

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des sciences commerciale



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

الموضوع

دور أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين مردودية المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة مؤسسة مطاحن كبرى للجنوب - بسكرة -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

د. نوبلي نجلاء

إعداد الطالبان:

لمعيني شيماء

حامدي يسرى مسعودة

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	د. العمري أصيلة	أستاذ محاضر - أ -	رئيسا	جامعة بسكرة
2	د. نوبلي نجلاء	أستاذ محاضر - ب -	مشرفا	جامعة بسكرة
3	أ. دبابش محمد نجيب	أستاذ مساعد - أ -	ممتحنا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 2020/ 2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

الحمد لله الذي أنار لنا العلم و المعرفة و أماننا على أداء هذا الواجب ووفقتنا في إنجازه

أهدي ثمرة جهدي هذه إلى من قال فيهما الرحمان

﴿ وأحفظ لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا ﴾

إلى من وهبه الله الهيبة والوقار إلى من أردد اسمه بكل افتخار إلى النفس التي صنعت طموحي و اليوم يرى لحظة كبري و نجاحي إلى من سعى و شقى لأنعم بالراحة و الهناء و أوصلني إلى ما أنا عليه الآن **أبي العزيز** أدامه الله لي.

إلى من كان دعائها سر نجاحي إلى من سلكت بي دروب الحياة إلى من علمتني معنى الصبر و الكفاح إلى من بخلت على نفسها الراحة لأنعم بها إلى التي لن أوفيتها حقها مهما قلت ومهما فعلت إلى الغالية **أمي** أطال الله في عمرها.

إلى بسمة أيامي إلى من هما أنس عمري و مخزن ذكرياتي و مصدر سعادتي أختاي الغاليتان **(مواهب ، هدى)** حفظهما الله.

إلى من حبهم يجري في عروقي و يلهج بذكرهم فؤادي إلى من كان لهم بالغ الأثر في تخطي الصعاب اخوتي **(إيهاب ، حيدر ، سفيان)** أنار الله دربهم.

إلى براعم العائلة و مصدر البهجة و السرور أبناء اختاي **(روديئة ، أيوب ، ألاء ، روفان ، ملاك ، مريم)**.

إلى كل من تذكرهم قلبي و نسيهم قلمي أهدي هذا العمل.

لمعيني شـيـمـاء

إهداء

أهدي عملي المتواضع إلى من وعيت على الدنيا وهي أمامي بنور الحياة فكانت السند و النبراس لدربي،
من زرعت في قلبي ونور عيني **أمي** الغالية أطال الله في عمرها.

إلى **الأب** الكريم الذي صال الليل و النهار من أجلي.

كما أهدي هذا العمل إلى إخوتي (**صبرينة، سناء، شهرزاد، محمد رضا، محمد لمين، أشواق**).

إلى كل من جمعني بهم المحبة و الصداقة والوفاء.

إلى كل من وسعهم قلبي ولم تسعهم ورقتي هذه.

إلى كل من جمعني بهم مقاعد الدراسة و مجالس العلم خاصة طلبة علوم التجارية دفعة المحاسبة.

إلى كل من علمني حرفا فصرت له عبدا أساتذتي الكرام الذين رافقوني في كل أطوار التعليم.

إلى كل من نسيتهم أو سهوت عن ذكر أسمائهم.

حامدي يسرى مسعودة

شكرو تقدير

نحمد الله تعالى ونشكره الذي ألهمنا الصبر و الثبات و أمدنا بالقوة و العزم على مواصلة مشوارنا الدراسي و توفيقه لنا في إنجاز هذا العمل.

أنقدم بأسمى عبارات الشكر و التقدير إلى الأستاذة نوبلي نجلاء التي تفضلت بقبولها الاشراف على مذكرتي وذلك لما بذلته معي من جهد جهيد و توجيه رشيد فلها عظيم الشكر.

كما لا يفوتني أن أشكر الأستاذ جيلح صالح على المساعدة.

كما تقدم بشكري الجزيل إلى لجنة المناقشة لقبولهم مناقشة هذه المذكرة.

ملخص الدراسة

تهدف هذه الدراسة للتعرف على دور أدوات المحاسبة الإدارية في تحسن مردودية المؤسسة الاقتصادية، باعتبار أن المحاسبة الإدارية نوع من أنواع المحاسبة الذي تطور نتيجة للتطورات التكنولوجية والاقتصادية، حيث أصبحت تحظى بأهمية بالغة في عالم الأعمال، حيث تقوم المحاسبة الإدارية باستخدام مجموعة من الأدوات والأساليب التقليدية والحديثة لتوفير المعلومات المطلوبة و مساعدة الإدارة للقيام بمختلف مهامها، بالإضافة لذلك أنها تساهم في قياس و دراسة المردودية من أجل تصحيح الاختلالات الموجودة و تحقيق الكفاءة و الفعالية للمؤسسة، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن مؤسسة التي تمت فيها الدراسة الميدانية المطاحن الكبرى للجنوب GMS أوماش_بسكرة_ أنها لا تستخدم أي أداة من أدوات المحاسبة الإدارية سواء التقليدية أو الحديثة، حيث تعتمد في حساب تكاليفها على الطريقة بسيطة و مبدئية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإدارية، المردودية، أدوات المحاسبة الإدارية، التكلفة المستهدفة.

Abstract :

This study aims to identify the role of management accounting tools in improving the productivity of the economic institution, considering that administrative accounting is a type of accounting that has developed as a result of technological and economic developments, where it has become very important in the business world, where management accounting uses a set of traditional and modern tools and methods to provide the required information and help management to carry out its various tasks, in addition to contributing to measuring and studying the cost-effectiveness in order to correct existing imbalances and achieve efficiency and effectiveness of the institution, and from The most important findings of the study that the institution in which the field study was carried out the great mills of the South GMS Umash _Biskra _ that it does not use any of the administrative accounting tools, whether traditional or modern, where depends in calculating its costs on a simple and principled method.

Keywords: Management accounting, cost-effectiveness, management accounting tools, target cost.

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
I-II	الإهداء.
III	شكر و عرفان.
IV-V	ملخص الدراسة.
VI-X	فهرس المحتويات.
XII	فهرس الجداول.
XIII	فهرس الأشكال.
XVI	قائمة الملاحق
أ - ز	المقدمة.
	الفصل الأول: الأطر النظرية لأدوات للمحاسبة الإدارية والمردودية.
2	تمهيد.
3	المبحث الأول: مدخل للمحاسبة الإدارية.
3	المطلب الأول: التطور التاريخي و مفهوم المحاسبة الإدارية.
3	الفرع الأول: التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية.
5	الفرع الثاني : مفهوم المحاسبة الإدارية.
6	المطلب الثاني: وظائف المحاسبة الإدارية وأهدافها.
6	الفرع الأول: وظائف المحاسبة الإدارية.
8	الفرع الثاني: أهداف المحاسبة الإدارية.
9	المطلب الثالث : علاقة المحاسبة الإدارية بفروع المحاسبة الأخرى.
9	الفرع الأول: علاقة بين المحاسبة الإدارية و المحاسبة المالية.
10	الفرع الثاني: علاقة المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف.
12	الفرع الثالث : العلاقة بين المحاسبة الإدارية و الفروع الأخرى.
13	المبحث الثاني: المفاهيم الأساسية للمردودية.
13	المطلب الأول: مفهوم المردودية (أهدافها، خصائصها).
13	الفرع الأول: تعريف المردودية.
14	الفرع الثاني: أهداف المردودية .
15	الفرع الثالث: خصائص المردودية.
15	المطلب الثاني: أنواع المردودية.
15	الفرع الأول : المردودية التجارية أو النشاط.

16	الفرع الثاني: المردودية الاقتصادية.
18	الفرع الثالث : المردودية المالية.
18	المطلب الثالث: مكونات وطرق تحسين مردودية المؤسسة الاقتصادية.
18	الفرع الأول: مكونات المردودية.
21	الفرع الثاني: طرق تحسين المردودية.
26	المبحث الثالث : أدوات المحاسبة الإدارية.
26	المطلب الأول : أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية.
27	الفرع الأول: الموازنة التقديرية.
30	الفرع الثاني: التحليل المالي.
34	الفرع الثالث: بحوث العمليات.
36	الفرع الرابع: محاسبة التكاليف.
38	الفرع الخامس : محاسبة المسؤولية.
39	المطلب الثاني: أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة
39	الفرع الأول: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.
43	الفرع الثاني: التوقيت المنضبط.
45	الفرع الثالث: التكلفة المستهدفة.
49	الفرع الرابع: سلسلة القيمة.
52	الفرع الخامس: بطاقة الأداء المتوازن.
53	المطلب الثالث: علاقة أدوات المحاسبة الإدارية بالمردودية
54	الفرع الأول: علاقة أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية بالمردودية
55	الفرع الثاني: علاقة أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة بالمردودية
58	خلاصة الفصل.
	الفصل الثاني: دور أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين مردودية لمؤسسة مطاحن الكبرى للجنوب اوماش GMS _بسكرة_.
60	تمهيد.
61	المبحث الأول: تقديم مؤسسة مطاحن كبرى للجنوب _ بسكرة_.
61	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.
61	الفرع الأول: تقديم المؤسسة.
62	الفرع الثاني: أهمية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب _بسكرة_.
63	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة.
67	المطلب الثالث: تقديم خط إنتاج الدقيق و فرينة.

67	الفرع الأول: المستويات الإدارية لخط إنتاج الدقيق و فريينة.
70	الفرع الثاني: الجانب الإنتاجي لخط النتاج الدقيق و فريينة.
70	الفرع الثالث: مراحل انتاج الدقيق و فريينة.
72	الفرع الرابع: الجانب التسويقي لإنتاج الدقيق و فريينة.
73	المبحث الثاني: واقع استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين مردودية لمؤسسة مطاحن الكبرى للجنوب _بسكرة_.
73	المطلب الأول: واقع استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في مؤسسة مطاحن الكبرى للجنوب _ بسكرة_.
74	الفرع الأول: مصادر حساب التكاليف.
74	الفرع الثاني: عناصر التكاليف.
77	المطلب الثاني: مراحل حساب التكلفة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب _ بسكرة.
77	المطلب الثاني: الطريقة المتبعة لحساب سعر التكلفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
78	الفرع الأول: الطريقة المتبعة.
79	الفرع الثاني: عرض الطريقة المتبعة.
84	المبحث الثالث: محاولة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ودورها في تحسين المردودية.
84	المطلب الأول: تخطيط التكلفة المستهدفة.
84	الفرع الأول: تحديد سعر البيع المستهدف.
85	الفرع الثاني: تحديد هامش الربح المطلوب.
85	الفرع الثالث: تحديد و تحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة.
86	الفرع الرابع: حساب الفرق بين التكلفة الحقيقية و التكلفة المستهدفة لمنتوج فريينة 50 كغ.
87	المطلب الثاني: حساب أنواع المردودية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2016_2018).
87	الفرع الأول: حساب المردودية الاقتصادية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2016_2018).
89	الفرع الثاني: حساب المردودية المالية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2016-2018).
91	الفرع الثالث: حساب المردودية التجارية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2016-2018).
93	المطلب الثالث: علاقة التكلفة المستهدفة بالمردودية.
95	خلاصة الفصل.
98	الخاتمة.

100	قائمة المراجع.
105	الملاحق.

قائمة الجداول و الأشكال

قائمة الجداول:

الصفحة	قائمة الجداول	الرقم
9	أوجه تشابه بين المحاسبة الإدارية و المحاسبة المالية.	01
10	أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية و المحاسبة المالية.	02
11	أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية و محاسبة التكاليف.	03
12	وظائف المحاسبة الإدارية و علم الإدارة.	04
74	منتجات الدقيق و فرينة لسنة 2018.	05
79	تحديد تكلفة الإنتاج لسنة 2018.	06
79	تقسيم الأعباء المتغيرة.	07
81	تقسيم الأعباء الثابتة.	08
81	تحديد تكلفة فرينة الخبز.	09
83	حساب سعر التكلفة لمنتوج فرينة الخبز حجم 50 كغ.	10
84	أسعار بيع المؤسسات المنافسة لمنتوج فرينة الخبز لأكياس 50 كغ.	11
88	حساب المردودية الاقتصادية للمؤسسة مطاحن كبرى للجنوب للفترة (2016-2018).	12
90	حساب المردودية المالية لمؤسسة مطاحن الكبرى للجنوب للفترة (2016-2018).	13
92	حساب المردودية الاقتصادية لمؤسسة مطاحن الكبرى للجنوب للفترة (2016-2018).	14

قائمة الأشكال

الصفحة	قائمة الأشكال	الرقم
20	الازدواجية "فعالية وإنتاجية".	01
22	أسباب ضعف المردودية والعوامل المؤثرة عليها.	02
25	آلية تحسين المردودية عن طريق خفض التكاليف.	03
37	وظائف محاسبة التكاليف.	04
40	المبدأ الأساسي لطريقة ABC.	05
49	النموذج العام لسلسلة القيمة.	06
50	أنشطة سلسلة القيمة.	07
64	الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.	08
70	مراحل انتاج الدقيق و فرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.	09
76	المخطط الخاص بإنتاج فرينة.	10
87	التمثيل البياني للمردودية الاقتصادية للمؤسسة محل الدراسة.	11
89	التمثيل البياني للمردودية الاقتصادية للمؤسسة محل الدراسة.	12
91	التمثيل البياني للمردودية التجارية للمؤسسة محل الدراسة.	13

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق:

الرقم	قائمة الملاحق
1-1	جدول الأصول 2016
2-1	جدول الأصول 2017
3-1	جدول الأصول 2018
1-2	جدول الخصوم 2016
2-2	جدول الخصوم 2017
3-2	جدول الخصوم 2018
1-3	جدول التكاليف 2016
2-3	جدول التكاليف 2017
3-3	جدول التكاليف 2018

مقدمة

تمهيد:

تواجه المؤسسات في العصر الحديث حالة من الضغوطات والتحديات، ويرجع ذلك بشكل أساسي إلى التغيرات في جميع الميادين، خاصة مع التقدم في وسائل الاتصال وتكنولوجيا المعلومات، لذا تسعى المؤسسة جاهدة إلى توفير المعلومات الدقيقة وأكثر ملائمة و مرونة، كما يتطلب المزيد من الخبرة والمهارات العالية في الإدارة وذلك بتوفر أنظمة فعالة تساعد المسؤولين و المدراء على اتخاذ القرارات سليمة مواكبة مع العصر مما يدفع بالمؤسسة للتطور والانفتاح. لذلك تتسم البيئة التي يعمل فيها المحاسبين الإداريين بالتغيرات السريعة و الكبيرة، فقد كان لضغوط المنافسة العالمية والتطور التقني في عمليات الصناعة تأثيرا كبيرا في أحداث تغيرات متعددة في البيئة الداخلية للأعمال .

فتعتبر المحاسبة الإدارية من العلوم الحديثة و المتجددة لكثرة ما بها من فنون وأساليب وأدوات وهي تعتبر أحد فروع المحاسبة اذ تخصص بتقديم معلومات لإدارة المؤسسة بتوفير قدر كبير من المعلومات التي يطلبها المهتمون في شؤونها لتساعدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، لكن التغير المستمر في بيئة الأعمال الحديثة أدى أثر على المحاسبة الإدارية، فأصبحت أدواتها التقليدية غير ملائمة لعمليات المؤسسة واستراتيجياتها في ظل البيئة الحديثة، فتطور المحاسبة الإدارية أحد أهم التحديات التي تواجهه المؤسسات المعاصرة والي تجعلها تتخذ طابعا أكثر ديناميكية لتعظيم قيمتها بهدف ضمان الاستمرار والبقاء في ظل التغيرات الحاصلة، مما يتطلب بتغيير سياساتها و السعي لتبني أدوات حديثة توفر للمؤسسة المعلومات المحاسبية التي يجب أن تتوافق مع احتياجاتها، وتمكنها من اعداد الخطط الملائمة و الرقابة عليها حتى يتوافر الارتباط بينها وبين البيئة التي تعمل فيها.

وفي الجانب الآخر تعد مردودية المؤسسة الهدف الأساسي التي تسعى المؤسسة تحقيقه لأنه يعتبر بمثابة عملية تنبؤ واكتشاف نقاط القوة أو الضعف للمؤسسة وبالتالي تبيان ما اذا كانت تتمتع بصحة مالية جيدة أم أنها في طريق الزوال، وهل هذه المردودية التي تحققها المؤسسة دائمة و مستمرة تسمح بمواجهة الاخطار في المستقبل، والتي تساعدنا بتحقيق مستويات عالية من المردودية والذي يضمن بقائها واستمرارها لكونها الهدف الأساسي لوجود أي مؤسسة اقتصادية.

الإشكالية الدراسة :

بالرغم من تزايد الاهتمام بفنون المحاسبة الإدارية أصبحت تعيش المؤسسات اليوم تغيرات جوهرية هامة، لذا أصبح من الضروري على المؤسسات أن تستغل مواردها لتحسين من وضعيتها و أدائها، وهذا باعتمادها على أدوات المحاسبة الإدارية

تبرز معالم إشكالية الدراسة التي نوجزها في السؤال التالي:

كيف يتم تحسين مردودية المؤسسة الاقتصادية باستخدام الأدوات المحاسبية الإدارية ؟

و للإجابة على هذه الإشكالية تتبثق التساؤلات الفرعية التالية:

1. ما علاقة المحاسبة الادارية بالفروع المحاسبية الأخرى ؟
2. ماهي مقاييس المردودية ؟
3. فيما تتمثل علاقة المحاسبة الإدارية و المردودية ؟
4. ما هو دور أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية في مؤسسة مطاحن الجنوب _ بسكرة ؟

(2) فرضيات الدراسة :

تأسيسا على مشكلة البحث فإننا نسعى إلى اختبار مدى صحة الفرضيات التالية:

1. المحاسبة الإدارية تقوم بتوفير المعلومات المحاسبية و المالية للإدارة والتي تساعدها في التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرار باعتمادها على الفروع المحاسبية الأخرى .
2. المردودية هي العائد المحقق من عملية استثمار الأموال و الموارد المتاحة في المؤسسة الاقتصادية وذلك بتطبيق مقاييسها الأساسية .
3. إن تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية يساهم بشكل فعال في تحسين مردودية المؤسسة .
4. تلعب المحاسبة الإدارية دور كبير في تحسين المردودية مؤسسة مطاحن كبرى للجنوب _ بسكرة.

(3) أهمية الموضوع :

أصبحت المحاسبة الإدارية تحظى بأهمية بالغة في عالم الاعمال اذ تقوم بتوفير المعلومات المالية و المحاسبية للإدارة من القيام بوظائفها المختلفة وذلك باستخدام مجموعة من الأدوات المحاسبية الإدارية التي تساعدها بتقديم معلومات أكثر دقة و مصداقية و باقل تكلفة وفي وقت مناسب. حيث أن الغرض الأساسي لأي مؤسسة مهما كانت طبيعة نشاطها هي المحافظة على مكانتها في السوق مما يجعلها تطبق المردودية من أجل التحكم والسيطرة على الأمور الإنتاجية والاستغلال العقلاني لكافة مواردها المالية و البشرية.

4) أهداف الموضوع:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة ما يلي :

1. التحقق من فرضيات الموضوع و مدى صحتها.
2. التعرف على أهم المراحل التي مرت بها المحاسبة الإدارية واثرها في تطوير مفاهيمها و ادواتها و علاقتها بالمحاسبات الأخرى.
3. تحديد مفهوم المردودية والتعرف على مقاييسها وكيفية المحافظة عليها والعمل على زيادتها.
4. التعرف على مدى مساهمة تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين مردودية مؤسسة مطاحن كبرى للجنوب بسكرة.

5) أسباب اختيار الموضوع :

1. الموضوع متوافق مع التخصص.
2. الرغبة في تجسيد المعلومات النظرية على أرض الواقع.
3. التعرف أكثر على استخدامات المحاسبة الإدارية في الجانب العملي وذلك من خلال مدى أهميتها في توفير المعلومات المالية مما يساعد المؤسسة بقاء استمراريتها .
4. محاولة الكشف عن ضرورة اللجوء إلى تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية بتطبيق أسس المردودية من قبل المؤسسات الاقتصادية .

6) منهج الدراسة :

للإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات سنعمد في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي ، فاتباع الجانب الوصفي من خلال عرض مختلف المفاهيم الأساسية للمحاسبة الإدارية والعلاقة التي تربط بين أدوات المحاسبة الادارية و المردودية في تحسين أداء المؤسسة، بالإضافة إلى المنهج دراسة حالة الذي يمكننا من التعمق في الموضوع من خلال زيارة ميدانية لمؤسسة مطاحن الكبرى للجنوب _بسكرة_.

7) حدود الدراسة :

- **الحدود الموضوعية :** اقتصرت الدراسة على المحاسبة الإدارية، وهذا بالتركيز على أدوات التقليدية و الحديثة بالإضافة إلى مقاييس المردودية، وعلاقة بين أدوات المحاسبة الإدارية و المردودية.
- **الحدود الزمانية :** ابتداء من 2020/03/19 إلى 2020/03/26 .

8) صعوبات الدراسة:

- طبيعة الموضوع بحد ذاته، حيث يضم عددا كبيرا من المفاهيم المختلفة و المتداخلة في كثير من الأحيان.
- عدم تبني المؤسسة محل الدراسة أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة.

9) هيكل الدراسة :

لمعالجة هذا الموضوع بطريقة تسمح لنا بالإلمام بجميع الجوانب التي نراها مهمة وكذا الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة، فإننا تطرقنا إلى مقدمة نبرز فيها الإشكالية، الفرضيات، المنهج المتبع في الدراسة، وتقسيم الدراسة إلى فصلين كما يلي :

- **الفصل الأول :** حيث سنتناول من خلاله الاطار النظري للمحاسبة الإدارية والمردودية وتم تقسيمه إلى ثلاث مباحث. المبحث الأول تم التطرق فيه إلى مدخل المحاسبة الإدارية من تطور ومفهوم ووظائف وأهداف وعلاقتها بالمحاسبات الأخرى، أما المبحث الثاني فتناولنا فيه اساسيات المردودية من مفهوم و أنواع ومقاييس، أما المبحث الثالث فتطرقنا إلى علاقة أدوات المحاسبة الإدارية بالمردودية .
- **الفصل الثاني :** سنتطرق فيه دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين مردودية مؤسسة مطاحن كبرى للجنوب _ بسكرة، وذلك بتقديم نظرة حول المؤسسة، ومحاولة عرض واقع استخدام أدوات المحاسبة الإدارية و المردودية بالإضافة إلى مساهمة في تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية وعلاقتها بالمردودية.
- وفي الأخير الخاتمة يتم عرض فيها ملخص شامل حول ما جاء به البحث .

10) الدراسات السابقة :

1/ دراسة (بوظغان حنان _2007) تحليل المردودية المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية .دراسة حالة الشركة الوطنية للبتروكيمياء ENIP

تهدف هذه الدراسة إلى بيان أهمية تحليل المردودية المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية وتجسيدها على أرض الواقع من خلال الشركة الوطنية للبتروكيمياء ENIP سكيكدة، وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

- إن تحليل مردودية بالاعتماد على مؤشرات نشاط ومؤشرات النتيجة و مؤشرات النسبية يمكن من معرفة أسباب تحقيق أرباح أكبر أو اقل، أي ان هذا العائد المحقق يرجع اما إلى أسباب تقنية او تسويقية... الخ وبالتالي فالمردودية تمثل مفهومها مؤسسيا لأنها تشمل كل أنشطة المؤسسة.
- إن هدف تحقيق المردودية يجب ان يكون بالتوازن مع هدف المردودية كما ان تحديد معدلا معيناً من النمو يستهدف الرفع من المردودية المالية و بالتالي الرفع من المردودية الاقتصادية.

2/ دراسة (نوبلي نجلاء _2015) استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية _ دراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب _ بسكرة_.

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين أدوات المحاسبة الإدارية والأداء المالي وتجسيدها على أرض الواقع من خلال مؤسسة المطاحن للجنوب _بسكرة_ فتناولت اهم المؤشرات المعتمدة في عملية قياس وتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، وقد توصلت الباحثة إلى النتائج التالية:

- لا تقوم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب _ بسكرة بتطبيق أي أداء من أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة منها أو التقليدية في الوقت الحالي، الا أنه قبل سنوات كانت الوحدة تقوم بإعداد الموازنات التقديرية.

- إن استخدام التحليل المالي في المؤسسة ساهم بشكل كبير في قياس المؤشرات المالية بالإضافة إلى قياس المردودية من مؤشرات الربحية وهذا يدل على تأثير الإيجابي على الأداء المالي.

3/ مقال منشور لدكتور إبراهيم مسلم بعنوان : قراءة في أهم المفاهيم الحديثة الخاصة بالمحاسبة الإدارية للمؤسسة، مجلة البديل الاقتصادي، العدد الثامن، جامعة الجلفة : عالجت هذه الدراسة موضوع قراءة في اهم المفاهيم الحديثة الخاصة بالمحاسبة الإدارية للمؤسسة، وعلى هذا الأساس تم دراسة كل من المفاهيم الخاصة بالمحاسبة الإدارية، وكذا علاقة المحاسبة الإدارية بالفروع الأخرى، بالإضافة إلى التطورات الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية .

لخصت الدراسة عدة نتائج أهمها :

- نظام المحاسبة الإدارية يمثل مجال التقاطع بين نظام المعلومات الإدارية متمثلاً بما يطلق عليه أيضاً "النظام المعلومات المحاسبية و الإدارية"، وبذلك فهو يمثل النظام الرسمي والرئيسي و الشامل للمعلومات في المؤسسة.

- إن تطور أدوات المحاسبة الإدارية جاء نتيجة النقائص الموجودة في الأدوات التقليدية وعدم توافقها مع مختلف التغيرات التي شهدتها عالم الأعمال.
 - عدم ملائمة مخرجات النظام المعلومات الإدارية لاحتياجات الإدارة المختلفة من المعلومات سواء في التخطيط أو الرقابة أو اتخاذ القرار ساهم في تطوير التقنيات المحاسبة الإدارية.
- ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

تختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة لكونها من الدراسات الحديثة التي تناولت عن مدى مساهمة و تأثير أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين مردودية المؤسسة و ذلك من خلال إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كأحد أدوات الحديثة و الذي يكمن دورها في خفض التكاليف مع المحافظة على جودة المنتج وهذا ما تسعى اليه مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMS أوماش_بسكرة_ في تحقيق أهدافها.

الفصل الأول

الاطار النظري لأنواع المحاسبة الإدارية والمردودية

تمهيد :

تشهد بيئة الأعمال العديد من التغيرات السريعة فازدياد حجم المؤسسات و تعدد هياكلها و ظهور التطور التكنولوجي و وحدة المنافسة و الكثير من التغيرات الأخرى... أصبح الاهتمام بالتفكير بالمحاسبة الإدارية لكونها فرع من فروع المعرفة المحاسبية و التي قد نشأت نتيجة حاجات الوحدات الاقتصادية إلى بيانات و معلومات.

حيث يعمل نظامها على تصدي لهذه التطورات حيث تسعى لابتكار أساليب وأدوات حديثة حتى تكون المؤسسة قادرة على مواكبة المستجدات في بيئة الأعمال الحديثة، فهي تقوم بجمع و تبويب و تصنيف و تحليل المعلومات المحاسبية التي تساعد المديرين في اتخاذ القرارات و الرقابة عليها.

فالهدف الأساسي للمؤسسة الاقتصادية هو العمل على تحقيق مردودية جيدة فهي تعتبر بمثابة المحرك الرئيسي لها، حيث تعتبر دورا جوهريا في تحسين المؤسسة من خلال انماء الموارد المتاحة، عن طريق تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية في تحديد نقاط القوى و الاستفادة منها و الإحاطة بنقاط الضعف لتفاديها و عدم الوقوع فيها، وهي بدورها تساهم في اتخاذ القرارات السليمة و الصائبة المبنية على المعلومات الدقيقة التي تساعد في تحقيق كفاءة و فعالية و جودة الإنتاج لتحقيق أقصى ربح ممكن في عملية البيع.

ولذلك سيتم التطرق في هذا الفصل إلى :

المبحث الأول : مدخل للمحاسبة الإدارية .

المبحث الثاني : المفاهيم الأساسية للمردودية .

المبحث الثالث : علاقة أدوات المحاسبة الإدارية بالمردودية .

المبحث الأول : مدخل للمحاسبة الإدارية

لقد ظهرت الحاجة إلى المحاسبة الإدارية لأنها تعتبر من أهم أركان النظام المحاسبي، باعتبارها من العلوم الحديثة و المتجددة لكثرة ما بها من فنون و أدوات و أساليب، فهي أداة تعمل على توفير قدر ممكن من المعرفة لدى الإدارة تفيدها في مجالات التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة .

وسيتم التعرض في هذا المبحث إلى تقديم مفاهيم أساسية حول المحاسبة الإدارية من خلال التطور التاريخي و التعريف، بالإضافة إلى وظائف و أهداف المحاسبة الإدارية و علاقتها مع الفروع الأخرى .

المطلب الأول : التطور التاريخي و مفهوم المحاسبة الإدارية

لقد أصبحت المحاسبة الادارية جزءا هاما من عمل الإدارة وموردا أساسيا تعتمد عليه في تدعيم قراراتها الإدارية، كما أن لها دور كبير و هام في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات بحيث لا يمكن للإدارة أن تغفل عن هذا الدور الهام .

الفرع الأول : التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية

يرجع ظهور مصطلح (المحاسبة الإدارية) إلى عام 1950 عندما قام مجلس الانجلو الأمريكي للكفاية الإنتاجية بتشكيل فريق تحت اسم (فريق المحاسبة الإدارية) الذي زار عدد من المنشآت الصناعية في الولايات المتحدة الأمريكية ونشر تقريره بعنوان (المحاسبة الإدارية)، والذي عرفها على أنها: (عرض المعلومات المحاسبية بصورة تؤدي إلى المساعدة و ترشيد الإدارة في وضع السياسات و تصريف العمليات اليومية للمؤسسة) (امين، 1999) ; وقد أوصى هذا الفريق بضرورة قيام محاسب التكاليف بمجهودات أكبر للتعرف على مشاكل الإدارة و العمليات الفنية في المؤسسة و تركيز جهوده في توفير معلومات تؤدي إلى ترشيد سياسة الإدارة و زيادة مقدرتها في اتخاذ القرارات (مؤيد و آخرون، المحاسبة الادارية، 2007، صفحة 13) .

ومما لا شك فيه ان تطور وزيادة الحاجة إلى المعلومات التي تساعد الإدارة في القيام بوظائفها بما يحقق أفضل استخدام ممكن للموارد الاقتصادية المتاحة لديها هذا التطور حدث نتيجة عدة متغيرات و عدة أسباب تبدأ من الثورة الصناعية و حركة الإدارة العلمية المصاحبة لها، و زيادة حجم الوحدات الاقتصادية، و ظهور الشركات المساهمة، و فصل الملكية عن الإدارة، و تطبيق اللامركزية في الإدارة، و استخدام الأساليب الكمية و نماذج بحوث العمليات، و التوسع في استخدام الحاسبات الآلية، و ظهور الشركات الدولية متعددة الجنسيات، و ثورة المعلومات و الاتصالات و التطورات التكنولوجية اللاحقة، و ظهور التكتلات الاقتصادية، و زيادة حدة المنافسة و المخاطرة، و زيادة الاهتمام بالجودة، و ظهور اتفاقيات التجارة الدولية .

وقد انعكست كل تلك المتغيرات والأسباب على عمل الإدارة في معظم الوحدات الاقتصادية، وبالتالي أصبحت الإدارة في حاجة ملحة لزيادة المعلومات التي تساعد في القيام بوظائفها المختلفة في ظل تلك الظروف، ويمثل ذلك بلا شك تحدي للمحاسب الإداري يستلزم منه ضرورة حصر الاحتياجات الإدارية من المعلومات الملائمة أولاً بأول والعمل على توفير تلك المعلومات بالسرعة و الدقة والتكلفة الملائمة .

وترى بعض الدراسات ان الاهتمام الحقيقي بنظام معلومات المحاسبة الإدارية بدا في الظهور عندما اخذ التبادل الاقتصادي يحتل مكانا بارزا داخل الوحدة الاقتصادية ذاتها مع ظهور ما يمكن ان يطلق عليه أسعار التحويل الداخلية بين الأقسام ومراكز الوحدة الاقتصادية، ويعني ذلك ان نظام معلومات المحاسبة الإدارية يتفاعل ويؤثر في الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية والتغيرات التي تحدث به (ناصر نور الدين ، 2009، الصفحات 15-16) .

ومن خلال تقسيم الزمني الآتي يمكن ملاحظة اهم التغيرات التي ساهمت في نشأت المحاسبة الإدارية و تطورها (ابراهيم):

• المرحلة الأولى: تحديد تكلفة المراقبة المالية قبل 1950

في هذه الفترة كان اهتمام المؤسسة منصبا على تحديد التكلفة وهذا ما أدى إلى ظهور محاسبة التكاليف التي تعتبر أحد المقومات الأساسية للمحاسبة الإدارية، كما ان المؤسسة كانت تركز على اعداد الميزانيات والمراقبة المالية للعمليات الإنتاجية، وصاحب هذه المرحلة ظهور الإدارة العلمية التي تهدف إلى استخدام أساليب العلمية في الإدارة ما مهد لظهور المحاسبة الإدارية .

• المرحلة الثانية : تقديم معلومات من أجل التخطيط الإداري والمراقبة (1950 _ 1965)

في هذه المرحلة ظهر مفهوم المحاسبة الإدارية وأصبحت 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 كتحليل القرارات ومحاسبة المسؤولية والمراقبة المالية .

• المرحلة الثالثة : توفير معلومات تساعد في تخفيض هدر الموارد (1965 _ 1985)

بحلول هذه المرحلة انصب اهتمام المحاسبة الإدارية بدراسة قرارات التمويل و الاستثمار الفعال حيث بدأت بالانفتاح على العلاقات الخارجية وهذا ما أدى إلى المساهمة في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية في مختلف وظائف المؤسسة انطلاقا من التخطيط والرقابة وصولا إلى اتخاذ القرارات الاستثمارية بالضافة إلى اعداد الموازنات التقديرية، فضلا عن ذلك فان المحاسبة الإدارية بدأت باستخدام الأساليب الكمية كالتحليل المالي، استخدام التكنولوجيا الحديثة كاستعمال الاعلام الآلي في تحسين الجودة وتخفيض التكاليف كما قامت بتبني تقنيات تسيير

والإنتاج جديدة مما سمح لها بالتحكم في التكاليف من خلال تخفيض نسبة الضياع في الموارد المستخدمة، وهنا أيضا ظهرت أهمية المعلومة المحاسبية والمالية وأهميتها في صنع القرارات وأصبحت مهمة المحاسب الإداري تتجلى في توفير المعلومات المحاسبية والمالية الملائمة للجهات الإدارية لدعم جودة القرارات.

• المرحلة الرابعة : خلق القيمة بواسطة الاستعمال الفعال للموارد (1985- 1995)

ركز اهتمام المحاسبة الإدارية في هذه الفترة حول إيجاد طرق وأساليب علمية دقيقة أكثر تطورا لتحديد تكاليف المؤسسات وخلق القيمة من خلال الاستغلال الفعال للموارد المتاحة واستخدام التكنولوجيات الحديثة لمواجهة التطورات الحاصلة في البنية الاقتصادية و التكنولوجية .

اما بالنسبة للفترة الموالية أي بعد سنة 1995 واستجابة للثورة التكنولوجية التي غطت جميع الميادين (الصناعة، التجارة ... الخ)، وما ترتب عنها من استثمارات ضخمة فرض على المحاسبة الإدارية ضرورة تبني الفلسفات إدارية جديدة تتسجم مع التطور الصناعي، فظهرت أساليب وأدوات حديثة كتقنية التوقيت المنضبط والإدارة على أساس الأنشطة (ABC).... الخ.

الفرع الثاني : مفهوم المحاسبة الإدارية

• هي بيانات تفصيلية عن الماضي وعن الحاضر وهي بيانات مالية وكمية و بيانات عن التكاليف وتهدف إلى تحديد كلفة الوحدة المنتجة والمباعة و أيضا الوحدات تحت تشغيل والرقابة على هذه التكاليف، وتقيد فقط الإدارة الداخلية (فيصل جميل ، 2007).

