

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي جامعة محمد

خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة



## الموضوع

واقع المحاسبة الإدارية بالمؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة لوراس بلاتر لصناعة الجبس - أولاد جلال -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة.

الأستاذ المشرف

- د/ دبابش محمد نجيب.

اعداد الطالب

بويكر عمر عباس.

لجنة المناقشة

الجامعة	الرتبة العلمية	الصفة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	أستاذ محاضر قسم أ	د/ بن رحمون سليم
بسكرة	مقررا	أستاذ مساعد قسم أ	د/ دبابش محمد نجيب
بسكرة	مناقشا	أستاذ التعليم العالي	أ. د/ زعرور نعيمة

الموسم الجامعي 2022 - 2023



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي جامعة محمد

خضير-بسكرة-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة



## الموضوع

واقع المحاسبة الإدارية بالمؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة لوراس بلاتر لصناعة الجبس-أولاد جلال-

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة.

الأستاذ المشرف

-د/ دبابش محمد نجيب.

اعداد الطالب

بويكر عمر عباس.

لجنة المناقشة

الجامعة	الرتبة العلمية	الصفة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	أستاذ محاضر قسم أ	د/ بن رحمون سليم
بسكرة	مقررا	أستاذ مساعد قسم أ	د/ دبابش محمد نجيب
بسكرة	مناقشا	أستاذ التعليم العالي	أ. د/ زعرور نعيمة

الموسم الجامعي 2022 – 2023

# بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## شكر

الحمد والشكر والمنة لله أ ولا وأخيرا على نعمة التوفيق وسدادا لخطى في الطريق وأن علمني ما لم أكن أعلم، والصلاة والسلام على النبي المعلم الذي أوصانا بالشكر، وعلمنا البر، وزينبا لإسلام أخلاقنا فجزاها الله عنا خير الجزاء.

أما بعد فعملا بقوله صلى الله عليه وسلم: " من لا يشكر الناس لا يشكر الله"، فأني أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى أستاذي الفاضل د/ دبابش محمد نجيب على أن تكرم علي بقبوله الإشراف على تأطيري خلال إنجاز هذه المذكرة ولم ييخل علي بنصائحه القيمة وتوجيهاته الدقيقة طيلة عملي على هذه المذكرة، فجزاه الله عني خير الجزاء.

كما أني أشكر أعضاء لجنة المناقشة الموقرين على قبولهم لتقييم هذا العمل وعلى ما بذلوه من جهد لقراءته والوقوف على أهم الملاحظات فيه. كما لا يفوتني أن أشكر جميع أساتذة وعمال كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، وأخص بالذكر أستاذتي الفاضلة د/ نوبلي نجلاء على مساعدتها لي في إنجاز هذه المذكرة.

كما يسعدني أن أتقدم بأسمى عبارات الشكر والعرفان إلى صديقي د/ لسوس أيمن وإلى أخي الطالب المتفوق سالم محمد على ما قدموه لي من إعانات لإنجاح هذا العمل.

عمر بويكر

# بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## اهداء

✚ إلى من قرن الله طاعتها بعبادته سبحانه، إلى من لا أوفي حقهما عليّ مهما طال عمري،

إلى والدي الكرمين حفظهما الله بحفظه وجمعهم تحت جناح رعايته.

✚ إلى الطيبة جدتي الغالية التي رافقتني بدعواتها الصادقة التي تصل إلى القلب، حفظها الله وأمد في عمرها.

✚ إلى فقيدي قلبي وقديوتي في الحياة جدي الغالي؛ المجاهد " بوبكر عبد القادر " رحمه الله وطيب ثراه وجعل الجنة مثواه.

✚ إلى جدي وجدتي من أمي أطال الله في عمرهما ومتعهما بالصحة والعافية.

✚ إلى أخي الوحيد "عبد السلام " وأخواتي حفظهم الله من كل سوء ومكروه

✚ إلى أخي الذي لم تلده أمي ورفيق دربي، صديقي الحميم " خالد "

✚ إلى الأعبة "منصف، عبد الرزاق، علي، زهر، ادم، ... "

✚ إلى جميع أعمامي وأخوالي وأصدقائي الأعبة الذين سعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكري

أهدي ثمرة عملي هذا.

وصلى الله وسلم على النبي الأكرم صاحب الوجه الأنور والجبين الأزهر وعلى آله وصحبه خير أهل ومعرش.

والحمد لله رب العالمين

## ملخص

جاءت هذه الدراسة لتبين واقع المحاسبة الإدارية من خلال تقاليم عدة تعاريف لها مع تبين خصائصها وأهدافها، وعرض عدد من أدواتها التقليدية والحديثة وتبين الدور الذي تلعبه هذه الأدوات في عملية التخطيط واتخاذ القرارات، وتم إتخاذ الأسلوب الوصفي التحليلي في ذلك بالإعتماد على عدد من المصادر المتمثلة في مجموعة من الكتب والمذكرات والمقالات والمحاضرات.

كما تهدف هذه الدراسة أيضا إلى معرفة واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسة الإقتصادية وذلك بإتخاذ أسلوب دراسة الحالة على مؤسسة لوراس بلاتر لصناعة الجبس من خلال محاولة تطبيق بعض من أساليب المحاسبة الإدارية على هذه المؤسسة.

وتوصلت الدراسة إلى أن للمحاسبة الإدارية حدود ومنفعة كبيرة وذلك لما توفره من معلومات دقيقة تساهم في خدمة المؤسسة الإقتصادية وتمكينها من خلق قيمة تنافسية تساعدها في التميز على منافسيها وذلك بالرفع من جودة منتجاتها وتقليل تكاليفها إلى أقصى حد ممكن، كما تبين لنا من خلال الدراسة الميدانية أن المؤسسة محل الدراسة لا تطبق أي من أدوات المحاسبة الإدارية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإدارية - أساليب المحاسبة الإدارية - محاسبة التكاليف - التحليل المالي.

## ***Abstract***

This study aims to clarify the nature of management accounting by providing several definitions, highlighting its characteristics and objectives. It presents a number of traditional and modern tools of management accounting and explains the role these tools play in the planning and decision-making process. The descriptive-analytical method was employed, relying on various sources such as books, dissertations, articles, and lectures. Furthermore, this study aims to examine the practical application of management accounting methods in an economic institution through a case study of Lauras Plaster Industry, by attempting to apply some management accounting techniques in this organization.

The study concludes that management accounting has significant feasibility and benefits due to its provision of accurate information that contributes to serving and enabling economic institutions to create competitive value, thereby helping them excel over their competitors. This is achieved through improving the quality of their products and minimizing costs to the maximum extent possible.

**Keywords:** Management accounting - Management accounting methods- cost Accounting – financial analysis.

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان
07	أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية
08	أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية و محاسبة التكاليف
23	أمثلة عن مسببات التكلفة
45	تقسيم الأعباء وفق الثبات والتغير
48	مفاتيح التوزيع الأولي للأعباء الغير مباشرة
50	التوزيع الأولي للأعباء الغير مباشرة
51	مفاتيح التوزيع الثانوي للأعباء الغير المباشرة
53	التوزيع الثانوي للأعباء الغير مباشرة
54	حساب تكلفة الحصول على المادة الأولية
54	حساب تكلفة الإنتاج
54	حساب سعر التكلفة
55	الميزانية المالية المختصرة في 2014/12/31
56	الميزانية المالية المختصرة في 2015/12/31
56	الميزانية المالية المختصرة في 2016/12/31
57	حساب مؤشرات التوازن المالي لمؤسسة لوراس بلاتر
58	حساب مؤشرات السيولة لمؤسسة لوراس بلاتر
59	مؤشرات اليسر المالي لمؤسسة لوراس بلاتر

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان
04	التطور التاريخي لأساليب المحاسبة الإدارية 1975-2000
08	العلاقة بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف
14	خطوات التحليل المالي
17	وظائف محاسبة التكاليف
22	المبدأ الأساسي لطريقة ABC
28	طريقة التكلفة المستهدفة
30	النموذج العام لسلسلة القيمة و أنشطتها
33	عناصر بطاقة الأداء المتوازن
40	مراحل إنتاج الجبس في مؤسسة لوراس بلاتر
42	الهيكل التنظيمي لمؤسسة لوراس بلاتر لصناعة الجبس
57	التمثيل البياني لمؤشرات التوازن المالي

## مقدمة

إن التطورات المتسارعة نتيجة التغيرات الجوهرية التي تعرفها بيئة الأعمال الحديثة، والتقدم الاقتصادي الذي نعيشه اليوم والذي يعرف بحدة المنافسة التي يفرضها واقع العولمة الاقتصادية، جعل المؤسسات الاقتصادية التي ترغب في البقاء والنمو وتحقيق أهدافها المالية تسعى جاهداً إلى احتلال مكانة مرموقة في السوق التنافسية، ولكن هذا لا يأتي إلا بالعمل على تحسين نظم تسييرها ورفع من جودة منتجاتها والبحث عن أفضل وأدق المعلومات وأكثرها ملائمة ومرونة وذلك بأقل التكاليف، لأن المعلومات الدقيقة والسليمة تؤدي بها إلى مساعدة كل المهتمين بشؤونها الداخلية في اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة التي من شأنها أن تلي مقاصدها الاقتصادية وتحقق أهدافها المنشودة. وبالتالي ظهرت الحاجة الماسة إلى تطوير واستخدام المحاسبة الإدارية.

ونظراً إلى المنفعة التي تحصلها المؤسسات الاقتصادية عند تطبيقها لأساليب المحاسبة الإدارية والدور الهام الذي تلعبه المحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية وتحقيق أهدافها ارتأينا طرح الإشكالية التالية:

### ما هو واقع المحاسبة الإدارية بالمؤسسات الاقتصادية؟

وتقودنا هذه الإشكالية إلى طرح التساؤلات الفرعية التالية:

1. ماهي المحاسبة الإدارية و ما طبيعة علاقتها بالفروع الأخرى للمحاسبة؟
2. ماهي أساليب المحاسبة الإدارية؟
3. هل تطبق مؤسسة لوراس بلاتر المحاسبة الإدارية؟
4. هل تستخدم المؤسسة محل الدراسة أساليب علمية في تحديد تكاليفها؟

### الدراسات السابقة:

**الدراسة الأولى:** نريمان إبراهيم صباح، 2008، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية لقطاع غزة، مذكرة ماجستير، غزة-فلسطين.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق الأساليب التقليدية والحديثة للمحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، والتعرف على أكثر الأساليب تطبيقاً في هذه الشركات، وتحديد مجالات استخدامها، وأيضاً التعرف على الصعوبات والمعوقات التي تواجهها الشركات عند تطبيق هذه الأساليب.

وقد تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد صممت استبيانته وزعت على مجتمع الدراسة والمكون من الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، والتي يبلغ رأسمالها نصف مليون دولار أمريكي فأكثر، والبالغ عددها ستون شركة وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها:

يتم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية في الشركات الصناعية بنسب متفاوتة وأكثر الأساليب تطبيقاً أسلوب التكلفة المعيارية يليه أسلوب تحليل التعادل وأقلها استخداماً أسلوب أسعار التحويل، وكذلك الأمر بالنسبة لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة حيث أنها تطبق بنسب متفاوتة وأكثر الأساليب استخداماً أسلوب الجودة الشاملة. وتستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإدارية

بهدف التعرف المسبق لتكاليف الإنتاج وخفض التكاليف الإنتاجية وخفض عدد الوحدات التالفة من الإنتاج وأيضا في مجال التخطيط للإنتاج والرقابة عليه، إلا أنها تواجه بعض الصعوبات والمعوقات بنسبة متوسطة عند تطبيقها لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.

**الدراسة الثانية:** أحمد محمد أبو محسن، 2009، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة- مذكرة ماجستير، غزة-فلسطين.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى إمكانية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة، وقد تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد صممت استبانة وزعت على مجتمع الدراسة والمكون من البنوك الوطنية العاملة في قطاع غزة والبالغ عددها سبعة بنوك وبلغ عدد الاستبيانات الموزعة (45) وما تم استرداده (38) استبانة، أي بنسبة استرداد (84.45 %) وقد تم استخدام التحليل الوصفي واختبار الإشارة واختبار مان-وتني، واختبار كروس كال - ولاس. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها،

- إن البنوك الفلسطينية العاملة في قطاع غزة لديها من أنظمة المعلومات والخبرات الداخلية التي تمكنها من تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وهذا يعد من المؤشرات الجيدة على وجود البنية التحتية للتطبيق.
- البنوك الوطنية العاملة في قطاع غزة، تتوفر لديها الإدراك الجيد، بأن نجاحها يتطلب العمل بشكل حثيث وجددي، لتعزيز الأداء المالي من خلال استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة.
- إن تدفق المعلومات المالية التشغيلية لأنظمة التكاليف على أساس الأنشطة عُمد قاعدة بيانات لأهداف التطوير والتحسين المستمرين للخدمات والتي تصب في، بطاقة الأداء المتوازن (BSC) ونظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)، والذي تنعكس نتائجه على تحسين العوائد المتحققة من خلال الاستثمار الأمثل للموارد بهدف إبقاء البنك مستمر بنشاطه في بيئة تنافسية.

**الدراسة الثالثة:** دبابش نجيب، 2011، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحديد تكاليف الإنتاج - دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة، مذكرة ماجستير، بسكرة-الجزائر.

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين أدوات المحاسبة الإدارية وتكاليف الإنتاج وتجسيدها على أرض الواقع من خلال مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة، فتناولت أهم المؤشرات المعتمدة في عملية تحديد تكاليف الإنتاج، وقد توصل الباحث إلى عدت نتائج من أهمها:

- أن المحاسبة الإدارية فرع من فروع المحاسبة، تلعب دورا بارزا في خدمة إدارة المؤسسة في كافة المجالات وفي ظل الظروف البيئية المتغيرة.
- تستعين إدارة المؤسسة بأدوات المحاسبة الإدارية في أداء وظائفها.
- تساعد الموازنة التقديرية في تحديد تكاليف الإنتاج عن طريق التخطيط والتوقع المبني على أسس علمية
- تسعى وحدة الدقيق والفريضة لقياس تكاليف الإنتاجية التي تم تحملها فعلا، دون الاهتمام لعملية إدارة وتخطيط تكاليفها.
- الأداة الوحيدة المستخدمة من قبل وحدة الدقيق والفريضة هي الموازنة التقديرية في كل المجالات.
- ساعدت التكلفة المستهدفة تحديد تكلفة الإنتاج لوحدة الدقيق والفريضة من خلال دراسة المنتجات المنافسة وأسعارها، مما سمح من تحديد السعر التنافسي والذي على أساسه حسبت تكلفة الإنتاج المستهدفة.

- كما يوصي الباحث بضرورة تبني طريقة علمية واضحة لقياس التكاليف بوحدة الدقيق والفرينة والعمل أكثر على الموازنة التقديرية واستخدامها في كافة مجالاتها وتطبيقاتها، ومحاولة تخصيص مصلحة خاصة بها، وإنشاء مصلحة خاصة بالحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف، لتوفير معلومات من شأنها أن تساعد في تحقيق الميزة التنافسية.
- الدراسة الرابعة:** نوبلي نجلاء، 2015، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة-أطروحة دكتوراه، بسكرة، الجزائر.
- تناولت هذه الدراسة العلاقة بين أدوات المحاسبة الإدارية والأداء المالي وتحسينها على أرض الواقع من خلال مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة، فتناولت أهم المؤشرات المعتمدة في عملية قياس وتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، وقد توصلت الباحثة إلى عدد من النتائج أهمها:
- تهدف المحاسبة الإدارية إلى توفير المعلومات المالية للإدارة من أجل المساعدة في ترشيد القرارات الاقتصادية، مما ينعكس بالإيجاب على أداء مختلف الأنشطة بكفاءة وفعالية.
  - إن تطور أدوات المحاسبة الإدارية جاء نتيجة النقائص التي تشوب الأدوات التقليدية: ولكن هذا لا يعني الاستغناء عن الأدوات التقليدية بل لا بد وإجراء عملية التكامل بين مختلف الأدوات من أجل تحسين عملية التسيير في المؤسسة.
  - لا تقوم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة بتطبيق أي أداة من أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة منها أو التقليدية في الوقت الحالي، إلا أنه قبل سنوات كانت الوحدة تقوم بإعداد الموازنات التقديرية؛
  - أن المؤسسة لا تعتمد في حسابها للتكاليف على طريقة علمية واضحة، مما يؤدي إلى التحميل الخاطئ للتكلفة وبالتالي سوء اتخاذ القرارات المالية المتعلقة بها كقرار التسعير؛
  - إن استخدام التحليل المالي في المؤسسة ساهم بشكل كبير في قياس المؤشرات المالية، بالإضافة إلى قياس المردودية من مؤشرات الربحية، وهذا يدل على التأثير الإيجابي على الأداء المالي؛
  - أن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة لا تهتم بتطبيق أدوات المحاسبة الإدارية بحجة أنها لا تقوم بأية إضافة موجبة لها، بقدر ما تتطلب من تأهيل اليد العاملة وتوفير الوسائل اللازمة؛
- توصي الباحثة بضرورة إنشاء مصلحة أو قسم خاص بالحاسبة الإدارية يهتم بتطبيق الأساليب اللازمة وتفعيل دورها في تحسين الأداء المالي من خلال مختلف مؤشرات، كما أنه من الضروري مواكبة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة للتطور التكنولوجي فيما يخص إجراءات قياس الأداء المالي والمحاسبة الإدارية.
- من خلال عرض الدراسات السابقة نلاحظ أن الاختلاف بينها وبين هذه الدراسة يكمن في أن تلك الدراسات ربطت بين المحاسبة الإدارية ومتغير آخر (الشركات الصناعية، البنوك، تكاليف الإنتاج، الأداء المالي) على خلاف هذه الدراسة التي ركزت على المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية.

### فرضيات الدراسة:

- في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها تمت صياغة الفرضيات التالية التي سيجري اختبارها واستخلاص النتائج والتوصيات منها:
1. هناك علاقة تكاملية بين المحاسبة الإدارية وفروع المحاسبة الأخرى.

2. مؤسسة لوراس بلاتر تستخدم بعض أساليب المحاسبة الإدارية.
3. تواجه المؤسسة محل الدراسة صعوبات تحول دون استخدام المحاسبة الإدارية.
4. لا تستخدم مؤسسة لوراس بلاتر أساليب علمية في تحديد تكاليفها.

### منهج الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة النظرية تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من أجل عرض ما هو متوفر من معلومات حول المحاسبة الإدارية وأدواتها، بالإضافة إلى اختيار أسلوب دراسة حالة في الجانب التطبيقي وذلك للتمكن من التعمق وفهم مختلف جوانب الموضوع ومحاولة إسقاط ما تم التوصل إليه في الجانب النظري على مؤسسة لوراس بلاتر لصناعة الجبس.

### أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

1. محاولة التعرف على نظم وأساليب المحاسبة الإدارية ومدى فعاليتها في الرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات؛
2. محاولة التعرف على مدى تطبيق المحاسبة الإدارية في مؤسسة لوراس بلاتر لصناعة الجبس؛
3. محاولة التعرف على الصعوبات التي تواجه مؤسسة لوراس بلاتر وتحدد من فعالية تطبيقها لأساليب المحاسبة الإدارية؛
4. محاولة المساهمة في استخدام المحاسبة الإدارية في مؤسسة لوراس بلاتر؛

### أهمية الدراسة:

أصبح الاهتمام بموضوع المحاسبة الإدارية أمراً ضرورياً، وذلك راجع إلى الدور الهام الذي يلعبه هذا النوع من المحاسبة في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية من خلال مساهمته في رفع جودة القرارات وتحسين الأداء وزيادة الميزة التنافسية بناءً على المعلومات التي تقدمها المحاسبة الإدارية والمعروفة بالدقة والمصادقية العالية

### هيكل البحث:

سيتم تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين أساسيين بالإضافة إلى مقدمة عامة وخلاصة تعرض فيها أهم نقاط البحث، حيث يتم في الفصل الأول عرض الجانب النظري للمحاسبة الإدارية وذلك من خلال ثلاث مباحث متكاملة، نتناول في الأول ماهية المحاسبة الإدارية وفي الثاني والثالث التعرف على الأدوات التقليدية والحديثة للمحاسبة الإدارية على الترتيب. أما الفصل الثاني فسيتم فيه دراسة حالة مؤسسة لوراس بلاتر من خلال إسقاط ما يتم التوصل إليه في الجانب النظري على المؤسسة محل الدراسة، حيث يقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث أساسية، يتم التعرف على المؤسسة محل الدراسة في مضمون المبحث الأول أما المبحث الثاني فنعرض فيه الطريقة التي تتبعها المؤسسة في حساب تكاليفها والمبحث الأخير سنحاول فيه تفعيل بعض من أساليب المحاسبة الإدارية على مؤسسة لوراس بلاتر، ونختتم الدراسة بخاتمة نعرض فيها اختبار الفرضيات وأهم النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة.

# الفصل الأول

الجانب النظري للمحاسبة الإدارية

تمهيد:

في ظل حدة المنافسة التي تعرفها الأسواق الإقتصادية وكثرة المنافسين، تعتمد كل مؤسسة إلى اكتساح مكانة في تلك الأسواق التنافسية وتحقيق المزيد من الأرباح وذلك بكسب عملاء جدد إضافتا إلى زبائنهما، ولا يتم ذلك إلا بالتحسين من جودة منتجاتها بأقل تكلفة ممكنة، والسبيل إلى ذلك هو توفير كل المعلومات اللازمة للوصول إلى القرارات الإدارية الرشيدة التي من شأنها أن تساعد في استخدام مواردها وتحقيق أهدافها المرجوة وتوصلها إلى الميزة التنافسية المنشود. هذا ما توفره المحاسبة الإدارية التي تعتبر أحد فروع المحاسبة الحديثة التي توفر المعلومات المالية وغير المالية اللازمة لتحسين أداء الإدارة وتحقيق أهداف المؤسسات الاقتصادية.

فما هي المحاسبة الإدارية وكيف كان تطورها التاريخي؟ وما هي أهدافها وعلاقتها بالمحاسبات الأخرى؟ وما هي أدواتها التقليدية والحديثة؟ هذا ما سنحاول الإجابة عنه في مضمون هذا الفصل.

### المبحث الأول : ماهية المحاسبة الإدارية

سيتم التعرض في هذا المبحث إلى تقديم مفاهيم أساسية حول المحاسبة الإدارية وذلك من خلال التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية وأدواتها والتطرق إلى تعريف المحاسبة الإدارية وذكر خصائصها بالإضافة إلى أهدافها كما تم تبين علاقة المحاسبة الإدارية بفروع المحاسبة الأخرى.

### المطلب الأول : نشأة المحاسبة الإدارية والتطور التاريخي لأدواتها

ظهر مصطلح المحاسبة الإدارية في عام 1950 أين قام مجلس الأنجلو الأمريكي للكفاية الإنتاجية بتشكيل فريق عمل تحت اسم "المحاسبة الإدارية" حيث زار هذا الفريق عدة منشآت صناعية في الولايات المتحدة الأمريكية و نشر تقريره الذي أطلق عليه اسم "المحاسبة الإدارية" وقد أوصى هذا الفريق بضرورة قيام محاسب التكاليف بمجهودات أكبر للتعرف على مشاكل الإدارة و العمليات الفنية في المنشأة و تركيز جهوده في توفير معلومات تؤدي إلى ترشيد سياسة الإدارة وزيادة مقدراتها في اتخاذ القرارات. (الفضل، نور، و الراوي، 2007، صفحة 13).

وفي ستينات القرن الماضي أصبحت المحاسبة الإدارية تعد أداة إدارية؛ فكانت مهمة المحاسب الإداري تنتهي في تقديم المعلومات لأغراض التخطيط الإداري ومساعدة الإدارة في وضع خطة لأهدافها واتخاذ القرارات الرشيدة. كذلك كانت تستخدم مجموعة من الأساليب لتحليل القرارات ومحاسبة المسؤولية و المراقبة المالية . (نوبلي، 2015/2014، صفحة 12)

وفي 1972، تم تحديد معايير الآداب والسلوك المهني للمحاسبين الإداريين ووضع برنامج في الولايات المتحدة الأمريكية لمنح شهادة المحاسبة الإدارية ولقب المحاسب الإداري القانوني CMA والذي يعد لقب مهني تترتب عليه ضرورة الالتزام بمعايير الآداب و السلوك المهني بحكم عمله ومسؤوليته . وقد اهتمت المحاسبة الإدارية في الثمانينات، بالتخطيط للاستثمارات طويلة الأجل وإعداد الموازنات التخطيطية، حيث ركز الاهتمام على الناحية الكمية كالتحليل المالي والتخطيط من أجل الاستخدام الفعال للموارد المالية المتاحة بشكل أمثل . (قمازي، 2018/2017، صفحة 8)

"وصاحبت الفترة الممتدة من التسعينات حتى بداية القرن الحادي والعشرين ظهور عدة أساليب و أدوات متطورة للمحاسبة الإدارية تمثلت في : تقنية التوقيت المنضبط، الإدارة على أساس الأنشطة، التكلفة المستهدفة وغيرها من الأدوات ". (دبابش، 2011/2010)

وعلى العموم فان الباحث في هذا المجال يلاحظ أن تطور المحاسبة الإدارية ساهمت فيه مجموعة من العوامل من بينها : (التكريتي، حبش، و عبد القادر، 2007، صفحة 22 ، 23)

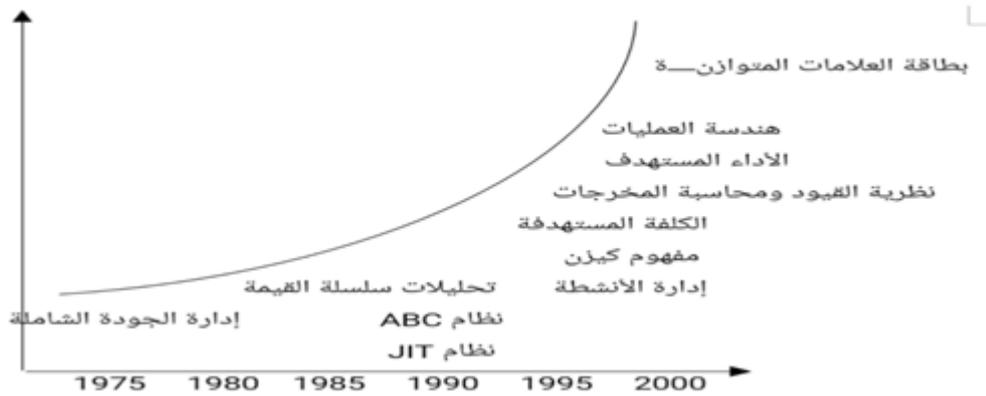
1-زيادة حدة المنافسة بين المؤسسات وحرص كل واحدة على تعظيم أرباحها من خلال تخفيض التكاليف التي ستؤثر على تخفيض الأسعار ، وهذا كان أحد أسباب ظهور نظام ABC الذي عالج مشكلة التكاليف المباشرة والغير المباشرة ، وتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للمنشأة و الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما أدى إلى ظهور نظام ABM .

