الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العـــــالي والبحث العلـــمي

جـــــامعة يحي فارس-المديـــــــة -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قســـم العلـوم التجاريـــــــة

إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الرقابة وتقييم أداء المؤسسة الإقتصادية

- دراسة حالة في مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة-

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية

تخصص محاسبة وتدقيق

إعداد الطالب:
عبد الكريم زرفاوي

إشراف الأستـــــاذ:
الدكتور نبيل حمادي

نوقشت علنا وأجيزت بتاريخ: 12/03/ 2017 من طرف لجنة المناقشة

أ.د. فاسة سليمان	رئيســـــــــا	جامعة يحي فارس بالمدية
د. نبيل حمادي	مـقـــــــــررا	جامعة يحي فارس بالمدية
د. بوجطو حكيم	عضـــوا مناقشـا	جامعة يحي فارس بالمدية
د. عياش زوبير	عضـــوا مناقشـا	جـــامعة أم البواقي
د. عيادي عبد القادر	عضـــوا مناقشـا	جـــامعة الشلف
د. سيد محمد	عضـــوا مناقشـا	جـــامعة خميس مليانة

السنة الجامعية: 2018/2017


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

الحمِد لله رب العالمين والصلاة والسلام على معلم البشرية وهادي الإنسانية وعلى آله وصحبة ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين.

أتوجه بالشكر الجزيل إلى الأستاذ الفاضل الدكتور حمادي نبيل، على توجيهاته القيمة أثناء عملي في الأطروحة، سائلا المولى عز وجل أن يجعل ذلك في ميزان حسناته يوم يلقاه؛

كما أشكر أيضا الأستاذ الفاضل الدكتور فاسة سليمان على توجيهاته القيمة، وارشاداته البناءة التي إستفدت منها كثيرا أثناء القيام بعملي في إنجاز هذا العمل المتواضع، فجزاه الله عني كل خير؛

ولا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر والتقدير لأعضاء اللجنة المناقشة، الذين تفضلوا بتسخير جزء من وقتهم في قراءة هذه الاطروحة، وتصويبها، ومناقشتها، وتوجيهنا بالنصح والإرشاد.

الإهـــــــــداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى:

أبي رحمه الله....؛

جدي رحمه الله...الذي كفلني يتيما ورباني صغيرا...

أمي أطال الله في عمرها...؛

زوجتي وأبنائي...حفظهم الله أجمعين.

ملخص

تعتبر المحاسبة الإدارية أحد الأدوات المستخدمة في تسيير المؤسسات؛ حيث أنتجت كما هائلا من الأساليب والتقنيات الحديثة خاصة إذا تعلق الأمر بالرقابة وتقييم الأداء. ومن هاته الأساليب، يوجد ما هو تقليدي لم يعد قادرا على تقديم صورة واضحة على وضعية المؤسسة في جميع النواحي، مثل طرق الإنتاج وتقييمه، وما تطرحه مشاكل المخزون من تساؤلات، تقييم أداء المورد البشري، تقييم أداء الأصول المعنوية وإدارة العلاقة مع الزبائن والموردين.

في حين قدمت الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، حلولا لكثير من المشاكل التي قد تعترض الأداء الجيد للمؤسسة، حيث يتم دراسة أثر إستخدام هاته الأساليب على مؤشرات الأداء، سواءا المالية أو غير المالية، والتي نجدها تتنوع وتتفرع بحسب الكثير من العوامل، مثل حجم المؤسسة، القدرة على التنافس، مدى تبني المؤسسات للتقنيات والتكنولوجيات الحديثة في إنجاز أعمالها،

وعند تطبيق هاته الأساليب في مؤسسة مناجم الفوسفات، تم التوصل إلى أنها تحتل مكانة معتبرة بين المؤسسات المنتجة لمادة الفوسفات على المستوى العالمي، لكنها لا تستخدم الأساليب الحديثة في الرقابة وتقييم الأداء، باستثناء بعض الأساليب التقليدية التي لا زالت تستخدم في بعض المؤسسات الكبرى مثل محاسبة المسؤولية، وباقي الأساليب تعتبر تقليدية من العقود الماضية ، وفي معظمها تركز على الجانب المالي للوقوف على وضعية المؤسسة المالية، وهناك أسلوب واحد يعتبر من الأساليب الحديثة تستخدمه هذه المؤسسة في الوقوف على تكاليف الإنتاج دون إعتباره وسيلة للرقابة وتقييم الأداء الكلي للمؤسسة هو سلسة القيمة.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإدارية، أساليب المحاسبة الإدارية، الرقابة وتقييم الأداء، المؤشرات المالية وغير المالية...الخ.

Abstract

Administrative accounting is one of the tools used in the management of institutions. It produced a great deal of modern methods and techniques, especially when it comes to monitoring and evaluating performance. Among these methods, there is a traditional that is no longer able to provide a clear picture of the status of the institution in all aspects, such as methods of production and evaluation, and raises the problems of inventory questions, assess the performance of the human resource, assess the performance of intangible assets and the management of relationship with customers and suppliers.

While modern methods of management accounting have provided solutions to many of the problems that may hinder the good performance of the institution, the impact of using these methods on performance indicators, both financial and non-financial, is examined and varied according to many factors, To compete, the extent to which institutions adopt modern technologies and technologies in the completion of their work,

In applying these methods at the Phosphate Mines Institution, it has been found that it occupies a significant position among phosphate producing institutions worldwide, but does not use modern methods of monitoring and performance evaluation except for some traditional methods still used in some major institutions such as liability accounting , And the rest of the methods are traditional from the past decades, and mostly focused on the financial aspect to determine the status of the financial institution, and one method is one of the modern methods used by this institution to identify the costs of production without being a means of monitoring and evaluation The overall performance of the enterprise is the value chain.

Keywords: management accounting, management accounting methods, control and performance evaluation, financial and non-financial indicators ... etc.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
فهرس المحتويات	I
فهرس الجداول	II
فهرس الأشكال	III
فهرس الملاحق	IV
مقدمة	أ-ل
الفصل الأول: المحاسبة الإدارية مدخل للرقابة وتقييم الأداء	
تمهيد	02
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية	03
المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية وعلاقتها بباقي المحاسبات الأخرى	03
أولا- تعريف المحاسبة الإدارية	03
ثانيا- التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية	05
ثالثا- علاقة المحاسبة الإدارية بباقي أنواع المحاسبات الأخرى	10
المطلب الثاني: نظام معلومات المحاسبة الإدارية وخصائص معلوماته وأهدافه	20
أولا- ماهية نظام معلومات المحاسبة الإدارية	21
ثانيا- نظام معلومات المحاسبة الإدارية وخصائص معلوماته	24
ثالثا- أهداف نظام معلومات المحاسبة الإدارية	26
المطلب الثالث: مراحل التطور الفكري لمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية	27
أولا- مرحلة تحديد التكاليف والرقابة المالية	27
ثانيا- مرحلة التزود بالمعلومات للتخطيط والرقابة الإدارية	28
ثالثا- مرحلة التركيز على الموارد الضائعة عند الإستخدام	28
رابعا- مرحلة الإستخدام الأمثل للموارد من أجل تحقيق القيمة	28
المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للأداء	31

فهرس المحتويات

المطلب الأول: مفهوم الأداء و تقييمه	31
أولا- تعريف الأداء	31
ثانيا- مؤشرات الأداء	34
ثالثا - تصنيفات مقاييس الأداء	37
المطلب الثاني: مستويات الأداء، أنواعه، أبعاده ومعاييره	39
أولا- مستويات الأداء	39
ثانيا- العوامل المؤثرة في الأداء	40
ثالثا - أنواع الأداء وأبعاده	42
رابعا- أبعاد الأداء	46
خامسا- معايير الأداء	49
المطلب الثالث: إختيار معايير قياس الأداء والصعوبات التي تحول دون ذلك	51
أولا- اختيار المعايير المناسبة لقياس الأداء في الوحدة الاقتصادية	51
ثانيا- الصعوبات التي تواجه عملية الإختيار للمعايير	52
ثالثا- ملامح النظم التقليدية لقياس وتقييم الأداء	57
المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي للرقابة	60
المطلب الأول: ماهية العملية الرقابية وخطواتها	60
أولا- ماهية العملية الرقابية	60
ثانيا- خطوات العملية الرقابية	61
ثالثا- العلاقة بين الرقابة وتقييم الأداء	66
المطلب الثاني: خصائص الرقابة وأهدافها	67
أولا- خصائص الرقابة	67
ثانيا- أهداف الرقابة	68
المطلب الثالث: أنواع الرقابة ووسائلها	69
أولا- أنواع الرقابة	69

ثانيا- وسائل الرقابة	74
خلاصة	80
الفصل الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في الرقابة وتقييم الأداء	
تمهيد	82
المبحث الأول: دور أساليب المحاسبة الإدارية في الرقابة على الأداء	83
المطلب الأول: تحليلات سلسلة القيمة ومحاسبة المسؤولية	83
أولا- تحليلات سلسلة القيمة	84
ثانيا- محاسبة المسؤولية	97
المطلب الثاني: بطاقة الأداء المتوازن والمحاسبة عن الإنجاز	100
أولا- بطاقة الأداء المتوازن	100
ثانيا- المحاسبة عن الإنجاز	112
المطلب الثالث: التكلفة المستهدفة والمقارنة المرجعية	126
أولا- التكلفة المستهدفة	126
ثانيا- المقارنة المرجعية	129
المبحث الثاني: أثر إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة على مؤشرات تقييم الأداء	134
المطلب الأول: أثر إستخدام أسلوبي محاسبة المسؤولية وسلسلة القيمة على مؤشرات الأداء	134
أولا- أثر إستخدام محاسبة المسؤولية على مؤشرات الأداء	134
ثانيا- أثر إستخدام سلسلة القيمة على مؤشرات الأداء	139
المطلب الثاني: أثر إستخدام أسلوبي بطاقة الأداء المتوازن والمحاسبة عن الإنجاز على مؤشرات تقييم الأداء	148
أولا- أثر إستخدام بطاقة الأداء المتوازن على مؤشرات تقييم أداء المؤسسة	148

الإقتصادية	
ثانيا– أثر إستخدام المحاسبة عن الإنجاز على مؤشرات الأداء	154
المطلب الثالث: أثر إستخدام التكلفة المستهدفة والمقارنة المرجعية على مؤشرات الأداء	156
أولا– أثر إستخدام التكلفة المستهدفة على مؤشرات الأداء	156
ثانيا– أثر إستخدام المقارنة المرجعية على مؤشرات الأداء	162
المبحث الثالث: متطلبات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية	165
المطلب الأول: تحليل بيئة المؤسسة	165
أولا– تحليل البيئة الداخلية للمؤسسة	165
ثانيا– تحليل البيئة الخارجية للمؤسسة	170
المطلب الثاني: تطوير المهارات الإدارية والمحاسبية	171
أولا– تطوير المهارات المحاسبية	171
ثانيا– تطوير المهارات الإدارية	174
المطلب الثالث– فهم الدور المتبادل بين المحاسب الإداري والإدارة	177
أولا– موقع المحاسب الإداري في الهيكل التنظيمي الإداري	177
ثانيا– إهتمام الإدارة بوظيفة المحاسب الإداري	177
خلاصة	179
الفصل الثالث: واقع الرقابة وتقييم الأداء في مؤسسة مناجم الفوسفات مع تطبيق لبعض أساليب المحاسبة الإدارية	
تمهيد	181
المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة مناجم الفوسفات (somiphos)	182
المطلب الأول: نشأة مؤسسة مناجم الفوسفات	182
أولا– المراحل التاريخية لتأسيس مؤسسة مناجم الفوسفات	182
ثانيا– الموقع الجغرافي لمؤسسة مناجم الفوسفات	182

ثالثا– أهمية مؤسسة مناجم الفوسفات	183
رابعا– إطارات وموظفي المؤسسة	184
خامسا– مهام مدير المؤسسة ومكانته	185
المطلب الثاني: التقسيم الإداري والتشغيلي لمؤسسة مناجم الفوسفات وسير عملية الإنتاج	186
أولا– الهيكل التنظيمي للمؤسسة	186
ثانيا– سيرورة المنتج :	190
المطلب الثالث: وضعية المؤسسة المالية	194
أولا– المشاكل التي تواجهها المؤسسة	194
ثانيا– المشاكل الإدارية التي تواجه الموظفين في أداء عملهم:	194
ثالثا– الامتيازات التي تقدمها المؤسسة لموظفيها	195
رابعا– التحليل المالي لمؤشر مردودية مؤسسة مناجم الفوسفات –تبسة	195
خامسا– التحليل المالي لمؤشر اليسر المالي لمؤسسة مناجم الفوسفات	196
المبحث الثاني: واقع تقييم الرقابة وتقييم الأداء في مؤسسة مناجم الفوسفات	198
المطلب الأول: تحليل البيئة الداخلية والخارجية لمؤسسة مناجم الفوسفات	198
أولا– تحليل البيئة المحيطة لمؤسسة مناجم الفوسفات	198
ثانيا– تحليل البيئة الداخلية لمؤسسة مناجم الفوسفات	201
المطلب الثاني: الرقابة وتقييم الأداء المالي بالإعتماد على مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية	209
أولا– التقييم بمؤشرات التوازن المالية	209
ثانيا– التقييم بالنسب المالية	210
المطلب الثالث: مدخل التكلفة للرقابة وتقييم الأداء في مؤسسة مناجم الفوسفات	213
أولا– خصائص الصناعات الفوسفاتية	213
ثانيا– تقييم نظام التكاليف في مؤسسة مناجم الفوسفات	215

ثالثا– تقييم طريقة التسعير المتبعة في مؤسسة مناجم الفوسفات	230
المبحث الثالث: تطبيق بعض أساليب المحاسبة الإدارية للرقابة وتقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات	233
المطلب الأول: محاسبة المسؤولية أداة للرقابة وتقييم الأداء في مؤسسة مناجم الفوسفات–	233
أولا– التقييم بالإعتماد على أقسام المؤسسة	234
ثانيا– التقييم بالإعتماد على وحدات المؤسسة	238
المطلب الثاني: إستخدام المحاسبة عن الإنجاز و بطاقة الأداء المتوازن في الرقابة وتقييم الأداء في مؤسسة مناجم الفوسفات	247
أولا– أثر تطبيق محاسبة الإنجاز على الرقابة وتقييم الأداء في مؤسسة مناجم.ف	247
ثانيا– تطبيق بطاقة الأداء المتوازن من اجل الرقابة وتقييم أداء مؤسسة مناجم.ف	251
المطلب الثالث: سلسلة القيمة كأداة للرقابة على أداء مؤسسة مناجم الفوسفات– تبسة	263
المطلب الرابع: إستخدام أسلوب المقارنة المرجعية في الرقابة وتقييم الأداء	276
أولا– المقارنة المرجعية المتعلقة بالجانب المالي	276
ثانيا– المقارنة المرجعية المتعلقة بالجانب الزبوني	277
ثالثا– المقارنة المرجعية المتعلقة بجانب العمليات الداخلية	278
رابعا– المقارنة المرجعية المتعلقة بظروف النمو والتعلم	279
خامسا– المقارنة المرجعية المتعلقة بالجانب البيئي	281
خلاصة	284
خاتمة	286
قائمة المراجع	296
الملاحق	311

فهرس الجداول

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	أوجه الإختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية	13
2-1	العلاقة بين الوظائف الإدارية و المحاسبية	16
3-1	المراحل الأربعة لتقرير IFAC ومحور التركيز لكل مرحلة	29
4-1	مؤشرات الأداء	36
5-1	تصنيف مقاييس الأداء بحسب أصحاب المصالح	38
6-1	مرجع التوازن والتكيف بين النظام والمحيط	48
7-1	تعديل حجم الإنتاج بموجب معاملات التكافؤ	52
8-1	كيفية حساب الكفاءة الإنتاجية	53
9-1	بعض المعايير النموذجية المستخدمة في مجالات النشاط التجاري والصناعي	62
1-2	المقاييس المالية وغير المالية من خلال سلسلة القيمة	94
2-2	شكل بطاقة الأداء المتوازن مع مؤشراتها الرئيسية	105
3-2	مؤشرات ودلالات الحكم على الأداء من خلال بطاقة الأداء المتوازن.	106
4-2	مداخل تطبيق نظرية القيود	117
5-2	معالجة التكلفة بالنسبة لمحاسبة الإنجاز مقارنة ببعض الطرق الأخرى	123
6-2	مقارنة للنتائج التشغيلية باستخدام محاسبة الإنجاز مقارنة بطرق أخرى.	124
7-2	أثر إستخدام سلسلة القيمة على بعض المؤشرات المالية لأداء السلسلة.	140
8-2	مؤشرات الأداء لسلسلة القيمة اللوجيستية بحسب المستويات الإدارية	142
9-2	تأثير مكونات سلسلة القيمة اللوجيستية على مؤشرات الأداء	144
10-2	أثر بعض معايير الأداء على النتائج المالية لسلسلة القيمة اللوجيستية	146

11-2	دلالة المؤشرات البيئية من منظور بطاقة الأداء المتوازن	149
12-2	دلالة المؤشرات الإقتصادية من منظور بطاقة الأداء المتوازن	151
13-2	دلالة المؤشرات الإجتماعية من منظور بطاقة الأداء المتوازن	153
14-2	مؤشرات أداء محاسبة الإنجاز	155
15-2	بعض مؤشرات الأداء العامة للمقارنة المرجعية وخصائصها	162
16-2	ملخص شامل للعوامل الداخلية (شركة *maytag كمثال)	169
17-2	الفرص والتهديدات عند تحليل البيئة الخارجية لمؤسسة تنتج المركبات	170
18-2	تنمية المهارات ووسائل ذلك	175
1-3	التقسيم الإداري لمؤسسة مناجم الفوسفات بتبسة .	187
2-3	دوائر مؤسسة مناجم الفوسفات	188
3-3	مصالح مؤسسة مناجم الفوسفات بتبسة	190
4-3	مواصفات أنواع المنتج الفوسفات المعالج 65/63	192
5-3	مواصفات المنتج الفوسفات المعالج 68/66	193
6-3	المردودية المالية والإقتصادية لمؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة للفترة 2011-2015.	195
7-3	مؤشر اليسر المالي لمؤسسة مناجم الفوسفات في الفترة 2011-2015	196
8-3	تطور قيمة الموردين والأصول المتداولة للفترة 2011-2015	199
9-3	المؤسسات الأجنبية والوطنية التي تتعامل معها مؤسسة مناجم الفوسفات	200
10-3	عدد عمال مؤسسة مناجم الفوسفات بتبسة للفترة(2011-2014)	203
11-3	تطور رأس المال المستثمر في مؤسسة مناجم الفوسفات للفترة المدروسة	205
12-3	مؤشرات التقييم الدوري لإنتاج الفوسفات في مؤسسة مناجم الفوسفات	208
13-3	التقييم بمؤشرات التوازن المالي للفترة (2011-2015)	210

14-3	بعض النسب المستخدمة في تقييم الهيكل المالي لمؤسسة مناجم الفوسفات	211
15-3	ترتيب الدول المنتجة للفوسفات بالإعتماد على مؤشري الإحتياط والإنتاج.	214
16-3	عدد العمال بحسب نوعية العقد.	220
17-3	تطور أجور العمال	221
18-3	تطور قيمة المواد الأولية للفترة 2011-2015	221
19-3	مكونات التكاليف المباشرة للفترة (2011-2015)	222
20-3	تطور التكلفة غير المباشرة للفترة (2011-2015) في مؤسسة مناجم الفوسفات.	224
21-3	مكونات التكلفة الكلية لمؤسسة مناجم الفوسفات	225
22-3	مكونات التكلفة المتغيرة خلال الفترة (2011-2014)	227
23-3	مكونات التكلفة الثابتة خلال الفترة(2011- 2014)	229
24-3	التكلفة الإجمالية حسب حجم الإنتاج للفترة(2011-2015)	230
25-3	تكاليف العملية الإنتاجية في مؤسسة مناجم الفوسفات	234
26-3	انحراف التكاليف الفعلية عن المعيارية	235
27-3	إنحرافات مركز الربحية (المركب المنجمي جبل العنق) لمؤسسة مناجم الفوسفات –تبسة	236
28-3	العائد على الإستثمار للفترة المدروسة 2011-2015	237
29-3	إنحرافات التكلفة الفعلية عن التقديرية في مراكز التكلفة لمؤسسة مناجم الفوسفات	239
30-3	تحديد الإيرادات المتحققة في كل مركز من مراكز الربحية	242
31-3	نسبة مساهمة مراكز الربح في الإيرادات الكلية للشركة.	243
32-3	معدل العائد على الإستثمار في مختلف مراكز مؤسسة مناجم الفوسفات	245
33-3	نسبة هامش الإنجاز في مؤسسة مناجم الفوسفات- تبسة للفترة المدروسة	248

34-3	معدلات الإنجاز للفترة (2011 - 2015)	250
35-3	بيانات مساعدة لحساب مختلف المقاييس المالية للفترة المدروسة	251
36-3	مقاييس النمو لمؤسسة مناجم الفوسفات للفترة 2011-2015	252
37-3	أهم مقاييس الربحية لمؤسسة مناجم الفوسفات للفترة 2011-2015	253
38-3	معدل الشكاوى للفترة المدروسة	255
39-3	إنتاجية المواد في مؤسسة مناجم الفوسفات	256
40-3	إنتاجية العامل في مؤسسة مناجم الفوسفات خلال الفترة 2011-2015	257
41-3	معدل دوران المخزون للفترة 2011-	258
42-3	مصاريف التحكم النوعي في مؤسسة مناجم الفوسفات للفترة المدروسة	259
43-3	معدل دوران المورد البشري في مؤسسة مناجم الفوسفات	260
44-3	نمو مصاريف البحث والتطوير للفترة (2011-2015)	261
45-3	الأنشطة الرئيسية في مؤسسة مناجم الفوسفات للفترة (2011-2015)	263
46-3	الأنشطة الفرعية لنشاط التجهيز	264
47-3	أنشطة الإنتاج وعملياته الفرعية	265
48-3	أنشطة الإمداد	266
49-3	النشاطات المساندة لمؤسسة مناجم الفوسفات	267
50-3	أنشطة الإدارة العامة لمؤسسة مناجم الفوسفات	267
51-3	التحليل التفصيلي للتكاليف الكلية الخاصة بإنتاج الفوسفات	268
52-3	النسب المتوسطة لفترة الدراسة لمديرية استغلال منجم الفوسفات- تبسة	271
53-3	تطور مخزون مؤسسة مناجم الفوسفات خلال الفترة 2011-2015	272
54-3	تكاليف الأنشطة المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة	273

55-3	الفروقات في التكلفة والهوامش بعد التخفيض	274
56-3	المقارنة المرجعية للجانب المالي بين المؤسستين لسنة 2015	276
57-3	المقارنة المرجعية لجانب الزبائن بين المؤسستين لسنة 2015	277
58-3	المقارنة المرجعية لجانب العمليات الداخلية بين المؤسستين لسنة 2015	278
59-3	االمقارنة المرجعية لجانب ظروف النمو والتعلم الداخلية بين المؤسستين لسنة 2015	280
60-3	المقارنة المرجعية لجانب البيئة والمجتمع الداخلية بين المؤسستين لسنة 2015	281

فهرس الأشكال

فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	ماهية الأداء	32
2-1	هرم الأداء	33
3-1	العوامل المؤثرة في الأداء	40
4-1	الأداء الشامل في المؤسسة.	45
5-1	محاور الأداء والمعايير المتبعة للدلالة عليه	46
6-1	التغذية العكسية بالتجربة وحلقة القيادة للأداء	47
7-1	ربط الإنحرافات بالأقسام المسببة لها	65
8-1	مكونات الرقابة الداخلية	70
9-1	مخطط لوحة السيطرة	75
10-1	مجال عمل السيطرة النوعية في المؤسسة الصناعية.	78
1-2	النموذج العام لسلسلة القيمة و أنشطتها	85
2-2	النموذج العام لسلسلة القيمة وأنشطتها	91
3-2	تصنيفات الإجراءات التصحيحية في سلسلة القيمة	96
4-2	الاجيال الثلاثة التي تطورت خلالها بطاقة الأداء المتوازنة	109
5-2	إطار المحاسبة الإدارية.	178
1-3	مخطط مراحل سيرورة المنتج لمؤسسة SOMIPHOS.	191
2-3	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مناجم الفوسفات	202
3-3	مختلف أشكال الإستثمار في SOMIPHOS	205
4-3	إستراتيجية المؤسسة في حساب الأجور المباشرة والإستراتيجية البديلة	218
5-3	االعوامل التي تؤثر على سياسة التسعير المتبعة من طرف مؤسسة مناجم الفوسفات	232

فهرس الملاحق

فهرس الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	Chiffre d’affaire, résultat, production	311
02	Typologie des effectifs 2014/2015	311
03	Bilan actif 2011/2012	312
04	Bilan passif 2011/2012	312
05	Compte de resultats 2011/2012	313
06	Bilan actif2012/2013	314
07	Bilan passif 2012/2013	314
08	Compte de resultats 2012/2013	315
09	Bilan actif 2013/2014	315
10	Bilan passif 2013/2014	316
11	Compte de resultats 2013/2014	316
12	Bilan actif 2014/2015	317
13	Bilan passif 2014/2015	317
14	Compte de resultats 2014/2015	318
15	Exercices somiphos 2015	318
16	Suite exercice somiphos 2015	319
17	Couts de production 2013-2016	319
18	Suite Couts de production 2013-2016	320
19	Couts electrique et transports 2013-2016 + bilan de formation 2015	320
20	Schema de production	321
21	Evolution de la production 2010/2015	322
22	Compte de resultat2012	322
23	Compte de resultat2013	323
24	Compte de resultat2014	323
25	Compte de resultat2015	324
26	Nouvelle acquisitions 2012-2015	324

مقدمة

تمهيد

تعتبر المحاسبة الإدارية من بين العلوم الحديثة الأكثر تطورا، وذلك نظرا لما تقدمه من حلول لكثير من المشاكل المتعلقة بالمؤسسات، خاصة في مجال الرقابة وتقييم الأداء؛ حيث نجد الكثير من المهتمين بهذا المجال يجدون صعوبة كبيرة في الإلمام بهذا العلم المتجدد، والذي فيه من الأساليب ما يحتاج دراية كبيرة بباقي المجالات التي تدرس المؤسسة في ظل بيئة تتميز بالتعقد والتغير، خاصة وأن المحاسبة الإدارية في حد ذاتها مستها الكثير من التطورات من حيث المفاهيم والأساليب العلمية، والدور الذي يمكن أن يضاف لها في تحقيق أهداف المؤسسة الإقتصادية في إطار مواءمة أساليبها لما يحدث من تغيرات في باقي مجالات المعرفة الاخرى ذات العلاقة المباشرة أو غير المباشرة بها.

ومن أجل تحقيق أهداف المؤسسة بالإعتماد على أساليب المحاسبة الإدارية، وجدت الكثير من المؤسسات نفسها أمام ضرورة التحول من المداخل التقليدية للمحاسبة الإدارية إلى المداخل الحديثة، والتي حاولت تخطي الكثير من الإشكالات التي طرحت في السابق من خلال أساليب ومفاهيم وأطر تتلاءم مع متطلبات العالم الجديد، حيث إنتقلت المؤسسة من الإهتمام بتحقيق الأرباح، إلى أبعاد أخرى منها إجتماعية وبيئية لم تكن تحضى بالإهتمام اللازم وفقا للنماذج والأساليب التقليدية، خاصة التي تقوم على نظام التكلفة والإيراد كمعيار لتحقيق الربح، لذلك فهذا التطور في وظيفة المحاسبة الإدارية واتساع أهدافها كان لا بد منه؛ خاصة وأن المؤسسة لم تعد تقتصر مهمتها على توفير الأموال اللازمة لممارسة النشاط الإقتصادي، بل تعدت إلى تنظيم سير هاته الأموال ومتابعتها مرحلة بمرحلة والتخطيط والرقابة عليها من أجل تحقيق أداء جيد للمؤسسة، وبذلك إعطاء صورة جيدة ومتكاملة عن الأداء الشامل للمؤسسة.

أما فيما يخص المحاسبة الإدارية التقليدية فإنها عجزت عن الإحاطة بالكثير من مكونات هاته الصورة، نظرا لعجزها عن توفير نماذج وأساليب ومقاييس، تمكن المسيرين من تقييم الأداء الداخلي والخارجي للمؤسسة، حيث أن الإدارة لم تعد بحاجة للمعلومات المالية الداخلية فقط، بل تحتاج إلى معلومات خارجية وغير مالية قبل وخلال وبعد تنفيذ مشاريعها، وهذا ما يستوجب تطوير أساليب المحاسبة الإدارية، والإنتقال من الإستخدام العشوائي للأساليب إلى الإستخدام النوعي والموجه لها، وذلك من أجل الإيفاء بحاجات المؤسسة للمعلومات الدقيقة التي تستخدم في ممارسة وظائفها على أكمل وجه.

وعلى الرغم من أهمية الدور الذي تلعبه المحاسبة الإدارية في المؤسسة، فإن واقع إستخدام اساليبها يبقى مرتبطا بالكثير من العوامل مثل حجم المؤسسة، طبيعة الصناعة،

عقلية المسيرين، والتي تتأثر كثيرا بسياسة الدولة في تسيير المؤسسات خاصة العمومية منها، بالإضافة إلى الإملاءات التي تفرضها السوق العالمية والشراكات الأجنبية، لهذا نجد تنوعا في الأساليب خاصة المتعلقة بالرقابة وتقييم الأداء، حيث تتكامل فيما بينها لزيادة فعالية دور المحاسبة الإدارية في المؤسسة بصفة عامة.

فبالنسبة للرقابة فإنها تعتبر أحد الوظائف الأساسية للإدارة، والتي تواكب جميع مراحل النشاط الإداري، حيث تبدأ عند وضع الأهداف الخاصة بالمؤسسة وتحديد المعايير المناسبة للتقييم، وتنتهي مع تحقيق ما تريد المؤسسة الوصول له، وهذا ما يعطيها صفة الإستمرارية والشمول؛ لأنها تحيط بكامل الأنشطة الممارسة من طرف المديرين للوصول إلى التوافق أو الإختلاف مع العمليات المخططة، لذلك فإن المحاسبة الإدارية تضع مجموعة من الأساليب المساعدة في الرقابة بحسب نوعية الهدف، بدءا بالأساليب التقليدية، مثل الميزانيات التقديرية التي ساعدت المؤسسة في كثير من الأحيان في ممارسة هذه الوظيفة بطريقة واضحة في ظل ظروف معينة،

ومع التطورات الحديثة في عالم الاعمال، ظهرت أساليب أكثر ملائمة في تحقيق رقابة فعالة على جميع المستويات. ورغم أن عملية الرقابة ذات صلة وثيقة بباقي وظائف المؤسسة، إلا أننا نجد الكثير من الأساليب الخاصة بهاته العملية اكثر دقة من غيرها، كونها ذات أهمية في تحديد نقاط الضعف والقوة الخاصة بالمؤسسة، ومنها نستطيع تقييم أداء المؤسسة وقياس مدى نجاحها في تحقيق أهدافها، بالإضافة إلى تحسين أسلوب العمل، تبادل الخبرات، وتعظيم أثر المشاريع الخاصة بالمؤسسة من ناحية التكلفة والإيراد، ومن اجل هذا يستوجب الأخذ دائما في الحسبان أن الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإدارية، تراعي العلاقة الوثيقة بين الرقابة وتقييم الأداء على جميع الأصعدة، سواء الإقتصادية أو الإجتماعية أو البيئية.

1- مشكلة الدراسة

إن التطور المستمر في المفاهيم الخاصة بالمحاسبة الإدارية؛ ساهم في تقديم العديد من الأساليب التي تساعد المؤسسات في ممارسة وظائفها من إنتاج، تموين، صيانة وتسويق...الخ، ولا تقتصر المحاسبة الإدارية على تقديم الأساليب فقط، بل تضيف مجموعة من المفاهيم الإقتصادية والمالية، بالإضافة إلى الأساليب الإحصائية والكمية، لتسهيل إنتقال المعلومات إلى أصحاب القرار في المؤسسة، ليتم إستخدامها في التخطيط ،الرقابة وتقييم الأداء وفقا لنماذج ومعايير مدروسة تتماشى وأهداف المؤسسة، لهذا سيتم التعرض لمشكل الدراسة من خلال طرح السؤال التالي:

كيف تساهم أساليب المحاسبة الإدارية في تحسين الرقابة وتقييم الأداء الكلي للمؤسسات الإقتصادية وبالخصوص مؤسسة مناجم الفوسفات بتبسة؟

2- الأسئلة الفرعية

- ما هي أهم أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في الرقابة وتقييم أداء المؤسسة الإقتصادية، وهل تبنت مؤسسة مناجم الفوسفات الأساليب الحديثة منها؟

- هل تعتمد مؤسسة مناجم الفوسفات على المؤشرات المالية فقط في الرقابة وتقييم الأداء، وهل تكفي هاته المؤشرات لوحدها للوقوف على مستوى أدائها؟

- ما مدى إستخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في مؤسسة مناجم الفوسفات – تبسة ؟

- هل توجد صعوبات تحد من فاعلية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الرقابة وتقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات – تبسة؟

3- فرضيات الدراسة

يمكن الإعتماد على مجموعة من الفرضيات للإجابة على الإشكالية المطروحة كالآتي:

- **الفرضية الأولى:** أفرزت بيئة التصنيع الحديثة العديد من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المستخدمة في الرقابة وتقييم الأداء، مما أدى إلى تخلي مؤسسة مناجم الفوسفات على إستخدام بعض الأساليب التقليدية؛

- **الفرضية الثانية:** تعتمد مؤسسة مناجم الفوسفات على المؤشرات المالية فقط في الرقابة وتقييم أدائها، وهاته المؤشرات تكفي لوحدها في الوقوف على مستوى الأداء الكلي للمؤسسة؛

- **الفرضية الثالثة:** تطبق مؤسسة مناجم الفوسفات – تبسة العديد من أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة في الرقابة وتقييم الأداء

- **الفرضية الرابعة:** تواجه مؤسسة مناجم الفوسفات مجموعة من الصعوبات عند تطبيقها لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المستخدمة في الرقابة وتقييم الأداء.

4- أهمية الدراسة

نظرا لمكانة المحاسبة الإدارية في المؤسسة خاصة فيما يخص الرقابة و تقييم الأداء؛ فإن هاته الدراسة تحضى بأهمية بالغة من خلال الآتي:

- بالنسبة للمؤسسات: الأخذ بعين الإعتبار لنتائج هاته الدراسة، التي تناولت بعض الأساليب التقليدية والحديثة وكيفية تطبيقها فيما يخص الرقابة وتقييم الأداء؛ حيث أن ميول الباحث لهذا الميدان، جعله يوضح الكثير من الفوائد المتأتية من تطبيق كل أسلوب.

- بالنسبة للمهتمين بالمحاسبة الإدارية: تقدم هاته الدراسة الكثير من المعلومات المهمة، خاصة فيما يتعلق بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية المستخدمة في الرقابة وتقييم الأداء؛كما أنها تعتبر بداية لمحاولة الباحث لوضع حدود نظرية لأساليب المحاسبة الإدارية، وإن كان مقتصرا على أهم الأساليب المستخدمة في الرقابة وتقييم الأداء.

- تقديم مزيج من الأساليب المختلفة من أجل تحسين أو تطوير الممارسات الحالية في المؤسسات الإقتصادية ، خاصة إذا تعلق الأمر بالتكامل بين الأساليب الكمية والنوعية.

- معرفة مدى إستخدام مؤسسة كبرى مثل مؤسسة مناجم الفوسفات لأساليب المحاسبة الإدارية في الرقابة وتقييم الأداء، بالإضافة إلى معرفة معوقات الإستخدام في ظل ظروف البيئة الصناعية الحديثة. حيث أن الباحث خلال الدراسة الميدانية، قدم مجموعة من الآليات التي تساعد في تطبيق هاته الأساليب بطريقة جيدة وصحيحة.

5- أهداف الدراسة

فرضت التغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال الحديثة على المهتمين باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية، إلى الإهتمام بمختلف جوانب الرقابة والتقييم؛ من أجل التغلب على معوقات النجاح وإعادة تقديم خطط وإستراتيجيات مستقبلية، تزيد من فرص السيطرة والقيادة في السوق، لذا يمكن تلخيص أهداف الدراسة في الآتي:

- تحديد مدى إهتمام المؤسسة الإقتصادية باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بعملية الرقابة وتقييم الأداء؛

- تقييم مدى فعالية أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة في مؤسسة مناجم الفوسفات من خلال بعض المؤشرات والمعايير؛

- معرفة معوقات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية موضوع الدراسة في المؤسسة الإقتصادية عموما وفي مؤسسة مناجم الفوسفات خصوصا؛

- تقديم بعض الحلول لما يمكن التعرض له من صعوبات عند تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية خاصة الجديدة عن المؤسسة.

6- مصادر جمع بيانات الدراسة

تمثلت مصادر جمع البيانات في ثلاثة مصادر وهي كالآتي:

- **المسح المكتبي**: تم الإعتماد على مجموعة من الكتب الحديثة المتخصصة في مجال المحاسبة الإدارية والرقابة وتقييم الأداء، بالإضافة إلى مجموعة من الأطروحات والرسائل العلمية المحكمة وعدد من المجلات المتخصصة من أجل إثراء الجانب النظري للدراسة ؛

- **المسح الإلكتروني**: وفيه تم التعرض لمجموعة من الأبحاث المحكمة والمنشورة في مواقع معتمدة، مع متابعة الكثير من التقارير الخاصة بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات المتطورة؛

- **المسح الميداني**: وفيه تم الإعتماد على مجموع البيانات المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة، مثل القوائم المالية ،جداول حسابات النتائج، ومجموعة من الوثائق التي أستخدمت كملاحق إثباتية لما تم تطبيقه.

7- منهج الدراسة

إعتمدت هاته الدراسة على المنهج الإستنباطي، بشقيه الوصفي التحليلي كونه من أنسب المناهج المتبعة في إعداد مثل هذه الدراسات، حيث من خلاله يتم تفسير الكثير من الأوضاع الخاصة بمشكل الدراسة، أين تحدد الظروف بأسبابها، وتبين مجموعة العلاقات التي قد تنشأ بينها من أجل الوصول إلى إعداد وصف كمي ونوعي لمجموعة المتغيرات المكونة للظاهرة أو المشكل المطروح، خاصة وأن المشاكل المحاسبية تتميز بالتعقيد في كثير من الأحيان، لهذا فطرح مشكل إختلاف كيفية التطبيق للأسلوب وإختياره يحتاج وصفا متكاملا، مع تحليل منهجي مرتب من أجل فهم أعمق للظاهرة المدروسة، وتحقيق غاية الدراسة، والتمكن من تعميم نتائجها على المؤسسات المماثلة.

كما تم إعتماد منهج دراسة الحالة؛ من خلال إسقاط ما تم التعرض له في الجانب النظري على ميدان الدراسة والمتمثل في مؤسسة مناجم الفوسفات، أين تم الإعتماد على

مجموعة من الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة، بالإضافة إلى معلومات مستقاة من خلال المقابلات الشخصية مع المسؤولين بالمؤسسة، وذلك من أجل الإستعانة بها في تطبيق الاساليب التي تم التعرض لها في الجانب النظري للدراسة.

8- حدود الدراسة

تتناول هاته الدراسة أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في الرقابة وتقييم الأداء، وهي كثيرة ومتشعبة بسبب التطورات التي مست هاته الأساليب وكثرتها، لذلك ستقتصر على مجموعة محددة من الأساليب المستخدمة في الرقابة وتقييم الأداء الشامل للمؤسسة الإقتصادية؛ من خلال إبراز الحدود التي تضمن الإحاطة بموضوع الدراسة كالآتي:

- **الحدود العلمية والمكانية:** ستركز الدراسة على أساليب المحاسبة الإدارية الأكثر إستخداما في المؤسسات الإقتصادية، حيث تتنوع هذه الأساليب وفقا لحجم المؤسسة ومكانتها الوطنية والعالمية في السوق، لذلك سيتم التعرض لبعض الأساليب التقليدية والحديثة وفقا لتطورها التاريخي وظروف إستخدامها، مع تطبيق بعضها على المؤسسة محل الدراسة وذكر ما تستخدمه المؤسسة في واقع حالها، بالإضافة إلى الإقتصار على الرقابة كوظيفة تسييرية تقوم بمسايرة أعمال المؤسسة ومتابعتها وتقييمها، وسيتم دراسة تقييم الأداء الشامل للمؤسسة دون التعرض للأداء على مستوى الأفراد الذي له أساليب كثيرة لا يمكن التعرض لها في هاته الدراسة، أما الدراسة التطبيقية فكانت في مؤسسة مناجم الفوسفات – تبسة نظرا لمكانة هاته المؤسسة في السوق الوطنية والعالمية، بالإضافة إلى إمكانية تطبيق أهم أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في الرقابة وتقييم الأداء على هاته الأخيرة.

- **الحدود الزمانية**: تم الحصول على معلومات تخص الفترة 2011-2015 من أجل إتمام الدراسة، بالإضافة إلى معلومات تكميلية من خلال مجموعة من المقابلات مع مسؤولين لأقسام ومصالح داخل المؤسسة، خاصة قسم مراقبة التسيير ومصلحة المحاسبة والتحليل المالي.

9- **الدراسات السابقة:** هناك الكثير من الدراسات التي عنيت بأساليب المحاسبة الإدارية عموما ومدى إستخدامها في المؤسسات، لكن القليل منها تعرض لإستخدام هاته الأساليب في الرقابة وتقييم الأداء، خاصة إذا تعلق الأمر بتطبيقها، وسيتم التركيز على الدراسات ذات العلاقة بموضوع الدراسة من خلال الآتي:

9-1- **دراسة نوبلي نجلاء،** إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية – دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب – بسكرة، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، **2015**: تناولت الدراسة أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة، بالإضافة إلى تطبيق هاته الأساليب على الأداء المالي في المؤسسة الإقتصادية، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كالآتي:

- أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة جاءت نتيجة النقص الذي شاب الأدوات التقليدية، لكن لا يمكن الإستغناء عنها بل لا بد من التكامل بين هاته الأساليب؛

- تستفيد المؤسسة من تطبيق نظام الوقت المنضبط باستبعاد كل مصادر الهدر من مواد وأنشطة لا تؤدي إلى إضافة قيمة؛

- عند تطبيق سلسلة القيمة تستبعد المؤسسة الأنشطة التي لا تولد قيمة لخفض التكاليف؛

- تستفيد المؤسسة الإقتصادية عند تطبيقها لأسلوبي بطاقة الأداء وإدارة الجودة بتحقيق أهدافها المسطرة من خلال الفهم الكامل لمسببات الأداء؛

- تحقيق قيمة المؤسسة يرتبط إرتباطا وثيقا بتحقيق مستويات مرتفعة على مستوى الأداء المالي؛

وتختلف دراستنا عن هاته الدراسة، في كون الباحثة ركزت على الأداء المالي مع تطبيق بطاقة الأداء المتوازن فقط، في حين ركزنا على الرقابة وتقييم الأداء الشامل للمؤسسة مع تطبيق الكثير من الأساليب.

9-2- دراسة أمل بدر أبو حويلة، مدى إستخدام مقاييس الأداء المالية وغير المالية في ظل بيئة التصنيع الحديثة ، دراسة ميدانية على الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجيستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، فلسطين، **2013**: قامت الباحثة في هذه الدراسة بإبراز مدى إستخدام المقاييس المالية وغير المالية لقياس الأداء، ومدى ملاءمتها للتغيرات الحديثة، لزيادة الفعالية في مجال تقييم الأداء، وتوصلت الباحثة إلى مجموعة من النتائج كالآتي:

- ضرورة التكامل بين المقاييس المالية وغير المالية لقياس الأداء، لملائمة متطلبات بيئة التصنيع الحديثة؛

- يتم إستخدام المقاييس المالية التقليدية في الشركات الصناعية بقطاع غزة بنسب مختلفة، وأكثرها إستخداما مقياس نمو المبيعات وأقله إستخداما مقياس نسبة الديون إلى حقوق الملكية، ونفس الشيء بالنسبة للمقاييس غير المالية للاداء، فمقياس أداء الجودة ورضا العميل يستخدمان أكثر من باقي المقاييس؛

وتختلف دراستنا عن هاته الدراسة في كونها أهملت الأسلوب وركزت على المقياس الذي في كثير من الأحيان نجده جزء منه، فمثلا بطاقة الأداء المتوازن تحتوي على العديد من المقاييس والنسب التي تناولتها الباحثة مفردة رغم تكاملها لمعرفة مواطن الخلل، بالإضافة إلى أن الدراسة لم تبين كيفية إستخدام هاته المقاييس، بل إكتفت بدراسة إستقصائية لمدى إستخدامها؛ أي ركزت على الجانب الإحصائي.

9-3- **دراسة محار عبد الله الخليل**، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجيستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، **2012**: تناولت الدراسة مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في مجموعة من الشركات المساهمة الأردنية، بالإضافة إلى التعرف على الصعوبات التي تواجهها، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج بناءا على إستبانة وزعت على عينة مكونة من 109 من العاملين في أقسام مختلفة للشركات قيد الدراسة وهي كالآتي:

- الشركات محل الدراسة تطبق أساليب المحاسبة الإدارية التي تم إختبارها في هاته الرسالة؛

- تطبق الشركات الصناعية المساهمة الأردنية نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة، نظام التكلفة المستهدفة، نظام تحليل ربحية الزبون، بطاقة الأداء المتوازن و نظام سيجما ستة لقياس الجودة بدرجة عالية؛

- تواجه الشركات السابقة صعوبات تحد من إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بدرجة متوسطة .

وتختلف دراستنا عن هاته الدراسة كونها تعرضت لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة فقط ولم تتعرض للأساليب التقليدية، بالإضافة إلى أنها دراسة إستقصائية.

9-4- دراسة محمد سالم الباز، زيادة فعالية نظام المحاسبة الإدارية من خلال التكامل بين الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ونظم الإنتاج المرن، رسالة ماجيستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، **2012**: هدفت هاته الدراسة إلى إبراز وتشخيص أهم المستجدات

في بيئة التصنيع الحديثة، وأثرها على نظام التكاليف وذلك لزيادة فعالية نظام المحاسبة الإدارية، من خلال تحقيق التكامل بين نظم الإنتاج المرن والإدارة الإستراتيجية للتكلفة، بالإضافة إلى تقييم مدى فعالية هذا التكامل في توفير المعلومات الجيدة والملائمة لدعم الإدارة في تقييم الاداء وإتخاذ القرارات المناسبة، وقد توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج كالآتي:

- تبني إستراتيجية لرغبات العملاء يؤثر بشكل غير مباشر على نظام التكاليف والمحاسبة الإدارية ، من خلال تأثيرها على بيئة التصنيع والعلاقات الترابطية بين الوحدات التنظيمية داخل المؤسسة؛

- يؤدي تبني الإستراتيجية السابقة إلى تغيير في تصميم المصنع ومستوى الآلية، بالإضافة إلى بيئة القرار وهو ما يؤثر على طبيعة المعلومات ونوعيتها، من أجل دعم إتخاذ القرار الإداري وهذا يتطلب تطوير الأبعاد الأربعة للمحاسبة الإدارية(النطاق، التكامل، التجميع، الوقتية)، وكذا تطوير محاورها(التخطيط، قياس الأداء، التعلم، التقرير)؛

- تؤثر بيئة التصنيع الحديثة على محاسبة التكاليف، بالشكل الذي جعلها تستجيب بتوظيف العديد من تقنيات إدارة التكلفة كمستجدات حديثة؛

- تتوقف فاعلية إستجابة المحاسبة الإدارية لمتطلبات تبني إستراتيجية الإستجابة لرغبات العملاء، وذلك على مدى مشاركة المحاسبين الإداريين في عملية التخطيط للتحول إلى نظم التصنيع المرنة، وقدرتهم على تحقيق التكامل بين نظم المعلومات الآلية والمجالات الوظيفية داخل المؤسسة، ومدى تطويرها للمفاهيم بما يتماشى والمستجدات في عالم التكنولوجيا؛

وتختلف دراستنا مع هاته الدراسة في كونها ركزت على أساليب المحاسبة الإدارية ودور بيئة الأعمال الحديثة في الإنتقال من النظم التقليدية إلى النظم الحديثة، في حين ركزت دراستنا على تطبيق هاته الأساليب فيما يخص جانب مهم في المؤسسة وهو الرقابة و تقييم الأداء.

9-5- دراسة محمد أكرم أبو شرخ، أثر إستخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة كأداة للرقابة على الأداء واكتشاف الإنحرافات، رسالة ماجيستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة غزة، **2012**: هدفت الدراسة إلى بيان أثر إستخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة كأداة للرقابة على الأداء واكتشاف الإنحرافات، حيث تعرض الباحث إلى المقومات الأساسية التي تنطوي عليها الإجراءات التحليلية، من خلال الأدوات والوسائل اللازمة في هذا الخصوص. وكان من أهم نتائج الدراسة الآتي:

- توفر المعلومة المهنية له دور بارز في تمكين المراجع من إستخدام الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة، بالإضافة إلى معرفة الأساليب الواجب القيام بها وصولا إلى تحقيق الأداء السليم؛

- يعتبر إستخدام توقعات العميل من قبل مكاتب المراجعة أداة فعالة لأغراض الرقابة المالية وغير المالية، ولإختبار كفاءة الإدارة في تخطيط الموارد المتاحة والمتوقعة، وتحقيق الأهداف المسطرة من طرف المنشأة؛

- تساعد توقعات المراجع في تعزيز دقة البيانات المالية وغير المالية، من أجل إستخدامها في الرقابة للتحقق من الأهداف التي يصعب قياسها في صورة مالية، وتحديد مدى الإلتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها، بالإضافة إلى مدى دقة المقاييس المالية التقليدية في الرقابة على الأداء واكتشاف الأخطاء والإنحرافات.

وتختلف دراستنا عن هاته الدراسة في أنها تناولت المراجعة والرقابة كمفهومين منفصلين أحدهما تابع والآخر مستقل، وركزت على دراسة الإنحرافات في الأداء وهذا بالنسبة لما تم تقديمه في دراستنا نتيجة تعالج وفقا لأساليب متعددة، ومع أن الدراسة لم تتناول أساليب المحاسبة الإدارية إلا أنها وضحت كيفية إكتشاف الإنحراف على الأهداف لكن دون معالجة.

9-6- **دراسة محمد حسام بزماوي**، تطبيق المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على نشاط البحث والتطوير، أطروحة دكتوراه في المحاسبة بكلية الإقتصاد، جامعة حلب ، سوريا **2010**: تناولت الأطروحة تحليل مفاهيمي للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية والوقوف على أسباب نشأتها وشرح أدواتها، بالإضافة إلى دراسة دورها في عمليات البحث والتطوير، وذلك لزيادة فعالية وكفاءة المعلومات المحاسبية اللازمة للشركات السورية، لإتخاذ القرارات المتعلقة بنشاط البحث والتطوير، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كالآتي:

- في ظل بيئة التصنيع الحديثة توجد مجالات وإهتمامات جديدة ذات أهمية كبيرة يجب أن تطرقها المحاسبة الإدارية؛

- تلعب معلومات المحاسبة الإدارية دورا أساسا في الإدارة الإستراتيجية؛

- تطبيق المحاسبة الإدارية يؤدي إلى تفعيل دور المعلومات المحاسبية في مجال تخطيط ،تنفيذ، رقابة وتقييم الأداء لنشاط البحث والتطوير؛

وتختلف دراستنا عن هاته الدراسة، كونها تناولت مفاهيم متعلقة بالمحاسبة الإدارية، مع التركيز على دور المعلومة في إنجاح وظيفة البحث والتطوير في المؤسسة، في حين ربطنا هاته المفاهيم الخاصة بالمحاسبة الإدارية مع مجالات أخرى واستخرجنا نقاط الإختلاف والتشابه، بالإضافة إلى توضيح كيفية مساهمة باقي الأنظمة المحاسبية في بناء نظام معلومات المحاسبة الإدارية، هذا فيما يخص الجزء المشترك بين الدراستين، أما باقي الدراسة فقد تطرق الباحث لوظيفة البحث والتطوير وتطرقنا لوظيفة الرقابة وتقييم الأداء.

أما باقي الدراسات السابقة فكانت عبارة عن مقالات منشورة في مجلات علمية محكمة، تناولت في معظمها أساليب المحاسبة الإدارية؛ ومدى إستخدامها في المؤسسات عموما، أما ربطها بالرقابة والأداء فهذا ما حاولنا دراسته خلافا لباقي الدراسات.

10- **خطة الدراسة:** من أجل الإحاطة بموضوع الدراسة تم تقسيمها إلى ثلاثة فصول كالآتي:

أ- الفصل الأول: مدخل للمحاسبة الإدارية، الرقابة وتقييم الأداء

وقد تم التعرض للإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية، من خلال مفهومها ونشأتها التاريخية، بالإضافة إلى نظام معلوماتها وعلاقتها بباقي العلوم الأخرى، مع التعرض لمفهوم الرقابة وتقييم الأداء مع تعديد أنواعهما، بالإضافة إلى دراسة العلاقة التي قد تنشأ بين الرقابة وتقييم الأداء وبعض المفاهيم الأخرى، كالقياس والتقويم.

ب- الفصل الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في الرقابة وتقييم الأداء

وفي هذا الفصل تم التعرض لأهم أساليب المحاسبة الإدارية خاصة الحديثة منها، والتي قامت على إثر الإنتقادات الموجهة للأساليب التقليدية، بالإضافة إلى أثر إستخدامها على مؤشرات الأداء.وقد تم التعرض بالتفصيل لكل أسلوب مع ذكر أثره على مؤشرات الأداء المالية وغير المالية، حيث أن القيمة المضافة لإستخدام أساليب المحاسبة الإدارية، يستوجب الوقوف على مدى التكامل بين المعلومات غير المالية والمالية من جهة، وأثر ذلك على الرقابة وتقييم الأداء في المؤسسة.

ج- الفصل الثالث: واقع الرقابة وتقييم الأداء في مؤسسة مناجم الفوسفات مع تطبيق لبعض أساليب المحاسبة الإدارية

وفي هذا الفصل تم التعرض لأهم الأساليب المستخدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة في الرقابة وتقييم الأداء، بالإضافة إلى محاولة تطبيق بعض الأساليب الحديثة

للمحاسبة الإدارية؛ للوقوف على وضعية المؤسسة ومزايا تطبيق هاته الأساليب، لذلك كان من الضروري تناول أكبر عدد من الأساليب لمعرفة التباين في تطبيق الأساليب من حيث النتيجة والهدف.

11- **صعوبات الدراسة:** كانت هناك عدة صعوبات واجهت الباحث أثناء قيامه بإعداد الدراسة نلخصها في النقاط التالية:

- عدم وجود إهتمام بموضوع الدراسة من طرف الباحثين الجزائريين، نظرا لتوجهاتهم البحثية نحو المدارس الإقتصادية الفرنسية، أين نجد غياب شبه كلي للدراسات التي تتناول مواضيع المحاسبة الإدارية وتطوراتها بسبب الخلاف الإصطلاحي بينها وبين المدارس الأنجلوسكسونية، والتي في العادة يتبعها العديد من المفكرين المشارقة من خلال تراجم عديدة لبعض الكتب، فمصطلح محاسبة التسيير في كثير من الأحيان يعبر عن المحاسبة الإدارية في الدراسات الفرنسية رغم وجود فرق بين التسيير والإدارة، بحكم أن التسيير له معاني كثيرة منها التوجيه أما الإدارة فميولها للسيطرة على الأفعال المكررة وجعلها في نسق واحد أصوب من الناحية العلمية، لكن نظرا لكثرة الدراسات التي تعبر عن الإدارة بأنها التسيير فإن هاته الدراسة تعاملت مع المصطلحين بمضمون قاعدة عامة هي أن المصطلح دالة في الأدبية ، أي أن كل دولة لها مصطلحات فكرية تعبر عن مفاهيم لها تسميات أخرى في بلدان أخرى بسبب قوة المصطلح في التعبير عند كل مدرسة؛

- قلة الدراسات التي تربط بين المحاسبة الإدارية ووظائف المؤسسة، خاصة فيما يخص الرقابة وتقييم الأداء، لأن هذه المتغيرات كثيرا ما تؤرق الباحثين لنقص المعلومات التي تستخدم في تطبيق أساليب التقييم ؛ إما لخوف مسيري المؤسسة من إكتشاف أخطاء من شأنها تهديد مستقبلهم المهني، أو لضعف إطاراتها في إعداد المعلومات اللازمة لمثل هاته الدراسات، بالإضافة إلى طابع السرية الذي تتصف به بعض المعلومات؛ كونها تعمل في سوق تنافسية تستلهم نجاحها من حسن الإستفادة من المعلومات الموجودة.

الفصل الأول

المحاسبة الإدارية مدخل للرقابة وتقييم الأداء

تمهيد:

يمكن القول أن وظيفة المحاسبة، لم تعد قاصرة على تقديم المعلومات اللازمة للحكم على نتيجة النشاط، وبيان المركز المالي خاصة في ظل بيئة التصنيع الحديثة؛ بل أصبحت أداة لتسيير المنشآت وتوجيهها نحو تحقيق أهدافها، والتي يتم تقريرها مقدما في شكل خطط وسياسات، تترجم إلى برامج للموازنات التخطيطية يبدأ بتنفيذها وتتم رقابتها وتقييمها أثناء التنفيذ وبعده، وعرف هذا التطور في المحاسبة بالمحاسبة الإدارية.

لهذا أصبحت وظيفة المحاسبة الإدارية، تتمثل في توفير المعلومات، التي تغطي احتياجات المستخدمين الداخليين للمعلومات المحاسبية، ويقصد بهم جميع العاملين في المستويات الإدارية المختلفة في المنشأة، وذلك لمساعدة الإدارة في تخطيط العمليات في الآجل القصير، والطويل والرقابة على نتائج العمليات واتخاذ القرارات، كما تلعب المحاسبة الإدارية أيضا دورا، في مجال إعداد التقارير المالية الخارجية، حيث تقع على الإدارة مسئولية إعداد تلك التقارير، والتي تساهم فيها المحاسبة الإدارية بطريقة أو بأخرى.

وقد تعرضت المحاسبة الإدارية خلال الثمانينيات إلى انتقادات شديدة، من حيث عدم ملائمة الممارسات والأساليب التي تستخدمها المحاسبة الإدارية، وبالتالي عدم ملائمة المعلومات التي تنتجها لاتخاذ القرارات الإدارية، وأصبح البحث المحاسبي، يدور حول تطوير دور المعلومات المحاسبية التي تنتجها المحاسبة الإدارية، عن طريق تطوير أساليب المحاسبة الإدارية التي لم تعد ملائمة في ظل البيئة المتغيرة والتكنولوجيا المتطورة، وازدياد حدة المنافسة ؛ ومن أجل الإلمام بجوانب المحور، الذي يدور حوله هذا الفصل تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث كالآتي:

- الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية؛
- مدخل للأداء؛
- الرقابة وحدودها النظرية.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية

تعتبر المحاسبة الإدارية من أكثر مجالات علوم التسيير دراسة، خاصة إذا تعلق الأمر بتقييم مشاريع المؤسسة، وذلك لما تقدمه من أساليب، تقنيات، وأدوات، لهذا فإن المعلومات التي تقدمها للمؤسسة، تساهم إلى حد كبير في الممارسة الفعالة لمختلف وظائف الإدارة والمؤسسة معا، فالمؤسسات الكبرى تولي إهتماما كبيرا لنظام المعلومات الخاص بها، وذلك لما يوفره من جهد، للحصول على مختلف أنواع المعلومات المالية وغير المالية، ومما ساهم في زيادة أهميتها، حجم التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال، التي دفعت بالكثير من مفكري الإدارة والإقتصاد، إلى إيجاد حلول للمشاكل المطروحة من طرف المؤسسات. وسيتم التعرض لأهم المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الإدارية من خلال الآتي:

- مفهوم المحاسبة الإدارية وعلاقتها بباقي المحاسبات الأخرى؛
- نظام معلومات المحاسبة الإدارية؛
- مراحل التطور الفكري لمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية وعلاقتها بباقي المحاسبات الأخرى

تعتبر المحاسبة الإدارية من أبرز الأنظمة المحاسبية الحديثة، لما تقدمه من أساليب وطرق تحليل للمؤسسة بصفة عامة، ويرجع ذلك لإرتباط مخرجاتها بمخرجات باقي العلوم الإدارية الأخرى، وسيتم تناول هذا المطلب من خلال مجموعة من النقاط كالآتي:

- تعريف المحاسبة الإدارية؛
- تطورها التاريخي؛
- علاقة المحاسبة الإدارية بالمحاسبات الأخرى.

أولا- تعريف المحاسبة الإدارية: تتعدد التعريفات المختلفة لمصطلح المحاسبة الإدارية بحسب الممارسة العملية لمهنة المحاسبة عموما، أين نجد في كثير من الأحيان، هاته التعاريف تنطلق من الواقع المهني الذي يبعد دائما المثالية، في صياغة المفاهيم والأسس التي تعنى بهذه الأخيرة، ولذلك سيتم تناول هذه التعاريف، من خلال الجمعيات المحاسبية العالمية، بالإضافة إلى مجموعة من التعاريف الأكاديمية.

1- تعريف الجمعيات والمعاهد المحاسبية العالمية

هناك عدة تعاريف للمحاسبة الإدارية نذكر منها:

- **تعريف المجمع المحاسبي للتكاليف والمحاسبة الإدارية ببريطانيا:** يعرفها على أنها " استخدام المحاسبين للمعرفة، والمهارة، في إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية، بطريقة تساعد الإدارة في تشكيل السياسات، التخطيط والرقابة للعمليات في المؤسسة". [1]

من خلال هذا التعريف، يتبين أن المحاسبة الإدارية تنبني على جزء أكاديمي، يتمثل في تعلم مختلف طرق المحاسبة والإدارة على سواء، وجزء مهني يتمثل في المهارة المكتسبة من خلال الممارسة الواقعية للمحاسبة الإدارية.

- **تعريف معهد المحاسبين الإداريين في أمريكا** على أنها: " عبارة عن حقل مصمم للإمداد بالبيانات المحاسبية، وإرشاد الإدارة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالحاضر والمستقبل، ويجد هذا الحقل جذوره في المحاسبة المالية التاريخية، ومحاسبة التكاليف". [2]

من خلال هذا التعريف، يمكن القول أن المحاسبة الإدارية تقوم على مخرجات المحاسبة الماليةن ومحاسبة التكاليف، بطريقة منظمة ومدروسة للمعلومات التي تحتاجها المؤسسة في ممارسة مختلف وظائفها، ولا يختلف هذا التعريف عن سابقه، إلا أنه لم يوضح من يمارس هذه الوظيفة في المؤسسة.

2- تعريف مفكري الإدارة والاقتصاد

من التعاريف الأكثر شيوعا في الأدبيات الإقتصادية والإدارية الحديثة نجد:

- **تعريف جاريسون ونورين "garrison et noreen":** تعرف المحاسبة الإدارية على انها " أحد فروع المحاسبة التي تختص بتقديم المعلومات للمديرين، و استخدامها في التخطيط والرقابة على العمليات و في اتخاذ القرارات". [3]

- **تعريف وليد ناجي الحيالي:** يعرفها بأنها "أداة لتوفير المعلومات والبيانات إلى المستويات المختلفة في الإدارة الداخلية للوحدة الاقتصادية، لاستخدامها في أغراض تخطيط ورقابة العمليات المختلفة، على أن يتم توفير البيانات والمعلومات بشكل مستمر للمساعدة في اتخاذ القرارات الروتينية وغير الروتينية، لحل المشاكل التي تواجه الإدارة في أعمالها اليومية". [4]

---

(1): اسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، **المحاسبة الادارية –قضايا معاصرة**، دار الحامد لننشر والتوزيع، عمان، 2007، ص ص: 23- 24.

(2): أحمد حلمي جمعة، **المحاسبة الإدارية- التخطيط والرقابة وصنع القرار**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص: 34.

(3): **نفس المرجع**، ص: 35.

(4): وليد ناجي الحيالي، **المدخل في المحاسبة الادارية**، منشورات الجامعة المفتوحة، ليبيا، سنة 1991، ص: 5.

- **تعريف كابلن " kaplan"** يعرفها بأنها **"** نظام يقوم بجمع، تصنيف، تلخيص، تحليل و إيصال المعلومات التي تساعد المديرين في اتخاذ القرارات والرقابة على التنفيذ**"**. [1].

- **تعريف "Béatrice "** يعرفها على أنها "وسيلة من وسائل التسيير الرئيسية، تهتم بقياس وتعيين وتحسين الأداء في المؤسسة، بالإضافة إلى إتخاذ قرارات تخص مستقبل المؤسسة". ([2])

ومن هاته التعاريف يمكن تعريف المحاسبة الإدارية على أنها أحد أدوات علوم التسيير المستخدمة في توفير المعلومات اللازمة لممارسة مختلف وظائف الإدارة، كونها تستفيد من مخرجات باقي العلوم الأخرى، فتوفر مجموعة من الأساليب ذات الإستخدام الواسع على مستوى المؤسسة ومحيطها.

أي أن المحاسبة الإدارية تهيء المعلومات اللازمة للإدارة بكافة المستويات، بهدف مساعدتها في رسم سياساتها، التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء، واتخاذ القرارات الملائمة لنجاح مسار المؤسسة.

كما يمكن القول أن للمحاسبة الإدارية سمات تميزها عن باقي الأنظمة المحاسبية و هي كالآتي:

- تخدم المحاسبة الإدارية الأطراف الداخلية في المؤسسة مثل المحاسب الإداري، المحلل المالي، المدقق الخارجي و متخذي القرار بصفة عامة؛

- تقديم المعلومات اللازمة لمختلف العمليات الإدارية والمحاسبية بعد قياسها؛

- ترتبط وظائف الإدارة الممارسة من قبل المكلفين بها، على ما توفره الأنظمة المحاسبية الإدارية من بيانات و معلومات.

ثانيا- التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية

شهدت المحاسبة الإدارية مراحل تطور عديدة نتيجة للعديد من العوامل الاقتصادية والسياسية والقانونية والاجتماعية؛ حيث أن جذورها تمتد إلى القرن التاسع عشر عندما ظهرت حاجة الإدارة إلى معلومات عن التكاليف في كل من صناعة الغزل والنسيج والصناعة التحويلية مثل الحديد والصلب وغيرها من الصناعات القائمة على الحجم الكبير

---

[1]: مؤيد محمد الفضل وآخرون، **المحاسبة الإدارية**، ط2، دار المسيرة، عمان، 2010، ص: 13.

([2]): Béatrice et Francis grandguillot, **la comptabilité de gestion**, 17e ed, edition Gualino, France, 2016 , p: 16.

للإنتاج، إذ تركز الاهتمام على التكاليف التشغيلية بالدرجة الأساس، ومن ثم توسع الاهتمام ليشمل التكاليف الإضافية والتي يطلب تحميلها على المنتجات وبما يساهم في تحديد تكلفة المخزون السلعي بشكل أفضل، والاهتمام بتطوير وسائل التحليل التكاليفي لخدمة أهداف المؤسسة من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات وتحليل التعادل ثم استخدام الأساليب الكمية بشكل واسع ليرتفع مستوى الدقة في معلومات التكاليف[1].

1- مرحلة ما قبل الحرب العالمية الثانية

كان أول ظهور للمحاسبة الإدارية بسبب المتطلبات المتعلقة بها، من حيث تهيئة وإعداد البيانات للأطراف المستخدمة لها، سواء كانوا أطرافا داخليين أو خارجيين، حيث نجدها اهتمت بالعناصر الآتية: [2]

- تحديد ربحية المشاريع وعائد الاستثمار فيها؛
- تقييم موجودات المؤسسة؛
- التركيز على ضمان حقوق الوحدات الاقتصادية و المتعاملين معها؛
- معالجة آثار الإفلاس و إعادة تنظيم المشاريع ماليا.

2- مرحلة ما بعد الحرب العالمية الثانية

في هاته المرحلة زاد الاهتمام بدراسة العناصر الآتية: [3]

- ممتلكات المؤسسة من مخزون وأموال خاصة بالإضافة إلى ديونها لدى الغير؛
- دراسة قرارات التمويل و الاستثمار؛
- تقديم معلومات وبيانات أكثر دقة تساعد المؤسسة في التنبؤ بالمستقبل وإعداد التقديرات؛
- الاهتمام بوظيفتي التخطيط والرقابة على الاستثمارات طويلة الأجل، وإعداد الموازنات التقديرية؛
- الاهتمام بالناحية الكمية كالتحليل المالي والتخطيط، للاستخدام الأمثل للموارد المالية المتاحة.

---

(1): جاريسون اتش ري، نورين ليريك، **المحاسبة الادارية**، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006، ص: 25.

(2): اسماعيل يحيى التكريتي واخرون، **مرجع سابق**، ص: 20- 21.

(3): **نفس المرجع**، ص: 21-22.

ومع بداية ستينيات القرن العشرين بدأ تدفق جديد في أدبيات المحاسبة الإدارية، حول تطبيق النماذج الكمية على مشاكل متنوعة في التخطيط والرقابة، وهو الأمر الذي حفزه التطور الحاصل في أساليب بحوث العمليات، والذي قدم أدوات تحليلية لدعم القرارات الخاصة بتحديد المزيج الإنتاجي الأمثل، وقرارات التصنيع أو الشراء.

واهتمت أيضا بدراسة قرارات التمويل الاستثماري، حيث كانت الإدارة المحاسبية مشغولة بالعلاقات المالية الخارجية، وتكلفة رأس المال، تاركة بذلك فجوة بينها وبين متطلبات الإدارة، والاهتمام بتطوير وسائل التحليل التكاليفي لخدمة أهداف التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. [1]

وقد زاد الاهتمام بمحاسبة التكاليف المعيارية، باعتبارها الأساس العلمي لأعداد الموازنات التخطيطية، فأصبح النظام المحاسبي لا يهتم بالأحداث الفعلية فقط، وإنما يمتد اهتمامه للتنبؤ بالمستقبل ومحاولة التوقع لما سيكون عليه، وذلك لمساعدة الإدارة في وضع الخطط المناسبة. وللتغلب على مشاكل التوزيع غير المنظم والتقدير الشخصي لعناصر التكلفة الثابتة والمتغيرة، اقترح كابلن (Kaplan) استخدام طرق إحصائية لتقدير سلوك التكاليف في ظل أسلوب السلاسل الزمنية[2].

ولكي تكون المحاسبة أكثر فعالية للمجتمع، ظهرت الحاجة لأن تتعامل مع علوم أخرى، لتوفير معلومات عن الماضي والحاضر والمستقبل، وعن مختلف أوجه النشاط بهدف تحقيق الرقابة الإدارية لمختلف الانشطة ذات الأهمية الإستراتيجية، فأدخلت مفاهيم العلوم السلوكية في إعداد الموازنات التخطيطية، ولمعالجة جوانب القصور في قرارات الموازنة الرأسمالية الخاصة بإهمال ظروف عدم التأكد والمخاطرة، اتجهت أساليب المحاسبة الإدارية إلى استخدام نظرية الاحتمالات، نظرية القرار الإحصائي، أسلوب التباين وأسلوب قيمة المعلومات المثالية كأساس لاتخاذ قرارات الموازنة الرأسمالية. [3]

أما في بداية سنة 1970 برز اهتمام المحاسبة الإدارية بالتخطيط للاستثمارات طويلة الأجل، وإعداد الموازنات التخطيطية لذلك، من خلال إعداد سلسلة من الموازنات التخطيطية للمبيعات، الإنتاج والتكاليف، وذلك لظهور وتطور محاسبة التكاليف[4] ؛ ثم تبعها في العقدين الأخيرين من القرن التاسع عشر الاستفادة من حركة الإدارة العلمية

---

(1): kaplan, R. , and Norton, D. , **The Balanced Scorcard Measures That Drive Performance**. Harvard Business Review, Jan- Feb,1992, usa, p. 404.

(2): Kaplan, R. **The Evaluation of Management Accounting**. , The Accounting Review, July,1984, p: 396.

(3):Scapens, R **Management Accounting**–A Survey Paper. Published Paper Commissioned by SSRC, May2012, p. 29.

(4): آل آدم يوحنا، الرزق صالح، **المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية الحديثة**. دار الحامد للنشر والتوزيع،، عمان، 2000، ص: 12- 13.

لتحسين كفاءة العمليات الإنتاجية، وجعلها أكثر معيارية، والتوصل إلى ما يسمى بالتكاليف المعيارية التي كان لها الأثر في أنظمة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية. [1]

وفي بداية سنة 1980 شهدت اهتماماً كبيراً بدراسة تكلفة رأس المال، وتنويع الحقيبة المالية، فضلاً عن الاهتمام بأخذ عنصر التضخم بعين الاعتبار. أما في التسعينات فقد تميزت المحاسبة الإدارية بصناعة المعلومات خدمة للقرارات الإدارية. فكان ذلك بداية ولادة مدرسة جديدة، اهتمت بتطوير الأنظمة المحاسبية كإطار معبر لاستخدام البيانات المحاسبية والإدارية، لرسم السياسات الاستثمارية.

وفي نهاية القرن نفسه تم تطوير أسلوبين للمحاسبة الإدارية هما (الموازنات) لتنسيق وموازنة التدفق الداخلي للموارد من المواد الخام مع المستهلك النهائي، و(العائد على الاستثمار)، والذي من خلاله استطاع توجيه تركيز الإدارة على إنتاجية وأداء رأس المال والبحث عن فرص أكثر إنتاجية لراس المال، وكان للعائد على الاستثمار دور مهم في تقييم أداء الأقسام في المنظمة لغاية عام 1925، ليتبعه تطوير في كافة ممارسات المحاسبة الإدارية؛ من محاسبة التكلفة عن المواد والعمل، والتكاليف الإضافية، والموازنات التشغيلية وموازنات النقد والدخل ورأس المال، الموازنة المرنة وتنبؤات المبيعات والتكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات وأسعار التحويل ومقاييس أداء الأقسام وغيرها. [2]

شهدت مرحلة السبعينات وحتى نهاية القرن الماضي تغيرات جوهرية وجذرية سريعة يمكن تلخيصها في التالي[3] :

- التنافس بين المؤسسات الاقتصادية تجاوز حدود السوق المحلي إلى الدولي؛

- النجاح الاستراتيجي للمنظمة أصبح يعتمد على ما يسمى بإنشاء القيمة لدى الزبون، من أجل الحصول على أكبر حصة ممكنة في السوق، بالإضافة إلى الهدف الأخلاقي من هذه القيمة؛

- الثورة المعلوماتية وما تحتاجه الإدارة من الاستخدام الكفء لتكنولوجيا المعلومات؛

- تغير معايير الآداب والسلوك المهني للمحاسبين الإداريين، مع التغير المستمر في بيئة الاعمال؛

---

(1): عبد الحكيم مصطفى جودة وآخرون، **"مدى إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة"**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد87، 2011، ص: 19.

(2): **نفس المرجع**، ص: 19- 20.

(3): Drury, C**, Management and Cost Accounting**. 5th, Ed. Business Press, Thomson Learning, 2005,p: 50.

- ظهور انواع كثيرة للمحاسبة الإدارية منها: المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، الشاملة والشرطية؛

فالنظام المحاسبي من أهم الأنظمة المنتجة للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، وتمثل المحاسبة الإدارية أهم النظم الفرعية لنظام المحاسبة، كونها تلعب دوراً بارزاً في توفير المعلومات اللازمة للإدارة لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، فهي تقدم معلومات لازمة تفصيلية لإدارة الشركة في الوقت المناسب لعملية اتخاذ القرارات[1].

إن البناء الفكري للمحاسبة الإدارية لم يتبلور بشكل نهائي، وما زال في مرحلة التطوير، ولكي نصل إلى بناء فكري مستقر ومتطور للمحاسبة الإدارية؛ فإنه لا بد من إجراء المزيد من البحوث النظرية، وأن الخطوة الأولى لتطوير البناء الفكري للمحاسبة الإدارية هو تغيير أهداف المحاسبة الإدارية وفقاً للتغير في الظروف الاقتصادية والإنتاجية الحديثة (تكوين الملامح النظرية للمحاسبة الإدارية)[2]. وأن التغير في الأهداف سوف يؤدي إلى تغيير الفروض والمفاهيم التي كانت سائدة، بالإضافة إلى تغيير الأساليب التقليدية المطبقة حالياً والتي تدرس في كل كتب المحاسبة الإدارية[3] ؛

إن للمحاسبة الإدارية دوراً هاماً ومؤثراً في مختلف جوانب الحياة الاقتصادية، وعليها أن تنهض لتواكب متطلبات المجتمع واحتياجات المديرين التي تتغير بوتيرة متسارعة، فنحن نواجه في القرن الحادي والعشرين حقبة جديدة تشهد طفرة معلوماتية عارمة، ولما كانت المحاسبة وليدة الحاجات الاقتصادية بات من الضروري لها أن تأخذ في حسبانها التطورات التقنية الهائلة التي نراها اليوم.

لقد اجتاحت العالم في الماضي ثورة صناعية تبعها ثورة تكنولوجية، وقد خلفتا وراءهما أعداداً هائلة من الوحدات مختلفة الأنشطة، ومنها الشركات العملاقة متعددة الجنسيات، وإنتاج أصنافٍ متنوعة من السلع والخدمات عالية التقنية والتعقيد، فبعد عصر تكنولوجيا المعلومات والاتصالات ظهرت تقنيات جديدة يتعامل معها المحاسبون في مواجهة هذا العصر المعلوماتي الجديد كان لا بد للمحاسبين الإداريين أن يكونوا موظفين رئيسيين مهتمين بتطوير معلومات ذات جودة وملائمة لاتخاذ القرارات، ويتم توزيعها في الوقت المناسب، إلى جانب أهمية مواكبة المحاسبة الإدارية باعتبارها المصدر الأساسي للمحافظة على القدرة التنافسية والتكيف مع تلك التغيرات، فلا سبيل للمحاسب الإداري إلا أن يمتلك مجموعة من المعارف والمهارات، لتكون غير محددة بالجوانب الفنية فقط، بل أيضاً بجوانب الإبداع والتفكير، وإيجاد الحلول المسبقة للمشاكل التي تواجه المنظمات أثناء صنع

(1): ظاهر أحمد حسن، **المحاسبة الإدارية**. دار وائل للنشر، عمان، 2002،ص: 1-15.
(2): بثينة راشد حميدي الكعبي، **ملامح الإطار المفاهيمي للمحاسبة** الإدارية، مجلة الإدارة والإقتصاد،العدد89، 2011، ص: 51.
(3): عبد الحكيم مصطفى جودة وآخرون، **مرجع سابق**، ص20.

القرار، إذ سيجد المحاسبون الإداريون الذين لا يستطيعون التكيف مع تلك التغيرات أنه من الصعوبة المنافسة في هذه المهنة المتوسعة، ولن يتمكنوا من تقديم خدمات مهنية بنوعية جيدة، مما يعرضهم إلى تهديدات قد ينتج عنها عدم إمكانية احتفاظهم بالوظائف التي يمارسونها اليوم.

لذا فإن الحاجة لمعلومات محاسبية جديدة لاتخاذ القرارات، كانت محدودة واقتصرت في توفير ما يحتاجه المديرون من معلومات لاتخاذ القرارات الروتينية، والتي كانت تمثل النوع السائد من القرارات بشكل واسع، دون محاولة التأثير على سلوك أولئك المديرين، كما كان التركيز في معلومات المحاسبة الإدارية يتوجه بتتبع استهلاك الموارد وتحديد السياسة المثلى التي تحقق الاستغلال الأمثل للموارد، ولم يكن يتوجه إلى البيئة الخارجية في تحديد السياسات المستقبلية[1].

ثالثا- علاقة المحاسبة الإدارية بباقي المحاسبات الأخرى

تعتبر المحاسبة الإدارية من أكثر الإختصاصات تعقدا في علوم التسيير، ويرجع ذلك لقدم ظهورها، حيث كانت الصناعة في الولايات المتحدة الأمريكية منطلقا لها سنة 1910. ([2]) وهذا ما جعلها تلتقي مع كثير من العلوم الأخرى وتستفيد من مخرجاتها، وخاصة مع ظهور أنواع كثيرة من المحاسبة مثل المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف. . . الخ، وسيتم التعرض لهاته العلاقات بشيء من التفصيل من خلال الآتي:

1- علاقة المحاسبة الإدارية بالمحاسبة المالية

كما هو معلوم فإن المحاسبة المالية بشكل أساسي تهدف إلى إتاحة المعلومات المحاسبية إلى الأطراف الخارجية (المستثمرين، والهيئات الحكومية). و تتعلق هذه المعلومات عموما بنتائج نشاط أي وحدة اقتصادية ولفترة مالية محددة(سنة مالية).

وهاته المعلومات عبارة عن كشف الدخل وقائمة المركز المالي، إضافة إلى بعض التقارير المتمثلة في تحديد مصادر الأموال واستخداماتها، ولكن هاته الكشوفات تبقى لوحدها عاجزة عن تزويد الإدارة لوحدها بالمعلومات التي تحتاجها؛ لأن بياناتها تاريخية (فعلية)، في حين أن الإدارة تحتاج إلى معلومات تقودها إلى أعمال مستقبلية. وهنا يأتي دور المحاسبة الإدارية مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف المحيطة بالوحدة الاقتصادية، مما

([1]): علي حسين، **المحاسبة الإدارية المتقدمة**. الدار الجامعية،، مصر،2012، ص ص 8- 12.

([2]): Elisabeth Genaivre, **Initiation à la copmtabilité de gestion en entrprise- principe et application**, editions publibook, paris, 2007, p: 11.

يعني أن هناك أوجه اختلاف رغم التشابه في بعض الأدوار بين النوعين من المحاسبتين، وسيتم التعرض لذلك من خلال الآتي: [1]

1-1- أوجه الشبه بين المحاسبة الإدارية والمالية: رغم الإختلافات الكثيرة بين المحاسبة الإدارية والمالية إلا أنهما يشتركان كثيرا في العديد من النقاط، نذكرها فيما يلي:

- إن كلا من المحاسبتين المالية والإدارية تستخدم الأحداث الاقتصادية؛

- الاهتمام بالإيرادات، المصاريف، الأصول والتدفقات المالية؛

- الاعتماد على نظام المعلومات المحاسبية (المدخلات، التشغيل، المخرجات)؛

- يخص مفهوم المسؤولية بأهمية واسعة النطاق وإن كان مجال التطبيق مختلف في كل منهما.

1-2- أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية والمالية: توجد العديد من الإختلافات بين المحاسبة االإدارية والمالية نذكر منها:

- تعتمد المحاسبة المالية على الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد بياناتها المالية، في حين لا تعتمد المحاسبة الإدارية عليها؛

- تقدم المحاسبة المالية بياناتها وكشوفاتها إلى الذين يهمهم وضع المؤسسة من المحيط الخارجي (المستثمرين، والهيئات الحكومية)، وعلى عكس ذلك تقدم المحاسبة الإدارية بياناتها إلى مختلف المستويات الإدارية الداخلية؛

- تقدم المحاسبة المالية معلومات مالية فقط، على عكس المحاسبة الإدارية التي تقد معلومات مالية وغير مالية؛

- المعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية ذات طابع تاريخي (فعلية)، في حين تقد المحاسبة الإدارية معلومات في معظمها مستقبلية (تنبؤية)؛

- إن التقارير التي تقدم من طرف المحاسبة المالية مرتبطة بياناتها الفعلية وتخص هذه البيانات المنشأة بصفة عامة، في حين تعتمد تقارير المحاسبة الإدارية على البيانات التقديرية، ويشمل نطاق هذه التقارير كل أقسام المنشأة وأنشطتها.

[1]: اسماعيل التكريتي واخرون، **مرجع سابق**، ص ص 27- 28.

2- علاقة المحاسبة الإدارية بمحاسبة التكاليف

بالرغم أنه لا يوجد فرق واضح بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف، إلا أنه ومن خلال الدراسات المعمقة والمختصة يمكن أن نفرق بينهما كالآتي: [1]

2-1- أوجه الشبه بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف

ويمكن توضيح ذلك من خلال النقاط التالية :

- إن مصدر المعلومة في كلا النوعين من المحاسبة هو الظاهرة الاقتصادية؛

- محاسبة التكاليف عبارة عن خليط بين المحاسبة المالية والإدارية، فجزء المحاسبة المالية فيه إقرار لتكاليف الإنتاج، وجزء المحاسبة الإدارية فيه مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة؛

- مخرجات محاسبة التكاليف هي جزء من مدخلات المحاسبة الإدارية المتمثل بالمعلومات التي تقدمها والتي تساعدها في اتخاذ مجموعة من القرارات الإدارية

(قرارات تشغيلية، تنظيمية، التسعير، تحديد مستويات الإنتاج. . .الخ)؛

- الترابط بين نوعي المحاسبة، من خلال الأنظمة الحديثة المتمثلة في نظامي ABC و ABM؛

- أن كلا الفرعين ينتميان إلى فرع من فروع المحاسبة، وهو المحاسبة لخدمة الأطراف الداخلية.

2-2- أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف:

يمكن أن نميز مجموعة الإختلافات بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف، بالاعتماد على مجموعة من المعايير تتمثل في الآتي: [2]

- **الهدف الذي يسعى كل نوع من المحاسبة لتحقيقه:** تهدف محاسبة التكاليف إلى تحديد تكلفة الإنتاج، في حين أن المحاسبة الإدارية تهدف لحل المشكلات الإدارية والمفاضلة بين البدائل المتاحى؛

---

(1): **نفس المرجع**، ص ص: 28- 30.

(2): مصطفى يوسف كافي وآخرون، **المحاسبة الإدارية**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص: 28.

- **مجال الإهتمام:** تهتم محاسبة التكاليف بعناصر التكلفة وتحليلها، في حين أن المحاسبة الإدارية لها مجالات متعددة في مختلف الأنشطة ووظائف الإدارة؛

- **النطاق:** تركز محاسبة التكاليف على التكاليف فقط، في حين يتعدى نطاق المحاسبة الإدارية إلى محاسبة المسؤوليات في المؤسسة، وتقييم الأداء ومؤشراته؛

- **القيود الزمنية:** تتقيد محاسبة التكاليف بالفترة الزمنية ومفهوم الدورة المحاسبية، بينما لا تتقيد المحاسبة الإدارية بوقت معين؛

- **درجة دقة المعلومات المعتمد عليها في كل نوع من المحاسبة:** تستخدم المحاسبة الإدارية الحكم الشخصي والتنبؤ، في حين كل أحكام محاسبة التكاليف موضوعية خاصة إذا تعلق الأمر بالمخزون.

وسيتم تلخيص هذه الإختلافات بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف وفقا لمجموعة المعايير السابقة في الجدول الآتي:

الجدول (1-1): أوجه الإختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية.

معيار التفرقة	محاسبة التكاليف	محاسبة إدارية
الهدف	تحديد تكاليف النتاج	المفاضلة بين البدائل المتاحة و معالجة المشكلات الإدارية
مجال الاهتمام	الأقسام الإنتاجية	أقسام متعددة في المؤسسة و مختلف مستويات الإدارة
النطاق	التكلفة بكل أنواعها	مراكز المسؤولية والرقابة وتقييم الأداء والتخطيط ووضع القرار
القيود الزمنية	الفترة المحاسبية محددة	الفترة الزمنية غير محددة
درجة الدقة	الموضوعية	تتسم بالحكم الشخصي والتنبؤ(المرونة)

المصدر: إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص: 29.

من الجدول يتبين أن هناك فروق كثيرة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف، كون المحاسبة الإدارية تتعدى العمل داخل المؤسسة فقط، فهي تعتمد على معلومات التكاليف في صياغة آراء تتسم في كثير من الأحيان باحتوائها على معلومات نوعية، يمكن الإعتماد عليها في الكشف عن وضعية معينة؛ لا تستطيع باقي المحاسبات تحديدها.

3- العلاقة بين المحاسبة الإدارية وعلم الإدارة

تتعدد الأنشطة التي تقوم بها الإدارة إلى عدة وظائف منها: التخطيط، التوجيه، التنظيم، الرقابة، واتخاذ القرارات، ولإبراز الدور الذي تلعبه المحاسبة الإدارية في خدمة الإدارة؛ سيتم شرح هذه الوظائف بالإضافة إلى احتياجاتها من المعلومات المحاسبية الدقيقة التي توفرها المحاسبة الإدارية من خلال الآتي:

3-1- التخطيط: إن الهدف من التخطيط هو وضع خطط العمل المستقبلية، والتي تكون في الغالب خلال سنة مالية، حيث نجد أن هذه الوظيفة تحتاج إلى تحديد الإيرادات والمصروفات اللازمة لتحقيق أهداف المؤسسة، ويتم ترجمة الخطط على شكل جداول تعرف باسم الموازنة التخطيطية؛ وهذه الموازنة تغطي كل جوانب العمل في المؤسسة، حيث نجد المحاسبة الإدارية لها دورا هاما في نجاح وظيفة التخطيط كما يلي: [1]

- توفير بيانات على مستوى الوحدات الإدارية المختلفة في المؤسسة؛
- المساهمة في تعديل الخطط، و مقارنة الإنجاز بالخطط الموضوعة؛
- تقديم التقارير الدورية التي تعمل على مقارنة الأداء الفعلي مع الخطط.

مما سبق؛ يمكن القول أن المحاسبة الإدارية يمكن لها المساهمة في وضع الخطط للمؤسسة وتعديلها.

3-2- التنظيم والتوجيه: يقصد بالتنظيم تجميع الموارد الإقتصادية، بطريقة فعالة لتحقيق الخطط الموضوعة؛ في حين أن التوجيه يهتم بملاحظة أداء الأنشطة بطريقة تؤدي إلى جعل العمليات الممارسة أكثر استقرارا، لهذا نجد المديرين بحاجة مستمرة للمعلومات المحاسبية، لتسيير العمليات الروتينية اليومية، فمثلا نجد مدير قسم الإنتاج يحتاج إلى معلومات كمية ونوعية عن منتوج المؤسسة، كما تحتاج باقي الأقسام لمعلومات المحاسبة الإدارية في إطار عملية التوجيه والتنظيم. [2]

3-3- اتخاذ القرارات: تعتمد جودة القرارات المتخذة في المؤسسة على عدة عناصر توفرها المحاسبة الإدارية هي: [3]

---

[1]: محمد عبد الحكيم تيسير الرجبي، **مرجع سابق**، ص ص 17- 18

(2): الاميرة ليلى إبراهيم عثمان، احمد عبد المالك محمد، **مبادئ المحاسبة الإدارية**، دون دار طبع، الإسكندرية، 2006، ص: 15

[3]: **نفس المرجع**، ص ص: 18- 19.

- توفير الأساليب الملائمة التي تمكن من تحليل البدائل المتاحة، من خلال تحديد التكاليف والمنافع لكل بديل؛ وأساس هذه العملية هو مدى توفر المعلومات المحاسبية، من أجل اتخاذ القرارات؛

- تجميع وتلخيص المعلومات المحاسبية، للمساعدة في تحديد جوانب المشكلة التي تواجه الوحدة الإقتصادية.

4-3- تقييم الإنجاز والرقابة: وتهدف هذه الوظيفة إلى معرفة كيفية تنفيذ الخطط المرسومة ومدى ملاءمتها؛ فنجد الإدارة تتسلم معلومات عن الإنجاز الفعلي الذي يتم مقارنته مع الخطط المرسومة، لمعالجة الإنحرافات وتصحيحها بعد تحليلها ومعرفة أسبابها، وتلعب المحاسبة الإدارية دورا مهما في نجاح هذه الوظيفة من خلال توفير معلومات عن الموازنات المتنوعة، وتقارير تقييم إنجاز العاملين، وأقسام المؤسسة المختلفة. [1]

ومما سبق يمكن القول أن "المحاسبة الإدارية تقوم بدور المساعد والمرشد للإدارة في أداء تلك الوظائف، فمن الملاحظ أن المهام الموكولة للمحاسب الإداري والمتمثلة في توفير المعلومات باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية، من خلال التحليل المالي والفني، الموازنات التخطيطية والنماذج الرياضية والإحصائية، ستؤدي إلى فعالية في تأدية تلك الوظائف، وإذا ما تم حجب الخدمات المقدمة من قبل نظام المحاسبة الإدارية عن الإدارة؛ فمن غير الممكن تأدية تلك الوظائف بالفعالية المرجوة. وهذا ما يؤكد بأن نظام المحاسبة الإدارية هو النظام الذي من غير المعقول التفريط به" [2].

4- المحاسبة الإدارية و استراتيجية المؤسسة: هناك العديد من المحاولات للربط بين المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية، مما نتج عنه ما يعرف بالمحاسبة الإدارية الاستراتيجية، حيث نجد في كتابات العالمين Roslender و Carvens اللذان يؤكدان على أن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تمثل خروجا بالمحاسبة عن تركيزها السابق على المعلومات الداخلية التاريخية، وتوجهها نحو التركيز على النواحي الخارجية المستقبلية، خاصة اذا تعلق الامر بالأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة مثل المنافسين، العملاء والبيئة الخارجية. [3]

كنتيجة لما سبق يمكن القول أن المحاسبة الإدارية تلعب دورا هاما في ضمان السير الحسن للممارسات الإدارية، من خلال توفير المعلومات المحاسبية الدقيقة اللازمة لتحقيق

---

(1): ايمن الشنطي، عامر شقر، **المحاسبة الادارية**، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2006، ص ص: 104- 105.

(2): زيد عبد الكريم و عبيد الشبيل، **مدى مساهمة المحاسبة الإدارية في اندماج المصارف**، مجلة المنارة، العدد04، المجلد 19، 2014، عمان، ص: 264.

(3): ذكاء كلاوي، **المحاسبة الإستراتيجية ودورها في تحديد الإستراتيجية التسويقية وتطبيقها**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في ادارة الأعمال التخصصي،الجامعة الافتراضية السورية، سوريا، 2015، ص: 27.

أهداف المؤسسة، ويمكن أن نستنتج من ذلك العلاقة بين علم الإدارة والمحاسبة الإدارية، من خلال ربط وظائف الإدارة بالوظائف المحاسبية.

ويمكن تلخيص أهم العلاقة التي قد تنشأ بين الوظائف الإدارية والمحاسبية من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم(2-1): يبين العلاقة بين الوظائف الإدارية و المحاسبية

الوظائف المحاسبية	**الوظائف الإدارية**
إعداد الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية	التخطيط ورسم السياسات
تصميم النظم المحاسبية	التنظيم و التوجيه
تسجيل الأحداث المالية أولا بأول +الرقابة الداخلية	الرقابة
التقارير المحاسبية و المالية	اتخاذ القرارات

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على مجموعة من المراجع

من الجدول يظهر أن هناك علاقة توازنية بين الوظائف الإدارية والوظائف المحاسبية، ومن هذا فإن المحاسبة الإدارية تعمل على توفير البيانات والمعلومات اللازمة لقيام الإدارة بوظائفها، وتحقيق أهداف المنشأة، فهي امتزاج عملي بين المحاسبة والإدارة.

5- أهمية المخرجات المحاسبية في مجال المحاسبة الإدارية

إن ما تنتجه المحاسبة من معلومات هو في الأساس أحد دعائم نظام معلومات المحاسبة الإدارية، حيث نجد هاته المعلومات رغم تعددها واختلافها تشترك في كونها توفر أساسا لعملية اتخاذ القرار، وسنتناول في هذا المطلب أهمية هاته المعلومات من خلال التركيز على مخرجات محاسبة التكاليف، و المحاسبة المالية كالآتي:

- تعتبر البيانات والمعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية، كمدخلات لنظام معلومات المحاسبة الإدارية؛ أساس لإعادة النظر في كثير من المواقف بهدف التخطيط، والرقابة وتقييم الأداء من خلال العناصر الآتية: [1]

- **التعريف بالمشكلة**: إن تحديد المشكلة من خلال التعريف بها، يعتبر من اهم الخطوات التي تسبق عملية اتخاذ القرار؛ فلو فرضنا أن هناك طلب حاد على منتج معين، يقابله عدم قدرة المؤسسة على تنفيذ كافة الطلبات؛ وهذا ما يدفعنا للتساؤل عن أسباب هذا العجز، ولذا

[1]: ليستر هنجر واخرون، **المحاسبة الادارية**، ترجمة وطباعة دار المريخ، الرياض، 1998، ص ص: 23- 24.

فإن الدراسة المتأنية، تحدد لنا أسباب هذا المشكل، وتعطي المؤشرات الواضحة عنه، ومنه نجد الحل المناسب، وتفادي الوقوع في حالات مستجدة ومشابهة.

- **تحديد البدائل الممكنة**: إن المحاسبة الإدارية تعمل على إيجاد البدائل الممكنة لحل المشكل المطروح؛ من خلال إثبات إمكانية تطبيقها، لمجرد تصورها كحل مناسب، ونجد هذا كله في تقارير محاسبية دقيقة.

- **جمع المعلومات**: تؤدي المحاسبة المالية دورها في المؤسسة، من خلال جمع المعلومات المتعلقة بالنشاطات، وتقييده في السجلات؛ أما المحاسبة الإدارية فتستند في تحقيق أهدافها إلى تلك المعلومات التي تعمل على تدقيقها وتبويبها، من أجل دعم المدراء في عملية اتخاذ القرارات، بهدف مساعدتهم على التنبؤ المستقبلي لنشاطات المؤسسة؛ مما يقلل من عامل المخاطرة.

مما سبق يمكن القول أن المحاسبة الإدارية في تقاريرها تركز على النقاط التالية:

- **البيانات والمعلومات التفصيلية**: تتميز تقارير المحاسبة الإدارية باحتوائها على المعلومات الكافية؛ التي تفي بمتطلبات متخذي القرارات؛ فعندما ترغب المؤسسة في توسيع إنتاجها عن طريق إضافة خط إنتاجي جديد، فإن هذا الأمر يتطلب دراسة دقيقة لتكلفة وعائد الإقتراح الجديد لمعرفة ما يضيفه من جديد للمؤسسة، خاصة فيما يخص الربحية، ومن ثم تسهيل عملية اتخاذ القرار؛

- **استخدام المعلومات**: إن التقارير المنجزة من طرف أصحاب الإختصاص، تركز على الهدف المطلوب، فالمؤسسات المالية كالمصارف تلزمها معلومات آنية عن كتلتها النقدية الموزعة عبر كافة فروعها في مدة زمنية معينة؛ لهذا من الواجب عليها أن تتهيأ للطلبات النقدية، و وضع تقرير يشمل المعلومات المطلوبة كأحد أهدافها للرقابة على السيولة.

ولتحقيق النقطتين السابقتين؛ من الواجب على المؤسسة الحفاظ على مبدأين لتحديد المعلومات الإقتصادية الفعالة وهما: (1)

- **مبدأ الإختيار المناسب للمعلومات**: إن تعدد المجموعات المستفيدة من المعلومات المحاسبية وعدم تجانسها؛ يفرض على المحاسب محاولة حصر كل المجموعات المستفيدة، و الأغراض التي ترمي إليها، ودراستها من حيث الأهمية النسبية، ومحاولة التنسيق بينها من أجل الوصول إلى مجموعة الأسس المشتركة التي تحقق خدمة الأغراض المختلفة؛ بدرجة تتناسب مع أهمية كل منها، وبالتالي تحديد كل المعلومات المشتركة التي تخدمهم جميعا؛

(1): وليد ناجي الحيالي، **مرجع سابق**، ص: 29.

- **مبدأ القابلية للقياس النقدي**: إن من وظائف المحاسبة هو القياس النقدي للأحداث المالية، بالإضافة إلى مقياس القيمة الإقتصادية إذا ما تعذر ذلك، ويتم هذا القياس بسبب إختلاف الأحداث في المشروع الواحد.

6- أهمية مخرجات محاسبة التكاليف في مجال المحاسبة الإدارية

تهتم محاسبة التكاليف بتوفير معلومات عن تكاليف المنتجات، أو الخدمات، حيث يتم الآتي: (1)

- **حصر وتحديد التكلفة**: ويشكل ذلك الأساس العملي لإنجاز مهام أخرى؛

- **تسجيل التكلفة**: ويتم ذلك من خلال تخصيص التكاليف، ثم تحميلها إلى منتج معين دون غيره؛

- **تحليل التكلفة**: وتعني هذه العملية تبويب التكاليف من حيث العناصر الأساسية المكونة لها، مما يؤدي إلى معرفة العناصر التي تحتاج المؤسسة لها، تمهيدا لوضع خطة مستقبلية لتلبية إحتياجات النشاطات من المواد والمصروفات والعمل.

إن الخطوات المشار إليها سابقا؛ تشكل إطارا عاما لمخرجات محاسبة التكاليف، والتي تستند إليها المحاسبة الإدارية في تحقيق بعض الأهداف أو دعمها كالآتي:

- **دور معلومات محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار**: توفر محاسبة التكاليف المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار، حيث أن المفاضلة بين البدائل الممكنة لحل مشكل معين، تستند في قوتها على ما يحيط بها من معلومات؛ ويتركز الإهتمام بهذه العملية خاصة في القطاعات الخاصة، حيث نجد ملاك المؤسسات يهتمون بالدرجة الأولى بعوائدهم المالية، وعليه يمكن القول أن محاسبة التكاليف تعد من بين الأدوات الرئيسية في اتخاذ القرارات.

- **معلومات محاسبة التكاليف وعمليات التخطيط والرقابة**: تعتبر معلومات محاسبة التكاليف المصدر الرئيسي لعمليات التخطيط والرقابة، حيث يتم تحديد الإنحرافات من خلال المقارنة بين التكاليف المخطط لها والتكاليف الفعلية، وفي كل الحالات تعتمد هذه المقارنة بدورها على مجموعة من المعايير منها: التكاليف المعيارية، الموازنات التخطيطية والتي تعتبر من أهم وسائل تقييم الأداء المستهدف بالأداء المحقق فعلا، وكذلك إيصال المعلومات اللازمة للإدارة فيما يخص تصحيح الإنحرافات، وتجنب حدوثه في المستقبل.

(1): سليمان سفيان، مجيد الشرع، **المحاسبة الإدارية** (إتخاذ قرارات ورقابة)، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص ص: 32-33.

- **خصائص المعلومات التكاليفية:** يتكون نظام محاسبة التكاليف من مدخلات، عبارة عن بيانات تحتاج إلى تشغيل ومعالجة وفقا لمجموعة من الأسس، الطرق، والإجراءات لإنتاج معلومات تستفيد منها المؤسسة، والمساهمة الفعالة لهاته المعلومات، يرجع لجودتها أين يتحقق التوافق بين معديها ومستخدميها النهائيين، وسنذكر خصائص هاته المعلومات كالآتي:

أ- الخصائص الأساسية للمعلومات: نوجز أهم الخصائص المتعلقة بالمعلومة في الآتي:

- **الملائمة:** يمكن القول أن ملائمة المعلومة يعني قدرتها على احداث التغيير في اتجاه القرار،في حين أن غيابها يقلل من سلامة القرارات المتخذة بالإعتماد عليها، ولكي تكون المعلومة ملائمة وجب أن تتصف بالآتي[1]:

- **التوقيت الملائم:** بمعنى اتاحة المعلومات وقت الحاجة اليها؛

- **القدرة على التنبؤ بالمستقبل:** يمكن التنبؤ بأحداث مستقبلية بطريقة صحيحة بمساهمة المعلومات التي تم الاعتماد عليها في تلكم العملية.

- **التغذية العكسية:** هي عملية يتم فيها إعادة إرسال المخرجات التي ترسل إلى النظام ثانية كمصدر للمعلومات في المؤسسة؛ وقد تكون هذه التغذية من داخل المؤسسة، أو خارجها، لذا نجد طلبات المستفيدين لإحداث تغييرات في النظام، تتطلب إجراء تعديلات على مدخلات النظام، وطرق المعالجة من أجل إشباع حاجيات المستفيدين من هاته المعلومات، وبذلك يمكن القول أن التغذية العكسية عبارة تعبر عن مدى إستجابة النظام لما هو مطلوب منه، ولمتطلبات البيئة الخارجية بأحداثها المتجددة. ([2])

بالإضافة إلى ما سبق، فإن المعلومات الملائمة تتعلق بالبدائل المختلفة، والمتاحة لإتخاذ القرار، لذلك فإن نوعيتها وقيمتها تختلف من بديل لآخر[3].

- **الموثوقية:** حتى يستجيب شركاء المؤسسة لمجموعة التغيرات التي تحدث في محيطها، وجب أن تكون المعلومات المحاسبية أو المالية خالية من الأخطاء، بحيث تعبر بكل مصداقية عن التحولات أو الأحداث التي تمثلها، لذلك فإن النقاط المفتاحية للموثوقية تتمثل في أولوية الجوهر على الشكل، الحيادية، الحذر، كمال المعلومة[4].

مما سبق يمكن القول أن الممارسة الفعالة لمختلف وظائف المؤسسة، تعتمد بصفة رئيسية على مدى توفر المؤسسة على نظام معلومات فعال، أين نجد من بين مكوناته ما

(34): حنان حلوه، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص: 192- 195

([2]): بن فرج زوينة، **المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق**، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة فرحات عباس –سطيف، الجزائر، 2013، ص: 07.

(3)- سليمان الدلاهمة، **المحاسبة الإدارية**، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص ص: 115- 116.

[(4)]: Guy Djongoue,**fiabilité de l'information comptable et gouvernance d'entreprise**, colloque international –quelles pratiques promouvoir pour le developpement economique de l'afrique- lille 3nov2007, université catholique de lille- France, p: 06.

توفره محاسبة التكاليف من معلومات، والتي تعتبر كمدخلات لبناء نظام معلومات المحاسبة الإدارية.

ب- الخصائص الثانوية للمعلومات التكاليفية: لكي تكون المعلومات أكثر إفادة ونفعا، ينبغي أن تكون قابلة للمقارنة مع مثيلاتها في المؤسسات الاخرى، حيث تمتاز في نفس المؤسسة خلال فترات زمنية مختلفة بالثبات. [1] ومن هاته الخصائص نذكر التالي: [2]

- **القابلية للمقارنة:** إن مقارنة المعطيات في زمن ومستوى معين، تحتاج أن تكون المعلومة التكاليفية مالية كانت أو محاسبية متحصل عليها من خلال طرق متماثلة وغير قابلة للتغيير؛ إلا إذا كانت التغيرات تعطينا أحسن صورة على الوحدة المراد دراستها، لذلك فإن المعلومة وجب أن تتوفر وجوبا، للإستفادة منها، خاصة من طرف الشركاء، أو حتى في البورصة.

- **الوضوح:** وجب أن تتميز المعلومة بسهولة فهمها من طرف مستخدميها، والتي تستلزم مستوى من المعقولية في الاقتصاد، المحاسبة، والإرادة، في دراستها بضمير، في حين أن المستخدمين الدارسين للحالات المالية، وجب أن يتوفروا على قدر معين من المعارف، التي تساعدهم في تفسير هاته المعلومات.

- **الثبات:** يقصد بهاته الخاصية؛ قيام المؤسسة بتطبيق وتبني نفس الطرق والأساليب، في فترات مختلفة، مما يسمح بتفسير الأحداث، والنتائج بمصداقية تامة[3] .

ومما يجب الإشارة اليه؛ أن خاصية الثبات في المعلومة ضروري جدا، فلا يمكن مقارنة نتائج نشاط معين لنفس المؤسسة بطرق مختلفة، حيث أن كل طريقة لها قيودها وسلبياتها وإيجابياتها، لذلك فمخرجات ومدخلات هاته الطرق يختلف ويعطي تفسيرات مختلفة، قد تظلل مستخدمها ولهذا فإن تخصيص قائمة للملاحق الخاصة بإجراءات وعمليات وطرق خاصة بالمؤسسة، له أثر كبير خاصة عند تدقيق وتقييم أداء المؤسسة.

المطلب الثاني: نظام معلومات المحاسبة الإدارية وخصائص معلوماته وأهدافه

إن التطورات العديدة والمستمرة التي تحدث في مجال الأعمال بصورة عامة وما ينتج من بيانات بكميات هائلة، ينبغي معالجتها وتهيئتها كمعلومات، يمكن أن تحقق الفائدة لمستخدميها، قد تتطلب من الوحدات الاقتصادية، أن يكون لديها نظماً للمعلومات تختص

(1): عبد الجبار الفداغ، **المحاسبة المتوسطة**- النظرية والتطبيق- مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 1999،ص: 27.

(2): Guy Djongoue,**op- cit**,p: 06- 07.

(3): عبد الجبار الفداغ، **مرجع سابق**، ص: 27.

بكل مجال من المجالات التي تمارس فيها، وصولاً إلى تحقيق أهدافها العامة. ومن هاته الانظمة نظام معلومات المحاسبة الإدارية وسنحاول تناوله من خلال:

- ماهية نظام معلومات المحاسبة الإدارية؛
- خصائص نظام معلومات المحاسبة الإدارية؛
- أهداف نظام معلومات المحاسبة الإدارية.

أولا- ماهية نظام معلومات المحاسبة الإدارية

تحتاج بعض المستويات الإدارية إلى معلومات تفصيلية، لممارسة مهامها بطريقة صحيحة، وهذا ما تعجز القوائم المالية على تقديمه، نظرا لأن المعلومات التي تحتويها منجزة بطريقة تجميعية، في حين تقدم المحاسبة الإدارية تقارير تتناول الجانب المالي وغير المالي للمؤسسة، من أجل تحقيق التوازن في الأداء المستقبلي للمؤسسة، الأمر الذي يجعل من نظام معلومات المحاسبة الإدارية ذا أهمية بالغة في إتخاذ قرارات صحيحة؛ وتقييم أداء فعال، يستفاد منه في إعطاء صورة واضحة عن وضعية المؤسسة بالنسبة للمتعاملين معها، لذلك سيتم التعرض لهذا النظام من خلال الآتي:

1- تعريف نظام معلومات المحاسبة الإدارية

يمكن تعريف نظام معلومات المحاسبة الإدارية على أنه، " نظام رسمي مصمم لتزويد المديرين بالمعلومات الضرورية، لتسهيل اتخاذ القرار وتقييم النشاط الإداري". ومنه يمكن القول أن نظام المعلومات موجه حسب تركيبته، إلى جميع المستويات الإدارية المسؤولة لتسهيل الممارسة العملية الفعالة لمختلف وظائف المؤسسة؛ بالاعتماد على مجموعة من التقنيات نذكر منها:

- محاسبة التكاليف على أساس النشاط؛
- محاسبة تكاليف الجودة؛
- محاسبة دورة حياة المنتج؛
- التكلفة المستهدفة؛
- بطاقة الأداء المتوازن. . . الخ.

وتستخدم المؤسسات هذه التقنيات بدرجات متفاوتة، ويرجع ذلك لمجموعة من العوامل الداخلية مثل (حجم المؤسسة، الهيكل التنظيمي للمؤسسة وعمرها)، والعوامل الخارجية مثل (التنافسية وطبيعة الصناعة). [1]

2- أنواع المعلومات التي ينتجها نظام المحاسبة الإدارية

يمكن تصنيف المعلومات التي ينتجها نظام المحاسبة الإدارية في المشروع إلى الأنواع التالية: [2]

- معلومات تخطيطية؛
- معلومات للرقابة التشغيلية؛
- معلومات للرقابة الإدارية.

2-1- المعلومات التخطيطية: يساهم نظام المحاسبة الإدارية في المنشاة، في إنتاج معلومات ضرورية للنواحي التالية:

2-1-1- معلومات لوضع الأهداف: إن عملية أو تحديد أهداف الشركة، كذلك السياسات التي سوف تتبع لغرض تحقيق هذه الأهداف، تسمى (التخطيط الاستراتيجي)، حيث تتطلب هذه العملية نوعين من المعلومات:

- الأولى معلومات خارجية، تتعلق بالمتغيرات البيئية المتوقعة، من حيث القوانين والمتطلبات التي تفرض على المنشاة؛
- الثانية معلومات داخلية تكشف نواحي القوة، والضعف في المنشاة.

فالتخطيط الاستراتيجي مسمى لعملية تنفيذ الأهداف بعيدة المدى للتنظيم، ويتحقق التخطيط الاستراتيجي في أي تنظيم على مرحلتين هما:

- تحديد المنتجات الواجب إنتاجها، أو الخدمات الواجب تقديمها.
- تحديد النشاط التسويقي و/أو الإنتاجي المطلوب، لتقديم السلع، أو الخدمات للمستفيدين، وتتفرع من التخطيط الاستراتيجي مجموعة من الاستراتيجيات الفرعية؛ تسمى سياسات التنظيم، لهذا فإن عملية التخطيط الاستراتيجي ترتبط بعملية وضع السياسات.

2-1-2- معلومات عن الطلب على منتجات المنشاة

يساهم نظام المحاسبة الإدارية مع نظام المعلومات التسويقية، في التعرف على المحددات الرئيسية للطلب، أو العوامل التي تؤثر على مستقبل منتجات المنشاة وتقييمها.

---

[1]: ليلى الطويل، شذى مصطفى حسين، **أثر تطور نظم معلومات المحاسبة الإدارية في الأداء الإداري**، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد (33)، العدد(06)، دمشق، 2011، ص: 08.

[2]: ري إتش جاريسون، إريك نورين، **مرجع سابق**، ص ص: 22- 26 .

2-1-3- معلومات عن عملية تخطيط الإنتاج

تستلزم هذه ضرورة توافر معلومات عن عناصر الإنتاج المختلفة، من حيث ماهو موجود منها حاليا لدى المنشاة، ومصادر الحصول على كميات إضافية منها، وهل يوجد حد أقصى لهذه الكميات. ولهذا فمن الضروري أن يقدم نظام المحاسبة الإدارية تقارير تتضمن معلومات عن:

- الموارد الإنتاجية الثابتة؛
- الموارد الجارية؛
- الموارد المالية المختلفة.

