

جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



الميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: قسم علوم التسيير
مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ليسانس أكاديمي
التخصص: إدارة اعمال
بعنوان:

المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية
دراسة ميدانية – ALFAPIPE – بغرداية –

اعداد الطلبة:

- بن غنية منير
- بارود سفيان
- سنيسته طه

نوقشت واجيزت غلنا يوم 27 ماي 2025 امام اعضاء اللجنة المكونة من السادة :

رئيسا	جامعة غرداية	أستاذة محاضرة -أ-	د. بوقرة نور الهدى
مشرفا ومقررا	جامعة غرداية	أستاذة محاضرة -أ-	د. خيرة زقيب
مناقشا	جامعة غرداية	أستاذة محاضرة -ب-	د. عزوزة فاطمة

الموسم الجامعي : 2024 - 2025

سورة التوبة

إهداء :

أحمد الله سبحانه وتعالى الذي منّ علينا بنعمة العقل
والدين، وهو القائل في محكم التنزيل:

﴿فَاذْكُرُونِي أَذْكُرْكُمْ وَاشْكُرُوا لِي وَلَا تَكْفُرُونِ﴾

﴿البقرة- ١٥٢﴾

إلى من كانت دعواتها لي زادًا، وصبرها لي سندًا، ورضاها
عني أعظم أمنياتي،

إلى أمي، نبع الحنان، ورفيقة الدرب منذ خطوتي الأولى،
أهدي ثمرة هذا العمل، عرفانًا ومحبة لا توفيتها الكلمات.
إلى أبي، الذي زرع فيّ روح الجِد والاجتهاد، وسقاني من
حكيمته وحنانه ما قوى عزيمتي، لك كل الامتنان.

إلى كل من آمن بي، وشجعني بكلمة طيبة أو دعاء صادق،
إلى زملائي في طريق العلم، الذين شاركوني الخطى واللحظات
والتحديات،

أهدي هذا العمل، عربون محبة وذكرى علمية خالدة.

شكر و عرفان

الحمد لله أولاً وآخراً، باطنًا وظاهرًا، الحمد لله حتى يرضى، والحمد لله
إذا رضي، والحمد لله بعد الرضى.

لك يا ربنا الحمد على ما أنعمت، والشكر على ما وهبت، والثناء على ما
يسّرت من فضلٍ وتماّم لهذا العمل

نتقدّم بجزيل الشكر والامتنان إلى الأستاذة الفاضلة زقيب خيرة على
الإرشاد و التوجيه و نصائحها القيمة التي قدمتها لنا طيلة إنجاز هذا البحث
لما أولته لنا من عنايةٍ وتوجيهٍ كريم، وما بذلته من وقت وجهدٍ في سبيل إنارة
طريقنا، فقد كانت بحق نبزاسًا نتهدي به في رحلتنا العلمية، فجزاها الله عنّا
كل خير وبارك في علمها وعملها.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى جميع أساتذة كلية علوم التسيير و كذا عمال
الطاقم الإداري، و خاصة قسم علوم التسيير.

كما نتقدم بالشكر الجزيل لأعضاء اللجنة التي تشرفت على تقييم هذا
العمل.

الشكر الجزيل إلى عمال المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب بغرداية

بن غنية منير / بارود سفيان / سنيسنه طه



ملخص :

تناولت هذه المذكرة موضوع المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية، من خلال دراسة واقع تطبيق أدواتها وأثرها في دعم اتخاذ القرار وتحسين الأداء. وتهدف إلى معرفة مدى استخدام هذه الأساليب داخل المؤسسات الصناعية، مع التركيز على مؤسسة ALFA PIPE بغرداية كنموذج تطبيقي، كما اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم التطرق في الجانب النظري إلى المفاهيم الأساسية للمحاسبة الإدارية، وأهم وظائفها وأدواتها التقليدية والحديثة، بينما خُصص الجانب التطبيقي لتحليل مدى اعتماد المؤسسة على هذه الأدوات، وتقييم فعاليتها في التسيير، وقد أظهرت النتائج أن المؤسسة تعتمد أساسًا على الموازنات التقديرية في إدارة مواردها، في حين تقتصر إلى تفعيل أدوات أخرى مثل تحليل الانحرافات، محاسبة المسؤولية، وتحليل التعادل. كما أن المعلومات المحاسبية المتوفرة لا تُستغل دائمًا بالشكل المناسب في عملية اتخاذ القرار، وتوصلت المذكرة إلى ضرورة تحسين استخدام أدوات المحاسبة الإدارية داخل المؤسسة، وتوفير تكوين مناسب للمسيرين، بهدف رفع فعالية التسيير وتحقيق الأهداف بكفاءة أكبر.

الكلمات المفتاحية: محاسبة إدارية، مؤسسة اقتصادية، موازنات تقديرية، أداء.

Abstract

This dissertation addresses the topic of management Accounting in economic institutions by examining the reality of applying its tools and their impact on supporting decision-making and improving performance. It aims to assess the extent to which these methods are used within industrial enterprises, with a specific focus on ALFA PIPE in Ghardaïa as a case study, the study adopted a descriptive and analytical approach. the theoretical part discussed the basic concepts of management accounting, its main functions, and both traditional and modern tools, the practical part was dedicated to analyzing the extent to which the company applies these tools and evaluating their effectiveness in management, the results showed that the company mainly relies on budgetary forecasting to manage its resources, while other tools—such as variance analysis, responsibility accounting, and break-even analysis—are not effectively implemented. In addition, the available accounting information is not always used properly in the decision-making process, the dissertation concluded with the need to improve the use of management accounting tools within the company and to provide adequate training for managers, in order to enhance management efficiency and achieve goals more effectively.

Keywords : Management Accounting, Economic Institution, Budgetary Forecasting, Performance.

فهرس المحتويات

صفحة	قائمة المحتويات
I	البسمة
II	الاهداء
III	الشكر والعرفان
IV	الملخص
V	فهرس المحتويات
VII	فهرس الجداول
VIII	فهرس الاشكال
ا	مقدمة
الفصل الاول: الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة	
7	تمهيد
8	المبحث الاول: المحاسبة الادارية واساسيتها
8	المطلب الاول: ماهية المحاسبة الادارية
11	المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الادارية
20	المطلب الثالث: معوقات تطبيق أساليب المحاسبة الادارية
21	المبحث الثاني: المحاسبة الإدارية كأداة لتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية
21	المطلب الاول: عموميات حول المؤسسة الاقتصادية
24	المطلب الثاني: دور المحاسبة الإدارية في التخطيط والرقابة
27	المطلب الثالث: أدوات المحاسبة الإدارية في الرقابة على الاداء
36	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
36	المطلب الأول: الدراسات العربية
38	المطلب الثاني: الدراسات الاجنبية
41	المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسات السابقة والحالية
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
45	تمهيد
46	المبحث الأول: المنهجية المعتمدة وأدوات جمع البيانات
46	المطلب الاول: تقديم عام للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية *ALFA PIPE*
53	المبحث الثاني: النتائج والمناقشة
53	المطلب الأول: النتائج
73	خاتمة

76	قائمة المصادر والمراجع
80	الملاحق

فهرس الجداول

صفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
41	المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية	الجدول رقم (01)
53	تطور المبيعات ونسبة التغير بين السنوات 2024-2022	الجدول رقم (02)
54	العوامل المؤثرة في أداة المبيعات لسنة 2025	الجدول رقم (03)
56	تحليل التدفقات النقدية السنوية 2024-2022	الجدول رقم (04)
57	تقدير التدفقات النقدية الداخلة لسنة 2025	الجدول رقم (05)
58	تقدير التدفقات الخارجية لسنة 2025	الجدول رقم (06)
59	حساب صافي التدفق النقدي والرصيد النهائي	الجدول رقم (07)
60	الميزانية النقدية لسنة 2025	الجدول رقم (08)
62	ملخص التدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية والتمويلية 2023-2022	الجدول رقم (09)
62	نسبة التحصيل النقدي من المبيعات 2023-2022	الجدول رقم (10)
63	التكاليف النقدية المتوقعة لسنة 2025	الجدول رقم (11)
64	صافي التدفق النقدي والرصيد الختامي لسنة 2025	الجدول رقم (12)
66	تصنيف التكاليف الثابتة والمتغيرة لسنة 2023-2022	الجدول رقم (13)
67	اجمالي التكاليف في سنة 2023	الجدول رقم (14)
68	تأثير خفض التكاليف على نقطة التعادل	الجدول رقم (15)
69	ملخص التعديلات المقترحة لتحقيق نقطة التعادل	الجدول رقم (16)

فهرس الاشكال

صفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
26	ممارسة الرقابة من خلال المحاسبة الإدارية	الشكل رقم (01)
28	عملية الرقابة والتغذية العكسية (الموازنة التقديرية)	الشكل رقم (02)
51	يمثل الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز	الشكل رقم (03)

مقدمة

توطئة:

تواجه المؤسسات الاقتصادية اليوم تحديات كبيرة ناتجة عن اشتداد حدة المنافسة، وتطور أساليب العمل، تواجه المؤسسات الاقتصادية اليوم في بيئة مليئة بالتغيرات والمنافسة، وهو ما يجعلها بحاجة دائمة إلى معلومات دقيقة تساعد في تنظيم أعمالها واتخاذ قرارات مناسبة في الوقت المناسب. ومن بين الأدوات التي تعتمد عليها الإدارة لتحقيق ذلك نجد المحاسبة الإدارية، والتي أصبحت تلعب دورًا مهمًا داخل المؤسسة، لأنها تساعد في التخطيط، الرقابة، وتحليل التكاليف.

المحاسبة الإدارية لا تقتصر فقط على تسجيل العمليات المحاسبية، بل تهتم بتقديم معلومات مفيدة للإدارة تساعد على تحسين طريقة العمل، وتحديد الأهداف، ومتابعة ما إذا تم تحقيقها أم لا. وهذا يجعلها وظيفة أساسية في تسيير المؤسسة، خاصة في ظل المنافسة الموجودة في السوق. جاء الاهتمام بهذا الموضوع نظرًا لارتباطه المباشر بتخصص المحاسبة، وأيضًا لما له من أهمية في الواقع العملي للمؤسسات، خاصة المؤسسات الصناعية. كما أن دراسة هذا الموضوع من خلال مؤسسة جزائرية يضيف بعدًا تطبيقيًا يساعد على فهم كيفية استخدام المحاسبة الإدارية في أرض الواقع، وليس فقط في الجانب النظري.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على كيفية استخدام المحاسبة الإدارية داخل مؤسسة ALFA PIPE لصناعة الأنابيب، وتحديد الأدوات المعتمدة، ومدى مساهمتها في دعم القرارات داخل المؤسسة

إشكالية الدراسة

تنطلق هذه الدراسة من إشكالية رئيسية مفادها: ما مدى تسهم المحاسبة الإدارية داخل المؤسسة الاقتصادية؟ وما هي الأدوات والأساليب المعتمدة في ذلك؟

حاولنا في هذه الدراسة الإجابة عن مجموعة من الأسئلة المتفرعة من الإشكالية الأساسية التي ارتكز عليها البحث وهي مفصلة كالآتي :

- ما هي الوظائف الأساسية للمحاسبة الإدارية وأهميتها في دعم القرار داخل المؤسسة الاقتصادية؟
- كيف يتم إعداد الموازنات التقديرية (مبيعات، عمليات رأسمالية، نقدية)، وما دورها في التخطيط والرقابة المالية؟

- ما مدى فعالية تحليل التعادل في تحديد حجم المبيعات المطلوب لتحقيق نقطة التوازن المالي؟
- كيف تساهم محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء وتحقيق الرقابة داخل مختلف مراكز القرار بالمؤسسة؟

فرضيات الدراسة

انطلاقاً من الإشكالية والأسئلة المطروحة، تم وضع بعض الفرضيات التي تساعد على توجيه الدراسة والتحقق من العلاقة بين المحاسبة الإدارية وتحسين الأداء.

- تمثل المحاسبة الإدارية أداة فعالة تدعم وظائف التخطيط، الرقابة، واتخاذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية.

- تسهم الموازنات التقديرية في تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد وتوجيه الأنشطة نحو الأهداف الاستراتيجية.

- يساهم تحليل التعادل في دعم القرارات المتعلقة بالإنتاج والتسعير من خلال تحديد حجم المبيعات الذي يحقق التوازن بين التكاليف والإيرادات.

- تساعد محاسبة المسؤولية على مراقبة الأداء من خلال تقييم الانحرافات وتحميل المسؤوليات تبعاً لمراكز التكلفة.

أهمية الدراسة

تكتسي هذه الدراسة أهمية خاصة كونها تتناول موضوعاً عملياً مرتبطاً بأداء المؤسسات الاقتصادية، من خلال التركيز على دور المحاسبة الإدارية كأداة دعم لاتخاذ القرار وتحسين الكفاءة التشغيلية. كما تبرز أهمية الدراسة في الجانب التطبيقي، حيث يتم تحليل واقع استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في مؤسسة صناعية جزائرية، مما يسمح بفهم أعمق للمعوقات والفرص المرتبطة بتطبيق هذه الأساليب في البيئة المحلية.

أهداف الدراسة

بهدف توضيح الإطار العام للدراسة، تم تحديد مجموعة من الأهداف التي تسعى إلى معالجة الموضوع من الناحية النظرية والتطبيقية.

- التعرف على الإطار النظري للمحاسبة الإدارية ووظائفها الأساسية.
- إبراز دور الموازنات التقديرية في دعم التخطيط المالي والرقابة التشغيلية داخل المؤسسة.
- تحليل مدى فاعلية تحليل التعادل في توجيه القرارات الإنتاجية والبيعية.
- دراسة تطبيق محاسبة المسؤولية كألية لتقييم الأداء وتحديد الانحرافات داخل المؤسسة.

المنهج المستخدم

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي بهدف دراسة المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الإدارية والتعرف على أدواتها المختلفة، بالإضافة إلى إبراز كيفية تطبيقها على مستوى المؤسسة الاقتصادية، إلى جانب المنهج التطبيقي عبر دراسة ميدانية أجريت على مستوى مؤسسة ALFA PIPE لصناعة الأنابيب، واعتمدنا على وثائق المؤسسة وقمنا بتحليلها، وذلك بهدف الوقوف على مدى توظيف هذه الأدوات في الواقع العملي، وتحليل نتائجها في تحسين الأداء واتخاذ القرار

اسباب اختيار الموضوع

- تم اقتراح الموضوع من طرف الأستاذة المشرفة، نظرًا لأهميته في الواقع المهني والإداري داخل المؤسسات الاقتصادية.
- ارتباط الموضوع بمفاهيم حديثة في المحاسبة الإدارية، ما يتيح للطالب فرصة لفهم الجانب التطبيقي لهذا التخصص.
- الرغبة في تسليط الضوء على واقع استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في مؤسسة اقتصادية جزائرية، بهدف الربط بين الجانب النظري والممارسة الفعلية.
- الإسهام في إثراء مكتبة القسم ببحث تطبيقي يلامس الواقع المحلي لمؤسسة صناعية.

حدود الدراسة

- تم تقسيم حدود الدراسة إلى قسمين :
- الإطار المكاني: تم إجراء هذه الدراسة على مستوى مؤسسة ALFA PIPE لصناعة الأنابيب، الكائنة بولاية غرداية.
- الإطار الزمني: تمت الدراسة خلال الفترة الممتدة بين 2025/04/20 الى 2025/05/04، والتي شملت جمع المعلومات وتحليل البيانات الخاصة بالمؤسسة

منهج الدراسة

من أجل الإجابة على الإشكالية وتحقيق أهداف البحث، تم الاعتماد على المنهج الوصفي، باعتباره الأنسب لدراسة الواقع كما هو دون التأثير عليه. وقد تم جمع المعلومات النظرية من مختلف الكتب والمراجع العلمية

المتخصصة في المحاسبة الإدارية، أما الجانب التطبيقي فتم إنجازه من خلال وثائق الدراسة الممثلة في القوائم المالية ، بهدف التعرف على مدى تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية على مستوى مؤسسة ALFA PIPE بولاية غرداية.

صعوبات الدراسة

- قلة المراجع الحديثة باللغة العربية المتعلقة بالمحاسبة.
- تحفظ بعض المسؤولين أثناء المقابلة وصعوبة الحصول على معلومات دقيقة.
- ضيق الوقت المخصص لإنجاز الجانب التطبيقي.

هيكل الدراسة

- تم تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين رئيسيين بعد المقدمة، وذلك كما يلي:
- الفصل الأول: يتناول الجانب النظري من الدراسة، حيث تم التطرق إلى المفاهيم الأساسية للمحاسبة الإدارية، أهميتها، وظائفها، وأدواتها، سواء التقليدية أو الحديثة، إضافة إلى عرض وتحليل أهم الدراسات السابقة، العربية والأجنبية، التي تناولت نفس الموضوع.
 - الفصل الثاني: يتضمن الجانب التطبيقي من المذكرة، حيث تم تقديم الدراسة داخل المؤسسة (ALFA PIPE)، وشرح المنهجية المتبعة، مع تحليل البيانات التي تم جمعها من خلال وثائق الدراسة الممثلة في القوائم المالية ، وذلك بهدف معرفة مدى تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية داخل المؤسسة. وفي الأخير توصلنا الى الخاتمة والتي تضم أهم النتائج المتوصل إليها والتوصيات المقترحة.

الفصل الأول:

الإطار النظري للدراسة

والدراسات السابقة

تمهيد :

تعد المحاسبة الإدارية أداة حيوية تدعم العمليات الإدارية في المؤسسات الاقتصادية، حيث توفر المعلومات والبيانات الدقيقة التي تساعد في التخطيط الفعال والرقابة المستمرة واتخاذ القرارات الرشيدة. تعتمد الإدارة على هذه الأساليب لتحسين الأداء وتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

ومن أجل فهم الموضوع بشكل أعمق، من المهم الرجوع إلى ما كُتب في الدراسات السابقة، لأنها تقدم للباحث فكرة أوضح عن الجوانب التي تم التركيز عليها من قبل، وتساعده في تجنب التكرار، وتحسين طريقة تناول الموضوع.

لذلك، يتناول هذا الفصل مجموعة من المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الإدارية، وأهم وظائفها وأدواتها، بالإضافة إلى عرض لأبرز الدراسات السابقة التي تناولت نفس الموضوع، مما يشكل أساساً نظرياً يمكن الاعتماد عليه لاحقاً في الدراسة الميدانية

يتكون هذا الفصل من ثلاثة مباحث رئيسية :

-المبحث الأول : المحاسبة الادارية واساسيتها.

-المبحث الثاني : المحاسبة الإدارية كأداة لتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية.

-المبحث الثالث : الدراسات السابقة

المبحث الأول: المحاسبة الإدارية وأساسيتها

تمثل المحاسبة الإدارية أحد الفروع الحديثة للمحاسبة التي ظهرت استجابة لتطور بيئة الأعمال وتعقيداتها، وقد أصبحت اليوم أداة فعالة بيد الإدارة لمساعدتها في التخطيط والرقابة، ومن خلال هذا البحث سنتطرق الى ماهية المحاسبة الإدارية وأهم أساليبها.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإدارية

تعد معرفة ماهية المحاسبة الإدارية خطوة أساسية لفهم دورها داخل المؤسسة، إذ أنها تمثل الإطار النظري الذي يبني عليه التطبيق العملي، وفي هذا المطلب سنتناول تعريفها وأهميتها والتطور التاريخي الذي مرت به.

الفرع الأول: تعريف المحاسبة الإدارية وأهميتها

أولاً: تعريف المحاسبة الإدارية

نظراً لحدثة مجال المحاسبة الإدارية وتعدد المنظورات الأكاديمية حوله، شهدت الأدبيات المحاسبية تنوعاً في تعريفاته. وفي هذا الإطار، يمكن رصد أبرز التعاريف على النحو التالي:

" المحاسبة الإدارية هي أداة لتوفير البيانات والمعلومات إلى المستويات المختلفة في الإدارة الداخلية للوحدة الاقتصادية لاستخدامها في أغراض تخطيط ورقابة العمليات المختلفة على أن يتم توفير البيانات والمعلومات بشكل مستمر للمساعدة المختلفة في اتخاذ القرارات الروتينية وغير الروتينية لحل المشاكل التي تواجه الإدارة في أعمالها اليومية"¹.

كما تم تعريفها بأنها: " فرع من فروع المحاسبة يوفر المعلومات المطلوبة بواسطة المدراء لتحديد كيفية الحصول على المصادر الاقتصادية وكذلك كيفية استخدامها في المنشأة الصغيرة والكبيرة، وهي تبنى على المبادئ التي تعلمتها في المحاسبة المالية لتشبع احتياجات المدراء من التقارير"²، أو " المحاسبة الإدارية هي جزء من نظام المعلومات المحاسبي يهتم بالتعريف على الأحداث الاقتصادية، وقياس وتحليل تلك الأحداث والتقرير عنها للمستويات الإدارية المختلفة لاستخدامها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتقييم

¹ وليد ناجي الحياي، المدخل في المحاسبة الإدارية، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 1991، ص5.

² فداغ عبد الجبار الفداغ، المحاسبة الإدارية المفاهيم الأساسية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص22.

الأداء"¹، كما يمكن تعريفها أيضا: "المحاسبة الإدارية هي إطار علمي منظم منهجيا يهدف إلى مساعدة الإدارة في رسم السياسات وترشيد القرارات الخاصة بتحقيق أهداف الوحدة في ظل متغيرات الواقع وذلك من خلال توفير المعلومات الملائمة وفي الوقت المناسب"².

ثانيا: أهمية المحاسبة الإدارية:

- أضحى للمحاسبة الإدارية دور محوري في تمكين المؤسسات من مواكبة التحديات المعاصرة، حيث تتمثل أهم ملامح هذا الدور في:³
- ساهمت في ارتقاء بالمحاسب الإداري ضمن الفريق الإداري الذي يعمل على صياغة وصنع القرارات الاستراتيجية .
- ساهمت في تحول المحاسبة الإدارية من التركيز على القضايا التشغيلية إلى التركيز على القضايا ذات التوجه الاستراتيجي من خلال تكامل عمليات الموارد المالية والبشرية .
- تستخدم نظم المحاسبة الإدارية في دعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية، وصياغة استراتيجية متقدمة للتعامل مع أسواق منتجات المؤسسة وتكاليف منافسيها، وترشيد استراتيجيات المشروع الاستثماري بما يخدم الأهداف طويلة المدى.
- ممارسة التخطيط الاستراتيجي والرقابة الاستراتيجية بما يدعم الاستراتيجية التنافسية للمؤسسة .
- تساعد المحاسبة الإدارية الحديثة الإدارة في أداء وظائفها المتعددة لمواجهة التغيرات سواء في البيئة الداخلية أو الخارجية .
- تهتم بالتكنولوجيا المعلومات وتجعل من المؤسسة نظامًا مفتوحًا على العملاء والموردين.