2-زيادة الاهتمام بالنوعية والجودة للمنتجات بغية إرضاء العملاء ، حيث ونتيجة للمنافسة التي تم الإشارة إليها أصبحت كل مؤسسة تسعى إلى المحافظة على العملاء القدامى إضافتها إلى كسب عملاء جدد.

3- الثورة التكنولوجية و خاصة في مجالات الاتصالات وتقنية المعلومات .

كل هذه العوامل و أخرى ساهمت في تطور المحاسبة الإدارية من حيث إمداد الإدارة بالمعلومات التي من شأنها أن تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة. و يظهر التسلسل الزمني لظهور أساليب المحاسبة الإدارية في الشكل التالي:

الشكل 1: التطور التاريخي لأساليب المحاسبة الإدارية 1975-2000



المصدر/ مؤيد محمد الفضل و آخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، عمان-الأردن، 2007، ص14

#### المطلب الثاني: تعريف المحاسبة الإدارية

لقد تعددت مفاهيم المحاسبة الإدارية ، وتنوعت تعاريفها وذلك بسبب شمولية هذا المفهوم ومواكبة التطورات التكنولوجية ، ومن أهم تعاريفها نذكر :

التعريف الأول : المحاسبة الإدارية نظام ينصب اهتمامه على تجميع البيانات و تشغيلها في إنتاج المعلومات اللازمة لمساعدة الإدارة في أداء وظائفها المختلفة والمتتمثلة في التخطيط ورسم السياسات وتحديد الاستراتيجيات والرقابة والمتابعة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء ، فالمحاسبة الإدارية صممت خصيصاً لخدمة الإدارة ومساعدتها في أداء وظائفها الأساسية . (بسيوني عيد، أبو شناف، فليح، و سعيد الزمر، 2016/2017، صفحة 07)

التعريف الثاني : المحاسبة الإدارية نظام للمعلومات يختص بتجميع و تبويب و تفسير و تخزين بيانات متولدة من نظم المعلومات الفرعية التي يتكون منها نظام المعلومات في الوحدة الاقتصادية ، وذلك بهدف إنتاج معلومات كمية ومالية و توصيلها إلى الإدارة لاستخدامها في مجال التخطيط و الرقابة والتأكد من استخدام الموارد المتاحة وكفاءة و تحديد المسؤولية عن ذلك . (بدوي، عثمان، و صالح، 2017، صفحة 18)

ومن التعريفات السابقة نخلص إلى أن المحاسبة الإدارية نظام يختص بتوفير المعلومات التي تساعد إدارة المؤسسة على اتخاذ قراراتها وتحقيق أهدافها وإنجاز المهام المطلوبة منها.

وبالتالي فان للمحاسبة الإدارية خصائص وسمات تتميز بها نذكر منها :

1- المحاسبة الإدارية موجهة لخدمة الأطراف الداخلية للإدارة لمساعدتها في ممارسة مختلف وظائفها من تخطيط و اتخاذ القرار

والرقابة.

2- تهتم بجميع العمليات التي تتم في المؤسسة سواء كانت مالية أو غير مالية

3- ليس الهدف منها تقديم الخدمات الاستشارية و المعلومات للمستويات الإدارية داخل المؤسسة بل تتعدى ذلك إلى قياس أداء

مراكز المسؤولية .

و بالنظر لهذه الخصائص ، يتضح أن تقارير المحاسبة الإدارية موجهة تحديدا للمستويات المختلفة بالإدارة ، لاتخاذ القرارات ، وتحتوي هذه التقارير معلومات عن تكلفة منتج معين أو تكلفة أداء عمليات أو معلومات مالية وغير مالية بحسب الحاجة ، حيث تختلف المعلومات التي تحتويها تقارير المحاسبة الإدارية باختلاف الغرض منها و طبقا للمستوى الإداري الموجهة إليه ، فالتقارير المقدمة للمستويات الدنيا تكون معلوماتها كمية ووصفية ، وبشيء من التفاصيل ، مما تسمح بالرقابة على العمليات و تحسين الأداء ، ويكون معدل تكرار تقديم هذا النوع من التقارير مرتفع أما التقارير المقدمة للمستويات الوسيطة فتكون أقل تفصيلا وتحتوي على معلومات كمية ومالية ، وتساعد هذه التقارير على التخطيط و اتخاذ القرارات المتعلقة بأداء العمليات ويقل معدل تقديم هذه التقارير في هذا المستوى و فيما يخص التقارير المقدمة للمستويات العليا للإدارة فهي غير متكررة وتلخص الأحداث القائمة بمختلف المستويات و الأقسام ، وتكون معلوماتها ذات طابع مالي وغير مالي مثل معلومات عن العملاء ومدى رضائهم على المنتجات ، طبيعة الأسواق والمركز التنافسي للمؤسسة... الخ ، وتكون تقارير هذا المستوى خاصة بالقرارات الإستراتيجية . (دبابش، 2011/2010، الصفحات 3 - 4)

### المطلب الثالث : أهداف المحاسبة الإدارية و العلاقة بينها و بين فروع المحاسبة الأخرى

#### الفرع الأول : أهداف المحاسبة الإدارية

يرتكز الهدف التقليدي للمحاسبة الإدارية في توفير معلومات مناسبة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الرشيدة، ولكن مع التغيرات الحاصلة في تقنية المعلومات وانفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض، لم تعد مهمة المحاسب الإداري مقتصرة على تقديم المساعدة للإدارة لاتخاذ القرارات، بل أصبح جزءا من الفريق الإداري المتكامل الذي يسعى إلى التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات المناسبة لتحقيق أهداف المؤسسة . (قمازي، 2018/2017، صفحة 24)

وبالتالي يمكن تلخيص أهداف المحاسبة الإدارية فيما يلي : (عبد السميع و طيبة، 2010، صفحة 03)

- إنتاج المعلومات لتوجيه و رقابة موارد المنشأة البشرية و المادية بصورة فعالة
- إنتاج معلومات لاتخاذ القرارات المتعلقة باستخدام الموارد المحدودة
- إنتاج معلومات لإعداد التقارير عن حماية موارد المنشأة
- الرقابة على أداء الدور أو الوظيفة الاجتماعية للمنشأة

"وبشكل عام يمكن القول أن أهداف المحاسبة الإدارية تنطوي على الدور الذي تلعبه المعلومات التي تقدمها في كل من عملية التوجيه و الرقابة و في اتخاذ القرارات و إعداد الخطط من خلال التقديرات و تخطيط العمليات". (نوبلي ، 2015/2014 ، صفحة14)

الفرع الثاني : علاقة المحاسبة الإدارية بفروع المحاسبة الأخرى

بما أن المحاسبة الإدارية فرع من فروع المحاسبة فيتوجب أن تكون لها علاقة بالمحاسبات الأخرى و خاصتا بالمحاسبة المالية و محاسبة التكاليف

أولا : علاقة المحاسبة الإدارية بالمحاسبة المالية

كما هو معروف ، فان المحاسبة الإدارية تهدف أساسا إلى تنظيم البيانات المالية و تقديمها على شكل قوائم مالية و تقوم بتقديم هذه البيانات الفعلية و الإجمالية إلى الأطراف الخارجية كالمستثمرين و البنوك و الجهات الحكومية و بالرغم من أهمية هذه البيانات إلا أنها لا تمثل إلا جزءا ضئيلا من المعلومات التي تحتاجها الإدارة (حسن حبيب، 2017، الصفحات 74-75)، ومن هنا يأتي دور المحاسبة الإدارية التي تكون معلوماتها مرتبطة بالتنبؤات المستقبلية مع الأخذ بالاعتبار الظروف المحيطة بالمؤسسة .

كما يمكن تلخيص أوجه التشابه بين المحاسبة الإدارية و المحاسبة المالية في النقاط التالية : (دبابش ، 2011/2010 ، صفحة11)

- كلا المحاسبتين تهتمان بالمعلومات الاقتصادية المالية للمؤسسة فعلى سبيل المثال تحتاج المحاسبة الإدارية إلى معلومات عن المشتريات و عن الأجر و غيرها. بغية تحديد تكلفة المنتج، حيث تستمد هذه المعلومات من المحاسبة المالية
- كلا المحاسبتان تسعيان إلى قياس نتائج الأحداث الاقتصادية للمؤسسة و التقرير عنها للجهات المعنية
- معلومات المحاسبة المالية و المحاسبة الإدارية مصدرها واحد ألا وهو النظام المحاسبي العام للمؤسسة
- من خلال التقارير المقدمة من طرف المحاسبتين يمكن تقييم أداء المؤسسة سواء المؤسسة ككل أو جزء أو قسم أو مركز من مراكز المسؤولية .
- كلتا المحاسبتين أسستا على مبدأ الوكالة ،أي يجب أن تكون المؤسسة أو جزء منها مسئولا و يقيم من طرف الذين لهم مصلحة فيها .

و على الرغم من العلاقة الارتباطية و التشابه الموجود بين كل من المحاسبة الإدارية و المحاسبة المالية إلا أن هناك أوجه اختلاف

بينهما نلخصها في الجدول التالي :

**الجدول 1 : أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية و المحاسبة المالية**

أوجه الاختلاف	المحاسبة المالية	المحاسبة الإدارية
المستفيدين من التقارير	الجهات الخارجية ( المستثمرون ، الدائنون ، المقرضين .. الخ )	الإدارة الداخلية

الوظيفة	تتعامل مع المنشأة كوحدة واحدة ، فتقدم التقارير التي تظهر نتائج المؤسسة كوحدة واحدة خلال فترة محاسبية معينة ومركزها المالي خلال تلك الفترة	تتعامل مع المؤسسة كأجزاء ، فتعد التقارير على مستوى القطاعات والأقسام و المنتجات والقرارات
الهدف	تهتم بالماضي فقط ، لذلك بياناتها تاريخية تقيس نتائج الأعمال التي تمت فعلا ، تحديد المركز المالي في ضوء العمليات التي حدثت فعلا	تهتم بالماضي والحاضر والمس تقبل ، لذلك تجمع كل من البيانات التاريخية والحاضرة والمستقبلية لتوفير معلومات تساعد الإدارة في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرار
التقارير وتوقيت تقديمها	تتمثل في ثلاث قوائم مالية أساسية هي قائمة الدخل و قائمة التغيرات في حقوق الملكية و الميزانية ، وتعد هذه القوائم مرة واحدة في نهاية الفترة المحاسبية	تتضمن تقاريرها بجانب التقارير الثلاثة تقارير أخرى عديدة ، و تعد هذه التقارير بصورة متكررة أثناء الفترة المحاسبية الواحدة
الدقة	بياناتها دقيقة في حدود القواعد التي تحكم الإطار النظري للمحاسبة	بياناتها تقريبية ونسبية في حدود مسموح بها
وحدة القياس	يتم التعبير عن بياناتها في صورة مالية .	بياناتها تكون مالية وغير مالية
درجة التفصيل	بياناتها إجمالية في إطار الدليل المحاسبي	بياناتها تفصيلية شاملة للبيانات الداخلية و الخارجية
الموضوعية	بياناتها أكثر موضوعية ، وينخفض فيها عنصر التقدير الشخصي إلى أدنى مستوى	تتأثر بياناتها بعنصر التقدير الشخصي نظرا لأن جزء منها يتعلق بالمستقبل

المصدر/ د.هاشم أحمد عطية و د. محمد محمود عبدربه ، المحاسبة المالية محاسبة التكاليف المحاسبة الإدارية ، الدار

الجامعية ، الإسكندرية ، ص 178

ثانيا : علاقة المحاسبة الإدارية بمحاسبة التكاليف

على الرغم من أنه لا يوجد فرق واضح بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف، حيث أن عملهما وأهدافهما مترابطة ومتداخلة. ولكن بشكل عام فإن الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو قياس تكلفة الإنتاج الذي وقع في الفترة السابقة من أجل تحديد أسعار بيعه وقياس هامش الربح إضافة إلى تقييم مخزون آخر مدة. ثم تطورت هذه الأهداف واتسعت لتشمل قياس التكلفة لغرض توفير معلومات ملائمة ومفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وهذا الهدف لا يختلف عن صلب أهداف المحاسبة الإدارية التي تركز على توفير

## الفصل الأول ..... الجانِب النظري للمحاسبة الإدارية

معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات. في الأخير يمكن القول أن محاسبة التكاليف تطورت تاريخياً إلى المحاسبة الإدارية. وذلك مع تطور بيئة الأعمال وأهداف النظام المحاسبي وأدواته. (قمازي، 2018/2017، صفحة 26)

ورغم ذلك توجد العديد من الاختلافات بينهما يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

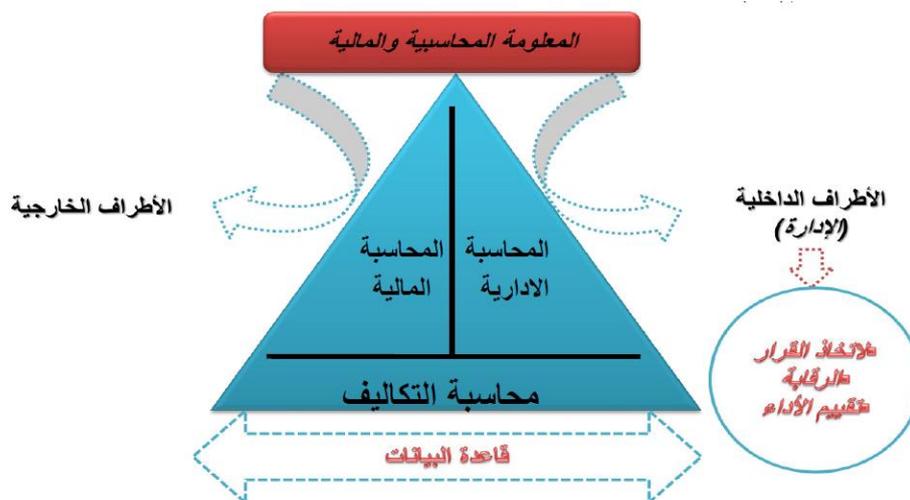
**الجدول 2 : أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية و محاسبة التكاليف**

أوجه الاختلاف	محاسبة التكاليف	المحاسبة الإدارية
الهدف	تحديد تكاليف الإنتاج	المفاضلة بين البدائل المتاحة ومعالجة المشكلات المحاسبية
مجال الاهتمام	الأقسام الإنتاجية	أقسام متعددة في المؤسسة ومختلف مستويات الإدارة
النطاق	التكلفة بكل أنواعها	مراكز المسؤولية والرقابة و تقييم الأداء والتخطيط ووضع القرار
القيود الزمنية	الفترة المحاسبية المحددة	الفترة الزمنية غير محددة
درجة الدقة	الموضوعية	تتسم بالحكم الشخصي في التنبؤ

المصدر/ سارة دروش ، آلية المحاسبة الدارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية ، مذكرة ماستر ، جامعة أم البواقي ، 2016/2015 ، ص 13

و في الأخير يمكن القول أن هناك علاقة تكاملية بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف لأن كل من المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية تستمدان مدخلاتهما من مخرجات محاسبة التكاليف. و الشكل الموالي يوضح أن محاسبة التكاليف هي القاعدة لكل من المحاسبة الإدارية و المحاسبة المالية

**الشكل 2: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف**



المصدر/ نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي، رسالة دكتوراه ، جامعة محمد خيضر، بسكرة  
2014/2015، ص19

### المبحث الثاني : الأدوات التقليدية للمحاسبة الإدارية

تعتمد المحاسبة الإدارية في أداء مهامها على مجموعة من الأدوات، بحيث يهدف هذا المبحث إلى محاولة عرض بعض أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، وتقديم صورة واضحة لها .

#### المطلب الأول: الموازنات التقديرية

الفرع الأول: تعريف الموازنات التقديرية (بسيوني عيد وآخرون، 2016/2017، صفحة 196)

الموازنة عبارة عن خطة عمل للمستقبل يتم من خلالها إعداد بيانات كمية تقديرية للأداء المتوقع للمؤسسة في المستقبل خلال الفترة التي تغطيها الموازنة، وبالتالي فالموازنات تعتبر بمثابة بيان كمي بتوقعات الإدارة فيما يتعلق بعمليات البيع و الشراء و الإنتاج و التمويل للفترة التي تعد لها الموازنة.

وبعبارة أخرى يمكن القول بأن الموازنة ما هي إلا ترجمة لأهداف المؤسسة في خطة عمل مستقبلية تعتمد على عدة فروض معينة وتتطلب موافقة المستويات الإدارية المسؤولة عن تنفيذها.

وتعتبر الموازنة أداة تستخدم للتعبير الكمي و المالي عن الهدف أو الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها. وقد يتعلق هذا الهدف بتحقيق عائد معين لرأس المال ، أو تحقيق نسبة ربح معينة ، إنتاج أو بيع كمية معينة ، تحسين الكفاءة الإنتاجية للعاملين بالمؤسسة أو خفض التكلفة أو أية أهداف أخرى .

#### الفرع الثاني: خصائص الموازنات التقديرية وأهدافها

أولاً: خصائص الموازنات التقديرية

يمكن تلخيص خصائص الموازنات التقديرية في النقاط التالية: (جميل السعيدة، 2007، صفحة 18)

- اعتماد الموازنة على التقدير أي التعبير عن سياسة مستقبلية مدروسة.
- تعتبر أداة للتخطيط والرقابة
- وسيلة لتحديد المسؤوليات في المشروع وربطها بمراكز المسؤولية
- يتم ترجمة سياسات و أهداف المؤسسة في مجال الاستثمار والإنتاج

ثانياً: أهداف الموازنات التقديرية

تعدد أسباب إعداد الموازنات التقديرية نذكر منها: (عبد السميع و طيبة، 2010، صفحة 45)

**1-التخطيط:** عند معرفة العاملين بضرورة إعداد موازنة تقديرية، وأن الأهداف يجب أن تحدد كميًا بشكل دوري فإن ذلك يلزم

رجال الإدارة إلى التفكير في الأهداف المستقبلية، وتحديد ما يمكن تحقيقه على المدى القصير وما يمكن تحقيقه على المدى الطويل.

### 2-التقييم ورقابة الأداء: يتم مقارنة بيانات الأداء الفعلي ببيانات الأداء المستهدف وفقا للموازنات التقديرية و تحديد

الانحرافات بينهما وتحليلها لمعرفة أسبابها و المراكز المسؤولة عنها حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الانحرافات غير الجيدة و تشجيع الانحرافات الجيدة.

### 3-التنسيق: تتضمن المؤسسة العديد من الإدارات و الأقسام و لكل منها أهداف مختلفة يرغب في تحقيقها ، ولكي تتحقق

أهداف المؤسسة لابد من تنسيق جهود و أهداف الأنشطة الفرعية ، فالتنسيق يجعل تفكير الجميع منصب على المؤسسة ككل وليس على قسم أو إدارة بعينها ، وذلك من خلال إعداد الموازنة للمؤسسة ككل.

### 4-الاتصال: حتى تحقق الموازنة هدفها لابد من توصيل المعلومات الخاصة بالخطط والسياسات التي تم الاتفاق عليها للفترة المقبلة

إلى المستويات الإدارية المختلفة

### 5-التحفيز : عندما يشارك الموظفون في مختلف المستويات في إعداد الموازنة التقديرية يكون له حافز ايجابي لانجاز ما سبق وتم

تحديده كمستوى أداء مخطط.

### الفرع الثالث: مبادئ الموازنات التقديرية

إن إعداد الموازنات التقديرية بشكل صحيح يعتمد على مجموعة من المبادئ التي يجب أن تراعى لكي تتحقق الأهداف المرجوة من استخدام تلك الموازنات ، وتمثل أهم تلك المبادئ فيما يلي: ( تفرات و حليني، 2017، صفحة 07)

#### 1. مبدأ الشمول: يقصد بهذا المبدأ أن تكون الموازنة شاملة لجميع إدارات المشروع وأقسامه ومراكز المسؤولية فيه، وعليه تشمل

الموازنة بطبيعتها جميع أوجه نشاط المشروع وتلمس جميع عملياته وتمتد إلى جميع مستوياته كما هي محددة في الهيكل التنظيمي للمشروع.

#### 2. مبدأ التوزيع الزمني: يقصد بهذا المبدأ توقيت العمليات المختلفة وتوزيعها على مدار فترة الموازنة حسب توقع حدوثها، كأن

تقسم موازنة الفترة القادمة إلى فترات متساوية، فالتقسيم الزمني لا يعني توزيع الأرقام السنوية توزيعاً متساوياً على فترات الموازنة إنما المقصود هنا بمبدأ التوزيع الزمني توقيت العمليات خلال فترة الموازنة حسب احتمال أو توقع حدوثها فعلاً.

#### 3. مبدأ التعبير المالي: يعتبر مبدأ التعبير عن الموازنة في شكل مالي أمراً حتمياً، و ذلك لتوحيد أساس القياس بين الموازنات

المختلفة، إذ يتم في البداية إعداد بعض الموازنات على شكل معايير كمية نوعية مثل الكمية المقدرة من المبيعات أو المنتجات التامة، وكذلك الاحتياجات المقدرة من المواد الأولية أو زمن العمل أو الطاقة... الخ، وهو ما يعبر عنه بالموازنة العينية، إلا أنه من الضروري ترجمة جميع هذه الموازنات العينية إلى لغة مالية معبر عنها بوحدة نقدية الدينار مثلاً.

#### 4. مبدأ المشاركة: في الواقع يعتبر إعداد الموازنة عملية تعاونية تشترك فيها جميع المستويات من إدارات وأقسام ومراكز مسؤولية،

حيث يقوم كل منها بالمشاركة في رسم خطط وسياساته التفصيلية، وفي ترجمة هذه الخطط والسياسات إلى معايير كمية ونوعية ونقدية، وتؤدي مشاركة جميع المستويات الإدارية المسؤولة في إعداد الموازنة إلى زيادة درجة تقبل الأفراد لها حين التنفيذ، وإلى محاولتهم العمل على إنجاحها بكل السبل على اعتبار أن معايير الموازنة نابعة منهم أولاً، ولأنهم شاركوا في إعدادها ثانياً، ولأن هذه المعايير تتسم بالواقعية باعتبارهم أقدر الأفراد معرفة بالتفاصيل الدقيقة لشؤون مراكزهم وأقسامهم وإداراتهم.

5. مبدأ الربط بين معايير الموازنة ومراكز المسؤولية: ويقصد بالربط بين معايير الموازنة ومراكز المسؤولية تخطيط المبيعات وتتبع تدفق بنود التكاليف بحسب المسؤولية عن هذه العمليات وعن بنود التكاليف المرتبطة بها، بحيث يكون لكل مركز مسؤولية خطة عمل مرسومة يسير عليها ويتحمل تكاليفها، وبذلك تتسنى مقارنة نتائج التنفيذ الفعلي بهذه الخطة وبالتالي يتسنى اتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجة نواحي الضعف والإسراف وتشجيع الكفاءات، وتبعاً لذلك يتم تخطيط العمليات وإعداد التقارير الرقابية بحيث يتطابق الهيكل التنظيمي والمستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة، ويراعي في إعداد هذه التقارير أن تكون متكاملة بحيث يمكن متابعة الأداء عند المنبع، وأن يحمل كل مركز من مراكز المسؤولية بنود التكاليف المسؤول عنها والتي تخضع لرقابته فقط، كما يراعى في تخطيط العمليات وتصميم تقارير الأداء أن المستويات الإدارية العليا للإدارة تهتم بصورة شاملة لجميع أوجه النشاط، في حين تختص مستويات الإدارة الوسطى والدنيا بالتفاصيل المتعلقة بالنشاط الخاص بها فقط.

### الفرع الرابع: أنواع الموازنات التقديرية

لاشك أن الموازنات التخطيطية تعد لخدمة العديد من الأهداف ، لذلك توجد معايير كثيرة مختلفة للتمييز بين الموازنات يمكن تقسيمها إلى:

أ/ من حيث المجال الذي تغطيه تنقسم إلى موازنات تشغيلية و موازنات رأسمالية و موازنة شاملة

حيث تنقسم الموازنات التشغيلية إلى :

✓ الموازنة التقديرية للمبيعات

✓ الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع

✓ الموازنة التقديرية للإنتاج

✓ الموازنة التقديرية للتمويل

وتنقسم الموازنات الرأسمالية إلى:

✓ الموازنة الاستثمارية

✓ الموازنة النقدية

✓ جدول التمويل التقديري

✓ موازنة القدرة على التمويل الذاتي

أما الموازنة الشاملة فتشمل كل من الموازنة التشغيلية و الموازنة الرأسمالية

ب/ من حيث الفترة الزمنية تنقسم إلى موازنات طويلة الأجل وموازنات قصيرة الأجل

ج/ من حيث المرونة فتقسم إلى موازنات تقديرية ثابتة و موازنات تقديرية مرنة

د/ من حيث وحدة القياس تنقسم إلى موازنات عينية وموازنات نقدية

### المطلب الثاني: التحليل المالي

### الفرع الأول: تعريف التحليل المالي

إن التحليل المالي من أهم أدوات المحاسبة الإدارية التي تعتمد عليها الإدارة في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء، وقد تعددت تعاريف التحليل المالي؛ فهو: "عملية يتم من خلالها استكشاف أو اشتقاق مجموعة من المؤشرات الكمية والنوعية حول نشاط المشروع، تساهم في تحديد أهمية وخواص الأنشطة التشغيلية و المالية للمشروع، وذلك من خلال معلومات تستخرج من القوائم المالية ومصادر أخرى، لكي يتم استخدام هذه المؤشرات في تقييم أداء المشروع بقصد اتخاذ القرار المناسب." (ناجي الحياي، 2007، صفحة 22) كما عرفه (جميل السعايدة، 2007، صفحة 97) على أنه دراسة الأداء الماضي للمنشأة وتقييم ظروفها الحاضرة ثم التنبؤ بإمكانية تحقيق أهدافها المرغوبة في المستقبل.

