

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة جيجل

جامعة جيجل
المكتبة المركزية
تج. 386

658.4 / 15

كلية علوم التسيير والاقتصاد والتجارة

قسم : علوم التسيير

شعبة : إدارة مالية



رقم : 06
الموضوع :

دور نظام المعلومات المحاسبي

في تفعيل مراقبة التسيير

دراسة حالة مؤسسة مدبغة المضاجع العليا بالجلافة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير

إشرافه الأستاذ

حكيم ملياني

من إعداد الطالب :

بن موفقي علي

لجنة المناقشة مشكلة من السادة :

رئيسا

مقروا

عضوا مناقشا

عضوا مناقشا

جامعة جيجل

جامعة سطيف

جامعة جيجل

جامعة سطيف

د. مبيروك محمد الشير

د. ملياني حكيم

د. عيصر عبد الحفيظ

د. بو عظم جمال

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

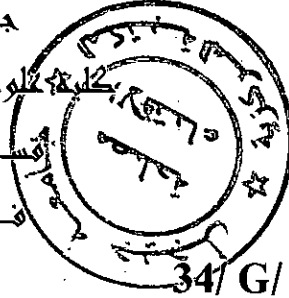
جامعة جيجل
المكتب المركزي
رقم العدد: 14-386

جامعة جيجل

كلية علوم التسيير والاقتصاد والتجارة

قسم : علوم التسيير

فرع : إدارة مالية



رقم : 34/ G/ 06

الموضوع :

دور نظام المعلومات المحاسبي

في تفعيل مراقبة التسيير

دراسة حالة مؤسسة مدبرة المضارب العليا بالجانة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير

إشراف الأستاذ

حكيم ملياني

من إعداد الطالب :

بن موفقي علي

لجنة المناقشة مشكلة من السادة :

رئيسا	جامعة جيجل	د. مبروك محمد البشير
مقرا	جامعة سطيف	د. ملياني حكيم
عضوا مناقشا	جامعة جيجل	د. عيصر عبد الحفيظ
عضوا مناقشا	جامعة سطيف	د. بوغظم كمال

تشکر

الحمد لله ربی العالمین و الصلاة و السلام علی نبیه الصادق الامین وعلی صحبه
 الغر الميامین و من تبعهم باحسان إلى يوم الدين أما بعد :

الأجدر بالشکر أولاً هو من شق سمعنا و بصرنا و أنعم علينا بالعلم ، و أنار بصیرتنا
 خالقنا و بارئنا ، فله الشکر وله الحمد حتی یرضی وله الحمد بعد الرضی .

نخص بالشکر و العرفان كل من ساهم من قریب أو بعيد فی انجاز هذا العمل
 المتواضع . و أقول لهم :

ازرع جمیلاً ولو فی غیر موضعه فلن یضیع الجمیل أينما زرع
 إن الجمیل وان طال الزمان به فلن یصدده إلا السخی زرع

إهداء

إلى رمز المحبة و العنان
وعنوان السلامة و الأمان
إلى أمي الحريمة كل حرفه
يشع سنه في فلك الزمان
إلى روح المجاهد أبي ، جديراً
بأن يهدي له نبض المعاني
إليه مقدرًا فعلاً جزيلاً
وجهداً لا يكافئه امتناني
إلى أهلي جميعاً ثم أهل
هو شمد الرؤى ، غسل الأمان
إلى عيني (زهراء) ملء قلبي
تجدد بسمتي في كل أن
إلى الوفيّة إن ضحكك تجلّت
على قسماقها قطع الجمان
إلى أفرح كل الشعر يبدو
بلمستها قلأد من بيان
إلى كل من كان له فضل
علم عليّ في كل الأزمان
إلى من يرفع راية العلم
ويجعل منها الدنيا عنوان

الفهرس

1	.....	مقدمة العامة
		الفصل الأول: نظام المعلومات المالي و المحاسبي
01	.....	تمهيد
02	.....	المبحث الأول: مدخل الى انظمة المعلومات
02	.....	المطلب الأول: النظام و مكوناته
05	.....	المطلب الثاني: المعلومة ، خصائصها ، قيمتها
08	.....	المطلب الثالث: أنظمة المعلومات ووظائفها
14	.....	المطلب الرابع: أنواع وامن نظم المعلومات
19	.....	المبحث الثاني : نظام المعلومات المالي و المحاسبي
19	.....	المطلب الأول: مفاهيم و أهمية نظام المعلومات المحاسبي و المالي
26	.....	المطلب الثاني: مكونات نظام المعلومات المحاسبي و المالي و وظائفها
33	.....	المطلب الثالث: أهداف نظام المعلومات المحاسبي و مبادئ تصميمه
39	.....	المطلب الرابع: التكنولوجيات الحديثة وأنظمة المعلومات المحاسبية
42	.....	المبحث الثالث اتخاذ القرار وأنظمة المعلومات
42	.....	المطلب الأول: مفهوم وطبيعة اتخاذ القرار
45	.....	المطلب الثاني: مراحل عملية اتخاذ القرار ، ورشدها
49	.....	المطلب الثالث: ظروف و انواع اتخاذ القرار
54	.....	المطلب الرابع: أساليب اتخاذ القرار
57	.....	خاتمة الفصل
		الفصل الثاني: نظام مراقبة التسيير وأدواته
59	.....	تمهيد
60	.....	المبحث الأول الماهية و التطور التاريخي لمراقبة التسيير
60	.....	المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير و التطور التاريخي

62	.....	المطلب الثاني: أهمية و أهداف مراقبة التسيير
66	.....	المطلب الثالث: مراحل مراقبة التسيير
69	.....	المطلب الرابع: وظائف و علاقة نظام مراقبة التسيير بوظائف المؤسسة
73	.....	المبحث الثاني مراقبة التسيير ومراحل عمله
73	.....	المطلب الأول: مواصفات و صلاحيات مراقب التسيير
77	.....	المطلب الثاني: التموضع السلمي لمراقب التسيير
79	.....	المطلب الثالث: مراحل عمل مراقب التسيير
84	.....	المبحث الثالث: أدوات مراقبة التسيير
84	.....	المطلب الأول: المحاسبة العامة
84	.....	المطلب الثاني: التحليل المالي
92	.....	المطلب الثالث: المحاسبة التحليلية
96	.....	المطلب الرابع: الموازنة التقديرية
102	.....	خاتمة الفصل
		الفصل الثالث: استخدامات نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير
104	.....	تمهيد
105	.....	المبحث الأول: القوائم المالية و استخداماتها في مراقبة التسيير
		المطلب الأول: استخدامات الميزانية المحاسبية، جدول حسابات النتائج، جدول الأرصدة الوسيطة لأغراض مراقبة التسيير
105	.....	المطلب الثاني: تحليل القوائم المالية بالمؤشرات و النسب لأغراض مراقبة التسيير
109	.....	المطلب الثالث : التحليل باستخدام نموذج "دي بونت"
114	.....	المبحث الثاني تحليل التكاليف لأغراض مراقبة التسيير
116	.....	المطلب الأول: طرق حساب التكلفة
118	.....	المطلب الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة
122	.....	المطلب الثالث: طريقة التحميل العقلاني

126	المطلب الرابع: طريقة التكلفة على أساس الأنشطة
130	المبحث الثالث تحليل الموازنات و لوحة القيادة من مراقبة التسيير
130	المطلب الأول: موازنة المبيعات
133	المطلب الثاني: موازنة التموين و الإنتاج
140	المطلب الثالث: موازنة الاستثمارات
145	المطلب الرابع: لوحات القيادة
150	خاتمة الفصل
	الفصل الرابع: دراسة حالة
152	تمهيد
153	المبحث الأول التحليل بواسطة المؤشرات المالية
153	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة
157	المطلب الثاني: التحليل المالي الساكن
163	المطلب الثالث: التحليل الديناميكي
177	المبحث الثاني التحليل باستخدام الموازنات التقديرية
177	المطلب الأول: دراسة موازنة المبيعات
180	المطلب الثاني: موازنة التموين و الانتاج
185	المطلب الثالث: دراسة الموازنة الاستثمارية
188	المبحث الثالث دراسة لوحات القيادة وإشكالية المحاسبة التحليلية
188	المطلب الأول: لوحات القيادة
193	المطلب الثاني: محاسبة التكاليف
197	خاتمة الفصل
199	الخاتمة العامة
206	قائمة المراجع

قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
القسم الأول		
03	حدود النظام	1-1
04	أنواع النظم	2-1
05	مكونات النظام	3-1
09	نموذج عن نظام المعلومات	4-1
10	إدخال البيانات و خروج المعلومات من نظام المعلومات	5-1
11	مكانة نظام المعلومات	6-1
13	وظائف نظام المعلومات	7-1
14	نظم المعلومات الوظيفية	8-1
20	النظم الفرعية للنظام المحاسبي وفق المستويات الهرمية	9-1
22	أهمية نظام المعلومات المحاسبية في الوحدة الاقتصادية	10-1
30	العلاقة بين البيانات و المعلومات المحاسبية	11-1
31	وظائف و ادوار المحاسب و نظام المعلومات المحاسبي	12-1
36	الحاجة الى عدة نسخ منسند	13-1
43	علاقة الوظائف التسيرية باتخاذ القرار	14-1
46	نموذج IDC لصاحبه Simon . H	15-1
46	مراحل اتخاذ القرار	16-1
49	بيئة القرار	17-1
53	هرمية الإدارة في اتخاذ القرار	18-1
56	منهجية الأنظمة المرنة	19-1
القسم الثاني		
62	الأقطاب الثلاثة لمراقبة التسيير	1 - II
63	نظام المعلومات لمراقبة التسيير	2- II

64	مكانة نظام معلومات التسيير ضمن نظام المعلومات الكلي	3-II
66	مراقبة التسيير في أربع مراحل : مسار للتعليم	4-II
67	دورة التخطيط	5-II
68	مرحلة المتابعة و التحليل	6-II
76	أقطاب مراقب التسيير	7-II
77	تابعية مراقب التسيير للمدير المالي	8-II
78	مراقب التسيير في مستوى واحد مع باقي المصالح	9-II
79	تابعية مراقب التسيير للمدير العام	10-II
80	القوى التنافسية الخمسة لقطاع الإنتاج	11-II
81	داخلية المؤسسة	12-II
82	اقتراح نظام لمراقبة التسيير	13-II
الفصل الثالث		
115	نموذج " دي بونت " في تحديد معدل العائد على الاستثمار	1-III
128	إعادة تقييم النشاطات وفق نظام	2-III
الفصل الرابع		
154	الميكمل التنظيمي لمديفة المضاب العليا	1-VI
156	مراحل العملية الانتاجية	2-VI

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
الفصل الأول		
45	مراحل عملية اتخاذ القرار لبعض المفكرين	1-I
الفصل الثاني		
70	نظام مراقبة التسيير وعلاقته بمختلف الوظائف	1-II
74	مواصفات مراقب التسيير	2-II
95	أهداف المحاسبة التحليلية	3-II
الفصل الثالث		
103	جدول الأرصدة الوسيطة	1-III
111	نسب السيولة	2-III
112	نسب النشاط (التسيير)	3-III
112	نسب التوازن الهيكلي	4-III
113	نسب المديونية	5-III
113	نسب المرودية	6-III
الفصل الرابع		
153	عدد عمال المستويات الوظيفية	1-IV
157	الميزانية المالية لسنة 2005	2-IV
159	الميزانية المالية لسنة 2006	3-IV
161	الميزانية المالية لسنة 2007	4-IV
163	التحليل المالي الديناميكي	5-IV
165	تحليل تغيرات مؤشرات التوازن المالي	6-IV
166	حساب نسب السيولة	7-IV
167	حساب نسب النشاط	8-IV
168	نسبة الهيكل المالي	9-IV

170	تشخيص الوضعية المالية باستخدام مؤشرات المردودية	10 -IV
171	تحليل الأعباء	11 -IV
172	تحليل النواتج	12 -IV
173	تحليل الحسابات الوسيطة للنتيجة	13 -IV
174	حساب بعض المؤشرات	14 -IV
177	تحليل مصاريف الإشهار و علاقتها برقم الأعمال	15 -IV
179	تحليل المحصص البيعية	16 -IV
180	موازنة التمويل	17 -IV
182	- تحليل الاستهلاكات و مخزون أول المدة	18 -IV
183	تحليل موازنة الانتاج	19 -IV
188	لوحة القيادة للانتاج و المبيعات	20 -IV
188	لوحة القيادة للتخزين	21 -IV
189	لوحة القيادة للمبيعات	22 -IV
190	مصلحة المالية و المحاسبة (حالة الخزينة)	23 -IV
190	مصاريف الادارة المالية	24 -IV
191	مصلحة المشتريات (مشتريات الفترة)	25 -IV
191	مصلحة الانتاج	26 -IV
192	مصاريف الانتاج	27 -IV
192	وضعية التجهيزات الانتاجية	28 -IV
193	المديرية العامة للمؤسسة	29 -IV

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان	رقم المحق
الفصل الأول		
07	القيمة الحدية للمعلومة	1-I
08	القيمة الكلية للمعلومة	2-I
الفصل الثالث		
118	التكاليف المتغيرة	1-III
119	التكاليف الثابتة	2-III
119	التكاليف الثابتة للوحدة الواحدة	3-III
119	التكلفة الكلية	4-III
121	عتبة المروددية بطريقة الهامش	5-III
121	عتبة المروددية بطريقة التكاليف الكلية	6-III
125	الشكل البياني لتحليل الانحراف	7-III
135	طريقة التحليل 80/20	8-III
139	الطريقة البيانية للبرمجة الخطية	9-III
الفصل الرابع		
153	تطور رقم اعمال المؤسسة	1-IV
157	التمثيل البياني للأصول (2005)	2-IV
157	التمثيل البياني للمخصص (2005)	3-IV
159	التمثيل البياني للأصول (2006)	4-IV
159	التمثيل البياني للمخصص (2006)	5-IV
161	التمثيل البياني للأصول (2007)	6-IV
161	التمثيل البياني للمخصص (2007)	7-IV
169	التمثيل البياني لرأس المال العامل	8-IV
169	التمثيل البياني لاحتياجات رأس المال العامل	9-IV

189	التمثيل البياني للخرزينة	10-IV
175	تغيرات القيمة المضافة	11-IV
176	تغيرات نتيجة الاستغلال	12-IV
176	تغيرات النتيجة الصافية	13-IV
179	تحليل الحخصص البيعية	14-IV
182	أهمية تصنيف المخزون	15-IV
183	مستوى الاستهلاك و مخزون بداية المدة	16-IV
185	تطور تكاليف الصيانة بالمؤسسة	17-IV
185	أيام التوقف بالمؤسسة	18-IV

مقدمة المؤلف

مقدمة عامة

تعد المؤسسة الاقتصادية حجر أساس بناء أي اقتصاد ، كما هو حال الأسرة في المجتمع ، لكونها تساهم في اكتمال الحلقة الاقتصادية من خلال الإنتاج و توفير مناصب الشغل و تحقيق الاكتفاء و التصدير و جلب العملة الصعبة ، ولكن لا يتسنى للمؤسسة ذلك إلا من خلال مجموعة من الأدوات و الوسائل فمثلها مثل جسم الإنسان يحتاج إلى الهواء و ماء و مواد تمكنه من العيش و النمو.

ونظرا لأن المؤسسات الجزائرية عاشت في ظل نظام الاقتصاد المخطط المبني على المركزية في القرار وكذا دعم الدولة المباشر للمؤسسات انطلاقا من مداخيل البترول . إن انهيار أسعار البترول في الثمانينات حتم على الدولة التوجه الى النظام الرأسمالي ، أو نظام اقتصاد السوق بالتدرج من خلال الخوصصة و التخلي على تمويل البقية .

فورثت هذه المؤسسات نظاما تسييريا هشاً ومريض ، يعتمد على أدوات تقليدية وسيشغل يد عاملة تفوق طاقته " بظالة مقنعة" ، هذا ما أدى في ظل الانفتاح و المنافسة إلى فشل أغلبية المؤسسات في البقاء على الساحة الاقتصادية و بقيت بعضها تصارع بقدرات ضعيفة نظرا لافتقارها للأدوات اللازمة و التي تجعل للمؤسسة قوة تنافسية تضمن استمرارها واستقرارها في ظل محيط لا يعرف الاستقرار. ولعله من بين هذه الأدوات الأنظمة الداخلية للمؤسسة . وبخاصة منها نظام المعلومات المحاسبي الذي يعد أحد أهم الأنظمة الفرعية بالمؤسسة نظرا لشموليته ، فهو يضم نظام المحاسبة العامة و نظام محاسبة التكاليف أو ما يعرف بالمحاسبة التحليلية ، إضافة إلى الموازنات التقديرية و التحليل المالي ، فكل هذه الأدوات تجعل من مستقبل المؤسسة مرهون بمدى تطبيقها و التحكم فيها ، فلا يتحقق الأداء الجيد إلا من خلال قرارات سليمة ، هذه الأخيرة يتركز بناؤها على مجموعة الأدوات سالفة الذكر . فتحسين الأداء التسييري لا يتم إلا من خلال التخطيط المحكم و المراقبة المستمرة .

ففعالية نظام مراقبة التسيير مرتبطة ارتباطا وثيقا بفعالية ودرجة تكامل نظام المعلومات المحاسبي لأن هذا الأخير يعد أهم مدخل لبناء نظام مراقبة التسيير.

1- أسباب اختيار الموضوع :

- توجد عدة أسباب دفعتنا لاختيار هذا الموضوع دون غيره ، نذكر منها على الخصوص:
- ❖ موضوع نظام المعلومات المحاسبي و مراقبة التسيير من تخصصنا الدراسي ، كما أننا تهتم بالجوانب الجزئية
 - ❖ إحساسنا بالضرورة الملحة لتسليح المؤسسات الاقتصادية بأنظمة معلومات محاسبية للتكيف مع المحيط و الرفع من قدرتها التنافسية
 - ❖ قلة الباحثين الذين تطرقوا لهذا الموضوع " حسب معرفتنا " وبخاصة مع التغيرات التي يعرفها محيط المؤسسات الجزائرية
 - ❖ تحضيرنا لشهادة محافظ حسابات تجبرنا على الإلمام بمختلف الأنظمة المحاسبية وأهميتها ودورها في تفعيل عملية مراقبة التسيير.

2- إشكالية البحث :

- بناء على ما سبق فإن الإشكالية التي نسعى إلى بلورتها يمكن حصرها في طرح السؤال التالي :
- كيف يمكن لنظام المعلومات المحاسبي أن يكون أداة فعالة في مراقبة التسيير ؟
- وللإجابة على هذا التساؤل الأساسي يتطلب منا البحث و الإجابة على التساؤلات الجزئية التالية :
- ❖ ما هو نظام المعلومات المحاسبي؟ ما أهميته؟ وما هي وظائفه؟ وما دوره في اتخاذ القرار ؟
 - ❖ ما هو نظام مراقبة التسيير ؟ وما هي مراحله و أدواته ؟
 - ❖ ما هي استخدامات نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير ؟

3- الفرضيات :

- ❖ نظام المعلومات المحاسبي أحد أهم الأنظمة الفرعية بالمؤسسة، وله دور مهم في جوهر عملية اتخاذ القرار و بخاصة مع التغيرات التي يعرفها المحيط .
- ❖ نظام مراقبة التسيير أداة فعالة في الرفع من منافسة المؤسسة في ظل اشتداد المنافسة .
- ❖ نظام المعلومات المحاسبي هو أهم مدخل يستخدم في نظام مراقبة التسيير ، بغية الرفع من فعالية هذا الأخير .

4- المنهج و أدوات الدراسة :

اعتمدنا في دراستنا هذه على المنهج التاريخي لسرد أصول مراقبة التسيير ، ومراحل تطورها إلى أن وصلت إلى أساليبها الحديثة ، ثم اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على المفاهيم ووجهات النظر و تحليل العلاقة بين نظام المعلومات المحاسبي و مراقبة التسيير ، وتحليل أهميتهما في عملية اتخاذ القرار . كما اعتمدنا على المنهج القياسي في دراسة الحالة لإعطاء أكثر وضوح للجانب النظري.

5- أهداف البحث :

هناك عدة أهداف يرمي إليها بحثنا هذا ، نوجزها فيما يلي :

- ❖ إظهار أهمية نظام المعلومات المحاسبي ونظام مراقبة التسيير بالمؤسسة .
- ❖ توفير مرجع إضافي يمكن أن يستفيد منه الطلبة الذين يرغبون في الاتجاه نحو هذا التخصص .
- ❖ الإطلاع على الطرق و الأدوات الحديثة في ميدان مراقبة التسيير .
- ❖ إثراء الموضوع أكثر ومواصلة الدراسات السابقة في هذا المجال، وخاصة أننا نلاحظ في الواقع الاقتصادي الجزائري ما زالت تستخدم أساليب تقليدية في نظام المعلومات المحاسبي ، وكذا مراقبة التسيير لا تسير التغييرات الحاصلة في محيط المؤسسة .

6- صعوبات إعداد البحث :

هناك صعوبات حالت دون تحقيق هذا العمل في أكمل وجه ، نذكر منها ما يلي :

- ❖ قلة المراجع التي تعالج هذا الموضوع من الناحية النظرية ، فجل الكتب الموجودة في المكتبات ذات طابع تقني .
- ❖ من الصعوبات كذلك تعدد المصطلحات و المعاني التي يستعملها مؤلف الكتاب
- ❖ عدم مرونة النظام الداخلي للمكتبات الذي يسمح بكتابين فقط . كما أن الأعمال الأكاديمية غير مرخص بأخذها .
- ❖ ندرة الأطروحات و الرسائل الجامعية المتخصصة في هذا المجال في الجزائر

- ❖ عدم وجود مجالات اقتصادية تهتم بالجوانب المحاسبية و أنظمتها . وجل المجالات المستخدمة في هذا البحث تم الحصول عليها عن طريق شبكة الانترنت .
- ❖ صعوبات في العمل الميداني نظرا لغياب بعض هذه الأدوات المحاسبية في النظام التسييري للمؤسسة .

7- الدراسات السابقة :

- ❖ مدالي جمال (2001) نظام المعلومات المحاسبي وعلاقته باتخاذ القرار.
 - ❖ مداني بن بلغيث (1998) فعالية نظام المعلومات المحاسبي في التسيير و اتخاذ القرار.
 - ❖ بن ربيع حنيفة ، نظام محاسبة التسيير وفعاليتها في تقليص التكاليف
- من خلال دراستنا السابقة وجدنا أنها تركز على أحد مكونات نظام المعلومات المحاسبية فقط وهو نظام محاسبة التكاليف ودوره في عملية اتخاذ القرار بصفة عامة .

8- المصطلحات المستخدمة :

- ❖ المحاسبة التحليلية ، محاسبة التكاليف ، محاسبة التسيير
- ❖ الانحرافات ، الفروقات
- ❖ سعر التكلفة ، التكلفة الكلية ، التكلفة النهائية
- ❖ التحليل الأفقي ، التحليل الديناميكي

9- خطة البحث :

- تتم تقسيم البحث إلى أربعة فصول
- يتضمن الفصل الأول دراسة أنظمة المعلومات المحاسبية مع إظهار أهميتها وعلاقتها بالوظائف الأخرى بالمؤسسة ودورها في عملية اتخاذ القرار ، وكذا أهمية النظام المحاسبي كنواة في النظام الشامل للمؤسسة .
- في الفصل الثاني حاولنا إبراز التطور التاريخي لمراقبة التسيير ، ومراحل إعداد نظام لمراقبة التسيير وكذا مراحل عمل مراقب التسيير و أهم الأدوات التي يستخدمها نظام مراقبة التسيير .

وفي الفصل الثالث تطرقنا لاستخدامات نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير من خلال نظام المحاسبة العامة، ونظام محاسبة التكاليف والموازنات التقديرية ولوحات القيادة .

أما في الفصل الرابع المتمثل في دراسة حالة، حاولنا القيام بإسقاط واقعي لاستخدامات نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير مع التعليق على النتائج وإبراز واقع هذا النظام في المؤسسة .

الفصل الأول :

نظام المعلومات المالي و المحاسبي

تقديم :

لقد أصبح نظام المعلومات يحتل مكانة هامة في المؤسسات الاقتصادية، نظرا لدوره في تفعيل نشاط المؤسسة من خلال ما يوفره من معلومات : والتي تعد بمثابة المادة الأساسية التي يعتمد عليها المسير في مختلف النشاطات سواء منها الاستراتيجية أو الروتينية .

ونظام المعلومات يتكون من عدة أنظمة فرعية تتفاوت أهميتها من نظام فرعي إلى آخر و ذلك بحسب دور كل منها في عملية اتخاذ القرار، ولعل أهم هذه الأنظمة هو نظام المعلومات المحاسبي نظرا لكونه أساس و مصدر لباقي الأنظمة الفرعية كما أن جل الآراء تعتبره نظام مستقل و ذلك نظرا لأهمية المعلومات التي يقدمها هذا النظام ونوعية القرارات التي يدعمها خاصة منها المالية التي تعتبر عصب حياة المؤسسة .

و لعل أهم الأدوار التي يقوم بها نظام المعلومات المحاسبي هو دعم نظام مراقبة التسيير الذي أصبح في الوقت الحالي من بين أهم و أكبر اهتمامات المؤسسة وذلك لمواجهة مختلف التغيرات التي يعرفها المحيط الداخلي و الخارجي للمؤسسة .

ولتوضيح ذلك تطرقنا في هذا الفصل لمختلف الجوانب المتعلقة بنظام المعلومات المحاسبي.

المبحث الأول :

مدخل إلى أنظمة المعلومات

لغرض التعرف على نظم المعلومات و تحديد المستهدف منها ينبغي علينا في البداية التعرف على معاني المصطلحات التي يتكون منها هذا المجال و هي النظام و المعلومة.

المطلب الأول :

النظام و مكوناته:

1. تعريف النظام:

تعددت التعاريف الخاصة بالنظام حيث عرفه

❖ Louis Rigaud انه " مجموعة متغيرات قابلة لأخذ قيم متنوعة و بفضلها ومن طريقة العلاقة بين

المدخلات و المخرجات تقيم كفاءة النظام"¹

❖ أما J.Melese فيعرف النظام على أنه وحدة مركبة مكونة من مجموعة الأجزاء المتميزة تعمل وفق

خطة مشتركة أو في خدمة هدف معين.²

❖ كما عرفه J. Ronay على انه "مجموعة عناصر في حركة ديناميكية متبادلة و منظمة لغرض هدف وهو

يحقق للنظام هيكلًا و أنه في نشاط و أنه تنظم من صنع الإنسان يحقق هدف ما"³

رغم اختلاف التعاريف إلا أنها تشترك في أن النظام :

« يقوم بنشاط

« يتطور مع الزمن

« في تعامل مع المحيط (يؤثر و يتأثر)

« له هيكل و له هدف

و من هنا يمكن تعريف النظام على أنه :

مجموعة من العناصر المرتبطة و المتكاملة و المتفاعلة مع بعضها بسلسلة من العلاقات من أجل أداء وظيفة

محددة أو تحقيق هدف معين .

¹ محمد طويل ، أهمية نظام المعلومات في اتخاذ القرار ، 1997 ، رسالة ماجستير ص32.

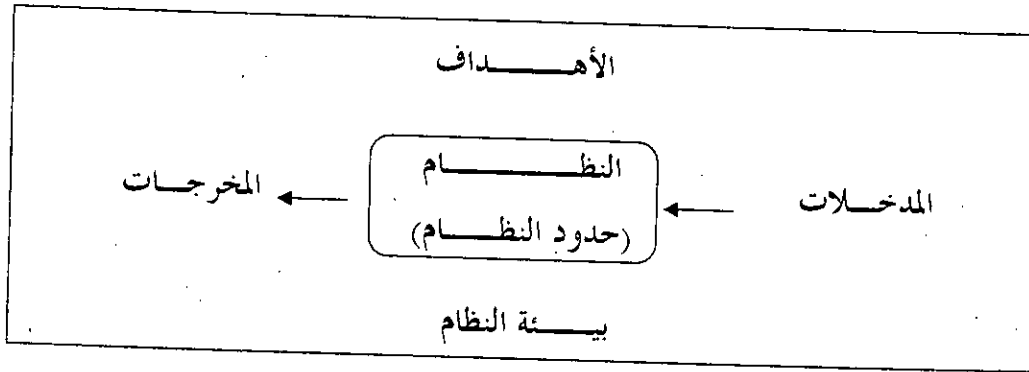
² Romney Marshal " Accounting information system" 8 edition , prentice Hall.2002 . p 42

³ P.Robbins " Organisation Theory " edition , prentice Hall.1990 . p 47

- و العلاقات هو كل ما يعمل على ربط مكونات النظام مع بعضها بحيث تشمل هذه العناصر منظومة نافعة تؤدي وظيفة معينة أو مجموعة من الوظائف¹.

وقد يكون النظام طبيعي أو من صنع البشر، ولكل نظام حدوده حتى تفصله عن البيئة المحيطة به و معظم النظم تحصل على مدخلاتها من البيئة المحيطة بها ، وتقدم مخرجاتها لها . ومن ثم تفتعل أجزائها مع العناصر الأخرى خارج حدود النظام كما هو مبين في الشكل الموالي:²

شكل 1-1



المصدر : المرجع السابق ص 17

- يحتوي كل نظام على عدد من النظم الفرعية بينما يدخل هو في نطاق أكبر منه و يجب التفرقة بين بيئة النظام و النظام الأكبر ، فبيئة النظام تساوي النظام الأكبر منقوص منه النظام نفسه ، و يوجد بين النظم الفرعية علاقات ترابط و تفاعل عبر حدود النظام في شكل مدخلات و مخرجات .

2- أنواع النظم :

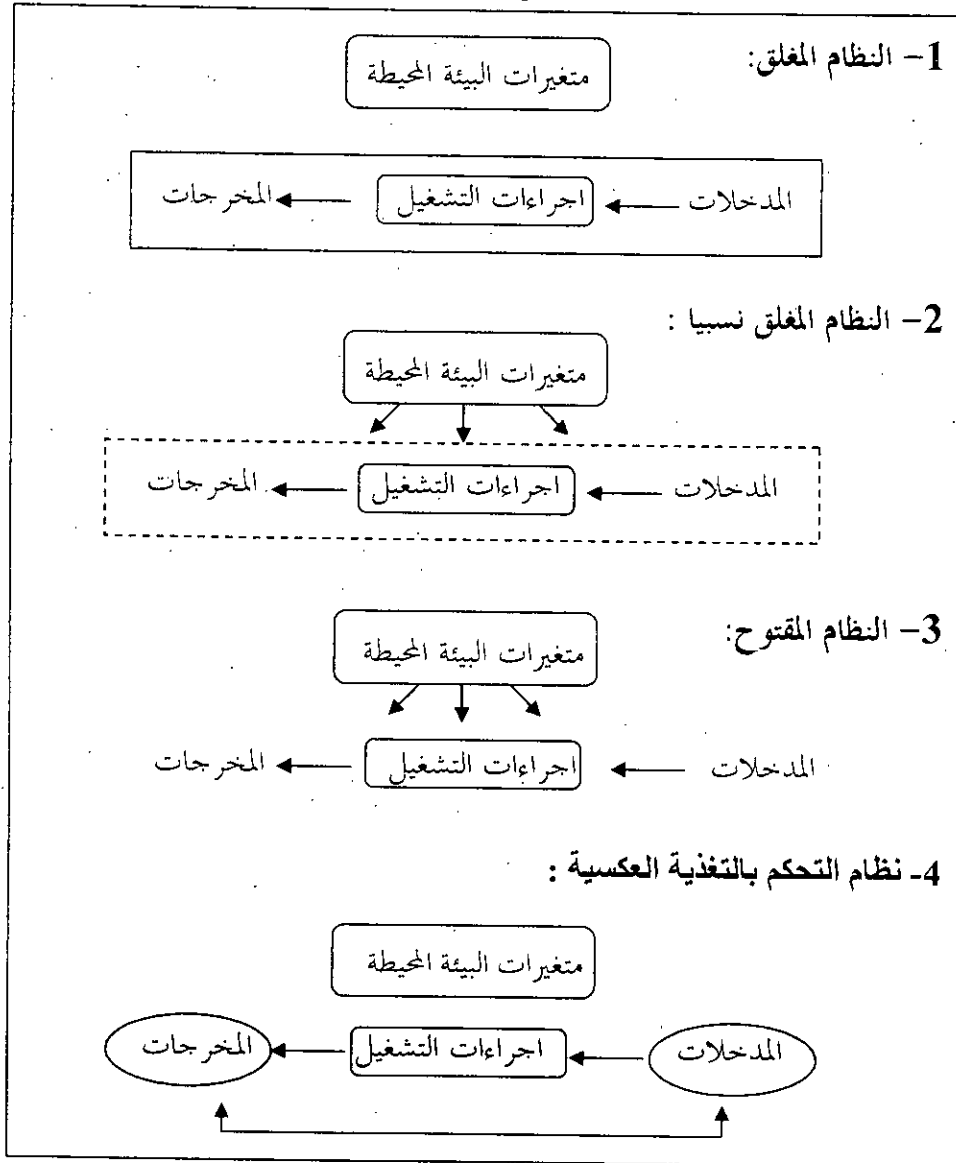
يمكن تصنيف أي نظام ليكون ضمن واحد من مجموعات الأنماط الأربعة التالية :

1. النظم المغلقة : يعتبر النظام مغلقا إذا كان معزولا تماما عن البيئة المحيطة به.
2. النظم المغلقة نسبيا: يعتبر النظام مغلق نسبيا إذا كان يتفاعل مع البيئة المحيطة به بطريقة محددة و معروفة و قابلة للتحكم فيه .
3. النظم المفتوحة : يعتبر النظام مفتوحا إذا كان تأثير البيئة المحيطة به غير محدودة و غير قابلة للتحكم فيه
4. نظم التحكم بالتغذية العكسية : يعتبر النظام واحد من مجموعة نظم التغذية العكسية إذا تمت إعادة بعض من مخرجاته الى النظام في صورة مدخلات له .

¹ عبد الرزاق محمد قاسم، " نظم المعلومات المحاسبية " دار الثقافة ، دمشق، 2004، ص 14

² عبد المقصود دبيان ، د. ناصر نور الدين عبد اللطيف " نظم المعلومات المحاسبية و تكنولوجيا المعلومات "، الدار الجامعية ، 2004، ص 17

شكل 1-2 أنواع النظم



المصدر : المرجع السابق ص 61

1. مكونات النظام :

يمكن النظر الى أي نظام على انه يتكون من العناصر التالية :

المدخلات: هي نقطة بداية عمل النظام، و تتمثل بالاحتياجات الأساسية (الأولية) اللازمة لعمل النظام وقد تكون هذه المدخلات مادية و التي تعد من أصول النظام كرؤوس الأموال و الآلات ... وقد تكون معنوية كالسياسات المتبعة أو أرقام مجردة أو أشكال و رسومات . ومن الممكن أن تكون مدخلات نظام معين بمثابة

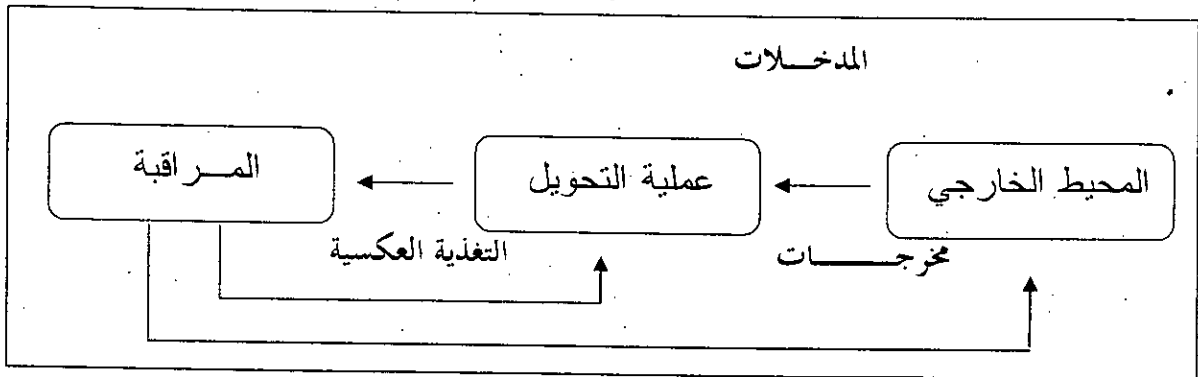
مخرجات لنظام آخر أو عدة نظم أخرى عندا كمدخلات جديدة في التشغيل من خلال التغذية العكسية ، او من خلال علاقات الترابط و التكامل و التنسيق التي تكون بين تلك النظم .
عملية التحويل: وهي مجموعة العمليات التي تجري بواسطة الأجهزة او القوى التي تقوم بتحويل المدخلات إلى مخرجات من خلال توجيه مسارات تفاعل هذه المدخلات و ضبطها باستخدام قوة بشرية و مادية إجراءات أخرى معينة¹.

الرقابة: وهي عملية ضرورية لضمان سيرورة و تطور النظام و مكوناته للوصول إلى الأهداف المرجوة و هي تتم بطريقتين :

- * تدخل القائد : ويتم ذلك عن طريق إجراءات مختلفة لتعديل و تصحيح بعض الأخطاء التي قد تقع
- * التغذية العكسية : هي عملية الحصول على البيانات و المعلومات اللازمة لتقييم عناصر النظام السابقة و التأكد من مدى دقتها و إمكانية تحقيق أهدافها . فهي تمكن تزويد النظام بمدخلات ناتجة عن مخرجات .

الشكل 1-3

مكونات النظام



المصدر : محمد السيد غالب " نظام المعلومات الادارية " ، 1995 ، ص 15

المطلب الثاني :

المعلومة ، خصائصها ، قيمتها

إن المعلومة هي مادة أي عمل أو نشاط . وعلى مدى سلامتها و تنظيمها يتوقف النجاح في النشاط و نوعية القرارات التي تتخذ ، فالقرار الرشيد هو الذي يتوفر له البيانات الضرورية التي جمعت بشكل دقيق ، و قبل التطرق إلى مفهوم المعلومة لابد لنا التعرف على مفهوم البيانات

* البيانات: هي المادة الأولية التي نستخلص منها المعلومة . وهي عبارة عن الأعداد و الأحرف الأبجدية و الرموز التي تقوم بتمثيل الحقائق و المفاهيم بشكل ملائم يمكن من إيصالها و ترجمتها و معالجتها من قبل الانسان أو الأجهزة لتحول إلى معلومة .¹

1- تعريف المعلومة:

تناول عدة باحثين في دراستهم حول المؤسسات مفاهيم و أساسيات المعلومة حيث تباينت و اتفقت وجهات نظرهم في تعريفها ومن هذه التعاريف :

- تعريف د. أحمد حسين " المعلومة عبارة عن بيانات تم تشغيلها بطريقة معينة أدت للحصول على نتائج ذات معنى لمستخدميها.²

- ونجد Dugue Mc gerthy يعرف النظام كما يلي: " تغير عن حقيقة أو ملاحظة أو إدراك أو أي شيء محسوس أو غير محسوس ، تستخدم في تقليل عدم التأكد بالنسبة لحالة أو حدث معين و يضيف إلى معرفة الفرد او الجماعة "

- و Resean يعرفها بأنها " مجموعة إخبار تحمل معارف أو علما حول موضوع أو شيء معين ، فالمعلومة هي عملية فعل الأخبار و تحتوي على مضمون ما يتم الأخبار به في آن واحد قصد فهم المحيط فهما جيدا³

و يمكن في الأخير استخلاص من كل ما جيء به من تعاريف ان المعلومات هي عبارة عن بيانات تمت معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنى كاملا و يمكن استخدامها حاضرا أو مستقبلا.

2- خصائص المعلومة:

حتى تكون المعلومة ذات فائدة فينبغي ان تتوفر بها الخصائص التالية :

1- الدقة والصحة : تكون المعلومة دقيقة إذا وفرت و بكيفية كاملة الحقيقة التي تصورها، ويتم تجميع وتسجيل

البيانات ومعالجتها بشكل صحيح وعادة ما يطرأ نوعين من الأخطاء(أخطاء في النقل، أخطاء في الحساب)

2- الكمال: يجب أن تغطي المعلومة كافة جوانب المشكلة الهامة ، أي أن تتضمن المعلومة جميع النواحي المطلوبة⁴

¹ عبد الرزاق محمد قاسم ، مرجع سابق ، ص 13

² أحمد حسن علي حسين " نظام المعلومات المحاسبية الدار الجامعة، الإسكندرية " 1998 ، ص 25

³ كامل السيد ، نادية حجازي " المعلومات الادارية " النشر و المطابع، جامعة الملك سعود، السعودية ، 1998 ، ص 54

⁴ عبد الرزاق محمد قاسم ، مرجع سابق ، ص 27

3- الملاءمة: حتى تكون المعلومة ملاءمة فإنها يجب أن تكون محل موضوع البحث ، وتؤدي بالمستخدم إلى اتخاذ قرار أقل خطأ و أكثر نفعاً في الوقت نفسه .

4- السرعة: لا يمكن للمؤسسة الاستفادة من دقة المعلومة ما لم تتوفر في الوقت المناسب ، ها يعني ان المعلومة تكون مناسبة زمنياً لاستخدامات المستفيدين خلال دورة معالجتها و الحصول عليها ، فهذه الخاصية ترتبط بالزمن الذي تستغرقه دورة المعالجة .

5- الوضوح : وهي الدرجة التي يجب أن تكون فيها المعلومة خالية من الغموض

6- المرونة : تعني قابلية المعلومة على التكيف للاستخدام بأكثر من مستخدم

7- عدم التحيز : غياب القصد في تحريف أو تغيير المعلومة لغرض التأثير على المستخدم للوصول الى نتيجة معينة

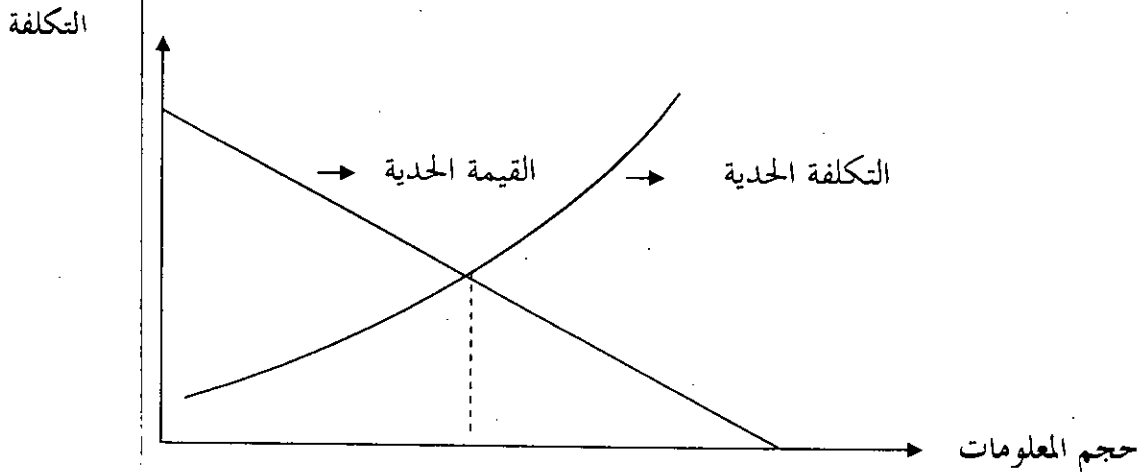
3- قيمة المعلومة :

من الصعب تحديد قيمة المعلومة لان هذه القيمة تتوقف على العديد من العوامل كالوقت ، فمعلومة حديثة لها قيمة أكبر من معلومة قديمة .

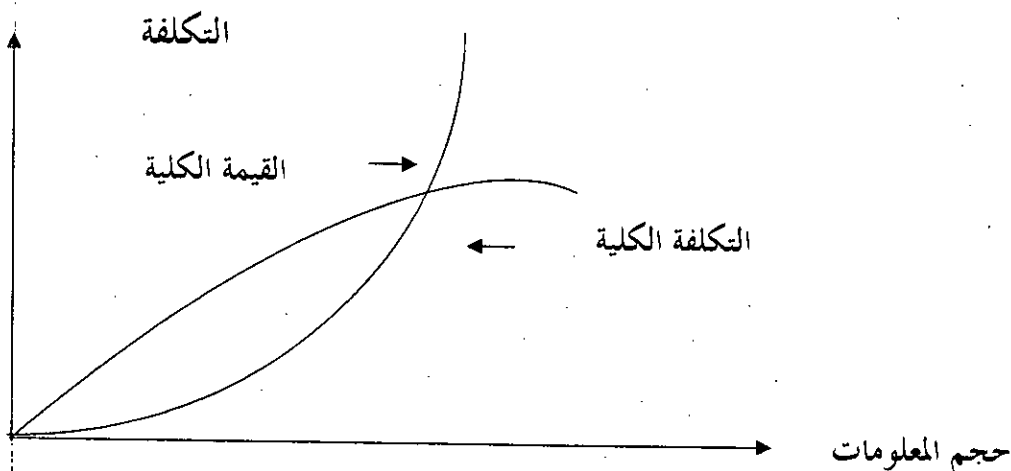
قيمة المعلومة = الربح المحقق بتوفرها - الربح الإجمالي دون توفرها

ويتم مقارنة قيمة المعلومة مع تكلفة المعلومة (تكلفة الجمع ، المعالجة ، النشر) .

و الشكل الموالي يوضح لنا العلاقة بين التكلفة الحدية و القيمة الحدية



كما يمكن أخذ النموذج الاقتصادي للعلاقة بين التكلفة الكلية للمعلومة مع القيمة الكلية من أجل تحديد الحجم الأمثل للمعلومة .



المصدر : المرجع السابق ، ص 34

ونظرا لان المعلومة هي وسيلة لتقليص حالة عدم التأكد ، لذلك فان مفهومها لا يتجزأ عن تكلفة الحصول عليها ووضعها حيز الاستعمال بهدف الاستفادة منها .
فالمعلومة يجب اعتبارها موردا كغيره من الموارد، لها تأثير على المستقبل .

المطلب الثالث :

أنظمة المعلومات ووظائفها :

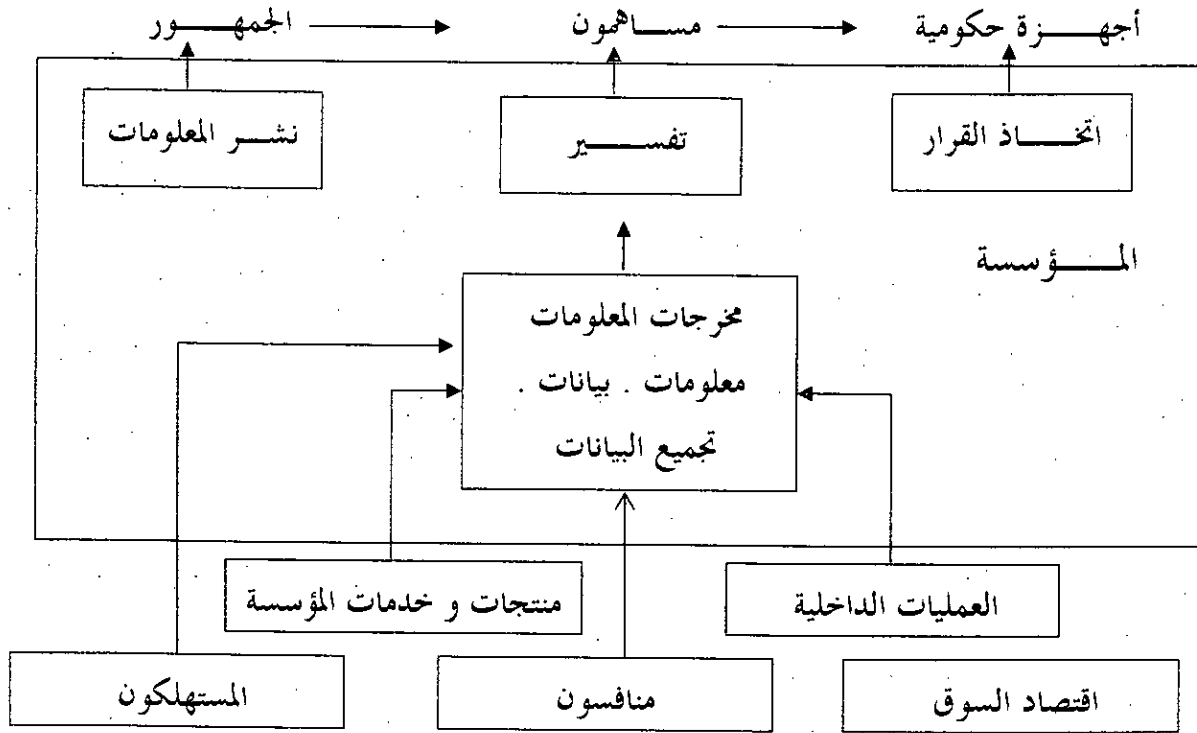
1- نظام المعلومات :

نظام المعلومات إطار يتم في ظله التنسيق بين الموارد البشرية و المادية لتحويل المدخلات (البيانات) إلى مخرجات (معلومات) وذلك لتحقيق أهداف المشروع.¹

¹ د. نساء علي القبان " نظم المعلومات المحاسبية ، الدار الجامعية ، 2003، ص 10

الشكل 1-4

مؤذج عن نظام المعلومات



Source :Robert Reise "systeme d'information et management" edition vubut .2001.p 75

1.1 خصائص نظام المعلومات:

يتسم نظام المعلومات بمجموعة من الخصائص يمكن حصرها في العناصر التالية :

- ❖ شبكة اتصال : نظرا لما يزوده النظام من مسارات معلومات الى الكثير من النقاط وهو يساعد المعلومات على التدفق في كل مكان بالمشروع و حتى خارجه
- ❖ مراحل تحويل و توظيف البيانات
- ❖ إدخال البيانات و إخراج المخرجات
- ❖ مستخدمو المعلومات الداخليين (المديرين و الموظفين بالمشروع) و الخارجيين (كافة الجهات المهتمة بخارج المشروع)
- ❖ الموارد التي يحتاجها نظام المعلومات لإتمام وظائفه . فنظام المعلومات الذي يركز على استخدام الموارد المادية يعرف بأنه نظام معلوماتي إلكتروني أما الذي يركز على الموارد البشرية فهو نظام معلوماتي يدوي

❖ أهداف النظام : أي نظام معلومات بأي مؤسسة له ثلاث أهداف أساسية هي :

◀ التزويد بالمعلومات المساندة لعملية اتخاذ القرار

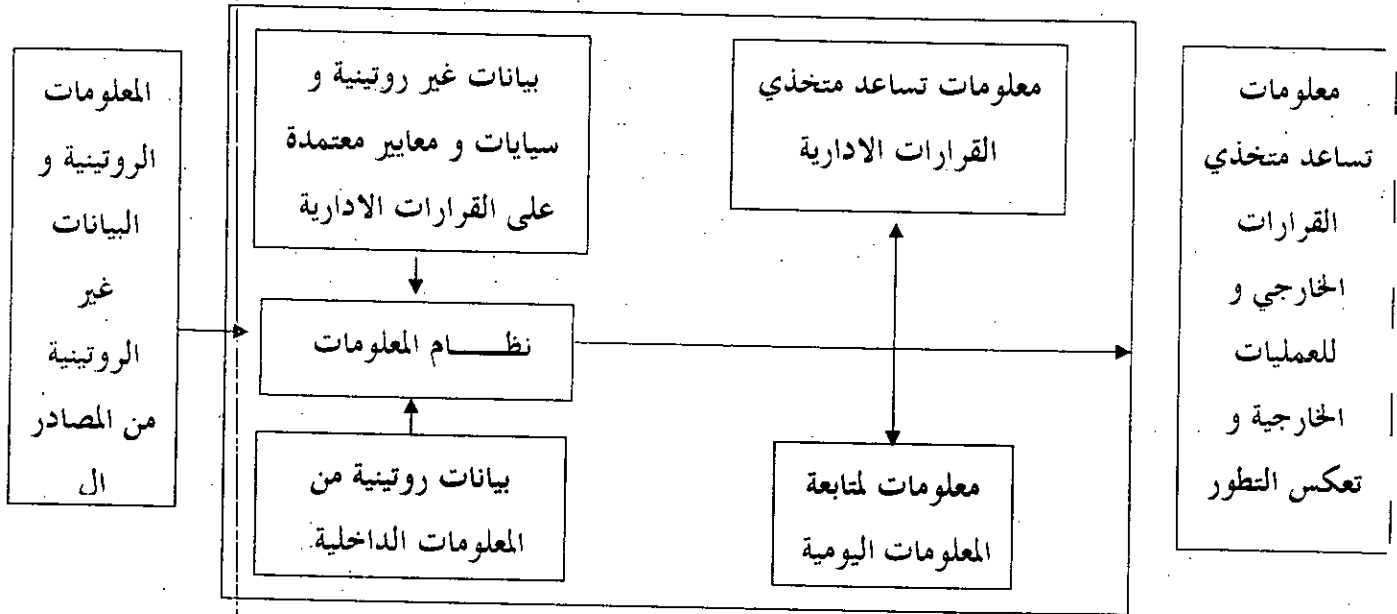
◀ التزويد بالمعلومات المساندة للعمل اليومي الروتيني .

◀ التزويد بالمعلومات

وتتم عمليات خدمات كل من المستخدمين الداخليين و الخارجيين من معلومات مساندة القرار و مساندة العمليات ، ويتم إنتاج معظم المعلومات اللازمة للهدفين 2.3 من خلال تشغيل العمليات . وحسب ما هو موضح في الشكل يوجد ترابط بين التدفق الخارج للمعلومات الناتجة لخدمة هذه الأهداف مع بيانات العمليات و أشكال التدفقات الداخلة للبيانات الأخرى¹

الشكل 1-5

إدخال البيانات و خروج المعلومات من نظام المعلومات



المصدر : المرجع سابق ، ص 13

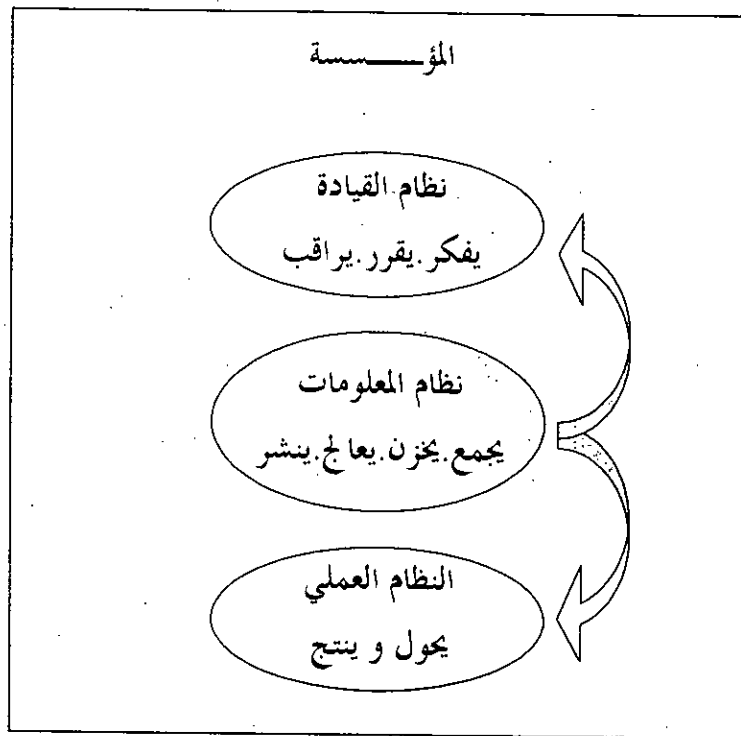
2.1. مكانة نظام المعلومات :

من وجهة نظر التقارب النظامي ، نظام المعلومات هو جزء من الأنظمة التي تشكل المؤسسة ، فهو نموذج للحقيقة التنظيمية يتوسط :

- « النظام العملي و الذي يتحرك حسب القرارات التي تنتقل اليه على شكل تدفقات من أجل انتاج منتجات صادرة .
- « النظام القيادي الذي يتخذ القرارات الدقيقة في المؤسسة تبعا للمعلومات الداخلية و الخارجية التي تصله ليعتثها إلى النظام العملي ¹ .

الشكل 1-6

مكانة نظام المعلومات



Source :Hadid Noufeyl .op cit. p53

3.1. أهداف وضع نظام للمعلومات في المؤسسة :

- « إنتاج معلومات مفيدة
- « تقديم وصف دقيق للمؤسسة
- « تسهيل وضع التقديرات
- « توضيح القرارات الضرورية الواجب اتخاذها

¹ HADID Noufeyl, L'informatique de gestion de l'approche classique, à l'approche objet, revue des sciences économiques, de gestion et de commerce, faculté des sciences Economiques et des sciences de gestion, Université d'Alger, 2003.p 52.53

- « استخراج الانحرافات بين التقديرات و الانحرافات و إمكانية تحديد أسبابها و تقليصها
- « يسمح بوضع إجراءات تصحيحية مفيدة لحركة المؤسسة
- « بنية المؤسسة قبل وقوع الخطأ (نظام تنبؤي)
- « يساعد المسيرين و العاملين في تحديد المشاكل و تطوير المنتجات و إنشاء منتجات جديدة .

2- وظائف أنظمة المعلومات :

يوجد خمس وظائف أساسية يؤديها نظام المعلومات و هي :

1.2. الحصول إلى البيانات و تجميعها :

و تتضمن هذه الوظيفة اختيار و تحديد البيانات اللازمة لاحتياجات مراكز القرارات سواء من مصادرها الداخلية أو الخارجية ، و تشمل عملية تجميع البيانات على عدة خطوات منها استخلاص البيانات لإدخالها إلى النظام و إذا لم تكن البيانات كمية فيلزم تحويلها إلى بيانات كمية ، ثم يتم قيد هذه البيانات، كما يتم التحقق من صحة هذه البيانات ثم تبويبها في مجموعات .

2.2. تشغيل البيانات:

و تتضمن هذه الوظيفة تجميع و تحليل البيانات و يمكن تجميعها في دفعات ذات طبيعة متشابهة ثم يتم ترتيب كل دفعة حسب خاصية معينة بالبيانات

3.2. إدارة البيانات:

و تتكون وظيفة إدارة البيانات من ثلاث خطوات أساسية هي تخزين و تحديث و استرجاع البيانات، فالتخزين هو حفظ جميع البيانات التي يتم الحصول عليها في أماكن هي ملفات أو قواعد بيانات، و تزود البيانات المخزونة بتاريخ للأحداث. و يمكن تخزين البيانات إما على ملفات دائمة أو على ملفات مؤقتة انتظاراً لتشغيل إضافي، أما التحديث هو عملية تسوية البيانات المخزنة لتعكس الأحداث الجديدة ، إما الاسترجاع فيكون من عملية الدخول إلى البيانات المخزنة و الأخذ منها لتستخدم في تشغيل إضافي أو تحول إلى معلومات للمستخدم الخارجي¹.

¹ أثناء على القباي ، مرجع سابق ، ص 15

4.2. رقابة البيانات و سريتها:

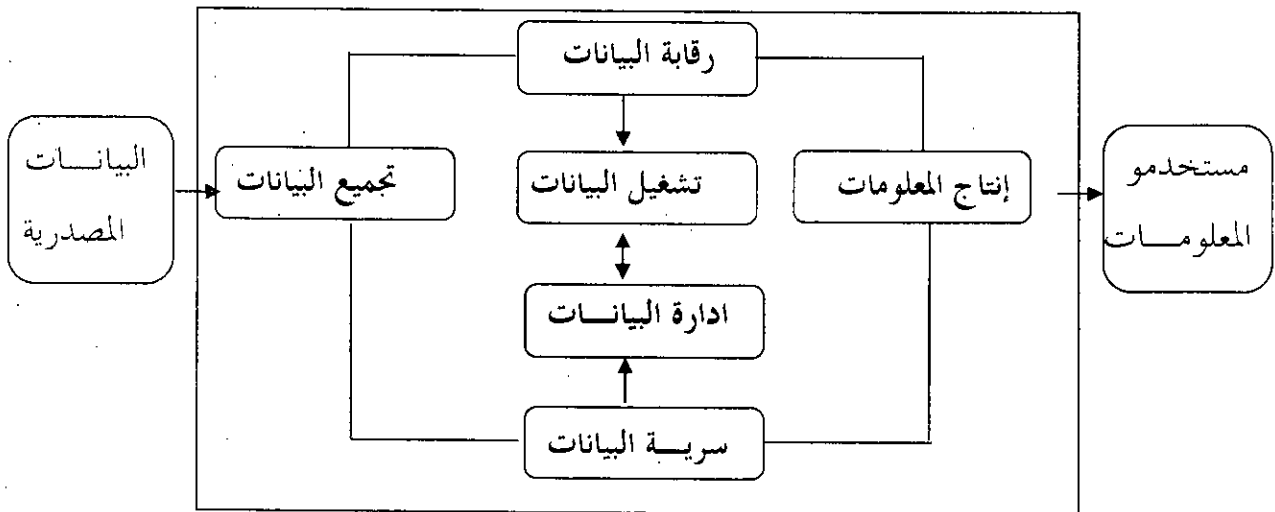
تعتبر التأكد من صحة البيانات المخزنة من الوظائف الهامة لنظام المعلومات ، وتعتبر خطوة التحقيق من العناصر الرقابية المطبقة خلال مرحلتي التجميع و التشغيل و من بين أهم الخطوات الأخرى للرقابة التصريحية بوجود أفعال معدنية على أماكن المستندات و تسوية الأرصدة و التحقق و الفحص.

5.2. إنتاج المعلومات و توصيلها الى مستخدميها :

بعد تشغيل البيانات يتم استخراج المعلومات لترسل إلى الجهة المستخدمة لهذه المعلومات ، ويقوم نظام المعلومات بتوصيل المعلومات بالشكل المطلوب وفي الوقت المناسب لاحتياجات مراكز القرارات بالمنظمة و التأكد من مدى تلبية نظام المعلومات لاحتياجات متخذ القرار من المعلومات .
و الشكل الموالي يبين أهم وظائف نظام المعلومات:

الشكل 1-7

وظائف نظام المعلومات



المصدر : المرجع السابق ، ص 18

المطلب الرابع :

أنواع و أمن نظم المعلومات

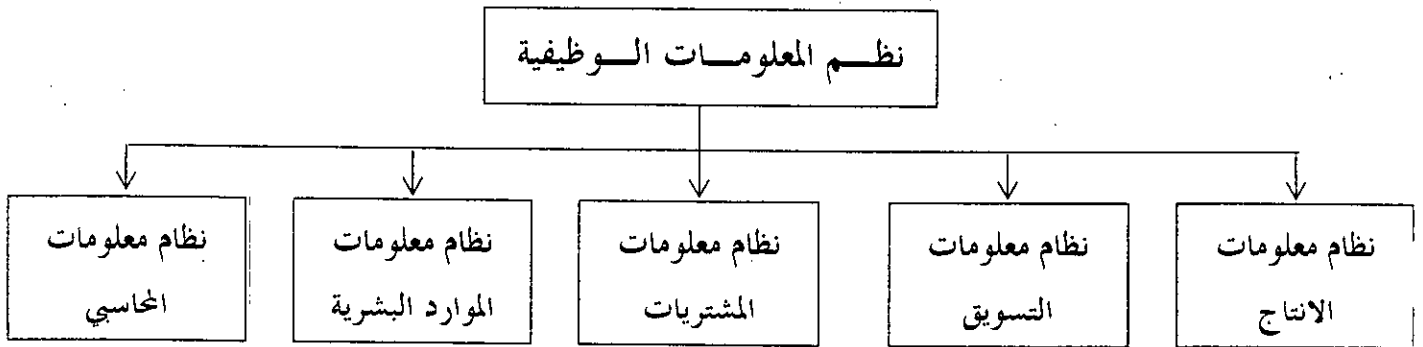
1- أنواع نظم المعلومات :

يمكن تصنيف نظم المعلومات وفقا لأنشطة المؤسسة حيث يتم تصنيفها في ضوء وظائف المؤسسة لذلك يطلق عليها نظم المعلومات الوظيفية كما يمكن تصنيفها وفقا لنوع أو مستوى القرار

1-1. نظم المعلومات الوظيفية :

يتكون نظام المعلومات الوظيفية من مجموعة من الأنظمة الفرعية التي تتبادل المعلومة فيما بينها من أجل تأمين المعلومة الضرورية لكافة إدارات المؤسسة من أجل مساعدتها في أداء الوظائف الملقاة على عاتقها . والشكل الموالي يمثل الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات الوظيفية .

شكل 1-8



المصدر : إعداد الطالب

❖ نظام معلومات الإنتاج :

تختص وظيفة الإنتاج بتحويل مجموعة من المدخلات إلى مخرجات في شكل سلع و خدمات . وهو نظام يسمح بتسيير المعلومة المتعلقة بعمليات مراحل الصنع ، ويهدف إلى أحداث التكامل بينها من أجل تقليل الفضلات و المهملات و اقصار الفترة الطويلة الغير مفيدة ، و تفادي الاستعمال السيئ للمواد.¹

❖ نظام معلومات التسويق :

عرفه Kotler بأنه " هيكل مستمر و متفاعل من الأفراد، المعدات، الإجراءات لتجميع و تخزين و تحليل و تقسيم و توزيع معلومات دقيقة و ذات توقيت مناسب يستخدمها متخذ القرارات التسويقية في تحسين عمليات التخطيط و التنفيذ و الرقابة التسويقية .¹

¹ Aubert Benort " Les technologies d'information et l'organisation " goetan morin , editeur Monté rial . 1997. p 31-32

❖ نظام معلومات المشتريات:

يعمل على تقديم معلومات حول المشتريات من أجل مقارنتها مع الشروط المحددة في طلب الشراء . وبهذا يضمن التسيير الجيد لعملية الشراء ، كما يوفر معلومات عن ظروف التخزين الأنسب من أجل تخفيض تكلفة الاحتفاظ و تكلفة النفاذ

❖ نظام معلومات الموارد البشرية :

يقدم معلومات في شكل تقارير دورية أو تقارير متخصصة إلى المسؤولين عن شؤون الأفراد بالمؤسسة ، ويسمح لهم بتخطيط و مراقبة برامج التوظيف ، التكوين و تحسين المهارات عن طريق تقييم مدى نجاح الأنشطة المنجزة ، ويسمح كذلك عن طريق المعرفة الجيدة بالحالة المهنية للعمال بتقييم المردود ، مما يعود بالفائدة على المؤسسة .²

❖ نظام المعلومات المحاسبي :

هو نظام معلوماتي منهجي ، فهو يشمل على خصائص مصدرها طبيعة المحاسبة التي تتعلق بالتأثير الاقتصادي للأحداث التي تأثر على أنشطة المشروع . يقبل نظام المعلومات المحاسبي البيانات الاقتصادية الناتجة من الأحداث الخارجة ، ويتم التعبير عن معظم هذه العناصر من البيانات في شكل مالي ، ومن جانب المخرجات ينتج نظام المعلومات المحاسبي السندات و القوائم و غيرها من المعلومات التي يتم التعبير عنها بشكل مالي ، وهذه المعلومات تساعد في اتخاذ القرار . وستطرق إليه بالتفصيل في المبحث الثاني .

1-2. نظم المعلومات وفقا لمستوى القرار:

يتخذ الأفراد في المؤسسات أنواع عديدة من القرارات لتحقيق الأهداف التشغيلية و التكتيكية و الاستراتيجية ، وترتبط الأهداف التشغيلية بالعمليات التي يتم تنفيذها بشكل يومي مثل كم عدد وحدات الإنتاج التي يجب إنتاجها من منتج معين. ويتم اتخاذ القرارات بواسطة المديرين في المستوى الأدنى على ضوء القواعد و الإجراءات الموضوعية من قبل الإدارة العليا ، ويسمى هذا النوع من القرارات " بالقرارات الهيكلية أو الروتينية " أما المديرين في المستوى الأوسط فإنهم يقومون بوضع الأهداف التكتيكية التي ترتبط بالأجل القصير و يطلق على هذه القرارات " بالقرارات التكتيكية " . أما المديرين في المستوى الأعلى بالمؤسسة فيقومون بوضع الأهداف الاستراتيجية التي تركز على نمو و نجاح المؤسسة في الأجل الطويل وذلك من خلال التخطيط . و تتضمن

¹ البكري سونيا . مسلم علي عبد الهادي " مقدمة في نظم المعلومات الادارية " مكتبة و مطبعة الاشعار ، الاسكندرية ، 1999 ، ص339.