2-1-4- معلومات لإعداد الموازنات التخطيطية

على ضوء الأهداف الاستراتيجية التي حددتها الإدارة، تقديرات الطلب على منتجات الشركة، تقوم الإدارة العليا باتخاذ القرار الخاص بتحديد التشكيلة المثلي من المنتجات التي تعرضها للبيع، بحيث تتحقق الأهداف المنشودة.

ويتم ترجمة الأهداف وقرارات الإنتاج والمبيعات إلى صورة تشغيلية، تتضمن التفاصيل المختلفة من حيث نوع العمل المطلوب تنفيذه، الكمية، درجة الجودة، التوقيت.

يقوم نظام المحاسبة الإدارية في المنشاة بإنتاج المعلومات اللازمة لإعداد الموازنات التالية: ([1])

- موازنة المبيعات؛
- موازنة الإنتاج؛
- موازنة التكاليف؛
- موازنة المصروفات البيعية والإدارية؛
- موازنة نفقات البحوث و الابتكارات؛
- موازنة الأرباح؛
- الموازنة الاستثمارية؛
- الموازنة النقدية.

2-2- المعلومات اللازمة للرقابة التشغيلية

يتم بعد وضع الخطط التشغيلية، إصدار التعليمات إلى المستويات الإدارية التنفيذية، للقيام بالمهام المحددة في هذه الخطط.

([1]): محمد سامي راضي، **المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2015، ص ص: 115- 118.

2-3- المعلومات اللازمة للرقابة الإدارية

إن الهدف من الرقابة الإدارية هو تقييم الأداء الإداري على مستوى المنشاة كلها، وعلى مستوى مراكز المسؤولية (المديرين التنفيذيين)، وهذا في نهاية كل فترة تشغيلية، ويتطلب ذلك قياس الأداء الفعلي، ومقارنته مع الأداء المخطط، وقياس مدى النجاح في تحقيق الأهداف الموضوعة لكل مركز من مراكز المسئولية في المنشاة.

فتقارير الأداء للرقابة الإدارية يتم إعدادها على فترات دورية منتظمة على عكس تقارير الرقابة التشغيلية فهي تقارير فورية، يمكن إن يسهم نظام المحاسبة الإدارية في عملية الأداء الإداري بإعداد ورفع التقارير اللازمة لهذا الغرض إلى الإدارة العليا في المنشاة، تسمى هذه التقارير بـتقارير الأداء الإداري. ([1])

ثانيا- نظام معلومات المحاسبة الإدارية وخصائص معلوماته

تلعب المحاسبة الإدارية دورا مهما؛ في تقديم المعلومات لمتخذي القرار في المؤسسة، لذلك فهي تواجه مجموعة من التحديات، عند القيام بهذا الدور كتحديد نوعية المعلومات الواجب تقديمها، خاصة في ظل التصادم في كثير من الأحيان بين ما تريده المؤسسة وما تفرضه بيئة الأعمال الحديثة من قيود على المعلومات؛ وهذا ما يزيد في تنافسية المؤسسات، وسعيها في تطوير أنظمة معلوماتها، خاصة إذا تعلق الأمر بنظام معلومات المحاسبة الإدارية، الذي سيتم التعرض له من خلال الآتي:

1- خصائص معلومات المحاسبة الإدارية

إن اتساع المعلومات المطلوب توفيرها من قبل نظام المعلومات للمحاسبة الإدارية؛ بسبب إختلاف الوظائف، المستويات الإدارية، الأنشطة والهياكل التنظيمية؛ وهذا يتطلب تحليل تلك المعلومات؛ في ظل هذه الأبعاد يمكن تلخيص الخصائص التي تتصف بها معلومات نظام معلومات المحاسبة الإدارية، والتي بدورها تمثل خصائص ذلك النظام على الاقل، كونها أجزاء تعبر عن وحدته وصفاته العامة، ونوجز هذه الخصائص كالآتي[2]:

- **الملائمة:** هي العلاقة بين المعلومة وحالة اتخاذ القرار؛ وبالتالي تحقق أهداف المنظمة كونها في أعلى درجات القيمة لاتصافها بالملائمة؛
- **القدرة على التعبير الكمي:** في كثير من الأحيان تحتاج الإدارة للتعبير الرقمي؛ لذلك تظهر أهمية وقدرة المعلومة على التحول إلى الحالة الكمية؛

([1]):ري إتش جاريسون، إريك نورين، **مرجع سابق**، ص: 26 .
([2]): بثينة راشد حميدي الكعبي، **مرجع سابق**، ص: 46.

- **الدقة**: وتعني الموثوقية والضبط للمعلومات؛
- **الإيجاز:** ويعني الدرجة التي يمكن أن تلخص به المعلومة مجموعة من الأحداث والدلائل؛
- **التوقيت المناسب**: ويعني الزمن المناسب لتداول المعلومة عند الحاجة لها؛
- **المدى**: ويعني القياس المحيط بالمعلومات؛
- **المرونة**: في كثير من الأحيان تفيد المعلومات المرنة في اتخاذ قرارات متنوعة؛

وتختلف افضلية الخصائص السابقة الحاجة؛ فنجد أن السرعة أفضل من الدقة كالتنبؤات، والتقديرات التي تكون اكثر فائدة من الأرقام الدقيقة، وكذلك الحال بين الملائمة، والموضوعية، فإذا كانت المعلومة ملائمة لحل مشكل معين، فإن الموضوعية مسألة ثانوية.

2- السمات الأساسية لبناء نظام معلومات المحاسبة الإدارية

تناول الكثير من الاقتصاديين نظام معلومات المحاسبة الإدارية، في منأى عن تمييزه عن باقي النظم؛ وقليل من مفكري الاقتصاد الحديث من فصل هاته الخصائص، وميزها عن بعضها البعض، من أجل ذلك ذهب العالم الروسي Mouscov إلى وضع مجموعة من الخصائص، التي من خلالها يمكن تمييز نظام معلومات المحاسبة الإدارية، نختصرها في الآتي: (1)

- أنه يقدم معلومات محاسبية لأطراف داخلية، مثل الإدارة بدلا من تقديمها لأطراف خارجية، مثل المستثمرين والدائنين؛
- أنه يقدم معلومات مستقبلية التوجه، أكثر من توجهها للماضي،
- تشمل تقارير نظام المعلومات للمحاسبة الإدارية، كل أنواع المعلومات المالية، وغير المالية؛
- المعلومات المقدمة من طرف هذا النظام، قد لا تكون مقبولة، ومنسجمة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- يتأثر نظام معلومات المحاسبة الإدارية بالعلوم الاخرى؛
- يتميز هذا النظام بالمرونة عن باقي الانظمة الاخرى، والتي لا تخلو من المعلومات الروتينية والراكدة؛

يؤثر هذا النظام في ثلاثة مستويات نتناولها كالآتي:

(1): Moskove sinken and bagranoff, **concept of accounting information systems**, john wiley, usa, 1997, pp: 50-51.

- **المستوى الأول:** وفيه نجد كل ما يتعلق بالمحاسبة المالية من معلومات داخلية وذات صبغة مالية بالاعتماد على الاساليب والتقنيات التقليدية ذات المجال الضيق؛
- **المستوى الثاني:** وفيه يمكن ان نتجاوز المعلومة المالية، إلى المعلومات الأخرى، وبالاعتماد على وسائل أكثر تطورا، لكن لا يمكن تجاوز الاحداث داخل المؤسسة؛
- **المستوى الثالث:** في هذا المستوى نتجاوز المعلومة الداخلية، إلى توفير معلومات خارجية، تخص بيئة الأعمال و باستخدام طرق أكثر دقة.

ثالثا- أهداف نظام معلومات المحاسبة الإدارية

يمكن تلخيص الهدف الأساسي من نظام معلومات المحاسبة الإدارية في، "توفير المعلومات المناسبة، لمساعدة الإدارة على اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة"[1] ويمكن ان نبين ذلك، من خلال حاجة الرقابة والتخطيط في المؤسسة، لمعلومة المحاسبة الإدارية كالآتي:

1- الحاجة إلى نظام معلومات للمحاسبة الإدارية: يشير بعض الكتاب إلى أن ظهور المحاسبة الإدارية، كان استجابة لحاجة الإدارة العلمية الحديثة، إلى نوعية معينة من المعلومات المحاسبية، اللازمة لأغراض التخطيط، الرقابة، واتخاذ القرارات؛

2- المساهمة بدور أكبر في حل المشكلات الإدارية: والتي يمكن أن تواجهها إدارة الوحدة الاقتصادية، وعلى هذا الأساس توصف المحاسبة الإدارية بأنها، "امتزاج عملي بين المحاسبة والإدارة، والعامل المشترك بينهما، يتمثل في اتخاذ القرارات.

ومن هنا يمكن النظر إلى المحاسبة الإدارية بوصفها نظاماً للمعلومات، يهتم بدراسة البيانات والمعلومات المحاسبية اللازمة للإدارة، وكذلك البيانات والمعلومات الإدارية اللازمة للمحاسبة، والعمل على دمج الإثنين معاً، في إطار عام ترتكز أركانه على احتياجات متخذ القرار، من خلال الاعتماد على علاقات التنسيق، الترابط، والتكامل بين البيانات والمعلومات المحاسبية والإدارية، و التي يمكن أن تؤدي إلى تحقيق هدف متخذ القرار، في ضوء الهدف العام للوحدة الاقتصادية، و ذلك من خلال إعتماد المحاسبة الإدارية في ذلك على مفهوم متطور، وهو أن المحاسبة ليست وسيلة لخدمة إدارة الوحدة الاقتصادية، بل تتعاون معها وتنسق بين أساليب كلاً منهما، بهدف تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، حيث أن كلاً من المحاسبة و الإدارة، تعتبران وسيلتان تنفيذيتان، لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية ككل، ومن ثم يلزم التنسيق والتوفيق بين الأساليب العلمية لكل منهما لتحقيق ذلك.

[1]: خليل عواد ابو حشيش، **المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية**، دار وائل للنشر، عمان، 2005، ص: 25.

3- المساهمة في تحقيق أهداف النظام: إن وجود نظام معلومات للمحاسبة الإدارية، سوف يسهم بدرجة أساسية وكبيرة، في تحقيق أهداف النظام المتكامل للمعلومات المحاسبية والإدارية، وذلك من خلال الاعتماد على مقومات المحاسبة الإدارية (التي تشمل كلاً من النظام المحاسبي المالي، النظام المحاسبي التكاليفي، نظام الرقابة الداخلية)، وتستخدم أساليب تحليل خاصة اقتصادية، إدارية، إحصائية وسلوكية، وتهتم بالأحداث المالية وغير المالية، التاريخية، الآنية، والمستقبلية، ومتابعتها وتقييمها، وبما يؤدي إلى تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية .

المطلب الثالث: مراحل التطور الفكري لمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية

دفعت التطورات الحديثة في بيئة الأعمال أصحاب المؤسسات خاصة الكبرى منها إلى تطوير أساليبها في جميع المجالات الإدارية والإنتاجية من أجل المحافظة على مكانة هاته المؤسسات في السوق العالمية، ومن الضروري التعرف على أهم المراحل التي مرت بها ممارسات المحاسبة الإدارية باعتبارها أهم النظم المحاسبية المستخدمة في المؤسسات، لأجل ذلك قام الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بتوضيح هذه المراحل من خلال تقرير أعده سنة 1998، وهاته المراحل يمكن ذكرها كالآتي: [1]

- مرحلة تحديد التكاليف والرقابة المالية؛
- مرحلة التزود بالمعلومات للتخطيط، والرقابة الإدارية؛
- مرحلة التركيز على الموارد الضائعة عند الإستخدام؛
- مرحلة الإستخدام الأمثل للموارد، من أجل تحقيق القيمة؛

أولا- مرحلة تحديد التكاليف والرقابة المالية

وصف الإتحاد الدولي هذه المرحلة، بأنها كانت تختص بالنشاط الفني اللازم لتحقيق الأهداف التنظيمية، وذلك في الفقرة رقم 19 من تقريره المنشور سنة 1998، وكان تركيزها موجها نحو تكاليف الإنتاج، نظرا لبساطة تكنولوجيا العمل في المصانع، حيث أن العمالة كانت محور إهتمام من طرف المؤسسات، من خلال محاولة تسريع النشاط اليدوي، لإنتاج أكبر كمية ممكنة، بالإضافة إلى الإهتمام بالميزانيات، والرقابة المالية على عمليات الإنتاج.

ومما ميز هذه المرحلة، الإهتمام بالجودة، والسعر المنخفض جدا فيما يخص المنافسة، وذلك نظرا لكون ما ينتج يباع للزبون، والذي يتحمل الكثير من العبء، كعرف سائد في تلك المرحلة.

([1]): abdelkader and luther,**conception of the evolution of, management accounting**, advences in management accounting, vol 15, ifacs, uk, 2006, pp: 03- 05.

ثانيا- مرحلة التزود بالمعلومات للتخطيط والرقابة الإدارية

تميزت الفترة بين 1950 و 1960 بتوجه المؤسسات إلى التركيز على نظام المعلومات، الذي يمدها بما تحتاجه لأغراض التخطيط والرقابة، ووصفت المحاسبة الإدارية في تقرير IFAC، على أنها نشاط إداري يهتم بالموظفين، وذلك بدعم المستوى الإداري التنفيذي، من خلال إستخدام تقنيات مثل تحليل القرار، والمحاسبة عن المسؤولية، ووجهت في هذه المرحلة الرقابة الإدارية نحو التصنيع والإدارة الداخلية، دون الأخذ بعين الإعتبار الأمور البيئية، واعتبرت المحاسبة الإدارية جزء من نظام الرقابة الداخلية، والتي من خلالها يتم تحديد المشاكل، والإجراءات فقط، عندما تقع الإنحرافات عن خطة العمل.

ثالثا- مرحلة التركيز على الموارد الضائعة عند الإستخدام

أدت أزمة النفط والركود الصناعي العالمي في الفترة بين 1970 و 1980، إلى تهديد الأسواق العالمية، خاصة الغربية منها، مما أدى إلى زيادة حدة المنافسة، وتطور تكنولوجي سريع، أثر في جوانب عديدة من القطاع الصناعي، فقد أستخدم الروبوت، والعمليات التي تعتمد على الكومبيوتر، من أجل تحسين النوعية، وخفض التكلفة، بالإضافة إلى الحصول على المعلومة بسرعة كبيرة، وترتيب صحيح، وهذا ما أبرز الدور الفعال لتصميم نظم المعلومات في الإدارة الفعالة، وقد أدت كل هذه التحديات إلى مواجهة المنافسة العالمية، من خلال إدخال تقنيات إدارة وإنتاج جديدة، وفي الوقت نفسه السيطرة على التكاليف، وذلك من خلال الحد من الهدر في الموارد المستخدمة في العمليات التجارية، ولم يتأتى ذلك إلا من خلال تمكين جميع المستويات الإدارية، من المعلومات التي قد تساهم في ذلك.

رابعا- مرحلة الإستخدام الأمثل للموارد من أجل تحقيق القيمة

إبتداءا من سنة 1990 أدى التطور في شبكة الأنترنت في جميع أنحاء العالم والتكنولوجيات المرتبطة بها؛ إلى ظهور ما يسمى بالتجارة الإلكترونية، مما زاد حدة المنافسة العالمية، فتحول تركيز المحاسبين الإداريين إلى معرفة كيفية إنشاء القيمة للمؤسسة والزبون معا، من خلال الإستخدام الفعال للموارد، بتركيز هؤولاء الباحثين على إستخدام التقنيات التي تؤدي إلى ذلك، من إنشاء قيمة، زيادة قيمة المساهمين، والإبتكار التنظيمي.

والمتتبع للمراحل السابقة، يجد فرقا شاسعا بين هاته المرحلة و باقي المراحل الأخرى، حيث تم التركيز فيها على إنشاء القيمة، والإهتمام بالمحيط البيئي، بالإضافة إلى حسن الإستفادة من المعلومات، فيما يخص الإستغلال الأمثل للموارد، وهذا كله جعل المحاسبة الإدارية جزء لا يتجزأ من الإدارة.

والجدول الموالي يلخص المراحل الأربعة لتطور المحاسبة الإدارية:

الجدول (3-1): المراحل الأربعة لتقرير IFAC ومحور التركيز لكل مرحلة

مراحل التطور	المرحلة الأولى	المرحلة الثانية	المرحلة الثالثة	المرحلة الرابعة
أساليب المحاسبة الإدارية	تحديد التكلفة والرقابة المالية	الإمداد بالمعلومات	خفض الضائع من الموارد	إنشاء القيمة
أساليب المحاسبة	ما قبل 1950	1950- 1965	1965- 1985	1985 حتى الآن
الإدارية المحاسبة الإدارية	نشاط تقني	توفير المعلومات	إدارة الموارد	دعم مباشر للمخرجات
الأساليب الخاصة بكل مرحلة	- معدل تحميل واحد - الموازنات للرقابة على التكاليف - الموازنات المرنة - المقاييس المالية - فترة الإسترداد أو معدل العائد المحاسبي	معدلات التكلفة في الأقسام معامل الإنحدار أو منحى التعلم الموازنات التخطيطية الموازنات وفقا لتحليل الحساسية موازنات التخطيط الإستراتيجي مقاييس غير مالية تحليل التعادل تحليل الربحية نماذج تقييم المخزون السلعي طرق التدفق النقدي المخصوم التنبؤ طويل الأجل الفصل بين ت. ثا و ت. م.	- التكلفة على أساس النشاط - الموازنة على أساس النشاط - تكاليف الجودة - الموازنات الصفرية - مقاييس غير مالية لتقييم أداء العاملين - الإحتمالات والمحاكاة - تحليل الحساسية.	التكلفة المستهدفة مقاييس غير مالية القيمة الإقتصادية المضافة المقاييس المرجعية تحليل ربحية المستهلك تكلفة رأس المال تحليل القيمة لحملة الأسهم تحليل الصناعة تحليل التنافسية تحليل سلسلة القيمة دورة حياة المنتج التكامل بين سلسلة قيمة المورد والزبون تحليل نقاط الضعف والقوة للمنافسين.

المصدر: ولاء عادل محمد طه، **المحددات الشرطية لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وعلاقتها بالأداء المالي**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر،2010، ص: 38.

من الجدول يظهر أن المحاسبة الإدارية، وخلال فترات تطورها، أدت أدوارا فعالة في كل مرحلة، وذلك بحسب المتغيرات الخاصة بالبيئة الصناعية السائدة، ففي المرحلة

الأولى؛ كانت لا تسعى لتطوير منتجاتها، بقدر ما تسعى إلى تحقيق هدف رئيسي، وهو بيع ما تم إنتاجه، خاصة في ظل بيئة ليست تنافسية، أما المرحلة الثانية؛ فقد ركزت على المستوى الإداري التنفيذي، من أجل تطوير مستوى العمل، من خلال تفعيل الدور الرقابي، في حين بدأت المؤسسات في المرحلة الثالثة تتبنى النظم الصناعية التي تخفض من هدر الموارد، في حين تميزت المرحلة الأخيرة؛ بالتركيز على إنشاء القيمة لدى الزبائن، والموردين، من أجل كسب ولائهم، وبذلك ضمان مصدر للإمداد بالمواد الأولية، بالإضافة إلى زيادة سبل التصريف للمنتوجات، من خلال دراسة الزبون، وسلوكه تجاه منتوجات المؤسسة.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للأداء

يعتبر الأداء من أهم المواضيع المعاصرة التي تعنى بها المؤسسات خصوصا الإقتصادية منها، لذلك فدراسة بعض وظائف الإدارة مثل الرقابة تساعد كثيرا في القيام بقياسه وتقييمه من أجل الوقوف على النتائج المتأتية من ممارسة أنشطة معينة، لهذا تسعى كل المؤسسات إلى تطوير هذا الأخير من أجل ضمان تحقيق ماتم التخطيط له سابقا، وقد تطور مفهوم الأداء وفقا لمجموعة من المداخل والأبعاد التي تحدده بحيث أصبح مرافقا لبعض المفاهيم مثل التخطيط، الرقابة، الكفاءة و الفعالية، وباعتباره مفهوم تسييري يصعب التحكم فيه من الناحية الإجرائية فإنه سيتم التعرض له من خلال مجموعة من العناصر المهمة من أجل إعطاء صورة واضحة له كالآتي:

- مفهوم الأداء؛
- مستويات الأداء، أنواعه، أبعاده ومعاييره؛
- إختيار معايير قياس الأداء، والصعوبات التي تحول دون ذلك.

المطلب الأول: مفهوم الأداء تقييمه

تعددت المفاهيم الخاصة بالأداء، بتعدد الباحثين والمدارس العلمية في مجال علوم التسيير، لذلك لا يوجد مفهوم واحد له، وسيتم التعرض لأهم المفاهيم المتعلقة به من خلال الآتي:

- تعريف الأداء؛
- مؤشرات الأداء؛
- تصنيفات مقاييس الأداء.

أولا- تعريف الأداء

يعتبر الأداء من المفاهيم التي حظيت باهتمام الباحثين بشكل واسع، على مدار السنوات السابقة، وذلك لما له من أهمية بالنسبة للعامل، والمؤسسة بشكل عام، ولقد أشارت الكثير من الدراسات إلى تداخله مع اتجاهات فكرية، وعلمية كثيرة، ولذلك سنحاول إعطاء نظرة موجزة عن هذا المفهوم كالآتي:

- **التعريف الأول**: " الأداء عبارة عن انجاز الأهداف التنظيمية، باستخدام الموارد بكفاءة، وفعالية " . (1)

- **التعريف الثاني**: هو عبارة عن مجموعة من المعايير الملائمة، للتمثيل والقياس، التي يحددها الباحثون، والتي تمكن من إعطاء حكم تقييمي على الأنشطة، النتائج، المنتجات، وعلى آثار المؤسسة على البيئة الخارجية، بعد الوقوف على الإنخرافات، وتشخيص مسبباتها. (2)

- **التعريف الثالث**: " الأداء عبارة عن سلوك وظيفي للعاملين في المؤسسات، وبالتالي فهو الوسيلة الرقابية إلى تحقيق الأهداف". (3)

- **التعريف الرابع:** " عبارة عن عملية يتم من خلالها القراءة الزمنية للقدرات الفردية، والوظيفية بالنظر إلى النتيجة المحققة". 4

من التعاريف السابقة يمكن تعريف الأداء، على أنه السلوك الذي من خلاله يتم القيام بتأدية مهمة معينة، من طرف المؤسسة، قياسا على معايير يضعها مختصون، حيث نتحصل على نتيجة هذا السلوك بعد إستخدام الموارد المخصصة لذلك. والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل (1-1): ماهية الأداء

الموارد المستخدمة ← **كفاءة وفعالية في تسيير المورد** ← **النتيجة المحققة**

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على مراجع متعددة

من الشكل يتبين أن الأداء يعبر عن الإستغلال الأمثل لموارد المؤسسة، ويكون ذلك وفقا لكفاءة معينة، وذلك من أجل تحقيق نتيجة معينة، بفاعلية معينة، وهذا يعني أن الأداء يتغير في مجال من أدنى وضعية تعبر عنه، إلى أعلى وضعية يمكن تحقيقها، وفقا لظروف معينة وفي زمن معين.

وقد قام العديد من المفكرين؛ بمحاولة ربط الأداء باستراتيجية المؤسسة، ومجموعة المؤشرات التي قد تنتج عنها، والشكل التالي يوضح ذلك:

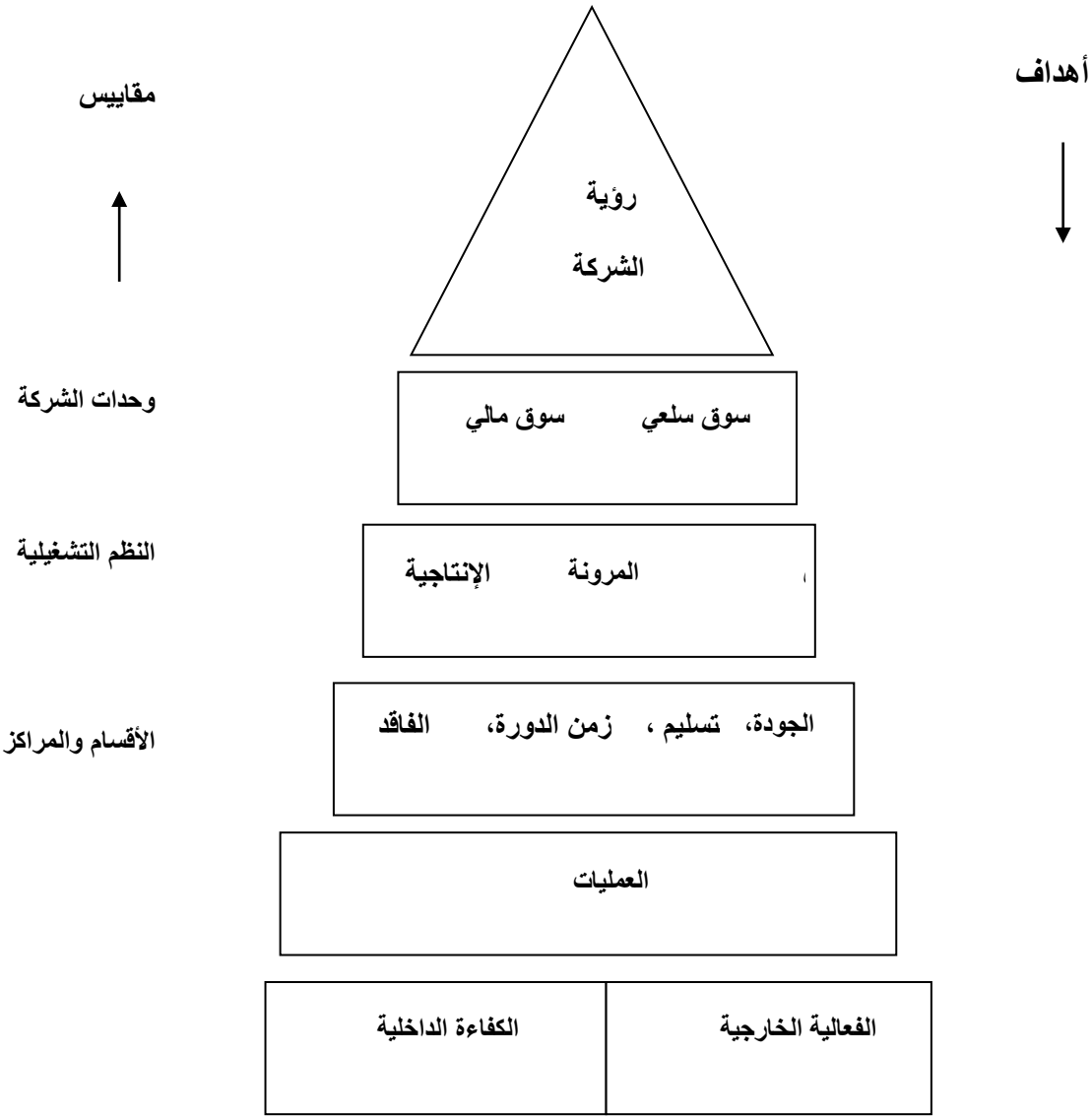
(1): مازن عبيد مسلم النجار: **درجة فاعلية الأداء المؤسسي في مؤسسات التعليم الشرعي بوزارة الأوقاف بمحافظة غزة في ضوء الأنموذج الأوروبي وسبل تطويره**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في أصول التربية، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014، ص: 10.

(2): مجيد الكرخي، **تقويم الأداء**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2016، ص: 31.

(3): أحمد بن صالح بن هليل الحربي: **الرقابة الإدارية وعلاقتها بكفاءة الأداء**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الإدارية، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، 2003، ص68.

(4):Denis proulex, **management des organizations publiques – théorie et applications**, presses de l'université du québec, canada, 2008, p: 41.

الشكل (2-1): هرم الأداء



المصدر: عمر اقبال توفيق، دور بيئة التصنيع الحديثة على تطوير مقاييس الأداء- دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية التحويلية اليمنية- مقال منشور بمجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد05، العدد15، 2009، ص: 65.

قدم "MC. NAIR" نظاما، أطلق عليه هرم الأداء، كمثال متكامل لتقييم الأداء، يربط مباشرة بين الاستراتيجية، وبين مقاييس الاداء المشتقة منها، والتي تساعد على مراقبة التطور المحقق في هذه الاستراتيجية، وينقسم الهرم إلى نظامي اتصال من جهتين، حيث يركز على الرؤى الاستراتيجية الخاصة بالشركة، أين يتم بعدها ترجمة الأهداف من أعلى إلى أسفل، وفي الإتجاه المعاكس تترجم المقاييس، وتبدأ الأهداف من الرؤية الاستراتيجية للشركة ثم ترجمة الأهداف إلى مالية، وتسويقية، لوحدات الشركة، وبعد ذلك نتجه إلى الخطوة الهامة والخاصة بترجمة الأهداف إلى مقاييس مفيدة للمستوى التشغيلي؛ ويشمل

الهرم عند مستوى النظم التشغيلية، على ثلاثة مقاييس، ويتم تعزيز هذه المقاييس بالتركيز على أربع مناطق لقياس الأداء في الأقسام، ومراكز العمل الفردية. (1)

ولا بد من توضيح الفرق بين بعض المصطلحات الخاصة بالأداء، كالتقييم، القياس، التقويم، وسيكون ذلك كالآتي:

- **قياس الأداء:** عملية يتم خلالها تجميع المعطيات، التفسيرات، و التقارير الخاصة بجوانب قابلة للنقد، مثل الأنشطة، أعمال الأفراد، المجموعات، أو المؤسسات؛([2])

- **تقييم الأداء:** عملية أو إجراء عام الهدف منه مراجعة أداء بعض الأشياء المقبولة، مثل أن يكون عنصر ما في أحسن أحواله بالرجوع إلى النوعية والسعر(بقاء نفس النوعية الجيدة خلال فترة زمنية معينة، الإقبال والإستخدام للمنتوج...الخ)؛([3])

- **تقويم الأداء:** هو عملية إصدار الحكم ، أو وصف كمي ونوعي للدرجة أو لمستوى الأداء، وهناك من يشير إلى أن مصطلحا التقويم والتقييم يعبران عن عملية واحدة، أما اللغويين فيرون أن لفظ التقويم أقرب للصحة من التقييم، لهذا فهناك إتفاق أن التقويم يشمل كل من القياس والتقييم.([4])

ثانيا- مؤشرات الأداء

يعرف مؤشر الأداء، على أنه ذلك المتغير الكمي، أو النوعي الذي يتيح التحقق من التغيرات التي تنجم عن تدخل إنمائي، بالنسبة إلى ما كان مخططا، كما يمكن تعريفه على أنه، أحد الوسائل الكمية (نسبة، معدل، مقياس) لتحديد مستوى أداء المؤسسات بالنسبة لإجراءات، أو مخرجات معينة[(5)]. كما تعرفه الجمعية الفرنسية للتسيير الصناعي على أنه"معطى كمي من خلاله نقيس الفعالية والكفاءة لكل عملية خاصة بنظام معين(فعلي أو افتراضي) مقارنة بمعيار مخطط، أو هدف موجود ومقبول في استراتيجية المؤسسة. (6)

(1): عمر اقبال توفيق، **مرجع سابق**، ص: 64.

([2]) : Direction de la mise en œuvre de la Loi sur l'administration publique du Secrétariat du Conseil du trésor,**glossaire des termes usuels en mesure de performance et en évaluation,** editions sct, quebec, 2013, p : 13.

([3]) :Jan van bon et autres, **les fondamentaux d'ITIL –v3**, van haren publishing, UK, 2007, p : 103.

([4]) : https://hrdiscussion.com/hr95214.html, 13-06-2017/ 01 :08.

(5): منظمة الصحة العالمية: **مسرد مصطلحات التخطيط والمراقبة والتقييم**، شعبة خدمات الإشراف، الأداء رقم (01)، (آذار)، 2004.

(6): Brahim herrou et autre**, mesure de performance d'un système de management environnementale(sme): cas de la maintenance industerielle**- xéme conference internationale: .conception et production integrées, cpi2015, 2- 4 décembre 2015,tangre- maroc. p: 02

1- اختيار مؤشرات الأداء: لإختيار المؤشر الذي ستستخدمه المؤسسة في تقييم الأداء، وجب أن تتوفر فيه مجموعة من الخصائص منها: ([1])

- أن يقود المؤشر عند تطبيقه إلى معلومات سهلة الإستخدام؛

- يجب أن يكون المؤشر دقيقا، بحيث تنتج عنه نفس النتائج عند تطبيقه في نفس الشروط؛ أين يعتمد على عناصر محددة، مثل الفواتير التي يتم في العادة إستخراجها بطريقة آلية؛

- الموثوقية: المؤشر المختار وجب أن يتغير في نفس إتجاه الأنشطة المدروسة؛

- الكفاية: وجب أن يتلاءم المؤشر مع الهدف المرسوم له؛

- القابلية للتطبيق: وجب أن يطبق المؤشر على معلومات قابلة للنفي والإثبات، وذلك من أجل تسهيل عملية تطبيقه؛

- القابلية للمقارنة: إن وحدات القياس الخاصة بالأحداث المدروسة، وجب أن تكون معيارية، أي أنه من الضروري إستخدام نفس القياسات، للوصول إلى نتائج ذات طابع موحد من أجل مقارنتها.

ويمكن حصر المؤشرات الأساسية الخاصة بالأداء في خمسة مجموعات، سيتم التعرض لها من خلال الجدول الآتي:

) [1](: Eric Sutter, **l'evaluation et les indicateurs de la performance des activites info- documentaires**,editions ADBS, paris, 2006, pp: 29- 30.

الجدول (4-1): مؤشرات الأداء

نوع المؤشر	تعريفه	أمثلة
مؤشر المدخل	مقياس للموارد المستخدمة	المعدات، الآلات المستخدمة. . . .، عدد العمال، التموين المستخدم في العملية
مؤشر الكمية	كمية الخدمة المقدمة	عدد المشاريع، عدد الأفراد الذين تقدم لهم الخدمة، عدد الجلسات
مؤشر الجودة	نوعية الخدمة المقدمة	الوقت المستغرق لإتمام طلبية مدى رضا العملاء
مؤشر الكفاءة	تكلفة وحدة المخرج والوقت المستغرق	تكلفة وحدة الخدمة ووصولها للمستهلك. نسبة الانجاز خلال فترة زمنية معينة
مؤشر الفعالية	مدى تحقيق الخدمة للهدف المرجو منها	زيادة نسبة التوظيف. خفض معدل الأمراض، الجريمة.

المصدر: الموقع الإلكتروني: www. riae. gov. al http/ 00 .10 /15/06/2015

إن المؤشرات الرئيسية السابقة في الجدول بحاجة إلى مجموعة من المؤشرات المساعدة فمن الصعب أن يكشف لنا هذا المؤشر عن الأداء دون مساعدة ومن هاته المؤشرات التي تساعد المؤشرات الأساسية وهي كالآتي:

1-1- المؤشرات المالية: والفائدة منها أنها تمكن من إجراء مقارنات في قواعد محاسبية متماثلة. 1 وهذه المجموعة تخص الايرادات، ونمو المبيعات بالإضافة إلى معدل السيولة.

1-2 - المؤشرات البشرية: يتم الاعتماد على معدل دوران العمالة، ساعات التدريب لكل موظف، تطور الخبرات مقارنة بتاريخ التوظيف، نسبة المناصب المؤقتة إلى الدائمة، الإنتاجية، الكفاءة. . . الخ. [2]

1-3- المؤشرات التشغيلية: يتم الإعتماد فيها على نسبة النمو الزبوني، الإنتاجية، والكفاءة. ويضيف بعض المفكرين نسبة الطاقة المشغلة إلى الطاقة المعطلة، ودرجة الجودة.

1

(1): Bernard Martory et Autres**, piloter les performance RH- la creation de valeur par les ressources humaines,** editions liaisons, paris, 2008, p: 40.

(2): Pierre voyer, **tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance, et indicateurs de performance** 2e ed,, press université de québec, canada, 2009, p: 106.

1-4- المؤشرات البيئية: هنا يمكن أن نقيس المخالفات القانونية المسجلة ضد المؤسسة، موقف عناصر البيئة المحيطة؛ كما يمكن متابعة تطور المؤسسة فيما يخص حمايتها، كمية النفايات الخطيرة، توجهات المؤسسة نحو الإستهلاك الأخضر. . . الخ. [2]

1-5- المؤشرات التسويقية: وتخص حصة المؤسسة من السوق، درجة رضا العملاء، التغطية الجغرافية، الموردين، الإلتزامات التقنية والتجارية. . . الخ. [3]

1-6- المؤشرات التنافسية: و يقصد بها مؤشرات المقارنة المرجعية، فالوضعية التنافسية تبين إذا كانت المؤشرات المفتاحية للنجاح، تمثل قوة أو ضعف بالنسبة للمؤسسة، فنجدها تركز إما على الزبون، أو قدرات المؤسسة الذاتية، مقارنة بالمؤسسات الأخرى. [4]

ثالثا - تصنيفات مقاييس الأداء

هناك عدة تصنيفات لمقاييس الأداء أبرزها تصنيف (Hanger & Wheel) الذي كان أكثر شمولا في هذا الميدان، إذ صنّفنا مقاييس الأداء إلى الآتي: (5)

1- مقاييس مالية تقليدية: وتتضمن مجموعة من المقاييس التي تعبر عن قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق الأرباح؛ وهي العائد على وأس المال المستثمر، وبحية السهم الواحد، العائد على حق الملكية؛

2- مقاييس أصحاب المصالح: وهي تتضمن مجموعة مقاييس تتفاعل بطريقة مباشرة، أو غير مباشرة عند تطبيقها مع أصحاب المصالح، والجدول التالي يوضح تقسيمات أصحاب المصالح، مع بيان مقاييس الأداء في المدى القصير والطويل. والجدول الموالي يبين هذه المقاييس بحسب المدى الزمني الذي يتم فيه تقييم الأداء:

([1]): Louise lemire et Autres, La **planification stratégique des ressources humaines**, press université québec, canada, 2011, p: 264.

([2]): caroline Gallez, aurore moroncini, **le manager et environnement**, press polytechniques , lausanne, France, 2003, p: 140.

([3]): christian Michon, **le marketeur – fondements et nouveautés du marketing**, editions pearson, paris, 2010, p: 131.

([4]): Rico baldegger, Marilyne pasquier, **le management dans un environnement dynamique – concepts, methodes et outils**, editions DE BOECK SUP, Belgique, 2014, pp: 123- 124.

(5): صلاح مهدي جواد: **دور تقنية بطاقة الأداء المتوازن في تقويم الأداء الإستراتيجي**، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، عدد28، جامعة كربلاء، العراق، 2011، ص ص: 14- 15.

الجدول(5-1): تصنيف مقاييس الأداء بحسب أصحاب المصالح

أصحاب المصالح	مقاييس الأداء في المدى القصير	مقاييس الأداء في المدى الطويل
الزبائن	المبيعات (كمية، قيمة) الزبائن الجدد وحاجياتهم التي تم تلبيتها أو لم تلبى	نمو المبيعات. دوران الزبائن. القدرة على السيطرة على الأسعار
الموردون	تكلفة الموارد الأولية. وقت التسليم. المخزون. توافر الموارد الأولية.	معدل نمو تكلفة المواد الأولية معدل نمو وقت التسليم معدل نمو المخزون معدل نمو الأفكار الجديدة من المورد
الممولون	ربحية السهم الواحد سعر السهم بالسوق عدد قوائم الشراء العائد على حق الملكية	القدرة على إقناع المتعاملين الأساسيين في السوق المالية إستراتيجية النمو في العائد على حق الملكية
الأفراد العاملون	عدد الاقتراحات المقدمة. الإنتاجية. عدد الشكاوى المقدمة.	عدد الترقيات الداخلية دوران العمل
الجهات التشريعية	عدد التشريعات الجديدة ذات الصلة بالمؤسسة. العلاقة مع أفراد المؤسسة	عدد التشريعات الجديدة المؤثرة في الصناعة مستوى التعاون في حالات المنافسة
جمعيات حماية المستهلك	عدد الاجتماعات عدد حالات أعمال العنف العدائية	-
المدافعون عن البيئة	عدد الاجتماعات عدد حالات التحالف عدد الحالات التي يتم فيها اللجوء إلى القانون	عدد نداءات الاستغاثة الصادرة عن المدافعين عن البيئة

المصدر: صلاح مهدي جواد، مرجع سابق، ص14- 15.

من الجدول السابق يظهر أن مقاييس الأداء، يمكن أن تكون على المدى الطويل، أو القصير، وترتبط بأعمال جهات داخلية في المؤسسة، تتمثل في العاملين بها على مستوى جميع المستويات الإدارية بحيث تتناول هاته المقاييس في المدى القصير عدد الإقتراحات

المقدمة لخدمة المؤسسة، بالإضافة إلى عدد الشكاوى ضد العمال، كما أن الإنتاجية من بين النقاط التي تركز عليها المقاييس، للوصول إلى معرفة أداء كل فرد في المؤسسة، في حين تبقى الجهات الخارجية متمثلة في الممولين، الجهات الحكومية، والزبائن وكل جهة لها مجموعة من العناصر، ترتبط بهذه المقاييس كما هو موضح في الجدول السابق.

المطلب الثاني: مستويات الأداء، أنواعه، أبعاده ومعاييره

يرتبط الأداء في محتواه بالمستوى الإداري المراد تقييمه، لذلك نجده يتنوع بحسب نوعية النشاط، والعمل الإداري الممارس من طرف الأفراد، كعناصر فاعلة في المؤسسة، وباعتباره عملية ساكنة تستفيد من مخرجات الرقابة التي تتميز بالديناميكية والإستمرارية، وسيتم التعرض لهذه المفاهيم من خلال الآتي:

- مستويات الأداء؛
- العوامل المؤثرة في الأداء؛
- أنواع الأداء وأبعاده؛
- معايير الأداء.

أولا- مستويات الأداء

إن اختلاف المؤشرات والمعايير التي تتبناها المؤسسة، يجعلها تتبع الأداء في مستويات مختلفة له، نذكرها كما يلي: (1)

- **الأداء المتفوق**: وفيه يظهر تفوق أداء المؤسسة الصناعي على المدى الطويل، بالإضافة إلى مجموعة العقود المربحة التي أنشأتها المؤسسة، ويترجم ذلك بالالتزام الواضح للأفراد، وفرة السيولة، وازدهار الوضع المالي للمؤسسة؛
- **الأداء البارز:** ونجد فيه مدى تمكن المؤسسة من الحصول على عقود عمل كبيرة، وامتلاك وضعية مالية جيدة؛
- **الأداء الجيد جدا**: يعكس هذا المستوى مدى صلابة الداء، ووضوح الرؤية المستقبلية إلى جانب التمتع بوضع مالي جيد؛

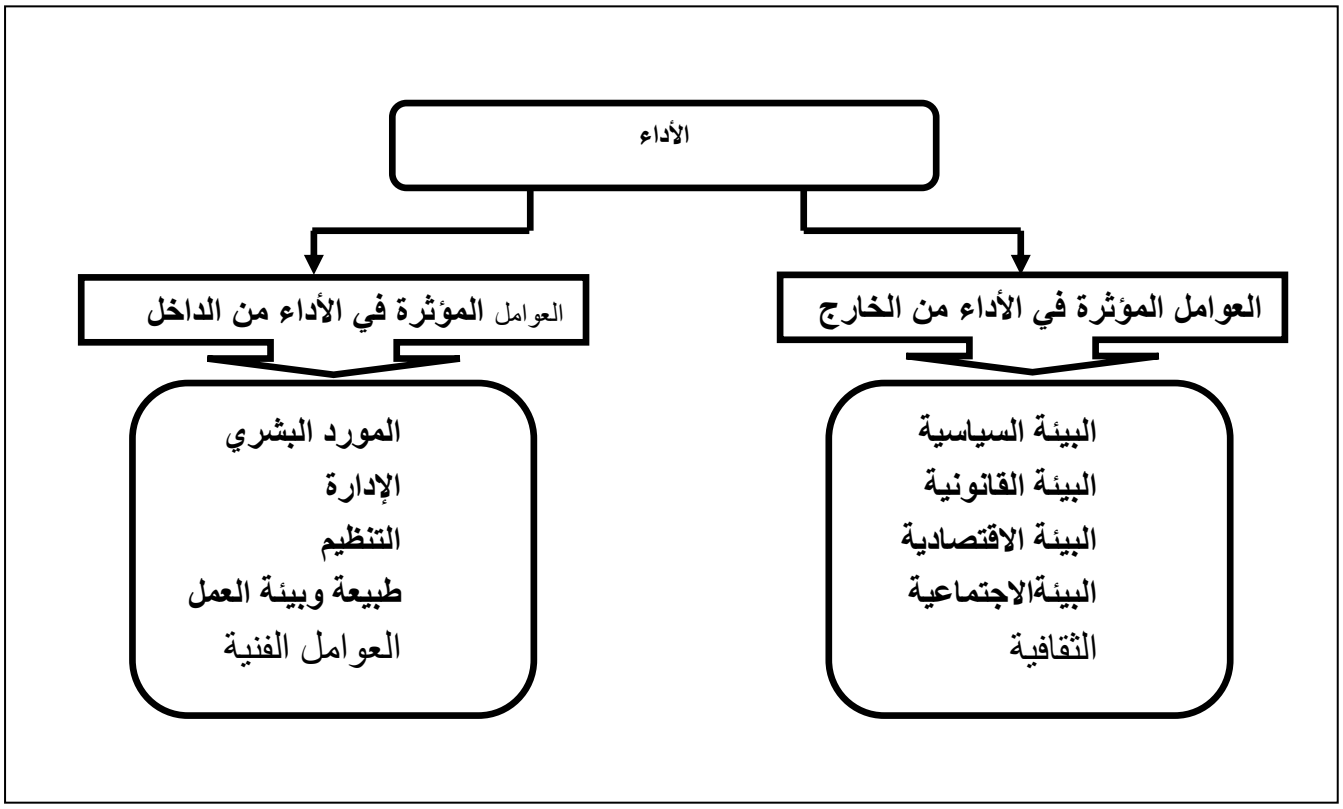
(1): خالد محمد بن حمدان، وائل صبحي إدريس، **الإستراتيجية والتخطيط الإستراتيجي**، دار البـاروني، الأردن، 2007، ص ص: 385-386.

- **الأداء الجيد**: في هذا المستوى، يكون الوضع المالي متذبذبا، فنجد تميز الأداء وفق المعدلات السائدة، مع توازن نقاط القوة والضعف في المنتجات أو الخدمات، بالإضافة إلى الاهتمام بوزن العملاء؛
- **الأداء الوسطي (المعتدل):** وفيه يظهر تغلب نقاط الضعف على نقاط القوة في المنتجات أو الخدمات؛ مع صعوبة في الحصول على الموارد اللازمة للاستمرار، وهنا يكون تدني معدل الأداء؛
- **الأداء الضعيف:** يسود في هذا المستوى، تغلب نقاط الضعف في جميع المحاور تقريبا، بالإضافة إلى صعوبة بالغة في الاستفادة من الإطارات المؤهلة، وهنا نجد مواجهة لمشاكل خطيرة مع أداء دون المعدل بكثير.

ثانيا: العوامل المؤثرة في الأداء

هناك عوامل كثيرة ومتنوعة، تؤثر في أداء المؤسسة الاقتصادية، بعضها داخلي، وبعضها الآخر خارجي، نلخصها في الشكل التالي:

الشكل(3-1): العوامل المؤثرة في الأداء



المصدر: شكاوي سهام، الثقافة التنظيمية وتأثيرها على أداء المنظمة، ماجستير تخصص تسيير المنظمات، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس2007، ص56.

من خلال الشكل السابق، يمكن شرح العوامل المؤثرة في الأداء كالآتي:

1- **العوامل الداخلية:** تتمثل العوامل الداخلية، في مختلف المتغيرات الناتجة عن تفاعل مكونات المؤسسة الداخلية، والتي حتما تؤثر على أدائها، ويمكن للمسؤولين التحكم فيها، من خلال إحداث تغيرات فيها، تزيد من إيجابياتها وتقلل من سلبياتها، وتتميز هذه العوامل بكثرتها وتنوعها وبذلك صعوبة التحكم فيها. (1) ولهذا سنقسمها إلى: (2)

1-1- **العوامل التقنية:** وهي تلك القوى التي ترتبط بالجانب التقني للمؤسسة، وتضم ما يلي: (3)

- نوع التكنولوجيا المستخدمة في معالجة المعلومات، والوظائف الفعلية في المؤسسة؛
- نسبة الاعتماد على المهارة الآلية، مقارنة بالعمالة التقليدية؛
- الهندسة الهيكلية للمؤسسة (ورشات، مخازن، تجهيزات)؛
- نوع المنتج، شكله، ومدى ملائمة التغليف له؛
- الموقع الجغرافي للمؤسسة؛
- مستويات الأسعار؛
- مدى التناسب بين طاقة الإنتاج وطاقة التخزين.

1-2- **الإطار التنظيمي للمؤسسة:** ويقصد بهذا الإطار، الهيكل التنظيمي الخاص بالمؤسسة، حيث من خلاله يتجدد التخصص، و تقسيم العمل بين الوحدات والأفراد، وعدد المجموعات التنظيمية، بالإضافة إلى المستويات الإدارية الموجودة في المؤسسة، وتقسيم السلطات، وعلاقتها ببعضها البعض، من حيث التشريع والتنفيذ. (4)

1-3- **الموارد البشرية:** وتتمثل في مجموعة القوى، والمتغيرات التي تؤثر على استخدام المورد البشري في المؤسسة، وفيها يتم تناول: (5)

- القوى العاملة وتوزيعها على الهيكل السابق في مختلف المستويات الإدارية.
- نظم التعامل مع المورد البشري: وتتضمن هذه النظم اختيار وتعيين المورد البشري، بالإضافة إلى تدريبه، تأهيله، وتنميته.

(1): برييش السعيد، يحياوي نعيمة، **أهمية التكامل في أدوات التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى العلمي الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، 22،23 نوفمبر، 2011، ص198.

(2): عبد المليك مزهودة: **الأداء بين الكفاءة والفعالية، مفهوم وتقييم**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 01، جامعة بسكرة، الجزائر، 2001، ص94.

(3): **نفس المرجع**، ص94.

(4): المنظمة العربية للتنمية الإدارية، **قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحقيق جودة الأداء المؤسسي**، 2009، ص ص: 15 - 16.

(5): **المرجع نفسه**: ص ص: 19- 20.

2- **العوامل الخارجية:** وهي عبارة عن عوامل البيئة التي تحيط بالمؤسسة، حيث لا يمكن للمؤسسة التحكم فيها، ولكن بإمكانها الاستفادة منها، وتحويلها إلى فرص، والتعايش معها في بعض الحالات الأخرى، وتتضمن هذه العوامل: (1)

2-1- **البيئة الاقتصادية:** وتتمثل أساسا في:

- طبيعة النظام الاقتصادي السائد في الدولة؛
- الاستقرار الاقتصادي الذي يؤثر في مدى قدرة المؤسسة على التجاوب مع المتغيرات الاقتصادية في مجال استقرار الأسعار والتضخم؛
- النظام البنكي والسياسات المالية المسيرة له، بالإضافة إلى هيكل السوق؛
- ندرة المواد الأولية أو قلتها وتوزيعها الطبيعي وحالات المنافسة السائد.

2-2- **البيئة التكنولوجية:** وتضم مجموعة الوسائل المستخدمة في السيطرة على المتغيرات البيئية المحيطية، ونجدها تتمثل في الاختراعات والتجديدات في السلع والخدمات والوسائل والعمليات، ودرجة تعقد التكنولوجيا المستخدمة.

2-3- **البيئة الاجتماعية والثقافية:** وتتمثل في العادات والتقاليد الموروثة، مستوى التعليم والأمية، وطبيعة النزاع بين الأفراد في المجتمع، أنواع برامج التعليم الفني والمهني المعمول بها، ومدى تطابق التخصصات مع الاحتياجات، والمهارات المطلوبة.

وهنا يمكن الإشارة إلى أن البيئة الاجتماعية، لها دور كبير في صناعة نجاح المؤسسة، فهناك مجتمعات يكون فيها الأفراد قادرين على صناعة النجاح، بسبب تغلغل قيم العمل الجاد في نفوسهم، مثل المجتمعات الصينية واليابانية، على عكس بعض المجتمعات التي تأثرت كثيرا بماضيها وحاضرها، الذي يعتمد على خراج الأرض.

2-4- **البيئة السياسية والقانونية:** في العادة يشكل الوضع السياسي، التوجهات القانونية الخاصة بالمؤسسات، وهذا بدوره يؤثر على الأداء حيث أن مرونة الأنظمة، والتشريعات تؤثر بدرجة كبيرة على أداء الإدارة.

ثالثا - أنواع الأداء وأبعاده

يرتبط أداء المؤسسة بالكثير من العناصر الداخلية، مثل مدى قوة أنظمة الرقابة فيها، توفر نظام معلومات قوي وفعال، يستطيع من خلاله المقيم، الحصول على المعلومات اللازمة في الوقت المناسب، أما العوامل الخارجية، فترتبط عادة بوضعية السوق والمنافسين، وعلاقة المؤسسة بالبيئة الإجتماعية، وهذا ما جعل من لأداء المؤسسة مجموعة

(1): زينب بوقابة: **التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2011/2010، ص ص: 86- 87.

من الأبعاد، يستطيع من خلالها المقيم، رسم خطة صحيحة للقيام بعمله، وسيتم التعرض لأنواع الأداء في المؤسسة الإقتصادية، وكذا أبعاده من خلال الآتي:

1- أنواع الأداء

يمكن تقسيم الأداء إلى ثلاثة أنواع أساسية نذكرها كالآتي: (1)

1- 1- الأداء الاقتصادي: ويعني هذا النوع من الأداء، قدرة المؤسسة على البقاء وعلى تحقيق أهدافها، حيث يعبر عن السبب الأساسي لوجودها، والمتمثل في الفوائض الاقتصادية التي تجنيها هذه الأخيرة جراء تعظيم نتائجها (الإنتاج، وقم الأعمال، القيمة المضافة، الربح،. . .)، وتدنية استخدام الموارد (وأس المال، المواد الأولية، العمل، التكنولوجيا، . . .)، وقد ظل الجانب الاقتصادي لفترة طويلة، المعيار الأساسي في تقييم أداء المؤسسات.

1-2 - الأداء الاجتماعي: ويعبر عنه بمستوى رضا المشاركين في حياة المؤسسة، وتكمن أهمتيته في كونه، يؤثر على الأداء الكلي للمؤسسة في المدى الطويل، لأن جودة التسيير في المؤسسة ترتبط بمدى تلازم الفعالية الاقتصادية، مع الفعالية الاجتماعية، لذلك فالأداء الاجتماعي، ينبع من الأهمية الممنوحة للمناخ الاجتماعي داخل المؤسسة.

1-3 - الأداء التنظيمي: في هذا النوع من الأداء، يتبين لنا الكيفية التي تنظم وتهيكل بها المؤسسة، من أجل تحقيق أهدافها، فاحترام الهيكل الرسمي، العلاقة بين المصالح، كيفية انتقال المعلومة، ومرونة الهيكل التنظيمي، كلها عناصر تدخل في قياس الفعالية التنظيمية.

1-4 - الأداء الإستراتيجي: ويرتبط هذا النوع من الأداء الإستراتيجي، وفقا لبيترز و واتمان (R. Wateman & T. Peters) بالتميز المؤسسي، الذي ينطوي على التطبيق المنهجي لمنطق تنظيمي قوي، فالمؤسسة الناجحة، هي التي يأتي نجاحها من احترام مبادئ الحس السليم. (2)

1-5 - الأداء التنافسي: لقد أشارت العديد من الدراسات، إلى ماهية الأداء التنافسي، أو مفهومه كمتغير تنافسي مهم، وكمقياس للميزة التنافسية، ويرتبط هذا النوع من الأداء بقدرة الشركة على تحقيق أهداف البقاء والنمو، لذلك نجده يتحدد، باعتبار مجموعة من المؤشرات الكمية والنوعية مثل الربح، أهداف النمو، الأهداف المالية والإستراتيجية. (3)

(1): ريغة أحمد الصغير: **تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2014/2013، ص ص: 12- 13.

(2): وفاء رايس: **دور التعليم التنظيمي في تحسين الأداء التنافسي لمنظمات الأعمال**، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي، رأس المالي الفكري في منظمات الأعمال العربية في الاقتصاديات الحديثة يومي: 13و14 ديسمبر 2011، جامعة الشلف، ص 15.

(3): عبد الحكيم النسور: **الأداء التنافسي لشركات صناعة الأدوية الأردنية في ظل الانفتاح الاقتصادي**، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد والتخطيط، جامعة تشرين، سوريا: 2009، ص ص: 46- 48.

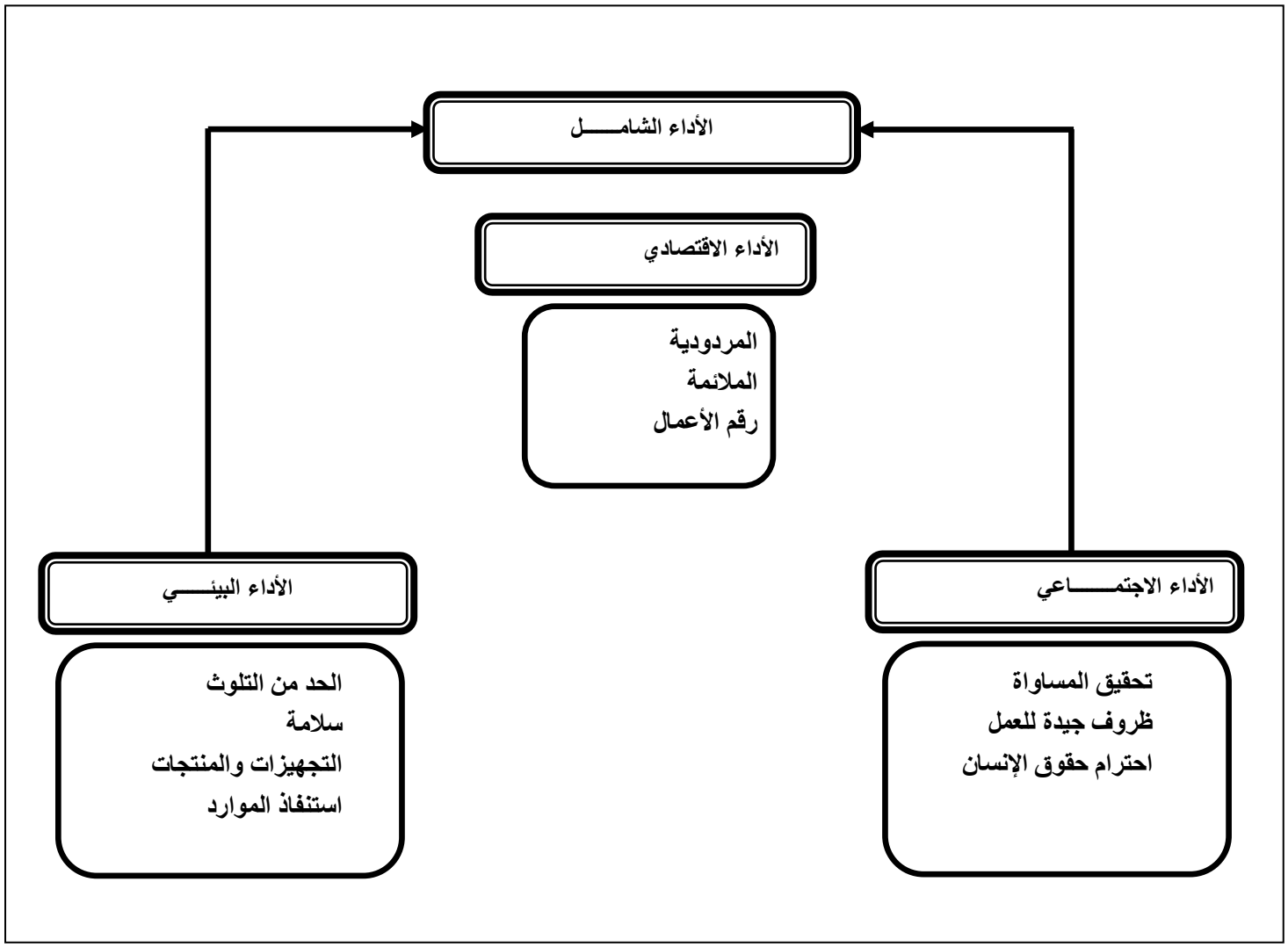
لذلك فالأداء التنافسي، له علاقة وطيدة بالبيئة التنافسية، حيث يجسد الأداء التنافسي، النجاح الذي ينتج ليس فقط من أنشطة، وعمليات المؤسسة، وإنما أيضا من قدرة هذه الأخيرة على التكيف، والاندماج في المناخ التنافسي، الذي يميز قطاعها الذي تنشط فيه. (1)

6-1 - الأداء الشامل: ويتمثل في الانجازات التي ساهمت كل الوظائف، والأنظمة الفرعية في تحقيقها، دون انفراد جزء أو عنصر لوحده في تحقيقها، ومن خلال الأداء الكلي، يمكن الحكم على مدى تحقيق المؤسسة وبلوغها لأهدافها العامة، كالاستمرارية، والنمو والربحية،(2) ومن بين أسباب وجود هذا النوع من الأداء، هو ظهور ما يسمى بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات. (3)

كما يعرف ايضا، على أنه تجميع لكل من الأداء الاقتصادي، الاجتماعي، والبيئي، والشكل التالي يوضح ذلك:

(1): ريغة أحمد الصغير: **مرجع سابق**، ص ص: 12- 13.
(2): محمد سليماني: **الابتكار التسويقي وأثره على تحسين أداء المؤسسة**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في التسويق، جامعة المسيلة، 2007/2006، ص ص: 13- 14.
(3): ريغة أحمد الصغير: **مرجع سابق**، ص ص: 13- 14.

الشكل رقم (4-1): يبين الأداء الشامل في المؤسسة.



المصدر: ريغة أحمد الصغير: مرجع سابق، ص15.

من خلال الشكل، يظهر أن الأداء الشامل ذو ثلاثة أبعاد، اقتصادية، اجتماعية، وبيئية، حيث انه من خلال البعد الاقتصادي، يتم إشباع رغبات الملاك والموردين والزبائن، مما يؤدي إلى إنشاء قيمة لديهم، حيث أنه من خلال القوائم المالية، يتم حساب مختلف المؤشرات اللازمة لذلك.

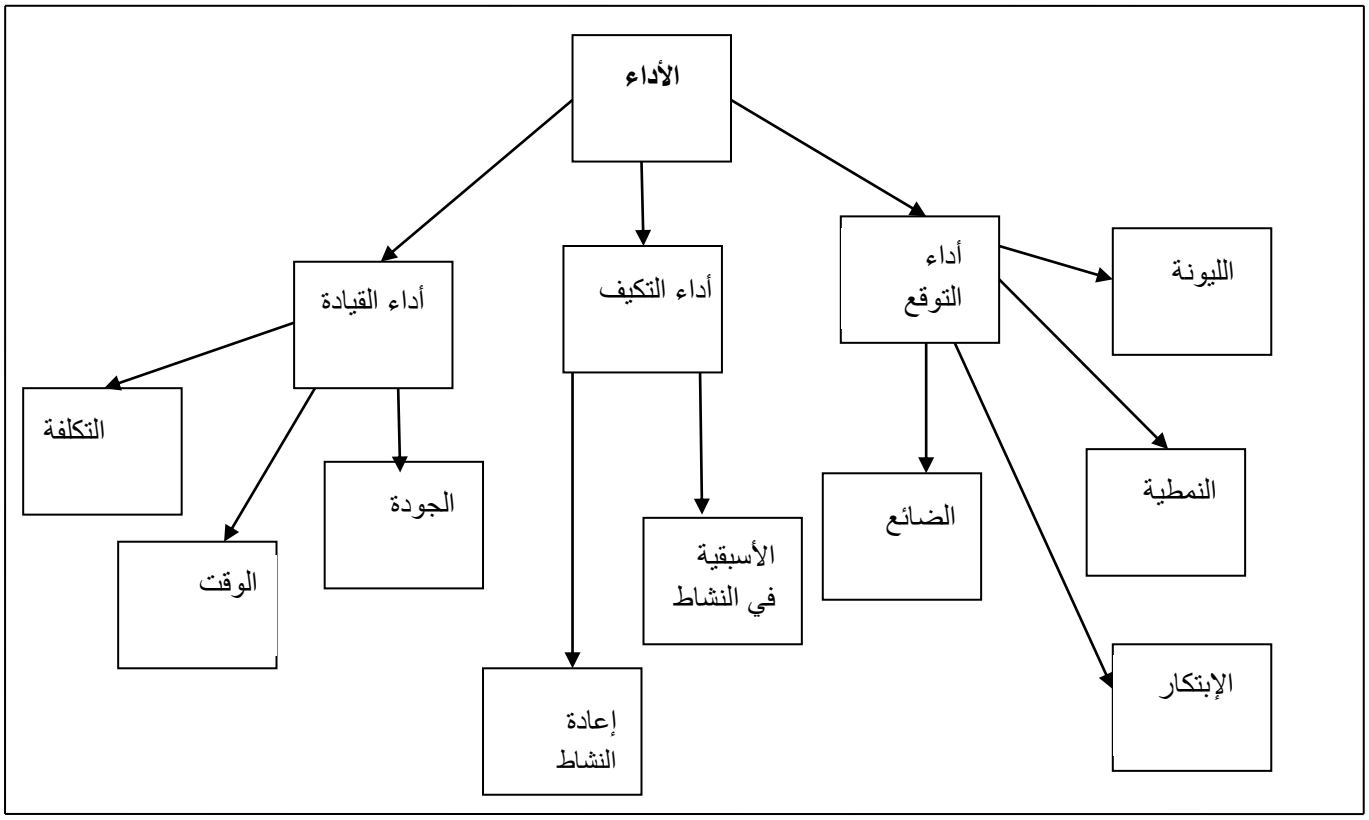
أما على مستوى البعد الاجتماعي، فإن الأداء يتأثر بمدى قدرة المؤسسة على تطوير المورد البشري، من خلال المعاملات الصحيحة، وظروف العمل الجيدة، بالإضافة إلى الإجراءات التي تتخذها الإدارة، للحد من التلوث، وإنشاء صداقة مع الطبيعة، ومع المستهلك، من خلال الحد من التلوث والرشادة في استهلاك الموارد.

وهناك من ينسب الأداء إلى ثلاثة أنواع من المحاور وهي:

- أداء التوقع؛
- أداء التكيف؛
- أداء القيادة.

والشكل التالي يوضح هذه الأنواع الثلاثة والعناصر التي تقوم عليها:

الشكل رقم(5-1): محاور الأداء والمعايير المتبعة للدلالة عليه



source :yassine achhal,cadre methodologique pour la conception de performance de developpement durable, mémoire de maitrise en genie mecanique,université laval, quebec, canada,2013,p: 06.

سيتم شرح الشكل من خلال الآتي:

رابعا- أبعاد الأداء

من الشكل يظهر أن الأداء يقوم على ثلاثة محاور أساسية وهي:

1- محور القيادة: وهنا يسمح الأداء بقيادة المؤسسة، بحيث يركز على تقييم قدرتها على القيام بمهامها، بطريقة متواصلة. فالقيادة لكل المؤسسة، أو لجزء منها، يعني التخطيط

الجيد الذي يجعل عناصرها متناغمة، بحيث يسهل تصحيح الإنحرافات إن وجدت، ويمكن معرفة هذا النوع من الاداء، من خلال التركيز على المعايير التالية: [1]

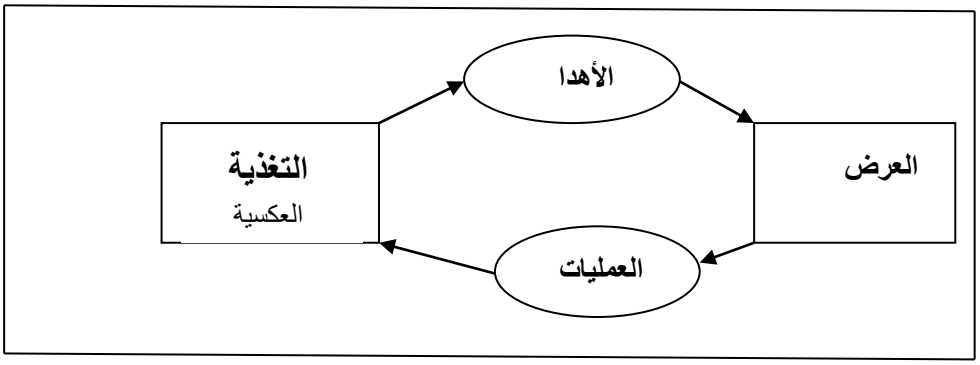
- **التكلفة:** ويقصد بها التكاليف المرتبطة باستخدام الموارد المتاحة للمؤسسة (البشرية والمادية)، بالإضافة إلى التكاليف الملحقة بعمليات الشراء، والتحويل للمواد الاولية؛

- **الجودة:** وتعرف بحسب معيار ISO على انها"قدرة المنتوج السلعي أو الخدمي على اشباع احتياجات الزبائن؛

- **الوقت:** وهو الزمن اللازم لإستجابة الكيان للإحتياجات المطلوبة والمحددة.

وفي كثير من الاحيان تكون هناك علاقة بين المستوى التشغيلي، والأهداف التي تنجز في المستوى القيادي، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم(6-1): التغذية العكسية بالتجربة وحلقة القيادة للأداء



Source : Frederic bonvoisin, evaluation des blocs operatoires: du modele aux indicateurs, these de doctorat automatique et genie informatique,universite de valenciennes et du hainaut cambresis, 20/01/2011,p: 41

إن العمليات في المستوى التشغيلي، تحقق نتائج تثري معارف العمال، بحيث قد تؤدي إلى التحول عن الإستراتيجية المخطط لها مسبقا، وهذا من خلال الإستفادة من التجارب السابقة، عن طريق التغذية العكسية للتجربة في حلقة القيادة التي يتم فيها عرض للأهداف على المستوى التشغيلي ثم تطبيقها؛ وفي هذا المستوى ومن تجارب سابقة في الأداء، قد

(1): yassine achhal,**cadre methodologique pour la conception de performance de developpement durable, mémoire de maitrise en genie mecanique**,université laval, quebec, .canada,2013,p: 06

تتغير الإستراتيجيات بما يتماشى وخصائص هذا المستوى، الذي حتما سيعكس هاته التجارب في صياغة الأهداف في حلقة القيادة[1] .

2- محور التكيف: وفيه يتم معرفة مدى قدرة المؤسسة على التكيف بطريقة فعالة، ومباشرة، في مواجهة التذبذبات غير المتوقعة،[2] فعندما تكون مخرجات النظام ثابتة، فمحيطها يتطور. فإذا أردنا تكييفه(النظام) فإنه يطور نفسه بطريقة لا تمس ببنيته؛ حيث أن هذا التكيف البنيوي في محيط ثابت، لا يستطيع النظام فيه مواجهة المخرجات الجديدة التي تتناقض معه، فيحاول تغيير بنيته لتتماشى مع هاته التغيرات. في حين أن التطور البنيوي في مواجهة محيط غير ثابت مع مخرجات نظام متطورة، يستوجب على النظام، تطوير بنيته من أجل التوازن. [3] والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول (6-1): مرجع التوازن والتكيف بين النظام والمحيط

		المهمة	
		ثابتة	متغيرة
المحيط	ثابتة	تعديل	تكييف البنية
	متغيرة	تكييف البرنامج	تطور النظام

Source : Yosra ben zaida, cntribution à la conduite de changement pour l'evolution du système entrprise, these de doctorat en genie informatique,université montpellier2, France,2008, p: 23 . .

من الجدول، تظهر مختلف حالات التغير التي قد تطرأ على النظام، والمحيط وما يستوجب فعله في كل مرة، ففي حالة الثبات للمحيط تتراوح المهام في المؤسسة، بين التعديل والتكيف، وفي حالة تغير المحيط، يكون لدينا إما تطورا للنظام أو تكييفا للبرنامج.

ونجد في محور التكيف معيارين لمعرفة الاداء هما: [4]

(1): Frederic bonvoisin, **evaluation des blocs operatoires: du modele aux indicateurs,** these de doctorat automatique et genie informatique, universite de valenciennes et du hainaut cambresis,France, 20/01/2011,p: 41

(2) yassine achhal**, op- cit**,p: 07.

(3): Yosra ben zaida, **contribution à la conduite de changement pour l'evolution du système entreprise**, thèse de doctorat en genie informatique, université montpellier2, France,2008, p: 23.

(4): yassine achhal, **op- cit**,p: 07.

2-1- **إعادة النشاط:** ويعبر عن قدرة المؤسسة للإستجابة السريعة للإحتياجات في المنتوجات، والتي تختلف، وتتغير أكثر فأكثر، في السوق العالمية؛

2-2- **الأسبقية في النشاط:** ويعبر عن قدرة المؤسسة، في التأثير على تقييم السوق، بحيث يتم إطلاق منتجات جديدة قبل المؤسسات الاخرى.

3- محور التوقع: في هذا المحور تطور المؤسسة إستعداداتها، لمواجهة التذبذبات المتوقعة ذات المصدر الداخلي أو الخارجي. بحيث تسمح بتوقع قدرة المؤسسة على أداء إلتزاماتها تجاه الآخرين، خلال نموها وتطورها. ولهذا فتقييم هذا المحور من الأداء، يمر عبر توقع قدرة المؤسسة لتحضير ومواجهة الأحداث المذبذبة، وتكمن أهمية هذا النوع من الاداء خصوصا، عند إجراء تغيرات قد تقودنا إلى الاخذ بعين الإعتبار، ثلاثة معايير للأداء هي: [1]

3-1- الليونة: قدرة المؤسسة على التفاعل، في مواجهة وضعيات وتذبذبات محتملة؛

3-2- النمطية: تسهل تسيير التذبذبات، و وضعيات التأزم المتوقعة؛

3-3- الإبتكار: القدرة على القيام بحلول جديدة، أو تطوير حل موجود، حتى تكتسب قدرة تنافسية.

خامسا- معايير الأداء

تختلف معايير الأداء باختلاف طبيعة ونوعية المؤسسة (صناعية، مالية، تجارية، حكومية. . . .)، فنجد أن المؤسسة الصناعية، تهدف إلى زيادة الإنتاج من أجل تحقيق أرباح متنامية، في حين أن المؤسسات الحكومية، قد تهدف إلى تحقيق نتائج على المستوى الاجتماعي، السياسي، أو القومي، وفي كل الأحوال فإن هاته المعايير، تصنف في فئتين رئيسيتين هما كالآتي: [2]

1- الفئة الأولي (كمية الأداء): في هاته الحالة، تكون معايير الأداء وفق كمية الأداء، كمية الإنتاج، ومستوى الجودة في مدة زمنية محددة، ومن ثم يكون الانجاز الفعلي هو عدد القطع المنتجة في وحدة زمنية محددة.

وفي بعض الأحيان، تكون جودة المنتج هي الهدف الأكبر، حيث انه باختلاف معايير الجودة تختلف المنتجات، وأكبر العلامات التي تحدد جودة المنتج نجد، عدد الوحدات التالفة

---

[1] Yosra ben zaida**, op- cit**, p: 71.

(2): حسين صديق: **تقويم الأداء في المؤسسات الاجتماعية**، مجلة جامعة دمشق، المجلد 28، العدد 01، 2012، ص ص 219- 220.

وعدد الأخطاء، فكلما كانت البقايا، والنفايات في المصنع، ازدادت المعايير المستخدمة في الجودة، بالإضافة إلى تأثرها بمجموعة عوامل خارجية، ومن ثم فلا تكفي كمية الإنتاج، وجودته دائما في الحكم على الأداء بموضوعية ومنطقية، فقدم الآلات، حداثتها، مستوى المورد البشري وطبيعة العلاقات الاجتماعية بين العمال، قد تؤثر بصورة واضحة على مستويات الأداء في المؤسسة.

2- الفئة الثانية (سلوك الأداء): تستخدم هذه الطريقة في الأعمال التي لا نستطيع فيها قياس المنتج بشكل كمي كأعمال المراقبة والإدارة والتخطيط والبحوث والدراسات والأعمال الفنية والتقني والإلكترونية، فتعتمد المعايير في الفئة على طرق وأساليب غير مباشرة منبثقة من سلوك الأداء.

ويضيف بعض المفكرين نوعا آخر، يمزج بين النوعين السابقين، وهو المعايير الكمية والنوعية، وبموجبها يصل إنتاج الفرد إلى عدد معين من الوحدات، خلال فترة زمنية محددة، وبمستوى معين من الجودة والإتقان.[1]

بالنسبة للفئات السابقة من المعايير، فإنها تستوجب مجموعة مبادئ لاستخدامها نذكرها كالآتي:[2]

- الاستعانة بعدد كبير من المعايير، من أجل تغطية الجوانب المختلفة للأداء؛
- موضوعية المعيار: أي تعبر عن المقومات الأساسية التي تستلزمها طبيعة العمل، حيث تعتبر معايير نواتج الأداء، الأكثر موضوعية من غيرها؛
- مصداقية المعيار: ويقصد بذلك مدى تعبير العوامل المدرجة في المعيار بصدق، عن الخصائص التي يتطلبها الأداء، ويتم الوصول إلى ذلك من خلال دراسة وتحليل العمل؛
- ثبات المعيار: أي يجب أن تكون نتيجة الأداء من خلال مقاييس ثابتة، تختلف باختلاف درجات ومستويات الأداء؛
- التميز: ويعني ذلك حساسية المعيار، لإظهار الاختلافات في مستويات الأداء مهما كانت بسيطة، فيميز بين أداء الفرد، أو مجموعة من الأفراد.
- سهولة استخدام المعيار: أي الوضوح في استعمال المعيار من طرف المكلف بالتقييم؛
- القابلية للقياس: وهذا يعني إمكانية قياس هذا المعيار، أو تلك الخاصية المراد قياسها في الفرد.

(1): موسى محمد أبو حطب: **فاعلية نظام تقييم الأداء وأثره على مستوى أداء العاملين**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص23.
(2): **نفس المرجع**، ص23.

المطلب الثالث: إختيار معايير قياس الأداء والصعوبات التي تحول دون ذلك

يواجه المسيرون في المؤسسة العديد من الصعوبات، وذلك عند إختيارهم للمعايير الخاصة بتقييم الأداء، والسبب أن الإختيار في حد ذاته يمثل صعوبة أمامهم، وذلك كون الخيارات، تجعل المسير في حيرة، كون الظروف المحيطة بهذه العملية، مثل تعدد المنتجات، الأنشطة والأساليب يقود إلى كثير من المخاطرة عند التقييم، لذلك سيتم التعرض لكيفية إختيار المعايير الخاصة بتقييم الأداء، مع ذكر بعض الصعوبات التي قد تصعب من سير هذه العملية من خلال الآتي:

أولا- اختيار المعايير المناسبة لقياس الأداء في الوحدة الاقتصادية

إن المعايير المستخدمة في تقييم أداء الانشطة الإقتصادية كثيرة، ومتنوعة، إلى درجة تجعل المقيم أمام مجموعة من البدائل المتعددة، لانتقاء المعايير الأكثر ملائمة لطبيعة الوحدة ونشاطها، ومن بين الأسس المساعدة على الاختيار الأمثل للمعايير المناسبة نذكر:

- وضوح المعيار، بساطته، وسهولة تطبيقه؛

- قوة التعبير عن الحالة المراد قياسها، وقدرتها على تقديم تصورات عن الإنحرافات والأخطاء الموجودة؛

- وجب أن تحتوي مكوناتها على العناصر ذات التأثير في نشاط الوحدة، كالقيمة المضافة، الموجودات، المبيعات والقوة العاملة؛

- إمكانية التعرف ببساطة، على أسباب التغيرات التي تحدث فيها، ومدى علاقة ذلك بالمعايير الأخرى؛

- عدم الاقتصار على جانب واحد، أو جوانب محددة من أنشطة المؤسسة، كالإنتاج، التسويق والتمويل، بل وجب أن تشمل كامل نشاطات الوحدة؛

- الملائمة في القياس، فما يصلح لقياس كفاءة صناعة معينة في قطاع معين، قد لا يصلح لصناعة أخرى في قطاع مختلف؛

- توفر البيانات والمعلومات الإحصائية الكافية واللازمة لحساباتها؛ إذ بدون ذلك لا يمكن عمليا الإستفادة من المعايير حتى ولو كان اختيارها سليما؛

- توفر الوعي والقناعة التامة بأصلحية المعيار، ودوره في تقييم الأداء للوحدة الاقتصادية، مما سينعكس إيجابيا على نشاط الأفراد، من خلال إرتباطه بنظام حوافز مشجع لهم، ودوره في تطوير وتقدم الوحدة الاقتصادية.

ثانيا- الصعوبات التي تواجه عملية الإختيار للمعايير

بالرغم من كل ما ذكر سابقا من الأسس اللازمة لاختيار المعايير؛ إلا أن هناك مجموعة من المشاكل والصعوبات التي تواجه عملية الاختيار لتقييم الأداء، نذكرها كالآتي مع طرق معالجتها: [1]

- **تعدد المنتجات:** إن تنوع المنتجات، وخاصة الصناعية منها، ومع تعدد المواصفات، التكاليف، والخصائص يؤدي إلى مصاعب في قياس انتاجية الوحدة الاقتصادية المعنية على مستوى نشاطها الكلي، ومثال ذلك صناعة الثلاجات، حيث تكون الأحجام مختلفة، مما يصعب ايجاد وحدة قياس كمية موحدة لها، وهذا بدوره يؤدي إلى مصاعب في قياس انتاجية الوحدة الاقتصادية المعنية على مستوى نشاطها الكلي. وقد وضع المختصون حلولا لهذا الإشكال، عن طريق ما يسمى بمعاملات التكافؤ بين كل المنتجات الثانوية والأساسية ؛ أين يتم استخراج هذه المعاملات، باستخراج ارقام قياسية للمنتجات كمرحلة أولى، بالإستناد إلى تكاليف الإنتاج، وقد وجد أن تكاليف العاملين، هي الأفضل التي يمكن اللجوء اليها في حساب الأرقام القياسية، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول(7-1): تعديل حجم الإنتاج بموجب معاملات التكافؤ

البيان	المنتج الثانوي1	المنتج الثانوي2	المنتج الأساسي	مجموع الإنتاج
حجم الانتاج	س1	س2	س3	س1+س2+س3
نصيب الوحدة المنتجة من تكاليف العاملين النمطية(ت. ع. ن)	ع1	ع2	ع3	-
الرقم القياسي لنصيب الوحدة من ت. ع. ن	ص1	ص2	ص3	-
حجم الانتاج بعد التعديل	س1*ص1=ل1	س2*ص2=ل2	س3*ص3=ل3	ل1+ل2+ل3=ك

المصدر: مجيد الكرخي،مرجع سابق،ص: 67. بتصرف

[1]: مجيد الكرخي، **مرجع سابق**، ص: 66.

من الجدول يظهر أن المؤسسة تستطيع تعديل حجم الإنتاج الثانوي، وذلك بما يتماشى والهدف من إطلاق المنتجات الثانوية، بحيث يتم ضرب حجم الإنتاج المعبر عنه ب(س) في الرقم القياسي لنصيب الوحدة من التكاليف النمطية للعاملين والمعبر عنها ب(ص)، فتتحصل على حجم الإنتاج المعدل المعبر عنه ب(ل)، وفي العادة تقوم المؤسسة بهاته الإجراءات من خلال فرض رقابة على كل نوع من المنتجات من ناحية المردودية، إنشاء القيمة لدى الزبون...الخ.

ويمكن حساب الكفاءة الإنتاجية لإجمالي الإنتاج، على أساس أن نصيب الوحدة المنتجة من تكاليف العاملين الفعلية، والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول(8-1): كيفية حساب الكفاءة الإنتاجية

حجم الإنتاج بعد التعديل	**نصيب الوحدة المنتجة من تكاليف العاملين في المنتج الأساس**		**إجمالي تكلفة العاملين**		**الإنتاجية**
(01) حجم الإنتاج بعد التعديل	نمطي (02)	فعلي (03)	نمطي(01)*(02) =(04)	فعلي(01)*(03) =(05)	(04)+(05) =(06)
ك **(01)**	س3	س'3	ك*س3	ك*س'3	%

المصدر: مجيد الكرخي، مرجع سابق،ص: 68. بتصرف

من الجدول يظهر أن استخدام معاملات التكافؤ قد يسر استخراج قياس انتاجية المشروع على الرغم من تنوع منتجاته وتباينها. ولهذا فإن هذا الإجراء قد يكرر لأكثر من مرة خلال فترات متنوعة، وذلك من أجل الوقوف على التوليفة المثلى، التي تساير كل الظروف.

- **تعدد مراحل الإنتاج في المشروع الصناعي:** في كثير من الأحيان لا يقتصر الإنتاج الرئيسي للمشروع على المنتجات النهائية؛ بل يمتد إلى منتجات شبه نهائية، قد تشكل حجما مهما من الإنتاج الكلي للمشروع، لذلك فعدم ادخاله في عمليات التقييم، يفضي إلى نتائج خاطئة، لا تعبر عن النشاط الحقيقي للوحدة، وحتى لو أخذت المنتجات شبه النهائية بالحسبان، فإن معاملتها تكون وفقا لحسابات ومقاييس مختلفة.

- **تعدد فئات القوى العاملة التي تساهم في العملية الإنتاجية:** إن تصنيف العمال إلى مباشرين وغير مباشرين، عاديين ومهرة، كما أن الموظفين يقسمون إلى موظفين قياديين

ومساعدين، موظفي تسويق ومشتريات، وموظفي متابعة ومحاسبين وغيرهم، كل ذلك أنشأ صعوبة في اختيار القوة العاملة ذات الدلالة عند قياس الإنتاجية، وهذا ما حمل المقيمين، على وضع مواصفات ومفاهيم واضحة ودقيقة لفئات العمل المختلفة، حتى تساعدهم على إعطاء أوزان مناسبة لكل فئة، بقدر مساهمتها في العملية الإنتاجية، ومن ثم صياغة صحيحة للمقياس الأكثر تعبيرا وصلاحية، عن دور كل صنف في العملية الإنتاجية.

- **مشكلة إختيار وحدة القياس الزمنية المناسبة لقياس العمل:** تتعدد بدائل قياس العمل بحسب الساعة، اليوم، الشهر، السنة وغير ذلك من الوحدات، وكل إختلاف في التقييم، له ما يبرره فساعات العمل، تعني الزمن الحقيقي الذي يقضيه العامل في الإنتاج، في حين لا تعني أيام العمل إلا تواجد العامل في مكان الإنتاج، دون النظر إلى مدى الأداء الذي قدمه. اما مقياس الشهر والسنة، فلا يعني سوى عدد العمال الذين تضمهم قوائم الأجور، دون النظر إلى دوامهم، حظورهم، وأدائهم، لذلك فالأخذ بمقياس التقييم عمل/ساعة أكثر تعبيرا ودقة، دون إهمال باقي المقاييس.

لكن الإشكال الذي يطرح حول هاته الجزئية؛ كيف يتم تقييم العمال المنتسبين لمكاتب التشغيل، والذين لا يتقاضون أجورا من المؤسسة التي يعملون بها، هل تستثنى مساهمتهم في قياس الإنتاجية؟، فإذا أدخلوا في العملية التقييمية، قاد ذلك إلى نتائج قد لا تكون حقيقية، خاصة وان أولئك العمال قد لا تستمر عقودهم، وإذا أهملوا أدى ذلك إلى نتائج قد تكون وهمية في جانبها الإيجابي. وفي غياب طرق متفق عليها لعملية التقييم، يبقى المقيم سيدا في إيجاد طريقة لتسيير وحل مثل هاته المشاكل.

- **مشكلة جمع أزمنة العمل لكل فئة من القوى العاملة:** نظرا لإختلاف فئات العمل من حيث المهارة، درجة التعليم، العمر، الجنس وغيرها، فإن هناك إختلافا في ساعات عمل هاته الفئات، من حيث الإنتاجية والأداء، رغم تساوي عددها، فقضاء ثماني ساعات أمام ماكنة، يختلف عن قضاء ثمان ساعات في الحراسة أو الإستقبال أو النظافة، وقد لجأ المختصون لحل هذا المشكل من خلال ترجيح هذه الأوقات، بالأجور أو بمتوسط المؤهلات، في حين أهمل آخرون هذه الإختلافات، كونها تدخل ضمن إطار العوامل المؤثرة على الإنتاجية، ويتم معالجتها ضمن ذلك الإطار.

وقد يدخل المقيم في حساباته أثناء عملية التقييم، الأيام الخاصة بالعطل، أو عدد العمال الذين يعملون بوتيرة الدوام، بالإضافة إلى أيام الإسترجاع، ومن هنا يمكن القول أن

الإنتاجية كمؤشر أدائي جيد، له علاقة كبيرة بكمية الخدمة المنتجة، والمقدمة من طرف العامل. [1]

- **مشكلة عدم التجانس**: تتلخص هاته المشكلة، في كون بعض المنتجات غير متجانسة، مما يجعل وحدات القياس الكمية مختلفة، ولهذا يصعب تطبيق معايير الإنتاجية الكمية، لذلك يتطلب الامر، حساب الكفاءة الإنتاجية لكل منتج على حدى.

- **صعوبة حساب مساهمة كل عنصر من عناصر الإنتاج في الإنتاج**: إن تداخل عناصر الإنتاج أثناء العملية الإنتاجية في كثير من الأحيان؛ يصعب معرفة قيمة مساهمة كل منها في مخرجات النشاط، فالتداخل بين أثر المورد البشري، الآلات، الخامات ورؤوس الاموال على الإنتاجية أحسن مثال لذلك، وقد لجأ البعض في معالجة ذلك، إلى إعتماد نسب وأوزان تستند على مؤشرات كثيرة، لتقدير مساهمة كل عنصر من عناصر الإنتاج في العملية الإنتاجية، في الحالات التي تقتضي ذلك.

- **اعتماد مفاهيم الإنتاجية الجزئية لقياس الأداء**: كالأخذ بمعيار واحد لوحده، مثل الربحية لحساب الأداء، حيث أن مثل هذا المعيار، يخضع للكثير من التغيرات كتقلبات الأسعار، المنافسة، وتبدل خدمات عوامل الإنتاج، لذلك يقع الكثير في فخ التحليل الخاطئ، الذي يعتمد على الربحية، فتبدو المؤسسة التي تحتكر السوق، وتحقق أرباحا في حالة جيدة، لكنها قد لا تكون كذلك في حين قد نجد مؤسسة تحقق أرباحا منخفظة، لكونها تعمل في سوق تنافسي، لكنها في وضعية جيدة، بالنظر إلى الظروف التي تعمل في ظلها. ولهذا يتعين عدم الاعتماد على معيار واحد لتقييم الأداء، بل يجب أن تأخذ مجموعة من المعايير، للإحاطة بجميع جوانب نشاط المؤسسة وفعالياتها.

- **إعتماد المعايير العامة في تقييم الأداء**: على المكلفين المشتغلين بعملية التقييم، اختيار معايير خاصة لهذا النشاط، أو ذاك، وتكييف وتعديل بعض المعايير العامة، في حالة ما إذا إقتضى الأمر ذلك، فمشروع صناعة النسيج، يختلف عن مشروع صناعة الاحذية، وتلك تختلف عن مشروع صناعة الإسمنت وهكذا، لذلك فمن الخطأ اعتماد المعايير العامة، دون الأخذ بعين الإعتبار ظروف كل صناعة ونوعية النشاط.

- **صعوبة القياس الكمي لبعض جوانب نشاطات المؤسسة الاقتصادية**: ونجد هذه الصعوبة عند تقييم الجوانب السلوكية والبيئية، والتي تكون عرضة للأحكام الشخصية ذات الطابع المزاجي، وهذا من شأنه إضعاف مستوى تقييم الأداء وفق المعايير الكمية.

---

[1]: OCDE **,mesurer la productivite**,paris cedex, France, 2001,p: 42.

- **ضعف نظام المعلومات لتغذية المعايير المستخدمة في تقييم الأداء:** إن عدم دقة المعلومات، أو عدم تقديمها في الوقت المناسب، أو إختلاف وتباين الطرق المستخدمة في إعدادها، له أثر كبير في جعل معيار التقييم قويا أو ضعيفا، وهذا بدوره ينعكس على نتيجة التقييم.

- **ضعف الوعي بأهمية تقييم الأداء:** إن الخوف من المساءلة، وعدم وجود علاقة تربط بين نتائج التقييم، نظام الحوافز والرقابة في المؤسسة، يبعث على عدم جدية المختصين في تقييم أداء المؤسسة على الوجه المطلوب، لذلك من الواجب تفعيل ما يسمى بمحاسبة المسؤولية، باعتبارها أحد أساليب المحاسبة الإدارية المساعدة في التقييم.

ويضيف " virginie galdemar" المتخصص الفرنسي في تقييم الأداء، أن إختيار المعيار المناسب، يواجه صعوبات نوجزها في النقاط التالية: [1]

- **عدم تجانس المعايير:** إن إختلاف النتائج المحصل عليها، لتطبيق مجموعة من المعايير المختلفة لتقييم نفس النشاط، يرجع في الأساس إلى إختلاف الهدف من استخدام كل معيار، بالإضافة إلى كون كل معيار له مقوماته وشروط تطبيق تختلف عن المعايير الأخرى، ومن المؤكد في الأخير، أن عدم الأخذ بعدم التجانس لن يحقق غاية التقييم.

- **عدم الملائمة بين المعيار والأهداف:** في كثير من الأحيان يكون المعيار في ذاته يقيم جزءا من هدف، لذلك فإن ذلك يؤدي إلى نوع من الإنحراف في عملية التقييم، وقد يرجع ذلك لعدم القدرة على التمييز بين مدى صلاحية المعيار للتقييم الكلي أو الجزئي، وفي هاته الحالة قد يتم اللجوء إلى معايير أخرى مساعدة، أو الإكتفاء بالمعيار المستخدم نظرا لكفايته.

- **استخدام قائمة معايير كافية للتقييم:** حتى وإن بدت قائمة المعايير المستخدمة في التقييم كبيرة، إلا أن غياب بعض المعايير ذات الأهمية عن تلكم القائمة، يجعل من عدد المعايير المستخدمة بلا فائدة.

- **صعوبة تفسير بعض المعايير:** في كثير من الأحيان، يصعب تفسير نتائج التقييم بالمعيار، إلا بعد الرجوع إلى مقارنة ضرورية لإستخدام هذا المعيار، فمثلا تقييم مدى صحة الإدماج المهني من عدمه في المؤسسة، لا يكون ناجعا الا إذا تمت مقارنة هذا القرار بمؤسسات أخرى، كون ذلك يخضع لتأثير مجموعة من الظروف، تشترك فيها العديد من المؤسسات، حتى لا ينخدع المقيم بإيجابية هذا الإختيار.

---

[1]: Virginie galdemar et autres,**performance,efficacite,efficience**,credoc,paris,2012,p: 31-32.

- **عدم التوافق بين الأهداف النهائية مع زمن النشاط:** من الأفضل تقييم بعض النشاطات على أساس متعدد السنوات، وذلك للحصول على مجموعة من المعايير المختبرة، و التي قد تستخدم مستقبلا بأريحية تامة، نظرا لتجريبها في أزمنة مختلفة، وظروف قد لا تكون ثابتة.

- **تغير معايير الموثوقية:** كثير من المعايير المستخدمة، قد تخضع لإختبارات من طرف مستخدميها، لهذا فإن هذا التعدد في الإستخدام، قد يعطي مستويات متغيرة لدرجة الثقة المتحصل عليها عند تطبيق المعيار في مؤسسة ما.

ثالثا- ملامح النظم التقليدية لقياس وتقييم الأداء

يتميز قياس الأداء في النظم التقليدية بمجموعة من الخصائص، نذكر منها الآتي:

- قياس الأداء في الأجل القصير دون الاهتمام بالنتائج طويلة الأجل، رغم أن معظم القرارات الإدارية، يكون تأثيرها في المدى الطويل، وأحسن مثال على ذلك تحليل الإنحرافات الخاصة بالمواد، الأجور، والتكاليف الصناعية غير المباشرة.

- سيادة وغلبة المقاييس المالية، عند تقييم الأداء مثل العائد على الاستثمار، الدخل المتبقي وسعر الأسهم، وهذه المقاييس لن تفيد المؤسسة في تخطيطها الإستراتيجي على المدى الطويل، والعمل على تحقيق ميزة تنافسية، فضلا عن تركيزها على بعد واحد، مثل ربحية الأقسام للحكم على الأداء الكلي للمؤسسة؛

- ما يهم في النظم التقليدية التركيز على النتائج دون البحث عن مسبباتها، وهذا بدوره ينعكس على الدور الرقابي لنظم تقييم الأداء؛

- لا يمكن الاعتماد على المقاييس ذات البعد الواحد لوحدها، نظرا لأنها لا تكفي لتقييم الأداء لوحدها، وقصورها في تناول بعض الإشكالات، وذلك لأنها تعتمد على معلومات مالية ومحاسبية تاريخية داخلية.

وبحسب ما سبق، يمكن صياغة مجموعة من الإنتقادات الموجهة إلى المقاييس التقليدية نعددها كالآتي: [1]

- عدم قدرة مقاييس الأداء التقليدية على تلبية إحتياجات بيئة التصنيع الحديثة؛ والتي تتميز بالتعقد في مجال التقييم، وذلك نظرا لإعتماد هاته المقاييس، على معلومات تاريخية لفترة سابقة، ومنه يكون التقييم لفترة ماضية، وهذا ما لا يتناسب مع متطلبات البيئة التصنيعية الحديثة، التي تعتمد على مقاييس دورية التطبيق طبقا لمختلف المستويات الادارية، فضلا

[1]: عمر اقبال توفيق، **مرجع سابق**، ص ص: 58- 61.

عن عدم قدرة هاته المقاييس في توجيه المدراء، لتحسين العمليات التشغيلية الحالية والمستقبلية، ومن هذا المنطلق يستوجب دائما تحسين هاته المعايير، بشكل مستمر من أجل الحصول على تقييم صحيح؛

- تركز على قياس الأداء المالي قصير الأجل، مثل انحرافات التكاليف، العائد على الاستثمار، وسعر الأسهم، وهذا قد يؤدي إلى التشديد في خفض التكاليف، باعتبارها قياس مالي خاصة في المدى القصير، أين نجد اهمالا للنتائج طويلة الأجل، مما ينعكس سلبا على القرارات الإستراتيجية طويلة الأجل، فضلا عن اهمالها للأهداف التشغيلية الجديدة مثل الجودة، المرونة، الابتكار، وتخفيض المخزون؛

- تشجيع العاملين على تعظيم المخرجات، حتى لو كان ذلك على حساب زيادة المخزون، والتكاليف المرتبطة به، أو حتى على حساب الجودة، مع الإشارة إلى أن تعظيم المخرجات ليس بالضرورة يؤدي إلى تعظيم الربحية.

ففي كثير من الأحيان تتعرض المؤسسة إلى العسر المالي، إذا ما اعتمدت على هاته السياسة، حيث أنه من الممكن أن تتعرض السوق لإنهيار مفاجئ، مما يؤدي إلى إستمرار الديون قصيرة الاجل، من اجل تغطية الانتاج الذي لن تستطيع التوقف عنه من أجل الحفاظ على حصة سوقية، لكنها في المقابل ستستمر في تكبد خسارات قد تكون غير ملائمة للمؤسسة، خاصة إذا لم تكن لديها بدائل استثمارية أخرى.

- عدم قدرتها على تحديد قيمة اقتصادية لثروة الملاك، والتي ستنعكس بالضرورة على قيمة الأسهم في السوق، فضلا عن إهمال قيمة التكلفة الخاصة بالتمويل عن طريق الملكية، أو الأسهم في حساب الربح المحاسبي، وهذا قد يولد إنطباعا جيدا بخصوص أداء المؤسسة، في حين إذا تم الأخذ بعين الاعتبار هاته التكاليف لتغير اتجاه التقييم؛

- تجاهلها لجوانب مهمة لبيئة التصنيع مثل رضى الزبون، مستوى الجودة، كفاءة العمليات الداخلية، وسلوك المنافسين، بالإضافة إلى عدم توفير المعلومات التي تحتاجها المؤسسة في اتخاذ قراراتها، وتركيزها على الإستثمار في الأصول الثابتة، واهمالها الإستثمار طويل الأجل في الموارد المستقبلية، وتجاهلها أيضا للقيمة المالية للأصل المعنوي، وبذلك فهي تعبر عن مرحلة العصر الصناعي التقليدي.

- اهتمام مديري المؤسسات بقياس ما يمكن ويسهل قياسه، متجاهلين المجالات الأخرى، رغم أهميتها لنجاح المنشأة، مثل رضى الزبون وما يرتبط به من تسويق للمنتج، وكذلك العاملون، وما يرتبط بهم من تنمية للقدرات و الإبتكارات، والسبب في تجاهل هاته الأبعاد

هو صعوبة قياسها. ومن هنا يمكن القول أن المقياس التقليدي، لا يضيف قيمة للعمل، لكن الغاية منه تحقيق مقارنة بين ماتم التخطيط له وما تم انجازه فعلا، و تصحيح الإنحرافات ان وجدت؛

- عدم فعاليتها في الكشف المبكر، عن حالات الإفلاس والتعثر المالي، التي قد تتعرض لها المؤسسة، إضافة إلى عدم قدرتها على مساعدة الراغبين في الاستثمار مع المؤسسة، في ترشيد قراراتهم الاستثمارية، وذلك لان المقياس التقليدي، يرتكز على المعلومات المحاسبية المعدة على أساس الإستحقاق، والقيم التاريخية؛

- غياب البعد الإستراتيجي عند استخدام المقاييس التقليدية في تقييم الأداء، حيث أنه من المفترض عدم قبول نظام قياس وتقييم الأداء في بيئة التصنيع الحديثة، كمعطيات بل يجب التفكير بما هو أحسن، مثل برامج التطوير و الإبتكار، بهدف الحصول على جودة عالية وزمن انتاج منخفض، وزيادة مرونة التصنيع.

- عدم وجود ارتباط بين مقاييس الأداء التقليدية، واستراتيجية التصنيع، حيث أن هاته الأخيرة في البيئة الحديثة، تجمع بين تحسين الجودة والدقة في مواعيد التسليم، وزيادة الإنتاجية، ومن ثم فإن مقاييس الأداء يجب أن تكون مرتبطة مباشرة بهذه الاستراتيجية، مع الأخذ بعين الاعتبار تعقد بيئة التصنيع الحديثة؛

- الاهتمام بعنصر العمل عند تقييم الأداء، والذي يكون ثابتا في بيئة التصنيع الحديثة، وهذا ما يعني أن انحرافات العمل تصبح غير ذات قيمة للادارة، وان التركيز على انحرافات كفاءة العمل، قد يؤدي إلى زيادة المخزون دون فائدة. فضلا عن قصور تحليل الانحرافات عن الوفاء بمتطلبات بيئة التصنيع الحديثة.

- إن النقص الكبير في أزمنة الإنتاج، دورات التصنيع، التطورات التكنولوجية، ووجود نظم الانتاج المرن، كل ذلك يؤدي إلى فقدان التقارير الخاصة بالرقابة على التكاليف التقليدية، وما تتضمنها من مقاييس مالية، وتحليل للإنحرافات على أساس شهري، أو اسبوعي أهميتها في عملية الرقابة.

المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي للرقابة

تعتبر الرقابة من بين الوظائف الإدارية المهمة في المؤسسة، كونها تساعد في حماية مشاريع المؤسسة، من خلال مجموعة من الأنظمة التي تضمن تحقيق مستوى جيد للأداء، عبر مراحل المشروع، فمن خلالها يتم مقارنة ما تم التخطيط له، بما تم تحقيقه في أرض الواقع، ومن بعدها إتخاذ مجموعة من الإجراءات التصحيحية، إذا تم تسجيل إنحرافات بين الأداء الفعلي والمبرمج، لذلك فهي أداة فعالة لتحقيق أهداف المنشأة، لإرتباطها الوثيق بالعملية الإدارية في المؤسسة، وسيتم عرض الإطار المفاهيمي للرقابة من خلال مجموعة من النقاط كالتالي:

- ماهية الرقابة وخطواتها؛
- خصائصها وأهدافها؛
- أنواعها ووسائلها.

المطلب الأول: ماهية العملية الرقابية وخطواتها

تعتبر الرقابة على أنشطة المؤسسة وظيفة أساسية، تقوم بها جهات مختصة، من أجل الحفاظ على ما تم التخطيط له في الواقع العملي، حيث يمارس هاته الوظيفة أشخاص في مستويات إدارية مختلفة، يعملون على تحديد مقاييس ودرجات الأداء للنشاطات التي تتم في المؤسسات؛ من أجل تحقيق أهدافها. لذلك سيتم توضيح الرقابة كوظيفة أساسية مكملة لباقي الوظائف من خلال الآتي:

أولا- ماهية العملية الرقابية

يمكن التعرف على الرقابة كوظيفة إدارية في المؤسسة من خلال الآتي:

1- تعريف الرقابة

هناك العديد من التعاريف التي تناولت مفهوم الرقابة بحسب المدارس والمفكرين نذكر منها:

- **التعريف الأول**: يعرفها هنري فايول (Henri fayol) من المدرسة الكلاسيكية، على أنها، "وظيفة تنطوي على التحقق من أن كل شيء، يحدث طبقا للخطة الموضوعة

والتعليمات الصادرة، وأن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف، والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرارها ".[1]

- **التعريف الثاني:** "الرقابة هي أداة، تعمل على تحديد وقياس درجة أداء النشاطات التي تتم في المؤسسات من أجل تحقيق أهدافها".[2]

- **التعريف الثالث:** يعرفها تيري جورج (terry george) من المدرسة السلوكية الحديثة، على أنها، "قدرة المدير على التأثير في سلوك الأفراد في تنظيم معين، بحيث يحقق هذا التأثير النتائج المستهدفة".[3]

وعموما يمكن تعريف الرقابة على أنها أداة، يستخدمها المديرون من أجل متابعة نشاطات المؤسسة، من البداية حتى النهاية، للكشف على الإنحرافات الممكنة بين الأهداف والإنجازات المحققة، وبذلك تقييم الأداءات المختلفة للنشاطات السابقة.

وقد أجمع علماء الإدارة على التعميمات التالية فيما يخص الرقابة في المؤسسة:

- تهتم الرقابة الإدارية بقياس الأداء ومقارنته بتلك المعايير التي تم تحديدها للخطة، بالإضافة إلى تصحيح الإنحرافات السلبية إن وجدت؛

- الرقابة ليست وظيفة مستقلة، ومنفصلة عن الوظائف الإدارية الأخرى، وإنما هي وظيفة تكتمل بها العملية الإدارية، من بدايتها حتى نهايتها؛

- لا يمكن القيام بالرقابة، إلا بوضع خطة وتحديد أهدافها؛

- الرقابة في الشركات وظيفة إدارية ضرورية، لكل المستويات الإدارية الموجودة فيها؛

- الرقابة واجبة وضرورية لجميع الأنشطة في المؤسسة، للتأكد التام من أن العمل يسير بدقة نحو تحقيق تلك الأهداف. [4]

ثانيا- خطوات الرقابة

للرقابة دورة معينة، تجعل خطواتها تتداخل وتتلاءم مع الوظائف الإدارية الأخرى، كالتخطيط، التنظيم والتوجيه، وتعتمد دورة الرقابة على العناصر التالية: [1]

---

[1]: زاهر عبد الرحيم عاطف، **الرقابة على الأعمال الإدارية**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 35.
[2]: محمد عبد الفتاح ياغي، **الرقابة في الإدارة العامة**، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص: 19.
[3]: علي عباس، **الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال**، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص: 25.
[4]: **نفس المرجع**، ص: 25- 26.

- وضع المعايير؛

- القيام بالمقارنة؛

- تقييم النتائج؛

- القيام بالعمل التصحيحي.

1- وضع المعايير: من المعلوم أن المعيار يساعد المؤسسة على بلوغ أداء مخطط له مسبقا؛ بالإضافة إلى أنه قد يعكس خطة، أو طريقة، أو إجراء يستخدم لأداء نشاط معين، وقد يكون نهائيا تنتهي عنده مراحل التنفيذ، وقد يكون وسيطا، يعكس النشاط السابق ويعتبر بداية لنشاط لاحق، ولهاته المعايير شروط نذكرها كالآتي:

- لا بد من تحديد المعيار بدقة، ثم يدون لكي لا يكون هناك تغيير من قبل الأشخاص ذوو المصالح في المؤسسة؛

- الاعتماد على السجلات والإحصائيات في الرقابة، من أجل دعم المعيار ؛

- يجب أن يكون المعيار مرنا بما فيه الكفاية، ويكون ذلك من خلال المراجعة الدورية للمعايير الجديدة، وإدماجها مع المعايير الموجودة سابقا، لتكون منظومة متناسقة تساعد في الرقابة وتقييم الأداء.

ولإعطاء فكرة عن المعايير المختلفة والمتعددة، سيتم إقتراح قائمة لبعض المعايير التي يمكن استخدامها في مجالات النشاط التجاري والصناعي:

الجدول(9-1): المعايير النموذجية المستخدمة في مجالات النشاط التجاري والصناعي

النشاط	**نوع المعيار**
الإدارة المالية وتقييم الأعمال	معدلات طبيعية وأزمنة التدريب
الرقابة عن طريق الميزانيات التقديرية	سجلا ت التجربة
الصيانة	معايير زمنية
رقابة المخزون والإنتاج	الطلبات الكمية والجدولة
درجة الخدمة	مرات التوقف
الإمدادات	دورة الإنتاج

المصدر: زاهد محمد ديري، مرجع سابق، ص: 17.

(1): زاهد محمد ديري، **الرقابة الإدارية**، دار المسيرة، عمان، 2011، ص: 16.

من الجدول يظهر أن لكل نشاط نوع معين من المعايير، فنجد أن نشاط الإدارة المالية يعتمد على المعايير التي تبنى على المعدلات، والنسب الطبيعية، مثل النسب المالية ومعدلات الدوران الخاصة بالمخزون، كما نلاحظ أن نشاطات الرقابة المتعلقة بالإنتاج، والمخزون تعتمد على معيارين هما الجدولة المسبقة، والطلبيات الكمية، وهذا ما يساهم في توقع الطلبيات المعتمدة على الإنتاج المسبق، كنسق تقليدي لاستمرار نشاطات المؤسسة.

2- القيام بالمقارنة: يتم في هذه المرحلة، مقارنة العمل المنجز بالمعيار السابق تحديده، من أجل الكشف عن الإنحرافات التي تجعل الأداء خارجا عن السيطرة، فإذا كان المعيار المستخدم كميا، فإن عملية المقارنة تكون سهلة، أما المعايير الوصفية تجعل عملية المقارنة صعبة جدا؛ بالإضافة إلى كون هاته المقارنة لا تتم إلا في مناطق إستراتيجية تعكس محصلة لعدة أنشطة، بحيث يتم الكشف عن الإنحرافات قبل أن تتعقد الأمور، ومن هنا تظهر أهمية تحديد مجالات الرقابة في المؤسسة، والتي تعكس نتائج أو محصلة عمليات تفصيلية سابقة، فعلى سبيل المثال، نجد المنشآت التي تبيع بالآجل، سوف تركز رقابتها على الحساب الخاص بالعملاء، والمدراء في المؤسسات الخدمية، مثل المستشفى سوف يركزون على الأجور، كون هذا الحساب يحمل بأكبر قيمة للتكاليف، ومن المجالات المتعارف عليها للرقابة نجد ما يلي:

- **الرقابة على إجمالي الأنشطة**: وتشمل الأرباح، المركز بالنسبة للصناعة، السياسات، التكوين التنظيمي، الإمدادات، التمويل، المبيعات والأبحاث؛

- **الرقابة على القسم**: وتشمل كمية الإنتاج، التكاليف الخاصة بالمواد والأجور، بالإضافة إلى نوع الإنتاج؛

- **الرقابة على العمليات**: وفيها يتم الرقابة على المعايير الخاصة بالعمل، المواد، المصاريف الصناعية المتغيرة، والتالف من الموارد؛

- **الرقابة الوظيفية**: ويتم من خلالها رقابة المبيعات، التمويلات، الأبحاث والمورد البشري.

وهناك من يقسم مجالات الرقابة إلى ثلاثة مجالات رئيسية كالآتي: [1]

- **الرقابة على الموارد المادية**: إن الرقابة على الموارد المادية تشمل، بعض النواحي مثل الرقابة على المخزون، والتي تستهدف ألا يكون كمية المخزون أقل من كمية اللازم أو أكثر من اللازم، وتشمل أيضا الرقابة على الجودة، حتى تكون السلع المنتجة متطابقة

[1]: بشير محمد البياتي، **الرقابة الفاعلة ودورها في تحقيق النمو الإقتصادي**، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد13، بغداد، ص: 25.

لمستويات الجودة المحددة مسبقا، ونجد أيضا الرقابة على الآلات، وطريقة الإستخدام المثلى لها؛

- **الرقابة على الموارد البشرية**: يتضمن بعض الأنشطة، مثل إختيار العمال وتوزيعهم على ما يناسبهم من أعمال، وتدريبهم عليها، ووضع معايير تقييم الأداء؛

- **الرقابة على الموارد الإعلامية**: ومن خلالها يتم التأكد من أن التنبؤات قد تم إعدادها بدقة، وفي الوقت المناسب، وأن المعلومات تصل في الوقت المناسب لمن له حاجة إليها من الأطراف ذات العلاقة في المؤسسة وخارجها؛

- **الرقابة على الموارد المالية:** يعتبر هذا النوع من الرقابة، أهم أنواع الرقابة في المؤسسة، كونها لها علاقة مباشرة بالأنواع السابقة من الموارد، بحيث يعتمد عليها في تحقيق توازنها .

