

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

## الموضوع:

استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة: مؤسسة الزيبان للأشغال سيدي غزال - بسكرة -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- العمري أصيلة

من إعداد الطالبان:

- زكار محمد ياسر

- قروف محي الدين

## لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ محاضر (أ)	- بروبة إلهام
بسكرة	مقررا	- أستاذ محاضر (أ)	- العمري أصيلة
بسكرة	مناقشا	- أستاذ مساعد (أ)	- قعموش سميرة

الموسم الجامعي: 2022-2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ  
عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ﴾  
صدق الله العظي

# شكرتكم

الحمد لله الذي بلغنا بنعمته إلى هذا وما كنا بقدرته وبالغيه نتمنى أن يكون نتاج جهدنا في كفة العلم الذي ينتفع بيه.

يقول النبي صلى الله عليه وسلم « من لا يشكر الناس لا يشكر الله »

وفي حديث آخر يقول عليه الصلاة والسلام

« من صنع إليكم معروفا فكافئوه، فإن لم تجدوا ما تكافئوه، فادعوا له حتى تروا أنكم قد كافأتموه »

لهذا نخص بجزيل الشكر إلى أستاذتنا المشرفة العمري أصيلة شاكرين لها دعمها والجهود المبذولة من طرفها كما نقدم كل الامتنان

والشكر إلى كل أساتذتنا الذين شاركونا مشوارنا الدراسي وكانوا خير زاد.

و نقدم شكرنا لكل من ساعدنا وقدم لنا الدعم دون كلل منه.

## ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، حيث تعتمد على مجموعة من المؤشرات المالية و الغير مالية التي تسمح لها وتمكنها من إعطاء صورة أشمل وأدق للأداء المالي وذلك لتحقيق أهداف وتطلعات المؤسسة الاقتصادية

ومن أجل تحقيق هذا الهدف تم اختيار مؤسسة الزيبان للأشغال –بسكرة- حيث حاولنا تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة ومعرفة دورهما في تحسين الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة

وقد توصلت هذا الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: أن أسلوب التكلفة المستهدفة وكذلك سلسلة القيمة يساهمان في تحسين الأداء المالي، كما أن مؤسسة الزيبان للأشغال –بسكرة- لا تطبق أي أداة من أدوات المحاسبة الإدارية

**الكلمات المفتاحية:** أداء مالي، محاسبة إدارية، تكلفة مستهدفة، سلسلة القيمة

## Summary

This study aimed to highlight the importance of using modern management accounting tools in improving the financial performance of the economic enterprise, as it relies on a set of financial and non-financial indicators that allow and enable it to give a more comprehensive and accurate picture of the financial performance. In order to achieve the objectives and aspirations of the economic institution

In order to achieve this goal, the Al-Ziban Corporation for Works in Biskra was chosen – where we tried to apply the two methods of target cost and value chain and to know their role in improving the financial performance of the institution under study.

This study reached several results, the most important of which are: The target costing method as well as the value chain contribute to improving financial performance, and the Ziban Works Corporation in Biskra does not apply any management accounting tool.

**Keywords: financial performance, managerial accounting, target cost, value chain.**

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
17	العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة في الأداء المالي	01
22	نموذج يلخص الأسباب التي تدعو المؤسسة للقيام بعملية تقييم الأداء	02
39	نموذج بورتر لسلسلة القيمة	03
46	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الزيبان للأشغال سيدي غزال / بسكرة	04
50	مراحل عملية إنتاج الأجر في مؤسسة الزيبان للأشغال سيدي غزال/ بسكرة	05
66	سلسلة الأنشطة الرئيسية لسلسلة القيمة	06
67	سلسلة الأنشطة الداعمة	07
67	علاقة التكامل بين الأنشطة المساعدة و الأنشطة الرئيسية	08

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	توزيع مناصب وحصص كل شريك الوحدة: دج	44
02	توزيع العاملين بمؤسسة الزيان للأشغال	45
03	حجم إنتاج الأجر الأحمر لسنة 2020	51
04	توزيع التكاليف الثابتة والمتغيرة في مؤسسة الزيان للأشغال	52
05	الجدول التفصيلي لأعباء الغير مباشرة لسنة 2020 الوحدة دج	56
06	مفاتيح التوزيع الأولي و الثانوي للأعباء الغير مباشرة الوحدة دج	58
07	جدول التوزيع الأولي للأعباء الغير مباشرة الوحدة : دج	60
08	جدول التوزيع الثانوي للأعباء الغير مباشرة الوحدة : دج	63
09	جدول الأنشطة غير محققة للقيمة الوحدة: دج	68

فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
	إيرادات مؤسسة الزيبان للأشغال 2020	01
	تكاليف مؤسسة الزيبان للأشغال 2020	02

مقدمة

إن التطور المتسارع الذي تشهده المؤسسات الاقتصادية واشتداد حدة المنافسة بينهم و زيادة حجمها أدى إلى تزايد العوامل التي تقوم بالتأثير على عملية اتخاذ القرارات داخل المؤسسة ، حيث أصبحت المؤسسة الاقتصادية في حاجة ماسة إلى استخدام أساليب وأدوات حديثة تمكنها من توفير معلومات تكون أكثر دقة و مرونة و هذا لتغطية احتياجات إدارة المؤسسة واتخاذ القرارات الرشيدة والملائمة ، حيث أنه في ظل كل هذه التطورات التكنولوجية والرقمية و الانفتاح الذي يشهده العالم لم تعد وظيفة المحاسبة الإدارية تقتصر على تقديم معلومات حول المركز المالي للمؤسسة فقط بل أتسع دورها لتصبح أداة تسيير للمؤسسة .

إن بقاء واستمرار المؤسسة الاقتصادية مرهون بمدى كفاءة و فاعلية أدائها المالي ، حيث يعتبر هذا الأخير من أهم الوسائل التي تعبر على قدرة المؤسسة الاقتصادية على تحقيق أهدافها ومدى قدرتها على استغلال مواردها بطريقة أمثل ، حيث يعتبر الأداء المالي مرآة تعكس وضع المؤسسة الاقتصادية ، وينطوي ضمن المفهوم الواسع للأداء المالي جملة من المؤشرات المالية والغير مالية التي تعمل على تزويد المؤسسة بمعلومات تمتاز بالوضوح و الدقة وتسمح لها بتقييم أدائها المالي بشكل أشمل وأحسن وهذا لمواجهة التحديات، حيث أدت هذه التحديات و المنافسة الشديدة التي فرضتها البيئة الحديثة ، بالمؤسسة الاقتصادية للبحث عن أدوات وأساليب حديثة كالتكلفة المستهدفة وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (abc) وسلسلة القيمة.... الخ ، لتطوير وتحسين أدائها المالي وذلك من أجل خلق ميزة تنافسية و تحقيق أهدافها المرجوة .

#### إشكالية الدراسة :

مما سبق يمكن لنا طرح الإشكالية التالية :

كيف تستخدم أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ؟

وانطلاقاً من الإشكالية المطروحة تمكنا من طرح التساؤلات الفرعية التالية :

- 1- كيف يستخدم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحسين الأداء المالي؟
- 2- كيف يستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء المالي؟
- 3- كيف يستخدم أسلوب سلسلة القيمة في تحسين الأداء المالي؟
- 4 - هل تستخدم مؤسسة الزيبان للأشغال -بسكرة - أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين الأداء المالي ؟

#### فرضيات الدراسة :

للإجابة على الأسئلة الفرعية للإشكالية اعتمدنا على الفرضيات التالية:

- 1- يساهم استخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (abc) في تخفيض تكاليف المنتج الغير ضرورية وبالتالي الحصول على سعر تكلفة أقل مما ينعكس على تحقيق ميزة تنافسية و زيادة الربحية.

- 2- يساهم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف المحملة على المنتج خلال مراحل الإنتاج من أجل تحسين قرارات التسعير وتخفيض التكاليف مما يساهم في توفير قدر من السيولة وزيادة الأرباح مع مراعاة رغبات وتطلعات العملاء.
- 3- يساهم استخدام أسلوب سلسلة القيمة في التحليل الجيد والدقيق لمختلف التكاليف حيث تركز سلسلة القيمة على التكاليف ذات التكلفة المرتفعة من أجل تخفيضها مع الحفاظ على جودة المنتج .
- 4- تستخدم مؤسسة الزيبان للأشغال - بسكرة - أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين أدائها المالي .

#### أهمية الموضوع:

يعتبر الموضوع ذا أهمية كبيرة و ذلك لاعتبار المحاسبة الإدارية وأدواتها و استخدامها في المؤسسات الاقتصادية الجهة الفعالة لتهيئة وقياس و توصيل المعلومات الملائمة لمختلف الأنشطة و المستويات الإدارية من أجل اتخاذ القرارات المناسبة وفي ظل التحولات الاقتصادية الجديدة أصبح الأداء المالي للمؤسسة ذا أهمية بالغة وهذا ما جعل اهتمام المسيرين منصب على إيجاد أساليب وأدوات حديثة تتميز بالعقلانية من أجل تحسينه

#### أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة
- إظهار مدى استخدام أدوات المحاسبة الإدارية وتأثيرها على الأداء المالي للمؤسسة.
- التعرف على الجانب الواقعي لتطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة و تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية .

#### أسباب اختيار الموضوع

- تم اختيار موضوع البحث بناء على أسباب ذاتية وأخرى موضوعية.

#### أ/ الأسباب الذاتية:

- موضوع الدراسة ضمن التخصص.
- الميول الشخصي نحو هذا الموضوع.

#### ب/ الأسباب الموضوعية:

- توضيح أهمية استخدام المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين الأداء المالي .
- التعرف أكثر على استخدامات أدوات المحاسبة الإدارية في الجانب العلمي .
- محاولة الكشف على ضرورة اللجوء إلى تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة من قبل المؤسسات الاقتصادية من أجل تحسين أدائها المالي .

## منهج الدراسة:

من أجل دراسة الإشكالية و الإجابة على الأسئلة المعتمدة في الدراسة قمنا بإتباع المنهج الوصفي في الجانب النظري وذلك بالاعتماد على الكتب و المراجع والوثائق التي تخدم الموضوع من أجل عرض ما هو متوفر من معلومات حول المحاسبة الإدارية و الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية

أما الجانب التطبيقي تم الاعتماد على المقابلة و أسلوب دراسة حالة مؤسسة الزيبان للأشغال- بسكرة- من أجل مساعدتنا على إتمام الدراسة و تجسيد الجانب النظري في مؤسسة الزيبان للأشغال -بسكرة-

## الدراسات السابقة :

1- نوبلي نجلاء: استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية و المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، قسم العلوم التجارية ، جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر ، 2015.

تقوم إشكالية هذه الدراسة على كيفية تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية و ذلك باستخدام أدوات المحاسبة الإدارية حيث قامت الباحثة بإجراء دراسات ميدانية استخدمت فيها جملة من الأدوات من بينها التحليل المالي للتكلفة المستهدفة، سلسلة القيمة ، بطاقة الأداء المتوازن حيث بينت الدراسة التي قامت بها الباحثة على أن استخدام أدوات المحاسبة الإدارية من قبل المؤسسة ساهم في تحسين أدائها المالي .

تميز موضوع هذا البحث بدراسة أدوات المحاسبة الإدارية و دورها في تحسين الأداء المالي علما أن موضوع دراستنا اهتم باستخدام هذه الأدوات و مساهمتها في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

2- مزغيش عبد الحليم: تحسين أداء المؤسسة في ظل إدارة الجودة الشاملة ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، قسم علوم التجارية ، تخصص تسويق ، جامعة الجزائر، 2011-2012.

حيث هدفت الدراسة إلى جمع كل الأفكار المتعلقة بالأداء و البحث في سبل قياسه، كما امتازت الدراسة إلى إبراز الآثار المحتملة لتطبيق إدارة الجودة الشاملة على أداء المنظمات ، و قد توصلت الدراسة إلى أن المؤسسة اليوم تهدف إلى إرضاء المجتمع الخارجي و زيادة الاهتمام بالعملاء بشكل كبير مقارنة بما سبق .

وتوصلت الدراسة إلى أن إدارة الجودة الشاملة ذات أهمية كبيرة في تحسين أداء المؤسسة إلا أنها ليست الأسلوب الوحيد الناجح ، و من خلال الأبحاث و الدراسات في مجال إدارة الأعمال ظهرت تطورات كبيرة سمحت بظهور العديد من الأساليب الجديدة لتحسين الأداء .

3- بلالي أحمد: الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية بتطبيق سلسلة القيمة و نموذج قوى المنافسة لمايكل بورتر ، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، قسم الاقتصاد ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر ،

2003

حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية و ذلك بالتركيز على تحليل مايكل بوتر و منه توصلت الدراسة إلى أن بالرغم من أهمية تحليل الأنشطة الداخلية باعتبارها المسؤولة عن إنشاء القيمة و لكن دون إغفال المحيط الخارجي في التأثير على الميزة التنافسية للمؤسسة ، ومن أجل تميمتها يجب على المؤسسة مراقبة العوامل التي كانت وراء حصولها على تلك الميزة .

### مما يميز الدراسة الحالية على الدراسات السابقة:

إتفقه دراستنا إلى حد كبير مع الدراسات السابقة ، من حيث التحليل و عرض النتائج ، إلا أنه يوجد بعض الاختلافات من تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في المؤسسة محل الدراسة حيث تم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة بالإضافة إلى أن دراسة الحالة كانت على مستوى مؤسسة الزيبان للأشغال - بسكرة - .

### هيكلية الدراسة :

من أجل الإجابة عن الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية قمنا بتقسيم الدراسة إلى فصلين متكاملين فيما بينهما الفصل الأول نظري و الثاني تضمن تطبيقي مسبقين بمقدمة تم فيها توضيح الإطار المنهجي للدراسة.

### الفصل الأول: الجانب النظري

تم التطرق في هذا الفصل للإطار النظري للمحاسبة الإدارية و الأداء المالي حيث تم تقسيمه إلى أربعة مباحث تضمن المبحث الأول مفهوم المحاسبة الإدارية ونشأتها وأهدافها ووظائفها أما المبحث الثاني تناولنا فيه الإطار المفاهيمي للأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية أما المبحث الثالث تطرقنا فيه إلى الإطار النظري للأداء المالي من مفهوم الأداء المالي و العوامل المؤثرة فيه ومجالاته وكذا تقييم الأداء المالي و أما المبحث الرابع فقد تناولنا فيه علاقة أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة بتحسين الأداء المالي حيث قمنا بالربط بين أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة وأهم مؤشرات تحسين الأداء المالي.

### الفصل الثاني: الجانب التطبيقي

حاولنا إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع من خلال دراسة حالة مؤسسة الزيبان للأشغال - بسكرة- حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث المبحث الأول تم تقديم المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة مؤسسة الزيبان للأشغال - بسكرة - أما المبحث الثاني فقد تناولنا فيه واقع تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في المؤسسة محل الدراسة أما المبحث الثالث والأخير تطرقنا فيه إلى تفعيل استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة الزيبان للأشغال - بسكرة-.

- وفي الأخير خاتمة تم فيها طرح نتائج الدراسة ونتائج اختبار الفرضيات والاقتراحات والتوصيات وأخيرا آفاق للبحث يمكن أن تفيد الباحثين مستقبلا.

## الفصل الأول:

استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة

في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

### تمهيد :

تعد المحاسبة الإدارية أحد أهم الأنظمة التي تعتمد عليها المؤسسات الاقتصادية ، حيث أن هذه الأخيرة تحظى بمكانة واهتمام كبير وذلك لما لها من دور فعال في تسيير المؤسسة وتزويدها بالمعلومات الضرورية وذلك بالاعتماد على مجموعة من الأدوات المحاسبة الإدارية وكذا المؤشرات التي تسمح للمؤسسة بتقييم أدائها المالي بدقة وهذا مايساعدها في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بشكل سليم وعلى هذا الأساس سيتم تقسيم هذا الفصل العناصر التالية: الإطار النظري للمحاسبة الإدارية حيث سيتم فيه التطرق إلى أهم المفاهيم التي عرفت المحاسبة الإدارية وكذا مراحل نشأتها وإبراز وظائفها وأهدافها والتعرف على خصائصها، ثم التعرف على أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية من خلال تسليط الضوء على أهم أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية المستعملة وإبراز أهميتها في تسيير المؤسسة، ثم الإطار النظري للأداء المالي حيث سيتم في هذا المبحث التعرف على أهم مفاهيم الأداء المالي والعوامل المؤثرة فيه ومجالاته وكذا التطرق إلى ماهية تقييم الأداء وعناصره وأهدافه وأهميته، وفي الأخير علاقة أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة بتحسين الأداء المالي حيث سيتم التطرق في هذا المبحث إلى أهم أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة المستخدمة وكذا المؤشرات المالية والغير مالية مع إبراز أثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة على مؤشرات المالية والغير المالية للأداء المالي.

### المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإدارية

أدى التطور الذي عرفته البيئة الاقتصادية واشتداد حدة المنافسة وتطور نظام المعلومات بالمحاسبة الإدارية لتطوير وتغيير فلسفتها بما يتماشى مع أهدافها كما أن هذه الأخيرة أصبحت تلعب دور هام في صنع القرارات الإدارية داخل المؤسسة حيث تعمل على الربط و الجمع بين النظم المحاسبية والنظم الإدارية وذلك لي اتخاذ القرارات بكل دقة وكفاءة وذلك ما يسمح للمؤسسة بتحقيق إيرادات أعلى وتقليل نسبة المخاطر، حيث سيتم التطرق في هذا المبحث لتقديم المحاسبة الإدارية وذلك من خلال إبراز تطورها التاريخي وتعريفها وأهدافها كما سيتم التطرق لوظائف المحاسبة الإدارية وخصائصها

#### المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية

#### الفرع الأول : التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية

تحتاج مؤسسات الأعمال والمؤسسات الأخرى إلى توفير قدر كبير من المعلومات التي يطلبها المهتمون في شؤونها لتساعدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة ، وتضم هذه الجهات الإدارية، والمستثمرين الحاليين و المتوقفين، والدائنين والوكالات والهيئات الحكومية، ومؤسسات البحث العلمي، إذ بدون توفير المعلومات المناسبة لهذه الجهات تزداد نسبة قراراتهم الخاطئة، لذلك تقوم الإدارة بوضع أنظمة معلومات مناسبة لها لتوفر لها المعلومات التي تساعد في إخلاء مسؤولياتها تجاه الأطراف الأخرى ، وتمكنها من القيام بعملها على أحسن صورة ، ومن هذه الأنظمة نظام المحاسبة الإدارية.

تركز المحاسبة المالية في الوقت الحالي على المعلومات الكمية التي يتم التعبير عنها تساعد بوحدة نقدية مثل قيمة الأجور وتكلفة المواد الخام ، وقيمة المصروفات الصناعية والتسويقية والإدارية والإيرادات ، وبهذا تبقى المعلومات غير الكمية خارج نطاق السجلات المحاسبية ، ويتم تعريف النظام المحاسبي على أنه نظام يعمل على تجميع وتشغيل الأحداث والعمليات المالية ، وتقديم وشرح التقارير المالية التي تهدف إلى مساعدة الإدارة والأطراف المختلفة على اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة .

بدأت المحاسبة بالاهتمام في عملية تقديم تقارير مالية سنوية لإخلاء مسؤولية الإدارة ، والعمل على تزويد الأطراف المهتمة بالمعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات الاستثمارية ومع مرور الزمن وتطور الأنشطة الاقتصادية وبخاصة بعد قيام الثورة الصناعية وما ترتب عليها من كبر حجم المشروعات ، وتنوع الإنتاج واشتداد حدة المنافسة في الأسواق ، فرض على المحاسبة أن تقوم بتطوير الأسس والأساليب اللتين تستخدمهما في عمليات القياس المحاسبي والمالي ، فقد أصبح لزاما على المشروعات الصناعية أن تقوم بتطوير الأسس والأساليب اللتين تستخدمهما في عمليات القياس المحاسبي والمالي ، فقد أصبح لزاما على المشروعات الصناعية أن تقوم بتحديد تكلفة إنتاجها ، لتحديد الأسعار المناسبة وإعداد تقارير مالية عادلة . (محمد تيسير ، عبد الحكيم الرجبي، 2004،

صفحة 3)

مع ظهور السكك الحديدية 1850 ازدادت حاجة أصحاب الصناعات إلى معرفة تكلفة الإنتاج حيث أظهر T.JOHNSON أهمية المعلومة الخاصة بتكاليف الإنتاج لتدعيم نمو المؤسسات الكبيرة كالمؤسسات العاملة في قطاع النسيج والسكك الحديدية حيث استعملت هذه المعلومات في:

- متابعة مدى كفاءة استعمال المواد الأولية لإنتاج عدة منتجات .
- استخراج تكلفة المنتجات تامة الصنع.
- حساب إنتاجية العمالة، تحفيز ورقابة أداء العمال.
- معرفة أثر التغير في نظام العمال.

وانطلاقاً من 1880 بدأت مؤسسات أخرى تستعمل التقنيات التي تم تطويرها في مؤسسات السكك الحديدية، مما أدى إلى نمو إحساس حال بوجود رب عمل يراقبهم عن طرق السجلات المحاسبية .

حيث ركزت حركة الإدارة العلمية الحديثة على ضرورة استخدام الأساليب العلمية في الإدارة وما يتعلق بها من وظائف يمكن ممارستها في الحركة الاقتصادية حيث أدخل المهندسون والممارسون تقنيات جديدة في هذه الفترة كونهم اهتموا بالتطورات في النواحي الفنية ولكن انطلاقاً من 1925 فقد كان التطور الحاصل من طرف الأكاديميين وليس الصناعيين، وبالتالي صعب تطبيقه ميداني.

ولكن بعد الحرب العالمية الأولى والأزمة الاقتصادية الكبرى حدث تأثير عميق في تطور محاسبة التكاليف حيث اتسمت بالتعاون المستثمرين الممارسين والأكاديميين لتقليص الفجوة بينهم ، وفي 1936 بدأ الاهتمام لأول مرة بنظرية التكاليف المتغيرة واستخدمها في المجال الإنتاجي والإداري.

وبعد 1945 تطورت الصناعة بشكل كبير مما أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار والبقاء ، وجب عليها تخفيض تكاليفها إلى حدها الأدنى والحصول على أكبر ربح ممكن.

ويرجع ظهور تعبير (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)، وقد أوصى هذا الفريق بضرورة قيام محاسب التكاليف بمجهودات أكبر للتعرف على مشاكل الإدارة والعمليات الفنية في المنشأة وتركيز جهوده في توفير معلومات تؤدي إلى ترشيد سياسة الإدارة وزيادة مقدرتها في اتخاذ القرارات. (الفضل، 2007، صفحة 13)

وفي عام 1959 اعتبرت لجنة المحاسبة الإدارية في جميعه المحاسبين الأمريكيين على أنها تطبيق للوسائل والمفاهيم الملائمة في تطوير المعلومات الاقتصادية التاريخية والمتوقعة عن مؤسسات من أجل مساعدة الإدارة في وضع خطة للأهداف الاقتصادية واتخاذ القرارات الرشيدة.

وبحلول منتصف العقد الثالث من القرن العشرين 1995 وجدت دراسة Kaplan 1984 أن بعض الوحدات الاقتصادية الرائدة في الولايات المتحدة الأمريكية مثل شركة جنرال موتور قد أحدثت عدة تطورات لعل من أهمها :

- 1- إتباع اللامركزية في إدارة عملياتها بدلا من المركزية .
- 2- محاولة تحقيق معدل مرضي للعائد على الاستثمار يأخذ في الحسبان كل من نسبة الربح ومعدل دوران الاستثمارات بدلا من التركيز على هدف نمو الأرباح فقط.
- 3- الاهتمام بوضع الموازنات وخطط لكل من الأرباح والحواجز .
- 4- ظهور مشكلة أسعار التحويل الداخلي بين أقسام الوحدة الاقتصادية .

وباستقرار ملامح التطورات السابقة في مجال المحاسبة الإدارية يمكن التوصل إلى عدة نتائج لعل من أهمها مايلي:

- 1- يمكن القول أن معظم التطورات التي حدثت خلال الفترات الأولى الممتدة من نهايات القرن التاسع عشر وحتى منتصف القرن العشرين فحدثت بفضل الممارسين لتلبية ومواجهة الاحتياجات المتزايدة للوحدات الاقتصادية من المعلومات وفي ضوء ذلك نلاحظ أنه تم تطبيق وجني ثمار تلك التطورات والتكيف معها بسرعة من جانب الممارسين لمواجهة وتلبية متطلبات عملية ملحة لأغراض تخطيط العمليات وتحقيق الرقابة عليها وتقييم أداء المسئولين عنها.
- 2- أيضا يمكن القول أن معظم التطورات التي حدثت خلال الفترة الممتدة من منتصف القرن العشرين وحتى بداية العقد الأخير من نفس القرن قد حدثت بفضل الأكاديميين ، وأن معظم ما حدث من تطورات خلال تلك الحقبة بدأ أولا ذا طبيعة نظرية وبالتالي تأخر استخدامها والاعتماد عليها من جانب الممارسين فلم تكن لتلبية متطلبات عملية ملحة من وجهة نظرهم.
- 3- كذلك يمكن القول أن معظم التطورات التي حدثت خلال العقد الأخير من القرن العشرين وبدايات القرن الحادي والعشرين إنما حدثت بفضل جهود مشتركة بين كل من الأكاديميين والممارسين ، وأن معظم ما حدث من تطورات خلال تلك الحقبة كان بهدف تطوير أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية لضمان تحقيق التطوير الدائم والتحسين المستمر في أداء الوحدات الاقتصادية التي تعمل في بيئة الأعمال المعاصرة التي تتصف بالتغير الدائم والسريع في متطلباتها ، وبالتالي ضرورة استحداث واستخدام نظم وأساليب للمحاسبة الإدارية تتلاءم مع تلك الظروف والمتغيرات

### الفرع الثاني: تعريف المحاسبة الإدارية

لقد تعددت مفاهيم المحاسبة الإدارية وتنوعت تعاريفها ، ذلك بسبب شمولية هذا المفهوم ومواكبة التطورات التكنولوجية. فقد عرفت بأنها مجموعة من الوظائف المحاسبية التي تتعلق بإعداد المعلومات التي تمكن الإدارة من أداء وظائفها في مجال التخطيط والرقابة والتوجيه واتخاذ القرارات. (عبد اللطيف إمام حاج عمر ، زين العابدين عالم مصطفى أحمد، 2011، صفحة 15)

كما عرفت على أنها : المحاسبة الإدارية جزء من نظام المعلومات المحاسبي يهتم بالتعرف على الأحداث الاقتصادية ، وقياس وتحليل تلك الأحداث والتقرير عنها للمستويات الإدارية المختلفة للإستخدامها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء. (أحمد محمد نور وآخرون ، 2005/2004 ، صفحة 9)

في حين عرفت كذلك على أنها: فرع من فروع المحاسبة تعمل على تحديد وقياس وتجميع وتحليل البيانات للتوصل إلى معلومات مالية وغير مالية تستخدمها الإدارة في أعمال التخطيط والرقابة في اتخاذ القرار. (السعيدة، 2007، صفحة 16)

## الفصل الأول: استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

هو نظام للمعلومات يختص بتجميع وتبويب وتحليل وتخزين بيانات أساسية أو معلومات ناتجة عن نظم أخرى فرعية للمعلومات في المنشأة، لغرض إنتاج معلومات ذات طابع كمي مالية كانت أو غير مالية تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. (محمد عبد السميع ، أحمد طيبة، 2009، صفحة 3)

تعمل على تجميع المعلومات ، وتصنيفها وتلخيصها وتحليلها والتقارير عنها إلى الإدارة لمساعدتها في أنشطة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. (عبد الحكيم الرجحي محمد تيسير، 2004، صفحة 6)

هي أحد فروع المحاسبة الذي يعني بتزويد المعلومات التي تحتاجها الإدارة لأغراض التخطيط والمفاضلة بين البدائل المختلفة والرقابة واتخاذ القرارات المختلفة. (أحمد ظاهر ، محمد أبو ناصر ، 2013، صفحة 16)

عرفها Kaplan بأنها: النظام الذي يقوم بجمع وتصنيف وتلخيص وتحليل وإيصال المعلومات التي تساعد المديرين في اتخاذ القرارات والرقابة على التنفيذ. (مؤيد محمد الفضل وآخرون، 2007، صفحة 13)

ويشكل عام ، يمكن تعريف المحاسبة الإدارية على أنها : نظام المعلومات المحاسبي الذي يوفر معلومات التي تساعد الإدارة لأداء وظائفها في مجال التخطيط والرقابة والتوجيه واتخاذ قرارات أفضل .

