

جامعة عبد الحميد بن باديس – مستغانم
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
الشعبة: مالية والمحاسبة التخصص : تدقيق المالي ومراقبة التسيير

محاسبة التكاليف كأداة لتقييم أداء المالي للمؤسسة
"ديوان الترقية والتسيير العقاري OPGI"

تحت إشراف الأستاذ:
د. بوزيد سفيان

من إعداد الطالب:
قطارني لحسن

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	د. بالعيشي بومدين	استاد محاضر "ب"	جامعة عبد الحميد بن باديس-مستغانم-
مقررا	د. بوزيد سفيان	استاد محاضر "ا"	جامعة عبد الحميد بن باديس-مستغانم-
مناقشا	د. مرحوم محمد الحبيب	استاد محاضر "ا"	جامعة عبد الحميد بن باديس-مستغانم-

تشكرات

نحمد الله ونشكره شكرا يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه ومن باب قول النبي صلى

الله عليه وسلم: "من لا يشكر الناس لا يشكر الله"

فمن باب الشكر والشكر الخاص شكر عرفانا بالجميل لأستاذي وقدوتي: الدكتور "بشني

يوسف" والذي كان دائما مثال الأستاذ والمرشد والناصح، فله كل الشكر والتقدير.

كما أتقدم بالشكر إلى السادة الأساتذة المناقشين لجهودهم الطيبة، وتشريفي بإبداء

آرائهم وتقيد ملاحظاتهم.

إليكم جميعا كل الشكر والتقدير.

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أعز من في الوجود إلى من تحمل مشقة الحياة من أجلنا
وغمرونا بحبهم وحنانهم الوالدين العزيزين حفظهما الله ورعاهما.

إلى كل أفراد أسرتي.

إلى كل من جمعني بهم المحبة والصدقة والاخوة إلى كل من جمعني بهم مقاعد الدراسة
ومجالس العلم

إلى كل هؤلاء اهدي عملي.

لحسن قطارني

رقم الصفحة	المحتويات
	آيات بينات
	الإهداء
	الشكر والعرفان
	قائمة الأشكال والجداول
أ - د	المقدمة العامة
الفصل الأول: محاسبة التكاليف وطرق حساب التكلفة	
7	تمهيد
8	المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف
8	المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف في المؤسسة
9	المطلب الثاني: أنواع التكاليف
12	المطلب الثالث: أهداف محاسبة التكاليف
14	المبحث الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكلفة
14	المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية (نظام التكاليف الكلية)
16	المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية
18	المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية (نظام التكاليف المعيارية)
19	المبحث الثالث: الطرق الحديثة لحساب التكاليف:
19	المطلب الأول: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
21	المطلب الثاني: طريقة التكلفة المستهدفة
23	المطلب الثالث: طرق حديثة أخرى لحساب التكاليف
26	خلاصة

الفصل الثاني: تقييم الأداء المالي للمؤسسة	
28	تمهيد
29	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول تقييم الأداء المالي
29	المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء المالي
31	المطلب الثاني: أهمية تقييم الأداء المالي في المؤسسة
32	المطلب الثالث: أهداف تقييم الأداء المالي للمؤسسة
33	المبحث الثاني: العوامل المؤثرة على الأداء المالي ومراحل تقييمه
33	المطلب الأول: العوامل المؤثرة على الأداء المالي
34	المطلب الثاني: مراحل تقييم الأداء المالي في المؤسسة
35	المطلب الثالث: صعوبات تقييم الأداء المالي
36	المبحث الثالث: معايير ومؤشرات الأداء المالي
36	المطلب الأول: التوازن المالي
39	المطلب الثاني: السيولة
41	المطلب الثالث: المردودية
43	خلاصة
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة توات موتورز بأدرار	
45	تمهيد
46	المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة
46	المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتعريفها

الملخص

Le processus d'évaluation de la performance des processus importants dans l'institution économique puisqu'ils offrent nécessaires indicateurs de la capacité de production pour les travailleurs dans l'entreprise, ainsi que montrent les travailleurs physiques et intellectuelles et entrée d'un niveau de production et leur capacité à se adapter à l'environnement dans lequel ils travaillent et les indicateurs de développement qui ont l'air de leur potentiel dans ces domaines dans les possibilités futures.

Parmi les méthodes disponibles que l'organisation adoptée dans l'évaluation de leur performance, nous trouvons la méthode de comptabilisation des coûts une contribution importante à l'amélioration de la rentabilité de l'organisation et accroître l'efficacité de la production en utilisant des méthodes de comptabilisation des coûts, les budgets qui sont estimés, y compris les travaux sur l'évaluation du rendement des employés dans l'organisation grâce à la performance réelle par rapport à ce qui est prévu l'avance.

Grâce à notre étude est arrivée à la conclusion que la comptabilisation des coûts de contribuer au développement des estimations de coûts à l'avenir et la préparation des budgets, ce est ce dernier des outils importants dans les coûts de travailler à améliorer la performance économique et la réduction des coûts de production, ainsi que le contrôle des coûts afin de déterminer les responsabilités et de la divulgation de l'étendue de la comptabilité de déviation le programme réalisé pour le programme prévu, utilisé comme rapports et l'analyse des écarts dans la préparation des budgets pour l'évaluation de la performance interne dans l'organisation et la gouvernance à différentes parties de l'efficacité de l'organisation de suivi.

تعد عملية تقييم الأداء من العمليات المهمة في المؤسسة الاقتصادية لما توفره من مؤشرات ضرورية للطاقة الإنتاجية للعاملين في المؤسسة وكذلك تبين إمكانيات العاملين الجسدية والفكرية وما يقدمونه من مستوى إنتاجي وقدراتهم على التكيف مع البيئة التي يعملون فيها ومؤشرات التطور التي تبدو على إمكانياتهم في هذه المجالات مستقبلا.

ومن بين الأساليب المتاحة التي تعتمد عليها المؤسسة في تقييم أدائها نجد محاسبة التكاليف كأسلوب هام يساهم في تحسين مردودية المؤسسة وزيادة الكفاءة الإنتاجية وذلك باستخدام أساليب محاسبة التكاليف، والتي تعتبر الموازنات التقديرية من بينها تعمل على تقييم الأداء للعاملين في المؤسسة من خلال مقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط مسبقا.

ومن خلال دراستنا خلصنا الى أن محاسبة التكاليف تساهم في وضع التقديرات للتكاليف في المستقبل وإعداد الموازنات التقديرية، إذ تعد هذه الأخيرة من الأدوات الهامة في محاسبة التكاليف تعمل على تحسين الأداء الاقتصادي والتخفيض من تكاليف الإنتاج وكذلك الرقابة على التكاليف من أجل تحديد المسؤوليات والكشف عن مدى انحراف البرنامج المنجز عن البرنامج المخطط، كما تستخدم تقارير المتابعة وتحليل الانحرافات عند إعداد الموازنات التقديرية من أجل تقييم الأداء الداخلي في المؤسسة والحكم على كفاءة مختلف أقسام المؤسسة.

الكلمات الافتتاحية: محاسبة التكاليف،

الموازنات التقديرية، الأداء، تقييم الأداء.

المقدمة:

تقوم فكرة الموازنات التقديرية على أساس وضع تقديرات في المستقبل، ويرجع أصل لفظ الموازنة إلى الكلمة الفرنسية (Budget) حيث كانت الموازنة تطلق على الكشوفات التي يتم إعدادها من طرف الدولة لتقدير الإيرادات، كما توسع استخدام الموازنات التقديرية في الآونة الأخيرة بمختلف المنشآت والتنظيمات الاقتصادية.

ويعد الأداء من بين المواضيع التي يهتم بها في الدراسات الاقتصادية ويشكل متطور، حيث يقوم العاملون في أي منشأة بأداء أعباء وواجبات ومسؤوليات قصد تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف، استقرت سياسية المنشأة عليها حيث يعتبر تقييم الأداء ذات أهمية في التعريف بكم ونوع مستوى الإنجاز والوقوف على صلاحية أداء العاملين وسلوكياتهم، وتصرفاتهم أثناء العمل على مقدار التحسن الذي طرأ على أسلوب أدائهم، وعلى معاملتهم مع زملائهم ومرؤوسيههم. ومن هذا المنطلق تبرز لنا الإشكالية التالية:

هل تساهم الموازنات التقديرية في تقييم الأداء بالمؤسسات؟

● **الإشكاليات الفرعية:** وللإجابة على هذه الإشكالية يجب الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:

✓ ماذا نعني بالموازنات التقديرية وما هي أهم أنواعها وإلى ماذا ترمي؟

✓ كيف يتم تقييم الأداء وما هي أهم مؤشراتته؟

✓ هل استخدام الموازنات التقديرية في المؤسسة يساهم في تقييم الأداء؟

● **أهداف الدراسة:** نرمي من وراء هذه الورقة البحثية التعرف على الموازنات التقديرية وتسلط الضوء على مدى مساهمة معطياتها في تقييم الأداء في المؤسسات.

● **خطة البحث:** وللإجابة عن الإشكالية السابقة ارتأينا التطرق للمحاور التالية:

المحور الأول: الأسس النظرية للموازنات التقديرية.

المحور الثاني: الإطار لمفاهيمي لتقييم الأداء.

المحور الثالث: دور الموازنات التقديرية في تقييم الأداء.

المحور الأول: الأسس النظرية لموازنات التقديرية.

قبل التطرق إلى الموازنات التقديرية نتطرق إلى تعريف محاسبة التكاليف باعتبار محاسبة المسؤولية أسلوب من أساليب محاسبة التكاليف:

أ. مفهوم محاسبة التكاليف: من الصعب إيجاد تعريف مختصر للتكاليف يحيط بموضوعها بشكل كامل ولكننا سنحاول تبيان أهم تعريفها كمايلي:

فقد عرفها المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي بأنها: "طريقة لمعالجة البيانات التي ينبغي أن تساهم بصفة أساسية في اتخاذ القرار في المؤسسة، ومن أهم أهدافها تقييم المحزونات التي تمثل جزء مهم في أصول المؤسسة ولتقييم المحزونات آثار مباشرة على تقييم الأداء (Performance) وعلى الحكم الذي يأخذه المسؤولون على الهياكل والأنشطة داخل المنشأة، والأساليب والنظريات التي تبحث في متابعة الإنفاق في أي مشروع بغرض قيام تكلفة النشاط والرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية، ويتجلى ذلك من خلال القيام بعمليات تسجيل وتبويب وتحليل وتفسير لمغزى الأحداث التكاليفية بالمشروع كله والمعبر عنها بالوحدات النقدية".¹

وتعرف محاسبة التكاليف على أنها " تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى) وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة".² ومما سبق يمكن القول أن جميع التعريفات تتفق على أن محاسبة التكاليف نظام فرعي للمعلومات يقوم بمعالجة بيانات التكاليف المستقاة في المستندات، وفقا لمجموعة من المبادئ والطرق والنظريات تهدف إلى إنتاج معلومات تكاليفي تساعده إدارة المنشأة في الرقابة على الأداء، وتحديد كلفة المنتجات والخدمات واتخاذ القرارات.

II. نشأة و تطور الموازنات التقديرية: إن فكرة الموازنات التقديرية تقوم على أساس وضع تقديرات في المستقبل، ويرجع أصل لفظ الموازنة إلى الكلمة الفرنسية (Budget) حيث كانت الموازنة تطلق على المكشوفات التي يتم إعدادها من طرف الدولة لتقدير الإيرادات والمحروقات، كما توسع استخدام الموازنات التقديرية في الآونة الأخيرة بمختلف المنشآت والتنظيمات الاقتصادية ويرجع ذلك إلى ما يلي:³

- ✓ الرغبة في استخدام الموارد الاقتصادية أفضل استخدام ممكن.
- ✓ الرغبة في مواجهة المخاطر المحتملة حيث إعداد الموازنات التقديرية يساعد في دراسة المشاكل المحتملة قبل وقوعها و إيجاد الحلول المناسبة في حالة حدوث مشاكل.
- ✓ الرغبة في خلق حوافز للعمال من خلال مشاركة العاملين في إعداد الموازنات التقديرية، وما يترتب عن ذلك من دافعية ورضا عن العمل ورفع مستوى الأداء و تقوية روح العمل الجماعي.
- ✓ الرغبة في إيجاد وسيلة فعالة للرقابة وتقييم الأداء.