² Aubert Benort op cit. P 34-35

القرارات الاستراتيجية التنبؤ باتجاهات الصناعة ، تطوير منتجات جديدة ...، ويطلق على هذه القرارات " بالقرارات غير المهيكلة " لأنها تعتمد على الخبرة و الحكم الشخصي بدرجة كبيرة.

2- أمن المعلومات:

تعتبر المعلومات الدقيقة و الكاملة بمثابة العمود الفقري بالنسبة لأي وحدة اقتصادية تسعى للاستقرار والنمو لأنها تعد حجر أساس بناء الاستراتيجيات . وانه وفي عصر التطور التكنولوجي المذهل أصبح لزاما استخدام هذه التكنولوجيا لمواكبة التطورات و الوصول الى أكثر نجاعة لهذه الأنظمة . إلا ان استخدام هذه الأنظمة الآلية نجم عنه نمو في الجرائم

الإلكترونية سواء كان ذلك من فعل أطراف داخلية أو خارجية . وقد يكون سوء استخدام البرامج سببا في عرضتها للأمن . لهذا فانه يستوجب على المؤسسة التفكير في أمن الأنظمة و حمايتها أكثر من الأنظمة بحد ذاتها . فالإحصائيات لسنة 2004 تشير الى أن الخسائر نتيجة اختراق الأنظمة تزيد عن 8 مليار دولار . ويمكن ان نوجز أهم التهديدات فيما يلي:

- ❖ اقتحام لنظام المعلومات من اطراف داخلية ليس لها الحق في دخول النظام
 - ❖ يؤدي الاقتحام إلى إمكانية سرقة معلومات هامة تكون سببا في انهيار مؤسسات نظرا لخصوصية المعلومات
 - ❖ قد يؤدي اختراق الأنظمة الى تحريف بيانات الأنظمة و بالتالي يؤدي استخدامها إلى قرارات خاطئة
 - ❖ تشير الدراسات إلى أن التهديدات الداخلية تصل الى 70% من مجمل التهديدات التي تواجه الأنظمة.
- وما لا شك فيه ان حدوث أي من التهديدات السابقة يمكن ان يؤدي الى :

❖ تحمل المنشأة تكاليف إعادة بناء النظام

❖ تفويت فرصة ضائعة

❖ فشل الاستراتيجيات المسطرة نتيجة انكشافها

❖ خسارة المؤسسة لسمعتها نتيجة شلل النظام مؤقتا

❖ خسائر مالية نتيجة قرصنة حساباته

ولهذا فالمؤسسة مجبرة على بناء نظام أمن المعلومات يسمح بمنع هذه الأخطار و التقليل من احتمال حدوثها . وانه ولتحقيق نظام أمن ملائم لابد من أمن المكونات hardware و أمن البرامج software .

1.2. أمن البرامج :

ان أهم التهديدات التي تتعرض لها البيانات في الحاسب هي "البحث غير مميز" بغية الوصول الى بيانات حساسة ويمكن التغلب عن هذا التهديد عن طريق وسائل التحكم في الدخول "access control" كما ان ترك بعض البيانات المتاحة بعد الاستخدام بعد تهديدات الاختراق، و التغلب عن هذا الأشكال يتم عن طريق التحكم في مرحلة تدفق المعلومات وذلك بتقليص أزمة فك الشفرات من جهة و جعل كلمات المرور أكثر تركيباً و تعقيداً .

2.2. أمن المكونات :

يتمثل أمن المكونات أساساً في عنصرين هما : الحماية من الكوارث و المتطفلين ، فالمكونات المادية للمحاسبون " الذاكرة الرئيسية ، ووحدة المعالجة و التحكم المركزية " و " الذاكرة الثانوية " عناصر متصلة بأجهزة الكترونية و ميكانيكية تؤمن التشغيل لهذا استوجب حمايتها من العطل لتفادي أي تهديد ينجم عن توقفها .

- أساسيات و مراحل تصميم أمن نظام المعلومات:

❖ أساسيات تصميم أمن نظام المعلومات: انه و لبناء نظام أمن المعلومات لا بد أن يكون يحمل مجموعة من المواصفات وهي :

- < ينبغي أن يتصف النظام بالقدرة على ردع الأنشطة التخريبية
- < القدرة على استعادة الأجزاء المفقودة من النظام بشكل سريع
- < ينبغي إعادة النظر في تصميم النظام في حالة استمرار التهديدات
- < ينبغي دراسة كافة التهديدات المحتملة التي يمكن أن تواجه النظام و سبل التغلب عليها عند تصميم النظام.

3 - مراحل تصميم نظام أمن المعلومات:

يمكن تقسيمها إلى أربع مراحل أساسية و هي

المرحلة **1**: تتمثل في دراسة الجدوى من هذا النظام و التي تشمل :

- ❖ تحديد التهديدات الخاصة بالبرنامج
- ❖ تحديد المتطلبات الأمنية اللازمة لمواجهتها

المرحلة 2 : تتمثل في دراسة الخطوات التفصيلية لهذا النظام و تشمل :

- ❖ تصميم العناصر التي يمكن أن تساعد في التخلص من أخطار معينة
- ❖ إعادة الشكل النهائي لمرحلة التصميم و خطوات التأمين

المرحلة 3 : تتمثل في بناء و تصميم هذا النظام و تشمل :

- ❖ التحكم في عملية تخطيط و تنظيم البرنامج لتقليل الأخطار
- ❖ اختيار رد فعل البرنامج ضد كل التدخلات غير طبيعية

المرحلة 4 : تتمثل في المتابعة الفعلية للنظام و تشمل :

- ❖ اختيار درجة و مدى تطبيق الإجراءات الأمنية

❖ القيام بالتصحيحات اللازمة للرفع من قدرة الاستجابة الأمنية

وما يجب ان نؤكدده هو أن أي مؤسسة عند بناءها لنظام معلومات عليها أن تفكر أولاً في وسائل و

متطلبات حمايته لأن نظام الحماية يعد بمثابة الجدار العازل ضد أي تهديدات تمس مسار نشاط المؤسسة.

المبحث الثاني :

نظام المعلومات المحاسبي و المالي

عرفت المحاسبة عبر العصور تطورات مختلفة ، فقديمًا ونظرًا لان الهدف كان التقييد فقط فكانت تهدف إلى الاحتفاظ بالسجلات كمعلومات تذكيرية عن بعض المبادلات . إلا أنه ومع ظهور أنظمة المعلومات كدعائم لاتخاذ القرار أصبحت للمحاسبة أهمية بالغة في تدعيم هذه النظم ، نظرًا لما لها من أهمية في تتبع النشاط الاقتصادي للمؤسسة .

المطلب الأول :

مفاهيم و أهمية نظام المعلومات المحاسبي و المالي

1- مفاهيم نظام المعلومات المحاسبي و المالي :

توجد عدة تعاريف لنظام المعلومات المحاسبي منها :

- ❖ نظام المعلومات المحاسبي نظام يختص بجمع و تبويب و معالجة و تخزين و توصيل المعلومات القيمة حول الأحداث الاقتصادية في الماضي و الحاضر و المستقبل إلى الأطراف المختلفة المستفيدة من أجل مساعدتهم في اتخاذ القرار.¹
- ❖ هو أحد أهم الفروع المكونة لنظام المعلومات إذ يتولى جمع و تبويب و معالجة و تحليل و توصيل المعلومات في شكل قوائم مالية إلى الأطراف الطالبة لها بغية اتخاذ القرار.²
- ❖ كما جاء في تعريف نظام المعلومات المحاسبي و المالي بأنه أحد مكونات تنظيم إداري يختص بجمع و تبويب و معالجة و تحليل و توصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية و إدارة المؤسسة.
- ❖ هو نظام فرعي داخل المنشأة الذي يتضمن مجموعة من الموارد المادية والبشرية التي تتفاعل في إطار معين و تكون مهمته تجميع و تشغيل و رقابة البيانات طبقًا لقواعد و إجراءات محددة بهدف إنتاج و توصيل معلومات تقييد الإدارة و فئات أخرى في اتخاذ القرارات.

¹ عبد الرزاق محمد قاسم، " نظم المعلومات المحاسبية للحاسوبية " دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان الأردن ، 1998، ص 147 .

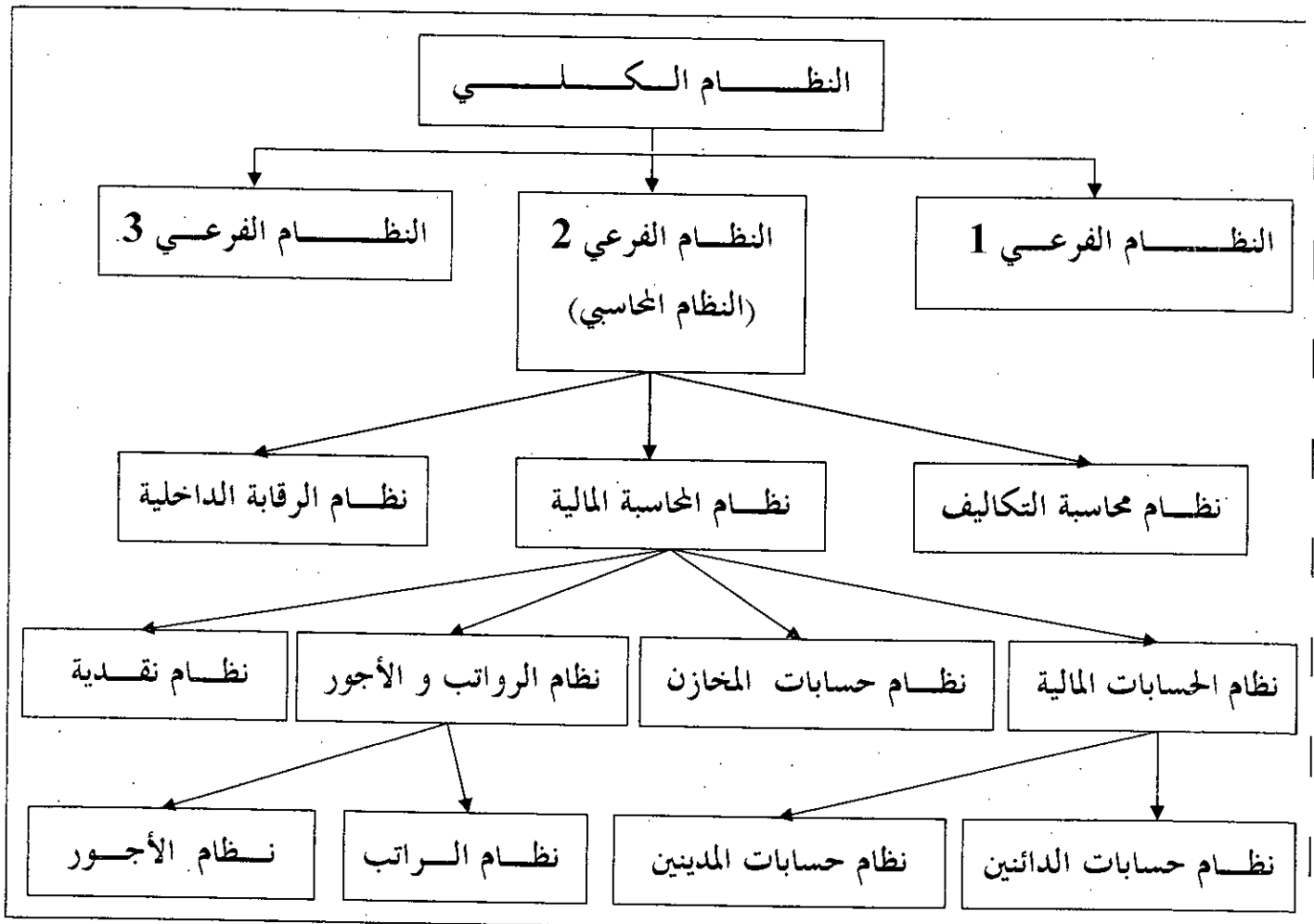
² صديقي مسعود " مراجعة نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة الجزائرية الاقتصادية " رسالة ماجستير، معهد العموم الاقتصادية وعلوم التسيير ، الجزائر . 2000

- إن نظام المعلومات المحاسبي و المالي يهتم فقط بمعالجة البيانات المالية القابلة للقياس و هي إما تاريخية أو مستقبلية و المعلومات التي ينتجها تكون في شكل قوائم مالية و تقارير محاسبية (كجدول حسابات النتائج و الميزانية) و التي تحتاجها الأطراف الخارجية المتعاملة مع المؤسسة كما تحتاجها الأطراف الداخلية بغية اتخاذ القرار.

و طبقا لمفهوم المستويات الهرمية للنظم فإن النظام المحاسبي يضم عدة نظم فرعية أقل منه في المستوى مثل نظام المحاسبة المالية و نظام محاسبة التكاليف و نظام المراقبة الداخلية ، و كذلك فإن هذه النظم الفرعية تضم عدة نظم فرعية أخرى أقل منها مستوى كنظام النقدية و نظام الأجور و الرواتب و نظام حسابات المخازن و يمكن توضيح ذلك بصورة عامة في الشكل التالي :

الشكل 1-9

النظم الفرعية للنظام المحاسبي وفق المستويات الهرمية



من خلال التعاريف السابقة لنظام المعلومات المحاسبي فإنه يتوافر مجموعة من الخصائص اللازمة و هي :

1. يعتمد نظام المعلومات المحاسبي على مجموعة من الموارد المادية و البشرية التي تتفاعل مع بعضها البعض بغرض تحقيق الهدف الأساسي لنظام المعلومات المحاسبي و هو إنتاج و توصيل المعلومات لمستخدمي النظام.
2. تمثل البيانات التي يتم الحصول عليها من بيئة نظام المعلومات المحاسبي في المنشأة التي يعمل فيها النظام كما يمكن أن تمتد البيئة إلى خارج المنشأة من عملاء و موردين مستثمرين و دائنين و جهات حكومية.
3. تنقسم أنشطة نظام المعلومات المحاسبي و المالي إلى ثلاثة مراحل أساسية هي : مرحلة المدخلات و مرحلة التشغيل و مرحلة المخرجات و تتضمن كل مرحلة من هذه المراحل مجموعة من الأنشطة التي تتظافر مع بعضها لتحقيق الهدف العام من كل مرحلة .
4. يتكون نظام المعلومات المحاسبي و المالي من مجموعة من النظم الفرعية مثل نظام حسابات الدائنين و المدينين و نظام الأستاذ العام و التقارير المالية .

2- أهمية نظام المعلومات المحاسبي و المالي :

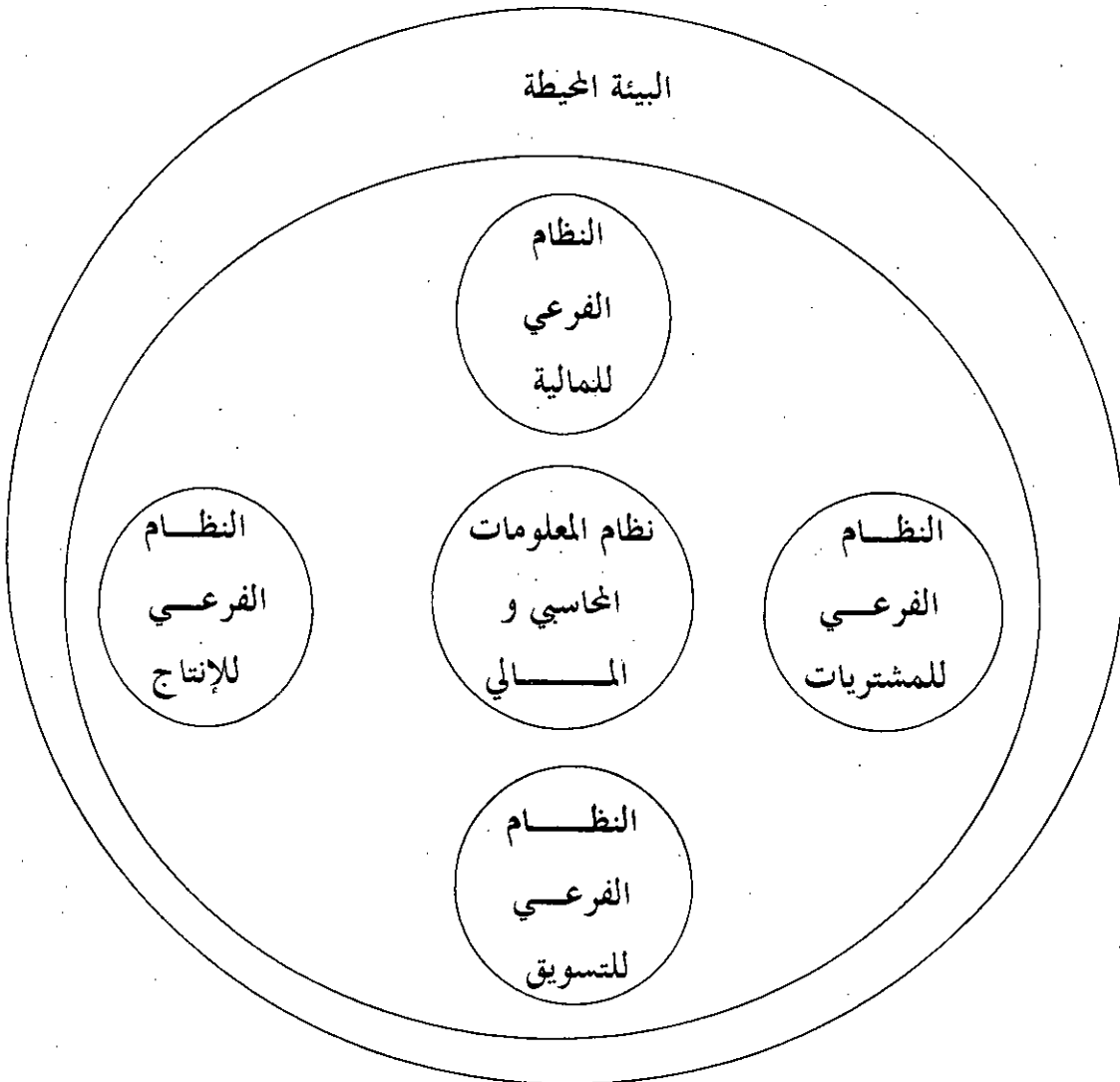
- يعتبر نظام المعلومات المحاسبي أفدم نظام للمعلومات عرفته المشروعات التجارية و الصناعية و غيرها و يشكل الركيزة الأساسية و المهمة بالنسبة لنظم المعلومات الأخرى في الوحدة الاقتصادية انطلاقاً من الآتي¹:
- ❖ نظام المعلومات المحاسبي و المالي هو وحده الذي يمكن الإدارة و الجهات الأخرى المعنية من الحصول على صورة وصفية (متكاملة) و صحيحة على الوحدة الاقتصادية .
 - ❖ يتصل نظام المعلومات المحاسبية بغيره من نظم المعلومات عن طريق مجموعة من قنوات تعتبر حلقات وصل بين مصادر الحصول على المعلومات و مستخدمي هذه المعلومات ، و تشكل في مجموعها مسارات النظام الشامل للمعلومات
 - ❖ يمكن نظام المعلومات المحاسبية من التعرف على أحداث المستقبل بدرجة تقرب - إلى حد ما - من الصحة ، و توجيه الموارد النادرة نحو الاستخدام الأمثل كما أنه يوفر المقاييس التي تساعد على تطوير أساليب الرقابة

¹ قاسم محمد ابراهيم ، زيان يحيى " نظام المعلومات المحاسبية " وحدة الحداثة للطباعة و النشر ، الموصل ، العراق ، 2003، ص 66-67

• أن المعلومات التي تنتج بواسطة النظم الفرعية الأخرى توضع في صورتها النهائية بمصطلحات مالية في التخطيط الإستراتيجي للوصول إلى هدف الوحدة الاقتصادية.
ويمكن توضيح أهمية نظام المعلومات المحاسبية في أي وحدة اقتصادية بالشكل التالي :

الشكل 1-10

*أهمية نظام المعلومات المحاسبية في الوحدة الاقتصادية *



المصدر : المرجع السابق ص 67

ولمعرفة دور المعلومات المحاسبية في الوحدة الاقتصادية ينبغي دراسة العلاقة بين نظم المعلومات المحاسبية و النظم الفرعية بصورة واضحة و تحديد موقعه على شبكة المعلومات.

1- علاقة نظام المعلومات المحاسبية بالنظام الفرعي للمالية :

تختص الإدارة المالية بالبحث في وسائل الحصول على الموارد المالية اللازمة للوحدة الاقتصادية و تحديد مصادرها و أوجه استخدامها بكفاءة و فعالية.

و يهتم النظام الفرعي للمالية بمقابلة الالتزامات المالية للوحدة الاقتصادية باستخدام الحد الأدنى الممكن من تلك الموارد و بالشكل الذي يتوافق مع هامش الأمان المخطط من خلال التحكم بالتدفقات النقدية الداخلة إلى الوحدة و الخارجة منها و المترتبة على إجمالي النشاط الذي تمارسه هذه الوحدة وصول إلى أهدافها المنشودة . و بحكم عمل نظام المعلومات المحاسبية في الوحدة الاقتصادية و علاقاته مع جميع النظم الفرعية الأخرى فإنه يعتبر المصدر الأساس في توفير معظم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المالية و منها :

- « تحديد نتيجة النشاط الذي تمارسه الوحدة الاقتصادية و التحليلات المتعلقة بكيفية التوصل إلى ذلك (قياس الربح و تحليلاته) فضلا عن توفير البيانات الخاصة بتخطيط الربحية و تحليلات التعادل.
- « تحليل مصادر الأموال و الكيفية التي تم من خلالها استخدام تلك الأموال من خلال إعداد قائمة مصادرة الأموال و استخدامها ، و كذلك قائمة التدفقات النقدية في سبيل تحديد مجالات الحصول على الأموال و استخدامها في الأنشطة التشغيلية و التمويلية الاستثمارية.
- « تفسير النتائج التي يتم التوصل إليها من خلال عمليات التحليل المالي للبيانات المحاسبية التي تحتويها مجموعة التقارير و القوائم المالية ذات العلاقة بالسياسات المالية للإدارة المالية في مجالات التمويل و تحصيل الديون و مدى القدرة على الوفاء بالالتزامات المالية..... الخ
- « المساعدة في وضع تقديرات الموازنة النقدية التي يمكن أن تعتمد عليها الإدارة المالية في قيامها بأعمالها الملقاة على عاتقها و بما يمكن أن يساهم في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية بصفة عامة

2- علاقة نظام المعلومات المحاسبية بالنظام الفرعي للإنتاج :

يرتكز النشاط الرئيسي لإدارة الإنتاج في استخدام الموارد المتاحة للعملية الإنتاجية بكفاءة اقتصادية في سبيل الحصول المنتجات المرغوبة سواء كانت سلعا أو خدمات.

ومن خلال المعلومات التي يستقبلها نظام المعلومات المحاسبية من النظام الفرعي للإنتاج و إجراء العمليات التشغيلية اللازمة بشأنها ، فإنه سوف يوفر معلومات بصورة دورية مستمرة للوقوف على مراحل النشاط الإنتاجي أولا بأول و مدى ارتباط ذلك بالأهداف الموضوعية حتى يمكن اتخاذ القرارات المناسبة و في الوقت

المناسب ، و من هذه المعلومات:

- « معلومات عن تكاليف الإنتاج و متوسط تكلفة الوحدة و التحليلات الخاصة بتكاليف الإنتاج على مستوى مراكز وحدات الإنتاج.
- « معلومات على شكل تقارير مقارنة بين الإنتاج المخطط و الإنتاج الفعلي .
- « معلومات تساعد على تخطيط الإنتاج و تطوير أساليب التصنيع و بدائل الإنتاج من خلال الدراسات التي يقوم بها نظام المحاسبة الإدارية.
- « المساعدة في وضع تقديرات موازنة الإنتاج و التعبير عنها بصورة قيمة.
- « توفير البيانات اللازمة لتقييم الأداء لكل مركز إنتاجي من خلال نظام محاسبة المسؤولية و التكاليف المعيارية.

3- علاقة نظام المعلومات المحاسبية بالنظام الفرعي للمشتريات و التخزين :

يتعلق نشاط إدارة المشتريات بتحديد الكمية التي يجب شراؤها من الأصناف المختلفة ، و الوقت المناسب للشراء ، بالإضافة إلى اختيار المورد المناسب و يرتبط النظام الفرعي للتخزين بإدارة المشتريات من حيث تحديد كمية أمر التوريد و نقطة إعادة الطلب التي تقلل تكاليف طلب الصنف و تخزينه و تكاليف عدم وجود مخزون.

و يلاحظ أن نظام المعلومات المحاسبية يعتبر المصدر الأساس في توفير معظم المعلومات اللازمة بشأن المشتريات و عملية التخزين و من هذه المعلومات :

- « معلومات تحليله بالكمية و القيمة عن عمليات الشراء و التخزين و الصرف و الرصيد لمختلف المواد.
- « معلومات عن الكميات و المواد الفائضة و التي لم تصبح صالحة الاستعمال، و ذلك للتخلص منها في الوقت المناسب و حتى لا تشكل عبئا على تكاليف التخزين .
- « معلومات تساعد في تخطيط المخزون و تحليل تكاليف التخزين على مستوى كل مركز من مراكز التخزين و المواد.

« المساعدة في وضع تقديرات موازنة للشراء.¹

¹ قاسم محمد ابراهيم ، مرجع سابق ، ص 44

4- علاقة نظام المعلومات الحاسوبية بالنظام الفرعي للأفراد :

تختص إدارة الأفراد بإدارة الموارد البشرية (العاملين في الوحدة الاقتصادية) و العمل على توفير الاحتياجات منها و تحقيق أقصى كفاءة ممكنة في استخدامها .

و يمكن لنظام المعلومات المحاسبية أن يوفر معظم المعلومات اللازمة التي تساعد النظام الفرعي للأفراد في تحقيق هدفه لخدمة الوحدة الاقتصادية ككل و من هذه المعلومات :

- « معلومات عن التغير في الأجور و المكافآت و تكاليف التدريب و التقاعد .
- « توفير تقارير مقارنة بين أرقام الموازنة للأجور و حجم العمالة و الأجور الفعلية ، بالإضافة إلى تحليل الانحرافات و أسبابها .
- « معلومات تساعد في رسم سياسات بديلة للأجور و المكافآت و التوظيف ، و آثارها المتوقعة .

5- علاقة نظام المعلومات المحاسبية بالنظام الفرعي للتسويق :

يختص النشاط التسويقي في تحقيق المبيعات اللازمة من منتجات الوحدة الاقتصادية في ضوء سياسات البيع الموضوعية و حجم المبيعات اللازم تحقيقه وفق التسعير المستهدف .

و يعمل نظام المعلومات المحاسبية على توفير المعلومات اللازمة و الضرورية التي تساعد في اتخاذ القرارات الخاصة بشأن النشاط التسويقي و من هذه المعلومات :

- « إعداد التقارير اللازمة لتسعير المنتجات و دراسة البدائل المتاحة لمنافذ التوزيع عن طريق حصرها و تقسيمها في ضوء الربحية العامة للوحدة الاقتصادية .
- « ترشيد الإدارة في دراسة إمكانية تسويق المنتجات عن طريق توفير بيانات و معلومات عن : التسويق الخارجي ، المنافسة ، متطلبات تطوير حجم المبيعات ، إيجاد أسواق أو وضع سياسات تسويقية متطورة
- « المساعدة في وضع تقديرات موازنة المبيعات و عملية التنبؤ بالمبيعات و التحليلات الخاصة بها .

مكونات نظام المعلومات المحاسبي و المالي و وظائفها :

يتكون نظام المعلومات المحاسبي من خمس وحدات هي :

- وحدة تجميع البيانات
- وحدة معالجة البيانات
- وحدة تخزين المعلومات أو البيانات
- وحدة نشر و توزيع البيانات
- وحدة التغذية العكسية - الرقابة -

1. وحدة تجميع البيانات :

يقوم هذا الجزء بتجميع البيانات من البيئة المحيطة بالمشروع أو عن طريق التغذية العكسية بالملاحظة و التسجيل و تمثل هذه البيانات في الأحداث التي يهتم بها المحاسب و يرى أنها مفيدة و يجب الحصول عليها و تسجيلها ، و لطبيعة المشروع و طبيعة المخرجات المطلوبة تأثير كبير على نوع البيانات التي يتم تجميعها و تسجيلها في النظام.¹

و يمكن أن تصنف البيانات المحاسبية إلى :

❖ **بيانات مالية :** و هي تتعلق بكافة الأحداث الاقتصادية التي تحدث في الوحدة الاقتصادية و يتبعها أثر مالي

و يمكن قياسها و التعبير عنها مالياً و هي تشمل كافة الأحداث الرئيسية التالية :

- « الأحداث التمويلية المتعلقة بكيفية الحصول على الأموال اللازمة لممارسة الوحدة الاقتصادية (جاري و غير جاري) سواء من قبل أصحاب الملكية أو عن طريق الافتراض (قصير الأجل أو طويل الأجل)
- « الأحداث الرأسمالية المتعلقة بكيفية الحصول على الموجودات الثابتة و اندثارها و مجالات التصرف بها (البيع أو الاستبدال)

« الأحداث الإيرادية المتعلقة بكيفية تحقيق أرباح العمليات الجارية (أرباح النشاط التجاري

❖ **بيانات غير مالية :** و هي تتعلق بكافة الأحداث الاقتصادية التي تحدث في الوحدة الاقتصادية و لا يتبعها

أثر مالي و هي نوعان :

¹ الدهراوي كمال الدين مصطفى " نظم المعلومات المحاسبية " الدار الجامعية الجديدة للنشر ، مصر، 2000 ، ص 51

« بيانات كمية : و هي تلك البيانات التي يمكن التعبير عنها بصورة كمية مثل : إعداد العاملين ، عدد ساعات العمل ، عدد الأسهم ، عدد الوحدات المباعة... الخ.

« بيانات غير كمية : و هي تلك البيانات التي يمكن التعبير عنها بصورة كمية ، أصبحت يتم التعبير عنها بصورة وصفية نظرا لصعوبة قياسها بصورة كمية و من أمثلتها : مدى الاستفادة من البرامج التدريبية للعاملين ، أذواق المستهلكين... الخ¹

2. وحدة معالجة البيانات (عمليات التشغيل) :

و هي وحدة تحويل البيانات أو الأحداث الاقتصادية للمؤسسة بطريقة معينة إلى معلومات في صور قوائم و تقارير مالية دورية أي أنها كافة العمليات و التفاعلات التي تجري على مدخلات النظام بهدف تحويل تلك المدخلات إلى مخرجات ، ويمكن حصر عمليات تشغيل البيانات و إحداث المؤسسة في عملية تحديد و تحليل و تسجيل عمليات المؤسسة ثم تبويبها و تجميعها بطريقة ينتج عنها القوائم و التقارير المالية.

❖ تحديد الأحداث التي تكون محلا للتسجيل :

ليست كل العمليات و إحداث المؤسسة ملائمة للتسجيل المحاسبي و لكي تكون محلا للتسجيل لا بد من توفر الشروط التالية:²

« أن تكون العملية قابلة للقياس النقدي أي يمكن التعبير عن هذا الحدث في صورة نقدية :

« أن يكون الحدث أو العملية منجز بالفعل، أي قد تترتب عليه تبادل الأصول والالتزامات بين المؤسسة و الأطراف الأخرى المتعامل معها.

❖ تسجيل عمليات و أحداث المؤسسة بدفتر اليومية :

يعد تسجيل أحداث و عمليات المؤسسة في صورة قيود يومية الخطوة الأولى في الدورة المحاسبية و يطلق على هذه الخطوة اصطلاحية إثبات قيود اليومية ، و يتم تسجيل هذه الأحداث المالية في صورة قيود يومية عن طريق تحليل هذه الأحداث لتحليل الحسابات المدينة و الحسابات الدائنة ، و يتم التسجيل في دفتر اليومية وفقا لقاعدة القيد المزدوج و وفقا لهذه القاعدة تتم ترجمة أي عملية من عمليات المؤسسة إلى طرفين الأول مدين و الثاني دائن و أن يكون مجموع الطرف المدين يساوي مجموع الطرف الدائن.³

¹ www. Infotechaccountants. com/ php BBBZ/ index.phb

² عبد الحفي مرعي " المعلومات المحاسبية و بحوث العمليات في اتخاذ القرار " مؤسسة شهاب الجامعة ، الإسكندرية ، 1993 ، ص 137

³ السيد عبد المقصود دبيان و آخرون " مدخل الى نظم المعلومات المحاسبية " الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2002 ، ص 16

❖ ترحيل قيود اليومية لحسابات دفتر الأستاذ (تبويب العمليات المحاسبية) :

تعتبر عملية تبويب الأحداث المالية في صورة حسابات في دفتر الأستاذ هي الخطوة الثانية في سلسلة خطوات المعالجة المحاسبية لتلك الأحداث و في ظل هذه الخطوة يتم توجيه طرفي قيد التسجيل المحاسبي المدين و الدائن إلى الحسابات التي تأثرت بذلك الحدث و هذا يمكن من التعرف على طبيعة الأحداث المالية التي أثرت على كل حساب و نوع التأثير الناتج و الموقف النهائي لكل حساب و الذي يتمثل في رصيد هذا الحساب و هذا التبويب .

و يتم الترحيل لكل حساب بطريقة تفسر سبب الزيادة أو النقص في كل عنصر من عناصر الأصول و الخصوم ، و الترحيل لحسابات دفتر الأستاذ ينبغي أن يتم وفقا لقاعدة القيد المزدوج ، حيث مقدار الزيادة في الحسابات المدينة ينبغي أن يعادل مقدار الزيادة في الحسابات الدائنة ، و كذلك الحال في حالة النقصان و هو ما يتحقق بترحيل كلا طرفي القيد المدين و الدائن و أن الجانب المدين لحسابات الأصول و المصروفات و المسحوبات يرحد إليه مقدار الزيادة بكل منها و الجانب الدائن مقدار النقص فيها ، و على العكس من ذلك يرحد للجانب الدائن من حسابات الخصوم و الإيرادات مقدار الزيادة و للجانب المدين مقدار النقص ، و في نهاية كل فترة يظهر الحساب للرصيد المتبقي في كل عنصر .

❖ ترصيد حسابات دفتر الأستاذ :

و هي عملية تحديد المقدار المتبقي في كل حساب من الحسابات في نهاية الفترة ، و تتم عملية الترصيد بجمع الجانب الأكبر في الحساب و نقله للجانب الآخر و الفرق بين مجموع الجانبين كمتمم حسابي يعتبر الرصيد ، حيث يمثل الجانب الأكبر ، الجانب المدين بالنسبة لحسابات الأصول و المصروفات و المسحوبات و يكون الجانب الدائن بالنسبة لحسابات الخصوم و الإيرادات .

❖ إعداد ميزان المراجعة :

بعد إكمال عملية ترصيد الحسابات و تحديد رصيد كل حساب ، في نهاية الفترة يتم إعداد ما يسمى بميزان المراجعة هو عبارة عن كشف بأرصدة الحسابات المدينة و أرصدة الحسابات الدائنة و التي تم التوصل إليها في نهاية الفترة ، و لابد من تساوي مجموع الأرصدة المدينة مع مجموع الأرصدة الدائنة

❖ إعداد قيود التسوية :

و يتم في هذه المرحلة إثبات قيود الاستحقاق و تسوية حسابات إهلاكات الأصول و الديون المعدومة و المشكوك فيها و القيود المتعلقة بإنشاء المخصصات و تهدف هذه الخطوة إلى تطبيق مبدأ الاستحقاق حيث

تتم الإجراءات اللازمة لتحميل الفترة المحاسبية بما يخصها من مصروفات و إيرادات كما تحقق هذه المرحلة سلامة تطبيق لمبدأ المقابلة حيث تتم مقابلة لإيرادات التي تخص الفترة المحاسبية بمصروفات تلك الفترة وصولا إلى نتيجة أعمال المؤسسة ، و تساهم هذه الخطوة في تسهيل إمكانية الإفصاح عن المركز المالي للمؤسسة بصورة صحيحة عند إعداد تقرير المركز المالي لها .

❖ إعداد التقارير المحاسبية :

و يمكن أن تحقق هذه الخطوة بسهولة إذا أقام محاسبو المؤسسة بإعداد ميزان المراجعة و إجراء القيود الخاصة بالتسوية حيث تصف هذه الأرصدة المدينة و الدائنة في هذه الميزان حقيقة حسابات المؤسسة بعد إجراء التعديلات و التسويات ، و يمكن أن يطلق على الميزان اصطلاح ميزان المراجعة بعد التسويات و إعداد هذه التقارير المحاسبية يتم وفقا للقواعد المحاسبية ذات القبول العام أي تلخيص محتوى ميزان المراجعة النهائي (بعد التسوية) من الحسابات في شكل تقارير مالية نهائية تفصح عن نتيجة أعمال المؤسسة سواء ربحا أو خسارة .

❖ إقفال الحسابات :

و هي مجموعة قيود نهائية تؤدي إلى إقفال حسابات المؤسسة عن الفترة المالية المنقضية و إعادة فتح هذه الحسابات للفترة المالية التالية¹.

3. وحدة تخزين البيانات أو المعلومات :

سواء المعلومات المحاسبية أو البيانات فهي في حاجة إلى تخزين على شكل ملفات آلية أو ملفات يدوية ، ليستعملها المحاسب في حالة المساءلة أو المراجعة أو عند المقارنة بين نتائج عدة دورات .

4. وحدة نشر وتوزيع المعلومات :

تزودنا هذه الوحدة بمختلف مخرجات نظام المعلومات المحاسبي كالقوائم المالية و الجداول الملحق و تقارير التكاليف تستعملها الأطراف الخارجية (إدارة الضرائب مثلا) و الأطراف الداخلية (المسيرون مثلا)².

5. وحدة التغذية العكسية :

تكمّن وظيفة هذه الوحدة من خلال عملية المراقبة على العناصر السابقة و ذلك لتحقيق الأهداف التالية :

« تأكيد الثقة بالمعلومات المنتجة خلال النظام .

« تأكيد القيام بنشاطات العمل بشكل كفؤ و دقيق لكي تكون هذه الأعمال متطابقة مع السياسة الإدارية

¹ سيد عبد المقصود ديان و آخرون ، مرجع سابق ، ص 25

² ساحل فاتح " دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية " مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر ، 2003-

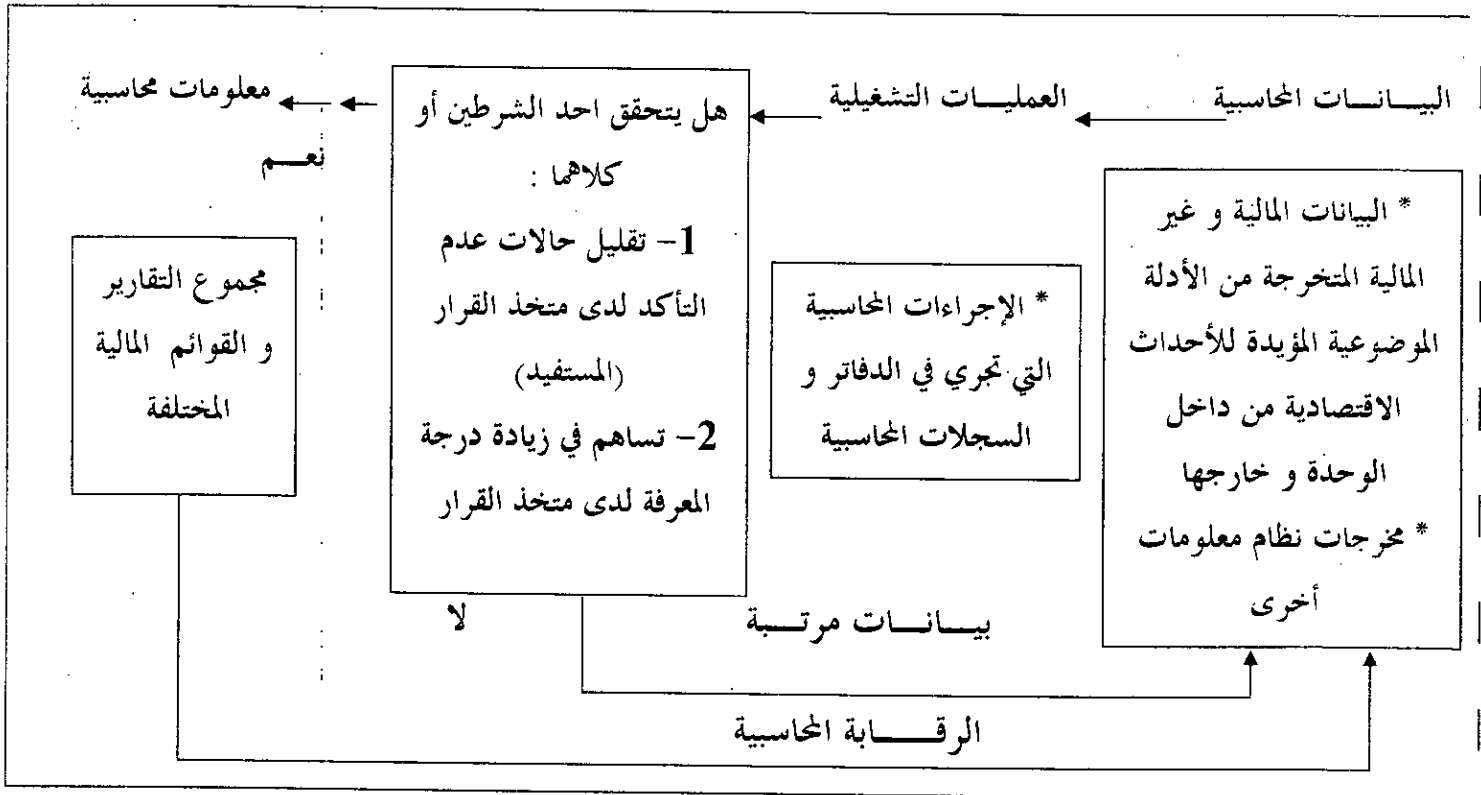
وحتى تكون المعلومات المحاسبية صالحة وصادقة للاعتماد عليها في اتخاذ القرار فلا بد أن تتحلى بكل خصائص المعلومة الجيدة إضافة إلى الخاصية الأساسية للمعلومة المحاسبية وهي :

« أن تكون المعلومة الناتجة تقلل من درجة عدم التأكد أمام متخذ القرار .

« يجب أن تزيد من معرفة متخذ القرار و ذلك في حالة عدم تحقيق الشرط الأول حيث يمكن الاستفادة من المعرفة المضافة في المستقبل ، أما إذا لم يتحقق ذلك و لا يمكن أن يكون ناتج العمليات التشغيلية على البيانات بمثابة معلومات أصبحت يمكن اعتبارها " بيانات مرتبة " يمكن خزنها و استخدامها في النظام الجديد .

الشكل 1-11

العلاقة بين البيانات و المعلومات المحاسبية



المصدر : قاسم محمد ابراهيم ، زيان يحيى ، مرجع سابق ، ص 29

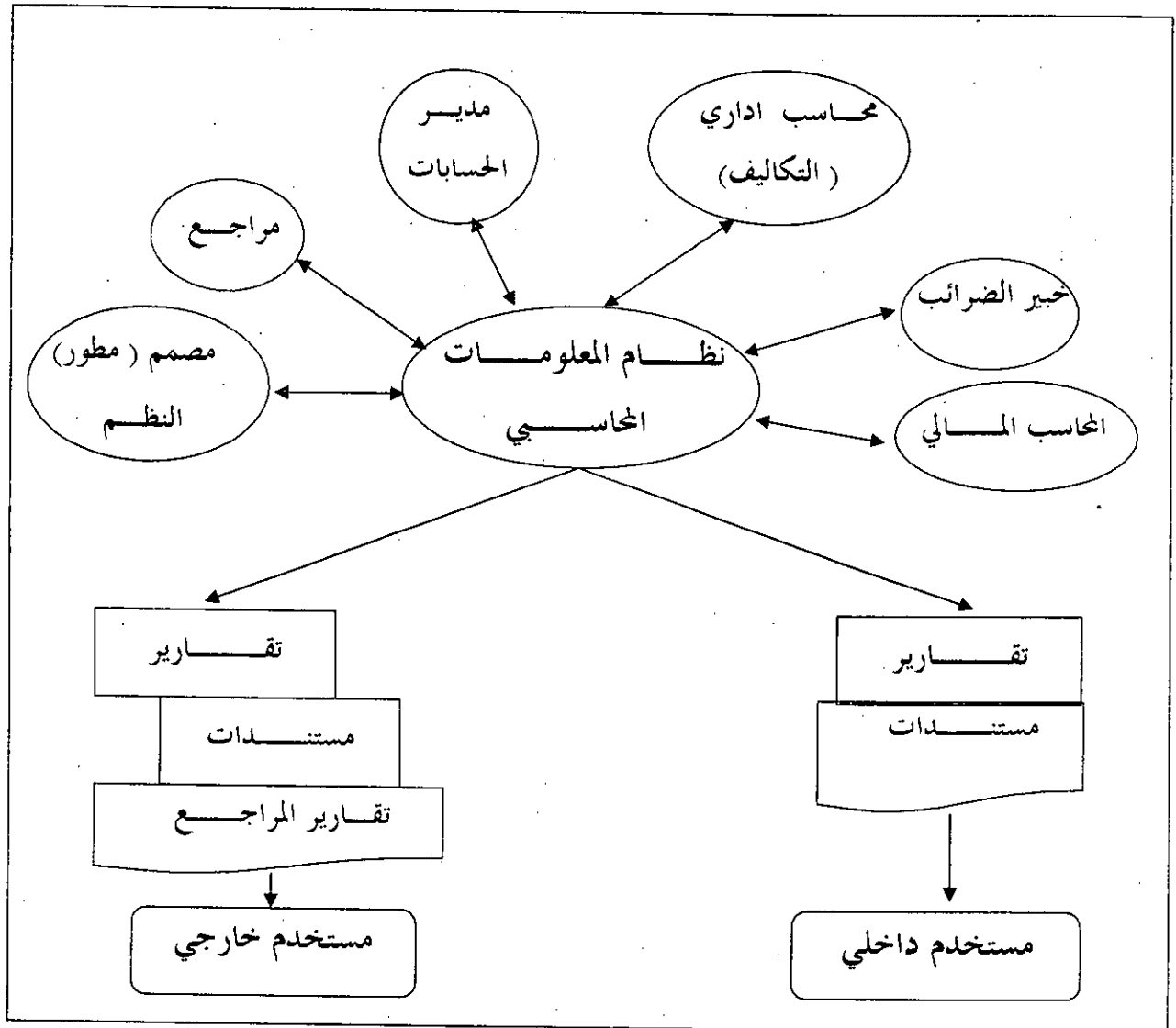
2- دور المحاسبين في ظل نظام المعلومات المحاسبي¹:

يتفاعل المحاسب مع نظام المعلومات المحاسبي و مع مخرجاته من خلال ثلاث محاور رئيسية هي : الاستخدام ، التقييم ، التصميم و التطوير. فقد يكون المحاسب مستخدما للنظام أو مراجعا له أو مشاركا في تصميمه ، و تعتبر كل وظيفة من تلك المحاور الثلاثة مستقلة بصدد أدائها عن الأخرى ، و قد يكون المحاسب محاسبا ماليا أو خبير ضرائب أو محاسبا إداريا أو مديرا للحسابات أو مراجع أو مصمم نظم .

و يوضح الشكل التالي العلاقة بين وظائف و أدوار المحاسب و بين نظام المعلومات المحاسبي:

الشكل 1-12

وظائف و ادوار المحاسب و نظام المعلومات المحاسبي



المصدر : المرجع السابق ، ص 25

¹ عبد المنصور ديبان ، د. ناصر نور الدين عبد اللطيف ، مرجع سابق ، ص: 24-25

- ❖ المحاسب المالي : يهتم بتوفير المعلومات المالية التاريخية للأطراف الخارجية لتوفير احتياجاتهم من المعلومات ، و ينبغي أن يعمل في ضوء المعايير المحاسبية المقبولة عموماً.
- ❖ خبير الضرائب : و يهتم بتوفير المعلومات التي تعكس الالتزامات الضريبية على الوحدة الاقتصادية بالإضافة للمساعدة في اتخاذ القرارات الضريبية ، و إعداد التقرير الضريبي و التخطيط الضريبي و توصياته لإعداد لأغراض تطوير نظام المعلومات المحاسبي ليكون متوافقاً مع تطوير القوانين و التشريعات الضريبية .
- ❖ المحاسب الإداري : و يهتم بتوفير معلومات كل من المحاسب الإداري و محاسبة التكاليف لمساعدة المستخدمين الداخليين بالوحدة الاقتصادية لأغراض التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات ، و يقوم المحاسب بتقييم و تطوير نظام المعلومات المحاسبي بتقييم و تطوير نظام المعلومات المحاسبي للوفاء بمتطلبات نماذج القرار في ضوء احتياجات المديرين من المعلومات.
- ❖ مدير الحسابات : ويقوم مدير الحسابات بعمل تقرير المراقب المالي ، يتضمن معلومات عن المحاسبة المالية و التكاليف و الموازنة ، و يستخدم نظام المعلومات المحاسبي للحصول على معلومات تمكنه من الرقابة على الأنشطة المحاسبية و تقييم أداء المحاسبين .
- ❖ المراجع : و يقوم بتقييم كل من عمليات التشغيل ، نظام المعلومات المحاسبي و مخرجاته من المعلومات قبل أن يقوم بالتصديق على مدى صدق و عدالة القوائم المالية الناتجة من نظام المعلومات المحاسبي ، و قد يقدم بعض التوصيات بشأن تعديل تصميم النظام خاصة فيما يتعلق بإجراءات الرقابة الداخلية.
- ❖ مصمم النظام : يتضمن تصميم النظام تحديد مواصفات نظام المعلومات المحاسبي و التي تتلاءم مع الأحداث الحالية و المتوقعة ، و قد يشترك المحاسب مع فريق تصميم نظام المعلومات التكاليفي ثم بعد الانتهاء من عملية التصميم يعود لمسؤولياته الأساسية بقسم محاسبة التكاليف.
- ❖ مستخدمو المعلومات المحاسبية خارج المؤسسة : إن المجموعات التي تهتم بدراسة المعلومات التي تمدها المحاسبة كثيرة و متعددة في أي مجتمع من المجتمعات و لما كانت كل مجموعة لها هدف معين ، فهي تهتم بالبيانات و المعلومات التي تعنيها و يمكن عرض أهمها كالآتي :

✓ المساهمين

✓ الدائنون

✓ الحكومة

✓ الموظفون و العاملون

✓ العملاء

❖ مستخدمو المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة : إن البيانات و المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي للإدارة سرية و هذا يعني أنه يجب اختيار ما هي البيانات و المعلومات التي يجب تجهيزها و لأي مستوى و التوقيت و نوعيتها... الخ ، و المستخدم الأساسي للمعلومات المحاسبية هو متخذ القرار.

المطلب الثالث :

أهداف نظام المعلومات المحاسبي و مبادئ تصميمه

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي شبكة اتصال في المؤسسة من حيث إنتاج المعلومات و تقديمها إلى المستخدمين و المنفذين في المؤسسة من أجل مساعدتهم في أداء مهامهم ، و على ذلك فإن نظام المعلومات المحاسبي يجب أن يتم تصميمه بشكل يسمح بإنتاج البيانات التي تساعد على الآتي :

« ربط الأهداف في المؤسسة سواء كانت هذه الأهداف أساسية أو فرعية بوسائل و أدوات تحقيقها و تتمثل هذه الوسائل و الأدوات في التقارير المالية الدورية و الموازنات التخطيطية و التقارير المرتبطة بالقرارات الخاصة .

« عرض و تحليل نتائج نشاطات المؤسسة بحيث يتمكن القائمون على إدارة المؤسسة من تقييم أداء الأنشطة المختلفة لها.

و حتى تتحقق فاعلية نظام المعلومات المحاسبي لإنتاج هذه التقارير فإنه يجب أن يرتبط بمجموعة من الأهداف

1- أهداف نظام المعلومات المحاسبي¹:

1.1. إنتاج التقارير اللازمة لخدمة أهداف المؤسسة :

تعتبر التقارير بمختلف أنواعها النتائج النهائية لنظام المعلومات المحاسبي ، فمن الضروري التعرف على التقارير المطلوبة من النظام و نوعيتها و تفصيلاتها من حيث البيانات الواردة بها و مدى كفاية هذه التفصيلات للوفاء باحتياجات الإدارة لتحقيق أهداف المؤسسة.

¹ السيد عبد المقصود ديبان ، محمد الفيومي " تصميم نظام المعلومات المحاسبي " مؤسسة شهاب الجامعة ، الإسكندرية ، 1993 ، ص : 10

2.1. الدقة في إعداد التقارير :

إن كفاءة نظام المعلومات المحاسبي ترتبط بجودة التقارير التي ينتجها أي مدى دقة البيانات الواردة بها وتحقق هذه الدقة من خلال توافر عدة عناصر من بينها التوازن المحاسبي ، التحقق من صحة القيد و الترحيل و تلخيص العمليات المختلفة ، بحيث تكون التقارير المالية ممثلاً صادقاً لحقيقة المركز المالي للمؤسسة .

3.1. تقديم التقارير في الوقت المناسب :

إن السرعة في إنجاز و تقديم البيانات في الوقت المناسب يعتبر أمراً هاماً بالنسبة للقائمين على إدارة المؤسسة ، فتوافر بيانات على الهيكل المالي للمؤسسة في وقتها المناسب يحمي إدارة المؤسسة من اتخاذ قرارات تمويلية غير مناسبة ، لذلك فإن مهام مصمم النظام المحاسبي التحقق من قدرة النظام الموضوع على إخراج بيانات و تقارير دورية (أسبوعية أو شهرية) عن نتيجة نشاط المؤسسة و مركزها المالي مقارنة بالبيانات المخططة لنفس الفترة

4.1. تحقيق اشتراطات الرقابة الداخلية :

يهدف نظام المعلومات المحاسبي بصفة عامة إلى إنتاج بيانات دقيقة و واضحة و ذلك لحماية أموال المؤسسة و الرقابة عليها ، لذلك فإن توافر أساليب الرقابة الداخلية و شروطها يعتبر هدفاً هاماً من أهداف نظام المعلومات المحاسبي ، و تحقق وسائل الرقابة الداخلية لا يقتصر على تصميم النتائج و المستندات المحاسبية فحسب بل يمتد ليشمل كافة سبل العمل بالمشروع كونها ترتبط بكفاءة العمال و تقييم العمل داخل المؤسسة ، و مدى مراجعة كل عمل منجز ، بالإضافة إلى دقة تسجيل البيانات المحاسبية ، لذلك توفر وسائل الرقابة الداخلية يعتبر من مسؤولية إدارة المؤسسة أكثر من اعتبارها من مهام مصمم النظام المحاسبي ، و عليه فإن دور مصمم النظام المحاسبي هو التأكد من ضرورة تحقيق الرقابة الداخلية و توافر سبلها ، و توجيه نظر الإدارة إلى نواحي القصور و الضعف في نظام الرقابة الداخلية ، و تقديم الحلول المناسبة و بالتالي تحقيق و توفير المناخ المناسب لتشغيل النظام المحاسبي ، فهدف النظام المحاسبي هو حماية أموال المؤسسة و العمل على زيادتها و ليس الهدف منه فقط توفير سجلات و تقارير دقيقة ، فهذه التقارير هي وسيلة فقط للهدف الرئيسي ألا و هو أصول المؤسسة و رفع كفاءة أدائها.

5.1. تحقيق التوازن بين كفاءة النظام و تكلفة إنتاج بياناته مع الأهداف المطلوبة:

يعتبر تحقيق التوازن بين التكاليف المترتبة على تنفيذ النظام المحاسبي و الأهداف المرجوة منه أمراً هاماً يجب على مصمم النظام أن يوليّه عناية خاصة و هذا يعني أن دراسة و قياس التكاليف المترتبة على تطبيق النظام و مقارنتها بالأهداف المتوقعة منه و قدرة المؤسسة على استيعابها يعتبر من العوامل التي قد يترتب عليها إعادة النظر في إدخال النظام الجديد.

2- مبادئ تصميم نظام المعلومات المحاسبية والمالية:

تشمل عملية تصميم النظم المحاسبية على مجموعة من الفعاليات و الأنشطة التي يجب القيام بها من أجل الوصول إلى نظام معلومات فعال يساعد إدارة المنظمة و المستفيدين في أداء الوظائف و اتخاذ القرارات الرشيدة تبدأ عملية تصميم النظام بتصميم التقارير و القوائم التي يجب أن يقوم النظام بتقديمها للمستخدمين ، ثم تصميم المستندات و الوثائق التي يجب عليها من أنظمة العمليات ، بحيث يمكن الوصول إلى المخرجات المطلوبة ، و بعد ذلك تحدث عمليات المعالجة التي يجب أن تجرى على البيانات المدخلة للوصول إلى التقارير المطلوبة ، بعد ذلك يتم تحديد مجموعة من الإجراءات الرقابية التي تهدف إلى التأكد من صحة المدخلات و المعالجة و المخرجات ضمن النظام المحاسبي¹.

تحكم عملية تصميم نظم المعلومات مجموعة من المبادئ الرئيسية التي يجب على مصمم النظام أن يعمل على تحقيقها عند تصميم النظام و تتركز المبادئ الأساسية في :

1.2. مبدأ تكامل و ترابط عمليات المؤسسة وأقسامها²:

من أول المبادئ التي يجب أن يرتبط بها تصميم النظام المحاسبي هو تكامل و تربط عمليات المؤسسة و أقسامها ، و على مصمم النظام المحاسبي أن يتحقق من ترابط و تكامل النظام المحاسبي المصمم مع الهيكل التنظيمي بحيث يتحقق له هدف تصميم القوائم و التقارير المختلفة التي تناسب الاحتياجات الداخلية لكل قسم من أقسام المؤسسة و التي تتناسب أيضاً مع احتياجات الأقسام الأخرى التي ترتبط في نفس الوقت بهذه القوائم و التقارير و ضمان تدفقها في الوقت المناسب و بالتكلفة الملائمة.

و في حالة إجراء تعديل لبعض القصور في جزء من النظام المحاسبي القائم في أحد أقسام المؤسسة فيجب على مصمم النظام عدم الاكتفاء بالنظرة الضيقة للمشاكل التي أوكل له حلها ، بل من اللازم و الضروري أن ينظر

¹ عبد الرزاق محمد قاسم، "نظم المعلومات المحاسبية"، مرجع سابق، ص: 52

² السيد عبد المقصود ديبان "تصميم النظام المحاسبي في المنشآت المالية" مؤسسة شهاب الجامعة ، الإسكندرية، 1987، ص: 20

لهذه المشاكل نظرة شاملة تحتوي النظام القائم بأكمله ، من أجل التعرف على الآثار المترتبة على الحلول الجزئية المقترحة بالنسبة للأقسام الأخرى التي تشملها التعديلات.

و منه فتكامل النظام المحاسبي و فعاليته لا يتحققا إلا إذا ارتبط بناؤه بتكامل و ترابط عمليات المنظمة و أقسامها و بحث يحقق للمشروع التدفق السليم للبيانات المطلوبة في الوقت المناسب و بأقل التكاليف.

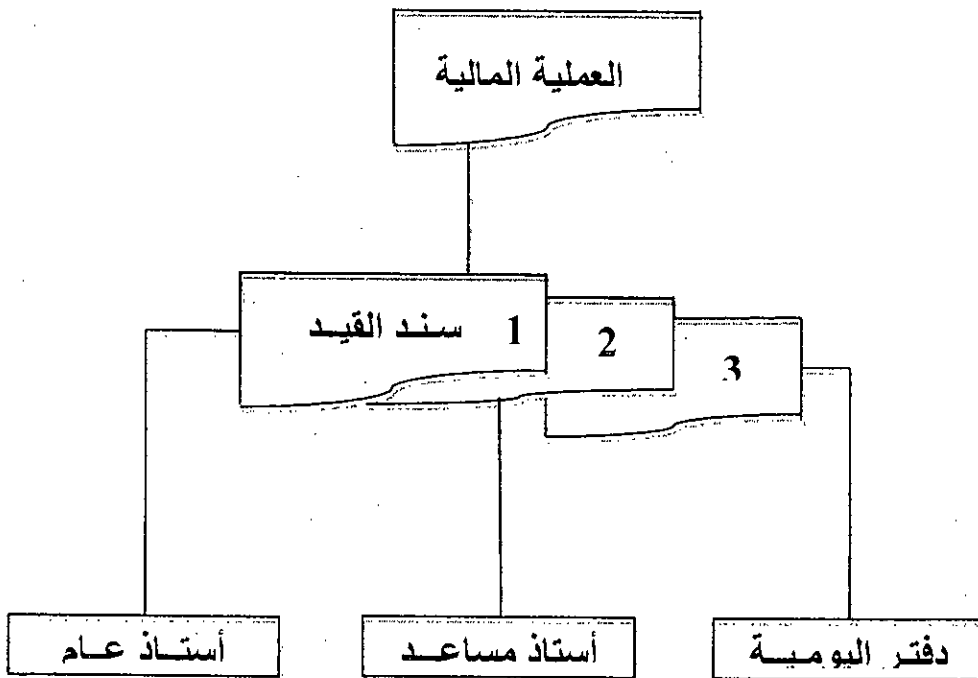
2.2. مبدأ كتابة المستندات و البيانات مرة واحدة¹:

يقصد بمبدأ كتابة المستندات مرة واحدة ، أنه عند الحاجة إلى عدة نسخ من المستند الواحد عدم اللجوء إلى كتابة كل نسخة من هذا المستند بشكل مستقل و إنما استخدام الصور الكربونية عند إعداد أصل المستند الأصلي و اللجوء إلى التصوير.

يعد مبدأ كتابة البيانات و المستندات مرة واحدة من المبادئ الأساسية التي يجب ان يلتزم مصمم النظام المحاسبي بما عند إعدادة لخطوات سير العمل ضمن النظام الموضوع و ترجع أهمية هذا المبدأ إلى طبيعة تسلسل إجراءات تسجيل العمليات المالية في السجلات المحاسبية فالمعالجة في التطبيق العملي تتم كما في الشكل التالي :

الشكل 1-13 :

الحاجة إلى عدة نسخ من المستند



المصدر : عبد الرزاق محمد قاسم، " نظم المعلومات المحاسبية "، مرجع سابق ، ص: 56

يظهر من الشكل ضرورة توافر مستندات التسجيل لدى أكثر من شخص في وقت واحد (ماسك دفتر اليومية و المساعدة ، ماسك دفتر الأستاذ العام ، ماسك دفتر الأستاذ المساعد) و يتطلب ذلك إعداد مستند القيد الأولي من أجل عدة صور حسب الحاجة لتفي باحتياجات التسجيل في السجلات المختلفة. و يعد مبدأ كتابة البيانات مرة واحدة من أهم المبادئ التي يلتزم بها مصمم النظام للمساعدة في تحقيق تكامل عمليات المنظمة و الحصول على بيانات محاسبية تتوافر فيها الدقة والسرعة و بأقل التكاليف لأنه يحقق المزايا التالية :

❖ يؤدي إلى زيادة الدقة و الصحة في إعداد البيانات المحاسبية حيث أن كتابة البيانات مرة واحدة سوف يستبعد إلى حد كبير فرصة حدوث أخطاء في تدوين البيان المحاسبي ، فتسجل العمليات المالية في سجلات متعددة و بطرق متفاوتة من خلال المستند الأصلي سوف يقلل من احتمال الخطأ في التسجيل على عكس الحال لو تمت

كتابة المستند عدة مرات حيث تزيل فرصة الخطأ في كل مرة يعد فيها المستند ، علاوة على ذلك فإن إجراءات مطابقة السجلات ببعضها يمكن أن تمنع حدوث أخطاء أخرى قد تحدث عند التسجيل من مستند واحد.

❖ يحقق سرعة أفضل ، حيث أن كتابة البيانات أو المستندات مرة واحدة يؤدي إلى وفرة في الوقت و الجهد المبذولين فضلا عن أنه يتيح فرصة تسجيل العمليات و ترد في دفتر اليومية و الأستاذ في وقت واحد مما يتحقق معه للمشروع الحصول على التقارير في وقت أسرع مما لو تمت كتابة المستند الواحدة عدة مرات .

❖ يزيد فعالية النظام ، لأن كتابة البيانات مرة واحدة على المستندات يخفض تكاليف تشغيل النظام ، يظهر هذا جليا من خلال عدم تكرار عملية الكتابة عدة مرات فينتج عن ذلك وفرة في الوقت و الكتابة.

دور الآلات في تحقيق مبدأ كتابة البيانات ¹:

وجود الآلات المكتبية يحقق للمؤسسة القدرة على انجاز مهمة الحصول على المعلومات بنفس التسلسل المنطقي الذي يتم من خلال المستندات ، من حيث قدرة الآلات على انجاز جانب كبير من عمل الأفراد و المرتبط بالمستندات ، بالإضافة إلى قدرتها على تخزين المعلومات بكميات كبيرة وبصورة منظمة أكثر من العمل اليدوي و بالتالي التقليل من الجهد البشري في إعداد البيانات و تقليل لاحتمالات الخطأ الناتج عن الضعف البشري

¹ السيد عبد المقصود ديبان " تصميم النظام المحاسبي في المنشآت المالية" مرجع سابق ، ص: 21

فوجود هذه التجهيزات الآلية المكتبية يدعم أهداف النظام المحاسبي إلى حد كبير من حيث الدقة في إعداد البيانات و السرعة في إنجازها و تحقيق سبل الرقابة الداخلية بأقل تكاليف ممكنة.

الارتباط بمظاهر أساسية للرقابة الداخلية:

يتطلب تحقيق الأهداف الرئيسية للنظام المحاسبي توافر بعض خصائص و شروط الرقابة الداخلية و تتمثل هذه الخصائص فيما يلي¹:

❖ وجود خطة تنظيمية سليمة تحقق بين الوظائف و المسؤوليات :

بخصوص وجود خطة تنظيمية تحقق الفصل بين الوظائف و المسؤوليات داخل المؤسسة ، يعتبر الركن الأساسي لتحقيق الرقابة الداخلية الفعالة و من أبسط مبادئ تحقيق هذه الرقابة فصل عمليات التسجيل في الدفاتر عن باقي عمليات المؤسسة و عن عمليات التحصيل و الصرف ، لأنه لو حدث العكس فإن تغطية أي عجز في هذه الأصول سوف يكون أمرا سهلا سواء كان هذا العجز ناتجا عن أمور طبيعية أو غير طبيعية بالإضافة إلى كون أن تقسيم العمل يساعد على دعم هدف الدقة في إعداد البيانات ، فتداول البيانات و المستندات بين أقسام المؤسسة و العاملين بها نتيجة تقسيم العمل يجعل هذه البيانات عرضة للمراجعة من الأشخاص المتداولين لها و تجدر الإشارة هنا أن ارتباط

النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية بمبدأ تقسيم العمل لا يعني وجود و إقامة حواجز بين أقسام المؤسسة ، فالهدف من النظام في هذه النقطة حماية أموال المؤسسة و إنتاج بيانات دقيقة بالإضافة إلى كون تكامل عمليات المؤسسة و أقسامها يحول دون خلق و بناء مثل هذه الحواجز .