### المطلب الثاني : أهداف المحاسبة الإدارية وخصائصها

#### الفرع الأول : أهداف المحاسبة الإدارية

يهدف نشاط المحاسبة الإدارية إلى تحقيق الأهداف التالية : (بركة، 2012/2011، صفحة 28)

- توفير المعلومات اللازمة التي تحتاجها إدارة المشروع لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة و القيام بعمليات التخطيط والرسم السياسات المستقبلية.
- مساعدة المدراء في توجيه عمليات المنشأة عليها.
- العمل على تحضير المدراء و الموظفين بما يخدم تحقيق أهداف المنشأة وذلك من خلال التحليل و الانحرافات و تقييمها ومدى الدقة في الوصول للمعلومات بالتكلفة والوقت المناسب لمستخدميها .
- تقييم الأداء والتأكد من كفاءة العاملين في تحقيق بأقل تكلفة ممكنة .
- تقييم الوضع التنافسي للمنشأة والعمل مع باقي الفريق الإداري لضمان استمرارية الميزة التنافسية للمنشأة على المدى البعيد.
- المساهمة في وضع القرارات الاستثمارية والتخطيط للأموال اللازمة والرقابة عليها بما يضمن تحقيق الأرباح المناسبة،
- قياس أداء مراكز المسؤولية

#### الفرع الثاني : خصائص المحاسبة الإدارية

أولاً: خصائص معلومات المحاسبة الإدارية (عبد اللطيف إمام حاج عمر وآخرون، مرجع سابق، ص24)

- الملائمة: تتلاءم المعلومات المحاسبية مع الموضوع الذي تعالجه عند دراسة مشكلة ما واتخاذ قرار مناسب ، مما يفيد في اختزال الوقت المستغرق لإنجاز المهمة ، وتنفيذ هذه المعلومات في الرقابة ومجال اتخاذ القرار حيث تبني المعلومات وفق أسلوب جمع

## الفصل الأول: استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

البيانات المتعلقة بالنشاط وقياسها من خلال تصنيف البيانات وتبويبها بما يتناسب مع التشغيل وتلخيص المعلومات بما يتناسب مع اتخاذ القرار .

- **التوقيت:** تظهر الحاجة إلى المعلومات المحاسبية حسب وقت استخدامها ، فعند طلب بيانات محاسبية عند نهاية كل شهر يفيد في حساب تكاليف الشهر وإظهار مستويات التشغيل ، يفيد في تحديد مصاريف الشهر وإيراداته، فالمعلومات المحاسبية المؤيدة بالمستندات تفيد في تحليل المعلومات وتحديد أثر الدليل الملموس لكل عملية .

- **الصحة والدقة:** إن المعلومة المحاسبية تستخدم في اتخاذ القرار الإداري ، لذا يجب أن تكون موضوعية وتعكس الوضع الراهن بصدق وتجرد ، وصحة تامة ودقة يعتمد عليها ، فأى تقريب فيها يظهر فروقات في التقويم لذا يستبعد عنصر القصور بل يركز على مبدأ المصادقية ، وقابلية المعلومات للمقارنة، مما يرفع عنصر الثقة في المعلومات المحاسبية ، وتسهل عنصر القياس المحاسبي.

- **الشمول :** بمعنى أن تكون المعلومات شاملة وتعطي كامل الاحتياج بالنسبة لمستخدمي القرارات.

- **الوضوح :** يجب أن تتميز هذه المعلومات بخلوها من الغموض ، حيث تحتاج إلى إعادة صياغتها أو تعديلها لتكلفة إضافية مالية.

- **المرونة :** وتعني الموائمة لهذه البيانات التي تتولد عنها معلومات ، ومدى تناسبها مع الظروف ودرجة مرونتها وحاجتها للتغير .

- **القابلية للتحقيق:** ويقصد بها قدرة متخذي القرارات على فحص البيانات بغرض الوصول إلى نفس النتائج .

- **الموضوعية والبعد عن التمييز:** ويقصد بها انعدام الرغبة في تعديل البيانات بهدف التوصل إلى نتائج متميزة .

- **القابلية للقياس:** ويقصد بها قدرة تحويل التوازن بين القيمة المعلوماتية التي يتم تحويلها إلى بيانات مع تكلفة إعدادها وتوزيعها .

ثانيا: **خصائص تقارير المحاسبة الإدارية:** (أحمد محمد نور وآخرون ، مرجع سابق، ص 10)

تعد تقارير المحاسبة الإدارية لمواجهة الاستخدام الداخلي للمنشأة بشكل أساسي وتتصف تلك التقارير بأنها استخدام محدد ، أي أنها توجه للمديرين بالمستويات المختلفة لمواجهة مشاكل اتخاذ قرارات في حالات معينة ، وتتميز تقارير المحاسبة الإدارية بالدورية بمعنى أنها قد تعد شهريا أو أسبوعيا أو يوميا أو عقب الانتهاء من أداء عملية معينة .

وتختلف المعلومات التي تحتويها تقارير المحاسبة الإدارية طبقا لاختلاف الغرض من إعدادها والمستوى الإداري الذي تقدم له فنجد أن التقارير المقدمة للمستويات الدنيا مثل المشرفين على خطوط الإنتاج ، أو حيث يتم شراء واستلام المواد الخام يزيد الطلب في تلك التقارير على المعلومات التي تمكن من الرقابة على العمليات وتحسين الأداء، وتتسم تلك المعلومات بكثرة التفاصيل واحتوائها على بيانات كمية ووصفية أكثر من البيانات المالية ويرتفع معدل تكرار تقديم هذه التقارير.

وإذا انتقلنا إلى مستوى الإدارة الوسطى حيث يتم اتخاذ قرارات تتعلق بالنواحي المالية وتخصيص الموارد أو قرارات تتعلق بالمنتجات أو العملاء ، حيث تحتوي هذه التقارير على معلومات وبيانات كمية ومالية، كذلك يقل معدل تكرار تقديم هذه التقارير ، وتعتمد الإدارة الوسطى على هذه التقارير للقيام بالتخطيط واتخاذ القرارات المتعلقة بأداء العمليات .

أما التقارير المقدمة للإدارة العليا فإنها تتميز بأنها غير متكررة وتمثل تلخيص لما يحدث للمستويات الأخرى الدنيا والوسطى أو ما يتعلق بالعملاء المختلفين وتعتمد الإدارة العليا على هذه المعلومات لتدعيم القرارات التي يمتد أثرها لفترة أطول ، حيث أنها قرارات إستراتيجية أكثر منها قرارات روتينية .

يتضح من ذلك أن ما تحتوي عليه تقارير المحاسبة الإدارية من معلومات ومعدل تكرار تقديمها يختلف طبقاً للغرض من إعدادها والمستوى الإداري الذي تقدم له ، وأنه لا يوجد نمط معين لا بد من إتباعه من إعداد هذه التقارير .

### المطلب الثالث : وظائف المحاسبة الإدارية

تتلخص أهم وظائف المحاسبة الإدارية في عدة أنشطة من أهمها و أبرزها نشاط التخطيط، التنظيم، التوجيه، اتخاذ القرار، الرقابة حيث أن المحاسبة الإدارية تلعب دوراً جوهرياً في كل مرحلة من المراحل الإدارية ويبرز دورها فيما يلي:

1- **التخطيط:** يعني تحديد مسبق للأهداف والطريقة التي يتم بموجبها بلوغ تلك الأهداف ، وتدعم المحاسبة الإدارية إدارة المنشأة في هذه العملية من خلال تحديد تلك الأهداف وترجمتها إلى صورة كمية بواسطة أساليب محاسبة وإحصائية وغيرها وقد يتطلب الأمر التنبؤ ببعض المؤشرات ذات العلاقة تلك الأهداف ، بالإضافة إلى تحديد الموارد المطلوبة في قوائم تفضيلية تؤمن توضيحاً للاحتياجات المستقبلية المرتبطة ببلوغ تلك الأهداف (عبد اللطيف إمام حاج عمر زين العابدين عالم مصطفى أحمد، 2011، صفحة 18).

2- **التنظيم والتوجيه:** يسعى التنظيم في المؤسسة الاقتصادية إلى تصنيف العمال في مجموعات وظيفية أو جغرافياً للقيام بمهام المنوطة إليهم وذلك من أجل تحقيق أهداف المؤسسة ويتم هذا التنظيم وفق طريقة تبين مواطن السلطات والمسؤوليات لكل فرد عامل، وهنا تقوم المحاسبة بمراعاة هذا التنظيم الإداري عند تجميع وقياس وتخصيص التكاليف مما يسهل الأمر على الإدارة عند قياس أداء الوحدات الإدارية ومن جهة أخرى فإنه يمكن للمحاسب الإداري أن يقدم ملاحظات إذا وجد هناك تضارب في المسؤوليات والسلطة من أجل إجراء التعديلات اللازمة على التنظيم الإداري. (نوبلي، 2015، صفحة 92)

3- **اتخاذ القرار:** تعني وظيفة اتخاذ القرار اختيار وانتقاء البدائل المختلفة بهدف تحقيق أهداف التي وضعها الإدارة وتقوم المحاسبة الإدارية بتوفير المعلومات التي تساعد الإدارة على المفاضلة بين البدائل المتاحة وتحديد البدائل الأفضل للمنشأة. (محمد، 2010، صفحة 7)

4- **الرقابة :** وهذه الوظيفة تهدف إلى متابعة الخطة المنجزة فعلاً ، بغية الوصول إلى تحقيق أهداف المنشأة على مختلف المستويات ، ولكي تنجز هذه الوظيفة بدقة لا بد أن تكون الخارطة التنظيمية للمنشأة واضحة، وتتعدد مسؤوليات الأقسام (محاسبة المسؤولية) الذي هو دور المحاسبة الإدارية ، وهنا لا بد من الإشارة إلى أن هناك عدة أنواع من الرقابة: (الحارس، 2004، صفحة

## الفصل الأول: استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

---

- الرقابة المناعة وهذه الرقابة تبدأ منذ التخطيط صنعا لحدوث انحرافات.
- رقابة الأداء وتتجسد في متابعة تنفيذ الفعلي ومحاولة تحقيق الأهداف.
- الرقابة اللاحقة والتي تقوم بمتابعة الانحرافات واتخاذ الإجراءات من أجل تصحيحها.

## المبحث الثاني : أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية

### المطلب الأول: الموازنة التقديرية

هناك العديد من التعاريف للموازنات التقديرية وتختلف حسب اختلاف الباحثين لذلك سنتطرق لعدة تعاريف نذكر منها: عرفت على أنها خطة عمل شاملة و مفصلة و معبر عنها في صورة مالية تهدف إلى تنظيم وتنسيق النشاط الاقتصادي خلال فترة مستقبلية وذلك لتحقيق أفضل استخدام ممكن للموارد المتاحة. (بوكريكب و قويدر، 2022، الصفحات 230-237)

وعرفت كذلك بأنها: خطة مالية للمؤسسة تتضمن التفاصيل الخاصة بكيفية إنفاق الأموال على العمالة والخدمات والسلع الرأسمالية و غيرها كما تتضمن كيفية الحصول على هذه الأموال. (بن عزوز، 2015، صفحة 4؛ عز الدين و قروش، 2021)

كما عرفت على أنها : عبارة عن تعبير كمي لخطة الأعمال تساعد على تحقيق التنسيق والرقابة . (بوناب و بوناب، 2022، صفحة 4)

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن الموازنة التقديرية تعد الوثيقة أو الخطة التي تقدر للسنة المالية مجموع الإيرادات وما يقابلها من النفقات التي تتحملها المؤسسة خلال فترة محددة من أجل تحقيق أهداف المؤسسة .

### الفرع الأول: مبادئ إعداد الموازنة التقديرية

لإعداد الموازنات التقديرية نعتد على جملة من المبادئ العلمية التي تؤدي إلى استخدامها وتزيد من فعاليتها في مجال الرقابة نردها فيمايلي: (تقرارت، 2016، صفحة 204)

1- مبدأ الشمولية: يقصد بهذا المبدأ أن تكون الموازنة شاملة لجميع إدارات المشروع وأقسامه ومراكز المسؤولية فيه ونشاطاته ولا يجوز ترك أي نشاط خارج الإطار .

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

3- مبدأ التعبير المالي: يعتبر مبدأ التعبير عن الموازنة في شكل مالي أمراً حتمياً وذلك لتوحيد أساس القياس بين الموازنات المختلفة .

4- مبدأ المشاركة: ويقصد به مشاركة جميع المستويات من إدارات وأقسام ومراكز مسؤولية حيث يقوم كل منها بالمشاركة في رسم خطط و سياساته التفصيلية وفي ترجمة هذه الخطط والسياسات إلى معايير كمية ونوعية و نقدية .

5- مبدأ الربط بين معايير الموازنة ومراكز المسؤولية :ويقصد بالربط بين معايير الموازنة ومراكز المسؤولية تخطيط المبيعات وتتبع تدفع بنود التكاليف بحسب المسؤولية عن هذه العمليات و عن بنود التكاليف المرتبطة بها بحيث يكون لكل مركز مسؤولية خطة عمل مرسومة يسير عليها و يتحمل تكاليفها و بذلك تتسنى مقارنة نتائج التنفيذ الفعلي بهذه الخطة و بالتالي يتسنى اتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجة نواحي الضعف والإسراف و تشجيع الكفاءات.

### الفرع الثاني: أهداف الموازنة التقديرية

- استخدام أصول المؤسسة بكفاءة ورجحية وتحقيق التنسيق بين المحافظة ومقابلة الالتزامات المالية وبين زيادة الأرباح طويلة الأجل التي تسعى إليها المؤسسة .
- تقدير التدفقات النقدية المستقبلية وتحديد مصادر التمويل المتوقعة بالإضافة إلى تقدير الأرباح المتوقعة وتقدير المبيعات والإنتاج .
- إيجاد معايير محددة ومعقولة من أجل الحكم على الأداء المتوقع بدل من الإعفاء على المعلومات التاريخية والتي قد تكون أساس غير مناسب على الكفاءة والفعالية .
- التوجه نحو التعامل أي الاستقبال مع الأحداث المتوقع حدوثها ومسايرتها .
- وضع الأسس لأخذ الإجراءات التصحيحية في حالة انحراف النتائج عن التقديرات. (أحمد قايد و بوروية، 2015، الصفحات 305-326)

### الفرع الثالث: أنواع الموازنات التقديرية

تنقسم حسب كل معيار إلى أنواع الموازنات التقديرية من حيث الفترة الزمنية: تنقسم إلى موازنات قصيرة الأجل وموازنات طويلة الأجل وهي ترتبط بأهداف المؤسسة واستراتيجياتها فهناك أهداف إستراتيجية وأهداف تكتيكية وتشغيلية . (تقرارات، 2016، صفحة 201)

- 1- **موازنات طويلة الأجل:** تعبر عن الأعمال التي ترغب المؤسسة في تحقيقها في المدى الطويل وهي متعلقة بالأهداف الإستراتيجية للمؤسسة وتعد غالبا لفترة من خمس إلى عشر سنوات وهي غالبا تهتم وتخطط للاستثمارات المالية.
  - 2- **موازنات متوسطة الأجل:** عادة ما تغطي أهداف مابين مدة سنتين إلى أربع سنوات وهي متعلقة بالأهداف التكتيكية.
  - 3- **موازنات قصيرة الأجل:** تغطي نشاط المؤسسة خلال دورة مالية قادمة و تعتبر جزء من الموازنات طويلة الأجل حيث تعد لمدة سنة مالية أو لفترة قد تكون شهر أو ثلاث أشهر أو ستة أشهر.
- من حيث المرونة: حسب هذا المعيار تقسم إلى قسمين الموازنات التقديرية الثابتة والموازنات التقديرية المرنة:

- 1- **الموازنة الثابتة:** تبني الموازنة الثابتة على حجم إنتاج واحد وتستعمل في المؤسسات التي لها القدرة على التنبؤ بصفة حقيقية بحجم النشاط للفترة القادمة.
- 2- **الموازنة المرنة:** ويطلق عليها أيضا الموازنة المتغيرة وتعد على أساس مجموعة متعددة من مستويات النشاط لغرض المراقبة و تقييم الأداء.

من ناحية درجة التفاصيل التي تشملها الموازنة التقديرية: تقسم حسب هذا التصنيف إلى موازنة المسؤولية وموازنة البرامج.

## الفصل الأول: استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

- 1- موازنة المسؤولية : إن موازنة المسؤولية تعتبر أداة فعالية للرقابة لأنها تزودنا بالمعلومات المفصلة التي تساعد على تقييم أداء المسئول الذي هو على رأس القسم المعني أو مركز المسؤولية
- 2- موازنة البرامج : تساعد هذه الموازنة على اتخاذ القرارات خاصة في المشاريع الاستثمارية حيث أنها تحدد ما تسعى المؤسسة إلى القيام به من خطط رئيسية وأساس موازنة البرامج هو نشاط معين أو عملية محددة تريد المؤسسة القيام بها مثل شراء آلة جديدة ، القيام بحملة دعائية .

### الفرع الرابع: مراحل إعداد الموازنة التقديرية

تمر الموازنة التقديرية بمجموعة من المراحل والخطوات الأساسية والتي تتمثل في: (بن عامر، 2021، الصفحات 35-49)

**المرحلة الأولى: التحضير لإعداد الموازنة التقديرية**

حيث تقوم فيها المؤسسة بإعادة النظر سنويا في المعلومات التي بنيت عليها هذه الخطة على ضوء النتائج الفعلية للأداء وأداء المسئولين في الإدارة العليا الذين يقومون بوضع الخطوط العريضة للموازنة انطلاقا من الخطط الإستراتيجية ومن ثم إبلاغها للمسئولين التنفيذيين وشرحها لهم قبل أن يبدأ هؤلاء بإعداد موازنات مراكز المسؤولية .

### المرحلة الثانية: مرحلة إعداد الموازنات

يتم إعداد الموازنات السنوية التي هي بمثابة خطة مالية قصيرة الأجل بمشاركة المشرفين على مراكز المسؤولية في المؤسسة وعلى ضوء الأهداف والإستراتيجيات والخطط طويلة الأجل وانطلاقا من الأهداف التفصيلية لكل مركز مسؤولية وخاصة بالنسبة التي تغطيها الموازنات مع وجوب تناسق الموازنات فيما بينهما للحصول على الموازنة الشاملة التي تلخص جميع أوجه نشاط المؤسسة.

### المرحلة الثالثة: مرحلة اعتماد الموازنة

في هذه المرحلة يتم اعتماد الموازنات من قبل الإدارة العليا في المؤسسة ويشمل ذلك الموازنات المعدة من طرف المسئولين التنفيذيين وكذا الموازنات الختامية المعدة من طرف مدير إدارة الموازنات .

### المطلب الثاني: محاسبة المسؤولية

#### الفرع الأول: مفهوم محاسبة المسؤولية

عرفت بأنها: نظام محاسبي أكثر تعقيدا يساعد على التحقق والرقابة على مستوى الأداء وفهمه من خلال مقارنة مستوى أداء الأفراد لمستوى التفويض الممنوح لهم ويتم ذلك بواسطة تقارير محاسبية معدة لتحقيق هذا الغرض. (عبد اللطيف و زين العابدين، 2011، صفحة 212)

يمكن تعريفها على أنها: نظام محاسبي يصمم في ضوء تدرج السلطة و المسؤولية داخل المؤسسة، ويتأسس على إعداد التقارير التي توفر المعلومات الدقيقة التي تساعد على تحديد و تقييم مدى نجاح كل مسئول في النهوض بمسئوليات بما ينعكس على تحقيق أهداف المؤسسة . (زامل، 2000، صفحة 509)

## الفصل الأول: استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

وعرفت كذلك بأنها : ذلك الجزء المهم من المحاسبة الإدارية الذي يستخدم في تبويب وتجميع وتدوين التكاليف والإيرادات وربطها بالمديرين المخولين باتخاذ القرارات يوما بيوم. (شرع، 2022، الصفحات 220-234)

ومنه يمكن تعريف محاسبة المسؤولية على أنها نظام محاسبي يعمل على تحقيق رقابة فعالة على أداء المسئولين من أجل تحقيق أهداف المؤسسة .

### المقومات الأساسية لنظام محاسبة المسؤولية : (نوبلي، 2015، صفحة 37)

- تحديد مراكز المسؤولية في المؤسسة حسب الأهداف العامة لها والخريطة التنظيمية.
- تجميع عناصر التكاليف والإيرادات الخاضعة للرقابة حسب مراكز المسؤولية.
- توافد نظام رقابي محكم على مختلف مراكز المسؤولية.
- لا بد إدراج تقارير مالية وإدارية كل حسب مسؤولية لتبيان نتائج الأداء الفعلية من أجل مقارنتها بالمقدرة.

### الفرع الثاني: أهداف محاسبة المسؤولية

تتمثل أهداف نظام محاسبة المسؤولية في : (تقرارات، 2016، صفحة 190)

- يهدف للربط المباشر بين النظام المحاسبي والهيكلي الإداري إلى تبويب و تجميع عناصر التكاليف والإيرادات لكل مركز مسؤولية على حدة
- تعتمد محاسبة المسؤولية على إيجاد علاقة مباشرة بين عناصر التكاليف والإيرادات وبين الأشخاص المسئولين عن إنشائها فهذه العلاقة المباشرة هي أساس الحكم والمسائلة والموضوعية .
- تساعد محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء الخاص لكل مستوى من المستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي بصورة مستقلة و تقييم الأداء للوحدة الاقتصادية ككل .
- تسمح محاسبة المسؤولية بالرقابة عن المنبع وبذلك تحقق رقابة فعالة .
- تمكن محاسبة المسؤولية من تتبع بنود التكاليف والإيرادات في النقطة التي يحدث فيها إنفاق لتكاليف أو خلق الإيرادات بالنسبة لكل مركز مسؤولية على حدة .

### الفرع الثالث: أنواع مراكز المسؤولية

توجد إمكانية تقسيم مراكز المسؤولية إلى عدة أقسام لكن المتفق عليه عموما هو تقسيم مراكز المسؤولية إلى ما يلي.

(تقرارات، 2016، صفحة 193)

**مركز التكلفة:** هو دائرة نشاط يكون مديرها هو المسئول بما يتعلق بالتكاليف فقط ويكون هدفه الرئيسي تخفيض التكاليف إلى أدنى حد .

**مركز الإيراد:** وهو المركز المسئول عن تحقيق الإيرادات بالمؤسسة حيث تكمن مسؤولية مديره في الرقابة على الإيرادات التي تم تحقيقها.

## الفصل الأول: استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

مركز الربحية: مركز الربحية هو دائرة نشاط يكون مديرها مسئولاً أساساً على ما يحققه من إيرادات وما تسببه من تكاليف ومصاريف في نفس الوقت

مركز الاستثمار: وهو المركز الذي يكون مسئوله متحكماً في الإيرادات والتكاليف بالإضافة للاستثمار في الأصول.

### المطلب الثالث: محاسبة التكاليف

#### الفرع الأول: مفهوم محاسبة التكاليف

لقد تعددت مفاهيم محاسبة التكاليف نذكر منها مكابلي:

هي مجموعة من المبادئ والقواعد والأصول المستندة إلى نظريات لقياس التكاليف وتخدم مجموعة الأهداف الرئيسية والفرعية تتلخص في قياس تكاليف أداء الأنشطة والرقابة عليها ومساندة ودعم القرارات الإدارية من خلال البيانات والمعلومات التي يولدها هذا النظام. (السهير و اسماعيل، 2020، الصفحات 67-85)

وعرفت كذلك بأنها: هي مجموعة من المبادئ والمفاهيم والقواعد والإجراءات التي تعتمد على عليها في تسجيل وتبويب وتحليل و تفسير عناصر تكاليف النشاط من مواد و أجور و مصروفات خلال فترة زمنية معينة بهدف قياس تكلفة هذا النشاط وإجراء الرقابة عليه واتخاذ القرارات الرشيدة بشأنه. (الجبلي، 2020، الصفحات 10-33)

كما عرفت : بأنها تهتم بحصر و تجميع تكلفة الأنشطة داخل المؤسسة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية و تحديد تكلفة السلع و الخدمات المقدمة من اجل استخدامها في تقويم الإنتاج و المخزون نهاية الفترة. (عمر النور و وآخرون، 2021، صفحة 04)

#### الفرع الثاني: أهداف محاسبة التكاليف

تكمن أهداف محاسبة التكاليف في: (الرجبي، 2013، صفحة 8)

- 1- تحديد تكاليف الإنتاج ومن ثم تحديد تكلفة مخزون آخر المدة و تكلفة البضاعة المباعة .
- 2- توفير البيانات اللازمة لإعداد الموازنات التخطيطية و رقابة العمليات التشغيلية
- 3- توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية قصيرة الأجل
- 4- توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات الرأسمالية

#### الفرع الثالث: وظائف محاسبة التكاليف

تنحصر وظائف محاسبة التكاليف في المهام التالية: (نوبلي، 2015، صفحة 40)

- 1- حصر و تحديد التكلفة المتعلقة بالإنتاج: أن أولى الخطوات التي قوم بها محاسبة التكاليف هي تحديد تكلفة كل منتج أو نشاط من أنشطة المؤسسة.
- 2- تسجيل التكلفة: من أولويات محاسبة التكاليف أنه لا بد أن يكون هناك توثيق وتبويب للنفقات.
- 3- تحليل التكلفة: تقوم محاسبة التكاليف بدراسة وتحليل التكاليف الموجودة لمساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة لتحقيق أهداف المؤسسة.

- 4- إعداد تقارير التكاليف: تقوم محاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية بصياغة و إعداد تقارير مالية للتكاليف تستخدم في رسم السياسات و التخطيط المالي .
- 5- الوظيفة التحليلية : وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف واقتربت هذه الوظيفة بسم محاسبة التكاليف حيث تقوم بتحليل ودراسة التكاليف الموجودة بما يلائم متطلعات وأهداف المؤسسة.
- 6- الوظيفة الرقابية : تقوم بتحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ، ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة وتحديد الانحرافات بأنواعها والتي تكون إما انحرافات ملائمة أو غير ملائمة وتبلغ الإدارة من أجل اتخاذ القرارات ، الكفيلة بالحد من هذه الانحرافات سواء كانت انحرافات ملائمة أو غير ملائمة.
- 7- الوظيفة الإخبارية: وهذه الوظيفة ترتبط بالوظيفة السابقة (الوظيفة الرقابية) حيث وبعد تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية وليس الانتظار إلى نهاية السنة.
- 8- الوظيفة التحفيزية : إن هذه الوظيفة تتحقق بعد انجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف والوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط له عدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الاتفاق ، ونتيجة لذلك ستتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفؤ ، وهذا سيساعد الإدارة على تحقيق هدفها المرسوم.
- أما بخصوص أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة فسيتم التطرق لها في المبحث الرابع.

### المبحث الثالث: الإطار النظري للأداء المالي

يعد الأداء المالي من أهم المفاهيم التي تحظى بالاهتمام العديد من الباحثين والمفكرين نظرا لأهميته في تحقيق الأهداف الرئيسية للمؤسسة كالبقاء والاستمرارية وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم الأداء المالي والعوامل المؤثرة في الأداء المالي ومجالات الأداء المالي.

### المطلب الأول: الأداء المالي والعوامل المؤثرة فيه ومجالاته

#### الفرع الأول: مفهوم الأداء المالي

على الرغم من كثرة الدراسات والأبحاث التي تناولت الأداء المالي إلا أنه لم يتوصل إلى اتفاق حول تحديد مفهوم شامل وموحد للأداء المالي لذلك سيتم في هذا العنصر التعرف على أهم التعاريف التي نذكر منها مايلي:

- يرى بعض الباحثين على أن الأداء المالي يمثل المفهوم الضيق لأداء الشركات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف ، ويعبر الأداء المالي عن أداء الشركات حيث أنه الدائم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة ، ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم. (الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات المساهمة، 2009، صفحة 45)

- ويعرفه (الحسين 2000) بأنه انعكاس لكيفية استخدام الشركة لمواردها المادية والبشرية واستغلالها بالصور التي تجعلها متمكنة من تحقيق أهدافها وعليه فإن الأداء مستوى مستهدف معبر عنه بصورة يمكن قياسها ويمكن من خلالها مقارنة الإنجاز الفعلي مع ما حدد مسبقا عنه معدلا أو قيمة أو معايير كمية. (السيد، محاسبة الجودة مدخل تحليلي، 2009، صفحة 132)

- ويعرف أيضا على أنه عبارة عن مجموعة من المعايير الملائمة لتمثيل والقياس التي يحددها الباحثون والتي تمكن من إعطاء حكم تقييمي على الأنشطة والنتائج والمنتجات وعلى آثار المؤسسة على البيئة الخارجية، بعد الوقوف على الانحرافات وتشخيص مسبباتها. (دعاس، 2020/2019، صفحة 8)

ومما سبق ذكره يمكن القول أن الأداء المالي للمؤسسة يتمثل في قدرتها على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط والأهداف المرسومة بالاستغلال الأمثل للموارد الموضوعية تحت تصرفها ، فالأداء المالي يمثل الكفاءة والفعالية معا.

#### الفرع الثاني : العوامل المؤثرة في الأداء المالي

يتم تصنيف العوامل المؤثرة في الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية إلى عوامل داخلية وعوامل خارجية تتعلق بمحيط المؤسسة.

#### أولا: العوامل الداخلية

تتلخص أهم العوامل الداخلية التي تؤثر في الأداء المالي للمؤسسة في: (الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، 2009، صفحة 48)

## الفصل الأول: استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

- 1- **الهيكل التنظيمي:** يؤثر الهيكل التنظيمي على الأداء المالي من خلال تقسيم وتنظيم المهام والمسؤوليات بين كافة الأقسام وفرق العمل ومحاولة الربط بينهما ومن تما تحديد الأنشطة وتوفير كافة الموارد الضرورية لها، كما تلعب طبيعة الهيكل التنظيمي دورا في بارزا في جودة القرارات المالية المتخذة ومدى مطابقتها للأهداف المؤسسة.
- 2- **المناخ التنظيمي:** ويعني مدى وضوح التنظيم وكيفية اتخاذ القرار داخل المؤسسة، وإدراك العاملين لعلاقة أنشطة المؤسسة وعملياتها وأهدافها المالية بالأداء المالي حيث أن جودة المناخ التنظيمي واستقراره داخل المؤسسة يعكس جودة واستقرار وسلامة أدائها المالي بصورة إيجابية.
- 3- **التكنولوجيا:** هي مجموعة المهارات والأساليب المتبعة من طرف المؤسسة الاقتصادية لتحقيق أهدافها المسطرة والمرجوة مثل تكنولوجيا الطلب التي توفر وتحقق مواصفات المرجوة من المستهلك وتكنولوجيا التحسن المستمر التي تقوم على مبدأ الديمومة والاستمرار ، لذا وجب على المؤسسة الاقتصادية تسليط الضوء على التكنولوجيا المستخدمة والتي يجب أن تتلائم مع أهدافها الرئيسية المسطرة وذلك عن طريق التكيف ومتابعة آخر مستجداتها وذلك بهدف الملائمة بين التقنية والأداء المالي.
- 4- **الحجم:** قد يلعب حجم المؤسسة وتصنيفها دورا في التأثير على أدائها المالي بشكل سلبي فكلما زاد حجم المؤسسة يؤثر على جودة أدائها المالي وذلك لأن الإدارة تصبح أكثر تعقيدا ومنه يصبح أدائها المالي أقل فعالية، وإيجابيا لأنه كلما زاد حجم كلما زاد عدد محللين ماليين مما يساعد في رفع جودة وفعالية أدائها المالي.

