

Ministry of Higher Education and Scientific Research  
Abbas Laghrou University of khenchela  
Faculty of Economics , Commercial and  
Management Sciences



Department of Finance and Accountung  
Specialization: Accounting

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عباس لغرور خنشلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم مالية ومحاسبة

تخصص : محاسبة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي بعنوان

دور محاسبة التسيير في تحسين اتخاذ القرارات الادارية  
في المؤسسات الصناعية دراسة حالة  
-ملينة عثمانى، الحليب-

إشراف الاستاذ:

دواق سميرة

إعداد الطالبة:

• حمزاوي مروى

الصفة	الجامعة الأصلية	الرتبة	الأستاذ
رئيسا	عباس لغرور-خنشلة-	استاذة التعليم العالي	بن حركو غنية
مشرفا	عباس لغرور-خنشلة-	استاذ محاضر أ	دواق سميرة
مناقشا	عباس لغرور-خنشلة-	استاذ محاضر ب	بوسيس سارة

السنة الجامعية: 2025/2024



# \* إهداء \*

الى من كان سندا لأول خطوة لي، الى من عرس في قلبي قيمة العلم، الى من لم،  
يدخر جهدا في دعمي ماديا او معنويا، الى "ابي العزيز" صاحب القلب الكبير و  
الحكمة،

الى من رافقتني بقلبها قبل خطاها، الى من كانت دعواتها سر التوفيق، الى من  
كان صبرها العمق من كل العبارات، الى "امي العزيزة" صاحبة النصيب الاوفى من  
الشكر، الى النسنة الاقرب من قلبي،

الى من كانت الاخوة و الصديقة و السند في آن واحد، الى اختي وسام رفيقة  
عمري وجودك نعمة،

الى من تشاركت معهما الضحكات و، المواقف و القوة في لحظات الضعف، الى  
من كانا لي بعد الله سندا لا يميل و كتفا لا يخذل، شكرا لكما لأنكما دائما أكثر  
من اخوة،

الى اخوتي محمد امين و عبد الجليل، الى من تحادرت الجسد و بقيت في القلب  
حية، مازالت روحك تحيطني و مازالت، ملامحك تسكن الذاكرة، رغم غيابك اهديك  
هذا العمل جدتي العزيزة و اعلم جيدا أنك لو كنت هنا لكنت أكبر الفرحين بي  
اليوم، رحمتك الله بقدر ما احببتك و بقدر ما افتقدك،

الى شريكة التفاصيل الى السند ووقت الانكسار لأنك كنت الصديقة التي لا  
تستبدل ولا اليد التي لا تتراجع الى صديقة الدم قبل الروح منار، الى جدتي الحبيبة  
انا ممتنة كثيرا لدعواتك التي ستظل ترافقني دائما أطال الله عمرك،

الى من لم تكن بينهم و بيني رابطة الدم فقط، بل رابطة الروح، والضحكات، والسر  
المشترك، الى سلمى، خولة، هاجر، سمية، حنين، ملاك، هديل. الى من كانوا إخوة  
وأصدقاء وسندًا: معتز بالله، وسيم، هيثم، ضياء الدين، محمد، أصيل. الى عائلة أبيي،  
عائلة حمزاوي، والى عائلة أمي، عائلة برقة، لكم جميعًا أطيب الحب والدعاء، فأنتم  
الجزور التي أثمرت هذا النجاح.

مروى





# شكر و عرفان

قال تعالى: ﴿ وَلئن شكرتم لأزيدنكم ﴾

نحمد الله ونشكره حمدًا كثيرًا طيبًا مباركًا على نعمة العلم، هذه النعمة الجليلة التي  
MAL تنير العقول وترتقي بالأمم.

أما بعد، فيسّرني أن أتقدّم بجزيل الشكر وعظيم العرفان للأستاذة دواق سميرة،  
على إشرافها الكريم على هذه المذكرة، وما بذلته من جهد وتوجيهات قيّمة  
أسهمت في إخراج هذا العمل إلى النور.

كما أتوجّه بخالص الشكر والامتنان إلى عميد الكلية الدكتور عبد الجليل جباري،  
على دعمه المتواصل وتشجيعه الدائم لنا.

ولا يفوتني أن أعبر عن امتناني لجميع أساتذة قسم علوم المحاسبة، ولكل من مدّ لنا  
يد العون وساندنا لإتمام هذا العمل، فلکم منّا كل التقدير والاحترام.



# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

الصفحة	قائمة المحتويات
-	فهرس المحتويات
-	فهرس الأشكال والجداول
-	المقدمة العامة
<b>الفصل الأول: الاطار المفاهيمي لمحاسبة التسيير</b>	
02	تمهيد الفصل
03	المبحث الأول: ماهية محاسبة التسيير.
03	المطلب الأول: مفهوم محاسبة التسيير.
07	المطلب الثاني: اهمية وظائف محاسبة التسيير.
09	المطلب الثالث: اهداف و المبادئ التي تقوم عليها محاسبة التسيير.
12	المبحث الثاني: تطور محاسبة التسيير في ظل التغيرات البيئية بالمؤسسة.
12	المطلب الأول: التغيرات التي فرضتها البيئة الاقتصادية على محاسبة التسيير.
15	المطلب الثاني: تأثير التغيرات الحاصلة في البيئة الاقتصادية على محاسبة التسيير.
18	المطلب الثالث: دور وخصائص محاسبة التسيير في المؤسسة.
21	المبحث الثالث: محاسبة التسيير كنظام معلومات.
21	المطلب الأول: التعريف بنظام معلومات محاسبة التسيير.
23	المطلب الثاني: الادوات الحديثة لمحاسبة التسيير.
31	المطلب الثالث: محاسبة التسيير كاستراتيجية للمؤسسة.
34	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: الاستخدامات الادارية لمحاسبة التسيير في تحسين اتخاذ القرارات الادارية</b>	
36	تمهيد الفصل
37	المبحث الأول: مدخل لعملية اتخاذ القرارات الادارية.
37	المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرارات الادارية.
38	المطلب الثاني: تصنيفات اتخاذ القرار.
42	المطلب الثالث: خطوات عملية اتخاذ القرار.
46	المبحث الثاني: عناصر _ اساليب وعوامل اتخاذ القرار الاداري.
45	المطلب الأول: عناصر عملية اتخاذ القرارات الادارية.
48	المطلب الثاني: اساليب اتخاذ القرارات الادارية.

52	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة اتخاذ القرار.
54	المبحث الثالث: ادوات محاسبة التسيير في عملية تحسين اتخاذ القرارات الادارية.
54	المطلب الاول: طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة.
58	المطلب الثاني: طريقة التكاليف المعيارية.
60	المطلب الثالث: طريقة التكاليف القائمة على أنشطة ABC في اتخاذ القرارات.
66	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة حالة - ملبنة عثمانى للحليب -	
68	تمهيد الفصل
69	المبحث الأول: تقديم ملبنة عثمانى للحليب.
69	المطلب الأول: نشأة الملبنة.
70	المطلب الثاني: الامكانيات الملبنة المادية والبشرية.
72	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
80	المبحث الثاني: منهج وادوات الدراسة.
80	المطلب الأول: مقابلة مع ادارة مؤسسة عثمانى وتحليلها.
82	المطلب الثاني: تفسير وتحليل المقابلة.
82	المبحث الثالث: الطريقة المتبعة من قبل الملبنة في محاسبة التسيير.
83	المطلب الاول: الطريقة التي تتبعها المؤسسة.
87	المطلب الثاني: طريقة ABC.
88	المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية.
98	خلاصة الفصل
100	الخاتمة العامة
104	قائمة المراجع



# فهرس الجداول والأشكال

## فهرس الاشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01	التركيز على ارضاء الزبون.	14
02	الهيكل التنظيمي لمبنة حليب عثمانى.	79

## فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
01	التطور التاريخي لمحاسبة التسيير.	06
02	اقدمية العمال بوحدة مؤسسة عثمانى للحليب ومشتقاته.	69
03	الفئات المهنية بالنسبة لوحدة مؤسسة عثمانى للحليب ومشتقاته.	70
04	مقابلة مع ادارة مؤسسة عثمانى.	80
05	الاعباء المباشرة وغير مباشرة في الملبنة.	82
06	التكاليف المباشرة الخاصة بمنتج الحليب لشهر جانفي (2025).	83
07	التكاليف المباشرة الخاصة بمنتج الحليب لشهر جانفي (2025).	83
08	انشطة المؤسسة.	85
09	مسببات التكلفة.	84
10	تحديد تكلفة كل نشاط حسب مسببات التكلفة.	86
11	حساب تكلفة المنتج حسب طريقة ABC.	87
12	حساب الربح حسب طريقة ABC.	87
13	تحديد التكاليف للوحدة	88
14	مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية	89

94	مقارنة بين طرق تحديد تكافة الحليب في ملبنة عثمانى.	16
----	--	----



## مقدمة

لقد ظهرت محاسبة التسيير نتيجة للحاجة الملحة التي يفرضها تطور النشاط الاقتصادي لتعدد اشكاله وكبر حجم المؤسسات الصناعية واتساع هيكلها التنظيمي وصعوبة متابعة المسيرين لكل الاحداث التي تقع في حيز المؤسسة وعدم امكانية المحاسبة المالية بالوفاء باحتياجات المسيرين من المعلومات التفصيلية التي تساعدهم على وضع الخطط ومراقبة تنفيذها.

وان اتخاذ القرارات الادارية والاستراتيجية فيما يتعلق بسياسات التسعير وتقسيم الاداء من اجل تعزيز القدرات التنافسية للمؤسسات في السوق وكذا تجنب الخسارة لبلوغ اهداف المؤسسة (الربح والاستمرارية)، الامر يتطلب وجود آليات تساعد على سير وتخفيض التكاليف، لذلك ظهرت ادوات محاسبة التسيير كطريقة التكاليف المتغيرة وطريقة التكاليف المستهدفة وطريقة التكاليف على اساس الانشطة abc

ولإبراز دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرارات قمنا بدراسة ميدانية على مستوى مؤسسة صناعية وهي مؤسسة عثمانى للحليب كونها تعتبر من المؤسسات التي تسعى الى الجودة والمنافسة في منتوجاتها.

أولاً: إشكالية الدراسة: من خلال ما سبق يمكننا طرح الاشكالية التالية: " ما هو دور ادوات محاسبة التسيير في تحسين اتخاذ القرارات الادارية بالمؤسسة الصناعية عثمانى للحليب"؟.

ثالثاً: الاسئلة الفرعية: من خلال الاسئلة المطروحة يمكننا استنتاج الاسئلة الفرعية التالية:

1. هل تطبق المؤسسة أدوات محاسبة التسيير؟.
  2. هل تستخدم المؤسسة مخرجات محاسبة التسيير في اتخاذ قراراتها الادارية؟
- رابعاً: فرضيات الدراسة: من اجل الاجابة على اشكالية الدراسة تم فرض الفرضيات التالية:

1. تطبق المؤسسة أدوات محاسبة التسيير في تسيير انشطتها المختلفة.
2. تعتمد المؤسسة على مخرجات محاسبة التسيير في عملية اتخاذ القرارات الادارية.

**خامسا: اهمية الدراسة.**

تتمثل اهمية الدراسة في ابراز دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرارات الادارية بالمؤسسات الصناعية حيث تحاول ابراز ادوات محاسبة التسيير التي يتخطى بأهمية بالغة جعلت المحاسب صانعا للقرارات الادارية الرشيدة.

**سادسا: اهداف الدراسة: تتجلى اهداف الدراسة في النقاط التالية:**

1. التعرف على ادوات محاسبة التسيير الحديثة.
  2. معرفة الدور الذي تلعبه محاسبة التسيير في اتخاذ القرارات الرشيدة.
  3. التعرف على واقع استخدام محاسبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة.
- سابعا: دوافع اختيار الموضوع:** هناك عدة اسباب لاختيار هذا الموضوع تمثلت في:
1. ملائمة الموضوع مع التخصص.

2. معرفة واقع استخدام محاسبة التسيير داخل المؤسسات.
  3. التعرف على المفاهيم المتعلقة بالموضوع من الناحية التطبيقية.
- تاسعا: منهج الدراسة:** تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال عرض شامل للمفاهيم المتعلقة بمتغيرات الدراسة والتحليلي من خلال الدراسة الميدانية على مستوى المؤسسة الصناعية عثمانية الحليب.

**عاشرا: محتوى الدراسة:**

يحتوي الفصل الاول على عنوان "الاطار المفاهيمي لمحاسبة التسيير" على ثلاث مباحث تضمنت في مجملها: "ماهية محاسبة التسيير"، والمبحث الثاني "تطور محاسبة التسيير في ظل التغيرات البيئية بالمؤسسات" والمبحث الثالث " محاسبة التسيير كنظام معلومات".

يحتوي الفصل الثاني: " الاستخدامات الادارية لمحاسبة التسيير في تحسين اتخاذ القرارات الادارية" على ثلاث مباحث تضمنت في مجملها المبحث الاول: "مدخل لعملية اتخاذ القرارات الادارية" والمبحث الثاني "عناصر- اساليب وعوامل اتخاذ القرارات الادارية" والمبحث الثالث " أدوات محاسبة التسيير في عملية تحسين اتخاذ القرارات الادارية".

يحتوي الفصل الثالث على: دراسة ميدانية على مستوى مؤسسة عثمانى للحليب ومشتقاته"، تضمنت في مجملها: "تقديم مؤسسة عثمانى للحليب ومشتقاته"، المبحث الثاني "منهج وادوات الدراسة"، المبحث الثالث "دراسة الاستبيان الشخصي (المقابلة)".

# الفصل الأول

**تمهيد:**

ازدادت الحاجة الى محاسبة التسيير تحقيقا لمبدأين اساسيين في تسيير (المناجمنت)، مضمون المبدأ الاول انه مالا يمكن قياسه لا يمكن ادارته... بمعنى ان ادارة الشيء مرتبط بمدى ترجمته الى ارقام او في شكل كمي، اما المبدأ الثاني ناتج عن زيادة حدة المنافسة مما يؤدي بجميع المؤسسات الى محاولة خفض تكاليف منتوجاتها لتحقيق مزايا تنافسية ولا يترجم هذا الامر الا من خلال مراقبة التكاليف.

فالبيانات والمعلومات المحاسبية اضحت تمثل حاجة ملحة وضرورية لكافة المؤسسات خاصة في عصرنا الحالي نتيجة التطور والتغيرات المتسارعة في بيئة الاعمال المعاصرة، فالعالم يشهد اليوم طفرة تكنولوجية ورقمية واسعة النطاق وفي شتى المجالات مما يبرز مجموعة من التحديات الاقتصادية والإدارية التنظيمية لمنظمات الاعمال جراء الاستخدام الهائل للتكنولوجيا لذا كان لابد من وجود نظام معلوماتي متكامل يوفر بيانات ومعلومات ذات جودة عالية تساعد ادارة هذه المنظمات في اداء مهامها وتحقيق أهدافها، وهو ما ادى الى ظهور و تطور محاسبة التسيير كفرع مهم من فروع المحاسبة يقوم بمساعدة الادارة في مواجهة تلك التحديات نظرا لكونها توفر بيانات ومعلومات تساعد على التنبؤ واتخاذ القرارات. ومن خلال ما سبق ولتوضيح اهم المفاهيم العامة المتعلقة بمحاسبة التسيير تم تقسيم الفصل الى المباحث التالية:

**المبحث الاول: ماهية محاسبة التسيير.**

**المبحث الثاني: تطور محاسبة التسيير في ظل التغيرات البيئية للمؤسسات.**

**المبحث الثالث: محاسبة التسيير كنظام معلومات.**

### المبحث الأول: ماهية محاسبة التسيير.

اصبح من الضروري على المهتم بالعمل المحاسبي ان يفهم التطورات والأساليب التقليدية والحديثة في ميدان المحاسبة وان يدركها، ولهذا سوف نقوم بالتعرض في هذا المبحث الى اهم المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التسيير من نشأة وتعريف واهمية.

### المطلب الأول: مفهوم محاسبة التسيير.

رغم مرور حوالي قرن وأكثر منذ ظهور مفهوم محاسبة التسيير بشكلها الحديث، إلا ان التعاريف التي اسندت لها، غير مختلفة الجوهر وان اختلفت في الشكل، حيث ان معظم تعاريفها اقترنت بالأهداف المنتظرة منها، مما يصعب تعريفها بسبب تعدد الاهداف التي يمكن تحقيقها والاختلاف في استعمالات المعلومات التي يمكن ان توفرها.

### أولاً: تعريف محاسبة التسيير.

تعتبر محاسبة التسيير الاساس المنطقي للنظام المحاسبي، ففي مجملها يتم تلخيص المحاسبة، اذ ان مهمتها الاساسية تكمن في تهيئة المعلومات لجميع الاطراف سواء كان ذلك داخل المؤسسة او خارجها، بغية استخدامها في عملية اتخاذ القرارات.

عرفها **كابلن بأنها:** "محاسبة التسيير هي النظام الذي يقوم بجمع وتصنيف وتلخيص وتحليل وإيصال المعلومات التي تساعد المديرين في اتخاذ القرارات والرقابة على التنفيذ"<sup>1</sup>.

اما **WESTON AND BRIGHAM** فعرفها **بانها:** "ان محاسبة التسيير تعرف من خلال وظائفها التخطيطية والرقابية ومسؤولية توفير المعلومات اللازمة من مختلف المصادر الادارية النشاط الاقتصادي للوحدة وبالتكلفة والمناسبة"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2004، ص113.

<sup>2</sup> وصفي عبد الفتاح، أبو المكارم، أصول المحاسبة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص 25.

وتعرف ايضا: "ان محاسبة التسيير هي نظام محاسبي يعمل على تجميع المعلومات، وتصنيفها، وتلخيصها وتحليلها تقرير عنها الى الادارة لمساعدتها على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات"<sup>1</sup>.

كما يمكن تعريفها: " محاسبة التسيير تقنية معالجة المعلومات المحصل عليها من المحاسبة المالية (بالإضافة الى مصادر اخرى)، وتحليلها من اجل الوصول الى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها"<sup>2</sup>.

نستنتج مما سبق ان محاسبة التسيير هي نظام للمعلومات تساعد متخذ القرار على اتخاذ القرار المناسب له من خلال جمعه للمعلومات الصحيحة وتصنيفها وتلخيصها وتبويبها ولها العديد من الادوار، من بينها تطوير الاستراتيجيات المتعلقة بالمؤسسة، تستخدم كأداة لتقييم أداء المؤسسة، زيادة

يتم استخدام مخرجات محاسبة التسيير في اختيار وتطوير الاستراتيجيات المتعلقة بتلك المؤسسات ويتم استخدامها ايضا كأداة لتقييم اداء الشركة وزيادة ربحيتها او تخفيض تكاليفها.

من التعاريف اعلاه يمكن ان نلاحظ ان مخرجات محاسبة التسيير موجهة بصفة خاصة للمسيرين داخل المؤسسات، من خلال كونها اداة تسيير اساسية من اجل قياس وتقدير وتحسين اداء المؤسسة.

<sup>1</sup> حسين قاضي، معايير المحاسبة، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2008، ص103.

<sup>2</sup> طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص148.

## ثانيا: نشأة محاسبة التسيير.

نشأت محاسبة التسيير نتيجة عجز المحاسبة العامة (المالية) في مواكبة التطور الذي حدث خاصة بعد الثورة الصناعية، وما صاحبة من ضرورة وجود محاسبة متخصصة تواكب هذه التطورات.

فتاريخ محاسبة التسيير الحديثة يعود ظهوره الى بداية القرن العشرين في الولايات المتحدة الامريكية مع تطور مدرسة الادارة العلمية لرائدها Frederick Taylor بين سنوات 1880م، حيث ظهرت طريقة التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات بين التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية، وقد ساهمت مجموعة من المؤسسات الكبرى في نشأتها، اهمها: شركة Dupont de Nemours ( حاليا تسمى بشركة OUPONT وهي من اكبر شركات الكيماويات في العالم) وشركة General Motors وهي شركة عملاقة لصناعة السيارات والمركبات، في بداية الثلاثينيات انتقلت الى اوربا وبالضبط الى فرنسا التي عرفت ظهور طريقة الاقسام المتجانسة التي تعتمد على حساب التكلفة الكلية، والتي تبناها فيما بعد المخطط المحاسبي العام (pcg) الفرنسي مع تغيير تسميتها الى طريقة مراكز التحليل خلال سنة 1982 من طرف المقدم الجيش الفرنسي Emile Rimaillho.<sup>1</sup>

ثم بعد ذلك توالي ظهور مجموعة من الطرق لعل اهمها طريقة التكاليف المتغيرة Direct Costing خلال سنوات الستينات.

ومع اتساع النفوذ الياباني كقوة اقتصادية خلال سنوات السبعينات ظهرت مجموعة اخرى من الطرق، مثل: طريقة التكلفة المستهدفة...<sup>2</sup>

ومع بداية الثمانيات ظهر مدخلا جديدا تنتبه المدرستين الامريكية والأوروبية عرف بمحاسبة التكلفة على اساس النشاط Activity Based Costing ABS، اما على

<sup>1</sup> صالح رويلى، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2001، ص 15

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 16.

صعيد التطور في التسميات فقد تطور مفهوم محاسبة التسيير، من محاسبة صناعية الى محاسبة تحليلية للاستغلال ثم تحليل التكاليف وتحليل ومراقبة التكاليف وأخيرا محاسبة التسيير Comptabilite de gestion وهذه التسميات هي تسميات المدرسة الفرنسية.

اما في المدرسة الانجلوساكسونية فانها تسمى بالمحاسبة الادارية وهي تختلف عن محاسبة التكاليف حيث تعتبر الثانية جزءا من الاولى<sup>1</sup>.

نشير في الاخير التي انه توجد مجموعة من العوامل ساهمت في تطور محاسبة التسيير ابرزها<sup>2</sup>:

- زيادة حدة المنافسة بين المؤسسات.
- كبر حجم المؤسسات وظهور المؤسسات متعددة الجنسيات.
- قصر عمر المنتجات بسبب التطور التكنولوجي.
- انتشار التكنولوجيات الحديثة في التصنيع وزيادة الاعتماد على الآلات.

#### الجدول رقم (01) التطور التاريخي لمحاسبة التسيير.

الفترة	تطور مفهوم محاسبة التسيير	الاحداث
1900	الظهور على شكل تشريع مالي	الاهتمام بالناحية المالية
1920	العمل على ضمان حقوق المؤسسة	معالجة اثار الافلاس
1933	والمعاملين معها نتيجة الازمة ( 1933_ 1920 )	اعادة تنظيم المشاريع
		الاهتمام بالسيولة النقدية
		القوانين والعادات الخاصة بالأسواق المالية.
1935	دراسة ربحية المؤسسة	توفير ضمانان مالية بتنظيم هياكل
1945		تمويلها
		تعظيم الارباح وقيمة الاسهم

<sup>1</sup> صالح روييلي، مرجع سبق ذكره، ص 16.

<sup>2</sup> حسين صغير، دروس في المالية العمومية، دار المحمدية، الجزائر، 2002، ص 101.

1946	استخدام النماذج الرياضية وتحليل القوائم المالية	دراسة الهياكل المالية وإجراء التحليلات المالية لموجدات المؤسسة. الاهتمام بأنشطة المؤسسة.
1959		
1960	ظهور التقنيات المستخدمة كالتخطيط والرقابة كوسيلة لمساعدة الادارة للنهوض بمهامها.	دراسة قرارات التمويل الاستثماري
1970		
1970	تطور محاسبة التكاليف واستخدامها في كل الميادين	دراسة قرارات التمويل الاستثماري. الاهتمام بالتخطيط للاستثمار طويلة الاجل.
1980		
1980	التطور الواسع في المجال الاقتصادي والتكنولوجي	دراسة تكلفة راس المال _ تنويع الحقبة المالية.
1990		
2000_1990	صناعة المعلومات خدمة للقرارات الادارية ظهور نظم المعلومات المحاسبية	تطوير الانظمة المحاسبية كإطار معبر لاستخدام البيانات المحاسبية والإدارية لرسم السياسة الاستثمارية
بعد 2000	توحيد الجهود بين كل من الاكاديميين والممارسين في تطوير اساليب المحاسبية الادارية	_ ظهور اساليب حديثة، jit، نظام abc، سلسلة القيمة، ادارة الجودة الشاملة، اعادة هندسة العمليات.

المصدر: كمال الدين مصطفى الدهراوي، مبادئ المحاسبة المالية، المكتب الجامعي الجديد الإسكندرية، 2008، ص 15.

### المطلب الثاني: اهمية و وظائف محاسبة التسيير.

من خلال هذا المطلب سنتطرق الى اهمية محاسبة التسيير ووظائف الي تسعى الى تحقيقها.

#### أولاً: اهمية محاسبة التسيير.

تستمد محاسبة التسيير اهميتها من وظيفتها والغرض الذي تحققه لإدارة المؤسسة حيث تقوم بتزويد ادارة المؤسسة بالمعلومات اللازمة لأداء مهامها و وظائفها، اذ تعتبر

عملية محاسبية داخلية تشمل كافة الانشطة الخاصة بقياس وتوصيل المعلومات اللازمة لإدارة في كافة مستوياتها المختلفة من اجل اسنادها في رسم السياسات والتنبؤ بمشكلات واتخاذ القرارات والرقابة والمتابعة وتقييم الأداء، مما يجعل ادارة المؤسسة تعمل بفعالية وكفاءة عالية، فهي بذلك تلعب دورا هاما في التخطيط والرقابة من خلال اعداد معايير الاداء والتكاليف والموازنات التخطيطية لمختلف عناصر التكاليف<sup>1</sup>.

### ثانيا: وظائف محاسبة التسيير.

تتمثل الوظائف التي تقوم بها محاسبة التسيير التي تساعد ادارة المؤسسة والمتمثلة في التخطيط، التنظيم، الرقابة، التوجيه (القيادة) ويمكن شرحه تلخيصا كما يلي<sup>2</sup>:

1. **التخطيط:** هو عملية وضع الاهداف من اجل تحقيقها خلال مدة معينة في المستقبل، وضع سياسات وقواعد لاتخاذ القرارات.
2. **التنظيم:** يشمل اقامة التنظيم الرسمي وتحديد سلطات وصلاحيات كل الافراد المسؤولين، كما يشمل التعامل مع اي تنظيمات غير رسمية تتشا عفويا والتأكد من كونها تساند التنظيم الرسمي وتخدمه.
3. **الرقابة:** هي متابعة كل ما يتقرر للتأكد من تنفيذ ما تم الالتزام به، ووضع الانظمة الرقابية لتسهيل هذه المتابعة بما في ذلك تحديد ادوات ومواعيد وطرق الرقابة.
4. **التوجيه:** يشمل بالتوجيه كل ما يتعلق بالقيادة للتأثير على العاملين وتحفيزهم وخلق الولاء لديهم والتأكد من تنفيذهم ما هو مطلوب منهم و ما هو في مصلحة المؤسسة.

<sup>1</sup> خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، متطلبات تطبيق محاسبة التسيير في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام Ipsas، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، دراسات اقتصادية، جامعة زيان عاشور، الحلقة، العدد32، بدون سنة نشر، ص280-282.

<sup>2</sup> محمد الصغير بعلي، يسرى ابو العلا، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، 2003، ص93.