3- تقييم النتائج: في هذه المرحلة يتم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط له، وذلك في ضوء المعايير الموضوعة سلفا، وهذا يقود المؤسسة إلى معرفة الإنحرافات، طبيعتها وتصنيفها في حدود الملائمة من عدمها. ([1])

4- القيام بالعمل التصحيحي: تلعب الرقابة دورا أساسيا في تصحيح الإنحرافات التي تم إكتشافها بعد قياس الأداء الفعلي؛ ومقارنته بمجموعة من المعايير تم تحديدها مسبقا، لذلك فإن الإنحرافات المعالجة لها ثلاثة صور هي:[(2)]

- **إنحرافات مذبذبة**: في هذه الحالة يكون الأداء مذبذبا بشكل ملحوظ، مما يحتم على المؤسسة معالجته بدقة وحذر، حتى لا تستمر هاته الحالة السلبية بالنسبة للنظام الرقابي؛

- **إنحرافات غير متحكم فيها**: قد يعجز نظام الرقابة على تصحيح هذه الإنحرافات التي تقود إلى الخروج عن الأداء المخطط له؛ مما يؤدي بالضرورة إلى تحطيم هذا النظام، لعدم فعاليته في تأدية مهامه؛

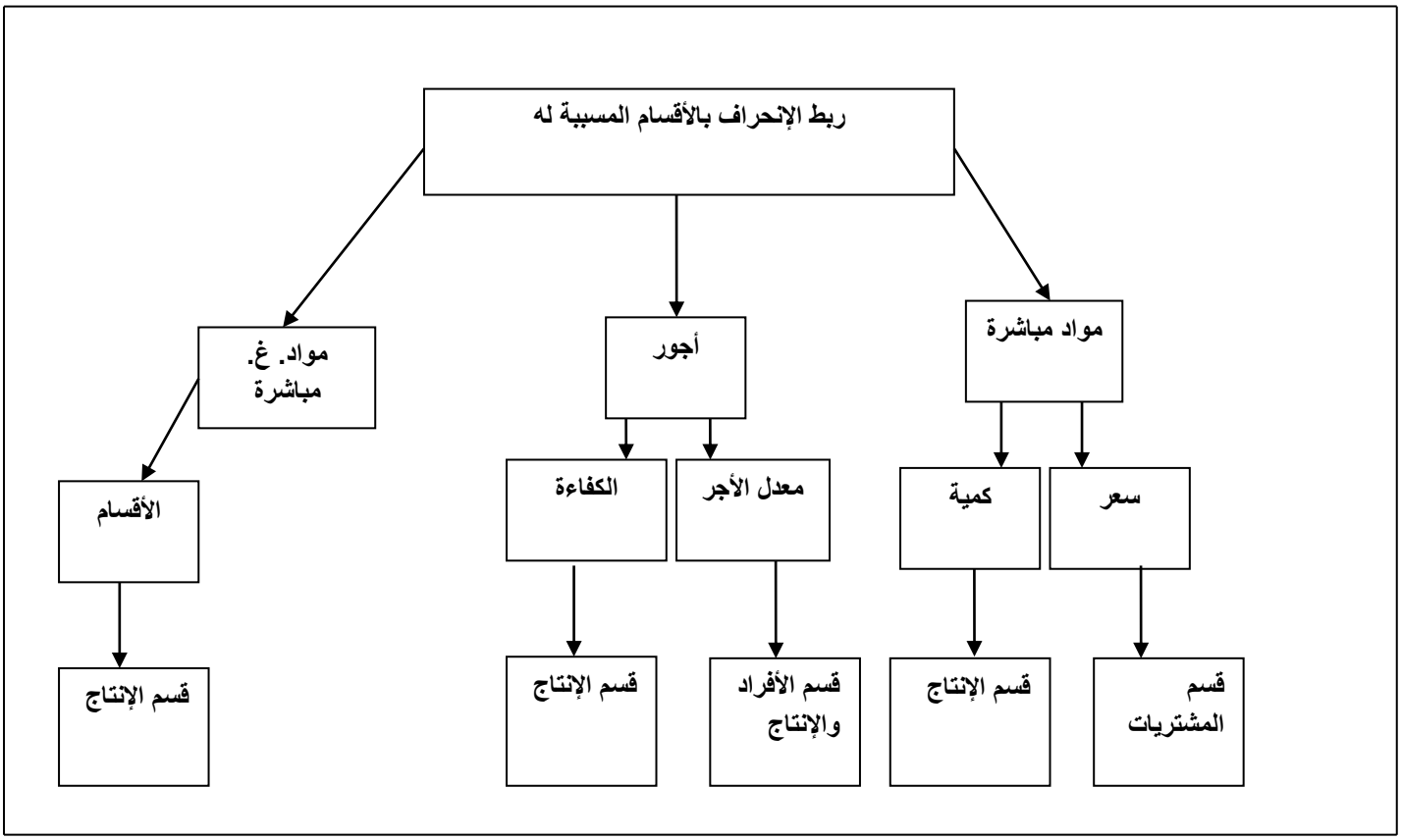
- **إنحرافات متحكم فيها:** تساهم دقة وقوة نظام الرقابة في السيطرة على الإنحرافات، تصحيحها، وإرجاع الأداء إلى المسار المخطط له.

([1]): عبد السلام أبو قحف، أساسيات التنظيم والإدارة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص ص: 475- 476.

([2]): أبو بكر مصطفى بعيرة، **الرقابة الإدارية في المنظمات مفاهيم أساسية**، مجلة جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، العدد 273، القاهرة ص: 46.

وعموما يمكن الوقوف على مسببات الإنحرافات السابقة وربطها بمسبباتها، فقد يمس هذا الإنحراف المواد المباشرة، المواد غير المباشرة، والأجور، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل(7-1): ربط الإنحرافات بالأقسام المسببة لها



المصدر: زهير خضر ياسين، الأبعاد المختلفة للرقابة على التكاليف، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، العراق، العدد 22، 2009، ص: 233 .

من الشكل يتبين أن الأقسام التي يمكن أن تسبب الإنحرافات عن الأهداف التي تم التخطيط لها؛ لا تخرج من كونها مسؤولة عن الإنتاج، المشتريات، أو الأفراد، وذلك كون كل التكاليف قد تكون مباشرة أو غير مباشرة، بالإضافة إلى الأجور، فانحراف الأسعار تتحكم فيه أسعار شراء المواد المستخدمة في العملية الإنتاجية، أما الكميات فيتحكم فيها قسم الإنتاج، وهنا تظهر لنا فائدة الإستغلال الأمثل لها، في حين أن التكاليف الخاصة بالعمال يتحكم فيها قسم الإنتاج، فنشاطاته بحسب ما تم التخطيط له، تمثل مؤشرا جيدا لتحقيق أهداف المؤسسة، أما الأجور فيتحكم فيها قسم الأفراد بحيث تصرف فعلا مقابل نشاط فعلي يحقق نتيجة إيجابية، في حين تلحق كامل الإنحرافات للمواد غير المباشرة بقسم الإنتاج، لأنه يتحكم فيها كاملة منذ بداية المشروع.

ثالثا: العلاقة بين الرقابة وتقييم الأداء

تعتبر الرقابة من الوظائف ذات الأهمية البالغة في المؤسسة، فهي تضمن من جهة أن العمل قد تم إنجازه ومن جهة أخرى، تختبر كيفية إنجازه، لذلك فمصطلح الرقابة يحمل في معناه كون الأداء المرغوب قد تم تحقيقه، وبذلك فهي تلعب دور المراجع للأداء الكمي والنوعي، أين يجب أن يرتبط مع الخصائص المميزة للمؤسسة.([1])

ولقد فرق العالم الفرنسي Roegiers بين العديد من المفاهيم المتقاربة التي تخص الرقابة والأداء كالآتي:[2]

- الفرق بين التقييم والقياس للأداء، يكمن في كون قياس الأداء لا يقود بالضرورة إلى إتخاذ قرارات معينة، في حين يعتبر التقييم قياس خاص للأداء؛

- الفرق بين التقييم والرقابة يقوم على مجموعة من المعايير والمؤشرات، ففي الرقابة تكون معايير التقييم خارجية وثابتة، فهي تشير لمعيار معين، وتقيس الفرق بالنسبة له؛

- أما في التقييم فإن المعايير قابلة للتأويل بعدة أوجه، بحيث يظهر لنا ما يسمى بمنطق المشاريع، أما في الرقابة فيسود منطق المراجعة بالنسبة للمعيار السائد؛ لهذا فالتقييم يحتوي على جزء من التقييم.

وعموما فإن الرقابة لها علاقة وثيقة بتقييم الأداء، فالرقابة تضم تقييم الأداء وقياسه وتصحيحه، في حين يهدف تقييم الأداء إلى القيام بعملية التحليل لوضعية المؤسسة فيما يخص القوة والضعف على جميع الأصعدة الجزئية أو الشاملة.

([1]) : Léon Bertrand Ngouo, **la réforme administrative dans les services publics en afrique**, editions l'harmattan, paris, 2008, p :50.

([2]) : Dominique Galiana**, memento de l'evaluation-annalyser et améliorer sa pratique de l'evaluation**, Educagri éditions, paris, 2005, p : 26.

المطلب الثاني: خصائص الرقابة وأهدافها

تعتبر الرقابة داعم أساسي لأداء المؤسسة، لأنها تعمل على إظهار الإنحرافات التي قد تحدث من جراء سوء التقدير للإحتياج، أو عدم القدرة على العمل، وفقا لكفاءة معينة، لذلك فالرقابة تسير في نفس مسار تقييم الأداء، بصفتها وظيفة إدارية توفر العديد من المعطيات للمؤسسة، من أجل باقي الوظائف الإدارية، وهذا ما جعلها تتميز بمجموعة من الخصائص، تتماشى مع الأهداف التي قد تحققها، وسيتم التعرض لذلك من خلال الآتي:

أولا- خصائص الرقابة

للرقابة مجموعة من الخصائص، تجعلها ذات أهمية كبيرة فيما يخص تقييم الأداء، وتصحيحه وهي كما يلي:

1- **المرونة:** يعتبر الكثير من المفكرين المرونة، من أهم خصائص الرقابة، كون العملية الرقابية تراعي التغيرات التي قد تحدث في المؤسسة، لأسباب خارجة عنها، فنجد المؤسسة تغير من أساليبها بحسب الحالة.

في حين يرى بعض المفكرين أن الرقابة والمرونة في إتجاهين مختلفين، فالرقابة تقوم بإبطاء العمليات وكبحها، في حين يتوسط التوازن بين المفهومين، فإلغاء أحدهما لا يعني بالضرورة إلغاء الآخر، فهما لا يعبران عن نفس المفهوم، فالرقابة تقيد الأعمال أما المرونة فعلى عكس ذلك. [1]

2- **الملائمة:** إن الرقابة على مشاريع المؤسسة، تسمح بتغيير أو بتخفيض المواد الأولية، و إعادة توجيهها، فهي مفهوم يخص الناحية العملياتية، وفي حالة وحيدة يظهر مفهوم الملائمة، عندما تحقق المؤسسة جميع أهدافها، مما يجعل الرقابة تكتسب هاته الصفة. ([2])

3- **الوضوح:** ويعني أن الأفراد يستطيعون تطبيق نظام الرقابة بسهولة، بحيث إذا لم يتوفر الفهم اللازم لتطبيق أساليب الرقابة، تفقد جميع الوسائل الخاصة بها فعاليتها. ([3])

4- **الدقة:** تتجه كل أنواع الرقابة إلى مراجعة الدقة، خاصة إذا تعلق الأمر بنظام المعلومات، ومجموعة الأساليب المطبقة في المؤسسة عموما، فنجدها في الجانب الخاص بالأساليب، تركز على تمكن المؤسسة من تطبيقها كما هو مقرر لها، كما أنها تساعد على

([1]): Monique aubry et Pascal lièvre, **Gestion de projet et expeditions polaires- que pouvons nous apprendre** , presses de l'université du québec, canada, 2011, p: 252.

([2]): Amaury Grimand, **l'appropriation des outils de gestion**, editions de l'université de saint- étienne, paris, 2006, p: 93.

([3]): منال طلعت، **أساسيات في علم الإدارة**، المكتب الجامعي الحديث بالإسكندرية، القاهرة، 2003، ص: 207.

معرفة مدى دقة المعلومة المستخدمة . [1] لذلك فالدقة من خصائص الرقابة، ومن أهدافها في نفس الوقت.

5- الفعالية: عندما تتمكن إستراتيجية المؤسسة من تحقيق التوازن التسييري، عندها فقط تستطيع أن تحقق إستمرارية للمؤسسة بالإضافة للاداء الجيد، لأنه من الصعب أن تحقق مؤسسة فعالية في التسيير، بعيدا عن تحقيق التناسق بين سلوكياتها ومشاريعها. ([2]) وهذا التناسق لن يتأتى إلا بممارسة فعالة لوظيفة الرقابة، التي لن تكون كذلك إلا إذا تمكنت من الكشف عن الإنحرافات في الوقت المناسب، حتى يتسنى لها إعادة توجيه مواردها، وفقا لأهدافها أو العكس، ومن هنا تظهر قيمة الرقابة كوظيفة إدارية، من حيث قدرتها على المساهمة في تطوير المؤسسة.

ثانيا- أهداف الرقابة

يمكن ذكر أهم أهداف الرقابة كالآتي: [(3)]

- حماية المصلحة العامة: ويتم ذلك عن طريق مراقبة الأنشطة، وسير الأعمال في كافة المستويات الإدارية داخل المؤسسة، وفقا لشكل تكاملي يحقق الأهداف المخطط لها، بالإضافة إلى تحديد الإنحرافات والمسؤولية الإدارية عنها؛

- اتخاذ الإجراءات اللازمة لتقييم الاخطاء، الإنحرافات، وتوجيه الأنشطة نحو تحقيق أهداف المؤسسة؛

- تحفيز ومكافأة العناصر الوظيفية، التي ساهمت في كشف الإنحرافات، أو التقليل منها، من خلال الإبلاغ عنها أو المعارضة لها؛

- الوقوف على أعمال التنفيذ، والتأكد من مطابقتها للخطط الموضوعة؛

- المساهمة في ترشيد عملية اتخاذ القرار، من خلال البيانات التي توفرها الرقابة عن الأداء المحقق، وما يعترضه من معوقات؛

- حل بعض المشكلات التي تحد من كفاءة الأداء، كتداخل الاختصاصات، وتنازع السلطات، وطول الإجراءات؛

([1]): philipe moulin**, l'initiation à l'audit lega**l, editions PL- INFO, paris, 2015, p: 58.

([2]): Lionel Guillain, **le management par le zen- Nouvelle perspectives au service de l'entreprise**, editions l'harmattan, paris, 2016, p: 11.

([3]): أحمد بن صالح بن هليل الحربي، **الرقابة الإدارية وعلاقتها بكفاءة الأداء**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في العلوم الإدارية، جامعة نايف للعلوم الأمنية، الرياض، 2003، ص ص: 40- 41.

- تحقيق وفورات مادية في تنفيذ البرامج، والسياسات الموضوعة، وعدم الإسراف في الإنفاق؛

- الكشف عن مدى التوافق بين السياسات، والبرامج المطبقة مع الظروف السائدة، بغض النظر عن مدى مطابقتها للأنظمة، واللوائح المعمول بها؛

- معرفة مدى إطلاع المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة، بما يتم من أعمال في المستويات التي تشرف عليها، بالإضافة إلى التمكين من معرفة مدى إنتقال المعلومة بينها؛

- التأكد من أن القواعد المقررة تطبق على الوجه الصحيح، خاصة الأمور المالية، وذلك من اجل منع حدوث إنحرافات من جانب الأمناء على الاموال، وتفاديا للإسراف الذي لا غاية منه؛

- معرفة كفاءة أداء العاملين، من اجل تحقيق الاهداف العامة للمؤسسة.

وعموما فإن الأهداف السابقة للرقابة كلها، لا تخرج من كونها تساعد الإدارة في كشف الأخطاء، وتصحيحها في جميع المستويات الإدارية، وبذلك فهي تساهم في تقييم وتحسين الأداء في المؤسسة.

المطلب الثالث: أنواع الرقابة ووسائلها

تتعرض المؤسسة في كثير من الأحيان، إلى مجموعة من الضغوط التي تفرزها البيئة التنافسية، مما يجعلها تعمل على مواجهة الكثير من المخاطر، التي قد تحول بينها وبين تحقيق الأهداف التي خططت لها، وهذا ما جعل الرقابة كمفهوم إداري، يختلف من مؤسسة إلى أخرى، بل يتعدى الأمر إلى كون الرقابة في المؤسسة تتجاوز المفاهيم التقليدية، التي لم تتجاوز الكشف عن إنحراف النشاطات عم تم التخطيط له، بحيث أصبحت تلازم الكثير من وظائف المؤسسة الأخرى، لهذا فإن للرقابة أنواعا، و مجموعة من الوسائل، سيتم التعرض لها من خلال الآتي:

أولا- أنواع الرقابة

يتم تقسيم الرقابة إلى مجموعة من الأنواع، وفقا لمعايير معينة وهي كالآتي:

1- **من حيث وقت إجراء الرقابة:** تقسم الرقابة حسب هذا المعيار، إلى الأنواع التالية: [1]

[1]: محمد نصر مهنا، **الحديث في الإدارة العامة والمحلية**، مؤسسة شباب الجامعة للنشر، القاهرة، 2005، ص: 151.

- الرقابة عند التخطيط: وتهدف إلى معرفة المعلومات التي تم الإعتماد عليها في وضع الخطة، بالإضافة إلى كونها أعدت وفقا لإجراءات صحيحة، ؛

- الرقابة قبل تنفيذ الخطة: وفيها يتم التأكد من تصحيح الأخطاء السابقة،قبل بدء التنفيذ؛

- الرقابة خلال تنفيذ الخطة: ويتم خلال هاته المرحلة، متابعة الأداء في الواقع العملي أثناء تنفيذ النشاط، من البداية حتى النهاية؛

- الرقابة بعد التنفيذ: تتمثل في مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط وتصحيح الإنحرافات إن وجدت وذلك بعد تحديد مسبباتها والمسؤول عن حدوثها.

2- **من حيث الجهة التي تقوم بالرقابة**: تقسم إلى نوعين هما:

2- 1- الرقابة الداخلية: هي عملية يتم تنفيذها من قبل مجلس الإدارة، المديرين التنفيذيين، وموضفي المؤسسة، كل حسب موقعه، لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق أهداف المؤسسة التالية:

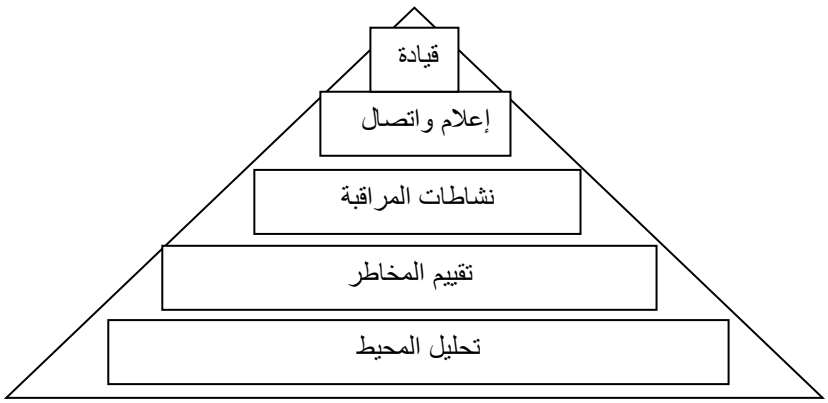
- التنفيذ والإستغلال الأمثل للعمليات؛

- موثوقية المعلومات المالية؛

- مدى الإمتثال للقوانين واللوائح. [1]

ولتوضيح الرقابة الداخلية أكثر، وجب التطرق لمكوناتها، والتي يلخصها الشكل التالي:

الشكل(8-1): مكونات الرقابة الداخلية



[1]: Expertise- comptable- commissariat aux comptes,**mise en œuvre du contrôle interne une responsabilité des dirigeants d'associations**, paris, janvier 2015 ,p: 06.

source : Expertise- comptable- commissariat aux comptes,op- cit, p: 07

من الجدول السابق يتضح أن الرقابة الداخلية، تتكون من مجموعة من المكونات نشرحها تباعا للآتي: [1]

- **محيط الرقابة:** يعكس المحيط في العادة ثقافة المؤسسة، ويبين حساسية أفرادها لإحتياجات الرقابة، كما يمثل أساسا لباقي المكونات الأخرى للرقابة الداخلية؛

- **تقييم المخاطر**: وهي عملية يتم خلالها تحديد، وتحليل المخاطر ذات الصلة، والتي قد تؤثر على المؤسسة، لهذا وجب وضع خريطة مخاطر لمتابعة هذا العنصر المهم بدقة كبيرة؛

- **نشاطات الرقابة**: توافق مجموعة السياسات، والإجراءات التي تستخدم من أجل تسيير المخاطر، وتحقيق الأهداف الخاصة بالمؤسسة؛

- **الإعلام والإتصال**: إن المعلومة المتحصل عليها تنتقل وفقا لشكل إتصال خاص، وفي زمن معين، بحيث تسمح للمسؤولين والعمال داخل المؤسسة من القيام بمسؤولياتهم، فيما يخص الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى المهام الأخرى الخاصة بمسؤولياتهم تجاه تحقيق أهدافهم؛

- **القيادة**: وتخص كل النشاطات ذات المتابعة الدائمة والتي تضمن أن نظام الرقابة الداخلية كفء وفعال والتأكد من أن أوجه القصور التي تم إكتشافها تم الإبلاغ عنها إلى المستوى المناسب حيث يتم تصحيحها بشكل جيد وفي الوقت المحدد.

2- 2- الرقابة الخارجية: وهي عملية تقوم بها أطراف من خارج المؤسسة بهدف ضمان وتأكيد سلامة التصرفات المالية بالإضافة إلى إختبار مدى صحة القوائم المالية وتحقيق الأساليب المستخدمة للأهداف المسطرة. [2] كما أن الرقابة الخارجية تعمل من خلال تحليل المخاطر على معرفة ضعف أو قوة المؤسسة (إستقلالية العوامل الخارجية وحساسية المؤسسة لها) والنظر في نوعية الرقابة الداخلية وما يتصل بها.[3] ويمكن تقسيم هذا النوع من الرقابة كالآتي:

---

(1): Expertise- comptable- commissariat aux comptes,**op- cit**,p: 8- 10.

(2): محمد نصر مهنا، **مرجع سابق**، ص: 151.

(3): Hans wilmots, **Aspects pratiques de l'organisation administrative et du contrôle interne**, editions standard SA, buxelles, 2002, p: 21.

1-2-2- من حيث مستوياتها الإدارية: وتقسم بحسب هذا المعيار إلى ثلاثة أنواع أنواع هي:[1]

- الرقابة على مستوى الفرد: يسعى هذا النوع من الرقابة إلى تقييم أداء الأفراد العاملين ومعرفة مستوى كفاءتهم في العمل وسلوكهم وذلك بمقارنة أدائهم مع المعايير الخاصة بذلك؛

- الرقابة على مستوى الوحدة الإدارية: وفي هذا النوع يتم تقييم، وقياس الإنجاز الفعلي لإدارة الوحدة، أو قسم من أقسامها، لمعرفة مدى كفاءة أدائها للمهام، وتحقيق الأهداف التي تم التخطيط لها؛

- الرقابة على مستوى المؤسسة ككل: وتمثل المستوى الثالث للرقابة في المؤسسة، والغرض منها تقييم الأداء الكلي فيها، ومعرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف العامة التي تعمل من أجل تحقيقها، مثل نسب الربحية التي تم تحقيقها في نهاية السنة، وحصة المؤسسة في السوق، ومدى قدرتها على تحقيق موقع تنافسي.

- الرقابة من حيث الطبيعة: حسب هذا المعيار تنقسم الرقابة إلى: [2]

*** الرقابة الإدارية:** في هذا النوع من الرقابة يتم تقييم أداء الإدارة، ومدى تطبيقها للوائح، الأنظمة، وسلامة إتخاذ القرارات؛

*** الرقابة المالية:** وتعني التأكد من أن الأموال تستخدم طبقا للأهداف المحددة مسبقا، بمعنى أن الإحتياجات المالية قد وفرت في الوقت، المصدر، وبالشروط المحددة؛

*** الرقابة الشاملة:** تشتمل على الرقابة الإدارية، المالية، والرقابة على الكفاءة والفعالية الخاصة بالإستغلال الأمثل للموارد الداخلية، والخارجية لتحقيق الأهداف المخططة؛

*** الرقابة المحاسبية:** وتعنى بالرقابة على البيانات المحاسبية، والتأكد من أنها مؤيدة بمستندات ثبوتية قانونية، كما أنها تضمن صحة التسجيل، والتوجيه المحاسبي، وفق المعايير المحاسبية المتفق عليها؛

*** الرقابة التشغيلية:** تتعلق بالتنفيذ، ومدى تطبيق القواعد في مختلف وظائف المؤسسة.

---

(1): علي عباس، **مرجع سابق**، ص ص: 27- 28.

(2): ياسمينة عمامرة، **دور عملية الرقابة ومراجعة الحسابات في تطوير كفاءة أسواق الأوراق المالية- حالة بورصة الجزائر خلال الفترة 2010-2014**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة المدية، الجزائر، 2015، ص: 65.

2-2-2- من حيث وسائل الرقابة في المؤسسة: حتى تمارس الوظيفة الرقابية على أحسن وجه ممكن، لا بد من استخدام مجموعة من الوسائل، حيث أن بعض من تلك الوسائل، يستخدم للرقابة على الاداء الكلي للمؤسسة وسيتم الإشارة إلى تلك الوسائل كالآتي:[1]

- التقارير الإدارية: وهي تلك التقارير التي توضع لقياس مستوى العاملين، أو لتوضيح الكيفية التي تنجز بها الأعمال الإدارية، وتحتوي هذه التقارير على معلومات وبيانات، تخص الصورة التي تظهر موقع المؤسسة، من حيث السياسات المتبعة، والمشكلات التي تتعرض لها، بالإضافة إلى تقديم مقترحات، وتوصيات لها علاقة بالمؤسسة؛

- الإشراف الإداري: ويشمل الملاحظة الشخصية، والمتابعة، حيث أنه يتم من خلال الملاحظة، فحص سلامة العمليات، ورفع نتيجة ذلك في تقارير إلى المسؤولين في الإدارة العليا، أما المتابعة فهي عبارة عن وسيلة للتعرف الدائم، المستمر، واللحظي على كيفية إنجاز العمل وسير مراحله، من أجل إدراك مدى التقدم في عملية التنفيذ، ويتم الإطلاع أولا بأول على آخر المعلومات والبيانات اللازمة للإدارة العليا، من أجل التقييم المستمر؛

- الإطلاع على الشكاوى والتظلمات: ويتم من خلال هاته الوسيلة، المتابعة وإحقاق الحقوق، حيث أنها تجعل المسؤولين على دراية تامة فيما يخص الإنحرافات، والأخطاء مهما كان نوعها؛

- الموازنات التقديرية: وهي عبارة عن خطة تفصيلية محددة مقدما، تساعد في إرشاد المسؤولين في تقييم أداء المؤسسة، وفيها يتم تقدير الإيرادات، والمصروفات، بالإضافة إلى عناصر أخرى ذات اهمية؛

2-2-3- حسب مؤشرات المعدلات والنسب المالية: ونجد فيها الكثير من المؤشرات ذات الدلالة، وتعتبر من أكثر الطرق شيوعا، واستخداما لسهولتها وتوفر المعلومات اللازمة لحسابها، وتقسم المؤشرات المالية إلى أربعة أنواع: [2]

- مؤشرات السيولة: وهي مقاييس يمكن الإستدلال بها، على قدرة المؤسسة على سداد ديونها المستحقة في الأجل القصير؛

---

[1]: رامي أحمد فروانة، **تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في المحاسبة، جامعة الأزهر، فلسطين، 2011، ص ص: 85- 86.

[2]: محمد سامي راضي، **المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية،2015، ص ص374- 375.

- **مؤشرات النشاط**: وهي مقاييس يمكن الإستدلال بها، على كفاءة المؤسسة في إستخدام أصولها؛

- **مؤشرات الربحية**: وهي مقاييس يمكن الإستدلال بها، على نجاح المؤسسة أو فشلها في تحقيق هدف الربحية؛

4-2-2- **حسب مؤشرات الحماية:** وهي مقاييس يمكن الإستدلال بها، على درجة الحماية المالية لأصحاب الحقوق، سواء الملاك أو أصحاب الديون طويلة الأجل.

3- الرقابة بحسب نوع المؤسسة: قسمها العالم الأمريكي (Etzioni) سنة 1961 إلى ثلاثة أنواع وهي: ([1])

3- 1- الرقابة القسرية: ويسود هذا النوع من الرقابة في السجون، المصحات. . . الخ، بحيث تكون أهداف الأفراد والمؤسسة متعارضة، أين تطبق الرقابة وفقا لإجراءات قاسية لضمان السير الحسن للمؤسسة؛

3- 2- **الرقابة المعيارية:** ويمتاز هذا النوع من الرقابة بالنظرة الإيديولوجية، ويسود في المؤسسات ذات التوجه الحكومي، حيث تتوافق أهداف المؤسسة مع أهداف الأفراد المشتغلين بها؛

3- 3- **الرقابة بالوسائل:** ويتصف هذا النوع من الرقابة بالنظرة البيروقراطية، ويكون هدف المؤسسة مختلفا عن هدف الأفراد نوعا ما، وذلك بسبب الضغوط التي قد يتعرض لها العامل، فهي رقابة تركز على السلوك.

ثانيا- وسائل الرقابة

إن التطورات التي حدثت في المحيط الإقتصادي، والتنافسي، بالإضافة إلى تسارع وتيرة التغيرات التكنولوجية، وعولمة الإقتصاد، حتمت على المؤسسة الأخذ على عاتقها تطوير، وتبني أساليب واستراتيجيات جديدة في الرقابة على جميع الأصعدة، بالإضافة إلى تغيير هيكلها التنظيمي، من أجل اللحاق بالركب الإقتصادي. ([2]) وسيتم التعرض لأهم الوسائل التي سعت المؤسسة في تبنيها، من أجل ذلك من خلال الآتي:

1- **بحوث العمليات:** هي طريقة علمية تنطوي على مجموعة من الأساليب المساعدة في إتخاذ القرار؛ الذي يتم التوصل إليه عن طريق تقييم عدة بدائل، واختيار أفضلها بطرق كمية متعددة.

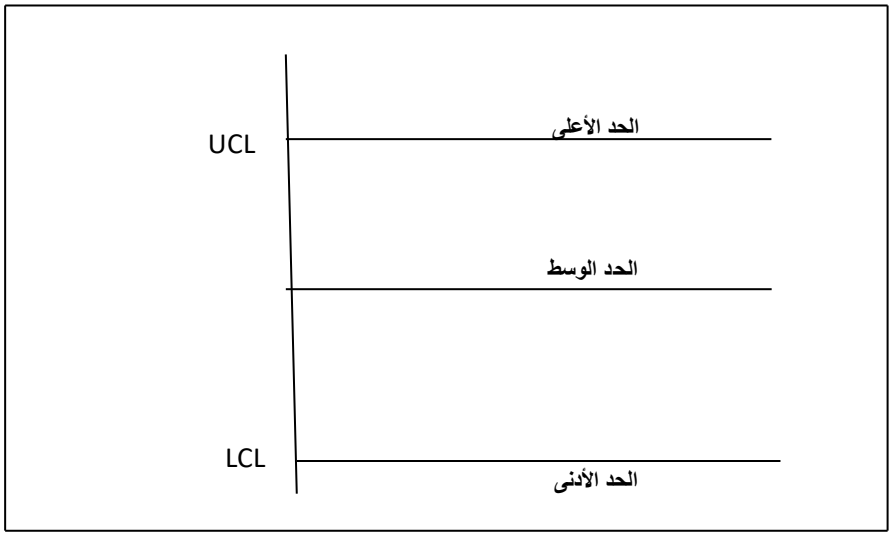
([1]): Nicolas berland,yves de rongé, **contrôle de gestion**, 2e ed, editions peareon, paris, 2013, pp: 96- 97.
([2]): Nicolas Berland, contrôle de gestion, 2e ed, editions pearson, France, 2013, p: 01.

2- **طريقة جانت**: هي عبارة عن أداة إدارية، تستخدم لتمثيل معلومات التخطيط بيانيا، عن طريق تمثيل أنشطة المشروع في جملة محاور نظامية، محورها الأفقي يمثل الأزمنة، والمحور العمودي يمثل الأنشطة المكونة للمشروع، وقد يحتوي المخطط على معلومات إضافية، مثل كمية العمل أو المواد المطلوبة.[1]

3- **تقنية تقييم ومراجعة المشاريع (PERT)**: وهي عبارة عن تقنية، يتم فيها إبراز الإرتباطات التي توجد بين المهمات المختلفة للمشروع، حيث تستخدم من طرف الإداريين، لضمان إنجاز المشروع في الوقت المحدد، لإيجاد مؤشرات منبهة للحالات غير الإعتيادية، حين ظهورها، والمرونة في إعادة تخطيط المشروع وفقا لذلك، وتشخيصها في ثلاث مراحل تنفيذية، ممثلة في إنشاء شبكة الأعمال للمشروع، تخطيط المشروع ومراقبته. [2]

4- لوحة السيطرة: هي عبارة عن رسم بياني يقوم على ثلاثة خطوط متوازية، حيث أن الخط الأدنى يسمى خط القيم الدنيا، والخط الاوسط يسمى خط القيم الوسطى لمتغير النوعية، والخط الأعلى فيسمى بخط القيم العليا، وفيها تتحدد القيم المرفوضة والقيم المقبولة، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل(9-1): مخطط لوحة السيطرة



المصدر: حاتم كاضم و عبد العباس كاضم، لوحة السيطرة النوعية ودورها في الرقابة على التكاليف، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 14، العدد 03، جامعة القادسية، العراق، 2012، ص: 69.

(1): شمشام حفيظة، **المفاضلة بين نماذج شبكات الأعمال التقليدية والحديثة في التخطيط ومراقبة المشاريع**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2013، ص: 41.

(2): عدمان مريزق، **إستخدامات طريقة بيرت في تسيير الموارد البشرية**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، العدد 07، الجزائر، 2009،ص: 209.

من الشكل يمكن القول أن، حدود التباين بين الوحدات المنتجة تكون مقبولة، إذا تم السيطرة على العملية الإنتاجية من ناحية النوعية، أما إذا كان التباين كبيرا، يمكن تشخيص أسبابه غير العشوائية، فالعملية الإنتاجية ليست تحت السيطرة النوعية، ومن هذا يمكن اعتبار مخططات السيطرة، من أهم الوسائل التي تميز إستخدامها إذا كان التباين بين الوحدات الإنتاجية يعود إلى أسباب عشوائية، وغير عشوائية عند وجود إنحراف، ما بين ما تم التخطيط له، والمواصفات المخطط لها مسبقا. (1)

كما يمكن توضيح الحدود السابقة كالآتي: (2)

- **خط الهدف (T)**: وهو المعيار المحدد لمستوى النوعية المطلوبة، ويمكن الحصول عليه بحساب معدل المعلمة المستخدمة، للسيطرة على العملية.

- **الحد الأعلى للوحة**: يمثل القيمة المسموح بها للإختلافات في المستوى المطلوب بالزيادة؛ وهو عبارة عن خط الهدف مضافا إليه (δ*y)؛

حيث y: عدد مرات بعد(δ) عن خط الهدف أما (δ): الإنحراف المعياري للمعلمة المستخدمة، وتحدد الإحتمالية المسموح بها لخروج المشاهدات عن السيطرة، وتعين قيمةy بحسب أهمية المواصفات المطلوبة ؛

- **الحد الأدنى للوحة**: يمثل الحد الأدنى المسموح به للإختلافات في المستوى المطلوب بالنقصان، وقيمته خط الهدف مطروحا منه (δ*y)

أما فيما يخص المحاور فإن المحور العمودي، يعبر عن أحد المؤشرات الخاصة بالجودة، في حين أن المحور الأفقي يمثل الزمن، أو ترتيب العينات المسحوبة من الإنتاج. (3)

(1): حاتم كاضم و عبد العباس كاضم، **لوحة السيطرة النوعية ودورها في الرقابة على التكاليف**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 14، العدد 03، جامعة القادسية، العراق، 2012، ص: 69.

(2): مروان دبدوب، عمر الراوي، **إستخدام السيطرة النوعية والدالة التمييزية في الدراسات التطبيقية**، مجلة التربية والعلم، المجلد 19، العدد 01، جامعة الموصل، العراق، 2007، ص: 205.

(3): أحمد علي عكار، **إستخدام لوحات الضبط في مراقبة أوزان علب الأجبان في معمل ألبان تكريت**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 02، العدد03، جامعة تكريت، العراق، 2006، ص: 100.

4- 1- أنواع أساليب الفحص عن النوعية: هناك نوعان من الأساليب المستخدمة هما: [1]

4-1-1- **أسلوب الفحص الشامل:** ومن خلاله يتم فحص كافة وحدات الإنتاج، ويمتاز بالتكاليف العالية، كما أنه يستغرق وقتا طويلا من اجل توفير معلومات ذات دقة عالية، بالإضافة إلى الجهد القليل المبذول خلال عملية التخطيط لعمليات الفحص وتحديد النتائج؛

4-1-2 **اسلوب الفحص بالعينة:** ومن خلاله يتم دراسة جزء من الإنتاج، وبنسبة أقل من 100% من الإنتاج الكلي، ويمتاز بالتكلفة المنخفضة، كما أنه لا يستغرق وقتا، بالإضافة إلا أنه يوفر معلومات أقل دقة، بحيث تزداد هاته الصفة كلما كان إختيار العينة سليما، بحيث تمثل الوحدات المتبقية، بالإضافة إلى الجهد الكبير المبذول خلال عملية التخطيط لعمليات الفحص، وتحديد النتائج، غير أن هذا الأسلوب يعاب عليه أنه لا نستطيع إستخدامه في بعض المجتمعات، مثل الدم وبعض الأسلحة الثمينة وغيرها.

4- 2- أنواع لوحات السيطرة: هناك عدة أنواع من اللوحات هما كالآتي: [2]

4-2-1- لوحات السيطرة للميزات: يستخدم هذا النوع من اللوحات، للسيطرة على المواصفات النوعية التي يصعب قياسها كميا، ونجد فيها حالتين فقط احدهما مقبولة، والأخرى مرفوضة، ومن أهم هاته اللوحات:

- لوحة السيطرة لنسب الوحدات المعيبة؛
- لوحة السيطرة لعدد العيوب في مفردة واحدة؛
- لوحة السيطرة لمتوسط عدد العيوب في مجموعة من المفردات.

4-2-2- لوحات الضبط للمتغيرات: يستخدم هذا النوع من اللوحات، إذا كانت مواصفات النوعية للمنتج قابلة للقياس الكمي (الطول، الوزن، الكثافة، درجة الحرارة. . . الخ)، ومن أهمها:

- لوحة السيطرة للوسط الحسابي؛
- لوحة السيطرة للمدى؛
- لوحة السيطرة للإنحراف المعياري.

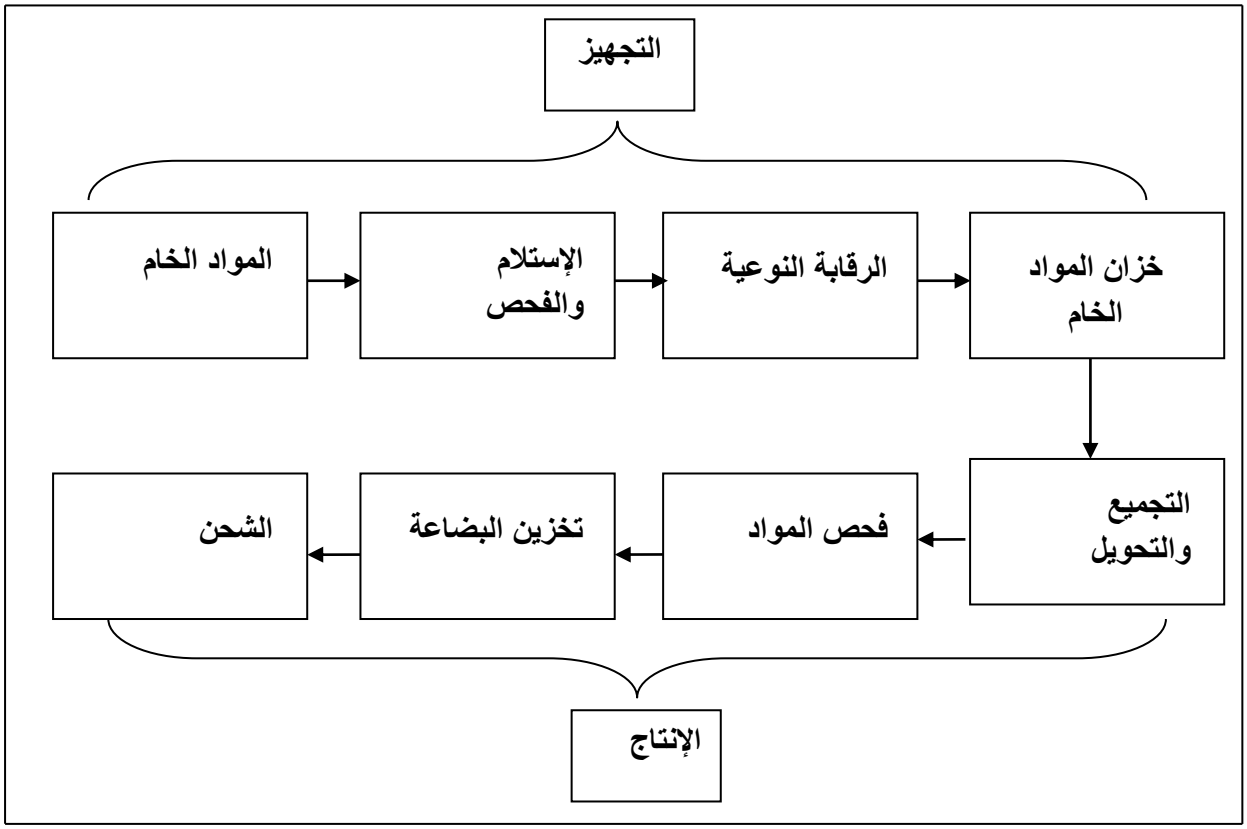
(1): حاتم كاضم و عبد العباس كاضم، **مرجع سابق**، ص ص: 69- 70.

(2): سلمان حسين عمران، **الرقابة النوعية الإحصائية لمنتج صناعي في الشركة العامة للزيوت النباتية**، مجلة الهندسة، المجلد 18، العدد 06، جامعة بغداد، العراق، 2012، ص: 139.

4- 3- الرقابة باستخدام لوحات السيطرة النوعية في المؤسسات الصناعية

إن الإهتمام بمنتجات المؤسسة في السوق، والحرص على تعزيز مكانتها فيه، وإنشاء القيمة لدى الزبون، أدى إلى تعزيز مكانة السيطرة النوعية من قبل الإدارة العليا، من أجل الإستمرار في الرقابة على النوعية الخاصة بمنتجاتها، لذلك نجد السيطرة النوعية تبدأ منذ دخول المواد الأولية، أو متطلبات أخرى خاصة بالعملية الإنتاجية، حيث يتم فحص نوعية المدخلات بعد الإستلام، ثم التخزين، وتستخدم في العمليات التحويلية والإنتاجية حسب ترتيبها المنطقي من حيث الحاجة، بالإضافة إلى فحص السلع المنتجة بعد خروجها من سلسلة العمليات التي خضعت لها؛ إلى حين شحنها وتوجيهها إلى مراكز الإستهلاك والتوزيع، وهذا كله يعطي للسيطرة النوعية صفة الإستمرارية، التي تعزز مكانة المنتج والمؤسسة معا في السوق. [1] والشكل التالي يوضح مجال عمل السيطرة النوعية في المؤسسة الصناعية:

الشكل(10-1): مجال عمل السيطرة النوعية في المؤسسة الصناعية.



المصدر: عدنان زيدان عبد العزيز، تحليل نظام السيطرة على جودة الإنتاج، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، الإصدار 16، العراق، 2008، ص: 171.

[1]: كاضم حمود خضير، **إدارة الجودة الشاملة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2000، ص: 266.

من الشكل يتبين أن مجال السيطرة النوعية، يغطي إدارتين أساسيتين، وهما إدارة التجهيزات وإدارة الإنتاج، حيث أن هناك مجموعة من المراحل المتتابعة في كل عملية، بدءا بالمواد الخام وانتهاءا بتخزينها، ثم في المرحلة الثانية الخاصة بالإنتاج، تبدأ بالتجميع وعمليات التحويل، وتنتهي بالتخزين ثم الشحن، لهذا فإن للرقابة دور كبير في السير الحسن لهاته المراحل، من خلال فحص المواد الخام والمواد المصنعة.

4-4- أنواع الإنحرافات النوعية: إن الإنحرافات التي تظهر في جودة السلع، والأجزاء المصنوعة، يكون سببها أحد أمرين: [1]

4-4-1- إنحرافات متعددة الأسباب

وتشمل الآتي:

- إنخفاض في كفاءة المكائن، بسبب العمر الطويل، أو النوعية السيئة، بالإضافة إلى إنخفاض خدمات الصيانة؛
- الإختلاف في طبيعة المواد الداخلة في الإنتاج؛
- الإختلاف في القدرات الإنتاجية ودرجات الكفاءة الخاصة بالعمال؛
- الإختلاف الحاصل بسبب تفاعل بعض، أو جميع هذه العوامل.

4-4-2- إنحرافات تحدث صدفة: وتشمل العمليات الصناعية، التي من غير الممكن جعلها دقيقة ومضبوطة.

[1]: عدنان زيدان عبد العزيز، **تحليل نظام السيطرة على جودة الإنتاج**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، الإصدار 16، العراق، 2008، ص: 172.

خلاصة

حضي موضوع الرقابة وتقييم الأداء، باهتمام بالغ من طرف المؤسسات الإقتصادية، خاصة في ظل التغيرات الجذرية التي مست بيئة الأعمال الحديثة، حيث أصبح من الممكن دخول المؤسسات بكافة أصنافها مضمار التنافس، باتباع أساليب ونماذج حديثة في تحسين أدائها والرقابة عليه، فظهرت المحاسبة الإدارية كأحد الأدوات المستخدمة في تسيير المؤسسات؛ فأنتجت كما هائلا من الأساليب والتقنيات الحديثة خاصة إذا تعلق الأمر بالرقابة وتقييم الأداء. ومن هاته الأساليب، يوجد ما هو تقليدي لم يعد قادرا على تقديم صورة واضحة على وضعية المؤسسة في جميع النواحي، مثل طرق الإنتاج وتقييمه، وما تطرحه مشاكل المخزون من تساؤلات، تقييم أداء المورد البشري، تقييم أداء الأصول المعنوية وإدارة العلاقة مع الزبائن والموردين.

لهذا أصبح من الواجب على هاته المؤسسات، تبني أساليب جديدة في معالجة هاته المشاكل، حيث وفرت المحاسبة الإدارية كما هائلا من الأساليب، التي أضحت محل إهتمام كبرى الشركات خاصة الناشطة في المجال الصناعي، فآخر ما توصل إليه مفكري الإدارة والإقتصاد، محاولة إدخال عنصر الإستدامة على هاته الأساليب، فأصبح المحور البيئي بعدا أساسيا في الرقابة وتقييم أداء المؤسسات، بالإضافة إلى البعد الإجتماعي الذي شهد إهتماما كبيرا من طرف المؤسسات ذات العدد الكبير من العمال؛ لما له من أثر على أداء المؤسسة.

ونجد من هاته الأساليب بطاقة الأداء المتوازن التي مثلت إنتقالة نوعية شاملة في مجال الإدارة عموما ومجال الرقابة على الأداء خصوصا، وذلك لما فيها من إلمام بكامل وضع المؤسسة، وهناك الكثير من الأساليب الأخرى مثل محاسبة المسؤولية رغم أن الكثير من المفكرين يعتبرها أسلوبا تقليديا، ونجد أيضا سلسلة القيمة، كاحد الأساليب التي أستخدمت في توضيح الأنشطة ذات القيمة وعديمة القيمة من أجل التخفيض في التكاليف. . . الخ.

الفصل الثاني

أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في الرقابة وتقييم الأداء

تمهيد:

ظهرت أساليب المحاسبة الإدارية منذ بداية 1950، كأحد الحلول التي طرحت من طرف المفكرين، والمؤسسات الكبرى، وذلك بسبب العديد من المشاكل التي أفرزتها الوتيرة المتسارعة للثورة الصناعية في جميع المجالات، حيث كانت الإنطلاقة من الأساليب التقليدية، مثل الموازنات التقديرية، الرقابة عن طريق الإنحراف، العوائد على رؤوس الأموال، التسعير وفقا للتكاليف الملائمة وتحليل التعادل...الخ، لكن في العصر الحديث، أضحت تلك الأساليب لا تستطيع معالجة الكثير من المشاكل التي تتعرض لها المؤسسات، نتيجة للضغوط التنافسية، وتعقد النظم الآلية للتصنيع، مما يصعب في كثير من الأحيان عملية الرقابة وتقييم الأداء.

كما أن المؤسسة كانت لا تركز كثيرا على الزبون، بقدر تركيزها على تحقيق أهدافها، ومع تعدد وتطور القوى التنافسية، تحتم على المؤسسة توجيه الكثير من الإهتمام إلى العميل والمورد ، فتم إدخالهما في قائمة الأهداف، من أجل الحفاظ على مجموعة القيم المكتسبة، مثل الميزة التنافسية، التي ترتبط إرتباطا وثيقا بمدى قدرة المؤسسة على إنشاء القيمة لدى عملائها وموردیها.

وأخيرا تم إدخال مفهوم الإستدامة، والبعد الإجتماعي في أهداف المؤسسة، حتى تستطيع المساهمة في تطوير المجتمعات وحمايتها، خاصة من الآثار السلبية لبقايا التصنيع، وضمان حصة الأجيال المستقبلية من الثروة، فنجد الكثير من الأساليب التي أحاطت بمعظم المشاكل التي قد تتعرض لها المؤسسة، مثل بطاقة الأداء المتوازن، التي مثلت قفزة نوعية في مجال المحاسبة الإدارية وتسيير الأعمال، نظرا لقدرتها على جمع أربعة أبعاد تعددت مؤشراتها، بين المالي وغير المالي، وأضيف لها فيما بعد الإستدامة كتطوير لأعمال كابلن ونورتن.

وسيتم التعرض في هذا الفصل لبعض هاته الأساليب، مع التركيز على أكثرها تطبيقا في المؤسسات، ورغم التضارب في المفاهيم والمصطلحات، خاصة إذا تعلق الأمر بالأسلوب، التقنية، والنظام إلا أن هاته الدراسة جمعت ماهو متفق عليه في العديد من الدراسات العربية والأجنبية.

ومن جهة أخرى فإن للمؤشرات التي تتأثر باستخدام أسلوب التقييم، دورا أساسيا في إختياره حتى يكون صالحا للحكم على أداء المؤسسة، حيث تختلف هاته المؤشرات من مؤسسة إلى أخرى، بحسب الغاية من الإستخدام، تصنيف المؤسسة وحجمها.

المبحث الأول: دورأساليب المحاسبة الإدارية في الرقابة على الأداء

تعتبر المحاسبة الإدارية من أكثر المجالات إستخداما للأساليب والتقنيات والأدوات، وهذا ما جعل الباحثين يجدون صعوبة في وضع حدود نظرية لها، ويرجع ذلك إلى كونها تتشعب في علاقاتها مع باقي العلوم الأخرى، لكن عموما نجدها تتماشى مع التطورات التي أفرزتها بيئة التصنيع الحديثة، فبين الفترة والأخرى تقدم حلولا لمشاكل مالية وغير مالية، مما جعلها تتصف باتساع نطاق التطبيق والتكيف، فلا يمكن جمع أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة في دراسة واحدة، نظرا لكثرتها ودقة العلاقة بين الأساليب المستخدمة خاصة في الرقابة وتقييم أداء المؤسسة الإقتصادية.

وسيتم الإقتصار على مجموعة من الأساليب الأكثر إستخداما في المؤسسات الرائدة، ومن بين التطورات الواجب الإشارة لها، ما مس المصطلحات المستخدمة كون الأساليب تختلف عن الأنظمة والتقنيات، لكن ما تم الوقوف عليه أن التقنيات والأدوات بالإضافة للانظمة، أخذت صفات الأسلوب لما إتسع نطاق إستخدامها من طرف المؤسسات الكبرى، وأصبحت نتائجها معروفة التفسير، وسيتم التعرض لأهم هاته الأساليب من خلال الآتي:

- تحليلات سلسلة القيمة، ومحاسبة المسؤولية؛
- بطاقة الأداء المتوازن، والمحاسبة عن الإنجاز؛
- التكلفة المستهدفة، والمقارنة المرجعية.

المطلب الأول: تحليلات سلسلة القيمة ومحاسبة المسؤولية

إن إعتماد المؤسسة على تقسيمات الهيكل التنظيمي لها، أدى إلى ظهور فكرة مراكز المسؤولية، وذلك من أجل توزيع المهام، وتحمل الآثار الناتجة عن تصرفات مسؤولي هذه المراكز، حيث يمثل ذلك المبدأ الأساسي لنظام محاسبة المسؤولية، الذي يعتبره الكثير من المفكرين أسلوبا حديثا رغم قدمه، وذلك كون التطبيقات المتتابعة له أدت إلى إثبات نجاعته في تحديد الإنحرافات في هاته المراكز ومعالجتها، وهذا ما يطلق عليه محاسبة المسؤولية، في حين تحتاج المؤسسة إلى معرفة الأنشطة المساهمة في إنشاء القيم، وهذا ما نتج عنه ظهور ما يسمى بتحليلات سلسلة القيمة، التي ساهمت كثيرا في المحافظة على موارد المؤسسة، من خلال حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وتوزيع تكاليفها بما يخدم المؤسسة، وسيتم التعرض لهذين الأسلوبين بشيء من التفصيل من خلال الآتي:

أولا- تحليلات سلسلة القيمة

لقد سبق ظهور هذا المصطلح، ما يسمى بالقيمة المضافة والذي تم تقديمه في عام 1980 في جامعة هارفارد، واستعمل قبل ذلك في التحليل المالي قبل أن يأتي "porter"، ويمكن استخدام هذا المصطلح لتطوير الميزة التنافسية المستدامة للمنظمة. [1] وتوجد طريقتان لتحقيق ذلك، وهما سلسلة القيمة ونظام القيمة،وسيتم التعرض لهما بالتفصيل كالتالي:

1- تعريف سلسلة القيمة

هناك العديد من التعاريف لسلسلة القيمة نذكر منها:

- **التعريف الأول:** إن أحسن شرح لسلسلة القيمة كأحد التقنيات الحديثة في المحاسبة الإدارية ما عبر عنه porter في قوله أنها، "مجموعة من الأنشطة المترابطة، والتي تخلق القيمة من منشأ المواد الخام إلى المنتجات، أو الخدمات النهائية، وحتى التسليم إلى الزبائن".[2]

- **التعريف الثاني:** "وهي عبارة عن الهيكل الذي تستخدمه المؤسسة لفهم موقع تكاليفها، والتعرف على أدوات متعددة، تستعملها لتسهيل تنفيذ الإستراتيجية على مستوى الاعمال".[3]

- **التعريف الثالث: "** و تعبر عن الآلية التي تسمح للمنتجين، المصنعين، والتجار في أوقات وأماكن مختلفة، بالإضافة التدريجية لقيم المنتجات والخدمات عندما ينتقلون خلال سلسلة النشاط، حتى الوصول للمستهلك النهائي المحلي أو الدولي".[4]

من التعاريف السابقة يمكن تعريف سلسلة القيمة على انها تقنية حديثة، يتم من خلالها التعرف على تكاليف الأنشطة في المؤسسة من أجل تقديم منتج، أو خدمة لزبون راشد، باستخدام موارد محدودة وهامة.

---

[1]: زكريا مطلك الدوري، **التكامل بين سلسلة قيمة الزبون وسلسلة قيمة المنظمة**،-مدخل تحليلي- مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد 13، بغداد، 2006، ص: 04

[2]: زينب جبار يوسف، **إدارة وتخفيض الكلفة بإستخدام سلسلة القيمة**، مجلة التقني، جامعة التعليم التقني، العدد 05، المجلد 13، العراق، 2006، ص: 04.

[3]: زكريا مطلك الدوري، **مرجع سابق**، ص: 04.

[4] : organisation des nations unies pour le développement industeriel,**diagnostic de la chaine de valeur industerielle- un outil intégré**,onudi, Autriche , 2011,p : 09.

ونجد porter يقسم هاته الأنشطة إلى قسمين هما:

- **الأنشطة الأولية**: وتشمل الأنشطة اللوجستية الداخلة، التشغيلية، اللوجستية الخارجة، التسويق والخدمات؛

- **الأنشطة المساندة**: وتتمثل عادة في التكنولوجيا، الموارد البشرية والمشتريات التي تدعم الأنشطة الأولية.

والشكل الآتي يوضح هذه التقنية بصفة عامة:

الشكل رقم(1-2): النموذج العام لسلسلة القيمة و أنشطتها



Source :philippe raimboureg,management stratégique, editions bréal, paris, 2007, p : 64.

2- مكونات سلسلة القيمة

تتضمن سلسلة القيمة الموضحة في الشكل رقم(1-1) مجموعتين من الانشطة هما:

2-1- **الأنشطة الأساسية:** ونجدها تشمل تكوين الأصول، بيع المنتجات، ونقلها للزبون، بالإضافة إلى خدمات ما بعد البيع.[1] كما أنها تدخل ضمن المكونات المادية للمنتج، والتي تمثل المنشأ الأساسي لمختلف العناصر المكونة للقيمة المقدمة للزبون، وهاته الوظائف هي كالآتي : [2]

([1]) : Ulrike mayrhofer, **management stratégique**, edition Bréal, paris, 2007, p : 64.

([2]): حاتم نجود، **تفعيل رضا الزبون كمدخل استراتيجي لبناء ولائه**، رسالة تدخل ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص تسويق،جامعة الجزائر ،2005، ص: 56-59.

أ - وظيفة الإمداد والتموين (التدفقات الداخلة): وتمثل نقطة البداية الأولى في إنشاء القيمة لدى الزبون على المستوى القاعدي؛ وكون هذه الوظيفة مصدر للموارد الاولية الداخلة في عملية الإنتاج فإنها محددة بمجموعة من المبادئ كالآتي:

- اختيار المورد الخارجي: ويعني ذلك المورد الذي يستطيع إعطاء مواد ذات قيمة؛

- إستمرارية التموين: ويعني توفر المؤسسة على مخزون في مستوى معين يستخدم من طرف قسم الإنتاج بالكمية اللازمة وفي الوقت المناسب؛

- الانتقال المستمر للمعلومات في الاتجاهين، بين قسمي الإنتاج والتموين: وهذا له تأثير في بناء تواصل بين حلقات سلسلة القيمة.

ب - وظيفة الإمداد بالمخرجات(الإنتاج): تكمن مهمة هذا القسم، في ضمان التدفق المستمر للمنتجات الى قسم المبيعات، ويعتبر حلقة وصل بين الوظيفتين، وذلك بتحويل الطلبيات المعدة في قسم المبيعات، إلى قسم الإنتاج في شكل خطط وأوامر إنتاج.

ت - وظيفة الإنتاج: تميزت وظيفة الإنتاج في العقود السابقة، بغياب مفهوم الجودة المرتبط بحاجات الزبون، الذي شكل مصدرا للإزعاج في نظر الوظيفة الإنتاجية، حيث يلزمها بالتنويع، أو بتقليص حجم التشكيلة، وهو الذي يحدد الجودة المدركة وفق معايير لا تتحكم فيها وظيفة الإنتاج. ولتقوية علاقة الزبون بوظيفة الإنتاج؛ أي إنشاء قيمة لديه يجب استخدام دفتر يتضمن ما يلي:

- خصائص الجودة المدركة وتكاليفها؛

- متطلبات الجودة المدركة من طرف الزبون، والسعر الأقصى الذي يستطيع دفعه مقابل مستوى جودة معين؛

- اعتماد حاجات ورغبات الزبون، كمرجع أساسي للعملية الإنتاجية وهذا ما يعزز موقعه.

ث - التسويق والمبيعات: يرتبط هذا القسم مباشرة بزبائن المؤسسة، إلا ان ذلك لا يكون صحيحا إلا في حالة تبني المؤسسة لإستراتيجية إنشاء القيمة لدى الزبون؛ وتوجيهه، وإعداد الإستراتيجية الخاصة بذلك يجب ان ينطلق من الزبون.

ج - الوظيفة المتعلقة بخدمة الزبون: خلال عملية البيع، يقوم رجال البيع بمساعدة الزبائن على الإختيار ومعالجة اعتراضاتهم، إضافة إلى خدمات ما بعد البيع، التي تندرج ضمن

إستراتيجيات البحث عن مصادر جديدة، لزيادة قيمة المنتج بما فيها الضمان، خدمات الصيانة وغيرها، فهي تعتبر من بين الوسائل الفعالة في كسب ولاء الزبائن، وتدعيم العلامة التجارية.

2-2- الأنشطة الداعمة: تتمثل في الانشطة التي تدعم وتسهل القيام بالأنشطة الأساسية، وتشمل ما يلي: [1]

أ- البنية الأساسية للمؤسسة: وفيها نجد العديد من الأنشطة المرتبطة بالإدارة العامة، المحاسبة والتمويل، التخطيط، مراقبة الجودة...إلخ، وتعمل هاته الانشطة على دعم كامل لسلسة القيمة، والأنشطة الاساسية.

ب- تسيير الموارد البشرية: تتعلق بكل النشاطات التي يتم فيها استخدام المورد البشري، كتعيينه، تدريبه، وتطويره، لذلك فهي تساعد الأنشطة الأساسية والداعمة في حد ذاتها، نظرا لقيمتها في بناء سلسلة القيمة.

ت- التحسين والتطوير: يتضمن الانشطة المتصلة بالبحوث الخاصة بالمنتج، تحسين تصميم العمليات، تطوير برامج الحاسوب ونظم الاتصال...الخ.

ث- المشتريات: تعنى بالحصول على المدخلات المطلوب شراؤها، سواء كانت مواد أولية أو خدمات أو آلات، وتتعمق هذه الوظيفة عبر سلسلة القيمة ككل لأنها تدعم كل نشاط في حالة شراء.

مما سبق يمكن القول، أنه من خلال تحليل سلسلة القيمة يمكن تحويل تكاليف خلايا القيمة التي لم تكسب المقدرة الإستراتيجية، إلى تكاليف إستراتيجية، فعند الكشف على خلايا سلسلة القيمة التي لا تضيف قيمة، فإنه من الضروري إيجاد طريقة لتحويل هذه الخلية إلى منتج للقيمة، وبالتالي إكتسابها قدرة إستراتيجية، ويتحقق ذلك من خلال العمل على تحويل العمليات الداخلة في نطاق عمل تلك الخلية؛ إلى مصدر خارجي قادر على تحسين أدائها، وتحويلها إلى خلية مضيفة للقيمة، لكل من المؤسسة والمصدر الخارجي في حد ذاته.

وفي هذا المجال يرى Hitt وHolcomb أن دور المصدر الخارجي ينحصر في أداء بعض الأنشطة التي كانت تؤدى داخليا بنفس أو بسعر أقل من المؤسسة نفسها، وبتكلفة أقل، ومستوى جودة أعلى، وبالتالي تستطيع المؤسسة المقارنة بين العمليات الوظيفية وتلك التي يوفرها المصدر الخارجي اعتمادا على الكفاءة والفعالية، حيث من الصعب على

(1): بوازيد وسيلة، **مقاربة الموارد الداخلية والكفاءات كمدخل للميزة التنافسية في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في الإدارة الإستراتيجية، جامعة سطيف 01، 2011، ص ص : 31-32.

المؤسسة، القيام بكل أنشطة القيمة بفعالية مماثلة لما يقوم به المتخصص الخارجي، وعندما يتم استخدام عمليات المصادر الخارجية، بالتكامل مع تحليل سلسلة القيمة، فإن ذلك يؤثر إيجابيا على أداء المؤسسة. [1]

3- تشخيص الأنشطة وتحليل الأداء

يتطلب تحليل الأداء، تقسيم عمليات المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة المترابطة إستراتيجيا، لفهم سلوك التكاليف والمصادر المحتملة لتحقيق التميز، ففي البداية يتم تشخيص وضعية كل نشاط بالسلسلة (أساسي أو داعم)، وهذا بتحقيق مصادر تحقيق الاداء، حيث أن الأنشطة قد تنشئ القيمة أو تستهلك القيمة ، وعليه فإنه يمكن وضع قائمة توضح مؤشرات القوة والضعف، مقارنة بالمؤسسات المنافسة فمثلا نجد العديد من المؤشرات المرتبطة بالأنشطة الأساسية نذكر منها: [2]

أ- عملية الشراء والتموينات:

- قيمة المشتريات/ قيمة المخزون ؛
- حجم المشتريات/حجم المخزون؛
- قيمة المشتريات /رقم الأعمال؛
- عدد الموردين/عدد الوحدات المشتراة؛
- عدد الموردين المتنازع معهم/عدد طلبيات الموردين.

ب- عملية الإنتاج:

- قيمة المنتجات/ مستخدمي عملية الإنتاج؛
- قيمة المنتجات/ أصول نشاط الإنتاج؛
- عدد المنتجات/عدد مكونات الإنتاج؛
- تكلفة منتج عديم الجدوة/ تكلفة الإنتاج.

عملية التوزيع والتسويق:

- رقم الأعمال/ الأصول المرتبطة بالعملية التجارية؛

---

[1]: محمد الصغير قريشي، **عمليات المصادر الخارجية كمدخل لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية**، ورقة مقدمة في فعاليات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، مجمع مداخلات الملتقى، 22-23 نوفمبر 2011، ص: 70.

[2]: رانية غضاب، استخدام **التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير، التسعير ، الموازنة على أساس الانشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه في التدقيق المحاسبي، جامعة محمد خيضر –بسكرة، 2013، ص: 124-125.

- رقم الأعمال/ مستخدمي عملية التوزيع والتسويق؛
- التكاليف المرتبطة بالعملية التجارية / رقم الأعمال؛
- عدد العملاء الجدد/العدد الكلي للعملاء؛
- عدد العملاء المفقودين/العدد الكلي للعملاء؛
- عدد الطلبيات/ عدد الإحتجاجات المقدرة؛
- عدد العملاء المتنازع معهم أو المشكوك فيهم/ طلبيات العملاء.

ج- عملية اللوجيستيك:

- تكلفة اللوجيستيك / رقم الأعمال؛
- عدد التأخرات في التسليم / عدد المنتجات السليمة؛
- تكلفة التخزين / رقم الأعمال؛
- تكلفة التخزين/قيمة المخزون؛
- قيمة المخزون/رقم الأعمال؛
- قيمة الخروج/قيمة المخزون.

ح- عملية البحث والتطوير:

- مصاريف البحث والتطوير/ رقم الأعمال؛
- مصاريف البحث والتطوير/القيمة المضافة؛
- الربح المحقق من الإبتكارات/ تكلفة الإنتاج؛
- إيراد البراءات والعلامات المحققة/تكلفة البحث والتطوير؛
- رقم الأعمال المحقق من المنتجات الجديدة / رقم الأعمال الكلي.

وأخيرا فإن porter وخلال تقديمه لمفهوم سلسلة القيمة، أقر أن تحقيق الميزة التنافسية الخاصة بالمؤسسة، يرتبط بقدرتها على الأداء الجيد، والفعال للأنشطة وبتكلفة اقل من المنافسين، او حتى اداء هاته الانشطة بطريقة مميزة، تساهم في إنشاء القيمة لدى الزبون، وتسمح للمؤسسة بفرض سعر تنافسي جيد في السوق.

3-1- مراحل تشخيص عمليات وانشطة سلسلة القيمة

إن تشخيص العمليات والأنشطة الخاصة بسلسلة القيمة، تمر بمجموعة من المراحل نلخصها في النقاط الآتية: ([1])

3-1-1- تحديد الانشطة الإستراتيجية: يتم في هذه المرحلة تحديد مواصفات المنتج، والتي تعتبر ذات قيمة بالنسبة للعميل الحالي، بالإضافة إلى مواصفات أخرى، قد تكون ذات قيمة بالنسبة للعميل المحتمل في المستقبل، ومن هاته المواصفات الجودة، والسعر المنخفض، وبعد تحديد هذه المواصفات، يتم تحديد الانشطة المسؤولة عنها.

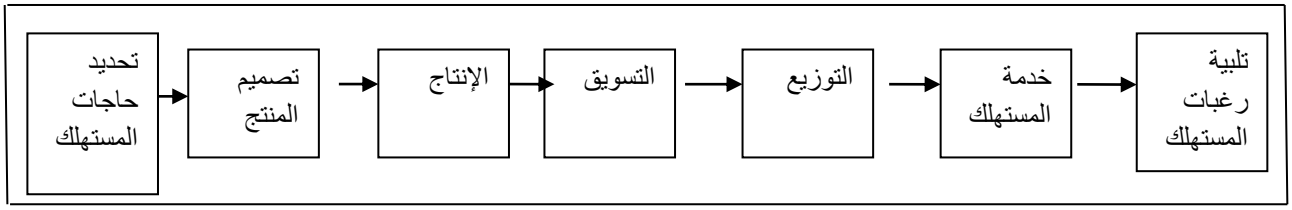
3-1-2- تحديد تكلفة كل نشاط بقيمة: بعد التمييز بين الأنشطة الإستراتيجية، وغير الإستراتيجية للمؤسسة يتم تحديد تكلفتها، ويتخصص نظام التكلفة للقيام بهاته المهمة، حيث يقوم نظام التكلفة على أساس الأنشطة، بتوزيع التكاليف على أنشطة القيمة، حيث يعتبر وسيلة لفهم سلوك التكلفة، وتحديد نوع النشاط الخاص بكل تكلفة وقيمة، وعند جمع هاته القيم، النشاطات، والتكاليف نتحصل على الإطار الكلي لسلسلة القيمة.

3-1-3- تحسين إدارة تحليل سلسلة القيمة: إن المؤسسة التي تدير سلسلة القيمة بطريقة جيدة، تكتسب ميزة تنافسية أفضل من منافسيها في نفس مجال النشاط؛ حيث تزيد من جودة منتجاتها، أو خدماتها المقدمة، بالإضافة إلى زيادة الأرباح، وخفض التكاليف وهذا بدوره يعظم القدرة التنافسية. وفي نفس الوقت يتم التعرف على جوانب التميز الخاصة بالمؤسسة ومنافسيها، سواء تعلق الامر بخفض التكلفة وما يتبعها من تحقيق سعر مثالي، أو بأمور أخرى لها كامل الاثر في تميزها، وبالتالي لا يمكن إدارة أي نشاط من أنشطة سلسلة القيمة، بشكل منفرد عن باقي أنشطة القيمة، دون الاخذ بعين الإعتبار أثر ذلك على باقي الأنشطة.

ولهذا فإن النشاطات التي تقوم بها المؤسسة، تترتب بتنظيم لا يمكن صياغته بطرق اخرى، إلا في حالات لها تبريراتها مثل التسويق الذي يسبق كل المراحل قبل الإنتاج، وعادة يكون ذلك في المؤسسات الكبرى في إنطلاقتها الأولى، والشكل الموالي يوضح ترتيب الانشطة وفقا لما هو متعارف عليه في سلسلة القيمة:

[1]: نفس المرجع، ص ص : 125-126.

الشكل(2-2): النموذج العام لسلسلة القيمة وأنشطتها



المصدر: مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص 15.

من الشكل يتبين أن سلسلة القيمة في هذا النموذج تغطي ثلاثة أنواع من العمليات المتناسقة، والمتكاملة فيما بينها، هاته العمليات هي: ([1])

أ- الإبداع: ومن خلاله يتحقق البحث عن أسواق و مستهلكين جدد، بالإضافة إلى تحديد الحاجات الظاهرة والمستقرة للزبائن الحاليين؛

ب- التشغيل: وهنا يتم العمل على تأكيد الكفاءة، التناسق، والوقتية في تسليم ما تم إنتاجه إلى المستهلك؛

ت- خدمات ما بعد البيع: والهدف منها ضمان وفاء المستهلك، وكسب زبائن جدد.

أما فيما يخص الانشطة فإن عملية تحليلها تعتبر الخطوة الأولى لتحليلات سلسلة القيمة والتي بموجبها تصنف الأنشطة إلى:

- **أنشطة مضيفة للقيمة**: وهي الأنشطة التي تجعل الزبائن مستعدين لدفع مقابل لما ترتب عنها، مثل نشاط التوزيع للمنتجات؛

- **أنشطة لا تضيف قيمة**: وهي الأنشطة التي يمكن التخلي عنها، ولا تؤثر على تكلفة المنتجات. فعلى سبيل المثال، تعتبر عمليات النقل والتخزين أنشطة غير مضيفة للقيمة، ويعتبر إستبعاد هذه الأنشطة بمثابة توفير للموارد الإقتصادية، بحيث تسمح للمؤسسة بتخفيض أسعاره، دون تخفيض القيمة المحققة للعملاء، وتقوم سلسلة القيمة على محورين أساسيين هما: ([3])

- **محور الأنشطة** : وفي هذا المحور يتم الفصل بين الأنشطة المضيفة للقيمة، والتي لا تضيف قيمة؛

([2]) : patrice briol, **Ingenierie des processus metiers de l'elaboration a l'exploitation**, edition LULU, paris, 2008, p : 43.

([3]): صالح الشعباني و هشام الحديدي، **إستخدام سلسلة القيمة كأحد الإستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة بهدف التخفيض**، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العدد 97، المجلد 32، 2010، ص: 76.

- **محور التكلفة**: وفيه نجد التكاليف التي يقتنع المستهلكون أن انفاقها يؤدي إلى إضافة قيمة للمنتج، وتستخدم الشركات هذا المحور، للفصل بين التكاليف المضيفة للقيمة والتي لا تضيف قيمة.

وترتبط نشاطات سلسلة القيمة، وفقا لنوعين من الروابط هما: ([1])

- الروابط الداخلية: تتفاعل أنشطة المؤسسة فيما بينها، بحيث تؤثر إحداها على الأخرى، ومثال ذلك جودة المنتجات الموزعة على الزبائن، والتي تنتج من نشاط التموين(مشتريات)، نشاط الإنتاج (إستخدام الآلية في الإنتاج)، أو نشاط مراقبة المنتجات التامة؛ هذه الجودة تقود إلى إختزال خدمة ما بعد البيع.

- الروابط الخارجية: هذا النوع من الروابط ينشأ بين المؤسسة والمورد، وبينها وبين الموزع وحتى الزبون، ومثال ذلك، المؤسسات المتخصصة في بيع أثاث المنازل تقوم برفع مردويتها، من خلال بيع الأثاث على شكل قطع، يتم وصلها بالإعتماد على دليل تركيب دقيق وسهل، بدلا من بيعه موصولا مما يزيد من قيمته لدى الزبائن.

كما يلاحظ أن العلاقة بين سلسلة القيمة و تحليل القيمة متداخلة، إذ يتضح أن سلسلة القيمة تركز على الانشطة التي تضيف قيمة، إذ ان عمل تحليل القيمة يكون في تنمية الأنشطة التي تضيف قيمة، والإبقاء عليها وإبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وكذلك الحال بالنسبة للتكاليف، في حين تعد هندسة القيمة، جزءا من أنشطة تحليل القيمة، فهي تعني نشاط تصميم المنتج من زوايا مختلفة بأدنى تكلفة ممكنة، وذلك من خلال إعادة النظر فيما يحتاجه الزبون من منفعة، ووظيفته في ذلك، وهذا ما يقود الى القول بأن هندسة القيمة تعد من بين الإستراتيجيات المهمة لإدارة التكلفة، والتي تهدف الى خفض التكلفة، وتحسين الجودة في الوقت ذاته. [2]

وعموما فإن تحليل سلسلة القيمة يهدف إلى: [3]

- صياغة مراحل الإنتاج: من خلال فهم التموقع الصحيح لكل مرحلة من مراحل الإنتاج، بوضوح وشمولية؛

([1]): Alain Burlaud et autres, contrôle de gestion-manuel et application, 6eme edition,editions foucher, France, 2014, p : 159.

([2]): مكرم باسيلي عبد المسيح، المحاسبة الإدارية، **مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء**،ط03 ، المكتبة العصرية، مصر، 2001، ص: 103.

([3]): Jean louis magakian, marielle audrey payaut, **100 fichier pour comprendre la stratègie d'entreprise**, 2ème edition, breal, année 2007, p: 124-125.

- **تحليل القوائم:** وهذا ما ذهب إليه بورتر، من خلال تقسيم الأنشطة إلى أولية ومساندة؛

- **تحسين سلسلة القيمة:** ويتم ذلك من خلال، تحسين الخطوات المباشرة و غير المباشرة في العملية الإنتاجية؛

- **تحليل سلسلة القيمة في إطار إستراتيجية التميز:** هناك الكثير من الإستراتجيات الخاصة بالتميز، خاصة إذا تعلق الأمر بأداء المؤسسة، لهذا فإن تحليل سلسلة القيمة يفرز لنا العديد من الإستراتيجيات الواجب على المؤسسة تبنيها، من أجل تحقيق أهدافها المستقبلية، في أوساط تنافسية للزبون فيها أثر كبير.

3-2- تحليلات سلسلة القيمة: يعتبر تحليل سلسلة القيمة من الأساليب، أوالأدوات المستخدمة في التحليل الإستراتيجي للتكلفة، ويمكن تمييز ثلاثة أنواع من التحليل لهاته السلسلة هي: تحليل سلسلة القيمة، تحليل الموقف التنافسي، تحليل مسببات التكلفة، هاته الأنواع الثلاثة تقود الى تحديد قوة المؤسسة وتتبع أنشطتها من أجل تحسين كفاءتها ، وتحديد المواضع التي يمكن فيها زيادة القيمة، أو تخفيض التكلفة.

وقد قام بورتر بتقديم نموذج يهدف الى فحص الانشطة، وتحديدها، بهدف تحقيق الميزة التنافسية، عن طريق اختيار الأنشطة ذات الفائدة الإستراتيجية، بالإضافة الى تحديد هيكل التكاليف، سلوكها الفعلي، والمحتمل، وقام بورتر أيضا بدراسة تحليلية للأنشطة، عن طريق طرح القيمة الكلية لها وتكلفة انجازها، وفي العادة يتم حصر الانشطة الأساسية في: اللوجيستيك الداخلي والخارجي، الإنتاج، التسويق والتوزيع، الخدمات بالإضافة إلى أنشطة داعمة تختارها المؤسسة بطريقة مختلفة. [1]

3-2-1.أهمية تحليل سلسلة القيمة: إن الغرض من تحليل سلسلة القيمة، هو معرفة مدى قدرة المسيرين في المؤسسات على تخفيض التكاليف في مختلف مراحل المنتجات أو الخدمات، ويتم ذلك من خلال تحليل التغيرات في قيمة التكاليف لكل نشاط، من خلال معرفة مسببات التكلفة، لذلك فالهدف من تحليل سلسلة القيمة، هو معرفة الانشطة الأساسية ذات الكفاءة في زيادة قيمة المنتجات، وتحقيق الأهداف المرجوة من تطبيق سلسلة القيمة، وهذا الأمر يتطلب وجود بطاقة متابعة تتكون من عناصر سلسلة القيمة، ومقاييس الاداء وأهداف المؤسسة، بالإضافة الى أن تطبيق إدارة سلسلة القيمة لأي وحدة اقتصادية، يساعد على توفير العديد من مقاييس الأداء، والتي ينبغي ان تكون جزءا مهما وضروريا لأي

(1): رانية غضاب، **مرجع سابق**، ص: 122.

إستراتيجية موضوعة؛ إذ ان تنظيم وتنسيق مقاييس الاداء المناسبة خلال حلقات سلسلة القيمة، يساعد في إعطاء نظرة عن الأداء الحالي للمؤسسة، وكيفية تحسينه ويتطلب هذا الامر وجود رقابة ملائمة، خلال سلسلة القيمة التي تستوجب ايضا وجود مقاييس أداء دقيقة للفترتين الطويلة والقصيرة؛ حتى يتمكن الأفراد العاملين على مستوى السلسلة معرفة كيفية العمل، من اجل تحقيق أهداف المؤسسة.[1]

ويمكن توضيح المقاييس المالية وغير المالية، التي يمكن أن توفرها سلسلة القيمة في الجدول التالي:

الجدول(1-2): يبين المقاييس المالية وغير المالية من خلال سلسلة القيمة

عناصر سلسلة القيمة	المقاييس	عناصر سلسلة القيمة	المقاييس
المجهزين	عدد أوامر المجهزين في الوقت المحدد	الإنتاج	نسبة التكاليف الكلية الى قيمة الإنتاج
	كمية المواد المشتراة المخالفة للمواصفات الى اجمالي المواد المشتراة		نسبة المبيعات الى الإنتاج
	تصنيف المجهزين حسب مستويات الجودة	التسويق والتوزيع	كلفة تسويق الوحدة الواحدة من المبيعات
البحث والتطوير	معدل تطور النشاط البحثي		كفاءة مستوى النقل
	معدل الإنفاق على النشاط البحثي		نسبة عمال التوزيع والنقل
التصميم	جودة المواد المستخدمة	خدمة الزبائن	مدى الإنفاق على خدمات ما بعد البيع
	عدد الاجزاء الداخلة في تكوين المنتج		مدى الإستجابة لإستفسارات الزبون
الإنتاج	نسب استغلال الطاقة	الزبائن	مدى تكرار شكاوى الزبائن
	نسب تحقق الخطة الإنتاجية		مردودات المبيعات
	نسب تطور الإنتاج		إستقصاء رضا الزبائن

المصدر: منال سرور و لينا كريكور، مرجع سابق ص: 439.

(1): منال سرور و لينا كريكور، **تكامل التقنيات الكلفوية مع بطاقة العلامات المتوازنة لأغراض قياس وتقويم الأداء**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 70، المجلد 19، جامعة بغداد، العراق، 2013، ص: 439.

من الجدول يتبين أن عناصر سلسلة القيمة، ترتبط ارتباطا وثيقا بمجموعة من المقاييس المالية وغير المالية، فإذا ما ارتبط النشاط بعنصر مادي، يمكن قياسه كانت المقاييس عبارة عن نسبة، أو معدل، أو عدد، وهذا نجده في حلقات القيمة الخاصة بالمجهزين، الإنتاج، البحث والتطوير، وما يرتبط بهما من مصاريف...الخ، أما باقي الحلقات لسلسلة القيمة، فتعطي مقاييس غير مادية، خاصة اذا تعلق الأمر بخدمة الزبون وتسويق المنتجات وتصميمها...الخ.

وعموما يساهم تحليل أنشطة سلسلة قيمة المؤسسة، في استخدام الأنشطة للتمييز بين المنتجات المقدمة، من خلال مقارنة سلسلة القيمة الخاصة بالمؤسسة، مع سلسلة أنشطة المقاييس التي من خلالها يتم اتخاذ قرارات ذات علاقة بتوجيه الموارد، من أجل تحقيق أو إنشاء قيمة، وتتلخص أهميته في الآتي[1]:

- يساعد في تحليل القيمة والخفض من تكاليف العمليات خلال ممارسة النشاط؛
- يمكن من تحديد الفرص من أجل العمل على تطوير أعمال المؤسسة؛
- يساعد المؤسسة في ترتيب وتحديد الأداء، لأنظمة المعلومات الإدارية والمحاسبية داخل المؤسسة؛
- يساهم في ترشيد اتخاذ القرارات.

2-2-3.**مداخل استهداف أجزاء من سلسلة القيمة من أجل تقويتها** : إن التشخيصات الخاصة بسلسلة القيمة، تتماشى وعمليات التنمية الخاصة بها؛ حيث يمكن استهداف أجزاء محددة في السلسلة من خلال[2]:

- إعادة تعزيز موقع أضعف الفاعلين في السلسلة، والقضاء على الإختناق الذي يمس السلسلة، ومن المفروض في هاته الحالة، أن تقوية الجزء الضعيف من السلسلة سوف يساهم في تقويتها؛
- تعزيز الروابط التي تتيح تدفق المعرفة والموارد؛ والتي تجعل من الشركة أكثر مردودية إنتاجية في المستقبل، مع فرض أن المناطق الضعيفة بين الفاعلين في النشاط وسلسلة القيمة تعرقل تطوير السلسلة ؛ فتحسينها يتم من خلال تقوية الاتصال فيها مثل، إدخال بروتوكول رقابة الجودة، الذي يحترمه جميع الفاعلين في سلسلة القيمة، ومن المتوقع أن يعزز قوتها.
- ويمكن أيضا تعزيزها، بالاعتماد على الترتيبات التعاقدية المثلى؛

---

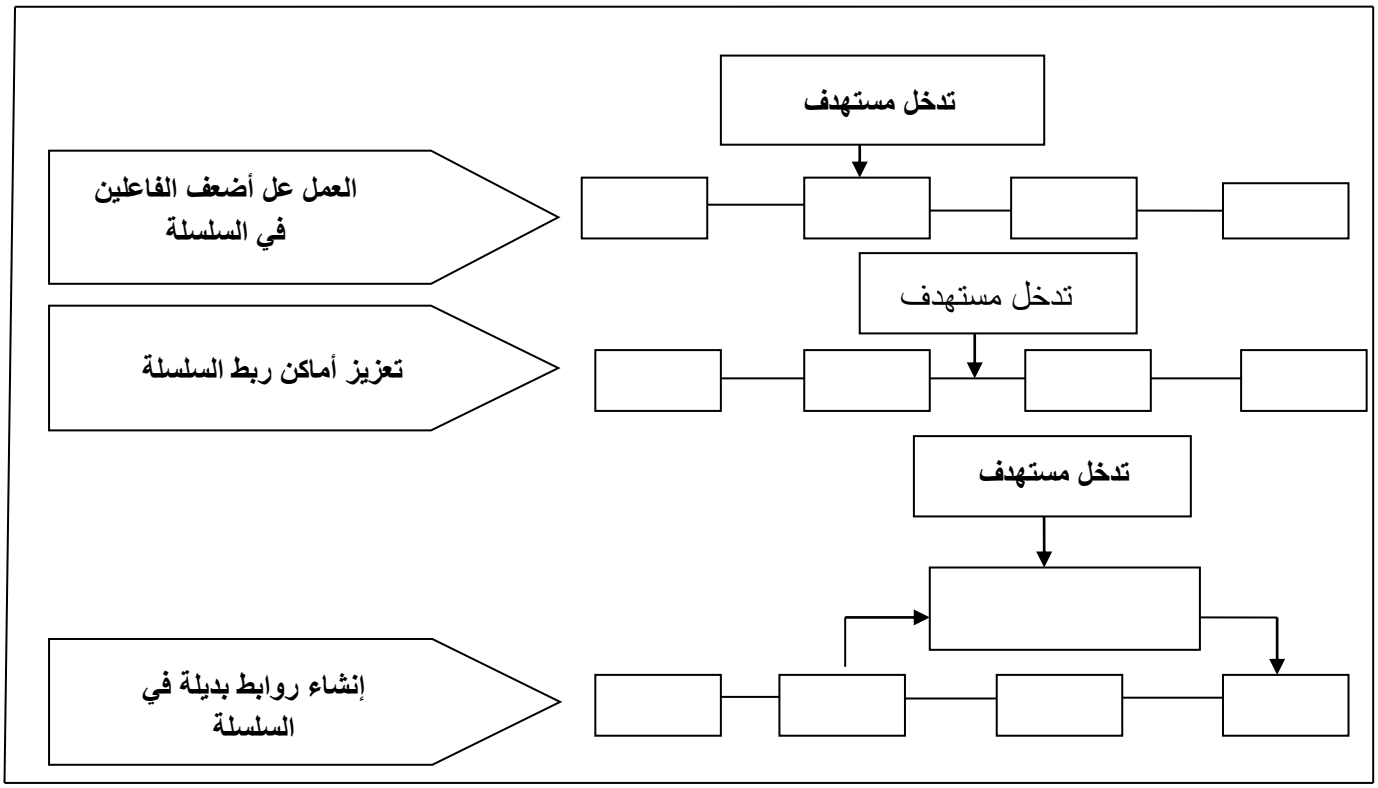
(1): رانيا غضاب، **مرجع سابق**، ص: 123.

(2): Management Accounting Committee, **Value Chain Analysis for Assessing Competitive Advantage**, Institute of Management Accountants , Montréal 1996, p: 111-112

- إنشاء مناطق جديدة ودائمة في السلسلة، فمثلا الربط بين مؤسسات وطنية في البلدان النامية مع سلاسل قيمة أجنبية مسيطرة ، وهذا ما ينشأ لنا منطقة جديدة في السلسلة، بالإضافة إلى إضافة نشاطات جديدة مولدة للقيمة.

والشكل التالي يلخص ما تم شرحه سابقا:

الشكل (3-2): تصنيفات الإجراءات التصحيحية في سلسلة القيمة



Source : Management Accounting Committee, OP-CIT, p : 112.

من الشكل يتضح أن الإجراءات التصحيحية لسلسلة القيمة، لا تتعدى أن تضيف حلقة جديدة بدخول فاعل جديد في السلسلة، أو قوة الرابط بين الحلقات، ومثال ذلك إنشاء القيمة لدى الزبون، واخيرا محاولة تقوية حلقة ضعيفة بتغيير طريقة النشاط أو بإنقاص الإنتاج كمثال لذلك.

4- معوقات تحليل سلسلة القيمة

في كثير من الأحيان لا تستطيع المؤسسة إعطاء صورة واضحة ودقيقة عن سلسلة الأنشطة التي تقوم بها، وذلك لوجود عدة عوائق، تحول دون ذلك نذكر منها: [1]

[1]: Management Accounting Committee, **OP-CIT**, p27.

- **محدودية المعلومات وقلة المنافسة:** يتعدى منهج التحليل الخاص بسلسلة القيمة، كونه علما إلى إعتباره فنا لإعداد التقارير المحاسبية الدقيقة، وهذا ما يثبته وجود الكثير من القيود التي تحد من تنفيذ، تفسير وتحليل سلسلة القيمة، حيث أن مجموعة المعلومات الخاصة بالتكاليف والإيرادات، يتم إستخلاصها من المعلومات المالية الخاصة بفترة النشاط، من أجل اتخاذ قرارات إستراتيجية تأخذ بعين الاعتبار التغيرات في أسعار السوق، والإستثمارات الرأسمالية، لمعرفة تأثيراتها على سلسلة القيمة، من فترة إلى أخرى، وفي الحالة العكسية لا بد من تكرار التحليل في ظل الظروف الجديدة. لذلك فإن تحديد مراحل تحليل السلسلة في مؤسسات القطاع الصناعي، محدود نظرا لإمكانية عدم وجود مؤسسات منافسة، فيتم إدماج المراحل في بعضها البعض.

- **صعوبة الفصل بين التكاليف والإيرادات الخاصة بالأنشطة المتكررة:** في الكثير من الأحيان يجد المسيرون صعوبة في إيجاد تكاليف الإيرادات، والأصول لكل نشاط من سلسلة القيمة بالنسبة للعمليات المتكررة، والمتداخلة فيما بينها، فهناك الكثير من الأنظمة والتقنيات، التي تساعد على توفير أفضل منهج، لتخصيص تكاليف الأنشطة، مثل نظام التكلفة على أساس النشاط، فتحديد الاسعار الخارجية للسلع والخدمات يتحدد بنقل قيمة السعر عبر كامل سلسلة النشاط؛ خاصة إذا كانت المؤسسة تعمل لوحدها، فيسهل ذلك عملية التحليل. وفي حالة عدم وجود معلومات حول السوق، والمنافسين فيما يخص وسائط الإنتاج، يتم اللجوء إلى تقدير أسعار التحويل على أساس تفضيلي حول سعر الصرف، والمنتجات البديلة.

- **صعوبة تحديد مسببات التكلفة:** يتعرض الدارس لسلسلة القيمة، لصعوبة في تحديد التكاليف الخاصة بالأنشطة، والروابط التي يمكن أن تجمعها، بالإضافة إلى هوامش الربح، أنشطة الموردين والعملاء، وعليه فاللجوء إلى معرفة القدرة الكاملة لمختلف أنشطة سلسلة القيمة، هو أحسن طريقة لحساب التكاليف الكلية، وفي بعض الاحيان يتم اللجوء إلى تقدير التكلفة الحالية، أو تكلفة الإستبدال للأصول، من أجل حساب القيمة العادلة للأصول.

وعموما فإن تحليل سلسلة القيمة يفيد في وضع بطاقة توضيحية للتكاليف، مع مراعاة الوضع التنافسي للمؤسسة، وعلاقتها مع العملاء والموردين.

ثانيا- محاسبة المسؤولية

أدى وجود المنشآت الاقتصادية الكبيرة ذات الأنشطة المتعددة، والانتشار الجغرافي، إلى ظهور ما يسمى بمحاسبة المسؤولية، كغيرها من الأساليب الأخرى، حيث أن تعقد البيئة الصناعية، وتنوع نظم المعلومات، بالإضافة إلى القرارات المعقدة التي تطرح في مختلف

المستويات الإدارية، ولذلك كان لظهور فكرة اللامركزية في التسيير، دورا هاما في حل مجموعة من الإشكالات التي قد تتعرض لها المؤسسة في المستويات الإدارية الثلاثة، ومنه فإن تحقيق الرقابة وتقييم الأداء والتنسيق بين مختلف المراكز والفروع ظهرت محاسبة المسؤولية.

1- مفهوم محاسبة المسؤولية: يعرف نظام محاسبة المسؤولية بأنه، " نظام محاسبي، يهدف إلى محاسبة كل المسؤولين في مختلف المستويات الإدارية للمؤسسة، فهو وسيلة للرقابة على تنفيذ الواجبات في الوقت المناسب، وبالتكلفة المسطرة والهدف المرغوب".

كما يمكن تعريفها على أنها "نظام إداري- محاسبي، وذلك نظرا للترابط الوثيق بين مختلف مراكز المسؤولية، والتقارير المحاسبية المنجزة، ومنه فهذا النظام يعتبر أداة للرقابة على الأداء، من خلال النظام المحاسبي المعتمد".[1]

2- مقومات محاسبة المسؤولية

يمكن تلخيص هاته المقومات في نقاط ثلاثة:

- تحديد مراكز المسؤولية: إن عملية التقييم والمحاسبة الموضوعية، تتطلب وجود هيكل إداري واضح يوزع المسؤوليات، والسلطات في الوحدات الإدارية المختلفة، ويراعي التوازن بين السلطة الممنوحة، والمسؤولية التي يتحملها المدراء؛

- تحديد معايير الأداء: ويظهر ذلك، من خلال وجود موازنة تخطيطية، تمكننا من مقارنة الأداء الفعلي بالمحقق؛

- تقارير الأداء: تعتبر هذه التقارير، وسيلة للتواصل بين مختلف مراكز المسؤولية، ومن خلالها يتبين مدى تحقيق كل مسؤول للأهداف المسطرة، وفيما إذا كانت هناك انحرافات بين العمل المحقق والتقديري.

3- أنواع مراكز المسؤولية: يتفق الكثير من المفكرين، على أن محاسبة المسؤولية تقسم المؤسسة إلى ثلاثة مراكز، سيتم التعرض لها من خلال الآتي: [2]

3-1- مراكز التكلفة: وهو عبارة عن وحدة، أو دائرة نشاط يتم محاسبة المسؤول عنها، وذلك عن التكاليف التي تحدث فيها، أما الإيرادات فلا تحدث في هذه المساءلة، وذلك

---

[1]: كحالة جبرائيل وآخرون، **المحاسبة الإدارية – مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1996، 416-417.

[2]: يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق، **مرجع سابق**، 2006، ص ص: 360-367.

لصعوبة قياس المنافع، والأرباح التي حققها كل قسم من الأقسام، لأن الجميع يساهم في الربح والخسارة؛

2-3- مركز الربحية: هو عبارة عن وحدة، أو دائرة نشاط، يتم فيها محاسبة المسؤول عنها، وذلك عن التكاليف التي تحدث فيها، وما تحققه من أرباح أيضا، فتحديد ربحية مركز الربحية يشبه إلى حد كبير تحديد ربحية أي منشأة فردية، وكأن مركز الربحية يعد منشأة مستقلة داخل المشروع، لها تكاليفها وإيراداتها؛

3-3- مركز الاستثمار: هو عبارة عن وحدة، أو دائرة نشاط، يتم محاسبة المسؤول فيها عن العائد على ما تم استثماره بها من موارد، (أي ما يسمى غالبا عائد الاستثمار)، ولذلك يعتبر مركز الاستثمار تطويرا لمركز الربحية، فمقارنة العائد بالتكلفة الاستثمارية، يسهل عملية تقييم الأداء لأنه يأخذ بعين الاعتبار عناصر التكلفة والربح.

4- فوائد نظام محاسبة المسؤولية ومقوماته: لنظام محاسبة المسؤولية العديد من الفوائد، والمقومات، سيتم التعرض لها من خلال الآتي: [1]

4-1- فوائد نظام محاسبة المسؤولية

لمحاسبة المسؤولية أهمية عالية في المؤسسة ويرجع ذلك إلى:

- المؤسسة مقسمة إلى وحدات نشاط يمكن التحكم فيها؛
- اتخاذ القرارات اللازمة في كل مستوى إداري، وذلك لدراية متخذ القرار فيه بظروف المستوى الإداري الذي يشغله؛
- مشاركة رجال الإدارة في اتخاذ القرار، يرفع من روحهم المعنوية، ويحقق درجة عالية من الرضى الوظيفي.
- تعتبر مراكز المسؤولية مجالا لإظهار المواهب الإدارية، والمهارات التسييرية، وهذا يفيد في تكوين كوادر المؤسسة مستقبلا؛
- إن الإداريين في مختلف المستويات في ظل هذا النظام، يكونوا محفزين للعمل بطريقة أكثر فائدة.

4-2- مقومات نجاح نظام محاسبة المسؤولية: لنجاح نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسة لا بد من توفر مجموعة من الشروط:

---

(1): جبار جاسم الربيعي و ندى عبد المطلب، **دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الإدارية المختلفة**، مجلة التقني، ،العدد 04، المجلد 18، جامعة التعليم التقني ،العراق، 2005، ص ص: 50-51.

وجب أن يكون هناك تعاون بين مختلف المستويات الإدارية، في تطبيق هذا النظام من أجل نجاحه، حيث يتم تحديد اختصاصات، وصلاحيات كل مركز مسؤولية، وأهدافه بشكل يجعل توافقا بين أهداف المركز، وأهداف المؤسسة ككل؛

- يجب أن يتضمن تقرير الأداء، البنود الواقعة تحت مسؤولية مدير المركز واستبعاد جميع العناصر التي لا تخضع للرقابة، من أجل تحقيق المعادلة الإدارية (السلطة = المسؤولية)؛
- إن مساهمة مدير المركز، والعمال التابعين له في وضع معايير قياس الأداء، تجعلهم مرتبطين بها، وهذا ما يجعلهم يقومون بأعمالهم على أكمل وجه؛
- يجب أن تكون معايير قياس الأداء واقعية، وتتلاءم مع ظروف المركز، ولا يمكن أن نطبق معايير مؤسسة أخرى في تقييم أداء المركز؛
- إن تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء، تستوجب من محاسب المسؤولية، أن يقدم تقارير توضح الانحرافات السلبية، والايجابية، التي من شأنها تنبيه الإدارة إلى الأمور الهامة والحساسة؛
- يجب أن تكون فترة إعداد التقارير ملائمة، من حيث المدة التي تغطيها، بحيث تتمكن الإدارة من اتخاذ إجراءات التصحيح في الوقت المناسب؛
- عند تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، يجب التأكد من أن الوفورات الناتجة من تطبيقه، أكبر من الكلفة اللازمة لتصحيحه وتنفيذه؛

- يجب أن يرافق تطبيق هذا النظام نظام حوافز وتشجيع للوصول إلى نتائج ايجابية.

المطلب الثاني: بطاقة الأداء المتوازن والمحاسبة عن الإنجاز

تعددت الطرق والأساليب المستخدمة في الرقابة وتقييم أداء المؤسسات، وفقا لمتطلبات بيئة الأعمال الحديثة، ومن هاته الأساليب التي ساهمت في تحقيق التناسق بين إستراتيجيات المؤسسة، وأهدافها، نجد بطاقة الأداء المتوازن والمحاسبة عن الإنجاز، وسيتم التعرض لإطارهما المفاهيمي كالآتي:

أولا- بطاقة الأداء المتوازن

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن ثورة في تاريخ الفكر الإداري والإقتصادي، وذلك لما أفرزته من حلول لكثير من المشاكل، التي تتعرض لها المؤسسات أثناء ممارسة نشاطاتها، حيث أفرزت مجموعة من المقاييس، التي من خلالها تستطيع المؤسسة توجيه إستراتيجياتها، نحو تحقيق الأهداف التي خططت لها، وسيتم التعرض لأهم المفاهيم المتعلقة بها من خلال الآتي:

1- مفهوم بطاقة الأداء المتوازن

يمكن التعرض لمفهوم بطاقة الأداء المتوازن، من خلال مجموعة من العناصر المهمة، لخصت مجهودات كبيرة لمفكري الإدارة والإقتصاد، من خلال الآتي:

1-1- تعريف بطاقة الأداء المتوازن: هناك العديد من التعاريف الخاصة ببطاقة الأداء المتوازن، نذكر منها: [1]

- التعريف الأول: يمكن تعريف بطاقة الأداء المتوازن بأنها نظام إداري، يهدف إلى مساعدة الملاك والمديرين، على ترجمة رؤية وإستراتيجيات مؤسساتهم، إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الإستراتيجية المترابطة.

- التعريف الثاني: يعرفها **kaplan وnorton** على أنها، " مجموعة الأفكار والمبادئ المتماسكة، التي تكون نظاما يمثل خارطة مسار شمولي للمؤسسات، لتتبع واقع رؤيتها الإستراتيجية، المعتمدة على مجموعة مترابطة من مقاييس الأداء، ومجموع الأهداف المنجزة ".

- التعريف الثالث: وهي عبارة عن، "أداة تتم بواسطتها ترجمة رسالة الشركة، وإستراتيجياتها، إلى اهداف ومقاييس تقوم على أربعة ابعاد هي: الأداء المالي، ورضا العملاء، وكفاءة الأداء التشغيلي، والفرص التي توفرها الشركة للعاملين فيها للتعلم والنمو، وبذلك يصبح التنافس فيما بين الشركات، قائما على أساس ما يتوفر فيها من روح المبادرة، والقدرة على الإبداع والإبتكار، أكثر مما هو على اساس ما لديها من أصول ثابتة وملموسة" [2].

مما سبق يمكن القول أن بطاقة الأداء المتوازن، عبارة عن نظام شامل لقياس الأداء الكلي للمؤسسة، من خلالها يتم تفسير إستراتيجيتها ورسالتها، من خلال مجموعة من الأبعاد المتكاملة مع بعضها البعض، مستخدمة في تحقيق ذلك مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية، تتكامل فيما بينها لتعطي تفسيرا واضحا لمختلف أوضاع المؤسسة.

1-2- خصائص بطاقة الأداء المتوازن: تتميز بطاقة الأداء بالخصائص الآتية: [3]

- تعتمد على تجميع نتائج مقاييس الاداء، لاتخاذ القرارات الإستراتيجية؛

---

(1): عريوة محاد، **دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء المستدام بالمؤسسات المتوسطة للصناعات الغذائية**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في إدارة الأعمال، جامعة فرحات عباس ، سطيف، الجزائر، 2011، ص: 68.

(2): أحمد يوسف دودين، **معوقات إستخدام بطاقة الأداء المتوازن في البنوك التجارية الأردنية**، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد التاسع، العدد الثاني، 2009، ص: 03.

(3): ملاك حجازي، **دور بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق مبادئ الجامعة المستدامة في الجامعة الإسلامية بغزة**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في أصول التربية، جامعة غزة، 2015، ص: 17.

- تتضمن تصورا كاملا، عن التخطيط الإستراتيجي للمؤسسة؛

- تساعد بطاقة الأداء في توصيل كل ما هو إستراتيجي، لكامل الأعضاء العاملين في المؤسسة؛

- تعمل على تحسين الجوانب غير المالية، من أجل الجوانب المالية؛

- توضح تتابع علاقة السبب والنتيجة، حيث نجد أن كل مقياس في بطاقة الأداء المتوازن، هو عبارة عن جزء لا يتجزأ من سلسلة، تتوازن فيها الأسباب مع النتائج المحققة، بالإضافة إلى كون هاته المقاييس عامل من العوامل ذات التأثير في تكوين الإستراتيجية، التي تؤدي إلى تحقيق النتائج المالية.

وقد أكد كل من العالمين Nortonو Kaplan ، على أن الاهداف الإستراتيجية تتكون من توازن توليفة متوازنة من المقاييس المالية وغير المالية، فنجد ان البطاقة تتكون من مقاييس للمخرجات، ومحركات للأداء، وهذا ما يطلق عليه بالارتباط في شكل علاقة سببية؛

- تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في كونه يعمل على ترجمة الرؤية والإستراتيجية، إلى اهداف تشغيلية، وتمكين المؤسسة من إنشاء توافق بين الإدارة والعاملين، بالطرق التي تحقق افضل أداء، في إطار ما يسمى بالموائمة بين عناصر المؤسسة؛

- تتميز بطاقة الأداء المتوازن بالتعدد، والتي تعني الأخذ بعين الإعتبار أربعة ابعاد عند استخدامها، وتركز على نظرة حملة الاسهم للمؤسسة، موقف العملاء منها، سبل التفوق والسيطرة وكيفية الإستمرار في التحسن؛

- تتميز البطاقة بالتوازن، كونها تعمل على تحقيقه، من خلال مجموعة من المقاييس مثل: المقاييس الإرشادية، المقاييس الموضوعية بالإضافة إلى المقاييس المرجعية.

1-3- أهداف بطاقة الأداء المتوازن: لبطاقة الاداء كغيرها من الاساليب مجموعة من الاهداف هي كالتالي: [1]

- تحويل رسالة المؤسسة، وإستراتيجيتها، إلى مجموعة شاملة من مقاييس الاداء، من اجل توفير إطار لنظام الإدارة والقياس الإستراتيجي؛

(1): علي الشطي، **أثر تطبيق مقاييس نموذج القياس المتوازن للأداء في تحقيق الاداء المالي الإستراتيجي لدى مؤسسات القطاع المصرفي في الاردن**، أطروحة دكتوراه في الإدارة المالية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، القاهرة، 2007، ص: 45-48.

- التركيز على تحقيق الأهداف المالية، ومحركاتها عبر الجوانب الأربعة المتوازنة، التي تمكن المؤسسة، من تتبع النتائج المالية، ومراقبة التطور في بناء القدرات، وكذلك الحصول على الاصول غير الملموسة، التي يحتاجها لتحقيق النمو المستقبلي؛

- ربط سلوك العاملين مع رسالة المؤسسة، ويتم ذلك من خلال، تحويل إستراتيجيتها إلى مجموعة من الاهداف ومقاييس الأداء للجوانب الأربعة ؛ أين يتم ربط كل جانب من هذه الجوانب في سلسلة من علاقات السبب والنتيجة، والتي تعكس رؤية المؤسسة وإستراتيجيتها؛

- يستعمل هذا النموذج كنظام قياس، يعمل على تحويل رسالة المؤسسة وإستراتيجيتها، إلى أهداف ومقاييس ملموسة، وهاته الأهداف والمقاييس، تتجاوز كونها تجميعا لمقاييس الأداء المالية وغير المالية، من خلال ظهورها على شكل سلسلة تتجه من الأعلى إلى الأسفل، تحكمها رسالة المؤسسة وتوجهاتها الإستراتيجية؛

- تستخدم هاته البطاقة لإدارة الأداء ومراقبته، ويجري تطويرها على أساس التحرك من الاسفل إلى الأعلى، مع وضع علامات (scores)عند كل مستوى؛ وتعتبر كجزء من نظام مكافأة للعمال، يرتبط مباشرة بغايات الأداء؛

- يظهر دور البطاقة كمتمم للمؤشرات التابعة (المقاييس المالية)، والتي هي عبارة عن نتائج للأفعال التي حصلت في الماضي، وذلك من خلال محركات الاداء الاقتصادي المستقبلي، والتي يطلق عليها لمؤشرات القائدة، فبدلا من التركيز على أدوات الرقابة المالية وحدها، فإنه يستخدم القياس كأسلوب جديد لوصف العناصر الأساسية التي تساهم في تحقيق الإستراتيجية، من خلال المقاييس الأربعة؛

- رغم أن التوجه الأساسي لبطاقة الأداء المتوازن، هو تحقيق التوازن بين الارقام المالية التاريخية مع محركات القيمة المستقبلية للمؤسسة؛ إلا أنه ومع مرور الوقت تم إستخدامها كوسيلة أساسية في مواءمة التصرفات قصيرة المدى، مع إستراتيجيتها؛

- بطاقة الاداء المتوازن تهدف الى تقوية الإتصال في المؤسسة، من خلال توضيح الإستراتيجية، حيث يساعد ذلك في تسهيل فهم العمال لكيفية مساهمتهم في تحقيق الاهداف.

2- جوانب تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

يمكن القول أن تقييم أداء المؤسسة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، يتم من خلال أربعة جوانب هي: [1].

- جانب الأداء المالي (الدخل، الربحية، العائد على الاستثمار)؛
- جانب العلاقات مع العملاء (رضى العميل، خدمته، ولاؤه)؛
- جانب العمليات الداخلية (الجودة، الابتكار)؛
- جانب الموارد البشرية (تطوير الأداء، التعلم، الابتكار).

3- خطوات بناء بطاقة الأداء المتوازن: لصياغة بطاقة الأداء المتوازن وجب المرور على مجموعة من الخطوات نلخصها في الآتي: [2]

- وضع الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة؛
- تحديد مقاييس الأداء المناسبة لكل جانب من الجوانب السابقة الذكر؛
- إشراك الإدارة التشغيلية، في إعطاء رأيها بخصوص المقاييس المعتمدة في تقييم الأداء، وتحديد البيانات اللازمة لذلك؛
- وضع قيم مستهدفة للمقاييس، وذلك من أجل مقارنتها من القيم المحقق؛
- تحيين القيم المستهدفة تبعا لمجموعة التغيرات التي تطرأ على بيئة التصنيع؛
- إعداد تقارير تبين مدى انحراف القيم المحققة عن القيم المستهدفة؛
- تدعيم النظام السابق بنظام حوافز للمدراء والعاملين، بناء على مدى تحقيقهم للأهداف المسطرة.

4- ايجابيات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

إن استخدام نظام بطاقة الأداء المتوازن، يساعد المؤسسة على تحقيق الآتي: [3]

- تعزيز النمو بالاعتماد على إستراتيجيات طويلة الأجل؛
- متابعة الأداء المؤسسي ومراقبة مدى تحقيق الأهداف، وتصحيح الانحرافات إن وجدت؛
- تقسيم الأهداف الكبرى إلى مجموعة من الأهداف الصغرى من أجل تسهيل تحقيقها؛
- المساعدة في الربط بين الأهداف، والأعمال اليومية التي تقوم بها المؤسسة، من خلال معرفة كيفة المساهمة في تحقيق الأهداف المسطرة بالنظر إلى الأعمال المقدمة؛

---

(1): ناريمان إبراهيم صباح، **واقع إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة** – دراسة ميدانية ، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، 2008، ص: 51.

(2): **نفس المرجع السابق**، ص: 51.

(3): عبد اللطيف عبد اللطيف وحنان تركمان، **بطاقة التصويب المتوازنة كأداة لقياس الأداء**، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الإقتصادية والقانونية، جامعة تشرين، العدد 01، المجلد 28، سوريا، 2006، ص: 144.

- التكامل بين محاسبة المسؤولية،وبطاقة الأداء بالاعتماد على توعية حس الولاء الوظيفي؛
- الاعتماد على بطاقة الأداء، يعني فهم حالة المؤسسة، وتحقيق ديناميكيتها لتحقيق مبدأ التنافسية على المدى البعيد؛
- بطاقة الأداء المتوازن وسيلة للربط بين السبب والنتيجة المحققة، تقديريا أو واقعيا.
- تساعد بطاقة الأداء في التعلم من خلال ما يسمى بالتغذية العكسية؛
- الاعتماد على بطاقة الأداء، يساعد في الاتصال وفهم أهداف العمل والإستراتيجيات في مختلف مستويات المؤسسة؛
- تساعد العاملين في بناء معارف تنظيمية، من أجل تحسين قدراتهم في اختراق عوامل النجاح، ومن ثمة فهم برامج المؤسسة مثل: الجودة، إعادة التصميم، وخدمة الزبون[1].

والجدول التالي يلخص سيرورة ومحتوى وشكل بطاقة الأداء المتوازن مع مؤشراتها الرئيسية:

الجدول(2-2): شكل بطاقة الأداء المتوازن مع مؤشراتها الرئيسية

البيان	الوصف
سير الأسلوب	يماثل سلسلة القيمة التقليدية في سيرورته؛ إستراتيجية التبعية، البناء من الأعلى الى أسفل؛ بطاقة إستراتيجية وعلاقات سببية بين المؤشرات والأهداف ؛
المحتوى	متوازن بين المنظورين المالي وغير المالي، قيادة الأداء الكلي مؤشرات متابعة واستشراف للأداء، مؤشرات العملياتية.
الشكل	لوحة قيادة تحليلية؛ إستعمال المؤشرات المستهدفة.
المؤشرات الأساسية للأداء	نسب التغطية للمراكز الإستراتيجية، نسب توفر المعلومات الإستراتيجية، مدى توافق الأهداف الشخصية مع الأهداف الكلية.

Source : bernard wong and autres, op-cit, p : 364.

من الجدول السابق تتضح صورة بطاقة الأداء المتوازن، حيث أنها تعبر عن أسلوب له مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية، والتي تتكامل فيما بينها من أجل تمكين المحللين، من معرفة أداء المؤسسة، بالإعتماد على مجموعة كبيرة من المؤشرات، كما أنها

[1]: bernard wong and autres, **reducing conflict in balanced scorecard evaluations**, accounting organization and society, vol 32, issues 4-5 may-jly 2007, p: 363.