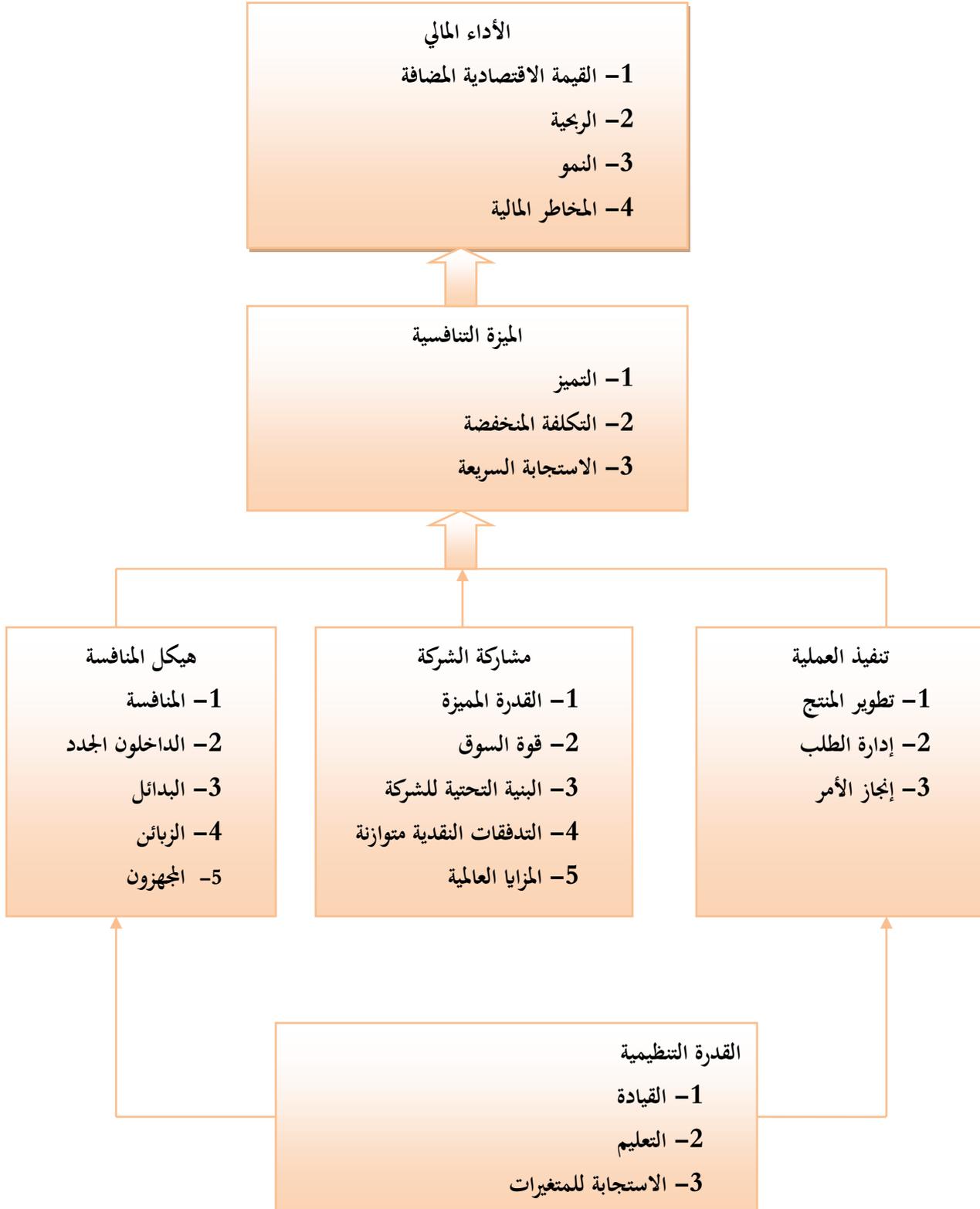
### ثانيا : العوامل الخارجية

يؤثر في الأداء المالي مجموعة من العوامل الخارجية التي تكون خارج نطاق وسيطرته كالأوضاع الاقتصادية العامة والسياسات الاقتصادية ، وعموما تتمثل أهم العوامل الخارجية المؤثرة في الأداء المالي. (السيد، محاسبة الجودة مدخل تحليلي، 2009، صفحة 138)

- 1- **السوق :** تتعدد أشكال أسواق السلع الاقتصادية وأنواعها ، حيث يعتمد ذلك على هيكل السوق والترتيبات والسلوكيات التي تتبعها المؤسسة وذلك من أجل تحقيق الهدف الرئيسي وهو تحقيق أرباح حيث يؤثر السوق على الأداء المالي للمؤسسة وذلك بسبب قانون العرض والطلب فزيادة الطلب يؤدي إلى تأثير إيجابتين على المؤسسة حيث يقوم بإنعاش أدائها المالي أما في الحالة العكسية فإن انخفاض الطلب يؤدي إلى تدهور الأداء المالي للمؤسسة .
- 2- **المنافسة :** تعتبر أحد أهم أسلحة الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية فقد تكون محفز عندما تواجه المؤسسة صعوبات هذه المنافسة فتحاول أن تحسن وضعها المالي وذلك من خلال أدائها المالي بمواجهة هاته الصعوبات وقد لا تستطيع المنافسة وبالتالي هذا سيؤثر على أدائها المالي بالتدهور.
- 3- **العوامل الاقتصادية :** هي الأكثر تأثيرا على الأداء المالي للمؤسسة وذلك لكون محيطها الاقتصادي هو المشكل لمختلف مواردها والمستقبل الرئيسي لمنتجاتها ، ويكون هذا التأثير في الأجل القصير نسبيا ، بحيث هذه الموارد والطاقة وهذا يعني تحسين الأداء المالي للمؤسسة أو تخفيضه .

كما يمكن لنا توضيح العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة في الأداء المالي في الشكل التالي :

الشكل (01): العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة في الأداء المالي



المصدر: ناظم حسين عبد السيد ، محاسبة الجودة ، مدخل تحليلي ، مرجع سابق الذكر ، ص 137.

الفرع الثالث : مجالات الأداء المالي

تعددت المجالات التي تسعى الشركات إلى قياسها على أساس كل مجال يعكس يسعى إلى تحقيقه ويمكن تحديد المجالات الأساسية للأداء كما يأتي: (السيد، محاسبة الجودة مدخل تحليلي، 2009، صفحة 132)

- الربحية : ويقصد بها نسب الربحية والتي تقيس كفاءة وفعالية الإدارة في تحقيق الأرباح.
- مركز الشركة في السوق أو حصتها من السوق (المركز السوقي) : وتعني نسبة حجم الأعمال المتوافرة لكل سلعة أو خدمة أي مدى نجاح عملها وخدماتها المقدمة.
- الإنتاجية : وتقاس على أساس تكاليف العمل وقيمة الاستهلاك منسوبة إلى حجم الإنتاج المتحقق وذلك يساعد في تقييم فاعلية استخدام قوى العمل والمعدات المستخدمة في العمل.
- قيادة المنتجات : وتتم معرفتها عن طريق تقييم تكاليف الجودة ومركز السوق لكل منتج من المنتجات الحالية والمخطط لها.
- تنمية الأفراد: وتعني تهيئة تقارير متنوعة عن الاحتياجات من قوة العمل حاضرا ومستقبلا بما في ذلك التهيئة والتدريب.
- اتجاهات العاملين : وتعني مدى إدراك العاملين لتوجهات الشركة وأهدافها وتقاس عن طريق الغياب ودورات العمل.
- المسؤولية العامة: إعداد مؤشرات لتقييم مدى نجاح الشركة في تحمل مسؤولياتها نحو العاملين، والموردين والمجتمع المحلي ومن هذه المؤشرات تكاليف المسؤولية الاجتماعية أو فقرات مقياس أصحاب المصالح.
- الموازنة بين الأهداف القصيرة والبعيدة الأمد: تقوم الشركة بإجراء دراسة فيما يتعلق بالتداخل بين مجالات الأداء الرئيسية للتأكد من أن الأهداف الحالية لم يتم تحقيقها على حساب الأرباح والاستقرار مستقبلا ، أي عدم وجود تعرض بين أهداف الشركة الحالية ومستوى الأرباح المستقبلية المرغوب تحقيقها

المطلب الثاني : تقييم الأداء المالي

الفرع الأول: تقييم الأداء المالي وأهميته

أولا : تقييم الأداء المالي

تعددت المفاهيم والتعاريف المتعلقة بتقييم الأداء المالي حيث نذكر منها:

- يقصد بتقييم الأداء تقديم حكما يكون ذو قيمة مادية أو مالية وذلك بهدف تلبية احتياجات أطرافها المختلفة، حيث يعمل على تحليل نتائج الأعمال التي قامت بها المؤسسة وذلك من أجل الوقوف على مواضع الانحراف والخلل ومعالجتها وتصحيحها. (بورانية و خنفري، 2019)

## الفصل الأول: استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

- كما تعرف عملية تقييم الأداء على أنها عبارة عن عملية لتقييم نشاط المؤسسة أي قياس النتائج المحققة أو المنتظر تحقيقها وذلك في نهاية الفترة مالية معينة ، حيث تولى اهتماما بقياس مدى كفاءة الوحدة الاقتصادية للمؤسسة في استخدام الموارد المتاحة سواء كانت مالية أو بشرية. (سبتي، 2014/2015)

- ويعرف على أنه عبارة عن عملية تشخيص للإمكانيات المالية للمؤسسة وذلك بغرض معرفة مدى قدرتها على خلق قيمة مضافة لمواجهة الأخطار ، حيث أن معاينة الأداء المالي وتشخيصه يتم عن طريق معاينة المردودية الاقتصادية للمؤسسة ومعدل نمو الأرباح. (خلادي و هزلة، 2018)

- ومن خلال التعاريف السابقة فيمكن القول أن تقييم الأداء المالي هو عملية قياس إنجازات المؤسسة عن طريق استخدام جملة من المؤشرات التي تعكس لنا صورة الأداء الفعلي ومقارنتها بنتائج المحققة وذلك لتصحيح الأخطاء.

### ثانيا: أهمية تقييم الأداء المالي

تكتسي هذه العملية أهمية كبيرة تتمثل في: (بن مالك، 2011، صفحة 91)

- الإفصاح عن مدى قيام الوحدات والأقسام بوظائفها على أكمل وجه.
- ترتبط عملية تقييم الأداء بتخطيط حيث أنها توضح مدى كفاءة التخطيط عندما يطبق الأفراد المهام الموكلة إليهم على أكمل وجه.

- عملية تقييم الأداء تعد كمحاولة لتجاوز القصور الذي قد يشوب عملية التخطيط المالي للمؤسسة الاقتصادية.
- عملية تقييم الأداء تعبير عملية هامة حيث أنها تسمح لنا بمعرفة مدى تحقيق المشروع الاقتصادي لأهدافه ولخطته.
- تعتبر عملية تقييم الأداء جزء من العملية الرقابية حيث أن هناك الكثير من يرون عملية تقييم الأداء على أنها هيا جزء من العملية الرقابية .

- تسمح عملية تقييم الأداء بتوجيه العاملين للقيام بأعمالهم وتوجيه إشراف الإدارة العليا وتوضح سير العمليات الإنتاجية.

- تساعد في عملية التنسيق بين مختلف أوجه النشاط في المؤسسة، حيث تتكامل إدارة المؤسسة الفرعية (الإنتاج التسويق ، التمويل ، الأفراد)

### ثالثا: عناصر تقييم الأداء المالي

تشمل عملية تقييم الأداء على جملة من العناصر التي تربط بينهما علاقة ضمن بيئة منظمة الأعمال، وتتمثل هذه العناصر في: (معتمصم و فتح الرحمان، 2015)

- **عنصر الفعالية:** ويعني هذا المصطلح تنفيذ الأعمال بنجاح، كما تعني الدرجة التي تستطيع فيها المنظمة تحقيق أهدافها.
- **عنصر الكفاءة:** يتعلق بتحقيق النتائج أي (المخرجات) وذلك باستخدام أقل قدر من الموارد (المدخلات) .

## الفصل الأول: استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

● **عنصر الاقتصادية** : يتعلق بكلفة الموارد المستخدمة في إنجاز مختلف الأنشطة مع مراعاة المحافظة على الجودة ، كما أن الاقتصادية تعني ضمان أن الموارد المستخدمة في المنظمة تكون بأقل التكاليف مع مراعاة الجودة المطلوبة إلا أنه يتوجب مراعاة أن يتم الإنتاج بالكميات المحددة .

● **عنصر الأداء الاجتماعي** : يتعلق بمسؤولية المنظمات على تحسين أحوال وظروف المجتمع والمحافظة على الخدمات المقدمة في مجال الرعاية الاجتماعية (الصحة، التعليم ، تأهيل البنية التحتية)

### الفرع الثاني: أهداف تقييم الأداء

تتعدد أهداف عملية تقييم الأداء المالي نذكر منها مايلي: (بن مالك، 2011)

- معرفة مستوى إنجاز الشركة للوظائف المكلفة بأدائها مقارنة مع الوظائف المدرجة في خطتها.
- الكشف عن أماكن الضعف وكذا الخلل في نشاط المؤسسة، وإجراء التحليل الشامل لها، وبيان مسبباتها وذلك بهدف وضع الحلول اللازمة لها وتصحيحها وإرشاد المنفذين إلى وسائل تلافيها مستقبلا .
- تحديد مسؤولية كل مركز أو قسم في المنشأة، عن مواطن الخلل والضعف في النشاط الذي تقوم به، وذلك من خلال قياس إنتاجية كل قسم من أقسام العملية الإنتاجية، وتحديد إنجازاته سلبا أو إيجابا، الأمر الذي يصنع منافسة بين أقسام المنشأة لرفع من أدائها.
- تصحيح الموازنات والإمكانات المتاحة، حيث أن النتائج المتحصل عليها من عملية تقييم الأداء تشكل قاعدة معلومات التي تتيح رسم الخطط والسياسات العملية بعيدة عن التقديرات الغير واقعية.
- التحقق من مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بطريقة رشيدة تحقق عائد أكبر وتكاليف أقل ونوعية أفضل.
- تحقيق تقييم شامل للأداء على مستوى الاقتصاد الوطني، وذلك بالاعتماد على نتائج تقييم الأداء، إبتداءا بمشروع الشركة، ثم الصناعة فالقطاع وصولا إلى التقييم الشامل.
- تقديم تصورا عاما للإدارة العليا للبلاد، عن أداء مختلف الأنشطة الاقتصادية في الاقتصاد الوطني، وهذا ما يمكنها من إجراء مراجعة تقويمه شاملة تساعد على الارتقاء بالإدارة الاقتصادية نحو الأفضل.
- تنشيط الأجهزة الرقابية على أداء عملها وذلك عن طريق المعلومات التي تقوم بتقديمها عملية تقييم الأداء المالي، الأمر الذي يسمح لها بتحقيق من مدى كفاءة النشاط المتعلق بالمؤسسة ومدى إنجازها لأهدافها المرسومة كما هو مطلوب.

### الفرع الثالث: مراحل تقييم الأداء

تهدف عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية إلى تحسين الأداء المالي وذلك من خلال مختلف المعلومات التي يتم توفيرها حول تحليل الأداء والانحرافات الناتجة منه وكيفية تصحيحها وتجنبها مستقبلا وحتى يتسنى للمؤسسة الاستفادة منه لابد لها أن تقوم بعملية تقييم الأداء وفق منهجية محددة اتفق حولها الكثير من الرواد باختلاف مدارسهم الفكرية والتي نوجزها فيما يلي: (قريشي، 2011)

- **تحديد المعايير الرقابية** : تعد المعايير الرقابية الأساس التي تقوم عليه مراقبة التسيير ، حيث أنها تعد أساسا لكي يتسنى لنا معرفة ما إذا كان هناك انحرافات تستدعي اتخاذ إجراءات معينة لتصحيحها أم لا يوجد انحرافات فبدون هذه الخطوة تعتبر عملية التقييم عملية لا معنى لها.
- **قياس الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات**: بعد الانتهاء من تحديد المعايير الرقابية وربطها بمراكز المسؤولية تأتي الخطوة التالية وهي عبارة عن عملية جمع المعلومات اللازمة المتعلقة بمراكز نشاط المؤسسة ككل ثم قياس الأداء الفعلي من خلالها وذلك وفق مؤشرات محددة سلفا ومن ثم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المعياري وتحديد كافة الانحرافات التي قد تنشأ من عملية المقارنة .
- **تقييم الأداء وتحليل الانحرافات**: تمثل عملية تقييم الأداء إحدى الحلقات في سلسلة متكاملة ومتراصة من عملية التسيير والرقابة، حيث يقصد هنا بتقييم الأداء إجراء عملية تحليل دقيقة له وذلك لمعرفة مسببات الانحرافات ومداهها مقارنة بالمعايير المحددة مسبقا وإيجاد الحلول المناسبة لها.
- **تصحيح الانحرافات**: هنا يتم وضع التوصيات والاقتراحات اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات، فعند معرفة الأسباب يمكن اتخاذ إجراءات محددة وذلك لإعادة العمليات المختلفة إلى وضعها الصحيح بما يخدم مصالح المؤسسة وأهدافها، وهنا يتمثل الدور الأساسي والأكثر أهمية لعملية تقييم الأداء المالي وهو تحقيق أهداف وخطط المؤسسة الاقتصادية .

الشكل (02): نموذج يلخص الأسباب التي تدعو المؤسسة للقيام بعملية تقييم الأداء



المصدر: نور الدين شنوني، تفعيل نظام تقييم أداء العامل في المؤسسة العمومية الاقتصادية، دراسة حالة المؤسسة الجزائرية للكهرباء والغاز، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير تخصص علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005/2004، ص 24.

### المطلب الثالث: مؤشرات الأداء المالي

تعد المؤشرات من أنجع الأساليب المتبعة لقياس وتقييم الأداء المالي للمؤسسة ، فنجاح عملية التقييم مرتبط بمصادقة وملائمة المؤشرات وقابليتها لقياس الأداء بشكل سليم ودقيقا وإن التنوع الحاصل وحدائة البيئة الاقتصادية أدى إلى تعدد وتنوع مؤشرات الأداء المالي فهي تتغير بتغير أهداف المؤسسة ، وهي تشكل عاملا أساسيا يعكس نجاح المؤسسة .

### الفرع الأول: تعريف المؤشر

المؤشر هو عبارة عن مجموعة من المعلومات التي تساعد المسؤول أو المحلل المالي في تقييم حالة معينة ، وبالتالي فإن المؤشر هو عبارة عن معلومات مركزة ذات دلالة بالنسبة لمستعملها بحيث تسمح بتوقع الأحداث ورد فعل المسؤول في الوقت المناسب (بن نذير و شمالل، 2017) ويعرف المؤشر على أنه عبارة عن معلومات كمية تقيس فعالية وكفاءة كل أو جزء من عملية أو نظام بالنسبة لمعيار أو مخطط أو هدف محدد مقبول في إطار إستراتيجية المؤسسة. (عوايدي و عوايدي، 2011)

المؤشر بصفة عامة هو عبارة عن أداة قياس مرجعية يكون على شكل بيان رقمي أو كمي يسمح بمقارنة نتائج المحققة للمؤسسة مع الوسائل المستعملة وقياس مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها المسطرة وجودة أدائها المالي، لذا لا بد على المؤسسة اختيار المؤشرات التي تحقق إستراتيجياتها وأهدافها لأن المؤشرات المالية تبنا على أساس المعلومات المالية في المؤسسة الاقتصادية فضلا على أن المؤشر الجيد هو الذي يقوم بقياس الأداء بصورة مثلى ويجب أن يتوفر على: (عوايدي و عوايدي، 2011)

- **الوضوح:** وضوح المؤشرات يعني سهولة فهمها و استيعابها من قبل العاملين بالمؤسسة وذلك لكي يستطيع جميع من فيها استعمالها وقراءتها.

- **معنوية المؤشر:** ويقصد بمعنوية المؤشر أن تكون المعلومات المقدمة صحيحة وغير مبهمة وواضحة لأن المؤشر يعكس أداء المؤسسة والنتيجة المراد قياسها.

- **سرعة المؤشر :** وذلك لكي تتمكن المؤسسة من نفاذي أي أخطاء وتصحيحها فسرعة إعداد وتعميم المؤشر تلعب دورا مهما وفعالا في تجنب الأخطار والتصدي لها ومحاوله تصحيحها في الوقت المناسب.

- **الشمولية :** وتعني أن المؤشر يقوم بتغطية كافة العمليات والنشاطات المتعلقة بالمؤسسة وذلك لأجل إعطاء صورة واضحة وشاملة وبشكل دقيق لنشاط المؤسسة .

### الفرع الثاني: مؤشرات الأداء المالي (المالية والغير مالية)

أولا: **المؤشرات مالية كلاسيكية (التقليدية) :** وهي المؤشرات التي تعتمد في حسابها على المعلومات المحاسبية والمالية وتتمثل في

## الفصل الأول: استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

**1- مؤشرات السيولة:** يقصد بسيولة قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها على المدى القصير وعليه فإن مؤشرات السيولة هي النسب التي تقيس قدرة المؤسسة على التزاماتها قصيرة الأجل. (الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، 2010، صفحة 62) ،

وإن المؤسسة التي لديها سيولة عالية هي الأكثر جاذبية من حيث قدرتها على سداد التزاماتها ، والمؤسسة التي لا تتمتع بسيولة أو تفشل في تحقيق سيولة قد تواجه خطر عدم القدرة على الوفاء بالتزاماتها ومن أهم نسب السيولة :

**أ- نسبة التداول:** وهي النسبة التي تسمح بمعرفة إمكانيات المؤسسة وكذا قدرتها على تسديد مواردها الجارية من استخداماتها الجارية ، وتحسب كمايلي: (خنفر و المطارنة، 2009، الصفحات 130- 131)

$$100 \times \frac{\text{الإستخدامات الجارية}}{\text{الموارد الجارية}}$$

**ب- السيولة السريعة:** تعتبر هذه النسبة سيولة المؤسسة قصيرة الأجل بعد أن تقوم باستبعاد المخزونات كونها لا يمكن بيعها بسهولة أي تأخذ وقت ، كما أنها الأكثر عرضة للخسارة في حالة تصفيتها لكي تتحول إلى نقد وتحسب كمايلي:

$$100 \times \frac{\text{إستخدامات الجارية} - \text{المخزونات} - \text{المدفوعات مقدما}}{\text{الموارد الجارية}}$$

**ج- نسبة النقدية:** حيث تركز هذه النسبة على الاستخدامات الجارية ذات السيولة المالية فقط مثل النقد والأوراق المالية قصيرة الأجل (سحنون، 2021، صفحة 641 ، مرجع سابق) ، وتفترض استحقاق الموارد الجارية قبل تحصيلها المبالغ المديين وأوراق القبض وبيع المخزون السلعي وتحسب كمايلي:

$$100 \times \frac{\text{الإستخدامات المالية الجارية وشبه النقدية}}{\text{الموارد الجارية}}$$

## الفصل الأول: استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

2- مؤشرات الربحية: تستخدم مؤشرات الربحية لتقييم قدرة الشركة على توليد الأرباح من الأنشطة التشغيلية، وتعتبر هذه المؤشرات عن العلاقة بين قيمة الأعمال المستثمرة بالمؤسسة والأرباح التي حققتها، (خنفر و المطارنة، 2009، صفحة 139) ومن أهم هذه المؤشرات :

أ- هامش الربح: يبين هذا المؤشر صافي الربح المحقق بعد الفوائد والضرائب عن كل دينار من المبيعات، ويحسب بالعلاقة التالية :

$$100 \times \frac{\text{الصافي الربح}}{\text{الصافي المبيعات}} = \text{هامش الربح}$$

ب- العائد على الموجودات: يقيس هذا المؤشر إنتاجية الدينار المستثمر في الموجودات وهو مقياس شامل لفاعلية الإدارة في تحقيق ربح من الموارد المتاحة ويحسب :

$$100 \times \frac{\text{الصافي الربح}}{\text{أجمالي الأصول}} = \text{معدل العائد على الموجودات (الإستثمارات)}$$

ج- معدل العائد على حقوق الملكية: يقيس هذا المؤشر ثروة الدينار الواحد المستثمر من أموال المالكين ويحسب وفق العلاقة التالية:

$$\frac{\text{صافي الربح - المدفوعة للأسهم ممتازة}}{\text{حقوق الملكية}} = \text{معدل العائد على حقوق الملكية}$$

### 3- مؤشرات النشاط:

وهي تشير لمدى كفاءة المؤسسة في استخدام مواردها لتوليد العوائد وذلك عن طريق مقارنة بين مستوى المبيعات ومستوى الاستثمار في عناصر الموجودات الثابتة والمتداولة، ونسب النشاط تعد مهمة لأنها تلعب دورا في زيادة الأداء المالي والربحية للمؤسسة في الأجل البعيد، وهناك عدة مؤشرات المستخدمة لغرض قياس النشاط وهي: مدة البيع، مدة التحصيل، دوران

## الفصل الأول: استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

المخزون، دوران رأس المال دوران الموجودات الثابتة ، دوران مجموع الموجودات. (الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، 2009، صفحة 64)

### 4- مؤشرات السوق:

يعد مؤشر السوق من أحدث المؤشرات التي تقوم بتقييم السوق المالي لأداء المؤسسات وتعمل هذه المؤشرات على تقييم العمليات الاستثمارية المتعلقة بالأسهم المؤسسة الاقتصادية حيث يعتمد هذا المؤشر على المعلومات المتأتية من المؤشرات ذات الدلالة حول أداء المؤسسة مثل مؤشرات الربحية والسيولة والتي تساهم في سعر أسهم المؤسسة في البورصة..... بتصرف.

#### أ- نسب المردودية:

المردودية هي قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح متتالية في إطار نشاطها كما أن نسب المردودية تسمح لنا بقياس نتائج النسب المالية ، حيث تبين مدى تحقيق المؤسسة لمستويات المتعلقة بالأداء الأنشطة ، كما تعبر على نتائج السياسات والقرارات التي اتخذتها المؤسسة وذلك فيما يتعلق بالسيولة والدفع المالي، وهي بذلك تمنح إجابات دقيقة ونهائية عن الكفاءة العامة لإدارة المؤسسة ومن أهم نسب المردودية الأكثر اعتمادا.

