات فيها وأيضاً تكوين منظومة معلومات يستند إليها المدير المالي في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات."<sup>2</sup>

أي أن التحليل المالي هو أداة تستخدم للتخطيط وتحديد نقاط القوة والضعف المالي من خلال القوائم والبيانات المالية.

**ثانياً: أهداف التحليل المالي:** يتيح التحليل المالي للشركات اتخاذ القرار المالي المناسب، ويهدف إلى مايلي:<sup>3</sup>

- مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات لاسيما المتعلقة منها بالتخطيط والرقابة؛

1- منير شاكر محمد وآخرون، التحليل المالي مدخل صناعة القرارات، دار وائل، عمان، 2005، ص12.

2- هيثم محمد الزعبي، مرجع سابق، ص 157.

3- منير شاكر محمد وآخرون، مرجع سابق، ص 22 وهيثم محمد الزعبي، مرجع سابق، ص 167.

- تقييم الوضع المالي والنقدي للمؤسسة الإقتصادية وذلك من خلال تحديد المركز المالي لها وتحديد قيمتها السوقية وقدرتها الإئتمانية... إلخ، من أجل تقييم كل من التوازن المالي والربحية وسيولة المؤسسة؛
  - تحديد نسبة المخاطرة لكل عملية مالية أو نشاط استثماري؛
  - مساعدة المؤسسة الإقتصادية في تسطير سياستها المالية وفق أهدافها المرجوة.
- أي أن التحليل المالي له دور في مساعدة الشركة لتقييم أدائها المالي من خلال تحليل القوائم المالية.

### المطلب الثاني: أدوات محاسبة التسيير الحديثة :

نظرا إلى الانتقادات الموجهة إلى أساليب محاسبة التسيير التقليدية وضرورة البحث عن أدوات حديثة لتوفير المعلومات الدقيقة وذلك لتطور الدائم في بيئة الاعمال.

#### الفرع الأول: نظام التوقيت المنضبط: "jit"

بعد النجاح الكبير لنظام الانتاج في الوقت المحدد في اليابان وتحقيق الميزة التنافسية من هذه الأداة فقد تم دراسة هذه الأداة كما يأتي

#### أولاً: تعريف نظام التوقيت المنضبط:

نظام التوقيت المنضبط هو " ذلك النظام الذي يقوم بإستبعاد كل مصادر الهدر من المواد أو أنشطة لاتؤدي إلى إضفاء قيمة على المنتجات أي الإنتاج حسب الطلب(الحاجة) وفي الوقت الملائم"<sup>1</sup> كذلك يعرف هذا النظام بـ " هو أحد نظم الإنتاج الحديثة التي تجمع بين التقنيات الحديثة والتقنيات القديمة، تتمثل فلسفته بتشغيل خط انتاجي مبسط وكفاء قادر على الإستغلال الأمثل للموارد من أجل الإستجابة لطلبات المستهلكين بالكمية، والجودة، والوقت المحدد والسعر الملائم، مما يعني أن نظام التوقيت المنضبط هو (أن الوحدات تباع وتشتري عندما تكون مطلوبة فقط وأنه يتم الإحتفاظ بالمخزون بأقل مايمكن"<sup>2</sup> .

\* Just In Time "jit"

1- رامي حكمت فؤاد الحديثي وفانز غازي البياتي، الإدارة الصناعية اليابانية في نظام الإنتاج الآتي، دار وائل، عمان، 2002، ص14.

2- إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص16.

ومن خصائص هذا الأسلوب مايلي:<sup>1</sup>

- الإستغناء عن كافة أنواع المخزون أو تخفيضه إلى أدنى حد ممكن (الوصول إلى المخزون الصفري)؛
- الحد من الهدر في الموارد والأنشطة في العملية الإنتاجية؛
- الإنتاج بالكميات المحددة وفي الوقت المناسب لمواجهة الطلب؛
- فلسفة تقوم على نظام معلومات فعال من حيث تحديد كمية ومواصفات وأوقات الحاجة إلى الموارد؛
- تنمية الثقة والعلاقة بين المؤسسة والموردين من خلال التنسيق بين الإنتاج والطلب والمواصفات والجودة المطلوبة؛
- تقوم فلسفة التوقيت المنضبط على بيئة مستقرة داخل المؤسسة حيث تتطلب روح التعاون والإقناع والتنسيق بين الإدارة والعمال والموردين.

### ثانياً: عناصر نظام التوقيت المنضبط :

من خلال ما تقدم من نظام التوقيت المنضبط يمكن أن نستخلص العناصر التالية:

**نظام جذب وليس نظام دفع:** ان الأنظمة التقليدية تعتمد على نظام الدفع أي أن تقوم كل مرحلة بدفع مخرجاتها إلى المرحلة الإنتاجية التي تليها بغض عن ما إذا كانت هذه المرحلة المالية بحاجة إلى هذه المخرجات أم لا، على عكس نظام التوقيت المنضبط فهو نظام جذب أي أن كل مرحلة تطلب مدخلاتها من المرحلة التي سبقتها في شكل كانبان.<sup>2</sup>

**الرقابة عن طريق البطاقات:** وهذا من أجل التأكد والرقابة من انتاج المنتجات الضرورية عند الحاجة إليها.

**العلاقة مع الموردين:** وذلك عن طريق التنسيق وفرض وجود مصلحة مشتركة من أجل الإستقرار النسبي وتحسين الإتصال وزرع الثقة المتبادلة.

**خفض وقت وتكلفة إعداد الآلات:** إن التدفق المستمر للإنتاج وفق طلبات العملاء يؤدي إلى خفض حجم المخزون تحت التشغيل مما يوفر في استخدام الآلات دون فائدة مما يبطئ تقادمها.

1- مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص22 وإسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص40.

2- إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص40.

ترتيب الآلات وفقا للمجموعات التكنولوجية: بحيث ترتب الآلات على أساس مجموعات حسب الخصائص التكنولوجية والتشغيلية أو خصائصها الهندسية والتصميمية وليس على حسب الخط الإنتاجي وفق الطريقة التقليدية.

احترام العنصر البشري: مما لاشك فيه أن العنصر البشري يعتبر العامل الفعال في فلسفة التوقيت المنضبط سواء من ناحية التعاون مع الإدارة أو تقديم المقترحات التي من شأنها أن تساهم في تحسين سبل الإنتاج وصنع القرار المناسب.

الصيانة الوقائية: وذلك بتحديد الأسباب المحتملة لحدوث الأعطال وتحضي خطط وقائية للصيانة في حالة حدوثها دون إيقاف خط الإنتاج.

إلغاء الفاقد والضياع: ويقصد بها إلغاء كل مظاهر الهدر والضياع سواء من مواد أو أعمال أو آلات أو أنشطة أو خطوط إنتاج أي إلغاء كل شيء لا يضيف قيمة للإنتاج.

الجودة عند المصدر: من شروط ومبادئ نظام الإنتاج المنضبط هو تأكيد تسليم المنتجات بجودة تامة وفق ما هو مطلوب.

مواجهة ظروف عدم التأكد: يعمل نظام الإنتاج وفق التوقيت المنضبط في ظل الأكادة النسبية وليس في ظروف يسودها عدم التأكد.

تطبيق النظام على مراحل طويلة: إن تطبيق الأولى لنظام التوقيت المنضبط لا بد له وأن يأخذ الوقت اللازم (العديد من السنوات) لكي يطبق على أرضية خصبة دون أخطاء أو تجاوزات عند تطبيقه.

ثالثاً: مزايا تطبيق نظام التوقيت المنضبط "jit" \* : تتمثل الفوائد من تطبيق نظام التوقيت المنضبط حسب العناصر التالية:

- ازدياد الإيرادات والأرباح نتيجة لتحسين العلاقة مع العملاء؛
- تحسين نوعية المنتجات؛
- تحسين العلاقة مع الموردين وتوسيع حلقات الإتصال؛
- تخفيض حجم المخزونات لأن الإنتاج يكون عند الطلب.

## الفرع الثاني: التكلفة المستهدفة

اتجهت المؤسسات نحو الاهتمام بالتكلفة نظرا للأهمية البالغة لهذه الأخيرة كأداة للإدارة لتحقيق التحديات الكبيرة .

**أولاً: مفهوم التكلفة المستهدفة:** يعرف نظام التكلفة المستهدفة بأنه ذلك النظام الذي يهدف إلى إدارة التكاليف والأرباح المخططة عن طريق دراسة السوق وتحديد السعر وفق رغبات العميل.<sup>1</sup> وتحسب التكلفة المستهدفة بالعلاقة التالية:<sup>2</sup>

$$\text{التكلفة المستهدفة} = (\text{سعر البيع المتوقع}) - (\text{الربح المرغوب فيه})$$

من خلال عرض مفهوم التكلفة المستهدفة نستخلص مجموعة من الخصائص وهي:

- هي أداة من أدوات ادارة التكاليف لتساهم في تخطيط الإنتاج؛
- وتعمل على خفض التكاليف وتحديد السعر الأمثل، وهامش الربح المطلوب؛

### ثانياً: مزايا التكلفة المستهدفة :

- يوفر نظام التكلفة المستهدفة عدة مزايا للشركة أهمها:<sup>3</sup>
- نظام التكلفة المستهدفة له دور فعال في التخطيط الإستراتيجي للأرباح؛
- تحقيق متطلبات الزبائن مما يسهل كسبهم؛
- تحسين الميزة التنافسية التي تسعى المؤسسة الإقتصادية إلى تحقيقها؛
- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها؛
- يساهم في القضاء على مظاهر الهدر والضياع؛
- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث أنه لا يمكن تنبيهه إلا من خلال تعاون الفرق والمجموعات من مختلف المستويات التنظيمية؛
- خلق وتطوير تصاميم المؤسسة من خلال الدراسة المعمقة للسوق.

1- مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص37.

2- كمال خليفة أبو زيد وعطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص63.

3- مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص31-38.

### القسم الثالث: نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة:

الإدارة على أساس الأنشطة ABM \* " نظام يركز على إدارة الأنشطة باعتبار أن ذلك هو

الطريق لتحسين القيمة التي يوفرها أسلوب تحديد التكاليف على أساس الأنشطة"<sup>1</sup>

أولاً: تعريف نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة: الناط بالشركة هو العمليات المرتبطة ببعضها

من أجل تحقيق هدف معين فقد عرف نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بأنه: " نظام

لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات بناء على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية بإعتبارها هدفا

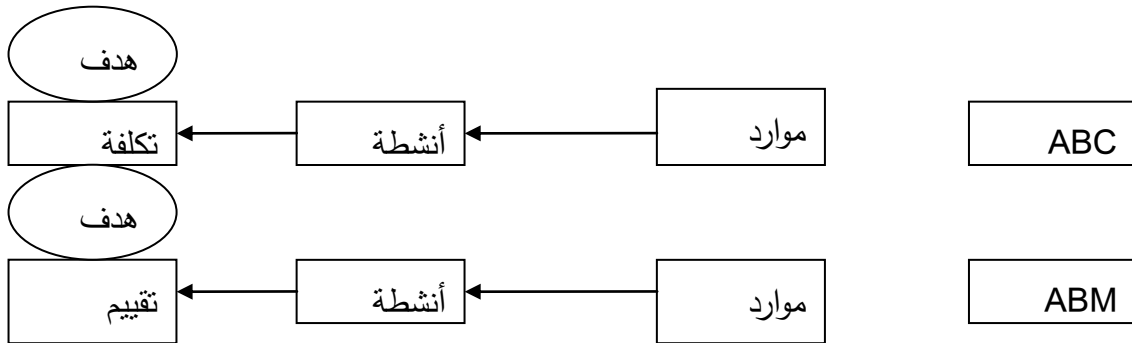
لإحتساب التكلفة الأساسية والتي تنجم عنها خدمات مشتركة، وتجمع تكاليف كل نشاط على حدى،

وتحمل للمنتجات على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكاليف"<sup>2</sup>

ومنه فالفرق بين الإدارة على أساس الأنشطة ونظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة يكون حسب

الشكل الموالي:

الشكل رقم (04): الفرق بين (ABM) و (ABC)



المصدر: اسماعيل يحيى التكريتي وآخرون ، المحاسبة الإدارية-قضايا المعاصرة، دار حامد،

الأردن، 2007، ص31.

1- جولي مايرلي، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسة المالية، ترجمة محمد زاحل، مركز البحوث، السعودية ص470.

2- كمال خليفة أبو زيد وعطية عبد الحي مرعي، مرجع سابق، ص32.

\* ABM : Activity Based Management

من خلال الشكل يتبين أن الفرق الوحيد بينهما هو الهدف لأن هدف نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة هو العملية الإنتاجية برمتها، أما الإدارة على أساس الأنشطة هدفها يكمن في تحديد تكلفة المنتج.

**ثانياً: مزايا نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة:** يتمتع هذا النظام بعدة مزايا تتجه إليه عدة شركات لتطبيقه وأهم هذه المزايا مايلي:<sup>1</sup>

- تحسين عملية اتخاذ القرارات الإدارية من خلال التحديد الدقيق للمعلومات الخاصة بالتكاليف مما يجعلها أكثر شفافية ووضوح وبسيطة للفهم؛
- تدعيم آليات الرقابة وتسيير التكاليف من خلال تحديد مسببات التكلفة مما يساهم في سهولة تتبع التكاليف؛
- يساهم في تعظيم الأرباح من خلال توفير المعلومات اللازمة في ظل بيئة بهدف المساهمة في التسعير المناسب للمنتجات وفق تطلعات الزبائن؛
- يساهم في قياس أداء الأنشطة الموجودة بالإضافة إلى مساهمته في تحديد الأنشطة التي لاتضيف قيمة للعملية الإنتاجية تمهيدا للاستغناء عنها؛
- تحديد الفرص والتحديات لتحسين كفاءة وفعالية العملية الإنتاجية؛
- التقييم العادل والموضوعي للتكاليف غير المباشرة عن طريق اختيار مسببات التكلفة والنشاط الموافق لها.