### المطلب الثالث: أهداف والمبادئ التي تقوم عليها محاسبة التسيير.

سنتطرق من خلال هذا المطلب الى اهم الاهداف التي تسعى محاسبة التسيير الى تحقيقها والمبادئ التي تستند عليها.

#### أولاً: أهداف محاسبة التسيير.

يجب ان تكون الاهداف التنظيمية مقبولة من جانب العاملين الذي سوف يقومون بالإسهام في تلك الأهداف ويؤدي وجود اهداف محددة وقابلة للقياس الى زيادة في اداء العاملين والمؤسسة على السواء، وبصفة عامة وضع هذه الاهداف في خمس مجموعات هذا التصنيف يساعد على الربط بين الاهداف والأداء وفيما يلي نعرض لكل تلك المجموعات وتتمثل في<sup>1</sup>:

- اهداف الربحية، اهداف التسويقية، الاهداف المادية والمالية، الاهداف الانتاجية، وهناك مجموعة من الاهداف يصعب قياسها مثل: الابتكار سلوك الإدارة المسؤولة الاجتماعية، إلا انه يمكن قياس تلك الاهداف بطرق غير مباشرة، مثل اذا كانت الادارة ترغب في تشجيع العاملين فانه يمكنها استخدام عدد الجماعات التي تم تكوينها لتأييد الادارة.
- حساب وقياس و مراقبة تكاليف وأسعار تكلفة مختلفة المنتوجات.
- توفير قاعدة لتقييم بعض عناصر الميزانية، حيث يقيم مخزون المواد الاولية والبضاعة بتكلفة الشراء، اما تقييم المنتجات بأنواعها فيكون بتكلفة الانتاج كما يتم كذلك تقييم التثبيات التي تقوم المؤسسة بإنجازها لذاتها.
- تفسير النتائج من خلال مقارنة اسعار التكلفة ومختلف التكاليف بأسعار البيع.

<sup>1</sup> يوسف السعيد أحمد، آفاق اصلاح نظام المحاسبة -حالة الجزائر-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الدكتور يحي فارس بالمدينة، 2009-2010، ص16-17.

المساعدة على اتخاذ القرارات و ترشيدها: بحيث توفر محاسبة التسيير معلومات يستند عليها متخذو القرارات من اجل رسم السياسات المستقبلية وكذلك قرارات:

- المساعدة على تحديد اسعار البيع.
- اعداد الموازنات التقديرية وتحديد الانحرافات.
- المساعدة على الاختيار بين البدائل الاستثمارية المتاحة.

**ثانيا: المبادئ التي تستند عليها محاسبة التسيير.**

تسجيل العمليات المحاسبية وتقديم النتائج حسب شروط معينة متعارف عليها عموماً، تسمى المبادئ المحاسبية تطورت مع الزمن وأصبحت مطبقة هنا وهناك وهي في تطور مستمر شأنها في ذلك محاسبة التسيير، مما أدى إلى رفض بعضها و ظهور مبادئ أخرى جديدة، من المبادئ الأساسية لمحاسبة التسيير المتفق عليها ما يلي:<sup>1</sup>

- 1. مبدأ استمرارية النشاط:** تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستمراره حيث أن حياتها طويلة، وقد تكون غير محدودة وينبغي عليها التطلع إلى المستقبل دون نية التوقف والتصفية، هذا المبدأ أساس قواعد التقييم ولولاه لاختلفت أشكال القوائم المالية وربما محتوياتها.
- 2. مبدأ استقلالية الدورات والنتائج الدورية:** علاقة هذان المبدآن بالمبدأ السابق علاقة مباشرة يرغب مستعملو البيانات المحاسبية بمختلف أنواعها في تزويدهم بنتائج دورية ونتائج الماضي وتقديرات المستقبل مما يؤدي بالضرورة إلى تجزئة الاستمرارية (أي تجزئة حياة المؤسسة إلى فترات تسمى الدورة المحاسبية وتتألف من اثني عشر شهراً) وعليه فإن القانون التجاري والصناعي والقانون الضريبي يجبران المؤسسة ذات الطابع التجاري والصناعي على إعداد قوائم مالية على مدى اثني عشر شهراً، هذا يجبر المؤسسات المذكورة على القيام

<sup>1</sup> خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام Ipsas، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، دراسات اقتصادية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، العدد32، بدون سنة نشر، ص280-282.

بعملية الجرد الطبيعي في نهاية كل دورة على الأقل وتقدم القوائم المالية إلى مصلحة الضرائب كما يجبر المساهمين على عقد جمعية عامة كل عام للموافقة على الحسابات.

**3. مبدأ استقرار الوحدة النقدية:** يعتمد علم المحاسبة على افتراض أن الوحدة النقدية هي الوسيلة العامة لقياس تبادل العمليات والأحداث والأنشطة الاقتصادية، فإن الوحدة النقدية تستخدم كمادة سهلة وملائمة ومفيدة في نفس الوقت للقياس والتحليل المحاسبي، حيث أن هذا الافتراض لا يأخذ بعين الاعتبار ما يطرأ على الوحدة النقدية من تغيرات في القوة الشرائية خلال الفترات الزمنية المتعالية، الأمر الذي أدى إلى توجيه النقد لهذا الافتراض والمطالبة باستخدام وحدة النقود الثابتة للقياس والتي تأخذ بعين الاعتبار تعديل التكلفة التاريخية على أساس مستوى الأسعار العام.

**4. مبدأ ثبات أو استمرارية الطرق المحاسبية:** يعتبر هذا المبدأ أن طرق التسجيل والتقييم المحاسبية ثابتة من دورة إلى أخرى وكل تغير يجب الإعلان عنه تبريره للموافقة عليه وفي جميع الحالات يجب أن لا يؤثر أبداً على مدى صدق وسلامة الحسابات، تبرر الطرق الجديدة بكل جدية تغيرات في النشاط، في طرق استعمال الوسائل، التغير العلاقات مع الغير وحتى اكتشاف أخطاء الماضي والعدول عنها.<sup>1</sup>

**5. مبدأ الحيطة والحذر:** يعد هذا المبدأ من أبرز الموضوعات المثيرة للجدل بين المحاسبين، فهو يؤدي إلى حدوث أخطاء، في القياس المحاسبي وانقاص من قيمة المعلومات المحاسبية يجعلها غير قادرة على اتخاذ القرارات، لأنها بعيدة عن الواقع الاقتصادي.

**6. مبدأ القيد المزدوج:** يسجل محاسبو المؤسسة عمليات عديدة ومتنوعة حسب قواعد دقيقة ويحتاجون إلى وسائل لتمكنهم من اكتشاف أغلب الأخطاء، في حينها، تعتمد المحاسبة العامة كغيرها من المحاسبات العصرية على مبدأ القيد

<sup>1</sup> محمد الصغير بعلي، يسرى ابو العلا، المحاسبة العمومية، دار العلوم، الجزائر، 2005، ص86.

المزدوج لما له من فوائد كبيرة في اكتشاف الأخطاء ويشترط في القيد المزدوج في كل عملية محاسبية تسجيل التساوي في مجموع المبالغ المسجلة في الأطراف المدينة للحسابات الأولى ومجموع المبالغ المسجلة في الأطراف الدائنة للحسابات الثانية، أي يشترط توازن الحسابات وذلك بالنسبة لكن عملية.

**7. مبدأ أحسن البيانات او الموضوعية:** لكي يستطيع مستعملو القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة فهم محتواها يجب أن تكون بياناتها مرضية: بيانات كافية بيانات ذات معنى، بيانات واضحة.

8. هذا يعني أن تكون لها المصدقية وأن تعطى لها الثقة التامة من طرف مستعملها بمختلف أنواعهم، ويتضمن مبدأ الموضوعية القواعد الواجب اتباعها للوصول إلى النتائج حتى يتمكن المحلل من مقارنة نتائج المؤسسة بالمؤسسات الأخرى ولكي تكون المقارنة موضوعية، وذات معنى بين مختلف المؤسسات يجب توحيد المصطلحات والقوائم المالية أي أن البيانات الظاهرة بالميزانية وحسابات النتائج بيانات دقيقة ولها نفس المعنى في مختلف المؤسسات<sup>1</sup>.

### **المبحث الثاني: تطور محاسبة التسيير في ظل التغيرات البيئية بالمؤسسة.**

عرفت محاسبة التسيير تطورات عديدة ومتنوعة منذ ظهورها الى ان وصلت الى الشكل الذي عليه حاليا وذلك استجابة للتغيرات التي طرأت على البيئة الاقتصادية والمالي، وسنعرض فيما يلي اهم التغيرات التي حدثت في البيئة الاقتصادية وكيف ساهمت في التأثير على محاسبة التسيير.

### **المطلب الأول: التغيرات التي فرضتها البيئة الاقتصادية على محاسبة التسيير.**

كانت العديد من المؤسسات في مختلف الدول قبل سنوات الثمانيات تنشط في ظل بيئة تنافسية "محمية"، اذ ان حواجز الاتصال والبعد الجغرافي وأحيانا، الاسواق المحمية جعلت قدرة الشركات العابرة للقرارات على المنافسة في الاسواق المحلية محدودة ولذلك لم تكن للمؤسسات المحفزات الكافية لتعظيم الكفاءة وتحسين الممارسات

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، ط2، دار الميسرة، عمان، 2009، ص 30.

الادارية او تخفيض التكاليف بما ان ارتفاع هذه الاخيرة غالبا ما يمكن تحميله للزبون، غير انه وخلال الثمانينات بدأت المؤسسات الصناعية تواجه منافسة شديدة من قبل منافسين اجانب يعرضون منتجات ذات جودة عالية بأسعار منخفضة وبإمكان الوصول الى الاسواق المحلية لكل انحاء العالم من خلال انشاء شبكات عالمية للحصول على المواد الاولية وتوزيع المنتجات<sup>1</sup>.

وقد ساعدهم ذلك التطور الكبير في انظمة الاتصالات ووسائل النقل، حيث اصبحت العديد من الصفقات تتم عبر شبكات الانترنت مما ادى الى زيادة السرعة والقدرة على الاتصال بالأسواق في جميع انحاء العالم ومن ثم امكانية وسرعة عقد وإتمام الصفقات، وكنتيجة لذلك اصبحت مختلف دول العالم تمس سوقا واحدة ذات جحيم هائل متاحة للجميع مما زاد من حدة المنافسة بين المؤسسات المحلية وكذلك الاجنبية التي تعمل في نفس مجال النشاط ولم يبق امامها سبيلا للمحافظة على حصتها في السوق العالمية او لتوسيع هذه الحصة سوى تدعيم امكانياتها وقدرتها لتحقيق مزايا تنافسية<sup>2</sup>.

وفي ظل هذه البيئة والظروف الاقتصادية الجديدة ولمواجه هذه المنافسة اصبحت المؤسسات الصناعية مطالبة بإنتاج منتجات متجددة، ذات جودة عالية وبتكلفة منخفضة، اضافة الى تقديم خدمات ذات نوعية للزبون، وفي نفس الوقت عليها ان تتمتع بمرونة لمواجهة قصر دورة حياة المنتجات، طلبات الزبائن المتميزين للتنوع الكبير في المنتجات واشتداد المنافسة العالمية، بحيث يعد قصر دورة حياة المنتجات والتركيز على ارضاء الزبائن من اهم مظاهر البيئة الاقتصادية الحديثة.

**1. قصر دورة حياة المنتجات:** تعتبر قصر دورة حياة المنتجات احد اهم نتائج اشتداد المنافسة العالمية والتطورات التكنولوجية وزيادة تمايز طلبات الزبائن، حيث اصبحت من الضروري على المؤسسات الاسراع في ادخال منتجات جديدة

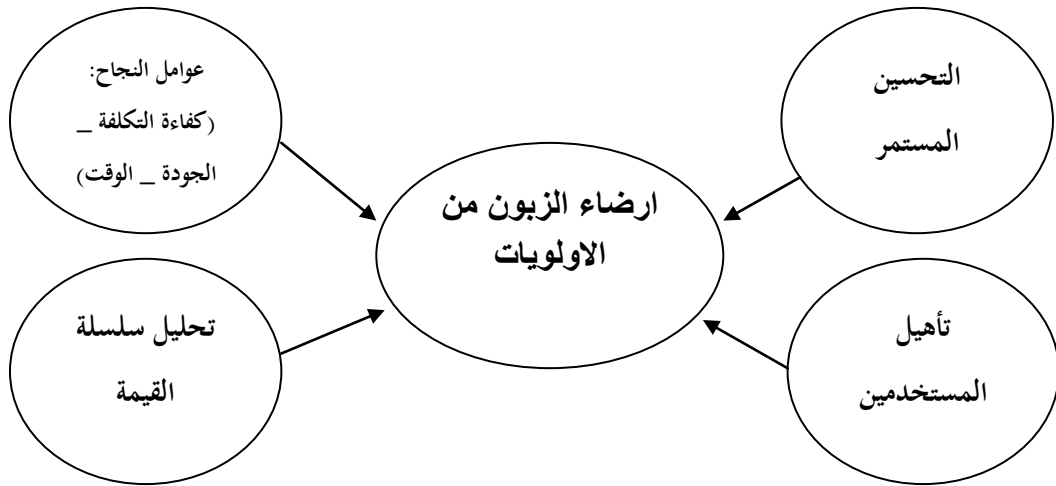
<sup>1</sup> منصورى الزين، المحاسبة العمومية، سعد دحلب للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006، ص22.

<sup>2</sup> براهيمى محمد، مصادر قانون محاسبة التسيير، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، جامعة الجزائر، 2013، ص18.

في السوق، كما انه وفي العديد من الصناعات تتحدد نسبة كبيرة من تكاليف دورة حياة المنتج من خلال القرارات المتخذة في المراحل الاولى من دورة حياته مما خلق الحاجة الى ان تساهم محاسبة التسيير على توفير معلومات خلال مرحلة التصميم، لان معظم التكاليف يتم التعهد بها في هذه المرحلة، ولهذا وحتى تصبح المؤسسة ميزة تنافسية، ينبغي عليها ان تكون قادرة على ادارة تكاليفها بفعالية في مرحلة التصميم وعلى التكيف مع متطلبات الزبائن المتغيرة والمختلفة والمتجددة وان تقلص فترة تسويق المنتجات الجديدة او المعدلة.

2. **التركيز على الزبون وظهور مداخل جديدة للتسيير:** يعد التركيز على الزبائن وإرضائهم من اهم مظاهر البيئة التنافسية الحديثة، حيث اصبحت المؤسسة مطالبة بتحسين مستويات الخدمة والمنتج خاصة من ناحية التكلفة، الجودة، الثقة، التسليم واختيار منتجات جديدة. والشكل الموالي يبين كيف ان التركيز على ارضاء الزبون اصبح يعتبر من الاولويات.

الشكل رقم (01): التركيز على ارضاء الزبون.



المصدر: عبد الله عبد السلام أحمد و آخرون، أساسيات المحاسبة، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، 2000، ص 28.

من خلال الشكل السابق يتضح انه ينبغي على المؤسسة الاقتصادية التركيز على اهم عوامل النجاح لإرضاء زبائننا خاصة ما يرتبط بكفاءة التكلفة والجودة وضبط الوقت بالإضافة الى التجديد والابتكار كما انه لا بد من الاعتماد والاهتمام بإتباع

اساليب تسيير جديدة تتمحور حول التحسين المستمر وتأهيل المستخدمين وتحليل سلسلة القيمة.

**المطلب الثاني: تأثير التغيرات الحاصلة في البيئة الاقتصادية على محاسبة التسيير.**

ترتكز محاسبة التسيير على معلومات المحاسبة المالية لأنها تتطلب قياس والإفصاح عن المعاملات التجارية والمالية والتقنية من أنظمة مختلفة مثل: سجلات الدائنين والمدنيين كشف الاجور، جرد الاصول الثابتة،... الخ<sup>1</sup>.

فقد اثرت مختلف التغيرات التي شهدتها البيئة الاقتصادية على نظام محاسبة التسيير، حيث واجهت مختلف المؤسسات تغييرا كبيرا في هيكله التكاليف نظرا لارتفاع التكاليف الثابتة الامر الذي استدعى اعادة النظر في أنظمة محاسبة التسيير المنتهجة. حيث ان أنظمة محاسبة التسيير التقليدية كانت تركز بالأساس على التقارير المالية، بينما في ظل الظروف الاقتصادية الجديدة أصبحت أنظمة محاسبة التسيير تستجيب للمتغيرات الحاصلة في البيئة الاقتصادية من خلال جمع وتسجيل معلومات غير مالية، كمية ونوعية حول المتغيرات التنافسية التي تدعم استراتيجية المؤسسة.

وقد اصدر المعهد الدولي للمحاسبين IFAC بيانا يعرض تطور محاسبة التسيير في اربعة مراحل متعاقبة سنعرضها فيما يلي<sup>2</sup>:

**المرحلة الأولى: التكلفة والمراقبة المالية قبل 1950:** حسب المعهد الدولي للمحاسبين IFAC فان نظام محاسبة التسيير قبل سنة 1950 كان عبارة عن نشاط تقني ضروري لبلوغ اهداف المؤسسة موجهة اساسا لتحديد تكلفة المنتج، حيث ان تكنولوجيا الانتاج انذاك كانت بسيطة نوعا ما وكانت المنتوجات تمر بسلاسل عمليات مختلفة، كما انه كان من السهل تحديد تكاليف اليد العاملة وتكاليف عمل الالة وقد

<sup>1</sup> لؤي وديان و زهير الحدوب، المحاسبة، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2010، ص35.

<sup>2</sup> شلال زهير، آفاق اصلاح نظام المحاسبة في الجزائر الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، اطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تسيير المنظمات، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2013-2014، ص09

سيطرت على العمليات الانتاجية بشكل رئيسي سرعة العمليات اليدوية، لهذا السبب اعتبر العمل المباشر قاعدة طبيعية لتخصيص الاعباء على المنتجات، كما اهتمت محاسبة التسيير في هذه المرحلة كذلك بإعداد الميزانيات والمراقبة المالية للعمليات الانتاجية.

حيث ان عمليات التسيير في هذه المرحلة كانت تتعلق بالمسائل الداخلية بشكل اساسي وخاصة الطاقة الإنتاجي ولقد كان استعمال الميزانيات وأدوات محاسبة التكاليف سائدا في هذه الفترة غير ان نشر المعلومات حول التكلفة كان قليلا، كما ان هذه المعلومات كلما كانت تستعمل في اتخاذ القرارات الادارية.

#### **المرحلة الثانية: معلومات من اجل التخطيط الاداري والمراقبة قبل 1965:** تحول

اهتمام محاسبة التسيير في سنوات الخمسينات والستينات الى توفير المعلومات لأغراض التخطيط الاداري والمراقبة، ففي هذه المرحلة اصبحت محاسبة التسيير تعتبر نشاطا اداريا من خلال استعمال بعض التكنولوجيات مثل تحليل القرارات ومحاسبة المسؤوليات وقد كانت الرقابة الادارية موجهة نحو التصنيع والإدارة الداخلية بدلا من الاعتبارات البيئية والإستراتيجية وباعتبار محاسبة التسيير جزءا من نظام المراقبة الاداري تفاعلت مع ذلك لتحديد المشاكل والتصرفات في حالة وجود انحرافات عما هو مخطط.

#### **المرحلة الثالثة: انتاج معلومات تساعد في تخفيض ضيع الموارد المستعملة قبل**

**1985:** ساهم الركود الاقتصادي العالمي في سنوات السبعينات على اثر ازمة اسعار البترول واشتداد المنافسة العالمية في بداية الثمانينات في عدم استقرار الاسواق الدولية، كما كان هذا الارتفاع في المنافسة مصحوبا ومدعما بالتطور التكنولوجي السريع الذي اثر على جوانب عديدة للقطاع الصناعي خاصة فيما يتعلق بالآلية ومراقبة العمليات باستعمال الاعلام الالي على تحسين الجودة وتخفيض التكاليف في حالات عديدة، كما غيرت التطورات في تكنولوجيا المعلومات وخاصة توسع استعمال

انظمة الاعلام الالي طبيعة وحجم البيانات التي يمكن ان يبلغها المسيرون، وبالتالي اصبح للتصميم الصيانة وتفسيرات نظم المعلومات اهمية معتبرة في التسيير الفعال.

فكان تحدي المنافسة العالمية من خلال ادخال تقنيات تسيير وإنتاج جديدة وغالبا ما كان التحكم في التكاليف من خلال تخفيض الضياع في الموارد المستخدمة في العمليات التجارية، كما دعم هذا في حالات عديدة بتأهيل العمال، وفي ظل هذه البيئة ظهرت حاجة لنشر المعلومات الادارية وصنع القرار في كل مكان من المؤسسة ومن هنا اصبح التحدي الذي يواجه المحاسبون الاداريون باعتبارهم مقدمين اساسيين لهذه المعلومات هو ضمان توفير المعلومات الملائمة لدعم كل من المسيرين والعمال على كل المستويات<sup>1</sup>.

#### المرحلة الرابعة: خلق القيمة بواسطة الاستعمال الفعال للموارد قبل 1995:

المسار الصناعي شهد العديد من التطورات الكبيرة خاصة في تكنولوجيات التصنيع ومعالجة المعلومات في سنوات التسعينات، فعلى سبيل المثال ادى تطور شبكة الواب والتكنولوجيا المرتبطة بها الى ظهور التجارة الالكترونية وما صاحبها من احتياجات محاسبية ورقابية، وبذلك تحول اهتمام محاسبة التسيير الى خلق القيمة من خلال الاستغلال الفعال للموارد ويتحقق هذا باستعمال التكنولوجيات التي تختبر عوامل ومسببات القيمة للزبون بالإضافة لعوامل القيمة للمساهم.

فإذا نظرنا الى مختلف هذه المراحل نجد بان الاختلاف الجوهرى في تغير اهتمام محاسبة التسيير حيث ابتعد عن مجرد توفير المعلومات ليتجه نحو تسيير الموارد في شكل تخفيض للضياع في المرحلة الثالثة وخلق للقيمة في المرحلة الرابعة، غير ان التركيز على توفير المعلومات لم يفقد على الاطلاق اهميته في المرحلة الثانية ولكن اعيد تطويره في المرحلتين الثالثة والرابعة حيث اصبحت المعلومات تمثل موردا مثل الموارد الاخرى للمؤسسة.

<sup>1</sup> اسماعيل حسين احمد، المحاسبة من التقليد الى الحداثة، دار المسيرة، الاردن، الطبعة الاولى، 2003، ص35.

وبناء على ذلك اعتبرت محاسبة التسيير في المرحلتين الثالثة والرابعة كجزء لا يتجزأ من العملية الادارية بما ان المعلومات اصبحت متاحة انيا للإدارة بشكل مباشر وأصبح التمييز بين الهيئة الادارية التي تقوم بمحاسبة التسيير والسلم الاداري غير واضح.

بذلك اصبح لنظام محاسبة التسيير في ظل البيئة الاقتصادية الحديثة دورا استراتيجيا اذ يتم الاعتماد على المعلومات التي يوفرها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية، اي ان دوره واهميته بم يعد يمكن في مجرد حساب التكاليف، لذلك فان انظمة التكاليف التقليدية اصبحت عاجزة عن توفير المعلومات المناسبة التي تتلاءم مع هذه المتطلبات، كما اثرت شكوك كثيرة وكبيرة حول مدى دقة المعلومات التي توفرها والتي قد تكون مظلة لمتخذي القرارات نظرا للتأثير الكبير للبيئة الجديدة على هيكل وسلوك التكاليف<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: دور وخصائص محاسبة التسيير في المؤسسة.

من خلال هذا المطلب سنتطرق الى الدور الذي تلعبه محاسبة التسيير في المؤسسة واهم الخصائص التي تتميز بها

#### أولاً: دور محاسبة التسيير في المؤسسة.

تلعب محاسبة التسيير دورا هاما في ادارة المنشأة من خلال<sup>2</sup>:

- وضع المعادلات التقديرية نحو الانشطة والعمليات الموجهة لتحقيق الاهداف المرتقبة.
- وضع معادلات الاداء التي تكشف الانحرافات حالة وقوعها وإبلاغ الادارة عنها.

<sup>1</sup> نور الهدى بوليفة، واقع اصلاح نظام المحاسبة الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مذكرة مقدمة لنيل استكمال شهادة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد محمد لخضر، الوادي، 2014-2015، ص8

<sup>2</sup> عقلة محمد يوسف المبيضين، نظام المحاسبة وادارته، دار وائل للنشر، الاردن-عمان، 2011، ص26.

- انجاز تقارير الاداء التي تعطي صورة واضحة ومتكاملة عن المنشأة ككل بما فيها وحدات الانتاج والأقسام بالإضافة الى الادارات عن مدى الالتزام بتنفيذ الخطط الموضوعية.
- الاهتمام بالعنصر البشري وخلق روح التعاون بين المدراء والعمال من اجل تحفيزهم للوصول للأهداف المخطط لها، ويظهر هذا الامر عند القيام بالميزانيات التقديرية حيث يشارك في انجازها كل من المدراء ورؤساء الاقسام وحتى يشعر العامل بمكانته داخل مجال عمله.
- المحاسبة بصفة عامة ومحاسبة التسيير بصفة خاصة هي نظام معلومات وإطار تنظيمي الذي يسمح بتسجيل معطيات رقمية للمؤسسة أو هيئة معينة لفترة محددة تسمح بإعطاء معلومات تخص الذمة المالية للمؤسسة أصول وخصوم ونتيجة الدورة ووضع المؤسسة اتجاه الغير و كذا كيفيات تكوين التكاليف و الأسعار بالنسبة للأشخاص المعنويين.
- تحتل محاسبة التسيير مكانة هامة في القانون المالي الجزائري إلى جانب قانون الميزانية و القانون الجبائي واستقلالية قانون المحاسبة أصبح حقيقية واضحة وجلية.
- محاسبة التسيير تضيف للقواعد الخاصة بها في تسيير العلاقات الداخلية للهيئات وتعتبر هذه القواعد منظمة ومركمة للعمليات المالية لدى هياكل و مؤسسات الدولة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> عقلة محمد يوسف المبيضين، مرجع سبق ذكره، ص28.

## ثانيا: خصائص محاسبة التسيير في المؤسسة.

لمحاسبة التسيير عدة خصائص وتتمثل في<sup>1</sup>:

- الاهتمام بكل التفاصيل المتعلقة بتحليل العمليات.
- التركيز على الاحداث الفعلية بين الماضي والحاضر.
- التركيز والاهتمام بكل العمليات المتعلقة بالمشروع سواء كانت مالية او غير مالية.
- القيام بتحليل النتائج بالاعتماد على طرق احصائية ورياضية بالإضافة الى اعداد البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الرشيدة.
- ترجمة النتائج وتقييمها على ضوء الاهداف المخطط لها لنشاط المشروع<sup>2</sup>.
- تُعتبر المحافظة على سرية المعلومات وخصوصيتها من أهم الأهداف التي تسعى محاسبة التسيير إلى تحقيقها.
- خلال محاسبة التسيير، يتم السيطرة والرقابة على جميع الأنشطة التشغيلية وكذلك على جميع المصاريف التي تتم بداخل المؤسسات والشركات العامة.

<sup>1</sup> ناشد سوزي عدلي، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2000، ص 289.