### الفرع الثاني: أهداف التحليل المالي

التحليل المالي يقوم بالوصل بين مختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة حيث يعمل كل طرف على تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها: (عمارو، 2020/2019، صفحة 05)

- ✓ التعرف على الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة
- ✓ معرفة قدرة المؤسسة على خدمة ديونها وقدرتها على الاقتراض
- ✓ تقييم السياسات المالية والتشغيلية المتبعة
- ✓ الحكم على كفاءة الإدارة
- ✓ تقييم جدوى الاستثمار في المؤسسة
- ✓ الاستفادة من المعلومات المتاحة لاتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتقييم.
- ✓ تحديد مختلف الانحرافات التي تخللت أداء المؤسسة مع تشخيص أسبابها
- ✓ التنبؤ باحتمالات الفشل التي يمكن أن تواجه المؤسسة مستقبلا

### الفرع الثالث: الجهات المستفيدة من التحليل المالي (دبابش، 2011/2010، صفحة 30)

- 1) **المستثمرون و حملة الأسهم:** حيث يهتمون بالوضع المالي للمؤسسة ومدى قدراتها على تحقيق أرباح على استثماراتهم
- 2) **أصحاب الديون:** ويهتمون بما إذا كانت المؤسسة قادرة على الوفاء بالتزاماتها وقت استحقاقها.
- 3) **إدارة المؤسسة:** تسعى الإدارة إلى الحصول على معلومات تتعلق بأداء المؤسسة لذا فهي تقوم بتقييم كفاءتها التشغيلية خلال الكشف عن نقاط القوة والضعف وتحديد مواطن الانحرافات السلبية والعمل على معالجتها.
- كما يستفيد أطراف آخرون بالتحليل المالي منهم (عمارو، 2020/2019، صفحة 06)
- 4) **العاملون في المؤسسة:** يهتم العاملون في أي مؤسسة بمعرفة المركز المالي لها و سلامة إدارة الأموال فيها ذلك لأنه ينعكس بطريقة غير مباشرة على التعبير في أجورهم و كذا مناصب العمل
- 5) **مصلحة الضرائب:** تهتم هذه المصلحة بالتحليل المالي بشكل واضح للحصول على المعلومات المتعلقة بالنتائج المحققة وبالتالي تحديد الوعاء الضريبي بشكل صحيح إذا كلما كانت الوضعية المالية للمؤسسة جيدة تكون ضمان للدفع.

### الفرع الرابع: أدوات التحليل المالي

لعل أشهر الأدوات التحليلية المستعملة في هذا المجال هي القوائم المالية والنسب المالية التي سنتعرف عليها فيما يلي:

أولاً: القوائم المالية (رزقي، 2013/2012، الصفحات 41-43)

تمثل القوائم المالية مخرجات النظام المحاسبي المالي، إذ تظهر هذه القوائم نتيجة أعمال المؤسسة، وتخضع هذه القوائم للفحص والتدقيق لأغراض التحليل و الوقوف على واقع الأنشطة والفعاليات وتمثل هذه القوائم في:

1) قائمة المركز المالي: وهي تلك القائمة التي تتضمن الحسابات الحقيقية للمؤسسة، حيث تشتمل على حسابات الأصول المختلفة، كما تشمل حسابات الخصوم والالتزامات وكذلك حقوق الملكية.

2) قائمة الدخل ( جدول حساب النتائج): تتضمن هذه القائمة نتائج الأعمال المحققة خلال الفترة المالية، حيث ازدادت أهميتها لأنها تعكس مدى أداء ونجاح المؤسسة في أعمالها وقابليتها على الاستمرار في النشاط.

3) قائمة التدفقات النقدية: هي قائمة تبين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة خلال فترة زمنية معينة، وتبين مصادر هذه التدفقات والتي تشمل التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية، والتدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية، وتعتبر هذه القائمة مكملة للقوائم الأخرى

4) قائمة التغير في حقوق الملكية: هي القائمة التي يجب أن تبين إما:

➤ جميع التغيرات في حقوق الملكية خلال الفترة.

➤ التغيرات في حقوق الملكية الناتجة عن عمليات مع المالكين؛ يعني الزيادة أو التخفيض في رأس المال أو توزيع الأرباح.

ثانياً: النسب المالية

هي أداة فاعلة للتحليل المالي ويمكن تعريفها بأنها: دراسة العلاقة بين متغيرين أحدهما يمثل البسط والآخر يمثل المقام، أي دراسة العلاقة بين عنصر وعنصر آخر تكون ذات الدلالة التي تقدم معلومات تساعد على تقييم وضع المؤسسة واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة، حيث أن العنصرين لا بد أن يكونا من القوائم المالية، ومن أهم النسب المالية:

1) نسب الهيكلية: تصف الوضعية المالية للمؤسسة في وقت معين، أي تفسر العلاقة الموجودة بين عناصر الأصول وعناصر الخصوم.

2) نسب السيولة: هي النسب التي تقيس مدى قدرة المؤسسة على تسديد التزاماتها قصيرة الأجل باستعمال أصولها الجارية.

3) نسب التمويل: تقيس مدى اعتماد المؤسسة الاقتصادية على مصادر أموالها الداخلية والخارجية في التمويل العام لها.

4) نسب المردودية: تعبر هذه النسب على قدرة مسيري المؤسسة على الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بفاعلية وكفاءة للحصول على العائد.

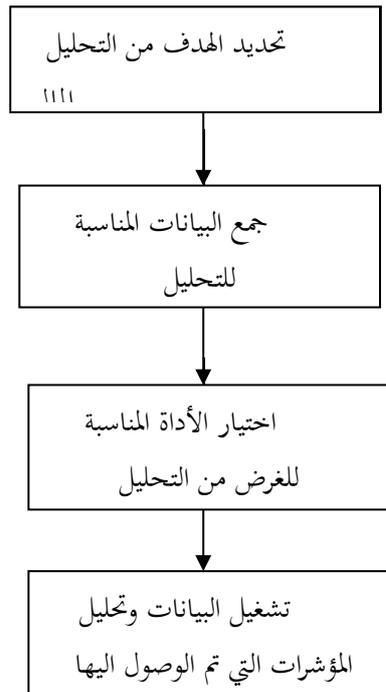
الفرع الخامس: خطوات التحليل المالي (ناجي الحياي، 2007، الصفحات 25-26)

يعتمد المحلل المالي في تنفيذ عملية التحليل على جملة خطوات متتابعة تشكل في مجملها المنهج العلمي للتحليل، وهي تبدأ بتحديد غرض التحليل، وجمع البيانات الضرورية المتعلقة بموضوع التحليل، ثم اختيار أدوات التحليل المناسبة التي بواسطتها يستطيع المحلل الوصول إلى نتائج معينة تتعلق بموضوع التحليل تساعد في وضع التصورات المطلوبة من خلال تفسير النتائج المحققة.

وبصفة عامة، فإن خطوات التحليل المالي هي:

- تحديد الغاية أو الهدف من التحليل، مثل تحليل قدرة المشروع على الوفاء بالتزاماته الجارية، أو التحليل لأغراض تقييم الأداء النهائي، أو تحليل إنتاجية العمل..... الخ.
  - جمع البيانات المرتبطة بشكل مباشر بالهدف من التحليل، فإذا كان الهدف هو تحليل قدرة المشروع على الوفاء بالتزاماته الجارية، فالأمر يتطلب معرفة الأصول المتداولة و أنواعها المختلفة لفترة معينة، ومن ثم تحديد الالتزامات الجارية لنفس الفترة، أما إذا كان هدف التحليل لأغراض تقييم الأداء النهائي، فإن البيانات المطلوبة تتعلق بالمصروفات و الإيرادات لفترة معينة وتحديد المؤشرات الرئيسية التي تلعب دوراً حاسماً في أداء المشروع مثل المبيعات أو الإنتاج.
  - تحديد أداة أو أدوات التحليل المناسبة التي يطبقها المحلل للوصول إلى أفضل النتائج وبأسرع وقت، وهذه الخطوة تعتمد بالدرجة الأولى على المستوى الفني والعلمي للكادر الذي يقوم بعملية التحليل، ومقدار دراية الشخص أو فريق التحليل بالأساليب المختلفة لعملية التحليل.
  - تشغيل البيانات ذات الصلة بغاية التحليل بالاعتماد على الأدوات المستخدمة للوصول إلى بعض المؤشرات المرتبطة بغرض التحليل.
  - تحليل المؤشرات التي تم التوصل إليها لمعرفة اتجاهها المستقبلي.
  - كتابة الاستنتاجات والتوصيات النهائية.
- كما يمكن تلخيص خطوات التحليل المالي في الشكل التالي:

### الشكل 3: خطوات التحليل المالي



↓  
كتابة الاستنتاجات واتخاذ  
القرارات

المصدر/ إعداد الطالب اعتمادا على وليد ناجي الحياي، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي، الأكاديمية العربية، الدانمارك، 2007، ص25-26

### المطلب الثالث: بحوث العمليات

#### الفرع الأول: تعريف بحوث العمليات

انه ليس من الصعب استنتاج تعريف بحوث العمليات من المصطلح نفسه والذي يعني القيام بالبحوث والدراسات التي تسهل علينا مهمة القيام بأعمالنا على أفضل وجه في ظل الظروف السائدة والمعطيات المتاحة، وهذا يعني اتخاذ القرارات بطرق مدروسة وعلى أساس علمي. ومن هنا نستطيع القول بأن بحوث العمليات تعنى باستخدام الأساليب العلمية في اتخاذ القرارات. (الطراونة و عبيدات، 2009، صفحة 13)

وبصفة عامة يمكن القول أن بحوث العمليات هي إحدى الوسائل العلمية المتمثلة في مجموعة من الأساليب و النماذج المعتمدة من مبدأ الرياضيات و الإحصاء، تساعد على اتخاذ القرار من خلال اختيار أفضل البدائل و الاستراتيجيات المتاحة للوصول إلى الحل الأمثل الذي يرضي صاحب القرار. (بن مسعود، 2021/2020، صفحة 06)

#### الفرع الثاني: أهمية بحوث العمليات

وتتضح أهمية بحوث العمليات من خلال: (بوشارب بولداني، 2009)

- ✓ المساهمة في تقريب المشكلة الإدارية إلى الواقع.
  - ✓ صياغة نماذج رياضية معينة تعكس مكونات المشكلة.
  - ✓ عرض النموذج في مجموعة من العلاقات الرياضية وإعطاء فرص مختلفة (بدائل) لعملية اتخاذ القرارات وما يساهم في تفسير عناصر المشكلة والعوامل المؤثرة فيها.
  - ✓ تطبيق هذه النماذج الرياضية في المستقبل عندما تواجهنا مشكلة مماثلة
- ولهذا يوفر هذا العلم فوائد كبيرة لصانعي ومتخذي القرارات ومن بين هذه الفوائد نجد :
- ✓ طرح البدائل لحل مشكلة معينة لاتخاذ القرار المناسب، اعتمادا على العوامل والظروف المتوفرة.
  - ✓ إعطاء صورة تأثير العالم الخارجي على الاستراتيجيات التي تتخذها الإدارة، فمثلا تغير العرض والطلب من الظروف الخارجية التي تؤثر على إنتاج السلعة وتحقيق الأرباح من خلال إنتاجها.
  - ✓ صياغة الأهداف والناتج ومدى تأثير هذه الأهداف بكافة العوامل والمتغيرات رياضيا للوصول إلى كميات رقمية يسهل تحليلها.

#### الفرع الثالث: مجالات استخدام بحوث العمليات

من المجالات التي يمكن تطبيق فيها بحوث العمليات نجد: (بن مسعود، 2021/2020، الصفحات 06-07)

- الميدان العسكري.
- الميدان الصناعي والإنتاجي من خلال ( تخطيط الإنتاج، تخطيط التسويق، تخطيط النقل والتوزيع، تسيير المخزون، جدولة المشاريع وإدارتها، تخطيط الصيانة، جدولة الإنتاج، تخطيط التمويل و الشراء، تخطيط احتياجات المؤسسة، تخطيط التكاليف والأرباح، تطوير الأداء توزيع الموارد... الخ )
- الميدان المالي من خلال ( تخطيط الميزانية، تسيير المحفظة المالية، تخطيط واختيار الاستثمارات، تخطيط الأصول والخصوم على مستوى البنوك... الخ )
- الميدان الاقتصادي من خلال ( تخطيط موارد الدولة، تخطيط وتسيير ميزانية القطاعات كقطاع الفلاحة والصناعة والخدمات والنفط... الخ)
- الميدان الاجتماعي ( تخطيط و تسيير البطالة، التطلع على الفقراء، تسيير المياه... الخ).

#### المطلب الرابع: محاسبة التكاليف

##### الفرع الأول: تعريف محاسبة التكاليف

اختلف الباحثين في تعريف وتقديم مفهوم محاسبة التكاليف فمنهم من عرفها على أنها " فرع من فروع المحاسبة تهتم بتجميع وتحديد وتحليل وتفسير بيانات التكاليف لكل نشاط أو إدارة أو قسم في المنشأة وتبويبها حسب مراكز التكلفة وتحليلها حسب أصناف المنتجات مما يؤدي إلى ترشيد أداء الإدارة في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. " (زودة، 2010/2009، صفحة 06) وقد عرفها آخر بأنها مجموعة من الأساليب والإجراءات طبقاً لقواعد ومفاهيم متطورة لتجميع وتحليل وتبويب وتسجيل البيانات التكلفة وربطها بمراكز التكلفة و بوحدات الإنتاج أو الخدمات بهدف مساعدة إدارة الوحدة الاقتصادية في قياس وتحديد تكلفة وحدة نشاطها بشكل يمكنها من الاستغلال الأمثل لمواردها واتخاذ القرارات الخاصة بالأنشطة التسويقية والإنتاجية والإدارية ومساعدتها في مجال التخطيط والرقابة على التكاليف وتقويم الأداء. (سهير الطيب، 2020، صفحة 27)

من التعريفين السالفين يمكن استنتاج بعض خصائص محاسبة التكاليف المتمثلة فيما يلي:

- تعتبر محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة.
- يكمن دورها الأساسي في حساب وتصنيف تكلفة المنتجات.
- تساعد محاسبة التكاليف إدارة المؤسسة على التخطيط واتخاذ القرارات.

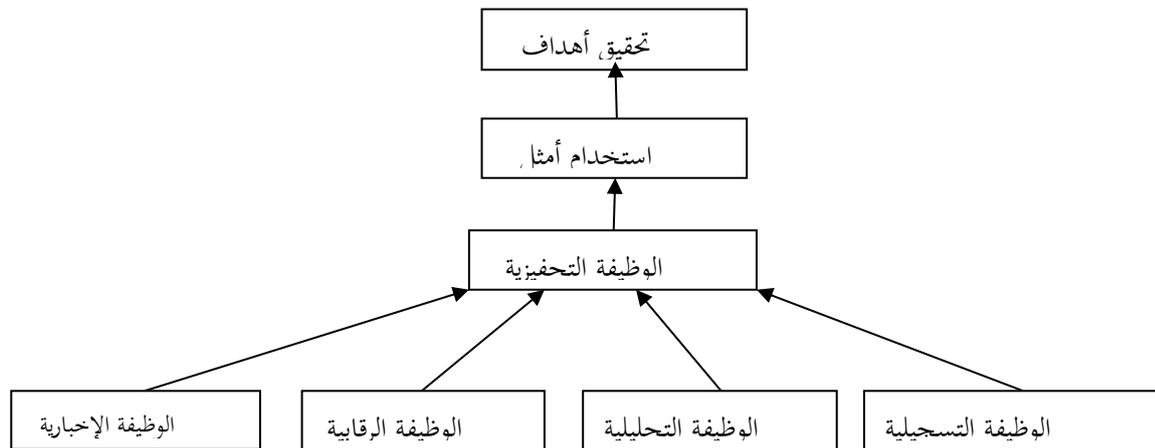
##### الفرع الثاني: وظائف محاسبة التكاليف (زاية، 2018/2017، الصفحات 11-12)

إن من أهم الوظائف التي تمارسها محاسبة التكاليف:

- 1) **الوظيفة التسجيلية:** تعتبر الوظيفة التسجيلية أولى الوظائف التي تقوم بها محاسبة التكاليف وعليه فإن المؤسسة هي التي تعمل على اختيار الطريقة الأنسب للتسجيل، حيث تقوم محاسبة التكاليف بتسجيل العمليات ذات الطابع المتعلق بتكلفة الإنتاج في سجلات خاصة مع مراعاة معايير الدقة والموضوعية واستخدام سجلات مناسبة يمكن الرجوع إليها عند الحاجة.
- 2) **الوظيفة التحليلية:** تهتم بتبويب وتحليل بيانات التكاليف وعناصرها ونتائجها وذلك بما يخدم أهداف الإدارة.
- 3) **الوظيفة الرقابية:** تهتم محاسبة التكاليف بالتحكم في عناصر التكاليف وإخضاعها لأداء مخطط وذلك لتقليل التكلفة ورفع الكفاءة الإنتاجية ومنع الضياع والفقدان وتحديد الانحرافات.
- 4) **الوظيفة المعلوماتية (الإخبارية):** تهتم بإيصال المعلومات والبيانات بعد تجهيزها إلى المستويات الإدارية المختلفة بما يتناسب مع احتياجات هذه الإدارات عن طريق شبكة من التقارير والقوائم التكاليفية وتقوم الإدارة باتخاذ قرارات تصحيحية وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة.
- 5) **الوظيفة التحفيزية:** إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط له وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق وبهذا ستحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفاء واقتصادي وهذا فعلا يساعد إدارة المؤسسة في تحقيق هدفها المرسوم.

والشكل التالي يبين وظائف محاسبة التكاليف:

الشكل 4: وظائف محاسبة التكاليف



الفرع الثالث: أهداف محاسبة التكاليف (زودة، 2010/2009، الصفحات 7-8-9)

تعمل محاسبة التكاليف على تحقيق الأهداف التالي:

أولاً- قياس التكلفة: وهي مجموعة الأساليب والخطوات اللازمة لتحديد التكاليف بعد وقوعها فعلاً ويساعد هذا في:

- 1) المساهمة في تحديد سعر بيع الوحدة من الإنتاج.
- 2) المساهمة في ضبط التكاليف من خلال المقارنة بين الرقم الفعلي والرقم المعياري لتكلفة الوحدة.
- 3) يساعد في تحديد كمية الإنتاج و المبيعات التي تتحقق عندها أفضل ربحية ممكنة في ظل الظروف و الإمكانيات المتوفرة.
- 4) المساعدة في دراسة اتجاهات التكاليف.
- 5) مساعدة المحاسب المالي في إعداد قوائم نتائج الأعمال وتقييم المخزون السلعي من الوحدات التامة و المنتجات تحت التشغيل.

ثانياً: الرقابة على التكاليف

وتعني التحقق من حسن سير العمل وفقاً للأهداف والبرامج المحددة مقدماً وتحديد الانحرافات عن الحطة الموضوعية ثم تحليل هذه الانحرافات حسب مسبباتها واتخاذ الإجراءات المصححة، وهي نوعان:

1) **الرقابة المانعة:** قدرتها على تفادي الوقوع في الأخطاء وضمان الالتزام بحدود التكاليف المحددة سلفاً وعدم تجاوز التكاليف الفعلية لها.

2) **الرقابة المصححة:** وتتم بعد الانتهاء من الإنتاج بمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المحددة سلفاً.

ثالثاً: اتخاذ القرارات

تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات المتنوعة وغير المحدولة. خاصتنا وأن الإدارة تواجه بعض المشاكل في اتخاذ تلك القرارات. ومن القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد في اتخاذها مايلي:

- تحديد العلاقة بين التكلفة - الحجم - الربح.
- اتخاذ قرار توقيف خط إنتاج معين أو الاستمرار به.
- شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج.
- إحلال آلة جديدة بدلا من القديمة.
- التوسع في خط إنتاج قائم بدلا من إنشاء خط جديد.
- البيع للأسواق المحلية أو الأسواق الخارجية.

تعتبر المشاكل سالفة الذكر بعض من المشاكل التي تواجه الإدارة، والتي لا يمكن لها اتخاذ القرار بخصوصها دون الرجوع إلى

البيانات التي توفرها محاسبة التكاليف.

رابعاً: المساعدة في التسعير

تساعد محاسبة التكاليف في رسم السياسة السعرية لمنتج معين أو خدمة معينة وذلك من خلال المعلومات التي توفرها عن تكلفة

ذلك المنتج أو الخدمة، حيث يراعى عند تسعير منتج معين تغطية التكاليف بالإضافة إلى نسبة معينة من الربح تعتمد على الظروف

المحيطة بالوحدة الاقتصادية من منافسة أو كسب أسواق جديدة وقد يكون السعر محددًا من قبل الحكومة وفي هذه الحالة فإن مهمة الإدارة المحافظة على تخفيض تكاليف المنتج بشكل تستطيع الوحدة من خلاله تحقيق أرباح مناسبة مع المحافظة على الجودة.

### المطلب الخامس: محاسبة المسؤولية

ظهرت محاسبة المسؤولية نتيجة لوجود المنشآت الاقتصادية الكبيرة ذات الأنشطة المتعددة والانتشار الجغرافي الواسع. حيث إنه

مع

التطور التكنولوجي وظهور نظم المعلومات ونظم القرارات الإدارية أصبح اتخاذ القرارات بالنسبة للمنشآت الاقتصادية الكبرى ذات المستويات الإدارية المتعددة مشكلة تحتاج إلى حل، فظهرت فكرة اللامركزية في الإدارة ليتمكن المسؤولين المشرفين على إدارة المراكز من اتخاذ القرارات الروتينية بصورة مباشرة، وبالتالي ولتحقيق الرقابة وتقييم الأداء والتنسيق بين مختلف المراكز والفروع ظهرت محاسبة المسؤولية. (ابراهيم صباح، 2008، صفحة 36)

### الفرع الأول: تعريف محاسبة المسؤولية (عبد الحميد الميهي، 2015، الصفحات 341-342)

عرفت دراسة الرزي، 2007 محاسبة المسؤولية أنها أسلوب إداري محاسبي يهدف إلى تصميم النظام المحاسبي لتحقيق الرقابة على الأداء، عن طريق الربط المباشر بين التقارير المحاسبية من جهة وبين الأشخاص المسؤولين من جهة ثانية وفقاً لهيكل التنظيم الإداري للمنشأة بجميع مستوياتها الإدارية.

كما أشارت دراسة Patel. A، 2013 أن محاسبة المسؤولية هي وسيلة لجمع وإعداد التقارير عن التكاليف المخططة والفعالية، من قبل مديري الأقسام التي تقع في نطاق مسؤوليتهم. في هذا النظام يتم ربط أنشطة العمل بالأشخاص بدلاً من المنتجات وذلك لإحكام السيطرة على أنشطة المنشأة بشكل عام.

علاوة على ما سبق فقد عرف Horngren. Ch ,t,et, al. 2015 محاسبة المسؤولية على أنها نظام للمحاسبة يقوم بتقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية مختلفة ويعكس خطط وتصرفات كل من هذه المراكز عن طريق تخصيص إيرادات وتكاليف محددة للأشخاص الذين تقع على عاتقهم المسؤولية.

وفي ضوء العرض السابق يمكن القول بأن محاسبة المسؤولية هي نظام لربط الأهداف الإستراتيجية للشركة بالأشخاص المنوط بهم تحميل المسؤولية عن الأقسام المختلفة في المنشأة في ظل عملية تفويض السلطة، وذلك بهدف إحكام الرقابة على أقسام العمل وربط الأداء بنظام جيد للثواب والعقاب.

### الفرع الثاني: أهداف محاسبة المسؤولية

لمحاسبة المسؤولية جملة من الأهداف المختلفة والتي تصب في مجملها في مصالح المؤسسة، وتتمثل هذه الأهداف فيما يلي: (عز

الدين، 2015/2016، الصفحات 30-31)

- تعمل على تبيين المسؤولية في كل مستوى إداري ومنه إمكانية قياس الأداء الإداري داخل الهيكل التنظيمي للمنشأة.
- تبرز بين مختلف المحاسبات من مبادئ وفروض حيث نجد كل مستوى يعد تقرير وفقاً للمبادئ المحاسبية التي تحكمه، فوظيفة الإنتاج تعمل وفقاً لمبادئ محاسبة التكاليف والبيع وفقاً لمبادئ المحاسبة المالية...

- تعمل على محاولة تعريف العلاقة بين التكاليف ومسبباتها وكيفية التحكم بها وتحديد المسؤوليات التي تنتج عن زيادتها أو نقصانها.
- تعمل على الرقابة المزدوجة، رقابة التنفيذ ورقابة الأداء فهي تغطي النقص الذي يحسب على محاسبة التكاليف، وهذا من خلال تقارير الأداء التي ترفع دوريا وعلى أساسها يتم تحميل المسؤوليات كل في نطاقه.
- لا تعمل فقط على معاقبة المسؤولين على الانحرافات السلبية بل تبين المستويات الإدارية الكفاءة والتي تعطيها عناية خاصة من خلال نظلم الحوافز الذي يتبع نظام المسؤولية.
- تعمل على الحد من التدخلات والرقابة العشوائية فهي توضح لكل مسؤول ما يمكنه فعله وحدود مسؤولياته فقط.

الفرع الثالث: مقومات محاسبة المسؤولية (ابراهيم صباح، 2008، صفحة 37)

### 1 \_ تحديد مراكز المسؤولية

وهذا الأمر يتطلب وجود هيكل تنظيمي واضح، يحدد المسؤوليات والسلطات في الوحدات الإدارية المختلفة ويراعي التوازن بين السلطة الممنوحة والمسؤولية التي يتحملها المدراء، وذلك لتكون عملية التقييم والمساءلة موضوعية.

حيث تتمثل مراكز المسؤولية في:

أ- مركز التكلفة:

مركز التكلفة عبارة عن دائرة نشاط يتم محاسبة المسؤول فيها عن التكاليف التي تحدث فيها فقط، وتكون عناصر التكاليف خاضعة لمسؤولية ورقابة المدير لأنه يستطيع أن يؤثر فيها وذلك من خلال قراراته وتصرفاته.

ب- مراكز الربحية:

مركز الربحية عبارة عن دائرة نشاط يكون مديرها مسؤولا عن الإيرادات والأرباح التي يتم تحقيقها، بالإضافة إلى التكاليف التي تحدث في الدائرة، ويكون الهدف الرئيسي للمدير تعظيم الأرباح الناتجة عن مقابلة الإيرادات بالمصروفات، وينظر إلى مركز الربحية كأنه منشأة مستقلة داخل الوحدة الاقتصادية، لها إيراداتها وتكاليفها الخاصة. أما رأس المال المستثمر فيكون ضمن مسؤولية الإدارة العليا.