الفرع الثاني: التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية

شهدت المحاسبة الإدارية تطوراً تاريخياً متدرجاً ارتبط بتحوّلات البيئة الاقتصادية العالمية، حيث يمكن تتبع هذا التطور عبر ثلاث مراحل رئيسية، لكل منها سماتها الفكرية والتطبيقية المميزة. وسيتم في هذا الجزء

¹ زينات محمد محرم، ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للنشر، طبعة الثانية، الإسكندرية، 2012، ص 13.

² أحمد حلمي جمعة، المحاسبة الإدارية التخطيط والرقابة وصنع القرار، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2015، ص 36.

³ برير جعفر إبراهيم فضل الله، عجيب بانكر بشير بكري، (2018)، دور أدوات المحاسبة الادارية الاستراتيجية في دعم القدرة التنافسية، مجلة دلتا للعلوم والتكنولوجيا، العدد 7، جامعة السودان للعلوم، ص 140.

تحليل هذه المراحل الزمنية التي شكّلت الهوية المعاصرة للمحاسبة الإدارية، وفيما يلي تحليل مفصّل لهذه المراحل:¹

المرحلة الأولى: مرحلة عقد العشرينيات والثلاثينيات وبداية الأربعينيات

في عقد العشرينيات: تظهر ملامح هذه المرحلة من خلال الأزمة المالية الاقتصادية التي حصلت في العالم عام 1929 م والتي أثرت على حقوق المنشآت والمتعاملين معها، وقد أحدثت هذه الأزمة انهيار بالإفلاس وإعادة هيكلة العديد من المشاريع وبعدها برز الاهتمام بالسيولة النقدية وما تتعلق من تشريعات التعامل في الأسواق المالية وإجراءاتها.

أما خلال عقد الثلاثينيات وبداية الأربعينيات فأصبح هناك توجه نحو دراسة ربحية المنشآت والتخطيط وحقوق المنشأة والمتعاملين معها وأستمر التوجه نحو دراسة العوامل المؤثرة على المنشآت وأهمية نشاط التخطيط فيها، إضافة إلى ما يتعلق بمصادقية التقارير والملاحظات على المنشآت وطبيعة الأداء المحقق.

المرحلة الثانية: ما بعد الحرب العالمية الثانية منتصف الأربعينيات إلى نهاية الخمسينيات

امتازت هذه المرحلة بالتأكيد على إجراء التحليلات المالية لموجودات المنشأة وقد استخدمت النماذج الرياضية في مجال تقييم المخزون والتدفقات النقدية والمديونية والموجودات الثابتة، كما برزت ناحية تحليل القوائم المالية كصفة مميزة لهذه المرحلة، بالإضافة إلى ذلك وخلال هذه المرحلة توجه العديد من المفكرين الماليين والمحاسبين نحو تقديم الدراسات الأكاديمية والمتعلقة بوضع المشاريع خلال هذه الفترة.²

المرحلة الثالثة: (بداية الستينات حتى عصرنا الحاضر)

اهتمت هذه المرحلة بدراسة ما يتعلق بالقرارات ذات العلاقة بالاستثمارات وتمويلها، الأمر الذي أوجد احتياجا كبيرا لاستخدام نماذج التنبؤ وإعداد التقديرات، ومعالجة حالة عدم التأكد مما يعني أن الاهتمام كان نحو كلفة راس مال المستثمر، وبعدها استمر الأمر باتجاه التركيز نحو الاستثمارات طويلة الأجل وإعداد الموازنات التقديرية، وقد جرى التركيز نحو استخدام بيانات محاسبة التكاليف وبحوث العمليات والأساليب الإحصائية المختلفة وذلك بهدف تأكيد موضوعية المعلومات وتأثيرها في صنع قرارات اقتصادية سليمة.

¹ عبد اللطيف عمر وزين العابدين أحمد، المحاسبة الإدارية، دار الكتاب الجامعي صنعاء، الطبعة الثانية، 2011، ص 16.

² عبد اللطيف عمر، نفس المرجع، ص 17.

أما في الوقت الحاضر فإن هناك اتساعا واضحا في مجال استخدام المحاسبة الإدارية وتأثيرها في دعم القرارات الاقتصادية ويظهر ذلك من خلال التفكير نحو تصميم نظام معلومات متكامل للمحاسبة الإدارية يختص بصياغة المعلومات خدمة لمتطلبات الإدارة واحتياجاتها في كافة المجالات مع مراعاة أن تكون المنافع المحققة أكبر من تكاليفها.

المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية

بعد التعرف على مفهوم المحاسبة الإدارية يصبح من الضروري التطرق الى الأساليب التي تعتمد عليها في تحقيق أهدافها، ويهدف هذا المطلب الى عرض اهم اساليب المحاسبة الإدارية، سواء التقليدية منها او الحديثة، والتي تساهم في دعم قرارات الإدارة وتحسين الأداء المؤسسي

الفرع الأول: أساليب المحاسبة التقليدية

يمكن تصنيف الأساليب التقليدية في المحاسبة الإدارية إلى الفئات التالية:

اولا - أسلوب التكاليف الفعلية:

هو أسلوب لتحديد التكاليف الفعلية للمنتجات والمراحل والعمليات والأنظمة المختلفة في المنشأة الصناعية، وتحديد نتيجة المنشأة خلال فترة معينة بصورة دقيقة، ويتم بناء على هذا الأسلوب تسجيل النفقات وتحليلها على مراكز التكلفة، وعلى المنتجات المختلفة، ويتم تقديم البيانات عن تكاليف الإنتاج والمواد الأولية المستخدمة وأجور العاملين وكل ما يتعلق بتكاليف الإنتاج¹.

ثانيا - أسلوب التكاليف المعيارية

التكلفة المعيارية تمثل واحدة من أنجح الأساليب المستخدمة في مجالات رقابة وضبط التكلفة الفعلية، وهي أداة تهدف إلى محاولة مطابقة الأداء الفعلي مع الأداء المستهدف، أي مطابقة التكلفة الفعلية مع التكلفة المعيارية، الأمر الذي يعني عدم وجود انحراف بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية. التكلفة المعيارية في التكلفة المعيارية في أبسط معانيها تعني " التكلفة واجبة الحدوث في ظل الظروف الطبيعية والمألوفة للمنشأة ". التكلفة المعيارية ما هي إلا محصلة كمية معيارية مرجحة بسعر معياري، وباختصار تتحدد التكلفة المعيارية في ضوء المعادلة التالية².

$$\text{التكلفة المعيارية} = \text{كمية المعيارية} \times \text{السعر المعياري}$$

¹ ناريمان إبراهيم صباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات، مذكرة ماجيستر في المحاسبة والتمويل كلية التجارة في الجامعة الإسلامية بغزة 2008، ص 16.

² سعيد يحيى محمود ضو وآخرون، التكاليف المعيارية، طبعة الأولى، القاهرة، 2009، ص 03.

ثالثا - تحليل الانحرافات :

تقوم الانحرافات بكل بند من بنود التكاليف الصناعية الثلاثة (المواد المباشرة ، العمل المباشر ، التكاليف الصناعية غير المباشرة) بعد انتهاء كل عملية إنتاج أو في نهاية كل فترة مالية محددة ، و يحسب كل بند من بنود التكاليف الثلاثة الانحراف الكلي و بعدها يتم تحليل هذه الانحرافات بشكل تفصيلي ، للتعرف لمسبباتها و محاولة إيجاد الحلول المناسبة لها ، و في حالة التكاليف الفعلية أكبر من التكاليف المعيارية ، يطلق على هذا الانحراف غير مفضل ، أما إذا كانت التكاليف المعيارية أكبر من التكاليف الفعلية ، فهو ما يسمى بالانحراف المفضل و لكن ليس بالضرورة أن يكون الانحراف المفضل هو انحراف جيد ، كما لا يعني أيضا الانحراف غير المفضل هو انحراف غير جيد بل يتحدد الانحراف الجيد من الانحراف غير الجيد بعد دراسة مسببات ذلك الانحراف و تحليلها¹.

رابعا - أسلوب الموازنة التخطيطية :

تُعدّ الموازنات التخطيطية من أبرز الأدوات التي تعتمد عليها الإدارة العلمية لتحقيق الأهداف الإستراتيجية، من خلال السعي نحو الاستخدام الأمثل للموارد المتوفرة، سواء كانت موارد مادية أو بشرية. وقد وردت عدة تعريفات للموازنات التخطيطية، نذكر منها ما يلي :

تعد الموازنات التخطيطية بمثابة خطة (أو برامج للعمل) خلال مدة زمنية مستقبلية تعدها المنشأة وتعبر عن أوجه النشاط المختلفة فيها ويتم التعبير عنها بصورة كمية ومالية، وتتخذ هدفا يتم بناء عليه متابعة نتائج التنفيذ الفعلي والرقابة عليها بحيث تستطيع الإدارة اتخاذ الإجراءات لمعالجة الانحرافات والتوصل لتحقيق الكفاية القصوى².

وتم تعريفها من قبل Gordon Shilling بأنها خطة تفصيلية محددة مقدما للأعمال المرغوب تنفيذها وتوزع هذه الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشدا لهم في تصرفاتهم، وحتى يمكن استخدامها كأساس لتقييم الأداء في المشروع³

اما Horngren فقد عرفها بانها تعبير مالي عن خطة الاعمال ومساعد لتحقيق التنسيق والرقابة⁴.

¹ جاب الله الشريف، أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص مالية ومحاسبة، جامعة أم البواقي، 2016-2017، ص87.

² ناريمان إبراهيم صباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات، مرجع سابق ذكره، ص 48.

³ نفس المرجع السابق، ص 48.

⁴ Horngren, C.T, Sundem, G.L, & Stratton, W. O. (2005). Introduction to Management Accounting, Prentice Hall, 13th éd, p08.

نلاحظ من هذه التعاريف بأنها تدور حول النقاط الآتية¹:

- انها خطة مالية شاملة.
- انها عبارة عن تقدير للإيرادات والتكاليف عن فترة مستقبلية.
- انها أداة للرقابة على النشاطات.

خامسا - أسلوب الموازنة المرنة

هي الموازنات التي تكون في التكاليف مقدرة في ظل أحجام وأنشطة إنتاجية مختلفة، وتسمى بالموازنة المتحركة وهي ضوء هذا الأسلوب من الموازنات فإنه يتم تقييم الأداء على أساس مقارنة نتائج التنفيذ الفعلي بما هو مخطط لنفس مستوى التنفيذ الفعلي وتمتاز هذه الموازنة بأنها تغطي مدى معيناً من النشاط وإنها ديناميكية وتسهل قياس تقييم الأداء².

سادسا - أسلوب تحليل التعادل:

يعد تحليل التعادل أحد الأساليب التي تساعد إدارة المنشأة في التخطيط ورسم السياسات واتخاذ القرارات، باعتبارها جزء من تحليل أشمل للعلاقة بين التكلفة والحجم والربح ينطوي على دراسة أثر التغييرات في حجم النشاط على الإيرادات والتكاليف والأرباح³.

ويعد تحليل التعادل من الأدوات الجوهرية التي يعتمد عليها المديرون عند تخطيط الأرباح في مستويات النشاط المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية. إذ يُسهم هذا التحليل في توضيح وفهم العلاقة المتداخلة بين التكاليف، والحجم، والأرباح، من خلال دراسة وتحليل آثار التغييرات في العناصر التالية:

- التغييرات في أسعار بيع المنتجات.
- التغييرات في حجم أو مستوي النشاط.
- التغييرات في مستوى التكاليف الثابتة الإجمالية.
- التغييرات في مستوى التكاليف المتغيرة للوحدة.
- التغييرات في التشكيلية النسبية للمزيج السلعي للبضائع المباعة أو المنتجة.

¹ يوحنا عبد آل أدم، صالح الرزق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، دار حماد للنشر، الطبعة الثانية عمان، 2006، ص 182.

² درويش مصطفى الجقلب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل كلية التجارة في الجامعة الإسلامية بغزة، 2007 ص 48

³ صالح بسويني عيد وآخرون، المحاسبة الإدارية، جامعة القاهرة للنشر، الطبعة الأولى، القاهرة، 2017، ص 33.

إن التغيرات في العوامل المذكورة أعلاه تؤثر على أرباح الوحدة الاقتصادية بصورة انفرادية أو بصورة مجتمعة و بتأثير متبادل فيما بينهما ، إن تحليل العلاقة المتشابكة للعناصر المذكورة مما يساعد المدراء على تفهم العلاقات المتداخلة بينهما ، بهدف اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بتخطيط الإنتاج سياسات التسعير الواجب إتباعها و إستراتيجيات التسويق و في تخطيط الأرباح ، و نظرا لفائدتها ، فإن هذا التحليل يعتبر بدون شك أفضل أداة لاكتشاف أسباب نقص أو زيادة أرباح في الوحدة الاقتصادية ، و كذلك أداة تقييم بدائل استغلال الطاقة الإنتاجية و المبيعات المتاحة بهدف اتخاذ القرارات السليمة التي تحقق أهداف الوحدة الاقتصادية.¹

سابعاً - أسلوب التكاليف الحدية أو المتغيرة:

تعرف التكلفة الحدية على أنها الزيادة التي تطرأ على إجمالي التكاليف نتيجة ارتفاع حجم النشاط بوحدة إضافية واحدة، وتمتاز التكاليف الحدية بعدة خصائص نذكر منها:²

- يتم تحديد تكلفة الوحدة على أساس التكلفة المتغيرة للإنتاج وتشمل المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكلفة الصناعية غير المباشرة المتغيرة؛
- يتم اعتبار التكاليف الصناعية الثابتة غير المباشرة تكاليف فترة تحمل على حساب الأرباح والخسائر مباشرة؛
- يتم تقييم مخزون آخر المدة من المنتجات تحت التشغيل وتامة الصنع على أساس التكلفة المتغيرة؛
- يتم تحديد المساهمة الحدية للوحدة بطرح التكلفة المتغيرة للوحدة من سعر بيع الوحدة وهو يمثل مدى مساهمة الوحدة في تغطية التكاليف الثابتة.

ثامناً - أسلوب محاسبة المسؤولية:

أدى اعتماد مبدأ اللامركزية في الإدارة إلى إنشاء عدة إدارات، تُسند إلى كل واحدة منها مهام محددة تساهم في تحقيق أهداف المنشأة. ويتولى إدارة كل وحدة مدير مفوض بصلاحيات اتخاذ القرارات، بما يتيح له تنفيذ مهامه بكفاءة وبما يخدم المصلحة العامة للمنشأة. وقد ساهم هذا التوجه نحو اللامركزية في تبني نظام محاسبة المسؤولية كوسيلة فعالة لتقييم الأداء. ويمكن تعريف محاسبة المسؤولية على النحو التالي:

بأنها ذلك النظام الذي يتعرف على مختلف مراكز اتخاذ القرارات في المنشأة، ويرتبط التكاليف في كل من هذه المراكز بالمدير المسؤول عن اتخاذ القرارات فيما يتعلق بهذه التكاليف، ويقتضي تطبيق محاسبة

¹ حاب الله الشريف، أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق ذكره، ص 21.

² سعيد يحي محمود ضو وآخرون، التكاليف المعيارية، كلية التجارة جامعة القاهرة، 2009، ص 03.

المسؤولية ربط الرقابة المحاسبية بالهيكل التنظيمي، كما يقوم على تقييم أداء المسؤولين استناداً إلى العوامل الخاضعة لرقابتهم.¹

تاسعا - أسعار التحويل

تعرف أسعار التحويل بأنها عبارة عن سعر يحمله قسم أو وحدة من وحدات التنظيم الفرعية لقسم آخر بنفس التنظيم مقابل جهزه من سلع وخدمات، ويمكن القول بأن أسعار التحويل هي عبارة عن القيمة التي يتم بناء عليها تحويل أو تبادل السلع والخدمات فيما بين وحدات التنظيم الفرعية، ولذلك فهي تعتبر أسعار داخلية تجري بين مراكز التكلفة، فهي تساعد على اختيار السياسات الاقتصادية المثلى لتحقيق أقصى الأرباح على المنشأة، وتقييم أداء مراكز المسؤولية وتحفيزهم لتفعيل كل ما يمكن تفعيله داخل الوحدة الاقتصادية.²

عاشرا - أسلوب التدفق النقدي والمخصوم

يعد هذا الأسلوب أحد الأدوات المستخدمة في تقييم الاستثمارات طويلة الأجل، والتي قد تتضمن شراء تجهيزات حديثة، أو استبدال الآلات القديمة، أو التوسع في الطاقة الإنتاجية من خلال إضافة خطوط إنتاج جديدة، أو حتى الاستثمار في مشاريع جديدة بالكامل.

ويعتمد هذا الأسلوب على مبدأ القيمة الزمنية للنقود، الذي يبرز أهمية توقيت التدفقات النقدية الداخلة والخارجة في المشروع الاستثماري. وينطلق هذا المفهوم من فرضية أن "دينار اليوم أكثر قيمة من دينار المستقبل"، وذلك للأسباب التالية:³

المال الذي يستثمر اليوم يتم الحصول من خلاله على عائد، وإذا تأجل الحصول على هذا المال، بدل من يتم خسارة العائد المتوقع، الأفراد والمنشآت يفضلون وجود السيولة لديهم، لئتمكنوا من إنفاق المال على السلع والخدمات الآن بدلا من فرص الحصول على المال وانفاقه مستقبلا.

الفرع الثاني : أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

يفرض التقدم العلمي والتكنولوجي على المؤسسة الاقتصادية ضرورة التكيف مع المتغيرات الجديدة ومواجهة التحديات المتزايدة في بيئة الأعمال التنافسية. ويتطلب ذلك من الإدارة السعي الدائم نحو تحسين الإنتاجية،

¹ زينات محمد محرم، ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق ذكره، ص 306.

² يوحنا عبد آل أدم صالح الرزق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، مرجع سابق ذكره، ص 379.

³ ناريمان إبراهيم صباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات، مرجع سابق ذكره، ص 42.

وتحقيق أعلى مستويات الأداء، إلى جانب العمل على تعظيم الأرباح والارتقاء بجودة السلع والخدمات المقدمة.

ورغم الجهود المبذولة في هذا المجال، إلا أن الباحثين لم يتفوقوا حتى الآن على أساليب موحدة لتحقيق ذلك. ومن بين الأساليب الحديثة المستخدمة في مراقبة التسيير، يبرز أسلوب لوحة القيادة، الذي يعد من أدوات المحاسبة الإدارية المعاصرة، ويتمثل فيما يلي:

أولاً - أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة « ABC »

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC هو أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية ظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة و المتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال ، و هو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، و بالتالي يقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة و المنتج النهائي و ذلك من الربط بين الموارد المستخدمة و الأنشطة التي تستخدم تلك الموارد ، و هذا ما يساعد الإدارة على تركيز اهتماماتها على المنتجات و الأنشطة الأكثر فعالية و تأثيراً على زيادة الأرباح.¹

ثانياً - بطاقة الأداء المتوازن:

باعتباره فلسفة إدارية متقدمة يمكن أن تتيح فرصة إيجاد علاقة متوازنة بين كل من مقاييس الأداء المالية الأمر الذي يحقق هدف الملاك و المساهمين وبين مقاييس الأداء غير المالية الأمر الذي يحقق كثير من أهداف باقي الأطراف الأخرى كالعاملين و العاملين ، مع الأخذ في الحسبان أن نتائج مقاييس الأداء غير المالية و خصوصا التشغيلية يمكن أن توفر مؤشرات حقيقية عن مسببات و محركات الأداء المالي، إذن هو مقياس يتكون من مقاييس الأداء المالي و غير المالي من خلال أربعة أبعاد أساسية (بعد مالي ، بعد العملاء بعد العمليات التشغيلية بعد التعلم و النمو)²

ثالثاً - إدارة الجودة الشاملة:

أضحى مفهوم الجودة من المفاهيم الحديثة التي تناولها جل الدراسات وقضية أساسية بالنسبة لكثير من المؤسسات، وذلك نتيجة تغيير نظرة المؤسسة إلى أساليب المنافسة واقتناعها بأن الجودة بأنها " الدرجة التي تشبع فيها الحاجات والتوقعات الظاهرية والضمنية من خلال جملة الخصائص الرئيسية المحددة مسبقاً

¹ هاشم أحمد عطية، محاسبة تكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص 21-22.

² زينات محمد محرم، ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الإدارية، مرجع سبق ذكره ص 36-37.

فالجودة تعتبر ترجمة لمتطلبات الزبائن حيث تضم جودة المنتج، جودة الخدمة، جودة المسؤولية الاجتماعية، وجودة السعر وجودة تاريخ التسليم.¹

أما إدارة الجودة الشاملة كمفهوم إداري حديث قد حظي باهتمام محوري من طرف المفكرين و الباحثين في مجال الإدارة الحديثة ، فجاء في تعريفها من قبل معهد الجودة الأمريكي بأنها نظام إداري إستراتيجي متكامل يساعد على تحقيق حالة من الرضا لدى العميل، ويتضمن هذا النظام المديرين أصحاب الأعمال ويستخدم طرقا كمية لأحداث تطوير مستمر في فعاليات المنظمة فهي عبارة عن نظام إداري شامل يساعد على تحسين الربحية و الإنتاجية من خلال العمل على خلق بيئة تنظيمية تهدف الى ارضاء العميل وتحسين توقعاته وذلك بالتوجه نحو اشدت ارك العاملين بكافة مستوياتهم بأنشطة التحسين المستمر وبناء عليه الجودة الشاملة يعتمد على المبادئ التالية:²

- مساندة دعم الإدارة العليا؛
- تحقيق التميز والتفوق في الأداء التنظيمي في المؤسسة؛
- العمل على إرضاء العملاء وتحقيق تطلعاتهم؛
- اشتراك جميع العمال في التحسين المستمر ودعم العمل الجماعي؛
- تقديم منتجات ذات جودة عالية؛
- إجراء تحسينات مستمرة على جميع أنشطة المؤسسة؛
- تدريب وتطوير أداء الأفراد لمواكبة احتياجات التطور؛
- القرارات المبنية على الحقائق.

إن إدارة الجودة الشاملة عبارة عن فلسفة متكاملة تعتبر رضا العملاء كهدف أساسي لها وتقوم على المسؤولية المتكاملة بين الإدارة والعملاء من خلال المشاركة في العمل وإجراء التحسينات المستمرة على جميع أنشطة المؤسسة الاقتصادية

¹ دويلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة بجامعة بسكرة، 2014-2015، ص 129

² دويلي نجلاء. نفس المرجع ، ص 130-131.