• في عام 1959 وضعت لجنة المحاسبة الإدارية في جمعية المحاسبين الامريكية تعريف للمحاسبة الإدارية جاء فيه (أنها تطبيق للوسائل والمفاهيم الملائمة في تطوير المعلومات الاقتصادية التاريخية المتوقعة عن المنشآت من أجل مساعدة الإدارة في وضع خطة للأهداف الاقتصادية واتخاذ القرارات الرشيدة) .

ومع تزايد الاهتمام في المحاسبة الإدارية، فقد بات هناك العديد من المفاهيم التي تصورها وتأطر مفهومها، فعلى سبيل المثال عرفها Kaplan بأنها : (النظام الذي يقوم بجمع وتصنيف وتلخيص وتحليل وايصال المعلومات التي تساعد المديرين في اتخاذ القرارات والرقابة على التنفيذ)، أما Horngren وزملاؤه فقد وصف المحاسبة الإدارية

بأنها : (النظام الكمي للمعلومات في معظم المنشآت، يهدف إلى إيصال المعلومات إلى المديرين لغايات التخطيط ومراقبة العمليات الروتينية ووضع السياسات المختلفة)، ويقول Belkaoui (أن المحاسبة الإدارية مصممة لتزويد متخذي القرارات في المنشآت بالمعلومات اللازمة عن موضوع القرار; ويصفها يحي أبو طالب (بأنها ذلك النظام الذي يمثل في مجموعة من الأساليب المحاسبية والإدارية والاحصائية والاقتصادية التي تعمل على إنتاج

وايصال المعلومات لمراكز المسؤولية لكي تزاوّل نشاطها في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات (مؤيد و آخرون، المحاسبة الادارية، 2007، الصفحات 13-14).

• هو نظام للمعلومات يختص بتجميع وتبويب وتحليل وتخزين البيانات أساسية او معلومات ناتجة عن نظم أخرى فرعية للمعلومات في المؤسسة، لغرض انتاج معلومات ذات طابع كمي مالية كانت او غير مالية تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات (عبد السميع محمد ، احمد طيبة، 2009، صفحة 3).

المطلب الثاني: وظائف المحاسبة الإدارية وأهدافها

تقسم الأنشطة التي تقوم بها الإدارة إلى وظائف متعددة منها: التخطيط، التوجيه والتنظيم، الرقابة، واتخاذ القرار. والمحاسبة الإدارية كنظام للمعلومات لها أهدافها المتلائمة مع مجالها ونطاقها.

الفرع الأول: وظائف المحاسبة الإدارية

1- التخطيط: يهدف التخطيط إلى وضع خطط العمل التي يجب التمسك بها خلال فترة العمل المقبلة، والتي تكون في الغالب سنة مالية، ويتم وضع الخطة بدراسة الظروف المتوقعة خلال فترة العمل في المستقبل، ويحتاج التخطيط إلى تحديد الإيرادات والمصروفات اللازمة للوصول إلى أهداف المؤسسة. فمثلا إذا رغبت المؤسسة في تحقيق 10% أرباح على إجمالي أصولها، وأن هذا الهدف يحتاج إلى تحقيق مبيعات مقدارها 5 مليون دينار، ووجدت الإدارة أن الوصول إلى هذا الهدف غير ممكن فإن عليها أن تقوم بإجراء تعديلات على خططها ، أو تقوم بتعديل الهدف المنشود، أو أن تقوم بتعديل الخطط ودراسة إمكانية الدخول في أسواق جديدة، أو القيام بحملات إعلانية. ويتم ترجمة الخطط على شكل جداول تعرف باسم الموازنة التخطيطية وهذه الموازنة تغطي جميع جوانب العمل في المؤسسة. تساهم المحاسبة الإدارية في توفير الكثير من البيانات اللازمة لإعداد هذه الموازنة، حيث تستطيع توفير بيانات على مستوى الوحدات الإدارية المختلفة وعلى مستوى المؤسسة ككل، وكذلك يمكن للمحاسبة الإدارية المساهمة بتعديل الخطط ومقارنة الإنجاز بالخطط الموضوعة وتقديم التقارير الدورية التي تعمل على مقارنة الأداء الفعلي مع الخطط ، وبهذا نرى أن بإمكان المحاسبة الإدارية المساهمة في وضع الخطط وتعديلها. (الرجبي، 2004، الصفحات 17-18) .

2- التنظيم والتوجيه: يقصد بالتنظيم هو أن تقرر الإدارة كيفية تضايف كلا من الموارد البشرية والموارد البشرية والموارد الأخرى لتنفيذ خطط المؤسسة، حيث يقوم كل فرد بأداء وظيفة محددة بعضها متعلقة مباشرة مع العمل والبعض الآخر بشكل غير مباشر، في حين يقوم البعض منهم بمراقبة مجهودات الآخرين، كما أن الأصول الملموسة يجب أن تكون مرتبة بشكل معين، كذلك هناك إجراءات محددة يتم إتباعها لإتمام عملية البيع ومثل هذه

الإجراءات الملحوظة وغير الملحوظة كلها تعمل على تأكيد أن العميل قد تمت خدمته على أفضل وجه ممكن، ولتأكيد أن المؤسسة تتحرك تجاه تحقيق هدف الربح .

وباختصار فإن التنظيم الذي نلمسه في أي منظمة لم يتحقق بسهولة، ولكنه نتيجة لمجهودات المديرين الذين يقع على عاتقهم مهمة تحقيق الهيكل التنظيمي اللازم والملائم لتحقيق هذه المهام، ومهما كانت هذه المهام.

أما المقصود "بالتوجيه" هو أن تراقب الإدارة الأنشطة اليومية بحيث تحافظ على تنفيذ أعمال المنظمة بسهولة ويسر، وهذا يعني تحديد المهام بكل العاملين، وتحقيق اتساق الأهداف بين الإدارات المختلفة والعاملين فيها، وحل المشاكل في مواقع العمل واتخاذ العديد من القرارات الروتينية وغير الروتينية البسيطة المتعلقة بالعملاء أو الإجراءات.

لذلك يحتاج المديرون إلى المعلومات المحاسبية بشكل روتيني للقيام بأعمالهم اليومية على سبيل المثال فإن رئيس قسم المبيعات عند تسعيره للبضاعة الجديدة قبل عرضها للبيع يعتمد على المعلومات التي تقدمها المحاسبة للتأكد من أن العلاقة بين السعر والتكلفة متناسقة مع إستراتيجيات التسويق التي تتبعها المؤسسة، كما يعتمد مدير المخازن على معلومات محاسبية أخرى تبين له أحجام المبيعات ومستويات المخزون وكذلك عند إعداد برامج الإعلان، ويعتمد مدير المشتريات على المعلومات المحاسبية التي تبين له تكاليف التخزين والمناولة ، وبذلك يتضح أن عمل المحاسب والمدير مرتبط بدرجة كبيرة في القيام بالأعمال اليومية. (جمعة، 2015، الصفحات 83-84).

3- الرقابة: تعني الرقابة أن يقوم المديرون باتخاذ الخطوات اللازمة للتأكد من أن كل أجزاء التنظيم تعمل وفقا لما هو مخطط في مرحلة التخطيط ، ولذلك يقوم المديرون بدراسة ما يقدم لهم من تقارير محاسبية وغير محاسبية ومقارنتها بالخطط، وهذه المقارنات قد توضح أن العمليات لا تتم بكفاءة، أو أن هناك أشخاص ما يحتاجون إلى المساعدة إلى القيام بالأعمال المحددة لهم ويطلق على التقارير المحاسبية وغير المحاسبية المقدمة للمديرين التغذية العكسية وقد توضح التغذية العكسية الواردة للإدارة اقتراحات تفيد ضرورة مراجعة الخطط الموضوعية، أو وضع إستراتيجيات جديدة، أو إعادة هيكلة هيكل التنظيم الإداري، وتعتبر التغذية العكسية مفتاح الإدارة الفعالة في أي منظمة، وبالتالي فإن توفير التغذية العكسية للمديرين يمثل أحد الأغراض الرئيسية للتدقيق الداخلي.

لذلك لا يعد التخطيط كافيا في حد ذاته وإنما بمجرد وضع موازنات المؤسسة تحتاج الإدارة إلى تدفق المعلومات التي تبين مدى كفاءة تنفيذ الخطط ، وتساعد المحاسبة في تحقيق ذلك عن طريق المعلومات الخاصة "بتقارير

الأداء" والتي تعمل على لفت نظر الإدارة إلى المشاكل أو الفرص التي تضيع على المؤسسة بتقرير تفصيلي يقدم للإدارة مقارنة بيانات الأداء الفعلي لفترة زمنية محددة ، وبالتالي إذا أوضح تقرير الأداء لإدارة ما أنه توجد مشاكل فإن المدير عليه أن يبحث عن أسبابها ويقوم بتصحيح الوضع ، أما إذا أظهر تقرير الأداء أن الأمور على ما يرام يتفرغ المدير لأعماله الأخرى ، وباختصار فإن تقارير الأداء هي بمثابة تغذية عكسية للمديرين تعمل على توجيه انتباههم نحو أجزاء المؤسسة التي تستخدم وقت الإدارة بكفاءة. (جمعة، 2015، الصفحات 84-85).

4- اتخاذ القرارات: تهدف عملية اتخاذ القرارات إلى المفاضلة بين البدائل المتاحة واختيار أنسبها وتقوم الإدارة بالمفاضلة بين البدائل في كل الوظائف الإدارية السابقة فمثلا في مجال التخطيط تتم المفاضلة بين المنتجات التي ستتعامل معها المؤسسة خلال فترة الموازنة والمفاضلة بين الأسواق التي سوف يتم تغطيتها، وفي مجال الرقابة تتم المفاضلة بين مجالات العمل اللازمة لمعالجة الانحراف، وكذلك تتم المفاضلة بين القرارات المتعلقة بمسألة الأفراد، وفي كل الحالات السابقة يجب اختيار أحد البدائل الممكنة للقرار. وتقوم الإدارة باتخاذ قرارات روتينية مثل أي المنتجات يجب إنتاجها اليوم، أي المنتجات يجب إنتاجها غدا، وما هو المكان الذي يعمل فيه العامل "س" اليوم وغدا.

ويجب على الإدارة اتخاذ قرارات متنوعة من وقت لآخر، مثل قرارات الاتفاق الرأسمالي، والقرارات الإدارية قصيرة الأجل مثل قرارات الإنتاج الداخلي أو شراء من مورد، وقرار الاستمرار في تشغيل خط إنتاجي أو إيقافه عن العمل، هذه القرارات تحتاج إلى معلومات غير متوافرة في السجلات المحاسبية التقليدية، ولتوفيرها تقوم المحاسبة الإدارية بدراسة البيانات التاريخية والاقتصادية، بهدف تقدير الإيرادات والتكاليف المناسبة لهذه القرارات.

ومما سبق نجد أن المحاسبة الإدارية لديها طاقات كبيرة يمكن تسخيرها لخدمة الوظائف الإدارية المختلفة ولمساعدتها في اتخاذ القرارات الروتينية وغير الروتينية الرشيدة. (الرجبي، 2004، الصفحات 20-21).

الفرع الثاني: أهداف المحاسبة الإدارية

تهدف المحاسبة الإدارية بصفة أساسية توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية، خاصة القرارات المصاحبة واللازمة لأداء وظيفتي التخطيط والرقابة، حيث تحتوي عملية الرقابة بالطبع على تقويم الأداء، والذي يشمل بدوره بضرورة على قياس الأداء.

ويمكن بالتالي القول بأن المحاسبة الإدارية تستهدف ما يلي: (الأمير و نصر علي، 2003، صفحة 9)

- إنتاج معلومات لمساعدة الإدارة في عملية التخطيط، سواء في الأجل القصير أو المتوسط أو الطويل، ومن ثم إعداد الخطط التشغيلية، والتكتيكية، والإستراتيجية.
- إنتاج معلومات ملائمة لأغراض قياس الأداء والانحرافات عن الخطط والمعايير الموضوعة مقدما وتقصي أسبابها وتحديد المسؤول عنها.
- إنتاج معلومات ملائمة لأغراض حل المشاكل.
- إنتاج معلومات ملائمة لأغراض مراقبة الأداء ومن ثم تطبيق سياسات الثواب والعقاب، وبالتالي استئثار دوافع المنفذين في اتجاه مرغوب.

المطلب الثالث : علاقة المحاسبة الإدارية بفروع المحاسبة الأخرى

ان المحاسبة الإدارية هي أحد فروع المحاسبة، ومن هذا المنطلق فهي بالضرورة على علاقة مباشرة بكل من فروع المحاسبة الأخرى.

الفرع الأول : علاقة بين المحاسبة الإدارية و المحاسبة المالية

كما هو معروف، فان المحاسبة المالية بشكل أساسي تهدف إلى إتاحة المعلومات المحاسبية إلى الأطراف الخارجية وتتمثل في القوائم المالية، ولكن تبقى وحدها عاجزة على تزويد الإدارة بكل المعلومات التي تحتاجها، هنا يأتي دور المحاسبة الإدارية، التي تكون معلوماتها مرتبطة بالتنبؤات المستقبلية مع الاخذ بعين الاعتبار الظروف المحيطة بالمؤسسة (نجوم ، 2018، صفحة 25) .

ويمكن تبيان نقاط التشابه بين المحاسبة الادرية والمحاسبة المالية من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (01) : أوجه تشابه بين المحاسبة الإدارية و المحاسبة المالية

أوجه التشابه	المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية
الاستخدام	يستخدم كلاهما بيانات ومعلومات تؤدي إلى ترشيد القرارات
الاهتمام	يهتمان بقائمة التدفقات النقدية و الميزانية وجدول النتائج
المصدر	يعتمدان على نظام المعلومات المحاسبي

المصدر: نجوم قمازي، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية (رسالة دكتوراه، محاسبة مالية و تدقيق)، العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس-سطيف، الجزائر، ص25.

وتكمن الفروق بين المحاسبة المالية و المحاسبة الإدارية في النقاط التالية :

الجدول رقم (02) : أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية و المحاسبة المالية

رقم	المحاسبة المالية	المحاسبة الإدارية
01	التقارير للمستخدمين خارج المؤسسة مثل المساهمون، الدائنون، الجهات الحكومية	التقارير للمستخدمين الداخليين (المديرين) لأغراض التخطيط والتوجيه و التحفيز والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات
02	التركيز على نتائج المالية لأنشطة فعلية	التركيز على قرارات ستؤثر في المستقبل
03	التركيز على الالتزام بالموضوعية وإمكانية التحقق من البيانات	التركيز على ملائمة ومرونة البيانات
04	التركيز على أقصى درجة من الدقة في المعلومات	التركيز على الوقتية في المعلومات (أي تقديمها في الوقت المناسب)
05	تحضير بيانات ملخصة عن الشركة ككل	اعداد تقارير تفصيلية قطاعية من الأقسام والمنتجات والعملاء والأسواق... الخ
06	اجبارية لأغراض التقارير الخارجية	غير ملزمة بمبادئ المحاسبية المقبولة ، ليست اجبارية

المصدر : حنيفة بن ربيع، المعايير الدولية للمحاسبة والابلاغ المالي كأداة لتقارب المحاسبة المالية

والمحاسبة الإدارية، (الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير و التجارة، العدد 26، 2012)، ص36.

الفرع الثاني : علاقة المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف

على الرغم من انه لا يوجد فرق واضح بين المحاسبة الإدارية و محاسبة التكاليف ، حيث ان عملهما وأهدافهما مترابطة و متداخلة. ولكن بشكل عام فان 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 (نجوم ، 2018، صفحة 26) .

فمحاسبة التكاليف هي: " مجموعة من الإجراءات والاسس التي تهتم بتجميع المعلومات و تصنيفها و تخصيصها على أهداف التكلفة سواء كانت سلع او أوامر إنتاجية او مراحل إنتاجية، و التقرير عنها لإدارة المؤسسة لمساعدتها في التخطيط والرقابة و اتخاذ القرارات (دبابش، 2011، صفحة 13).

ويمكن القول بان علاقة المحاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية هي علاقة تكاملية من خلال نقاط التشابه التالية (نوبلي، 2015، صفحة 90):

- تعتبر كل من محاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف من فروع المحاسبة و التي تعني لخدمة الأطراف الداخلية والمتمثلة في الإدارة .

- تحتاج المحاسبة الإدارية أثناء اتخاذ القرارات إلى المعلومة المحاسبية و المالية التي تنتجها محاسبة التكاليف أي ان هذه الأخيرة تعتبر كقاعدة لعمل المحاسبة الإدارية .
- تتعامل كل من المحاسبة الإدارية و محاسبة التكاليف مع الأحداث الاقتصادية للمؤسسة و تعتمدان كل الاعتماد على المعلومة المحاسبية و المالية .

وعلى الرغم وجود نقاط تشابه والعلاقة التكاملية بين المحاسبتين هذا لا ينفي وجود نقاط تختلف فيها المحاسبة الإدارية عن محاسبة التكاليف ، ويمكن توضيحها في الجدول التالي :

الجدول رقم (03) : أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية و محاسبة التكاليف

رقم	المحاسبة الإدارية	محاسبة التكاليف
01	تهدف إلى حل المشكلات الإدارية عن طريق اتخاذ القرارات الرشيدة	تهدف إلى تحديد تكلفة المنتج او النشاط
02	تستعمل المعلومات التاريخية التي تنتجها محاسبة التكاليف لتنتج معلومة مستقبلية	مخرجاتها تحتوي على المعلومة التاريخية وهذا نتيجة لتعاملها مع الأحداث الماضية
03	فترتها الزمنية غير محدودة نسبيًا الا أنها مفيدة بوقت اتخاذ القرار	تعتبر فترتها الزمنية محدودة
04	ترتكز على المعلومات المالية الخاصة بعناصر تكاليف المؤسسة وكذلك عناصر إيراداتها	ترتكز على المعلومات المالية المتعلقة بعناصر التكاليف المؤسسة فقط
05	ترتكز على تكاليف قصيرة الأجل بالإضافة إلى التكاليف متوسطة و طويلة الأجل	تصب اهتمامها على التكاليف التي تستنفذ في الأجل القصير عادة يكون لسنة من أجل انجاز اعمال المؤسسة الاقتصادية
06	تسير وفق قواعد و إجراءات مرنة نوعًا ما يمكن تعديلها و تغييرها حسب هدف المؤسسة	تسير وفق قواعد ثابتة و بعض الأحيان يمكن القول بأنها صارمة
07	يغلب عليها الذاتية ، خاصة فيما يتعلق بالتنبؤ والتوقع للأحداث المستقبلية	تتسم بالموضوعية والدقة

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على: نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين أداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، (رسالة دكتوراه: محاسبة)، علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر -بسكرة، الجزائر، ص90.

الفرع الثالث : العلاقة بين المحاسبة الإدارية و الفروع الأخرى

بسبب طبيعة المعلومات التي تسعى المحاسبة الإدارية توفيرها إلى المديرين لترشيد قراراتهم المختلفة، فإنها تعتمد من أجل تحقيق ذلك الكثير من المفاهيم والنظريات و الطرق الاقتصادية و الإدارية و الإحصائية، مما يعني ذلك وجود صلة ارتباط ما بينها وبين فروع المعرفة السابقة، ويمكن توضيح ذلك على النحو التالي (مؤيد و آخرون، المحاسبة الادارية، 2007، صفحة 53):

1. العلاقة بين المحاسبة الإدارية و علم الإدارة :

يمكن توضيح العلاقة بين المحاسبة الإدارية و علم الإدارة عن طريق الربط بين وظائف المحاسبة و وظائف الإدارة كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم (04) : وظائف المحاسبة الإدارية و علم الإدارة

وظائف المحاسبة الإدارية	وظائف الإدارة
اعداد الموازنات التخطيطية و التكاليف المعيارية	تخطيط و رسم البيانات
تصميم النظم المحاسبية	التنظيم و التنسيق
تسجيل الأحداث المالية اول بأول	التنفيذ والمتابعة
المراقبة الداخلية	الاشراف الإداري
التقارير المحاسبية و المالية	الرقابة و اتخاذ القرارات

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على : إبراهيم مسلم، قراءة في أهم المفاهيم الحديثة الخاصة بالمحاسبة الإدارية للمؤسسة، (الجزائر: مجلة البديل الاقتصادي، العدد08)، ص60.

أي أن المحاسبة الإدارية هي امتزاج بين المحاسبة و الإدارة لتوفير المعلومات اللازمة للإدارة لاتخاذ القرارات السليمة .

2. علاقة المحاسبة الإدارية بعلم الاقتصاد :

يعد علم الاقتصاد الأساس و المنشأ لكثير من العلوم الإدارية و الإنسانية الأخرى ، لذا فإن المحاسبة الإدارية ما هي الا الجانب التطبيقي لهذا العلم، وإذا كانت المفاهيم الاقتصادية تتصف بالشمولية ولا تخضع للقياس، فان دور المحاسبة الإدارية برز تطبيق تلك المفاهيم و قياسها بشكل كمي من أجل توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات (نجوم ، 2018، صفحة 28).

3. العلاقة بين المحاسبة الإدارية و العلوم السلوكية :

نظرا لأهمية العنصر الإنساني في نجاح إدارة المؤسسة، كان لا بد من الاهتمام بهذا العنصر ودراسة حاجاته وإيجاد السبل المناسبة لإشباع هذه الحاجات، و لتحقيق ذلك يتطلب المعرفة بالعلوم السلوكية وقد ادركت المحاسبة الإدارية المعرفة بهذه العلوم و عملت على تطبيقها في ممارستها فشجعت المشاركة في وضع أهداف المؤسسة و تقديرات خططها المستقبلية، كما عمدت إلى إعادة تقييم نظم الحوافز المتبعة في المؤسسة وربطها بالإنتاجية و الكفاءة، وذلك لتحفيز الافراد نحو الأداء المتميز و الإنتاجية العالية وتعد الان الجوانب السلوكية أحد اهم اهتمامات المحاسبة الإدارية (مؤيد و آخرون، المحاسبة الادارية، 2007، صفحة 57).

المبحث الثاني: المفاهيم الأساسية للمردودية

تعتبر المردودية موضوعا هاما لأن مؤسسة، في معرفة مكانتها الاقتصادية في السوق وتوجيهاتها المستقبلية، ومدى قدرتها على تحقيق مردود مالي و اقتصادي من استخدامها لأموالها المستثمرة، ومدى إمكانياتها في نمو وتوسيع من خلال توفير معدل كاف من المردودية، الذي يسمح لها أيضا بمواجهة الأخطار الاقتصادية والمالية المحتمل أن تقع فيها المؤسسة في المستقبل.

المطلب الأول: مفهوم المردودية (أهدافها، خصائصها)

تعدد استخدام المردودية كونها أداة لقياس الفعالية الاقتصادية للنشاط كما تعتبر من أهم مؤشرات الأداء المالي لمعرفة الوضعية المالية للمؤسسة.

الفرع الأول: تعريف المردودية

• تعرف المردودية بأنها "مدى قدرة المؤسسة على تحقيق نتائج إيجابية مقارنة بإمكانيات والوسائل التي سخرت لتحقيقها، ويقاس ذلك بنسبة النتيجة المستهدفة إلى الوسيلة التي خصصت لتحقيقها، ومن هذا المنطق هناك الكثير من النسب التي تحسب نسبة النتيجة إلى الوسيلة، إلا أن أكثرها استخداما هي كل من المردودية الاقتصادية والمردودية المالية."

كما تعرف على أنها: "المقارنة بين النتيجة المحصل عليها والوسائل المستعملة". وهي أيضا: "التعبير المالي للعقبة الإستراتيجية المتمثلة في تحديد مردودية أعلى من تلك التي تم استخدامها."

كما تعرف على أنها عبارة عن: "الفائض النقدي الناتج عن الفرق بين العمليات الخارجية والداخلية للمؤسسة، وتطبق على كل الأنشطة الاقتصادية، أي هي عن العلاقة بين النتيجة المحققة وحجم تكلفة الأموال المستثمرة."

- تعرف المردودية بأنها قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح نتيجة لاستخدام رأس مالها في نشاطها الاستغلالي، فإذا أردنا حسابها فالعلاقة المعبرة عنها هي:

$$\text{المردودية} = \frac{\text{النتائج المحققة}}{\text{الوسائل المستعملة}}$$

المصدر: بشيشي وليد، سليم مجلخ، الرقابة الداخلية وأثرها على المردودية المالية في المؤسسة

الاقتصادية، (الجزائر/ مجلة المالية و الأسواق، 2015)، ص8.

النتائج المحققة تتمثل في مختلف الأرصدة الوسطية للتسيير، فتبعا للنتيجة المختارة تحدد الوسائل المستعملة فهذه الأخيرة محكومة بنوع النتيجة، فعلى سبيل المثال لا يمكن اعتبار الخصوم كوسيلة لتحقيق الربح الصافي، بل الأموال الخاصة لوحدها تحقق الربح الصافي، فاختيار نوع النتيجة يفرض تحديد الوسيلة المساهمة في تحقيقها بدقة وهذا من أجل الوصول إلى قياسات صحيحة وذات معنى.

تعتبر المردودية معيار أفضل من الربح أو النتائج للتحكيم على أداء المؤسسة، لأن الربح عبارة عن رقم مطلق لا يشير إلى حجم رأسمال أو الاستثمارات التي حققته بينما المردودية تربط بين الطرفين، الأمر الذي يسهل إجراء المقارنات مع معدلات المردودية للسنوات السابقة ودراسة تطورها وإجراء مقارنات مع مؤسسات تنتمي إلى نفس القطاع لكن في أعبائها الضريبية وتختلف في هيكلها المالي.

- تعرف المردودية على أنها ذلك الارتباط بين النتائج والوسائل التي ساهمت في تحقيقها حيث تحدد مدى مساهمة رأس المال المستثمر في تحقيق النتائج المالية. (بن سامي و قريشي، 2006، صفحة 267)
- تعرف المردودية بأنها قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح بصفة دائمة في إطار نشاطها. (زغيب و يوشنكير، 2010، صفحة 87)

الفرع الثاني: أهداف المردودية:

تتمثل أهداف المردودية في تحقيق ما يلي: (الجوزي، 2011-2012، صفحة 94)

- قياس كفاءة ورشد استخدام الموارد من أجل تعظيم عوائدها مع الأخذ بعين الحسبان تكلفة الفرصة البديلة.
- تأمين تشغيل وتطوير المؤسسة عن طريق إنماء الموارد المتاحة.
- تحقيق الحد الأدنى منها يمثل شرطا لا بديل له لدعم وصيانة التوازن المالي للمؤسسة.
- تخصيص الأموال لأفضل الاستخدامات.
- ضمان إشباع الاحتياجات الدنيا لكل القوى المنتجة في المؤسسة.
- قياس القدرة الداخلية لتمويل الاحتياجات المستقبلية للمؤسسة.

الفرع الثالث: خصائص المردودية:

وتتمثل خصائص المردودية فيما يلي: (الجوزي، 2011-2012، صفحة 95)

- يمثل تحليلها محاولة رشيدة في مقابلة النتائج بالموارد المستخدمة مما يسمح بإصدار حكم على مستوى دخولها أي كفاءتها حتى يمكن تعظيم مكافأة كافة الأطراف المشاركة.
- تمثل ظاهريا هدفا متعارضا مع اليسر والسيولة المالية خاصة في الأجل القصير، بينما في الواقع هما هدفان متكاملان لأن تأمين الحد الأدنى من السيولة لا يتأتى إلا بمردودية مناسبة.
- يرتبط مفهومها بالمؤسسة فلا يمكن إسناد تحقيقها لشخص بعينه إلا أنه يمكن أن تكون نسبية وجزئية وتقسيمية.
- قياسها ليس له معنى إلا بالنسبة إلى فترة محددة أو عملية معينة، بمعنى عن فترة محددة ومستقلة كاملا عن التغيرات النقدية المسجلة.
- يمثل قياسها مفهوما تشغيليا لأنها خاضعة لمجال الحدث الاقتصادي ولكن تخطيطها يمثل مفهوما استراتيجيا لأنه يغطي نطاقا مؤسسيا.

المطلب الثاني : أنواع المردودية

نظرا لاتساع مفهوم المردودية و اختلاف وجهات النظر بخصوصها ، فإننا نجد عدة أنواع لنسب المردودية، وهذا نظرا لاختلاف النتيجة أو الوسائل التي يتم اخذها بعين الاعتبار في حساب المردودية، طبقا للهدف الذي يتوخى كل باحث الوصول اليه، وعادة ما يتم التمييز بين ثلاثة أنواع من نسب المردودية و المتمثلة في :

الفرع الأول : المردودية التجارية أو النشاط

يطلق عليها أيضا في بعض الأحيان اسم المردودية التجارية، و هي تسمح بتقييم الأداء التجاري او البيعي للمؤسسة، فهي معيار مهم لتقييم الأداء في المؤسسات التجارية، وتتمثل هذه المردودية في قدرة المؤسسة على استخلاص فائض من التشغيل او هامش تجاري، فهي بذلك تقدم معلومات تساعد على اصدار حكم ذو قيمة حول فعالية، وفعالية كفاءة النشاط التجاري و الصناعي للمؤسسة .

و المتغير المعبر عن نشاط المؤسسة : هو رقم أعمال خارج الرسم، لذلك فان جميع النتائج التي حققتها المؤسسة سيتم مقارنتها مع رقم اعمال، أي أن رقم الاعمال هو السبب في توليدها (سليم مجلخ ، وليد بشيشي، صفحة 9).

الفرع الثاني : المردودية الاقتصادية :

تعتبر المردودية الاقتصادية عن مدى أداء الأصل الاقتصادي، و تعرف بأنها العلاقة بين النتيجة الاقتصادية للمؤسسة ومجموع المستعملة للحصول عليها، فهي تعبر عن الكفاءة في استعمال الموارد المتاحة لجلب الأرباح بغض النظر عن طريقة التمويل لهذه الموارد.

كما تعرف بأنها العلاقة بين الفائض النقدي المتحصل عليه و رأس المال الاقتصادي ، من دون الاخذ بعين الاعتبار لشروط التمويل .

ويعبر عن المردودية الاقتصادية بصورة عامة بالعلاقة التالية :

$$\text{المردودية الاقتصادية} = \text{النتيجة الاقتصادية} / \text{رؤوس الأموال المستثمرة}$$

المصدر: يوسف مامش، ناصر دادي عدون، اثر تشريع الجبائي على مردودية المؤسسة و هيكلها المالي، المحمدية، الجزائر، 2008، ص 17

وهناك عدة نسب تستعمل لحساب المردودية الاقتصادية، حيث تختلف فيما بينها باختلاف النتيجة الاقتصادية أو رؤوس الأموال المأخوذة في الحسابان في حساب المردودية الاقتصادية، وهذا طبقا لوجهة نظر كل محلل وتماشيا مع الأهداف التي يتوخاها من تحاليه ; ومن بين هذه نسب يمكن ذكر ما يلي (يوسف مامش ، ناصر دادي عدون، 2008، الصفحات 17-18):

$$\text{المردودية الاقتصادية} = \text{الفائض الخام للاستغلال} / \text{مجموع الأصول}$$

المصدر: يوسف مامش، ناصر دادي عدون، اثر تشريع الجبائي على مردودية المؤسسة و هيكلها المالي، المحمدية، الجزائر، 2008، ص 17.

مع العلم أن :

$$\text{الفائض الخام للاستغلال} = \text{القيمة المضافة} - \text{مصاريف العاملين} - \text{ضرائب ورسوم} + \text{اعانات الاستغلال}$$

المصدر: يوسف مامش، ناصر دادي عدون، اثر تشريع الجبائي على مردودية المؤسسة و هيكلها المالي، المحمدية، الجزائر، 2008، ص 17.

تعتبر هذه النسبة من أكثر النسب تداولاً ، بحيث يرى مستعملوها بأنها تعبر بصدق عن مدى قدرة نشاط الاستغلال العادي على خلق نتيجة، تكون كافية لمكافأة كافة الوسائل التي استعملتها المؤسسة المعنية، من أجل الحصول

على تلك النتيجة خلال فترة معينة ، غالبا ما تكون الدورة المحاسبية الواحدة، فالنتيجة الاقتصادية في هذه الحالة مستقلة عن تمويل المؤسسة ، سياستها الخاصة بالإهلاكات وكذا النظام الجبائي .

ومنه:

المردودية الاقتصادية = النتيجة قبل الفوائد و الضرائب / مجموع الأصول

المردودية الاقتصادية = الفائض الخام للاستغلال / رؤوس الأموال الدائمة

المصدر: يوسف مامش، ناصر دادي عدون، اثر تشريع الجبائي على مردودية المؤسسة و هيكلها المالي، المحمدية، الجزائر، 2008، ص 18.

حيث رؤوس الأموال الدائمة = الأموال الخاصة و الديون طويلة و المتوسطة الأجل ، وهي مصادر التمويل التي تزيد مدة استحقاقها عن السنة المالية.

اذن:

المردودية الاقتصادية = نتيجة الدورة المالية / مجموع الأصول

المصدر: يوسف مامش، ناصر دادي عدون، اثر تشريع الجبائي على مردودية المؤسسة و هيكلها المالي، المحمدية، الجزائر، 2008، ص 19

تعكس هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على مكافأة كافة استعمالاتها بواسطة نتيجة الدورة المالية ، أي بعد تأثير كل العمليات التي قامت بها بما في ذلك اقتطاع الضريبة على الأرباح .

المردودية الاقتصادية الخام = النتيجة الاقتصادية الخامة / رأس المال الاقتصادي

حيث أن :

النتيجة الاقتصادية الخامة = القيمة المضافة - مصاريف المستخدمين

المردودية الاقتصادية الصافية = النتيجة الاقتصادية الصافية / رأس المال الاقتصادي

حيث أن:

النتيجة الاقتصادية الصافية = النتيجة الاقتصادية الخام - الاهتلاكات و المؤنات

المصدر: يوسف مامش، ناصر دادي عدون، اثر تشريع الجبائي على مردودية المؤسسة و هيكلها المالي، المحمدية، الجزائر، 2008، ص 19

رأس المال الاقتصادي : ويضم الأصول الثابتة التي تعتمد عليها المؤسسة بشكل أساسي للقيام بنشاط الاستغلال كالمباني و التجهيزات، بالإضافة إلى بعض الأصول المتداولة التي تمتاز بالثبات كسندات المساهمة والحقوق المتوسطة و طويلة الأجل التي تمنح للغير .

الفرع الثالث : المردودية المالية

تعد المردودية المالية مؤشرا هاما بالنسبة للمؤسسة وذلك للحكم على مدى كفاءة الإدارة وفعاليتها المالية وذلك من خلال دراسة مختلف الجوانب المتعلقة بالأموال المستثمرة و العمل على استغلال الأمثل لها من أجل تحقيق المردودية المالية جيدة ; تتعدد تعاريف المردودية المالية ونذكر منها : تعرف بأنها الأموال الخاصة ; وهي قدرة المؤسسة على تحقيق مردودية مرتفعة تمنح للمساهمين أرباحا كافية، تمكنهم من تعويض المخاطر المحتملة التي يمكن ان يتعرضوا لها نتيجة مساهمتهم في راس مال المؤسسة في اطار اقتصاد السوق (محمد العيفة و أخرون، 2018، صفحة 287).

كما تعرف المردودية المالية على أنها العلاقة بين النتيجة الصافية و الأموال الخاصة ، فهي تقيس العائد المالي المتحقق من أموال المستثمرة في المؤسسة ، ويمكن التعبير عنها بالعلاقة التالية (صبرينة بن عروج ، سفيان بن بلقاسم، 2019، صفحة 5):

المردودية المالية = النتيجة الصافية / الأموال الخاصة

المصدر: صبرينة بن عروج، سفيان بن بلقاسم، اثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، الجزائر، 2019، ص 15.

المطلب الثالث: مكونات وطرق تحسين مردودية المؤسسة الاقتصادية

في هذا المطلب سيتم التطرق إلى المكونات الأساسية للمردودية وطرق تحسينها.

