

جامعة غرداية - الجزائر -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة مقدّمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

في ميدان علوم اقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسيير

فرع علوم مالية و محاسبة

تخصص: محاسبة

بعنوان:

**واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية و دوره
في ترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة - ALFA PIPE - سنة 2017 بغرداية**

تحت إشراف الأستاذة: الدكتورة شرع مريم

المساعد: سحنون سيد أحمد

من إعداد الطالبتين:

*شعيب فاطمة.

*مبروكي ربيحة.

نوقشت و أجزيت علنا بتاريخ: 2019/06/15.

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الاسم واللقب	الدرجة	الجامعة	الصفة
بن النوي مصطفى	دكتور	جامعة غرداية	رئيسا
شرع مريم	دكتورة	جامعة غرداية	مشرفا ومقررا
عبادة عبد الرؤوف	دكتور	جامعة غرداية	مناقشا
لغراب سمية	أستاذة مساعدة	جامعة غرداية	مدعوا

السنة الجامعية: 2019/2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

جميل جدا أن يسعى الإنسان إلى النجاح ليحصل عليه , و الأجل أن يتذكر من كان
سببا في ذلك لهذا أهدي ثمرة جهدي إلى الذي ما لم يبخل يوما عليا بحبهما و
عطفهما و سندهما لي

أبي الغالي رحمه الله

أمي حفظها الله وأطال في عمرها

إلى من أرفع رأسي إعتزازا بهم و فخرا و إمتنانا و كانوا عوننا لي على الحياة و
صعوباتها إخواتي و أخواتي

و إلى كل افراد العائلة

إلى صديقتي التي شاركتني في إنجاز هذا العمل فاطمة شعيب

إلى من شاركني مسيراتي الدراسية

إلى كل زملائي في العمل بالشركة الوطنية للكهرباء والغاز

إلى كل زملائي في دفعة المحاسبة

إلى كل من لهم وطأ على قلبي و لم يذكروهم فكري و لم يخطهم قلبي

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي

ربيحة مبروكي

الاهداء

الحمد لله الذي أمانني ووفقني في إنجاز هذا العمل الذي أهديه:

إلى والديا الكريمين حفظهما الله ورحمهما

إلى زوجي الكريم أطال الله في عمره

إلى شمعتي حياتي و محافير الجنة أولادي " محمد و يوسف " حفظهما الله

إلى الأم الثانية التي سدت فراغ غيابي لأولادي حفظها الله

إلى زميلتي التي تحملت معي مشقة هذا العمل مبروكي ربيبة

إلى زملائي بالعملمديرية التجارة

إلى زملائي بالدراسة دفعة ماستر 2 تخصص محاسبة

إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم ذكرتي

فاطمة شعيب

شكر و عرفان

اللهم لك الحمد حتى ترضى و لك الحمد إذا رضيت و لك الحمد بعد.

الرضى على نعمة الهدايا و الإرشاد و التوفيق في إنجاز هذا العمل.

الشكر الجزيل إلى الدكتورة مريم شرع على الإرشاد و التوجيه و نصائحها القيمة التي قدمت لنا طيلة إنجاز هذا البحث.

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

كما أتقدم بالشكر الجزيل لأعضاء اللجنة التي تتشرف على تقييم هذا العمل.

الشكر الجزيل إلى عمال المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية بخرداية و خاصة مساعد مدير الوحدة لقسم مراقبة التسيير.



الملخص :

تهدف الدراسة إلى معرفة واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية ودوره في ترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي وأسلوب دراسة الحالة حيث تم اختيار المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية بغيرداية خلال فترة 2017 وتوصلنا إلى استخدام أكثر إلى أن استخدام المحاسبة الإدارية التقليدية خصوصا أسلوب الموازنات التقديرية وتحليل الانحرافات أما فيما يخص الأساليب الحديثة الغياب الكامل لاستخدام هذه الأساليب ما عدا لوحة القيادة وأما دورهما ينحصر في اتخاذ القرارات التشغيلية داخل المؤسسة، كما أوصت الدراسة في النهاية إلى ضرورة استخدام هذه الأساليب وخلق وعي لدى المسيرين والإدارة العليا بأهمية تطبيقها من أجل تحقيق أهداف المؤسسة، وإخضاعهم لدورات تكوينية لاكتساب الخبرة في هذا المجال.

الكلمات المفتاحية:

أساليب المحاسبة الإدارية، اتخاذ القرار، موازنات تقديرية، لوحة القيادة، مؤسسة.

Résumé:

L'étude vise à connaître la réalité de l'utilisation des méthodes de comptabilité administrative et son rôle dans la rationalisation des décisions au sein de l'entreprise économique. Pour atteindre les objectifs de cette étude, nous avons adopté l'approche de descriptive et la méthode des études de cas: l'entreprise algérienne de fabrication de pipe "ALFA PIPE" à Ghardaia à été sélectionnée au cours de la période en 2017, et nous avons davantage utilisé que la comptabilité administrative traditionnelle, notamment la méthode d'prévisionnelle des budgets et l'analyse des écarts ces méthodes, à l'exception du tableau de bord, se limitent à la prise de décisions opérationnelles au sein de l'entreprise, comme recommandé par l'étude à la fin à la nécessité utilisez ces méthodes, et sensibiliser les gestionnaires et les cadres supérieurs à l'importance de leur application pour atteindre les objectifs de l'entreprise, et soumettez les à des cours de formation pour acquérir de l'expérience dans ce domaine.

Mots d'ouverture :

Les Méthodes de comptabilité administrative , la prise de décision, budgets prévisionnels, tableau de bord, entreprise.

فهرس المحتويات

صفحة	قائمة المحتويات
	البسمة
	الإهداء
	كلمة شكر و تقدير
	الملخص باللغة العربية
	الملخص باللغة الفرنسية
I	فهرس المحتويات
III	فهرس الجداول
V	فهرس الأشكال
أ	مقدمة عامة
الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة الإدارية واتخاذ القرار والدراسات السابقة	
05	تمهيد
06	المبحث الأول :الإطار النظري للمحاسبة الإدارية و اتخاذ القرار
06	المطلب الأول :مفهوم المحاسبة الإدارية وأساليبها
06	الفرع الأول : تعريف المحاسبة الإدارية وأهدافها علاقتها بالعلوم الإدارية
08	الفرع الثاني: التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية
09	الفرع الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية و الحديثة
21	الفرع الرابع:مفوقات تطبيق المحاسبة الإدارية
22	المطلب الثاني :عملية اتخاذ القرارات
22	الفرع الأول : مفهوم اتخاذ القرارات
25	الفرع الثاني:مراحل عملية اتخاذ القرار
27	الفرع الثالث : تصنيفات القرارات
28	الفرع الرابع : أساليب اتخاذ القرارات
30	المطلب الثالث : العلاقة بين المحاسبة الإدارية و ترشيد القرارات
30	الفرع الأول :العلاقة بين الموازنات التقديرية وعملية ترشيد القرارات
31	الفرع الثاني :علاقة لوحة القيادة بترشيد القرارات

32	المبحث الثاني : الدراسات السابقة
32	المطلب الأول : الدراسات باللغة العربية
33	المطلب الثاني : الدراسات باللغة الأجنبية
36	المطلب الثالث: مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة
38	خلاصة
الفصل الثاني : الإطار التطبيقي للدراسة	
40	تمهيد
41	المبحث الأول الطريقة وأدوات جمع البيانات
41	المطلب الأول : لمحة عن المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية بغرداية و أهميتها الاقتصادية
41	الفرع الأول : تعريف بالمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية بغرداية
41	الفرع الثاني : الأهمية الاقتصادية للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية بغرداية
42	الفرع الثالث: نشاط مؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية بغرداية
43	الفرع الرابع : الهيكل التنظيمي للمؤسسة الأنابيب الحلزونية بغرداية
45	المطلب الثاني :الأدوات المستخدمة في جمع البيانات ومعالجتها
45	الفرع الأول :المصادر الثانوية
45	الفرع الثاني :المصادر الأولية
46	المبحث الثاني :النتائج والمناقشة
46	المطلب الأول :النتائج
46	الفرع الأول:أسلوب الموازنة التقديرية
50	الفرع الثاني:لوحة القيادة
69	المطلب الثاني :مناقشة النتائج
69	الفرع الأول:اختبار الفرضيات
69	الفرع الثاني:نتائج الدراسة
71	خلاصة
73	خاتمة عامة
77	قائمة المراجع
-	الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
08	وظائف المحاسبة الإدارية و الإدارة	الجدول رقم (01-01)
17	بطاقة قياس بطاقة الأداء المتوازن	الجدول رقم (02-01)
28	تصنيفات القرارات	الجدول رقم (03-01)
36	أوجه الاختلاف والتشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة	الجدول رقم (04-01)
46	ورشات الإنتاج	الجدول رقم (01- 02)
47	اجمالي الطلبيات 2017	الجدول رقم (02-02)
47	الموازنات التقديرية للإنتاج للسداسي الأول لسنة 2017	الجدول رقم (03- 02)
48	الموازنات التقديرية للإنتاج للسداسي الثاني لسنة 2017	الجدول رقم (04-02)
49	الموازنات التقديرية للإنتاج لسنة 2017	الجدول رقم (05-02)
50	لوحة القيادة المتعلقة بالإنتاج للثلاثي الأول لسنة 2017	الجدول رقم (06-02)
52	لوحة القيادة المتعلقة بالإنتاج للثلاثي الثاني لسنة 2017	الجدول رقم (07-02)
53	لوحة القيادة المتعلقة بالإنتاج للثلاثي الثالث لسنة 2017	الجدول رقم (08-02)
55	لوحة القيادة المتعلقة بالإنتاج للثلاثي الرابع لسنة 2017	الجدول رقم (09-02)
57	لوحة القيادة المتعلقة بالإنتاج لسنة 2017	الجدول رقم (10-02)
59	لوحة القيادة المتعلقة بالمشتريات المستوردة للسداسي الأولى لسنة 2017	الجدول رقم (11-02)
59	لوحة القيادة المتعلقة بالمشتريات المحلية للسداسي الأولى لسنة 2017	الجدول رقم (12-02)
60	لوحة القيادة المتعلقة بالمشتريات المستوردة للسداسي الثاني لسنة 2017	الجدول رقم (13-02)
61	لوحة القيادة المتعلقة بالمشتريات المحلية للسداسي الثاني لسنة 2017	الجدول رقم (14-02)
61	لوحة القيادة المتعلقة بالمشتريات المستوردة لسنة 2017	الجدول رقم (15-02)
62	لوحة القيادة المتعلقة بالمشتريات المحلية لسنة 2017	الجدول رقم (16-02)
62	لوحة القيادة المتعلقة بالاستهلاك للسداسي الأول سنة 2017	الجدول رقم (17-02)
63	لوحة القيادة المتعلقة بالاستهلاك للسداسي الثاني سنة 2017	الجدول رقم (18-02)
63	لوحة القيادة المتعلقة باستهلاك المواد الأولية لسنة 2017	الجدول رقم (19-02)
64	لوحة القيادة المتعلقة بالمبيعات للسداسي الأول سنة 2017	الجدول رقم (20-02)
65	لوحة القيادة المتعلقة بالمبيعات للسداسي الثاني سنة 2017	الجدول رقم (21-02)
65	لوحة القيادة المتعلقة بمبيعات سنة 2017	الجدول رقم (22-02)
66	لوحة القيادة المتعلقة برقم الأعمال للسداسي الأول 2017	الجدول رقم (23-02)

67	لوحة القيادة المتعلقة برقم الأعمال للسداسي الثاني 2017	الجدول رقم (24-02)
68	لوحة القيادة المتعلقة برقم الأعمال لسنة 2017	الجدول رقم (25-02)

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
07	أهداف المحاسبة الإدارية	الشكل رقم (01-01)
10	أهداف التكلفة الفعلية	الشكل رقم (02-01)
17	الأبعاد الأساسية لقياس الأداء المتوازن	الشكل رقم (03-01)
19	أبعاد إدارة الجودة	الشكل رقم (04-01)
25	مراحل اتخاذ القرار	الشكل رقم (05-01)
44	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الأنايبب الحلزونية ALFA PIPE بغرداية	الشكل رقم (06-02)
48	منحنى بياني يوضح انحراف الموازنات التقديرية للثلاثي الأول و الثاني 2017	الشكل رقم (07-02)
49	منحنى بياني يوضح انحراف الموازنات التقديرية للثلاثي الثالث والرابع 2017	الشكل رقم (08-02)
51	تمثيل بياني يوضح انحراف لوحة قيادة الإنتاج للثلاثي الأول 2017	الشكل رقم (09-02)
53	تمثيل بياني يوضح انحراف لوحة قيادة الإنتاج للثلاثي الثاني 2017	الشكل رقم (10-02)
54	تمثيل بياني يوضح انحراف لوحة قيادة الإنتاج للثلاثي الثالث 2017	الشكل رقم (11-02)
56	تمثيل بياني يوضح انحراف لوحة قيادة الإنتاج للثلاثي الرابع 2017	الشكل رقم (12-02)

مقدمة عامة

أ- توطئة

تعتبر المؤسسات الاقتصادية النواة الرئيسية للنشاط الاقتصادي لأنها الوحدة الأساسية لأي اقتصاد ما، لذا وجب الاهتمام أكثر بالوظائف الإدارية التي تضمن استمرار نشاطها وتحقيق أهدافها، ومع التطور الهائل الذي شهده العالم، وما ترتب عليه من تغيرات في مختلف المجالات والبيادين، قد استوجب حدوث تغير شامل في العلوم والمعارف، ونجد أن المحاسبة عرفت تطورا كبيرا في الوقت الراهن خاصة مع التطورات الاقتصادية الجارية حيث كانت وسيلة لتسجيل العمليات وتبويبها وتلخيصها، ومع هذا التطور الذي شهده العالم صارت تعتبر من أهم العلوم التي تعتمد عليها المؤسسة في أداء عملها لتحقيق أهدافها في خدمة الوظائف الإدارية، فقد ظهرت المحاسبة الإدارية كفرع من الفروع المحاسبية والتي تعتبر من أهم العلوم المالية التي تعتمد عليها المؤسسات المختلفة في تنظيم معلوماتها المالية وإدارتها بحيث يمكن الاستفادة من معلوماتها التي تساعد في جمع البيانات اللازمة داخل المؤسسة التي تساهم في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات خدمة للمدراء والمسيرين، مما أدى بضرورة لاستخدام أساليبها، فكانت تعتمد على الأساليب التقليدية في بداية ظهورها (كالموازنات التقديرية، تحليل الانحرافات) وفي ظل النمو الاقتصادي العالمي القوي والذي وجب عليه تطور هذه الأساليب فأصبحت تتماشى مع هذا التطور استحدثت أساليب حديثة (كبطاقة الأداء المتوازن، التكاليف على أساس الأنشطة...) والتي تسمح بتوفير جميع المعلومات المالية وغير المالية المناسبة للإدارة من أجل مساعدة متخذي القرارات في اتخاذ القرارات الملائمة واللازمة في الوقت المناسب وبالتالي تحقيق أهداف المؤسسة وأداء عملها وضمان استمراريتها.

ب- مشكلة الدراسة

نظرا لأهمية أساليب المحاسبة الإدارية وتطبيقها بالمؤسسة الاقتصادية على تحقيق الكفاءة و الفاعلية في الأداء -حسب الدراسات السابقة في هذا المجال - تأتي هذه الدراسة من أجل تقييم استخدام المؤسسة محل الدراسة لأسلوبين من أساليب المحاسبة الإدارية أحدهما تقليدي والآخر حديث والتعرف على أثرهما في عملية ترشيد القرارات، وبالتالي يمكن أن نطرح السؤال الرئيسي التالي:

ما هو واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية ودوره في ترشيد القرارات بالمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية بغرداية لسنة 2017 ؟

ت- الأسئلة الفرعية

وانطلاقا من مشكلة الدراسة ولإلمام بالموضوع نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

1- إلى أي مدى يساهم اعتماد أسلوب الموازنات التقديرية وأسلوب لوحة القيادة في اتخاذ القرار وترشيده بالمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية بغرداية؟

2- ماهي معوقات استخدام أسلوب الموازنات التقديرية ولوحة القيادة في اتخاذ القرار وترشيده بالمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية بغرداية؟

3- هل تمتلك مؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية بغرداية لمتطلبات الأساسية اللازمة لتطبيق كل من أسلوب الموازنات التقديرية ولوحة القيادة؟

ث-فرضيات الدراسة

وللإجابة على الأسئلة المطروحة يمكن صياغة الفرضيات التالية:

1- يعتبر أسلوب الموازنات التقديرية المطبق حاليا بالمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية بغرداية أداة مناسبة لترشيد القرارات للمؤسسة؛

2- يعتبر أسلوب لوحة القيادة المطبق بالمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية بغرداية أداة مناسبة لترشيد القرارات؛

3- تمتلك المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية بغرداية المقومات و الركائز الأساسية لتصنيف.

ج-أهداف الدراسة :

تتمثل هذه الأهداف في :

- التعرف على أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة بالمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية بغرداية؛
- تقييم مدى فاعلية أساليب المحاسبة الإدارية في عملية اتخاذ القرارات بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية بغرداية؛

- التعرف على الصعوبات التي تواجه المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية بغرداية وتحد من فاعلية أساليب المحاسبة الإدارية، في المجالات الإدارية المختلفة.

ح-أهمية الدراسة:

*تكمن أهمية هذه الدراسة الحالية من أهمية الموضوع الذي نتناوله ،وأهمية ضرورة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية؛

*تعد المحاسبة الإدارية أداة فعالة في توفير البيانات التي تساعد الإدارة في الرقابة والتخطيط و التقييم،كما أنها تساهم في ترشيد القرارات،وبالتالي يمكن لهذه الدراسة ان تلقى اهتمام كثير من الباحثين و المسيرين وخاصة في ظل التحولات الاقتصادية حيث أصبح اهتمام المسيرين بإعطاء نظرة مستقبلية و العوامل التي تمنع من استخدام هذه الأساليب مما يجعل الوصول إلى حلول التي تساعد في تطبيقها.

خ-أسباب اختيار الموضوع:

نجد من أهم أسباب اختيار موضوع الدراسة ما يلي:

- يندرج ضمن تخصص الدراسة ورغبة الطالبتين البحث في مجال المحاسبة الإدارية؛
- العمل على تفعيل دور أساليب المحاسبة الإدارية باعتبارها مصدرا أساسيا في تجميع المعلومات التي تساهم في خدمة أهداف المؤسسة الاقتصادية وأهمها عملية اتخاذ القرار؛

-نقص الدراسات في مجال المحاسبة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

د-الأدوات والمنهج المستخدم

من أجل تقييم واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية بالمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحزونية بغرداية ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على أسئلتها تم اعتماد المنهج الوصفي، من خلال استعراض التراكم المعرفي والنظري في مجال المحاسبة الإدارية وأساليبها وتحليله أما في الجانب التطبيقي فقد تم استخدام أسلوب دراسة الحالة حيث تم الاعتماد على أدوات في جمع البيانات في هذه الجزئية على: - المقابلة، وثائق المؤسسة، تمثيل بيانات المؤسسة.

ذ-حدود الدراسة

***الحدود المكانية** : حيث تم إجراء وتنفيذ الدراسة في المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحزونية بغرداية
***الحدود الزمانية** : بداية الفصل الثاني من سنة 2019 و ذلك بالاعتماد على الوثائق المؤسسة في التحليل من بينها

- الميزانية التقديرية للمؤسسة لسنة 2017؛

-لوحات القيادة لأنشطة المؤسسة لسنة 2017.

هـ-هيكل الدراسة

من أجل الإجابة على أسئلة الدراسة قسمنا البحث إلى فصلين، حيث تناولنا في الفصل الأول مبحثين، خصصنا المبحث الأول إلى الإطار النظري للمحاسبة الإدارية و عملية اتخاذ القرار بالإضافة إلى العلاقة بينهما، أما المبحث الثاني تم التطرق فيه إلى الدراسات السابقة، وفي الفصل الثاني تناولت الدراسة التطبيقية للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحزونية وقمنا بتقسيمه كذلك لمبحثين حيث تناولنا في المبحث الأول طريقة و أدوات جمع البيانات قمنا بتقديم لمحة عامة عن مؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحزونية بغرداية والأدوات المستخدمة في جمع البيانات ومعالجتها ،أما في المبحث الثاني قمنا بتقديم النتائج ومناقشتها فتطرقنا إلى دراسة أسلوب الموازنات التقديرية وتحديد نسبة الانحرافات وكذا أسلوب لوحة القيادة المطبقين في مؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحزونية بغرداية وعرض النتائج المتحصل عليها.

و-صعوبات الدراسة:

تتمثل أهم صعوبات بالنسبة لهذه الدراسة فيما يلي:

* **حادثة موضوع المحاسبة الإدارية لدى المسيرين في المؤسسة؛**

* **صعوبة إيجاد مؤسسة تطبق أساليب المحاسبة الإدارية خصوصا الحديثة؛**

الفصل الأول

الإطار النظري و الدراسات
السابقة

تمهيد

إن المحرك الأساسي للعمليات الإدارية المتمثلة في التخطيط، التنظيم والتوجيه وكذا الرقابة هي عملية اتخاذ القرار، لهذا نجد متخذ القرار لابد له أن يستند على معلومات وبيانات المؤسسة الهامة، ولكي تتوفر لديه المعلومات و البيانات اللازمة نجده يعتمد على مختلف أساليب المحاسبة الإدارية التي تمكنه من جمع المعلومات اللازمة والاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرار وترشيده لتحقيق أهداف المؤسسة .

سيتم التطرق في هذا الفصل إلى الإطار النظري والدراسات السابقة من خلال مبحثين

المبحث الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة ومقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة.

المبحث الأول : الإطار النظري للمحاسبة الإدارية و إتخاذ القرار

تخضع عملية جمع البيانات والمعلومات المهمة داخل المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها إلى تطبيق الأنظمة المحاسبية التي تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة

المطلب الأول : مفهوم المحاسبة الإدارية و أساليبها

الفرع الأول : تعريف المحاسبة الإدارية وأهدافها :

أولاً: تعريف المحاسبة الإدارية

نظرا لحدائثة المحاسبة الإدارية كفرع من فروع المحاسبة لا يزال هناك اختلاف في تعريفها، وبالتالي بخصوص المحاسبة الإدارية اخترنا منها مايلي :

*المحاسبة الإدارية هي أداة لتوفير البيانات والمعلومات إلى المستويات المختلفة في الإدارة الداخلية للوحدة الاقتصادية لاستخدامها في أغراض تخطيط و رقابة العمليات المختلفة على أن يتم توفير البيانات و المعلومات بشكل مستمر للمساعدة المختلفة في اتخاذ القرارات الروتينية و غير الروتينية لحل المشاكل التي تواجه الإدارة في أعمالها اليومية¹.

*كما تعرف بأنها: هي فرع من فروع المحاسبة يوفر المعلومات المطلوبة بواسطة المدراء لتحديد كيفية الحصول على المصادر الاقتصادية و كذلك كيفية استخدامها في المنشأة الصغيرة و الكبيرة، و هي تبنى على المبادئ التي تعلمتها في المحاسبة المالية لتشبع احتياجات المدراء من التقارير²،

*أو المحاسبة الإدارية هي جزء من نظام المعلومات المحاسبي يهتم بالتعريف على الأحداث الاقتصادية ، وقياس و تحليل تلك الأحداث و التقرير عنها للمستويات الإدارية المختلفة لاستخدامها في التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات و تقييم الأداء³، كما يمكن تعريفها بأنها :المحاسبة الإدارية هي إطار علمي منظم منهجيا يهدف إلى مساعدة الإدارة في رسم السياسات و ترشيد القرارات الخاصة بتحقيق أهداف الوحدة في ظل متغيرات الواقع و ذلك من خلال توفير المعلومات الملائمة و في الوقت المناسب⁴،

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

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

³زينات محمد محرم، ناصر نور الدين عبد اللطيف ، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للنشر، طبعة الثانية، الإسكندرية ، 2012، ص 13 .