❖ توفر نظم ثابتة لتحديد السلطات و المسؤوليات و كيفية إتمام و تسجيل العمليات:

و بخصوص هذه الخاصية فإن مهمة التحقق من وجود أسس ثابتة لتحديد المسؤولية تقع على عاتق مصمم النظام المحاسبي و هذا عن طريق وضع الإجراءات الواجب استعمالها في هذا الصدد في شكل بيانات و تعليمات كتابية تمثل دليل عمل كل قسم من الأقسام و الذي يفيد في حصر و تحديد مهام أقسام المؤسسة المختلفة كما يوضح طبيعة العلاقة بين هذه الأقسام بعضها ببعض ، بالإضافة إلى كونه يساعد مصمم النظام في التعرف على هيكل تدفق البيانات و المعلومات بين أقسام المؤسسة .

❖ وجود هيئة من الموظفين على درجة من الكفاءة :

و هذا الشرط له أثر كبير في تحقيق نجاح النظام، فهذا الأخير ليس مجرد تعليمات مكتوبة و مستندات و سجلات فقط بل العنصر البشري له دور في نجاح النظام و يتم تحقيق ذلك من خلال نقطتين هامتين هما :

¹ السيد عبد المقصود دبيان ، محمد الفيومي ، مرجع سابق ، ص : 28

✓ إحداث الاقتناع الكامل من هيئة الموظفين بالنظام و فاعليته و أهدافه ، فإنجاز الأعمال دون اقتناع سوف يفتح و يترك مجال كبي لعدم الاهتمام بالنقاط التفصيلية التي قد تؤدي إلى اختيار النظام.

✓ رفع كفاءة الموظفين على تشغيل النظام من خلال البرامج التدريبية و التي تؤدي إلى تفسير نقاط الجدل في النظام و وضع التفسيرات المحددة والواضحة لها ، و هذا يؤدي إلى السرعة في إنجاز مهام النظام و إنتاج البيانات بالدقة و السرعة المطلوبتين و بأقل التكاليف .

❖ ترتبط مهمة تصميم النظام المحاسبي بإجراءات عديدة يمكن تقسيمها إلى ما يلي :

- ✓ دراسة طبيعة المؤسسة و هيكلها الوظيفي و احتياجاتها من البيانات .
- ✓ دراسة النظام المحاسبي القائم و تحديد مدى قدرته على الوفاء بحاجة المشروع من بيانات و نقاط الضعف و القوة فيه.
- ✓ عرض نتائج الدراسة السابقة على إدارة المشروع و اتخاذ القرار المناسب بشأنها .
- ✓ التخطيط لمعالجة النظام القائم أو بناء النظام الجديد .
- ✓ تصميم إجراءات النظام الجديد و كتابة التقرير الخاص به .
- ✓ تخطيط إجراءات تنفيذ النظام الجديد .

المطلب الرابع:

التكنولوجيات الحديثة وأنظمة المعلومات المحاسبية

أصبحنا نعيش بحق عصر ثورة المعلومات والاقتصاد المعرفي و التقدم التكنولوجي وأصبح من البديهي أن نذكر فوائد المعلومات ، وكيف أنها تحقق لمستخدميها فرصة الإمام بما يحيط بهم من متغيرات ، وبالتالي تساعد في عملية اتخاذ القرار ومواجهة كافة المشكلات وقد شهدت السنوات الأخيرة تغيرات هائلة في المجال التكنولوجي وبخاصة الجوانب الاتصالية. ومن جهة أخرى فإن التغيرات الكبرى التي عرفها المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسات وتعقد العمليات داخل المؤسسة بسبب توسعها جعل من الصعب تسيير مختلف انظمتها الفرعية وتحقيق التنسيق بين مختلف اقسامها بادوات تقليدية هذا ما أدى الى ضرورة ملحة لاستخدام التكنولوجيات الحديثة في مختلف الانظمة الفرعية بغية مواكبة التغيرات وتفعيل الاداء وتسريعه في الحفاظ على تنافسية المؤسسة، ونظرا لان نظام المعلومات المحاسبية من بين اهم الأنظمة وركيزة تعتمد عليها بقية الأنظمة الفرعية

كان لزاما تطويره باستخدام هذه التكنولوجيات الحديثة بشكل يتكيف ومتغيرات المحيط والواقع الداخلي للمؤسسة .

1- أهداف استخدام التكنولوجيات الحديثة

- ❖ تحسين وتطوير الانظمة بشكل يجعلها تتماشى ومتغيرات المحيط.
- ❖ الرفع من القدرة التنافسية للمؤسسة.
- ❖ تفعيل اداء الانظمة الفرعية.
- ❖ تقليل مخاطر متغيرات المحيط.
- ❖ تسهيل وتسريع معالجة البيانات وتحويلها الى معلومات مفيدة.
- ❖ تفعيل التنسيق بين مختلف عناصر الهيكل التنظيمي
- ❖ ربح الوقت والتكلفة في معالجة المعطيات و المعلومات.

2- أهم التكنولوجيات الحديثة و وظائفها

- ❖ الانترنت: تعد الشبكة العنكبوتية الاكثر انتشارا من بين مختلف التكنولوجيات الاتصالية الاخرى وبخاصة في مجالات التجارة الالكترونية والمعاملات المالية هذا ما كان له الاثر المباشر على نظام المعلومات المحاسبية من خلال مختلف التدفقات النقدية والغير نقدية و المعلوماتية الداخلة والخارجة والمعالجة في هذا النظام ارتباطا بالشبكة(الاسواق الامامية و الاسواق الخلفية)،ونشي ان استخدام الانترنت في الوطن العربي لم تتجاوز 10 من مجموع مستعمليها.
- ❖ الانترنت: "الشبكة الداخلية" يختص هذا النوع من الشبكات في التواصل و التنسيق بين مختلف العناصر الداخلية بالمؤسسة وذلك بغية الرفع من الاداء وهي اقل استخداما من الانترنت وتخضع لشروط حمائية فعالة نظرا لان جل معطيات و استراتيجيات المؤسسة تسير فيها فامنها ضروري لان مصير المؤسسة مرتبط بشكل كبير بهذه الشبكة.
- ❖ الاكسترنات: مجموعة من شبكة الانترنت المرتبطة ببعضها البعض وهي موضوعة في شبكة الانترنت وهي وسيلة تواصل مع الاطراف الخارجية التي تتعامل مع المؤسسة وهي شبكات مفتوحة نسبيا وانظمة حمايتها اقل اهمية من سابقتها.وتشمل التعاملات مع الزبائن،الموردون مؤسسات مالية.

❖ البرمجيات: تعد البرمجيات من اهم الوسائل المستخدمة في انظمة الحاسوب بالمؤسسة ولها دور هام في تحسين سير الاعمال داخل المؤسسة بشكل دقيق ومضبوط نظرا لان تصميمها وبنائها يكون على اساس المتغيرات والمعطيات الخصوصية للمؤسسة، فنظم ادارة قواعد البيانات تلعب دورا مسيطرا في بناء نظم المعلومات الحيطية حيث يتم تعميم وتشغيت معظم نظم المعلومات الحالية باستخدامها، ويعود السبب في ذلك الى مجموعة من المزايا التي يؤمنها استخدام هذه القواعد من مرونة واستقلالية وتكامل عكس اساليب البرمجة التقليدية والتي تستخدم لغة البرمجة. ونشير انه من بين البرمجيات المستخدمة في بناء وتسيير قواعد البيانات هي "اكسس" Access و "المجدول" Excel".

3- دور التكنولوجيا الحديثة في تفعيل أنظمة المعلومات :

نظرا لارتباط نظام المعلومات المحاسبي بمختلف الانظمة الفرعية الاخرى فان للتكنولوجيا الحديثة دور في تفعيل هذه الانظمة نذكر منها:

- « دورها في وظيفة الموارد البشرية
- « التدريب والرسكلة عن بعد
- « الذكاء الاصطناعي و الانظمة الخبيرة
- « سهولة الاتصال بين الافراد وتقليص تكاليف الموارد البشرية

❖ دورها في وظيفة الانتاج

- « تقليص وقت العمليات الانتاجية نظرا لبرمجتها.
- « تخفيض التكلفة هذا ما ينعكس ايجابا على القدرة التنافسية للمؤسسة.

❖ دورها في وظيفة التسويق

- « تطوير المنتج "الجودة".
- « التكيف والتحكم في تغيرات الاسعار.
- « تقليص دور الوسطاء التقليديين.
- « الرفع من مستوى الترويج باستخدام مختلف الوسائل.

وصفوة الكلام ان استخدام التكنولوجيا الحديثة اصبح حتمية على المؤسسة للمحافظة على القوة التنافسية ومجابهة مخاطر تغيرات المحيط.

المبحث الثالث:

اتخاذ القرار وأنظمة المعلومات

إن اتخاذ القرارات الإدارية من المهام الجوهرية والوظائف الأساسية للمنشأة ، مقدار النجاح الذي تحقّقه أية منظمة إنما يتوقف في المقام الأول على قدرة وكفاءة القادة الإداريين وفهمهم للقرارات الإدارية وأساليب اتخاذها وبما لديهم من مفاهيم تضمن رشد القرارات وفعاليتها ، وتدرك أهمية وضوحها ووقتها وتعمل على متابعة تنفيذها وتقييمها وهي تستند وبشكل أساسي على أنظمة المعلومات ، هذه الأخيرة تعد بمثابة دعائم جوهرية لاتخاذ القرار فجوودة القرار مرتبطة بجودة المعلومة .

المطلب الأول :

مفهوم وطبيعة اتخاذ القرار

1- مفهوم اتخاذ القرار

إن مصطلح القرار استخدم مجازا للدلالة على فعالية اتخاذ موقف او تقرير حكم في ظاهرة تستدعي الدراسة والتدبير .

وقد قام بعض الكتاب والباحثين على تعريف القرار حيث عرفه :

« الدكتورة نادرة أيوب : على أنها عملية تبني على دراسة وتفكير موضوعي للوصول إلى قرار معين أو اختبار بين البدائل¹

« ويعرفه Barnard بأنها عملية تقوم على الاختيار المدرك للغايات التي تكون في الغالب استجابات او توماتيكية أو رد فعل مباشر²، أما في كتابه The functions of executives

فعرّفها بأنها تصرفات ناجمة عن تدبير حساب تفكير.

« بينما عرفها كل من Simon و Marche في كتابهما المنظمات (Organisation) على أساس انه

نظام أو منظمة يعرفان المنظمة على أساس أداة اتخاذ القرارات والسبب في ربط المنظمة كهيكل (نظام

) والقرار كون النظام من خلاله تتوزع المسؤوليات والصلاحيات وتتم داخله عملية الاتصال والمراقبة

وكذا التفكير في القرار من وظيفة فردية إلى وظيفة فئة محددة من الناس وهم المدراء والمسيرين وكذا

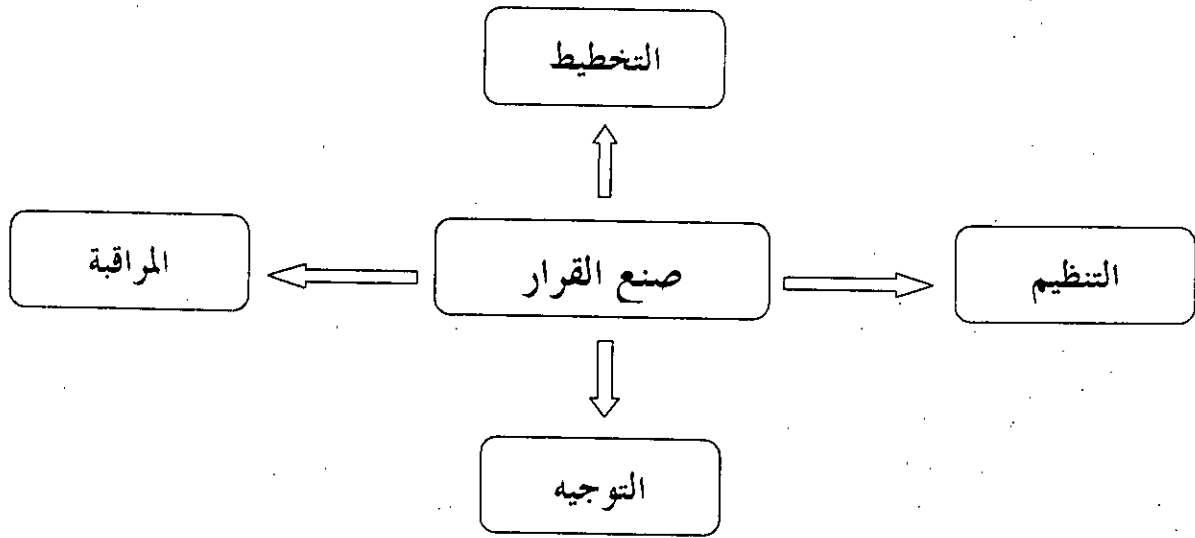
المقرر وصناع القرار فارتبطت وظائفهم باتخاذ القرار. ولذلك عرف القرار على انه

¹ نادرة أيوب " نظرية القرارات الادارية " مطبعة طربين ، دمشق ، 1996 ، ص: 14

² عبد الغفار حنفي " التنظيم و ادارة الأعمال " . الدار الجامعية للطباعة والنشر-الاسكندرية، 1996 ، ص:96

((وظيفة جميع المدراء))، ونظر لتسلسل الأهداف الجزئية التي تهدف إلى تحقيق الإنجازات في مسار تحقيق الهدف الكبير فإن التنظيم والتخطيط والمراقبة والتوجيه هي وظائف كل المسيرين ونادرا ما يقوم شخص بالجمع بين جميع الوظائف إلى جانب الأداء والفعالية المطلوبة في الانجاز ولهذا تحولت وظيفة اتخاذ القرار إلى دراسة المسالك المختلفة التي توصل إلى تحقيق الهدف النهائي . والمخطط المقابل بين لنا مدى علاقة الوظائف التيسيرية باتخاذ القرار .

الشكل 1-14



المصدر : محمد مصطفى الخرشوم، نبيل محمد مرسي . إدارة الأعمال . الرياض مكتبة الشرقى . 1998، ص: 279

« وحسب Mintzeberg يقول أن كل قرار فدي كان أم جماعيا يمكن تعريفه بـ :
هو مشروع في عملية ما ، وهو أي نية واضحة في التحرك ، وهدف القرار هو حل المشكل الذي
تعرض له المؤسسة.¹

« اما الدكتور عبد الغفار حنفي فعرفه بأنه عملية اختيار بديل من بين بديلين محتملين أو أكثر لتحقيق
هدف او مجموعة أهداف خلال فترة زمنية معينة في ضوء معطيات كل من البيئة الداخلية
والخارجية²

¹ URFIST INTELLIGENCE ECONOMIQUE .WWW.STRATEGI.FREE.FR / ARCHIVES / TEXTES / ARCHIVES-IE-15.HTM.19

² عبد الغفار حنفي ، مرجع سابق، ص: 96

« وعرف القرار كذلك بأنه اختيار لبديل واحد من بين بديلين أو أكثر . اما عملية اتخاذ القرار فتشير الى العملية التي تبني على الدراسة والتفكير الموضوعي للوصول الى البديل المعين أي الاختيار بين البدائل وهذا التعريف يشير الى وجود بدائل للاختيار فإذا لم يوجد بدائل لا يكون هناك حاجة الى اتخاذ القرار لعدم وجود مجال الاختيار ، فوجود البدائل يعني وجود مشكلة تتمثل حلولها في تلك البدائل الممكنة .

« وتعرف المدرسة الكمية اتخاذ قرار بما يلي :

تتضمن عملية اتخاذ القرارات الفاصلة والاختيار بين بديلين أو أكثر أي بين عدة طرق ممكنة تقود نحو هدف معين وان عدم وجود بديل معين يجرد العملية من معناها وبتعبير آخر يشير مصطلح القرار إلى عملية الاختيار التي تنتهي الى تفضيل حل معين للمشكلة موضوع البحث وذلك بين عدد من الحلول الممكنة¹ .
ومن خلال ما سبق يمكن تقديم تعريف اتخاذ القرار على انه اختيار بديل من مجموعة البدائل الممكنة مبني على أساس التدبير والحساب والتفكير قصد تحسين الأداء أكثر فأكثر.

2- طبيعة اتخاذ القرار :

من خلال تعريف القرار يتبين أن هناك خصائص معينة للقرار واختياره وهما يرتبطان بعضهما بصورة معقدة والخصائص الرئيسية هي :

❖ وجود الرغبة في التنظيم بأحداث تغيير إذا تطلبت المشاكل القائمة ذلك أو تجنباً للمشاكل المتوقعة مستقبلاً او في حالة تحسين الأداء .

❖ تحديد درجة التغييرات المطلوب إحداثها والتي غالباً ما تؤثر على مصالح العاملين في التنظيم وعلى طموحاتهم وتوقعاتهم المستقبلية. لذلك فان التغيير المقترح أحداثه لابد أن يأخذ بعين الاعتبار الأوضاع الاجتماعية البيئية للمؤسسة وغاية الأفراد العاملين و رغباتهم فيجب على متخذ القرار أن يحدد المعالم التي يستطيع التأثير بها والتحكم فيها وتلك المتغيرات التي تقع خارج بيئته . وهذا يجعل عملية اتخاذ القرار تتم تحت قيود تحدد اتجاه التغيير المتوقع أحداث

❖ ضرورة التعريف بالمشكلة التي تتطلب إحداث التغيير ، وهذا التعريف غالباً ما يسمى نص تحليل القرار لأنه يتضمن الكثير من الصعوبات والتحديات الفكرية في تحليل الوضع القائم بشكل دقيق ثم وضع تصور أو نموذج لهذا الوضع .

¹ علي سلامي ، "بحوث العمليات " المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، مارس 1972 ، ص: 15.

المطلب الثاني :

مراحل عملية اتخاذ القرار . ورشدهما

لقد اختلفت الآراء حول تحديد خطوات اتخاذ القرار وعرض كل منها اتجاهها يختلف ويتعارض مع الاتجاه الآخر فقد قسم Simon و Lindeg ثلاث مراحل من السلوك ، كما حدد Dill بخمسة خطوات وهناك بعض المفكرين الذين قسموها الى ستة مراحل ، وهذا ما سيوضحه الجدول التالي :

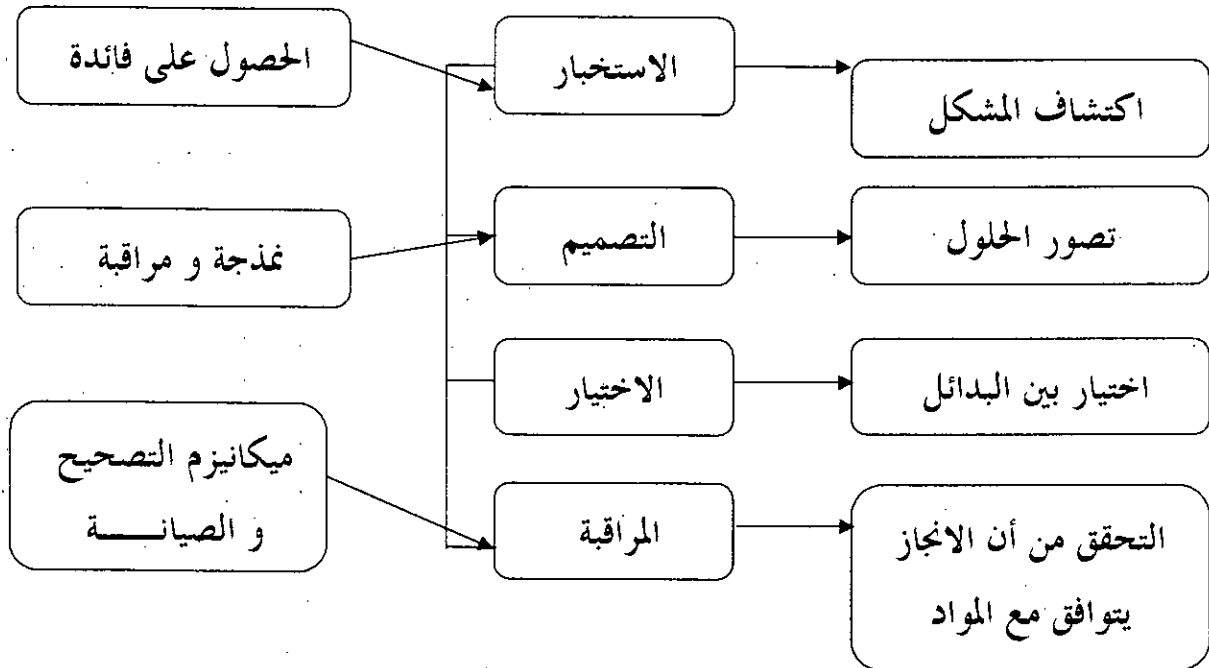
الجدول 1-1

مراحل عملية اتخاذ القرار لبعض المفكرين

سيمون	1- البحث والاستطلاع ، 2- التصميم 3- الاختيار * شكل 1 *
لينديج	1- التعرف على المشكلة، 2- تجميع المعلومات 3- الاختيار
ديـل	1- تحديد الأهداف والأنشطة 2- البحث عن أساليب العمل وبدائله المختلفة 3- المفاضلة بين البدائل واختيار واحد منها 4- تنفيذ القرار 5- تقييم نتائج تنفيذ القرار.
البنج	1- تحديد المشاكل بايجاد فرضيات حلول للأسباب الأساسية للمشكلة 2- تعريف محدد للمشكل 3- اكتشاف بديل مناسب 4- اختيار أسلوب الحل للمشكل 5- التنفيذ.
فيفتر	1- تحديد المشكل 2- تحديد جمع البدائل 3- البحث والاستقصاء او تحليل الحقائق 4- مقارنة النتائج 5- الاختيار .
ديموك	1- تحديد المشكل 2- تعريف الحلول البديلة 3- تعريف أفضل الحلول 4- اختيار القرار.
نايجو	1- الاعتراف بالمشكل 2- جمع المعلومات وتحليلها 3- البحث عن الوسائل 4- تحديد البدائل 5- القرار 6- التنفيذ 7- التقييم والمتابعة

شكل 1-15

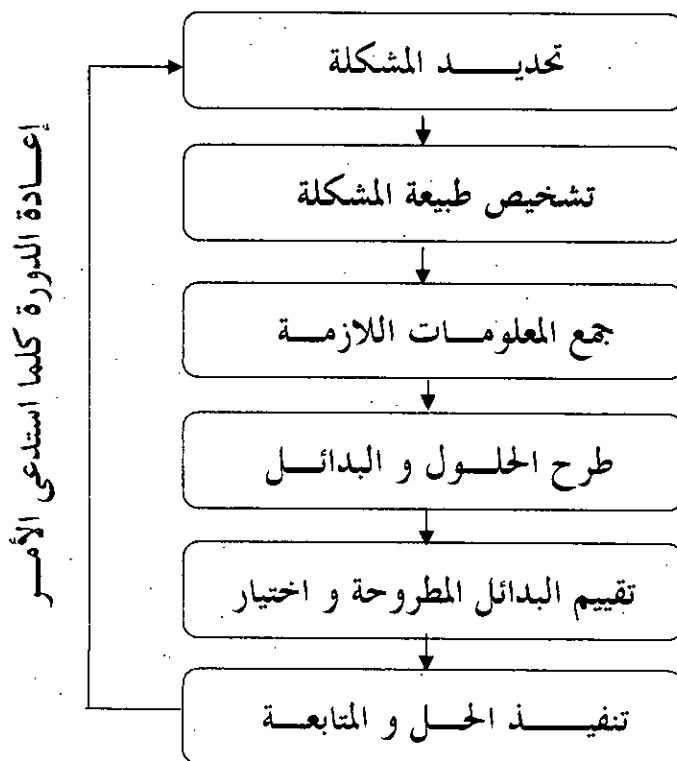
نموذج IDC لصاحبه Simon . H



المصدر : Urfism intelligence economique . Article internet ,op.ciop.citt I

إن أهم النقاط المشتركة بين الباحثين والمفكرين عن مراحل اتخاذ القرار هي كما يوضحه الشكل التالي :

الشكل 1-16 : مراحل اتخاذ القرار



المصدر : إعداد الطالب

❖ المرحلة الأولى: تحديد المشكلة

يتوقف التعرف عليها على قدرة الفرد وإدراكه لوجودها وتميزها. والمقارنة بين ما يجب أن يكون وبين ما هو كائن فعلا ، في أسرع وقت وقبل تفاقمها و يجب عدم تحديد المشكلة من وجهة نظر ذاتية أي عدم التحيز في تحديدها واستكشافها .

❖ المرحلة الثانية : تشخيص طبيعة المشكلة

بعد التأكد من وجود مشكلة لا بد من تشخيصها عن طريق توصيفها أولا بواسطة أسبابها ومكانها وحدودها وحجمها ووقتها ثم القيام ثانيا بدراسة وتحليل وتفسير المشكلة ثم وضع تصورات و آفاق علاج هذه المشكلة و حلها بطريقة عملية صحيحة¹.

❖ المرحلة الثالثة: جمع المعلومات اللازمة:

تعتبر عملية تجميع الحقائق و المعلومات من الامور الحيوية عند اتخاذ القرارات فهذه الاخيرة لا تتخذ من فراغ او جهل معلوماتي و على متخذ القرار ان ينتقي الحقائق ذات العلاقة بالمشكلة و عليه ان يتأكد تماما من صحة المعلومات كما عليه ان يحدد المعلومات الإضافية التي تلزم كيفية الحصول عليها.

❖ المرحلة الرابعة : طرح الحلول و البدائل :

يقصد بالبدائل تلك التصرفات أو الحلول التي تساعد على الإقلاع عن الانحراف او القضاء نهائيا على المشكلة يعد البديل الوسيلة الموجودة أمام الإدارة لحل المشكلة وتحقيق الأهداف المطلوبة , فبعد تحديد طبيعة المشكلة بشكل سليم وتحديد جميع إبعادها وتحليل البيانات التي جمعت بشأن المشكلة , يصبح بالإمكان تخيل الحلول المبدئية وفق المتاحات المتوفرة لمتخذ القرار.

❖ المرحلة الخامسة: تقييم البدائل المطروحة واختيار الحل :

وهي النظر إلى البدائل مع العلاقة بعنصر الزمن أي تلك الآثار المستقبلية (القصيرة ، المتوسطة ، الطويلة) وتضاف الى ذلك التوقعات المبنية على درجة التأثير الممكنة ، وتعتمد هذه الخطوة على حصر مزايا وعيوب كل بديل وذلك قبل اختيار بديل من البدائل ويتم التقييم بطريقة منطقية و طبقا لسته معايير على الأقل وهي (إمكانية التطبيق ، الجودة، القبول، التكاليف، المرونة، الأخلاقيات) وبعد تقييم البدائل يتم اختيار البديل المناسب لحل المشكل والذي ينسجم مع المؤسسة ، أهدافها سياستها وفلسفتها ويحقق لها مجموعة من العوامل الاستراتيجية .

¹ عماد عوادى " نظرية القرار الادارية بين علم الادارة و القانون الاداري " 1999 ، رسالة ماجستير كلية الحقوق جامعة الجزائر ص: 55

❖ المرحلة السادسة: تنفيذ الحل ومتابعته

إن عملية اتخاذ القرار لا تنتهي بانتهاء مرحلة اختيار الحل الأمثل بل تمتد حتى وضع القرار موضع التنفيذ أي تحويله إلى عمل فعال ويجب أن يرفق التنفيذ بالمتابعة ويتم عبر خطوات هي :

- « صياغة وإعلان القرار بعد إقناع العاملين بأهمية تنفيذ الحل
- « اختيار المنفذين ومراحل التنفيذ وتخصيص الموارد اللازمة لذلك
- « اختيار الوقت السليم لانطلاق التنفيذ
- « تحديد إجراءات وقائية لمنع حدوث المخالفات

يحتاج المسيرون إلى متابعة تنفيذ القرار وتحقيق التقدم وفقا لما خطط له ، وكذلك التأكد من حل المشكلة من خلال عملية صنع القرار لذا يتطلب الأمر توفير الوسائل الكفيلة بإجراء عملية المتابعة هذه من خلال نظام للمعلومات بحيث تتكرر دورة صنع القرار كلما استدعى الأمر .

2- الرشد في اتخاذ القرار :

قد انتقد الرواد الفكر الإداري السلوكي الفكر الكلاسيكي القائل بالرشد المطلق في اتخاذ القرارات والذي يعتبر المؤسسة نظاما مغلقا ، فقد نظروا إلى المؤسسة على أنها نظام يتفاعل مع المحيط والقيود المتعلقة به و عملوا على إعادة النظر في مفهوم الرشد .

وقد كان هـ . سيمون **simon.h** أول رواد النظرية السلوكية لاتخاذ القرار فقد يرى ان السلوك الرشيد يتمثل في المفاضلة بين البدائل المتاحة لاختيار أفضل بديل ، كما ان متخذ القرار لا يستطيع الوصول الى الحلول المثلى للمشاكل لأن الأوضاع تتغير و المحيط يتميز بدرجة تنوع كبيرة ، فالشيء المركز عليه يتغير في لحظة الكلام عنه . كما قد لا يتوفر لدى الفرد الإمكانيات والوقت اللازمين لدراسة جميع البدائل وتحديد نتائج كل منها لذلك يواجه عراقيل تحول بينه وبين الحل الامثل .

حدود الرشادة :¹

- « ردود فعل ومواهب كل فرد (كفاءاته)
- « القيم و الأهداف الشخصية (خوافره)
- « المعرفة الشخصية للوضعية والمعلومة المتوفرة .

¹ بن نافلة فدور " دور بحوث التسويق في اتخاذ القرار " رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000، ص:14

2.2. أنواع الرشد¹:

لقد اقترح سيمون أن يضاف معيار نوعي لمفهوم الرشد حين استخدمه وذلك للتخفيف من تعقيد هذا المفهوم وجعله أكثر بساطة وواقعية فقسم بذلك مفهوم الرشد في سلوك الأفراد إلى ما يلي :

« الرشد الموضوعي : وهو يعكس السلوك الصحيح الذي سعى اليه تعظيم المنفعة في حالة معينة ويقوم على أساس توفير المعلومات الكافية عن البدائل المتاحة للاختيار ونتائج كل منها .

« الرشد الشخصي : وهو يعبر عن السلوك الذي يسعى الى تعظيم إمكانية الحصول على المنفعة في حالة معينة بالاعتماد على المعلومات المتاحة بعد اخذ القيود والضغوط التي تحد قدرة الإداري على المفاضلة بعين الاعتبار .

المطلب الثالث :

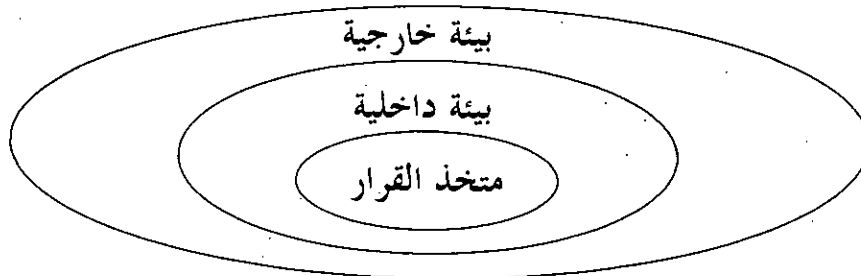
ظروف وانواع اتخاذ القرار

1- ظروف اتخاذ القرار :

يمكن تعريف بيئة القرار بأنها الظروف المحيطة بمتخذ القرار أثناء وبعد اتخاذ القرار، أي المحيط الذي يكون فيه متخذ القرار من تسهيلات وتعقيدات بمختلف الظروف السائدة ويمكن تمثيلها وتصورها في بيئة القرار في الشكل التالي :

الشكل 1-17 :

بيئة القرار



المصدر : بحه عيسى، قرارات الاستثمار الزراعي، دراسة عينة من مشاريع استثمار الزراعة، اطروحة دكتوراه دولة، غير منشورة، معهد

الاقتصاد، الجزائر ، 1998، ص:33

ان متخذ القرار بجنكته وخبرته المكتسبة يتفاعل مع المتغيرات البيئة الداخلية (التنظيم) وبيئة خارجية من سوق ومجتمع و...الخ. ونظرا للظروف السائدة في اتخاذ القرار فقد قسمت التصنيفات تحت تسميات رئيسية من وجهة نظر اتخاذ القرار ونشأته إلى :

- « قرارات تحت ظروف الجهل
- « قرارات تحت ظروف مؤكدة
- « قرارات تحت ظروف المخاطرة
- « قرارات تحت ظروف عدم التأكيد

1.1. قرارات تحت ظروف الجهل

وهي حالة عدم معرفة احتمالات حدوث أي حدث وبالتالي ما هي وضعية العائد المتوقع؟
وبتعبير آخر عدم معرفة احتمالات وصول الحالات الطبيعية للأحداث.¹

2.1. قرارات تحت ظروف مؤكدة

يعد هذا النوع من أسهل القرارات التي يمكن اتخاذها حيث يكون لكل قرار يتم اتخاذه نتيجة واحدة فقط أو بعبارة أخرى تكون لدى متخذ القرار في هذه الحالة معلومات كافية وأكيدة تسمح له بمعرفة نتائج قراره .

3.1. اتخاذ القرارات في حالة المخاطرة

يمكن تمييز هذا النوع من القرارات حيث يكون للقرارات التي يتم اتخاذها بصورة متكررة عدة نتائج محتملة الوقوع ، كما أن الظروف المحيطة لإتخاذ القرار دائما تكون تقسما بالإضافة إلى توفر المعلومات المتعلقة بتلك الظروف بصورة مسبقة وبما أن هذا النوع من القرارات تتوفر له الخيرات والمعلومات السابقة يمكن استعمالها لاستخدام نموذج يستعمل الاحتمالات كأساس اتخاذ القرار ، ويتطلب ذلك في حالة المخاطرة توفر ثلاثة شروط أساسية هي:²

- « غالبا ما تتخذ القرارات تحت نفس الظروف والمؤثرات
- « يوجد لكل قرار أكثر من نتيجة واحدة
- « توفر معلومات سابقة يمكن استعمالها في تحديد الاحتمال ونوع كل نتيجة ممكنة

¹ المرجع السابق، ص: 35

² نادية ايوب ، مرجع سابق ، ص: 105

4.1. اتخاذ القرارات في ظروف عدم التأكيد

ظروف عدم التأكيد هي ظروف غير مؤكدة بحيث لا يمكن لمتخذ القرار صنع أي احتمال للأحداث ، نتيجة نقص المعلومات او الخبرة والخوف من سوء التقدير ويجب الابتعاد عن مثل هذه الحالات لأن القضية تصبح قضية مغامرة غير مضمونة العواقب .

2- أنواع القرارات: يمكن تصنيف القرارات وفق المعايير التالية :

1.2. تصنيف حسب بيئة القرار

يشمل المناخ على المؤثرات والقيود والتغيرات البيئية التي تؤثر على عملية صنع القرار ويصنف كل من march و simon القرارات حسب الطبيعة الى 03 أصناف :

« قرارات في حالة التأكيد : يكون متخذ القرار في هذه الحالة في حالة تأكد تام بحالة الطبيعة التي ستحدث وفي هذه الحالة توجد حالة واحدة وتكون هناك معلومات كاملة ومؤكدة عنها تمكن من التنبؤ بنتائج كل بديل مسبقا وقبل التنفيذ¹

« قرارات في حالة عدم التأكيد : في هذه الحالة يتعذر التنبؤ بالأحداث المتوقعة للإجراءات البديلة، حتى ولو في إطار احتمالي وغالبا ما يلجأ مدير المؤسسة إلى الاعتماد على خبراتهم الشخصية والتي تتأثر بماذا كانوا يميلون إلى التشاؤم أو التفاؤل² . ذكر Hapwood Earl حالتين من عدم التأكيد : عدم التأكيد في العلاقة بسبب أثر ، وعدم التأكيد في الأهداف .

« قرارات في حالة المخاطرة : تشير عملية اتخاذ القرار في ظل المخاطرة على الحالة التي يوجد فيها عدد من الاستراتيجيات المختلفة لتحقيق الهدف ، ويكون لكل استراتيجية أكثر من نتيجة او عائد . وبالتالي لا يمكن لمتخذ القرار التنبؤ على وجه الدقة بالحدث المعين المنتظر وقوعه بل يقوم بتكوين توزيع احتملي للأحداث المتوقعة .

2.2. تصنيف القرارات حسب مدى تكرارها :

ميز simo, بين نوعين أساسيين هما :

❖ القرارات المبرمجة : هي تلك التي يتكرر حدوثها يوميا أو أسبوعيا أو شهريا في المؤسسة حيث لا تستدعي جهدا كثيرا في التفكير بها نظرا لكونها مجدولة او ذات طابع روتيني في الأداء مثل تحديد رواتب موظف جديد ، رقابة المخزون الخ.

¹ سونيا محمد البكري " استخدام الأساليب الكمية في الإدارة " الإسكندرية ، مطبعة الأشعار ، 1997 ، ص:34

² عبد العال أحمد رجب ، مرجع سابق ، ص:81

❖ القرارات غير المبرجة : هي تلك القرارات التي تحصل في مدة زمنية غير متكررة او في ظروف غير متشابهة لذلك تستدعي جهدا في التفكير إلى جانب متطلبات الحصول على قدر من المعلومات وتحمل المؤسسة تكاليف إضافية ومن أمثلتها: إنشاء مشروع جديد ، طرح منتج جديد

— هذه القرارات تحتاج إلى الإبداع والابتكار في إيجاد الحلول المناسبة فقد سماها Gordon بالقرارات الإبداعية وأطلق على القرارات المبرجة اسم القرارات التكييفية.¹

ولقد قسم Semoigne.JL القرارات الغير مبرجة التي :

❖ القرارات الغير مبرجة الهيكلية : وهي القرارات التي يمكن اتخاذها بالاعتماد على عدد محدد من طرق الحل ، كالنماذج الإحصائية وبحوث العمليات مثل قرارات اختيار مورد معين ، تحديد قواعد البيع .

❖ القرارات الغير مبرجة غير الهيكلية : وهي القرارات التي تكون فيها المعايير التي يجب أخذها في الحسبان جد كثيرة ومهمة وأسلوب معالجة المشكلة يطغى عليه عدم التأكد هذا ما ينقص من عزيمه المقرر في استنباط الحل اللائق لهذه المشكلة وفي هذه الحالة يترك المقرر حيزا كبيرا للحدس وللرشادة في اتخاذ هذا النوع من القرارات على سبيل المثال اختيار مسؤول ما أو اقتحام أسواق جديدة أجنبية.²

3.2. حسب المستوى التنظيمي

أول من اشار إلى هذا التقسيم هو Anthony Robert سنة 1965 وهي :

❖ القرارات الاستراتيجية :وهي القرارات الحيوية بالنسبة للمؤسسة لأنها تتعلق بغايات و أهداف النظام (المؤسسة) ككل وباستراتيجية التنوع بعبارة أخرى فهي القرارات التي تحدد ما سوف تكون عليه المؤسسة في المستقبل مثل حجمها أو مركزها التنافسي أو حصتها السوقية .وتقع مسؤولية اتخاذ هذا النوع من القرارات عادة على المستويات الإدارية العليا وهي عادة ما تتخذ في المدى البعيد .

- بالنسبة للقرارات الاستراتيجية تظهر أهمية المعلومة التخطيطية أي المعلومات ذات الصفة التنبئية عن البيئة الخارجية والداخلية للنظام .

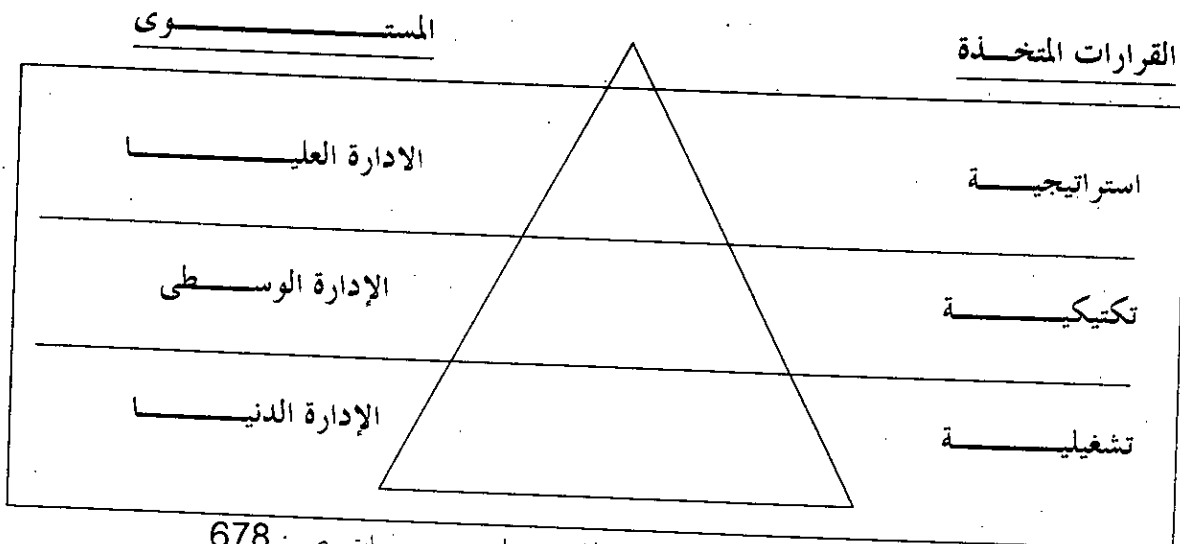
❖ القرارات التكتيكية : هذه القرارات تسير حيازة وتنظيم وتطوير الموارد التي تدخل إلى المؤسسة ، هنا نحن أمام اختيارات تتعلق بتنظيم الهياكل تدفق المعلومات والمسؤوليات ، تدخل ضمن هذا الصنف

¹ بن نافلة قدور ، مرجع سابق ، ص: 22

² نفس المرجع ، ص: 22

- قرارات الحصول على الموارد الأولية ، تطوير كفاءة الأفراد وغيرها. وهذه القرارات تتخذ في المستويات التنظيمية الوسطى في ظل ظروف عدم التأكد النسبي وغير مبرجة .
- تحتاج هذه القرارات الى نوعية متميزة من المعلومات والبيانات التي يمكن تقسيمها الى :
- « بيانات ومعلومات تنبئية قصيرة الاجل ويحصل عليها من وظيفة التخطيط
 - « بيانات ومعلومات عن الأداء الحالي للمؤسسة ويحصل عليها من وظيفة المراقبة
 - « بيانات ومعلومات عن محاكاة الظروف الاجل المتوسط
- ❖ القرارات التشغيلية : هي قرارات باجراءات روتينية بسيطة يومية مثل القرارات المتعلقة ببرامج الانتاج ، الجرد ، هذه القرارات بصفة عامة غير مركزية ومتكررة ، الهدف منها هو الاستخدام الامثل لعناصر الانتاج والتوزيع وغيرها تتخذ في المستوى التنظيمي الأدنى
- تحتاج هذه القرارات الى المعلومات والبيانات التالية :
- « تعتمد على المعلومات الخاصة بالبيئة الداخلية
 - « تحتاج للمعلومات الخاصة بالطلب
 - « تحتاج لبيانات وصفية تاريخية على الأداء العالي للمؤسسة
 - « تحتاج للبيانات الخاصة واسعار الموارد الأولية
- والشكل التنظيمي المقابل يصنف القرارات حسب المستوى التنظيمي .

الشكل 1-18 : هرمية الإدارة في اتخاذ القرار



المصدر : سونيا محمد البكري ، علي عبد الهادي مسلم ، مرجع سابق ص : 678

4.2. تصنيف وفق النمط القيادي :

- ❖ القرارات الفردية (الشخصية) : وهو الذي ينفرد متخذ القرار بصنعه دون مشاركة أي طرف فهو يتأثر بالاحكام الشخصية للفرد متخذ القرار
- ❖ القرار الجماعي : هو ثمرة جهد ومشاركة جماعية ويمكن التفرقة بين ثلاثة انواع من المشاركة حسب درجة تأثير الجماعة
 - « أفراد الجماعة ينصحون المقرر وهو الذي يتخذ
 - « أفراد الجماعة لابد أن يجمعوا على الموافقة على القرار النهائي ومتخذ القرار يدير النقاش وينميه تدعى هذه القرارات ((بالقرارات الجماعية بالاتفاق))
 - « أغلبية الجماعة توافق على القرار النهائي ، في هذه الحالة لا يلزم إجماع كل أفراد الجماعة على رأي واحد ، بل يلزم بأن يكون هناك أغلبية على القرار هذا ما يسمى ((بالقرارات الجماعية بالأغلبية))¹

5.2. تصنيف حسب زوايا توفير أنواع الحلول :

- ❖ القرار الممكن : هو ذلك القرار الذي يؤدي إلى نتيجة أو حل ممكن وعادة ما يكون سهلا من حيث التحضير له ، يجري اتخاذه في إطار بدائل عديدة متوفرة بين يدي متخذ القرار
- ❖ القرار الأفضل : يؤدي إلى نتيجة أو حل أفضل مما هو الحال عليه في القرار الممكن ويبدل متخذ القرار جهدا أكبر في التحضير له . بدائل هذا القرار محدودة يجري الاختيار بين بدائل القرار الممكن .
- ❖ القرار الأمثل : : يؤدي الى نتيجة أو حل أفضل مما هو الحال عليه في القرار الأفضل ، يجري اختيار بدائل القرار الأفضل كما قد يكون البديل الوحيد الذي يؤدي إلى حالة الامثلية المستهدفة²

المطلب الرابع :

أساليب اتخاذ القرار والعوامل المؤثرة فيه

1. أساليب اتخاذ القرار :

- تعدد أساليب اتخاذ القرار وتنوع في صعوبة اتخاذها أو سهولتها بالنسبة للجهد والتكلفة والوقت والدقة في النتائج .
- ويتوقف استخدام أساليب اتخاذ القرار دون آخر على طبيعة المتخذ للقرار ومدى تقديره لصعوبة تحديد المشكلة أو سهولتها واتخاذ الحلول لها كما تعتمد على طبيعة المشكلة ومدى التعرف على الظروف والمتغيرات

¹ بن نافلة فدور ، مرجع سابق ، ص : 24

² علي حسن علي ، مؤيد عبد المحسن " نموذج القرارات الإدارية " الجزء الأول ، دار البازوري العلمية ، عمان ، 1999 ، ص : 12

المؤثرة بها ومدى توفير واستخدام البيانات والمعلومات المتاحة لأنها تشكل المدخلات الأساسية التي تصل المديرين من خلالها إلى القرار . فيقوم متخذ القرار بالاستناد إلى تلك المعلومات بتحليل المشكلة لمعرفة محتواها وأبعادها ثم إتباع خطوات أساسية في اتخاذ القرار في أقسام عديدة ومن بين أساليب اتخاذ القرار¹

✓ أسلوب الحدس الشخصي .

✓ أسلوب مراجعة القوائم .

✓ أسلوب البرمجة .

✓ الأنظمة المرنة .

1.1. أسلوب الحدس الشخصي :

إن الأساس في اتخاذ القرار من وجهة نظر الحدس الشخصي هو نظرة متخذ القرار للأمر وتقديره لها على أساس شخصي بنظره ويتأثر هذا التقدير بالتكوين النفسي لمتخذ القرار و الافضليات التي يحددها من وجهة نظره وتأثره للنظر في المشكلة وأحداثها ويستمد متخذ القرار حكمه عند اتخاذ القرارات من خبرته السابقة وخلفياته الثقافية والمعلومات المتوفرة لديه وعادة ما تتسم هذه الطريقة بالإرتجال والقصور .

2.1. أسلوب مراجعة القوائم² :

يعد هذا الأسلوب من أكثر الأساليب بساطة إذ يقوم على تحضير قائمة تحتوي على عدد كبير من العوامل التي تؤثر على نتائج القرار ، ويجب أن تكون جميع هذه العوامل أو معظمها ايجابية حتى يتم اختيار بديل ما ، ويعد هذا الأسلوب مفيدا عند وجود بديلين فقط أمام متخذ القرار بديل ايجابي وبديل سلبي عليه اتخاذ الاختيار بينهما .

3.1. أسلوب البرمجة الخطية

البرمجة الخطية عبارة عن أسلوب يتضمن استخدام الرياضيات المتقدمة لتقديم الحلول لأنواع معينة من المشاكل وخاصة مشاكل الإنتاج ، وتعبير آخر فالبرمجة الخطية هي احد الأساليب التي تستخدم في ترشيد القرارات الخاصة بتخفيض الموارد والإمكانات المتوفرة في أفضل الاستعمالات الممكنة لها³ وعرف charchmon - west بحوث العمليات بأنها تطبيق الأساليب العلمية الخاصة بالنظام بهدف إمداد الإدارة بحلول مثلى لمعالجة المشاكل¹

¹ نادية ايوب ، مرجع سابق ، ص : 120

² نادية ايوب المرجع السابق ، ص 120

³ دونالدس ، ترجمة مجيد ضياء الموسوي ، نظرية السعر ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1992 ، ص 35

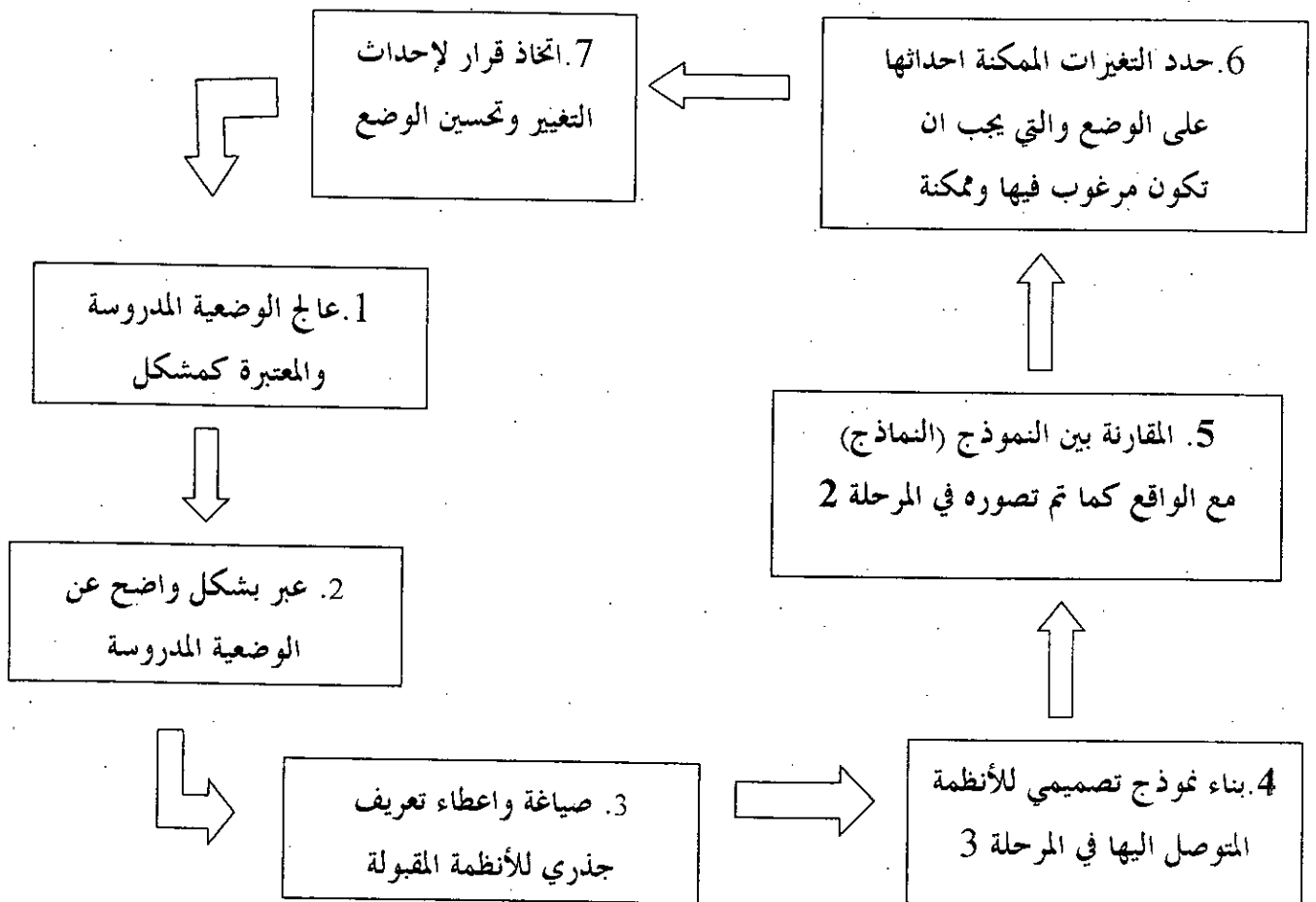
وتعتبر البرمجة الخطية واحدة من أهم الأساليب المستعملة في بحوث العمليات لاتخاذ القرار ولقد عرفها Harper-M بأنها اصطلاح يشمل مجالا واسعا من الأساليب الرياضية التي تهدف إلى تحقيق أداء امثل في حدود الإمكانيات المتاحة²

الانظمة المرنة واتخاذ القرار :

اقترح هذا الأسلوب Sheckland-peter لفرض استعمالها في حل المشاكل التي تواجه النظام وفق الخطوات التالية

الشكل 1-19

منهجية الأنظمة المرنة



المصدر : من انجاز الباحث انطلاقا من كتاب علي حسن علي (منتجات القرارات الإدارية ، الجزء الأول)

¹ زين العابدين ، فريد عبد الفتاح " بحوث العمليات وتطبيقاتها في حل المشكلات واتخاذ القرار " الجزء الأول ، دار الكتب ، 1997، ص 17

² نفس المرجع ، ص 28

خلاصة الفصل

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى نظام المعلومات المحاسبي و الذي خلاصا إلى أنه " نظام يعمل على تجميع بيانات الأحداث الإقتصادية للمؤسسة مع ذاتها و مع المحيط ثم يقوم بتبويبها، تسجيلها ، تحليلها ، توثيقها و تخزينها ثم توليد ما يتلاءم من المعلومات و احتياجات الإدارة لأغراض إتخاذ القرار في صورة مخرجات هادفة. هذا النظام الذي له أهمية ليس للمؤسسة فقط و إنما له أهمية بالنسبة لكل الأطراف التي لها علاقة مع المؤسسة. و عند بناء أو تصميم هذا النظام يجب مراعاة مجموعة من المبادئ و المناهج التي تعتبر أساسية في هذه العملية من أجل قيام هذا النظام بالعمل المنوط به، الذي يعتبر عمل إستراتيجي في المؤسسة و أيضا مراعاة تكلفة هذا النظام و متطلبات الإستثمار فيه، التي لها أثر مباشر على هيكل تكاليف المؤسسة و عائداتها. كما تطرقنا الى عملية إتخاذ القرار التي تعد جوهر عمل نظام المعلومات المحاسبية من خلال تقليل هذا النظام من حالة عدم التأكد واليقين. مما يسهل ويساعد على ترشيد القرارات. وذلك باستخدام أساليب وأدوات لاتخاذ القرار أكثر نجاعة. ووفق مراحل منطقية بحسب الظروف.

الفصل الثاني : نظام مراقبة التسيير و أدواته

تمهيـد :

تعد العجلة التسييرية بمكوناتها الأربعة التخطيط ، التنظيم ، التوجيه و المراقبة بمثابة المرآة العاكسة لواقع النشاطات المختلفة للمؤسسة و انه و لنجاح مختلف هذه المراحل التسييرية يجب بنائها على قواعد علمية واضحة و تطبيقها بصرامة . فالأهداف المتوخاة من العملية التسييرية هو الوصول او الاقتراب من الامثلية سواء من منظور الربحية أو من منظور الاستغلال الأمثل للموارد .

فالتغيرات الاقتصادية و الأزمات التي عرفها العالم خاصة أزمة 1929 ، اوجب إرساء نظام مراقبة التسيير كأحد الأنظمة الفرعية بالمؤسسة ، يعد بمثابة مسار دائم للتعديل و التحكم في التسيير ، من خلال ثلاث ادوار أساسية تتمثل في توفير المعلومات اللازمة لتسطير الأهداف إضافة إلى تتبع الأداء و قياس النتائج ثم تقديم الاقتراحات و التعديلات اللازمة للتخطيط المستقبلي . وانه ولكي يكون هذا المسار في الاتجاه السليم كان لا بد من توفر أشخاص أكفاء و لهم إلمام واسع بمختلف الأدوات و المجالات من محاسبة ، إحصاء، بحوث عمليات ، رياضيات... الخ

وسحاول في هذا الفصل التطرق لمختلف الجوانب المتعلقة بمراقبة التسيير من خلال ثلاث مباحث وهي:

المبحث الاول: الماهية والتطور التاريخي

المبحث الثاني: مراقب التسيير ومراحل عمله

المبحث الثالث: ادوات مراقبة التسيير

المبحث الأول :

المهمة و التطور التاريخي لمراقبة التسيير

ان التغييرات الاقتصادية التي عرفها العالم في بداية القرن العشرين خاصة بعد ح ع 2 و تراجع المذهب المنفعي الأمريكي ، كل ذلك استدعى البحث على أدوات جديدة موجهة للمؤسسة بالعمل على التحكم في التكاليف و تحديد المسؤوليات، وفي هذا الإطار ظهرت مراقبة التسيير و كانت الأدوات المحاسبية دعائم لها ثم شيئا فشيئا ارتبطت بأدوات أخرى .

المطلب الأول :

مفهوم مراقبة التسيير و التطور التاريخي

1. التطور التاريخي :

ظهرت مراقبة التسيير مع ازدهار الثورة الصناعية في أوروبا إلا أنها لم تكن واضحة المعالم و لكن الظهور الفعلي كان بالمؤسسات الأمريكية خلال العشرينات من القرن الماضي 1920 ، ولكن انتشارها الواسع لم يكن إلا بعد الحرب العالمية الثانية كنتيجة لافرازات الأزمة الاقتصادية ، وما نتج عنه من خسائر و توقف لازدهار المؤسسات ، هذه الأخيرة جعلت من مراقبة التسيير أداة حتمية لتسهيل عملية اتخاذ القرار ويمكن تلخيص مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير مما يلي :

- ❖ المقاربة الكلاسيكية : تميزت بأنها قياسات شاملة للفروقات بين التوقعات و الانجازات بهدف مجازاة المنفذين
 - ❖ المقاربة العلاقات الإنسانية : تعد مراقبة التسيير أداة لتحفيز الأفراد بالمؤسسة
 - ❖ المقاربة النظامية : تظهر مراقبة التسيير كنظام جزئي يسمح بتنظيم التغذية العكسية
- أما في الجزائر فقد أصبحت هذه الوظيفة مفروضة على المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي بمقتضى القانون رقم 01/88 المؤرخ في (12/01/1988)¹

بعد التطرق للتطور التاريخي لمراقبة التسيير نتطرق الآن لمختلف التعاريف

❖ تعريف M.Gervais² : أضاف على تعريف A.Enthony إلا انه أكد ضرورة توافق الإمكانيات و الموارد مع الأهداف المتوخاة

¹ الجريدة الرسمية، العدد 2، السنة 1988، ص 36

² M.Gervais " le contrôle de gestion " 7eme édition paris , economica , 2000 , p 20

ووفق المخطط العام الفرنسي (PCG):¹ فقد عرفها علي أنها مجموعة من الإجراءات المتخذة لتزويد المسيرين بمعطيات رقمية و دورية تخص سير المؤسسة و بمقارنتها مع المعطيات السابقة أو المتوقعة ، يتم الحث على الإجراءات التصحيحية انطلاقا من نظام التغذية العكسية

✧ تعريف Akhemakhem : يرى أنها مسار العمل الموضوع في خدمة المؤسسة لضمان التنشيط و

التحريك الفعال و المستمر للطاقات و الموارد المتاحة لبلوغ الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة .

✧ أما Alazard² فيرى أن مراقبة التسيير تبحث على إدراك ووضع وسائل معلوماتية موجهة لتمكين

المسؤولين من التصرف و تحقيق التنسيق الاقتصادي العام بين الأهداف و الوسائل وما هو محقق، فهو

يراقب فعالية و نجاعة الأداء لبلوغ الأهداف.³

من خلال مختلف التعريفات السابقة يمكن أن نستخلص تعريف شامل يتمثل في أن مراقبة التسيير عبارة عن مسار مرن دائم التعديل ، يسعى لبلوغ الأمثلة من خلال الاستخدام الأمثل للطاقات المتاحة و تصحيح الأخطاء عن طريق التغذية العكسية ، فهذه الأخيرة تعد بمثابة نظام معلومات رجعي يجعل المسيرين أكثر رشادة في اتخاذ القرارات السليمة .

2. الأقطاب الثلاثة لمراقبة التسيير

يعتمد سير نظام مراقبة التسيير على ثلاث مؤشرات هي : الأهداف ، الوسائل و النتائج

1- الأهداف : إن نقطة انطلاق نظام مراقبة التسيير هي تحديد الأهداف على المستوى القصير ، هذه الأخيرة لا بد أن تكون متجانسة مع التخطيط الاستراتيجي أي الأهداف على المدى الطويل ، أما علاقتها بالقطب

الثاني المتمثل في الوسائل فلا بد أن يتحقق قاعدة الملائمة بين الأهداف المسطرة و الوسائل المتوفرة. أما علاقتها

بالنتائج فتمثل في قياس درجة **الفعالية** أي مقارنة النتائج مع الأهداف المسطرة و قياس درجة تحقيق الأهداف

2- الوسائل : هي الركيزة الثانية في مثلث مراقبة التسيير ، وتشمل مختلف المتاحات الواجب تسخيرها

للوصول إلى الأهداف المبدئية (بشرية ، مادية ، تقنية ، مالية)

أما علاقتها بالنتائج فهي إجابة عن سؤالنا: هل حققت النتائج بأمثلية ، أي بأقل تكلفة ممكنة أي أن النتائج

كانت مواكبة للوسائل المتاحة .

¹ Pierre , Roberert.Teller, contrôle de gestion et bydjiits "8eme édition paris Dolaloz, 1997,p 14

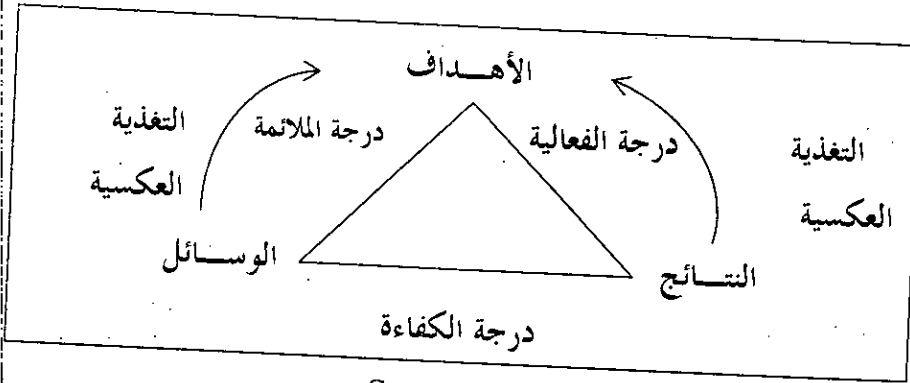
² Akhemakhem "Dynamique du contrôle de gestion" édition dunad ,1977,p14

³ عقرون سعاد " محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير " رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص 52

3- النتائج : تعد القطب الثالث في النظام العام لمراقبة التسيير وهي بمثابة نقطة إعادة التغذية العكسية . وذلك بعد قياس الانحرافات للقيام بالتصحيحات اللازمة ، وهي تقاس انطلاقا من الأهداف المسطرة و الوسائل المتاحة . ويمكننا أن نستخلص أن مراقبة التسيير عجلتها تدور على الأقطاب الثلاثة

شكل 1-2

الأقطاب الثلاثة لمراقبة التسيير



Source :

المطلب الثاني :

أهمية و أهداف مراقبة التسيير :

1- أهداف نظام مراقبة التسيير

من خلال ما تطرقنا إليه في المطلب الأول من تعريفات، يمكن استخلاص عدة أهداف منها 1.1. تهدف مراقبة التسيير إلى الربط بين الاستراتيجية و المستوى التنفيذي ، فمن خلال تعريف M.Gervais فقد أوضح العلاقة بين مراقبة التسيير و الاستراتيجية . فمراقبة التسيير تعد بمثابة مسار تنفيذي و قياسي لمستوى تطبيق الاستراتيجية .

كما نجد أن¹ Gevdj أشار إلى أن الاستراتيجية ليست مجرد تحديد فقط بل عملية تنفيذ جيدة وفق المعادلة:

$$\text{الاستراتيجية} = \text{تحديدها} + \text{تنفيذها}$$

و يمكن الوصول إلى أن مراقبة التسيير تلعب دورا أساسيا في مساعدة الإدارة على تجسيد جيد للاستراتيجية من خلال تتبع مراحل تجسيدها و تنفيذها

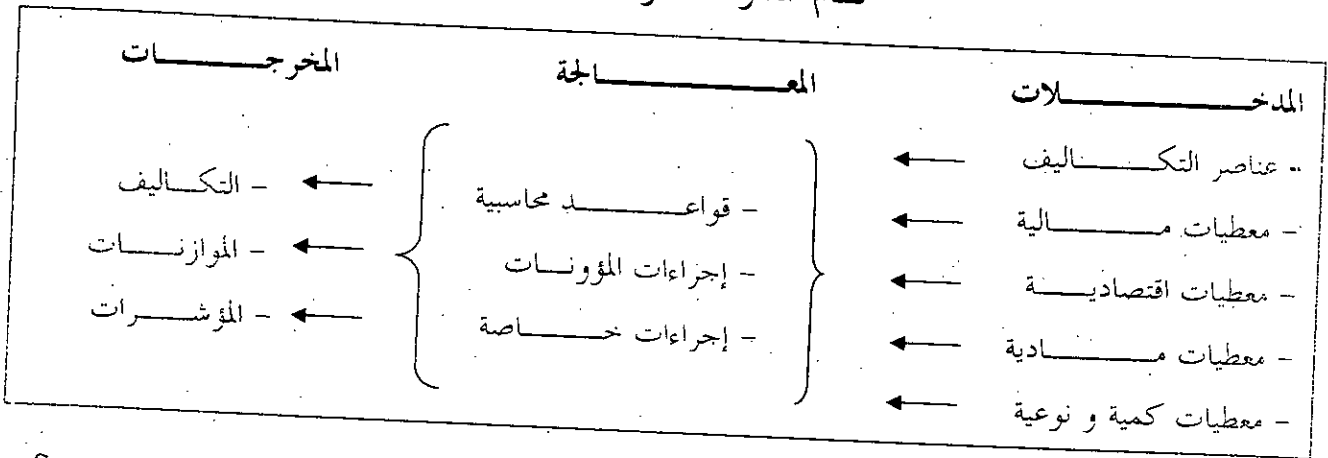
¹ نبوه محمد " مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية " رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر ، 2003-2004 ، ص 23.