III. مفهوم الموازنات التقديرية: يختلف مفهوم الموازنات التقديرية من وجهة نظر المحاسبين والمدراء، حيث ينظر إلى الموازنات التقديرية حسب المحاسبين على أساس إعدادها أما المدراء ينظر إليها من حيث تنفيذها ومن بين التعريف للموازنات التقديرية نجد ما يلي:

الموازنات التقديرية "هي ترجمة مالية لخطة كمية تغطي جميع أوجه نشاط المشروع لفترة مستقبلية في صورة شاملة ومنسقة، ويوافق عليها المسئولون والمنفذون ويرتبطون بها وتتخذ هدفا يتم على أساسه متابعة نتائج التنفيذ الفعلي والرقابة عليها، ويمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات المصححة لمعالجة الانحرافات والتوصل إلى الكفاية القصوى".⁴

كما تعرف الموازنات التقديرية حسب الدليل الفرنسي للمحاسبة بأنها " أسلوب للتقدير يقتضي ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة مع اشتراك المسئولين إلى برامج أعمال تدعى الموازنات".⁵

وتعرف الموازنات التقديرية بأنها "خطة تفصيلية للإعداد المستقبل، معبرا عنها بوحدات كمية، تحدد كيف يمكن الحصول على المواد، و كيف سيتم استخدامها لتحقيق أهداف محددة خلال فترة زمنية معينة، لذلك تعتبر الموازنات هي الأداة المحاسبية الرئيسية لتقييم الأداء والإعداد للمستقبل".⁶

IV. أهداف الموازنات التقديرية: إن قيام المنشأة باعتماد الموازنات التقديرية يحقق مجموعة من الأهداف أهمها:⁷

- ✓ توفر الموازنات التقديرية حلقة الوصول بين خطط الإدارات المختلفة داخل المنشأة.
- ✓ تشجع الموازنات المديرين للتفكير والتخطيط للمستقبل بدلا من الاهتمام بالأمر المستجدة ومتابعتها وإيجاد حلول لها.
- ✓ تساعد الموازنات التقديرية على التخصيص الرشيد للموارد داخل المنشأة لاستغلالها الأمثل في الأقسام المختلفة.
- ✓ تساعد الموازنات التقديرية الإدارة على تقييم الأداء من خلال تحقيق الأهداف الموضوعية.

✓ تساعد الموازنات على التنسيق بين أقسام المنشأة من أجل ترابط أداء الأقسام وعدم وجود فجوة بين أداء الأقسام المختلفة.

٧. أنواع الموازنات التقديرية: تنقسم حسب كل معيار إلى:

1.٧. أنواع الموازنات التقديرية من حيث الفترة الزمنية: ووفقا لهذا المعيار تقسم الموازنات إلى موازنات طويلة الأجل، متوسطة الأجل وقصيرة الأجل، وهي ترتبط بأهداف المؤسسة وإستراتيجياتها فهناك أهداف إستراتيجية وأهداف تكتيكية وأهداف تشغيلية.

1. موازنات طويلة الأجل: تعبر عن الأعمال التي ترغب المؤسسة في تحقيقها في المدى الطويل وهي متعلقة بالأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، وتغطي فترة تفوق خمسة سنوات وغالبا تهتم وتخطط للاستثمارات المالية.

2. موازنات متوسطة الأجل: عادة ما تغطي أهداف ما بين مدة سنتين إلى أربعة سنوات وهي متعلقة بالأهداف التكتيكية.

3. موازنات قصيرة الأجل: ويطلق عليها الموازنة التقديرية السنوية أو العملية، وهي تغطي نشاط المؤسسة خلال دورة مالية قادمة، وتعتبر جزء من الموازنات طويلة الأجل.

2.٧. من حيث المرونة: حسب هذا المعيار تقسم الموازنات إلى قسمين: الموازنات التقديرية الثابتة والموازنات التقديرية المرنة (المتغيرة)

1. الموازنة الثابتة: تبنى الموازنة الثابتة على حجم الإنتاج واحد وتستعمل في المؤسسات التي لها القدرة على التنبؤ بصفة حقيقية بحجم النشاط لفترة القادمة، حيث تتميز هذه الموازنة بالثبات نسبيًا إلى مستوى حجم النشاط.

2. الموازنة المرنة (المتغيرة): ويطلق عليها كذلك المتغيرة وتعد على أساس مجموعة متعددة من مستويات النشاط، لغرض المراقبة وتقييم الأداء، حيث تعتبر هذه الموازنة كأداة فعالة في ذلك و تتميز بالمرونة إذ أن هناك تغيرات تحدث في محيط المؤسسة سواء الداخلي أو الخارجي، ولذا يجب أن تستجيب لهذه المتغيرات.

3.V. من ناحية درجة التفاصيل التي تشملها الموازنة التقديرية: تقسم حسب مدة التصنيف إلى موازنة المسؤولية وموازنات البرامج.

1. موازنة المسؤولية: إن موازنة المسؤولية أداة فعالة للرقابة لأنها تزودنا بالمعلومات المفصلة التي تساعد على تقييم أداء المسؤول الذي هو على رأس القسم المعني أو مركز المسؤولية، الذي قد يكون هدفه تخفيض الأعباء فيكون مركز التكاليف أو لزيادة الإيرادات فهو مركز الإيرادات، أو في الأخير أرباح فهو مركز ربح إذ أن الموازنة تتضمن الأعمال المراد تنفيذها خلال فترة الموازنة لكل قسم من أقسام المؤسسة.

2. موازنة البرامج: تساعد هذه الموازنة على اتخاذ القرارات خاصة في المشاريع الاستثمارية حيث أنها تحدد ما تسعى المؤسسة إلى القيام به من خطط رئيسية، وأساس موازنة البرامج هو نشاط معين أو عملية محددة تريد المؤسسة القيام بها، مثل شراء آلة جديدة، القيام بحملة دعائية... الخ.

4.V. من حيث وحدة القياس: هناك موازنات معبر عنها على أساس عيني مثل موازنة الإنتاج، وموازنات معبر عنها على أساس نقدي، ونجد الموازنات المعبر عنها عينيا في المؤسسات الإنتاجية، إلا أن أغلب الموازنات يعبر عنها على أساس نقدي نظرا لاعتمادها على المعلومات المستقاة من المحاسبة العامة أو محاسبة التكاليف، ولأنه لا يمكن الجمع بين الموازنات المختلفة فهناك قاسم مشترك هو القياس النقدي.

1. مبادئ إعداد الموازنات التقديرية: من تعريف الموازنات التقديرية وأهدافها تتبلور مجموعة من المبادئ التي تعتبر مرجعا يتم الاسترشاد به باستمرار في المراحل المختلفة التي تمر بها الموازنة ومن بين هذه المبادئ نجد:

2. مبدأ الشمول: يقصد بهذا المبدأ أن تكون الموازنة شاملة لجميع إدارات المشروع وأقسامه ومراكز المسؤولية فيه، وعليه تشمل الموازنة بطبيعتها جميع أوجه نشاط المشروع وتلمس جميع عملياته وتمتد إلى جميع مستوياته كما هي محددة في الهيكل التنظيمي للمشروع.

3. مبدأ التوزيع الزمني: يقصد بهذا المبدأ توقيت العمليات المختلفة وتوزيعها على مدار فترة الموازنة حسب توقع حدوثها، كأن تقسم موازنة الفترة القادمة إلى فترات متساوية، فالتقسيم الزمني لا يعني توزيع الأرقام السنوية توزيعا متساويا على فترات الموازنة إنما المقصود هنا بمبدأ التوزيع الزمني توقيت العمليات خلال فترة الموازنة حسب احتمال أو توقع حدوثها فعلا.

4. مبدأ التعبير المالي: يعتبر مبدأ التعبير عن الموازنة في شكل مالي أمراً حتمياً، و ذلك لتوحيد أساس القياس بين الموازنات المختلفة، إذ يتم في البداية إعداد بعض الموازنات على شكل معايير كمية نوعية مثل الكمية المقدرة من المبيعات أو المنتجات التامة، وكذلك الاحتياجات المقدرة من المواد الأولية أو زمن العمل أو الطاقة... الخ، وهو ما يعبر عنه بالموازنة العينية، إلا أنه من الضروري ترجمة جميع هذه الموازنات العينية إلى لغة مالية معبر عنها بوحدة نقدية الدينار مثلاً.

5. مبدأ المشاركة: في الواقع يعتبر إعداد الموازنة عملية تعاونية تشترك فيها جميع المستويات من إدارات وأقسام ومراكز مسؤولية، حيث يقوم كل منها بالمشاركة في رسم خطط وسياساته التفصيلية، وفي ترجمة هذه الخطط والسياسات إلى معايير كمية ونوعية ونقدية، وتؤدي مشاركة جميع المستويات الإدارية المسئولة في إعداد الموازنة إلى زيادة درجة تقبل الأفراد لها حين التنفيذ، وإلى محاولتهم العمل على إنجازها بكل السبل على اعتبار أن معايير الموازنة نابعة منهم أولاً، ولأنهم شاركوا في إعدادها ثانياً، ولأن هذه المعايير تنتم بالواقعية باعتبارهم أقدر الأفراد معرفة بالتفاصيل الدقيقة لشؤون مراكزهم وأقسامهم وإداراتهم.

6. مبدأ الربط بين معايير الموازنة ومراكز المسؤولية: ويقصد بالربط بين معايير الموازنة ومراكز المسؤولية تخطيط المبيعات وتتبع تدفق بنود التكاليف بحسب المسؤولية عن هذه العمليات وعن بنود التكاليف المرتبطة بها، بحيث يكون لكل مركز مسؤولية خطة عمل مرسومة يسير عليها ويتحمل تكاليفها، وبذلك تتسنى مقارنة نتائج التنفيذ الفعلي بهذه الخطة وبالتالي يتسنى اتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجة نواحي الضعف والإسراف وتشجيع الكفاءات، وتبعاً لذلك يتم تخطيط العمليات وإعداد التقارير الرقابية بحيث يتطابق الهيكل التنظيمي والمستويات الإدارية المختلفة في المنشأة، ويراعي في إعداد هذه التقارير أن تكون متكاملة بحيث يمكن متابعة الأداء عند المنبع، وأن يحمل كل مركز من مراكز المسؤولية بينود التكاليف المسؤول عنها والتي تخضع لرقابته فقط، كما يراعي في تخطيط العمليات وتصميم تقارير الأداء أن المستويات الإدارية العليا للإدارة تهتم بصورة شاملة لجميع أوجه النشاط، في حين تختص مستويات الإدارة الوسطى والدنيا بالتفاصيل المتعلقة بالنشاط الخاص بها فقط.

الاطار المفاهيمي لتقييم الأداء.

1. مفهوم وأهداف تقييم الأداء:

1.1. تعريف تقييم الأداء: قبل تعريف تقييم الأداء نعرض على تعريف الأداء:

يعرف الأداء على أنه "مجموع الرضا في كل ما يتعلق بالنتائج المالية وغير المالية للمنشأة من الأطراف المكونة للمؤسسة والمتضمنة لمستوى الثقة في قدرات المؤسسة على إنتاج هذا الرضا بشكل دائم، فالمؤسسة التي تتميز بأداء جيد هي التي من أهم مميزات الاستثمار الدائم لزيائنها، لعمالها، لمنتجاتها، مهامها".⁸ بعد إعطاء مفهوم للأداء، يعرف تقييم الأداء على أنه "تقييم نشاط الوحدة الاقتصادية في ضوء ما توصلت إليه النتائج في نهاية الفترة المحاسبية بحثاً عن العوامل المؤثرة في النتائج في تشخيص ما تبين من صعوبات في التنفيذ وتحديد المسؤوليات وتفاذي أسباب الأخطاء مستقبلاً".⁹ كما يعرف تقييم الأداء على أنه "قياس الأداء الفعلي (ما تم تأديته من عمل) ومقارنة النتائج المحققة بالنتائج المطلوب تحقيقها أو الممكن الوصول إليها حتى تكون صورة حية لما حدث، ولما يحدث فعلاً ومدى النجاح في تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط الموضوعية، بما يكفل اتخاذ الإجراءات الملائمة لتحسين الأداء".¹⁰

ويمكن أن نعرف تقييم الأداء على أنه محاولة مقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط من قبل، من أجل تحديد المسؤوليات ومعالجة الانحرافات وتفاذي الأخطاء في المستقبل والرقابة على أداء الأفراد والحكم على مدى قدرتهم في تنفيذ الخطة المستقبلية للمنظمة.

2.1. أهداف تقييم الأداء: تهدف عملية تقييم الأداء إلى الوصول إلى مجموعة من الأهداف يمكن تلخيصها كما يلي:

1. متابعة أداء العامل والرقابة عليه بصفة دائمة: حيث تستعمل تقارير الكفاءة كأداة للرقابة والإشراف إذ تسمح للمسئول المباشر بأن يهتم بصفة شبيهة دائمة بسير العمل وملاحظة أداء العاملين لأعمال وظائفهم للحكم على مدى كفاءتهم لمهنتهم.