الفرع الأول: مكونات المردودية

للمردودية مكونين أساسيين المكونات الاقتصادية والمالية:

1- المردودية الاقتصادية: تتكون من عنصرين هاميين يتمثلان في:

أ- الإنتاجية: ينحصر هدفها في قياس كفاءة وفعالية الإدارة في استخدام ما لديها من استثمارات في خلق وتوليد المبيعات، وتحسب بالطريقة التالية: (بلعور، 2015)

$$\text{معدل دوران مجموع الأصول} = \text{صافي المبيعات} / \text{صافي}$$

المصدر: بلعور سليمان، التسيير المالي (محاضرات و تطبيقات)، دار المجدلوي، الأردن، 2015، ص 73. ويتأثر هذا المعدل كثيرا بحجم المؤسسة وطبيعة الصناعة، فالمؤسسات الضخمة تقوم بالاستثمار المكثف في الأصول الثابتة، بعكس المؤسسات الصغيرة التي تفضل بعض عملياتها وتعهد بها إلى مصانع أخرى متخصصة، مما يقلل من الاستثمار في الأصول الثابتة. وتعكس هذه النسبة كفاءة الإدارة من خلال استخدامها لمصادر المؤسسة الاستثمارية لغرض توليد المبيعات، وذلك من خلال معرفة عدد مرات استخدام الأصول (الاستثمار) في خلق المبيعات. (بلعور، 2015)

$$\text{معدل دوران المخزون} = \text{صافي المبيعات} / \text{مخزون المنتجات}$$

المصدر: بلعور سليمان، التسيير المالي (محاضرات و تطبيقات)، دار المجدلوي، الأردن، 2015، ص 72. يشير هذا المعدل إلى عدد مرات استخدام المخزون في عملية خلق المبيعات، وعليه كلما زاد المعدل قياسا بمعيار المقارنة كلما زادت حركة المخزون وسرعته من بداية التخزين إلى عملية خلق المبيعات، وكلما زادت هذه السرعة ارتفعت قدرة المؤسسة في توليد النقد وتحقيق الأرباح. (بلعور، 2015)

$$\text{فترة البيع} = 365 / \text{معدل دوران}$$

المصدر: بلعور سليمان، التسيير المالي (محاضرات و تطبيقات)، دار المجدلوي، الأردن، 2015، ص 73. يلاحظ من النسبة أن فترة البيع تتناسب عكسيا مع معدل دوران المخزون، أي كلما قلت فترة البيع زادت قدرة الإدارة في تحريك المخزون من البضاعة باتجاه عملية خلق المبيعات. (بلعور، 2015)

$$\text{معدل فترة التحصيل} = 365 / \text{معدل دوران}$$

المصدر: بلعور سليمان، التسيير المالي (محاضرات و تطبيقات)، دار المجدلوي، الأردن، 2015، ص 73.

حيث أن:

يقصد بفترة التحصيل تلك الفترة الممتدة من تاريخ تكوين الحسابات المدنية إلى تاريخ تحصيلها، ولهذا فإنها تعبر عن سرعة تحرك الحسابات المدنية باتجاه التحصيل وتغذية السيولة بالنقد الجاهز، ويشير الارتفاع الكبير في معدل فترة التحصيل إلى فشل سياسات التحصيل التي تبنتها المؤسسة. (بلعور، 2015، الصفحات 72-73)

ب- **الفعالية:** يعرف (khemakhem) الفعالية بأنها "القدرة على تحقيق الأهداف مهما كانت الإمكانيات المستخدمة في ذلك". هذا ما نسميه نحن "الفعالية- معيار أي (Efficiency) التي تهدف فقط إلى قياس تحقيق الأهداف بغض النظر عن الإمكانيات التي استخدمت في تحقيقها. (بن حبيب، 2002، صفحة 126)

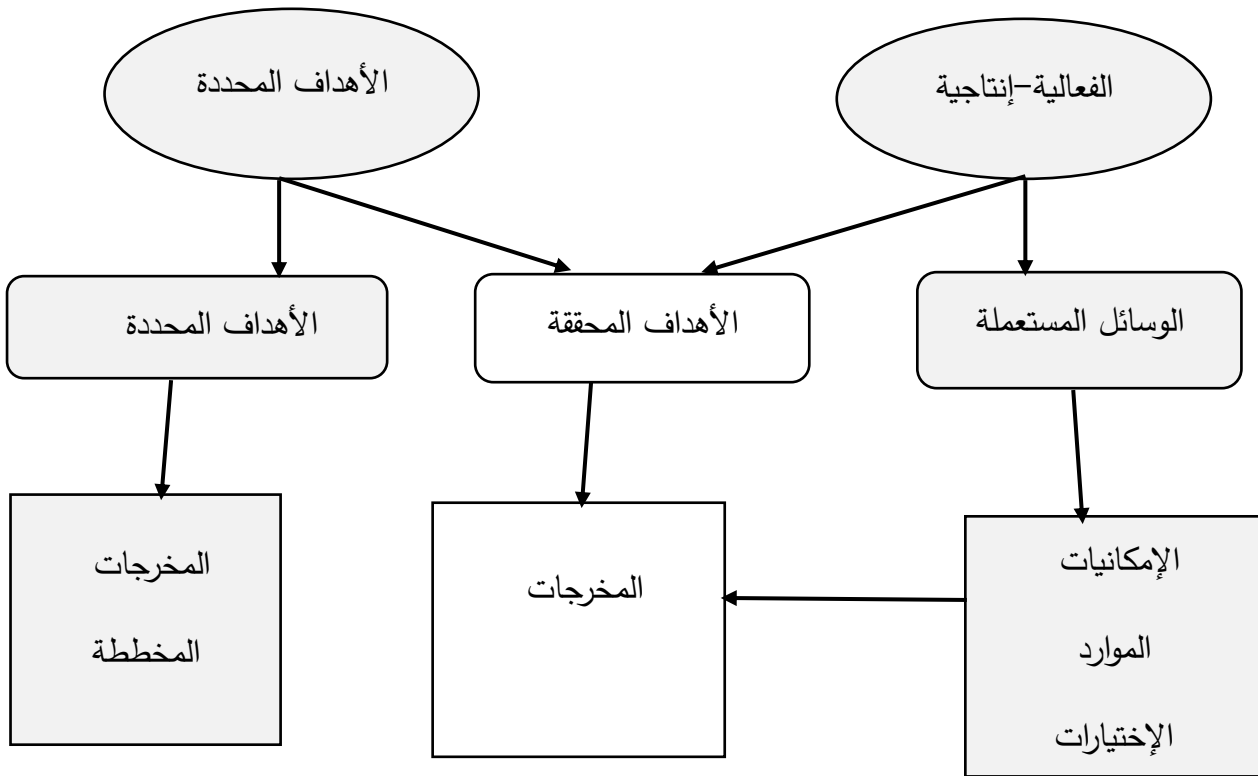
إذن الفعالية-معيار (Efficiency) = الأهداف المحققة / الأهداف المحددة

أما فيما يخص "الفعالية-إنتاجية" (Efficiency)

تعكس العلاقة التالية:

الفعالية-إنتاجية (Efficiency) = الأهداف المحققة / الوسائل المستعملة

الشكل (01): الازدواجية "فعالية وإنتاجية"



المصدر: بن حبيب عبد الرزاق، اقتصاد و تسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص

2- المردودية المالية: إن المردودية من الوجه المالي تركز على مفهومين هما:

أ- التدفقات الخزينة (النقدية): يعرف تدفق الخزينة كحركة إدخال أو إخراج السيولة، كما يمكن اعتباره كأحد الأسس للمالية، بما أن كل سند مالي يقيم من خلال تدفق الخزينة الناتج عن هذا السند. أما خزينة المؤسسة، فيمكن تحديدها من خلال الفرق بين استخدامات الخزينة (التوظيفات المالية والنقديت) والديون البنكية والمالية قصيرة الأجل. (شيحة، 2010، صفحة 154).

ب- الهامش الإجمالي: يمثل الهامش الإجمالي الفرق بين البضاعة المباعة وتكلفة تلك البضاعة، في جميع السلع التي تبيعها المؤسسة على حالتها، أي دون تغيير يطرأ عليها، أما تكلفة البضاعة المباعة فتتمثل في ثمن شراء البضاعة المباعة مضافا إليها جميع مصاريف الشراء. (عيشي، 2001-2002)

$$\text{الهامش الإجمالي} = \text{البضاعة المباعة} - \text{تكلفة}$$

المصدر: عيشي عادل، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم، قسم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2002، ص 56.

$$\text{البضاعة المباعة} = \text{البضاعة المباعة الإجمالية} - \text{مردودات المبيعات}$$

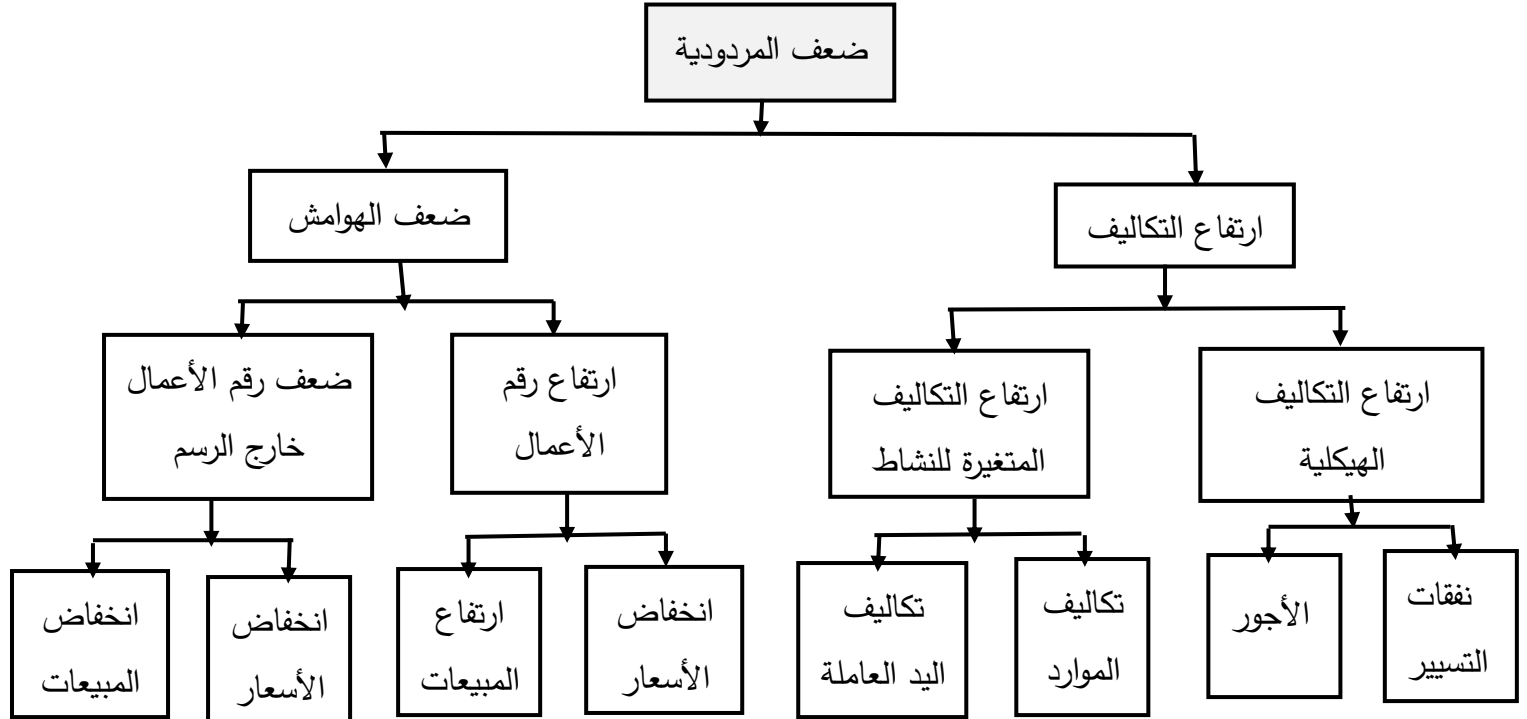
$$\text{تكلفة البضاعة المباعة} = \text{مخزون أول المدة} + \text{مشتريات البضاعة} + \text{مصاريف الشراء} - \text{مخزون آخر المدة}.$$

يحسب هذا الرصيد عموما في المؤسسات التجارية والمختلطة، وهو المصدر الأساسي لأرباح المؤسسة التجارية، وذلك يجب على المؤسسة التجارية حساب نسبة الهامش الإجمالي ودراسة تطوراتها أو مقارنتها بنسب مؤسسات أخرى لها نفس نشاط المؤسسة، فالهامش الإجمالي يعد مؤشرا هاما لمعرفة الأداء التجاري للمؤسسة التجارية. (عيشي، 2001-2002، الصفحات 77-79)

الفرع الثاني: طرق تحسين المردودية

1. أسباب ضعف المردودية:

الشكل (02): يوضح أسباب ضعف المردودية والعوامل المؤثرة عليها



المصدر: بوطغان حنان، تحليل المردودية المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية،(رسالة ماجستير: اقتصاد وتسيير

المؤسسات)، قسم التسيير، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة 20 أوت 1955 ، سكيكدة،

2007، ص 76 .

انطلاقاً من الشكل الموالي نشخص أسباب ضعف المردودية في نوعين: (بوطغان ، 2007 ، صفحة 76)

✓ انخفاض هامش الربح نتيجة ارتفاع التكاليف أو نتيجة انخفاض رقم الأعمال.

✓ تباطؤ معدل دوران الأموال (الأصول) وهو مرتبط بهيكل الإنتاج.

أولاً: ارتفاع التكاليف:

من بين الدراسات التي تعالج إشكالية ارتفاع التكاليف نجد الكاتب "بن أشهو" في كتاب "مختار بالعبود"

يميز في تحليله لأسباب ارتفاع التكاليف بين:

• الأسباب الاقتصادية وهي تخرج عن نطاق المتعاملين الصناعيين أنفسهم، وهي أسباب يمكن إرجاعها للنظام الإداري لاتخاذ القرارات أو إلى المفهوم المالي للدولة أو إلى التأخر في وتيرة التطور للهياكل الاقتصادية القاعدية مقارنة بالتطور الصناعي.

والأسباب الاقتصادية وهي الأسباب التي تؤثر على تكلفة رأس المال وتكاليف التشغيل وهي تخضع مباشرة لرقابة المتعاملين الصناعيين.

تكلفة رأس المال تتأثر خصوصا بأشكال تنفيذ الاستثمار، بوتيرة التطور الاقتصادي وحجم التجهيزات غير المستغلة، أما تكاليف التشغيل فهي تتأثر بطرق التنظيم والتسيير وبمستوى التأهيل لدى قوة العمل.

على مستوى آخر يؤدي تحليل العوامل المؤثرة على التكاليف إلى تصنيف الأسباب التالية:

1. تكاليف التموين:

تشكل تكاليف المواد واليد العاملة (تكاليف مباشرة) حوالي 50% إلى 70% من سعر التكلفة الإجمالي

للمنتجات المصنوعة في أغلب الصناعات، فمن أهم الأسباب التي تؤدي إلى ارتفاع تكاليف التموين نذكر:

عدم توفير موردين ملائمين، دائرة المشتريات لا تتحكم في الاحتياجات الحقيقية للمؤسسة، عدم توفر مصلحة الشراء على معلومات كافية بخصوص المخزون المادي الموجود في المؤسسة ارتفاع مصاريف التخزين والنقل، الشراء بكميات قليلة يضيع على المؤسسة فرصة الحصول على تسهيلات نقدية وائتمانية (الخصم النقدي، مهلة السداد). انقطاع المخزون، والمخزونات التالفة، سوء تخطيط الطلبات... الخ. (بوطغيان ، 2007، صفحة 77)

• ارتفاع تكاليف البيع والتسويق: يمكن إرجاعه إلى عدة عوامل مثل تقلص سلسلة المنتجات، عدم الوفاء بالطلبات، عدم احترام آجال التسليم، الجهل باحتياجات الزبائن، الجهل بسياسة المنافسين، انعدام الكفاءة لدى رجال البيع، ضعف خدمات ما بعد البيع الخ.

1. ارتفاع تكاليف الإنتاج: بسبب العجز في تخطيط الإنتاج (عدم وجود برمجة خطية لتعظيم الإنتاج)، امتلاك معدات متطورة وغير متحكم فيها، وجود ضياع للوقت عند تغيير الإنتاج (الانتقال من صنع منتج إلى منتج آخر)، فضلات ومهملات معتبرة بسبب رداءة نوعية المواد، والضياع التكنولوجي ضعف الرقابة على تكاليف الإنتاج وأسعار التكلفة.

2. ارتفاع تكاليف الهيكلية (الثابتة): ينتج عن عدة عوامل منها أن هياكل المؤسسة غير ملائمة للسياق مع انعدام التنسيق والانسجام داخل هذه الهياكل، كثيرة عدد الرؤساء مقارنة بالمرؤوسين (ضيق نطاق الإشراف)، ضعف مستوى التأهيل لدى الأفراد، النظام المحاسبي لا يتلاءم مع الخصوصيات، عدم إتمام وسائل معالجة

المعلومات، ارتفاع الفوائد والعملات نظرا لغياب تسيير عقلاني للمصالح المالية، سياسة التمويل غير ملائمة الخ.

ثانيا: ضعف رقم الأعمال: يعكس ضعف رقم الأعمال انخفاض في حجم المبيعات أو انخفاض في أسعار البيع للمنتجات كالتالي: (بوطغيان ، 2007، الصفحات 78-79)

1. انخفاض حجم المبيعات:

يعود إلى أسباب عديدة من بينها، ضعف حصة المؤسسة من السوق، ضعف قدرتها التنافسية (العلامة التجارية)، أسعار البيع غير مناسبة مقارنة بأسعار المنافسين، منتجات لا تتمتع بنوعية جيدة، قنوات التوزيع غير ملائمة، ضعف الترويج للمبيعات، انعدام خدمات ما بعد البيع، نجاح المنافسين في تقديم منتجات بديلة... الخ.

2. انخفاض أسعار البيع:

تحدد أسعار البيع في المؤسسة وفقا لعوامل داخلية (أسعار وهامش الربح المخطط) ووفقا لعوامل خارجية (سلوك المنافسين، موقف الزبائن الرئيسيين...).

وبالتالي فظروف السوق واشتداد حدة المنافسة قد يفرضان على المؤسسة البيع بأسعار غير ملائمة وقد تلجأ المؤسسة إلى تخفيض سعر البيع لزيادة الطلب على المنتجات، كما يضاف إلى ذلك التدخل الحكومي من وقت لآخر للتحكم في الأسعار.

3. هيكل الإنتاج ومعدل دوران الأموال:

نعني بمعدل دوران الأموال سرعة تحويل الأموال الموظفة في المشروع على شكل أصول إلى رقم أعمال، وتكون المؤسسة أكثر أداء من الناحية المالية عندما تستخدم مقدار أقل من رأس المال للحصول على نفس رقم المبيعات.

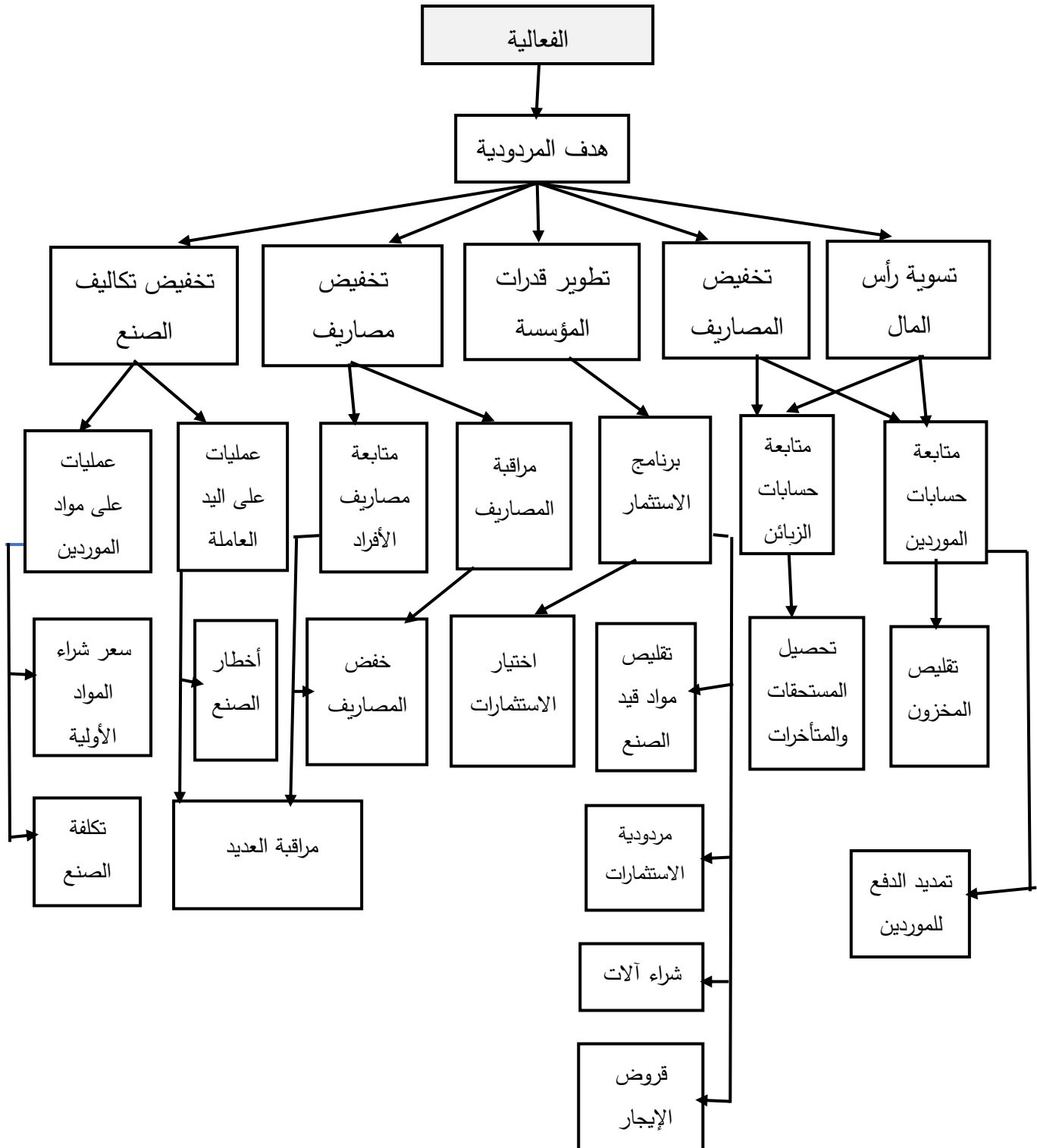
4. طرق تحسين المردودية:

كما نعلم أن هدف المردودية يعتبر شرط ضروري للتوازن المالي للمؤسسة في المدى الطويل والحفاظ على وملاءمتها المالية المستقبلية، كما أنه وسيلة إستراتيجية لتمكين المؤسسة من التكيف مع تقلبات المحيط.

وينطوي تحسين المردودية على إتباع مجموعة من الإجراءات، تهدف إلى تحقيق توازن الاستغلال وجعل المؤسسة قادرة على تحقيق موارد كافية لمواجهة الاستخدامات الضرورية كتلبية الاحتياجات المرتبطة بالنشاط، سداد الديون، المساهمة في تمويل الاستثمارات الضرورية... كما أن ضعف يعود ارتفاع التكاليف وانخفاض النواتج، فذلك تحسين المردودية، يجب أن يتم عبر هاتين الآليتين، ويمكن توضيح ذلك كما يلي: (بوطغيان ، 2007، صفحة

- **خفض التكاليف:** يمكن تحقيق الهدف العام للمردودية من خلال الشروع في تنفيذ سلسلة من الأهداف المشتقة منه، تبدأ من توسيع طاقة وقدرات المؤسسة إلى تخفيض التكاليف، ومصاريف التسيير إلى مراقبة مجمل المصاريف التي تظهر على مستوى حساب الاستغلال والميزانية، نلخص هذه العمليات في الشكل التالي:

الشكل(03): آلية تحسين المردودية عن طريق خفض التكاليف



المصدر: بوظغيان حنان، تحليل المردودية المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية، (رسالة ماجستير: اقتصاد و تسيير المؤسسات)، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة 20 أوت، سكيكدة، 2007، ص 81.

انطلاقا من الشكل السابق يتم تحسين المردودية أولا عن طريق تخفيض تكاليف الصنع، وأهمها تكاليف المواد الأولية واليد العاملة ويتم ذلك باتخاذ بعض الإجراءات مثل:

- وقف التشغيل وتجميد الأجور عند مستوى معين، غلق الفروع التي لا تحقق مردودية.
- تقليص فترة العمل والتوقف عن صنع المنتجات التي لا تحقق هامش ربح.
- تحقيق وفر في التكاليف المواد الأولية باختيار موردين يتمتعون بأسعار تنافسية، وكذلك تقليص المخزونات عن طريق بيع خاصة.
- خفض مصاريف التسيير يشكل الهدف الثاني للإنتاجية، ويتعلق الأمر على وجه الخصوص بتقليص المصاريف الإدارية والمصاريف العامة عن طريق تجميع الوظائف التي لا تعتبر حيوية.
- تطوير إمكانيات المؤسسة يتركز حول اختيار الاستثمارات ودراسة مردوديتها والطرق الملائمة لتمويلها (اللجوء إلى قروض الإيجار بدلا من الشراء).
- أما تخفيض المصاريف المالية وتسوية الاختلالات في رأس المال العامل، فهو يرتبط بالمتابعة والحفاظ عند مستوى معقول على حسابات الزبائن والموردين، لما يترتب عنها من انعكاسات تظهر في المدى القصير، وكذا القروض المخصصة لغرض الاستثمار والتي تنعكس آثارها على المصاريف المالية في المدى الطويل.
- **زيادة النواتج:** تتحقق الزيادة في النواتج بزيادة رقم الأعمال وهذا بزيادة حجم الإنتاج، من خلال تحسين الإنتاجية واستخدام المكننة وبعث منتوجات جديدة أو دخول أسواق جديدة...، ويمكن أن يتم ذلك أيضا برفع أسعار البيع، أو باستعمال الطريقتين معا.

المبحث الثالث : أدوات المحاسبة الإدارية

تزايد الاهتمام حديثا من قبل المحاسبين الإداريين بتطوير و اقتراح الطرق و الأدوات الجديدة للمحاسبة الإدارية لمسايرة التحديات التي تشهدها البيئة الحديثة، وذلك بهدف الوصول إلى تحقيق اطار متكامل لمعرفة المنافع المستقبلية التي سوق تحققها المؤسسة نتيجة استخدام الأدوات المحاسبة الإدارية، هذا لان تطور و تجديد المؤسسة لم يعد امرا اختياريا، ولكنه اصبح امرا جوهريا للبقاء و الاستمرارية .

المطلب الأول : أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية

تعتبر أدوات المحاسبة الإدارية من أهم الأدوات التي اعتمدت عليها المحاسبة الإدارية في تحقيق أهدافها ووضع السياسات المستقبلية، وفي هذه الدراسة تم تناول بعض هذه الأدوات و التي تعتبر شائعة والأكثر استخداما في المؤسسات وكانت كما يلي:

الفرع الأول : الموازنة التقديرية

الموازنة التقديرية هي أحد الأركان الرئيسية في المحاسبة الإدارية و تستخدم في تخطيط اعمال المشروع و الرقابة على اعماله.

أولا : تعريف الموازنة التقديرية :

يعرف معظم كتاب المحاسبة الإدارية الموازنة التقديرية على أنها خطة .

فطبقا لـ (احمد محمد نور ، احمد حسين علي، 2003، صفحة 223):

- Gordon Shilinglaw : تعتبر الموازنة التقديرية خطة تفصيلية محددة مقدما لأعمال المرغوب تنفيذها، وتوزع هذه الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشدا لهم في تصرفاتهم و حتى يمكن استخدامها كأساس لتقييم الأداء في المشروع .
- Keller and Ferrara : تعرف الموازنة التقديرية بأنها الخطة المنسقة لجميع عمليات المشروع في فترة الموازنة، فهي تمد المشروع بتقدير لأرباحه الكلية ولأرباح المحققة بواسطة كل قسم من الأقسام، عن طريق تجميع المبيعات، و التكاليف الصناعية و المصاريف البيعية، و الإدارية، و إدراج جميع عناصر الإيرادات و المصروفات التي لم تتضمنها أي موازنة فرعية.

ثانيا : قواعد اعداد الموازنات التقديرية :

ولها مجموعة من المبادئ و هي (فيصل جميل ، 2007 ، صفحة 19):

1. مبدأ الشمول : لا بد ان تشمل الموازنة التقديرية كافة الأنشطة من فروع واقسام باعتبارها وحدة اقتصادية متكاملة.
2. مبدأ تحديد الأهداف : فهدف الإدارة المالية هو الوصول إلى قدر ممكن من الربح لذلك تسعى لتخفيض التكاليف ومنها المخزون ، اما الإدارة التجارية تسعى إلى توفير مخزون كبير لتلبية طلبات الزبائن، اما هدف إدارة الإنتاج هو استغلال كامل الطاقة الإنتاجية .
3. مبدأ المرونة : أي أن تكون الموازنة قابلة للتعديل خلال التنفيذ حسب تطورات الأسواق .

4. مبدأ الواقعية و الاستخدام الأمثل للإمكانيات المتاحة : ويقوم هذا المبدأ على أن تكون التعديلات في الموازنة علمية وواقعية أي تستند تلك التقديرات على أسس تواجهها المؤسسة فعلا وفق الظروف الداخلية و الخارجية .

5. مبدأ الربط بين مراكز المسؤولية و الموازنة التقديرية : أي ممارسة المحاسبة عن طريق الانحرافات المحاسبية المعيارية.

6. مبدأ الاقناع و المشاركة من قبل العاملين و توفير الحوافز : لكي تستطيع الموازنات التقديرية من أداء عملها لا بد من مراعاة الجوانب السلوكية للعاملين و تحفيزهم من أجل ضمان الالتزام بالموازنة و بالتالي الوصول بالمؤسسة إلى أهدافها .

ثالثا : أهداف الموازنة التقديرية :

تهدف الموازنة التقديرية إلى تحقيق جملة من الأهداف منها (دبابش، 2011، الصفحات 19-20):

- حث إدارة المؤسسة على تنميط و توجيه تفكيرها نحو مستقبل و التوقع لما قد يتم فيه .
- خلق روح التعاون وروح الفريق بين العمال ، و كذا روح المسؤولية عند المشاركة في إنجازها .
- تحديد الإجراءات التصحيحية مسبقا في حالة حدوث انحرافات .
- استخدام أصول المؤسسة بكفاءة و فعالية.
- جعل عملية التخطيط في مقدمة اذهان مسؤولي الإدارة العليا .
- إعطاء فرصة المعرفة المبكرة للأحداث المستقبلية .
- تحديد الاحتياجات التمويلية المستقبلية للمؤسسة.

رابعا : أنواع الموازنات التقديرية : وتتمثل في :

1. من حيث الفترة الزمنية :

يجب قبل البدء في اعداد الموازنة للمؤسسة ، تحديد الفترة التي سوف يتم اعداد الموازنات عنها ، وتكون هذه الفترة غالبا سنة مالية و تقسم بعد ذلك إلى فترات متساوية قد تكون ربع سنوية او شهرية .

- الموازنة قصيرة الأجل : تغطي الموازنة قصيرة الأجل عادة فترة محاسبية واحدة ، أي أنها تختص بتغطية نشاط المؤسسة لفترة محاسبية (عادة سنة) . ويكون الهدف منها أساسا رسم برنامج العمل خلال الفترة و الرقابة على كفاءة تنفيذه ، حيث يتم تقسيمها إلى موازنات ربع سنوية او شهرية او أسبوعية اذا اقتضت الضرورة ذلك

- **الموازنة طويلة الأجل :** وهي تلك الموازنة التي تغطيها فترة زمنية والتي قد تتراوح بين خمسة و عشرة أعوام، وهذا النوع لا يحتوي على التفاصيل الدقيقة، كما يمكن الهدف منها تخطيطي وليس رقابي، حيث تهدف إلى التنسيق بين الأهداف و الإمكانيات في المستقبل في ضوء الإمكانيات و الأهداف في الحاضر وعلى أساس الخبرة المكتسبة في الماضي .

2. من حيث طبيعة المجال الذي تغطيه :

ان الموازنات وهي أداة للتخطيط و الرقابة تنصب على جميع أوجه النشاط في المؤسسة خلال فترة زمنية ، ويمكن تقسيمها إلى :

- **الموازنة التشغيلية :** وهي التي تغطي الاعمال العادية للمنشأة ، حيث تختص بتخطيط الأنشطة الإنتاجية للمؤسسة بكل جوانبها من حيث الموارد المتاحة و الاستخدامات الموجهة اليها و الرقابة على هذه الأنشطة بما يكفل كفاءة استغلالها و أدائها .
 - **الموازنة الرأسمالية :** وهي التي تختص برسم سياسة الوحدة الاستثمارية في كل من المدى القصير و الطويل، ووضع برنامج الاستثمار و تخطيط كيفية تمويله و الرقابة على تنفيذه طبقا للخطة الموضوعة .
- ## 3. من حيث موضوع المعاملات التي تغطيها :

وبموجب هذا الأساس يتم تفرقة بين ثلاثة أنواع من الموازنات هي :

- **الموازنة العينية :** تقوم على وحدات القياس العينية . كان يتم قياس الإنتاج بالوحدة المنتج و قياس الطاقة الإنتاجية بوحدة المنتج او بساعات العمل للآلة او للعامل ، وهكذا يمكن ان تكون قصيرة او طويلة الأجل، كما يمكن ان تعد الموازنة للعمليات التشغيلية و للإنفاق الاستثماري .
 - **الموازنة المالية :** هي ترجمة للموازنة العينية ، أي أنها بعد تحويل قيمتها العينية إلى قيم نقدية . وبالتالي فوحدة القياس في الموازنة المالية هي وحدة النقود .
 - **الموازنة النقدية :** وتمثل برنامج المتحصلات و المدفوعات النقدية خلال فترة زمنية مقبلة والتي تنتج أساسا عن الآثار النقدية لموازنة الوحدة المالية عن تلك الفترة .
- ## 4. من حيث الوحدة المحاسبية التي يتم اعداد الموازنة على أساسها :

تنقسم الموازنات بموجب هذا المعيار إلى :

- **موازنة البرامج :** يتم تقسيم أنشطة المؤسسة إلى برامج محددة يهدف كل منها إلى تحقيق هدف معين او التوصل إلى نتيجة معينة، ثم يتم اعداد موازنة كل برنامج على حدة.

- موازنة المسؤوليات : يقوم هذا النوع على مبدأ المحاسبة المسؤولية ، حيث يتم رسم الخطط على أساس مراكز المسؤولية التنفيذ او تحقيق الأهداف . وبمقتضى ذلك يتم تحليل أنشطة المؤسسة على أساس المسؤولين عن تنفيذ اجزائها او تحقيق أهدافها، ويتم تقسيم الموازنات إلى أجزاء بحيث يصبح تنفيذ كل جزء من مسؤولية شخص محدد او مجموعة محددة من الأشخاص.
 - موازنات المنتجات : تقوم على اعتبار كل منتج وحدة محاسبية مستقلة لأغراض الموازنة ، و تتضمن برنامج الإنتاج ; و التشكيل الخاص به و برنامج المبيعات و المخزون المتعلق به و تخطيط عناصر التكاليف و المستلزمات اللازمة له و تقدير الإيرادات المتوقع الحصول عليها منه . و تساعد على تخطيط ربحية المنتجات المختلفة و الرقابة عليها و تحسينها .
 - الموازنات العامة او الشاملة : تقوم على اعتبار ان المؤسسة بكل أنشطتها المختلفة و برامجها المتعددة وبأقسامها المتنوعة و بمراكز مسؤولياتها الكثيرة بمثابة الوحدة المحاسبية لأغراض اعداد الموازنة ; ويترتب على ذلك ان الموازنة العامة تمثل الهيكل العام الذي تستقر فيه الموازنات الأخرى بحيث يتم تنسيق أهدافها مع الأهداف العامة للوحدة و تحديد اثارها على تلك الأهداف، وبالتالي فهي تعتبر ملخصا لكل الموازنات الفرعية الأخرى من حيث علاقتها بالأهداف العامة للوحدة و مساهمة كل منها في تحقيق هذه الأهداف .
5. من حيث مستوى النشاط الذي يتم اعداد الموازنة على أساسه :

يمكن التمييز بين نوعين من الموازنات طبقا للغرض المتوقع بمستوى التشغيل او مستويات النشاط الذي يتم اعدادها على أساسه هي :

- الموازنة الثابتة : تعد لمستوى واحد من المستويات التشغيل او مزيج واحد من مستويات الأنشطة ومن ثم فهي ترتبط بحجم تقديري او معياري واحد من النشاط الإنتاجي او البيعي .
- الموازنة المرنة : و تعد على أساس مجموعة من المستويات النشاط، أي احجام مختلفة من الإنتاج و المبيعات، يتم تحديدها طبقا لمدى التقلبات المتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة (محمد س.، 2015، الصفحات 114-118).