أسلوب يعمل وفقا لشكل وإتجاه معين، الهدف منه التحليل والتقييم، لهذا فهو يأخذ شكل لوحة قيادة متعددة الأبعاد وبمؤشرات مستهدفة.

ولا يكتمل دور بطاقة الأداء المتوازن، إلا من خلال معرفة أثر المؤشرات المعتمدة للدلالة على الهدف المنشود، وسيتم التعرض لهاته المؤشرات ودلالتها في الحكم على الأداء، من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-2): يبين مؤشرات ودلالات الحكم على الأداء من خلال بطاقة الأداء.

المحور	الحكم على الأداء	المؤشر
المالي	الزيادة في رقم الأعمال؛ انخفاض التكاليف وتحسين الإنتاجية؛ المنافع المتأتية من استخدام الأصول؛ انخفاض المخاطر.	ازدياد الطلب؛ نسبة الربح الناتج من مما تم تلبيته من طلبات؛ دوران رأس المال المستثمر مجموع التكاليف.
الزبوني	الحصة السوقية؛ الإحتفاظ بالزبائن الجدد؛ اكتساب زبائن جدد؛ رضا الزبون؛ ربحية أو مكسب القسم.	نسبة طلب الزبائن القدامى؛ نسبة طلب الزبائن الجدد؛ درجة رضا للزبون؛ معدل دوران الخدمة.
العملياتي الداخلي	الإبتكار او التجديد؛ الإنتاج؛ خدمات ما بعد البيع.	الأموال المستثمرة؛ نسبة الطلب على المنتج؛ مدة تلبية الخدمات المطلوبة؛ التكاليف المعيارية.
تنظيم المورد البشري	امكانيات العامل؛ إعادة التكوين المهاري؛ قدرة نظام المعلومات؛ مدى التوافق بين الاهداف الشخصية والأهداف الكلية .	رضا العامل؛ الأموال المصروفة على التدريب؛ مدى توفر المعلومات؛ عدد الإقتراحات من طرف العمال.

Source : Adil chriyha and others,proposal of apperformance model based on the balanced scorecard for the moroccan textile industry.international journal of computer science issues,vol 09,issue 05, n 01, september 2012.p: 05.

من الجدول يمكن القول أن بطاقة الأداء المتوازن، تقوم على أربعة أبعاد أساسية، وكل بعد له مجموعة من المؤشرات ، والتي لا يمكن حصرها بسبب إختلاف الغاية من

إستخدام المؤشر، فالمؤسسات الكبرى تعتمد على مؤشرات أكثر تكلفة من غيرها، على عكس المؤسسات الصغيرة التي تركز كثيرا على مؤشرات مالية تقود إلى الحكم على أدائها بالنظر إلى أهدافها، كما يتضح أيضا أن الإعتماد على بعد واحد في التقييم لا يقود إلى معرفة الأداء الكلي للمؤسسة، بل من الواجب على المؤسسة التي تتبنى هذا الأسلوب التركيز على كامل الأبعاد، لتكامل مؤشراتها في الدلالة على وضعية المؤسسة بالنسبة، لزبائنها، عملياتها الداخلية، المنافسين...الخ.

5- التطورات التي مست بطاقة الأداء المتوازن

قدم العالمين NORTON و kaplan نموذجهما الخاص بهاته البطاقة، والذي تميز بكونه جمع لمجموعة من الأفكار، والإستراتيجيات التي مارست من خلالها المؤسسات أنشطتها، وحاولت تطويرها بحسب ظروف بيئة الأعمال، لهذا سيتم استعراض مجموعة التطورات التي مست هذا النموذج وفقا للآتي: [1]

5-1- المرحلة الأولى لنموذج بطاقة الأداء المتوازن 1992-1996: تتحدد ملامحها في الخصائص التالية:

- تقوم بطاقة الأداء المتوازن على أربعة أبعاد أساسية هي: البعد المالي، بعد العميل، بعد العمليات الداخلية وبعد التعلم والنمو؛

- التكامل بين جميع المقاييس المالية وغير المالية، من أجل الإلمام بجميع جوانب التقييم؛

- قلة الأساليب المستخدمة في قياس الاداء، حيث نجدها كانت بين 15-20 ثم عدّلت فأصبحت 20- 25.

5-2- المرحلة الثانية لنموذج بطاقة الأداء 1997-2000: بالإضافة إلى الخصائص التي ميزت بطاقة الجيل الأول، نجد أن هاته المرحلة تميزت فيها بطاقة الأداء المتوازن بالآتي:

- **إحلال مدخل الأهداف الإستراتيجية المحددة محل المدخل الوصفي الموقفي**: يعتبر هذا المدخل كأساس لإختيار المقاييس، وهذا ما دعمه kaplanوnorton عام 1993 باعترافهما أن نقطة ضعف البطاقة، كان في إختيار المقاييس الخاصة بالتقييم، فأحلا ما يسمى بالأهداف الإستراتيجية من أجل إختيار ملائم للمقاييس، ولأن الهدف الإستراتيجي يلقى أهميته عند التحليل، سيكون تبريرا مناسبا لإختيار مقياس تقييم عن آخر؛

(1): أحمد سعد الدين، **القياس المتوازن في ظل تطبيق مدخل إدارة الجودة الشاملة لفاعلية تحقيق رقابة تكاليف الجودة في المنشآت الخدمية**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في المحاسبة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، القاهرة، 2013، ص: 79-82.

- استخدام الخرائط الإستراتيجية: عند تصميم بطاقة الأداء المتوازن يتم العرض التوضيحي لجميع الروابط سواء بين المقاييس المختلفة وأيضا بين الاهداف الإستراتيجية لمختلف الابعاد الخاصة بالبطاقة، ومن أجل ذلك تم تقديم نماذج للربط الإستراتيجي من أجل تبرير منطقية علاقة السببية بين المقاييس؛

- إستخدام نظم التقرير البرمجية لنموذج القياس الخاص بالبطاقة: ويتطلب ذلك بنية تحتية لتكنولوجيا المعلومات، أين يتم ربط هذا النظام آليا بمسارات تدفق المعلومات في الإتجاهين؛ من الاعلى إلى أسفل، أو العكس ومثال ذلك المعلومات الخاصة بالأهداف الإستراتيجية، والتي تنتقل من أعلى إلى أسفل، أو المعلومات المتعلقة بالقياس والتقارير اليومية وعمليات المسح وإستطلاع الرأي، الأمر الذي يساعد على التشخيص المبكر للمشاكل التي قد تصيب الأداء في بيئة التطبيق، فيتم التدخل في الوقت المناسب من وضع حلول لها.

3-5- المرحلة الثالثة لنموذج بطاقة الأداء المتوازن من 2001 حتى الآن: نتجت ثلاث خصائص أساسية من محاولات تطوير نموذج المرحلة الثانية؛ لتأكيد تحسين الاداء الوظيفي، وتدعيم الملائمة الإستراتيجية له، وهذه الخصائص هي:

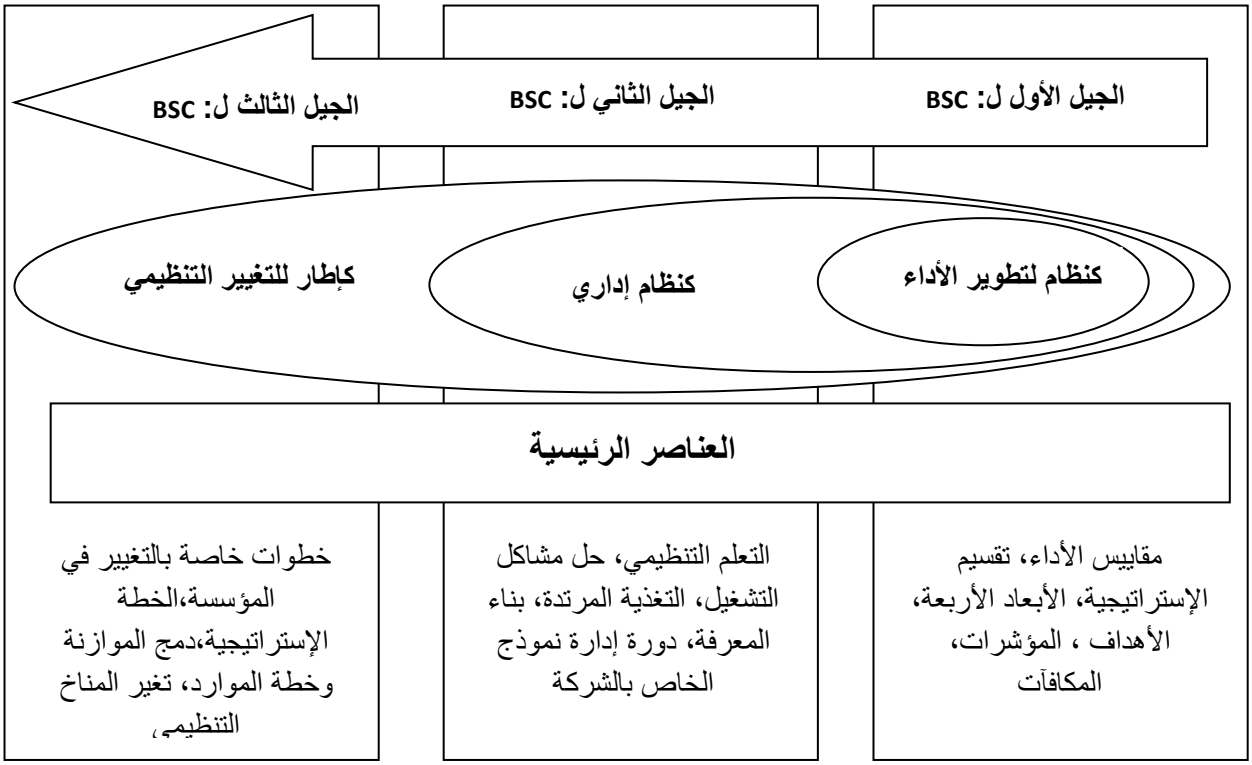
- إستحداث قائمة الأهداف: وهي عبارة عن تقرير يعكس النتائج النهائية إنطلاقا من الأهداف الإستراتيجية الواجب تحقيقها في نهاية مرحلة التصميم للبطاقة ، حيث أن هذا التقرير يمثل أداة لإدارة الأداء الإستراتيجي وفي نفس الوقت يمثل قانونا يجب الإلتزام به من خلال حتمية العمل على تحقيق الأهداف الإستراتيجية المختارة في بداية مرحلة التصميم؛

- التركيز على نماذج الربط الإستراتيجية ثنائية الأبعاد: وتقوم هاته النماذج على دمج كلا من البعد المالي، وبعد العميل في بعد واحد، يطلق عليه بعد النواتج وأيضا دمج بعد التعلم والنمو، مع بعد عمليات التشغيل الداخلية، حيث يطلق عليه بعد النشاط؛

- إستحداث وحدة إدارة الإستراتيجية: من أجل إحتواء القصور في الأداء الإستراتيجي، والذي قد ينجم عن عدم توافر الخصائص النوعية الإستراتيجية في أعضاء مجلس إدارة المؤسسة، طالب كل من Nortonوkaplan وحدة إدارية في الهيكل التنظيمي، وإلحاقها بمجلس الإدارة مباشرة، بحيث تسهر على القضاء على هاته الفجوة.

والشكل التالي يوضح باختصار، الاجيال الثلاثة التي تطورت خلالها بطاقة الأداء المتوازنة :

الشكل(4-2): الاجيال الثلاثة التي تطورت خلالها بطاقة الأداء المتوازنة



Source :toru morisawa,building performance measurement systems with scorecard approach,NRIpapers no : 45,avril 2002,p : 04.

من الشكل يتبين أن الإنتقال من جيل لآخر، كان بناءا على سلبيات الجيل السابق لتطبيق بطاقة الاداء المتوازن، لذلك فإضافة بعض الابعاد الأخرى، مثل الجانب البيئي والتركيز على الإستراتيجية في وضع الاهداف، تحقيقها، وتقييمها كان محل بحث لسنوات كثيرة، ترجمت في الإنتقال من مرحلة إلى أخرى.

فالمتتبع لما قام به kaplan ، حيث حصر استخدام هذا الأسلوب في القياس الخاص بالأداء فقط، ومن ثم توالت الاعمال وظهرت النماذج الخاصة بالمؤسسات، ثم التركيز على الإستراتيجية في المؤسسة، ومثال ذلك شركة « kansai electric power »اليابانية التي تعتبر أول الوالجين في هذا الجيل، واهتمت بالخريطة الإستراتيجية، الإتصال، إستراتيجية التركيز والتغيرات التي تمس محيط المؤسسة، وهذا ما ساهم في نجاح جميع الإصلاحات التي قامت بها.

6- مقومات النجاح وصعوبات التطبيق لبطاقة الأداء المتوازن

يمكن إيجاز المقومات التي تساهم في نجاح بطاقة الأداء، والصعوبات التي تحول دون التطبيق الجيد لها من خلال الآتي:

6-1- مقومات النجاح الخاصة ببطاقة الأداء المتوازن: حتى تتمكن المؤسسة من تطبيق هذا النموذج بنجاح، وجب أن تتوفر مجموعة من المتطلبات الاساسية نذكرها كالآتي: [1]

أ- وضوح الأهداف الخاصة باستراتيجيات المؤسسة: يعتبر إختيار الاهداف الإستراتيجية من بين ما تركز عليه بطاقة الاداء، مع توفر مجموعة من المعايير تخص هاته الاهداف هي كالآتي:

- الأهمية الإستراتيجية: وتعني إرتباط الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة بالميزة التنافسية ؛

- إمكانية التطوير: وتعني أن تتماشى الاهداف التي تصبو المؤسسة إلى تحقيقها في إطار طموحات معينة في حدود الممكن؛

- درجة التأثير: ويقصد بذلك إرتباط تحقيق الاهداف، بالخبرة والقدرة اللازمتين لذلك؛

- الطيران بارتفاع مقبول: ويعني ذلك تجاوز حدود الاهداف المخططة، وخارج نفوذ المستوى الإداري؛

- القياس: ويقصد به قابلية كل الأهداف للقياس الكمي أو الكيفي، من خلال مؤشرات مناسبة؛

- جدوى التنفيذ: ويقصد بذلك أن تتوافق توليفة الأهداف مع توليفة الموارد المطلوبة، سواء كانت موارد مالية أو طاقات إدارية متاحة أو ممكنة.

ب- الأخذ بمنهج النظام: إن الإدماج الكامل لجميع جوانب البطاقة في شكل منظومة متكاملة، سيؤدي بالضرورة إلى التحول من نظام القياس، إلى إلى نظام الإدارة الإستراتيجية، حيث يتم خلالها تطبيق المبادئ الأساسية للنموذج؛ أي ترجمة الإستراتيجية إلى عمليات تشغيلية، ويستلزم ذلك تجهيز المؤسسة من أجل تحقيق الإستراتيجيات الخاصة بها، وجعلها محور عمل وأهداف كل العاملين فيها، مع الأخذ بخاصية الإستمرارية، والتي تساهم في إنجاح إدارة التغيير بفعالية تامة؛

---

(1): عبد العزيز شهيرة، **إطار مقترح لاستخدام مقاييس الأداء المتوازن في المنظمات غير الحكومية بالتطبيق على الجمعيات الأهلية**، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، كلية التجارة، العدد03، ص ص : 241-291.

ج- وجود الدافعية لاختيار مقاييس الأداء: تفرض البيئة في العادة مجموعة من الضغوط على المؤسسة مثل شدة المنافسة، التركيز على العميل، الإندماجات الصناعية، وحتمية تطبيق الأنظمة والأساليب المتقدمة في تكنولوجيا المعلومات، فقد كان من الضروري أن تبحث المنشآت عن أساليب وأدوات أكثر فعالية في مواجهة هذه المتغيرات والضغوط، لذلك استخدمت المؤسسات التي تواجه هاته البيئة بطاقة الأداء المتوازن.

2-6- صعوبات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن : ككل النماذج المستخدمة في تقييم أداء المؤسسات التقليدية منها والحديثة التي قامت على أنقاضها، يواجه تطبيق هذا النموذج، مجموعة من الصعوبات نلخصها في الآتي: [1]

- نقص في إلتزام كل من الإدارة والعاملين، في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كما ينبغي من حيث التطبيق، والمؤشرات المستخدمة، في كل بعد من أبعادها؛

- عدم الإلتزام بالوقت المحدد للموازنات السنوية، بالإضافة إلى عدم التطبيق الجيد للخطط التشغيلية قصيرة المدى؛ صعوبة تقييم أداء المؤسسة في ظل مجموعة القيود المفروضة على نظام المعلومات، وهذا بدوره يحد من التقدم نحو تحقيق الاهداف؛

- مجموعة صعوبات تواجه فريق العمل، في وضع خريطة الإستراتيجيات الخاصة بالمؤسسة، سواء تعلق ذلك بالأهداف أو بطرق تحقيقها؛

- اختلاف وجهات النظر فيما يخص إختيار المقاييس، والتي سيتم إستخدامها عند عملية الرقابة والتقييم؛

- مقاومة التغيير من طرف العاملين في المؤسسة، بسبب تأثير ذلك على نفوذ العامل، أو وقوعه في صراع التنافس .

ويضيف بعض المهتمين من المفكرين، أسباب أخرى قد تعيق من التطبيق الجيد لبطاقة الأداء المتوازن، نسوقها كالآتي:

- إختلاف عناصر النجاح في النظرة الفكرية لكل شخص، يؤدي إلى إختلاف نتائج التقييم، وهذا بدوره يوقع المؤسسة في إشكالية الإختيار الصحيح للأسلوب، ومنهج تطبيقه والقائم به؛

(1): أحمد عارف محروس، **القياس المتوازن في ظل تطبيق مدخل إدارة الجودة الشاملة لفاعلية تحقيق رقابة تكاليف الجودة في المنشآت الخدمية**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في المحاسبة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، القاهرة، 2013، ص: 86-87.

- التعارض الذي قد يوجد عن تطبيق عدة أساليب، ينشأ نوعا من الإرتباك والغموض لدى العاملين؛

- صعوبة تحديد الأوزان النسبية لأبعاد البطاقة خاصة إذا تم تبنيها للمرة الاولى كأسلوب شامل لقياس الأداء الإستراتيجي؛

- مشكلة التكلفة التي قد تكون مرتفعة، نظرا لكثرة المعلومات المطلوبة، والجهد المبذول في تحليلها، واستخراج ما يلزم منها لعملية الرقابة وتقييم الأداء؛

- اقتصار المؤسسة على إستخدام المؤشرات التابعة ؛ حيث أنه من الخطأ، الإعتقاد بأنه من الممكن التوصل إلى فوائد تطبيق نموذج قياس الاداء المتوازن، وذلك باستخدام نطاق واسع من المقاييس غير المالية، بغض النظر عن كونها مؤشرات تابعة، تصف وتشرح الأداء في الماضي، أو مؤشرات قائدة تساعد على تخطيط أداء المؤسسة المستقبلي، لذلك من الأحسن دمج كلا النوعين؛

- عدم التحديد الدقيق لأهداف المؤسسة الإستراتيجية، بالإضافة إلى عدم الربط الدقيق بين مقاييس الأداء الأساسية، وتلك الاهداف.

ثانيا- المحاسبة عن الإنجاز

شهدت البيئة الصناعية في الفترة الأخيرة، مجموعة من التطورات الهامة في مجموعة الأساليب المستخدمة في شتى المجالات، خاصة فيما يخص التكنولوجيات المستخدمة في الإنتاج الصناعي، بالإضافة الى تطور نمط وشكل المنافسة، هذا كله أدى الى عدم ملائمة ما تستخدمه نظم التكاليف، والمحاسبة الادارية التقليدية من مقاييس لأغراض قياس وتقييم الأداء، في بيئة تتميز بالتغير المستمر. الأمر الذي أدى الى ضرورة تطوير وتحديث بعض الفلسفات، أو الأساليب الإدارية، أو التشغيلية مثل نظرية القيود وما انبثق عنها من تطورات، كمدخل المحاسبة عن الإنجاز، والتي تقوم على تعظيم الربحية الكلية للمنشأة بصفة عامة، وتحقيق الإستخدام الأمثل للموارد بصفة عامة، والموارد المقيدة فيها بصفة خاصة ، لذلك سيتم توضيح نظرية القيود كمدخل لدراسة المحاسبة عن الانجاز، والتي تعنى بتوفير المعلومات اللازمة لقياس التكلفة، وترشيد القرارات الإدارية للمؤسسة، وذلك من خلال الآتي:

1- مفهوم نظرية القيود

هي عبارة عن منهجية نظم متعددة الأوجه، تم تطويرها تدريجيا من أجل إيجاد حلول مناسبة للمشاكل التي قد تعترض الأفراد، والمؤسسات وتنفيذها بنجاح. وقد ظهرت هاته النظرية في منتصف السبعينيات، من خلال الإعتماد على بعض الأفكار الواردة في أساليب إدارية مطبقة فعلا، منها تخطيط الإحتياجات من المواد، الوقت المناسب، وجدولة الإنتاج الأمثل. وقد تم تطوير هاته النظرية، بما يتماشى ومجموعة الظروف التي التي تحيط بالمؤسسة عند تطبيقها عمليا، وتدريجيا تحول الإهتمام من مجال الإنتاج، الى مختلف مجالات النشاط بالمؤسسة الاقتصادية، أين نجدها تقوم بالأساس على فكرة زيادة فائض العمليات الداخلية (الإنجاز)، عن طريق تعظيم مخرجات النظام الإنتاجي في المناطق التي تعاني من نقاط اختناق. [1] ويمكن ايجاز مجموعة من التعاريف الخاصة بهذه النظرية كالآتي:

1- 1- تعريف نظرية القيود : هناك العديد من التعاريف لنظرية القيود، سيتم التعرض لأهمها كالآتي:

- **التعريف الأول:** يعرفها "Goldratt" وCoss على أنها فلسفة إدارية وأسلوب تفكير يرتكز على منهجية واضحة تتمثل في زيادة قدرة الشركات على مواجهة القيود المختلفة التي تقابلها، والعمل على حل المشاكل والإختناقات التي تعترضها عن طريق مجموعة من الافتراضات والأدوات والمقاييس التي تؤدي بالنهاية الى حل لهذه المشكلات والعمل على منع تكرارها، ويؤكد بأنها نظرية شاملة لإدارة وتشغيل المؤسسة في ضوء قيود النشاط[2].

- **التعريف الثاني:** يعرفها "kaplan" على أنها مدخل اداري يتجه نحو تعظيم الأرباح في المدى الطويل بالإعتماد على ادارة تهتم بمعالجة كل الإختناقات التنظيمية أو الموارد النادرة[3].

- **التعريف الثالث:** يعرفها "levinson" على أنها: إطار فكري يهتم بمدى معرفة المؤسسة لقدراتها أثناء عملية التصنيع، حيث من خلالها تتمكن المؤسسة من جعل مجموعة الأنشطة المترابطة، تعمل بسرعة أكبر من أبطأ جزء فيها. [1]

---

[1]: علاء الدين بريجاوي، **أثر العلاقة التكاملية بين نظام ادارة الجودة الشاملة ونظرية القيود في تخفيض التكلفة وتحسين الانتاج**، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 36، العدد04، 2014، ص 218.

[2]: colin drury, management and cost accounting, 7eme edition, cengage learning EMEA, uk,2008, p: 209.

[3]: محمد محمود عبد الله النحوي،**أهمية التكامل بين ادارة الجودة الشاملة وتقنيات ادارة التكلفة في تحسين الأداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية**،رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن،2013، ص 35

مما سبق يمكن تعريف نظرية القيود، على أنها فلسفة ادارية لمعالجة ما تتعرض له النشاطات ذات القيمة في المؤسسة، من ناحية الربحية والموارد المستهلكة، مع التركيز على حالات الاختناق، الناجمة عن محاولة تحقيق أهداف المؤسسة في المدى الطويل؛ أي التسيير الحسن للإيراد والتكلفة.

لذلك يرى "Arnos"، " أن نسبة الربح المشار اليها في ظل هذه النظرية، تعني العمل على تخفيض تكاليف التشغيل، متزامنة مع تخفيض الإنفاق على الإستثمارات في المخزون والأصول، ويعني ذلك في مجمله، تحديد العامل المؤثر على تحقيق المؤسسة لأهدافها، فعلى سبيل المثال يكون العامل المحدد في شركات التصنيع في أغلب الاحيان، هو الوقت المناسب لتشغيل الماكنة، أو عامل المهارة وعند معرفة أو تشخيص العامل المؤثر، يأتي بالدرجة الثانية تحديد نسبة الربحية المتوقع تحقيقها".[2]

2-1- الإفتراضات التي تقوم عليها نظرية القيود: تقوم نظرية القيود على عدة افتراضات تتمثل في الآتي: [3]

- الهدف الأساسي هو تحقيق الربح وتعظيمه: تتكامل كل الأنشطة في المؤسسة من أجل تحقيق أعلى الأرباح، بما فيها الانشطة التي تصبو الى تحسين الجودة، وانشاء القيمة لدى الزبون، والإلتزام بمواعيد التسليم وسرعتها؛

- تعظيم الإنجاز: ويقصد بالإنجاز، المعدل الخاص بالحصول على الأموال، من خلال التدفقات النقدية الناتجة عن المبيعات، أما تعظيم الإنجاز فيقصد به زيادة معدل المبيعات، من خلال طرح التكاليف المتغيرة من ايراد المبيعات، لذلك نجد الإنجاز يقاس بطرح اجمالي التكاليف المتغيرة، عدا تكاليف المخزون من الإيراد؛

- كل منتج يخضع لقيد واحد على الأقل: في العادة تنقص القيود من عوائد النشاط، ولمعالجة هذا المشكل يتم التعامل معها بشكل مستمر من خلال اتباع خطوات خمسة تشمل التعريف والتحديد، التقرير، التبعية، تنشيط القيد ثم العودة لنقطة البدء، وتتكرر هاته الخطوات من أجل كسر هاته القيود.

---

(1): wiliam levinson, **Beond the theory of constraints**- how to eliminate variation and maximize capacity, productivity press, new York, 2007, p: 01.

(2): مجيد جاسم الشرع، **الإتجاهات الإستراتيجية لنظام المحاسبة الإدارية في ظل نظرية المحددات**، مجلة الإدارة والإقتصاد، العدد78، 2009، ص ص 6-7.

(3): فتحي سالم ، **اطار متكامل بين مفاهيم ومقاييس وتطبيقات نظرية القيود ومحاسبة الأنشطة**، مجلة الدراسات التجارية والإدارية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، العدد 03، يناير، 2006، ص: 78.

- التركيز على معالجة الإختناق أولى من تدنية التكاليف: حيث نجد ان حل الإختناق، يساهم في زيادة الإنجاز وتعظيم الربحية، فالقيود تحفز المؤسسة على ايجاد حلول وإقرار تحسينات غير عادية ؛

- الترابط الحلقي للعمليات التي تقوم بها المؤسسة: يمكن اسقاط ذلك على الطاقات المتخلفة للعمليات الانتاجية، وضرورة تكاملها لضمان أقصى تدفق ممكن للإنتاج في حدود طاقة، وإمكانية العملية، أو العمليات المقيدة، حتى لا يحدث تراكم للمخزون في المؤسسة.

1-3- مبادئ نظرية القيود: تتمثل مبادئ هذه النظرية في النقاط التالية:

- مستوى المخرجات المتحققة على مستوى موارد المؤسسة غير المقيدة يتحدد بمستوى موارد النظام المقيدة؛

- منفعة وفاعلية الموارد ليستا مترادفتين؛

- هامش الوقت المتحقق على مستوى الموارد المتحققة يساوي الزيادة في معدل مخرجات موارد المؤسسة المقيدة؛

- هامش الوقت المتحقق على مستوى الموارد غير المقيدة يعتبر وهميا؛

- دفعة الإنتقال قد لا تساوي دفعة الإنتاج التي يجب أن تكون متغيرة.

- التركيز على التدفق المتزامن بدل التركيز على توازن الطاقات.

ويضيف بعض الباحثين مبدأين آخرين يتمثلان في الآتي: [1]

- كل نظام يحوي على الأقل قيد واحد، وإلا كانت قدرة المؤسسة على تحقيق الربح غير محددة، ومن ثم فالقيد هو أي شيء يحد من قدرة النظام على تحقيق أعلى أداء تجاه هدفه؛

- وجود القيود تمثل فرصة للتحسين خلافا لما كان سائدا في الفكر التقليدي، لهذا نجد أن هاته النظرية تنظر بإيجابية الى القيود، لأنها قد تحد من أداء النظام، وبالتخلص منها بشكل تدريجي يتم تحسين الأداء.

وقد صيغت المبادئ السابقة من خلال مجموعة المراحل التي مرت بها هاته النظرية والتي نلخصها كالآتي: [2]

---

[1]: علاء الدين بريجاوي، **أثر العلاقة التكاملية بين نظام إدارة الجودة الشاملة ونظرية القيود في تخفيض التكلفة وتحسين الإنجاز**، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد36، العدد04، 2014،ص: 09.

[2]: عبد العزيز عرفات العجلة، **مرجع سابق**، ص: 24.

- **المرحلة الأولى**: استمدت مقوماتها من أساليب تخطيط الإحتياجات من المواد، أو الموارد، وجدولة الإنتاج الأمثل، والوقت المناسب. وتمثلت محصلتها النهائية في محاولة لصياغتها في اطار فلسفي، قوامه خمسة خطوات أساسية (تحديد القيود الخاصة بالنظام، تقرير كيفية التغلب على القيود، تبعية أي عوامل أخرى لقرارات فك الإختناق ، تنشيط قيد النظام، العودة للخطوة الأولى) وذلك لإجراء تحسينات مستمرة في النشاط في ضوء قيوده. ويعتمد على فكرة تحديد الانسيابية في الأداء، من خلال التوافق الزمني بين سرعة الموارد المقيدة والمخزون.

- **المرحلة الثانية:** ترجع أسباب التطور في هاته المرحلة، الى محدودية إستجابة المحاسبة والفلسفة الإدارية المرتبطة بها للتطور التكنولوجي في مجال الصناعة، حيث ظهرت مجموعتين من المقاييس الخاصة بالأداء، الأولى مقاييس تشغيلية ممثلة في الإنجاز والمخزون ونفقات التشغيل، والثانية عامة مرتبطة بها، وهي صافي الربح والعائد على الإستثمار والتدفق النقدي.

- **المرحلة الثالثة**: وتسمى أيضا بمرحلة التعمق والتطوير في النظرية، تتضمن وضع إطار لعملية تفكير منطقي، والإستفادة من المشاكل والصعوبات التي واجهت التطبيق السابق لها.

2- تطبيقات نظرية القيود

يتركز تطبيق هاته النظرية بالأخص، على خمس وضعيات من أجل تحقيق مبادئها في المؤسسة؛ أين تقترح مجموعة من الوسائل، والطرق، نلخصها في الجدول التالي:

الجدول (4-2): مداخل تطبيق نظرية القيود

	الإستخدام التسييري	الهدف	المستوى الإلزامي	الوسيلة
1	سلسلة التوريد واللوجيستيك	تحسين سلسلة التوريد واللوجستيك	تطبيقي	تسيير الانتاج بالأهداف
2	تحليل ومعالجة المشاكل	الإبداع التظيمي	معرفي	العمل المعرفي،شجرة الواقع الحالي،السحابة المضببة، شجرة الواقع المستقبلي، شجرة التقدير المطلوبة، شجرة الإنتقال.
3	تسيير المشاريع	تحسين تسيير المشاريع	تطبيقي	السلسلة الحرجة
4	محاسبة التسيير	المواءمة بين مؤشرات الإدارة المالية	تطبيقي	المحاسبة عن الإنجاز
5	الإستراتيجية	النمذجة واستراتيجية التنفيذ	معرفي	

Source:pierre jaeck,pratique managériale ettheory of constraints,thèse pour l'obtention du doctorat en sciences de gestion,ecole doctorale augustin cournot-ed221, université strasbourg, France,2014,p : 50-51.

إن مبادئ الزامية الإنتاج بالأهداف، تم تطويرها وربطها بسلاسل التوريد واللوجيستيك، وذلك مافرضته البيئة الصناعية الحديثة على كثير من الشركات ، فهاته السلاسل قدمت لنا بعض القواعد، التي تمثل أساس بناء لتسيير المشاريع، في حين ان محاسبة الإنجاز، تقدم لنا عدد من المؤشرات المالية لتقييم الأداء، ومن أجل تسهيل قبولها من ناحية التسيير في المؤسسة.

كما أن وسائل العمل المعرفي، و شجرة التخطيط والإستراتيجية، هي عبارة عن طرق للقياس الفكري، من اجل التمييز بين المشاكل الاساسية التي تحد من أداء المؤسسة، في تصميمها لمسار دائم في محيط متغير.

وكنتيجة للتطورات والانتشار للبرامج، فإن تسيير الإنتاج وسلاسل التوريد تكون لنا الحقل الثاني لتطبيق نظرية القيود. ثم نجد ان التطورات في مجال مراقبة التسيير وتسيير المشاريع، تاتي من اجل إكمال التطبيقات التشغيلية لنظرية القيود، واخيرا وفي نهاية 1990 كان للممارسات الفكرية نصيب في قيادة التغيير التنظيمي في المؤسسة.[1] وعموما فإن الآثار التي يمكن أن تترتب من تطبيق هاته النظرية كالتالي: [2]

- **الأثر في التخطيط:** يكمن دور نظرية القيود، في تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد، ويكون ذلك من خلال، التخصيص العقلاني لها على الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة؛

- **الأثر في الرقابة:** تعمل نظرية القيود عند تطبيقها على تصحيح الإنحرافات إن وجدت، وبذلك فهي تعكس وظيفة الرقابة، التي من خلالها تستطيع المؤسسة الوقوف على نقاط القوة والضعف وتحقيق الإستمرار في نشاطاتها؛

- **الأثر في إتخاذ القرارات:** تدعم نظرية القيود إتخاذ القرار الجيد، من خلال تحديد قيد العمل ومحاولة إستغلاله وتدعيم الأنشطة، بما يسهل عملية الإختيار للبديل الصحيح.

مما سبق يمكن القول أن نظرية القيود، كانت أساسا للعديد من المفاهيم الجديدة، مثل المحاسبة عن الإنجاز، التي لا يمكن دراستها إلا بالتقديم للنظرية السابقة من أجل معرفة مدى مساهمتها في تحسين الأداء في المؤسسة أو حتى تقييمه في بعض الأحيان من خلال القضاء على الإختناقات خاصة في الموارد، والتي قد تغير في الكثير من استراتيجيات المؤسسة، لذلك فإن المحاسبة عن الإنجاز تساعد في ذلك عن طريق ما توفره من أرضية للتقييم والتحسين، وسنتناول هذا الأسلوب كالآتي :

3- مفهوم المحاسبة عن الإنجاز

ظهر مدخل المحاسبة عن الإنجاز، كأحد الوسائل التي من خلالها، تستطيع المؤسسة مواجهة إحتياجاتها من المعلومات اللازمة، لدعم وتطبيق مفاهيم التطوير المستمر للأداء التشغيلي، والمساعدة في تقييم أداء المنشآت، بما يتماشى مع مستجدات بيئة الأعمال الحديثة، من خلال التركيز على نقاط الإختناق وتخفيض زمن الإنجاز، والدعوة الى تطوير مقاييس الأداء وتبني مفاهيم جديدة، تركز على قياس الأداء عند البيع، بدلا من القياس عند الإنتهاء من إتمام الإنتاج، وذلك من أجل تحفيز المؤسسة، نحو العمل على تعظيم الإنجاز

---

(1): pierre jaeck**, pratique managériale ettheory of constraints**,thèse pour l'obtention du doctorat en sciences de gestion,ecole doctorale augustin cournot-ed221, université strasbourg, France,2014,p : 51-50.

(2): منى المعاضيدي وهشام الحديدي، **التكامل ما بين نظرية القيود ونظام الكلفة على أساس الأنشطة**، مجلة بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد 18، العراق، 2008، ص: 189.

المحقق، والإفصاح في نفس الوقت، عن هامش الإنجاز الذي يمكن للمؤسسة تحقيقه من المبيعات، كأحد أهدافها الاساسية، وذلك من خلال زيادة كمية الإنتاج التام المباع، بالإضافة الى تخفيض مستوى المخزون الى أقل حد ممكن، وذلك من الإنتاج تحت التشغيل أو التام، ويتبع ذلك أيضا تخفيض وقت التصنيع من أجل خفض ومراقبة تكاليف التشغيل.[1] وسنذكر بعض التعاريف التي تناولت المحاسبة عن الإنجاز كالتالي:

1-3- تعريف المحاسبة عن الإنجاز : هناك العديد من التعاريف لمحاسبة الإنجاز، نذكر منها كالآتي:

- التعريف الأول: " هي عبارة عن منهج محاسبي متجانس، مع فلسفة الإنتاج في الوقت المحدد، يقوم على توفر مجموعة من الموارد المتاحةن التي يتم استخدامها من أجل شراء الخامات وتحويلها لمنتج نهائي، يباع لتوليد إيراد المبيعات، ولذلك فإن الهدف المالي الأنسب للمؤسسة هو تعظيم هامش الإنجاز، الذي يساوي المبيعات منقوصا منها تكلفة المواد المباشرة، وما تبقى يلحق بالتكاليف الثابتة".[2]

- التعريف الثاني: "هي طريقة يتم من خلالها، معرفة مدى مساهمة الأنظمة والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، في الرفع من هامش الربح، وارتباط ذلك بفعالية وظيفة الرقابة فيها".[3]

- التعريف الثالث: " هي عبارة عن مدخل محاسبي لتقييم مدى قدرة المؤسسة، على تعظيم فعالية معدل إنجاز أنشطتها، عن طريق استخدام المقاييس المالية، من أجل الإستغلال الجيد للموارد المقيدة، من أجل تحقيق هدف المؤسسة في الزمن المخطط له".[4]

مما سبق يمكن تعريف المحاسبة عن الإنجاز، على أنها أحد الأساليب المتطورة ،المستخدمة في إدارة التكلفة، بهدف تزويد المؤسسة بالمعلومات الكافية عن الموارد المستهلكة، من أجل اتخاذ قرارات سليمة، فيما يخص عمليات التحسين المستمر، بالتركيز على حل الإختناقات، والوقت اللازم للإنتاج، بالإضافة الى بناء علاقة جيدة مع الزبون.

وقد تبنى المؤيدين لمدخل المحاسبة عن الانجاز، مجموعة من المفاهيم الأساسية لتطبيق هذا المدخل وذلك كما يلي:

---

(1): عبد العزيز عرفات العجلة، **مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة- دراسة ميدانية على الشركات الصناعية الفليسطينية**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية ، غزة، 2011، ص: 24-25.

(2): **نفس المرجع**، ص: 25.

(3) : seleshi sisaye, **ecology sustainable development and accounting**, routledgge edition, London, 2016, p: 26.

(4): أمجاد محمد، **أثر استخدام مدخل محاسبة الإنجاز في تطوير جودة الخدمات المصرفية في ظل منهجية سيجما ستة**، مجلة الفكر المحاسبي، مصر ، المجلد17، العدد03، ص 585.

أ- معدل الانجاز: يشير الانجاز السريع، ذو الجودة المرتفعة، الى كفاءة وفعالية الأداء في تحقيق الهدف الرئيسي للمؤسسة، والذي في العادة يتمثل في زيادة حجم المبيعات، وتحقيق ربحية عالية، وهذا كنتيجة لتحسين وزيادة الانجاز الذي يترتب عليه منافع كثيرة، كسرعة تنفيذ الطلبات، تخفيض المخزون وتكلفة الإنتاج.

وطبقا لنظرية المحددات، فإن معدل الإنجاز يعبر عن سرعة دوران الأموال في المؤسسة، أو كمية المبيعات في وحدة الزمن (اي منذ بداية العملية الإنتاجية الى الإنتهاء من التصنيع، وإتمام المنتج، سواء كان هذا الوقت يضيف قيمة أو لا يضيف قيمة للمنتج) ،مما يساعد إدارة المؤسسة في تمييز الأنشطة المستهلكة للوقت والتكلفة ، بالإضافة الى الأنشطة التي تعوق التدفق الطبيعي للإنتاج، بدلا من الإقتصار على معدل التشغيل الفعلي، الذي قد يضلل في في معرفة الزمن الكلي، ومستوى جودة الأداء في العملية الإنتاجية.

ويحسب معدل الانجاز وفقا للعلاقة التالية:

معدل الإنجاز= معدل التشغيل الفعلي * كفاءة دورة التصنيع * نسبة الناتج الجيد المباع

بتعويض كل طرف من المعادلة بما يساويه نجد:

(عدد الوحدات المنجزة / وقت التشغيل الفعلي)*(وقت التشغيل الفعلي/ وقت التصنيع الكلي)*(عدد الوحدات الجيدة المباعة/عدد الوحدات المنتجة)

ومنه : **معدل الإنجاز= عدد الوحدات الجيدة المباعة/ وقت التصنيع الكلي**

من هذه المعادلة يمكن القول أن خلو المنتجات من العيوب، يقود إلى زيادة قيمتها لدى الزبائن، والمحافظة على الميزة التنافسية التي تمتلكها المؤسسة، لذلك كلما إقتربت المؤسسة من تحقيق ما تم التخطيط له بكفاءة كبيرة، فإن هذا المعدل سيزيد، ومن خلاله يمكن الحكم على أداء المؤسسة، بالإعتماد على الكثير من المؤشرات المساعدة مثل رقم الأعمال، الربحية...الخ.

2-3- فرضيات المحاسبة عن الإنجاز

من الضروري، ومن أجل فهم جيد وشامل لمحاسبة الإنجاز، معرفة أهم الفرضيات التي تقوم عليها هاته الأخيرة، خاصة وأنها من بين الأساليب المستخدمة في تقييم الأداء

الشامل في المؤسسة، وهاته الفرضيات قسمت الى خمس مجموعات مختلفة نلخصها في الآتي[1] :

- التركيز على اتخاذ القرارات العملياتية: إن الطرق التقليدية للمحاسبة الإدارية تقوم في العادة على كون التكلفة من بين أسس التسعير، خاصة اذا تعمدنا استهداف التكاليف التي تجعل من السعر ثابتا في السوق، لذلك فمحاسبة الإنجاز تحرر التكاليف من القيود الخاصة، بحسابها فنجد التكاليف المتغيرة لوحدها توزع على المنتج؛ في حين نجد باقي التكاليف تلحق بتكاليف الفترة. لذلك فإن تسعير منتجات المؤسسة، لا يمثل هدفا بحد ذاته، بالنسبة لمحاسبة الإنجاز التي تركز على اتخاذ القرارات التشغيلية، في إطار التحسين المستمر وتشرح ببساطة تقسيم التكاليف.

- رفض التقسيم التنظيمي من أجل الفهم الشامل للقيد: إن الطرق التقليدية تعتمد منهجا تحليليا، لعلاج وظائف المؤسسة بطريقة مستقلة ومتماثلة، خاصة اذا تعلق الأمر بمعالجة التكاليف غير المباشرة. وحيث أن محاسبة الإنجاز تقوم على مقاربة تنظيمية تفضل الإستغلال الأمثل للقيد في المستوى الكلي، فهي ترفض تقسيم المؤسسة الى وحدات، من أجل تبويب التكاليف والتي في مجملها متغيرة؛ والملاحظ أن هذا الرفض لتقسيم المؤسسة، قد تبناه العديد من المفكرين، بناءا على المقاربة السطحية التي أتت بها ABC وعللوا ذلك كون هذه الأخيرة، تركز على تحليل العمليات والتفاعل بينها، في حين أن محاسبة الإنجاز تأخذ في الحسبان التفاعل بين العمليات، من أجل معرفة شاملة للقيد في كامل المؤسسة.

- عدم خطية التكاليف قصيرة الأجل: تحمل طريقة التكاليف الكلية الأعباء غير المباشرة، على كل وحدة إنتاج أو خدمة، معتمدين في ذلك على مفاتيح تقسيم، في العادة تتمثل في وحدة العمل(ساعة يد عاملة). في حين نجد أن ABC تقسم الأعباء غير المباشرة، لكل وحدة انتاج أو خدمة معتمدين في ذلك على جذب الموارد، وتخصيص تحفيزات للأنشطة والمنتجات والخدمات، ولهذا تعتبر طريقة ABC الزيادة في حجم النشاط، أو الإنتاج زيادة في الأعباء غير المباشرة. فالتكاليف المباشرة و غير المباشرة، تتبدل تسير خطية بدلالة مستوى النشاط.

ويعتقد المهتمين بمحاسبة الإنجاز أن التكاليف الكلية المتغيرة، لها علاقة مباشرة بمستوى النشاط، أما باقي التكاليف، في حين أن باقي التكاليف لا تتغير على المدى القصير،

(1): pierre jaeck, **op-cit**, pp : 81-87.

بحيث أن حجم الإنتاج لا يتجاوز عتبة معينة. وهذا ما يفسر لنا الحاق هذه التكاليف بما تكلفته الفترة من أعباء.

- أولوية الأداء الشامل من أجل التركيز أكثر على التحسين المستمر: فرضية أخرى من بين الأسس التقليدية للمحاسبة الإدارية وأدواتها، والتي وضعت من طرف العالم Maskell et Baggaley في سنة 2004، والتي تنص على أن الأداء الخاص بالوحدات الإقتصادية المكونة للمؤسسة يمكن تجميعها. إن هذا التجميع للتكاليف والأداءات، تدخل ضمن التمثيل الديكارتي للمؤسسات، الذي يجعل من المسلمات كون الأمثلية الكلية، يتحصل عليها من مجموع الأمثليات الجزئية للوحدات. وهذا ما يقودنا لإعتبار التحسين المحقق في وحدات المؤسسة مهما كان، سيكون له تأثير على كامل المؤسسة، وهذه نجدها أيضا في طريقة التكاليف الكلية، مع تحليل يقوم على مراكز التكلفة، وأيضا في طريقة ABC، مع تحليل يقوم على الأنشطة. وعكس ذلك فإن نظرية القيود تعتبر مجموع الأمثليات الجزئية لا يعطينا الأمثلية الكلية، ووحدها التحسينات التي مست القيود الخاصة بالنظام المدروس تساهم في رفع مستوى الأداء الكلي للمؤسسة الاقتصادية.

إن الفرضيات الأساسية المتبناة من طرف محاسبة الإنجاز تتماشى ونظرة المؤسسة للقيود والأهداف التشغيلية الخاصة بالتحسين المستمر، والتي تشترط مؤشرات أداء مؤسسي تلعب دورا واضحا في اتخاذ قرارات تشغيلية يومية من طرف المسيرين من أجل تحقيق عمل النظام بطريقة مثلى ، وبنفس الطريقة تعمل على التأثير على النماذج المستخدمة في تبويب التكاليف.

- الإختلافات في معالجة التكاليف: تقليديا يتخذ المسيرون قرارات لإنتاج السلع، أو الخدمات، تبنى على أساس تدنية التكاليف، ولهذا فإن هناك تحولا من المحاسبة المالية الى محاسبة التسيير، غير أن تقديم مقاربات خاصة بالتكاليف المباشرة والمتغيرة، يدعم القرارات التي تقوم على مساهمة نتيجة المنتج أو الخدمة. ومع محاسبة الإنجاز، فالقرارات تقوم على مساهمة عنصر التنظيم الذي يحد من أدائها.

وقد قام "Noreen" سنة 1995 بتقديم مختلف المعالجات الخاصة بالتكاليف غير المباشرة، لطريقتي المحاسبة عن الإنجاز و ABC ، هاته الفوارق لها أثر كبير على نتائج المؤسسة، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول(5-2): معالجة التكلفة بالنسبة لمحاسبة الإنجاز مقارنة ببعض الطرق الأخرى

	التكاليف الكلية	ABC	التكاليف المباشرة	الإنجاز
مبادئ تقييم المخزون	كامل التكاليف يتم تحميلها على المنتج أو الخدمة وهذا ما ينعكس على المخزون.	كامل التكاليف تكون مباشرة وتحمل على المنتج أو الخدمة وهذا ما ينعكس على المخزون.	التكاليف المتغيرة فقط تدخل في تقييم المخزون.	التكاليف المتغيرة بصفة كلية ccvs هي وحدها التي تدخل في تقييم المخزون.
مبادئ تبويب التكاليف غير المباشرة	كامل ت.غ.م تحمل على المنتجات أوالخدمات حيث تستخدم وحدات العمل للتوزيع.	كامل ت.غ.م تحمل على المنتجات أو الخدمات حيث تستخدم وحدات تحسب إنطلاقا من العناصر المولدة للتكلفة أو تحددها.	التكاليف المتغيرة تحمل على المنتج أو الخدمة.	التكاليف المتغيرة بصفة كلية ccvs تحمل آليا على المنتجات أو الخدمات، أما باقي التكاليف المباشرة وغير المباشرة لا تجزأ وتلحق بتكاليف الفترة.

source :pierre jaeck,op-cit, p : 85.

من الجدول يظهر أن الفرق بين محاسبة الإنجاز وطريقة التكاليف الكلية، ينحصر في علاج التكاليف غير المباشرة ، حيث نجد أن محاسبة الإنجاز تعزو أعباء التكاليف غير المباشرة، الى انتاج الفترة، وعى عكس ذلك بالنسبة ل ABC التي تلحق هاته التكاليف بالمنتجات، حيث يتم تقييم المخزون الى غاية بيع المنتج.

أما بالنسبة للمحاسبة عن الإنجاز، فإنها تقيم المخزون بالتكلفة المتغيرة كاملة؛ وهذا ما يتطلب إعادة تقييم للمخزون. كما يلاحظ أيضا أن اليد العاملة بالنسبة للمحاسبة عن الإنجاز، لا تعتبر تكلفة متغيرة بل هي عبارة عن إنفاق وظيفة، إلا إذا تعرضنا لحالة المشاريع بالإيعاز، أو أشخاص مستأجرين في مستويات الإنتاج، أين يتم اعتبارها تكاليف متغيرة. وهذا ما يجعل الكثير من المفكرين يعتبرون المحاسبة عن الإنجاز تصلح للمدى القصير فقط.

- التأثير على بناء النتيجة التشغيلية: إن من نتائج فرضيات نظرية المحددات، وبعض نماذج تبويب التكاليف، وتوزيعها تقود الى إختلاف النتائج المحققة، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول(6-2): مقارنة للنتائج التشغيلية باستخدام محاسبة الإنجاز مقارنة بطرق أخرى.

التكاليف الكلية و ABC	التكاليف المباشرة	محاسبة الإنجاز
رقم الاعمال	رقم الأعمال	رقم الأعمال
-التكاليف المباشرة للمبيعات	-التكاليف المتغيرة بما فيها تكلفة اليد العاملة	-التكاليف المتغيرة كاملة
= الهامش الخام	= هامش المساهمة	= الإنجاز
-التكاليف غير المباشرة	- التكاليف الثابتة	- الإنفاق الوظيفي(التشغيلي)
=نتيجة الإستغلال	=نتيجة الإستغلال	= نتيجة الإستغلال

source :pierre jaeck,op-cit, p : 86.

من الجدول يظهر أن طريقة التكاليف الكلية، وABC، يقيمان المخزونات الخاصة بالمنتجات النهائية، وتحت الإنتاج بناءا على تكلفة المواد، اليد العاملة، والتكاليف غير المباشرة للإنتاج لأن المنتجات غير المباعة تمثل مخزونا، والذي يتحمل جزءا من التكاليف، والتي بدلا من أن تنعكس على نتيجة الفترة المعينة، تسجل في الميزانية باعتبارها أصلا.

فالإختلاف واضح بين طريقة التكاليف المباشرة ومحاسبة الإنجاز؛ وكنتيجة لما سبق فإن محاسبة الإنجاز تأخذ بعين الإعتبار، عند اتخاذ القرار التغير في الإستثمارات والإنفاق التشغيلي، في حين أن طريقة التكاليف المباشرة، تفضل الهامش الخام بالإضافة الى تشجيع تخفيض التكاليف المتغيرة، أو مبيعات المنتجات للمساهمة في تحقيق هامش مهم. في حين أن المحاسبة عن الإنجاز تؤكد على تعظيم إستخدام الجزء الذي يكون لنا قيدا، وهاته الطريقة تشجع ايضا التقليل من الإستثمارات والرفع من مستوى الإنتاج وهكذا فإن الإنجاز يعتبر مؤشرا للتدفق.

4- مدخل المحاسبة عن الإنجاز لقياس التكلفة وتقييم الأداء

عند تنفيذ مدخل المحاسبة عن الإنجاز لأغراض التكلفة وتقييم الأداء يتم تعديل وإدخال بعض المفاهيم الجديدة كمتطلبات أساسية لتنفيذه، كالتالي:

4-1- تحديد مفاتيح التكلفة: من أجل التمكن من توزيع التكاليف المشتركة بين أقسام المؤسسة، يجب إنشاء مفاتيح للتوزيع. وهاته المفاتيح عبارة عن وسيلة، تسمح بتحميل كل قسم من الأقسام بجزء من التكاليف الفعلية المشتركة، فمثلا يتم توزيع قيمة الإهتلاك بين أقسام العمل بحسب المساحة المشغولة، وهذا المفتاح لا يصلح إلا في بعض الحالات فقط، وذلك لإختلاف الأقسام في إستخدامها لمصدر الإهتلاك، وهناك الكثير من المفاتيح مثل عدد العمال، مبلغ الإستثمار، تكلفة اليد العاملة...الخ.([1])

4-2- دراسة وتحديد معوقات العملية الإنتاجية: تستوجب المحاسبة عن الإنجاز، دراسة وتحديد العوامل التي من شأنها إعاقة وظيفة الإنتاج في المؤسسة، ومن هاته العوامل نجد:

- عدم القدرة على تقسيم العمل من أجل تحقيق الأهداف، خاصة في المؤسسات التي ليس لها فروع إنتاجية؛

- وجود المنافسة التي قد تعيق من تقدم العملية الإنتاجية، نظرا للإستخدام الكبير للتقنيات الحديثة؛

- غياب الخبرة عند المؤسسات ذات الفروع الجديدة، كونها لا تستفيد من تقاليد المؤسسة الأم بسرعة.([2])

4-3- الإهتمام بعنصر الزمن: يعتبر الزمن عنصرا هاما بالنسبة للمحاسبة عن الإنجاز، كون الأهداف الخاصة بالمؤسسة ترتبط بالفترة الزمنية اللازمة لتحقيقها، بالإضافة إلى أن المؤسسات الراغبة في التغيير تركز على عنصر الزمن وتقسيمه إلى زمن حاضر ومستقبلي، فالزمن الحاضر يؤثر على توازن المؤسسة، أما الزمن المستقبلي فإنه يركز على نمو المؤسسة وإستمراريتها، ومثال ذلك دورة الحياة الوظيفية، مراحل الإنجاز للأنشطة...الخ.([3])

5- مزايا المحاسبة عن الإنجاز: تتميز المحاسبة عن الإنجاز عند تطبيقها في المؤسسة بالمزايا التالية: [4]

([1]) : Réjean Brault et pierre giguère, **comptabilité de management**, 5e ed, presses université lavale, canada, 2003, p : 118.

([2]) : Yves-a.fauré et autres, **production locales et marché mondiale dans les pays emergents**, editions karthala, paris, 2005, p : 132.

([3]) : Francine laurin**, la gestion du changement entre temps et pouvoir**, éditions JFD, quebec, canada, 2015, pp : 25-26.

([4]): هبة محمود مؤمنة، **مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، 2004، ص: 102.

- تبني هذا الاسلوب يؤدي الى التقليل من المخزون، والتكاليف المرتبطة به، مما يعني تسهيل تدفق الإنتاج؛
- سرعة الإستجابة لطلبات الزبائن، مما يعني المساهمة في إنشاء القيمة لديهم؛
- التركيز على الربحية؛
- التركيز على مراكز الإختناق والبحث على الحلول، من أجل اتخاذ قرارات سليمة؛
- التركيز على فعالية العمليات، وليس كفاءتها.

المطلب الثالث: التكلفة المستهدفة والمقارنة المرجعية

ترجع المؤسسة في تقييم أدائها في كثير من الأحيان؛ إلى العمل على دراسة بعض المؤشرات الخاصة بالمنافسين، فنجدها عند القيام بتسعير منتجاتها، تقوم بالإعتماد على التكاليف التي تم تحملها خلال نشاطها، من أجل صياغة سعر منتجها بما يحقق لها أرباحا قد خططت لها مسبقا، وهاته الطريقة تقليدية، لهذا ظهرت التكلفة المستهدفة لصياغة أكثر تحقيقا، وضمانا لأداء جيد بالنسبة للمؤسسة، فتقوم المؤسسة بالإعتماد على معلومات المنافسين، حيث يتم وضع السعر مسبقا، وبعدها تعمل على تخفيض التكلفة، من اجل الرفع من قيمة الربح.

وتعتبر المقارنة المرجعية من بين الأساليب التي تستفيد من معلومات المنافسين، من أجل الوقوف على عدة نقاط تخص الرقابة وتقييم أداء المؤسسة، لكنها تختلف عن التكلفة المستهدفة، كونها تحيط بالعديد من الجوانب، وسيتم التعرض للأسلوبين من خلال الآتي:

أولا- التكلفة المستهدفة

كانت بداية ظهور هذه الطريقة في اليابان في مصانع السيارات، في بداية سنة 1980، حيث تعمل على تحويل الإعتماد في تحليل التكاليف الكلية المقدرة، من طريقة تحليلها وربطها بالتكاليف المعيارية، إلى ربطها بالسعر المستهدف للمنتوج.[1] وسيتم التطرق لطريقة التكلفة المستهدفة، من خلال الآتي:

1- **تعريف التكلفة المستهدفة:** هناك تعاريف كثيرة للتكلفة المستهدفة نذكر منها:

- **تعريف Takao Tanaka** : "التكلفة المستهدفة هي الجهد المبذول في مرحلتي التخطيط والتطوير لتحقيق هدف مسطر من طرف الإدارة، ويوجه هذا الجهد في محاولة امتصاص

[1](: Gérard melyon, comptabilité analytique, 3eme edition, bréal, France, 2004, p : 69.

الفارق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدرة لمنتج معين، ويظهر من هذا التعريف، أن التكلفة المستهدفة هي وسيلة للتسيير الحسن. [1]

- تعريف Cooper: " التكلفة المستهدفة عبارة عن تقنية لحساب تكلفة إنتاج المنتج الذي يحقق هامش ربح مستهدف عند بيعه". ويظهر من هذا التعريف أن هاته التقنية لا تهتم بالتكاليف الجزئية للمنتج خلال مختلف مراحل حياته. [2]

- تعريف Sakurai : " التكلفة المستهدفة عبارة عن أداة لإدارة تكلفة آجلة لمنتج ما خلال مراحل حياته المختلفة، بمساعدة مختلف الأقسام في المؤسسة ". ومن هنا فإن التكلفة المستهدفة حسب هذا التعريف، لا تتعدى كونها تقنية ولا وجود لمفهوم الربح في هذا التعريف. [3]

إن التعاريف السابقة حصرت التكلفة المستهدفة كونها تقنية لمراقبة التكلفة الواجب صرفها من أجل تحقيق هامش ربح مرغوب فيه، لكن الأجدر أن نعتبرها نظام للتسيير الإداري الأعلى، للتكلفة والربح من جهة ونظرة العميل والسوق من جهة أخرى.

إن نموذج التكلفة المستهدفة، يخص المؤسسات الصناعية الكبرى التي تمتلك عدة فروع، تضمن بطريقة مباشرة عمليات الإنتاج والتوزيع لمنتوجاتها, ويبحث هذا النموذج عن وضع حدود لشروط التنافس، حسب نوعية المؤسسة (أحادية أو تنافسية)، كما أنها تميز بين مختلف المنشآت التحتية التابعة للمؤسسة الأم، من حيث المردودية، ويقترح هذا النموذج طريقة عمل بين المنشأة الكبرى والفروع التابعة لها، عن طريق ما يسمى بمراكز المسئولية، ويرجع الفضل في إرساء معالم هذا النموذج إلى مهندسي شركة toyota أين كان يعرف قبل ذلك بـ: "genkakikaku".[4]

أما من الناحية الكمية، نستطيع تقسيم التكلفة المستهدفة إلى نوعين وفقا للمعادلة الآتية:

- **التكلفةالمستهدفة المقبولة** = سعر البيع – الهامش المحصل عليه خلال العملية
- **التكلفة المستهدفة النهائية** = التكلفة المستهدفة المقبولة - التكاليف المتكبدة خلال الفترة من جراء المجهود المبذول[5].

---

(1) tanaka.t**, traget costing at toyota**, journal of cost management,1993. :

(2)R.cooper, **when lean entreprises collide, competingthrough confrontation**, boston,Harvard busness school press, 1995, p: 116.

(3) M.sakuria, **traget costing and how to use it,journal of cost management**, 1993p: 24. :

(4)Elisabeth genaivre, **initiation à la comptabilité de gestion en entreprise**: principes et application, EPU: bublibook, université, paris, année 2007, p: 85.

(5)Elisabeth genaivre, **op.cit**, p: 86.

تعتمد فكرة هذا المدخل، على حصر إمكانيات هندسة المنتج، في حدود تكاليف الإنتاج المستهدفة، والتي تحدد بناءا على ثلاثة عناصر أساسية و هي: [1]

- الأسعار المتوقعة؛

- الربح المحقق؛

- أساليب الإنتاج المعتمدة.

وبذلك فإن هذا المدخل يحقق مجموعة من المزايا نذكر منها :

- بناءا على معطيات السوق، فإن عمليات الإنتاج تتماشى والتكاليف المحددة مسبقا، مما يؤدي إلى كبح جماح مهندسي التصميم، والضغط على المسئولين لإعادة تنظيم أنشطتهم، من أجل الإستغلال الأمثل لموارد المجتمع، مما يؤدي إلى تعظيم القيمة على مستوى الاقتصاد الكلي؛

- التسعير وفقا للمنافسة وليس من خلال التكلفة، وهذا ما أكده " goledratte" في معرض انتقاده لمدخل ،abc وتأييده لنظرية القيود كمدخل لتعظيم القيمة المنجزة؛

- نقل العمل المحاسبي من موقع الإنتظار لحين وقوع الحدث، إلى المشاركة في مراحل التصميم والإنتاج، بتوفيره المعلومات المتعلقة بتكلفة عناصر الإنتاج الواجب العمل في إطارها.

وعلى الرغم من بساطة مفهوم الكلفة المستهدفة، إلا أن تطبيقه يتطلب مهارة إدارية و على جميع المستويات، بالإضافة إلى نظام معلومات قوي وفعال.

وتبقى المحاسبة الإدارية في تطور كبير، رغم المعوقات التي تتعرض لها دائما، خاصة عند محاولة وضع ملامح الإطار النظري لها ؛ حيث نجد الكثير من التدخلات والتشعبات والتي لا يمكن نسبه دائما إلى أنظمة معينة .

2- حدود إستخدام التكلفة المستهدفة

تواجه التكلفة المستهدفة العديد من القيود عند إستخدامها نذكر منها: [2]

(1): مؤيد محمد الفضل واخرون، **مرجع سابق**، ص: 37-39.

(2): Cathrine kuszla et autres**, contrôle de gestion**, edition dunod, paris, 2014, p : 117.

- فقدان المنتجات لجاذبيتها: إن إعتماد المؤسسة على السعر المنخفض المتأتي من تدنية التكاليف الخاص بالإنتاج؛ يقود إلى إهمالها في كثير من الأحيان لجانب الجودة مما يترتب عليه فقدان الكثير من الزبائن؛ بسبب نقص في جاذبية المنتجات وعدم تحقيقها للإشباع المطلوب؛

- فشل عملية التسويق للمنتجات الجديدة: في العادة تطلق المؤسسة منتجات جديدة، من أجل دعم خطوطها الإنتاجية، وبأسعار جديدة تجعل الزبون في شك من قيمتها، مقارنة بالمنتجات المنافسة التي قد تفوقه سعرا؛

- عند إستخدام التكلفة المستهدفة، فإن التكاليف توزع على مجموع الأنشطة المكونة لسلسلة الإنتاج، ولكل جزء منها حد من التكاليف لا يمكن تجاوزه، لكن لا تستطيع المؤسسة دائما تحقيق ذلك، خاصة إذا حولنا النظر إلى السوق الذي تنشط فيه المؤسسة، وقد تعود على السلعة بسعر وتكلفة معينة، لهذا فالمؤسسة قد تتحمل تكاليف إضافية تخص تطوير الجانب التقني للإنتاج، من أجل إمتصاص الزائد من التكاليف غير المتوقعة مستقبلا.

- في كثير من الأحيان يتحول إهتمام المؤسسة، نحو وظيفة التسويق وتسيير المشاريع، من أجل تحقيق ما استهدفته من تكاليف وأسعار، وهذا ما يجعل المشتغلين في هاته الوظائف يعانون من الإرهاق السلبي الذي قد ينعكس على تحقيق الأهداف المستهدفة.

ثانيا- المقارنة المرجعية

تعتبر المقارنة المرجعية من الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، كونها ظهرت مع التطورات الحديثة لبيئة الأعمال، حيث تستخدم في تطوير الأداء وتحسينه، بالإضافة إلى فائدتها بالنسبة للرقابة على موارد المؤسسة، مقارنة بمؤسسات مماثلة ومنافسة، ومن بين الظروف التي دفعت المؤسسات إلى تبني هذا الأسلوب، هو حاجتها للعمل الجماعي في محيط معقد مليء بالمخاطر، وأيضا متطلبات العميل، التي تتغير بحسب جودة المنتج وسعره ودرجة إشباعه للإحتياجات، لهذا فهي تتميز بمجموعة من الخصائص جعلتها قابلة للتطوير، إذا ما لم تحقق الغرض منها، وسيتم التعرف على هذا الأسلوب من خلال الآتي:

1- مفهوم المقارنة المرجعية

تعددت المفاهيم المرتبطة بالمقارنة المرجعية بحسب الهدف منها، ونوعية المعلومات المتحصل عليها، فأصبح لكل مؤسسة منهجا معينا تتبعه في تطبيق هذا الأسلوب، لهذا فإن المقارنة المرجعية تتصف بمجموعة من الخصائص، جعلتها تتلقى مجموعة من الإنتقادات، بالرغم من مجموعة الفوائد التي تحققها عند تطبيقها، وسيتم التعرض لها من خلال النقاط الآتية:

1-1- تعريف المقارنة المرجعية: هناك العديد من التعاريف الخاصة بالمقارنة المرجعية، نذكر منها الآتي:

- التعريف الأول: هي عبارة عن أسلوب من خلاله تقوم المؤسسة، بمعرفة وفهم الأداء الخاص بها وبالمؤسسات المماثلة لها، وذلك من أجل إكتشاف الفرص، أو الحلول من أجل تحقيق التحسين في وضعيتها إن أمكن ذلك، فهي نقطة معلمية للتميز والأداء.[1]

- التعريف الثاني: هي عبارة عن أسلوب يعنى بدراسة وتحليل التقنيات التسييرية و أصناف المؤسسات، من أجل الوقوف على بعض المؤشرات المعلمية مثل السعر، الزمن، الجودة، الإنتاجية...الخ، فهي تساعد على مقارنة المؤسسات مع بعضها البعض والإستفادة من أفكارها، تطبيقاتها، نشاطاتها وخبراتها، وهذا كله بغرض تحديد المؤشرات التي من خلالها تحقق المؤسسة الأمثلية في الاداء.([2])

- التعريف الثالث: تعبر عن الأسلوب الذي من خلاله تستطيع المؤسسة، تقييم النتائج المالية التي يحققها المنتج الخاص بها، مقارنة بباقي المنتجات المعلمية.([3])

من التعاريف السابقة يمكن تعريف المقارنة المرجعية على انها أسلوب يعنى بدعم وضعية المؤسسة من خلال تزويدها بمعلومات عن المؤسسات المنافسة وبما تقوم به من أنشطة، وذلك من أجل الإستفادة من خبرات وتجارب للمؤسسات الرائدة بغرض تقديم منتوج يلبي إحتياجات الزبون ويحقق أهداف المؤسسة خاصة المالية منها.

1-2- أنواع المقارنة المرجعية: يتفق الكثير من المفكرين على أن المقارنة المرجعية تأخذ أربعة أشكال أساسية، نذكرها من خلال الآتي: ([4])

- المقارنة المرجعية الداخلية: وتكون فيها المقارنة بين الكثير من المصالح داخل المؤسسة، من أجل الوقوف على تقييم الاداء وترتيبه؛

- المقارنة المرجعية التنافسية: تقوم المؤسسة بهذا النوع من المقارنة مباشرة مع مؤسسة منافسة تنتج منتوجا مماثلا، وذلك من أجل معرفة مدى تحقيق المنتج للأهداف المسطرة له؛

- المقارنة المرجعية الوظيفية: وتتم بين مصالح أو أقسام من داخل المؤسسة، وأخرى من خارج المؤسسة؛

- المقارنة المرجعية الأفقية: في هذا النوع تخص المقارنة طرق وأساليب العمل الخاصة بالمؤسسة.

) [1](: florent A.meyer, **pratiques de benchmarking – le challenge partenarial**, editions lexitis, paris, 2013, p : 29.

([2]) : Guy couturier, **guide pratique des marketing**, editions société des ecrivains, paris, 2014, p : 97.

([3]) : pierre traimand, **le développement aux périles de la finance**, edition l'harmattan, paris, 2009, p : 15.

([4]) : patrick cuenot et armand pelletier, **intelligence economique – mode d'emploie**, edition pearson, France, 2013, p : 194.

3-1- خصائص المقارنة المرجعية: تتميز المقارنة المرجعية بمجموعة من الخصائص نذكر منها: ([1])

- المعيارية: تساهم المقارنة المرجعية في مد المؤسسة بتوجيهات تقود إلى تطبيقات نموذجية تتعلق بالأداء؛

- التحليل: تسمح المقارنة المرجعية ببناء مؤشرات مفتاحية، تساعد على فهم لماذا وكيف تتزود المؤسسة بالتحليل المثالي؛

- متعلقة بالأحداث: تركز المقارنة المرجعية على تحسين الأداء أو تغييره؛

- نظام تعلم دائم: وهذا ما يساعد على التقليل من إنحرافات الأداء المستقبلية، من أجل تحقيق التحسين المستمر.

2- مراحل المقارنة المرجعية: تمر المقارنة المرجعية بمجموعة من المراحل نلخصها في الآتي: ([2])

- تحديد الفائدة المثلى من التحسين، والذي بسببها تتوجه المؤسسة إلى إنجاز مقارنة مرجعية بينها وبين المؤسسات المنافسة؛
- تحديد المؤسسات التي سيتم إدخالها في عملية المقارنة؛
- جمع المعلومات اللازمة للمقارنة المرجعية؛
- تحليل إنحرافات الأداء الخاص بالمؤسسة؛
- تحليل المستويات المستقبلية للأداء، ويتم ذلك بعد تفسير الإنحرافات وتصحيحها إن أمكن ذلك؛
- ربط النتائج التي تم الحصول عليها من الدراسة المتأتية من المقارنة المرجعية؛
- مراجعة الأهداف الخاصة بالمؤسسة، وإعادة توجيهها لما يخدم مصالحها؛
- إنشاء مخطط عمل، ويكون ذلك من أجل القيام بالأعمال اللازمة، بعد إجراء المقارنة المرجعية؛
- إختبار مخطط العمل، من أجل الوقوف على التطورات الحاصلة، فيما تم تطبيقه من أساليب وطرق جديدة؛
- إعادة تحوير الزمن اللازم للسير الحسن لأداء المؤسسة.

([1]) : OCDE**, méthodes d'analyses comparatives dans les transports**, actes de la conférence tenue a paris en novembre 1999, editions ocde, France, 2000, p : 11.

([2]) : J-P Hébérac, **guide des méthodes de la qualité**, 2e ed, edition Maxima, paris, 2001, p : 167.

وتبقى هذه المراحل مختلفة من مؤسسة إلى أخرى، وذلك بسبب خبرة المؤسسة وقدرتها على الإستفادة من تجارب المؤسسات التي تطبق هذا الأسلوب، لهذا قد نجد هاته المراحل تزيد وتنقص، بحسب الظروف التي تتحكم في إنجاز المقارنة المرجعية.

3- مزايا وعيوب المقارنة المرجعية: للمقارنة المرجعية مجموعة من العيوب والمزايا، التي قد تظهر عند تبنيها كأسلوب لمعرفة واقع أداء المؤسسات المنافسة، سيتم التعرض لها من خلال الآتي: ([1])

3-1- مزايا المقارنة المرجعية: هناك الكثير من المزايا التي تستفيد منها المؤسسة، عند تطبيقها للمقارنة المرجعية وهي:

- المعرفة السريعة لوضعية المشاريع، وهذا ما يسهل عملية إتخاذ القرار؛
- توفير معلومات للمقارنة؛
- المساعدة في تحقيق تحسينات فورية فيما يخص عنصر المقارنة؛
- معرفة العناصر المنشأة للقيمة من خلال المؤسسات الأخرى؛
- عدم تساوي قيم المقارنة بين المؤسسات يدفع إلى تعلم طرق وأساليب جديدة لتقليص الفجوة بينها؛
- سهولة تحديد أهداف الشركاء وتمييزها؛
- تسمح بوضع الثقة في أداء المنتجات ، الخدمات ، الطرق، والأساليب؛
- سهولة التحصل على المعرفة المؤسساتية، والإستفادة منها ونشرها؛
- سهولة صياغة المؤشرات المفتاحية للنجاح.

3-2- عيوب المقارنة المرجعية: هناك بعض العيوب التي تنتج من خلال تطبيق أسلوب المقارنة المرجعية؛ نذكر منها:

- الإعتماد على المقارنة المرجعية يعيق الإبداع في المؤسسة؛
- المعلومات التي قد توفر من طرف المؤسسات، قد تكون مضللة لمستخدميها؛
- درجة التعلم للعناصر الفاعلة في المشروع تبقى محدودة؛
- بعض المشاريع تاخذ الكثير من الوقت، وذلك بسبب إنتظار موافقة الشركاء على تبني إستراتيجية معينة من عدمها؛
- صعوبة الحصول على بعض المعلومات اللازمة للمقارنة؛
- التضارب بين الأطراف الداخلية فيما يخص الأخذ بالمعلومات من عدمه؛

([1]) : Florent A.Meyer**, pratiques de benchmarking** – **créer collectivement du sens à partir du succès d'autres organisations**, editions lexitis, paris, 2011, pp : 64-69.

- صعوبة موافقة المؤسسات المنافسة، على إعطاء المعلومات اللازمة لعملية المقارنة، خاصة إذا تعلق الأمر بالمنظمات العالمية التي تعمل على تصنيف المؤسسات؛
- صعوبة تحصيل المعلومات وتجميعها، مع التعرض في كثير من الأحيان لمتابعات قضائية عند الإستخدام غير القانوني للمعلومة، كالإساءة لسمعة المنتج الخاص بالمؤسسة المنافسة؛
- قد تعطى معلومات ذات إمتداد قطاعي للشركاء، والذين يتموقعون بين معارض وداعم لسياسة القطاع مما قد يؤثر على بعض المؤسسات المنافسة؛
- وجود مخاطر قد تحدث، من نقل احد الشركاء للمعلومات التي تم تحليلها داخل المؤسسة إلى مؤسسات منافسة أخرى؛
- إعطاء معلومات قد تتسبب في تغيير طريقة التفاوض، بين المؤسسة والشركاء؛
- صعوبة تمييز وتصنيف المؤسسات المستهدفة، في ظل تقارب مستويات الأداء؛
- نقل الخبرات قد يواجه عدم القدرة على تطبيقها بطريقة صحيحة.

المبحث الثاني: أثر إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة على مؤشرات تقييم الأداء

يمكن للمؤسسة معرفة مستوى أدائها بالرجوع إلى مجموعة من المؤشرات، والتي بدورها تنقسم إلى مؤشرات مالية، وغير مالية، يستطيع المقيم من خلالها معرفة إتجاهات الأداء، حسب الأهداف التي تم التخطيط لها، وما تم الوقوف عليه أن الأساليب المستخدمة في الرقابة وتقييم الأداء، لا يمكن أن تعبر منفصلة عن بعضها البعض عن الأداء الفعلي للمؤسسة، من جميع نواحي الأنشطة الخاصة بها، لذلك كانت التطورات تتجه نحو التركيز على المؤشرات غير المالية، كونها تبين لنا جوانب تخص الأداء تهملها المؤشرات المالية.

ونجد الكثير من الأساليب التي تركز على الجانب المالي للأداء، مثل محاسبة المسؤولية، سلسلة القيمة، المحاسبة عن الإنجاز، المقارنة المرجعية...الخ، إلا أن أسلوب بطاقة الأداء الذي ينسب للعالمين Nortan و kaplan تناول المؤشرات بنوعيها، وذلك من أجل الإحاطة بجميع جوانب الأداء الخاص بالمؤسسة، وسيتم التعرض لهاته الأساليب من خلال الآتي:

المطلب الأول: أثر إستخدام أسلوبي محاسبة المسؤولية وسلسلة القيمة على مؤشرات الأداء

يختلف الكثير من الباحثين خاصة الغربيين في تصنيف محاسبة المسؤولية، فمنهم من يرى أنه أسلوب تقليدي نظرا لقدم ظهوره، ومنهم من يجعله أسلوبا حديثا، نظرا لمساهمته الفعالة في توازن المؤسسة، من خلال تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية تتوافق وأهدافها التي تأخذ بعين الإعتبار عناصر مهمة في تقييم الأداء مثل التكلفة، الربح و الإستثمار.

اما سلسلة القيمة فإنه الأسلوب الأكثر إستخداما، خاصة في المؤسسات الصناعية، كون المؤسسة تبحث دائما عن الأخطاء المسجلة، أو التكاليف المضخمة، أو الأنشطة التي لا تضيف قيمة، من أجل العمل على تخفيض تكاليفها، والرفع من أدائها، وهذا تساعد فيه الأنظمة الرقابية التي تختلف المؤسسات في تطبيقها، بحسب الحجم والمكانة التنافسية، وسيتم التعرض لهذين الأسلوبين بشيء من التفصيل من خلال الآتي:

أولا- أثر إستخدام محاسبة المسؤولية على مؤشرات الأداء

هناك العديد من الآثار المسجلة، عند تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية على مؤشرات الأداء، نذكر منها ما يلي:

1- أثر إستخدام محاسبة المسؤولية على ربحية المؤسسة: من المعلوم أن محاسبة المسؤولية من الأساليب المستخدمة في الرقابة على أداء المؤسسات، وذلك من خلال تقسيم المشروع إلى مراكز، وتفويض السلطات بحسب المستويات الإدارية الموجودة في المؤسسة، بالإضافة إلى توزيع التكاليف، والأرباح بحسب منشأ كل منها، لهذا فالمؤسسة تجد أثر تطبيق هذا النظام من الناحية المالية في الآتي:

- يمكن للمؤسسة تحقيق إيرادات خارجية من خلال بيع منتوجاتها، أو حتى إيرادات داخلية، تتمثل في التخلي عن مادة أولية لصالح قسم آخر، عن طريق البيع وفقا لأسعار التحويل، كما يمكن للمؤسسة الإستفادة من هامش المساهمة (يعبر عن الفارق بين إجمالي المبيعات والتكاليف المتغيرة) في إتخاذ قرارات معينة.

لهذا فمحاسبة المسؤولية، تعمل على تقييم أداء المراكز، حتى يمكن تثمين ما تم الوصول إليه من إيجابيات، وتصحيح الإنحرافات إن وجدت.

- إن تقسيم المؤسسة لمراكز مسؤولية يسهل من إدارتها، وهذا ما يدفع مديري هذه المراكز إلى إظهار مواهبهم ومهاراتهم الإدارية؛([1]) بحيث يتم إتخاذ قرارات صحيحة وذات تأثير في تحقيق غايات المؤسسة، خاصة إذا تعلق الأمر بتحقيق نتيجة مستهدفة، وهذا ما يدفع المؤسسات إلى تعيين الأشخاص ذوو الكفاءة في المراكز الحساسة- مثل مركز الربحية ؛

فمدير المركز يعتبر مسؤولا عن الإيراد والتكلفة التي تلحق بمركزه، فعند ربط إستثمارات المؤسسة بالأرباح والتكاليف يستطيع المكلف بالتحليل قياس كفاءة الأداء.

- يؤدي تطبيق محاسبة المسؤولية في المؤسسة- إلى التمكن من تبويب وتجميع وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات لكل مركز مسؤولية على حدا، من أجل الرقابة على التنفيذ بالمقارنة بين المخطط والمنفذ، وبذلك تستطيع المؤسسة، تحديد حجم الإنحرافات وتشخيص أسبابها والتقرير عنها تمهيدا، لإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجة هذه الإنحرافات، ومن هنا يسهل مراقبة ربحية المؤسسة، بالنظر إلى الإيراد المتحقق خلال فترة النشاط والتكلفة المقابلة لذلك.([2])

- يتأثر مؤشر الربحية في المؤسسة، بحسب طريقة التقسيم للمراكز الخاصة بها، حيث أن الإيرادات المتولدة من الأنشطة الرئيسية للمؤسسة، مثل المبيعات تختلف في مصادرها، فقد تكون المبيعات داخلية بين الأقسام، أو خارجية بين المؤسسة و الأطراف ذات العلاقة،([3])

([1]): جبار جاسم الربيعي و ندى عبد المطلب، **مرجع سابق**، ص: 05.
([2]): مكرم عبد المسيح باسيلي، **المحاسبة الإدارية – الأصالة والمعاصرة-** المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص: 318-320.
([3]): رجاء رشيد عبد الستار، **إستعمال نظام محاسبة المسؤولية في تقويم أداء مراكز الربح بالشركة العامة للصناعات الجلدية**، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد 13، العراق، ص: 166.

لهذا فإنه من الضروري معرفة أي المصادر أكثر تأثيرا في مركز الربحية من أجل العمل على إعادة توجيه الموارد والأنشطة بما يخدم مصلحة المؤسسة؛

- مدير مركز الربحية له مسؤولية كاملة على زيادة الأرباح، ويحقق ذلك من خلال التركيز على النفقات المتكررة،([1])لذلك فزيادة الأرباح تعد مؤشر جيد لأداء فعال.

2- أثر إستخدام محاسبة المسؤولية على التكاليف

تساهم محاسبة المسؤولية في الكشف عن التكاليف القابلة للرقابة والتي تقع تحت مسؤولية مدير المركز، لذلك فاتخاذ قرارات معينة من طرفه، قد تغير من طبيعتها وقيمتها، وهذا ما يجعله تحت طائلة المسؤولية في حدود زمنية معينة، وظروف وإمكانيات محددة، ومع ذلك فإنه من الضروري أن يفهم بأن خضوع العنصر للرقابة يعد أمرا نسبيا، إذ يعتمد على عاملين هما: المستوى الإداري والفترة الزمنية.([2])

لذلك فإن تقسيم الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وجب أن يراعي المسؤوليات الموزعة، ومدى تماشيها مع واقع المؤسسة؛ فقد تجد مركز مسؤولية معين له دور كبير في توجيه التكاليف والإيرادات، لكنه لا يحضى بمكانته اللائقة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وهذا ما يقود إلى صعوبة إكتشاف الإنحرافات، عن أهداف المؤسسة، خاصة الهدف المالي منها.

- تعتبر الموازنات التخطيطية من أهم مقومات محاسبة المسؤولية، لذلك فإن مسؤول مركز التكلفة، يحاول ربط مركزه بهاته الموازنة، كونها أداة توجيهية من أجل تحقيق أهداف المؤسسة، ([3]) لذلك فإجراء المقارنة بين التقديري من التكاليف، وما تم تحقيقه فعلا يعتبر دليلا جيدا على نوعية الأداء المحقق.

3- أثر إستخدام محاسبة المسؤولية على مردودية المؤسسة

تعتبر المردودية من أفضل المؤشرات التي يمكن الإعتماد عليها للحكم على أداء المؤسسات الإقتصادية، لذلك فمراكز المسؤولية لها أثر بالغ في الرفع من قيمتها ، كون المردودية تعتمد على الربح المحقق ومصادر تحقيقه؛ فالتسيير الأمثل للمصدر، يساهم بدرجة كبيرة في الكشف عن كيفية تحقيق وزيادة الأرباح في المؤسسة؛ لذلك فهذا المؤشر يعتبر من الدعائم الكبرى لمكانة مسؤولي المراكز، عند إستخدام محاسبة المسؤولية كأداة للتقييم . لذلك فتقييم مركز المسؤولية بالعودة لمؤشر المردودية، يأخذ بعين الإعتبار قيمة الأرباح

([1]): Atu,Omimi-Ejoor Osaretin Kingsley and other**, Responsibility Accounting: An Overview**, IOSR Journal of Business and Management, Volume 16Jan. 2014, P : 75.

([2]): مؤيد محمد الفضل وآخرون، **مرجع سابق**، ص: 507-508.

([3]): جبرائيل كحالة و رضوان حنان، مرجع سابق، ص: ....

بكل أنواعها، سواءا هوامش قبل أو بعد الضريبة، أو الأرباح المتحكم فيها...الخ.([1]) ويكون ذلك من خلال الآتي:

- إعتماد محاسبة المسؤولية على التقارير الدورية، فيما يخص مؤشرات الأداء، بحيث يسهل تصحيح الإنحرافات إن وجدت، بالإضافة إلى إمكانية مقارنة التكاليف والإيرادات بما تم التخطيط له؛([2])

- يمكن من خلال محاسبة المسؤولية، معرفة فيما إذا كانت المردودية المحققة، لم تحقق على حساب مصلحة المجتمع، أو حتى المستخدمين في المؤسسة، وهذا من أجل إستخدامها كمؤشر لتقييم الأداء خاصة، إذا تعلق الأمر برأس المال المستثمر من طرف المؤسسة؛([3])

4- أثر إستخدام محاسبة المسؤولية على الجودة

إن تكاليف الإنتاج ترتبط إرتباطا وثيقا بالجودة، التي تلعب دورا مهما في تحسين النتائج المحققة، ومواجهة الظروف الطارئة.([4])

فارتباط الجودة خاصة بمركزي التكلفة والربحية، يعبر عن مجموعة التكاليف التي يتحملها المنتج، من أجل تحقيق هدف لدى أصحاب المؤسستن وإشباع رغبة لدى زبائنها، لهذا فإن التركيز على جانب التكاليف يقي المؤسسة من خطر عدم تحقيقه، لما تم التخطيط له، وبذلك ضياع إيرادات الفرصة البديلة لإستثمار الاموال، ومن هنا يمكن القول أن المحاسبة عن المسؤولية تساهم بدرجة كبيرة، في دفع المسؤولين إلى محاولة التحكم الجيد في إحتياجات عنصر الجودة كمطلب أساسي في الأسواق الحديثة، مما يحتم التكامل بين مركزي الربحية والتكلفة، بحيث يتم تحقيق أحسن النتائج للجودة بأقل التكاليف.

5- أثر إستخدام محاسبة المسؤولية على الميزة التنافسية

تعتبر التكلفة العنصر الأساسي في مراكز المسؤولية جميعها، حيث يتم الإعتماد عليها، بهدف تحقيق أهداف الإدارة الحديثة من تخطيط، تنظيم، إنتاج ورقابة، وذلك لتدعيم القدرة التنافسية للمؤسسة، فمركز التكلفة يسعى لتخفيض التكاليف وتقديم الخدمات والمنتجات ذات جودة تنافسية في حدود سعر ومواصفات تحقق رغبة الزبون بالإضافة إلى تحقيق الأرباح

([1]) : Ritika , Minaxi Rani, **THE ROLE OF RESPONSIBILITY ACCOUNTING IN ORGINATIONAL STRUCTURE**, International Journal of Science, Technology & Management, Volume No 04, Special Issue No. 01, india, May 2015,p: 187.

([2]) : Mojgan, Safa, **Examining the Role of Responsibility Accounting in organizational Structure** ,American Academic & Scholarly Research Journal Vol. 4, No. 5, Sept 2012 Special Issu,p: 03.

([3]) : Jacques TIERNY, **Ethique et responsabilité du financier d'entreprise**, edition HEDH, suisse, 2001, p : 30.

([4]): ناظم حسن عبد السيد، **محاسبة الجودة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 49.

المخطط لها من طرف المؤسسة، كما أن المنتجات الجديدة تضمن نجاحها من خلال التأكد من ربحيتها قبل طرحها وتقليل حالة عدم التأكد.([1])

6- أثر إستخدام محاسبة المسؤولية على مؤشر إنشاء القيمة لدى الزبون

يرتبط مؤشر إنشاء القيمة لدى الزبون بمردودية المؤسسة وجودة منتجاتها، وهذا ما ينعكس على الربحية المتولدة عن الزبون التي تتحكم فيها ثلاثة عوامل تتكامل فيما بينها وهي: إكتساب العملاء، هامش الأرباح المتولدة عنهم، ومعدل المحافظة عليهم. وهذه العوامل الثلاثة تساهم بنسبة كبيرة في نمو المؤسسة وربحيتها الإجمالية.([2]) ومن هنا فإن محاسبة المسؤولية تعمل على توجيه هذا المؤشر من خلال مؤشرات أخرى مثل الجودة الخاصة بالإنتاج والتكلفة التي تتحكم إلى حد كبير في سعر المنتج وأرباحه، ورغم صعوبة عزل الأرباح المتحققة من خلال القيم المودعة لدى الزبون إلا أنه في آخر الأمر تستطيع المؤسسة إختبار ذلك من خلال قيمة الأرباح الموزعة بين الزبائن الجدد والقدامى على المدى الطويل.

لذلك يمكن القول أن هناك تماثلا بين إنشاء القيمة والفوائد من جهة، وتخفيض التكاليف ومضاعفة الأرباح من جهة أخرى، وهذا ما تقر به جميع الأنظمة الإقتصادية.([3])

7- أثر إستخدام محاسبة المسؤولية على المؤشرات البيئية

تبذل إدارة المؤسسة مجهودات كبيرة، للتأثير على الأداء البيئي بما يتماشى ورؤيتها الإستراتيجية، حيث تساهم المعلومات التي توفرها عن الحالة المحلية، أو الإقليمية، أو الدولية للبيئة، في دعم تحكمها فيما تم التخطيط له مسبقا، لذلك فإن تقييم أداء المسؤولين فيما يخص البيئة، يتركز حول مخرجات العملية الصناعية مثل المخلفات، الموارد الطاقوية، وانبعاث الغازات، بالإضافة إلى مدى تطبيق المقاييس الفنية للآثار المترتبة عن عملية الإنتاج، واستخدامه وكيفية تصريف المخلفات.

فمن خلال العمليات التشغيلية الداخلية، تقوم المؤسسة بأقلمة الأساليب الصناعية مع الإعتبارات الجديدة لبيئة التصنيع الحديثة، ففي مرحلة الإنتاج تضمن المؤسسة الإحترام التام لمحيطها البيئي، من خلال الحلقة المغلقة للإنتاج، والتي تعني المحافظة على الموارد

([1]) : معتصم مفضي الخالدي، **دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية**، رسالة تدخل ضمن متطلبات شهادة ماجيستير في المحاسبة، جامعة جدارا، اربد، الأردن، 2015، ص ص: 49-50.

([2]): سونيك غوبتا و دونالد ليهمان، ترجمة أمين الأيوبي، **إدارة العملاء كإستثمارات طويلة الأمد- القيمة الإستراتيجية للعملاء على المدى الطويل**، الدار العربية للعلوم، بيروت، 2006، ص: 87.

([3]) : Nicolas préteceille, **Réussir dans l'iot en 246 pages**, editions bod, Allemagne, 2017, p : 198.

الطبيعية، والعمل على حذف التالف من المواد بما يتماشى والقيود البيئية.([1]) ولن يتأتى ذلك إلا من خلال التحكم الجيد في تكاليف الحلقة الإنتاجية، وربطها بالمؤشرت البيئية وأهداف المؤسسة.

ومن المعلوم أن معظم المؤسسات، خاصة التي تبنت المفاهيم الخاصة بالتنمية المستدامة، تخصص مبالغ معتبرة للسير في إتجاه يضمن مساهمتها في حماية البيئة، لهذا فإن الإستخدام الأمثل لهاته المخصصات، يعبر عن أداء أمثل خاصة لمركزي التكلفة والإستثمار .

لهذا فإن وجود ما يسمى بسلاسل التوريد الأخضر، يحد من تكاليف الخدمات ويفرض على المؤسسة تبني مفهوم الإستدامة، فتجد نفسها تحاول التوفيق بين الأداء الإقتصادي والبيئي، حتى تتمكن من دخول الأسواق التنافسية التي تفرض سلع وخدمات ومواد لها علاقة بمفاهيم جديدة، مثل التسويق الاخضر، السوق الأخضر والتكاليف الخضراء، ومن هنا يمكن القول أن تقييم الاداء الشامل للمؤسسة، لا يمكن أن يتم إلا من خلال الربط بين الأبعاد الإقتصادية، البيئية، والإجتماعية.

ثانيا- أثر إستخدام سلسلة القيمة على مؤشرات الأداء

قرر Norton و Kaplan، أن معظم المؤشرات المالية للمؤسسات العامة أو حتى الخاصة، تشغل أعلى لوحة القيادة الخاصة بالمؤسسة، ومن هاته المؤشرات نجد المردودية المالية، مؤشر العائد على الإستثمار، مؤشر العائد على رأس المال، الأرباح عن الأنشطة...الخ.([2]) وسيتم التعرض لبعض هاته المؤشرات من خلال الجدول الموالي:

1- أثرإستخدام سلسلة القيمة على مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة

يعتبر الأداء المالي الجيد من الدلائل المهمة على مستوى الأداء الشامل للمؤسسة، لذلك نجد المؤسسة تعمل على الرفع من قيمة كل المؤشرات المالية التي تساعد في تطورها وتميزها، خاصة مع ظهور المفاهيم الجديدة المتعلقة بسلسلة القيمة، مثل الحصول على قيم جديدة بتوزيع أنشطة السلسلة من جديد.

فالمؤسسة أصبحت لها خيار، ألا تدخل بنشاطاتها في قطاعات تتميز فيها سلسلة الأنشطة بقوة في الإيراد والتوريد والإستهلاك، كونها لا تستطيع المحافظة على مستوى معين عندما تحتد المنافسة، لكنها ستبحث عن سوق تستطيع العمل فيها بأريحية عند مستوى

([1]) : David Autissier et autres, l'atlas du management- **L'encyclopédie du management en 100 dossiers-clés**, editions eyrolles, paris, 2010, p : 156.

([2]) : jean-yves lelouarn, **les tableaux de bord ressources humaines- le pilotage de la fonction RH**, editions liaisons, paris, 2008, p : 159.

معين من التميز، ومن هذا يمكن لها إعادة توزيع أنشطتها، بما يحافظ لها على مؤشر القيمة في المجال المقبول بالنسبة لها.([1])

والجدول التالي يوضح أهمية بعض المؤشرات، في تقييم الأداء المالي بالنسبة للمؤسسة من ناحية القوة والضعف الخاصة بالمؤشر.

الجدول(7-2): أثر إستخدام سلسلة القيمة على بعض المؤشرات المالية لأداء السلسلة.

المؤشرات	القوة والضعف	مصدر المعلومات
حصة المبيعات من السلسلة	ليس قوي لأن المؤسسة بإمكانها بيع كميات كبيرة دون تأثير	القوائم
حصة القيمة المضافة من السلسلة	مؤشر جيد لأنه يمكن من قياس الحجم الذي يعكس أنشطة القيمة.	مقابلات داخل المؤسسة
حصة الأرباح من السلسلة	قد يكون مؤشر جيد لقوة السلسلة، ويمكن أن ينتج أيضا من خلال إحتكار المواد النادرة ، وهذا ما ينتج عنه أثر في المعالجات النهائية	القوائم المالية، لكن في العادة تكون مسموح بها إلا في المؤسسات العمومية.
معدل الربح	مؤشر سيء لأن العوامل الصغيرة الفاعلة في السلسلة قد تكون ذات مردود، لكن ليس لها تأثير كبير.	القوائم المالية، لكن في العادة تكون مسموح بها إلا في المؤسسات العمومية
حصة القوة الشرائية من السلسلة	مؤشر جيد للقدرة، خاصة إذا وجد ما يسمى بعدم التماثل، بالإضافة إلى معرفة مدى إعتماد المؤسسة على نفسها مقارنة بالموردين.	مقابلات داخل المؤسسة
الحيازة السوقية	مؤشر حاسم في الأسواق لأن العلامة التجارية مهمة جدا.	مقابلات داخل المؤسسة، دراسة السوق.

Source : Raphael Kaplinsky and Mike Morris**, A HANDBOOK FOR VALUE CHAIN RESEARCH,** Working Paper Prepared for the IDRC. Institute for Development Studies, Brighton, UK, p : 67.

من الجدول يمكن القول، أن مؤشرات الأداء قد تكون ذات دلالة قوية أو ضعيفة على قيمة أي جزء من السلسلة ، بحيث يمكن الإعتماد عليها في تقييم أداء سلسلة النشاط، بالرجوع إلى المعلومات المتحصل عليها من خلال القوائم المالية، المقابلات التي تجرى خلال التربصات الميدانية، ودراسة السوق فنجد حصة المبيعات رغم تعبيرها الظاهري

([1]) : philippe lE, et philippe rivet, **piloter et réussir l'innovation en entreprise**, editions maxima, paris, 2007, p : 127.

على الوضعية الجيدة للمؤسسة، لكن لا يقابل ذلك أثر إيجابي على سلسلة القيمة، حيث أن المؤسسة قد تتحمل تكاليف إضافية، لا تعوضها حصة المبيعات.

ولو رجعنا للقيمة المضافة لسلسة القيمة، لوجدناها تختلف عن باقي المؤشرات كونها لا تعتبر النفقة من العناصر الواجب تخفيضها، بل تجعلها مع الإيراد في مسار واحد، لما قد يترتب عليها من فوائد مستقبلية، وبذلك فهي من المؤشرات الجيدة، خاصة إذا تعلق الأمر بتقييم أداء إستثمارات المؤسسسة، لهذا فإن الربح المالي كمؤشر مالي لا يتوافق مع القيمة المضافة للأنشطة السلسلة، كونه لا يميز بين العناصر الكبيرة والصغيرة التي تساهم في تحقيق الربحن وهذا ما قد يضلل متخذي القرار عند إستخدامه.

أما فيما يخص القوة الشرائية الخاصة بالمؤسسة، فلها علاقة بالمورد فكلما كان إعتماد المؤسسة على صندوقها في شراء متطلبات السلسلة زادت قدرتها على تحقيق أهدافها دون قيود؛ لذلك يعتبر هذا المؤشر جيدان فيما يخص آداء جزء من السلسلة، مما يعني أن المؤسسة تتحكم في مواردها بطريقة جيدة.

ويعتبر مؤشر الحيازة السوقية للعلامة التجارية، من بين أهم المؤشرات الدالة على الأداء الجيد للمؤسسة، كونه يتعلق بآراء كثيرا ما تكون صادقة، خاصة إذا تعلق الأمر برأي السوق الذي تنشط فيه، فالمؤسسة التي تتمكن من المحافظة على علامة تجارية في السوق، تحقق نجاحا باهرا، لهذا فإن مؤشر الحيازة ذا دلالة قوية فيما يخص أداء المؤسسة على المستوى الكلي.

2- سلسلة القيمة اللوجيستية ومؤشرات الأداء وفقا لترتيب المستويات الإدارية

معظم المؤسسات تشغل في مستوياتها الإدارية المختلفة مجموعة من المسيرين ، الإطارات، العمال العاديين، الخبراء والتقنيين، وفي كل الحالات تتأثر التكلفة بعدد هؤولاء المشتغلين بها بحسب المستوى الإداري الذي يشغلونه.([1])

وبما أن السلسلة اللوجيستية تعبر عن أحد أوجه الأدوات الحديثة، التي ترتبط إرتباطا وثيقا بأنشطة المؤسسة، وما ينتج عنها من تكاليف، أو تدفقات نقدية في كل الإتجاهات، فإنه من الضروري ربطها بمختلف المستويات الإدارية المؤثرة فيها، ولا يتم ذلك إلا بصياغة مجموعة من المؤشرات، التي تقود للحكم على أداء المؤسسة من جهة، والمستويات الإدارية المختلفة من جهة أخرى، والشكل التالي يوضح بعض مؤشرات الأداء الخاصة بمختلف المستويات الإدارية التي تتحكم في مستوى هاته السلسلة:

([1]) : Sajitha Bashir, **Mieux former la population active pour préparer l'avenir**, editions banque mondiale, usa, 2008, p : 31.

الجدول(8-2): مؤشرات الأداء لسلسلة القيمة اللوجيستية بحسب المستويات الإدارية

	مؤشرات السلسلة اللوجيستية الخارجة	مؤشرات السلسلة اللوجيستية الداخلة	مؤشرات السلسلة اللوجيستية الداعمة
مستوى إداري إستراتيجي	الزمن الكلي للسلسلة درجة المشاركة بين الزبون والمورد زمن تنمية المنتج ثمن الشراء	الربح التكلفة الكلية للإنتاج فترة إسترداد المال المستثمر	مرونة العرض الذي يستجيب لإحتياجات الزبون القيمة المضافة للمنتوج من منظور الزبون فترة طلبية الزبون
مستوى إداري تكتيكي	زمن طلبية شراء وفورات المورد أداء تسليم المورد زمن المورد	زمن الإنتاج إنتاجية الموارد دقة مخطط الإنتاج مرونة الإنتاج	دقة تقديرات المبيعات زمن إستجابة المورد
مستوى إداري تشغيلي	معدل تخريد المورد كفاءة الشراء بحسب الزمن	معدل إستخدام الموارد مستوى المخزون	نوعية التوزيع معدل الخطأ في التوزيع

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مجموعة مراجع

من الجدول يمكن القول أن أهم عناصر سلسلة القيمة اللوجيستية، ترتبط إرتباطا وثيقا بالمستويات الإدارية الثلاثة، فكل مستوى إداري يمكن تقييم أداؤه، من خلال مجموعة من المؤشرات وذلك كالآتي:

- مؤشرات السلسلة اللوجيستية الخارجة: نجد هاته المؤشرات في المستوى الإداري الإستراتيجي، تتأثر بالزمن الكلي للسلسلة الذي يكون مؤشر جيد للأداء، كلما كان منخفضا ، لذلك فعملية الإنتاج أو تنميته تتأثر أيضا بقيمة الزمن في السلسلة، ومدى التوافق بين أداء الزبون والمورد، من أجل تحقيق أهداف المؤسسة، وهذا بدوره سينعكس على مؤشري ثمن الشراء وكفاءته، باعتبارهما ذاتا دلالة قوية في تمكن المؤسسة من إدارة علاقتها مع المورد والزبون، اللذان يمثلان ركيزتان أساسيتان في تكوين السلسلة.

- مؤشر السلسلة اللوجيستية الداخلة: ويضم هذا هذا المؤشر مجموعة من المؤشرات الجزائية، تركز في معظمها على الإنتاج وموارده، بالإضافة إلى المخزون والربح، فالإدارة العليا يتم تقييمها وفقا لأداء مؤشر الربح، الذي يتأثر بمؤشر التكلفة الكلية للإنتاج إرتفاعا وانخفاضا، حيث أن المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، تسترجع أموالها المستثمرة، أين

نجدها منخفضة عند الأداء القوي لهاته الإدارة، والعكس صحيح، أما بالنسبة للإدارة التكتيكية، فإن أداءها يرتبط بمخطط المؤسسة الإنتاجي الذي يتغير وفقا لمجال زمني، يحدد قوة الأداء من ضعفه، بالإضافة إلى التركيز على إنتاجية الموارد التي تستعملها المؤسسة برشادة في حالة الأداء الجيد، كما أن مؤشر المرونة الإنتاجية يدعم الأداء القوي للمؤسسة، كون المؤسسة قد تغير من خطتها في أي لحظة، بما يتلائم ومعطيات السوق، مثل إدخال خط إنتاجي آخر، أو تخفيض حجم الإنتاج، لهذا فإن المؤشرات السابقة في مجموعها، تقود إلى الحكم على أداء المؤسسة التكتيكي.

- مؤشر السلسلة اللوجيستية الداعمة: ويشغل فيها الزبون دورا رئيسيا، حيث أن الإدارة العليا تحاول جاهدة تحقيق رغبات الزبون في الزمن المناسب له ، وهذين المؤشرين بالإضافة إلى مؤشر القيمة المحققة بالنسبة له كإضافة تحدد مسار الأداء بالنسبة للمؤسسة ، أما الإدارة التكتيكية فإن أداءها يكون وفقا لمؤشرين مرتبطان ببعضهما البعض، وهما زمن إستجابة المورد في تحقيق طلبيات المؤسسة، ودقة التقديرات الخاصة بالمؤسسة، لكن ما يجدر الإشارة إليه أن المؤشر الأول يصعب الإعتماد عليه لوجود عوائق قد تكون خارجة عن نطاق طرفي التعامل مثل الكوارث ، الأزمات...الخ.

أما المستوى التشغيلي فإنه الإستدلال عليه يكون وفقا لمؤشرين، هما نوعية التوزيع، ومعدل الخطأ في التوزيع، وهذا المؤشر الأخير كثيرا ما تستخدم فيه أساليب دقيقة للتحقق من الأثار المترتبة عن مدى نجاح المؤسسة في توزيع منتجاتها، فقد تكون كل المؤشرات الخاصة بالإدارتين السابقتين إيجابية، لكن لا يمكن الحكم على أداء المؤسسة بأنه جيد، إلا بمعرفة دلالة المؤشر الأخير في الإدارة الدنيا.

3- سلسلة القيمة اللوجيستية وتأثيرها على مؤشرات الأداء

من المفاهيم الحديثة لتميز المؤسسات عن طريق سلسلة القيمة، التركيز على العناصر المؤثرة في السلسلة اللوجيستية، فمعرفة الزبون ليست فقط عبارة عن إجراء لكنها توليفة بين ثقافة المؤسسة وأساليبها، بالإضافة إلى ردود الفعل اليومية لأعضاء التنظيم.([1])

كما أن الأنظمة المبنية على مزايا معيارية متوسطة القيمة، مثل الزمن والقدرة على الإستخدام، بالإضافة إلى التنبؤات، تختلف عن تلك التي تعتمد على التسجيلات التاريخية والإحصائية، لأنها تدخل عنصر المخزون في الحسابات، الأمر الذي يجعلها لا تستطيع تفسير مستويات المخزون المقاسة في زمن معين، بالرجوع إلى الأحداث الماضية، أوحتى باعتبار هاته التغيرات التي قد تطرأ على المخزون، تخضع لمؤشر يكشف عنها بطريقة

([1]) : François Burhin et Géorges Vandalle, **la démarche qualité en tourisme**, press universitaires du septentrion, paris, 2014, p : 168.

دورية وثابتة ، وهذا ما يطلق عليه الإنطباع المؤسساتي للأحداث، والذي قد لا يصلح في تفسير الكثير من الحالات المتشابهة، لذلك فالتصحيحات الفورية لإنحرافات المخزون بما يتماشى وأهداف المؤسسة، أصلح من الأنظمة التقليدية المستخدمة في ذلك.([1])

ونجد أيضا مجموعة أخرى من المؤشرات، ترتبط بالمنتوج مثل السعر، النوعية، التسويق...لها كامل الأثر في إظهار قوة السلسلة من ضعفها، خاصة إذا إرتبط الأمر بأطراف لها علاقة بها مثل أصحاب المصلحة. والجدول الآتي يوضح أهم المؤشرات ذات العلاقة بالأطراف المؤثرة في السلسلة:

الجدول(9-2): تأثير مكونات سلسلة القيمة اللوجيستية على مؤشرات الأداء

	أصحاب المصلحة	الطبولوجيا	مستويات التعاون	تكنولوجيا التمكين	إستراتيجية التجارة	العملية
قدرة الإستخدام				××××		××××
التكلفة	××××	×	×v××	××××	××××	××
طلب الزبون	×	××××			××××	
إشباع الزبون	×	×	××××			
دقة التنبؤ	××		×	××××	××××	×
معلومات التأخير	×		××××		××××	
مستوى المحاذاة					××××	
نوعية المنتج						××××
قدرة الإنتاج				××××		××××
الربح	××××					××
الإيرادات	××××					
كمية التالف	×					
المخزون الخارج	×	×	×××	×	×	×
مرونة شبكة.ت	×	××××	×××			××
زمن التسويق	××××	××××	×××			×
وحدة التسعير					××××	

([1]) : Etienne Gancel**, le bon sens de la logistique**, editions publibook, paris, 2012, p : 64.

Source : Anne GRUAT**, Référentiel d'évaluation de la performance d'une chaîne logistique Application à une entreprise de l'ameublement**, Thèse de doctorat, en Génie Informatique, L'Institut National des Sciences Appliquées de Lyon, France, p : 43

من الجدول يمكن القول أن تقييم أداء المؤسسة، بالإعتماد على السلسلة اللوجيستية من خلال ستة عناصر أساسية هي: أصحاب المصلحة، الطبولوجيا، مستويات التعاون، تكنولوجيا التمكين، إستراتيجية التجارة والعملية، مع ملاحظة أن العناصر الثلاثة الأخيرة ترتبط إرتباطا وثيقا بالمؤسسة. حيث يتم دراسة مستوى أداء هاته العناصر بربطها مباشرة مع مؤشرات أداء خاصة، فمثلا مؤشري التكلفة و المخزون الخارج يستخدمان للتقييم في جميع العناصر السابقة، نظرا لأهميتهما البالغة في تحديد المسار الصحيح للمؤسسة؛ فارتفاع تكلفة العناصر الخاصة بالمؤسسة، يفقدها القدرة على تسيير باقي العناصر، بالإضافة إلى عدم قدرتها على تحسين أدائها وتطويره، مما ينعكس سلبا على الميزة التنافسية.

لذلك فإن المؤسسة تلجأ إلى إعادة الهيكلة لجميع الأنشطة، التي تتأثر بمؤشر التكلفة، وهذا كله يلزمه خبرة وتمكينا وظيفيا من أجل تحقيقه، ومن الجدول يمكن ملاحظة أن العناصر الستة يمكن ربطها ببعض المؤشرات دون أخرى، وهذا لوجود نوعين من الأثر على المؤشر، فالنوع الأول أثره ذا أهمية، وله تأثير على قياس الأداء، وله إرتباط وثيق بتقييم السلسلة، أما النوع الثاني فهو مهمل ولا يمكن الإعتماد عليه.

ويرى بعض المفكرين مثل **(sabine ritter,kees jakobs)** أن سلسلة القيمة يمكن أن تكون نافعة، إذا تم ربطها ببعض المؤشرات البيئية، للمؤسسة فوضعوا نموذجا يعبر عن ذلك من خلال الجدول التالي:

4- المدخل الحديث لقياس أثر بعض المعايير على سلسلة القيمة اللوجيستية من الناحية المالية

تجمع السلسلة اللوجيستية مجموعة من الأنشطة، والتي تسمح بمراقبة التدفقات المادية والمعلوماتية، حتى أصبح اللوجيستيك يأخذ حصة مهمة من وظائف المؤسسة، كونه يناول المواد وطرق إنتقالها، المخزون و كيفية تقييم إنحرافاته، وذلك كله وفقا لتكلفة معينة من أجل تحقيق ربح محدد.([1]) فالمؤسسات التي تشتري المواد الأولية أو المنتجات تامة الصنع من الخارج، ستخصص مبالغ طائلة للنقل، خاصة إذا كانت مدة النقل طويلة، أين يتم إستهلاك المواد الطاقوية بكميات مرتفعة، مما يكلف المؤسسة تكاليف إضافية تنعكس على أداء السلسلة اللوجيستية، وفي هذه الحالة يستوجب على المؤسسة الإستثمار داخل البلد الذي

([1]) : Jean- François, **Développement de l'unité commerciale**, editions Bréal, paris, 2004, p : 200.

تنتمي إليه، من أجل تخفيض تكلفة النقل وتعقد طرقه، وهذا ما يزيد من إنتاجية السلسلة ويخفض من الآثار البيئية المتأتية من الغازات المنبعثة، من جراء إستخدام المواد الطاقوية.([1])

أما العلاقة التي قد تنشأ من شكل الهيكل التنظيمي للمؤسسة والسلسلة اللوجيستية، فحددتها بعض الدراسات، في تبادل القدرات بين نموذج هيكل المؤسسة، ونموذج سلسلة القيمة اللوجيستية، حيث أن النموذج اللوجيستي يقيس أثر تغير مجموعات العمل وتوزعها في مستويات معينة على القدرات، وعلاقة ذلك بهيكل المؤسسة الذي بدوره يؤثر في هذا النموذج.([2])

والجدول الموالي يوضح أثر مجموعة من المعايير الخاصة بالأداء على النتيجة المالية للمؤسسة:

الجدول(10-2): أثر بعض معايير الأداء على النتائج المالية لسلسلة القيمة اللوجيستية

المعايير	عامل التكلفة	دليل التكلفة	دليل الحجم	الأثر على النتائج المالية
تخفيض التكلفة للسلسلة	- المعالجة؛ - التخزين؛ -النقل.	- و.ن* زمن العمل للشخص؛ - و.ن/وحدة مساحة/يوم؛ - و.ن/كلم.	- عدد التحويلات؛ - عدد نقاط التخزين، زمن التخزين - عدد الكلومترات.	- مرتفعة؛ - متوسطة؛ - مرتفعة.
الأثر البيئي	ضريبة على الإنبعاث	و.ن/كلغ من الإنبعاث	عدد الكيلومترات	نسبيا منخفضة
تعقد الطرق	التأخر	- فقدان ساعات العمل؛ إعادة التزويد /إنقطاع المخزون.	وسائل النقل المتأخرة، التخزين وحدة (مساحة/يوم)	متوسطة
تبسيط البنية التحتية	التكرار	تكرر التكاليف في السلسلة	- عدد نقاط التخزين؛ - عدد السلاسل المختلفة.	مرتفعة

([1]) : Charles Edouard, **Cinq ans, Cinq million d'emplois par le made in France**, editions publibook, paris, 2016, p : 78.