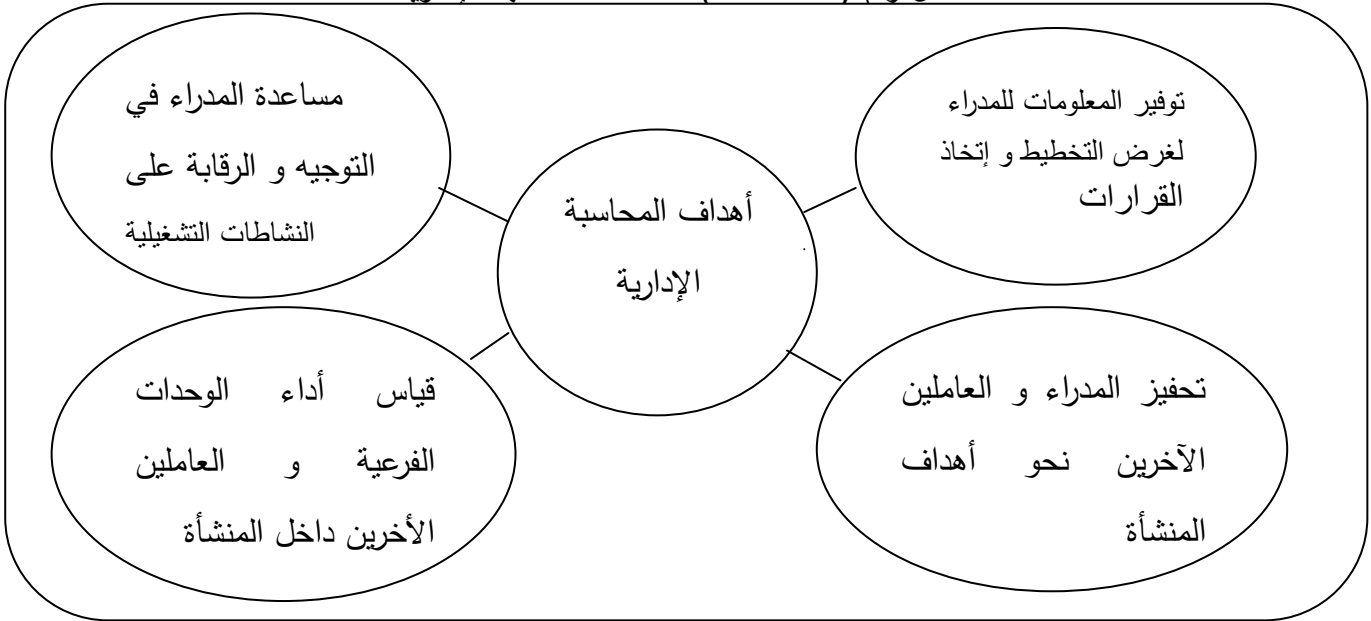
⁴أحمد حلمي جمعة، المحاسبة الإدارية التخطيط و الرقابة و صنع القرار ، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2015، ص 36 .

وأخر تعريف لدى المحاسبة الإدارية هي عملية تحديد و قياس و إبلاغ و تحليل المعلومات عن الأحداث الاقتصادية للمنظمة أو عملية توفير المعلومات مالية و تشغيلية للمدراء و منتسبي المنظمة وهذه العملية يجب أن تشتق من الحاجات للمعلومات للأقسام الداخلية للمنظمة التي يجب أن ترشد قراراتهم الاستثمارية و التشغيلية¹.

ثانياً: أهداف نشاطات المحاسبة الإدارية بالمؤسسة

تلخص الأهداف الأساسية الأربعة لنشاطات المحاسبة الإدارية في الشكل الموالي:

الشكل رقم (01-01) أهداف المحاسبة الإدارية



المصدر : من إعداد الطالبتين بناء على مراجعات سابقة

ثالثاً: العلاقة بين المحاسبة الإدارية و العلوم الإدارية

يمكن إيضاح العلاقة بين المحاسبة الإدارية و علم الإدارة عن طريق الربط بين وظائف المحاسبة الإدارية و وظائف الإدارة على النحو التالي²:

- 1-التخطيط : يتم عمل الموازنات التخطيطية و التكاليف المعيارية؛
- 2-التنظيم و التنسيق : يتم تصميم النظم المحاسبية؛
- 3-التنفيذ و المتابعة : يتم تسجيل الأحداث المالية؛
- 4-الإشراف الإداري : يتم بناء أنظمة المراقبة الداخلية؛

¹ مجلة الإدارة و الاقتصاد / The magazine of Economics & Administration ، 2011 ، سنة 34 العدد 89، ص 39

² عبد اللطيف إمام حاج عمر وآخرون، المحاسبة الإدارية، منشورات جامعة السودان المفتوحة، عمان، الطبعة الأولى، 2006، ص 11.

5-الرقابة و اتخاذ القرار: يتم دراسة التقارير الرقابية، و دراسة التحليل المالي و المحاسبي. يتضح من النقاط السابقة أن هناك علاقة توازنية بين وظائف كل من المحاسبة الإدارية و الإدارة التي يمكن تحديدها بالجدول التالي:

الجدول رقم : (01-01) : وظائف المحاسبة الإدارية و الإدارة

الوظائف المحاسبية	الوظائف الإدارية
- عمل الموازنات التخطيطية و التكاليف المعيارية	- التخطيط و رسم السياسات
- تصميم النظم المحاسبية	- التنظيم و التنسيق
- تسجيل الأحداث أولاً بأول	- التنفيذ و المتابعة
- المراقبة الداخلية	- الإشراف الإداري
- التقارير المحاسبية و المالية	- الرقابة و اتخاذ القرار
	- إعداد التقارير و إعداد الموازنات المالية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الدراسات السابقة

الفرع الثاني: التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية :

يمكن الاستدلال على أن أول تطور للمحاسبة الإدارية كان في عام 1900 م يشكل تشريع مالي أي أن الاهتمام انصب بالدرجة الأساسية على النواحي المالية ومنها ما يتعلق بتكوين الشركات و تصنيفتها و يمكن التعبير عن التطور التاريخي عبر ثلاث مراحل أساسية كما يأتي:¹

المرحلة الأولى : مرحلة عقد العشرينيات و الثلاثينيات و بداية الأربعينيات

في عقد العشرينيات : تظهر ملامح هذه المرحلة من خلال الأزمة المالية الاقتصادية التي حصلت في العالم عام 1929 م و التي أثرت على حقوق المنشآت و المتعاملين معها، وقد أحدثت هذه الأزمة انهيار بالإفلاس و إعادة هيكلة العديد من المشاريع و بعدها برز الاهتمام بالسيولة النقدية و ما تتعلق من تشريعات التعامل في الأسواق المالية و إجراءاتها.

أما خلال عقد الثلاثينيات و بداية الأربعينيات فأصبح هناك توجه نحو دراسة ربحية المنشآت و التخطيط و حقوق المنشأة و المتعاملين معها و أستمروا التوجه نحو دراسة العوامل المؤثرة على المنشآت و أهمية نشاط التخطيط فيها، إضافة إلى ما يتعلق بمصادقية التقارير و الملاحظات على المنشآت و طبيعة الأداء المحقق.

¹ عبد اللطيف عمر و زين العابدين أحمد، المحاسبة الإدارية، دار الكتاب الجامعي صنعاء، الطبعة الثانية، 2011، ص16.

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

امتازت هذه المرحلة بالتأكيد على إجراء التحليلات المالية لموجودات المنشأة و قد استخدمت النماذج الرياضية في مجال تقييم المخزون و التدفقات النقدية و المديونية و الموجودات الثابتة، كما برزت ناحية تحليل القوائم المالية كصفة مميزة لهذه المرحلة، بالإضافة إلى ذلك و خلال هذه المرحلة توجه العديد من المفكرين الماليين و المحاسبين نحو تقديم الدراسات الأكاديمية و المتعلقة بوضع المشاريع خلال هذه الفترة.¹

المرحلة الثالثة : (بداية الستينات حتى عصرنا الحاضر)

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

أما في الوقت الحاضر فإن هناك اتساعا واضحا في مجال استخدام المحاسبة الإدارية و تأثيرها في دعم القرارات الاقتصادية و يظهر 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.

الفرع الثالث : أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية و الحديثة:

تتمثل في :

أولا : أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية :

تتنوع أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية إلى ما يلي:²

- 1- أسلوب التكاليف الفعلية ؛
- 2- أسلوب التكاليف المعيارية؛
- 3- تحليل الانحرافات ؛
- 4- أسلوب الموازنات التخطيطية؛
- 5- أسلوب الموازنات المرنة؛

1 عبد اللطيف عمر و زين العابدين أحمد، المحاسبة الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص 17.

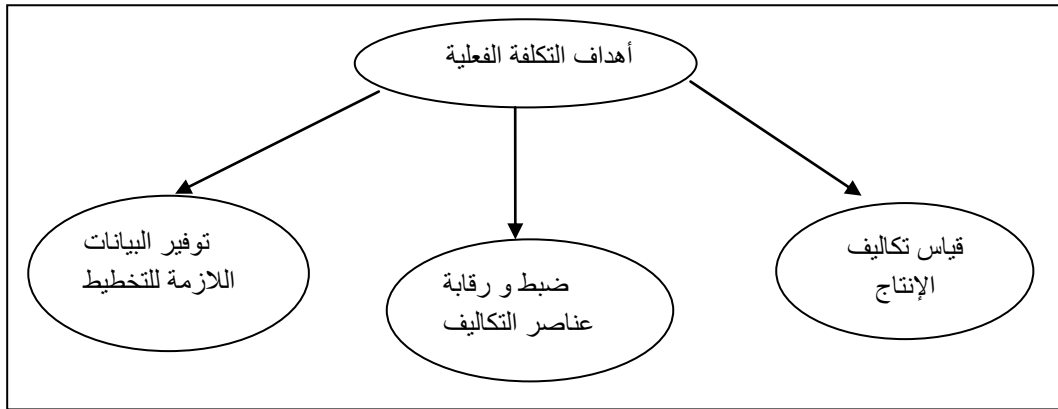
² ناريمان إبراهيم صباح ، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات ،مذكرة ماجيستر في المحاسبة و التمويل كلية التجارة في الجامعة الإسلامية بغزة ، 2008 ص 06 .

- 6- أسلوب تحليل التعادل؛
 7- أسلوب التكاليف الحدية؛
 8- محاسبة المسؤولية؛
 9- أسعار التحويل؛
 10- أسلوب التدفق النقدي المخصوم.

1- أسلوب التكاليف الفعلية:

هو أسلوب لتحديد التكاليف الفعلية للمنتجات و المراحل و العمليات و الأنظمة المختلفة في المنشأة الصناعية ، و تحديد نتيجة المنشأة خلال فترة معينة بصورة دقيقة ، و يتم بناء على هذا الأسلوب تسجيل النفقات و تحليلها على مراكز التكلفة ، و على المنتجات المختلفة ، ويتم تقديم البيانات عن تكاليف الإنتاج و المواد الأولية المستخدمة و أجور العاملين و كل ما يتعلق بتكاليف الإنتاج¹ ، ويهدف أسلوب التكلفة الفعلية إلى الأهداف الملخصة في الشكل التالي :

الشكل رقم : (01-02) : أهداف التكلفة الفعلية



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على الدراسات السابقة

2- أسلوب التكاليف المعيارية :

التكلفة المعيارية تمثل واحدة من أنجح الأساليب المستخدمة في مجالات رقابة و ضبط التكلفة الفعلية، و هي 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 و التكلفة المعيارية.

¹ ناريمان إبراهيم صباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات ،مرجع سابق ذكره ، ص16 .

التكلفة المعيارية في أبسط معانيها تعني " التكلفة واجبة الحدوث في ظل الظروف الطبيعية و المألوفة للمنشأة .

التكلفة المعيارية ما هي إلا محصلة كمية معيارية مرجحة بسعر معياري، وباختصار تتحدد التكلفة المعيارية في ضوء المعادلة التالية¹.

$$\text{كمية معيارية} \times \text{سعر معياري} = \text{التكلفة معيارية}$$

و من أهداف التكاليف المعيارية ما يلي² :

- توفير البيانات والمعلومات الملائمة لصناعة القرارات الإدارية؛
- توفير البيانات والمعلومات التي تساعد في إعداد الموازنات التخطيطية؛
- توفير البيانات والمعلومات التي تساعد على الرقابة و تقييم الأداء؛
- توفير البيانات والمعلومات التي تساعد على تقييم المخزون السلعي بغرض إعداد القوائم المالية.

3- 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 تحليلها³.

¹ سعيد يحيى محمود ضو و آخرون، التكاليف المعيارية، طبعة الأولى، القاهرة، 2009، ص 03.

² نفس المرجع السابق، ص 34 .

³ حاب الله الشريف، أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية و التطبيق، أطروحة دكتوراة في العلوم الاقتصادية تخصص مالية و محاسبة، جامعة أم البواقي، 2016- 2017، ص 87 .

4- أسلوب الموازنات التخطيطية :

تعتبر الموازنات التخطيطية أهم الأساليب التي تستخدمها الإدارة العلمية من أجل التوصل للأهداف الإستراتيجية التي وضعها من الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة سواء المادية أو البشرية، وهناك عدة تعاريف للموازنات التخطيطية نذكر منها مايلي :

تعريف الموازنات التخطيطية:

تعد الموازنات التخطيطية بمثابة خطة (أو برامج للعمل) خلال مدة زمنية مستقبلية تعدها المنشأة و تعبر عن أوجه النشاط المختلفة فيها و يتم التعبير عنها بصورة كمية و مالية ، وتتخذ هدفا يتم بناء عليه متابعة نتائج التنفيذ الفعلي و الرقابة عليها بحيث تستطيع الإدارة اتخاذ الإجراءات لمعالجة الانحرافات و التوصل لتحقيق الكفاية القصوى¹.

وفقد عرفها 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 المشروع²

أما Horngren فقد عرفها بأنها تعبير مالي عن خطة الأعمال و مساعد لتحقيق التنسيق و الرقابة.

نلاحظ من هذه التعاريف بأنها تدور حول النقاط الآتية³:

- إنها خطة مالية شاملة.
- إنها عبارة عن تقدير للإيرادات و التكاليف عن فترة مستقبلية.
- إنها أداة للرقابة على النشاطات.

5 - أسلوب الموازنات المرنة :

هي الموازنات التي تكون في التكاليف مقدرة في ظل أحجام و أنشطة إنتاجية مختلفة ، و تسمى بالموازنة المتحركة ، وفي ضوء هذا الأسلوب من الموازنات فإنه يتم تقييم الأداء على أساس مقارنة نتائج التنفيذ

¹ ناريمان إبراهيم صباح ، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات ،مرجع سابق ذكره، ص 48 .

² نفس المرجع السابق ،ص48.

³ يوحنا عبد آل آدم،صالح الرزق ،المحاسبة الإدارية و السياسات الإدارية المعاصرة،دار حماد للنشر،الطبعة الثانية عمان،

الفعلي بما هو مخطط لنفس مستوى التنفيذ الفعلي وتمتاز هذه الموازنة بأنها تغطي مدى معيناً من النشاط ،
و أنها ديناميكية، و تسهل قياس تقييم الأداء¹.

6- أسلوب تحليل التعادل :

يعد تحليل التعادل أحد الأساليب التي تساعد إدارة المنشأة في التخطيط و رسم السياسات و اتخاذ القرارات،
باعتبارها جزء من تحليل أشمل للعلاقة بين التكلفة و الحجم و الربح ينطوي على دراسة أثر التغييرات في
حجم النشاط على الإيرادات و التكاليف و الأرباح².

و يعتبر تحليل التعادل الأداة الأساسية الهامة ، التي يستخدمها المديرون في تخطيط الأرباح عند مستويات
مختلفة من النشاط في الوحدة الاقتصادية ، فهو يساعدهم على فهم العلاقات المتشابهة بين التكلفة و الحجم
و الربح و دراستها و تحليلها و بيان الآثار الربحية التي تنتجها التغييرات في العناصر الخمسة الآتية :

- 1- التغييرات في أسعار بيع المنتجات.
- 2- التغييرات في حجم أو مستوى النشاط.
- 3- التغييرات في مستوى التكاليف الثابتة الإجمالية.
- 4- التغييرات في مستوى التكاليف المتغيرة للوحدة.
- 5- التغييرات في التشكيلية النسبية للمزيج السلعي للبضائع المباعة أو المنتجة.

إن التغييرات في العوامل المذكورة أعلاه تؤثر على أرباح الوحدة الاقتصادية بصورة انفرادية أو بصورة
مجتمعة و بتأثير متبادل فيما بينهما ، إن تحليل العلاقة المتشابهة 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 نظراً 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
الاقتصادية³.

¹ درويش مصطفى الحقلب ، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي ،مذكرة ماجستير في المحاسبة
و التمويل كلية التجارة في الجامعة الإسلامية بغزة ، 2007 ص 48 .

² صلاح بسويني عيد و آخرون، المحاسبة الإدارية، جامعة القاهرة للنشر، الطبعة الأولى، القاهرة، 2017 ، ص33.

³ حاب الله الشريف، أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية و التطبيق ،مرجع سابق ذكره، ص50 .

7- أسلوب التكاليف الحدية أو المتغيرة:

تعرف التكلفة الحدية بأنها عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية الناتجة عن زيادة حجم النشاط بمقدار وحدة النشاط الحدية و من خصائص التكاليف الحدية:¹

*يتم تحديد تكلفة الواحدة على أساس التكلفة المتغيرة للإنتاج و تشمل المواد المباشرة و الأجور المباشرة و التكلفة الصناعية غير المباشرة المتغيرة ؛

*يتم اعتبار التكاليف الصناعية الثابتة غير المباشرة تكاليف فترة تحمل على حساب الأرباح و الخسائر مباشرة؛

*يتم تقييم مخزون آخر المدة من المنتجات تحت التشغيل و تامة الصنع على أساس التكلفة المتغيرة؛

*يتم تحديد المساهمة الحدية للوحدة بطرح التكلفة المتغيرة للوحدة من سعر بيع الوحدة و هو يمثل مدى مساهمة الوحدة في تغطية التكاليف الثابتة.

8- أسلوب محاسبة المسؤولية :

أدى تطبيق اللامركزية في الإدارة إلى عدة إدارات يساهم كل منها في تحقيق أهداف المنشأة، و يرأس كل منها مدير مسؤول تفوض له سلطة اتخاذ القرارات بالقدر الذي يمكنه من إنجاز مهامه على النحو المرغوب فيه، وبما يتفق مع المصلحة العامة للمنشأة وبالتالي أدت اللامركزية بدورها إلى استخدام نظام محاسبة المسؤولية في مجال تقييم الأداء ، ويمكن تعريف محاسبة المسؤولية كما يلي:

بأنها ذلك النظام الذي يتعرف علي مختلف مراكز اتخاذ القرارات في المنشأة ، ويرتبط التكاليف في كل من هذه المراكز بالمدير المسؤول عن اتخاذ القرارات فيما يتعلق بهذه التكاليف ، و يقتضي تطبيق محاسبة المسؤولية ربط الرقابة المحاسبية بالهيكل التنظيمي ، كما يقوم على تقييم أداء المسؤولين استنادا إلى العوامل الخاضعة لرقابتهم².

09-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 و خدمات، و يمكن القول بأن أسعار التحويل هي عبارة عن القيمة التي يتم

¹ سعيد يحي محمود ضو و آخرون ،التكاليف المعيارية ،كلية التجارة جامعة القاهرة ،2009 ،ص03 .

² زينات محمد محرم، ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق ذكره،ص 306.

بناء عليها تحويل أو تبادل السلع و الخدمات فيما بين وحدات التنظيم الفرعية ، و لذلك فهي تعتبر أسعار داخلية تجري بين مراكز التكلفة ، فهي تساعد على اختيار السياسات الاقتصادية المثلى لتحقيق أقصى الأرباح على المنشأة ، و تقييم أداء مراكز المسؤولية و تحفيزهم لتفعيل كل ما يمكن تفعيله داخل الوحدة الاقتصادية¹.

10- أسلوب التدفق النقدي المخصوم :

هو أحد أساليب تقييم الاستثمار طويل، الأجل وقد يكون الاستثمار عبارة عن عملية شراء لأجهزة حديثة أو استبدال الآلات القديمة ، أو التوسيع في عمليات الإنتاج وزيادة خطوط الإنتاج أو الاستثمار في مشروعات جديدة .

و يقوم هذا الأسلوب على اعتبار القيمة الزمنية للنقود ، وهي تعكس مدي أهمية وقت الحصول على التدفقات النقدية الداخلة و الخارجة في المشروع الاستثماري ، على أساس أن دينار اليوم يساوي أكثر من دينار المستقبل، وذلك لأسباب التالية:²

المال الذي يستثمر اليوم يتم الحصول من خلاله على عائد، وإذا تأجل الحصول علي هذا المال، بدل من يتم خسارة العائد المتوقع، الأفراد و المنشآت يفضلون وجود السيولة لديهم، ليتمكنوا من إنفاق المال على السلع و الخدمات الآن ، بدلا من فرصة الحصول على المال و إنفاقه مستقبلا.

¹ يوحنا عبد آل أدم صالح الرزق، المحاسبة الإدارية و السياسات الإدارية المعاصرة، مرجع سابق ذكره، ص 379 .

² ناريمان إبراهيم صباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات، مرجع سابق ذكره، ص 42 .

ثانيا: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة :

إن التقدم العلمي والتكنولوجي يفرض على المنشأة الاقتصادية لتستطيع مواجهة التحديات الجديدة المفروضة عليها و مواجهة المنافسة في سوق العمل، هذا يتطلب على الإدارة العمل على تحقيق تحسين في إنتاجيتها و تحقيق أفضل أداء ممكن و العمل على زيادة الأرباح و الارتقاء بمستوى الخدمات و المنتجات التي تقدمها، ولحد اليوم لم يتفق العلماء على هذه الأساليب وندرج إليها أسلوب لوحة القيادة الذي يعتبر أسلوب من أساليب مراقبة التسيير الحديثة وكذا نعتبره من أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة وتتمثل فيما يلي :

1- 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 تأثيرا على زيادة الأرباح¹.

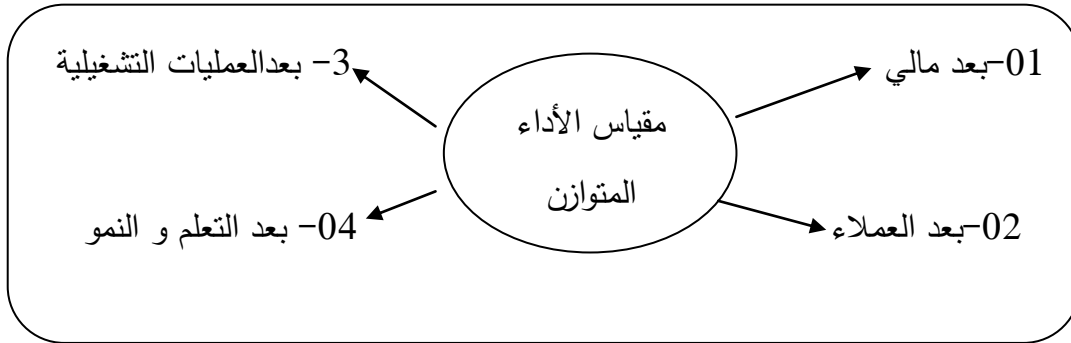
2- بطاقة الأداء المتوازن :

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 كالعملاء 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.

¹هاشم أحمد عطية ، محاسبة تكاليف ، الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع، مصر، 2000، ص-21-22.

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

الشكل رقم : (01-03) الأبعاد الأساسية لقياس الأداء المتوازن



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على الدراسات السابق.
و الجدول التالي يمثل بطاقة قياس الأداء المتوازن

الجدول رقم (01-02) : بطاقة قياس الأداء المتوازن.

مقاييس الأداء	الجانب
النمو في الإيرادات، التكاليف، هوامش الربح، الربحية، التدفق النقدي، العائد على الاستثمار، العائد على الخصوم، القيمة الاقتصادية.	الجانب المالي
رضى العميل، المحافظة على العميل، اكتساب العميل، الحصة من السوق، شكاوي العملاء، الأسعار، العلامة التجارية.	جانب العميل
الجودة، وقت الإنتاج، المخزون، الإنتاجية، الكفاءة، الأنشطة غير المضيئة للقيمة، تدنية الخطر، قنوات توزيع بديلة. شكاوي العملاء، حل الشكاوي، القطاعات.	جانب العمليات الداخلية إدارة العمليات إدارة العميل الابتكار التنظيمي و الاجتماعي
سلامة و صحة العاملين، البيئة، اكتساب العمالة، التبرعات، أعمال خدمة المجتمع.	جانب التعلم و النمو
معدل دوران العمالة، اكتساب العمالة، رضا العمالة، التبرعات، أعمال خدمة المجتمع.	رأس المال البشري رأس المال المعلوماتي رأس المال التنظيمي
المشاركة في المعرفة، تطوير البنية المعلوماتية التكنولوجية، معدل استجابة النظام، الأعتال.	
تبني قيم الشركة، تطوير الثقافة، فريق العمل، كفاءة القيادة، التوافق و الموائمة التنظيمية.	