من هذه المزايا نستنتج أن نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في كفاءة وفعالية إدارة التكاليف.

#### القسم الرابع: سلاسل القيمة:

سلاسل القيمة هي مدخل من مداخل تحديد التكاليف الجديدة، الذي يدعم قرارات المؤسسة لتحقيق ميزة تنافسية.

1- رمزي نعيم نزال، مدى إستخدام نظم التكاليف المحاسبية متكاملة لتعزيز الاداء والربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة اليرموك، الأردن، 2005، ص 58-63.

## أولاً: مفهوم سلاسل القيمة:

تضم سلسلة القيمة مجموع الأنشطة التي تولد قيمة للمنتج وتتمثل تلك الأنشطة في البحوث والتطوير تصميم المنتجات، الإنتاج، التسويق، التوزيع وخدمة ما بعد البيع.<sup>1</sup> كما عرفها PORTER على أنها " مجموعة من الأنشطة المترابطة والتي تخلق القيمة من منشأ المواد الخام إلى المنتجات أو الخدمات النهائية وحتى التسليم إلى الزبائن"<sup>2</sup>

من خلال مفهوم سلاسل القيمة يتضح أن سلسلة القيمة لها أهمية بالغة بالشركات فهي تبدأ من قيمة المواد الخام للمنتج المراد رفع قيمته إلى عملية الإنتاج إلى خدمات ما بعد البيع.

## ثانياً: أهداف سلاسل القيمة:

لسلاسل القيمة أهداف تتمثل فيمايلي:<sup>3</sup>

- تقييم مساهمة كل نشاط على حدى في خلق القيمة؛
- تدعيم الميزة التنافسية للمؤسسة في ظل هذه التطورات الحاصلة؛
- معرفة نقاط الضعف والقوة في المؤسسة عن طريق تحليل الأنشطة؛
- كسب رضا العملاء من خلال تحديد رغباتهم ومحاولة تلبيتها.

تتلخص أهدافها من خلال تحقيق ميزة تنافسية لتحليل كل نشاط على حدى لاستخراج الانحرافات لكل نشاط وإلغاء الأنشطة غير الضرورية لتخفيض التكاليف.

ثالثاً: أنشطة سلسلة القيمة: تنقسم أنشطة سلسلة القيمة إلى نوعين أساسيين هما:<sup>4</sup>

أ - أنشطة رئيسية (الأولية): وهي تلك الأنشطة المتعلقة بشكل مباشر بتوفير وتحويل وتوزيع المنتج وتتضمن مايلي:

- أنشطة الإستلام والتخزين والشراء؛
- أنشطة الإنتاج والتحويل؛
- أنشطة التسويق والتوزيع خدمات ما بعد البيع.

1- أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص13.

2- مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص15.

3- أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص14-15.

4- مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص15.

ب- أنشطة ثانوية (مساندة): وهي الأنشطة المساعدة والتي تدعم الأنشطة الأولية وتشمل:

- أنشطة التطوير التكنولوجي؛
- أنشطة إدارة الموارد البشرية؛
- أنشطة التخطيط والرقابة للشركة.

**المطلب الثالث: أدوات محاسبة التسيير والتحسينات المستمرة لأداء الشركة :**

التحسين المستمر للشركات يكون ما دامت الشركة في قيد النشاط المنشأ لوجودها، ونجد هذا النظام كثيرا في الشركات اليابانية وذلك لضمان الإستمرارية في المنافسة.

**القسم الأول: بطاقة الأداء المتوازن (Balanced Score Card (BSC)**

**أولاً: نشأة بطاقة الأداء المتوازن ومفهومه**

إن التطور الحاصل في عمل الشركات وازدياد حدة المنافسة تطلب من إدارات تلك الشركات الاهتمام الشمولي بالعمل وبذلك لا يمكن اعتماد مقاييس ومؤشرات مالية ومحاسبية فقط للتعبير عن هذه الشمولية. لهذا تطلب الأمر التلب على هذه التحديات من خلال انتقال الشركات في تفكيرها من العصر الصناعي إلى العصر المعرفي حيث الشمولية والتركيز على جوانب متعددة من الأداء تعطي المنظمة قدرة على الاستمرار والمنافسة وارضاء العملاء...إلخ.

وجاءت بطاقة الأداء المتوازن جراء إلتقاء عدة تيارات في الفكر الإداري والمالي، فهي مدخل جاء منسجما مع التطور الحاصل في جوانب الإدارة المختلفة ومصاحبا لمداخل أخرى كثيرة انعكست بشكل ايجابي لتعطي هذا المدخل زخما وأهمية في الممارسة الإدارية.

ويعتبر (Kaplan & Norton,2005,p448) أساس ظهور فكرة بطاقة الأداء المتوازن وتطوير أسسها والتي جاءت متزامنة مع تطور العديد من المفاهيم خلال فترة التسعينات من القرن الماضي. فيعرفها كل من " روبرت كابيلن" و " ديفيد نورتون" على أنها" نظام لقياس الأداء بشكل منظم يتم بواسطتها ترجمة الإستراتيجية إلى أهداف واضحة ومجموعة من المقاييس الملائمة لتقويم الأداء مع توفير معايير للأداء يتم ربطها بمجموعة الأعمال التي ينبغي القيام بها لتحقيق تلك الأهداف.<sup>1</sup>

1- أحمد يوسف دودين، درجة ممارسة بطاقة الأداء المتوازن بوصفها اداة التخطيط الإستراتيجي في الجامعات الأردنية الخاصة، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، العدد الأول، 2012، الأردن، ص138.

مما سبق نلاحظ أن بطاقة الأداء المتوازن هي نظام شامل لقياس الأداء الإستراتيجي للشركات من خلال أربعة منظورات مهمة وهي:<sup>1</sup>

- المنظور المالي؛
- منظور العملاء؛
- منظور التعلم والنمو؛
- منظور العمليات الداخلية.

وهي محاور أساسية وبشكل مترابط لبطاقة الأداء المتوازن وهي كالآتي:<sup>2</sup>

أ- **المنظور المالي:** يستوجب هذا المنظور طرح التساؤل الآتي: " كيف يجب أن نبذل لننجز مالياً أمام المساهمين؟"، ويحتوي هذا المنظور على الأهداف المالية للمؤسسة (العائد على الإستثمارات، ربحية التدفقات النقدية... إلخ)

ب- **منظور العملاء:** والسؤال الذي يطرح نفسه هنا " لتحقيق أهدافنا كيف تبدو صورتنا أمام العملاء؟"، ويحتوي على أهداف تتعلق بإرضاء العملاء ( تحقيق رغباتهم، تتبع شكاويهم، تحسين الجودة... )

ج- **منظور العمليات الداخلية:** أما السؤال الموافق لهذا المنظور فهو " كيف يمكن أن نحقق التطور باستخدام العمليات الداخلية؟"، هذا المنظور يهتم بجانب تطور المؤسسة من الداخل (إستخدام التكنولوجيا، جودة التصاميم... إلخ)

د- **منظور الابتكار والتعلم:** وذلك بطرح التساؤل "هل يمكننا الإستمرار في التحسن وخلق القيمة؟"، ويبين هذا المنظور قدرة المؤسسة على تطوير منتجات جديدة أو إبتكار تكنولوجيا حديثة أو انتهاج سياسات متقدمة... إلخ.

**خطوات بناء نموذج بطاقة الأداء المتوازن:** يتطلب بناء النموذج القيام بعدة خطوات وهي كالآتي:

1. تحديد وضع الأهداف الإستراتيجية من قبل الإدارة العليا في الشركة.
2. تحديد مقاييس الأداء لكل جانب من جوانب القياس الأربعة وقد تكون كمية أو مالية أو وصفية.
3. دراسة المقاييس من خلال عرضها على العاملين وإبداء رأيهم فيها وتحديد البيانات اللازمة لذلك.
4. وضع قيمة مستهدفة للمقاييس، حتى يتم مقارنة الأداء الفعلي بالقيم والتكاليف المستهدفة.

1- عبد الرحمن توفيق، سيجما6 ومصفوفة الأداء المتوازن لمن ينشد الأداء الأمثل، مركز الخبرات المهنية للإدارة، القاهرة، 2008، ص 34.

2- كمال خليفة أبو زيد وعطية عبد الحي مرعي، مرجع سابق، ص 47.

5. إعادة النظر في القيم المستهدفة بين فترة وأخرى وذلك حسب التغيرات التكنولوجية والبيئة والإقتصادية.

6. إعداد تقرير حول مدى تحقيق مؤشرات الأداء المتوازن للقيم المستهدفة.

7. وضع نظام للحوافز للمدراء والعاملين بناء على مدى تحقيقهم للأهداف.

#### مزايا تطبيق بطاقة الأداء المتوازن:

تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن يحقق عدة مزايا للشركة وهي:<sup>1</sup>

1. التنسيق بين مختلف أقسام الشركة وقيامها بالعمل بصورة متوازنة معاً لتحقيق النتائج والأهداف من خلال تحسين قدرات الشركة.

2. العمل بتوازي في جميع المستويات وبين جميع الأنشطة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للشركة.

3. تحديد المسؤوليات بصورة واضحة لكل إدارة وإمكانية مساءلتها.

4. القدرة على تحليل وقياس العمليات والأنشطة.

5. ربط أهداف الشركة بأكثر الأساليب فاعلية وكفاءة.

#### القسم الثاني: إدارة الجودة الشاملة « TQM » Total Quality Managent

من المفاهيم الإدارية الحديثة مفهوم إدارة الجودة الشاملة، وهو يقوم على مجموعة من الأفكار والمبادئ التي تهدف إلى تحسين نوعية الإنتاج والخدمات وتحقيق الأداء الأفضل وتخفيض نسب الفاقد والعمل على كسب رضا الزبائن.

#### أولاً: تعريف إدارة الجودة الشاملة :

إن الجودة هي من متطلبات الزبائن للمنتج سواء كانت سلعة أو خدمة نظراً للأهمية البالغة للمنتج بالنسبة للزبون ولقد عرفت من طرف المعهد الوطني الأمريكي للمعايير يعرفها كمايلي: "الجودة هي جملة من السمات والخصائص للسلعة أو الخدمة التي تجعلها قادرة على الوفاء باحتياجات معينة". أما إدارة الجودة الشاملة فقد عرفت من طرف المنظمة العالمية للتقييس على أنها: "الدرجة التي تشبع فيها الحاجات والتوقعات الظاهرية والضمنية من خلال جملة الخصائص الرئيسية المحددة مسبقاً"<sup>2</sup>.

1- [http://www.12manage.com/methods\\_balancedscorecard\\_ar.html](http://www.12manage.com/methods_balancedscorecard_ar.html)

تم التصفح يوم: 2017-04-15 على الساعة: العاشرة صباحاً.

2- محمد عبد الفتاح محمد، إدارة الجودة الشاملة-بمنظمات الرعاية الاجتماعية، دار الفتح، الاسكندرية، 2008، ص167.

أما وجهة النظر الأمريكية فتعرف " إدارة الجودة الشاملة هي فلسفة وخطوط عريضة ومبادئ تدل وترشد المنظمة لتحقيق تطور مستمر وهي أساليب كمية بالإضافة إلى الموارد البشرية التي تحسن استخدام الموارد المتاحة وكذلك الخدمات بحيث أن كافة العمليات داخل المنظمة تسعى لأن تحقق إشباع حاجات المستهلكين الحاليين والمرتبين"<sup>1</sup>.

وقد عرفت من وجهة النظر البريطانية: " أنها الفلسفة الإدارية للمؤسسة التي تدرك من خلالها تحقيق كل من احتياجات المستهلك، وكذلك تحقيق أهداف المشروع معا"<sup>2</sup>.  
وبناء على ما سبق فإن نظام إدارة الجودة الشاملة عبارة عن نظام متكامل يعتمد على العوامل التالية لنجاحه:<sup>3</sup>

1. تحقيق التميز والتفوق في الأداء التنظيمي للشركة؛
2. العمل على إرضاء المستهلكين؛
3. اعتماد المشاركة الجماعية والعمل بروح الفريق؛
4. تقييم السلع والخدمات ذات الجودة العالية؛
5. إجراء تحسينات مستمرة على أنشطة الشركة والعمل على إنجاز الأعمال بطريقة صحيحة في جميع الأوقات.

#### ثانياً: أهداف إدارة الجودة الشاملة:<sup>4</sup>

1. إنتاج منتجات ذات دودة عالية؛
2. امتلاك الشركة لأفضل قنوات توزيع المنتجات بحيث تستطيع تقديم خدمات ما بعد البيع وبما يتناسب مع احتياجات المستهلك؛
3. أن تكون الشركة مرنة وقادرة على التكيف مع التغيرات: وإجراء التعديلات في عمليات الإنتاج بما يتلاءم مع احتياجات المستهلك؛
4. العمل باستمرار على تخفيض تكلفة المنتجات من خلال تحسين الجودة والعمل على تخفيض عدد الوحدات المعيبة والتالفة في المنتجات تامة الصنع

1- المرجع نفسه، ص 168.