([2]) : Antoine Messean et autres, **concevoir et construire la décision- démarches en agriculture**, editions Quae, paris, 2009, p : 208.

Source : Alex bajourinas et autre,la chaine logistique du futur-répondre aux besoins des consommateurs en respectant l'environnement , Edition GCI, France, 2008.p : 30.

من الجدول يمكن القول أن التخفيضات في تكاليف السلسلةK يمكن العمل عليها من خلال مجموعة من المؤشرات، مثل مؤشر التكلفة في حالة نقل بضائع المؤسسة، أين يظهر تأثرها خلال مراحل متتالية وهي المعالجة، التخزين والنقل، ففي المرحلة الأولى يظهر أثر عدد التنقلات للعامل التي ترتبط بعدد الساعات، وقيمتها المالية، حيث يكون تأثير هاته العوامل مرتفعا على النتائج المالية للمؤسسة، أما المرحلة الثانية فالمساحة التي يشغلها المخزون، ترتبط إرتباطا وثيقا بوحدة الزمن اللازم لتوضيبه في تلك المساحة، وهذا له قيمة نقدية يكون أثرها متوسطا على النتائج المالية للسلسلة، أما في المرحلة الثالثة فإن المسافة المقطوعة في نقل المنتج تستهلك وقتا وزمنا ومسافة، وكل هاته العناصر لها قيمة مالية تؤثر على النتائج المالية للسلسلة، لذلك يمكن العمل على تخفيض تكلفتها، من خلال مضاعفة الحمولة، أو فتح مساحات للتخزين حتى يسهل توزيعها.

وهناك عامل آخر له أثر على تكاليف السلسلة، خاصة في المؤسسات ذات الصناعات التي تمس بسلامة البيئة، وهو عامل الإنبعاثات الغازية الكربونية، فالمؤسسة خلال صناعتها أو نقلها للمنتوج تضر بالمحيط البيئي، من خلال التدفق الكربوني الناتج عن التصنيع أو النقل، لذلك فإن هذا العامل له إرتباطا وثيقا بمؤشرات الحجم أو التكلفة ، وعموما فالنتائج المالية للسلسلة لا تتأثر كثيرا بهذا العامل.

أما عامل التكلفة الخاص بتعقد طرق النقل، فله علاقة مباشرة بالمخزون، حيث أن تأخره أو إنقطاعه له تأثير على تكلفة التزويد من جديد، أو تكلفة التخزين الزائدة بسبب التأخير، لذلك فإن أثره عموما متوسط على نتائج السلسلة المالية.

في حين نجد أن عامل البنية التحتية، له بالغ الأثر على النتائج المالية للسلسلة، بسبب ظهور سلاسل جديدة تتكرر بسبب كثرة نقاط التخزين، وزيادة ساعات العمل الخاصة بالتخزين.

المطلب الثاني: أثر إستخدام أسلوبي بطاقة الأداء المتوازن والمحاسبة عن الإنجاز على مؤشرات تقييم الأداء

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن، من أكثر الأساليب الحديثة المستخدمة في الرقابة وتقييم أداء المؤسسات الإقتصادية، وذلك لما تقدمه من إحاطة شاملة بجميع المؤشرات الدالة على صورة المؤسسة، وهاته المؤشرات تتجاوز الجانب المالي، إلى الجانب غير المالي للمؤسسة.

كما نجد أيضا أسلوب المحاسبة عن الإنجاز، الذي كان نقلة نوعية بعد الإنتقادات التي تعرضت لها نظرية القيود كأحد الأدوات التي تستخدمها المؤسسات الكبرى ، وسيتم التعرض لأثر إستخدام الأسلوبين السابقين على مؤشرات الأداء كالآتي:

أولا- أثر إستخدام بطاقة الأداء المتوازن على مؤشرات تقييم أداء المؤسسة الإقتصادية

يأخذ الأداء في المؤسسة عدة أشكال بالنظر للأهداف المتعددة، ويعني هذا إمكانية النظر إليه من خلال الملاحظين الداخليين(الموظفين، المواطنين، المساهمين...الخ)، أو من خلال معالم محددة(إجتماعية، مالية...الخ)، فهو متعدد الأبعاد لأنه قد يكون بيئيا، ماليا أو تشغيليا...الخ.([1]) وهذا ما جعل لبطاقة الأداء المتوازن أهمية كبيرة في المؤسسة كونها تحيط بجميع الجوانب الخاصة بالاداء، نظرا لأخذها بعين الإعتبار المؤشرات المالية وغير المالية عند القيام بعملية تقييم الأداء، ومن خلال الجدول الموالي يتضح أثر إستخدامها على هاته المؤشرات:

1- أثر إستخدام بطاقة الأداء المتوازن على المؤشرات البيئية

توصلت الكثير من الدراسات، إلى أن للبعد البيئي دورا أساسيا في تحسين أداء المؤسسة، فنجد مثلا المؤسسات التي تهتم بالتنمية المستدامة، تنخفض لديها التدفقات الإستهلاكية ونفايات التصنيع(الطاقة، المواد) او ما يطلق عليه توفيرات إقتصاد المساهمة، فبعض التقارير المتخصصة تشير إلى أن 84% من المؤسسات التي تأخذ بعين الإعتبار تقييم الأداء البيئي، تستفيد من تخفيضات في التكلفة وزيادة في الإيراد.

لذلك فالكثير من المؤسسات تفقد موقعها في السوق، بسبب حساسية زبائنها للجانب البيئي، فالإلتزام بالتكنولوجيات العالية في التصنيع يكسب المؤسسة، زبائن جدد على المدى الطويل، كونها تراعي الجانب البيئي، وإنعكاساته على إشباع حاجيات الزبائن.[2]

([1]) : Nicolas berland et yves de rongé**, contrôle de gestion : perspectives stratégiques et managériales**,2e ed, editions pearson, paris, 2013, p : 491.

([2]) : Olivier jolliet et autres, **Annalyse du cycle de vie –comprendre et réaliser un ecobilan**, editions PUR, suisse, 2005, p : 137.

والجدول التالي يوضح أثر مؤشرات الأداء البيئي على باقي مؤشرات الأداء الخاصة بباقي مداخل بطاقة الأداء المتوازن:

الجدول (11-2): دلالة المؤشرات البيئية من منظور بطاقة الأداء المتوازن

المؤشرات البيئية	منظور بطاقة الأداء المتوازن					
	المالي		الزبوني		العمليات الداخلية	
	الحد من التكلفة،تحسين الإنتاجية	مخاطر التسيير	الإشباع والوفاء	الإحتفاظ ، الإستحواذ، المردودية	الإبتكار	العمليات
المواد	/	/		/	/	
الطاقة	/	/		/	/	
الماء	/	/		/	/	
التنوع البيولوجي				/		
الإنبعاثات		/				
النفايات السائلة		/				
النفايات	/	/		/	/	/
المنتجات والخدمات	/		/			
الإلتزامات	/	/				

Source :G. WENDOLEN, B. W HITE**, MANAGEMENT ACCOUNTING QUARTERL Y**,maaw's home, florida, usa,2015, p : 41 .

يظهر من الجدول، أن مؤشرات الأداء البيئي، لها علاقة مباشرة بنوع المنظور الخاص ببطاقة الأداء المتوازن، فعلى سبيل المثال مؤشر المنتجات والخدمات له أهمية كبيرة، كونه يعطي للمنتجات وزنا نسبيا فيما يخص إعادة التصنيع من جديد عند نهاية العمر الإفتراضي للمنتوج؛ الذي في بعض الأحيان يعاد تدويره، من أجل تخفيض التكاليف، أو معاودة إسترجاعه بعد تأجيره، أين يستوجب التخلي على جزء منه كنفاية يصعب التخلص منها إلا بإعادة تدويره وإدخاله في مرحلة إنتاجية أخرى، وهذا بدوره يفيد

المؤسسة في تحقيق الإستدامة البيئية من جهة، وتخفيض التكاليف ورفع الأرباح من جهة أخرى.

كما يمكن القول أن لمؤشرات الإستدامة البيئية، علاقة بباقي مؤشرات الأداء الاخرى؛ حيث أنه عند تبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن، وجب الأخذ بعين الإعتبار المؤشرات البيئية، التي قد تضع المؤسسة تحت طائلة العقوبات المحلية والدولية، في حالة الإضرار بتوجه الزبون نحو المنتج النظيف، في بيئة إجتماعية تتفاعل مع توجهات المؤسسة على جميع الأصعدة، ولهذا فإن للمؤسسة خيارات عديدة لقياس مختلف الآثار المترتبة عن عملية التصنيع، وجعلها في مجال القبول العام.

2- أثر إستخدام بطاقة الأداء المتوازن على المؤشرات الإقتصادية للأداء

تتأثر المؤشرات الإقتصادية من زاوية القياس الزبوني بتبني المؤسسة لما يسمى بالتسويق العلائقي، الذي يقوم على العلاقة بين المؤسسة والزبون، فترة العلاقة، التميز، تاريخ العلاقة بينه وبين المؤسسة، الوفاء وقيمة المشتريات الحاضرة والمستقبلية.[1]

أما فيما يخص جانب المورد فإن علاقته بالمؤسسة منشأة للقيمة، لذلك فهي ملزمة باتباع الطرق التي تسمح بتمييزه واختياره وتقييمه، من أجل التمكن من حماية مواردها، ومحاولة التوزيع الصحيح للإيرادات والفواقد التي تضاف لتكاليف العلاقة بينها وبين المورد.[2] فالتكلفة المنخفضة لهذه العلاقة تعتبر مؤشرا جيدا من المنظور المالي الخاص بالبطاقة. ومن جهة الموظفين والمساهمين فإن مؤشر التكلفة المنخفظة يعبر عن قيمة جيدة له من المنظور المالي للبطاقة، بالإضافة إلى أن إستخدام الأصول بطريقة جيدة، يساهم في تخفيضها.

ويمكن أيضا أن تساهم الدولة في زيادة إيرادات المؤسسة، فغياب إعانات القطاع الحكومي، من شأنه أن يدفع المستثمرين من رفع الأسعار، مما يساهم في زيادة الفقر الناتج عن إنخفاض القدرة الشرائية.[3]

لذلك فالدولة دائما تسعى لفك إستحواذ المؤسسات على الإقتصاد الخاص بها؛ واحتفاظها بأحقية التدخل سواءا بالإحتكار، أو تقديم الإعانات، من اجل رفع القدرة الشرائية

(1) : Alice Haupt, **le markiting relationnel dans le secteur du lux**, edition diplomica verlag gmbrt, paris 2006, p : 42.

(2) : M ichel Jaccard, Objectif **qualité : introduction aux systèmes de management de performance et de durabilité**, editions press polytechniques, lausanne ,France, 2010, p : 125.

(3) : Jean-claude Berthélemy et Autres**, etudes du centre de développement privatisation en afrique subsaharienne- un etat des lieux,** editions OCDE, paris, 2004, p : 73.

لمواطنيها. والجدول التالي يوضح نطاق المؤشرات الإقتصادية الدالة على مستوى الأداء الكلي للمؤسسة بالإعتماد على المنظور المالي والزبوني لبطاقة الأداء المتوازن:

الجدول(12-2): دلالة المؤشرات الإقتصادية من منظور بطاقة الأداء المتوازن

نطاق المؤشرات الإقتصادية	منظور بطاقة الأداء المتوازن				
	المالي				الزبوني
	الإيراد والنمو	تخفيض التكاليف	إستخدام الأصول	مخاطر التسيير	الإحتفاظ، الإستحواذ، المردودية
العميل	/				
الموردون		/		/	
الموظفين		/	/		
المساهمون		/			
قطاع عام					/

Source :op-cit,p : 39. G. WENDOLEN, B. W HITEs

من الجدول يظهر أن أصحاب المصالح، يتأثرون بالتغيرات التي قد تمس المؤشرات الخاصة بالجانب المالي، والزبوني للمؤسسة، وبهذا تستطيع المؤسسة إتخاذ الإجراءات التصحيحية، إذا حدثت إنحرافات عن الأهداف المخطط لها، فنجد أن المؤسسة تركز على ربحية العميل، التي تقود إلى محاولة توسيع النطاق الجغرافي لمبيعات المؤسسة، مع تحديد الأثر المالي، في حالة فقدانه بفعل ظروف متعددة، مثل الحروب والكوارث، أما بالنسبة للمؤشرات الإقتصادية للمورد، فإنها تتأثر بتكلفة المواد والسلع والخدمات التي يوفرها هذا الأخير للمؤسسة، وفقا لما تم الإتفاق عليه، ويمكن أن تساعد هاته المؤشرات، في خفض التكاليف مع إدارة جيدة للمخاطر التسييرية المترتبة عن ذلك، كون عنصر التكلفة، يمثل نفقة يمكن تقييمها من حيث تأثيرها على الأرباح.

اما بالنسبة للعاملين، فإن معظم المؤشرات تتمثل في ما تتحمله المؤسسة من أجور، وعقوبات من جراء الإتهامات التي قد تتعرض لها المؤسسة، مثل الإستغلال غير العقلاني للموارد البشرية، مما يسيء لسمعتها، ويزيد من تكاليف العودة من جديد.

وفيما يخص المؤشرات المتعلقة بمقدمي رأس المال؛ والتي تركز أساسا على الفائدة والأرباح الخاصة بجميع أنواع الأسهم، بالإضافة إلى العائد على رأس المال المستخدم، فإنها جميعا تؤثر على الربحية، بحيث يعتبر تخفيضها جزء من أهداف خفض التكاليف في المؤسسة.

أما مؤشرات القطاع العام، فتشمل المجموع الكلي للضرائب المدفوعة والتبرعات للمجتمع، هذه المؤشرات هي مقياس للأثر المالي، الذي تمارسه المؤسسة على الإقتصاد المحلي.

3- أثر إستخدام بطاقة الأداء المتوازن على مؤشرات الأداء الإجتماعي

يعتبر مؤيدو نظرية التسيير الجيد، أن الأداء الإجتماعي يقود إلى الأداء الإقتصادي، لأن راحة الموظف (الموظف المكلف بالإستقبال كمثال) تنعكس على التعامل مع زبائن المؤسسة مما يؤدي إلى نجاح العملية التجارية، وعلى عكس ذلك نجد الأدبيات السائدة، تجعل الأداء الإقتصادي يسبق الأداء الإجتماعي، لأن تحقيق الأداء الإجتماعي يلزمه موارد تتحقق عن طريق الأداء الإقتصادي أولا، كما أن هاته الموارد والتي تعتبر مالية في معظمها تتحقق عن طريق الأداء الإقتصادي.

فالنمو الإقتصادي يؤدي بالضرورة إلى راحة العمال والموظفين في المؤسسة، فنجد المفكر (Wintrebert,2008) يعتقد أنه من أجل قياس راحة العمال في المؤسسة، فإن المؤشرات المستخدمة في ذلك تقوم على (العوائد، أمل الحياة)، الأهداف(التحقيقات الإستبيانية).وبالنسبة له يعتبر تحقيق الثروة بالنسبة للعامل من مؤشرات الراحة، لأن العامل في البلدان الغنية يعتبر أكثر أريحية من غيره.([1])

والملاحظ أن العامل الذي يساهم في تخفيض التكلفة، كسب الزبائن، إتقان العمليات...الخ، تساهم كلها في إكساب العامل حقوقا إجتماعية، ومكانة في المؤسسة، والجدول التالي يوضح ذلك:

([1]) : Driss ferar, **construire des pratiques de management, des ressourses humaines durable au maroc**, editions l'harmattan, paris 2016, p : 76.

الجدول(13-2): دلالة المؤشرات الإجتماعية من منظور بطاقة الأداء المتوازن

مؤشرات الأداء الإجتماعي	منظور بطاقة الأداء المتوازن								
	المالي		الزبوني		العمليات الداخلية		التعلم والنمو		
	تخفيض التكلفة، الإنتاجية التحسين	المخاطر التسييرية	الرضا و الولاء	الإحتفاظ، الإستحواذ المردودية	العمليات	خدمات ما بعد البيع	القدرات	نظام المعلومات	التمكين
ممارسات العمل	/	/			/		/	/	/
حقوق الإنسان		/			/			/	
مسؤولية المنتج			/	/		/		/	

source: G. WENDOLEN, B. W HITE , op-cit,p : 42.

إن ممارسات العمل كمؤشر إجتماعي للأداء، يمكن التعرف من خلاله على مدى الوفاء بالعمليات، من خلال حساب معدل دوران الموظف الذي له دلالة جيدة على مدى تحقيق أهداف العمليات الداخلية للمؤسسة، أما التكاليف فقد تنخفض، من خلال الإهتمام بصحة العامل التي تقاس بعدد الوفيات والحوادث، لهذا فإن المؤسسة تتجنب الكثير من المخاطر التسييرية.

أما مؤشرات التعليم والنمو، فإنها توفر تفاصيل حول البرامج التدريبية التي تقوم بها المؤسسة على جميع المستويات، أين ترتفع المعنويات، من خلال هذا الإهتمام مما ينعكس بالإيجاب على الإنتاجية.

في حين تغطي مؤشرات حقوق الإنسان، المجتمع المحلي بما تقدمه المؤسسة من نماذج رائدة في التعامل مع العمال، وعدم إستغلالها للأطفال في أعمالها، بالإضافة إلى تمكين العمال من الشكوى ورفع التظلمات إلى مختلف المستويات الإدارية، مما ينعكس بالإيجاب على أداء العمليات الداخلية للمؤسسة، بالإضافة إلى تقليل المخاطر التسييرية.

ومما يجب الحذر منه بالنسبة للمؤسسات، هو مؤشر مسؤولية المنتج؛ حيث أن وضع العلامات الكافية، التوضيحات الخاصة به، طريقة إستعماله، وكافة المعلومات الخاصة به،

تصنع نوعا من الثقة بين العميل والمنتج، وهذا بدوره ينعكس على الرضا ،الولاء، الإحتفاظ والربحية.

وعموما فإن جميع المؤشرات السابقة سواءا كانت إجتماعية ، إقتصادية، أو بيئية فإن لها دورا متناميا في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة، وإعطاء نظرة صحيحة على ربحية المؤسسة في المدى القصير، فضلا عن قابلية المؤسسة للبقاء على المدى الطويل.

ثانيا- أثر إستخدام المحاسبة عن الإنجاز على مؤشرات الأداء

تقوم المحاسبة عن الإنجاز على مجموعة من الإفتراضات تعبر عن النتيجة الإيجابية لأداء المؤسسة، بالإضافة إلى مجموعة من المؤشرات الدالة على ذلك ، وهذا ما يدفع إلى دراسة العلاقة بين هاته الفرضيات والمؤشرات من خلال الآتي:

1- تخفيض التكلفة: تقوم المؤسسة خلال عملية الإنتاج، باستهلاك كمية من المواد الخام تكلفها أموالا ، وفي العادة فإنها تحاول تخفيض التكاليف التشغيلية، من أجل تحقيق أرباح أكثر وبذلك تحسين أداءها بما يتماشى ومجموعة الأهداف المخطط لها، لكن لا يمكن الإعتماد على مؤشر التكلفة والربح فقط في مستوى المدخلات، كون المخزون أيضا يعمل على ذبذبة العلاقة العكسية بين التكلفة والربح.

2- **تخفيض المخزون:** خلال عملية التصنيع تجد المؤسسة أمام نوعين من المخزون لهما أثرا كبيرا على أداء المستوى التشغيلي وهما : مخزون الإنتاج التام، ومخزون المواد الداخلة في التصنيع، ومما يجب الأخذ به أن المخزون أيضا، يمثل إنتاجا في غير وقته يكلف المؤسسة أموالا للإحتفاظ به، من أجل مواجهة الطلب المتزايد أو غير المتوقع لمنتجاتها، لكن نظم التصنيع الحديثة، مثل نظام الإنتاج في الوقت المحدد تساعد المؤسسة في كيفية تسيير طلبياتها، ولهذا فإن التكامل بين المحاسبة عن الإنجاز، وهذا النظام يخفض المخزون إلى أدنى مستوياته، مما ينعكس بالإيجاب على التكاليف والأرباح معا.

3- **زيادة الإنجاز:** تستطيع المؤسسة أن تحقق أرباحا متزايدة عند مضاعفة مبيعاتها، وهذا ما يقابله إرتفاعا في قيمة معدل الإنجاز وهامشه، لذلك فالعلاقة بين تكلفة المواد وقيمة المبيعات عكسية؛ فكلما تمكنت المؤسسة من خفض تكلفة المواد الداخلة في إنتاج ما تم بيعه، تتمكن من تحقيق إيرادات مرتفعة، وبذلك تعرف مكونات المزيج الأمثل من المنتجات التي تحقق قيمة للمؤسسة.

والجدول التالي يوضح أثر إستخدام محاسبة الإنجاز على مؤشرات الأداء، وذلك من خلال أعمال الباحث الفرنسي **Pierre Jaeck**:

الجدول(14-2): مؤشرات أداء محاسبة الإنجاز

	محاسبة إنجاز التسيير	محاسبة إنجاز التجهيز	محاسبة إنجاز المهمات
مؤشرالتكلفة الكلية المتغيرة	- العمولات المدفوعة للمدير ونوابه	-العمولات المدفوعة للمدير ونوابه؛ - مشتريات المواد لتموين المصانع	- العمولات المدفوعة للمدير ونوابه
مؤشر الإستثمار	- تكاليف الإستجابة للعروض؛ -مساهمات الزبون/ديون المورد - تكاليف التسويق؛ - تكاليف البنية التحتية الآلية؛ - تكليف التنمية الآلية	- تكلفة البحث والتطوير؛ - تكلفة التكوين؛ -مساهمات الزبون/ديون المورد - التجهيز التقني؛ - منتجات تحت الصنع...؛	- تكلفة التكوين -مساهمات الزبون/ديون المورد
مؤشرالنفقة التشغيلية	- الأجور والرواتب - تكاليف التنقلات - تكاليف تأجير البنايات - تكاليف الطاقة - المكافآت الثابتة - تكلفة الإهتلاك - تكلفة الإتصالات الخارجية - تكلفة التكوين.	- الأجور والرواتب؛ - تكاليف التنقلات - تكاليف تأجير البنايات - تكاليف الطاقة - المكافآت الثابتة - مكافآت ثابتة للمكلفين بضمان البحث والتطوير الإنتاج والجودة... - الجزء الثابت من الرواتب،الإهتلاك...	- الأجور والرواتب لعمال المقر الإجتماعي - تكاليف التنقلات - تكلفة تأجير البنايات - تكاليف الطاقة - الجزء الثابت من الرواتب - تكلفة الإهتلاك - تكاليف التكوين للعمال.

Source :pierre jaeck, pratiques managériales et « theory of contraints »,thèse doctorat en sciences de gestion, ecole doctorale augustin cournot, France, 2014, pp : 233-235.

تم تقسيم الجدول إلى جزء خاص بالمؤشرات، وجزء خاص بمحاسبة الإنجاز، ففي الجزء الخاص بالتسيير في المؤسسة يمكن إلحاق الإدارة العامة، مديرية العمليات، مديرية التسيير والمالية، مديرية الإعلام الآلي والجودة، مديرية الموارد البشرية...الخ، وكل المؤشرات المدروسة لها وحدات قياس إستدلالية، فالعائد على الإستثمار يقود المؤسسة إلى

مقارنة أداء عملياتها الإستثمارية المتعددة، فكلما كانت نسبته مرتفعة وأكبر من الصفر دل على أداء جيد، والعكس صحيح، وقد يقود إلى معرفة الربحية على رؤوس الأموال التي دخلت بها المؤسسة في الأسواق المالية.

أما جانب التجهيز فإن المؤسسة، تأخذ بعين الإعتبار تكاليف التجديد التكنولوجي وتكاليف الصيانة، وعموما فإن تجهيزات المؤسسة أساسا، تتأثر بتكاليف الإستئجار للآليات، التي من خلالها تزيد قيمة المبيعات، ومن أجل الحصول على الأرباح فإنه يتم طرح التكاليف المتغيرة ونفقات التشغيل، ولمعرفة العائد على الإستثمار، فإنه يتم قسمة مجموع المبيعات(CA) على مؤشر الإستثمار(I)، حيث أن مؤشر الإستثمار يتكون من جميع إستثمارات المؤسسة القابلة للإهتلاك. فكلما زاد هذا العائد زادت ربحية المؤسسة، وبذلك يمكن القول أن المؤسسة حققت أداءا جيدا، من خلال الإستثمار في التجهيز.

أما فيما يخص جانب أداء المهام، فإن المؤسسة تسير مستخدميها الذين يضمنون أداءا جيدا في الورشات، حيث تتحمل تكاليف تكوينهم، تنقلاتهم، والعمولات المدفوعة للمدراء ونوابهم من أجل السهر على مراقبة الأداء وتقييمه.

وعموما فإن هذا المنظور، يركز كثيرا على الجانب المالي والإجتماعي، ولا يهتم بالجانب البيئي الذي له أثر كبير على أداء المؤسسة المستقبلي.

المطلب الثالث: أثر إستخدام التكلفة المستهدفة والمقارنة المرجعية على مؤشرات الأداء

تقوم العديد من المؤسسات، بتطبيق الكثير من الأساليب والتقنيات في الرقابة وتقييم الأداء، خاصة إذا تعلق الأمر بمعرفة وضعها بالنسبة للمؤسسات المنافسة، وكثيرا ما تعتمد هاته الأساليب على التقارير الخاصة بالمؤسسات الأخرى، فالتكلفة المستهدفة تعتمد على أسعار المنافسين، من أجل إستهداف التكلفة المثالية للمنتجات.

أما المقارنة المرجعية، فتفيد المؤسسة كثيرا في معرفة وضعيتها بالنسبة للمؤسسات الكبرى فتعمل على تصحيح ما وقعت فيه من أخطاء، من خلال المقارنات المتعددة لبعض المؤشرات ذات الدلالة، وسيتم التعرض لأثر إستخدام هذين الأسلوبين من خلال الآتي:

أولا- أثر إستخدام التكلفة المستهدفة على مؤشرات الأداء

تبنت الكثير من المؤسسات هذه التقنية، التي تحولت إلى أسلوب من جراء كثرة تطبيقها خاصة في المؤسسات الصناعية، ولتطبيق هذا الأسلوب أثر كبير على الكثير من مؤشرات الأداء، والتي سيتم دراستها باختصار وفقا للآتي:

1- أثر إستخدام التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف: في كثير من الأحيان تفرض قوى السوق على المؤسسة، تخفيض تكاليفها حتى وإن تطلب الأمر التخلي على جزء من أرباحها، وهذا ما يدفع بالمؤسسة إلى تبني سياسة صارمة في التحول من التكلفة المقدرة إلى التكلفة المستهدفة؛ مع المحافظة على الأرباح المقدرة إن أمكن ذلك، ويمكن معرفة أثر إستخدام هذه التقنية من خلال الآتي:

- **تحقيق حصة سوقية معتبرة:** ويكون ذلك من خلال سياسة التسعير المعتمدة من طرف المؤسسة، والتي تأخذ بعين الإعتبار الأسعار التنافسية، والأرباح المحققة من جراء ذلك؛

- **إنشاء القيمة لدى الزبون:** حيث تعمل المؤسسة على تحقيق الجودة المطلوبة، لإشباع الرغبات المتغيرة لديه؛([1])

- **التحسين المستمر لمنتجات المؤسسة:** إن الإستفادة من تخفيض التكاليف، تحققه التحسينات المستمرة من طرف المؤسسة، والتي تمس الآلات المستخدمة في عملية الإنتاج، من أجل التخلص من الضياع في الموارد على جميع المستويات ، ويساعد في ذلك تدريب العمال بما يحقق إتقان أعمالهم، والتي تنعكس على أداء المؤسسة ككل؛([2])

- **دعم نظام التكلفة الخاص بالمنتجات الجديدة:** إن الإهتمام بتكاليف المنتجات الجديدة، يتطلب من المؤسسة دراسة تكلفتها منذ المرحلة الأولى لإنتاجها، كونها تحدد بناءا على قرارات مسبقة عند التفكير في إطلاقها، لتدعيم منظومة المؤسسة من المنتجات.([3]) ولأن التكلفة المستهدفة من التقنيات المستخدمة في ترشيد التكاليف وتخفيضها، فإنها تساهم في تحديد تكاليف هذا المنتج بما يتوافق ومتطلبات السوق، بالإضافة إلى دعم المؤسسة بمعلومات يمكن الإستفادة منها، كتكلفة وسعر المنتجات المنافسة لها؛

- **الإستفادة من تكاليف الفرصة البديلة:** تستطيع المؤسسة من خلال تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة، الإستفادة مما تم التوصل إليه من تخفيض للتكلفة، ويكون ذلك بتغيير خططها واستراتيجياتها، عند إكتشاف أي فرصة وإستغلالها، سواءا بتطوير منتجاتها في ظل تكاليف أقل، أو توجيه فائض التكلفة إلى مراكز أخرى يمكن تطويرها؛([4])

2- أثر إستخدام تقنية التكلفة المستهدفة على ربحية المؤسسة: إن العمل بتقنية التكلفة المستهدفة، يفيد المؤسسة في كونها تحدد السعر مسبقا، وبهذا فإنها تعدل تكاليفها على هذا الأساس، على عكس الأسلوب التقليدي لإدارة التكاليف، الذي يحدد السعر على أساس

([1]): غسان فلاح، **متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**، مجلة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، العدد 02، المجلد 24، سوريا، 2008، ص: 286.

([2]): عبد الناصر إبراهيم وآخرون، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص: 03.

([3]) knneth crow**, achieving traget cost**,http/ www.aipmm.com/date: 09/12/2016/16: 14. :

)): محمد إبراهيم، **تطوير المنتجات الجديدة – مدخل سلوكي** ، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ، 2004، ص: 144([4])

التكلفة أولا، لذلك فإن تخفيض التكلفة على أساس السعر المسبق، يزيد من فرص تحقيق الربح المستهدف.([1]) لهذا فإن المؤسسة تعمل دائما على تخفيض تكاليفها في مختلف المراكز الإنتاجية، بالإضافة إلى التركيز على دورة حياة المنتج، حيث يمكن لها الإنتقال من مرحلة إلى أخرى في حالة فشلها في تخفيض التكلفة، وخاصة مرحلة التصميم التي يمكن لها الإستفادة من المرونة التي تتصف بها.([2]) ونجد أثر هاته التقنية على ربحية المؤسسة يظهر من خلال الآتي:

2-1- المردودية: يعتبر تحقيق الأرباح الهدف الرئيسي لمعظم المؤسسات، وهذا له علاقة بمردودية المؤسسة التي تمس جانب نشاط المؤسسة، وتحقيق الأرباح والعائد المالي المحقق من إستثمار الأموال، لهذا فإن التكلفة المستهدفة كتقنية حديثة، تعتمد على الهوامش المحققة من جراء تخفيض التكلفة، ويمكن ذكر أثر هذه التقنية على مردودية المؤسسة الإقتصادية من خلال:

- الفائض الإجمالي للإستغلال: يمكن للمؤسسة تحقيق أرباح إقتصادية، وتدعيم خزينتها وذلك عن طريق أصولها التي تساهم في ذلك خلال دورة النشاط.([3]) لذلك فإن تقنية التكلفة المستهدفة تساعد في تحقيق فائض الخزينة، معتمدة في ذلك على تدنية التكاليف، والرفع من هوامش الربح لتحقيق كفاءة في دوران الأصول، وهذا ما يقود إلى أداء جيد بالنسبة للمؤسسة.

- العائد المالي المحقق: إن من أهم الأموال التي يعتمد عليها في المؤسسة، هي تلكم التي ساهم بها أصحاب المؤسسة، سواء في بداية المشروع أو حتى بعده، من خلال التنازل عن الأرباح لصالح هذا الحساب، وباستخدام تقنية التكلفة المستهدفة، يمكن للمؤسسة التخفيض من قيمة الديون، بالإعتماد على ما تم تحقيقه من عوائد، يمكن توزيعها على أصحاب المشروع أو إلحاقها بالأموال الدائمة للمؤسسة، بما فيها رأس المال الخاص.

لذلك فإن معرفة مردودية هاته الأموال، مقارنة بالنتيجة يعبر عن مستوى المخاطرة الذي تتعرض له المؤسسة في حالة إرتفاع ديونها، الناتج من عدم قدرتها على تدنية التكاليف ورفع الأرباح التي تعتبر مصدرا للتمويل الذاتي الخاص بالمؤسسة. ومن المستحسن عند دراسة العائد المالي المحقق، الأخذ بعين الإعتبار المردودية الكلية، لأن

([1]): خالد هادفي، **دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الإقتصادية**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في المحاسبة، جامعة محمد خيضر ببسكرة، الجزائر، 2012، ص: 117.

([2]) : catherine kuszla et autres, **contrôle de gestion**, editions dunod, paris, 2014, p : 112.

([3]):مفلح محمد عقل، **مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي**، دار المستقبل للنشر والتوزيع، ط2 ، عمان ، 2000، ص ص: 34-35.

هناك تغير في بعض المؤشرات، له أثر بالغ في توجيه المؤسسة، وتقييمها مثل الأسعار، كمية الإنتاج...الخ.([1])

وكنتيجة لما سبق، يمكن القول أن الفائض الإجمالي للإستغلال، والعائد المالي المحقق، يختلفان بسبب وجود أثر الرفع المالي الذي يسمح بمعرفة أثر الديون على المردودية المالية للمؤسسة، بحيث يمكن حسابه، من خلال الفرق بين المردودية المالية والإقتصادية للمؤسسة.

2-2- إنشاء القيمة: إن العلاقة بين الزبون والمؤسسة، ترتبط إرتباطا وثيقا بالقدرة التنافسية للمؤسسة، وهذا ما يعبر عنه بمنحنى المنتج- الخدمة والموجه نحو نقاط إنشاء القيمة لدى الزبون، حيث أن المؤسسات المتنافسة، تعمل من أجل السيطرة على نقاط القوة المولدة للقيمة لدى الزبائن مثل: الحفاظ على ثقتهم بمنتجات وخدمات المؤسسة، الأخذ بعين الإعتبار رغباتهم وتوقعاتهم، تطوير حصصهم كما ونوعا، وتحقيق الإستدامة للقيمة المضافة الخاصة بالعملاء، لهذا فبعض الدراسات تؤكد على وجود علاقة بين ولاء العملاء، والإختلاف في الربحية بين المتنافسين، أو نتائج أعمال المؤسسة،

بينما يرى البعض الآخر ضرورة تسليط الضوء على التكاليف، من أجل كسب المزيد من العملاء، لهذا فإنه يتوجب على المؤسسة دراسة دورة حياة الزبون والمنتوج معا، ويمكن التعبير عن قيمة الزبون، بالعلاقة بين قيمة الإستثمار في الزبائن، والعوائد المحققة، من خلال ذلك بحسب أقدميته ودورة حياته المتوقعة، ومن هنا ظهر مفهوم مردودية الزبون التي ترتبط بمخاطرة معينة، فنجد مثلا زبون ذا مردودية عالية بالنسبة لقسم معين، لكنه أقل مردودية بالنسبة لقسم آخر، أو زبون وفي لكنه أقل مردودية.([2]) ولهذا فإن الإعتماد على تقنية التكلفة المستهدفة، قد يفيد المؤسسة في العمل على زيادة عدد الزبائن المستهدفين، من خلال تخصيص مبالغ خاصة في بالحفاظ على الزبون، ولن يكون ذلك إلا من خلال العمل على تحقيق تكلفة أقل مما تم إستهدافه، لتوجيه الفائض إلى المجال الزبوني الذي يساهم في تحقيق عوائد أكبر من المستهدفة.

3- أثر إستخدام تقنية التكلفة المستهدفة على تنافسية المؤسسة:

تعتبر التكلفة المستهدفة من التقنيات الإستراتيجية المستمرة، حيث تساعد كثيرا في تحسين الكفاءة التشغيلية وتخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتج وقدرات التصميم للمنتجات، وهذا ما جعل لها أثرا على دورة حياة المنتج، كما أن هاته التقنية تركز على

([1]) : James.H et Autres**, profits et taux de rendement**,http/ www.oecd.org/fr/perspectives: 18/12/2016/14: 01

([2]) : Marie ange Andrieux, **le contrôle de gestion du processus commercial**, revue echanges,France, octobre 2011, p : 36-37.

تحليل بيئة المنافسة واحتياجات الزبون والجودة المتميزة وهذا ما يساعد في تحقيق قدرة تنافسية مستقبلية من خلال الإعتماد على أحد الإستراتيجيات التنافسية الثلاثة كالآتي: ([1])

- **إستراتيجية قيادة التكلفة:** حيث يمكن للمؤسسة أن تنجح من خلال تبنيها وتنفيذها لهذه الإستراتيجية مما يكسبها ميزة التكاليف المخفضة خاصة في مرحلة التخطيط وتصميم المنتج؛

- **إستراتيجية التمايز:** ويظهر ذلك من خلال قدرة المؤسسة على توفير منتج ذو جودة عالية ومواصفات وقيمة منفردة عن المنتجات المنافسة، لذلك نجد التكلفة المستهدفة، من خلال هذه الإستراتيجية تعمل على تخفيض التكلفة، من أجل تحسين الجودة وزيادة قيمة المنتج حيز التنفيذ؛

- **إستراتيجية التركيز:** ويتم من خلالها إستهداف جزء أو فئة معينة من السوق، بالإعتماد على إستراتيجية قيادة التكلفة، وأن الفئة المستهدفة هي الفئة التي تهتم بتخفيض التكاليف، أو الإعتماد على إستراتيجية التمايز، وهنا تكون الفئة المستهدفة مهتمة بالمنتوجات ذات الصفات، المميزات، والجودة العالية.

وقد تلجأ المؤسسة لمواجهة المنافسة الشديدة، من أجل المحافظة على ميزتها التنافسية إلى ما يعرف بهندسة التفكيك للمنتجات الأخرى، حيث تقوم بشرائها، تحليلها والإستفادة من طريقة تصنيعها، وهذا ما يجعل المؤسسة تتحمل تكاليف أخرى.([2])

وستخرج المؤسسة في هذه الحالة، عن أهداف تقنية التكلفة المستهدفة، التي لا يمكن تطبيقها إلا في حالة منافسة عادية، لذلك فهاته التقنية بحاجة إلى التطوير، بحيث من الممكن إضافة نوع جديد من التكاليف، من الممكن تسميتها بتكلفة التفكيك المستهدفة، والتي تلحق بتكاليف البحث والتطوير.

4- أثر إستخدام تقنية التكلفة المستهدفة على الجودة

تعمل المؤسسة من خلال تطبيقها لتقنية التكلفة المستهدفة، إلى عدم الإخلال بمواصفات المنتج والإبقاء على مستوى الجودة المطلوبة، وتلعب التكاليف دورا أساسيا في هاته العملية، خاصة إذا تم ربط الأمر برغبات المستهلك المتغيرة بخصوص عدد المنتجات ونوعيتها، بالإضافة إلى السعر المنخفض. فنجد المؤسسات الكبرى ذات المراكز المختلفة

([1]):معاذ إبراهيم الجنابي، **الدور الإستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد07، العدد 21، جامعة تكريت، العراق، 2011 ، ص ص: 184-185.

([2]): ميساء محمود راجخان، **دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، 2002، السعودية، ص: 45.

تعول كثيرا على عنصر التكلفة، وهذا من أجل رفع مردوديتها الكلية، فهي تحاول تطوير تطبيقات معينة، تخص الأسعار خاصة بين المراكز.([1])

لهذا فالمؤسسة تعمل على تحقيق الجودة المطلوبة، وبالسعر المناسب، من خلال الإستفادة من التكاليف الموفرة، باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة مقارنة بالتقنيات التقليدية، فقد توجه المؤسسة الفارق في التكاليف، إلى تطوير منتوجها وجعله يستجيب لمتطلبات العميل ورغباته، لهذا عليها التركيز جيدا في مرحلة التخطيط والتصميم للمنتج، من أجل تحقيق أهدافها، والتي تتوزع بين تحقيق حصة سوقية جيدة، وكسب ولاء الزبائن القدامى والجدد.

وعند تتبع المراحل الأربع لتخفيض التكلفة، باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة ، يمكن إيجاد أثر ذلك على الجودة من خلال النقاط التالية: ([2])

- تؤثر إستراتيجية المؤسسة، ومواقف المنافسين من المنتج، على سعره وميزاته، وهذا ما يستلزم دورا فعالا لرجال التسويق، من أجل إقناع الزبائن وكسب ولائهم فيما يخص جودة المنتج. ومن هنا يظهر دور التكلفة المستهدفة، في تحديد الأسعار المرضية بتكاليف إنتاج أقل، وميزات مطلوبة تستهدف إشباع رغبات الزبائن.

- إن التكلفة المستهدفة المقترحة تكون على أساس قيمة المشروع، لذلك فتحديد سعر البيع المستهدف يأخذ بعين الإعتبار التكلفة والربح المستهدفين، وهذا ما يدعم السمات العامة للمنتوج التي يريدها الزبون، خاصة إذا تعلق الأمر بالعناصر السابقة، بالإضافة إلى الجودة وقدرته على إشباع الرغبة.

- يساعد تحديد التكاليف الوظيفية المستهدفة (التصميم الأساسي)، مع مناقشة البدائل الممكنة لها فيما يخص العمليات، الوظائف، والأقسام، في تحسين المقترحات المقدمة من طرف الشركاء فيما يخص تلبية طلبات الزبائن المحتملين، وبالخصوص إذا تعلق الأمر بجودة المنتج وخصائصه العامة.

- عند تحديد مواصفات الإنتاج وتحديد الهدف من التكاليف، أو ما يسمى بالتصميم المفصل، فإنه يتم التركيز على إجراءات التنفيذ، ومساهمة المكونات الإنتاجية في إنشاء القيمة على جميع المستويات، بناءا على قيمة للتكاليف لا يمكن تجاوزها، ولهذا تتحول النظرة الموجهة نحو السوق، إلى البحث على تطوير الحلول التقنية، التي تساعد في تحقيق أهداف التكلفة المستهدفة.

([1]) : Elisabeth genaivre, **op-cit**, p : 100.

([2]) : françois meyssonner**, le traget costing – un ecart de l'art, revue finance contrôle stratégie ,** vol 04, n° 04,France, p : 120.

ثانيا- أثر إستخدام المقارنة المرجعية على مؤشرات الأداء

إن تصنيف المقارنة المرجعية إلى ثلاثة مجموعات، يتطلب الكثير من الجهد والوقت، من أجل الإحاطة بمؤشرات كل مجموعة، لذلك سيتم التعرض لبعض المؤشرات العامة ودلالتها في تقييم أداء المؤسسات الصغيرة، الكبرى، والناشطة في مجال التجارة الإلكترونية، أما أنواع المقارنة المرجعية التي قد تقوم بها هاته المؤسسات فهي كالآتي: [1]

- المجموعة (أ): وتضم المقارنة الداخلية، التنافسية، والعامة؛

- المجموعة(ب): وتضم المقارنة الإنتاجية، العملياتية، والوظيفية؛

- المجموعة (ج): وتضم المقارنة المحلية، الوطنية، والدولية.

تختلف المجموعات السابقة بحسب الهدف من التحليل والمقارنة، بالإضافة إلى الإختلاف في المؤشرات المستخدمة لكل نوع من المقارنة ؛ والتي يمكن ذكر أكثرها إستخداما في المؤسسات في الجدول الموالي:

الجدول(15-2): بعض مؤشرات الأداء العامة للمقارنة المرجعية وخصائصها

المؤشر	مؤسسات صغيرة ومتوسطة	مؤسسات التجارة الإلكترونية	المؤسسات الكبرى	دوري	ثابت	ساكن	الوحدة
رقم الأعمال	×	×		×			الوزن، الطول، الكمية.
المبيعات	×	×		×			رقمي
عدد الطلبيات	×	×		×			رقمي
	×			×			رقمي
عدد الحجوزات	×			×			رقمي
عدد المواعيد	×		×	×			رقمي
التكاليف الثابتة	×	×	×		×		نقدي
التأجير	×	×	×		×		نقدي

[1](: Jacques ALEXANDRE et autres, **Le guide du benchmarking**, editions d'organisation, paris, 2003, p : 36.

مصاريف التنقل	×		×		×		نقدي
مصاريف الموردين	×	×			×		نقدي
عدد الموردين	×	×	×			×	رقمي
عدد الزبائن	×	×		×			رقمي
	×	×	×			×	رقمي
تنوع المنتجات	×	×				×	الوزن، الطول، الكمية
تنوع الخدمات	×	×				×	رقمي
رواتب مدفوعة	×	×	×		×		نقدي
عدد العمال	×	×	×			×	رقمي
تقسيم وقت العمل	×	×	×		×		رقمي نسب
عدد الزيارات	×	×	×	×			رقمي
زمن التسليم	×	×				×	وحدة زمن
عدد دول التوزيع	×	×				×	رقمي
طريقة الدفع						×	رقمي
مصاريف الإيواء			×		×		نقدي
مصاريف الصيانة			×		×		نقدي
المساهمات	×		×			×	نقدي
المتطوعين			×			×	رقمي
عدد الأعضاء			×			×	رقمي

source : Julien FLUBACHER**, Peut-on généraliser les processus de benchmarking au travers d'une plateformegénérique ?,** Travail de Bachelor réalisé en vue de l'obtention du Bachelor HES, haute ecole de gestion, genève, suisse, 2015, pp : 46-47

من الجدول يمكن القول أن مؤشر الأداء، عند إجراء المقارنة المرجعية يتأثر بنوعية المؤسسة، بالإضافة إلى صنف المؤشر الذي قد يكون دوريا، ثابتا، أو ساكنا.

ومن هذا فإن بعض من هذه المؤشرات، تتأثر بالزمن وأخرى لا تتأثر، فمثلا صناعة المثلجات يراقب رقم الاعمال فيها يوم بيوم، في حين أن مصاريف الإيجار يمكن مراقبتها بطرق عامة، كما أن عدد الموردين لا يتغير من يوم لآخر ، لهذا فإن المؤشرات تتوزع بين ثلاث فئات. ([1])

وعموما فإن معرفة مدى تحقيق المؤسسة للأداء المثالي، يتطلب إختيار بعض المؤشرات التي تمكننا من القراءة الأولية عن بعد، مع مؤسسة أخرى، أو قسم فيها، وهذه المؤشرات وجب أن تكون موضوعية وكمية، مع الأخذ بالإعتبار العناصر التالية: [2]

- **التكلفة**: وتعبر عن الوحدة النقدية اللازمة لتحقيق هذا النشاط؛
- **الزمن**: قياس لسرعة وبطء الإجراء؛
- **مستوى الجودة**: ويقصد بها الجودة المدركة من قبل العملاء، ويعبر عنها بنسبة مئوية.

وعموما فإن الإجابات المحصل عليها تساعد في إختيار ما يلي:

- ما هو أهم خط إنتاجي في المؤسسة؟
- أين تم تسجيل أدنى مؤشر رضا ممكن؟
- أين تتمركز أقوى الضغوط التنافسية؟
- أين تكمن أهمية التحسين المستهدفة لعملية معينة؟
- هل المقارنة المرجعية لعملية معينة قابل للتحقيق؟
- هل النتائج المتوصل إليها عند القيام بالمقارنة المرجعية تساهم في ترشيد إستخدام موارد المؤسسة؟
- هل الإستبيان الموجهة لعينة الدراسة، أدى إلى الحصول على معطيات منطقية قابلة للإستخدام؟

([1]): Julien FLUBACHER**, op-cit**, pp : 46-47.

([2]) : 3ie epita**, LE BENCHMARKING (Analyse comparative) CONCEPT ET MISE EN PLACE**, institut d'innovation informatique pour l'entreprise, France, 2001, p : 14.

- هل أنظمة القياس المستخدمة، تساعد في الحصول على معلومات قابلة للإستخدام، وبطريقة فعالة وتكاليف قابلة للتحقيق؟.[1]

المبحث الثالث: متطلبات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية

تقوم المؤسسات الناجحة قبل تطبيقها لأي أسلوب، وفي شتى المجالات بتحليل بيئتها الداخلية والخارجية ، للوقوف على نقاط ضعفها وقوتها، وذلك من أجل التمكن من إزاحة جميع العوائق التي تقف أمام إنجاح ما سيتم تطبيقه من أساليب، خاصة إذا تعلق الأمر بأساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في الرقابة وتقييم الأداء، ومن هذا فإن نشوء علاقة جيدة بين المحاسب الإداري والمؤسسة يساهم في معرفة الوضع الحقيقي للمؤسسة، كونها تسلمه المعلومات والوسائل اللازمة لممارسة وظيفته على أكمل وجه، وكثيرا ما تقوم المؤسسة بتكوين إطاراتها، خاصة في الجانب الإداري والمحاسبي، من أجل تفعيل الممارسة الصحيحة لمختلف وظائف المؤسسة والإدارة معا، وسيتم التعرض لأهم متطلبات تطبيق المحاسبة الإدارية، خاصة في ظل بيئة الأعمال الحديثة، للوقوف على أهمية ما تم ذكره سابقا في تطوير المؤسسة.

المطلب الأول: تحليل بيئة المؤسسة

في ظل التنافس الشديد بين المؤسسات، يتحم على المؤسسة الأخذ بعين الإعتبار، كل التقارير الخاصة بتحليلات البيئة الداخلية والخارجية لها، فتحليل البيئة الداخية يساعد المؤسسة في تحقيق ميزات تنافسية تنعكس بالإيجاب على أدائها، ومن ثم تحقيق الأهداف الخاصة بها.([2]) لذلك سيتم التعرض في هذا المطلب إلى هذا التحليل من خلال الآتي:

أولا- تحليل البيئة الداخلية للمؤسسة

تسعى المؤسسات الناجحة إلى محاولة تحقيق أهدافها، من خلال محاولة السيطرة على مكونات البيئة الداخلية، والمتمثلة في هيكلها التنظيمي، الثقافة الخاصة بها، ومواردها التي تستخدمها خلال دورة حياتها، ويعتبر إختبار SWOT من أحسن الوسائل المستخدمة في تحليل نقاط الضعف والقوة الداخلية في المؤسسة، وبذلك معرفة الفرص والتهديدات البيئية الخارجية.([3]) وسيتم التعرض لهذه لأهم عناصر التحليل كالآتي:

1- الهيكل التنظيمي: يلعب الهيكل التنظيمي دورا أساسيا في تدعيم البيئة الداخلية، كونه يبين المكونات الداخلية للمؤسسة.([4]) فبموجبه يتم صياغة المسؤوليات، ومعرفة كيفية تدفق

([1]) : **ibid**, p : 14.

([2]) : حمدان خالد، **الإدارة الإستراتيجية والتخطيط الإستراتيجي**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص: 74.

([3]) : wayne gretzky, essential of strategic planning in health care, health administration press, usa, 2010, p : 92.

([4]): الغالبي منصور و إدريس محمد صبحي، **الإدارة الإستراتيجية منظور منهجي متكامل**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 284.

المعلومات عبر المستويات الإدارية، كما يساعد في تسهيل تجميع التقارير، من أجل إتخاذ قرارات معينة تخص أهداف المؤسسة.

2- **ثقافة المؤسسة:** تعرف الثقافة التنظيمية على أنها مجموعة من القيم، والقواعد السلوكية أو العرفية، التي من خلالها يتم تحديد طرق التعامل بين الأطراف داخل المؤسسة، كما أنها في جانب آخر، تمثل مكتسبات المؤسسة على مستوى القيم والسلوكيات المرتبطة بتحقيق أهدافها ، كمجموعة الأساليب التي تستخدمها في في تقييم الأداء، قياس الإنتاجية، قوة تأقلمها مع المتغيرات التي قد تحدث، ونظرتها للعولمة، بالإضافة إلى مدى قدرة المؤسسة الأخذ بعين الإعتبار قيم باقي الأمم الأخرى التي لا تشتغل بمحيطها.([1])

3- **موارد المؤسسة:**

وفيها يتم التعرض لمجموعة من العناصر نذكر منها: ([2])

3-1- التسويق

ومن خلال هاته الوظيفة يتم معرفة ما يلي:

- ماهية الأهداف التسويقية الحالية للمؤسسة، والإستراتيجيات والسياسات والبرامج؛
- مدى نجاح أداء المؤسسة، من حيث تحليلها لوضع السوق، والمزيج التسويقي في المستويين الدولي والمحلي؛
- مدى إمكانية الإستفادة من الأداء التسويقي لباقي المؤسسات، من خلال إجراء مقارنة بين مجموع الأداءات الخاصة بالمؤسسات الأخرى المنافسة؛
- معرفة مدى إستخدام المديرين في المؤسسة، للمفاهيم التسويقية المقبولة، وتقنيات تقييم وتحسين الأداء(النظر في دورة حياو المنتج، تجزئة السوق، أبحاث السوق، ومخططات المنتجات.)؛
- هل تحترم المؤسسة لشروط التسويق الخاص بالمنتجات في البلد الذي تنشط فيه؛
- معرفة دور مدير الإدارة الإستراتيجية في التسويق.

3-2- البحث والتطوير

ومن خلال هاته الوظيفة يتم معرفة ما يلي:

- التعرف على ماهية المؤسسة الحالية (من خلال الأهداف، الإستراتيجيات، السياسات، والبرامج.)؛
- معرفة عوائد المؤسسة المستقبلية من إستثماراتها في مجال البحث والتطوير؛

([1]) : thomas wheelen, david hunger, **strategic management, stratigic management and busness policy-toward global sustainability**, pezarson education, new jersy, usa, p: 36.

([2]) : **ibid**, p : 37-38.

- معرفة مدى تمكن المؤسسة في نقل التنولوجيا الحديثة، ومدى تحكمها في الوقت مع مراعاة مدى قدرة فرق العمل في ممارسة وظائف متعددة، خاصة إذا تعلق الأمر بعملية التصميم؛
- ما الدور الذي تلعبه التكنولوجيا بالنسبة لمنتجات المؤسسة، وهل يمكن أن يساهم إستثمار المؤسسة في مجال البحث والتطوير، في تحسين أدائها مقارنة بالمؤسسات المنافسة؟
- هل تستخدم المؤسسة تحالفات سلسلة القيمة بشكل مناسب للإبتكار، وكسب ميزة تنافسية؟
- هل تراعي المؤسسة مفهوم الإستدامة البيئية في مجال تطوير المنتجات، التعبئة، والتغليف؟
- ما هو دور مدير البحث والتطوير في عملية الإدارة الإستراتيجية؟.

4- إدارة الموارد البشرية

ومن خلالها يتم التعرض لمايلي:

- ماهي أهداف إدارة الموارد البشرية الحالية للمؤسسة، والإستراتيجيات والسياسات والبرامج؟
- مدى جودة أداء إدارة الموارد البشرية في المؤسسة، من حيث تحقيق التوافق بين العامل ووظيفته (النظر في التداول على المناصب، المظالم والإضرابات، تسريح العمال، تدريب الموظفين، و نوعية حياة العمل)؛
- كيفية مقارنة أداء إدارة الموارد البشرية مع مؤسسات أخرى؛
- مدى مساهمة تنوع القوة العاملة، في نجاح مشاريع المؤسسة، بالإضافة إلى معرفة مدى قيام المؤسسة بتدوين سلوك الموارد البشرية؛
- ما هو مدى إستعانة المؤسسة بمصادر خارجية، في مجال التخطيط للموارد البشرية؟
- ما هو دور مدير إدارة الموارد البشرية في عملية الإدارة الإستراتيجية؟.

5- المعلومة والتكنولوجيا

ويتم التعرض فيها لما يلي:

- ما هي أهداف تكنولوجيا المعلومات الحالية للمؤسسة، والإستراتيجيات والسياسات والبرامج؛
- مدى جودة أداء تقنية المعلومات في المؤسسة، من حيث توفير قاعدة بيانات مفيدة؛
- أتمتة العمليات الإدارية الروتينية ومساعدة المديرين في إتخاذ القرارات الروتينية، بالإضافة إلى توفير المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات الإستراتيجية؛

- معرفة مستوى أداء تكنولوجيا المعلومات، في مرحلة من مراحل التنمية، مقارنة مع باقي المؤسسات، وهل تستخدم شبكة الأنترنت؛
- مدى معرفة مستخدمي تكنولوجيا المعلومات، للمفاهيم والأساليب المناسبة للتقييم والتحسين؛
- هل لدى المؤسسة حظورا عالميا فيما يخص تكنولوجيا المعلومات والأنترنت، وهل تجد صعوبة في الحصول على ذلك؛
- ما هو الدور المنوط بمدير تقنيات المعلومات في عملية الإدارة الإستراتيجية؟.

6- ملخص العوامل الداخلية

وفيه يمكن التعرف على الآتي:

- أي من هذه العوامل هي الكفاءات الأساسية، أوالكفاءات المتميزة؟
- **أي** من هذه العوامل الأكثر أهمية في الوقت الحاضر وفي المستقبل؛
- ما هي الوظائف والأنشطة التي تستعين فيها المؤسسة على مصادر خارجية.[1]

وسيتم التعرض للعوامل الداخلية التي تساعد في تحليل البيئة الخاصة بالمؤسسة، من خلال قراءة شاملة لها لإحدى الشركات الأمريكية، والجدول الموالي يوضح هذه العوامل:

(1) : **ibid**, p : 37-38.

*: شركة كبرى أمريكية تنشط في مجال صناعة السيارات الفخمة.

الجدول (16-2): ملخص شامل للعوامل الداخلية (شركة *maytag كمثال)

العوامل الداخلية	الوزن	التصنيف	التنقيط	التعليق
نقاط القوة				
ثقافة الجودة	0.15	5.0	0.75	الجودة مفتاح النجاح
خبرة الإدارة	0.05	4.2	0.21	معرفة التكنولوجيات
التكامل الرأسي	0.10	3.9	0.39	مصانع متخصصة
العلاقة مع المدير	0.05	3.0	0.15	جيدة
التوجه الدولي	0.15	2.8	0.42	العلامة على المنتج
السلع والخدمات	0.05	2.2	0.11	البطئ في إطلاق منتج جديد
قنوات التوزيع	0.05	2.0	0.10	المتاجر الصغيرة
الوضعية المالية	0.15	2.0	0.30	عبء الديون عالي
الموقع العالمي	0.20	2.1	0.42	ضعيف
تسهيلات التصنيع	0.05	4.0	0.20	التصنيع الآني
المجموع	1.00		3.05	

Source: thomas wheelen, david hunger,op-cit, p: 164.

من الجدول نلاحظ أن تقسيمه كان بناءا على عوامل القوة والضعف، بالإضافة إلى الأخذ بعين الإعتبار للعناصر التالية:

- **الوزن:** ويمثله في الجدول العمود الثاني، وفيه تظهر الأوزان الإحتمالية للمتغير، وفي مجموعها لا تتجاوز الواحد الصحيح، ويتحدد من خلاله الموقع الإستراتيجي للمؤسسة؛
- **التصنيف:** ويمثله في الجدول العمود الثالث، بحيث لا تتجاوز قيمة كل عامل 5.00 في حالة القوة ، أما في حالة الضعف فإنها لا تقل عن 1.00، والفائدة من دراسته هو معرفة قدرة المؤسسة في التعامل مع العوامل الداخلية؛
- **التقييم المرجح:** ويتبع هذا التقييم كل التغيرات في الوزن الخاصة بالعمود الثاني، خاصة إذا تعلق الأمر بزمن العمل؛
- **التعليقات:** ويتم فيها تسجيل الملاحظات التي تخص عامل من العوامل، من خلال الإشارة إلى نتائج الأعمدة السابقة.

وأخيرا يتم مقارنة النتائج المتحصل عليها مع نتائج مؤسسات أخرى، للوقوف على الأداء الحقيقي الحالي للمؤسسة محل الدراسة.

ثانيا- تحليل البيئة الخارجية للمؤسسة

ويهتم هذا التحليل بالآتي: ([1])

الفرص: هي مجموعة العناصر التي قد تساعد أو تسهل للمؤسسة، تحقيق مهمة معينة أو رؤية إستراتيجية فيما يخص مشاريعها؛

التهديدات: وهي مجموعة العناصر التي قد تعيق المؤسسة في تحقيق رؤيتها الإستراتيجية لمشاريعها، وتعبر أيضا عن مجموعة المشاكل التي تؤدي إلى إضطراب البيئة الخارجية للمؤسسة، والتي تنعكس سلبا على الأداء الخاص بها، في حالة عدم مقابلة ذلك باستجابة صحيحة. والجدول التالي يوضح الفرص والتهديدات عند تحليل البيئة الخارجية لشركة تنتج المركبات السياحية كمثال:

الجدول(17-2): الفرص والتهديدات عند تحليل البيئة الخارجية لمؤسسة تنتج المركبات

الفرص	التهديدات
قد يكون للمؤسسة دعائم لحياة طويلة مثل البطارية الجيدة؛	الركود الإقتصادي؛
تسعى المؤسسة إلى تطوير دعائم الشحن للمركبة؛	الإنخفاض الكبير في أسعار النفط؛
تقوم المؤسسة بتطوير منتوج مركبات هجين؛	اللوائح أكثر تقييدا؛
تأمل المؤسسة لتخفيض وزن المركبة.	إطلاق سلسلة من المركبات من طرف المنافسين.

المصدر: bernard besson et autres,op-cit,p : 13.

من الجدول يتضح أن الفرص والتحديات، تمثل مصفوفة متقابلة، تستطيع المؤسسة من خلالها الإستفادة من الفرص التي توفرها البيئة الخارجية، مع الأخذ بعين الإعتبار مجموعة العوائق التي قد تحول دون تحقيقها .

وكخلاصة لما سبق يمكن القول أن بيئة الأعمال الحديثة، أثرت في مسار المؤسسات من خلال فرض مجموعة من القيود في جميع المجالات، فالبيئة التقليدية تميزت بتباطؤ

) [1](: bernard besson et autres, **methodes d'annalyse appliquées a l'intlligence economique**, imprimé icomte, France, 2010, p : 11.

كبير، في ظهور العديد من الأساليب والتقنيات المستخدمة في عمليات الإنتاج، ومن ثم لم تستطع المؤسسات التأثير في سلوكيات المستهلكين التي تميزت بالتغير والإضطراب،

أما بيئة الأعمال الحديثة فقد تميزت بظهور العديد من نظم التصنيع المتطورة، التي ساهمت في تحسين وضع العديد من المؤسسات، وإشباع حاجات الزبائن التي أصبحت أقل مما يتم تقديمه في السوق، لكن في نفس الوقت أدت هذه التطورات إلى تعقد أنظمة الإنتاج وزيادة حدة المنافسة الإحتكارية، واحلال الآلة بدل الإنسان، مما ساهم في زيادة معدل البطالة في العالم، ولأجل فهم هذه التغيرات وجب على المؤسسة تطوير أدواتها، بما يتماشى والوضع الراهن لها، من خلال فهم هذه البيئة على المستويين الداخلي والخارجي، من أجل إجراء تحليلات صحيحة، تتخذ قرارات إستراتيجية على ضوء النتائج المتحصل عليها .

المطلب الثاني: تطوير المهارات الإدارية والمحاسبية

في ظل البيئة الحديثة للتصنيع، والتطورات اللامتناهية، التي مست العديد من المجالات الإدارية داخل المؤسسة وخارجها، أصبح من الضروري توجيه الأفراد نحو الإهتمام بالمعرفة، وذلك من أجل التغلب على كل الصعوبات التي قد تتأتى من نقص الخبرة، أو الإطلاع على المستجدات، ومن بين أكثر النظم تطورا في مجال الأعمال، نجد المحاسبة الإدارية التي وفرت الكثير من الأفكار والأساليب، من أجل تحسين مستوى المؤسسات، لذلك فإنه من الضروري على كامل أفراد المؤسسة تطوير مهاراتهم بما يتماشى ومتطلبات الإقتصاد العالمي، وما يفرضه من تحديات تفرض على المؤسسة مواجهتها، لذلك سيتم التعرض لمجموعة من المتطلبات التي تصب في هذا المنحى كالآتي:

أولا- تطوير المهارات المحاسبية

تحتاج المؤسسة في كثير من الأحيان إلى كوادر فنية متخصصة، خاصة في مجال المحاسبة والمالية، خاصة إذا تم الإعتماد على أجهزة الحاسوب في تسجيل العمليات وتحليلها.([1]) ولا يخفى على كل متتبع لقضايا المؤسسات الحديثة أن القدرة البشرية لمعالجة المعلومات محدودة ، وكمية المعلومات المتوفرة في البيئة الخاصة بالمؤسسة كثيرة ويصعب التحكم فيها، لذا فمن الضروري فهم قدرات المعالجة البشرية للمعلومات، لتفادي الوقوع في قرارات خاطئة عند الإعتماد عليها، وتعد أنظمة معالجة المعلومات من الأنظمة الأساسية التي تستخدم أجهزة الكمبيوتر، حيث يتم إرسال البيانات من نظام معالجة المعاملات إلى نظام معلومات الإدارة، الذي يقوم بمعالجتها ويحولها إلى معلومات، وبعدها يتم تحليلها ماليا، من أجل إتخاذ قرارات معينة، ولهذا فإن عدم تطوير المهارات في هذا

([1]):قورين حاج قويدر، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات**، مجلة الباحث، العدد 10، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، الجزائر، 2012، ص: 03.

الجانب قد تنجم عنه مجموعة من المشاكل، مثل المدخلات الخاطئة التي تعطي مخرجات خاطئة ، بالإضافة إلى القيام ببعض التسويات الجردية الخاطئة، التي يمكن أن يقوم بها المحاسب بسبب المدخلات الخاطئة.([1])

لذلك فاستخدام التكنولوجيا الحديثة لأنظمة المعلومات، تحتاج من المحاسب الإداري وكل من له علاقة باستخدامها، إلى ضرورة تطوير مهاراته المحاسبية التي تشمل جميع فروع المعرفة المحاسبية والعلاقات المتشابكة بينها، وما يساعد المحاسب الإداري من إجراء عمليات التحليل للبيانات المختلفة وتوزيعها على مستخدميها؛ إتقان لغة الحاسوب بما يسهل له عرض محتويات التقارير، والقوائم المالية، بالسرعة الممكنة، ووفق الشكل المفيد.

ويمكن تطويرالمهارات المحاسبية من خلال الآتي:

1- معرفة كل ما يتعلق بالحاسوب والبرمجة: تتطلب وظيفة المحاسب الإداري، في ظل إستخدام لغة البرمجة كوسيلة مساعدة في الوصول إلى المعلومات التي قد يحتاجها أثناء تحليله لوضعية المؤسسة، معرفة كل ما يتعلق بجهاز الكمبيوتر، وذلك من خلال النقاط الآتية:

- **أجهزة الحاسوب**: وتشمل كل الأجهزة والمعدات التي يتم إستخدامها لإدخال البيانات، المعلومات، معالجتها وتخزينها، وفقا لقواعد معينة، بالإضافة إلى نقلها وتداولها وتمكين مستخدميها من الولوج إليها.([2])
- **برمجيات الأنظمة**: تلعب الحواسيب دورا أساسيا لا غنى عنه في صياغة برامج تخص أعمال المؤسسة، ويمكن تعريفها على أنها مجموعة التعليمات المرتبة ترتيبا منطقيا، والتي تصدر للحاسوب من أجل تنفيذ عمل معين.([3]) وفي كثير من الأحيان تختلف المؤسسات بحسب نوعيتها في إستخدام برامج معينة، فالبرمجيات الخاصة بالمؤسسات الصناعية تختلف عن تلكم المستخدمة المؤسسات الخدمية أو التجارية، لذلك فإنه من الواجب على المحاسبين بكل أصنافهم، إتقان لغة البرمجة المناسبة للمؤسسة التي يشتغل بها، والإطلاع على جديد تكنولوجيا البرمجة، التي لا تتوقف عن الإنتاج اليومي لمثل هذه البرامج.
- **طرق الوصول للبيانات**: تمثل البيانات مجموعة من الحقائق المجردة، والتي لم تخضع لتعديلات أو معالجات فهي في شكل خام.([4]) وبذلك فهي غير مرتبة ولا تصلح للإستفادة

([1]): أحمد حلمي جمعة، **نظم المعلومات المحاسبية – مدخل تطبيقي معاصر**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان ، 2003، ص ص: 170-171.
([2]) زياد محمد الشرمان، **مقدمة في نظم المعلومات الإدارية**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص: 52.
([3]): غسان عيسى العمري وآخرون، **المدخل إلى عالم المعرفة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص: 218.
([4]): شريف أحمد العاصي، **نظم المعلومات الإدارية**، دون دار نشر، القاهرة، 2004، ص ص : 106-108.

منها، إلا إذا تم تحويلها إلى معلومات حتى تصبح جاهزة للإستخدام، والتخزين في قاعدة البيانات.([1])

- **نقل البيانات:** يقوم الحاسوب بتنظيم البيانات وفقا لتنظيم هرمي، يسهل الوصول لها عند الحاجة، ويسمح لمستخدميها بالتعامل معها مركزيا وإدارتها بكفاءة عاليةن عن طريق إنجاز قاعدة بيانات يمكن تسييرها.

فالملاحظ أن البيانات التي ترد الى المؤسسة تكون مختلطة، وفيها ما هو رقمي وما دون ذلك، وهذا ما يتطلب مهارة كبيرة في تصفيتها، وترتيبها في مجموعات، وتسهيل طرق نقلها، لذلك فالواجب على المحاسب الإداري أن يكون على علم بكيفية الولوج إلى هذه البيانات إن تطلب الأمر التأكد من صحة المعلومات، بالإعتماد على البيانات الأولية.

- **أساليب معالجة البيانات:** يقوم المختصون في تسيير وسائل تكنولوجيا المعلومات، في إعداد كامل المعلومات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة بمختلف الطرق، عن طريق تحديد طبيعة التخزين في الملف، واختيار الأسلوب الذي يتم به إدخال البيانات إلى الحاسب، بالإضافة إلى إختيار أسلوب المعالجة للبيانات، وكذلك جدولة وتخطيط التصنيع، والدفاتر الإثباتية للقوائم المالية.[2]

ولو حدث خطأ في المعالجة فإن المعلومات المقدمة قد تكون خاطئة، مما يترتب عليها قرارات غير صحيحة، وهذا ما يحتم على المحاسب الإداري في المؤسسة معرفة كيفية معالجة هذه البيانات بطريقة صحيحة، وعموما ومما سبق، يمكن القول أن تطوير المهارات المحاسبية، يكون في منحاه الصحيح إذا تم تكوين المحاسبين الإداريين تكوينا، يمكنهم من العمل على أجهزة العمل باستخدام برامج محاسبية ومالية بمهارة عالية، من أجل صياغة تقارير صحيحة، يستخدمها متخذو القرار في المؤسسة، من أجل التخطيط والرقابة وتقييم الأداء للمؤسسة.

2- التكيف مع المتطلبات الجديدة لبيئة التصنيع: أدى التقدم الصناعي في بيئة الأعمال، إلى ضرورة تخلي المحاسبين الإداريين، على الأساليب والطرق القديمة المستخدمة داخل الوحدات الإقتصادية، وذلك لأنها فقدت قدرتها على التوافق مع رؤى وطموحات المؤسسة الجديدة، فمن الضروري أن يكون المحاسب الإداري على علم بكل النماذج والأساليب الجديدة، لمواكبة هاته التطورات، وضمان قيادة المؤسسة بطريقة صحيحة.

([1]): ندى إسماعيل جبوري، **أثر تكنولوجيا المعلومات في الأداء المنظمي**، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، العدد 22، العراق، 2009، ص: 143.

([2]): ليلى الفتلاوي، **بيئة المحاسبة ومؤشرات تكيفها لتكنولوجيا المعلومات**، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، العدد الخاص بمؤتمر الكلية، العراق، 2013، ص: 294-295.

3- اللجوء للخدمات المهنية من طرف المؤسسات: ساهمت الجمعيات المهنية المحاسبية بشكل كبير، في توضيح دور المحاسب الإداري في المؤسسة، وهذا بالنظر إلى مستوى التغير في الحقول المعرفية بصفة عامة، والتي حتمت على المؤسسات اللجوء إلى مهنيين ذوو معرفة تامة بالتطبيقات الإبداعية الجديدة خاصة في مجال المحاسبة والمالية، ومما لا شك فيه أن الجمعيات المحاسبية، لها الدور الكبير في إطلاع المحاسبين الإداريين على كل مستجدات المهنة، وبالتالي فإن المهارات المكتسبة من جراء ذلك، يتوقع أن تكون مختلفة عما كانت عليه في السابق.([1])

4- التدريب على مهارات الإتصال: إن ما أفرزته بيئة الأعمال في المرحلة الأخيرة من التطور، يستلزم على المحاسب الإداري إكتساب مهارات عالية في التواصل مع العالم الخارجي، خاصة مع المؤسسات التي تتعامل بتكنولوجيا عالية في مجال الإتصال، والتي تعمل في بيئات مختلفة يكثر فيها الأفراد والثقافات، مما يفرض نقل المعلومات وتلقيها والقدرة على تحليلها وتقييمها، من أجل تقديمها لمستخدميها في الوقت المناسب؛

5- تطوير المهارات الذهنية: وتنبني المهارة الذهنية على كونها تمكن المحاسب الإداري، من البحث والتفكير والتحليل بطريقة منطقية، بالإضافة إلى كشف المشاكل ومجموعة الحلول البديلة والمتوقعة والإختيار الأفضل من بينها؛

6- التأثير على محيط العمل: ويكون ذلك من خلال التأثير على مجموعات العمل التي قد تكون مختلفة في ثقافة الأداء، من خلال إحتواء مشاكلهم وقيادتهم وتوجيههم، نحو الإتفاق على تحقيق أهداف المؤسسة دون نزاع وتضارب في التفكير، والذي قد يقلل من قدرات المؤسسة في تحقيق ما تريده، وبالتالي فهو ضمن أعلى المستويات الإدارية في سلسلة القيمة الخاصة بالمؤسسة، وشريك لا غنى عنه في القرارات الإستراتيجية ، وهذا الكلام دعمه معهد المحاسبين الإداريين IMA ، بتعريفه لمهنة المحاسبة الإدارية على أساس أنها مهنة يتم خلالها إشراك المحاسب الإداري في جميع الوظائف الإدارية من تخطيط ، رقابة وتقييم الأداء، بالإضافة إلى إعداد التقارير، وتقديم الخبرات للإدارة لصياغة إستراتيجيتها.([2])

ثانيا- تطوير المهارات الإدارية

يعتبر الإطار في المؤسسة، المسؤول عن تطوير قدراته الشخصية و المهنية، بما يتماشى واحتياجاته الوظيفية، من خلال وضع خطة فعالة في تطوير مهاراته، بما يخدم المؤسسة ويساعد زملاءه في العمل، وتتوزع خطة التطوير الذاتي على خمسة

([1]): قاسم محسن الحبيطي، **تأثير التطورات في بيئة الأعمال على المحاسبة الإدارية في القرن الحادي والعشرين**، مجلة بحوث مستقبلية، العدد 13، دون بلد، 2006، ص: 79-80.

([2]): **تقرير معهد المحاسبين الإداريين** IMA ، الفقرة ب، 2008.

مجالات(الإدارة، القيادة، تصميم البرامج، الأطر المستهدفة، مبادئ التنمية) أساسية، تجعل من هذا التطوير ضرورة ملحة، في ظل متطلبات تطوير أساليب المحاسبة الإدارية، بما يتماشى والظروف الراهنة.[1] والجدول التالي يوضح تنمية المهارات ووسائل ذلك:

الجدول(18-2): تنمية المهارات ووسائل ذلك

الوسائل	المهارات المستهدفة		
	المعارف	التأهيل	النوعية
البرامج العامة	•		
إستهداف المعلومات	•		
البرامج المستهدفة	•	•	
موضوع المهارة		•	•
الحركية	•	•	
التوجيه			•
الدروس الخصوصية		•	•
الإشراف الفني		•	•
التطوير المدعم		•	•
التعلم خلال العمل			•
التعلم عبر الشبكة	•	•	

المصدر: jacques bourgault et autres, op-cit, p : 06.

من الجدول يتبين أن تطوير المهارة الإدارية، يستهدف مجموعة من العناصر ذات الأهمية في بناء مهنية صحيحة للإطارات الإداريةن بما فيها المحاسب الإداري الذي يلعب دور مهم في الهيكل الإداري الخاص بالمؤسسة، ويستخدم في ذلك مجموعة من الوسائل التي تساعده في تحقيق ذلك.

لذلك فتكوين المحاسبين بصفة عامة، والمحاسب الإداري بصفة خاصةن يسهم في دعم إدارة المؤسسة من خلال الآتي: ([1])

( ) : jacques bourgault et autres**, revu téléscope**, vol 11, n° 01,quebec, 2004, p : 03.[1]

- **تكوين القيمة المضافة للمؤسسة:** ويتجلى ذلك من خلال ما يلحق بالوظائف الأخرى من قوة في الجودة، الإدارة الجيدة للوقت، السرعة في إسترجاع الأموال وإعادة تدويرها، نوعية التحليل للقوائم المالية، فعالية الدعم الإداري؛

- **إنشاء طريق لمعلومات التتبع:** ويكون ذلك من خلال مجموعة العمليات، الإجراءات، وأدوات تكنولوجيا المعلومات، التي تترك أثرا واضحا في طريق وصولها لمستخدميها، وهذا ما يسهل تتبعها للوصول إليها مرة أخرى، وهذه الفائدة تختصر على المؤسسة إعادة التخطيط لكيفية تنقل المعلومات، فالمحاسب الإداري الماهر، هو من يساهم في صنع هذا الطريق ليستفيد منه الجميع.

- **إحترافية العاملين** : خاصة فيما يخص العلاقة التي تربط المستخدمين والعميل، ومن هذا تصنع المؤسسة تميزها؛

- **التكامل بين الوظائف:** تربط المحاسبة الإدارية الكثير من العلاقات مع باقي فروع المعرفة الأخرى، وهذا يخص مخرجاتها ومدخلاتها، والمحاسب الإداري الماهر هو من يستطيع إنشاء نوع من التكامل بين الوظيفة الإدارية، المالية والمحاسبية، مما سينعكس ذلك على علاقة المؤسسة بباقي المؤسسات، والتي تستفيد من نظم المعلومات المتقنة، ولا تستثني هذا التكامل الفعال.

وقد أشارت العديد من الدراسات المتخصصة، إلى ضرورة تمكين المحاسب الإداري من تكوينات أكثر تخصصا، إضافة إلى ما يكتسبه من مهارات عامة، ويرجع ذلك إلى حاجة الإدارة للمحاسب الإداري في العديد من المهام الإدارية، مثل إتخاذ القرار، وهو ما ثبت فعلا سنة سنة 1995 من خلال تحديث لعملية المسح التي أجريت خلال سنوات سابقة، وقد تم التوصل إلى أن دور المحاسب الإداري، زاد في عملية صنع القرارات الإستراتيجية الخاصة بالمؤسسة.([2])

المطلب الثالث: فهم الدور المتبادل بين المحاسب الإداري والإدارة

يمكن تحليل الدور الذي يلعبه المحاسب الإداري في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، من خلال معرفة طبيعة العلاقة التي قد تربط بين إدارة المؤسسة بمختلف وظائفها، وموقع المحاسب الإداري فيها من خلال الآتي: ([3])

([1]) : observatoire de la qualité comptable, **démarche qualité et fonction administrative comptable et financière de la PME**, n° 13, France, octobre 2002, p : 03. Cite : www. qualité-comptable.com, date de consultation : 06/11/2016,15 : 15 : 00.

([2]) : stuart robert, **accountants in management- aglobally changing role**, the management accounting magazine, vol 71, n° 01, february 1997.

([3]): عبد خلف عبد الجنابي ومقداد النعيمي، **دور الجانب الأخلاقي للمحاسب الإداري في جودة المعلومات المحاسبية**، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العدد 79، المجلد 20، 2014، ص: 416

أولا- موقع المحاسب الإداري في الهيكل التنظيمي الإداري

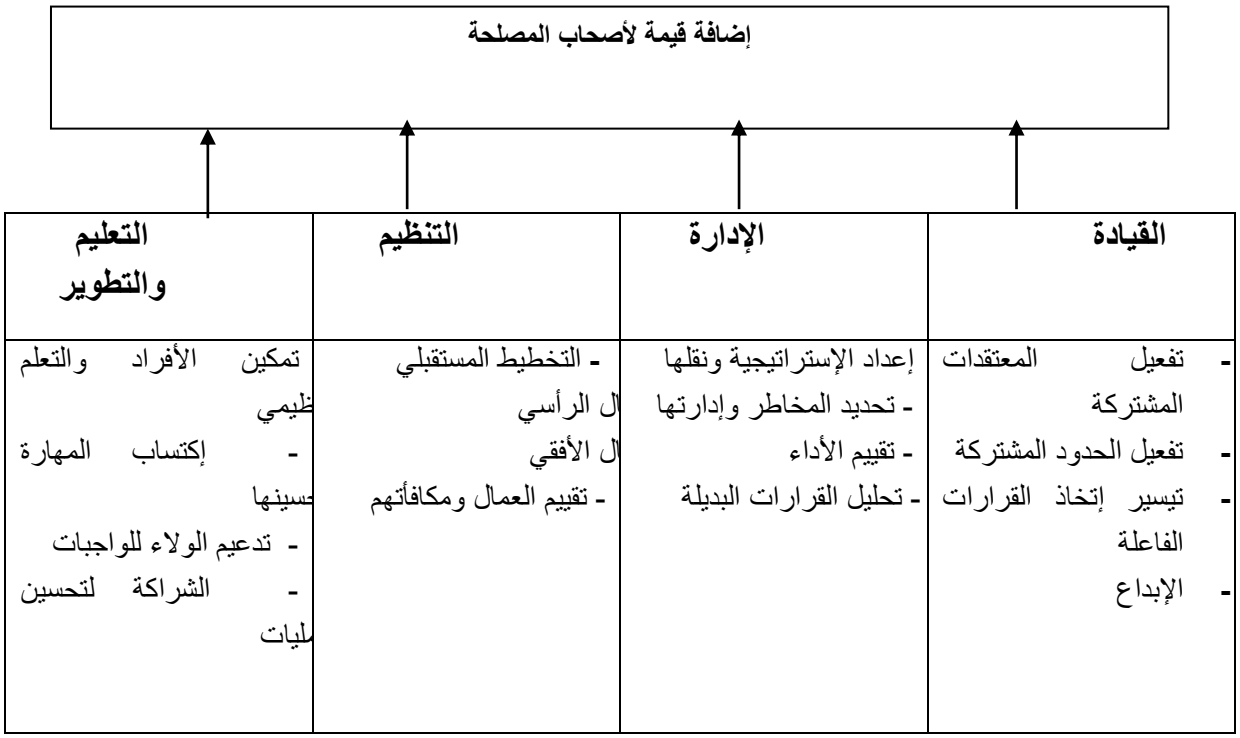
خلال التسعينيات من القرن الماضي أدت التطورات التكنولوجية المتسارعة، إلى عجز المحاسبين الإداريين على إعطاء صورة واضحة عن وضعية المؤسسة، بسبب عجز الأساليب المستخدمة في تقييم أداء المؤسسة داخليا وخارجيا، وهذا كله إنجر عنه مجموعة من التطورات في المحاسبة الإدارية، وأساليبها منها بطاقة الأداء المتوازن، ليتوسع فيما بعد دور المحاسب الإداري إلى مستويات أعلى من السابق، ليشمل توفير المعلومات للمنافسين، وكذلك دعم إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة، فالمحاسب الإداري يشكل جزءا مهما في إدارة المؤسسة، ونجد له أثرا على عدة مستويات إدارية، فمشاركته في إتخاذ القرار يرفع من دوره في دعم الإدارة الإستراتيجية، بالإضافة إلى تقديمه للدعم اللازم للمحاسبين والماليين على مستوى الإدارة الوسطى، وهذا في حد ذاته إنتقال من الدور الضيق له إلى دور أكثر أهمية في المؤسسة، ومن المفروض أن يقابل في السلم الإداري المدير الفرعي للمالية والمحاسبة في المؤسسات الإقتصادية.

ثانيا- إهتمام الإدارة بوظيفة المحاسب الإداري

كانت الإدارة في المراحل الأولى لتطور المحاسبة الإدارية، تعتمد على خبرة المدراء وإجتهاداتهم في حل مشاكلها، ونتيجة لذلك ظهرت وظيفة الرقابة المالية التي تقع تحت عاتق المراقب المالي، أو المدير المالي في الهرم الإداري التقليدي، وبعدها ظهر دور المحاسب الإداري الذي تبلور في عام 1949.

مما سبق يمكن وصف الإطار الحديث للمحاسبة الإدارية، إنطلاقا من الدور الذي يعزى للمحاسب الإداري في المؤسسة، خاصة في ظل بيئة الأعمال الحديثة من خلال الشكل التالي:

الشكل(5-2): إطار المحاسبة الإدارية.



Source: peter brewer, redefining management accounting, strategic finance IFAC, n°03, 2008, p : 35. Cite : www.ifac.org,07/11/2016//02 : 07.

من الشكل السابق يتبين لنا الإطار الحديث للمحاسبة الإدارية، يمتد عبر مختلف المستويات الإدارية، فيمس القيادة بصفتها أسمى ممارسة وظيفية في المؤسسة، بالإضافة إلى الإدارة الإستراتيجية في أعلى الهرم الإداري، حيث يساهم في إعداد خططها وتقييم الأداء وترشيد إتخاذ القرارات الإستراتيجية، في حين يساعد باقي الإدارات خاصة في مجال التخطيط والإتصال، وفضلا عن ذلك يقوم بالمشاركة في تطوير المهارات الخاصة بالموظفين.

خلاصـــــة

شهدت بيئة الأعمال الحديثة مجموعة من التطورات، دفعت الكثير من المؤسسات إلى الخروج من نطاق العمل التقليدي، إلى النطاق الحديث له، فأصبح من الواجب على المؤسسات تبني مجموعة من التكنولوجيات الحديثة، من أجل المحافظة على الخصائص النوعية لمنتجاتها، بالإضافة إلى إستخدام العديد من الأساليب الحديثة من أجل فرض رقابة فعالة على أدائها، وهذا ما يتطلب خبرة في إختيار الأسلوب الملائم للتقييم، من أجل الوقوف على نقاط الضعف والقوة الخاصة بها، خاصة في ظل عدم وجود حدود نظرية تخص المحاسبة الإدارية.

لذلك فتنوع الأساليب وتطورها ما هو إلا إستجابة لرغبة المؤسسة في تحقيق الأمثلية على جميع الأصعدة، ومن هاته الأساليب نجد محاسبة المسؤولية، التي مثلت نقلة نوعية في أنظمة الرقابة على الأداء خاصة أنها تركز على ثلاثة عناصر (التكلفة، الربح، الإستثمار) لها علاقة مباشرة بأهداف المؤسسة، في حين نجد سلسلة القيمة التي تعتمد على القيمة المضافة من النشاط، في حدود الموارد المتاحة في السلسلة، والتي تساهم في العمل على خفض التكاليف التي قد يعاد إستغلال قيمتها في أنشطة أخرى.

أما التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز، فإنهما يساعدان المؤسسة في الوقوف على مدى صحة القرارات المتخذة، فيما يخص السعر الذي تعنى به التكلفة المستهدفة، والهوامش المرغوب في تحقيقها باستخدام المحاسبة عن الإنجاز، والتي تواجه صعوبة في التطبيق، نظرا لقلة الدراسات الخاصة بها من طرف المؤسسات الرائدة على المستوى الميداني. في حين نجد بطاقة الأداء المتوازن تمثل الأسلوب الأحدث والأكثر تطبيقا في كبريات الشركات ، وذلك لإحاطتها بجميع الجوانب ذات العلاقة بأداء المؤسسة.

ولا يمكن الوصول إلى نتائج ذات دلالة، إلا بدراسة أثر إستخدام هاته الأساليب على مؤشرات الأداء، سواءا المالية أو غير المالية، والتي نجدها تتنوع وتتفرع بحسب الكثير من العوامل، مثل حجم المؤسسة، القدرة على التنافس، مدى تبني المؤسسات للتقنيات والتكنولوجيات الحديثة في إنجاز أعمالها، وفي العموم تنحصر هاته المؤشرات في مجموعات ذات إستخدام على المستوى الداخلي، والتي تتأثر بالمعلومات المستخدمة من طرف المحللين، وأخرى ذات إستخدام على المستوى الخارجي، ومصدرها دائما البيئة المحيطة بالمؤسسة، وتكمن الفائدة في الإعتماد على النوعين من المؤشرات، الوقوف على مدى قدرة المؤسسة، على تحقيق الأهداف المرجو تحقيقها.

الفصل الثالث

واقع الرقابة وتقييم الأداء في مؤسسة مناجم الفوسفات مع تطبيق لبعض أساليب المحاسبة الإدارية

تمهيد

تشكل الموارد الطبيعية والبشرية، أهم المعالم التي من خلالها يقوم النشاط الإقتصادي، حيث أن التفاعل الجيد بين الموردين يعبر عن قدرة المؤسسات في صياغة الأهداف وتحقيقها، ويتطلب ذلك وجود معرفة ومهارة فنية للإستغلال الأمثل لهذين الموردين، خاصة في ظل التغيرات الهيكلية التي مست الإقتصاد في المجال الصناعي، وما تفرضه بيئة التصنيع الحديثة من تطورات في الأساليب ومصادر التمويل وتسويق المنتجات.

لذلك فالمؤسسات الكبرى خاصة الصناعية منها تسعى إلى تثمين دورها في التنمية الإقتصادية وضمان مكانة في السوق العالمي ولن يكون ذلك إلا بتدعيم وتطوير أنظمتها الداخلية في الرقابة وتقييم الأداء على جميع الأصعدة باستخدام أساليب أكثر حداثة، ومن هاته الأساليب نجد ما تقدمه المحاسبة الإدارية للمؤسسة، من أجل الممارسة الفعالة لهاته الوظيفة التي تهدف إلى التأكد من كون مستوى الأداء والطرق المتبعة في التنفيذ تؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة في ظل ظروف معينة، ومما يجد الإشارة إليه أن إختيار الأسلوب الملائم في الرقابة والتقييم، يعطي صورة صادقة عن وضع المؤسسة.

ومن بين المؤسسات الصناعية الرائدة في الجزائر، نجد مؤسسة مناجم الفوسفات بتبسة، والتي تعمل على تحقيق الريادة في إنتاج الفوسفات بأقل التكاليف، مع المحافظة على البعد البيئي وهذا ما يعود بالنفع على العاملين والمجتمع المحلي والإقتصاد الوطني الذي يتعرض إلى صعوبات كبيرة بسبب غياب إرادة سياسية لتطويره خارج القطاعات الصناعية المعتمدة على موارد الطبيعة، وللمحافظة على مكانتها فإنها تحاول مواكبة كل التطورات التي تفرضها بيئة التصنيع الحديثة، فنجدها ورغم سيادة الأنظمة التقليدية في تسيير مواردها والرقابة عليها إلا أنها تبنت بعض المفاهيم الجديدة التي أنتجتها المحاسبة الإدارية مثل الإهتمام بتكلفة الإنتاج من خلال تطبيق مفهوم التكلفة المستهدفة في سياسة التسعير، إنشاء القيمة لدى الزبون، وكثير من المفاهيم الأخرى المطبقة في مجالات أخرى، وفي هاته الدراسة سنتناول أهم الأساليب التي تبنتها المؤسسة وتطبيق بعض الأساليب التي لم تتمكن من تطبيقها مع إستخراج أثر ذلك على وظيفة الرقابة وتقييم الأداء، وقد قسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية كالآتي:

- نظرة عامة حول مؤسسة مناجم الفوسفات – تبسة؛
- واقع تقييم الأداء في مؤسسة مناجم الفوسفات؛
- التوزيع المركزي للمسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في مؤسسة مناجم الفوسفات.

المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة مناجم الفوسفات

من أجل إعطاء صورة كاملة حول المؤسسة المعتمدة في الدراسة التطبيقية، سنتطرق في هذا المبحث إلى: نظرة عامة حول المؤسسة والتقسيم الإداري والتشغيلي للمؤسسة، محاولين إبراز أهم المراحل التي مرت بها، إضافة إلى أهم الأقسام والمنتجات التي تقدمها.

المطلب الأول: نشأة مؤسسة مناجم الفوسفات

تعتبر مؤسسة **مناجم الفوسفات** أحد المؤسسات التي أممتها الجزائر من السلطات الفرنسية، وعلى الرغم من تواجدها في أقصى الشرق الجزائري إلا أنها احتلت أهمية بالغة على المستوى الوطني والعالمي.

أولا- المراحل التاريخية لتأسيس مؤسسة مناجم الفوسفات

كان أول إكتشاف للفوسفات في منجم جبل العنق قبل الاستقلال سنة 1908، بعدها تم إنشاء مؤسسة قائمة بذاتها تحت اسم شركة جبل العنق SDO: SOCIETE DE DJEBL ONK وذلك سنة 1934، حيث اهتم في بادئ الأمر بالبحوث الاستغلالية، وقد بدأت في سنة 1936 الأشغال الاستغلالية بالمؤسسة، وتم تأميم المؤسسة وأصبح يطلق عليها SONAREM: SOCIETE NATIONAL DES RECHERCHES ET EXPLOITATION MINES المؤسسة الوطنية للأبحاث والإستغلالات المنجمية، والتي كان مقر إدارتها العاصمة بالحراش، لكنه حول في 03 جوان 1983 إلى ولاية تبسة، وهو التاريخ نفسه التي سميت به المؤسسة FERPHOS مؤسسة الحديد والفوسفات، أما حاليا ومنذ سنة 2004 فإنها قسمت إلى مؤسستين: SOMIFER: SOCIETE DES MINES DE FER ومقر إدارتها بالونزة و SOMIPHOS: SOCIETE DES MINES DE PHOSPHATE مؤسسة مناجم الفوسفات، ومقر إدارتها بمدينة - بئر العاتر.

ثانيا- الموقع الجغرافي لمؤسسة مناجم الفوسفات

يقع منجم جبل العنق في أقصى شرق البلاد في جنوب ولاية تبسة على بعد 90 كلم من مقر الولاية وبالضبط بمدينة - بئر العاتر- ويبعد ب 25 كلم عن الحدود التونسية، ويُربط هذا المركب المنجمي بميناء عنابة عن طريق خط السكك الحديدية، والتي تمتد على طول 340 كلم.

ثالثا- أهمية مؤسسة مناجم الفوسفات

تعتبر مؤسسة مناجم الفوسفات الجزائرية من بين الشركات ذات السمعة العالمية ، ويرجع ذلك كونها تتربع على ما يفوق ملياري طن من مخزون الفوسفات مما جعلها في مصف الدول المصدرة لهاته المادة ذات الإستخدام الواسع، وقد زاد إهتمام الجزائر بهاته المؤسسة خاصة في ضل التغيرات الأخيرة في السوق العالمية وذلك من أجل تعويض الخسائر المترتبة عن إنخفاض سوق البترول باعتباره الداعم الأول للإقتصاد الوطني، ومن أجل ذلك وحسب آخر المعلومات المتحصل عليها في الدراسة الميدانية فإن المؤسسة إنفصلت رسميا عن مركب فرفوس وستعد القوائم المالية الخاصة بها إبتداءا من سنة 2017.

1- مكانتها على المستوى الوطني والمحلي

تحتل مؤسسة مناجم الفوسفات بتبسة SOMIPHOS مكانة هامة، على الصعيد المحلي والوطني، نظرا لما تزخر به من موارد وما تحتويه من طاقات، وما لها من أهمية في إنتاج أطنان من الفوسفات، وتظهر هذه المكانة والأهمية في ما يلي:

- تشغيل أكثر من 1300عامل، وبالتالي فإنها تساهم في القضاء على البطالة، أو الإنقاص منها في المنطقة؛

- جلب العملة الصعبة، من خلال التصدير لدول تتعامل بعملات ذات قيمة، مثل الدولار والأورو؛

- الاستفادة من العلاقات الخارجية مع مختلف الدول عن طريق الاستثمار؛

- تزويد السوق الوطنية والمحلية بكميات كبيرة من الفوسفات؛

- إنتاج أكثر من 1.5 مليون طن من الفوسفات سنويا، والتطلع لكمية 2 مليون طن في المستقبل؛

- منح عدة امتيازات للعمال؛

- استفادة العديد من الطلبة المتربصين داخل المؤسسة؛

- إمكانية ترقية العمال.

2- دورها بالنسبة للإقتصاد الوطني

تلعب مؤسسة مناجم الفوسفات دورا هاما جدا في الاقتصاد الوطني، حيث أن دورها الأساسي يتمثل في استخراج الفوسفات الخام (المادة الأولية) من جبل العنق، ثم تحويله بعد مروره بعملية المعالجة إلى إنتاج تام يباع في الأسواق المحلية والأجنبية، هذا بالإضافة إلى كل ما تقوم به المؤسسة من عمل اجتماعي، داخليا لفائدة عمالها وموظفيها، وذلك يعكس بصفة جلية الدور الفعال للمؤسسة -كما أسلفنا الذكر- سواء بالنسبة لموظفيها أو بالنسبة لباقي الأفراد داخل أو خارج المؤسسة، والذين يستفيدون بطريقة غير مباشرة منها، كالقيام بدورات تكوينية أو السماح لعدد كبير من الطلبة المتخرجين عن طريق عقود ما قبل التشغيل والإدماج المهني لحاملي الشهادات، في حالة ما لمست المؤسسة في هؤلاء الكفاءة والعمل الجاد.

رابعا- إطارات وموظفي المؤسسة

تضم مؤسسة SOMIPHOS عددا كبيرا من الموظفين، باختلاف مناصبهم ودرجاتهم ومكان عملهم، ويفوق عددهم 1900 عامل تقريبا، يتم تشغيلهم عن طريق عقود قابلة للتجديد، في حالة ما لمست المؤسسة توفر الشروط اللازمة في العامل، كالتفاني في العمل والمهارة وحسن السيرة، وبعد اكتساب الخبرة اللازمة يثبت العامل في منصبه، وتجد في المؤسسة أربعة أصناف من العمال يتوزعون حسب درجاتهم كالآتي:

1- **الإطارات السامية** les cadres superieures

يرتبون في الدرجة 18 فما فوق، وهذا الصنف من العمال يحتاج إلى تكوين فني، تقني وعلمي عالي، فهو يشمل المهندسين والجامعيين الأكفاء، فهي مناصب ذات مسؤولية كبيرة، وبالمؤسسة 13 إطار سامي ومنهم:

- مدير المؤسسة؛

- المدير التقني؛

- رؤساء الأقسام؛

- بعض رؤساء المصالح.

2- الإطارات les cadres

تضم المؤسسة حوالي 67 إطارا موزعين بين الأقسام والمصالح، يستوجب التوظيف في هذه المناصب، توفر مستوى تعليمي معين وخبرة معينة، والتي يمكن فيها الترقية في الدرجة، وهنا تتراوح بين 13 إلى 18 درجة.

3- عمال التحكم

يبلغ عددهم حوالي 780 عاملا مثل رؤساء الفروع، ومهمتهم الأساسية الإشراف على العمال الموجودين بالفروع التي يعملون بها من خلال التوجيه والمتابعة، وتتراوح درجة هذا الصنف من العمال بين 10 إلى 13 درجة.

4- عمال التنفيذ

هذا النوع من العمال لا يتطلب خبرة أو مستوى تعليمي معين، حيث يقومون بتنفيذ القرارات الصادرة عن رؤسائهم وتشمل السائقين، عمال الأمن والوقاية، عمال النظافة، البستاني...الخ.

خامسا: مهام مدير المؤسسة ومكانته

يكتسي دور مدير مؤسسة SOMIPHOS أهمية كبيرة من حيث المهام التي يقوم بها حيث أنه مسؤول عن كل ما يجري في المؤسسة هذا من جهة، ومن جهة أخرى من خلال السلطة التي يتمتع بها فهو يراقب ويشرف على جميع المصالح والأقسام بالمؤسسة ونستطيع أن نلخص مهامه فيما يلي :

- مراقبة تنفيذ الأهداف؛
- السهر على تنفيذ المخططات على أكمل وجه؛
- الإشراف على تسيير جميع المصالح و الأقسام؛
- توقيع جميع الوثائق والمستندات؛
- العمل على احترام القوانين والتنظيمات؛
- السهر على تنظيم الإجراءات الإدارية بالمؤسسة؛
- السهر على تقديم أرقى الخدمات للزبائن؛
- تحقيق المرودية المثلى لخزينة المؤسسة؛
- السهر على عمليات تصدير المتوج؛

- تنظيم عمل المرؤوسين وفقا للشروط والقوانين.

نظرا لهذه الوظائف، فمدير المؤسسة لا بد أن يكون ذا كفاءة عالية وخبرة واسعة وقدرة على تحمل المسؤولية الموكلة له.

المطلب الثاني: التقسيم الإداري والتشغيلي لمؤسسة مناجم الفوسفات وسير عملية الإنتاج

لا يختلف الهيكل التنظيمي لمؤسسة مناجم الفوسفات على مختلف المؤسسات العمومية الاقتصادية، لكن منتجاتها تتميز بشيء من التعقيد وتعداد المراحل التي تمر بها، في محاولة لتقديم منتجات ذات طابع عالمي، يمتلك مقدار من المزايا التنافسية العالمية.

أولا- الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يعتبر الهيكل التنظيمي من بين وسائل السيطرة على المؤسسة، بالإضافة إلى دوره في إنسياب الأعمال من داخل وخارج المؤسسة بما يضمن ترتيبها وتصنيفها والتحكم فيها بما يخدم أهداف المؤسسة، لهذا سيتم التعرض للهيكل التنظيمي الخاص بمؤسسة مناجم الفوسفات كالآتي:

1- المديريات

توجد على مستوى المؤسسة أربع مديريات أساسية إضافة إلى مركز الدراسات والأبحاث التطبيقية لتطوير المركب المنجمي جبل عنق، المنشآت المنائية عنابة، وسيتم عرضها من خلال الجدول التالي:

الجدول(3-1): التقسيم الإداري لمؤسسة مناجم الفوسفات بتبسة .

المديرية	الدور
المديرية العامة	يشرف عليها الرئيس المدير العام وهو أعلى مستوى سلطة والمسير الأول، يقوم باتخاذ القرارات التي تخص نشاط المؤسسة والمسؤول عن التفاوض أثناء إقامة العلاقات ، الإستثمار، والشراكة.
مديرية التجارة	وهي أهم مديرية بعد المديرية العامة لكثافة نشاطها وتأثيرها الكبير في النشاط الكلي للمؤسسة، فهي تشرف على النشاط التصديري والذي يشكل نسبة كبيرة من إجمالي نشاط المؤسسة تشرف على أربعة دوائر هي: دائرة التصدير منطقة 01، دائرة التصدير منطقة 02، دائرة العلاقات مع الزبائن، دائرة شراء التجهيزات.
مديرية المالية المحاسبية	تشرف على جميع العمليات المحاسبية والشؤون المالية للمؤسسة، تظم دائرتين رئيسيتين هما دائرة المحاسبة ودائرة المالية.
مديرية الموارد	تشرف على موارد المؤسسة باختلاف أنواعها : دائرة الموارد المعلوماتية، دائرة الشؤون القانونية، دائرة التكوين، دائرة الموارد البشرية.
مركز الدراسات والأبحاث	تنحصر مهامه في إقامة دراسات وبحوث بصفة مستمرة سعيا للتطوير الدائم.
المركب المنجمي جبل عنق	يشرف على جميع العمليات الاستخراجية للفوسفاط ومعالجته ونقله إلى مراكز شحنه للتصدير المتواجد بالمنشأت المينائية بعنابة.
المنشأة المنائية	تتولى مهام تخزين وشحن طلبيات الفوسفاط المعدة للتصدير .

المصدر : مديرية المالية لمؤسسة مناجم الفوسفاط - تبسة –

من الجدول يظهر أن مؤسسة مناجم الفوسفات تتربع على عدد معتبر المديريات، والتي تدعم الأهداف العامة للمؤسسة، حيث أن هذا التقسيم يقلل من الضغط على المستويات الإدارية العليا خاصة إذا تعلق الامر بتجميع المعلومات الخاصة بمراكز المؤسسة. لكن ما يعاب على المؤسسة أن بعض المديريات فيها تتحمل عبئ باقي المديريات، مثل مديرية الموارد التي تشرف على اربعة دوائر مهمة، فمن الممكن إلحاق دائرة التكوين بمركز الدراسات والأبحاث لما لها من إحاطة باحتياجات المؤسسة فيما يخص الكفاءة والتكوين العلمي اللازم.

2- الدوائر

تمثل المستوى الثاني في الشركة ويبلغ عددها 10 دوائر مقسمة على مختلف مديريات الشركة وهي تشرف على المصالح، وهي موضحة في الجدول الموالي:

الجدول(3-2): دوائر مؤسسة مناجم الفوسفات

المديرية	الدور
دائرة المحاسبة	تشرف عليها مديرية المالية والمحاسبة، تتولى الشؤون المحاسبية للمؤسسة، وتشرف على مصلحة واحدة تهتم بأمور المحاسبة التحليلية وهي المصلحة التحليلية.
دائرة المالية	تشرف عليها أيضا مديرية المالية والمحاسبية، تقوم بتنفيذ مختلف العمليات المالية للمؤسسة وتتكامل مع دائرة المحاسبة، تضم مصلحتين هما: مصلحة الخزينة، مصلحة التحصيل.
دائرة التصدير منطقة 01	تقوم بجميع العمليات التصديرية من خلال تحضير وتنفيذ الطلبات المتعلقة بالزبائن المتواجدين في المنطقة 01 والتي تظم على وجه الخصوص دول أوروبا.
دائرة التصدير منطقة 02	تقوم بتنفيذ العمليات التصديرية المرتبطة بالمنطقة 02 والتي تشمل دول آسيا وأمريكا اللاتينية "الأسواق الجديدة بصفة عامة".
دائرة العلاقات مع الزبائن	تتمثل مهمتها أساسا في المحافظة على الزبائن الحاليين والعمل على تطوير، تنمية، توطيد العلاقة معهم وتلبية رغباتهم، السعي الدائم للحصول على متعاملين جدد، الإشراف على إبرام الاتفاقيات مع العملاء والتعاقد معهم.

دائـــــرة شـــــراء التجهيزات	تتولى اقتناء مختلف المستلزمات والتجهيزات، (أثاث، مستلزمات مكتبية، آلات، معدات ...الخ)، وكذا صيانة التجهيزات والمعدات الموجودة، تشرف عليها مديرية التجارة لارتباط توفر التجهيزات الإنتاجية اللازمة بنشاط هذه المديرية.
دائـــــرة المـــــوارد المعلوماتية	تشرف عليها دائرة الموارد، وظيفتها توفير، جمع ونقل المعلومات اللازمة التي تحتاجها المؤسسة سواء كانت هذه المعلومات داخلية تتعلق بالمؤسسة أو خارجية تتعلق بالمحيط الذي تتعامل معه، تتولى مهمة نقل المعلومات بين مختلف الوحدات داخل المؤسسة، هي المسؤولة عن خلق مجالات التواصل بين المؤسسة والمتعاملين معها.
دائرة التكوين	تابعة لدائرة الموارد البشرية تشرف على التكوين المستمر للطاقات البشرية للمؤسسة لتحسين أدائها ورفع مردوديتها؛ إقامة دورات تكوينية لتأهيل العمال.
دائـــــرة الشـــــؤون القانونية	تتولى الشؤون القانونية للمؤسسة ومنح جميع نشاطاتها الصفة القانونية، حل مختلف المشاكل والنزاعات التي يمكن أن تنشأ بين المؤسسة وأطراف أخرى.
دائـــــرة المـــــوارد البشرية	تشرف على جميع الاعتبارات المتعلقة بالموارد البشرية "الموظفين" من توظيفها وتقسيمها بين مختلف الأقسام، ووضع الشخص المناسب في المكان المناسب، تشرف على مصلحتين هما: مصلحة الموظفين، مصلحة الشؤون الاجتماعية.

المصدر : مديرية المالية لمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة –

من الجدول يتبين أن المؤسسة تتكون من مجموعة ضخمة من الدوائر، وهذا له دور كبير في التحكم الجيد في موارد المؤسسة، لكن ما يلاحظ ان هناك إهمالا للموردين، وهذا ما يصعب دائما صفقات الحصول على المواد الأولية، فدائرة التجهيز لا تستطيع لوحدها تسيير العلاقة مع المورد، كونها تركز على جانب الصفقات التي تبرمها المؤسسة، بالإضافة إلى غياب دائرة تهتم بالتنمية المستدامة والعلاقة مع البيئة، وهذا يتضح من كون المؤسسة تخلت عن علامة الجودة التي إكتسبتها منذ سنوات.

3- المصالح

تشكل المستوى الثالث " الأدنى إداريا" في المؤسسة يبلغ عددها خمسة مصالح موزعة على ثلاث دوائر كما يلي:

الجدول(3-3): مصالح مؤسسة مناجم الفوسفات بتبسة

المصلحة	العرض
التحليل	تشرف عليها دائرة المحاسبة، تقوم بإجراء جميع عمليات المحاسبة التحليلية لأنشطة المؤسسة ووحداتها، ليتم مكاملتها مع المحاسبة العامة للمؤسسة.
الخزينة	تشرف عليها دائرة المالية، تتولى تسجيل ومراقبة جميع العمليات المالية التي تطرأ على خزينة المؤسسة.
التحصيل	هي أيضا تابعة لدائرة المالية، تشرف على عمليات تحصيل إيرادات المؤسسة من عملائها ومتابعتها.
الموظفين	تابعة لدائرة الموارد البشرية، تشرف على شؤون التوظيف، وتسيير اليد العاملة ...الخ
الشـــــــؤون الاجتماعية	تعنى بشؤون الموظفين والعاملين، من دفع الأجور وإجراءات التقاعد، وإبرام عقود التوظيف الدائم أو المؤقت...الخ.

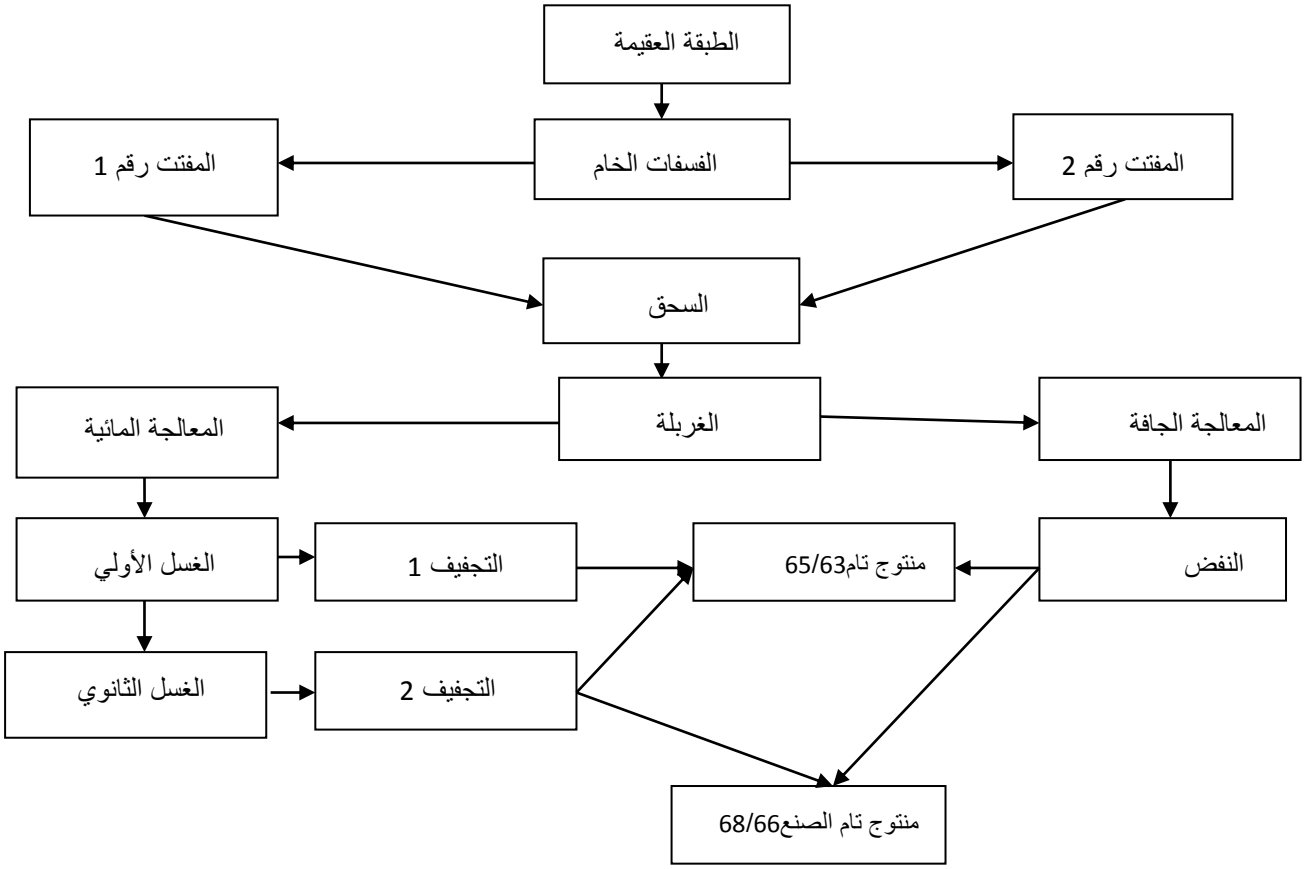
المصدر : مديرية المالية لمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة –

من الجدول يتبين أن المؤسسة، تراعي متطلبات الإدارة التشغيلية، من خلال الربط الواضح بينها وبين دوائر الإدارة الوسطى، وهذا ما يسهل عمليات النقل الصحيح للمعلومة، مما ينعكس على القرارات المعتمدة على ذلك من طرف الإدارة الإستراتيجية.

ثانيا- سيرورة المنتج

بعد التطرق إلى معرفة الهيكل التنظيمي للمؤسسة سنتطرق إلى المراحل التي يمر عليها المنتج إلى غاية وصوله إلى المرحلة النهائية وذلك كما هو مبين في الشكل الآتي:

الشكل(3-1): مخطط مراحل سيرورة المنتج لمؤسسة SOMIPHOS.