رابعاً - نظام التوقيت المنضبط :

تعد الميزة التنافسية من بين الأهداف الإستراتيجية لأي مؤسسة اقتصادية ، ففي القديم كان الإنتاج الكبير الواسع هو من يحقق الميزة التنافسية عن طريق زيادة الحصة السوقية ، أما في الوقت ال ارهن و بعد نجاح التجربة اليابانية في تحقيق الميزة التنافسية في الأسواق العالمية بعد اعتمادها على عنصر الزمن وفق فلسفة إن نظام التوقيت المنضبط هو أحد نظم الإنتاج الحديثة التي تجمع بين التقنيات الحديثة و التقنيات القديمة ، تتمثل فلسفته بتشغيل خط إنتاجي مبسط و كفاء قادر على الاستغلال الأمثل للموارد من أجل الاستجابة لطلبات المستهلكين بالكمية ، والجودة ، والوقت المحدد و السعر الملائم، و يصب مفهوم نظام التوقيت المنضبط في أن الوحدات تباع وتشتري عندما تكون مطلوبة فقط و أنه يتم الاحتفاظ بالمخزون بأقل ما يمكن ، كذلك يعرف نظام التوقيت المنضبط بأنه - نظام تكاليف المخزون في وقت المناسب التي يعمل على استلام المواد اليوم و استخدامها غدا ، و ذلك من خلال ضبط توقيت استلام المواد عند البدء في استخدامها للإنتاج، و ضبط توقيت الانتهاء منها على وقت تسليم أو شحن التام .

وعلى العموم يمكن اعتبار نظام التوقيت المنضبط بأنه ذلك النظام الذي يقوم باستعادة كل مصادر الهدر من مواد أو أنشطة لا تؤدي إلى إضفاء قيمة على العموم يمكن اعتبار نظام التوقيت المنضبط بأنه ذلك النظام الذي يقوم باستبعاد كل مصادر الهدر من مواد أو أنشطة لا تؤدي إلى إضفاء قيمة على المنتجات أي الإنتاج حسب الطلب (الحاجة) وفي الوقت الملائم. يستخدم نظام التوقيت المنضبط نظام معلومات يدعى نظام كانبان من أجل الرقابة على الإنتاج وصلاحيته دوران المواد والإنتاج في المصنع.

ويمكن استخلاص عن كافة جملة من خصائص هذه الفلسفة الحديثة في:¹

- الاستغناء عن كافة أنواع المخزون أو تخفيضه إلى أدنى حد ممكن (الوصول إلى المخزون الصفري) ؛
- الحد من الهدر في الموارد والأنشطة في العملية الإنتاجية؛
- الإنتاج بالكميات المحددة وفي الوقت المناسب لمواجهة الطلب؛
- فلسفة تقوم على نظام معلومات فعال من حيث تحديد كمية ومواصفات وأوقات الحاجة إلى الموارد؛
- تنمية الثقة والعلاقة بين المؤسسة والموردين من خلال التنسيق بين الإنتاج والطلب والمواصفات والجودة المطلوبة؛
- تقوم فلسفة التوقيت المنضبط على بيئة مستقرة داخل المؤسسة حيث تتطلب روح التعاون والإقناع والتنسيق

¹دويلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مرجع سابق ذكره ص 117-

بين الإدارة والعمال والموردين.

خامسا - التكلفة المستهدفة:

تعد التكلفة المستهدفة من إحدى أدوات المحاسبة الحديثة المهمة لأنها تقدم على المدخل الإستراتيجي لتحليل الأسعار و التعرف على الطلب و البنية التنافسية و من ثمة تحديد التكلفة المثالية و المطلوبة، و يمثل مدخل التكلفة المستهدفة طريقة تسعير و نظام لتخطيط الربحية و إدارة التكلفة في البيئة التنافسية ، حيث يعتبر أداة فعالة و إستراتيجية في خفض تكاليف الإنتاج فهو يعمل بطريقة معاكسة للطريقة التقليدية في تسيير التكاليف ، إذا يحدد السعر السوقي وفق تطلعات المستهلك و ما ينسجم مع تطلعات السوق و من ثم حساب هامش الربح المرغوب فيه بعد طرحه من سعر البيع المتوقع و هنا يحصل المسير على التكلفة المسموح بها و هي التكلفة المستهدفة للمنتج.¹

سادسا - لوحة القيادة :

لقد ظهرت فكرة لوحة القيادة في الثلاثينات القرن الماضي على شكل متابعة النسب والبيانات الضرورية، التي تسمح للمسير أو القائد متابعة تسيير المؤسسة نحو الأهداف المحددة، وذلك عن طريق المقارنة بين النسب المحصل عليها والنسب المعيارية، ليتطور هذا المصطلح بالولايات المتحدة عام 1948 وكان معمول به من طرف المؤسسات التي تقوم على نظام التسيير التقديري و قد اختلفت تسمية هذه الأداة من "جدول التسيير" "جدول المراقبة" " لوحة القيادة"، وقد قدم Alain Fernandez نموذج لوحة القيادة للسيارة (Tableau de bord) حيث أنها تقدم للسائق كل المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات المناسبة من معرفة مستوى الوقود، سرعة السيارة، الاعطاب التي يمكن أن توقف السيارة، حالة الطريق، حالة الأبواب، فينظر السائق إلى نظام سيارته بواسطة لوحة القيادة فهو نظام ضروري للقياس.²

¹ دويلي نجلاء، نفس المرجع السابق ، ص 121.

² Alain Fernandez " les nouveaux tableaux de bord des managers " 05ème édition éditons eyrolle , 2011 , p08 .

المطلب الثالث : معوقات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية

رغم أهمية أساليب المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء، إلا أن تطبيقها في الواقع العملي يواجه عدة معوقات، ففي هذا المطلب سنتناول أبرز المعوقات التي تحد من فعالية هذه الأساليب داخل المؤسسات سواء كانت تنظيمية أو بشرية أو تقنية.

ومن بين الصعوبات التي تعيق تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية نذكر ما يلي:¹

- عدم المعرفة والإلمام بأساليب المحاسبة الإدارية بشكل عام إذ أن هناك الكثير من القائمين على المحاسبة في المنظمات ليس لديهم إلمام كاف بالمعارف والمبادئ الأساسية للمحاسبة الإدارية؛
- قلة البرامج التدريبية والدورات التأهيلية للقائمين على المحاسبة الإدارية المنظمات؛
- قلة الخبرة في مجال التطبيق، إذ أن الكثير من القائمين على المحاسبة الإدارية في المنظمات تنقصهم الخبرة في هذا المجال؛
- عدم استخدام الأساليب العلمية في جمع البيانات، أو قلة أو ربما عدم استخدام المناهج الإحصائية لتحليل المعلومات؛
- الافتقار إلى أسلوب العمل التعاوني، إذ يعد أساسي لتطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية؛
- عدم توفر المناخ الملائم للعمل، إذ أن توفير ظروف العمل المناسبة تمكن المحاسب الإداري من تطوير طرق أفضل لبناء الفريق، والمشاركة وتقدير آراء الآخرين، وتطوير الحلول التي تؤدي إلى تعظيم المنافع.
- صعوبات في التغيير التنظيمي إذ أن هناك الكثير من المعوقات في مجال تحسين قدرة المنظمة على حل المشكلات، وتجديد عملياتها كما أن هناك مشاكل في تسخير مبادئ المحاسبة الإدارية لخدمة أغراض واهداف الشركة.

¹ محار عبد الله الخليل، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير قسم المحاسبة كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص 47-48.

المبحث الثاني: المحاسبة الإدارية كأداة لتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية

بعد ان تناولنا في المبحث السابق الجوانب النظرية للمحاسبة الإدارية واساليبها، سنحاول من خلال هذا المبحث ابراز دورها كأداة فعالة في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال التطرق الى مختلف الجوانب المرتبطة بوظائفها ومجالات استخدامها.

المطلب الأول: عموميات حول المؤسسة الاقتصادية

لفهم دور المحاسبة الإدارية داخل المؤسسة، من المهم أولاً التعرف على طبيعة المؤسسة الاقتصادية، واهم أهدافها ووظائفها، باعتبارها البيئة التي تطبق فيها المفاهيم والأساليب المحاسبية

الفرع الأول: تعريف المؤسسة الاقتصادية وأشكالها

نظرا لكون المؤسسة تختلف وتتعدد حسب مجالها والهدف منها فقد تعذر وضع تعريف واحد شامل عن المؤسسة من طرف الاقتصاديين لذا توجد مجموعة من التعريفات التي تتعدد بسبب اختلاف الاتجاهات الاقتصادية للمفكرين بالإضافة إلى تشعب واتساع نشاط المؤسسات الاقتصادية مع مرور الزمن حيث أنها تشهد تطورا مستمرا في طرق تنظيمها وأشكالها القانونية منذ ظهورها¹، وفيما يلي أهم التعريفات التي جاءت لتحديد معنى المؤسسة الاقتصادية: " فهي تعد الوحدة التي تجمع فيها وتنسق العناصر البشرية والمادية للنشاط الاقتصادي"²، كما عرفت على أنها "منظمة اقتصادية واجتماعية مستقلة نوعا ما، تؤخذ فيها القرارات حول تركيب الوسائل البشرية، المالية والمادية والإعلامية بغية خلق قيمة مضافة حسب الأهداف في نطاق زمني"³ ونتيجة لذلك، اعتبرت المؤسسة كوحدة للإنتاج وتوزيع المداخل بهيكله محددة ضمن قوانين واجراءات خاصة كونها وحدة اقتصادية ذات أهداف ومخططات، وفي سياق الإنتاج وتقديم الخدمات قد عرفت على أنها " منشأة تلعب دور أساسيا في النشاط الاقتصادي وذلك حسب طبيعة مهامها، من حيث تصنيع منتج أو تقديم خدمات أو تسويق سلع"⁴.

¹ ناصر دادي عدون، اقتصاد مؤسسة، ط2، دار المحمدية، الجزائر، 1998، ص30.

² نفس المرجع، ص10.

³ عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص27.

⁴ سعيد أوكيل، وظائف ونشاطات المؤسسات الصناعية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص1

الفرع الثاني: أهداف المؤسسة الاقتصادية ووظائفها

تتولى المؤسسة الاقتصادية العديد من المهام التي يسعى مؤسسوها إلى تحقيقها، معتمدين على أهداف واضحة ومحددة، من بينها:¹

- **أهداف اقتصادية:** يعتمد استمرار المؤسسة على تحقيق مستوى أدنى من الربح يضمن لها إمكانية رفع راس مالها وتوسيع نشاطها للصدور أمام المنافسة، فالربح هدف اقتصادي تسعى له المؤسسة لكونه من بين المعايير الأساسية لصحتها اقتصادياً؛

- **أهداف اجتماعية:** هناك عدة أهداف اجتماعية للمؤسسة الاقتصادية كالتخطيط لجعل أجور العمال كافية لهم ولا تدفعهم إلى التهاون وتضعف من عزيمتهم، خاصة بتوفير التأمينات كالتأمين على الصحة وحوادث العمل والتقاعد، وتوفير إمكانيات مالية ومادية أكثر فأكثر للعمال مما يضمن تحسن مستوى معيشتهم، وانفتاحهم على العمل وزيادة الإنتاج أكثر والحفاظ على تماسكهم وتعاونهم؛

- **الأهداف الثقافية والتكنولوجية:** تسعى المؤسسة إلى تدريب العاملين الناشئين وتأهيلهم ليكونوا عمالاً مختصين، لما له من تأثير في زيادة إنتاجية العمل وكونها عمل تنقيفي من المؤسسة تجاه عاملها خاصة مع التطور السريع الذي يطرا على وسائل الإنتاج الذي يجعل المؤسسة مجبرة لاطلاع عاملها على هذه التطورات ومواكبتها، كذلك تسعى إلى الاعتماد على التكنولوجيا الحديثة والمتطورة في عمليات إنتاجها لمجابهة المنافسة والحصول على طاقة إنتاجية أكبر في وقت أقصر وجودة أحسن وهذا ما يجعل المؤسسة الاقتصادية تنشئ مصلحة أو إدارة خاصة بعملية البحث والتنمية والتطوير بجانب الطرق والوسائل الإنتاجية. أما فيما يتعلق بوظائف المؤسسة، فإن للمؤسسة الاقتصادية عدة وظائف تقوم بها أهمها:²

أولاً- الوظيفة الإدارية: وتظهر هذه الوظيفة في انجاز المهام التالية:

1 - التخطيط: وهي المهمة الأهم، لكونها الإطار الذي يتم بموجبه تنفيذ باقي الوظائف، فيتم هنا تحديد الأهداف وجمعها ووضع السياسات وتقرير الإستراتيجية الواجب إتباعها من طرف المؤسسة؛

2 - التنظيم: ثاني أهم مهمة لما تحققه من استخدام أفضل للطاقات البشرية والمادية دون تحمل خسارة أو

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 18-19.

² جميل توفيق، إدارة أعمال، دار النهضة العربية، لبنان، 1978، ص 29.

ضياح للوقت والجهد، لكون التنظيم يعمل على إقامة وموازنة العلاقات السليمة بين العمل المحدد والأشخاص القائمين، والتسهيلات المادية؛

3 - القيادة: وهي المهمة التي تمكن من توطيد العلاقات بين العمال والمرؤوسين وتمكن المدراء من التحكم في العمل ونشاط العمال، لان القيادة في الأصل هي مدى قدرة الفرد في التأثير على الشخص، أو المجموعة وتوجيههم وارشادهم من اجل كسب تعاونهم وتحفيزهم على العمل بأعلى درجة من الكفاءة؛

4 - الرقابة: أي الرقابة على تنفيذ ما خطط له وتم تنفيذه وقيادته، فقد عرفت بأنها التحقق ما إذا كان كل شيء يحدث وفق الخطة الموضوعية والتعليمات الصادرة، والمبادئ التي تم إعدادها.

ثانيا - وظيفة التموين: ويقصد بها إمداد المؤسسة بالبضائع والمواد الأولية والمنتجات الضرورية بالتنوع والكمية، والوقت المناسب وبأقل تكلفة ممكنة وتتم في الغالب في مرحلتين هما:

1 - الشراء: تتم عملية الشراء بعد إجراء دراسة مسبقة لتحديد الكميات المطلوبة والوقت المسموح للحصول عليها حسب السوق وتكاليف الحصول عليها؛

2 - التخزين: وهي عملية المحافظة على المواد والمستلزمات ومن ثم توجيهها للبيع أو استعمالها في العملية الإنتاجية، وانطلاقاً من مخزونات المؤسسة يمكن تحديد نجاحها أو فشلها بأخذها كمقياس حيث أن المؤسسة ذات المخزون الكبير تعتبر في وضعية اقتصادية ومالية جيدة والعكس صحيح؛

ثالثاً - وظيفة التسويق: يتم بهذه الوظيفة دراسة كل ما يتعلق بالمستهلك من احتياجات ورغبات يطمح إليها من أجل ضمان بيع السلع والمنتجات أو تقديم الخدمة لأكبر عدد ممكن من المستهلكين، بالإضافة إلى الحصول على زبائن دائمين بواسطة العديد من السبل أهمها:

1 - البحوث التسويقية: يتم هنا البحث عن أماكن التوزيع المطلوبة وتحديد كيفية الوصول إليها، ودراسة حاجيات ومتطلبات المستهلك لتلبيتها؛

2 - الإشهار: وتعمل هنا المؤسسة على التعريف بمنتجاتها لدى السوق بالنسبة للسلع الجديدة والموجودة

سابقا وهذا للترويج لها وضمان أكبر عدد من العملاء الدائمين، ويكون الإشهار عبر وسائل الإعلام كالصحف والتلفزيون والانترنت وغيرها؛

3 - البيع (قنوات التوزيع): تهدف المؤسسة من خلال التسويق إلى بيع منتجاتها ولهذا فإنها تعمل على تحديد أماكن التوزيع لأن الباعة يشكلون أهم مصدر للحصول على المعلومات المطلوبة لدراسة السوق كما سهل على بعض التجار ترويج هذه المنتجات والسلع بفضل شهرتهم لدى العملاء؛

رابعاً- الوظيفة المالية: وهي أساس حركة الأموال فهي تساعد على دراسة مواطن القوة والضعف لمبيعات المؤسسة ومصاريها ومداخيلها، وأهم مواردها، وسيتم التطرق إلى هذه الوظيفة بجزء من التفصيل في المطلب التالي؛

خامساً- وظيفة الموارد البشرية: تدرس فاعلية ومهارة وتعاون العاملين في المؤسسة، وتعمل على تحفيزهم وتحديد الكفاءات فيهم؛

سادساً- وظيفة الإنتاج: يتم بهذه الوظيفة أخذ المدخلات (المواد) وتحويلها عن طريق عمليات الإنتاج إلى مخرجات (سلع وخدمات) توجه لإشباع حاجات ورغبات المستهلكين.

المطلب الثاني : دور المحاسبة الإدارية في التخطيط والرقابة

على الرغم من تعدد الوظائف الإدارية في المؤسسة فإنه لا يمكن تحقيق أهداف الإدارة بدون الدور الذي تضطلع إليه المحاسبة الإدارية في كل وظيفة، لذلك فإن أي تحليل لكل وظيفة إدارية يأتي دور المحاسبة الإدارية على نحو فعال في سيرورة العملية الإدارية المهمة¹، ويمكن تلخيص دورها في ثلاثة محاور رئيسية:

- التخطيط؛

- الرقابة،

- اتخاذ القرار .

¹ أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص 03.

الفرع الاول - على مستوى التخطيط

يعتبر التخطيط من أهم وظائف الإدارة، حيث يُسمح من خلاله الربط بين أهداف المؤسسة والإمكانات التي تتوفر عليها، وتختلف المدة الزمنية للتخطيط باختلاف موضوعه ومداه حيث أن تخطيط الإنتاج والأرباح يختلف عن تخطيط البرامج كما أن التخطيط في الفترة القصيرة يختلف عن التخطيط في المدى الطويل¹.

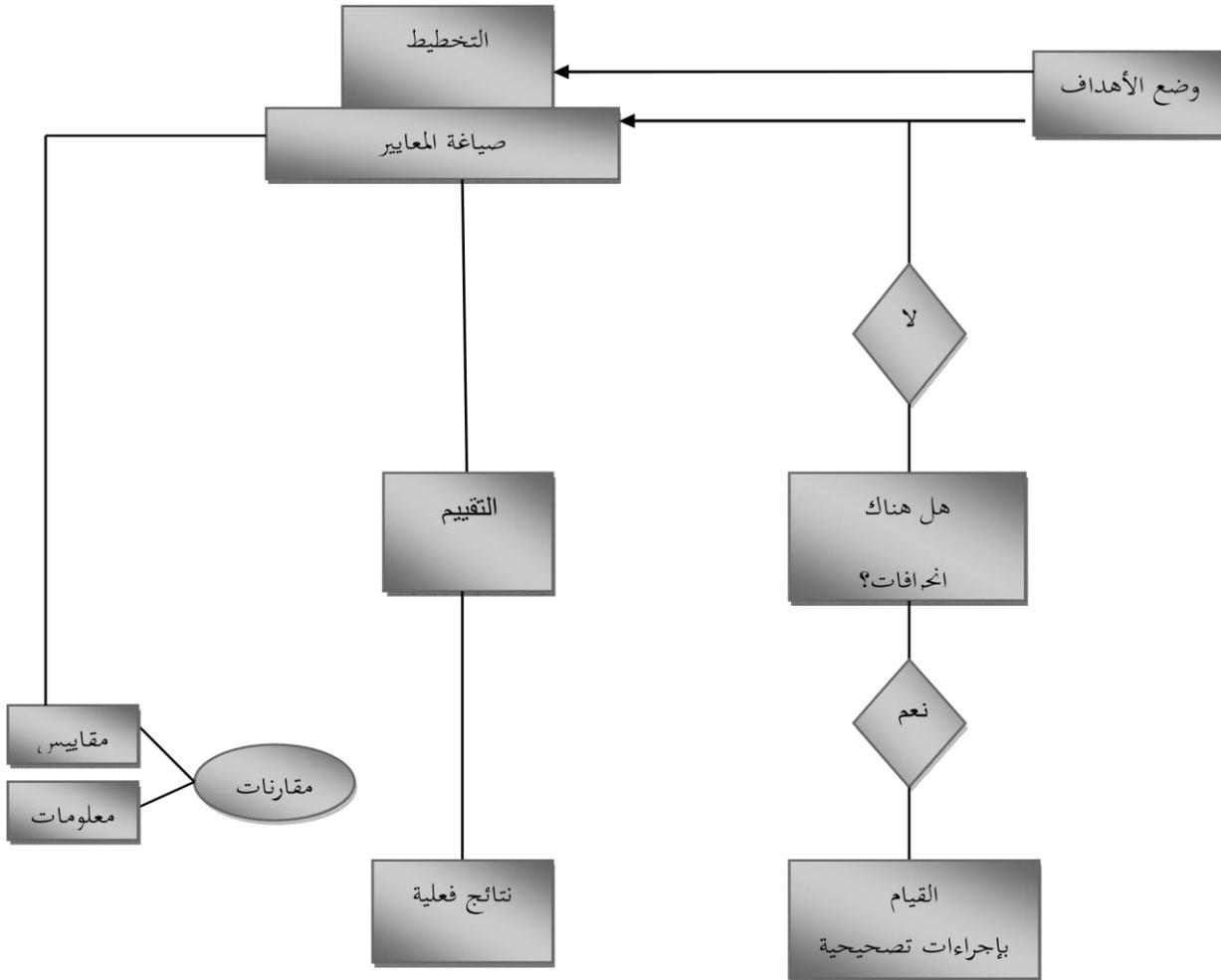
وعليه فإن الهدف من قبل إدارة المؤسسة يرتبط بالإمكانات المتاحة لها، وللمحاسبة الإدارية مساهمة في ترجمة هذه الأهداف من خلال استخدام بيانات محاسبية وإحصائية تساعد في تدليل أثر تحقيق الأهداف، إضافة إلى أن المحاسبة الإدارية تقدم تقارير تفصيلية للإمكانات المستقبلية، إضافة إلى تحديد الإمكانات الحالية طيلة فترة التخطيط وربط هذه الإمكانات بالموازنات التقديرية. وفي مهمة أخرى للمحاسبة الإدارية هي تحديد معدلات الأداء وربط تلك المعدلات بين مختلف أنشطة المؤسسة من أجل تحقيق مفهوم محاسبة المسؤولية، وهو ما يساعد على اكتشاف الانحرافات عن ما هو مخطط ودراساتها، سواء كانت هذه الانحرافات ملائمة أو غير ملائمة ويظهر دور ممارس المحاسبة الإدارية في عملية التخطيط من خلال المساعدة على تكوين الخطط المستقبلية وتوفير المعلومات التي تساعد في اختيار المنتجات التي يتوجب بيعها، وكذلك الموازنات التقديرية وتوفير البيانات اللازمة في تقييم الماضي واستخدامها في تقييم المستقبل.