2- المرجع نفسه، ص 168.

3- محمد عبد الوهاب العزاري، إدارة الجودة الشاملة، دار البازوري، عمان، 2005، ص 20.

4- هدى السامرائي، إدارة الجودة الشاملة في القطاعين الانتاجي والخدمي، دار جرير، عمان، 2007، ص 29.

**ثالثاً: مزايا تطبيق نظام الجودة الشاملة:<sup>1</sup>**

- إن الإدارة من خلال تطبيقها لإدارة الجودة الشاملة ترفع من مستوى إدارتها بالمزايا الآتية:
1. تعزيز الموقع التنافسي للشركة من خلال التركيز على تقديم السلع والخدمات ذات الجودة العالية؛
  2. يمثل تطبيق نظام الجودة الشاملة سلسلة من الفعاليات المتواصلة والمتتابعة التي تسمح للشركة بتحقيق أهدافها وهي تحقيق النمو وزيادة الأرباح والاستثمار الأمثل لمواردها؛
  3. التركيز وبصورة مستمرة على تحسين العمليات الإنتاجية؛
  4. العمل على زيادة الكفاءة أثناء العمل وتخفيض الأخطاء الخاصة بالتشغيل.

# الفصل الثاني

دراسة حالة شركة مطاحن الحضنة

\_ المسئلة \_

**تمهيد:**

بعد الدراسة النظرية لهذا البحث والمتمثلة في الفصل السابق، نقوم في هذا الفصل بإسقاط الجانب النظري على الواقع العملي وذلك بإجراء الدراسة الميدانية لمؤسسة مطاحن الحنونة-المسيلة- محاولين إبراز الجوانب المتعلقة بموضوع الدراسة. فمن خلال هذه الدراسة الميدانية يمكننا أن نلقي الضوء ولو ببساطة على درجة استخدام مفاهيم وأساليب نظام محاسبة التسيير بالشركة المعنية بالدراسة وتقديم إقتراحات وفوائد استخدامها من الشركة.

## المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن الحضنة

قبل التطرق لشركة مطاحن الحضنة بالمسيلة، وهي من الشركات التي لها دور أساسي في الحركة التجارية الوطنية والتي تعتبر وحدة من وحدات الشركة الأم وهي شركة الصناعة والحبوب ومشتقاتها بسطيف (مجمع رياض سطيف)، لا بد أن نلقي بإطلالة على هاته الشركة الأم.

### المطلب الأول: الجانب المنهجي للدراسة

#### القسم الأول: أدوات جمع البيانات

يتطلب استخدام أي منهج علمي الإستعانة بجملة من الأدوات والوسائل المناسبة، التي تمكن الباحث من الوصول إلى البيانات اللازمة حيث يستطيع من خلالها معرفة واقع أو ميدان<sup>1</sup>. في موضوع الدراسة المتعلق بدرجة استخدام مفاهيم محاسبة التسيير الحديثة بالشركة الجزائرية، فإننا استعملنا أداة تتلائم وموضوع الدراسة لجمع البيانات، حيث اعتمدنا على الإستمارة كوسيلة لجمع البيانات.

#### - إستمارة الإستبيان:

بهدف الحصول على بيانات للموضوع المراد دراسته تم الإستعانة بهذه الوسيلة بشكل أساسي لجمع بيانات الموضوع المدروس حيث أنها تضمنت ثلاث محاور وهي:

- المحور الأول: بيانات شخصية

- المحور الثاني: بيانات أساليب محاسبة التسيير التقليدية

- المحور الثالث: بيانات أساليب محاسبة التسيير الحديثة

#### الجدول رقم (01): الإستبيانات الموزعة

عدد الإستبيانات	الإستبيانات الموزعة	الإستبيانات المسترجعة	الإستبيانات المرفوضة	الإستبيانات المدروسة
المجموع	30	25	0	25
النسبة	%100	%75	%0	%75

المصدر: من إعداد الطالبة

الإستبيانات التي استرجعت 25 إستبيان وذلك لعدم استردادها لأسباب مثل كثرة الإجتماعات وأيضا خروج بعض الموظفين في عطل مرضية ولم يتم رفض أي إستبيان وذلك لإجابة موظفي الإدارة على كل الأسئلة.

1- مصطفى عليان وعثمان غنيم، أساليب البحث العلمي (الأسس النظرية والتطبيق العلمي، ط 2، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 81.

### القسم الثاني: أساليب التحليل المستخدمة ومجالات الدراسة

#### ❖ أساليب التحليل المستخدمة:

باعتبار أن الغاية من جمع البيانات هو تحليلها وتفسيرها، فإننا بعد جمعها قمنا بتحويلها وفقا للخطوات العلمية التالية:

- تفريغ المعلومات والبيانات وتحويلها من الصيغة النوعية إلى الصيغة الكمية؛
- تبويب البيانات وجدولتها في جداول بسيطو ومركبة؛
- تحليل وتفسير البيانات المبوبة والمجدولة.

ولقد تم تحليل البيانات المستخلصة وفق الأسلوب التالي:

#### -الأسلوب الكيفي:

يظهر هذا الأسلوب من خلال تحليل البيانات الرقمية وتفسيرها بالاعتماد على الجانب النظري.

#### ❖ مجالات الدراسة:

**المجال المكاني:** يتمثل مجال الدراسة في مدينة المسيلة، وذلك باختيارنا لشركة مطاحن الحضنة المسيلة  
**المجال الزمني:** يتمثل المجال الزمني للفترة الممتدة من تاريخ مباشرة العمل الميداني إلى غاية استكمال جميع البيانات وتحليلها وتفسيرها، وقد استغرقت المدة الزمنية سبعة عشر يوما.

#### المطلب الثاني: لمحة تاريخية عن المؤسسة الأم الرياض سطيف

بعد أن تحصلت الجزائر على استقلالها بدأت في تأميم المؤسسات، وفي سنة 1965 وبالضبط في 25 مارس تم تأميم جميع القطاعات الخاصة بالطن وأصبحت تسمى المؤسسة الوطنية للدقيق والطن، غير أن دورها آنذاك كان مقتصرًا على صلاحيات الإدارة العامة الذي عهدته، وكذلك وضع خطة لتجديد المصانع الضرورية ووضع وحدات أخرى في بعض المناطق.

وفي سنة 1982 إثر وضع خطة لتجديد المصانع الضرورية ووضع وحدات أخرى في بعض المناطق، وفي سنة 1982 إثر إعادة الهيكلة للمؤسسة الوطنية للدقيق والطن "سمباك" انبثقت منها خمسة مؤسسات رئيسية موزعة على التراب الوطني، ودورها تغطية الولايات المجاورة لها في توزيع مختلف منتجاتها، وهذه المؤسسات هي:

- مؤسسة الرياض بسيدي بلعباس؛

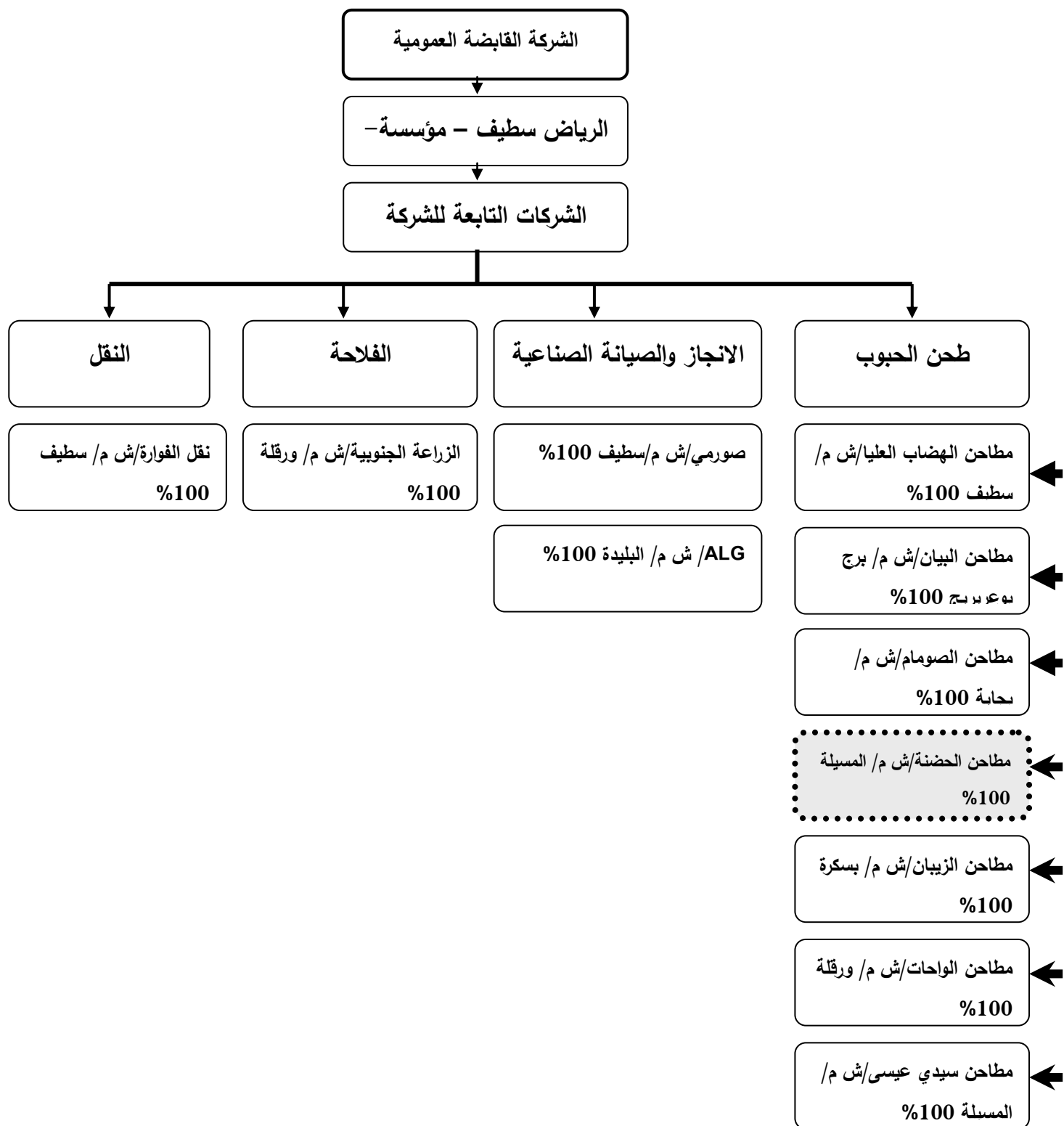
- مؤسسة الرياض بالجزائر العاصمة؛
- مؤسسة الرياض بتيارت؛
- مؤسسة الرياض بقسنطينة؛
- مؤسسة الرياض بسطيف.

وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 367/32 بتاريخ 1982/11/27 أنشئت المؤسسة الصناعية للحبوب ومشتقاتها بسطيف "الرياض"، ثم انتقلت إلى الإستقلالية ابتداء من 1990/02/04 واتخذت شكل شركة مساهمة برأس مال 5000000000 دج، حيث نجد تركيبة رأسمالها الاجتماعي تتكون من:

- 80%: الشركة القابضة العمومية الزراعية الغذائية؛
- 11%: المؤسسات المالية والبنوك وشركات التأمين؛
- 09%: أشخاص طبيعيين.

يمكن النشاط الأساسي لمجمع الرياض سطيف في تحويل الحبوب (القمح الصلب واللبن) وإنتاج وتسويق المواد المشتقة كالسميد والدقيق والعجائن الغذائية والكسكسي، ويمتلك المجمع عدة وحدات موزعة على عدة ولايات منها (سطيف، المسيلة، برج بوعريريج، بجاية، بسكرة، ورقلة)، ويمكن توضيح اختصاصات الشركات التابعة لرياض سطيف في الشكل رقم (1-3) التالي

**الشكل رقم (05): يوضح اختصاص المؤسسات التابعة لرياض سطيف**



## المطلب الثالث: التعريف بمطاحن الحضنة وأهدافها

### 1. نشأة المؤسسة:

بدأ بناء مطاحن الحضن بالمسيلة سنة 1980، حيث تم تشغيلها لأول مرة سنة 1981، وفي أول أكتوبر 1997 تم تحويل وحدة الرياض بالمسيلة إلى شركة تابعة لرياض سطيف في شكل شركة مساهمة "مطاحن الحضنة"، وتبلغ مساحتها الإجمالية 30.775 م<sup>2</sup> منها 12.555 م<sup>2</sup> مغطاة، وقد بلغ رقم أعمالها لسنة 2010 مبلغ 1.449.460.000 دج.

وتنقسم مطاحن الحضنة إلى قسمين واحد قديم والآخر جديد:

- بالنسبة للقسم القديم فيتكون من مسمدة ومطحنة واحدة، حيث تم إنجازها من طرف الشركة السويسرية "بيلر" بتكلفة إنجاز قدرت بـ: 220.915.480.55 دج وتم تشغيلها سنة 1981.
- والقسم الجديد يتكون من مسمدة جديدة منجزة من طرف الشركة الإيطالية "غولفيتو" بتكلفة مشروع وصلت إلى: 563.986.101.84 دج وتم تشغيلها سنة 1993.