ب- نسبة المردودية المالية: وهي تعبر عن مدى مردودية الأموال الخاصة ومدى مساهمتها في تحقيق النتيجة وتسمى أيضا بمعدل العائد على الأصول الخاضعة وتعطى بالعلاقة التالية:

$$100 \times \frac{\text{نتيجة الدورة الصافية}}{\text{الأموال الخاصة}}$$

كلما زادت نسبة المردودية كلما دل على السير الجيد للموارد المالية للمؤسسة وكلما انخفضت أو انعدم نسبة المردودية ، دل ذلك على عدم انعدام التسيير الجيد لموارد المالية ووجب على المؤسسة إعادة النظر في سياستها الاستثمارية لمواردها المالية مع الأخذ بالاعتبار لبيئتها الداخلية والخارجية للمؤسسة. (حدو و بن قارة، 2011)

ج- المردودية الاقتصادية : تقيس هذه النسبة ربحية العمليات حيث تعد الأفضل والأدق خاصة عند القيام بالمقارنة حيث يجب على الأرباح التي تحققها المؤسسة من عملياتها أن تكون كافية وتسمح بالحصول على معدل عائد مناسب على الأصول التي تستخدم لتنفيذ عملياتها وتحسب بالعلاقة التالية:

$$100 \times \frac{\text{نتيجة الدورة الصافية}}{\text{الأموال الخاصة}} = \text{نسبة المردودية الاقتصادية}$$

د- نسبة المردودية التجارية (معدل دوران الأصول الثابتة): تعتبر النسبة على مدى كفاءة الأصول الثابتة ، حيث أن كل دينار مستثمر من أصول ثابتة يعطي " X " دينار من المبيعات أما إذا كانت الأصول غير مستغلة يجب على المؤسسة أن تقوم بتخلص منها لأنها تشكل عبئاً لها وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة المردودية التجارية} = \frac{\text{نتيجة الدورة الصافية}}{\text{الأصول الثابتة}} \times 100$$

#### 5- مؤشرات الأداء المالي الحديثة :

أدت التطورات والتغيرات الحديثة لحاجة المؤسسة استخدام أساليب قياس دقيقة تواكب التطورات الحاصلة وذلك بعد عجز مؤشرات القياس الكلاسيكية على إعطاء الصورة الكاملة للأداء بمختلف أبعاده، وعدم القدرة على كشف ما إذا كانت الإدارة قد ساعدت بالفعل في تعظيم أرباح ومكاسب الملاك ، وكذا عدم قدرت النسب المالية مع حساب معدل العوائد الذي يطلبه الملاك، وعدم اهتمام هذه المؤشرات بالتوجهات الإستراتيجية للمؤسسات كل هذه العوامل أدت بالمؤسسة لتوجه نحو تطوير أساليب تقييم الأداء المالي وذلك بهدف تلبية متطلباتها ومن أهم المؤشرات الأداء الحديثة نذكر ما يلي: (شعشوع، بوسالم، و أودينة، 2021)

أ- مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة: (EVA) هي عبارة عن أدت تهدف لقياس الأداء المالي وتقييم الشركة وذلك بناء على نفقاتها على المدى الطويل، حيث يأخذ بعين الاعتبار مؤشر خلق القيمة (EVA) العائد والمخاطر مع إظهار حقيقة أن أموال الملكية لها تكلفتها مثلها مثل حال الديون. (خنفوي و أبو رنسييت)

- القيمة الاقتصادية المضافة: تعرف القيمة الاقتصادية المضافة على أنها مقياس للأداء المالي كما تعتبر من أفضل وأدق وأقرب المقاييس المالية التي تقوم بتقدير الربح الحقيقي (خنفوي و أبو رنسييت) ، كان أول ظهور لها سنة 1991 حيث جاءت خلفاً لمؤشر (الربح المتبقي) الذي يعتبر مؤشر داخلي للأداء ، ومن أسباب ظهورها هو عيوب وثغرات المؤشرات نقدية المتعلقة بالأداء المالي، ويقصد بالقيمة الاقتصادية المضافة تقدير الأرباح الاقتصادية الحقيقية للمؤسسة، وتعرف بمفهوم بسيط على أنها القيمة الاقتصادية المضافة التي قامت المؤسسة بتحقيقها بعد دفع مجموع أعبائها، وتحسب بالعلاقة التالية: (زرزون و زرقون، 2014، صفحة 36)

#### العلاقة 01:

القيمة الاقتصادية المضافة = صافي أرباح ناتجة عن عمليات بعد الضرائب - تكلفة رأس المال

#### العلاقة 02:

رأس مال مستثمر × (معدل العائد على رأس المال - معدل تكلفة رأس المال) (السيد، محاسبة الجودة مدخل تحليلي، 2009، صفحة 167)

### - حالات متعلقة بالقيمة الاقتصادية المضافة:

- في حالة ما تكون موجبة فإن هذه القيمة تمثل القيمة المضافة التي تقوم المؤسسة بخلقها لزيادة ثروة المساهمين.
- في حالة ما تكون سالبة فهذا يدل على تدهور ثروة المساهمين أي أن المؤسسة لم تستطع تحقيق المعدل المطلوب أو العائد الواجب تحقيقه.

ب- **القيمة السوقية المضافة:** تعرف على أنها تمثل الفرق بين القيمة السوقية للمؤسسة رأس المال المقدم من المستثمرين حيث تم تقديم هذا المؤثر من قبل شركة sternsteuart وتعرف بأنها القيمة الناشئة من تجاوز القيمة السوقية لرأس المال للقيمة الدفترية لحقوق الملكية، حيث تعد مقياس لعوائد رأس المال المساهم به في المؤسسة، وتعمل على تحسين إدارة المؤسسة لرؤوس أموال المساهمين طويلة الأجل. (جبار، 2017)

فالقيمة السوقية للمؤسسة تمثل الفرق بين القيمة السوقية للمؤسسة ورأس مال المستثمر، وتحسب بالعلاقة التالية: (نوبلي، 2015، صفحة 125)

القيمة السوقية المضافة = القيمة السوقية لإجمالي حقوق الملكية (الأسهم) - القيمة الدفترية لحقوق المالكين وتكون حالات القيمة الاقتصادية المضافة كمايلي:

1. عندما تكون موجبة يدل هذا على أن الفوائد المتأتية من الأسهم في السوق قد ارتفعت قيمتها.
2. وفي حالة السالبة فإن هذه العوائد قد تراجعت قيمتها.
3. وفي حالة ما إذا كانت معدومة أي مساوية لصفر فهذا يدل على أن العوائد ثابتة.

### ثانيا: مؤشرات الغير مالية

تعتبر المؤشرات الغير مالية من المؤشرات التي تقوم المؤسسة الاقتصادية بالاعتماد عليها في تقييم أدائها المالي وذلك لضمان حسن التسيير والتقييم وتجانس فيما بينها لكي تحقق عدة مزايا للمؤسسة الاقتصادية وسيتم التعرف على بعضها .

#### **1- الميزة التنافسية**

يقوم هذا المؤشر بتغير عن مدى كفاءة وقدرة المؤسسة الاقتصادية بمواجهة منافسيها من المؤسسات الاقتصادية الأخرى حيث يعرف كمايلي: " هي مجموعة المهارات أو التقنيات أو الموارد المتميز التي تتيح للمؤسسة إنتاج قيم ومنافع للعملاء تفوق عما يتم تقديمه من طرف المنافسين والذي يؤكد تميزها وتفوقها عليهم ، من وجهة نظر العملاء الذين يتقبلون هذا الاختلاف والتميز حيث يحقق لهم المزيد من المنافع والقيم التي تفوق ما يقدمه الآخرون" (سالم، 2021)

فالهدف الأساسي من بحث المؤسسة على الميزة التنافسية هو تحسين الوضعية التنافسية لها، لذا يجب على المؤسسة أن تقوم بامتلاك مزايا تميزها على منافسيها وتمنح لها الأفضلية وكذا الاستمرار في السوق والنمو وتحقيق الأرباح.

2- الجودة :

في ظل التحديات المطروحة أمام المؤسسة الاقتصادية والتزاحم التنافسي أصبحت الجودة هدف أساسي ومهم تسعى المؤسسة إلى تحقيقه لطرح منتجات تتمتع أو تتسم بنوعية ومواصفات مميزة وتعرف على أنها "الدرجة المتوقعة من التناسق والاعتماد تناسب السوق بتكلفة منخفضة أو هي أداء العمل بشكل صحيح من المرة الأولى، ومع الاعتماد على تقييم المعرفة ومدى تحسين الأداء (مخلوف و غراي) وتعرف أيضا: الجودة هي دقة متوقعة تناسب السوق بتكاليف منخفضة بمعنى تلبيتها للاحتياجات ومطابقتها للرغبات.

لذا فإن الجودة تعتبر أحد أهم المؤشرات التي تضعها المؤسسة ضمن أهدافها الرئيسية وتحاول التركيز عليها لأنها تمثل العامل الرئيسي الذي يعزز موقفها التنافسي وقدرتها على معرفة كل التفاصيل والوفاء لمتطلبات العملاء وكذا التركيز على جودة المنتج ومحاولة التخلص من كافة العيوب للوصول إلى أفضل الخصائص والصفات الموجودة في منتجاتها وذلك لإشباع الحاجيات المطلوبة.

### المبحث الرابع: أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة ودورها في تحسين الأداء المالي

في ظل التطورات الحديثة التي يشهدها العالم أصبح للمحاسبة الإدارية دور هاماً وذلك من خلال المعلومات التي تقوم بتوفيرها والتي تساعد المؤسسة في عملية اتخاذ القرارات المناسبة وفقاً لإستراتيجياتها المسطرة ، وفي ظل هذا التطور المتسارع أدى بالمؤسسة للبحث عن أساليب جديدة وذلك لعجز الأساليب التقليدية على توفير المعلومات اللازمة والدقيقة والتي تسمح للمؤسسة باتخاذ قراراتها بشكل أدق وتحقيق أهدافها و ديمومتها مع اشتداد المنافسة.

حيث سيتم في هذا المبحث التطرق لأم الأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وكذا مؤشرات الأداء المالي التي تساعد المؤسسة في قياس وتقييم أدائها بشكل دقيق وشامل.

#### المطلب الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (A.B.C) واستخدامه في تحسين الأداء المالي

##### الفرع الأول: تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (A.B.C)

يُحظى نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بعدة تعريف نذكر منها:

يعرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على أنه طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى مثل السلع والخدمات والعملاء. (حجازي، 2013، صفحة 98)

ويعرف أيضاً على أنه نظام معلوماتي يهدف لإمداد متخذي القرارات بالمعلومات اللازمة عن اقتصاديات العمليات الماضية والحاضرة والمستقبلية وتعد هذه المعلومات مفيدة في مجالات تسعير المنتجات ، وتحليل ربحية الزبائن والمنتجات وإجراء عمليات التحسين المستمر. (بلعجوز و عريوة، 2019، صفحة 104)

ويعرف بأنه ، أسلوب يقوم بتحميل عناصر التكاليف غير مباشرة على الأنشطة التي تسببت في حدوث التكلفة وتوزيعها على المنتجات التي استلزمت وجود هذه الأنشطة. (العيقة، 2021/2020، صفحة 12)

ويمكن تعريفه على أنه: هو ذلك النظام الذي يقوم بتجميع التكاليف الغير مباشرة للمؤسسة وتوزيعها على المنتج النهائي.

##### الفرع الثاني: خصائص نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

يتمتع نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالخصائص التالية: (الفيصل، 2018)

1- يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مساعدة الإدارة في تخفيض التكاليف بكل دقة ووضوح حيث يبين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل، أي أن تخفيض تكاليف أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة وإلغاء تكاليفها سيؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج التام ، يعتبر ذلك الهدف والسبب الرئيسي إي جاد للنظام وخصوصاً في المؤسسات ذات المنافسة العالية .

2- يعتبر أداة فعالة في تقييم ، حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض التكلفة وبمساعدة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC حيث تم تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط منها، وأن من ضمن الأساليب المستعملة في تقييم أداء المشرفين الآن هو هدف تخفيض التكلفة وخصوصاً تكلفة وحدة العامل المسبب.

- 3- يعود سبب وجود اختلافات في تكلفة منتج عن آخر إلى كيفية استخدام هذه المنتجات للموارد الاقتصادية كما ونوعا والتي تتمثل في الأنشطة ، وذلك ما تعجز عن إيضاحه الطرق التقليدية بسبب استخدام معدل تحميل واحد والذي يعني وجود مجمع تكلفة واحد أو عدد محدود جدا منها، والذي يحتوي على مختلف التكاليف الخاصة بالقسم أو المستخلصة عن الأنشطة وترتبط هذه التكاليف بأساس تحميل واحد تتباين قدرته التأثيرية في أنواع هذه التكاليف .
- 4- يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على زيادة تكلفة أداء الأنشطة ومساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات صحيحة ودقيقة.
- 5- يساهم في تعظيم الأرباح من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها وذلك من خلال تخفيض التكلفة لكل نشاط ، حيث يتم تحديد دور كل نشاط في الإنتاج وبيان الأنشطة التي تعاني من الاختلافات والأنشطة الغير متعلقة بالكامل ، حيث يساعد في معالجتها وتخفيض كلفتها.

### الفرع الثالث: أهداف نظام التكاليف المبنى على الأنشطة (ABC)

إن الهدف من تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC يؤدي إلى تأمين معلومات للتكاليف يخدم بها الإدارة المعاصرة في ظل بيئة الأعمال الصناعية الجديدة من أجل تطوير عملية التخطيط الإستراتيجي والإدارة الإستراتيجية وفق الأهداف التالية (إبراهيم أحمد، 2016):

- أ- ضرورة تأمين العدالة المحاسبية الكلفوية والموضوعية في قياس التكاليف عندما يتم تخصيص تكلفة الخدمات وتوزيعها على الأنشطة التي تحققت لديها.
- ب- استكمال تأمين مصداقية وموضوعية معلومات التكاليف عن طريق عدالة تحميل التكاليف وامتصاصها من قبل موضوعات التكلفة طبقا لمسببات حدوث التكاليف .
- ج- الالتزام بمبدأ الأهمية النسبية في المحاسبة وذلك بدعوى الاهتمام والتركيز على عنصر تكلفة الخدمات وبشكل خاص الأنشطة الاجتماعية .
- د- قياس تكلفة المنتج أو الخدمة بدقة مما يساعد على زيادة كفاءة قرارات التسعير .
- هـ- مساعدة المؤسسة في إدارة الأنشطة وذلك من خلال ما يوفره هذا النظام من معلومات حول الأنشطة التي لا تفيق قيمة يمكن للإدارة استبعادها أو الحد منها.
- و- مساعد الإدارة على تنفيذ برامج ناجحة لتخفيض التكلفة بالمقارنة بالمنافسين

### الفرع الرابع: مقومات نجاح نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

هناك مجموعة من العوامل اللازم توافرها لضمان نجاح تطبيق نظام (ABC) وهي:

- أ- ضرورة الحصول على دعم الإدارة العليا للمؤسسة المتمثل في الوقت والموارد البشرية والمالية وذلك لإنجاح نظام تكاليف على أساس الأنشطة .

- ب- تحديد نظام التكاليف على أساس الأنشطة بشكل مسبق سواء كان نموذج أو شكلا أو نظام وذلك بهدف ضمان الفهم المبكر ولتشجيع على استخدامه من طرف مستخدمه.
- ج- تدريب الموظفين على استخدام برامج (ABC) وتأطيرهم وذلك لاكتساب المهارات والقدرات التي تساعد في إنجاح نظام التكاليف على أساس الأنشطة. (سمير و رزوق، ب س ن ، صفحة 579)

### الفرع الخامس: مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

يمكن ذكر المزايا التي يوفرها هذا النظام في الآتي: (الحاج، 2020)

- أ- يوفر معلومات بكل دقة وموثوقية حول الأنشطة باستخدام مسببات التكلفة من أجل تخصيص تكاليف النشاط على أغراض التكلفة .
- ب- يقدم إمكانات جديدة لربط التكاليف بموضوع التكلفة ، مما يسمح بربط تكلفة الأنشطة بالفئات المختلفة للعملاء على اعتبارهم هم الذين يطلبون أنشطة معينة ويتسببون في إحداث التكلفة ، مما يساعد على إيجاد أفضل طريقة لتوليد الأرباح على مستوى المنتجات والعملاء.
- ج- يقوم على التحليل المعمق لكافة الأنشطة في المؤسسة مع محاولة ربطها بمسبباتها، وهو ما يسمح بمراقبة أحسن على التكلفة وتسييرها، مما يساهم في تتبع التكاليف وتخفيضها بصورة منتظمة ومستمرة لتحقيق المزايا التنافسية.
- د- يساعد على تحسين الأداء في المؤسسة وذلك من خلال تحديد الأنشطة المضيفة للقيمة التي يتم التركيز عليها والأنشطة غير المضيفة للقيمة يتم الاستغناء عنها أو تخفيضها إلى أدنى حد ممكن.

### الفرع السادس: عيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

- أ- صعوبة تحديد مسببات التكلفة لبعض الأنشطة في حالة وجود عدد كبير من الأنشطة المحددة للتكلفة .
- ب- كثرة الأنشطة يجعل من نظام التكاليف مرتفع جدا ومكلف سواء من ناحية وضعه أو من ناحية تشغيله.
- ج- للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب نظام معلومات ذي جودة عالية ، وهذا لا يتوفر في كل الأحيان ، مما يؤدي إلى الحصول على معلومات مضللة.
- د- إن تطبيق نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة قد يواجه مقاومة العمال لأنه تغيير جديد مع نقص الخبرة والتدريب لليد العاملة. (نوبلي، 2015، صفحة 116)

### الفرع السابع: علاقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بمؤشرات تحسين الأداء المالي

أولا: تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على مؤشرات الربحية

يسمح تطبيق أسلوبه التكاليف على أساس الأنشطة بتخفيض وتجنب التكاليف الغير مضيفة لقيمة المنتج حيث يقوم بتقديم معلومات حول مصادر التكاليف شكل دقيق مما يسمح للمؤسسة باتخاذ قراراتها بشكل أفضل وأدق واستغلال مواردها بشكل أحسن

حيث أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعمل على إلغاء كل التكاليف الزائدة والتي لا تعطي إضافة للمنتج ، دون التأثير على موصفات وجود المنتج وبالتالي تنخفض التكاليف وهذا ما يؤثر إيجابا على المؤسسة حيث تزداد إيراداتها مما يؤدي إلى زيادة أرباحها .

ثانيا: تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على المؤشرات الغير مالية

### 1- تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على الميزة التنافسية:

يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (A.B.C) في تخفيض التكاليف حيث يقوم بتزويد المؤسسة بالمعلومات الدقيقة عن تكاليف المنتج الأمر الذي يساعد هذه الأخيرة على تجنب التكاليف الغير ضرورية التي لاتقدم إضافة للمنتج ، فتخفيض التكاليف يسمح للمؤسسة بالتحكم في هامش المناورة السعرية ويساعد المؤسسة الاقتصادية على خلق ميزة تنافسية ويسمح لها بالمنافسة في السوق من خلال عرض منتجاتها في السوق بأقل سعر .

### 2- تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على الجودة:

يعمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تحسين جودة المنتجات وذلك من خلال تقديم معلومات دقيقة عن هذا المنتج بهدف إرضاء الزبون الذي بدوره يؤدي إلى ارتفاع حجم المبيعات ومن ثم زيادة أرباح المؤسسة ما يساعدها على استمرارها في الأسواق المحلية والدولية

**المطلب الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة واستخدامه في تحسين الأداء المالي**

### الفرع الأول : تعريف التكلفة المستهدفة

تعددت تعاريف أسلوب التكلفة المستهدفة وذلك لاختلاف أفكار الباحثين حيث سنذكر منها :

تعرف التكلفة المستهدفة بأنها أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم ومن ثم فإن هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها، وذلك مع الحفاظ على جودة المنتج والقدرات الوظيفية له ودرجة الثقة فيه من جانب العملاء. (بلعجوز و عريوة، 2019، صفحة 104)

وتعرف بأنها : عبارة عن عملية ضبط وتحديد إجمالي تكاليف المنتج المقترح والمحدد والذي يؤدي إنتاجها إلى توليد الربحية المطلوبة عند السعر الذي يتوقع البيع به في المستقبل . (الحريري، 2016، صفحة 11)

ويمكن تعريفها كذلك على أنها نظام يبدأ بتصميم الخصائص المطلوبة للمنتج والسعر المناسب له، ثم يتم التحكم في أنشطة المشروع بما يساعد على الوصول إلى التكلفة المسموح بها التي تمكن المشروع من تحقيق أرباحه. (محمد عبد السميع ، أحمد طيبة، 2009، صفحة 76)

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول على أن التكلفة المستهدفة تقوم على تخفيض تكاليف المنتج أثناء مرحلة الإنتاج إلى أقصى حد وذلك من أجل تحقيق أرباح لمؤسسة بأقل تكلفة.

### الفرع الثاني : مزايا و معوقات التكلفة المستهدفة

أولاً: مزايا التكلفة المستهدفة: تتمثل مزايا التكلفة المستهدفة في: (محمد عبد السميع ، أحمد طيبة، 2009، صفحة 83)

- 1- توفر الكثير من المزايا التي تمكن العملاء من الدفع لشراء منتجات الشركة .
- 2- تعمل على تخفيض حصص دورة تطوير المنتج .
- 3- تؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتجات بشكل ملحوظ .
- 4- تعمل على ترابط الأقسام الداخلية للمنظمة والعمل كفريق واحد يأخذ على عاتقه مسؤولية تسويق وتخطيط وتطوير وتصنيع وبيع وتوزيع وتركيب المنتج.
- 5- مشاركة العملاء والموردين لتصميم المنتج الصحيح ومعرفة ما يتوقعه العملاء والمستهلكون من المنتج الخاص بالشركة أو من المنتجات المنافسة والبديلة .
- 6- يؤدي أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحسين جودة المنتج عن طريق دفع التكلفة المستهدفة كهدف واضح إلى جانب الأخذ في الاعتبار جودة المنتج .

### ثانياً: معوقات تطبيق التكلفة المستهدفة

إن مدخل التكلفة المستهدفة مدخل حديث في إدارة التكاليف وبالتالي فإن هذا المدخل يواجه العديد من المعوقات التي تحول دون تطبيقه وهي: (نبو، 2019)

- 1- عدم وجود إطار يتسم بالعمومية يحدد متطلبات وخطوات التنفيذ نظراً لتركيز معظم الأبحاث التي تناولت هذا المدخل على تحليل التجارب الناجحة لبعض الشركات اليابانية مما أدى إلى نتائج تتسم بالخصوصية.
- 2- عدم وجود إطار مفاهيمي ومنهجية واضحة لتطبيق الأساليب الحديثة للتخفيض من التكلفة والمحافظة على مستوى الجودة والأداء الوظيفي وذلك ما يؤدي إلى الوصول إلى التكلفة المستهدفة.
- 3- صعوبة التحديد الدقيق للعناصر الأساسية لتطبيق هذا المدخل وهي أسعار البيع والأرباح ومن ثم التكلفة المستهدفة نتيجة لعدم توافر قواعد البيانات الملائمة خصوصاً في دول العالم النامية.
- 4- عدم وضوح كيفية تخصيص الحصص المستهدف في تقديرات التكلفة الحالية أو المتوقعة لعمليات المنشأة في المستقبل لتساوى مع التكلفة المستهدفة.
- 5- صعوبة استمرارية المحافظة على خطة التكلفة المستهدفة نتيجة للتطور التكنولوجي السريع والمتزايد ودخول منافسين جدد للسوق.

6- الآثار المتعارفة الناتجة عن الاستغناء على اليد العاملة كنتيجة حكمية لتطبيق مدخل التكاليف المستهدفة .

الفرع الثالث : مبادئ التكلفة المستهدفة

إن مبدأ التكلفة المستهدفة يقوم على المبادئ التالية: (الخفاجي، 2013)

- 1- **السعر المستهدف** : في مدخل الكلفة المستهدفة يحدد أولاً السعر المستهدف وذلك من خلال إجراء دراسة السوق للتعرف على طبيعة الأسواق ودرجة المنافسة وأسعار المنافسين وبعدها يتم تحديد الأسعار التي ترضي الزبون ويكون قادراً على دفعها ، ومن ثم يتم طرح هامش الربح المستهدف للتوصل إلى الكلفة المستهدفة للمنتج.
- 2- **التركيز على العميل**: لكي تكون الشركة ناجعة وقادرة على تحقيق أهداف مساهميتها عليها أن تصغي إلى عملائها من خلال تلبية رغباتهم ومتطلباتهم من حيث الجودة والتكلفة والأداء وتحديد السعر الذي يناسب العملاء وهذا يكون من خلال إجراء دراسات وبذل جهود حقيقية ومتواصلة لتلبية رغبات العملاء عن المنتج .
- 3- **زيادة قيمة العميل** : يحصل العميل على قيمة أو منفعة عند شراءه منتجا من منتجات إحدى الشركات فإذا كانت القيمة التي يحصل عليها العميل أقل من السعر الذي يدفعه مقابل الحصول على ذلك المنتج فإنه بالضرورة سوف لن يقوم بالشراء.
- 4- **التركيز على تصميم المنتج**: تعد مرحلة تصميم المنتج من المراحل الأساسية في مدخل الكلفة المستهدفة حيث بعد معرفة رغبات العملاء من حيث السعر والأداء يتم تصميم المنتج وتقع المسؤولية الأكبر على عاتق مهندسي التصميم في إعداد نموذج تصميم للمنتج يمكن إنتاجه بكلفته المستهدفة.
- 5- **التركيز على دورة حياة المنتج**: الاهتمام بدورة حياة المنتج يساهم في التزويد بالمعلومات لفهم وإدارة التكاليف خلال مرحلة تصميم المنتج وتصنيعه وتسويقه وتوزيعه والتخلص منه. (بلعجوز حسين، مرجع سابق، صفحة 107)
- 6- **تخطيط الربح**: يعد نظام التكلفة المستهدفة نظام لإدارة وتخطيط الربح وذلك من خلال العمل على تخفيض التكلفة.

الفرع الرابع: خصائص التكلفة المستهدفة : تتمثل خصائص التكلفة المستهدفة في : (علي، 2017، صفحة 74)

- 1- تطبيق التكلفة المستهدفة في مرحلة تصميم وتطوير المنتج من خلال تحديد التكلفة المستهدفة لكل نشاط في عمليات التصميم والإنتاج لتحقيق الربح المستهدف.
- 2- تعتبر أداة للرقابة على نتائج القرارات المتعلقة بتصميم المنتج والأساليب الفنية المستخدمة أثناء مرحلة الإنتاج.
- 3- تعتبر أسلوباً للتخطيط وخصص التكلفة وليس هدفه الرقابة عليها حيث يعتبر تخفيض التكلفة من أهم خصائصها على الإطلاق.
- 4- تعمل التكلفة المستهدفة على تحقيق أهداف الإدارة العليا وذلك من خلال تحسين الربح والعمل أكثر على تخفيض التكاليف ودعم المركز التنافسي للمؤسسة في الأجل الطويل. (النمشان، 2018)
- 5- الطريقة المحددة لتحديد التكلفة والتي في إطارها يتم إنتاج المنتج بجودة عالية وأداء وظيفي مقبول للمستهلك وبيع مقبول للمؤسسة.

6- تسعى إلى إنتاج المنتج بتكلفة مستهدفة تحقق ربح مستهدف من خلال بيع المنتج بسعر يرضي المستهلك ويكون قادر على دفعه.

### الفرع الخامس: أهداف التكلفة المستهدفة

يهدف تطبيق التكلفة المستهدفة إلى مايلي: (معاطف و محمد، 2020)

- 1- تخفيض تكلفة المنتج قبل حدوثها ، والذي يعتبر الهدف الرئيسي لمدخل التكلفة المستهدفة .
  - 2- زيادة وتحسين جودة المنتج وتميزه وذلك من خلال تقديمه في الوقت المحدد ومن ثم خفض الوقت المستهدف من بداية التفكير في تقديم المنتج حتى تقديمه فعلا للعميل .
  - 3- تحسين الموقف التنافسي للمنشأة من خلال توفير منافع الانتماء من جانب العاملين وسعيهم نحو تحقيق أهداف خفض التكلفة .
  - 4- التركيز على دراسة البيئة الخارجية للمنشأة ، وعلى رغبات العملاء ، ومواصفات وخصائص المنتج ، وإمكانيات وظروف المنافسين ، بما يدعم القدرة التنافسية للمنشأة .
- إدارة تشكيلة المنتجات ، كما يساعد في تحديد تكلفة المنتج المستهدفة من واقع السوق الخارجي ، والتي يتم مقارنتها بتكلفة المنتج.

### الفرع السادس: علاقة التكلفة المستهدفة بمؤشرات تحسين الأداء

#### أولا : تأثير التكلفة المستهدفة على مؤشرات الربحية

تعتمد طريقة التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف دورة حياة المنتج ، حيث تركز في الأساس على سعر السوق لتحديد سعر البيع المستهدف واعتباره العامل الموجه لتخفيض التكاليف، حيث تقوم هذه التقنية على التصميم المناسب للمنتج في حدود التكلفة المستهدفة مع الحفاظ على جودة المنتج ، مما يساهم في زيادة المبيعات، الأمر الذي ينعكس إيجابا على المؤسسة ويمكنها من الاستمرار وتعظيم أرباحها. (ناجي، 2010، صفحة 4)

#### ثانيا : تأثير التكلفة المستهدفة على المؤشرات الغير مالية

##### 1- تأثير التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية:

تعمل التكلفة المستهدفة على التكيف مع الحالة التنافسية التي تواجه المؤسسة في السوق حيث تقوم بالتكيف مع متطلبات السوق ومواكبة التطور التكنولوجي وذلك من خلال تصميم المنتجات بالشكل الذي يحقق استجابة لرغبات و متطلبات الزبون في المنتج و ضمان تسويق المنتج في الوقت المناسب وبالسعر المستهدف الذي يجب أن يقل عن سعر المنتجات المنافسة و تحقيق

هامش الربح المرغوب فيه و بأقل تكلفة و ذلك من خلال تخفيض التكاليف الثانوية و هذا سيمكن المؤسسة من تحقيق النجاح على المؤسسات المنافسة و خلق ميزة تنافسية لها .

### 2- تأثير التكلفة المستهدفة على الجودة:

تسعى التكلفة المستهدفة على تحقيق الأرباح المرغوب فيها للمؤسسة وذلك من خلال العمل على تحقيق الجودة العالية للمنتجات والتي تحقق طموحات الزبون وإرضاءه وذلك من خلال القيام بدراسة تدقيقية للسوق والتكيف مع التطورات و الابتكارات التكنولوجية الجديدة و العمل على ما يجذب الزبون من أجل معرفة خصائص ومواصفات المنتج وعرض أحسن جودة للمنتج.

### المطلب الثالث: سلسلة القيمة واستخدامها في تحسين الأداء المالي

#### الفرع الأول: تعريف سلسلة القيمة

تعرف سلسلة القيمة من خلال مايلي:

عرفها SHANK في 1989 على أنها تعكس أنشطة القيمة لمنتج ما داخل المؤسسة (سلسلة القيمة للمؤسسة إلى نطاق أوسع حيث يشمل الأنشطة المسؤولة عن خلق القيمة بدءا بالموردين وانتهاء بالمستخدم النهائي للمنتج أي تشمل الصناعة ككل). (بلعجوز و عريوة، 2019، صفحة 121)

وتعرف كذلك بأنها أسلوب أو طريقة أو تحليل يتطلب دراسة كل أنشطة المؤسسة الداخلية والخارجية بحيث يتم ترتيب وتنظيم تلك الأنشطة وفق هيكل تنظيمي واختيار الموارد البشرية الكفاءة القادرة على الاستغلال الأمثل لتلك الموارد بالشكل الذي يساعد في تحقيق أفضل عائد للمؤسسة . (زرواطى، 2020، الصفحات 299-315)

كما عرفها HORNGREN بأنها سلسلة من الوظائف التي يتم عن طريقها إضافة المنفعة لمنتجات أو خدمات الشركة وتتكون من ست وظائف رئيسية هي البحث والتطوير والتصميم والإنتاج والتسويق والتوزيع وخدمة الزبون . (نضال و نور، 2018)

ويمكن تعريف سلسلة القيمة على أنها مجموعة من الأنشطة داخل المؤسسة و المتمثلة في تصميم المنتج وإنتاجه وتسويقه وبيعه للزبون.