<sup>2</sup> علي العربي، عبد المعطي عساف، إدارة المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، 2005، ص 32

### المبحث الثالث: محاسبة التسيير كنظام معلومات.

نظرا للمزايا المتزايدة التي توفرها تكنولوجيا المعلومات، فكل يوم يزداد الطلب على هذه التكنولوجيا لزيادة كفاءة وفعالية محاسبي التسيير والمسيرين وتقليل اخطائهم على غرار المهن الاخرى كالتدقيق وحساب الضرائب، حيث يمكن ان تؤدي الادوات البرمجية والنظم المحسوبة الى القفز بأداء نظم المعلومات المحاسبية ومحاسبة التسيير بصفة خاصة وخلق ميزة تنافسية للمؤسسة يبقى هذا رهانا لكل مؤسسة اذا احسنت اختيار ادوات تكنولوجيا المعلومات بعناية.

#### المطلب الاول: التعريف بنظام معلومات محاسبة التسيير.

ان نظام معلومات محاسبة التسيير هو النظام الذي يوفر معلومات ضرورية لتحقيق اهداف تسيير خاصة جوهر هذا النظام هو كونه عملية موجهة بالأنشطة كالتجميع، القياس، التخزين، التحليل، التقرير وتسيير المعلومة، يتم معالجة المعلومة المتعلقة بالحدث الاقتصادي لإنتاج مخرجات من اجل تحقيق اهداف النظام، يمكن ان تكون هذه المخرجات عبارة عن تقارير خاصة تكلفة منتج، تكلفة زبون، موازنات، تقارير اداء...الخ.<sup>1</sup>

حسب كبلان فان تحديات المحيط التنافسي للسنوات 1980 فرضت على المؤسسات اعادة النظر في الانظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف ومراقبة التسيير، وحسب المعهد المعتمد لمحاسبي التسيير CIMA، فان محاسبة التسيير لها دور انتاج معلومة ملائمة لأغراض الاتية<sup>2</sup>:

- اعادة صناع القرار الاستراتيجي وصياغة استراتيجية المؤسسة.
- تخطيط العمليات في الاجل القصير، المتوسط والطويل.
- تحديد هيكله راس المال وتمويل هذه الهيكله.

<sup>1</sup> علي الخليل، الأستاذ الدكتور سليمان أحمد اللوزي، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع عمان، 2000، ص 89

<sup>2</sup> محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير المحاسبية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2010/2011، ص 08.

- اعلام القرارات العملياتية.
- مراقبة العمليات والتأكد من الاستعمال الكفاء للموارد.
- قياس الاداء المالي وغير المالي وإبلاغ المعلومات لهيئة التسيير والمساهمين.
- حماية الاصول الملموسة وغير الملموسة.
- تكريس اجراءات الحوكمة، ادارة المخاطر والرقابة الداخلية.

وتجدر الاشارة الى وجود علاقة وطيدة بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية، اذ تعتبر هذه الاخير مصر البيانات الخام التي تستعمل كمدخلات لمحاسبة التكاليف او محاسبة التسيير بصفة خاصة.

تبقى هناك بعض الفروقات بين المحاسبتين ذكرها بعض الباحثين منهم منصور و الصديق 2009، وهي تكمن في كون المحاسبة المالية، من جهة، تهتم بالمعاملات المالية التي تؤثر في الذمة بين المؤسسة والغير (اطراف خارجية)، تعالج احداث مالية تاريخية، تهدف الى تحديد المركز المالي ونتائج اعمال المؤسسة في نهاية السنة المالية، تخضع الى معايير محاسبية مقبولة عموما لخدمة اطراف خارجية، تتميز المحاسبة المالية بالشمول والموضعية كما انها في اغلب الدول إجبارية من جهة اخرى، تتميز محاسبة التسيير ( التكاليف) بأنها: تهتم بالعمليات داخل المؤسسة لتلبية احتياجات اطراف داخلية لخدمة صناعة القرارات، تهتم ببيانات فعلية الاحداث تاريخية وبيانات مستقبلية تنبؤية، تهدف الى اصدار تقارير دورية على فترات قصيرة نسبيا، تحكمها قواعد وتعليمات تضعها ادارة المؤسسة التي تعتبر المستخدم الوحيد لتقاريرها الدورية، تتميز بالتفصيل والمرونة، كما انها اختيارية تهدف لسد احتياجات الادارة الى المعلومة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> حسن عبد الكريم سموم وبتول محمد نوري، دور نظام محاسبة التسيير في ترشيد القرارات الادارية، المؤتمر العالمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية عمى منظمات الأعمال (تحديات، الفرص، الأفاق)، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، 2006، ص12 .

## المطلب الثاني: الادوات الحديثة لمحاسبة التسيير.

سننتظر من خلال هذا المطلب الى الادوات الحديثة لمحاسبة التسيير.

### أولاً: لوحة القيادة.

1. تعريف لوحة القيادة: "عبارة عن نظام للمعلومات المحصلة من مصادر داخلية او خارجية والمعروضة بشكل واضح، تحليلي وتركيبى تتعلق بجميع وظائف المؤسسة، ويكون هذا النظام شاملا وسهل الاستعمال كما يسهل ممارسة المسؤوليات وكذلك اتخاذ القرارات"<sup>1</sup>.

### 2. اهمية لوحة القيادة: تتمثل اهمية لوحة القيادة في<sup>2</sup>:

- انها تشكل وثيقة معلومات في شكل خلاصة حول وضعية المؤسسة.
- تتجه نحو مراقبة التسيير واتخاذ القرار.
- تسمح للمسؤول في المؤسسة بتحليل الوضعيات وتوقع التطورات والاستجابة في الوقت الفعلي.
- تظهر في شكل رسوم واشكال بيانية وجداول مقارنة تحتوي على ارقام، تسمح بتحديد الانحرافات والكشف عن المشاكل واتخاذ الخطوات الضرورية لمعالجة الوضعية.

### 3. مزايا لوحة القيادة: تتميز بانها<sup>3</sup>:

- نظام سهل الاستعمال ويسهل ممارسة المسؤوليات.
- تساعد في تقييم الاداء في المدى القصير.
- تساهم في اتخاذ القرارات.
- توضح وضعية المؤسسة ومحيطها.
- توضح مدى تطابق النشاط الفعلي مع التقديري.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير - محاسبة تحليلية، دار المحمدية، الجزائر، 2009، ص 09

<sup>2</sup> رحال علي، سعر التكلفة و المحاسبة العامة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2004، ص 46.

<sup>3</sup> أعمار يحيوي، المالية العامة، النظرية العامة وفقا للتطورات الراهنة، دار هومة 2003، الجزائر، ص 33.

- تمكن من الاستغلال الفوري للمعلومات.

4. مصادر لوحة القيادة: تتمثل في مصادر داخلية وأخرى خارجية<sup>1</sup>:

(أ)-المصادر الداخلية: تتمثل في:

- المصادر المحاسبية: التكاليف المختلفة.
- المصادر الاحصائية: عدد المستخدمين، دراسات تطور الاعباء.
- المصادر المأخوذة من الميزانية: تقييم الاستثمارات، ترتيب الديون حسب مدة استحقاقها.
- المصادر التقنية: الكمية المثلى للإنتاج، عدد ساعات العمل.

(ب)-المصادر الخارجية:

- معلومات تخص المتعاملين مع المؤسسة بصورة مباشرة كالبنوك.
- معطيات تقنية للنقابات المهنية لتحديد ساعات النشاط القصى للعمل المستتبهة من الجمعيات العمالية لمختلف المستويات،
- نتائج دراسة السوق.

ثانيا: نظام تحديد التكاليف على اساس الانشطة.

1. تعريف التكاليف على اساس الانشطة: "هي الاحداث او المهمات او وحدات

العمل المتعلقة بهدف معين، ومن الامثلة عليها شراء المواد الاولية كالأخشاب المستعملة في صناعة الموبيليات، وتقطيع الاخشاب في تلك الصناعة، تجميع القطع الخشبية لغرض معين كصناعة الكراسي او الخزائن الخشبية ومن ثم نشاط البيع والشحن للبضاعة المنتجة"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية، مصر، 2000، ص9

<sup>2</sup> محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر 2003، ص75.

## 2. انواع التكاليف على اساس الانشطة: يمكن تقسيم الانشطة الى اربعة انواع

رئيسية هي<sup>1</sup>:

- **انشطة المدخلات:** ويقصد بها تلك الانشطة المتعلقة بالاستعداد لصناعة المنتج، مثل نشاط البحث والتطوير.
- **انشطة العمليات:** يقصد بها تلك الانشطة المتعلقة بتصنيع المنتجات، مثل نشاط تشغيل الآلات المستعملة في صناعة المنتجات.
- **انشطة المخرجات:** هي تلك الانشطة المتعلقة بالتعامل مع العملاء، مثل نشاط بيع المنتجات.
- **انشطة إدارية:** هي تلك الانشطة التي تدعم الانشطة الثالثة الأولى، مثل نشاط الخدمات القانونية ونشاط خدمات المحاسبة.

## 3. مزايا التكاليف المبنية على اساس الانشطة: ان لاستعمال نظام التكاليف

المبني على الانشطة مزايا عديدة منها<sup>2</sup>:

- التوصل الى تكاليف دقيقة للمنتجات.
- التحسين في رقابة التكاليف الغير مباشرة، فمعرفة الانشطة المتعلقة بالتكاليف الغير مباشرة يؤدي الى تحديد المسؤولين تلك التكاليف وبالتالي اخضاعها الى رقابة اكثر فاعلية بسبب معرفة الجهة المسؤولة عنها.
- اتخاذ قرارات ادارية أضل فالتحديد الدقيق لتكاليف المنتجات يؤدي الى المساهمة في اتخاذ قرارات تسعير المنتجات على نحو افضل للتوصل الى مستوى الربح المنشود.

## 4. عيوب التكاليف المبنية على اساس الانشطة: تتلخص العيوب في: التكاليف

العالية المتعلقة بالحصول على بيانات تكاليف الانشطة المختلفة للمؤسسة، فتحديد الانشطة الرئيسية للمؤسسة والتعرف على محركات التكلفة المتعلقة بهذه الانشطة وتخصيص التكاليف الغير مباشرة لكل منتج من المنتجات كل ذلك

<sup>1</sup> محمد مسعي، المحاسبة، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، ط2، 2003، ص 47.

<sup>2</sup> يونس أحمد البطريق و آخرون، مبادئ المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة للنشر و التوزيع، الاسكندرية، 2003، ص113.

يتطلب تكاليف عالية يجب مقارنتها بالمزايا المتعلقة باستعمال نظام التكاليف المبني على الأنشطة. فإذا كانت التكاليف العالية لاستعمال نظام الأنشطة تفوق المزايا المتوخاة من استعمال النظام المذكور، فإنه يجب التخلي عند إذ عن تطبيق نظام الأنشطة وبالمقابل إذا كانت تكاليف استعمال نظام الأنشطة ضئيلة إذ ما قورنت بالمزايا المتوخاة من استعماله فإنه يفضل استعمال نظام التكاليف المبني على اساس الأنشطة.

ان استعمال نظام التكاليف المبني على اساس الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف الغير مباشرة، فمثلا قد يكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف الغير مباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة مما يؤدي الى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف الغير المباشرة كاهلاك مباني المصنع او التأمين على مباني المصنع او التامين على مباني المصنع.

### ثالثا: التكلفة المستهدفة.

**تعريف التكلفة المستهدفة:** "تعرف على انها تحديد تكلفة الانتاج لمنتوج مقترح بحيث المنتج عنه يبعه هامش الربح المرغوب"<sup>1</sup>.

**وتعريف اخر يقول:** "احد اهم الادوات الحديثة لإدارة التكاليف والتي تهدف الى تخصيص التكاليف الكلية للمنتج على مدار دورة حياته ويكون ذلك من خلال مساعدة القائمين على هندسة انتاج التصميم، وبحوث التسويق"<sup>2</sup>.

**من خلال هذه التعاريف وتعريف اخرى مشابهة نستنتج انها:** "مدخل حديث للتحكم في تكاليف الانتاج هدفه الاساسي هو خفض تكاليف الانتاج في المؤسسة مما يضمن لها الربحية المرغوبة، ويتحقق ذلك من خلال قيامها بدراسات السوق في توفر

<sup>1</sup> محمد القيومي محمد، مقدمة في أصول المحاسبة و التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، 2003، ص 54.

<sup>2</sup> كامل بربر، إدارة الموارد البشرية وكفاءة الأداء التنفيذي، مؤسسة الجامعة لنشر و التوزيع، بيروت، 2006، ص: 48.

لها كل المعلومات المتعلقة باحتياجات ورغبات العملاء المتباينة والعمل على تلبيتها، من خلال توفير منتجات ذات تكلفة منخفضة وبسعر مناسب يتماشى مع اسعار المنافسين ويضمن للمؤسسة المكانة السوقية المرغوبة".

### 1. مبادئ التكلفة المستهدفة: تركز التكلفة المستهدفة على عدة مبادئ اهمها<sup>1</sup>:

- قيادة سعر التكلفة: ويعني ذلك ان التكلفة المستهدفة يتم احتسابها بناءا على تحديد السعر المستهدف.
- التركيز على العميل: على الادارة معرفة متطلبات العملاء الخاصة بالجودة وكذا تفضيلاتهم وردود افعالهم.
- التركيز على تصميم المنتج: يقصد بذلك ان هندسة تصميم المنتج تعتبر العنصر الاساسي في عملية خفض التكاليف.
- عمل الفريق: يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات ومن مختلف ادارات المؤسسة من المختصين في بحوث التسويق، هندسة التصميم، التجهيز، وادارة التكاليف.
- دورة حياة المنتج وتخفيض تكلفتها: هنا يجب الاخذ بعين الاعتبار جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج.
- توجيه سلسلة القيمة: يجب اشراك كل اعضاء سلسلة القيمة من موردين ومصممين ومهندسين ومحاسبين وإداريين وموزعين في عملية التكلفة المستهدفة.

### 2. مزايا التكلفة المستهدفة: تتمثل في النقاط التالية<sup>2</sup>:

- يؤدي اسلوب التكلفة المستهدفة الى تحسين جودة المنتج عن طريق وضع اسلوب التكلفة المستهدفة كهدف واضح الى جانب الاخذ بعين الاعتبار جودة المنتج.
- تؤدي الى تخفيض تكلفة المنتجات بشكل ملحوظ.

<sup>1</sup> خالص صالح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسات الاقتصادية مستقلة، ديوان المطبوعات الجامعية؛ بن عكنون الجزائر، 2008، ص15.

<sup>2</sup> خيرت ضيف، في المحاسبة الإدارية -الموازنات التقديرية -، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت، 2010، ص06.

- تعمل على ترابط الاقسام الداخلية والعمل كفريق واحد، بأخذ على عاتقه مسؤولية التسويق والتخطيط وتطوير المنتج.
- يمكن اسلوب التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عاملا مشتركا بين المهندسين للتصميم وأطراف خارجية من الموردين والعملاء.
- يعمل اسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها اي اثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثه.
- 3. **المعوقات:** لتطبيق التكلفة المستهدفة تواجه بعض المعوقات منها<sup>1</sup>:
  - عدم وجود اطار يتسم بالعمومية يحدد متطلبات وخطوات التنفيذ نظرا لتركيز معظم الابحاث التي تناولت هذا المدخل على تحليل التجارب الناجحة لبعض الشركات اليابانية مما ادى الى نتائج تتسم بالخصوصية.
  - عدم وجود اطار مفاهيمي ومنهجية واضحة لتطبيق الاساليب الحديثة لخفض التكلفة في اطار المحافظة على مستوى الجودة والأداء الوظيفي ومما يؤدي الى الوصول الى التكلفة المستهدفة.
  - عدم وضوح كيفية تخصيص الخفض المستهدف في تقديرات التكلفة الحالية الو المتعلقة لعمليات المؤسسة لتتساوى مع التكلفة المستهدفة.
  - صعوبة استمرارية المحافظة على خطة التكلفة المستهدفة في اطار تطور تكنولوجي سريع ومتزايد ودخول منافسين جدد للأسواق.

#### رابعا: بطاقة الاداء المتوازن.

1. **تعريف بطاقة الاداء المتوازن:** "هي نظام اداري يهدف الى مساعدة المؤسسة على ترجمة رؤيتها، واستراتيجيتها الى مجموعة من الاهداف، والقياسات المترابطة، وذلك من خلال الاعتماد على بطاقة المتوازن<sup>2</sup>

<sup>1</sup> مفلح عقل، مقدمة في الإدارة المالية و التحليل المالي، دار المستقبل للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، عمان، ، 2000، ص279.

<sup>2</sup> فداق فاروق، جنان أحمد، نظام المعلومات الإدارية، دار للنشر و التوزيع، جامعة الملك سعود، 2006، ص54.

## 2. اهمية بطاقة الاداء المتوازن: تتمثل في النقاط التالية:<sup>1</sup>

- توجه الشركات والمؤسسات الى التركيز على تحقيق الرسالة بعد ان كان الاهتمام منصبا على البعد المالي فقط.
- الربط بين الخطة السنوية قصيرة الاجل وبين الاستراتيجيات طويلة الاجل.
- تحقيق فهم اداري اعمق لأوجه الترابط بين تنفيذ القرارات والأهداف الاستراتيجية المحددة.
- تعتبر اداة من ادوات الادارة الاستراتيجية، تنتهي بتحقيق الاهداف والغايات المطلوبة.
- تقدم نظاما شاملا لترجمة الاهداف الاستراتيجية الى مجموعة متكاملة من المقاييس التي تنعكس في صورة مقاييس اداء استراتيجية.

## 3. عوائق تطبيق بطاقة الاداء المتوازن:<sup>2</sup>

- الحاجة لرؤية مشتركة لاستراتيجية متفق عليها عند اعداد نموذج بطاقة الاداء المتوازن.
- يمكن ان تفوق تكاليف بطاقة الاداء المتوازن في قياس اداء المنفعة المطلوب الحصول عليها.
- صعوبة تحديد الوزن المرغوب للأهداف الاساسية التي تكون ذات ابعاد متعددة، لذا يلزم الادارة ان تحدد الاهداف الثانوية التي تمثل موجبات للأداء، وفقا للأهداف الاساسية.
- قلة الموظفين المؤهلين للتعامل مع نظام بطاقة الاداء المتوازن، مما يقود الى مقاومة تطبيق هذا النظام.

<sup>1</sup> حيرت ضيف، في المحاسبة الإدارية - الموازنات التقديرية -، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت، 2007، ص05.

<sup>2</sup> محمد مصطفى خشروم، نبيل محمد مرسي، إدارة الأعمال (المبادئ والمهارات والوظائف)، مكتبة الشقري الرياض، الطبعة الثانية، 2007، ص335.

4. مقومات نجاح تطبيق بطاقة الاداء المتوازن: تتمثل في النقاط التالية<sup>1</sup>
- الحوافز المادية: يجب التركيز على منح الحوافز المادية والمعنوية لكل من يساهم في تصميم بطاقة الاداء المتوازن او تطبيقها، وهذا يعتبر دافعا قويا للمسؤولين عن تطبيق بطاقة الاداء المتوازن.
  - تكوين فرق العمل: حيث ان تطبيق نظام بطاقة الاداء المتوازن يشمل جميع مكونات المؤسسة، ولذلك ليس من المنطق ان يقوم بالعملية شخص واحد، بل هو جهد جماعي داخل المؤسسة.
  - تحديد الاهداف بشكل واضح: وتعريف المقاييس بشكل دقيق، حيث انه من الاهمية بمكان يتم تحديد الاهداف بطريقة يفهمها القائمون على التنفيذ، ومراعاة الدقة والموضوعية في تعريف المقاييس المرتبطة بالأهداف.
  - الاعتماد على مدخل الاتصال من اسفل الى الاعلى: ونمن اعلى الى اسفل بين مكونات التنظيم الاداري في المؤسسة، وذلك من اجل ان تصل الرسالة الى المرسل اليه ويفهم مضمونها كما اراده المرسل، كما ينبغي ان تركز ادارة المؤسسة على عملية الاتصال بشكل سليم، حيث ان النظام الجيد يحتاج الى عقد اجتماعات واجراء اتصالات ومناقشات بين العاملين في المؤسسة لإفراز خطة العمل والمحاور الرئيسية للمقاييس التي ينبغي التركيز عليها.

#### خامسا: سلاسل القيمة.

1. مفهوم سلاسل القيمة: "عبارة عن اداء تحليل العملية الانتاجية الى مجموع من الانشطة المولودة للقيمة من اجل ارضاء الزبون وتحقيق الميزة التنافسية"<sup>2</sup>.
2. اهداف سلسلة القيمة: تتمثل في<sup>3</sup>:
- تقييم مساهمة كل نشاط على حدى في خلق القيمة.

<sup>1</sup> عدنان تايه النعيمي، ياسين كاتب الخرشنة، أساسيات في الإدارة المالية، دار المسيرة، الطبعة الأولى، 2007، ص109.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون، معزوي ليندة، لهواسي هجيرة، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004، ص49.

<sup>3</sup> أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2008، ص23.

- تدعيم الميزة التنافسية للمؤسسة في ظل التطورات الحاصلة.
  - معرفة نقاط القوة والضعف في المؤسسة عن طريق تحليل الانشطة.
  - كسب رضا العملاء من خلال تحديد رغباتهم ومحاولة تلبيتها.
3. أنشطة سلسلة القيمة: تتمثل في:<sup>1</sup>

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

- أنشطة الاستلام والتخزين والشراء.
- أنشطة التحويل والإنتاج.
- أنشطة التسويق والتوزيع وخدمات ما بعد البيع.

(ب)-أنشطة التسويق والتوزيع وخدمات ما بعد البيع:

- أنشطة التطوير التكنولوجي.
- أنشطة ادارة الموارد البشرية .
- أنشطة التخطيط والرقابة للمؤسسة.

**المطلب الثالث: محاسبة التسيير كاستراتيجية للمؤسسة.**

توفر محاسبة التسيير الاستراتيجية في الاعتبار التالية<sup>2</sup>:

- الدور الكبير يمكن الذي يلعبه المحاسب في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية.
- ان ممارسة محاسبة التسيير الاستراتيجية نقلت محاسبة التسيير من التركيز على القضايا التشغيلية الى التركيز على القضايا ذات التوجه الاستراتيجي من خلال تكامل العمليات الموارد المالية والبشرية.
- تتضمن مجموعة من اساليب المحاسبة ذات التوجه الاستراتيجي التي تركز على البيئة التنافسية والتي من خلالها محاسب التسيير الاستراتيجي دور جوهري في

<sup>1</sup> علي عبد العليم عبد الحميد ، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، مكتبة و مطبعة الإشعاع الفنية،2010، مصر، ص 2.

<sup>2</sup> يونس أحمد البطريق و آخرون، مبادئ المحاسبة، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة للنشر و التوزيع، الاسكندرية، 2007، ص 99.

عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية، مما يجعلها تختلف على البيئة الداخلية من اجل توفير المعلومات اللازمة لمساعدة الادارة في الرقابة واتخاذ القرارات.

- قدرة المؤسسة على تحقيق استراتيجية التنافس.

- تهتم بالنظر المعلومات بغرض خدمة متخذ القرار الخارجي و لمتخذ القرار الداخلي.

توفير وتحليل المعلومات المالية وغير المالية عن اسواق منتجات المؤسسة، وتكاليف المنافسين بغية المساعدة في تطوير استراتيجيات متقدمة لاكتساب مزايا تنافسية من خلال<sup>1</sup>:

- قيادة التكلفة: بهدف ان يكون المنتج الاقل تكلفة في الصناعة.
- استراتيجية التمييز: بالبحث عن الابعاد الفريدة في منتج او خدمته والتي يقدرها المستهلك ويمكن ان تتال سعر اعلى من السعر العادي.

كما تسعى محاسبة التسيير الاستراتيجية باعتبارها نظام معلومات محاسبي الى خدمة المؤسسة من خلال العمل على تحقيق اربعة اغراض رئيسية تتمثل في:

### 1. اعداد التقارير الدورية الداخلية التي تساعد الادارة على:

- التخطيط تكاليف التشغيل والرقابة عليها.
- تقييم اداء الانشطة والعاملين.
- اعداد التقارير الدورية الداخلية التي تساعد الادارة على تخصيص الموارد وقرارات التسعير: كما في معلومات على ربحية المنتجات، والعملاء، قنوات التوزيع...الخ.

2. اعداد التقارير غير الدورية الداخلية: لمساعدة الادارة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

<sup>1</sup> يونس أحمد البطريق و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص100.

3. اعداد التقارير الخارجية: (معلومات عن القوائم المالية) للمستثمرين والجهات الحكومية والأطراف الخارجية.

ولتحقيق هذه الاغراض يحتاج محاسب التسيير الاستراتيجي الى تجميع البيانات في شكل قاعدة بيانات، تمكنه من معالجة هذه البيانات للحصول على المعلومات التي تفيد العمل الداخلي او الخارجي.

## خلاصة الفصل:

من خلال ما تم استعراضه في الفصل حول اهم المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التسيير وادواتها نستنتج مايلي:

- تسعى محاسبة التسيير إلى تحقيق العديد من الأهداف والتي بدورها تسعى لحماية الأموال العامة من جميع حالات التلاعب، أو كل ما يلامس سلامة وصحة الاستخدام.
- كذلك تُعتبر المحافظة على سرية المعلومات وخصوصيتها من أهم الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.
- من خلال محاسبة، يتم السيطرة والرقابة على جميع الأنشطة.
- تعمل محاسبة على توفير جميع المعلومات اللازمة للرقابة والمسائلة المالية والمسائلة الإدارية.
- تسعى محاسبة التسيير إلى تنظيم وترشيد جميع القرارات الإدارية والاقتصادية المتعلقة بعمل المؤسسات والشركات العامة.

# الفصل الثاني

### تمهيد:

تعتبر عملية اتخاذ القرارات محور العملية الإدارية وجوهرها، وإن نجاح المؤسسة يتوقف على قدرة وكفاءة الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة، ومن هذا المنطلق أصبح التفكير الإداري يتوقف على عملية اتخاذ القرارات ومناهجها المتبعة والعوامل المؤثرة فيها، ولم يتردد ليونارد وايت باعتبارها من الأمور الجوهرية للمدير ووصفها بأنها قلب الإدارة.

ولمحاسبة التسيير دور كبير في عملية اتخاذ القرارات وتعتبر من أهم المهام الأساسية التي تقوم بها إدارة المؤسسة الاقتصادية، غير أن هذه المهمة تتمتع بقدر من الصعوبة والتعقيد، ولعل من أهم العوامل المساعدة على عملية اتخاذ القرارات هو توفر نظام محاسبة تسيير بشكل فعال وجيد ومن ضمن الأدوات التي من شأنها أن تساهم في اتخاذ قرارات صائبة، من خلال ما سبق ولإبراز علاقة ودور محاسبة التسيير في اتخاذ القرارات الإدارية، تم تقسيم الفصل إلى المباحث التالية.

#### المبحث الأول: مدخل لعملية اتخاذ القرارات الإدارية.

#### المبحث الثاني: عناصر - أساليب وعوامل اتخاذ القرار الإداري.

#### المبحث الثالث: أدوات محاسبة التسيير في عملية تحسين اتخاذ القرارات الإدارية.

### المبحث الأول: مدخل لعملية اتخاذ القرارات الادارية.

يقول هيربرت سايمون ان القرار هو القلب النابض للنشاط الاداري هذه الاهمية جعلت المنظرين و الاداريين على حد سواء يسعون لإيجاد افضل الطرق للقيام بهذه العملية مع التركيز على تصنيف القرار في اطار معرفة مختلف الانواع من اجل الوصول الى الطريقة العملية والمثلى لاتخاذ القرار، وسيتم التطرق في هذا المبحث الى بعض الاختلافات التي ادت الى الاتفاق ولو الجزئي في التعريف والخطوات المتبعة و ايضا التصنيفات.

### المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرارات الادارية.

هناك عدة تعاريف لعملية اتخاذ القرار من بينها:

**تعرف عملية اتخاذ القرار بانه:** " اختيار افضل البدائل المتاحة، بعد القيام بدراسة مستقيمة للنتائج المتوقعة من كل بديل، وأثرها في تحقيق الاهداف المطلوبة<sup>1</sup>."

**كما يعرف بانه:** " احداث اثر قانوني متى كان هذا الاثر جائزا او ممكنا قانونا، لإصدار قرار يجب ان يكون هناك<sup>2</sup>:"

- استخدام السلطة العامة.
- بما يترك اثر قانوني معين.

**ويعرف ايضا بانه:** " الافصاح عن الادارة المنفردة الملزمة للأفراد بما لها من سلطة عامة والذي يصدر في الشكل الذي تتطلبه القوانين واللوائح وذلك يقصد احداث اثر قانوني كان ذلك ممكنا وجائزا قانونا وكان الباعث عليه مصلحة عامة<sup>3</sup>."

<sup>1</sup> نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية، الطبعة الرابعة، المكتبة الثقافية، عمان، الاردن، 2000، ص43.

<sup>2</sup> فريد راغب النجار، النظم والعمليات الإدارية والتنظيمية، وكالة المطبوعات، الكويت، 2004، ص58.

<sup>3</sup> مشرفي حسن علي، نظرية القرارات الإدارية، مدخل كمي في الإدارة، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص37.

**كما يعرف:** " انه اصدار حكم معين عما يجب ان يفعله الفرد في موقف ما وذلك عند الفحص الدقيق للبدائل المختلفة التي يمكن اتباعها او هي لحظة اختيار بديل معين بعد تقييم بدائل مختلفة لمتخذ القرار"<sup>1</sup>.

**عرفه هيربرت سايمون:** " عملية اتخاذ القرار بأنها قلب الادارة وان مفاهيم نظرية الادارة يجب ان تستند الى منطق سيكولوجي الاختيار الانساني"<sup>2</sup>.

**ومما سبق يمكن التوصل الى تعريف شامل لعملية اتخاذ القرار:** " باعتبارها العملية التي يحل من خلالها متخذ القرار مشكلة ما ضمن اختصاصه وفق بدائل متاحة يتم تقييمها باستخدام اكبر قدر ممكن من المعلومات بالإضافة الى دمج الجانب السيكولوجي والخبرة الشخصية وأخيرا دمج النسق الوظيفي للوصول الى قرار فعال مع مراقبة تنفيذه وإجراء التصحيحات اللازمة انطلاقا من تشخيص شامل للمشكلة ومراعاة جميع المعطيات".

### **المطلب الثاني: تصنيفات اتخاذ القرار.**

اختلفت معايير التصنيف وتباينت وجهات نظر المختصين حول تصنيف القرارات وكل تصنيف يهدف الى الجانب او المعيار الاكثر اهمية بالنسبة له وتأثيرا بالنسبة له، ومن هذه التصنيفات مايلي<sup>3</sup>:

**أولا: القرارات المبرمجة وغير المبرمجة:** تختلف المشاكل التي تعترض المديرين متخذي القرارات من حيث درجة يقينها، ويرجع ذلك الى مدى تكرر حدوثها، فكلما تكررت تكونت لدى متخذ القرارات خبرة ومعرفة اكبر بهذه المشاكل، وتخضع القرارات المتخذة في هذا النوع المجموعة من القواعد والسياسات والإجراءات وهذا ما جعل البعض يطلق عليها اسم القرارات المبرمجة، او القرارات العامة المتكررة.

<sup>1</sup> ياغي محمد، مبادئ الإدارة العامة، مطابع الفرزدق التجارية، الرياض، 2002، ص.100

<sup>2</sup> ديسلر جاري، أساسيات الإدارة المبادئ والتطبيقات الحديثة، دار المريخ للنشر، الرياض، 2001، ص.195.

<sup>3</sup> عسكر سمير، أصول الإدارة، الطبعة الثالثة، دار القلم للنشر والتوزيع، دبي، 2007، ص.143

بينما يفضل اخرون تسميتها القرارات الروتينية التي تتخذ في ظروف الحد الادنى من اللاتأكد، ويستخدم هذا النوع من القرارات عادة في المستويات التشغيلية الدنيا، بالاعتماد على قنوات معلوماتية جاهزة وفق معايير ثابتة، لا تحتاج هذه القنوات الى معلومات جديدة لذلك يمكن برمجة هذا النوع من المعلومات عن طريق نظم المعلومات التقليدية.

اما النوع الثاني في هذا الصنف فيعكس الاول في تسمياته، صفاته، مستويات تنفيذه، ونوع المعلومات التي يحتاجها، ويطلق عليها اصطلاحات مختلفة منها القرارات غير المبرمجة والقرارات الفريدة من نوعها، او غير الروتينية، تتميز المشكلات التي يعالجها هذا النوع من القرارات بالتعقيد لدرجة عدم توافر نظام او اسلوب واضح لمعالجتها، وذلك بسبب طبيعتها الجديدة وغير المتكررة وغير المألوفة، مثل القرارات الاستراتيجية كقرارات التوسع والاندماج او دخول اسواق جديدة...، لذلك يتم اتخاذها في المستويات الادارية العليا، تعتبر القرارات غير المبرمجة قرارات مركبة لأنها لا تعتمد على القواعد والإجراءات فقط ولكنها تستخدم ايضا الاجتهاد والأحكام الشخصية، ويرجع ذلك الى نقص المعلومات التي تجعل متخذ القرار في حالة اللاتأكد، اذن فهي تتطلب نظام معلومات جيد اضافة الى الخبرة ومهارة المديرين<sup>1</sup>.

**ثانيا: تصنيف القرارات حسب المستويات الادارية:** يختلف التصنيف حسب المستويات التنظيمية من منظمة الى أخرى ويكون التصنيف الاكثر شيوعا في هذا السياق كالتالي<sup>2</sup>:

**1. القرارات الاستراتيجية:** ويتم اتخاذ هذا النوع من القرارات على مستوى الادارة العليا، وهذا ما يضيف عليها درجة عالية من المركزية، وتحدد هذه القرارات اهداف المنظمة الناجمة عن الخطط طويلة الأمد وتطابق في مصدرها وصفاتها

<sup>1</sup> مطيع ياسر صادق وآخرون، نظم المعلومات الإدارية، مركز التنمية الإدارية، جامعة الإسكندرية، مصر، 2007، ص48.

<sup>2</sup> محمد موسى فرج الله، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الادارية في ظل ظروف عدم التأكد، مذكرة تخرج ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2011، ص 27.

القرارات غير المبرمجة والقرارات الفريدة من نوعها، وما يميز هذا النوع انه يستخدم للتنبؤ بالمستقبل ولتحقيق التكيف بين المنظمة وبيئتها وقد حدد HENRY MINTZBERG خصائصها في بحثه، "هيكل عمليات القرار غير المهيكلة" بأنها جديدة، معقدة وذات نهاية مفتوحة وبأنها قرارات لا تصنع كثيرا تحت ظروف اللاتأكد ولكنها تصنع في ظل حالة مستمرة من الغموض، اين يكون لا شيء معطى تقريبا ولا شيء محدد بسهولة، كما تتميز بالندرة وتتطلب الاولوية في التنفيذ ودرجة عالية من الالتزام بالإضافة الى تميزه بارتفاع درجة المخاطرة والتكلفة والعائد.

**2. القرارات الادارية والتنظيمية:** يتم اتخاذ هذه القرارات على مستوى الادارة الوسطى، حيث تتطابق مع جزء من القرارات المبرمجة وجزء من القرارات المبرمجة وجزء من القرارات العامة فيما يعود الجزء المتبقي منها للقرارات التشغيلية، تهتم قرارات هذا المستوى بفعالية وكفاءة الاستخدام والرقابة على الوحدات الادارية وأدائها في اطار سياسات و اهداف القرارات الاستراتيجية.

**3. القرارات التشغيلية:** تتصف هذه القرارات بالتكرار والروتينية وتتضمن تنفيذا للقرارات الصادرة عن الادارة العليا والوسطى، وذلك بإصدار قرارات تفصيلية، وهذا ما يجعلها تتصف بدرجة عالية من اللامركزية، وهناك من يضيف مستوى رابع للمستويات الادارية وبالتالي يقابله نوع رابع من القرارات وهو القرارات المعرفية وتهتم هذه القرارات بانتقال المعلومات بين الاجزاء المكونة للمنظمة، وأساليب الاتصال المستخدمة في هذا الانتقال، كما تهتم بتقييم الافكار الجديدة<sup>1</sup>.

**4. القرارات المتوقعة وغير المتوقعة:** تعتمد هذه الطريقة على التفرقة بين القرارات المفاجئة وغير المفاجئة لمتخذ القرار، حيث يكون عنصر المفاجئة مرتقعا بالنسبة للقرارات غير المتوقعة، بسبب عدم توفر الوقت الكافي لمتخذ القرار للقيام بالمرحل اللازمة، مما يجعله يقوم بهذه العملية تحت تأثير الضغوط، اما القرارات

<sup>1</sup> عامر سعيد ياسين وعبد الوهاب، الفكر المعاصر في التنظيم الإداري، الطبعة الثانية، وليد سيرفيس للاستثمارات والتطوير الإداري، القاهرة، 2009، ص435.

المتوقعة فغالبا ما تستمد من الخطط المقررة مسبقا او ان تكون ناتجة عن تنفيذ الخطة، ويتعرض متخذ القرار في هذه الحالة الى ضغوط اقل. ان طبيعة القرارات من حيث درجة توقعها تتطلب مواصفات معينة من المعلومات التي تتلاءم مع حاجة متخذ القرار وظروف اتخاذه له.

**ثالثا: تصنيف القرارات من حيث المدى الزمني:** تصنف القرارات وفق المدى الزمني الى قصيرة وطويلة الأجل، وتتلاءم القرارات طويلة الاجل مع القرارات الاستراتيجية وتتفق معها في ميزاتها وخصائها.

تتميز القرارات الطويلة بارتباطها بفترات طويلة في المستقبل، مما يطبعها بطابع اللاتاكيد، واحتمالات التغيير، وهذا ما يجعل المعلومات التي يحتاجها هذا النوع من القرارات صعبة التوفير، وقليلة الكفاية والدقة، بينما تتميز القرارات القصيرة الاجل بقصر مداها وارتفاع درجة اليقين بها، وهذا ما يسهل الحصول على المعلومات التي نحتاجها، مما يمكن متخذ القرار من التحكم بها<sup>1</sup>.

**رابعا: تصنيف القرارات وفقا لمدى جودتها:** ان نجاح اي قرار يعتمد على نجاح تنفيذه، وهذا لا يتحقق إلا بقبوله من طرف المنفذين، ويضاف الى ذلك عامل اخر يساهم في فعالية القرار وهو الجودة. والجودة هي الطريقة الجديدة في اتخاذ القرار التي يقترحها الخبراء في المنظمة ويعتبرونها مثالية، إلا انها تكون كذلك إلا اذا قبل بها المنفذون<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> بوالحيلة عبد الحكيم، اتخاذ القرارات ومشكل التمويل في المؤسسة الاقتصادية العمومية الجزائرية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قسنطينة، 2011-2012، ص 27.

<sup>2</sup> أحمد توفيق جميل، أصول الادارة، الطبعة 01، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت، 2012، ص 25

### المطلب الثالث: خطوات عملية اتخاذ القرار.

سبق وان عرفنا عملية اتخاذ القرارات كونها عملية مفاضلة او الاختيار بين بديلين او اكثر، والقرار المتوصل اليه، لا يمكنه ان يصدر بصورة عفوية وإنما هناك مجموعة من الخطوات التي يقوم بها متخذ القرار بدءا بالتعرف بدقة على المشكلة التي من اجلها سيتخذ القرار ثم بعد تحليلها وتقييمها ثم وضع بدائل لحل المشكلة، حتى يمكن في النهاية اختيار افضلها، قد تختلف هذه الخطوات في ترتيبها من الواقع العملي وما ورد حولها نظريا، وهذا بسبب اختلاف العوامل المؤثرة على عملية اتخاذ القرار، وفيما يلي عرض لأهم الخطوات اللازمة لعملية اتخاذ القرار.

**أولاً: تحديد المشكلة:** الخطوة الاولى في عملية اتخاذ القرارات تتمثل في ادراك او تحسس الادارة بوجود مشكلة ما، والمشكلة هنا هي "انحراف او عدم توازن بين ما هو كائن وبين ما يجب ان يكون".

وقد تكون المشكلة التي تواجه متخذ القرار متعلقة بالموارد البشرية المتعلقة باختيار او تدريب العمال او متعلقة بتطوير العمل الاداري والتنظيمي او رفع الانتاجية او بتخفيض تكاليف المشروع.

المشكلة يجب التعمق في دراستها لمعرفة جوهر المشكلة الحقيقية وليس الاعرض الظاهرة التي توحى للإدارة على انها المشكلة الرئيسية وهذا التحديد على جانب كبير من الاهمية، لأنه يحدد بدوره مدى فاعلية الخطوات التالية، ففي حالة عدم معرفة المشكلة الحقيقية فان القرار الذي سيتخذ سيكون قرار غير سليم لعدم ملائمة للمشكلة، ويتم الاستعانة في هذه الخطوة بذوي الخبرة من داخل التنظيم او من خارجه، لتحديد وتشخيص المشكلة على اسس عملية او موضوعية باعتبار ان خطوات متسلسلة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> محمد صالح الخناوي، أساسيات الإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص227.

**ثانيا: تحليل المشكلة:** تتضمن هذه المرحلة جزأين متصلين هما: تصنيف المشكلة وتجميع او توفير المعلومات المتعلقة بها وتعني عملية التصنيف تحديد مسؤولية اتخاذ القرار الاستشارية والتنفيذية، اي معرفة متخذي القرار والمستشيرين ومن يجب ابلاغهم به وهذا التحديد يضمن الفعالية في اتخاذ القرارات ولا يتحقق ذلك إلا ان يجب ان يتم حل المشكلة كليا بعد تحليل المشكلة الاساسية.

من عيوب هذه المرحلة ان متخذ القرار غالبا ما يحصل على معلومات غير كاملة فيكون بذلك امام خيارين، اما ان يتخذ الاجراءات الضرورية للحصول على معلومات اضافية، او ان يكتفي هذه المعلومات، شرط ان يعتمد على الاستنتاج او القياس في اتخاذه لقراراته لتغطية العجز، في المعلومات باعتبار اسوء ما في اتخاذ القرارات على اساس غير سليم، ان ادراك متخذ القرار للمشكلة الحقيقية بالاعتماد على تحديدها وتصنيفها وتحليلها بشكل عاملا اساسيا في صياغة الحلول البديلة لها<sup>1</sup>.

**ثالثا: تحديد البدائل:** الخطوة الموالية هي عملية اتخاذ القرار، هي البحث عن البدائل والحلول المختلفة، ويقصد بالبدائل تلك التصرفات او الحلول التي تسعد على التقليل من الفرق بين ما يحدث فعلا وما يجب ان يكون.

تختلف طريقة تحديد البدائل باختلاف طريقة اتخاذ القرارات والتي يمكن ان تكون جماعية، فردية، او تشاركية، ويعتمد متخذ القرار في ذلك على خبيره السابقة اي الاستفادة من العناصر الناجحة في الحلول السابقة اذا كانت القرارات روتينية، اما اذا كانت غير ذلك، فهي تبرز اهمية عامل الفكر الابداعي لدى المجموعة او الفرد متخذ القرار، وأيضا الحرية المتوفرة.

<sup>1</sup> نواف كنعان، اتخاذ القرارات الادارية، الطبعة الثانية، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2003، ص 249.

تكمن اهمية هذه المرحلة في جعل المنظمة تقوم بدراسة شاملة وكلية لمختلف المعطيات والمؤشرات لإيجاد البدائل الملائمة مع امكانية تفادي العقبات المتعلقة بالزمن والجانب المالي والتكنولوجيا<sup>1</sup>.

**رابعاً: تحليل وتقييم البدائل الممكنة:** يفترض ان يتم التقييم وفق معايير وأسس موضوعية من اجل تبيان مزايا وعيوب كل بديل من البدائل المتاحة، وفي حالة المفاضلة يجب الاخذ بعين الاعتبار النقاط التالية<sup>2</sup>:

1. **المخاطرة:** يتم التقييم على اساس هذا المعيار بالموازنة بين المخاطر والمكاسب المتوقعة لكل بديل.

2. **الاقتصاد:** يتعلق هذا المعيار بتكلفة وضع البديل المختار موضع التطبيق، ويتم من خلال هذا المعيار اختيار البديل الذي يحقق اكبر النتائج بأقل التكاليف.

3. **التوقيت:** يعتبر التوقيت حالياً من العوامل التي يصعب تقديرها لذلك فهو يعتمد في الغالب على التقدير الشخصي لمتخذ القرار، وليس على التحليل المنظم.

4. **الموارد:** من بين الموارد التي يجب اخذ قيودها بعين الاعتبار عند الاختيار هي الموارد البشرية، اذا وقع الاختبار على بديل يتطلب نوعيات معينة من الافراد لا تتوفر لدى المنظمة، فمن الضروري توفير القدرات والمهارات المطلوبة، اما تدريب المستخدمين او توظيف عمال تتوفر فيهم هذه القدرات مع مراعاة التكلفة والوقت، بالإضافة الى تأثير الانعكاسات النفسية والاجتماعية ومدى استجابة المرؤوسين للبديل.

**خامساً: اختيار البديل:** تعتبر عملية اختيار البديل الافضل ذروة في عملية اتخاذ القرار، لذلك فهي عملية صعبة احياناً بالنسبة لمتخذي القرار في مستوى الادارة العليا، والسبب في ذلك المسؤولية لانتقاء ذلك البديل الذي يحقق اعلى مستوى من النتائج

<sup>1</sup> منعم زمير الموسوي، بحوث العمليات: مدخل لاتخاذ القرارات، دار وائل للنشر، عمان، 2009، ص 17.

<sup>2</sup> علاء الدين عبد الغني محمود، ادارة المنظمات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 171.

المرضية تقع عليه وعليه ايضا ان يراعي مسالة تحقيق الامثلية الجزئية لكل قسم وفرد<sup>1</sup>.

**سادسا: تنفيذ البديل المختار:** بعد اختيار البديل الامثل للحل، يتطلب تنفيذه بالمشاركة مع الافراد الفاعلين بالمنظمة، بحيث يقوم المديرون بإبلاغ الافراد في المستويات الدنيا عن الاجراءات الواجب اتخاذها والتغيرات المتوقعة حدوثها، هذا الابلاغ لا يكفي، بل يجب التحفيز وإشراكهم في تنمية البدائل حتى يحس هؤلاء الافراد، وتعتبر عملية الاشراف ضرورية لتحقيق القرارات<sup>2</sup>.

**سابعا: تقييم فعالية القرار:** تتضمن هذه المرحلة مقارنة النتائج المعيارية او المحددة مسبقا، كأهداف من النتائج المتحصل عليها، وذلك للتحقق اذا كان القرار المتخذ هو العلاج الشافي للمشكلة محل الاهتمام، وتظهر هنا اهم مرحلة: وظيفة المراقبة، بحيث تحدد السلطة المعنية نجاح القرار او اعادة النظر فيه، اما بالتعديل او بصنع جديد.

تختلف اهمية مرحلة عن اخرى باختلاف طبيعة المشكلات وأنواع القرارات وباختلاف اهميتها للمنظمة الا انها ليست جذرية بل تتدرج ضمن اطار موحد.

يمكن تقليص هذه المراحل في نموذج تجميع متضمن المراحل السابق، ممثلا نموذج سايمين الذي صنفها الى<sup>3</sup>:

- **مرحلة الذكاء:** تتضمن تحليل البيئة والبحث عن المشكلة.
- **مرحلة التصميم:** تتعلق بإيجاد البدائل للمشكلة وتطويرها وتحليلها.
- **مرحلة الاختيار:** اختيار افضل بديل بناء على المعيار المختار.
- **مرحلة المراجعة:** تتعلق بتنفيذ البديل المختار ومراجعته.

<sup>1</sup> نجاة ساسي هادف، نظرية اتخاذ القرارات في المؤسسة، مجلة المعيار، المجلد 18-العدد 35، 2014، ص 365.

<sup>2</sup> سهام خلفي، دور نظم المعلومات في اتخاذ القرارات-دراسة حالة مؤسسة نقاوس، مذكرة ماجستير، تخصص ادارة اعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص 47

<sup>3</sup> علي حسين، نظريات القرارات الادارية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 31.

## المبحث الثاني: عناصر-اساليب وعوامل اتخاذ القرار الاداري.

قد ذهب الكثير من مفكري الإدارة إلى اعتبار أن الإدارة هي اتخاذ القرارات، وعمل المدير أو المسير هو اتخاذ القرار، وأعطى وصفا بأنه متخذ القرار، فيعتبر اتخاذ القرار الجوهر الرئيسي لجميع الأنشطة والوظائف الإدارية، فهو يعتبر بداية رسم المسار الاستراتيجي للمؤسسة.

### المطلب الاول: عناصر عملية اتخاذ القرارات الادارية.

تتمثل عناصر عملية اتخاذ القرارات الادارية في النقاط التالية<sup>1</sup>:

1. **عنصر المشكلة:** هو عنصر اساسي من عناصر القرار ولا بد من تحديد المشكلة بشكل دقيق والتعرف على حجمها وارتباطها بالمشاكل الاخرى وتحديد اجزائها والتعرف على خلفيتها.
2. **تعدد الحلول والبدائل المتاحة:** لا بد ان يكون القرار مدروسا ونتاجة عن عملية المفاضلة والموازنة الرشيدة الفعالة بين العديد من الحلول والبدائل المتاحة وان يتصف الخيار عن غيره بالأفضلية للمواجهة وتحقيق الاهداف حسب الامكانيات المتاحة.
3. **عنصر استمرارية القرار وقابليته للبقاء:** اي ان يكون القرار قابلا للتعديل والتطوير بما يتفق عقليا مع الحل الامثل للمشكلة التي يوجهها وبما يحقق الهدف المرغوب.

وهناك ثلاث عناصر اساسية اخرى في عملية اتخاذ القرار وهي<sup>2</sup>:

1. **النتائج المحتملة او المتوقعة للقرار:** وتتضمن محاولة لتخيل ماذا سيحدث اذا اعتمد مخطط معين بشأن قرار معين او كان على وشك التنفيذ.

<sup>1</sup> كاسر ناصر المنصور، الاساليب الكمية في اتخاذ القرارات الادارية، دار حامد للنشر، عمان، 2006، ص 19.

<sup>2</sup> بونلة فريد، تأثير القادة على عملية اتخاذ القرارات في التنظيم الصناعي الجزائري، مذكرة ماجستير في علم الاجتماع-تخصص تنمية الموارد البشرية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007، ص 137.

2. **المناخ الذي يتم فيه اتخاذ القرار:** ويتعلق بالمواد المتاحة لمتخذ القرار التي يستطيع التصرف بها وانواع الانشطة التي يمكن ان يقوم بها لتنفيذ العمل المقترح.

3. **اهداف متخذ القرار:** حيث تتخذ الاهداف التي يسعى الفرد لتحقيقها حسب الحاجات او الرغبة في تصحيح واقع معين.

كما حددت عناصر اخرى لعملية اتخاذ القرار وهي<sup>1</sup>:

1. **المعلومات:** هي المعرفة حول القرار واثاره وبدائله واحتمالية حدوث كل بديل وبعض متخذي القرار يميلون للبحث عن معلومات تزيد عما هو مطلوب تزيد عما هو مطلوب لذا تنشأ مشكلات منها:  
- تأخير القرار.

- تراجع قدرة متخذ القرار نتيجة لعدم قدرته في التعامل مع المعلومات المتنوعة.  
- الاستخدام الانتقائي للمعلومات.  
- التسرع في اتخاذ القرار او تجميده.

2. **البدائل:** ويمكن تحديدها من خلال عملية البحث وان البحث عن بدائل موجودة مسبقا تؤدي الى قرارات اقل فاعلية.

3. **المعايير:** وهي السمات والشروط والمتطلبات الواجب توافرها في كل بديل.

4. **الاهداف:** ويخطئ العديد من متخذي القرار حينما يضعون البدائل من دون التفكير بأهدافهم المطلوب تحقيقها.

5. **التفضيلات:** وتعكس فلسفة متخذ القرار على ان قيم المتعلم هي التي تحدد تفضيلاته.

6. **نوعية القرار او جودة القرار:** هو تقدير ما اذا كان القرار جيدا او سيئا والقرار السيئ قد لا يعتمد على المعلومات ويمكن ان يكون له ناتج جيد.

<sup>1</sup> جمال الدين لعويسات، الادارة وعملية اتخاذ القرار، دار الهومة للطباعة والنشر، ابو ظبي، الامارات العربية المتحدة، 2005، ص 84.

## المطلب الثاني: اساليب اتخاذ القرارات الادارية.

هناك عدة اساليب يمكن من خلالها ترشيد القرار الاداري، يمكن حصرها في اسلوبين رئيسيين هما الاساليب التقليدية والاساليب العلمية، فكل اسلوب من هذه الاساليب حالات يمكن تطبيقها حتى يكون القرار اكثر فعالية ورشد.

**اولا: الاساليب التقليدية:** هي تلك الاساليب التي تستند الى الامكانيات الذهنية والإبداعية للفرد، وتفقر للتدقيق والتمحيص العلمي، ولا تتبع المنهج العلمي في عملية اتخاذ القرارات، فهي مجموعة من الاساليب التي تعتمد على ادوات لا تستند الى النماذج الرياضية بل الى نماذج وصفية وسلوكية تساهم بشكل او بأخر في معالجة المشكلات في الواقع العملي للمؤسسات الاقتصادية ومن اهم هذه الاساليب مايلي<sup>1</sup>:

**1. الخبرة:** في هذا الاسلوب يعتمد متخذ القرار على خيروه السابقة لاتخاذ القرارات، حيث يمر متخذ القرار بعدد من التجارب اثناء ادائه لمهامه الادارية، يخرج منها بدروس مستفادة من النجاح والفشل تتير له الطريق نحو العمل في المستقبل، هذه الدروس غالبا ما تكسبه مزيدا من الخبرة التي تساعده في الوصول الى القرار المطلوب، كما يمكن لمتخذ القرار الاستفادة من خيارات متخذي القرار الاخرين، داخل المؤسسة او خارجها في حل المشاكل الادارية واتخاذ القرارات. الا ان هناك بعض المخاطر التي قد تترتب على الاعتماد هلى هذا الاسلوب في اتخاذ القرار، مثل ان هذه الخبرة قد يشوبها اخطاء او فشل، كما انها تتأثر بمستوى ادراك متخذ القرار للأسباب الحقيقية لخطئه او فشله، يضاف الى ذلك ان المشكلات الماضية قد تكون مختلفة عن المشكلات الحاضرة، وفي مثل هذه الحالة لا يمكن تطبيق الدروس المستفادة من تجارب الماضي على تجارب الحاضر.