الفرع الثاني : التحليل المالي

يستعمل التحليل المالي للتعرف على مستوى أداء المؤسسة و اتخاذ القرارات المناسبة

أولاً: مفهوم التحليل المالي :

- التحليل المالي بصورة مبسطة هو مجموع الأساليب و الطرق الرياضية و الإحصائية و الفنية التي يقوم بها المحلل المالي على بيانات و التقارير و الكشوف المالية من أجل تقييم أداء المؤسسات و المنظمات في

الماضي و الحاضر و توقع ما ستكون عليه في المستقبل (علي خلف عبدالله ، وليد ناجي الحياي، 2015، صفحة 49) .

• التحليل المالي عملية يتم من خلالها استكشاف و اشتقاق مجموعة من المؤثرات الكمية و النوعية حول نشاط المشروع ، تساهم في تحديد أهمية و خواص الأنشطة التشغيلية و المالية للمشروع، و ذلك من خلال معلومات تستخرج من القوائم المالية و مصادر أخرى، لكي يتم استخدام هذه المؤثرات من ذلك في تقييم أداء المشروع بقصد اتخاذ القرارات المناسبة (وليد ناجي الحياي، 2007).

ثانيا: عوامل التحليل المالي :

تتوقف جودة التحليل المالي على أربعة عوامل أساسية هي (الادارية، 2007، صفحة 15):

- هدف ووجهة نظر المحلل .
- خبرة و قدرة و كفاءة المحلل .
- درجة الاهتمام و مدى التفصيل المطلوب .
- كم و كيف البيانات المتاحة للمحلل.

ثالثا : أهداف التحليل المالي :

يمكن القول بان التحليل المالي هو عملية تحويل البيانات المالية الواردة في القوائم المالية إلى معلومات تستعمل كأساس لاتخاذ القرارات مستنيرة لأجل تعزيز الاتجاهات الإيجابية في المؤسسة ، و لمعالجة بعض الممارسات الخاطئة مثل السيطرة على بعض التكاليف او معالجة نقص متوقع في السيولة ، وبشكل عام يهدف التحليل المالي إلى تحقيق الغايات التالية (محمد عبد السلام احمد ، ابراهيم السيد، 2018، الصفحات 28-29):

- تعرف حقيقة الوضع المالي للمؤسسة
- تحديد قدرة المؤسسة على خدمة دينها و قدرتها على الاقتراض .
- تقييم السياسات المالية و التشغيلية المتبعة .
- تعرف على الاتجاهات التي يتخذها أداء المؤسسة .
- الاستفادة من المعلومات المتاحة لاتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة و التقييم .
- الحكم على مدى كفاءة الإدارة.

رابعا: مصادر التحليل المالي:

يحصل المحلل المالي على المعلومات اللازمة للتحليل المالي من نوعين من المصادر الرئيسية (محمد م.، 2006، صفحة 5):

- مصادر معلومات داخلية .
- مصادر معلومات خارجية .

ويتوقف مدى اعتماده على أي منهما حسب الطبيعة و أغراض عملية التحليل المالي و كذلك حسب طبيعة المؤشرات المطلوبة أي هل هي مؤشرات كمية ام مؤشرات وصفية .

و يمكن بشكل عام حصر مصادر تلك المعلومات بشكل عام فيما يلي :

- البيانات المحاسبية الختامية المنشورة و غير المنشورة وتشمل الميزانية العمومية ، قائمة الدخل ، قائمة التدفقات النقدية و الإيضاحات المرفقة بتلك البيانات .
- تقرير مدقق الحسابات و التقرير الختامي لأعضاء مجلس الإدارة .
- التقارير المالية الداخلية التي تعد لأغراض إدارية مثل التوقعات و التنبؤات المالية .
- المعلومات الصادرة عن أسواق المال و هيئات البورصة ومكاتب الوساطة .
- الصحف و المجلات و النشرات الاقتصادية التي تصدر عن الهيئات و المؤسسات الحكومية و المراكز البحث .
- المكاتب الاستشارية .

خامسا: أنواع التحليل المالي

هناك أنواع عديدة من التحليل المالي ناتجة عن طريقة التبويب التي يستخدمها المحلل او المختص و الأسس التي يعتمدها في التحليل . بصورة عامة سنشير إلى بعض هذه الأنواع (علي خلف عبدالله ، وليد ناجي الحياي، 2015، الصفحات 57-59):

1. حسب الجهة القائمة بالتحليل :

- تحليل داخلي : وهو تحليل الذي تقوم به جهة داخلية أي من داخل المؤسسة المراد اجراء تحليل لها
- تحليل خارجي : هذا النوع من التحليل تقوم بإجرائه جهات من خارج المؤسسة كالبنوك و الغرف التجارية و الصناعية و في أيامنا هذه المكاتب المتخصصة في الحسابات و التدقيق .

2. حسب الزمن :

- تحليل الرأسي الثابت او الساكن : يتم في هذا النوع من التحليل نسبة بند من بنود أحد القوائم المالية الواحدة إلى مجموعة أكبر فمثلا (يتم نسبة المدينين إلى الموجودات المتداولة او نسبة المكائن و الآلات إلى الموجودات الثابتة او إلى اجمالي الموجودات) هكذا بالنسبة للخصوم ، هذا فيما يخص قائمة المركز المالي . اما بالنسبة إلى قائمة الدخل فيتم نسبة أحد البنود إلى المبيعات ، طبعا مع ملاحظة ان هناك علاقة بين

البند و المجموعة التي ينتسب لها . ويتسم هذا التحليل بالسكون و الثبات لأنه يدرس العلاقة بين بندين او مجموعتين في فترة زمنية محددة .

- تحليل افقي المتغير : هذا النوع من التحليل يتم عن طريق احتساب اتجاه التغير في العناصر الرئيسية للقوائم المالية من سنة إلى اخرى على شكل نسب مئوية من أجل توضيح التغيرات الحاصلة ، حيث يتم احتساب نسب التغير كما يأتي : (علي خلف عبدالله ، وليد ناجي الحياي، 2015، صفحة 58)

$$\text{قيمة التغير في أي عنصر} = \text{قيمة العنصر في سنة المقارنة} - \text{قيمة نفس العنصر في سنة الأساس}$$

$$\text{نسبة التغير} = \text{قيمة التغير} / \text{مبلغ سنة الأساس}$$

المصدر: علي خلف عبدالله، وليد ناجي الحياي، التحليل المالي للرقابة على الأداء و الكشف على الانحرافات، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، 2015، ص 58.

يمكن استخراج نسبة التغير بخطوة وأحدة كالاتي :

$$\text{نسبة التغير} = [\text{قيمة العنصر في سنة المقارنة} - \text{قيمة نفس العنصر من سنة الأساس}] / \text{قيمة العنصر في سنة الأساس} .$$

المصدر: علي خلف عبدالله، وليد ناجي الحياي، التحليل المالي للرقابة على الأداء و الكشف على الانحرافات، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، 2015، ص 49.

3. حسب الهدف من التحليل :

- تحليل قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها في الأجل القصير .
- تحليل قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها في الأجل الطويل .
- التحليل المالي لتقويم ربحية المؤسسة .
- التحليل المالي لتقويم الأداء .
- التحليل المالي لتقويم التناسق في الهيكل التمويلي العام للمشروع و مجالات استخدامها.

الفرع الثالث : بحوث العمليات

لقد كان لتطبيق علم بحوث العمليات أثناء الحرب العالمية الثانية في المجالات العسكرية اثرا إيجابيا كبيرا ، مما شجع علماء الإدارة ورجال الاعمال الذين كانوا يبحثون عن حلول لمشاكلهم المتعلقة بالعمل ، على ادخال هذا العلم على إدارة المشاريع الاقتصادية .

أولاً: تعريف بحوث العمليات

نظرا لاستعمالات بحوث العمليات في مجالات مختلفة فقد تعددت التعاريف المقدمة (مخوخ ، 2018، صفحة 253):

- تعريف جمعية بحوث العمليات الامريكية : يهتم علم بحوث العمليات بالاختيار العلمي الأفضل، تصميم و تشغيل لأنظمة الانسان _ الالة، وفي ظروف تتطلب تخصيصا للموارد المحدودة .
 - تعريف جمعية بحوث العمليات البريطانية : تطبيق أساليب العلوم للمشاكل المعقدة، التي تنشأ في التوجيه وإدارة النظم كبيرة من المواد و الرجال و المال في الصناعة، الحكومة والاعمال التجارية و الدفاع .
- من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف بحوث العمليات على أنها :

- "بحوث العمليات هي تطبيق لأساليب علمية رياضية يستخدم المعرفة و الخبرة من الخبراء في مختلف المجالات، من أجل حل مشاكل معقدة داخل المؤسسة " .
- "تقوم بحوث العمليات على الأسس العلمية المنهجية، و ذلك استخدام النماذج الرياضية العلمية من أجل التنبؤ و المفاضلة بين البدائل المختلفة و القياس درجة المخاطرة و الصدفة " .

ثانياً: خصائص بحوث العمليات

- تتميز بحوث العمليات بالخصائص التالية (عطاء الله بن طيرش و اخرون، 2018، الصفحات 75-76):
- الشمول : يجب ان تتصف المعلومات بالكمال الذي يفيد متخذ القرارات .
 - الدقة : توفير المعلومات حسب الطلب المستخدم و الموضوع محل البحث .
 - التوقيت : ورود المعلومات في الوقت المناسب لاستخدامها في اتخاذ القرارات .
 - الوضوح : الدرجة التي تكون فيها المعلومات خالية من الغموض و مفهومة بشكل كبير لمستخدميها .
 - المرونة : مدى قابلية المعلومات للتكيف بحيث يمكن استخدامها أكثر من مرة .
 - الموضوعية : أي أنها خالية من قصد التحريف او التغيير لغرض التأثير على مستخدم المعلومات.

ثالثاً: مراحل بحوث العمليات

تقوم بحوث العمليات بنمذجة المشكلة للوصول إلى الحل الأمثل لها وذلك وفق المراحل التالية (نوبلي، 2015، صفحة 103):

- **صياغة المشكلة** : حيث تتطلب هذه المرحلة إدراكا واسعا بالمشكلة وما يحيط بها من عوامل ومؤثرات مختلفة من خلال تحديد الأهداف المرجوة أيضا تحديد البدائل المتاحة ، وكذا تحديد القيود حيث لابد للحل ان يلائم القيود المفروضة .
- **نمذجة المشكلة** : أي تمثيل عناصر المشكلة و العوامل المؤثرة على صيغة نموذج يساعد على فهمها ولذلك فان عملية صياغة النموذج هي الوسيلة الفعالة للتوصيل إلى قرار سليم .
- **إيجاد حل للنموذج** : بعد صياغة المشكلة في شكل نموذج رياضي فان المرحلة اللاحقة هي إيجاد حل للمشكلة من خلال نموذج الممثل لها و القيود الموضوع .
- **اختيار النموذج و الحل المستخرج منه** : أي تنفيذه و ترجمته إلى أساليب عملية ومن ثم القيام بعملية المفاضلة بين البدائل المتاحة لحل المشكلة.

رابعاً: مزايا بحوث العمليات

لبحوث العمليات مزايا عديدة منها (محمد الفاتح محمود، 2018، الصفحات 27-28):

- إيجاد حلول لبعض المشاكل التي لا تحل بكفاية باستخدام الخبرة القديمة في المواقف المتشابهة نظرا لوجود عدة بدائل وعدم وجود معايير للمتغيرات المتعلقة بالمشكلة ، ولذلك يصبح ضروريا وجود نموذج رياضي لتحليل نتائج البدائل و تطبيق أساليب بحوث العمليات بمساعدة الحاسبات الالكترونية .
- تقدم بحوث العمليات عادة منهجا لتحليل مشاكل طرق التخطيط واتخاذ القرارات المتعلقة بأكثر من وظيفة وأحدة في ان وأحد وذلك باستخدام الوسائل الكمية التي تبعد عن دائرة حسن التقدير و تقترب من دقة التحديد على أساس علمي سليم .
- تقدم بحوث العمليات تفصيل كمي لتصحيح الأوضاع وحل المشاكل الي تتطلب دقة تحديد الهدف و تحدد احسن الحلول للعوامل المعنوية و البدائل في كثير من المشاكل .
- تقدم بحوث العمليات أفضل الحلول في الأجل الطويل وتبحث دراستها في تخطيط الإنتاج والقوى العاملة و مستويات المخزون من مجموعة من القوانين المتحركة التي تصلح لأجيال طويلة .
- تساعد بحوث العمليات المديرين و توجه نظرهم في النواحي الآتية :
 - أ- تحديد من له الدراية بالقرارات المتخذة .
 - ب- متى وكيف يتم الاتصال بين الأجهزة المختلفة لتداول المعلومات الخاصة بالقرارات موضع الدراسة
 - ج _ تحديد ماذا يحتاج اليه كل مدير على اختلاف مستوياته للنظر اليه عند محاولة تحسين نتائج اعماله إلى أقصى حد.

الفرع الرابع : محاسبة التكاليف

لقد عرف Pearce و Sturmeي التكاليف بأنها الانفاقات المالية التي تتحملها إدارة المشروع في سبيل تجميع الموارد الإنتاجية لغرض انتاج سلع او خدمات يمكن بيعها .

أولاً: تعريف محاسبة التكاليف

- تعد محاسبة التكاليف أداة علمية لتحقيق غايات وأهداف محددة ، واهميتها تمكن في كونها تعتبر نظاماً منهجياً متكاملًا قادر على انتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية والتي تتسم بالصحة و الدقة و الملائمة و التوقيت المناسب وذلك لمساعدة الإدارة على اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها المختلفة بأعلى قدر من الكفاءة و الفعالية (اسماعيل حجازي ، معالم سعد، 2013، صفحة 19).
- عادة ما يطلق على محاسبة التكاليف الحديثة المحاسبة الإدارية ، لان محاسب التكاليف يتخذ من المدير مستخدماً أساسياً للمعلومات المحاسبية ، او بالأحرى يعتبره المستهلك او العميل الداخلي له ، واذا كان المدير في كافة انحاء العالم قد اصبح لديه إحساس وادراك متزايد بأهمية النوعية او الجودة و التوقيت المناسب للسلع و الخدمة المقدمة لعملائه ، فان المحاسب الذي يعمل مع هذا المدير قد اصبح هو الآخر لديه حساسية وتفهما متزايداً لأهمية جودة و منفعة المعلومات المحاسبية المطلوبة من قبل هذا المدير ، و ضرورة تقديمها له في الوقت المناسب (داتار، 2003، صفحة 18).

ثانياً: وظائف محاسبة التكاليف :

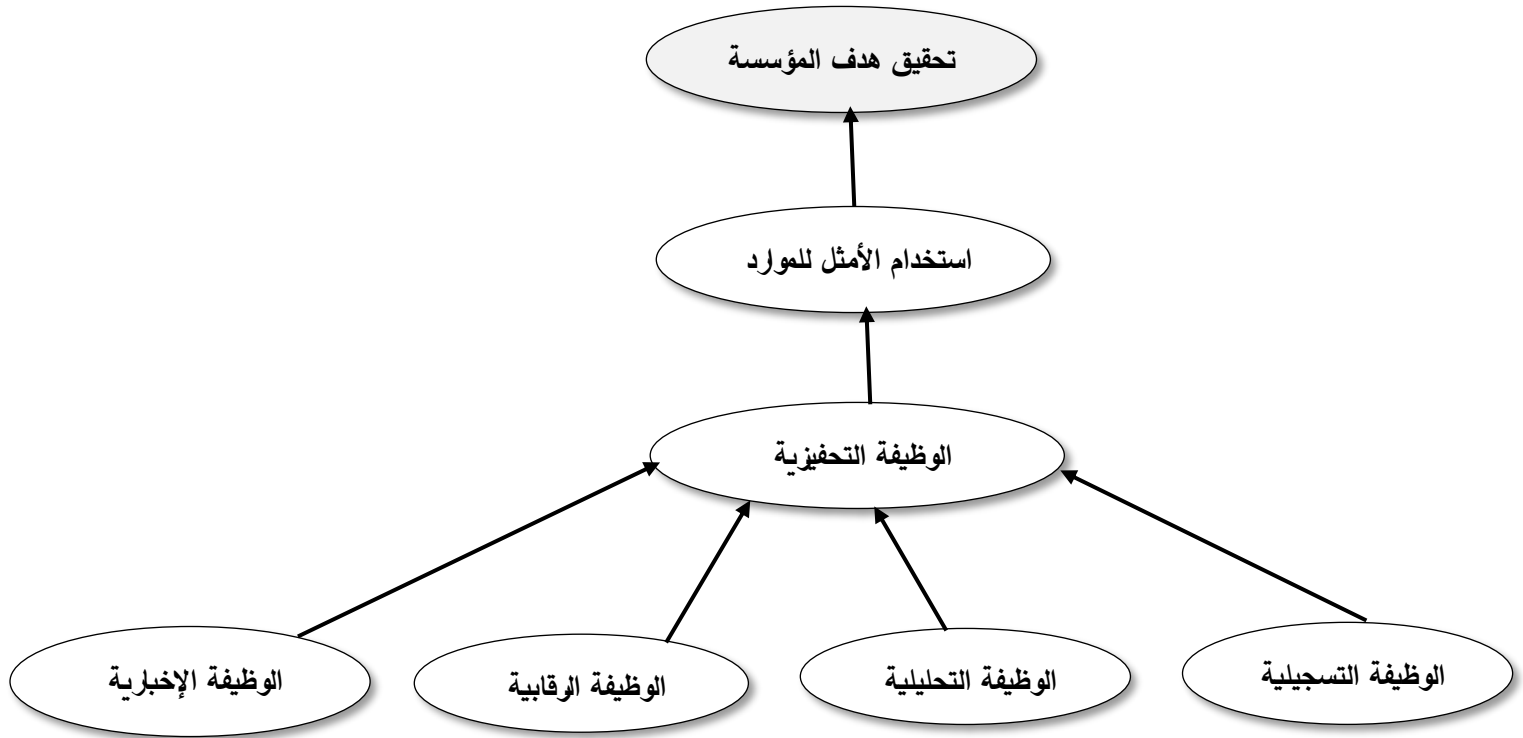
تقوم محاسبة التكاليف بعدة وظائف نذكر منها: (حابي، 2011، صفحة 6)

1. **الوظيفة التسجيلية:** يعني ان يقوم محاسب التكاليف بتدوين التكاليف في السجلات المناسبة الخاصة بها، وفق المعايير المتفق عليها وبشكل واضح و دقيق بحيث يمكن الرجوع اليها والاستفادة منها عند الحاجة.
2. **الوظيفة التحليلية:** يتم من خلال هذه الوظيفة تحليل البيانات التكلفة التي وقعت في المؤسسة فعلاً وتصنيفها وربطها بمنتج معين أو امر انتاج معين او مرحلة معينة او قسم معين.
3. **الوظيفة الرقابية:** تحدد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، ولكل مركز تكلفة بما ينبغي ان يحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلاً لكل عناصر التكاليف، وتحديد الانحرافات والتي اما ان تكون ملائمة أو غير ملائمة وتبحث عن أسباب هذه الانحرافات و تحليلها ودراستها ثم رفع النتائج إلى الجهات المختصة للحد من الانحرافات.

4. **الوظيفة الإخبارية:** ترتبط هذه الوظيفة بالوظيفة السابقة، فبعد اكتشاف الانحرافات ودراسة أسبابها، تخبر الإدارة بهذه النتائج وذلك لاتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها.
5. **الوظيفة التحفيزية:** تتحقق هذه الوظيفة بعد انجاز الوظائف السابقة، حيث تمثل هذه الوظيفة عامل دفع للأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الانفاق، ومن هنا سوف تحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها بشكل كفاء واقتصادي، وهذا ما يساعد الإدارة على تحقيق أهدافها.

يمكن توضيح ما سبق من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم (04): وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، (رسالة ماجستير، محاسبة وتدقيق)، قسم علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2011، ص 7.

رابعا: أهداف محاسبة التكاليف (اسماعيل حجازي ، معالم سعاد، 2013، الصفحات 21-22):

إذا كان نظام محاسبة التكاليف المطبق فعلا في المؤسسة على درجة عالية من الكفاءة و الفعالية فإنه سوف يوفر تدفق المعلومات في الوقت المناسب و بشكل مستمر لكافة المستويات الإدارية حيث يستخدم هذه المعلومات لتحقيق أهداف مختلفة نذكرها كما يلي :

1. قياس و تحديد سعر التكلفة للوحدات المنتجة، حيث يساعد تحديد هذه التكلفة الفعلية في :

- حساب تكلفة البضاعة المباعة .
 - توفير الأساس السليم لتقييم وحدات الإنتاج التام و وحدات الإنتاج الغير التام في آخر الفترة المالية وذلك لغرض الاعداد الصحيح لنتائج الاعمال و القوائم المالية .
 - تحديد سعر البيع للوحدة وبالتالي تحديد هامش الربح .
2. احكام الرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج ومتابعتها على مستوى الاشراف و المسؤولية .
3. ترشيد القرارات الإدارية و مساعدتها في رسم السياسات .
4. تقييم أداء الافراد و الأقسام و الأنشطة و تحسين خطط الحوافز .
5. مساعدة الإدارة في تحديد التكاليف المستقبلية و اعداد الموازنات التقديرية.

الفرع الخامس : محاسبة المسؤولية

تعمل محاسبة المسؤولية على ترسيم سمات التنظيم الإداري وربط التقارير الأداء بالأفراد المسؤولين عن الوحدات الإدارية المختلفة في المؤسسة وبالتالي فإنه اذا تمت رقابة الأداء الافراد، تتم رقابة التكاليف و الإيرادات.

أولاً: تعريف محاسبة المسؤولية

- تعد المحاسبة المسؤولية التطبيق العملي لأسلوب اللامركزية في اتخاذ القرارات و تقييم الأداء؛ ويعرف الجدوي محاسبة المسؤولية بأنها نظام للإعداد التقارير الأداء التي تمكن من قياس نتائج النشاط المؤدى و القرارات المتخذة بمعرفة السلطات او المراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة ، حيث يتم بموجب هذا النظام تحديد الأهداف المقرر تحقيقها لكل مركز من مراكز المسؤولية الذي يمنح الصلاحيات اللازمة لتمكينه من تنفيذ الهدف او الأهداف المقررة له و محاسبته عن الانحرافات و تقويم كفاءة أدائه من خلال ما يتحقق من نتائج (مؤيد و آخرون، المحاسبة الادارية، 2007، صفحة 504).
- وتعرف المحاسبة الإدارية أيضا أنها : أسلوب اداري محاسبي يهدف إلى تصميم النظام المحاسبي ليحقق رقابة فعالة على الأداء عن طريق الربط المباشر بين التقارير المحاسبية من جهة وبين الأشخاص المسؤولين من جهة ثانية ، وفق لهيكل التنظيم الإداري للمؤسسة بجميع مستوياته الإدارية (محمد ب.، 2014، صفحة 251).

ثانياً: الفروض الأساسية التي تقوم عليها محاسبة المسؤولية:

وتتمثل في : (فيصل جميل ، 2007 ، صفحة 140).

- ان كل مدير يجب ان يتحمل مسؤولية الأنشطة داخل الدائرة التنظيم .
- ان كل مدير يجب ان يسعى لتحقيق أهداف المشروع .

- يجب ان يشترك رجال الإدارة في وضع التقارير .
- ان هذه الأهداف يجب ان تكون ممكنة التحقيق في ظل أداء فعال وكفوء .
- يجب ان يكون دور المحاسبة المسؤولية في تقدم و نمو المؤسسة .
- يجب ان تصل التقارير لكل مدير في الوقت المناسب .

ثالثا: أهداف محاسبة المسؤولية

وتتمثل أهداف محاسبة المسؤولية فيما يلي (محمد ب.، 2014، صفحة 251):

- تمثل محاسبة المسؤولية مدخلا لتطوير المحاسبة و تقاريرها الرقابية دون المساس بمبادئ نظرية المحاسبية، وتطبيقها يتطلب فقط إعادة صياغة كل النظام المحاسبي و نظام التقارير من أجل ربط ذلك مباشرة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة .
- ان الربط المباشر بين النظام المحاسبي و الهيكل التنظيمي للمؤسسة يمكن من تبويب و تجميع و تحليل عناصر التكاليف و الإيرادات لكل مسؤولية للقدرة على الرقابة و تحديد الانحرافات و تصحيحها من خلال المقارنة بين المخطط و المنفذ.
- يعتبر نظام محاسبة المسؤولية أساس المساءلة و الحكم بإيجاده علاقة مباشرة بين عناصر التكاليف و الإيرادات و بين الأشخاص المسؤولين عن ذلك.
- باعتبار نظام محاسبة المسؤولية أساس التنظيم اللامركزي و باعتماده محاسبيا على مبادئ المحاسبية المقبولة في نظم المحاسبة و نظام تقارير تقييم الأداء، هذا ما يربط هذه النظم بالمستويات الإدارية.
- تسمح محاسبة المسؤولية بالرقابة على بنود التكاليف و الإيرادات ابتداء من النقطة التي يحدث فيها انفاق او انشاء ايراد، هذا ما يفعل الرقابة في كل مركز مسؤولية بعينه.

المطلب الثاني: أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة

في هذا المطلب سيتم التطرق إلى أهم أدوات المحاسبة الحديثة والمتمثلة في:

الفرع الأول: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

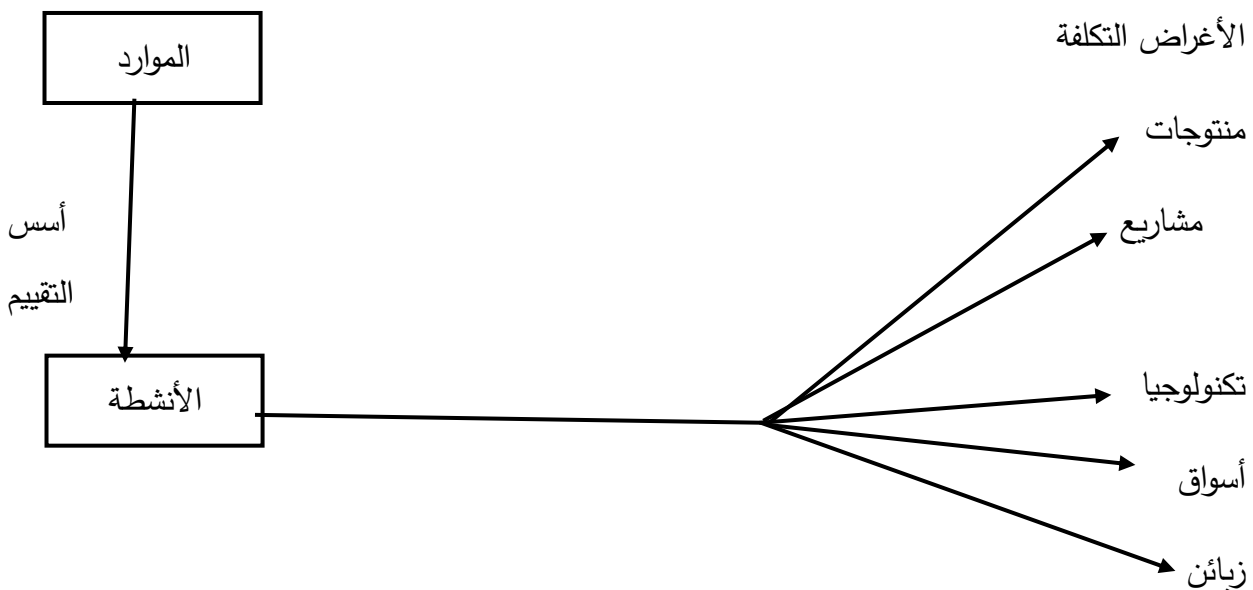
أولاً: تعريف محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

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

تعريف (Horngren): «نظام ABC هو طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى (Other Cost Object) مثل السلع والخدمات والعملاء».

- تعريف (Davidson): "ABC هو نظام لتخصيص الكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على أحواض الكلفة (Cost Pool) والتي تمثل الأنشطة ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنائها".
 - تعريف (Raffish): "ABC هو نظام لجميع المعلومات الخاصة بالأداء المالي والتشغيلي والذي يتعقب أنشطة المنشأة المهمة وصلتها بتكاليف الإنتاج".
 - تعريف (P. Mevellec): "محاسبة الأنشطة أو نظام ABC هو مدخل لنمذجة تشغيل المؤسسات أو المنظمات أكثر منه نظام لحساب التكاليف، هذه النمذجة يمكن أن تستعمل أيضا لبناء أدوات حساب سعر التكلفة، للقيام والتحكم في قياس الأداء، للتنسيق فضلا عن استعمالها في الخيارات الاستثمارية".
- من التعاريف السابقة نستنتج أن: "نظام ABC هو طريقة تقود إلى تحسين الأنشطة 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 وعلى هذا الأساس فإن لأنشطة هي حلقة الربط الأساسية بين المنتجات (أو أي غرض تكلفة آخر) وبين الموارد، والشكل الأساسي يوضح المبدأ الأساسي لنظام ABC.

الشكل (05): المبدأ الأساسي لطريقة ABC



المصدر: حجازي إسماعيل، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة، دار الأسماء، الأردن، 2013، ص 99.

ثانيا: أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

تهدف طريقة المحاسبة على أساس الأنشطة إلى ما يلي: (قريرة و عامرة، 2018، صفحة 48)

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير مباشرة بين المنتجات المختلفة.
- تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة.
- تساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف تلك الأنشطة.
- تساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف، ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدا.

ثالثا: خصائص نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

يتمتع نظام ABC بالخصائص والفوائد التالية: (قريرة و عامرة، 2018، صفحة 49)

- يساعد في تعيين الفرص المتاحة أمام الإدارة لتخفيض الكلف بكل دقة ووضوح، حيث يبين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل، أن تخفيض كلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة وإلغاء كلفتها سيؤدي إلى تخفيض كلفة المنتج التام، ويعتبر ذلك هدف وسبب اتخاذ النظام وخصوصا في الشركات ذات المنافسة العالية.
- يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض الكلف، وبمساعدة نظام ABC يتم تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط منها، وإن من ضمن المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المشرفين الآن هو هدف تخفيض الكلف وخصوصا كلفة وحدة العامل الموجه، فمثلا يسحق المشرف (على نشاط الفحص) الحوافز إذا ما استطاع تخفيض كلفة ساعة الفحص (العامل الموجه لكلفة الفحص).
- يساهم نظام ABC في زيادة كفاءة الأنشطة واتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة.
- يساهم في تعظيم الإنتاج من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها، لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم النظام حيث يمكن ربطه مثلا بنظام الإنتاج في الوقت المحدد بهدف تخفيض الكلف، حيث أن تحديد دور كل نشاط في الإنتاج وبيان الأنشطة التي تعاني من الاختناقات والأنشطة غير المتعلقة بالكامل، يساعد في معالجتها ويخفض كلفتها.

رابعاً: مراحل عملية حساب التكاليف على وفقاً لنظام ABC:

نستعرض فيما يلي مراحل وضع وعمل طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، بعد تحديد الأهداف وفق الخطوات التالية: (زماط و السليم، 2007، الصفحات 35-36)

المرحلة الأولى: يتم فيها تحديد التكاليف المباشرة للشركة، والكلف غير المباشرة، والكلف الرأسمالية، ليتم استخدام مصادر التكاليف غير المباشرة كخطوة أولى في نظام (ABC)، ومن أمثلة التكاليف الغير المباشرة، المصاريف الإدارية، الإندثار، الفوائد، الإيجار، الصيانة... الخ.

المرحلة الثانية: يتم فيها تحديد موجهات الكلفة (العلاقة السببية بين الكلفة غير المباشرة والنشاط) وتمثل الأساس الملائم المستخدم لتوزيع كل أنواع التكاليف التشغيلية على أنشطة المشروع المختلفة.

المرحلة الثالثة: يتم فيها تحديد أنشطة المشروع المنفصلة والقابلة للقياس وتمثل مستويات الوظائف الإدارية الأوطأ، ومن أمثلة هذه الأنشطة شراء المواد، الاتصال بالزبائن، العمل الهندسي، استلام المواد، العمل الطبي... الخ.

المرحلة الرابعة: يتم فيها تحديد موجهات الكلفة (العلاقة السببية بين الأنشطة وأغراض الكلفة) وتمثل الأساس الملائم المستخدم لتوزيع تكاليف كل نشاط على أغراض الكلفة (المنتجات أو الخدمات).

وبعد أن تم تحديد وحصر كل من عناصر التكاليف التشغيلية وموجهاتها، والأنشطة الرئيسية وموجهاتها، وأغراض الكلفة، سوف يستطيع المشروع تطبيق خطوات عمل نظام (ABC) المتبقية.

المرحلة الخامسة: وفيها يتم توزيع التكاليف التشغيلية الفعلية على كل نشاط وفق النسب المستخرجة في ضوء موجهات الكلفة للتكاليف التشغيلية.

المرحلة السادسة: وفيها يتم توزيع تكاليف الأنشطة على كل منتج أو خدمة وفق النسب المستخرجة في ضوء موجهات الكلفة للتكاليف التشغيلية.

المرحلة السابعة: وفيها يتم الوصول إلى الكلفة الكلية للمنتج أو الخدمة، وهي تمثل مجموع الكلف التي حصل عليها المنتج أو الخدمة من كل نشاط.

خامساً: عيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة

توجد بعض العيوب التي تواجهه من أهمها: (قمازي، 2018، الصفحات 85-86)

- يستبعد أسلوب ABC بعض التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة من التحليل مثل الإعلان، خدمة ما بعد البيع، البحوث والتطوير... لذلك يجب على هذا الأسلوب تعديل التحليل لكي يتضمن هذه التكاليف حتى تتمكن من الوصول إلى التكلفة الكلية للمنتج.
- لا يساهم أسلوب ABC في توضيح العلاقة بين الأنشطة وبين رضا المستهلك حيث أن هذا الأخير يعد بمثابة الهدف الأساسي إذ هو العامل المشترك بين المؤسسة الهادفة للربح.
- يتم تعريف الأنشطة في الغالب على مفاهيم عامة حيث يعد النشاط مجمع تكلفة على مستوى المؤسسة ويعكس مجموعة من الأنشطة الفرعية وهذا لا يوفر معلومات عن التكلفة لتلك الأنشطة بشكل مفصل.
- يركز أسلوب ABC على القرارات الإستراتيجية في الأمد الطويل الأجل بينما تحتاج المؤسسة أيضا إلى إتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير.
- صعوبة إختيار مسببات التكلفة في الواقع العملي الأمر الذي يترتب عليه الاستفادة بخبرات خارجية بالإضافة إلى إعادة تدريب العاملين لضمان نجاح تطبيق أسلوب ABC وهذا ما يجعل تطبيقه أمر صعبا.
- إن تطبيق أسلوب ABC قد يتعارض مع بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمبدأ الحيطة والجذر إذ لا يهتم مثلا بتحميل تكلفة إهلاك المصانع أو المباني، لذا فإن بعض المؤسسات المطبقة له تعمل على بنظامين تستخدم ABC لأغراض داخلية وتستمر باستخدام نظم تقليدية لتحديد التقارير المالية الخارجية وهذا مكلف جدا.
- عدم توفير الخبرة الكافية لتطبيق أسلوب ABC حيث يحتاج إلى وعي ودراية كافية من قبل المحاسبين والممارسين له وهذا ما يفتقد إليه مستخدمو نظام أو أساليب التكاليف التقليدية.
- يفترض أسلوب ABC أن العلاقة بين الأنشطة واستهلاك الموارد وبين الأنشطة والمنتجات على أنها خطية وهذا يعني أن الأنشطة الإضافية تعطينا تكاليف إضافية ومستويات النشاط المنخفضة تتضمن تخفيضات في التكلفة لكن هذا غير ممكن عمليا، وبالتالي فالعلاقة غير خطية.

الفرع الثاني: التوقيت المنضبط

أولا: تعريف التوقيت المنضبط :

تتركز فلسفة (JIT) أو كما يطلق عليها، الإنتاج في الوقت المحدد مع إلغاء المخزون في كافة مراحل (مواد خام، تحت التشغيل، إنتاج تام) للتكاليف العالية التي تتحملها المؤسسات جزاء التخزين. وهذا يتطلب الإلتزام الناجح للمنتج أو الخدمة في كل مرحلة من مراحل النشاط تبدأ من المجهز وحتى الزبون في الوقت المحدد لاستخدام المنتج أو الانتفاع بالخدمة بأقل كلفة، فهي تمثل فلسفة عامة هدفها البحث عن الامتياز في الإنتاج بمعناه الواسع،

حيث يقوم على أساس أداء الشيء المطلوب في التوقيت المحدد ودون تأخير أو تقديم مع مراعاة حسن إدارة وتوظيف العنصر البشري.