#### الفرع الثاني: أهداف سلسلة القيمة: تحدف سلسلة القيمة إلى مايلي: (أقسام، 2010)

- 1- تجزئة الشركة والشركات التي تشترك في إنتاج المنتج إلى مجموعة من الأنشطة المتتابعة والمترابطة منطقيا ووظيفيا .
- 2- التمييز بين الأنشطة المضيفة للقيمة والأنشطة غير المضيفة للقيمة .
- 3- تعزيز المركز التنافسي .

4- تحسين الاستخدام الأمثل للموارد .

ويرى جودة زغلول أنها تهدف إلى ماليي:

- 1- معالجة كل نشاط من أنشطة التنظيم على أنها نشاط يساهم في خلق القيمة .
- 2- تكامل وتناسق الجهود لكل وظائف تنظيم الأعمال وتطوير القدرات لكل وظيفة .
- 3- تكامل وتناسق الجهود لكل وظائف التنظيم مع جهود وتنظيمات الأعمال الأخرى داخل الصناعة.

### الفرع الثالث: أنشطة سلسلة القيمة

تتكون سلسلة القيمة من مجموعة من الأنشطة ، كلها تساهم وتتكامل فيما بينها من أجل تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة والسعي إلى التفوق على المنافسين ، وعادة ما تصنف إلى نشاطات رئيسية وأخرى داعمة. (غول، 2014)

**أولاً: النشاطات الرئيسية :** تقسم النشاطات الرئيسية إلى خمسة أصناف وهي:

- 1- **الإمداد الداخلي:** ترتبط هذه الأنشطة باستلام وتنظيم وتخزين وتوصيل المدخلات اللازمة للمنتج وكذلك مناولة المواد وتشمل حركة النقل الداخلي والمخازن ، والرقابة على المخزون.
- 2- **الإنتاج (العمليات):** وتتمثل في عمليات التشغيل ، حيث يتم تحويل المدخلات إلى منتجات في شكل نهائي ، وتشمل التشغيل على الآلات ، التجميع ، التعبئة ، صيانة الآلات ، التسهيلات والرقابة على جودة الخدمات الإنتاجية.
- 3- **الإمداد الخارجي:** وتتمثل في المخرجات من المنتجات فهي أنشطة تقوم بنقل السلع المصنعة أو شبه المصنعة إلى مراكز التوزيع كما تشمل تخزين السلع الجاهزة وطرق توزيعها على الزبائن ، وبهذا تمثل كل النشاطات التي تتكفل بالمنتج من نهاية صنعه إلى غاية إيصاله إلى المستهلك النهائي.
- 4- **التسويق والمبيعات:** وتتمثل في كل الأنشطة التسويقية التي تساعد على نقل السلعة من أماكن إنتاجها إلى الزبائن وتشمل: الإعلان، الترويج، رجال البيع، اختيار المنفذ طرق التوزيع، سياسة التسعير.
- 5- **الخدمة :** وهي أنشطة مرتبطة بدعم المبيعات وتقديم خدمات ما بعد البيع من أجل الوصول إلى الرضا التام للمستهلك كالصيانة الإصلاح ، توفير أو بيع قطع الغيار.

**ثانياً: النشاطات الداعمة** تقوم بتدعيم النشاطات الرئيسية وتتعاون الواحدة مع الأخرى لضمان الشراء لوسائل الإنتاج وتوفير التكنولوجيا ، الموارد البشرية وتضطلع بمسؤولية مختلف وظائف المؤسسة وعادة ما تنقسم النشاطات الداعمة إلى أربعة أصناف أساسية والتي بدورها تتجزأ إلى نشاطات فرعية منشئة للقيمة وهي:

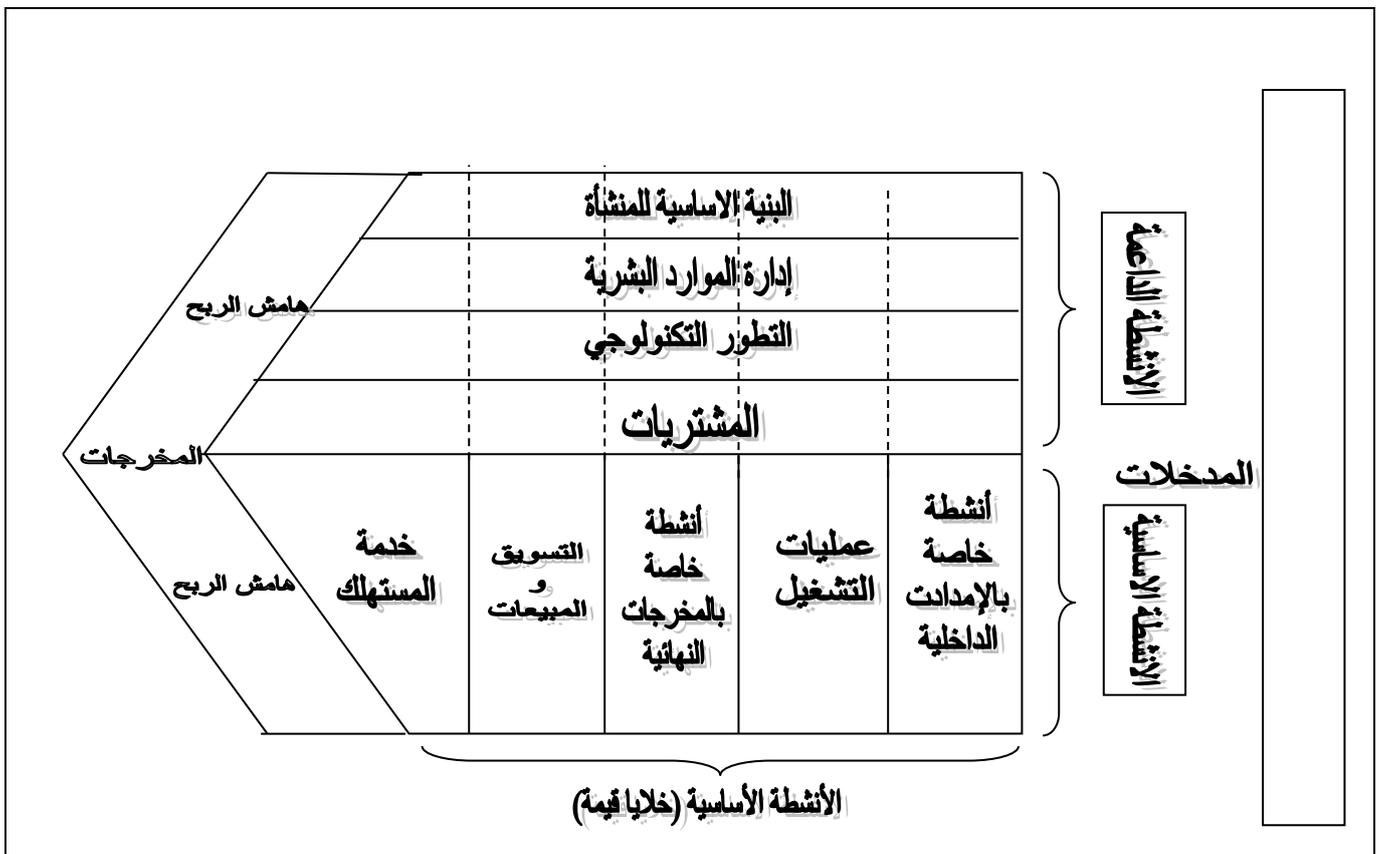
- 1- **البنية الأساسية للمؤسسة (البنية التنظيمية):** وتشمل العديد من الأنشطة مثل الإدارة العامة المحاسبة الشؤون القانونية ، التمويل ، التخطيط الإستراتيجي، تسيير الجودة ، وكل الأنشطة الداعمة الأخرى ، وهناك من يسميها البنية التحتية.
- 2- **إدارة الموارد البشرية :** وهي أحد أهم الأنشطة التي تسعى إلى ضمان حسن الاختيار وتحسين التوافق والانسجام بين الأفراد والوظائف أو الأعمال.

## الفصل الأول: استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

3- تنمية التكنولوجيا : وتشمل كل الأنشطة المتعلقة بتصميم المنتجات وتحسين طريقة أداء الأنشطة المختلفة في حلقة القيمة ، وتشمل عامة البحوث ، تحسين العمليات ، تطوير المنتجات المعرفة الفنية، وتدخّل التنمية التكنولوجية في كل الأنشطة بمختلف مستوياتها ، كما أنّها من أهم مكونات القدرة التنافسية للمؤسسة في عصر العولمة والتطور التكنولوجي المذهل.

4- الشراء: وهو شراء ما هو ضروري ويساعد المؤسسة للحصول على المدخلات المطلوبة سواء المواد الأولية أو الآلات وبهذا فهي تتغلغل عبر حلقة القيمة ككل لأنها تدعم كل نشاط في المؤسسة إما رئيسي أو داعم يقوم بعملية الشراء (أو هو في حالة ثراء).

الشكل رقم (03) : نموذج بورتر لسلسلة القيمة



Michael E. Porter: (1985) Competitive Advantage, Creating and sustaining  
New York , p37 superior performance , The free press,

الفرع الرابع : علاقة سلسلة القيمة بمؤشرات تحسين الأداء المالي

ثانيا: تأثير سلسلة القيمة على المؤشرات الغير مالية

1- تأثير سلسلة القيمة على الميزة التنافسية:

تقوم سلسلة القيمة على تحويل المدخلات إلى مخرجات وذلك من خلال تخفيض التكاليف التي من شأنها تحقيق أهداف المؤسسة وتعمل كذلك على تصميم المنتج بشكل جيد وبسعر معقول والعمل على إيصاله بسرعة وفي الوقت المناسب للزبون وكذلك تقوم بتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة وهذا ما يؤدي إلى اكتساب المؤسسة لمزايا تنافسية تمكنها من منافسة المؤسسات الأخرى في السوق.

2- تأثير سلسلة القيمة على الجودة:

كل ما تقوم به سلسلة القيمة من تخفيض التكاليف وتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة تسعى كذلك إلى تحسين جودة المنتج وتسهيل عمليات الإنتاج لتسليم المنتج للزبون في أسرع وقت و بجودة عالية مقارنة مع المؤسسات الأخرى وهذا ما يكسبها مكانة في السوق .

### خلاصة الفصل :

تبين من خلال هذا الفصل أن أساليب و أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة جاءت من أجل تعويض النقص الموجودة في الأساليب والأدوات التقليدية من حيث توفير المعلومات الغير دقيقة والتي لا تتسم بالصحة والمصداقية الكافية ، وتركيز هذه الأخيرة على الجانب المالي فقط ونتيجة لتغيرات والتطورات الحاصلة والتي أدت بالمؤسسة للاهتمام بالمفاهيم الحديثة ألا وهي المؤشرات الغير مالية كالميزة التنافسية والجودة كما برزة حاجة المؤسسة لأدوات وأساليب حديثة تستطيع مسايرة هذه التغيرات وتوفير معلومات أكثر دقة ووضوح بالاعتماد على المؤشرات المالية والغير مالية وذلك لتقييم أدائها بشكل أشمل وأحسن، لمواجهة المنافسة والتحديات التي فرضتها البيئة الحديثة التي تتسم بجودة ودقة المعلومات وسرعتها.

حيث يتجلى دور الأساليب والأدوات الحديثة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال تخفيض التكاليف وزيادة الإيرادات والذي يؤدي لتعظيم الأرباح .

## الفصل الثاني:

أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة واستخدامها

في تحسين الأداء المالي في مؤسسة الزيبان للأشغال سيدي غزال - بسكرة-

تمهيد :

بعد تطرقنا في الجانب النظري لأدوات المحاسبة الإدارية الحديثة والأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، واستخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة على الأداء المالي، سيكون هذا الفصل تطبيقاً لما تم تناوله في الفصل السابق حيث سيتم إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع من خلال تطبيق البعض من أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة باعتبارها محور الدراسة وذلك بالاعتماد على ما تم توفيره من المعلومات والبيانات لإسقاطها. وستكون هذه الدراسة الميدانية في مؤسسة الزيبان للأشغال - بسكرة وسيتم التركيز في هذه الدراسة على منتج الأجر وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، حيث سيتم في المبحث الأول تقديم مؤسسة محل الدراسة أما المبحث الثاني فسيتم فيه التطرق إلى واقع تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة الزيبان للأشغال - بسكرة

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة الزيبان للأشغال سيدي غزال - بسكرة

سنتطرق في هذا المبحث لتقديم مؤسسة الزيبان للأشغال المتخصصة في مجال صناعة المواد الحمراء في الجزائر وهي تعتبر وحدة من وحدات مجمع الإخوة عمري للأجر الأحمر، وفي هذا المبحث سنتطرق إلى تعريف مؤسسة الزيبان للأشغال وهيكلها التنظيمي وأهدافها.

المطلب الأول: تعريف شركة الزيبان للأشغال وأهدافها

الفرع الأول: تعريف شركة الزيبان للأشغال

شركة الزيبان للأشغال هي مؤسسة تعود ملكيتها للإخوة عمري كشركاء تقع بالمنطقة الصناعية رقم 36 بحي سيدي غزال في ولاية بسكرة ذات طبيعة قانونية: مؤسسة ذات مسؤولية محدودة (S.A.R.L) للإخوة عمري للأجر الأحمر، وهي تعتبر وحدة من وحدات مجمع الإخوة عمري للأجر، انطلقت بتأسيسها بتاريخ 1999/01/01، وانطلقت في الإنتاج بشكل فعلي في 2001/01/01 برأس مال إجمالي قدر بـ: 4.000.000.00 و بطاقة إنتاجية قدرت بـ: 70.000 طن سنويا من المواد الحمراء، وتعود مساهمة كل شريك في بداية النشاط ومنصبه الوظيفي كما يلي:

جدول رقم (01) توزيع مناصب وحصص كل شريك الوحدة: دج

اسم ولقب الشريك	المنصب الوظيفي	حصص كل شريك
عموري لعروسي	شريك / مسير	1.130.000.00 دج
عموري لعيد	شريك / نائب مسير	400.000.00 دج
عموري لزھاري	شريك	870.000.00 دج
عموري فيصل	شريك	800.000.00 دج
عموري سليم	شريك	800.000.00 دج
المجموع		4.000.000.00 دج

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة والمالية للمؤسسة

تركز هذه المنشأة في إنتاج الأجر الأحمر من نوع 8 أثقب و 12 ثقب، حيث تتربع على مساحة إجمالية تقدر بـ: 40.000 م<sup>2</sup> تنقسم إلى قسمين القسم الأول عبارة عن مساحة مغطاة تقدر بـ: 6.000 م<sup>2</sup> خاصة بالإنتاج، أما القسم الثاني فهو عبارة عن مساحة حرة، وجزء يشمل مخازن إضافية والجزء الآخر موقوف لسيارات ومختلف معدات النقل.

كما تقوم هذه المؤسسة بالتدريب التقني والعلمي لعمالها وذلك في حالة وجود مشروع مؤسسة جديد، واللافت للانتباه أن المؤسسة استمرت في التوسع والتطور ففي مارس 2003 قد شهدت أكبر وأهم عملية توسيع وتطوير وذلك على مساحة

تقدر بك: 4.554 م<sup>2</sup> داخل المؤسسة، تمثلت في إضافة فرن لطهي الأجر وذلك لغرض زيادة الطاقة الإنتاجية بك: 50.000 طن سنويا، لتصبح 120.000 طن سنويا.

ومع هذا التوسع سواء من ناحية التجهيزات أو من ناحية العملاء أصبح من الضروري زيادة رأس مال المؤسسة، حيث شهدت عدة زيادات وتعديلات، سنة 2001 تم رفع رأس مال المؤسسة إلى 36.000.000.00 دج وفي سنة 2006 تم تعديل الحصص لتصبح متساوية بالنسبة لشركاء ليصل رأسمال المؤسسة إلى 52.000.000.00 دج وذلك بعد الاكتتاب، وفي 2014/10/15 قامت المؤسسة بأخر تعديل لها حيث تم تغيير مسير المؤسسة من السيد عموري لزهاري إلى السيد عموري فيصل، وهي تشغل حاليا 310 عامل موزعين وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (02) توزيع العاملين بمؤسسة الزيبان للأشغال

عدد العمال	المستوى الوظيفي
10	الإطارات
10	أعوان التحكم
290	أعوان التنفيذ
310	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة والمالية للمؤسسة محل الدراسة

### الفرع الثاني: أهداف شركة الزيبان للأشغال

يعرف رقم أعمال مؤسسة الزيبان للأشغال تطورا سنويا وبشكل ملحوظ وذلك بفضل سياسة التسيير الجيدة للمؤسسة والتي تسعى لتحسين وتطوير ما يتم إنتاجه بالأسعار المناسبة، والكميات المطلوبة، وعليه ومن أجل الحفاظ على المستوى المتميز الذي وصل إليه، فإنه يسعى لتحقيق أهدافه المسطرة، حيث تتمثل أهداف مؤسسة الزيبان للأشغال سيدي غزال/ بسكرة في:

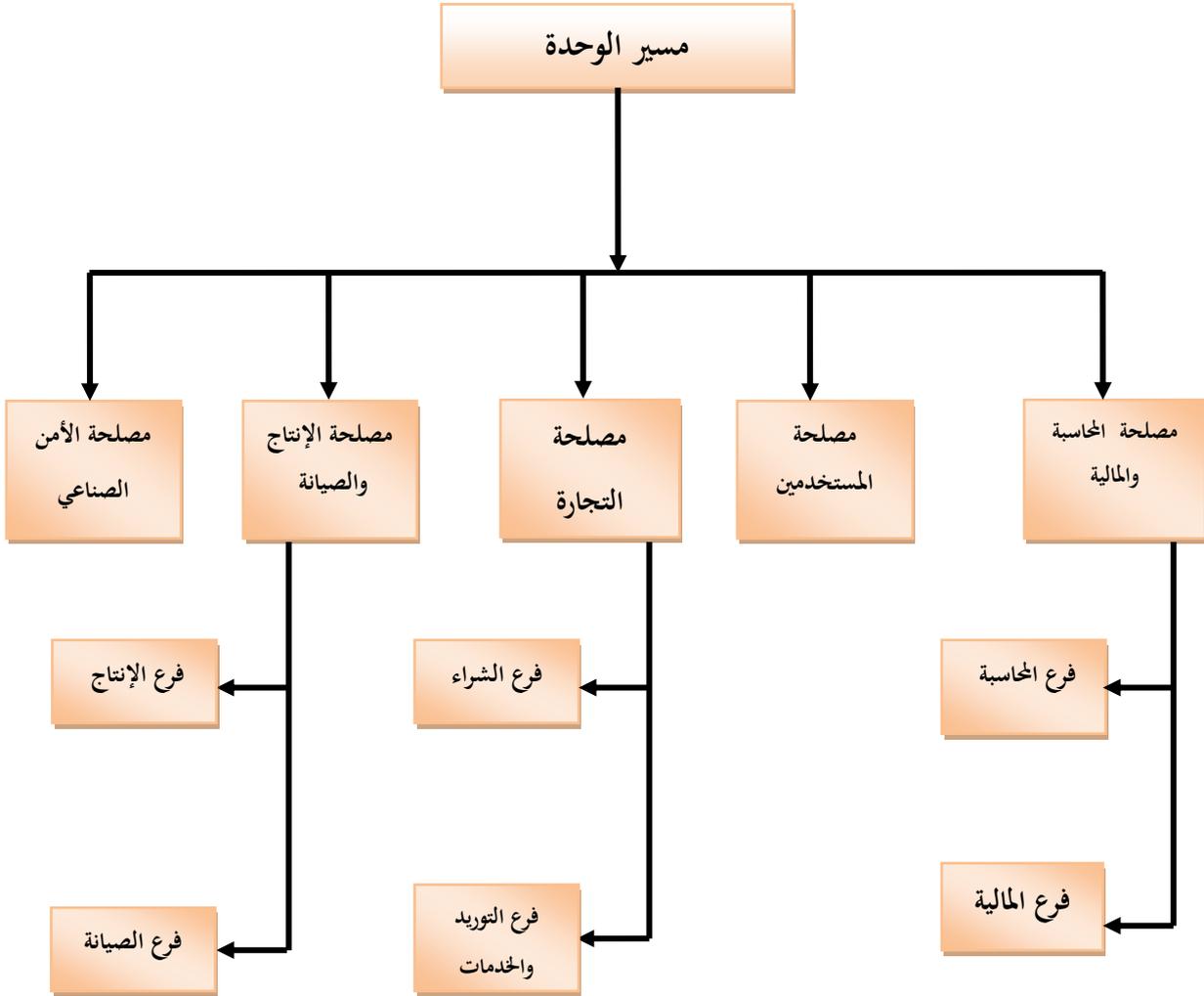
- إرضاء الزبون بشكل كلي ودائم وذلك بوضع سياسة تسيير النوعية والجودة تدريجيا.
- اكتساب التكنولوجيا الحديثة في مجال صناعة المواد الحمراء.
- توسيع الحصة السوقية وذلك عن طريق زيادة الطاقة الإنتاجية من خلال بناء وحدات إنتاجية جديدة.
- تنويع تشكيلة المنتجات.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة محل الدراسة

إن التعريف بأي مؤسسة لا يخلو من تقديم هيكلها التنظيمي، إذ هو وسيلة وليس غاية يسمح بتحديد الأقسام والوظائف في المؤسسة، ويحدد كيفية توزيع المهام والواجبات والمسئول الذي يتبع له كل موظف، وأدوات التنسيق الرسمية وأنماط التفاعل الواجب إتباعها وتطبيقها .

الفرع الأول: عرض الهيكل التنظيمي لمؤسسة الزيبان للأشغال سيدي غزال/ بسكرة

الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي لمؤسسة الزيبان للأشغال سيدي غزال / بسكرة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المصلحة المحاسبة و المالية

### الفرع الثاني: مهام المستويات الوظيفية

بالاعتماد على الشكل السابق يمكن تحديد المهام الرئيسية لكل المستويات التنظيمية للوحدة كما يلي:

#### أولاً: مسير الوحدة:

السيد عموري فيصل، يوجد على رأس وحدة التسيير، تتمثل مهمته في القيادة والإشراف والتنسيق بين مختلف أقسام الوحدة، ويتكفل بتقديم تقارير مفصلة ودقيقة حول مختلف أوضاعها إلى المدير العام للمجمع وذلك لاتخاذ القرارات المناسبة.

#### ثانياً: مصلحة المحاسبة و المالية

تعمل هذه المصلحة على تجميع كل العمليات المالية والمحاسبية وتقوم كذلك بوضع الميزانية وتسيير جميع الحسابات ومراقبتها، كما تقوم بعملية التدقيق ومراجعة الحسابات المختلف للوحدة كما أنها تقوم بحساب الجرد السنوي وإعداد التنبؤات والتقديرات حسب نتائج السنوات الماضية، ومراجعة الحسابات وتسهر أيضا على:

- التطهير المالي المقرر من طرف الهيئات العمومية.
- تسيير الموجودات المالية للوحدة.
- تقوم بوضع تقديرات الميزانية المقبلة.
- ضمان وتوفير الموارد المالية المستحقة في الوقت المناسب.
- تصحيح أسعار البيع المتعلقة بالتكلفة الحقيقية المقترحة من طرف الوحدة.
- تسهر على مراقبة الحالة المالية للوحدة والنتائج المتحصل عليها من النشاطات.
- تساعد المدير العام في علاقاته مع المؤسسات الخارجية، وتزوده بالمعلومات حول:

- التقارير الدورية.

- تحليل الوضعية المالية للوحدة.

#### ثالثاً: مصلحة المستخدمين

تعتبر مصلحة المستخدمين من أهم و أكبر المصالح في هيكل المؤسسة نظرا لطبيعة المهام الموكلة إليها و المتمثلة في تسيير الموارد البشرية، يشرف على تسييرها رئيس مصلحة معين وإن لم يوجد لسبب ما يكلف موظف بتسييرها .

رابعا: مصلحة التجارة : وتضم هذه المصلحة الوظائف التالية:

### 1. فرع الشراء:

يعمل هذا القسم على تزويد الوحدة بالمواد الأولية، وقطع الغيار، والتجهيزات وذلك طبقا للبرنامج المحدد من طرف الوحدة ، وتحقيق هذه المشتريات بالشروط الحسنة والموضوعية للأسعار، النوعية، والكمية. وبالإضافة إلى دور قسم الشراء في ضمان التدفق المنتظم والجيد للمواد الأولية وقطع الغيار الموجهة للإنتاج، كي لا يتوقف أو يضطرب الإنتاج ، فهي أيضا تهتم بالأنشطة التالية:

- تسيير مخزون المواد الأولية الموجهة لعمليات الإنتاج.
- تسيير مخزون قطع الغيار الخاص بآلات الإنتاج.

### 2. فرع التوريد و الخدمات :

هي حسن إدارة قطاعات التوريد والإنتاج والتخزين والتسويق والنقل والتوريد والتوزيع في أقسام التوريد والمشتريات بمؤسسة الزيبان للأشغال بسكرة والتي تستثمرها لتحقيق أرباح وتحقيق رضا العملاء .

### خامسا: مصلحة الإنتاج و الصيانة

#### 1. فرع الإنتاج: يعمل على:

- مراقبة ومتابعة العملية الإنتاجية كما ونوعا والوقت المحدد.
- تحديد مواعيد الانتهاء من الطلبات ومواعيد تسليمها للعملاء.
- تقدير كمية ونوعية المواد الأولية والمدة اللازمة لتوفيرها.

#### 2. فرع الصيانة :

هي مجموعة متكاملة من الأنشطة سواء كانت فنية أو إدارية أو تنظيمية والتي تسعى إلى وقاية وعلاج الأعطال ضمن دورة حياة الممتلكات.

### سادسا: مصلحة الأمن الصناعية

تتكفل بصيانة كافة العتاد المتعلق بالوحدة سواء كان عتاد صناعي للإنتاج أو وسائل نقل كالسيارات والشاحنات، فهي

تشرف على أربع خلايا:

- خلية الصيانة.
- خلية الصيانة الميكانيكية.
- خلية الصيانة الكهربائية.
- خلية عتاد النقل.

المطلب الثالث: مراحل إنتاج الأجر الأحمر في مؤسسة الزيبان للأشغال

## في مؤسسة الزيبان للأشغال سيدي غزال - بسكرة-

منتوج الأجر الأحمر هو عبارة عن مدتين هما الصلصال (الطين) والرمال يتم مزجهما فيما بينهما باستعمال الماء، حيث أن مادة الأجر تعتبر مادة أساسية لإنتاج المنتج، حيث يتم جلبها من منطقة (قديلة) أما مادة الرمال فيتم جلبها من منطقة " واد السلة " فتجمع بطريقة آلية وتشحن إلى المصنع .

حيث أنه لإنتاج 1 طن من الأجر الأحمر يتم استعمال 1 م<sup>3</sup> من الصلصال والرمل و300 لتر من الماء، ويتم مزج هذه المواد الأولية بشكل أوتوماتيكي ودقيق وذلك لتفادي الأخطاء و لإعداد المزيج الملائم لصنع الأجر. أما بنسبة لجودة المادة الأولية فإنها تراقب ويتم الكشف عنها من طرف الهيئات المختصة التابعة لدولة، والتي تفصل في أمر إمكانية استخدام المادة واستعمالها أو الامتناع عنها، وكأي عملية إنتاجية فإن عملية إنتاج الأجر الأحمر تمر بعدة مراحل على النحو التالي:

## مرحلة ما قبل الهرس (تنقيص في الحجم):

وفيها يتم نقل مادة الصلصال (الطين) و الرمل نحو الآلة المتخصصة في التصفية، وهذا بعد تنقيص في حجم الصلصال بواسطة الهراس، وفي نفس المرحلة تمر التركيبة بالآلة التنظيم من أجل إجراء مرحلة ضبط الحجم، ويستغرق إنجاز هذه المرحلة ساعتين ويقوم بها عاملين.

## مرحلة العجن:

يتم في هذه المرحلة ترطيب المكونات داخل الخلاط بإضافة الماء، وتتم عملية الخلط بالدوران وذلك لمدة ساعتين، ويتطلب لإنجاز هذه العملية أربعة عمال.

## مرحلة التخمير:

وتتمثل في استقرار المكونات قبل معايرتها.

## مرحلة تكملة الهرس:

مرحلة العجن لا تعطي خليطا متجانسا، لذا وجب القيام بهذه المرحلة حيث أنها تعمل على هرس وعجن التركيبة التي تعطينا خليطا متجانسا (عجين لين)، ثم ينقل هذا الأخير إلى آلة سحب أبن تبدأ صناعة المنتج.

## مرحلة الصناعة (التشكيل):

حيث يتم في هذه المرحلة وضع الخليط في آلة القوالب (مضغظ أفقي مجهز بقوالب)، حيث تخرج منه المادة المضغوطة من خلال شقوق القالب الموجود في خارج المضغظ، حيث يعطي شكل الأجر القالب المختار، وبعد إتمام هذه العملية، يتم تقطيع الأجر أليا حسب الحجم المختار، ويوجه المنتج إلى مركز الشحن.