الفرع الثاني - على مستوى الرقابة

تعتبر عملية الرقابة هي أحد مجالات المحاسبة الإدارية، التي تقوم على مقابلة النتائج التي تم تحقيقها مع الأهداف التي تم التخطيط لها مسبقا وذلك من أجل استخراج الانحرافات ثم تحليلها وتفسيرها ضمن جهاز تنظيمي يسمح بتحقيق حوار إداري يؤدي إلى تصحيح المسار عن طريق اتخاذ قرارات تصحيح الاختلالات ومتابعة تنفيذها. وعليه فيشكل نظام المحاسبة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية الرافد الأساسي لعملية الرقابة عن طريق بناء هيكل معلوماتي يمكن توضيحه في الشكل التالي:

¹ عبد الحي مرعي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، 1988، ص 40-41.

الشكل رقم (01): ممارسة الرقابة من خلال المحاسبة الإدارية



المصدر: عبد المنعم عوض الله، عزيزة عبد الرزاق، المحاسبة الإدارية في مجالات الرقابة واتخاذ القرارات،

مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، 1994، ص 42.

والملاحظ من خلال الشكل أن ممارسة الرقابة يرتبط ارتباطاً وثيقاً مع نظام المحاسبة الإدارية في المؤسسة، حيث يتم التأسيس إلى ربط أهداف المؤسسة مع خطط الأعمال ومن ثم ممارستها باستخدام بعض النماذج التي تكشف الانحرافات والاختلالات

الفرع الثالث - على مستوى اتخاذ القرار

تعتبر عملية اتخاذ القرار عملية مفاضلة بين عدة بدائل متاحة من أجل حل مشكلة معينة وفقاً لنماذج تسمح بتقييم مختلف البدائل وتحديد أفضلها، وعلى هذا النحو خضعت المحاسبة الإدارية لتطورات جذرية ساهمت في التطورات الاقتصادية حتى أدرك المحاسبون الإداريون أن أحد المدخلات اللازمة والضرورية من أجل إخراج قرارات رشيدة.

وفي سياق آخر أشار Horngren إلى أن جوهر العملية الإدارية هو اتخاذ القرار، حيث تتأسس جودة القرارات على نوعية البيانات التي توفرها المحاسبة الإدارية التي تعتبر مصدرا أساسيا من أجل توفير البيانات اللازمة لإخراج قرارات تتحلى الرشادة¹، وتتبع عملية اتخاذ القرار سبع مراحل أساسية تقوم المحاسبة الإدارية على توجيهها على النحو التالي²:

- تحديد وتشخيص المشكلة؛

- تحديد أهداف النظام الكلي للمؤسسة وأهداف الأنظمة الفرعية التي طرحت في سياقها المشكلة؛

- تجميع المعلومات التي المشكلة التي تم طرحها؛

- تبويب وتحليل وتفسير المعلومات ثم ترتيبها من أجل إيجاد الحل الصحيح للمشكلة؛

- وضع البدائل الممكنة للمشكلة التي تم طرحها؛

- تقييم كل بديل وتحديد تأثيراته على الهدف المنشود؛

- متابعة عملية اتخاذ القرار وتأثيراته على الهدف

وقد تختلف احتياجات كل مرحلة من المراحل السابقة فالمعلومات التي تتطلبها مرحلة تحديد وتشخيص المشكلة تختلف عن المعلومات التي يستوجب استحضارها في مرحلة تحديد أهداف النظام والأهداف الفرعية للأنظمة الأخرى وكذلك مع المراحل المتبقية، فقد تتطلب مرحلة تحديد وتشخيص المشكلة نظاما معلوماتيا يساعد إدارة المؤسسة في الكشف عن المشاكل المحيطة وإيجاد الحل المناسب لها ووضعها في إطارها الصحيح، وذلك تمهيدا وضع البدائل الممكنة ومن ثم تقييم كل بديل ومحاولة فهم تأثيراته على المشكلة لتختتم مراحل اتخاذ القرار بمتابعة تنفيذه والتحقق من البديل الذي تم اختياره

المطلب الثالث: أدوات المحاسبة الإدارية في الرقابة على الاداء

تُعد أدوات المحاسبة الإدارية من الآليات الجوهرية التي تعتمد عليها المؤسسات في مراقبة وتقييم أدائها، بهدف تعزيز الكفاءة وتحقيق الأهداف الاستراتيجية. ومن أبرز هذه الأدوات

الفرع الأول: أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية

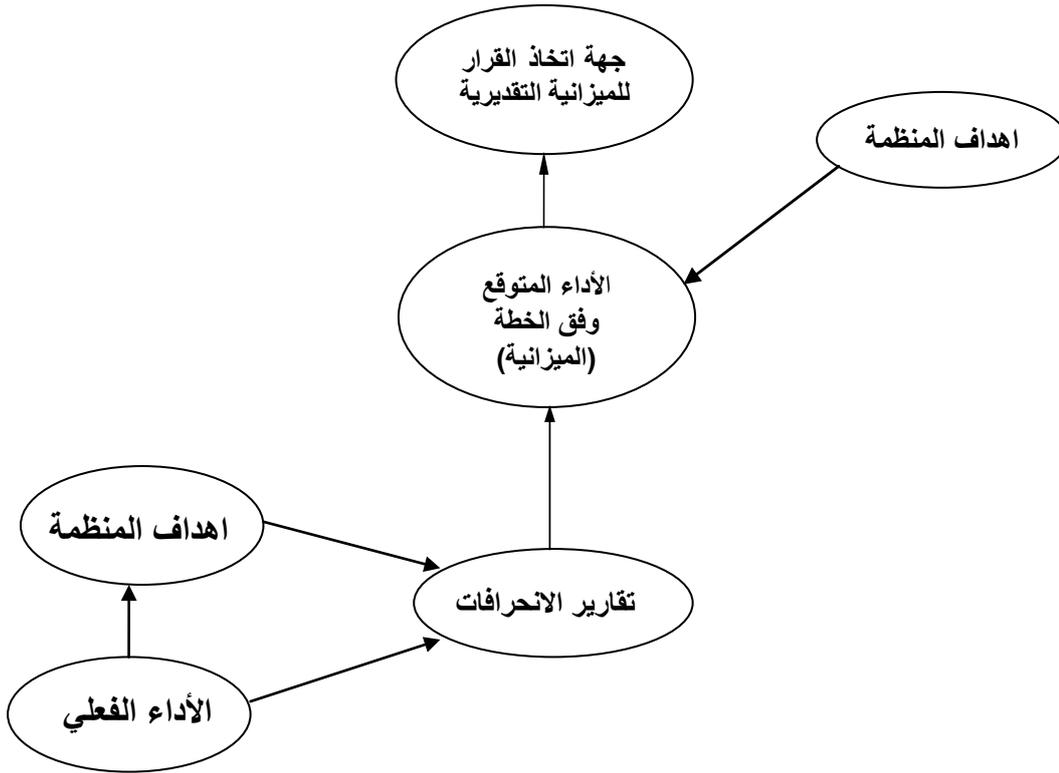
أولا: الموازنة التقديرية

يمكن تلخيص الهدف الرقابي للموازنة التقديرية في الشكل التالي:

¹ Horngren et al., op. cit., p. 25.

² موفق عبد الحسين محمد، أهمية ودور وملاءمة البيانات المحاسبية في صنع واتخاذ القرارات الإدارية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد الأول، 2006، ص 87.

الشكل رقم (02): عملية الرقابة والتغذية العكسية (الموازنة التقديرية)



المصدر: خالد وهيب الراوي، يوسف سعادة، التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2000 ص 1.

تُعتبر الأهداف المخططة مرجعاً رئيسياً لتحديد الأداء المتوقع للمؤسسة، حيث يؤدي تحليل الفارق بين الأداء الفعلي والأداء المتوقع إلى إصدار تقارير تسلط الضوء على الانحرافات، مما يُساهم في تحسين الأداء الفعلي بما يتماشى مع الأهداف المحددة مسبقاً. وتجدر الإشارة إلى أن الموازنة التقديرية تشكل أداة أساسية لقياس وتعديل أنشطة المؤسسة الاقتصادية من خلال مقارنة التنفيذ الفعلي مع الخطط الموضوعية. وتتم عملية الرقابة باستخدام الموازنة التقديرية عبر ثلاث مراحل رئيسية:¹

المرحلة الأولى: تسجيل الأداء الفعلي للأنشطة والنتائج.

1 خالد وهيب الراوي، يوسف سعادة، مرجع سابق، ص 194.

المرحلة الثانية: مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المتوقع.

المرحلة الثالثة: التغذية العكسية وذلك من خلال توضيح الانحرافات بين الأداء الفعلي والمخطط له من أجل اتخاذ القرارات المناسبة والملائمة لتجاوز الأخطاء والانحرافات.

ثانيا - محاسبة المسؤولية

يمكن تعريف محاسبة المسؤولية على انها: " نظام محاسبي يصمم في ضوء تدرج السلطة والمسؤولية داخل المؤسسة، ويتأسس على إعداد التقارير التي توفر المعلومات التي تمكن من تحديد وتقييم مدى نجاح كل مسؤول في الاضطلاع بمسؤولياته بما ينعكس على تحقيق أهداف المنشأة (المؤسسة) ".
فهي طريقة إدارية رقابية تعتمد على المحاسبة، وتهدف إلى ضمان رقابة فعالة على الأداء من خلال ربط التقارير الإدارية بالجهة المسؤولة عن تقديمها.

فيشمل نظام محاسبة المسؤولية عدة مقومات أساسية منها:¹

- تحديد مراكز المسؤولية في المؤسسة حسب الأهداف العامة لها والخريطة التنظيمية؛

- لا بد إدراج تقارير مالية وإدارية كل حسب مسؤوليته لتبيان نتائج الأداء الفعلية من أجل مقارنتها بالمقدرة؛

- تجميع عناصر التكاليف والإيرادات الخاضعة للرقابة حسب مراكز المسؤولية؛

- توافد نظام رقابي محكم على مختلف مراكز المسؤولية.

تُطبّق العديد من المؤسسات نظام محاسبة المسؤولية نظراً لدوره المهم في التحكم بالتكاليف، وتحقيق رقابة دقيقة على تصرفات المسؤولين عبر محاسبتهم على أدائهم في مراكز المسؤولية التابعة لهم. كما يُعتبر نظام محاسبة المسؤولية جزءاً رئيسياً من نظام الرقابة الداخلية الذي يساهم في تعزيز كفاءة وفعالية استخدام الموارد لتحقيق الأهداف المرجوة.

1 محمد تيسير "عبد الحكيم رجبى"، المحاسبة الإدارية، ط3 دار وائل، عمان، 2004، ص 327.

ثالثاً - محاسبة التكاليف

التكاليف تعرف بانها: "قيمة التضحية من الموارد من أجل الحصول على سلعة أو منفعة وتسمى هذه التضحية بالمنفعة"¹ ، اما محاسبة التكاليف يمكن تعريفها بأنها "نوع من المحاسبة التي تهتم بتحديد تكلفة إنتاج الوحدات المنتجة والرقابة على عناصر الإنتاج بهدف التخطيط ورسم السياسات"².

كما أتينا بالذكر بأن محاسبة التكاليف هي فرع من فروع علم المحاسبة وتطبيق مبادئها، حيث تقوم بتقديم معلومات مالية خاصة بعناصر النفقات وتعمل على تسجيلها وتبويبها وتحليلها وتحميلها على مراكز التكلفة³، وترتكز على تحليل ومراقبة التكاليف في مختلف مستويات الأنشطة الاقتصادية داخل المؤسسة، مع السعي أيضاً إلى⁴:

- حساب تكاليف السلع والخدمات: هذا من خلال قياس تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف المستخدمة في الإنتاج وتكاليف المراحل والأقسام والمراكز والأصناف من أجل تحديد أسعار البيع التي تفي بالربح المطلوب؛

- مراقبة العمليات التشغيلية وذلك من خلال مساعدة المؤسسة الاقتصادية في التخطيط عن طريق الموازنات التقديرية، كذلك المساعدة في الرقابة على عناصر التكاليف من خلال مراقبة التكاليف الفعلية مع المقدره وتحديد الانحرافات الموجودة واتخاذ القرارات المناسبة.

الفرع الثاني: أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة

تعرضت أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية لانتقادات واسعة فيما يتعلق بدقتها، وهي خاصية جوهرية للمعلومات المحاسبية. ولذلك، بات من الضروري التركيز على تطوير واستخدام أدوات وأساليب حديثة في المحاسبة الإدارية تُساهم في تقديم معلومات دقيقة وملائمة، بما يتوافق مع طبيعة وخصائص النماذج القرارية الحديثة التي تتسجم مع المتغيرات الحالية في بيئة الأعمال.

¹ عبد الناصر إبراهيم نور وعليان الشريف، التكاليف الصناعية، دار المسيرة، عمان، 2006، ص 11-12

² محمود علي الجبالي وقصي السامراني، محاسبة التكاليف، دار وائل، عمان، 2000، ص 12.

³ محمود علي الجبالي، نفس المرجع، ص 14.

⁴ سليمان سفيان ومجيد الشرع، المحاسبة الإدارية - اتخاذ قرارات ورقابة، دار الشروق، عمان، 2002، ص 31.

أولاً - نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة

إن تبني المؤسسة الاقتصادية لأنظمة جديدة يزيد من قدرتها التنافسية ويؤدي إلى التحسينات المتعلقة بالأنشطة أو العمليات أو المنتجات... الخ، كتبني ما يسمى بالإدارة على أساس الأنشطة وهو تحول جذري في نظم تسيير جاء كضرورة لمواكبة التطورات الحاصلة، والإدارة على أساس الأنشطة "ABM" نظام يركز على إدارة الأنشطة باعتبار أن ذلك هو الطريق لتحسين القيمة التي يوفرها أسلوب تحديد التكاليف على أساس الأنشطة.¹

إن النشاط في المؤسسة الاقتصادية يُشير إلى مجموعة مترابطة من العمليات التي تهدف إلى تحقيق هدف معين، وهو إنتاج المنتج النهائي. ويستند نظام التكاليف المعتمد على الأنشطة إلى تحديد الأنشطة الضرورية للعملية الإنتاجية، ثم تخصيص التكاليف لكل نشاط بشكل منفصل. بالإضافة إلى ذلك، يُساهم هذا النظام في تحسين الرقابة على الأداء، حيث يتيح تحديد الأنشطة ذات التكلفة الأعلى وتحليلها لتطوير كفاءة العمليات وتقليل الهدر. ويُعرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بأنه: "نظام لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات بناءً على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدفاً لاحتساب التكلفة الأساسية والتي تتجم عنها خدمات مشتركة، وتجمع تكاليف كل نشاط على حدى، وتحمل للمنتجات على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكاليف"²

يتسم نظام التكاليف المعتمد على الأنشطة بمجموعة من المزايا التي تدفع العديد من المؤسسات الاقتصادية إلى تطبيقه. من بين أبرز فوائده:³

- تدعيم آليات الرقابة وتسيير التكاليف من خلال تحديد مسببات التكلفة مما يساهم في سهولة تتبع التكاليف؛

- تحسين عملية اتخاذ القرارات الإدارية من خلال التحديد الدقيق للمعلومات الخاصة بالتكاليف مما يجعلها أكثر شفافية ووضوح وبسيطة للفهم؛

¹ جولي مايرلي، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسة المالية، ترجمة محمد زاحل، مركز البحوث، السعودية، 2004، ص 470.

² كمال خليفة أبو زيد وعطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 32.

³ رمزي نعيم نزال، مدى استخدام نظم التكاليف المحاسبية متكاملة لتعزيز الاداء والربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة اليرموك، الأردن، 2005، ص 58-63.

- يساهم في قياس أداء الأنشطة الموجودة بالإضافة إلى مساهمته في تحديد الأنشطة التي لاتضيف قيمة للعملية الإنتاجية تمهيدا للاستغناء عنها.

ثانيا - نظام التوقيت المنضبط (JIT)

تُعتبر النظم الحديثة في الإدارة والتشغيل أدوات أساسية لتعزيز الرقابة على الأداء والعمليات داخل بيئة الأعمال المعاصرة، حيث تهدف إلى تحسين الفعالية وتقليل الهدر وتطوير كفاءة استخدام الموارد. ويأتي نظام التوقيت المنضبط كواحد من تلك الأدوات المبتكرة، التي تُسهم في ضمان متابعة دقيقة للعمليات وتحقيق الإنتاجية والجودة المطلوبة، مع المحافظة على تقليل التكاليف.

فيمكننا تعريف نظام التوقيت المنضبط بأنه " نظام تكاليف المخزون في وقت المناسب التي يعمل على استلام المواد اليوم واستخدامها غدا؛ وذلك من خلال ضبط توقيت استلام المواد عند البدء في استخدامها للإنتاج، وضبط توقيت الانتهاء منها على وقت تسليم أو شحن التام"¹

يستخدم نظام التوقيت المنضبط نظام معلومات يدعى نظام "كانبان" من أجل الرقابة على الإنتاج وصلاحيته دوران المواد والإنتاج في المصنع.²

ثالثا - بطاقة الأداء المتوازن

توصلت أبحاث Kaplan and Norton عام 1882م إلى استحداث أدوات لتقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية تضم مؤشرات غير مالية (الجودة، آجال التسليم، رضا العملاء... الخ) وتم تجميعها في وثيقة واحدة أطلق عليها بطاقة الأداء المتوازن (BSC) فيعرفها كل من "روبرت كابلان" و "ديفيد نورتون" على أنها "نظام لقياس الأداء بشكل منظم يتم بواسطتها ترجمة الإستراتيجية إلى أهداف واضحة ومجموعة من المقاييس

¹ سليمان حسين البشتاوي وغسان فالح المطارنة، نظام تكاليف الإنتاج الآتي jit في المنشآت الصناعية الأردنية ودوره في اتخاذ القرارات الإستراتيجية، مداخلة مقدمة في المؤتمر العلمي الرابع، الريادة والإبداع، جامعة فيلادلفيا، الأردن، 2015، ص 6.

² اسماعيل يحيى النكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية-قضايا معاصرة، دار حامد، الرदन، 2007، ص 40.

الملائمة لتقويم الأداء مع توفير معايير للأداء يتم ربطها بمجموعة من الأعمال والبرامج التي ينبغي القيام بها لتحقيق تلك الأهداف".¹

ان عملية بناء بطاقة الأداء المتوازن تستوجب تنفيذ مجموعة من الخطوات المرتبة كما يلي:²

- تحديد الأهداف الإستراتيجية من قبل المؤسسة الاقتصادية؛
- تحديد مقاييس الأداء لكل منظور من المنظورات الأربعة (المالي ، العملاء ، التعلم و النمو و منظور العمليات الداخلية) وعرضها أمام المسؤولين للدراسة؛
- وضع قيم مثالية مستهدفة لكل هذه المقاييس لكي تساعد في التقييم؛
- تقييم الأداء وفق هذه المقاييس ومن ثم تقويمه؛
- تقييم فعالية بطاقة الأداء المتوازن ومدى تناسقها مع الأهداف الإستراتيجية المسطرة، ثم اتخاذ الإجراءات اللازمة للتحسينات والتعديلات المطلوبة.

ومن فوائد تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة الاقتصادية تتجلى في مجموعة من المزايا التي تشمل:³

- التنسيق بين مختلف فروع المؤسسة والتعاون في تحقيق الأهداف المسطرة؛
- تحديد المسؤوليات بصورة واضحة مما يسهل التدخل في حالة الانحرافات؛
- القدرة على تحليل وتقييم العمليات والأنشطة في المؤسسة الاقتصادية؛
- تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة بأكثر فعالية وكفاءة؛
- توفر بطاقة الأداء المتوازن معلومات كافية للمسؤولين لاتخاذ القرارات المناسبة.

رابعا - ادارة الجودة الشاملة

أصبح مفهوم الجودة من المفاهيم الحديثة التي تحظى باهتمام واسع في مختلف الدراسات، حيث يمثل قضية جوهرية للعديد من المؤسسات. ويأتي ذلك نتيجة تغير رؤية المؤسسات نحو أساليب المنافسة،

¹ احمد يوسف دودين، درجة ممارسة بطاقة الأداء المتوازن بوصفها أداة التخطيط الإستراتيجي في الجامعات الأردنية الخاصة، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، العدد الأول، 2012 الأردن، ص 138.

² أحمد يوسف دودين، نفس المرجع ، ص 143.

³ أحمد يوسف دودين، نفس المرجع ، ص 143-144.

واقترعها بأن الجودة تُعد الوسيلة الأساسية التي تضمن لها الاستمرارية والبقاء في الأسواق. وقد عرفت المنظمة الدولية للتقييس (ISO) الجودة بأنها "الدرجة التي تشبع فيها الحاجات والتوقعات الظاهرية والضمنية من خلال جملة الخصائص الرئيسية المحددة مسبقاً"¹، فالجودة تعتبر ترجمة لمتطلبات الزبائن حيث تضم جودة المنتج، جودة الخدمة، جودة المسؤولية الاجتماعية، وجودة السعر وجودة تاريخ التسليم.²

يُعد نظام إدارة الجودة الشاملة إطاراً إدارياً متكاملًا يهدف إلى تعزيز الربحية والإنتاجية من خلال إنشاء بيئة تنظيمية تركز على رضا العميل وتلبية توقعاته. يعتمد هذا النظام على إشراك العاملين في جميع المستويات في أنشطة التحسين المستمر. وتعتبر الرقابة على الأداء جزءاً لا يتجزأ من هذا النظام، حيث تتيح متابعة العمليات بشكل مستمر لضمان تحقيق الأهداف المنشودة وتعزيز الفعالية والكفاءة في الأداء:³

- تحقيق التميز والتفوق في الأداء التنظيمي في المؤسسة؛

- العمل على ارضاء العملاء وتحقيق تطلعاتهم؛

- اشراك جميع العمال في التحسين المستمر ودعم العمل الجماعي؛

- تقديم منتجات ذات جودة عالية؛

- اجراء تحسينات مستمرة على جميع أنشطة المؤسسة.