وتتمحور هذه الفلسفة حول ثلاثة أفكار أساسية هي: (مؤيد، عبد الناصر، و عبد الخالق، 2007، صفحة 21)

- يجب استبعاد كل نشاط لا يؤدي إلى زيادة القيمة المضافة للمنتج أو الخدمة.
- الالتزام والتعهد بمستوى عال من الجودة بكافة أوجه نشاط المؤسسة.
- الالتزام والتعهد بالتحسين المستمر في كل أنشطة المؤسسة والاستفادة من البيانات المقدمة لإدارتها.

ثانيا: عناصر نظام الإنتاج في الوقت المحدد:

يتطلب التطبيق الناجح لنظام التوقيت المنضبط وجود أو توافر ثمانية عناصر أساسية وهي: (عبد البرديني، 2014، الصفحات 26-27)

- **الشراء في الوقت المحدد:** يقصد من مفهوم الشراء في الوقت المحدد أن المشتريات من المواد الأولية والأجزاء، والعناصر تصل في الوقت المحدد للاستخدام في العملية التصنيعية.
- **المخزون بمستوى منخفض:** يسمى أيضا بنظام المخزون الصفري إذ أن الهدف الأساسي لنظام (JIT) هو وصول المخزون إلى أدنى حد ممكن في مراحل الإنتاج والمخازن.
- **الترتيب الداخلي للمصنع:** تتبع أهمية الترتيب الداخلي في المؤسسة من أن قرارات الترتيب الداخلي تترجم القرارات العامة المتعلقة بالأسبقيات التنافسية ونوع العملية والطاقة التي تنظم العمل للأفراد والمعدات والمساحة.
- **العمال ذوي المهارات:** إن العمال في نظام JIT يجب أن يتصفوا بتعدد المهارات والمواهب وتنوعها لأن سير العمليات الإنتاجية في ظل النظام لا يحتمل أي انتظار أو توقف لخط الإنتاج بأكمله.
- **تخفيض وقت انتظار الإنتاج ووقت التهيئة والإعداد:** تخفيض وقت انتظار الإنتاج (وقت التصنيع) هو الفترة الزمنية اللازمة لتحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة الصنع.
- **حجم الدفعة الصغيرة:** إن انخفاض حجم الدفعة يؤدي إلى الإنتاج الأمثل، لأن كبير حجم الدفعة سوف يولد مشاكل لا ترغب الإدارة فيها، وكذلك تقليل المساحة المطلوبة وكلفة الاحتفاظ بالمخزون والمشاكل في مكان العمل وانخفاض كلفة الفحص وحجم المواد المعادة لوجود عدد قليل من الأجزاء لفحصها وإعادة تصنيعها وبالتالي سوف تحقق لحجم الدفعة الصغيرة مرونة عالية في الجدولة.
- **الصيانة الوقائية:** بما أن نظام JIT يحتفظ بحجم قليل من المخزون بين مراحل العمليات الإنتاجية فإن التأثيرات سوف تكون كبيرة عند حدوث توقف صغير للمكانن ولمعدات الإنتاج ولمعالجة وتقادي هذه التوقفات

فإن المؤسسة الصناعية تعد برامج صيانة وقائية تركز على تحقيق حالة جيدة من ظروف التشغيل داخل المصنع واستبدال الأجزاء التالفة قبل أن يحدث الإخفاق.

- **تخطيط نظام JIT:** يتطلب الإنتاج وفق نظام JIT الانسيابية في تدفق البضائع ولغرض تحقيق التزامن بين العمليات المختلفة وحركة البضائع والمواد من المجهز إلى المخرجات النهائية، تبدأ عملية إعداد الخطة الإجمالية.

ثالثا: مزايا تطبيق فلسفة التوقيت المنضبط:

يمكن للباحث تحديد المزايا التي تعود على المؤسسة عند تطبيق فلسفة التوقيت المنضبط في النقاط التالية: (محمد علي عبد ربة، 2016، صفحة 377).

- تحقيق خفض التكاليف الكلية للمؤسسة، والذي يحدث خلال تخفيض المخزون وما ينتج عنه من خفض في تكاليف المواد الخام والأجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة.
- تحسين أداء العمليات الإنتاجية، والذي يتحقق من خلال العمل بشكل منظم يتضمن التدفق السليم للمواد، وكفاءة التشغيل، والتركيز على الأنشطة التي تحقق قيمة للمنتج، واستبعاد الأنشطة التي لا تحقق قيمة للمنتج.
- المرونة وسرعة الاستجابة لتلبية احتياجات العملاء في أقل وقت ممكن.
- تدعيم العلاقة بين المؤسسة والعاملين لديها من خلال إبرامهم العقود طويلة الأجل معهم بما يضمن الإلتزام بشروط التوريد.

الفرع الثالث: التكلفة المستهدفة

تعد التكلفة المستهدفة، أهم أداة التكاليف الحديثة، التي يتم إستخدامها بهدف تحقيق الإدارة من تخطيط وتنظيم وإنتاج ورقابة، وذلك لتدعيم القدرة التنافسية للمؤسسة.

أولا: تعريف التكلفة المستهدفة:

تعددت المفاهيم والتعريفات ولم يتفق الكتاب والباحثين على تعريف محدد لتكلفة المستهدفة، فقد عكست التعريفات وجهات نظر مختلفة فقد عرفت على أنها: (أبو عودة، 2010، الصفحات 23-24)

- "عبارة عن عملية لإدارة الأرباح بصفة عامة وذلك عن طريق تحديد مستويات المذكورة في مراحل التخطيط للمنتج وكذلك تطويره للمستوى الذي يقابل تطلعات واحتياجات العملاء".

- كما عرفت "مدخل يهدف إلى تقديم منتج للسوق بجودة عالية وسعر منخفض يتماشى مع أسعار المنافسين محققا الأرباح المطلوبة وذلك من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج خلال دورة حياة المنتج ابتداء من مرحلة التخطيط والتصميم وحتى بيع المنتج".
- كما عرفها بأنها: "أسلوب أو نظام يهدف إلى إدارة التكاليف والأرباح المخططة عن طريق القيام بإجراء دراسة للسوق وتحديد السعر ومعرفة رغبات العميل للوصول إلى ما يرضيه فضلا عن إدارة التكلفة خلال مرحلة التخطيط والتصميم والتطوير للمنتج أي أن تمارس من خلال دورة حياة المنتج.
- ومن خلال ما سبق يرى الباحث التكلفة المستهدفة بأنها إحدى أهم أدوات إدارة التكاليف الحديثة التي تعمل على تحقيق القدرة التنافسية للمؤسسة وتوليد الأرباح التي ترغب المؤسسة بها وذلك عن طريق تخفيض تكاليف الإنتاج مع المحافظة على الجودة، ومعرفة نجاح سوق الخدمة والمنتج قبل تقديمه وذلك لتحقيق الأهداف والأغراض الإستراتيجية للمؤسسة.

ثانيا: أهداف وطرق تقدير التكلفة المستهدفة:

1. أهداف التكلفة المستهدفة: يهدف هذا الأسلوب إلى تحقيق: (زعرور، كردودي، و ضيف، 2017، الصفحات 397-398)

- تكلفة المنتج قبل حدوثها.
- زيادة وتحسين جودة المنتج وتمييزه من خلال تقديمه في الوقت المحدد ومن ثم خفض الوقت المستهدف من بداية التفكير في تقديم المنتج أو الخدمة حتى تقدمه فعلا للعميل.
- يركز على دراسة البيئة الخارجية للمؤسسة من رغبات واحتياجات العميل ومواصفات وخصائص المنتج أو الخدمة وإمكانيات وظروف المنافسين مما يمكن من تحديد الميزة التنافسية للمؤسسة.
- إدارة تشكيلة المنتجات أو الخدمات، كما يساعد في تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة المستهدفة، وهي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي والتي تتم مقارنة تكلفة المنتج أو الخدمة بها.

2. طرق تقدير التكلفة المستهدفة:

تختلف طرق تقدير التكلفة المستهدفة وفقا لهدف المؤسسة ونوع إلا أن هناك الطرق التالية: (زعرور، كردودي، و ضيف، 2017، الصفحات 399-400)

- **طريقة الإضافة:** يتم وفق هذه الطريقة تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء أو نشاط بدلا من مستوى التكلفة الحالية مع أخذ أي تخفيضات محتملة في التكلفة سواء لأسباب داخلية أو خارجية، ويتم تجميع التكلفة لكل منتج وفقا للوظائف التي يحققها حتى يتم التوصل للتكلفة المستهدفة للمنتج الجديد.

- **طريقة معدل تخفيض التكلفة:** يمكن تقدير التكلفة المستهدفة وفق هذه الطريقة عن طريق محاولة تخفيض التكلفة الحالية للمنتج بمعدل معين يعكس معدلات التطور في أداء المهام، وعليه يمكن تطبيق هذه الطريقة على المنتجات قائمة يراد تطويرها، أو في حال إنتاج منتجات جديدة بشكل كبير تكون معادلة التكلفة المستهدفة على النحو التالي:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة الحالية} - (\text{معدل التخفيض} \times \text{التكلفة الفعلية}).$$

المصدر: زعرور نعيمة و آخرون، **التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية**، (الجزائر، مجلة الأصل، 2017)، ص 399.

- **طريقة الخصم:** تحديد التكلفة المستهدفة بطريقة خصم الربح المستهدف يتم على أساس العائد على المبيعات في كثير من الأحيان ويعتبر من الطرق شائعة الاستخدام والتي يفضل استخدامها لتقدير التكلفة المستهدفة وذلك لأنها تمكن من ربط التكلفة المستهدفة بخطط الربحية متوسطة وطويلة الأجل، وكذلك التخطيط الاستراتيجي للأعمال، وكذا يستعمل لرفع كفاءة قرار التسعير للمنتجات والخدمات الجديدة، ووفقاً لهذه الطريقة تصبح معادلة حساب التكلفة المستهدفة كما يلي:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{معدل الربح}.$$

المصدر: زعرور نعيمة و آخرون، **التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية**، (الجزائر، مجلة الأصل، 2017)، ص 399.

- **طريقة فجوة التكلفة:** حيث يتم تقدير التكلفة وفق هذه الطريقة بإضافة فجوة التكلفة إلى التكلفة الحالية وذلك وفق العلاقة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة الجارية} + \text{فجوة التكلفة}.$$

المصدر: زعرور نعيمة و آخرون، **التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية**، (الجزائر، مجلة الأصل، 2017)، ص 400.

- **طريقة إعادة النظر في معايير التكلفة:** يتم حسب هذه الطريقة تقدير التكلفة المستهدفة بتحديد معايير التكلفة لتصل إلى مستوى التكاليف المسموح بها، وعلى ذلك يتم تقدير التكلفة وفق هذه الطريقة بالمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة المعيارية بعد هندسة قيمتها}.$$

المصدر: زعرور نعيمة و آخرون، **التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية**، (الجزائر، مجلة الأصل، 2017)، ص 400.

- **طريقة الحدين الأدنى والأعلى**: يتم تقدير التكلفة المستهدفة وفق هذه الطريقة في المدى الذي يقع بين الحد الأدنى (التكلفة المسموح بها) والحد الأقصى (التكلفة المتوقعة للتصميم) ويمكن تقدير التكلفة بالمعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة = المدى بين التكلفة المقدرة والتكلفة المسموح.

المصدر: زعرور نعيمة و آخرون، **التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية**، (الجزائر، مجلة الأصل، 2017)، ص 400.

ثالثا: مزايا ومعوقات التكلفة المستهدفة:

1. **مزايا التكلفة المستهدفة**: تتمثل هذه المزايا في: (نبو و بن الدين، 2019، صفحة 471)
 - يؤدي أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحسين جودة المنتج عن طريق وضع أسلوب التكلفة المستهدفة كهدف واضح إلى جانب الأخذ بعين الاعتبار جودة المنتج.
 - تؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتجات بشكل ملحوظ.
 - تعمل على ترابط الأقسام الداخلية والعمل كفريق واحد، يأخذ على عاتقه مسؤولية التسويق والتخطيط وتطوير المنتج.
 - يمكن أسلوب التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عاملا مشتركا بين المهندسين للتصميم وأطراف خارجية مثل الموردين والعملاء.
 - يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثه.

2. **المعوقات التي تواجه تطبيق التكلفة المستهدفة**: (نبو و بن الدين، 2019، صفحة 472)

تواجه التكلفة المستهدفة العديد من المعوقات التي تحول دون تطبيقه وهي:

- عدم وجود إطار يتسم بالعمومية يحدد متطلبات وخطوات التنفيذ نظرا لتركيز معظم الأبحاث التي تناولت هذا المدخل على تحليل التجارب الناجحة لبعض الشركات اليابانية مما أدى إلى نتائج تتسم بالخصوصية.
- عدم وجود إطار مفاهيمي ومنهجية واضحة لتطبيق الأساليب الحديثة لخفض التكلفة في إطار المحافظة على مستوى الجودة والأداء الوظيفي وبما يؤدي إلى الوصول إلى التكلفة المستهدفة.

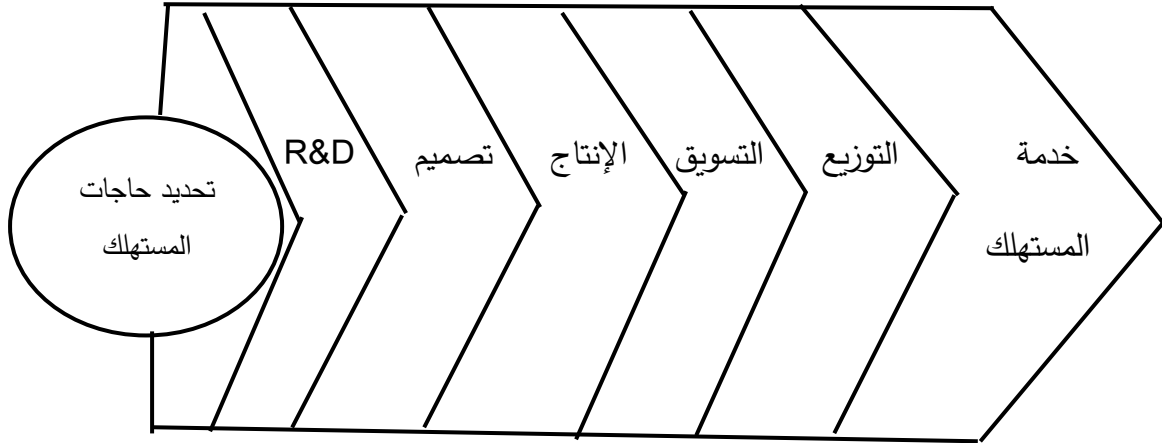
- صعوبة التحديد الدقيق للعناصر الأساسية لتطبيق هذا المدخل وهي أسعار البيع والأرباح ومن ثم التكلفة المستهدفة نتيجة لعدم توافر قواعد البيانات الملائمة خصوصا في دول العالم النامية.
- عدم وضوح كيفية تخصيص الخفض المستهدف في تقديرات التكلفة الحالية أو المتوقعة لعمليات المنشأة لتتساوى مع التكلفة المستهدفة.
- صعوبة استمرارية المحافظة على خطة التكلفة المستهدفة في إطار تطور تكنولوجي سريع ومتزايد ودخول منافسين جدد للأسواق.
- الآثار المتعارضة المترتبة على الاستغناء عن الأيدي العاملة كنتيجة حتمية لتطبيق مدخل التكاليف المستهدفة.

الفرع الرابع: سلسلة القيمة

تعد سلسلة القيمة إحدى التقنيات التحليلية في المؤسسة، والتي تقوم بتجميع وتشخيص والتغذية العكسية للمعلومات، إلا أن هذه التقنيات لا تخلق التغيير في العمليات أو الهياكل، وإنما تقع وعودها في قدرتها على إظهار المشاكل والمواضيع الأساسية لتوجيه انتباه المؤسسة وتوجيه الموارد الإستراتيجية (Ruchala, 1995)، وقد عرف Porter سلسلة القيمة بأنها: "مجموعة من الأنشطة المترابطة والتي تخلق القيمة من مؤسسة المواد الخام إلى المنتجات أو الخدمات النهائية وحتى التسليم إلى الزبائن" وقد حدد Porter لسلسلة القيمة مجموعة من الأنشطة قسمها إلى قسمين هما: (مؤيد، عبد الناصر، و عبد الخالق، 2007، صفحة 15)

- ◀ الأنشطة الأولية وتشمل الأنشطة اللوجستية الداخلية Inbound Logistics والتشغيلية واللوجستية الخارجة والتسويق والخدمات.
- ◀ الأنشطة المساندة وتتضمن الموارد التي تدعم الأنشطة الأولية مثل التكنولوجيا والموارد البشرية والمستويات.

الشكل (06): النموذج العام لسلسلة القيمة

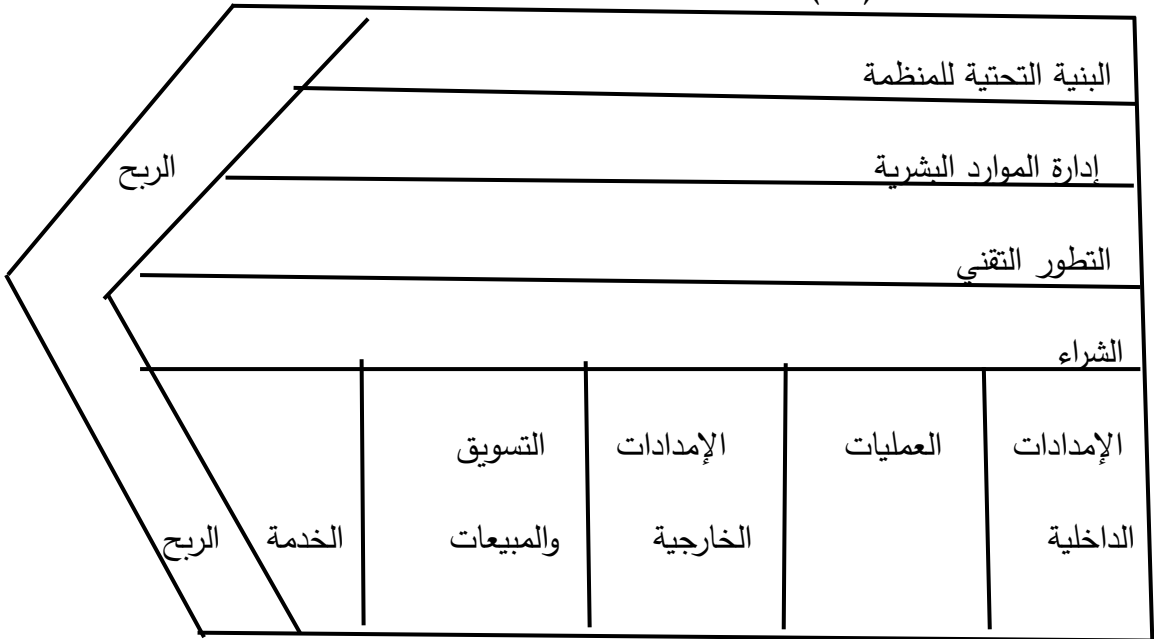


المصدر: مؤيد محمد الفضل و آخرون، محاسبة الإدارية، دار المسيرة، الأردن، 2007، ص 15

ثانيا: أنشطة سلسلة القيمة:

يمكن توضيح هذه الأنشطة من خلال الشكل التالي:

الشكل (07): أنشطة سلسلة القيمة



المصدر: علي الطائي، بسامي محمد منيب، انعكاسات أنشطة سلسلة القيمة في تحقيق أهداف

التحسين المستمر لجودة المنتجات، (مجلة تنمية الرافدين، 2018)، ص 77

1. الأنشطة الأساسية: تشير هذه الأنشطة إلى الإتحاد الفعلي للمنتجات ونقلها وتحويلها (تسليمها) إلى الزبون،

فضلا عن توفير خدمات ما بعد البيع بشكل عام يوجد خمس فئات من الأنشطة الأساسية المطلوبة في

- التنافس في أي قطاع، كما موضح في الشكل... وكل فئة من هذه الفئات يمكن أن تقسم إلى مجموعة متميزة من الأنشطة تعتمد عليها أي صناعة في رسم إستراتيجيات، وهذه الأنشطة الأساسية هي:
- **الإمدادات الداخلية:** يطلق عليها أحيانا اللوجستيات الداخلية، ويقصد بها الأنشطة التي تشمل استلام المدخلات وتوزيعها وصولا إلى إنتاج منتجات أو خدمات.
 - **العمليات:** تشمل كافة العمليات المتعلقة بتحويل المدخلات المختلفة إلى منتجات نهائية أو خدمات من ضمنها التصميم التعبئة والتغليف والتجميع والاختبار، السيطرة على الجودة... إلخ من العمليات.
 - **الإمدادات الخارجية:** يطلق عليها اللوجستيات الخارجية، ويقصد بها الأنشطة المتمثلة بجمع وتخزين وتوزيع المنتج (منتجات نهائية، منتجات نصف مصنعة) أو الخدمة إلى الزبون، إذا كانت منتجات سوف تشمل أنشطة التخزين ومعالجة المواد، والنقل، وما إلى ذلك، أما في حالة الخدمات فهي تهتم أكثر في الترتيبات الخاصة لجلب الزبون لموقع الشركة الثابت لتقديم الخدمة له.
 - **التسويق والمبيعات:** هي الأنشطة المعنية في تقديم السبل التي من شأنها أن تعزز إدراك الزبون تجاه المنتج أو الخدمة، وتدفعهم لشراء ذلك المنتج، قد تشمل الأنشطة الإعلان، إدارة المبيعات، والبيع، اختيار منافذ التوزيع.
 - **الخدمة:** وهي الأنشطة التي تهدف إلى تعزيز أو المحافظة على قيمة المنتج أو الخدمة، وتقديم خدمات ما بعد البيع مثل التركيب والتدريب، والصيانة... إلخ من الأنشطة.
2. **الأنشطة السائدة:** هذه الأنشطة تساعد على دعم وتحسين وتعزيز فعالية وكفاءة الأنشطة الأساسية، ويمكن تقسيم الأنشطة السائدة إلى أربعة فئات:
- **البنية التحتية للمنظمة:** يطلق عليها أحيانا البنية الإرتكازية، فهي تتضمن نظام من التخطيط والإدارة المالية، المعلومات، ضبط الجودة، الهيكل والإجراءات، هذه البنية تكون بالغة الأهمية بالنسبة للمنظمة لأداء أنشطة سلسلة القيمة الأساسية.
 - **إدارة الموارد البشرية:** إن الأفراد العاملين في المنظمة يمثلون المورد الحيوي والمكلف لها، فالمنظمة تتعهد بإدارة عملية الاختبار والتوظيف والتدريب والتطوير الخاص بأفراد المنظمة والحوافز والمكافآت. فإدارة الموارد البشرية في سلسلة القيمة تتضمن كافة الأنشطة المتعلقة بالاختيار، التوظيف، الترقية، الحوافز، تقويم الأداء، وكل نشاط فحص الموارد البشرية وبالتالي تتغلغل عبر السلسلة ككل.
 - **التطوير التقني:** تعد التطور التقني من المصادر المهمة للميزة التنافسية، وبالتالي فإن المنظمة بحاجة إلى الإبداع والابتكار من أجل خفض الكلف وحماية واستدانة المزايا التنافسية. إن التطوير التقني يشمل مجموعة الأنشطة التي تتمثل بتصميم المنتج، تحسين أداء الأنشطة المختلفة لأنشطة سلسلة القيمة، المعرفة الفنية

والإجراءات والمدخلات التقنية لكل نشاط داخل سلسلة القيمة يمكن تجميع هذه الأنشطة على نطاق واسع من أجل تحسين جودة المنتج.

- **ال شراء :** الشراء كوظيفة يمثل مجموعة من الأنشطة، التي تعني بتوفير الاحتياجات المادية للمنظمة بالكفاءة المطلوبة وباختلاف أنواعها من ضمان تدفقها إلى مواقع الإنتاج والتشغيل بالكمية التي تحتاجها، وفي الوقت المناسب وبما يتناسب مع المواصفات المطلوبة وبأقل تكلفة ومن مصدر التوريد المناسب، والشراء في سلسلة القيمة يمثل الأنشطة المرتبطة بشراء المدخلات التي تدخل في سلسلة القيمة الخاصة بالمنظمة.

الفرع الخامس: بطاقة الأداء المتوازن

بطاقة الأداء المتوازن بطاقة موجهة نحو المستقبل وتعتبر تركيباً لعدد من التقنيات الكمية وغير الكمية.

أولاً: تعريف بطاقة الأداء المتوازن:

بطاقة الأداء المتوازن عبارة عن أداة فعالة تترجم الخطط والسياسات للمؤسسة وترتبط بالأهداف الإستراتيجية لها وتعمل على متابعة الأداء ومدى تحقيقه للأهداف.

بطاقة الأداء المتوازن عبارة عن نظام شامل لقياس الأداء الإستراتيجي للمؤسسات الصناعية وتحتوي على مجموعة شاملة من مقاييس الأداء، وذلك بالنظر لأداء المؤسسة من أربع جوانب وهي: (إبراهيم الصباح، 2008، صفحة 51)

- جانب الأداء المالي (نمو الدخل، العائد على الاستثمار).
- جانب العلاقات مع العملاء (تحقيق رضا العملاء، خدمة العملاء، مدى ولاءهم).
- جانب العمليات الداخلية (جودة الخدمة الداخلية، ابتكار منتجات جديدة).
- جانب الموارد البشرية (تطوير الأداء، التعليم، الابتكار).

ثانياً: خطوات بناء بطاقة الأداء المتوازن:

يتطلب بناء النموذج القيام بعدة خطوات وهي: (إبراهيم الصباح، 2008، صفحة 52)

- تحديد ووضع الأهداف الإستراتيجية من قبل الإدارة العليا في المؤسسة.
- تحديد مقاييس الأداء لكل جانب من جوانب القياس الأربعة وقد تكون هذه المقاييس كمية أو مالية أو وصفية.
- دراسة المقاييس من خلال عرضها على العاملين وإبداء رأيهم فيها وتحديد البيانات اللازمة لذلك.
- وضع قيمة مستهدفة للمقاييس، حتى يتم مقارنة الأداء الفعلي بالتكاليف المستهدفة.
- إعادة النظر في القيم المستهدفة بين فترة وأخرى وذلك حسب التغيرات التكنولوجية والبيئية والاقتصادية.

- إعداد تقرير حول مدى تحقيق مؤشرات الأداء المتوازن للقيم المستهدفة.
- وضع نظام للحوافز للمدراء والعاملين بناء على مدى تحقيقهم للأهداف.

ثالثاً: مزايا بطاقة الأداء المتوازن:

هناك العديد من المزايا نذكر منها: (أبو محسن، 2009، صفحة 76)

- تقدم بطاقة الأداء المتوازن إطاراً شاملاً لترجمة الأهداف الإستراتيجية إلى مجموعة متكاملة من المقاييس التي تعكس في صورة مقياس أداء الإستراتيجية.
- تعمل بطاقة الأداء المتوازن على إشباع عدة احتياجات إدارية لأنه يجمع في تقرير واحد أجزاء عديدة من الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة المالية (على سبيل المثال تلبية احتياجات العملاء، تخفيض زمن الوفاء باحتياجات العملاء، تخفيض الزمن اللازم لإدخال منتجات جديدة).
- تتضمن بطاقة الأداء المتوازن للعديد من التوازنات، فمقاييس الأداء تتضمن موازنة بين الأهداف طويلة وقصيرة المدى، والتوازن بين المقاييس المادية وغير المادية، وتوازن المقاييس الخارجية والداخلية.
- تؤدي بطاقة الأداء المتوازن إلى الحد من مشكلات التعظيم الفرعي للأرباح، حيث يأخذ في الاعتبار كل المقاييس التشغيلية المهمة، وبالتالي يستطيع مدير المؤسسات المالية تحديد ما إذا كان التحسين في مقياس ما يكون على حساب المقاييس الأخرى.
- تترجم بطاقة الأداء المتوازن رؤية المؤسسات المالية وإستراتيجيتها في مجموعة مترابطة من مقاييس الأداء تشمل كلا من مقاييس المخرجات ومحركات أداء هذه المخرجات، ويؤدي الربط بين المخرجات التي ترغب المؤسسات المالية في تحقيقها مع محركات تلك المخرجات إلى مساعدة المديرين في توجيه الطاقات والقدرات والمعلومات تجاه تحقيق أهداف المؤسسات المالية في الأجل الطويل.
- تحمي بطاقة الأداء المتوازن من حدوث مثالية جزئية لأنه يجعل المديرين يأخذون في الاعتبار المقاييس التشغيلية المهمة، وبالتالي يستطيع المدير تحديد ما إذا كان التحسين في مقياس على حساب المقاييس الأخرى.
- تمد بطاقة الأداء المتوازن الإدارة بصورة شاملة عن عمليات المؤسسات المالية.
- تمكن بطاقة الأداء المتوازن المؤسسات المالية من إدارة متطلبات الأطراف ذات العلاقة (المساهمين، العملاء، الموظفين، العمليات التشغيلية).
- تساعد بطاقة الأداء المتوازن على الإدارة الفعالة للموارد البشرية من خلال تحفيز الموظفين على أساس الأداء.

- تسهل بطاقة الأداء المتوازن وتحسن طريقة تدفق المعلومات وتوصيل وفهم أهداف العمل لكل مستويات المنظمة.
- تحسن بطاقة الأداء المتوازن الأنظمة التقليدية للرقابة والمحاسبة بإدخال الحقائق غير المالية والأكثر نوعية.

المطلب الثالث : علاقة أدوات المحاسبة الإدارية بالمردودية

من خلال هذا المطلب سيتم دراسة تأثير أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية و الحديثة في تحسين المردودية

الفرع الأول : علاقة أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية بالمردودية

1. تأثير الموازنة التقديرية في تحسين المردودية :

تعتبر الموازنة التقديرية من اقدم الأدوات التي تستخدمها الإدارة في الرقابة و التنبؤ بالمستقبل ، اذ ان اول من استعمل هذه التقنية هو سيدنا يوسف عليه السلام بحيث قام بإعداد ما يشبه بالموازنة التقديرية للقمح المتوقع انتاجه في مصر خلال سبع سنوات مقبلة كما حدد حجم الانفاق وخطط الاستهلاك خلال هذه الفترة .

فتحسين المردودية المؤسسة يرتبط بالموازنة التقديرية اذ تقوم بتحديد كل الإمكانيات و الوسائل تساعد المؤسسة في تحقيق أرباحها وذلك من خلال التنبؤ لما قد يحصل في المستقبل أي اتخاذ الإجراءات اللازمة لتفادي أي انحرافات او أخطاء قد يحدث في الفترة اللاحقة وذلك بتصحيحها منعا لوقوع الضرر و الخسارة للمؤسسة .

2. تأثير التحليل المالي في تحسين المردودية :

يهدف التحليل المالي إلى تقييم أداء المؤسسة و التعرف على وضعها المالي الحقيقي و ذلك بقصد تحديد مواطن القوة و الضعف ، وذلك من خلال الاستفادة من المعلومات التي يوفرها التحليل المالي في ترشيد القرارات المالية بشكل مفصل و يوضح التغيرات التي تطرأ على هذه العناصر في فترة زمنية محددة وهذا ما يؤثر في تحسين مردودية المؤسسة لكونها مقارنة بين النتائج المحققة و الطرق المستخدمة في تحقيقها وذلك باستخدام مؤشرات القياس و نسب الربحية حيث يهتم بقياس قدرة الأموال الموظفة او المستثمرة على تحقيق عوائد مالية ; ومن هنا يمكن القول ان علاقة التحليل المالي بالمردودية هي علاقة متكاملة لان الهدف من تحليل القوائم المالية هو عبارة عن عملية التنبؤ و اكتشاف نقاط القوة و نقاط الضعف للمؤسسة و بالتالي تبيان ما اذا كانت تتمتع بصحة مالية جيدة ام هي في طريق الزوال، وهل هذه المردودية تسمح لها بمواجهة الاخطار في المستقبل و الذي يضمن لها البقاء و الاستمرار وهو الهدف الأساسي لوجود أي مؤسسة .

3. تأثير بحوث العمليات على تحسين المردودية :

بحوث العمليات هي من الوسائل العلمية المساعدة في اتخاذ القرارات بأسلوب أكثر دقة لاعتماده على المعلومات الملائمة في اختيار البديل الأمثل لحل المشاكل التي يمكن ان تواجهه متخذ القرار، فاستعمال المؤسسة أسلوب البرمجة الخطية في معالجة المشاكل الاقتصادية و الإدارية، كما تساعدها في تخطيط ورقابة المنتج وسياسة المخزون الذي يحقق طلب المبيعات في الفترة المستقبلية وهذا ما يساعد من تحسين مردودية المؤسسة من خلال مساهمته في توليد الأرباح من مبيعات او الأموال لهذا نقول ان بحوث العمليات لها دور فعال و مهم في ترشيد استعمال الموارد و طريقة استغلالها من أجل مساعدة المؤسسة على كسب ومدى كفاءتها من خلال الإنتاج الأمثل مما يساهم في تحقيق أرباح صافية من النشاط الذي تمارسه .

4. تأثير محاسبة التكاليف في تحسين المردودية :

إن هدف أي مؤسسة اقتصادية هو تحقيق الربح بدرجة الأولى، ويتوقف تحقيق هذا الهدف على كون إيرادات المؤسسة تكون أكبر من تكاليفها، فمن هنا تبرز أهمية المؤسسة بالاهتمام بجانب التكاليف من ناحية تحديدها تحديدا دقيقا وكذلك العمل على تخفيضها ; ومن أجل تحقيق ذلك تسعى المؤسسة استعمال أساليب و طرق وذلك بتطبيق نظام محاسبة التكاليف التي تستخدم في تحديد تكلفة المنتجات و تسعيرها ومساعدة الإدارة في التخطيط و الرقابة على التكاليف، كما تسمح بدراسة و مراقبة المردودية و تحديد فعالية تنظيم المؤسسة و مساعدتها في اتخاذ القرارات لتحقيق الأهداف المنتظرة بأعلى قدر ممكن من الكفاءة و الفعالية حتى تستطيع المؤسسة البقاء في السوق و الاستمرار في المنافسة ورفع معدلات الربحية .

5. تأثير محاسبة المسؤولية في تحسين المردودية :

محاسبة المسؤولية هو أسلوب اداري يهدف إلى تصميم النظام المحاسبي لتحقيق رقابة الأداء الفعلي لكل مراكز المسؤولية وذلك عن طريق الربط المباشر بين التقارير المحاسبية من جهة، وبين الأشخاص المسؤولين من جهة ثانية وفقا لهيكل التنظيم الإداري للمنشأة بجميع مستوياتها الإدارية الذي يمكنها من القدرة على الرقابة و تحديد الانحرافات و تصحيحها من خلال مقارنة بين المخطط والمنفذ وبالتالي تلجأ المؤسسة باستخدام مؤشرات المردودية لمعرفة و وضعها المالي من جهة و مدى قدرتها على انشاء القيمة و تحسين مردوديتها و الرفع من أدائها .

الفرع الثاني: علاقة أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة بالمردودية

1. تأثير محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين المردودية

إن المبدأ الأساسي لطريقة ABC هو أن المنتجات لا تستهلك مباشرة موارد ، وإنما تستهلك أنشطة وهذه الأنشطة هي التي تستهلك المواد وعلى هذا الأساس فإن الأنشطة هي حلقة الربط الأساسية بين المنتجات وبين الموارد، في حين أن المردودية مفهوم يطبق على كل نشاط اقتصادي عند استخدام الإمكانيات المادية والبشرية والمالية، والتي قيامها يكون من خلال المقارنة بين النتيجة والموارد، ومن خلال ما سبق نستنتج أن علاقة المردودية بنظام ABC تكمن في المقارنة بين النتيجة المحققة والموارد المتاحة للمؤسسة، كما تعتبر محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أداة فعالة في تقييم الأداء حيث يبذل العاملون جهودهم لتخفيض الكلف، والتي تعد طريقة لتحسين مردودية.

2. تأثير نظام التوقيت المنضبط في تحسين المردودية

يعد نظام التوقيت المنضبط أنه الوحدات تباع وتشتري عندما تكون مطلوبة فقط، وأنه يتم الاحتفاظ بالمخزون بأقل ما يمكن، وأن تحسين المردودية يتعلق بخفض مصاريف التسيير التي تشكل هدفا ثانيا للإنتاجية، ويتعلق الأمر على وجه الخصوص بتقليص المصاريف الإدارية العامة عن طريق تجميع الوظائف التي لا تعتبر حيوية، من خلال ما سبق نستنتج أن علاقة المردودية بنظام JIT أنه يتم تقليص المخزونات عن طريق بيع الخاصة، ما ينتج عنه خفض في تكاليف المواد الخام والأجور وتكاليف الصناعية غير مباشرة.