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم 20.

تمر عملية سير المنتج عبر مرحلتين أساسيتين، هما مرحلة التحضير الميكانيكي ومرحلة المعالجة وسيتم أخذ مثال على عملية الإنتاج مقدم من طرف المؤسسة وذلك لسنة 2010 كالآتي:

1- مرحلة التحضير الميكانيكي

في هذه المرحلة يتم استخراج الفوسفات من المناجم ثم يمر على مراحل إلى أن يصبح صالح للمعالجة وذلك كالآتي:

- في البداية، لاستخراج الفوسفات الخام يجب، أولا نزع الطبقة العقيمة Sterile التي تكسوا أو تكون فوق سطح الفوسفات الخام، والتي يتراوح سمكها حوالي 20/15 م، وتتم هذه العملية عن طريق وضع متفجرات في أماكن محددة، لتفجير هذه الطبقة للتخلص منها، ويتم هذا الأخير بنقلها عبر آليات ورميها لتكون عبارة عن فضلات مهملة، حيث في الشهر محل الدراسة أكتوبر 2010، تم استخراج 1380480 طن من الطبقة العقيمة؛

- ثم بعد ذلك، وبنفس الطريقة يتم استخراج الفوسفات الخام بواسطة المتفجرات، من أسفل الطبقة العقيمة، وفي شهرمارس استخرجت كمية 230250 طن من الفوسفات الخام.

- يمر الفوسفات الخام بعد استخراجه على ورشتين للتفتيت: كمية 208935 طن تمر على ورشة التفتيت Concassage DJ بعد عملية التفتيت تمر نفس الكمية على ورشة السحق Broyage لتتم عملية سحق الفوسفات، ثم بعد ذلك تأتي عملية الغربلة Criblage، أما كمية 3314 فتمر على ورشة HAZIMAG Concassage KS هذه الورشة عبارة عن آلة مستقدمة حديثا تقوم بعمل ثلاثة ورشات في آن واحد (تفتيت، سحق، غربة)، فنسبة 50% من الكمية التي تمر على هذه الورشة يخرج عبارة عن فوسفات مغربل والنصف الباقي يخرج فوسفات مفتت وبالتالي عليه أن يمر بالورشات السابقة، ورشة السحق ثم الغربلة للحصول على كمية إجمالية من الفوسفات المغربل تقدر ب 199825 طن، وهنا تنتهي مرحلة التحضير الميكانيكي.

2- مرحلة المعالجة

يتم فيها تنقية الفوسفات من الشوائب عبر طريقتين الطريقة والطريقة الجافة، كل طريقة نستطيع من خلالها الحصول على منتجين 65/63 و68/66، ولكن الاختلاف يكون من حيث الجودة والمواصفات كما هو موضح في الجدولين:

الجدول(3-4): مواصفات أنواع المنتج الفوسفات المعالج 65/63

65/63	TPL%	CO2%	Mgo%
Calciné	64/65	7.20	1.09
Sechagé	63/64	7.35	1.20
Dépoussiré	62/63	8.00	1.70

المصدر: التقارير الدورية لمخبر المؤسسة

يظهر الجدول أن مواصفات الفوسفات المنتج للنوع 65/63 غير جيدة لإحتوائها على نسب مرتفعة من الكربون، وقد تخلت مؤسسة مناجم الفوسفات بتبسة عن إنتاجه مؤخرا، وذلك لضعف الإقبال عليه في السوق العالمية، ولعدم قدرة المؤسسة على تنقيته بطريقة جيدة لإفتقادها للآليات التي يفوق ثمنها ملايين الدولارات.

الجدول(3-5): مواصفات المنتج الفوسفات المعالج 68/66

66/68	TPL%	CO2%	Mgo%
Dépoussiré	65/66.40	6.75	0.92

المصدر: التقارير الدورية لمخبر المؤسسة

يعتبر هذا النوع من الفوسفات السائد في السوق العالمية، وهو نوع متوسط في كفايته الإستخدامية ، ويرجع ذلك لنقص الشوائب به عند إستخراجه وهذا مايجعل مؤسسة مناجم الفوسفات تتجه نحو التركيز على إنتاجه، وتتم معالجة الفوسفات المستخرج كالآتي:

أ- الطريقة المبللة (voie humide): تمرر كمية 140484 طن من الفوسفات المغربل على ورشة التنقية من الوحل Débourbage حيث يتم غطس الفوسفات في الماء بعدها يتم نقله في بساط متحرك مثقوب ليتم تنقيته من الوحل، ليتفرع بعد ذلك إلى ثلاث طرق هي :

- الطريق الأول: (يتم شرحه في الطريقة الجافة)؛

- الطريق الثاني : تمر كمية من الفوسفات بعد التنقية من الوحل 16625 طن على ورشة التحميص**Sechage B1 Calcinations** في هذه الورشة يتم تجفيف الفوسفات من الماء إلى درجة التحميص حيث تستخدم درجة حرارة تتراوح بين 700° و900° للحصول على منتج نهائي 63/65 **Calciné** فقط؛

- الطريق الثالث: تمر الكمية المتبقية من الفوسفات بعد التنقية من الوحل على ورشة الغسل ثم التجفيف في هذا الشهر لم يمر الفوسفات على ورشة الغسل وذلك نتيجة عطل في الورشة فتم تمرريه مباشرة إلى ورشة التجفيف حيث يتم تجفيف الفوسفات من الماء في درجة حرارة تصل إلى 100° للحصول على منتجين 65/63 و68/66 حيث في هذا الشهر تم إنتاج 63/65 **Séchagé** فقط في هذه الورشة؛

ب- الطريقة الجافة (voie séche): في هذه الطريقة تمر كمية 59340 طن للتنقية من الشوائب عبر ورشة النفض **Dépoussierage** للحصول على منتجين:

- يمر الفوسفات المغربل 16300 طن مباشرة على ورشة النفض حيث في هذه الورشة يتم وضع الفوسفات في آلة مثقوبة تحت ضغط رياح قوي جدا من خلال مجموعة من المروحيات الكبيرة جدا لاستخرج الفوسفات نقي من الشوائب للحصول على المنتج النهائي 63/65 **Déppousieré**؛

- يتم خلط ومزج كمية من الفوسفات المغربل 43040 طن مع كمية من الفوسفات بعد التنقية من الوحل 45450 طن (الطريق الأول) ليمر على ورشة النفض للحصول على المنتج النهائي 66/68 **Déppousieré.**

المطلب الثالث: وضعية المؤسسة المالية

بالإعتماد على المعطيات المقدمة من طرف بعض المسؤولين في المؤسسة؛ فإنها تبحث عن موقع ريادي بين الدول المنتجة للفوسفات ، لكنها تبقى تتعرض لمجموعة من المشاكل حالت دون تحقيق ذلك رغم تحقيقها لنتائج مالية معتبرة خلال سنوات سابقة خاصة من سنة 2000 إلى سنة 2010 ، وسيتم التعرض لأهم المشاكل التي تعاني منها المؤسسة مع تحديد وضعيتها المالية بالإعتماد على بعض المؤشرات المالية التقليدية.

أولا -المشاكل التي تواجهها المؤسسة

بالرغم من النجاحات التي تحققها المؤسسة، إلا أنه نظرا لكبر حجمها وكثرة تعاملاتها، وعلاقاتها فإنها تبقى دائما تواجه صعوبات ومشاكل تعيق وتعرقل مصالحها، ومن بين هذه المشاكل :

- مشكلة تسويق المنتج والتي تبقى عائقا لعملية بيع الفوسفات؛

- نقل المنتج إلى مكان التصدير؛

- إستيراد وسائل الإنتاج من الخارج بأسعار مرتفعة وهذا ما يزيد من نفقات الإنتاج؛

- تأخر وصول وسائل الإنتاج المستوردة وهذا ما يؤدي إلى إضاعة الوقت.

- مركزية إتخاذ القرارات مما يؤدي إلى تأخر المؤسسة في تبني أساليب متطورة لدعم مركزها التنافسي، حيث أن القرارات السياسية كانت سببا مباشرا في عدم تطور المؤسسة؛

ثانيا - المشاكل الإدارية التي تواجه الموظفين في أداء عملهم

- اللجوء إلى نقل الفوسفات عن طريق الخواص وهذا ما يرهق ميزانية المؤسسة؛

- اكتساب الخبرة عن طريق الممارسة، أي غياب التخصص الإداري لعدد من الموظفين؛

- نقص عدد الموظفين ذوي الخبرة والكفاءة؛

- تشعب مهمة وأدوار مختلف المصالح.

ثالثا -الامتيازات التي تقدمها المؤسسة لموظفيها

تولي المؤسسة عناية كبيرة لعمالها وموظفيها، فهي تعمل على توفير أحسن الظروف للعمل، بالإضافة إلى تدعيمهم لتقديم كل ما لديهم لإنجاح المؤسسة وتطويرها، ولهذا فهي تمنح امتيازات عديدة نلمسها من خلال:

- القيام بدورات تكوينية للعمال في العديد من المجالات؛

- المساعدة الاجتماعية للموظفين؛

- تقديم المساعدات المالية لمحتاجيها من الموظفين كالتسبيقات على الأجور مثلا؛

- توفير الأمن والوقاية للعمال لمتابعة عملهم في أحسن الظروف.

رابعا -التحليل المالي لمؤشر مردودية مؤسسة مناجم الفوسفات –تبسة

بالرجوع إلى جداول حسابات النتائج للسنوات 2011-2015 يمكن حساب مؤشر المردودية المالية والإقتصادية كالآتي:

الجدول(3-6): المردودية المالية والإقتصادية لمؤسسة مناجم الفوسفات الوحدة: م.د

السنة	2011	2012	2013	2014	2015
النتيجة الإجمالية	4847.62	6857.45	2653.77	2948.28	12293.53
النتيجة الصافية	4822.36	6821.24	2621.76	2935.02	6568.29
المردودية الإقتصادية	%33.54	%32.72	%10.77	%10.19	%34.66
المردودية المالية	%42.24	%38.68	%12.47	%11.36	%21.19

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على الميزانيات الختامية للفترة المدروسة

من الجدول يظهر أن المؤسسة في وضعية مالية جيدة، وذلك نظرا للنتائج الإجابية التي إستطاعت تحقيقها، فالبنسبة للمردودية الإقتصادية كانت أحسن النتائج المحققة في السنوات 2011، 2012، 2015 بسبب النتائج الإجمالية المحققة خلالها، أما باقي السنوات فيلاحظ إنخفاض المردودية نظرا لإنخفاض النتيجة الإجمالية لكل سنة. في حين كانت المردودية المالية جيدة في نفس السنوات السابقة ويفسر ذلك بارتفاع النتائج الصافية، ويبقى الإنخفاض مسجلا في سنتي 2013 و 2014 بسبب إنخفاض النتيجة الصافية مع ملاحظة إنخفاض طفيف للمردودية المالية لسنة 2015 بسبب الإرتفاع الكبير في رؤوس الأموال الخاصة.

خامسا - التحليل المالي لمؤشر اليسر المالي لمؤسسة مناجم الفوسفات في الفترة 2011-2015

سيتم التعرض لأهم النسب المالية المستخدمة في معرفة اليسر المالي للمؤسسة من خلال الجدول التالي:

الجدول(3-7): مؤشر اليسر المالي لمؤسسة مناجم الفوسفات في الفترة 2011-2015

البيان	2011	2012	2013	2014	2015
نسبة السيولة العامة	%166.31	%211.3	%200	%262.08	%207.2
نسبة سيولة الأصول	%25.82	%21.12	%18.11	%16.21	%18.03
نسبة السيولة المختصرة	%100	%136.17	%112.93	%89.18	%246.65
نسبة السيولة الآنية	%36.35	%64.27	%74.07	%47.88	%80.76
الخزينة(مليون د)	815.84	1346.37	1652.51	1081.73	2492.87

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على الميزانيات الختامية لفترة الدراسة

من قراءة الجدول يتبين مايلي:

- **بالنسبة للخزينة** موجبة طوال فترة الدراسة وهي في تزايد مستمر ماعدا سنة 2014 أين سجلت إنخفاضا بسبب إنخفاض في القيم الجاهزة وارتفاع في قيمة المخزون والزبائن مما يعني أن بعض الأموال مازالت قيد التحصيل، وعموما فالمؤسسة تستطيع تمويل دورة الإستغلال الخاصة بها جيدا؛
- **بالنسبة لسيولة الأصول**: سجلت هاته النسبة قيمة أكبر من الواحد الصحيح كمعدل، وبذلك فهي تستطيع تغطية ديونها قصيرة الأجل، لكن يكمن الخطر في كون المؤسسة تحقق مبيعات مرتفعة ومتواصلة مع إبرام عقود مع موردين للتموين ببعض المواد فلو نقص الطلب على منتجات المؤسسة ستتعرض المؤسسة للعسر المالي كونها ستتوقف عن الإنتاج وتستمر في التموينات المتعاقد عليها ، وهذا بدوره ينقص من الخزينة باستمرار؛
- **بالنسبة للسيولة المختصرة**: هذه النسبة عبر فترة الدراسة تعتبر جيدة كون المؤسسة تستبعد قيم المخزون الذي يعتبر الأكثر بطئا في دورة التداول، ما عدا في سنة 2014 فنجدها منخفظة بقيمة 0.89 ويرجع سبب ذلك إلى إنخفاض قيمة العملاء وارتفاع في

الديون قصيرة الأجل وهذا ما يعكسه إرتفاع في كمية الإنتاج التي كانت الأعلى في فترة الدراسة حيث بلغت 1417950 طن (أنظر الملحق 20)؛

- **بالنسبة للسيولة الآنية**: كانت أحسن نسبة مقبولة في سنتي 2011 و2014 لأنهما في مجال يسمح للمؤسسة المقدرة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل، ورغم أن باقي السنوات كانت النسبة مرتفعة إلا أن هذا يعبر عن أموال جامدة كان من المستحسن إستغلالها في مشاريع أخرى.

وعموما فإن التحليل التقليدي للنسب يوحي بوضعية مالية جيدة بالنسبة لمؤسسة مناجم الفوسفات –تبسة، إلا أن هذا التحليل لا يخلو من عيوب كعدم تحديده بدقة أوزان العناصر ذات التأثير في حساب النسبة مما يجعل المجال مفتوحا لتفسير إنحراف القيم، وقد إكتفينا بتحليل المردودية ونسب السيولة لما لهما من أهمية بالغة في تفسير بعض الحالات التي قد تتعرض لها المؤسسة.

المبحث الثاني: واقع تقييم الرقابة وتقييم الأداء في مؤسسة مناجم الفوسفات

تمثل الرقابة وتقييم الأداء في المؤسسة عموما، المنطلق الأساسي الذي من خلاله تعرف المؤسسة مدى صحة مسارها المالي و التنافسي، لذلك فمن واقع المؤسسة محل الدراسة، سيتم التعرض لكيفية الرقابة وتقييم الأداء، من خلال التعرض لتحليل البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة، مع التعرض لأهم المؤشرات التي تستخدمها في تقييم وضعيتها المالية خاصة، ومنها الوقوف على نقاط الضعف والقوة في أداء المؤسسة.

المطلب الأول: تحليل البيئة الداخلية والخارجية لمؤسسة مناجم الفوسفات

تعتبر مؤسسة مناجم الفوسفات من المؤسسات الفاعلة في الإقتصاد الوطني، لذلك فإنها تحاول دائما مسايرة أهم تطورات بيئة الأعمال الصناعية حيث تقوم بتطوير أساليبها الإنتاجية بما يضمن لها حصة سوقية تمكنها من تحقيق مكانة لها في مصف الدول المنتجة للفوسفات إلا أنها تلاقي صعوبات في مجال التسيير والتقييم نظرا لإعتمادها على أساليب تقليدية لا تمكنها من صياغة خططها الإستراتيجية بمعدل مخاطرة أقل فيما لو طبقت الأساليب الحديثة التي نجدها قليلة التطبيق إن لم نقل منعدمة، ومن هنا كان من الضروري دراسة واقع أداء المؤسسة بالإعتماد على ماتم تقديمه من معلومات خلال فترة التربص، حيث ستكون الإنطلاقة الأولى من تحليل بيئة العمل الداخلية والخارجية الخاصة بالمؤسسة.

أولا- تحليل البيئة المحيطة لمؤسسة مناجم الفوسفات

من المعلوم أن الوسط الذي تنشط فيه مؤسسة مناجم الفوسفات تنافسي لدرجة كبيرة، مما يحتم عليها تشخيص دقيق لهذا الوسط من أجل المحافظة على المراتب الريادية وضمان حصة سوقية مناسبة لمستوى الثروة التي تتربع عليها مناجم الفوسفات في الجزائر، بالإضافة إلى أن دراسة البيئة المحيطة بها تمكنها من توقع الفرص والتهديدات لذلك فهي تخضع لمجموعة من الضغوط التي من الواجب مواجهتها وهي كالآتي :

1- التعامل مع الموردين

تتعامل مؤسسة مناجم الفوسفات مع المؤسسات الوطنية للحصول على المادة الأولية المستخدمة في إستخراج الفوسفات مثل المتفجرات وTNT وللحصول على هاته المادة تتعامل مؤسسة مناجم الفوسفات مع المؤسسة الوطنية للإنتاج الحربي بالجزائر، وأيضا فإن المؤسسة تتعامل مع دول أجنبية للحصول على الآلات المتطورة المستخدمة في العمليات الإستخراجية مثل آلات الحفر التي تستوردها المؤسسة في العادة من دول أوروبية مثل المانيا، فرنسا،وروسيا...الخ.

بالإضافة الى ما سبق فإن المؤسسة تعاني من تبعية لدول أجنبية فيما يخص التكنولوجيا والتقنيات المستخدمة في الاستخراج بالإضافة الى التبعية الفنية في إختبار المعادن، ويقود هذا المحيط الى وقوع المؤسسة تحت ضغط السوق التكنولوجية وتغيرات أسعار الصرف في السوق العالمية والتي لم تستطع شركة مناجم الفوسفات معالجة فروقات متأتية من جراء التعامل بالعملات الأجنبية. والجدول التالي يوضح قيمة التعامل مع الموردين خلال الفترة 2011-2015:

الجدول(3-8): تطور قيمة الموردين والأصول المتداولة للفترة (2011-2015)
الوحدة:مليون دينار

البيان	2011	2012	2013	2014	2015
الأصول المتداولة	3732.98	4425.79	4464.29	4690.16	6395.49
نسبة الزيادة	-	%18.49	0.9%	5.1%	%36.36
الموردون	179.65	195.62	277.14	513.77	475.22
نسبة الزيادة	-	8.9%	42.05%	85.19%	(7.5%)

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على الميزانيات الخمسة للفترة المذكورة المرفقة بالملحق رقم : **(3،4،6،7،9،10،12،13).**

يتبين من الجدول أن قيمة الموردين في تطور مستمر وهذا التطور صاحبه أيضا تطور في قيمة الأصول المتداولة، ويرجع سبب ذلك لارتفاع قيمة المبيعات والمخزونات نظرا لزيادة الطلب العالمي على المادة بالإضافة الى محاولة الشركة مضاعفة أرباحها، ويفسر التزايد الكبير في قيمة الموردين بنسبة متزايدة 8.9% ،42.05% ،85.19% على التوالي الى اعتماد المؤسسة على الميزانيات التقديرية في شراء المواد الأولية التي يتم شراؤها مسبقا بحسب ما تم التخطيط له بالإضافة الى كون منتوج الفوسفات لا يستلزم تخزينه تكاليف كبيرة وهو غير قابل للتلف على المدى الطويل.أما فيما يخص الأصول المتداولة فإنه وبالعودة إلى الميزانيات الخاصة بالمؤسسة نجد أن أكثر نسبة فيها ترجع للمخزون والمنتج المستخرج وحساب الزبائن حيث نلاحظ أن الانخفاض في الزيادة يرجع تناقص قيمة الزبائن وهذا يتعلق بالطلب أيضا على المنتوج، أما بالنسبة لسنة 2015 فكانت نسبة الزيادة في الموردين سلبية ويرجع ذلك كون المؤسسة لأن المؤسسات أنقصت من مستهلكات المواد المشتراة(أنظر الملحق 14)، بالإضافة إلى زيادة في قيمة الاصول

المتداولة مما يعني حصول المؤسسة على ما تحتاجه بالشراء المباشر. وعموما فإن المؤسسة حافظت على بيع حصتها من منتوج الفوسفات والدليل على ذلك أن كل الزيادات في الأصول المتداولة كانت إيجابية مع وجود خزينة إيجابية في الفترة المدروسة.

2- التعامل مع العملاء

تتعامل مؤسسة مناجم الفوسفات تبسة مع مؤسسات عالمية وأخرى محلية، والجدول التالي يبين المؤسسات التي تتعامل معها المؤسسة:

الجدول(3-9): المؤسسات الأجنبية والوطنية التي تتعامل معها مؤسسة مناجم الفوسفات

المؤسسات الأجنبية بحسب الدولة	المؤسسات الوطنية
ألمانيا الغربية، البرتغال، تشيكوسلوفاكيا انجلترا؛ بولونيا، ايطاليا، بلجيكا فرنسا، يوغسلافيا، ايرلندا، اسبانيا هنغاريا؛	- فورفتيال للأسمدة[1]

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على معلومات مقدمة من دائرة المعلومات بالمؤسسة .

من الجدول يظهر أن مؤسسة مناجم الفوسفات تصدر منتوجها خاصة إلى أوروبا، ويرجع ذلك كون هاته الدول لها تعاملات كثيرة مع فرنسا قديما في الحقبة الإستعمارية فحافظت الجزائر تقريبا على نفس السوق، في حين أن التعاملات الوطنية لم تتعدى شركة واحدة ذات شراكة إسبانية لصناعة الأسمدة الفلاحية، وتحاول المؤسسة مستقبلا فتح مؤسسات فرعية أخرى لصناعة الأسمدة الفوسفاتية ومشتقاتها بعدما انفصلت عن المؤسسة الأم فرفوس في بداية سنة 2016.

3- المنافسة

يمس مفهوم المنافسة بالنسبة لشركة مناجم الفوسفات تبسة ثلاثة عناصر هي:

- الميزة التنافسية للمنتوج الخاص بالمؤسسة؛
- المنافسين الموجودين في السوق؛
- المنافسين الجدد.

[1] - معلومات متحصل عليها من خلال مقابلة مع مسؤول مديرية المالية والمحاسبة.

كل العناصر السابقة لها تأثير على مكانة المؤسسة في السوق حيث يعتبر المنافس الأجنبي الوحيد الذي يربك وضع منتوج مؤسسة مناجم الفوسفات، لذلك ففي ظل المنافسة الشديدة يصعب المحافظة على الميزة التنافسية أو حتى تكوينها خاصة عند إستخدام التقنيات الجديدة في التصنيع، كما أن المنافسين الموجودين في السوق لهم تأثير كبير على كفاءة الأداء بالنسبة للمؤسسة والمتتبع لترتيب الجزائر في السوق العالمية من حيث التصدير والإنتاج يدل على أنها في وضع جيد خاصة مع وجود دول متقدمة كالولايات المتحدة الامريكية وروسيا؛ وتترتب الدول المنتجة للفوسفات في العالم كالآتي :

- الولايات المتحدة؛
- المملكة المغربية؛
- روسيا؛
- تونس؛
- الجزائر؛
- جزر المحيط الهادي؛
- مصر.

كما أنه لا توجد منافسة من طرف دول أخرى لأن السوق العالمية شبه مشبعة بمادة الفوسفات ويبقى التنافس على المرتبة فيما يخص الانتاج والتصدير فقط.

مما سبق يمكن القول أن الفرص المتاحة لمؤسسة مناجم الفوسفات مثل الإحتياطي من مادة الفوسفات ، المورد البشري منخفض التكلفة، الأسواق العالمية لتصريف المنتوج، يقابلها مجموعة من التهديدات تتمثل في عدم وجود ضمانات تؤكد مدى قدرة المؤسسة على إستخراج الفوسفات خاصة إذا تعلق الأمر بالفوسفات الجيد الذي يحتاج تجهيزات ضخمة لا تستطيع سياسة المؤسسة تحقيقها، بالإضافة لذلك فإن المورد البشري ورغم توفره فإنه يتميز بغياب الروح الإبداعية نظرا للظروف التي يعيشها على جميع الأصعدة، أما السوق العالمية فيستلزم من المؤسسة إنشاء نظام معلومات قوي لفرض كلمتها فيه.

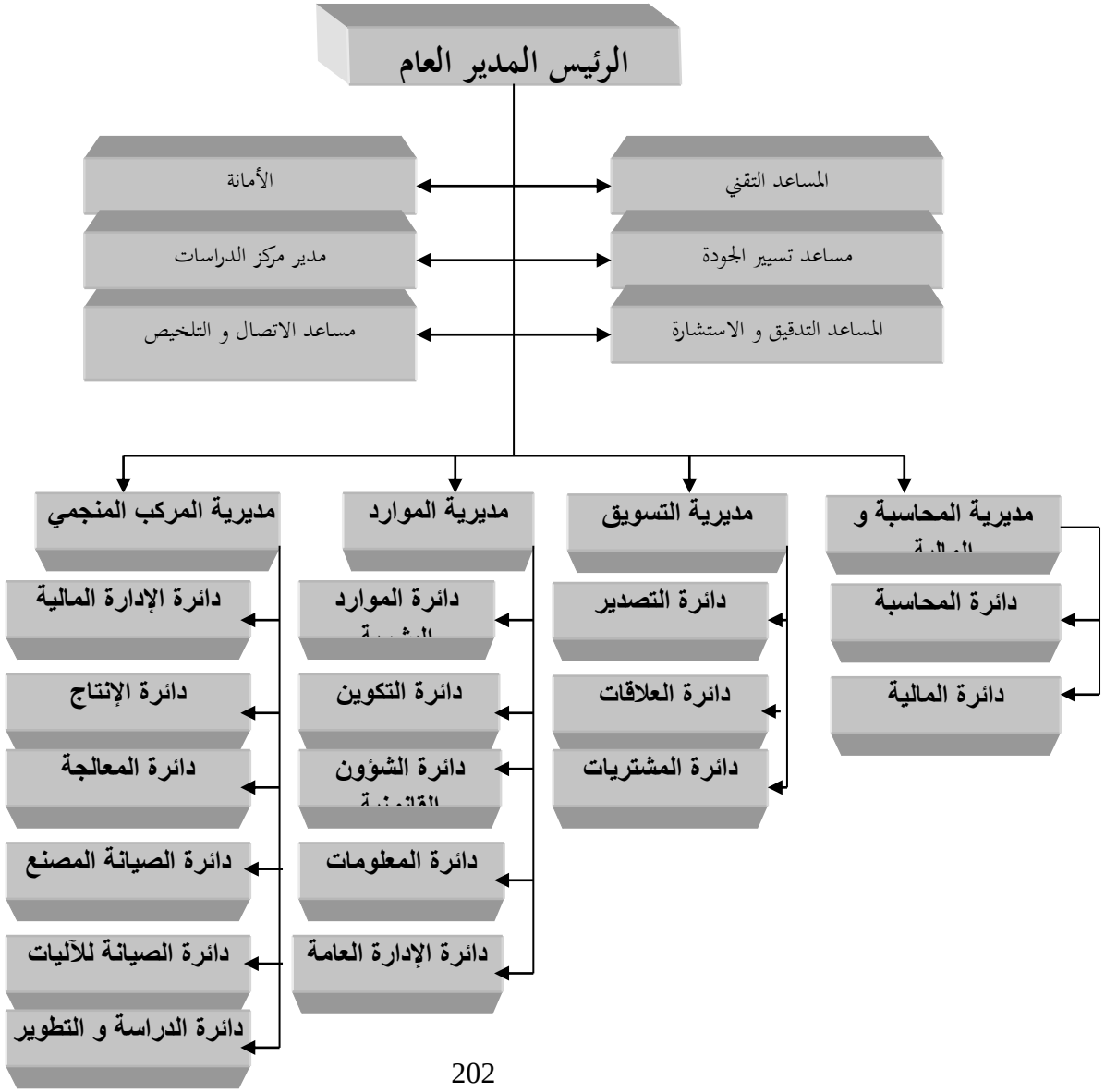
ثانيا- تحليل البيئة الداخلية لمؤسسة مناجم الفوسفات

الملاحظ من التحليل الخارجي للبيئة أنه لا يكفي للحكم على المؤسسة بل يستوجب ذلك اللجوء الى تحليل البيئة الداخلية لها من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة، الموارد البشرية، البيئة الاستثمارية، التسويق في المؤسسة.

1- الهيكل التنظيمي لمؤسسة مناجم الفوسفات تبسة

إن التنظيم الحالي لمؤسسة مناجم الفوسفات يحقق جزء كبير من أهداف المؤسسة، وبالرجوع الى الهيكل التنظيمي للمؤسسة نجد أن الإدارة العليا لها الكثير من الصلاحيات نظرا لتركز الكثير من المديريات في الإدارة الوسطى، ورغم ذلك لم تستطع مؤسسة مناجم الفوسفات التخلص من سياسة التسيير الوزاري المركزي خاصة فيما يخص قرارات الاستثمار الكبرى وهذا ما أعاق تقدم المؤسسة رغم توفرها على إمكانيات كبيرة، والملاحظ للهيكل الإداري عبر سنوات يستنتج أنه لم يخضع للتطوير من أجل الإستجابة لتطورات البيئة الخارجية والداخلية وهذا ما أعاق كثير من الشراكات التي كانت ستتم مع المؤسسة، فمثلا لا نجد دائرة خاصة بالمحاسبة الإدارية رغم أهميتها بل تكتفي المؤسسة بمديرية المحاسبة والمالية في الإدارة الوسطى بالإضافة إلى مديرية التدقيق من أجل الحصول على تقارير تبنى عليها قرارات إستراتيجية، بالإضافة الى غياب مصلحة رقابة داخلية تعد تقارير خاصة بأداء الأفراد والمؤسسة ككل، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (3-2): الهيكل التنظيمي لمؤسسة مناجم الفوسفات



المصدر: معلومات مقدمة من دائرة الموارد البشرية

2- هيكل الموارد البشرية

بالعودة الى جدول الموارد البشرية للفترة (2011 - 2015)، نجد أن العمال يتوزعون بين الدائم والمؤقت، نظرا لعدة أسباب منها محاولة الإستفادة من اليد العاملة بأقل تكلفة لعدة سنوات، بالإضافة إلى تكوين هؤلاء العمال عند إحتكاكهم بالعمال الدائمين، بدلا من تكوينهم وتدريبهم بصفة تتطلب دفع تكاليف معينة، في حين يستفيد العمال الدائمين من تكوينات وطنية ودولية في جميع المجالات، والمتتبع لتطور عدد العمال للفترة 2011-2015 يجد أنه في زيادة مستمرة والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول(3-10): عدد عمال مؤسسة مناجم الفوسفات بتبسة للفترة(2011-2014)

البيان	2011	2012	2013	2014	2015
العمال الدائمون	1644	1705	1735	1794	1998
العمال المؤقتون	320	425	560	630	649
عدد العمال المستفيدين من التكوين	12	25	31	41	44

المصدر: معلومات مستقاة من المقابلة مع مدير المالية والمحاسبة بالإضافة إلى الملحق رقم 01

من الجدول يظهر ان عدد العمال في تزايد نظرا لحاجة مؤسسة مناجم الفوسفات للمورد البشري؛ حيث بلغت هاته النسبة بالنسبة للعمال الدائمين على التوالي: 3.71%، 3.4%،1.75%،11.37 % حيث أننا نلاحظ ارتفاعها في كل سنوات الفترة المدروسة مع تسجيل انخفاض في سنة 2013 نظرا لإحالة عدد كبير من إطارات المؤسسة على التقاعد، في حين نجد النسبة على التوالي بالنسبة للعمال المؤقتين كالآتي: 32.81%،12.5%،31.76%،3.01% ، والملاحظ على نسبة العمال المؤقتين أنها مذبذبة ويرجع ذلك كون المؤسسة تخضع لطلبات مديرية التشغيل التي أعلنت خفض التعاقد مع المؤسسات العمومية خاصة سنة 2015 ، أما تفسير ارتفاع هاته القيمة حتى سقف 32.81% هو أن المؤسسة تدعم دائما موردها البشري بالمتعاقدين خاصة فيما يخص العمل الميداني.

3- نقاط القوة

تتمثل نقاط القوة بالنسبة لمؤسسة مناجم الفوسفات بتبسة في العناصر التالية:

- **المخزون الإحتياطي**: بحسب آخر الدراسات والبحوث التي أجريت من طرف المؤسسة فإن الإحتياطي من مادة الفوسفات تقدر بملياري طن، منها مليار و100 ألف سهلة الإستغلال؛
- **الطاقة الإنتاجية:** تتوفر مؤسسة مناجم الفوسفات على قدرة إنتاجية تقدر بحوالي مليونين و100 ألف طن سنويا، لم تتجاوز المؤسسة في تحقيقها عتبة160000 طن سنويا وذلك بحسب ما تم التصريح به من طرف المسؤولين (الملحق 20)؛
- **مجموعات العمل الميداني**: تتوفر المؤسسة محل الدراسة على ثلاث دوريات عمل تعمل بنظام التناوب وذلك في مركب الإستخراج بجبل العنق؛
- **التميز:** تمتلك مؤسسة مناجم الفوسفات بتبسة علامة تجارية مسجلة عالميا، وهذا ما جعلها تحتل مرتبة جيدة بين كبريات الشركات المنتجة للفوسفات؛
- **المورد البشري:** بالرجوع للتقارير الخاصة بالعمال نجد أن عددهم في زيادة مستمرة، كون المؤسسة تعتمد على ثلاثة أنواع من التوظيف ، فنجد التوظيف بالعقود المفتوحة وينتهي وفقا للشروط الموجودة في العقد، أما النوع الآخر من التوظيف فيخص التعاقدات المحددة بآجال، بالإضافة إلى التوظيف الرسمي والدائم والذي ينتهي بشروط قانونية مثل الوفاة، العقوبة، والتقاعد؛
- **الوضعية السوقية:** تتمتع مؤسسة مناجم الفوسفات على المستوى المحلي بسيطرتها على السوق بصفتها المنتج الوحيد لمادة الفوسفات، أما على المستوى الدولي فتعمل على مستوى تنافسي فيه العديد من الدول الرائدة مثل المغرب وبعض الدول الأوربية.

4- نقاط الضعف

رغم مكانة مؤسسة مناجم الفوسفات في السوق العالمية إلا أنها تعاني من بعض نقاط الضعف، نذكرها كالتالي:

- الهيكلة المادية للمنشآت قديمة جدا، ولا تكفي مجموعة الإستثمارات التي تقوم بها في هذه الناحية في تجديدها نظرا لإرتفاع تكلفة التجديد؛
- تحقيق فائض في النتيجة يتطلب تكاليف مرتفعة لأسباب عدة منها: عدم الإعتماد على الآليات التكنولوجية المتطورة، عدم وجود دراسات علمية صحيحة لدراسة السوق العالمي، ضعف نظام المعلومات في المؤسسة...الخ؛
- مشكلة النقل : تعتمد مؤسسة مناجم الفوسفات على شبكة السكك الحديدية في نقل منتوجها ، وهذا بدوره يكلف المؤسسة مبالغ ضخمة بالإضافة إلى ما يتم دفعه للقطاع الخاص لنقل الفوسفات بما في ذلك مؤسسات أجنبية، لكن بحسب المعلومات المقدمة فالمؤسسة إشترت مؤسسة النقل الوطنية وضاعفت من آليات النقل وهذه خطوة تحسب لها، حيث سيقود ذلك إلى التقليل من تكاليف النقل مما سينعكس بالإيجاب على ربحية المؤسسة؛

- تسجل مؤسسة مناجم الفوسفات الكثير من الديون، وذلك رغم وجود فوائض من الأموال ويرجع السبب في توزيع نتائج الأعمال عشوائيا من طرف الوزارة المسؤولة.

5- استثمارات مؤسسة مناجم الفوسفات تبسة

إن معظم الاستثمارات في ***SOMIPHOS*** تتركز حول تدعيم المركب المنجمي بجبل العنق والمنشأة المينائية عنابة، والشكل التالي يوضح مختلف الاستثمارات الجاري تحقيقها في هذه المؤسسة عموما:

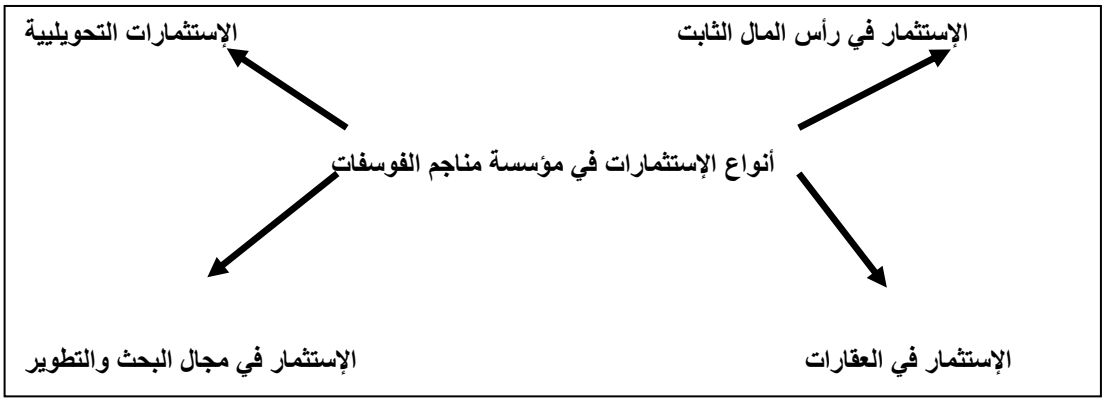
الجدول(3-11): تطور رأس المال المستثمر في مؤسسة مناجم الفوسفات للفترة المدروسة

السنة	2011	2012	2013	2014	2015
رأس المال المستثمر(مليون دينار)	11415.77	17633	21025.65	25843.15	30998.44
نسبة التغير%	-	54.46	19.24	22.91	19.94

المصدر: أنظر الملحق رقم:4، 7، 10، 13.

من الجدول يظهر أن أحسن سنة لرأس المال المستثمر كانت سنة 2012 بنسبة تغير مقارنة ب2011 تقدر ب 54.46% ، مع ملاحظة بقاء زيادة هذا الأخير في باقي السنوات بنسب متقاربة، وعموما فإن مؤسسة مناجم الفوسفات دائما تحاول مضاعفة الإنتاج. والشكل الموالي يبين مختلف أشكال الإستثمار في مؤسسة مناجم الفوسفات:

الشكل رقم(3-3): مختلف أشكال الإستثمار في SOMIPHOS



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على ما هو موجود في مؤسسة SOMIPHOS

من الشكل وبالاعتماد على معلومات فعلية، يمكن حصر أنواع الاستثمارات في مؤسسة مناجم الفوسفات في الآتي:

5-1- الاستثمار في رأس المال الثابت: وهو الاستثمار الأكثر انتشارا في هذه المؤسسة ، حيث تقوم المؤسسة بالعديد من العمليات الإستثمارية من أجل تدعيم أصولها خاصة العاملة في مراكز الإستخراج مباشرة كآليات النقل والتفتيت والغربلة...الخ.

5-2- الاستثمار في مجال العقارات: ويعني ذلك الاستثمار في مجال البناءات، ومن الواضح أن مؤسسة SOMIPHOS تمارس هذا النوع من الاستثمارات بنسبة قليلة جدا لأنه يمثل أحد نواتج العمليات الاستثمارية الأخرى؛ حيث ان هذا النوع من الاستثمارات يتأثر بعدة عوامل أهمها : [1]

- الزيادة في عدد العمال: إن الزيادة في عدد العمال يؤدي بالضرورة إلى الزيادة في عدد المرافق المخصصة لهم؛
- الزيادة في قيمة الاستثمارات الأخرى: ومن ذلك زيادة المساحات الخاصة بمجموع الآليات المستخدمة خارج وداخل المؤسسة؛
- المشاريع الإستخراجية الجديدة: حيث نجدها تتطلب بناءات إدارية خاصة بها.

وعموما فإن هذا النوع من الاستثمارات ليس من اختصاص SOMIPHOS بل يلحق بشركة البناءات التابعة للشركة الأم فرفوس، ومن وجهة نظر أخرى أن البناءات الإدارية لا تعتبر استثمارات في حد ذاتها بل تمثل أحد اللواحق الضرورية لنجاح استثمارات أخرى لها علاقة مباشرة بالاستثمار.

5-3- الاستثمارات التحويلية: تشرع الجزائر رفقة كل من تونس والمغرب في دراسة مشاريع إنتاج الحامض الفوسفوري، واستخراج اليورانيوم من الفوسفات، مع استغلال ارتفاع أسعار هذا الأخير عالميا، من أجل رفع حجم الصادرات نحو أوروبا، خصوصا وأن البلدان المغاربية الثلاث تتبوأ مراتب متقدمة عالميا في هذا المعدن ومن الأسباب التي جعلت الجزائر إلى التفكير في الإتجاه إلى الاستثمارات التحويلية الآتي: [2]

---

[1]- معلومات متحصل عليها من طرف مدير الموارد البشرية بالمؤسسة.

[2]-معلومات متحصل عليها من طرف مديرية المالية والمحاسبة.

– إكتشاف العديد من المناطق الغنية بالفوسفات، حيث قدرت المنظمة العالمية لإنتاج المعادن وتحويلها أن مخزون الجزئر من الفوسفات يتجاوز ملياري طن ؛

– رغبة الجزائر في الخروج من دائرة المحروقات؛ وتدعيم الخزينة العمومية بإيرادات مناجم الفوسفات؛

– زيادة عدد الدول المستخدمة للاسمدة مثل الأرجنتين؛

– محاولة ترجيح كفة الميزان التجاري مع دول الإتحاد الأوربي.

ومما يدعم المعلومات التي نقلها المركز العربي للإعلام هو شروع مؤسسة مناجم الفوسفات الجزائرية في تطبيق قرارات استثمارية في غاية الأهمية وهي كالآتي: [1]

أ- الشروع في إنشاء وحدة تحويل الفوسفات في بوشقوف والتي تقع حوالي 450 كلم شرق الجزائر والتي تبلغ طاقة استيعابها من 2 إلى 3 مليون طن من الفوسفات سنويا؛

ب- وفي دراسة تقديرية فإنه من المنتظر إنشاء وحدات أخرى لتحويل الفوسفات في كل من مداوروش وجيجل بطاقة استيعاب تقدر ب 12 مليون طن إلى 14 مليون طن من الفوسفات في السنة، مع العلم أن هذه الشبكات الإنتاجية تقع كلها بالقرب من منجم جبل العنق بتبسة، وجميع هذه المركبات تتركز على مخزون فوسفاتي بعلو **2**مليار طن والذي يكفي لتغذية العملية التجارية لحوالي **65** سنة؛

ت- التوقيع على ثلاثة إتفاقيات شراكة بين مؤسسة مناجم الفوسفات وشركة أندونيسية يوم 2016/07/17 بقيمة 4.5 مليار دولار، وسيتم تحويل الفوسفات إلى منتجات تامة الصنع من أجل التمويل المحلي والدولي؛

ث- الزيادة في القيمة الاقتصادية المضافة من خلال تحويل الفوسفات مما يزيد من قيمة الصادرات؛

ج- إنشاء نظام نقل خاص لضمان تسهيل النقل الذاتي لمادة الفوسفات، بالإضافة إلى تطوير المنشأة المينائية بعنابة لزيادة قدرتها على نقل هذه المادة .

د- الاستثمار في مجال البحث والتطوير: قامت مؤسسة مناجم الفوسفات بدراسة تخص المركبات الجديدة والمترقب ظهورها كأحد احسن المنشآت الصناعية في العالم وحسب مدير المصلحة المالية فإن هذه الدراسة كلفتها حوالي 3 مليون دولار، وتتمثل استثمارات هذا المجال في الآتي: [2]

[1]-.مديرية المالية والمحاسبة
[2]-. نفس المصدر.

- الدراسة العلمية لأهم التقنيات المستخدمة في تحويل الفوسفات الخام إلى فوسفات صافي؛
- البحث عن المصادر الجديدة لتدعيم المخزون المستخدم من مادة الفوسفات؛
- تطوير طرق نقل مادة الفوسفات نحو المنشأة المينائية بعنابة...إلخ.

إن الشركة محل الدراسة لا تخضع لتقييم أداء دوري أو منتظم من اجل التأكد من فاعليتها في تحقيق الأهداف وقياس مدى الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة، حيث نجد بعض المؤشرات غير المرتبة ضمن تقارير إدارية صادرة عن المستوى الإداري الأعلى وتكون في العادة كالآتي :

الجدول(3-12): مؤشرات التقييم الدوري لإنتاج الفوسفات في مؤسسة مناجم الفوسفات

نوع المنتج	وحدة القياس	الطاقة الإستيعابية	الطاقة التخطيطية	الإنتاج الفعلي	إنتاج سنة المقارنة	نسبة التغير	الإنتاج الفعلي/الطاقة الإستيعابية
BPL63-65%							
BPL66-68%							
BPL69-72%							
BPL73-75%							

المصدر : إعداد الباحث بناءا على معلومات مقدمة من طرف مؤسسة مناجم الفوسفات

إن المتتبع لأساليب تقييم الأداء في مؤسسة مناجم الفوسفات يلاحظ أن المؤشرات والطرق المستخدمة في تقييم الأداء غير كافية تماما للحكم على أداء المؤسسة ولا تعطي صورة صحيحة عن واقع الاداء في المؤسسة ، حيث أنه لا يمكن معرفة كيفية تسيير هاته الموارد وتحقيق اللأهداف المسطرة خاصة في ظل وجود منافسة عالمية في إنتاج الفوسفات ومشتقاته، مع العلم أن المؤسسة تطبق العديد من الأساليب التقليدية والحديثة دون تمييز لمدى نجاعة أسلوب عن آخر وسبب ذلك هو موروث تقليدي لطريقة تفكير لا يمكن الحياد عنها نظرا لتأثير مركزية التسيير الإشتراكي للمؤسسات العمومية ذات الإيراد الكبير مثل المؤسسات المنجمية، مؤسسات الغاز والبترول...الخ. وسنتعرض لأهم الأساليب المستخدمة من طرف شركة مناجم الفوسفات في الرقابة وتقييم الأداء من خلال عرض مختصر لأهم ما تم إنجازه في المؤسسة خلال أربعة سنوات بالإضافة الى ما تم التوصل اليه من نتائج.

وعموما فإن الطرق المستخدمة في التقييم تقليدية، حيث تركز على المقارنة بين الإنتاج المخطط له والمحقق فعلا مع اخذ بعين الاعتبار الطاقة الاستيعابية ، ثم القيام بالإجراءات التصحيحية إن امكن، اي ان هناك نوعا من الرقابة القبلية والبعدية.

المطلب الثاني: الرقابة وتقييم الأداء المالي بالإعتماد على مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية

تعتمد مؤسسة مناجم الفوسفات كثيرا في الرقابة وتقييم الأداء على مجموعة من المؤشرات المالية ، حيث تقوم مصلحة المالية والمحاسبة بإنجاز الميزانيات المالية المجمعة لمختلف الفروع في شكل ميزانية مالية مختصرة، مما يسهل عمليات التحليل العمودي والأفقي للميزانية من أجل إتخاذ قرارات معينة، ولمؤشرات التوازن المالي دورا كبيرا في التعرف على أهم الإختلالات التي تمس خاصة الجانب المالي لها، وتدعم ذلك بمجموعة من النسب الخاصة بالتحليل المالي.

أولا- التقييم بمؤشرات التوازن المالية

ويتم ذلك من خلال حساب رأس المال العامل والعناصر المكونة له كالآتي:

1- راس المال العامل

ومن خلاله تتعرف المؤسسة على مدى تغطية الأموال الدائمة لأصولها الثابتة أو مدى قدرة الأصول المتداولة على مواجهة الإلتزامات قصيرة الأجل؛ لهذا فهو يدلنا على مجموعة المخاطر التي قد تتعرض لها المؤسسة فيما يخص الإقراض الذي تقوم به المؤسسات البنكية بشروط منها حد معين لرأس المال العامل. ويعبر عنه بالعلاقة الآتية:

رأس المال العامل =(أموال دائمة - أصول ثابتة)

2- الإحتياج في رأس المال العامل

ويمثل الأصول المتداولة التي لا تستطيع المؤسسة تمويلها بمواردها المالية قصيرة الأجل. ويعبر عنه بالعلاقة الآتية:

الإحتياج في رأس المال العامل=(أصول متداولة – (ديون قصيرة الأجل – سلفات مصرفية)

3- الخزينة

وتعبر عن ذلك الجزء من رأس المال العامل الذي من خلاله تغطي عجزا في الإحتياج له.ويعبر عنها بالعلاقة الآتية:

الخزينة= (رأس المال العامل – الإحتياج في رأس المال العامل)

والجدول التالي يوضح قيم المؤشرات الثلاثة لفترة الدراسة:

الجدول (3-13): التقييم بمؤشرات التوازن المالي للفترة (2011-2015) الوحدة: مليون دينار

	2011	2012	2013	2014	2015
رأس المال العامل	3553,33	4230,17	4187,14	4176,40	6268,99
احتياج رأس المال العامل	3421.23	4118.92	4070.12	4111.08	6190.44
الخزينة	132.10	111.25	117.02	65.32	78.55

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على القوائم المالية للفترة المدروسة

من الجدول يظهر أن المؤسسة في حالة فائض ، حيث أنها حققت فائضا في رأس المال العامل إستخدمته في تدعيم إحتياجاتها منه(المفترض في الجدول)، والواجب على المؤسسة البحث على حلول أخرى من أجل مواجهة العجز المتوقع في تمويل أصولها ، كمضاعفة معدلات الدوران الخاصة بالزبائن والموردين من أجل مواجهة الإلتزامات قصيرة الأجل وضمان قدرتها على الإقتراض طويل الاجل. وفي هذه الحالة يتحتم على المؤسسة البحث على اسواق جديدة من أجل مضاعفة مبيعاتها وإيراداتها.

ثانيا- التقييم بالنسب المالية

هناك العديد من النسب المالية الدالة والمساعدة على تقييم الأداء المالي يمكن حساب بعضها وأهمها: (1)

- **نسبة التمويل الدائم** =الأموال الدائمة/أ.ثا *100

تقود هاته النسبة إلى القول أن المؤسسة تمول أصولها الثابتة بالإعتماد على مجموع أموالها الخاصة والديون طويلة ومتوسطة الأجل ، لهذا فإن المؤسسة تستطيع المحافظة على أداء أصولها في أمان.

- **نسبة التمويل الخاص** = أموال خاصة /أ.ثا*100

وتعتبر هذه النسبة جيدة، كون المؤسسة تستطيع الإعتماد على نفسها في تمويل أصولها الثابتة، وهذا بدوره يجعلها تتعامل مع البنوك بسهولة في حالة الإقتراض.

[1]- أنظر الملاحق (05)، (06).

- **نسبة قابلية السداد =** ∑الديون/∑الأصول*100
- **نسبة الربح إلى القيمة المضافة =** صافي الربح للدورة/ القيمة المضافة لنفس الدورة

وتعبر هاته النسبة عن مساهمة الأرباح في إنشاء القيمة المضافة للمؤسسة.

- **كفاءة التسويق =** قيمة المبيعات / الإنتاج

وتعبر هذه النسبة عن مقدار المبيعات التي حققتها المؤسسة من مجموع الإنتاج الإجمالي مما يعكس كفاءة الجهاز التسويقي في تحقيق التناسق بين الإنتاج وحاجة السوق

- **نسبة الأرباح إلى المشتريات =** صافي الأرباح / مشتريات الدورة

وتعبر هذه النسبة على أهمية الأرباح التي تحققها الوحدة الإقتصادية مقارنة بالمشتريات الإجمالية

والجدول التالي يوضح تقييم الوضعية المالية للمؤسسة من خلال الإعتماد على بعض النسب المالية:

الجدول(3-14): بعض النسب المستخدمة في تقييم الهيكل المالي لمؤسسة مناجم الفوسفات

	2011	2012	2013	2014	2015
هامش الربح	0.58	0.65	0.38	0.42	0.74
نسبة التمويل ط.أ	0.0740	0.0742	0.0688	0.0397	0.0477
نسبة السيولة السريعة	0.3634	0.6427	0.7407	0.4788	0.8076
نسبة الربح إلى القيمة المضافة	0.6764	0.7578	0.4740	0.5525	0.9744
كفاءة التسويق	1.0038	0.9734	0.9600	1.0080	1.0436
نسبة الأرباح إلى المشتريات	10.80	10.92	3.67	3.64	8.60

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على القوائم المالية للفترة المدروسة.

من الجدول نستنتج ما يلي:

– **بالنسبة لهامش الربح:** فإنه يعبر عن إجمالي الربح إلى صافي المبيعات، ومن خلال النتائج المحصل عليها فإن المؤسسة حققت نتائج جيدة خاصة في السنوات 2011، 2012، 2015 حيث إستطاعت التحكم في تكاليف مبيعاتها بكفاءة كبيرة، في حين كانت أقل نسبة سنة 2013 و 2014 بسبب الإنخفاض في النشاط الإنتاجي والتسويقي.

– **بالنسبة للتمويل طويل الأجل:** فإن المؤسسة تسجل نسب منخفظة ، حيث كانت هاته النسبة محصورة بين 3.97% و7.42 مما يعني أن المؤسسة لا تعتمد كثيرا على التمويل طويل الأجل في تمويل أصولها.

– **بالنسبة للسيولة السريعة** : وتعبر عن حاصل قسمة النقديات الفعلية الموجودة بصندوق المؤسسة على مطلوباتها المتداولة، حيث أن المؤسسة سجلت أحسن نسبة لها في السنوات 2012، 2013 و 2015، وقد تراوحت هاته النسبة بين 64.27% و80.76% أي أن المؤسسة تستطيع الوفاء بديونها قصيرة الأجل بالنسب المسجلة، وما تبقى من ديون تسدده من دورة التداول.

– **بالنسبة لنسبة الربح إلى القيمة المضافة:** تراوحت هذه النسبة بين 47.40% و 97.44% ، ويعني هذا أن الربح الذي يعبر على نتائج نشاط المؤسسة كان له نسبة في مجموع القيم المضافة المحققة من طرف المؤسسة، وعموما فإن هاته النسبة جيدة خاصة سنة 2015.

– **بالنسبة لكفاءة التسويق**: المؤسسة حققت معدلات جيدة تقارب الواحد الصحيح، مما يدل على نجاح جهاز التسويق في بيع كامل المنتوج تقريبا.

– **بالنسبة لنسبة الأرباح إلى المشتريات**: نلاحظ إرتفاع هاته النسبة في السنوات 2011، 2012 و2015 حيث تراوحت النسبة بين 860% و 1092% أي أن المؤسسة حققت أرباح كبيرة جدا مقارنة بما تم شراؤه من مواد مستهلكة، في حين سجلت هاته النسبة إنخفاضا في باقي السنوات وتراوحت بين 364% و 367% ويرجع سبب ذلك إلى إنخفاض أداء المؤسسة فيما يخص النشاط الإنتاجي بالإضافة إلى إنخفاض الأسعار في السوق العالمية.

وهناك الكثير من النسب المستخدمة في تقييم الأداء التي لا يمكن تناولها في هذه الدراسة، لكنها لا تخلو من عيوب قد تضلل مستخدمي القوائم المالية، وخاصة إذا تعلق الأمر بالنسب المالية الخاصة بالهيكل المالي للمؤسسة.

المطلب الثالث: مدخل التكلفة للرقابة وتقييم الأداء في مؤسسة مناجم الفوسفات

تعتبر أسواق الفوسفات أحد أكبر الأسواق التي تتميز بسيادة المنافسة القوية، كونها تعتمد على مدى توفر مصادر هاته المادة في مختلف نطاقات البلد المنتج لها، مما جعل سوقها تتميز بسيادة نوع من الإحتكارية في الإنتاج، وهذا بدوره يجعل لكل دولة أنظمة خاصة بها خصوصا إذا تعلق الأمر بتكاليف الأنشطة وكذا تسعير المنتوج النهائي، وسيتم التعرض لذلك من خلال مجموعة من النقاط المهمة كالآتي:

أولا- خصائص الصناعات الفوسفاتية

إن للصناعات الفوسفاتية مجموعة من الخصائص التي تميزها عن غيرها من الصناعات هي:

1- هيكل السوق

تتصف اسواق الفوسفات بالمحدودية، نظرا لإحتكار الصناعة الإستخراجية، من طرف قلة من الدول ذات الإمكانيات والخبرات المعتبرة في هذا المجال، أين يتناقص مفهوم المنافسة ويزيد مفهوم الإحتكار، بالإضافة إلى ان تصنيف المنتجين للفوسفات يأخذ بالإعتبار إنتاج المادة وتصديرها، فالاول في الإنتاج لا يعني الاول في التصدير، وذلك لان إمكانيات الدول تختلف فيما بينها فنجد مثلا: الجزائر تحتل المرتبة العاشرة عالميا للإنتاج لكنها تحتل المرتبة الخامسة في تصدير هاته المادة باحتياط يقدر ب2.2 مليار طن، أما المغرب فيحتل المرتبة الثالثة في الإنتاج والمرتبة الأولى للتصدير لتوفره على حوالي 75% من الإحتياطي العالمي والجدول التالي يوضح الترتيب العالمي للدول المنتجة للفوسفات بحسب إحتياطها الباطني من المادة الخام:

الجدول(3-15): ترتيب الدول المنتجة للفوسفات بالإعتماد على مؤشري الإحتياط والإنتاج.

الدولة	الإحتياطي(طن)	النسبة العالمية(%)	الإنتاج الخام(طن)	النسبة العالمية(%)
المغرب	50000000	74.626	28000	13.333
الصين	3700000	5.522	89000	42.380
الجزائر[1]	2200000	3.283	1500	0.714
سوريا	1800000	2.686	2500	1.190
الأردن	1500000	2.238	6500	3.095
إفريقيا الجنوبية	1500000	2.238	2500	1.190
الولايات المتحدة	1400000	2.089	29200	13.904
روسيا	1300000	1.940	11300	5.380
البيرو	820000	1.223	2560	1.219
السعودية	750000	1.119	1700	0.809
أستراليا	490000	0.731	2600	1.238
البرازيل	270000	0.402	6300	3
فلسطين المحتلة	180000	0.268	3000	1.428
السنيغال	180000	0.268	980	0.466
تونس	100000	0.149	6000	2.857
مصر	100000	0.149	3000	1.428
الطوغو	60000	0.089	865	0.411
المكسيك	30000	0.044	1700	0.809
الهند	6100	0.009	1260	0.6
كندا	2000	0.002	900	0.428
العراق	150	0.0002	30	0.0142
دول أخرى	390000	0.0002	6000	2.857

source: United States Geological Survey, 2013, Mineral commodity summaries 2013

[1]- وبالرجوع لـ2015 ، Mineral commodity summarie نجد أن إحتياطي الجزائر من الفوسفات للسنوات 2013 و2014 و2015 كان ثابتا 1500000 طن من الفوسفات الخام على عكس بعض الدول التي حاولت مضاعفة إنتاجها خلال سنوات.

مما تم ذكره سابقا نستنتج ان قيمة الإنتاج لا يمكن ان تعبر بصدق عن وضعية جيدة للمؤسسة المنجمية مع ملاحظة ان الكمية المصدرة قد تصنع فارقا كبيرا مع نقص الإنتاج، ويرجع ذلك للأسباب التالية :

- لأن الإمكانيات الخاصة بنقل المنتج من الفوسفاط تختلف من دولة إلى اخرى؛

- الدول المالكة لبراءات الاختراع والمساهمة في تقديم أكثر فائدة للبشرية خاصة وان المشتقات الفوسفاتية ذات فائدة كبيرة في صنع الكثير من الادوية والمبيدات هي التي تسيطر على السوق وتتحكم في معيار التقييم الجيد؛

2- السعر والربح

في العادة لا يمكن ان تحقق المؤسسات المنجمية أرباحا إذا لم يتم التحكم الجيد في تكاليف العملية الإنتاجية، فمثلا عملية النقل التي لا تعتبر مثالية في الجزائر التي تعتمد على شركتين إحداها وطنية والاخرى اجنبية تستهلك الكثير من الاموال؛

3- البحوث والتطوير

تدعم الدول المنتجة للفوسفات رصيدها بإجراء مجموعة من البحوث تساهم في تنويع ودعم الرصيد الإنتاجي كما ونوعا ؛ وفي كثير من الاحيان تؤدي هاته البحوث الى إنشاء علامة تجارية جديدة في مجال المبيدات الدوائية الخاصة بالفلاحة والمنتجات الطبية ومواد التنظيف، هذا كله يدعم أداء هاته المؤسسات داخليا وخارجيا؛

4- الإعتماد على المخزون

من المعروف أن المؤسسات المنجمية لا تتكبد خسائرا فيما يخص مخزون المادة المنتجة والذي يوجه مباشرة للتصدير ثم يصنع ويحول عند الدول المستوردة، لذلك فالتكلفة الصفرية الخاصة بمخزون الفوسفات تساهم كثيرا في عدم التطرق لمفهوم الفرصة البديلة لإستهلاك التكلفة.

ثانيا- تقييم نظام التكاليف في مؤسسة مناجم الفوسفات

سيتم تقييم نظام التكاليف الخاص بمؤسسة مناجم الفوسفات بالاعتماد على ذكر مجموعة من المقومات هي كالآتي:

1- وجود الهيكل التنظيمي

ويتم فيه تحديد كيفية توزع السلطات في الإدارات الثلاثة بالإضافة إلى الأنشطة والمصالح، ومن الشكل السابق الذي يوضح الهيكلة الإدارية لمؤسسة مناجم الفوسفات يتضح أن:

- يمثل الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة مجموعة من الوحدات الإستراتيجية والمسؤوليات الموزعة، لذلك فتوزيع الأنشطة في مؤسسة مناجم الفوسفات يتم على أساس

وظيفي والدليل على ذلك وجود أقسام عملية ميدانية وهياكل مهنية أخرى مهمتها المتابعة والتسيير؛

– توزع هرمي للوظائف مع ملاحظة وجود نيابة المديرية المكلفة بالاتصال في مستوى إداري أعلى وهذا ما ينعكس سلبا على وظيفة الاتصال في المؤسسة، لذلك فإدراج هذه الوظيفة في مستوى متوسط يقلل من القطيعة بين الإدارة الدنيا والعليا؛

– أعلى سلطة في الهرم الإداري هي المدير العام وهذا المنصب لا يعبر حقيقة عن وظيفته ، فنجد ان معظم القرارات الإستراتيجية تكون في العادة سياسية أي تصدر من السلطات العليا مثل وزارة الطاقة والمناجم؛

– الهيكل التنظيمي لا يعبر بصفة دقيقة عن واقع الهيكل التنظيمي، فنجد مثلا تباعدا بين مصالح في الحقيقة جمعها احسن من تفريقها مثل مصلحة الاستغلال ومصلحة الإنتاج؛

– لا يوجد مصلحة متخصصة بالرقابة على الأداء والتي يمكن ان تلحق بالإدارة العليا وهذا ما يجعل التحكم في الأداء وتسييره وتحسينه صعبا.

2- وجود دليل لدراسة التكاليف في المؤسسة

تمتلك مؤسسة مناجم الفوسفات نموذجا تقليديا لدراسة التكلفة من خلال مديرية المحاسبة والمالية التي تنقسم بدورها إلى دائرتين متخصصتين في تحليل الميزانيات وانجازها، فالتكلفة تبوب إلى مجموعة من الحسابات والمراكز أين يتم حصر وتحميل عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة لوحدات المنتج النهائي، بالإضافة إلى وحدات النشاط التي يعبر عنها بوحدة منتج عددا أو وزنا بالطن أو حجما بالمتر المكعب فيما يخص المخزون، اما عناصر التكلفة فتخص: المواد، الاجور والمصروفات أين يتم تبويبها في مجموعات رئيسية وفرعية وفقا لأسس المحاسبة التحليلية المتعارف عليها.

3- وجود أدلة الإثبات المستندية والدفترية

في العادة تمثل المستندات إثبات لدورة نشوء التكلفة ، فلكل عنصر من عناصر التكلفة المذكورة سابقا دورة مستندية يمكن من خلالها حصر تكلفة كل عنصر ومن ثم تحميلها على وحدة التكلفة التي استفادت منها وتحميلها على مراكز التكلفة المسؤولة عن انتاج تلك الوحدات، ونظرا للتطورات التكنولوجية التي مست أنظمة العمل التكاليفي في مؤسسة مناجم الفوسفات فإن إعداد التقارير الخاصة بتكاليف جميع الوظائف أصبح سهلا ، ومن خلال التربص الميداني الذي قمنا به خلال السنوات السابقة وجدنا أن المؤسسة تتبنى مجموعة من البرامج التكنولوجية في الإعلام الآلي وهي عبارة عن برامج تقليدية لكنها مساعدة في إصدار تقارير منظمة تحمل الكثير من المعلومات الخاصة بالمؤسسة، لكن اهم ما يآخذ عليها أنها غير مرقمة ويتم إدخال المعلومات يدويا مثل اسم الشركة، تاريخ الإصدار، اسم المصلحة المصدرة، في حين ان الكثير من الشركات تمكنت من الحصول

على برامج متطورة تغني المشتغل عليها عناء إعادة كتابة المعلومات العامة الخاصة بالشركة.

4- تحديد تواريخ الميزانيات

تستعمل مؤسسة مناجم الفوسفات ميزانيات تقديرية شهرية وأخرى سنوية ، ويسبق ذلك تحديد فترة التكلفة التي تبدأ من بداية كل شهر إلى نهايته، أو من بداية السنة الميلادية للشهر الاول إلى غاية آخر الشهر الاخير من السنة، وقد ساعد هذا التقسيم الشركة في المعرفة الدقيقة وإن كانت تقليدية لمجموع الإنحرافات التي تمس التكلفة والإنتاج في المدى القصير ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

5- تصميم تقارير التكلفة

تقوم مصلحة مديرية المالية والمحاسبة بالسهر على إنجاز تقريرات تكاليفية توضح فيها منشأ كل تكلفة وهدفها، حيث نجد هاته التقارير تمس التكاليف الفعلية ، الرقابة عليها بالإضافة الى تقارير تساعد في اتخاذ القرارات اللازمة عند الإنحراف عن تحقيق الأهداف المخطط لها ، والملاحظ في نظام التكاليف الخاص بمؤسسة مناجم الفوسفات أنه قاصر على توضيح منشأ التكاليف بطريقة دقيقة، والمطلع على التقارير الخاصة بذلك يجد ان المجاميع المقدمة غير مقسمة بطريقة مفصلة بحيث من خلالها نستطيع معرفة المركز المسؤول عن الزيادة أو النقصان في التكلفة خاصة إذا تبنينا اسلوب محاسبة المسؤولية في الرقابة والتقييم.

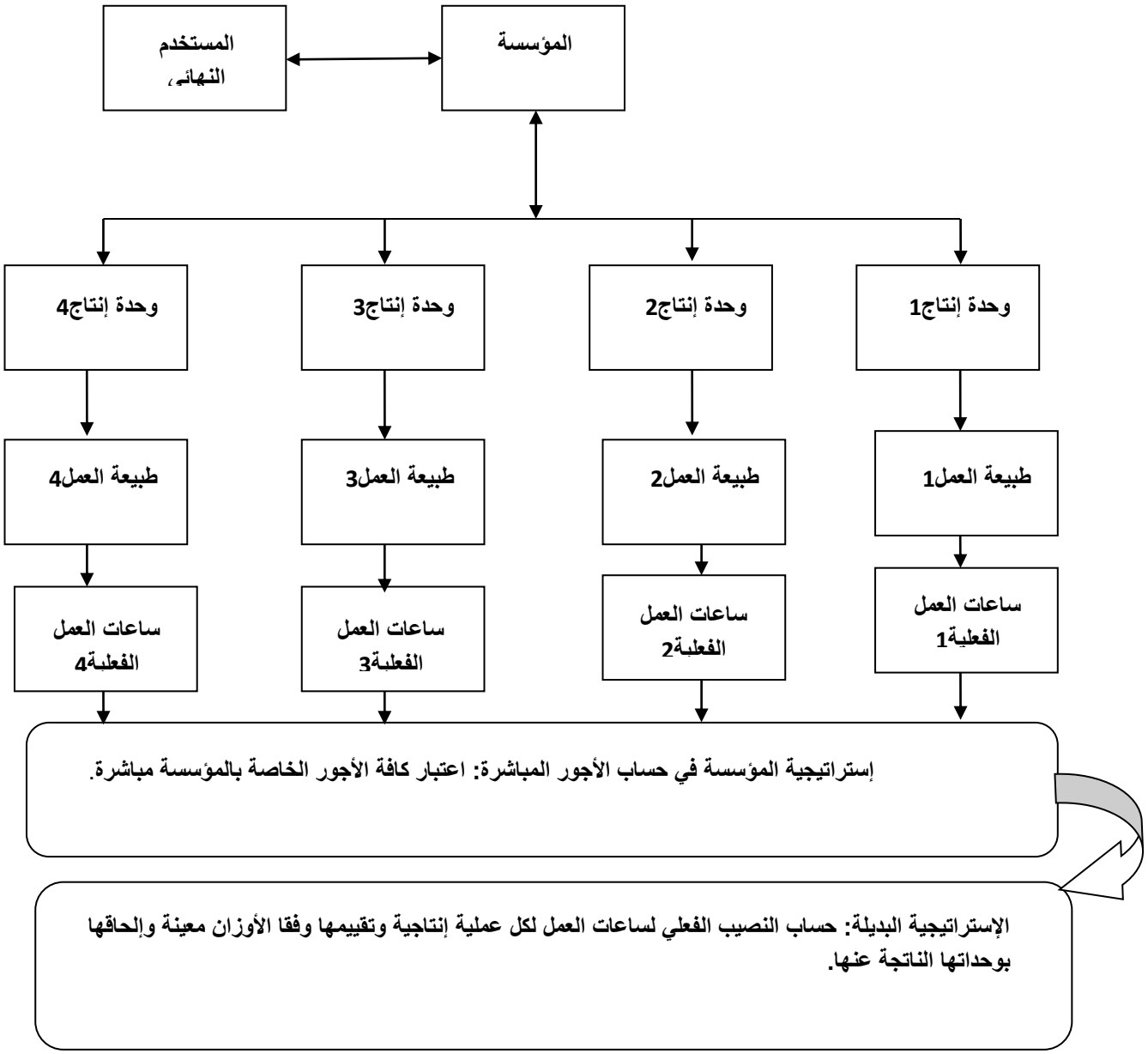
6- القياس الصحيح للتكلفة

من اهم عناصر التكاليف في مؤسسة مناجم الفوسفات نجد المواد المباشرة، الاجور المباشرة، تكاليف الصناعة غير المباشرة ؛ هاته العناصر كلها تعالج وفقا لمبادئ معينة نذكرها على التوالي:

6-1- معالجة الأجور المباشرة: لا يوجد نظام توصيفي حقيقي يكشف عن توزيع فعلي للاجور المباشرة، لذلك فإن طريقة العمل في المؤسسة محل الدراسة فيما يخص هاته التكاليف هو توزيعها على كافة الوحدات العاملة والدليل على ذلك ما يظهره جدول تدفقات الخزينة الذي لا يفصل في هاته الأجور بل يعتبرها من المبالغ المدفوعة للمولين والعمال في خانة واحدة وهذا ما يصعب طريقة التحليل الخاصة بمراكز التكلفة، ولحل هذه المشكلة يجب على مؤسسة مناجم الفوسفات الإعتماد على تصنيف الأعمال حسب طبيعتها وتحديد ساعات العمل الفعلية التي تستهلكها العملية الإنتاجية من خلال القيام بدراسة ميدانية فيها

متابعة لكل مراحل الإنتاج لإستخراج ما يستهلك فعلا في كل مرحلة وكل وحدة بقسمة المجاميع الكلية على عدد عمال الوحدة ن والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل(3-4): إستراتيجية المؤسسة في حساب الأجور المباشرة والإستراتيجية البديلة



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على واقع العمل الميداني في المؤسسة

من الشكل يتبين أن مؤسسة مناجم الفوسفات تتبع طريقة تقليدية في تحميل الأجور المباشرة ، حيث لا يتم التعرف بطريقة ملائمة على السعر الحقيقي لساعات العمل، حيث يتم اعتماد سعر واحد بالتحميل المتساوي للتكلفة على جميع وحدات النشاط، رغم الاختلاف في طبيعة العمل والساعات الفعلية له، في حين أن الإستراتيجية البديلة التي تعتمد على

المعاملات الساعية، يتميز فيها العمل بحسب الطبيعة والجهد المبذول في تحصيله، وبذلك عدالة في الاجور والتحميل للتكلفة.

2-6- معالجة التكاليف الصناعية غير المباشرة: من خلال الإطلاع على نظام التكلفة في المؤسسة نجده يبتعد عن كل ما هو سليم في حساب التكاليف خاصة المتعلق بالنشاط الرئيسي الخاص بالمؤسسة حيث يؤاخذ على هذا النظام الآتي:

– يتم توزيع التكاليف الصناعية على كامل الاقسام دون الأخذ بعين الاعتبار القيمة الحقيقية لكل قسم أو نشاط في العملية الصناعية، فنجد مثلا تكلفة الكهرباء توزع بالتساوي على كامل الاقسام أو الورشات وهذا يعني تحميل تكاليف قسم على حساب قسم آخر مما يعني ضياع القيمة الحقيقية لمراكز التكلفة والتي من خلالها يمكن الحكم على أداء هاته المراكز.

– إن المنتج النهائي يمر بمراحل عدة وكل مرحلة تتحمل تكاليف معينة لكن في مؤسسة مناجم الفوسفات لا يتضح ذلك إلا من خلال مجاميع كلية ، كما أن نظام التكلفة المتبع لا يأخذ بعين الاعتبار اختلاف حجم النشاطات لكل مرحلة من مراحل الإنتاج عند تحميل التكاليف.

3-6- معالجة المواد المباشرة: الملاحظ من خلال التقارير الميدانية أن المواد المباشرة وتكاليفها تعالج بطريقة جيدة نظرا لوجود مواد ذات خطورة وتكلفة عالية تدخل في العملية الإنتاجية مثل المتفجرات التي من خلالها يتم الحصول على المنتج الخام للمؤسسة ، لذلك فإن الشركة تتبع طريقة تقليدية لكنها واضحة عند حسابها للتكلفة النهائية الفعلية للمخرج النهائي والذي تتحمله كل وحدة منه.

7- طرق تصنيف التكاليف في مؤسسة مناجم الفوسفات

هناك طريقتين لتصنيف التكاليف وهما:

1-7- تصنيف التكاليف بحسب علاقتها بوحدات الإنتاج

وتقسم حسب هذا التصنيف إلى :

1-1-7- التكاليف المباشرة: وهي عبارة عن تكلفة ذات علاقة مباشرة بوظيفة الإنتاج في المؤسسة مثل مشتريات البضائع، المواد الأولية (المتفجرات المستخدمة في استخراج الفوسفات، الأسلاك الكهربائية ...)،مصاريف المستخدمين (الأجور المدفوعة لكل العمال في مختلف المستويات الإدارية) الذين ينقسمون الى عمال متعاقدين ودائمين وسنوضح ذلك بحسب عددهم لسنة 2015 من خلال الجدول التالي:

الجدول(3-16): يبين عدد العمال بحسب نوعية العقد.

	ديسمبر 2015					ديسمبر 2014				
	متعاقد		دائم			متعاقد		دائم		عدد إجمالي
	نساء	رجال	نساء	رجال		نساء	رجال	نساء	رجال	
إطار توجيهي		04			04					00
إطار أدائي			01	03	04					00
إطار عالي		01	04	31	36					00
إطار	02	08	26	110	146					00
مدرب	04	236	31	1007	1278					00
تنفيذي	30	175	10	165	353					00
المجموع	09	424	72	1316	1821					
الأمن				62	62					00
متعاقد	19	61			80					00
متدرب	25	111			136					00
صيغة أخرى					00					00
معوقين				18	18					00

المصدر: أنظر الملحق رقم(02)

من الجدول يظهر أن عدد العمال الدائمين أكثر من المتعاقدين حيث أن عدد النساء في الحالتين أقل بكثير من عدد الرجال، فنجد ان نسبة العمال الدائمين تتجاوز ما نسبته76% مقارنة بنسبة العمال المتعاقدين الذين لا تتجاوز نسبتهم24%ويرجع سبب ذلك الى قدرة المؤسسة على استيعاب أكبر عدد من العمال نظرا لوجود مناطق عمل كثيرة واعتماد المؤسسة على صيغ التعاقد كان استجابة لمخطط الدولة للقضاء على البطالة، أما بالنسبة للنساء فكان عددهم أقل من الرجال بسبب طبيعة العمل في المؤسسة الذي يحتاج الى قوة جسدية ميدانية لا تتوفر لدى النساء.

وبناءا على مجموعة من المعلومات سيتم توضيح أجور العمال كأحد التكاليف المباشرة ذات التأثير في قيمة التكلفة كالآتي:

الجدول (3-17): تطور أجور العمال الوحدة: مليون دينار

السنة	2011	2012	2013	2014	2015
أجور العمال	1366.280	1268.04	1580.51	1932.40	1784.98

المصدر : إعداد الباحث بناءا على معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

من الجدول يظهر أن نسب التغير في أجور العمال على التوالي للسنوات الخمسة (7.1-%)،(24.64%)،(22.26%)،(-7.62%) وتفسير النسب السلبية يرجع إلى كون مؤسسة مناجم الفوسفات قامت سنة 2012 بتسريح الكثير من العمال المتعاقدين مع وقف العمل بالتعاقد مع مديرية التشغيل سنة 2015 إلا للضرورة القصوى.

وأيضا من التكاليف المباشرة الواجب توضيح تطورها في مؤسسة مناجم الفوسفات المواد الاولية خاصة التي تدخل في عملية الإنتاج بطريقة دائمة وغيابها يؤثر مباشرة على الإنتاج والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول(3-18): تطور قيمة المواد الأولية للفترة 2011-2015 الوحدة:مليون دج

السنة	2011	2012	2013	2014	2015
المواد الاولية	**446.42**	**624.53**	**713.26**	**896.68**	**764.51**

المصدر: أنظر الملحق: 5، 8، 11، 14.

من الجدول يتبين أن المواد الأولية المستهلكة في استخراج منتوج الفوسفات الخام متزايدة في الفترة المدروسة مع تسجيل نقص طفيف في سنة 2015 ، وتفسير الزيادة يرجع لعدة أسباب منها : التقديرات المسبقة التي تخص الإنتاج تستلزم من المؤسسة شراء المواد الأولية مسبقا، زيادة أو انخفاض سعر المادة الاولية في السوق الدولية خاصة مادة TNT التي تستخدم في تفجير جبال الفوسفات والتي ارتفعت قيمتها مع تزايد حدة الحروب في العالم.

ويمكن توضيح تطور مكونات التكاليف المباشرة من خلال الجدول التالي:

الجدول(3-19): مكونات التكاليف المباشرة للفترة (2011-2015) الوحدة: 10000 دج

مكونات التكاليف المباشرة	السنوات					النسبة				
	2011	2012	2013	2014	2015	2011	2012	2013	2014	2015
المواد الأولية	4464.19	6245.28	7132.58	8966.79	7645.12	-	39.89	14.20	25.71	(14.73)
أجور المستخدمين	1366.280	1268.04	1580.51	1932.40	1784.98	-	(7.19)	24.64	22.26	(7.6)
المجموع	5830.47	7513.32	8713.09	10899.19	9430.1		28.86	38.84	47.97	(22.33)

المصدر: أنظر الملحق رقم:5، 8، 11، 14

من الجدول يتبين أن التكاليف المباشرة في زيادة مستمرة ويرجع السبب إلى: زيادة قيمة المادة الأولية حيث ارتفاع سعرها في السوق العالمية والجدول السابق يوضح ذلك ، كما نلاحظ أن سنة 2015 تميزت بانخفاض التكلفة المباشرة بسبب تسريح بعض العمال والغاء العمل بالتعاقد مع مديرية التشغيل.

7-1-2- التكاليف غير المباشرة: يتم تحميل هاته التكاليف عموما بطريقة بحيث لا تربطها أية علاقة مباشرة مع وظيفة الإنتاج أو أي نشاط بصفة خاصة وتنقسم إلى:

- المواد الاخرى: وهي عبارة عن مواد تموينية استهلاكية مثل زيوت السيارات ومواد الصيانة الخاصة بها، العجلات الخاصة بالآلات المساعدة في العملية التصنيعية مثل آلات النقل، الحافرات...الخ.
- مشتريات خدمات ومواد غير مخزنة: وهي تلكم المواد التي تدفع مقابلها المؤسسة أموالا دون تكلف لمصاريف التخزين مثل الكهرباء الذي تستخدمه المؤسسة في البنايات الإدارية أو حتى في مواقع المناجم بالإضافة الى مواد استهلاكية للعمال المناوبين مثل المياه المعدنية، المشروبات المحلية بأنواعها، كل ما يتم إستهلاكه لمواصلة العمل بطريقة جيدة.
- الخدمات المقدمة من الغير: وتشمل عادة كل تكاليف المهمات الخاصة المرتبطة بالعمل (الإستقبالات، التنقلات داخل الوطن وخارجه، صيانة خارجية لآلات ذات اهمية في الإنتاج، أتعاب الوساطة ...الخ.)
- الإهتلاكات: في العادة يتم تخصيص مبالغ تقديرية لاهتلاك المباني وكامل التجهيزات والآلات التي تدخل ضمن نشاط المؤسسة، وفي مؤسسة مناجم الفوسفات هناك نوعا من التاخر في معالجة إهتلاك كل ما انتهت صلاحيته مثل الآلات الثقيلة التي يتم التخلص منها بتخريدها بطريقة تقليدية في مزاد علني بحيث أن مبلغ التخريد قد لا يغطي مصاريف المحافظ الذي يسير عملية البيع، في حين أن النظام المحاسبي والمالي يبين كيفية الحصول

على القيمة الحقيقية لقيمة الخردة خاصة مع تبني مبدأ التحيين على غرار مبدأ التكلفة التاريخية للأصول.

- الضرائب والرسوم: تتحمل مؤسسة مناجم الفوسفات ضرائب كثيرة خاصة فيما يخص مؤسسة النقل التابعة لها عن مجموع آلات النقل،بالإضافة الى ضرائب على النشاط المهني.
- التكاليف ذات الطابع الإستثنائي: وهي تلكم الأعباء التي تتحملها المؤسسة ولها علاقة بنشاط المؤسسة مثل الاعباء الإستثنائية التي تظهر بطريقة مفاجئة لتصحيح انحراف معين.

الجدول(3-20): تطور التكلفة غ.المباشرة للفترة (2011-2015) في مؤسسة مناجم الفوسفات

التكلفة (100ألف دينار)	السنوات					النسبة				
	2011	2012	2013	2014	2015	2011	2012	2013	2014	2015
الضرائب	5.17	19.75	16.84	20.44	19.76	-	282	(14.73)	21.37	(3.32)
الإهتلاكات	1421.6	1516.88	1503.31	1102.1	1701.02	-	6.7	(0.8)	(26.7)	54.34
خدمات الغير	828.66	839.89	911.96	1241.31	1186.70	-	1.35	8.58	36.11	4.4
مشتريات ذات طبيعة خاصة	6.2	8.25	9.32	11.12	12.03	-	33.06	12.97	19.31	8.1
المجموع	2261.63	2384.77	2441.43	2394.97	2919.51	-	5.4	2.37	(1.9)	21.9

المصدر: جدول حسابات النتائج لمؤسسة مناجم الفوسفات (أنظر الملحق:5، 8، 11، 14)

الملاحظ من الجدول أن المؤسسة سجلت نسبة تكلفة منخفظة سنة 2014 مقارنة بباقي السنوات نظرا لأن نسبة الإهتلاكات في هاته السنة كانت قليلة جدا ويرجع سبب ذلك كون المؤسسة أنهت الكثير من أقساط الإهتلاك لإستثماراتها خاصة المادية منها وعدم قيامها باستثمارات كبيرة تجعل هاته القيمة ترتفع، وكانت أكبر قيمة للتكاليف غير المباشرة سنة 2015 بسبب الزيادة في قيمة مشتريات الخدمات والمواد غير المخزنة مثل الكهرباء والغاز، والمواد الإستهلاكية غير قابلة للتخزين الخاصة بالعمال المناوبين نظرا لارتفاع عددهم في هاته السنة.

– من ناحية رقابية المؤسسة لم تستطع التحكم جيدا في هاته التكاليف في سنة 2015 ويترجم ذلك الصعود الكبير لقيمة التكلفة غير المباشرة من 2394.97 مليون دينار سنة 2014 إلى 2919.51 مليون دينار سنة 2015 أما باقي السنوات فالزيادات كانت مبررة على الأقل خاصة إذا تعلق الأمر بالمواد الإستهلاكية.

وعموما فإن التكلفة الإجمالية يتم حسابها من خلال العلاقة التالية:

التكلفة الإجمالية= (التكلفة المباشرة)+(التكلفة غير المباشرة)

من خلال الجدول التالي نحسب التكلفة الإجمالية كالآتي:

الجدول رقم(3-21): مكونات التكلفة الكلية لمؤسسة مناجم الفوسفات للفترة 2011/2015

مكونات التكلفة الكلية	السنوات					نسبة التغير				
	2011	2012	2013	20014	2015	2011	2012	2013	2014	2015
تكلفة مباشرة	5830.47	7513.32	8713.09	10899.19	9430.1	-	28.86	15.97	25.09	(13.48)
تكلفة غير مباشرة	2261.63	2384.77	2441.43	2394.97	2919.51	-	5.44	2.37	(1.90)	21.90
مجموع التكلفة	8092.1	9898.09	11154.52	13294.16	12394.61	-	22.31	12.69	19.18	(6.77)

المصدر: معلومات الجدولين السابقين.

من الجدول يظهر أن التكاليف بنوعيها المباشرة وغير المباشرة كانت في تزايد بنسب مختلفة حيث سجلت التكلفة المباشرة زيادة في السنوات 2011-2014 مقارنة بسنة الأساس في حين يلاحظ انخفاضا جيدا للتكلفة في سنة 2015 قدر بحوالي 13.48% مقارنة بسنة الأساس 2014 وذلك بسبب انخفاض الأجور وقيمة المواد الأولية في هاته السنة وهذا بالرجوع للجدول الخاص بالتكلفة المباشرة.أما بالنسبة للتكاليف غير المباشرة فتسجل انخفاضا في سنة 2014 مقارنة بسنة 2013 بقيمة 1.9% بسبب إنخفاظ قيمة الإهتلاكات فيها، أما باقي السنوات فسجلت ارتفاعا ملحوظا خاصة سنة 2015.

وعموما فإن سنة 2015 تميزت بانخفاض قيمة التكلفة الكلية (-6.77%) بسبب الانخفاض المسجل في التكلفة المباشرة وهذا له أسباب عديدة ذكرت سابقا.

7-2- تصنيف التكاليف بحسب علاقتها بحجم الإنتاج

وتقسم حسب هذا التصنيف إلى:

7-2-1- التكاليف المتغيرة: وهي عبارة عن تكاليف تتغير مع حجم النشاط الخاص بوظيفة إنتاج الفوسفات في المؤسسة مثل المواد الأولية المشتريات غير المخزنة، الضرائب...الخ. والجدول التالي يوضح حالة هاته التكاليف كالآتي:

الجدول(3-22): مكونات التكلفة المتغيرة خلال الفترة (2011-2014) الوحدة: مليون دينار

مكونات التكاليف المتغيرة	السنوات					النسبة				
	2011	2012	2013	2014	2015	2011	2012	2013	2014	2015
المواد الأولية	446.42	624.53	713.26	798.04	764.51	-	39.9	14.21	11.87	(4.20)
مشتريات مواد غير قابلة للتخزين	825.66	839.9	911.96	1394.73	1186.7	-	1.72	8.58	52.94	(14.91)
الضرائب والرسوم	5.17	19.75	16.84	20.45	19.77	-	282.01	(14.73)	21.44	(3.32)
تموينات أخرى	0.025	0.057	0.018	0.449	0.13	-	128	(68.42)	2394	(71.05)
المجموع	1277.2	1484.23	1642.0	2213.67	1971.11	-	16.20	10.63	34.81	(10.95)

المصدر: إعداد الطالب بناءا على الملاحق (5، 8، 11، 14، 17)

من الجدول يظهر أن مجموع التكلفة المتغيرة في زيادة مستمرة حيث بلغ سنة 2011 قيمة 1277.2 مليون دينار ثم 1484.23 مليون دينار في سنة 2012 واستمرت هاته الزيادة بقيمة 1642 مليون دينار و2213.67 مليون دينار لسنتي 2013 و 2014 على التوالي، في حين أن سنة 2015 سجلت إنخفاضا مقارنة بسنة 2014 قدر ب10.95% ويرجع ذلك إلى الإنخفاض المسجل في مكونات التكلفة المتغيرة من مشتريات وضرائب وتموينات أخرى.

7-2-2- التكاليف الثابتة: وتتمثل في مجموع التكاليف التي لا تتأثر بتغير حجم نشاط المؤسسة مثل اللوازم، الإيجارات، أعباء المستخدمين، تكاليف التنقلات والمهام،خسائر القيمة و الإهتلاكات...الخ. والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول (3-23): مكونات التكلفة الثابتة خلال الفترة(2011- 2014) الوحدة : مليون دينار

مكونات التكاليف الثابتة	السنوات					النسبة(%)				
	2011	2012	2013	2014	2015	2011	2012	2013	2014	2015
الخدمات الخارجية	4001.76	5574.72	6402.63	8149.86	7820.62	-	39.3	14.8	27.3	(4.04)
أعباء المستخدمين	1366.28	1268.05	1580.51	1932.4	1784.98	-	(7.20)	24.64	22.26	(7.62)
الضرائب والرسوم	25.26	36.21	26.07	17.36	16.88	-	43.35	(28)	(33.41)	(2.76)
إهتلاكات وخسائر القيمة	1421.6	1516.88	1503.31	980.87	1701.02	-	6.70	(0.90)	(34.75)	73.42
المجموع	6814.9	8395.86	9512.52	11080.5	11323.5	-	23.20	13.30	16.48	2.19

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الملاحق الخاصة بجدول حسابات النتائج و القوائم المالية الخاصة بفترة الدراسة.

من الجدول يتبين أن التكاليف الثابتة في زيادة مستمرة بسبب زيادة الوحدات المنتجة، وكانت أكبر نسبة زيادة لها سنة 2012 مقارنة بالسنة التي قبلها بقيمة 23.20% بسبب زيادة قيمة الإهتلاكات مقارنة بسنة 2011 بالإضافة إلى إرتفاع قيمة الرسوم والضرائب، في حين سجلت سنة 2015 إنخفاض في هذه الزيادة مقارنة بسنة 2014 بسبب نقص في أعباء المستخدمين وكذا الضرائب والرسوم والإهتلاكات التي تتعلق كثيرا باستثمارات المؤسسة التي تناقصت خاصة وأن المؤسسة في طريقها للإنفصال عن المؤسسة الأم، حيث أن المؤسسة سجلت إنخفاضا في التكاليف المتغيرة الإجمالية بقيمة 14.29% مقارنة بسنة 2014 رغم حجم الإنتاج المرتفع.

وما يلاحظ من الناحية الرقابية وبالرجوع للنسب المحسوبة التي تعكس محاولة المؤسسة في تخفيض هاته التكاليف يمكن القول أن المؤسسة نجحت إلى حد ما في التحكم في التكاليف الثابتة التي تعتبر أساسا لبناء السعر وتحقيق الأرباح.

وعموما فإن التكاليف الإجمالية يمكن التحصل عليها من خلال محصلة التكلفتين السابقتين، ومن خلال الجدول التالي يمكن الحصول التكلفة الكلية بحسب حجم الإنتاج:

الجدول(3-24): التكلفة الإجمالية حسب حجم الإنتاج للفترة (2011-2015)

مكونات التكلفة الإجمالية	السنوات					النسبة				
	2011	2012	2013	2014	2015	2011	2012	2013	2014	2015
التكاليف المتغيرة	1277.2	1484.23	1642.0	2213.67	1971.11	-	16.20	10.63	34.81	(10.95)
التكاليف الثابتة	6814.9	8395.86	9512.52	11080.5	11323.5	-	23.20	13.30	16.48	2.19
المجموع	8092.1	9898.09	11154.52	13294.16	12394.61	-	22.31	12.69	19.18	(6.77)

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

من جدول التكاليف الكلية يتضح أنه لا يمكن الحكم على أداء المؤسسة من ناحية التكاليف منفصلة ففي سنة 2015 رغم الزيادة في حجم الإنتاج إلا ان المؤسسة استطاعت تخفيض هذه التكلفة مقارنة بسنة2014 ، وعموما فإن المؤسسة إستطاعت التحسين في أداء التكلفة نظرا لعدة أسباب تم ذكرها سابقا، ومن الواجب على المؤسسة من أجل التحسين في أداء هاته التكاليف التركيز على التكاليف الثابتة التي تظهر مرتفعة وذلك بالزيادة في حجم الإنتاج حتى يتم خفض التكلفة الوحدوية الثابتة التي تتغير وفقا لحجم الإنتاج.

ثالثا- تقييم طريقة التسعير المتبعة في مؤسسة مناجم الفوسفات

خلال العمل الميداني تم مقابلة العديد من المسؤولين في مؤسسة مناجم الفوسفات ومناقشتهم في قضية تحديد الأسعار الخاصة بالمنتوج فوجدناه يقوم على العناصر التالية:

1- احتياجات العملاء

إن المتعاملين مع شركة مناجم الفوسفات يساهمون بنسبة معينة في صياغة سياسة التسعير الخاصة بالمؤسسة مثل المتعاملين الداخليين المستخدمين لمادة الفوسفات في العمليات التصنيعية، غير أن هاته النسبة صغيرة جدا نظرا لصغر حجم الاعمال الصناعية المعتمدة على منتوج الفوسفات في الجزائر، وعموما فالسعر المدفوع من العملاء يساهم في تحديد الإحتياجات الخاصة بهم، وهذا ما ينعكس بدوره على الخصائص النهائية للمنتج.

2- وضعية السوق

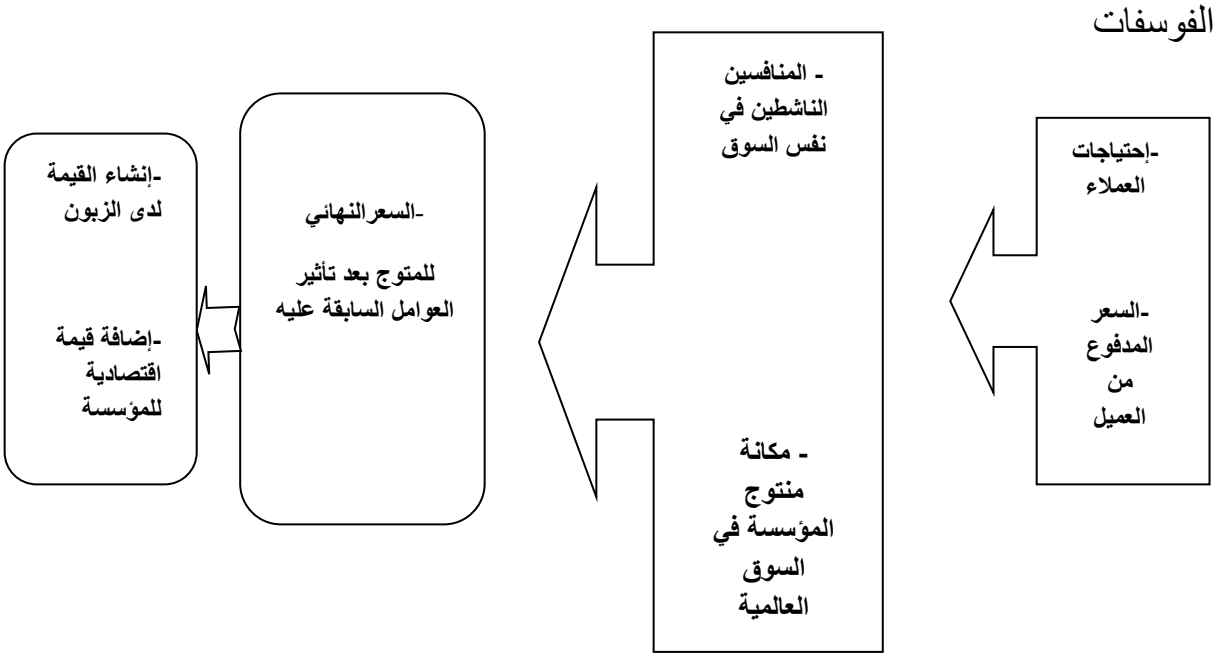
نظرا لاستخدامات الفوسفاط العديدة حيث يعتبر عنصر هام جدا في الزراعة لذلك فإنه يستخدم في صناعة الأسمدة التي تمثل حوالي 77% من استخدامات الفوسفاط الذي من خلاله

تصنع الاسمدة المركبة وفوسفات النتروجين وكذا الفوسفات الخام الذي يمكن إضافته مباشرة إلى التربة الزراعية بالإضافة إلى دخوله في صناعات المواد التجميلية ذات الاستخدام العالي في العالم، هذه الاهمية أعطت للفوسفاط اهمية كبيرة في السوق، ولذلك فإن المنتجات الفوسفاطية ذات الجودة العالية ستشارك في توجيه أسعار هذا المنتوج ، لذلك فإن سعر هذا المعدن يختلف من بلد إلى آخر .

3- وجود المنافسين في السوق العالمية

إبتداءا من سنة 2012 تحسن وضعية أداء الصناعات الإستخراجية في بعض البلدان مثل السعودية، تونس، الإمارات ، قطر، جيبوتي والكويت وتراوح ذلك التحسن حوالي 3% في السعودية و17.6% في الكويت، وسجل إنتاج الصناعة الإستخراجية في ليبيا نموا معتبرا، بالمقابل تراجعت الصناعات الإستخراجية في الجزائر في حدود 12%ويرجع ذلك الى تفاوت القدرات في العمل الميداني بين هاته الدول، وإذا ما تم التركيزعلى إنتاج الفوسفاط في الجزائر الذي يمثل نسبة أقل بكثير من 3% رغم إحتلال لجزائر المرتبة الخامسة عالميا للتصدير والمرتبة العاشرة للإنتاج، حيث أن الإحتياطي من هاته المادة في شمال شرق الجزائر يقدر ب2.2 مليار طن، كما تم إكتشاف العديد من المناطق الغنية بهاته المادة والتي من شأنها الرفع من الإحتياطي الوطني من هاته المادة. ومقارنة ببعض الدول المنافسة مثل المغرب وتونس ومصر والسعودية فإن الجزائر لم تقم بأي إجراءات تجعلها تحسن من مرتبتها من حيث الإنتاج والتصدير، فاستراتيجية مؤسسة مناجم الفوسفات لم تتجاوز الإجراء التقليدي المتمثل في رفع سقف الإنتاج من أجل تحقيق إيرادات أكثر، وفي حالة إنخفاض سعر المنتوج في السوق العالمية فإن الإجراء المتبع هو إنتاج أقل ما يمكن دون البحث عن حلول تحسن من وضعية المؤسسة في السوق العالمية، لهذا فإن السعر الخاص بمنتوج المؤسسة لا يخضع لدراسات علمية صحيحة بل يتأثر السعر بمجموعة العوامل السابقة الذكر دون مواجهة ذلك باستراتيجيات بديلة. والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل(3-5): العوامل التي تؤثر على سياسة التسعير المتبعة من طرف مؤسسة مناجم الفوسفات



المصدر: إعداد الباحث، بالاعتماد على معلومات مستقاة من واقع الدراسة الميدانية.

من الشكل السابق يتبين لنا مجموعة العوامل التي قد تؤثر في تسعير منتوج مؤسسة مناجم الفوسفات مع الإشارة إلى قدرة هذا السعر إذا كان في وضع تنافسي جيد على إنشاء القيمة لدى زبائن الشركة بالإضافة إلى القيمة الاقتصادية المضافة التي قد يحققها.

المبحث الثالث: تطبيق بعض أساليب المحاسبة الإدارية للرقابة وتقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات

إنطلاقا من واقع الدراسة الميدانية تبين لنا أن مؤسسة مناجم الفوسفات تعتمد في الرقابة وتقييم الأداء على الكثير من الأساليب التقليدية، لكنها تهمل العمل بالأساليب الحديثة ويرجع ذلك للعديد من الأسباب الخارجة عن نطاقها مثل التسيير المركزي للمؤسسة؛ والذي ساهم في تأخر المؤسسة من حيث تبنيها للمفاهيم والأساليب المستحدثة، بالإضافة إلى عدم قدرتها توفير منظومة صحيحة لبناء نظام معلومات فعال تستطيع من خلاله الإستفادة من مخرجات البيئة الخارجية.

وما تم ملاحظته أن المؤسسة قد تتبنى بعض المفاهيم دون معرفة تجليات ذلك في أسلوب معين، فنجد مؤشرات بطاقة الأداء المتوازن في معظمها يتم الإستعانة بها في الرقابة وتقييم الأداء لكنها في شكل مؤشرا منفصلة، وأيضا محاسبة المسؤولية تطبق في المؤسسة إنطلاقا من المؤسسة الأم وليس المراكز المكونة لها، في حين تتبنى المؤسسة أسلوب سلسلة القيمة كمدخل حديث للرقابة وتقييم الأداء وذلك في كامل المراكز المنتجة للفوسفات، لكن المؤسسة لا تستفيد كثيرا منها كون طبيعة المنتج دفعتها لذلك.

أما باقي الأساليب الأخرى التي سيتم التعرض لها فلا تطبق نظرا لعدم وجود مختصين في المحاسبة الإدارية يتقنون تطبيق الأساليب الحديثة، وسيتم التعرض لكيفية تطبيق بعض الأساليب وتأثير ذلك على مختلف مؤشرات الرقابة وتقييم الأداء من خلال الآتي:

المطلب الأول: محاسبة المسؤولية أداة للرقابة وتقييم الأداء في مؤسسة مناجم الفوسفات-

تعتبر مؤسسة مناجم الفوسفات من المؤسسات التي تطمح للاستقلال الكلي في تسيير شؤونها خاصة فيما يخص القرارات الإستراتيجية، فرغم أنها في ظاهرها ومن خلال الهيكل التنظيمي الخاص بها تبدو مستقلة في تسيير أمورها إلا أنها وكباقي المؤسسات العمومية الجزائرية لا زالت تخضع لقرارات سياسية ذات علاقة بمكانة الاقتصادية لها، لكن هذا لم يمنع المؤسسة إلى الاتجاه نحو اللامركزية في الإدارة وهذا الأمر يتطلب في كثير من الاحيان تطبيق أدوات رقابية على تصرفات المسؤولين من أجل المحافظة على المؤسسة.

ومن بين الأساليب التي ربما تطبق في المستقبل رغم أنها تقليدية نوعا ما، لذلك فإن أكبر فرضية تقوم عليها محاسبة المسؤولية هي أن المديرين يجب أن يكونوا مستعدين للمحاسبة والمساءلة عن أداءهم فضلا عن أداء من هم تحتهم، ولتوضيح ذلك وبالاعتماد على الجزء النظري نحاول تطبيق هذا الأسلوب باعتبار أن لدينا عدة مراكز للتكلفة ومركز ربحية واستثمار أساسيين يتمثلان في المركب المنجمي ببئر العاتر الذي يسيطر على معظم التكلفة

والربح بمؤسسة مناجم الفوسفات بالإضافة إلى مركزين آخرين يعتبران ثانويين وسيتم التعامل مع المعلومات التي تخص مركب بئر العاتر لتوفر معظم المعلومات الخاصة به.وسيتم دراسة هاته المراكز كالآتي:

أولا- التقييم بالإعتماد على أقسام المؤسسة

تقوم مؤسسة مناجم الفوسفات بتجميع المعلومات الخاصة بجميع مراكزها في شكل نهائي، وذلك عن طريق أقسامها ومديرياتها من أجل الحصول على قوائم مالية نهائية، وسيتم تقييم أداء المؤسسة وفقا لما يلي:

1- الرقابة وتقييم أداء مركز التكلفة

يعتبر مركز التكلفة من المراكز ذات الأهمية في أي مؤسسة مهما كان نوعها نظرا لوجود تدفقات نقدية خارجة من أجل القيام بنشاطات معينة، لذلك سنقوم بدراسة تكاليف كل الأقسام من خلال الجدول التالي:

الجدول(3-25): تكاليف العملية الإنتاجية في مؤسسة مناجم الفوسفات

البيان	التكاليف الفعلية			التكاليف المعيارية[1]		
	2013	2014	2015	2013	2014	2015
الإدارة	2007.81	2392.95	2231.03	1900.63	2100.15	2050.44
الإستغلال	3792.54	4520.01	4214.17	4251.23	5521.32	4324.11
المعالجة	3457.90	4121.19	3842.33	3300.26	4001.12	3200.21
الصيانة	1338.54	1595.30	1487.35	1230.22	1423.60	1402.23
المناجم	780.82	930.60	867.62	1100.01	980.22	925.25

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على جدول التكلفة والملحق رقم 15 و 16.

لتحليل الجدول السابق لا بد من إنشاء جدول الانحرافات وهو كالآتي :

[1]- معلومات متحصل عليها من خلال مقابلة في مؤسسة مناجم الفوسفات .

الجدول(3-26): انحراف التكاليف الفعلية عن المعيارية (الوحدة :مليون دينار)

البيان	انحراف التكاليف الفعلية عن المعيارية		
	2013	2014	2015
قسم الإدارة	107.18	292.8	180.59
قسم الاستغلال	458.69-	1001.31-	109.94-
قسم المعالجة	157.64	120.07	642.12
قسم الصيانة	108.32	171.7	85.12
قسم المناجم	319.19-	49.62-	57.63-

المصدر : إعداد الباحث من معطيات الجدول السابق

- نطبّق المعادلة التالية: انحراف التكلفة = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية
- إذا كان الانحراف موجبا يعني أن المؤسسة تجاوزت التكلفة المثالية فهناك خلل وجب علاجه؛
- إذا كان الانحراف سالبا يعني أن المؤسسة حققت أهداف القسم بأقل ما تم التخطيط له.

من الجدول يبدو أن التكاليف الخاصة بكل الأقسام متباينة فيما بينها، حيث أن المؤسسة استطاعت التخفيض في تكاليف قسم الاستغلال وقسم المناجم في حين أن باقي الأقسام تجاوزت المؤسسة حدود المخطط له لذلك وجب العمل على تصحيح هذا الانحراف بحيث يتم تحليل تكاليف الأقسام ذات الأداء المتدني،وترتب هاته الأقسام من الأقل تكلفة إلى الأكثر تكلفة كالآتي:

- قسم الاستغلال؛
- قسم المناجم؛
- قسم الصيانة؛
- قسم الإدارة؛
- قسم المعالجة.

ومن الملاحظ أن معظم الإنحراف السلبي كان في قسم المعالجة لذلك يستوجب على المؤسسة إعادة النظر في تكاليف الورشات المكونة لهذا القسم الحساس، بالإضافة إلى باقي الأقسام السابقة. ونظرا لعدم توفر معلومات تفصيلية فإننا نكتفي بالتحليل السابق.

1- الرقابة وتقييم أداء مركز الربحية

تهدف مؤسسة مناجم الفوسفات –تبسة إلى تحقيق الربح باستمرار، لذلك فجميع وحدات النشاط تساهم في هاته الربحية ومن الضروري محاسبة كل مدير مركز من أجل معرفة مساهمته من عدمها في تحقيق هذا الهدف، وللشرح أكثر يجب إعداد قائمة الدخل المفصلة للمركز الرئيسي والأقسام المكونة له كالآتي:

الجدول(3-27): إنحرافات مركز الربحية (المركب المنجمي جبل العنق) لمؤسسة مناجم الفوسفات –تبسة الوحدة: مليون دينار

البيان	2011	2012	2013	2014	2015
الإيرادات					
المبيعات	125.02-	203.21-	-112.44	-141.25	175.56-
الهامش	151.25	427.25	215.21	200.01	251.32
التكاليف والمصاريف					
ت.ص.م					
ت.ت.م	1000.21-	2254.02-	1011.25-	845.20	721.25
م.إ.ت.ثا	120.23-	824.11-	159.25-	321.23-	254.17-

المصدر: معلومات تقريبية متحصل عليها من مؤسسة مناجم الفوسفات

يظهر الجدول تقريرا يخص أداء المركب المنجمي للفوسفات ببئر العاتر باعتباره مركزا للربحية، حيث تسجل مجموعة انحرافات سلبية حسبت انطلاقا من الفرق بين ما تم التخطيط له وما تم تحقيقه في الواقع. بالنسبة للتكاليف فإن الانحراف السلبي يعتبرا جيدا لأن المؤسسة استطاعت تحقيق هدفها بأقل تكلفة ممكنة حيث تعتبر سنة 2013 أحسن سنة تم فيها تخفيض التكلفة بقيمة 2254.02 مليون مقارنة بما تم تقديره بالنسبة للتكاليف الصناعية المتغيرة ونفس الشيء يقال فيما يخص التكاليف التسويقية والصناعية.

ولمعرفة سبب هاته الانحرافات بدءا بالربح يجب تحليل التكاليف والإيرادات لأن صافي الربح يعبر عن الفرق بين الإيراد والتكلفة حيث أن:

انحراف المبيعات = قيمة سلبية في كل السنوات (أنظر الملحق 20) ، حيث نلاحظ أن التعبير الكمي للمبيعات يثبت أنه لم يتم تحقيق أي مما تم التخطيط له خلال الفترة الممتدة من 2010-2015 ويرجع ذلك إلى سياسة المؤسسة التي لا تعتمد على السعر في رفع مبيعاتها مما ولد انحرافا في الحجم.

أما بالنسبة للتكاليف فإن المؤسسة تحاول خفض التكلفة من أجل تحقيق هامش ربح جيد وهذا ما تم تحقيقه فعلا والدليل على ذلك أن انحرافات التكاليف كلها سلبية أي أن التكاليف الفعلية أقل من التكاليف المقدرة، وبالرجوع للربح نجد أثر انخفاض هاته التكاليف على هامش الربح الصافي حيث سجل ارتفاعه خلال سنوات الفترة المدروسة (أنظر جدول حسابات النتائج للفترة المدروسة).

2- الرقابة وتقييم أداء مركز الاستثمار

من الطرق الأكثر استخداما في تقييم أداء مركز الاستثمار طريقة العائد على الاستثمار الذي يحسب من خلال المعادلة التالية:

العائد على الإستثمار = صافي الربح / الإستثمارات

والجدول التالي يوضح العائد على الإستثمار للفترة المدروسة:

الجدول(3-28): العائد على الإستثمار للفترة المدروسة 2011-2015 الوحدة: مليون دينار

البيان	2011	2012	2013	2014	2015
صافي الربح	4822.36	6821.24	2621.76	3266.81	6568.29
إجمالي الأستثمارات	14454.22	20953.96	24646.90	28936.71	35471.94
معدل العائد على الاستثمار(مرة)	0.3336	0.3255	0.1064	0.1129	0.1851

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على ميزانيات الفترة المدروسة

من الجدول يتبين أن المؤسسة استطاعت تحقيق المعدل المطلوب في سنتي 2011 و 2012 بقيمة 33.36% و 32.55% على التوالي في حين أن المعدل المطلوب هو

30%[1] ، وهذا يدل على مستوى الأداء العالي الذي يجب المحافظة عليه.أما في باقي السنوات 2013-2015 فحققت المؤسسة على التوالي: 10.64%، 11.29%، 18.51% وهاته النسب أقل من المعدل المطلوب الذي يقدر ب 30%، لذلك من الواجب على المؤسسة تخفيض سعر البيع أو تخفيض حجم الاستثمارات .وعموما فإن نظام محاسبة المسؤولية يساعد المؤسسة في الرقابة على التكلفة، الربحية، عوائد الاستثمار وتحديد أسباب انحرافاتها عن ما تم التخطيط له ، كما أن توفر معلومات عن هاته المراكز يقود إلى تقييم أداء كل واحد منها.

ثانيا- التقييم بالإعتماد على وحدات المؤسسة

تقسم مؤسسة مناجم الفوسفات إلى أربعة مراكز أساسية، من خلالها يتم إنتاج مادة الفوسفات وإجراء الأبحاث والإختبارات عليها ثم نقلها للبيع، وكل مركز له تكاليفه الخاصة، إستثماراته وأرباحه، وسيتم تقييم أداء هاته المراكز كمايلي:

1- تحليل مركز التكلفة

يعتبر مركز التكلفة من أهم المراكز التي من خلالها تستطيع المؤسسة متابعة أدائها، فالتكلفة أساس من أسس التسعير، لذلك فإن أي إنحراف فيها يؤثر بالسلب أو الإيجاب على باقي المراكز الاخرى، وسيتم التعرض لكيفية تحليل هذا المراكز من خلال الجدول الآتي:

[1] - معلومات متحصل عليها من خلال تصريحات مسؤول مراقبة التسيير في مؤسسة مناجم الفوسفات – تبسة.