### • المقر الاجتماعي:

تقع مطاحن الحضنة بالمسيلة على بعد 02 كلم عن وسط المدينة على جهة الجانب الشرقي على الطريق الرابط بين ولاية برج بوعرييج وولاية المسيلة، حيث يمر العديد من المسافرين عبر هذا الطريق وهذا ما ينعكس بالإيجاب على المؤسسة فتصبح بذلك معروفة أكثر وأكثر.

- صندوق بريد رقم 111 المسيلة؛

- الهاتف: 035.55.39.88 / 035.55.16.86؛

- الفاكس: 035.55.00.60

- السجل التجاري: 98 ب 562030.

### 2. أهداف المؤسسة:

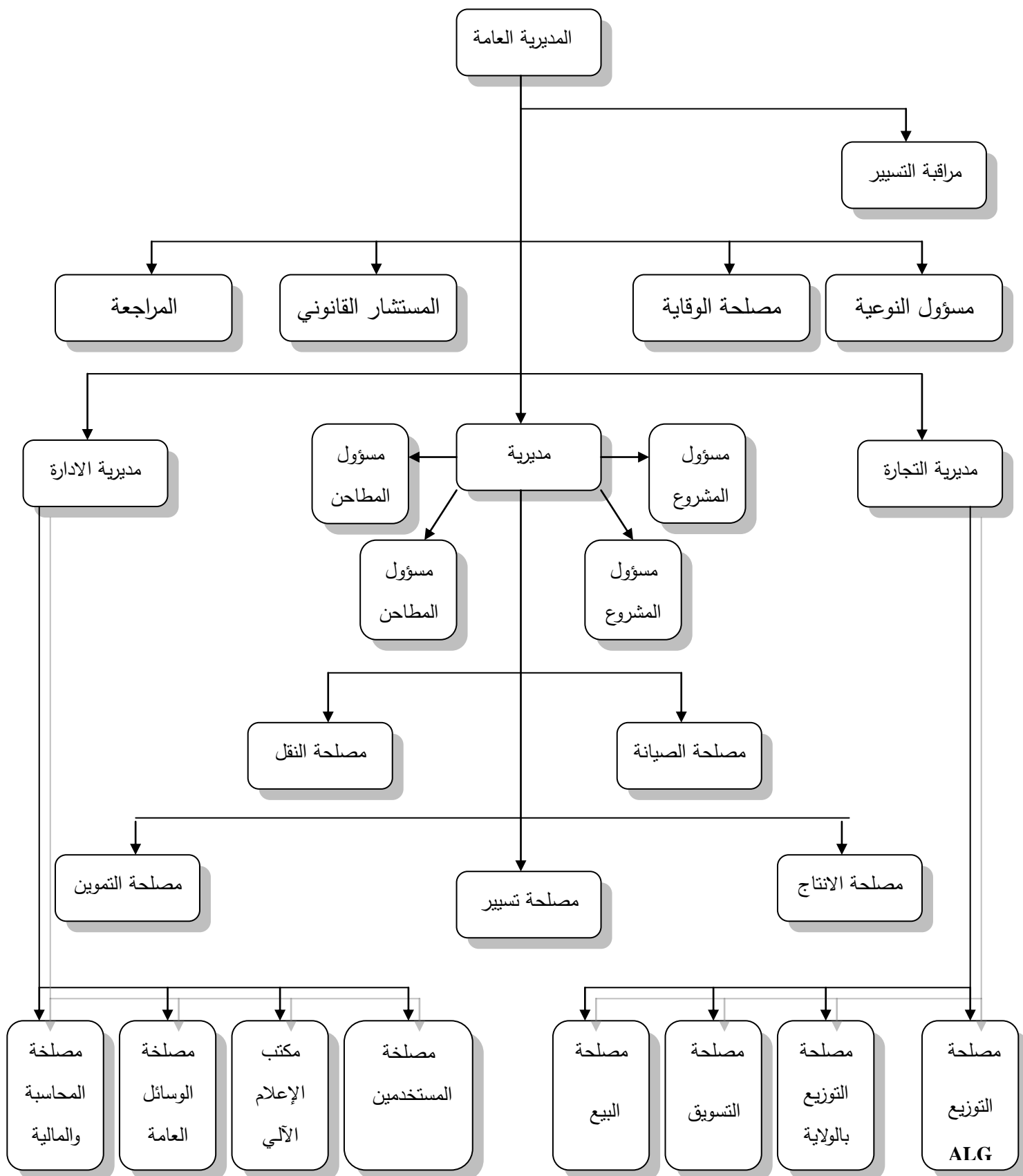
- تنشط المؤسسة في بيئة تسودها منافسة من بين 24 منافس لها داخل تراب الولاية لهذا فإن المؤسسة تسعى إلى تحقيق أهداف مستقبلية من أهم هذه الأهداف:
- تعظيم الربح الناتج عن الفرق بين سعر البيع والتكلفة النهائية؛
  - زيادة الإنتاجية عن طريق الاستعمال الأمثل لوسائل الإنتاج وتحسين نوعيتها؛
  - محاولة تقديم سلع ذات جودة عالية؛
  - التسيير السوق المحلية بالمنتجات الوطنية؛

- تمويل السوق المحلية بالمنتجات الوطنية؛
- سد حاجات المستهلك من مادتي السميد والفرينة؛
- المساهمة في بناء وتطوير الاقتصاد الوطني؛
- خلق جو تنافسي على مستوى الوحدة؛
- الطموح إلى خلق جو تنافسي خارجي لزيادة كمية الإنتاج وتسويقه؛
- محاولة كسب رضا الزبائن والحصول على ولائهم بأقل تكلفة وبجودة عالية؛
- محاولة القضاء على المشاكل الزائدة داخل المؤسسة مثل: مشاكل الإنتاج، والتوزيع والإتصال؛
- الحصول على أفضل نقاط بيع داخل الولاية وخارجها.

#### المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحنونة:

إن الهيكل التنظيمي للوحدة ما هو إلا وسيلة للإعلام يمكننا من خلاله معرفة تقسيم العمل والتركيب الإداري لدوائر ومصالح وفروع المؤسسة وهو ما يساعدنا على تحديد الاختصاصات، المسؤوليات ومهام كل دائرة من هذه الدوائر حتى تستخلص فكرة عامة على هذه المؤسسة، ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي للوحدة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(06): الهيكل التنظيمي لشركة مطاحن الحنونة بالمسيلة



## • شرح مختلف الوظائف بالمؤسسة

### أولاً: المديرية العامة:

- يشرف على تسييرها الرئيس المدير العام للوحدة، مهمته الأساسية هي التنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة ولهذا تركز له عدة مهام أهمها:
- الاتصال بكل السلطات المعنية بنشاط المؤسسة؛
  - يعتبر الواجهة الأولى للوحدة؛
  - التنسيق بين الوحدة ومثيلاتها من نفس القطاع؛
  - يقوم بالربط بين جميع الدوائر، والأقسام الداخلية وينسق بينها؛
  - يقوم المدير العام يومياً بإعلام الرئيس المدير العام للشركة الأم.
- وتشمل المديرية العامة:

**1- مراقبة التسيير:** تتكون من فرد واحد يقوم بدور نائب المدير ويعتبر الذراع الأيمن له، وله عدة مهام وهي:

- التحضير للاجتماعات والمشاركة فيها؛
  - هو أمين مجلس الإدارة والذراع الأيمن للمدير ويستلم البريد المتعلق بالإدارة ويقوم بالرد عليه؛
  - إعداد التقارير وإصدارها سواء تلك الموجهة للمؤسسة الأم أو الموجهة للوزارة الوصية؛
  - تقديم الاستشارة للمدير فيما يخص مبيعات المؤسسة على عدة سنوات؛
  - إعداد مختلف الموازنات التقديرية ومراقبتها باستمرار؛
  - اكتشاف الانحرافات ومحاولة تصحيحها؛
  - إعداد لوحة القيادة لمختلف الأنشطة في المؤسسة؛
  - تقديم النصح والاستشارة للمصالح الأخرى؛
  - جمع المعلومات المتعلقة بالنشاط وتحليلها وتبويبها لاستخدامها فيما بعد في إعداد الموازنات؛
  - تقديم شرح للإدارة لأسباب الانحراف إن وجدت وتقديم شرح للإيجابيات إن لم توجد انحرافات؛
- 2- مصلحة الوقاية والأمن:** ومهمتها حماية الشركة داخليا وكذا الوقاية الخاصة من ناحية الحراق والسرقة وحركة مختلف وسائل النقل في الوحدة وحمايتها من كل الأخطار.

3- **الاستشارة القانونية:** حيث يقوم المدير العام باستشارته أو مناقشته في القرارات التي سوف تصدرها الشركة وذلك لتفادي الوقوع في خطأ قانوني وهو محامي لدى الشركة وهو المكلف بالمنازعات التي تدخل فيها الشركة سواء كانت بين المؤسسة ومورديها أو زبائنها أو داخل الشركة.

4- **مسؤول النوعية:** حيث يهتم بنوعية الإنتاج وفقا للمعايير المحددة دوليا سواء كانت هذه المعايير قانونية متمثلة في سير العملية الإنتاجية والخدمية، الكمية والتغليف أو معايير إنتاجية متمثلة في الجودة والمقدار.

5- **المراجعة:** يعمل لصالح الشركة، وتتمثل مهامه في المراقبة الداخلية لأعمال المصالح والمديريات وكذلك يعمل على التوجيه بالإضافة إلى إعطاء تقارير للرئيس المدير العام حول أعماله.

### ثانيا: مديرية الاستغلال:

تتمثل مهمتها في تزويد المدير العام بكل المعلومات الخاصة بالاستغلال وتشمل الهصالح التالية وهي:

1 **مصلحة التموين:** وهذه المصلحة خاصة بدخول المواد واللوازم الخاصة بالعملية وتنقسم إلى فرعين هما:

- فرع التغيير وشراء الحبوب: ومهمته شراء الحبوب وتغيير النوعية.

- فرع المشتريات: وهذا الفرع خاص بتسجيل كل عمليات الشراء.

2- **مصلحة الإنتاج:** مهمتها مختصة بالعملية الإنتاجية الكاملة أي من دخول المادة الأولية إلى خروجها

كمنتج نهائي مروراً بكل دورات العملية الإنتاجية وتهتم برسم وتنظيم مخطط الإنتاج وعمليات تنفيذه في

ورشات الإنتاج والعمل على احترام كل مراحل الإنتاج وطرق تنفيذها المحددة علمياً، كما تعمل على

استمرارية الإنتاج وذلك بتخصيص أفواج عمل تعمل بالتناوب طيلة 24 ساعة، ولهذا تعتبر من أهم

المصالح وتنقسم هذه المصلحة إلى مصنعين هما:

أ- **مصنع التحويل رقم (01):** يضم آلات تحويل القمح الصلب إلى سميد بطاقة إنتاجية قدرها: 5500

قنطار خلال 24 ساعة.

ب- **مصنع التحويل رقم (02):** يضم آلات تحويل القمح الصلب واللين إلى سميد وفريضة على الترتيب

بطاقة إنتاجية قدرها: 1500 قنطار من القمح الصلب و1500 قنطار من القمح اللين خلال 24 ساعة.

### 1-2- الطاقات الإنتاج:

• **السميد:** 3.630 قنطار في اليوم (سميد ممتاز ب: 64% نسبة استخلاص).

• **الدقيق (الفريضة):** 1.080 قنطار في اليوم (دقيق خبز ب: 72% نسبة استخلاص).

كما أن مصلحة الإنتاج تتفرع إلى ثلاثة فروع:

- فرع محاسبة المواد.

- فرع الطحن والإنتاج.

- فرع الشحن والتوضيب.

3-مصلحة الصيانة: وهذه المصلحة مهمتها إصلاح العطل بآلات الإنتاج وتشغيل هذه الأجهزة

24/سا/24سا وتتفرع هذه المصلحة إلى:

- فرع الإلكتروميكانيك: ومهمته صيانة التجهيزات الكهربائية.

- فرع الميكانيك العام: وهو فرع خاص بصيانة الآلات الطاحنة والشاحنات.

4-مصلحة تسيير المخزونات: تتكفل بتخزين المواد الأولية والمنتجات ودورها الرئيسي هو تسجيل حركة

المخزون والقيام بعملية الجرد الشهرية والسنوية وتتفرع إلى ثلاثة فروع متمثلة في:

-فرع الاستقبال وتخزين الحبوب.

-فرع تسيير مخزونات الأكياس.

-فرع تسيير قطع الغيار والتجهيزات.

5-مصلحة النقل: تقوم هذه المصلحة بعمليات شحن ونقل المنتجات إلى الزبائن المسجلين في دفاتر

التوريد.

**ثالثا: مديرية الإدارة المالية:**

ومهمتها خاصة بشؤون الإدارة والعمليات المالية والتنسيق بين مصالحها والمتمثلة في:

1 - مصلحة المحاسبة والمالية: تعتبر من أهم النشاطات حيث أن لها علاقة مع جميع المصالح الأخرى

ويقع على عاتقها تسجيل كل العمليات المتعلقة بالنشاط التجاري مع الوحدات وتتفرع هذه المصلحة

إلى:

-فرع المالية و الصندوق

-فرع المحاسبة العامة

-فرع محاسبة المبيعات

-فرع المحاسبات

2 - **مصلحة الموارد البشرية:** لها علاقة مباشرة مع العمال حيث تهتم بتسيير وإدارة الشؤون الإدارية للعمال وكيفية تنظيم الموارد البشرية داخل الوحدة بكيفية تتماشى مع متطلبات العمل من أجل تكييف الوسط العمالي، وتتفرع هذه المصلحة إلى:

- فرع تسيير المستخدمين.