2. دفع العمال إلى الاجتهاد أكثر في مهنتهم: فعند ما يدرك العامل أن مهنته ستخضع للتقويم والتقدير الدائم من قبل المسؤولين، فإن ذلك يجعل العامل يبذل جهد أكثر.

3. إمكانية تثبيت العامل الجديد: فنظم الخدمة المدنية تقضي في غالب الأحيان بقضاء الموظف (العامل) الجديد لفترة تريض قبل تثبيته في مهنته، والإستبعاد من المهنة وذلك لعدم قدرته على القيام بواجباته.

4. تبيان بعض العيوب والمشاكل الإدارية والتنظيمية: حيث تكفل الدراسة التحليلية لنتائج تقارير الكفاءة الكشف عن بعض العيوب الإدارية والتنظيمية وعلى سبيل المثال فإذا كان مستوى غالبية الوحدة الإدارية بالنسبة لعنصر من العناصر دون المستوى المطلوب فإن هذا يبين أن هناك مشكلة في الوحدة الإدارية ككل، وليس في الموظف نفسه.

5. تقدير صلاحية أنظمة شؤون العاملين الأخرى: إذ تعتبر عملية تقييم الأداء بمثابة إختيار لمدى سلامة ونجاح الطرق المستخدمة في الإختبار والتعيين.

II. الخطوات والمشاكل المتعلقة بتقييم الأداء وعلاقته بالتخطيط والرقابة

II.2. خطوات تقييم الأداء: تمر عملية تقييم الأداء بأربعة خطوات أساسية:

1. تحديد أبعاد ومعايير تقييم الأداء: وهي تحديد ما الذي يجب أن يتم قياسه عند تقييم الأداء للأفراد، مما يعني تحديد الأبعاد التي سوف تستخدم في قياس الأداء والبعد هو جانب من جوانب الأداء، يمكن ان يستخدم لتحديد مدى فعالية وكفاءة الفرق في قيامه بعمله مثال الأداء وجوده الأداء وسلوكيات العمل... الخ. إن تقييم الأداء يجب أن يركز على أبعاد ذات صلة مباشرة بما يؤديه الفرد فعلا في وظيفته، وهذا يجب أن يتم تحديد أبعاد التقييم إستنادا إلى نتائج تحليل الوظائف وبصرف النظر عما إذا كانت أبعاد التقييم مرتبطة بأهداف المنظمة أو مرتبطة بمحتوى العمل الذي يظهره تحليل الوظائف.

2. قياس الأداء الفعلي: تنصب عملية قياس الأداء الفعلي للأفراد على تحديد درجة أو رتبة مدى جودة أداء الأفراد في كل بعد من أبعاد التقييم التي تم تحديدها في الخطوة السابقة، فقد تستعمل بعض المنظمات قياس مكون من مجموعة من الدرجات أو تستخدم رتب وصفية وقد تكون أحيانا من السهل تقييم الأداء بشكل كمي وذلك في حالة تقييم حجم الإنتاج والتصميمات التي أنجزها الفرد.

3. توفير معلومات مرتدة للأفراد عن نتائج تقييم أرائهم: غالبا يثار في بعض المنظمات سؤال مؤداه من الأفضل إخبار المرؤوسين بنتائج تقييم أدائهم أم لا؟، وهذا السؤال في حقيقة الأمر يعتبر سؤال مستغرب فكيف يتم تقييم الأداء للأفراد ثم يحجب عنهم نتائج التقييم، وقد وصل الأمر في بعض المنظمات أن يطلق على تقييم الأداء بالتقارير السرية، حيث أنها تعتبر سرية حتى بالنسبة للفرد الذي يتم تقييم أداؤه.

4. إدارة وتحسين الأداء: ان أساليب تقييم الأداء قد يؤثر بشكل مباشر على تحسين الأداء كما انها قد تؤدي الى نتائج عكسية، فقد ينتهي بصراع وتعارض بين الفرد ورئيسه المباشر، ولتحسين ذلك يجب ان تقوم فلسفة تقييم الأداء في المنظمة على تحسين الأداء للأفراد وليس عقابهم أو مكافأتهم.

2.11. المشاكل المتعلقة بتقييم الأداء وعلاقته بالتخطيط والرقابة:

1. مفهوم الرقابة والتخطيط:

تعرف الرقابة "بأنها العملية التي تتأكد الإدارة بمقتضاها من أن القرارات والأنشطة المختلفة تتماشى مع النتائج المرغوبة، وعادة ما تكون النتائج المرغوبة هي تلك التي سبق تحديدها أثناء عملية التخطيط، وتتضمن عملية الرقابة أيضا ضرورة التعرف على مدى ملائمة الخطط الموضوعية وتعبيرها عن الظروف العلمية إذن الرقابة تهدف الى تحقيق هدفين:¹¹

✓ الأول: وهو التأكد من حسن سير العمل وتناسبه مع الخطط الموضوعية.

✓ الثاني: وهو التحقق من تعبير الخطط الموضوعية عن الظروف التشغيلية القائمة.

أما التخطيط فيعرف على أنه "عبارة عن اتخاذ قرار مسبق لما يراد عمله، كما أن الخطة هي طريق مرسوم لفعل يزعم القيام به".¹²

2. علاقة تقييم الأداء بالرقابة: يقول فيول أن الرقابة هي التحقق من أن ما يحدث يطابق الخطة

المقررة والتعليمات الصادرة والمبادئ المعتمدة، ولذلك تعتبر الرقابة احد الوظائف الإدارية الرئيسية التي يمكن عن طريقها التأكد من مدى تحقيق الأهداف بالكيفية المطلوبة، وتتم عملية الرقابة بثلاث مراحل أساسية تتمثل في:¹³

✓ تحديد معايير الأداء.

✓ تجميع البيانات عن الأداء.

✓ تقييم الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المتوقع، وتحديد الانحرافات وتحليلها واتخاذ الإجراءات التصحيحية لعلاج هذه الانحرافات.

يتضح مما سبق أن عملية تقييم الأداء تعتبر من أهم العمليات الإدارية لأنه بدونها لا يمكن القيام بعملية الرقابة، فهي تمثل الشق الثاني في العملية الرقابية بعد وضع معايير الأداء كما أوضحنا سابقا. ومن هنا انعكاس مباشر لوظيفة الرقابة وتقييم الأداء على كل الوظائف الإدارية الأخرى، فبناء على الرقابة وتقييم الأداء يتم إعادة التخطيط وهذا انعكاس للرقابة على التخطيط.

وعن طريق الرقابة وتقييم الأداء تكتشف نواحي القصور في إعداد القوى العاملة، بالزيادة أو النقصان، أو وضع الأفراد في المكان غير المناسب الذي لا يتفق مع مؤهلاتهم أو خبرتهم العملية، وهنا يحتاج الأداء الى إعادة النظر في سياسات الأفراد، ومعنى ذلك أن الوظيفة الرقابية وتقييم الأداء انعكاس على جميع الوظائف الإدارية الأخرى وظهور التكامل بينهما جميعا.

3. علاقة تقييم الأداء بالتخطيط: يجب على المؤسسة أن تخطط كي تتسق نشاطاتها، تضمن ان المستقبل مأخوذ بعين الاعتبار، كي تكون عقلانية، وكي تراقب هذا من شأنه أن يخلق التآزر داخل المؤسسة وهو مجموعة من الحركات المتداخلة والمتناسقة مثل الموجودة في أعصاب الكائن الحي، إذ لا يمكن تصور تقييم الأداء دون وجود تخطيط لأنه الأساس الذي يرجع إليه عند التقييم، فالخطة تحدد الأهداف والمعايير المرجعية وتحدد المراحل الوسيطة لقيادة المؤسسة الى النتائج المستهدفة كبرامج الشراء والإنتاج، لهذا فهي معرضة للتغيير باستمرار بعد تقييم الأداء لضمان استمرار المؤسسة ورفع مردوديتها.¹⁴

3.11. مشاكل تقييم الأداء: تواجه عملية تقييم الأداء جملة من المشاكل يمكن حصرها فيما يلي:

15

1. عدم وجود معدلات ومعايير للأداء: من أسباب عدم كفاءة نظام تقييم الأداء في أي مكان هو عدم وجود معدلات ومعايير واضحة ودقيقة للأداء، هذه المعدلات والمعايير ضرورية لتمكين المقيمين من مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المطلوب، وعلى الرغم من صعوبة وضع المعدلات والمعايير لجميع الوظائف، فإنه مع التطبيق والخبرة يمكن الوصول إلى معايير ومعدلات لجميع أو لأغلب الوظائف، وهذه المعايير يجب أن تكون واضحة ودقيقة ومفهومة لكل من الرئيس والمرؤوس وأن يشارك المرؤوسين في إعدادها.

2. استخدام طريقة للتقييم لا تتناسب مع جميع الوظائف: غالبا ما تستخدم المؤسسات طريقة واحدة للتقييم ويتم تعميمها على جميع الإدارات بغض النظر عن طبيعة ومستوى الوظائف فتعميم طريقة واحدة على جميع الوظائف قد لا يحقق الكفاءة المطلوبة من العملية.

3. **عدم كفاءة نماذج التقييم:** تلعب نماذج تقييم الأداء دورا فعالا في نجاح عملية التقييم فوجود نماذج شاملة وواضحة وسهلة قد تشجع المقيم على تعبئته في وقته وبتقان، أما النماذج المعقدة والغامضة فإنها تؤدي إلى تهرب المقيم من إعداده أو عدم الاهتمام عند التعبئة، وغالبا ما تكون عدم كفاءة النماذج بسبب استخدام عبارات وألفاظ غير واضحة أو عدم تضمن النماذج لإرشادات توضيحية للمقيم.

4. **إتجاه بعض المنشآت إلى السرية في التقارير:** هناك بعض المنشآت التي تأخذ بنظام السرية المطلقة في التقارير، حيث ان السرية المطلقة قد لا تحقق الهدف الرئيسي من نظام التقييم.

III. **إجراءات معالجة مشاكل تقييم الأداء:** لا يوجد إجراءات جذرية لمعالجة مشاكل تقييم الأداء ولكن هناك بعض الإعتبارات التي يمكن الإستعانة بها للوصول الى نظام سليم للتقييم وهي:

1. تصميم نظام تقييم الأداء: يجب تصميم نظام لتقييم الأداء يكون ملائم مع نوعية وطبيعة العمل التي ينتمي اليها العامل، كما يجب أن يحتوي نظام تقييم الأداء مجموعة من البيانات التي تهدف الى قياس مستوى أداء العامل وبشكل واضح للجميع.¹⁶
2. يفضل استخدام معايير موضوعية في تقييم الأداء وهي التي تمس نواتج تقييم الأداء ثم سلوك الأداء وأقلها موضوعية هي التي تمس الصفات الشخصية.
3. يفضل استخدام عدة نماذج (أو ربما طرق) للتقييم، وذلك باختلاف الوظائف، والمستويات التنظيمية.
4. يجب الإهتمام بشكل وبطريقة إخراج نماذج التقييم، والإهتمام بوضوح بالتعليمات والإرشادات الخاصة بإستقاء نموذج التقييم، وذلك لإضفاء نوع من الاحترام والثقة والفهم الصحيح للطريقة المستخدمة.
5. يجب ان يكون التقييم الأداء إستخدامات واضحة ومحددة ومفيدة، وإلا من الأفضل عدم استخدامه على الإطلاق.¹⁷

IV. **مؤشرات قياس الأداء:** هناك مجموعة من المؤشرات لقياس الأداء الإقتصادي في المنشآت وذلك حسب فروع أو وظائف المنشأة حيث أن وظائف المنشأة كثيرة ومتعددة نذكر منها: وظيفة التموين، الإنتاج، التسويق، الوظيفة المالية، وظيفة الأفراد... الخ، ونبرر فيما يلي بعض المؤشرات لقياس الأداء الإقتصادي في المنشأة الإقتصادية.