الجدول(3-29): إنحرافات التكلفة الفعلية عن التقديرية في مراكز التكلفة لمؤسسة مناجم الفوسفات الوحدة: مليون دينار

	2011			2012			2013			2014			2015		
	ت.ف	ت.ت	إنحراف	ت.ف	ت.ت	إنحراف	ت.ف	ت.ت	إنحراف	ت.ف	ت.ت	إنحراف	ت ف	ت ت	إنحراف
المركب المنجمي جبل العنق	3420.15	3541.18	121.03	3826.70	4000.11	173.4	4654.26	4722.32	344.4	4377.96	4402.23	24.27	4798.34	4921.23	122.89
المنشآت الميناائية بعنابة	275.63	301.12	25.49	386.44	411.01	24.57	451.40	512.33	60.93	550.60	632.17	81.57	624.41	755.16	130.75
مركز الابحاث والتطوير	28.01	44.16	16.15	33.00	43.52	10.52	40.19	51.13	10.94	47.33	62.23	14.90	55.37	80.25	24.88
وحدة المقر(الادارة العامة)	118.45	127.00	8.55	136.60	164.16	27.56	164.80	178.25	13.45	248.22	350.12	101.90	247.11	290.23	43.12

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على جدول حسابات النتائج لمراكز المؤسسة ومعلومات مقدمة من طرف المؤسسة

من الجدول يظهر أن جميع الإنحرافات لمراكز المؤسسة إيجابية، لان المؤسسة إستطاعت تخفيض تكاليفها في جميع المراكز خلافا لما هو مقدر، ويرجع ذلك لعدة أسباب منها:

- الزيادة المعتبرة في عدد العمال، لأن المؤسسة تنتهج في كثير من الأحيان سياسة التعاقد التي تكلفها كثيرا مقارنة باليد العاملة الدائمة؛

- تحول المؤسسة من إستراتيجية الإنتاج التقليدي التي تركز على الكمية والسعر، إلى الإهتمام بنوعية المنتوج ومراعاة سلوك المؤسسات المنافسة على المستوى الدولي فيما يخص إدخال التقنيات الحديثة في الإنتاج؛

- خبرة في تسيير مختلف المراكز التابعة لها، حيث نجد أن المركز الوحيد الذي كان متأخرا في تخفيض التكاليف هو مركز الأبحاث رغم ما يقدمه من أعمال تخص تطوير وضعية المنتوج؛

- تقدم المركب المنجمي لبئر العاتر خلال سنوات الدراسة يرجع لكونه أكبر المراكز المنتجة للفوسفات في المؤسسة، لهذا فإهتمام المؤسسة به كان كبيرا خاصة في جانب التدعيم المالي والبشري؛

وعموما فإن المؤسسة من ناحية أداء مراكز التكلفة تعتبر جيدة، لكن من الواجب عليها الإهتمام أكثر بباقي المراكز على غرار المركب المنجمي لبئر العاتر، وذلك من أجل أن تحقق تغيرات إيجابية في تكاليف الانشطة الخاصة بها

1- تحليل مركز الربحية

تهدف مؤسسة مناجم الفوسفات إلى رفع أرباحها من خلال محاولة خفض تكاليف المراكز والعمل على كسب زبائن جدد، بالإعتماد على مجموعة من المعطيات منها ما هو خارجي مثل المعلومات المتوفرة عن المنافسين، ومنها ما هو ذاتي مثل محاولة تحسين المنتوج والعمل على الرفع من مؤشر الإنتاجية الخاصة بها، وسيتم تحليل هذا المركز وفقا لما يلي:

1-1- تحديد الإيرادات المتحققة في كل مركز من مراكز الربحية

تقسم مؤسسة مناجم الفوسفات إلى خمسة مراكز تساهم في الإنتاج الكلي للمؤسسة، بحيث أن كل مركز له مسؤول مباشر يتحمل كل نتائج الأداء التي يقوم بها مركزه، سواءا تعلق الأمر بالتكلفة او بالإيراد، وكون المؤسسة تتبع الطريقة التقليدية في التسعير فإن أسعار التحويل تكون مساوية لسعر التكلفة في حالة نقل المنتوج من مركز إلى مركز آخر، أين يتم

ضرب الكمية المحولة من الفوسفات في سعر التكلفة، وغذا ما صادفت عملية التحويل وجود سعر سوقي في تلك اللحظة للمنتوج فإن سعر التحويل يكون سوقيا من اجل التقييم العادل في المراكز.

والجدول التالي يوضح المساهمة الحدية لكل مركز من مراكز الربحية، حيث يتم الحصول عليها من خلال حساب الفرق بين الإيرادات والتكاليف المتغيرة:

الجدول رقم(3-30): تحديد الإيرادات المتحققة في كل مركز من مراكز الربحية. الوحدة: مليون دينار

	السنة	2011			2012			2013			2014			2015		
	المركز	الايرادات	التكلفة المتغيرة	المساهمة الحدية	الايرادات	التكلفة المتغيرة	المساهمة الحدية	الايرادات	التكلفة المتغيرة	المساهمة الحدية	الايرادات	التكلفة المتغيرة	المساهمة الحدية	الايرادات	التكلفة المتغيرة	المساهمة الحدية
1	المركب المنجمي جبل العنق	8314.51	995.23	7319.28	10418.61	1382.82	9035.79	6748.16	1536.57	5211.59	6973.50	1859.09	5114.41	8807.31	1792.01	7015.3
2	المنشآت المينائية بعنابة	44.26	53.02	(8.76)	11.56	68.11	(56.55)	7.49	74.00	(66.51)	11.18	109.10	(97.92)	11.32	93.83	(82.51)
4	مركز الابحاث والتطوير	3.84	2.62	2.22	6.50	2.34	4.16	4.20	2.56	1.64	4.19	9.07	(4.88)	6.97	9.52	(2.55)
5	وحدة المقر(الادارة العامة)	00.00	50.53	(50.53)	00.00	11.15	(11.15)	00.00	12.10	(12.10)	00.00	62.09	(62.09)	00.00	55.86	(55.86)

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على وثائق المؤسسة.(جدول حسابات النتائج لمراكز المؤسسة)

من خلال الجدول السابق تم التعرف على الهوامش المحققة في كل مركز من مراكز المؤسسة، وذلك بعد طرح التكاليف المتغيرة من إيرادات المركز، وللحكم على وضعية هاته المراكز يستوجب حساب نسبة كل إيراد خاص بمركز معين مقارنة بالإيراد الكلي للمؤسسة، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم(3-31): نسبة مساهمة مراكز الربح في الإيرادات الكلية للشركة الوحدة: م.د

	إيراد 2011	نسبة المساهمة	إيراد 2012	نسبة المساهمة	إيراد 2013	نسبة المساهمة	إيراد 2014	نسبة المساهمة	إيراد 2015	نسبة المساهمة
المركب المنجمي جبل العنق	8314.51	99.42	10418.61	99.82	6748.16	99.82	6973.50	99.82	8807.31	99.79
المنشآت الميناائية بعنابة	44.26	0.53	11.56	0.11	7.49	0.11	11.18	0.11	11.32	0.13
مركز الابحاث والتطوير	3.84	0.046	6.50	0.062	4.20	0.062	4.19	0.062	6.97	0.079
وحدة المقر(الادارة العامة)	00.00	00.00	00.00	00.00	00.00	00.00	00.00	00.00	00.00	00.00
الإيراد الكلي	8362.61	100	10436.66	100	6759.86	100	6988.87	100	8825.61	100

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الجدول السابق

من الجدول يتبين أن أعلى نسبة مساهمة للإيراد سجلت في المركب المنجمي جبل العنق، حيث كانت هاته النسبة محصورة بين 99.42% و 99.82% خلال سنوات الدراسة، وهذا يعني أن هذا المركز يمثل أهم مركز بالنسبة للمؤسسة، أما المرتبة الثانية فتعود للمنشأة الميناائية بعنابة ثم يليها مركز الأبحاث وأخير مركز مقر المؤسسة بنسب منعدمة كونه لا يعتبر مركز لتحقيق الإيراد خاصة المتأتي من النشاط الرئيسي.

ولا يمكن الحكم على أداء المؤسسة إلا بالرجوع للجدول (3-30) كونه يوضح العلاقة بين التكلفة المتغيرة و الإيراد المحقق من طرف المراكز، فنجد أن مركز المؤسسة المنائية بعنابة ومركز مقر المؤسسة حققتا مساهمة حدية سالبة خلال سنوات الدراسة، أي أنهما في وضع يجعل التكاليف أكبر من الإيرادات، فالبنسبة لمركز مقر المؤسسة فإنه يكلف المؤسسة تكاليف الخدمات الخارجية التي ترتبط بالإنتاج في باقي المراكز، لهذا فعلى المؤسسة ترشيد نفقاتها بما يضمن إنخفاض التكلفة خاصة إذا تعلق الأمر بالخدمات المتعلقة بالغير والتكليف بالمهمات، أما المنشأة الميناائية فإنها تعاني من التهميش من طرف المؤسسة الأم لذلك فإنها تكلف المؤسسة أموالا أكثر من اللازم مما إنعكس على أدائها كمركز للربحية.

ولهذا فمن الناحية الرقابية يمكن القول أن هذين المركزين يمثلان نقطة ضعف بالنسبة للمؤسسة، مما يتحتم على المؤسسة معالجة هاته الإنحرافات في الأداء عن طريق دمج هذا المركز بمركز آخر أو محاولة فتح منشآت أخرى تخفض الضغط الممارس على المنشأة. أما مركز المؤسسة الأم فإن المؤسسة قامت بالإنفصال رسميا عن مؤسسة فرفوس بداية من سنة 2017 في جميع النواحي، لهذا فإن متخذي القرار يأملون في رفع كفاءة أدائها كمركز قد يساهم في تحقيق الربحية.

2- تحليل مركز الإستثمار

يمكن تطبيق محاسبة المسؤولية على مراكز الإستثمار في الشركة من خلال المعادلة الآتية:

معدل العائد على الإستثمار = (صافي الربح في مركز الإستثمار)/(إستثمارات مركز الإستثمار)

والجدول التالي يوضح نتائج معدل العائد على الإستثمار للفترة المدروسة:

الجدول(3-32): معدل العائد على الإستثمار في مختلف مراكز مؤسسة مناجم الفوسفات الوحدة: مليون دينار

	عائد 2011	الإستثمار	المعدل	عائد 2012	الإستثمار	المعدل	عائد 2013	الإستثمار	المعدل	عائد 2014	الإستثمار	المعدل	عائد 2015	الإستثمار	المعدل
المركب المنجمي جبل العنق	4112.63	66.73	61.643ت	7006.84	75.98	92.212ت	3216.11	139.15	23.133ت	3684.90	591.94	6.223ت	7424.1	166.50	44.592ت
المنشآت المينائية بعنابة	498.45	19.40	25.704ت	45.81	23.27	1.974ت	405.78	42.62	9.534ت	475.40	181.32	2.624ت	577.12	54.70	10.553ت
مركز الابحاث والتطوير	230.13	0.54	426.161ت	8.62	0.68	12.683ت	32.72	1.25	26.182ت	42.36	5.31	7.982ت	230.97	0.21	1099.851ت
وحدة المقر(الادارة العامة)	81.42	0.50	162.842ت	131.17	0.61	215.033ت1	155.85	1.11	140.401ت1	232.11	4.73	49.071ت	47.71	14.35	3.324ت

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على جدول حسابات النتائج لمراكز النشاط التابعة للمؤسسة.

من الجدول يتبين أن معدل العائد على الإستثمار متذبذب خلال فترة الدراسة، وسيتم تحليل هذا المعدل لكل سنة كالآتي:

- **بالنسبة لسنة 2011 و 2015:** كان أكبر معدل للعائد في مركز الأبحاث والتطوير حيث بلغت قيمته 426.16 مرة و 1099.85 مرة من قيمة الأموال المستثمرة، ويرجع ذلك لإرتفاع قيمة الأرباح المحققة مقارنة بالأموال الموظفة لذلك، فالمؤسسة في هاتين السنتين أدخلت تقنيات جديدة للإنتاج بعد التخلي على الكثير من سلاسل النشاط ذات الإيراد المرتفع، وذلك بفضل الأبحاث التي أجريت على طبيعة الاماكن التي تنقسم إلى محاجر فوسفاتية صلبة تكلف المؤسسة الكثير من الاموال، وأخرى سهلة لا تكلف المؤسسة أموالا كثيرة.

- **بالنسبة لسنة 2012:** تمكن مركز المؤسسة من تحقيق أعلى عائد قدر ب215.03 مرة من المبلغ المستثمر وهذا رغم إنخفاض قيمة الإستثمار فيه، ويرجع ذلك لكفاءة أداء المستويات الإدارية المكونة له، ويرتبط ذلك بقدرة هاته المستويات في التحكم في تكاليف المستخدمين من جهة حيث بلغت 98.64 مليون دينار(أنظر جدول حسابات النتائج لسنة 2012 الخاص بالمراكز) وهي أقل نسبة تسجل مقارنة بباقي السنوات، ومن جهة أخرى نلاحظ إنخفاض أجور العمال التي سجلت أقل قيمة لها 1268.04 مليون دينار(أنظر الجدول 3-17) وهذا بسبب نقص عدد العاملين وارتفاع في نصيب كل عامل من العملية الإنتاجية.

- **بالنسبة لسنة 2013 و2014:** في هاته السنة أيضا بقي معدل العائد على الإستثمار مرتفعا في مركز المقر مقارنة بباقي المراكز وذلك لنفس الأسباب التي تم ذكرها في السنة السابقة.

لذلك فمن الناحية الرقابية وجب على المؤسسة تفعيل نظام الرقابة الداخلية ، خاصة إذا تعلق الأمر بالأداء على المستوى الفردي الذي يتاثر كثيرا بإنتاجية العامل وعدد العمال، وذلك من خلال الرفع من نصيب كل فرد من العملية الإنتاجية وإدخال تكنولوجيات أكثر تطورا من اجل مضاعفة حجم الإنتاج وزيادة رقم الأعمال.

وعموما فترتيب المراكز السابقة(ت) يظهر في الجدول السابق حيث يلاحظ ان مركز المقر كان الاكثر حصولا على المرتبة الأولى، ثم يليه مركز الأبحاث والتطوير ثم مركز جبل العنق وأخيرا مركز المنشاة المينائية بعنابة. وبذلك فإنه لا يمكن الحكم على أداء المؤسسة بالإعتماد على مركز الإستثمار فقط كونه يظهر المركز الرئيسي للإنتاج(مركز جبل العنق) من أقل المراكز أداءا لانه لا يأخذ بالإعتبار الكثير من العوامل المؤثرة في أداء المؤسسة.

المطلب الثاني: إستخدام المحاسبة عن الإنجاز و بطاقة الأداء المتوازن في الرقابة وتقييم الأداء في مؤسسة مناجم الفوسفات

تعتبر محاسبة الإنجاز أحد الأساليب التي يمكن الإعتماد عليها في معرفة أداء المؤسسات، حيث تفيد المؤسسة في فرض نوع من الرقابة على الموارد من أجل تحسين أدائها، وتشترك مع الكثير من الأساليب كونها تركز على أهمية الإنجاز الموكل للأفراد والمراكز خلال فترة زمنية معينة.

أما بطاقة الأداء فإنها تغطي الكثير من الجوانب التي من خلالها تستطيع المؤسسة معرفة أدائها الحقيقي، وهذا ما يساعدها في تصحيح ما يمكن تصحيحه من الإنحرافات وفرض رقابة مستقبلية من أجل أداء أحسن.

وسيتم التعرض للأسلوبين السابقين من خلال تطبيقهما في المؤسسة، بالإعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة وذلك من خلال الآتي:

أولا- أثر تطبيق محاسبة الإنجاز على الرقابة وتقييم الأداء في مؤسسة مناجم الفوسفات

من المعلوم أن المحاسبة عن الإنجاز تربط بين عنصرين هما الإنجاز والمورد المستخدم في ذلك خلال فترة زمنية معينة وفي حالة مؤسسة مناجم الفوسفات يتم التعرض لذلك من خلال الآتي:

1- **هامش الإنجاز**: بالعودة لسلسلة أنشطة مؤسسة مناجم الفوسفات – تبسة نستطيع استخراج مجموع القيم المضافة التي نتجت من تحول المواد المباشرة إلى منتج مباع، وبعدها يتم حساب الفرق بين قيمة المبيعات وتكلفة المواد الداخلة في تصنيعها مع العلم أن التكلفة المتغيرة الكلية في مؤسسة مناجم الفوسفات لا تتجاوز كونها مواد مباشرة فقط وباقي التكاليف تعتبر ثابتة، ولاستخراج هامش الإنجاز نطبق العلاقة التالية:

- **نسبة هامش الإنجاز = هامش الإنجاز لكل ساعة تشغيل/ تكلفة كل ساعة تشغيل**
- **هامش الإنجاز لكل ساعة تشغيل = (سعر البيع- تكلفة المواد) / وقت التشغيل للمنتج**
- **نسبة هامش الإنجاز العامة = هامش الإنجاز الكلي / إجمالي تكلفة التصنيع**

وحيث أن عدد ساعات العمل يقدر ب2080 ساعة عمل للعامل الواحد مع أخذ بعين الاعتبار نسبة التغيب عن العمل التي تنحصر في المجال (1.6%-4.6%)[1]

والجدول التالي يوضح ذلك:

[1] - معلومات مقدمة من طرف مسؤول مصلحة المحاسبة والمالية بمؤسسة مناجم الفوسفات –بئر العاتر مديرية - تبسة.

الجدول(3-33): نسبة هامش الإنجاز في مؤسسة مناجم الفوسفات- تبسة للفترة المدروسة

البيان	2011	2012	2013	2014	2015
عدد العمال	1644	1705	1735	1794	1998
نسبة التغيب	4.6	3.2	2.8	2.1	1.6
عدد ساعات العمل الفعلية	3.2622	3.4329	3.5077	3.6531	4.0893
التكلفة الكلية	8092.1	9898.09	11154.52	13294.16	12394.61
سعر البيع(ألف دينار)	6502.54	8575.35	6114.97	5260.40	6565.00
تكلفة المواد	348.47	499.52	619.72	632.37	593.52
زمن إنجاز وحدوي	2.55	2.74	3.05	2.58	3.17
هامش الإنجازللساعة	2413.36	2947.38	1801.72	1793.81	1883.75
نسبة هامش الإنجاز	0.9414	0.9695	0.9349	08345	0.8728
تكلفة الساعة	2563.49	3040.19	1927.15	2149.59	2158.22

المصدر:إعداد الباحث بالاعتماد على القوائم المالية للفترة ومعلومات مقدمة خلال العمل الميداني بمؤسسة مناجم الفوسفات.

التكلفة الوحدوية للمواد = التكلفة الكلية للمواد/عدد الوحدات المنتجة

بالنسبة لسنة 2011:

- **التكلفة الوحدوية للمواد**=446419303.93/1281084=348.47 دج (أنظر الملحق 5 لإستخراج قيمة المادة الأولية والملحق 20 لاستخراج عدد الوحدات) ويتم الحصول على باقي النتائج بنفس الطريقة.

- **زمن إنجاز الوحدة = الزمن الكلي الفعلي/ عدد الوحدات المنتجة**

= 3262200/1281084=2.55 ساعة

- **هامش الإنجاز للساعة=** (6502.45-348.47)/2.55

=2413.36 دج.

- **تكلفة الساعة=** قيمة المنتجات المباعة /عدد ساعات العمل الفعلية

8362610803.97 / 3262200 = 2563.49 دج

- من الجدول يظهر أن نسبة هامش الإنجاز لم تتعدى الواحد الصحيح في الفترة 2011-2015 وكانت على التوالي:0.94%، 0.96% ،0.93%، 0.83%، 0.87%،

وهذا ما يوحي حسب نظام محاسبة الإنجاز عن عدم قدرة المؤسسة على تحقيق نتائج جيدة، لذلك فعليها إرفاق زيادة حجم المبيعات بتحسين الجودة وتعدد المنتجات واستغلال الموارد والطاقات المتاحة من أجل تخفيض التكاليف وذلك بالعمل على تخفيض الزمن الخاص بالتصنيع بالإضافة إلى تخفيض المخزون إلى أدنى ما يمكن وهذا ما سيؤدي بالضرورة إلى تعظيم هامش الإنجاز.

2- معدل الإنجاز

يعتبر هذا المعدل من بين المقاييس غير المالية التي تساعد في زيادة فعالية دور المحاسبة الإدارية في مجال تقييم الأداء، لذلك فإن تطبيقه في مؤسسة صناعية مثل مؤسسة مناجم الفوسفات سيكشف لنا سرعة دوران الأموال المستثمرة أو كمية المبيعات المحققة خلال فترة زمنية تدرس من أجل معرفة الوقت المضيف للقيمة أو غير المضيف للقيمة والتخلص من الاعتماد فقط على معدلات التشغيل الفعلية التي قد تغالط المحلل كونها لا تهتم بما تضيفه وحدة الزمن من فائدة، وبالعودة للجزء النظري يمكن تطبيق المعادلة التالية في الكشف عن معدلات الإنجاز كالآتي:

معدل الإنجاز = عدد الوحدات الجيدة المباعة / وقت التصنيع الكلي

الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول(3-34): معدلات الإنجاز للفترة (2011 - 2015)

البيان	2011	2012	2013	2014	2015
عدد الوحدات المباعة	1286052	1217053	1105460	1328579	1344341
وقت التصنيع الكلي	3.42	3.55	3.61	3.73	4.15
معدل الإنجاز	0.3760	0.3428	0.3062	0.3561	0.3239

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على معلومات مقدمة من طرف مسؤول المالية والمحاسبة

- بالنسبة لسنة 2011: عدد الوحدات المباعة تم التحصل عليها من الجدول رقم(3-35) وتم حساب وقت التصنيع الكلي بضرب عدد العمال في عدد الساعات لكل عامل 2080 ساعة فنجد القيمة 3.42 مليون ساعة في السنة، وبعدها نطبق العلاقة السابقة فنجد:

معدل الإنجاز= 3420000/1286052 = 0.3760

- نفس الخطوات المطبقة في سنة 2011 تطبق في باقي السنوات حيث يتم الحصول على النتائج المدرجة في الجدول أعلاه.

من الجدول يظهر أن كفاءة دورة المبيعات ضعيفة حيث أن هاته النسبة تكون جيدة في حالة زيادة عدد الوحدات المباعة ونقص في الزمن الكلي للإنتاج، لكن ما يلاحظ هو أن دورة المبيعات تمثل أقل من 40 % من دورة الإنتاج حيث أن أعلى نسبة حققت كانت سنة 2011 بقيمة 37.60% في حين أن هاته النسبة بقيت ضعيفة تقريبا في كامل سنوات الدراسة مهما تغير رقم المبيعات وهذا يعني أن أداء المؤسسة متدهور فيما يخص استغلال مورد الزمن ولذلك من الواجب على المؤسسة محاولة استثناء الانشطة المستهلكة لهذا المورد المهم دون إضافة قيمة.

- وعموما فإن هذا الأسلوب يساعد مؤسسة مناجم الفوسفات في الرقابة على أزمنة الإنجاز الخاصة بالإنتاج والمبيعات ويدفعها إلى الإهتمام أكثر بفاعلية المورد البشري في رفع الإنتاج و الإنتاجية من خلال زيادة كفاءته وتدريبه وتحفيزه من أجل خفض زمن الإنجاز وتحقيق المعدلات المرغوبة ومن ثم تكون عملية تقييم الأداء ناجحة وذات قيمة.

ثانيا- تطبيق بطاقة الأداء المتوازن من اجل الرقابة وتقييم أداء مؤسسة مناجم الفوسفات

إن تطبيق بطاقة الاداء المتوازن في مؤسسة مناجم الفوسفات يتطلب رؤية واضحة من طرف المؤسسة فيما يخص التوجهات الإستراتيجية المستقبلية التي من خلالها يتم تحقيق مجموعة الأهداف المخطط لها، ولغرض تزويد المؤسسة بكيفية تطبيق هذا الأسلوب تم استخدام مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية، لذلك سيتم توضيح كيفية تطبيق هذا الأسلوب الحديث وفقا لكل منظور كالآتي:

1- المنظور المالي

ويشمل هذا المنظور مجموعة من المقاييس المالية التي من خلالها يستطيع كل أصحاب المصالح خاصة المالكين وحملة الأسهم من الحصول على معلومات تخدم توجهاتهم، ومن أجل ذلك لا بد من توافر مجموعة من البيانات نلخصها في الجدول التالي:

الجدول(3-35): بيانات مساعدة لحساب مختلف المقاييس المالية للفترة المدروسة

البيان	2011	2012	2013	2014	2015
المبيعات	8362.61	10436.66	6759.86	7852.66	8825.60
تكلفة المبيعات	3540.25	3615.42	4138.1	4917.64	2257.31
هامش الربح	4822.36	6821.24	2621.76	2935.02	6568.29
مصاريف التسويق	ناقصة	-	-	-	-
مصاريف إدارية	2751.31	3365.35	3792.53	4520.01	4214.16
الربح الخام	4847.62	6857.45	2653.77	2948.28	6588.53
الإهتلاكات	-	5984.89	5716.64	6552.69	7711.52
مجموع الأصول	14454.22	20953.96	24646.90	28936.71	35471.94
تمويلات	00	00	00	00	00
الخسارة	00	00	00	00	00
حقوق المساهمين	1600	1600	1600	1600	1600

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على ميزانيات وجدول حسابات النتائج الفترة 2011-2015 .

وعموما يتم في المنظور المالي دراسة ما يلي:

أ- مقاييس النمو

تتغير عناصر القائمة المالية من سنة إلى أخرى، لذلك فإن قياس هذا التغير يبين للمؤسسة الاتجاه العام للعنصر المدروس ولتوضيح ذلك يتم إنجاز الجدول التالي:

الجدول(3-36): مقاييس النمو لمؤسسة مناجم الفوسفات للفترة 2011-2015

البيان	2011	2012	2013	2014	2015
نسبة تغير المبيعات	-	24.80	(35.22)	16.16	12.39
نسبة تغير الربح العام	-	41.46	(61.30)	11.10	123.47
نسبة تغير الربح الصافي	-	41.45	(61.56)	11.95	123.8

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول السابق

يتم حساب التغيرات السابقة من خلال وضع سنة أساس والتي تسبق سنة الدراسة حيث نطرح القيم من بعضها البعض ونقسمها على سنة الأساس كالآتي:

((قيمة سنة الدراسة- قيمة سنة الأساس)/ قيمة سنة الأساس)

ما يلاحظ من الجدول هو:

- كامل نسب التغير كانت إيجابية ما عدا سنة 2013 فكانت نسبة التغير سلبية مقارنة بباقي السنوات بسبب انخفاض الإنتاج (أنظر الملحق 01) حيث بلغ 1151472 طن وهي الكمية الأقل في فترة الدراسة، كما تم تسجيل انخفاض متواصل في نمو المبيعات حيث بلغت أعلى نسبة نمو سنة 2012 بقيمة 24.80% ، أما فيما يخص نسبة التغير في الأرباح الصافية فكانت أعلى نسبة لها سنة 2015 بقيمة 123.8% أما باقي السنوات فكان نموها متوسطا مقارنة بأعلى قيمة، وما يقال عن نسبة التغير في الربح العام (الخام) نفس ما قيل عن نسبة التغير في الارباح الصافية؛

- حققت مؤسسة مناجم الفوسفات أرباح جيدة بمعدلات نمو مختلفة وينخفض هذا المعدل سنة 2013 نظرا لوجود إنتاج من سنوات سابقة تتحمل المؤسسة أعباء رسملته حيث بلغ سنة 2013 ما قيمته 61.49 مليون وتنعدم قيمته سنة 2011 و2012 و 2015 في حين يسجل ما قيمته 53.93 مليون سنة 2014.

- بالاعتماد على مؤشر النمو فإن المؤسسة تحقق أداءا جيدا ؛

- تستطيع المؤسسة مراقبة الإنتاج السابق والمقدر وما تم تحقيقه من أجل التخطيط الجيد للسنوات المقبلة من اجل تحقيق أرباح أكثر.

ب- مقاييس الربحية: ومن خلالها نقيس كفاءة المؤسسة في إستغلال الموارد إستغلالا أمثلا لتحقيق الأهداف المخطط لها.

الجدول (3-37): أهم مقاييس الربحية لمؤسسة مناجم الفوسفات للفترة 2011-2015

البيان	2011	2012	2013	2014	2015
هامش الربح الإجمالي	57.97	65.70	39.26	37.54	74.65
هامش الربح الصافي	57.66	65.36	38.78	37.37	74.42
معدل العائد على الأصول	33.36	32.55	10.63	10.14	18.51
معدل العائد على حقوق المساهمين	301.4	426.32	163.86	183.44	410.52

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم (3-36 و 3-37)

للحصول على نتائج الجدول يتم الاعتماد على الجانب النظري من خلال العلاقات الآتية:

- هامش الربح الصافي = (صافي الأرباح/ المبيعات)*100؛
- هامش الربح الخام = (إجمالي الربح/ المبيعات)*100؛
- معدل العائد على الأصول = (صافي الأرباح/ إجمالي حقوق المساهمين)*100.

يلاحظ من خلال الجدول ما يلي :

- استمرار التحسن في أداء قيمة هامش صافي الربح سنة 2011 ، 2012، 2015 بنسب متزايدة على التوالي(57.97% ،65.70%، 74.65%) ويرجع ذلك إلى إرتفاع سعر بيع الطن من الفوسفات مقارنة بالسنوات السابقة حيث سجلت المؤسسة أقل سعر لسنتي 2013 و

2014 مقارنة بالسنوات السابقة (أنظر جدول السعر الوحدوي النهائي لبيع منتوج الفوسفات للفترة 2011-2015)؛

- استمرار تحسن أداء معدل العائد على حقوق المساهمين للسنوات 2011، 2012، 2015 بنسب متزايدة على التوالي(301.4%، 426.32%، 410.52%) بسبب ارتفاع معدل نمو الأرباح في تلك السنوات ، أما انخفاضها في سنتي 2013 و2014 فقد أدى إلى تراجع معدلات النمو إلى أقل من 200% ، وعموما فإن أداء المعدلات السابقة جيد للغاية مما يجعل مؤسسة مناجم الفوسفات في وضع تنافسي جيد رغم انخفاض الأسعار في بعض الأحيان.

- بالاعتماد على المؤشرات السابقة تستطيع المؤسسة اتخاذ قرارات استثمارية تخص العمل على زيادة رأس المال المستثمر حيث أنه ثابت لمدة تفوق الخمس سنوات، بالإضافة إلى العمل على زيادة إنتاج مادة الفوسفات التي تساهم في رفع أداء معدل الربح الصافي.

2- المنظور الزبوني

في هذا المحور يتم الاعتماد على مؤشرات أداء من خلالها يمكن تقييم درجة رضا العملاء ومدى ولائهم للمؤسسة ، بالإضافة إلى قدرة المؤسسة على إنشاء القيمة لدى كل المتعاملين معها وانطلاقا من مجموع النتائج المتحصل عليها تتخذ قرارات فيما يخص الحصة السوقية، ومن أجل ذلك هناك العديد من المؤشرات منها:

أ- **مؤشر زيادة حجم المبيعات**: تم دراسة هذا المؤشر سابقا في المحور المالي، ويمكن القول أن تحقيق معدلات نمو جيدة قد يوحي بعلاقة جيدة مع العملاء ودليل ذلك إما إنتظام حجم المبيعات أو زيادتها ،

ب- **مؤشر إنشاء القيمة لدى الزبائن**: للحكم على ولاء العميل للمؤسسة يتم الاعتماد على حالة العميل بخصوص الشكاوى المقدمة لمديرية مؤسسة مناجم الفوسفات حيث يتم حساب معدلها من خلال العلاقة التالية:

معدل شكاوى العملاء = (عدد شكاوى العملاء/ إجمالي الطلبيات)*100

ونظرا لسرية المعلومات التي تخص هذه النقطة بالذات فقد تم إعطاء معلومات تقريبية من طرف المؤسسة قد تعكس نوعا ما صدق هذا المؤشر ، والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول(3-38): معدل الشكاوى للفترة المدروسة

البيان	2011	2012	2013	2014	2015
عدد الشكاوى	25	17	23	09	04
عدد الطلبيات	186	175	156	144	123
عدد الطلبيات المحققة	185	112	78	135	121
معدل الشكاوى	13.44	9.71	14.74	6.25	3.25

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مسؤول مصلحة مراقبة التسيير بمؤسسة مناجم الفوسفات- وحدة الإنتاج بئر العاتر.

من الجدول يتبين أن أكبر نسب الشكاوى كانت بين السنوات (2011-2013) ، حيث في بعض الأحيان لا يحقق المنتوج كامل الصفات المطلوبة أو نظرا لتأخر الطلبية مما دفع الزبائن إلى وضع شكاوى على مستوى المديرية العامة، وقد قامت المؤسسة بمعالجة معظم المشاكل الخاصة بالزبائن إما بتعويضها أو بخفض خاص فيما يخص سعر المنتوج بالإضافة إلى اعتذارات رسمية. وفيما يخص باقي السنوات فقد حاولت المؤسسة خفض عدد الشكاوى حتى بلغ أقل معدل له 3 شكاوى في كل 100 معاملة وذلك نظرا لتطور وسائل الاختبار التكنولوجي للمنتوج بالإضافة إلى مضاعفة وسائل النقل من المنجم إلى الميناء ومن الميناء إلى حيث مصدر الطلبية.

ت- **مؤشر الإنتاج في الوقت المحدد**: يعتبر هذا المؤشر من بين أقوى المؤشرات المستخدمة في الحكم على أداء المؤسسة تجاه الزبائن، ونظرا لعدم توفر معلومات فيما يخص البيانات التي تساعد في حساب مؤشر التسليم في الوقت المحدد فإنه من الضروري الاكتفاء بما تم التصريح به من طرف المسؤولين في مؤسسة مناجم الفوسفات بقولهم أن المؤسسة سجلت في بعض السنوات السابقة شكاوى تخص تأخر تحقيق الطلبيات الخاصة بالزبائن بسبب مشكل النقل وتعطل بعض الآليات في وقت الإنتاج؛ ونقصت هاته الشكاوى التي تخص تحقيق الطلبيات في السنوات الأخيرة نظرا لمجموعة من التطورات مست طرق النقل البري والبحري.

3- **منظور العمليات الداخلية**: تقوم مؤسسة مناجم الفوسفات بجهود كبيرة من أجل تحسين عملياتها الداخلية، ولتقييم هاته الجهود ومدى نجاعتها في تحقيق الأهداف يتم تقديم مجموعة من المقاييس المساعدة في ذلك كالآتي:

أ- مقاييس الإنتاجية: وفيه يتم التعرض لإنتاجية المواد وإنتاجية العامل في المؤسسة.

أ-1- **إنتاجية المواد**: من خلال هذا المقياس يتم الوقوف على كفاءة المؤسسة في استغلال المؤسسة لمجموع المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج، وتحسب إنتاجية المواد وفقا للعلاقة التالية:

إنتاجية المواد الأولية =(كمية المخرجات/كمية المواد الداخلة في إنتاجها)*100

ومن خلال الجدول التالي يتم توضيح إنتاجية المواد :

الجدول(3-39): إنتاجية المواد في مؤسسة مناجم الفوسفات

البيان	2011	2012	2013	2014	2015
كمية المخرجات	8401.01	10466.12	7156.34	7351.66	8691.80
المواد الداخلة في إنتاجها	1272.08	1464.42	1625.22	2291.41	1951.22
إنتاجية المواد	660.41	714.7	440.33	320.83	445.45

المصدر: إعداد الباحث، بالإعتماد على جدول حسابات النتائج للفترة المدروسة

من الجدول يتضح أن هناك كفاءة كبيرة في استخدام المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج حيث أنه تم تحقيق 3 أضعاف كقيمة دنيا للمخرجات و7 أضعاف كقيمة قصوى لها، ورغم أن هذا المؤشر بصفته الإجمالية لا يكفي للتحليل إلا أنه يقود إلى تحليل أولي للحكم على الإنتاجية الخاصة بالمواد، لذلك فإنه من الضروري قياس إنتاجية الدينار من المواد غير المباشرة بالإضافة إلى الخدمات.والدليل على عدم كفاية هذا المؤشر هو أن في سنة 2012 تم تحقيق 714.7% من الإنتاجية الخاصة بالمواد بالإعتماد على 1464.42 مليون دينار من المواد الداخلة في الإنتاج في حين في سنة 2013 تم تحقيق 440.33% بالإعتماد على 1625.22 مليون دينار من المواد الداخلة في الإنتاج.

أ-2- إنتاجية العامل: يقود هذا المؤشر إلى الحكم على الحالة النفسية للعامل بالإضافة إلى قدرته على الإبتكار والإبداع ومساهمته في تحسين العمليات الداخلية للمؤسسة، وتحسب هاته الإنتاجية كالآتي:

إنتاجية العامل = (عدد الوحدات المنتجة /عدد العاملين)*100

والجدول التالي يوضح إنتاجية العامل خلال فترة الدراسة:

الجدول (3-40) : يبين إنتاجية العامل في مؤسسة مناجم الفوسفات خلال فترة الدراسة الوحدة: طن

البيان	2011	2012	2013	2014	2015
عدد الوحدات المنتجة(مليون)	1.281	1.250	1.151	1.318	1.288
عدد الوحدات المخطط إنتاجها	1.500	1.600	1.600	1.500	1.500
عدد العمال	1644	1705	1735	1794	1998
إنتاجية العامل(طن)	779.25	733.28	663.67	734.64	644.69
إنتاجية العامل المقدرة(طن)	912.41	938.42	922.19	836.12	750.75

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم 01.

من الجدول نلاحظ أن المؤسسة لم تستطع تحقيق ما تم التخطيط له من الإنتاج، حيث نجد أن عدد العمال لا يؤثر كثيرا على الإنتاجية ففي سنة 2012 و 2014 ورغم التقارب في قيمة إنتاجية العامل إلا أن السبب لم يرجع لعدد العمال بل فيما يستطيع العامل إنتاجه، وكذلك بالنسبة لسنتي 2013 و 2015 حيث كان عدد العمال على التوالي 1735و1998 عامل إلا أن الإنتاجية كانت 663.67 طن و644.69.

ب- **التسيير الأمثل للمخزون:** يتم الاعتماد على مؤشر معدل دوران المخزون من أجل معرفة مدى كفاءة مؤسسة مناجم الفوسفات في إدارة مخزوناتها، ويتم حساب هذا المؤشر من خلال العلاقة التالية:

معدل دوران المخزون =(المبيعات/ المخزون)*100 ....[1]

والجدول التالي يوضح تطور قيمة هذا المعدل خلال فترة الدراسة :

[1] - هناك معادلات أخرى لحساب معدل الدوران الخاص بالمخزون وبحسب المعلومات المتوفرة إتبعنا المستخدمة سابقا، ومن هاته الصيغ أيضا: معدل دوران المخزون =(المبيعات/ متوسط مخزون أول المدة وأخرها).

الجدول(3-41): معدل دوران المخزون للفترة 2011-2015 الوحدة : مرة.

البيان	2011	2012	2013	2014	2015
المبيعات	8362.61	10436.66	6759.86	6988.87	8825.60
المخزون	707.48	768.21	1041.67	1308.52	1128.64
معدل دوران المخزون	11.82	13.58	6.49	5.34	7.82
نصيب الوحدة المباعة من المخزون	0.085	0.074	0.154	0.187	0.128

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على ميزانيات وجدول حسابات الفترة المدروسة.

من الجدول نلاحظ أن المؤسسة حاولت خفض مخزونها في سنة 2011 و 2012 من أجل تحقيق سيولة وربحية أكبر، في حين قامت في باقي السنوات برفع هذا المعدل لأجل تلبية طلبات زبائنها المحتملة. وعموما فإن أداء المؤسسة كان جيدا رغم وجود بعض الدراسات التي تجعل من المعدل المنخفض نوعا من الإسراف في المخزون.

ب-1- نصيب الوحدة المباعة من المخزون: حيث يتم من خلال هذا المعيار توضيح ما تحتويه الوحدة الواحدة من المبيعات من قيمة المخزون وتحسب من خلال العلاقة التالية:

نصيب الوحدة المباعة من المخزون =(قيمة المخزون/ قيمة المبيعات)

ومن الجدول السابق نلاحظ أن المؤشر منخفض جدا في سنة 2011 و 2012 في حين سجل زيادة طفيفة في باقي السنوات وعموما فإن للمؤسسة كفاءة في إدارة المبيعات وذلك لعدم بقاء المنتجات المهيأة للبيع فترة طويلة في المخازن وهذا ما ينجر عليه انخفاض تكلفة الاحتفاظ بالمخزون.

ب-2- تكاليف فحص جودة مراحل الإنتاج: توجد في مؤسسة مناجم الفوسفات مخابر ومصالح تهتم بالجودة، حيث تسهر هذه المصالح على مراقبة جميع مراحل الإنتاج من أجل منتوج جيد خالي من العيوب ويمكن قياس مدى فعالية هاته العملية من خلال نمو المبالغ المخصصة لذلك وفقا للعلاقة التالية:

نمو مصاريف التحكم النوعي(ن م ت ن) =(الفرق بين مصاريف التحكم النوعي لسنتين متتاليتين/ مصاريف التحكم النوعي لسنة الأساس)

والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول(3-42): مصاريف التحكم النوعي في مؤسسة مناجم الفوسفات للفترة المدروسة

الوحدة : مليون دينار

البيان	2011	2012	2013	2014	2015
مصاريف التحكم النوعي	161.84	197.96	223.09	265.88	247.9
نسبة التغير	-	22.31	12.96	19.18	(6.76)

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على جدول أنشطة الإنتاج وعملياته الفرعية

من الجدول يتبين أن مصاريف التحكم النوعي كانت مرتفعة وهذا يعني أن المؤسسة تبذل مجهودات من أجل الحصول على منتوج جيد وخالي من العيوب خاصة في الفترة 2011-2014 ثم سجل هذا المصروف انخفاضا في سنة 2015 مقارنة بسنة 2014 حيث أنه كان أقل ما يمكن بسبب تمكن المؤسسة من علاج مشكل الجودة بالإستفادة من تجاربها السابقة بالإضافة إلى كون المؤسسة خفضت من مخصصات التحكم النوعي كونها بدأت تنفصل عن المؤسسة الأم ، وما يجدر ذكره أن المؤسسة في طريقها إلى التخلي عن هذا المصروف نهائيا لعدم تركيزها على الجودة التي كانت تصرف من اجل التأكد خاصة من نوعية الفوسفات المنتج، لكن تم الفصل في نوعية الفوسفات من خلال اختبارات كبيرة خلصت إلى أن نوع الفوسفات الجزائري متوسط.

4- منظور التعلم والنمو

تخصص مؤسسة مناجم الفوسفات مبالغ مالية كبيرة من أجل التكوين وتطوير قدرات العاملين لتحسين أداء المورد البشري بكل أنواعه من أجل تحقيق الأهداف المخطط لها، ومن أجل تقييم أداء هذه العملية في المؤسسة يمكن استخدام المقاييس التالية:

أ- القدرة على الاحتفاظ بالمورد البشري: يعبر هذا المقياس على مدى ولاء العامل للمؤسسة ويمكن قياس ذلك عن طريق المعادلة الآتية:

معدل دوران المورد البشري = (عدد العمال المتخلين عن العمل/العدد الكلي)*100

إن عدد العمال المتخلين عن العمال في مؤسسة مناجم الفوسفات لم يخرج عن خمسة أسباب رئيسية تتمثل في: الوفاة ، التقاعد، التخلي الإختياري، الفصل العقابي، أو انتهاء مدة العقد بالنسبة للمتعاقدين والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم(3-43): معدل دوران المورد البشري في مؤسسة مناجم الفوسفات

البيان	2011	2012	2013	2014	2015
عدد المتخلين عن العمل	51	40	45	180	30
العدد الكلي	1644	1705	1735	1794	1998
نسبة الدوران	3.1	2.34	2.6	10.03	1.5

المصدر: إعداد الباحث، بناءا على معلومات متحصل عليها من مؤسسة مناجم الفوسفات

تحاول مؤسسة مناجم الفوسفات المحافظة على المورد البشري من خلال مجموعة من الإجراءات تتمثل في التوظيف المتواصل للعمال المتعاقدين والدائمين ذوو الخبرة بالإضافة إلى تشجيع هذه الموارد من خلال نظام التحفيز المتبع ، ومن خلال الجدول نلاحظ تناقص نسبة العمال المسرحين بمختلف الطرق السابقة الذكر حيث بلغت أكبر نسبة للمتخلين عن العمل 10.03% بسبب وصول عدد كبير من العمال لسن التقاعد بالإضافة إلى انتهاء عقود بعض عمال الإدارة التشغيلية، في حين كانت أقل نسبة سنة 2015 بقيمة 1.5% حيث تم تزويد المؤسسة بحوالي 649 عامل متعاقد من أجل القضاء على الأماكن الشاغرة في المؤسسة (أنظر الملحق 02).

ب- تحسين قدرات المورد البشري

ما يعاب على مؤسسة مناجم الفوسفات أنها لا تهتم كثيرا بتكوين العمال، حيث تكتفي بالتكوين الداخلي الخاص بعمال التماس الإنتاجي في المناجم، في حين نجد أن التكوين الخارجي الذي تخصص له أموال طائلة لا يسير بحسب المخطط له فنجد مثلا في سنة 2015 تم التخطيط لتكوين (28+556+280) عامل من مختلف المستويات الإدارية بمبلغ قدر ب(1.04، 20.82، 18.14) مليون دينار، حيث حققت المؤسسة تكوين(06، 71، 31)عامل من مختلف الإدارات بمبلغ (0.17، 3.56، 1.21) مليون، وبحسب تصريح المسؤولين فإن المبالغ المقدرة دفعت فعلا لمؤسسات وطنية وأجنبية ولم يتم تحقيق إلا ما تم الإشارة إليه بسبب تقصير من المؤسسة.(أنظر الملحق 19).

ت- فرصة العامل للتدريب

بالنظر لما يتم التخطيط له في مؤسسة مناجم الفوسفات من أجل تدريب العامل ومقارنته بما تم تحقيقه نجد أن هناك تدني في كفاءة الإدارة المسؤولة عن التدريب،ويتم الاعتماد على العلاقة الآتية من أجل معرفة فرصة كل عامل من التدريب:

فرصة العامل للتدريب = (عدد المتدربين/عدد العاملين).

وبالرجوع للملحق رقم 19 الخاص بسنة 2015 نجد أن:

ث- فرصة العامل للتدريب : 108 / 1998= 0.054

وتعتبر هذه القيمة منخفضة جدا مقارنة بما يتم صرفه والتخطيط له حيث نجد القيمة المقدرة 0.42 من الواحد الصحيح وهي نسبة مرتفعة كانت المؤسسة تريد تحقيقها وحيث أنه لا توجد لدينا معلومات تخص الفترة فإن المسؤولين في مؤسسة مناجم الفوسفات صرحوا بأن نفس النتائج أو ما يقاربها كانت في السنوات السابقة.

د- **الإبتكار والإبداع:** ويترجم ذلك من خلال النمو في مصاريف البحث والتطوير، وبالرجوع للملحق رقم(15) وجدول التكلفة الكلية يمكن الحصول على جدول نمو هاته المصاريف كالآتي:

الجدول(3-44): نمو مصاريف البحث والتطوير للفترة (2011-2015) الوحدة: مليون دينار

البيان	2011	2012	2013	2014	2015
مصاريف البحث والتطوير	90.63	110.86	124.93	148.90	138.82
نسبة النمو	-	22.32	12.70	19.19	(06.70)

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق 15 وجدول التكلفة للفترة المدروسة.

نلاحظ من الجدول أن مؤسسة مناجم الفوسفات اهتمت منذ سنوات بالبحث والتطوير ووفرت ما يمكن توفيره للبحوث العلمية التي قد تساهم في تطوير منتجاتها خاصة التي تعنى بتحسين نوعية الفوسفات حيث أنه تم تسجيل نسب مرتفعة فيبين 2011 و 2014 ثم تراجعت هاته النسبة سنة 2015 نظرا للظروف التي تمر بها المؤسسة ورغبتها في الانفصال عن المؤسسة الأم، بالإضافة إلى عدم قدرة المؤسسة من تغيير نوعية الفوسفات المنتج لعدم توفر

المعدات اللازمة لذلك فتخلت عن كل ما يصرف في تطويرالمنتوج واكتفت بالملاحظة منتوج متوسط غير متحصل على شهادة الإيزو.

وعموما يمكن القول أن بطاقة الأداء المتوازن تسمح لمؤسسة مناجم الفوسفات بتحديد رؤية إستراتيجية للإنتاج وتحقيق أهدافها من خلال الأبعاد الأربعة، حيث تم إختيار مجموعة من المؤشرات بحسب المعلومات المتوفرة ومن خلالها تم الخروج بمجموعة من النتائج فيما يخص تقييم أداء المؤسسة كالآتي:

- تستطيع مؤسسة مناجم الفوسفات تبني بطاقة الاداء المتوازن لما توفره من مؤشرات ونتائج تساعدها في تقييم الأداء الشامل؛
- يلاحظ أن المؤسسة تركز كثيرا على المنظور المالي ويظهر ذلك جليا من خلال النتائج المحققة على مستوى الأرباح؛
- لا تهتم المؤسسة كثيرا بباقي الجوانب حيث أنها لم تحقق مجموعة من الأهداف المخطط لها مثل التكوين والتدريب الخاص بالعمال؛
- عدم وجود جانب مشاركة إجتماعية وبيئية رغم ما تقوم به المؤسسة من تلويث للبيئة عند الإنتاج؛
- تعتمد المؤسسة على المخزون الباطني لمادة الفوسفات في تحقيق نتائجها رغم إمكانية عقد شركات كثيرة من أجل مضاعفة هاته النتائج؛

وأخيرا يمكن القول أن مؤسسة مناجم الفوسفات إذا تبنت بطاقة الاداء المتوازن ستختصر الكثير من الوقت في تقييم أدائها والرقابة على مواردها.

المطلب الثالث: سلسلة القيمة كأداة للرقابة على أداء مؤسسة مناجم الفوسفات- تبسة

عند تطبيق هذا الأسلوب يستلزم أن نقوم بمجموعة من الإجراءات تتمثل في العادة تقسيم أنشطة المؤسسة إلى: أنشطة رئيسية وأخرى فرعية بهدف الوصول إلى تكلفة كل نشاط بشكل مفرد، لذلك سيتم تحليل بيانات مؤسسة مناجم الفوسفات بالاعتماد على ما تم تقديمه من قوائم مالية بالإضافة إلى مجموعة معلومات تم جمعها من خلال المقابلات الميدانية، وسيتم دراسة الفترة (2011-2015)، والجدول التالي يوضح النشاطات الرئيسية في مؤسسة مناجم الفوسفات:

الجدول(3-45): تكاليف الأنشطة الرئيسية في مؤسسة مناجم الفوسفات للفترة (2011-2015) الوحدة:مليون دينار

الترتيب	النشاط الرئيسي	2011	2012	2013	2014	2015
01	أنشطة التجهيز	566.45	692.86	780.81	930.59	867.62
02	أنشطة الإنتاج	2508.55	3068.4	3457.9	4121.18	3842.32
03	الإمداد	1942.1	2375.54	2677.08	3190.59	2974.7
04	أنشطة مساندة	323.68	395.92	446.18	531.76	495.78
05	أنشطة إدارية عامة	2751.31	3365.35	3792.53	4520.01	4214.16
06	التكلفة الكلية (مليون دينار)	8092.1	9898.09	11154.52	13294.16	12394.61

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على معلومات مستقاة من مقابلات ميدانية بالإضافة إلى الملحقين (15 و16).

بالرجوع لجدول النسب الخاصة بأنشطة الإنتاج والإدارة الخاصة بمؤسسة مناجم الفوسفات نجد أن نسب المساهمة في التكلفة حسب الترتيب المشار له في الجدول كالآتي :

أ- الأنشطة الإدارية العامة تمثل : 34% من التكلفة الكلية للإنتاج؛

ب- أنشطة الإنتاج تمثل: 31% من التكلفة الكلية للإنتاج؛

ت- أنشطة التجهيز تمثل:7% من التكلفة الكلية للإنتاج؛

ث- الإمداد تمثل: 1+14+9 = 24% من التكلفة الكلية؛

ج- أنشطة مساندة تمثل : 100- (34+31+7+24) = 4% من التكلفة الكلية.

وبعدها يتم ضرب قيمة التكلفة الكلية للفترة المدروسة في النسب السابقة كل سنة لوحدها.

من الجدول السابق يتبين أن هناك ارتفاع مستمر خلال السنوات 2011-2014 ، في حين تتراجع كل العناصر المكونة للنشاط الرئيسي للمؤسسة في سنة 2015 نظرا لعدة ظروف تم ذكرها سابقا منها: الأزمة التي مست الجزائر باعتبارها منتجا للبترول وارتفاع سعر المواد الأولية المستخدمة في استخراج الفوسفات بسبب الحروب مما حتم على المؤسسة خفض تكاليف الإنتاج . وبالرجوع لجدول التكاليف الكلية يمكن تفسير الارتفاع المتزايد للتكلفة الكلية والذي يرتبط بشكل مباشر بكمية الإنتاج لفترة الدراسة.

ولتوضيح كيفية تحليل سلسلة القيمة نقوم بتقسيم الأنشطة السابقة إلى أنشطة فرعية من خلال الجداول التالية:

الجدول (3-46): يبين الأنشطة الفرعية لنشاط التجهيز الوحدة: مليون دينار

نشاط التجهيز	السنوات				
المكونات	2011	2012	2013	2014	2015
أدوات الصيانة	31.44	38.45	43.33	51.64	48.15
أدوات المرجل	1.81	2.22	2.5	2.98	2.78
أدوات المقطع	0.68	0.83	0.94	1.12	1.04
أدوات اللف	0.11	0.13	0.15	0.18	0.17
التجهيزات المساعدة الأخرى	0.57	0.069	0.078	0.093	0.86
صيانة كهروميكانيكية	18.52	22.65	25.53	30.43	28.37
أدوات صيانة كبرى	16.77	20.51	23.11	27.54	25.68

المصدر: إعداد الباحث، بالاعتماد على نتائج الجدول (3-46) والملحق 15 و 16.

من الجدول يظهر أن التكاليف الخاصة بالتجهيز في زيادة مستمرة خاصة في الفترة الممتدة من 2011-2014، كما أن أكبر نسبة زيادة سجلت في الصيانة و أدواتها فتبديل القطع الخاصة بآلات العمل الميداني خاصة ذات الثمن الباهض مثل المقالع والمفتتات يستلزم إستيرادها من الخارج وهذا ما رفع قيمتها والتي تتزايد في العادة مع قيمة الإنتاج أو الاستعمال

الخاطئ للآلات، في حين ان سنة 2015 تسجل انخفاض في تكلفة التجهيز مقارنة بسنة2014 نظرا لمجموعة من الأسباب تم ذكرها سابقا.

ولمعرفة باقي التكاليف وتطورها بحسب تفصيلها يتم إنجاز جدول أنشطة الإنتاج الذي يلعب دورا كبيرا في سلسلة القيمة وهو كالآتي:

الجدول(3-47): يبين أنشطة الإنتاج وعملياته الفرعية الوحدة: مليون دينار

تفصيل الإنتاج	2011	2012	2013	2014	2015
معدات مؤجرة	675.13	955	367.04	457.35	919.6
الأجور	1366.28	1268	1580.51	1932.4	1785
الإشراف	69.59	85.12	95.93	114.32	33.04
إدارة العمليات	2508.55	3068.4	3457.9	4121.19	3842.32
التحكم النوعي	161.84	197.96	223.09	265.88	247.9

المصدر: تفريغ الجدول بناءا على المعلومات المتحصل عليها من مؤسسة مناجم الفوسفات.

- بالنسبة لإدارة العمليات يتم ضرب نسبتها(31%) في قيمة التكلفة الكلية لكل سنة بالرجوع لجدول الأنشطة الرئيسية والملحق رقم 15 و 16.
- بالنسبة للتحكم النوعي يتكون من أربعة أقسام هي: قسم مخابر الاستغلال، قسم مراقبة الجودة، قسم دراسات التطوير، قسم الدراسات الجيولوجية ونسبها على التوالي: 0.31%، 0.62%، 0.56%، 0.50%، 0.04%. وللحصول على قيمة التحكم النوعي خلال فترة الدراسة يتم ضرب مجموع هاته النسب 2.03% في قيمة التكلفة الكلية لكل سنة.
- بالنسبة للإشراف فإنه يأخذ ما نسبته 0.86% من التكلفة الكلية.
- بالنسبة للنقل فإن نسبته تمثل 14% من العوائد السنوية (أنظر الملحق: 8، 5 ، 11، 14، 16).
- بالنسبة لباقي النسب تم تقديمها بقيم مقدرة من طرف المسؤولين في مؤسسة مناجم الفوسفات نظرا لسريتها.

من الجدول يتبين أن الإشراف والتحكم النوعي يتحملان أقل التكاليف بالنسبة لأنشطة الإنتاج، نظرا لأن الدراسات الخاصة بالنسبة لمنتوج الفوسفات لا تخضع للتطوير في معظم الأحيان نظرا لعدم إستقدام الآلات الخاصة بتطوير الفوسفات متوسط النوعية الى فوسفات

عالي الجودة ولذلك فإن المصاريف المعتمدة تغطي الإجراءات الروتينية لتحليل نوعية الفوسفات فقط،

أما عملية الإشراف فلا تتجاوز الأعمال التقليدية من إدارة الأشخاص والمجموعات إلى تمكينهم من إتقان عمل معين بناءا على خبرات المؤسسة. أما فيما يخص باقي المصاريف فإنها تخص اليد العاملة بمختلف أنواعها.

مع ملاحظة أن كل تفصيلات الإنتاج كانت منخفظة في سنة 2015 مقارنة بباقي السنوات إلا تفصيل المعدات المؤجرة كونه يتزايد مع كمية الإنتاج الذي كان مرتفعا في سنة 2015 (أنظر الملحق01).

الجدول(3-48): يبين أنشطة الإمداد الوحدة : مليون دينار

نشاط الإمداد	2011	2012	2013	2014	2015
خدمة النقل	405	589	783	1105	1063
التكوين الخارجي	270	270	270	270	270
خدمات التصليح	16.77	20.51	23.11	27.54	25.68

المصدر: معلومات متحصل عليها من طرف مسؤول مصلحة المالية والمحاسبة بمؤسسة مناجم الفوسفات

من الجدول يتبين أن مصاريف خدمة النقل متزايدة في الفترة 2011-2014 بسبب كمية الإنتاج المنقول بالوسائل الوطنية (الشركة الوطنية للنقل) والوسائل الأجنبية (الشركة الكندية للنقل)، في حين أن المبلغ المخصص للتكوين ثابت ولا يستهلك كاملا نظرا لعدم وجود تخطيط إستراتيجي فيما يخص التكوين حيث يدفع المبلغ كاملا لمجموعة من المؤسسات المختصة في التكوين داخل الوطن وخارجه، مع ملاحظة زيادة في تكاليف التصليح خلال فترة الدراسة نظرا لارتباط ذلك بحجم الإنتاج وبمدة إهتلاك المعدات المساهمة في الإنتاج.

- بالنسبة لسنة 2015 نلاحظ انخفاض تكاليف خدمات النقل والصيانة لعدة أسباب منها دخول معدات جديدة مما يعني عدم حاجتها للتصليح والصيانة.

الجدول(3-49): يبين النشاطات المساندة لمؤسسة SOMIPHOS الوحدة : مليون.د

	2011	2012	2013	2014	2015
التدريب	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
الخدمات الإدارية	00	00	00	00	00
الخدمات الإجتماعية	113.29	138.57	156.16	186.11	173.52
خدمة البرامج	00	00	00	00	00
الأمن الصناعي	161.84	197.96	223.09	265.88	247.9

المصدر: معلومات مستقاة من جدول التكلفة الكلية والملحق رقم15 و16.

يظهر من الجدول الزيادة الواضحة في تكاليف الخدمات الاجتماعية والأمن الصناعي نظرا لزيادة عدد العمال (أنظر الملحق رقم 01) بالإضافة إلى زيادة مواقع العمال التي تحتاج إلى تأمينها على جميع الاصعدة البشرية والمادية، في حين أن سنة 2015 سجلت انخفاضا في هاته القيمة بسبب بداية مؤسسة مناجم الفوسفات في الاستعداد للانفصال رسميا عن الشركة الأم وهذا ما حتم عليها الخفض من تكلفة الأمن الصناعي كبداية للانفصال.

الجدول(3-50): يبين أنشطة الإدارة العامة لمؤسسة مناجم الفوسفات الوحدة: مليون دينار

	2011	2012	2013	2014	2015
الإدارة العامة	1092.543	1336.24	1505.86	1794.71	1673.27
المالية والمحاسبة	32.37	39.6	44.61	53.18	49.58
تسيير الموارد البشرية	69.6	85.12	95.93	114.33	106.6
الأرشيف	15.37	18.8	21.19	25.26	23.55
مراقبة الميزانية	15.37	18.8	21.19	25.26	23.55
الخدمات القانونية	5.66	6.93	7.8	9.3	8.68
خدمات اللوجيستيك	33.18	40.58	45.73	54.5	50.82
خدمات أخرى	59.07	72.26	81.43	97.04	90.48

المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على معلومات مستقاة من جدول التكلفة والملحق رقم : 15و 16.

من الجدول يظهر أن أنشطة الإدارة العامة تأخذ حصة كبيرة من التكاليف تتزايد في الفترة 2011-2014 خاصة ،في حين تنخفض قيم 2015 مقارنة بالسنة التي قبلها نظرا إلى أن هاته السنة تميزت بمجموعة من الأحداث منها بداية الاستعداد للانفصال عن المؤسسة الام مما يؤدي إلى تخفيض تكاليف بعض العناصر.

وعموما وبالرجوع لجميع الجداول السابقة نلاحظ إرتفاع تكاليف جميع الانشطة خلال فترة الدراسة مقارنة بأول سنة 2011 وهذا ما يتطلب اتخاذ مجموعة من الإجراءات من أجل الحد من الارتفاع في التكلفة وذلك بإتباع مجموعة من الطرق مثل:

أ- **الاعتماد على التحليل التفصيلي للتكاليف الكلية:** وأحسن مثال على ذلك ما تقوم مؤسسة مناجم الفوسفات فيما يخص إنتاج الفوسفات ، حيث يتم توزيع كامل التكاليف الخاصة بالإنتاج على جميع المراحل (أنظر الملحق رقم 1 و2) حيث تقسم التكاليف وتوزع على كل مرحلة حسب الجدول الآتي:

الجدول (3-51): التحليل التفصيلي للتكلفة الكلية لإنتاج الفوسفات الوحدة :ألف دج

التبويب	مواد مستهلكة	كهرباء/غاز..	خدمات خارجية مختلفة	تكاليف الموظفين	إهتلاكات	المجموع
المرحلة العقيمة	18	161901	-	29414	-	191333
	449	176762	-	36085	-	213296
	130	148708	-	33442	-	182279
الفوسفات الخام	18	46501	-	27266	-	73785
	445	57553	-	31006	-	89003
	137	48832	-	29062	-	78031
ورشة التفتيت BABI	00	736	00	3146	00	3882
	08	903	00	5247	1131	7289
	06	782	00	5584	1689	8153
ورشة التفتيت KEF ESS	15	375	00	1639	50125	5254
	05	445	1141	1873	38685	42149
	06	411	606	2874	38720	42617
ورشة الطحن	82	7110	00	31243	1668	40103

45712 42859	2681 2670	35955 45712	649 213	6244 6480	183 168	
19405 22254 28784	537 2051 1940	11381 13762 20141	00 00 213	7481 6356 6351	06 84 139	**ورشة الغربلة**
66936 68870 67822	23229 20327 20709	36346 41749 39975	00 565 518	7093 5845 6240	268 384 379	**ورشة الغسل الترفيفي**
84525 112314 105986	23636 25334 27186	44979 46796 42602	00 20 700	15639 39814 35196	271 368 302	**ورشة التجفيف1**
22553 22789 22621	22466 22716 22543	00 00 00	00 51 76	86 22 01	01 00 00	**ورشة الغسل التام**
55811 63016 60478	1618 3086 6060	37509 42029 38450	00 12 381	16451 17563 15446	232 325 141	**ورشة التجفيف2**
66962 70796 73172	25098 27371 23389	23652 27080 27149	00 08 293	17913 16122 21990	299 215 351	**ورشة النفض DK2**
89703 107393 100333	50168 66418 62560	20557 22003 22402	00 418 439	18966 18479 14614	12 76 318	**ورشة النفض DK3**

المصدر: أنظر الملحق رقم: 17 و 18.

عند تحليل الجدول يتبين أن تحليل التكاليف الخاصة بكل مرحلة من مراحل الإنتاج يساعد المؤسسة في معرفة تكلفة كل عنصر من عناصرها في كل ورشات الإنتاج، مما يمكن من

إجراء تصحيحات معينة خاصة فيما يخص التكاليف المرتفعة ، وما يمكن ملاحظته في الجدول كالآتي:

أ- بالنسبة للمرحلة العقيمة ومرحلة الفوسفات الخام: يلاحظ ارتفاع التكاليف في سنتي 2013-2014 مقارنة بباقي المراحل الأخرى، في حين تسجل سنة 2015 انخفاضا في التكاليف مقارنة بالسنتين السابقتين وتفسير ذلك أن هاتين المرحلتين يتم فيهما صرف مبالغ طائلة نظرا للأعمال المبذولة من أجل استخراج صخرة الفوسفات الأم حيث يتم في المرحلة العقيمة[1] : حفر حوالي 30 متر عموديا وتفجير هذا العمق لإزالة الطبقة العقيمة غير الفوسفاتية ثم القيام بنفس الإجراءات في مرحلة الاستخراج وهذا كله تكلفة أولية للبداية في عمل الإنتاج والمعالجة . وتفسير انخفاض التكلفة سنة 2015 يرجع إلى تراجع إنتاج الفوسفات حيث بلغ 1288100 طن مقارنة بسنة2014 و2013 حيث بلغ على التوالي 1317950 طن و 1151472 طن (أنظر الملحق 01).

ب- بالنسبة لباقي المراحل: في بعض الأحيان يلاحظ تزايد مستمر خلال الفترة 2013-2015 و في بعض الأحيان يلاحظ تزايد سنتي 2013-2014 وانخفاض سنة 2015، ويرجع سبب الانخفاض في السنة الأخيرة إلى انخفاض قيمة أحد عناصر التكلفة (الإهتلاكات، أجور العمال، المواد المستهلكة، الخدمات الخارجية الأخرى، الكهرباء والغاز)

ت- بالنسبة للإهتلاكات: يعاب على مؤسسة مناجم الفوسفات أنها لا تحملها على المرحلة العقيمة والمرحلة الخاصة باستخراج الفوسفات الخام رغم ما تبذله الآلات من أجل عملية الإزالة للطبقة العقيمة وكذا مرحلة إستخراج الفوسفات الخام، وتبرير ذلك بالنسبة للمؤسسة أن إحتساب الإهتلاك يبدأ عند الإنتاج الفعلي وهذا التبرير غير مقنع لأن تكلفة المرحلتين مرتفعة مقارنة بباقي المراحل حيث تمثل ما نسبته14.72 %،7.54% عل التوالي بالإضافة إلى مساهمة كل مرحلة في العائدات بما قيمته 11.14% ، 5.71% على التوالي (أنظر الملحق 15 و16).

ث- من الناحية الرقابية: تستطيع المؤسسة بالإعتماد على الجدول التفصيلي للتكلفة الكلية معرفة تركزات التكلفة والكشف عن العديد من الأخطاء عند تحميلها وتوزيعها، وهذا ما يقودها إلى إمكانية إعادة النظر في توزيعها مع الإشارة إلى وجود طريقة أخرى وهي دراسة مدى مساهمة كل عنصر من عناصر التكلفة في عائدات المؤسسة.

ج- من ناحية تقييم الأداء: يمكن للمؤسسة بالإعتماد على الجدول التحليلي للتكاليف تقييم أدائها. وبالرجوع للملحق 15 و 16 نجد أن إستغلال ومعالجة الفوسفات يساهمان بما قيمته

[1] - معلومات متحصل عليها من خلال مقابلة مسؤول مراقبة التسيير أجريت في مديرية الإنتاج ببئر العاتر لمنجم االفوسفات بجبل العنق.

26% و 23% من القيمة الكلية لعائد الإنتاج أي بمجموع 49%، وتحاول المؤسسة جاهدة لزيادة هاته النسبة إلا أن هناك العديد من العوائق مثل المنافسة الكبيرة من طرف بعض الدول ذات الإمكانيات في السوق العالمية بالإضافة إلى عدم وجود إرادة للتركيز على الثروة المنجمية وتطويرها.

وللتوضيح أكثر يتم إنجاز الجدول التالي:

الجدول(3-52): النسب المتوسطة لفترة الدراسة لمديرية استغلال منجم الفوسفات- تبسة

البيان	النسبة من العائد	النسبة من التكلفة
مديرية الإستغلال الفرعية	3.18	4.21
مركز المعدات	4.44	5.87
مصلحة المنتجات الثانوية	0.06	0.08
قطاع الرمال ومنتجات أخرى	0.14	0.19
قسم الإستغلال	1.09	1.44
قسم الهدم والتدمير	0.20	0.27
مركز الأعمال العقيمة	11.14	14.72
الفوسفات الخام	5.71	7.54

المصدر: أنظر الملحق 15 و 16.

من الجدول يتبين أن نسبة المساهمة في العائد أقل من نسبة التكلفة في كامل العناصر الموجودة في الجدول، حيث أنه من الناحية الرقابية نعتبر أن المؤسسة قد تتعرض للخطر إذا إنخفض السعر الخاص بالبيع لذلك من الضروري إعادة النظر في التكاليف الخاصة بالإستغلال، بالإضافة إلى أن مركز الأعمال العقيمة يأخذ نسبة كبيرة من التكاليف ويساهم بعائد المنتجات الأخرى مثل الرمال وبعض المواد الأخرى مما يتحتم على المؤسسة إعادة النظر في تكاليف هاته المرحلة.ونفس الشيء يقال عن معالجة الفوسفات الخام حيث نجد نسبة المساهمة في العائد تمثل23% وتكاليف تساوي 31% من التكلفة الكلية (أنظر الملحق 15 و16) وفي هذه المرحلة أيضا من الضروري العمل على خفض تكاليف ورشات الغسل والنفض والتجفيف من خلال وسائل أكثر تطورا .

وعموما يستوجب على المؤسسة التالي :

- تحليل التكاليف الكلية؛

- إعادة النظر في المصاريف التي بذلتها المؤسسة خاصة فيما يخص المواد الأولية بغرض تحديد العميل الأكثر نفعا من ناحية السعر؛

- البحث عن اسواق جديدة للمواد أو الخدمات بأقل تكلفة؛

- التجديد التكنولوجي الذي يساهم في تحسين النوعية وخفض التكلفة؛

- مراجعة تكاليف التخزين بالعمل على إدخال أساليب جديدة مثل الإنتاج في الوقت المحدد من أجل تخفيض التكاليف أو جعلها صفرية.

- التمييز بين النشاطات المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة من أجل التركيز على ما ينفع المؤسسة من ناحية العائد والتكلفة،

وبالرجوع للمعلومات المتحصل عليها خلال الدراسة الميدانية يتضح أن أنشطة المؤسسة غير المضيفة للقيمة تنحصر في العناصر التالية:

أ- المخزون: يمثل المخزون أهم العناصر ذات التأثير على أداء المؤسسات نظرا لمساهمته بطريقة إيجابية أو سلبية في عوائد المؤسسة لما قد يتعرض له من التلف والفقدان بسبب الظروف غير المناسبة، والجدول التالي يوضح تطور مخزون مؤسسة مناجم الفوسفات خلال فترة الدراسة:

الجدول(3-53): تطور مخزون مؤسسة مناجم الفوسفات خلال الفترة 2011-2015
الوحدة:مليون ألف دينار

البيان	2011	2012	2013	2014	2015
المخزون	707.48	768.2	1041.67	1308.52	1128.64

المصدر: الميزانيات المالية لفترة الدراسة (انظر الملحق 3، 6، 9، 12).

من خلال الجدول يظهر أن المؤسسة تحتفظ بكميات كبرى من المخزون دون اللجوء إلى وضع قواعد واضحة للاحتفاظ به حيث نلاحظ زيادة مستمرة في قيمته إلا سنة 2015 التي تميزت بقيمة أقل من سنة 2014 حيث وبالرجوع للملحق رقم 01 نجد قيمة الإنتاج للسنتين على التوالي 1317950 طن و 1288100 طن وهذا ما يفسر النقص السابق في السنة

الأخيرة. ومما يحسب للمؤسسة عدم تحميلها للمنتوج النهائي تكاليف التخزين حتى لا يؤدي ذلك إلى زيادة تكلفة الوحدة المنتجة مما يؤثر سلبا على عوائد الإنتاج.

ب- الصيانة: يوجد بمؤسسة مناجم الفوسفات- تبسة 17 مركزا للصيانة موزعة على مجموعة من الورشات ،المصالح ،الأقسام ،القطاعات والإدارات(أنظر الملحق رقم 16) حيث أن المؤسسة لا تحمل كامل تكاليف الصيانة للمنتج، وهذا من شأنه مساعدة المحللين في دراسة هذا النوع من التكاليف بعيدا عن تكلفة الإنتاج.

ت- الفحص: ويتم من خلاله الكشف عن المواد الأولية المستهلكة والمشتراة حيث تلحق هذه المهمة بمصالح التحكم النوعي التي تتكون من قسم مخابر الإستغلال، قسم مراقبة الجودة، قسم دراسات التطوير وقسم الدراسات الجيولوجية ومن الملاحظ إرتفاع تكاليف هذه الأقسام ، لذلك كان من الضروري دمج قسم مراقبة الجودة مع قسم مخابر الإستغلال وقسم دراسات التطوير مع قسم الدراسات الجيولوجية من أجل التخفيض في تكلفة اليد العاملة ، بالإضافة لما سبق فإنه يتوجب على المؤسسة حذف هذه التكلفة وعدم تحميلها على الإنتاج لإرتباطها بأقسام أخرى.

لحل هذا المشكل وجب حذف التكاليف الخاصة بالصيانة والتي لا تساهم بطريقة أو بأخرى في تحديد حصة الإنتاج الفعلية من تكاليفها ، والجدول التالي يبين تكاليف الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة كالآتي:

الجدول(3-54): تكاليف الأنشطة المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة الوحدة: مليون.د

السنة	تكلفة التحكم النوعي		
	المجموع	مضيف للقيمة	غير مضيف للقيمة
2011	161.84	160.9600	0.8739
2012	197.96	196.8900	1.0689
2013	223.09	221.8800	1.2046
2014	265.88	264.4400	1.4357
2015	247.9	246.5600	1.3386

المصدر: معلومات مأخوذة من جدول النشاطات الفرعية للإنتاج

وكما تم ذكره سابقا فإن التحكم النوعي يتكون من أربعة أقسام هي: قسم مخابر الإستغلال، قسم مراقبة الجودة، قسم دراسات التطوير، قسم الدراسات الجيولوجية ونسبها على

التوالي: 0.31%، 0.62%، 0.56%، 0.50%، 0.04 % .حيث نجد أن مخابر الإستغلال وقسم مراقبة الجودة لهما علاقة مباشرة بالإنتاج لأن الفوسفات لا يتم تصديره حتى يتم التأكد التام من مكوناته في المخابر ومدى تحقيقه لمواصفات الفوسفات المطلوب في السوق العالمية لذلك فإن هذا النشاط الخاص بالقسمين السابقين يعتبر مضيفا للقيمة، أما قسم دراسات التطوير وقسم الدراسات الجيولوجية فهما يحملان على التكلفة الكلية لا تكلفة الإنتاج.

من الملاحظ أن ما نسبته 0.54% من نشاط التحكم النوعي غير مضيف للقيمة بالنسبة للإنتاج أي ما قيمته (0.8739+1.0689+1.2046+1.4357+1.3386) مليون، أي ما قيمته 5.9217 مليون دينار وبذلك تصبح تكلفة نشاط الإنتاج النهائي كالآتي: (2507.67، 3067.33، 3456.69، 4119.74، 3840.98) مليون دينار للسنوات 2011، 2012، 2013، 2014، 2015 على التوالي.و بذلك سينخفض هامش الربح بنسبة تحسب كالآتي:

أ- بالنسبة لسنة 2011: كان هامش الربح 4822.36 مليون دينار تقابلها تكلفة إنتاج 2508.55 مليون دينار مما يعني أن تكلفة الإنتاج المخفضة 2507.67 مليون دينار تقابلها 4824.05 مليون دينار أي أن هناك زيادة في هامش الربح بقيمة 1.69 مليون دينار.

ب- بالنسبة لسنة2012 : كان هامش الربح 6821.24 مليون دينار تقابلها تكلفة إنتاج 3068.4 مليون دينار مما يعني أن تكلفة الإنتاج المخفضة 3067.33 مليون دينار تقابلها 6822.31 مليون دينار أي أن هناك زيادة في هامش الربح بقيمة 1.07 مليون ، وبنفس الطريقة بالنسبة لباقي السنوات . والجدول التالي يوضح الفروق في التكلفة وهامش الربح قبل وبعد التخفيض:

الجدول (3-55): الفروقات في التكلفة والهوامش بعد التخفيض الوحدة: مليون دينار

السنة	التكلفة قبل التخفيض	التكلفة بعد التخفيض	الهامش قبل التخفيض	الهامش بعد التخفيض
2011	2508.55	2507.67	4822.36	4824.05
2012	3068.4	3067.33	6821.24	6822.31
2013	3457.9	3456.69	2621.76	2622.96
2014	4121.18	4119.74	2935.02	2936.45
2015	3842.32	3840.98	6568.29	6569.62

المصدر: إعداد الباحث، بالإعتماد على الجدول التفصيلي للتكاليف

من الجدول يظهر أن الأرباح قد زادت في السنوات الخمسة بعد التخفيض في التكلفة، لذلك فإنه من الضروري على مؤسسة مناجم الفوسفات إعادة توزيع التكاليف وفقا لمساهمتها في النشاط مباشرة أي أن النشاطات تقسم إلى مضيفة للقيمة وغير مضيفة للقيمة والإستغناء عن التكاليف التي لا تضيف قيمة مباشرة للنشاط المحدد من شأنها تحسين وضعية المؤسسة والإستفادة من تلك الأموال الضائعة في مجالات أخرى.

عموما فإن مؤسسة مناجم الفوسفات تستطيع تطبق أسلوب سلسلة القيمة نظرا لتوفر كامل المعلومات والإجراءات التي تحتاجها من أجل تقييم أداء المؤسسة والرقابة على التكاليف الخاصة بالأنشطة التي تمارسها من خلال:

أ- التحليل التفصيلي للتكاليف الخاصة بجميع الأنشطة التي تقوم بها؛
ب- توفر معلومات عن الهوامش المحققة خلال فترة الدراسة؛
ب- توفر نسب متوسطة لحساب مساهمة كل عنصر من النشاطات المختلفة في تحقيق عوائد المؤسسة من النشاط بالإضافة إلى التكاليف المبذولة في تحقيق ذلك.
ومن فوائد إستخدام هذا الاسلوب في مؤسسة مناجم الفوسفات كالآتي:

- التحليل التفصيلي للتكاليف الذي يساعد في معرفة النشاطات المضيفة للقيمة وغير مضيفة للقيمة بالإضافة إلى معرفة التكاليف المرتفعة والمنخفضة حتى تستطيع المؤسسة معرفة اسباب ذلك والعمل على خفض ما هو مرتفع والمواصلة في تدنية التكاليف من أجل هوامش ربحية أكبر.

- تم الإستفادة من 5.9217 مليون دينار عندما تم الغاء التكلفة غير مضيفة للقيمة؛

- تستفيد مؤسسة مناجم الفوسفات من التحليل التفصيلي للتكلفة والنسب الخاصة بها وبالعوائد المحققة في الرقابة عليها، إلا أنها لا تكمل استخدام الاسلوب كاملا حتى تقيم أداء المؤسسة.

المطلب الرابع: إستخدام أسلوب المقارنة المرجعية في الرقابة وتقييم الأداء

لتطبيق أسلوب المقارنة المرجعية وجب توفر معلومات مؤسستين على الأقل خاصة إذا تعلق الأمر بالمقارنة الخارجية التي تساعد كثيرا في الوقوف على أداء المؤسسة، وفي هاته الدراسة سيتم المقارنة بين المؤسسة محل الدراسة ومؤسسة مناجم الفوسفات الأردنية والتي هي عبارة عن شركة مساهمة عامة محدودة تأسست عام 1949، تهدف إلى إستغلال خامات الفوسفات في الأردن، وقد تبوأت هذه الشركة خلال عقود مكانتها الرائدة بين الشركات العالمية، وهي مكون رئيسي من مكونات الإقتصاد الأردني، ونظرا لتوفر جميع المعلومات التي نحتاجها لتطبيق المقارنة المرجعية في الموقع الخاص بالشركة فإن هذه العملية ستمكن من الوقوف على الأداء الحقيقي لمؤسسة مناجم الفوسفات –تبسة، من خلال الآتي:

أولا- المقارنة المرجعية المتعلقة بالجانب المالي

سيتم التركيز في هذا الجانب على مجموعة من المعايير المالية الأكثر إستخداما من طرف المؤسسات في عملية التقييم، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول(3-56): المقارنة المرجعية للجانب المالي بين المؤسستين لسنة 2015

01 دينار جزائري= 0.064 دينار أردني في 2015/12/31 (البورصة العالمية)

المعيار	وحدة القياس	م.مناجم.ف.تبسة	م.مناجم.ف.الأردن	فرق التقييم
حجم الإنتاج	الطن	1288100	8335.993	1279764.01
رقم الأعمال	مليون دينار	8825.61	11.72	8813.89
مجموع الإستثمار	مليون دينار	29076.44	11895.01	17181.43
مجموع التكلفة	مليون دينار	12394.61	8822.98	3571.63
العائد على الإستثمار	%	53	6.12	46.88
صافي الربح	مليون دينار	6568.29	540.625	6027.665

المصدر: التقارير المالية للمؤسستين لسنة 2015

من الجدول يتبين أن مؤسسة مناجم الفوسفات –تبسة في وضعية مالية جيدة،ويرجع ذلك لعدة أسباب منها:

- رداءة المنتوج الأردني مقارنة بالمنتوج الجزائري المتوسط النوعية حسب تقييم السوق العالمية؛

- توفر المؤسسة على إحتياطي إنتاجي كبير جدا؛
- تفوق المؤسسة في حجم الإنتاج يدل على توفر إمكانيات ضخمة مقارنة بالشركة الأردنية؛
- دخول الشركة الأردنية في شركات عديدة أدى إلى إنخفاض أرباحها، في حين تعتبر مؤسسة مناجم الفوسفات – تبسة المنتج الوحيد في الجزائر وليس لديها أي شراكات أجنبية؛
- زيادة معدل العائد على الإستثمار والذي يبلغ 09 أضعاف المعدل الخاص بالشركة الأردنية يدل على أن المؤسسة تتحكم بطريقة جيدة في تكاليفها.

وعموما بالإعتماد على المعايير السابقة فإن المؤسسة في وضعية مالية جيدة مقارنة بالمؤسسة الأردنية.

وحسب الهيئة العالمية للجيولوجيا* فإن الإنتاج العالمي من الفوسفات سنة 2015 بلغ قيمة 223 مليون طن وحققت الجزائر حوالي مليون و200 طن أي ما نسبته 0.5% من الإنتاج العالمي أي في المرتبة 15 رغم إحتلالها المرتبة الثالثة من حيث الإحتياطي العالمي لمادة الفوسفات الخام، وهذا يوحي بأن الجزائر لم تتجه بعد نحو الإهتمام بهذه الثروة، ويساهم إنتاج الجزائر بحوالي 2.74% من الطلب العالمي المقدر ب 43803000 طن سنة 2015، بينما تساهم الأردن بحوالي 0.02% من الطلب العالمي، وهذا يعني أن حجم الإنتاج يلعب دورا كبيرا في تحقيق ربحية كل مؤسسة.

ثانيا- المقارنة المرجعية المتعلقة بالجانب الزبوني

في هذا الجانب سيتم التركيز على ثلاثة معايير للمقارنة، كالحصة السوقية التي تعبر عن مكانة المؤسسة في السوق، والتي لها علاقة مباشرة بالزبائن، وذلك من حيث الإقبال على منتوج المؤسسة، كما أنها قادرة على إستقطاب زبائن جدد، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول(3-57):المقارنة المرجعية لجانب الزبائن بين المؤسستين لسنة 2015

المعيار	وحدة القياس	م.مناجم.ف.تبسة	م.مناجم.ف.الأردن	فرق التقييم
الحصة السوقية	%	2.74	0.02	2.72
رضى الزبون	ض/م/ج	جيد	جيد	
الزبائن الجدد	%	18.18	26.67	(8.49)

المصدر:التقارير المالية لسنة 2015 للمؤسستين

تغطي الجزائر حوالي 2.74% من الطلب العالمي على الفوسفات، في حين لا تتجاوز هاته النسبة في الشركة الأردنية 0.02% ويرجع ذلك كون الجزائر تحتل المركز الثالث من حيث الإحتياطي العالمي لمادة الفوسفات الخام، بالإضافة إلى توجه الدولتين نحو زيادة الإنتاج لهاته المادة بسبب الأزمة العالمية الراهنة التي مست المنتجات النفطية، ورغم

ذلك فإن الشركة الأردنية إستطاعت كسب زبائن جدد (لبنان، هنغاريا، كوريا، أستراليا) بالإضافة إلى الهند التي تستورد حوالي 65% من منتجاتها الفوسفاتية، وهذا ما يدعم الرضى الواضح لزبائن المؤسستين. وعموما فأداء مؤسسة مناجم الفوسفات – تبسة في الجانب الزبوني يعتبر جيدا، أما الشركة الأردنية فقد تفوقت في هذا المجال رغم حصتها السوقية المنخفظة من خلال نجاح وظيفة التسويق في المؤسسة فدخلت في شراكات مع عدة دول تم ذكرها سابقا، أما الجزائر وحسب تصريحات السيد وزير الصناعة والمناجم في تصريحه لجريدة الفجر الجزائرية (2016/07/13) أن هناك إتفاقيات مستقبلية فيما يخص إستغلال مناجم الفوسفات مع ثلاثة شركاء أندونيسيين بقيمة 4.5 مليار دولار وسيصل الإنتاج إلى حوالي 10 مليون طن مما يجعلها في المراتب الأولى فيما يخص الإنتاج، وأرجع أسباب عدم القيام بذلك سابقا إلى وجود قوى خارجية أخرت ذلك، وستستفيد المؤسسة فيما يخص اليد العاملة في سنة 2019 ما يفوق عدده 16 ألف عامل، وهذا يدل على رغبة المؤسسة الملحة في ضمان مكانة عالمية فيما يخص إنتاج هاته المادة.

ثالثا- المقارنة المرجعية المتعلقة بجانب العمليات الداخلية

تعتبر العمليات الداخلية من أهم الجوانب عند إجراء المقارنة المرجعية؛ ويرجع ذلك كونها تعطي صورة واضحة على مدى تحكم المؤسسة بسير عملياتها، وذلك فيما يخص جودة المنتوج التي ترتبط إرتباطا وثيقا، بمعياري الكفاءة الداخلية و الآلات ونظم المعلومات، حيث أن الكفاءة قد تعمم على كافة الممارسات الإدارية والتشغيلية، وهذا سينعكس بالضرورة على مخرجات الأنشطة الرئيسية مثل الإنتاج، التجهيز و الإمداد، ويرافق ذلك الإعتماد على معيار رضا المورد، أين تنشأ علاقة تمتاز بالضعف أو القوة، وذلك بحسب تفاعل المؤسسة مع متطلبات الحفاظ على هذه العلاقة، والجدول التالي يوضح وضعية مؤسسة مناجم الفوسفات الجزائرية، مقارنة بالمؤسسة الأردنية، بالإعتماد على معايير المقارنة السابقة:

الجدول(3-58):المقارنة المرجعية لجانب العمليات الداخلية بين المؤسستين لسنة 2015

المعيار	وحدة القياس	م.مناجم.ف.تبسة	م.مناجم.ف.الأردن
جودة المنتج	ض/م/ج	متوسط	جيد
رضى المورد	ض/م/ج	جيد	جيد
الكفاءة الداخلية	ض/م/ج	متوسط	جيد
الآلات ونظم المعلومات	ض/م/ج	جيد	متوسط

المصدر: المصدر:التقارير المالية لسنة 2015 للمؤسستين

تتفوق الشركة الأردنية في هذا المجال على الشركة الجزائرية كونها جددت شهادة نظام إدارة البيئة في مجمعها الصناعي (OHS) بما يتماشى مع المواصفات الدولية (ISO14001) وذلك بحسب التقرير السنوي لسنة 2015 ، أما الشركة الجزائرية فقد إكتفت بملحوظة منتوج متوسط لا يحقق المواصفات الدولية وتبرير ذلك أن معظم الإنتاج من طرف الشركة متوسط النوعية ولا يحتاج لهذه الشهادة.

بالرغم من عدم وجود معلومات تخص الموردين الذين تتعامل معهم المؤسسة إلا أن إعتمادها على ما تقدمه المؤسسات العمومية الحكومية يوحي بعدم وجود مشاكل فيما يخص المادة الأولية المستخدمة في إستخراج الفوسفات مثل المتفجرات والتي تعتبر مادة حساسة لا يمكن التصريح بالكميات ولا بالمصدر الرئيسي في كلا الشركتين.أما فيما يخص الكفاءة الداخلية فإنها ترتبط بعدد الإطارات العليا والتدريبات التي خضعوا لها، فنجد أن الشركة الأردني متفوقة في الناحيتين حيث بلغ عدد الإطارات العليا حوالي 700 إطار خضعوا لحوالي 29 برنامج تدريبي داخل المملكة وخارجها وذلك حسب التقرير السنوي لسنة 2015، في حين نجد عدد الإطارات في مؤسسة مناجم الفوسفات بتبسة لم يتجاوز 190 إطار لا يخضعون غالبا لتدريبات في الخارج إلا في حالات تتطلب ذلك كتسيير التجهيزات الجديدة، وهذا كله يجعل من الشركة الأردنية ذات كفاءة داخلية عالية فيما يخص صياغة الخطط الإستراتيجية وتحليل النتائج المالية وغير المالية للمؤسسة، في حين تتفوق مؤسسة مناجم الفوسفات بتبسة على الشركة الأردنية للفوسفات فيما يخص التجهيزات كونها ذات رأس مال مستثمر ضخم وهذا ما تثبته القوائم المالية، وذلك رغم الصعوبات التي تجدها في بناء نظام معلومات قوي بسبب تيار المعلومات المذبذب الذي يسيطر على السوق العالمية للفوسفات.

رابعا- المقارنة المرجعية المتعلقة بظروف النمو والتعلم

يعتبر المورد البشري في المؤسسة، من بين المداخل التي من خلالها يمكن الحكم على الأداء الكلي للمؤسسة، فاهتمام المؤسسة بالعامل، يدل على مدى فهمها للعلاقة التي قد تنشأ بين مخرجات الأنشطة الرئيسية لها، ودور العامل في تحريكها نحو الإتجاه الصحيح، لهذا فإن المعايير التي تم إختيارها للمقارنة تحيط بأهم جانب في أداء المؤسسة، وهو ظروف النمو والتعلم، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول(3-59):المقارنة المرجعية لجانب ظروف النمو والتعلم الداخلية بين المؤسستين لسنة 2015

المعيار	وحدة القياس	م.مناجم.ف.تبسة	م.مناجم.ف.الأردن
ظروف العمل	ض/م/ج	متوسط	جيد
الرضى الوظيفي	ض/م/ج	متوسط	جيد
معدل دوران العمالة	ض/م/ج	ضعيف	متوسط
التكوين	ض/م/ج	ضعيف	جيد

المصدر:التقارير المالية لسنة 2015 للمؤسستين

بالنسبة لظروف العمل فإن مؤسسة مناجم الفوسفات الجزائرية تقدم مجموعة من الخدمات مثل الخدمات الطبية والتأمين الصحي، وذلك من خلال التعاقد مع عيادة خاصة واحدة، في حين نجد الشركة الأردنية توفر هذه الخدمة على مجال واسع في مختلف محافظات المملكة، ففي التقرير السنوي للشركة نجد أن 117 ألف موظف مستفيد من هاته الخدمات، بحيث يشمل ذلك عائلات العاملين أيضا، مع حوسبة الخدمات الطبية ، الأمر الذي ساعد على بناء نظام معلومات يبين السيرة الصحية لكل منتفع، وهذا ما يوفر مبالغ ضخمة من خلال عدم تكرار الإجراءات الطبية التي تخص المريض، وقد قامت الشركة الأردنية بإبرام الإتفاقيات والعقود مع أكثر من 2100 جهة طبية وتم إعداد كتيب يضم أسماء وعناوين كل الجهات الطبية المعتمدة، وهذا ما يساهم في تحسين ظروف العمل بالإضافة إلى دعم الولاء التنظيمي للعاملين بالشركة.

بالإضافة لما سبق فإن الشركة توفر تأمينا صحيا لأبناء المتقاعدين، بحيث تتكفل بحولي 50% من قيمة التكاليف المترتبة عن تنفيذ هذا النظام، مع تسديد العجز النقدي المتحقق على الصندوق، وقد بلغ عدد المنتفعين من هذا الصندوق حوالي 5479 منتفع سنة 2015 بقيمة 42.7 مليون دينار ، وحيث أنه لا تتوفر معلومات دقيقة بالنسبة لمؤسسة مناجم الفوسفات فإنه تم الإعتماد على تصريحات بعض المسؤولين في الشركة الذين أبدو عدم الرضا التام فيما يخص ظروف العمل بصفة عامة، في حين تقوم الشركة الأردنية بتقديم خدمات تجعل العامل في مستوى أداء ورضا جيدين، فالبرجوع للتقرير السنوي لسنة 2015 للشركة الأردنية نجدها قدمت حوالي 547 منحة دراسية منها 10 منح لأبناء المتقاعدين، وهذا مالا نجده في مؤسسة مناجم الفوسفات الجزائرية.

أما في جانب التكوين فقد قامت الشركة الأردنية في 2015 بالمشاركة في 29 برنامج تدريبي شارك فيه حوالي 135 موظف من مختلف مواقع الشركة، بالإضافة إلى تكوين 50 طالبا مهنيا و81 مهندسا و 42 طالب جامعي ضمن تخصصهم، في حين نجد الشركة الجزائرية تسجل دفع مبالغ طائلة لمؤسسات لا يتم التكوين فعليا فيها، وهذا حسب تصريحات مسؤول المالية والمحاسبة بالمؤسسة، أما دوران العمالة فلا توجد معلومات تساعد في معرفة ذلك.

خامسا- المقارنة المرجعية المتعلقة بالجانب البيئي

تقرر معظم المؤسسات والهيئات العالمية الكبرى، أن علاقة المؤسسة بالبيئة عامل مهم في التنمية المستدامة، فالإهتمام بهذا الجانب يقرب المؤسسة من التعامل مع مؤسسات رائدة ، بالإضافة إلى إنعكاس ذلك على المجتمع المدني، والذي ينظر للبيئة على أنها من المكونات الأصيلة له، كما أن مشاركة الجمعيات الناشطة في هذا المجال يحسن صورة المؤسسة بالنسبة للأطراف ذات العلاقة بها، كما أن ثقافة الشفافية في التوظيف تساهم في القضاء على البروقراطية، وإستقطاب الكفاءات، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول(3-60):المقارنة المرجعية لجانب البيئة والمجتمع الداخلية بين المؤسستين لسنة 2015

المعيار	وحدة القياس	م.مناجم.ف.تبسة	م.مناجم.ف.الأردن
حماية البيئة	ض/م/ج	ضعيف	جيد
التفاعل مع المجتمع المدني	ض/م/ج	ضعيف	ضعيف
التفاعل مع الجمعيات	ض/م/ج	ضعيف	ضعيف
أخلاقيات التوظيف	ض/م/ج	متوسط	غير معروف

المصدر:التقارير المالية لسنة 2015 للمؤسستين

بحسب تصريحات مسؤول مصلحة المالية والمحاسبة فإن الجزائر خرجت من إتفاقية الحفاظ على البيئة، لوجود شروط لا تستطيع توفيرها مثل: نوعية الآليات المستخدمة في إستخراج الفوسفات، بعد المصانع والمناجم عن المناطق السكانية، بالإضافة إلى المساهمات المدفوعة سنويا للهيئات العالمية، وهذا ما يشكل عبئا ثقيلا على المؤسسة مقارنة بالمؤسسات التي لا تدفع هذه المبالغ، في حين تقوم الشركة الأردنية بتطبيق الأنظمة الخاصة بالبيئة والسلامة والصحة المهنية بما يتلاءم مع المعايير الدولية وذلك من أجل الحفاظ على عناصر

البيئة داخل الشركة وفي المناطق المحيطة بها خاصة وأنها على إحتكاك بخليج العقبة الذي يمثل المتنفس البحري الوحيد في الأردن.

وفيما يخص المجتمع المدني والجمعيات الخيرية فإن مؤسسة مناجم الفوسفات الجزائرية ليس لها عمل يذكر ، وذلك لغياب ثقافة التفاعل مع المجتمع، ونفس الشيء بالنسبة لشركة مناجم الفوسفات الأردنية، في حين نجد أن التوظيف في مؤسسة مناجم الفوسفات الجزائرية يخضع للوساطات خاصة إذا تعلق الأمر باليد العاملة في المناجم وهذا حسب تصريحات مسؤولين في المؤسسة بالإضافة إلى تصريحات بعض الموظفين في مكاتب التشغيل عبر الولاية، ولا توجد معلومات تؤكد ذلك أو تنفيه في الشركة الأردنية.

وعموما بعد إستخدام هذا الأسلوب للوقوف على حالة المؤسسة في العديد من الجوانب ، تم التوصل إلى النتائج التالية:

- فيما يخص الجانب المالي: يعتبر أداء مؤسسة مناجم الفوسفات بتبسة جيدا، لكن أمام المؤسسة العديد من الخيارات للرفع من أرباحها مثل: الدخول في شراكات مع دول ذات قدرة على إستغلال المخزون المنجمي للمؤسسة، بالإضافة إلى تدعيم السوق المحلي بوحدات لتحويل الفوسفات الخام والإستفادة من مداخيله؛
- فيما يخص الجانب الزبوني: ترتكز سياسة مؤسسة مناجم الفوسفات بتبسة على حجم الإنتاج من أجل ضمان حصة سوقية عالمية كبيرة، لكن المنافسة التي تعانيها من بعض الدول الرائدة في هذا المجال، تحتم عليها البحث على العديد من العملاء الجدد لتدعيم مركزها التنافسي بين المؤسسات العالمية؛
- فيما يخص جانب العمليات الداخلية: يتحتم على المؤسسة التركيز على جودة المنتوج، وذلك لأن الجودة من بين متطلبات التصنيع الحديث، ولأن هاته المؤسسة لها إمكانيات كبيرة فإنها تستطيع إستخدام التكنولوجيات الحديثة في الحصول على الفوسفات الجيد، بالإضافة إلى إعادة تنظيم هيكلها التنظيمي بما يتماشى والتطورات الوظيفية في مختلف المؤسسات الرائدة خاصة في مجال الصناعات المنجمية؛
- فيما يخص يخص جانب التعلم والنمو: على مؤسسة مناجم الفوسفات تحسين ظروف العمل ومحاولة ربطها بإنتاجية العمل والرضى الوظيفي للعامل، وذلك من خلال تطوير الخدمات الصحية، وتفعيل دور التكوين في تحسين الأداء ؛
- فيما يخص جانب البيئة و المجتمع فإن المؤسسة تخلت عن دورها في حماية البيئة وفقا لقرارات سياسية، ترى أنه لا فائدة من دفع تكاليف ذلك مادام العالم منقسما إلى مؤيد ورافض للفكرة، وتبقى أنشطة المؤسسة فيما يخص التفاعل مع المجتمع المدني والجمعيات غائبا لعدة

أسباب منها ضعف ثقافة المؤسسة في هذا الجانب، كما أن المؤسسة ليست لديها سياسة واضحة فيما يخص تجديد أو تدعيم المورد البشري.

وكنتيجة لما سبق فإن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في مؤسسة مناجم الفوسفات يحتاج إلى دعم منظومة المعلومات الخاصة بها، وذلك من أجل تمكين المحاسب الإداري أو المكلف بعملية الرقابة والتقييم من حساب مختلف المؤشرات الدالة على ذلك، فالمؤسسة وبحسب المعلومات المقدمة لا تستطيع ضمان المعرفة الصحيحة لواقع الأداء بها، وذلك بسبب التضارب في بعض القيم الجزئية والمجمعة بسبب الإنتقال العسير للمؤسسة عند تطبيقها للنظام المحاسبي الذي صعب الكثير من الإجراءات، وهذا ما يبرر إختيار فترة الدراسة بعد سنة 2010، وقد تطلب ذلك التخلي على الخبرات القديمة وتوظيف الكثير ممن يتقنون العمل وفقا للأنظمة الجديدة. أما فيما يخص الرقابة في المؤسسة فإنها ترتبط إرتباطا وثيقا بالإنحرافات التي قد تسجل بين الأهداف المخطط لها وما تم تحقيقه فعلا باستخدام الأساليب التقليدية، والتي أثبتت عدم قدرتها مثلا على زيادة التكاليف الخاصة بوحدة المقر، والمنشأة المينائية ، ولهذا يستوجب على المؤسسة تبني أساليب أكثر تطورا من أجل تحقيق رقابة فعالة وأداء جيد.

خلاصة

تعتبر المحاسبة الإدارية، أحد أهم النظم المحاسبية إستخداما في المؤسسات بشتى أنواعها، وذلك من خلال مجموعة الأساليب التي تقدمها للمؤسسة من أجل الممارسة الفعالة لمختلف وظائف الإدارة فيها، فهي تساعد المديرين بما يعينهم على القيام بمهامهم من تخطيط ورقابة وتقييم للأداء واتخاذ القرارات، وذلك بالإعتماد على المعلومات المفصلة والمحللة التي تقدمها المحاسبة الإدارية، وفي ظل بيئة التصنيع الحديثة، نجد الكثير من الأساليب التي ظهرت من جراء الإنتقادات التي تعرضت لها النظم التقليدية، خاصة المستخدمة في الرقابة وتقييم الأداء، وموضوع هاته الدراسة يدور حول هذا الموضوع، فقد تم التعرض لكيفية إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الرقابة وتقييم الأداء الخاص بأحد المؤسسات الإقتصادية الكبرى في الجزائر.

وبعد معرفة واقع وظيفة الرقابة وتقييم الأداء فيها، وذلك باستخدام هاته الأساليب التي تعددت بين التقليدية والحديثة، تم التوصل إلى أن مؤسسة مناجم الفوسفات بتبسة، تحتل مكانة معتبرة بين المؤسسات المنتجة لمادة الفوسفات على المستوى العالمي، لكنها لا تستخدم الأساليب الحديثة في الرقابة وتقييم الأداء، باستثناء بعض الأساليب التقليدية التي لا زالت تستخدم في بعض المؤسسات الكبرى مثل محاسبة المسؤولية، وباقي الأساليب تعتبر تقليدية من العقود الماضية ، وفي معظمها تركز على الجانب المالي للوقوف على وضعية المؤسسة المالية، وهناك أسلوب واحد يعتبر من الأساليب الحديثة تستخدمه هذه المؤسسة في الوقوف على تكاليف الإنتاج دون إعتباره وسيلة للرقابة وتقييم الأداء الكلي للمؤسسة هو سلسة القيمة.

وعموما فمؤسسة مناجم الفوسفات تعتبر ذات أداء حسن، تستطيع تطويره إذا ما تبنت الأساليب الحديثة في التصنيع، بالإضافة إلى الدراسات الإستشرافية، وتفعيل دور ثقافة المؤسسة في التفاعل مع العالم الخارجي، لذلك فالتخلي على مناهج التسيير المركزي للمؤسسات يعتبر ضرورة لدفع المؤسسة نحو الأفضل.

خاتمـــــة

تمهيد:

برزت أهمية المحاسبة الإدارية، كأحد أوجه مجالات المعرفة المحاسبية، من خلال خدمتها لإدارة المؤسسة، بتوفيرها للمعلومة الكمية والنوعية المتخصصة، والتي تساعد في العديد من الوظائف، مثل الرقابة وتقييم الأداء، التخطيط، وإتخاذ القرارات خاصة الإستثمارية منها، حيث مرت بمجموعة من المراحل، إرتبطت كل مرحلة بمجموعة من الظروف، فقد ركزت في بداية ظهورها، على تقديم مجموعة من المعلومات الملائمة لإ تخاذ قرارات تخص الجانب المالي للمؤسسة، من خلال الإختيار الأمثل للبديل الملائم، والذي يحقق أكبر ربحية ممكنة، بالإعتماد على وظيفة الإنتاج، فبرزت مجموعة من الأساليب، كالموازنات بأنواعها، أساليب التكلفة التقليدية، تحليل الإنحرافات، تحليل التعادل و التدفقات النقدية المخصومة، هاته الأساليب لا زالت تستخدم في الكثير من المؤسسات، رغم وجود سلبيات في تطبيقها، كعدم كفايتها للإحاطة بجميع ما يتطلبه تقييم وضعية المؤسسة.

وفي ظل التطورات الحديثة والتغيرات التي مست بيئة الأعمال، أضحت المؤسسة تواجه العديد من الضغوط، خاصة إذا تعلق الأمر بالرقابة وتقييم الأداء، كونهما ذاتا أهمية في مسار المؤسسة الوظيفي، والذي يعتمد في الكثير من الأحيان، على إستراتيجيات عمل خاصة وفلسفة إدارية تتماشى ومتغيرات البيئة المحيطة بالمؤسسة، حيث ظهرت مجموعة من الأساليب ذات أهمية بالغة في تحسين وضع المؤسسة، بالنسبة لباقي المؤسسات المنافسة، من خلال تبني نظم الإنتاج الآلية، والتسجيل الرقمي للمعلومات المالية وغير المالية، من أجل الإستفادة منها عند الرقابة وتقييم الأداء .

لذلك فإن المحاسبة الإدارية، ورغم إسهام أساليبها في الوقوف على الوضع الحقيقي للمؤسسة، إلا أنها تعاني من عدم وجود إطار فكري يحدد أساليبها بوضوح، لأنها تحتوي على مئات الأساليب التي يصعب التكامل بينها عند الإستخدام، حيث يحتاج ذلك إلى دراية متخصصة بكامل العلوم ذات العلاقة، من أجل صياغة جيدة لما يسمى بحزم المحاسبة الإدارية، والتي تتكون من أساليب محاسبية ومالية متناسقة، تتكامل فيما بينها من أجل تسهيل عمل المحاسبين الإداريين.

وقد حضي موضوع الرقابة وتقييم الأداء في المؤسسة الإقتصادية، بعناية خاصة كونه يساعد في الوقوف على الكثير من المشاكل، التي قد تتعرض لها المؤسسة، لذلك فالمؤسسة الناجحة تحاول دائما تطبيق أكثر الأساليب ملائمة، للكشف عن نقاط قوتها وضعفها ومعالجة الخلل في الأداء إن وجد، حيث لا زالت الأساليب التقليدية تطبق في كثير من المؤسسات، خاصة الصناعية منها، مثل تحليل الإنحرافات الذي يستخدم في كأسلوب للرقابة، من خلال مقارنة ما تم التخطيط له مع ما تم تحقيقه فعليا، وهذا ما يطلق عليه

برقابة التغذية العكسية، حيث فيه يتم الرجوع إلى الأحداث الماضية، وكشف ما بها من إنحرافات سلبية، واقتراح الحلول المناسبة لذلك، لكن تبقى الأساليب التقليدية عاجزة في تفسير الكثير من الحالات، وهذا ما أدى إلى سعي مفكري الإدارة والإقتصاد إلى إيجاد أساليب جديدة، قد تعالج ما أشكل معالجته في ظل الأساليب التقليدية، ونجد من بين هاته الأساليب الحديثة، بطاقة الأداء المتوازن التي ربطت بين مجموعة من المتغيرات، من أجل التحكم الجيد في عملية الرقابة والتقييم ، ويضاف إلى هذا الأسلوب مجموعة أخرى قامت على أنقاض الأساليب التقليدية، مثل المحاسبة عن الإنجاز، لوحة السيطرة النوعية، سيجما ستة...الخ.

وتعد المؤسسات الصناعية ذات السمعة العالمية، من أكثر المؤسسات المطبقة لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الرقابة وتقييم الأداء، ويقود هذا التبني للأساليب الحديثة إلى الوقوف على نقاط الضعف والقوة، والتي تمكنها من تدعيم مكانتها في السوق العالمية، ومحاولة ضمان حصة سوقية، تمكنها من المساهمة في إقتصاد الدولة، وفي مقدمة هاته المؤسسات نجد المؤسسات ذات النشاط البترولي والمنجمي ، حيث تتميز هاته المؤسسات بضخامة رؤوس الأموال، وحجم التعامل الكبير في السوق العالمية، فمؤسسة مناجم الفوسفات كمثال لهاته الدراسة تقوم باعتماد الكثير من الأساليب منها ما هو تقليدي، وما هو حديث، وفي كثير من الأحيان تجدها متذبذبة في إتخاذ قرارات مصيرية، نظرا لعدم كفاية الأساليب المستخدمة في الرقابة والتقييم، وللوقوف على هذا الوضع، تم تلخيص نتائج الدراسة في مجموعة من النقاط كالآتي:

أولا- نتائج الدراسة

1- تطبق مؤسسة مناجم الفوسفا ت، العديد من أساليب المحاسبة الإدارية في الرقابة وتقييم الأداء، وتتوزع هاته الأساليب في مجموعتين، أحدهما تقليدية والأخرى حديثة، فالبنسبة للأساليب التقليدية نجد محاسبة التكاليف؛ وما تنطوي عليه من تقنيات، حيث توفر قاعدة معلومات مهمة، تستخدمها الإدارة في ممارسة وظائفها من تخطيط ،اتخاذ قرار، وفي الرقابة وتقييم الأداء، أما الأساليب الحديثة، فإنها تطبق بعضا منها دون الرجوع إلى الجانب المفاهيمي لها، حيث أن رؤساء الأقسام والمصالح، لا يستطيعون التعبير عن مختلف الأساليب المطبقة وفقا لما هو متعارف عليه في الجانب التنظيري، لذلك فهناك صعوبة كبيرة جدا لمعرفة واقع تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في هاته المؤسسة بالذات؛

2- تعتمد مؤسسة مناجم الفوسفات رغم مكانتها في السوق العالمية، على أساليب تقليدية في تسعير منتجاتها، حيث يتم إضافة هامش الربح الوحدوي إلى تكلفة إنتاج الوحدة، وهذا ما يجعل المؤسسة لا تحقق أرباحا كبيرة مقارنة بباقي المؤسسات المنافسة، والتي تفرض في

كثير من الأحيان أسعارا تنافسية، بسبب إعتمادها على التقنيات المتطورة في الإنتاج، فنجد من بين التقنيات المستخدمة في التسعير تقنية التكلفة المستهدفة؛ والتي لا تطبق من طرف المؤسسة محل الدراسة، وهذا ما جعل المحللين في المؤسسة يتحيرون في طريقة التسعير المستخدمة من طرف المنافسين، حيث أن محاولاتهم لتحليل طريقة التسعير من طرف المنافسين لا تخضع لأساليب علمية، مما يجعلهم يرجعون أسباب الإختلاف في النتائج المتحصل عليها، إلى عامل الإشاعة، والذي بحسبهم يضلل المؤسسات التي ترغب في مقارنة أدائها ببعض المؤسسات الرائدة الأخرى في مجال التصنيع الفوسفاتي؛

3- تعامل المؤسسة مع دول أجنبية في شراء تجهيزاتها الميدانية، يساهم في رفع تكاليفها السنوية ، وهذا ينعكس سلبا على تكلفة المنتج، والذي يتحمل أعباء الإستثمارات التي تقوم بها المؤسسة، في حين يمكن للمؤسسة فتح مركز خاص بصناعة التجهيزات التي تحتاجها في العملية الإنتاجية، مثل وسائل النقل، الحفر، التفتيت...الخ؛

4- إن الإعتماد على المداخل التقليدية، في صياغة نموذج تكلفة ثابت رغم التغيرات التي تطرأ على بيئة الأعمال، يجعل من المؤسسة محل الدراسة لا تستطيع مواجهة المخاطر المحتملة، حيث أن هاته المؤسسة لا تأخذ بعين الإعتبار التغيرات التي تتعرض لها أسعار الصرف، مما يتحتم عليها في كثير من الأحيان، تعويض ذلك الفارق من الأرباح التي تتحصل عليها، لأن النتيجة المحاسبية تتأثر في العادة بتغير سعر الصرف خاصة إذا تعلق الأمر بترحيل النتائج من جديد، فالصفقات التي تقوم بها المؤسسة ثنائية، أي أن عقد البيع أو الشراء مستقلان عن عقد التسوية الذي قد يمتد لسنة مالية أخرى مما يطرح مشكل التغير في سعر الصرف؛

5- لم تتمكن المؤسسة من بناء نظام معلومات قوي، تعتمد عليه في معرفة وضعية المؤسسات المنافسة، وذلك رغم تبني هاته المؤسسات لمبدأ الإفصاح المحاسبي، وتأسيس مواقع تخصها على شبكة الأنترنت، وتبرير ذلك بحسب المسؤلين في مؤسسة مناجم الفوسفات، أن المعلومات المقدمة مغلوطة في سوق تقودها الإشاعة، وهذا ما صعب من عمل المؤسسة في هذا الجانب؛

6- لا نجد إهتماما بدورة حياة المنتج في مؤسسة مناجم الفوسفات، وهذا ما ينجر عليه إنحرافا كبيرا في تكلفة ما تم التخطيط له، وتكلفة ما يتم إنتاجه، فعند تطبيق سلسلة القيمة نجد هناك أكثر من دورة للمنتج الذي يأخذ ثلاثة طرق من أجل الوصول إليه ؛

7- يستلزم التطبيق الجيد والفعال لأساليب المحاسبة الإدارية في مؤسسة مناجم الفوسفات بتبسة توظيف خبرات تقنية ذات كفاءة عالية ، بالإضافة إلى تخصيص مبالغ معتبرة

لعمليات البحث والتطوير مع الأخذ بعين الإعتبار لباقي العوامل الأخرى مثل المحيط الإقتصادي والإجتماعي والأخلاقي؛

8- أثر نظام التسيير للمؤسسات العمومية في الجزائر على مؤسسة مناجم الفوسفات فيما يخص الحرية في إختيار الأساليب الملائمة للرقابة وتقييم الأداء، حيث أن التشريعات المعمول بها تحد من روح الإبداع والإبتكار على جميع الأصعدة؛

9- عدم وجود قسم للمحاسبة الإدارية في مؤسسة مناجم الفوسفات بتبسة، أدى إلى تحمل باقي أقسام المؤسسة لمهام المحاسب الإداري مما ينشأ نوعا من التداخل في الصلاحيات؛ وهذا يمثل تحديا واضحا أمام تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية خاصة الحديثة منها؛

10- عدم وجود هيئات على المستوى الوطني تساهم في تكوين المحاسبين الإداريين، وتعريفهم بأساليب المحاسبة الإدارية لمواكبة التطورات في ممارسة وظائف الإدارة من رقابة وتخطيط واتخاذ القرار؛

11- يفتقد موظفو مؤسسة مناجم الفوسفات تبسة إلى التكوين الكافي للتفرقة بين المصطلحات في مجال المحاسبة الإدارية مما صعب عملية التعامل معهم للحصول على المعلومات اللازمة للدراسة، حيث نجدهم يجعلون عملية الرقابة وتقييم الأداء موقوفة على مصلحة المحاسبة والمالية التي تقدم تقريرا للإدارة العليا لتتخذ قرارات فيما تراه مناسبا لوضعية المؤسسة؛

12- لا تقوم المؤسسة بالإعتماد على مزايا التكامل بين الأساليب التقليدية والحديثة المستخدمة في الرقابة وتقييم الأداء، وذلك لعدم وجود مختصين في مجال التقييم أي إفتقاد المؤسسة للمحاسب الإداري وإكتفائها بمصلحة المحاسبة والمالية لتحليل وضعيتها خاصة المالية؛

13- تطبق مؤسسة مناجم الفوسفات محاسبة المسؤولية، وذلك من خلال إعتبار الاقسام مراكز أداء، حيث تلحق بها التكاليف والأرباح، بغض النظر عن موضع الإستثمار، وهذا ما يدفع المسؤولين في الأقسام والمصالح إلى إعداد تقارير تفيد نوعا ما في الرقابة وتقييم الأداء على المستوى الكلي، لكن عدم تحديد المراكز الفعلية وفصلها عن بعضها البعض، لا يمكن من الوقوف على الأداء الفعلي والدقيق للمؤسسة، وهذا ما تم الوقوف عليه عند إستخدام محاسبة المسؤولية بالإعتماد على مراكز النشاط في المؤسسة؛

14- تطبق مؤسسة مناجم الفوسفات أسلوب سلسلة القيمة باعتباره مدخلا حديثا يساعدها على التحكم الأمثل في التكاليف، وهذا ما يدعمه مجموعة المجهودات التي تبذلها المؤسسة من أجل التخلص من الإنحرافات في تكلفة الإنتاج من سنة إلى أخرى، والملاحظ أن

مؤسسة مناجم الفوسفات تطبق هذا الأسلوب دون العودة للإطار المفاهيمي له، حيث أنه يتم التحصل على ثلاثة سلاسل للأنشطة تستطيع المؤسسة المفاضلة بينها لكن ما يمنعها هو عدم قدرتها على مضاعفة إنتاجها بعيدا عن السلاسل التي يمكن التخلي عنها.