- فرع الخدمات الاجتماعية.

3 - **مصلحة الإعلام الآلي:** يعمل هذا المكتب بتسيير كل ما يتعلق بوسائل الاعلام الالي ومتطلباته.

4 - **مصلحة الوسائل العامة:** من مهامها:

- متابعة جميع الأشغال التابعة للوحدة.

- المتابعة الميدانية للاستثمارات.

**رابعاً: مديرية التجارة:** ومهمتها تتعلق بكل ماله علاقة بالتجارة والمعاملات التجارية كإبرام العقود مع

المتعاملين وكذا القيام بدراسة معمقة للسوق ووضع الميزانيات التقديرية على أساسها، وتسويق وبيع

المنتجات سواء لنقاط البيع التابعة لها أو البيع مباشرة من الوحدة عن طريق الفوترة، والتنسيق بين مصالحها

تتفرع إلى:

- مصلحة التوزيع بالجزائر.

- مصلحة التوزيع الولاية

- مصلحة التسويق.

- مصلحة البيع.

**المبحث الثاني: تحليل النتائج**

**المطلب الأول: عرض وتحليل البيانات الشخصية**

الجدول رقم (02): البيانات الشخصية

النسبة	التكرار	الجنس
56.0%	14	ذكر
44.0%	11	أنثى
100%	25	المجموع

من خلال الجدول يتبين أن أغلب عمال الشركة من جنس الذكور وذلك لما تشير إليه النسبة 56% في حين نجد 44% من جنس الإناث، لأن طبيعة العمل في الشركة تتناسب مع جنس الذكور وتتمثل في التنقلات بين الوحدات في ولاية المسيلة، أما الإناث فنجدهم في الإدارة على حسب تخصصاتهم سواء في مصلحة المحاسبة أو المخبر ومصلحة السكرتارية ومصلحة المستخدمين.

#### الجدول رقم (03): المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	المستوى
36%	9	ثانوي
60%	15	جامعي
4%	1	مؤهل آخر
100%	25	المجموع

من خلال الجدول يتبين أن أغلب عمال الشركة في المستوى الجامعي وذلك بنسبة 60% وهذا لأن ردهم كانت لديهم دراسة حول محاسبة التسيير وأيضا لأن الأسئلة تتمحور حول درجة معرفتهم بها، تليها نسبة المستوى الثانوي بـ4% وأخيرا ذوي المؤهل الآخر بنسبة.

#### الجدول رقم(04): مجال الخبرة المهنية

النسبة	التكرار	الخبرة المهنية
52.0%	13	أقل من 05 سنوات
40.0%	10	بين 05 - 10 سنة
8.0%	2	أكثر من 10 سنوات
100%	25	المجموع

يتضح أن أغلب موظفي الشركة ذوي خبرة مهنية أقل من 05 سنوات وذلك بنسبة 52.0% وذلك مما يعني أن الشركة تعتمد على الشباب خريجي الجامعات وذلك لتجدد الطاقات، تليها فئة بين 05 و10 سنوات وذلك بنسبة 40.0% للإفادة من خلال خبرتها للموظفين الجدد وتليها ذوي الخبرة أكثر من 10 سنوات وذلك لإفادة الوافدين الجدد من خبرتهم بنسبة 8.0%.

## المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج عبارات الإستبيان الخاصة بدرجة استخدام أساليب محاسبة التسيير التقليدية:

العبرة الأولى: يعد نظام محاسبة التسيير من المفاهيم المعروفة بشكل جيد للمستويات الإدارية في شركتكم

الجدول رقم(05): الرد على العبارة الأولى

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة	التكرار	المتغير
0.408	1.20	%80.0	20	موافق
		%20	5	محايد
		%100	25	المجموع

نلاحظ أن نسبة 80.0% من موظفي الشركة لديهم معرفة مسبقة عن نظام محاسبة التسيير وذلك لما لها أهمية في الشركة وما توفره لهم من معلومات وأحداث اقتصادية للمستويات الإدارية بمختلف أنشطتها، بينما 20% من موظفي الإدارة وقفوا موقفا محايدا لأن وظائفهم لا تستدي معرفتهم بمحاسبة التسيير لأن أعمالهم تقنية لا تستدعي توفير معلومات مسبقة.

العبرة الثانية: نظام محاسبة التسيير في الشركة قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرار

الجدول رقم(06): الرد على العبارة الثانية

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة	التكرار	المتغير
0.523	1.24	%80.0	20	موافق
		%16.0	4	محايد
		%4.0	1	غير موافق
//	//	%100	25	المجموع

نلاحظ أن نسبة 80.0% من موظفي الإدارة يعتقدون أن محاسبة التسيير توفر معلومات للإدارة العليا لاتخاذ قرارات مناسبة سواء كانت لمنتج جديد أو لحل مشكلة ما، وبنسبة 16.0% محايدين، أما غير موافقين فهم بنسبة 4.0% نظرا لأنهم مترددين في اتخاذها كسبيل لجمع المعلومات للمستويات الإدارية.

العبرة الثالثة: وجود هيكل إداري سليم يساعد كثيرا في عملية إنجاز نظام محاسبة التسيير بالشركة

الجدول رقم(07): الرد على العبارة الثالثة

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة	التكرار	المتغير
0.436	1.24	%76.0	19	موافق
		%24.0	6	محايد
//	//	%100	25	المجموع

نلاحظ أن نسبة الموافقة على وجود هيكل سليم يساعد على انجاح محاسبة التسيير بالشركة بنسبة 76.0% وذلك لأن محاسبة التسيير تساعد كل مستويات الإدارة بإنتاج معلومات مالية وغير مالية تستخدم في مجالات التخطيط، اتخاذ القرارات والرقابة أما ما نسبته 24.0% فهم محايدون لطبيعة أنشطتهم الإدارية فهي تقنية أكثر منها تخطيطية.

❖ تم قياس اتجاهات عينة الدراسة حول تطبيق نظام محاسبة التسيير من خلال العبارات (1-3) في الجداول (1، 2، 3) وقد تراوحت قيم المتوسط الحسابي ما بين (1.20-1.24) وبانحرافات معيارية تراوحت بين (0.408 - 0.523) وتشير إلى موافقة أغلبية عينة الدراسة التي تقيس تطبيق نظام محاسبة التسيير وقد حازت العبارة رقم 02 والتي تنص " نظام محاسبة التسيير في الشركة قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرار" على أكبر انحراف معياري أي أنها لاقت استحسان أفراد عينة الدراسة. ويمكن تفسير ذلك وهو ضرورة توفر ادارة محاسبة التسيير وتطبيق أدواتها الحديثة لمجالات ونشاطات الشركة.

العبارة الرابعة: تقوم الشركة بإعداد معايير لفترة الموازنة بأكملها

الجدول رقم(08): الرد على العبارة الرابعة

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المتغير
0.476	1.20	%80.0	20	موافق
		%20.0	5	محايد
		%100	25	المجموع

نسبة الموافقة على إعداد معايير لفترة الموازنة بأكملها هي 80.0% وذلك لاطلاعهم على الأعمال الإدارية بشكل واضح لأنها عبارة عن إيراد مخطط له من قبل مستويات الإدارية المسؤولة عنها، أما المحايدة منها فهي بنسبة 20.0%.

العبارة الخامسة: تقوم الشركة بإعداد معايير للمواد المباشرة والأجور المباشرة

#### الجدول رقم(09): الرد على العبارة الخامسة

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المتغير
0.500	1.20	60.0%	15	موافق
		40.0%	10	محايد
		100%	25	المجموع

إن ما نسبته 60.0% موافقين على أن الشركة تقوم بإعداد معايير لتدفقات المواد المباشرة والأجور المباشرة للمراحل التشغيلية والنفقات المستقبلية مع تحديد إجراءات تصحيحية للنفقات في المستقبل بتقدير معايير تمثل هذه الانحرافات أما المحايدون بنسبة 40.0% من موظفي الإدارة.

العبارة السادسة: تقوم الشركة بإعداد معايير للتكاليف غير مباشرة

#### الجدول رقم(10): الرد على العبارة السادسة

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المتغير
0.476	1.32	68.0%	17	موافق
		32.0%	08	محايد
		100%	25	المجموع

من العبارة يوضح لدينا أن ما نسبة الموافقين عن أن الشركة تقوم بإعداد معايير للتكاليف غير مباشرة بـ 68.0% وذلك بسبب حدوث انحراف ما خلال الفترة الإنتاجية، وما نسبة 32.0% فهي محايدة لأن لديها نظرة أن ما هو مخطط له هو ما سينفذ دون أي قياس تصحيحي.

العبرة السابعة: يتم إعداد معايير بناءً على التكاليف الفعلية (الفترة السابقة)

الجدول رقم(11): الرد على العبارة السابعة

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المتغير
0.768	1.56	60.0%	15	موافق
		24.0%	06	محايد
		16.0%	4	غير موافق
		100%	25	المجموع

نلاحظ أن نسبة 60.0% من موظفي الشركة موافقين على أن معايير تحديد التكاليف الفعلية

السوية يتم تحديدها عن طريق التكاليف الفعلية (السابقة) وذلك لأن المنتجات هي ذاتها خلال إعداد معايير الميزانية المستقبلية، أما ما نسبته 16.0% فإنهم غير موافقين وذلك لأن إعداد معايير الميزانية المستقبلية يتم على أساس وحدات قياسية مثل عدد الوحدات الواجب إنتاجها خلال سنة التكاليف المستقبلية، أما ما نسبته 24.0% فهم محايدون.

❖ تم قياس اتجاهات عينة الدراسة حول تطبيق نظام محاسبة التسيير من خلال العبارات ( 1-3) في الجداول (4، 5، 6، 7) وقد تراوحت قيم المتوسط الحسابي ما بين ( 1.20 - 1.67) وبانحرافات معيارية تراوحت بين ( 0.476 - 0.768) ونجد أن عينة الدراسة قد وافقت وبالإجماع على عبارات الاستبيان، ويمكن تفسير ذلك بأن إعداد معايير للموازنة سواء كانت تكاليف مباشرة للنشاط الإنتاجي أو تكاليف غير مباشرة لعينة الدراسة لها أهمية ودور هام للدورة الانتاجية.

العبرة الثامنة: يتم إعداد تقارير توضح انحرافات المواد والأجور المباشرة عن التكاليف المعيارية

الجدول رقم(12): الرد على العبارة الثامنة

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المتغير
0.490	1.36	64.0%	16	موافق
		36.0%	9	محايد
		100%	25	المجموع

إن إعداد تقارير توضح الانحرافات المواد والأجور المباشرة عن التكاليف المعيارية قد لاقت

استحساناً وبنسبة 64.0% من موظفي الشركة وذلك للمساهمة في الأداء الفعلي وتصحيح الانحراف

وتعدليه بما يتلاءم والنشاط المراد حدوثه، وبنسبة 36.0% من موظفي الشركة فهم محايدون وذلك لأن رؤيتهم تقتصر على النشاط المراد انجازه دون أي أخطاء.

**العبارة التاسعة:** يتم دراسة الانحرافات وتحليلها والتعرف عن أسبابها

**الجدول رقم(13): الرد على العبارة التاسعة**

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المتغير
0.651	1.56	52.0%	13	موافق
		40.0%	10	محايد
		8.0%	2	غير موافق
		100%	25	المجموع

إن الموافقة و تأييد عبارة دراسة الانحرافات وتحليلها والتعرف عن أسبابها أشارت إليه نسبة 52.0% وذلك لأن الانحراف في النشاطات يجب دراسته وتحديد أسبابه والمسؤول عنه لتصحيحه وتفاذي مثل هذه الانحرافات في الأنشطة المشابهة، أما مانسبته 8.0% فإنهم غير موافقين لأسباب من أهمها أنه ما تم التخطيط له يجب أن ينفذ دون أي انحراف أما ما نسبته 40.0% من عينة الدراسة فهم محايدون.

**العبارة العاشرة:** تهتم الإدارة بدراسة جميع الانحرافات بصورة تفصيلية

**الجدول رقم(14): الرد على العبارة العاشرة**

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المتغير
0.651	1.44	64.0%	16	موافق
		28.0%	07	محايد
		8.0%	02	غير موافق
		100%	25	المجموع

من خلال الجدول نرى أن العينة المدروسة أكدت أن الإدارة تهتم بدراسة جميع الانحرافات بصورة تفصيلية وذلك سواء لتفاديها في النشاطات المقبلة، أو لتحديد الأسباب وراء الانحراف، حيث بلغ عددهم ب(16) أي بنسبة 64.0%.

بينما نجد 02 من الموظفين غير موافقة للعبارة المطروحة أي بنسبة 8.0%، ومن عينة الدراسة نجد أن 28.0% من الموظفين محايدون لأسباب أهمها أن مصالحهم إدارية أكثر منها تقنية عملية.

العبارة الحادية عشر: يعتمد إعداد الموازنة على مشاركة جميع المستويات الإدارية لإعدادها

الجدول رقم(15): الرد على العبارة الحادية عشر

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المتغير
0.714	1.48	64.0%	16	موافق
		24.0%	06	محايد
		12.0%	3	غير موافق
		100%	25	المجموع

من خلال الجدول والمتوقع من عينة الدراسة نجد أن أعلى نسبة بـ 64.0% من موظفي الإدارة

موافقين عل أن إعداد الموازنة يكون بمشاركة جميع مستويات الإدارة وذلك لتغطية جميع النشاطات الاقتصادية بالشركة أي أنه لا يمنح حق لمصلحة عن مصلحة أخرى؛ أما ما نسبته 12.0% فإنهم غير موافقين عن الاعتماد على جميع المستويات وإنما يجب أن تشمل فقط مستويات الإدارة العملي فقط (التشغيلية)، وما نسبته 24.0% من موظفي الشركة فهم محايدون نظراً لأن الموازنة تحملهم مسؤولية عند إنجازها.