## مرحلة الشحن:

يحمل منتج الأجر بصفة آلية على أدراس من حديد مخصصة لذلك، حيث توضع فوق خطوط توجيهها من القسم الذي تصنع فيه إلى المحفف الاصطناعي.

## مرحلة التجفيف:

في مؤسسة الزيبان للأشغال سيدي غزال - بسكرة-

في هذه المرحلة يتم تخفيف الأجر بالحرارة والتهوية، حيث يتم إدخاله إلى المجفف على متن عربات صغيرة موضوعة فوق خطوط، وتستغرق عملية التجفيف مدة ساعتين ونصف.

مرحلة الطهو : وتتم عبر مرحلتين :

1.مرحلة التفريغ : ويتم فيها تفريغ الأجر من العربات الصغيرة بصفة آلية لأن هذه الأخيرة لا تتحمل الحرارة القصوى للفرن.

2.مرحلة التكديس: بعد الانتهاء من تفريغ الأجر يتم شحنه فوق عربات مصفحة والتي تتحمل الحرارة القصوى للفرن ودرجة الحرارة العالية لطهي.

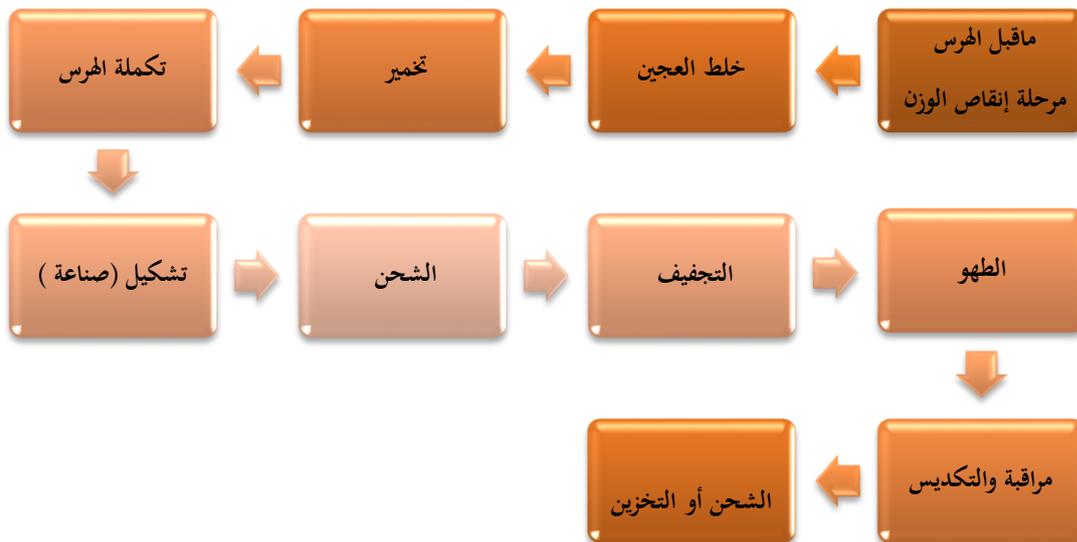
مرحلة المراقبة والتكديس:

بعد الانتهاء من عملية الطهي يتم تكديس المنتج فوق ألواح حيث يتم مراقبة جودة المنتج بالاعتماد على الملاحظة، حيث أن مراقبة اللون تكفي، واستعمال الرقابة الصوتية باختيار الرنين الذي يصدره الأجر عند الطرق عليه، وكذلك يتم إدخال الأجر في الماء لمدة 21 يوم ، حيث يجب أن يبقى كما هو دون أن يتفتت ، وحسب المهندس فإن مدة أسبوع كافية جد .

مرحلة الشحن أو التخزين:

في هذه المرحلة يتم حمل الأجر إلى ساحة التخزين، وعامة يتم تحميله مباشرة إلى شاحنات النقل للزبائن.

الشكل رقم ( 05 ) مراحل عملية إنتاج الأجر في مؤسسة الزيبان للأشغال سيدي غزال / بسكرة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من قبل مصلحة الإنتاج

## المبحث الثاني: واقع تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة والأداء المالي في مؤسسة الزيبان للأشغال

سنقوم في هذا المبحث بالتطرق لواقع استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في مؤسسة الزيبان للأشغال- بسكرة وواقع تقييم الأداء المالي فيها.

## المطلب الأول: واقع تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في مؤسسة الزيبان للأشغال سيدي غزال-بسكرة

من الملاحظ أن الهيكل التنظيمي المتعلق بالمؤسسة محل الدراسة لا يحتوي على مصلحة أو فرع للمحاسبة الإدارية و من خلال الدراسة الميدانية المجرى ، لوحظ أن المؤسسة لا تطبق أي أداة من أدوات المحاسبة الحديثة ، وفيما سيتم عرض الطريقة المتبعة لحساب التكاليف لمنتج الأجر الأحمر

## الفرع الأول: حساب سعر التكلفة لمنتج الأجر الأحمر بمؤسسة الزيبان للأشغال سيدي غزال- بسكرة

من خلال الدراسة الميدانية المجرى لوحظ أن المؤسسة لا تتبع طريقة علمية في حساب التكلفة، بل تقوم بإتباع طريقة خاصة لتحديد سعر تكلفة المنتج .

حيث تعتمد المؤسسة في تحديد سعر تكلفة المنتج على جمع جميع التكاليف التي تتضمن ، تكلفة استهلاك المواد الأولية والتكاليف الثابتة والمتغيرة ، وفيما يلي سنقوم بعرض مراحل حساب تكلفة الأجر الأحمر في مؤسسة الزيبان للأشغال.

تحديد التكلفة الوحودية: حيث يتم في هذه المرحلة جمع المبلغ الكلي للمصروف ويقسم على عدد الوحدات المنتجة حيث أنها تحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{التكلفة الوحودية} = \frac{\text{مجموع التكاليف}}{\text{مجموع الوحدات المنتجة}}$$

تسمح هذه العلاقة بحساب التكلفة الوحودية لجميع عناصر التكاليف وذلك من أجل تحديد حجم الأجر الأحمر بنوعيه 12 و 8 ثقب.

## الجدول رقم (03) حجم إنتاج الأجر الأحمر لسنة 2020

رقم	المنتج	عدد الوحدات المنتجة
01	أجر 12 ثقب	12 240 000
02	أجر 8 أثقب	32 231 475
	المجموع	44 471 475

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على بيانات مصلحة المحاسبة والمالية

في مؤسسة الزيبان للأشغال سيدي غزال - بسكرة-

في الجدول السابق تم حساب حجم إنتاج المؤسسة من الأجر الأحمر من نوع 8 و 12 ثقب، وسيتم حساب التكلفة الوحودية في الجدول التالي :

الجدول رقم (04) توزيع التكاليف الثابتة والمتغيرة في مؤسسة الزيبان للأشغال

الوحدة دج

سعر / الحبة الأجر		مبلغ التكلفة	التكلفة	الرقم
8 أثقب	12 ثقب			
الأعباء المتغيرة				
0.93	0.93	17 552 943.00	مواد أولية	01
0.00	0.00	117 000.00	ماء	02
1.10	1.10	49 133 559 .18	كهرباء	03
0.82	0.82	36 466 677 .07	غاز	04
0.15	0.15	6 569 273 .88	الوقود	05
0.16	0.16	7 379 522.76	مواد ولوازم	06
0.28	0.28	12 713 163.23	قطع غيار	07
0.20	0.20	8 910 932.39	معدات	08
0.25	0.25	10 967 228.30	صيانة	09
0.00	0.00	244 178.64	أتعاب	10
0.00	0.00	30 110.00	دعاية وإشهار	11
0.07	0.07	3 260 213.34	تنقلات ومهمات واستقبالات	21
0.02	0.02	770 588.12	مصاريف البريد والهاتف	13
0.00	0.00	80 750.16	الخدمات المصرفية	51
0.08	0.08	3 437 257.84	الخدمات الخارجية	61
3.8	3.8	169 311 525.88	أجور المستخدمين	71
0.00	0.00	24 533.00	ضرائب ورسوم غير قابلة للاسترجاع	81
0.04	0.04	1 768 860	ضرائب ورسوم أخرى	19
0.06	0.06	2 872 619.35	الأعباء الاستثنائية	02
7.96	7.96	330 879 912 .2	مجموع الأعباء المتغيرة	

الأعباء الثابتة				
0.02	0.02	72 902 468.65	مخصصات الإهلاك ومؤونات وخسائر القيمة	12
0.00	0.00	71 524.00	الضريبة على أرباح الشركات IBS	22
0.02	0.02	72 973 992 .65	مجموع الأعباء الثابتة	
7.98	7.98	404 584 936 .79	التكلفة الوحودية الإجمالية	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على بيانات المقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية

لقد تم في هذا الجدول حساب التكلفة الوحودية لكل عناصر الأعباء الثابتة والمتغيرة التي تتغير قيمتها من سنة لأخرى ومن ثم جمعها وذلك للحصول على التكلفة الوحودية الإجمالية ، حيث أن التكلفة الوحودية الإجمالية لمنتج الأجر الأحمر تقدر ب: 7.98 دج

#### المطلب الثاني : واقع الأداء المالي في مؤسسة الزيبان للأشغال سيدي غزال - بسكرة-

من خلال الدراسة الميدانية نلاحظ أن المؤسسة لا تستخدم أي أداة لتقييم أو قياس أدائها المالي ، حيث يتم تقييم الأداء المالي فيها باعتماد طريقة محاسبية ، حيث أن النتيجة الصافية للسنة المالية المدرجة في الكشوفات المالية السنوية تعتبر هيا المقياس الأساسي و النهائي للمردودية المؤسسة و تسمح لها بقياس أدائها من طرف المساهمين والمحللين ، فهي تعتبر الدليل الذي يبين الصحة المالية للمؤسسة ، كما أنه في بعض الأحيان تلجأ مؤسسة الزيبان للأشغال سيدي غزال - بسكرة لتقييم أدائها وذلك بمقارنة رقم أعمالها المحقق بالسنوات السابقة وهذا الأسلوب يتم بطريقة عشوائية أي غير ممنهجة وعلمية وهذه الطريقة لا تساهم في عملية تقييم وقياس الأداء المالي للمؤسسة بشكل سليم .

المبحث الثالث : تفعيل استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة الزيبان الأشغال سيدي غزال - بسكرة

سنقوم في هذا المبحث بتطبيق وتفعيل البعض من أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة التي يمكن تطبيقها على المؤسسة وتبيان دورها في تحسين الأداء المالي لمؤسسة الزيبان للأشغال - بسكرة -

#### المطلب الأول : استخدام التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة الزيبان للأشغال - بسكرة

أسلوب التكلفة المستهدفة هو عبارة عن طريقة تعتمد على تخفيض التكاليف خلال مرحلة الإنتاج (مراحل تطوير المنتج وتصميمه) وذلك دون المساس بجودة المنتج وهامش الربح المستهدف، الذي سنقوم بمحاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على منتج مؤسسة محل الدراسة

#### الفرع الأول : تحديد التكلفة المستهدفة

تقوم مؤسسة الزيبان للأشغال بسكرة ببيع الأجر الأحمر ابتداء من عشر حزمات فما فوق، حيث تحتوي الحزمة الواحدة من الأجر 8 ثقوب على 175 حبة وتبلغ تكلفة بيعها 2061.5 دج ، وتحتوي حزمة الأجر 12 ثقب على 116 حبة في الحزمة الواحدة وتبلغ تكلفة بيع الحزمة الواحدة 1717.96 دج

- الحبة الواحدة للأجر الأحمر من نوع 8 ثقوب تقدر بـ: 11.78 دج

- الحبة الواحدة للأجر الأحمر من نوع 12 ثقوب تقدر بـ: 14.81 دج

حسب تطلعات مسير المؤسسة و بسبب طلبات ورغبات الزبائن في تخفيض سعر المنتج تم تخفيض سعر بيع المستهدف حيث أصبح يقدر الأجر الأحمر من نوع 8 ثقوب بـ: 10.00 دج للحبة الواحدة و 12 ثقب أصبح بـ: 12.00 دج للحبة الواحدة حيث يتم تحديد التكلفة المستهدفة بالعلاقة التالية:

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

$$\text{الربح المرغوب فيه} = \text{التكلفة المستهدفة} \times \text{هامش الربح}$$

ومنه :

$$\text{التكلفة المستهدفة الكلية} = \text{سعر البيع المستهدف} - (\text{هامش الربح} \times \text{التكلفة المستهدفة})$$

بالنسبة للأجر 8 ثقوب :

$$\text{التكلفة المستهدفة الكلية} = 10.00 - (\text{التكلفة المستهدفة} \times 0.1)$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 1.1 / 10.00$$

$$\text{ومنه التكلفة المستهدفة} = 9.09 \text{ دج}$$

$$\text{الربح المرغوب فيه} = 9.09 \text{ دج} \times 0.1$$

$$\text{الربح المرغوب فيه} = 0.909 \text{ دج}$$

$$\text{ومنه التكلفة المستهدفة الكلية للوحدة الواحدة} = 10.00 \text{ دج} - 0.909$$

$$\text{التكلفة المستهدفة الكلية للوحدة الواحدة} = 9.09 \text{ دج}$$

بالنسبة للأجر 12 ثقب :

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 12.00 \text{ دج} / 1.1$$

$$\text{ومنه التكلفة المستهدفة} = 10.90 \text{ دج}$$

$$\text{الربح المرغوب فيه} = 10.90 \text{ دج} \times 0.1$$

$$\text{ومنه الربح المرغوب فيه} = 1.09 \text{ دج}$$

$$\text{التكلفة المستهدفة الكلية للوحدة الواحدة} = 12.00 - 1.09$$

$$\text{التكلفة المستهدفة الكلية للوحدة الواحدة} = 10.91 \text{ دج}$$

الفرع الثاني: حساب تكلفة الإنتاج المستهدفة :

يتم حسابها بالعلاقة التالية :

$$\text{تكلفة الإنتاج المستهدفة الكلية} = \text{التكلفة المستهدفة الكلية} - \text{تكاليف التوزيع}$$

لإيجاد تكاليف التوزيع يجب علينا توزيع الأعباء الغير مباشرة لمؤسسة الزيبان للأشغال لسنة 2020 على مختلف الأقسام

الثانوية و الأساسية وذلك بالاعتماد على جملة من مفاتيح التوزيع المتمثلة في نسب مئوية ، حيث سنقوم فيما يلي بعرض الجدول

التفصيلي لتكاليف الغير مباشرة لمؤسسة الزيبان للأشغال- بسكرة - .

الجدول رقم (05) الجدول التفصيلي لأعباء الغير مباشرة لسنة 2020 الوحدة دج

رقم الحساب	أسم الحساب	المبالغ
601410	الطاقة الكهربائية	49 133 559 .18
601420	طاقة الغاز	36 466 677 .07
601230	محروقات مستهلكة	6 569 273 .88
601250	معدات	8 910 932.39
601220	قطع غيار مستهلكة	12 713 163.23
601210	مواد ولوازم مستهلكة	7 379 522.76
121 173 128.5	601 مواد أولية	
6151	صيانة و إصلاح	10 967 228.30
6162	أقساط تأمين	802555.84
6183	وثائق ومتفرقات	507000
12 276 784.14	61 خدمات خارجية	
6221	موظف من خارج الشركة	3260213.34
6222	أتعاب وسطاء	244178.64
6223	إعلان والنشر وعلاقات عامة ت	30110
6226	تكاليف البريد والاتصال	770588.12
6227	خدمات مصرفية	80750.16
4 355 730. 26	62 خدمات خارجية أخرى	
6314	مرتبات الموظفين	503164.43 137
6335	مساهمات للمنظمات الاجتماعية	31808361.45
169311525.9	63 أعباء مستخدم	
6420	ضرائب ورسوم غير قابلة للاسترجاع	24533
645*	ضرائب ورسوم أخرى	1 768860
393 793 1	64 ضرائب ورسوم ومدفوعات مماثلة	
65662	مصاريف التضامن الوطني	2 872 508
65710	رسوم إدارة استثنائية	111.35
2 872 619.35	65 أعباء عملياتية أخرى	
681200	اهتلاك أصول ثابتة	72 902 468.65
72 902 468.65	68 مخصصات مؤونات واهتلاكات وخسائر القيمة	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على البيانات المالية لمؤسسة الزيبان للأشغال - بسكرة -

بعد عرض مجموعة الأعباء الغير مباشرة للمؤسسة محل الدراسة سنقوم مباشرة بوضع مفاتيح لتوزيع هذه الأعباء على جميع الأقسام الأساسية و الثانوية في جدول حيث ستكون هذه المفاتيح على شكل نسب مئوية تقريبية محددة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مسير مصلحة المحاسبة والمالية

الوحدة دج

الجدول رقم (06) مفاتيح التوزيع الأولي و الثانوي للأعباء الغير مباشرة

رقم الحساب	البيان	المبالغ	الأقسام المساعدة			الأقسام الأساسية		
			الإدارة العامة	الصيانة	المحاسبة والمالية	التمويل	خط إنتاج	التوزيع
601	مواد أولية	121173128.5	02 %	01%	0.009 %	0.006 %	96.89 %	0.09 %
61	خدمات خارجية	12276784.14	01 %	01 %	01%	1 %	72 %	24 %
62	خدمات خارجية أخرى	4355730.26	25 %	04 %	37 %	12 %	2 %	20 %
63	أعباء مستخدمين	169311525.9	13 %	24 %	08%	3 %	42 %	10 %
64	ضرائب ورسوم ومدفوعات ماثلة	121173128.5	-	-	90 %	-	-	10 %
65	الأعباء العملية لأخرى	12276784.14	-	-	100 %	-	-	-
68	مخصصات الاهتلاكات، المؤونات وتدني ق	4355730.26	03 %	0.3 %	0.15 %	0.28 %	95 %	1.27 %
	إجمالي توزيع أولي	384685649.8						384685649.8
	التوزيع الثانوي	-						
	الإدارة العامة	-	(100%)	30 %	8.52 %	6.2 %	45.98 %	9.30 %
	الصيانة	-	16.90 %	(100%)	2.22 %	2.91 %	61.80 %	16.17 %
	المحاسبة والمالية	-	12 %	03 %	(100%)	39.20 %	19.8 %	26 %
	عدد وحدات العمل	-				12000 دح من مشتريات مواد أولية	حبة أجر منتجة	حزمة أجر مباعه

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

في هذا الجدول تم تحديد مفاتيح التوزيع الأولية والثانوية للأعباء الغير مباشرة بنسب مالية تقريبية لكل الأقسام الأساسية والثانوية وفيما يلي وبعد تحديد مفاتيح التوزيع للأعباء الغير مباشرة في الجدول السابق، سنقوم بتحديد مبالغ التوزيع الأولي للأعباء لكل قسم من الأقسام

1/ تحديد مبالغ التوزيع الأولي للأعباء الغير مباشرة :

الوحدة : دج

جدول رقم (07) جدول التوزيع الأولي للأعباء الغير مباشرة

المجموع	الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة			المبالغ	البيان	رقم الحساب
	التوزيع	خط إنتاج	التموين	المحاسبة والمالية	الصيانة	الإدارة العامة			
121173128.5	10905581.57	102994756.2	727038.77	1090558.16	1211731.28	4243462.57	121173128.5	مواد أولية	601
12276784.14	2946428.19	8839284.58	122767.84	122767.84	122767.84	122767.84	12276784.14	خدمات خارجية	61
4355730.26	871146.05	87114.60	522687.63	1611620.18	174229.21	1088932.56	4355730.26	خدمات خارجية أخرى	62
169311525.9	16931152.59	71110840.8	5079345.77	13544922.07	40634766.22	22010498.37	169311525.9	أعباء مستخدمين	63
121173128.5	179339.3	-	-	1614053.7	-	-	121173128.5	ضرائب ورسوم ومدفوعات مماثلة	64
12276784.14	-	-	-	2872619.35	-	-	12276784.14	الأعباء العملياتية الأخرى	65
4355730.26	925861.35	69257345.22	204126.9	109353.70	218707.40	2187074.06	4355730.26	مخصصات الاهتلاكات، المؤونات وتدني ق	68
384685649.8	32759509.17	252289341.4	6655966.91	20965895	42362201.95	29652735.4	384685649.8	إجمالي توزيع أولي	
								التوزيع الثانوي	
100 %	9.30 %	45.98 %	6.2 %	8.52 %	30 %	(100%)		الإدارة العامة	
100 %	16.17 %	61.80 %	2.91 %	2.22 %	(100%)	16.90 %		الأمن والصيانة	
100 %	26 %	19.8 %	39.20 %	(100%)	03 %	12 %		المحاسبة والمالية	
	حزمة أجر مبيعة	حبة أجر منتجة	12000 دح من مشتريات مواد أولية					عدد وحدات العمل	

المصدر : إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة

في هذا الجدول تم حساب مبالغ التوزيع الأولي للأعباء على الأقسام وذلك بالاعتماد على الجدول رقم (05) الذي حدد لنا مبالغ الأعباء والجدول رقم (06) الذي حدد لنا مفاتيح التوزيع ، حيث انه تم حساب هذه المبالغ عن طريق ضرب مبلغ العبء في النسبة المئوية الموافقة لكل قسم أي قمنا بتقسيم الأعباء الغير مباشرة على جميع الأقسام المحددة في الجدول .

بعد حساب مبالغ التوزيع الأولي للأعباء الغير مباشرة سيتم بعدها حساب مبالغ التوزيع الثانوي للأعباء بين الأقسام

من خلال الجدول رقم (07) يظهر لنا أن هناك علاقة تبادلية بين الأقسام المساعدة حيث أنها تقوم بتقديم خدمات للأقسام الأساسية كما نلاحظ أن الأقسام المساعدة تقوم بتبادل الخدمات فيما بينها، ولحساب قيمة الخدمات المتبادلة سنقوم بتطبيق العلاقة الجبرية التالية:

حساب الخدمات المتبادلة بين الأقسام بمتغيرات مجهولة كتابي :

(أ) ترمز لأعباء قسم الإدارة

(ب) ترمز لأعباء قسم الصيانة

(ج) ترمز لأعباء قسم المحاسبة والمالية

$$(أ) = 29\ 652\ 735.4 + 0.169 ب + 0.12 ج \dots\dots\dots (1)$$

$$(ب) = 42\ 362\ 201.95 + 0.3 أ + 0.03 ج \dots\dots\dots (2)$$

$$(ج) = 20\ 965\ 895 + 0.0852 أ + 0.0222 ب \dots\dots\dots (3)$$

وهي جملة معادلات جبرية من الدرجة الأولى بثلاثة مجاهيل وهي عدد الأقسام المتبادلة بالتعويض المعادلة رقم (1) في

المعادلة رقم (2)

نجد :

$$(ب) = 42\ 362\ 201.95 + 0.3 + (29\ 652\ 735.4 + 0.169 ب + 0.12 ج) \dots\dots\dots (ب)$$

$$(ب) = 51\ 258\ 022.57 + 0.0507 ب + 0.036 ج + 0.03 ج$$

$$0.9493 (ب) = 51\ 258\ 022.57 + 0.066 ج$$

ومننه :

$$(ب) = 53\,995\,599.5 + 0.069524913 \text{ ج} \dots\dots\dots (4)$$

بتعويض هذه المعادلة في المعادلة (1)

$$(أ) = 29\,652\,735.4 + 0.169(53\,995\,599.5 + 0.069524913 \text{ ج}) + 0.12 \text{ ج}$$

$$(أ) = 29\,652\,735.4 + 9\,125\,256.3 + 0.01174971 \text{ ج} + 0.12 \text{ ج}$$

ومنه :

$$(أ) = 38\,777\,991.7 + 0.13174971 \text{ ج} \dots\dots\dots (5)$$

بتعويض المعادلتين (4) و (5) في المعادلة (3) نجد

$$(ج) = 20\,965\,895 + 0.0852(38\,777\,991.7 + 0.13174971 \text{ ج}) + 0.0222(53\,995\,599.5)$$

$$+ (0.069524913 \text{ ج})$$

$$(ج) = 20\,965\,895 + 3\,303\,884.9 + 0.01122507 \text{ ج} + 1\,198\,702.3 + 0.00154345 \text{ ج}$$

ومنه

$$(ج) = 25\,797\,882.98$$

بتعويض قيمة ج في معادلة 4 و 5

$$(أ) = 42\,176\,855.3$$

$$(ب) = 55\,789\,195.1$$

ومنه :

$$(أ) = 42\,176\,855.3$$

$$(ب) = 55\,789\,195.1$$

$$(ج) = 25\,797\,882.98$$

- بعد الحصول على القيم السابقة سيتم توزيع الثانوي للأعباء بين الأقسام الأساسية و المساعدة

الوحدة : دج

الجدول رقم (08) جدول التوزيع الثانوي للأعباء الغير مباشرة

رقم الحساب	البيان	المبالغ	الأقسام المساعدة			الأقسام الأساسية			المجموع
			الإدارة العامة	الصيانة	المحاسبة والمالية	التمويل	خط إنتاج	التوزيع	
601	مواد أولية	121173128.5	4243462.57	1211731.28	1090558.16	727038.77	102994756.2	10905581.57	121173128.5
61	خدمات خارجية	12276784.14	122767.84	122767.84	122767.84	122767.84	8839284.58	2946428.19	12276784.14
62	خدمات خارجية أخرى	4355730.26	1088932.56	174229.21	1611620.18	522687.63	87114.60	871146.05	4355730.26
63	أعباء مستخدمين	169311525.9	22010498.37	40634766.22	13544922.07	5079345.77	71110840.8	16931152.59	169311525.9
64	ضرائب ورسوم ومدفوعات مماثلة	121173128.5	-	-	1614053.7	-	-	179339.3	121173128.5
65	الأعباء العملية الأخرى	12276784.14	-	-	2872619.35	-	-	-	12276784.14
68	مخصصات الاهتلاكات، المؤونات وتدني ق	4355730.26	2187074.06	218707.40	109353.70	204126.9	69257345.22	925861.35	4355730.26
	إجمالي توزيع أولي	384685649.8	29652735.4	42362201.95	20965895	6655966.91	252289341.4	32759509.17	384685649.8
	التوزيع الثانوي								
	الإدارة العامة		42 176 855.3	12653056.59	3593468.07	2614965.02	19392918.07	3922447.54	
	الأمن والصيانة		9428373.97	55 789 195.1	1238520.13	1623465.57	34477722.57	9021112.84	
	المحاسبة والمالية		3095745.96	773936.49	25 797 882.98	10112770.13	5107980.83	6707449.57	
	مجموع توزيع الثانوي		0	0	0	21007167.63	311267962.9	52401519.12	384685649.8
	طبيعة وحدة القياس					مشتريات مواد أولية	حبة أجر منتجة	حبة أجر مباعه	
	عدد وحدات القياس					12000	44471475	44471475	
	تكلفة وحدة القياس					1750.6	6.99	1.18	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات الجدول رقم (07)

ومنه تكلفة توزيع الأعباء الغير مباشرة تساوي 1.18 دج

ومنه :

$$\text{تكلفة الإنتاج المستهدفة} = (\text{التكلفة المستهدفة الكلية}) - (\text{تكاليف التوزيع})$$

تكلفة الإنتاج المستهدفة للأجر 12 ثقب = 10.91 - 1.18 = 9.37 دج

تكلفة الإنتاج المستهدفة للأجر 08 ثقب = 9.09 - 1.18 = 7.91 دج

ثانيا : حساب الفرق بين التكلفة الفعلية للإنتاج للأجر الأحمر و التكلفة الإنتاجية المستهدفة

التكلفة الفعلية لإنتاج وحدة واحدة من للأجر الأحمر = (مجموع التكاليف + تكاليف توزيع) / (عدد الوحدات المنتجة)

التكلفة الفعلية لإنتاج وحدة واحدة من الأجر الأحمر = (52 401 519.12 + 404 584 936.79) / 44 471 475

التكلفة الفعلية لإنتاج وحدة واحدة من الأجر الأحمر = 10.27 دج

حساب الفرق :

بالنسبة للأجر الأحمر 8 ثقب ( 7.91 - 10.27) = 2.36 دج

بالنسبة للأجر الأحمر 12 ثقب ( 9.37 - 10.27) = 0.9 دج

- نلاحظ عند حساب الفرق بين التكلفة الإنتاجية الفعلية و التكلفة المستهدفة للأجر بنوعيه 08 و 12 ثقب

أن مبالغ المتحصل عليها لا تشكل ذلك الفارق الكبير ، مقارنة بما يترتب عليه من إيجابيات التي قد تستفيد منها المؤسسة عند تخفيضها لتكاليف دون المساس بجودة المنتج ، كمحاولة تخفيض تكاليف المستخدمين ولو بمقدار ضئيل من خلال التخلي على بعض المنح كما يمكنها تخفيض تكاليف الصيانة الغير ضرورية من خلال القيام بصيانة دورية ، بتالي سينخفض سعر البيع ، هذا ما سيمنحها ميزة تنافسية و يسمح لها بزيادة مبيعاتها مما يؤدي لزيادة إيراداتها وبتالي تحسين أدائها المالي .

**المطلب الثاني : مساهمة في استخدام سلسلة القيمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة الزيبان للأشغال - بسكرة -**

سيتم في هذا المطلب تقديم بعض المقترحات التي تسمح للمؤسسة بتخفيض تكاليفها والوصول لتكلفة المستهدفة عن طريق استخدام سلسلة القيمة

حيث تعتبر سلسلة القيمة أسلوب أو طريقة لتخفيض التكاليف و ذلك من خلال تحليل التكاليف على أساس الأنشطة الرئيسية (الأساسية) والفرعية (المساعدة)، و الغاية من عملية التحليل مساعدة الإدارة في التعرف على مقدار ما تمثله تكلفة كل نشاط بالنسبة لإجمالي التكاليف، و بالتالي يتم التركيز على الأنشطة ذات التكلفة المرتفعة مقارنة بالأنشطة الأخرى ، حيث تقوم سلسلة القيمة بالبحث عن كل السبل التي تؤدي إلى تخفيض تلك التكاليف المرتفعة مع الحفاظ على جودة المنتج وكل هذا يتطلب خبرة و إدراكا واسعا و التحليل الجيد و الدقيق لمختلف الأنشطة المراد تخفيض تكاليفها .