**2. الحكم الشخصي والبديهية:** اساس هذا الاسلوب هو نظرة متخذ القرار للأمور وتقديره الشخصي لها، فهو يستند الى الخبرات السابقة وخلفياته الثقافية

<sup>1</sup> ابراهيم نائب، نظرية القرار: نماذج وأساليب كمية محسوبة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2015، ص27.

والمعلومات المتوفرة لديه، هذا الاسلوب يفتقد الى الاساس العلمي الصحيح الا ان اختلاف طبيعة المشاكل وتنوعها تتطلب الاعتماد على هذا الاسلوب فمدى نجاح متخذ القرار يتوقف على مدى فهمه للمعلومات وكيفية استخدامها لوضع قواعد تقديرية لاختيار الحل المناسب، فمن مزايا هذا الاسلوب السرعة في اتخاذ القرارات، وفعاليتها في معالجة المشاكل الروتينية وما يعاب عليه اعطاء عكس النتائج المتوقعة لعدم اخذه بعين الاعتبار بعض الاساليب الاكثر فعالية.

**3. التجربة:** وفقا لهذا الاسلوب يقوم متخذ القرار بإجراء التجارب اخذا في الاعتبار جميع العوامل الملموسة وغير الملموسة والاحتمالات المرتبطة بالمشكلة محل القرار، حيث يتوصل من خلال هذه التجارب الى اختيار افضل بديل معتمدا في ذلك على خبرته العلمية، ومن ماخذ هذا الاسلوب انه اسلوب باهظ الثمن وقادح التكاليف ويستنفذ الكثير من الوقت وجهد متخذ القرار<sup>1</sup>.

**ثانيا: الاساليب العلمية:** اثبتت التطورات الحديثة في مجال الادارة عدم كفاية الاساليب التقليدية وحدها لاتخاذ القرارات الرشيدة لحل المشاكل المعقدة التي اوجدها التطور، ولذا اصبح مفروضا على متخذ القرار ان يتحول من الاساليب التقليدية الى الاساليب العلمية لاتخاذ القرارات، ويفهم من مصطلح الاساليب العلمية، (الكمية) بأنها مجموعة من الادوات او الطرق التي تستخدم من قبل متخذ القرار لمعالجة مشكلة معينة او لترشيد القرار الاداري الواجب اتخاذه بخصوص حالة معينة<sup>2</sup>.

فالمدخل الكمي يمثل الاطار الذي تستخدم فيه الاساليب العلمية، ومنه فالتحليل الكمي لمشكلة تواجه المؤسسة يصبح ذو اهمية كبيرة في قرار متخذ القرار النهائي اذا ما كان هذا الاخير ذو خبرة قليلة او المشكلة التي امامه هامة، ففي التحليل الكمي للمشكلة يركز المحلل على الحقائق الكمية او البيانات المرافقة للمشكلة ويطور مصطلحات رياضية تمثل الاهداف والمعيقات والعلاقات التبادلية الموجودة في المشكلة

<sup>1</sup> طالب سمية، ب وجمعة فاطمة الزهراء، الاساليب الكمية ودورها في اتخاذ القرارات الادارية، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الوطني الاول حول الاساليب الكمية، جامعة ابوبكر بلقايد، تلمسان، ص 12.

<sup>2</sup> محمد عرفات المهدي، الاساليب الكمية في اتخاذ القرارات الادارية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2004، ص 178.

ثم باستعمال طريقة او اكثر من طرق التحليل الكمي فان المحلل سيقدم التوصية بقرار يعتمد على الجوانب الكمية للمشكلة.

ومن هذه الاساليب مايلي<sup>1</sup>:

**1. التحليل الحدي:** يهدف هذا الاسلوب الى دراسة وتحليل البدائل المتعددة المطروحة امام متخذ القرار والمفاضلة بين هذه البدائل لمعرفة مدى المنفعة المتحققة عن هذه البدائل مستخدما في ذلك القواعد التي اوجدها التحليل الحدي كأساس للمفاضلة بين تلك البدائل، ومن اهم المعايير التي يستخدمها هذا الاسلوب في عملية المفاضلة معياران، المعيار الاول هو التكلفة الحدية وهي التكلفة التي تترتب على انتاج وحدة إضافية اما المعيار الثاني يتمثل في العائد الحدي فهو الايراد الاضافي المترتب على بيع وحدة اضافية.

**2. بحوث العمليات:** يمكن ان نعرف موضوع بحوث العمليات بأنه يعني استخدام الطريقة العلمية في المفاضلة بين البدائل التي يمكن اتخاذها تجاه مشكلة معينة، من خلال المقاييس الرياضية وذلك من اجل الوصول الى الوسائل المثلى التي تتناسب مع الاهداف المطلوبة، ومن خلال هذا التعريف يتضح انه لا بد من توفر اربعة عناصر هي: الطريقة العلمية، المقاييس الرياضية، الوسيلة المثلى، والأهداف.

<sup>1</sup> حركات سعيدة، ساسان نبيلة، كحيله امال، استخدام بحوث العمليات في اتخاذ القرارات الادارية، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الوطني السادس حول بحوث العمليات، منظم يومي 27-28 جانفي 2009، جامعة 20 اوت 1955-سكيكدة، ص 9.

وتتميز بحوث العمليات بتعدد وتنوع اساليبها إلا ان كل اسلوب له مجال معين للاستخدام والأسلوب الذي يصلح لمعالجة مشكلة معينة قد لا يصلح بالضرورة لمعالجة المشكلات الاخرى ومن بين هذه الاساليب مايلي<sup>1</sup>:

1. البرمجة الخطية: تعرف بأنها طريقة لتخصيص الموارد النادرة او المحدودة لتحقيق هدف معين، حيث يمكن التعبير عن كل هدف والقيود التي بتحقيقه في صور متبنيات ومعادلات خطية.

2. نماذج شبكات الاعمال: يعد اسلوب تحليل شبكات الاعمال من اهم الاساليب الحديثة في مجالات التخطيط ومتابعة البرامج خصوصا في الظروف التي تتسم بوجود نقاط متعددة، وتستخدم في تحديد اقصر مسار بين موقعين او عند الرغبة في تحديد اقصى تدفق لمنتج معين موقع الانتاج الى موقع الاستهلاك.

3. اسلوب شجرة القرار: ان شجرة القرارات هي عبارة عن تمثيل او رسم لعملية اتخاذ القرارات بشكل يسهل معه تحديد مراحل اتخاذ تلك القرارات، وغالبا ما تستعمل هذه الطريقة لاتخاذ قرار بشأن بعض المشاكل المعقدة او الكبيرة الحجم او متعددة المراحل، اي تفيد في عرض نتائج القرارات المتعددة بطريقة مبسطة ومنطقية تمكن متخذ القرار من فهم وتقييم البدائل المختلفة، وذلك في حالة اتخاذ قرار متعدد المراحل حيث يؤثر ناتج احد القرارات على القرارات التالية له.

<sup>1</sup> محمد اسماعيل بلال، بحوث العمليات-استخدام الاساليب الكمية في صنع القرار، الدار الجامعية الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2005، ص 297.

### المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار.

على رغم من تعدد القرارات التي يمكن اتخاذها إلا ان العوامل المؤثرة فيها تزيد من صعوبة هذه العملية و ما تداخلت هذه العوامل بقوة تعود احيانا الى قرارات خاطئة (قرارات غير رشيدة) لهذا فان اتخاذ اي قرار، ومهما كان بسيطا او محدود المدى فانه يستلزم التفكير في العوامل مختلفة التأثير على القرار، بعضها داخل المؤسسة (عوامل داخلية) وأخرى خارجية والبعض الاخر سلوكي انساني<sup>1</sup>.

1. **عوامل البيئة الخارجية:** هي العوامل التي توجد في محيط المنظمة والتي تؤثر بشكل او بأخر في عملية صنع القرارات ومن اهمها: العوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والتكنولوجية وغيرها.
2. **العوامل الاقتصادية:** وتتمثل هذه الاخيرة في الاسعار السائدة في السوق (اسعار التجهيزات والمواد الاولية والمنتجات التي تنتج من قبل المؤسسة)، ومعدلات الفوائد المطبقة من قبل البنوك (اذا كان القرار يتعلق بالمنتجات التي تنتج من قبل المؤسسة)، ومعدلات الفوائد المطبقة من قبل البنوك (اذا كان القرار يتعلق بمصادر التمويل او مبلغ الاموال المفترضة... الخ)، وكذلك مستويات العرض والطلب وغيرها من العوامل الاخرى.
3. **العوامل السياسية والقانونية:** تتمثل اساسا في نظام الحكم السائد وسياسات الحكومة اضافة الى القوانين والتنظيمات السارية المفعول حيث يجب الا تتعارض قرارات المنظمة معها، بل يجب ان تكون منسجمة معها.
4. **العوامل الاجتماعية والثقافية:** ان المنظمة تمارس نشاطها في المجتمع وبالتالي فإنها تؤثر وتتأثر بمحيطها الاجتماعي والثقافي وتحاول ان تساهم في خدمة هذا المجتمع بطريقة او بأخرى ولهذا نجد ان قراراتها تتأثر بالعادات والتقاليد السائدة في المجتمع وتعيين على صانع القرار او بأخذها بعين الاعتبار عندما يقدم على اي قرار.

<sup>1</sup> جلال ابراهيم العبد، استخدام الاساليب الكمية في اتخاذ القرارات الادارية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر،

5.العوامل التكنولوجية: تساهم التكنولوجيا في اتخاذ القرار من ما يستخدمه متخذ القرار اثناء هذه العملية كاستخدام الحاسوب والرسائل النقدية المتطورة بمختلف اشكالها.

توجد عوامل بيئية داخل المنظمة لها تأثير في عملية اتخاذ القرار وتتمثل هذه الاخيرة فيما يلي<sup>1</sup>:

1.حجم المنظمة: ان اكبر حجم المنظمة يؤدي الى تعدد وتزايد العمليات والأنشطة التي يقام بها وهذا الوضع ينعكس على عملية اتخاذ القرار حيث ان صانع القرار يجد نفسه مطالبا بصنع قرارات اكثر نظرا لتزايد المواقف التي تستدعي لذلك.

2.تأثير متخذ القرار على نفسه: هذا العامل من العوامل المهمة لأنه يؤثر على القرار بطريقة مباشرة في بعض الأحيان وغير مباشرة في احيان أخرى وهذا يعتمد على طبيعة القرار ومدى ارتباطه شخصيا بهذا المدير ومن هذه العوامل نجد.

3.العوامل السيكولوجية الداخلية: والتي تتمثل في شخصية القائد، وميوله، واتجاهاته، وقيمه، وتاريخه، في العمل ونوع الخبرات التي مر بها ومركزه الاجتماعي والاقتصادي خارج التنظيم وحالته النفسية عند اتخاذ القرار.

4.العوامل المؤثرة في متخذ القرار: مثل الجماعات والعائلة والعادات...الخ.

<sup>1</sup> محمد الفياض، بحوث العمليات، دار اليازوري للنشر والطباعة، عمان، الاردن، 2007، ص. 20.

### المبحث الثالث: ادوات محاسبة التسيير في عملية تحسين اتخاذ القرارات الادارية.

لإبراز العلاقة التكاملية بين محاسبة التسيير وعملية اتخاذ القرارات ودور هذه الاخيرة في مساعدة متخذي القرار على اتخاذ القرارات الصائبة داخل المؤسسة لأنها تعتبر جوهر الادارة سنتطرق الى اهم ادوات محاسبة التسيير التي من شأنها ان تساهم في اتخاذ القرارات الادارية بطريقة عقلانية ورشيدة.

#### المطلب الاول: طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة.

يرجع الفضل في ظهور الطريقة ل: Horry Lawrence Cantt، المهندس التايلوري، الذي عرض هذه الطريقة عام 1915، ان طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة هي طريقة لحساب التكاليف الوحودية الكلية لمراكز النشاط والمنتجات.

#### أولاً: اهداف طريقة التحميل العقلاني في اتخاذ القرارات الادارية.

ان توزيع العشوائي للمصاريف غير المباشرة بطريقة التكاليف الكلية (طريقة الاقسام المتجانسة)، يجعل من هذه الطريقة، طريقة مضللة بإعطاء تكاليف كلية خاطئة وهذا بسبب تعرض التكاليف الوحودية للتغير في غالب الاحيان نتيجة تغيير النشاط بخلاف طريقة التحميل العقلاني التي تهتم بالتكاليف الثابتة، وذلك يربطها بحجم النشاط.

قبل عرض هذه الطريقة وكيفية حساب النتيجة، يجب اولاً التعرف على المبدأ الذي تقوم عليه هذه الطريقة<sup>1</sup>.

**ثانياً: مبدأ استعمال طريقة التحميل العقلاني:** يقوم هذا المبدأ على الربط بين التكاليف الثابتة بمستوى النشاط الطبيعي، بالتالي فهي تسمح بتخصيص جزء من الاعباء الهيكلية الى التكاليف، والذي يناسب النشاط الفعلي مقارنة بالنشاط الطبيعي.

<sup>1</sup> سفيان نغماري، رحمة بلهادف، واقع تكييف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي -العوائق والرهانات-، الملتقى الوطني حول: النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية، جامعة مستغانم، الجزائر، يومي 14-13 جانفي 2013، ص 2

**ثالثا: تحديد مستوى النشاط الطبيعي:** يعتبر تحديد المستوى النشاط الطبيعي للنشاط النقطة الاله في هذه الطريقة، اذ ان المصطلحات التي تعبر عن النشاط الطبيعي قد تختلف من مفهوم لأخر، إلا ان تحديد هذا المستوى رغم اختلافها المفاهيم قد يرجع الى مجموعتين من العناصر داخلية وخارجية<sup>1</sup>.

**1.العناصر الداخلية:** فهي تشمل كافة المعطيات التقنية، بما فيها طاقة الانتاج التي تمتلكها المؤسسة المكونة من مجموع وسائل الانتاج المتاحة المؤسسة، كذلك القدرات الإنتاجية، اضافة الى المعطيات الاجتماعية (حيث ان اوقات العمل المدفوعة الاجر في الغالب للمؤسسة)، ومعطيات تنظيمية متمثلة في الصيانة، الاصلاحات.

**2.العناصر الخارجية:** التي تأخذ بعين الاعتبار المنافسة التي تتعرض لها المؤسسة، الحالة الظرفية العامة الدولية او الوطنية، او الخاصة بقطاع نشاطها من خلال الاخذ بعين الاعتبار كافة العناصر الداخلية والخارجية، نستطيع المؤسسة تحديد معايير النشاط بشكل دقيق، بالرغم من ان هذا صعب نوعا ما.

**رابعا: كيفية حساب النتيجة التحليلية باستخدام طريقة التحميل العقلاني.**

ان المبدأ الاساسي الذي تقوم عليه طريقة التحميل العقلاني هو معامل التحميل العقلاني اي يعتبر حساب معامل التحميل العقلاني اول خطوة في هذه الطريقة بعد حساب هذا المعدل يمكن الخروج بحالتين<sup>2</sup>:

**1.ريح الفعالية:** ومعناه زيادة في نشاط المؤسسة، بعبارة اخرى ان المؤسسة فاقت قدرتها الانتاجية العادية، هذا سيؤثر على سعر التكلفة بحيث سوف يرتفع اي ان المؤسسة يجب ان يجب تتحمل تكاليف ثابتة اكبر من التكاليف النظرية، والفرق

<sup>1</sup> محمد براق، عمر قمان، مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع محاسبة التسيير بشأن المؤسسات الصغيرة والمتوسط، الملتقى الوطني حول: واقع وافاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، الجزائر، 05-06/05/2013، ص 8.

<sup>2</sup> منال يلاص، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، الجزائر، 2015، ص 35.

بينهما يمثل ربع الفعالية نتيجة لزيادة يضاف الى النتيجة وبالتالي فهو يؤثر على النتيجة النهائية للمؤسسة.

2. **تكلفة البطالة:** ومعناه ان قدرة المؤسسة العادية لم تستغل كاملة وفي هذه الحالة يجب ان يحمل جزء من التكاليف الثابتة على سعر التكلفة. ويتم حساب النتيجة وفق هذه الطريقة كما يلي<sup>1</sup>:

بنفس طريقة الاقسام المتجانسة، تعالج المصاريف غير المباشرة وتحمل لكل قسم وقت مفاتيح توزيع محددة، إلا انه بالنسبة لطريقة التحميل العقلاني، يتم احتساب التكاليف الثابتة المحملة فقط والتي تحصل عليها بضرب التكاليف الثابتة غير المباشرة في معامل التحميل لكل قسم، ثم تضاف لها المصاريف غير المباشرة المتغيرة، هذه الخطوة تتم قبل التوزيع الثانوي، بعد ذلك نواصل بنفس خطوات طريقة الاقسام المتجانسة ويكون سعر التكلفة يساوي كما يلي:

**سعر التكلفة = المصاريف المباشرة + المصاريف غير المباشرة المحملة (المتغيرة والثابتة المحملة) غير انه عند حساب النتيجة يجب ان ندرج فروق التحميل.**

في حالة كان معامل تحميل عقلاي اكبر من 1 اي ان النشاط الفعلي النشاط الطبيعي يعني هذا ان جزء من التكاليف الثابتة فقط للمنتج، وفرق التحميل (التكاليف الثابتة-التكاليف محملة) بعد ويعالج كما يلي:

في حالة كان معامل تحميل عقلاي اصغر من 1 اي ان النشاط الفعلي النشاط الطبيعي يعني هذا ان المنتج تحمل التكاليف ثابتة، اما بالنسبة لفرق التحميل (التكاليف الثابتة- التكاليف محملة) بعد ويعالج كما يلي:

$$\text{النتيجة التحليلية} = \text{سعر البيع} + \text{سعر التكلفة} + \text{فرق التحميل}$$

<sup>1</sup> عبد الله عبد السلام أحمد و آخرون، أساسيات المحاسبة، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، 2000، ص 35.

وكخلاصة يمكن القول ان الفرق بين التكاليف الكلية وطريقة التحميل العقلاني هو فروقات التحميل اي ان:

$$\text{ن ت بطريقة التكلفة الكلية} = \text{ن ت بطريقة التحميل العقلاني} + \text{ربح الفعالية}$$

#### خامسا: دور طريقة التحميل العقلاني في اتخاذ القرارات.

تعتمد هذه الطريقة بغرض عدم تأثر سياسة المؤسسة العامة بالتغيرات الظرفية للمحيط، التي قد تؤدي الى بعض القرارات الغير العقلانية نتيجة عدم اخذ مستوى النشاط يتحدد بالتكاليف الثابتة بعين الاعتبار. ففي حالة الازمة مثلا (تراجع المبيعات).

اذا اعتمدت المؤسسة طريقة الاقسام المتجانسة، فان التكلفة الثانية للوحدة السوق ترتفع، ام التكلفة المتغيرة للوحدة فتبقى ثابتة، هذا ما يؤدي الى ارتفاع سعر التكلفة للوحدة المنتجة، وهو ما يدفع المؤسسة الى الرفع سعر المنتج لتغطية الخسائر، غير ان هذا القرار سيعمق من مشكلة المؤسسة، لأنه في حالة الرفع من السعر ينخفض الطلب وبالتالي انخفاض حجم المبيعات.

عند استعمال طريقة التحميل العقلاني تسمح بمشاركة كل مسؤول في اتخاذ القرارات التسعير في حدود مسؤولياته، ويتم ذلك عند تحديد حجم النشاط العادي، وبالتالي تحديد مسؤولياتهم على اساس التكاليف المتغيرة فقط، لان التكاليف الثانية لا يتحكم فيها المسير، وعليه فان متخذ القرار يجب ان يبحث ويحدد النشاط العادي لقسمة بشكل جيد قبل ان يتخذ القرار بتحديد السعر او انتاج المنتج او التخلي عنه<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> علي السعيد سنون ونصر محمد جعيسة، المحاسبة بين النظرية والتطبيق، كلية التجارة جامعة طنطا، مصر، 2004، ص 17.

## المطلب الثاني: طريقة التكاليف المعيارية.

لقد ظهر استعمال التكلفة المعيارية في الولايات المتحدة الامريكية وانجلترا بهدف تسيير ليد العاملة داخل المؤسسة بطريقة احسن، لكن سرعان ما توسع استعمالها في المدخلات الانتاجية سواء المتغيرة منها او الثابتة، حيث شكلت احدى الاسس التي توجه العملية الإنتاجية، وأصبحت بذلك نظاما تعتمد عليه المؤسسة من اجل تقييم ادائها.

**أولاً: تعريف طريقة التكاليف المعيارية:** " بأنها تكلفة محددة مقدما على اسس عملية مدروسة بحيث تصبح مقياسا لما يجب ان لا تتعداه تكلفة الاداء الفعلي في ظل توافر الظروف المناسبة التي تمكن من التوصل بمستوى الاداء الى درجة الجودة المطلوبة<sup>1</sup>."

الذي ساد الدول الصناعية في الثلاثينيات، وذلك لغرض تخفيض التكاليف ورفع الكفاءة الإنتاجية كما ان التكاليف المعيارية تخدم اعراضا اخرى مثل تسيير المخزون، اعداد الموازنات التخطيطية، تسيير المنتجات، تقييم الاداء.

**ثانياً: اهداف التكاليف المعيارية في اتخاذ القرارات الإدارية:** هناك مجموعة من الاهداف والمهام التي تسعى الى تحقيقها طريقة التكاليف المعيارية من بينها<sup>2</sup>.

**1. المساعدة في التخطيط:** ويقصد بها التحديد المسبق لعناصر تكاليف الانتاج بصورة علمية وموضوعية سواء متغيرة او ثابتة لفترة سواء تعلق الامر بتخطيط عملية الشراء، عملية الانتاج وعملية البيع، بهدف الحصول على الموازنات التخطيطية التي تعتبر الاداة الفعالة لعملية التخطيط، غير ان قبل تطوير الخطة المالية لابد التنبؤ بالتكاليف للمساعدة بتحديد اسعار بيع المنتجات للحصول على المبيعات المتوقعة لاسيما في ظروف المنافسة الشديدة، وفي بعض الصناعات لا

<sup>1</sup> محمد تيسير عبد الحكيم الرحي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص16.

<sup>2</sup> بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر، 2004، ص8

تتطلب طبيعتها تحديد اسعار البيع قبل البدء بعملية الانتاج وتعد التكاليف اهم محددات السعر، والتكاليف المعيارية هي تكاليف معدة لما ينبغي ان تكون عليه تكلفة الوحدة المنتجة وهذا ما تحتاجه الموازنات التخطيطية في اعدادها والتي تستند في الاعداد الى تقدير ما تحتاجه مستويات الانتاجية.

## 2. المساعدة في الرقابة على التكاليف: تعتبر الرقابة على التكاليف وقياس كفاءة

الاداء الانتاجي من الاهداف الرئيسية للتكاليف المعيارية، فمن خلال المقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية تحدد الانحرافات، ومن خلال تحليل هذه الانحرافات تتضح اسبابها والمسئولون عنها، الامر الذي يمكن الادارة من اتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة، وبذلك يخلق استخدام التكاليف المعيارية وعيا تكاليفي لدى العاملين في المنشأة يدفعهم الى المحافظة، على التكلفة عند مستواها المعقول، بل قد يحفزهم هذا الاستخدام الى خفض هذه التكلفة، خاصة اذا اقترن نظام الحوافز في المنشأة بمستوى تحقيق المعايير الموضوعية.

## 3. المساعدة في اتخاذ القرارات: حيث تعتبر التكاليف المعيارية العنصر الاساس

في تحديد الحد الادنى للسعر الذي يمكن قبوله، وتساعد في تحديد مستويات الانتاج وتشكيلة الانتاج التي تحقق اعلى ربح ممكن.

تعد التكاليف المعيارية اساسا ملائما للتفضيل بين البدائل المختلفة بناء على التكاليف المقدرة لكل خيار من الخيارات المطروحة، ويمكن هذا النظام الادارة من المفاضلة بين انواع المواد الاولية المختلفة التي تكون مطروحة وصالحة للاستخدام، في انتاج منتج معين ويوفر وقت الانتظار الى نهاية الدورة الانتاجية لمعرفة الكمية المطلوبة من المواد الاولية لإنتاج وحدة من المنتج حيث يتم تحديدها في بداية الفترة بناء على اسس علمية وموضوعية<sup>1</sup>.

## 4. المساعدة في تسعير المنتجات والخدمات: مقدا من خلال تحديد تكلفتها

المعيارية حيث ان السعر يمثل الكلفة زائدا هامش الربح وخاصة المنشآت التي

<sup>1</sup> ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة، الجامعة الإسلامية للنشر والتوزيع، غزة- فلسطين، 2007، ص680.

يعتمد انتاجها على نظام الاوامر الانتاجية والتي تتصف بان التصريف يسبق الانتاج.

5. ان الكلفة المعيارية ومن خلال المهام اعلاه ستعتبر محفزا كبيرا لأقسام المنشأة: في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي وكفاء وهذا يعتبر من احد عوامل تحقيق المنشأة لهدفها الاساسي<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: طريقة التكاليف القائمة على أنشطة ABC في اتخاذ القرارات.

تتجه المؤسسات الحديثة الى استعمال انظمة التكاليف المبنية على الانشطة بدلا من استعمال انظمة التكاليف التقليدية، وسبب هذا التوجه هو وجود المزايا العديدة المتوفرة فيها، ومع تزايد الوضع التنافسي في السوق بالشكل الذي جعل المؤسسة تبحث عن الاستغلال الامثل للمواد المتاحة، وكذلك التنوع في المنتجات داخل السوق واختلاف نوعيات العملاء، والاعتماد على استخدام نظم انتاجية حديثة بالشكل الذي الى المبالغ المستثمرة في وسائل الانتاج.

ولقد كان لهذه الآثار والتغيرات التي حدثت في نظم الانتاج والتصنيع تأثيرا كبيرا على الاساليب المحاسبية المطبقة الخاصة بالقياس وتقييم الاداء في المراكز المختلفة، ولهذا ظهر نظام التكاليف على اساس الانشطة (ABC). ان استعمال نظام التكاليف على اساس الانشطة في المؤسسة الصناعية يقتضي توفر الشروط التالية<sup>2</sup>:

- ان المنافع المتوخاة من استعمال نظام التكاليف على اساس الانشطة تفوق التكاليف المتعلقة به.
- ان المؤسسة تستطيع تقسيم عملياتها الى أنشطة مختلفة وواضحة.
- ان المؤسسة لديها التقنية العالية لتجميع المعلومات والتكاليف عن كل نشاط من الأنشطة بالدقة المتناهية.
- انه لا يوجد ثقة بمعلومات التكاليف الناتجة عن النظام التقليدي.

<sup>1</sup> احمد محمد نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص5.

<sup>2</sup> زينبات محمد نور وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص18

- انه لا يوجد محرك للتكلفة في كل نشاط من الانشطة.

**أولاً: أهداف نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC في اتخاذ القرارات.**

ان نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC هو احد التطورات الحديثة في اساليب المحاسبة الادارية ظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال وهو نظام يسعى الى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الانشطة داخل المؤسسة، وبالتالي يقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الانشطة والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، وهذا ما يساعد الادارة على تركيز اهتماماتها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيراً على زيادة الارباح<sup>1</sup>.

**ثانياً: مبادئ نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC في اتخاذ القرارات.**

يقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الانشطة والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، وهذا ما يساعد الادارة على تركيز اهتماماتها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيراً على زيادة الأرباح كما يعتبر نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC حلقة الوصل بين التكاليف (الموارد) وبين اغراض التكلفة، يقود الى ان المبدأ الاساسي له هو ان المنتجات او اي غرض تكلفة اخر لا يستهلك موارد وانما يستهلك أنشطة وهذه الانشطة بدورها تستهلك الموارد.