ج- مراكز الاستثمار:

عبارة عن دائرة نشاط يكون المدير فيها مسؤولا عن ما يحققه من إيرادات وما يسببه من نفقات وتكاليف بالإضافة إلى متابعة رأس المال المستثمر وما يحققه من عائد، ويكون مقياس كفاءة الأداء في مركز الاستثمار معدل العائد على الاستثمار.

### 2 \_ تحديد معايير الأداء:

يتطلب تحديد معايير للأداء يتم على أساسها التقييم والمساءلة ومحاسبة المدراء، وهذا يحتاج إلى وجود موازنة تخطيطية، تكون هي الهدف الذي يسعى المدراء لتحقيقه، ومعيارًا لقياس الأداء ومقارنة الأداء الفعلي بالموازنة.

### 3 \_ وجود نظام للتقارير الرقابية (تقارير الأداء):

حيث إن التقارير هي وسيلة الاتصال بين مراكز المسؤولية المختلفة في المنشأة، وهي توضح أداء كل مدير مسؤول ومدى تحقيقه للأهداف وتوضح فيما إذا وجدت انحرافات.

### المبحث الثالث: الأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية

نظرا لعجز الأساليب التقليدية على حل بعض المشاكل الإدارية في ظل حدة المنافسة والتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة، ظهر ما يسمى بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية التي تعمل بدورها على تكميل الأساليب التقليدية. ولعل أن من أهم هذه الأدوات ما يلي:

#### المطلب الأول: تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ABC

رغم أن الكثير من أدبيات المحاسبة التسييرية تشير إلى أن أولى الكتابات حول نظام ABC انطلقت منذ السبعينات، إلا أن التطبيق الفعلي لهذا النظام لم يتجسد على أرض الواقع إلا في أواخر الثمانينات في الولايات المتحدة أين شرعت عدة مؤسسات أمريكية في تبني هذا النظام كأسلوب مكمل أو بديل للأنظمة التقليدية للتكاليف و المطبقة آنذاك في مؤسساتها. وقد تم استعمال طريقة ABC في البداية في المؤسسات الإنتاجية، غير أن النتائج التي أظهرها هذا التطبيق كانت حافزا قويا ليمتد تطبيقه في المؤسسات التي تنشط في القطاع الخدماتي، مما جعلها تحظى بمزيد من التأييد من قبل الأكاديميين و الممارسين. (حجازي و معاليم، 2013، صفحة 120)

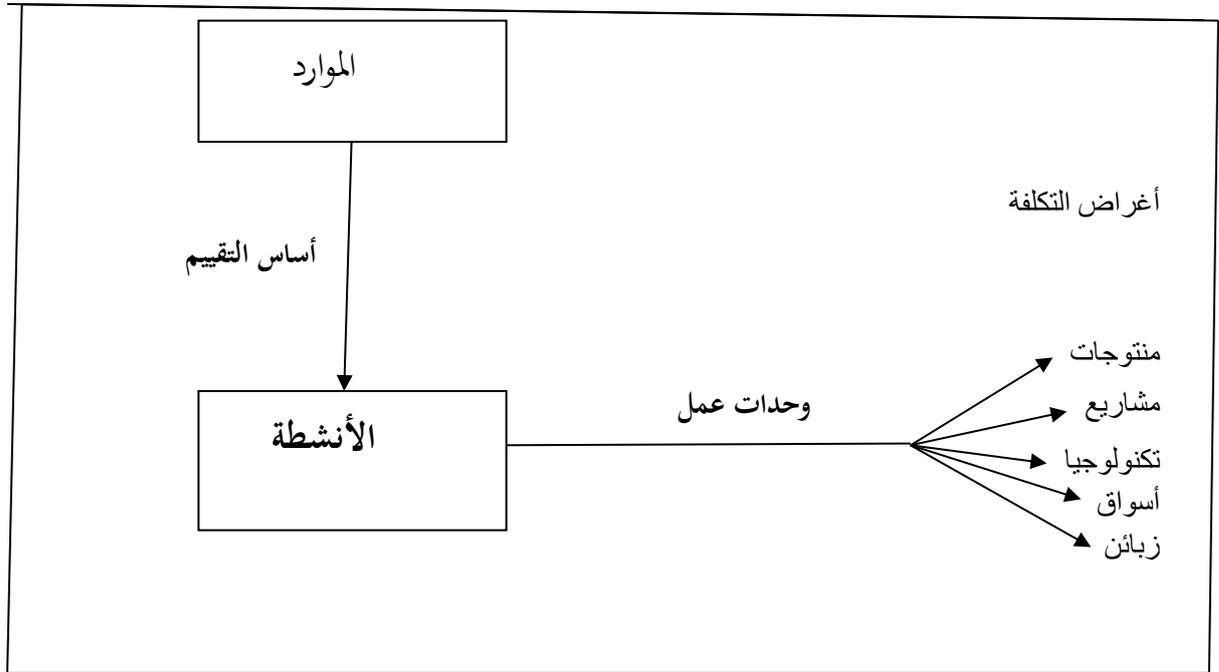
#### الفرع الأول: تعريف نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ABC

لقد حضى نظام ABC بتعريفات عديدة نذكر منها: (حجازي و معاليم، 2013، الصفحات 98-99)

❖ يعرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على أنه " طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى مثل السلع والخدمات والعملاء."

❖ كما يمكن القول أن: "نظام ABC هو طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة أو ما يسمى بتكلفة الموارد على الأنشطة التي استفادت منها ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وفقا لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة. وعليه فإن المبدأ الأساسي لهذه الطريقة هو أن المنتجات لا تستهلك مباشرة موارد وإنما تستهلك أنشطة وهذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد." والشكل التالي يوضح المبدأ الأساسي لنظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ABC

الشكل 5: المبدأ الأساسي لطريقة ABC



المصدر/ حجازي و معاليم، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، در أسامة للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2013، ص 99

ومن الشكل يمكن القول أن أساس نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ABC هو اعتبار الأنشطة همزة وصل أو حلقة ربط أساسية بين المنتجات أو أي أغراض تكلفة أخرى و بين الموارد.

#### الفرع الثاني: مراح تطبيق نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ABC

من اجل تطبيق ABC في المؤسسة يجب أن تتبع الخطوات التالية: (قمازي، 2018/2017، الصفحات 75-79)

**1) تحديد الأنشطة وتقييمها:** يتم في هذه المرحلة تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة، منذ بداية طلب الموارد مروراً بالعملية الإنتاجية وانتهاءً بأنشطة وضع المنتج أو الخدمة في السوق، بحيث كل نشاط يصف جانباً مما تقوم به المؤسسة من عمليات، وتكون الوظيفة الأساسية هي تحويل الموارد إلى مخرجات أي استهلاك الموارد اللازمة لإنتاج منتج أو تقديم خدمة. وبعد تحديد كافة الأنشطة يتم تحليلها بشكل دقيق وتصنيفها واستبعاد تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة مثلاً نشاط التخزين يمكن تخفيض تكلفته دون المساس بمنفعته التي يحققها المنتج للمستهلك لذا فمن مصلحة المؤسسة استبعادها.

وقبل هذا يمكن تعريف النشاط على انه: "توليفة من مجموعة مكونة من أشخاص، تكنولوجيا، مواد، أساليب، محيط؛ تجتمع

لتقديم منتج أو خدمة معينة". (حجازي و معاليم، 2013، صفحة 103)

(2) **تحديد تكلفة الأنشطة:** يتم التعبير عن تلك الأنشطة بمقياس كمي يحقق علاقة الارتباط بين حجم النشاط ومقدار التكلفة هذه الأخيرة تتضمن كافة العوامل الإنتاجية الموظفة لتنفيذ هذا النشاط. يتم تتبعها من خلال العلاقة السببية بين الموارد ومخرجات كل نشاط. ويعد مسبب التكلفة مقياس مهم لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج لكل وحدة من مخرجات النشاط.

(3) **تحديد مراكز النشاط:** في هذه المرحلة يتم التعبير عن النشاط بمركز نشاط ويقصد بهذا الأخير جزء من العملية الإنتاجية التي تحتاج المؤسسة إلى التقرير عن تكلفتها بشكل مستقل. لذا يتم تجميع الأنشطة المتجانسة في مركز نشاط واحد وهذا ما يسمى بالمسار. تتوقف عملية التجميع في مركز على مستوى الاختلاف بين منتجات المؤسسة فكلما كان صغير كانت إمكانية التجميع أسهل. وكلما كان أكبر كلما دعت الحاجة إلى زيادة مراكز النشاط لضمان تحديد التكلفة بشكل أدق.

(4) **تحديد مسببات التكلفة:** يتم ربط تكاليف الأنشطة المجمعة (مراكز النشاط) بموضوع التكلفة عن طريق العلاقة السببية وفق مسببات التكلفة، ويتوقف تحديد مستوى دقة مخرجات ABC على كفاءة تحديد مسببات التكلفة لأن الهدف منها هو التحديد الدقيق لحصة التكاليف الواجب تحميلها للمنتجات ومن مسببات التكلفة نجد:

الجدول 3: أمثلة عن مسببات التكلفة

النشاط	مسبب التكلفة
تشغيل الآلات	ساعات عمل الآلة
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء

(5) **تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات:** في هذه المرحلة يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المخرجات سواء كانت منتجات أو خدمات تبعاً لمقدار استفادة هذه الأخيرة من تكلفة كل نشاط. وهكذا يتم تخصيص تكلفة النشاط على مختلف المنتجات المستهلكة على أساس عدد مسببات التكلفة المخصصة للمنتج.

#### الفرع الثالث: مزايا و عيوب نظام ABC

أولاً- مزايا نظام ABC: يعمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تقديم معلومات تتصف بالدقة عن كيفية استخدام الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة ومن خلال دقة هذه المعلومات يمكن تلخيص أهم مزايا هذا النظام فيما يلي: (حسن حبيب، 2017، صفحة

1. فعالية الدور الرقابي لنظام ABC مقارنة بنظام التكاليف التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة، طالما أنه يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء من عملية الإنتاج أو الخدمات النهائية الأمر الذي يزيد من إمكانية عدم الوقوع في أي انحرافات.
2. التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدي حيث أن أفضل الأساليب لتحسين الأداء هو تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة.
3. الاستخدام الفعال لمبدأ المقابلة وذلك من خلال عدم تخصيص تكاليف البحوث والتطوير التي تخص فترات مالية تالية على تكاليف الفترة الكلية وهو الأمر الذي في كثير من الأحيان لا يتم تجنبه في ظل نظام التكاليف التقليدي .
4. يعمل نظام ABC على زيادة النظرة الإيجابية لأهمية دور المحاسبة في إدارة الإنتاج و في مجالات اتخاذ القرارات الأخرى داخل الشركة، كما يعمل على تنمية روح العمل كفريق، حيث أنه لم يقتصر تشغيله وفهمه على المحاسبين فقط، وإنما يمتد إلى الوظائف الأخرى كالإنتاج والتسويق.
5. من أهم نتائج استخدام نظام ABC في الشركات العالمية ما يعرف بالإدارة الإستراتيجية للتكاليف التي تساعد في عملية التخطيط الاستراتيجي وإدارة الموارد.
6. يعمل على المساعدة في قرارات التسعير من خلال حساب تكلفة التنوع بدرجة أكثر دقة.

ثانياً: عيوب نظام ABC

على الرغم من المزايا العديدة التي يمكن تحقيقها من تطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة إلا أن هناك بعض الانتقادات التي وجهت إليه وهي: (مصطفى الجحلب، 2007، صفحة 34)

1. صعوبة تطبيق واختيار مسببات التكلفة، الأمر الذي يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة وإعادة تدريب الكادر المحاسبي.
2. التكاليف العالية المتعلقة بالحصول على بيانات تكاليف الأنشطة المختلفة للمنشأة.
3. يركز نظام التكاليف المبنى على الأنشطة على القرارات الإستراتيجية في الأمد طويل الأجل، بينما تحتاج المنشآت أيضاً إلى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد قصير الأجل
4. لا يمكن تطبيق النظام إلا في سياق إجراء تغيير إداري شامل وضمن منظومة إدارة الجودة الشاملة مع التوجه نحو جعل مسألة إرضاء الزبائن مسألة محورية توجه الإنتاج وجميع أنشطة المنظمة.
5. إن استعمال نظام التكاليف المبنى على الأنشطة لا يقضى على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة. فمثلاً قد يكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظراً لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة كإهلاك مباني المصنع أو التأمين أو الضريبة السنوية المدفوعة على مباني المصنع.

### المطلب الثاني: نظام التوقيت المنضبط

جاء اعتماد نظام تكاليف الإنتاج بالتوقيت المنضبط JIT ، كأحد الأنظمة التي تؤدي إلى الاستغلال الأمثل لعناصر الإنتاج وتخفيض الكلفة وتحسين النوعية ورفع كفاءة الأداء من خلال الاعتماد على مقاييس ومعايير الأداء المتقدمة. حيث ينسب هذا التطور في العلمية الإنتاجية إلى اليابانيين الذين قاموا بتنفيذه لأول مرة في شركة تويوتا ما بين الفترة من (1950-1960) ثم تبعها العديد من الشركات اليابانية الأخرى. (حسين البشتاوي و فلاح المطارنة، 2005، صفحة 04)

الفرع الأول: تعريف نظام التوقيت المنضبط JIT (حسين البشتاوي و فلاح المطارنة، 2005، صفحة 07)

اختلف الباحثين في تعريف وتقديم مفهوم لنظام التوقيت المحدد JIT ، فقد عرفه باحثه على أنه: فلسفة تعمل على إزالة الفاقد في كافة الأنشطة والعمليات الخاصة بعملية إنتاجية معينة داخل المشروع، الأمر الذي يؤدي تطويرها وتخفيض تكاليفها. كما اعتبره آخر بأنه: نظام تكاليف المخزون في الوقت المناسب الذي يعمل على استلام المواد اليوم واستخدامها غداً. وذلك من خلال ضبط توقيت استلام المواد عند البدء في استخدامها في الإنتاج، وضبط توقيت الانتهاء منها على وقت تسليم أو شحن التام منه إلى العميل. وعليه فيمكن القول أن نظام JIT يهدف إلى مجموعة من الأهداف أهمها:

- الاستغناء عن كافة أنواع المخزون أو تخفيضه إلى أدنى حد ممكن.
- الحد من الهدر في الوقت والموارد في العمليات الإنتاجية.
- الشراء بالكميات والوقت المناسبين لتلبية احتياجات المستهلكين في الوقت المناسب وبالجودة المناسبة.
- تنمية الثقة والعلاقة بين الشركة ومجهزها من خلال وضع أهداف طويلة الأجل تؤدي إلى ثقة متبادلة بينهما.

### الفرع الثاني: عناصر وسمات نظام التوقيت المنضبط

أولاً- عناصر نظام JIT: يتطلب تطبيق هذا النظام توافر عدة عناصر رئيسة وهي: (ابراهيم صباح، 2008، صفحة 47)

1. **توافر علاقات قوية مع الموردين:** والاعتماد على عدد محدود من الموردين الموثوق بهم وعقد اتفاقيات طويلة الأجل، ويتم التوريد للمواد بكميات صغيرة وعلى فترات قصيرة وذلك حسب حاجة الإنتاج.
2. **وجود عمال متعددي المهارات:** يجب تدريب العاملين بحيث يصبحوا قادرين على تشغيل كافة أنواع المعدات الموجودة في خلية التصنيع وإجراء الإصلاحات البسيطة والصيانة الروتينية وأيضاً إجراء فحص جودة المنتجات.
3. **تنظيم خلايا التصنيع:** تصنف الآلات في صورة خلايا تصنيع على أساس المنتجات حيث يتم وضع مجموعة الآلات التي تستخدم في إنتاج منتج محدد أو مجموعة محددة من المنتجات في مكان واحد قريبة من بعضها بحيث تشكل خلية تصنيع منتج، ويكون تخزين المواد تحت الإنتاج أثناء عملية الإنتاج في مكان التصنيع وليس في أماكن خاصة للتخزين، مما يخفض من تكلفة مناولة المواد.
4. **تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة:** بحيث يتم نقل الأجزاء والمنتجات تحت التشغيل من مرحلة لأخرى مع عدم وجود أي عيوب أو تالف في هذه الوحدات.

5. تخفيض فترة الانتظار ووقت إعداد الآلات: تخفيض فترة الانتظار يعمل على زيادة سرعة الاستجابة لطلبات العملاء وتخفيض وقت إعداد الآلات وتكلفة الإعداد يساعد على تخفيض حجم دفعة الإنتاج، (ويصبح الإنتاج على دفعات صغيرة) ولا يعود هناك حاجة لكمية كبيرة من المخزون.

ثانيا- سمات نظام JIT: تقوم فلسفة نظام التوقيت المنضبط على الأنشطة التي تلي الاستخدامات والاحتياجات وفرا وذلك من خلال أربع سمات رئيسية وهي: (حسن حبيب، 2017، صفحة 100)

1. التركيز على التبسيط والاهتمام بالأنشطة التي تضيف قيمة.
2. الالتزام بمستوى عالي من الجودة في أداء الأعمال بداية من أول خطوة حيث لا يوجد وقت مسموح به لإصلاح الوحدات المعيبة.
3. الالتزام بالتحسين المستمر في كل الأنشطة لتحقيق مستوى أعلى من الكفاءة.
4. استبعاد نظام JIT فقط على وظيفة الإنتاج بل يمكن استخدامه في مناطق وظيفية أخرى مثل الشراء والتوزيع والبيع بالتجزئة والمناطق الإدارية.

#### الفرع الثالث: ميزات وعيوب تطبيق نظام التوقيت المنضبط JIT

أولاً- مزايا تطبيق نظام JIT : إن تطبيق نظام التوقيت المنضبط يوفر فرصة كبيرة للمؤسسة الاقتصادية عن طريق زيادة الأرباح بتخفيض التكاليف وتحسين نوعية المنتج وتحسين العلاقة مع الموردين و العملاء، وتمثل المنافع التي تعود على المؤسسة من خلال تطبيق نظام التوقيت المنضبط في: (نوبلي، 2015/2014، صفحة 46)

- تخفيض حجم المخزونان وكمية الأموال المستثمرة عليها من مباني لازمة للتخزين وعمال.
- توفر المنتجات بالكمية المناسبة و بالجودة المطلوبة وفي الوقت المناسب.
- ازدياد الإيرادات والأرباح نتيجة لتحسين العلاقة مع العملاء.
- تحسين جودة ونوعية المنتجات.
- تقليل عدد الوحدات التالفة وهدر الموارد وتضييع الوقت.
- تحسين العلاقة مع الموردين وتوسيع حلقة الاتصال.
- رفع روح المعنوية للعمال عن طريق إشراكهم في صنع القرارات و التعاون أثناء العمل.

ثانيا- عيوب تطبيق نظام JIT: بالرغم من المزايا التي حققها هذا النظام إلا أنه يواجه عدد من المشاكل والتي أشارت لها العديد من الدراسات حيث أشارت الدراسة حول أسباب عدم تطبيق نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد: (حسين البشتاوي و فلاح المطارنة، 2005، الصفحات 8-9)

- إن هذا النظام يحتاج إلى الكثير من العمل والإجراءات التي يصعب تنفيذها.
- إنه يمثل ضغطاً على اهتمامات المديرين.

- أن هنالك نقصاً في المعلومات المتوفرة عن هذا النظام داخل المنظمة.
- صعوبة تتبع المواد الخام خلال العمليات.
- عدم اقتصادية النظام في المنشآت صغيرة الحجم.
- إن النظام يتطلب عوناً كبيراً بين الإدارة والعمال وكذلك بين الإدارة والموردين ولا يمكن تطبيق هذا النظام بدون التعامل المتكامل بين تلك الأطراف.
- يتطلب النظام ضرورة تطوير نظم المحاسبة بصفة عامة والتكاليف بصفة خاصة والمفاهيم التي يقوم عليها نظام التكاليف بصفة عامة.

### المطلب الثالث: التكلفة المستهدفة

مع زيادة حدة المنافسة والتطورات الهائلة في التكنولوجيا كان لا بد من تحقيق مزايا تنافسية للمنشآت مما جعلها تركز على التكلفة من خلال تخفيض التكاليف مما زاد من أهمية أكثر من أداة من أدوات التكلفة وكان من أهم هذه الأدوات؛ التكلفة المستهدفة.

#### الفرع الأول: تعريف التكلفة المستهدفة TC

تعددت الدراسات التي تناولت تعريف التكلفة المستهدفة فبعضهم يرى أنها أسلوب لإدارة التكلفة خلال مراحل التصميم والتخطيط والتطوير، وبعضهم يرى أنها أسلوب للوصول إلى سعر المنتج. ومن أهم هذه التعريفات مايلي: (فلاح المطارنة، 2008، الصفحات 284-285)

- 1\_ التكلفة المستهدفة مدخل يهدف إلى تقديم منتج للسوق بجودة عالية وسعر منخفض يتماشى مع أسعار المنافسين محققاً الأرباح المطلوبة وذلك من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج خلال دورة حياة المنتج ابتداء من مرحلة التخطيط والتصميم وحتى بيع المنتج.
- 2\_ التكلفة المستهدفة مدخل من مداخل المحاسبة الإدارية لإدارة التكاليف والذي يهدف إلى تخفيض تكاليف المنتج في مرحلة تصميم وتطوير المنتج، هذا فضلاً عن تقديم منتجات متنوعة ذات جودة عالية تشبع حاجات العملاء.
- 3\_ التكلفة المستهدفة نظام لإدارة تكاليف تصميم منتج جديد وتطويره وتحديثه بهدف تحديد تكاليف إنتاج المنتج المقترح قبل الإنتاج الفعلي وبما يحقق مستوى الربح المستهدف.

من خلال استعراض التعريفات السابقة للتكلفة المستهدفة يمكن أن تعرف بأنها أسلوب أو نظام يهدف إلى إدارة التكاليف والأرباح المخططة عن طريق القيام بإجراء دراسة للسوق وتحديد للسعر ومعرفة ورغبات العميل للوصول إلى ما يرضيه فضلاً عن إدارة التكلفة خلال مرحلة التخطيط والتصميم والتطوير للمنتج أي أن تمارس من خلال دورة حياة المنتج.

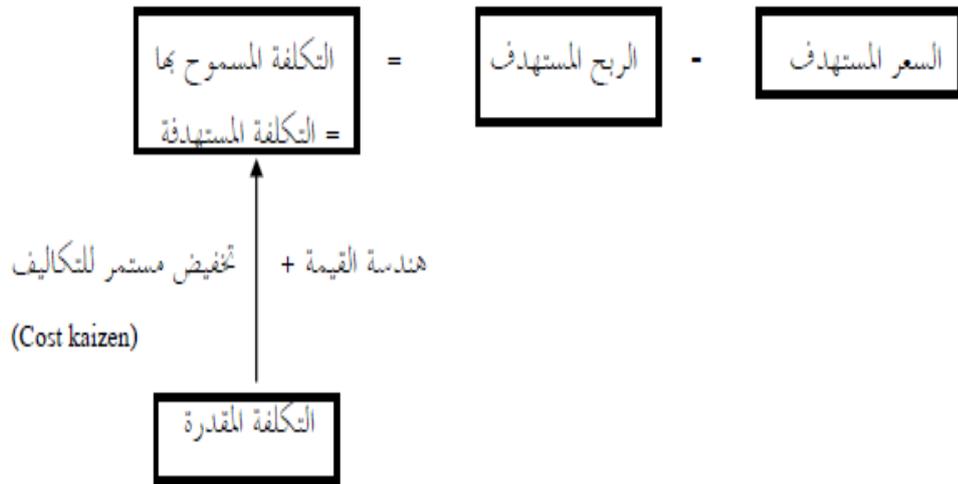
#### الفرع الثاني: منهج التكلفة المستهدفة

إن منهج التكلفة المستهدفة هو طريقة تسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة. والتكلفة المستهدفة أسلوب للتسعير تم استحداثه في اليابان وأستخدم بشكل واسع من قبل المنشآت اليابانية خاصة تلك العاملة في مجال صناعة السيارات. فبدلاً من تحديد التكلفة لكل بند من البنود ثم إضافة هامش الربح المرغوب فيه لتحديد سعر المنتج يقوم منهج التكلفة المستهدفة بعكس هذه الإجراءات، إذ يتم تحديد سعر البيع الذي ينسجم مع متطلبات السوق، ثم احتساب هامش الربح المرغوب فيه وطرحه من سعر البيع،

وستمثل نتيجة الطرح هنا أعلى تكلفة مسموح بها أي التكلفة المستهدفة للمنتج. وبعد ذلك يتم تزويد المهندسين ومصممي الإنتاج بالتكلفة المستهدفة للمنتج، واعتمادها كحد أعلى لتكلفة المواد والطرق والإجراءات المطلوبة لتصميمه وإنتاجه. وبذلك ستكون مسؤولية هؤلاء تصميم المنتج وفقاً لتكلفته المستهدفة أو بأدنى منها. وفي حالة الإخفاق في الوصول إلى هذه التكلفة تجري محاولة تخفيضها بإعادة تقييم التصميم الخاص بالمنتج وتحسين إجراءات إنتاجه، وتطوير نظام تجهيز المواد بما يؤمن توفيرها في الوقت المحدد للإنتاج، وإلا يجب استبدال التكنولوجيا المخصصة لهذا المنتج (معدات الإنتاج) بأخرى متطورة لتخفيض تلك التكلفة، وإن تعذر ذلك ينبغي التخلي عن خطة إنتاج ذلك المنتج.