1.IV. مؤشرات وظيفة التموين: يقصد بوظيفة التموين بأنها " مجموعة من المهام والعمليات التي تعني العمل على توفير مختلف عناصر المخزون المحصل عليها من خارج المؤسسة أساسا بكميات وتكاليف ونوعيات مناسبة طبقا لبرامج وخطط المؤسسة، سواء الإنتاجية أو التسويقية في إطار متناسق في الوقت المطلوب".¹⁸ وتنقسم وظيفة التموين بدورها إلى قسمين أساسيين هما:

1. **الشراء:** هو ذلك النشاط المسؤول على اقتناء السلع والخدمات الضرورية لتشغيل المؤسسة، حيث يجب تحقيق الإقتناء عند مستوى النوعية المطلوبة وبالكميات المرغوبة، وفي الأوقات الملائمة وفي أحسن ظروف الأمن والخدمة.¹⁹

2. **التخزين:** " تعرف وظيفة التخزين على أنها الإحتفاظ بالمواد إلى حين استعمالها، فمن شروط السلامة بالإضافة إلى تعديل حركة تدفق المواد وضبطها مع الزمن والكميات".²⁰

إن قياس أداء وظيفة التموين تقاس من ناحيتين هما الشراء والتخزين ويمكن توضيح ذلك في الجدول

التالي:

الجدول رقم (01): مؤشرات الأداء لوظيفة التموين

المؤشر	مجال القياس	اسم المؤشر	قيمة المؤشر	كيفية القياس
مؤشر أداء الشراء	ضمان التموين وتكاليفه	نسبة التموين ²¹	الكمية المشتراة + Δ في المخزون الإحتياجات	/
		أهمية تكاليف التموين	تكاليف التموين تكاليف المؤسسة	/
	نوعية المواد المشراة	نسبة المردودات	المشتريات المردودة مجموع المشتريات	كلما قلت كلما كان احسن
	مكانة المؤسسة عند الموردين	نسبة التخفيضات	مجموع التخفيضات مجموع المشتريات	كلما زادت كلما كان احسن
		نسبة الطلبيات المؤخرة	عدد الطلبيات المؤخرة عن أجلها عدد الطلبيات	كلما قلت كلما كان احسن
		نسبة اسعار الشراء بالنسبة للسوق	متوسط أسعار المواد المشتراة متوسط الأسعار السائدة في السوق	كلما قلت عن الواحد كلما كان أحسن
	تحكم المؤسسة في نقل المشتريات	نسبة التالف لأسباب النقل ²²	عدد الوحدات التالفة لأسباب النقل عدد الوحدات المنقولة	كلما قلت كلما كان احسن
مؤشر أداء التخزين	التلف الحاصل في المخزونات	نسبة التالف	عدد الوحدات التالفة عدد الوحدات المخزنة	كلما قلت كلما كان احسن
	تحكم المؤسسة في حجم مخزونها	متوسط المخزون	مخزون إحتياط + حجم الطلبية 2	يقارن هذا المؤشر بالمستويات العليا أو الدنيا للمخزونات.

كلما قلت هذه النسبة، كلما كان أحسن كما تقارن هذه النسب بنسب معيارية أو نسب السنوات السابقة أو النسب السائدة في المؤسسات الأخرى	<u>عدد عمال قسم التمويل</u> عدد عمال المؤسسة	نسبة أفراد قسم التمويل	أفراد قسم التمويل	تكاليف وظيفة التمويل
	<u>تكاليف قسم التمويل</u> مجموع تكاليف المؤسسة	نسبة التكاليف في قسم التمويل	تكاليف قسم التمويل	
	<u>الأصول الثابتة لقسم التمويل</u> إجمالي الأصول الثابتة	نسبة الأصول الثابتة في قسم التمويل	الأصول الثابتة في قسم التمويل	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على عدة مراجع ورسالة ماجستير للباحث عامر الحاج.

1V. 2. مؤشرات الأداء لوظيفة الأفراد: تعرف وظيفة الأفراد "بأنها استخدام القوى العاملة داخل المؤسسة، ويشمل ذلك عمليات تخطيط للقوى العاملة، الإختيار والتعيين، التدريب والتنمية، التعويض والأجور، العلاقات الصناعية، تقديم الخدمات الاجتماعية والصحية للعاملين وأخيرا بحوث الأفراد".²³ إن قياس أداء الأفراد في معظم الدراسات الأكاديمية ينظر لها من جانبيين ويمكن أن نبين ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): مؤشرات الأداء لوظيفة الأفراد

مجال القياس	اسم المؤشر	قيمة المؤشر	كيفية المؤشر
إنتاجية العمل	الإنتاجية المتوسطة للعمل	<u>قيمة الإنتاج أو كمية الإنتاج</u> عدد العمال	كلما إرتفعت هذه النسب كان أحسن وتقارن هذه النسب بنسب معيارية أو نسب السنوات السابقة أو النسب السائدة في المؤسسات الأخرى.
	إنتاجية ساعة العمل	<u>قيمة الإنتاج أو كمية الإنتاج</u> عدد ساعات العمل	
	القيمة المضافة المتوسطة ساعة العمل أو العامل	<u>القيمة المضافة</u> عدد العمال أو ساعات العمل	
تكاليف الموارد البشرية	نسبة مصاريف العاملين بالنسبة لمصاريف المؤسسة	<u>مصاريف العمال</u> إجمالي التكاليف	كلما قلت هذه النسب كان أحسن وتقارن هذه النسب بنسب معيارية أو نسب سنوات سابقة أو النسب السائدة في المؤسسات الأخرى.
	نسبة مصاريف العمال إلى الإنتاج	<u>مصاريف العمال</u> قيمة الإنتاج	
	الأجر المتوسط	<u>مجموع الأجور</u> عدد العمال	يقارن هذا الأجر بالحد الأدنى للأجور ومتوسط الأجر السائد في القطاع أو القطاعات الأخرى.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على عدة مراجع ورسالة ماجستير للباحث عامر الحاج.

3.1V. مؤشرات الأداء لوظيفة الإنتاج: يهتم النظام الإنتاجي بتوفير السلع والخدمات التي يحتاج إليها الأفراد بأكبر كفاءة ممكنة، وفي حدود الإمكانيات المادية والبشرية المتاحة للمؤسسة، إذ تعرف إدارة الإنتاج على أنها "مجموعة النظم والقواعد التي تطبقها في قطاعات الإنتاج ومراكز الخدمات المرتبطة بها، بقصد الحصول من الآلات والعمال والمواد الموجودة على أعلى ناتج ممكن بأقل تكلفة ممكنة، ووفقا لمواصفات الجودة الموضوعية".²⁴ ويقاس أداء وظيفة الإنتاج باستعمال المؤشرات التي يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم (03): مؤشرات الأداء لوظيفة الإنتاج

مجال القياس	إسم المؤشر	قيمة المؤشر	كيفية القياس
الكمية ²⁵	نسبة الإنتاجية	<u>المخرجات (الإنتاج)</u> المدخلات (عمال، آلات، مواد)	تقارن هذه النسب بنسب معيارية أو نسب سنوات سابقة وكلما ارتفعت كان ذلك أحسن للمؤسسة.
	معدل إنجاز الإنتاج	<u>الإنتاج المنجز</u> الإنتاج المخطط	
	معدل إنجاز الطاقة الإنتاجية	<u>الطاقة الفعلية للإنتاج</u> الطاقة المتاحة للإنتاج	
التصنيع	نسبة التصنيع	<u>حجم أو قيمة الفضلات</u> حجم أو قيمة المواد المستعملة	تقارن هذه النسب بنسب معيارية أو نسب سنوات سابقة وكلما انخفضت كان ذلك أحسن للمؤسسة.
	نسبة تكاليف الفضلات	<u>تكاليف الفضلات</u> تكاليف الإنتاج	
	نسبة الضياع التكنولوجي	<u>الضياع التكنولوجي</u> Σ الفضلات	
تكاليف وظيفة الإنتاج ²⁶	نسبة تكاليف وظيفة الإنتاج	<u>تكاليف وظيفة الإنتاج</u> تكاليف المؤسسة	تقارن هذه النسب بنسب معيارية أو نسب السنوات السابقة أو النسب السائدة في المؤسسات الأخرى
	نسبة تكاليف قوة العمل	<u>تكاليف مستخدمي قسم الإنتاج</u> Σ تكاليف المستخدمين في المؤسسة	
	نسبة تكاليف قوة العمل في الإنتاج	<u>تكاليف مستخدمي قسم الإنتاج</u> تكاليف الإنتاج	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على عدة مراجع ورسالة ماجستير للباحث عامر الحاج.

4.1V. مؤشرات الأداء لوظيفة التسويق: تعرف وظيفة التسويق على أنها "تنفيذ أنشطة المؤسسة المختلفة التي تهدف الى توجيه تدفق السلع والخدمات من المنتج إلى المستهلك أو المستخدم".²⁷ ويمكن أن نبين المؤشرات الهامة لأداء وظيفة التسويق وفقا للجدول التالي:

الجدول رقم(04): مؤشرات الأداء لوظيفة التسويق

مجال القياس	إسم المؤشر	قيمة المؤشر	كيفية القياس	
فعالية وظيفة التسويق	تطور رقم الأعمال	رقم الأعمال لسنة المقارنة رقم الأعمال لسنة الأساس	تقارن هذه النسب بنسب معيارية أو نسب سنوات سابقة وكلما ارتفعت كلما كان أحسن للمؤسسة	
	حجم المؤسسة في السوق	رقم الأعمال للمؤسسة رقم الأعمال للقطاع		
	معدل دوران المخزون	رقم الأعمال متوسط مخزون المنتجات التامة		
	ربحية رقم الأعمال	الربح رقم الأعمال		
مصاريف التسويق	عائد مصاريف التسويق	رقم الأعمال اجمالي مصاريف التسويق	كلما ارتفعت كلما كان أحسن للمؤسسة	
علاقة المؤسسة بزيائنها	تساهل المؤسسة مع الزبائن	نسبة التخفيضات	التخفيضات الممنوحة رقم الأعمال	كلما قلت كلما كان أحسن
		نسبة المبيعات الآجلة	المبيعات الآجلة رقم الأعمال	
	مركز المؤسسة في السوق	نسبة التسبيقات	التسبيقات رقم الأعمال	ارتفعت كلما كان أحسن

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على عدة مراجع ورسالة ماجستير للباحث عامر الحاج.
المحور الثالث: دور الموازنات التقديرية في تقييم الأداء.

إن الموازنات التقديرية تمثل تحدياً لكثير من الأفراد داخل المؤسسة وخاصة في السنوات الأولى التي يتم فيها إدخال هذا النظام في المؤسسة فمثلاً قد يكون مدير الإنتاج هو الوحيد الذي كان يعد برنامج الإنتاج، والآن لم يعد لوحده يقوم بهذه الوظيفة، وأكثر من ذلك فإن مسؤوله السامي يستعمل الموازنة التقديرية لتقييم أدائه وقد يوجه إليه اللوم في حالة ضعف أدائه ومن ثم فإن استعمال هذا النظام قد يؤدي إلى إستبعاد بعض المهارات وهذه التغيرات لا يقبلها الأفراد بسهولة، لذلك يجب أن تكون الإجراءات تتميز بالبساطة ويكون التغيير في أنظمة العمل أقل ما يمكن فمثلاً يجب محاسبة المسؤولين على النفقات التي هي تحت رقابتهم فقط، وباختصار يجب إدخال هذا النظام بطريقة ذكية بحيث نأخذ بعين الاعتبار النواحي البشرية المتعلقة بها.²⁸

وتستخدم تقارير المتابعة وتحليل الانحرافات عند إعداد الموازنات التقديرية من أجل تقييم الأداء الداخلي في المؤسسة والحكم على كفاءة مختلف أقسام المؤسسة. لإعداد التقارير وتحليل الانحرافات أهمية كبيرة فيما يتعلق بتقييم الأداء ونتطرق لهذين العنصرين فيما يلي:

أ. **تقارير المتابعة وتقييم الأداء:** لها أهمية كبيرة في إعطاء فكرة عن الكيفية التي تسير بها المؤسسة، خاصة في الجانب المحاسبي، وهذا من أجل تمكين الإدارة من اتخاذ القرارات المناسبة في حينها، وتمكن الإدارة من مراقبة تشغيل وحداتها الاقتصادية بأقصى كفاءة.

ولا يتأتى ذلك إلا إذا كان هناك وضوح في المعلومات المجمعة من التقارير، وتنظيم محكم في عرضها وهناك بعض المبادئ يجب أخذها بعين الاعتبار في إعداد التقرير مثل:²⁹

- ✓ ملائمة التقرير لاحتياجات الإدارة.
- ✓ إعطاء أهمية للزمن بين إعداد التقرير واتخاذ القرار.
- ✓ تحديد معايير لتقييم الأداء.
- ✓ إضفاء صبغة تنظيمية على تقارير الأداء.
- ✓ سهولة وفهم التقارير.
- ✓ أن لا تكون تكلفة التقرير أكبر من الفائدة منه. وتقدم هذه التقارير دورياً وعلى أساس مراكز المسؤولية حتى يمكن تحديد المسؤولية وتقييم الأداء.

ب. **تحليل الانحرافات:** تستلزم المقاربة المقارنة بين الأداء الفعلي والتقديري، فالفوارق التي تسجل تحلل لكي تسمح بالتعرف عن من هو المسؤول، وأن يقدم تحليلات وتعليقات عن أسباب فرق أو عدة فروقات قد تكون ناتجة عن الأسباب التالية:³⁰

- ✓ أخطاء وقع ارتكابها في التسيير.