العبارة الثانية عشر: تقوم الإدارة بدراسة تقارير الانحرافات وتحديد الجهة المسؤولة عنها

الجدول رقم(16): الرد على العبارة الثانية عشر

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المتغير
0.586	1.48	56.0%	14	موافق
		40.0%	10	محايد
		4.0%	1	غير موافق
		100%	25	المجموع

نلاحظ ومن خلال الجدول أعلاه وبنسبة 56.0% من عينة الدراسة ترى أن الإدارة تقوم بدراسة تقارير الانحرافات وتحديد الجهة المسؤولة عنها وذلك لأداء النشاط المراد تحقيقه وذلك بتصحيح الانحراف وذلك لتحقيق التوازن في التكاليف والإيراد والأرباح مما يتيح استخدام الموارد بفعالية وكفاءة، أما غير الموافقين فنسبتهم تقدر بـ 4.0% ويرجع أسباب رفضهم إلى أن دراسة تقارير الانحراف تكون بعد حدوث الانحراف وفي رأيهم يجب أن تكون الدراسة قبلية للنشاط لتجنب الوقوع في الانحراف أثناء الأداء، أما ما نسبته 40.0% من العينة فهم محايدون.

العبارة الثالثة عشر: تتم مراعاة المبادئ العلمية الخاصة بالموازنات عند إعدادها في شركتكم

الجدول رقم(17): الرد على العبارة الثالثة عشر

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المتغير
0.714	1.52	%60.0	15	موافق
		%28.0	7	محايد
		%12.0	3	غير موافق
		%100	25	المجموع

من خلال ما نلاحظ في الجدول من العينة المدروسة بخصوص مراعاة المبادئ العلمية الخاصة بالموازنات عند إعدادها وقعت الموافقة على ذلك لأنهم يرون أن الموازنة تعد عند مشاركة جميع مستويات الإدارة وتتم عن طريق الموازنات الفرعية لكل مصلحة من المصالح ومراعاة التناسق والتجانس فيما بينها وأن تتعدل جميع بنود الميزانية على أساس مرن مما يسمح بالتغيير السهل لها.

إلا أن غير الموافقين من عينة الدراسة وبنسبة 12.0% فيرون أن الموازنة تعد خلال السنة

المالية كما هو معروف في الشركات ولكن وإن حدث وتم إضافة نشاط آخر بعد إعداد الموازنة فكيف سيتم تحديد موازنته، أما مانسبته 28.0% فهم محايدون

❖ تم قياس اتجاهات عينة الدراسة حول تطبيق نظام بحوث العمليات من خلال العبارات (08 – 13)

وقد تراوحت المتوسطات الحسابية بين (1.36 – 1.56) و بانحرافات معيارية (0.490 – 0.714)

وتشير جميع هذه المتوسطات إلى موافقة العينة على تطبيق نظام بحوث العمليات بالشركة، لحل

الانحرافات في إدارة الشركة وتخصيص الموارد بشكل أمثل خلال العملية الانتاجية.

العبرة الرابعة عشر: تقوم الشركة بتسجيل وتبويب وتلخيص عناصر تكاليف التصنيع لجميع مراحل الإنتاج في السجلات والدفاتر المحاسبية

الجدول رقم(18): الرد على العبرة الرابعة عشر

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المتغير
0.816	1.60	60.0%	15	موافق
		20.0%	05	محايد
		20.0%	05	غير موافق
		100%	25	المجموع

من خلال الجدول نلاحظ أن ما نسبته 60.0% من عينة الدراسة موافقة على تسجيل وتبويب وتلخيص عناصر تكاليف التصنيع لجميع مراحل الإنتاج في السجلات والدفاتر المحاسبية وذلك لتقديم المعلومات المالية اللازمة للأطراف الإدارية لاتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط، الرقابة والأداء المالي، وبنسبة متساوية وتقدر بـ 20.0% لكل من المحايدين وغير موافقين على تبويب وتلخيص عناصر التكاليف تكون بأساليب كمية محضة.

العبرة الخامسة عشر: تقوم الشركة بتحليل بنود التكاليف والنفقات المختلفة

الجدول رقم(19): الرد على العبرة الخامسة عشر

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المتغير
0.860	1.64	60.0%	15	موافق
		16.0%	04	محايد
		24.0%	6	غير موافق
		100%	25	المجموع

من خلال الجدول نرى أن العينة المدروسة قد وافقت على أن الشركة تقوم بتحليل بنود التكاليف والنفقات المختلفة بنسبة 60.0% وذلك لإظهار الارتباط بين الأداء الفعلي والأداء المتوقع لاتخاذ القرارات اللازمة للأطراف المستفيدة، أما ما نسبته 24.0% من عينة الدراسة فهي غير موافقة لأن كل سنة مالية لها موازنتها وبالتالي ولها تقديرها من طرف المصالح المستفيدة أي أن بدل تحليل بنود التكاليف والنفقات

المختلفة يجب توفر قدر كبير من المعلومات غير المالية لتساعد على اتخاذ القرارات، أما نسبة المحايدون فهي بـ 16.0%.

❖ تم قياس عينة الدراسة حول تطبيق نظام التحليل المالي من خلال العبارات (14-15) وقد كانت المتوسطات الحسابية كما يلي (1.60-1.64) على التوالي وبانحراف معياري ما بين (0.816-0.860) وتشير المتوسطات إلى اتجاهات ايجابية بالنسبة لتطبيق نظام التحليل المالي، ويفسر ذلك بالدور الذي تلعبه التقارير المالية في عملية اتخاذ القرارات.

### المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج عبارات الإستبيان الخاصة بدرجة استخدام أساليب محاسبة التسيير الحديثة:

العبارة السادسة عشر: تقوم الشركة بتصميم دورات مستندية خاصة بكل عنصر من عناصر التكاليف

الجدول رقم(20): الرد على العبارة السادسة عشر

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المتغير
0.737	1.72	44.0%	11	موافق
		40.0%	10	محايد
		16.0%	04	غير موافق
		100%	25	المجموع

من خلال الجدول نلاحظ أن الموافقين على تصميم دورات مستنديه خاصة بكل عنصر من

عناصر التكاليف نسبتهم 44.0% أي أنهم يولون الأهمية البالغة للتكاليف لما لها من دور فعال في المنافسة والريادة بالشركة، أما المحايدون من عينة الدراسة فنسبتهم 40.0% ووجهة نظرهم أن التكاليف ليست هي العنصر الوحيد الذي يجب أن تتم تصميم دورات دراسية لها بل يجب لكل عنصر من عناصر النشاط أن تصمم له دورات دراسية.

أما ما نسبته 16.0% من عينة الدراسة فهي غير موافقة لتصميم الشركة لدورات مستنديه خاصة بكل عنصر من عناصر التكاليف نظرا لأن هذه الدورات تكلف ميزانية الشركة وتزيد من تكاليف النشاط.

العبرة السابعة عشر: تعمل الشركة على تخفيض والحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج مثل: (تكاليف التخزين والمناولة)

الجدول رقم(21): الرد على العبرة السابعة عشر

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المتغير
0.651	1.56	%52.0	13	موافق
		%40.0	10	محايد
		%8.0	2	غير موافق
		%100	25	المجموع

وجد أعلى نسبة موافقة على تخفيض والحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج بالشركة %52.0 هذا لأن الأنشطة غير الفعالة في الدورة الإنتاجية تزيد من أعباء التكاليف، أما نسبة المحايدين %40.0 فهي ترى أن الشركة غير قادرة على اتخاذ إجراءات اللازمة التي تمنح المنتج في التوقيت المنضبط بناء على الطلب مثلا، أما غير الموافقين على تخفيض أو الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج فنسبتهم %8.0 من عينة الدراسة وذلك لأسباب أهمها أن الكل له دور في نشاط معين. العبرة الثامنة عشر: تقوم الشركة بوضع مخطط تدفق الأنشطة المختلفة والوقت اللازم لكل نشاط

الجدول رقم(22): الرد على العبرة الثامنة عشر

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المتغير
0.764	1.60	%56.0	14	موافق
		%28.0	07	محايد
		%16.0	04	غير موافق
		%100	25	المجموع

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة %56.0 من عينة الدراسة موافقة على وضع مخطط تدفق الأنشطة المختلفة والوقت اللازم لكل نشاط وذلك لنقادي الهدر في الموارد والإنتاج بالكميات المناسبة وتخفيض من التكاليف، أما ما نسبته %16.0 من عينة الدراسة فهي غير موافقة لأسباب هي أن مخطط تدفق الأنشطة قد يضيف للشركة تكاليف غير ضرورية خصوصا إن كان عامل التجانس وروح التعاون وبيئة العمل غير مستقرة، أما نسبة المحايدين فتقدر بـ %28.0.

العبارة التاسعة عشر: تعمل الشركة على تحديد الأنشطة وتقسيمها إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج

الجدول رقم(23): الرد على العبارة التاسعة عشر

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المتغير
0.586	1.52	%52.0	13	موافق
		%44.0	11	محايد
		%04.0	1	غير موافق
		%100	25	المجموع

من عينة الدراسة وبنسبة %52.0 موافقين على تحديد الأنشطة وتقسيمها إلى أنشطة تضيف قيمة

للمنتج وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج وذلك لأجل التأكد ورقابة كل نشاط على حدا ومعرفة النشاط الضروري من غير الضروري، أما وبنسبة %44.0 من عينة الدراسة فهم محايدين لأن التقسيم يقوم بعزل ضرورة نشاط عن آخر أما ما نسبته %04.0 من عينة الدراسة غير موافقة لأسباب من بينها أن تقسيم الأنشطة يؤدي القضاء على روح التعاون بين العمال.

❖ تم قياس اتجاهات عينة الدراسة حول تطبيق نظام التوقيت المنضبط من خلال العبارات(17-18-

19) وقد تراوحت المتوسطات الحسابية بين (1.52 - 1.60) وبانحرافات معيارية (0.586-

0.764) وتشير المتوسطات إلى اتجاهات ايجابية بالنسبة إلى تطبيق نظام التوقيت وبدرجة متوسطة

وذلك لأن هناك من بالشركة من إن تم تطبيق نظام التوقيت المنضبط سيتم تصفية أعمالهم من الشركة.

العبارة العشرين: تعتمد إدارة الشركة على بيانات التكاليف في عملية اتخاذ قرارات عند طرح منتج جديد

الجدول رقم(24): الرد على العبارة العشرين

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المتغير
0.768	1.44	%72.0	18	موافق
		%12.0	03	محايد
		%16.0	04	غير موافق
		%100	25	المجموع

نلاحظ من خلال الجدول أن النسبة الأكبر هي نسبة الموافقة على أن مستويات الإدارة في الشركة تعتمد على بيانات التكاليف في عملية اتخاذ القرار عند طرح منتج جديد وبنسبة 72.0% لأهميتها البالغة لتحقيق التحديات الكبيرة، أما الفئة غير الموافقة فنسبتها 16.0% لأن عنصر التكلفة هو عنصر من عناصر التي تبني عليها عملية اتخاذ القرارات فالتنبأ والتوقع لها دور بالغ في نشاطات الشركة، أما المحايدون فنسبتهم بلغت 12.0%.

العبارة الواحد والعشرين: نظام التكلفة المستهدفة في الشركة قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرار

الجدول رقم (25): الرد على العبارة الواحد والعشرين

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المتغير
0.577	1.40	64.0%	16	موافق
		32.0%	08	محايد
		04.0%	01	غير موافق
		100%	25	المجموع

إن الملاحظ ومن خلال الجدول أن نسبة الموافقة على نظام التكلفة المستهدفة في الشركة قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرار هي 64.0% من مجمل عينة الدراسة لأنها لها مزايا ودور فعال في التخطيط الاستراتيجي وتخفيض التكاليف، أما النسبة المحايدة من عينة الدراسة فبلغت 32.0% نظرا إلى إلغاء دور وفعالية العمل الجماعي والرقابة والجودة في اتخاذ القرارات.

العبارة الثانية والعشرين: يؤدي إتباع أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل

الجدول رقم (26): الرد على العبارة الثانية والعشرين

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المتغير
0.714	1.48	64.0%	16	موافق
		24.0%	06	محايد
		12.0%	03	غير موافق
		100%	25	المجموع

يرى ومن خلال الجدول أن أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تقديم سلع أو خدمات مرغوبة من قبل العميل بنسبة 64.0% فهي أداة من أدوات ادارة التكاليف وذلك للمساهمة في تخفيض التكاليف ومنه تخفيض وتحديد السعر الأمثل الذي يتيح للعميل إقتناء منتجات الشركة، أما مانسبته 12.0% من عينة الدراسة فتري أن رضاء العميل لا يكون فقط بإتباع أسلوب التكلفة المستهدفة بل بجودة المنتج والخدمات ما بعد البيع وتحسين نوعية المنتجات والعلاقة مع الزبون، وبنسبة 24.0% من عينة الدراسة موقفها الحياد.