المصدر: أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الإستراتيجي، الدار الجامعية، طبعة 2013، ص 290 .

3- إدارة الجودة الشاملة :

أضحى مفهوم الجودة من المفاهيم الحديثة التي تناولها جل الدراسات و قضية أساسية بالنسبة لكثير من المؤسسات ، وذلك نتيجة تغيير نظرة المؤسسة إلى أساليب المنافسة و اقتناعها بأن الجودة بأنها " الدرجة التي تشبع فيها الحاجات و التوقعات الظاهرية و الضمنية من خلال جملة الخصائص الرئيسية المحددة مسبقا فالجودة تعتبر ترجمة لمتطلبات الزبائن حيث تظم جودة المنتج ، جودة الخدمة، جودة المسؤولية الاجتماعية، و جودة السعر و جودة تاريخ التسليم¹.

* 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 و يستخدم 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 أرضاء العميل و تحسين توقعاته وذلك بالتوجه نحو اشتراك العاملين بكافة مستوياتهم بأنشطة التحسين المستمر وبناءا عليه الجودة الشاملة يعتمد على المبادئ التالية²:

* مساندة دعم الإدارة العليا؛

* تحقيق التميز و التفوق في الأداء التنظيمي في المؤسسة؛

* العمل على إرضاء العملاء و تحقيق تطلعاتهم.

* اشتراك جميع العمال في التحسين المستمر و دعم العمل الجماعي؛

* تقديم منتجات ذات جودة عالية؛

* إجراء تحسينات مستمرة على جميع أنشطة المؤسسة؛

* تدريب و تطوير أداء الأفراد لمواكبة احتياجات التطور؛

* القرارات المبينة على الحقائق .

إن إدارة الجودة الشاملة عبارة عن فلسفة متكاملة تعتبر رضا العملاء كهدف أساسي لها و تقوم على المسؤولية المتكاملة بين الإدارة و العملاء من خلال المشاركة في العمل و إجراء التحسينات المستمرة

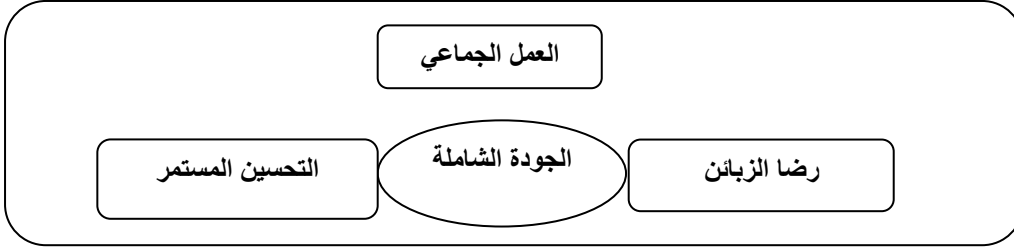
¹نوبلي نجلاء ، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، رسالة مقدمة لنيل شهادة

دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة بجامعة بسكرة ، 2014- 2015، ص 129 .

² نفس المرجع سبق ذكره، ص 130- 131 .

على جميع أنشطة المؤسسة الاقتصادية، و يمكن توضيح أبعاد إدارة الجودة الشاملة الثلاثية في الشكل التالي:

الشكل رقم (01-04) أبعاد إدارة الجودة



المصدر: نوبلي نجلاء ، مرجع سابق ، ص 130

4-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 الراهن 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 ، و الوقت 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 مايمكن ، 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 .

و على العموم يمكن اعتبار نظام التوقيت المنضبط بأنه ذلك النظام الذي يقوم بإستعداد كل مصادر الهدر من مواد أو أنشطة لا تؤدي إلى إضفاء قيمة على العموم يمكن اعتبار نظام

التوقيت المنضبط بأنه ذلك النظام الذي يقوم باستعداد كل مصادر الهدر من مواد أو أنشطة لا تؤدي إلى إضفاء قيمة على المنتجات أي الإنتاج حسب الطلب (الحاجة) و في الوقت الملائم .

يستخدم نظام التوقيت المنضبط نظام معلومات يدعى نظام كانبان من أجل الرقابة على الإنتاج و صلاحية دوران المواد و الإنتاج في المصنع .

ويمكن استخلاص عن كافة جملة من خصائص هذه الفلسفة الحديثة في¹

*الاستغناء عن كافة أنواع المخزون أو تخفيضه إلى أدنى حد ممكن (الوصول إلى المخزون الصفري) ؛

*الحد من الهدر في الموارد و الأنشطة في العملية الإنتاجية؛

*الإنتاج بالكميات المحددة و في الوقت المناسب لمواجهة الطلب؛

*فلسفة تقوم على نظام معلومات فعال من حيث تحديد كمية و مواصفات و أوقات الحاجة إلى الموارد؛

*تنمية الثقة و العلاقة بين المؤسسة و المورد من خلال التنسيق بين الإنتاج و الطلب و المواصفات و الجودة المطلوبة؛

*تقوم فلسفة التوقيت المنضبط على بيئة مستقرة داخل المؤسسة حيث تتطلب روح التعاون و الإقناع و التنسيق بين الإدارة و العمال و الموردين.

5-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 تسعير 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 للمنتج².

ويمكن التعبير مبدئياً عن مفهوم التكلفة المستهدفة في المعادلة التالية³ :

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{السعر المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

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

- 118 .

²نفس المرجع سبق ذكره، ص121.

³ناصر نور الديب عبد اللطيف، المحاسبة المتقدمة، دار التعليم الجامعي للنشر، عمان، 2010، ص134 .

5- لوحة القيادة :

لقد ظهرت فكرة لوحة القيادة في الثلاثينات القرن الماضي على شكل متابعة النسب و البيانات الضرورية، التي تسمح للمسير أو القائد متابعة تسيير المؤسسة نحو الأهداف المحددة، و ذلك عن طريق المقارنة بين النسب المحصل عليها و النسب المعيارية، ليتطور هذا المصطلح بالولايات المتحدة عام 1948 و كان معمول به من طرف المؤسسات التي تقوم على نظام التسيير التقديري و قد اختلفت تسمية هذه الأداة من "جدول التسيير" "جدول المراقبة" " لوحة القيادة"، و 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.¹

الفرع الرابع : معوقات تطبيق أساليب المحاسبة :

هناك عدة صعوبات تواجه تطبيق الأساليب للمحاسبة الإدارية،ويمكن تلخيصها على النحو الآتي:

* 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 تتقصم 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.

¹ Alain Fernandez " les nouveaux tableau de bord des managers " 05 eme édition éditons eyrolle، 2011,p08 .

* 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 وأهداف الشركة¹

المطلب الثاني: عملية اتخاذ القرار

نجد أن محور العملية الإدارية وعصب الإدارة هو اتخاذ القرارات التي أصبحت تتصل بجميع المجالات التي تقوم بتوفير معلومات متكاملة و ملائمة و على أساسها يتم ترشيد القرارات.

الفرع الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرارات

أولاً: تعريفها

نجد أن عملية اتخاذ القرارات لها عدة تعريفات نذكر منها:

- هو أنه عملية تقوم على الاختيار المدرك للغايات التي لا تكون في الغالب استجابات أتوماتيكية أو رد فعل مباشر².

- كما يعرف بأنه اختيار واحد من بين اثنين أو أكثر من البدائل المتاحة بعد تقييمها على ضوء قدرتها على تحقيق الأهداف الموجودة من صنع القرار³.

أو أن عملية اتخاذ القرار :مجموعة خطوات process شاملة ومتسلسلة تهدف في النهاية الى إيجاد حل لمشكلة معينة، أو لمواجهة حالات طارئة أو مواقف معينة محتملة الوقوع أو لتحقيق أهداف مرسومة⁴.

وكما يعرفه زريق أنه اختيار أفضل البدائل المتوفرة بناء على أهمية القرار ذاته، وطالما تم الاختيار بين

بديلين أو أكثر، فإن هذا يعد قرار⁵.

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

² نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2011، ص 83.

³ أحمد حلمي جمعة، المحاسبة الإدارية التخطيط والرقابة و صنع القرار، مرجع سبق ذكره، ص 336.

⁴ مؤيد عبد الحسين الفضل، نظريات اتخاذ القرارات، دار المناهج للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2013، ص 18.

⁵ زريق إهاب، إدارة العمليات و اتخاذ القرارات السليمة، دار الكتاب العلمية للنشر و التوزيع، القاهرة، 2001، ص 7.

ثانيا: مفهوم و أبعاد القرار الرشيد

يمكن ان نعرف القرار الرشيد التالي:

بأنه مسألة نسبية تتعلق بكل مشكلة وكل طرف، ويعتبر هدف من أهداف الإدارة ولكي يتم اتخاذه بطريقة علمية.¹

كما يعرف على أنه ذلك القرار الذي تتوفر فيه متطلبات العقلانية والمعقولية في المضمون والمحتوى وكونه قائم على أساس علمي ومدروس².

ثالثا: متطلبات القرار الرشيد

ينبغي أن تتضمن متطلبات القرار الرشيد مايلي :

1-الاستفادة بما تتيحه التطورات الحديثة في مجال محاسبة الإدارية لتوفير قاعدة مناسبة من المعلومات الجيدة والجاهزة:

من المعروف إن المعلومات الجيد هي عصب الوصول إلى القرار الرشيد، فلا ينتظر من القرار أن يكون ملائما طالما تأسس على معلومات غير مناسبة،وعلى ذلك يجب أن تتوفر في الوقت المناسب وبالجودة والدقة المطلوبين وأن تتطابق واحتياجات متخذي القرار

2-الاستعانة بالأساليب الكمية و الإحصائية المناسبة :

- تعتبر وسيلة فعالة لتحديد البدائل وتقييمها واختيار أفضلها، ومن ثم الوصول إلى الحلول المثلى المراد
- تقدم علاجا لمشكلة ندرة الموارد عن طريق تقديم نماذج و طرق رائدة تتيح تخصيص تلك الموارد لأفضل الاستخدامات بما يحقق الكفاية القصوى المتمثلة في تحقيق أكبر عائدة بأقل تكلفة ممكنة.
- إيضاح الدور الحيوي للأساليب الكمية في علاج مشكلات الإدارة يبرز بالتبعية دور المحاسبة في هذا المجال .

¹أحمد حلمي جمعة، المحاسبة الإدارية التخطيط والرقابة وصنع القرار،مرجع سبق ذكره،ص338

² مؤيد عبد الحسين الفضل، نظريات اتخاذ القرارات منهج كمي ، دار المناهج للنشر والتوزيع، ، الطبعة الاولى ، عمان

3- الاهتمام بالأبعاد السلوكية للمعلومات المحاسبية التي تختص بصنع القرار:

يمكن القول بأن عملية صنع القرار من بدايتها إلى نهايتها هي عملية تفاعل إنساني وجهد بشري، ذلك لأن مدى البيانات والمعلومات اللازمة لصنع القرار ومستخدميها هم من الأشخاص كما أن منفذي القرارات أيضا من الأشخاص وعموما يمكن النظر للأبعاد السلوكية و الجوانب الانسانية من خلال منظور واحد يتضمن ثلاث إبعاد تعمل في توافق تام مع بعضها البعض وتتضمن مايلي :

- المشاركة في صنع القرار .
- العلاقة بين معدي البيانات و مستخدميها.
- عدم اهتمام بصانع القرار في البيئة التنظيمية .

وعلى ذلك فالاهتمام بالأبعاد السلوكية و الجوانب الإنسانية يعتبر أحد المتطلبات الهامة و الضرورية لعملية صنع القرار، ذلك لأن الاهتمام بها ينمي روح التفاهم والتعاون كما يخلق إطارا اجتماعيا يضم هيكل صنع القرار ومن ثم يعمل على أن يكون القرار المتخذ أكثرا رشدا¹.

رابعا:عوامل رشادة القرار

عند القيام بعملية اتخاذ القرارات توجد عوامل من المفيد جدا أخذها في الحسبان اذا أريد لهذه العملية إن تتم بطريقة رشيدة ،وهذه العوامل منها :

- 2- تنطوي عملية اتخاذ القرارات على عناصر ملموسة وهذا يتطلب بالضرورة مرونة ذهنية تمكن من اخذ هذه العناصر جميعا في الحسبان
- 3- يجب أن يؤدي كل قرار إلى نتيجة تسهم في تحقيق الهدف ومن الأمور الحيوية في القرار هي إن يكون عمليا و قابلا للتطبيق
- 4- معظم القرارات ليتمكنها إن تتفق مع أو ترضي كل شخص يهتم بالقرار أو له مصلحة فيه أو يتأثر به،ولذا فبعد الوصول إلى القرار فان التحدي الرئيسي الذي يواجه المدير هو العمل على شرح القرار و كسب تعاون الجماعة بكاملها
- 5- توجد عادة بدائل مرضية للاختبار .
- 6- استخدام التفكير الخلاق في عملية اتخاذ القرار فلا شك إن الخيال و الابتكار يعتبران من المداخل الممتازة لتنمية البدائل الممكنة وسبل العمل ؛

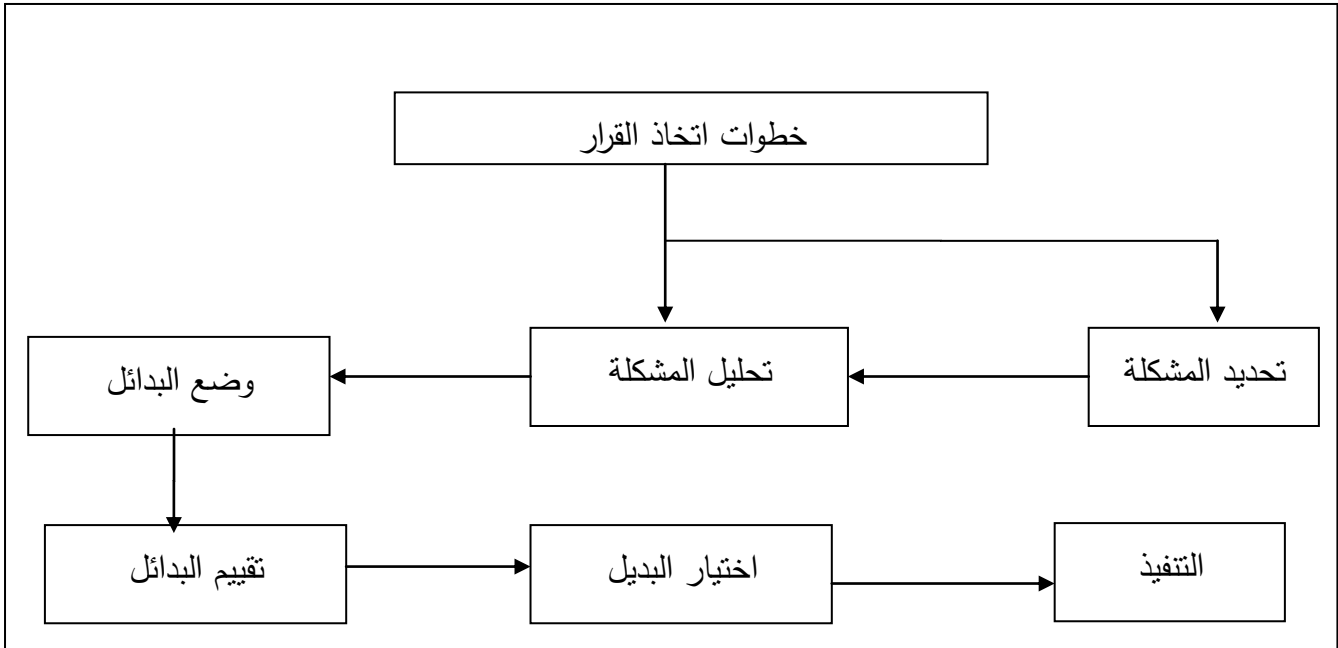
¹أحمد حلمي جمعة، المحاسبة الإدارية التخطيط والرقابة وصنع القرار، مرجع سبق ذكره، ص339

- 7- اتخاذ القرارات عملية ذهنية يجب تحويلها إلى عمل مادي حيث ترجع صعوبة اتخاذ القرار إلى مسألة التغلب على العوائق الذهنية و التحول من العمل الذهني إلى عمل مادي ؛
- 8- تستلزم عملية اتخاذ القرارات الفعالة وقتا كافيا ،فمن المفيد عادة تقليب الأفكار و الاحتمالات المختلفة حتى يمكن إعطاء الموضوع تفكيراً كافياً ومن الناحية الأخرى لا يمكن للمدير ان يؤجل اتخاذ القرارات إلى ما لا نهاية ؛
- 9- اتخاذ القرار وعدم التهرب منه أبداً، إذ أن أسوأ قرار يمكن إن يتخذه المدير هو إن يقرر عدم اتخاذ القرارات¹.

الفرع الثاني:مراحل اتخاذ القرار

من خلال الشكل رقم (01-05) نجد ان مراحل اتخاذ القرار تمر بعدة خطوات وهي كالتالي :

الشكل رقم (01-05): مراحل اتخاذ القرار



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مراجعات سابقة

1-تحديد المشكلة :

يعتبر الحصول على المعلومات الملائمة خطوة ضرورية وهامة لتحديد المشكلة، وفي نفس الوقت فإنه من الصعب خلال المراحل الأولى لعملية اتخاذ القرار أن تميز بين معلومات إضافية حتى يمكن تمييز المشكلة وتحديد أبعادها،وتتطلب عملية الحصول على المعلومات الملائمة وتصنيف الحقائق وقتاً ومثابرة،مما يستلزم

¹ أحمد حلمي جمعة، المحاسبة الإدارية التخطيط والرقابة وصنع القرار، مرجع سبق ذكره،ص340-341

تواجه متخذ القرار هي تحديد الأهداف المراد التوصل إليها، والتي يشترط أن تكون في شكل يمكن قياسه تعد هذه المرحلة هامة وبهذا لأنه على أساس الأهداف المحددة تبنى مختلف القرارات التقنية و الإدارية اقتناعا من جانب المسؤولين بالهيكل التنظيمي بجدوى هذه الجهود وتقديرا تاما من جانبهم للمنفعة المتوقعة¹.

2- تحليل المشكلة :

تتضمن هذه المرحلة جزأين متصلين هما: تصنيف المشكلة و تجميع أو توفير المعلومات المتعلقة بها. وتعني عملية التصنيف تحديد مسؤولية اتخاذ القرار الاستشارية و التنفيذية، أي معرفة متخذي القرار والمستشارين فيه ومن يجب إبلاغهم به. وهذا التحديد يضمن الفعالية في اتخاذ القرارات، ولا يتحقق ذلك إلا إذا كان هذا التصنيف يهدف إلى حل المشكلات من وجهة نظر المنشأة ككل، ولا يهدف إلى حل المشكلة العاجلة و الجزئية على حساب المصلحة العامة للمنشأة. يتم بعد ذلك تحليل المشكلة عن طريق تجزئتها إلى عناصرها ثم إيجاد العلاقة السببية بين تلك العناصر. حيث تمثل المشكلة الأساسية النتيجة المطلوب الوصول إليها، والمعبر عنها بالمتغير التابع. أما أجزاؤها فتكمن في العناصر المالية والتسعية والإنتاجية المؤثرة في هذه النتيجة والمسماة بالمتغيرات المستقلة. وتعتمد عمليتي التصنيف والتحليل على جمع وتحليل المعلومات، هذه الأخيرة هي ضرورة من ضرورات عملية اتخاذ القرارات، وهي عملية مساعدة لدراسة الحقائق وتحديد علاقتها وأهميتها للمشكلة. وعند حصول متخذ القرار على هذه المعلومات يكون قادرا على تحديد مدى ملاءمتها، صلاحيتها وكفايتها وذلك بناء على خبرته في تحليلها وتفصيلها².

3- وضع البدائل:

ويقصد بذلك بدائل الحلول الممكنة أمام متخذ القرار لحل المشكلة التي تواجهه و البديل الأمثل هو الحل، وهو القرار الذي يتم اتخاذه و المدير الناجح هو الذي يستطيع أن يضع أكثر من بديل واحد³. ولذلك يجب أن تتم البحث عن البدائل من خلال قيود الوقت والتكلفة، بالإضافة إلى أنه من النادر الحصول على جميع البيانات و المعلومات الكاملة المتعلقة بمشكلة معينة وبذلك يكون عدد البدائل بدوره محددا، وقد ينطوي أحد البدائل على عدم انجاز شيء ويعتبر في هذه الحالة ضمن البدائل الممكنة للقرار⁴.

¹ مزوزي سهام، بن زيادي نادية، دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة مولاي الطاهر، 2016، ص 65

² إسهمان خلفي، دور نظم المعلومات في اتخاذ القرارات، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص 10

³ بن عودة صبرينة، علواش سعدية، دور لوحة القيادة في ترشيد قرار التمويل في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة أكلي محند أول الحاج، بويرة، 2015، ص 24

⁴ أحمد حلمي جمعة، المحاسبة الإدارية التخطيط والرقابة وصنع القرار، مرجع سبق ذكره، ص 344

4-تقييم البدائل:

تعتبر هذه المرحلة من المراحل الفكرية الصعبة، ذلك لأن عملية المفاضلة بين البدائل ليست عملية واضحة وسهلة لأن مزايا وعيوب كل بديل لا تظهر وقت بحثها ولكنها تبرز عند تنفيذ الحل مستقبلاً، ومن هنا يأتي الشك وعدم التأكد من صلاحية البدائل المطروحة لحل. ومما يزيد من صعوبة الموقف وتعقده أمام متخذ القرار في هذه المرحلة أن عملية المفاضلة بين البدائل تتضمن عوامل غير ملموسة يصعب وضع معايير دقيقة لقياسها، فضلاً عن ضيق الوقت المتاح أمام متخذ القرار لاكتشاف النتائج المتوقعة لكل بديل من البدائل المتاحة.1

5-اختيار البديل:

يقوم متخذ القرار باختيار البديل المناسب بعد الحصول على مخرجات الصناعة القرارية من خلال عدد من البدائل التي تم تحديد عيوبها ومزاياها، ويجب هنا مراعاة الدقة والموضوعية في الاختيار وعدم التحيز نحو أو ضد بديل ما وليس بالضرورة أن يختار متخذ القرار البديل صاحب أعلى مزايا ولكنه قد يختار بديلاً آخر ذو مزايا أقل، لأنه سيختار البديل المناسب وليس البديل الأفضل.2

6-التنفيذ:

أن القرار في حد ذاته عديم القيمة ما لم يتم تنفيذه، فكثيراً ما ينفق الوقت والجهد و المال من أجل الوصول إلى قرار سليم ومنطقي، ثم يتبدد كل ما سبق بسبب الفشل في تنفيذه ، فالتنفيذ هو الامتداد الطبيعي للقرار، فلا ينتقل إلى صعيد الواقع ولا يتجسد إلا بالتنفيذ³.