تحصد المؤسسة الاقتصادية العديد من المزايا نتيجة اعتماد فلسفة إدارة الجودة الشاملة، ومن أبرز هذه الفوائد:⁴

- تعزيز الموقع التنافسي للمؤسسة الاقتصادية من خلال تقديم منتجات ذات جودة عالية؛

- تحسين العلاقة بين الإدارة والعمال والتحفيز بشكل أكبر على العمل الجماعي وروح الفريق؛

- تحقيق رضا العميل وذلك عن طريق التعرف على احتياجاته ورغباته والعمل على تلبيتها؛

¹ محمد عبد الوهاب العزاوي، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري، عمان، 2005، ص 15.

² هدى السامراني، إدارة الجودة الشاملة في القطاعين الإنتاجي والخدمي، دار جرير، عمان، 2007، ص 27.

³ مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، عمان، 2007، ص 19.

⁴ محمد عبد الوهاب العزاوي، مرجع سابق، ص 68-69.

- يمثل تطبيق فلسفة ادارة الجودة الشاملة سلسلة من الإيجابيات المتتالية التي تسمح للمؤسسة بتحقيق أهدافها المسطرة وهي تحقيق النمو وزيادة الأرباح، وزيادة الحصة السوقية والاستثمار الأمثل لمواردها؛
- التركيز على التحسين المستمر للعملية الإنتاجية وجميع أنشطة المؤسسة.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

في هذا المبحث، تم التطرق إلى بعض الدراسات السابقة التي تناولت نفس موضوع الدراسة، وذلك للاستفادة منها ومقارنتها بما توصلنا إليه من نتائج.

المطلب الأول: الدراسات العربية

تم عرض مجموعة من الدراسات العربية، والتي تناولت المحاسبة الإدارية وتطبيقها داخل المؤسسات الاقتصادية.

الدراسة الأولى - دراسة نجوم قمازي، ملياني حكيم، تحت عنوان "مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية - دراسة استقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف" 2017-2018"، حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تعظيم قيمة المؤسسة عن طريق ترشيد القرارات وتحسين الأداء، وقد ضم مجتمع الدراسة (30) مؤسسة من المؤسسات الإنتاجية بولاية سطيف، حيث توصل الباحثان إلى أن المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف لا تطبق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية من جهة، ومن جهة أخرى تؤكد على أهميتها، وحسب الباحثان فإن هذا التناقض يعود إلى وجود عوامل تكلمت عليها النظرية الموقفية التي تؤثر على تبني مثل هذه الأساليب.

الدراسة الثانية - دراسة عبد الرزاق سليمان رماح. (2017): تم اعداد هذا العمل في إطار اعداد مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة تحت عنوان "دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في ترشيد قرارات الاستثمار: بالتطبيق على مجموعة شركات جياذ الصناعية"، قدمت بجامعة النيلين بالسودان. اعتمدت على المنهج التاريخي الاستنباطي، الاستقرائي، و الوصفي التحليلي، وهدفت الدراسة إلى الوقوف على دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المتمثلة في: التكلفة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة،

الإنتاج في الوقت المحدد، في ترشيد قرارات الاستثمار، وتوصلت الدراسة الى العديد من النتائج منها أنه توجد علاقة بين تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط وترشيد قرارات الاستثمار، و يدرك جميع المؤسسات باهمية المعلومات المحاسبية الخاصة بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في اتخاذ القرارات الاستثمارية، وقد أوصت هذه الدراسة إلى ضرورة تنمية الوعي لدى الإدارات للمؤسسات الصناعية باهمية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة من خلال تقديمها للمعلومات الملائمة التي تدعم القرارات الاستثمارية.

الدراسة الثالثة - دراسة محار عبدالله الخليل (2012م) تناولت هذه الدراسة تطبيق اساليب المحاسبة

الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ، تمثلت اهداف الدراسة في بيان تطبيق اساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية والتعرف على الصعوبات التي تعترض استخدام هذه الاساليب، من اهم نتائج الدراسة ان الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية تطبق اساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، اما اهم التوصيات فيمكن ايجازها في ضرورة تدريب العاملين على تطبيق اساليب المحاسبة الإدارية الحديثة من اجل استغلالها بشكل أمثل ،هذا بالإضافة الى ضرورة التأكد من وجود هيكل اداري سليم قبل تطبيق اساليب المحاسبة الإدارية من حيث تحديد المسؤوليات الإدارية والمالية.

الدراسة الرابعة - دراسة مبارك (1992م) : حاولت هذه الدراسة بيان استخدام انظمة المحاسبة الإدارية

في كل من مصر واليابان والولايات المتحدة الأمريكية بهدف بيان أوجه التشابه بين هذه الدول واثر التقدم التكنولوجي بينها على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية فيها ، وقد بينت النتائج أن الشركات المصرية تستخدم نظم التكاليف لإعداد القوائم المالية في حين أن الشركات الأمريكية تستخدمها لغرض الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات أما الشركات اليابانية فإنها تهدف إلى توفير المعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية ، ومن حيث الأساليب المستخدمة فقد تبين أن الشركات المصرية تستخدم أسلوب العالقة الخطية بين الكلفة

والربح والحجم أما الشركات الأمريكية واليابانية فإنها تركز على النماذج الاحتمالية غير الخطية في تحليل هذه العلاقة كم وأظهرت النتائج وجود اختلاف جوهري بين الشركات الصناعية في الدول الثالث في مجال معايير الأداء المالية المفضلة في كل منها.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

تم التطرق في هذا المطلب إلى بعض الدراسات الأجنبية التي تناولت موضوع المحاسبة الإدارية، بهدف التعرف على تجارب أخرى والاستفادة منها.

الدراسة الأولى - دراسة (Robert. Chenhall, Smith , 1998) بعنوان : " تبني أساليب المحاسبة

الإدارية ومنافعها- دراسة الميدانية في استراليا " هدفت الدراسة إلى معرفة المنافع التي تنتج من استخدام كل من الأساليب التقليدية والأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ومدى ملاءمتها للشركات الصناعية الكبرى في استراليا، ويرى Chenhall أن الأساليب التقليدية مثل تحليل انحرافات التكاليف ومقاييس الأداء المعتمدة على الربحية تركز على المعلومات المالية ولا تعطي اهتماما للمعلومات غير المالية وذلك عكس الأساليب الحديثة التي تضع كل من المعلومات المالية وغير المالية في الاعتبار مثل نظام التكلفة حسب الأنشطة (ABC) ومقاييس الأداء الحديثة أو المقاييس المرجعية (Benchmarking) ، وتوصلت الدراسة إلى أن نسبة تبني الأساليب الحديثة في الشركات الصناعية الكبرى تعتبر مرتفعة مقارنة بدراسات جرت في دول أخرى وفي نفس الوقت فإن الأساليب التقليدية كانت الأكثر انتشارا من الأساليب الحديثة في تلك الشركات، وأوضحت أنه من الصعب الحكم على الأساليب التقليدية غير ملائمة، وأنه يجب التركيز على التكامل بين الأساليب التقليدية والأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، حيث انه وحتى الآن فان الأساليب الحديثة أظهرت منافع للشركات المستخدمة لها ويجب دراسة الشروط الضرورية لتفعيل هذه الطرق الحديثة والمبتكرة، كما تعرضت الدراسة للأسباب التي تجعل بعض الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ملائمة لبعض الشركات في دول ما وغير ملائمة في دول أخرى فمثلا الأساليب التي تستخدمها الشركات في اليابان قد لا تكون ملائمة

للشركات الغربية ومن هذه الأسباب ما يتعلق بعوامل حضارية وأسباب تتعلق بمدى تطور نظام التكاليف في تلك الشركات.

الدراسة الثانية - دراسة (Ramljak and Rogosic) ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في

كرواتيا

تناولت الدراسة ممارسات المحاسبة الادارية الاستراتيجية في كرواتيا، هدفت هذه الدراسة الى التعرف على

أهمية اساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية ودورها في امداد المدراء بمعلومات ذات اهمية نسبية في

التوقيت المناسب، كما هدفت الى التعرف على دور الاساليب الحديثة للمحاسبة الادارية والممثلة في نظام

التكلفة على اساس الانشطة وادارة الجودة الشاملة في الرقابة على التكاليف وتخفيضها، أما اهم نتائج هذه

الدراسة فيمكن ايجازها في أن معلومات المحاسبة الادارية الاستراتيجية مفيدة للمدراء في دعم قراراتهم، من

خلال امدادهم بمعلومات ذات صلة وفي الوقت المناسب، كما انها تعمل على الرقابة على التكاليف

وتخفيضها، كما أن الشركات الكرواتية تطبق التقنيات محل الدراسة بمستويات جيدة جداً.

أما اهم التوصيات فيمكن ايجازها في ضرورة تطبيق اساليب المحاسبة الاستراتيجية لتمكين مديري الشركات

من تحديد وادارة التكاليف للمنظمة وكذلك ضرورة اجراء تحليل متعمق لأنشطة الشركة لتحديد الاحتياجات

من المعلومات وذلك لتمكين مدراء الشركات من رصد وتحليل الاداء الاقتصادي لشركاتهم.

الدراسة الثالثة - دراسة petr petera, libuse soljakova وعنوان هذه الدراسة "مدى استخدام

المؤسسات لتقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة من قبل مؤسسات جمهوري التشيك " سنة 2019، والغرض من

هذه الدراسة هو التحقق في مدى استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (SMA) والعوامل الرئيسية

التي تؤثر عليها في الجمهورية التشيكية، وقد تم استخدام المنهج الكمي بما في ذلك الاحصائي لتحليل (90)

استبانة كانت صالحة لتحليل هذه الدراسة، والتي توصلت أن أسلوب التكلفة المستهدفة هو الأكثر استخداماً، أما الأقل استخداماً أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة.

الدراسة الرابعة - دراسة (1979) chin and chang

بحثت هذه الدراسة في تطبيقات أساليب المحاسبة الإدارية في تايوان وهل هناك علاقة بين حجم الشركة والأساليب التي يتم تطبيقها ، وقد تبين أن العديد من أساليب المحاسبة الإدارية يتم تطبيقها في الشركات متوسطة وكبيرة الحجم خاصة الموازنات التشغيلية والرأسمالية فيما لم يكن هناك تطبيق لأساليب الحديثة مثل البرمجة الخطية وتحليل المسار الحرج ، كما وبينت الدراسة أن السبب الرئيسي لعدم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية هو عدم توفر الخلفية العلمية الكافية بهذه الأساليب ، إضافة إلى عدم وجود علاقة بين أحجام الشركات وتطبيقها لهذه الأساليب حيث تزداد تطبيقات هذه الأساليب مع زيادة أحجام الشركات.

المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسات السابقة

في هذا المطلب، قمنا بالقيام بمقارنة بين نتائج الدراسة الحالية والدراسات السابقة، مع إبراز أوجه التشابه والاختلاف

الجدول رقم (01): المقارنة بين الدراسات السابقة الدراسة الحالية

الدراسة	أوجه التشابه مع الدراسة الحالية	أوجه الاختلاف مع الدراسة الحالية
قمازي نجوم، ملياني حكيم (2018)	تناولت دور المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء، وبيّنت أهمية الأساليب الحديثة في دعم القرارات	لم تطبّق الدراسة على مؤسسة جزائرية محددة، بل كانت دراسة استقصائية عامة
عبد الرزاق سليمان رماح (2017)	تناولت أثر الأساليب الحديثة مثل ABC و JIT على القرارات	ركزت على قرارات الاستثمار فقط، بينما دراستي ركّزت على الأداء العام
محار عبد الله الخليل (2012)	استخدمت المنهج الوصفي التحليلي، وركزت على الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية	أُجريت على شركات أردنية مساهمة عامة، بينما دراستي على مؤسسة صناعية جزائرية
مبارك علاء الدين عبد المنعم (1992)	قارنت بين استخدام المحاسبة الإدارية في دول مختلفة، ودرست أثر التكنولوجيا	اهتمت بالمقارنة بين دول (مصر، أمريكا، اليابان) ولم تركّز على مؤسسة بعينها
Petera & Kolpakova (2020)	اهتمت بتطبيق أساليب حديثة مثل التكلفة المستهدفة و ABC	الدراسة أُجريت في جمهورية التشيك مع استخدام تحليل كمي
Ramljak & Rogosic (2012)	ناقشت أهمية المعلومات المحاسبية الحديثة في دعم القرارات وتقليل التكاليف	أُجريت على شركات كرواتية وبيئية اقتصادية مغايرة
Chenhall & Smith (1998)	درست التكامل بين الأساليب التقليدية والحديثة للمحاسبة الإدارية	أُجريت على شركات أسترالية، واستخدمت منهجًا ميدانيًا دقيقًا مختلفًا عن دراستي

الدراسة قديمة نوعا ما، وتمت في سياق وشروط اقتصادية مختلفة (تايوان)	بينت ضعف استخدام الأساليب الحديثة لغياب المعرفة، وهو ما ينطبق جزئياً على البيئة المحلية	Chin & Chang (1979)
--	---	--------------------------------

المصدر: من اعداد الطلبة

استفدنا من الدراسات السابقة في جانبين مترابطين. من جهة، ساعدتنا في فهم أعمق للمحاسبة الإدارية وأساليبها المختلفة، وكيف يمكن أن تساهم في تحسين الأداء داخل المؤسسة. كما ساعدتنا في تحديد المحاور الأساسية التي بنيت عليها هذه الدراسة، وخاصة ما يتعلق بالتخطيط والرقابة واتخاذ القرار. تتشابه دراستنا مع الدراسات السابقة في الهدف العام، وهو توضيح دور المحاسبة الإدارية في تحسين أداء المؤسسة، كما أن هناك تقاربا من حيث المواضيع المطروحة. لكن تختلف دراستنا عنها في عدة جوانب، أهمها أنها ركزت على مؤسسة صناعية جزائرية حقيقية وهي ALFA PIPE ، بينما ركزت أغلب الدراسات السابقة على شركات أجنبية. كما أننا اعتمدنا على التحليل النظري والوصفي فقط، دون اللجوء إلى أدوات إحصائية مثل الاستبيان، وهو ما يميز طبيعة هذه الدراسة ويجعلها أكثر ارتباطاً بالواقع العملي المحلي. بهذا الشكل، تقدم الدراسة الحالية إضافة جديدة من خلال تسليط الضوء على واقع المحاسبة الإدارية في بيئة صناعية جزائرية، وهو جانب لم يُدرس كثيراً في الأبحاث السابقة.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل، تم تقديم نظرة شاملة حول المحاسبة الإدارية من حيث المفهوم، الأهمية، وتطورها، باعتبارها أداة ضرورية تساعد الإدارة في التخطيط، الرقابة، واتخاذ القرار. كما تم التطرق إلى أبرز الأساليب التقليدية والحديثة التي تستعملها المؤسسات في تحليل التكاليف وتقييم الأداء، مع التركيز على علاقة المحاسبة الإدارية بوظائف المؤسسة مثل التموين، الإنتاج، التسويق وغيرها، وبيننا كيف يمكن أن تسهم أدواتها في متابعة الانحرافات وتصحيح المسار.

إضافة إلى ذلك، تم استعراض مجموعة من الدراسات السابقة، العربية والأجنبية، التي تناولت نفس الموضوع من زوايا مختلفة، مما سمح بتوسيع فهمنا لمجال المحاسبة الإدارية وملاحظة مدى تنوع النتائج حسب طبيعة المؤسسات المدروسة وبيئتها. وقد ظهر من خلال هذه الدراسات وجود صعوبات في تطبيق بعض الأساليب، خاصة في المؤسسات التي تعاني من نقص في الموارد أو الخبرات. أما دراستنا الحالية، فتميزت بتركيزها على مؤسسة جزائرية صناعية، مما يمنحها طابعاً تطبيقياً يتماشى مع واقع المؤسسات المحلية.

الفصل الثاني:
الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد تناول الجوانب النظرية للمحاسبة الإدارية واستعراض أبرز الدراسات السابقة في الفصل الأول، يأتي هذا الفصل لتسليط الضوء على الجانب التطبيقي من خلال دراسة ميدانية أُجريت على مؤسسة ALFA PIPE. يهدف هذا الفصل إلى إبراز كيفية تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية داخل المؤسسة، وتقييم مدى مساهمتها في تحسين الأداء واتخاذ القرار، وذلك اعتمادًا على المنهجية المناسبة وجمع المعطيات وتحليلها، وتم الاعتماد أيضا على وثائق المؤسسة الممثلة في القوائم المالية ، وبذلك قسمنا الفصل الى مبحثين وهما كالاتي:

- المبحث الأول: المنهجية المعتمدة وأدوات جمع البيانات
- المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

المبحث الأول: المنهجية المعتمدة وأدوات جمع البيانات

يعرض هذا المبحث طريقة التي تم اتباعها في الدراسة والأدوات التي استخدمت لجمع المعلومات المتعلقة بواقع المؤسسة

المطلب الأول: تقديم عام للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية ALFA * *PIPE*

تعتبر مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز من أهم المؤسسات بالجنوب الجزائري وذلك لكبر حصتها السوقية وارتفاع رقم أعمالها بالإضافة الى حساسية النشاط الذي تعمل فيه والمحتكر من طرف الدولة وتعاملاتها مع الخارج، الأمر الذي دفع المؤسسة الى استغلال كل طاقتها من اجل المحافظة على هذه المكانة، ولمعرفة الظروف الأخرى التي تعمل من خلالها المؤسسة خصص هذا المبحث وفق ثلاثة مطالب وهي:

الفرع الأول: النشأة التاريخية للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب ALEA PIPE

تمثل صناعة الحديد والصلب الركيزة الأساسية وتحديث الاقتصاد الوطني لما توفره من منتجات مصنعة أو شبه مصنعة ، تستعمل في مختلف القطاعات الاقتصادية كالزراعة ، النقل ، البناء و في الصناعات الأخرى كالصناعة الميكانيكية و البترولية ن وزيادة على تثمين الثروات الطبيعية وتوفير فرص العمل ، ومن أهم مؤسسات هذه الصناعة نجد المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFA PIPE والتي حصلت مؤخرا على شهادة الجودة المتمثلة في ISO 9001 وشهادة جودة المنتجات البترولية API-Q1 بالإضافة الى السعي للتسجيل في المواصفة ISO 14001 ، و تسجيلها في مواصفة ISO 18001 الخاصة بنظام الرعاية الصحية والسلامة .

الفرع الثاني: الأهمية الاقتصادية والأهداف الإستراتيجية للمؤسسة

أولا: الأهمية الاقتصادية للمؤسسة:

إن الأهمية الاقتصادية لهذه المؤسسة تتمثل في الدور الاقتصادي الذي تلعبه على مستوى المحلي أو الوطني أو حتى الدولي وذلك من خلال ما يلي:

- ❖ المساهمة في تدعيم عدد من القطاعات المهمة في الاقتصاد الوطني كقطاع الفلاحة والري، وقطاع المحروقات، فهي تتعامل مع كل من سوناطراك وسونلغاز ومحاور الرش الخاصة بقطاع الري... الخ، حيث تقوم بتغطية حوالي 60 % من احتياجات السوق الوطنية.
- ❖ على الصعيد الداخلي فهي تساهم في تشغيل حوالي 930 عامل ما يعني امتصاص جزء من البطالة الموجودة على مستوى المنطقة، والتشغيل يشمل جميع المستويات كسائقين ورجال الأمن الداخلي للمؤسسة، والمسيرين، العمال داخل الورشات المهندسين الخ

كما تساهم في فك العزلة عن مناطق الجنوب بصفة عامة ومنطقة غرداية بصفة خاصة، ومما يزيد من فعالية دورها موقعها الاستراتيجي والقريب من أهم مناطق الحقول البترولية كحاسي الرمل وحاسي مسعود وعين أميناس.

❖ المساهمة في زيادة إيرادات الولاية من خلال الضرائب التي تقوم بدفعها الى مصلحة الضرائب التابعة للولاية

❖ أما على مستوى الصعيد الدولي لعبت وما زالت تلعب دورا فعالا في نشر السمعة الحسنة على

مستوى الجودة منتجات المؤسسات الوطنية وخاصة بعد تحصلها على شهادتي ISO 9001

و APIQ1 وعملها على التسجيل في شهادة الأيزو 14001 من خلال العمل على تحقيق متطلبات

نظام الإدارة البيئية والمراجعة البيئية مع تنفيذها لنظام الرعاية الصحية والسلامة البيئية HSE.

ثانيا: الأهداف الإستراتيجية:

تعد الأهداف الإستراتيجية سببا لتمييز المؤسسة واستمرارها ودفعها نحو البقاء، من هذه الأهداف التي تبنتها المؤسسة وتسعى الى تحقيقها بكل ما لها من طاقة:

- ❖ المساهمة في تغطية الاحتياجات الوطنية (قطاع المحروقات والري).
- ❖ السعي لجلب الكفاءات البشرية والعمل على استقرارها من خلال التدريب والتكوين المستمر
- ❖ تخفيض التكاليف لتتمكن من بيع منتجاتها بسعر تنافسي يضمن لها حصتها السوقية وبالتالي تحقيق معدلات الربحية المطلوبة
- ❖ العمل على تخفيض الديون لتفادي العوائق الناجمة عنها.
- ❖ المساهمة في تنمية المنطقة، والعمل على امتصاص البطالة وذلك بخلق مناصب شغل جديدة.
- ❖ تطبيق مقاييس الجودة العالمية لمنتجاتها.
- ❖ العمل على الاحتكاك بالمؤسسات الأجنبية من أجل اكتساب التكنولوجيا الجديدة في مجال عملها.
- ❖ المساهمة في التنمية الوطنية وذلك من خلال تمويل الخزينة العمومية.
- ❖ محاولة كسب مستثمرين أجانب من خلال التسويق الالكتروني.
- ❖ العمل على تطوير نظام المعلومات يساعد على اكتساب التقنيات الجديدة في مجال تخصصها.
- ❖ توفير رؤوس الأموال الأجنبية (العملة الصعبة).
- ❖ إيجاد أسواق داخلية وخارجية لتصريف منتجاتها وللحصول على المادة الأولية.

يقوم بإعدادها المدراء التنفيذيون وذلك بالتنسيق مع أعضاء مجلس الإدارة

الفرع الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي

تتجلى أهمية الهيكل التنظيمي للمؤسسة في تحديد مختلف المسؤوليات وكذا توزيع المهام ن وهذا من أجل المساعدة على الرقابة والتنظيم من جهة والتسيير الحسن لمختلف العمليات والأنشطة من جهة أخرى، بالإضافة الى محاولة التنسيق بين مختلف الوظائف لبلوغ الأهداف، وسنحاول من خلال دراسة الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز * ALFA PIPE *.