2.2. تصميم نظام للمعلومات :

انه من أجديات عمل مراقب التسيير عند وصوله للمؤسسة هو بناء نظام للمعلومات خاص بالمؤسسة ، يتميز بالمرونة وذلك لتحسينه باستمرار مما يسمح بتزويد مختلف المستويات التنظيمية بالمعلومات الضرورية (المعلومات المحاسبية ، السوقية سواء كانت الخلفية أو الأمامية ...) التي تساعد على اتخاذ القرارات اللازمة . ويجب أن يكون هذا النظام تتوفر فيه شروط الأداء المتمثلة : الجودة و الدقة و المرونة و الصحة و الوضوح ، وذلك لجعله أكثر جودة . ويمكن تلخيص نظام المعلومات لمراقبة التسيير في الشكل التالي :

شكل 2-2

نظام المعلومات لمراقبة التسيير

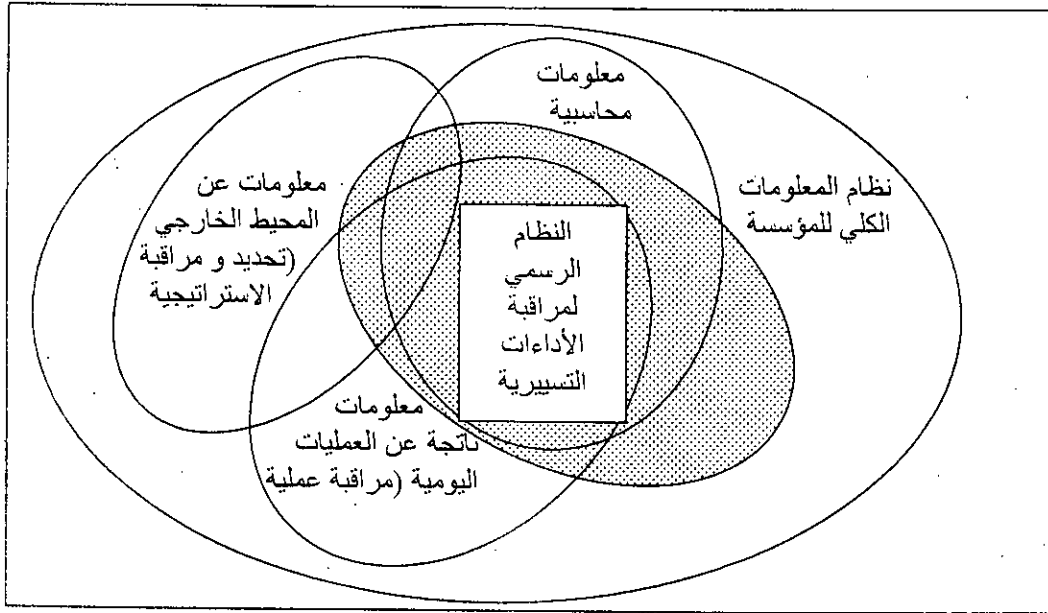


Source : Cloud Alazard, Sabine Separi "contrôle de gestion" 5eme édition paris dunad, 2001, p89

نشير هنا بان التعقيدات و التغيرات السريعة التي يعرفها المحيط يطرح مشكل كبير في التعامل مع معطياته الكثيرة و عليه فان على المراقب المالي تحديد العوامل الأساسية للنجاح و ذلك بتقليص كمية المعلومات مع الرفع من ملاءمتها من جهة وكذا إرساء نظام تحذير مبكر لاتخاذ الإجراءات اللازمة في الوقت المناسب . ويمكن تلخيص ذلك في الشكل الموالي

شكل 2-3

مكانة نظام معلومات التسيير ضمن نظام المعلومات الكلي



Source : Michel Gervais, op.cit, p02

3.3. المساهمة في تصميم هيكل المؤسسة :

إن الخصوصية التي يتميز بها نظام مراقبة التسيير هو تحديد المسؤوليات ، فالمؤسسة مقسمة إلى مجموعة من المراكز المسؤولة ، هذه الأخيرة تسمح بتوزيع المهام و تحقيق اللامركزية الفعالة ، كما تساهم في تسهيل قياس درجة أداء كل مركز و تحليل الانحرافات بشكل أدق و تصحيحها ، فطبيعة نشاط المؤسسة و وضع محيطها و أهدافها يجعل من نظام مراقبة التسيير يحدد المراكز و أولوياتها و بالتالي فهو يعطي تصميم خاص لهيكل المؤسسة . فنظام مراقبة التسيير يسعى إلى إيجاد هيكل يتماشى و مختلف معطيات المؤسسة .

- بعد التطرق إلى هذه الأهداف فإننا يمكن ذكر أهداف ضمنية تتمثل في :

- ❖ تحقيق الفعالية : التأكد من تحقيق الأهداف المحددة
- ❖ تحقيق النجاح : هي التأكد من الاستغلال العقلاني للموارد و الطاقات
- ❖ تحقيق الملاءمة : وهي التأكد من إن الأهداف مبنية وفق الوسائل المتوفرة

2- أهمية نظام مراقبة التسيير :

لقد لقي نظام مراقبة التسيير اهتماما كبيرا من إدارات المؤسسات الاقتصادية منذ أمد بعيد وذلك للأسباب التالية:

- ❖ تعقد و تشعب نطاق الأعمال جعل الإدارة تعتمد على التقارير و التحليلات لأحكام الرقابة على العمليات
- ❖ الضبط الداخلي و الفحص المتأصل في مراقبة التسيير يقلل من مخاطر الضغط البشري و احتمال الأخطاء و الغش

- ❖ من المستحيل أن يقوم المراقب في المؤسسة بطريقة اقتصادية بدون الاعتماد على مراقبة التسيير .
- ❖ التقليل من مخاطر التسيير لأقل حد ممكن لتنفيذ عملية التسيير بالكفاءة المطلوبة ، حيث أن مراقب التسيير يعتمد كثيرا على حكمه المهني وذلك لكي يتأكد من فعالية برنامج الرقابة الذي يمكنه من إبداء الرأي المهني السليم عن وضعية المؤسسة ، وهذا يعني أن على المراقب أن يهتم بخصائص جودة الأدوات التي يعتمد عليها من خلال تقويمه للتسيير لتحديد مخاطر الرقابة ، ومن ثم تصميم الاختبارات التفصيلية التي تمكنه من الحصول على أدلة و قرائن إضافية تمكنه من إبداء الرأي المهني السليم عن أداء المؤسسة و مدى وصولها لأهدافها .

- ❖ التنظيم و التوجيه و توزيع الموارد: حيث أن الموارد المتاحة بأي مؤسسة هي محدودة بطبيعتها و يقع على عاتق المدراء مسؤولية توزيع هذه الموارد النادرة واستعمالها في المؤسسة بأقصى كفاءة و فعالية ممكنة ، ويتطلب ذلك تعاون الأنشطة المختلفة و تنظيمها و توجيهها بحيث تؤدي إلى أفضل استعمال لها¹
- و تتعلق مهام التنظيم و التوجيه و توزيع الموارد بعملية تنفيذ الخطط الموزعة للوصول إلى أهداف المؤسسة المرسومة و أن القرارات المتعلقة بالمهام المذكورة تتطلب معلومات مراقبة التسيير الأكثر دقة للوصول إلى اتخاذ القرارات السليمة

- ❖ تقييم الأداء و تصحيح الانحرافات: ترغب إدارة المؤسسة بمعرفة كيفية تنفيذ الخطط المرسومة و مدى ملاءمتها و مدى تحقيقها للأهداف المسطرة ، ويتم ذلك من خلال مقارنة النتائج المحققة مع الخطط المرسومة ، و تقييم الانحرافات بين الانجاز الفعلي و التوقعات حسب الخطط الموضوعية ثم البحث عن أسباب الانحرافات و المتسببين فيها و تصحيحها .

- ❖ جمع و تحفيز و تنشيط الأفراد : يعمل نظام مراقبة التسيير على توحيد الجهود من اجل تحقيق المشاركة في عملية الرقابة و بالتالي تحقيق أهداف المؤسسة حيث يقوم بالعمل على بعث الحيوية في مختلف مستويات

¹ أحمد حسن طاهر " المحاسبة الادارية " دار وائل للطباعة و النشر ، الاردن ، 2000 ، ص 9-10

السلطة في المؤسسة وتنشيطها عن طريق مكافأة المجد ومعاقبة المتهاون وكذا تحفيز الأفراد وحثهم بذل أقصى جهودات ممكنة

- ❖ توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب من أجل اتخاذ القرار .
- ❖ تنظيم و تعظيم الأثر الرجعي للمعلومات أو حلقات التغذية العكسية التي تزود المؤسسة بالمعلومات الضرورية حول تطور وظائفها و تقلبات محيطها مما يسمح لها بتعديل أهدافها .

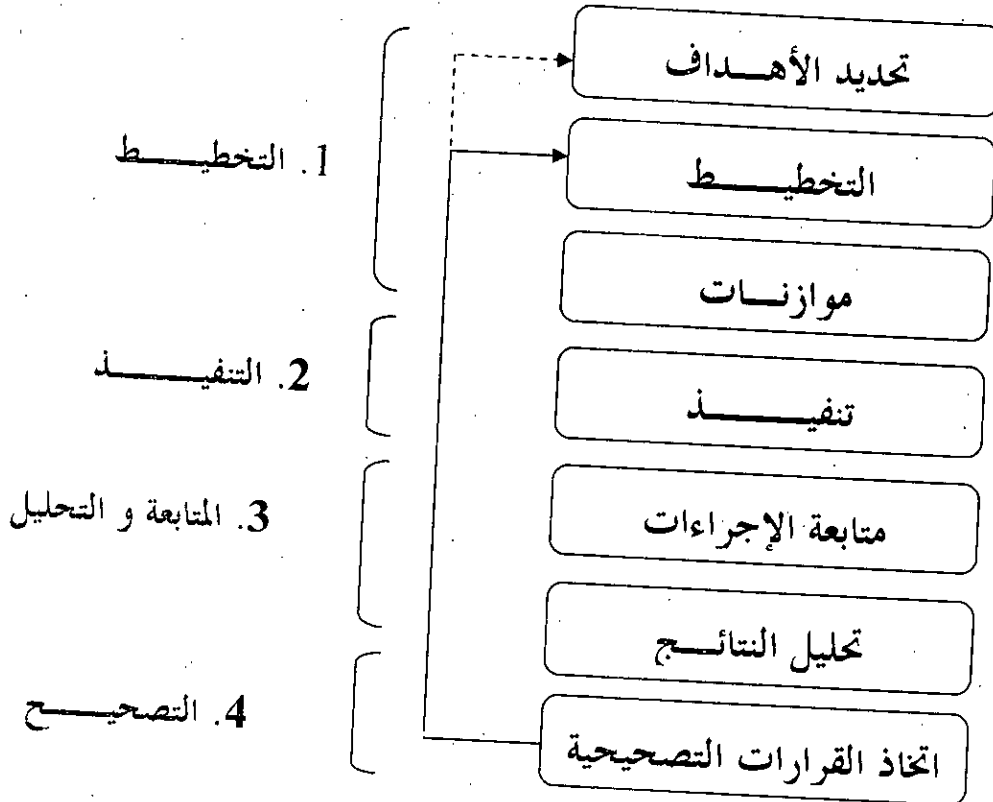
المطلب الثالث :

مراحل مراقبة التسيير

يمكن النظر إلى نظام مراقبة التسيير على انه مسار أو حلقة تفترض الإثراء و التعلم تدريجيا ، وهو عبارة عن حلقة متكونة من أربع مراحل كما هي موضحة في الشكل التالي :

الشكل 2-4

مراقبة التسيير في أربع مراحل : مسار للتعلم



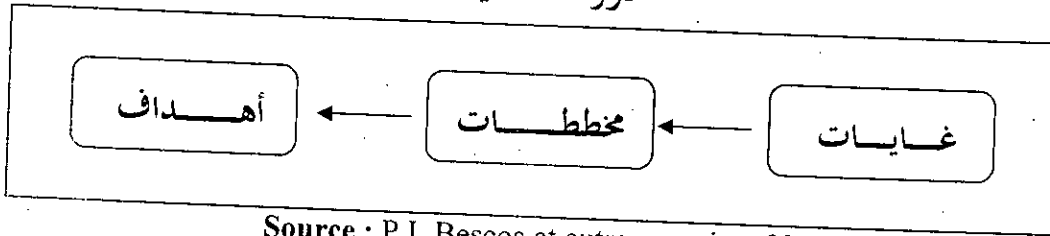
إن مرحلة التخطيط من ناحية تحديد الأهداف و التسيير التنبئي تكون متبوعة بمرحلة التنفيذ أو الانجاز ، حيث تسجل النتائج بعناية ثم تجلّل لكي يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية للأعمال التي تم التخطيط لها و سنحاول شرح و تبسيط هذه المراحل الأربعة فيما يلي :¹

المرحلة الأولى : التخطيط :

تسمح هذه المرحلة بالانتقال من الغايات إلى الأهداف المحددة القابلة للتنفيذ و ذلك بتصميم مخططات تسمح بتنفيذها

الشكل 2-5

دورة التخطيط



Source : P.L Bescos et autres, op cit, p 22

يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتقديم المعلومات اللازمة لإدارة المؤسسة و التي تساعد المديرين على وضع استراتيجية طويلة المدى يتم تقسيمها فيما بعد بمساعدة مراقب التسيير إلى المدى المتوسط (3-5) سنوات و أيضا المدى القصير (اقل من سنة) عن طريق ما يسمى بالموازنات حيث تسمح هذه الأخيرة بتحقيق الأهداف القصيرة الأجل .

المرحلة الثانية : التنفيذ :

مرحلة التنفيذ هي المرحلة الموالية لمرحلة التخطيط ، فبعدها يتم التخطيط لما تريد المؤسسة أن تحققه ، تبدأ مرحلة التنفيذ و هي تطبيق المخططات التي تم إعدادها على أرض الواقع للوصول إلى الأهداف المحددة .

المرحلة الثالثة : المتابعة و التحليل :

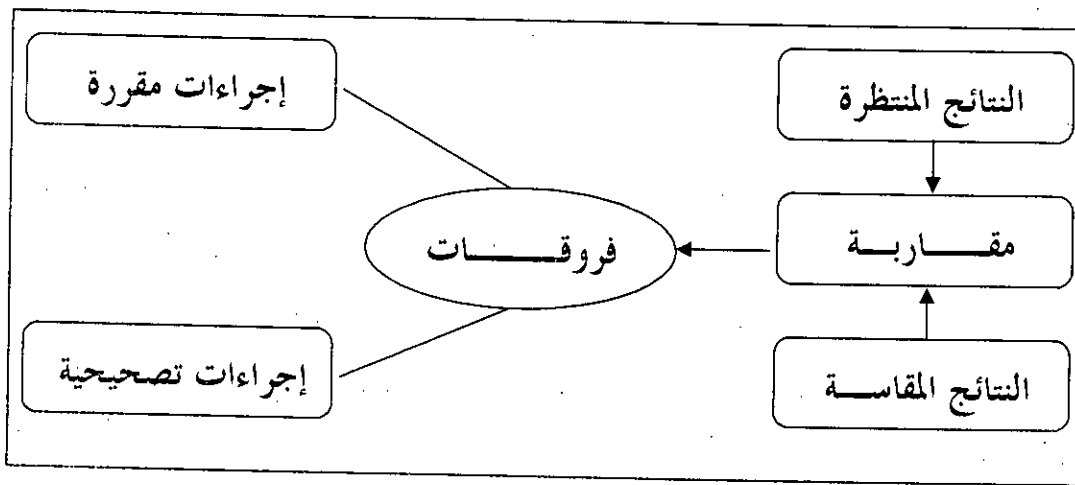
إن النشاطات المخطط لها أن تعطي نتائج تعتمد جزئيا على الظروف المحيطة و بالتالي يصعب تجليل هذه النتائج مما يستوجب ضرورة وجود "نظام للقياس" . ففي الواقع لا يمكن معرفة النتائج المتحصل عليها بصورة مباشرة ، أي أن تحديدها يتطلب وضع مؤشرات ، و مجموع المؤشرات المعتمدة في النهاية من اجل وصف واقع النتائج تشكل " نظام القياس "

¹ P.L. Bescos et autres " contrôle de gestion " édition, paris, 2001, p22.

إن الهدف من هذه المرحلة هو مقابلة و مقارنة النتائج المقاسة بتلك المنتظرة أو المتوقعة ، وكذا تحليل الفروقات التي لا يمكن تفاديها لتحديد فيما إذا كانت تشكل انحرافا بالنسبة لمخطط النشاط و هذا يتضمن اتخاذ إجراءات تصحيحية ، أو ببساطة إذا كانت هذه الفوارق تتدرج ضمن المجال المحدد و المقبول لأي عمل تنبؤي. وبالتالي فإن هذه المرحلة تمثل مراقبة أولية ، وهي تنظيم يسمح بالتأكد من إن المؤسسة تتوجه بصورة جيدة نحو الأهداف المنتظرة .

الشكل 2-6

مرحلة المتابعة و التحليل



Source : P.L Bescos et autres ,op cit, p 24

المرحلة الرابعة : الإجراءات التصحيحية :

تتطلب الانحرافات الخارجة عن المجال المقبول للعمل التنبؤي ضرورة اتخاذ إجراءات تصحيحية هذه التصحيحات تتم في غالب الأحيان على الأعمال الواجب القيام بها أي طريقة التنفيذ ، أو على الوسائل التي ينبغي توفيرها و كيفية استعمالها ، كما يمكن أن تتم هذه التصحيحات في الحالات القصوى على الأهداف و الغايات في حد ذاتها و التي تستوجب إعادة النظر فيها .¹

في هذه المرحلة يقوم مراقب التسيير بتقديم التوصيات و الاقتراحات الواجب اتخاذها فقط فهو غير مسؤول عن اتخاذ القرارات بهذا الشأن لان هذه الأخيرة لا تندرج ضمن صلاحياته.

يسمح هذا المسار بمساعدة المسؤولين و أفراد المؤسسة على تحسين أدائهم من خلال مختلف المراحل السابقة ، فهو وسيلة لتحليل الانحرافات و البحث عن أسبابها و بالتالي يستطيع هؤلاء المسؤولين و الأفراد التعرف على

¹ Helene Loning , op cit , p04.

أخطائهم و تحسين أدائهم في المستقبل . وعليه فان مسار مراقبة التسيير يهدف إلى التدريب و التعليم و إلى تحسين جودة العمل التسييري ككل .

ويتم عادة في مراقبة التسيير انجاز تشخيص مختصر حول مسار المراقبة بالمؤسسة ، للتأكد من ان هذا المسار لا يهمل ولا يغفل أية مرحلة ، غير لن هذا المسار يمكن أن يكون مميزا لدى بعض الشركات مثل الشركات الصغيرة التي تكون في مرحلة التوسع و النمو وبالتالي تركز أكثر على المرحلة الأولى و الثانية من المسار (التخطيط و التنفيذ) على حساب الوقت الخاص بالتحليل و أيضا التأني الضروري للتعلم و هذا ما يؤدي إلى تكرار نفس الأخطاء .

المطلب الرابع:

وظائف و علاقة نظام مراقبة التسيير بوظائف المؤسسة

1- علاقة نظام مراقبة التسيير بوظائف المؤسسة

لا يمكن تصور أي وظيفة من وظائف المؤسسة لا يمسه نظام مراقبة التسيير باعتبار أن أي نظام تسييري مستعمل في المؤسسة هو بحد ذاته أداة للمراقبة ، لان من خصائص النظام أنه أداة للمراقبة و بالتالي يمكن القول بان مراقبة التسيير تظهر في مختلف وظائف المؤسسة من خلال مختلف الأدوات التسييرية المستعملة سواء تقنيات كمية للتسيير ، طرق إحصائية ، بحوث عمليات ، النظم الإدارية المختلفة ، العلوم الإنسانية و مختلف تقنيات الإعلام الآلي ولهذا كان لا بد من أن يكون رجل مراقبة التسيير ملم بقدر كبير بهذه الأدوات لجعل عمله أكثر نجاعة لأن هذه الأدوات حسن استغلالها له الأثر الكبير في استغلال الموارد المتاحة أمام المؤسسة بشكل يسمح بتقليص التكاليف من جهة ، وتعظيم الأرباح من جهة أخرى

ولتوضيح العلاقة بين نظام مراقبة التسيير و مختلف الوظائف بالمؤسسة ، سنقوم بتبسيطها في شكل جدول ينحصر لنا مختلف الأدوات المستعملة في كل وظيفة

الجدول 1-2

نظام مراقبة التسيير وعلاقته بمختلف الوظائف

الانتاج	التسويق	المالية	الموارد البشرية	
<ul style="list-style-type: none"> - إدارة المخازن - المحاسبة التحليلية - تحليل القيمة - حلقات الاختناق - ميزانية الانتاج 	<ul style="list-style-type: none"> - المحاسبة التحليلية - التنبؤ بالمبيعات - مؤشرات المردودية التجارية - ميزانية المبيعات 	<ul style="list-style-type: none"> - المحاسبة العامة - ميزانية الاستثمار ، الميزانية النقدية. - عتبة المردودية . - التحليل المالي. - طرق تقييم المشاريع . - نظرية المباريات . 	<ul style="list-style-type: none"> - المحاسبة التحليلية - الميزانية - الاجتماعية 	التقنيات الكمية للتسيير
<ul style="list-style-type: none"> -التنظيم العلمي للعمل - ادارة المعلومات - التصور المخطط 	<ul style="list-style-type: none"> -التنظيم العلمي للعمل - ادارة المعلومات -التصور الشكلي 	<ul style="list-style-type: none"> - التنظيم العلمي للعمل - ادارة المعلومات - التصور المخطط. 	<ul style="list-style-type: none"> - إدارة المعلومات - الهيكل التنظيمي 	التنظيم الاداري
<ul style="list-style-type: none"> - الاحصاء الوصفي، الرياضي - قانون التوزيع الرياضي - الاحصاء التطبيقي 	<ul style="list-style-type: none"> - المتوسطات المحركة ، المربعات الصغرى - الاحصاء الوصفي - الاحصاء الرياضي. - شجرة القرار. - الشجرة الاحتمالية - القيمة الحالية . 	<ul style="list-style-type: none"> - الاحصاء الوصفي . - معايير القرار. - الامل الرياضي. - شجرة القرار. - قانون التوزيع الاحصائي - الاحصاء التطبيقي . 	<ul style="list-style-type: none"> - الاحصاء الوصفي - الاحصاء التطبيقي 	الرياضيات ، الاحصاء
<ul style="list-style-type: none"> - نظرية الالعاب - البرمجة الخطية 	<ul style="list-style-type: none"> - تحليل Bayes -مسائل النقل و التوزيع - البرمجة الخطية 	<ul style="list-style-type: none"> - تحليل Bayes - نظرية الالعاب 	<ul style="list-style-type: none"> - بحوث عمليات الموارد البشرية تسيير 	بحوث العمليات

- العصف الذهني - حاقات الجودة	- دراسة التحفيز . - دراسة الحاجات .	- دراسة التحفيز . - علم النفس .	- التحليل النفسي . - الميزانية الاجتماعية - مناهج التوظيف . - علم النفس	علوم انسانية
-- المحاكاة - النظم الخبيرة و الذكاء الاصطناعي - برامج الانتاج ...	- المحاكاة - النظم الخبيرة و الذكاء الاصطناعي - برامج التسيير التجاري	- المحاكاة - النظم الخبيرة و الذكاء الاصطناعي - البرامج المحاسبية المالية	- المحاكاة - النظم الخبيرة و الذكاء الاصطناعي - برمجيات الاجور .	اعلام آلي

2- وظائف نظام مراقبة التسيير :

1.2. التخطيط :

يسمى نظام مراقبة التسيير على تفعيل عملية التخطيط على مختلف المستويات سواء منها العليا بالقرارات الاستراتيجية أو السفلى بالقرارات التشغيلية أو التكتيكية
 اتخاذ القرار : كما يعمل نظام مراقبة التسيير من خلال مختلف الأدوات التي يستعملها على ترشيد سلوك متخذ القرار مما يجعل هذا النظام دعامة أساسية في عملية اتخاذ القرار

2.2. مراقبة الأداء الوظيفي :

تعد هذه الوظيفة من أهم الوظائف التي تقوم بها مراقبة التسيير لأنها تعد وسيلة أساسية لجمع المعلومات لتقييم الأداء بموضوعية ، حيث يعمل القائم بهذه المهمة بالإصغاء لمختلف الموظفين وعلى مختلف المستويات ، وجمع معلومات مساعدة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمسار الوظيفي مما يساعد على زيادة الثقة ، و الانتماء ، وذلك من خلال المشاركة في تحديد الأهداف و عدالة التوزيع و عدالة التعاملات .

3.2. التنسيق و التنظيم :

أهمية التنسيق الأفقي و العمودي بين مختلف المراكز و المصالح بالمؤسسة ، جعل من الضروري على مراقب التسيير تجنيد كل الوسائل اللازمة لضمان هذه الوظيفة بغية تحقيق الاهداف المسطرة مسبقا بكفاءة عالية .

4.2. مراقبة الجودة :

إن إدارة الجودة لها أهمية كبيرة على مستوى المؤسسات التي تسعى إلى التقدم و التوسع في نشاطها ، حيث يتطلب منها إنتاج سلع ذات جودة تتلاءم و رغبات المستهلكين ، وهذا يعتبر تحدي كبير لنظام مراقبة التسيير ويستوجب عليه الوصول إلى ما يعرف بالجودة الشاملة مما يعزز مكانة المؤسسة في السوق و يجعلها أكثر مرونة في التعامل مع تغيرات السوق .

5.2. إدارة الوقت :

إن للوقت أهمية كبيرة في المؤسسة ، وكلما كان الاستغلال الأمثل له كان لها القدرة على التنافس كبيرة ، وذلك من خلال تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة و العكس صحيح . ومراقب التسيير يصل إلى الاستغلال الأمثل للوقت من خلال الوسائل التالية :

- العمل على تطوير الكفاءة عن طريق التكوين المستمر للتغلب على الحالات الاستثنائية
- تسألية العمليات على المستويات الحسابية لربح الوقت .
- تنفيذ الأهداف عن طريق جداول زمنية باستخدام بحوث العمليات .
- تحديد كيفية استخدام الوقت حسب خطة مدروسة سابقا .

المبحث الثاني :

مراقبة التسيير ومراحل عمله

إن مهام مراقبة التسيير عرفت تغيرات عديدة بتغير المحيط ضمن مهام محدودة إلى مهام متعددة و مترابطة فيما بينها نتيجة للتغيرات التي عرفها المحيط ، فأصبحت مهام مراقبة التسيير تتميز بالشمولية ، ولمواكبة هذه المهام كان لزاما أن تكون مواصفات معينة في رجل مراقبة التسيير ، وكذا طريقة عمله وسنحاول التطرق إلى هذا في هذا البحث

المطلب الأول :

مواصفات و صلاحيات مراقب التسيير

1- المواصفات:

- إن عمل مراقب التسيير يتطلب منه تكوينا أساسيا في مجال المحاسبة و المالية ، كما لا بد عليه أن يكون مزودا بقاعدة صلبة في ميادين التنظيم ونظم المعلومات و الموارد البشرية و تقنيات الحوار ، فمراقب التسيير ملزم بإيجاد الصيغ التنظيمية التي توافق نمط المؤسسة و التي من شأنها تسهيل تجسيد الخطط المبرمجة ، كما أن نظم المعلومات تعد اختصاصا أساسيا في تكوين مراقب التسيير الذي يتحمل مسؤوليات مخرجاتها و كيفية تعديلها و تطويرها . أما ما يتعلق بجانب المواد البشرية فهي تساعد على كيفية خلق بيئة تنفيذية متلاحمة و متناسقة كل بحسب موقعه لغاية واحدة هي تحقيق الأهداف المسطرة

إضافة إلى هذا التكوين الأساسي ، فإنه توجد مواصفات أخرى يمكن أن نذكر منها ¹:

- « تكوين أولي في التسيير
- « تكوين معمق في المالية و المحاسبة
- « التحكم في الإعلام الآلي و التعامل مع البرامج
- « التحكم في اللغات.

¹ P.L. Bescos et autres ,op cit, p 477

« الخبرة المهنية في مجال التدقيق المحاسبي
 « مواصفات الصرامة و التحليل و القدرة على الاتصال
 و الجدول التالي يوضح ذلك من خلال الدراسة التحقيقية التي نشرها chiapello حيث قام بطرح مجموعة
 من الأسئلة على مراقبي التسيير ، أخذنا أهمها

الجدول 2-2

تم التنقيط حسب السلم التالي:	معدلات إجابات مراقبي التسيير	المواصفات المطلوبة
1: غير مهم	3.4	المعارف المحاسبية
2: قليل الأهمية	3.4	المعارف المعلوماتية
3: مهم	4.5	مواصفات الاتصال
4: مهم جدا	4.3	مواصفات المرونة
5: ضروري ولا غنى عنه	4.3	التنظيم و الصرامة

Source : P.L Bescos et autres, op cit, p 477

فمن خلال تحليلنا للجدول نجد أن هذه العناصر لها أهمية متفاوتة ، فالمعارف المحاسبية و المعلوماتية تعد مهمة لحد ما . إلا أن مواصفات الاتصال و المرونة و التنظيم و الصرامة تعد مهمة جدا . فالمواصفات الإنسانية لها جانب كبير في عمل مراقب التسيير
 كما انه يمكن إضافة بعض الجوانب الثانوية في مواصفات مراقب التسيير نذكر منها : تقبل أفكار الآخرين و النقد ، القدرة على التنشيط و غياب الأحكام المسبقة و القدرة على تسيير الموظفين
2- صلاحيات مراقب التسيير :

كان لمراقب التسيير صلاحيات كلاسيكية واضحة . إلا أن التغيرات و التعقيدات الاقتصادية أوجدت توسع لصلاحيات و مهام مراقب التسيير ، وعلى هذا الأساس يمكن أن نقسم الصلاحيات إلى صلاحيات كلاسيكية و صلاحيات جديدة .

1.2. صلاحيات كلاسيكية :

يمكن أن نوجز أهمها فيما يلي :

- ❖ يشارك في وضع السياسة العامة للمؤسسة سواء من خلال التخطيط الطويل أو المتوسط أو القصير
- ❖ ينسق مجموع الأعمال و البرامج و يضمن الانسجام بين مختلف المصالح و المراكز.
- ❖ يراقب مختلف الانجازات و يقارنها مع التقديرات ليستخرج الفروقات .
- ❖ يضع و يسيّر و يطور لوحات القيادة
- ❖ يساعد المسؤولين في البحث عن أسباب الفروقات و يقترح القرارات .
- ❖ يترجم و يجزئ الخطط العامة إلى خطط فرعية لتسهيل تطبيقها

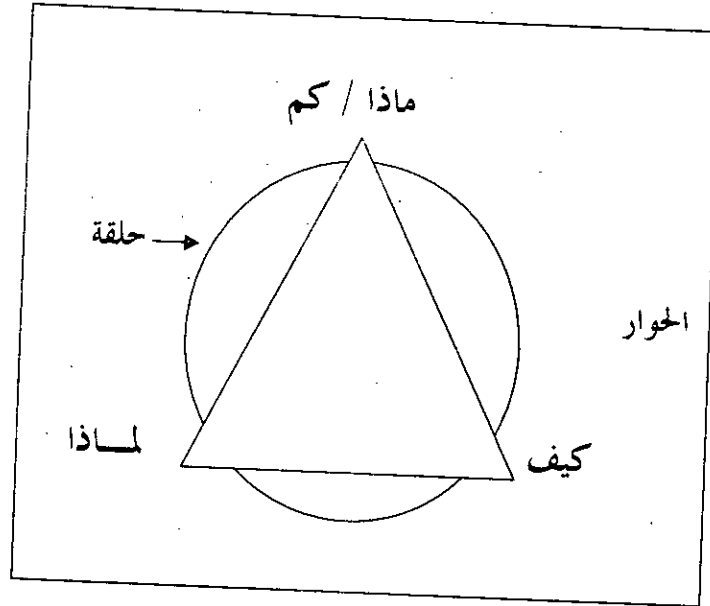
2.2. الصلاحيات الحديثة لمراقب التسيير:

إن التعقيدات الاقتصادية و التغيرات التي يعرفها محيط المؤسسة سببا أساسيا في وجود صلاحيات جديدة لمراقب التسيير ، فالزماما عليه مواكبة هذه التغيرات وما يفرزه من آليات جديدة . ويمكن إيجاز هذه الصلاحيات في ثلاث نقاط هي :

- ❖ مرافق التغيرات .
- ❖ رجل حوار التسيير .
- ❖ كما يقوم بتصميم نظام المعلومات لمراقب التسيير.
- ❖ مرافق للتغيرات : إن مراقب التسيير له الصلاحية التامة في تكوين و تدريب الموظفين على التغيرات التي افرزها المحيط فهو يعمل على خلق ثقافة المرونة في التعامل مع المتغيرات و الحالات الاستثنائية ، كما انه يعمل على تطوير ثقافة التسيير الحديث داخل المؤسسة ، فيعتبر دور المكون أساسيا بالنسبة لمراقب التسيير ، فهو يجعل الموظفين أكثر تكيف مع متطلبات و ظروف المرحلة التي تجتازها المؤسسة ، وترتكز عملية مراقبة التغيرات على عناصر التكوين ، الاتصال و الإرشاد .
- ❖ رجل حوار التسيير : تكمن مهمة مراقب التسيير في التركيز على ثلاث نقاط هي : التقدير أو ما يعرف بالتنبؤ ، و القياس واتخاذ التدابير و التصحيحات اللازمة . وذلك وفق الشكل التالي

الشكل 2-7

مراقب التسيير رجل حوار



Source : Xavier Bouin, Francois Xavier simo "Les nouveaux visage du contrôle de gestion", 2000, p50.

فمن خلال الشكل نجد انه السؤال المتعلق بـ كم يعبر على ما هو المستوى أو الوضعية التي نريد أن نصل إليها وفق نقاش و حوار مبني على دعائم واقعية خلال جلسات مناقشة خطط العمل المستقبلي أما التساؤل المتعلق بـ لماذا فهو يجيب عن وضعية تصحيحية قبلية أو تغييرات يجب مواكبتها ، ونتائج ايجابية قبلية يراد تحسينها و تميمها .

أما ما يتعلق بـ كيف فهي الإجابة على متطلبات و مستلزمات و أدوات حتمية للوصول إلى إجابة عن كم و لماذا ، فهي بمثابة القيد الأساسي لبناء المرحلتين السابقتين . و مراقب التسيير يلعب دور رجل الحوار في بناء الحوار التوافقي بين مختلف هذه الأقطاب الثلاثة مما يسمح بتنفيذ حسن للخطط .

❖ تصميم نظام معلومات لمراقب التسيير: يقوم مراقب التسيير بتصور و وضع نظام موضع التنفيذ، فهو الذي ينشأ أدوات تحليل التكاليف و مراقبة الموازنات بشكل ينسجم و الهيكل العام للمؤسسة ، ويجعل نظام المعلومات أكثر تكيفا و مرونة مع خصائص المحيط الخارجي للمؤسسة و كذا الداخلي ومن خلال عرض هذه الصلاحيات نجد أن عمل مراقب التسيير و صلاحياته مرتبطة ارتباطا وثيقا بالظروف و التغييرات التي يعرفها محيط المؤسسة .

المطلب الثاني :

التموضع السلمي لمراقب التسيير

من خلال تطرقنا لصلاحيات مراقب التسيير نجد انه بمثابة القائد المخطط و الساهر على التنفيذ من خلال تتبع باستمرار المسار الذي تمشي عليه الخطط الموضوعة و سبل تصحيحها فهو بمثابة المستشار الاقتصادي من جانب وضع الخطط ، و بمثابة الميكانيكي في عملية تصحيح و تعديل الأعمال الميدانية ، و كذلك منشط لنظام مراقب التسيير .

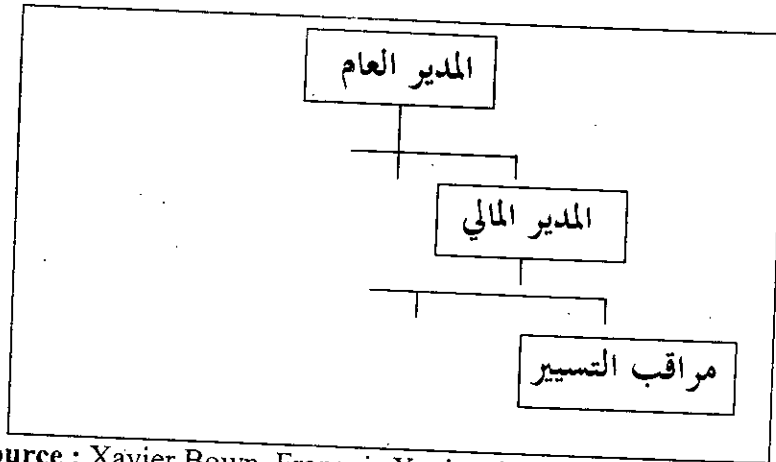
ما هي حالات التموضع السلمي لمراقب التسيير داخل الهيكل التنظيمي

1- تابعة مراقب التسيير للمدير المالي :

إن نظام مراقبة التسيير في بدايته كان فرعاً ثانوياً تابع بشكل مباشر إلى مديرية المالية . فكانت اهتماماته تصب في الجانب المالي ، فمراقب التسيير يحمل شعار "المديرية المالية" مما يجعل درجة ارتباطه و تعامله مع المصالح الأخرى بشكل مباشر ضعيف ، مما يقلل و يحد من صلاحيته ، وهذا ما يجعل اهتماماته منصبه على الجانب المالي فقط و يهمل المجالات الأخرى . و الشكل التالي يبين ذلك

الشكل 2-8

مراقب التسيير تابع للمدير المالي



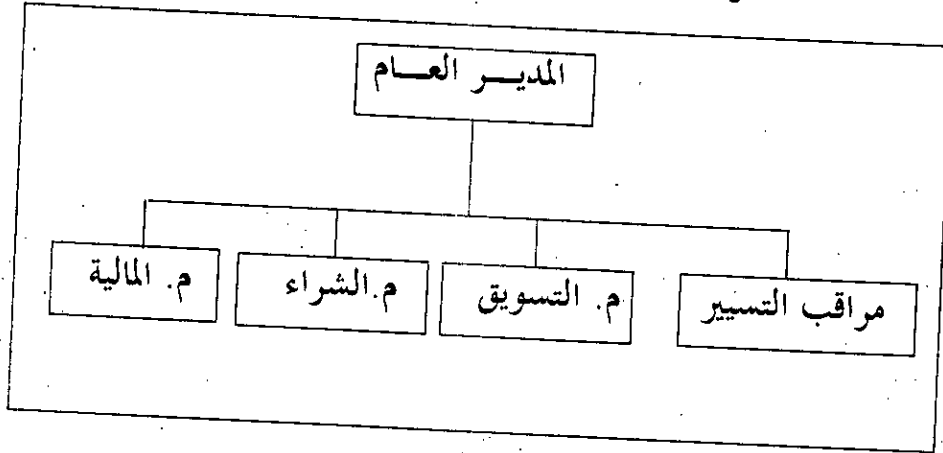
Source : Xavier Bown, Francois Xavier simo, op cit , p 54

فمراقب التسيير أكثر الماما بالجوانب المتعلقة بنظام المعلومات المالي و المحاسبي و غير مطلع على باقي الأنظمة .

2- مراقب التسيير في مستوى واحد مع باقي المصالح :
في هذه الحالة مراقب التسيير في نفس المستوى مع باقي المصالح مما يجعله في وضعية اتصالية أفقية ، وهذا ما يظهره الشكل التالي

الشكل 2-9

مراقب التسيير في تموضع أفقي مع البقية



Source : Xavier Bown, Francois Xavier simo, op cit , p 54

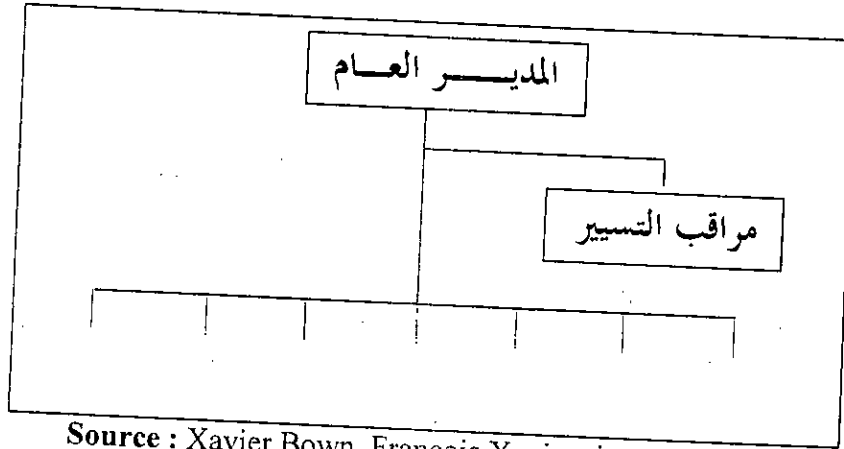
وفي هذه الحالة تدخلات و صلاحيات مراقب التسيير أكثر اتساعا مقارنة بالحالة الأولى نظرا لانتمائه لنفس المستوى السلطوي ، إلا انه تبقى هناك مجالات محدودة للتدخل و التعامل مما يجعل عمل مراقب التسيير غير تام و شامل .

3- تابعة مراقب التسيير للمدير العام :

إن التوجهات الحديثة و التي أفرزتها متغيرات المحيط عززت من مكانة مراقب التسيير داخل الهيكل التنظيمي ، فأصبح مباشرة تحت المدير العام وهذا ما يجعل من صلاحياته و مهامه أكثر توسعا و شمولية ، وهذا ما يوافق الأهداف الحديثة لمراقب التسيير ، فهذا التموضع الجديد يسمح لمراقب التسيير بوضع خطط تخص كل الجوانب وعلى مختلف المستويات بشكل يسمح له بالوقوف على كل صغيرة و كبيرة في مسار نشاط المؤسسة .
و الشكل التالي يبين ذلك

الشكل 2-10

مراقب التسيير تابع مباشرة للمدير العام



Source : Xavier Bown, Francois Xavier simo, op cit , p 54

ونشير هنا إلى هذا التوضع رغم انه مساعد لعمل مراقب التسيير إلا انه أدى إلى نقص فعالية العمل نظرا لزيادة المهام المنوطة بمراقب التسيير من جهة وكذا تعقد و تغير ظروف المحيط من جهة أخرى مما يصعب على مراقب التسيير الإلمام بكل الجوانب ويشكل كافي ، هذا ما جعل عمله دوما يتركز على نقاط أساسية في كل جانب.¹

المطلب الثالث :

مراحل عمل مراقب التسيير

يتوجب على مراقب التسيير لكي يكون عمله ناجح أن يصنع نظام عام لمراقبة التسيير يستجيب لمتطلبات المرحلة الأولى ، و إن يقوم بدراسة معمقة للمحيط الخارجي ، واستخراج أهم البدائل المرتبطة به ثم القيام بدراسة الواقع الداخلي للمؤسسة وخصوصياتها ، وفق هذه الدراسة يقترح نظام لمراقبة التسيير و كذلك متابعته لجعله أكثر مرونة مع التغيرات ، وهذا ما نطلق عليه المراحل الثلاث لعمل مراقب التسيير

أ- دراسة محيط و قطاع نشاط المؤسسة :

بداية الدراسة تكون بشكل عام على الوضعية الاقتصادية و الاجتماعية التي تشتغل فيها المؤسسة، ثم تتجه للجوانب الخاصة بقطاع نشاط المؤسسة وذلك بغية الوصول إلى فهم إجمالي العوامل الخارجية التي يمكن ان تتأثر بها أو تؤثر عليها المؤسسة .

¹ Roberert.Teller , op cit , p 67.

1.1. دراسة عامة للمحيط : يعتمد فيها مراقب التسيير على الأرشيف، كما يستشير الأطراف الخارجية المتخصصة. وذلك لجمع رصيد أولي من المعلومات

❖ العوامل الاقتصادية و الاجتماعية : تتركز على مختلف المؤشرات المتعلقة بمستوى الأسعار و تطورها ، و مستوى البطالة و التضخم ، وذلك بغية تحديد مختلف المخاطر التي يمكن أن تتأثر بها المؤسسة .

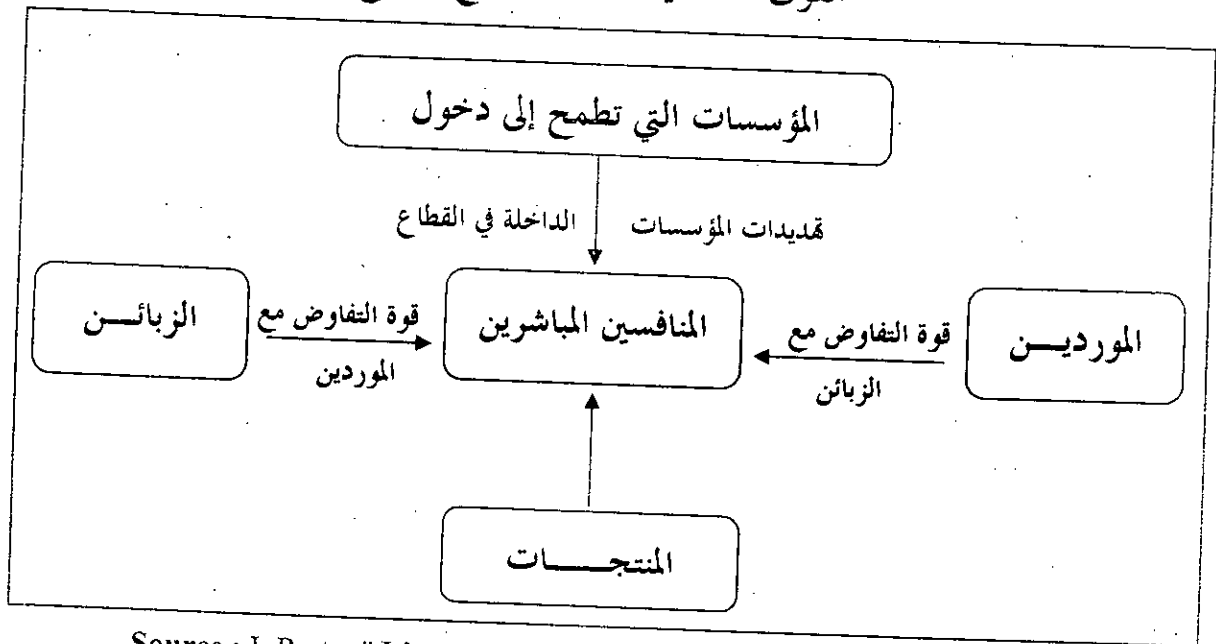
❖ العوامل التجارية : تلخص أساسا في دراسة السوق عن طريق أدوات بحوث التسويق ، وذلك لتوضيح مكانة المؤسسة في السوق .

❖ العوامل التنظيمية : هي تلك الجوانب المتعلقة بقوانين البيئة و المستهلكين ، وبصورة عامة التشريعات

1.2. تحليل قطاع نشاط المؤسسة : بعد أن يتعرف مراقب التسيير على المحيط العام للمؤسسة ، يقوم بتركيز دراسته أكثر على جوانب القطاع الذي تنشط فيه المؤسسة، و الغاية من ذلك معرفة مختلف القوى التنافسية التي تواجه نشاط المؤسسة . و نأخذ نموذج "بورنر" الذي يعبر عن مختلف القوى ، و التي يوضحها الشكل التالي

الشكل 2-11:

القوى التنافسية الخمسة لقطاع الإنتاج



Source : L.Porter " L'avantage concurrentiel " paris dunod, 1997, p15

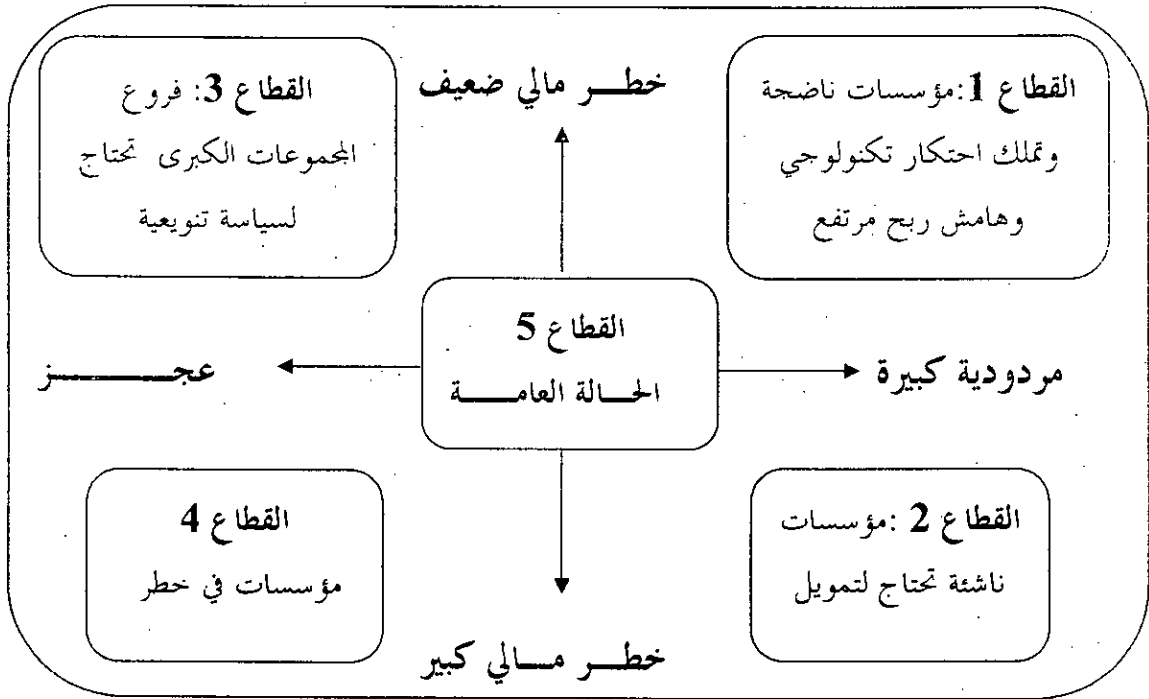
إن مختلف مراحل هذه الدراسة تسمح بإعطاء رؤية واضحة المعالم على نقاط قوة و ضعف و استغلال الفرص من جهة أخرى.

2- دراسة داخلية المؤسسة :

مراقب التسيير يعمل على جمع أكبر رصيد عن ماضي و حاضر المؤسسة و كذا الخطط المستقبلية . وذلك لتوضيح ملامح الاستراتيجية التي تتبعها المؤسسة ، وبعد التعرف على الأهداف الإستراتيجية المسطرة من طرف المؤسسة يقوم المراقب بإجراء دراسة تفصيلية لمختلف نشاطات المؤسسة، وذلك بدراسة كل الوثائق المتاحة . ثم يقوم بعملية مقارنة نتائج المؤسسة بنظيراتها من نفس القطاع ليتمكن من تصنيفها من منظور المردودية الاقتصادية ، وكذلك من منظور الخطر المالي. و الشكل التالي يبين ذلك

الشكل 2-12

دراسة واقع المؤسسة لبناء الاستراتيجية



المصدر : عقون سعاد ، مرجع سابق ، ص 95.

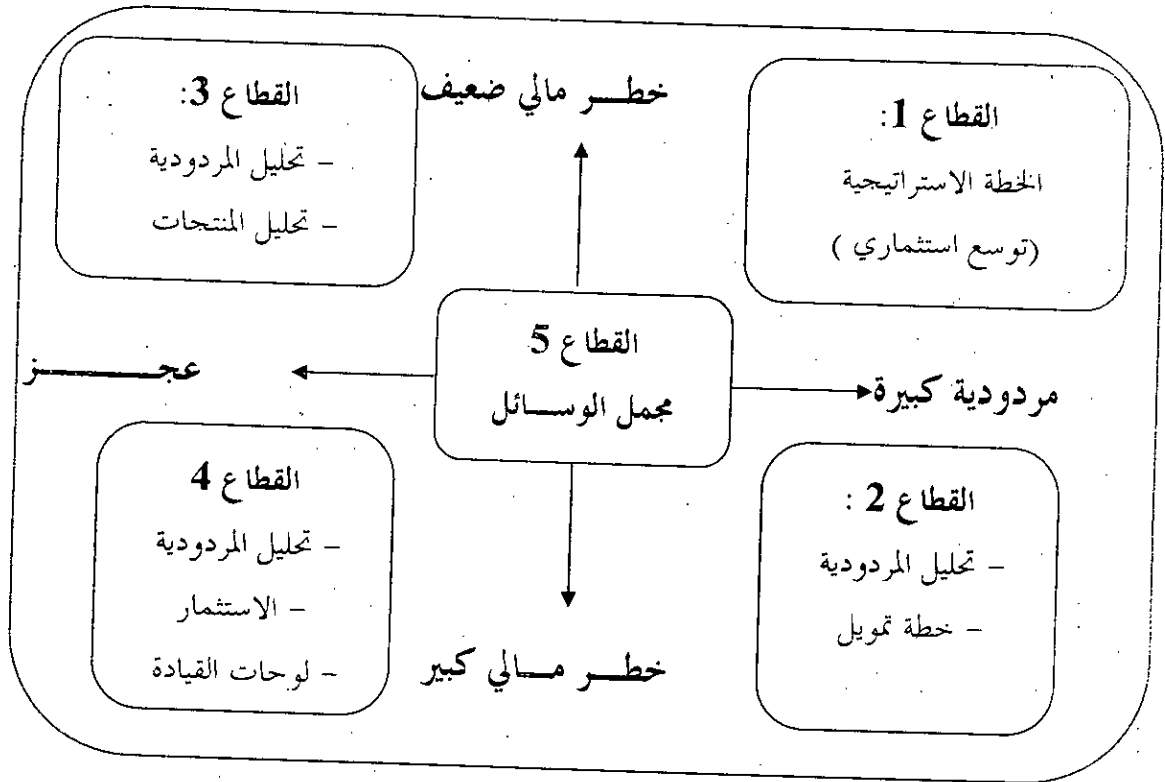
وبعد أن قام مراقب التسيير بتحديد طبيعة القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة يقوم بتشخيص تنظيم المؤسسة بداية بالهيكل التنظيمي ، وكذا مراكز المسؤولية و درجة تحكمها في أداء مهامها بتناسق ، كما انه ينظر بدقة لتسيير قسم الموارد البشرية و معايير الترقية و التحفيز و اقتراح السبل السليمة في هذا المجال

3- اقتراح نظام لمراقبة التسيير و متابعته :

انه من خلال المعارف التي اكتسبها مراقب التسيير خلال المراحل السابقة ، تمكنه من اقتراح نظام لمراقبة التسيير يتكيف ووضعية المؤسسة ، يعتمد في البداية بشكل كبير على نظام المعلومات المحاسبي من خلال أدوات المتمثلة في المحاسبة العامة و التحليلية و الموازنات ، ثم و عبر مراحل يقوم بتصحيحات بحسب المقتضيات . كما يقوم مراقب التسيير باختيار وسائل المراقبة الملائمة لحالة المؤسسة ، وذلك اعتمادا على التشخيصات السابقة . و الشكل الموالي يوضح الإجراءات بحسب حالة المؤسسة .

الشكل 2-13

نظام مراقب التسيير المقترح



المصدر : عقون سعاد ، مرجع سابق ، ص 96.

- ❖ القطاع 1: تضع المؤسسة خطة تعمل على الحفاظ على وضعيتها و تحسينها بتوسيع دائرة الاستثمار ، لتقليل المخاطر و رفع المردودية .
- ❖ القطاع 2: إرساء قواعد سليمة للتمويل بأقل تكلفة ، والرفع من المردودية عن طريق الاستثمار لرفع العوائد المساهمة في التمويل

- ❖ **القطاع 3:** بما ان الخطر المالي ضعيف فالمرقب يلجأ إلى استعمال الأدوات المحاسبية خاصة من التحليلية ، وذلك لمعرفة مردودية المنتجات و مواطن الخلل في مستوى المردودية .
- ❖ **القطاع 4:** هذه الحالة تعد جد حرجة ، وعلى مراقب التسيير تجنيد كل الوسائل و الأدوات لمعرفة مواطن الخلل لتصحيحها في أقرب وقت حتى و ان تطلب تغيرات جذرية
- ❖ **القطاع 5:** تعد حالة عادية و مراقب التسيير يعمل على تحسينها للرفع من المردودية من جهة ، وخفض الخطر المالي بوضع نماذج تكيف مع حالة المؤسسة من جهة ، وتضاهي نماذج المؤسسات من القطاع الأول .

4- متابعة النظام المقترح: لا يتوقف عمل مراقب التسيير على اقتراح النموذج بل عليه ان يقوم بمتابعته وذلك وفق ثلاث محاور أساسية وهي :

1.4. درجة تكيف النظام مع احتياجات المؤسسة : ويمكن الوصول إلى هذا الهدف بمعرفة مدى مساهمة الوسائل المقترحة في المرحلة السابقة في تحسين النتائج . وهل النتائج كانت في حجم الإمكانيات و الوسائل المتاحة ؟ و ما درجة تلبية هذا النظام لتطلعات الإدارة في مختلف الجوانب التسييرية . وانه و للحكم على مدى فعالية النظام المقترح على مجموعة من المقاييس النوعية نذكر منها :

- درجة سهولة استعمال النظام .

- مصداقية المعلومات المقدمة .

- درجة فعالية هذه المعلومات .

- درجة مرونة النظام في التعامل مع التغيرات .

- مستوى التنسيق بين مختلف المراكز .

2.4. طريقة عمله : تركز أساسا على مدى التطابق بين المسار الفعلي لهذا النظام ، وما هو مخطط له سواء

من منظور كمي أو كيفي ، وذلك باستخدام أدوات مقارنة مرحلية

3.4. تكلفته : يعد النظر في تكلفة النظام شيء مهم وذلك بمقارنة تكاليفه بالنتائج التي يمكن أن يحققها ،

أي قياس مردودية و درجة مساهمته في تحسين النتائج

المبحث الثالث : أدوات مراقبة التسيير

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي أداة لتوصيل البيانات و المعلومات إلى مختلف المستويات الإدارية في كافة المؤسسات مهما اختلفت طبيعة نشاطها ، وذلك من اجل اتخاذ مختلف القرارات التخطيطية و العملية و الرقابية ، هذا النظام عبارة عن مجموعة من الأنظمة الفرعية . وانه و لسير العمل و تقدمه كان لا بد من استخدام مجموعة من الأدوات المحاسبية لتفعيل دور هذه الأنظمة و المتمثلة في المحاسبة العامة ، المحاسبة التحليلية ، التحليل المالي و الموازنة التقديرية فهذه الأخيرة تعد أدوات مترجمة لأهداف المؤسسة .

المطلب الأول :

المحاسبة العامة

يعتبر نظام المحاسبة العامة من أقدم الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي ، كما انه يعتبر مدخل أساسي لمختلف الأنظمة الأخرى

1- تعريف نظام المحاسبة العامة :

هو نظام يقوم بجمع و تسجيل و تويب و تلخيص كل نشاطات المؤسسة و عملياتها في دفاتر محاسبية بطريقة منظمة و قانونية تعتمد على نظام محاسبي دقيق و متناسق .
كما يمكن تعريفه بأنه نظام يهدف إلى ضبط مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة وفق قواعد و مبادئ محاسبية بشكل تدريجي و تسلسلي لتتبع مختلف مراحل النشاط و تبين وضعية المؤسسة المالية .

2- مبادئ نظام المحاسبة العامة :

إن نظام المحاسبة العامة يشتمل على مجموعة من المبادئ تعمل على تحليل العمليات المالية عند حدوثها ، و تسجيلها بطريقة منظمة . مما يساعد على تحليل و تفسير مختلف القوائم المالية بشكل واضح .
ويمكن تعريف مبادئ المحاسبة على أنها مجموعة من القواعد و الأعراف و الإجراءات المحاسبية التي تجعل من المحاسبة العامة ذات شمولية و مصداقية . ومن بين أهم المبادئ التي يقوم عليها هذا النظام و المتفق عليها ما يلي :

- ❖ مبدأ الاستمرارية : تنشأ المؤسسة لغاية الاستمرارية و تطوير النشاط ، ويعد مبدءاً أساسياً
- ❖ مبدأ الحيطة و الحذر : ينطلق هذا المبدأ من منطلق مواجهة مختلف التغيرات التي يعرفها المحيط و ذلك لجعل المؤسسة أكثر مرونة في التعامل مع المحيط
- ❖ مبدأ استقلالية الدورات : يهدف هذا المبدأ إلى المتابعة الدورية ، وذلك لمعرفة النتائج و تقييمها و كذا وضع الموازنات المستقبلية و تصحيح الأخطاء
- ❖ مبدأ القيد المزدوج : يعد من أهم المبادئ و ذلك بكون العملية المحاسبية تسجل في جانبيين طرف مدين و طرف دائن كأداة لمكافحة المقاصة المحاسبية
- ❖ مبدأ ثبات تطبيق الطرق المحاسبية : الهدف من هذا هو توحيد أوجه المقارنة بين السنوات المختلفة مما يجعل الحسابات أكثر مصداقية .
- ❖ مبدأ الموضوعية : إن القوائم المالية للمؤسسة ولكي تكون لها مصداقية و ثقة من طرف مختلف المتعاملين، كان لا بد أن تتسم بالموضوعية من خلال الوضوح في تطبيق القواعد و كذا الملائمة و الدقة .
- ❖ مبدأ استقرار الوحدة النقدية : لا بد وفق هذا المبدأ التعامل في التسجيلات بعملة واحدة تجعل من العمليات المحاسبية متناسقة .

3- مراحل تشغيل نظام المحاسبة العامة

- 1.3. تسجيل العمليات في دفتر اليومية : بعد تسجيل العمليات المالية في صورة قيود يومية الخطوة الأولى و الأساسية في الدورة المحاسبية ، فهي عملية إثبات لمختلف الأحداث المالية انطلاقاً من وثائق و مستندات تثبتتها . وذلك بتطبيق مبدأ القيد المزدوج . كما يمكن للمؤسسة تدعيم ذلك بفتح يوميات مساعدة تخص مختلف الحسابات . نشير هنا أن هذه المرحلة لا بد أن نعطيها عناية خاصة وذلك لان مختلف العمليات اللاحقة مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بمعطيات هذه المرحلة ، فأبي خطأ سوف يؤثر على بقية المراحل
- 2.3. ترحيل و تبويب العمليات المحاسبية في دفتر الأستاذ : تعتبر عملية تبويب الأحداث المالية المثبتة في الدفاتر اليومية خطوة ثانية، وهي تعد بمثابة ملحقات لمختلف التأثيرات التي طرأت على مل حساب، فهذه المرحلة تسهل و توضح القراءة الأولية للواقع المالي للمؤسسة. ونشير أنه لا بد من الدقة في تتبع حركة الحسابات

3.3. إعداد ميزان المراجعة: تعد خطوة ثالثة تنطلق أساسا من المرحلتين السابقتين ، فجدول ميزان المراجعة يحوي الجاميع وكذا الأرصدة ، فهو إذن يسمح بمراجعة المبالغ المسجلة في اليومية و التأكد من نقلها إلى دفتر الأستاذ بطريقة سليمة . كما أنه يبين الوضعية العامة للمؤسسة في فترة ما .

4.3. إعداد قيود التسوية: تعتبر هذه الإجراءات بمثابة الخطوة الرابعة وهي في العادة تحصل أعمال نهاية السنة بتسجيل أقساط الاهتلاكات وكذا إنشاء و إعادة النظر في المؤونات ، وكذا مختلف التسويات الأخرى . وهذه الخطوة تهدف الى تحقيق مبدأ استقلالية السنوات المالية ، فكل سنة تحمل أعباؤها فقط .

5.3. ميزان المراجعة بعد الجرد: هي آخر مرحلة وميزان المراجعة في تغيرات معينة تفسر مختلف المستويات .

4- مخرجات نظام المحاسبة العامة و حدود استعمالها :

1.4. مخرجات نظام المحاسبة العامة:

❖ **الميزانية الختامية:** عبارة عن جدول نهائي يتكون من شقين هما الأصول و الخصوم ، فهذه الأخيرة تعد مصادر المؤسسة في حين الأصول هي بمثابة استخدامات أو مجالات صرف هذه المصادر ، كما تظهر مردودية هذه المصادر من خلال النتيجة المحققة .

❖ **جدول حسابات النتائج:** عبارة عن جدول فيه طرف مدين يمثل النفقات وجانب دائن يمثل الإيرادات المتحصل عليها وهو يبين عبر مراحل مختلفة النفقات الوسيطة و الإيرادات المتحصل عليها، و حاصل الفرق بينهما عبارة عن النتيجة سواء كانت ربح أو خسارة . ونشير هنا بأن شكل جدول حسابات النتائج المفصل يسمح بتتبع خطوات و المراكز المساهمة في هذه الإيرادات وكذا المراكز التي لها عبء أكبر مما يساعد على تسهيل الخطوة التصحيحية .

❖ **قائمة النفقات النقدية:** تعرف بأنها قائمة الموارد و الاستخدامات ، فهي توضح المصادر المساهمة في المورد و في أي جانب استخدم و كذا الاحتياجات الجديدة سواء كانت بغية التوسع الاستثماري أو سداد وتقليص المديونية

ومن خلال استعراضنا لنظام المحاسبة العامة نستنتج انه يعد من أهم أدوات المعالجة المحاسبية للبيانات و الأحداث المالية من خلال مجموعة المراحل التي يبنى عليها النظام . إضافة إلى كون هذا النظام ركيزة أساسية وقاعدة بيانات لبقية طرق التحليل منها التحليل المالي و محاسبة التكاليف و الموازنات .

2.4. حدود استخدام مخرجات نظام المحاسبة العامة:

إن القوائم المالية المعدة وفق الأسس و المبادئ المتعارف عليها مدخل مفيد لكل المستعملين ، إلا انه لهذه القوائم محدودية واضحة

- ❖ إن احتواء هذه القوائم على القيم التاريخية لا تأخذ بعين الاعتبار العوامل الزمنية المؤثرة ، مما يجعلها تؤثر على قيم مكوناتها ، فعامل التقدم التكنولوجي و التضخم و القيمة الزمنية للنقود كلها عوامل لا يؤخذ بها مما يجعل هذه القوائم المالية أقل فعالية من مراقبة التسيير و تقييم الأداء .
- ❖ القوائم المالية لا تختص بتقديم معلومات عن مدى نجاح المؤسسة في تحقيق أهداف لا يمكن قياسها ماديا مثل حالة الموارد البشرية .
- ❖ لا تختص القوائم بتقديم معلومات يمكن استخدامها دون تعديل في الحسابات الكلية مثل الدخل القومي
- ❖ القوائم المالية لا تختص بتقديم معلومات عن أداء المؤسسة بشكل تفصيلي
- ❖ بعض مبادئ النظام حتمت وجود عدم الدقة في بعض التقديرات مثل المؤونات ، مما يعطي صورة غير مضبوطة عن الذمة المالية .

المطلب الثاني :

التحليل المالي

1- تعريف نظام التحليل المالي :

هو نظام مبني على مجموعة القواعد و المعايير و الأسس ، يهتم بتجميع البيانات و المعلومات الخاصة بالقوائم المالية ، وإجراء التطبيقات اللازمة بغية إجراء فحص للسياسات المالية المتبعة من طرف المؤسسة خلال فترة معينة ، وذلك عن طريق الدراسة التفصيلية للبيانات لفهم معناها و مدلولها و محاولة تفسير الأسباب التي أدت إلى ظهورها بالكميات و الكيفيات التي هي عليها مما يساعد على اكتشاف نقاط القوة و الضعف ، ومحاولة إجراء تصحيحات على هذه الأخيرة أما بالنسبة لنقاط القوة فتتمنها و تستمر في تحيينها .

2- أهداف نظام التحليل المالي :

كما ذكرنا سابقا في الهدف النهائي من استخدام نظام التحليل المالي وهو معرفة مواطن القوة و تعزيزها وكذا مواطن الضعف لوضع العلاج اللازم لها ، وذلك يكون من خلال ما يلي

- ❖ المساعدة في اتخاذ القرارات الخاصة بمختلف المستويات .
- ❖ الحكم على أداء كفاءة الإدارة
- ❖ تبين مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها .
- ❖ تقييم الخطط و البرامج التشغيلية المطبقة .
- ❖ الحكم على جدوى الاستثمار في المؤسسة .
- ❖ بيان وضع و مستوى المؤسسة في القطاع التي تنتمي إليه .