<sup>1</sup> صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهوان، الأردن، 2006، ص7

كما يرتكز نظام تخصيص التكاليف على اساس الانشطة على اسس عديدة لتحمي الاعباء غير المباشرة تتلاءم مع طبيعة الانشطة وهي كالاتي<sup>1</sup>:

- المسارات الحديثة للإنتاج تمثل ميزة (خاصية) غير مستقرة بسبب التطورات التكنولوجية والتنظيمية والتنافسية بقوة اكثر مما كانت عليه في السابق.
- عمليات تقييم المنتجات مسبقا بما فيها (التمويل، التصميم، التطوير)، وبعد ذلك (التوزيع، المراقبة، خدمات ما بعد البيع) تمثل اهمية متزايدة، وتؤدي الى تخفيض التكاليف.
- حساب التكاليف يعتمد على مبدئين أساسيين النشاطات تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات.

### ثالثا: خصائص نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC.

يتمتع نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC بالخصائص التالية<sup>2</sup>:

- يساعد نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC في تعيين الفرصة المتاحة امام الادارة لتخفيض التكاليف بكل دقة ووضوح، حيث يبين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل، وان تخفيض تكلفة اي نشاط او ايقاف الانشطة الزائدة وإلغاء تكلفتها سيؤدي الى تخفيض تكلفة المنتج التام، ويعتبر ذلك هدف وسبب ايجاد النظام وخصوصا في المؤسسات ذات المنافسة العالية.
- يعتبر اداة فعالة في تقييم الاداء، حيث يبذل العاملون في الانتاج جهودهم لتخفيض التكلفة وبمساعدة نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC فقد تم تحديد الانشطة وتحديد المشرف على كل نشاط منها، وان من ضمن المقاييس المستخدمة في تقييم اداء المشرفين الان هو هدف تخفيض التكلفة وحدة العامل

<sup>1</sup> ناصر دادي عدوان، تقنيات محاسبة التسيير، دار المحمدية، الجزائر، 2001، ص17.

<sup>2</sup> محمد احمد خليل، محاسبة التكاليف أداة لتحسين مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى والجنوب بسكرة، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، علوم تسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010/2011، ص11.

- المسبب، فمثلا يستحق المشرف (على نشاط الفحص) الحوافز اذا استطاع تخفيض تكلفة ساعة الفحص (العامل المسبب لتكلفة الفحص).
- يعود سبب وجود اختلافات في تكلفة منتج عن اخر الى كيفية استخدام هذه المنتجات، للموارد الاقتصادية كما ونوعا والتي تتمثل في الانشطة وذلك ما تعجز عن ايضاحه الطرق التقليدية بسبب استخدام معدل تحميل واحد والذي يعني وجود مجمع تكلفة واحد او عدد محدود جدا منها، والذي يحتوي مختلف التكاليف الخاصة بالقسم او المستخلصة بغض النظر عن الأنشطة وترتبط هذه التكاليف بأساس تحميل واحد تتباين قدرته التأثيرية في انواع هذه التكاليف.
- يساعد نظام التكاليف على اساس الأنشطة ABC على زيادة تكلفة اداء الأنشطة واتخاذ الادارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة.
- يساهم في تعظيم الارباح من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها، لذا يتطلب توفير عناصر ادارية تؤمن بإدخال مفاهيم النظام، حيث يمكن ربطه مثلا بنظام الانتاج في الوقت المحدد بهدف تخفيض التكلفة حيث ان تحديد دور كل نشاط في الانتاج وبيان الأنشطة التي تعاني من الاختناقات والأنشطة غير المتعلقة بالكامل، يساعد في معالجتها ويخفض كلفتها<sup>1</sup>.

#### رابعا: اهمية نظام التكاليف على اساس الأنشطة ABC.

- ان لنظام التكاليف على اساس الأنشطة اهمية كبيرة على تكلفة المنتجات، وتحديدتها بأكثر دقة لذلك سوف نقوم بإبراز هذه الاهمية كما يلي<sup>2</sup>:
- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة او موازنة معينة.

<sup>1</sup> محمد احمد خليل، مرجع سبق ذكره، ص12.

<sup>2</sup> جمعة الربيعي، سعدوني مهدي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص16.

- قياس تكلفة المنتج بأكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.
- يوفر نظام التكاليف على اساس الأنشطة معلومات حول التكاليف اكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الادارة من اتخاذ قرارات افضل متعلقة بالإنتاج والأنشطة المختلفة.
- يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل ادخال تحسينات على العمليات الانتاجية وإجراء تعديل في تصميم المنتج واتباع اساليب تكنولوجية حديثة.
- ولقد اظهرت هذه الطريقة امكانيات هائلة في الميدان الصناعي الذي يتميز بتكنولوجيا عالية في التسيير، التصنيع، حيث توفر نموذج للمعلومات المحاسبية الدقيقة التي تساعد في مهام التخطيط والرقابة وكذا اتخاذ القرارات، خاصة تلك التي نخص التشكيلة الانتاجية وتسعير المنتجات، وفي هذا الصدد فإنها توفر فوائد عديدة لخدمة المسير وممارسة الرقابة وهذا لأنها<sup>1</sup>:
- توضح ضرورة متابعة دورة الموارد عبر الأنشطة وأهداف التكلفة الخاصة بالمؤسسة.
- تمنح جودة اكبر ما فيما يخص النمذجة، على اعتبار ان النموذج المحاسبي وفقها، محدد بصفة ادق، هذا يعني ان عدد المتغيرات المفسرة للاستهلاك ترتفع، العلاقات الداخلية تؤخذ بعين الاعتبار بصفة أكبر وبالتالي فان مخاطر الدعم بين المنتجات تقل.
- في اطار تقسيم الأنشطة، نجد ان النظام يمكن ان يوفر تخطيطا جيدا ومفصلا لعمل المؤسسة فيما يتعلق بطرق العمل وأسباب التكاليف من البداية وحتى بعد بيع المنتجات.

<sup>1</sup> أحمد رجب عبد العال، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 2011، ص32.

- على الصعيد الاستراتيجي، النظام يسمح بقياس كل الحوادث التي تقع على أنشطة المؤسسة والمتعلقة بأي قرار قد يمس منتجا معيناً، فانطلاقاً من هيكل تكاليف اسعار التكلفة توجد امكانية لتقييم مختلف مراكز المسؤولية.
- تسمح ايضا بسهولة حساب تكاليف المسارات والتي تتغير ببطء، باستثناء حالة اعادة التنظيم الضروري والهام، فتكلفة اي مسار تهتم بضرورة الاستقلالية الداخلية، التي يجب ان توجد بين وظائف المؤسسة، حيث توضح ان الاداء لا يرتبط فقط بتكلفة كل قسم ولكن بالتكلفة الناتجة عن التفاعلات بين كل اقسام المؤسسة<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> أحمد رجب عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص33.

### خلاصة الفصل:

على ضوء ما سبق وما تم استنتاجه فان محاسبة التسيير تعتبر بمثابة الركيزة الاساسية في اي مؤسسة ومهما كانت طبيعية نشاطها فهي المرآة التي تعكس واقع الاحداث بالمؤسسة كما انها لها دور كبير في تحسين اتخاذ القرارات الادارية من خلال ادوات التي تستعملها في عملية تسييرها وما تحتويه من معلومات محاسبية تساهم بشكل كبير في تحسين اتخاذ القرارات الادارية فمن الاهداف الاساسية هي توفير معلومات محاسبية من شأنها زيادة المعرفة العلمية والعملية لمتخذي القرارات خاصة في ظل التعقيدات التي تساهم متخذي القرار في عالم تسوده المنافسة وحالة عدم التأكد حيث انه كلما توفرت الدقة كلما زادت درجة تأثيرها على القرار.

# الفصل الثالث

**تمهيد:**

من اجل تعزيز الجانب النظري بالجانب التطبيقي قمنا بدراسة تطبيقية بملبنة  
عثماني للحليب لدراسة موضوع دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرارات وللوصول الى  
النتائج المرغوبة قمنا بتقسيم الفصل الى المباحث التالية:

**المبحث الاول: تقديم ملبنة عثمانى للحليب.**

**المبحث الثاني: منهج وأدوات الدراسة.**

**المبحث الثالث: دور محاسبة التسيير داخل ملبنة عثمانى للحليب في اتخاذ  
القرارات.**

### المبحث الاول: تقديم ملبنة عثمانى للحليب.

سنتطرق من خلال هذا المبحث الى تقديم المؤسسة محل وهي مؤسسة عثمانى لإنتاج الحليب من خلال التطرق الى نشأتها وامكانياتها المالية والبشرية اضافة الى هيكلها التنظيمي وكل المصالح التي يشملها.

#### المطلب الاول: نشأة الملبنة.

انشأت الملبنة سنة 2007، وهي شركة ذات مساهمة تنظم 100 سهم، وراس مال يقدر ب: 34580780880 دج وتعمل المؤسسة الوطني على تغطية احتياجات 21 بلدية بولاية خنشلة.

وقد دخلت مؤسسة عثمانى للحليب ومشتقاته مرحلة الانتاج الفعلي في شهر مارس 2007 وبطاقة انتاجية اولية تقدر ب: 215000 لتر/اليوم. وكانت تغطي احتياجات مستهلكي ستة بلديات وهي: خنشلة، الحامة، بغاي، المحمل، زوي، قايس، من الحلب، اما طاقتها الانتاجية الحالية فهي 425 لتر/ اليوم.

واصبحت بذلك ان بعد حدوث هذه التحولات الاقتصادية مؤسسة عامة ذات طابع اقتصادي شخصية معنوية مستقلة مالية، سميت ملبنة مؤسسة عثمانى للحليب ومشتقاته شركته ذات سهم

ويقدر عدد اسهمها ب 2000 سهم وراس مال اجمالي يقدر ب 175000000 دج اما مهام الوحدة يتمثل في<sup>1</sup>:

- شراء مستلزمات العمل والانتاج.
- تحضير الحليب ومشتقاته.
- ضمان تلبية حاجات السكان لأربع ولايات (قسنطينة، ميلة، ام بواقي، خنشلة).
- الحفاظ على الآلات والمعدلات والتجهيزات وذلك بصيانتها.

<sup>1</sup> تقدم الملبنة محل الدراسة.

- السهر على السير الحسن مع مراقبة نوعية المنتجات.
  - تدريب وتكوين الموظفين طبقا للتغيرات الاقتصادية.
  - تحسين المنتجات الحالية من جميع النواحي او تقديم منتجات جديدة.
- المطلب الثاني: الامكانيات الملبنة المادية والبشرية.**

لكي تنفذ الملبنة مهامها على اكمل وجه وبالتالي تحقق اهدافها وجب عليها الاعتماد على بعض الامكانيات المادية واخرى بشرية، فالامكانيات المادية عبارة على الاراضي والمباني، وتجهيزات الانتاج وهذه الاخيرة تتمثل في<sup>1</sup>:

- 10 آلات لإنتاج حليب الاكياس من نوع PREPAC (انتاج فرنسي).
- التين لإنتاج الياغورت من طراز TK2 الطراز الصغير.
- التين لإنتاج الياغورت من طراز TK3 الطراز الكبير.
- آلة لإنتاج القسطنطيني الصغير من نوع PCASTEC-MEA (انتاج فرنسي).
- ورشة انتاج الجين المعقم COMEMBERT على ابواب الافتتاح حيث تم انجاز 100% وضعت فئة العمال في تربص مغلق لتسيير هذه الورشة اما الامكانيات البشرية فهي ممثلة في الجدول الموالي:

**الجدول رقم(02): اقدمية العمال بوحدة مؤسسة عثمانى للحليب ومشتقاته.**

عدد السنوات	عدد العمال	النسبة المئوية من المجموع
سنتين فاقل	5	3%
ما بين 2 الى 5	15	10%
اكثر من 10	120	75%
المجموع	150	100%

المصدر: دائرة المستخدمين والتكوين المؤسسة.

<sup>1</sup> معلومات مقدمة من مصلحة المستخدمين.

من ملاحظة الجدول نجد ان مستوى الخبرة عالي، اذ تمثله 75% من العمال لهم اكثر من 10 سنوات خبرة تليه نسبة 10% سنتين الى خمس سنوات تليه نسبة 3% للعمال الذين تتراوح خبرتهم ما بين سنتين فاقل.

تتوفر الملبنة على حوال (2/3) من العمال ذوي الخبرة العالية (اكثر من 10 سنوات) وهذا راجع الى تبني هذه الاخيرة لعمال الديوان الجهوي للحليب ومشتقاته فهي ابقت على العمال لكنها استقلت اداريا من اتباعها للمديرية العامة بعناية اما ما يمثله (1/3) اي خبرتهم تتراوح بين 2 و 5 سنوات فهو يمثل عدد العمال الذين انظموا مباشرة الى الوحدة وذلك ليسدوا فراغ المحالين على التقاعد والمسرحين اجباريا او الذين توقفوا بإرادتهم.

جدول رقم (03): الفئات المهنية بالنسبة لوحدة مؤسسة عثمانى للحليب ومشتقاته.

الفئات المهنية	العدد	النسبة المئوية من المجموع
اعوان التنفيذ	80	53%
اعوان التحكم	30	20%
اطار متوسط	25	17%
اطار سامي	15	10%
المجموع	150	100%

المصدر: مصلحة المستخدمين والتكوين (احصائيات جوان 2023).

ان تصنيف العمال قد تغير من ثلاث فئات مهنية (اطارات مساعدين، ونفذين) الى اربع فئات مهنية يتبين من خلال الجدول ان اكبر نسبة من العمال يمثلها اعوان التنفيذ اذ هذه النسبة في حدود نصف عمال الملبنة 53% بينما لا يتجاوز عدد اطارات الملبنة على اختلاف فئاتهم المهنية (اطارات سامية، اطارات متوسطة) 40 عاملا، اي مما يقارب (27%) وهي نسخة ضئيلة خاصة اذا علمنا ان نسبة الاطارات السامية تمثل 10% ونسبة الاطارات المتوسطة لا تتجاوز (17%).

إذا حاولنا فهم النقص الذي تعاني منه الملبنة في جانب الاطارات بصفة عامة فإنه يمكننا ترجعه الى الاسباب التالية:

- الشروط التعجيزية التي تضعها الملبنة في سياستها التوظيفية او الخاصة بالأفراد المؤهلين والحاملين لشهادات جامعية كاشتراط الخبرة المهنية التي لا تقل عن 5 سنوات، الاعتماد على الخدمة الوطنية.
- التشتت بالمناصب عن طريق الترقية الداخلية، مما يجعل احتكار الوظائف السابقة يبقى من اختصاص موظفي الملبنة فقط.
- سياسة التشغيل الظرفي التي تعتمد عليها الملبنة، خاصة اذا علمنا ان الاطارات المالية المسيرة للملبنة مشكلة من ثلاثة افراد تم توظيفهم سنة 2005 بصفة مؤقتة، رغم كفاءتهم وحملهم لشهادات مهندسي دولة في اختصاصاتهم.

اما عن ضعف نسبة العاملة لصفة عامة نرجعها الى:

- ✓ التسريح الاجباري للعمال من طرف الوحدة.
- ✓ طلبات التوقف الاداري عن العمل من طرف العمال.
- ✓ الاحالة على التقاعد المسبق.

### المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

لملبنة عثمانى للحليب ومشتقاته هيكل تنظيمي خاص بها كما يوضحه الشكل حيث عمدت هذه الاخيرة الى احداث تغييرات هامة على مستوى تقسيم مصالحها و دوائرها الى السنوات الاخيرة بما نتج عنه هذا الهيكل الجديد.

فبغض النظر عن الدوائر الاساسية التي تتحدر من مديرية الادارة المالية والتي سوف نتعقبها بالشرح والتفصيل، فان المديرية العامة للوحدة تتبعها الامانة العامة بالإضافة الى ستة مكاتب فرعية يرأسها ستة مساعدين<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> معلومات مقدمة من مصلحة المستخدمين.

- مساعد مكلف بمراقبة الحسابات.
- مساعد مكلف بمراقبة التسيير.
- مساعد مكلف بالمنازعات القانونية.
- مساعد مكلف بالأمن والنظافة.
- مساعد مكلف بالأعمال الجديدة.

أولاً: **الدائرة التقنية:** ولها امانتها الخاصة وتضم ثلاثة مصالح:

**01-مصلحة الانتاج:** وهي المصلحة المسؤولة عم عملية انتاج الحليب ومشتقاته بما في ذلك التغليف والتعليب والهدف الاساسي لهذه المصلحة هو العمل من اجل تحسين الانتاج والطاقة الانتاجية وتخفيض التكاليف المترتبة عن ذلك، وتضم المصلحة ثلاثة اقسام.

- **قسم انتاج الحليب:** وهو عبارة عن ورشة تقوم بتحضير ومعالجة المواد الداخلية في انتاج الحليب، كما تسهر على القواعد والاجراءات المتعلقة بعملية الانتاج.
- **قسم تغليف الحليب:** وله ورشة خاصة مهمتها تغليف الحليب واللبن في اكياس حافظة بعد الفراغ من انتاجه في الورشة السابقة.
- **قسم مشتقات الحليب:** تتكفل ورشة هذا القسم بكل من عمليتي الانتاج والتغليف لمشتقات الحليب المنتجة من طرف الوحدة كالجبن الطازج...وكذا عملية التعبئة والتعليب للمنتجات المستوردة محليا واجنبيا قصد اعادة بيعها.

**02-مصلحة مراقبة الجودة:** وتعمل هذه المصلحة على ضمان منتجات الوحدة على ضمان جودة منتجات الوحدة والسهر على نظافة الورشات والآلات المستخدمة في العملية الانتاجية، وذلك من خلال الاقسام التالية.

- **اقسام الباكيرولوجيا:** ويظم مركزا خاصا مهمته مراقبة ومتابعة المنتجات بداية من شراء المواد الاولية مرورا بالعمليات التحويلية الى غاية توزيع المنتجات

النهائية، بالإضافة الى فحص عينات المنتج النهائي يوميا لمعرفة مدى مطابقتها للمواصفات.

- **قسم المخبر الفيزيوكيميائي:** يهتم هذا المخبر بضمان الجودة الفيزيوكيميائية للحليب ومشتقاته بالإضافة الى معالجة المياه المستخدمة في عملية الانتاج.
- **ورشة التنظيف اليدوي:** مهمتها القيام بتنظيف براميل الحليب، للقضاء على الجراثيم وكذا اجراء التعقيمت المختلفة للأجهزة والمعدات المستعملة.

### 03-مصلحة الصيانة: من بين المهام الاساسية المسندة لهذه المصلحة:

- السهر على الصيانة الدائمة لمعدات وتجهيزات الوحدة.
- القيام بالدراسات الهامة لفهم نظام عمل تجهيزات الانتاج من اجل ادراك التعطيلات المفاجئة في وقتها.
- المشاركة في تحديد الطلبيات بالأجهزة المكملة للوحدة.
- تصليح الوسائل المعطلة وتقديم الخدمات.
- العمل على توفير الملفات التقنية والتاريخية للآلات والوسائل والاجهزة .

وتضم مصلحة الصيانة ثلاثة اقسام هي:

- **قسم المناهج:** يهتم هذا القسم بتفقد الاجهزة المراد اصلاحها، تكزين دراسة عنها، تنظيم طرق اصلاحها واعداد ملفات تقنية وتاريخية للآلات والاجهزة الموجودة بالوحدة.
- **قسم المستلزمات:** ويقوم هذا القسم بتحديد الاحتياطات من الاجهزة المكملة وقطع الغيار وكذا توفيرها في وقت الحاجة.
- **قسم الصيانة العامة:** مهمة هذا القسم ومتابعة مصادر ومعدات التبريد وكذا معالجة المياه المستخدمة في العملية الانتاجية معالجة اولية.

ثانيا: دائرة الادارة العامة والوسائل: ولهذه الدائرة امانتها الخاصة وتتفرغ عنها  
مصلحتين اساسيتين هما:

**01-مصلحة المستخدمين والتكوين:** وتضم هذه المصلحة اربعة اطارات وثلاثة  
مساعدين موزعين على الاقسام التالية:

- **قسم المستخدمين والتكوين:** ويقوم هذا القسم بالسهر على تسيير المستخدمين ومراقبة غيابات العمال وحضورهم اليومي وكذا العمل على تطبيق التنظيم الداخلي الخاص بالوحدة بالإضافة الى وضع مخططات خاصة بهدف تكوين العمال وكذا مراقبة تكوينهم بالمتابعة المستمرة، هذا الى جانب اعداد جداول الترقيات وسلم المراتب للموظفين.
- **قسم الاجور:** يهتم بإعداد اجور العمال شهريا كما يعمل على ضبط المنح لصالح العمال وخصم الاقتطاعات لصالح اشتراكات الضمان الاجتماعي.
- **قسم الشؤون الاجتماعية:** ويعمل على متابعة ملفات تقاعد العمال، ومتابعة التعويضات الطبية وتوفير فحوصات مجانية للعمال.

**02-مصلحة ادارة الوسائل العامة:** وتتوزع على الاقسام التالية:

- **قسم الخدمات العامة:** وتعمل على تقديم الخدمات الاجتماعية للعامل من حيث:
  - ✓ توفير وجبات الافطار والغداء.
  - ✓ تنظيم برامج خاصة بالنزه والرحلات.
  - ✓ تسيير التعااضدية الاستهلاكية.
- **قسم الاستثمارات:** يقوم بالسهر على تنفيذ برامج الاستثمارات المعدة من طرف المديرية العامة بعد دراية كيفية وطرق التنفيذ.
- **قسم النقل:** يقوم بتوفير وسائل النقل يوميا للمستخدمين، بالإضافة الى تخصيص وسائل نقل خاصة للمصالح التي تتطلب ذلك، قصد تسهيل تنقل الاطارات او العمال لإنجاز المهام المسندة اليهم.

**03/- دائرة المحاسبة المالية:** يعمل بها ثلاث اطرار وثلثة عشر مساعد وتضم

اربع مصالح تجسد المهام المسندة اليها وهي:

- **مصلحة المحاسبة المالية:** تهتم بمراقبة حالة الاجور، واعداد التقارير الشهرية، السداسية السنوية عن الوضعية المالية الموحدة، بالإضافة الى مراجعة الملفات المحاسبية وتسيير خزينة الوحدة.
- **مصلحة المحاسبة العامة:** تعمل على تسجيل العمليات التي تقوم بها الوحدة يوميا تسجيلا محاسبيا واحصاء عمليات الدخول والخروج للتدفقات النقدية والسلعية، بالإضافة الى هذا تشارك هذه المصلحة في اعداد الميزانية.
- **مصلحة الميزانية المالية:** مهمتها الاساسية هي مراقبة تسيير الميزانية والعمليات التي تتم من خلالها.
- **مصلحة المحاسبة التحليلية:** تقوم بحساب وتحليل التكاليف بمختلف انواعها (تكاليف الشراء، تكاليف الانتاج، تكاليف التوزيع،... الخ) والتنبؤ بها مستقبلا.

**ثالثا: الدائرة التجارية.**

تقوم هذه الدائرة بالعمل على تحديد اهداف الوحدة الى المدى البعيد والمتوسط، اتخاذ القرارات التي من شأنها ضمان استمرارية الوحدة الى جانب ذلك فالدائرة التجارية تسعى الى توطيد علاقات الوحدة مع زبائننا، والعمل على توفير منتجاتها في الاسواق في ظل ظروف حسنة، كما تسهر على تنفيذ البرنامج السنوي الخاص بشراء المواد الاولية للوحدة والسهر على تنفيذ اتفاقيات الشراء وتحقيق الطلبات، بالإضافة الى العمل على توفير البرنامج السنوي بالمنتج النهائي وكذا وضع سياسة للتوزيع تكون ملائمة لرغبات المستهلك ومتطلبات السوق، كما تسعى لإيجاد الكيفيات في تمكنا مواجهة المنافسين وتضم المصلحتين التاليتين:

**01/- مصلحة التسويق:** وهي مصلحة مستحدثة بالوحدة، اسندت اليها مهام ادارة

المبيعات وتسيير المخازن وكذا مراقبة الزبائن.

- **قسم المبيعات:** يقوم هذا القسم بتنظيم غرفة التبريد المخصصة للمنتج النهائي تنظيماً سليماً يسمح بالحفاظ على المنتج النهائي وتخزينه، تنفيذ البرنامج اليومي لتسليم الحليب ومشتقاته للزبائن، وكذا إعداد التقارير اليومية، الشهرية، السداسية والسنوية عن نشاطها وخاصة فيما يتعلق بالمبيعات.
  - **قسم تسيير المخزون:** يقوم هذا الأخير باستقبال الموارد الأولية والسلع التي تصل إلى الوحدة من ناحية الكمية والنوعية ومراقبة عملية إدخالها إلى المخزون وظروف تخزينها ومدة صلاحيتها، مع متابعة حركة المخزون واستمراريتها، بالإضافة إلى هذا القسم يقوم باحتياجات الوحدة من المواد الأولية واستقبال الطلبات وإرسالها إلى مصلحة الإمداد (قسم المشتريات).
  - **قسم البرمجة:** من بين المهام المسندة إليه:
    - ✓ وضع برنامج لتسليم المنتج النهائي للزبائن.
    - ✓ مراقبة الزبائن والعمل على تطهير المحتملين منهم.
    - ✓ تسجيل إحصاء شكاوى الزبائن للرد عليها.
- هذا بالإضافة إلى القيام بتنظيم وتسيير البطاقات المركزية لمختلف أنواع الزبائن وتطبيق كل الاتفاقيات المبرمجة معهم.

## 02/- مصلحة التموين: وتضم ثلاثة أقسام:

- **قسم المشتريات:** يعمل بإطارين وخمسة مساعدين وثلاثة منفيذين ويقوم بتنفيذ البرنامج السنوي المتعلق بشراء المواد الأساسية بمختلف أنواعها، تنفيذ لاتفاقيات الشراء الداخلية والخارجية تكوين وتسيير ملفات الموردين المحليين والأجانب، وتكوين ملفات الدفع الخاصة بهم ومتابعة العمليات حتى إتمامها بالإضافة إلى متابعة نشاط تدفق المواد والأجهزة المتعلقة بنشاط الوحدة.
- **قسم الإمداد:** يعمل على تسيير المواد الضرورية التي تدخل في إطار تطوير تربية الإبقار كما يهتم بتسيير الحليب الخام وكل المواد الضرورية التي تدخل في صناعة الحليب.