ومن أجل تحديد سلسلة القيمة للمؤسسة محل الدراسة نقوم بتقسيم الأنشطة إلى أنشطة رئيسية (أساسية) و أخرى مساعدة و سيكون هذا التقسيم كما هو مبين في الجدول أعلاه (الجدول رقم 05) كما يلي:

أولا: الأنشطة الرئيسية: وتشمل ما يلي :

**1- مواد أولية :** وتشمل تكاليف شراء مادة الصلصال و الرمل لإنتاج مادة الأجر الأحمر بأنواعه و ذلك بتكلفة مقدارها 121173128,5 دج .

**2- خدمات خارجية وخارجية أخرى:** هي مصاريف الكهرباء و الماء و الصيانة و الإصلاحات المتعلقة بإصلاح تجهيزات الإنتاج و ترميمات المباني بالإضافة إلى أتعاب محافضي الحسابات والمحامين و الموثقين وكل هذا كلف المؤسسة ما مقداره 16632514,4 دج .

**3- أعباء المستخدمين:** تتمثل في الأجر القاعدي و مختلف العلاوات و المنح و التعويضات الممنوحة للعمال بالإضافة إلى اشتراكات رب العمل في الضمان الاجتماعي والتي تقدر ب: 169311525.9 دج

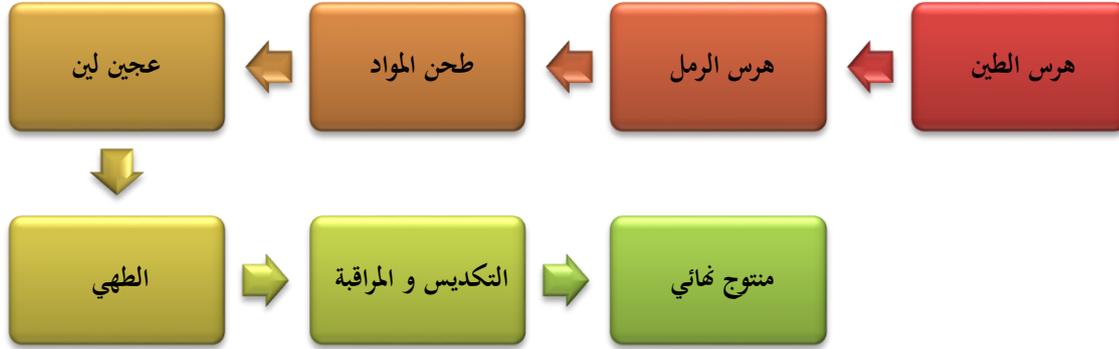
**5- ضرائب و رسوم و مدفوعات مماثلة :** تتمثل في الرسم على النشاط المهني المفروض على البيع و حقوق الطابع التي تفرض عند الشراء النقدي ، بالإضافة إلى مختلف الضرائب و الرسوم الأخرى بمقدار 3937931 دج .

**6- الأعباء العملياتية الأخرى:** هي المصاريف الاستثنائية للتسيير الجاري والتي تقدر ب: 1227678414 دج.

**7- مخصصات الإهلاكات والمؤونات وتدني القيمة:** وتتمثل في أقساط إهلاك الدورة لمجموع الاستثمارات ومختلف المؤونات المشككة لمواجهة تدني القيمة و تقدر ب: 435573026 دج .

وتشمل سلسلة الأنشطة الرئيسية لسلسلة القيمة في مايلي :

الشكل رقم (06) سلسلة الأنشطة الرئيسية لسلسلة القيمة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة الإنتاج

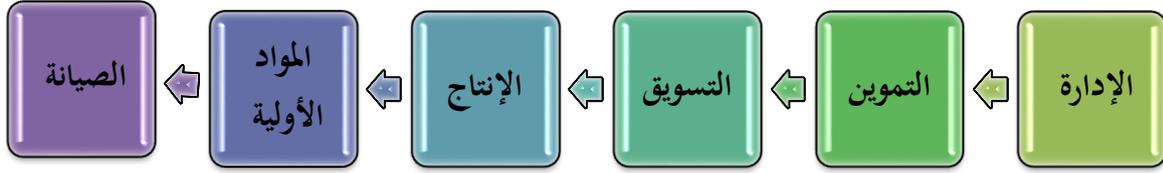
يعبر هذا الشكل على سلسلة الأنشطة الرئيسية في المؤسسة محل الدراسة و التي تمثل مراحل إنتاج منتج الأجر الأحمر حيث تبدأ المرحلة الأولى بهرس الطين (الصلصال) و الرمل و يتم كذلك طحن المواد الأولية فيما بينهما ، ثم مرحلة الطهي التي يتم فيها تفريغ الأجر من العربات الصغيرة بصفة آنية وذلك لأن هذه الأخيرة لا تتحمل الحرارة القصوى للفرن ثم التكديس وذلك بعد الانتهاء من التفريغ ، يتم شحن الأجر فوق عربات مصفحة و التي تتحمل الحرارة القصوى للفرن و درجة الحرارة العالية للطهي وبعد الانتهاء من مرحلة الطهي يتم تكديس المنتج فوق ألواح و مراقبة جودته و بعد ذلك يصبح لدينا منتج في شكله النهائي جاهز للبيع.

ثانيا: الأنشطة المساعدة: وتشمل الأنشطة التالية:

الإدارة العامة: وهي تشمل جميع ما يتعلق بإدارة الموارد البشرية من الموظفين و التكوين.... الخ و التي كلفة المؤسسة 424346,57 دج .

الأمن الصيانة: الحفاظ على أمن و سلامة العمال و تصليح الآلات و المعدات بمقدار 1211731,28 دج.  
المحاسبة و المالية: هي جميع العمليات المتعلقة بتسيير الوظيفة المالية و المحاسبية و التي تقدر ب: 1090558,16 دج.  
وتتمثل سلسلة الأنشطة المساعدة في الشكل التالي :

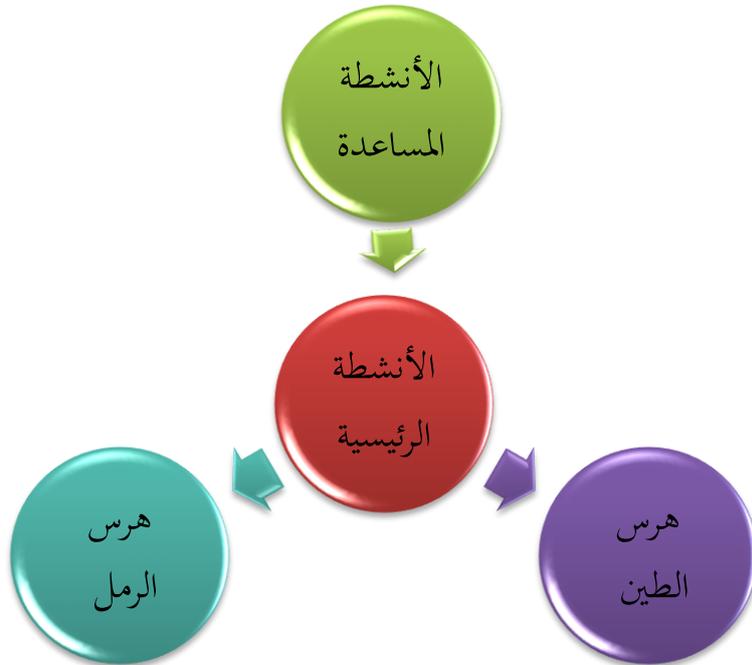
الشكل رقم (07) سلسلة الأنشطة الداعمة



المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات المقدمة من طرف المؤسسة

يعبر هذا الشكل على الأنشطة الداعمة التي يتم القيام بها لدعم الأنشطة الرئيسية في المؤسسة الزيبان للأشغال - بسكرة -

الشكل رقم (08) علاقة التكامل بين الأنشطة المساعدة و الأنشطة الرئيسية



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الشكل رقم (4) و(3)

- يمثل الشكل الأتي التكامل بين سلسلة الأنشطة المساعدة و سلسلة الأنشطة الرئيسية: بحيث تكون أولى مراحل عملية الإنتاج جلب المواد الأولية الأساسية الرمل و الطين تنتقل هذه المواد إلى الخطوة الموالية التي يتم هرسها و طحنها و طهيها لتصبح في النهاية منتج تام الصنع (أجر) جاهز للبيع .

هذه العملية يتم تنظيمها وتدعيمها بواسطة الأنشطة المساعدة و التي تتضمن كذلك العمليات الإدارية و التسويقية وكذلك عمليات الصيانة

## في مؤسسة الزيبان للأشغال سيدي غزال - بسكرة-

و من خلال دراستنا لتكاليف المؤسسة لاحظنا أن هناك تكاليف غير محققة للقيمة و لا تضيف أي قيمة للمؤسسة وغير ضرورية وتتميز بتكاليف عالية القيمة، و لا بد على المؤسسة أن تقوم بمحاولة التخلص منها عند تحميل المنتج بالتكاليف الخاصة به دون المساس بجودة المنتج حيث حاولنا تحليل هذه التكاليف و معرفة ما تمثله نسبة هذه التكاليف بالنسبة لإجمالي التكاليف.

الجدول رقم (09) جدول الأنشطة غير محققة للقيمة الوحدة: دج

التكاليف	طبيعة التكلفة
1768860,00	ضرائب و رسوم أخرى
2137508,00	العقوبات و الغرامات
71524,00	ضريبة على الأرباح IBS
518490,00	تغليف مفقود
3260213,34	موظف من خارج المؤسسة
111,35	رسوم إدارة يومية استثنائية
244178,64	رسوم أخرى
244178,64	أتعاب وسطاء
18000,00	عمولة فتح الاعتماد المستندي
3572616,72	منحة الضرر
13351395,00	مكافئة السلة
<b>25187075,69</b>	<b>المجموع</b>
<b>404584936,79</b>	<b>التكاليف الكلية مجموع</b>
<b>6,22%</b>	<b>نسبة التكاليف غير المحققة للقيمة إلى التكاليف الكلية</b>

المصدر : من أعداد الطالبين بالاعتماد على الجدول رقم (02)

## في مؤسسة الزيبان للأشغال سيدي غزال - بسكرة-

نلاحظ من خلال الجدول أن تكلفة الأنشطة غير مضافة للقيمة تمثل نسبة 6.22% من إجمالي التكاليف، إذا استطاعت المؤسسة التخلص من هذه الأنشطة فإن التكاليف الكلية أي الإجمالية ستخفض بهذه النسبة أي أن المؤسسة سوف تتحصل على سعر تنافسي في الأسواق المحلية.

ونستنتج في الأخير أن استخدام سلسلة القيمة في مجال تحديد التكاليف يساعد المؤسسة على التحليل الجيد و الدقيق للأنشطة الرئيسية و الأنشطة المساعدة، كما تمكن المؤسسة من معرفة الأنشطة ذات التكاليف العالية مقارنة بالأنشطة الأخرى وتحليلها من أجل معرفة أسباب هذا الارتفاع .

## خلاصة الفصل الثاني :

من خلال هذا الفصل حاولنا تطبيق أهم ما تطرقنا إليه في الفصل النظري على أرض الواقع حيث تمت الدراسة الميدانية على مؤسسة الزيبان للأشغال بسكرة، و للوقوف على طرق وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المستخدمة و ذلك لتحسين أدائها المالي، حيث لاحظنا أن المؤسسة محل الدراسة لا تطبق أي أداة من أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين أدائها المالي لكون المؤسسة تعتمد على المحاسبة المالية و ليس المحاسبة الإدارية حيث أن مصطلح المحاسبة الإدارية الحديثة حين تم طرحه على الإطارات المتواجدة في مديرية المحاسبة و المالية عند مقابلتهم أعتبر مصطلح غريب لكون المؤسسة تهتم بالجانب المالي و فقط، حيث لاحظنا أن الوضعية المالية للمؤسسة في حالة مالية غير جيدة و ذلك يعود إلى كون تكاليفها أكثر من الإيرادات التي تحققها المؤسسة وأن تلك التكاليف التي تتحملها المؤسسة غير علمية و دقيقة ، مما اعتمدنا خلال دراستنا على تطبيق بعض الأدوات المحاسبة الإدارية الحديثة لتحسين الأداء المالي للمؤسسة وذلك بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة و سلسلة القيمة حيث أنهم يعتبران نظامان متكاملان في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الزيبان للأشغال - بسكرة- .

الخاتمة

تعد أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة من أهم الأدوات التي أمست المؤسسة الاقتصادية في حاجة ماسة لاستخدامها نتيجة للانفتاح الاقتصادي و لمسايرة ركب المنافسة الشديدة التي فرضتها البيئة الحديثة للمؤسسة الاقتصادية ، ومن خلال هذه الدراسة التي كانت محاولة لمعرفة كيف تستخدم أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، حيث أنها تعد أحد أهم الأدوات التي تهدف لتوفير معلومات مفصلة وموثوقة حول الأنشطة والعمليات الداخلية للمؤسسة ، كما أنها تعتبر أداة حاسمة في تحقيق أهداف المؤسسة وتعزيز كفاءتها وتنافسيتها في السوق ، إن الغاية من استخدام هذه الأدوات الحديثة هي تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، حيث ترتبط عملية تقييم الأداء المالي بكشف الانحرافات ومسبباتها ومحاولة تصحيحها ، كما تبين أنه ولنجاح عملية التقييم يترتب على المؤسسة اختيار المؤشرات المالية و الغير مالية التي تسمح لها و تمكنها من تقييم أداؤها بشكل أشمل وذلك لإعطاء الصورة الحقيقية للمؤسسة و الحكم على أداؤها المالي .

#### أولاً: نتائج اختبار الفرضيات

**الفرضية الأولى:** التي جاء فيها "يساهم استخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (abc) في تخفيض تكاليف المنتج الغير ضرورية وبالتالي الحصول على سعر تكلفة أقل مما ينعكس على تحقيق ميزة تنافسية و زيادة الربحية" هيا فرضية صحيحة كون أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة (abc) هو نظام يساعد المؤسسة على إيجاد أفضل الطرق لتحقيق الأرباح وذلك من خلال تخفيض التكاليف التي لاتضيف قيمة للمؤسسة إلى أقصى حد ممكن أو الاستغناء عنها و هذا ما يسمح للمؤسسة بالتحكم بالسعر وهذا ما يؤدي لخلق ميزة تنافسية وتعظيم أرباح المؤسسة .

**الفرضية الثانية:** التي جاء فيها " يساهم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف المحملة على المنتج خلال مراحل الإنتاج من أجل تحسين قرارات التسعير وتخفيض التكاليف مما يساهم في توفير قدر من السيولة وزيادة الأرباح مع مراعاة رغبات وتطلعات العملاء " هي فرضية صحيحة كون أن طريقة التكلفة المستهدفة تقوم على تحديد تكلفة دورة حياة المنتج والعمل على تخفيض التكاليف من أجل تخفيض الأسعار ودراسة سعر السوق وما يلي رغبات العملاء من خلال تحسين جودة المنتج وتقديمه في الوقت المحدد و بالسعر المستهدف الذي يقل عن سعر المنتجات المنافسة الأخرى وهذا ما يمكن المؤسسة من تحقيق ميزة تنافسية في السوق وتحقيق الربح المستهدف .

**الفرضية الثالثة:** "يساهم استخدام أسلوب سلسلة القيمة في التحليل الجيد والدقيق لمختلف التكاليف حيث تركز سلسلة القيمة على التكاليف ذات التكلفة المرتفعة من أجل تخفيضها مع الحفاظ على جودة المنتج " فرضية صحيحة كون أن سلسلة القيمة تعتبر أسلوب لتخفيض التكاليف حيث تقوم بالتمييز بين الأنشطة المضيفة للقيمة والأنشطة الغير مضيفة للقيمة وذلك بعد التحليل الجيد والدقيق لتلك الأنشطة حيث تركز على الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة و تعمل على تخفيضها أو الاستغناء عنها دون المساس بجودة المنتج ، كما تعمل على تسليم المنتج بجودة عالية وبسعر أقل وهذا ما يمنح المؤسسة ميزة تنافسية ويحقق لها أرباح .

الفرضية الرابعة: "تستخدم مؤسسة الزيبان للأشغال سيدي غزال - بسكرة - أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين أدائها المالي." تم نفي الفرضية حيث أن مؤسسة الزيبان للأشغال سيدي غزال بسكرة لا تطبق أي أداة من أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة وذلك يعود للسياسة التي تتبناها المؤسسة وهذا ما أثبتناه في الفصل التطبيقي .

#### نتائج الدراسة :

#### نتائج الدراسة نظرية

- ✓ تطور المحاسبة الإدارية جاء نتيجة لتطور البيئة المحيطة بالمؤسسة واشتداد حدة المنافسة وكبر حجم المؤسسات.
- ✓ سبب ظهور أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة هو تعويض النقص الموجود في الأدوات التقليدية من حيث دقة ومصداقية المعلومات المنقولة .
- ✓ إتباع أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على خفض التكاليف ، وذلك بتحديد السعر المستهدف والذي يتلاءم مع قدرات ورغبات العملاء مع الحفاظ على نفس جودة المنتج، وبالتالي تعظيم الأرباح .
- ✓ هناك علاقة تكاملية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في تخفيض التكاليف وتلبية رغبات ومتطلبات العملاء المتغيرة باستمرار وتحقيق ميزة تنافسية وذلك عن طريق البيع بأسعار أقل من المؤسسات المنافسة الأخرى.
- ✓ لقد تبين أن نمو وتطور و استمرار المؤسسة الاقتصادية مرهون بمدى كفاءة وفاعلية ونجاعة أدائها المالي .
- ✓ لتقييم الأداء المالي للمؤسسة بشكل أحسن وأشمل يجب الجمع بين المؤشرات المالية والغير مالية حيث أن الجانب المالي لم يعد كافي لإعطاء الصورة الكاملة للأداء .

#### نتائج الدراسة التطبيقية :

- ✓ لا تقوم مؤسسة الزيبان للأشغال- بسكرة- بتطبيق أي أداة من أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في الوقت الحالي.
- ✓ مؤسسة الزيبان للأشغال -بسكرة- لا تقوم بقياس وتقييم أدائها المالي حيث تعتمد فقط على النتائج السنوية لمصلحة المحاسبة والمالية.
- ✓ إن هذه المؤسسة لا تتبع طريقة علمية وممنهجة في حساب التكاليف ، وبالتالي يتم تحميل التكاليف بشكل خاطيء مما يؤدي إلى سوء في اتخاذ القرارات المالية خاصة قرارات التسعير .
- ✓ ساهم أسلوب التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة ، فهذه الثنائية تحقق الميزة التنافسية للوحدة ، وتحقق الجودة المطلوبة للمنتج وأيضا تحقق الأرباح المستهدفة .

#### توصيات:

- ✓ يجب على المديرين في مؤسسة الزيبان للأشغال -بسكرة- إنشاء مصلحة خاصة بالمحاسبة الإدارية، تفعيل تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة وذلك لتحسين أدائها المالي.
- ✓ يجب على المؤسسة مواكبة التطور الحاصل بإتباع أدوات حديثة خاصة بعد ثبوت فعاليتها و نجاعتها في بيئة تتسم بالمنافسة الشديدة وسرعة تنقل المعلومات.

✓ تكوين العاملين وتدريبهم من خلال إجراء تريضات ودورات تكوينية ، وذلك من أجل تحسين خبراتهم ورفع مستوى الأداء .

✓ يجب على المؤسسة إعادة دراسة السوق بشكل شامل ودقيق من أجل انتهاز الفرص التنافسية لتقوية مكان المؤسسة في السوق و التعرف والإطلاع على رغبات واحتياجات العملاء.

✓ يجب على المؤسسة استقطاب إطارات ذات كفاءة عالية وذات تفكير أبداعى من أجل تحسين أوضاع المؤسسة والقيام بالإصلاحات اللازمة.

✓ العمل على تطبيق نظام التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة بعد أن تأكد بأنه من الممكن وغير مستحيل من خلال هذه الدراسة.

#### أفاق الدراسة :

لقد تناولت هذه الدراسة موضوع استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين الأداء المالى لمؤسسة الاقتصادية ونظرا لاتساع الموضوع فإنه لا يمكن الإحاطة بمختلف جوانبه ، ومن خلال ما تم التوصل إليه في هذا البحث فتحت أمامنا أفاق بحث نذكر منها:

- استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية .
- دور التكامل بين سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة في تحسين الأداء المالى لمؤسسة الاقتصادية.
- دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء المالى للمؤسسة الاقتصادية.

# فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
	شكر وعرهان
I	ملخص الدراسة
II	فهرس الجداول
III	فهرس الأشكال
IV	فهرس الملاحق
أ-د	مقدمة
<b>الفصل الأول:</b>	
<b>استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية</b>	
1	تمهيد الفصل
2	<b>المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإدارية</b>
2	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية
2	الفرع الأول : التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية
4	الفرع الثاني: تعريف المحاسبة الإدارية
5	المطلب الثاني : أهداف المحاسبة الإدارية وخصائصها
5	الفرع الأول : أهداف المحاسبة الإدارية
6	الفرع الثاني : خصائص المحاسبة الإدارية
7	المطلب الثالث : وظائف المحاسبة الإداري
9	<b>المبحث الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية</b>
9	المطلب الأول: الموازنة التقديرية
9	الفرع الأول: مبادئ إعداد الموازنة التقديرية
10	الفرع الثاني: أهداف الموازنة التقديرية
10	الفرع الثالث: أنواع الموازنات التقديرية
11	الفرع الرابع: مراحل إعداد الموازنة التقديرية
11	المطلب الثاني: محاسبة المسؤولية
11	الفرع الأول: مفهوم محاسبة المسؤولية
12	الفرع الثاني: أهداف محاسبة المسؤولية
12	الفرع الثالث: أنواع مراكز المسؤولية
13	المطلب الثالث: محاسبة التكاليف

13	الفرع الأول: مفهوم محاسبة التكاليف
13	الفرع الثاني: أهداف محاسبة التكاليف
13	الفرع الثالث: وظائف محاسبة التكاليف
15	<b>المبحث الثالث: الإطار النظري للأداء المالي</b>
15	المطلب الأول: الأداء المالي والعوامل المؤثرة فيه ومجالاته
15	الفرع الأول: مفهوم الأداء المالي
15	الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء المالي
18	الفرع الثالث: مجالات الأداء المالي
18	المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي
18	الفرع الأول: تقييم الأداء المالي وأهميته
20	الفرع الثاني: أهداف تقييم الأداء
20	الفرع الثالث: مراحل تقييم الأداء
23	المطلب الثالث: مؤشرات الأداء المالي:
23	الفرع الأول: تعريف المؤشر
23	الفرع الثاني: مؤشرات الأداء المالي (المالية والغير مالية)
30	<b>المبحث الرابع: أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة ودورها في تحسين الأداء المالي</b>
30	المطلب الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (A.B.C) واستخدامه في تحسين الأداء المالي
30	الفرع الأول: تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (A.B.C)
30	الفرع الثاني: خصائص نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)
31	الفرع الثالث: أهداف نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)
31	الفرع الرابع: مقومات نجاح نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
32	الفرع الخامس: مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
32	الفرع السادس: عيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
33	الفرع السابع: علاقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بمؤشرات تحسين الأداء المالي
33	المطلب الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة واستخدامه في تحسين الأداء المالي
33	الفرع الأول: تعريف التكلفة المستهدفة
34	الفرع الثاني: مزايا و معوقات التكلفة المستهدفة
35	الفرع الثالث: مبادئ التكلفة المستهدفة
35	الفرع الرابع: خصائص التكلفة المستهدفة
36	الفرع الخامس: أهداف التكلفة المستهدفة

36	الفرع السادس: علاقة التكلفة المستهدفة بمؤشرات تحسين الأداء
37	المطلب الثالث: سلسلة القيمة واستخدامها في تحسين الأداء المالي
37	الفرع الأول: تعريف سلسلة القيمة
38	الفرع الثاني: أهداف سلسلة القيمة
38	الفرع الثالث: أنشطة سلسلة القيمة
40	الفرع الرابع: علاقة سلسلة القيمة بمؤشرات تحسين الأداء المالي
	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني:</b>	
<b>أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة واستخدامها</b>	
<b>في تحسين الأداء المالي في مؤسسة الزيبان للأشغال سيدي غزال - بسكرة-</b>	
43	تمهيد
44	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة الزيبان للأشغال سيدي غزال - بسكرة
44	المطلب الأول: تعريف شركة الزيبان للأشغال وأهدافها
44	الفرع الأول: تعريف شركة الزيبان للأشغال
45	الفرع الثاني: أهداف شركة الزيبان للأشغال
46	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة محل الدراسة
46	الفرع الأول: عرض الهيكل التنظيمي لمؤسسة الزيبان للأشغال سيدي غزال/ بسكرة
47	الفرع الثاني: مهام المستويات الوظيفية
49	المطلب الثالث: مراحل إنتاج الأجر الأحمر في مؤسسة الزيبان للأشغال
51	المبحث الثاني: واقع تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة والأداء المالي في مؤسسة الزيبان للأشغال
51	المطلب الأول: واقع تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في مؤسسة الزيبان للأشغال سيدي غزال- بسكرة
51	الفرع الأول: حساب سعر التكلفة لمنتج الأجر الأحمر بمؤسسة الزيبان للأشغال سيدي غزال- بسكرة
53	المطلب الثاني: واقع الأداء المالي في مؤسسة الزيبان للأشغال سيدي غزال - بسكرة-
54	المبحث الثالث: تفعيل استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة الزيبان للأشغال سيدي غزال - بسكرة
54	المطلب الأول: استخدام التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة الزيبان للأشغال- بسكرة
54	الفرع الأول: تحديد التكلفة المستهدفة
55	الفرع الثاني: حساب تكلفة الإنتاج المستهدفة
65	المطلب الثاني: مساهمة في استخدام سلسلة القيمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة الزيبان للأشغال - بسكرة -

70	خلاصة الفصل
72	الحاتمة
76	فهرس المحتويات
81	قائمة المصادر والمراجع

## قائمة المصادر والمراجع

قائمة المراجع

أولا- الكتب

أ- الكتب باللغة العربية:

1. أحمد ظاهر ، محمد أبو ناصر . (2013). المحاسبة الإدارية . القاهرة : الشركة العربية المتحدة .
2. أحمد محمد زامل. (2000). المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الألي . الجزء الثاني . الرياض: معهد الإدارة العامة الرياض.
3. أحمد محمد نور وآخرون . (2005/2004) . المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة، الإسكندرية: داء الجامعية.
4. أسامة الحارس . (2004). المحاسبة الإدارية . عمان: جامعة عمان الأهلية .
5. اسماعيل معالم سعاد حجازي. (2013). محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة . عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع.
6. إمام عبد اللطيف، و عالم مصطفى زين العابدين. (2011). المحاسبة الإدارية. صنعاء السودان: دار الكتاب الجامعي جامعة السودان المفتوحة.
7. تيسير الرجبي. (2013). محاسبة التكاليف . القاهرة - مصر : الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة .
8. ذاکر عبد الله مفلح مصاروة، عبید خيون الخفاجي. (2013). التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الأردني.
9. شايب الركابي ناجي. (2010). أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي الكلية التقنية الإدارية . بغداد.
10. عبد الحكيم الرجبي محمد تيسير . (2004). المحاسبة الإدارية. عمان، جامعة الكويت : دار وائل للنشر .
11. عبد السميع أحمد طيبة محمد. (2010). الإنتاجات الحديثة في المحاسبة الإدارية . الأردن، عمان: دار جليس الزمان.
12. عبد اللطيف إمام حاج عمر ، زين العابدين عالم مصطفى أحمد. (2011). المحاسبة الإدارية. جامعة العلوم والتكنولوجيا بالتعاون مع جامعة السودان المفتوحة.
13. فيصل جميل السعايدة. (2007). المحاسبة الإدارية لتخصيص نظم المعلومات المحاسبية . عمان، الأردن: دار الميسرة للنشر.
14. محمد تيسير ، عبد الحكيم الرجبي. (2004). المحاسبة الإدارية. عمان ، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
15. محمد سرور الحريري. (2016). المحاسبة الإدارية المتقدمة . عمان : الدار المنهجية .
16. محمد عبد السميع ، أحمد طيبة. (2009). الإنتاجات الحديثة في المحاسبة الإدارية . عمان: دار جليس الزمان.
17. محمد محمود الخطيب. (2009). الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات. عمان. الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع.

18. محمد محمود الخطيب. (2010). الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات. عمان. الأردن: دار الحامد للنشر
19. مؤيد راضي خنفر، و فلاح غسان المطارنة. (2009). تحليل القوائم المالية (مدخل نظري وتطبيقي). الأردن: دار المسيرة
20. مؤيد محمد الفضل. (2007). المحاسبة الإدارية. عمان، الأردن: دار المسيرة.
21. ناظم حسن عبد السيد. (2009). محاسبة الجودة مدخل تحليلي. عمان: دار الثقافة .  
والتوزيع.
22. يزيد تفرات. (2016). محاسبة التكاليف ودورها في تقييم الأداء. كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، أم لبواقي ، الجزائر، مكتبة المجمع العربي لنشر والتوزيع عمان.