وتعد التكلفة المستهدفة أداة جيدة للتسعير في الأسواق التي تتسم بدرجة عالية من المنافسة، حيث تسمح بإجراء تحليل حاسم لاحتمالات نجاح المنتج قبل تخصيص الموارد الإنتاجية له، على خلاف التسعير على أساس التكلفة، فقد تكتشف المنشأة أن سعر المنتج غير تنافسي بعدما تكون قد استخدمت الموارد في إنتاجه. (محمد رضا الخلف و محسن حسن زويلف، 2007، الصفحات 174-175) والشكل التالي يوضح طريقة التكلفة المستهدفة:

الشكل 6: طريقة التكلفة المستهدفة



المصدر/ راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة،

2008/2007، ص 47

يتبين من الشكل أنه يتم تقدير تكلفة المنتج التي يمكن بلوغها بالنظر إلى مؤهلات المؤسسة وتكنولوجياها وعموماً تكون هذه التكلفة المقدرة أكبر من التكلفة المستهدفة وينبغي محاولة امتصاص هذا الفرق الموجود بين التكاليفتين وذلك من خلال طرح هامش الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف وفق العلاقة التالية :

$$\boxed{\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف}}$$

الفرع الثالث: مبادئ التكلفة المستهدفة

يقوم أسلوب التكلفة المستهدف على مبادئ أساسية وهي كالأتي: (عطوي، 2008/2007، صفحة 43)

1. **السعر يؤدي إلى التكلفة:** استنادا لهذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة هداف تكلفة بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي.
2. **التركيز على العميل:** أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة والوقت والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات وفي نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتج (بالنسبة للعميل) أكبر من تكلفتها.
3. **التركيز على مرحلة التصميم:** في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج والعملية. لذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض زمن إطلاق منتوجات جديدة في السوق.
4. **فريق أعضاؤه من وظائف مختلفة:** ويتعلق هذا بحقائق أن الفريق متعدد الوظائف مسؤول عن كامل العملية من الشروع، الاختبار إلى النهاية. ويعني الفريق المتعدد الوظائف هنا تفاعل أقسام مختلفة، مثلا: المحلل المالي الذي يخطط طلب الإمدادات والمبيعات يتفاعل مع المصممين للاتفاق على التكلفة المستهدفة النهائية.
5. **تخفيض تكلفة دورة الحياة:** يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء. وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة والتوزيع.
6. **إدماج سلسلة القيمة:** ويعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد، التوزيع، تقديم الخدمات والعملاء في أسلوب التكلفة المستهدفة.

**المطلب الرابع: سلاسل القيمة**

تسعى أي مؤسسة مهما كان نشاطها إلى تحقيق ميزة تنافسية والبحث عن سبل تعزيزها، ومن بين طرق دراسة الميزة التنافسية مايسمى "بسلسلة القيمة"، حيث تعمل على تفكيك المؤسسة إلى مجموعة من النشاطات من القيمة والتكلفة للوصول إلى معرفة مصادر التكلفة والميزة التنافسية في كل عملية من العمليات التي تؤديها المؤسسة ومن ثم التفوق على المنافسين.

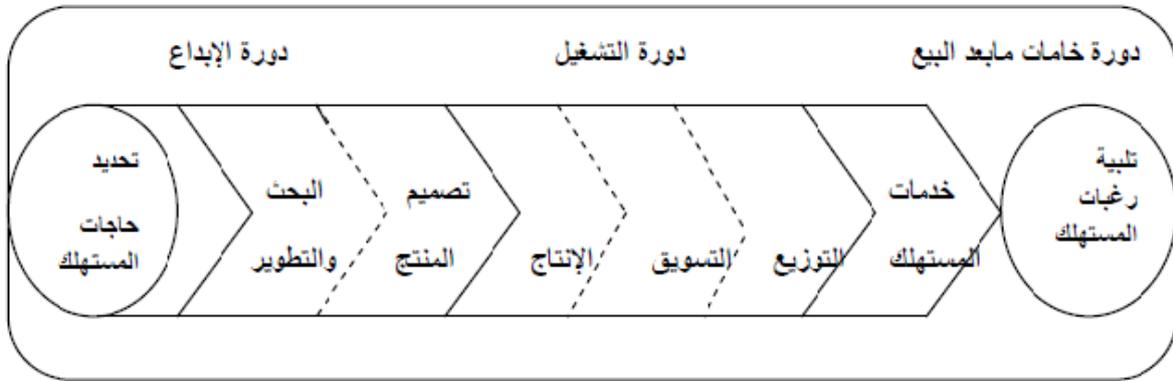
**الفرع الأول: تعريف سلسلة القيمة**

يمكن تقديم نموذج أو مفهوم سلسلة القيمة من خلال التعريفين التاليين:

"يقصد بسلسلة القيمة مجموعة الوظائف المتتالية التي تضيف فيها القيمة ( المنفعة) إلى المنتجات من البداية عندما كانت مجرد أفكار إلى النهاية عندما تستهلك عند العميل ومرورا بالتصميم و الإنتاج والتسويق و التوزيع." (محمد نور و حسين علي، 2003/2002، صفحة 26)

كما يرى (حجازي و معاليم، 2013، صفحة 47) أن مصطلح سلسلة القيمة يدفع إلى أن المؤسسة يمكن اعتبارها سلسلة من الأنشطة الرامية إلى تحويل المدخلات إلى مخرجات وهي تتألف من عدد من الأنشطة الأولية و الأنشطة الداعمة، حيث أن كل نشاط يجب أن يعمل على إضافة قيمة للمنتج في نظر المستهلك أو العميل، ومن ثم فإن قضية إرضاء المستهلكين ( العملاء ) لها الأولوية الأولى لكل الأطراف التي تتضمنها سلسلة القيمة بما فيها المدير و المحاسب. والشكل الموالي يوضح النموذج العام لسلسلة القيمة وأنشطتها

الشكل 7: النموذج العام لسلسلة القيمة و أنشطتها



المصدر/ محمد الفضل و اخرون، المحاسبة الادارية، دار المسيرة، عمان، 2007، ص 15

#### الفرع الثاني: أهداف سلسلة القيمة

تمثل الأهداف المنتظرة من تحليل و بناء سلسلة القيمة فيما يلي: (عبد الوهاب، 2010، صفحة 51)

- الكشف عن العوامل التي تحدد تكاليف الأنشطة المختلفة و الأهمية النسبية لكل منها.
- الكشف عن أسباب اختلاف التكاليف في منشأة ما عن منافسيها والعكس.
- معالجة مساهمة كل نشاط من أنشطة التنظيم في خلق القيمة.
- تكامل وتناسق الجهود لكل وظائف تنظيم الأعمال و تطوير القدرات لكل وظيفة.
- تقييم نقاط الضعف والقوة للمنشأة عن طريق تحليل العمليات داخل المنشأة.

كما يمكن القول بأن الهدف الرئيسي و الأهم لتحليل سلسلة القيمة هو تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة والتي تتأتى من عن طريق تحليل المنشأة إلى مجموعة من خلايا القيمة ومن ثم قياس قدرة كل خلية على الإضافة للقيمة ثم تحليل كل خلية إلى مجموعة من أنشطة القيمة وتصنيف هذه الأنشطة إلى أنشطة تضيف إلى القيمة وأنشطة لا تضيف إلى القيمة وذلك لاتخاذ الإجراءات اللازمة لتحويل تلك الأنشطة إلى أنشطة مضافة للقيمة إن أمكن ذلك أو استبعادها. (عبد الوهاب، 2010، صفحة 53)

#### الفرع الثالث: الأنشطة المكونة لسلسلة القيمة

تتكون سلسلة القيمة من مجموعة من الأنشطة، كلها تساهم وتتكامل فيما بينها من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من بناء سلسلة القيمة، وعادتا ماتصنف هذه الأنشطة إلى نوعين أساسيين وهما: (غول، 2014، الصفحات 48-50)

**أولاً- أنشطة رئيسية ( أولية ):** تتمثل أساسا في التكوين المادي للمنتج أو الخدمة التي تقدمها المؤسسة وتسويقها وتسليمها للمشتري وكذلك خدمة ما بعد البيع، وتتضمن ما يلي:

- 1) أنشطة الإمداد الداخلي: ويسمى البعض السوقيات الداخلية، وترتبط هذه الأنشطة باستلام وتخزين وتوصيل المدخلات اللازمة للمنتج كما تشمل الرقابة على المخزون.
- 2) أنشطة الإنتاج (العمليات): وتتمثل في عمليات التشغيل، فهي بمثابة أنشطة مرتبطة تحول المدخلات إلى منتجات في شكل نهائي، وتشمل التشغيل على الآلات والتجميع والتعبئة وصيانة الآلات.
- 3) أنشطة الإمداد الخارجي: هي أنشطة مرتبطة بجمع، تخزين، والتوزيع المادي للمنتج الى المشتري، كما تشمل تخزين المنتجات التامة...
- 4) أنشطة التسويق و المبيعات: وتتمثل في كل الأنشطة التسويقية مثل الإعلان والترويج ، رجال البيع ، التوزيع و التسعير ...
- 5) أنشطة الخدمات: هي أنشطة مرتبطة بدعم المبيعات وتقلص خدمات ما بعد البيع، من أجل الوصول إلى إرضاء الزبون، وتشمل: خدمات التركيب، الإصلاح، تعديل المنتج.

**ثانياً- أنشطة داعمة ( ثانوية ):** الأنشطة الداعمة توفر الوسائل المستهلكة و الهياكل التي تسمع بانجاز الأنشطة الرئيسية، وبالتالي تتمثل مهمتها في تدعيم النشاطات الرئيسية. كما تنجز الأنشطة الداعمة إلى أنشطة فرعية وهي:

- 1) أنشطة البنية الأساسية للمؤسسة : وتشمل العديد من الأنشطة، مثل الإدارة العامة، المحاسبة، الشؤون القانونية و التمويل...
- 2) أنشطة إدارة الموارد البشرية: وهي تلك الأنشطة الضرورية التي تسعى إلى ضمان حسن الاختيار، التدريب، وتنمية الأفراد.
- 3) أنشطة تنمية التكنولوجيا: وتشمل عامة البحوث، تحسين العمليات، تطوير المنتجات، المعرفة الفنية...
- 4) أنشطة الشراء: وتعلق بالأنشطة التي تعمل وتساعد المؤسسة للحصول على المدخلات المطلوبة، سواء المواد الأولية أو الآلات، وكل ما هو ضروري للمؤسسة.

### المطلب الخامس: أدوات المحاسبة الإدارية للتحسين المستمر

يجب على أي مؤسسة أن تعتقد دائما أنه يوجد أحسن مما هو حسن الآن، وعلى إدارة المؤسسة أن تدرك أيضا أنها إذا لم تتقدم إلى الأمام فإنها ستتأخر إلى الخلف ولن تبقى على ماهي عليه، لذلك وجب عليها تحسين أنشطتها وأدائها بصفة مستمرة، وهذا ما يسمى بالتحسين المستمر (كايزن)، حيث يعرف كايزن على أنه: "مجموعة من الإجراءات التي تنصب على العمليات التصنيعية وعلى شكل خطوات تدريجية صغيرة ومستمرة من خلال التحسين المستمر بتضافر كل الجهود المبذولة وكافة المستويات الإدارية بهدف تخفيض الكلفة وتحسين النوعية." (محمد أبو النصر، 2015، صفحة 68)

ويمكن التعبير عن فلسفة التحسين المستمر بأحد العبارات التالية:

- التحسين المستمر هدف لا نهاية له.
  - التحسين المستمر فلسفة لا ترضى أبدا بما تم إنجازه في الماضي بل تطلع إلى التحسين الدائم في المستقبل.
  - التحسين المستمر يلزم العاملين والإدارة على أن تكون نسبة الخطأ تساوي صفر.
- ولتحقيق الهدف الرئيسي للتحسين المستمر تستخدم المؤسسة مجموعة من الأدوات ونجد من أهمها: بطاقة الأداء المتوازن، ومدخل إدارة الجودة الشاملة.

### الفرع الأول: بطاقة الأداء المتوازن

إن بطاقة الأداء المتوازن تعتبر من الآليات الحديثة التي تعمل على التحسين المستمر للمؤسسات

**أولا\_ تعريف بطاقة الأداء المتوازن:** تم تعريف بطاقة الأداء المتوازن من طرف العديد من الباحثين في علم الإدارة الإستراتيجية

نذكر منها:

"هي نظام إداري يسمح للإدارة العليا للمؤسسة بإعطاء الإطار العام لتطبيق إستراتيجياتها وتبعية تحقيق أهدافها، من خلال تفاعل مجموعة من مؤشرات الأداء المختارة والملخصة في أربعة أبعاد رئيسية هي: البعد المالي، بعد الزبائن، بعد العمليات الداخلية وبعد التعلم والنمو." (لطرش، 2018/2017، صفحة 22)

"وقد عرف كل من (كابلان و نورتون) بطاقة الأداء المتوازن على أنها : نظام شامل لقياس الأداء من منظور استراتيجي ، يتم بموجبه ترجمة إستراتيجية تنظيم الأعمال إلى أهداف إستراتيجية." (محمد ابراهيم الشبراوي، 2018، صفحة 37)

وعليه يمكن القول أن بطاقة الأداء المتوازن عبارة عن أداة فعالة تترجم إستراتيجية المؤسسة بشكل مترابط لتحقيق أهدافها المرجوة وذلك بالنظر إلى أربعة أبعاد مهمة يجب إعدادها للإجابة على أربعة أسئلة مهمة وهي كالتالي:

✓ كيف ينظر لنا الزبائن؟ (بعد الزبائن).

✓ ما الذي يجب أن نتفوق فيه؟ (بعد العمليات الداخلية).

✓ هل يمكننا أن نواصل في التحسن وخلق الثروة؟ (بعد التعلم والنمو).

✓ كيف ننظر إلى حملة الأسهم؟ (المنظور المالي).

**ثانيا\_ أبعاد بطاقة الأداء المتوازن:** "تتكون بطاقة الأداء المتوازن من أربعة بطاقات ( أبعاد) منفصلة، كل بطاقة تحتوي على أهداف لمجال واحد بحيث تحقق الأربع بطاقات التوازن بين الأهداف القصيرة وطويلة الأجل وتوازن أيضا بين الأهداف المالية وغير المالية." (عبد الحميد الميهي، 2015، صفحة 334)

ويمكن عرض هذه الأبعاد كما يلي: (محمد ابراهيم الشبراوي، 2018، صفحة 40)

**البعد الأول- المنظور المالي:** ويتمثل في إستراتيجية النمو و الربحية، والتي تظهر تنظيم الأعمال كتنظيم ناجح أمام أصحاب المصالح، ويعتبر الأداء الايجابي للمؤسسة عبر المنظور المالي الوسيلة الحاكمة في استمرار المؤسسة في دنيا الأعمال.

**البعد الثاني- منظور العملاء:** ويتمثل في إستراتيجية خلق القيمة و التمايز، و التي تقوي علاقة المؤسسة مع العملاء.

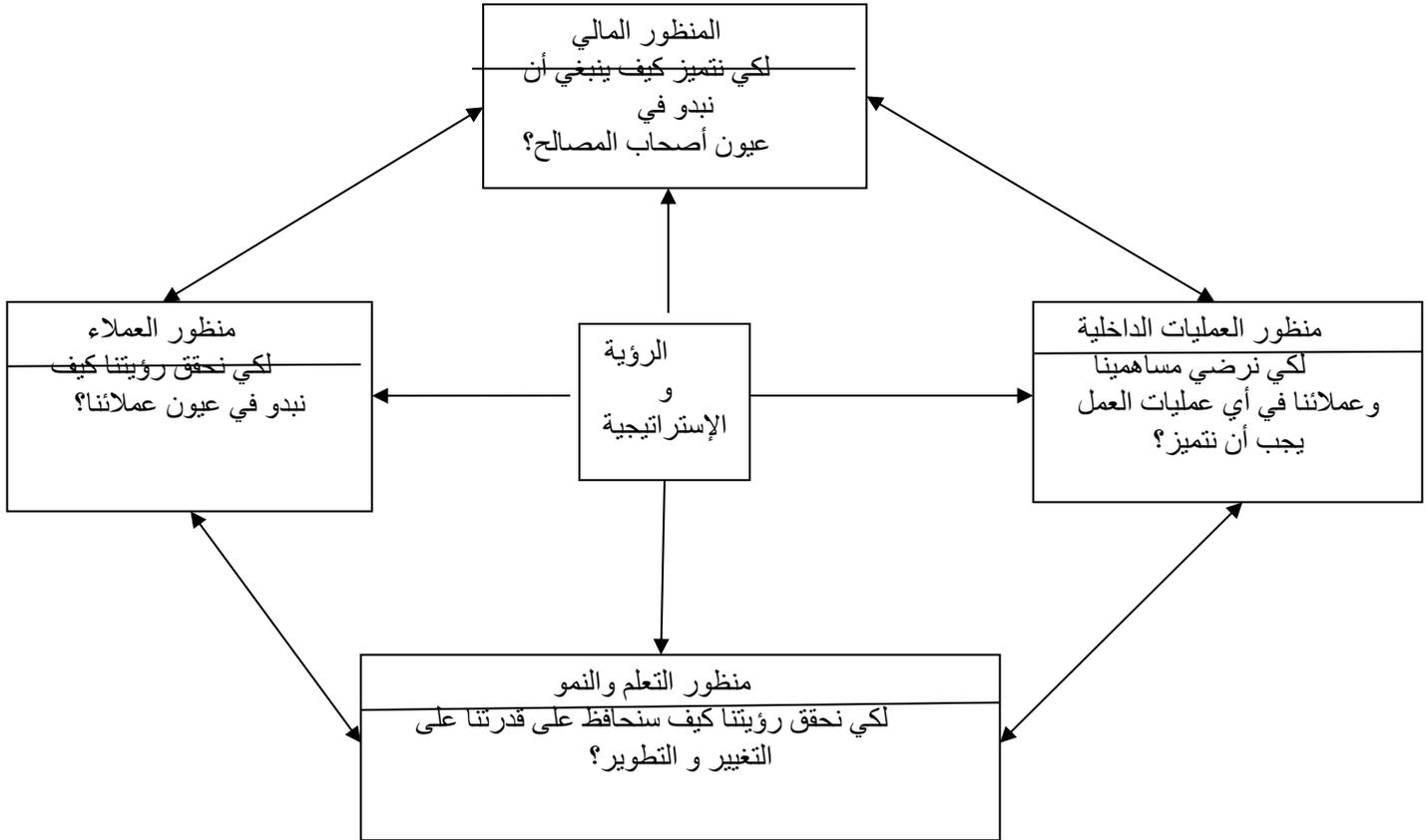
البعد الثالث- منظور العمليات الداخلية: ويتمثل في الأولوية الإستراتيجية للعمليات الداخلية التي يجب أن يتفوق فيها تنظيم

الأعمال لتحقيق رضا المساهمين والعملاء، وتحقيق الاستدامة المطلوبة في تحسين الإنتاج.

البعد الرابع- منظور التعلم والنمو: و يتمثل في إستراتيجية الابتكار و النمو والتغيير و التي تدعم وتقوي مقدرة تنظيم الأعمال

على التغيير والتحسين المستمر. كما يمكن اختصار ما ذكرناه سابقا في شكل التالي:

الشكل 8: عناصر بطاقة الأداء المتوازن



المصدر/ رهام محمد إبراهيم الشراوي، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تحسين إنتاجية المنظمات العامة، المنظمة العربية

للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، 2018، ص 39

من الشكل السابق يظهر لنا أن بطاقة الأداء المتوازن تضع في المركز الرؤية والإستراتيجية وترجمها إلى جملة من الأهداف التي تحاول

شرحها من خلال مجموعة مؤشرات تساعد على إيصال الرؤية إلى جميع الأفراد في كافة المستويات.

ثانيا \_ خطوات بناء بطاقة الأداء المتوازن: لتشغيل وتقديم بطاقة الأداء المتوازن فإنه يتطلب إتباع الخطوات التالية: (نوبلي،

2015/2014، صفحة 56)

- تحديد الأهداف الإستراتيجية من قبل المؤسسة.
- تحديد مقياس الأداء لكل منظور من المنظورات الأربعة وعرضها أمام المسؤولين للدراسة.
- وضع قيم مثالية مستهدفة لكل هذه المقاييس لكي تساعد في التقييم.
- تقييم الأداء وفق هذه المقاييس و من ثم تقويمه.

- تقييم فعالية بطاقة الأداء المتوازن ومدى تناسقها مع الأهداف الإستراتيجية المسطرة، ثم اتخاذ الإجراءات اللازمة للتحسينات والتعديلات المطلوبة.

ثالثا \_ **مميزات بطاقة الأداء المتوازن:** تتميز بطاقة الأداء المتوازن على بقية الأنظمة بما يلي: (بجياوي و لدرع، 2011، صفحة

83)

- ✓ تعد نظاما للتسيير يترجم النوايا الإستراتيجية إلى أهداف ملموسة.
- ✓ تشكل بطاقة الأداء المتوازن أداة لمراقبة التسيير الاستراتيجي.
- ✓ تشجع على تطوير برامج الاتصال والتكوين.
- ✓ تؤكد على الأهداف والمؤشرات المالية، في حين تظهر المؤشرات غير المالية كمقدمة منطقية للنتائج المالية.
- ✓ تعتمد إلى تقديم المؤشرات الأساسية من أجل منع تشتت أذهان المسيرين، وجعلهم يركزون على المؤشرات المحددة لتنفيذ الإستراتيجية.

#### الفرع الثاني: إدارة الجودة الشاملة

في بيئة تسودها المنافسة ، وجب على المؤسسة الاقتصادية أن تحافظ على استمراريته وتدعيم تنافسيته وذلك بتبني مدخل جديد لضمان الجودة وتخفيض التكاليف من ثم إرضاء الزبون وكسبه ألا وهو مدخل "إدارة الجودة الشاملة".

أولا \_ **تعريف إدارة الجودة الشاملة:** للوصول إلى تعريف إدارة الجودة الشاملة وجب علينا أن نعرج على تعريف الجودة، حيث

تعرف هذه الأخيرة بأنها " إجمالي الخصائص و السمات التي يحملها المنتج أو الخدمة تبعا لخصوصيته لغرض إرضاء الزبائن في وقت الشراء خلال الاستخدام." (دبابش، 2011/2010، صفحة 47) كما عرفها "E-deming بأنها: دقة متوقعة تناسب السوق بتكلفة منخفضة بمعنى مطابقة الاحتياجات" (بومدين، 2007، صفحة 28). ما يمكن استنتاجه من هذين التعريفين أنّهما تشترك في فكرتين أساسيتين: الأولى تتمثل في التركيز على تحقيق احتياجات الزبائن، أما الثانية فتتمثل في "المطابقة" أي مطابقة المنتج أو الخدمة لشروط و متطلّبات الإستعمال.

أما إدارة الجودة الشاملة كمفهوم إداري حديث فهناك عدة تعريفات نذكر منها:

"عرفها وليم ادوارد ديمنج بأنها طريقة الإدارة المنظمة، تهدف إلى تحقيق التعاون والمشاركة المستمرة من العاملين بالمنظمة من اجل تحسين السلعة أو الخدمة و الأنشطة التي تحقق رضا العملاء وسعادة العاملين ومتطلبات المجتمع." (محمد أبو النصر، 2015، صفحة

54)

"وهي نظام شامل للقيادة و التشغيل تعتمد على مشاركة جميع العاملين الزبائن و الموردين و يهدف إلى التحسين المستمر للجودة

و الأداء على الأمد البعيد." (بومدين، 2007، صفحة 31)

"كما عرفها جوزيف جوران على أنها عملية إدارية تقوم بها المؤسسة بشكل تعاوني لإنجاز الأعمال من خلال الاستفادة من القدرات الخاصة بكل من الإدارة و العاملين لتحسين الجودة وزيادة الإنتاجية بشكل مستمر عن طريق فرق العمل وبالاسترشاد بالمعلومات الدقيقة للتخلص من كل أعمال الهدر في المؤسسة". (محمد أبو النصر، 2015، صفحة 55)

و بناء على التعريفات السابقة نخلص إلى أن إدارة الجودة الشاملة تعمل على تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تلخيصها فيما يلي:

- تعمل إدارة الجودة الشاملة على ضرورة توحيد جهود العاملين من أجل إرضاء العملاء .
- تسعى إدارة الجودة الشاملة على تجنب وقوع الأخطاء والتخلص من كل أعمال الهدر في المؤسسة.
- تعمل على تحسين الجودة وزيادة الإنتاجية.
- تهدف إلى الابتكار والتحسين المستمر للمؤسسة.

**ثانيا - مراحل تطبيق إدارة الجودة الشاملة:** لكي يكون تطبيق إدارة الجودة الشاملة في المؤسسة الاقتصادية ذا أثر ملموس لابد لها أن تتبع خطة منهجية أثناء تطبيقها بالمرحلة التالية: (ابراهيم صباح، 2008، صفحة 46)

- 1) **المرحلة الأولى (التهيئة أو الإعداد):** وهي عبارة عن مرحلة تحضير وإعداد لتطبيق إدارة الجودة الشاملة، وتحديد مدى الحاجة إلى تطبيق هذا النظام وتحديد الأهداف والموارد المطلوبة لتطبيقه.
- 2) **المرحلة الثانية ( الدراسة والتخطيط ):** بعد مرحلة التحضير يتم التخطيط لعملية التطبيق ودراسة آلية التنفيذ.
- 3) **المرحلة الثالثة ( التقييم ):** وهي تعني تقويم واقع المنشأة من خلال دراسة وضع المنشأة الحالي وتقويمه بما يتناسب مع تطبيق إدارة الجودة الشاملة، ودراسة آراء المستهلكين حول التغيير في بيئة عمل المنشأة.
- 4) **المرحلة الرابعة ( التنفيذ ):** وهي أهم مراحل التطبيق لإدارة الجودة الشاملة وتتضمن خلق بيئة ثقافية ملائمة لفلسفة إدارة الجودة من خلال التعليم والتطوير للعاملين واستخدام المدخل العلمي في حل المشاكل وتحسين العمليات.
- 5) **المرحلة الخامسة ( تبادل الخبرات ):** يتم في هذه المرحلة مناقشة نتائج تنفيذ المراحل السابقة وتقييمها واتخاذ الإجراءات المناسبة.

**ثالثا - أهمية إدارة الجودة الشاملة:** إن تطبيق إدارة الجودة الشاملة في المؤسسة الاقتصادية يحقق مجموعة من الآثار الايجابية أهمها ما يلي: (بومدين، 2007، صفحة 31)

- ✓ تقليص شكاوى المستهلكين و تخفيض تكاليف الجودة، مما يساهم في تحقيق إرضاء العميل.
- ✓ تعزيز الموقف التنافسي للمؤسسة طالما يجري التركيز على تقديم سلعة/ خدمة ذات جودة عالية للزبون وبالتالي زيادة ولاء الزبون.
- ✓ زيادة الإنتاجية و الأرباح المحققة، مما يساعد في رفع الكفاءة الإدارية والإنتاجية من خلال زيادة الحصة السوقية.
- ✓ زيادة شهرة المنظمة.
- ✓ تحسين عملية الاتصال في مختلف مستويات المؤسسة وضمان المشاركة الفعالة لجميع أفرادها في تحسين الأداء.