3. تأثير التكلفة المستهدفة في تحسين المردودية

إن التكلفة المستهدفة هي نظام يهدف إلى إدارة التكاليف والأرباح المخططة ،عن طريق القيام بإجراء دراسة للسوق ،وتحديد السعر، ومعرفة رغبات العميل للوصول إلى ما يرضيه، فضلا عن إدارة التكلفة خلال مرحلة التخطيط والتصميم والتطوير، أي أن تمارس من خلال دورة حياة المنتج، كما تعد المردودية التجارية مقدار الأرباح التي تحققت مقابل كل وحدة من صافي المبيعات مما يسمح لإدارة المؤسسة على تحديد سعر البيع الواجب للوحدة، ومن خلال ما سبق نستنتج أن العلاقة بين المردودية والتكلفة المستهدفة، أن أسعار البيع تتحدد وفق لأسعار التكلفة وهامش الربح المخطط وسلوك المنافسين ،مما قد يؤدي إلى انخفاض أسعار البيع وذلك لزيادة الطلب على المنتجات، أما في حالة انخفاض حجم المبيعات فإن ذلك يؤدي إلى ضعف قدرتها التنافسية، بسبب ضعف الترويج للمبيعات، انعدام خدمات ما بعد البيع، نجاح المنافسين في تقديم منتجات بديلة.

4. تأثير سلسلة القيمة في تحسين المردودية

تعد سلسلة القيمة حدى التقنيات التحليلية في المؤسسة، والتي تقوم بتجميع وبتشخيص والتغذية العكسية للمعلومات، إلا أن هذه التقنيات لا تخلق التغيير في العمليات أو الهياكل ،إنما تقع وعودها في قدرتها على إظهار

المشاكل والمواضيع الأساسية لتوجيه انتباه المؤسسة وتوجيه المواد الإستراتيجية. وأن المردودية عملية منفذة تترجم طريقة مواجهة، من جانب الإيرادات والنفقات ومن جانب آخر المقبوضات والمدفوعات ومن ثم تؤدي إلى ربح أو خسارة، بحيث تمثل مفهوما مؤسسيا يشمل كل أنشطة المؤسسة دون استثناء، ومن هنا نستنتج أن العلاقة بين المردودية و سلسلة القيمة هي أن تخفض التكاليف وتحسن نوعية المنتج، وتحسين العلاقة مع الموردين والعملاء، وذلك لزيادة الأرباح، وخلق فرصة كبيرة للمؤسسة الاقتصادية، وتدعيم قدرتها التنافسية عن طريق تحليل العملية الإنتاجية، إلى مجموعة من الأنشطة وقياس قدرة كل نشاط على إضافة القيمة وبالتالي استبعاد الأنشطة التي لا تولد القيمة لخفض التكاليف.

5. تأثير بطاقة الأداء المتوازن في تحسين المردودية

توفر بطاقة الأداء المتوازن معلومات كافية لاتخاذ القرارات المناسبة بحيث تعد أداة إستراتيجية للمؤسسة الاقتصادية، فهي تنتهي بتحقيق الأهداف والغايات المرجوة عن طريق الربط بين الخطط قصيرة الأجل والإستراتيجية العامة للمؤسسة، كما تعتبر المردودية التعبير المالي للعقبة الإستراتيجية المتمثلة في تحديد مردودية أعلى من تلك التي تم استخدامها، ويعتمد هذا على التجديد المتزايد والمستمر للثروة المستعملة في ظل احترام المؤسسة لالتزاماتها اتجاه الشركاء المختلفين، ومما سبق نستنتج أن العلاقة بين المردودية وبطاقة الأداء المتوازن، أن عدم توفير موردين ملائمين وضعف مستوى تأهيل الأفراد، مما يؤدي إلى ارتفاع في تكاليف، وانعدام التنسيق والانسجام داخل هذه الهياكل، يؤدي إلى ارتفاع التكاليف مقارنة بالفائدة المنتظرة .

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا لهذا الفصل تم التعرف على المحاسبة الإدارية و أهميتها بالنسبة للمؤسسة من خلال كونها أهم أركان النظام المحاسبي، فالمحاسبة الإدارية تطورت كباقي العلوم الأخرى التي تقدمت على مدار فترات في بيئة الأعمال.

فالمحاسبة الإدارية هي نظام قائم على جمع و تصنيف البيانات و تحليلها و تجهيزها في صورة معلومات مفيدة تقدم للإدارة حول جميع أوجه النشاط في المنشأة لاستخدامها في عمليات التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء للمساهمة في اتخاذ القرارات الإدارية والتي تؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة.

كما تبين أن هناك علاقة بين المحاسبة الإدارية و فروع المعرفة الأخرى ليست مجرد علاقة ارتباط وثيقة فحسب، لكنها علاقة تكامل و انسجام، فقدمت المحاسبة الإدارية عدة أدوات تقليدية منها وكذا حديثة، حيث تعتبر أهم وسيلة لمعالجة و مراقبة لتكاليف المؤسسة و بتطوير أهدافها ووظائفها، حيث ظهرت هذه الأدوات الحديثة لتغطية العجز الذي كانت تعاني منه الأدوات التقليدية ولتكون نتائجها أكثر دقة بحيث يكون تأثيرها إيجابي أكثر على نشاط المؤسسة، مما يسمح للمؤسسة تحقيق نمو و استمرار والبقاء في السوق من خلال مساعدتها في تحسين مردودية أموالها المستثمرة و مدى كفاءة و نشاط المؤسسة و قدرتها على خلق نتيجة إيجابية.

الفصل الثاني

دراسة حالة بمؤسسة المطاحن الكرى للجنوب GSM_ بسكرة_

تمهيد :

بعدما تناولنا في الجانب النظري إلى مختلف المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الإدارية و أدواتها سواء التقليدية أو الحديثة، بالإضافة إلى الاطار المفاهيمي للمردودية، سنحاول في هذا الفصل أي الجانب التطبيقي ما تم التطرق اليه ميدانيا من خلال الدراسة التي قمنا بها في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMS)، وذلك من خلال محاولة تطبيق أداة من أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة وهي التكلفة المستهدفة و الدور الذي تلعبه في تحسين مردودية المؤسسة محل الدراسة، وبالضبط سنركز الدراسة على منتج فرينة 50 كغ كمييار .

وقد تناولنا في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث أساسية وهي:

- المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن كبرى للجنوب _ بسكرة.
- المبحث الثاني: واقع استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين مردودية مؤسسة مطاحن كبرى للجنوب _ بسكرة.
- المبحث الثالث: محاولة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن كبرى للجنوب ودورها في تحسين المردودية.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة مطاحن كبرى للجنوب _ بسكرة

سنحاول في هذا المبحث القاء نظرة عامة على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من خلال تعريفها ونشأتها وطبيعة نشاطها ثم ننتقل إلى عرض مراحل انتاج الدقيق و فرينة.

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

سنتطرق في هذا المطلب إلى التعريف بالمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من خلال تقديمها و نشأتها و أهميتها و أهدافها.

الفرع الأول: تقديم المؤسسة.

مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب هي شركة ذات مسؤولية محدودة برأس مال يقدر ب135 مليون دينار، أنشئت في اطار شراكة جزائرية امارتية، تقع المؤسسة في بلدية أوماش، دائرة أورلال، ولاية بسكرة (احدى ولايات الجنوب الشرقي الجزائري) وبمحاذاة المؤسسة محل الدراسة توجد تعاونية الخضر و الحبوب الجافة التي تزودها بالمواد الأولية: القمح بنوعيه "اللين و الصلب " ، ولقد تم إقامة المشروع ببلدية اوماش لعدة اعتبارات أهمها الجبائية، حيث ان المؤسسة استفادت من الإعفاءات الضريبية المنصوص عنها في مرسوم التشريعي رقم (12-39)، تتربع المؤسسة على مساحة اجمالية تقدر ب 54225 م²; تمثل المساحة المغطاة 4920 م² مقسمة بين وحدة فرينة و الدقيق ب 2850 م² ووحدة الكسكس ب 2070 م² .

وفي 4 جوان 2007، تم تحويل الشكل القانوني للمؤسسة من شركة ذات مسؤولية محدودة إلى شركة ذات اسهم وتم رفع رأس مالها الاجتماعي إلى 300 مليون دينار جزائري.

تحتوي المؤسسة على اربع وحدات هي :

1. وحدة انتاج الدقيق و فرينة وهي الوحدة الرئيسية والتي ستكون موضوع الدراسة التطبيقية.
2. وحدة انتاج الكسكسي بنوعيه .
3. وحدة الاستيراد و التصدير للمواد الغذائية و مواد تغذية الانعام، لكنها ركزت نشاطها على استيراد القمح بنوعيه "اللين و الصلب" بالدرجة الأولى بغية :
 - تموين خط انتاج الدقيق و فرينة .
 - من اجل بيعة في السوق الجزائري .
4. وحدة صوامع التخزين الحبوب وهي في طور الإنجاز تقع بميناء "جن جن" بولاية جيجل.

عرفت عملية بداية الإنجاز المؤسسة عدة مراحل لتليها بعد ذلك مرحلة الدخول الفعلي في عملية الإنتاج، حيث بدأت وحدة الاستيراد والتصدير العمل في سنة 2000، باستيراد القمح بنوعيه وبيعه في سوق الوطنية واستغلال وقت الانجاز في تحقيق فوائض تعود على المؤسسة وتساعد في تمويل عملية إنجاز الوحدات الخرى، اما بداية الإنجاز خط إنتاج الدقيق و فرينة كان في شهر أكتوبر من عام 2000 ونهاية اشغال انجاز في جويلية 2002، اما الإنتاج الفعلي لمنتوج فرينة و الدقيق كان في شهر مارس من سنة 2003 كانطلاق فعلي ومستمر .

اما بالنسبة لوحدة الكسكي فكانت بداية في شهر سبتمبر عام 2001 وانتهت في ديسمبر 2002 ودخلت مرحلة الإنتاج الفعلي في سبتمبر 2003، اما بالنسبة لوحدة صوامع التخزين فلا تزال في مرحلة الانجاز لحد الان .

الفرع الثاني: أهمية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب _بسكرة_.

تحظى مؤسسة مطاحن الكبرى للجنوب بأهمية اقتصادية متميزة، كون منتجاتها أساسية ، وتتوجه إلى فئات واسعة من المستهلكين، وتقوم بتقديم مستوى عالي من الجودة تمكنها من منافسة المنتجات الأخرى وهذا راجع للتحكم في تقنيات الإنتاج المتطورة .

تبرز أهمية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من خلال :

1. تعتبر منتجاتها أساسية وضرورية للمستهلك .
 2. تغطي المؤسسة جزءا كبيرا من حاجيات السوق .
 3. توفر مناصب شغل وبالتالي تساهم في امتصاص جزء من البطالة .
 4. الموقع الجغرافي الاستراتيجي مما يمكنها من الاتصال بمناطق أخرى .
- ومن اجل تحقيق ميزة تنافسية وجذب اكبر عدد من الزبائن، قامت المؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة بتسطير مجموعة من الأهداف تتمثل في :

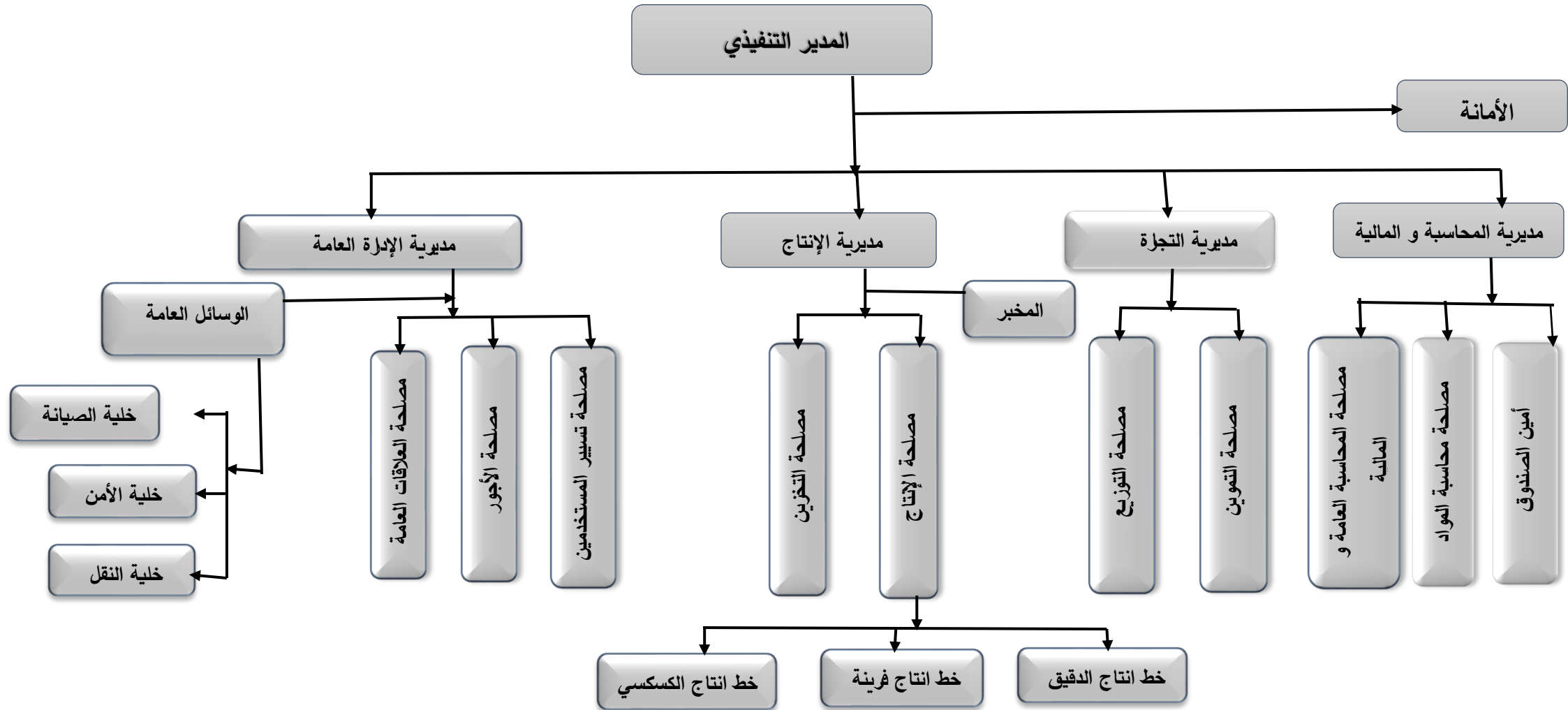
1. العمل على توفير احتياجات السوق من المنتجات الغذائية .
2. وضع سياسات إنتاجية متطابقة مع متطلبات السوق .
3. وضع سياسات تجارية قادرة على مواجهة المنافسة .
4. تسعى إلى اكتساب موقع الريادة في مجال نشاطها
5. توسيع و تطوير وحدات الإنتاج و العمل .

6. تخفيض تكاليف الإنتاج بالاستفادة من اقتصاديات الحجم من أجل الحصول على أسعار تنافسية .

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة.

تقسم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب إلى عدة مديريات ومصالح من أجل التسيير الحسن وتسهيل عمليات الرقابة، ويوضح الهيكل التنظيمي مختلف الوظائف و المستويات الإدارية و العلاقات المختلفة بين مكونات المؤسسة حسب السلم الهرمي للسلطة كما يلي :

الشكل رقم (08): الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.



المصدر: مديرية الإدارة العامة

تتمثل مهام هذا التنظيم فيما يلي :

1. **المدير التنفيذي** : مكلف بحسن سير تسيير المؤسسة إداريا و تقنيا، ولتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة و العمل على تنسيق بين مختلف المصالح .
 2. **الأمانة العامة** : مكلف التسجيل البريد الصادر و الوارد واستقبال العملاء و الزوار و استقبال المكالمات الهاتفية و تحويلها بين مختلف المديريات و المصالح، و تبليغ المعلومات إلى مختلف المصالح .
 3. **مديرية الإدارة العامة** : تحرص على تطبيق القوانين وضبطها وتدرج تحتها المصالح التالية :
 - أ- **مصلحة الوسائل العامة** : تعمل على تمويل مصالح المؤسسة بالمستلزمات المختلفة (وسائل نقل، عتاد و معدات ...الخ)، وتقوم بالمهام التالية :
 - ✓ **الصيانة** : تعمل على صيانة الآلات و وسائل النقل و جميع التجهيزات الخاصة بالمؤسسة، من خلال:
 - الصيانة الميكانيكية .
 - الصيانة الكهربائية .
 - ✓ **خلية الأمن** : تحرص على امن المؤسسة، وتقوم بتسجيل دخول و خروج الشاحنات و حمولتها فارغة ومعبأة لضمان مطابقة كمية الحمولة مع الكمية المدونة في وصل المواد .
 - ✓ **خلية النقل** : تحرص على تأمين واستقبال الطلبات الخاصة بالشراء وايصال العينات الممنوحة للزبائن ونقل عمال المؤسسة .
 - ب- **مصلحة تسيير المستخدمين** : هذه المصلحة مختصة بتسيير شؤون العمال من بداية العمل إلى نهاية العقد و توظيف وتصنيف العمال حسب الخبرة، ومراقبة العمل .
 - ج- **مصلحة الأجور** : تقوم بإعداد الأجور، واعداد التصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي.
 - د- **مصلحة العلاقات العامة**: تقوم بجميع الاعمال الإدارية الخارجية للمؤسسة مثل: صندوق الضمان الاجتماعي، مركز السجل التجاري...الخ.
4. **مديرية الإنتاج** : تشرف على الإنتاج من حيث الجودة و مراقبة الوزن الحقيقي للمنتجات كما تقوم ب:
 - التعريف بسياسة المنتج .

- تحديد أهداف المؤسسة على مدى الطويل و العمل على تقليص وقت تسليم وكلفة الانتاج .
- المشاركة في تحديد خصائص المادة الأولية و المنتج النهائي .
- العمل على انتاج المنتج مميز وفقا لنظام النوعية .
- تنظيم تجهيزات الإنتاج وصيانتها .
- تخفيض التكاليف التشغيلية للوظيفة التقنية .
- تشكيل برامج التكوين بالتنسيق مع مسؤول الإدارة العامة .

ويندرج تحت مديرية الإنتاج المصالح التالية : المخبر، مصلحة الإنتاج، مصلحة التخزين.

5. مديرية المحاسبة و المالية : تقوم بمراقبة كل العمليات الحسابية و المالية للمؤسسة، وتساهم في تطبيق وانشاء البرنامج التجاري وتتفرع عنها: مصلحة المحاسبة العامة و المالية، مصلحة محاسبة المواد، أمين الصندوق .

6. مديرية التجارة: وتضم مصلحة التجارة ومصلحة التموين والتوزيع.

المطلب الثالث: تقديم خط إنتاج الدقيق و فرينة.

الفرع الأول: المستويات الإدارية لخط إنتاج الدقيق و فرينة.

وهي تدخل ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتتكون من المستويات التالية:

1. مصلحة الإنتاج : تعمل على حسن سير العملية الانتاجية من ناحية الجودة و مراقبة نوعية المنتج،

وتقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:

- استقبال المواد الأولية .
- خلط القمح و تصفيته من الشوائب وتحضيره للطحن.
- وزن القمح المصفى لمعرفة وزن الفضلات المصفاة.
- استقبال الاكياس.
- تخزين وتصريف المنتج.
- تحضير الأجهزة ومراقبة نوعية و الجودة.

يقوم مسؤول الانتاج بمتابعة كل مراحل عملية الإنتاج حتى الوصول إلى المنتج النهائي الذي ترسل عينة منه إلى المخبر لمراقبة النوعية، مع العلم ان المصلحة تتبع نظام تسيير الإنتاج بالحاسب الالي (GPAO).

2. المخبر: يعمل المخبر على مراقبة المواد الأولية (القمح بنوعيه) وكذا المنتج النهائي، وتحديد الخصائص التحليلية لمتابعة مدى استقرار النوعية، حيث ان للمخبر مطحنة صغيرة تجريبية تضمن اختبار عينات القمح المقترحة من قبل الموردين من اجل تحديد مواصفات النوعية للمنتج النهائي، وهذا لغرض:

- احترام مواصفات مراقبة الجودة، ومتابعة المادة الأولية عند وصولها.
- إمكانية المزج بين مختلف المواد الأولية لتحسين الجودة.
- إمكانية التخزين.

3. مصلحة التخزين: تتمثل مهامها في تخزين المنتجات نصف مصنعة، والمنتجات النهائية في الصوامع والأماكن المخصصة.

4. مصلحة التجارة: يتم التنسيق بين مصلحة التجارة و مصلحة الإنتاج بإرسال بيانات عن حجم الإنتاج و المخزون من المنتج النهائي لكي يتسنى لمصلحة التجارة القيام بمهامها، ويتم ارسال المخزونات لهذه المصلحة بدراسة طلبية و ترتيبها حسب الأولوية في دفتر الطلبيات، الذي يتضمن تاريخ الطلبية، حجم المعاملات بالنسبة للزبون، حجم الحقوق، لتحقيق التوازن بين كمية المخزون و حجم الطلبيات، والاشراف على عمليات تسجيل البيع ومتابعة حقوق المؤسسة الخاصة لدى الزبائن، ومتابعة الفوترة ليتم بعدها ارسال الفواتير إلى مصلحة المحاسبة، حيث تقوم هذه الأخيرة بتقديم تصريح شهري إلى مصلحة الضرائب، كما تقوم باستقبال الزبائن و تحديد نوعية الزبون، ثم تطلب منه احضار ملف خاص يتضمن:

- نسخة من بطاقة الرقم الجبائي.
- نسخة من بطاقة التعريف.
- وصل الطلبية فارغ مختوم عليه.
- وصل استقبال.
- نسخة من شهادة الميلاد.

- تصريح شرفي.

- نسخة مسترجعة من السجل التجاري.

كما يتم في مصلحة التجارة تحقيق الصفقات التجارية وتحديد الطلبات، والبحث عن أسواق جديدة وزبائن جدد، والعمل على مواجهة المنافسين و تحقيق اكبر قدر من المبيعات.

5. **مصلحة التموين و التوزيع :** تقوم هذه المصلحة بعدة مهام، تبدأ من مصلحة التجارة التي ترسل المعلومات اللازمة الخاصة بالزبائن، وارسال وصلات البيع إلى مصلحة المحاسبة و المالية، واعداد التقرير اليومي الذي توضح فيه عملية خروج البضاعة، ثم ارساله إلى مدير الإنتاج كما لها علاقة بمصلحة التعبئة والتغليف، حيث تصدر اليهم الامر بإرسال البضائع بعد تعبئتها، ومن بين الوصلات المستعملة في هذه المصلحة:

- **وصل الدفع:** وثيقة تثبت إيداع المبلغ، تسلم من قبل امين الصندوق.

- **وصل التسديد:** وثيقة تثبت قيمة المبلغ المسدد، تسلم من قبل مصلحة التجارة.

- **وصل الاستلام:** وثيقة تثبت عملية استلام البضاعة.

- **وصل الخروج:** وثيقة تسمح بخروج البضاعة من المؤسسة.

- **كشف العملاء:** وهي وثيقة تملأ للزبائن الدائمين فقط، تثبت فيها كمية البضاعة المأخوذة ودفعاتهم النقدية.

6. **مصلحة المحاسبة العامة و المالية:** وتتمثل مهامها في:

- التقييد المحاسبي و اعداد القوائم المالية (لعملية خط الناتج الدقيق و فرينة).

- متابعة جميع المهام الخاصة بخط انتاج الدقيق و فرينة.

- مراقبة فواتير الشراء و تحرير الصكوك من اجل تسديد الديون الموردين.

7. **أمين الصندوق:** يقوم بتسديد المصاريف وأعباء المؤسسة، وتسديد أجور العمال و قبض مداخل المؤسسة.

8. **مصلحة محاسبة المواد:** تتكفل بالمتابعة اليومية لتحركات المواد (دخول و خروج)، وانشاء كشف المبيعات و المشتريات.

الفرع الثاني: الجانب الإنتاجي لخط النجاق الديق و فرينة.

أولاً-تجهيزات الإنتاج: تتميز هذه التجهيزات "المطحنة" بالحدائة و العصرية نظرا لعلامتها العالمية من مؤسسة (BULLHER) السويسرية والتي تمتلك أجود وأحدث تكنولوجيايات طحن الحبوب في العالم، وتقدر طاقة الإنتاج النظرية لمطحنة الديق بـ 220 طن/يوم أما الطاقة النظرية لمطحنة فرينة فهي تقدر بـ 330طن/يوم أي بطاقة إنتاج اجمالية تقدر بـ 550 طن/يوم .

ثانياً-تشكيلة منتجات خط إنتاج الديق و فرينة : استجابة لرغبات العملاء يقوم خط انتاج الديق و فرينة بتقديم تشكيلة واسعة من المنتجات كما هو موضح في الجدول الاتي :

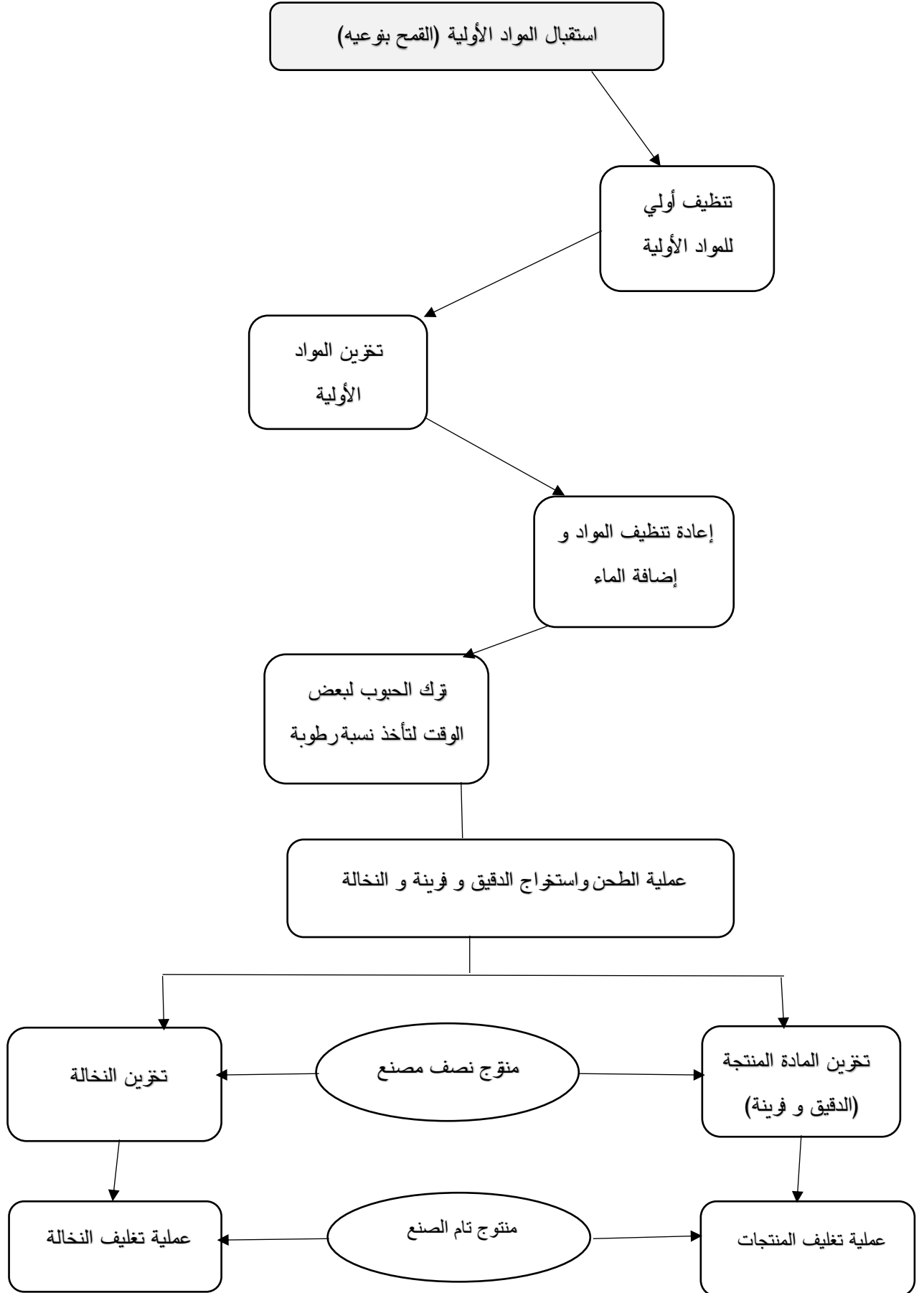
الفرع الثالث: مراحل انتاج الديق و فرينة.

تمر عملية انتاج الديق و فرينة بالمراحل التالية:

- **المرحلة الأولى:** بعد استقبال المواد الأولية (القمح الصلب والقمح اللين) يتم التنظيف الاولي للقمح المستقبل بنوعيه، ويم التخلص من الفضلات و الشوائب كالحديد، الاعواد، الحجارة...الخ، ثم تخزن المادة الأولية في الصوامع.
- **المرحلة الثانية:** هي مرحلة التهيئة الرحي، حيث يتم إعادة تنظيف القمح بنزع القشور و الحبوب المنكسرة وإزالة الغبار العالق بالقمح، ثم إضافة الماء وترك الحبوب لبعض الوقت لتأخذ درجة رطوبة معينة (فترة راحة).
- **المرحلة الثالثة:** وهي مرحلة الطحن، بعد انقضاء فترة الراحة المقررة للقمح سواء القمح الصلب أو القمح اللين، يتم إدخاله في الات الطحن اين ينتج عن عملية الطحن منتج ثانوي النخاله ومنتج نصف مصنع متمثل في الديق الممتاز و فرينة الخبز، هذه الأخيرة بعدما تتم عملية غربلتها تنتج عنها: منتجات ثانوية أخرى متمثلة في النخاله و السمولات. ونسبها تكون بحسب نوعية القمح الصلب المستعمل، كذلك الامر بالنسبة لفرينة الخبز اين ينتج معها منتج ثانوي متمثل في فرينة الممتازة ونسبتها تكون بحسب نوعية القمح اللين المستعمل، وفي هذه المرحلة يتم تخزين المنتجات نصف المصنعة في الصوامع مخصصة لذلك.
- **المرحلة الرابعة:** وهي مرحلة تعبئة المنتجات النهائية في أكياس بأحجام مختلفة لتلبية مختلف رغبات الزبائن.

ويمكن تلخيص المراحل التالية في الشكل التالي:

الشكل رقم (09): مراحل انتاج الدقيق و فرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب



المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معلومات مصلحة الإنتاج

الفرع الرابع: الجانب التسويقي لإنتاج الدقيق و فرينة.

يمكن حصر السياسات التسويقية لدقيق و فرينة في: سياسة المنتج، سياسة السعر، سياسة الترويج، سياسة التوزيع.

أولاً-سياسة المنتج: تنتج المؤسسة تشكيليتين من المنتجات: السميد، الدقيق (فرينة)، إضافة إلى منتجات ثانوية أخرى كالنخالة، وتعتبر نوعية المنتجات التي تعد من اهم العوامل التي تساهم في تسهيل عملية التسويق، بحيث هناك علاقة طردية بين نوعية المنتج ودرجة الاقبال عليه، فكلما كانت هذه النوعية جيدة كلما زاد الاقبال على المنتجات و العكس صحيح، لهذا قامت المؤسسة بإنشاء مخبر يساعدها في المحافظة على مستوى جودة منتجاتها.

أما فيما يتعلق بنوعية التجهيزات فان المؤسسة تعتمد على نظام الي عبر كافة مراحل الانتاج من لحظة استقبال المادة الأولية (قمح صلب و قمح لين) إلى مرحلة تغليف المنتج النهائي، وقامت المؤسسة مؤخراً بتجديد التكنولوجيا المستخدمة في تنظيف القمح.

ثانياً-سياسة التسعير: يعتبر السعر من اهم عناصر المزيج التسويقي للوحدة، ويتم اتخاذ القرارات التسعيرية لمنتجات المؤسسة عن طريق تحديد تكاليف المواد الأولية وتكاليف الإنتاج، ثم يضاف اليها هامش ربح معين يحدد على أساس التكلفة الاجمالية، ويشكل السعر اهم العوامل التي تؤثر على توزيع المنتجات، حيث ان كل تغير يطرأ عليه ينتج عنه تغيير في الكميات المباعة، بمعنى ان هناك علاقة عكسية بين السعر ومبيعات المنتجات، فاذا ارتفع السعر انخفضت الكميات المباعة و العكس صحيح. كما تجدر الإشارة بان أسعار أغلب منتجات المؤسسة تخضع للتسقيف في السعر من الجانب القانوني.

ثالثاً-سياسة الترويج: لم تولي المؤسسة الجانب الترويجي للمنتجات اهتماماً كبيراً، لأنها لم تعاني من مشاكل التصريف، وتقتصر وظيفة الترويج على توزيع بعض المطويات التي تعرض من خلالها مختلف منتجات مع المتعاملين، إضافة إلى بعض الهدايا المزعة خلال كل رأس سنة، وتمارس المؤسسة الاشهار من خلال علامتها التجارية على وسائل النقل التابعة لها، إضافة إلى المشاركة في المعارض الوطنية.

رابعاً-سياسة التوزيع: ان سياسة توزيع الدقيق و فرينة تكون وفق طريقتين لتوزيع منتجاتها هما طريقة التوزيع المباشر إلى العميل و طريقة توزيع غير المباشرة عن طريق الوسطاء.

1. **طريقة التوزيع المباشرة:** حسب هذه الطريقة هناك علاقة مباشرة تربط المؤسسة بعملاء دون وسيط وفق قناة توزيع قصيرة لإيصال المنتجات، وتتعامل المؤسسة بهذه الطريقة مع المؤسسات التابعة للدولة وتجار الجملة و المستهلكين الصناعيين، و المستهلكين النهائيين الذين يشترون منتجاتهم من نقاط البيع التابعة للوحدة.

2. **طريقة التوزيع غير المباشرة:** وفق هذه الطريقة يتم الاستعانة بالوسطاء لتصريف المنتجات، وهم تجار الجملة و تجار التجزئة، وهؤلاء بدورهم يتعاملون مع المستهلكين النهائيين و المستهلكين الصناعيين.

تعمل المؤسسة جاهدة لتقريب منتجاتها إلى عملائها في مختلف المناطق، حيث تتكفل بتلبية طلبات منطقة بسكرة وما جاورها من خلال البيع في المصنع لتجار الجملة إضافة إلى نقاط البيع تابعة لها و الموزعة في عدة تجمعات السكانية، حيث توزع هذه الأخيرة إلى تجار التجزئة والمستهلكين النهائيين، اما بالنسبة لعملية التوزيع في المناطق الأخرى فإنها تعتمد على التجار، واهم هذه المناطق هي الوادي، تقرت، ورقلة إضافة إلى مناطق تواجد الثكنات العسكرية للجيش كتمنراست، الاغواط، ورقلة...الخ.

المبحث الثاني: واقع استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في مؤسسة مطاحن الكبرى للجنوب _بسكرة_.

سنحاول في هذا المبحث التعرف على أدوات المحاسبة الإدارية المستخدمة من قبل المؤسسة محل الدراسة، وكيفية تحسين المردودية فيها.

المطلب الأول: واقع استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في مؤسسة مطاحن الكبرى للجنوب _ بسكرة_.

من خلال الهيكل التنظيمي استنتجنا بأن المؤسسة لا تحتوي على مصلحة المحاسبة الإدارية في الواقع ومن خلال الدراسة الميدانية لوحظ أنها لا تطبق أي أداة من أدوات المحاسبة الإدارية (الحديثة أو القديمة) ، لكن تقوم مصلحة المحاسبة و المالية بحساب سعر التكلفة للمنتجات و إضافة هامش الربح للحصول على سعر البيع، ومن خلال هذا سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى مصادر التي يتم على أساسها توفير المعلومات التي تسمح بحساب التكاليف بالمؤسسة و توضيح مختلف عناصرها.

الفرع الأول: مصادر حساب التكاليف

الجدول رقم (05): منتجات الدقيق و فرينة لسنة 2018.