ب- الكتب باللغات الأجنبية:

1. A.Burland j.y eglem. (1995) pmyleita dictionnaire de gestion .paris: editions foucher.

ثانيا - المقالات:

أ- المقالات باللغة العربية:

1. أحمد شعشوع، أبوبكر بوسالم، و عبد الخالق أودينة. (2021). دور أساليب حديثة لتحليل المالي في تقييم الأداء والرفع من قيمة السوقية للمؤسسة . مجلة التكامل الإقتصادي ، المجلد 9.
1. إلياس سالم. (2021). التنافسية والميزة التنافسية في منظمات الأعمال. مجلة أبحاث ودراسات التنمية ، المجلد 8 العدد 1 .  
المسيلة، الجزائر: جامعة محمد بوضياف.
2. أمال سحنون. (2021). دور أدوات التحليل المالي في قياس الأداء المالي في مؤسسة إقتصادية. دراسة حالة مؤسسة الحضنة للحليب . المسيلة، مجلة العلوم الإقتصادية وتسيير وعلوم التجارية، المجلد 14 ، العدد1، الجزائر.
3. أمل وآخرون إبراهيم أحمد. (2016). أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في دقة قياس الخدمات المصرفية. مجلة العلوم الإقتصادية جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات التجارية العدد 17 .
4. حسن عبد الصادق سهير الطيب، و عثمان محمد نجيب اسماعيل. (2020). دور المحاسبة التكاليف في الرقابة على التكاليف البيئية . مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية.
5. حسين بلعجوز، و محاد عريوة. (2019). المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ، تطورات أساليب المحاسبة الإدارية لتقييم الأداء في ظل بيئة الأعمال الحديثة. مصر: جامعة الدول العربية.

6. خيضر خنفاوي، و مريم أبو رنسييت. (بلا تاريخ). دور النسب المالية والمؤشرات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية . دراسات إقتصادية ، العدد 27.
7. سعاد مخلوف، و خولة غرابي. (بلا تاريخ). الجودة في المؤسسات دراسة نظرية . مجلة الحقائق للدراسات النفسية والإجتماعية ، العدد 15.
8. سماعيل سبتي. (2015/2014). تقديم الأداء المالي للمؤسسة الجزائرية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي scf مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية ، العدد الإقتصادي 34-01 ، جامعة المسيلة ، الجزائر.
9. صحن عيسى جبار. (2017). أثر بعض مؤشرات القيمة الإقتصادية المضافة في قياس الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية مقارنة بالمؤشرات النقدية. مجلة كلية بغداد العلوم الإقتصادية الجامعية، العدد 50.
10. صافية بن عامر. (2021). واقع تطبيق الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسات الإقتصادية. المسيلة ، مجلة الإقتصاد والمالية ، الجزائر : جامعة محمد بوضياف المسيلة .
11. الطيب السهير، وعثمان اسماعيل. (2020). دور محاسبة التكاليف في الرقابة على التكاليف البيئية. مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية.
12. عبد الرؤوف عز الدين، و عيسى قروش. (2021). الموانة التقديرية كأداة للتسيير الأمتل لخزينة المؤسسات الإقتصادية . مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية .
13. عبد الغاني خلادي، و أنيس هزلة. (2018). مساهمة النظام المحاسبي المالي scf في قياس وتقييم الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية . مجلة الميادين الإقتصادية ، المجلد 1، العدد 1 ، الوادي ، الجزائر.
14. عبد سمير، و أحمد زقروق. (ب س ن). دراسة العوامل المؤثرة على تطبيق نظام محاسبة تكاليف على أساس النشاط. الإسكندرية ، كلية التجارة قسم المحاسبة والمراجعة ، مصر: جامعة الإسكندرية .
15. عمر أقاسم. (أفريل 2010). آلية تطبيق مفهوم سلسلة القيمة في إدارة تكاليف سلسلة الإمداد . مجلة العلوم الإقتصادية ، المجلد 5، العدد 5.
16. عمر فاروق زرقون، و محمد زرقون. (2014). فعاليت مؤشر القيمة الإقتصادية المضافة في قياس الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية مقارنة بالمؤشرات النقدية. دراسة حالة مجمع المؤسسات الوطنية لخدمات الأبار ENSP . جامعة الأغواط، الجزائر: مجلة دراسات ، العدد الإقتصادي، المجلد 5 العدد 2 .
17. فرحات غول. (2014). سلسلة القيمة ومساهمتها في بناء الميزة التنافسية للمؤسسة . مجلة دراسات في الإقتصاد والتجارة والمالية ، المجلد 03، العدد 01 .

18. فضل عبد الرحيم عبد الحميد معتصم، و الحسن المنصور فتح الرحمان. (2015). بطاقة أداء المتوازن ودورها في تقويم الأداء بالصندوق القومي للمعاشات. مجلة العلوم الاقتصادية، كلية الشريعة الإسلامية، م ع السعودية.
19. كامل يوسف بركة. (2012/2011). دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية. غزة: الجامعة الإسلامية.
20. كريم الدين عمر عمر النور، و آخرون. (2021). دور نظم محاسبة التكاليف في ترشيد الإنفاق العام وتحقيق أهداف الموازنة - دراسة ميدانية على وزارة المالية و الإقتصاد والقوى العاملة. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة.
21. مجيد محمد بن الدين نبو. (2019). مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد قرارات التسعير في المؤسسة الخدمية. مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 08، العدد 05.
22. محمد الصديق الفيصل. (2018). نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية. مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 13.
23. محمد بوناب، و لطفي بوناب. (2022). أهمية الموازنة التقديرية في مراقبة تكاليف الإنتاج في شركة الإسمنت schs حجار السود. مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية.
24. محمد محمد رضا الخلف نضال، و فالخ حسين نور. (2018). دور السلسلة القيمة في كسب رضا وولاء الزبون. مجلة العلوم الإدارية العراقية، مجلة فصلية متخصصة محكمة المجلد 1، العدد 1.
25. محمد زرواطي. (2020). تحليل سلسلة القيمة كأداة استراتيجية في محاسبة التسيير. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 3.
26. محمد مسلم الضي معاطف، و أحمد محمد علي رمضان محمد. (2020). دور الأدوات المساعدة للتكاليف المستهدفة في فاعلية قرارات التسعير. العدد 25. المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة التخصصات.
27. مريم بورانية، و خيضر خنفري. (2019). الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية على ضوء النماذج الكمية العالمية لتنبأ بالفشل المالي. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارة، المجلد 12، العدد 02، بومرداس، الجزائر.
28. مريم شرع. (2022). تقييم نظام محاسبة المسؤولية ودوره في تحقيق مبدأ الإدارة بالاستثناء. مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 6، العدد 2.
29. مسكين خليفة يعقوبي الحاج. (2020). جودة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ومتطلبات تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية.

30. مصطفى عوايدي، و منير عوايدي. (2011). مؤشرات ونسب تقييم الأداء المالي. مجلة التحليل والإشراف الإقتصادي، المجلد 2، العدد 1.
31. معمر بوكريكب، و الواحد عبد الله قويدر. (2022). اثر استخدام الموازنات التقليدية على فعاليات تقييم أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. الشلف، قسم العلوم الإقتصادية والقانونية، الجزائر: جامعة حسيبة بن بوعلي.
32. نمشان فردان نمشان النمشان. (2018). واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في القطاع الحكومي بدولة الكويت، مجلة الدراسات والبحوث البيئية، العدد 8.
33. نور الدين أحمد قايد، و إلهام بوروية. (2015). استخدام الموازنة التقديرية للمبيعات كأسلوب فعال لمراقبة التسيير واتخاذ القرار داخل المؤسسة. مجلة البحوث والدراسات العدد 20.
34. وليد سمير الجبلي. (2020). دور أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في تعظيم الإيرادات والتحقق التنافسية في المؤسسات الفندقية. مصر، معهد العبور العالي للإدارة والحسابات ونظم المعلومات : مجلة شعاع للدراسة الإقتصادية .

ثالثا- المذكرات والأطروحات:

أ- المذكرات والأطروحات باللغة العربية:

1. إدريس الصديق عثمان علي. (2017). تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية. رسالة لنيل درجة الدكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية . السودان ، كلية الدراسات العليا : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا .
2. رحيمة العيفة. (2021/2020). مساهمة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في اتخاذ القرار المالي. دراسة حالة مؤسسة التسيير السياحي بسكرة . أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث LMD في العلوم التجارية، بسكرة: جامعة محمد خيضر بسكرة .
3. نجلاء نوبلي. (2015). استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب. أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه. تخصص محاسبة . بسكرة : جامعة محمد خيضر بسكرة .
4. عمار بن مالك. (2011). المنهج الحديث لتحليل المالي الأساسي في تقييم الأداء . مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة أعمال . قسنطينة ، الجزائر.
5. عفاف ليلي هامل دعاس. (2020/2019). استخدام حزمة المحاسبة الإدارية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية . دراسة ميدانية لمصانع الإسمنت الماء الأبيض . تبسة ، قسم المالية والمحاسبة ، الجزائر : جامعة العربي التبسي.

### رابعاً- المداخلات في الملتقيات :

1. رضا جاد حدو، و إيمان بن قارة. (2011). مداخلة حول استخدام الأساليب الكمية في تقييم أداء الوظيفة المالية للمؤسسات ودورها في اتخاذ القرارات . الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات (الصفحات 232-233). الجزائر: جامعة ورقلة .
2. محمد الصغير قريشي. (2011). عمليات المصادر الخارجية كمدخل لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية . مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، ورقلة ، الجزائر : كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير .
3. نصر الدين بن نذير، و أيوب شمالال. (2017). مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع. مداخلة مؤتمري الوطني الأول حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع. البليدة: جامعة البليدة2 .

# قائمة الملاحق

## BALANCE GENERALE

SARL ZIBANS TRAVAUX  
ZONE INDUSTRIELLE N° 36 BISKRA  
BISKRA

COMPTES	LIBELLE	RECOURTURE(S) SOLDES		MM/MDU 01/01/20 AU 31/12/20		TOT.M/MAU 31/12/20		EXERCICE:01/01/20 AU 31/12/20	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
70000	Ventes de produits finis	0,00	0,00	380 810 847,75	0,00	380 810 847,75	0,00	380 810 847,75	380 810 847,75
70100	Ventes de produits finis	0,00	0,00	380 810 847,75	0,00	380 810 847,75	0,00	380 810 847,75	380 810 847,75
70200	Autres Prestations de Sces	0,00	0,00	0,00	1 226 668,80	0,00	1 226 668,80	0,00	1 226 668,80
70300	Autres prestations de services	0,00	0,00	0,00	1 226 668,80	0,00	1 226 668,80	0,00	1 226 668,80
70400	Produits des Activités Annexes	0,00	0,00	0,00	18 400 000,00	0,00	18 400 000,00	0,00	18 400 000,00
70500	Produits des activités annexes	0,00	0,00	0,00	18 400 000,00	0,00	18 400 000,00	0,00	18 400 000,00
70600	Ventes de marchandises et de produits fabriqués, ventes de prestations de service et produit	0,00	0,00	0,00	400 437 516,55	0,00	400 437 516,55	0,00	400 437 516,55
72100	VARIATION DE STOCK BRIQUE	0,00	0,00	198 999 871,30	201 075 687,30	198 999 871,30	201 075 687,30	198 999 871,30	201 075 687,30
72200	Variation de stocks de produits	0,00	0,00	198 999 871,30	201 075 687,30	198 999 871,30	201 075 687,30	198 999 871,30	201 075 687,30
72300	Productions stockée	0,00	0,00	198 999 871,30	201 075 687,30	198 999 871,30	201 075 687,30	198 999 871,30	201 075 687,30
72400	Produits exceptionnels sur opérations de gestion	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
72500	Produits exceptionnels sur opérations de gestion	0,00	0,00	0,00	4 671 814,11	0,00	4 671 814,11	0,00	4 671 814,11
72600	Autres produits de gestion courante	0,00	0,00	0,00	3 103,01	0,00	3 103,01	0,00	3 103,01
72700	Autres produits de gestion courante	0,00	0,00	0,00	3 103,01	0,00	3 103,01	0,00	3 103,01
73000	Autres produits opérationnels	0,00	0,00	0,00	4 674 917,12	0,00	4 674 917,12	0,00	4 674 917,12
73100	Reprise sur pertes de valeur et provisions	0,00	0,00	0,00	26 149,20	0,00	26 149,20	0,00	26 149,20
73200	Reprise sur pertes de valeur et provisions	0,00	0,00	0,00	26 149,20	0,00	26 149,20	0,00	26 149,20
73300	Reprise sur pertes de valeur et provisions	0,00	0,00	0,00	26 149,20	0,00	26 149,20	0,00	26 149,20
73400	CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS	0,00	0,00	198 999 871,30	606 214 270,17	198 999 871,30	606 214 270,17	198 999 871,30	606 214 270,17
	TOTAL GENERAL	0,00	0,00	606 214 270,17	606 214 270,17	606 214 270,17	606 214 270,17	0,00	407 214 586,87

## الملاحق رقم 02 : تكاليف مؤسسة الزيبان للأشغال بسكرة 2020

PAGE:1

## BALANCE GENERALE

SARL ZIBANS TRAVAUX  
ZONE INDUSTRIELLE N°36 BISKRA  
BISKRA

COMPTES	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLES)		MYM DU 01/01/20 AU 31/12/20		TOT IMM AU 31/12/20		SOLDE AU 31/12/20	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
60110	Matières premières ARGILE	0,00	0,00	13 500 000,00	0,00	13 500 000,00	0,00	13 500 000,00	0,00
60110	Matières premières	0,00	0,00	13 500 000,00	0,00	13 500 000,00	0,00	13 500 000,00	0,00
60210	FOURNITURE ELECTRIQUES	0,00	0,00	4 828 816,53	0,00	4 828 816,53	0,00	4 828 816,53	0,00
60220	P/R MAT PRODUCTION	0,00	0,00	11 585 035,63	0,00	11 585 035,63	0,00	11 585 035,63	0,00
60221	CONSUMMATION FOURNIT.ATEL.MAINTENANCE	0,00	0,00	10 165 316,30	0,00	10 165 316,30	0,00	10 165 316,30	0,00
60230	CARBURANTS ET LUBRIFIANTS	0,00	0,00	5 008 863,88	0,00	5 008 863,88	0,00	5 008 863,88	0,00
60250	QUINCAILLERIES DIVERSES	0,00	0,00	6 991 063,39	0,00	6 991 063,39	0,00	6 991 063,39	0,00
60300	EMBALLAGES PERDU	0,00	0,00	5 184 490,00	0,00	5 184 490,00	0,00	5 184 490,00	0,00
60200	Autres approvisionnements	0,00	0,00	39 597 585,73	0,00	39 597 585,73	0,00	39 597 585,73	0,00
020110	VARIATION STOCK MAT.PREMIERE	0,00	0,00	20 926 610,00	16 873 667,00	20 926 610,00	16 873 667,00	4 052 943,00	0,00
020110	VARIATION STOCK F.ELECT	0,00	0,00	63 083 238,23	62 012 582,00	63 083 238,23	62 012 582,00	1 070 656,23	0,00
02020	VARIATION STOCK MAT PRODUCTION	0,00	0,00	138 082 269,60	136 964 142,00	138 082 269,60	136 964 142,00	1 128 127,60	0,00
02021	VARIATION STOCKS F.ATEL.MAINT	0,00	0,00	55 954 350,00	55 152 430,00	55 954 350,00	55 152 430,00	801 920,00	0,00
02030	VARIATION STOCKS CARB. LUBRIF	0,00	0,00	58 645 620,00	57 585 210,00	58 645 620,00	57 585 210,00	1 060 410,00	0,00
02040	VARIATION DE STOCKS PR.MAT.TRANSP	0,00	0,00	55 612 843,00	54 625 620,00	55 612 843,00	54 625 620,00	987 223,00	0,00
02050	VARIATION STOCKS QUINCAILLERIES	0,00	0,00	8 758 498,00	8 225 852,00	8 758 498,00	8 225 852,00	532 646,00	0,00
02060	VARIATION STOCKS EMBALLAGES	0,00	0,00	36 071 760,00	35 110 200,00	36 071 760,00	35 110 200,00	961 560,00	0,00
60000	Variations des stocks	0,00	0,00	437 145 188,83	426 149 703,00	437 145 188,83	426 149 703,00	10 995 485,83	0,00
60700	MAT.ET FOURNIT.NON STOCKEE EAU	0,00	0,00	117 000,00	0,00	117 000,00	0,00	117 000,00	0,00
60710	ENERGIE ELECTRIQUE	0,00	0,00	49 133 559,18	0,00	49 133 559,18	0,00	49 133 559,18	0,00
60720	ENERGIE GAZ	0,00	0,00	36 383 384,57	0,00	36 383 384,57	0,00	36 383 384,57	0,00
60730	GAZ INDUSTRIEL (POUR SOUDURE)	0,00	0,00	83 292,50	0,00	83 292,50	0,00	83 292,50	0,00
60000	Achats non stockés de matières et fournitures	0,00	0,00	85 717 236,25	0,00	85 717 236,25	0,00	85 717 236,25	0,00
60000	Achats consommés	0,00	0,00	575 960 010,81	426 149 703,00	575 960 010,81	426 149 703,00	149 810 307,81	0,00
	TOTAL A REPORTER	0,00	0,00	575 960 010,81	426 149 703,00	575 960 010,81	426 149 703,00	149 810 307,81	0,00

## BALANCE GENERALE

SARL ZIBANS TRAVAUUX  
ZONE INDUSTRIELLE N° 36 BISKRA  
BISKRA

EXERCICE:01/01/20 AU 31/12/20

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MM/01/20 AU 31/12/20		TOT.M/MAU 31/12/20		SOLDE AU 31/12/20	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	<b>REPORT</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>148 810 307,81</b>	<b>0,00</b>
615100	ENTRETIEN REPARATION MAT EXPLOITATION	0,00	0,00	575 950 010,81	426 149 703,00	575 950 010,81	426 149 703,00	148 810 307,81	0,00
615100	ANALYSES SUR PRODUITS FINIS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
615***	Entretien, réparations et maintenance	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
616200	Assurances Matériels Transports	0,00	0,00	802 555,84	0,00	802 555,84	0,00	802 555,84	0,00
616***	Primes d'assurances	0,00	0,00	802 555,84	0,00	802 555,84	0,00	802 555,84	0,00
618300	DOCUMENTATIONS TECHNIQUES	0,00	0,00	507 000,00	0,00	507 000,00	0,00	507 000,00	0,00
618***	Documentation et divers	0,00	0,00	507 000,00	0,00	507 000,00	0,00	507 000,00	0,00
61***	Services extérieurs	0,00	0,00	3 437 257,84	0,00	3 437 257,84	0,00	3 437 257,84	0,00
617200	charges de sécurités et de gardiennage	0,00	0,00	3 260 213,34	0,00	3 260 213,34	0,00	3 260 213,34	0,00
621***	Personnel extérieur à l'entreprise	0,00	0,00	3 260 213,34	0,00	3 260 213,34	0,00	3 260 213,34	0,00
623600	AUTRES HONORAIRES(non incorporé aux couts )	0,00	0,00	244 178,64	0,00	244 178,64	0,00	244 178,64	0,00
622***	Rémunérations d'intermédiaires et honoraires	0,00	0,00	244 178,64	0,00	244 178,64	0,00	244 178,64	0,00
623000	Publicité, publication, relations publiques	0,00	0,00	30 110,00	0,00	30 110,00	0,00	30 110,00	0,00
623***	Publicité, publication, relations publiques	0,00	0,00	30 110,00	0,00	30 110,00	0,00	30 110,00	0,00
626000	Frais postaux et de télécommunications	0,00	0,00	770 588,12	0,00	770 588,12	0,00	770 588,12	0,00
626***	Frais postaux et de télécommunications	0,00	0,00	770 588,12	0,00	770 588,12	0,00	770 588,12	0,00
627200	COMMISSIONS DIVERSES	0,00	0,00	62 750,16	0,00	62 750,16	0,00	62 750,16	0,00
627200	COMMISSION S/OUVERTURE CREDOC	0,00	0,00	18 000,00	0,00	18 000,00	0,00	18 000,00	0,00
627***	Services bancaires et assimilés	0,00	0,00	80 750,16	0,00	80 750,16	0,00	80 750,16	0,00
62***	Autres services extérieurs	0,00	0,00	3 385 840,26	0,00	3 385 840,26	0,00	3 385 840,26	0,00
631100	Rémunération du personnel	0,00	0,00	91 365 631,49	0,00	91 365 631,49	0,00	91 365 631,49	0,00
631130	HEURES SUPPLEMENTAIRE	0,00	0,00	19 518,23	0,00	19 518,23	0,00	19 518,23	0,00
631140	CONGE PAYEE	0,00	0,00	3 398 759,02	0,00	3 398 759,02	0,00	3 398 759,02	0,00
	<b>TOTAL A REPORTER</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>678 567 017,65</b>	<b>426 149 703,00</b>	<b>678 567 017,65</b>	<b>426 149 703,00</b>	<b>252 417 314,55</b>	<b>0,00</b>

BALANCE GENERALE

SARL ZIBANS TRAVAUX  
ZONE INDUSTRIELLE N° 36 BISKRA  
BISKRA

COMPTES	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MM.DU 01/01/20 AU 31/12/20		TOT.M.M AU 31/12/20		SOLDE AU 31/12/20	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	<b>REPORT</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>426 149 703,00</b>	<b>426 149 703,00</b>	<b>678 567 017,65</b>	<b>426 149 703,00</b>	<b>252 417 314,65</b>	<b>0,00</b>
631210	PRIME DE RESPONSABILITE	0,00	0,00	183 513,70	0,00	183 513,70	0,00	183 513,70	
631220	PRIME DE PANIER	0,00	0,00	13 351 395,00	0,00	13 351 395,00	0,00	13 351 395,00	
631230	PRIME DE NUISANCE	0,00	0,00	3 572 616,72	0,00	3 572 616,72	0,00	3 572 616,72	
631310	INDEMNITE EXPERIENCE PROFESSIONNELLE	0,00	0,00	2 603 632,82	0,00	2 603 632,82	0,00	2 603 632,82	
631330	INDEMNITE DE TRAVAIL POSTE	0,00	0,00	2 048 807,07	0,00	2 048 807,07	0,00	2 048 807,07	
631360	INDEMNITE DE ZONE	0,00	0,00	19 176 090,38	0,00	19 176 090,38	0,00	19 176 090,38	
631400	SALAIRE UNIQUE	0,00	0,00	1 783 200,00	0,00	1 783 200,00	0,00	1 783 200,00	
631***	Rémunération du personnel	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>137 503 164,43</b>	<b>0,00</b>	<b>137 503 164,43</b>	<b>0,00</b>	<b>137 503 164,43</b>	
632000	Cotisations aux organismes sociaux	0,00	0,00	31 808 361,45	0,00	31 808 361,45	0,00	31 808 361,45	
636***	Cotisations aux organismes sociaux	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>31 808 361,45</b>	<b>0,00</b>	<b>31 808 361,45</b>	<b>0,00</b>	<b>31 808 361,45</b>	
637***	Charges de personnel	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>169 311 525,88</b>	<b>0,00</b>	<b>169 311 525,88</b>	<b>0,00</b>	<b>169 311 525,88</b>	
642000	TAP Impôts et taxes non récupérables sur C.A	0,00	0,00	24 533,00	0,00	24 533,00	0,00	24 533,00	
642***	Impôts et taxes non récupérables sur chiffre d'affaires	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>24 533,00</b>	<b>0,00</b>	<b>24 533,00</b>	<b>0,00</b>	<b>24 533,00</b>	
64510	TAXE DE REMISE EN ETAT DES LIEUX	0,00	0,00	1 455 360,00	0,00	1 455 360,00	0,00	1 455 360,00	
64510	VGNETTE AUTOS	0,00	0,00	313 500,00	0,00	313 500,00	0,00	313 500,00	
645***	Autres impôts et taxes (hors impôts sur les résultats)	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>1 768 860,00</b>	<b>0,00</b>	<b>1 768 860,00</b>	<b>0,00</b>	<b>1 768 860,00</b>	
65***	Impôts, taxes et versements assimilés	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>1 793 393,00</b>	<b>0,00</b>	<b>1 793 393,00</b>	<b>0,00</b>	<b>1 793 393,00</b>	
65620	AMENDES ET PENALITES (pénalis, fiscales et parafiscales)	0,00	0,00	2 137 508,00	0,00	2 137 508,00	0,00	2 137 508,00	
65620	FRAS DE SOLIDARITE NATIONALE	0,00	0,00	735 000,00	0,00	735 000,00	0,00	735 000,00	
656***	Amendes et pénalités, subventions accordés, dons et libéralités	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>2 872 508,00</b>	<b>0,00</b>	<b>2 872 508,00</b>	<b>0,00</b>	<b>2 872 508,00</b>	
657100	Charges exceptionnelles de gestion courante	0,00	0,00	111,35	0,00	111,35	0,00	111,35	
657***	Charges exceptionnelles de gestion courante	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>111,35</b>	<b>0,00</b>	<b>111,35</b>	<b>0,00</b>	<b>111,35</b>	
65***	Autres charges opérationnelles	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>2 872 619,35</b>	<b>0,00</b>	<b>2 872 619,35</b>	<b>0,00</b>	<b>2 872 619,35</b>	
	<b>TOTAL A REPORTER</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>757 760 647,14</b>	<b>426 149 703,00</b>	<b>757 760 647,14</b>	<b>426 149 703,00</b>	<b>331 610 944,14</b>	<b>0,00</b>

BALANCE GENERALE

SARL ZIBANS TRAVAUX  
ZONE INDUSTRIELLE N° 36 BISKRA  
BISKRA

EXERCICE:01/01/20 AU 31/12/20

COMPTES	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MM DU 01/01/20 AU 31/12/20		TOT MM AU 31/12/20		SOLDE AU 31/12/20	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	<b>REPORT</b>	0,00	0,00	757 760 647,14	426 149 703,00	757 760 647,14	426 149 703,00	331 610 944,14	0,00
161200	Dotations au amortissements, immobilisations Corporels	0,00	0,00	72 902 468,65	0,00	72 902 468,65	0,00	72 902 468,65	
681****	Dotations au amortissements, prov. et pertes de valeur - actifs non courants	0,00	0,00	72 902 468,65	0,00	72 902 468,65	0,00	72 902 468,65	
68****	<b>Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur</b>	0,00	0,00	72 902 468,65	0,00	72 902 468,65	0,00	72 902 468,65	
692000	Impôts sur les bénéfices basés sur le résultat des activités ordinaires	0,00	0,00	71 524,00	0,00	71 524,00	0,00	71 524,00	
69****	<b>Impôts sur les bénéfices basés sur le résultat des activités ordinaires</b>	0,00	0,00	71 524,00	0,00	71 524,00	0,00	71 524,00	
69****	<b>Impôts sur les résultats et assimilés</b>	0,00	0,00	71 524,00	0,00	71 524,00	0,00	71 524,00	
6****	<b>CLASSE 6 : COMPTES DE CHARGES</b>	0,00	0,00	830 734 639,79	426 149 703,00	830 734 639,79	426 149 703,00	404 584 936,79	
	<b>TOTAL GENERAL</b>	0,00	0,00	830 734 639,79	426 149 703,00	830 734 639,79	426 149 703,00	404 584 936,79	0,00

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكرة في: 25-04-2023

إلى السيد: مدير شركة الزيبان  
للأشغال بسكرة



جامعة محمد خيضر - بسكرة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية  
وعلوم التسيير  
عمادة الكلية

الرقم: 512 / ل.ق.ت.ت / 2023

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

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

1 - زكار محمد ياسر

2 - قروف محي الدين

تخصص: محاسبة

المسجلان بالسنة: ثانية ماستر

وذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة بـ:

" استخدامات أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية "

تحت إشراف: د/ العمري أصيلة

في الأخير تقبلوا منا أسى عبارات التقدير والاحترام

عميد الكلية

تأشير المؤسسة المستقبلية



نائب العميد للدراسات والمسائل  
بالتعليم العالي  
د. غربي وهيب





ملحق بالقرار رقم 10821... المؤرخ في 27 شهر 2020  
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي

الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

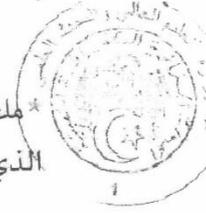
أنا الممضي أسفله.

السيد(ة): زكريا محمد ياسر الصفة: طالب، أستاذ، باحث طالب  
الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 2082112483 والصادرة بتاريخ 17-08-2022  
المسجل(ة) بكلية / مدرسة العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية قسم علوم المحاسبة والمالية و المحاسبة  
والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة المخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه).  
عنوانها: استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين الإدارة  
الكفيلة للكونسنة الاقتصادية  
أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية  
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 2023.1.06.1.01

توقيع المعني (ة)

Bul



ملحق بالقرار رقم 1082/2020... المؤرخ في 27 أفريل 2020  
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي  
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله .

السيد(ة): محمد بن الدين ..... الصفة: طالب، أستاذ، باحث ..... طالب  
الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم 201902424 ..... والصادرة بتاريخ 2023/03/06  
المسجل(ة) بكلية / معهد العلوم الاقتصادية والسياسة والإدارة ..... علوم مالية والمحاسبة  
والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه)،  
عنوانها: التحليل الاقتصادي للإدارة الحديثة في المؤسسات الأهلية  
المؤسسة الإقتصادية  
أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية  
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 2023/06/04

توقيع المعني (ة)