### خلاصة:

من خلال دراستنا لهذا الفصل تم التعرف على المحاسبة الإدارية التي تمثل فرعاً من فروع المحاسبة الذي تزايد الاهتمام به بدرجة كبيرة في الآونة الأخيرة ، بهدف مساعدة الإدارة في القيام بوظائفها الأساسية المتمثلة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، ولعل هذا هو سبب تسميتها بالمحاسبة الإدارية أو المحاسبة الداخلية، كما يختص هذا النوع من أنواع المحاسبة بكونه اختيارياً على خلاف المحاسبة العامة التي تعتبر إجبارية بنص القانون. وتعتمد المحاسبة الإدارية على مجموعة من الأدوات التقليدية والحديثة مثل الموازنات التقديرية وبحوث العمليات والتحليل المالي ومحاسبة المسؤولية ومحاسبة التكاليف ونظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ونظام التوقيت المنضبط وسلاسل القيمة وبطاقة الأداء المتوازن وإدارة الجودة الشاملة. تتكامل هذه الأدوات لإعطاء قيمة للمؤسسة الاقتصادية وتحقيق أهدافها، مثل تحديد التكاليف وتحسين الجودة وتحديد الوقت وغيرها من المزايا التنافسية.

# الفصل الثاني

واقع المحاسبة الإدارية بمؤسسة

لوراس بلاتر

تمهيد:

بعد عرض الجانب النظري للموضوع من خلال الفصل السابق نحاول في هذا الفصل تجسيد ماتم التطرق إليه في الفصل الأول ومعرفة مجال المحاسبة الإدارية وإستخداماتها بالمؤسسة الإقتصادية على أرض الواقع، وذلك من خلال دراسة حالة مؤسسة لوراس بلاتر لصناعة الجبس بأولاد جلال.

حيث قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث أساسية، الأول يتم فيه التعريف بالمؤسسة محل الدراسة أما الثاني فسننتطرق فيه إلى واقع المحاسبة الإدارية في المؤسسة محل الدراسة أما المبحث الأخير فسنعرض فيه تفعيل أدوات المحاسبة الإدارية في مؤسسة لوراس بلاتر وذلك من خلال أداتين هما محاسبة التكاليف والتحليل المالي.

### المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

لأجل ربط الجانب النظري لموضوع الدراسة بالجانب التطبيقي، ومعرفة واقع المحاسبة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية على أرض الواقع تم اختيار مؤسسة لوراس بلاتر لصناعة الجبس ومشتقاته كمجال للدراسة التطبيقية، وذلك سيتم التعرف على هذه المؤسسة في مضمون هذا المبحث من خلال تقديمها و التطرق إلى طبيعة نشاطها وتحليل هيكلها التنظيمي.

#### المطلب الأول: التعريف بمؤسسة لوراس بلاتر

مؤسسة لوراس بلاتر، هي واحدة من المؤسسات الهامة في مجال إنتاج الجبس في الجزائر، إذ تلبى احتياجات عدد كبير من ولايات الوطن لمادة الجبس انطلاقا من الشرق الجزائري من ولاية سطيف، ومنطقة الهضاب العليا وصولا إلى إليزي في الجنوب الكبير وما جاورها.

وقد دخل مصنع لوراس بلاتر التابع لمجمع شنوفي الصناعي حيز الإنتاج سنة 2013 وذلك بتوفير ثلاث أنواع من الجبس بطاقة إنتاجية تقدر ب 200طن في اليوم قابلة للتوسعة إلى 500 طن يوميا ، حيث يعمل هذا المصنع بالمعايير العالمية، الأمر الذي جعله يكتسح مكانتا مشرفتا في سوق مواد البناء. و قد تم اختيار موقع له خارج مدينة أولاد جلال إذ تبعد المؤسسة بحوالي (7كلم) عن مقر ولاية أولاد جلال، (100 كلم) عن ولاية بسكرة، وبنحو (400 كلم) عن العاصمة الجزائر. حيث يتربع هذا المصنع على مساحة 2هكتار إضافتا إلى محجرة ضخمة تتربع على 62هكتار مجهزة بأحدث الآليات و العتاد الخاص لاستخراج الجبس، استحدثت أزيد من 20 عاملا يعملون بنظام الفريقين من 6 صباحا إلى 10 ليلا لتزويد المصنع بالمادة الأولية للجبس.

#### المطلب الثاني: طبيعة نشاط المؤسسة وإمكاناتها الإنتاجية

يمكن توضيح طبيعة نشاط المؤسسة، وإمكاناتها الإنتاجية من خلال النقاط التالية:

##### أولاً\_ طبيعة المنتج:

- تقوم مؤسسة لوراس بلاتر بإنتاج ثلاث أنواع من الجبس وهي:
- جبس ناعم جدا والذي يستعمل في صناعة الدهان، والاستخدامات الإستشفائية (بلاط للكسور)، وبعض الاستعمالات الأخرى.
  - جبس أقل نعومة موجهة للبناء.
  - جبس موجه لصناعة الصفائح الجبسية التي تستعمل في الأسقف المصنعة.

##### ثانياً\_ الإمكانيات الإنتاجية:

سخر مؤسسة لوراس بلاتر كافة مواردها البشرية، والمادية لأجل الوصول إلى الطاقة الإنتاجية القصوى، وذلك وفق ما يلي:

يعمل الفرن على مدار 24/24 ساعة، ولمدة 06 أيام في الأسبوع، حيث أن مناوبة فرق العمل الثلاث تكون كل 2ساعة مقابل راحة ليوم كامل، وتكون العطلة الأسبوعية لعمال الإنتاج يوم الجمعة.

-امتلاك معمل في إطار النشاط مساحته 2هكتار بكامل تجهيزاته.

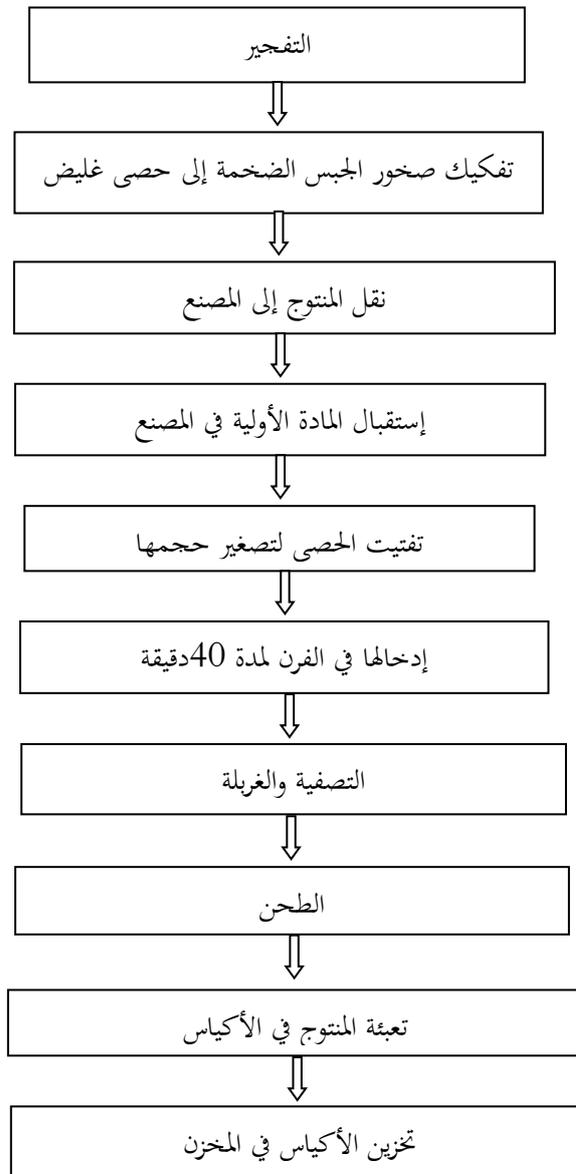
-المحجرة التي يتم استغلالها تقدر مساحتها ب62 هكتارات.

-مطابقة المنتج للمعايير المعمول بها دوليا حيث قدرت نقاوة المنتج من الشوائب بـ 99 % من قبل احد مكاتب الدراسات المختصة.

### ثالثا: مراحل الانتاج

تمر عملية إنتاج الجبس بعدة مراحل بدايتا من إستخراج المادة الأولية من المحجرة إلى الحصول على المنتج تام الصنع وتسويقه، ونلخص هذه المراحل في الشكل التالي:

الشكل 09: مراحل إنتاج الجبس في مؤسسة لوراس بلاتر



المصدر/ من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة

نستنتج من الشكل السابق أن عملية إنتاج الجبس تمر بعدة مراحل وهي كالتالي:

**المرحلة الأولى:** إستخراج المادة الأولية من المحجرة على شكل صخور جبسية ضخمة وتفكيكها إلى حصى غليظ عن طريق آلة تفكيك الأحجار concasoure، ونقلها وإستقبالها في المصنع.

**المرحلة الثانية:** تفتيت حصى الجبس مرة ثانية داخل المصنع لتصغير حجمها ثم تخزين في خزانات ضخمة silos.

**المرحلة الثالثة:** يفتت المنتج مرة أخرى بواسطة آلة concasoure seconde لتصغير حجمها أكثر.

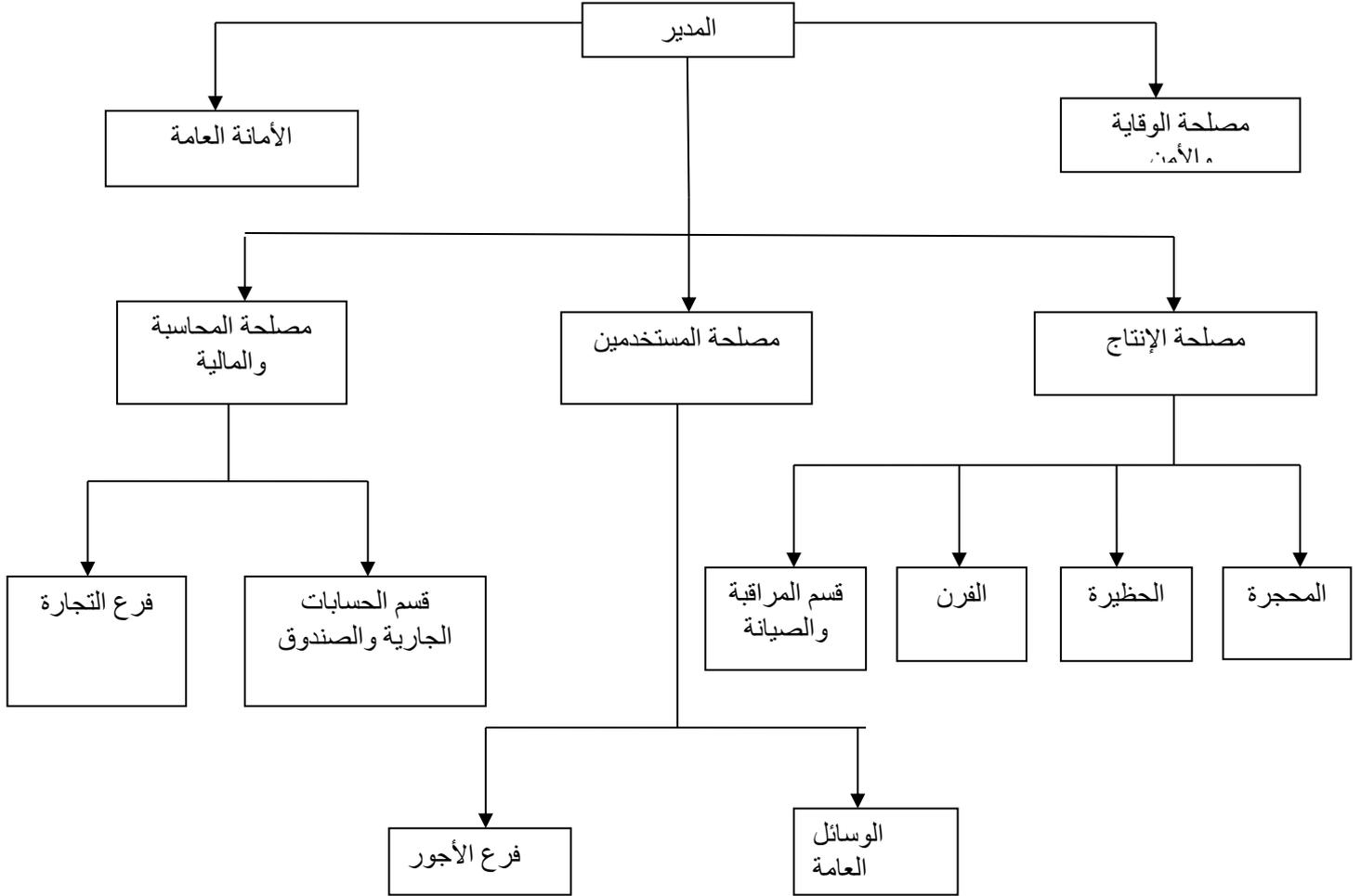
**المرحلة الرابعة:** إدخاله في فرن تبلغ درجة حرارته  $170^{\circ}$  لمدة 40 دقيقة لتجفيفه من الماء، وبعدها عملية التصفية والغزلة ثم مرحلة الطحن للحصول على غبرة الجبس (منتج تام الصنع).

**المرحلة الخامسة:** تعبئة الجبس في أكياس ذات حجم 40 كغ وتخزينها فوق الباليط في المخازن.

**المطلب الثالث: تحليل الهيكل التنظيمي لمؤسسة لوراس بلاتر**

لأجل الرقابة والتحكم في مختلف الوظائف، والأنشطة تعتمد مؤسسة لوراس بلاتر لصناعة الجبس هيكلًا تنظيميًا سلميًّا، ويمكن توضيحه من خلال الشكل التالي:

الشكل 10: الهيكل التنظيمي لمؤسسة لوراس بلاتر لصناعة الجبس



المصدر/ من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة

من خلال تتبع البناء الهيكلي للمؤسسة والموضح في الشكل نجد أنها مقسمة إلى وظائف، ومصالح درجتها كما يلي:

أولاً\_ المدير:

يقع في قمة الهيكل التنظيمي، وهو المسير الأول للمؤسسة حيث يقوم بوظائف الرقابة، والمتابعة، والتوجيه كما يمثل المؤسسة على مستوى المديرية العامة، ويدافع على مصالحها الخارجية.

ثانياً\_ الأمانة العامة:

تهتم بتسجيل الرسائل الصادرة، والواردة من وإلى المؤسسة والتي لها علاقة بمديرية المؤسسة.

ثالثاً\_ مصلحة الوقاية والأمن:

ومهمتها السهر على سلامة وامن العمال والمؤسسة معا، من خلال العمل على تطبيق كل الإجراءات الوقائية في مجال النظافة، والامن، والوقاية.

#### رابعاً\_ مصلحة المستخدمين:

وأسندت إليها مهام متابعة شؤون العمال داخل المؤسسة من خلال:

1. فرع الأجور: ومهمته القيام بتجميع الوثائق اللازمة، والمعلومات الكاملة عن جميع العمال، وتتبع مسارهم الوظيفي داخل المؤسسة، وإعداد كشوف لرواتب العمال
2. فرع الوسائل العامة: ويهتم بمتابعة تحركات العمال، أوقات الدخول والخروج، والغياب والحضور، وكذا العطل، وهذا انطلاقاً من وضع سجلات خاصة بالمؤسسة يقوم العامل بالإمضاء فيها عند الدخول أو الخروج من جهة، وكذا تبريرات الغياب من جهة ثانية.

#### خامساً\_ مصلحة المالية والمحاسبة:

وهي من أهم مصالح المؤسسة حيث تقوم بـ:

- تسجيل جميع العمليات اليومية المختلفة للمؤسسة عند تعاملها مع الزبائن والموردين.
  - الرقابة المالية؛ وذلك باستخدام معايير الرقابة المتمثلة في النسب المالية الخاصة بالتحليل المالي.
  - تحليل أدوات الرقابة المالية كالتقارير الدورية المكتوبة، ومحاولة الكشف عن أي انحراف، وتضم هذه المصلحة فرعين هما:
1. فرع الحسابات الجارية والصندوق: مهمته الأساسية هي تحصيل مستحقات المؤسسة لدى الزبائن، وكذا تسديد مستحقات الغير، وتغطية بعض احتياجات المؤسسة في حدود مبالغ ضئيلة.
  2. فرع التجارة: يقوم هذا الفرع بدراسة طلبات الشراء المقدمة من الزبائن، والذين تربطهم علاقة مباشرة بالمؤسسة والموافقة عليها ونجد بهذا الفرع مكتب رئيس التسويق، ومكتب العون الإداري.

#### سادساً\_ مصلحة الإنتاج:

تشرف هذه المصلحة على العملية الإنتاجية، و تضم الفروع التالية:

1. الحظيرة: وتتكون من مجموعة الوسائل المتحركة كوسائل النقل والشحن التي هي ملك للمؤسسة.
2. المحجرة: وهي نقطة استخراج المادة الأولية، والمتمثلة في الحجارة التي يتم تكسيروها وسحقها لاستخراج الجبس منها.
3. الفرن: وهو الوحدة الأساسية في عملية الإنتاج إذ يتم فيه حرق المادة الأولية وفق درجات حرارة محددة، وبإضافة المواد اللازمة يتم بعد ذلك تكييس الجبس وتغليفه.
4. قسم المراقبة والصيانة: ويهتم بمراقبة وصيانة عتاد، وتجهيزات المؤسسة وفق برنامج محدد يمكن تلخيصه في:

الصيانة الدورية: وهي صيانة وقائية تتم بعد مدة عمل معينة للحفاظ على العتاد وتفادي الوقوع في العطب والتقليل منه، وقد تكون هذه الصيانة:

- صيانة يومية: وتشمل تنظيف الآلات وتشحيمها، وتكون بعد أو قبل العمل اليومي.
- صيانة أسبوعية: وتتم في حالة ملاحظة أي عطب خفيف في العتاد يمكن إصلاحه في مدة لا تتجاوز اليوم الواحد
- صيانة شهرية: وهي التي تتطلب وقتاً أطول لانجازها، وقطع غيار كبيرة نوعاً ما
- صيانة سنوية: وتتم بالأعطاب التي تتطلب قطع غيار كبيرة ومعقدة، إذ لا يمكن إصلاح هذه الأعطاب في مدة قصيرة فهي تتطلب وقتاً أطول نوعاً ما.

- الصيانة الطارئة: وهي التي يتم التدخل والقيام بها في نفس وقت العطب نظراً لإتباع نموذج السلسلة المتكاملة للإنتاج، وبالتالي فإن توقف آلة في هذه السلسلة يعني توقف الإنتاج ككل.

ولمتابعة المهام المسندة لمصلحة الإنتاج فإن هذه الأخيرة تظم المكاتب التالية:

- مكتب منسق ورئيس إدارة الإنتاج، والصيانة.

- مكتب رئيس عمال الإنتاج.

- مكتب رئيس ورشة الصيانة.

- غرفة التحكم (قاعة مراقبة الفرن)

- مكتب رئيس المحجرة.

بالإضافة إلى الأقسام السابقة تظم مصلحة الإنتاج مخزن، ومختبر لمتابعة نوعية المنتج .

### المبحث الثاني: المحاسبة الإدارية في مؤسسة لوراس بلاتر

من الملاحظ أن الهيكل التنظيمي لمؤسسة لوراس بلاتر لا يحتوي على قسم للمحاسبة الإدارية، ومن خلال دراستنا الميدانية و مقابلتنا مع المحاسب تبين أن المؤسسة لم تستخدم أي من أدوات المحاسبة الإدارية سواءً في الماضي أو الحاضر؛ وعند تحديدها لسعر التكلفة فإنها تستخدم الطريقة التي سنعرضها في هذا المبحث بناءً على المعلومات المقدمة من طرف محاسب المؤسسة عن مدة شهر واحد من سنة 2016.

### المطلب الأول: عناصر التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة

تتمثل تكاليف المؤسسة لإنتاج الجبس فيما يلي:

#### 1) المواد الأولية والمستلزمات:

أ) المادة الأولية: يتحصل مصنع الجبس على المادة الأولية عن طريق إستخراجها من المحجرة التابعة له وذلك عن طريق التفجير

تحت إشراف وزارة الدفاع الوطني، ثم يتم طحن تلك الصخور باستعمال آلة للحصول على حجارة أقل حجماً يتم نقلها

للمصنع لتمر بمراحل عديدة حتى تصبح منتج تام الصنع.

ب) الأكياس: تتحصل عليها المؤسسة عن طريق الموردين

- ت) الباليط: وهو القاعدة التي توضع عليها أكياس الجبس المصنعة
- ث) إستهلاكات أخرى: وهي المواد التي تستهلك فور الحصول عليها مثل الغاز ( يستعمل في الفرن )، الكهرباء، المازوت، الزيت ولواحقه وقطع الغيار
- 2) أجور المستخدمين: تتمثل في الأجر القاعدي والمنح و التعويضات الممنوحة للعاملين ، إضافة إلى الاشتراكات المقدمة من رب العمل إلى الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي والمقدرة ب22%
- 3) الخدمات: متمثلة في الصيانة وإصلاح تجهيزات الإنتاج ووسائل النقل الخاصة بالمؤسسة...الخ
- 4) الضرائب والرسوم
- 5) المصاريف المالية: تتمثل في فوائد لقروض الممنوحة من طرف البنوك و مختلف المصاريف المتعلقة بكشف الحسابات وتحويل الشيكات وتحويل الأموال بين الحسابات..الخ
- 6) المصاريف المختلفة: تتمثل فيما يلي:
- أ) التأمينات: متمثلة في مصاريف تأمين مختلف أصول المؤسسة، ومختلف التجهيزات الأخرى مثل السيارات والشاحنات...الخ
- ب) الاتصالات والانترنت
- ت) مصاريف مكتبية ومهمات إدارية...الخ

#### المطلب الثاني: طريقة مؤسسة لوراس بلاتر في تحديد سعر التكلفة

إن تحديد سعر التكلفة في مؤسسة لوراس بلاتر يتم من خلال : تقسيم الأعباء إلى أعباء ثابتة وأعباء متغيرة، ثم تحديد تكلفة كيس من الجبس بسعة 40 كغ وذلك عن طريقة جمع الأعباء الثابتة والمتغيرة وقسمتها على عدد وحدات الإنتاج. وتكون العبارة التالية:

$$\text{تكلفة انتاج الوحدة} = \text{إجمالي التكاليف (اجمالي التكاليف الثابتة + المتغيرة)} / \text{عدد الوحدات المنتجة}$$

وفيما يلي توضيح كيفية حساب التكلفة في المؤسسة محل الدراسة:

تقسيم الأعباء إلى متغيرة وثابتة: يتم تقسيم التكاليف في المؤسسة محل الدراسة على أساس تغير الأسعار من سنة إلى أخرى وليس على أساس العلاقة بحجم الإنتاج.

والجدول التالي يوضح حساب التكلفة الوحدوية للجبس. علما أن حجم الإنتاج هو 339765 كيس من الجبس ( في مدة شهر):

#### الجدول 04: تقسيم الأعباء وفق الثبات والتغير

الوحدة (دج)

الرقم	التكلفة	سعر التكلفة
	التكاليف المتغيرة	
1	استهلاك الأكياس	9683302,50

198911,17	كهرباء المحجر	2
1996467,30	غاز المصنع	3
1796152,00	كهرباء المصنع	4
1477985,00	مازوت	5
450000,00	التفجير	6
441940,00	الزيت ولواحقه	7
1509000,00	نقل المادة الأولية	8
2259849,85	قطاع الغيار	9
935050,00	باليط	10
<b>20748657,82</b>	<b>مجموع التكاليف المتغيرة</b>	
<b>التكاليف الثابتة</b>		
18349370,00	اليد العاملة	11
40000,00	CNAS	12
40000,00	CACOBATPH	13
366598,42	اتصالات	14
121200,00	الإنترنت	15
638097,00	التأمين	16
1113638,00	مصاريف مختلفة	17
224175,00	مصاريف مكتبية	18
853270,00	مهمات إدارية	19
1071350,00	مصاريف مالية	20
1611784,00	الضرائب	21
<b>24429482,42</b>	<b>مجموع التكاليف الثابتة</b>	
<b>45178140,24</b>	<b>التكلفة الإجمالية</b>	
<b>132,97</b>	<b>التكلفة الوحودية الاجمالية</b>	

المصدر/ من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف المحاسب

لقد تم في هذا الجدول حساب التكلفة التي تتحملها المؤسسة لإنتاج كيس واحد ذو سعة 40 كغ من الجبس التام الصنع، وذلك بجمع التكاليف الثابتة والمتغيرة وقسمتها على عدد الوحدات المنتجة وقد تبين أن التكلفة الوحيدة الإجمالية تساوي 132,97 دج. وتسوق المنتجات بقيمة 183 دج للكيس الواحد، أي أن المؤسسة تحقق هامش ربح بقيمة 50,07 دج أي أنها تحقق ربح بنسبة 27,36%. كما نسجل الملاحظات التالية:

- المؤسسة لا تتبع أي طريقة علمية في تحديد سعر تكلفة منتجها.
- المؤسسة تصنف أعبائها إلى الثابتة والمتغيرة بدلالة تغير الأسعار من سنة إلى أخرى ومن المفروض أن تصنفها بدلالة حجم الإنتاج.
- المؤسسة لا تدرج الإهلاكات ضمن أعبائها.

### المبحث الثالث: إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية على مؤسسة لوراس بلاتر

لما لاحظنا أن المؤسسة محل الدراسة لا تهتم بتطبيق المحاسبة الإدارية ارتأينا أن نعمل بعض من أدوات المحاسبة الإدارية على مؤسسة لوراس بلاتر في هذا المبحث وذلك من خلال تطبيق محاسبة التكاليف في المطلب الأول و التحليل المالي في المطلب الثاني.

#### المطلب الأول: تطبيق محاسبة التكاليف على مؤسسة لوراس بلاتر

توجد عدة طرق في محاسبة التكاليف لحساب تكلفة المنتج، إلا أننا سنحاول تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في حساب تكلفة الجبس في مؤسسة لوراس بلاتر.

#### الفرع الأول: تحديد الأقسام المتجانسة

تقسم المؤسسة الاقتصادية إلى الأقسام المتجانسة التي تعتبر مراكز للتكلفة، يمكن تقسيم مؤسسة لوراس بلاتر بالإعتماد على هيكلها التنظيمي على النحو التالي:

#### أ- الأقسام الرئيسية: وهي التي لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة وهي كالتالي:

1. قسم التموين: حيث يقوم بتوفير مختلف مستلزمات الإنتاج.
2. قسم الإنتاج: تشرف هذا القسم على العملية الإنتاجية.
3. قسم التوزيع: يقوم ببيع منتجات المؤسسة وتوزيعها على المستهلكين.