المنتج	النوع	سعة الكيس
فرينة	عادية الخبز	25/50 كغ
	ممتازة	50/25/10/05/02/01 كغ
الدقيق	عادي درجة ثانية	25 كغ
	ممتازة	25 كغ
	رفيع	25/10 كغ
	سيمولات	25 كغ
	النخالة	50/100 كغ

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معلومات مصلحة المحاسبة و المالية

ويتم حساب تكاليف هذه المنتجات بالاعتماد على مختلف الوثائق المقدمة من طرف:

- **المصلحة العامة:** من خلال حسابات الأعباء (مجموعة 6 حسابات التسيير)
- **مصلحة محاسبة المواد:** حيث توفر معلومات تتعلق باستهلاك المواد الأولية و أسعارها.
- **مصلحة التخزين:** تقدم معلومات عن حركة المواد الأولية و المنتجات بالكمية و النوعية.
- **مصلحة التجارة:** تقدم معلومات حول الكميات المباعة و أسعار البيع.

الفرع الثاني: عناصر التكاليف

تتمثل في مختلف العناصر التي تؤدي إلى انتاج المنتج النهائي من منتجات الدقيق و فرينة وهي:

1. المواد الأولية والمستلزمات الوسيطة ومختلف المواد الاستهلاكية الأخرى:

وتتمثل ما يلي:

- **القمح بنوعيه (الصلب ولين):** يستخدم القمح الصلب لإنتاج الدقيق و القمح اللين لإنتاج فرينة، حيث أن المؤسسة

تحصل عليه اما بالاستيراد من الخارج أو من الديوان المحلي للحبوب، ومه تغير السياسات الوطنية في نشاط القمح حيث أن القوانين الأخيرة التي تم صدورها تشجع الفلاحين على انتاج هاتين المادتين بالإضافة إلى الرسم الذي تم فرضه على استيراد القمح من خلال الشراء من عندهم متضمنة مصاريف التوزيع، وبالتالي لم تعد المؤسسة تستطيع الحصول على ما تحتاجه من الخارج فأصبح المورد الوحيد في أغلب الأوقات هو الديوان المحلي للحبوب حيث يحدد حصة كل مؤسسة ب 50% يوميا من الطاقة الإنتاجية لكل نوع من القمح.

- **الأكياس:** تحصل المؤسسة على الأكياس من مؤسسة الكيس التي تنشط بولاية بسكرة، بالإضافة إلى موردين آخرين

- **الخيوط:** تتحصل عليه المؤسسة من السوق المحلية بالكيلوغرام.

- **البطاقات:** تقوم بطباعتها في مطبعة خاصة.

- **الماء الصالح لمعالجة القمح:** يتم الحصول من المنابع الصافية مثل منبع الغزلان...الخ، ومن خلال اتفاهم مع الموردين.

- **استهلاكات أخرى:** وهي المواد التي تستهلك بمجرد الحصول عليها مثل مواد التنظيف، الخردوات، البنزين و المازوت لتشغيل معدات النقل، والكهرباء لتشغيل المطحنة، وكذلك قطع الغيار...الخ.

2. أجور المستخدمين:

تتمثل في الأجر القاعدي و مختلف العلاوات والتعويضات الممنوحة للعمال مقابل أداءهم المهام المكلفين بها بالإضافة إلى شاحنات نقل المواد الأولية.

3. الخدمات: تتمثل في :

- **مصاريف الايجار:** تتمثل في كراء المحلات المستغلة كنقاط بيع وما يلزمها من كهرباء وماء و صيانة بالإضافة إلى شاحنات نقل المواد الأولية.

- **صيانة و إصلاحات:** هناك أعمال صيانة تقوم بها المؤسسة دورياً، وهناك أعمال صيانة في حالة وجود عطب، وتتمثل في ترميم البناءات و تهيئة مختلف تجهيزاتها، وصيانة مختلف معدات وتجهيزات المؤسسة من سيارات، الات ومعدات...الخ.
 - **الخدمات الأخرى:** وتشمل مصاريف نقل القمح، وخدمات الهاتف و البريد، ومصاريف التحميل السلع والتنقل، وأتعاب مختلف المتعاملين من محافظي الحسابات ومحامين...الخ، إضافة إلى الأشهار الذي تقوم به المؤسسة.
 - 4. **الضرائب والرسوم غير المسترجعة:** تتمثل في الرسم على نشاط المهني (TAP) المفروضة على نقاط بيع منتجات المؤسسة فقط لأن المصنع معفى لمدة 10 سنوات، وحقوق الطابع التي تفرض في حالة شراء نقداً، إضافة إلى مختلف الضرائب والرسوم الأخرى المختلفة.
 - 5. **المصاريف المالية:** وتتمثل في فوائد القروض الممنوحة من طرف البنوك و عمولات تحصيل الصكوك و فوائد دورية ثابتة متعلقة بحسابات المؤسسة، ومختلف المصاريف المتعلقة بكشف الحساب و تحويل الشيكات و الأموال بين الحسابات...الخ.
 - 6. **حقوق الاستغلال:** وتتمثل في حقوق استغلال البرامج و براءات الاختراع، مثل برنامج المحاسبة العامة وبرنامج الأجور .
 - 7. **المصاريف المختلفة:** و تشمل ما يلي:
 - **التأمينات:** مصاريف التأمين مختلف موجودات المؤسسة، من مركب انتاج الدقيق و فرينة، ومختلف التجهيزات الأخرى مثل السيارات و الشاحنات التابعة للمؤسسة، مع الإشارة إلى أن مبنى الإدارة المستغل من طرف وحدة الدقيق و فرينة تابع لوحدة الكسكي الا أنه لا يدخل مع أقساط تأمين المؤسسة.
 - **اقتطاعات أخرى ومنح:** تتمثل في مجموع المساعدات التي تقدمها المؤسسة إلى مختلف الجمعيات والنوادي الرياضية والاعانات الأخرى...الخ
 - 8. **مخصصات الاهتلاكات و المؤونات:** وتتمثل في مبالغ الاهتلاك الدورة لمجموع استثمارات المؤسسة، وكذلك مختلف المؤونات المشكلة لمواجهة تدني قيم المخزون والزبائن...الخ.
- المطلب الثاني:** مراحل حساب التكلفة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب_ بسكرة.

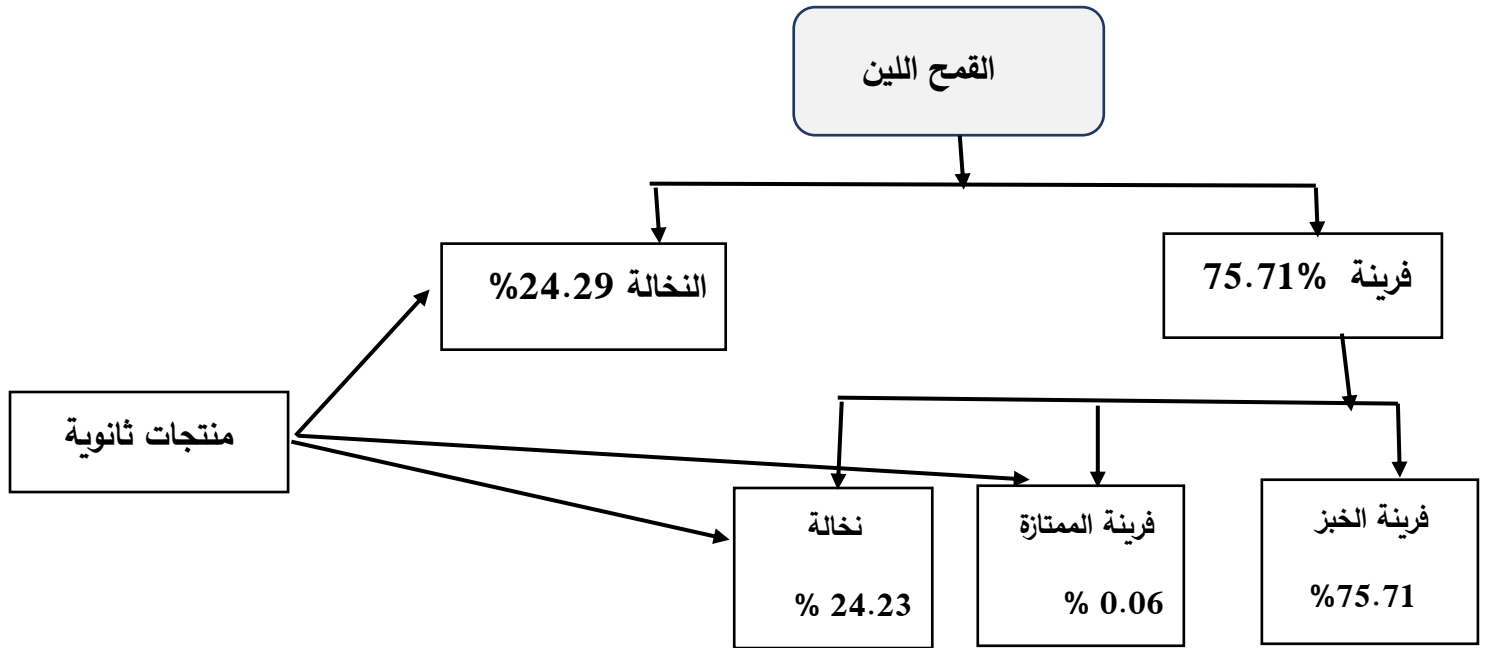
من خلال قيامنا بدراسة حالة وجدنا أن المؤسسة لا تقوم بتطبيق أي أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية، بل تقوم باستخدام طريقة عملية لتحديد تكلفة المنتجات، حيث أن هذه المهمة تقع على عاتق مصلحة المحاسبة العامة و المالية التي تمر عبر مراحل، حيث يبدأ بتقسيمها إلى أعباء متغيرة وثابتة، ثم تحديد تكلفة إنتاج الفنتار الواحد من المنتج بنوعيه، ومن ثم تحديد سعر التكلفة بجمع تكلفة استهلاك المواد الأولية و الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة.

المطلب الثالث: الطريقة المتبعة لحساب سعر التكلفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

كما رأينا سابقا فان لمصلحة المحاسبة العامة والمالية مهمة حساب تكلفة الإنتاج، وهي تعتمد على حساب التكلفة الإنتاج الفعلي فقط.

وسنتناول في هذا المطلب على كيفية حساب سعر التكلفة لمنتج فريانة الخبز لأكياس ذات حجم 50 كغ، حيث أن في عملية الإنتاج هذه تستخدم المؤسسة مادة القمح اللين، ويستخرج منه وذلك بعد عملية الطحن فريانة الخبز كما تنتج عنها منتج ثانوي يتمثل في النخالة، ويمكن توضيح هذه العملية بالشكل التالي:

الشكل رقم (10): المخطط الخاص بإنتاج فريانة



المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معلومات مصلحة الإنتاج

يتبين من خلال الشكل أن عملية معالجة القمح اللين تنتج نوعين (02) من: فرينة الخبز بنسبة 78% و النخالة بنسبة 22% ، كما أن عملية معالجة فرينة ينتج عنها نوعين منها فرينة الخبز و فرينة ممتازة وكذلك المخالة.

الفرع الأول: الطريقة المتبعة

1. تحديد تكلفة الإنتاج المباشرة يمكن حسابها بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = (\text{تكلفة الشراء القمح المستعمل} - \text{سعر البيع المنتج الثانوي}) / (\text{الكمية المنتجة من الدقيق})$$

2. تقسيم أعباء المحاسبة العامة إلى المتغيرة و الثابتة: يتم تقسيم حسابات التكاليف على أساس تغير المبالغ من سنة إلى أخرى وليس على أساس العلاقة بحجم الإنتاج، ثم تقسم على عدد الوحدات المنتجة من أجل تحديد التكلفة الوحديّة و تحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{التكلفة الوحديّة} = (\text{المبلغ الكلي للعبء}) / (\text{عدد الوحدات المنتجة})$$

3. حساب التكلفة: تحسب من خلال العلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة الإنتاج} + (\text{تكلفة الأكياس و الخيط و البطاقات}) + \text{التكلفة المتغيرة الوحديّة} + \text{التكلفة الثابتة الوحديّة}$$

حيث أن تكلفة المتغيرة الوحديّة يتم حسابها وفقا لمصلحة المحاسبة العامة والمالية بجمع قيمة كل من: الكهرباء، الماء، البنزين، الخدمات، الضرائب والرسوم، مصاريف بنكية ومصاريف مختلفة، بعدها يتم قسمتها على الكمية المنتجة في الشهر المعني. كذلك نفس الأمر بالنسبة للتكاليف الثابتة الوحديّة حيث يتم جمع قيمة كل من: مصاريف الكراء، الأجور، مصاريف بنكية، الاهتلاكات، المصاريف المختلفة الثابتة بعدها تقسم القيمة الاجمالية على الكمية المنتجة للشهر المعني.

الفرع الثاني: عرض الطريقة المتبعة

1. تحديد حجم الإنتاج:

جدول رقم (06): تحديد تكلفة الإنتاج لسنة 2018

الرقم	النتوج	الكمية بالقنطار
01	سميد	158751.49
02	فرينة	257667.79
	المجموع	416419.28

المصدر: من اعداد الطالبة باعتماد على معلومات مصلحة المحاسبة والمالية

2. حساب مجموع الأعباء الوحودية المتغيرة و الثابتة لكل منتج

جدول رقم (07): تقسيم الأعباء المتغيرة (الوحدة: دج)

الوحدة / قنطار

رقم الحساب	البيان	المبلغ	سعر القنطار	
			دقيق	فرينة
601014	الماء	932894.06	2.22	2.22
601120	محسن فرينة	0.00	0.00	0.00
602101	الكهرباء المستهلكة	8754279.74	21.02	21.02
602104	قطع غيار	2785973.03	6.69	6.69
602211	خردوات	662506.01	1.59	1.59
602220	مستلزمات مكتب	378504.25	0.91	0.91
602230	الوقود	1487048.11	3.57	3.57

0.41	0.41	171960.00	ملابس العمال	602250
1.62	1.62	673953.32	مواد وأدوات مختلفة	602290
6.12	6.12	2548290.56	صيانة واصلاحات	615
22.14	22.14	9218760.00	أتعاب	622
0.56	0.56	234701.42	مصاريف الإعلان و النشر	623
6.37	6.37	2654143.42	نقل السلع	624
10.70	10.70	4453730.22	تنقلات.مهمات.واستقبالات	625
7.85	7.85	3268114.18	مصاريف البريد والهاتف	626
0.20	0.20	83298.20	الخدمات البنكية	627
18.37	18.37	7651419.20	المساهمات المختلفة	628
4.28	4.28	1784328.80	ضرائب ورسوم غير مسترجعة	641
0.63	0.63	264204.90	ضرائب ورسوم أخرى	645
0.18	0.18	75100.11	أعباء استثنائية	657
115.45	115.45	48074209.54	لأعباء المتغيرة	المجموع الجزئي

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على معلومات من مصلحة المحاسبة

الجدول رقم (08): تقسيم الأعباء الثابتة

12.83	12.38	5341486.03	مصاريف التأمينات	616
172.21	172.21	71711914.91	مكافآت العمال	631
42.20	42.20	17571131.86	مخصصات الاهتلاك، المؤونات، الخسائر القيمة	681

227.23	227.23	94624532.80	التكلفة الوحدوية الاجمالية
--------	--------	-------------	-------------------------------

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على معلومات من مصلحة المحاسبة

من خلال قراءتنا للجدول يتبين أنه تم حساب التكاليف المتغيرة و ذلك بتقسيمها على عدد الوحدات المنتجة للحصول على التكلفة المتغيرة للوحدة، كما تم حساب الأعباء الثابتة.

3. تحديد تكلفة انتاج فريئة الخبز

الجدول رقم (09): يمثل تحديد تكلفة فريئة الخبز

المبالغ الاجمالية	الوحدة/القنطار تكلفة (دج)	الإنتاج/القنطار	الطبيعية	الاستخلاص
20579915.68	1212.13	16978.38	فريئة الخبز	% 74.69
0.00		0.00	فريئة ممتازة	% 0.00
8632308.00	1500.00	5754.87	النخالة	%25.31
29212223.68	1285.00	22733.25	المجموع	
11947607	1064.52	11223.51	تكلفة انتاج فريئة الخبز (1) - (3)	

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على معلومات من مصلحة المحاسبة

يبين الجدول التالي كيفية حساب تكلفة انتاج فريئة الخبز بالاعتماد على ثمن الشراء المتعلق بالقمح اللين و ثمن بيع المنتجات الثانوية (النخالة)، حيث تم حساب تكلفة شراء اللين كما يلي:

1-3. تحديد تكلفة الشراء:

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{الكمية المنتجة} * \text{ثمن شراء القنطار}$$

ومن خلال المعادلة نستنتج أن تكلفة شراء القمح اللين هي :

$$20579915.68 = 1212.13 * 1697.38$$

3-2. تحديد سعر بيع المنتجات الثانوية:

$$\text{ثمن بيع المنتج الثانوي} = (\text{الكمية المنتجة}) \times (\text{سعر البيع المتوقع})$$

ومنه نستنتج أن سعر بيع النخالة هو:

$$\text{سعر بيع النخالة} = 1500 \times 5754.87 = 8632308$$

3-3. حساب تكلفة الإنتاج:

تكلفة القنطار من فرينة الخبز:

$$1064.52 = 11223.51 / (8632308 - 20579915.68)$$

4. تحديد سعر تكلفة فرينة الخبز:

تأتي مرحلة حساب سعر التكلفة بعد حساب تكلفة الإنتاج، وبما أن عملية الإنتاج لا تختلف بين أنواع منتجات المؤسسة سيتم تركيز الدراسة على منتج فرينة الخبز المعينة في أكياس 50 كغ من خلال مراحل التالية:

4-1. تحديد تكلفة المواد الأولية اللازمة لإنتاج قنطار واحد من منتج فرينة الخبز وزن 50 كغ و تتمثل في:

- قنطار من فرينة الخبز و المقيم في المرحلة السابقة ب: 1212.13 .

- 2 أكياس حجم 50 كغ .

- 1.4 غرام خيط لإنتاج كيسين (02) حيث يخصص 0.7 غرام لكل كيس .

4-2. إضافة التكلفة المتغيرة و الثابتة الوجدوية في المرحلة الأولى للحصول على سعر تكلفة القنطار الواحد من منتج 50 كغ و المقدر ب: 115045 دج بالنسبة للتكاليف المتغيرة، و 227.23 دج للتكاليف الثابتة.

وتظهر المراحل السابقة في الجدول التالي:

جدول رقم(10): حساب سعر التكلفة لمنتوج فريئة الخبز حجم 50 كغ

التعيين	الوحدة	الكمية	تكلفة الشراء (دج)	تكلفة القنطار (دج)
01	قنطار	1.00	1212.13	1212.13
02	كيس	2	24.87	49.74
03	خيطة	1.4	394.56	0.55
04	بطاقات	2	0.35	0.70
تكلفة انتاج الخبز وزن 50 كغ (01)	القنطار الواحد	من منتوج فريئة	1263.12	
CV	التكلفة المتغيرة	(02)	115.45	
CF	التكلفة الثابتة	(03)	227.23	
سعر التكلفة	منتوج 50 كغ	من فريئة الخبز	1605.80	
				$(01) + (02) + (03) = (04)$
سعر بيع	القنطار (05)		1880.00	
هامش	الربح (05) - (04)		274.20	
	نسبة الهامش		17.08 %	

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على معلومات مصلحة المحاسبة و المالية

المبحث الثالث: محاولة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ودورها في تحسين المردودية.

سنحاول في هذا المبحث استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب و دراسة هذا الأسلوب في تحسين مردودية المؤسسة، وستكون الدراسة على منتوج القنطار الواحد من فريئة الخبز حجم 50 كغ.

المطلب الأول: تخطيط التكلفة المستهدفة

وتمر بالمراحل التالية :

الفرع الأول: تحديد سعر البيع المستهدف

ويتم تحديده من خلال دراسة المؤسسة للسوق الذي يتم طرح فيه المنتج من أجل معرفة أسعار المنتجات المنافسة، وبذلك تحدد المؤسسة سعر البيع المستهدف الذي تنافس به في السوق.

حيث حددت أسعار بيع المؤسسات المنافسة في نفس الفترة كالتالي:

الجدول رقم(11): أسعار بيع المؤسسات المنافسة لمنتج فريضة الخبز لأكياس 50 كغ

الوحدة: دينار جزائري

سعر البيع	المؤسسة
1900	مطاحن الأصيل
1950	مطاحن القنطرة
1950	مطاحن الغزال

المصدر: بناء على معلومات بعض المؤسسات

والسعر الذي تتبعه المؤسسة هو: 1900 دج

وعلى ضوء معطيات السوق و المحيط التنافسي الذي تنشط فيه المؤسسة، وبناء على معطيات المؤسسة و بالتنسيق مع مسؤوليها، فإنها ترغب في سعر بيع تلبي به طلبات زبائنها، وكسب مكانة أكبر في السوق، حيث تم الاعتماد على سعر البيع 1800 دج كسعر بيع مستهدف، حيث تسعى المؤسسة من خلال هذا السعر من السيطرة أكثر على السوق و تحسين ميزتها التنافسية.

الفرع الثاني: تحديد هامش الربح المطلوب

يتم تحديده من خلال التخطيط الاستراتيجي للمؤسسة على المدى الطويل، و بناء على استراتيجية

الربح المعتمدة من طرف المؤسسة فات هامش الربح المطلوب هو: 17.08 %

هامش الربح المطلوب = سعر البيع المستهدف * نسبة هامش الربح

$$\text{هامش الربح المستهدف} = 1800.00 * 17.08 \% = 307.44 \text{ دج}$$

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

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 1800.00 - 307.44 = 1492.56 \text{ دج}$$

الفرع الثالث: تحديد و تحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة

ويمكن ترجمتها بالمعادلات التالية

$$\text{التكلفة المسموح بها} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف}$$

$$\text{التكلفة المسموح بها} = 1800.00 - 307.44 = 1492.56 \dots\dots\dots (1)$$

$$\text{فجوة التكلفة (هدف خفض التكلفة)} = \text{التكلفة الحالية} - \text{التكلفة المسموح بها}$$

$$\text{فجوة التكلفة} = 1605.80 - 1492.56 = 113.24 \dots\dots\dots (2)$$

$$\text{التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة} = \text{التكلفة المسموح بها} - \text{التكلفة المستهدفة}$$

$$\text{التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة} = 1492.56 - 1492.56 = 0 \dots\dots\dots (3)$$

و باستخدام المعادلة 4 نجد ان :

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة المسموح بها} - \text{التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة}$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 0 - 1492.56 = 1492.56$$

وبالتعويض التكلفة المسموح بها في المعادلة 1 نجد :

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف} - \text{التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة}$$

ومنه فان تكلفة الإنتاج المستهدفة لمنتوج فرينة 50 كغ بـ 1492.56 دج.

الفرع الرابع: حساب الفرق بين التكلفة الحقيقية و التكلفة المستهدفة لمنتوج فرينة 50 كغ

- تقدر التكلفة الحقيقية لإنتاج منتج فرينة 50 كغ بـ 1605.80 دج .

- تقدر التكلفة المستهدفة لإنتاج منتج فرينة 50 كغ بـ 1492.56 دج .

و عليه فان الفرق هو :

$$\text{الفرق} = \text{التكلفة الحقيقية} - \text{التكلفة المستهدفة}$$

$$\text{الفرق} = 1605.80 - 1492.56 = 113.15 \text{ دج}$$

$$\text{نسبة الفرق} = \text{الفرق} / \text{التكلفة الحقيقية}$$

$$\text{نسبة الفرق} = 1605.80 / 113.15 = 7.04 \%$$

التعليق :

مما سبق نلاحظ ان الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحقيقية لمنتوج فرينة يبلغ 113.24 دج، أي ما نسبته 7.05% من التكلفة الحقيقية لمنتوج فرينة 50 كغ، وهو مبلغ ضئيل مقارنة بالإيجابيات التي سيعود بها على المؤسسة في حالة تخفيض التكاليف بمقداره ،فالمؤسسة إن استطاعت تخفيضه سينخفض سعر البيع في السوق المحلي وبالتالي سنكسب الميزة التنافسية بخاصية السعر أقل ،مما سيزيد من مبيعاتها التي تؤدي بطبيعة الحال إلى زيادة مردوديتها.

المطلب الثاني: حساب أنواع المردودية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2016_2018)

يمكن قياس ربحية المؤسسة و مدى كفاءة القرارات المتخذة من خلال مجموعة من النسب المردودية، حيث تنقسم المردودية عادة إلى ثلاث أنواع وهي المردودية الاقتصادية و المردودية المالية والمردودية التجارية، وسيتم في هذا الجزء حساب الأنواع الثلاث للمردودية.

الفرع الأول: حساب المردودية الاقتصادية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2016_2018)

نتيجة الدورة الصافية

معدل المردودية الاقتصادية =

مجموع الأصول

❖ حساب المردودية الاقتصادية للمؤسسة محل الدراسة لفترة 2016

(67013139.86)

- معدل اجمالي المردودية الاقتصادية لفترة 2016 = $\frac{67013139.86}{1150011630.43} = -0.058$ أي -5.8%

❖ حساب المردودية الاقتصادية للمؤسسة محل الدراسة لفترة 2017

100905311.65

- معدل اجمالي المردودية الاقتصادية لفترة 2017 = $\frac{100905311.65}{1213419580.58} = 0.0831$ أي 8%

❖ حساب المردودية الاقتصادية للمؤسسة محل الدراسة لفترة 2018

124497010.91

- معدل اجمالي المردودية الاقتصادية لفترة 2018 = $\frac{124497010.91}{1222585408.06} = 0.1018$ أي 10%

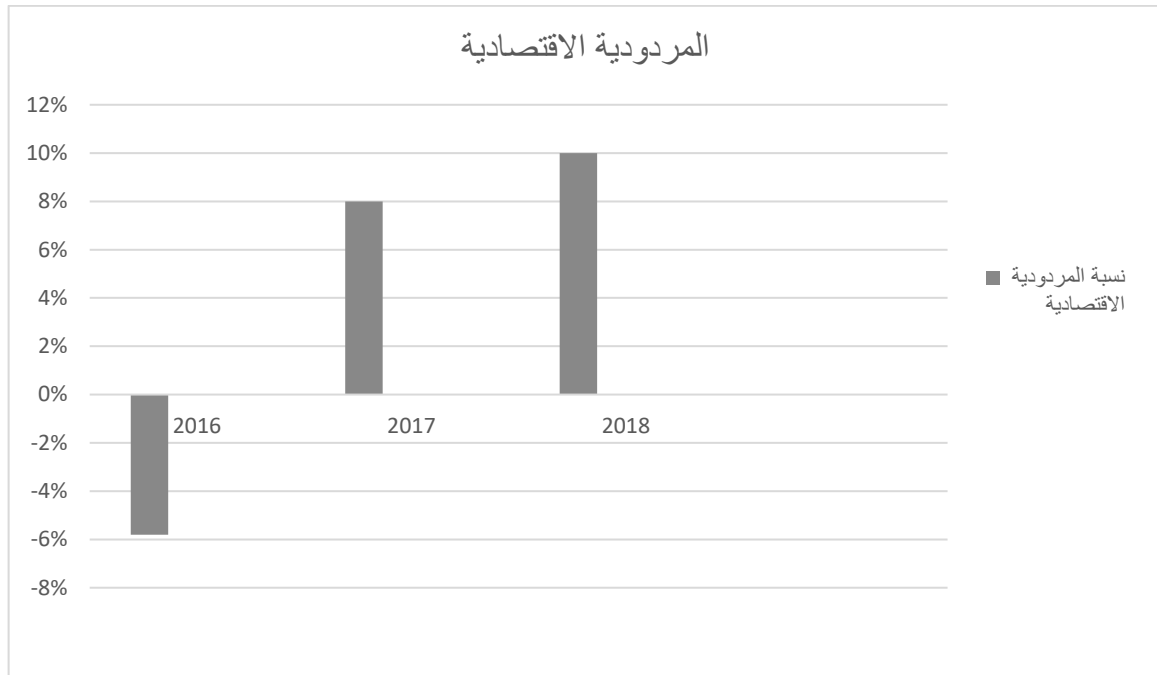
الجدول رقم(12): حساب المردودية الاقتصادية للمؤسسة مطاحن كبرى للجنوب للفترة (2016-2018)

السنوات	2016	2017	2018
النتيجة الصافية	(67013139.86)	100905311.65	124497010.91
مجموع الأصول	1150011630.43	1213419580.58	1222585408.06
نسبة المردودية الاقتصادية	-5.8 %	8 %	10 %

المصدر : من اعداد الطالبة باعتماد على الملاحق (1) و (2) و(3)

وسيتم التمثيل البياني لحسابات المردودية الموضحة في الجدول السابق من أجل المساعدة في التحليل من خلال الشكل رقم (11) الموالي :

الشكل رقم (11): التمثيل البياني للمردودية الاقتصادية للمؤسسة محل الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة باعتماد على الجدول رقم(12).

➤ من خلال الجدول السابق و التمثيل البياني وحساب المردودية الاقتصادية للمؤسسة محل الدراسة للسنوات 2016،2017،2018 نلاحظ تقدم في مردوديتها الاقتصادية في سنة 2017 مقارنة بسنة 2016، بنسبة تقدر 8 %، كما نلاحظ ارتفاع هذه النسبة في سنة 2018 بنسبة 10% أي كل 1 دينار من مجموع الأصول يولد 0.1 دينار من النتيجة الصافية، وهذا راجع إلى الزيادة في النتيجة الصافية، وهذا الارتفاع يمكن تفسيره بحسن استخدام الأصول الاقتصادية الموضوعة تحت تصرف المؤسسة خلال تلك السنة.

الفرع الثاني: حساب المردودية المالية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2016-2018)

النتيجة الصافية

$$\text{معدل المردودية المالية} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{الأموال الخاصة}}$$

الأموال الخاصة

❖ حساب المردودية المالية للمؤسسة محل دراسة لسنة 2016

(67013139.86)

$$\text{معدل المردودية المالية} = \frac{67013139.86}{240000000.00} = -0.2792 \text{ أي } -27\%$$

❖ حساب المردودية المالية للمؤسسة محل دراسة لسنة 2017

100905311.65

$$\text{معدل المردودية المالية} = \frac{100905311.65}{300000000.00} = 0.3363 \text{ أي } 33\%$$

❖ حساب المردودية المالية للمؤسسة محل دراسة لسنة 2018

124497010.91

$$\text{معدل المردودية المالية} = \frac{124497010.91}{300000000.00} = 0.4149 \text{ أي } 41\%$$

والجدول الموالي يلخص حساب المردودية المالية خلال السنوات (2016-2017-2018)

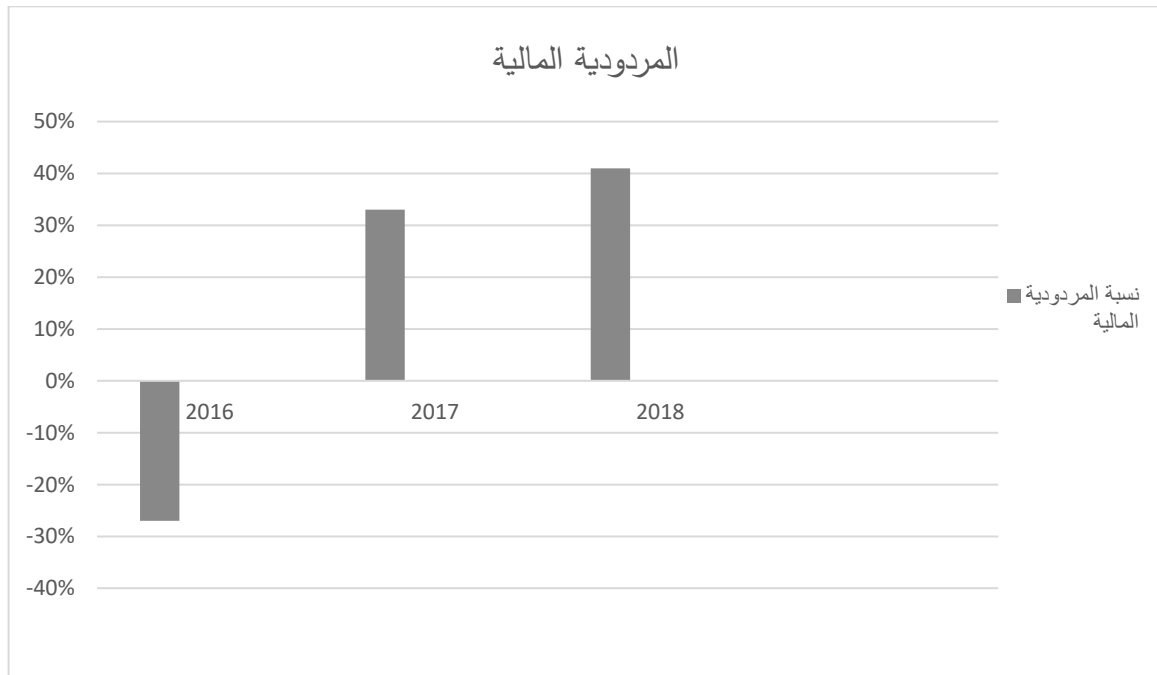
الجدول رقم(13): حساب المردودية المالية لمؤسسة مطاحن الكبرى للجنوب للفترة (2016-2018)

السنوات	2016	2017	2018
النتيجة الدورة الصافية	(67013139.86)	100905311.65	124497010.91
الأموال الخاصة	240000000.00	300000000.00	300000000.00
نسبة المردودية المالية	%-27	%33	%41

المصدر: من اعداد الطالبة باعتماد على الملحق رقم (4) و (5) و(6)

وسيمثل التمثيل البياني لحسابات المردودية الموضحة في الجدول السابق من أجل المساعدة في التحليل من خلال الشكل رقم (12) الموالي :

الشكل رقم (12): التمثيل البياني للمردودية الاقتصادية للمؤسسة محل الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة باعتماد على الجدول رقم(13)

➤ من الجدول السابق و التمثيل البياني حساب المردودية المالية للمؤسسة محل الدراسة للسنوات 2016،2017،2018 نلاحظ في 2016 بلغت نسبة المردودية المالية 27-% و هذا يعني أن 1 دينار الذي يستثمره أصحاب رأسمال المؤسسة يولد خسارة قدرها 0.27 دينار ، وفي سنة 2017 ارتفعت بنسبة

33% مقارنة لسنة 2016 ، وهذا راجع إلى ارتفاع في النتيجة الصافية بـ 167918451.5 دج، كما نلاحظ أنها في سنة 2018 ارتفعت بنسبة 41 % وذلك راجع إلى ارتفاع في النتيجة الصافية. ومن خلال حساب المردودية المالية تبين لنا أنها في ارتفاع مستمر وهذا يعبر على كفاءتها الإنتاجية و قدرتها على زيادة مردوديتها المالية.