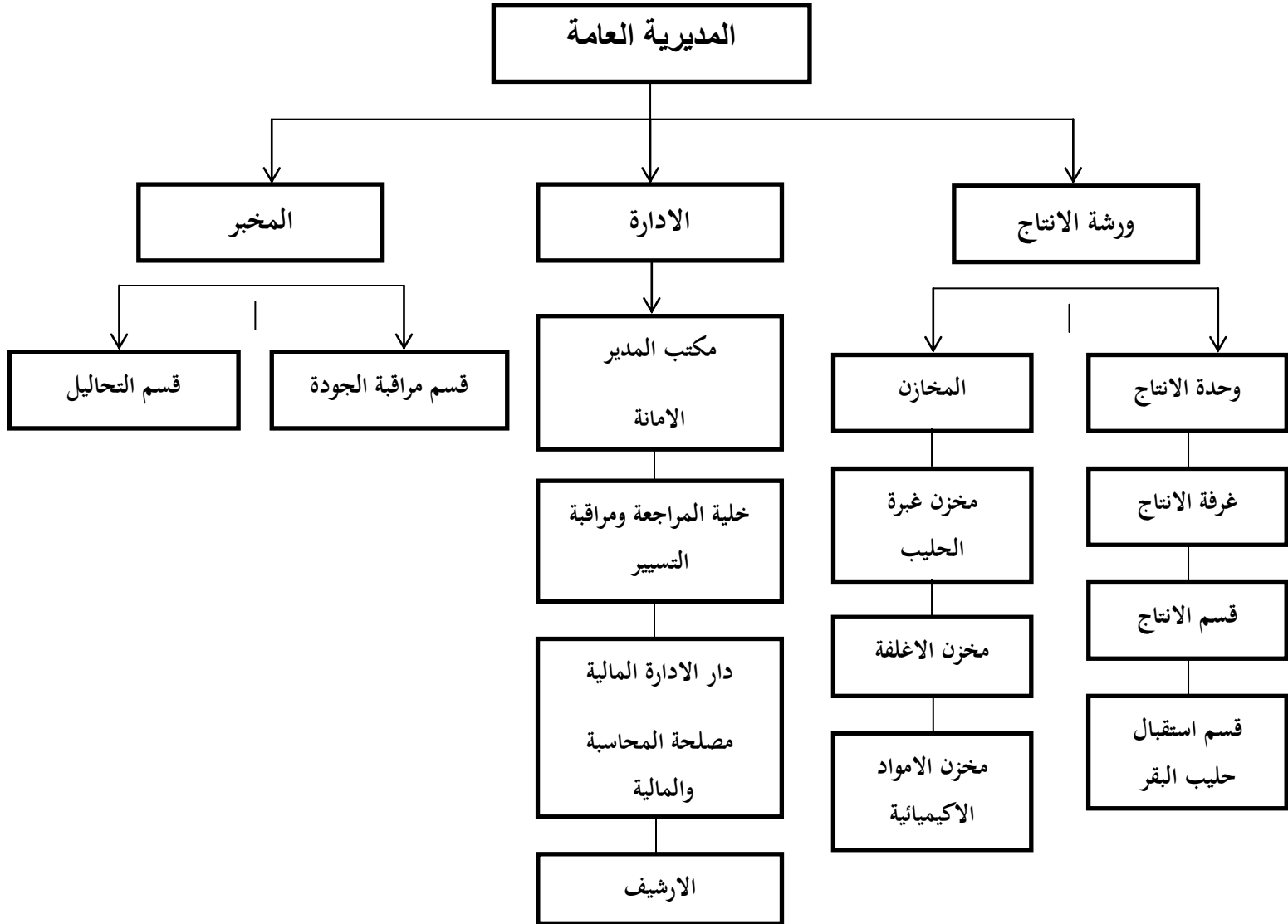
- **قسم الجمع:** تصب مهامه توجيه الحليب بعد جمعة من المزارع ومراكز التجميع الى الوحدة عن طريق شاحنات بصهاريج سعة الوحدة منها 1000 لتر، كما يعمل القسم على تسيير اجهزة الحليب و مراكز التجميع.

#### رابعاً: دائرة الاعلام الالي.

ولهذه الدائرة مسئول و مساعدان وهي مقسمة الى مكتبين:

- **مكتب مكلف بالتطوير:** به اصدار واحد اسندت اليه مهام حجز كل المعلومات والوثائق الخاصة بالوحدة.
- **مكتب مكلف الاستغلال:** به اطار واحد اسندت اليه مهام تحضير الاجور في شكلها النهائي بواسطة الاعلام الالي لربح الوقت وتفادي الاخطاء، وكذا القيام ببعض العمليات الالية التي تحتاجها الوحدة عند اعداد الميزانية.

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لملبنة الحليب عثمانى.



المصدر: وثائق مقدمة من قبل مصلحة قسم مراقبة الجودة بملبنة عثمانى للحليب.

**المبحث الثاني: منهج وادوات الدراسة.**

في هذه الدراسة تم إجراء مقابلة مع محاسب الملبنة و ذلك من خلال عرض جملة من الأسئلة التي تخص متغيرات الدراسة، ، لمعرفة مدى واقع محاسبة التسيير بالملبنة ودورها في اتخاذ القرارات الادارية.

**المطلب الاول: مقابلة مع ادارة مؤسسة عثمانى وتحليلها.****الجدول رقم (04): مقابلة مع محاسب المؤسسة.**

السؤال	الإجابة
هل المؤسسة تطبق أدوات محاسبة التسيير؟	نعم، تطبق المؤسسة أدوات محاسبة التسيير، غير أن استخدامها يقتصر على الأدوات التقليدية فقط، وهي التكلفة الوسطية المرجحة، دون اللجوء إلى الأدوات الحديثة مثل طريقة ABC وطريقة التكلفة المعيارية.
هل تساهم هذه الأدوات فعلياً في تحسين عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة؟	بدرجة معينة نعم، الأدوات التقليدية تزود الإدارة بمعلومات عن التكاليف والإيرادات مما يساعد على اتخاذ قرارات تشغيلية، لكن لوحظت محدودية في دقة التحليل، خاصة في المؤسسات ذات النشاط المتنوع، حيث لا توفر الأدوات التقليدية رؤية دقيقة حول الربحية حسب المنتجات أو الزبائن.
ما مدى وعي الإدارة بأهمية أدوات محاسبة التسيير في دعم القرارات الاستراتيجية؟	هناك وعي جزئي، حيث تركز الإدارة أكثر على النتائج النهائية مثل الربح والخسارة، لكنها لا تعتمد كلياً على أدوات محاسبة التسيير في التحليل الاستراتيجي، ويعود ذلك جزئياً إلى نقص التكوين أو غياب نظام معلومات محاسبي متطور.
ما هي أبرز العراقيل التي تواجه تطبيق أدوات	من أهم العراقيل نقص الكفاءات المتخصصة

محاسبة التسيير الحديثة؟	في هذا المجال وضعف نظام المعلومات المحاسبي.
هل هناك تنسيق بين قسم المحاسبة وباقي الأقسام) الإنتاج والتسويق (في تطبيق أدوات محاسبة التسيير؟	حالياً، التنسيق محدود حيث يعمل كل قسم بشكل شبه مستقل، لكن في حال تم تطبيق أدوات مثل ABC فسيكون من الضروري تطوير هذا التنسيق لضمان دقة البيانات وتحقيق نتائج أفضل في اتخاذ القرار.

المصدر: من اعداد الباحثة.

### المطلب الثاني: تفسير وتحليل المقابلة.

من خلال تحليل محتوى المقابلة الميدانية مع إدارة ملبنة عثمانى، يمكن استخلاص جملة من النقاط الجوهرية التي تعكس واقع تطبيق أدوات محاسبة التسيير داخل المؤسسة، وكذلك مدى وعي الإدارة بأهميتها، والتحديات المرتبطة بها، وذلك كما يلي:

**01/- واقع تطبيق أدوات محاسبة التسيير:** تبين من خلال الإجابة على السؤال الأول أن المؤسسة تعتمد حالياً على أدوات محاسبة التسيير التقليدية، وعلى وجه الخصوص طريقة التكلفة الوسطية المرجحة، دون اعتماد أدوات حديثة مثل التكلفة على أساس النشاط (ABC) أو التكاليف المعيارية. يعكس هذا الأمر توجهاً محافظاً في إدارة التكاليف، وهو أمر شائع في العديد من المؤسسات ذات البنية التنظيمية التقليدية أو المحدودة في الموارد التقنية والبشرية.

**02/-** مدى مساهمة الأدوات الحالية في دعم القرار: أشارت إدارة المؤسسة إلى أن الأدوات التقليدية توفر معلومات أولية تساعد في اتخاذ بعض القرارات التشغيلية، خاصة ما يتعلق بتتبع التكاليف ومقارنتها بالإيرادات، إلا أن هذه الأدوات تعاني من محدودية كبيرة في التحليل الدقيق، خصوصاً في المؤسسات ذات النشاط المتعدد، إذ لا تمكّن من قياس ربحية المنتجات أو الزبائن على نحو تفصيلي، وهو ما يشكل قصوراً في جانب التسيير الاستراتيجي.

**03/-** وعي الإدارة بدور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار: أوضحت المقابلة وجود نوع من الوعي الجزئي لدى الإدارة بأهمية أدوات محاسبة التسيير، غير أنه يبقى منحصراً في مراقبة الربح والخسارة دون استخدام أدوات تحليلية متقدمة، ويُرجع هذا القصور إلى نقص التكوين، وإلى غياب نظام معلومات محاسبي متكامل قادر على توفير البيانات الدقيقة اللازمة لتطبيق مثل هذه الأدوات.

**04/-** العراقيل التي تحول دون تطبيق أدوات حديثة: حدّدت الإدارة مجموعة من العراقيل التي تعيق تبني طرق حديثة في محاسبة التسيير، أبرزها: نقص الكفاءات المتخصصة في محاسبة التسيير الحديثة، وضعف نظام المعلومات المحاسبي، مما يجعل جمع البيانات الدقيقة وتحليلها عملية معقدة وغير فعالة.

**05/-** التنسيق بين الأقسام: أبرزت المقابلة وجود ضعف في التنسيق بين قسم المحاسبة وبقية الأقسام كالإنتاج والتسويق، ما يؤثر سلباً على فعالية تطبيق أدوات محاسبة التسيير. هذا الانفصال بين الوظائف يُعد حاجزاً أمام التسيير المتكامل. غير أن الإدارة أبدت استعداداً لتحسين هذا التنسيق، لا سيما في حال اعتماد أدوات تحليل حديثة مثل ABC، التي تتطلب مشاركة متعددة التخصصات لضمان دقة المعلومات وتحسين القرارات.

**الخلاصة:** تُظهر هذه المقابلة أن مؤسسة عثمانى تعتمد حالياً على أدوات تقليدية في محاسبة التسيير، مع إدراك جزئي لضرورة التحديث لكن غياب الكفاءات ونظام معلومات فعال، إضافة إلى ضعف التنسيق الداخلي، تشكل جميعها عراقيل هيكلية وتقنية تعيق التطور، ومن هنا تأتي أهمية اقتراح نموذج محاسبة تسيير حديث يدمج بين ABC والتكاليف المعيارية لتعزيز فعالية القرارات وتحقيق أداء أكثر كفاءة.

### المبحث الثالث: طريقة المتبعة من قبل الملبنة في محاسبة التسيير.

في هذا المبحث سنتطرق الى الطريقة التي تعتمد عليها الملبنة في محاسبة تسييرها، ونظرا لاعتمادها على الطريقة التقليدية سوف نقترح على المؤسسة اعتماد ادوات اكثر تطورا وهي التكاليف على اساس الانشطة والتكاليف المعيارية.

#### المطلب الاول: طريقة المؤسسة.

**01/- بيان معلومات حول المنتج:** بعد مقابلة مع محاسبة المؤسسة تبين ان المؤسسة ليس لها نظام محاسبي للتكاليف وعليه حاولنا تطبيق احد الاساليب الحديثة لحساب التكاليف وهي طريقة التكلفة على اساس النشاط ABC وذلك بالاعتماد على مختلف الوثائق المحاسبة المتوفرة حيث تنتج المؤسسة منتج واحد وهو الحليب بكمية 38000 ليس من الحليب شهريا بتكلفة 19.0613 دج للكيس الواحد.

**02/- تحليل التكاليف لملبنة عثمانى:** من خلال مقابلة مع مسؤول المحاسبة في الملبنة تمكنا من حصر كافة الاعباء الداخلة في العملية الانتاجية الى صنفين اعباء مباشرة اعباء غير مباشرة كما هو موضح في الشكل التالي:

الجدول رقم(05): الاعباء المباشرة وغير مباشرة في الملبنة.

عناصر الاعباء	الاعباء
مسحوق الحليب- ماء- اكياس التعبئة - ساعة يد عاملة.	اعباء مباشرة
كهرباء - غاز - مهمات تنقل - بنزين- مواد التنظيف- اعباء نقل المياه- المسحوق.	اعباء غير مباشرة

المصدر: من اعداد الباحثة.

03/- حساب التكاليف المباشرة الخاصة بمنتج الحليب لشهر جانفي 2025: بعد

مقابلة مع قسم الانتاج واطلاع على وثائق المؤسسة ثم تحديد التكاليف المباشرة كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم(06): التكاليف المباشرة الخاصة بمنتج الحليب لشهر جانفي(2025).

المبالغ	البيان
13.03709	مسحوق الحليب
0.353535	ماء
0.1616161	اكياس التعبئة
1.868686	ساعة يد عاملة
15.420927	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثة.

الجدول رقم(07): التكاليف المباشرة الخاصة بمنتج الحليب لشهر جانفي(2025).

المبالغ	البيان
0.959595	كهرباء + غاز
0.4444	مهمات تنقل
1.2222	بنزين
0.4888	مواد التنظيف
0.525252	اعباء نقل المياه + المسحوق
3.61327	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثة.

بعد تطرقنا في العنصر السابق للطريقة المتبعة من قبل المؤسسة سوق نحاول في هذا العنصر ان نطبق نظام التكاليف على اساس الانشطة في هذه المؤسسة واستخراج الفوارق بين النظامين.

04/- تحديد أنشطة المؤسسة: بناء على المعطيات يمكن تصنيف الأنشطة في

المؤسسة كما يلي:

الجدول رقم(08): أنشطة المؤسسة.

التكاليف	النشاط
شراء مسحوق الحليب والماء ونقلها الى المصنع	شراء وتحضير المواد الاولية
خط المواد- تشغيل الآلات- استخدام الكهرباء والغاز	عملية الانتاج
استخدام الاكياس وتعبئة الحليب	التعبئة و التغليف
نقل المنتج الى نقاط التوزيع	التوزيع والنقل
استخدام مواد الصيانة خط الانتاج	الصيانة والتنظيف
اجور العمال+ نقل العمال	ادارة الموارد البشرية

المصدر: من اعداد الباحثة.

## 05/- تحديد مسببات التكلفة:

الجدول رقم(09): مسببات التكلفة.

النشاط	مسبب التكلفة
شراء وتحضير المواد الاولية	عدد اللترات المنتجة
عملية الانتاج	ساعات تشغيل الآلات
التعبئة و التغليف	عدد الاكياس
التوزيع والنقل	عدد مهمات النقل
الصيانة والتنظيف	عدد ساعات التشغيل
ادارة الموارد البشرية	عدد ساعات العمل

المصدر: من اعداد الباحثة.

## 06/- تحديد تكلفة كل نشاط حسب مسببات التكلفة.

الجدول رقم(10): تحديد تكلفة كل نشاط حسب مسببات التكلفة.

النشاط	تكاليف النشاط	مجموع التكلفة
شراء وتحضير المواد الاولية	مسحوق الحليب + ماء+	13.90948
عملية الانتاج	النقل	2.82828
التعبئة والتغليف	كهرباء+ غاز+ ساعة يد	0.161616
التوزيع والنقل	عاملة	1.2222
الصيانة و التنظيف	اكياس تعبئة	0.4888
ادارة الموارد البشرية	بنزين مواد التنظيف مهمات التنقل	0.44444

المصدر: من اعداد الباحثة.

## المطلب الثاني: طريقة ABC.

## 01/- حساب تكلفة المنتج حسب طريقة ABC.

الجدول رقم(11): حساب تكلفة المنتج حسب طريقة ABC.

المبالغ	البيان
13.90948	المواد
2.228218	الانتاج
0.161616	تعبئة
1.2222	نقل
0.4888	تنظيف
0.4444	عمال
19.054931	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة.

بعد المقارنة بتكلفة المؤسسة الاصلية :19.061316 له الفرق :0.0063844  
دينار جزائري/ اللتر الواحد.

## 02/- حساب الربح حسب طريقة ABC: علما ان سعر البيع: 21 دينار لشاحنات

التوزيع.

الجدول رقم(12): حساب الربح حسب طريقة ABC

الربح (دج)	سعر البيع	تكلفة اللتر	الطريقة
1.93868	21	19.061316	التقليدية
1.94506	21	19.054931	ABC

المصدر: من إعداد الباحثة.

باستخدام طريقة ABC تحقق المؤسسة ربحا اعلى بمقدار 0.006384 لكل لتر لمجموع ربح شهري: 242.592 دج.

ومما سبق نستنتج ان: طريقة ABC تسمح بفهم دقيق لكيفية استهلاك الموارد من خلال الانشطة مما يساعد على:

- تحسين كفاءة العمليات.
- تسعير المنتجات بشكل ادق.
- اتخاذ قرارات استراتيجية واقعية.
- بينما الطريقة التقليدية قد تؤدي الى تحميل غير عادل لبعض الانشطة

#### المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية.

في اطار تطوير نظام حساب التكاليف لمبنة عثمانى نقتراح ايضا طريقة التكاليف المعيارية كبديل للأساليب التقليدية حاليا من اجل توفير معلومات اكثر دقة تساهم في تحسين التحكم في التكاليف ورفع الاداء.

#### 01- تحديد التكاليف للوحدة.

الجدول رقم(13): تحديد التكاليف للوحدة.

نوع التكاليف	العنصر	القيمة (دج) للتتر
اعباء مباشرة	مسحوق الحليب	13.03070
	ماء	0.353535
	اكياس تعبئة	0.161616
	ساعة يد عاملة	1.868686
اعباء غير مباشرة	كهرباء وغاز	0.959595
	بنزين	1.2222
	مهمات نقل العمال	0.4444

	مواد التنظيف	0.4888
	نقل المياه والمسحوق	0.525252
المجموع		19.061316

المصدر: من اعداد الباحثين.

ومنه التكلفة المعيارية: 19.061316 دج الكيس.

### 02/- حساب التكلفة الاجمالية للإنتاج الفعلي.

38000 لتر\*19.061316 = 724330.008 دج.

### 03/- مقارنة مع التكاليف المعيارية:

الجدول رقم(14): مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية.

التفسير	الانحراف	التكلفة الفعلية	التكلفة المعيارية	النوع
غير ملائم	0.00639	13.03709	13.03070	مسحوق الحليب
مطابق	0	1.868686	1.868686	الاجور
ملائم	-0.54866	3.61327	4.16192914	اعباء غير مباشرة
	-0.54227	18.519046	19.061316	الاجمالي

المصدر: من اعداد الباحثين.

### - النتيجة:

- تكلفة الكيس الفعلية اقل من المعيارية ب 0.542 دج.
- التوفير الاساسي جاء من الاعباء غير مباشرة.

## - استنتاجات ونتائج:

## أولاً: طريقة التكلفة على اساس النشاط (ABC).

01/- النتائج النظرية لطريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC): تُعد طريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC) من بين أبرز الأدوات المحاسبية الحديثة التي تهدف إلى تحسين دقة حساب تكاليف المنتجات والخدمات من خلال ربط التكاليف غير المباشرة بالأنشطة الفعلية التي تستنفد الموارد. ومن أبرز النتائج النظرية لتطبيق هذه الطريقة، أنها تتيح للمؤسسة تحسين دقة حساب تكلفة المنتج، حيث يتم تتبع كل نشاط يساهم في عملية الإنتاج وربط التكاليف الخاصة به مباشرة بالمنتج النهائي. هذا يسمح بحساب تكلفة واقعية بدلاً من توزيع التكاليف بشكل عام كما في الطرق التقليدية.

كما تساعد طريقة ABC على كشف المنتجات غير المربحة، وذلك من خلال إظهار التكاليف الفعلية التي تستهلكها كل وحدة منتجة، مما يتيح للإدارة اتخاذ قرارات حاسمة تتعلق بإعادة النظر في المنتجات ذات الأداء المالي الضعيف ومن جهة أخرى، توفر هذه الطريقة شفافية أكبر فيما يتعلق بتوزيع التكاليف، مما يمكّن الإدارات من الوصول إلى معلومات تفصيلية عن كيفية استهلاك الموارد في مختلف الأنشطة. تدعم هذه الطريقة كذلك التوجه نحو تحسين العمليات الداخلية، إذ يساهم تحليل الأنشطة في كشف العمليات غير الفعالة أو غير الضرورية، ما يسمح بإعادة تنظيم العمليات وتقليل الهدر كما تعزز إدارة الوقت والموارد من خلال التركيز على الأنشطة التي تقدم أكبر قيمة مضافة مقابل التكاليف التي تستهلكها.

**02/- دور طريقة ABC في دعم اتخاذ القرار داخل ملبنة عثمانى: بتطبيق طريقة**

ABC على حالة ملبنة عثمانى، يتضح أن هذه الأداة بإمكانها أن تلعب دوراً جوهرياً في تحسين عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة، خاصة وأنها تعتمد حالياً على أساليب تقليدية لا تعكس بدقة التكاليف الفعلية لكل منتج. من خلال هذه الطريقة، يمكن للإدارة تحديد تكلفة الكيس الواحد من الحليب بشكل أدق، وذلك من خلال تتبع كل نشاط ابتداءً من شراء المواد الأولية، إلى عمليات النقل، الإنتاج، التعبئة والتوزيع.

هذا التتبع الدقيق يتيح تحسين استراتيجيات التسعير، إذ يتم تسعير المنتج بناءً على التكاليف الفعلية وليس بناءً على متوسطات عامة. كما يسمح بتحليل ربحية كل نشاط على حدة، وبالتالي معرفة ما إذا كانت بعض الأنشطة مثل النقل أو التعبئة تستهلك موارد أكثر من العائد الذي تولده.

علاوة على ذلك، تتيح هذه الطريقة إعادة تخصيص الموارد بكفاءة، حيث يتم توجيه الجهد والتمويل نحو الأنشطة ذات القيمة الأعلى، وتخفيض الإنفاق على الأنشطة التي لا تضيف فائدة حقيقية. كما تسمح طريقة ABC بتحسين سلسلة التوريد، من خلال تحليل تكلفة البنزين، الكهرباء، والمواد المساندة بشكل مرتبط بالأنشطة، مما يمكن من مراجعة العقود اللوجستية أو أساليب التوزيع لتحقيق وفورات مالية ملموسة.

فيما يتعلق بالإنتاج، فإن تطبيق ABC يمكن أن يساهم في تبسيط دورة الإنتاج من خلال اكتشاف مراحل زائدة أو مزدوجة تستهلك وقتاً وتكاليفاً غير ضرورية كما أن هذه الطريقة تفرض نوعاً من التعاون والتنسيق بين مختلف الأقسام كالمحاسبة، الإنتاج والتوزيع، لأنها تعتمد على معلومات مشتركة يتم جمعها وتحليلها بشكل تكاملي. أخيراً، فإن التقارير التحليلية التي توفرها طريقة ABC تكون أكثر دقة من تلك التي تعتمد على الأساليب التقليدية، مما يمنح الإدارة العليا أداة فعالة لاتخاذ قرارات استراتيجية مبنية على بيانات دقيقة ومدروسة.

**الخلاصة:**

إن تطبيق طريقة ABC داخل ملبنة عثمانى يمكن أن يحدث تحولاً جوهرياً في إدارة التكاليف، حيث ينتقل التسيير من الاعتماد على التقديرات العامة إلى تحليل دقيق ومفصل للأنشطة. هذا التحول يساهم في تحسين التسعير، تقوية تحليل الربحية، رفع كفاءة العمليات، وتعزيز التنسيق بين الإدارات، مما يجعل من ABC أداة حيوية لدعم قرارات تسييرية واستراتيجية أكثر فاعلية واستدامة. لذلك، يُنصح بتبني هذه الطريقة تدريجياً، بدءاً من منتج الحليب الرئيسي، مع تطوير نظام معلومات محاسبي ورفع كفاءة الموارد البشرية المكلفة بها.

**ثانياً: طريقة التكاليف المعيارية.**

**01/- النتائج النظرية لطريقة التكاليف المعيارية:** تُعد طريقة التكاليف المعيارية من بين الأدوات المحاسبية التي تعتمد على وضع معايير مسبقة لتكاليف الإنتاج، سواء كانت تلك المعايير متعلقة بالمواد الأولية، الأجور، أو التكاليف غير المباشرة، ويتم لاحقاً مقارنة هذه المعايير مع التكاليف الفعلية لتحديد الانحرافات وتحليل أسبابها. من الناحية النظرية، توفر هذه الطريقة عدة مزايا، أهمها أنها تُعد أداة رقابية تساعد الإدارة على مراقبة الأداء وتحليل الانحرافات ما بين التكاليف المعيارية والفعلية، مما يساعد في تصحيح الأخطاء وتحسين الكفاءة الإنتاجية، كما تسهل عملية التخطيط، حيث تتيح وضع ميزانيات دقيقة ومستندة إلى معايير مدروسة، وتساهم أيضاً في تحسين التنبؤ بالتكاليف المستقبلية بناءً على بيانات تاريخية محسوبة بدقة.

إضافة إلى ذلك، تعمل هذه الطريقة على توحيد التكاليف بين الفترات الزمنية المختلفة، مما يسمح بتحليل الاتجاهات بشكل أكثر دقة، كما تعزز من إمكانية تقييم أداء المسؤولين عن الإنتاج والتسيير من خلال مقارنةهم بالمستوى المعياري المحدد مسبقاً.

**02/- دور طريقة التكاليف المعيارية في دعم اتخاذ القرار داخل ملبنة عثمانى:**

عند تطبيق طريقة التكاليف المعيارية داخل ملبنة عثمانى، فإن ذلك يمنح الإدارة أداة دقيقة لمراقبة الأداء والتكاليف الخاصة بإنتاج كيس الحليب. من خلال تحديد التكاليف المعيارية لكل عنصر من عناصر الإنتاج، يمكن للإدارة معرفة ما إذا كان الإنتاج يتم بكفاءة أم لا، وتحديد مواطن الهدر أو سوء الاستغلال.

تمكن هذه الطريقة من إجراء تحليل دقيق للانحرافات في كل من المواد الأولية، الأجور، والتكاليف غير المباشرة. فعلى سبيل المثال، في حال لوحظ أن تكلفة مسحوق الحليب الفعلية تجاوزت المعيار، فإن ذلك قد يشير إلى ارتفاع في أسعار السوق أو إلى سوء في إدارة الموارد، ما يستدعي اتخاذ إجراءات تصحيحية. وبالتالي، فإن تحليل الانحرافات يصبح أداة فعالة للتوجيه المستقبلي وتحسين القرارات التشغيلية.

كما أن التكاليف المعيارية تساهم في تعزيز الرقابة الداخلية وتدقيق التكاليف، مما يدفع المؤسسة إلى العمل وفق سياسات إنتاجية أكثر انضباطاً. في سياق التسعير، تمنح هذه الطريقة للمؤسسة قدرة أكبر على تسعير منتجاتها بناءً على تكلفة معيارية محسوبة بدقة، ما يساعد في الحفاظ على القدرة التنافسية في السوق.

وعليه، فإن تطبيق هذه الطريقة داخل ملبنة عثمانى لا يقتصر فقط على حساب التكاليف، بل يشكل أداة متقدمة لتحسين الأداء العام للمؤسسة وتدعيم اتخاذ القرار على كافة المستويات الإدارية، سواء من حيث مراقبة الجودة، ضبط التكاليف أو تحقيق الأهداف الاستراتيجية.