- ✓ أخطاء ناتجة عن تقديرات سيئة قد تكون فيها مبالغة أو غير كافية.
 - ✓ أخطاء متعلقة بأسباب خارجة عن إرادة المسؤول.
-

الفصل الثاني الإطار النظري لمحاسبة التكاليف

محاسبة التكاليف: وهي نظام يشمل مجموعة من الأساليب والوسائل والطرائق المستخدمة في تحديد التكلفة لغرض إعداد القوائم المالية، فضلا عن تحليلات التكاليف للأغراض الإدارية.

يوضح هذا التعريف أن نظام محاسبة التكاليف يهدف الى توفير البيانات التكاليفية لغرضين رئيسيين:

- إعداد القوائم المالية (قائمة الربح وقائمة المركز المالي).
- تزويد إدارة المنظمة بالمعلومات المفيدة في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية.

كما تم تعريف **محاسبة التكاليف** على أنها الوسيلة التي تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لديها والتخطيط للمستقبل والتي يستخدمها محاسب التكاليف في تتبع وتسجيل وتحليل عناصر تكاليف عناصر الإنتاج لغرض استخدامها بأقصى درجة من الكفاية.

أهداف محاسبة التكاليف

1. قياس تكاليف الأداء: وينطوي تحته الأهداف الفرعية التالية:
 - تحديد كلفة كل عنصر من المواد والأجور والمصاريف (الخدمات).
 - تحديد تكاليف الإنتاج تحت التشغيل .
 - تحديد كلفة إنتاج الوحدات التامة الصنع.
 - تحديد كلفة إنتاج الوحدة الواحدة.
 - المساعدة في سياسة التسعير.
 - تقديم المعلومات عن الاحتياجات المستقبلية من كل عنصر.
2. الرقابة على عناصر التكاليف: وينطوي تحته الأهداف الفرعية التالية:
 - تحديد كمية وقيمة عناصر التكاليف عناصر التكاليف مقدما لكل من المواد والأجور والمصاريف.
 - تحديد الانحرافات بين التكاليف الفعلية والتكاليف المحددة مقدما.
 - تعديل كمية أو قيمة عناصر التكاليف المحددة مقدما في حالة عدم واقعيتها.
3. المساعدة في اتخاذ القرارات: وينطوي تحته الأهداف الفرعية التالية:

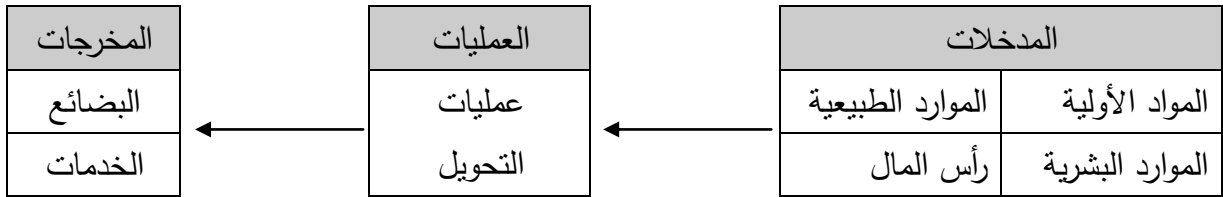
- تقديم التقارير الدورية للإدارة بخصوص المشكلات المطروحة.
- تقديم المعلومات اللازمة لوضع السياسات المستقبلية أو تعديل السياسات الحالية.
- القيام بالدراسات والبحوث على عناصر التكاليف بهدف تخفيضها واستخدامها الاستخدام الأمثل.

وان من أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور محاسبة التكاليف عجز المحاسبة المالية في تلبية احتياجات الإدارة ومنها:

1. البيانات التفصيلية عن عناصر الإنتاج والمستخدمه داخل كل قسم أو كل أمر أو كل مرحلة.
2. البيانات التفصيلية عن عناصر تكاليف البيع والتوزيع لكل سلعة ولكل منطقة... الخ.
3. البيانات التفصيلية لتكاليف كل وحدة منتجة.
4. المعلومات الخاصة بتغير التكاليف بزيادة أو انخفاض حجم الإنتاج .
5. التغير الواجب حدوثه في سعر البيع نتيجة للتغير الحاصل في تكاليف احد العناصر.
6. ما هي الأرباح المتحققة من كل أمر أو سلعة مقارنة بالإيرادات الكلية المتحققة.

إن محاسبة التكاليف توفر تفاصيل بيانات الكلفة التي تحتاجها الإدارة للرقابة على العمليات

الجارية والتخطيط للمستقبل كما في الشكل التالي:



إذ يوضح الشكل السابق عمليات الإنتاج للبضائع والخدمات، إذ توفر محاسبة التكاليف معلومات يتم استخدامها من قبل الإدارة لتقرير كيفية توزيع الموارد لتعظيم مساحة الكفاءة والربحية. إن كل أنواع مؤسسات الأعمال سواء أكانت صناعية أو تجارية أو صناعية تتطلب نظام معلومات لمحاسبة التكاليف لتسيير نشاطاتها ، فالشركات الصناعية تقوم بتحويل مشتريات المواد الأولية إلى بضائع تامة الصنع باستخدام الأجور والتكنولوجيا والتسهيلات (Facilities) ، والتجارية تقوم بشراء البضائع التامة ثم إعادة بيعها، أما بالنسبة للشركات الخدمية فقد تكون هادفة للربح مثل المصارف المؤسسات القانونية ... الخ ، أو غير هادفة للربح مثل الوكالات الحكومية ، نشاطات العناية بالصحة فإنها تقدم خدمات بدلا من الإنتاج.

إن طبيعة العمليات الصناعية تتطلب نظام لمحاسبة التكاليف يصمم لتوضيح تفاصيل بيانات الكلفة طبقاً لعمليات الإنتاج ، وفي الوقت الحاضر كل المنشآت مهما كان حجمها لديها نظام لمحاسبة التكاليف لتحديد الكلفة المحملة على الإنتاج وبالتالي تسعير وبيع المنتجات المختلفة.

علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية

أولاً: الاختلاف:

1. طبيعة البيانات: تهتم المحاسبة المالية بالبيانات الإجمالية دون الدخول في تفصيل التحليلي لهذه البيانات الإجمالية في حين تأخذ محاسبة التكاليف كافة البيانات التفصيلية ولكافة العناصر .
2. التوقيت: لا تستطيع المحاسبة المالية تقديم المعلومات إلى الإدارة إلا في نهاية الفترة وهي في العادة سنة، أما محاسبة التكاليف فهي تمد الإدارة بكافة المعلومات اللازمة عن سلوك هذه العناصر مع تأشير أي سوء في استخدام هذه العناصر .
3. التقارير: تقدم المحاسبة المالية عادة تقارير أجمالية في نهاية الفترة المحاسبية، في حين تقوم محاسبة التكاليف بتزويد الإدارة بتقارير دورية خلال الفترة المحاسبية (كل أسبوع ، شهر ، ... الخ) بهدف الرقابة على استخدام العناصر وتحديد تكاليفها بشكل مستمر .
4. الجهة المستفيدة: تهتم المحاسبة المالية بعلاقة بالمنشأة بالأطراف الخارجية ، في حين تهتم محاسبة التكاليف بالعمليات الداخلية للمشروع.
5. القياس: تقوم المحاسبة المالية بقياس الأحداث المالية بوحدات نقدية فقط ، في حين أن محاسبة التكاليف تقوم بتحديد كميات العناصر إضافة إلى قيمتها وبذلك تستطيع أن تراقب الكميات والقيم للعناصر وتحديد مواطن الإسراف وسوء الاستخدام.
6. الدقة: إن بيانات المحاسبة المالية تكون أدق من بيانات محاسبة التكاليف لاعتمادها على العمليات المتحققة فعلا من جهة واعتماد بيانات محاسبة التكاليف على التنبؤ والتقدير .

ثانياً: الارتباط:

1. إن البيانات التفصيلية لعناصر التكاليف التي توفرها لنا محاسبة التكاليف ما هي إلا بيانات عن حسابات أجمالية مقابلة في المحاسبة المالية ، أي أن بيانات التكاليف بيانات تفصيلية لبيانات المحاسبة المالية الإجمالية.

2. اشتراك محاسب التكاليف مع المحاسب المالي في أعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، إذ تحتاج هذه القوائم إلى كلفة الناتج تحت التشغيل ، وكلفة الإنتاج التام ، وكلفة مخزون المواد الأولية، وكلفة الصنع.
3. إن محاسبة التكاليف تحتاج إلى بيانات من المحاسبة المالية مثل سعر المواد المشتراة، أجور العمال، كلفة الموجودات الثابتة، كلفة المصروفات الأخرى.
4. إن الاتجاه الحديث هو دمج حسابات التكاليف والحسابات المالية في نظام واحد بسبب: أ- إن محاسبة التكاليف تعد أمراً ضرورياً لكافة النشاطات لتحقيق الكفاية في الاستخدام.
- ب- إن الدمج يؤدي إلى نوع من الرقابة المتبادلة بينهما

تبويب عناصر التكاليف

تبويب عناصر التكاليف في محاسبة التكاليف إما على حسب طبيعتها أو حسب علاقتها بوظائف المشروع أو حسب علاقتها بوحدة المنتج أو حسب علاقتها بحجم الانتاج وكما يلي:

حسب طبيعتها	حسب وظائف المشروع	حسب علاقتها بوحدة المنتج	حسب علاقتها بحجم النشاط
مواد أجور مصروفات	صناعية تسويقية إدارية وتمويلية	مباشرة غير مباشرة	متغيرة ثابتة مختلطة

أولاً: تبويب عناصر التكاليف حسب طبيعتها:

- كلفة المواد (المستلزمات السلعية)
- كلفة العمالة (الأجور)
- كلفة الخدمات (المصروفات الأخرى بخلاف المواد والأجور)

ثانياً: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوظائف المشروع:

- تكاليف صناعية (إنتاجية)
- تكاليف تسويقية (بيع وتوزيع)
- تكاليف إدارية (إدارية وتمويلية)

وتقسم التكاليف الصناعية إلى :

- المواد الصناعية: وهي المواد الخام والمواد الأخرى التي يحتاجها الإنتاج.

- الاجور الصناعية: اجور عمال الانتاج وعمال الخدمات الانتاجية الذين يعملون بالمصنع.
- المصروفات الصناعية: الخدمات الانتاجية الاخرى بخلاف المواد والاجور والتي تقدم الى المنتجات او للمصنع ككل مثل القوى المحركة و الانارة والصيانة و اجار المصنع واندثار الالات والتامين على الالات الخ.

التكاليف غير الصناعية:

- التكاليف التسويقية: وتضم جميع النفقات التي تصرف في سبيل بيع و توزيع منتجات المشروع مثل الاعلان ومصاريف النقل وعمولات وكلاء البيع ... الخ.
- التكاليف الادارية: وتشمل جميع عناصر التكاليف التي تنفق على وظيفة الاارة العامة بالمشروع مثل رواتب المديرين والمحاسبين وموظفي الادارة العامة.

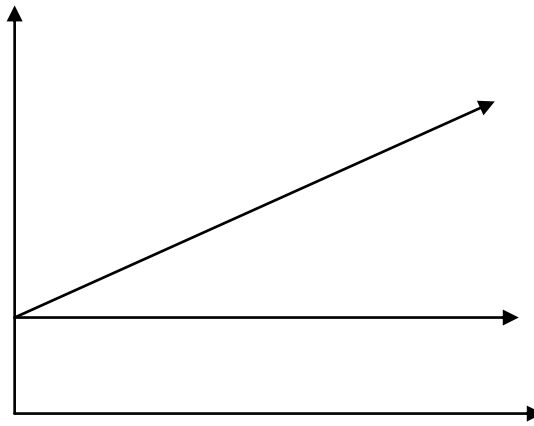
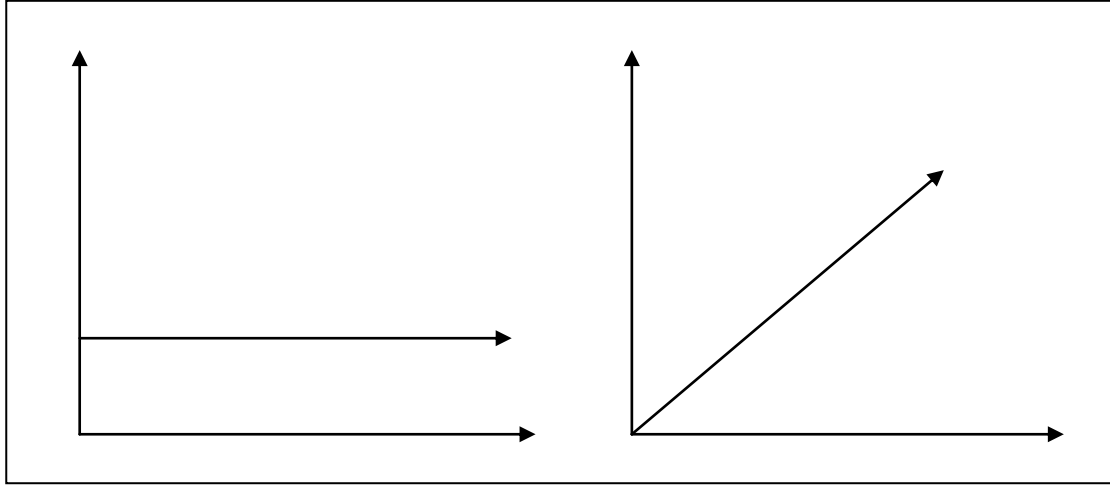
ثالثاً: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج النهائي:

- التكاليف المباشرة: وهي التكاليف التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بوحدة الإنتاج، وتتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تمييزها وتحديدتها وربطها بوحدة إنتاج معينة بذاتها مثل المواد الخام .
- التكاليف غير المباشرة: وهي التكاليف التي لا ترتبط بوحدة إنتاج معينة بذاتها، وإنما تنفق على المصنع ككل مثل اجار المصنع والقوى المحركة والانارة.