3- آلية عمل التحليل المالي :

1.3. منهجية نظام التحليل المالي:

ونقصد بالمنهجية ، الطرق و الأساليب و الإجراءات التي يتعامل بها المحلل المالي في إجراء عمليات التحليل المالي للقوائم المالية ، وهذه المنهجية تحكمها بعض المبادئ و الأسس العامة التي يجب أخذها بعين الاعتبار لإتمام عملية التحليل المالي بشكل يتيح له تحقيق الهدف المطلوب ، ويمكن التعبير عنها بخطوات التحليل المالي ، وهي كما يلي :

- ❖ تحديد الهدف من عملية التحليل المالي.
- ❖ تحديد الفترة الزمنية التي يشملها التحليل المالي.
- ❖ اختيار أسلوب و أداة التحليل المناسبة للمشكلة موضوع الدراسة.
- ❖ استعمال المعلومات التي توفرت لدى المحلل لاتخاذ القرارات المناسبة .
- ❖ تحديد معايير قياس و حدود دنيا و قصوى للانحرافات .
- ❖ دراسة وتحليل أساليب الانحراف.

2.3. أساليب التحليل المالي :

يستعمل هذا النظام عدة أدوات لتحليل البيانات و من أهمها نجد :

- ❖ تحليل التغير و الاتجاه: يعتمد المحلل المالي على القوائم المالية في إجراء التحليلات اللازمة للخروج بمعلومات تفيد الأطراف المختلفة المستفيدة من هذه المعلومات ، ومدى صحة و سلامة هذه المعلومات تتوقف على مدى دقة و صحة البيانات الظاهرة في القوائم المالية و كذلك على دقة تصنيف الحسابات الواردة بتلك القوائم .

و يعتبر تحليل تغير الاتجاه الخطوة التحليلية الأولى التي يقوم بها المحلل المالي للقوائم المالية و ينفذ هذا التحليل من خلال شكلين هما

- ◀ التحليل الرأسي: ¹ يعتمد هذا النوع من التحليل على دراسة العلاقة الكمية القائمة بين العناصر المختلفة للقوائم المالية بتاريخ معين ، ولهذا يتصف هذا النوع من التحليل بالسكون لانتقاء البعد الزمني عنه
- ◀ التحليل الأفقي: ² يعتمد هذا النوع من التحليل على دراسة اتجاه تغير كل بند من بنود القائمة المالية موضع التحليل و ملاحظة الزيادة او النقص مع مرور الزمن و لهذا يتصف بأنه تحليل ديناميكي
- ❖ التحليل بالنسب: يعد التحليل باستخدام النسب من بين أهم الوسائل و أكثر شيوعا في تحليل القوائم المالية . والتي تنطلق من قياس درجة العلاقة بين القائمة المالية . ونشير هنا انه لا بد من وجود علاقة دلالة بين هذه القيم ليكون للنسبة مدلول اقتصادي

4- مدخلات نظام التحليل المالي :

المدخلات تمثل البيانات اللازمة لإجراء عملية التحليل المالي و التي يمكن الحصول عليها من خلال النظم الفرعية الأخرى التي تتواجد في المؤسسة (فضلا عن نظم المعلومات المحاسبية الفرعية) من خلال القوائم و التقارير المختلفة التي تقوم تلك النظم بإنتاجها و التي تمثل المصدر الأساسي و الرئيس لاجراء عملية التحليل المالي ³ . ويحصل المحلل المالي على البيانات الضرورية لعملية التحليل المالي من مصدرين أساسيين و هما :

1.4 المصادر الداخلية للبيانات : و تتمثل في: ⁴

- ❖ البيانات الواردة في الميزانية .
- ❖ البيانات الواردة في قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج).
- ❖ البيانات الواردة في قائمة التدفقات النقدية .
- و إضافة إلى هذه القوائم يمكننا إضافة البيانات التالية :
- ❖ تقرير مدقق الحسابات .
- ❖ التقرير الختامي لأعضاء مجلس الإدارة.

¹ مؤتمر المنظمات الأهلية العربية "تحليل القوائم المالية" القاهرة ، 31 أكتوبر إلى 3 نوفمبر 1989، الموقع الإلكتروني : <http://www.ngoee.org/content/fr2925.doc>

² نفس المرجع السابق .

³ منتدى محاسبي تكنولوجيا المعلومات " التحليل المالي بين المحاسبة و الإدارة " الموقع الإلكتروني : <http://www.infotechaccountants.com/phpBB2/viewpie.php?t=92&start=0&po8tdau8=0&postorder=ase&highlight=>

⁴ منير شاكر أحمد و آخرون "التحليل المالي-مدخل صناعة القرارات" دار وائل للنشر و الطباعة، عمان، الطبعة الثانية ، 2005، ص.22 .

✧ التقارير المالية الداخلية التي تعد لأغراض الإدارة .
 ✧ التغذية العكسية : من خلال عملية تقييم العناصر السابقة و مدى مساهمتها في الحصول على المعلومات التي يمكن أن يستفيد منها مستخدمو القوائم المالية فعلا في اتخاذ قراراتهم المختلفة المتعلقة بالمؤسسة الاقتصادية موضوع التحليل. و يحتاج المحلل المالي لهذه البيانات التي توضح و بشكل أفضل وضع عناصر القوائم المالية و تساعد على دقة التحليل .

2.4. المصادر الخارجية : تعتبر البيانات الخارجية بيانات إضافية تساعد المحلل المالي في عملية التحليل ، ومن بين أهم هذه البيانات نجد:¹

- بيانات عن حالة المؤسسة و سمعتها في الأوساط التجارية .
- البيانات الصادرة عن أسواق المال و مكاتب السمسرة
- الصحف و المجلات و النشرات الاقتصادية التي تصدر عن الهيئات و المؤسسات الحكومية و مراكز البحث العلمي
- المراسلات مع العملاء ، الموردون و البنوك
- المكاتب الاستثمارية ...

5- الأطراف المستفيدة من نظام التحليل المالي :

يعتبر التحليل المالي من أهم أدوات مراقبة التسيير ، الذي يتم من خلاله إعادة تقييم النتائج و الحكم على مستوى الأرباح و قدرة المؤسسة على توليد السيولة و سداد الالتزامات و قدرتها على الائتمان بالإضافة إلى تقييم الموجودات، أما الجهات التي تستفيد من هذا التقييم فهي إدارة المؤسسة ، المستثمرون ، المقرضون، الجهات الرسمية و بيوت الخبرة المالية و يمكن تقسيمها إلى أطراف داخلية و خارجية :

1.5. الأطراف الداخلية :

✧ إدارة المؤسسة : تقوم إدارة المؤسسة بأعمال التحليل المالي و ذلك لتحقيق الأغراض التالية : قياس سيولة المؤسسة، قياس ربحية المؤسسة ، تقييم كفاءة المؤسسة في إدارة أصولها و خصومها ، اكتشاف الانحرافات السلبية في الوقت المناسب و معالجتها ، معرفة مركز المؤسسة بشكل عام بين مثيلاتها في نفس القطاع ، متابعة تطور عملية التسيير و مدى نجاعة و كفاءة العمليات التسييرية داخل المؤسسة .

- ❖ العاملون في المؤسسة : يهتم العاملون في المؤسسة بنتائج التحليل لسببين رئيسيين هما:
 - ◀ الحكم على كفاءة و فعالية الانجاز مما يؤثر في مستوى الإنتاجية و يعزز الشعور بالانتماء .
 - ◀ التعرف على النتائج الفعلية مما يجعلهم في وضع أفضل لتقديم مطالب معقولة لإدارة المؤسسة.

2.5. الأطراف الخارجية :

- ❖ المستثمرون : ينصب اهتمام المستثمرين المحتملون بالحصول على المعلومات الضرورية قبل اتخاذ قراراتهم الاستثمارية ، وهذه المعلومات على سبيل المثال لا الحصر تتمثل في :
 - ◀ أداء المؤسسة على المدى القصير و الطويل و قدرتها على تحقيق الأرباح على الاستثمارات .
 - ◀ الاتجاه الذي اتخذته ربحية المؤسسة على مدى فترة معقولة من الزمن.
 - ◀ سياسة توزيع الأرباح.
 - ◀ الوضع المالي للمؤسسة حاليا و العوامل الممكن أن تؤثر فيه مستقبلا .
 - ◀ الهيكل المالي للمؤسسة مع بيان الأثر السليبي و الايجابي المتوقع نتيجة التركيبة التي اتخذها هذا الهيكل.
 - ◀ نتيجة مقارنة أداء المؤسسة بأداء المؤسسات المشابهة و أداء الصناعة التي تنتمي إليها.
- ❖ المقرضون: يساعد التحليل المالي المقرضون على معرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بديونها و معرفة مركزها المالي و درج ربحيتها على المدى الطويل ، وهذا يتناسب مع المقرضون أصحاب الديون طويلة الأجل .
- ❖ الجهات الرسمية : تقوم الجهة الرسمية ممثلة الجهات الحكومية بأعمال التحليل المالي لتحقيق الأغراض التالية :
 - ◀ احتساب ضريبة الدخل المستحقة على المؤسسة ، التسعير لإنتاج المؤسسة أو خدماتها ، متابعة نمو تطور المؤسسة و خاصة الصناعية منها.
- ❖ وسطاء الأوراق المالية : يهدف وسطاء الأوراق المالية الى معرفة الآتي :
 - ◀ التغيرات المحتملة على أسعار الأسهم نتيجة للتطورات المالية في المؤسسة .
 - ◀ تحديد أسهم الشركات الممكن اعتبارها فرص استثمار جيدة .

المطلب الثالث :

المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير ، وهي أداة لتحليل المعلومات المحصل عليها من المحاسبة العامة بصفة خاصة وعلى ضوء هذا التحليل يتخذ المديرون القرارات الملائمة التي تهم المؤسسة .
تقوم المحاسبة التحليلية بجمع المعلومات و تبويبها بما يفيد الإدارة على التخطيط و تقييم النتائج و الرقابة على العمليات ، وهي تهدف عموما إلى معرفة نقاط القوة و الضعف لدى المؤسسة لمساعدة المسؤولين في عملية اتخاذ القرارات وهذا ما سنتعرف إليه .

1- تعريف المحاسبة التحليلية :

1.1. التعريف الأول

تعرف المحاسبة التحليلية على أنها طريقة لمعالجة المعلومات بشكل تفصيلي مما يسمح بـ:

- معرفة تكاليف مختلف وظائف المؤسسة .
- تحديد قواعد تقييم بعض عناصر الأصول (الجرد الدائم للمخزونات) .
- تفسير النتائج حسب كل قطاع نشاط بحساب التكاليف الكلية للمنتوجات و مقارنتها بأسعار البيع: ومن جهة أخرى الى :
- وضع التقديرات الخاصة بالتكاليف و المنتجات .
- توفير المعلومات الضرورية للتسيير و كل العناصر التي تسمح بتوضيح عملية اتخاذ القرارات .¹

2.1. التعريف الثاني:

المحاسبة التحليلية هي تقنية لتحديد التكاليف التي لها علاقة بنشاط المؤسسة ، بهدف تحديد تكاليف الإنتاج و أسعار التكلفة و مختلف النتائج التحليلية .²

3.1. التعريف الثالث:

المحاسبة التحليلية هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على التكاليف و تصنيفها ثم تحليلها³

4.1. التعريف الرابع:

¹ Jean-Pierre Jobard , Pierre Gregory "gestion" Paris.Dolloz ,1995 ,p 609

² Ali Sahraoui " comptabilité de gestion" Alger , Berti Edition ,2004 ,p 09

³ رحال علي " سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية " الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 1994 ، ص 01

تعمل المحاسبة التحليلية على مساعدة كل مسؤول في عملية اتخاذ القرارات الأكثر عقلانية و ذلك بأقصى سرعة ممكنة¹.

2- مجال استخدام المحاسبة التحليلية و أهدافها :

1.2. مجال استخدام المحاسبة التحليلية :

بالرجوع إلى تاريخ المحاسبة التحليلية نجد أنها قد ظهرت خصيصا لخدمة المشاريع الصناعية ، هذه الأخيرة التي عرفت رواجاً كبيراً بعد الحرب العالمية الثانية بحيث كبر حجمها و تعقدت عمليات الإنتاج فكانت من الواجب الحصول على وسيلة يضمن الرقابة الجيدة و التسيير الفعال لهذه المؤسسات فكانت المحاسبة التحليلية كذلك . إلا أنه و بمرور الزمن و لأن نظام المحاسبة التحليلية مرّن الى حد ما فقد تأقلمت مع جل الأنشطة الاقتصادية المتنوعة و أصبحت تطبيقية في جميع الميادين و القطاعات عموماً خاصة الأنشطة الأساسية ، و أصبحت تطبق و تأخذ نظام المحاسبة التحليلية كأساس لها في القطاعات التالية :

- ❖ **القطاع الصناعي:** طبيعة هذا النشاط هو القيام بالعمليات الصناعية كتحويل المواد الخام إلى منتوجات نصف مصنعة قيد صنع أو تامة الصنع باستعمال عوامل الإنتاج أو القيام باستخراج مواد معينة مثل الصناعات الاستخراجية ، و عليه فإن المحاسبة التحليلية ظهرت خصيصاً لخدمة المشاريع الصناعية
- ❖ **القطاع الزراعي:** ويمثل جميع النشاطات الزراعية مثل النشاط الفلاحي و تربية المواشي .
- ان هذا القطاع اهتم بالمحاسبة التحليلية بحيث أصبح يستفيد من خدماتها تماماً كما في القطاع الصناعي و أهم بحوث المحاسبة التحليلية حالياً تنصب على هذا القطاع الذي أخذ مركزاً في عصرنا الحالي.
- ❖ **القطاع الخدمي:** و يتمثل نشاطه في تقديم الخدمات مقل قطاع النقل ، البنوك و شركات التأمين...
- لقد اهتم هذا القطاع بالمحاسبة التحليلية خاصة في تحديد سعر التكلفة (التكلفة النهائية) للخدمة و الاستفادة من بعض القياسات المحاسبية التي تساعد على اتخاذ بعض القرارات خاصة ترشيد التكاليف ، إلا أن ما يلاحظ على أعمال هذا القطاع هو قلة تأقلمها مع نظم المحاسبة التحليلية مقارنة بالقطاعات السابقتين .

2.2. أهداف المحاسبة التحليلية :

¹ Arnaud Diaz , Essentiel sur gestion , Comptabilité analytique et gestion budgétaire , Lyon, L'hermes ,1992 ,p 09

المحاسبة التحليلية تسمح بتحديد التكاليف و سعر التكلفة و النتائج التفصيلية التي تتغير حسب احتياجات في التسيير على مستوى الاقتصاد الجزئي و الاقتصاد الكلي فهي توفر مجموعة من المعطيات الكمية و المالية التي تعتبر كدليل المسيرين (جدول المراقبة) .

المحاسبة التحليلية لا تتوفر كما هو الحال في المحاسبة العامة على تسجيل المعلومات من أجل تحديد النتائج لكنها تأخذ بعين الاعتبار المعايير الاقتصادية فهي تتميز بالمرونة حيث تسمح باستعمال عدة معطيات داخلية و خارجية للمؤسسة

ويمكن تحديد أهدافها من خلال مستويان و هما :

❖ على مستوى الاقتصاد الجزئي :

- « المحاسبة التحليلية تعمل على توفير معلومات المسيرين و ذلك :
- « تحديد التكاليف و سعر التكلفة و النتائج .
- « تقييم مختلف عناصر الميزانية و خاصة المخزونات و الاستثمارات التي تخلفها المؤسسة لنفسها .
- « تسمح بقياس النتائج بمعرفة التكاليف و سعر التكلفة ، نستطيع قياس مردودية المنتوجات المختلفة حيث يتحدد سعر البيع على أساس سعر التكلفة و المردودية على أساس الربح .
- « تساهم المحاسبة التحليلية في تطوير مفهوم السعر .
- « تساهم في وضع الميزانيات التصديرية .
- « تساهم في حساب مؤشرات التسيير على كل مستويات القرار .
- « تساهم في تحقيق الرقابة و إعداد التقارير الدورية و إعداد الدراسات اللازمة لترشيد القرارات الإدارية .

ويمكن تخصص الأهداف الرئيسية للمحاسبة التحليلية ومن أجل بلوغ تلك الأهداف لابد من تحقيق أهداف أخرى ، ويمكن تسميتها "أهداف بالتبعية" .

و الجدول التالي يبين كل هدف رئيسي و الأهداف الثانوية التي ترتبطه .

جدول 2-3

أهداف المحاسبة التحليلية

الرقم	أهداف رئيسية	أهداف ثانوية (أهداف بالتبعية)
أ	قياس تكاليف الأداء بهدف الوصول إلى نتيجة النشاط	<p>أ- تحضير الحسابات الختامية</p> <p>1- تقييم الإنتاج التام للفترة</p> <p>2- تقييم الإنتاج تحت التشغيل</p> <p>3- تحديد عناصر تكلفة الإنتاج لكل منتج</p> <p>4- تحديد تكلفة الإنتاج الكلية</p> <p>ب- تقديم البيانات اللازمة لوضع أو تعديل سياسة التسعير</p> <p>ج- تقديم تقديرات و خاصة فيما يتعلق بالموازنات التقديرية</p> <p>د- تقديم البيانات اللازمة لرسم السياسة المختلفة أو لتعديل السياسات القائمة .</p>
ب	الرقابة على التكاليف بهدف تحقيق الكفاءة و الاستخدام الأمثل لمختلف عناصر التكاليف	<p>أ- المساهمة في وضع معايير كل من :</p> <p>- استخدام الموارد</p> <p>- استخدام العمل</p> <p>- استخدامات المصاريف الأخرى</p> <p>و كذلك مقارنة التكاليف الفعلية بالمعيارية</p> <p>ب- تحليل الانحرافات</p> <p>ج- تقديم التقارير الدورية</p> <p>د- تعديل المعايير لتصبح أكثر واقعية</p>
ج	اتخاذ القرارات الملائمة	<p>أ- التعرف على البدائل المتاحة</p> <p>ب- الاستفادة من الدراسات المختلفة كتقديم منتج جديد و الاستغناء عن المنتج القديم أو البحث عن أسواق جديدة</p> <p>ج- رسم سياسات مختلفة و تعديلها</p>

المصدر : من إعداد الباحث

❖ على مستوى الاقتصاد الكلي:

إن متخذي القرارات المركزيون يهتمون بتوفير المعطيات الدقيقة لتأسس قاعدة معلوماتية و خاصة في ميدان الاقتصاد الكلي ، ولهذا فالمحاسبة التحليلية توفر المعلومات و يمكن استعمالها بصفة حية في ميدان السياسة الوطنية للتسعير على أساس نتائج المؤسسات و عمليات التخطيط ، كما يمكن لها أن توفر عدة معلومات في تقييم أداء المؤسسات كتقييم تكاليف الانجاز و مردودية الاستثمارات و كذلك المساعدة في تحليله الاقتصاد و التنبؤات المستقبلية في مجال الاقتصاد الكلي .

المطلب الرابع :

الموازنة التقديرية

تعد الموازنة التقديرية بمثابة وسيلة ناجعة لتسهيل تسيير استراتيجيات المؤسسة المستقبلية بشكل سليم و مرن و يتكيف مع متغيرات المحيط الداخلي و الخارجي

1- تعريف الموازنة التقديرية :

1.1. التعريف الأول:

الموازنة التقديرية هي خطة شاملة ، و منسقة للأنشطة المختلفة للموارد المالية في المشروع عن فترة معينة في المستقبل ، معبر عنها في شكل نقدي .

2.1. التعريف الثاني :

يعرف معهد التكلفة و المحاسبين فداريين بالجلترا الموازنة بأنها خطة كمية ورقمية يتم تحضيرها و الموافقة عليها قبل فترة محددة و تبين عادة الإيراد المخطط المنتظر تحقيقه و النفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة و الأموال التي ستستعمل لتحقيق هدف معين أما الدليل الفرنسي للمحاسبة فيعرفها بأنها تقدير قيمي لكل عناصر الموافقة لبرامج محددة ، فموازنة الاستغلال هي التقدير القيمي لكل العناصر الموافقة لفرضية استغلال معينة لفترة محددة . كما يعرف الموازنة التقديرية بأنها أسلوب للتقدير يقتضي ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة مع اشتراك مسئولين إلى برامج أعمال تدعى الموازنات ¹.

¹ محمد فركوس " الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير " الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2001، ص04.

2- تصنيف الميزانية التقديرية :

أحصى احد الكتاب الأمريكيين 28 نوعا مختلفا للموازنات و يعتقد أنها ضرورية في كل مؤسسة صناعية ذات حجم متوسط و التي ترغب في إن يكون لها نظام كامل للموازنات، وسوف نتعرض هنا إلى الأنواع الأكثر استعمالا من الموازنات .

1.2. من حيث الفترة الزمنية :

- ❖ الموازنات القصيرة الأجل: تختص بتحديد الأهداف المطلوبة وأساليب تحقيقها خلال فترة زمنية تكون عادة سنة أو دورة النشاط وعادة قد تنقسم الموازنات السنوية إلى عدة موازنات تغطي فترات زمنية أقصر فقد تنقسم الموازنة السنوية إلى موازنات شهرية أو ربع سنوية، وتنقسم الموازنات إلى فترات قصيرة يزيد من دقة التنبؤات و التقديرات ، و يساعد على سرعة اكتشاف الانحرافات عن طريق إجراء مقارنة بين الأداء الفعلي والمخطط على فترات قصيرة، مع إجراء تعديلات لازمة أولا بأول من الانتظار حتى نهاية السنة .
- ❖ الموازنات الطويلة الأجل : تختص هذه الموازنات بالأهداف ، و طرق تحقيق هذه الأهداف التي تغطي فترة زمنية تزيد عن سنة (عادة من سنتين إلى 10 سنوات) ، ويطلق على هذه الموازنات عادة اسم المخططات الإستراتيجية لأنها تغطي الأهداف الإستراتيجية الخاصة بالشركة .¹

2.2. من حيث مستوى النشاط الذي يتم على أساسه إعداد الموازنة :

- ❖ الموازنة الثابتة : تعد الموازنة الثابتة لمستوى واحد من مستويات التشغيل أو مزيج واحد من مستويات الأنشطة ، ومن ثم فهي ترتبط بحجم تقديري أو معياري واحد من نشاط البيع و الإنتاج
- ❖ الموازنة المرنة : تعد على أساس مجموعة من مستويات النشاط أي أحجام مختلفة من الإنتاج و المبيعات ، ويتم تحديدها طبقا لمدى التقلبات المتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة .

3- وظائف الميزانية التقديرية :

تتمثل وظائف الميزانية التقديرية في ثلاثة وظائف أساسية و هي : التخطيط ، التنسيق و الرقابة

1.3. التخطيط :

تتخذ الإدارة مجموعة من القرارات لتحديد الأهداف ووضع البرامج و الإجراءات التي تحقق هذه الأهداف ، ولن يأتي هذا إلا عن طريق التخطيط الذي يعتبر أسلوبا من الأساليب الناجحة التي من شأنها تجسد طموحات المؤسسة و استمرارها ضمن استراتيجية محكمة ، وذلك بتحديد الأهداف الموضوعية و أهداف المؤسسة .

¹ إسماعيل إبراهيم جمعة ، زينبات محمد محرم " المحاسبة الإدارية" الطبعة الأولى ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 2001، ص 112.

قد تحقق أكبر عدد ممكن من الربح او فتح أسواق جديدة... الخ. فمهما تكون الأهداف المرغوب تحقيقها يجب ان تكون واضحة و محددة حسب أهميتها .
 ويتم تحديد كل هذا في صور برامج زمنية متناسقة فيما بينها و هذه البرامج تكون في شكل خطط مفصلة ،
 تظهر في شكل ميزانيات فرعية ، و يجب مراعاة المرونة عند وضعها بحيث يمكن للمسؤولين تعديلها في حالة
 ظرف طارئ لم يؤخذ بعين الاعتبار و بتوحيد هذه الميزانيات في ميزانية تقديرية للمؤسسة يتم بموجبها التعبير
 عن الأداء المتوقع مستقبلا انطلاقا من وضع إمكانيات المؤسسة المتاحة ¹.

2.3. التنسيق:

من أهم المهام التي تقوم بها عملية التخطيط هو التنسيق بين مختلف الأنشطة داخل المؤسسة وهذا من أجل
 تحقيق الأهداف .
 إذن فالتخطيط يسبق ضرورة التنسيق بين مختلف جهود المستويات الإدارية ، و تنسيق العمل بحيث يعمل كل
 فرد وكل قسم بشكل متكامل مع الآخرين ، فمثلا لا بد أن يكون هناك توافق تام من حيث التوقيت و
 التنظيم بين إدارة المبيعات و إدارة الإنتاج بحيث يتوفر الإنتاج اللازم في الوقت اللازم لتسليمه إلى الزبائن في
 الوقت المناسب وهذا يتطلب وجود برنامجا للمبيعات متوافقا من حيث الكميات و أوقات تسليمها مع برنامج
 الإنتاج ، فمثلا إذا رغبت إدارة التسويق أن ترفع حجم المبيعات فترة قصيرة من الزمن فان على إدارة الإنتاج
 أن ترفع من الكمية المنتجة و هذا ربما يكون عن طريق شراء مواد أولية بسعر مرتفع و استعمال ساعات عمل
 إضافية ، لتحقيق هذا الهدف كما يجب أن تأخذ برنامج الإنتاج و البيع بعين الاعتبار لتوفير السيولة النقدية
 اللازمة في الوقت المناسب لتمويل هذا الإنتاج ، و للإشارة فان التنسيق بين البرامج و الأهداف المختلفة لأقسام
 الوحدة و نشاطها يساعد على إظهار مواطن الضعف و يكشف عن الأقسام التي تختلف عن غيرها في أداء
 المهام المخولة لها ، و بيان المسؤولية عن ذلك .

3.3. الرقابة :

إذا كنا نرغب في تنفيذ الخطة بأكثر كفاءة ممكنة وفي اقل وقت ممكن فلا بد من الرقابة .
 والرقابة هي إحدى الوظائف الثلاثة لإدارة الموازنة التقديرية، وهي أداة فعالة للرقابة تستعملها الإدارة ،
 وعملية الرقابة تتطلب إعداد معايير تقييم الأداء كمرشد للنجاح في تحقيق الموازنة المخططة.
 فالموازنة السنوية تقسم إلى موازنات ذات مدة قصيرة لغرض الرقابة و المتابعة ، وخلال هذه الفترة تقارن

¹ محمد فركوس ، مرجع سابق ، ص 04.

- الموازنة التقديرية مع الموازنة الفعلية و تقوم بإعداد تقارير ، ثم تقوم بإبلاغ الأقسام و الإدارات التي يهـم الأمر بالنتائج، و فيما يلي بعض الشروط الواجب توفرها حتى تمارس العملية الرقابية بصفة فعالة :
- ◀ أن يكون النظام الرقابي مساند و مؤيد من طرف الإدارة .
 - ◀ أن تركز عملية الرقابة على مراكز المسؤولية .
 - ◀ العناصر التي نريد قياسها يجب أن تكون خاضعة لرقابة مسؤولة مركز المسؤولية .
 - ◀ يجب تحقيق مبدأ المشاركة في إعداد المعايير و كذلك الفهم التام للمعايير من طرف المسئولون الذين يستخدمونها تقييما لأدائهم و عدم معارضتهم لها .
 - ◀ يجب أن تكون إعداد التقارير غير طويلة .
 - ◀ قواعد تجميع البيانات العملية يجب أن تكون هي نفس القواعد المستخدمة في إعداد المعايير .
 - ◀ يجب أن تتجنب كل الانحرافات بحيث يجب أن ينصب الاهتمام فقط على الانحرافات غير العادية أي تلك الانحرافات التي تتجاوز مستوى معين محدد و هذا ما يدعى بالإدارة الاستثنائية .

4-المبادئ و العوامل المتحكمة في إعداد الميزانية التقديرية :

4.1. مبادئ وأسس إعداد الميزانية التقديرية :

- إن الوظيفة الرئيسية لنظام الموازنات التقديرية هي الرقابة على جميع أوجه نشاط المؤسسة لذا يجب أن تبنى الميزانية التقديرية على مبادئ و أسس تعتبر مقومات و أساسيات لازمة للميزانيات التقديرية نذكر منها :
- ◀ تطبيق نظام الميزانية التقديرية يتطلب ضرورة وجود تنظيم إداري تكون فيه مركز المسؤولية واضحة
 - ◀ اعتماد الميزانية التقديرية على التنبؤ.
 - ◀ الشمول : يجب ان تشمل الميزانية التقديرية كل أنشطة المؤسسة .
 - ◀ وحدة الميزانية التقديرية : يجب أن تجمع الخطط الفرعية في خطة واحدة شاملة .
 - ◀ التوزيع الزمني أو التوقيت : أي توقيت العمليات و توزيعها في خلال فترة الموازنة حسب احتمال حدوثها .
 - ◀ التعبير عن الموازنة في شكلها النهائي في صورة مالية .
 - ◀ الإدارة الاستثنائية : نظرا للتعقيد الذي يسود مجال الأعمال يكون من الصعب على الإدارة مراقبة جميع عمليات المؤسسة بنفس الدرجة من التركيز و بالتالي فان الإدارة تركز وحدها على مراقبة النتائج الاستثنائية .

2.4. العوامل المتحركة في إعداد الموازنات التقديرية :

- ❖ حجم المبيعات : إذا كانت للمؤسسة طاقة إنتاجية تزيد عن حجم الإنتاج الممكن بيعه في هذه الحالة يجب وضع برنامج إنتاجي يماثل حجم الكمية الممكن بيعها و التي هي أقل من الطاقة المتاحة ، وبالتالي يكون العامل المتحكم هنا هو حجم المبيعات .
- ❖ الطاقة الإنتاجية المتاحة : عندما تكون الطاقة الإنتاجية المتاحة للمؤسسة أقل من كمية حجم المنتجات الممكن بيعها ففي هذه الحالة فان العامل المتحكم هو الطاقة الإنتاجية المتاحة .
- ❖ مستلزمات برنامج الإنتاج : إذا توفرت للمؤسسة إمكانية تنفيذ برنامج إنتاج معين تقدر على تسويقه و بيعه حيث أن هذا البرنامج يتطلب توفير اليد العاملة و الموارد الأولية و اللوازم المختلفة ، فقد يصعب على المؤسسة إيجاد اليد العاملة ذات المهارة العالية لتنفيذ هذا البرنامج او الصعوبة في إيجاد المواد الأولية اللازمة ، و في هذه الحالة نقول أن العامل المتحكم هو مستلزمات الإنتاج .
- ❖ رأس مال العامل : إن الزيادة في حجم الإنتاج تستوجب زيادة في رأس المال العامل لاستثماره مستلزمات الإنتاج اللازمة لإنتاج الزيادة في حجم الإنتاج ، و عدم توفر رأس المال العامل يعرقل في تنفيذ البرامج ، و في هذه الحالة نقول أن العامل المتحكم هو رأس المال العامل¹.

5- أهداف الميزانية التقديرية²:

أي يهدف إلى تجميع و تنظيم جميع عناصر الإنتاج لإنتاج سلعة ما أو أداء خدمة معينة بغية تحقيق عائد يوجه فيه الطاقات المادية و البشرية المتاحة نحو تحقيق أهداف مرسومة بأعلى كفاءة ممكنة، و لتحقيق ذلك لابد من التخطيط و الرقابة المستمرة ، وهو ما يحققه نظام الميزانيات التقديرية و لذلك ندرج الأهداف الرئيسية للميزانية التقديرية .

- ❖ ترجمة أهداف المشروع العامة إلى مجموعة من الخطط التفصيلية المتناسقة ، تساعد عملية إعداد الميزانية التقديرية على تحويل أهداف المشروع العامة إلى مجموعة من البرامج التفصيلية المتناسقة التي تعمل على تحقيق هذه الأهداف العامة ...، فنجد مثلا أن هدف الربح يمكن تحويله إلى مجموعة من الخطط التفصيلية المتناسقة للمبيعات و الإنتاج و المواد الخام .. الخ
- ❖ تحديد الأهداف التفصيلية لكل مركز مسئولية عند إعداد الميزانية التقديرية ، يتم تقسيم المؤسسة الى مراكز مسئولية ، و يطلق على كل منها اسم مركز موازنة ، و يكون مسئولا عنه شخص او مجموعة من

¹ محمد فركوس ، مرجع سابق ، ص 12.

² ابراهيم عثمان شاهين " نظام الموازنات التخطيطية " مكتبة عين الشمس ، القاهرة ، 1981 ، ص 49

الأشخاص بحيث يكونون ملتزمين بتحقيق البرنامج الموضوع لهم ، المتمثل في الميزانية التقديرية الفرعية لهذا المركز ، و يكون رئيسه مسئولاً بالتضامن مع العاملين على تحقيق البرامج الموضحة لموازنتها .

❖ تحديد معايير لتقييم الأداء : تتمثل الموازنات المختلفة في أهداف معبر عنها في شكل كمي و هي كما يلي :

: تقسيم الموازنات إلى مراكز موازنة يعبر عن كل منها موازنة فرعية تمثل أهدافاً يعتبر الشخص المسئول عن المركز مسئولاً عنها ، و بذلك فإن هذه الأهداف تصبح معايير لتقييم أداء الأشخاص المسئولين عنها . و على هذا الأساس فإن إعداد هذه الموازنات يعتبر في نفس الوقت تحديداً لمعايير تقييم الأداء .

❖ مراقبة الخطط الموضوعية و تصحيح الانحرافات : تعد الموازنة التقديرية مساراً تتبعها لتنفيذ و تصحيح الانحرافات عبر مختلف المراحل ، وهذا ما يسمح بالسرعة في الاستجابة لأي تغيرات قد تحدث و بشكل مباشر

خلاصة الفصل

حاولنا في هذا الفصل إلى التطرق إلى إبراز التطور التاريخي لمراقبة التسيير كمدخل عام للدراسة باعتبار إن مراقبة التسيير تعد مسار مرن للتعديل في مختلف المراحل . و هذا ما يساعد على التتبع المحكم الذي يسهل تحديد مواطن القوة و الضعف و الطرق التصحيحية لهذه الأخيرة .

- كما تعرفنا في هذا الفصل لأهم المواصفات و صلاحيات مراقب التسيير و مختلف الوضعيات السلمية لمراقب التسيير بإيجابياتها و سلبياتها . إضافة إلى مراحل عمل مراقب التسيير

وفي الأخير تطرقنا لمفاهيم عامة حول الأدوات المستعملة في مراقبة التسيير و التي تشكل نظام المعلومات المحاسبي و التي ستكون موضوع دراسة الفصل الثالث بشكل آليات مستعملة و ذلك من خلال مختلف التقنيات التي تستخدمها هذه التقنيات لتفعيل دور مراقبة التسيير .

الفصل الثالث :
استخدامات نظام المعلومات المحاسبي
في مراقبة التسيير

تمهيد

تعد مخرجات نظام المعلومات المحاسبي و أنظمتها الفرعية بمثابة مدخلات لنظام مراقبة التسيير إلا أن هذه المدخلات " التقارير و القوائم المالية " ليست كافية لاتخاذ القرارات ، لهذا فان نظام مراقبة التسيير و انطلاقا من هذه المدخلات و باستعمال مجموعة من الأدوات الرياضية و الإحصائية و التسييرية يقوم بتحليل و تفسير مختلف القوائم ما يجعلها جاهزة و مفيدة في عملية اتخاذ القرار و الرقابة و هذا ما يزيد من فعالية أداء نظام مراقبة التسيير

وسنحاول في هذا الفصل التطرق لمختلف هذه المدخلات و مجموع الأدوات المفيدة في تحليلها و تفسيرها من خلال ثلاث مباحث أساسية متمثلة في القوائم المالية و المحاسبة التكاليف و الموازنات التقديرية

المبحث الاول: القوائم المحاسبية والمالية

المبحث الثاني: محاسبة التكاليف

المبحث الثالث: الموازنات التقديرية ولوحة القيادة

المبحث الأول :

القوائم المالية و استخداماتها في مراقبة التسيير

القوائم المالية تعد بين أهم مخرجات نظام المعلومات المحاسبي و بخاصة التي ينتجها بنظام المحاسبية العامة . وذلك لكونها نتيجة عمل متسلسل و منظم من خلال مجموعة من البيانات المعالجة التي تعطي معلومات دقيقة و مفيدة في مختلف جوانب العجلة التسييرية

المطلب الأول :

استخدامات الميزانية المحاسبية، جدول حسابات النتائج، جدول الأرصدة الوسيطة

لأغراض مراقبة التسيير

1- استخدامات الميزانية المحاسبية: ان الميزانية المحاسبية و التي هي من نتائج أعمال نهاية السنة ركيزة أساسية لبقية الأنظمة ، فهي تلعب دور مهما في مراقبة التسيير لما تقدمه من معلومات سواء للأطراف الداخلية او الخارجية و التي من أهمها:

- ❖ تقديم المعلومات اللازمة و الملائمة لأصحاب القرار : جل القرارات تستمد جوهرها من البيانات الرقمية التي تحتويها الميزانية من خلال القراءة المالية للميزانية.
- ❖ تقديم المعلومات عن الموارد و المصادر الاقتصادية للمؤسسة : من خلال تحليل الهيكل العام المشكل للميزانية " أصول ، خصوم " و مركباته الثانوية" أصول ثابتة ، أصول متداولة ، ديون طويلة الأجل ، ديون قصيرة الأجل "
- ❖ القياس الدوري لدخل المؤسسة : من خلال عمليات الترسيدات الدورية وكذا من خلال ميزانية المراجعة .
- ❖ تقديم معلومات عن التدفقات النقدية : إن تسديد الالتزامات من أولويات المؤسسة للحفاظ على سمعتها السوقية ، ولا يسنى لها ذلك إلا من خلال تتبع مختلف حركة عناصر الميزانية سواء تلك العناصر ذات الأمد الطويل (أصول ثابتة ، ديون طويلة الأجل) أو قصيرة الأجل (الدورة التشغيلية و ديون قصيرة الأجل) ومحاولة جعلها أكثر تكيف حفاظا عن السيولة .

2- جدول حسابات النتائج : يعد جدول حسابات النتائج من مخزجات أعمال نهاية السنة و ملحقا للميزانية الختامية ، فهو يساعد على معرفة مجمل التغيرات الواقعة من خلال العمليات التشغيلية و هو أداة لتقسيم الأداء و الكفاءة الإنتاجية و التسييرية .

1.2. أهم مكوناته :

❖ الهامش الإجمالي : مؤشر يبين لنا هامش عملية بيع البضاعة و هو عنصر دال على القدرات التسويقية للمؤسسة و سياساتها البيعية و حسابيا هو الفرق بين حساب المبيعات (حـ70) و حساب بضاعة مستهلكة (حـ60)

القيمة المضافة : تعد أحد ركائز جدول حسابات النتائج لأنها تعكس درجة الفعالية التي تم بها دمج عناصر الإنتاج " رأس المال و اليد العاملة " وهي من أهم المعايير المستخدمة في قياس درجة الأداء للمؤسسات و هي بمثابة أداة أمام المؤسسة لمراقبة التسيير باكتشاف نواحي القوى و الضعف بمقارنة المصاريف و نواتج العناصر المكونة للقيمة المضافة

$$\text{حـ81: القيمة المضافة} = (\text{حـ71} \leftarrow \text{حـ75}) - (\text{حـ61} + \text{حـ62}) + \text{حـ80}$$

❖ نتيجة الاستغلال : تعبر عن النتائج المحققة (نتيجة النشاط العادي للمؤسسة) وهي تبرز مدى مكافأة الأموال المستثمرة من خلال درجة الأداء و مستوى المردودية العام

$$\text{حـ83} = \text{حـ81} + \text{حـ77} + \text{حـ78} - \text{حـ63} - \text{حـ68}$$

❖ نتيجة خارج الاستغلال : تخص كل العمليات التي تعد غير عادية و خارجة عن دورة الاستغلال مثل التنازل عن الاستثمارات و بعض مكونات الاستثمار بالإضافة الى الحوادث الاستثنائية، و قيمتها تعبر عن مدى تحكم المؤسسة في تسيير هذه

❖ النتيجة الصافية: هي مجموع كل من نتيجة الاستغلال و نتيجة خارج الاستغلال مطروحا منه الضريبة على الأرباح . و لها أهمية كبيرة في تحديد صورة المؤسسة و سمعتها ، و قيمتها السوقية، فنتائج إيجابية تنعكس إيجابا على الجوانب السابق ذكرها و العكس صحيح .

3- التحليل باستخدام جدول الأرصدة الوسيطة :

1.3. تعريف جدول الأرصدة الوسيطة : هو وثيقة مركبة تبين بجلاء تفصيل النتائج و العوامل التي أثرت على هذه النتائج عبر مختلف المراحل ، و يعد جدولا مهما في تتبع مسار تكون الإيرادات و التكاليف ، هذا ما يجعله أداة رقابة عالية . ويتشكل من ثلاث مستويات تحليلية و هي :

- « مستوى 1: يمثل النواتج : وهي عبارة عن مدخلات الدورة
- « مستوى 2: يمثل الأعباء : و هي عبارة عن كل مخرجات الدورة
- « مستوى 3: عبارة عن رصيد النواتج و الأعباء (النواتج - الأعباء).

2.3. أهمية :

- ❖ يعتبر أداة فعالة في فهم نتائج المؤسسة بصورة متابعية تتيح لمراقب التسيير الوقوف في زوايا تشكل النواتج و الأسباب التي تغيرها من زاوية الى أخرى
 - ❖ يشكل جدول الأرصد الوسيطية يسهل العمليات التصحيحية اللازمة
 - ❖ يعد من الأدوات المساهمة في رفع مستوى شفافية القوائم المالية .
- و الجدول التالي يوضح أهم خطوات تركيب الأعباء و النواتج و الأرصد في جدول حسابات النتائج .
- ملاحظة : EBE يقصد بها فائض الخام للاستغلال

جدول 3-1:

جدول الأرصدة الوسيطة

الأرصدة الوسيطة		الأعباء		النواتج	
	الهامش التجاري		كلفة شراء البضائع المباعة		مبيعات بضائع
	انتاج الدورة		المخزون Δ		رقم الأعمال إنتاج الدورة مبيعات بضائع إنتاج مباع خدمات مقدمة إنتاج مخزون إنتاج مستمر
			استهلاكات الدورة المواد و اللوازم الخدمات القرض الايجاري مقاولة من الباطن Σ		انتاج الدورة (-) مبيعات بضائع (+) الهامش التجاري Σ
	EBE		ضرائب و رسوم أعباء المستخدمين		القيمة المضافة (+) اعانات الاستغلال
	نتيجة الاستغلال		(-) EBE اهتلاكات و مؤونات أعباء أخرى		(+) EBE تحويل اعباء الاستغلال نواتج أخرى
	نتيجة جارية قبل الضريبة		(-) نتيجة الاستغلال (+) رصيد نتائج مشتركة (+) أعباء مالية		(+) نتيجة الاستغلال (+) رصيد نتائج مشتركة (+) نواتج مالية
	نتيجة الاستغلال		(-) أعباء استثنائية		(-) إيرادات استثنائية
	نتيجة الدورة		(-) نتيجة جارية قبل الضريبة (-) نتيجة استثنائية مساهمات العمال ضريبة على الأرباح		(+) نتيجة جارية قبل الضريبة (+) نتيجة استثنائية

المطلب الثاني :

تحليل القوائم المالية بالمؤشرات و النسب لأغراض مراقبة التسيير

1- أهمية المؤشرات والنسب لمراقبة التسيير:

❖ المساهمة في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة .

❖ أداة لقياس فعالية المؤسسة .

❖ تعطي تفسيراً للسياسات المالية المتبعة و نقاط قوتها وضعفها .

❖ تحديد وضعية المؤسسة بين مجموع المؤسسات في نفس القطاع .

❖ تساهم في تتبع المسار التسييري داخل المؤسسة

- مفهوم التوازن المالي: هو تحقيق التوازن بين هدفين أساسيين متناقضين هما الربحية و السيولة . فلا بد من

الاحتفاظ بالسيولة لمواجهة الالتزامات كما يجب تسخير كل الإمكانيات لتنمية الأرباح.

2- أهم مؤشرات التوازن المالي:¹

1.2. رأس مال العامل: هو ذلك الجزء الفائض الذي تحققه المؤسسة بعد تمويل القيم الثابتة بأموال

دائمة و تنقسم إلى :

❖ رأس مال العامل الاجمالي: هو مجموع الأصول التي تتحول إلى نقود في أقل من سنة أو بعبارة أخرى هو

مجموع الأصول المتداولة .

❖ رأس مال العامل الاجنبي: يمثل مجموع الديون التي تكون على عاتق المؤسسة (ديون طويلة الأجل

(ديون قصيرة الأجل)

❖ رأس مال العامل الخاص: هو المقدار الإضافي من الأموال الخاصة عن تمويل الأصول الثابتة

(أموال خاصة - أصول ثابتة)

❖ رأس مال العامل الصافي: هو الجزء المحقق بعد تمويل القيم الثابتة من الأموال الدائمة ونرمز له **FR**

ويحسب وفق العلاقة التالية :

$$FR = \text{الأموال الدائمة} - \text{قيم ثابتة}$$

$$= \text{قيم متداولة} - \text{ديون قصيرة الأجل}$$

وعند دراسة التوازن المالي من خلال رأس مال العامل الصافي نجد ثلاث حالات ، كل لها ظروف مالية و توحى بوجود مخاطر

❖ الحالة 1 : $FR=0$

أموال دائمة	قيم ثابتة
ديون قصيرة الأجل	قيم متداولة

تعبر عن حالة متلوية وهي حالة غير واقعية يستحيل تحقيقها بشكل تام

❖ الحالة 2 : $FR>0$

أموال دائمة	قيم ثابتة
ديون قصيرة الأجل	قيم متداولة

أفضل حالة تسعى لها المؤسسة بحيث الفائض المحقق بعد تغطية القيم الثابتة يضمن الاستمرارية و الوفاء بالالتزامات بشرط بان لا تكون هناك مبالغة في رفع قيمة FR

❖ الحالة 3 : $FR<0$

أموال دائمة	قيم ثابتة
ديون قصيرة الأجل	قيم متداولة

في هذه الحالة تكون القيم الثابتة مغطاة بالديون قصيرة الأجل و عند تاريخ استحقاق هذه الديون تكون المؤسسة في حالة عجز و هذا ينقص من قدرة الوفاء لديها .
احتياجات رأس المال العامل :

هو ذلك الجزء من الاحتياجات الضرورية المرتبطة مباشرة بدورة الاستغلال التي لم تغطي من طرف الموارد الدورية ، فدورة المؤسسة تتيح احتياجات للتمويل وهي مرتبطة بسرعة دوران عناصر الأصول المتداولة باستثناء القيم الجاهزة بينما موارد التمويل فهي الديون قصيرة الأجل ما عدا السلفات المصرفية . وحساب هذا المؤشر يسمح بمعرفة درجة التحكم في تسيير السيولة داخل المؤسسة

احتياجات رأس المال العامل = احتياجات الدورة - موارد الدورة

= (قيم الاستغلال + قيم غير جاهزة) - (ديون قصيرة الاجل - سلفات مصرفية)

2.2. الخزينة : يعتبر تسيير الخزينة المحور الأساسي في تسيير السيولة نظرا لتقارب مبدأ السيولة مع الربحية . وحساب هذا المؤشر يعكس مدى كفاءة الإدارة في تسيير السيولة من جهة ودرجة استغلال الفرص المتاحة من جهة أخرى¹

الخزينة = رأس المال العامل - احتياجات رأس المال الصافي

= قيم جاهزة - سلفات مصرفية

3.2. التحليل باستخدام النسب المالية : المقصود بالنسب المالية العلاقة بين متغيرين تربطهما دلالة مشتركة ، ونشير انه هناك عدة أنواع من النسب المالية . وعلى المحلل المالي ان يقوم باختيار النسب المالية الملائمة و المعبرة عن حالة المؤسسة و حسب القطاع . وفيما يلي أهم تصنيفات النسب المالية

• **نسب السيولة :** تستعمل نسب السيولة للحكم على مدى قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل وتضم

جدول 3-2

النسب	العلاقة	التعليق
نسبة السيولة العامة أو سيولة رأس مال العامل	$\frac{\text{الموجودات المتداولة}}{\text{الديون قصيرة الأجل}}$	- تبين اذا كانت المؤسسة قادرة على تغطية الديون قصيرة الاجل بأصولها المتداولة . - يجب ان تكون أكبر من الواحد الصحيح
نسبة السيولة المحفظة	$\frac{\text{الموجودات المتداولة - قيم الاستغلال}}{\text{الديون قصيرة الأجل}}$	تعد أحسن نسبة تعبر عن السيولة و النسبة المعيارية لها 03 كحد أدنى و 05 كحد أقصى و ارتفاع هذه النسبة عن الواحد بقليل لا يخل كثيرا بالوضع المالي ، في المؤسسات ذات المخزون بطيء الدوران
نسبة السيولة الجاهزة	$\frac{\text{التقديرة}}{\text{الديون قصيرة الاجل}}$	- تفسر قدرة و امكانية التسديد للديون قصيرة الأجل - يجب ان تكون أكبر من 0.5 واذا كانت أقل من ذلك ستواجه صعوبة في الخزينة اذا كانت مدة تحويل القيم القابلة للتحقيق الى أكبر من مدة استحقاق الديون القصيرة .
نسبة المخزون الى رأس مال العامل	$\frac{\text{المخزون (قيم الاستغلال)}}{\text{الموجودات المتداولة - الديون قصيرة الأجل}}$	تظهر هذه النسبة الجزء من الصافي الموجودات المتداولة الذي يتمثل في المخزون السلمي .

¹ مبروك لسلوس " التسيير المالي " ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2004 ، ص 35.

* نسب النشاط (التسيير)

تقيس هذه المجموعة من النسب درجة فعالية استخدام الموارد المالية للمؤسسة و الرقابة عليها ، وتنطرق فيما يلي الى بعض نسب هذه المجموعة .

جدول 3-3

النسب	العلاقة	التعليق
معدل دوران مجموع الموجودات	$\frac{\text{المبيعات السنوية الصافية (خارج الرسم)}}{\text{مجموع الموجودات}}$	توضح لنا نتيجة هذه النسبة ما يحققه كل مستعمل في مجموع الموجودات من مبيعات سنوية صافية
معدل دوران الموجودات الثابتة	$\frac{\text{المبيعات السنوية الصافية (خارج الرسم)}}{\text{مجموع الموجودات الثابتة}}$	يعتبر هذا المعدل مؤشر لمدى الكفاءة في الموجودات الثابتة
معدل دوران الموجودات المتداولة	$\frac{\text{المبيعات السنوية الصافية (خارج الرسم)}}{\text{مجموع الموجودات المتداولة}}$	يوضح هذا المعدل مدى كفاءة الادارة في الموارد المالية المتاحة للمؤسسة في الموجودات المتداولة و مدى مساهمة هذه الموجودات في المبيعات المحققة

* نسب الهيكل المالي:

تمكننا هذه النسب من معرفة طبيعة و مصادر توزيع الموارد المالية المتاحة للمؤسسة ، بين اموال خاصة و اموال أجنبية و كذلك معرفة الخطوط المتوفرة للمؤسسة للحصول على مزيد من التمويل الدائم ، و تستعمل كذلك للتشخيص و الحكم على التوازن المالي طويل الأجل. و توزع هذه النسب الى مجموعات متجانسة هي نسب التوازن الهيكلي و نسب المديونية .

◀ نسب التوازن الهيكلي : من أهم هذه النسب نجد

جدول 4-3

النسب	العلاقة	التعليق
نسبة التمويل الدائم	$\frac{\text{الأموال الدائمة}}{\text{الموجودات الثابتة}}$	يجب ان تكون هذه النسبة أكبر من الواحد . أي راس مال العامل موجب
نسبة التمويل الذاتي	$\frac{\text{الأموال الخاصة}}{\text{الموجودات الثابتة}}$	ترجم أهمية الأموال الخاصة بالنسبة للاستثمارات يمكن ان تكون أقل من الواحد الصحيح (راس مال العامل سالب دون ان تعبر عن سياسة مالية سيئة).

« نسب المديونية :

و تحسب كالآتي :

جدول 3-5

التعليق	العلاقة	النسب
تفسير الأمان الذي يتمتع به الدائرون في الأجل القصير و الأجل الطويل	$\frac{\text{مجموع الديون}}{\text{مجموع الخصوم (الموارد)}}$	نسبة قابلية التسديد
تقيس إمكانية المؤسسة في مواجهة كل الالتزامات	$\frac{\text{الأموال الخاصة}}{\text{مجموع الديون}}$	نسبة الملاءمة المالية
تقيس مدى قدرة الأرباح على تغطية الفوائد المستحقة . كلما ارتفعت هذه النسبة كلما كان ذلك في فائدة المؤسسة	$\frac{\text{نتيجة الدورة الاجمالية + الفوائد}}{\text{الفوائد}}$	نسبة تغطية الفوائد

• نسب المردودية:

تتمثل في قدرات المؤسسة في تحقيق العوائد و الأرباح من مجموع الموارد المالية المتاحة تحت تصرفها .

جدول 3-6

التعليق	العلاقة	النسب
تقيس مردودية الأموال من خلال حجم الأرباح المحقق	$\frac{\text{نتيجة الدورة الصافية} \times 100}{\text{المبيعات السنوية الصافية (خارج الرسم)}}$	المردودية التجارية
تدل على درجة فعالية الوسائل المستعملة	$\frac{\text{نتيجة الدورة الصافية} \times 100}{\text{مجموع الموجودات}}$	المردودية الاقتصادية
تفيد هذه النسبة في حساب الأرباح الصافية الناجمة عن الشركاء و المساهمين فقط .	$\frac{\text{نتيجة الدورة الصافية}}{\text{الأموال الخاصة}}$ أو $\text{المردودية الاقتصادية} \times \text{معامل المديونية}$	المردودية المالية

المطلب الثالث : DUPONT

التحليل باستخدام نموذج " دي بونت "

إن أزمة 1929 كان لها الأثر الكبير في تفسير بعض أدوات التحليل المالي و استحداث نماذج تتماشى و الظروف السائدة في تلك الفترة و من بين هذه النماذج نموذج "دي بونت" وهو نسبة لشركة أمريكية مختصة في الكيماويات أول من ابتكرته، و تعتبر هذا النموذج من أكثر أساليب التحليل المالي استخداما فوفق هذا النموذج فان المعيار الذي يتم الاعتماد عليه للحكم على قدرة كفاءة الإدارة في تحقيق الأرباح هو معدل العائد الذي على الاستثمار و يتم التوصل اليه من خلال مجموعتين من العناصر وهما :

- ❖ العناصر التي ترتبط بقرارات الاستثمارات السليمة للأموال في الأصول العاملة بنوعيتها المتداولة و الثابتة.
- ❖ العناصر التي ترتبط بقرارات التشغيل الرئيسية و التي تؤثر على حجم الإيرادات و المصروفات .

و يقوم هذا النظام على أساس المعادلة التالية :

$$\text{معدل العائد على الاستثمار} = \frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة}}{\text{مجموع الأصول}}$$

و هو مشتق من المسوات التالية :

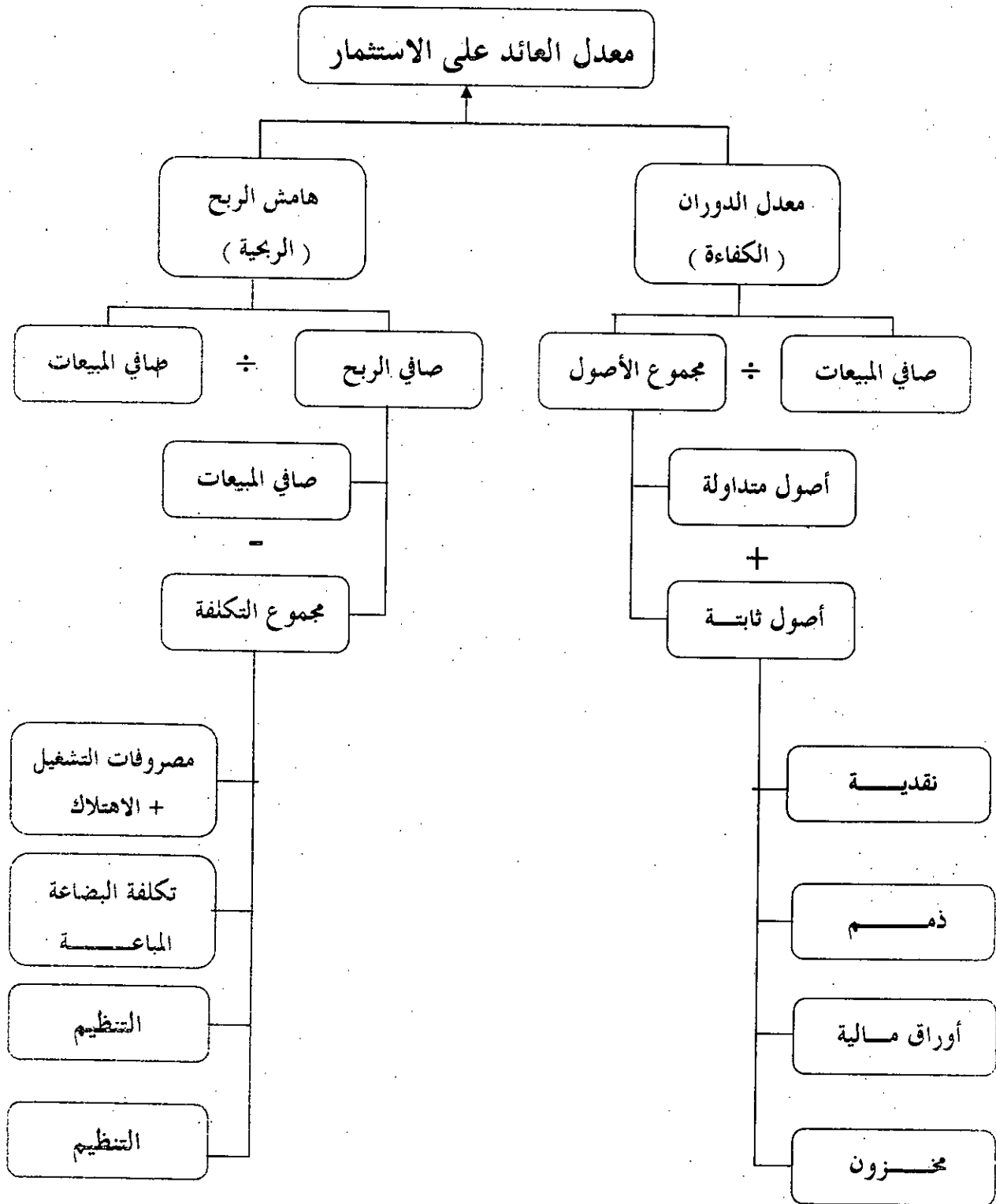
$$\text{صافي الربح بعد الضريبة} \times \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{إجمالي الأصول}}$$

و تستخدم معادلة "دي بونت" في بيان عوامل و أساليب الارتفاع او الانخفاض في العائد الذي على الأصول حيث تربط بين نسبي العائد على المبيعات و معدل دوران الأصول . وذلك من أجل معرفة أهم نقاط الضعف و تصحيحها و تعزيز نقاط القوة من جهة أخرى .

و ترجع أهمية هذا النظام في كونه يقدم صورة شاملة و متكاملة بجميع الأبعاد المالية للمؤسسة كما انه يتميز بالبساطة . كما أنه يهدف إلى قياس قدرة الإدارة على إدارة الأصول و على الرقابة على المصروفات بشكل فعال و ذلك من خلال شبكة النسب التي يعتمد عليها و هذا ما يوضحه شكل النموذج .

الشكل 3-1

نموذج " دي بونت " في تحديد معدل العائد على الاستثمار



المبحث الثاني:

تحليل التكاليف لأغراض مراقبة التسيير

تعد المحاسبة التحليلية من بين الأدوات المستخدمة في مراقبة التسيير بل تعد من أهمها وذلك لأنها تشخص و تتابع بشكل تفصيلي لمختلف مراحل تشكل التكاليف و بطرق مختلفة تبعا لخصوصيات المؤسسة. وقبل التطرق الى تحليل التكاليف نتعرف على التكلفة و أنواعها

❖ **تعريف التكلفة :** هي مجموع الاعباء المتعلقة بمرحلة معينة او بمنتوج مادي معين ، أو مجموع منتوجات ، او خدمة مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها الى البيع

❖ **أنواع التكاليف :** يمكن تقسيم التكاليف بحسب المعايير ، وأهم هذه التقسيمات نجد:

◀ **حسب محتوى التكاليف :** نجد هناك " التكلفة الكلية " وهي تحسب مختلف التكاليف و عبر مختلف

المراحل "التكلفة الجزئية " تمس منتج معين مثلا او تكاليف متغيرة

◀ **حسب زمن حساب التكاليف :** ان كانت هذه التكاليف محسوبة مسبقا فنطلق عليها "تكاليف معيارية "

وان كانت حسبت فعليا نطلق عليها " تكاليف حقيقية "

◀ **حسب المركز أو الوظيفة :** و تتمثل في بالتكاليف بحسب المتسبب فيها (تكلفة الشراء ، تكلفة قسم

الإنتاج ، تكلفة قسم التسويق ...)

المطلب الأول :

طرق حساب التكلفة :

1- طريقة التكلفة الكلية : وفق هذه الطريقة يمكن ان نصنف التكاليف الى قسمين مباشرة و غير مباشرة

1.1. التكاليف المباشرة : هي الأعباء التي تتعلق بوحدة المنتوج فهي تمس مباشرة المنتوج وهي لا تطرح أي

مشكل في الحساب و تضم :

❖ المواد الاولية : قيمة المواد التي تستعمل مباشرة في العملية الإنتاجية .

❖ اللوازم المستعملة : نستعمل اللوازم في العملية الإنتاجية بشكل مباشر .ولكنها أساسية في تكوين

المنتوج بشكل كبير

- ❖ اليد العاملة المباشرة : تحدد قيمة العمل المبذول في الإنتاج لتحويل المواد و اللوازم الى منتوجات
- ❖ الخدمات المباشرة : تحدد قيمة مجمل الخدمات التي تمس المنتج .

2.1. التكاليف غير المباشرة : هي التكاليف التي لا يمكن حسابها مباشرة في سعر التكلفة لأنها لا تتفق على النشاط الإنتاجي كله وليس على وحدات إنتاج معينة بصفة خاصة ، وتتواجد هذه التكاليف في جميع أقسام المؤسسة و يمكن ان نذكر منها : تكاليف إنتاج معينة بصفة خاصة ، وتتواجد هذه التكاليف في جميع أقسام المؤسسة و يمكن ان نذكر منها : تكاليف الإنتاج غير المباشرة ، تكاليف التسويق الغير مباشرة ، تكاليف الادارة و المالية ... الخ . و انه و لتحليل الأعباء غير المباشرة على المنتوجات يجب أن نقوم بتقسيم الى أقسام و مراكز التحليل و ذلك لتسهيل تحميل التكاليف .

❖ أنواع مراكز التحليل :

- < مراكز تحليل أساسية : هي مراكز ذات نشاط قابل للقياس وهي أقسام بتوقف نشاط المؤسسة
- < مراكز تحليل مساعدة "ثانوية" : تتميز بنشاط يصعب قياسه و مهمتها تتمثل في مساعدة الأقسام الأساسية منها الإدارة ، الصيانة ، الطاقة ... الخ

- و تقاس العمليات التي تقوم بها الأقسام الأساسية بوحدة تدعى وحدة قياس

- ❖ وحدة قياس : تعرف على أنها تلك الوحدة التي تنسب إليها عناصر النفقات غير المباشرة . ووحدة القياس قد تحدد مقدار نقدي أو مقدار كمي ، فقد نأخذ عدد الوحدات المنتجة كوحدة قياس ، أو تكلفة المواد الأولية أو ساعات عمل. إلا أن تحديد وحدة القياس ليس بالأمر العشوائي بل يتطلب دراسة درجة ارتباط وحدة القياس بتكاليف القسم و ذلك باستخدام نموذج الانحدار البسيط . و كلما كان معامل الارتباط يقرب من الواحد كلما كانت وحدة القياس أكثر دلالة

2- أهم العلاقات في حساب التكاليف :

- ❖ تكلفة الشراء الكلية = مشتريات + مخ + الأعباء غير المباشرة لقسم التموين + الأعباء التي تمس هذا

القسم

- ❖ تكلفة الإنتاج = تكلفة المواد المستخدمة + مصاريف الإنتاج الأخرى

- ❖ سعر التكلفة = كلفة الإنتاج المباع + مصاريف التوزيع

- ❖ نتيجة المحاسبة التحليلية = رقم الأعمال الصافي - سعر التكلفة

3- تقييم طريقة التكلفة الكلية : بعد تطرقنا لهذه الطريقة سوف نتكلم عن مزايا و عيوب هذه الطريقة

1.3. المزايا :

- < طريقة الاقسام المتجانسة تعطي منهاجا تنظيمي في تحديد المسؤوليات
- < تسمح بمعرفة حجم المصاريف لكل قسم
- < قياس جزء التكاليف غير المباشرة بكل قسم .
- < تعد بمثابة عملية لمراقبة التسيير نظرا لانها تحدد مراكز المسؤولية .
- < تحليل التكلفة حسب المراحل .

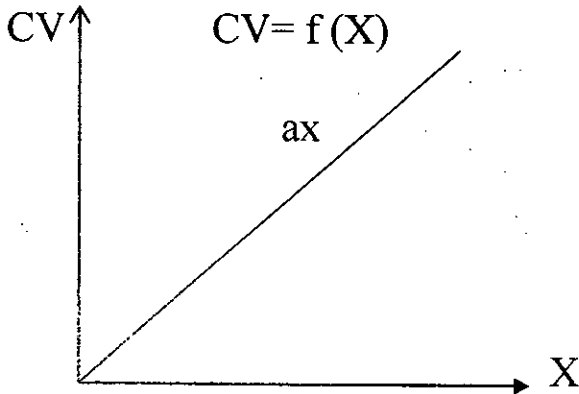
2.3. العيوب :

- < صعوبة تحديد وحدة القياس .
- < صعوبة تقسيم المؤسسة الى أقسام متجانسة حقيقية و بخاصة في المؤسسات الكبيرة .
- < لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط .
- < تعتبر طريقة طويلة عند توزيع و تحميل الأعباء غير المباشرة .

المطلب الثاني :

طريقة التكاليف المتغيرة :

1- التكاليف المتغيرة : هي التكاليف التي تتغير بتغير حجم النشاط فهي دالة على حجم النشاط ، ونعبر عليها



رياضيا

حيث

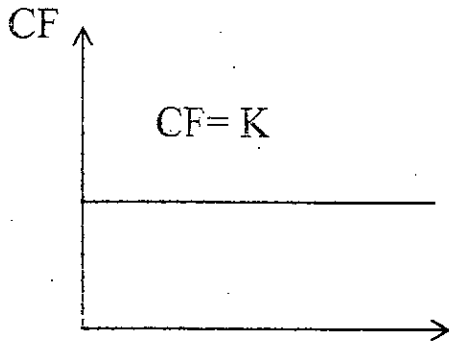
$$CV = \text{التكلفة المتغيرة}$$

$$X = \text{حجم النشاط}$$

$$CV_U = \frac{ax}{X} = a$$

اذن التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة ثابتة ، ومن أمثلتها (المواد الاولية ، اليد العاملة ...).