#### ب- الأقسام المساعدة: وتسمى بالأقسام الثانوية، ومهمة هذه الأقسام تكمن في مساعدة الأقسام الرئيسية في أداء المهام المنوطة لها،

وتوزع جميع مصاريف هذه الأقسام في التوزيع الثانوي للأعباء على الأقسام الرئيسية. وهي كالتالي:

1. قسم الإدارة العامة: يساهم هذا القسم في التنسيق بين مختلف الأقسام الأخرى ومتابعة العمال.
2. قسم الوقاية والصيانة: يقدم خدماته إلى مختلف الأقسام الأخرى من خلال حماية مختلف الأقسام وصيانة معداتها.
3. قسم المحاسبة والمالية: يقدم خدماته إلى الأقسام الأخرى من خلال توفير المعلومات المالية ومراقبة التكاليف.

#### الفرع الثاني: التوزيع الأولي للأعباء الغير المباشرة على الأقسام المتجانسة

## الفصل الثاني.....واقع المحاسبة الإدارية بمؤسسة لوراس بلاتر

أولاً: يتم تحديد هذه الأعباء بناء على الوثائق والمستندات المحاسبية الموجودة في المؤسسة، ويتم توزيعها وفق مفاتيح التوزيع المتمثلة في النسب المئوية. وذلك على النحو التالي:

**الجدول 05: مفاتيح التوزيع الأولي للأعباء الغير مباشرة**

الجموع	الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة			المبالغ (دج)	البيان	رقم الحساب
	التوزيع	الإنتاج	التمويل	المحاسبة والمالية	الوقاية والصيانة	الإدارة			
100%	1.86%	90.24%	1.35%	1.38 %	1.55%	3.62%	1796152	طاقة كهربائية مستهلكة	
100%	69.95%		30.01%			0.04%	1477985	محروقات مستهلكة	
100%	69.82%		30.16%			0.02	441940	الزيت ولواحقه	
100%	0.01%	30.41%	18.26%		51.32%		2259849.85	قطع غيار مستهلكة	
100%	0.20%	99.24%	0.03%	0.05 %	0.25%	0.22%	1996467.30	غاز المصنع	
							<b>7972394.15</b>	<b>ح61/ مواد ولوازم مستهلكة</b>	
100%		100%					910000	صيانة وإصلاحات	
100%	65.81%		6.82%	7.19 %	2.20%	17.98%	853270	مهمات إدارية	
100%	78.96%			8.63 %	4.95%	7.46%	487798.42	خدمات الهاتف و الإنترنت	
							<b>2251068.42</b>	<b>ح62/ الخدمات</b>	
100%	18.62%	33.50%	10.82%	5.66 %	20.62%	10.78%	18349370	ح63/ أعباء المستخدمين	
100%	100%						1611784	ح64/ الضرائب والرسوم	
100%				100%			1071350	ح65/ أعباء مالية	
100%	55.37%	26.32%	4.02%	3.25 %	6.96%	4.08%	718097	التأمينات	
100%	38.17%	16.18%	6.25%	15.23 %	4.02%	20.15%	1337813	مصاريف مكتبية ومصاريف أخرى	

							2055910	ح66/ مصاريف مختلفة
100%	4.70%	90.62%	1.22%	0.36%	1.14%	1.96%	4298421.25	مخصصات الإهلاكات
							4298421.25	ح68/ إهلاكات ومؤونات

المصدر/ من إعداد الطالب بمساعدة محاسب المؤسسة ومهندس الإنتاج

ثانيا- تحديد مفاتيح التوزيع الأولي للأعباء الغير مباشرة: هذه المفاتيح كانت في شكل نسب مئوية تقريبية حددت بناء على خبرة المحاسب كما يلي:

- الطاقة الكهربائية المستهلكة: تحدد نسبتها بالإعتماد على العدادات الكهربائية، يوجد عددين واحد للإدارة والثاني لقسم الإنتاج وتم تقسيم الطاقة الكهربائية حسب قيمة العتاد الذي يستهلك طاقة كهربائية داخل كل قسم وتم قسمتها على الإجمالي للحصول على النسب الخاصة بكل قسم.
- المحروقات المستهلكة: قسمت على العتاد الذي استفاد منها.
- الزيت ولواحقه: قسم على العتاد الذي استفاد منه.
- قطع الغيار المستهلكة: تم توزيعها على أساس العتاد الذي يستفيد منه.
- غاز المصنع: تحدد نسبتها بالإعتماد على العدادات التي تحسب حجم الغاز المستهلك.
- الصيانة والإصلاحات: خصصت بقسم الإنتاج باعتبارها إصلاحات خاصة لعتاد الإنتاج.
- مهمات إدارية: تم إتخاذ مفتاح الأمر بالمهمة.
- خدمات الهاتف والإنترنت: تم إتخذ عدد الخطوط في كل قسم كمفتاح للتوزيع.
- أعباء المستخدمين: تم تقسيمها على عدد العمال في كل قسم مع الأخذ بعين الإعتبار للرتبة المهنية.
- الضرائب: تم تخصيصها لقسم التوزيع باعتبارها تتعلق بالمبيعات
- الأعباء المالية: تخص قسم المحاسبة والمالية باعتباره هو الذي يهتم بالمعاملات البنكية.
- التأمينات: تم توزيعه على أساس عتاد القسم الذي استفاد منه.
- مصاريف مكتبية ومصاريف أخرى: تم توزيعها على أسام الأقسام المستفيدة منها.
- مخصصات الإهلاكات: تقسم على أساس العتاد الذي يحتويه كل قسم.

ثالثا- إتمام التوزيع الأولي للأعباء الغير مباشرة في الجدول التالي:

الجدول 06: التوزيع الأولي للأعباء الغير مباشرة

الوحدة (دج)

المجموع	الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة			المبالغ	البيان
	التوزيع	الإنتاج	التموين	المحاسبة والمالية	الوقاية والصيانة	الإدارة		
1796152	33408.42	1620847.56	24248.05	24786.89	27840.35	65020.70	1796152	طاقة كهربائية مستهلكة
1477985	1033850.51	00	443543.30	00	00	591.19	1477985	محروقات مستهلكة
441940	308562.50	00	133289.10	00	00	88388	441940	الزيت ولواحقه
2259849.85	225.98	687220.34	412648.58	00	1159754.94	00	2259849.85	قطع غيار مستهلكة
1996467.30	3992.93	1981294.15	598.94	998.23	4991.17	4392.22	1996467.30	غاز المصنع
							7972394.15	ح61/ مواد ولوازم مستهلكة
910000	00	910000	00	00	00	00	910000	صيانة وإصلاحات
853270	561536.99	00	58193.01	61350.11	18771.94	153417.95	853270	مهمات إدارية
487798.42	385165.63	00	00	42097.00	24146.02	36389.76	487798.42	خدماتاتالهااتف والإنترنت
							2251068.42	ح62/ الخدمات
18349370	00	00	00	18349370	00	00	18349370	ح63/ أعباء المستخدمين
1611784	1611784	00	00	00	00	00	1611784	ح64/ الضرائب والرسوم
1071350	00	00	00	1071350	00	00	1071350	ح65/ أعباء مالية
718097	397610.30	189003.13	28867.50	23338.15	49979.55	29298.36	718097	التأمينات

الفصل الثاني.....واقع المحاسبة الإدارية بمؤسسة لوراس بلاتر

1337813	510643.22	216458.14	83613.31	203748.92	53780.08	269569.32	1337813	مصاريف مكتبية ومصاريف أخرى
00							2055910	ح66/ مصاريف مختلفة
4298421.25	202025.80	3895229.34	52440.74	15474.32	49002.00	84249.06	4298421.25	مخصصات الإهلاك
00							4298421.25	ح68/ إهلاكات ومؤونات
37610297.8	5048806.28	9500052.66	1237442.53	19792513.7	1388266.05	461747.244	37610297.8	المجموع

المصدر/ من إعداد الطالب إعتقادا على الجدول رقم 05

الفرع الثالث: التوزيع الثانوي للأعباء الغير مباشرة

بعد القيام بالتوزيع الأولي للأعباء الغير المباشرة وتحميل كل قسم من الأقسام المتجانسة نصيبه من الأعباء تأتي مرحلة التوزيع الثانوي وهي توزيع كل أعباء الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية وذلك إعتقادا على مفاتيح التوزيع.

أولا- مفاتيح التوزيع الثانوي للأعباء الغير مباشرة: وضعت هذه المفاتيح على شكل نسب مئوية تقديرية وفق العمل المؤدى من الأقسام المساعدة إلى الأقسام الرئيسية وهي كالتالي:

الإدارة: بما أن الإدارة تقدم خدمات لجميع الأقسام فإننا سنأخذ عدد عمال كل قسم كمفتاح للتوزيع.

قسم الوقاية والصيانة: تم الإعتماد على قيمة الإصلاحات والخدمات المنجزة لكل قسم.

قسم المالية والمحاسبة: تم إتخاذ العمليات التي يقوم بتسجيلها للأقسام الأخرى.

ويمكن توضيح مفاتيح التوزيع الثانوي للأعباء في الجدول التالي:

الجدول 07: مفاتيح التوزيع الثانوي للأعباء الغير المباشرة

المجموع	الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة			الأقسام
	التوزيع	الإنتاج	التموين	المالية والمحاسبة	الوقاية والصيانة	الإدارة	
100%	9.26%	37.08%	13.08%	11.21%	29.37%	0%	الإدارة
100%	15.06	41.11%	24.71%	2.21%	0%	16.91%	الوقاية والصيانة
100%	35.3%	10.15%	38.19%	0%	4.36	12%	المالية والمحاسبة
	عدد الوحدات المباعة	1طن جبس منتج	100طن من المادة الأولية المستخرجة				وحدة العمل

المصدر/ من إعداد الطالب

بما أن هناك علاقة تبادلية بين الأقسام المساعدة فإننا نستخدم الطريقة الجبرية لحساب الخدمات المتبادلة بين الأقسام، حيث يتم حساب المبالغ الموزعة كالتالي:

- نضع X قيمة أعباء الإدارة التي ستوزعها على جميع الأقسام الأخرى.
- نضع Y قيمة أعباء الصيانة التي ستوزعها على جميع الأقسام الأخرى.
- نضع Z قيمة أعباء المالية والمحاسبة التي ستوزعها على جميع الأقسام الأخرى.

وبالتالي تكون عندنا جملة معادلات بثلاث مجاهيل كما يلي:

$$\begin{cases} X=461747.244+0.01691y+ 0.12z.....1 \\ Y=1388266.05+0.2937x+0.0436z.....2 \\ Z=19772513.7+0.1121x+0.0221y.....3 \end{cases}$$

حل جملة المعادلات :

بتعويض 1 في 2 نجد:

$$Y=1388266.05+0.1121(461747.244+0.01691y+0.12z) +0.0496z$$

ومنه

$$Y=1388266.05+51761.8661+0.001895611y+0.013452z+0.0496z$$

$$Y=1440027.92+0.0018956611y+0.063052z$$

$$0.9981y=1440027.92+0.063052z$$

$$Y=(1440027.92+0.063052z)/0.9981$$

$$Y=1442769.18+0.06317z.....4$$

ومنه: بتعويض 4 في 1 نجد:

$$X=461747.244+0.1691(1442769.18+0.06317z) +0.12z$$

$$X=461747.244+243972.268+0.01023z+0.12z$$

$$X=705719.512+0.13023z.....5$$

بتعويض 4 و 5 في 3 نجد:

$$Z=19772513.7+0.1121(705719.512+0.13023z) +0.0221(1442769.18+0.06317z)$$

$$Z=19772513.7+79111.1573+0.01483z+31885.1989+0.001396z$$

$$Z=19883510.1+0.016226z$$

$$Z=19883510.1/0.983774$$

ومنه:

$$\begin{aligned} Z &= 20211461.3 \\ X &= 3337858.12 \\ Y &= 2719527.19 \end{aligned}$$

بعد تحديد مفاتيح التوزيع الثانوي للأعباء الغير مباشرة وحساب قيمة الأعباء التي تتحملها الأقسام الثانوية سيتم توضيح التوزيع الثانوي في الجدول التالي:

**الجدول 08: التوزيع الثانوي للأعباء الغير مباشرة**

الوحدة(دج)

الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة			الأقسام
التوزيع	الإنتاج	التموين	المالية والمحاسبة	الوقاية والصيانة	الإدارة	
5048806.28	9500052.66	1237442.53	19792513.7	1388266.05	461747.244	مجموع التوزيع الأولي
309085.662	1237677.79	436591.842	374173.895	980328.93	(3337858.12)	الإدارة
409560.795	1117997.63	671995.169	57110.071	(2719527.19)	459872.048	الوقاية والصيانة
7134645.84	2051463.32	7718757.07	(20211461.3)	881219.713	2425375.36	المالية والمحاسبة
12902098.6	13907191.4	9392791.44	00	00	00	المجموع
1 قنطار مباع	1 قنطار جبس منتج	1 قنطار من المادة الأولية المستخرجة				وحدة القياس
135906	140474	150000				عدد وحدات القياس

الفصل الثاني.....واقع المحاسبة الإدارية بمؤسسة لوراس بلاتر

تكلفة وحدة القياس						94.93
99	62.61					

المصدر/ من إعداد الطالب اعتمادا على الجدول السابق والنتائج المتوصل إليها

الفرع الرابع: حساب سعر التكلفة لمنتج مؤسسة لوراس بلاتر

إن تحديد سعر تكلفة المنتج لا بد من أن يمر بالمراحل المبينة في الجداول التالية:

الجدول 09: حساب تكلفة الحصول على المادة الأولية

المبالغ (دج)	البيان
2157911.17	التكاليف المباشرة
9392791.44	التكاليف الغير مباشرة
11550702.6	المجموع
77.00	تكلفة 1 قنطار من المادة الأولية

المصدر/ من إعداد الطالب

من الجدول السابق تبين أن تكلفة الحصول على القنطار الواحد من المادة الأولية تبلغ 77 دج وتم حسابها بجمع التكاليف المباشرة والغير مباشرة وقسمتها على الكمية المتحصل عليها، كما نلاحظ عدم وجود ثمن شراء المادة الأولية لأن المؤسسة تتحصل عليها عن طريق إستخراجها من المحجرة.

الجدول 10: حساب تكلفة الإنتاج

المبالغ (دج)	البيان
10816498	ثمن الحصول على المادة الأولية المستهلكة (الكمية × 77)
10618352.5	التكاليف المباشرة
13907191.4	التكاليف الغير مباشرة
35342041.9	المجموع
251.59	تكلفة إنتاج 1 قنطار من الجبس

المصدر/ من إعداد الطالب

نلاحظ من الجدول السابق أن تكلفة إنتاج القنطار الواحد من الجبس تبلغ 251.59 دج وتم حسابها بجمع ثمن الحصول على المادة الأولية المستهلكة مع التكاليف المباشرة والتكاليف الغير مباشرة لقسم الإنتاج وقسمتها على الكمية المنتجة.

الجدول 11: حساب سعر التكلفة

المبالغ (دج)	البيان
34192590.5	تكلفة المنتجات المباعة (الكمية × 251.59)
--	تكاليف توزيع مباشرة
12902098.6	تكاليف توزيع غير مباشرة
47094689.1	المجموع
<b>346.52</b>	<b>سعر تكلفة الوحدة (1 قنطار)</b>

المصدر/ من إعداد الطالب

نلاحظ من الجدول السابقة أن سعر تكلفة الجبس حسب طريقة الأقسام المتجانسة هي 346.52 دج/القنطار أي ما يعادل 138.6 دج للكيس الواحد ذو سعة 40 كغ. بخلاف الطريقة التي تستخدمها المؤسسة حيث توصلت إلى سعر تكلفة يساوي 132.97 دج/الكيس.

وعليه فإننا من خلال تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة إستطعنا تحميل المنتج لتكاليف بطريقة علمية وصادقة، وعليه ننصح المؤسسة أن تهتم أكثر بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

**المطلب الثاني: استخدام التحليل المالي على مؤسسة لوراس بلاتر**

نظرا لأهمية التحليل المالي ودوره في قياس وتشخيص الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية حاولنا إسقاطه على المؤسسة محل الدراسة، ولذلك تم إعداد الميزانيات المالية المختصرة ومن ثم محاولة معالجة مختلف بياناتها وفق أساليب التحليل المالي.

**الفرع الأول: إعداد الميزانيات المالية المختصرة**

يستخدم الميزانيات المحاسبية المالية المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة للسنوات التالية 2014, 2015, 2016 ، والموضحة في قائمة الملاحق ، واعتمادا على مبدأ السيولة المتزايدة في الأصول والإستحقاقية المتناقصة في الخصوم، سيتم إعداد الميزانيات المالية المختصرة للسنوات المعنية على التوالي في الجداول التالية:

**الجدول 12: الميزانية المالية المختصرة في 2014/12/31**

الوحدة (دج)

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
279 126 211	الأموال الدائمة	97 282 757	الأصول الثابتة
279 126 211	الأموال الخاصة	206 959 315	الأصول المتداولة:
00	الديون طويلة الأجل	139 366 348	قيم الإستغلال
	الديون قصيرة	50 900 724	قيم غير جاهزة

25 115 861	الأجل	16 692 242	قيم جاهزة
304 242 072	المجموع	304 242 072	المجموع

المصدر/ من إعداد الطالب اعتمادا على الكشوف المالية

الجدول 13: الميزانية المالية المختصرة في 2015/12/31

الوحدة (دج)

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
290 517 758	الأموال الدائمة	89 742 466	الأصول الثابتة
290 517 758	الأموال الخاصة	231 837 105	الأصول المتداولة
00	الديون قصيرة الأجل	106 090 825	قيم الاستغلال
31 061 813	الديون طويلة الأجل	85 067 130	قيم غير جاهزة
		40 679 147	قيم جاهزة
321 579 571	المجموع	321 579 571	المجموع

المصدر/ من إعداد الطالب اعتمادا على الكشوف المالية

الجدول 14: الميزانية المالية المختصرة في 2016/12/31

الوحدة (دج)

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
265 089 414	الأموال الدائمة	90 171 680	الأصول الثابتة
265 089 414	الأموال الخاصة	204 540 986	الأصول المتداولة
00	الديون طويلة الأجل	77 291 957	قيم الاستغلال
29 623 252	الديون قصيرة الأجل	74 562 821	قيم غير جاهزة
		52 686 207	قيم جاهزة
294 712 667	المجموع	294 712 667	المجموع

المصدر/ من إعداد الطالب اعتمادا على الكشوف المالية

من الجداول السابقة يمكن المقارنة بين عناصر الميزانيات المالية المقدمة، فنلاحظ في جانب الأصول إنخفاضاً في قيمة الأصول الثابتة من سنة 2014 إلى سنة 2015 لترتفع في سنة 2016، كما لاحظنا ارتفاعاً في الأصول المتداول بما فيها قيم الإستغلال وقيم غير جاهزة وقيم جاهزة في السنتين الأوليتين لتتخفف في سنة 2016، أما بالنسبة لجانب الخصوم فنلاحظ إنعدام الديون طويلة الأجل في ثلاث سنوات الدراسة ولاحظنا زيادة في الديون قصيرة الأجل من سنة 2014 إلى سنة 2015 ثم انخفضت بنسبة قليلة في سنة 2016 ( تسديد جزء قليل من ديونها).

الفرع الثاني: التحليل المالي بواسطة مؤشرات التوازن المالي

لعل من أهم مؤشرات قياس التوازن المالي في المؤسسة الاقتصادية ما يلي:

الجدول 15: حساب مؤشرات التوازن المالي لمؤسسة لوراس بلاتر

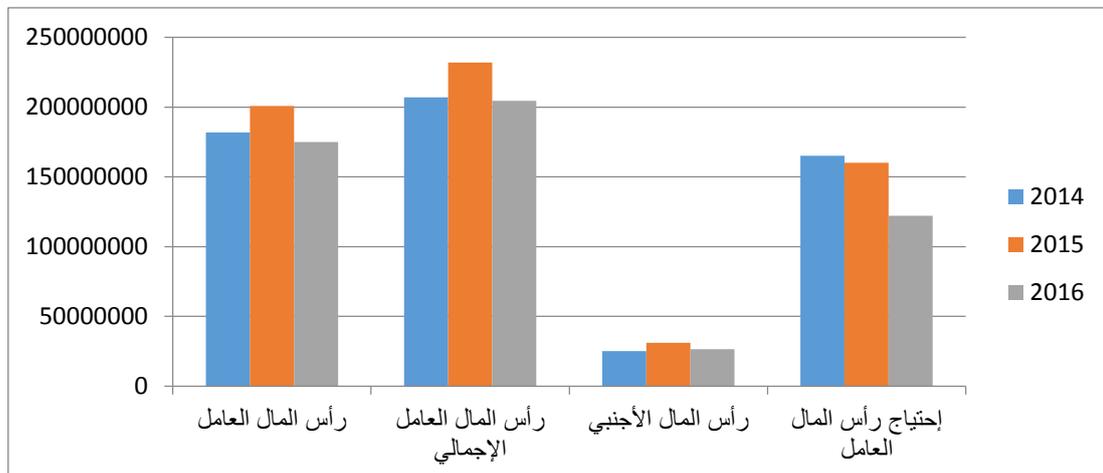
الوحدة(دج)

المؤشر	العلاقة	2014	2015	2016
رأس المال العامل	الأموال الدائمة - الأصول الثابتة	181 843 454	200 775 292	174 917 734
رأس المال العامل الإجمالي	مجموع الأصول المتداولة	206 959 315	231 837 105	204 540 986
رأس المال الأجنبي	مجموع الديون	25 115 861	31 061 813	26 623 252
إحتياج رأس المال العامل	ق الاس + ق غ ج - د قأ - سلفات	165 151 211	160 096 142	122 231 526

المصدر/ من إعداد الطالب اعتماداً على الميزانيات المالية المختصرة

وللتوضيح أكثر يمكن تمثيل جميع المؤشرات السابقة في التمثيل البياني التالي:

الشكل 11: التمثيل البياني لمؤشرات التوازن المالي



المصدر/ من إعداد الطالب اعتمادا على الجدول 15

من خلال ما سبق يمكن إستنتاج ما يلي:

- أن رأس المال العامل موجب خلال فترة الدراسة وأن قيمته جد معتبرة وهذا يعني أن الأموال الخاصة أكبر بكثير من الأصول الثابتة أي أن المؤسسة تمول إستخداماتها الدائمة عن طريق مواردها الثابتة، وأنها تحقق هامش ضمان معتبر يتمثل في حصة رؤوس الأموال الدائمة التي تبقى في حوزة المؤسسة بعد تمويل كل أصولها الغير جارية، كما نلاحظ إرتفاع في قيمة رأس المال العامل خلال سنة 2015 وهذا يعني إنخفاض في أصولها الثابتة لأن المؤسسة قد تنازلت على بعض من إستثماراتها.
- بمقارنة رأس المال العامل الإجمالي برأس المال العامل الأجنبي خلال فترة الدراسة نلاحظ أن رأس المال لعامل الإجمالي أكبر بكثير من رأس المال العامل الأجنبي وهذا يعني بأن المؤسسة تمتلك سيولة كافية وأنها لا تعتمد كثيرا على الغير في تمويل إستخداماتها.
- ونلاحظ أن قيمة إحتياج رأس المال العامل موجبة خلال ثلاث سنوات الدراسة وهذا يعني أن الأصول المتداولة أكبر من الخصوم المتداولة أي أنه يوجد إحتياج لتمويل دورة الإستغلال، كما نلاحظ إنخفاض مستمر في قيمة إحتياج رأس المال العامل خلال فترة الدراسة وهذا يدل على أن المؤسسة وجدت موارد لتخفيض هذه الإحتياجات.

وعلى العموم فمؤشرات التوازن المالي في هذه المؤسسة يدل على سلامة أدائها المالي ووضعيتها المالية الجيدة.

الفرع الثالث: التحليل المالي بواسطة مؤشرات السيولة

سنركز في دراستنا هذه على أهم المقاييس المعتمدة في التحليل المالي لقياس السيولة لمؤسسة لوراس بلاتر، وهي كالتالي:

الجدول 16: حساب مؤشرات السيولة لمؤسسة لوراس بلاتر

الوحدة (دج)

المقياس	العلاقة	2014	2015	2016
الخزينة	ق ج - سلفات مصرفية	16 692 242	40 679 147	52 686 207
نسبة السيولة العامة	الأصول المتداولة / الديون قصيرة الأجل	8.24	7.46	6.90
نسبة سيولة الأصول	الأصول المتداولة / مجموع الأصول	0.68	0.72	0.69
نسبة السيولة المختصرة	ق ج + ق غ ج / دقأ	2.69	4.04	4.29

1.77	1.30	0.66	القيم الجاهزة/ الديون قصيرة الأجل	نسبة السيولة الآنية
------	------	------	-----------------------------------	------------------------

المصدر/ من إعداد الطالب اعتمادا على الكشوف المالية

من خلا الجدول السابق نلاحظ أن:

- الخزينة موجبة خلال سنوات الدراسة وهي وضعية جيدة للمؤسسة وكانت متزايدة خلال الثلاث سنوات وهذا راجع إلى إرتفاع في القيم الجاهزة، ومنه نستنتج أن المؤسسة في وضعية تسمح لها بتمويل دورة الإستغلال.
  - نسبة السيولة العامة خلال سنوات الدراسة تفوق 1 وبالتالي فإن المؤسسة تتمتع بسيولة عامة كبيرة ومنه نستنتج أن بإمكانها تسديد إلتزاماتها قصيرة الأجل باستعمال أصولها المتداولة.
  - نسبة سيولة الأصول خلال ثلاث سنوات الدراسة تراوحت بين 0.68 إلى 0.72 ومنه الأصول المتداولة أكبر من الأصول الثابتة وعليه فإن المؤسسة بإمكانها الحصول على السيولة في الآجال القصيرة.
  - نسبة السيولة المختصرة للمؤسسة خلال الفترة 2014-2016 محصورة بين 2.69 و 4.29 وعليه فهي مرتفعتا مقارنة مع النسبة النموذجية التي تكون محصورة بين 0.3 و 0.5 حيث تقوم هذه النسبة باستبعاد المخزون في حساب قيمتها لأنه أقل عناصر الأصول المتداولة سيولة.
  - نسبة السيولة الآنية للمؤسسة خلال سنوات الدراسة محصورة بين 0.66 إلى 1.77 وعليه فهي مرتفعتا جدا وهذا ما يدل على أن المؤسسة تعتمد على قيمها الجاهزة للوفاء بإلتزاماتها المتداولة دون اللجوء إلى بيع جزء من مخزونها أو تحصيل ديونها.
- مما سبق يمكن القول أنه حسب التحليل المالي بالإعتماد على نسب السيولة فإن مؤسسة لوراس بلاتر في وضعية مالية جيدة وتمتلك سيولة مرتفعة تسمح لها بالوفاء بديونها قصيرة الأجل .
- الفرع الرابع: التحليل المالي لمؤشرات اليسر المالي لمؤسسة لوراس بلاتر  
إن من أهم مؤشرات اليسر المالي في المؤسسة الإقتصادية مايلي:

#### الجدول 17: مؤشرات اليسر المالي لمؤسسة لوراس بلاتر

الوحدة(دج)

المقياس	العلاقة	2014	2015	2016
نسبة المديونية	مجموع الديون/مجموع الأصول	8.25%	9.65%	10.05%
نسبة هيكلية الديون طويلة الأجل	الديون ط أ /مجموع الأصول	00	00	00

المصدر/ من إعداد الطالب اعتمادا على الكشوف المالية

من الجدول السابق نلاحظ أن نسبة المديونية ضعيفة خلال الثلاث سنوات ولكنها كانت في إرتفاع دائم، ومن خلالها نستنتج أن المؤسسة اعتمدت في تمويل أصولها خلال سنة 2014 على 8.25% من الديون حيث ارتفعت هذه النسبة خلال سنة 2015 لتصل إلى 9.65% وفي سنة 2016 وصلت إلى 10.05%، كما نلاحظ إنعدام في نسبة هيكله الديون طويلة الأجل (إنعدام الديون طويلة الأجل) وهذا قد يؤثر سلبا على سيولة المؤسسة لأن الديون طويلة الأجل تعطي المؤسسة مهلة زمنية أطول لتسديد إلتزاماتها. وعليه يمكننا القول أننا من خلال تطبيق التحليل المالي على مؤسسة لوراس بلاتر استطعنا أن نشخص الوضعية المالية لهذه المؤسسة ونقيم أداءها المالي خلال ثلاث سنوات متتالية، وعليه ننصح المؤسسة بأن تهتم أكثر بتطبيق التحليل المالي وذلك مما يجعلها تعيد حساباتها لمعالجة النقائص والمحافظة على الإيجابيات والتنبؤ بالمخاطر التي قد تواجهها في المستقبل.