رابعاً: تبويب عنصر التكاليف حسب ارتباطها بحجم النشاط:

- التكاليف المتغيرة: وهي التكاليف التي تتغير زيادةً ونقصاً بتغير حجم النشاط وبنفس النسبة، أي هناك علاقة طردية بينها وبين حجم الإنتاج، وتكون متغيرة للإجمالي ثابتة للوحدة مثل المواد الخام والاجور المباشرة.
- التكاليف الثابتة: وهي التكاليف التي لا تتغير بالرغم من زيادة حجم الإنتاج زيادةً أو نقصاً ولمستوى محدود من الطاقة، وتكون ثابتة للإجمالي متغيرة للوحدة، أي وجود علاقة عكسية بين كلفة الوحدة وحجم النشاط مثل الرواتب والايجارات.
- التكاليف المختلطة: وهي التكاليف التي تتكون من جزئين ثابت و متغير، فإذا كان الجزء الثابت اكبر من المتغير تسمى تكاليف شبه ثابتة، أما إذا كان الجزء المتغير اكبر من الثابت فتسمى تكاليف شبه متغيرة.

المدى الملائم: هو ذلك المدى من مستويات النشاط التي تقترب من الحجم الأمثل للإنتاج والتي تمثل المدى المحتمل أن يتحدد خلاله مستوى حجم النشاط الفعلي للمنشأة.



تعريف اخرى:

التكلفة (cost): تضحية اقتصادية بجزء من موارد المشروع مقابل الحصول على منفعة او خدمة ضرورية لتحقيق أهداف المشروع ويعبر عنها بوحدات نقدية ويمكن التنبؤ بها وتحديدتها مقدماً.

الخسارة (loss): تضحية اقتصادية بجزء من موارد المشروع لا يقابلها منفعة او خدمة ولا يمكن التنبؤ بها وتحديدتها مقدماً.

الضياع (waste): (غير الطبيعي) تضحية اقتصادية بجزء من موارد المشروع لا يقابلها منفعة او خدمة ويعبر عنها بوحدات نقدية ولا يمكن التنبؤ به وتحديدته مقدماً.

تكاليف الفترة: وهي التكاليف التي تحمل على الفترة الخاصة بها ولا تحمل على المخزون كتكاليف التسويق والمصروفات الإدارية.

تكاليف المنتج: وهي التكاليف التي تحمل على المنتج كالتكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة.

مثال شامل على تبويب التكاليف :

فيما يلي بيانات عن عناصر التكاليف المستخرجة من دفاتر شركة النصر لصناعة التلفزيون والمطلوب تحليل عناصر التكاليف حسب طرق التبويب التي سبق دراستها :

عصر التكلفة	التبويب حسب الطبيعية (النوعي)	التبويب حسب الوظيفة	التبويب حسب علاقة النشاط	التبويب حسب علاقة النشاط	عصر التكلفة بحجم النشاط
تكلفة لمبات ومقومات	مواد	إنتاجية	مباشرة	مباشرة	متغيرة
تكلفة وقود وزيت	مواد	إنتاجية	غير مباشرة	غير مباشرة	متغيرة
أجور عمال الإنتاج	أجور	إنتاجية	مباشرة	مباشرة	متغيرة
تكلفة مواد لف وحزم	مواد	تسويقية	مباشرة	مباشرة	متغيرة
تكلفة أسلاك (ضئيلة القيمة)	مواد	إنتاجية	غير مباشرة	غير مباشرة	متغيرة
تكلفة قطع غيار للألات	مواد	إنتاجية	غير مباشرة	غير مباشرة	ثابتة
تكلفة شاشات	مواد	إنتاجية	مباشرة	مباشرة	متغيرة
أجور عمال الصيانة	أجور	إنتاجية	غير مباشرة	غير مباشرة	ثابتة
إهلاك آلات المصنع	مصروفات	إنتاجية	غير مباشرة	غير مباشرة	ثابتة
أجور عمال حراسة المعرض	أجور	تسويقية	غير مباشرة	غير مباشرة	ثابتة
تكلفة وإنارة وتبريد للمصنع	مصروفات	إنتاجية	غير مباشرة	غير مباشرة	ثابتة
مرتبات المشرفين والملاحظين	أجور	إنتاجية	غير مباشرة	غير مباشرة	ثابتة
مرتب مدير المصنع	أجور	إنتاجية	غير مباشرة	غير مباشرة	ثابتة
مرتبات رجال البيع	أجور	تسويقية	غير مباشرة	غير مباشرة	ثابتة
عمولة رجال البيع	أجور	تسويقية	مباشرة	مباشرة	متغيرة
إهلاك مباني المصنع	مصروفات	إنتاجية	غير مباشرة	غير مباشرة	ثابتة
مرتبات إدارية	أجور	إدارية وتمويلية	غير مباشرة	غير مباشرة	ثابتة
إيجار المعرض	مصروفات	تسويقية	غير مباشرة	غير مباشرة	ثابتة
التأمين على مبنى الإدارة	مصروفات	إدارية وتمويلية	غير مباشرة	غير مباشرة	ثابتة
فوائد وعمولات بنكية	مصروفات	إدارية وتمويلية	غير مباشرة	غير مباشرة	ثابتة

ملاحظة : كل التكاليف المباشرة تعتبر تكاليف متغيرة وليس كل التكاليف غير المباشرة تعتبر تكاليف ثابتة . لأن التكاليف غير المباشرة تتضمن تكاليف متغيرة وثابتة .

امثلة:

1. تكلفة النسيج في صناعة الملابس تعتبر تكلفة مباشرة لأنه يمكن تمييزها وتخصيصها لوحدة المنتج وأيضا متغيرة لأن التغير في حجم الإنتاج يؤدي إلى زيادة في تكلفة النسيج المستخدم .
2. الخيوط في صناعة الأحذية تعتبر غير مباشرة لصعوبة تخصيصها وضالة قيمتها ، وهي في نفس الوقت تعتبر متغيرة لأن التغير في حجم الإنتاج يؤدي إلى زيادة في تكلفة الخيوط المستخدم ،
3. إيجار المصنع يعتبر تكاليف غير مباشرة لصعوبة تخصيصها لوحدة منتج معين ، وفي نفس الوقت تعتبر تكاليف ثابتة لأنها لا تتغير بتغير حجم النشاط .

تمهيد:

بعد دراسة الجانب النظري في الفصول السابقة والعرض المختصر للنظام المحاسبي المالي وتعرفنا على خطوات التسجيل المحاسبي مروراً بالعنصر المهم وهو عملية الفوترة حيث تمثل هذه الأخيرة جزء مهم في التعاملات التجارية والتي تستخدم في تسيير أعمال مختلف المؤسسات الاقتصادية، وبما أن الدراسة نظرية لا تحقق الهدف المرجو منها مالم تكن مرفقة بدراسة تطبيقية مأخوذة من الواقع، لذلك تم اختيار ديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI)

حيث تعتبر من أهم المؤسسات الاقتصادية الناشطة في الجزائر وفي هذا الفصل سيتم القيام بدراسة مفصلة على هذه الأخيرة لإلى جاب عرض الهيكل التنظيمي لها، وكيف تتعامل هذه المؤسسة مع مختلف الوثائق في عملية الفوترة وكيف يتم تسجيلها.

المبحث الأول: تقديم عام لديوان الترقية والتسيير العقاري OPGI.

يعد ديوان الترقية والتسيير العقاري بولاية مستغانم من بين المؤسسات الكبرى التي لها دور استراتيجي في توفير و تخصيص المباني و العقارات بصفة عامة لخدمة المواطنين و المؤسسات إذ يهدف إلى تطوير و إنعاش الاقتصاد باعتباره السبيل في الازدهار.

المطلب الأول: نشأة ديوان الترقية والتسيير العقاري.¹

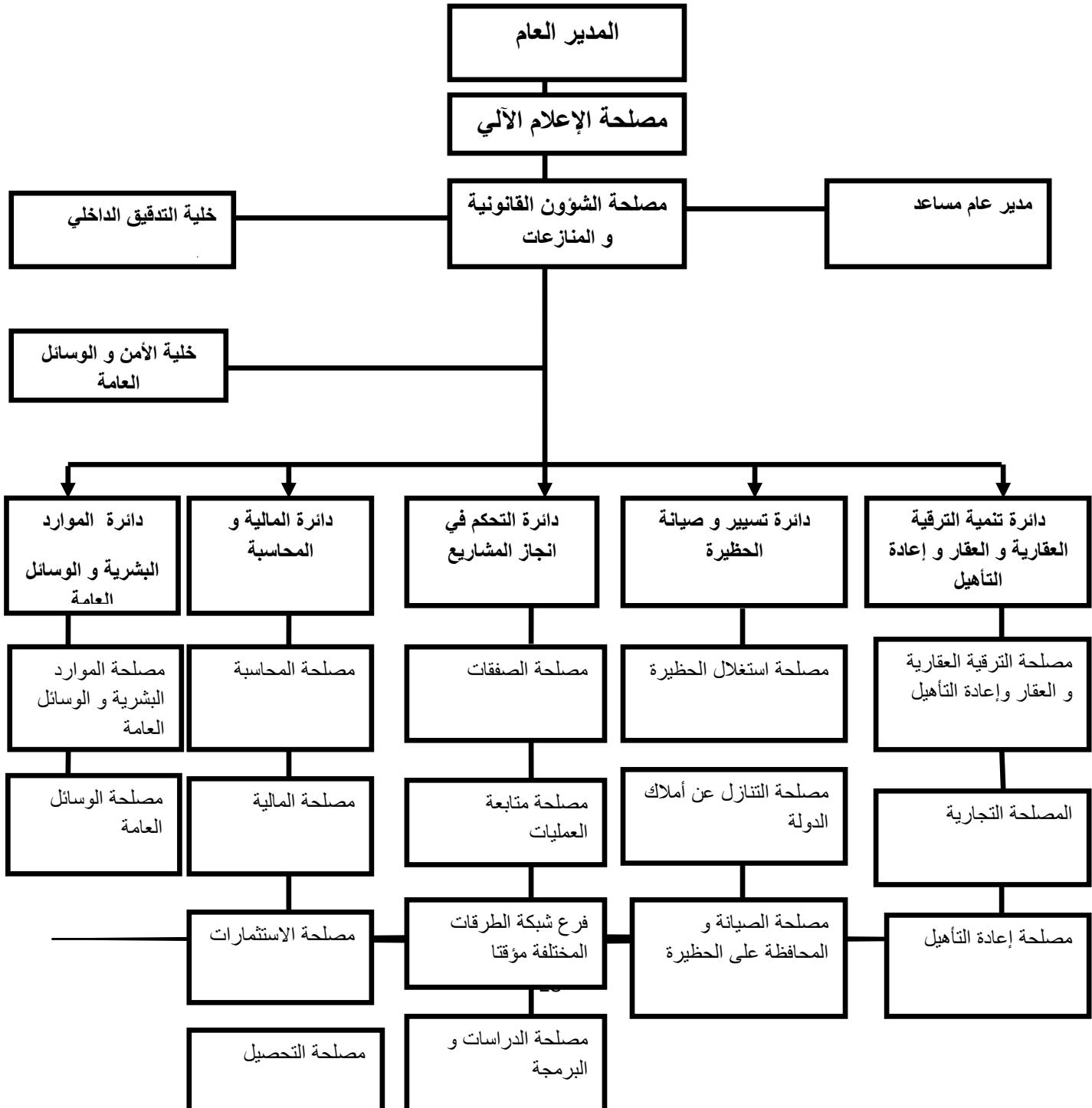
أنشأت الجزائر بعد الاستقلال أجهزة و مؤسسات إدارية حملت على عاتقها مهمة التكفل بالعقارات و حسن تسييرها حيث نجد مصلحة السكن للولاية تتولى مهمة تسيير العقارات الجاهزة الموروثة عن المعمر و التي اعتبرت شاغرة بموجب الأمر 102/66 و ذلك عن طريق كرائها للمواطنين و تغطية الإيجار الشهري و كذلك الصيانة و الترميم في حين كان الديوان العمومي للسكنات ذات الإيجار المعتدل ophlm المؤسس سنة 1968 بموجب المرسوم 259/68 المؤرخ في 5 مارس 1968 يتولى تسيير العقارات الغير الجاهزة الموروثة عن المعمر و التي كانت في طور الانجاز وكذلك التكفل بالعقارات المبنية في مشروع قسنطينة 1958، وفي سنة 1976 تم حل الدواوين العمومية للسكنات ذات الإيجار المعتدل ophlm بموجب المرسوم 144/76، و بمقتضى المرسوم 143/76 يتولى الديوان إتمام المهام و كذلك انجاز المشاريع السكنية و التكفل بتسييرها بالإضافة إلى تسلمه العقارات المتبقية عن مصلحة السكن بالولاية و بصدور القانون 01/81 المتعلق بالتنازل عن أملاك الدولة المعدل بالمرسوم 269/03 في 7 اوت 2003 أصبح يشرف على عملية بيع السكنات و المحلات التجارية و هكذا بدا دور مصلحة السكن للولاية slow يتناقص بتقلص عدد الأملاك الشاغرة les biens vacants، حيث أصبحت مهمتها تقتصر فقط على تأجير هذه الأملاك، الأمر الذي دفع بالدولة إدماج مصلحة السكن للولاية ضمن ديوان الترقية والتسيير العقاري عام 1984.