الفرع الرابع: تصنيفات القرارات

هناك عدة أنواع مختلفة من القرارات التي تواجه المسيرين يوميا. وقد وردت عدة تقسيمات فبهذا الصدد يمكن إن نوجزها في الجدول التالي:

¹نواف كنعان، اتخاذ القرارات الادارية بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص149

²محمد حافظ الحجازي، دعم القرارات في المؤسسات، دار الوفاء، الإسكندرية، الطبعة 1، 2006، ص125

³ فايز حسين، عناصر صنع القرار، سيكولوجية الإدارة العامة، دار أسامة ،عمان، 2008، ص246

جدول رقم (01-03): تصنيفات القرارات

المشاركة في اتخاذها	البيئة التي يصنع فيها القرار	إمكانية برمجتها	أهمية القرار (المستوى التنظيمي)	الوظائف
1-قرارات فردية(شخصية	1-قرارات في حالة التأكد	1-قرارات مبرمجة	1-قرارات إستراتيجية	1-قرارات تتعلق بالمورد البشري
2-قرارات جماعية (تنظيمية)	2-قرارات تحت ظروف المخاطرة	2-قرارات غير مبرمجة	2-قرارات تكتيكية	2-قرارات تتعلق بالوظائف الإدارية
	3-قرارات في حالة عدم التأكد	3-قرارات روتينية	3-قرارات تنفيذية	3-قرارات تتعلق بالإنتاج
			وتشغيلية حسب المستوى الذي تصدر عنه	4-قرارات تتعلق بالتسويق
				5-قرارات تتعلق بالتمويل

المصدر: لعامرة سيف الدين، الموازنة التقديرية أداة فعالة في صنع القرار، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2012

الفرع الرابع: أساليب اتخاذ القرارات

تختلف الأساليب المستعملة لمعالجة مختلف المشكلات التي تواجه متخذي القرارات وتتعدد هذه الأساليب بين التقليدية والحديثة وتمثل هذه الأساليب فيما يلي:

أولاً: الأساليب التقليدية

1-الحكم الشخصي أو القرارات الفطرية:

هذا الأسلوب يعتمد على الخبرة، فقد ساد في الماضي، ولا يزال يحظى ببعض القبول، ويرجع الارتياح من هذا الأسلوب إلى اعتماده على إجراءات غير واضحة ودقيقة في جمع المعلومات وتصنيفها و هذا ما يجعله يشكل أضراراً جسيمة¹.

¹إسمهان خلفي، دور نظم المعلومات في اتخاذ القرارات، مرجع سبق ذكره، ص 26

2-المحاولة والخطأ:

تعتبر هذه الطريقة تطبيقاً للطريقة السابقة، حيث يتم خلالها تحديد المشكل بطريقة تقديرية و يحدد البديل المختار بالطريقة نفسها، وما يميزها عن سابقتها إنها تتبع إجراءات للتنفيذ إلى غاية تحقق النتائج، وإذا كانت النتائج إيجابية استمرت المنظمة في ذلك أصبح قرارها نموذجاً يتخذ به، ويؤخذ على هذه الطريقة أنها تعتمد على العشوائية، كما أن القرارات الناجحة عندها تتخذ كنموذج لا يراعى في تطبيقها تغيير الظروف و الأحوال¹.

3-التقليد أو إتباع القادة :

من خلال هذه طريقة تسير المنظمة في قراراتها الروتينية على خطى منظمة أخرى قائدة في مجال نشاطها، أو على الأقل تمارس نفس النشاط الذي تمارسه الأولى، كما يؤخذ عنها أنها لات تعتمد على الدراسة و التحليل للمشكلة، وتلائم هذه الأساليب القرارات الروتينية سواء داخل المؤسسة أو خارجها، ومن عيوب هذه الطرق أنها تعتمد على قرار فردي وهو قرار المدير، في ظل الاتجاه نحو الجماعية في اتخاذ القرار².

ثانياً: الأساليب الحديثة (الكمية):

تميز هذه الأساليب في اتخاذ القرارات أو حل المشكلات بالمقارنة و الأساليب التقليدية وكونها تقلل أثر التحيز نتيجة الأحكام الشخصية و العاطفية و من بين هذه الأساليب الحديثة ما يلي:

1- أسلوب تحليل التعادل : يقوم على أساس تحليل العلاقة بين الإيرادات و التكاليف الخاصة لكل بديل و التكاليف هنا تشمل التكاليف الثابتة و المتغيرة و يمكن استخدام هذا الأسلوب في اتخاذ العديد من القرارات مثل قرارات تحديد الطاقة الإنتاجية وقرارات التسعير ،قرارات تخطيط الأرباح وغيرها و لاتخاذ هذه القرارات يجب حساب حجم التعادل الذي هو ذلك الحجم من الإنتاج تساوي عنده الإيرادات الكلية مع تكاليف الكلية أي أن المؤسسة لا تحقق لا ربح ولا خسارة .

ويحسب حجم التعادل بالعلاقة :

$$\text{(سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة)} / \text{(التكاليف الثابتة)}$$

¹حنين قادري ، أهمية التخطيط المالي في ترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة نيل شهادة الماستر في العلوم

اقتصادية، علوم التسيير ،علوم التجارية ،تخصص مالية المؤسسة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،2015،ص18.

² نفس المرجع السابق ،ص18.

أسلوب أو نموذج المراجعة بالقوائم : يعتمد هذا الأسلوب على الحكم الشخصي ولكن الحكم يكون في ضوء بعض المعايير و المؤشرات الموضوعية .

أسلوب المباريات : يعد أسلوبا متطورا في عملية اتخاذ القرار وذلك في الحالات التي يتوجب فيها الأخذ بالحسبان وضع الشركات المنافسة لشركة متخذ القرار حيث تتخذ الشركة مختلف القرارات التي تمكنها من الفوز بأكبر حصة في السوق وفي حالة مسائل التسويق تأخذ المباريات في هذا الإطار شكل الصراع بين المنافسين للسيطرة على الفرص أو المكاسب موضوع الصراع حيث يميل كل طرف من أجل الحصول على أكبر مكاسب ممكنة وتقوم على عدة قواعد منها ،اختلاف الأطراف الممثلين للمباريات وانفصال الدوافع التي تحركهم لمناقشة و يعتبر نجاح أحد الأطراف خسارة للآخر و العائد يعتمد على البدائل المختارة من كل طرف وغيرها من القواعد¹.

المطلب الثالث : العلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية و ترشيد القرارات

تعتبر أساليب المحاسبة الإدارية لها دور هام و كبير في المساعدة على اتخاذ القرارات للمديرين داخل المؤسسة.

الفرع الأول : العلاقة بين الموازنات التقديرية وعملية ترشيد القرارات

تعتبر الموازنات التقديرية أداة مهمة في عملية صنع القرار وهي تعبير كمي أو نقدي لأهداف المؤسسة المستقبلية في عملية التخطيط و الرقابة عليها وتتمثل علاقة الموازنات التقديرية في اتخاذ القرار فيما يلي :
-الموازنة التقديرية تقوم بتحديد الانحرافات و قياسها بهدف اتخاذ القرارات للحد من لانحرافات السابقة و تنمية الانحرافات الموجبة؛

-تحسين الخطط و الأهداف بعد الانتهاء كل فترة من فترات المقدره للموازنات وذلك من خلال الاستفادة من تحليل الانحرافات وعلى أساسها يتم اتخاذ القرارات وترشيدها .

وعليه يجب أن تبنى الموازنات التقديرية على أسس يمكن حصرها فيما يلي :

-إعداد الموازنة وفق مبدأ المرونة وهذا يتطلب أن تكون الموازنة مبنية على تقديرات صحيحة ودقيقة ؛

-أن يقوم نظام معلومات المحاسبي المعتمد في المؤسسة بتزويد الموازنات بالمعلومات الضرورية لنجاحها في دعم قرارات المؤسسة؛

¹ محمد الطاهر سالمى، أهمية التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات ،مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة الوادي،2015،ص43.

كلما أدرك المسؤولون أهمية إعداد وتنفيذ الموازنة كلما زادت فعاليتها في صناعة وترشيد قرارات المؤسسة -ان الرقابة الدورية على الموازنة تمكن من معالجة الانحرافات وبالتالي تحقيق الرشادة في القرار.

الفرع الثاني: علاقة لوحة القيادة باتخاذ القرار

نجد أن لوحة القيادة كذلك تعتبر أداة فعالة في اتخاذ القرارات بصورة مباشرة وذلك من خلال تحليل المعطيات المالية و غير مالية وبالتالي تحديد الانحرافات وبعدها تحليلها وذلك من أجل الوقوف على أسباب هذه الانحرافات وعليه تقديم الاقتراحات الملائمة المساعدة في اتخاذ القرارات، وهي تقوم بإظهار نقاط القوة والضعف التي تعاني منها كل مركز مسؤولية والقيام بالإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب، وهي تقوم على التقديرات الفعلية بكل وضوح ودقة وهذا يعني ان المسير يكون على إطلاع شامل بنشاط المؤسسة وأخذ الحيطة والحذر لمواجهة أي مشكل يواجهه وبالتالي اتخاذ القرارات وترشيدها، ويمكن اعتبارها وسيلة للتنبؤ كون أنها تمكن المؤسسة من تفادي الانزلاقات مستقبلا .

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

نجد أنه تعددت دراسات في هذا المجال العربية والأجنبية ونستخلص منها مايلي:

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

الفرع الأول: دراسة: ناريمان إبراهيم صباح (2008) بعنوان "واقع استخدام الأساليب الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة" دراسة ميدانية .

هدفت هذه الدراسة إلى مدى تطبيق الشركات الصناعية لأساليب المحاسبة الإدارية و الصعوبات التي تواجه هذه الشركات في استخدامها وقد اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي وتم إعداد استبانته و توزيعها على 60 شركة بغزة وتوصل الباحث إلى انه يتم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية في الشركات الصناعية بنسب متفاوتة وأكثر الأساليب تطبيقا أسلوب التكاليف الفعلية أما بالنسبة لأساليب الإدارية الحديثة حيث أنها تطبق بنسب متفاوتة وأكثر الأساليب استخداما أسلوب الجودة الشاملة، كما أنها تواجه بعض الصعوبات والمعوقات بنسبة متوسطة عند تطبيقها لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة بشركات غزة.

الفرع الثاني: دراسة أحمد محمد أبو محسن (2009) بعنوان "دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تخطيط و رقابة العملية الإنتاجية" دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بولاية نهر النيل "

هدفت الدراسة إلى التعرف بأهمية استخدام نظام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بصورة سليمة توفر المعلومات والبيانات الصحيحة و الدقيقة لتخطيط العملية الإنتاجية مما ينعكس على تحسين أداء الشركات محل الدراسة قد اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي وتم إعداد استبانته و توزيعها على كل من الشركات التالية :شركة مصنع اسمنت عطبرة المحدودة، شركة مصانع مطاحن الغلال بعطبرة المحدودة. وتوصل الباحث إلى نظام التكاليف المبني أساسا على الأنشطة يوفر معلومات تتصف بالدقة مما يساعد في تخطيط العملية الإنتاجية ويسهل عملية الرقابة ضرورة العمل على توفير الإطارات البشرية المؤهلة و المدربة من ذوي الاختصاص بحيث يكونوا قادرين على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بشكل فعال مع توفير التدريب اللازم لهم في هذا المجال .

الفرع الثالث : دراسة حنين قادري (2015) بعنوان "أهمية التخطيط المالي في ترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية" دراسة حالة بالمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية وحدة ورقلة.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على ماهية التخطيط المالي ومدى مساهمته في عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية، من خلال الموازنة التقديرية ومعرفة ذلك في الواقع الجزائري من خلال المؤسسة الوطنية

للسيارات الصناعية وحدة ورقلة و تبين كيفية إعدادها ومن ثما عملية استخراج الانحرافات لاتخاذ القرارات الرشيدة وفي الوقت المناسب لمعالجة هذه الانحرافات وتوصل الباحث إلى التخطيط المالي لا يساهم في ترشيد القرارات فيظل مركزية التسيير.

الفرع الرابع: دراسة أمتث الرشيد بجاي الطائي و صباح عبد الوهاب (2015) مقالة بعنوان "ترشيد عملية اتخاذ القرارات الإدارية وتقويم الأداء بتوظيف أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في مجلة دراسات محاسبية و مالية المجلد العاشر العدد32.

تناول هذا البحث عملية تخفيض التكاليف من خلال بعض الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية والكلفة المستهدفة و التحليل المفكك و الكايزن، حيث ركز على تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية و ركز على تخفيض التكاليف وتوصل الباحث أن اعتماد الشركة على الشركة الأساليب الإدارية التقليدية في احتساب كلف المنتجات وبالتالي انعدام العلاقة السببية بين الأسس المستعملة في التوزيع ومراكز الكلفة المتسببة في حدوث الكلفة .

المطلب الثاني:دراسات باللغة الأجنبية

الفرع الأول

Mustafa uca eraldkasab, the use of managerial accounting as a tool for Decision Making by Manufacture Ring Companies in Albania, journal of Accounting, finance and auditing studies(2016)

تهدف هذه المقالة إلى تحديد تقنيات المحاسبة الإدارية تستخدم في شركات التصنيع في ألبانيا، من أجل جمع البيانات، والمقابلات شبه منظمة في شركات التصنيع في المناطق الصناعية الرئيسية في ألبانيا تنقسم المقال إلى أربعة فصول، الفصل الأول يعرض نظرة عامة على بعض أساسيات المحاسبة الإدارية، في الفصل الثاني نوقشا فيه تقنيات المحاسبة الإدارية التي تخضع في عملية صنع القرار في تصنيع شركات في ألبانيا، أما في الفصل الثالث تناول درجة ومستوى الوعي بتقنيات المحاسبة الإدارية المستخدمة من قبل الألبانية وتتم المناقشة مع أصحاب شركات التصنيع، وفي الفصل الأخير يركز على الاستنتاجات وإعطاء بعض الاقتراحات بشأن استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية في ألبانيا، وتوصل الباحث إلى أن يجب على الشركات إدارة التكلفة بأفضل طريقة ممكنة لاتخاذ قرار أفضل، تم تصميم تقنيات المحاسبة الإدارية لتوفير معلومات مفيدة، المهم هو فهم التقنيات واعتماد تطبيقها في الوقت المناسب و المكان المناسب ، وتبدو الشركات الألبانية متخلفة بالوضع المتوقع بسبب نقص المعلومات عن استخدام المحاسبة الإدارية من أجل الاستفادة من هذه

التقنيات في صنع القرار، وعلى المدراء ان يكونوا على دراية بهذه التقنيات في أقرب وقت ممكن من أجل أن تكون قادرة على المنافسة.

الفرع الثاني

Geoffrey B Sprinkle. perspectives on experimental research in managerial accounting, Département of Accounting & information systems, kelley school of business, indiana university, 1309 East Tenth Street, Bloomington, in 47405-1701, usa (2003).

تهدف هذه المقالة إلى وصف دور التجريبية البحثية في المحاسبة الإدارية وتقديم إطار لفهم وتقييم البحث في هذا المجال، والهدف الثاني مراجعة و تجميع وتقييم التجريبي الموجود في البحث للمحاسبة الإدارية أما الهدف النهائي هو تحديد ومناقشة عدة اتجاهات للبحث التجريبي المستقبلي في المحاسبة الإدارية، وكذا لأهمية إجراء البحوث التجريبية في المحاسبة الإدارية و توفير إطارات لفهم وتقييم مساهمات البحوث في هذا المجال، ثم استخدام هذه الإطارات لتنظيم و دمج وتقييم البحوث المحاسبية التجريبية الإدارية الحالية، استنادا إلى تقييم وتجميع الأدبيات المحاسبة الإدارية، وغرض أساسي من المحاسبة الإدارية هو تعزيز قيمة ثابتة من خلال ضمان فعالية والاستخدام الفعال للمواد وتوصل الباحث للاستنتاجات التالية :

إن المحاسبة الإدارية المعلوماتية يخدم اثنين من الأدوار الحاسمة في المنظمة التأثير على القرارات وتسهيل اتخاذ القرار، والإدارة يتم استخدام المعلومات المحاسبية للتخفيف من مشاكل الرقابة التنظيمية المرتبطة بالأخلاق و الاختيار الخطر وكذا دورها في تسهيل اتخاذ القرار، والمعلومات المحاسبية الإدارية تستخدم لحل حالة عدم اليقين السابقة و التحسن أداء القرار داخل المنظمة. وبالتالي فإن الممارسات المحاسبية الإدارية يعملون على تحفيز الموظفين لبذل الجهد والقيام بأعمال تعظيم قيمة الشركة، هذه الإجراءات تتمحور حول المراقبة وتقييم إجراءات وأداء الموظفين للممارسات و المحاسبة الإدارية هي أيضا تعمل على زيادة معرفة الموظفين وبالتالي قدرتهم على إصدار أحكام وقرارات مرغوب فيها من الناحية التنظيمية. هذه الإجراءات مركز حول تزويد الموظفين بأفضل المعلومات لقرار معين.

الفرع الثالث:

AndraManciu·Mihaelalesconifrumusanu·AdelaBreuer·theroleofmanagement Accounting in the decision making process :Case study carasseverincountyk·annalsuniversitatisapulensis series oeconomica·15(2)·2013·355-366.

تهدف هذه المقالة إلى أن تنظيم المحاسبة الإدارية إلزامي ام اختياري؟ومن أجل تسليط الضوء على أهمية المحاسبة الإدارية في عملية الإدارة تم وضع استبيان منظم من ثلاثة أجزاء على التوالي:

الجزء الأول التشريع في الإدارة والجزء الثاني الأهمية التي تعطيها الجهة إلى المعلومات المقدمة من الإدارة و المحاسبة والجزء الأخير مخصص للمحاسبين المحترفين، وتم تشكيل المجموعة المستهدفة على مستوى مقاطعة كاراس سيفرين من 50 كيان اقتصادي ونتائج البحث كانت مركزي باستخدام spss.

وتوصل الباحث إلى النتائج التي تم الحصول عليها بعد معالجة المعلومات الواردة في الجزء الثاني من موضوع بحث الدراسة عن تنظيم المحاسبة الإدارية في كاراس والعوامل الاقتصادية مقاطعة سيفرين، للأهمية الممنوحة للمعلومات المقدمة من خلال المحاسبة الإدارية في عملية الإدارة أولاً، يجب ملاحظة أنه من بين 50 جهة خضعت للدراسة الاستقصائية، هناك 17 منظمة فقط تقوم بتنظيم وإدارة السلوك.

والمحاسبة الإدارية، منها 11 حالة تشمل الأشخاص العاملين، مع عقد العمل لإجراء سجلات المحاسبة الإدارية وفي الختام تم التأكد أنه من خلال التحليل المفصل الذي تم إجراؤه على النشاط وعلى التدفق الداخلي من حيث القيمة والكمية، المتعلقة بتوزيع النفقات والتكلفة وتطوير المحاسبة الإدارية هو عنصر هام في المعلومات المحاسبية للنظام مع مساهمة كبيرة في عملية إدارة الكيان الاقتصادي.

بناء على ما ذكر أعلاه فقد رأى الباحث هو تنظيم محاسبة ثانية ضرورية للإدارة مثل المحاسبة المالية مثل اللوائح التشريعية قانون المحاسبة كما لاحظ الباحث أن هناك عدد قليل من الشركات التي تنظم وتنفذ المحاسبة الإدارية و هو شائعة بشكل خاص في الشركات الكبيرة كما بغض النظر عن مجال النشاط، يمكن أن يكون له نتائج إيجابية، أي المحاسبة الإدارية تتناسب غرضها بشكل أفضل أي توفير المعلومات اللازمة للقرارات المتعلقة بتخفيض التكاليف، لا ينبغي اعتبار المحاسبة الإدارية مفيدة فقط للمديرين، لأن عملية الإدارة لا تتطوي إلا على إدارة الكيانات الاقتصادية.

من الأجزاء الثلاثة من موضوع البحث أي التشريعات المحاسبية الإدارية وأهمية المعلومات المقدمة من المحاسبة الإدارية في صنع القرار.

المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسة الحالية و الدراسة السابقة

من خلال هذا المطلب سنتطرق الى مقارنة دراستنا مع الدراسات السابقة وهذا من خلال الهدف والعينة ومميزاتها وهي كالتالي :

الفرع الأول : مقارنة الدراسة الحالية و الدراسات السابقة

نلخص أوجه التشابه و الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة في الجدول التالي :

الجدول رقم (01-04):أوجه الاختلاف والتشابه بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة

أوجه الاختلاف من ناحية الهدف والعينة	
الدراسة الحالية	الدراسات السابقة
دراسة حالة:شركة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية بغرداية	
- الاختلاف من حيث طبيعة نشاط المؤسسة -معرفة الأساليب المحاسبية الإدارية المطبقة في المؤسسة الاقتصادية .	إعداد استبانة وتوزيعها على 60 شركة صناعية في غزة -مدى تطبيق الأساليب المحاسبية الإدارية في الشركات الصناعية
دمج لوحة القيادة كأسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ودوره في اتخاذ القرارات التشغيلية في المؤسسة.	دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بولاية نهر النيل -التعرف بأهمية استخدام نظام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بصورة سليمة توفر المعلومات والبيانات الصحيحة و الدقيقة لتخطيط العملية الإنتاجية و رقابة.
دراسة الموازنات التقديرية للإنتاج ودوره في اتخاذ القرارات التشغيلية وترشيده.	دراسة حالة بالمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية وحدة ورقلة -التخطيط المالي من خلال دراسة الموازنات التقديرية وعملية استخراج الانحرافات لاتخاذ القرارات الرشيدة .
	ناريمان إبراهيم صباح(2008)
	أحمد محمد أبو محسن (2009)
	دراسة حنين قادري (2015)

عملية اتخاذ القرارات الإدارية وتقويم الأداء بتوظيف أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. الاستراتيجية.	عملية ترشيد القرار باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية و الحديثة.	امتث الرشيد بجاي الطائي و صباح عبد الوهاب (2015)
شركات التصنيع في ألبانيا -تحديد تقنيات المحاسبة الإدارية تستخدم في شركات التصنيع في ألبانيا.	-تحديد أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة في المؤسسة الاقتصادية .	Mustafa ucaeraldkasab(20 16)
البحوث التجريبية في المحاسبة الإدارية	البحوث التطبيقية في المحاسبة الإدارية	Geoffrey BSprinkle (2003)
استبيان موزع على 50 كيان اقتصادي مقاطعة كاراسيفرينتنظيم المحاسبة الإدارية إلزامي أم اختياري؟	تطبيق المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية ودوره في ترشيد القرارات التشغيلية .	AndraManciu Mihaelalesconifr Adela ،umusanu Breuer (2013)
-الهدف هو استخدام أساليب المحاسبة الإدارية مع اختلاف ميدان تطبيقها(مؤسسات اقتصادية،مؤسسات صناعية) -إن اغلب المؤسسات لا تطبق أساليب المحاسبة الإدارية خصوصا الحديثة -أساليب المحاسبة الإدارية تساعد وتساهم في اتخاذ القرارات.		أوجه التشابه

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الدراسات السابقة.

الفرع الثاني: مميزات الدراسة الحالية

سيتم عرض مميزات دراستنا عن الدراسات السابقة في النقاط التالية:

- تناولت دراستنا أساليب المحاسبة الإدارية مع دمج لوحة القيادة من ضمن الأساليب الإدارية الحديثة؛
- محاولة التعرف على أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة في المؤسسات الاقتصادية؛
- دراستنا تمت على مستوى مؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية بغرداية، واعتمدنا على تقنية المقابلة مع المصالح وكذلك على وثائق المؤسسة؛
- موضوع الدراسة يختلف عن موضوعات الدراسة السابقة حيث ركزت دراستنا على أسلوب تقليدي و أسلوب حديث ودورهما في ترشيد القرار.

خلاصة:

حاولنا من خلال هذا الفصل التعرض لعملية اتخاذ القرار التي تضمن مراحل اختيار بين عدد من البدائل، أو طرق العمل الممكنة التي توصل إلى هدف معين، قد تنطوي هذه العملية إلى تطبيق القواعد والإجراءات المعتادة لتلبية الاحتياجات المتزايدة و المتغيرة والتي تعتبر الركيزة الأساسية لاتخاذ القرارات السليمة، حيث يعتمد متخذ القرار على عدة أدوات لتحقيق أهداف المؤسسة، ومن بين هذه الأدوات "أساليب المحاسبة الإدارية" التي تسمح بجمع وتوفير المعلومات المهمة و اللازمة التي تساعد في اتخاذ القرار وترشيده، حيث نحاول تحليل وتفسير كيفية مساهمة هذه الأساليب في اتخاذ القرار وكيف يعتبر أسلوباً فعالاً.