التطرق لمختلف المديرات والدوائر والمصالح المكونة لها الموضحة على النحو التالي:

➤ الرئيس المدير العام:

وهو أعلى سلطة في المؤسسة، المسؤول عن إستراتيجياتها العامة، يعمل على التنسيق بين جميع المديرات لتحقيق الأهداف العامة، يصدر الأوامر ويتخذ القرارات اللازمة وهو الواصل بين المؤسسة ومجموعة أنابيب التابعة لها إداريا.

❖ مساعدو المدير العام:

✓ مساعد المدير العام للأمن:

وهو الشخص المختص بتوفير الأمن الداخلي اللازم للمؤسسة وعملاتها، يسهر على تطبيق قواعد الأمن، مسؤول على التعرف على أي دخيل للمؤسسة، له جميع الوسائل التي تمكنه من ذلك، مع تفويض من قبل الإدارة العامة باتخاذ القرارات الخاصة بمجال عمله وله فريق عمل تابع له يساعده على القيام بهذه الوظائف.

✓ مساعد المدير العام لمراقبة الجودة:

وهو الذي يسهر على تطبيق كل المواصفات العالمية للجودة على جميع الأعمال التبت تقام في المؤسسة، بمراقبة مدى تطبيق المديرات المختلفة للتعليمات الواجب إتباعها للقيام بعملها، والحرص على أن يكون مقرات العمل مؤهلة للقيام بذلك العمل.

✓ مساعد المدير العام لمراقبة التسيير:

وهو المسؤول عن مراقبة المديرات المختلفة في المؤسسة ومدى احترامها لتحقيق أهدافها وتتبع الانحرافات أثناء حدوثها للتقليل من الأخطار التي يمكن أن تنتج عنها، خاصة المحاسبية العامة والمالية.

✓ مساعد المدير العام القانوني:

وهو الذي من اختصاصه جميع المعاملات القانونية المتعلقة بالمؤسسة كالعقود المبرمة مع المؤسسات الأخرى، الإنشاءات الجديدة، مختص بحل المنازعات والقضايا المرفوعة في المحكمة سواء مع المؤسسات الأخرى أو مع المؤسسة وموظفيها.

✓ مساعد المدير العام للمراجعة:المديريات:1. المديريات الفنية: ولها دور مهم يتمثل في:

- تحديد مواصفات المواد الأولية وقطع الغيار.
- تعمل على تصليح الأعطاب على مستوى الآلات أو وسائل النقل.
- تقوم بإنتاج بعض أنواع قطع الغيار الخاصة بالطلبات المقدمة للمؤسسة، كما أنها مسؤولة عن جميع عمليات الرقابة لضمان جودة منتجات المؤسسة تشمل دائرة الإنتاج والتغليف دائرة الصيانة دائرة رقابة النوعية مصلحة البرمجة
- مديرية الموارد البشرية.. تهتم هذه المديرية بمختلف الشؤون العاملين خاصة الإدارية والاجتماعية منها حيث تقوم بالسهر والإشراف على مختلف عمليات التوظيف والتكوين التأهل والتحفيز الترقيّة وتوزيع الأجور والمكافآت والعطل الوضعية الاجتماعية اتجاه الضمان الاجتماعي كما تقوم بإعداد التقارير التي تتعلق بتطور عدد العمال ومعدل دورانهم والغيابات و..... الخ. وتحرص أيضا على ربط العمل بالمؤسسة أكثر فأكثر وذلك على أساس المعلومات المحصلة من مختلف المديريات الأخرى يلخص هذا كله ضمن مهمة كل دائرة من دوائر المديريات التالية:

❖ دائرة المستخدمين: حيث تسهر على كل ما يرتبط بالمستخدمين والمشاكل والنزاعات

التي تواجههم كما تقول بالإعداد والتخطيط للسياسات المتعلقة بالأفراد وتنميتهم والإشراف على تنفيذها بالتنسيق مع دوائر الأخرى.

❖ دائرة التسيير: تسهر على السير الحسن للعمل في المؤسسة وذلك بتسيير كل ما

يتعلق بالعمال من خلال العمل على راحتهم والحفاظ على أمنهم وحقوقهم.

❖ دائرة الاعلام الالي: تتكفل بمختلف العمليات المرتبطة بالجانب الإداري للعاملين من

جداول ووثائق إدارية وما شابه.

2. **مديرية التموين:** تعتبر هذه المديرية بمثابة الوسيط بين المؤسسة والمورد حيث تقوم بالتفاوض مع هذا الأخير سواء كان محليا أو أجنبيا لتوريد، ما تحتاج إليه (مواد أولية، مواد ولوازم، قطع الغيار..... الخ) وذلك بعد إعداد برامج التموين وتحديد الاحتياجات العامة والمختلفة للمؤسسة كما تعمل على التسيير الحسن لعمليات الاستيراد وكل ما يتعلق بها إضافة إلى حرصها على التسيير الأمثل للمحزونات وتضم هذه المديرية:

❖ **دائرة الشراء:** تهتم بشراء كل المواد التي تحتاج إليها المؤسسة بناء على طلب مركز التخزين أو أي جهة من الجهات الأخرى الممثلة في إحدى المديريات والملفات أو البرامج الخاصة بالمشتريات.

3. **مديرية المالية:** تعد من المديريات الرئيسية وذلك لان عملها حساس نوعا ما إذا ما قورن بباقي المديريات الأخرى، إذ تهتم بمختلف العمليات المالية، والمحاسبية حسب طبيعتها، وذلك من خلال تحليل مختلف الحسابات ومراقبة جميع التصريحات المالية، كما تقوم بإعداد مختلف الدفاتر والتسجيلات المحاسبية، إضافة إلى القيام بإعداد مختلف الميزانيات ومراقبتها، وهذا كله بهدف تحديد الوضعية أو الحالة المالية للمؤسسة ومتابعة سير النشاط فيها وتضم هذه المديرية الدوائر التالية:

❖ **دائرة المحاسبية العامة:** تقوم هذه الدائرة بتسجيل العمليات المحاسبية (شراء وبيع) التي تقوم بها المؤسسة في إطار ممارسة نشاطها ومن ثم مراقبتها

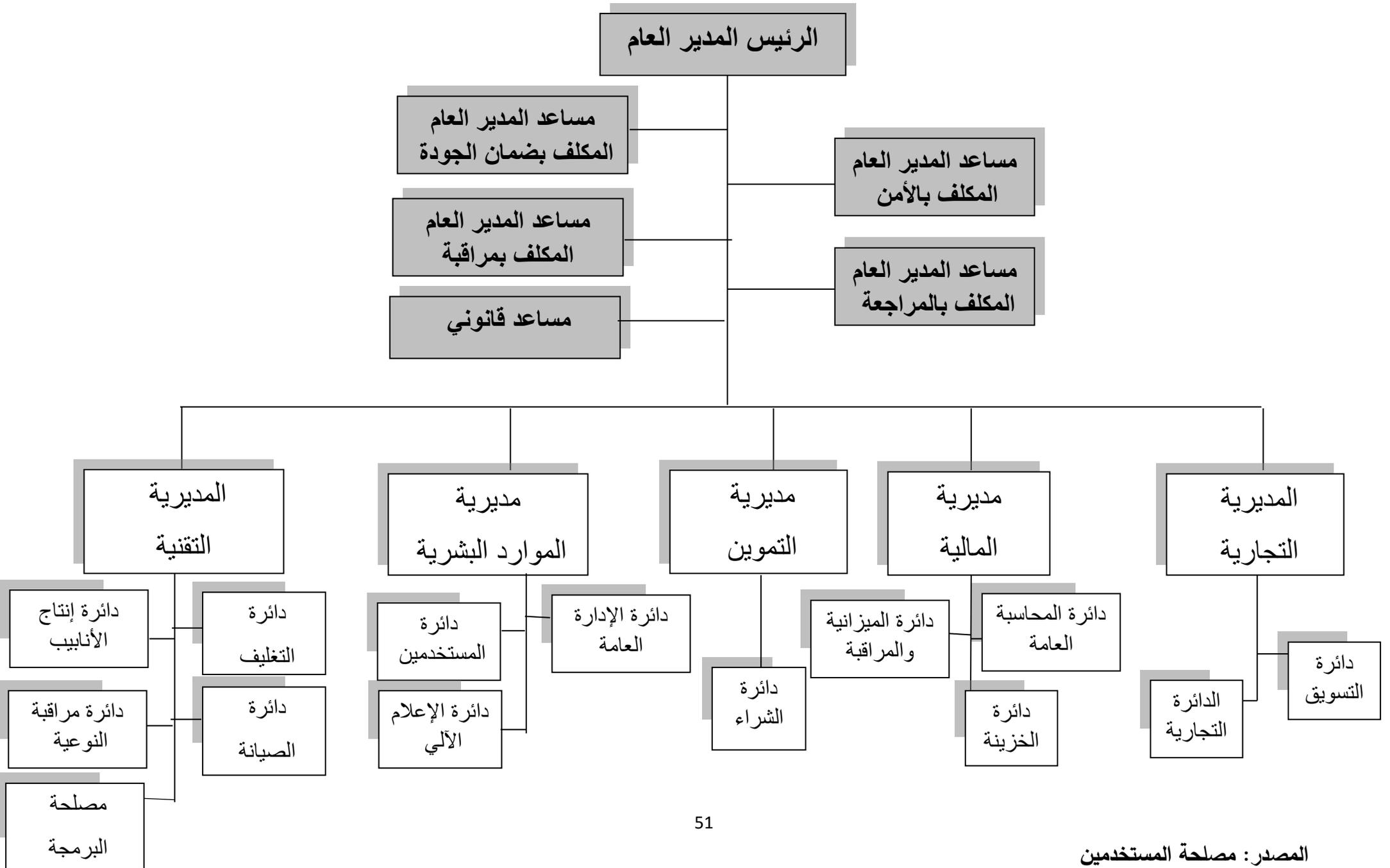
❖ **دائرة الخزينة:** تقوم هذه الدائرة بالتكفل بكل ما يهم المصالح المالية للمؤسسة ونعمل على حفظ التوازن المالي لها

4. **المديرية التجارية:** وتعتبر بمثابة الوسيط بين المؤسسة والزبون، حيث تقوم بالتفاوض مع هذا الأخير على الصفقات التي تريد إبرامها معه فيما يخص الطلبيات، السعر والوقت..... الخ ذلك بعد الاطلاع على العرض المقدم من طرفه ودراسته، كما تعمل على تلبية أكبر عدد ممكن من الطلبيات، إضافة إلى الاهتمام بكل ما يتعلق بعمليات البيع والتسويق المرتبطة بالمنتوج وهذا بالتنسيق مع مختلف المديريات الأخرى، تضم دائرتين هما:

❖ **دائرة التجارة:** تشرف على العمليات المتعلقة بمتابعة عمليات البيع الخاصة بالمنتوج من بداية التعاقد وحتى خروجه من المؤسسة.

❖ **دائرة التسويق:** تعد الأساس في عمليات التعاقد وإعداد الصفقات، إذ إن عملها يتركز على عرض وإشهار وترويج المنتج لتلقي الطلبات من الزبائن، ومن ثم العمل على دراستها لتحديد بنود الاتفاق كالمدة والسعر، المواصفات المطلوبة، هذا في حالة ما إذا تم هذا الأخير فعلا، إضافة إلى هذا فإن مهمتها الرئيسية تتمثل في القيام بمختلف عمليات التسويق والتعاقد مع الزبائن حتى يصل المنتج النهائي إليهم بالمواصفات المطلوبة.

الشكل رقم (03): يمثل الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز



الفرع الرابع: اليات جمع المعطيات ومعالجتها

اعتمدت الدراسة في جمع البيانات على مصدرين رئيسيين:

أولاً: المصادر الثانوية

اعتمدت الدراسة في جانبها النظري على مجموعة من المصادر العلمية الموثوقة شملت المراجع العربية والأجنبية المتاحة والتي لها صلة بموضوع البحث من كتب ورسائل جامعية ومقالات بهدف الالمام بالجوانب العلمية للبحث

ثانياً: المصادر الأولية

تمثلت المصادر الاولية للدراسة في: المقابلة الميدانية مع محاسبين الشركة وتحليل الوثائق المتعلقة بالمؤسسة (الأوراق المالية للمؤسسة)

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

يهدف هذا المبحث إلى دراسة وتحليل الموازنات التقديرية كأحد الأدوات الأساسية في المحاسبة الإدارية، مع التركيز على الجانب التطبيقي في المؤسسة الصناعية محل الدراسة، وذلك بالاعتماد على البيانات المالية والوثائق المتاحة.

المطلب الأول: النتائج

في إطار تحليل النتائج المتعلقة بالجوانب المالية والتخطيطية للمؤسسة، تم التركيز على دراسة الموازنات التقديرية كأداة محورية في التخطيط المالي وضبط الأداء. حيث اعتمد البحث على تحليل الوثائق المالية الفعلية للمؤسسة الصناعية محل الدراسة، مع التركيز بشكل خاص على موازنة الإنتاج نظراً لأهميتها في هذا النوع من المؤسسات. وقد أسفر التحليل عن تقييم دقة التقديرات الموازية مقارنة بالتنفيذ الفعلي، وكشف عن الفجوات المالية بين ما كان مخططاً له وما تم تحقيقه فعلياً.

الفرع الأول: الميزانية التقديرية للمبيعات لسنة 2025

أولاً - تحليل البيانات السنوية للمبيعات:

قبل التعمق في تقديرات عام 2025، من المهم الرجوع إلى أداء المبيعات خلال الأعوام السابقة. يوضح الجدول التالي لمحة عن حجم المبيعات السنوي ونسبة التغيرات الحاصلة، وهو ما يعكس الواقع الفعلي الذي بُنيت عليه التقديرات المستقبلية.

الجدول رقم (02): تطور المبيعات ونسبة التغير بين السنوات 2022-2024

السنة	المبيعات (دينار)	نسبة التغير	ملاحظات
2022	7,033,849,858.38	-	سنة مستقرة مالياً
2023	2,786,988,274.61	▼ 60.3%	انخفاض حاد في المبيعات لشدة المنافسة
2024	2,159,036,406.04	▼ 22.5%	استمرار التراجع ولكن بوتيرة أبطأ

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

نلاحظ من خلال الأرقام أن التراجع لم يكن مفاجئاً في 2024، لكنه أقل حدة مما سبق، وهذا مؤشر قد يُبنى عليه سيناريو أكثر تحفظاً لعام 2025، والتراجع بنسبة تفوق 60% في سنة واحدة فقط يشير إلى وجود أزمة هيكلية، وليس مجرد تقلب ظرفي. فتعكس الأرقام وضعية حرجة تستدعي مراجعة شاملة للاستراتيجية التسويقية، وتحسين القدرة التنافسية، وتنويع الأسواق لضمان استدامة الإيرادات

ثانياً - الافتراضات الأساسية لتقديرات 2025 :

لبناء تقدير واقعي للمبيعات المتوقعة، قمت بتجميع أهم العوامل المؤثرة التي أعتقد أنها ستكون ذات أثر مباشر على الأداء في العام المقبل. الجدول التالي يوضح تلك العوامل مع التأثير المتوقع لكل منها

الجدول رقم (03): العوامل المؤثرة في اداة المبيعات لسنة 2025

العامل	التأثير المتوقع
التاريخ المالي	متوسط الانخفاض السنوي بين 2023 و 2024 هو 41.4%، يُتوقع تراجع أقل في 2025 بنسبة 15%.
الخسائر المتراكمة	خسارة صافية قدرها 185 مليون دينار في 2024 قد تحد من الاستثمار في التسويق والتوسع.
السيولة	انخفاض الرصيد النقدي من 316 مليون دينار (2022) إلى 14.7 مليون دينار (2024)، مما يُضعف القدرة على التمويل.
الديون	ارتفاع ديون الموردين من 367 مليون دينار (2022) إلى 677 مليون دينار (2024)، مما قد يؤثر على العلاقات التجارية.

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

نلاحظ من خلال المعطيات في الجدول (03) هذه المؤشرات تدل على ضعف في الهيكل المالي والتشغيلي، مما قد يحد من قدرة المؤسسة على الاستثمار في تحسين المبيعات، وقد نتوقع تراجع بنسبة أقل في 2025 (15%) يظهر نظرة أكثر تفاؤلاً، لكن بدون أساس ملموس في حال استمرت الأوضاع على

حالتها.

فينبغي التحرك لتصحيح هذه المؤشرات من خلال برنامج استعجالي يشمل تحسين التحصيل، تخفيض الديون واسترجاع الثقة السوقية، لضمان استعادة النمو التجاري للمؤسسة.

الاستنتاج:

- بناءً على تحليل البيانات التاريخية والافتراضات المالية، يبدو أن سنة 2025 سيشكل تحديًا كبيرًا للمبيعات، لكنه أيضًا يحمل فرصًا للتحسن إذا تم اتخاذ الإجراءات الصحيحة. بالرغم من التراجع المستمر منذ عام 2022، هناك بوادر إيجابية تتمثل في تباطؤ انخفاض المبيعات، مما قد يشير إلى استقرار نسبي إذا تم تحسين الكفاءة التشغيلية وإدارة السيولة بشكل فعال.

نجاح المؤسسة في سنة 2025 لن يكون سهلاً، لكنه ليس مستحيلًا إذا تم التخطيط بعناية وتنفيذ الاستراتيجيات بفاعلية. التركيز على تعزيز العلاقات التجارية، وتحليل توجهات السوق، والاستفادة من الفرص المتاحة يمكن أن يكون المفتاح لتجاوز الأزمة وتحقيق أداء أفضل من المتوقع.

الفرع الثاني: الميزانية التقديرية للعمليات الرأسمالية لسنة 2025

لفهم الوضع المالي المتوقع بدقة، من الضروري تحليل التدفقات النقدية السابقة، ثم تقديم تقديرات معقولة للتدفقات المتوقعة سواء الداخلة أو الخارجة، بناءً على الأداء التاريخي وواقع الشركة الحالي

أولاً - تحليل التدفقات النقدية السنوية:

الجدول التالي يوضح تفاصيل التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية للسنوات السابقة:

الجدول رقم (04): تحليل التدفقات النقدية السنوية 2022-2024

السنة	التدفق النقدي التشغيلي	التدفق النقدي الاستثماري	التدفق النقدي التمويلي	صافي التغير في النقدية
2022	-3,313.92 مليون دينار	-45.96 مليون دينار	+3,501.25 مليون دينار	+142.74 مليون دينار
2023	-1,093.90 مليون دينار	-20.56 مليون دينار	+806.50 مليون دينار	-301.66 مليون دينار
2024	غير متوفر	غير متوفر	غير متوفر	غير متوفر

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

نلاحظ ان سجل التدفق النقدي التشغيلي تراجعًا حادًا في 2022 بسبب خسائر بلغت 7.2 مليار دينار. وان الاعتماد المفرط على التمويل الخارجي واضح هنا، وهو ما يطرح تساؤلات حول الاستدامة المالية في المستقبل وغياب التوازن بين الأنشطة التشغيلية والتمويلية يجعل المؤسسة عرضة لمخاطر الإفلاس، ويؤكد الحاجة إلى استعادة قدرة النشاط الأساسي على توليد نقدية ذاتية.

ثانيا - تقدير التدفقات النقدية الداخلة لعام 2025 :

تم تقدير التدفقات النقدية الداخلة بناءً على أداء المبيعات المتوقع ونسب التحصيل السنوية في الجدول الاتي:

الجدول رقم (05): تقدير التدفقات النقدية الداخلة لسنة 2025

التدفق النقدي المتوقع	نسبة التحصيل المتوقعة	البيانات السنوية	المصدر
183 مليون دينار	10%	1.83 مليار دينار	مبيعات 2025
0 دينار	-	غير متوفرة	إيرادات أخرى
183 مليون دينار	-	-	الإجمالي المتوقع

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

نلاحظ ان افتراض نسبة تحصيل 10% يبدو متفائلاً مقارنة بالمعدلات السابقة (2.7% في 2022 و7% في 2023). وغياب الإيرادات الأخرى يجعل المؤسسة تعتمد على مصدر وحيد للدخل، ما يزيد من المخاطر، فلتحقيق هذا المستوى من التحصيل، يجب اعتماد سياسات تجارية صارمة (مثل الدفع المسبق أو تخفيض آجال السداد)، وإلا فإن التدفقات النقدية ستكون أقل من المتوقعة، مما يعمق العجز المالي للمؤسسة.

ثالثاً - تقدير التدفقات النقدية الخارجة لعام 2025 :

الجدول التالي يعكس تقدير الالتزامات المتوقعة للسنة القادمة معتمداً على النسب التاريخية وتوجهات الإدارة:

الجدول رقم (06): تقدير التدفقات الخارجة لسنة 2025

التدفقات النقدية المتوقعة	النسبة المحتملة	البيانات التاريخية	البند
915 مليون دينار	50%	46%-50% من المبيعات	المدفوعات للموردين والموظفين
150 مليون دينار	-	متوسط 150 مليون سنوياً	الفوائد
110 مليون دينار	-	وفق الميزانية السابقة	الاستثمارات الرأسمالية
160 مليون دينار	سداد 10%	ديون قصيرة الأجل 1.6 مليار	سداد الديون
1,335 مليون دينار	-	-	الإجمالي المتوقع

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

نلاحظ ان الحصة الكبرى من التدفقات الخارجة موجهة لتغطية التكاليف التشغيلية، مما يترك هامشاً ضئيلاً للنمو أو التطوير. وبالنسبة للأرقام تشير إلى التزامات كبيرة يصعب للمؤسسة تغطيتها دون دعم او تمويلي خارجي.

فارتفاع الفوائد يعكس اعتماداً مفرطاً على التمويل الخارجي في ظل غياب تمويل ذاتي كاف.

رابعاً - حساب صافي التدفق النقدي والرصيد النهائي :

يتم حساب التدفقات النقدية المتوقعة وفقاً للرصيد الافتتاحي لعام 2025:

الجدول رقم (07): حساب صافي التدفق النقدي والرصيد الختامي لسنة 2025

المبلغ (مليون دينار)	البند
14.75	الرصيد الافتتاحي لعام 2025
183.00	التدفقات الداخلة
-1,335.00	التدفقات الخارجة
-1,152.00	صافي التدفق النقدي
-1,137.25	الرصيد الختامي

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

يُسجل صافي التدفق النقدي عجزاً قيمته 1,152 مليون دينار، مما يؤدي إلى رصيد ختامي سلبي يبلغ -1,137.25 مليون دينار.