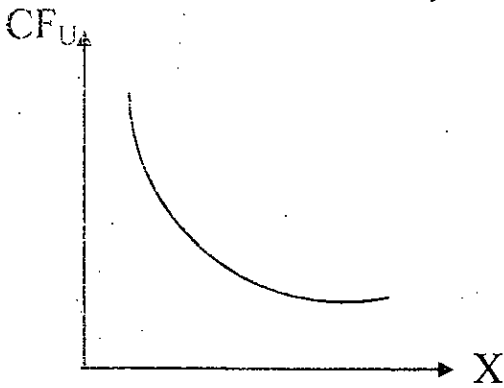
التكاليف الثابتة : هي التكاليف التي لا تتغير بتغير النشاط على المدى القصير و نذكر منها (الاهتلاكات ، الايجار ...) و يمكن أن نعب عنها رياضيا كما يلي :



- و التكلفة الثابتة للوحدة الواحدة متغيرة

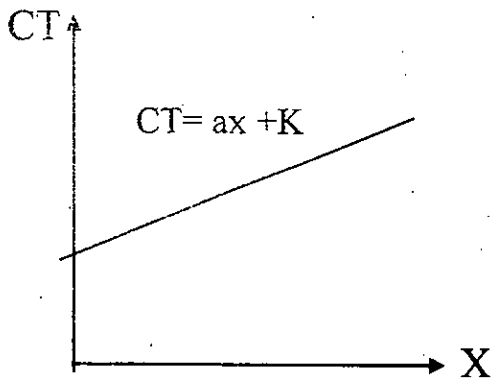
$$CF_u = CF / X \quad \text{حيث :}$$

- فكلما زاد حجم النشاط X كلما قلت التكلفة الثابتة للوحدة الواحدة



- التكلفة الكلية هي مجموع التكاليف الثابتة و المتغيرة و المتغيرة وفق المعادلة التالية :

$$CT = CV + CF$$



$$CT = ax + K$$

2- أهم العلاقات الحسابية :

الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال -- إجمالي التكلفة المتغيرة

النتيجة التحليلية = الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة

3- دراسة عتبة المردودية " نقطة التعادل " : يعتبر تحليل نقطة التعادل من أهم الدراسات التي تقوم على أساس العلاقة بين التكاليف و الحجم و تعد أداة تسييرية هامة في يد مراقب التسيير في دراسة أثر مستوى النشاط

1.3. تعريف عتبة المردودية :

❖ يقصد بعتبة المردودية مستوى الإيرادات التي ستبدأ المؤسسة عنده تحقيق أرباح . فخلال النشاط تبدأ المؤسسة في تغطية تكاليفها حتى تصل الى مستوى تتساوى فيه الأموال المصخرة مع الإيرادات . هذا المستوى يسمى برقم أعمال نقطة الصفر.

❖ هي المستوى الذي عنده لا تحقق المؤسسة ربح و لا تقع في خسارة ، حيث رقم الأعمال يساوي مجموع

$$CA^T = CV + CF \quad \text{التكاليف}$$

2.3. فرضيات الطريقة :

ان نموذج عتبة المردودية يقوم على مجموعة من الفرضيات منها :

- ❖ ثبات الأعباء الثابتة
- ❖ ثبات أسعار البيع و ان التغير في رقم الأعمال لا يحدث الا بتغير مستوى النشاط
- ❖ تناسب العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط أي أن التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة تبقى ثابتة
- ❖ كل ما ينتج يباع
- ❖ إمكانية الفصل بين عناصر التكاليف المتغيرة و الثابتة .

3.3. تحديد عتبة المردودية حسابيا :

عتبة المردودية = التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة

هامش الربح = التكاليف الثابتة

النتيجة = الصفر

ويمكن حسابها وفق العلاقة التالية أيضا :

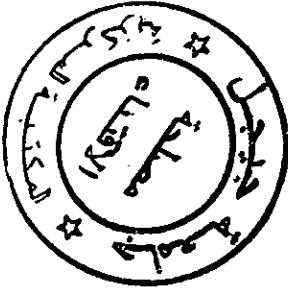
$$\frac{CA \times CF}{MCV} = \text{عتبة المردودية}$$

$$\frac{CF}{MCV \%} = \text{عتبة المردودية}$$

او

حيث :

$$MCV \% = \frac{MCV}{CA}$$



هامش الأمان = رقم الأعمال - رقم أعمال نقطة الصفر

$$\text{نقطة الصفر} = 360 \times \frac{\text{SR}}{\text{CA}}$$

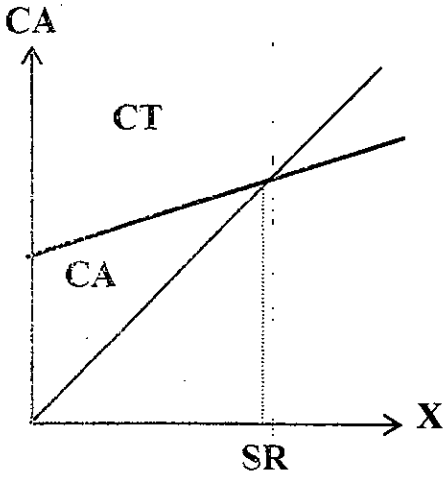
CA: رقم الأعمال (المبيعات).

CF: التكاليف الثابتة الاجمالية

MCV: الهامش على التكلفة المتغيرة (الربح الاجمالي)

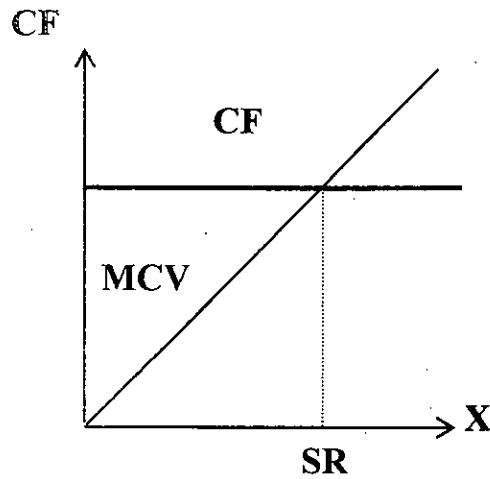
MCV %: نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة

4.3. التمثيل البياني لعتبة المردودية :



بطريقة التكاليف الكلية

أو



بطريقة الهامش

5.3. الاستعمالات التحليلية لعتبة المردودية :

- « تبين لنا حجم الأموال المجددة و مردوديتها، فمردودية أعلى تعني سرعة دوران أكبر و بالتالي هامش ربح أكبر
- « لكل قطاع اقتصادي مردودية خاصة به و حساب عتبة المردودية للمؤسسة و مقارنتها بتلك الخاصة بالقطاع سوف يمكن من الوقوف على نوعية الأداء التسييري داخل المؤسسة .
- « يفيد بالتنبؤ بنتائج المؤسسة المستقبلية وما هي الوسائل الواجب توفيرها لذلك .

المطلب الثالث :

1- طريقة التحميل العقلاني

إن طريقة التكاليف الحقيقية تبقى غير كافية للتحليل الاقتصادي و التسيير المالي للمؤسسة ، و على المؤسسة أن تقوم بفصل وفرز لمختلف عناصر سعر التكلفة و ذلك من أجل تحديد المسؤوليات بدقة للوصول الى تحديد أسباب تغير سعر التكلفة . هل هو راجع لتغير حجم النشاط أم للتغير في تكاليف عوامل الإنتاج أو تغير المردودية التقنية للمؤسسة .

و يتم هذا الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة و كذا تحديد حجم النشاط الذي يؤثر في هذه التكاليف ، و تعد طريقة التحميل العقلاني من الأدوات التي تسمح بذلك .

1.1. مبدأ طريقة التحميل العقلاني :

تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة فهذه الأخيرة لا تتغير للوحدة بتغير حجم النشاط كما رأينا في طريقة التكاليف المتغيرة . في حين أن التكاليف الثابتة تتغير عكسيا مع حجم النشاط بالنسبة للوحدة الواحدة. وبعد عملية الفصل بين نوعي التكاليف فاننا نقوم بعدها بمعالجة التكاليف الثابتة وفق طريقة "التحميل العقلاني" و ذلك وفق العلاقة التالية :

$$\text{تكاليف ثابتة} = \frac{\text{حجم النشاط الحقيقي}}{\text{حجم النشاط العادي}}$$

حيث أن $\frac{\text{حجم النشاط الحقيقي}}{\text{حجم النشاط العادي}}$ يعبر عن معامل التحميل

- ❖ النشاط العادي : هو عبارة عن حجم النشاط الذي تهدف المؤسسة الى بلوغه خلال مدة معينة .
 - ❖ النشاط الحقيقي : هو عبارة عن حجم النشاط الذي استطاعت المؤسسة ان تحققه خلال مدة معينة.
- نشير هنا انه من الصعب تحديد حجم النشاط العادي للقسم و ذلك نظرا للتدخلات و التعقيدات و تأثير عوامل أخرى في تحديده .

عند تحديد حجم النشاط العادي نجد في الواقع ثلاث حالات ممكنة

« الحالة 1: حجم النشاط العادي = حجم النشاط الحقيقي

أي أن معامل التحميل يساوي الواحد . في هذه الحالة فإن التكاليف الثابتة سوف تحمل كلية على سعر التكلفة و لا ينتج أي فرق فيها

« الحالة 2: حجم النشاط العادي < حجم النشاط الحقيقي

يعني أن قدرة المؤسسة العادية لم تستعمل ولم تستغل وفي هذه الحالة يحمل جزء من التكاليف الثابتة الإجمالية على سعر التكلفة و الباقي من التكاليف تعتبر تكلفة نقص النشاط . أما ما يعرف بتكلفة البطالة و الذي يطرح من النتيجة و بالتالي يكون له أثر سلبي على نتيجة المؤسسة .

« الحالة 2: حجم النشاط العادي > حجم النشاط الحقيقي

أي أن معامل التحميل أكبر من الواحد. وبالتالي فإن المؤسسة فاقت حجم قدراتها الإنتاجية ، أي أن المؤسسة يجب أن تتحمل تكاليف ثابتة أكبر من التكاليف النظرية و الفرق بينهما يعد ربح أو ما يعرف "ربح الفعالية" ويضاف للنتيجة و بالتالي فهو يؤثر إيجابا في نتيجة المؤسسة ككل .

2.1. تقييم طريقة التحميل العقلاني :

❖ المزايا :

- « استخدام هذه الطريقة يسمح بعقلنة سعر التكلفة عكس طريقة التكلفة الكلية .
- « تسمح بتحديد المسؤوليات في المراكز ، وذلك عند تحديد حجم النشاط العادي
- « تسمح بتقليل التأثير بالحيط الخارجي

❖ العيوب :

- « تحديد معامل التحميل ليس بالأمر السهل و الدقيق
- « الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة صعب ، وهذا ما يجعل دقة هذه الطريقة محدودة نوعا ما

2- طريقة التكلفة المعيارية :

إن الحاجة إلى التحكم في وظيفة الإنتاج ظهرت منذ سنوات العشرينات (القرن السابق) لأن كبر حجم الإنتاج أدى إلى تفويض المسؤوليات، هذا ما أدى إلى طرح مشكل التحكم في إنتاجية مختلف العوامل وأن اشتداد المنافسة من جهة أخرى ألزم ضرورة وضع خطط قبلية يتم متابعتها و تحليل الانحرافات و تحديد المسؤوليات . فكانت أداة فعالة للرقابة و التصحيح.

1.2. تعريف التكلفة المعيارية : هي تكاليف محددة مسبقا و على أساس النتائج الحقيقية يتم تحليل الانحرافات بحسب مراكز المسؤولية.

2.2. أنواع التكاليف المعيارية : يمكن أن نميز بين ثلاث أنواع

✧ تكاليف معيارية تاريخية : تحدد على أساس متوسط تكاليف لسنوات قبلية .

✧ تكاليف معيارية: تحدد على أساس استعمال أمثل لعوامل الإنتاج

✧ تكاليف معيارية: تحدد على أساس تقديرات الظروف العادية للإنتاج

3.2. تعريف الانحراف: هو الفرق بين القيمة المشاهدة للعوامل والقيمة المرجعية أي النمطية "المعيارية" وقد يكون إيجابيا أو سلبا .

4.2. تحليل انحرافات التكاليف المباشرة :

يتم إيجاد الانحراف على أساس الفروق بين القيم الحقيقية V_r و القيم النمطية " المعيارية" V_p ويتم تقسيم هذا

الانحراف إلى انحرافين ثانويين مهمين هما انحراف الكمية E/Q و انحراف السعر E/C

حيث : Q_r : الكمية الحقيقية المستهلكة

Q_p : الكمية المتنبأ بها "معيارية"

C_r : السعر الحقيقي

C_p : السعر النمطي "التنبئي"

* انحراف السعر E/C :

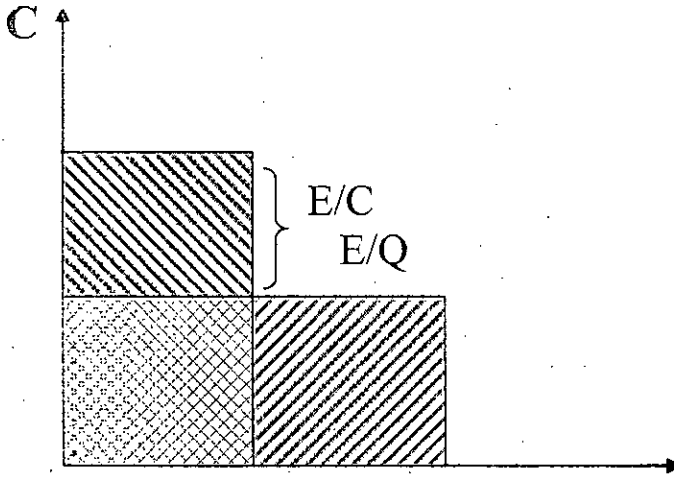
$$\begin{aligned} E/C &= (C_r - C_p) * Q_r \\ &= \Delta C * Q_r \end{aligned}$$

* انحراف الكمية E/Q :

$$\begin{aligned} E/Q &= (Q_r - Q_p) * C_p \\ &= \Delta Q * C_p \end{aligned}$$

إذا كان السعر الحقيقي أكبر من السعر النمطي فإن هذا يعني هدر التكاليف أي انه انحراف غير مرغوب فيه وعليه لا بد من إعادة النظر في كيفية تسعير هذه العوامل (المواد ، الأجور...) أما إذا كان في الكميات فقد يكون خلل تقني في استخدام الآلات أو كفاءة غير كافية أو تنظيم غير جيد بالنسبة لليد العاملة :

الشكل البياني لتحليل الانحراف :



5.2. تحليل انحرافات التكاليف غير المباشرة :

إن الموازنة أي مركز تحليل أو تكاليف يتكون من :

- ❖ تقديرات التكاليف المتغيرة و كذا الثابتة الخاصة بها .
 - ❖ مستوى النشاط المرغوب فيه و المقاس بعدد الساعات .
 - ❖ مستوى النشاط المرغوب فيه و المقاس بعدد وحدات الإنتاج .
- وعلى هذا الأساس يتم تقسيم انحراف التكاليف غير المباشرة

FF_S : التكاليف الثابتة للنشاط العادي (A_n)

V_S : التكاليف المتغيرة الوحودية النمطية

δ_S : التكاليف الثابتة الوحودية النمطية (FF_S/A_n)

لدينا : الموازنة المرنة لنشاط ما A^*

$$BF(A^*) = V_S \cdot A^* + FF_S$$

لموازنة المعيارية لمستوى نشاط ما

$$BS = (V_S + \delta_S) \cdot A^*$$

و على هذا الأساس نجد ثلاث أنواع من الانحراف

❖ الانحراف الأول " انحراف الموازنة": E_1

$E_1 =$ التكاليف الحقيقية - موازنة النشاط الحقيقي.

$$[(V_S \cdot A_r) + FF_S] - [(V_r + \delta_r) \cdot A_r] =$$

❖ الانحراف الثاني " انحراف على النشاط": E_2

$E_2 =$ موازنة النشاط الحقيقي - التكلفة النمطية للنشاط الحقيقي

$$[(V_S \cdot \delta_S) \cdot A_r] - [(V_S \cdot A_r) + FFS] =$$

❖ الانحراف الثالث " انحراف المردودية": E_3

$E_3 =$ التكلفة النمطية للنشاط الحقيقي - التكلفة النمطية للنشاط النمطي

$$[(V_S \cdot \delta_S) \cdot A_p] - [(V_S \cdot \delta_S) \cdot A_r] =$$

6.2. تقييم طريقة التكلفة المعيارية : انه انطلاقا من مبادئ هذه الطريقة القائمة على التخطيط المسبق و

الموضوعي لعناصر التكاليف فهي تفيد في عدة جوانب

❖ المساعدة على التخطيط في تحديد الأسعار مسبقا.

❖ المساعدة على تحديد و قياس مستوى الأرباح.

❖ تعد أداة للرقابة و قياس كفاءة الأداء الإنتاجي .

❖ تعد أداة لاتخاذ القرارات نظرا للعمليات التصحيحية المستمرة .

المطلب الرابع :

طريقة التكلفة على أساس الأنشطة : Activity Based Costing (ABC)

كيف يمكن للمسيرين أن يعرفوا أنواع المنتجات التي تحقق ربحا فعليا ؟

هل عليهم أن يحسبوا الجهد الذي يقضيه العمال في تطوير الأسواق من أجل التصدير ، من دراسة السوق إلى

غاية تحديد الموزع المحلي ؟

إن الإجابة على هذه الأسئلة قد تكون صعبة إذا لم تحسب المؤسسة جميع تكاليفها الحقيقية . و لقد أبدت

الأنظمة السابقة لتقييم التكاليف بعض النقائص التي تظهر عند توزيع التكاليف غير المباشرة ، ففي العادة يتم

تحميل التكاليف غير المباشرة على أساس الوقت الذي يقضيه العمال في بعض المهام الإدارية، أو الذي يقضونه

على خطوط الإنتاج أو لبيع المنتج للزبائن ... الخ ، لكن على اثر الانخفاض الكبير لتكاليف اليد العاملة و

ارتفاع التكاليف المتعلقة بنشاطات الدعم في مجالي الإنتاج و التسويق أصبح من الصعب تحديد هذه التكاليف

غير المباشرة بدقة و هذا ما يؤكد المحاسبون.¹

¹ David P.Ddoylo, La maitrise des couts, Paris, Edition d'organisation , 1996 ,p 97

تشجع بعض المؤسسات محاسبيها على تبني طريقة مفضلة عند اليابانيين ظهرت في الثمانينات¹، و تتطلب هذه الطريقة من المحاسبين أن يكونوا أكثر اطلاعا على الجوانب المختلفة لنشاطات المؤسسة ليتمكنوا من حصر التعقيدات الملازمة للنشاط اليومي للمصنع و لحقائق السوق .

و بالتالي فمن الضروري لتصور نظام عام لتقييم التكاليف في المؤسسة أن تتمكن من استيعاب طريقة عمل مجموع نشاطاتها و تحديد انعكاسات هذه النشاطات على البنية العامة للتكاليف ، و بعبارة أخرى فان النظام المثالي لتقييم التكاليف يجب أن يعكس صورة المؤسسة بكاملها أي المصنع و الإدارة في نفس الوقت و ذلك بحساب الوقت و الجهد و الكفاءات الضرورية لإنتاج و بيع كل منتج.

إن التكلفة على أساس الأنشطة ABC و التي يعقد عليها الكثير من الأمل تستجيب لهذه الإشكالية و تفترض هذه الطريقة دراسة أدق للعوامل الأساسية التي لها تأثير على التكاليف غير المباشرة للمؤسسة و ذلك بمحاولة تحديد ما يؤثر على التكاليف سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي².

تعتمد طريقة ABC على نظرية بسيطة وهي : إن مجموع نشاطات المؤسسة المتوسطة وجدت لدعم تصنيع و تسويق المنتجات و الخدمات لذلك لا بد من تحديد هذه النشاطات بدقة للتمكن من تحميل أعبائها في تكلفة المنتج ، و عليه تساعد هذه الطريقة على تحديد التكاليف المثالية لـ :

« المؤسسات التي تنتج منتجات بكميات صغيرة و كبيرة في نفس الوقت

« المؤسسات التي تنشط في أسواق مختلفة جدا .

« المؤسسات التي تهتم بأجزاء مختلفة من السوق.

كيف يمكن تطبيق طريقة التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) ؟

لتطبيق هذه الطريقة يتم إجراء في البداية دراسة أفقية تشم جميع المؤسسة من أجل تحديد السلسلة المعقدة لكل من الموارد، النشاطات و المهام الضرورية لصنع المنتج أو أداء الخدمة (انظر شكل 3-1)

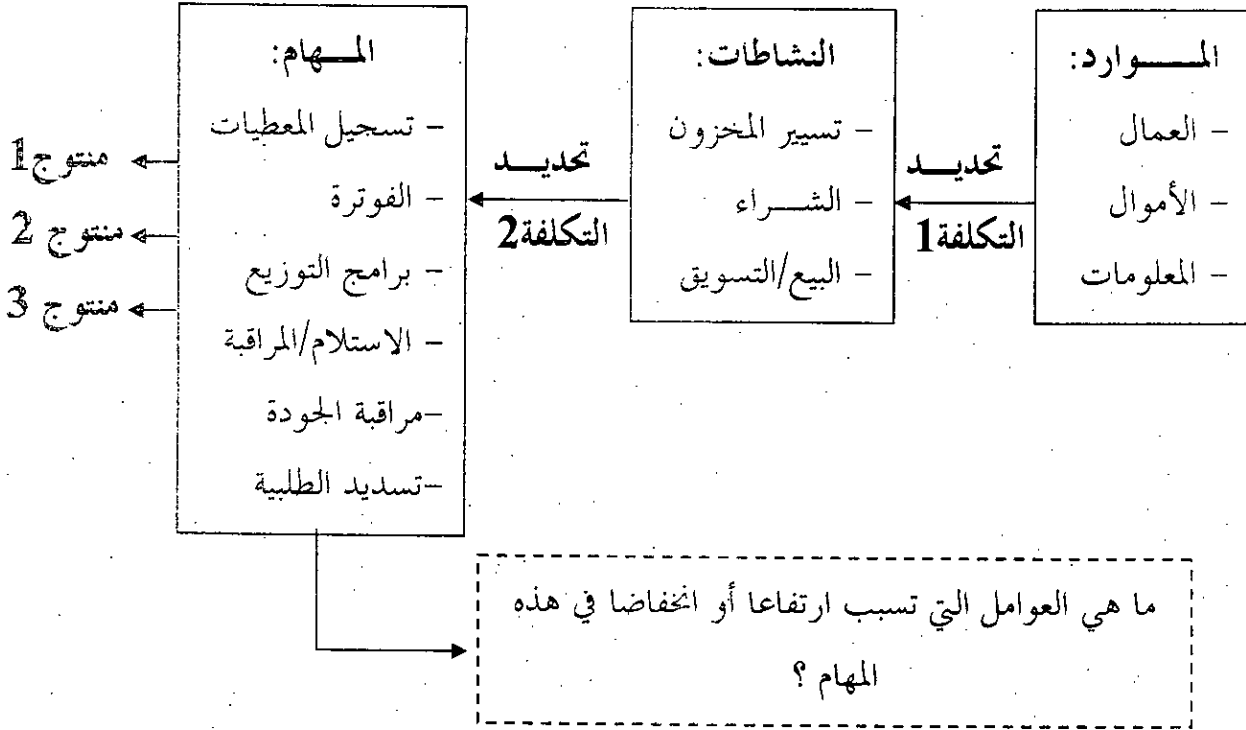
و ينبغي ان تشمل هذه الخطوة الضرورية كل المجالات الوظيفية : الشراء، الإنتاج ، المراقبة، الإدارة... الخ من فرضية أن النشاطات تولد التكاليف لكن بالموازات فان المنتجات و الخدمات تستهلك النشاطات ، يمكن أن يتفاجأ المسيرين بملاحظة ضخامة التكاليف الناجمة عن تصنيع منتج أو تقديم خدمة تتضمن جزءا كبير من التكاليف غير المباشرة ، ويكون هذا أكثر وضوحا في المنتجات الموجهة إلى الأسواق الخارجية و التي تتطلب تعديلات و نشاطات إضافية لتتلاءم مع مختلف المعايير الثقافية و مع مختلف الأذواق و هذا ما يؤكد صحة أن النشاطات تولد التكاليف .

¹ Alain Chauvet , **Methodes de management**, 2^e Edition, Paris, Edition d'organisation ,1997,p 202

² David P.Doylo , op cit , p 97

الشكل 2-3 (ABC)

إعادة تقييم النشاطات وفق نظام



Source . David P.Ddoylo , op cit , p 97

لذلك فإن تطبيق طريقة (ABC) في محيط إنتاجي يتضمن تحليلاً عميقاً لأكثر عدد من نشاطات المؤسسة و في مرحلة أولى يمكن للمؤسسة الإنتاجية أن تقوم بتجزئة نشاطاتها الأساسية و تقييم تكاليفها كما يلي:

< معالجة طلبات الزبائن و متابعتها .

< مراقبة التوزيع .

< نقل المشتريات أو المكونات إلى المخزن .

< نقل المكونات إلى مصنع الإنتاج

< عملية التركيب أو الإنتاج

على القائم على تطبيق هذه الطريقة أن ينتقل إلى كل وحدة مكلفة بمهمة من المهام السابقة للمؤسسة من أجل الحصول على معلومات حول كيفية سير المعلومات .

ومن الواضح أن التكاليف الناجمة عن نشاطات التخزين و التوزيع في المؤسسات الإنتاجية تمثل مبالغاً هامة ، و في هذه الحالة تبدو طريقة (ABC) مفيدة لتحديد هذه التكاليف و للبحث عن العوامل المسببة لها مثل :

< تفريغ و مراقبة المشتريات .

< تصنيف المشتريات حسب تعليمات مدير المصنع و تخزينها .

< البحث عن الأسواق الجديدة .

❖ تقييم طريقة (ABC):

جاءت هذه الطريقة للقضاء على الآثار السيئة الموجودة في الطرق التقليدية و المتمثلة في صعوبة تحديد التكاليف غير المباشرة أو تحديدها بصورة ناقصة ، ذلك لان الاعتماد على تحديد التكاليف وفق الوظائف فقط يؤدي إلى إهمال جزء كبير من التكاليف غير المباشرة مثل : تكاليف التخزين ، و تصنيف المشتريات و دراسة طلبات الزبائن و مراقبة عملية التوزيع ، و هذا ما تركز عليه طريقة (ABC) عند حسابها للتكاليف على أساس الأنشطة و هو ما يسمح بتحديد تكلفة حقيقية مثالية و أكثر واقعية .

لكن رغم هذا تبقى مراحل هذه الطريقة عرضة لعدة تساؤلات و نقاشات ومن بينها نطرح ما يلي :

هل من السهل حساب الوقت و الجهد و الكفاءات الضرورية لإنتاج وبيع منتج ؟

المبحث الثالث :

تحليل الموازنات و لوحة القيادة من مراقبة التسيير

بعد تطرقنا لمختلف المفاهيم الأساسية المتعلقة بالموازنات التقديرية سنحاول التطرق لمختلف أنواع الموازنات الفرعية و يحمل الأدوات الرياضية و الإحصائية و النماذج المستعملة في تحليل و تفسير مختلف هذه الموازنات .

* تصنيفات الموازنة التقديرية : إن طبيعة المعيار المدروس هو الذي يحدد تصنيف الموازنات

* من حيث الزمن :

- موازنات طويلة الأجل : لها بعد استراتيجي يصل حتى إلى 6/5 سنوات

- موازنات قصيرة الأجل : تدخل ضمن الاستراتيجية القصيرة لدورة ما .

* حيث الغرض من الإنفاق :

- الموازنات الجارية : تهدف إلى تخطيط و رقابة النشاط الجاري للمؤسسة

- الموازنات الاستثمارية : يهدف إلى تخطيط المشروعات الاستثمارية و مصادر التمويل .

* من حيث علاقتها بحجم النشاط :

- الموازنات الثابتة : تعبر عن التقديرات اللازمة لمستوى مبيعات أو إنتاج واحد مستهدف

- الموازنات المرنة : تعبر عن التقديرات لعدة سنوات .

وسنحاول إعطاء تقسيم أكثر شمولية

المطلب الأول :

موازنة المبيعات :

تعتبر موازنة المبيعات أول خطوة من خطوات إعداد الموازنات الشاملة فهي حجر الأساس عند إعداد الموازنة الشاملة ، وأكثر الموازنات الفرعية أهمية ، لان بقية الموازنات الفرعية الأخرى لها ارتباط وثيق بمخرجات موازنة المبيعات ، فالسياسة الاستثمارية و مستويات التمويل و التموين و الإنتاج تعالج انطلاقا من موازنة المبيعات . وهذا عكس التوجه الكلاسيكي القديم الذي كان يعتبرها آخر موازنة تعد وذلك لكون أن مستويات الطلب أكبر من العرض أي ما ينتج مباع . وعليه فان من الضروري إعطاء أهمية بالغة لموازنة المبيعات و ذلك

لتفادي سلبيات تمس باقي الموازنات وأنه لبلوغ ذلك لا بد من وجود نظام معلومات تسويقي فعال. فبحوث التسويق هنا تلعب دورا بارزا من خلال أنها تحدد الفرصة أو المشكلة كخطوة أولى ثم تليها مرحلة جمع المعلومات حول السوق (المنافسين ، أذواق و رغبات المستهلكين ، دراسة مستويات الدخول و تفاوتها) وذلك عن طريق ثلاث مصادر أساسية هي : الملاحظة - التجربة - الاستقصاء .

أما المرحلة الثالثة تحليل المعلومات و تفسير المعطيات . وأخيرا كتابة التقرير النهائي و اتخاذ الإجراءات اللازمة في إعداد موازنة المبيعات

1- الأساليب الرياضية المستخدمة في إعداد موازنة المبيعات

إن أهم الأدوات الرياضية المستخدمة في التنبؤ بمستوى المبيعات المستقبلي هي الطرق الاحصائية أو ما يعرف بتقنيات التنبؤ و فيما يلي عرض لمختلف هذه التقنيات .

1.1. التوقع باستخدام الأوساط المتحركة : تتلاءم هذه التقنية و مجال موازنة المبيعات لأنها بسيطة و بعيدة عن التعقيد و ليست مكلفة

• الأوساط المتحركة البسيطة : مبدأ الطريقة حساب متوسط حسابي على أساس مجموعة من القيم متوالية

من حيث الزمن و العبارة العامة هي :

$$X_{t+1} = \frac{X_t + X_{t-1} + X_{t-2} + \dots + X_{t-N+1}}{N}$$

حيث : N : عدد المستويات

t : دليل الفترة

X_t : المستوى الفعلي للفترة t

X_{t+1} : المستوى التوقعي للفترة t+1

δ : يعبر عن الانحراف المعياري و هو جذر التباين

$$\delta = \sqrt{\frac{\sum (X - \bar{X})^2}{n - N - 1}}$$

ملاحظة : - كلما كانت قيمة الانحراف المعياري قليلة $\delta \ll$ كلما كان النموذج أكثر دلالة

- كلما كان عدد المشاهدات المستعمل أكبر كلما كان التوقع أفضل .

• نقائص هذه التقنية : إن مجال التوقع وفق هذه التقنية قصير المدى لا يتعدى فترة بالإضافة أنها تعطي الأهمية

لبعض المشاهدات و فقط و بنفس الدرجة من الأهمية فهي لا تستجيب للتغيرات، و لتفادي هذا النقص

سوف نتطرق إلى تقنية ثانية و هي تسمح بإعطاء أوزان مختلفة للعناصر الداخلة في حساب الوسط

الحسابي.

2.1. طريقة الأوساط المتحركة المرجحة : جاءت لسد بعض نقائص الطريقة السابقة في مجال أهمية كل X_{t+1}

$$X_{t+1} = K_1 X_t + K_2 X_{t-1} + K_3 X_{t-2} + \dots + K_N X_1$$

عنصر و ذلك وفق النموذج التالي :

- باعتبار هناك 4 فترات تدخل في حساب التوقع فان

$$\sum_{i=1}^N K_i = 1$$

مع وضع الشرط الأساسي

$$\delta = \sqrt{\frac{\sum (X_t - X)^2}{n-N-1}}$$

الانحراف المعياري بأخذ نفس العبارة

ملاحظة:

- نؤكد هنا انه كلما كانت قيم الترجيح أكثر دقة كان الانحراف المعياري أقل . وبالتالي النموذج جيد

- ونشير هنا الى صعوبة تحديد قيم K_i نظرا لكونها تتطلب الخبرة الميدانية و إتقان أدوات الإحصاء.

3.1. طريقة المسح الأسّي : جاءت هذه الطريقة لسد نقائص الطرق السابقة المتمثلة في تطلبها عدد كبير

من المشاهدات القبلية المخزنة اضافة الى صعوبة التحكم في قيم k

$$X_{t+1} = \alpha X_t + (1 - \alpha) X$$

وعبارة المسح الأسّي هي كالتالي :

حيث α معامل الترجيح ويحقق الشرط

$$0 \leq \alpha \leq 1$$

$$\delta = \sqrt{\frac{(X_t - X)^2}{n-2}}$$

كلما كان α يقترب من 1 كان إعطاء الأهمية للمشاهدة

كما ان انتشار هذه التقنية يعود الى سهولة استخدامها كما انها لا تتطلب معلومات أكثر . الا ان مسألة يبقى

تحديد ثابت المسح α الإشكال الرئيسي لهذه التقنية .

أفادت تجارب استخدام تقنية المسح الأسّي أن مقدار α يكون محصورا ضمن المجال 0.05 الى 0.3 في العادة

وإذا تطلب أحيانا إعطاء قيمة لـ α تفوق 0.3 فانه يدل على أن طبيعة السلسلة غير مستقرة¹

$$\alpha = 2 / N + 1$$

كما انه هناك علاقة عامة لحساب α هي:

¹ أ.د. عبد العزيز شرابي، تقنيات التنبؤ، مطبوعات جامعة فلسطينية، ص 69.

4.1. طريقة المربعات الصغرى : هذه الطريقة هي الأكثر استخداما و ذلك لأنها تسمح بالتوقع لأكثر وهي

$y_i = ax_i$ من فترة . كما ان مبدأ الطريقة يعمل على تقليل البواقي الى أدنى ما يمكن \sum تفترض أن

طبيعة العلاقة بين المتغيرين خطية: $y = ax + b$

ويمكن إيجاد قيمة المعلمتين كما يلي :

$$a = \frac{\sum x_i y_i - nxy}{\sum x_i^2 - n x^2}$$

$$y = ax_i + b$$

$$b = y - ax$$

- علاقة طردية: $a > 0$

- علاقة عكسية: $a < 0$

و لايجاد قوة العلاقة علينا ان نحسب معامل الارتباط r

$$r = \frac{\sum x_i y_i - nxy}{\sqrt{\sum (x_i - x)^2 * \sum (y_i - y)^2}}$$

❖ درجة الارتباط : هي معامل التحديد وهو مربع معامل الارتباط

$$(r^2)$$

كلما كانت قيمة r^2 مرتفعة كان الارتباط أشد

ملاحظة : اذا كانت طبيعة العلاقة غير خطية فاننا باستخدام خواص اللوغاريتم

$$Y_i = bx^a \Leftrightarrow \log y_i = \log bx^a = \log b + \log x^a = \log b + a \log x$$

بوضع : $\log y = Y$, $\log x = X$, $\log b = B$

$$Y = B + aX$$

تصبح المعادلة :

وهي خطية. ثم نقوم بإيجاد النموذج ثم نرجعه إلى طبيعته الأصلية .

المطلب الثاني :

موازنة التمويل و الإنتاج :

1- موازنة التمويل :

المخزون مصطلح ملازم للتسيير الرشيد للمنشآت الاقتصادية و الاجتماعية و الادارية . و يهدف تسيير

المخزون للبحث عن حجم الطلب الاقتصادي و الذي يجعل تكلفة التخزين في أدنى مستوى بها من جهة

و ضمان استمرار مختلف الحلقات المرتبطة بالمخزون، كالإنتاج و التسويق . وان عملية تسيير المخزون تتطلب

عناية كبيرة نظرا لخصوصيات المواد أو المنتجات فبعضها يتطلب شروط معينة للتخزين و بعض له أهمية مقارنة بالآخر .

1.1. وظائف المخزون :

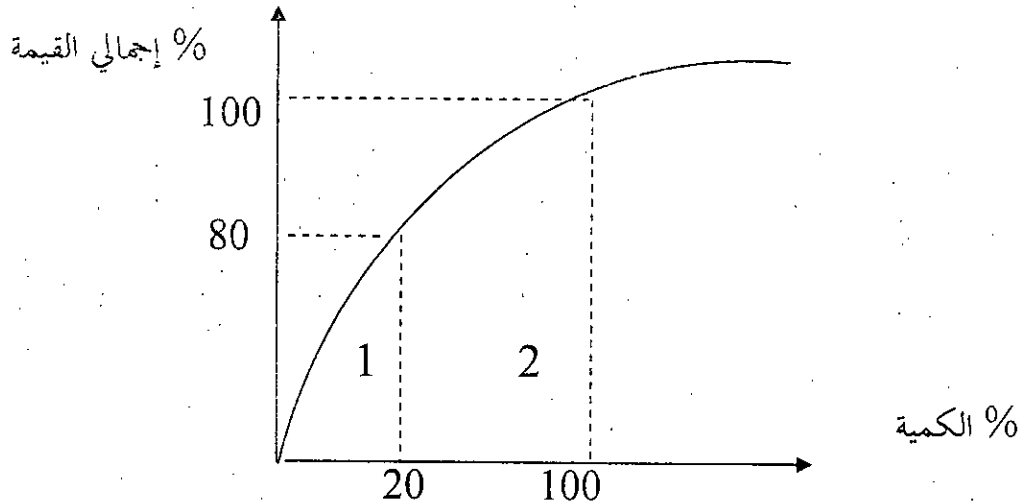
- ❖ الموازنة بين العرض و الطلب : يعد أداة فعالة ففي حالة زيادة الطلب عن العرض يلجأ لسد العجز عن طريق المخزون و العكس في حالة العرض أكثر من الطلب .
- ❖ الحفاظ على استمرارية الإنتاج : أحيانا يكون بعض المواد الداخلة في التصنيع موسمية و للحفاظ على استمرارية الإنتاج يلجأ للتخزين فهو الضامن الوحيد لعدم حدوث اضطراب خلال مراحل الإنتاج .
- ❖ تخفيض التكاليف : اقتناء مواد في وقتها يكون بأسعار أقل من حالة الشراء في غير موسمها مما يجعل للتخزين دور في تقليل التكاليف ، كما ان الشراء بكميات كبيرة ينتج عنه تخفيضات و حسومات لصالح المؤسسة تساهم في تقليل التكاليف
- ❖ تلبية الرغبات و إرضاء المستهلكين : بسبب سياسة التخزين الرشيدة فان ذلك يجعل السلع متوفرة دوما و بأسعار معقولة مما يدخل الرضى على زبائن المؤسسة و بالتالي الحفاظ على سمعة المؤسسة .

2.1. تصنيف المخزون:

- يتم تصنيف كل نوع من المخزونات تبعا :
- ❖ النسبة المئوية التي يمثلها ضمن القيمة الإجمالية للمخزون العام
- ❖ يتم تصنيف كل نوع من المخزونات تبعا :
- ❖ النسبة المئوية التي يمثلها عدد كل نوع من المخزونات بالنسبة للعدد الإجمالي للمخزون

3.1. طريقة التحليل 80/20 :

- يقسم المخزون حسب هذه الطريقة الى :
 - ❖ الصنف الأول: المخزون الذي يمثل 20% من كمية المخزون العام و 80% من قيمته الإجمالية .
 - ❖ الصنف الثاني: المخزون الذي يمثل 80% من الكمية العامة و 20% من قيمته الإجمالية .
- وعلى أساس هذا التصنيف فان المؤسسة تولي اهتمام كبير للصنف الأول لأنه ذو قيمة مرتفعة.



المصدر : من إنجاز الباحث

4.1. طريقة ABC :

- وفق هذا النموذج فان المخزون يقسم وفق نفس الطريقة السابقة و لكن بنسب أخرى .
- ❖ نجد في الصنف A : المنتجات التي تمثل 10% من الكمية و 70% من القيمة الإجمالية .
 - ❖ نجد في الصنف B : المنتجات التي تمثل 20% من الكمية و 20% من القيمة الإجمالية .
 - ❖ نجد في الصنف C : المنتجات التي تمثل 70% من الكمية و 10% من القيمة الإجمالية .
- ونشير هنا ان طريقة ABC أكثر تحليلاً لوضعية المخزون مقارنة بطريقة 80/20.

5.1. أهم التكاليف المرتبطة بالتخزين :

❖ التكاليف المرتبطة بالطلبية :

عند تمرير الطلبية تتحمل المؤسسة مجموعة من التكاليف فنذكر منها (تكلفة الطلب، كلفة متابعة المواصفات من طرف التقنيين و العمل الإداري المصاحب لهذه العملية، وصول الطلبية و مراقبتها) .

❖ التكاليف المرتبطة بامتلاك او حيازة المخزون :

ان امتلاك مخزون ما يعني (توفر مخازن للحفاظ عليها ، تأجير ، التأمين ، المتابعة ، الإدارة ، الحراسة) بالإضافة الى تكاليف مالية تتمثل في تكلفة الفرصة الضائعة للأموال المحدة

6.1. إيجاد الكمية الاقتصادية باستخدام نموذج " ويلسون " WILSSON

❖ فرضيات هذا النموذج :

- « الطلب معروف و محدد بقيمة ثابتة و لا يتغير عبر الزمن .
- « إن الطلبية تلي حالا أي أن الوقت بين إعداد الطلبية ووصول السلعة معدوم .
- « ثبات الأسعار سواء للمبيعات او الشراء.

- فوفق نموذج " ويلسون " لدينا نوعين من التكاليف

« تكلفة تمرير الطلبية (K_1)

« تكلفة حيازة المخزون (K_2)

$$K_1 = f \cdot N = f \cdot C/Q$$

حيث أن :

$$K_2 = (Q \cdot p \cdot t)/2$$

و تكلفة الحيازة (K_2)

C : الاستهلاكات السنوية بالكمية

f : تكلفة تمرير الطلبية

t : تكلفة التخزين

p : سعر الوحدة للمادة المخزنة

Q : الكمية الاقتصادية

N : عدد الطلبيات

$$CT = K_1 + K_2$$

و عليه فالتكلفة الكلية:

$$CT = f \cdot C/Q + Q/2 \cdot P \cdot t$$

و بما أن الهدف هو تقليل التكلفة فإننا نقوم بعملية الاشتقاق بدلالة الكمية Q

$$\delta T / \delta Q = - f C / Q^2 + 1/2 P t$$

لتكون التكلفة أدنى ما يمكن نجعل المشتق يساوي الصفر

$$- f C / Q^2 + 1/2 P t = 0 \Rightarrow f C / Q^2 = 1/2 P t \Leftrightarrow Q^2 = 2 f C / P t$$

$$\Rightarrow Q^* = \sqrt{2 f C / P t}$$

و هي تعبر عن الكمية الاقتصادية

N : عدد الطلبات يساوي C/Q^* أي الاستهلاك السنوي على مقدار كل طلبية .

- رغم النقائص التي يحتوي عليها نموذج " ويلسون " إلا انه يعد أداة مهمة في تحديد و تحليل التكاليف المتعلقة بالمخزون .

2- موازنة الإنتاج :

إن المؤسسة تهدف إلى تعظيم أرباحها و مع اشتداد المنافسة في الأسواق فانه يتسنى لها ذلك الا بتقليل التكاليف ، ولن يحصل هذا الأخير الا بالاستغلال الأمثل للموارد المتاحة سواء كانت مادية أو بشرية ، وذلك بأخذ بعين الاعتبار مبدأ ندرة هذه الموارد . و انه و لتحقيق تلك الرشادة في استغلال الموارد لابد من استخدام يعرف بالبرمجة . فعامل الندرة يصنع قيودا أمام مختلف المتاحات . و للوصول لذلك سوف نستخدم أسلوب البرمجة الخطية و أسلوب تحليل الانحرافات ، هذا الأخير تم التطرق إليه في الطريقة المعيارية لحساب التكاليف و عليه ستركز على دراسة أسلوب البرمجة الخطية .

1.2. مفهوم البرامج الخطية : هو صيغة رياضية مشتقة و مستمدة من واقع معين هدفها البحث عن أمثلية الاستخدام عن طريق دالة تعرف بدالة الهدف . تتكون من مجموعة من المتغيرات من الدرجة الأولى ونشير هنا أنه المقصود بالأمثلية هو الوصول الى أعظم قيمة لدالة الهدف الاقتصادية أو أدنى قيمة لها . وذلك بحسب الهدف المسطر .

◊ الشكل العام لبرنامج خطي : " حالة اقتصادية "

$$\begin{aligned} \text{MAX } Z &= c_1x_1 + c_2x_2 + \dots + c_nx_n \\ \left\{ \begin{array}{l} a_{11}x_1 + a_{12}x_2 + \dots + a_{1n}x_n \leq b_1 \\ a_{21}x_1 + a_{22}x_2 + \dots + a_{2n}x_n \leq b_2 \\ \vdots \\ a_{m1}x_1 + a_{m2}x_2 + \dots + a_{mn}x_n \leq b_m \\ x_1 \geq 0, x_2 \geq 0, \dots, x_n \geq 0 \end{array} \right. & \text{s/c} \end{aligned}$$

الحالة العامة لبرنامج خطي في حالة تعظيم

$$\begin{aligned} \text{MIN } Z &= c_1x_1 + c_2x_2 + \dots + c_nx_n \\ \left\{ \begin{array}{l} a_{11}x_1 + a_{12}x_2 + \dots + a_{1n}x_n \geq b_1 \\ a_{21}x_1 + a_{22}x_2 + \dots + a_{2n}x_n \geq b_2 \\ \vdots \\ a_{m1}x_1 + a_{m2}x_2 + \dots + a_{mn}x_n \geq b_m \\ x_1 \geq 0, x_2 \geq 0, \dots, x_n \geq 0 \end{array} \right. & \text{s/c} \end{aligned}$$

الحالة العامة لبرنامج خطي في حالة تدنئة

ملاحظة : هذا الشكل العام ليس دوما محققا فنجد برنامج مختلط

❖ القراءة الاقتصادية لشكل برنامج خطي :

MAX/MIN: تسمى الدالة الاقتصادية "دالة الهدف" وهي تعبر عن المبتغى الذي تسعى إليه المؤسسة

- القيود: سواد كانت أكبر أو أقل أو تساوي . فهي تعبر عن الشروط العامة للاستغلال.

- المعاملات التقنية a_{ij} : تعبر في الغالب عن متطلبات الوحدة الواحدة فمثلا :

إنتاج منتج X يتطلب 2 كلغ من المادة m_1 فان "2" هي معامل تقني لـ X_1 لمراجعة المادة الأولية m_2

- معاملات دالة الهدف c_j : تعمل على الايراد و التكلفة المستهدفة

- قيود عدم النسبية : أي ان المتغيرات يجب أن تكون موجبة لان القياس المادي لا يكون سلبيا و هذا ما

يتوافق و المنطق الاقتصادي . إلا في حالات استثنائية .

- المتاحات b_j : تعبر على مجموع المتاحات المتوفرة لدى المؤسسة

❖ مجالات استخدام البرمجة الخطية :

حل المسائل الاقتصادية نستطيع محاكاتها ببرامج خطية موافقة فلتعظيم الأرباح مثلا أو لتعظيم الإنتاج أو إيجاد

مستوى التخزين الأمثل أو الاستغلال الأمثل لليد العاملة "مسألة تخصيص" أو تدنئة التكاليف كتكاليف النقل

أو تدنئة مستوى العمالة أو فرض شروط الجودة في مزج المواد .

كما أن برمجة المنتجات على الآلات بشكل ناجع ، تقليل و تقليص حجم المهملات و الفضلات في العملية

الإنتاجية لا بد من بناء نموذج رياضي بصورة صحيحة و سليمة عن المشكلة المطروحة بشكل نظري.

❖ بناء النموذج :

ان عملية بناء و تشكيل النموذج يعد الخطوة الأهم و الأساسية للوصول للأمثلية و ذلك لأنها تتطلب

بناء و تصور فكري سليم للمشكلة من جهة و لان الحواسيب ليس بإمكانها محاكات مثل هذه المسائل بل

تقتصر على الفكر الإنساني فقط و لهذا فعلى مراقب التسيير أن يكون ذا تأهيل عالي في مجال صياغة

المشكلات الاقتصادية لان بقية الخطوات ما هي إلا حسابات رقمية نتيجة لهذا البناء. فيرى Michel

Nedzela في كتابه "مدخل لعلوم التسيير" بأنه في الوظيفة الإنتاجية أهم قرار هو قرار بناء النموذج لأنه

متوقف على فكر المورد البشري دون غيره و نشير هنا بان استخدام أسلوب البرمجة الخطية في المؤسسات

الاقتصادية الجزائرية ما زال محدودا نظرا لغياب الاهتمام بهذه الأساليب من جهة و ضعف التأهيل الذي

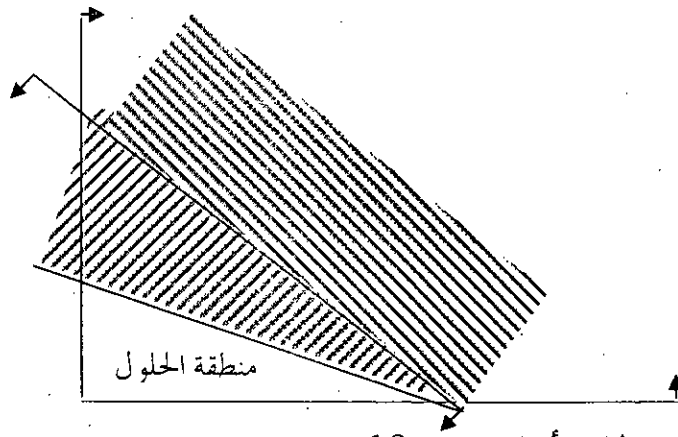
يسمح بممارسة هذه التقنيات

• طرق حل مسائل البرمجة الخطية : هناك عدة طرق لحل مسائل البرمجة الخطية
 < الطريقة البيانية : وهي تصلح في حالة وجود متغيرين فقط و لتوضيحها نعطي المثال التالي :

$$\begin{cases} \text{Max } Z = 3x_1 + 4x_2 \\ 2x_1 + 4x_2 = 12 \\ x_1 + x_2 = 6 \\ x_1, x_2 = 0 \end{cases} \quad \begin{cases} \text{s/c} \\ 2x_1 + 4x_2 \leq 12 \\ x_1 + x_2 \leq 6 \\ x_1 \geq 0, x_2 \geq 0 \end{cases}$$

نحولها الى شكل معادلات

A : (0.3)
 $Z = 3 \times 4 = 12$
 B : (0.0)
 $Z = 0$
 C : (6.0)
 $Z = 3 \times 6 = 18$



ان النقطة "C" تعبر عن الحل الأمثل . وهو 18 و.ن

< الطريقة الحاسوبية : هناك العديد من الطرق منها البسيطة simplex وطريقة المرحلتين وهي طرق تزداد تعقيدا كلما كان عدد المتغيرات و القيود كبيرة ، ولهذا فانه استخدام البرمجيات في هذا الصدد مهم و التي منها Q.M windows "لأنها سريعة مقارنة بالعقل البشري و نسبة الخطأ فيها ضعيفا وهذا ما يتيح سهولة و سرعة اتخاذ القرار من طرف مراقب التسيير .

- وفي الأخير نؤكد بضرورة اهتمام مراقب التسيير ببناء البرنامج بحذ ذاته لأنه أساس حل المشكلة أكثر من الاهتمام بطريقة الحساب لأنه هناك برمجيات سريعة و دقيقة مقارنة بالعنصر البشري . وعلى مراقب التسيير القيام بتعديل النماذج وفق متغيرات المحيط لجعل النماذج أكثر ملاءمة وذلك باستخدام أسلوب "تحليل الحساسية" و الذي يدرس جوانب تأثر النموذج نتيجة تغير أحد العوامل المكونة للبرنامج.

المطلب الثالث :

موازنة الاستثمارات

إن القرار الاستثماري يعد قرارا استراتيجيا لانه قرار لا رجعة فيه نظرا لخصوصيته لكونه يتطلب مدة زمنية طويلة لتحسينه من جهة ويحجز مبالغ مرتفعة نوعا ما ، كما أن بقية الحلقات الأخرى مرتبطة ارتباطا وثيقا بنتائج القرار الاستثماري. ولهذا لا بد من التفكير مليا في شروط و عوامل و ظروف المحيط لأنها ستعكس إما إيجابا في حالة دراسة دقيقة و مكثفة أو سلبا في حالة عدم الأخذ بهذه المتغيرات (مستوى المنافسة ، مستوى الطلب ، الأذواق ، الدخول ، توفر الموارد، العادات و التقاليد و الدين ، كلها عوامل من الضروري أخذها في الحسبان لأن التراجع عن القرار الاستثماري يعد انطلاقة يكبد المؤسسة خسائر كبيرة قد تؤدي إلى الإفلاس.

1- تعريف الاستثمار :

- ❖ هو عملية مبادلة حالية و أكيدة لمبلغ من المال ، مقابل أمل الحصول على عوائد مستقبلية.¹
- ❖ تضحية بوحدة نقدية حالية ، بغية الحصول على منفعة مستقبلية أكبر . تعوض القيمة الحالية لتلك الوحدات النقدية²

2- أنواع الاستثمارات :

❖ من حيث الشكل :

- ◀ استثمارات فكرية : وتخص الجوانب العلمية و التكنولوجية
 - ◀ استثمارات مالية : شراء و تداول السندات و الأسهم " المحافظ المالية "
 - ◀ استثمارات صناعية و تجارية : وهو الاستثمار في العينات مثل الآلات ، المباني ، الأراضي
- ❖ من حيث الاستراتيجية :

- ◀ استثمارات احلالية : الغرض منها تعويض أصول قديمة بأصول جديدة
- ◀ استثمارات توسعية : الغرض منها توسيع الطاقة الإنتاجية

❖ من حيث الهدف :

- ◀ استثمارات ذات طابع اجتماعي : الغرض منها اجتماعي و بحث ولو على حساب الربح
- ◀ استثمارات ذات طابع اقتصادي : الهدف منها ربحي

¹ الأرقم عبد الحفيظ ، التحليل المالي ، الجزء 2 ، منشورات جامعة قسنطينة ، 1999 ، ص 01

² الدكتور محمد مطر ، إدارة الاستثمار ، دار الوراق ، الأردن ، 1999 ، ص 09

3- لمراحل الأساسية للقرار الاستثماري : يمكن تنفيذ المشروع الاستثماري وفق الخطوات التالية :

- ❖ وضع فكرة المشروع : تنطلق من تصور و معطيات أولية لأهمية و خصوصية المشروع
- ❖ الانتقاء و الدراسة الأولية للمقترحات : يتم في هذه المرحلة وضع كل المقترحات الممكنة و خصوصيتها لتتضح الصورة أكثر حول أوجه المقارنة بين مختلف المقترحات .
- ❖ الدراسة التفصيلية للمقترحات: تكون الدراسة أكثر شمولية و عمقا و تخص كل الجوانب من مدخلات و مخرجات و الوسائل و الظروف و ذلك لأنها تعد المرحلة الحاسمة في اتخاذ القرار الاستثماري.
- ❖ تنفيذ و مراقبة المقترحات الاستثمارية : تعد مرحلة انطلاق تنفيذ المشروع لتليها المتابعة و التعديلات الجزئية إن أمكن .

4- محددات القرار الاستثماري : يمكن ذكر أهمها

- ❖ حجم سوق الاستثمار و طبيعة المناخ
- ❖ اتجاه التوقعات و درجة المخاطرة
- ❖ التطور التكنولوجي
- ❖ القوانين و التشريعات المالية .

5- فرضيات دراسة و تقييم المشاريع في حالة التأكد:¹

- ❖ تحقق التدفقات النقدية المقدرة للمشروع الاستثماري بدرجة ثقة كاملة (100%) .
- ❖ المستوى العام للأسعار ثابت طيلة مدة الحياة الاقتصادية للمشروع .
- ❖ تحدث التدفقات النقدية للمشروع في نهاية السنة المعينة .
- ❖ ثبات تكلفة الأموال في الزمان و المكان بالنسبة لكل المتعاملين الاقتصاديين .

6- المعايير المستخدمة في تقييم المشاريع:

1.6. المعايير التقليدية : هناك أسلوبين

- ❖ طريقة معدل العائد المحاسبي : يعبر عن نسبة الربح المحاسبي الصافي للسنة على مبلغ الانفاق الأولى

وفق العلاقة التالية :

$$م ع م = 100 \times \frac{\text{متوسط الربح المحاسبي الصافي}}{\text{مبلغ الانفاق الاستثماري المبدئي}}$$

- يقبل المشروع اذا كان المعدل المحسوب يفوق المعدل المعياري و يرفض إذا كان العكس
 ❖ طريقة فترة الاسترداد : هي الفترة اللازمة لاسترجاع الإنفاق الاستثماري الأولى ، ويمكن التعبير عنها

رياضيا كما يلي :

$$F = \frac{\text{الانفاق الاستثماري المبدئي}}{\text{التدفق النقدي السنوي الصافي}}$$

- يقبل المشروع إذا كانت فترة الاسترداد المحسوبة أقل من الفترة المعيارية و العكس صحيح.

1.1.6. مزايا و عيوب المعايير التقليدية :

❖ المزايا :

< كلاهما سهل التطبيق

< كلاهما ينطلق من مبادئ محاسبة واضحة .

❖ العيوب :

< لا تأخذ بعين الاعتبار القيمة الزمنية للنقود

< طريقة فترة الاسترداد لا تأخذ التدفقات البعيدة بعين الاعتبار

< الذاتية في تحديد المعدل و الفترة المعيارية

2.6. المعايير الحديثة لتقييم المشاريع الاستثمارية :

تعتمد أساسا هذه المعايير على مبدأ القيمة الزمنية للنقود

< تعريف القيمة الزمنية للنقود: تتمثل في الفرق بين الوحدة النقدية الآن و قيمتها بعد فترة من الزمن

1.2.6. طريقة القيمة الحالية الصافية (VAN) :

صافي القيمة الحالية هي الفرق بين مجموع القيم الحالية للتدفقات النقدية السنوية الصافية المتوقعة و مبلغ الإنفاق الاستثماري الأولى¹.

$$VAN = \sum_{i=1}^{i-n} S_i / (1+r) - I_0$$

حيث :

I : الاستثمار الأولي

S_i : التدفقات الداخلة

r : معدل الاستحداث

¹ مبارك لسلس، مرجع سابق، ص 121.

قاعدة القرار: يقبل اذا كان $VAN > 0$

يرفض اذا كان $VAN < 0$

وفي حالة $VAN = 0$ يقبل في حالة الاعتبارات الاجتماعية و يرفض في حالة الجدوى الاقتصادية
مزايا و عيوب الطريقة:

❖ المزايا :

< تراعي التغير في القيمة الزمنية للنقود

< تعكس قيمة البدائل الاستثمارية باستخدام سعر الخصم

❖ العيوب :

< لا تعطي ترتيبا سليما للمشروعات الاستثمارية في حالة اختلاف العمر الإنتاجي

< تطبيق هذه الطريقة يثير مشكلة تحديد المعدل

< يهمل ظروف عدم التأكد

< لخصم التدفقات النقدية فلا يوجد اتفاق محدد لكيفية قياسه¹.

2.2.6. طريقة معدل العائد الداخلي (TRI):

نعني به معدل الاستحداث الذي يجعل من القيمة الحالية الصافية معدومة أي بمجملة التدفقات الداخلة تساوي

مجملة التدفقات الخارجة وفق النموذج التالي:

$$\sum_{n=1}^{n-n} S_i / (1+r)^n = I_0$$

قاعدة القرار: يقبل المشروع الاستثماري اذا كان $r > r$

يرفض المشروع الاستثماري اذا كان $r < r$

- مزايا و عيوب المعايير الطريقة :

❖ المزايا :

< تعالج مشكلة القيمة الزمنية للنقود

< سهولة المقارنة بين (م ع د) و أسعار الفائدة، يسهل المقاضلة بين المشاريع

< تعتبر المعيار المفضل في الترويج للفرص الاستثمارية من قبل جل البنوك.

¹ مبارك لسوس، مرجع سابق، ص124.

❖ العيوب :

- < لا يعطي قيمة نقدية توضح درجة تطور رؤوس الأموال لأنه عبارة عن نسبة
- < يهمل المعيار ظروف عدم التأكد
- < تتطلب هذه العملية إجراء عدة عمليات حسابية
- أحيانا نجد أكثر من معدل " تعدد r "

3.2.6. طريقة مؤشر الربحية IP

مبدأ الطريقة هو معرفة مردودية كل دينار مستثمر و هي مهمة خاصة في حالة اختلاف المبالغ المستثمرة للمشاريع محل مفاضلة .

$$IP = VAN / I_0$$

وهي طريقة تغطي بعض عيوب طريقة القيمة الحالية الصافية .

❖ معايير تقييم المشاريع في حالة عدم التأكد:

إن المعايير القبلية كانت كانت تمهل معامل الخطر فكل التدفقات تقع باحتمالية تامة . في حين أن الواقع الاقتصادي يثبت العكس . فالحيط لا يعرف الاستقرار و هذا ما ينتج عنه حالة عدم التأكد لذا لا بد من إدخال مبدأ الاحتمالية في التدفقات النقدية ، وذلك باستخدام ما يعرف بالأمل الرياضي " أي متوسط التدفقات المتوقعة " وكذا الانحراف المعياري .

1- القيمة المتوقعة " الأمل الرياضي " : تقيس لنا درجة المردودية للتدفقات النقدية .

$$E(x) = \sum_{i=1}^{i=n} p_i \cdot x_i$$

حيث : P_i : الاحتمال المتوافق للتدفق

x_i : القيمة المقدرة "للتدفق السنوي الصافي"

2- الانحراف المعياري: يقيس لنا درجة المخاطرة فكلما قل قلت المخاطرة و العكس صحيح .

وهو جذر التباين (δ)

$$V(x) = \left[\sum_{i=1}^{i=n} p_i \cdot x_i^2 \right] - E(x)^2$$

$$\delta = \sqrt{V(x)} = \sqrt{\left[\sum_{i=1}^{i=n} p_i \cdot x_i^2 \right] - E(x)^2}$$

- أحيانا يتعذر علينا إمكانية الفصل بين المشاريع فلايد من استخدام ما يعرف إحصائيا بمعامل الاختلاف.

$$C = \delta / E(x)$$

قاعدة القرار: معامل الاختلاف الأقل هو الذي يؤخذ.

- ونشير انه هناك عدة معايير أخرى تستخدم في حالة عدم التأكد نذكر منها معيار النفاثل لـ Hurwicz و معيار التثائم لـ Wald و معيار savage

كما شجرة القرار كثيرة الاستخدام في هذا المجال الا ان المبدأ نفسه في حساب التوقعات و الانحراف المعياري للتدفقات.

المطلب الرابع:

لوحات القيادة

انه من غير الممكن للمسيرين أن يقوموا بقيادة مؤسساتهم دون أن يكون بإمكانهم الاطلاع مباشرة و بشكل مستمر و دوري على مستوى النشاطات و في كل المصالح . و نظرا لتعدد العمليات و تشابكها داخل نظام المؤسسة نتيجة لتغيرات المحيط كان لزاما تطوير أدوات الاتصال بين مختلف المراكز . وظهر ما يعرف بلوحات القيادة و التي ظهرت فكرتها لأول مرة في الثلاثينات من القرن الماضي و تطورت بعد الحرب العالمية الثانية .

١- تعريف لوحة القيادة :

❖ التعريف الأول "daniel boix"¹

لوحة القيادة هي وسيلة لقيادة المؤسسة توضع تحت تصرف المسؤول و فريق عمله من أجل اتخاذ القرارات و العمل على الوصول للأهداف المسطرة وذلك بالاستغلال الامثل لهذه الوثائق و المعلومات

❖ التعريف الثاني "francine kubler"²

هي عبارة عن مجموعة مؤشرات و معلومات مهمة تسمح لنا بأخذ نظرة مجملية و إظهار الاضطرابات و اتخاذ قرارات تسييرية لمواجهتها، بغية تجسيد الاستراتيجيات المسطرة.

¹ daniel boix , Barnard Feminier, Le tableau de bord facile, 2^{ème} édition , Paris.édition d'organisation , 2004 ' p 04

² francine kubler , Le contrôle de gestion pour les performance de l'entreprise, édition d'organisation 1999 ' p 285.

❖ التعريف الثالث "bernard colasse"¹

لوحة القيادة عبارة عن مجموعة من المؤشرات وضعت بشكل يسمح بمتابعة التطورات بشكل مستمر . وذلك لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب
- ومن خلال ما سبق يمكن ان نعرف لوحة القيادة بأنها أداة تتضمن المعلومات الضرورية و التي تسمح لكل مسؤول بتحليل الوضعيات و اتخاذ القرارات في أوقات قياسية

2- خصائص لوحات القيادة :

تستمد لوحات القيادة خصائصها من التطور الاقتصادي بحد ذاته فعند الكلاسيك ونظرا للظروف السائدة و المتميزة بالاستقرار . كانت لوحة القيادة تضم مجموعة من المعلومات المرتدة ذات الأصل المحاسبي و المالي و غير دورات زمنية كبيرة هذا ما أدى إلى خفض سرعة العمل.
ولكن مع تغير خاصية المحيط و ارتباطه بظروف عدم الاستقرار ، وجد متخذ القرار نفسه مجبرا على اتخاذ أفضل القرارات و بسرعة . هذا ما أدى الى تطور استخدام لوحات القيادة حتى أن وصلنا الى ما يسمى لوحات القيادة الاستشرافية و التي تتميز بـ:

- ❖ أداة تلخيصية : تحمل لوحة القيادة معلومات دقيقة و مختصرة يخص كل مسؤول لان كثرة المعلومات تؤدي الى تضيق الوقت و صعوبة في اتخاذ القرار ، فلوحة القيادة الحديثة تقدم معلومات ملائمة و مرافقة للعوامل الأساسية للنجاح في تطبيق الاستراتيجية
- ❖ أداة سريعة لاتخاذ القرارات: إن الخاصية الأولى لها أهمية كبيرة في مجابهة التغيرات السريعة للمحيط هذا ما يجعل لوحة القيادة تسمح باتخاذ قرارات ملائمة و بأقصى سرعة و في الأوقات المناسبة
- ❖ أداة قياس و استشراف: ان لوحة القيادة الحديثة تحمل مجموعة من المؤشرات التي تسمح بإعطاء صورة متكاملة الجوانب حول المستقبل سواء من منظور الأطراف الخارجية " المساهمين و المستهلكين " أو الأطراف الداخلية .
- ❖ أداة للتسيير: تعتبر لوحة القيادة أداة للتسيير العام لأنها تبني على مسار لإدارة التغيير و إدارة الأهداف و إدارة الوقت و إدارة الجودة الشاملة و هذا ما يجعلها وسيلة ناجعة لمسيرة الواقع و المستجدات اليومية

¹ bernard colasse, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et d'audit, Paris ,Economica , 2000 , p 1133

- كما يمكن ان نضيف بعض المؤشرات الأخرى

- « تسمح بقياس أداء المراكز.
- « تسمح باختيار المؤشرات ذات الأهمية .
- « تسمح بقبالية التكيف .
- « استخدام أسلوب علمي واضح و ترجم الاستراتيجية .

3- أنواع لوحة القيادة :

إن أشكال لوحة القيادة تختلف من مؤسسة الى أخرى وذلك راجع لخصوصية كل مؤسسة الا انه يمكن أن نميز بين نوعين من لوحة القيادة وهما : لوحة قيادة الاستغلال "الوظيفية" و لوحة قيادة التسيير.¹

1.3. لوحة القيادة الوظيفية :تختلف باختلاف خصوصيات مراكز المسؤولية و الوظائف و يمكن تقسيمها الى

- « لوحة قيادة مالية : تنجز انطلاقا من معطيات و جداول المحاسبة و بخاصة المحاسبة العامة و التحليلية
- « لوحة قيادة تقنية : تنجز على أساس المعطيات المتعلقة بالتجهيزات و حالتها و ظروف أدائها .
- « لوحة قيادة الخزينة :تنجز على أساس مجموع التدفقات الداخلة و الخارجة و الحصيلة العامة للحقوق و الديون.