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

دراسة حالة مؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب

الحلزونية بغرداية ALFA PIPE

تمهيد:

بعد دراستنا للجانب النظري لموضوع أساليب المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات، سنحاول في هذا الفصل إسقاط ما تم الوصول إليه نظريا على ما هو موجود في الواقع، ومن ثم إبراز الفجوة بينهما و محاولة التعرف عليها، لذلك قمنا بدراسة ميدانية في مؤسسة الجزائرية لصناعة الأتابيب الحلزونية بغرداية من أجل الوقوف على واقع تصنيف كل أسلوب الموازنات التقديرية للإنتاج، وأسلوب لوحة القيادة و ما هو أثرهما على عملية ترشيد القرارات التشغيلية حيث نقوم بتقديم لمحة عامة عن مؤسسة وإبراز أهميتها الاقتصادية، و المتعاملون معها حيث تم الاعتماد في جمع البيانات بهذا الجانب على عدة طرق منها المقابلات الشخصية للحصول على المعلومات، كما اعتمدنا كذلك على الوثائق الداخلية للمؤسسة ثم قمنا بمعالجة البيانات، وإبراز أهم النتائج و التوصيات التي توصلنا إليها من هذه الدراسة و بذلك قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين

و هما كالآتي :

المبحث الأول : الطريقة وأدوات جمع البيانات

المبحث الثاني : النتائج والمناقشة

المبحث الأول: الطريقة وأدوات جمع البيانات

سنتناول في هذا المبحث لمحة عن مؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية بغرداية، وأهميتها الاقتصادية والتعرف عن نشاطها والمتعاملين معها وكذا الأدوات المستخدمة في جمع البيانات ومعالجتها.

المطلب الأول : لمحة عن المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية بغرداية، أهميتها الاقتصادية

الفرع الأول: تعريفها¹

أنشأت وحدة الأنابيب الحلزونية سنة 1974 م و هي من أقدم المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية برأس مال قدره 700.000.000 دينار جزائري، حيث قامت الشركة الألمانية "HOCH" بإنجاز هذا المشروع بكافة هياكله بالمنطقة الصناعية بنورة التي تبعد ب08 كلم من مدينة غرداية، و تبلغ مساحة المؤسسة 24 هكتار و تعد أكبر وحدة إنتاج على مستوى ولاية غرداية، بحيث تضم عدد من 860 عاملا حاليا في سنة 2019.

في إطار التحولات الاقتصادية تم دمج شركة " PIPE GAZ " بنورة " غرداية ، مؤسسة ALFATVS بالحجار عنابة تحت اسم الجزائرية لصناعة الأنابيب برأس مال قدره 2.500.000.000.00 دينار جزائري و في سنة 2017 تم دمج المؤسستين وأصبحت تحمل اسم الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFA PIPE وتدعمت في نفس السنة المؤسسة بألة تلحيم جديدة دخلت قيد العمل بغرض توسيع النشاط.

الفرع الثاني: الأهمية الاقتصادية للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية بغرداية

تلعب دورا اقتصاديا على مستوى مختلف المؤسسات المحلية و الوطنية أو حتى الدولية، مما جمعها تكسب أهمية اقتصادية كبيرة تتمثل فيما يلي :

➤ تساهم في تمويل أكبر مشاريع سوناطراك مثل : « G01-G02-GK1 »؛

➤ تساهم كذلك في تمويل مشروع قرقار لنقل المياه الصالحة للشرب، و مشروع GZ2 لنقل البترول من حوض الحمراء إلى أرزيو؛

¹ كل الصفحات المالية والمتعلقة بتعريف المؤسسة هي من وثائق المؤسسة

➤ تدعم عدد كبير من القطاعات المهمة في الاقتصاد الوطني كقطاع الفلاحة و الري، و قطاع المحروقات، كما أنها تتعامل مع سوناطراك و سونلغاز و محاور الرش.

الفرع الثالث: نشاط المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية بغرداية

أهم نشاط للمؤسسة يتمثل في إنتاج الأنابيب المصنوعة من الحديد و الصلب بغرض نقل البترول و الغاز الطبيعي و الماء و كل الموائع تحت ضغط عالي، بحيث تبلغ الطاقة الإنتاجية للمؤسسة في الحالات العادية بقية 100000 طن سنويا، و تنتج المؤسسة أنابيب يتراوح قطرها ما بين 406 إلى 1825 ملم، و هذا القطر يميزها عن بقية المؤسسات الأخرى الأم تساهم ب: 70 % من إنتاج المجتمع، كما أنها تسعى دائما لتغطية السوق الداخلي و تلبية احتياجات أكبر القطاعات: سوناطراك، سونلغاز، مديرية الري، كما أننا نجد أنشطة مختلفة منها :

➤ بيع مشتقات الحديد للتجار و الخواص و المقاولين؛

➤ بيع منتجات الأنابيب المربعة، الطاولات الممزوجة و الزوايا صناعة الأنابيب الخاصة بنقل البترول، الغاز، الماء و أيضا جميع الموائع ذات الضغط العالي؛

➤ تتمثل المواد الأولية التي تقوم بشرائها من مصنع الحجار SIDER أو تستوردها من الخارج كألمانيا و اليابان و فرنسا، و يصل وزن اللقافات الحديدية حوالي 20 طن، و تعمل المؤسسة بأربع خطوات إنتاجية A.B.C.D بمعدل 24/24 ساعة من خلال ثلاث فرق عمل في اليوم، حيث أنها تعمل باستمرار حتى في أيام العطل و الأعياد الدينية و الوطنية.

• المتعاملون مع المؤسسة:

1- العملاء :

العميل الرئيسي للمؤسسة محل الدراسة و الذي يحتل المرتبة الأولى هي المؤسسة الوطنية سونطراكبنسبة 95%، بالإضافة إلى مؤسسات أخرى كسونلغاز و مؤسسة توزيع المياه، حيث أن شهادة الإيزو ISO 9001 جعلتها تكتسب عملاء من خارج الوطن مثل شركة BRITISH PETRLUM التي أشرفت على إنجاز مشروع عين صالح لنقل الغاز و الشركة الأمريكية BICTEL.

2- الموردون : تتعامل مع موردين داخليين و خارجيين هم المصادر التي تجلب المؤسسة بها المواد الأولية و كل متطلبات العمليات الإنتاجية ، و هذا يخضع لإختبار الموردون المناسبون بناء على أساس الشروط التالية : السعر، شروط الدفع ، وقت التمويل .

1-2: الموردون الداخليون : هم

✓ مؤسسة NAFTAL المختصة في التمويل بالزيت و الوقود؛

✓ مؤسسة LIND GAZ المختصة في التموين بالأكسجين و الأزوت؛

✓ مؤسسة ENAP المختصة في التموين بمواد الطلاء.

2-2 : الموردون الخارجيون هم:

✓ المؤسسة المتعددة الجنسيات GENERAL ELECTRIC المختصة في إنتاج قطع الغيار .

✓ المؤسسة اليابانية SITOHI المختصة في التموين بالمواد الأولية.

✓ المؤسسة الألمانية AGFA المختصة في إنتاج أشربة الأشعة و المنتجات المتطورة .

✓ المؤسسة الإيطالية BMS المختصة في إنتاج مواد التغليف الخارجي (البلاستيك).

✓ المؤسسة الفرنسية CONTROLAIB المختصة في إنتاج وسائل المراقبة المخبرية .

3-الوسطاء : هم عناصر الربط سواء مستهلكين أو منتجين سواء كان هذا المنتج تجارة جملة أو تجارة

تجزئة أو وكلاء و الحكومة هي المسؤولة عن فرض التشريعات و القوانين المتعلقة بنشاط المؤسسة، و نجد

من بين هذه المسؤوليات تحديد الأسعار و فرض الضرائب، قوانين الاستيراد و التصدير، كما أن الحكومة

تفرض على المؤسسة شراء المواد الأولية من شركة SIDAR من أجل تشجيع الصناعة المحلية .

4-المنافسون: تعتبر مؤسسة ETRHB HADDAD الجزائرية لإنتاج الأنابيب هي المنافسة الوحيدة على

المستوى الوطني، أما على المستوى العالمي توجد مؤسسة BENDER الألمانية من أهم المنافسين.

رابعا : الهيكل التنظيمي للمؤسسة الأنابيب الحلزونية ALFA PIPE بغرداية:

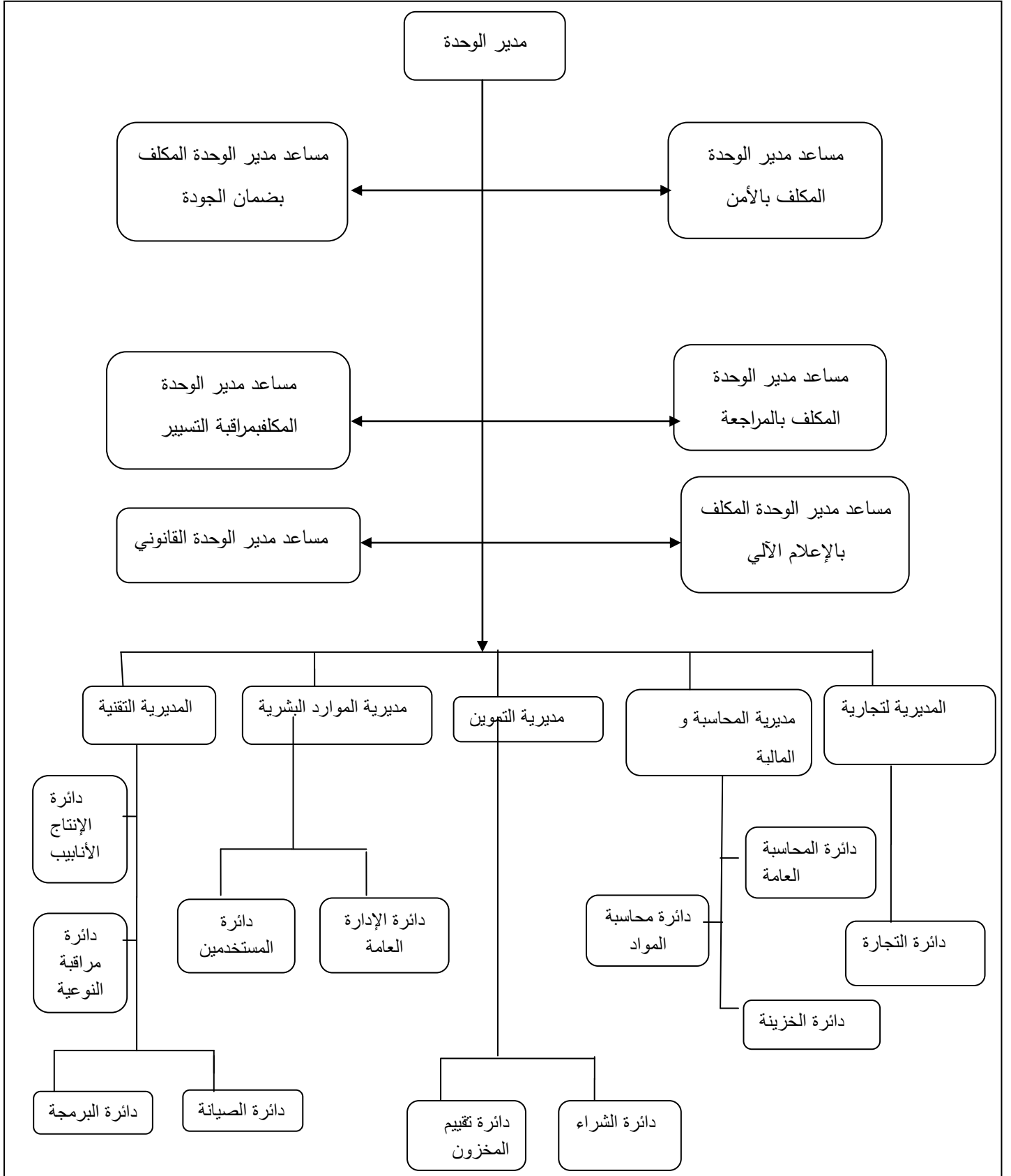
يتمثل الهيكل التنظيمي للمؤسسة في خمسة مديريات تنوب عن مدير الوحدة في إدارة أعمالها (المديرية

التجارية، مديرية المحاسبة و المالية، مديرية التموين، مديرية الموارد البشرية، المديرية التقنية) بالإضافة إلى

مساعد تقني إداري، مساعد المدير الخاص بالأمن، مساعد مدير إدارة الجودة، مساعد مدير مراقبة التسيير،

مساعد مدير القانوني و ذلك وفق ما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (02-06) : الهيكل التنظيمي للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية ALFA PIPE



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات من المقابلة مع مساعد مدير الوحدة المكلف بمراقبة التسيير.

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في جمع البيانات و معالجتها

لجمع بيانات هذه الدراسة تم الاعتماد على مصدرين هما:

الفرع الأول: المصادر الثانوية

- تم جمع المعلومات المتعلقة بالجانب النظري من المصادر العربية و الأجنبية المتاحة والتي ترتبط بموضوع البحث من كتب ورسائل جامعية ومقالات بهدف الإلمام بالجوانب العلمية للبحث.

الفرع الثاني: المصادر الأولية

والتي تمثلت أساسا في المقابلة و وثائق المتعلقة بالمؤسسة محل الدراسة لسنة 2017.

➤ المقابلة

لقد تم الاعتماد على أسلوب المقابلة الشخصية مع أفراد بالمؤسسة محل الدراسة، وهم من مساعدي رؤساء المديرية الفرعية وبالأخص مساعد مدير الوحدة، وهذا بغرض الحصول على المعلومات و البيانات بشكل أدق، حتى يتسنى لنا تحديد النتائج بشكل واضح، فمن جهة المعلومات و للتعرف على أسلوب الموازنات التقديرية المطبق بهدف اتخاذ القرارات المعمول بها في المؤسسة محل الدراسة، و من جهة أخرى التعرف على أسلوب لوحة القيادة خلال المعطيات المالية وغير مالية و تحديد الانحرافات وتحليلها وذلك من أجل الوقوف على أسباب هذه الانحرافات المساعدة في اتخاذ القرارات.

➤ وثائق المؤسسة

المعالجة الإحصائية لبيانات المؤسسة والمتعلقة أساسا بالموازنات التقديرية ولوحة القيادة.

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

من خلال حصولنا على بيانات المؤسسة حاولنا في هذا المبحث القيام بدراسة أسلوب الموازنات التقديرية وكذا أسلوب لوحة القيادة و محاولة التوصل إلى النتائج من خلالهما ومناقشتها.

المطلب الأول : النتائج

سنقوم في هذا المطلب بعرض أسلوب الموازنات التقديرية وهي أحد أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية و تستخدم بشكل شائع في المؤسسات الاقتصادية، و تحديد الانحرافات و بعدها نقوم بتحليل ولهذا قمنا باختيارها كأسلوب لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي و خيرنا الموازنات التقديرية للإنتاج كونا المؤسسة محل الدراسة مؤسسة صناعية و تتوفر على المعلومات وبمقابل قمنا بدراسة أسلوب للمحاسبة الإدارية الحديثة ألا وهو لوحة القيادة كونها تلعب دور كبير في عملية ترشيد القرارات التشغيلية.

الفرع الأول : أسلوب الموازنات التقديرية

أنظمة الإنتاج : نجد المؤسسة محل الدراسة تنتج حسب الطلبات وبالتالي المؤسسة لا تخزن منتوجاتها بل يتوجب عليها وضع نظام يمكنها من إنتاج و تسليم المنتوجات في أقرب وقت ممكن، أي أنها تسعى جاهدة لاحترام أجال الإنجاز و تسليم الطلبات في الوقت المحدد.

و المؤسسة محل الدراسة تنتج عبر أربعة ورشات كما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول رقم (01-02): ورشات الإنتاج

الورشة	1: ورشة التلحيم	2: ورشة التصليح و المراقبة	3: ورشة التغليف الخارجي	4 : ورشة التغليف الداخلي
مهامها	تحويل المادة الأولية إلى أنابيب حلزونية.	مراقبة و تصليح الأنابيب.	تغليف الأنابيب الحلزونية من الخارج بمادة البلاستيك وهي نوع من البلاستيك تحمي الأنابيب من التلف الخارجي.	تغليف الأنابيب الحلزونية من الداخل عن طريق الطلاء بمادة بوكسي تحمي الانابيب من التلف الداخلي.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات من المقابلة مع مساعد مدير الوحدة المكلف بمراقبة التسيير .

الجدول رقم (02-02) : إجمالي طلبيات 2017 الوحدة : متر

البيان			العميل سوناطراك
الكمية / متر	السك / مم	التسمية	
145123	14.27	مشروع أنابيب قطره GR 748	طلبية 01
	12.95	مشروع أنابيب قطره GR 7 48	
21000	22.22	مشروع أنابيب قطره GR 6 48	طلبية 02
56000	20.60	مشروع أنابيب قطره RGG1 42	طلبية 03
222123	إجمالي كمية الطلبيات		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

ملاحظة : المؤسسة محل الدراسة تنتج حسب الطلبيات

مخزون أول مدة = 0 و مخزون آخر مدة = 0

نلاحظ من خلال الجدول أن المؤسسة محل الدراسة قد استلمت 3 طلبيات في سنة 2017 وقد تم انجاز

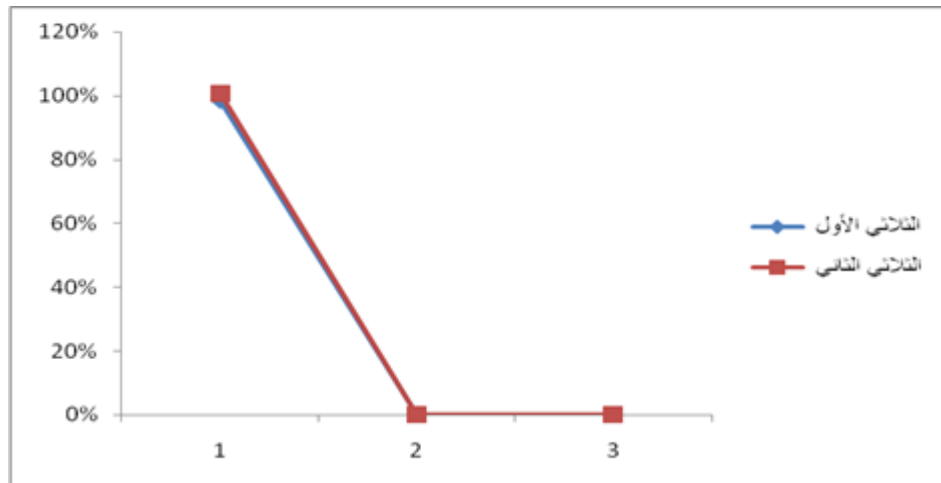
الطلبية 01 و الطلبية 03 وتم إلغاء الطلبية 02.

الجدول رقم (03-02) : جدول الموازنات التقديرية للإنتاج لسداسي الأول لسنة 2017 الوحدة : متر

السداسي الأول لسنة 2017						البيان
الثلاثي الثاني 2017			الثلاثي الأول 2017			
معدل الانحراف	الكميات الواجب إنتاجها	المبيعات التقديرية	معدل الانحراف	الكميات الواجب إنتاجها	المبيعات التقديرية	
101%	58404	58000	98%	84480	86000	مشروع أنابيب قطره GR 7 48
0%	0	0	0%	0	0	مشروع أنابيب قطره GR6 48
0%	0	0	0%	0	0	أنبوبقطره RGG142 20.60 M
101%	58404	58000	98%	84480	86000	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الشكل رقم (02-07): منحنى بياني يوضح انحراف الموازنات التقديرية للثلاثي الأول و الثاني 2017



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (02-03)

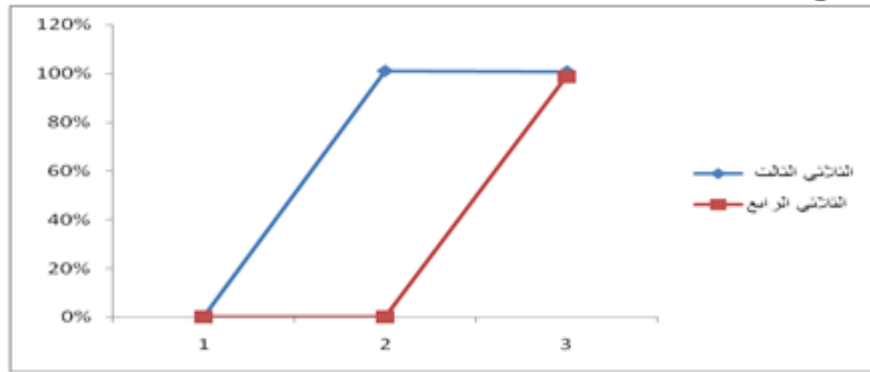
نلاحظ من خلال الجدول (02-03) ان تقديرات الثلاثي الأول لسنة 2017 لكمية المبيعات التقديرية لمشروع الأنابيب 48 GR7 تتوقع المؤسسة إنتاج ما يعادل نسبة انحراف 98% أما فيما يخص المشروعين 48 GR6 و المشروع 42 RGG1 فلم يتم توقع أن تباشر في إنتاجهما في هذا الثلاثي، أما في الثلاثي الثاني لسنة 2017 فتوقعت المؤسسة إنتاج ما يعادل نسبة 101%، ولم تتوقع مباشرة إنتاج المشروعين آخرين.

الجدول رقم (02-04) : جدول الموازنات التقديرية للإنتاج لسداسي الثاني لسنة 2017 الوحدة : متر

السداسي الثاني لسنة 2017						البيان
الثلاثي الرابع 2017			الثلاثي الثالث 2017			
معدل الانحراف	الكميات الواجب إنتاجها	المبيعات التقديرية	معدل الانحراف	الكميات الواجب إنتاجها	المبيعات التقديرية	
0%	0	0	0%	-	1123	مشروع أنابيب قطره 7 GR 48
0%	0	0	101%	21000	20761	مشروع أنابيب قطره 6 GR 48
99%	24710	25000	101%	31290	31000	أنبوب قطره RGG1 42 20.60 M
99%	24710	25000	99%	52290	52884	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الشكل رقم (02-08) :منحنى بياني يوضح انحراف الموازنات التقديرية للثلاثي الثالث والرابع 2017



المصدر: من إعداد الطالبتين الاعتماد على الجدول رقم(02-04)

من خلال الجدول(02-04) نجد أن المؤسسة تتوقع في الثلاثي الثالث لسنة 2017 الانتهاء من الطلبة للمشروع.

الجدول رقم (02-05) : جدول الموازنات التقديرية للإنتاج لسنة 2017 الوحدة : متر

سنة 2017			البيان
معدل الإنحراف	الكمية الواجب إنتاجها	كمية المبيعات التقديرية	
98%	142884	145123	مشروع أنابيب قطره GR 7 48
101%	21000	20761	مشروع أنابيب قطره GR 6 48
100%	56000	56000	أنبوب قطره RGG1 42 20.60 M
99%	219884	221884	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

نلاحظ أن الانحراف الإجمالي يعادل 01% وهو ضئيل جدا بمقارنة المبيعات التقديرية بالكميات الواجب إنتاجها لأن المؤسسة محل الدراسة تنتج حسب الطلبات بداية من أواخر السبعينات إلى يومنا هذا وخصائص معينة حسب كل طلبية و كل عميل.

• يتم اتخاذ القرارات التشغيلية في المؤسسة محل الدراسة بعد عقد اجتماعات دورية (أسبوعيا) تقريبا من طرف مجلس إدارة الوحدة المتكون من مدير الوحدة و مسؤولين أقسام الوحدة التاليين : مسؤول قسم التموين، مسؤول قسم التجارة، مسؤول قسم الموارد البشرية، مسؤول قسم الإنتاج، مسؤول قسم المالية و المحاسبة .

حيث نقوم بعرض الإنتاج الفعلي ويتم عرض الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الإنتاج المتوقع، ومن خلال هذا نقوم باقتراح الحلول من أجل التحسين للوصول إلى الإنتاج المطلوب في الوقت المحدد من طرف مسؤولي الأقسام وتدرس هذه الاقتراحات و تناقش ويتم اختيار القرار السليم ويصادق عليه من طرف جميع أعضاء مجلس الإدارة من خلال محضر الاجتماع و تكون قرارته ملزمة التطبيق.

الفرع الثاني : أسلوب لوحة القيادة

تتم إعداد لوحات القيادة في المؤسسة محل الدراسة من طرف كل مسؤولي المديريات الخمسة المتواجدة بالمؤسسة.

حيث يتم استعراض بعض لوحات القيادة الأساسية لدى المؤسسة محل الدراسة.