ان هذا العجز لا يمثل فقط خلافاً وقتياً في السيولة، بل يعكس عمق الأزمة المالية التي تمر بها المؤسسة، ويشير إلى خطر حقيقي في عدم القدرة على تمويل نشاطها التشغيلي أو الوفاء بالتزاماتها في الأجل القصير.

فينبغي التفكير في حلول طارئة مثل إعادة جدولة الديون، تحسين التحصيل وضغط التكاليف التشغيلية بطريقة مدروسة لتفادي العجز التراكمي مستقبلاً.

خامسا - الجدول النهائي للميزانية النقدية لعام 2025 :

بعد تحليل شامل للتدفقات النقدية المتوقعة لعام 2025، بما يشمل الإيرادات المحصلة والنفقات النقدية المتوقعة، تم إعداد الميزانية النقدية النهائية التي تعكس الرصيد الختامي المتوقع في نهاية العام. هذا الجدول يمثل الخلاصة الرقمية التي توضح مدى كفاية السيولة لمواجهة الالتزامات المتوقعة، وهو أداة مهمة في اتخاذ القرار المالي

الجدول رقم (08): الميزانية النقدية النهائية لسنة 2025

المبلغ (مليون دينار)	البند
14.75	الرصيد الافتتاحي
183.00	المتحصلات من العملاء
-915.00	مدفوعات الموردين
-150.00	الفوائد
-110.00	الاستثمارات الرأسمالية
-160.00	سداد الديون
-1,152.00	صافي التدفق النقدي
-1,137.25	الرصيد الختامي

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

كما هو واضح، تُظهر الميزانية النقدية النهائية عجزاً نقدياً كبيراً عند نهاية السنة يقدر بأكثر من 1.1 مليار دينار. هذا المؤشر يستدعي تدخلاً عاجلاً من خلال خطط تقشفية وتمويلية موازية لضمان استمرارية العمليات التشغيلية وعدم الوقوع في أزمة سيولة حادة قد تؤثر على سُمعة الشركة والتزاماتها المستقبلية.

الاستنتاج:

يواجه الوضع المالي لسنة 2025 تحديات كبيرة تتطلب إدارة دقيقة واستراتيجية محسوبة. بالنظر إلى التدفقات النقدية التاريخية، يتضح أن هناك تراجعاً حاداً في التدفق النقدي التشغيلي، مما يعكس الضغط المالي الذي تعرضت له الشركة في السنوات الأخيرة. الاعتماد على التمويل الخارجي كان حلاً مؤقتاً لتعويض العجز، لكنه ليس مستداماً على المدى الطويل.

تقديرات التدفقات النقدية الداخلة لسنة 2025 تُظهر تحسناً متواضعاً، حيث يُتوقع أن تصل الإيرادات النقدية من المبيعات إلى 183 مليون دينار فقط، وهو رقم لا يغطي الاحتياجات المالية الأساسية للشركة. في المقابل، فإن التدفقات النقدية الخارجة تتجاوز 1.3 مليار دينار، ما يؤدي إلى عجز نقدي كبير يقدر بـ 1.152 مليار دينار في نهاية العام.

بناءً على هذه المعطيات، من الضروري اتخاذ إجراءات تصحيحية عاجلة لضمان استقرار الوضع المالي. تقديرات البديلة تُظهر أن تقليل النفقات إلى 1.2 مليار دينار أو زيادة التدفقات النقدية الداخلة إلى 200 مليون دينار يمكن أن يخفف من حدة العجز، لكنه لن يكون كافياً لتحقيق سيولة إيجابية.

الفرع الثالث: الميزانية النقدية التقديرية لسنة 2025

بالاستناد إلى البيانات المالية للسنوات السابقة (2022-2024)، تم إعداد تقدير التدفقات النقدية وفق الخطوات التالية:

أولاً - تحليل التدفقات النقدية السنوية:

قبل بناء تقدير للتدفقات النقدية المستقبلية، من الضروري الرجوع إلى الأداء المالي السابق وفهم الاتجاهات التي أثرت على السيولة. الجدول التالي يعرض نظرة على التدفقات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية خلال عامي 2022 و2023:

الجدول رقم (09): ملخص التدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية والتمويلية 2022-2023

السنة	التدفق النقدي التشغيلي	التدفق النقدي الاستثماري	التدفق النقدي التمويلي	صافي التغير في النقدية
2022	-3,313,918,217.19	- 45,957,125.74	+3,501,250,000.00	+142,738,056.47
2023	-1,093,899,945.53	- 20,558,333.97	+806,499,636.69	-301,658,664.34
2024	بيانات غير متوفرة	بيانات غير متوفرة	بيانات غير متوفرة	بيانات غير متوفرة

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

نلاحظ انخفاض حاد في التدفق النقدي التشغيلي بسبب الخسائر الكبيرة (-7.2 مليار دينار في 2022)، في حين كان الاعتماد الكبير على التمويل الخارجي هو الوسيلة الوحيدة لتغطية العجز خلال السنوات السابقة

ثانياً - تقدير التدفقات النقدية الداخلة لعام 2025:

تشمل التدفقات النقدية الداخلة المتحصلات من العملاء وفق معدل التحصيل التاريخي:

الجدول رقم (10): نسبة التحصيل النقدي من المبيعات 2022-2023

السنة	المبيعات (مليار دينار)	المتحصلات من العملاء (مليون دينار)	نسبة التحصيل
2022	7.03	194.9	2.7%
2023	2.78	194.9	7.0%

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

يظهر الجدول ضعفا ملحوظا في نسبة التحصيل النقدي من المبيعات، حيث لم تتجاوز 2.7% في سنة 2022، رغم بلوغ حجم المبيعات أكثر من 7 مليارات دج، مما يشير إلى وجود مشاكل هيكلية في إدارة التحصيلات أو اعتماد مفرط على البيع الآجل. وفي سنة 2023، ورغم تراجع رقم الأعمال إلى 2.78 مليار دج، فإن التحصيل النقدي لم يتحسن إلا نسبياً ليلبغ 7%، وهو مستوى لا يزال غير كاف لضمان التوازن المالي للمؤسسة. هذا الوضع ينذر بضعف السيولة ويدعو إلى مراجعة سياسة الائتمان والتحصيلات بصفة عاجلة

ثالثاً - تقدير التدفقات النقدية الخارجة لعام 2025 :

يشمل هذا الجزء التكاليف النقدية المتوقعة إنفاقها بناءً على الاتجاهات التاريخية والتزامات الشركة.

الجدول رقم (11): التكاليف النقدية المتوقعة لسنة 2025

البند	التقدير لعام 2025 (مليون دينار)
المدفوعات للموردين والموظفين	915
الفوائد السنوية	150
الاستثمارات الرأسمالية	110
سداد الديون (10% من 1.6 مليار)	160

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

تبرز هذه الأرقام الحاجة الماسة إلى إعادة هيكلة التكاليف أو إيجاد مصادر تمويل إضافية لتغطية الفجوة الكبيرة وإجمالي التدفقات النقدية الخارجة كانت 1,335 مليون دينار.

رابعا - حساب صافي التدفق النقدي والرصيد النهائي :

يُظهر هذا الجدول النتيجة النهائية بعد مقارنة التدفقات الداخلة والخارجة، بناءً على الرصيد النقدي الافتتاحي المتوقع لعام 2025

الجدول رقم (12): صافي التدفق النقدي والرصيد الختامي لسنة 2025

البند	القيمة (مليون دينار)
الرصيد الافتتاحي (من 2024)	14.75
التدفقات الداخلة	183.00
التدفقات الخارجة	-1,335.00
صافي التدفق	-1,152.00
الرصيد الختامي	-1,137.25

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

يعكس هذا الجدول النتيجة النهائية للتوازن المالي بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة خلال سنة 2025. وقد تم اعتماد الرصيد الافتتاحي النقدي (14.75 مليون دج)، مقابل تدفقات داخلة متوقعة بـ 183 مليون دج، في حين بلغت التدفقات الخارجة 1,335 مليون دج. فنلاحظ ان الجدول يسجل عجزاً نقدياً صافياً مقداره -1,152 مليون دج. وبالتالي، فإن الرصيد الختامي المتوقع في نهاية السنة هو سالب بـ -1,137.25 مليون دج، وهو مؤشر مقلق للغاية. فيتطلب خطة طوارئ مالية تشمل التمويل قصير الأجل، وخفض النفقات التشغيلية، وتحسين كفاءة التحصيل

الاستنتاج :

- بعد تحليل الميزانية النقدية التقديرية لعام 2025، يتضح أن الشركة تواجه أزمة سيولة مقلقة تستدعي إجراءات فورية. استمرار العجز النقدي بهذا الشكل قد يضع الشركة أمام تحديات كبيرة في الوفاء بالتزاماتها المالية، مما يستوجب إعادة النظر في سياسات التحصيل والتمويل.

- الاعتماد المفرط على القروض لسد العجز يضع ضغطاً إضافياً على التدفقات النقدية، خاصة مع تزايد أعباء الفوائد السنوية. من الضروري إيجاد حلول مستدامة، مثل تحسين نسبة التحصيل النقدي من العملاء، إلى جانب استراتيجيات أكثر كفاءة في إدارة النفقات التشغيلية.

- علاوة على ذلك، إعادة هيكلة الديون تبدو خياراً لا غنى عنه لتخفيف الضغط على السيولة. يمكن أن يكون التفاوض مع الدائنين لتحويل جزء من الديون قصيرة الأجل إلى طويلة الأجل أو تأجيل السداد طريقة فعالة لتجنب ضائقة مالية أكثر حدة.

- المراجعة الدورية للميزانية النقدية أمر لا بد منه، حيث أن أي تغييرات في الإيرادات أو التكاليف قد يكون لها تأثير كبير على صافي التدفقات النقدية. باختصار، الشركة بحاجة إلى خطة متماسكة تجمع بين الإدارة الحكيمة للنقدية، تحسين الإيرادات، وتقليل التكاليف، لضمان استمرار العمليات التشغيلية دون التعرض لمخاطر مالية تهدد استقرارها.

الفرع الرابع: تحليل نقطة التعادل

تمثل نقطة التعادل المرحلة التي تغطي فيها الإيرادات كافة التكاليف دون تحقيق ربح أو خسارة. من خلال هذا التحليل يمكن تحديد الحد الأدنى من المبيعات الواجب تحقيقه لتفادي الخسائر، مما يساهم في توجيه الخطط التشغيلية والتسويقية بدقة أكبر

أولاً - تصنيف التكاليف الثابتة والمتغيرة

لا يمكن الوصول إلى نتائج دقيقة دون الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة. فيما يلي جدول يُظهر أهم عناصر التكلفة بناءً على بيانات عامي 2022 و2023:

الجدول رقم (13): تصنيف التكاليف الثابتة والمتغيرة لسنة 2022-2023

التصنيف	2023 (دينار)	2022 (دينار)	البند
تكاليف ثابتة	-2,040,617,064.79	-1,682,672,558.47	أجور الموظفين
تكاليف متغيرة	-8,593,176,922.90	-2,764,734,901.80	مشتريات مستهلكة
تكاليف متغيرة	-422,538,414.33	-183,291,968.36	خدمات خارجية
تكاليف ثابتة	-1,850,091,963.28	-1,010,711,167.75	مخصصات الإهلاك

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

في هذا الجدول تم فصل عناصر التكاليف حسب طبيعتها، بين تكاليف ثابتة ومتغيرة، وهي خطوة ضرورية لتحليل نقطة التعادل.

أجور الموظفين ومخصصات الإهلاك صنفتم كتكاليف ثابتة، بإجمالي تجاوز 3.8 مليار دج في 2023. أما المشتريات المستهلكة والخدمات الخارجية اعتُبرت تكاليف متغيرة، وقد شهدت قفزة كبيرة، خاصة المشتريات التي ارتفعت من 2.76 مليار إلى 8.59 مليار دج، ما يدل على توسع غير محسوب. فنلاحظ من خلال هذه المعطيات انها تشير إلى ارتفاع نسبة التكاليف الثابتة، وهو أمر يخلق صعوبة كبيرة في تخفيض إجمالي المصاريف خلال فترات تراجع النشاط، ويُقاوم الضغط على التدفقات النقدية في ظل تذبذب المبيعات.

ثانياً - حساب إجمالي التكاليف

اعتمدت على بيانات 2023 لأنها الأكثر حداثة ومُعبرة عن واقع الشركة المالي

الجدول رقم (14): إجمالي التكاليف في سنة 2023

المبلغ (دينار)	نوع التكلفة
-2,693,383,726.22	التكاليف الثابتة (FC)
-2,948,026,870.16	التكاليف المتغيرة (VC)

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

نلاحظ ان إجمالي التكاليف في 2023 تجاوز الإيرادات، مما يوضح وجود خلل في الهيكل المالي يستدعي تدخلاً سريعاً.

ثالثاً - نسبة التكلفة المتغيرة إلى الإيرادات

تم حساب نسبة التكاليف المتغيرة إلى الإيرادات لسنة 2023 كالتالي

$$[VCR = \{2,948,026,870.16\} / \{2,786,988,274.61\} = 1.058]$$

هذه النسبة (>1) تدل على أن كل دينار يتم تحقيقه من المبيعات يقابله تكلفة متغيرة أعلى، مما يجعل التعادل غير ممكن في الوضع الحالي.

رابعاً - تعديل الافتراضات لتحقيق نقطة تعادل واقعية

تم اقتراح مجموعة من الإجراءات لخفض التكاليف بشكل يُسهم في الوصول إلى نقطة تعادل واقعية:

الجدول رقم (15): تأثير خفض التكاليف على نقطة التعادل

الإجراء	النسبة	القيمة المعدلة (دينار)
خفض التكاليف الثابتة	-20%	-2,154,706,980.98
خفض التكاليف المتغيرة	-15%	-2,505,822,839.64

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

$$\text{نسبة التكلفة المتغيرة الجديدة} = \{2,505,822,839.64\} / \{2,786,988,274.61\} = 0.899$$

$$\text{التكاليف الثابتة المعدلة (FC)} = 2,154,706,981$$

- حجم المبيعات اللازم لتحقيق التعادل

$$\{2,154,706,981\} / \{1-0.899\}$$

$$\text{DA} \approx 21,333,732,485.94 \text{ نقطة التعادل}$$

21.33 مليار دينار جزائري، وهي قيمة مرتفعة جدا مقارنة بالإيرادات الفعلية في 2023، ما يعني أن

المؤسسة لن تستطيع تحقيق التعادل إلا بتحسين كبير في الكفاءة التشغيلية أو الإيرادات

خامسا - ملخص الإجراءات والتأثير

الجدول رقم (16): ملخص التعديلات المقترحة لتحقيق نقطة التعادل

المتغير	القيمة (2023)	القيمة المعدلة
التكاليف الثابتة	2,693- مليون	2,154- مليون (-20%)
التكاليف المتغيرة	2,948- مليون	2,505- مليون (-15%)
نسبة التكلفة المتغيرة	1.058	0.899
حجم المبيعات المطلوب	غير ممكن	21.3 مليار دينار

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

يتضح من خلال الجدول أن المؤسسة تعاني من نقطة تعادل مرتفعة للغاية قبل التعديل، حتى أن بلوغها كان غير قابل للحساب منطقيا بسبب كون نسبة التكاليف المتغيرة (VCR) تفوق 1، أي أن كل وحدة مباعة تولّد خسارة بدلا من ربح.

الفرع الخامس: محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء

يُعد تطبيق محاسبة المسؤولية أداة فعالة لقياس كفاءة أداء الأقسام المختلفة داخل الشركة. من خلال تقسيم المنظمة إلى مراكز مسؤولية، يصبح من الممكن تقييم الأداء بشكل موضوعي وتحليل الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

أولاً - تقسيم الشركة إلى مراكز المسؤولية

اعتمدت التقسيم التالي لأنه يعكس الواقع التشغيلي للشركة ويتيح تقييم كل نشاط على حدة:

- مركز التكلفة (الإنتاج): يهتم بتكاليف المواد الخام والعمالة، ويهدف إلى تقليل المصاريف مع الحفاظ على الجودة.
 - مركز الربح (المبيعات): يعتمد على الإيرادات وتكاليف التسويق، ويهدف إلى زيادة الأرباح بنسبة 10% سنويًا.
 - مركز الاستثمار (الأصول): يركز على إدارة الأصول الثابتة والإهلاك، ويسعى لتعظيم العائد على الأصول.
- يسمح هذا التقسيم بفهم أدق للأداء الحقيقي لكل قسم دون تداخل في المسؤوليات.

ثانياً - توزيع التكاليف والإيرادات

تم توزيع التكاليف وفقاً لمعايير موضوعية لضمان عدالة القياس كالاتي:

- التكاليف المباشرة تُسجل لكل مركز وفقاً لاستخدامه (مثل تكلفة المواد الخام تُسجل على مركز الإنتاج).
- التكاليف غير المباشرة تُوزع وفق نسب معينة (مثل الكهرباء تُوزع حسب مساحة كل قسم).

ثالثاً - تقييم الأداء لكل مركز مسؤولية

أ. مركز الإنتاج

- تكاليف العمالة والمواد الخام تجاوزت الميزانية المتوقعة بمقدار 264 مليون دينار.
- ينقصه بيانات دقيقة عن الإنتاج الفعلي مقارنة بالمتوقع لتقييم الكفاءة التشغيلية.

ب. مركز المبيعات

- سجل هامش ربح تشغيلي سلبي (-101%)، مما يدل على خسائر كبيرة.
- نسبة تحصيل النقد ضعيفة (7%)، مما يعني صعوبة في استرداد الأموال المستحقة.

ج. مركز الاستثمار

- العائد على الأصول سلبي (-22.8%)، مما يدل على أن الأصول لا تُحقق أرباحًا.
- معدل الإهلاك مقبول (7.4%) ويعد ضمن الحدود الطبيعية.

رابعاً - تحليل المشكلات واتخاذ قرارات تحسين الأداء

- الإنتاج: تجاوز التكاليف بسبب ارتفاع أسعار المواد أو سوء إدارة المخزون. الحل: التفاوض مع الموردين وتحسين عمليات التخزين.
- المبيعات: انخفاض الإيرادات وارتفاع التكاليف الثابتة سبب خسائر كبيرة. الحل: تعديل استراتيجية التسعير وخفض النفقات.
- الاستثمار: العائد على الأصول ضعيف، مما يستدعي بيع أو تأجير الأصول غير المستغلة.

خامساً - مؤشرات الأداء المقترحة

لتحسين الأداء، يمكن استخدام المؤشرات التالية:

- نسبة التكاليف إلى الإيرادات.
- معدل دوران المخزون (لتحسين كفاءة إدارة المخزون).
- العائد على حقوق الملكية (لتقييم مدى تحقيق الأرباح مقارنة بالاستثمارات).

الاستنتاج

- تعاني الشركة من اختلال واضح في توازن المصاريف والعوائد، مما يستوجب إجراءات حاسمة:
- تحسين المبيعات ورفع الكفاءة التشغيلية أمران ملحان للخروج من الأزمة.
 - من الضروري مراجعة جدوى الأصول واستغلالها بالشكل الأمثل لتحقيق عائد ملموس

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تم التطرق للدراسة الميدانية على مستوى مؤسسة ALFAPIPE ، بهدف معرفة كيف تُستخدم أدوات المحاسبة الإدارية في الواقع. وأظهرت النتائج أن المؤسسة تعتمد بشكل واضح على الموازنات التقديرية والتحليل النقدي في تنظيم أمورها المالية، مع وجود بعض الاستعمال لتحليل التكاليف. لكن في المقابل، هناك نقص في استخدام أدوات أخرى مثل تحليل الانحرافات ومحاسبة المسؤولية، وهذا ما يؤثر على فعالية التسيير. في النهاية، خلصت الدراسة إلى أنه من المهم تحسين استخدام هذه الأدوات، مع العمل على تأهيل المسؤولين عنها لتحسين الأداء داخل المؤسسة.

خاتمة

خاتمة

تعتبر المحاسبة الإدارية من الوظائف الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسات الاقتصادية في التسيير الفعال، خاصة في ظل تزايد المنافسة وتقلب الأسعار وارتفاع تكاليف الإنتاج. تهدف هذه الأساليب إلى تقديم معلومات دقيقة تساعد على التخطيط، المتابعة، واتخاذ القرارات المناسبة، مما يساهم في رفع الأداء وتحقيق الأهداف.

من خلال دراسة حالة المؤسسة، تبين أن اعتماد المحاسبة الإدارية ما يزال جزئياً، حيث يتم استخدام بعض الأدوات دون غيرها، مع غياب واضح لتطبيق منظم للأساليب الحديثة. كما أن نظام المعلومات المحاسبي لا يوفر البيانات المطلوبة في الوقت المناسب، مما يؤدي إلى تأخر في اتخاذ القرار أو الاعتماد على الحدس بدل التحليل العلمي.

رغم توفر بعض الأدوات مثل الموازنة التقديرية، إلا أن تفعيلها بشكل منهجي يبقى ضعيفاً، وهو ما يكشف وجود فجوة بين المفاهيم النظرية والتطبيق الفعلي. ويعود ذلك إلى عوامل مختلفة، أبرزها غياب التكوين، ضعف التنسيق بين الأقسام، والاعتماد الكبير على الخبرة الشخصية للمسيرين.

النتائج :

من خلال دراستنا توصلنا الى مجموعة من النتائج :

- استخدام الموازنات التقديرية يتم بشكل عام كأداة لتحديد المصاريف وتقدير الإيرادات، لكن دون ربطها بمؤشرات أداء واضحة أو معايير للمقارنة، ما يجعلها أقل فاعلية في توجيه الأنشطة.
- لا يوجد نظام مفعّل لتحليل الانحرافات بين النتائج الفعلية والمخططة، وهو ما يحرم المؤسسة من فرصة التصحيح السريع للأخطاء والانحرافات.
- غياب تحليل التعادل يجعل المؤسسة تقتصر إلى معرفة النقطة التي تبدأ عندها بتحقيق الأرباح، ما قد يؤدي إلى قرارات إنتاج وتسعير غير دقيقة.
- المسؤولية غير موزعة على أساس مراكز تكلفة، ولا توجد تقارير منتظمة لتقييم الأداء في كل قسم على حدة، مما يُضعف الرقابة والمتابعة.
- المعلومات التي تُنتجها الإدارة المحاسبية لا تُستغل بشكل كامل من قبل الإدارة العليا بسبب عدم وضوح عرضها أو تأخرها.