الخلاصة:

لقد حاولنا من خلال دراستنا لهذا الفصل إسقاط ما تم التطرق إليه في الجانب النظري على مؤسسة لوراس بلاتر، حيث تم التعرف على المؤسسة محل الدراسة في المبحث الأول، أما في المبحث الثاني فلاحظنا أن المؤسسة لا تطبق أي من أدوات المحاسبة الإدارية وتم فيه عرض طريقة المؤسسة في حساب سعر التكلفة، حيث لاحظنا أنها لا تستخدم أي طريقة علمية في حسابها وأن طريقتها في تصنيف التكاليف الثابتة والمتغيرة التي تتحملها غير صحيحة حيث؛ لا تأخذ بعين الإعتبار العلاقة بين التكلفة والحجم وإنما تأخذ تغييرها من سنة إلى أخرى، وفي الأخير حاولنا تجسيد المحاسبة الإدارية في مؤسسة لوراس بلاتر من خلال حساب سعر التكلفة بطريقة الأقسام المتجانسة، وتشخيص الوضعية المالية للمؤسسة باستخدام أدوات التحليل المالي. وعليه فإن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية مفيد جدا للمؤسسة الإقتصادية؛ وذلك لما توفره من معلومات تساعد على تسيير تكاليفها من خلال تحميل هذه الأخيرة بطريقة دقيقة وصادقة، و تحليل الوضعية المالية للمؤسسة والتنبؤ بالأخطار التي قد تواجهها في المستقبل، وكل ذلك يساهم في مساعدة الإدارة على إتخاذ القرارات الصحيحة.

# الخاتمة

لقد حاولنا من خلال هذه الدراسة الموسومة بعنوان **واقع المحاسبة الإدارية بالمؤسسة الاقتصادية** في فصلها الأول تقديم مفاهيم عامة حول المحاسبة الإدارية والتعرف على العديد من أدواتها التقليدية والحديثة، وذلك لأن تطور أساليب المحاسبة الإدارية جاء مواكبا للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة مما جعل المؤسسات الاقتصادية تركز أكثر على المفاهيم المرتبطة بالمحاسبة الإدارية وذلك للعمل على تعظيم قيمتها من خلال خلق مزايا تنافسية تساعد في التفوق التميز.

وسمحت لنا الدراسة الميدانية المتمثلة في دراسة حالة مؤسسة لوراس بلاتر حول موضوع **واقع المحاسبة الإدارية بالمؤسسة الاقتصادية** بمعرفة مدى إهتمام المؤسسات الوطنية الاقتصادية بالمحاسبة الإدارية وواقع إستخدامها لأساليب هذه المحاسبة وذلك قياسا على المؤسسة محل الدراسة.

هذه الدراسة بناء على فصلها؛ النظري والتطبيقي إلى النتائج التالية:

1. ظهر مصطلح المحاسبة الإدارية في بداية نصف القرن الماضي عن طريق تشكيل فريق عمل تحت اسم "المحاسبة الإدارية" وذلك من طرف مجلس الأنجلو الأمريكي للكفاية الإنتاجية، ومرت المحاسبة الإدارية بعدة تطورات خلال عقود ذلك القرن نتيجة عدة عوامل لعل من أهمها الثورة التكنولوجية وزيادة حدة المنافسة؛
2. تعمل المحاسبة الإدارية على توفير المعلومات اللازمة التي تخدم الأطراف الداخلية في المؤسسة الاقتصادية وتساعد على إتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة؛
3. المحاسبة الإدارية لها علاقة تكاملية بالمحاسبات الأخرى وخاصتا المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف؛
4. تعتبر محاسبة التكاليف قاعدة البيانات لكل من المحاسبة المالية في إعداد الكشوف المالية والمحاسبة الإدارية في إنشاء التقارير الداخلية الإدارية؛
5. إن ظهور الأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية جاء نتيجة النقائص التي شابهت الأدوات التقليدية في حل المشاكل الاقتصادية المعاصرة، وهذا لا يعني الإستغناء عن الأدوات التقليدية؛
6. مؤسسة لوراس بلاتر لا تهتم بالمحاسبة الإدارية ولا تطبق أي من أساليبها سواء التقليدية أو الحديثة؛
7. مؤسسة لوراس بلاتر لا تطبق أي طريقة علمية في تحديد سعر التكلفة الخاص بمنتجها؛
8. المؤسسة محل الدراسة لا تدرج الإهتلاكات ضمن أعبائها بحجة أنها أعباء غير حقيقية؛
9. تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة على مؤسسة لوراس بلاتر أمكن من تحميل التكاليف بطريقة علمية ودقيقة، وتمخض عنها سعر تكلفة مختلف عن الذي توصلت إليه المؤسسة؛
10. تطبيق التحليل المالي أمكن من تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة محل الدراسة وتقييم أدائها المالي؛

#### إختبار الفرضيات:

بعد دراسة هذا الموضوع من الجانب النظري والتطبيقي يمكننا إختبار مدى صحة الفرضيات كما يلي:

- ✓ بما أن المحاسبة الإدارية فرع من فروع المحاسبة فيتوجب أن تكون لها علاقة بالحسابات الأخرى و خاصتها بالمحاسبة المالية و محاسبة التكاليف، حيث تعتبر محاسبة التكاليف قاعدة البيانات لكل من المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية. (هذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى)
- ✓ من خلال دراستنا الميدانية و مقابلتنا مع المحاسب تبين أن المؤسسة لم تستخدم أي من أدوات المحاسبة الإدارية سواءً في الماضي أو الحاضر ( هذا ما ينفي صحة الفرضية الثانية)
- ✓ لعله من أهم العوائق التي تحول دون تطبيق مؤسسة لوراس بلاتر للمحاسبة الإدارية هي عدم إلمام المحاسب بآليات تطبيق المحاسبة الإدارية. (هذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة)
- ✓ من خلال عرض الطريقة التي تتبعها المؤسسة في تحديد تكاليفها حيث أنها تقسم مجموع التكاليف الثابتة والمتغيرة على عدد الوحدات المنتجة، علاوة عن ذلك فإنها تصنف الأعباء إلى ثابتة ومتغيرة بدلالة تغير سعرها من سنة إلى أخرى؛ فقد تبين أن المؤسسة لا تتبع طريقة علمية في تحديد تكاليفها. (هذا ما يثبت صحة الفرضية الرابعة)

#### مقترحات:

- إنشاء مصلحة خاصة بالمحاسبة الإدارية في المؤسسة
- استخدام طريقة علمية ودقيقة في تحديد تكاليف المؤسسة
- الحرص على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في مؤسسة لوراس بلاتر وذلك لما سيعود عليها بالمنافع الكثيرة؛
- عقد دورات تدريبية متخصصة حول أساليب المحاسبة الإدارية وآليات تطبيقها لأن جل المحاسبين الماليين ليس لهم دراية بمفاهيم المحاسبة الإدارية؛
- إبرام قوانين وتعليمات توجب المؤسسات على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية؛

#### آفاق البحث:

- إن دراستنا لهذا البحث فتحت لنا آفاق بحثية نأمل أن تكون محل بحوث مستقبلية وهي كالتالي:
- ✓ مساهمة أساليب المحاسبة الإدارية في استدامة الميزة التنافسية للمؤسسة الإقتصادية؛
- ✓ دور أساليب المحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الإقتصادية؛

## فهرس المحتويات

	الشكر
	الإهداء
	الملخص
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
أ - د	المقدمة
01	الفصل الأول: الجانب النظري للمحاسبة الإدارية
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإدارية
03	المطلب الأول: نشأة المحاسبة الإدارية والتطور التاريخي لأدواتها
04	المطلب الثاني: تعريف المحاسبة الإدارية
05	المطلب الثالث: أهداف المحاسبة الإدارية و العلاقة بينها و بين فروع المحاسبة الأخرى
09	المبحث الثاني: الأدوات التقليدية للمحاسبة الإدارية
09	المطلب الأول: الموازنات التقديرية
12	المطلب الثاني: التحليل المالي
15	المطلب الثالث: بحوث العمليات
16	المطلب الرابع: محاسبة التكاليف
19	المطلب الخامس: محاسبة المسؤولية
21	المبحث الثالث: الأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية
21	المطلب الأول: تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ABC
25	المطلب الثاني: نظام التوقيت المنضبط
27	المطلب الثالث: التكلفة المستهدفة
29	المطلب الرابع: سلاسل القيمة
31	المطلب الخامس: أدوات المحاسبة الإدارية للتحسين المستمر
36	خلاصة الفصل الأول
37	الفصل الثاني: واقع المحاسبة الإدارية بمؤسسة لوراس بلاتر
38	تمهيد
39	المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

39	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة لوراس بلاتر
39	المطلب الثاني: طبيعة نشاط المؤسسة وإمكاناتها الإنتاجية
41	المطلب الثالث: تحليل الهيكل التنظيمي لمؤسسة لوراس بلاتر
44	المبحث الثاني: المحاسبة الإدارية في مؤسسة لوراس بلاتر
44	المطلب الأول: عناصر التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة
45	المطلب الثاني: طريقة مؤسسة لوراس بلاتر في تحديد سعر التكلفة
47	المبحث الثالث: استخدام أساليب المحاسبة الإدارية على مؤسسة لوراس بلاتر
47	المطلب الأول: تطبيق محاسبة التكاليف على مؤسسة لوراس بلاتر
55	المطلب الثاني: استخدام التحليل المالي على مؤسسة لوراس بلاتر
61	خلاصة الفصل الثاني
62	الخاتمة
65	فهرس المحتويات
67	قائمة المراجع
	الملاحق

## قائمة المراجع

### الكتب:

1. أحمد محمد نور، و أحمد حسين علي. (2003/2002). مبادئ المحاسبة الادارية . الدار الجامعية، الاسكندرية: مصر.
2. اسماعيل التكريتي، عبد الوهاب حيش، و وليد عبد القادر. (2007). المحاسبة الادارية قضايا معاصرة. دار الحامد للنشر و التوزيع : عمان - الأردن .
3. اسماعيل حجازي، و سعاد معاليم. (2013). محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة . دار أسامة للنشر و التوزيع، عمان: الأردن.
4. رهام محمد ابراهيم الشبراوي. (2018). استخدام بطاقة الاداء المتوازن في تحسين انتاجية المنظمات العامة. المنظمة العربية للتنمية الادارية، جامعة الدول العربية: القاهرة، مصر.
5. صلاح بسيوني عيد، زياد سالم أبو شناف، عبد المنعم فليح، و عماد سعيد الزمر. (2017/2016). المحاسبة الادارية . جامعة القاهرة - كلية التجارة .
6. فيصل جميل السعيدة. (2007). المحاسبة الادارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبية. دار المسيرة للنشر و التوزيع: عمان - الأردن.
7. محمد الطراونة، و سليمان عبيدات. (2009). مقدمة في بحوث العمليات . دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان : الأردن.
8. محمد عباس بدوي، الأميرة ابراهيم عثمان، و أشرف صلاح الدين صالح. (2017). المحاسبة الادارية و دراسة الجدوى الاقتصادية . المكتب الجامعي الحديث - الاسكندرية .
9. محمد عبد السميع، و أحمد طيبة. (2010). الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية . دار جليس الزمان للنشر و التوزيع : الأردن - عمان .
10. مدحت محمد أبو النصر. (2015). ادارة الجودة الشاملة استراتيجيات كايزن اليابانية في تطوير المنظمات. المجموعة العربية للتدريب و النشر، القاهرة : مصر.
11. مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر ابراهيم نور، و عبد الخالق مطلق الراوي. (2007). المحاسبة الادارية. دار المسيرة للنشر و التوزيع : عمان - الأردن .
12. وليد ناجي الحياي. (2007). الاتجاهات الحديثة للتحليل المالي . الأكاديمية العربية : الدانمارك.

### الرسائل والمذكرات:

1. حسن عبد الصادق سهير الطيب. (2020). محاسبة التكاليف ودورها في قياس ورقابة التكاليف البيئية للمنتجات الصناعية ( مذكرة ماجستير). كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا: السودان.
2. راضية عطوي. (2008/2007). دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف ( مذكرة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر: باتنة.
3. سارة دروش. (2016/2015). آلية المحاسبة الادارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية (مذكرة ماستر). كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة العربي بن المهدي: أم البواقي.
4. عبد النور زاية. (2018/2017). محاسبة التكاليف و تحسين الأداء المالي للمؤسسة ( مذكرة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر : بسكرة.

5. عماد زودة. (2010/2009). مساهمة في تصميم نظام محاسبة التكاليف (مذكرة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر: باتنة.
6. فؤاد عز الدين. (2016/2015). محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة على التكاليف في المؤسسة ( أطروحة دكتوراة). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر: بسكرة.
7. محمد نجيب دبابش. (2011/2010). استخدام أدوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج (مذكرة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر: بسكرة .
8. مصطفى الجخلب. (2007). دور أساليب المحاسبة الادارية الحديثة في تطوير الأداء المالي (مذكرة ماجستير). كلية التجارة، الجامعة الاسلامية: غزة -فلسطين.
9. نجلاء نوبلي. (2015/2014). استخدام أدوات المحاسبة الادارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية (أطروحة دكتوراة). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر : بسكرة .
10. نجوم قمازي. (2018/2017). مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الادارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية ( أطروحة دكتوراة ). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس : سطيف.
11. نريمان ابراهيم صباح. (2008). واقع استخدام أساليب المحاسبة الادارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة (مذكرة ماجستير). عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية: غزة- فلسطين.
12. نورة رزقي. (2013/2012). دور أدوات التحليل المالي في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية ( مذكرة ماستر ). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة العربي بن مهيدي: أم البواقي .
13. هبة جعفر حسن حبيب. (2017). دور أساليب المحاسبة الادارية الحديثة في تخطيط ورقابة العملية الانتاجية ( أطروحة دكتوراة ). كلية الدراسات العليا ، جامعة شندي : السودان .
14. هشام عبد الوهاب. (2010). استخدام سلاسل القيمة لتخفيض تكاليف دورة حياة المنتج بالتطبيق على الشركة العامة السورية للغزل والنسيج ب حلب ( مذكرة ماجستير). كلية الاقتصاد، جامعة حلب: سوريا.
15. وليد لطرش. (2018/2017). دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الاداء الاستراتيجي ( أطروحة دكتوراة). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف: المسيلة.

## المقالات والمدخلات والمطبوعات:

1. خالد بوشارب بولوداني. (27-28 جانفي، 2009). بحوث العمليات وأهميتها في اتخاذ القرارات الادارية. *مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني السادس حول الأساليب الكمية ودورها في اتخاذ القرارات الادارية*. كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة 20 أوت 1955: سكيكدة.
2. رمضان عبد الحميد الميهي. (2015). استخدام بطاقة الأداء المتوازن BSC لتطوير نظام محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية. *مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 9، العدد 4، جامعة عين شمس- كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة: السادات- مصر.*
3. سليمان حسين البشناوي، و غسان فلاح المطارنة. (15-16 مارس، 2005). نظام تكاليف الانتاج الانبي ( JIT ) في المنشآت الصناعية الأردنية ودوره في اتخاذ القرارات الاستراتيجية. *مداخلة مقدمة في المؤتمر العلمي الرابع، الريادة والابداع: إستراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة*. جامعة فيلادلفيا، كلية العلوم الادارية والمالية: الأردن.
4. غسان فلاح المطارنة. (2008). متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. *مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد2، جامعة دمشق.*
5. فرحات غول. (2014). سلسلة القيمة و مساهمتها في بناء الميزة التنافسية. *مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة و المالية، المجلد 03، العدد 01، مخبر الصناعات التقليدية لجامعة الجزائر 03: الجزائر.*

6. نصر الدين بن مسعود. (2021/2020). بحوث العمليات : محاضرات وتطبيقات. مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة الليسانس والماستر . كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بالحاج بوشعيب : عين تموشنت.
7. نضال محمد رضا الخلف، و انعام محسن حسن زويلف. (2007). التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة: مجلة الاقتصاد والادارة، جامعة الملك عبد العزيز: السعودية.
8. نعيمة يحيوي، و خديجة لدرع. (22-23 نوفمبر، 2011). بطاقة الأداء المتوازن BSC أداة فعالة للتقييم الشامل لأداء المنظمات (دراسة ميدانية). مداخلة ضمن الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات و الاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي و تحديات الأداء البيئي، . جامعة ورقلة.
9. يمينة عمارو. (2020/2019). مطبوعة في مقياس التحليل المالي . كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة مصطفى اسطبولي: معسكر.
10. يوسف بومدين. (2007). ادارة الجودة الشاملة والاداء المتميز. مجلة الباحث، العدد 05، جامعة بومرداس.
11. اليزيد تفرارات، و ليلي حلومي. (25 أبريل , 2017). استخدام أسلوب الموازنات التقديرية كأسلوب حديث في مراقبة التسيير في تقييم أداء المؤسسات الجزائرية. مداخلة بمناسبة الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كالية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الابداع . كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير بالتعاون مع مخبر البحث حول الابداع وتغيير المنظمات و النادي العلمي ، جامعة البليدة 2.

الملاحق

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 3 0 7 1 0 9 0 0 3 9 4 4

Désignation de l'entreprise: SARL GROUP CHENNOUF INDUSTRIE

Activité: GROUP CHENNOUF INDUSTRIE

Adresse: BIR NAAM CHAIBA W BISKRA

Exercice clos le

31/12/14

## BILAN (ACTIF)

ACTIF	Montants Bruts	2014		2013	
		Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net	Net
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains	25 125 000		25 125 000		
Bâtiments					
Autres immobilisations corporelles	86 896 942	30 517 567	56 379 375		
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours	15 778 381		15 778 381		
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif					
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>	<b>127 800 324</b>	<b>30 517 567</b>	<b>97 282 757</b>		
<b>ACTIF COURANT</b>					
Stocks et encours	139 366 348		139 366 348		
Créances et emplois assimilés					
Clients	7 030 410		7 030 410		
Autres débiteurs	40 000 000		40 000 000		
Impôts et assimilés	3 870 314		3 870 314		
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie	16 692 242		16 692 242		
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	<b>206 959 315</b>		<b>206 959 315</b>		
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	<b>334 759 639</b>	<b>30 517 567</b>	<b>304 242 072</b>		

الملحق 01 : ميزانية الأصول في 2014/12/31

PRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION		N.I.F 0 0 0 3 0 7 1 0 9 0 0 3 9 4 4											
Désignation de l'entreprise:		SARL GROUP CHENNOUF INDUSTRIE											
Activité:		GROUP CHENNOUF INDUSTRIE											
Adresse:		BIR NAAM CHAIBA W BISKRA											
Exercice clos le		31/12/14											
BILAN (PASSIF)													
		2014	2013										
CAPITAUX PROPRES													
Capital émis		150 000 000											
Capital non appelé													
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)													
Ecart de réévaluation													
Ecart d'équivalence (1)													
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		6 916 063											
Autres capitaux propres - Report à nouveau		122 210 147											
Part de la société consolidante (1)													
Part des minoritaires (1)													
TOTAL I		279 126 211											
PASSIFS NON-COURANTS													
Emprunts et dettes financières													
Impôts (différés et provisionnés)													
Autres dettes non courantes													
Provisions et produits constatés d'avance													
TOTAL II													
PASSIFS COURANTS:													
Fournisseurs et comptes rattachés		10 422 556											
Impôts		1 719 941											
Autres dettes		12 973 362											
Trésorerie passif													
TOTAL III		25 115 861											
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		304 242 072											
(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés													

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION		N.I.F		
Désignation de l'entreprise:	SARL GROUP CHENNOUF INDUSTRIE			
	L'AURES PLATRE			
Activité:	GROUP CHENNOUF INDUSTRIE			
Adresse:	BIR NAAM CHAIBA W BISKRA			
Exercice clos le		31/12/15		
BILAN (ACTIF)				
ACTIF	Montants Bruts	2015		2014
		Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains	25 125 000		25 125 000	25 125 000
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles	89 888 395	41 049 311	48 839 084	56 379 375
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours	15 778 381		15 778 381	15 778 381
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif				
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>	<b>130 791 777</b>	<b>41 049 311</b>	<b>89 742 466</b>	<b>97 282 757</b>
<b>ACTIF COURANT</b>				
Stocks et encours	106 090 825		106 090 825	139 366 348
Créances et emplois assimilés				
Clients	18 881 568		18 881 568	7 030 410
Autres débiteurs	42 730 331		42 730 331	40 000 000
Impôts et assimilés	23 455 231		23 455 231	3 870 314
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	40 679 147		40 679 147	16 692 242
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	<b>231 837 105</b>		<b>231 837 105</b>	<b>206 959 316</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	<b>362 628 883</b>	<b>41 049 311</b>	<b>321 579 571</b>	<b>304 242 072</b>

الملحق 03: ميزانية الأصول في 2015/12/31

E DESTINE A L'ADMINISTRATION		N.I.F	
denomination de l'entreprise:	SARL GROUP CHENNOUF INDUSTRIE		
	L'AURES PLATRE		
activité:	GROUP CHENNOUF INDUSTRIE		
Adresse:	BIR NAAM CHAIBA W BISKRA		
	Exercice clos le	31/12/15	
<b>BILAN (PASSIF)</b>			
	<b>2015</b>	<b>2014</b>	
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital émis	150 000 000	150 000 000	
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	11 391 547	6 916 063	
Autres capitaux propres - Report à nouveau	129 126 211	122 210 147	
	Part de la société consolidante (1)		
	Part des minoritaires (1)		
<b>TOTAL I</b>	<b>290 517 758</b>	<b>279 126 211</b>	
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
<b>TOTAL II</b>			
<b>PASSIFS COURANTS:</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés	14 047 741	10 422 556	
Impôts	8 167 459	1 719 941	
Autres dettes	8 846 611	12 973 362	
Trésorerie passif			
<b>TOTAL III</b>	<b>31 061 813</b>	<b>25 115 861</b>	
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>	<b>321 579 571</b>	<b>304 242 072</b>	
(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

الملحق 04: ميزانية الخصوم في 2015/12/31



IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION		N.I.F	
Désignation de l'entreprise:	SARL GROUP CHENNOUFI INDUSTRIE		
	L'AURES PLATRE		
Activité:	GROUP CHENNOUFI INDUSTRIE		
Adresse:	BIR NAAM CHAIBA W BISKRA		
Exercice clos le		31/12/16	
<b>BILAN (PASSIF)</b>			
	2016	2015	
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital émis	150 000 000	150 000 000	
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	17 304 175	11 391 547	
Autres capitaux propres - Report à nouveau	97 785 238	129 126 211	
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
<b>TOTAL I</b>	<b>265 089 414</b>	<b>290 517 758</b>	
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
<b>TOTAL II</b>			
<b>PASSIFS COURANTS:</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés	11 438 219	14 047 741	
Impôts	3 660 719	8 167 459	
Autres dettes	14 524 313	8 846 611	
Trésorerie passif			
<b>TOTAL III</b>	<b>29 623 252</b>	<b>31 061 813</b>	
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>	<b>294 712 667</b>	<b>321 579 571</b>	
(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

الملحق 06 : ميزانية الخصوم في 2016/12/31

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

تصريح شرفي

(خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث)

أنا الممضي أسفله،

السيدة(ة): ميسور بنت محمد عيسى الصفة: طالب  
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 201092929 والصادرة بتاريخ: 2017/02/22

المسجل بكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم المالية والمحاسبة

والمكلف بإنجاز مذكرة تخرج في الماجستير عنونها:

واقع المحاسبة الإدارية بالمؤسسة الاقتصادية  
دراسة حالة مؤسسة أوراسي بلا تير - أولاد جلال -

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: 07/06/2023

توقيع المعني:

الملحق 07 : تصريح شرفي

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكره ني: 06 جوان 2023

جامعة محمد محيضر - بسكره

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

اذن بالطبع

أنا المضي أسفله الأستاذ (ة): محمد خير دبايق

الرتبة: أستاذ مساعد قسم - أ

قسم الارتباط: العلوم المالية والمحاسبة

أستاذ مشرف على مذكرة ماستر للطلبة: 1- بو بكر يحيى عباس 2-

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة

بعنوان: واقع المحاسبة المالية بالجامعة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة لورانس بلاتر لصناعة الجبن - أولاد بلال

أرخص بطبع مذكرة الماستر المذكور.

رئيس القسم

الأستاذ المشرف



الملحق 08: اذن بالطبع