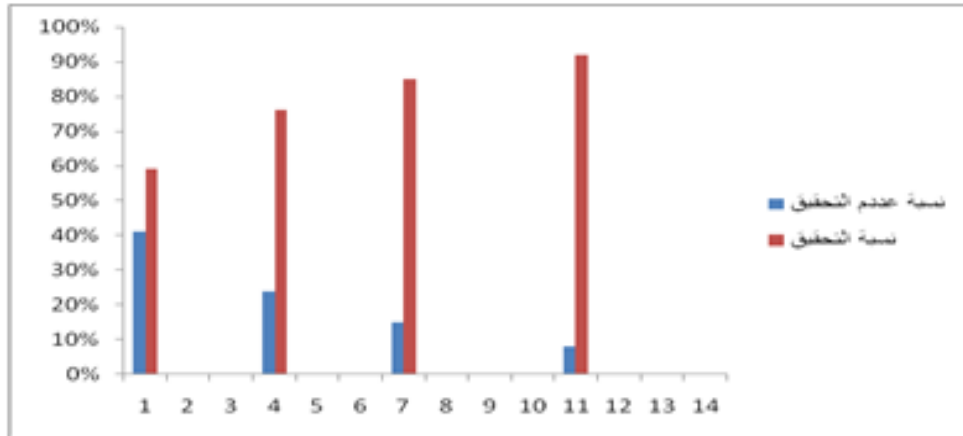
أولاً: لوحة القيادة المتعلقة بالإنتاج :

هي عبارة عن شكل لمتابعة النسب والبيانات الضرورية التي تسمح لمدير الوحدة أو رئيس مديرية التقنية لمتابعة تسيير الإنتاج نحو الأهداف المسطرة وذلك عن طريق المقارنة بين الإنتاج التقديري والإنتاج الفعلي.

الجدول رقم(02-06):لوحة القيادة المتعلقة بالإنتاج للثلاثي الأول لسنة2017 الوحدة: متر

الثلاثي الأول لسنة 2017				البيان
نسبة عدم التحقيق	نسبة التحقيق	الإنتاج الفعلي	الإنتاج التقديري	
41%	59%	75845	128410	01 : ورشة التلميم
		75845	128410	مشروع أنابيب قطره GR 7 48
		-	-	مشروع أنابيب الري
24%	76%	70632	92665	02 : ورشة التصليح و المراقبة
		70632	92665	مشروع أنابيب قطره GR 7 48
		-	-	مشروع أنابيب الري
15%	85%	78637	92496	03 : ورشة التغليف الخارجي
		78637	92496	مشروع أنابيب قطره GR 7 48
		-	-	خدمات وحدة عناية
		-	-	مشروع أنابيب الري
8%	92%	77713	84480	04 : ورشة التغليف الداخلي
		77713	84480	مشروع أنابيب قطره GR 7 48
		-	-	خدمات وحدة عناية
		-	-	مشروع أنابيب الري

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد عن وثائق المؤسسة.



ملاحظة : مخرجات ورشة التلحيم ليس بالضرورة هي مدخولات ورشة التصليح والمراقبة وهذا يعود إلى طاقة إستعاب آلات ورشة التصليح والمراقبة ونفس الشيء بالنسبة لورشة التغليف الخارجي وكذا ورشة التغليف الداخلي.

من خلال قرأتنا لجدول المتعلق بلوحة القيادة الخاصة بالإنتاج للثلاثي الأول لسنة 2017 نلاحظ في ورشة التلحيم : أن نسبة الإنتاج الفعلي بلغت 59% من الإنتاج التقديري و هي ضعيفة أي أن نسبة عدم التحقق وصلت إلى 41% ويرجع السبب حسب ما ذكر لنا بالمقابلة إلى :

- 1 - تأخر استعمال آلة التلحيم الجديدة المدعمة بها هاته الورشة ؛
 - 2- التوقف المؤقت للآلات عن العمل ، لمدة حوالي 682 ساعة عمل بسبب ضبط آلة التلحيم 3-التوقف المؤقت أيضا عن العمل لمدة حوالي 695 ساعة عمل ناتج عن ربط لفافة الحديد؛
 - 4- التوقف عن العمل لمدة حوالي 380 ساعة عمل ناتج عن عدم وجود اليد العاملة المؤهلة للعمل بألة التلحيم الجديدة المدعمة بها هاته الورشة.
- أما بالنسبة لورشة التصليح و المراقبة : نلاحظ أن نسبة الإنتاج الفعلي 76% متوسطة مقارنة بالإنتاج المقدر أي أن نسبة عدم التحقق تعادل 24% هذا راجع إلى :

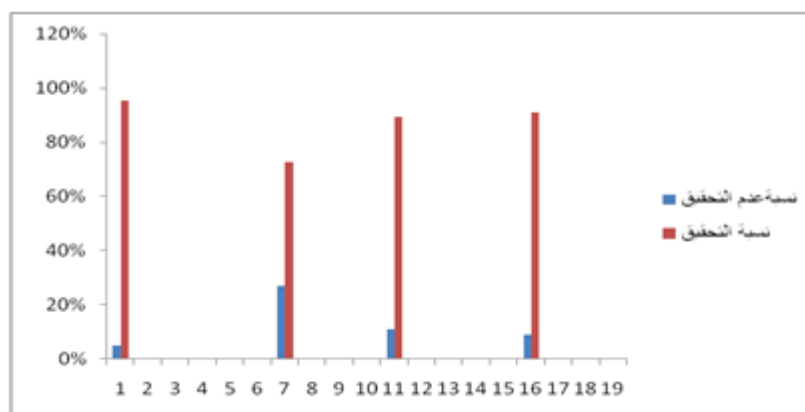
- 1 - تأخر قنوات النقل ب 145 ساعة عمل؛
- 2 - نقص الأنابيب ب105 ساعات عمل؛
- 3 - التوقف المؤقت عن العمل فترة استراحة تعادل 56 ساعة عمل ناتجة عن تأخر العمال عن العمل.

الجدول رقم(02-07):لوحة القيادة المتعلقة بالإنتاج للثلاثي الثاني لسنة 2017الوحدة: متر

الثلاثي الثاني لسنة 2017				البيان
نسبة عدم التحقيق	نسبة التحقيق	الإنتاج الفعلي	الإنتاج التقديري	
5%	95%	36718	38492	01 : ورشة التلحيم
		36718	4638	مشروع أنابيب قطره GR 7 48
		0	23100	مشروع أنابيب قطره GR 6 48
		0	10754	مشروع أنابيب قطره RGG1
		0	0	مشروع أنابيب الري
		1262	0	مشروع تجارب الألة الجديدة ESSAIN MACH.
27%	73%	37656	51890	02 : ورشة التصليح و المراقبة
		37656	31298	مشروع أنابيب قطره GR 7 48
		0	20592	مشروع أنابيب قطره GR 6 48
		0	0	مشروع أنابيب الري
11%	89%	51708	57978	03 : ورشة التغليف الخارجي
		51708	49686	مشروع أنابيب قطره GR 7 48
		0	8292	مشروع أنابيب قطره GR 6 48
		0	0	خدمات عناية
		0	0	مشروع أنابيب الري
9%	91%	53196	58404	04 : ورشة التغليف الداخلي
		53196	58404	مشروع أنابيب قطره GR 7 48
		0	0	خدمات عناية
		0	0	مشروع أنابيب الري

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الشكل رقم (02-10):تمثيل بياني يوضح انحراف لوحة قيادة المتعلقة بالإنتاج للثلاثي الثاني 2017



المصدر: من إعداد الطالبتين الاعتماد على الجدول رقم(02-07)

من خلال قراءتنا لجدول لوحة القيادة الخاصة بالإنتاج للثلاثي الثاني لسنة 2017 نلاحظ في ورشة التصليح و المراقبة : أن نسبة الإنتاج الفعلي 73% من الإنتاج التقديري أي أن نسبة عدم التحقق وصلت إلى 27 % هذا راجع إلى :

1- تأخر نشاط آلة التلحيم الجديدة عن العمل كما ذكرنا سابقا ؛

2- التوقف المؤقت عن العمل نتيجة نقص الأنابيب أي التوقف بحوالي 111 ساعة عمل .

الجدول رقم (02-08): لوحة القيادة المتعلقة بالإنتاج للثلاثي الثالث لسنة 2017 الوحدة: متر

الثلاثي الثالث لسنة 2017				البيان
نسبة التحقّق	نسبة عدم التحقّق	الإنتاج الفعلي	الإنتاج التقديري	
75%	25%	6493	26109	01 : ورشة التلحيم
		0	0	مشروع أنابيب قطره GR 7 48
		3744	3889	مشروع أنابيب قطره RGG1 14.30
		1854	22220	مشروع أنابيب قطره RGG1 20.60
		0	0	مشروع أنابيب الري
		895	0	مشروع تجارب الآلة الجديدة ESSAI N .MACH
86%	14%	3386	23500	02 : ورشة التصليح و المراقبة
		0	0	مشروع أنابيب قطره GR 7 48

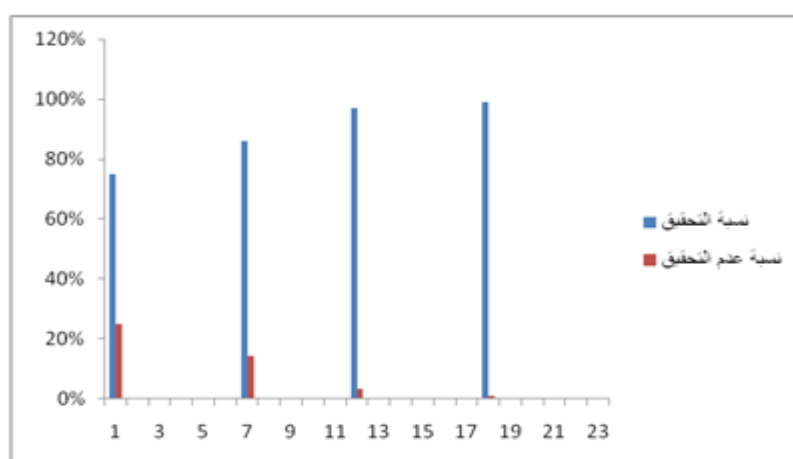
الفصل الثاني: دراسة حالة

المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية بغرداية

		3375	3500	مشروع أنابيب قطر RGG1 14.30
		11	20000	مشروع أنابيب قطره RGG1 20.60
		0	0	مشروع أنابيب الري
97%	3%	747	23500	03 : ورشة التغليف الخارجي
		0	0	مشروع أنابيب قطره GR 7 48
		747	3500	مشروع أنابيب قطره RGG1 14.30
		0	20000	مشروع أنابيب قطره RGG1 20.60
		0	0	خدمات عنابة
		0	0	مشروع أنابيب الري
99%	1%	204	23500	04 : ورشة التغليف الداخلي
		0	0	مشروع أنابيب قطره GR 7 48
		204	3500	مشروع أنابيب قطره RGG1 14.30
		0	20000	مشروع أنابيب قطره RGG1 20.60
		0	0	خدمات عنابة
		0	0	مشروع أنابيب الري

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد عن وثائق المؤسسة.

الشكل رقم (02-11):تمثيل بياني يوضح انحراف لوحة قيادة المتعلقة بالإنتاج للثلاثي الثالث 2017



المصدر : من إعداد الطالبتين الاعتماد على الجدول رقم (02-08)

من خلال قراءتنا لجدول لوحة القيادة الخاصة بالإنتاج لثلاثي الثالث لسنة 2017 نلاحظ في ورشة التلحيم: أن نسبة الإنتاج الفعلي 25% من الإنتاج التقديري أي أن نسبة عدم التحقق وصلت إلى 75 % و في ورشة التصليح و المراقبة : أن نسبة الإنتاج الفعلي 14 % من الإنتاج التقديري أي أن نسبة عدم التحقق وصلت إلى 86 % و في ورشة التغليف الخارجي : أن نسبة الإنتاج الفعلي 3 % من الإنتاج التقديري أي أن نسبة عدم التحقق وصلت إلى 97 % و في ورشة التغليف الداخلي : أن نسبة الإنتاج الفعلي 1 % من الإنتاج التقديري أي أن نسبة عدم التحقق وصلت إلى 99 % هذا راجع إلى:

1- تأخر نشاط آلة التلحيم الجديدة عن العمل؛

2- التوقف المؤقت عن العمل نتيجة نقص لوففات الحديد؛

3- نقص الطلبات؛

4- إلغاء المشروع RGG1 لأسباب تعود للعميل.

الجدول رقم (02-09): لوحة القيادة المتعلقة بالإنتاج لثلاثي الرابع لسنة 2017

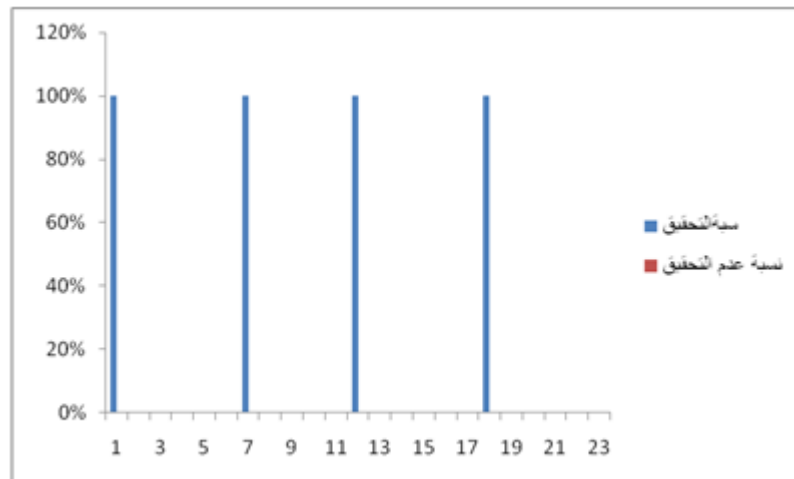
الثلاثي الرابع لسنة 2017				البيان
نسبة التحقق	نسبة عدم التحقق	الإنتاج الفعلي	الإنتاج التقديري	
100%	0%	20930	0	01 : ورشة التلحيم
		0	0	مشروع أنابيب قطره GR 7 48
		20756	0	مشروع أنابيب قطره RGG1 14.30
		0	0	مشروع أنابيب قطره RGG1 20.60
		0	0	مشروع أنابيب الري
		174		مشروع تجارب الألة الجديدة ESSAIN .MACH
100%	0%	20060	0	02 : ورشة التصليح و المراقبة
		0	0	مشروع أنابيب قطره GR 7 48
		0	0	مشروع أنابيب قطره RGG1 14.30
		20060	0	مشروع أنابيب قطره RGG1 20.60
		0	0	مشروع أنابيب الري

المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنايبب الحلزونية بغرداية الفصل الثاني: دراسة حالة

100%	0%	22699	0	03 : ورشة التغليف الخارجي
		0	0	مشروع أنابيب قطره GR 7 48
		2628	0	مشروع أنابيب قطره RGG1 14.30
		20071	0	مشروع أنابيب قطره RGG1 20.60
		0	0	مشروع أنابيب قطره GR 7 48
		0	0	مشروع أنابيب قطره RGG1 14.30
100%	0%	23230	0	04 : ورشة التغليف الداخلي
		0	0	مشروع أنابيب قطره GR 7 48
		3171	0	مشروع أنابيب قطره RGG1 14.30
		20059	0	مشروع أنابيب قطره RGG1 20.60
		0	0	خدمات عناية
		0	0	مشروع أنابيب الري

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد عن وثائق المؤسسة.

الشكل رقم (02-09):تمثيل بياني يوضح انحراف لوحة قيادة المتعلقة بالإنتاج للثلاثي الرابع 2017



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (02-13)

نلاحظ من خلال الجدول (02-13) الخاصة بلوحة القيادة للإنتاج للثلاثي الرابع لسنة 2017 نلاحظ مايلي:

أنه تم تحقيق الإنتاج الفعلي بنسبة 100% اي تم إتمام إنتاج الطلبة كاملة في جميع ورشات الإنتاج.

الجدول رقم (02-10): لوحة القيادة المتعلقة بالإنتاج لسنة 2017 الوحدة: متر

سنة 2017			البيان
نسبة التحقيق	الإنتاج الفعلي	الإنتاج التقديري	
101%	139987	138410	01 : ورشة التلحيم
	111301	111301	مشروع أنابيب قطره GR 7 48
	3744	3889	مشروع أنابيب قطره RGG1 14.30
	22610	22220	مشروع أنابيب قطره RGG1 20.60
	0	0	مشروع أنابيب الري
	2331	1262	ESSAI N .MACH
100%	131734	131788	02 : ورشة التصليح و المراقبة
	108288	108288	مشروع أنابيب قطره GR 7 48
	3375	3500	مشروع أنابيب قطره RGG1 14.30
	20071	20000	مشروع أنابيب قطره RGG1 20.60
	0	0	مشروع أنابيب الري
100%	153791	150845	03 : ورشة التغليف الخارجي
	130345	130345	مشروع أنابيب قطره GR 7 48
	3375	3500	مشروع أنابيب قطره RGG1 14.30
	20071	20000	مشروع أنابيب قطره RGG1 20.60
	0	0	خدمات عناية
	0	0	مشروع أنابيب الري
100%	154343	154409	04 : ورشة التغليف الداخلي
	130909	130909	مشروع أنابيب قطره GR 7 48
	3375	3500	مشروع أنابيب قطره RGG1 14.30
	20059	20000	مشروع أنابيب قطره RGG1 20.60
	0	0	خدمات عناية
	0	0	مشروع أنابيب الري

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد عن وثائق المؤسسة.

من خلال قراءتنا لجدول لوحة القيادة الخاصة بالإنتاج لثلاثي الرابع لسنة 2017 نلاحظ في ورشة التلحيم: أن نسبة الإنتاج الفعلي 0% من الإنتاج التقديري أي أن نسبة عدم التحقق وصلت إلى 100 % و في ورشة التصليح و المراقبة : أن نسبة الإنتاج الفعلي 0 % من الإنتاج التقديري أي أن نسبة عدم التحقق وصلت إلى 100 % و في ورشة التغليف الخارجي : أن نسبة الإنتاج الفعلي 0 % من الإنتاج التقديري أي أن نسبة عدم التحقق وصلت إلى 100 % و في ورشة التغليف الداخلي : أن نسبة الإنتاج الفعلي 0 % من الإنتاج التقديري أي أن نسبة عدم التحقق وصلت إلى 100 % هذا راجع إلى :

المشروع RGG1 42 EP 20.60MM المقدر بداية تحققه في أوت 2017، تأخر انطلاقه حتى شهر سبتمبر 2017 المؤسسة أكملت المشروع خلال الثلاثي الثالث.

من خلال دراسة لوحة القيادة لإنتاج لثلاثيات الأربعة لسنة 2017 خلال ورشات الإنتاج نلاحظ أن المؤسسة محل الدراسة استمرت آلة جديدة تدعمت بها ورشة التلحيم ولم يتم استغلالها لتسريع وتيرة الإنتاج لعدم وجود اليد العاملة المؤهلة للعمل بها، أن المؤسسة لم تتخذ أي قرار بشأن ذلك، لكون المشكل ليس على مستوى الوحدة بل على مستوى المديرية بالجزائر العاصمة، يتمثل في ان اطارات تركيب الالة وصيانتها يكون من دول أجنبية.

المؤسسة اتخذت قرار إعادة تموين بقطاع الغيار للألات قبل نفاذ المخزون.

بالنسبة لثلاثي الأول: المؤسسة محل الدراسة اتخذت قرار تصليح قنوات نقل الأنابيب في أقرب وقت ممكن وقرار إعادة تهيئة آلة رافعة الأنابيب.

ملاحظة : من خلال دراستنا لبعض جداول لوحات القيادة لسنة لحظنا بعض الأخطاء الحسابية موجودة في وثائق المؤسسة لا يمكننا تحريفها.

ثانيا: لوحة قيادة متعلقة التموين:

هي عبارة عن شكل لمتابعة النسب والبيانات الضرورية التي تسمح لمدير الوحدة أو رئيس مديرية التموين لمتابعة مشتريات المواد الأولية المستعملة في الإنتاج وذلك عن طريق المقارنة بين المواد الأولية للمشتريات المقدره والمواد الأولية المستخدمة فعلا في العملية الإنتاجية.

الجدول رقم(02-11):لوحة القيادة المتعلقة بالمشتريات المستوردة للسداسي الأول لسنة 2017 الوحدة : طن

لوحة القيادة المتعلقة بالمشتريات المستوردة للسداسي الأول لسنة 2017						
الثلاثي الثاني لسنة 2017			الثلاثي الأول لسنة 2017			البيان
نسبة التحقيق	المشتريات الفعلية	المشتريات التقديرية	نسبة التحقيق	المشتريات الفعلية	المشتريات التقديرية	
44%	5742.11	13000	105%	38501.15	36500	حديد
-	113.4	0	56%	63	113	أسلاك التلحيم
-	221	0	43%	100	231	قوالب التلحيم
-	0	72	0%	0	0	لصاق مسحوق
28%	342.8	1210	33%	407.08	1221	البلاستيك
-	0	86	-	64.28	0	لاصق adhesif
-	0	72	0%	0	0	بورادة الحديد
-	0	43	0%	0	0	Resine
-	0	43	0%	0	0	بوكسي

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد عن وثائق المؤسسة.

نلاحظ من خلال لوحة القيادة للمشتريات المستوردة خلال الثلاثي الأول لسنة 2017 أن المؤسسة محل الدراسة كانت مشترياتها للمواد الأولية الفعلية المستوردة تفوق المشتريات المستوردة التقديرية بنسبة 5% بالنسبة للحديد أما بالنسبة لأسلاك التلحيم أن مشترياتها الفعلية كانت أقل من مشترياتها التقديرية بنسبة: 44%، قوالب التلحيم كانت مشتريات الفعلية أقل من المشتريات التقديرية بنسبة 57% أما فيما يخص اللصاق المسحوق وبورادة الحديد المؤسسة لديها مخزون في الثلاثي الأول أما بوكسي وطلاء الحد من اللزوجة تعتمد على المشتريات المحلية حيث انها كانت احتياجاتها الفعلية قدرت تقريبا ب 31طن من البوكسي والطلاء الحد من اللزوجة كانت مشترياتها الفعلية أقل من مشترياتها التقديرية بنسبة 57%.

أما بالنسبة للثلاثي الثاني لسنة 2017 أن المؤسسة محل الدراسة كانت مشترياتها الفعلية أقل من المشتريات التقديرية بنسبة 56%، أما بالنسبة لأسلاك التلحيم فهي قدرت مشترياتها الفعلية ب 113.4 طن وقوالب التلحيم ب 221 طن، البلاستيك فقد كانت مشترياتها التقديرية أكبر المشتريات الفعلية ب 72% أما فيما يخص كل لاصق وبورادة الحديد وبوكسي فقد كانت تقديراتها كالتالي 86 طن، 72طن، 43 طن أما المؤسسة لنقم بشرائهم في هذا الثلاثي من السنة .

- مشتريات محلية :

الجدول رقم(02-12):لوحة القيادة المتعلقة بالمشتريات المحلية للسداسي الأول سنة 2017 الوحدة : طن

لوحة القيادة المتعلقة بالمشتريات المحلية للسداسي الأول سنة 2017						
الثلاثي الثاني لسنة 2017			الثلاثي الأول لسنة 2017			البيان
نسبة التحقيق	المشتريات الفعلية	المشتريات التقديرية	نسبة التحقيق	المشتريات الفعلية	المشتريات التقديرية	
0%	0	0	-	30.94	0	Resine
						بوكسي
0%	0	0	43%	100	231	طلاء للحد من الزوجة لتر

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد عن وثائق المؤسسة.

من خلال قراءتنا لجدول لوحة القيادة الخاصة بالمشتريات المستوردة والمحلية لثلاثي الأول لسنة 2017 نلاحظ أن المواد الأولية الأساسية المشتراة تم شرائها خلال الثلاثي الأول والثلاثي الثاني من عام 2017 هي أرصدة المواد الخام ومدخلات إنتاج مشروع الأنابيب GR7 48.

الجدول رقم(02-13):لوحة القيادة المتعلقة بالمشتريات المستوردة للسداسي الثاني سنة 2017

الوحدة: طن

لوحة القيادة المتعلقة بالمشتريات المستوردة للسداسي الثاني سنة 2017						
الثلاثي الرابع لسنة 2017			الثلاثي الثالث لسنة 2017			البيان
نسبة التحقيق	المشتريات الفعلية	المشتريات التقديرية	نسبة التحقيق	المشتريات الفعلية	المشتريات التقديرية	
-	1514.9	0	83%	10786.79	13000	حديد
0%	0	0	0%	0	0	أسلاك التلحيم
0%	0	0	0%	0	0	قوالب التلحيم
-	0	72	0%	0	0	لصاق مسحوق
0%	0	0	-	621.33	0	البلاستيك
0%	0	0	-	64.28	0	لاصق adhesif
0%	0	0	0%	0	0	بورادة الحديد
0%	0	0	0%	0	0	Resine
						بوكسي

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد عن وثائق المؤسسة.