« لوحة القيادة الاجتماعية : تنجز على أساس المعطيات المهنية و الاجتماعية الخاصة بالمستخدمين انطلاقا من قسم الموارد البشرية.

2.3. لوحة قيادة التسيير : عبارة عن تفاعل مجموع لوحات القيادة الوظيفية و تتميز بالشمولية و التناسق بين مختلف مراكز النشاط على اختلاف المستويات .

4- المؤشرات ، أدواتها و أنواعها :

1.4. المؤشر: هو معلومة رقمية مختارة ، هدفها تقديم حسابات او تقارير دورية متقاربة عن معدلات تنفيذ و انجاز المهام².

و نشير هنا إلى أن المؤشر يجب أن يكون محدد بدقة من حيث البيان"اسم المؤشر"العلاقة الرياضية المعتمدة لحسابه و مصادر تقديمه و الطريقة المثلى لتقديمه(منحني ، أشكال ن جداول ...)بالإضافة إلى مرجعية للمقارنة

¹ Jerome depurs ,Le contrôle de gestion dans les organisation publique, édition PUF , paris , 1991 , p 127.

² سنوسي علي ، نحو تطبيق مراقبة التسيير في المؤسسة الصحية، رسالة ماجستير ، 1999 ، ص 127.

2.4. أدواته: ان طبيعة المعطيات و المعلومات و خصوصيته تتحكم في الاداة المستعملة في عرض هذا المؤشر و يمكن تقسيمها الى :

« استخدام النسب: ان استخدام النسب يفرض اختيار العناصر ذات الدلالة ووضوح العلاقة بين المتغيرات مع العلم أن استخدام النسب في الدراسة يكون غالبا في المدى القصير ووفق محددات استخدام الانحرافات: هذه الأدوات شائعة الاستعمال في تحليل الانحرافات بالموازنات . فهي بمثابة أسلوب تقييمي لمختلف مراحل النشاط و ذلك انطلاقا من الوضعيات التقديرية و صولا إلى الوضعيات الاستشرافية

« التمثيل البياني : يساعد التمثيل البياني على اظهار التغيرات الواقعة في نشاط المؤسسة بصفة فورية و بصورة واضحة و هي تختلف في طريقة التحليل باختلاف الشكل البياني المستعمل .

3.4. أنواع المؤشرات:

❖ مؤشر المتابعة و النتيجة :

« مؤشر المتابعة يقوم بقياس مستوى تطور الأداء و العمل خلال فترة الإنجاز .

« مؤشر النتيجة يقيس النتيجة النهائية للأداء

❖ مؤشر المراجعة و القيادة:

« يستعمل مؤشر المراجعة لإيصال النتائج المحققة

« أما مؤشر القيادة فهو يسمح بقيادة العمل خلال مراحل إنجازه

❖ مؤشر مالي و غير مالي :

« المؤشر المالي يستند على معطيات مالية مثل حساب سعر التكلفة

« المؤشر غير المالي يستند على معطيات غير مالية مثل الزمن و الحجم و القدرة

❖ المؤشر البسيط و المركب :

« المركب يحدد بناءا على مجموعة من المعطيات المترابطة و المركبة و ذلك لوصف حالة بصفة عامة

« البسيط يقتصر على استهداف مظهر محدد و خاص .

ولضمان مؤشرات ذات دلالة لا بد ان تتوفر فيها :¹

¹ Dominique Tisier , **Guid pratique pour la gestion des unités et des projets**, Paris , insep édition , 1987

- ❖ الوفاء و الموضوعية : أي يجب تغير المؤشر مع تغير مستوى الظاهرة وفق أسس علمية و موضوعية
- ❖ السرعة و السهولة : أي يجب أن تكون هناك سرعة في الحصول على المعلومة و سهولة الوصول إليها و تحليلها . و تعتبر الأشكال البيانية من أهم الأدوات المفسرة و الموضحة بشكل سريع.

5- المراحل الأساسية لتصميم لوحة القيادة :

- ان عملية بناء و تصميم لوحة القيادة يمر بعدة مراحل يمكن إيجاز أهمها فيما يلي :
- ❖ دراسة الخريطة التنظيمية للمؤسسة : نبرز الخارطة التنظيمية أهم مكونات الهيكل التنظيمي و مراكز المسؤولية و حدود المسؤولية و نطاق الإشراف و المستوى الهرمي لكل مسؤول بالإضافة إلى مسالك السلطة لكل مسؤول.
- ❖ تحديد معايير الدراسة : و هنا يركز مراقب التسيير على أهم المتغيرات الاستراتيجية بشكل مباشر في تنفيذ الأهداف المسطرة
- ❖ البحث عن المؤشرات: بعد تحديد معايير الدراسة يقوم مراقب بتحديد و البحث عن المؤشرات التي تناسب تلك المعايير و هو يسعى إلى تقليص عدد المؤشرات و ذلك لجعل الأهداف أكثر وضوحا.
- ❖ دراسة جميع المعلومات: و ذلك من خلال البحث عن المعطيات الناقصة و التصنيف و تحديد الأهم منها
- ❖ بناء لوحة القيادة: في هذه المرحلة يجب ان يظهر كل من معايير التسيير ،مقاييس المؤشرات، تاريخ نشر اللوحة ، آجال تحصيل المعلومات.
- ❖ تقديم لوحة القيادة: في هذه المرحلة تعد لوحة القيادة كمرجع يعتمد عليها في التنبؤات المستقبلية و لهذا يجب إبراز الانحرافات و عرض هذه المعلومات في لوحة القيادة ، وذلك باستخدام الأسلوب الأنسب (رسوم بيانية ، جداول رقمية ...).

خلاصة الفصل :

- يعد نظام المعلومات المحاسبي و المالي من بين أهم الأنظمة التي يستند إليها نظام مراقبة التسيير نظرا لما يقدمه من معلومات تساهم في ترشيد القرارات و لإبراز هذه الأهمية حاولنا في هذا الفصل إبراز أهم استخدامات نظام المعلومات و لذلك تناوانا الجوانب التالية :
- في البداية إبراز أهم مخرجات نظام المعلومات المحاسبي و المتمثلة في القوائم المالية ، ثم قمنا باستخدام مجموعة من المؤشرات منها "مؤشرات التوازن المالي" و النسب المالية بتحليل و تفسير مختلف هذه التقارير كما تطرقنا الى أحد أهم النماذج المستخدمة في التحليل المالي " نموذج دي بونت"
 - كما تطرقنا لحاسبة التكاليف كأحد أهم الأدوات المستخدمة في مراقبة التسيير من خلال مجموع الطرق المستخدمة في حساب التكاليف . و حاولنا التطرق لأهم الطرق التي تساعد في القرارات التسويقية و القرارات الإنتاجية للمؤسسة والتي تجعلها أكثر رشادة و عقلانية في استخدام مواردها المتاحة
 - وفي الأخير تطرقنا للموازنات التقديرية و مجموع الأدوات الرياضية الإحصائية و المحاسبية فيها كما تطرقنا للوحة القيادة و أهميتها في عملية اتخاذ القرارات من خلال آليات بنائها و مواصفاتها
 - وما يمكن استخلاصه في الأخير أن نظام المعلومات المحاسبي و من خلال أنظمتها الفرعية يمكن مراقبة التسيير من قياس الأداء بشكل كمي . هذا ما يسمح بمعرفة مواطن الخلل و سبل معالجتها في الوقت المناسب . كما انه يساهم في تفعيل دور مراقبة التسيير من خلال متابعة و تقييم و تصحيح الاستراتيجيات وفق متغيرات المحيط.

الفصل الرابع :

دراسة حالة

تمهيد

تعتبر المؤسسات الاقتصادية الدعامية الأساسية للاقتصاد، و تحتل الصناعة بصورة خاصة أهمية كبرى في البناء الاقتصادي والاجتماعي لأي بلد يتطلع إلى تنمية متوازنة، ويصبوا إلى الرقي والازدهار. ولتحقيق التطور الاقتصادي والاجتماعي المنشود وجب على المؤسسات أن تتبنى أنظمة تسيير تتوفر على أدوات مراقبة فعالة، و أنظمة معلومات تسمح برصد كل التغيرات التي تهم المؤسسة حتى تتمكن هذه الأخيرة من اتخاذ قرارات رشيدة.

و بعد التطرق إلى ماهية و متطلبات نظام المعلومات المحاسبي، نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية و الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي وكيف يمكنها أن تساهم في مراقبة التسيير، سنقوم ضمن هذا الفصل بدراسة حالة وإسقاط واقعي لمختلف الجوانب النظرية بمؤسسة "دباغة الجلود" بالجللفة وذلك لإبراز أهمية نظام المعلومات ودوره في تفعيل نظام مراقبة التسيير.

و من أجل الإحاطة بالموضوع من خلال الجانب التطبيقي قمنا بتقسيم هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: التحليل باستخدام المؤشرات المالية

المبحث الثاني: التحليل باستخدام الموازنات التقديرية

المبحث الثالث: لوحة القيادة و محاسبة التكاليف

المبحث الأول

التحليل بواسطة المؤشرات المالية

المطلب الأول :

التعريف بالمؤسسة :

تعد المؤسسات حجر بناء اقتصاد أي بلد ما . و الجزائر كيفية البلدان شعرت في العقود الاخيرة بضرورة اعطاء أهمية خاصة لها بغية ارساء قاعدة صناعية قوية تكون المحرك لكل النشاطات الاقتصادية الأخرى . ومن بين هذه المؤسسات مديعة الجزائر و التي أنشئت سنة 1973 ذات طابع عام . وكانت تسمى مديعة الجزائر وفي سنة 1977 اغيرت تسميتها الى الشركة الوطنية لصناعة الجلود sonypac وفي سنة 1981 الى 1991 أخذت اسم المؤسسة الوطنية لصناعة الجلود Enypac ومن سنة 1992 الى يومنا هذا تغير اسم المؤسسة الى مديعة الهضاب العليا THP وذات طابع مساهمة SPA برأسمال يقدر بـ 362000000 دج

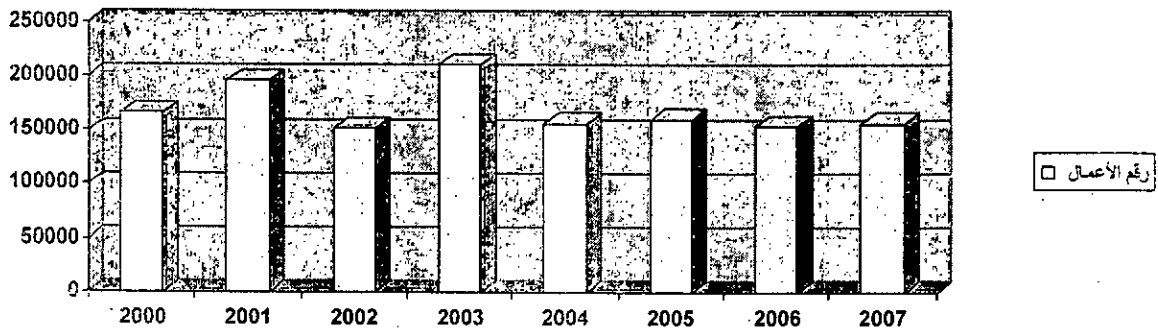
- تقع المؤسسة محل الدراسة على طول الطريق الوطني رقم 01 في المخرج الجنوبي لعاصمة الولاية (الجلفة). تبعد بحوالي 03 كلم عن وسط المدينة ، تتربع على مساحة قدرها 07 هكتارات منها 02 هكتار مغطاة

- المؤسسة تشغل حوالي 83 عاملا جلهم دائمين . وموزعين على المستويات الوظيفية وفق الجدول التالي:

جدول 1-4

عدد العمال	المستويات الوظيفية
13	الاطارات
11	اعوان التحكم
59	اعوان التنفيذ

تطور رقم اعمال المؤسسة

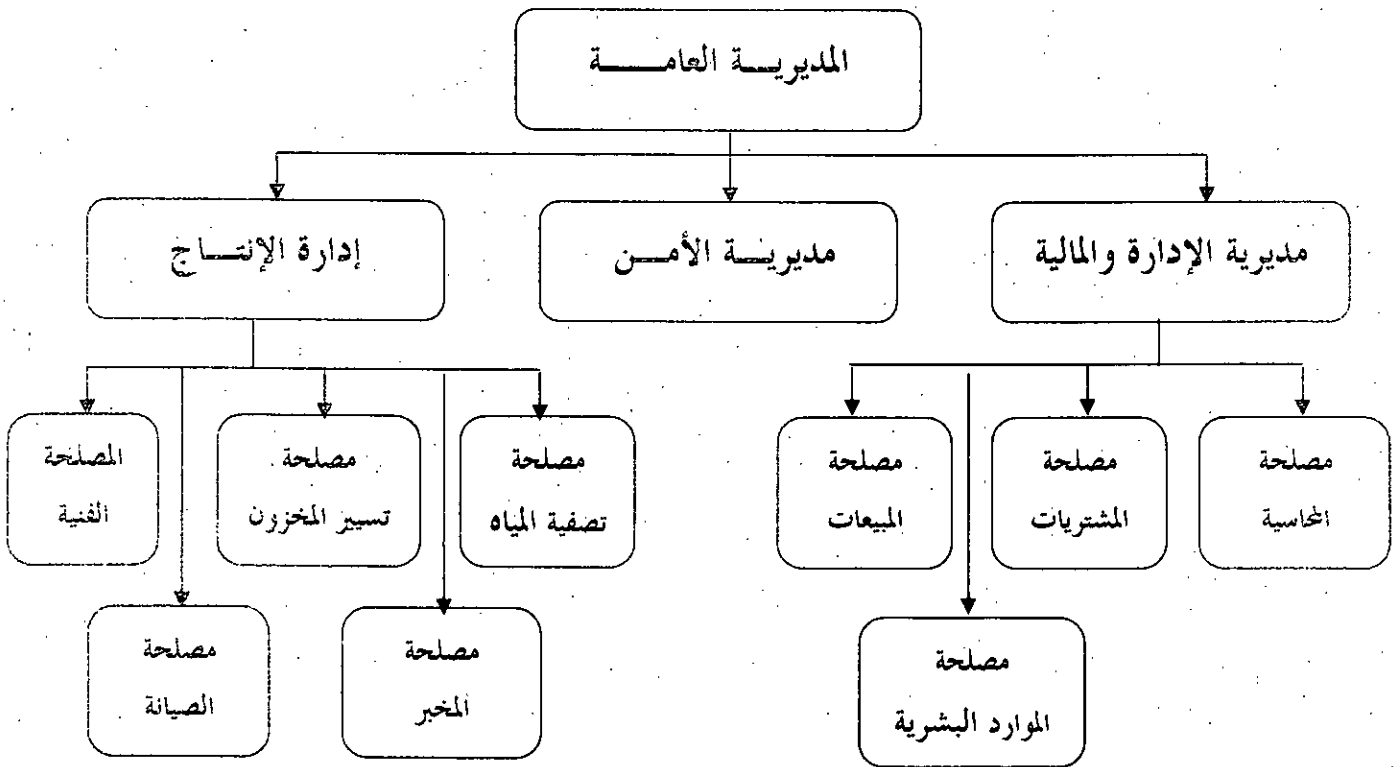


الهيكل التنظيمي :

ان التغييرات التي عرفتها المؤسسة في طابعها القانوني كان لها أثر مباشرة على تغيير الهيكل التنظيمي للمؤسسة حيث عرفت نشوء و استقلالية لبعض المصالح ، والشكل الموالي يبين الهيكل التنظيمي للمؤسسة

شكل 4-1

الهيكل التنظيمي لمديفة المضاب العليا



-من خلال الهيكل التنظيمي نلاحظ فيه نوع من المركزية في اتخاذ القرار حيث ان القرارات الاستراتيجية كلها تصدر من المدير العام . اما القرارات التسييرية فيحسب المصلحة المعنية بالقرار.

المدير الاداري و المالي:

يشرف على أربع مصالح ، مصلحة المحاسبة و الموارد البشرية و المبيعات حيث تقوم مصلحة المحاسبة من خلال مكنتي المحاسبة العامة الذي يسجل مختلف العمليات اليومية و مكتب الموازنات الذي يقوم باعداد و تقدير مختلف عمليات النشاط الدورية . أما مصلحة الموارد البشرية فهي المسؤولة على الأجور و التوظيف و مراقبة الاداء و الترقية . اما مصلحة المبيعات فهي المسؤولة على عقد صفقات البيع وخدمات ما بعد البيع .

اما مصلحة المشتريات فتعمل على توفير مختلف الموارد و اللوازم وبخاصة منها الجلود الخام ولها وزن كبير في المؤسسة لأنها هي منطلق التكلفة الإنتاجية

ادارة الانتاج:

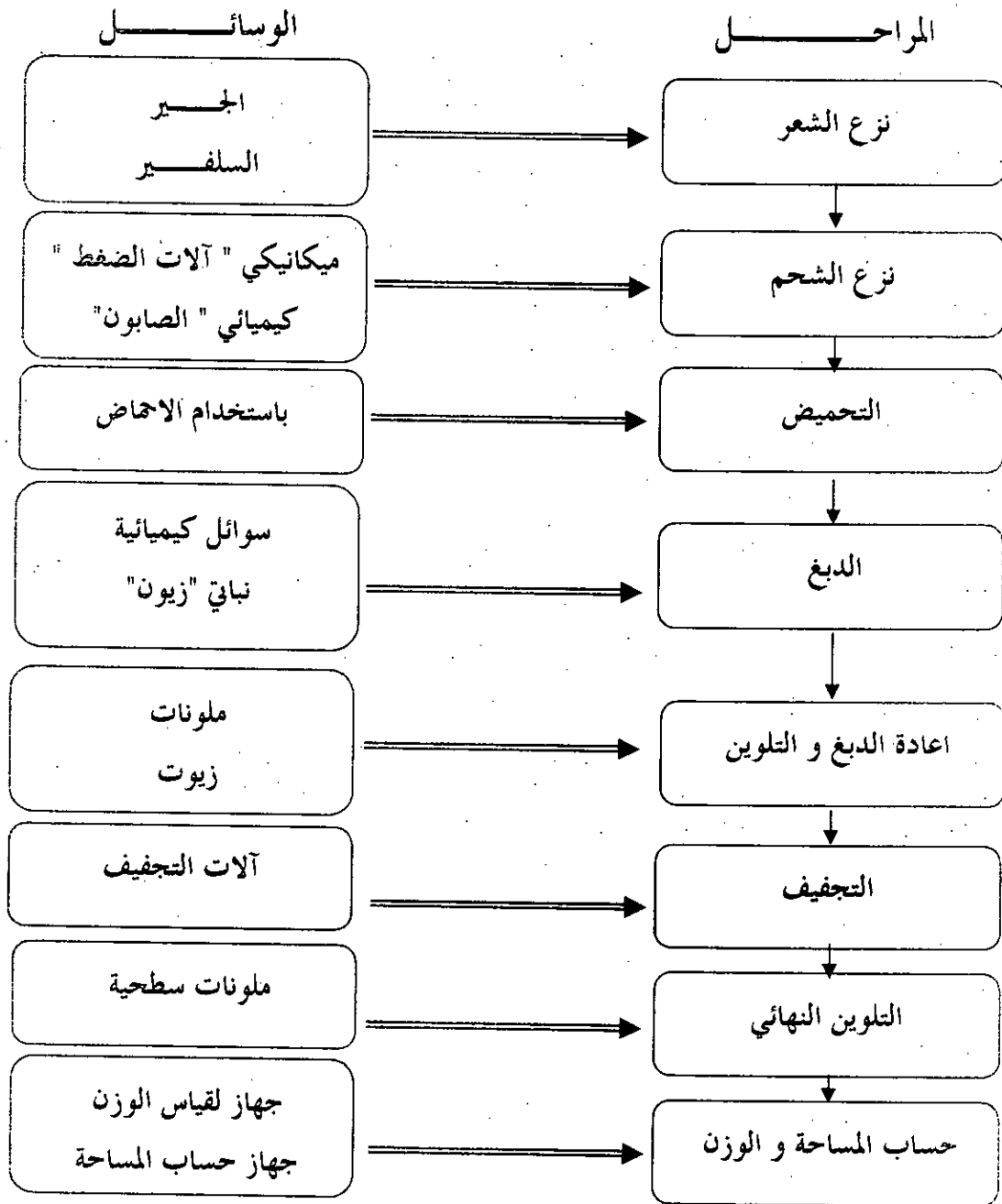
تشرف اساسا على مختلف مراحل العملية الانتاجية من خلال خمسة مصالح ، مصلحة المخير تهتم أساسا بجودة الجلود الخام وكذا جودة المنتج النهائي . اما مصلحة تسيير المخزون فدورها يكمن في تسيير المدخلات و المخرجات بشكل تناسقي . ومصلحة الصيانة تشرف على متابعة وضعية التجهيزات والآلات بغية الحفاظ على سيرورة النشاط . ومصلحة التقنية تتابع ميدانيا عمل المنفذين

- نلاحظ من خلال هذا الهيكل التنظيمي غياب قسم او مصلحة خاصة بمراقبة التسيير مستقل بذاته بل نجد مهام هذه المصلحة موزعة على مجموعة من المصالح و هذا ما ينقص من درجة أداء هذه المصلحة نظرا لغياب الاستقلالية و كذا عدم وجود تنسيق كامل بين مختلف هذه المصالح ، هذا ما ينعكس سلبا على دور نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة

- كما وجدنا من خلال استفساراتنا في قسم الموارد البشرية انه هناك نقص واضح في أعوان التحكم التي يقومون بالإشراف المباشر على انجاز عمليات خصوصية تتطلب تأهيلا علميا محددًا.بالإضافة الى الدقة و المهارة ، وبخاصة بعد خروج بعض اعوان التحكم الى التقاعد مما كان له الأثر السلبي على مستوى الانتاجية العامة للمؤسسة

❖ مراحل العملية الانتاجية :

شكل 2-4
مراحل العملية الانتاجية



المطلب الثاني

التحليل المالي المتكامل

الوحدة ألف دينار جزائري

الميزانية المالية لسنة 2005

النسبة	المبلغ	مجموع الخصوم	النسبة	المبلغ	الأصول
		الأموال الدائمة			الأصول الثابتة
15%	46693	الأموال الخاصة	8.5%	26372	قيم ثابتة
12.7%	39555	ديون طويلة الأجل	11.6%	36026	قيم ثابتة أخرى
	86248	مجموع الأصول الدائمة		62398	مجموع الأصول الثابتة
		ديون قصيرة الأجل			الأصول المتداولة
46.4%	144148	موردون	23.2%	72052	قيم الاستغلال
23.9%	74447	حسابات الشركاء	55.7%	172851	قيم محققة
2%	5554	ديون الاستغلال	1%	3096	قيم جاهزة
	224149	مجموع الأصول المتداولة		247999	مجموع الأصول المتداولة
	310397	مجموع الخصوم	100%	310397	مجموع الأصول

التمثيل البياني للأصول



- قيم ثابتة
- قيم ثابتة أخرى
- قيم الاستغلال
- قيم محققة
- قيم جاهزة

التمثيل البياني للخصوم



- الاموال الخاصة
- ديون طويلة الاجل
- موردون
- حسابات الشركاء
- ديون الاستغلال

التحليل باستخدام التوازنات المالية : بعد إعداد الميزانية المالية سوف نحاول حساب مختلف رؤوس الأموال العاملة

حساب رأس المال العامل الدائم:

رأس المال العامل الدائم = الأموال الدائمة - الأصول الثابتة

$$62398 - 86248 =$$

$$\text{رم ع د} = 23850 \times 1000 \text{ دج}$$

التعليق : تمكنت المؤسسة من تغطية أصولها الثابتة عن طريق أموالها الدائمة وهناك فائض يسمح بتغطية جزء من الأصول المتداولة . ويقدر بـ 23850 دج . ونشير هنا أن السبب الأول الذي يسمح بتغطية الأصول الثابتة هو كون هذه الأصول قيمتها صغيرة نظرا لان جليها قد وصلت إلى مراحل متقدمة من الاهتلاك الكلي .

رأس المال العامل الخاص = الأموال الخاصة - الأموال الثابتة

$$6239 - 46693 =$$

$$\boxed{\text{ر.م.ع.خ} = -15705}$$

التعليق : نلاحظ أن المؤسسة لم تتمكن من تغطية أصولها الثابتة عن طريق أموالها الخاصة بل لجأت إلى الديون طويلة الأجل بمقدار 15705 دج لتغطية فارق الأصول وهذا ما يجعل المؤسسة في وضعية حرجة اتجاه الدائنين إذا كانت مدة الاستحقاق اقل من مدة تحول هذه الأصول إلى متاحات فورية. وهذا ما يقلل من ثقة المقرضين في المؤسسة.

حساب احتياجات رأس المال العامل :

إ.ر.م.ع = (الأصول المتداولة - القيم الجاهزة) - (ديون قصيرة الأجل - تسيقات مالية)

$$= (3096 - 147999) - (0 - 224149)$$

$$\boxed{\text{إ.ر.م.ع} = 20754 \times 1000 \text{ دج}}$$

التعليق : نلاحظ أن قيمة احتياجات رأس المال موجبة هذا يعني أن المؤسسة بحاجة إلى 20754 من موارد الاستغلال . وذلك للحفاظ على سيورة النشاط الاستغلالي وهو مبلغ قليل مقارنة بالأصول المتداولة لأنه يمثل حوالي 8% فقط منها .

حساب قيمة الخزينة :

الخبزينة = رأس المال العامل - احتياجات رأس المال العامل

$$20754 - 23850 =$$

$$\boxed{\text{الخبزينة} = +3096}$$

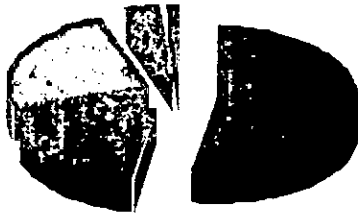
التعليق : نلاحظ أن قيمة الخزينة موجبة إلا أنها ليست كبيرة جدا وهي حالة مقبولة نوعا ما لأنها تساهم في حل حالات العسر المالي المرحلي من جهة مما يعطي انطباع حسن للمتعاملين مع المؤسسة . ومن جهة أخرى ونظرا لان مبالغها ليست كبيرة فإن نسبة الأموال المحمدة قليلة وبالتالي اثر الفرص الضائعة قليل . حيث أن نسبتها للاحتياجات لا تتجاوز 15% إضافة إلى أن مبلغها بحد ذاته قليل .

الميزانية المالية 2006

الوحدة ألف دينار جزائري

النسبة	المبالغ	الخصوم	النسبة	المبالغ	الأصول
		الأموال الدائمة			الأصول الثابتة
52.2%	284339	الأموال الخاصة	52.2%	281331	قيم ثابتة
17.5%	94244	ديون طويلة الأجل	3.5%	18793	قيم ثابتة أخرى
	378583	خصوم الأموال الدائمة		300124	مجموع الأصول الثابتة
		ديون قصيرة الأجل			الأصول المتداولة
24.3%	131048	موردون	6.9%	37568	قيم الاستغلال
4.1%	22504	حسابات الشركاء	33.5%	180180	قيم محققة
1.4%	7017	ديون الاستغلال	3.9%	21280	قيم جاهزة
	160569	مجموع الأموال المتداولة		239028	مجموع الأصول المتداولة
	539152	مجموع الخصوم	100%	539152	مجموع الأصول

التمثيل البياني للخصوم



- الاموال الخاصة
- ديون طويلة الاجل
- موردون
- حسابات الشركاء
- ديون الاستغلال

التمثيل البياني للأصول



- قيم ثابتة
- قيم ثابتة اخرى
- قيم الاستغلال
- قيم محققة
- قيم جاهزة

التحليل بواسطة التوازنات المالية: وانطلاقا من الميزانية المنجزة وباستخدام القواعد العامة لحساب مختلف

المؤشرات نحاول إيجاد قيم هذه المؤشرات ومدلولاتها .

حساب رأس المال العامل الدائم :

رأس المال العامل الدائم = الأموال الدائمة - الأصول الثابتة

$$300124 - 378583 =$$

$$= 78459 \text{ دج}$$

التعليق : المؤسسة توصلت إلى تغطية أصولها الثابتة عن طريق أموالها الدائمة وحقت فائض قدره 78459 بإمكانها أن تمول به الأصول المتداولة .

❖ حساب رأس المال العامل الخاص :

رأس المال العامل الخاص = الأموال الخاصة - الأصول الثابتة

$$300124 - 284339 =$$

$$\boxed{\text{إ ر م ع} = -15785}$$

التعليق : رغم إن رأس المال العامل الدائم كبير إلا إن المؤسسة لم تتمكن من تغطية الأصول عن طريق أموالها الخاصة بل لجأت إلى الديون طويلة الأجل لتغطية ما قيمته 15785 من الأصول الثابتة وإن لم تعمل المؤسسة على إعادة التوازن فإنه ستكون في خطر عدم التسديد وهذا ما ينعكس سلبا على سمعة المؤسسة .

❖ حساب احتياجات رأس المال العامل :

إ ر م ع = (الأصول المتداولة - قيم جاهزة) - (ديون قصيرة الأجل - سلفات)

$$160569 - 217748 =$$

$$\boxed{= 57179 \times 1000 \text{ دج}}$$

التعليق : المؤسسة بحاجة إلى موارد معتبرة لتمويل دورة استغلالها تقدر بـ 57179000 دج وذلك لضمان سير النشاط الاستغلالي في ظروف عادية . وهو مبلغ معتبر مقارنة بالأصول المتداولة فهو يمثل قرابة 30% منها

❖ حساب قيمة الخزينة

الخزينة = ر م ع د - إ ر م ع

$$57179 - 78459 =$$

$$\boxed{\text{الخزينة} = 21280 \times 1000 \text{ دج}}$$

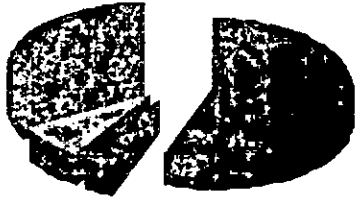
التعليق : إن قيمة الخزينة موجبة ومبلغها كبير مقارنة بالاحتياجات حيث أنها تمثل 37%. فإن نظرنا من جانب السبولة فهي توفر مبالغ يسمح للمؤسسة بتفادي حالات العسر المالي إلا أن تجميد هذه المبالغ سينعكس سلبا على المردودية الاقتصادية للمؤسسة. وعليه فعلى المؤسسة محاولة إيجاد آليات الاستغلال الأمثل لهذه المتاحات لتعظيم العوائد والتي تمكنها من الاقتراب من حالة التوازن المستقر .

الميزانية المالية 2007

الوحدة ألف دينار جزائري

النسبة	المبالغ	الخصوم	النسبة	المبالغ	الأصول
		الأموال الدائمة			الأصول الثابتة
55.8%	303845	الأموال الخاصة	55.5%	302169	قيم ثابتة
3.5%	19231	ديون طويلة الأجل	3.8%	20870	قيم ثابتة أخرى
	323076	مجموع الأموال الدائمة		323039	مجموع الأصول الثابتة
		ديون قصيرة الأجل			الأصول المتداولة
25%	135558	موردون	7.6%	41741	قيم الاستغلال
13.2%	72035	حسابات الشركاء	33.02%	179026	قيم محققة
2.5%	13572	ديون الاستغلال	0.08%	435	قيم جاهزة
	221165	مجموع الأموال المتداولة		221202	مجموع الأصول المتداولة
	544241	مجموع الخصوم		544241	مجموع الأصول

التمثيل البياني للأصول



- قيم ثابتة
- قيم ثابتة أخرى
- قيم الاستغلال
- قيم محققة
- قيم جاهزة

التمثيل البياني للخصوم



- الاموال الخاصة
- ديون طويلة الاجل
- موردون
- حسابات الشركاء
- ديون الاستغلال

التحليل بواسطة التوازنات المالية : من خلال الميزانية المالية المنجزة أعلاه سنحاول إيجاد مؤشرات الأكثر دلالة في التحليل المالي .

حساب حساب رأس المال العامل الدائم:

حساب رأس المال العامل الدائم = الأموال الدائمة - الأصول الثابتة

$$= 37 \times 1000 \text{ دج}$$

التعليق : نلاحظ أن قيمة رأس المال العامل قليلة أي أن المؤسسة تمكنت من تغطية مختلف أصولها الثابتة . وهناك فائض بسيط . ويمكن القول ان المؤسسة قاربت تحقيق قاعدة التوازن الأدنى بتمويل أصولها الثابتة بأموالها الدائمة وأصولها المتداولة بأموالها المتداولة بالأموال المتداولة وهي تعد حالة مثالية تعبر عن أداء مالي جيد

❖ رأس المال العامل الخاص :

$$\text{ر م ع خ} = \text{أموال خاصة} - \text{أصول ثابتة}$$

$$= 303845 - 323039$$

$$\text{ر م ع خ} = -19194$$

التعليق : لم تتمكن المؤسسة من تغطية أصولها الثابتة انطلاقاً من أموالها الخاصة بل لجأت إلى الديون الطويلة بمقدار ما يمثل 5.9 بالمائة أي ما قيمته 19194 دج. وهذا ما يجعل المؤسسة في وضع حرج في اتجاه الدائنين . إلا أن الخطر المالي ضعيف لأنها لا تمثل سوى 5.9 بالمئة من الأصول الثابتة .

❖ حساب احتياجات رأس المال العامل :

$$\text{إ ر م ع} = (\text{الأصول المتداولة} - \text{قيم جاهزة}) - (\text{ديون قصيرة الأجل} - \text{سلفات بنكية})$$

$$= (221202 - 435) - (221165)$$

$$\text{إ ر م ع} = 398 \times 1000 \text{ دج}$$

التعليق : نلاحظ أن احتياجات رأس المال العامل سلبية أي أن دورة الاستغلال ليست بحاجة إلى موارد بل هناك فائض يقدر بـ 398000 دج وعلى المؤسسة استغلال هذا الفائض بغية الرفع من العوائد وتعظيم الأرباح .

❖ حساب قيمة الخزينة :

$$\text{الخزينة} = \text{ر م ع د} - \text{إ ر م ع}$$

$$= 37 - (-398)$$

$$\text{الخزينة} = 435 \times 1000 \text{ دج}$$

التعليق : قيمة الخزينة موجبة إلا أن مبلغها ليس كبير وبالتالي هي تعبر عن الحالة المثالية للخزينة التي تكون موجبة وتؤول إلى الصفر. حيث أنها تمكن من تغطية العسر المالي المرحلي من جهة كما أنها لا تجمد أموالاً كبيرة تكون سبباً في ضعف المردودية الاقتصادية للمؤسسة مما يؤثر على إيرادات وأرباح المؤسسة من جهة

التعليق:

التغيرات 2005-2006

- نلاحظ انه وقع تغير كبير في مختلف مكونات الهيكل المالي للمؤسسة ففي موارد المؤسسة تضاعفت الأموال الخاصة أكثر من 6 مرات والديون طويلة الأجل أكثر من مرتين وهذا ما انعكس مباشرة على استخدامات هذه الموارد المتمثلة في الأصول حيث تضاعفت القيم الثابتة أكثر من 10 مرات في حين انخفضت القيم الثابتة الأخرى انخفضت بالنصف وذلك راجع لانخفاض المخزون ككل.

- أما أسفل الميزانية من جانب الموارد فكانت التغيرات عكسية بالانخفاض عدا ديون الاستغلال التي ارتفعت بـ 26% اما الاستخدامات فالتغير البارز كان بارتفاع القيم الجاهزة بأكثر من 06 مرات وانخفاض قيم الاستغلال بـ 50%.

- والسبب المباشر في تغير الهيكل هو إعادة تطهير المؤسسة من خلال تمويلها بمبالغ معتبرة من طرف الدولة.

التغيرات 2006-2007

- لم تكن هناك تغيرات كبيرة على مستوى مجمل الميزانية فقراءة مالية لأعلى الميزانية نجد:
- من جانب الموارد "الخصوم" التغير الواضح كان بانخفاض الديون طويلة الأجل بأكثر من الثلثين وانخفاض الأموال الدائمة بقراءة 15%. اما من جانب الاستخدامات فكل القيم زادت بنسب طفيفة
أما أسفل الميزانية من جهة الخصوم نلاحظ ارتفاع ديون الشركاء على المؤسسة بأكثر من 03 مرات لارتفاع التعامل معهم وانخفاض ديون الاستغلال بـ 93%.
وفي جهة الأصول فاهم تغير كان بانخفاض القيم الجاهزة بأكثر من 97%.

❖ تحليل تغيرات مؤشرات التوازن المالي :

نسبة التغير	2007	2006	نسبة التغير	2006	2005	
99.1%-	37	78459	329%	78459	23850	رأس المال العامل الدائم
99.3%-	398	57179	275%	57179	207454	احتياجات رأس المال العامل
98%-	435	21280	687%	21280	3096	الخزينة

❖ تحليل التغيرات 2005 2006 :

يلاحظ أن رأس المال العامل ارتفع أكثر من 3 مرات بين سنتي 2005 و2006 وهذا راجع إلى تغير الهيكل المالي للمؤسسة حيث تضاعفت الأموال الدائمة ، أكثر من 4 مرات، مقابل ارتفاع الأصول الثابتة هذا ما أدى إلى ارتفاع رأس المال العامل .

« أما الاحتياجات فانه ونتيجة هذه التغيرات في الهيكل المالي فقد تضاعفت 2.75 مرة
« ونتيجة لذلك فان الخزينة ونتيجة لارتفاع رأس المال العامل ب 3.2 مرة وارتفاع الاحتياجات بـ 2.75 مرة فقد تضاعفت قرابة 7 مرات 6.87. وهذا ما أدى إلى تجميد جزء من السيولة وبالتالي تحمل تكاليف الفرص الضائعة .

❖ أما ما بين 2006-2007 :

نجد أن رأس المال العامل المنخفض بشكل كبير وكاد ينعدم وذلك راجع إلى تحقيق قاعدة التوازن الأدنى بتمويل الأموال المتداولة بالديون قصيرة الأجل . حيث نسبة انخفاض رأس المال العامل 99.9 بالمئة . كذلك الاحتياجات انخفضت بنسبة 99.3 بالمئة .

« أما الخزينة فهي كذلك عرفت انخفاض بنسبة 98 بالمئة .
وما نلاحظه أن مختلف هذه المؤشرات انخفضت بنسب متقاربة وهذا ما جعل وجود حالة توازن عكس التغيرات بين سنتي 2005 و2006 .

« وعلى العموم فإن وضعية الميزانية المالية لسنة 2007 تعد قريبة من الحالة المثالية نظرا لأنهما توفيق بين السيولة المرحلية .

◀ التحليل باستخدام النسب المالية :

◀ حساب نسب السيولة :

علاقة حسابها	التغير بين 2007/2006	التغير بين 2006/2005	2007	2006	2005	
قيم جاهزة/ديون قصيرة الأجل	98.5-%	100%	2%	13.2%	1.3%	حساب نسب السيولة
الأصول المتداولة / دق الأجل	-32.8%	35%	1	1.49	1.1	نسبة السيولة الخاصة
الأصول المتداولة - قيم الاستغلال / دق أ	-35.2%	60%	0.81	1.25	0.78	نسبة السيولة المنخفضة

التعليق :

نلاحظ ان نسبة الخزينة للديون قصيرة الأجل (نسبة السيولة الحالية) تحسنت من 1.3 بالمئة إلى 13 بالمئة سنة 2006 ثم انخفضت بشكل كبير إلى 0.2 بالمئة سنة 2007 وهي بعيدة نوعا ما على القيمة المعيارية التي تتراوح بين 20 إلى 30 بالمئة .

◀ نجد ان نسبة السيولة العامة كلها تفوق 1 وتدل على أن رأس المال العامل موجبا. إلا انه يمكن القول ان القيمة المثلى عندما تكون تفوق 1 بقيم صغيرة . وذلك من أجل تحقيق التوازن

◀ نسبة السيولة المنخفضة نجدها تتراوح بين (0.78 , 1.25) وهي تعبر عن درجة تغطية الحقوق للديون قصيرة الأجل وبخاصة في حالة المؤسسات التي تعرف مخزوناتهما دوران بطيئا ففي سنة 2006 تستطيع المؤسسة تغطية ديواتها القصيرة الأجل وتحقيق فائض قدره 49 بالمئة , والنسبة المعيارية للسيولة المنخفضة هي (0.3 , 0.5) .

< حساب نسب النشاط : تستعمل هذا النوع من النسب لقياس درجة الفعالية في تسيير واستخدام المؤسسة

السنوات البيان	العلاقة	2005	2006	2007	نسبة التغير 2006 / 2005	نسبة التغير 2007/2006
معدل دوران مجموع الأصول	المبيعات السنوية / مج الأصول	0.34	0.28	0.28	-17%	0%
معدل دوران الأصول الثابتة	المبيعات السنوية / مج الأصول الثابتة	1.7	0.51	0.48	- 70 %	5.8%
مج دوران الأصول المتداولة	المبيعات السنوية / مجموع الأصول المتداولة	0.43	0.64	0.7	49%	9%

التعليق :

يبين معدل دوران الأصول انه بالنسبة لكل دينار تستثمره المؤسسة في أصولها يحقق لها .

0.34 دج مبيعات خارج الرسم لسنة 2005 .

0.28 دج مبيعات خارج الرسم لسنة 2006 .

0.28 دج مبيعات خارج الرسم لسنة 2007 .

— إن طريقة تسيير رأس المال الاقتصادي " الأصول " لهذه المؤسسة دون المستوى المطلوب نظرا لان مردودية موجوداتها لم تتجاوز الثلث . فالمعدل المعياري يفوق 2.5 دج. ويفسر هذا بعدم استعمال كل الطاقات نظرا لوضعية التجهيزات من جهة وشح التموين بالمواد الأولية يعيق الرفع في المبيعات . إضافة إلى مشكل التسعير لغياب محاسبة التكاليف .

— بالنسبة لمعدل دوران الأصول الثابتة فنجد انه ينخفض من سنة إلى أخرى وبخاصة بين سنة 2005 و 2006 حيث انخفض بنسبة 70 بالمئة وهذا راجع إلى ارتفاع الأصول الثابتة قرابة 5مرات مقابل ارتفاع طفيف في رقم الأعمال .

— نلاحظ أن معدل دوران الأصول المتداولة يتزايد ولكن بشكل ضعيف لم يفق الواحد . وهذا راجع بالأساس لانخفاض الأصول المتداولة من سنة إلى أخرى .

< نسبة الهيكل المالي

التغير بين 2007/2006	التغير بين 2006/2005	2007	2006	2005	العلاقة	
19.3-%	10-%	1.0	1.24	1.38	الأصول الدائمة /الأصول الثابتة	نسبة التمويل الدائم
6.4-%	44.7-%	0.47	0.47	0.85	مج الديون/ مج الخصوم	نسبة قابلية التسديد
12.5%	%622	1.12	1.12	0.18	الأموال الخاصة	نسبة الملائمة المالية

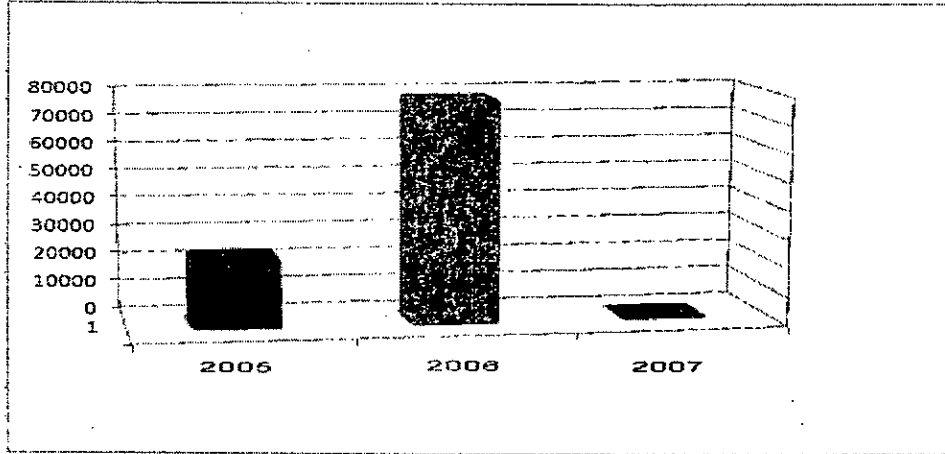
التعليق :

نلاحظ أن قيم نسبة التمويل الدائم أكبر من الواحد وهو تدل على أن أساس رأس المال العامل موجب . أما بمقارنة سنة بأخرى فنجد أن هذه النسبة في تناقض مستمر ووصلت إلى الواحد في 2007 .

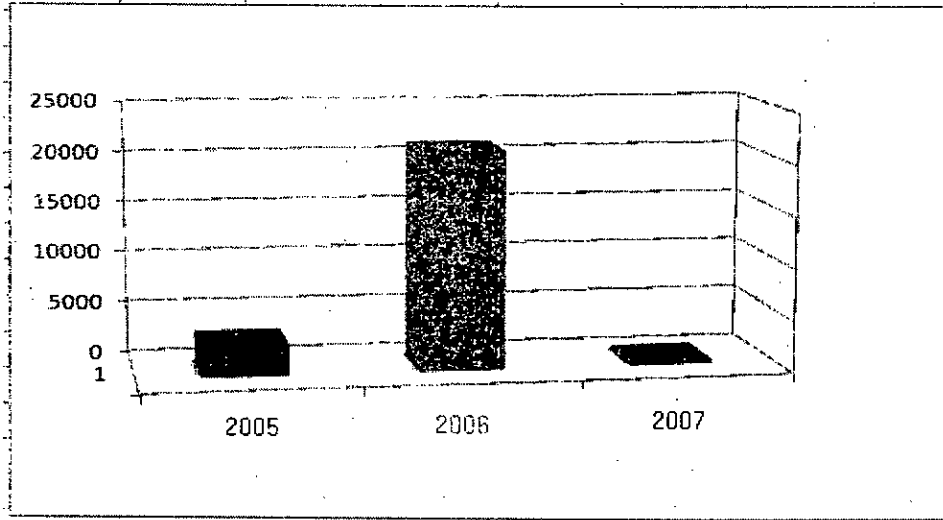
أما بالنسبة لنسبة قابلية التسديد فإننا نلاحظ أنها في تناقض وهذا شيء ايجابي وذلك ما يمنح ويعزز من إمكانية ثقة المقرضين و البنوك لأنه كلما قلت هذه النسبة ازداد ضمان هذه الهيئات . ونشير أن القيمة المعيارية هب لا بد تقل عن 0.5 . وهذا ما تحقق في سنتي 2005 و 2006 .

نجد أن نسبة الملائمة المالية في ارتفاع وفاق الواحد في سنتي 2006 و 2007 وهذا يدل على أن أموال الخاصة تفوق الديون على عكس سنة 2005 حيث أن الأموال الخاصة تمثل أقل من 20 % من الديون . وهذا ما يجعل المؤسسة في هذه السنة في خطر عسر التمويل الخارجي .

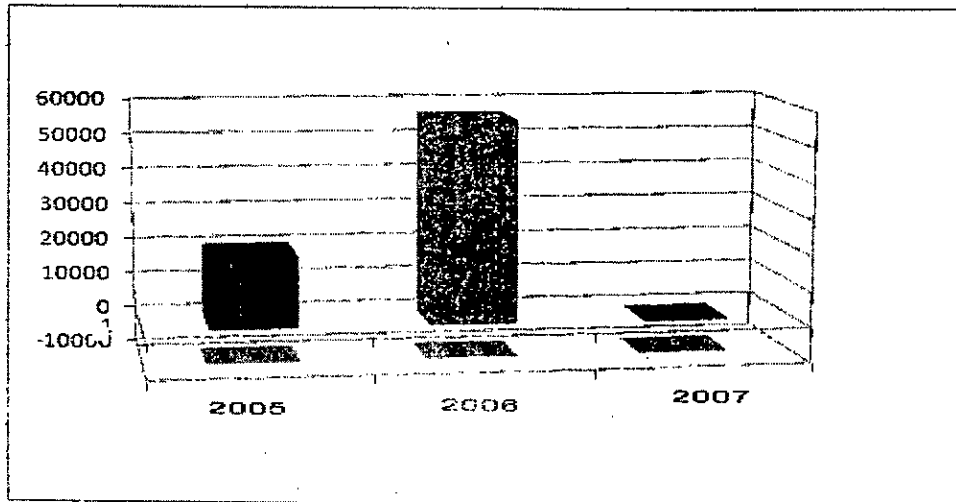
التمثيل البياني لمختلف مؤشرات التوازن المالي :



التمثيل البياني لرأس المال العامل



التمثيل البياني لاحتياجات رأس المال العامل



التمثيل البياني للخزينة

تشخيص الوضعية المالية باستخدام مؤشرات المردودية

التغير بين 2006/2005	التغير بين 2007/2006	2007	2006	2005	العلاقة	
%166	%17	0.126	(0.19)	(0.23)	نتيجة الدورة الصافية رقم الأعمال	المردودية التجارية
%180	%60	0.04	(0.05)	(0.08)	نتيجة الدورة الصافية مجموع الأصول	المردودية الاقتصادية
%165	%81	0.065	(0.1)	(0.54)	نتيجة الدورة الصافية الأموال الخاصة	المردودية المالية

التعليق :

من خلال الجدول أعلاه نجد أن المؤسسة لم تحقق مردودية تجارية خلال سنتي 2005 و 2006 بينما حققت مردودية في سنة 2007. وفق :

- < في 2005 كل دينار مبيعات يوقع المؤسسة في خسارة قدرها 0.23 دج.
- < في 2006 كل دينار مبيعات يوقع المؤسسة في خسارة قدرها 0.19 دج.
- < في 2007 كل دينار مبيعات يوقع المؤسسة ربحا قدره 0.126 دج.

- ففي السنتين 2005 و 2006 المؤسسة وقعت في خسارة وذلك راجع إلى كبر التكاليف مقارنة برقم الأعمال وعدم وجود عقلنة في الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة. عكس سنة 2009 التي عرفت مردودية تجارية إيجابية.

- أما المردودية الاقتصادية فكانت بالمثل حيث أنه :

- < كل دينار مستثمر في سنة 2005 يوقع المؤسسة في خسارة قدرها 0.08 دج.
- < كل دينار مستثمر في سنة 2006 يوقع المؤسسة في خسارة قدرها 0.05 دج.
- < كل دينار مستثمر في سنة 2007 يحقق عائدا قدره 0.04 دج.

والسبب المباشر في حالة المردودية الاقتصادية هو ضعف المردودية التجارية.

- لم تحقق المؤسسة مردودية مالية خلال سنة 2005 و 2006 وذلك نظرا لأن المؤسسة لم تحقق في كلتا السنتين لامردودية تجارية ولا اقتصادية بسبب أن التكاليف أكبر من الإيرادات, أما في سنة 2007 فكانت هناك مردودية مالية قدرها 6.5 % أي أن كل دينار من أموالنا الخاصة يدر ربحا قدره 0.065 دج.

- وصفوة القول أن التحليل باستخدام مؤثرات التوازن والنسب المالية له أهمية في توضيح تأثير مختلف مكونات الهيكل المالي للمؤسسة مما يساعد على تحركات الأموال المجددة والعمل على تفعيل أدائها بغية الرفع من العوائد وتعظيم الأرباح من جهة والحفاظ على سمعة المؤسسة بالالتزام بالوفاء اتجاه دائئتها ونشير في الأخير أن التحليل باستخدام النسب المالية يبقى نسبيا نظرا لخصوصية كل مؤسسة وخصوصية كل قطاع وكذا متغيرات المحيط.

❖ تحليل جدول حسابات النتائج :

❖ تحليل الأعباء :

نسبة التغير بين 2007/2006	2007	2006	نسبة التغير بين 2006/2005	2006	2005	
- 98.6 %	4	303	- 8.7 %	30	33.2	حـ/ 61 : بضاعة مستهلكة
60 %	128427	80130	- 17.4 %	80130	97061	حـ/ 61 : مواد ولوازم
69 %	5659	3334	- 13 %	3334	3835	حـ/ 62 : خدمات
- 8.8 %	32269	35379	- 12 %	35379	31560	حـ/ 63 : أعباء مستخدمين
02 %	2552	2500	+ 12 %	2500	2223	حـ/ 64 : ضرائب ورسوم
3.5 %	267	258	- 44 %	258	465	حـ/ 65 : مصاريف مالية
0.6 %	2608	2623	450 %	2623	583	حـ/ 66 : مصاريف مختلفة
- 67.6 %	2179	6718	- 2.7 %	6718	6904	حـ/ 68 : استلاكات ومؤونات
21.8 %	4165	5329	83 %	5329	2905	حـ/ 69 : أعباء خارج الأشغال
30 %	178130	136592	- 6.3 %	136592	145868	مجموع التكاليف

التعليق :

2006 - 2005

< جل التغيرات كانت بانخفاض التكاليف سنة 2006 مقارنة بسنة 2005 كما أغلب التغيرات كانت بنسب ضعيفة. ما عدا تغير المصاريف المالية كان بنسبة كبيرة ونظرا لأن مبالغها صغيرة مقارنة بمجموع التكاليف فتأثيرها يكون طفيفا.

< نلاحظ ارتفاع التكاليف المختلفة بأكثر من أربع مرات ونصف.

2007 - 2006

< أهم تغير هو ارتفاع المواد واللوازم بنسبة تفوق 60 % ونظرا لأن مبالغها كبيرة مقارنة بمجموع التكاليف فسيكون لها أثر على مقدار القيمة المضافة. كما نلاحظ أن قيمة الإهلاكات والمؤنات انخفضت بشكل كبير سنة 2007 بنسبة تفوق 67 %.

❖ تحليل النواتج :

نسبة التغير بين 2007/2006	2007	2006	نسبة التغير بين 2006/2005	2006	2005	
% 85 -	5	34	% 91-	34	38.2	حد/70: مبيعات بضاعة
% 1.8	156474	153653	% 45	153653	106109	حد / 71 : إنتاج متاع
% 117	8877	50823	% 544-	(50823)	11439	حد / 72 : إنتاج مخزون
% 0	0	0	%0	0	0	حد/73: إنتاج المؤسسة لنفسها
% 96-	6	190	%1580	190	12	حد / 74 : أداء خدمات
% 282	410	145.3	% 32.4-	145.3	215	حد/75: تحويل تكاليف إنتاج
% 100-	0	11.8	% 1.6-	11.8	12	حد / 76 : نواتج مختلفة
% 100-	0	153	% 300	153	51	حد/78: تحويل تكاليف الاستغلال
% 1335	32379	2424	% 5.4-	2424	2563	حد/79: نواتج استثنائية
% 187	198151	105788	% 12-	105788	120439	مجموع الإيرادات

التعليق :

2006 - 2005

« نلاحظ أن أغلب التغيرات كانت طفيفة مقارنة بمجموع الإيرادات عدا حساب 72 الذي ظهر في سنة 2007 مدينا على غير طبيعته وبقيمة كبيرة هذا ما أثر على مجموع الإيرادات سلبا. حيث أن مجموع الإيرادات انخفض بنسبة 12% رغم أن مبيعات سنة 2005 كانت ضعيفة. وهي تعد أضعف مبيعات في عشر سنوات الأخيرة والسبب الرئيسي يعود إلى النقص الفادح للمادة الأولية المتمثلة في الجلود في هذه السنة حيث عرفت المؤسسة عسرا في التموين

« كما عرف رقم الأعمال ارتفاع سنة 2006 بنسبة 45% رغم ذلك رغم ذلك مجموع الإيرادات انخفض.

2007 - 2006

« مجموع الإيرادات ارتفع سنة 2007 بقراءة 88% . حيث أن رقم الأعمال عرف استقرارا مقارنة بسنة 2006 . إلا أن تضاعف النواتج الاستثنائية بأكثر من 13 مرة وكذا إنتاج المخزون ساهم في الرفع من مجموع الإيرادات.

❖ تحليل الحسابات الوسيطة للنتيجة :

التغير النسبي بين 2007/2006	2007	2006	التغير النسبي بين 2006/2005	2006	2005	
%75-	1	4	%92-	4	50	المهامش الإجمالي
%60	31682	19705	%16.4	19705	16929	القيمة المضافة
%70	(8193)	(27773)	%13-	(27773)	(24528)	نتيجة الأشغال
%107i	28214	(2905)	%850-	(2905)	(342)	نتيجة خارج الأشغال
%165	20021	(30678)	%23-	خسارة (30678)	خسارة (24870)	النتيجة الضافية

التعليق :

2006 - 2005

- ❖ نلاحظ الآن القيمة المضافة ارتفعت بشكل بسيط بين 2005 و 2006 حيث النسبة لم تفق 16 %.
- ❖ أما نتيجة الاستغلال وخارج الاستغلال فكانت سلبية حيث أن النتيجة الصافية تدهورت بنسبة 23 % مقارنة بسنة 2005.

2007 - 2006

- ❖ القيمة المضافة ارتفعت بنسبة 60 % سنة 2007 مقارنة بسنة 2006 حيث وصلت إلى 31682.310³ د.ج.

❖ النتيجة خارج الاستغلال كانت سلبية إلا أنها تقلصت ب 70 % مقارنة بسنة 2006.

نتيجة خارج الاستغلال ارتفعت بأكثر من 10 مرات سنة 2007 مقارنة بسنة 2006 وهي التي جعلت من نتيجة دورة 2007 إيجابية وهي ليست نتيجة الأداء الجيد في الدورة الاستغلالية بل هي نتيجة استرجاع تكاليف سنوات سابقة متمثلة في حـ/796 استرجاع قيم مؤونات كانت مشكلة. أما نتيجة الدورة فكانت سلبية, وهذا ما يدل على ضعف الأداء الاستغلالي.

❖ حساب بعض المؤشرات :

التغير	2007	2006	التغير	2006	2005	
%549	16.86	3.07	%19	3.07	= 2.56	القيمة المضافة أقساط الامتلاك (حـ / 682)
%78	0.98	0.55	%3.7	0.55	0.53	القيمة المضافة حـ / 63 : المستخدمين
%81-	0.06	0.32	%17.9-	0.32	0.39	حـ / 682 : الامتلاكات القيمة المضافة
%43-	1.02	1.81	%3.7-	1.81	1.88	حـ / 63 : المستخدمين حـ / 81 : القيمة المضافة

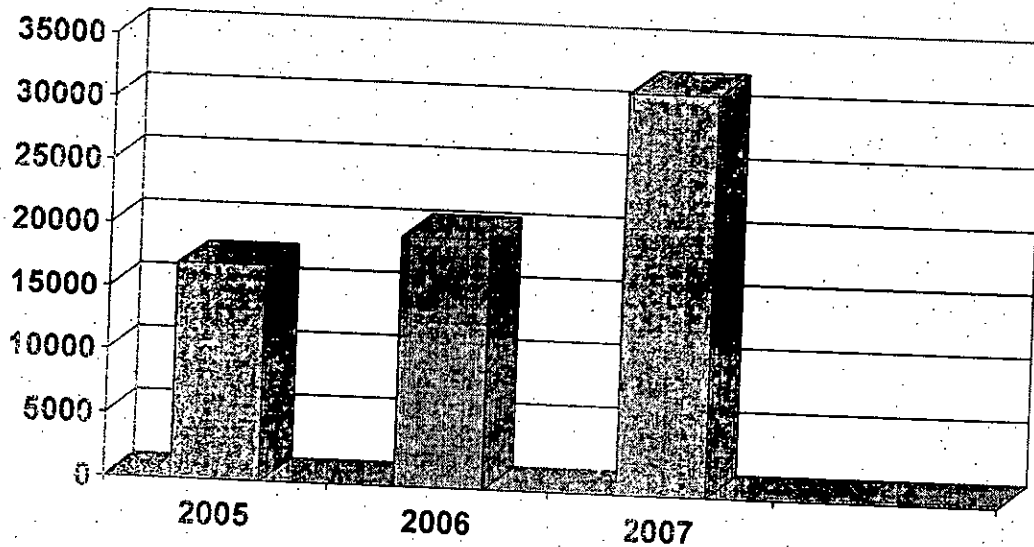
التعليق :

نلاحظ أن الاستثمارات والآلات الإنتاجية بصفة خاصة تساهم بقيم متزايدة من 205 إلى 3.07 سنة 2006 إلى 16.8 سنة 2007 في إنتاج القيمة المضافة. ولا تتحصل إلا على نسبة بسيطة منها قدرت بـ 39% و32% خلال سنة 2006 و6% خلال سنة 2007 وذلك عكس المستخدمين حيث أن مبلغ المستخدمين التهم قرابة ضعف قيمة القيمة المضافة في سنتي 2005 و 2006 بينما التهما قيمة القيمة المضافة لسنة 2007. ويمكن تفسير ذلك بـ :

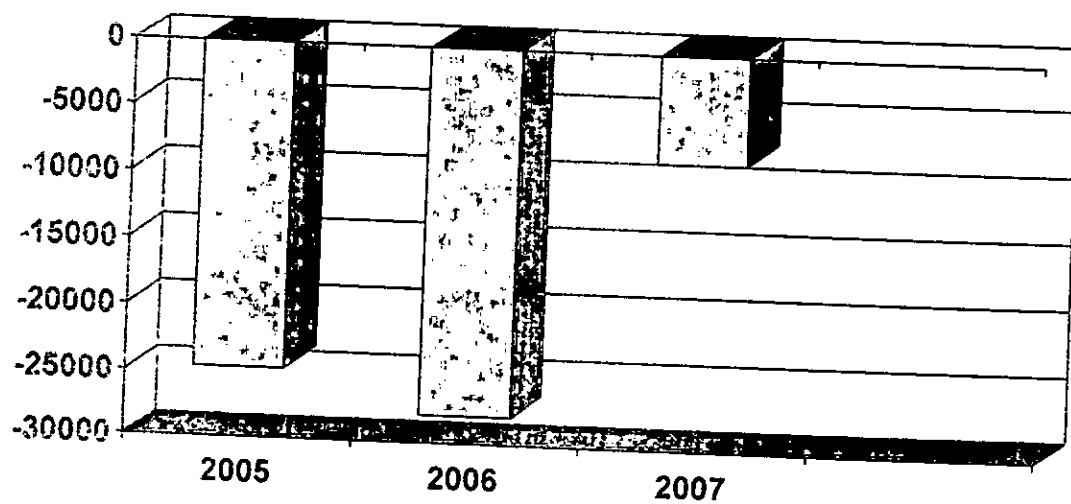
- « طبيعة هذه الآلات القديمة بدائية وتتطلب يدا عاملة تسيرها
- « كثرة عمال الإدارة وارتفاع أجورهم مقارنة بأجور الإنتاج وهذا ما يؤثر على مردودية المؤسسة.
- « ضعف مردودية العمال نتيجة لارتباط عملهم بالآلات والتي هي في وضعية سيئة. فالطاقات العمالية الإنتاجية غير مستغلة كما يلزم.

الشكل البياني :

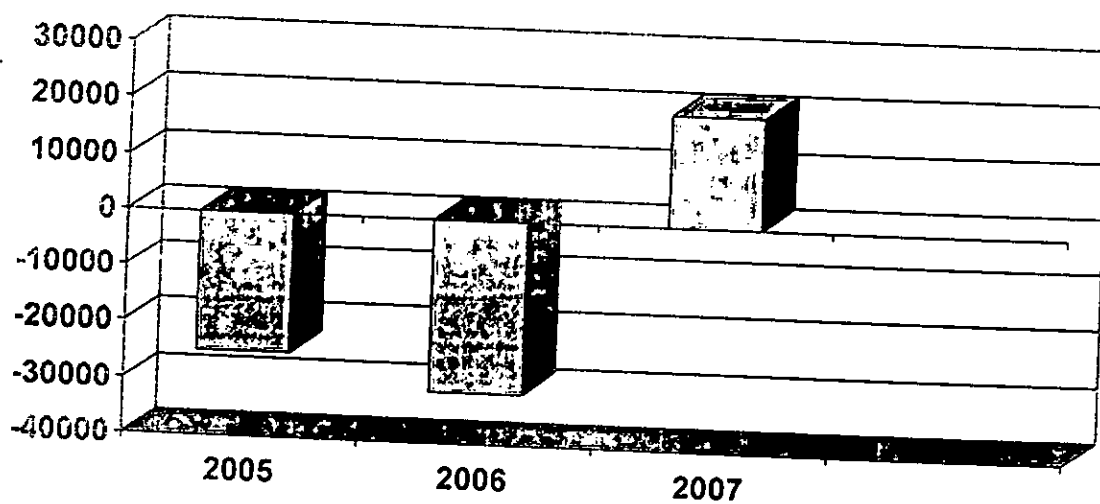
تغيرات القيمة المضافة



تغيرات نتيجة الاستغلال



تغيرات النتيجة الصافية



المبحث الثاني

التحليل باستخدام الموازنات التقديرية

المطلب الأول

دراسة موازنة المبيعات :

1- تحليل مصاريف الاشهار و علاقتها برقم الأعمال

السنوات	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
رقم الأعمال CA	166428.5	195212	151391.6	209812.1	155809.4	106159.6	153653.6	156475
مصاريف الاشهار PU	24.7	105.9	277.8	222.9	63.6	57.5	93.3	198.8
نسبة PU/CA	% 0.015	% 0.05	% 0.18	% 0.1	% 0.04	% 0.054	% 0.06	% 0.13

المصدر : من اعداد الطالب

- من خلال الجدول التالي سنحاول تحليل العلاقة بين مصاريف الاشهار ورقم الاعمال ، وذلك باستخدام

$$y = ax + b$$

النموذج الاحصائي المتمثل في طريقة المربعات الصغرى حيث:

X : مصاريف الاشهار " مستقل "

y : رقم الاعمال " تابع "

a : الميل الخطي

b : معلمة ثابتة " ابتدائية "

لدينا

$$a = \frac{\sum x_i y_i - nxy}{\sum x_i^2 - n x^2}$$

$$b = y - nx$$

السنة	x	y	$x_i y_i$	x^2	y^2
2000	24.7	166428.5	4110783.95	610.09	2.7698×10^{10}
2001	105.9	195212	20672950.8	11214.81	3.8108×10^{10}
2002	277.8	151391.6	42056586.5	77172.84	2.2919×10^{10}
2003	222.9	209812.1	46767117.1	49684.41	4.4021×10^{10}
2004	63.6	155809.4	9909477.84	4044.96	2.4277×10^{10}
2005	57.5	106159.6	6104177	3306.25	1.127×10^{10}
2006	93.3	153653.6	14335880.9	8704.89	2.3609×10^{10}
2007	198.8	156475	31107230	39521.44	2.4484×10^{10}
Σ	1044.5	1294941.8	175064204	194259.69	2.1639×10^{11}

$$\bar{x} = \sum x_i / n = 1044.5 / 8 = 130.5625$$

$$\bar{y} = \sum y_i / n = 1294941.8 / 8 = 161867.725$$

$$\sum x_i y_i - n \bar{x} \bar{y}$$

$$a = \frac{\sum x_i y_i - n \bar{x} \bar{y}}{\sum x_i^2 - n \bar{x}^2} = 5993365.28 / 57887.1588 = 103.53$$

$$b = \bar{y} - a \bar{x} = 161867.725 - 130.5625 (103.53) = 148349.895$$

$$y = 148349.895 + 103.53 x$$

اذن : معادلة الاتجاه العام :

تفسير المعاملات :

148349.895 : تعبر عن مستوى رقم الأعمال في غياب الاشهار و هو رقم أعمال أقل من رقم الاعمال

الذي يحقق العتبة أي الذي يغطي التكاليف

103.53 : يعبر عن مقدار الزيادة في رقم الأعمال عند زرع مصاريف الاشهار بوحدة واحدة .