**العبرة الثالثة والعشرين:** أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحقيق وفرة في التكاليف عن طريق إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة

**الجدول رقم (27): الرد على العبارة الثالثة والعشرين**

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المتغير
0.586	1.48	56.0%	14	موافق
		40.0%	10	محايد
		04.0%	1	غير موافق
		100%	25	المجموع

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة 56.0% من عينة الدراسة أن أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحقيق وفرة في التكاليف عن طريق تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة من خلال تحديد مجموع الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج واستخراج الانحرافات لكل نشاط وتصحيحه، أما عينة الدراسة المحايدة فنسبتها 40.0% فتري أن سلسلة القيمة وحدها كافية لتحديد تكاليف المنتج بداية من البحث والتطوير إلى خدمة ما بعد البيع فهي تصمم مراحل الإنتاج مرحلة تلو مرحلة، أما النسبة غير الموافقة على أن أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحقيق وفرة في التكاليف عن طريق إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة هي 04.0% والتي تری أن سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة ليس هما الأسلوبين اللذين يوفران في التكلفة بل أيضا نظام التوقيت المنضبط يدي استخدامه إلى توفير الكثير من التكاليف من أمثال تكاليف التخزين.

❖ تم قياس اتجاهات عينة الدراسة حول تطبيق نظام التكلفة المستهدفة من خلال العبارات (16-20-21-22-23) وقد تراوحت قيم المتوسطات الحسابية ما بين (1.40 - 1.72) بانحرافات معيارية تراوحت بين (0.577-0.768) وتشير هذه المتوسطات إلى موافقة عينة الدراسة وبدرجة متوسطة إلى مرتفعة على جميع العبارات التي تقيس نظام التكلفة المستهدفة، ويمكن تفسير ذلك إلى أن ونتيجة

المنافسة الشديدة تلجأ الشركات إلى تطبيق نظام التكلفة المستهدفة بهدف الوصول إلى تكاليف تساعد الشركات في تفادي التكاليف الزائدة.

العبارة الرابعة والعشرين: يتم إعادة النظر بشكل دوري في نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالشركة

الجدول رقم(28): الرد على العبارة الرابعة والعشرين

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المتغير
0.726	1.88	32.0%	08	موافق
		48.0%	12	محايد
		20.0%	05	غير موافق
		100%	25	المجموع

من عينة الدراسة ومن الجدول نلاحظ أن نسبة الحياد هي أعلى نسبة بـ 48.0% لأن التكاليف غير المباشرة هي في الأساس تكاليف المصلحة المعنية بالنشاط أي أن دور مراقبة التسيير تنصب على تحديد مصدر هذه التكاليف ومحاولة تخفيض أو الحد من هذه التكاليف غير المرتبطة بالتكلفة المباشرة لنشاط المصلحة، ومن عينة الدراسة نلاحظ أن نسبة الموافقة على إعادة النظر بشكل دوري في نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالشركة هي 32.0% أي أن دور نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في سهولة تتبع التكاليف والمساهمة في تعظيم الأرباح، أما النسبة غير الموافقة فهي 20.0% وترى إعادة النظر وبشكل دوري تزيد من نسبة التكاليف.

العبارة الخامسة والعشرين: يتوفر بالشركة نظام معلومات محاسبي فعال يساعد على تطبيق نظام محاسبة التسيير

الجدول رقم(29): الرد على العبارة الخامسة والعشرين

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المتغير
1.021	1.72	56.0%	14	موافق
		24.0%	06	محايد
		20.0%	05	غير موافق
		100%	25	المجموع

إن نسبة الموافقة على أن الشركة توفر نظام معلومات محاسبي فعال يساعد على تطبيق نظام محاسبة التسيير هي 56.0% لأن النظام المحاسبي يوفر المعلومات المالية وهو شق أول من نظام محاسبة التسيير، أما نسبة المحايدة فهي 24.0% وترى أن نظام محاسبة التسيير هو نظام مالي ونظام تنبؤي لبيئة الأعمال في المستقبل، أما النسبة غير الموافقة فهي 20.0% وترى أن محاسبة التسيير لا تعتمد على نظام المعلومات المحاسبي إلا من خلال التقارير السنوية الصادرة عنه أما محاسبة التسيير فهي التعرف على الأحداث الاقتصادية قبل وقوعها والتقرير عنها للإدارة العليا.

**العبرة السادسة والعشرين:** نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة قادر على توفير معلومات دقيقة

#### الجدول رقم (30): الرد على العبارة السادسة والعشرين

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المتغير
0.843	1.72	52.0%	13	موافق
		24.0%	06	محايد
		24.0%	06	غير موافق
		100%	25	المجموع

من خلال ما تبينه من الجدول فإن نسبة 52.0% من عينة الدراسة موافقة على أن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة قادر على توفير معلومات دقيقة من خلال التحديد الدقيق للمعلومات الخاصة بالتكاليف لنشاطات الشركة وتدعيم آليات الرقابة لتسيير التكاليف ويساهم في تعظيم الأرباح من خلال توفير معلومات دقيقة في ظل بيئة أعمال متغيرة، أما نسبة غير الموافقة فهي 24.0% من موظفي الإدارة يرون أن أسلوب التكلفة المستهدفة هو أفضل نظام للتكاليف، أما نسبة المحايدة فهي 24.0%.

❖ تم قياس اتجاهات عينة الدراسة حول تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال العبارات (24-25-26) وقد تراوحت قيم المتوسطات المحاسبية بين (1.72-1.88) وبنحرفات معيارية (0.726-1.021) وتشير هذه المتوسطات إلى أن عينة الدراسة محايدة لعبارة وموافقة لعبارتين وهي تقيس تطبيق النظام بدرجات متوسطة، ويفسر ذلك بأن النظام الإداري يجب أن يتوفر على آليات الرقابة وتسيير التكاليف وذلك لتحسين كفاءة وفعالية العملية الإنتاجية.

**العبرة السابعة والعشرين:** تقوم الشركة بتطبيق خطة واضحة ومحددة الأهداف تلتزم بالجودة

## الجدول رقم(31): الرد على العبارة السابعة والعشرين

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المتغير
0.651	1.44	%64.0	16	موافق
		%28.0	07	محايد
		%08.0	02	غير موافق
		%100	25	المجموع

معظم الموظفين يرون أن تقوم الشركة تقوم بتطبيق خطة واضحة ومحددة الأهداف تلتزم بالجودة وفي جميع عمليات الإنتاج حيث كانت نسبتهم %64.0 إذ أن الشركة تهتم أكثر بجودة المنتج وعمالها على دراية بمعايير وكيفية تطبيقها بالنسبة لكلا المنتجين، أما نسبة %08.0 فهي ليست على دراية وعلى اهتمام بالجودة ولا تطبيقها أما النسبة المحايدة فهي %28.0

العبارة الثامنة والعشرين: تعمل الشركة على تصميم وتحسين المنتجات بصورة مستمرة

## الجدول رقم(32): الرد على العبارة الثامنة والعشرين

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المتغير
0.653	1.48	%60.0	15	موافق
		%32.0	08	محايد
		%08.0	02	غير موافق
		%100	25	المجموع

تعتمد نسبة %60.0 أن الشركة تسعى إلى التحسين المستمر في كل الجوانب للعملية الإنتاجية وغيرها مما يساعد في انشاء صورة جيدة عند زبائنها، في حين تشير نسبة %08.0 ترى أنها لا تسعى للتحسين المستمر بل هناك روتين دائم ومألوف عند الجميع في مراحل الإنتاج ومستويات الإدارة، أما الفئة المحايدة فبلغت نسبتهم %32.0.

❖ تم قياس اتجاهات عينة الدراسة حول تطبيق نظام الجودة الشاملة من خلال العبارات (27-28) وقد

تراوحت قيم المتوسطات ما بين (1.44-1.48) على التوالي وبانحرافات معيارية تراوحت بين (0.651-0.653) وتشير المتوسطات الى موافقة عينة الدراسة على العبارات وبدرجات متوسطة،

ويفسر ذلك بأن تطبيق الادارات الحديثة يزيد من الانتاجية وجودتها وذلك لزيادة رضا الزبائن

العبارة التاسعة والعشرين: يعد مفهوم تحليل ربحية الزبون من المفاهيم المعروفة بشكل جيد في الشركة

## الجدول رقم(33): الرد على العبارة التاسعة والعشرين

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المتغير
0.737	1.72	44.0%	11	موافق
		40.0%	10	محايد
		16.0%	04	غير موافق
		100%	25	المجموع

يتفق وبنسبة 44.0% من موظفي الشركة على أن مفهوم تحليل ربحية الزبون من المفاهيم المعروفة بشكل جيد في الشركة وذلك لأن الشركة تقوم بتحقيق رغباتهم قدر المستطاع، تتبع شكاويهم وتحسين جودة المنتج، أما نسبة غي الموافقة فهي 16.0% وذلك لأن الشركة تقوم بمراحل الإنتاج كما هو مسطر لديها دون أخذ ربحية الزبون بعين الاعتبار، أما نسبة المحايدة فقدت بـ 40.0% لأن الأعمال التقنية لا تستدعي منهم معرفة ربحية الزبون.


العبارة الثلاثين: يوفر نظام تحليل ربحية الزبون معلومات مالية وغير مالية تساعد الإدارة بوضع مقاييس ربحية محددة

## الجدول رقم(34): الرد على العبارة الثلاثين

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المتغير
0.645	1.80	32.0%	08	موافق
		56.0%	14	محايد
		12.0%	3	غير موافق
		100%	25	المجموع

إن أعلى نسبة ومن خلال الجدول هي نسبة المحايدة بـ 56.0% نظرا لأن الشركة من مزاياها أن كل ما هو منتج هو مستهلك وليس لتحليل ربحية الزبون دور هام في توفير المعلومات من عدمها، أما السبة الثانية فهي نسبة الموافقين بـ 32.0% على أن نظام تحليل ربحية الزبون معلومات مالية وغير مالية تساعد الإدارة بوضع مقاييس ربحية محددة وذلك من خلال دراسة رضا الزبون وفتح المجال لخدمة ما بعد البيع لتوفير المعلومات عن رضاه عن المنتج من عدمها، أما نسبة غير الموافقين هي 12.0% لأنهم يرون أن نظام ربحية الزبون ليس له دور في توفير المعلومات بناء على أن المنتجات مقننة من طرف الدولة.

❖ تم قياس اتجاهات عينة الدراسة حول تطبيق نظام تحليل ربحية الزبون من خلال العبارات (29-30) وقد تاوحت المتوسطات الحسابية ما بين (1.72-1.80) وبنحافات معيارية (0.645-0.737) وتشير إلى جميع هذه المتوسطات إلى اتجاهات متوسطة ويفسر ذلك إلى أن الشركة تقوم بتحديد منتجاتها على أساس طلبات السوق وليس على أساس بحبة البون أو وصولها إلى الزبائن المرحبين.



خاتمة

إتضح لدينا من خلال دراسة ماهية محاسبة التسيير وتطور مفاهيمها وأساليبها ضرورة تطبيقها في الشركة الجزائرية وذلك لأنها تقوم بتوفير معلومات ومتطلبات لا يمكن أن توفره الإدارة التقليدية لأسباب داخلية وأسباب خارجية متمثلة في إزدياد الدراسات الحديثة في مجال الإدارة والتطورات في بيئة الأعمال، ولم يعد الإعتماد الوحيد على التقارير المالية بل معلومات تنبئية وتوقعات للبيئة وذلك للسيطرة على الأسواق واتباع اساليب تخفيض التكاليف التي تمنح الريادة وميزة تنافسية للشركة.

وبالأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير يجب أن تسعى الشركات وبمختلف أنماطها وأحجامها ونوعيتها لتطبيق هذه الإدارات الحديثة التي توفر لها كميات معتبرة من التكاليف(موارد مادية، موارد معلوماتية، موارد بشرية..)، وبتطبيق هذه الأساليب يتم عن طريقها معالجة الانحرافات المستقبلية من خلال الانحرافات الحالية، وأيضا توفير معلومات لمتخذي القرارات ليبيّنوا قدرات شركاتهم من تطوير وانتهاج سياسات متقدمة.

بالنسبة للفرضيات التي تم اقتراحها من بداية الدراسة النظرية لموضوعنا درجة استخدام مفاهيم محاسبة التسيير بالشركة الجراض شئ<عربية سيتم التطرق إلى نتائجها كالتالي:

-تم استنتاج أن أساليب محاسبة التسيير لا يتم تطبيقها في الشركات العمومية إلا عن طريق مديرية التجارة؛

-في الوقت الراهن المؤسسات العمومية الجزائرية لا تتخذ اجراءات تطبيق الأنظمة الحديثة إلى أنها تسعى إلى تطبيقها، ولا زالت تستعمل الأدوات التقليدية لمحاسبة التسيير لأسباب أهمها أن مسيرة من طرف مديرية التجارة؛

-تعتمد تطبيق نظام محاسبة التسيير على روح التعاون بين مختلف الإدارات إلى انه ومن خلال الدراسة الميدانية لاحظنا عدم وجود تواصل بين مستويات الادارة؛


-لاحظنا أيضا أن شركة مطاحن الحضنة-المسيلة- لحد يومنا هذا لا تستعمل المحاسبة التحليلية.

حيث أثبتت صحة الفرضية من خلال الاهتمام من عينات الدراسة لمفهوم محاسبة التسيير وكيفية تطبيقه في الشركات العمومية التي ليس لها حرية في التسيير الإداري والإنتاجي، كما أثبتت الدراسة أن الشركة لديها قناعة بأن رضا المستهلك هو الذي يضمن الاستمرارية للمنتج في الأسواق، وبالتالي فلديها اهتمام بالغ لجودة المنتجات.