- مشتريات محلية:

الجدول رقم (02-14): لوحة القيادة للمشتريات المحلية للسداسي الثاني لسنة 2017 الوحدة: طن

لوحة القيادة للمشتريات المحلية للسداسي الثاني لسنة 2017						
الثلاثي الرابع لسنة 2017			الثلاثي الثالث لسنة 2017			البيان
نسبة التحقيق	المشتريات الفعلية	المشتريات التقديرية	نسبة التحقيق	المشتريات الفعلية	المشتريات التقديرية	
0%	0	0	0%	0	0	Resine
						بوكسي
0%	0	0	0%	0	0	طلاء للحد من اللزوجة لتر

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد عن وثائق المؤسسة.

المواد الأولية الأساسية المشتراة خلال الثلاثي الثالث و الثلاثي الرابع من عام 2017 هي أرصدة المواد الخام ومدخلات لإنتاج مشروع الأنابيب RGG1.

ملاحظة : المؤسسة محل الدراسة تعتمد على استيراد المواد الأولية المستوردة من المؤسسة اليابانية SITO Hالمختصة في الترمين بالمواد الأولية، المؤسسة الألمانية AGFAالمختصة في إنتاج أشربة الأشعة و المنتجات المتطورة ، المؤسسة الإيطالية BMSالمختصة في إنتاج مواد التغليف الخارجي(البلاستيك)، المؤسسة الفرنسية CONTROLAIBالمختصة في إنتاج وسائل المراقبة المخبرية. بما يقارب حوالي 95 % و مشتريات المحلية بنسبة ضئيلة تتمثل فقط في قطاع الغيار البسيطة فقط.

الجدول رقم (02-15): لوحة القيادة المتعلقة بالمشتريات المستوردة لسنة 2017الوحدة : طن

سنة 2017			البيان
نسبة التحقيق	المشتريات الفعلية	المشتريات التقديرية	
99%	56544.95	57423	حديد
100%	176.4	176	أسلاك التلحيم
100%	321	321	قوالب التلحيم
0%	0	0	لصاق مسحوق
183%	1371.21	750	البلاستيك
100%	64.28	64	لاصق adhesif
0%	0	0	بورادة الحديد
			Resine
0%	0	0	بوكسي

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد عن وثائق المؤسسة.

الجدول رقم (02-16): لوحة القيادة المتعلقة بالمشتريات المحلية لسنة 2017 الوحدة : طن

سنة 2017			البيان
نسبة التحقيق	المشتريات الفعلية	المشتريات التقديرية	
-	30.94	0	Resine
			بوكسي
0%	0	0	طلاء للحد من الزوجة لتر

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد عن وثائق المؤسسة.

من خلال دراسة لوحة القيادة لتمويل ثلاثيات الأربعة لسنة 2017 نلاحظ أن المؤسسة محل الدراسة المؤسسة اتخذت قرار إعادة تمويل بالمواد الأولية اللازمة لعملية إنتاج المشاريع المطلوبة قبل نفاذ المخزون.

ثالثا: لوحة القيادة المتعلقة باستهلاك المواد الأولية :

يتم إعدادها من طرف مسؤول مديرية التمويل، وهي تبين كمية استهلاك المواد الأولية المستعملة في ورشات الإنتاج.

الجدول رقم (02-17) : لوحة القيادة المتعلقة بالاستهلاك لسداسي الأول سنة 2017 الوحدة : طن

لوحة القيادة المتعلقة بالاستهلاك للسداسي الأول سنة 2017						
الثلاثي الثاني لسنة 2017			الثلاثي الأول لسنة 2017			البيان
نسبة التحقيق	الاستهلاك الفعلي	الاستهلاك التقديري	نسبة التحقيق	الاستهلاك الفعلي	الاستهلاك التقديري	
62%	14769	23666	60%	30676	51422	حديد
44%	35	80	58%	100	173	أسلاك التلحيم
86%	89	103	40%	144	356	قوالب التلحيم
76%	25	33	32%	17	53	لصاق مسحوق
75%	632	844	61%	820	1346	البلاستيك
78%	62	80	68%	87	128	نوع من الطلاء لاصق adhesif
69%	46	67	44%	47	106	بورادة الحديد
27%	11	41	47%	27	58	نوع من الطلاء Resine بوكسي
0%	0	0	0%	0	0	طلاء للحد من الزوجة لتر

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد عن وثائق المؤسسة.

الجدول رقم (02-18): لوحة القيادة المتعلقة بالاستهلاك للسداسي الثاني لسنة 2017 الوحدة : طن

لوحة القيادة المتعلقة بالاستهلاك للسداسي الثاني لسنة 2017						
الثلاثي الرابع لسنة 2017			الثلاثي الثالث لسنة 2017			البيان
نسبة التحقيق	الاستهلاك الفعلي	الاستهلاك التقديري	نسبة التحقيق	الاستهلاك الفعلي	الاستهلاك التقديري	
-	11365	0	20%	2801	14011	حديد
-	42	0	21%	10	47	أسلاك التلحيم
-	57	0	60%	38	63	قوالب التلحيم
-	11	0	17%	2	12	لصاق مسحوق
-	223	0	28%	83	299	البلاستيك
-	24	0	-	0	28	لاصق adhesif
-	2	0	11%	3	27	بورادة الحديد
-	0	0	31%	5	16	Resine
-	0	0	0%	0	0	بوكسي
-	0	0	0%	0	0	طلاء للحد من الزوجة لتر

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد عن وثائق المؤسسة..

من خلال لوحة القيادة المتعلقة باستهلاك المواد الأولية نلاحظ أن كمية الاستهلاك الفعلي للمواد الأولية المستعملة في الإنتاج أقل من كمية الاستهلاك المقدر للمواد الأولية بنسب متفاوتة .

الجدول رقم (02-19) : لوحة القيادة المتعلقة باستهلاك المواد الأولية لسنة 2017 الوحدة : طن

سنة 2017			البيان
سبة التحقيق	الاستهلاك الفعلي	الاستهلاك التقديري	
100%	59611	59456	حديد
103%	187	182	أسلاك التلحيم
111%	328	296	قوالب التلحيم
102%	55	54	لصاق مسحوق
100%	1758	1751	البلاستيك
98%	173	177	لاصق adhesif

الفصل الثاني: دراسة حالة

المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية بغرداية

81%	97	120	بورادة الحديد
79%	43	54	Resine
			بوكسي
0%	0	0	طلاء للحد من اللزوجة لتر

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد عن وثائق المؤسسة.

من خلال قراءتنا لجدول لوحة القيادة للاستهلاك نلاحظ أن الانحراف يفسر بأن الورشات مرتبطة ببعضها البعض و نجد الانحراف في ورشة الأولى هي المحرك الأساسي للعملية الإنتاجية .

رابعاً: لوحة القيادة المتعلقة بالمبيعات

الجدول رقم (02-20) : لوحة القيادة المتعلقة بالمبيعات للسداسي الأول لسنة 2017 الوحدة : متر

لوحة القيادة المتعلقة بالمبيعات للسداسي الأول لسنة 2017						
الثلاثي الثاني لسنة 2017			الثلاثي الأول لسنة 2017			البيان
نسبة	المبيعات	المبيعات	نسبة	المبيعات	المبيعات	
التحقق	الفعلية	التقديرية	التحقق	الفعلية	التقديرية	
115%	66930	58000	76%	64956	86000	مشروع أنابيب قطره GR 7 48
115%	66930	58000	76%	64956	86000	وحدة غرداية
0%	0	0	0%	0	0	خدمات عنابة
-	201	0	39%	78	200	مشروع أنابيب الري
323%	3777	1170	-	0	1170	ركام معدني
-	0	90	49%	44	90	الفضلات

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد عن وثائق المؤسسة.

نلاحظ من خلال لوحة القيادة المتعلقة بالمبيعات للثلاثي الأول لسنة 2017 انه المبيعات الفعلية للمشروع 48 GR7 أقل من التقديرية بنسبة 24% ومشروع أنابيب الري مبيعاتها الفعلية أقل من التقديرية بنسبة 61% والفضلات كذلك كانت المبيعات الفعلية أقل من التقديرية بنسبة 51%، وأما في الثلاثي الثاني فقد حققت المؤسسة مبيعات فعلية تفوق التقديرية للمشروع GR7 48 بنسبة 5% وأنا الركام المعدني فقد فاقت نسبة المبيعات الفعلية بـ 223% النسبة المقدرة.

الجدول رقم (02-21) : لوحة القيادة المتعلقة بالمبيعات للسداسي الثاني لسنة 2017 الوحدة : متر

لوحة القيادة المتعلقة بالمبيعات للسداسي الثاني لسنة 2017						
الثلاثي الرابع لسنة 2017			الثلاثي الثالث لسنة 2017			البيان
نسبة التحقق	المبيعات الفعلية	المبيعات التقديرية	نسبة التحقق	المبيعات الفعلية	المبيعات التقديرية	
-	23375	0	-	0	23500	مشروع أنابيب قطره GR 7 48
-	23375	0	-	0	23500	وحدة غرداية
-	0	0	0%	0	0	خدمات عنابة
-	161	300	-	295	0	مشروع أنابيب الري
-	1245	0	-	0	1170	ركام معدني
-	99	0	-	0	90	الفضلات

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد عن وثائق المؤسسة.

من خلال لوحة القيادة المتعلقة للمبيعات للثلاثي الثالث نجد أن المبيعات للمشروع GR7 48 كان مقدر ان تباع في الثلاثي الثالث لكنها تأجلت حتى الثلاثي الرابع من السنة وذلك لتأخر في إنتاجها في الثلاثي الثالث.

جدول رقم (02-22) : لوحة القيادة المتعلقة بمبيعات السنة 2017 الوحدة : متر

سنة 2017			البيان
نسبة التحقق	المبيعات الفعلية	المبيعات التقديرية	
100%	155261	155387	وحدة غرداية
100%	155261	155387	وحدة غرداية
0%	0	0	خدمات عنابة
140%	735	525	مشروع أنابيب الري
101%	5022	4947	ركام معدني
107%	143	134	الفضلات

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد عن وثائق المؤسسة.

وجد من خلال لوحة القيادة المتعلقة بمبيعات السنة أن المبيعات الفعلية تحققت بالكامل مع المبيعات التقديرية لسنة 2017.

لوحة القيادة المالية: يتم إعدادها من طرف مسؤول مديرية التجارية .

* رقم الأعمال :

الجدول رقم (02-23): لوحة القيادة المتعلقة برقم الأعمال للسداسي الأول لسنة 2017 الوحدة : كيلو دينار

لوحة القيادة المتعلقة برقم الأعمال للسداسي الأول لسنة 2017						
الثلاثي الثاني لسنة 2017			الثلاثي الأول لسنة 2017			البيان
نسبة التحقق	رقم الأعمال الفعلي	رقم الأعمال التقديري	نسبة التحقق	رقم الأعمال الفعلي	رقم الأعمال التقديري	
115%	3398515	2945025	8%	333212	4366762	مشروع أنابيب قطره GR 7 48
0%	0	0	0%	0	0	قطره مشروع أنابيب RGG114.30
0%	0	0	33%	1667	5000	مشروع أنابيب الري
339%	16529	4873	-	0	4873	ركام معدني
-	0	4050	49%	1991	4050	الفضلات
-	569	0	-	1072	0	خدمات
0%	0	0	0%	0	0	مخفوض الطبقات الأخرى من البلات
116%	3415613	2953948	8%	337942	4380685	الإجمالي

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد عن وثائق المؤسسة.

من خلال قراءتنا للوحة القيادة الخاصة برقم الأعمال للثلاثي الأول نجد إنتاج نسبة 8% فقط بالنسبة للمشروع GR7 48 أما بالنسبة للمشروع RGG1 14.30 نجده لم يتم الشروع فيه في هذا الثلاثي، وكذلك نجد مشروع أنابيب الري لم يتم إنتاج فقط نسبة 33% من الإنتاج المقدر. وتم بيع ما يقارب 49% الفضلات، ونجد أن المؤسسة في الثلاثي الثاني تم اتمام إنتاج الطليبة كاملة من مشروع GR7 48.

الجدول رقم (02-24): لوحة القيادة المتعلقة برقم الأعمال للسداسي الثاني 2017 الوحدة : كيلو دينار

لوحة القيادة المتعلقة برقم الأعمال للسداسي الثاني 2017						
الثلاثي الرابع لسنة 2017			الثلاثي الثالث لسنة 2017			البيان
نسبة التحقق	رقم الأعمال الفعلي	رقم الأعمال التقديري	نسبة التحقق	رقم الأعمال الفعلي	رقم الأعمال التقديري	
0%	0	0	0%	0	0	مشروع أنابيب قطره GR 7 48
-	1586224	0	-	0	1592885	مشروع أنابيب قطره RGG1 14.30
50%	3740	7500	-	4137	0	مشروع أنابيب الري
-	5444	0	-	0	4873	ركام معدني
-	2497	0	-	0	4050	الفضلات
-	1009	0	0%	0	0	خدمات
-	1550	0	0%	0	0	مخفوض الطبقات الأخرى
-	1600464	7500	-	4137	1601808	الإجمالي

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد عن وثائق المؤسسة

نلاحظ من خلال قراءتنا للوحة القيادة للسداسي الثاني نجد أنه تم الإنتهاء من الطلبية 01 للمشروع GR7 48 في الثلاثي الثاني، أما بالنسبة للمشروع RGG1 14.30 تم التأخر في إنتاجه ولكنهم ادركو الأمر مع نهاية السنة.

الجدول رقم (02-25) : لوحة القيادة المتعلقة برقم الأعمال لسنة 2017 الوحدة : كيلو دينار

سنة 2017			البيان
نسبة التحقق	رقم الأعمال الفعلي	رقم الأعمال التقديري	
100%	6733727	6733727	مشروع أنابيب قطره GR 7 48
100%	1586224	1592885	مشروع أنابيب قطره RGG1 14.30
102%	18332	17955	مشروع أنابيب الري
104%	21973	21092	ركام معدني
127%	4488	3521	القمامة
161%	2650	1641	خدمات
-	1550	0	مخفوض الطبقات الأخرى من البلاط
100%	8368944	8370822	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد عن وثائق المؤسسة.

من خلال لوحة القيادة السنوية المتعلقة برقم الأعمال لسنة 2017 نلاحظ أن المؤسسة محل الدراسة حققت هدفها بنسبة 100% والطلبية أنتجت في الوقت المحدد.

بما أن المؤسسة نجدها تمت إنتاجها لطلبية كاملة فقد تم الاستهلاك للمواد الأولية بنسبة كاملة .

* ونجد أنه يتم اتخاذ القرار بمساعدة لوحة القيادة من خلال معالجة الانحرافات بين الفعلي و المقدر وكذلك من خلال ايجاد حلول للمشاكل التي أدت إلى نشوء الفوارق و يؤخذ القرار على حسب طبيعة لوحة القيادة و نذكر بعض القرارات التشغيلية التي اتخذت من بينها قرارات متعلقة بالإنتاج .

- قرار الإسراع في عملية تركيب الآلة الجديدة من خلال طلب مقدم للجهات المعنية من أجل تدعيم فرق التركيب بخبرات أجنبية؛

- قرار التقليل من الحجم الساعي لضبط الآلات 40 %؛

قرار إعادة تكوين اليد العاملة الموجهة لتسيير الآلة الجديدة حسب المعايير المعمول بها وذلك في أقرب وقت لتدعيم الإنتاج؛

- قرار شحن المبيعات الفورية للإنتاج لأن المؤسسة لا تخزن منتوجاتها؛

- أما بالنسبة لقرارات تمويل المشتريات فيكون على مستوى أعلى؛

- قرار إعلام مؤسسة إسترجاع الخردوات بوهران بعد كل عملية إنتاجية وهي المسؤولة عن نقل الخردوات من المؤسسة محل الدراسة ؛

- قرار بيع الأنابيب غير المطابقة للطلبية المطلوبة للمؤسسة الري .

المطلب الثاني: مناقشة النتائج

الفرع الأول: اختبارا لفرضيات:

من خلال ما توصلنا إليه من نتائج سنتطرق في هذا المطلب إلى مناقشتها من اختبار الفرضيات المطروحة والتي نوجزها فيما يلي :

الفرضية الأولى يعتبر أسلوب تحديد الانحراف المطبق حاليا بالمؤسسة محل الدراسة أداة مناسبة لترشيد القرار وذلك من خلال الموازنات التقديرية المطبقة داخل المؤسسة والكشف عن الانحرافات و القيام بتحليل هذه الانحرافات من أجل معالجتها واتخاذ القرار و ترشيده وهذا ما تأكد من خلال التحليل وبالتالي نقبل الفرضية الأولى.

أما فيما يخص الفرضية الثانية تعتبر لوحة القيادة المطبق في المؤسسة محل الدراسة أداة مناسبة لترشيد القرارات فهذا ما تم إثباته من خلال دراسة الحالة حيث أن المؤسسة تقوم بإعداد جميع لوحات القيادة الخاصة بأقسامها من أجل تتبع نشاطها ومراقبة السير العادي للنشاط الأمر الذي ساعد في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال القرارات المتخذة على أساس المعلومات والبيانات المسجلة فيها وبالتالي تأكد الفرضية الثانية.

أما فيما يخص الفرضية الثالثة والتي تتمثل في أن المؤسسة تمتلك العديد من المقومات و الركائز الأساسية وهذا أن المؤسسة من أكبر المؤسسات في إنتاج الأنابيب وأنها تمتلك لمواصفات عالمية وتقوم بإتباع المعايير الدولية في نشاطها وهذا ما يؤكد صحة هذه الفرضية الثالثة.

الفرع الثاني: نتائج الدراسة

من خلال دراستنا لأساليب المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات ،وبمعالجة جوانب وحيثيات هذا الموضوع ،وبالتعرف على واقع هذا الاستخدام على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والمتمثلة في مؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية بغرداية،وبعدا لتوصل للنتائج واختبار فرضياتنا من خلال الإجابة على الإشكالية المطروحة سابقا والمتمثلة في "واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية ودوره في ترشيد القرارات بمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية بغرداية لسنة 2017" ؟

وكذا للإجابة على الأسئلة الفرعية توصلنا إلى النتائج التالية:

-تعتبر الموازنات التقديرية أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية التي تساهم في اتخاذ القرارات التشغيلية وترشيده؛

-تعتبر لوحة القيادة أسلوب من الأساليب الحديثة التي تساهم في جمع المعلومات والبيانات من أجل المساعدة في اتخاذ القرارات التشغيلية وترشيده؛

-المؤسسة محل الدراسة تقوم بإعداد الموازنات التقديرية على مستواها على أساس تقديرات السنة الماضية؛

-لا تقوم المؤسسة محل الدراسة بالاعتماد على الأساليب الإحصائية في عمليات التنبؤ بالمبيعات حيث تعتمد فقط على الطلبات المحصل عليها من الزبائن؛

-المؤسسة محل الدراسة تعتمد على عميل واحد بنسبة كبيرة جدا وهو سوناطراك نسبة التعامل تفوق 90% في الطلبات؛

-المؤسسة محل الدراسة لا تطبق بقية الأساليب المحاسبية الإدارية الحديثة (بطاقة الأداء المتوازن، التكلفة المستهدفة، التكلفة على أساس الأنشطة، إدارة الجودة الشاملة....)؛

-المؤسسة محل الدراسة تتخذ القرارات التشغيلية فقط على مستواها.

ومن إيجابيات تطبيق المؤسسة للموازنات التقديرية ولوحة القيادة

تعتمد عليهما كأداة رقابية في تنفيذ نشاطها حيث تقوم المؤسسة بإعداد تقارير ثلاثية تتضمن (كمية الانتاج الحالي، ساعات العمل، مدى القدرة على الإيفاء بطلبات الزبائن مدى احتمالية تحقق التقديرات)

-تعمل المؤسسة على تحليل الانحرافات لتحديد الأسباب المؤدية إليها ،حيث تقوم المؤسسة بإعداد تقرير يرفع للمؤسسة الأم يتضمن نسبة الإنتاج ومقدار الانحراف في الأداء مع تقديم مبررات التي أدت إلى وجود انحرافات سلبية أو ايجابية خلال الفترة .

وعلى ضوء ما سبق نجد أن المؤسسة تعتمد على لوحة القيادة والموازنات التقديرية من أجل مراقبة نشاطها فقط وأن قراراتها الإستراتيجية المربوطة بالمؤسسة الأم فهي تقوم فقط باتخاذ القرارات التشغيلية الروتينية .

وبعد الدراسة التي أجريت على أسلوب المحاسبة الإدارية في المؤسسة محل الدراسة وبالمقارنة بينهما نجد أن الأسلوب التقليدي يقوم على التوقعات فقط أي أن المسيرين في المؤسسة يقومون بدراسة توقعات النتائج تقوم على تحليل الانحراف بينما الأسلوب الحديث والمتمثل في لوحة القيادة فهي تقوم على عرض المعلومات وبيانات المؤسسة الفعلية كما أنه يوفر نسب الأداء المالي للمؤسسة ومن خلالها تساعد المسيرين في اتخاذ القرارات السليمة وترشيدها على مستوى المؤسسة، ومن هذا نجد أن الأسلوب الحديث يوفر أكثر المعلومات والبيانات بكل دقة لذا وجب على المؤسسة استخدام الاعتماد على الأساليب الحديثة جنبا إلى جنب مع الأساليب التقليدية.

خلاصة :

من خلال دراستنا التطبيقية للمؤسسة محل الدراسة توصلنا إلى أن المؤسسة محل الدراسة تنتج حسب الطلبات وبالتالي المؤسسة لا تخزن منتوجاتها بل يتوجب عليها وضع نظام يمكنها من إنتاج و تسليم المنتوجات في أقرب وقت ممكن، أي أنها تسعى جاهدة لاحترام أجال الإنجاز و تسليم الطلبات في الوقت المحدد وبالتالي تقليل من الانحرافات، أما فيما يخص لواحات القيادة في المؤسسة محل الدراسة فيتم إعدادها من طرف كل مسؤولي المديرية الخمسة المتواجدة بالمؤسسة وهي تقوم فقط باتخاذ قرارات تشغيلية وبالأحر هي تقنية بسيطة.

خاتمة عامة

نظرا لأهمية أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسة فهي تسعى إلى إيجاد سبل تحقيق الكفاءة وفعاليتها ويتمثل دور الأسلوب التقليدي والمتمثل في الموازنة التقديرية في ترشيد قرارات الإدارة لتحقيق أهدافها من خلال الانسجام بين مختلف وظائف المؤسسة .

أما فيما يخص الأسلوب الحديث والمتمثل في لوحة القيادة والتي تعتبر أداة مساعدة في اتخاذ القرار وترشيده وبالإضافة إلى تطوير أنظمة البيانات والمعلومات والوسائل المستخدمة فيها من أجل صناعة القرار السليم، وتكمن أهمية هذه الأساليب في الأخذ بعين الاعتبار النتائج الفعلية المحققة من جراء تطبيقهما وتحليلهما للاستفادة منهما في حدود الإمكانيات المادية والبشرية كما يجب القيام بالرقابة الدورية عليهما قصد التمكن من معالجة الانحرافات في الوقت المناسب لتفادي تفاقمها وتكراراتها وهذا من شأنه أن يساهم في تحسين القرارات الرشيدة.