**الخلاصة.**

يمثل تطبيق طريقة التكاليف المعيارية داخل ملبنة عثمانى نقلة نوعية في إدارة التكاليف، حيث يتيح هذا النظام وضع معايير دقيقة لكل عنصر من عناصر التكلفة، ومقارنة الأداء الفعلي بهذه المعايير من أجل التحسين المستمر. كما يُعتبر أداة دعم فعالة في اتخاذ القرارات التصحيحية والتخطيط المستقبلي، مما يجعل منها وسيلة ضرورية في بيئة إنتاجية تسعى إلى الفعالية والجودة والتحكم في الموارد.

بعد تطرقنا في العنصر السابق الى طريقة المؤسسة و طريقة التكاليف المعيارية و طريقة التكاليف على اساس الانشطة سنخصص هذا الجزء لتحليل مقارن بين الطرق الثلاث نهدف من خلال هذا التحليل إلى اقتراح الطريقة المثلى التي تمكن ملبنة عثمانى من تحقيق كفاءة انتاجية و ربحية مستدامة

جدول رقم (15): مقارنة بين طرق تحديد تكلفة الحليب في ملبنة عثمانى.

المعيار	طريقة المؤسسة	طريقة التكاليف المعيارية	طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
الهدف الرئيسي	تجميع كل التكاليف على المنتج بدون تحليل دقيق	مقارنة الأداء الفعلي بالتكاليف القياسية المخططة	تحميل التكاليف حسب كل نشاط ومسبب تكلفة
المنهجية	توزيع التكاليف المباشرة وغير المباشرة إجمالاً	تحديد معايير مسبقة لكل عنصر تكلفة وتحليل الانحرافات	تحليل الأنشطة وربط التكاليف بمسبباتها الفعلية
الدقة في التكاليف غير المباشرة	منخفضة	متوسطة	عالية
القدرة على الرقابة والتحليل	ضعيفة	قوية في كشف الانحرافات المعيارية	قوية جداً - تُبرز مصادر الهدر وتحسن قرارات التشغيل
المرونة في اتخاذ القرار	محدودة	متوسطة	مرتفعة - توضح تأثير كل نشاط على التكلفة النهائية
سهولة التطبيق	سهلة التطبيق	تتطلب إعداد وتحديث مستمر للمعايير	تحتاج إلى نظام معلومات وتحليل دقيق للنشاطات
ملاءمة المؤسسة	مناسبة لمؤسسات صغيرة أو ذات منتج	مناسبة للمؤسسات التي تعتمد التخطيط	مناسبة للمؤسسات الساعية لترشيد

	واحد	والمراقبة الدورية	التكاليف وتحقيق فعالية تشغيلية
--	------	-------------------	-----------------------------------

المصدر: من اعداد الباحثة.

بعد إجراء التحليل المقارن بين الطرق المحاسبية الثلاث، تم اختيار طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) باعتبارها الأنسب لمؤسسة عثمانى.

جاء هذا الاختيار بناءً على ما أظهره التحليل المقارن من تفوق لطريقة ABC في عدة جوانب محاسبية وتسييرية، أبرزها:

- **الدقة في تحميل التكاليف:** تتميز طريقة ABC بقدرتها على تحميل التكاليف غير المباشرة بدقة، من خلال ربطها مباشرة بالأنشطة التي تستهلك الموارد، عوضاً عن التوزيع العشوائي أو التقديري كما هو الحال في الطرق التقليدية.
- **القدرة على كشف مصادر الهدر:** من خلال تحليل كل نشاط على حدة، توفر هذه الطريقة معلومات دقيقة حول كفاءة العمليات، وتتيح للإدارة تحديد الأنشطة غير الضرورية أو التي تتسبب في تكاليف زائدة دون إضافة حقيقية للقيمة.
- **الملاءمة لتركيبية المؤسسة:** رغم أن المؤسسة تنتج منتجاً واحداً فقط الحليب (إلا أن تنوع الأنشطة المرتبطة بالإنتاج) مثل (النقل، الطاقة، التنظيف) يجعل من ABC الخيار الأمثل، نظراً لقدرته على التعامل مع هذا التنوع الداخلي.
- **دعم اتخاذ القرار وتحسين الأداء:** تعتمد الإدارة في قراراتها على المعلومات الدقيقة. وطريقة ABC تقدم بيانات غنية تمكن من تحسين التسعير، وإعادة هندسة العمليات، وتعزيز الربحية.
- **الانسجام مع متطلبات التسيير الحديث:** تواكب هذه الطريقة التوجهات المعاصرة في الإدارة، مثل الجودة الشاملة والتحسين المستمر، ما يجعلها أداة استراتيجية لتحقيق كفاءة واستدامة تشغيلية.

## ثالثاً: مناقشة الفرضيات:

**الفرضية الأولى :** " تطبّق المؤسسة أدوات محاسبة التسيير بشكل فعّال في تسيير أنشطتها المختلفة".

**01/-القرار:** **نقبل الفرضية جزئياً:** " من خلال الدراسة التطبيقية لمؤسسة "عثماني"، تبين أن المؤسسة تعتمد بالفعل على بعض أدوات محاسبة التسيير في تسيير نشاطها، ولكنها تقتصر على الأدوات التقليدية فقط، مثل:

✓ **التكاليف الكلية التقليدية:** حيث يتم توزيع التكاليف الثابتة والمتغيرة بشكل إجمالي على المنتج.

✓ **التحليل البسيط للتكاليف:** أي مراقبة التكاليف الإجمالية شهرياً دون استخدام تفصيلي لأنشطة أو مراكز تكلفة

✓ **التحميل التقليدي:** غالباً على أساس وحدة الإنتاج أو ساعات العمل، دون ربط مباشر بمسببات التكلفة الفعلية.

**02/-أسباب قبول الفرضية جزئياً:**

✓ المؤسسة تُبدي وعياً مبدئياً بأهمية مراقبة التكاليف والإنتاجية، مما يدل على وجود نواة لمحاسبة تسيير.

✓ يتم استخدام البيانات المحاسبية في حساب تكلفة وحدة المنتج (كيس الحليب)، مما يُعد ممارسة تسييرية أساسية.

✓ غياب استخدام الأدوات الحديثة مثل ABC، التكاليف المعيارية، أو تحليل الانحرافات لا يعني غياب محاسبة التسيير تماماً، بل يدل على مستوى بدائي أو تقليدي من التطبيق.

**03- نقاط الضعف في تطبيق محاسبة التسيير بالمؤسسة:**

- ✓ لا يتم التمييز بين مراكز التكلفة أو تحليل الأنشطة بدقة.
- ✓ غياب استخدام برامج أو نظم معلومات متقدمة لدعم القرارات.
- ✓ نقص في الكفاءات المحاسبية المتخصصة في التسيير.

**خلاصة:** تقبل الفرضية جزئياً لأن المؤسسة تطبق محاسبة التسيير، لكن بمستوى تقليدي ومحدود، مما يحد من فعاليتها في تحسين الأداء وتحقيق الكفاءة.

**الفرضية الثانية:** " تعتمد المؤسسة على مخرجات محاسبة التسيير في عملية اتخاذ القرارات الإدارية".

**01-القرار: رفض الفرضية:** بالرغم من وجود بعض ممارسات محاسبة التسيير بالمؤسسة، إلا أن البيانات والمخرجات الناتجة عنها لا يتم استغلالها فعلياً في صنع القرار الإداري. فالقرارات المتخذة في المؤسسة غالباً ما تعتمد على:

- ✓ الخبرة الشخصية للمديرين.
- ✓ الاستجابة للوضع الفعلي في السوق أو الموردين.
- ✓ اعتبارات عامة مثل العرض والطلب أو توفر المواد.

**02-أسباب رفض الفرضية:**

✓ لا يتم إنتاج تقارير دورية تحليلية أو تقديم معلومات تفصيلية عن تكاليف الأنشطة ومردوديتها.

✓ القرارات (كضبط الأسعار أو حجم الإنتاج)، لا ترتبط بتحليلات دقيقة مستمدة من المحاسبة التسييرية.

✓ غياب أدوات تحليل مثل " تحليل الانحرافات "أو" تحليل الربحية حسب النشاط " يحرم الإدارة من رؤى استراتيجية.

### 03-آثار غياب الاعتماد على مخرجات محاسبة التسيير:

- ✓ قد يؤدي إلى قرارات غير مدروسة، تؤثر سلباً على الربحية
- ✓ صعوبة تحديد مجالات الهدر أو الفعالية داخل المؤسسة.
- ✓ عدم الاستفادة من إمكانيات التخطيط والمراقبة التي توفرها محاسبة التسيير.

**خلاصة :** رفض الفرضية مبرر نظراً لأن مخرجات محاسبة التسيير، رغم توفرها بشكل بدائي، لا تُستخدم كأداة لاتخاذ القرار، مما يضعف فاعلية النظام التسييري داخل المؤسسة.

### خلاصة الفصل.

بعد دراستنا التطبيقية على مستوى ملبنة عثمانى للحليب واجراء مقابلة مع محاسب الملبنة وتحليلنا لنتائج المقابلة استنتجنا ان الملبنة تستخدم طريقة واحدة في محاسبة التسيير وهي طريقة التكاليف الاعباء المباشرة وغير مباشرة، وان الملبنة تقوم باستخدام هذه الطريقة من اجل تحديد تكلفة الانشطة والتوسيع في منتجاتها في حين غياب استعمال طريقة ABC .

# الختمة



## خاتمة

بعد الانتهاء من اعداد هذه المذكرة التي حاولنا من خلالها ابراز دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرارات الادارية تم التوصل الى ان محاسبة التسيير تمثل مكانة هامة في مجال اتخاذ القرارات باعتبارها تقنية من التقنيات التي يركز عليها التسيير فعبّر وسائلها وادواتها يمكن اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب بعد ان تقوم بتحليل التكاليف وتسهيل قياسها وحساب سعر التكلفة.

وقد تم التوصل بالمؤسسة محل الدراسة انها تستعمل طريقة تكاليف الاعباء المباشرة وغير المباشرة التي تمثل وسيلة ممتازة لتحليل التكاليف وربطها بالمستقبل حيث تمكن من الفصل النهائي بين الاعباء المتغيرة والثابتة لتقريب عملية التحليل في مستويات التقدير المستقبلي لما يمكن ان تكون عليه نتائج المؤسسة، وكذلك لفهم المستويات تفاعل الاموال المنتجة وقدراتها وحجمها.

## اولا: نتائج الدراسة:

من خلال ما تم التطرق اليه في الدراسة تم التوصل الى النتائج التالية:

- محاسبة التسيير تقوم بتقديم التحليل والتفسير الدقيق حيث تقوم بحساب التكاليف وتحليلها والتحكم فيها والتي على اساسها يتم اتخاذ القرارات المبنية على اسس سليمة.
- ان اهمية محاسبة التسيير تظهر من خلال الطرق الموضوعية والمتعارف عليها لحساب التكاليف وتحليلها وكذا الامتيازات التي تقدمها لخدمة المسير ومتخذي القرار.
- تسمح محاسبة التسيير بتحديد التقديرات لنشاط المؤسسة وتقييم المخزونات والاستثمارات وبالتالي تمكن المؤسسة من الحصول على اكبر ربح ممكن مقابل اقل تكلفة.

• لقد عرفت محاسبة التسيير تطورات كثيرة منذ ان ظهرت في بداية القرن الماضي الا ان اعتمادها على اسس رياضية سمحت لها بان توضع في شكل نماذج تعتمد على المنطق الرياضي في الحساب، كما انها تعتمد على الطرق الاحصائية لتسهيل فهم النتائج المتوصل اليها بعد الحساب والتحليل.

- تعتمد محاسبة التسيير اساسا على متغيرات وثوابت تسمح بوضع فرضيات وتصورات حول صنع منتج معين، كما تسمح بالقيام باختبارات الاستثمار في مجال دون اخر

وهذا في اطار الاستراتيجية المعتمدة من طرف المؤسسة خاصة منها استراتيجي المفاضلة او تقليص التكاليف، كما بينت الدراسة ان حساب عتبة المردودية وهامش الامان مثلا يعتمد على النماذج الرياضية للتوصل الى النتائج المرجوة.

- طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بإعداد تقديرات حساب التكاليف، النتائج عتبة المردودية، هامش الامان بسهولة.
  - تسمح طريقة التكاليف للأعباء المباشرة وغير المباشرة بتحديد عتبة المردودية لكل منتج في المؤسسة على حدة.
  - تساهم محاسبة التسيير في العمل على اتخاذ قرارات صائبة بهدف زيادة او التخلي عن نشاط او منتج معين.
  - تساهم محاسبة التسيير بدراسة تخطيط الارباح وعلاقتها بحجم المبيعات.
  - محاسبة التسيير لها دور هام في عملية اتخاذ القرار المناسب من اجل تحسين تسيير المؤسسة وزيادة مردوديتها.
  - غالبية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تعتمد على محاسبة التسيير مما يؤدي الى عدم الوصول الى نتائج تعطي صورة دقيقة للمؤسسة.
  - تسمح محاسبة التسيير بتحديد التقديرات لنشاط المؤسسة بحيث تمكنها من تعظيم الارباح وتخفيض التكاليف.
  - يعتبر تحديد تكلفة الانتاج احد الاهداف الاساسية لمحاسبة التسيير.
  - تشكل محاسبة التسيير ركيزة اساسية لاتخاذ مختلف القرارات لما توفره من معلومات ضرورية لمساعدة المسيرين.
- ثانيا: الاقتراحات والتوصيات.**

وبناء على النتائج السابقة تقديم جملة من التوصيات والاقتراحات:

- ضرورة توجه المؤسسة الى استخدام طرق حديثة لحساب التكاليف حيث تتميز هذه الطريقة بالسرعة والدقة مما تسهل الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لمتخذي القرار.
- مشاركة متخذي القرار مع الموظفين القائمين على مهنة محاسبة التسيير في اتخاذ القرار للوصول الى نتائج سليمة ودقيقة.

• الاخذ بعين الاعتبار تطبيق القوانين والمعايير الخاصة بالمحاسبة وذلك من اجل الحصول على قوائم مالية صادقة ومعبرة بصورة عادلة على الوضعية المالية للمؤسسة.

• الاستغلال الامثل لعناصر الانتاج البشرية منها المادية وذلك بهدف الوصول الى التسيير الرشيد خدمة لمصلحة المؤسسة.

#### رابعاً: افاق الدراسة.

تطرقت هذه الدراسة لمعرفة دور محاسبة التسيير في تحسين اتخاذ القرارات الادارية وكل بحث علمي فهو يواجه عدة نقائص لأنه لا يتطرق الى جميع النقاط بالتفصيل فارتأينا جملة من الاقتراحات يمكن ان تكون كإشكاليات بحثية:

- دور محاسبة التسيير في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
- مساهمة محاسبة التسيير في صنع القرارات الاستراتيجية.

# قائمة المراجع

قائمة المراجع :

01-الكتب.

- ابراهيم نائب، نظرية القرار: نماذج وأساليب كمية محسوبة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2015
- أحمد توفيق جميل، أصول الادارة، الطبعة 01، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت، 2012
- أحمد رجب عبد العال، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 2011
- أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2008
- احمد محمد نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2007
- اسماعيل حسين احمر، المحاسبة من التقليد الى الحداثة، دار المسيرة، الاردن، الطبعة الاولى، 2003
- أمير يحيوي، المالية العامة، النظرية العامة وفقا للتطورات الراهنة، دار هومة 2003
- بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر، 2004
- جلال ابراهيم العبد، استخدام الاساليب الكمية في اتخاذ القرارات الادارية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2004
- جمال الدين لعويسات، الادارة وعملية اتخاذ القرار، دار الهومة للطباعة والنشر، ابو ظبي، الامارات العربية المتحدة، 2005
- جمعة الربيعي، سعدوني مهدي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008
- حسين صغير، دروس في المالية العمومية، دار المحمدية، الجزائر، 2002.

- حسين قاضي، معايير المحاسبة، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2008.
- حمد اسماعيل بلال، بحوث العمليات-استخدام الاساليب الكمية في صنع القرار، الدار الجامعية الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2005
- خالص صالح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسات الاقتصادية مستقلة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2008
- خيرت ضيف، في المحاسبة الإدارية -الموازنات التقديرية -، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت، 2010
- خيرت ضيف، في المحاسبة الإدارية -الموازنات التقديرية -، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت، 2007
- ديسلر جاري، أساسيات الإدارة المبادئ والتطبيقات الحديثة، دار المريخ للنشر، الرياض، 2001
- رحال علي، سعر التكلفة و المحاسبة العامة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2004
- زينات محمد نور وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2007
- صالح رويلي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2001
- صالح عبد الله الرزق، عطا الله و راد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهوان، الأردن، 2006
- طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2005
- عامر سعيد ياسين و عبد الوهاب، الفكر المعاصر في التنظيم الإداري، الطبعة الثانية، وليد سيرفيس للاستثمارات والتطوير الإداري، القاهرة، 2009
- عبد الله عبد السلام أحمد و آخرون، أساسيات المحاسبة، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، 2000
- عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية، مصر، 2000

- عدنان تايه النعيمي، ياسين كاتب الخرشنة، أساسيات في الإدارة المالية، دار المسيرة، الطبعة الأولى ، 2007
- عسكر سمير، أصول الإدارة، الطبعة الثالثة، دار القلم للنشر والتوزيع، دبي، 2007
- عقلة محمد يوسف المبيضين، نظام المحاسبة وإدارته، دار وائل للنشر، الاردن- عمان، 2011
- علاء الدين عبد الغني محمود، ادارة المنظمات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011
- علي الخليل، الأستاذ الدكتور سلميان أحمد اللوزي، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع عمان، 2000
- علي السعيد سنون ونصر محمد جعيصة، المحاسبة بين النظرية والتطبيق، كلية التجارة جامعة طنطا، مصر، 2004
- علي العربي، عبد المعطي عساف، إدارة المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، 2005
- علي حسين، نظريات القرارات الادارية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2008
- علي عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، مكتبة و مطبعة الإشعاع الفنية، 2010
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، ط 2، دار الميسرة، عمان، 2009، منصورى الزين، المحاسبة العمومية، سعد دحلب للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006
- فداق فاروق، جنان أحمد، نظام المعلومات الإدارية، دار للنشر و التوزيع ، جامعة الملك سعود، 2006
- فريد راغب النجار، النظم والعمليات الإدارية والتنظيمية، وكالة المطبوعات، الكويت، 2004
- كاسر ناصر المنصور، الاساليب الكمية في اتخاذ القرارات الادارية، دار حامد للنشر، عمان، 2006

- كامل بربر، إدارة الموارد البشرية و كفاءة الأداء التنفيذي، مؤسسة الجامعة لنشر و التوزيع ، بيروت ، 2006
- كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2004.
- لؤي وديان و زهير الحدوب، المحاسبة، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2010
- ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة، الجامعة الإسلامية للنشر والتوزيع، غزة-فلسطين، 2007
- محرزى محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة: النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر 2003،
- محمد الصغير بعلي، يسرى ابو العلا، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، 2003.
- محمد الصغير بعلي، يسرى ابو العلا، المحاسبة العمومية، دار العلوم، الجزائر، 2005
- محمد الفياض، بحوث العمليات، دار اليازوري للنشر والطباعة، عمان، الاردن، 2007
- محمد القيومي محمد، مقدمة في أصول المحاسبة و التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، 2003
- محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009
- محمد صالح الحناوي، أساسيات الإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008،
- محمد عرفات المهدي، الاساليب الكمية في اتخاذ القرارات الادارية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2004
- محمد مسعي، المحاسبة، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، ط2 ، 2003

- يونس أحمد البطريق و آخرون، مبادئ المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة للنشر و التوزيع، الاسكندرية، 2003
- محمد مصطفى خشروم، نبيل محمد مرسي، إدارة الأعمال(المبادئ والمهارات والوظائف)، مكتبة الشقري الرياض، الطبعة الثانية، 2007
- مشرفي حسن علي، نظرية القرارات الإدارية، مدخل كمي في الإدارة، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006
- مطيع ياسر صادق وآخرون، نظم المعلومات الإدارية، مركز التنمية الإدارية، جامعة الإسكندرية، مصر، 2007
- مفلح عقل، مقدمة في الإدارة المالية و التحليل المالي، دار المستقبل للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2000
- منعم زمزير الموسوي، بحوث العمليات: مدخل لاتخاذ القرارات، دار وائل للنشر، عمان، 2009
- ناشد سوزي عدلي، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2000
- ناصر دادي عدوان، تقنيات محاسبة التسيير، دار المحمدية، الجزائر، 2001،
- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير -محاسبة تحليلية، دار المحمدية، الجزائر، 2009
- ناصر دادي عدون، معزوي ليندة، لهواسي هجيرة، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004
- نواف كنعان، اتخاذ القرارات الادارية، الطبعة الثانية، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2003
- نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية، الطبعة الرابعة، المكتبة الثقافية، عمان، الاردن، 2000
- وصفي عبد الفتاح، أبو المكارم، أصول المحاسبة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000.
- ياغي محمد، مبادئ الإدارة العامة، مطابع الفرزدق التجارية، الرياض، 2002.

- يونس أحمد البطريق و آخرون، مبادئ المحاسبة، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة للنشر و التوزيع، الاسكندرية، 2007.

## 02-مذكرات والاطروحات الجامعية.

- محمد احمد خليل، محاسبة التكاليف أداة لتحسين مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى والجنوب بسكرة، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، علوم تسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011/2010.
- منال يلاص، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، الجزائر، 2015.
- يوسف السعيدى أحمد، آفاق اصلاح نظام المحاسبة -حالة الجزائر-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الدكتور يحي فارس بالمدينة، 2010-2009
- براهيمى محمد، مصادر قانون محاسبة التسيير، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، جامعة الجزائر، 2013
- محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير المحاسبية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2011/2010.
- نور الهدى بوليفة، واقع اصلاح نظام المحاسبة الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مذكرة مقدمة لنيل استكمال شهادة ماستر اكايمي، جامعة الشهيد محمد لخضر، الوادي، 2015-2014.
- شلال زهير، آفاق اصلاح نظام المحاسبة في الجزائر الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، اطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تسيير المنظمات، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2014-2013

- بونلة فريد، تأثير القادة على عملية اتخاذ القرارات في التنظيم الصناعي الجزائري، مذكرة ماجستير في علم الاجتماع-تخصص تنمية الموارد البشرية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007
- سهام خلفي، دور نظم المعلومات في اتخاذ القرارات-دراسة حالة مؤسسة نقاوس، مذكرة ماجستير، تخصص ادارة اعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009،
- بوالحيلة عبد الحكيم، اتخاذ القرارات ومشكل التمويل في المؤسسة الاقتصادية العمومية الجزائرية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قسنطينة، 2011-2012.
- محمد موسى فرج الله، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الادارية في ظل ظروف عدم التأكد، مذكرة تخرج ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2011

### 03-الملتقيات.

- حركات سعيدة، ساسان نبيلة، كحيلة امال، استخدام بحوث العمليات في اتخاذ القرارات الادارية، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الوطني السادس حول بحوث العمليات، منظم يومي 27-28 جانفي 2009، جامعة 20 اوت 1955-سكيكدة.
- حسن عبد الكريم سموم وبتول محمد نوري، دور نظام محاسبة التسيير في ترشيد القرارات الادارية، المؤتمر العالمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية عمى منظمات الأعمال (تحديات، الفرص، الأفاق)، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، 2006
- سفيان نقماري، رحمة بلهادف، واقع تكييف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي -العوائق والرهانات-، الملتقى الوطني حول: النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية، جامعة مستغانم، الجزائر، يومي 14-13 جانفي 2013.

- طالب سمية، بوجمعة فاطمة الزهراء، الاساليب الكمية ودورها في اتخاذ القرارات الادارية، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الوطني الاول حول الاساليب الكمية، جامعة ابوبكر بلقايد، تلمسان.
- محمد براق، عمر قمان، مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع محاسبة التسيير بشأن المؤسسات الصغيرة والمتوسط، الملتقى الوطني حول: واقع وافاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، الجزائر، 05-06/05/2013.

#### 04-المجلات.

- خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام Ipsas، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، دراسات اقتصادية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، العدد32، بدون سنة نشر.
- نجاة ساسي هادف، نظرية اتخاذ القرارات في المؤسسة، مجلة المعيار، المجلد 18-العدد 35، 2014.



## المخلص:

تهدف الدراسة إلى إبراز دور محاسبة التسيير في عملية اتخاذ القرارات الادارية بالمؤسسات الاقتصادية، حيث استخدمنا في الدراسة المنهج الوصفي التحليلي في دراسة متغيرات النظرية المتعلقة بالدراسة وبالجانب التطبيقي استخدمنا اداة من الادوات الاحصائية وهي المقابلة مع محاسب الملبنة من اجل الوصول الى النتائج المرغوبة.

وقد تم التوصل من خلال الدراسة الى ان الملبنة تستخدم الطريقة التقليدية في محاسبة التسيير وهي طريقة التكاليف المباشرة وغير المباشرة حتى تستطيع اتخاذ قراراتها الادارية اللازمة، وكتوصيات واقتراحات للدراسة لابد على الملبنة ان توفر تقنيات حديثة تتمثل في ادوات محاسبة التسيير فعالة لدعم عملية اتخاذ القرارات، فهي تعمل كمنتج للمعلومات المحاسبية ذات الكفاءة والفعالية للوفاء بالاحتياجات الادارية والابتعاد عن الوقوع في الانحرافات وتتمثل اهم مخرجاتها في دقة القوائم المالية والتقارير التي يستفاد منها صانع القرار بالملبنة.

**الكلمات المفتاحية:** محاسبة التسيير-اتخاذ القرارات الادارية-ملبنة عثمانى للحليب.

## Abstract:

This study aims to highlight the role of performance accounting in the administrative decision-making process in economic institutions. The descriptive analytical method was used to study the theoretical variables related to the study. In the applied part, we used the interview tool—one of the statistical tools—with cost accountants in order to reach the desired results. Through the study, it was concluded that the cost accounting method based on performance distinguishes itself from the traditional method of cost accounting by focusing on direct and indirect activities, enabling administrative decision-making by providing precise and detailed data that support administrative decisions. It provides advanced techniques that enable the enterprise to measure the efficiency and effectiveness of administrative performance, avoid deviations, and reflect its outputs in financial statements and reports that support sound decision-making.

**Keywords:** Performance accounting, administrative decision-making, economic institutions.

خنشلة في : 2025-04-15

الرقم: 1886 ك ع إ ت ع ت ا ق ع م و ا 2025

إلى السيد: صاحب ملبنة الحليب عثمانى  
خنشلة

## تسهيل مهمة

- سعيا لاستكمال البرنامج الدراسي المقرر للحصول على شهادة الماستر محاسبة ، ومن أجل تجسيد المفاهيم النظرية للطلبة ، يشرفنا أن أطلب من سيادتكم مساعدة وتسهيل المهمة للطلاب:

الاسم و اللقب : مروى حمزاوي

مكان الميلاد: خنشلة

تاريخ الميلاد: 1003-02-20

التخصص: محاسبة

رقم التسجيل: 34048396

عنوان المنكرة: دور محاسبة التسيير في تحسين اتخاذ القرارات الإدارية في المؤسسات الصناعية - دراسة حالة-

\*وذلك من أجل إجراء تربيص تطبيقي لدى مؤسستكم .

رئيس القسم :



أعقاب نور الدين  
رئيس قسم المالية والمحاسبة

S.N.C LAITERIE ATHMANI  
- Route de Zouli KHENCHELA -  
R.C.N°: 40/00-0492440 ب 09