- حساب معامل الارتباط و اختبار معنويته:

نلاحظ ان معامل الارتباط ضعيف

$$r = \frac{\sum x_i y_i - n \bar{x} \bar{y}}{\sqrt{(\sum x_i^2 - n \bar{x}^2) (\sum y_i^2 - n \bar{y}^2)}}$$

- معامل التحديد $r^2 = 0.09$ أي ان ما نسبته 9% من

رقم الأعمال يفسر العمليات الاشهارية

$$r = 5993365.28 / 19812027.44 = 0.30$$

$$r^2 = (0.3)^2 = 0.09$$

- اختبار معنوية معامل الارتباط عند مستوى ثقة 10%

$$t_{cal} = \sqrt{n-2} / \sqrt{1-r^2} = 0.3 \sqrt{6} / \sqrt{0.90} = 0.77$$

$$t_{tab} = 1.94$$

$$t_{tab} > t_{cal}$$

فهذا يدل على عدم معنوية معامل الارتباط

- يمكن تفسير ضعف الارتباط و عدم معنويته بكون ان مصاريف الاشهار قليلة و لم تصل الى مستوى يسمح

لها ان تكون عنصر مؤثر على رفع رقم الاعمال و ما يثبت ذلك نسبة الاشهار لرقم الاعمال ، فمن خلال

الجدول السابق نجد ان اعلى نسبة لم تتجاوز 0.13 % من رقم الأعمال وهي ضعيفة . كما ان كيفية و آليات

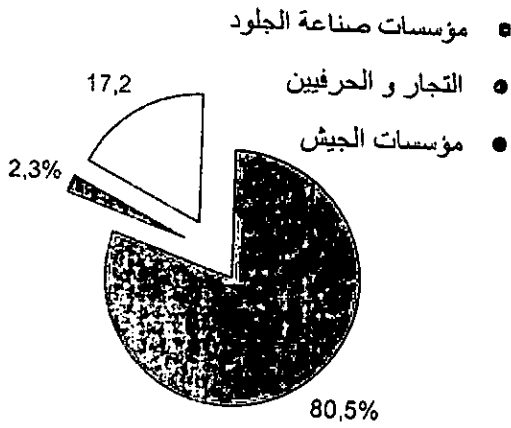
الترويج تكون غير فعالة . حيث ان المزيج الترويجي للمؤسسة يتكون من عنصر وحيد وهو الاعلان .

- كما ان قسم المبيعات ليس به كفاءات في المجال التسويقي تسمح ببناء استراتيجية تسويقية هادفة .

تحليل الحصص البيعية : من خلال معطيات الحسابات التفصيلية للزبائن " ح/470 " تمكنا من استخراج

الحصص البيعية للمؤسسة

الزبون	السنة		2004		2005		2006		2007	
	النسبة	المبالغ	النسبة	المبالغ	النسبة	المبالغ	النسبة	المبالغ	النسبة	المبالغ
مؤسسات الجيش الوطني الشعبي	76%	118921	85.4%	90554.14	78.2%	121842.9	2.4%	126610.56	80.5%	121842.9
مؤسسات صناعة الجلود	21%	23859.75	12%	12739.15	19.3%	30071.2	16.5%	25352.8	17.2%	30071.2
التجار و الحرفيين	3%	4694.25	2.6%	2760.15	2.5%	3895.2	1.1%	1690.19	2.3%	3895.2



تحليل الجدول :

من خلال معطيات الجدول نجد ان أكثر من 80% من مبيعات المؤسسة موجهة لوحدة انتاج الملابس للجيش الوطني الشعبي في حين المبيعات الموجهة لمؤسسات صناعة الجلود لا تتعدى 17.2% أما نسبة المبيعات للتجار فهي ضعيفة تقل عن 2.5% .

من خلال هذا التحليل نجد ان المؤسسة تنتهج استراتيجية تسويقية تميل الى التركيز ، فحل مبيعاتها موجهة لمؤسسة واحدة . وهذا ما يجعل المؤسسة في خطر حقيقي فأني تخلي عن الشراء من طرف مؤسسات الجيش الوطني الشعبي يجعل المؤسسة في مشكلة تسويقية جادة قد تعصف بالمؤسسة

- كما ان تحليلنا لفترات التسديد من طرف الزبائن نجد ان مهل دوران مؤسسات الجيش الوطني كبيرة مقارنة ببقية الزبائن ، هذا ما يجعل المؤسسة تقع في حالة عسر مالي نظرا لضخامة المبالغ و طول مدة تسديدها .

وعليه فلتفادي المخاطر التسويقية و مخاطر العسر المالي ، فالمؤسسة عليها وضع خطة تضمن توازن الحصص التسويقية لتقليل تلك المخاطر

• التوزيع و التسعير : تستخدم المؤسسة التوزيع المباشر في توزيع منتجاتها ، وذلك بغية توطيد علاقتها مع الزبائن وكذا للحصول على جميع الأرباح دون مشاركة أطراف أخرى إضافة الى ضمان تلبية الطلبية من حيث النوعية و الوقت

- نظرا لأن المؤسسة لا تستخدم نظام محاسبة التكاليف ، فان السياسة التسعيرية للمؤسسة غير واضحة ، ولا تسهل وضع سياسات بيعية جاذبة للزبائن فلو ان التكاليف المتغيرة للوحدة محددة و كذا التكاليف الثابتة فإنه بإمكان المؤسسة وضع أسعار مغرية عند تغطية التكاليف من شأنه رفع حصة أرباح المؤسسة .

المطلب الثاني:

موازنة التمويل و الانتاج

1- موازنة التمويل :

الإستهلاكات		المشتريات من الجلود				
نسبة الانحراف	الفعلية	المقدرة	نسبة الانحراف	حقيقية	مقدرة	
% 21 -	6250	800	% 13 -	7310	8400	جانفي
	7915	800	% 27-	6110	8400	فيفري
	6420	800	% 10-	7522	8400	مارس
% 27 -	5836	800	% 6.7-	7830	8400	أفريل
% 16 -	6713	800	% 27-	6153	8400	ماي
% 20 -	6420	800	% 57-	3540	8400	جوان
% 2.4 -	4610	4500	% 50-	4205	8400	جويلية
-	-	-	% 55-	3760	8400	أوت
% 34	11264	8400	% 48-	4309	8400	سبتمبر
% 6.7 -	10540	11300	% 15-	7120	8400	أكتوبر
% 0.2	11325	11300	% 22-	6530	8400	نوفمبر
% 10 -	10240	11300	% 19-	6820	8400	ديسمبر
% 07-	87533	94800	% 29-	71209	100800	Σ

❖ المشتريات :

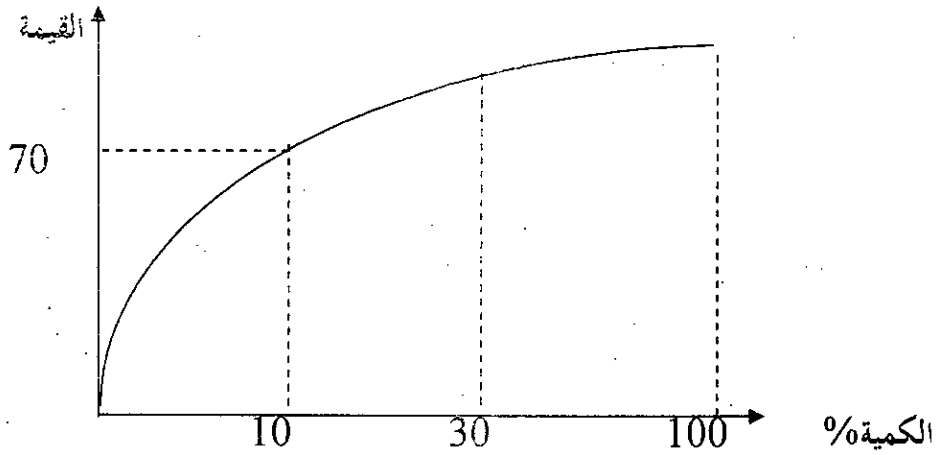
- نلاحظ ان المؤسسة لا تستطيع تجسيد ما تطمح له من مشتريات فهي تجسد 70 % فقط من موازنة المشتريات . وذلك راجع لعدة أسباب و صعوبة جالبها بكميات كبيرة لوجود وحدات مماثلة في تلك المناطق
- « ندرة هذه المادة في المنطقة وجلبها من المناطق الشمالية
- « رفض الكثير من الصفقات نظرا لنوعية الجلود التي تكون كثيرة التمزق نظرا لأن المذابح مازالت تستخدم الأسلوب التقليدي في عملية السلخ
- « ارتفاع أسعار الجلود المستوردة
- « رفض صفقات الشراء للجلود التي تزيد فيها نسبة مواد المعالجة "الملح و المحاليل" عن 07 % بعد أخذ العينة للمخبر وذلك لأنها تنعكس سلبا على جودة المنتج

❖ الاستهلاكات :

نجد ان الاستهلاكات الحقيقية تقارب الاستهلاكات المخطط لها قليلا ، حيث انها تنخفض بنسبة 07 % في الاجمالي . كما نجد ان الاستهلاكات تكون كبيرة في شهور نهاية السنة ، على عكس مرحلة الصيف حيث يصل الاستهلاك الى حدوده الدنيا وذلك راجع الى ظروف العمل في هذه المرحلة ، فالحرارة و انعكاسات التفاعلات الكيميائية على صحة عمال الانتاج يقلل و يخفض من الأداء ، وهذا ليس في صالح المؤسسة فلا بد من توفير وسائل الوقاية و الحماية التي تسهل التعامل مع هذه الظروف . والتي ترفع من درجة الأداء ، وهذا ما ينعكس على المستوى العام للمبيعات.

❖ أهمية تصنيف المخزون :

من خلال عملنا الميداني وجدنا ان ادارة المخزون تعطي أهمية كبيرة لتسيير المواد الخام المتمثلة في الجلود ، فهي تعمل على جلبها وفق جعل شروط النوعية من جهة ومتابعة معالجتها في المخازن . والبحث دوما على جعل مخزون اضافي يؤمن الحالات الاستثنائية . حيث اننا نجد ان قيمة المخزون من الجلد الخام تمثل أكثر من 70 % من القيمة الكلية ، ثم تأتي المواد الكيميائية في الدرجة الثانية في الأهمية ، وفي الأخير باقي المستلزمات من ملح و حبر ... فهنا المؤسسة بصفة عفوية تطبق نموذج ABC لتسيير المخزون وفق الشكل التالي :



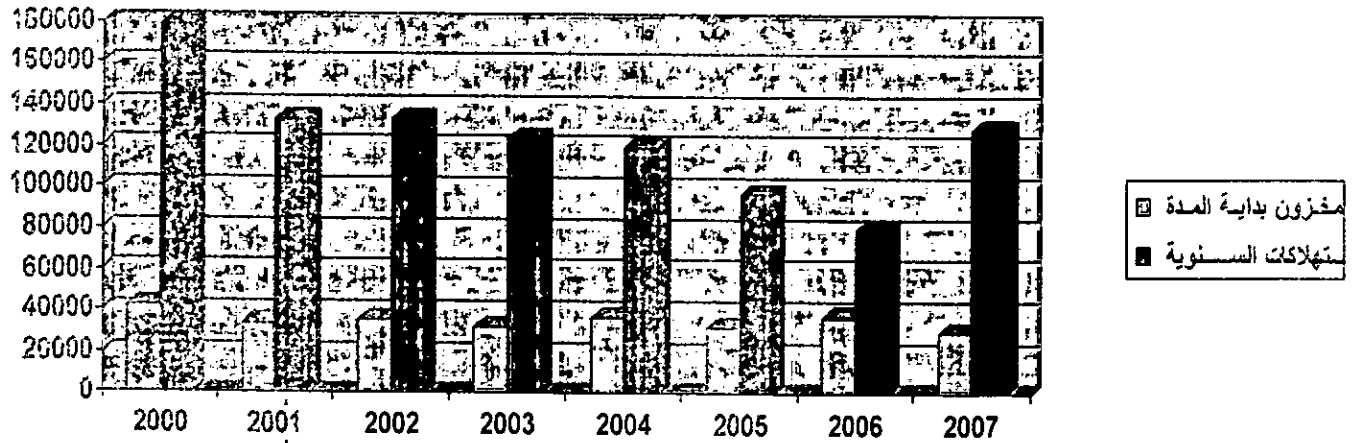
- تحليل الاستهلاكات و مخزون أول المدة

2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	
30231	37363	32327	36653	32448	35830	33682	42589	مخزون بداية المدة
128427	80100	97061	120019	123987	133189	132949	179120	الاستهلاكات
%29	% 23.5	% 46	% 30	% 26	% 27	% 25	% 23	نسبة مخ للاستهلاكات

نلاحظ أنه هناك ارتفاع عام لمستوى مخزون بداية المدة مقارنة بالاهتلاكات السنوية . ففي المتوسط نسبة مخزون بداية المدة للاستهلاكات تقدر بـ 29 % . فإدارة تسيير المخزون تسعى الى توفير ما قيمته 04 أشهر سنويا كمخزون بداية المدة من المواد و اللوازم وبخاصة الجلد الخام وذلك لتفادي أي إضطرابات مرحلية ، وكذلك ليكون هناك متسع من الوقت لمعالجة الظروف الخاصة تفاديا لتوفير الانتاج و انعكاساته .

و نشير في الأخير أنه رغم أن مخزون بداية المدة كبير مقارنة بالإستهلاكات ، وأنه يحجز جزء معتبر من السيولة مما ينعكس على درجة المردودية التجارية و المالية و الاقتصادية . إلا أنه إجراء ضروري نظرا للأسباب المذكورة سلفا .

والشكل التالي يبين مستوى الاستهلاك و مخزون بداية المدة .



2- تحليل موازنة الانتاج:

الخلود المعالجة نباتيا			الخلود المعالجة معدنيا			
بالكمية (كلف)			بالكمية (كلف)			
نسبة الانحراف	الفعلية	المقدرة	نسبة الانحراف	حقيقية	مقدرة	
% 27 -	8750	12000	% 34 -	62105	93600	جانفي
% 23 -	9183	12000	% 35 -	60813	93600	فيفري
% 25 -	8956	12000	% 36 -	59734	93600	مارس
% 33 -	8011	12000	% 34 -	61720	93600	أفريل
% 29 -	8488	12000	% 40 -	55620	93600	ماي
% 40 -	7177	12000	% 42 -	53998	93600	جوان
% 11 -	5324	6000	% 02 -	47613	46800	جويلية
-	-	-	-	-	-	أوت
% 26 -	8860	12000	% 13 -	81310	93600	سبتمبر
% 20 -	9614	12000	% 03 -	90812	93600	أكتوبر
% 25 -	8997	12000	% 0.7 -	94310	93600	نوفمبر
% 23 -	9210	12000	% 01 -	92650	93600	ديسمبر
% 26 -	92580	126000	% 23 -	760685	982800	Σ

نلاحظ ان ليس كل ما تخطط المؤسسة لإنتاجه يتم تحقيقه بل قرابة ربع الكمية المقدرة للإنتاج لا يتم تنفيذ انتاجها في الورشات . حيث ان نسبة الانتاج الحقيقي للجلود المعالجة طبيعيا تقدر بـ 77% بينما نسبة الجلود المعالجة نباتيا لم تفق 74 %

كما أننا نجد أن مستويات الانتاج في فصل الصيف ضعيفة مقارنة بباقي فصول السنة ، وعند استفسارنا وجدنا عدة عوامل تتحكم فيها ومنها :

« ارتفاع تعطل الآلات في هذه الفترة مقارنة بباقي الفصول

« ارتفاع معدلات انقطاع الكهرباء

« ارتفاع مستويات التغيب المبرر و الغير مبرر في هذه الفترة

« اشتداد درجة التلوث البيئي داخل الورشات لعدم وجود تجهيزات التصفية . وهذا ما يؤثر على صحة عمال الإنتاج وبالتالي ضعف الأداء

• أهمية جودة المنتج لدى المؤسسة :

تعمل المؤسسة جاهدة على انتاج منتجات ذات جودة عالية وذلك من خلال مراقبة كل مراحل الانتاج وكذا جودة و نوعية المواد و اللوازم الداخلة في العملية الانتاجية ، فالمؤسسة تختار الجلود الجيدة عند التموين . كما أن المعالجة بالمحاليل الكيميائية تكون بقيم مضبوطة و دقيقة وفق المعايير و المقاييس الدولية .

بالاضافة الى المراقبة المستمرة للإنتاج المصنع في مخبر المؤسسة الذي يحتوي وسائل مراقبة الجودة ذات تكنولوجيا عالية . وهذا ما مكن المؤسسة من تحقيق ميزة تنافسية مهمة تتمثل في جودة منتجاتها، مما بثبت ذلك حصولها على العديد من الجوائز و الشهادات التقديرية يمكن أن نذكر منها :

« شهادة المقاييس العالمية : تحصلت المؤسسة في 23 أوت 2000 على شهادة (ISO) من طرف جمعية

النجمة الذهبية الدولية للجودة في جنيف بسويسرا

« شهادة الجودة الشاملة : تحصلت المؤسسة على شهادة إدارة الجودة الشاملة (TQM) من طرف

جمعية باسبانيا

بالإضافة إلى العديد من الجوائز و الشهادات المحلية و الإقليمية .

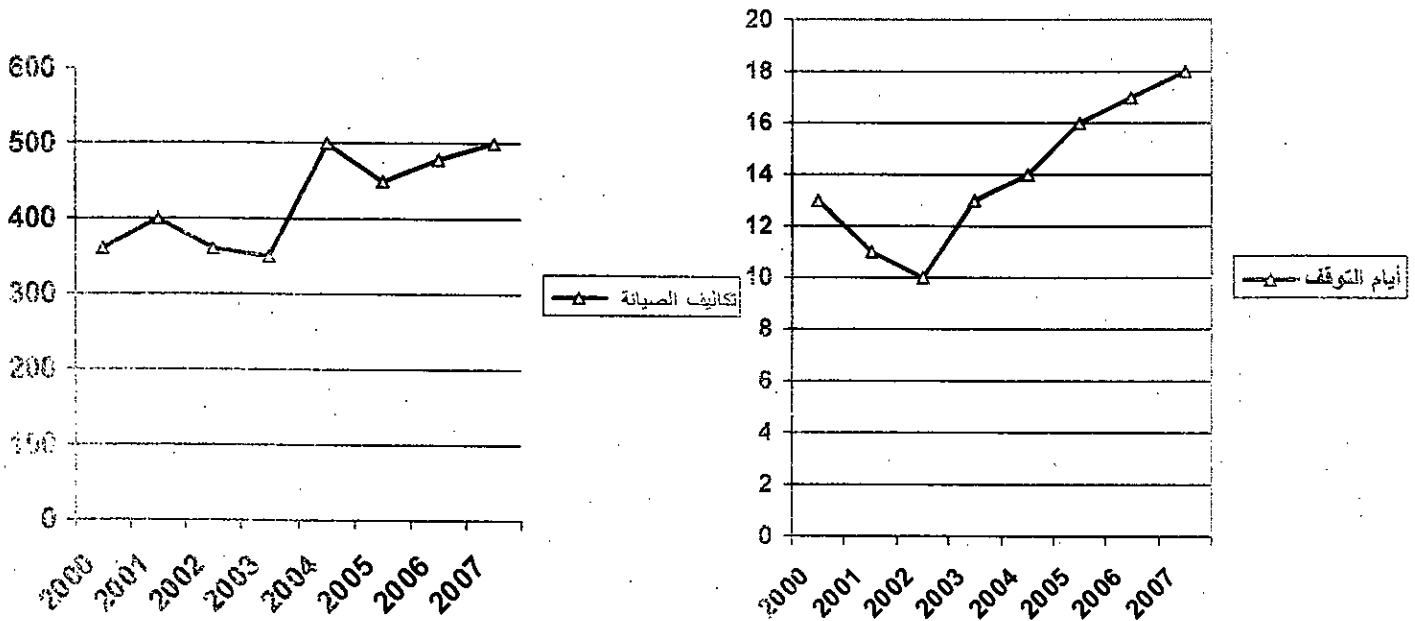
❖ استخدام أساليب البرمجة الخطية :

حاولت إدارة الانتاج بناء نموذج للبرمجة الخطية لمختلف مراحل العملية الإنتاجية وذلك من أجل الاستغلال الأمثل للمتاحات من جلود خام و مستلزمات . إضافة الى الإستعمال الأمثل للمحاليل الكيميائية ، وذلك من أجل عقلنة التكاليف و تقليل الفضلات و المهملات ، والرفع من الجودة في مزج المواد . إلا أن بناء هذا النموذج اصطدم بعدة معيقات منها وضعية الآلات القديمة ، قلة الصرامة في أداء عمال الانتاج ، قصص الاطارات التي تتولى بناء هذا النموذج ومتابعتها ، لان عملية بناء نماذج برمجة الإنتاج ليس بالعملية السهلة ، بل تتطلب قدرات علمية لأن واضعها أمام مجموعة من القيود متشابكة مع بعضها البعض.

المطلب الثالث:

دراسة الموازنة الاستثمارية :

1- تحليل تطور تكاليف الصيانة بالمؤسسة : نظرا لقدم التجهيزات و آلات المصنع فإن عنصر الصيانة تولى له المؤسسة أهمية كبيرة للحفاظ على سيرورة الإنتاج . ومن خلال نظام المعلومات الذي تقدمه المحاسبة العامة حاولنا اعطاء صورة لتغير تكاليف الصيانة عن طريق المنحنى البياني التالي :



المصدر : من اعداد الطالب بناء على الوثائق من طرف المؤسسة

تحليل المنحنى :

من خلال الاتجاه العام لمنحنى تكاليف الصيانة ، نلاحظ هناك ارتفاع لتكاليف الصيانة ولو بشكل قليل ، إلا ان التكاليف بحد ذاتها مرتفعة ، فهي تفوق في أغلبها مبلغ 4000000 دج . ويفسر ذلك بـ :

- « التدهور المستمر لحالة التجهيزات
- « ارتفاع تكاليف الغيار وذلك راجع لكون الآلات المستخدمة قديمة ولا يوجد قطع الغيار في السوق ، نظرا لتطور هذا النوع من الآلات ، هذا ما يتطلب طلبية التصنيع من المصانع الأصلية و الذي يكون بأسعار مرتفعة كما يستغرق مدة أكثر، وهذا ما يوضحه المنحنى التالي ، حيث نلاحظ ارتفاع عدد أيام التعطل من سنة الى أخرى

2- انعكاسات هذه الوضعية على المؤسسة :

- « وضعية التجهيزات كانت السبب المباشر في عدم تحقيق مستويات الانتاج التي سطرها وتطمح إليها المؤسسة
- « ظهور تكاليف اضافية تتمثل في :
 - « تكاليف صيانة باهضة
 - « تكاليف التوقف وإضاعة الفرصة
 - « تكاليف إتلاف المواد الأولية ، حيث لاحظنا في حالة من الحالات أن المواد الأولية المتمثلة في الجلود خرجت من الآلة ممزقة مما يجعلها غير صالحة للاستعمال ، هذا ما يحمل المؤسسة تكاليف إضافية وهذا كله يؤدي الى انقاص الصافي المالي للمؤسسة . وهذا ما يجعل عدم استغلال كل قدرات هذه الآلات المقتناة

ان المعيار المتبع في دراسة جدوى هذا المشروع هو طريقة معدل العائد المحاسبي وهي أحد الطرق التقليدية التي تحمل أثر القيمة الزمنية للنقود ، وأثر التضخم وهذا ما يجعل طبيعة التدفقات النقدية الناتجة عن هذا الاستثمار لا تعطي صورة واقعية لقيمتها الحقيقية .

وفي هذا الصدد قمنا بتقديم بعض الجوانب الأساسية التي لا بد من مراعاتها عند دراسة الجدوى الاستثمارية لأن القرار الاستثماري قرار استراتيجي لا رجعة فيه .

كما أنه هناك شركة إيطالية في الجزائر العاصمة مختصة في التمويل التاجيري " إقترحت على المؤسسة تأجير آلات انتاجية حديثة بتكلفة سنوية تقدر بـ 650 مليون سنتيم . و المؤسسة في صدد دراسة العرض ، ونشير هنا أن تكلفة الإيجار لا تفوق بكثير تكاليف الصيانة بالمؤسسة ، كما أن المبلغ بحد ذاته قليل مقارنة بالقضاء ، فيإمكان المؤسسة استئجار معدات مختصة في تصنيع جلود الغنم ، ونظرا لتوفر المادة الأولية بالمنطقة " وفي حالة وجود مردودية جيدة تعمل على اقتناء المعدات في المستقبل ، وان لم تنجح التجربة فمماثل الخطر أقل بكثير من حالة الاقتناء مباشرة ، نظرا لارتفاع التكاليف .

ونشير هنا أن الطلب المحلي " الجزائر " على الجلود كبير مقارنة بالعرض ، فالاستثمار و التوسع في هذا المجال له آفاق واعدة نظرا لقلة المؤسسات المختصة في الدباغة . كما أن جل عتاد هذه المؤسسات قديم .

المبحث الثالث

دراسة لوحات القيادة وإشكالية المحاسبة التحليلية

المطلب الأول

لوحات القيادة :

من خلال إطلاعنا على مختلف الأعمال التي تقوم بها المصالح بالمؤسسة، توصلنا الى ان هناك لوحتين قيادة فقط يقوم مدير الإدارة و المالية بإعدادهما انطلاقا من المعلومات التي تقدمها كل من مصلحة المبيعات وكذا الإنتاج ، وكذا مصلحة المحاسبة وفق النموذجين التاليين :

لوحة القيادة للإنتاج و المبيعات

المبيعات		الإنتاج		
القيمة	الكمية	القيمة	الكمية	
				الجلود المعالجة معدنيا
				الجلود المعالجة كيميائيا
				المجموع

المصدر : وثائق رسمية من المؤسسة

لوحة القيادة للخزينة

الفارق		القيمة الاجمالية	الوضعية
-	+		رصيد آخر الشهر الماضي
			رصيد الشهر الحالي

- انطلاقا من عرضنا لكيفية وشكل و أنواع لوحات القيادة بالمؤسسة، توصلنا الى عدة نقاط
 لا تتطابق المواصفات الموجودة في الجداول مع المواصفات السالفة الذكر في الجانب النظري .فمعطيات هذه الجداول عبارة عن مجاميع فقط لا وجود لدلائل الترابط ، فهي تخلو من مؤشرات تسمح بالمقارنة و التصحيح بأقصى سرعة ممكنة للانحرافات

- ❖ شكل هذه الجداول لا يسمح بقراءة عملية للأهداف المتوخاة منها
- ❖ عدد الجداول قليل ولا يشمل مختلف المصالح و الورشات
- ❖ تهتم الجداول بالجوانب المالية فقط

- ونظرا لعدم مطابقة هذه الجداول و المواصفات المطلوبة في لوحات القيادة ، حاولنا خلال فترة الترييض استخراج مختلف المتغيرات و المؤشرات المهمة في كل مصلحة ، وذلك لبناء مجموعة من لوحات القيادة تكون أكثر فعالية ، وتمكنا من إعداد مجموعة من لوحات القيادة وفق النماذج التالية :

1- لوحة القيادة للمبيعات

السنة :				الشهر :				المؤشر
لوحة القيادة للمبيعات				الشهر				
التراكمي				الشهر				المؤشر
مقارنة بما سبق	الانحراف	الفعلي	المقدر	مقارنة بما سبق	الانحراف	الفعلي	المقدر	
								- رقم الأعمال المحقق - مبيعات الجلود المعالجة كيميائيا - معالجة الجلود بالأملح
								- نسبة المساهمة لكل منتج - المنتج المعالج كيميائيا - المنتج المعالج بالأملح
								التخفيضات و الحسومات

3- مصلحة المشتريات

< مشتريات الفترة

السنة :				لوحة القيادة للمشتريات				الشهر:
التراكمي				الشهر				المؤشر
مقارنة بما سبق	الانحراف	الفعلي	المقدر	مقارنة بما سبق	الانحراف	الفعلي	المقدر	
								- سعر الشراء
								- مصاريف الشراء
								- الكميات المطلوبة
								- الكميات المستلمة
								- مخزون أول المدة
								فوارق الجرد
طريقة الإخراج								

4- مصلحة الانتاج

السنة :				لوحة القيادة للإنتاج				الشهر:
التراكمي الى غاية ...				الشهر				المؤشر
مقارنة بما سبق	الانحراف	الفعلي	المقدر	مقارنة بما سبق	الانحراف	الفعلي	المقدر	
								إنتاج الفترة :
								- جلود معالجة معدنيا
								- جلود معالجة كيميائيا
								تكلفة إنتاج الفترة
								- جلود معالجة معدنيا
								- جلود معالجة نباتيا
								مخزون أول المدة
								تكلفة مرابحة للإنتاج
								مستوى الجودة = وحدات معينة/ الكمية المنتجة
								المستوى العام للفضلات و المهملات

< مصاريف الانتاج

الشهر:				لوحة القيادة للمشتريات				السنة:			
المصاريف				الشهر				التراكمي الى غاية			
				المقدر	الفعلي	الانحراف	مقارنة بما سبق	المقدر	الفعلي	الانحراف	مقارنة بما سبق
- مواد أولية											
- يد عاملة مباشرة											
- مصاريف الطاقة											
- مصاريف الصيانة											
المجموع											

< وضعية التجهيزات الانتاجية

الشهر						
الآلات	طاقة الألة	ساعات عمل مربحة A	ساعات عمل محفقة B	زمن التعطل B-A	أسباب التعطل	الاجراءات

« المديرية العامة للمؤسسة

السنة :

لوحة القيادة للنتائج

الشهر:

التراكمي الى غاية ...

الشهر

التراكمي الى غاية ...		الشهر						
مقارنه بما سبق	الانحراف	الفعلي	المقدر	مقارنة بما سبق	الانحراف	الفعلي	المقدر	
								رقم الأعمال المحقق - جلود معالجة معدنيا - جلود معالجة طبيعيا - (التخفيضات)
								تكاليف الوحدات المباعة - جلود معالجة معدنيا - جلود معالجة طبيعيا
								الهامش - جلود معالجة معدنيا - جلود معالجة طبيعيا
								نفقات الادارة و المالية نفقات البيع و التوزيع
								النتيجة الاجمالية

الطلب الثاني:

محااسبة التكاليف :

ان الحقيقة الزمنية الطويلة للعهد الاشتراكي في المؤسسات الجزائرية وبخاصة الاقتصادية منها كان له الأثر السلبي على العملية التسييرية .فإنشاء هذه المؤسسات على دعم الدولة جعلها لا تكثرت ولا تباي بعقلنة التكاليف و الاستغلال الامثل للموارد .فاستخدام الأدوات التسييرية كان جد محدود و يتمثل فقط في نظام المحاسبة العامة .وهذا ما انعكس سلبا على أداء هذه المؤسسات و بخاصة بعد انتهاج النظام الرأسمالي بداية التسعينات واعتماد المؤسسة على مواردها الخاصة .وانه و للتسيير الجيد لا بد من الاعتماد على الأنظمة المحاسبية التي تعد أدوات لا غنى عنها ومن بين أهم هذه الأنظمة ، نظام محاسبة التكاليف أو ما يعرف بالمحاسبة التحليلية

الذي له دور فعال في ترشيد القرارات بالمؤسسة . كما ان غياب هذا النظام له انعكاس سلبي على مستوى الأداء وجودة القرارات التسييرية داخل المؤسسة .

وخلال دراستنا الميدانية وجدنا غياب استعمال هذا النوع من الأنظمة المحاسبية

3- أسباب عدم استخدام نظام محاسبة التكاليف في مؤسسة دبغ الجلود بالجللفة :

هناك العديد من المبررات و الأسباب جعلت المؤسسة غير قادرة على تبني نظام محاسبة التكاليف ويمكن إيجاز أهمها فيما يلي :

❖ صعوبة التأقلم في ظل تحول في النظام الاقتصادي :

ان نشوء وعيش المؤسسات الجزائرية لفترة ليست بالهينة في ظل نظام اقتصادي موجه "اشتراكي" يقوم أساسا على مبدأ التخطيط و الرقابة المركزية ، فاستقلالية القرار لدى هذه المؤسسات محدودة ولا يخصص الجوانب الاستراتيجية ، فلا مجال لاستعمال أساليب جديدة أو الابتكار و الابداع في العملية التسييرية ، والتي تعد محاسبة التكاليف أحد أدواتها . ومع التحول الى اقتصاد السوق عاشت المؤسسة الجزائرية مرحلة انتقالية لم تغير كثيرا في طريقة تسييرها العام ، الا ان في السنوات الأخيرة عرفت بعض المؤسسات نظام محاسبة التكاليف بحيثياته البسيطة .

❖ عدم وجود اطارات محاسبية لدى المؤسسة :

نعلم جميعا أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف يتطلب كفاءات علمية وخبرة ميدانية من أجل تحديد مراكز المسؤولية و مراكز التكاليف و طبيعة التكلفة (متغيرة وثابتة ، مباشرة وغير مباشرة ، ...) و وحدات القياس للمراكز و درجة الترابط بين المراكز و هيكلية نظام المحاسبة العامة يشكل سهل عمل نظام محاسبة التكاليف . ونؤكد في هذا الصدد أن جل المؤسسات الجزائرية تفتقر افتقارا شديدا لاطارات وخبراء قادرين على تسيير وتطوير نظام محاسبة التكاليف .

❖ عدم الوعي بأهمية محاسبة التكاليف لدى الإدارة العليا :

من خلال عملنا الميداني وجدنا ان جل قادة العمل لا يعرفون و يجهلون بنية ووظائف محاسبة التكاليف ، و يظنون أن المحاسبة العامة وحدها تقدم كل المعلومات التي يحتاجونها أثناء اتخاذ القرارات وبخاصة القرارات التسعيرية ، حيث أن الأسعار توضح بشكل يتنافى و القواعد العلمية للتسعير، حيث أن كلا المنتجين رغم أن تكاليفهما تختلف نجد أن سعر البيع موحد . ولا يرتبط بكميات البيع نظرا لغياب تحديد التكاليف الثابتة و المتغيرة . كما أنه لا توجد استراتيجية لتوظيف أو تدريب عمال مصلحة المحاسبة في هذا المجال .

❖ صعوبة تطبيق نظام محاسبة التكاليف:

ان عملية بناء و تطبيق نظام محاسبة التكاليف ليس بالأمر الهين فهو يتطلب شروط مادية و بشرية معينة بالإضافة الى عمل متواصل لسنوات . لأن تطبيق هذا النظام يتطلب الدقة في تحديد المراكز و المسؤوليات كما أن قياس عمل الآلات يكون مضبوطا، وواقع المؤسسة يعكس ذلك فحالة الآلات و التجهيزات لا تسمح بتطبيق قواعد لنظام محاسبة التكاليف، وتداخل المهام و الورشات يصعب ذلك إضافة إلى غياب العنصر البشري المؤهل في هذا المجال .

❖ الخوف من ظهور الواقع الخفي للمؤسسة :

كثير من مؤسسي المؤسسات التابعة للقطاع العام ذات الطابع الاقتصادي يخافون تطبيق محاسبة التكاليف لأنها تعطي صورة واضحة عن الواقع الإنتاجي و الإداري وخشية ظهور واقع غير مرضي للمعيان ، وبخاصة ما يتعلق بالبطالة المقنعة ومستوى الاداء ، فهم يتجنبون تطبيق هذا النظام.

4- انعكاسات عدم تطبيق نظام محاسبة التكاليف على العملية التسييرية:

ان عدم استخدام نظام محاسبة التكاليف ينجر عليه مجموعة من الأخطار ونذكر أهمها

❖ أخطار اقتصادية :

إن دخول المؤسسات في اقتصاد السوق يجعل من عنصر المنافسة أمرا حتميا، فالتحكم في التكاليف و عقلنتها هو السبيل الوحيد للبقاء في السوق . حيث أن سوء التسيير و استخدام عوامل الإنتاج يؤثر على سعر التكلفة للمنتجات بالارتفاع . وحتما الأسعار البيعية تكون على أساس سعر التكلفة فهي كذلك ترتفع ، وبالتالي تصبح أسعار غير تنافسية ، هذا ما يحتم ضرورة خفض الأسعار و التي قد تكون أقل من التكلفة مما يوقع المؤسسة في خسارة قد تؤدي إلى الإفلاس إن لم تعي المؤسسة بأن السبب راجع لعدم الاستغلال الأمثل للموارد . هذا ما ينجر عليه بطالة من جهة و تأثر المؤسسات المرتبطة بها سواء المختصة في التصنيع أو تسويق المنتجات .

❖ أخطار متعلقة بالاستراتيجية :

ان غياب نظام محاسبة التكاليف له أثر مباشر على مرونة تغيير الاستراتيجية . فغياب تكاليف المنتجات المتغيرة منها و الثابتة يعطي صورة غامضة لحلول بديلة .

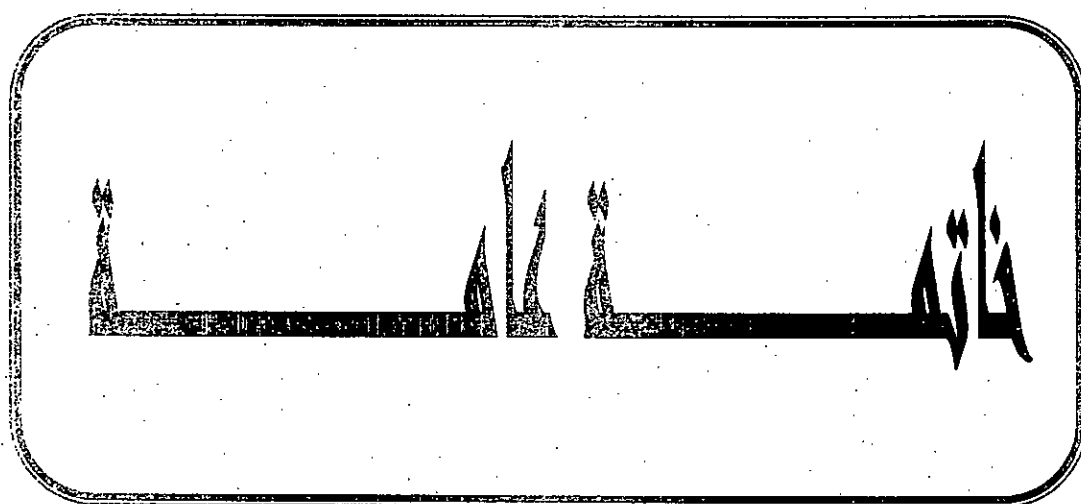
فمجالات تغيير الاستراتيجية و بخاصة منها التسويقية تكون جد محدودة و ظرفية . لأننا لانعرف أي المنتجات له هامش ربح أكبر ولا تكاليفه المتغيرة و لا الثابتة . فنحن نتعامل مع المنتجات على أن لها نفس التكلفة و الأهمية و كذا مرونة الطلب و العرض.

❖ أخطار متعلقة بتقييم الأداء :

إن عدم وجود نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسة يعني غياب الإنصاف في تقييم مراكز التكلفة ، وبالتالي غياب الإنصاف في تقييم أداء عمال كل مركز تكلفة . فالمكافآت المادية موحدة وكذلك معايير الترقية و الانتقاء تسقط . هذا ما يؤدي الى التكاسل الأفراد و تقاعسهم مما ينعكس سلبا على مستوى الأداء لدى الأفراد.

خاتمة الفصل

- من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها تبين لنا ان المؤسسة مازالت بعيدة عن معايير الأداء الجيد . فنظام محاسبة التكاليف وكذا نظام مراقبة التسيير في المؤسسة غير مكتملي المعالم .
- ففي ما يخص الأدوات المحاسبية المستخدمة كأداة لمراقبة التسيير وجدنا الاعتماد أساسا على المحاسبة العامة ، وتستعمل كأداة لضبط الحسابات و إتزامية القانون بتطبيقها . وليس كنظام لمراقبة التسيير بمعنى الكلمة .
 - أما التحليل المالي فالمؤسسة تستخدم التحليل الساكن الذي لا يعطي صورة للتغيرات عبر الزمن ، كما أن المؤسسة لا تقوم بتفسيرات للمعطيات الرقمية المتحصل عليها .
 - الموازنات التقديرية التي تضعها المؤسسة بمختلف أنواعها لا تقوم على أسس و قواعد مضبوطة كما أنها لا تراعي القدرات و الإمكانيات وهذا ما يتنافى و قواعد إعداد الموازنات التقديرية ، فمستويات الانحراف وجدناها كبيرة مقارنة مع النسب المسموح بها . كما أنه هناك نقص في طرح وتفسير هذه الانحرافات و الغالب الأكبر في نظام المعلومات المحاسبي هو نظام محاسبة التكاليف ، وهذا راجع الى عدم القدرة على بنائه وفق المعطيات الحالية ، وكذا لعدم الرغبة في تبني هذا النظام و ذلك للأسباب التي أوردناها سابقا .
- ورغم كل هذه النقائص التي وقفنا عليها خلال دراستنا الميدانية إلا انه توجد نقاط قوة للمؤسسة ، ونحل أهمها تركيز المؤسسة على عامل الجودة في المدخلات " عملية التموين" ، وكذا المخرجات " المنتجات" ، وسياسة تسيير المخزون بالإضافة إلى خططها الاستثمارية المستقبلية التي تعد تفكير جاد في الرفع من مستويات الأرباح و المبيعات.



خاتمة

تعتبر العملية التسييرية بمثابة المرآة التي يمكن بواسطتها اعطاء صورة حقيقية عن نشاطات المؤسسة وفي ظل التغيرات الكبيرة التي يعرفها المحيط فان نظام مراقبة التسيير يعد محور نشاط العمليات التسييرية في المؤسسات الاقتصادية، فهذا النظام اصبح ضرورة حتمية لاستمرارها لذلك كان لزاما على المؤسسات الاهتمام بطرق واساليب تطويره وتنظيمه وذلك للتحكم والتكيف مع متغيرات المحيط الداخلي و الخارجي المتمثلة في (المنافسة - توسع المؤسسات وتعقد العمليات) ولهذا ظهرت اهمية مراقبة التسيير ، ممثلة بشكل رئيسي في وظيفتي التخطيط و الرقابة .

تستخدم المؤسسة مجموعة من الادوات و التقنيات الكمية و الغير كمية و المتمثلة في الانظمة الفرعية للمؤسسة وبخاصة نظام المعلومات المحاسبي نظرا لشموليته و ارتكاز بقية الانظمة الفرعية على معطياته وبدوره هذا النظام يتكون من مجموعة من الانظمة الفرعية وهي نظام المحاسبة العامة نظام محاسبة التكاليف ونظام التحليل المالي ونظام الموازنات التقديرية و لوحة القيادة هذه الاخيرة التي سمحت لنا بالوقوف على الدور الهام الذي تؤديه والمكانة التي تحتلها ضمن المنظومة الرقابية للمؤسسة.

فمجموع هذه الانظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبية يعمل بشكل متكامل و متناسق ليعطي لنا مخرجات ذات فعالية من خلال الدقة و الكمية و النوعية و الزمان و المكان المناسبين . وذلك لجعل نظام مراقبة التسيير اكثر فعالية مما يسمح للمؤسسة باتخاذ قرارات سليمة تنعكس ايجابا على مستوى ادائها فاستناد نظام مراقبة التسيير الى نظام معلومات يعد امر ضروري و حتمي.

ومن هذا المنطلق كان الهدف من دراستنا هو التعرف على نظام المعلومات المحاسبية وانظمتها الفرعية واستخداماتها في نظام مراقبة التسيير واثرها في تفعيل مراقبة التسيير من خلال قسمين نظري و تطبيقي يمكن تلخيصها فيما يلي:

نتائج البحث :

❖ بالنسبة للدراسة النظرية :

نظام المعلومات المحاسبي: لقد خلصنا من خلال دراستنا الى ان :

✓ النظام مجموعة من العناصر المرتبطة و المتكاملة و المتفاعلة مع بعضها بسلسلة من العلاقات من أجل أداء وظيفة محددة أو تحقيق هدف معين .

✓ الأنظمة تنقسم الى مجموعة من الانواع وهي المغلقة والمغلقة نسبيا و المفتوحة.

✓ النظام يتكون من مدخلات وادوات معالجة و تحويل وادوات الرقابة و التصحيح.

✓ نظام المعلومات المحاسبي يعمل على حصر و تجميع البيانات الناتجة عن التفاعل الداخلي و الخارجي ثم تبويبها و تسجيلها تحليلها و تخزينها بشكل يلاءم احتياجات المؤسسة لاتخاذ القرار.

✓ نظام المعلومات المحاسبية يعد القاعدة الاساسية التي يتركز عليها نظام مراقبة التسيير لما يوفره من معلومات تسهل وترشد عملية اتخاذ القرار .

✓ نظام المعلومات المحاسبي بمثابة دعامة لمختلف الوظائف (التخطيط-الرقابة -تقييم الاداء)

❖ مسرابة التسيير:

✓ رغم اختلاف وجهات نظر الباحثين في تعريف مراقبة التسيير الا ان جلها يصب في اتجاه واحد في انها عبارة عن مسار دائم للتعديل يستهدف تجنيد الطاقات من اجل الاستخدام الامثل للموارد وتصحيح الاخطاء والفروقات.

✓ مراقبة التسيير مسار للتعليم من خلال مراحلها المختلفة وهي التخطيط التنفيذ المتابعة التحليل و اخيرا تصحيح الانحرافات

✓ تهدف مراقبة التسيير الى الرفع من الكفاءة و تحسين اداء المؤسسة من خلال تطوير قدرات المسيرين

✓ ان مجالات عمل مراقبة التسيير المعقدة و المتشابكة تتطلب شروط و مؤهلات في مراقب التسيير نظرا

لوجود عدة ادوات ووسائل يستخدمها نظام مراقبة التسيير فلا بد ان يكون رجل مراقبة التسيير ملم

بالكثير من الجوانب النظرية و التقنية منها و اهمها المعارف المالية و المحاسبية و الاحصائية كما يجب ان

يكون في شخصيته مرن و متفتح و كذا الصرامة و القدرة على الاتصال.

✓ مراقب التسيير هو المسؤول على تصميم وبناء نظام لمراقبة التسيير يتميز بالمرونة وفق المراحل التالية :

1. القيام بدراسة عامة للمحيط وقطاع النشاط بغية تحديد النقاط الاساسية لهذا البناء

2. القيام بدراسة المتغيرات الداخلية وبخاصة طبيعة الهيكل التنظيمي

3. انطلاقا من معطيات المرحلتين السابقتين يقوم مراقب التسيير باقتراح نظام لمراقبة التسيير ويتم

متابعته باستمرار من اجل التصحيح والتعديل لتكييفه مع المتغيرات الداخلية و الخارجية.

- ان نظام مراقبة التسيير يستند على مجموعة من الادوات لتفعيل ادائه اهمها المتعلقة بالجوانب المحاسبية والمتمثلة في المحاسبة العامة و محاسبة التكاليف ونظام الموازنات التقديرية ،وهي بمثابة استخدامات لنظام المعلومات المحاسبي في نظام مراقبة التسيير.

❖ استخدامات نظام المعلومات المحاسبي في نظام مراقبة التسيير :

« المحاسبة العامة :تعتبر من بين الادوات المهمة في نظام المعلومات المحاسبي وذلك لأنها بمثابة مسار تنبئي لمختلف حركات الاصول المالية والمادية للمؤسسة وبشكل تفصيلي من خلال الادوات الضمنية التي تحتويها من تسجيل اليومية و ميزان المراجعة والميزانية الختامية وجدول حسابات النتائج. كما ان اهميتها تكمن في ارتكاز بقية الانظمة الاخرى على مخرجاتها .

« التحليل المالي:هو كذلك اداة مهمة في تحليل وتفسير معطيات المحاسبة العامة انطلاقا من اعتماده على القيم المالية عكس المحاسبة العامة المبنية على التكلفة التاريخية وذلك وفق تحليل ساكن "راسي" وتحليل ديناميكي "افقي" لفهم التغيرات عبر الزمن،واعطاء الاثر المترتب على تلك التغيرات .

« المحاسبة التحليلية: تعتبر المحاسبة التحليلية من بين اهم ادوات مراقبة التسيير التي تساعد على اتخاذ القرارات عن طريق دراسة العلاقة بين التكاليف و الارادات ومساهمة كل منتج في ذلك،وذلك بواسطة مجموعة من الطرق في حساب التكاليف منها طريقة التكلفة الكلية،المعيارية وطريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة وكذا طريقة ABC،فكل هذه الطرق تساعد على تحديد مستويات الانتاج وتشكلته التي تحقق اكير ربح ممكن،بالضافة الى القرارات التسويقية.

« الموازنات التقديرية:للموازنات التقديرية اهمية بالغة في مجمل الحلقة التسييرية وذلك من خلال مرحلتينها الاولى المتمثلة في تحضير ووضع الموازنات وفق الشروط والوسائل وطاقات المؤسسة و الثانية اجراءات مراقبتها وذلك بهدف تحديد الانحرافات واتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة .

وتشمل الموازنات كل الجوانب الوظيفية في المؤسسة والتي اهمها موازنة المبيعات التي لا بد ان ننمذ بشكل دقيق نظرا لارتكاز بقية الموازنات عليها، موازنة التموين الانتاج وهي صلب نشاط المؤسسة، بالاضافة الى موازنة الاستثمار التي تعد جد مهمة نظرا لطبيعة القرار الاستثماري المتميز بانه قرار استراتيجي لا رجعة فيه.

- كما ان للوحات القيادة اهمية كبيرة في عملية المراقبة المستمرة و الدائمة لمختلف المصالح و المراكز بغية التحكم في الاداء وذلك بتصميم و بناء لوحات قيادة تكيف و معطيات المركز و يحوي مجموعة من المؤشرات سواء كانت رقمية او منحنيات سهلة وواضحة القراءة.

♦ الدراسة التطبيقية:

ومن اجل تفعيل الجانب النظري واسقاطه على الواقع الملموس في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية قمنا بدراسة تطبيقية في مؤسسة "مدبغة الهظاب العليا بالجللفة" وذلك بغية معرفة واقع تطبيق نظام المعلومات المحاسبي و اثره في نظام مراقبة التسيير فوجدنا ان المؤسسة ومن خلال عرض هيكلها التنظيمي لا يوجد بها مصلحة لمراقبة التسيير مستقلة بحد ذاتها بل عملها مقسم بين عدة مصالح، اما الادوات المحاسبية فالمؤسسة تستخدم نظام المحاسبة العامة وذلك نظرا لالزامية القانون بتطبيقها وهي لا تشكل نظام معلومات بما تعنيه الكفاءة لعدم استغلال ادواتها في التحليل اما التحليل المالي فهو مطبق في المؤسسة بشكله الساكن اي وفق تحليل راسي بدون اعطاء تحليلات وتفسيرات و حاولنا القيام بتحليل ديناميكي "افقي" يبرز اهم التغيرات عبر الزمن وتفسيرها من خلال الميزانيات و جدول حسابات النتائج والنسب المالية وفي ما يخص الموازنات التقديرية فاننا لاحظنا ان المؤسسة تعدها بشكل غير مدرّوس وغير مبني على قواعد و اسس سليمة تراعي حجم الوسائل وامكانيات المؤسسة وظروف المحيط، وما يثبت ذلك ان جل الموازنات المسطرة لم يتم تحقيقها بالكامل.

الا انه و خلال اطلاعنا الميداني لاحظنا الاهمية الكبرى التي توليها المؤسسة لتسيير المخزون من المواد الخام "الجلود" من حيث الكمية والنوعية كنه وجدنا في مصلحة المحاسبة وجود تفكير جدي في دراسة مشاريع استثمارية لتحديد التجهيزات الانتاجية للرفع من مستوى الاداء.

- بما لاحظناه ايضا هو غياب استخدام لوحات القيادة في مختلف المصالح عدا مصلحة المالية و المبيعات والتي شكلها لا يتطابق ومقاييس تصميم لوحات القيادة وفي هذا الصدد قمنا انطلاقا من دراسة معمقة لمختلف المصالح لبناء لوحات قيادة شهرية ذات مؤشرات اكثر اهمية.

- والغائب الأكبر في المؤسسة خاصة والمؤسسات الجزائرية عامة هو نظام محاسبة التكاليف و الراجع لعدة اسباب اهمها غياب الاطارات ، وعدم الوعي باهميتها و التخوف من ظهور الواقع الخفي للمؤسسة ، بالاستناد الى تداخل المهام حيث يصعب تحديد مراكز التكاليف و المسؤولية ، وهذا ما ينعكس سلبا على مختلف المستويات التسييرية بالمؤسسة هذا ما يؤدي الى عواقب وخيمة على مختلف الاصعدة .

❖ الاقتراحات:

على اساس النتائج التي توصلنا اليها يمكن ذكر بعض التوضيات التي نراها ضرورية و مفيدة.

« انشاء مصلحة مستقلة بذاتها خاصة بمراقبة التسيير.

« ضرورة بناء نظام لمراقبة التسيير يراعي مختلف خصوصيات المؤسسة.

« تفعيل التنسيق بين مختلف الادوات المحاسبية للرفع من اداء نظام المعلومات المحاسبي ككل.

« دراسة واقع المؤسسة واقتراح نموذج محاسبة التكاليف ومتابعة وتوفير كل الوسائل المادية والبشرية لتطويره .

« ضرورة تدريب ورسكلة الاطارات في مجال محاسبة التكاليف

« تبني بحوث ودراسات جامعية في المجالات المحاسبية تساعدو تساهم في ايجاد حلول لمختلف المشكلات المحاسبية التي تعيق نشاط المؤسسة.

« تبني بحوث ودراسات جامعية في المجالات المحاسبية تساعدو تساهم في ايجاد حلول لمختلف المشكلات المحاسبية التي تعيق نشاط المؤسسة.

« توظيف عمال للتحكم نظرا للنقص الفادح في عددهم هذا ما ادى الى ضعف مستوى الاداء .

« تامين الجهود المتعلقة بالجودة ومراقبتها.

« تفعيل الحلقة الاستثمارية من خلال اقتناء تجهيزات تتناسب مع امكانيات وظروف المؤسسة.

« ارساء اسس وقواعد سليمة في اعداد الموازنات وفق متاحات و اهداف المؤسسة.

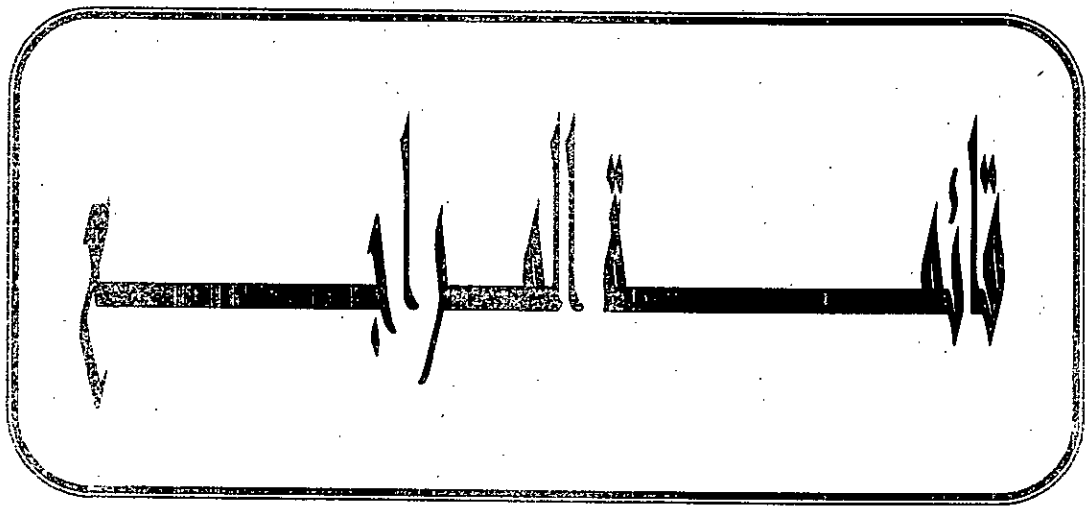
« استخدام وسائل حديثة في المجالات التسييرية.

« ادخال نظام جديد لتحفيز الموظفين على اداء مهامهم، وذلك باشراكهم في القرارات وتحضير برامج العمل.

« ضرورة تبني التكنولوجيات الجديدة والتي من شأنها تفعيل انظمة المعلومات وبالخصوص نظام المعلومات المحاسبي.

❖ افاق الدراسة:

- « واقع وافاق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة الجزائرية.
- « الاصلاحات المحاسبية ودورها في تفعيل نظام المعلومات المحاسبي.
- « اثر الاصلاحات المحاسبية على نظام مراقبة التسيير.



قائمة المراجع:

الكتب:

1. ابراهيم عثمان شاهين " نظام الموازنات التخطيطية " مكتبة عين الشمس ، القاهرة ، 1981.
2. أحمد حسن علي حسين، نظام المعلومات المحاسبية الدار الجامعة، الإسكندرية ، 1998.
3. أحمد حسن ظاهر ، المحاسبة الادارية ، دار وائل للطباعة و النشر ، الاردن ، 2000.
4. إسماعيل إبراهيم جمعة ، زينات محمد محرم " المحاسبة الإدارية" الطبعة الأولى ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 2001.
5. الأرقم عبد الحفيظ ، التحليل المالي ، الجزء 2 ، منشورات جامعة قسنطينة ، 1999.
6. البكري سونيا .مسلم علي عبد الهادي ، مقدمة في نظم المعلومات الادارية ، مكتبة و مطبعة الاشعار ، الإسكندرية ، 1999 .
7. البكري سونيا محمد ، استخدام الأساليب الكمية في الإدارة ، الإسكندرية ، مطبعة الأشعار، 1997.
8. الدهراوي كمال الدين مصطفى، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية الجديدة للنشر ،مصر، 2000.
9. السيد عبد المقصود ديبان ، تصميم النظام المحاسبي في المنشآت المالية، مؤسسة شهاب الجامعة ، الإسكندرية، 1987.
10. السيد عبد المقصود ديبان ، محمد الفيومي، تصميم نظام المعلومات المحاسبي، مؤسسة شهاب الجامعة ، الإسكندرية ، 1993.
11. السيد عبد المقصود ديبان ، د.ناصر نور الدين عبد اللطيف، " نظم المعلومات المحاسبية و تكنولوجيا المعلومات ، الدار الجامعية ، 2004.
12. السيد عبد المقصود ديبان و آخرون، مدخل الى نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002 .
13. د. ثناء علي القباني ، نظم المعلومات المحاسبية ، الدار الجامعية ، 2003 .
14. داداي عدون ناصر المحاسبة التحليلية الجزائر دار المحمدية العامة 1990.
15. داداي عدون ناصر " التحليل المالي " دار المحمدية ، الجزائر ، الجزء الأول ، 1999.

16. دونالس ، ترجمة مجيد ضياء الموسوي ، نظرية السعر ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1992.
17. رحال علي سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ديوان المطبوعات الجامعية 1994.
18. زين العابدين ، فريد عبد الفتاح ، بحوث العمليات و تطبيقاتها في حل المشكلات و اتخاذ القرار ، الجزء الأول ، دار الكتب ، 1997.
19. صلاح الدين عبد الباقي عبد الغفار حنفي ادارة المشتريات والمخازن الدار الجامعية ، الاسكندرية 2001
20. عبد الحي مرعي ، المعلومات الحاسبية و بحوث العمليات في اتخاذ القرار ، مؤسسة شهاب الجامعة ، الإسكندرية ، 1993.
21. عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات الحاسبية للحاسوبية ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان الأردن ، 1998 .
22. عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات الحاسبية ، دار الثقافة ، دمشق، 2004
23. عبد الرزاق بن الحبيب الاقتصاد وتسيير المؤسسة ديوان المطبوعات الجامعية 2006
24. عبد العزيز شرابي ، تقنيات التنبؤ ، مطبوعات جامعة قسنطينة 2001.
25. عبد الغفار حنفي، التنظيم و ادارة الأعمال ، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الاسكندرية، 1996
26. علي حسن علي ، مؤيد عبد المحسن ، نمذجة القرارات الإدارية ، الجزء الأول ، دار البازوري العلمية ، عمان ، 1999.
27. علي سلامي ، بحوث العمليات ، المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، مارس 1972.
28. قاسم محمد ابراهيم ، زيان يحيى، نظام المعلومات الحاسبية ، وحدة الخدباء للطباعة و النشر، الموصل، العراق، 2003 .
29. كامل السيد ، نادية حجازي ، المعلومات الادارية ، النشر و المطابع، جامعة الملك سعود، السعودية ، 1998.
30. مبارك لسوس " التسيير المالي " ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2004.
31. محمد فركوس "الموازنات التقديرية أداة فعالة لتسيير" الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2001.
32. محمد راتول "بحوث العمليات" ديوان المطبوعات الجامعية 2006.
33. محمد مطر ، ادارة الاستثمار ، دار الوراق ، الأردن ، 1999.
34. مكيد علي الاقتصاد القياسي دروس ومسائل محلولة ديوان المطبوعات الجامعية . 2008.

35. منير شاكر أحمد و آخرون ، التحليل المالي -مدخل صناعة القرارات، دار وائل للنشر و الطباعة، عمان، الطبعة الثانية ، 2005.
36. نادرة ايوب ، نظرية القرارات الادارية ، مطبعة طربين ، دمشق ، 1996 .

رسائل الماجستير:

1. بن نافلة قدور ، دور بحوث التسويق في اتخاذ القرار، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000 .
2. سنوسي علي، نحو تطبيق مراقبة التسيير في المؤسسة الصحية رسالة ماجستير جامعة الجزائر، 1999
3. صديقي مسعود،مراجعة نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة الجزائرية الاقتصادية،رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، الجزائر ، 2000.
4. عقون سعاد"محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير"رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2001-2002
5. عماد عوادي ، نظرية القرار الادارية بين علم الادارة و القانون الاداري، 1999 ، رسالة ماجستير كلية الحقوق جامعة الجزائر.
6. ساحل فاتح ، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر ، 2003-2004 .
7. محمد طويل ، أهمية نظام المعلومات في اتخاذ القرار، 1997، رسالة ماجستير .

الكتب الأجنبية :

- 1- A.Anthorny "managerial control systeme " édition bours wood, 1976.
- 2- Akhemakhem "Dynamique du contrôle de gestion " édition dunad ,1977.
- 3- Ali Sahraoui " comptabilité de gestion" Alger, Berti Edition ,2004.
- 4- Alain Chauvet, Méthodes de management, 2e Edition, Paris, Edition d'organisation ,1997.
- 5- Arnaud Diaz, Essentiel sur gestion, Comptabilité analytique et gestion budgétaire, Lyon, L'hermes ,1992.

- 6- Aubert Benort, Les technologies d'information et l'organisation, goetan morin, éditeur Monté rial. 1997.
- 7- bernard colasse, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et d'audit, Paris, Economica, 2000.
- 8- Daniel boix , Barnard Feminier, Le tableau de bord facile, 2^{eme} édition , Paris.édition d'organisation , 2004.
- 9- David P.D doylo, La maîtrise des coûts, Paris, Edition d'organisation, 1996.
- 10- Dominique Tisier, Guid pratique pour la gestion des unités et des progets, Paris, insep édition, 1987
- 11- Francine kubler, Le contrôle de gestion pour les performances de l'entreprise, édition d'organisation 1999
- 12- Gervais " le contrôle de gestion "7eme édition Paris, economica
- 13- G.Pillot " maîtrise de contrôle de gestion " 3eme édition sidi for ,1985
- 14- HADID Noufeyl, l'informatique de gestion de l'approche classique, à l'approche objet, revue des sciences économiques, de gestion et de commerce, faculté des sciences Economiques et des sciences de gestion, Université d'Alger, 2003.
- 15- Helene Loning ,Le contrôle de gestion , paris dunod ,2003.
- 16- Jean-Pierre Jobard, Pierre Gregory "gestion" Paris.Dalloz, 1995
- 17- Jerome depurs, Le contrôle de gestion dans les organisations publiques, édition PUF, Paris, 1991
- 18- L. Pierre, Roberert.Teller, contrôle de gestion et budgets "8eme édition , Paris Dalloz, 1997.
- 19- M.Porter " L'avantage concurrentiel " Paris dunod, 1997.
- 20- Orsoni.J, contrôle de gestion, Paris, Vuibert ,1998.
- 21- P.L Bescos et autres "contrôle de gestion " édition, paris, 2001.
- 22- P.Robbins, Organisation Theory, edition, prentice Hall.1990.
- 23- Rommey Marshal " Accounting information system" 8 edition, prentice Hall.2002.
- 24- Simon.H, La nouveau management, Paris, economica, 1980.
- 25- Xavier Bouin, Francois Xavier simo, Les nouveaux visages du contrôle de gestion, Paris, Dunod, 2000.

المواقع الالكترونية

- 1- [www. Infotechaccountants. com/ php BBBZ/ index.phb](http://www.infotechaccountants.com/phpBBZ/index.php)
- 2- <http://www.ngoee.org/content/fr2925.doc>
- 3- [http://www.infotechaccountants.com/phpBB2/viewpie.php?
t=92&start=0&po8tdau8=0&postorder=ase&highlight=](http://www.infotechaccountants.com/phpBB2/viewpie.php?t=92&start=0&postdaus=0&postorder=ase&highlight=)

السلامة

المقدمة

تعد المؤسسة الاقتصادية حجر أساس بناء أي اقتصاد ، فهي المحدد الأول لقياس تطور و تحلف أي دولة . وان تعقد و تداخل مكونات بيئة المؤسسة ، حتم تفعيل كل الأنظمة الفرعية بالمؤسسة ، وبخاصة تلك المتعلقة بنظم المعلومات . هذه الأخيرة لها دور مهم في توجيه و تصويت، عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة فهي جوهر عملية اتخاذ القرار مما يجعل المؤسسة أكثر مرونة في التفاعل مع مختلف متغيرات المحيط .

و يعد نظام المعلومات المحاسبية أحد أهم هذه الأنظمة الفرعية ، نظرا لأنه يعد دعامة للأنظمة الفرعية الأخرى . فهو يكتسي أهمية بالغة ، لشمولية من خلال مختلف الأدوات التي يضمها من " محاسبة عامة ، وتحليل مالي ، محاسبة تحليلية ، موازنات تقديرية " هذا ما جعل من نظام المعلومات المحاسبي ركيزة أساسية لبناء نظام مراقبة التسيير ، هذا الأخير يعد أداة فعالة في تسهيل تفاعل المؤسسة مع المحيط . في ظل الظروف التي يعرفها المحيط من عدم التأكد و اليقين . و اشتداد المنافسة و ضرورة تحقيق الجودة الشاملة . فالمؤسسة مجبرة على الموازنة بين تقليل التكاليف من جهة ، و تحقيق الجودة العالية من جهة أخرى . هذا ما يتطلب بناء نظام لمراقبة التسيير فعال ، يرفع من تنافسية المؤسسة من خلال البناء السليم للاستراتيجيات يستند على نظام معلومات محاسبي محكم .

- نشير ان نظم المعلومات بصفة عامة لا يزال بناؤها في المؤسسات الجزائرية هش ولا يرتكز على قواعد سليمة تفعل أداءه

summary

The economic Foundation is the cornerstone of building any economy, it is the first selected to measure the evolution and the failure of any country. The complexity and overlapping of the components of an enterprise, necessitated activating all subsystems institution, especially those related to information systems. This latter has an important role in guiding the vote and decision-making process within the institution is the essence of decision-making process, which makes the enterprise more flexibility in interacting with various variables the environment. The accounting information system is considered One of the important sub-systems, because it is a pillar of the other sub-systems. It is extremely important, for the comprehensiveness through various tools included by the "public accounting, financial analysis, accounting analysis, discretionary budgets," This is what makes the accounting information system fundamental to a system of control of management, the latter is an effective tool to facilitate interaction between the institution and the environment. under the circumstances known to the environment of uncertainty, and certainty, and the intensification of competition and the need to achieve TQM ..

The Institution is obliged to balance between reducing costs on the one hand, and achieving high quality on the other. One This will require building a system of effective control of management, rising the competitiveness of the institution by building sound strategies based on accounting information system of an arbitrator.

Note that the information systems in general is still built in the Algerian institutions fragile and based on the proper rules do (performance)