اختبار الفرضيات:

- **الفرضية الأولى:** المحاسبة الإدارية تُستخدم في المؤسسة، لكن توظيفها لا يشمل كل الجوانب الأساسية، وهو ما يجعلها محدودة التأثير. توجد محاولات للاستفادة منها في التخطيط، لكن غياب التقييم والتحليل يجعلها غير فعالة في بعض القرارات.
- **الفرضية الثانية:** يتم إعداد الموازنات بشكل روتيني، لكنها لا تُستعمل كوسيلة استراتيجية لتوجيه المؤسسة نحو الأهداف، بل تُستخدم فقط كأداة مالية تقليدية.
- **الفرضية الثالثة:** تحليل التعادل، رغم أهميته، لا يُطبَّق فعليًا، ولا يوجد ما يدل على استخدامه في التخطيط للإنتاج أو التسعير، مما يجعل المؤسسة تعتمد على التقديرات الشخصية بدل التحليل الكمي.
- **الفرضية الرابعة:** لا توجد مؤشرات على تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، حيث يتم اتخاذ القرارات بناءً على خبرة الأفراد وليس على تقييم أداء المراكز، وهو ما يضعف المتابعة.

توصيات :

- العمل على نشر ثقافة المحاسبة الإدارية داخل المؤسسة، من خلال تنظيم ورشات عمل ودورات تدريبية للعاملين في جميع المستويات.
- تطوير النظام المحاسبي ليصبح قادرًا على إنتاج معلومات دقيقة وآنية، مع ضرورة ربطه بجميع المصالح داخل المؤسسة لتوفير رؤية شاملة.
- اعتماد أدوات التقييم الحديثة مثل تحليل الانحرافات، محاسبة المسؤولية، وبطاقة الأداء المتوازن، مع تحديد مؤشرات واضحة لقياس الأداء.
- تحديث إعداد الموازنات التقديرية لتشمل أهدافًا كمية وقابلة للقياس، مع ربطها بخطط واقعية قابلة للتنفيذ، واستخدامها في التقييم الدوري.
- الاستفادة من تجارب مؤسسات أخرى في نفس القطاع، ومقارنة الأساليب المعتمدة لديها مع الممارسات الحالية داخل المؤسسة، للوقوف على نقاط الضعف والعمل على تجاوزها

مصادر ومراجع:

كتب

- 1- أبو زيد كمال خليفة وعطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- 2- آدم يوحنا عبد أل، صالح الرزق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، دار حماد للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2006.
- 3- العزاوي محمد عبد الوهاب، ادارة الجودة الشاملة، دار اليازوري، عمان، 2005.
- 4- الفداغ عبد الجبار، المحاسبة الإدارية المفاهيم الأساسية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
- 5- الفضل مؤيد محمد وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، عمان، 2007.
- 6- أوكيل سعيد، وظائف ونشاطات المؤسسات الصناعية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
- 7- بسويني صالح عيد وآخرون، المحاسبة الإدارية، جامعة القاهرة للنشر، الطبعة الأولى، القاهرة، 2017.
- 8- بن حبيب عبد الرزاق، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000.
- 9- توفيق جميل، إدارة أعمال، دار النهضة العربية، لبنان، 1978.
- 10- جمعة أحمد حلمي، المحاسبة الإدارية التخطيط والرقابة وصنع القرار، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2015.
- 11- الحياي وليد ناجي، المدخل في المحاسبة الإدارية، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 1991.
- 12- زاحل محمد (مترجم)، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسة المالية، جولي مايرلي، مركز البحوث، السعودية، 2004.
- 13- دادي عدون ناصر ، اقتصاد مؤسسة، ط2، دار المحمدية، الجزائر، 1998.
- 14- عبد الحي مرعي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، 1988.
- 15- عبد اللطيف زينات محمد محرم، ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للنشر، طبعة الثانية، الإسكندرية، 2012.
- 16- عبد اللطيف عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، التكاليف الصناعية، دار المسيرة، عمان، 2006.
- 17- عمر عبد اللطيف، زين العابدين أحمد، المحاسبة الإدارية، دار الكتاب الجامعي صنعاء، الطبعة الثانية، 2011.
- 18- عطية هاشم أحمد، محاسبة تكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2000.
- 19- ظاهر أحمد حسن، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.
- 20- ضو سعيد يحي محمود وآخرون، التكاليف المعيارية، كلية التجارة جامعة القاهرة، 2009.
- 21- السامراني هدى، ادارة الجودة الشاملة في القطاعين الإنتاجي والخدمي، دار جرير، عمان، 2007.

- 22- الشريف عليان وعبد الناصر إبراهيم نور، التكاليف الصناعية، دار المسيرة، عمان، 2006.
- 23- شرع مجيد وسليمان سفيان، المحاسبة الإدارية - اتخاذ قرارات ورقابة، دار الشروق، عمان، 2002.
- 24- التكريتي اسماعيل يحي وآخرون، المحاسبة الإدارية-قضايا معاصرة، دار حامد، الردن، 2007.
- 25- مايرلي جولي، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسة المالية، ترجمة محمد زاحل، مركز البحوث، السعودية، 2004.
- 26- محرم زينات محمد، ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للنشر، طبعة الثانية، الإسكندرية، 2012.
- 27- محمد تيسير "عبد الحكيم رجبى"، المحاسبة الإدارية، ط3 دار وائل، عمان، 2004.
- 28- مرعي عبد الحي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، 1988.
- 29- نور عبد الناصر إبراهيم، عليان الشريف، التكاليف الصناعية، دار المسيرة، عمان، 2006.

مجلات:

- 1- برير جعفر إبراهيم فضل الله، عجيب بابكر بشير بكري، دور أدوات المحاسبة الادارية الاستراتيجية في دعم القدرة التنافسية، مجلة دلتا للعلوم والتكنولوجيا، جامعة السودان للعلوم، العدد 7، (2018).
- 2- حمد يوسف دودين، درجة ممارسة بطاقة الأداء المتوازن بوصفها أداة التخطيط الإستراتيجي في الجامعات الأردنية الخاصة، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، العدد الأول، 2012، الأردن.
- 3- مبارك، علاء الدين عبد المنعم، دراسة ميدانية لنظم المعلومات المحاسبية الداخلية في الشركات الصناعية المصرية مع المقارنة باليابان والولايات المتحدة الامريكية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 29، العدد 2، (1992).
- 4- موفق عبد الحسين محمد، أهمية ودور وملاءمة البيانات المحاسبية في صنع واتخاذ القرارات الإدارية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد الأول، 2006.

مذكرات:

- 1- جاب الله الشريف، أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق، أطروحة دكتورة في العلوم الاقتصادية تخصص مالية ومحاسبة، جامعة أم البواقي، 2016-2017.
- 2- درويش مصطفى الجقلب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل كلية التجارة في الجامعة الإسلامية بغزة، 2007.
- 3- رمزي نعيم نزال، مدى استخدام نظم التكاليف المحاسبية متكاملة لتعزيز الاداء والربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة اليرموك، الأردن، 2005.
- 4- عبد الرزاق سليمان رماح. (2017). دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في ترشيد قرارات الاستثمار Is: لتطبيق على مجموعة شركات جياذ الصناعية. مذكرة ماجستير في المحاسبة. الخرطوم، السودان: جامعة النيلين.
- 5- قمازي، ن.، ومليني، ح. مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية: دراسة استقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف (رسالة ماجستير). جامعة فرحات عباس سطيف 1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. (2018).
- 6- محار عبد الله الخليل، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير قسم المحاسبة كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012.
- 7- محار عبد الله الخليل، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط: كلية الاعمال، 2012م.
- 8- ناريمان إبراهيم صباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل كلية التجارة في الجامعة الإسلامية بغزة 2008.
- 9- دويلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة بجامعة بسكرة، 2014-2015،

مداخلات:

1- سليمان حسين البشتاوي وغسان فالح المطارنة، نظام تكاليف الإنتاج الآني JIT في المنشآت الصناعية الأردنية ودوره في اتخاذ القرارات الإستراتيجية، مداخلة مقدمة في المؤتمر العلمي الرابع، الريادة والإبداع، جامعة فيلادلفيا، الأردن، 2015.

مراجع اجنبية:

- 1- Alain Fernandez " les nouveaux tableaux de bord des managers " 05ème édition éditons eyrolle ,2011 .
- 2- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). Adoption and benefits of management accounting practices: An Australian study. *Management Accounting Research*, 9(1).
- 3- Chin, J., and Chang, D., (1979), *Management Accounting in Taiwan*, *Management Accounting Journal*, June.
- 4- Horngren, C.T, Sundem, G.L, & Stratton, W. O. (2005). *Introduction to - Management Accounting*, Prentice Hall, 13th éd,.
- 5- Petera, P., & Šoljaková, L. (2020). Use of strategic management accounting techniques by companies in the Czech Republic. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 33(1).
- 6- Ramljak and Rogosic, "Strategic Management Accounting Practices in Croatia" *Journal of International Management Studies* 7(2),2012.

الملاحق

	NOTE	2024	2023
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		2 215 641 282.98	194 917 840.43
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-1 225 497 062.23	-1 287 659 510.57
Intérêts et autres frais financiers payés		-1 373 266.97	-1 158 275.39
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		988 770 953.78	-1 093 899 945.53
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		10 275 218.91	6 299 978.47
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		999 046 172.69	-1 087 599 967.06
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-86 257 323.59	-20 558 333.97
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		-236 727 000.00	
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		156 200 000.00	
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		-166 784 323.59	-20 558 333.97
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts		827 057 373.10	806 499 636.69
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-1 627 350 342.65	
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		-800 292 969.55	806 499 636.69
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		31 968 879.55	-301 658 664.34
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		14 754 660.81	316 413 325.15
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		46 723 540.36	14 754 660.81
Variation de la trésorerie de la période		31 968 879.55	-301 658 664.34
Rapprochement avec le résultat comptable		217 203 334.15	2 814 493 658.90

	NOTE	2023	2022
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		194 917 840.43	238 710 238.99
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-1 287 659 510.57	-3 550 670 711.05
Intérêts et autres frais financiers payés		-1 158 275.39	-1 957 745.13
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		-1 093 899 945.53	-3 313 918 217.19
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		6 299 978.47	2 363 399.40
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		-1 087 599 967.06	-3 311 554 817.79
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-20 558 333.97	-45 957 125.74
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières			-1 000 000.00
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		-20 558 333.97	-46 957 125.74
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts		806 499 636.69	3 501 250 000.00
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		806 499 636.69	3 501 250 000.00
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		-301 658 664.34	142 738 056.47
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		316 413 325.15	173 675 268.68
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		14 754 660.81	316 413 325.15
Variation de la trésorerie de la période		-301 658 664.34	142 738 056.47
Rapprochement avec le résultat comptable		2 814 493 658.90	7 342 364 168.73

	NOTE	2022	2021
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		238 710 238.99	139 031 724.57
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-3 550 670 711.05	-2 475 278 145.67
Intérêts et autres frais financiers payés		-1 957 745.13	-1 085 171.28
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		-3 313 918 217.19	-2 337 331 592.38
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		2 363 399.40	-6 654 819.75
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		-3 311 554 817.79	-2 343 986 412.13
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-45 957 125.74	-22 019 648.26
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		-1 000 000.00	
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		-46 957 125.74	-22 019 648.26
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts		3 501 250 000.00	2 491 917 733.08
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		3 501 250 000.00	2 491 917 733.08
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		142 738 056.47	125 911 672.69
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		173 675 268.68	47 763 595.99
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		316 413 325.15	173 675 268.68
Variation de la trésorerie de la période		142 738 056.47	125 911 672.69
Rapprochement avec le résultat comptable		7 342 364 168.73	1 941 323 761.11

BILAN (PASSIF)

	NOTE	2023	2022
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluationx			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		-3 116 152 323.24	-7 199 626 112.26
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-28 233 703.54	-28 233 703.54
Comptes de liaison		5 452 025 799.31	11 778 472 208.51
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		2 307 639 772.53	4 550 612 392.71
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		2 492 058 780.00	2 305 804 719.62
TOTAL II		2 492 058 780.00	2 305 804 719.62
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		462 865 551.36	367 729 618.85
Impôts		736 327.00	3 186.00
Autres dettes		908 063 857.69	1 351 109 611.77
Trésorerie passif		289.26	
TOTAL III		1 371 666 025.31	1 718 842 416.62
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		6 171 364 577.84	8 575 259 528.95

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

BILAN (PASSIF)

	NOTE	2024	2023
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		-185 234 454.60	-3 116 152 323.24
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-28 233 703.54	-28 233 703.54
Comptes de liaison		3 225 255 160.69	5 452 025 799.31
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		3 011 787 002.55	2 307 639 772.53
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		938 277 077.19	2 492 058 780.00
TOTAL II		938 277 077.19	2 492 058 780.00
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		677 527 017.03	462 865 551.36
Impôts		7 672.00	736 327.00
Autres dettes		918 951 944.97	908 063 857.69
Trésorerie passif			289.26
TOTAL III		1 596 486 634.00	1 371 666 025.31
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		5 546 550 713.74	6 171 364 577.84

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

BILAN (PASSIF)

	NOTE	2022	2021
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluationx			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		-7 199 626 112.26	-1 815 412 088.42
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-28 233 703.54	-28 233 703.54
Comptes de liaisonx		11 778 472 208.51	5 745 125 199.66
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		4 550 612 392.71	3 901 479 407.70
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		2 305 804 719.62	2 066 489 860.89
TOTAL II		2 305 804 719.62	2 066 489 860.89
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		367 729 618.85	429 086 105.24
Impôts		3 186.00	13 267 153.00
Autres dettes		1 351 109 611.77	1 747 411 727.32
Trésorerie passif			
TOTAL III		1 718 842 416.62	2 189 764 985.56
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		8 575 259 528.95	8 157 734 254.15

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

	NOTE	2023	2022
Ventes et produits annexes		2 786 988 274.61	7 033 849 858.38
Variation stocks produits finis et en cours		-391 629 772.40	-62 940 640.86
Production immobilisée		5 869 742.48	7 128 376.59
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		2 401 228 244.69	6 978 037 594.11
Achats consommés		-2 764 734 901.80	-8 593 176 922.90
Services extérieurs et autres consommations		-183 291 968.36	-422 538 414.33
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-2 948 026 870.16	-9 015 715 337.23
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		-546 798 625.47	-2 037 677 743.12
Charges de personnel		-1 682 672 558.47	-2 040 617 064.79
Impôts, taxes et versements assimilés		-6 721 386.13	-2 969 856.26
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-2 236 192 570.07	-4 081 264 664.17
Autres produits opérationnels		11 729 835.84	3 382 792.44
Autres charges opérationnelles		-4 939 617.98	-6 551 693.65
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-1 010 711 167.75	-1 850 091 963.28
Reprise sur pertes de valeur et provisions		413 768 884.19	57 241 668.43
V- RESULTAT OPERATIONNEL		-2 826 344 635.77	-5 877 283 860.23
Produits financiers		402 641.80	48 228 944.28
Charges financières		-295 601 769.15	-1 431 310 699.42
VI-RESULTAT FINANCIER		-295 199 127.35	-1 383 081 755.14
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-3 121 543 763.12	-7 260 365 615.37
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		5 391 439.88	60 739 503.11
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 827 129 606.52	7 086 890 999.26
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-5 943 281 929.76	-14 286 517 111.52
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-3 116 152 323.24	-7 199 626 112.26
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-3 116 152 323.24	-7 199 626 112.26

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

	NOTE	2024	2023
Ventes et produits annexes		2 159 036 406.04	2 786 988 274.61
Variation stocks produits finis et en cours		52 736 306.57	-391 629 772.40
Production immobilisée		2 520 986.94	5 869 742.48
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		2 214 293 699.55	2 401 228 244.69
Achats consommés		-1 005 044 005.39	-2 764 734 901.80
Services extérieurs et autres consommations		-80 542 609.66	-183 291 968.36
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-1 085 586 615.05	-2 948 026 870.16
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		1 128 707 084.50	-546 798 625.47
Charges de personnel		-1 893 253 013.30	-1 682 672 558.47
Impôts, taxes et versements assimilés		-8 516 686.40	-6 721 386.13
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-773 062 615.20	-2 236 192 570.07
Autres produits opérationnels		11 543 766.31	11 729 835.84
Autres charges opérationnelles		-2 452 923.38	-4 939 617.98
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-883 571 502.73	-1 010 711 167.75
Reprise sur pertes de valeur et provisions		1 884 058 926.61	413 768 884.19
V- RESULTAT OPERATIONNEL		236 515 651.61	-2 826 344 635.77
Produits financiers		7 964 420.60	402 641.80
Charges financières		-132 538 394.67	-295 601 769.15
VI-RESULTAT FINANCIER		-124 573 974.07	-295 199 127.35
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		111 941 677.54	-3 121 543 763.12
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-297 176 132.14	5 391 439.88
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		4 117 860 813.07	2 827 129 606.52
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-4 303 095 267.67	-5 943 281 929.76
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-185 234 454.60	-3 116 152 323.24
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-185 234 454.60	-3 116 152 323.24

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

	NOTE	2022	2021
Ventes et produits annexes		7 033 849 858.38	2 866 573 265.00
Variation stocks produits finis et en cours		-62 940 640.86	902 585.86
Production immobilisée		7 128 376.59	6 938 681.50
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		6 978 037 594.11	2 874 414 532.36
Achats consommés		-8 593 176 922.90	-1 824 487 948.89
Services extérieurs et autres consommations		-422 538 414.33	-164 382 457.24
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-9 015 715 337.23	-1 988 870 406.13
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		-2 037 677 743.12	885 544 126.23
Charges de personnel		-2 040 617 064.79	-1 935 267 004.01
Impôts, taxes et versements assimilés		-2 969 856.26	-35 326 262.81
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-4 081 264 664.17	-1 085 049 140.59
Autres produits opérationnels		3 382 792.44	10 106 396.48
Autres charges opérationnelles		-6 551 693.65	-11 965 154.62
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-1 850 091 963.28	-598 561 323.13
Reprise sur pertes de valeur et provisions		57 241 668.43	54 601 367.25
V- RESULTAT OPERATIONNEL		-5 877 283 860.23	-1 630 867 854.61
Produits financiers		48 228 944.28	7 803 933.91
Charges financières		-1 431 310 699.42	-201 371 919.35
VI-RESULTAT FINANCIER		-1 383 081 755.14	-193 567 985.44
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-7 260 365 615.37	-1 824 435 840.05
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		60 739 503.11	9 023 751.63
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		7 086 890 999.26	2 946 926 230.00
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-14 286 517 111.52	-4 762 338 318.42
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-7 199 626 112.26	-1 815 412 088.42
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-7 199 626 112.26	-1 815 412 088.42

BILAN (ACTIF)

ACTIF	NOTE	2024			2023
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments		2 653 450 009.11	2 403 922 542.58	249 527 466.53	271 733 225.04
Autres immobilisations corporelles		4 040 033 976.20	3 608 583 395.29	431 450 580.91	612 028 785.28
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		655 737 271.86	146 871 202.51	508 866 069.35	493 163 477.43
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		180 273 958.06		180 273 958.06	5 023 728.56
Impôts différés actif		253 921 149.64		253 921 149.64	551 097 281.78
TOTAL ACTIF NON COURANT		7 783 416 364.87	6 159 377 140.38	1 624 039 224.49	1 933 046 498.09
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		2 053 795 211.28	773 324 641.28	1 280 470 570.00	1 514 330 600.19
Créances et emplois assimilés					
Clients		838 234 180.40	167 310.00	838 066 870.40	574 913 430.81
Autres débiteurs		2 627 456 287.17	880 412 532.61	1 747 043 754.56	2 128 442 327.09
Impôts et assimilés		10 206 753.93		10 206 753.93	5 876 771.59
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		46 723 540.36		46 723 540.36	14 754 950.07
TOTAL ACTIF COURANT		5 576 415 973.14	1 653 904 483.89	3 922 511 489.25	4 238 318 079.75
TOTAL GENERAL ACTIF		13 359 832 338.01	7 813 281 624.27	5 546 550 713.74	6 171 364 577.84

BILAN (ACTIF)

ACTIF	NOTE	2023			2022
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments		2 653 450 009.11	2 381 716 784.07	271 733 225.04	278 521 051.60
Autres immobilisations corporelles		4 008 394 401.67	3 396 365 616.39	612 028 785.28	824 216 568.72
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		640 034 679.94	146 871 202.51	493 163 477.43	483 951 368.15
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		5 023 728.56		5 023 728.56	5 427 728.60
Impôts différés actif		551 097 281.78		551 097 281.78	545 705 841.90
TOTAL ACTIF NON COURANT		7 858 000 101.06	5 924 953 602.97	1 933 046 498.09	2 137 822 558.97
ACTIF COURANT					
Stocks et en cours		2 199 693 291.02	685 362 690.83	1 514 330 600.19	3 364 561 423.97
Créances et emplois assimilés					
Clients		575 080 740.81	167 310.00	574 913 430.81	238 416 384.79
Autres débiteurs		3 008 854 859.70	880 412 532.61	2 128 442 327.09	2 514 486 212.08
Impôts et assimilés		5 876 771.59		5 876 771.59	3 559 623.99
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		14 754 950.07		14 754 950.07	316 413 325.15
TOTAL ACTIF COURANT		5 804 260 613.19	1 565 942 533.44	4 238 318 079.75	6 437 436 969.98
TOTAL GENERAL ACTIF		13 662 260 714.25	7 490 896 136.41	6 171 364 577.84	8 575 259 528.95

BILAN (ACTIF)

ACTIF	NOTE	2022			2021
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments		2 638 995 697.91	2 360 474 646.31	278 521 051.60	299 281 378.99
Autres immobilisations corporelles		3 999 049 442.74	3 174 832 874.02	824 216 568.72	1 034 803 607.74
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		630 822 570.66	146 871 202.51	483 951 368.15	620 037 150.42
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		5 427 728.60		5 427 728.60	4 781 728.63
Impôts différés actif		545 705 841.90		545 705 841.90	484 966 338.79
TOTAL ACTIF NON COURANT		7 820 001 281.81	5 682 178 722.84	2 137 822 558.97	2 443 870 204.57
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		4 018 563 789.51	654 002 365.54	3 364 561 423.97	3 483 874 237.77
Créances et emplois assimilés					
Clients		238 583 694.79	167 310.00	238 416 384.79	605 078 504.68
Autres débiteurs		3 394 898 744.69	880 412 532.61	2 514 486 212.08	1 450 841 216.08
Impôts et assimilés		3 559 623.99		3 559 623.99	394 822.37
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		316 413 325.15		316 413 325.15	173 675 268.68
TOTAL ACTIF COURANT		7 972 019 178.13	1 534 582 208.15	6 437 436 969.98	5 713 864 049.58
TOTAL GENERAL ACTIF		15 792 020 459.94	7 216 760 930.99	8 575 259 528.95	8 157 734 254.15