15- إستخدام أسلوب سلسلة القيمة يساعد مؤسسة مناجم الفوسفات في تحليل التكلفة ومعرفة أسباب الإنحرافات السلبية وتحديد حصة كل نشاط منها؛

16- عند تطبيق المحاسبة عن الإنجاز تم التوصل إلى أن المؤسسة لا تتحكم في زمن الإنتاج كما ينبغي، وهذا ما يحتم عليها الإهتمام أكثر بالمورد البشري من أجل التوصل إلى أداء جيد في زمن أقل مما هو عليه في الواقع، وينعكس إستخدام هذا الأسلوب في قدرة المؤسسة على التعرف على الأنشطة التي تستهلك الوقت ولا تضيف قيمة، ومن هنا يمكن لها التخلي عن هاته الأنشطة وتعويضها بما يضيف قيمة للمؤسسة؛

17- المؤسسة لا تقوم بتطبيق المقارنة المرجعية من أجل التعرف على وضعيتها مقارنة بالمنافسين، بل تكتفي بما ينجزه الإتحاد العالمي لإنتاج المعادن، وعند تطبيق هذا الأسلوب تم التوصل إلى أن المؤسسة تحتل مكانة جيدة مقارنة بمؤسسات رائدة؛

18- تقوم المؤسسة بتطبيق أنظمة حوافز تقليدية بالإعتماد على تقييم أداء الأقسام، دون الرجوع لمراكز الإنتاج التي تعطي الصورة الحقيقية للأداء؛

19- يساهم تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في توضيح إستراتيجية المؤسسة، حيث أن هناك خلل واضح في صياغة الأهداف وذلك بالرجوع إلى الأبعاد الأربعة لهاته البطاقة، حيث يلاحظ إهتمام المؤسسة بالبعد المالي على حساب باقي الأبعاد فنجدها تسجل أعلى نسبة تغير في الأرباح سنة 2015 حيث قدرت قيمة هذا التغير ب123.8% مقارنة بسنة 2014 ونفس الشيء يقال على باقي السنوات، أما بعد العملاء فيترجم من خلال عدد الشكاوى المقدمة للمؤسسة خاصة بين سنتي 2011 و 2013، لكن المؤسسة تداركت ذلك فحسنت أدائها حتى أصبح هذا العدد لا يتجاوز 03 شكاوى في كل 100 شكوى، في حين يبقى بعد العمليات الداخلية مهملا ويظهر ذلك من عدم قدرة المؤسسة على تحقيق ما تم التخطيط فيما يخص هذا الجانب، أما بعد التعلم والنمو فيبقى كارثيا لعدم وجود دراسات إستشرافية لأهميته في تحسين أداء المؤسسة؛

20- لا تراعي مؤسسة مناجم الفوسفات الجانب البيئي في التقييم لعدم وجود مختصين في هذا المجال، حيث فقدت المؤسسة جودة منتوجها بسبب عدم تمكنها من إقناع الهيئات العالمية بمدى قدرتها على إتباع إجراءات تساهم في حماية البيئة من جراء تسربات الغازات خلال العملية الصناعية؛

21- توصلت الدراسة إلى أن الإعتماد على الجانب المالي فقط في الرقابة والتقييم يعطي نتائج خادعة ومغلوطة كونه يظهر المؤسسة في وضعية جيدة رغم وجود العديد من الثغرات في أدائها على المستوى الكلي خاصة؛

22- تعتبر بطاقة الأداء المتوازن من أكثر الأساليب المستخدمة في الرقابة وتقييم الأداء، وذلك كونها تجمع بين المقاييس المالية وغير المالية التي تتكامل فيما بينها لإعطاء صورة واضحة على وضع المؤسسة الحقيقي الذي لا يمكن الوقوف عليه باستخدام الأساليب التقليدية؛

23- إن الإهتمام بالمقاييس المالية كونها تقود المؤسسة إلى التعرف على مدى تحقيق المؤسسة لهدفها الرئيسي من تحقيق للأرباح والمحافظة على مكانتها في السوق العالمية لا يعني إهمال المقاييس غير المالية التي تساعدها حتما في معرفة المشاكل والإنحرافات التي لا تستطيع المؤشرات المالية تغطيتها، لذلك فالتكامل بين كامل المقاييس بنوعيها ضروري لتصحيح مسار المؤسسة وتدعيمه، وما لا نجده في مؤسسة مناجم الفوسفات الإهتمام بالجوانب غير المالية فيها مما صعب تفسير بعض الإنحرافات في التكلفة والإيراد حيث يتم ربط ذلك دائما بكمية الإنتاج و الطلب عليه في السوق العالمية؛

24- أظهرت الأساليب التي طبقت في المؤسسة وجود الكثير من الهدر فيما يخص التكلفة، حيث يمكن تخفيضها خاصة إذا تعلق الأمر بالأنشطة غير المضيفة للقيمة، وهذا من إيجابيات سلسلة القيمة كأسلوب موجه للتكلفة وكاشف للإنحراف؛

25- عموما المؤسسة في وضعية تسمح لها باحتلال مركز تنافسي أحسن مما هي عليه الآن، وذلك نظرا للإمكانيات التي تتربع عليها في جميع الجوانب، ويحتاج ذلك إلى إعادة صياغة جديدة لهيكلها التنظيمي، بالإضافة إلى تفعيل نظام رقابة الداخلية من أجل الإستغلال الأمثل لموارد المؤسسة؛

ثانيا- إختبار الفرضيات

- الفرضية الأولى: أفرزت بيئة التصنيع الحديثة العديد من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المستخدمة في الرقابة وتقييم الأداء، مما أدى إلى تخلي مؤسسة مناجم الفوسفات على إستخدام بعض الأساليب التقليدية؛

إزداد الإهتمام بالمحاسبة الإدارية خلال السنوات الأخيرة، حيث تعددت الأراء حول الأساليب التي قدمتها، وذلك من أجل حل الكثير من المشاكل المطروحة، فهناك من يرى أن هاته الأساليب - خاصة الحديثة منها- تساهم في حل الكثير من المشاكل التي قد تعترض المؤسسة، كون البيئة الحديثة فرضت على المؤسسات تغيير طريقة عملها، ويرتبط ذلك

بمجموعة من العوامل ذات العلاقة بنشاط المؤسسة، مثل تغير أذواق الزبائن، وجود منتوجات متنوعة ومتنافسة، تعدد طرق التوريد الخاصة بالمؤسسة، التطورات التكنولوجية التي ساهمت كثيرا في زيادة حصص المؤسسات من الأرباح، بالإضافة إلى تبني الكثير من المؤسسة للتنمية المستدامة، هذا كله كان دافعا قويا نحو التخلي على الكثير من الأساليب المستخدمة في الرقابة وتقييم الأداء، وذلك نظرا لعجزها على الترجمة الصحيحة لواقع المؤسسات على المستوى الكلي والجزئي.

لكن ما نجده في مؤسسة مناجم الفوسفات أنها ترفض التغير من أجل مسايرة التطورات التي حدثت في بيئة التصنيع الحديثة، فنجدها تحافظ على إستخدام الكثير من الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية، وذلك بسبب عدم وجود إرادة سياسية في تطوير المؤسسة، بالإضافة إلى ركون المؤسسة إلى المنطق التقليدي في الإنتاج، أي الإعتماد على المخزون الباطني للفوسفات، والعمل على تحقيق حجم إنتاج يغطي التكاليف التي تتحملها المؤسسة مع تحقيق هامش ربح يضمن مواصلتها لنشاط الإنتاج، وبذلك فالفرضية خاطئة.

- **الفرضية الثانية:** تعتمد مؤسسة مناجم الفوسفات على المؤشرات المالية فقط في الرقابة وتقييم أدائها، وهاته المؤشرات تكفي لوحدها في الوقوف على مستوى الأداء الكلي للمؤسسة؛

تلعب المحاسبة الإدارية دورا مهما في توفير المعلومات، وذلك من أجل إستخدامها خاصة في الرقابة وتقييم أداء المؤسسة، والكثير من هاته المؤسسات تعتمد على مؤشرات مالية ذات طابع كمي، لكن تطور الأساليب التشغيلية جعل هاته المؤشرات عاجزة على توفير الرقابة الملائمة لمختلف عمليات المؤسسة، وهذا ما يتطلب تطويرها وفقا لما تفرزه بيئة التصنيع الحديثة، من معلومات غير مالية، ومن هنا كانت إنطلاقة المؤسسات الكبرى في تبني أساليب جديدة للتقييم، حيث تجمع بين المؤشرات المالية وغير المالية، من أجل الوقوف على الأداء الحقيقي لها.

لكن ما نجده في مؤسسة مناجم الفوسفات، هو تمسكها بالأساليب التقليدية التي في العادة تعتمد على المؤشرات المالية في الرقابة وتقييم الأداء، ورغم تبنيها لبعض الأساليب الحديثة مثل سلسلة القيمة، إلا أن إستخدامها للمؤشرات غير المالية يبقى محدودا، كونها تركز على تحقيق هدف واحد وهو وضعية مالية جيدة تمكنها من مواصلة نشاطها، وفي كثير من الأحيان تم الوقوف على هدر للموارد، زيادة في التكلفة، إنخفاض في الأرباح، وسبب عدم الكشف على ذلك من طرف المؤسسة هو عدم إعتمادها على المؤشرات غير المالية في تقييم أدائها، مما أدى إلى الوقوف على وضعيات غير صادقة، ولقد تم الكشف على ذلك من خلال أسلوبي بطاقة الأداء المتوازن، والمقارنة المرجعية، لذلك يمكن القول أن الفرضية صحيحة في شقها الأول وخاطئة في شقها الثاني.

- **الفرضية الثالثة**: تطبق مؤسسة مناجم الفوسفات – تبسة العديد من أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة في الرقابة وتقييم الأداء.

تعتبر مؤسسة مناجم الفوسفات بتبسة من أكبر المؤسسات الصناعية في الجزائر، حيث تحضى بمكانة عالمية عالية لما تنتجه من مواد هامة في عالم الصناعة، وهذا ما دفعها إلى توسيع إستثماراتها رغم الصعوبات التي تواجهها في ظل بيئة الأعمال الحديثة التي فرضت عليها التفكير في تطوير أهدافها وأساليبها خاصة فيما يخص الرقابة وتقييم الأداء الشامل ، وذلك من أجل الوقوف على الضعف الذي قد يسجل في أدائها، ومن أجل ذلك تحاول هاته المؤسسة تبني العديد من الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية المستخدمة في الكشف على الأداء والرقابة عليه مثل سلسلة القيمة، التكلفة المستهدفة، بالإضافة إلى العديد من الأساليب التقليدية مثل محاسبة المسؤولية، تحليل التكلفة، الموازنات التقديرية...الخ، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية.

- **الفرضية الرابعة:** تواجه مؤسسة مناجم الفوسفات مجموعة من الصعوبات عند تطبيقها لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المستخدمة في الرقابة وتقييم الأداء.

لقد بقيت المؤسسة الإقتصادية الجزائرية متأثرة بالفكر التسييري الإشتراكي رغم توجهاتها الرأسمالية، فهناك العديد من القرارات ذات طابع سياسي مثل إبرام عقود الشراكة مع المؤسسات الأجنبية، توظيف الكفاءات خاصة في المناصب الحساسة، إنشاء فروع أخرى للمؤسسة والبحث عن موارد تمويل خارج القطاع العمومي، إتخاذ قرارات مبنية على ما توصلت له المؤسسة من خلال وظيفة البحث والتطوير، كل هذه العناصر مثلت عائقا أمام مؤسسة مناجم الفوسفات للتطور والمحافظة على مكانتها في السوق العالمية، وهذا ما يقود إلى القول بصحة الفرضية .

ثالثا- التوصيات

في ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج، يمكن تقديم مجموعة من التوصيات قد تفيد المؤسسة محل الدراسة وكل المهتمين بالمحاسبة الإدارية وأساليبها كالآتي:

1- وجب على المؤسسات الإقتصادية أن تساير التطورات التي مست بيئة الأعمال الحديثة، خاصة إذا تعلق الأمر بأساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في الرقابة وتقييم الأداء من أجل الوقوف على الوضع الحقيقي للمؤسسة؛

2- العمل على تكوين إطارات متخصصة تستطيع تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في مجال الرقابة وتقييم الأداء، ويساعد في ذلك عقد الندوات والمؤتمرات والإطلاع على الأعمال الأكاديمية التي تهتم بهذا المجال؛

3- ضرورة التكامل بين المقاييس المالية وغير المالية للإحاطة بجميع جوانب التقييم التي تقود في النهاية إلى إتخاذ قرارات صحيحة، وهذا ما لم يؤخذ بعين الإعتبار في مؤسسة مناجم الفوسفات بتبسة التي تعتمد كثيرا على المقاييس المالية؛

4- تغيير الهيكل الإداري لمؤسسة مناجم الفوسفات بما يتماشى وبيئة الأعمال الحديثة، كاستحداث مصلحة للمحاسبة الإدارية تستخدم مخرجات مصلحة المحاسبة والمالية وهذا بدوره ينقص عبء المعالجة للمعلومة واستخدامها في الرقابة والتقييم؛

5- الإستفادة من تجارب المؤسسات الرائدة في تطبيقها لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، ويكون ذلك من خلال بناء نظام معلومات قوي؛

6- تفعيل دور وظيفة البحث والتطوير في مؤسسة مناجم الفوسفات من أجل تدعيم رأس مالها الفكري بما ينفعها في إتخاذ قرارات ذات أهمية؛

7- العمل على تخفيض التكاليف في مؤسسة مناجم الفوسفات من خلال التركيز على إستبدال آليات الإنتاج التقليدية ذات التكلفة المرتفعة بآليات جديدة توفر الكثير من الأموال وبهذا تساهم في تطوير وظيفة الإنتاج؛

8- الإستفادة من الدراسات الميدانية الخاصة بطلبة ما بعد التدرج وذلك بالمشاركة الفعالة في إنجازها من خلال تقديم كل المعلومات اللازمة لإتمامها.

رابعا- آفاق الدراسة

عالجت الدراسة كيفية إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الرقابة وتقييم أداء المؤسسة الإقتصادية، لكنها لم تحط بكل الأساليب والمواضيع لذلك فإن الدراسة تتطلع لإستكمال باقي الجوانب من خلال بعض الدراسات المستقبلية كالآتي:

1- دراسة مقارنة بين الأساليب التقليدية والحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسة الإقتصادية؛

2- واقع إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية – دراسة إستقصائية؛

3- دورالتكامل بين المقاييس المالية وغير المالية في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية؛

4- تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الخدمية الإستشفائية؛

5- تقييم الأداء البيئي باستخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية...الخ.

قائمـــة المراجـــع

أولا- المراجع باللغة العربية

1- الكتب

1- أحمد حلمي جمعة، **المحاسبة الإدارية- التخطيط والرقابة وصنع القرار-** ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
2- أحمد حلمي جمعة، **نظم المعلومات المحاسبية – مدخل تطبيقي معاصر**، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان ، 2003.
3- اسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، **المحاسبة الادارية –قضايا معاصرة**، ط، 1دار الحامد لننشر والتوزيع، عمان، 2007.
4- آل آدم يوحنا، الرزق صالح، **المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية الحديثة**. دار الحامد للنشر والتوزيع،، عمان، 2000.
5- الاميرة ليلى إبراهيم عثمان، احمد عبد المالك محمد، **مبادئ المحاسبة الإدارية**، دون دار طبع، الإسكندرية، 2006.
6- ايمن الشنطي، عامر شقر، **المحاسبة الادارية**، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2006.
7- جاريسون اتش ري، نورين ليريك، **المحاسبة الادارية**، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006.
8- حمدان خالد، **الإدارة الإستراتيجية والتخطيط الإستراتيجي**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
9- حنان حلوه، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
10- خالد محمد بن حمدان، وائل صبحي إدريس، **الإستراتيجية والتخطيط الإستراتيجي**، دار الباروني، الأردن، 2007.
11- خليل عواد ابو حشيش، **المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية**،، دار وائل للنشر، عمان، 2005.
12- زاهد محمد ديري، **الرقابة الإدارية**، دار المسيرة، عمان، 2011.
13- زاهر عبد الرحيم عاطف، **الرقابة على الأعمال الإدارية**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
14- زياد محمد الشرمان، **مقدمة في نظم المعلومات الإدارية**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
15- زيد عبد الكريم و عبيد الشبيل، **مدى مساهمة المحاسبة الإدارية في اندماج المصارف**، مجلة المنارة، العدد04، المجلد ،19 ،عمان ، 2014 .
16- سليمان الدلاهمة، **المحاسبة الإدارية**، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2014.
17- سليمان سفيان، مجيد الشرع، **المحاسبة الإدارية** (إتخاذ قرارات ورقابة)، دار الشروق للنشر والتوزيع، ط1، الأردن.
18- سونيك غوبتا و دونالد ليهمان، ترجمة أمين الأيوبي، **إدارة العملاء كإستثمارات طويلة الأمد- القيمة الإستراتيجية للعملاء على المدى الطويل**، الدار العربية للعلوم، بيروت، 2006.
19- شريف أحمد العاصي، **نظم المعلومات الإدارية**، دون دار نشر، القاهرة، 2004.
20- ظاهر أحمد حسن، **المحاسبة الإدارية**. دار وائل للنشر، عمان، 2002.
21- عبد الجبار الفداغ، **المحاسبة المتوسطة-** النظرية والتطبيق- مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
22- عبد السلام أبو قحف، أساسيات التنظيم والإدارة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.

23- عبد الناصر إبراهيم وآخرون، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2002.
24- علي حسين، **المحاسبة الإدارية المتقدمة**. الدار الجامعية،، مصر،2012.
25- علي عباس، **الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال**، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
26- الغالبي منصور و إدريس محمد صبحي، **الإدارة الإستراتيجية منظور منهجي متكامل**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
27- غسان عيسى العمري وآخرون، **المدخل إلى عالم المعرفة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
28- كاضم حمود خضير، **إدارة الجودة الشاملة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2000.
29- كحالة جبرائيل وآخرون، **المحاسبة الإدارية – مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1996.
30- ليستر هنجر واخرون، **المحاسبة الادارية**، ترجمة وطباعة دار المريخ، الرياض، 1998.
31- مجيد الكرخي، **تقويم الأداء**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2016.
32- محمد إبراهيم، **تطوير المنتجات الجديدة – مدخل سلوكي** ، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ، 2004.
33- محمد سامي راضي، **المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2015.
34- محمد سامي راضي، **المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية،2015.
35- محمد عبد الفتاح ياغي، **الرقابة في الإدارة العامة**، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
36- محمد نصر مهنا، **الحديث في الإدارة العامة والمحلية**، مؤسسة شباب الجامعة للنشر، القاهرة، 2005.
37- مصطفى يوسف كافي وآخرون، **المحاسبة الإدارية**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
38- مفلح محمد عقل، **مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي**، دار المستقبل للنشر والتوزيع، ط2 ، عمان ، 2000.
39- مكرم باسيلي عبد المسيح، المحاسبة الإدارية، **مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء**،ط03 ، المكتبة العصرية، مصر، 2001.
40- مكرم عبد المسيح باسيلي، **المحاسبة الإدارية – الأصالة والمعاصرة**- المكتبة العصرية، مصر، 2007.
41- منال طلعت، **أساسيات في علم الإدارة**، المكتب الجامعي الحديث بالإسكندرية، القاهرة، 2003.
42- مؤيد محمد الفضل وآخرون، **المحاسبة الإدارية**، ط2، دار المسيرة، عمان، 2010.
43- ناظم حسن عبد السيد، **محاسبة الجودة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
44- وليد ناجي الحيالي، **المدخل في المحاسبة الادارية**، منشورات الجامعة المفتوحة، ليبيا، 1991.

2- الرسائل والأطاريح

45- أحمد بن صالح بن هليل الحربي: **الرقابة الإدارية وعلاقتها بكفاءة الأداء**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الإدارية، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، 2003.
46- أحمد بن صالح بن هليل الحربي، **الرقابة الإدارية وعلاقتها بكفاءة الأداء**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في العلوم الإدارية، جامعة نايف للعلوم الأمنية، الرياض، 2003.
47- أحمد سعد الدين، **القياس المتوازن في ظل تطبيق مدخل إدارة الجودة الشاملة لفاعلية تحقيق رقابة تكاليف الجودة في المنشآت الخدمية**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في المحاسبة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، القاهرة، 2013.

48- أحمد عارف محروس، **القياس المتوازن في ظل تطبيق مدخل إدارة الجودة الشاملة لفاعلية تحقيق رقابة تكاليف الجودة في المنشآت الخدمية**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في المحاسبة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، القاهرة، 2013.
49- بن فرج زوينة، **المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق**، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة فرحات عباس –سطيف، الجزائر، 2013.
50- بوازيد وسيلة، **مقاربة الموارد الداخلية والكفاءات كمدخل للميزة التنافسية في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في الإدارة الإستراتيجية، جامعة سطيف 01، 2011.
51- حاتم نجود، **تفعيل رضا الزبون كمدخل استراتيجي لبناء ولائه**، رسالة تدخل ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص تسويق،جامعة الجزائر ،2005.
52- خالد هادفي، **دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الإقتصادية**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في المحاسبة، جامعة محمد خيضر ببسكرة، الجزائر، 2012.
53- ذكاء كلاوي، **المحاسبة الإستراتيجية ودورها في تحديد الإستراتيجية التسويقية وتطبيقها**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في ادارة الأعمال التخصصي،الجامعة الافتراضية السورية، سوريا، 2015.
54- رامي أحمد فروانة، **تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية**،، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في المحاسبة، جامعة الأزهر، فلسطين، 2011.
55- رانية غضاب، استخدام **التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير، التسعير ، الموازنة على أساس الانشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه في التدقيق المحاسبي، جامعة محمد خيضر –بسكرة، 2013.
56- ريغة أحمد الصغير: **تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2014/2013.
57- زينب بوقابة: **التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية**،رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2011/2010.
58- شكاوي سهام، الثقافة التنظيمية وتأثيرها على أداء المنظمة، ماجستير تخصص تسيير المنظمات، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس2007.

59- شمشام حفيظة، **المفاضلة بين نماذج شبكات الأعمال التقليدية والحديثة في التخطيط ومراقبة المشاريع**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2013.
60- عبد الحكيم النسور: **الأداء التنافسي لشركات صناعة الأدوية الأردنية في ظل الانفتاح الاقتصادي**، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد والتخطيط، جامعة تشرين، سوريا: 2009.
61- عبد العزيز عرفات العجلة، **مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة- دراسة ميدانية على الشركات الصناعية الفليسطينية**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية ، غزة، 2011.
62- عريوة محاد، **دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء المستدام بالمؤسسات المتوسطة للصناعات الغذائية**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في إدارة الأعمال، جامعة فرحات عباس ، سطيف، الجزائر، 2011.

63- علي الشطي، **أثر تطبيق مقاييس نموذج القياس المتوازن للأداء في تحقيق الاداء المالي الإستراتيجي لدى مؤسسات القطاع المصرفي في الاردن**، أطروحة دكتوراه في الإدارة المالية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، القاهرة، 2007.
64- مازن عبيد مسلم النجار: **درجة فاعلية الأداء المؤسسي في مؤسسات التعليم الشرعي بوزارة الأوقاف بمحافظة غزة في ضوء الأنموذج الأوروبي وسبل تطويره**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في أصول التربية، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014.
65- محمد سليماني: **الابتكار التسويقي وأثره على تحسين أداء المؤسسة**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في التسويق، جامعة المسيلة، 2007/2006.
66- محمد محمود عبد الله النحوي،**أهمية التكامل بين ادارة الجودة الشاملة وتقنيات ادارة التكلفة في تحسين الأداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية**،رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن،2013.
67- معتصم مفضي الخالدي، **دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية**، رسالة تدخل ضمن متطلبات شهادة ماجيستير في المحاسبة، جامعة جدارا، اربد، الأردن، 2015.
68- ملاك حجازي، **دور بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق مبادئ الجامعة المستدامة في الجامعة الإسلامية بغزة**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في أصول التربية، جامعة غزة، 2015.
69- موسى محمد أبو حطب: **فاعلية نظام تقييم الأداء وأثره على مستوى أداء العاملين**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009 .
70- ميساء محمود راجخان، **دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2002.
71- ناريمان إبراهيم صباح، **واقع إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة** – دراسة ميدانية ، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، 2008.
72- ولاء عادل محمد طه، **المحددات الشرطية لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وعلاقتها بالأداء المالي**، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر،2010.

73- ياسمينة عمامرة، **دور عملية الرقابة ومراجعة الحسابات في تطوير كفاءة أسواق الأوراق المالية- حالة بورصة الجزائر خلال الفترة 2010- 2014**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة المدية، الجزائر، 2015.

3- المقالات المنشورة في مجلات وطنية ودولية

74- أبو بكر مصطفى بعيرة، **الرقابة الإدارية في المنظمات مفاهيم أساسية**، مجلة جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، العدد 273.
75- أحمد علي عكار، **إستخدام لوحات الضبط في مراقبة أوزان علب الأجبان في معمل ألبان تكريت**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 02، العدد03، جامعة تكريت، العراق، 2006.
76- أحمد يوسف دودين، **معوقات إستخدام بطاقة الأداء المتوازن في البنوك التجارية الأردنية**، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد التاسع، العدد الثاني، 2009.
77- أمجاد محمد، **أثر استخدام مدخل محاسبة الإنجاز في تطوير جودة الخدمات المصرفية في ظل منهجية سيجما ستة**، مجلة الفكر المحاسبي، مصر ، المجلد17، العدد03.

78- بثينة راشد حميدي الكعبي، **ملامح الإطار المفاهيمي للمحاسبة** الإدارية، مجلة الإدارة والإقتصاد،العدد89، 2011.
79- بشير محمد البياتي، **الرقابة الفاعلة ودورها في تحقيق النمو الإقتصادي**، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد13، بغداد.
80- جبار جاسم الربيعي و ندى عبد المطلب، **دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الإدارية المختلفة**، مجلة التقني، ،العدد 04، المجلد 18، جامعة التعليم التقني ،العراق، 2005.
81- حاتم كاضم و عبد العباس كاضم، لوحة السيطرة النوعية ودورها في الرقابة على التكاليف، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 14، العدد 03، جامعة القادسية، العراق، 2012.

82- حاتم كاضم و عبد العباس كاضم، **لوحة السيطرة النوعية ودورها في الرقابة على التكاليف**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 14، العدد 03، جامعة القادسية، العراق، 2012.
83- حسين صديق: **تقويم الأداء في المؤسسات الاجتماعية**، مجلة جامعة دمشق، المجلد 28، العدد 01، 2012.

84- رجاء رشيد عبد الستار، **إستعمال نظام محاسبة المسؤولية في تقويم أداء مراكز الربح بالشركة العامة للصناعات الجلدية**، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد 13، العراق.
85- زكريا مطلك الدوري، **التكامل بين سلسلة قيمة الزبون وسلسلة قيمة المنظمة**،-مدخل تحليلي- مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد 13، بغداد، 2006.
86- زهير خضر ياسين، الأبعاد المختلفة للرقابة على التكاليف، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، العراق، العدد 22، 2009.

87- زينب جبار يوسف، **إدارة وتخفيض الكلفة بإستخدام سلسلة القيمة**، مجلة التقني، جامعة التعليم التقني، العدد 05، المجلد 13، العراق، 2006.
88- سلمان حسين عمران، **الرقابة النوعية الإحصائية لمنتج صناعي في الشركة العامة للزيوت النباتية**، مجلة الهندسة، المجلد 18، العدد 06، جامعة بغداد، العراق، 2012.
89- صالح الشعباني و هشام الحديدي، **إستخدام سلسلة القيمة كأحد الإستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة بهدف التخفيض**، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العدد 97، المجلد 32، 2010.
90- صلاح مهدي جواد: **دور تقنية بطاقة الأداء المتوازن في تقويم الأداء الإستراتيجي**، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، عدد28، جامعة كربلاء، العراق، 2011.
91- عبد الحكيم مصطفى جودة وآخرون، **"مدى إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة"**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد87، 2011.
92- عبد العزيز شهيرة، **إطار مقترح لاستخدام مقاييس الأداء المتوازن في المنظمات غير الحكومية بالتطبيق على الجمعيات الأهلية**، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، كلية التجارة، العدد03.
93- عبد اللطيف عبد اللطيف وحنان تركمان، **بطاقة التصويب المتوازنة كأداة لقياس الأداء**، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الإقتصادية والقانونية، جامعة تشرين، العدد 01، المجلد 28، سوريا، 2006.
94- عبد المليك مزهودة: **الأداء بين الكفاءة والفعالية، مفهوم وتقييم**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 01، جامعة بسكرة، الجزائر، 2001.

95- عبد خلف عبد الجنابي ومقداد النعيمي، **دور الجانب الأخلاقي للمحاسب الإداري في جودة المعلومات المحاسبية**، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العدد 79، المجلد 20، 2014.
96- عدمان مريزق، **إستخدامات طريقة بيرت في تسيير الموارد البشرية**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، العدد 07، الجزائر، 2009.
97- عدنان زيدان عبد العزيز، تحليل نظام السيطرة على جودة الإنتاج، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، الإصدار 16، العراق، 2008.

98- عدنان زيدان عبد العزيز، **تحليل نظام السيطرة على جودة الإنتاج**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، الإصدار 16، العراق، 2008.
99- علاء الدين بريجاوي، **أثر العلاقة التكاملية بين نظام ادارة الجودة الشاملة ونظرية القيود في تخفيض التكلفة وتحسين الانتاج**، مقال منشور بمجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 36، العدد04، 2014.
100- علاء الدين بريجاوي، **أثر العلاقة التكاملية بين نظام إدارة الجودة الشاملة ونظرية القيود في تخفيض التكلفة وتحسين الإنجاز**، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد36، العدد04، 2014.
101- عمر اقبال توفيق، دور بيئة التصنيع الحديثة على تطوير مقاييس الأداء- دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية التحويلية اليمنية- مقال منشور بمجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد05، العدد15، 2009.

102- غسان فلاح، **متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**، مجلة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، العدد 02، المجلد 24، سوريا، 2008، ص: 286.
103- فتحي سالم ، **اطار متكامل بين مفاهيم ومقاييس وتطبيقات نظرية القيود ومحاسبة الأنشطة**، مقال منشور بمجلة الدراسات التجارية والإدارية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، العدد 03، يناير، 2006.
104- قاسم محسن الحبيطي، **تأثير التطورات في بيئة الأعمال على المحاسبة الإدارية في القرن الحادي والعشرين**، مجلة بحوث مستقبلية، العدد 13، دون بلد، 2006.
105- قورين حاج قويدر، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات**، مجلة الباحث، العدد 10، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، الجزائر، 2012.
106- ليلى الطويل، شذى مصطفى حسين، **أثر تطور نظم معلومات المحاسبة الإدارية في الأداء الإداري**، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد (33)، العدد(06)، 2011.
107- ليلى الفتلاوي، **بيئة المحاسبة ومؤشرات تكيفها لتكنولوجيا المعلومات**، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، العدد الخاص بمؤتمر الكلية، العراق، 2013.
108- مجيد جاسم الشرع، **الإتجاهات الإستراتيجية لنظام المحاسبة الإدارية في ظل نظرية المحددات**، مقال منشور بمجلة الإدارة والإقتصاد، العدد78، 2009.
109- مروان دبدوب، عمر الراوي، **إستخدام السيطرة النوعية والدالة التمييزية في الدراسات التطبيقية**، مجلة التربية والعلم، المجلد 19، العدد 01، جامعة الموصل، العراق، 2007.
110- معاذ إبراهيم الجنابي، **الدور الإستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد07، العدد 21، جامعة تكريت، العراق، 2011 .
111- منال سرور و لينا كريكور، **تكامل التقنيات الكلفوية مع بطاقة العلامات المتوازنة لأغراض قياس وتقويم الأداء**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 70، المجلد 19، جامعة بغداد، العراق، 2013.

112- منى المعاضيدي وهشام الحديدي، **التكامل ما بين نظرية القيود ونظام الكلفة على أساس الأنشطة،** مجلة بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد 18، العراق، 2008.
113- ندى إسماعيل جبوري، **أثر تكنولوجيا المعلومات في الأداء المنظمي،** مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، العدد 22، العراق، 2009.

4- المؤتمرات وإصدارات المنظمات

114- منظمة الصحة العالمية: **مسرد مصطلحات التخطيط والمراقبة والتقييم،** شعبة خدمات الإشراف، الأداء رقم (01)، (آذار)، 2004.
115- المنظمة العربية للتنمية الإدارية، **قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحقيق جودة الأداء المؤسسي،** 2009.
116- بريبش السعيد، يحياوي نعيمة، **أهمية التكامل في أدوات التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها،** مداخلة مقدمة ضمن الملتقى العلمي الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، 22،23 نوفمبر، 2011.
117- وفاء رايس: **دور التعليم التنظيمي في تحسين الأداء التنافسي لمنظمات الأعمال،** مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي، رأس المالي الفكري في منظمات الأعمال العربية في الاقتصاديات الحديثة يومي: 13و14 ديسمبر 2011، جامعة الشلف.

ثانيا: الكتب باللغة الفرنسية والأنجليزية

1- Les Ouvrages

118 - 3ie epita**, LE BENCHMARKING (Analyse comparative) CONCEPT ET MISE EN PLACE**, institut d'innovation informatique pour l'entreprise, France, 2001.
119- Alain Burlaud et autres, contrôle de gestion-manuel et application, 6eme edition,editions foucher, France, 2014, p : 159.
120- Alex bajourinas et autre,la chaine logistique du futur-répondre aux besoins des consommateurs en respectant l'environnement , Edition GCI, France, 2008.

121- Alice Haupt, **le markiting relationnel dans le secteur du lux**, edition diplomica verlag gmbrt, paris 2006.
122- Amaury Grimand, **l'appropriation des outils de gestion**, editions de l'université de saint- étienne, paris, 2006.
123- Antoine Messean et autres, **concevoir et construire la décision-démarches en agriculture**, editions Quae, paris, 2009.
124- Béatrice et Francis grandguillot, **la comptabilité de gestion**, 17e ed, edition Gualino, France, 2016 .
125- bernard besson et autres, **methodes d'annalyse appliquées a l'intlligence economique**, imprimé icomte, France, 2010.

126- Bernard Martory et Autres**, piloter les performance RH- la creation de valeur par les ressources humaines,** editions liaisons, paris, 2008.
127- caroline Gallez, aurore moroncini, **le manager et environnement**, press polytechniques , lausanne, France, 2003.
128- Cathrine kuszla et autres**, contrôle de gestion**, edition dunod, paris, 2014.
129- Charles Edouard, **Cinq ans, Cinq million d'emplois par le made in France**, editions publibook, paris, 2016.
130- christian Michon, **le marketeur – fondements et nouveautés du marketing**, editions pearson, paris, 2010.
131- colin drury, management and cost accounting, 7eme edition, cengage learning EMEA, uk,2008.
132- David Autissier et autres, l'atlas du management- **L'encyclopédie du management en 100 dossiers-clés**, editions eyrolles, paris, 2010.
133- Denis proulex, **management des organizations publiques – théorie et applications**, presses de l'université du québec, canada, 2008.
134- Driss ferar, **construire des pratiques de management, des ressourses humaines durable au maroc**, editions l'harmattan, paris 2016.
135- Drury, C**, Management and Cost Accounting**. 5th, Ed. Business Press, Thomson Learning, 2005.
136- Elisabeth genaivre, **initiation à la comptabilité de gestion en entreprise**: principes et application, EPU: bublibook, université, paris, année 2007.
137- Elisabeth Genaivre, **Initiation à la copmtabilité de gestion en entrprise- principe et application**, editions publibook, paris, 2007.
138- Eric Sutter, **l'evaluation et les indicateurs de la performance des activites info- documentaires**,editions ADBS, paris, 2006.
139- Etienne Gancel**, le bon sens de la logistique**, editions publibook, paris, 2012.
140- Florent A.Meyer**, pratiques de benchmarking** – **créer collectivement du sens à partir du succès d'autres organisations**, editions lexitis, paris, 2011.
141- florent A.meyer, **pratiques de benchmarking – le challenge partenarial**, editions lexitis, paris, 2013.
142- Francine laurin**, la gestion du changement entre temps et pouvoir**, éditions JFD, quebec, canada, 2015.

143- François Burhin et Géorges Vandalle, **la démarche qualité en tourisme**, press universitaires du septentrion, paris, 2014.
144- G. WENDOLEN, B. W HITE**, MANAGEMENT ACCOUNTING QUARTERL Y**,maaw's home, florida, usa,2015 .

145- Gérard melyon, comptabilité analytique, 3eme edition, bréal, France, 2004.
146- Guy couturier, **guide pratique des marketing**, editions société des ecrivains, paris, 2014.
147- Hans wilmots, **Aspects pratiques de l'organisation administrative et du contrôle interne**, editions standard SA, buxelles, 2002.
148- Jacques ALEXANDRE et autres, **Le guide du benchmarking**, editions d'organisation, paris, 2003.
149- Jacques TIERNY, **Ethique et responsabilité du financier d'entreprise**, edition HEDH, suisse, 2001.
150- Jean- François, **Développement de l'unité commerciale**, editions Bréal, paris, 2004.
151- Jean louis magakian, marielle audrey payaut, **100 fichier pour comprendre la stratègie d'entreprise**, 2ème edition, breal, année 2007.
152- Jean-claude Berthélemy et Autres**, etudes du centre de développement privatisation en afrique subsaharienne- un etat des lieux,** editions OCDE, paris, 2004.
153- jean-yves lelouarn, **les tableaux de bord ressources humaines- le pilotage de la fonction RH**, editions liaisons, paris, 2008.
154- J-P Hébérac, **guide des méthodes de la qualité**, 2e ed, edition Maxima, paris, 2001.
155- Lionel Guillain, **le management par le zen- Nouvelle perspectives au service de l'entreprise**, editions l'harmattan, paris, 2016.
156- Louise lemire et Autres, La **planification stratégique des ressources humaines**, press université québec, canada, 2011.
157- M ichel Jaccard, Objec catherine kuszla et autres, **contrôle de gestion**, editions dunod, paris, 2014.
158- M.sakuria, **traget costing and how to use it,journal of cost management**, 1993.
159- Monique aubry et Pascal lièvre, **Gestion de projet et expeditions polaires- que pouvons nous apprendre** , presses de l'université du québec, canada, 2011.

160- Moskove sinken and bagranoff, **concept of accounting information systems**, john wiley, usa, 1997.
161- Nicolas berland et yves de rongé**, contrôle de gestion : perspectives stratégiques et managériales**,2e ed, editions pearson, paris, 2013.
162- Nicolas berland,yves de rongé, **contrôle de gestion**, 2e ed, editions peareon, paris, 2013.
163- Nicolas préteceille, **Réussir dans l'iot en 246 pages**, editions bod, Allemagne, 2017.
164- Olivier jolliet et autres, **Annalyse du cycle de vie –comprendre et réaliser un ecobilan**, editions PUR, suisse, 2005.
165- organisation des nations unies pour le développement industeriel,**diagnostic de la chaine de valeur industerielle- un outil intégré**,onudi, Autriche , 2011.
166- patrice briol, **Ingenierie des processus metiers de l'elaboration a l'exploitation**, edition LULU, paris, 2008.
167- patrick cuenot et armand pelletier, **intelligence economique – mode d'emploie**, edition pearson, France, 2013.
168- philippe lE, et philippe rivet, **piloter et réussir l'innovation en entreprise**, editions maxima, paris, 2007.
169- philippe raimboureg,management stratégique, editions bréal, paris, 2007.

170- pierre traimand, **le développement aux périles de la finance**, edition l'harmattan, paris, 2009.
171- Pierre voyer, **tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance, et indicateurs de performance** 2e ed,, press université de québec, canada, 2009.
172- R.cooper, **when lean entreprises collide, competingthrough confrontation**, boston,Harvard busness school press, 1995.
173- Réjean Brault et pierre giguère, **comptabilité de management**, 5e ed, presses université lavale, canada, 2003.
174- Rico baldegger, Marilyne pasquier, **le management dans un environnement dynamique – concepts, methodes et outils**, editions DE BOECK SUP, Belgique, 2014.
175- Sajitha Bashir, **Mieux former la population active pour préparer l'avenir**, editions banque mondiale, usa, 2008.
176- seleshi sisaye, **ecology sustainable development and accounting**, routledgge edition, London, 2016.

177- tanaka.t**, traget costing at toyota**, journal of cost management,1993.
178- thomas wheelen, david hunger, **strategic management, stratigic management and busness policy- toward global sustainability**, pezarson education, new jersy, usa.
179- tif **qualité : introduction aux systèmes de management de performance et de durabilité**, editions press polytechniques, lausanne ,France, 2010.
180- Ulrike mayrhofer, **management stratégique**, edition Bréal, paris, 2007.

181- wayne gretzky, essential of strategic planning in health care, health administration press, usa, 2010.
182- wiliam levinson, **Beond the theory of constraints**- how to eliminate variation and maximize capacity, productivity press, new York, 2007.
183- Yves-a.fauré et autres, **production locales et marché mondiale dans les pays emergents**, editions karthala, paris, 2005.

2- revues et journaux

184- abdelkader and luther,**conception of the evolution of, management accounting**, advences in management accounting, vol 15, ifacs, uk, 2006.
185- Adil chriyha and others,proposal of apperformance model based on the balanced scorecard for the moroccan textile industry.international journal of computer science issues,vol 09,issue 05, n 01, september 2012.

186- Atu,Omimi-Ejoor Osaretin Kingsley and other**, Responsibility Accounting: An Overview**, IOSR Journal of Business and Management, Volume 16Jan. 2014.
187- bernard wong and autres, **reducing conflict in balanced scorecard evaluations**, accounting organization and society, vol 32, issues 4-5 may-jly 2007.
188- Expertise- comptable- commissariat aux comptes,**mise en œuvre du contrôle interne une responsabilité des dirigeants d'associations**, paris, janvier 2015 .
189- françois meyssonner**, le traget costing – un ecart de l'art, revue finance contrôle stratégie ,** vol 04, n° 04,France.
190- jacques bourgault et autres**, revu téléscope**, vol 11, n° 01,quebec, 2004.
191- jacques bourgault et autres**, revu téléscope**, vol 11, n° 01,quebec, 2004.

192- Kaplan, R. **The Evaluation of Management Accounting**. , The Accounting Review, July,1984.
193- kaplan, R. , and Norton, D. , **The Balanced Scorcard Measures That Drive Performance**. Harvard Business Review, Jan- Feb,1992.

194- Management Accounting Committee, **Value Chain Analysis for Assessing Competitive Advantage**, Institute of Management Accountants , Montréal 1996 .
195- Marie ange Andrieux, **le contrôle de gestion du processus commercial**, revue echanges,France, octobre 2011.
196- Mojgan, Safa, **Examining the Role of Responsibility Accounting in organizational Structure** ,American Academic & Scholarly Research Journal Vol. 4, No. 5, Sept 2012 Special Issu.
197- philipe moulin**, l'initiation à l'audit lega**l, editions PL- INFO, paris, 2015.
198- Ritika , Minaxi Rani, **THE ROLE OF RESPONSIBILITY ACCOUNTING IN ORGINATIONAL STRUCTURE**, International Journal of Science, Technology & Management, Volume No 04, Special Issue No. 01, india, May 2015.
199- Scapens, R **Management Accounting**–A Survey Paper. Published Paper Commissioned by SSRC, May2012.
200- stuart robert, **accountants in management- aglobally changing role**, the management accounting magazine, vol 71, n° 01, february 1997.
201- toru morisawa,building performance measurement systems with scorecard approach,NRIpapers no : 45,avril 2002.

202- Virginie galdemar et autres, performance, efficacité, efficience, credoc, paris, 2012.

3- Les thèses

203- Anne GRUAT**, Référentiel d'évaluation de la performance d'une chaîne logistique Application à une entreprise de l'ameublement**, Thèse de doctorat, en Génie Informatique, L'Institut National des Sciences Appliquées de Lyon, France.

204- Frederic bonvoisin, **evaluation des blocs operatoires: du modele aux indicateurs,** these de doctorat automatique et genie informatique, universite de valenciennes et du hainaut cambresis,France, 20/01/2011.

205- Frederic bonvoisin, evaluation des blocs operatoires: du modele aux indicateurs, these de doctorat automatique et genie informatique,universite de valenciennes et du hainaut cambresis, 20/01/2011 .

206- Julien FLUBACHER**, Peut-on généraliser les processus de benchmarking au travers d'une plateformegénérique ?,** Travail de Bachelor réalisé en vue de l'obtention du Bachelor HES, haute ecole de gestion, genève, suisse, 2015.

207- pierre jaeck**, pratique managériale ettheory of constraints**,thèse pour l'obtention du doctorat en sciences de gestion,ecole doctorale augustin cournot-ed221, université strasbourg, France,2014.

208- pierre jaeck, pratiques managériales et « theory of contraints »,thèse doctorat en sciences de gestion, ecole doctorale augustin cournot, France, 2014.

209-pierre jaeck,pratique managériale ettheory of constraints,thèse pour l'obtention du doctorat en sciences de gestion,ecole doctorale augustin cournot-ed221, université strasbourg, France,2014.

yassine achhal,**cadre methodologique pour la conception de performance de developpement durable, mémoire de maitrise en genie mecanique**,université laval, quebec, canada,2013 .

210- yassine achhal,cadre methodologique pour la conception de performance de developpement durable, mémoire de maitrise en genie mecanique,université laval, quebec, canada,2013.

211- Yosra ben zaida, cntribution à la conduite de changement pour l'evolution du système entrprise, these de doctorat en genie informatique,université montpellier2, France,2008.

212- Yosra ben zaida, **contribution à la conduite de changement pour l'evolution du système entreprise**, thèse de doctorat en genie informatique, université montpellier2, France,2008.

4- **les papiers de travaille**

213- Brahim herrou et autre**, mesure de performance d'un système de management environnementale(sme): cas de la maintenance industerielle**- xéme conference internationale: conception et production integrées, cpi2015, 2- 4 décembre 2015,tangre- maroc.

214- Guy Djongoue,**fiabilité de l'information comptable et gouvernance d'entreprise**, colloque international –quelles pratiques promouvoir pour le developpement economique de l'afrique- lille 3nov2007, université catholique de lille- France.
215- OCDE **,mesurer la productivite** ,paris cedex, France, 2001.
216- OCDE**, méthodes d'analyses comparatives dans les transports**, actes de la conférence tenue a paris en novembre 1999, editions ocde, France, 2000.
217- Raphael Kaplinsky and Mike Morris**, A HANDBOOK FOR VALUE CHAIN RESEARCH,** Working Paper Prepared for the IDRC. Institute for Development Studies, Brighton, UK.

5- cites internet

218- Cite internet :15/06/2015 /10. 00 www. riae. gov. al

219- James.H et Autres**, profits et taux de rendement**, www.oecd.org/fr/perspectives: 18/12/2016/14: 01
220- knneth crow**, achieving traget cost**, www.aipmm.com/date: 09/12/2016/16: 14.
221- observatoire de la qualité comptable, **démarche qualité et fonction administrative comptable et financière de la PME**, n° 13, France, octobre 2002, p : 03. Cite : www. qualité-comptable.com, date de consultation : 06/11/2016,15 : 15 : 00.
222- peter brewer, **redefining management accounting**, strategic finance IFAC, n°03, 2008,Cite : www.ifac.org,07/11/2016//02 : 07.

223- https://hrdiscussion.com/hr95214.html, 13-06-2017/ 01 :08.

قائمـــة الملاحـــق

الملحق01

SOMIPHOS -Spa

U: DA

	2015	2014	2013	2012	2011	2010
Chiffre d'affaires	8 825 606 231,03	6 988 870 075,37	6 759 858 877,87	10 436 663 695,27	8 362 610 803,97	7 193 395 616,04
Résultat	6 568 288 822,16	2 935 024 951,45	2 621 758 795,12	6 821 238 152,55	4 822 360 922,67	3 228 404 935,36

U:Tonne

	2015	2014	2013	2012	2011	2010
Production	1 288 100	1 317 950	1 151 472	1 250 250	1 281 084	1 531 839
Ventes	1 344 341	1 328 579	1 105 460	1 217 053	1 286 052	1 636 699

U: DA

		2014	2013	2012	2011	2010
Capital		1 600 000 000	1 600 000 000,00	1 600 000 000,00	1 600 000 000,00	1 600 000 000,00

	2015	2014	2013	2012	2011	2010
Effectif	1998	1794		1705	1644	1661

الملحق02

Tableau 1: Typologie des effectifs:

	Prévisions annuelles / Exercice	déc-15					déc-14				
		Contractuels		Permanents		Effectif Total	Contractuels		Permanents		Effectif Total
		Femmes	Hommes	Femmes	Hommes		Femmes	Hommes	Femmes	Hommes	
Cadres Dirigents			4			4					0
Cadres de Performance				1	3	4					0
Cadres Supérieurs			1	4	31	36					0
Cadres		2	8	26	110	146					0
Maitrise		4	236	31	1007	1278					0
Exécution		3	175	10	165	353					0
Total		9	424	72	1316	1821					
Sécurité					62	62					0
CTA		19	61			80					0
Apprentis		25	111			136					0
Autre formule/DAIP						0					0
Handicapé					18	18					0

الملحق03

FERPHOS Group
SOMIPHOS-SPA

Comptes consolidés au 31/12/2012

BILAN ACTIF

ACTIF	Note	2012			2011
		Brut	Amortissement	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		86 595 388,58	69 471 441,03	17 123 947,55	29 703 968,99
Immobilisations corporelles		9 557 560 939,09	5 915 418 090,96	3 642 142 848,14	4 002 915 302,55
Terrains		-	-	-	-
Bâtiments		851 253 080,32	562 877 614,12	288 375 466,20	324 762 680,38
Autres immobilisations corporelles		8 706 307 857,77	5 352 540 476,84	3 353 767 380,94	3 678 152 621,17
Immobilisations en concession		1,00	-	1,00	1,00
Immobilisations encours		171 298 434,86	-	171 298 434,86	413 053 537,27
Immobilisations financières		12 697 593 595,61	-	12 697 593 595,61	6 275 560 346,56
Titres mis en équivalence				-	-
Autres participations et créances rattachées				-	-
Autres titres immobilisés				-	-
Prêts et autres actifs financiers non courants		12 564 088 616,50	-	12 564 088 616,50	6 142 055 367,45
Impôts différés actif		133 504 979,11	-	133 504 979,11	133 504 979,11
TOTAL ACTIF NON COURANT		22 513 048 358,14	5 984 889 531,98	16 528 158 826,15	10 721 233 155,37
ACTIFS COURANTS					
Stocks et encours		970 176 198,40	201 969 419,50	768 206 778,90	707 484 337,51
Créances et emplois assimilés		2 466 432 724,70	155 210 310,23	2 311 222 414,47	2 209 667 932,80
Clients		1 661 242 655,87	155 210 310,23	1 506 032 345,63	1 501 418 905,54
Autres débiteurs		75 402 197,32	-	75 402 197,32	40 331 882,99
Impôts		729 308 081,81	-	729 308 081,81	667 702 808,59
Autres actifs courants		479 789,70	-	479 789,70	214 335,68
Disponibilités et assimilés		1 346 368 205,56	-	1 346 368 205,56	815 834 549,01
Placements et autres actifs financiers courants				-	-
Trésorerie		1 346 368 205,56		1 346 368 205,56	815 834 549,01
TOTAL ACTIF COURANT		4 782 977 128,66	357 179 729,73	4 425 797 398,93	3 732 986 819,32
TOTAL GENERAL ACTIF		27 296 025 486,80	6 342 069 261,72	20 953 956 225,09	14 454 219 974,68

الملحق04

SOMIPHOS-SPA

Comptes consolidés au 31/12/2012

BILAN PASSIF

PASSIF	Note	2012	2011
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		1 600 000 000,00	1 600 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves		9 435 247 869,47	5 216 907 474,85
Ecart de réévaluation			-
Ecart d'équivalence			-
Résultat net		6 821 238 152,55	4 822 360 922,67
Autres capitaux propres - Report à nouveau		- 223 494 760,45	- 223 494 760,45
Liaisons inter unités		-	-
Part de la société consolidante			
Part des minoritaires			
TOTAL CAPITAUX PROPRES		17 632 991 261,57	11 415 773 637,07
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		-	943 920,00
Impôts (différés et provisionnés)		52 644 479,07	52 644 479,07
Autres dettes non courantes		1,00	1,00
Provisions et produits constatés d'avance		1 173 592 922,84	740 357 540,86
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		1 226 237 402,91	793 945 940,93
PASSIF COURANT			
Fournisseurs et comptes rattachés		195 626 682,24	179 657 539,45
Impôts		48 583 495,86	72 848 956,91
Autres dettes		1 850 517 382,50	1 991 993 900,33
Trésorerie passif		-	-
TOTAL PASSIFS COURANTS		2 094 727 560,61	2 244 500 396,68
TOTAL GENERAL PASSIF		20 953 956 225,09	14 454 219 974,69

SOMIPHOS-Spa_ Exercice 2012

الملحق04

SOMIPHOS-SPA

Comptes consolidés au 31/12/2012

BILAN PASSIF

PASSIF	Note	2012	2011
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		1 600 000 000,00	1 600 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves		9 435 247 869,47	5 216 907 474,85
Ecart de réévaluation			-
Ecart d'équivalence			-
Résultat net		6 821 238 152,55	4 822 360 922,67
Autres capitaux propres - Report à nouveau		- 223 494 760,45	- 223 494 760,45
Liaisons inter unités		-	-
Part de la société consolidante			
Part des minoritaires			
TOTAL CAPITAUX PROPRES		17 632 991 261,57	11 415 773 637,07
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		-	943 920,00
Impôts (différés et provisionnés)		52 644 479,07	52 644 479,07
Autres dettes non courantes		1,00	1,00
Provisions et produits constatés d'avance		1 173 592 922,84	740 357 540,86
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		1 226 237 402,91	793 945 940,93
PASSIF COURANT			
Fournisseurs et comptes rattachés		195 626 682,24	179 657 539,45
Impôts		48 583 495,86	72 848 956,91
Autres dettes		1 850 517 382,50	1 991 993 900,33
Trésorerie passif		-	-
TOTAL PASSIFS COURANTS		2 094 727 560,61	2 244 500 396,68
TOTAL GENERAL PASSIF		20 953 956 225,09	14 454 219 974,69

الملحق05

ERPHOS Group
OMIPHOS-SPA

Comptes consolidés au 31/12/2012

COMPTE DE RESULTATS

Rubriques	Note	2012	2011
entes et produits annexes (chiffres d'affaires)		10 436 663 695,27	8 362 610 803,97
ariation stocks produits finis et en cours		29 462 103,60	38 404 701,05
oduction immobilisée		-	
ubventions d'exploitation		-	-
PRODUCTION DE L'EXERCICE		10 466 125 798,87	8 401 015 505,01
chats consommés		- 624 528 349,16	- 446 419 303,93
ervices extérieurs et autres consommations		- 839 891 804,42	- 825 660 428,18
CONSOMMATION DE L'EXERCICE		- 1 464 420 153,58	- 1 272 079 732,11
- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		9 001 705 645,29	7 128 935 772,91
harges de personnel		- 1 268 048 449,95	- 1 366 280 083,76
npôts, taxes et versements assimilés		- 19 754 369,23	- 5 171 118,52
- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		7 713 902 826,11	5 757 484 570,62
utres produits opérationnels		419 820 007,13	250 597 067,67
utres charges opérationnelles		- 29 442 937,50	- 74 717 464,04
otations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 1 516 884 447,15	- 1 421 591 914,85
eprise sur pertes de valeur et provisions		209 721 755,93	348 238 193,48
- RESULTAT OPERATIONNEL		6 797 117 204,52	4 860 010 452,88
oduits financiers		108 311 486,07	48 102 258,66
harges finacières		- 47 980 035,25	- 60 488 876,44
I- RESULTAT FINANCIER		60 331 450,82	- 12 386 617,78
II- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		6 857 448 655,34	4 847 623 835,10
npôts exigibles sur résultats ordinaires		- 36 210 502,79	- 25 262 912,43
npôts différés (variations) sur résultats ordinaires			
OTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		11 203 979 048,00	9 047 953 024,82
OTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 4 382 740 895,44	- 4 225 592 102,15
III- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		6 821 238 152,55	4 822 360 922,67
éments extraordinaires (produits)			
éments extraordinaires (charges)			
- RESULTAT EXTRAORDINAIRES		-	
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		6 821 238 152,55	4 822 360 922,67

الملحق06

FERPHOS Group
SOMIPHOS-SPA

Comptes consolidés au 31/12/2013

BILAN ACTIF

ACTIF	Note	2013			2012
		Brut	Amortissement	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		86 986 413,38	79 568 063,28	7 418 350,10	17 123 947,55
Immobilisations corporelles		9 715 915 521,67	5 637 068 302,95	4 078 847 218,72	3 642 142 848,14
Terrains		-	-	-	-
Bâtiments		851 486 298,96	518 071 195,73	333 415 103,23	288 375 466,20
Autres immobilisations corporelles		8 864 429 221,71	5 118 997 107,22	3 745 432 114,49	3 353 767 380,94
Immobilisations en concession		1,00		1,00	1,00
Immobilisations encours		309 335 253,88		309 335 253,88	171 298 434,86
Immobilisations financières		15 787 006 476,16	-	15 787 006 476,16	12 697 593 595,61
Titres mis en équivalence				-	-
Autres participations et créances rattachées				-	-
Autres titres immobilisés				-	-
Prêts et autres actifs financiers non courants		15 681 331 758,52	-	15 681 331 758,52	12 564 088 616,50
Impôts différés actif		105 674 717,64	-	105 674 717,64	133 504 979,11
TOTAL ACTIF NON COURANT		25 899 243 665,09	5 716 636 366,23	20 182 607 298,86	16 528 158 826,15
ACTIFS COURANTS					
Stocks et encours		1 241 435 807,15	199 764 503,39	1 041 671 303,75	768 206 778,90
Créances et emplois assimilés		1 962 345 858,28	192 235 447,36	1 770 110 410,92	2 311 222 414,47
Clients		1 058 995 281,84	192 235 447,36	866 759 834,49	1 506 032 345,63
Autres débiteurs		74 980 613,03		74 980 613,03	75 402 197,32
Impôts		827 573 426,61		827 573 426,61	729 308 081,81
Autres actifs courants		796 536,79		796 536,79	479 789,70
Disponibilités et assimilés		1 652 509 234,58	-	1 652 509 234,58	1 346 368 205,56
Placements et autres actifs financiers courants				-	-
Trésorerie		1 652 509 234,58		1 652 509 234,58	1 346 368 205,56
TOTAL ACTIF COURANT		4 856 290 900,01	391 999 950,75	4 464 290 949,26	4 425 797 398,93
TOTAL GENERAL ACTIF		30 755 534 565,10	6 108 636 316,98	24 646 898 248,12	20 953 956 225,09

الملحق07

ERPHOS Group
OMIPHOS-SPA

Comptes consolidés au 31/12/2013

BILAN PASSIF

PASSIF	Note	2013	2012
APITAUX PROPRES			
pital émis		1 600 000 000,00	1 600 000 000,00
pital non appelé			
mes et réserves		16 020 515 721,99	9 435 247 869,47
art de réévaluation			
art d'équivalence			
sultat net		2 621 758 795,12	6 821 238 152,55
tres capitaux propres - Report à nouveau		783 376 138,58	- 223 494 760,45
isons inter unités		-	-
rt de la société consolidante			
rt des minoritaires			
TAL CAPITAUX PROPRES		21 025 650 655,69	17 632 991 261,57
SSIFS NON COURANTS			
prunts et dettes financières		-	-
pôts (différés et provisionnés)		56 774 421,82	52 644 479,07
tres dettes non courantes		1,00	1,00
visions et produits constatés d'avance		1 333 601 367,78	1 173 592 922,84
TAL PASSIFS NON COURANTS		1 390 375 790,60	1 226 237 402,91
SSIF COURANT			
urnisseurs et comptes rattachés		277 147 632,23	195 626 682,24
pôts		109 885 113,70	48 583 495,86
tres dettes		1 843 839 055,90	1 850 517 382,50
sorerie passif		-	-
TAL PASSIFS COURANTS		2 230 871 801,83	2 094 727 560,61
TAL GENERAL PASSIF		24 646 898 248,12	20 953 956 225,09

الملحق08

FERPHOS Group
SOMIPHOS-SPA

Comptes consolidés au 31/12/2013

COMPTE DE RESULTATS

Rubriques	Note	Réalisation 2013	Réalisation 2012
Ventes et produits annexes (chiffres d'affaires)		6 759 858 877,87	10 436 663 695,27
Variation stocks produits finis et en cours		136 636 196,11	29 462 103,60
Production immobilisée		61 488 581,00	-
Subventions d'exploitation		198 361 912,97	-
I- PRODUCTION DE L'EXERCICE		**7 156 345 567,95**	**10 466 125 798,87**
Achats consommés		- 713 258 961,15	- 624 528 349,16
Services extérieurs et autres consommations		- 911 965 148,03	- 839 891 804,42
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**- 1 625 224 109,18**	**- 1 464 420 153,58**
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**5 531 121 458,77**	**9 001 705 645,29**
Charges de personnel		- 1 580 511 232,06	- 1 268 048 449,95
Impôts, taxes et versements assimilés		- 16 842 209,37	- 19 754 369,23
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**3 933 768 017,35**	**7 713 902 826,11**
Autres produits opérationnels		21 563 519,01	419 820 007,13
Autres charges opérationnelles		- 468 256 177,67	- 29 442 937,50
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 1 503 314 067,34	- 1 516 884 447,15
Reprise sur pertes de valeur et provisions		599 112 277,64	209 721 755,93
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**2 582 873 568,98**	**6 797 117 204,52**
Produits financiers		155 390 355,32	108 311 486,07
Charges finacières		- 84 494 722,10	- 47 980 035,25
VI- RESULTAT FINANCIER		**70 895 633,22**	**60 331 450,82**
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**2 653 769 202,20**	**6 857 448 655,34**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		- 26 074 991,01	- 36 210 502,79
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires		- 5 935 416,07	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**7 932 411 719,91**	**11 203 979 048,00**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**- 5 310 652 924,80**	**- 4 382 740 895,44**
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**2 621 758 795,12**	**6 821 238 152,56**
Eléments extraordinaires (produits)			
Eléments extraordinaires (charges)			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRES		-	-
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**2 621 758 795,12**	**6 821 238 152,56**

الملحق09

FERPHOS Group
SOMIPHOS-SPA

Comptes consolidés au 31/12/2014

BILAN ACTIF

ACTIF	Note	2014			2013
		Brut	Amortissement	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		**90 042 628,15**	**88 610 121,34**	**1 432 506,81**	**7 418 350,10**
Immobilisations corporelles		**10 703 256 147,97**	**6 464 078 500,71**	**4 239 177 647,26**	**4 078 847 218,72**
Terrains		-	-	-	-
Bâtiments		975 107 243,04	586 250 449,11	388 856 793,92	333 415 103,23
Autres immobilisations corporelles		9 728 148 904,94	5 877 828 051,60	3 850 320 853,34	3 745 432 114,49
Immobilisations en concession		-		-	1,00
Immobilisations encours		**582 964 495,90**	**-**	**582 964 495,90**	**309 335 253,88**
Immobilisations financières		**19 422 966 840,72**	**-**	**19 422 966 840,72**	**15 787 006 476,16**
Titres mis en équivalence				-	-
Autres participations et créances rattachées				-	-
Autres titres immobilisés				-	-
Prêts et autres actifs financiers non courants		19 420 976 914,87	-	19 420 976 914,87	15 681 331 758,52
Impôts différés actif		1 989 925,85	-	1 989 925,85	105 674 717,64
TOTAL ACTIF NON COURANT		**30 799 230 112,74**	**6 552 688 622,05**	**24 246 541 490,69**	**20 182 607 298,86**
ACTIFS COURANTS					
Stocks et encours		**1 521 439 682,40**	**212 918 532,78**	**1 308 521 149,62**	**1 041 671 303,75**
Créances et emplois assimilés		**2 579 010 608,93**	**160 104 750,83**	**2 418 905 858,10**	**1 770 110 410,92**
Clients		1 172 185 167,64	160 104 750,83	1 012 080 416,81	866 759 834,49
Autres débiteurs		82 418 762,47	-	82 418 762,47	74 980 613,03
Impôts		976 444 179,95	-	976 444 179,95	827 573 426,61
Autres actifs courants		347 962 498,87	-	347 962 498,87	796 536,79
Disponibilités et assimilés		**962 742 117,89**	**-**	**962 742 117,89**	**1 652 509 234,58**
Placements et autres actifs financiers courants		-	-	-	-
Trésorerie		962 742 117,89	-	**962 742 117,89**	**1 652 509 234,58**
TOTAL ACTIF COURANT		**5 063 192 409,21**	**373 023 283,61**	**4 690 169 125,61**	**4 464 290 949,26**
TOTAL GENERAL ACTIF		**35 862 422 521,95**	**6 925 711 905,66**	**28 936 710 616,30**	**24 646 898 248,12**

الملحق10

SOMIPHOS-SPA

Comptes consolidés au 31/12/2014

BILAN PASSIF

PASSIF	Note	2014	2013
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		1 600 000 000,00	1 600 000 000,00
Capital non appelé			
Ecart d'évaluation		1 435 456 792,00	
Primes et réserves		19 025 586 418,87	16 020 515 721,99
Ecart de réévaluation		-	
Ecart d'équivalence		-	
Résultat net		2 935 024 951,45	2 621 758 795,12
Autres capitaux propres - Report à nouveau		847 084 564,09	783 376 138,58
Liaisons inter unités		-	-
Part de la société consolidante			
Part des minoritaires			
TOTAL CAPITAUX PROPRES		25 843 152 726,41	21 025 650 655,69
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		-	-
Impôts (différés et provisionnés)		4 296 740,10	56 774 421,82
Autres dettes non courantes		-	1,00
Provisions et produits constatés d'avance		1 078 493 841,99	1 333 601 367,78
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		1 082 790 582,09	1 390 375 790,60
PASSIF COURANT			
Fournisseurs et comptes rattachés		513 779 442,63	277 147 632,23
Impôts		262 270 750,83	109 885 113,70
Autres dettes		1 234 717 114,34	1 843 839 055,90
Trésorerie passif		-	-
TOTAL PASSIFS COURANTS		2 010 767 307,80	2 230 871 801,83
TOTAL GENERAL PASSIF		28 936 710 616,30	24 646 898 248,12

الملحق11

FERPHOS Group
SOMIPHOS-SPA

Comptes consolidés au 31/12/2014

COMPTE DE RESULTATS

Rubriques	Note	2014	2013
Ventes et produits annexes (chiffres d'affaires)		6 988 870 075,37	6 759 858 877,87
Variation stocks produits finis et en cours		65 369 333,57	136 636 196,11
Production immobilisée		47 998 212,11	61 488 581,00
Subventions d'exploitation		249 429 971,91	198 361 912,97
I- PRODUCTION DE L'EXERCICE		7 351 667 592,95	7 156 345 567,95
Achats consommés		- 798 044 698,20	- 713 258 961,15
Services extérieurs et autres consommations		- 1 241 314 963,71	- 911 965 148,03
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE		- 2 039 359 661,91	- 1 625 224 109,18
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		5 312 307 931,04	5 531 121 458,77
Charges de personnel		- 1 932 396 519,00	- 1 580 511 232,06
Impôts, taxes et versements assimilés		- 18 197 351,44	- 16 842 209,37
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		3 361 714 060,61	3 933 768 017,35
Autres produits opérationnels		54 474 223,24	21 563 519,01
Autres charges opérationnelles		- 238 380 505,85	- 468 256 177,67
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de va		- 980 869 704,02	- 1 503 314 067,34
Reprise sur pertes de valeur et provisions		500 739 883,18	599 112 277,64
V- RESULTAT OPERATIONNEL		2 697 677 957,17	2 582 873 568,98
Produits financiers		252 253 396,91	155 390 355,32
Charges finacières		- 1 646 308,36	- 84 494 722,10
VI- RESULTAT FINANCIER		250 607 088,55	70 895 633,22
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		2 948 285 045,72	2 653 769 202,20
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		- 15 452 498,84	- 26 074 991,01
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires		2 192 404,57	- 5 935 416,07
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		8 159 135 096,29	7 932 411 719,91
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 5 224 110 144,85	- 5 310 652 924,80
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 935 024 951,45	2 621 758 795,12
Eléments extraordinaires (produits)			
Eléments extraordinaires (charges)			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRES		-	-
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		2 935 024 951,45	2 621 758 795,12

الملحق12

FERPHOS Group
SOMIPHOS-SPA

Comptes consolidés au 31/12/2015

BILAN ACTIF

ACTIF	Note	2015			2014
		Brut	Amortissement	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		406 955 282,30	193 701 612,41	213 253 669,89	1 609 558,21
Immobilisations corporelles		11 323 016 323,14	7 517 824 183,07	3 805 192 140,06	4 763 120 951,98
Terrains		-	-	-	-
Bâtiments		965 221 474,61	625 683 804,03	339 537 670,58	436 917 745,98
Autres immobilisations corporelles		10 357 794 848,52	6 892 140 379,04	3 465 654 469,48	4 326 203 206,00
Immobilisations en concession		-	-	-	-
Immobilisations encours		387 474 308,90	-	387 474 308,90	655 016 287,53
Immobilisations financières		24 670 521 550,64	-	24 670 521 550,64	21 823 558 248,00
Titres mis en équivalence		-	-	-	-
Autres participations et créances rattachées		-	-	-	-
Autres titres immobilisés		-	-	-	-
Prêts et autres actifs financiers non courants		24 669 174 261,38	-	24 669 174 261,38	21 821 322 376,26
Impôts différés actif		1 347 289,26	-	1 347 289,26	2 235 871,74
TOTAL ACTIF NON COURANT		36 787 967 464,97	7 711 525 795,48	29 076 441 669,49	27 243 305 045,72
ACTIFS COURANTS					
Stocks et encours		1 321 542 512,80	192 900 884,88	1 128 641 627,93	1 470 248 482,72
Créances et emplois assimilés		2 799 021 355,49	25 035 276,90	2 773 986 078,59	2 717 871 750,67
Clients		1 243 189 865,46	25 035 276,90	1 218 154 588,57	1 137 169 007,65
Autres débiteurs		90 719 044,73	-	90 719 044,73	92 605 351,09
Impôts		1 120 199 311,35	-	1 120 199 311,35	1 097 128 292,08
Autres actifs courants		344 913 133,94	-	344 913 133,94	390 969 099,85
Disponibilités et assimilés		2 492 867 367,53	-	2 492 867 367,53	1 081 732 716,73
Placements et autres actifs financiers courants		-	-	-	-
Trésorerie		2 492 867 367,53	-	2 492 867 367,53	1 081 732 716,73
TOTAL ACTIF COURANT		6 613 431 235,83	217 936 161,77	6 395 495 074,05	5 269 852 950,12
TOTAL GENERAL ACTIF		43 401 398 700,80	7 929 461 957,26	35 471 936 743,54	32 513 157 995,84

الملحق13

ERPHOS Group
OMIPHOS-SPA

Comptes consolidés au 31/12/2015

BILAN PASSIF

	Note	2015	2014
PITAUX PROPRES			
pital émis		1 600 000 000,00	1 600 000 000,00
pital non appelé			
rt d'évaluation			1 612 872 800,00
nes et réserves		20 952 827 946,81	21 377 063 391,99
rt de réévaluation		-	
rt d'équivalence		-	
sultat net		6 568 288 822,16	3 266 806 934,50
res capitaux propres - Report à nouveau		1 877 331 830,97	951 780 409,09
sons inter unités		-	-
t de la société consolidante		-	
t des minoritaires		-	
TAL CAPITAUX PROPRES		30 998 448 599,94	28 808 523 535,58
SSIFS NON COURANTS			
prunts et dettes financières		-	-
ôts (différés et provisionnés)		10 634 022,15	4 827 797,86
res dettes non courantes		-	-
visions et produits constatés d'avance		1 376 101 236,48	1 211 790 833,70
TAL PASSIFS NON COURANTS		1 386 735 258,62	1 216 618 631,56
SSIF COURANT			
rnisseurs et comptes rattachés		475 227 504,01	577 280 272,62
ôts		255 483 440,09	294 686 236,89
res dettes		2 356 041 940,87	1 616 049 319,19
sorerie passif		-	-
TAL PASSIFS COURANTS		3 086 752 884,97	2 488 015 828,70
TAL GENERAL PASSIF		35 471 936 743,54	32 513 157 995,84

الملحق14

RPHOS Group
MIPHOS-SPA

Comptes consolidés au 31/12/2015

COMPTE DE RESULTATS

Rubriques	Note	2015	2014
es et produits annexes (chiffres d'affaires)		8 825 606 231,03	7 852 663 006,03
ition stocks produits finis et en cours		- 171 612 475,88	73 448 689,40
uction immobilisée		-	53 930 575,41
rentions d'exploitation		37 809 386,45	280 258 395,40
ODUCTION DE L'EXERCICE		**8 691 803 141,61**	**8 260 300 666,24**
its consommés		- 764 512 078,35	- 896 679 436,18
ices extérieurs et autres consommations		- 1 186 708 678,70	- 1 394 735 914,28
ONSOMMATION DE L'EXERCICE		**- 1 951 220 757,05**	**- 2 291 415 350,46**
ALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**6 740 582 384,56**	**5 968 885 315,78**
ges de personnel		- 1 784 979 688,00	- 2 171 232 043,82
ts, taxes et versements assimilés		- 19 768 505,90	- 20 446 462,29
XCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**4 935 834 190,66**	**3 777 206 809,67**
s produits opérationnels		36 116 724,86	61 206 992,41
s charges opérationnelles		- 227 399 532,66	- 267 843 265,00
tions aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 1 701 026 761,18	- 1 102 100 791,03
ise sur pertes de valeur et provisions		189 577 269,40	562 629 082,23
ESULTAT OPERATIONNEL		**3 233 101 891,08**	**3 031 098 828,28**
uits financiers		3 376 031 297,38	252 253 396,91
ges finacières		- 20 603 156,63	- 1 646 308,36
ESULTAT FINANCIER		**3 355 428 140,75**	**250 607 088,55**
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**6 588 530 031,84**	**3 281 705 916,83**
ts exigibles sur résultats ordinaires		- 16 882 172,53	- 17 362 358,25
ts différés (variations) sur résultats ordinaires		- 3 359 037,15	2 463 375,92
AL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**12 293 528 433,26**	**9 136 390 137,79**
AL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**- 5 725 239 611,10**	**- 5 869 583 203,29**
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**6 568 288 822,16**	**3 266 806 934,50**
ents extraordinaires (produits)			
ents extraordinaires (charges)			
ESULTAT EXTRAORDINAIRES		-	
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		6 568 288 822,16	3 266 806 934,50

PHOS-Spa_ Exercice 2015

الملحق15

Designations	Participation		
	% / Direction	% / P.Revient	% / Coûts complet
istration	100,00%	14%	18%
ces administratif			
DMINISTRATIF	0,59%	0,08%	0,11%
ON DU COMPLEXE	37,62%	5,10%	6,74%
	0,28%	0,04%	0,05%
EMENT COMPTABILITE ET FINANCE	2,22%	0,30%	0,40%
GESTION RESSOURCES HUMAINE	4,81%	0,65%	0,86%
ARCHIVE (ADM)	1,04%	0,14%	0,19%
EMENT CONTROLE BUDGETAIRE	1,07%	0,15%	0,19%
JURIDIQUE	0,41%	0,06%	0,07%
LOGISTIQUE	2,29%	0,31%	0,41%
GARDIENNAGE (CITE 6 MAI)	3,26%	0,44%	0,58%
INFORMATIQUE	0,81%	0,11%	0,15%
PL	3,02%	0,41%	0,54%
NTRETIEN MOYENS GÉNÉRAUX	2,16%	0,29%	0,39%
	1,72%	0,23%	0,31%
RANT	1,49%	0,20%	0,27%
LIBATAIRE	0,10%	0,01%	0,02%
SEAU TÉLÉPHONIQUE	0,71%	0,10%	0,13%
BORATOIRE EXPLOITATION	1,74%	0,24%	0,31%
BO CARREAUX (CONT QUALITÉ)	3,45%	0,47%	0,62%
UDES ET DÉVELOPPEMENT (DED)	3,13%	0,42%	0,56%
ETUDE GEOLOGIQUE	2,80%	0,38%	0,50%
ECHISSEMENT CONTRÔLE QUALITÉ	0,25%	0,03%	0,04%
APPROVISIONNEMENT ET ACHATS	4,94%	0,67%	0,88%
GESTION DES STOCKS	4,13%	0,56%	0,74%
SECURITE INDUSTRIELLE	11,33%	1,54%	2,03%
ATIVE	0,01%	0,00%	0,00%
MÉDECINE DE TRAVAIL	3,34%	0,45%	0,60%
ORTIF	0,00%	0,00%	0,00%
NTANT DES TRAVAILLEURS	0,67%	0,09%	0,12%
TION GRATUITE	0,38%	0,05%	0,07%
S COMMUNES (USINE)	0,23%	0,03%	0,04%
on d'exploitation	100%	26%	34%
ces d'exploitation			
ON D'EXPLOITATION	12,26%	3,18%	4,21%
GINS	17,11%	4,44%	5,87%
SOUS PRODUITS	0,24%	0,06%	0,08%
PLOITATION SABLE ET AUTRES P	0,54%	0,14%	0,19%
EMENT EXPLOITATION	4,20%	1,09%	1,44%
EMENT ABATTAGE	0,78%	0,20%	0,27%
	42,89%	11,14%	14,72%
ATE BRUT	21,98%	5,71%	7,54%
on de traitement	100%	23%	31%
ces de traitement			

الملحق16

EMENT VOIE SECHE	0,12%	0,03%	0,04%
EMENT VOIE HUMIDE	0,38%	0,09%	0,12%
E PREPARATION MECANIQUE	0,10%	0,02%	0,03%
E LOGISTIQUE(traitement)	0,53%	0,12%	0,16%
E ENTRETIEN BANDE	2,23%	0,52%	0,68%
E EMBARQUEMENT	0,18%	0,04%	0,06%
T DE CONCASSAGE BABITLES	0,74%	0,17%	0,23%
T DE CONCASSAGE KEF ESSNOUN	3,10%	0,72%	0,95%
T DE BROYAGE	5,14%	1,19%	1,57%
T DE CRIBLAGE	2,99%	0,69%	0,91%
T DE DÉBOURBAGE	22,24%	5,15%	6,80%
T DE SECHAGE B1	9,88%	2,29%	3,02%
T LAVAGE	1,91%	0,44%	0,58%
T SÉCHAGE	8,11%	1,88%	2,48%
T DÉPOUSSIÉRAGE DK 2	12,21%	2,83%	3,73%
T DÉPOUSSIÉRAGE DK 3	11,70%	2,71%	3,58%
GE ET CHARGEMENT (P.M) DO	3,87%	0,90%	1,18%
on de maintenance	100%	9%	12%
ces de maintenance			
ON DE MAINTENANCE	38,52%	3,59%	4,75%
ITRETIEN MAT FIXE (DEMF)	0,68%	0,06%	0,08%
E BPM (DEMF)	2,55%	0,24%	0,31%
T DE CHAUDRONNERIE	2,57%	0,24%	0,32%
T D'USINAGE	1,01%	0,09%	0,12%
N BOBINAGE	0,16%	0,01%	0,02%
PANNAGE ET ENTRETIEN RÉGUL	0,83%	0,08%	0,10%
E ENTRETIEN ÉLECTRIQUE	2,76%	0,26%	0,34%
E ENTRETIEN MÉCANIQUE	5,41%	0,50%	0,67%
E INFRASTRUCTURE	2,08%	0,19%	0,26%
ERGIE (ÉLECTRIQUE /GAZ NAT)	4,02%	0,38%	0,50%
ERGIE (EAU)	12,15%	1,13%	1,50%
ITRETIEN MAT ROUL (DEMR)	1,99%	0,19%	0,24%
E BPM (DEMR)	1,34%	0,13%	0,17%
RETIEN ET GROSSE RÉPARATION	8,49%	0,79%	1,05%
RETIEN ET GROSSE RÉPARATION	4,18%	0,39%	0,52%
RETIEN CHANTIERS EXTERIEURS	11,26%	1,05%	1,39%
	100%	6%	7%
E SECURITE	0,83%	0,05%	0,06%
E (DSP 1)	27,03%	1,52%	2,00%
DERRIERE (DSP 2)	16,17%	0,91%	1,20%
MOUNE (DSP 3)	31,12%	1,75%	2,31%
ESSNOUN (DSP4)	24,85%	1,39%	1,84%
complet		76%	100%
ilisation Wagons D/O		1%	
ransport (P.M)		14%	
nter unités (IPA + STPM)		9%	
revient		100%	

الملحق17

STÉRILE				
	2013	2014	2015	2016
AUTRES ACHATS CONSOMMES	-18	-449	-130	-348
EXPLOS/ELEC/GAS/GASOIL..MA	-161901	-176762	-148708	-71134
FRAIS PERSONNEL	-29414	-36085	-33442	-17660
Somme:	-191333	-213296	-182279	-89142
Intitulé Section Analytique	0	0	0	0
PHOSPHATE BRUT	0	0	0	0
	2013	2014	2015	2016
AUTRES ACHATS CONSOMMES	-18	-445	-137	-309
EXPLOS/ELEC/GAS/GASOIL..MA	-46501	-57553	-48832	-21833
FRAIS PERSONNEL	-27266	-31006	-29062	-15388
Somme:	-73785	-89003	-78031	-37530
Intitulé Section Analytique	0	0	0	0
ATELIER DE CONCASSAGE BABI	0	0	0	0
	2013	2014	2015	2016
AMORTISSEMENT/PROV	0	-1131	-1689	-844
AUTRES ACHATS CONSOMMES	0	-8	-6	0
DIVERS SERVICES EXTERIEURS	0	0	-92	0
EXPLOS/ELEC/GAS/GASOIL..MA	-736	-903	-782	-273
FRAIS PERSONNEL	-3146	-5247	-5584	-2266
Somme:	-3882	-7289	-8153	-3383
Intitulé Section Analytique	0	0	0	0
ATELIER DE CONCASSAGE KEF E	0	0	0	0
	2013	2014	2015	2016
AMORTISSEMENT/PROV	-50125	-38685	-38720	-14233
AUTRES ACHATS CONSOMMES	-15	-5	-6	0
DIVERS SERVICES EXTERIEURS	0	-1141	-606	0
EXPLOS/ELEC/GAS/GASOIL..MA	-375	-445	-411	-694
FRAIS PERSONNEL	-1639	-1873	-2874	-1716
Somme:	-52154	-42149	-42617	-16644
Intitulé Section Analytique	0	0	0	0
ATELIER DE BROYAGE	0	0	0	0
	2013	2014	2015	2016
AMORTISSEMENT/PROV	-1668	-2681	-2670	-905
AUTRES ACHATS CONSOMMES	-82	-183	-168	-6
DIVERS SERVICES EXTERIEURS	0	-649	-213	0
EXPLOS/ELEC/GAS/GASOIL..MA	-7110	-6244	-6480	-4622
FRAIS PERSONNEL	-31243	-35955	-33328	-20431
Somme:	-40103	-45712	-42859	-25964
Intitulé Section Analytique	0	0	0	0
ATELIER DE CRIBLAGE	0	0	0	0
	2013	2014	2015	2016
AMORTISSEMENT/PROV	-537	-2051	-1940	-940
AUTRES ACHATS CONSOMMES	-6	-84	-139	0
DIVERS SERVICES EXTERIEURS	0	0	-213	0
EXPLOS/ELEC/GAS/GASOIL..MA	-7481	-6356	-6351	-4108
FRAIS PERSONNEL	-11381	-13762	-20141	-9569
Somme:	-19405	-22254	-28784	-14618
Intitulé Section Analytique	0	0	0	0
ATELIER DE DÉBOURBAGE	0	0	0	0
	2013	2014	2015	2016

الملحق18

AMORTISSEMENT/PROV	-23229	-20327	-20709	-9157
AUTRES ACHATS CONSOMMES	-268	-384	-379	-98
DIVERS SERVICES EXTERIEURS	0	-565	-518	0
EXPLOS/ELEC/GAS/GASOIL..MA	-7093	-5845	-6240	-4007
FRAIS PERSONNEL	-36346	-41749	-39975	-24563
Somme:	-66936	-68870	-67822	-37825
Intitulé Section Analytique	0	0	0	0
ATELIER DE SECHAGE B1	0	0	0	0
	2013	2014	2015	2016
AMORTISSEMENT/PROV	-23636	-25334	-27186	-16170
AUTRES ACHATS CONSOMMES	-271	-368	-302	-52
DIVERS SERVICES EXTERIEURS	0	-2	-700	0
EXPLOS/ELEC/GAS/GASOIL..MA	-15639	-39814	-35196	-15565
FRAIS PERSONNEL	-44979	-46796	-42602	-23826
Somme:	-84525	-112314	-105986	-55613
Intitulé Section Analytique	0	0	0	0
ATELIER LAVAGE	0	0	0	0
	2013	2014	2015	2016
AMORTISSEMENT/PROV	-22466	-22716	-22543	-11209
AUTRES ACHATS CONSOMMES	-1	0	0	0
DIVERS SERVICES EXTERIEURS	0	-51	-76	0
EXPLOS/ELEC/GAS/GASOIL..MA	-86	-22	-1	0
Somme:	-22553	-22789	-22621	-11209
Intitulé Section Analytique	0	0	0	0
ATELIER SÉCHAGE	0	0	0	0
	2013	2014	2015	2016
AMORTISSEMENT/PROV	-1618	-3086	-6060	-6757
AUTRES ACHATS CONSOMMES	-232	-325	-141	-233
DIVERS SERVICES EXTERIEURS	0	-12	-381	0
EXPLOS/ELEC/GAS/GASOIL..MA	-16451	-17563	-15446	-12315
FRAIS PERSONNEL	-37509	-42029	-38450	-22662
Somme:	-55811	-63016	-60478	-41967
Intitulé Section Analytique	0	0	0	0
ATELIER DÉPOUSSIÉRAGE DK 2	0	0	0	0
	2013	2014	2015	2016
AMORTISSEMENT/PROV	-25098	-27371	-23389	-14875
AUTRES ACHATS CONSOMMES	-299	-215	-351	-48
DIVERS SERVICES EXTERIEURS	0	-8	-293	0
EXPLOS/ELEC/GAS/GASOIL..MA	-17913	-16122	-21990	-13320
FRAIS PERSONNEL	-23652	-27080	-27149	-16750
Somme:	-66962	-70796	-73172	-44994
Intitulé Section Analytique	0	0	0	0
ATELIER DÉPOUSSIÉRAGE DK 3	0	0	0	0
	2013	2014	2015	2016
AMORTISSEMENT/PROV	-50168	-66418	-62560	-37465
AUTRES ACHATS CONSOMMES	-12	-76	-318	-18
DIVERS SERVICES EXTERIEURS	0	-418	-439	0
EXPLOS/ELEC/GAS/GASOIL..MA	-18966	-18479	-14614	-10312
FRAIS PERSONNEL	-20557	-22003	-22402	-12438
Somme:	-89703	-107393	-100333	-60233

الملحق19

CPT/ANNEE	2013	2014	2015	1ER SEMESTRE 20162016
60	- 1 345 406 490,00	- 1 448 100 323,16	- 1 398 487 727,96	- 767 156 477,86
6071111000 - Energie électrique	- 71 593 792,72	- 82 015 683,53	- 78 684 583,10	- 44 805 192,66
6071113000 - Gaz naturel	- 29 365 257,56	- 37 169 025,27	- 36 322 856,63	- 24 741 041,88
61	- 266 389 771,10	- 250 301 309,76	- 231 511 022,00	- 78 899 532,61
62	- 62 080 557,21	- 60 740 157,46	- 47 309 051,74	- 23 921 201,35
6241120000 - Transport sur ventes (terrestre) SO	- 406 276 761,33	- 749 763 919,26	- 730 187 841,84	- 237 988 860,59
6241130000 - Transport sur ventes (ferroviaire)	- 377 951 414,63	- 356 957 720,82	- 333 271 196,04	- 204 464 352,40
63	- 3 004 124 020,87	- 3 274 576 185,98	- 3 165 282 061,47	- 2 150 293 537,57
64	- 18 489 827,89	- 18 950 688,26	- 13 758 916,08	- 3 570 179,84
65	- 548 419 662,67	- 267 349 248,46	- 243 088 872,09	- 117 132 219,25
66	- 101 013 869,25	- 1 375 687,46	- 6 345 175,95	- 328 167,36
AUTRES	- 2 351 731 762,51	- 1 745 932 303,87	- 1 630 974 781,96	- 872 703 270,64

تابع الملحق19

FERPHOS® فرفوس®

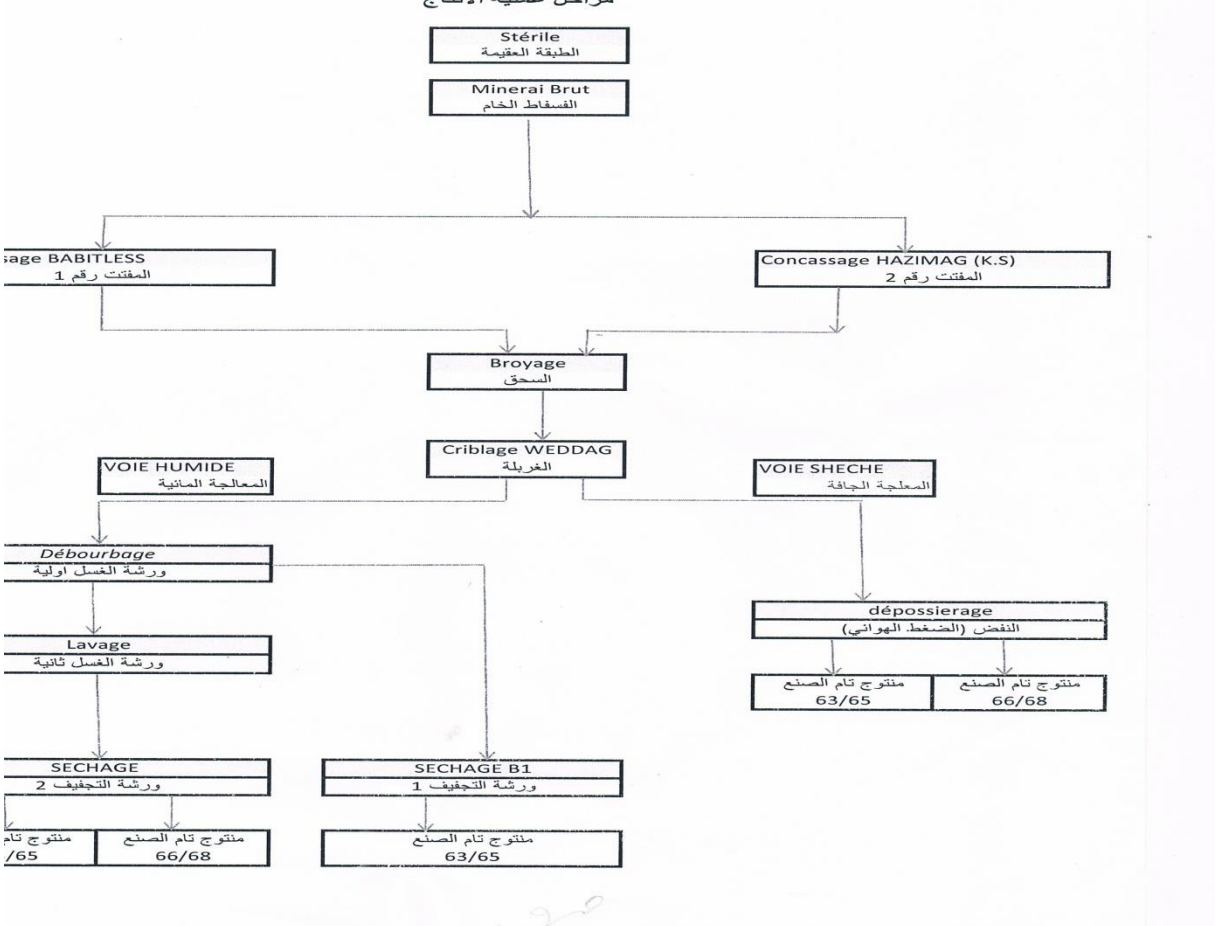
BILAN DE FORMATION
CANEVAS 1 /BILAN DES REALISATIONS
DECEMBRE-2015

Corps de métries	Prévisions annuelles 2015							Réalisations -DECEMBRE-2015							CUMUL AU 31 DECEMBRE 2015						
	Effectif prévu			Budget Prévu			Durée Prévue en jours	Effectif Réalisé			Cout de la formation			Durée réalisée en jours	Effectif prévu			Cout de la formation			Durée réalisée en jours
	EX	M	C	EX	M	C		EX	M	C	EX	M	C		EX	M	C	EX	M	C	
Production	2	232	36	112 500	5 416 250	1 411 250	315		3	1		88 200	29 400	4		54	14		3 739 067	849 400	139
Maintenance	8	115	39	326 784	6 395 714	1495002	257		11	5		621 067	295 833	9	7	63	21	317 333	3 081 724	771 492	105
Finances et Comptabilité		25	20		1 417 500	1 882 500	103			8			216 000	4		7	49		204 900	1 529 432	52
Ressources Humaines		25	46		2 235 000	3 800 000	127		23	4		899 352	157 858	30		25	15		1 008 402	1 181 055	66
Commercial et Marketing		4	18		270 000	660 000	50		2			20 000		5		22	5		216 942	248 967	54
Approvisionnement		19	15		895 000	695 000	47									3	3		149 361	143 573	18
Système Informatique		5	3		590 000	313 750	21														
Hugiéne et Sécurité	18	86	5	600 000	1 417 500	147 500	61	6	21		166 920	785 380		30	10	90	8	215 834	1 747 764	265 540	67
Direction/Autres		45	98		2 186 548	7 732 202	236		11	13		1 143 714	513 812	13		28	31		1 630 666	1 123 834	45
Total	28	556	280	1039284	20823512	18137204	1217	6	71	31	166 920	3 557 713	1 212 903	95	17	292	146	533 167	11 778 826	6 113 293	546

الملحق20

19

SCHEMA DE PRODUCTION
مراحل عملية الانتاج



الملحق21

EVOLUTION DE LA PRODUCTION (t)

	2010		2011		2012		2013		2014		2015	
MOIS	PREVU	REALISATION	PREVU	REALISATION	PREVU	REALISATION	PREVU	REALISATION	PREVU	REALISATION	PREVU	REALISATION
JANVIER	170000	117564	127 000	119 500	136 000	130 100	136000	91 200	127000	103100	127000	108900
FEVRIER	152000	146500	115 000	133 700	120 000	104 400	120000	113 000	115000	81100	121000	85500
MARS	170000	157700	127 000	45 200	136 000	106 800	136000	130 500	127000	115500	127000	120500
AVRIL	164500	148200	124 000	128 000	132 000	135 100	132000	111 000	124000	124700	123000	76900
MAI	170000	130100	127 000	2 000	136 000	132 600	136000	80 900	127000	146700	127000	77300
JUIN	164500	142454	124 000	140 100	132 000	44 500	132000	127 900	124000	133250	122000	102900
JUILLET	170000	121632	127 000	138 100	136 000	62 400	136000	98 700	127000	122400	127000	120500
AOUT	170000	60834	127 000	116 900	136 000	99 950	136000	77 400	127000	124100	127000	109400
SEPTEMBRE	164500	100050	124 000	113 000	132 000	94 900	132000	81 400	124000	110800	122000	100700
OCTOBRE	170000	126500	127 000	124 900	136 000	105 300	136000	75 000	127000	113900	127000	124900
NOVEMBRE	164500	135400	124 000	102 800	132 000	119 100	132000	86 700	124000	114200	122000	126700
DECEMBRE	170000	144905	127 000	116 884	136 000	115 100	136000	77 226	127000	128200	128000	133900
TOTAL ANNE	2000000	1531839	1500000	1281084	1600000	1 250 250	1 600 000	1 150 926	1 500 000	1 417 950	1 500 000	1 288 100

الملحق22

SOMIPHOS-SPA

COMPTE DE RESULTATS

Comptes consolidés au 31/12/2012

Rubriques	Note	CMDO	IPA	SIEGE	CERAD	Réalisation 2012
Ventes et produits annexes (chiffres d'affaires)		10 418 609 149,82	11 562 570,50	-	6 491 974,95	10 436 663 695,27
Variation stocks produits finis et en cours		29 462 103,60	-	-	-	29 462 103,60
Production immobilisée		-	-	-	-	-
Subventions d'exploitation		-	-	-	-	-
I- PRODUCTION DE L'EXERCICE		10 448 071 253,42	11 562 570,50	-	6 491 974,95	10 466 125 798,87
Achats consommés		- 623 507 824,86	- 653 568,61	-	- 366 955,69	- 624 528 349,16
Services extérieurs et autres consommations		- 759 317 495,84	- 67 456 871,49	- 11 147 874,91	- 1 969 562,17	- 839 891 804,42
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE		- 1 382 825 320,70	- 68 110 440,10	- 11 147 874,91	- 2 336 517,87	- 1 464 420 153,58
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		9 065 245 932,71	- 56 547 869,60	- 11 147 874,91	4 155 457,09	9 001 705 645,29
Charges de personnel		- 942 497 761,96	- 200 855 025,23	- 98 643 727,47	- 26 051 935,28	- 1 268 048 449,95
Impôts, taxes et versements assimilés		- 17 403 809,14	- 994 963,75	- 1 049 504,90	- 306 091,43	- 19 754 369,23
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		8 105 344 361,61	- 258 397 858,58	- 110 841 107,29	- 22 202 569,63	7 713 902 826,11
Autres produits opérationnels		78 971 835,81	321 461 594,70	2 340 188,03	17 046 388,59	419 820 007,13
Autres charges opérationnelles		- 28 515 155,92	- 695 745,65	- 195 335,15	- 36 700,78	- 29 442 937,50
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeu		- 1 371 358 967,78	- 115 698 446,20	- 25 563 034,47	- 4 263 998,69	- 1 516 884 447,15
Reprise sur pertes de valeur et provisions		198 262 109,67	7 531 485,34	3 091 749,20	836 411,72	209 721 755,93
V- RESULTAT OPERATIONNEL		6 982 704 183,39	- 45 798 970,40	- 131 167 539,67	- 8 620 468,80	6 797 117 204,52
Produits financiers		108 239 863,08	71 622,99	-	-	108 311 486,07
Charges finacières		- 47 893 129,25	- 86 905,99	-	-	- 47 980 035,25
VI- RESULTAT FINANCIER		60 346 733,82	- 15 283,00	-	-	60 331 450,82
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		7 043 050 917,21	- 45 814 253,41	- 131 167 539,67	- 8 620 468,80	6 857 448 655,34
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		- 36 210 502,79	-	-	-	- 36 210 502,79
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires			-	-	-	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		10 833 545 061,97	340 627 273,53	5 431 937,24	24 374 775,26	11 203 979 048,00
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 3 826 704 647,55	- 386 441 526,93	- 136 599 476,90	- 32 995 244,06	- 4 382 740 895,44
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		7 006 840 414,42	- 45 814 253,41	- 131 167 539,67	- 8 620 468,80	6 821 238 152,55
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRES						-
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		7 006 840 414,42	- 45 814 253,41	- 131 167 539,67	- 8 620 468,80	6 821 238 152,55

SOMIPHOS-Spa_ Exercice 2012

الملحق23

SOMIPHOS-SPA

Comptes consolidés au 31/12/2014

COMPTE DE RESULTATS

Rubriques	Note	CMDO	IPA	SIEGE	CERAD	Réalisations 2014
Ventes et produits annexes (chiffres d'affaires)		6 973 490 738,88	11 184 060,35	-	4 195 276,14	6 988 870 075,37
Variation stocks produits finis et en cours		65 369 333,57	-	-	-	65 369 333,57
Production immobilisée		47 998 212,11	-	-	-	47 998 212,11
Subventions d'exploitation		249 429 971,91	-	-	-	249 429 971,91
I- PRODUCTION DE L'EXERCICE		7 336 288 256,46	11 184 060,35	-	4 195 276,14	7 351 667 592,95
Achats consommés		- 726 688 322,90	- 62 589 500,42	- 7 706 616,27	- 1 060 258,62	- 798 044 698,20
Services extérieurs et autres consommations		- 1 132 401 205,59	- 46 516 415,76	- 54 389 256,41	- 8 008 085,94	- 1 241 314 963,71
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE		- 1 859 089 528,49	- 109 105 916,18	- 62 095 872,68	- 9 068 344,56	- 2 039 359 661,91
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		5 477 198 727,98	- 97 921 855,84	- 62 095 872,68	- 4 873 068,42	5 312 307 931,04
Charges de personnel		- 1 433 532 605,01	- 313 187 370,20	- 150 117 399,07	- 35 559 144,72	- 1 932 396 519,00
Impôts, taxes et versements assimilés		- 15 460 637,06	- 845 517,16	- 1 493 741,22	- 397 456,00	- 18 197 351,44
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		4 028 205 485,91	- 411 954 743,19	- 213 707 012,97	- 40 829 669,14	3 361 714 060,61
Autres produits opérationnels		27 318 541,56	26 647 044,34	453 629,81	55 007,53	54 474 223,24
Autres charges opérationnelles		- 229 200 381,63	- 5 070 849,52	- 3 957 084,71	- 152 190,00	- 238 380 505,85
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeu		- 826 030 476,69	- 122 124 044,74	- 30 573 802,29	- 2 141 380,30	- 980 869 704,02
Reprise sur pertes de valeur et provisions		447 311 485,94	37 062 848,78	15 649 095,20	716 453,28	500 739 883,18
V- RESULTAT OPERATIONNEL		3 447 604 655,09	- 475 439 744,34	- 232 135 174,95	- 42 351 778,64	2 697 677 957,17
Produits financiers		251 937 639,28	315 757,63	-	-	252 253 396,91
Charges finacières		- 1 335 618,89	- 299 568,40	-	- 11 121,07	- 1 646 308,36
VI- RESULTAT FINANCIER		250 602 020,39	16 189,23	-	- 11 121,07	250 607 088,55
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		3 698 206 675,48	- 475 423 555,11	- 232 135 174,95	- 42 362 899,71	2 948 285 045,72
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		- 15 452 498,84	-	-	-	- 15 452 498,84
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires		2 144 232,48	28 144,93	16 666,80	3 360,36	2 192 404,57
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		8 062 855 923,24	75 209 711,09	16 102 725,01	4 966 736,95	8 159 135 096,29
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 4 377 957 514,12	- 550 605 121,27	- 248 221 233,16	- 47 326 276,29	- 5 224 110 144,85
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		3 684 898 409,12	- 475 395 410,18	- 232 118 508,15	- 42 359 539,35	2 935 024 951,45
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRES						-
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**3 684 898 409,12**	**- 475 395 410,18**	**- 232 118 508,15**	**- 42 359 539,35**	**2 935 024 951,45**

SOMIPHOS-Spa_ Exercice 2014

الملحق24

SOMIPHOS-SPA

Comptes consolidés au 31/12/2013

COMPTE DE RESULTATS

Rubriques	Note	CMDO	IPA	SIEGE	CERAD	Réalisation 2013
Ventes et produits annexes (chiffres d'affaires)		6 748 164 893,76	7 489 112,15	-	4 204 871,96	6 759 858 877,87
Variation stocks produits finis et en cours		136 636 196,11	-	-	-	136 636 196,11
Production immobilisée		61 488 581,00	-	-	-	61 488 581,00
Subventions d'exploitation		198 361 912,97	-	-	-	198 361 912,97
I- PRODUCTION DE L'EXERCICE		7 144 651 583,85	7 489 112,15	-	4 204 871,96	7 156 345 567,95
Achats consommés		- 712 093 444,64	- 746 425,16	-	- 419 091,36	- 713 258 961,15
Services extérieurs et autres consommations		- 824 476 544,31	- 73 245 524,57	- 12 104 503,63	- 2 138 575,53	- 911 965 148,03
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE		- 1 536 569 988,94	- 73 991 949,72	- 12 104 503,63	- 2 557 666,89	- 1 625 224 109,18
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		5 608 081 594,90	- 66 502 837,57	- 12 104 503,63	1 647 205,07	5 531 121 458,77
Charges de personnel		- 1 174 740 838,20	- 250 348 181,42	- 122 950 758,90	- 32 471 453,54	- 1 580 511 232,06
Impôts, taxes et versements assimilés		- 14 838 165,37	- 848 287,67	- 894 788,44	- 260 967,89	- 16 842 209,37
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		4 418 502 591,33	- 317 699 306,66	- 135 950 050,97	- 31 085 216,36	3 933 768 017,35
Autres produits opérationnels		4 056 287,58	16 511 464,65	120 200,77	875 566,00	21 563 519,01
Autres charges opérationnelles		- 453 500 874,90	- 11 065 037,26	- 3 106 581,66	- 583 683,85	- 468 256 177,67
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeu		- 1 359 090 490,72	- 114 663 382,62	- 25 334 341,97	- 4 225 852,03	- 1 503 314 067,34
Reprise sur pertes de valeur et provisions		586 375 498,66	21 515 199,11	8 832 201,98	2 389 377,90	599 112 277,64
V- RESULTAT OPERATIONNEL		3 176 343 011,95	- 405 401 062,77	- 155 438 571,86	- 32 629 808,34	2 582 873 568,98
Produits financiers		155 287 600,55	102 754,77	-	-	155 390 355,32
Charges finacières		- 84 341 677,24	- 153 044,86	-	-	- 84 494 722,10
VI- RESULTAT FINANCIER		70 945 923,31	- 50 290,09	-	-	70 895 633,22
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		3 247 288 935,26	- 405 451 352,86	- 155 438 571,86	- 32 629 808,34	2 653 769 202,20
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		- 26 074 991,01	-	-	-	- 26 074 991,01
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires		- 5 100 594,43	- 333 707,23	- 409 555,55	- 91 558,85	- 5 935 416,07
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		7 870 370 970,63	45 618 530,67	8 952 402,75	7 469 815,86	7 932 411 719,91
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 4 654 257 620,82	- 451 403 590,77	- 164 800 530,16	- 40 191 183,05	- 5 310 652 924,80
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		3 216 113 349,82	- 405 785 060,09	- 155 848 127,41	- 32 721 367,19	2 621 758 795,12
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRES						-
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**3 216 113 349,82**	**- 405 785 060,09**	**- 155 848 127,41**	**- 32 721 367,19**	**2 621 758 795,12**

SOMIPHOS-Spa_ Exercice 2013

الملحق25

SOMIPHOS-SPA

Comptes consolidés au 31/12/2015

COMPTE DE RESULTATS

Rubriques	Note	CMDO	IPA	SIEGE	CERAD	Réalisations 2015
Ventes et produits annexes (chiffres d'affaires)		8 807 313 711,02	11 321 996,70	-	6 970 523,31	8 825 606 231,03
Variation stocks produits finis et en cours		- 171 612 475,88	-	-	-	- 171 612 475,88
Production immobilisée						-
Subventions d'exploitation		37 809 386,45	-	-	-	37 809 386,45
I- PRODUCTION DE L'EXERCICE		8 673 510 621,60	11 321 996,70	-	6 970 523,31	8 691 803 141,61
Achats consommés		- 700 897 005,29	- 56 866 345,28	- 4 690 693,15	- 2 058 034,64	- 764 512 078,35
Services extérieurs et autres consommations		- 1 091 109 145,40	- 36 967 510,30	- 51 168 569,88	- 7 463 453,12	- 1 186 708 678,70
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE		- 1 792 006 150,69	- 93 833 855,58	- 55 859 263,02	- 9 521 487,75	- 1 951 220 757,05
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		6 881 504 470,90	- 82 511 858,88	- 55 859 263,02	- 2 550 964,44	6 740 582 384,56
Charges de personnel		- 1 332 199 774,51	- 284 617 260,59	- 134 958 685,84	- 33 203 967,07	- 1 784 979 688,00
Impôts, taxes et versements assimilés		- 13 952 042,75	- 4 594 225,64	- 981 644,52	- 240 592,98	- 19 768 505,90
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		5 535 352 653,64	- 371 723 345,11	- 191 799 593,38	- 35 995 524,50	4 935 834 190,66
Autres produits opérationnels		15 962 330,62	14 432 798,26	5 539 863,70	181 732,28	36 116 724,86
Autres charges opérationnelles		- 198 796 152,67	- 22 473 756,74	- 5 567 582,57	- 562 040,67	- 227 399 532,66
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeu		- 1 428 454 193,67	- 211 005 214,81	- 49 722 029,10	- 11 845 323,61	- 1 701 026 761,18
Reprise sur pertes de valeur et provisions		170 810 368,48	7 659 174,90	10 599 639,84	508 086,18	189 577 269,40
V- RESULTAT OPERATIONNEL		4 094 875 006,41	- 583 110 343,50	- 230 949 701,51	- 47 713 070,32	3 233 101 891,08
Produits financiers		3 362 160 470,24	13 870 827,15	-	-	3 376 031 297,38
Charges finacières		- 12 729 590,12	- 7 873 566,51	-	-	- 20 603 156,63
VI- RESULTAT FINANCIER		3 349 430 880,12	5 997 260,64	-	-	3 355 428 140,75
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		7 444 305 886,53	- 577 113 082,86	- 230 949 701,51	- 47 713 070,32	6 588 530 031,84
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		- 16 882 172,53	-	-	-	- 16 882 172,53
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires		- 3 324 244,93	- 9 186,23	- 24 023,73	- 1 582,25	- 3 359 037,15
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		12 222 443 790,93	47 284 797,01	16 139 503,54	7 660 341,77	12 293 528 433,26
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 4 798 344 321,86	- 624 407 066,11	- 247 113 228,78	- 55 374 994,34	- 5 725 239 611,10
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		7 424 099 469,07	- 577 122 269,10	- 230 973 725,23	- 47 714 652,57	6 568 288 822,16
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRES						-
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**7 424 099 469,07**	**- 577 122 269,10**	**- 230 973 725,23**	**- 47 714 652,57**	**6 568 288 822,16**

SOMIPHOS-Spa_ Exercice 2015

الملحق26

2015	Nouvelles acquisitions
CMDO	166 491 375,62
IPA	54 695 149,86
SIEGE	14 354 653,90
CERAD	218 977,17
TOTAL	**235 760 156,55**

2014	Nouvelles acquisitions
CMDO	591 936 250,76
IPA	181 324 326,45
SIEGE	4 730 823,69
CERAD	5 314 962,65
TOTAL	**783 306 363,55**

2013	Nouvelles acquisitions
CMDO	139 147 519,75
IPA	42 624 235,74
SIEGE	1 112 083,24
CERAD	1 249 397,84
TOTAL	**184 133 236,56**

2012	Nouvelles acquisitions
CMDO	75 981 701,47
IPA	23 275 024,67
SIEGE	607 254,64
CERAD	682 235,47
TOTAL	**100 546 216,25**