¹ من وثائق المؤسسة

المطلب الثاني: تعريف ديوان الترقية والتسيير العقاري.

فيما يخص الطبيعة القانونية لديوان الترقية والتسيير العقاري فنجد الديوان قد عرف على انه مؤسسة عمومية ذات صبغة إدارية، ولكن تغيرت طبيعته القانونية وأصبح مؤسسة عمومية ذات طابع تجاري وصناعي epic يتمتع بشخصية معنوية والاستقلال المالي ويعد تاجر مع هيئات مختلفة سواء أشخاص طبيعية أو معنوية وذلك من خلال شرائها للأراضي المخصصة لانجاز السكنات الاجتماعية، والسكنات الاجتماعية التسهيلية المدعومة من طرف f.n.p.o.s. والسكنات الترقية، والمحلات التجارية من الجماعات المحلية الدائرة أو من مديرية أملاك الدولة وكذلك الوكالات العقارية.

الشكل رقم 5: الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري .



يرأس ديوان الترقية و التسيير العقاري مدير عام يعتلي الهرم السلمي و يتعين بموجب مرسوم تنفيذي بناء على اقتراح من الوزير المكلف بالسكن ولا يمكن تعويضه إلا بالشكل نفسه.
كما انه يعتبر المسؤول الأول للمؤسسة إداريا و ماليا.

1-مجلس إدارة الديوان

طبقا للقرار 688 المؤرخ في 20 جوان 2005 يتشكل مجلس إدارة الديوان من الأعضاء التالية:

- مدير التخطيط و التهيئة العمرانية.
- أمين الخزينة.
- هما ممثلان عن وزارة المالية.
- ممثل الإدارة المركزية.
- ممثل الإدارة المحلية .
- هما يمثلان وزير السكن و العمران.
- ممثلين عن عمال الديوان.

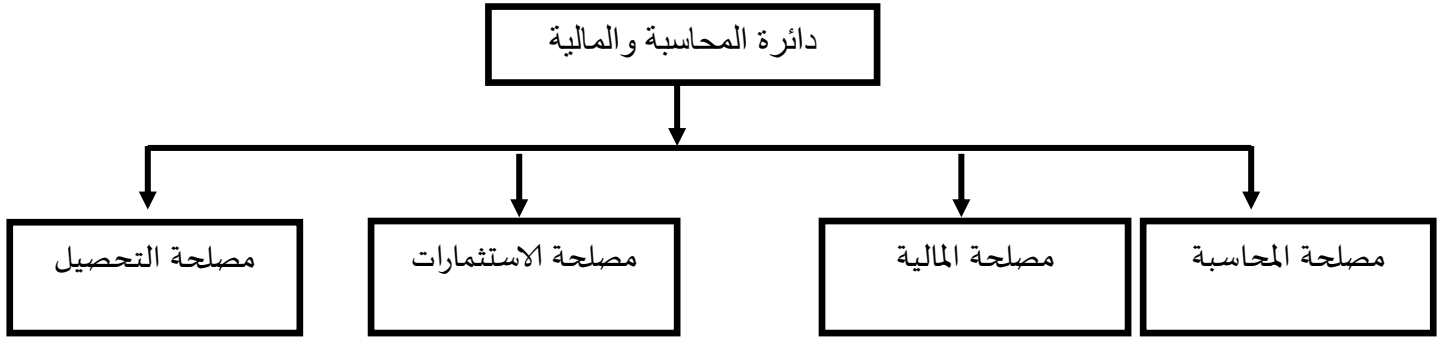
بالإضافة إلى وجود هيئة خارجية على مستوى الديوان تتمثل في محافظ الحسابات الذي يتم تعيينه من طرف أعضاء مجلس الإدارة لمدة 3 سنوات.

2-دوائر الديوان

يتشكل الديوان من 5 دوائر تشرف عليها المديرية العامة و يتولى المدير العام تعيين رؤساء الدوائر و نجد ديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية مستغانم كغيره من الدواوين يتشكل من:

- 1-دائرة التحكم في انجاز لمشاريع.
 - 2-دائرة تسيير الممتلكات.
 - 3-دائرة الموارد البشرية والوسائل العامة
 - 4-دائرة المالية والمحاسبة.
 - 5-دائرة تنمية الترقية العقارية و العقار.
- و يوجد إلى جانب هؤلاء الدوائر خلايا تتجلى في:
- خلية الأمن الداخلي للمؤسسة.
 - خلية الشؤون القانونية و المنازعات.
 - الرقابة الداخلية.
 - خلية التنظيم و أنماط الإعلام و الاتصال.

ثانيا : هيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة والمالية.¹
الشكل رقم (6) هيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة والمالية.



المصدر: وثائق مقدمة من الديوان

تهتم هذه المديرية بضمان جميع العمليات المالية المحاسبية الخاصة بالديوان وتحديد الميزانية اللازمة لتنفيذ المهام التي تضطلع بها الوكالة لرصد وتنفيذ وضمان السيطرة عليها ، كما تهتم بضمان وصيانة وتحديد مكتب المحاسبة وتحديد جميع القيود المحاسبية ، تمثل هذه المديرية في :

* مصلحة المحاسبة : تتمحور مهامها في :

- إقرار الميزانية والأشرف على تنفيذها .

- مسك الدفاتر وفقا للقواعد المعمول بها لدى الديوان واستكمالها .

- إعداد الوثائق المتعلقة بالأنشطة المالية والمحاسبة للديوان وقوائم الجرد حساب قيمة الاستهلاك الخاصة بهم

* مصلحة المالية : تهتم بـ :

- المراقبة المنتظمة لمواقع الخزينة والحركات المالية .

- متابعة وتنفيذ المعاملات الضريبة بنشاط الديوان .

* مصلحة الاستثمارات :

- وضع ومراقبة برنامج الاستثمار السنوي.

* مصلحة تحصيل الإيجار :

- تحصيل الإيجارات وحصيلة للبيع

- تنفيذ جميع الإيجارات التنظيمية لضمان الاستيراد عائدات الإيجار والبيع .

¹ من وثائق المؤسسة

ثالثا : النظام المالي لديوان الترقية والتسيير العقاري¹

لا يمكن لأي مؤسسة خاصة أو عامة محلية أو وطنية منتجة أو غير منتجة أن تقوم بأية انجازات دون أن تنتهج سياسة مالية خاصة بها ومن هذا المنطلق فان ديوان الترقية والتسيير العقاري كغيره من المؤسسات الاقتصادية له تسييره المالي الخاص به.

المؤرخ في 28 نوفمبر 1993 المتضمن تحويل ملكية الأملاك العقارية التي كانت شاغرة بمقتضى الامر 102/66 و التي كانت تابعة للدولة إلى دواوين الترقية والتسيير العقاري.

فطبقا للمرسوم التنفيذي 147/91 فان عملية المحاسبة لدواوين الترقية والتسيير العقاري تكون ذات الطابع التجاري ويتم فتح السنة الجديدة في أوائل يناير وتغلق في 31 ديسمبر من كل سنة.

وحسب المرسوم 108/93 فان ميزانية الديوان تتشكل من المداخيل والنفقات، بالنسبة للمداخيل فإنها تتشكل

من:

- إيرادات الكراء.

يتعامل ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية مستغانم مع عدة مؤسسات مالية أولها الصندوق الوطني للسكن CNL الذي يعتبر الممول الرئيسي للمشاريع السكنية التي يشرف الديوان على انجازها بنسبة 100 وبنسبة 30 فيما يخص السكنات الاجتماعية التساهمية.

كما تتعامل مع مؤسسات مالية أخرى كالخزينة العامة TP، وكذلك بنك التنمية المحلية BDL، بالإضافة إلى قرض الشعبي الجزائري CPA وزيادة على ذلك هناك الحساب البريدي CCP و حديثا تم التعامل مع الصندوق الوطني لمعادلة الخدمات الاجتماعية f.n.p.o.s. كمؤسسة جديدة تقدم إعانات للمواطنين.

المبحث الثاني : إجراءات الفوترة في الديوان الترقية والتسيير العقاري .

المطلب الأول : حركة الفوترة في المؤسسة².

أولا: إجراءات الفوترة الإدارية

تختلف إجراءات الفوترة الإدارية من مؤسسة إلى أخرى وهذا حسب نوعها وطبيعة نشاطها لكنها عادة ما تتمثل في القيام بخطوات مشتركة في إجراءاتها الإدارية لعملية الفوترة. فنجد في البداية استلام الفاتورة كأول إجراء والذي يكون متبوعا بمراقبتها من حيث المحتوى والمعطيات وتصحيحها من الأخطاء، يليها التسجيل المحاسبي للفاتورة بعد التأكد من صحة محتوياتها، ولأن المؤسسة مطالبة بالتصريح بأعمالها التجارية لدى مصلحة الضرائب، فلا بد من تقديمها لكل المعلومات اللازمة من أجل تسوية وضعيتها اتجاه المصلحة ودفع ما ترتب عليها من ضرائب ورسوم، ثم تقوم المؤسسة بتقديم كل الوثائق التسجيلات المحاسبية اللازمة في شكل ملف كامل لمصلحة الخزينة من أجل تسديد مبلغ الفاتورة هذه الأخيرة التي تتولى عملية صرف الشيك ودفع مستحقات المورد، تتلخص هذه الإجراءات، فيما يلي:

¹ من خلال وثائق المؤسسة

² من خلال وثائق المؤسسة

-استلام الفاتورة و مراقبة الفاتورة من حيث المعطيات والمحتوى والمبالغ إن كانت مطابقة لمواصفات الاتفاق
ثم القيام بالتسجيل المحاسبي لهذه الفاتورة.

-توفير المعلومات الكافية لمصلحة الضرائب و تسوية الوضعية اتجاهها.

-تقديم الوثائق و التسجيلات المحاسبية اللازمة في شكل ملف كامل لمصلحة الخزينة من أجل القيام بعملية
سداد مبلغ الفاتورة، وقيام مصلحة الخزينة بصرف الشيك للمورد و دفع مستحقاته.

أما بالنسبة لتحرير فواتير فإن ديوان الترقية و تسيير عقاري مؤسسة اقتصادية فهي لا تقوم بتحرير الفواتير لان
نشاطها يرتكز على الإيجار فهي تحرر وثيقة خاصة بالزامية الدفع الإيجار للزبائن و تسمى بـ (أمر بالدفع) وهي وثيقة
تسجل فيها اسم المستفيد من الإيجار و المبلغ المدفوع بالدينار و طريقة الدفع إذا كانت عن طريق البنك أو البريد و في
الأخير توقع من طرف المستفيد و رئيس دائرة المالية و المحاسبة أنظر الملحق رقم (1)
ثانيا : الوثائق المصاحبة لحركة الفوترة في المؤسسة¹.