الفرع الثالث: حساب المردودية التجارية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2016-2018)

نتيجة الدورة الصافية

- معدل المردودية التجارية = _____

رقم الأعمال

❖ حساب المردودية التجارية للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2016

(67013139.86)

- معدل المردودية التجارية = _____ = -0.079 أي -7.6 %

871576974.85

❖ حساب المردودية التجارية للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2017

100905311.65

- معدل المردودية التجارية = _____ = 0.1193 أي 11%

845357335.93

❖ حساب المردودية التجارية للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2018

124497010.91

- معدل المردودية التجارية = _____ = 0.1408 أي 14%

884055293.54

والجدول الموالي يلخص حساب المردودية التجارية خلال السنوات (2016-2017-2018)

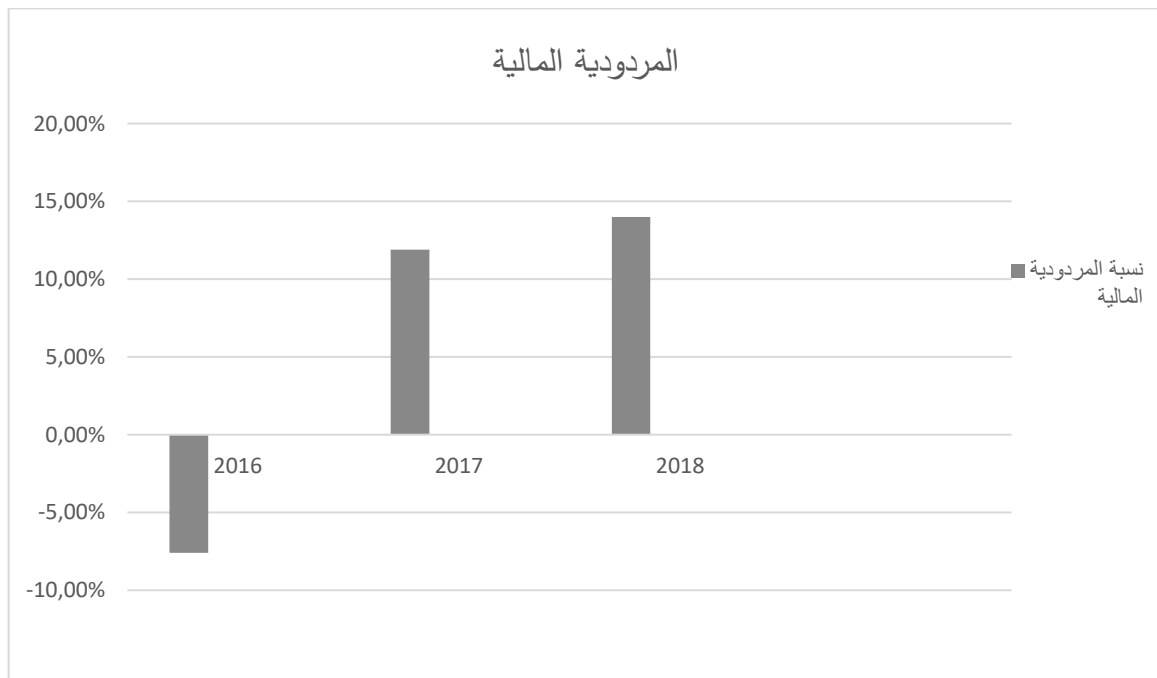
الجدول رقم(14): حساب المردودية الاقتصادية لمؤسسة مطاحن الكبرى للجنوب للفترة (2016-2018)

السنوات	2016	2017	2018
نتيجة الدورة الصافية	(67013139.86)	100905311.65	124497010.91
رقم الاعمال	871576974.85	845357335.93	884055293.54
نسبة المردودية التجارية	%-7.6	%11	% 14

المصدر: من اعداد الطالبة باعتماد على الملحق رقم (7) و (8) و(9)

وسيمثل التمثيل البياني لحسابات المردودية الموضحة في الجدول السابق من أجل المساعدة في التحليل من خلال الشكل رقم (13) الموالي:

الشكل رقم (13): التمثيل البياني للمردودية التجارية للمؤسسة محل الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم(14)

➤ من الجدول السابق و التمثيل البياني حساب المردودية التجارية للمؤسسة محل الدراسة للسنوات 2016،2017،2018، نلاحظ الزيادة في المردودية التجارية في سنة 2018 مقارنة مع السنتين السابقتين، وهذا بسبب ارتفاع في النتيجة الصافية، عموما نلاحظ أن المردودية التجارية في المؤسسة

مرتفعة حيث قدرت نسبة 14% أي كل 1 دينار من الأموال الخاصة يولد 0.14 دينار من النتيجة الصافية و يرجع هذا التزايد إلى كفاءة المؤسسة في زيادة مبيعاتها.

المطلب الثالث: علاقة التكلفة المستهدفة بالمردودية

حساب النسبة: التكلفة المستهدفة للمنتج ÷ سعر البيع (المستهدف)

$$1800.00 / 1492.56 =$$

$$0.8292 \text{ أي } 83\%$$

التعليق :

يتبين من النسبة السابقة أن التكلفة المستهدفة لا تشكل إلا 83% من سعر البيع الذي يفرضه السوق، وهو ما يعني أن هامش الربح المتوقع 17%، وهو ما يعتبر مردودية تجارية معتبرة، لذا إذا أرادت المؤسسة تحقيق هذا المستوى من المردودية فما عليها إلا التحكم في التكاليف من خلال أدوات تخطيط ورقابة التكاليف، والتي تحتل المحاسبة الإدارية بأدواتها مكانة محوريا ودورا رئيسيا في نجاحها، كما أن هذا النسبة ستشكل مستوى أمان للمؤسسة فحتى لو ارتفعت التكاليف الفعلية إلى مستوى أعلى من قيمة التكلفة المستهدفة، فسيظل هناك هامش من الربح يقدر بـ 17% من سعر البيع أو رقم الأعمال.

حساب النسبة: التكلفة المستهدفة للمنتج ÷ التكلفة الفعلية للمنتج

$$1605.80 / 1492.56 =$$

$$0.9294 \text{ أي } 93\%$$

التعليق

يتبين من النسبة السابقة أن التكلفة المستهدفة (المخططة) تصل إلى 93% من التكلفة الفعلية، وهو ما يعني أن التكلفة الحقيقية للمنتج تتجاوز التكلفة المستهدفة بـ 7%، وهو مستوى تجاوز بسيط، مما يدل على قدرة المؤسسة على التحكم في التكاليف من خلال أدوات محاسبة الإدارية ومراقبة التكاليف، وتحقيق مستوى التكلفة المستهدفة يعني تحقيق مردودية عالية للمؤسسة تتطابق مع أهدافها المالية والتجارية، وهو ما يبرز أهمية حساب التكلفة المستهدفة واستخدامها كهدف وموجه في مجال التكاليف في تحقي مردودية مرتفعة، وهذا لأن المردودية المرتفعة تتحقق من خلال سعر بيع مرتفع، وهذا يتحدد في السوق من خلال

التقاء العرض والطلب، وبالتالي يصعب على المؤسسة التحكم به وفرضه على الزبائن، أما الجانب الآخر للمردودية فهو تخفيض التكاليف من خلال بلوغ مستوى التكلفة المستهدفة وعدم تجاوزه إلا بمستوى هامشي.

خلاصة الفصل الثاني

من خلال هذه الدراسة التطبيقية التي تمت في المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة_أوماش_ تم التطرق أولاً إلى تقديم المؤسسة محل الدراسة و عرض مراحل انتاج الدقيق و فرينة بالمؤسسة بالإضافة إلى عناصر تكاليفها و الطرق المتبعة في اعدادها.

فالهدف من هذه الدراسة التطبيقية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة لمعرفة مدى دور أدوات المحاسبة في تحسين مردودية المؤسسة محل الدراسة، الا أن وجدنا المؤسسة لا تحتوي على قسم خاص بمحاسبة التكاليف، كما أنها لا تحتوي على قسم خاص بالمحاسبة الإدارية، وانما مصلحة المحاسبة و المالية هي مصلحة مكلفة بحساب سعر تكلفة المنتجات و تعتمد على طرق تقليدية لحساب تكاليفها.

وبالنسبة لتطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة فقد تم تطبيق التكلفة المستهدفة حيث تهدف إلى معرفة كل ما هو مستهدف ومقارنته مع الفعلي من أجل تخفيض التكاليف و تحقيق أرباح مستهدفة و بالتالي تحقيق الميزة التنافسية للوحدة وكذا تحقيق الجودة المطلوبة للمنتج.

وفي الأخير يمكن القول أن أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة لها دور كبير و فعال في تحسين مردودية للمؤسسة و مساعدتها على التطور و النمو و تحقيق الأرباح.

خاتمة

تسعى المحاسبة الإدارية الى تزويد المسؤولين في المؤسسة، وبما أن الوقت الزاهن يصاحب التقدم الاقتصادي و التقنيات الحديثة وكذا تطور نظم المعلومات، لهذا يستوجب على المؤسسات البحث على أفضل و أدق المعلومات وأكثرها ملائمة في الوقت المناسب، لان المعلومات الدقيقة تؤدي الى اتخاذ القرارات السليمة و خصوصا في مجالات الاقتصادية و الإدارية و هذا ما يجعل المحاسبة الإدارية تعتبر أداة مهمة لخدمة وظائف الإدارة.

ومن خلال هذه الدراسة حاولنا تناول المفاهيم العامة التي تقوم عليها المحاسبة الإدارية وكذلك أهم الأدوات المستخدمة في شتى المجالات الإدارية كالتخطيط و الرقابة و تقييم الأداء من جهة و مجال اتخاذ القرارات من جهة أخرى، لذلك ان ظهور أدوات المحاسبة الإدارية قد جاء مواكبا للتطورات في بيئة الأعمال الحديثة، و التي بدورها أدى الى زيادة اهتمام الإدارة و التركيز على المفاهيم المرتبطة بالمحاسبة الإدارية من أجل خلق مزايا تنافسية تساعد في التفوق و التميز، ومن هنا تكتسي أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة أهميتها الكبيرة لأنها تقود الى اكتشاف و ترتيب المسائل التي تتطلب حولا، بمعنى اكتشاف الفرص والتحديات التي يخفيها المحيط الخارجي، ومطابقتها مع مواطن القوة و الضعف في البيئة الداخلية للمؤسسة.

كنا كان لا بد الإحاطة بموضوع المردودية من خلال التطرق الى أهميتها بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية التي تمثل الهيكل الرئيسي لها، كما تعبر عن مدى كفاءة نشاطها و قدرتها على خلق نتيجة إيجابية، وبالتالي فمن الواجب على المؤسسة أن تسعى الى تحسين مردوديتها والعمل على تطويرها وذلك بتطبيق أدوات المحاسبة الإدارية التي تلعب دورا كبيرا في تحسينها وذلك بتحديد نقاط الضعف و المشاكل التي تعاني منها من أجل التغلب عليها و معالجتها ببعض نقاط القوة، مما يسمح لها بتحقيق أهدافها المسطرة و تحافظ على مكانتها في السوق.

1. اختبار صحة فرضيات الدراسة

بعد دراسة هذا الموضوع من ناحية النظرية و محاولة تطبيق بعض أدوات المحاسبة الإدارية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب _بسكرة_ يمكن الإجابة على فرضيات الدراسة كما يلي:

الفرضية الأولى: المحاسبة الإدارية تقوم بتوفير المعلومات المحاسبية و المالية للإدارة والتي تساعد في التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرار باعتمادها على الفروع المحاسبية الأخرى.

المحاسبة الإدارية هي نظام قائم على جمع و تصنيف البيانات و تحليلها في صورة معلومات مفيدة و ضرورية تقدم للإدارة لغرض استخدامها في عملية التخطيط و الرقابة واتخاذ القرارات الإدارية التي

تؤدي إلى تحقيق أهدافها و ذلك باعتمادها على الفروع المحاسبية الأخرى، أي أن هناك تكامل بين المحاسبة الإدارية و المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف، وبالتالي فإن المحاسبة الإدارية هي علاقة متينة و متكاملة مع هذه المحاسبات **(وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى).**

الفرضية الثانية: المردودية هي العائد المحقق من عملية استثمار الأموال و الموارد المتاحة في المؤسسة الاقتصادية و ذلك بتطبيق مقاييسها الأساسية.

◀ المردودية هي عبارة عن الربح أو المردود المالي الناتج عن استغلال الأمتل لموارد المؤسسة المتاحة من أجل تعظيم ثروة الملاك و تحقيق الاستمرارية و القدرة على النمو عن طريق تحقيق الاستقلالية المالية، وهذا ما لحظناه خلال فترة الدراسة الارتفاع المستمر في المردودية من سنة إلى أخرى **(وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية).**

الفرضية الثالثة: إن تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية يساهم بشكل فعال في تحسين مردودية المؤسسة.

◀ إن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب _بسكرة_ لا تقوم بتطبيق أي أداة من أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة منها أو التقليدية في الوقت الحالي و ذلك لعدم الوعي الكافي لدى مسؤولين المؤسسة بضرورة تبني أدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية لتعظيم قيمة المؤسسة **(وهذا ما ينفي صحة الفرضية الثالثة).**

الفرضية الرابعة: تلعب المحاسبة الإدارية دور كبير في تحسين المردودية.

◀ تطور المحاسبة الإدارية أحد أهم تحديات التي تواجهه المؤسسات المعاصرة بهدف ضمان الاستمرار و البقاء و ذلك باعتماد على طرق و أدوات لتحسين مردودية المالية للمؤسسة **(وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرابعة).**

2. نتائج الدراسة

من خلال ما تم التطرق اليه في الدراسة النظرية و التطبيقية و بمعالجة الإشكالية التالية المطروحة كيف يتم تحسين المردودية باستخدام أدوات المحاسبة الإدارية بصفة عامة و تجسيدها على أرض الواقع من خلال مؤسسة مطاحن الكبرى للجنوب _بسكرة_ بصفة خاصة، حيث تم استنتاج العديد من النتائج وهي :

النتائج النظرية:

- تهدف المحاسبة الإدارية إلى توفير المعلومة المحاسبية للإدارة من أجل مساعدة الإدارة القيام بأهم وظائفها (التخطيط، الرقابة، اتخاذ القرار).
- إن تطور المحاسبة الإدارية و ظهور ما يعرف بأدوات المحاسبة الإدارية الحديثة، جاء نتيجة التغيرات و النقائص التي طغت على أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية، لكن هذا لا يعني الاستغناء و التخلي عن الأدوات التقليدية بل لابد من الربط و التنسيق بين مختلف أدوات المحاسبة الإدارية.
- يؤدي نظام التكلفة المستهدفة دورا هاما في تخفيض التكاليف قبل الوقوع حيث يتم من خلاله تحديد الأسعار المستهدفة والتي على أساسها تحديد التكلفة المستهدفة.
- يمكن اعتبار المردودية مقياسا أو معيارا لقياس فعالية أنشطة المؤسسة وذلك بحساب نسب كل من المردودية المالية و الاقتصادية وهذه النسب بدورها تعطينا فكرة عن صيغة المؤسسة و مدى فعالية أنشطتها المختلفة.

النتائج التطبيقية:

- لا تقوم مؤسسة مطاحن الكبرى للجنوب _بسكرة_ بتطبيق أي أداة من أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة أو التقليدية في الوقت الحالي، وهذا ربما راجع إلى عدم علمها بهذا النوع من الأدوات الحديثة.
- المؤسسة محل الدراسة لا تستخدم أسلوب علمي في تحديد التكاليف و هذا يؤثر على تكلفة منتجاتها و سعر بيعها.
- إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة أعطى توضيحا شاملا في التكاليف الفعلية و المستهدفة، وبالتالي التوجه نحو كيفية إدارة التكاليف بالشكل الذي يضمن خفضها من جهة و المحافظة على الجودة من جهة أخرى، وهذا ما يجعل المؤسسة في أعلى مستوياتها ولها الأسبقية في تحقيق الميزة التنافسية.
- تهدف المؤسسة إلى تحقيق الأرباح عن طريق العمل على تحسين مردوديتها من خلال تحقيق أهدافها المالية المتمثلة في زيادة الأرباح دون الأخذ بعين الاعتبار من الأدوات أو الأساليب التي تؤثر على ذلك.

3. التوصيات:

- انطلاقا من النتائج التي تم التوصل اليها يمكن تقديم بعض الاقتراحات المتمثلة فيما يلي:
- على المؤسسة انشاء مصلحة خاصة بالمحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف لأنها تحقق العديد من المزايا و بالأخص أنها توفر المعلومات الضرورية إلى مستويات الإدارة لتلبية احتياجاتها.
 - العمل على تكوين و تدريب المحاسبين الماليين على كيفية استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة من أجل الحصول على بيانات دقيقة وأكثر مصداقية باعتبارها نظاما للمعلومات يساهم في خدمة أهداف الإدارة.
 - ضرورة استعمال المزيد من تكنولوجيا الحديثة من أجل رفع قدرتها الإنتاجية و التنافسية.

4. آفاق البحث:

إن النتائج المتوصل اليها من هذا البحث يمكن أن نقترح بعض آفاق نأمل أن تكون محل دراسات مستقبلية منها:

- أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في تحسين مردودية المؤسسة.
- مساهمة المحاسبة الإدارية في تفعيل عملية اتخاذ القرارات.
- معوقات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الجزائرية.
- مساهمة مؤشرات المردودية في تقييم الأداء المالي في المؤسسة.

قائمة العراجع

قائمة المراجع

1. الكتب

1. المغربي محمد الفاتح محمود، **بحوث العمليات المتقدمة**، دار العالمية، مصر، 2018.
2. أحمد حلمي جمعة، **المحاسبة الإدارية (التخطيط والرقابة وصنع القرار)**، دار الصفاء، الأردن، 2015.
3. احمد محمد نور، احمد حسين علي، **مبادئ المحاسبة الإدارية**، دار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
4. خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، **الأساليب الحديثة لتحليل المالي و اعداد الموازنات لأغراض التخطيط و الرقابة**، الشركة العربية المتحدة للتسوق و التوريدات، القاهرة، 2007.
5. خميسي شيحة، **التسيير المالي للمؤسسة**، دار هومة، الجزائر، 2010.
6. داتار، ت. ه، **محاسبة التكاليف**، دار المريخ، الرياض، 2003.
7. سامي راضي محمد، **المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية**، التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2015.
8. سعايدة فيصل جميل، **المحاسبة الادارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبية**، دار المسيرة، عمان، 2007.
9. سليمان بلعور، **التسيير المالي (محاضرات وتطبيقات)**، دار مجدلاوي، الأردن، 2015.
10. علي خلف عبدالله، وليد ناجي الحياي، **التحليل المالي للرقابة على الاداء و الكشف على الانحرافات**، مركز الكتاب الاكاديمي ، عمان، 2015.
11. عبد اللطيف ناصر نور الدين، **الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية و تكنولوجيا المعلومات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.
12. عبد السميع محمد، احمد طيبة، **الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية**، جليس الزمان، عمان، 2009.
13. عبد الرزاق بن حبيب، **إقتصاد وتسيير المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.
14. محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، **المحاسبة الإدارية**، دار وائل، الأردن، 2004.
15. محمد الفضل مؤيد، ابراهيم نور عبد الناصر، و مطلق الراوي عبد الخالق، **المحاسبة الإدارية**، دار المسيرة، الأردن، (2007).

16. محمد عبد السلام احمد ، ابراهيم السيد، ادارة الموارد المالية، التعليم الجامعي، الإسكندرية، (2018).
17. يوسف مامش ، ناصر دادي عدون، أثر تشريع الجبائي على مردودية المؤسسة و هيكلها المالي، المحمدية، الجزائر، (2008).
18. مطر محمد، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي و الائتماني، وائل للنشر، الاردن. (2006).
19. مليكة زغيب، و ميلود يوشنقير، التسيير المالي(حسب البرنامج الرسمي الجديد)، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010.
20. مؤيد محمد الفاضل و اخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، عمان، 2007.
21. اسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة خلال الانشطة. دار أسامة، الأردن، 2013.
22. إبراهيمي عثمان الأمير، و عبد الوهاب نصر علي، المحاسبة الإدارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003.
23. إلياس بن سامي، يوسف قريشي، التسيير المالي(الإدارة المالية)، دار وائل، الأردن، 2006.
- II. الرسائل و الأطروحات**
1. أحمد محمد أبو محسن، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة، قسم المحاسبة والتمويل(رسالة ماجستير)، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
2. أحمد حابي، دراسة مقارنة بين طرق تكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف على اساس الانشطة وامكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية (رسالة ماجستير)، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر،(2011).
3. حنان بوطغيان، تحليل المردودية المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20أوت، سكيكدة، الجزائر، 2007.
4. خلود وليد عبد البرديني، نظام تخطيط الموارد (ERP) ونظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في تحقيق الأسبقيات التنافسية، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2014.
5. علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية. كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010.
6. عيشي عادل، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم . كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2001-2002.

7. غنية الجوزي، أهمية إعتداد البورصة كوسيلة تقييم مردودية المؤسسة وتمويل تطويرها، كلية العلوم الإقتصادية وتجاروية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2011-2012.
 8. محمد نجيب دبابش، استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج (رسالة ماجستير)، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، (2011).
 9. نجلاء نوبلي، استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية (رسالة دكتوراة)، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، بسكرة، الجزائر، (2015).
 10. نجوم قمازي، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تنظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية (رسالة دكتوراة)، كلية العلوم الاقتصادية وتجاروية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، (2018).
 11. ناريمان إبراهيم الصباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، (2008).
- III. مجلات و دوريات
1. بسامي محمد منيب علي الطائي، إنعكسات أنشطة سلسلة القيمة في تحقيق أهداف التحسين المستمر لجودة المنتجات، مجلة تنمية الرافدين، 2018.
 2. بن جاب الله محمد، محاسبة المسؤولية كأداة للتنسيق بين اهداف مراكز المسؤولية في المؤسسة. دراسات العدد الاقتصادي1، جانفي، 2014.
 3. بن ربيع حنيفة، المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي كأداة لتقارب المحاسبة المالية و المحاسبة الإدارية، مجلة علوم الاقتصادية و التسيير و التجارة، العدد 26، 2012.
 4. رشيد قريرة، و أسامة عامرة، طريقة التكاليف المستندة للنشاط ABC في إعادة تحليل و تحميل التكاليف بطريقة عادلة للمنتجات الصناعية، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جوان، 2018.
 5. رزيقة مخوخ، محاولة التخطيط الانتاج باستخدام تنبؤات سلاسل الزمنية و النماذج بحوث العمليات، مجلة علوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، العدد 01، 2018.
 6. سليم مجلخ، وليد بشيشي، الرقابة الداخلية وأثرها على المردودية المالية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة مالية و الأسواق. جامعة 08 ماي 1945، قالمة، الجزائر.
 7. شيماء محمد علي عبد ربة، تحليل العلاقة بين نظم المعلومات القطاعية و فلسفة التوقيت المنضبط وأثرها على خفض التكلفة، مجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، 2016.

8. صبرينة بن عروج ، سفيان بن بلقاسم، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2019.
9. عطاء الله بن طيرش و اخرون، دراسة فعالية بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، المنتدى للدراسات و الابحاث الاقتصادية، العدد 03، جوان، 2018.
10. فيصل زماط، و حسن السليم، التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة. مجلة الإدارة و الإقتصاد، 2007 .
11. مجيد نبو، و محمد بن الدين، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد قرارات التسعير في المؤسسة الخدمية، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية و الإقتصادية. 2019.
12. مسلم إبراهيم، قراءة في اهم المفاهيم الحديثة الخاصة بالمحاسبة الادارية للمؤسسة، مجلة البديل الاقتصادي، العدد 08، جامعة الجلفة، الجزائر.
13. محمد العيفة و أخرون، أثر تغير سعر الصرف على المردودية التجارية للمؤسسة الاقتصادية، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، العدد 16، ديسمبر، 2018.
14. نعيمة زعرور، سهام كردودي، و أحمد ضيف، التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة الأصيل، العدد 01، جوان، 2017.
15. وليد بشيشي، و سليم مجلح، الرقابة الداخلية وأثرها على المردودية المالية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة المالية و الأسواق، الجزائر، 2015.

الملاحق

البيان

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif	R1S1L1			
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains	R1S3L1	74 715 080,00	0,00	74 715 080,00
Bâtiments	R1S3L2	427 467 260,74	167 643 198,35	259 824 062,38
Autres immobilisations corporelles	R1S3L3	755 729 181,02	709 334 637,82	46 394 543,21
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours	R1S4L1	137 575 129,94	9 575 129,94	128 000 000,00
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	R1S5L4	342 609 683,88	8 868 800,00	333 740 883,88
Impôts différés actif	R1S5L5	380 402,58	0,00	380 402,58
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 738 476 738,16	895 421 766,10	843 054 972,06
ACTIF COURANT				
Stocks et encours		28 746 923,75	0,00	28 746 923,75
Créances et emplois assimilés				
Clients		122 592 232,32	36 579 896,00	86 012 336,32
Autres débiteurs	R2S2L2	11 169 190,09	0,00	11 169 190,09
Impôts et assimilés	R2S2L3	167 318 841,45	0,00	167 318 841,45
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	R2S3L2	13 709 366,77	0,00	13 709 366,77
TOTAL ACTIF COURANT		343 536 554,38	36 579 896,00	306 956 658,38
TOTAL GENERAL ACTIF		2 082 013 292,54	932 001 662,10	1 150 011 630,43

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2016
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis		240 000 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		-67 013 139,86
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		167 918 451,51
Autres capitaux propres - Report à nouveau		291 036 259,78
Comptes de liaison	R1L10	
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I		631 941 571,42
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	R2L01	167 160 713,82
Impôts (différés et provisionnés)	R2L02	1 608 683,20
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II		168 769 397,02
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	R3L01	326 904 701,53
Impôts	R3L02	2 690 468,88
Autres dettes	R3L03	19 705 491,58
Trésorerie passif		
TOTAL III		349 300 661,99
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		1 150 011 630,43

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

(31/12/16)

LIBELLE	NOTE	2016
Ventes et produits annexes		871 576 974,85
Variation stocks produits finis et en cours		20 001 905,57
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		891 578 880,42
Achats consommés		-749 998 770,05
Services extérieurs et autres consommations		-59 545 925,06
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-809 544 695,10
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		82 034 185,31
Charges de personnel		-70 757 348,91
Impôts, taxes et versements assimilés		-4 276 023,74
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		7 000 812,66
Autres produits opérationnels		157 588,59
Autres charges opérationnelles		-6 247 026,24
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-113 674 459,82
Reprise sur pertes de valeur et provisions		60 489 529,47
V- RESULTAT OPERATIONNEL		-52 273 555,34
Produits financiers		-14 739 584,53
Charges financières		-14 739 584,53
VI-RESULTAT FINANCIER		-14 739 584,53
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-67 013 139,86
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		952 225 998,48
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-1 019 239 138,34
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-67 013 139,86
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		-67 013 139,86
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-67 013 139,86

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif	R1S1L1			
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains	R1S3L1	74 715 080,00	0,00	74 715 080,00
Bâtiments	R1S3L2	427 467 260,74	178 858 719,95	248 608 540,78
Autres immobilisations corporelles	R1S3L3	765 100 099,28	715 745 386,63	49 354 712,65
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours	R1S4L1	137 575 129,94	9 575 129,94	128 000 000,00
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	R1S5L4	363 726 915,66	8 868 800,00	354 858 115,66
Impôts différés actif	R1S5L5	380 402,58	0,00	380 402,58
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 768 964 888,20	913 048 036,52	855 916 851,68
ACTIF COURANT				
Stocks et encours		55 306 916,47	0,00	55 306 916,47
Créances et emplois assimilés				
Clients		129 668 909,76	36 579 896,00	93 089 013,76
Autres débiteurs	R2S2L2	14 703 295,24	0,00	14 703 295,24
Impôts et assimilés	R2S2L3	188 918 291,87	0,00	188 918 291,87
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants	R2S3L2	5 485 211,55	0,00	5 485 211,55
Trésorerie		394 082 624,90	36 579 896,00	357 502 728,90
TOTAL ACTIF COURANT		394 082 624,90	36 579 896,00	357 502 728,90
TOTAL GENERAL ACTIF		2 163 047 513,10	949 627 932,52	1 213 419 580,58

1/1/17

Minoterie Semoulerie

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA

EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17

PERIODE DU:01/01/17 AU 31/12/17

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2017
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis		300 000 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		23 591 699,26
Autres capitaux propres - Report à nouveau		100 905 311,65
Comptes de liaison	R1L10	238 149 376,74
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I		662 646 387,65
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	R2L01	192 868 561,90
Impôts (différés et provisionnés)	R2L02	1 608 683,20
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II		194 477 245,10
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	R3L01	293 924 650,50
Impôts	R3L02	2 517 548,68
Autres dettes	R3L03	20 095 960,89
Trésorerie passif		397 577 87,77
TOTAL III		356 295 947,83
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		1 213 419 580,58

151

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2017
Ventes et produits annexes		845 357 335,93
Variation stocks produits finis et en cours		19 824 033,37
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		865 181 369,30
Achats consommés		-726 691 945,31
Services extérieurs et autres consommations		-28 091 821,05
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-754 783 766,36
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		110 397 602,94
Charges de personnel		-64 785 834,06
Impôts, taxes et versements assimilés		-3 702 682,25
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		41 909 086,63
Autres produits opérationnels		16 390 736,26
Autres charges opérationnelles		51 035,31
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-115 359 197,48
Reprise sur pertes de valeur et provisions		97 293 139,64
V- RESULTAT OPERATIONNEL		40 284 800,36
Produits financiers		-16 693 101,10
Charges financières		-16 693 101,10
VI-RESULTAT FINANCIER		-16 693 101,10
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		23 591 699,26
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		978 865 245,19
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-955 273 545,93
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		23 591 699,26
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		23 591 699,26

الرجوع

المحضر (17)

Coût de Revient 2018

Production		
N°	Désignation	Qtité_Qtx
001	Semoules	158 751,49
002	Farine	257 667,79
Totaux		416 419,28

Charges Variables

N°Cpte	Désignation	Montant	P.U/Qtx	
			Semoules	Farines
601014	Eaux Blé	923 894,06	2,22	2,22
601120	Correcteur De Farine GMS	0,00	0,00	0,00
602101	Energie Electrique	8 754 279,74	21,02	21,02
602104	Pièces de rechange	2 785 973,03	6,69	6,69
602211	Quincaillerie & Ferronnerie	662 506,01	1,59	1,59
602220	Fournitures de bureaux+F-Informatique	378 504,25	0,91	0,91
602230	Carburant	1 487 048,11	3,57	3,57
602250	Habillement du Personnel	171 960,00	0,41	0,41
602290	Mat. Fournitures Divers	673 953,32	1,62	1,62
615	Entret. Réparat. Maintenance	2 548 290,56	6,12	6,12
622	Rémunérat. Interm. Honoraire	9 218 760,00	22,14	22,14
623	Publicité et publication	234 701,42	0,56	0,56
624	Frais Divers	2 654 143,42	6,37	6,37
625	Déplacements, missions. réceptions	4 453 730,22	10,70	10,70
626	Frais postaux et de télécom	3 268 114,18	7,85	7,85
627	Services Bancaires	83 298,20	0,20	0,20
628	Cotisations et divers	7 651 419,20	18,37	18,37
641	Impôts, taxes non récup. C.A	1 784 328,80	4,28	4,28
645	Autres impôts et taxes	264 204,90	0,63	0,63
657	Charges exceptionnelles	75 100,11	0,18	0,18
S/Total		48 074 209,54	115,45	115,45

Charges Fixes

N°Cpte	Désignation	Montant	P.U/Qtx	
			Semoules	Farines
616	Primes d'assurances	5 341 486,03	12,83	12,83
631	Rémunération du personnel	71 711 914,91	172,21	172,21
681	Dot. Amort, prov. et pertes de valeur	17 571 131,86	42,20	42,20
S/Total		94 624 532,80	227,23	227,23
			342,68	342,68

18) المذكرة

Extract	Nature	Product/Qtz	Coût/Achats	Montant/Achat
74,69%	Farine Panifiable	16 978,38	1 212,13	20 579 915,68
0,00%	Farine Supérieure	0,00		0,00
25,31%	Son	5 754,87	1 500,00	8 632 308,00
	Totaux	22 733,25	1 285,00	29 212 223,68

Production sac 50 kgs Farine Panifiable

	Désignation	Qtité / Qx	P/U	Montant/Qtz
001	Farine	1,00	1 212,13	1 212,13
002	Sac	2	24,87	49,74
003	Fil en 0,7 grs/sac	1,4	394,56	0,55
004	Etiquette	2	0,35	0,70
	Total			1 263,12
		C.V		115,45
		C.F		227,23
	Coût de Revient			1 605,80
	Prix Ventes Qtz			1 880,00
	Marge			274,20
	Marge %			17,08%

المحرف 3

Extract	Nature	Product/Qtz	Coût/Achats	Montant/Achat
67.24%	SS	11 054,27	2 660,11	29 432 162,88
5.76%	SSSF	948,32	1 500,00	1 422 480,00
0.00%	02 Cat	0,00		0,00
27.00%	Son	4 443,50	1 500,00	6 065 256,00
Totaux		16 455,096	2 280,00	37 519 898,88

Production Sac 25 kgs				
Qtz	Semoule	1	2 660,11	2 660,11
Sac	Sac	4	30,15	120,60
Kg	Fil en 0,6 grs/sac	2,4	394,56	0,95
U	Etiquette	4	0,35	1,40
Total		1		2 783,06

C.V 116,48
C.F 227,29

Coût de Revient	3 126,74
Prix Ventes Qtz	3 400,00
Marge	274,26
Marge %	8,77%

Minoterie Semoulerie

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA

N° D'IDENTIFICATION:099907024213903

EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

PERIODE DU:01/01/18 AU 31/12/18

10/12/18

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2018
Ventes et produits annexes		884 055 293,54
Variation stocks produits finis et en cours		46 527 777,71
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		930 583 071,25
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		-769 804 008,86
Achats consommés		-32 531 891,69
Services extérieurs et autres consommations		-802 335 900,54
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		128 247 170,70
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		-68 150 234,51
Charges de personnel		-3 344 791,04
Impôts, taxes et versements assimilés		56 752 145,15
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		162 154,94
Autres produits opérationnels		-1 237 542,55
Autres charges opérationnelles		-112 257 561,20
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		97 777 287,06
Reprise sur pertes de valeur et provisions		41 196 483,41
V- RESULTAT OPERATIONNEL		
Produits financiers		-17 255 041,30
Charges financières		-17 255 041,30
VI-RESULTAT FINANCIER		23 941 442,11
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		1 028 522 513,26
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		-1 004 581 071,14
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		23 941 442,11
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		23 941 442,11
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		

Minoterie Semoulerie

ZONE DACTIVITE OUMACHE BISKRA

N° D'IDENTIFICATION: 099907024213903

EXERCICE: 01/01/18 AU 31/12/18
PERIODE DU: 01/01/18 AU 31/12/18

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains	R1S3L1	74 715 080,00		74 715 080,00
Bâtiments	R1S3L2	427 659 260,74	190 077 441,55	237 581 819,18
Autres immobilisations corporelles	R1S3L3	768 071 987,22	722 100 996,89	45 970 990,33
Immobilisations en concession	R1S4L1	137 575 129,94	9 575 129,94	128 000 000,00
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés	R1S5L4	360 091 956,42	8 868 800,00	351 223 156,42
Prêts et autres actifs financiers non courants	R1S5L5	380 402,58	0,00	380 402,58
Impôts différés actif		1 768 493 816,89	930 622 368,38	837 871 448,51
TOTAL ACTIF NON COURANT				
ACTIF COURANT				
Stocks et encours				
Créances et emplois assimilés				
Clients	R2S2L2	136 560 618,51	30 557 600,00	106 003 018,51
Autres débiteurs	R2S2L3	15 034 031,39		15 034 031,39
Autres débiteurs	R2S2L3	229 769 033,57		229 769 033,57
Impôts et assimilés				
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants	R2S3L2	3 593 154,16		3 593 154,16
Trésorerie		415 271 619,54	30 557 600,00	384 714 019,54
TOTAL ACTIF COURANT		2 183 765 436,43	961 179 968,38	1 222 585 468,06
TOTAL GENERAL ACTIF				

(M) 15-2181

Minoterie Semoulerie

ZONE DACTIVITE OUMACHE BISKRA

N° D'IDENTIFICATION:099907024213903

EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18
PERIODE DU:01/01/18 AU 31/12/18**BILAN (PASSIF)**

LIBELLE	NOTE	2018
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis		
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		23 941 442,11
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		124 497 010,91
Autres capitaux propres - Report à nouveau	R1L10	269 511 368,68
Comptes de liaison		
	Part de la société consolidante (1)	
	Part des minoritaires (1)	
TOTAL I		717 949 821,70
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	R2L01	169 398 446,58
Impôts (différés et provisionnés)	R2L02	1 608 683,20
Autres dettes non courantes		2 889 011,08
Provisions et produits constatés d'avance	R2L04	173 896 140,86
TOTAL II		
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	R3L01	268 126 124,26
Impôts	R3L02	1 957 910,61
Autres dettes	R3L03	29 489 231,60
Trésorerie passif	R3L04	31 166 239,02
		330 739 505,50
TOTAL III		1 222 585 468,06
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		

(12) 62/11

Université Mohamed Khider –Biskra
Faculté des Sciences Economiques
Commerciales et des Sciences de gestion



جامعة محمد خيضر – بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم والتسيير

LE DECANAT

عمادة الكلية

الرقم : 3.../ك.ق.ت.ت/2020

إلى السيد : مدير المطاحن الكبرى للجنوب

- أو ماش بسكرة-

طلب المساعدة الاستكمال لمذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي ، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطلبة :

1- لمعيني شيماء

2- حامدي يسرى مسعودة

تخصص : محاسبة

المسجلات بالسنة : الثانية ماستر

و ذلك لاستكمال الجانب الميداني للمذكرة المعنونة ب : " دور أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين مردودية

المؤسسة الاقتصادية "

تحت إشراف : د/ نوبلي نجلاء

و في الأخير تقبلوا منا فائق الاحترام و التقدير

بسكرة في : 2020/01/29

ع / عميد الكلية



تأشيرة المؤسسة المستقبلة