أما بالنسبة للفرضية الثانية فقد تم الاستنتاج أنه لا يوجد تكامل بينها ان كان الطرف الثاني غير مستعمل بالشركة ومازالت الإدارة بالشركة قيد استخدام أساليب تقليدية سواء في الإنتاج أو التسيير .  
والفرضية الثالثة ومن خلال الدراسة التطبيقية لاحظنا أن شركة مطاحن الحضنة-المسيلة- لا زالت تقوم بالاعتماد على التقارير المالية فقط في عمليا التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

### التوصيات:

- تنمية الوعي لدى مدراء الشركات بأهمية أساليب محاسبة التسيير الحديثة ودورها في توفير المعلومات الملائمة لمتخذي القرارات؛
- توعية متخذي القرارات بمزايا أساليب محاسبة التسيير الحديثة من توفير للتكاليف وتصحيح للانحرافات خلال العملية الإنتاجية؛
- العمل على تفعيل دور أساليب محاسبة التسيير باعتبارها نظاما للمعلومات يساهم في خدمة أهداف الإدارة.



# قائمة المصادر والمراجع


المراجع بالعربية :

- 1 - إبراهيم نائب وإنعام ساقية، بحوث العمليات خوارزميات وبرامج حاسوبية، دار وائل، عمان، 1999 .
- 2 - أحمد طيبة ومحمد عبد السميع، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، دار جليس الزمان، عمان.
- 3 - أحمد محمد نور وآخرون، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2005.
- 4 - أحمد يوسف دودين، درجة ممارسة بطاقة الأداء المتوازن بوصفها أداة التخطيط الإستراتيجي في الجامعات الأردنية الخاصة، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، العدد الأول، 2012، الأردن.
- 5 - أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، دار الحامد، عمان -الأردن، 2004.
- 6 - إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار الحامد، الأردن، 2007.
- 7 - جبرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، دار الثقافة، الأردن، 2009.
- 8 - جولي مايرلي، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسة المالية، ترجمة محمد زاحل، مركز البحوث، السعودية .
- 9 - خبراء اشركات العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، الأساليب الحديثة للتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة، الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، 2006.
- 10 - رمزي نعيم نزال، مدى استخدام نظم التكاليف المحاسبية متكاملة لتعزيز الأداء والربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة اليرموك، الأردن، 2005.
- 11 - زينبات محمد محرم ومحمد محمود البابلي، المحاسبة الإدارية، دار الوفاء، الإسكندرية، 2011.
- 12 - عبد الرحمان توفيق، سيجما 6 ومصفوفة الأداء المتوازن لمن ينشد الأداء الأمثل، مركز الخبرات المهنية للإدارة، القاهرة، 2008.

- 13 - علي أحمد أبو الحسن، المحاسبة الإدارية المتقدمة، اتخاذ القرارات، تقارير الأداء تقييم الأداء، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.
- 14 - فتحي خليل حمدان، بحوث العمليات، دار وائل للنشر، عمان 2010.
- 15 - فرкос محمد، الموازنات التقديرية-أداة فعالة لتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- 16 - كمال خليفة أبو زيد وعطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- 17 - محمد تيسير "عبد الحكيم رجب"، المحاسبة الإدارية، ط3، دار وائل، عمان، 2004.
- 18 - محمد سامي راضي ووجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
- 19 - محمد عبد الفتاح محمد، إدارة الجودة الشاملة-بمنظمات الرعاية الاجتماعية، دار الفتح، الإسكندرية، 2008.
- 20 - محمد عبد الوهاب العزاري، إدارة الجودة الشاملة، دار البازوري، عمان، 2005.
- 21 - مصطفى عليان وعثمان غنيم، أساليب البحث العلمي (الأسس النظرية والتطبيق العلمي، ط 2، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- 22 - مفتاح محمد عقل، مقدمة في الإدارة والمالية والتحليل المالي، دار المستقبل، الأردن، 2000.
- 23 - منير شاكر محمد وآخرون، التحليل المالي مدخل صناعة القرارات، دار وائل، عمان، 2005.
- 24 - منير شاكر محمد وآخرون، مرجع سابق، ص 22 وهيتم محمد الزعبي، مرجع سابق، ص 167.
- رامي حكمت فؤاد الحديثي وفائز غازي البياتي، الإدارة الصناعية اليابانية في نظام الإنتاج الآلي، دار وائل، عمان، 2002.
- 25 - مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، عمان، 2007.
- 26 - هدى السامراني، إدارة الجودة الشاملة في القطاعين الانتاجي والخدمي، دار جرير، عمان، 2007.
- 27 - هيتم محمد الزعبي، الإدارة والتحليل المالي، دار الفكر، عمان، 2000.
- المواقع الالكترونية :

28 - [www.12manage.com/methods\\_balancedscorecard\\_ar.html](http://www.12manage.com/methods_balancedscorecard_ar.html)

تم التصفح يوم: 15-04-2017 على الساعة: العاشرة صباحا.



# فهرس الموضوعات

- شكر وتقدير  
- مقدمة

أ.ب.ج

### الفصل الأول : ماهية محاسبة التسيير

5	تمهيد .....
6	المبحث الأول: تعريف محاسبة التسيير .....
6	المطلب الأول: التطور التاريخي لمحاسبة التسيير .....
8	المطلب الثاني: مفهوم محاسبة التسيير .....
9	المطلب الثالث: مهام ووظائف محاسبة التسيير .....
12	المبحث الثاني: نطاق محاسبة التسيير .....
12	المطلب الأول: علاقة محاسبة التسيير بالمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف .....
15	المطلب الثاني: محاسبة التسيير ووظائف الإدارة .....
17	المطلب الثالث: علاقة محاسبة التسيير بفروع العلوم الأخرى .....
18	المبحث الثالث: أدوات محاسبة التسيير .....
18	المطلب الأول: أدوات محاسبة التسيير التقليدية .....
24	المطلب الثاني: أدوات محاسبة التسيير الحديثة .....
31	المطلب الثالث: أدوات محاسبة التسيير والتحسينات المستمرة لأداء الشركة .....

### الفصل الثاني : دراسة حالة شركة مطاحن الحضنة

37	تمهيد .....
38	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن الحضنة .....
38	المطلب الأول: الجانب المنهجي للدراسة .....
39	المطلب الثاني: لمحة تاريخية عن المؤسسة الأم الرياض سطيف .....
42	المطلب الثالث: التعريف بمطاحن الحضنة وأهدافها .....
43	المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة .....
49	المبحث الثاني: تحليل النتائج .....
49	المطلب الأول: عرض وتحليل البيانات الشخصية .....

50	المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج عبارات الاستبيان الخاصة بدرجة استخدام أساليب محاسبة التسيير التقليدية.....
58	المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج عبارات الاستبيان الخاصة بدرجة استخدام أساليب محاسبة التسيير الحديثة.....
69	خاتمة.....
72	قائمة المصادر والمراجع.....
75	فهرس الموضوعات.....
78	قائمة الجداول والأشكال.....

الملاحق

• قائمة الجداول :

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	الاستبيانات الموزعة	38
02	البيانات الشخصية	49
03	الجنس	49
04	مجال الخبرة المهنية	49
05	الرد على العبارة الأولى	50
06	الرد على العبارة الثانية	50
07	الرد على العبارة الثالثة	51
08	الرد على العبارة الرابعة	51
09	الرد على العبارة الخامسة	52
10	الرد على العبارة السادسة	52
11	الرد على العبارة السابعة	53
12	الرد على العبارة الثامنة	53
13	الرد على العبارة التاسعة	54
14	الرد على العبارة العاشرة	54
15	الرد على العبارة الحادي عشر	55
16	الرد على العبارة الثانية عشر	55
17	الرد على العبارة الثالثة عشر	56
18	الرد على العبارة الرابعة عشر	57
19	الرد على العبارة الخامسة عشر	57
20	الرد على العبارة السادسة عشر	58
21	الرد على العبارة السابعة عشر	59
22	الرد على العبارة الثامنة عشر	59
23	الرد على العبارة التاسعة عشر	60

60	الرد على العبارة العشرين	24
61	الرد على العبارة الواحد والعشرين	25
61	الرد على العبارة الثانية والعشرين	26
62	الرد على العبارة الثالثة والعشرين	27
63	الرد على العبارة الرابعة والعشرين	28
63	الرد على العبارة الخامسة والعشرين	29
64	الرد على العبارة السادسة والعشرين	30
65	الرد على العبارة السابعة والعشرين	31
65	الرد على العبارة الثامنة والعشرين	32
66	الرد على العبارة التاسعة والعشرين	33
66	الرد على العبارة الثلاثين	34

• قائمة الأشكال

رقم الصفحة	اسم الشكل	رقم الشكل
9	مهام محاسبة التسيير لمساعدة الشركات	01
14	العلاقة بين المحاسبة المالية والتسيير ومحاسبة التكلفة	02
21	أهداف الرقابة الموازنية	03
28	الفرق بين (ABM) و (ABC)	04
41	يوضح اختصاص المؤسسات التابعة لرياض سطيف	05
44	الهيكل التنظيمي لشركة مطاحن الحضنة بالمسيلة	06

• قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
الملحق 1	نموذج استثمار الاستبيان

جامعة محمد بوضياف - المسيلة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

تخصص: مراقبة التسيير

سنة ثانية ماستر

الأستاذ المشرف:

- فكار أحمد فضيل

إعداد الطالبة :

- بولعراس زينب

استبيان

بصدد دارستنا الميدانية هذه والتي تتعلق بموضوع (مدى استخدام مفاهيم محاسبة التسيير بالشركة الجزائرية) نرجو من سيادتكم إفائنا بالمعلومات التالية والتي تساعدنا في الوصول إلى بعض الإحصائيات التي نتوقف عليها عصارة بحثنا هذا علما أن هذه المعلومات ستحضى بالسرية التامة، لذلك نطلب منكم الإجابة وبكل صراحة وموضوعية عن العبارات الواردة في الاستبيان للإستفادة منها في المجال التطبيقي للدراسة.

السنة الجامعية: 2016-2017.

1 بيانات شخصية : ضع علامة (X) في المكان المناسب

- الجنس:  ذكر  أنثى.

- المؤهل العلمي:  ثانوي  جامعي  مؤهل آخر

- مجال الخبر المهنية:  أقل من 05 سنوات  ما بين 05-10 سنوات  أكثر من 10 سنوات

2- عبارات عامة:

غير موافق	محايد	موافق	العبارة
			يعد نظام محاسبة التسيير من المفاهيم المعروفة بشكل جيد للمستويات الإدارية في شركتكم
			نظام محاسبة التسيير في الشركة قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرار
			وجود هيكل إداري سليم يساعد كثيرا في عملية إنجاح نظام محاسبة التسيير بالشركة
			تقوم الشركة بإعداد معايير لفترة الموازنة بأكملها
			تقوم الشركة بإعداد معايير للمواد المباشرة والأجور المباشرة
			تقوم الشركة بإعداد معايير للتكاليف غير مباشرة
			يتم إعداد معايير بناءً على التكاليف الفعلية (الفترة السابقة)
			يتم إعداد تقارير توضح انحرافات المواد والأجور المباشرة عن التكاليف المعيارية
			يتم دراسة الانحرافات وتحليلها والتعرف عن أسبابها
			تهتم الإدارة بدراسة جميع الانحرافات بصورة تفصيلية

## الملحق رقم 01

			يعتمد إعداد الموازنة على مشاركة جميع المستويات الإدارية لإعدادها
			تقوم الإدارة بدراسة تقارير الإنحرافات وتحديد الجهة المسؤولة عنها
			تتم مراعاة المبادئ العلمية الخاصة بالموازنات عند إعدادها في شركتكم
			تقوم الشركة بتسجيل وتبويب وتلخيص عناصر تكاليف التصنيع لجميع مراحل الإنتاج في السجلات والدفاتر المحاسبية
			تقوم الشركة بتحليل بنود التكاليف والنفقات المختلفة
			تقوم الشركة بتصميم دورات مستندية خاصة بكل عنصر من عناصر التكاليف
			تعمل الشركة على تخفيض والحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج مثل: (تكاليف التخزين والمناولة)
			تقوم الشركة بوضع مخطط تدفق الأنشطة المختلفة والوقت اللازم لكل نشاط
			تعمل الشركة على تحديد الأنشطة وتقسيمها إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج
			تعتمد إدارة الشركة على بيانات التكاليف في عملية اتخاذ قرارات عند طرح منتج جديد
			نظام التكلفة المستهدفة في الشركة قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرار
			يؤدي إتباع أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل
			أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحقيق وفرة في التكاليف عن طريق إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة
			يتم إعادة النظر بشكل دوري في نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالشركة
			يتوفر بالشركة نظام معلومات محاسبي فعال يساعد على تطبيق نظام محاسبة التسيير
			نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة قادر على توفير

## الملحق رقم 01

			معلومات دقيقة
			تقوم الشركة بتطبيق خطة واضحة ومحددة الأهداف تلتزم بالجودة
			تعمل الشركة على تصميم وتحسين المنتجات بصورة مستمرة
			يعد مفهوم تحليل ربحية الزبون من المفاهيم المعروفة بشكل جيد في الشركة
			يوفر نظام تحليل ربحية الزبون معلومات مالية وغير مالية تساعد الإدارة بوضع مقاييس ربحية محددة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

www.KitaboSunnat.com