النتائج

من خلال الدراسة التي قمنا بها توصلنا إلى النتائج التالية التي يمكن من خلالها اختبار صحة الفرضيات التي قمنا بصياغتها وذلك كما يلي:

1- نتائج الدراسة :

لقد توصلنا من خلال دراستنا إلى مجموعة من النتائج:

أ- النقاط المستنبطة في الجانب النظري

* المحاسبة الإدارية هي أداة محاسبية تقوم بجمع البيانات والمعلومات المهمة داخل المؤسسة؛

* أساليب المحاسبة الإدارية تقوم بجمع المعلومات والبيانات المهمة لتحقيق أهداف المؤسسة ؛

* نجد أساليب المحاسبة الإدارية تضم أساليب تقليدية وأساليب حديثة؛

* من المعوقات والصعوبات التي تقف أمام تطبيق المحاسبة الإدارية هي قلة البرامج التدريبية والدورات

التأهيلية للقائمين على المحاسبة الإدارية في المؤسسة؛

* القرار عبارة عن اختيار أحسن للبدائل المتاحة بعد دراسة النتائج المتوقعة من كل بديل في تحقيق الأهداف المطلوبة ؛

* نجد عدة تصنيفات للقرارات :قرارات مالية ،قرارات تشغيلية،قرارات فردية ،قرارات تكتيكية.

ب- نتائج تطبيقية

توصلنا من خلال دراسة الحالة بمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنايبب الحلزونية بغرداية إلى أن:

*تعتمد المؤسسة محل الدراسة على تطبيق اساليب المحاسبة الإدارية التقليدية ؛

*الغياب الشبه كامل لتطبيق الأساليب الحديثة ما عدا لوحة القيادة؛

*الاعتماد على المحاسبة العامة وعدم التعامل بالمحاسبة التحليلية في قسم المالية والمحاسبة،

*عدم وعي وإدراك المسيرين بهذا الفرع من فروع المحاسبة في المؤسسة؛

*المؤسسة تقوم باتخاذ القرارات التشغيلية فقط أما جميع القرارات الأخرى وخاصة الإستراتيجية منها تتخذ على مستوى المديرية العامة بالجزائر .

2:اختبار الفرضيات

-الفرضية الأولى :يعتبر أسلوب تحديد الانحرافات المطبق حاليا بالمؤسسة اداة مناسبة لترشيد القرارات بها وهذا عن طريق الموازنة التقديرية من اعداد الخطط للإنتاج الفعلي والإنتاج المقدر وتحليل الانحراف قصد تحقيق اتخاذ قرارات في المؤسسة وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

-الفرضية الثانية:يعتبر أسلوب لوحة القيادة المطبق حاليا بالمؤسسة محل الدراسة أداة مناسبة لترشيد القرارات بكشف عن الانحرافات وتحليله من أجل تفاذي المشاكل وإيجاد الحلول المناسبة واتخاذ القرار وترشيده وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.

- الفرضية الثالثة:تمتلك المؤسسة محل الدراسة المقومات والركائز الأساسية للتصنيف هي تعتبر من أضخم المؤسسات بالجزائر في صناعة الأنايبب كما نجد لها منافس وحيد وهي تتعامل مع مؤسسات سوناطراك بنسبة كبيرة جدا وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.

3-الاقتراحات:

من خلال التحليل و الدراسة التي قمنا بها يمكن تقديم بعض الاقتراحات الآتية:

-ضرورة خلق وعي لدى المسيرين والإدارة العليا بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في جمع المعلومات والبيانات من اجل تحقيق أهداف المؤسسة ، وإخضاع المسيرين لدورات تكوينية لاكتساب الخبرة في هذا المجال؛

-على المؤسسة محل الدراسة السعي لتطبيق هذه الأساليب خصوصا الأساليب الحديثة منها لما لها من أهمية في اكتشاف الانحرافات وتحسين جودة القرارات المتخذة؛

-الإطلاع على ثقافة المؤسسات العربية والعالمية من أجل إقامة دورات تدريبية وتعريف الموظفين بهذا الفرع من فروع المحاسبة

-ضرورة إدراج أساليب المحاسبة الإدارية ضمنيا مع أدوات مراقبة التسيير باعتبارها أداة للرقابة في الإدارة .

4-أفاق الدراسة

إن النتائج المتوصل إليها في هذا البحث فتح أمامنا أفاقا بحثية نأمل أن تكون محل الدراسات القادمة من بينها:

-التعرف على أساليب تقليدية في مراقبة التسيير والمحاسبة الإدارية وكذا التعرف على الأساليب الحديثة وإجراء المقارنة بينهما؛

-علاقة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية بجودة القرارات المتخذة وتحسين أداء المؤسسة ؛

-مدى فعالية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في عمليتي الرقابة والتخطيط في المؤسسة المصرفية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا :الكتب بالعربية

- 01- أحمد حلمي جمعة، المحاسبة الإدارية التخطيط و الرقابة و صنع القرار، دار الصفاء للنشر والتوزيع الطبعة الثانية، عمان، 2015 .
- 02- أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي، الدار الجامعية للنشر، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2013.
- 03- فايز حسين، عناصر صنع القرار، سيكولوجية الإدارة العامة، دار أسامة للنشر ، عمان، 2008.
- 04- رزيق إهاب، إدارة العمليات و اتخاذ القرارات السليمة، دار الكتاب العلمية للنشر و التوزيع، القاهرة، 2001.
- 05- زينات محمد محرم ، ناصر نور الدين عبد اللطيف ، المحاسبة الإدارية ، الدار الجامعية، طبعة الأولى، الإسكندرية، سنة 2012.
- 06- سعيد يحيي محمود ضو و حمدي أحمد رمضان، التكاليف المعيارية ، جامعة القاهرة ، 2009 .
- 07- صلاح بسيوني عيد وآخرون، المحاسبة الإدارية، جامعة القاهرة للنشر، الطبعة الأولى، القاهرة ، 2017.
- 08- عبد اللطيف إمام حاج عمر وآخرون، المحاسبة الإدارية، منشورات جامعة السودان المفتوحة، الطبعة الأولى، السودان، 2006.
- 09- عبد اللطيف إمام حاج عمر و زين العابدين عالم مصطفى أحمد، المحاسبة الإدارية ، دار الكتاب الجامعي صنعاء، الطبعة الثانية 1432 هـ 2011.
- 10- فداغ عبد الجبار الفداغ، المحاسبة الإدارية المفاهيم الأساسية ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
- 11- محمد حافظ الحجازي، دعم القرارات في المؤسسات، دار الوفاء، الطبعة الأولى، الاسكندرية، 2006.
- 12- مؤيد عبد الحسين الفضل، نظريات اتخاذ القرارات، دار الناهج للنشر و التوزيع، عمان الاردن، الطبعة الاولى، 2013.
- 13- ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة المتقدمة، دار التعليم الجامعي، 2010.

14-نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان،2011.

15-وليد ناجي الحياي، المدخل في المحاسبة الإدارية، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 1991.

16-هاشم أحمد عطية، محاسبة تكاليف، الدار الجامعية للطباعة و الشر و التوزيع، مصر، 2000.

17- يوحنا عبد آل أدم، صالح الرزق، المحاسبة الإدارية و السياسات الإدارية المعاصرة، دار الحامد للنشر، الطبعة الثانية عمان،2006.

ثانيا : الكتب باللغة الأجنبية

18 -Alain Fernandez" les nouveaux tableau de bord des managers " 05 eme édition éditons eyrolles ,2011.

ثالثا: المذكرات

19-اسمهان خلفي، دور نظم المعلومات في اتخاذ القرارات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة،سنة 2009.

20-بن عودة صبرينة،علاوش سعدية، دور لوحة القيادة في ترشيد قرار التمويل في المؤسسة الاقتصادية،مذكرة لنيل شهادة الماستر،جامعة ألكلي محندأول الحاج،بويرة،سنة2015،ص24.

21-حباب الله الشريف، أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية و التطبيق، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراة في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة و مالية، 2015 - 2016 .

22-حنين قادري، أهمية التخطيط المالي في ترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة نيل شهادة الماستر في العلوم اقتصادية، علوم التسيير ،علوم التجارية ،تخصص مالية المؤسسة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2015.

23-درويش مصطفى الجقلب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير تخصص المحاسبة و التمويل الجامعة الإسلامية، غزة،سنة 2007.

24-لعمارة سيف الدين، الموازنة التقديرية أداة فعالة في صنع القرار، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة ، 2012.

25-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 ،سنة 2012.

26-محمد الطاهر سالمي، أهمية التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات ،مذكرة لنيل شهادة الماستر ،جامعة الوادي، 2015.

27-مزوزي سهام ،بن زيادي نادية ، دورمحاسبة التكاليف في اتخاذ القرار،مذكرة لنيل شهادة الماستر ،جامعة مولاي الطاهر، سنة 2016.

28-نوبلي نجلاء،استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، بجامعة بسكرة ، 2014 -2015

29-ناريمان إبراهيم صباح ، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجيستر، تخصص المحاسبة و التمويل،، الجامعة الإسلامية، غزة ،2008.

رابعا-المجلات:

اللغة العربية :

The magazine of Economics & Administration/ مجلة الإدارة و الاقتصاد
سنة 2011, 34 العدد 89.

اللغة الأجنبية :

31-AndraManciu،Mihaelalesconifrumusanu،AdelaBreuer،theroleofmanagement Accounting in the decision making process :Case study carasseverincounty، annalsuniversitatisapulensis series oeconomica،15(2)،2013،355-366.

32-Geoffrey B Sprinkle. perspectives on experimentalresearch in managerialaccounting، Département of Accounting&information systèmes، kelley'school of business،indiana university،1309 EastTenth Street،Bloomington،in 47405-1701،usa(2003).

33-Mustafa uca eraldkasab، the use of managerialaccounting as a tool،forDecisionMaking by Manufactu،RingCompanies in Albania،journal of Accounting،finance and auditingstudies(2016).

قائمة الملاحق

Production physique

	Janvier	Février	Mars	T1 - 2017	Avril	Mai	Juin	T2 - 2017	Juillet	Août	Septembre	T3 - 2017	Octobre	Novembre	Décembre	T4 - 2017	Année 2016
Machines à souder																	
GR7 48"	44 141	40 128	44 141	128410	4 638	0	0	4 638	0	0	0	0	0	0	0	0	133048
GR6 48" 22,22mm.	0	0	0	0	16 128	6 972	0	23 100	0	0	0	0	0	0	0	0	23 100
RG6 48" 20,30mm.	0	0	0	0	0	10 754	0	10 754	12 524	13 717	10 735	36 976	12 524	1 345	0	13 869	61 599
	44 141	40 128	44 141	128410	20 766	17 726	0	38 492	12 524	13 717	10 735	36 976	12 524	1 345	0	13 869	217 747
Chutes bobines (T)	618	562	624	1 804	457	374	0	831	242	265	207	714	242	26	0	268	3 617
Parachèvement																	
GR7 48"	31 918	28 829	31 918	92 665	30 989	0	0	30 989	0	0	0	0	0	0	0	0	123 654
GR6 48" 22,22mm.	0	0	0	0	0	20 592	0	20 592	408	0	0	408	0	0	0	0	21 000
RG6 48" 20,30mm.	0	0	0	0	0	0	0	0	12 696	14 352	11 232	38 280	13 104	4 616	0	17 720	56 000
	31 918	28 829	31 918	92 665	30 989	20 592	0	51 581	13 104	14 352	11 232	38 688	13 104	4 616	0	17 720	200 654
Tubes déclassés																	
	1 116	1 012	1 116	3 245	1 095	720	0	1 815	458	502	393	1 353	458	161	0	620	7 033
	1 116	1 012	1 116	3 245	1 095	720	0	1 815	458	502	393	1 353	458	161	0	620	7 033
Chutes tubes																	
	3 339	3 026	3 339	9 704	3 274	2 154	0	5 428	1 371	1 501	1 175	4 047	1 371	483	0	1 854	21 033
	3 339	3 026	3 339	9 704	3 274	2 154	0	5 428	1 371	1 501	1 175	4 047	1 371	483	0	1 854	21 033
Revêtement Extérieur																	
GR7 48"	32 472	29 520	30 504	92 496	29 520	20 166	0	49 686	0	0	0	0	0	0	0	0	142 182
GR6 48" 22,22mm.	0	0	0	0	0	8 292	0	8 292	12 708	0	0	12 708	0	0	0	0	21 000
RG6 48" 20,60mm.	0	0	0	0	0	0	0	0	6 444	20 520	8 547	35 511	11 316	9 173	0	20 489	56 000
	32 472	29 520	30 504	92 496	29 520	28 458	0	57 978	19 152	20 520	8 547	48 219	11 316	9 173	0	20 489	219 182
Revêtement Intérieur																	
GR7 48"	29 040	26 400	29 040	84 480	29 040	29 364	0	58 404	0	0	0	0	0	0	0	0	142 884
GR6 48" 22,22mm.	0	0	0	0	0	0	0	0	21 000	0	0	21 000	0	0	0	0	21 000
RG6 48" 20,60mm.	0	0	0	0	0	0	0	0	5 460	14 490	11 340	31 290	13 230	11 480	0	24 710	56 000
	29 040	26 400	29 040	84 480	29 040	29 364	0	58 404	26 460	14 490	11 340	52 290	13 230	11 480	0	24 710	219 884

U.M.:ML



الجزائرية لصناعة الأنابيب
Algérienne de Fabrication de Pipe
Filiale Groupe IMETAL

ALFAPIPE
DIRECTION GENERALE
DG Réf 309/2017

Alger, le 29 Juin 2017

Messieurs

Directeurs Centraux

BOUHEDJER Mohammed Directeur TUS Annaba

OULED KOUIDER Bachir Directeur TUS Ghardaïa

Objet : Révision budget 2017

Dans le cadre de l'opération de révision du budget 2017, nous vous demandons de nous transmettre les projets des budgets révisés 2017 au plus tard le 06 du mois de juillet 2017.

Hypothèses de travail pour l'élaboration du budget révisé 2017

1) Commercial et production

a) Plan de charge

La prévision commerciale se présente comme suit :

- 20 000 ML de 42 " du projet RGG1 ép 20.60 mm
- 28 000 ML de 42 " du projet RGG1 ép 14.30 mm
- 150 000 ML de 16" du projet CAMEG ép 7.90 mm





الجزائرية لصناعة الأنابيب
Algérienne de Fabrication de Pipe
Filiale Groupe IMETAL

b) Planning de production et de vente pour le 2^{ème} semestre 2017 comme suit :

Période/Unités	Annaba		Ghardaia	
	16" ép. 7.90 mm	42" ép. 14.30 mm	42" ép 20.60 mm	42" ép 14.30 mm
Août 2017		3 500 ML	8 000 ML	3 500 ML
Septembre 2017		21 000 ML	12 000 ML	
Octobre 2017	50 000 ML			
Novembre 2017	50 000 ML			
Décembre 2017	50 000 ML			
Total	150 000 ML	24 500 ML	20 000 ML	3 500 ML

c) Prix de vente

Epaisseurs	Projet	Prix de vente
42" 20.60 mm	RGG1	70 341.85
42" 14.30 mm	RGG1	53 156.56
16" 07.90 mm	CAMEG	11 000.00

Vente déchets et chutes

- (Chutes bobines, rive et chutes de tube)
- TUS Ghardaia et Annaba = 3 900 DA/Tonnes
- Déchets polyéthylène
- TUS Ghardaia et Annaba = 17 000 DA/Tonnes

2) Fonctionnement des installations

- Début durant la deuxième quinzaine du mois d'août 2017.
- Cycle de travail : fabrication tubes (machines à souder et parachèvement en 3x8D).
- Revêtement extérieur : en 2x8.
- Revêtement intérieur : en 2x8.



الجزائرية لصناعة الأنابيب
Algérienne de Fabrication de Pipe
Filiale Groupe IMETAL

3) Paramètre de Fonctionnement

Désignation	TUS Annaba		TUS Ghardaia	
	16"ép.7.90	42" ép.14.30	42"ép20.60	42"Ep.14.30
Mise en Mille				
• Machines à souder	1 026	1 026	1 062	1 026
• Parachèvement	1 111	1 111	1 111	1 111
• Globale	1 140	1 140	1 180	1 140
Taux de marche				
• Machines à souder	60 %	60%	65%	65%
• Parachèvement	60%	60%	65%	65%
• Revêtement extérieur	80%	80%	75%	75%
• Revêtement Intérieur	80%	80%	75%	75%

4) Planning de production du deuxième semestre 2017

Unités	Dimensions	Commande	Linéaire	Période
TUS Annaba	42" ép. 14.30	RGG1	24 500 ML	Mi Aout- Sep
	16" ép. 7.90	CAMEG	150 000 ML	Oct-Nov-Dec
TUS Ghardaia	42" ép. 20.60	RGG1	20 000 ML	Mi Aout Sep, Octo
	42" ép.14.30	RGG1	3 500 ML	

TAL ALI Mohamed
Calamita
Directeur Général

Production physique

	UM:ML											
	juillet	août	septembre	T3 - 2017	octobre	novembre	décembre	T4 - 2017	me semestre 20			
Machines à souder RGR1 42" 14,30mm. RGG1 42" 20,60mm.	0	3 889	0	3 889	0	0	0	0	3 889			
	0	8 888	13 332	22 220	0	0	0	0	22 220			
Chutes bobines (T)	0	12 777	13 332	26 109	0	0	0	0	26 109			
	0	331	439	770	0	0	0	0	770			
Parachèvement RGR1 42" 14,30mm. RGG1 42" 20,60mm.	0	3 500	0	3 500	0	0	0	0	3 500			
	0	8 000	12 000	20 000	0	0	0	0	20 000			
Tubes déclassés	0	11 500	12 000	23 500	0	0	0	0	23 500			
	0	196	225	421	0	0	0	0	421			
Chutes tubes	0	196	225	421	0	0	0	0	421			
	0	364	418	782	0	0	0	0	782			
Revêtement Extérieur RGR1 42" 14,30mm. RGG1 42" 20,60mm.	0	364	418	782	0	0	0	0	782			
	0	3 500	0	3 500	0	0	0	0	3 500			
Revêtement Intérieur RGR1 42" 14,30mm. RGG1 42" 20,60mm.	0	8 000	12 000	20 000	0	0	0	0	20 000			
	0	11 500	12 000	23 500	0	0	0	0	23 500			
RGR1 42" 14,30mm. RGG1 42" 20,60mm.	0	3 500	0	3 500	0	0	0	0	3 500			
	0	8 000	12 000	20 000	0	0	0	0	20 000			
	0	11 500	12 000	23 500	0	0	0	0	23 500			
	0	11 500	12 000	23 500	0	0	0	0	23 500			



الجزائرية لصناعة الانابيب
Algérienne de Fabrication de Pipe

Alger le 15/11/2016

A L'attention de messieurs :
M. BOUHEDJER Directeur TUS Annaba
B.OULED KOUIDAR Directeur TUS Ghardaia

Réf : 694/16

Objet : Élaboration budget 2017

Dans le cadre de l'élaboration du budget de l'exercice 2017, lequel est préparé par le contrôleur de gestion aidé par les structures financières et Techniques, ce dernier sera axé sur les commandes Sonatrach confirmées suivantes :

- Projet GR7 ;
- Projet RGG1 en fortes épaisseurs;
- Projet GR6 en fortes épaisseurs.

Répartition par unité :

- ANNABA

Dimensions	Commande	Linéaire à réaliser (ml)	à Période
Ø48"ep 12.95	GR7	124 000	Janvier à Mai 2017

- Juin et Juillet 2017 arrêt annuel et réglage des installations en diamètre 16" éventuellement.
- Pour le deuxième semestre le programme de fabrication vous sera communiqué ultérieurement.

- GHARDAIA

Dimensions	Commande	Linéaire à réaliser (ml)	à Période
Ø48"ep 12.95	GR7	124 000	Janvier à Mai 2017
Ø48"ep 22.22	GR6	21 000	Juillet à aout 2017
Ø42"ep 20.60	RGG1	56 000	Septembre à décembre 2017

- Juin 2017 arrêt annuel.

Sincères salutations

Copies : DFC

DRHAG

DMKT

President



ALFANINE : Société par Actions au capital social de 2.500.000.000,00 Dinars Algériens

Siège Social : Site EMB - Route de BARAKI Gué de Constantine-Alger-Algérie,
Tél : +213(0) 21 48 24 96 - Fax : +213(0)21 83 81 50 - www.alfanine-dz.com

ALGERIENNE DE FABRICATION DE PIPE «ALFAPIPE »
S.P.A. au Capital Social de 2 500 000 000 DA
Siège Social : 7, Chemin du Paradou – Site SIDER ALGER

TUBERIE DE GHARDAIA

BUDGET D'EXPLOITATION

« Exercice 2017 »

Novembre 2016

Hypothèses de travail

1) Commercial

a) Plan de charge

Pour 2017, la prévision commerciale est basée sur la réalisation de trois commandes :

- ✓ la commande Sonatrach GR7 48" Ep 14.27 mm et 12.95 mm
 - 145 123 MI 48" Ep 14.30&12.95 mm

Soit un total du projet GR7 de 210 000 MI pour TUS Ghardaia.

- ✓ La commande Sonatrach (Fort Epaisseur) GR6 48" 22.22mm
 - 21 000 MI 48" 22.22 mm
- ✓ La commande Sonatrach (Fort Epaisseur) RGG1 42" 20.30 mm
 - 56 000 MI 42" 20.30 mm

Le linéaire total prévu pour l'exercice 2017 TUS Ghardaia est de 221 884 MI, dont 77 000 MI Fort Epaisseur.

b) Planning des ventes année 2017

UM : MI

Période	GR7 48"	GR6 48"	RGG1 42"	Total 2017
Janvier	29 000			29 000
Février	28 000			28 000
Mars	29 000			29 000
Avril	29 000			29 000
Mai	29 000			29 000
Juin	0			0
Juillet	1 123	20 761	5 000	26 884
Août	0	0	14 000	14 000
Septembre	0	0	12 000	12 000
Octobre	0	0	13 000	13 000
Novembre	0	0	12 000	12 000
Décembre	Manque charge	Manque charge	Manque charge	Manque charge
Total	145 123	20 761	56000	221 884

c) Prix de ventes

UM : DA/ML

Epaisseurs	Projet GR7 48"	Projet GR6 48"	Projet RGG1 42"
12.95 mm	50 776.30 Da	-	-
14.27 mm	56 644.85 Da	-	-
22.22 mm	-	80 094.82 Da	-
20.30 mm	-	-	70 341.85 Da
Tubes déclassées		25 000.00 Da	
Ferraille		4 165.35 Da	
Déchet PE		45 000.00 Da/Tonne	

2) **Production**

- Réalisation de 142 884 MI projet GR7 48" sur la période Janvier à Avril 2017.
- Réalisation de 21 000 MI projet GR6 48" sur le mois de Juillet 2017.
- Réalisation de 56 000 MI projet RGG1 42" sur la période Juillet à Novembre 2017.

Soit un linéaire total de 219 884 MI de tubes revêtus extérieur et intérieur.

NB : La mise en marche de la nouvelle machine a souder a partir du mois de janvier (Janvier à Avril pour le projet GR7 48" et Mai à Novembre pour les deux projets forte épaisseur GR6 et RGG1)

2-1) Fonctionnement des installations

- Arrêt annuel sur le mois de juin 2017 pour engager les travaux d'entretien programmés.
- Manque charge a partir du mois de décembre 2017 pour manque commande.
- Cycle de travail:
- Fabrication tubes (Machines à souder et parachèvement) en 3X8x5 Mas Dis sur la période Janvier à Avril, 3x8x1 Con sur la période avril à mai et en 3x8x1 Dis sur la période Juillet a novembre 2017 .
- Parachèvement en 3x8 Con sur la période Janvier à avril et en 2x8 Dis sur la période Mai à novembre 2017.
- Revêtement extérieur : en 3&2X8 Dis/Con
- Revêtement intérieur : en 2&1X8 Dis
- Paramètres de fonctionnement

Désignation	TUS/Ghardaia
Mise au mille	
• Machines à souder	1 036
• Parachèvement	1 100
• Globale	1 140
Taux de marche	
• Machines à souder	65%
• Parachèvement	65%
• Revêtement extérieur	75%
• Revêtement intérieur	75%

2-2) Planning de production année 2017 (Produits finis)

UM : MI

Période	GR7 48"	GR6 48"	RGG1 42"	Total 2017
Janvier	29 040	0	0	29 040
Février	26 400	0	0	26 400
Mars	29 040	0	0	29 040
Avril	29 040	0	0	29 040
Mai	29 364	0	0	29 364
Juin	0	0	0	0
Juillet	0	21 000	5 460	26 460
Août	0	0	14 490	14 490
Septembre	0	0	11 340	11 340
Octobre	0	0	13 230	13 230
Novembre	0	0	11 480	11 480
Décembre	Manque charge	Manque charge	Manque charge	Manque charge
Total	142 884	21 000	56 000	219 884