عندما نقول عملية الفوترة لا تخص الفاتورة فقط فهي تخص كل وثيقة تثبت حركة الأموال أو سلعة و التي
بها تسجل محاسبا كبيان و تتمثل هذه الوثائق في (سند الطلبية ، وصل الاستلام ، وصل تسليم ، بطاقة المخزون ،
شيك بنكي .. الخ)

و من أهم الوثائق المستعملة خلال عملية الفوترة:

-وصل الطلبية **bon de commande**: هي وثيقة تصنف من خلالها كل احتياجات المؤسسة ، من المواد الأولية و
اللوازم من حيث تحديد الكمية و النوعية و الجودة و بأسعار معقولة لتبعث للمورد من طرف
مصلحة التموين ، الملحق رقم (2)

-الفاتورة **Facture**: هي عبارة عن ورقة يبعثها المورد إلى المؤسسة ، تحتوي على اسم و عنوان المورد ، البضاعة أو
السلعة و عدد الوحدات و سعر الوحدة أنظر الملحق رقم (3)

أمر بالصرف **(Monda)**: هي عبارة عن وثيقة التي تحمل رقم الفاتورة و وصل الطلب و رقم وصل الاستلام ، شيء
مراد شرائه ، ثمن الشراء ، تاريخ و رقم الشيك إذا سددت بشيك بنكي ففي هذي الوثيقة يوجد ختم و إمضاء كل من
رئيس مصلحة الوسائل العامة ، رئيس دائرة الموارد البشرية ، مدير عام بالنيابة ، و رئيس دائرة المالية و المحاسبة
الذي يدل على موافقتهم على عملية الشراء . أنظر الملحق رقم (7)

-وصل الاستلام **bon de reception**: وهو وصل يبين وصول السلعة إلى المخزن ، يحررها مسير المخزون أنظر الملحق
رقم (4)

-وصل التسليم **bon de livraison**: يحرر من طرف المورد ، يثبت إيصال السلعة إلى المؤسسة أنظر الملحق (5)

-بطاقة المخزون **Fich de stock**: هي وثيقة تبين تطورات المخزون من لحظة وصوله إلى غاية خروجه من المخزن،
حيث تسجل فيها كل المستلزمات المتعلقة بالدخول و الخروج و الثمن.

-وصل الخروج **bon de sortie magasin**: هي وثيقة تعبر عن خروج السلعة من المخازن و يحتفظ بها أمين المخزن في
الأرشيف . أنظر الملحق (6)

¹ من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

وكل هذه الوثائق تستخدم في التسجيل المحاسبي وتكون بتسجيل رقم الوصل أو فاتورة في قيد لكل عملية .
المطلب الثاني : المراحل التي تمر بها الفوترة في المؤسسة¹.

سنوضح مختلف مراحل الفاتورة التي تمر بها في المؤسسة من إعدادها إلى تسجيلها ، وكذا تبين العلاقة بين مختلف المصالح ومساهماتها في ترتيب حركة الفوترة في المؤسسة ، حيث تتمثل المراحل فيما يلي:
المرحلة 1: في هذه المرحلة تطلب المؤسسة فاتورة شكلية قبل شراء تثبيبات أو سلعة التي تفوق المبلغ 100000 دج فهي قبل شراء يقوم موظف من الوسائل العامة بجلب فواتير شكلية من عند عدة موردين للمؤسسة وتدرس كل فاتورة من حيث نوع المنتج والسعر ويتم اختيار بينهم على أقلهم سعرو أجود سلعة ، ثم يعد وصل الطلب بناء على فاتورة شكلية .

-المرحلة 2: في هذه المرحلة تقوم المصلحة بتحرير وصل الطلبية حيث يتضمن هذا الوصل على (البضاعة، مواصفاتها، والكمية التي يريدونها) ، وفقا لاحتياجات المؤسسة ترضى من طرف رئيس المصلحة وتوجه للمدير الديوان الترقية والتسيير العقاري الذي يمضي على موافقته ويوجه إلى مصلحة الوسائل العامة التي مكلفة بالشراء
-المرحلة 3: بعد استلام الفاتورة يتم مقارنتها مع وصل الطلب من طرف مصلحة الوسائل العامة ثم توجه الى مصلحة المالية (الخزينة) لتسديدها ، قبل تسديدها يجب موافقة على عملية الشراء عن طريق وثيقة أمر بالصرف (Monda) . أنظر الملحق رقم 07

-المرحلة 4: عند استلام السلعة يقوم أمين المخزن تحرير وصل الاستلام ويوجه لقسم الوسائل العامة .
-المرحلة 5: هي آخر خطوة في آخر مرحلة من مراحل عملية الفوترة ، يقوم المحاسب بتسجيل عملية الفوترة بعد استلامها من المصلحة المالية ، يتم تسجيل فاتورة محاسبيا وتطبع وثيقة التسجيل المحاسبي (fiche d'imputation comptable) التي تتضمن قيد التسجيل العملية في اليومية ويكون لديها رقم وتمضى وتختتم من طرف رئيس مصلحة المحاسبة مثال أنظر الملحق رقم (8) بعدها تحفظ في الأرشيف مصاحبة الفاتورة ووصل الطلب و وصل الاستلام وأمر بالصرف والشيك بنكي أو بريدي .

المطلب الثالث: استعمال الإعلام الآلي في التسجيل المحاسبي لعملية الفوترة

تعتمد المؤسسة في المعالجة المحاسبية للفوترة ، على استعمال برامج الإعلام الآلي الخاصة بالمحاسبة من أجل تسهيل عملية التسجيل المحاسبي وريح الوقت من جهة ، وتنظيم المعلومات بطريقة يسهل فهمها وحفظها من جهة أخرى.

أولا: تعريف برنامج الإعلام الآلي المحاسبي "PC COMPTA"

عبارة عن برنامج إعلام آلي خاص بالمحاسبة ، يساعد في التسجيل المحاسبي لمختلف المعاملات من بيع وشراء وتحليلها ، يتضمن ملفات مختلفة يمكن الوصول إليها ببساطة من قبل المستخدم ويعد من أفضل البرامج المحاسبية الأكثر استعمالا من طرف المؤسسات والشركات ، حيث يتماشى هذا البرنامج مع النظام المالي المحاسبي الجديد.

والمؤسسة محل الدراسة BATICIM " تستخدم في تسجيلاتها المحاسبية هذا البرنامج "PC COMPTA"

¹ من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

ثانيا: مراحل التسجيل المحاسبي في برنامج "PC COMPTA" :

تمر عملية التسجيل المحاسبي وفق برنامج PC COMPTA على عدة مراحل ، يمكن حصرها في

مرحلتين:

المرحلة الأولى: مرحلة مراقبة المعلومات.

-بعد إعداد الفاتورة وتسليمها لمصلحة المحاسبة ، يتم التأكد من محتوياتها ومراقبتها من حيث الكمية ، السعر ، المبلغ الإجمالي والتأكد من مدى صحتها ومدى الالتزام بشروط لعقد من قبل الطرفين (المورد والزيون).

-مراقبة المعلومات الواردة في الفاتورة من : رقم الفاتورة ، تاريخها ، رقم الحساب البنكي والتاريخ.

- مراقبة مدى تطابق محتوى الفاتورة مع وصل الطلب ووصل الاستلام.

-بعد التأكد من صحة الفاتورة ، يقوم المحاسب بتسجيل المحاسبي للفاتورة ، بعد تحديد المبلغ الإجمالي الواجب الدفع ومقارنة المبلغ الإجمالي الذي تم حسابه مع المبلغ الوارد في وصل الطلب.

المرحلة الثانية: مرحلة التسجيل المحاسبي للفاتورة وفق برنامج "PC COMPTA" .

بعد الانتهاء من المرحلة الأولى " مراقبة المعلومات " والتأكد من صحتها ، تأتي المرحلة التسجيل المحاسبي للفاتورة وفق برنامج الإعلام الآلي:

وتتلخص مرحلة التسجيل المحاسبي في الخطوات التالية:

-فتح نافذة برنامج الإعلام الآلي "PC COMPTA" واختيار كلمة المرور.

-اختيار " DOSSIER " (ملف) .

-تحديد السنة التي وردت في الفاتورة من أجل القيام بعملية التسجيل في نفس تلك السنة.

-تحديد أسم المستخدم وكلمة المرور ثم الانتقال إلى مرحلة تسجيل الفاتورة.

ثالثا: التسجيل المحاسبي لفاتورة الشراء والبيع وفق برنامج " PC COMPTA "

عند إتمام مرحلتي المراقبة وفتح البرنامج من أجل القيام بعملية التسجيل المحاسبي، تأتي مرحلة التسجيل

المحاسبي للفاتورة ، حيث نميز نوعين من التسجيل المحاسبي عند الشراء وعند البيع ، كالتالي:

-التسجيل المحاسبي لفاتورة الشراء وفق برنامج " PC COMPTA "

- بعد الضغط على زر التسجيل ، نضغط على زر " JOURNAL " والذي يحتوي على اختيارات ، نختار

ACHAT أي الشراء.

-نقوم بعملية التسجيل المحاسبي لعملية الشراء ، بدءا من التاريخ ثم أرقام الحسابات على غاية إنهاء عملية التسجيل.

-التسجيل المحاسبي لفاتورة البيع وفقا لبرنامج " PC COMPTA "

في عملية البيع نقوم بنفس الخطوات السابقة التي تمر بها عملية التسجيل المحاسبي للشراء لكن مع اختيار VENT (المبيعات) بدلا من ، ACHAT ثم نقوم بإدخال التاريخ وأرقام الحسابات إلى غاية إنهاء عملية التسجيل.

المبحث الثالث : التسجيل المحاسبي لعملية الشراء و الكراء .

المطلب الأول : التسجيل المحاسبي لعملية الشراء¹.

لكل مؤسسة نظام خاص بها في تسجيل عمليات الحسابية وترتيب المعلومات فللديوان الترقية و التسيير العقاري طريقة حفظ البيانات و الوثائق فهي بعد مراقبة الفاتورة مع وصل الطلب و وصل التسليم تقوم مؤسسة بتسجيل العملية محاسبيا و بعدها تحفظ في الأرشيف ويكون مرتب كل شهر و السنة على حدة و كل بياناتها تحفظ بنفس الطريقة لتسهيل الرجوع إليها في حالة وجود خطأ و مراد التأكد من صحتها .

❖ أولا : تسجيل بالنسبة للتثبيات

تسجل حسابات التثبيات بالجانب المدين في تاريخ دخول الأصل تحت رقابة المؤسسة بتكلفة الشراء أو بقيمة الإسهام مقابل الجانب الدائن حسب الحالة لأحد الحسابات المالية .

مثال 1: بتاريخ 2018/04/29 إقتنت المؤسسة سيارة من شركة رونو الجزائر ش.ذ.أ بقيمة 1679500 دج التسديد بشيك بنكي الفاتورة رقم FVVNF0492349 أنظر الملحق (9) .

¹ من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

يكون التسجيل في اليومية كالتالي :

		2018/05/05		
1.679.500	1.679.500	شراء سيارة		218220
		موردو التثبيات فاتورة fvvnf0492349	404212	
		07/05/2018		
1679.500	1.679.500	موردو التثبيات البنك BDL شيك رقم ****	512102	404212

مثال 2 : اقتنت مؤسسة مولد كهرباء من عند مورد معارف مداني بمبلغ 199087 دج TTC ، الرسم على القيمة المضافة TVA 19 % التسديد بشيك بنكي الفاتورة رقم 065/19 بتاريخ 2019/06/23 .
يكون تسجيل على نحو التالي :

		2019/11/04		
199087	167.300 31.787	شراء مولد كهربائي رسم على القسيمة المضافة موردو التثبيات فاتورة N°065/19	404212	215210 445240
		04/11/2019		
199087	199087	موردو التثبيات البنك BDL شيك بنكي رقم 2865108	512102	404212

❖ ثانيا : بالنسبة لمستلزمات الفترة (مشتريات مخزنة).

تقوم المؤسسة بشراء كل ما يلزمها من أوراق ، أقلام ، و مواد البناء من أجل أو تخزين... إلخ يعني كل المواد القابلة للتخزين فتقوم المؤسسة بنفس العمليات .

مثال : حسب الملحق رقم (03) الذي يبين فاتورة الشراء لمعدات حيث قامت المؤسسة في تاريخ 2018/03/12 باستلام فاتورة الشراء رقم 29 .

1/ Flexible , 2/ Collier , 3/Scotch Aluminium , 4/ Robinet de puisage ...exct .

بمبلغ 138870 دج قامت المؤسسة بتسديد مبلغ الفاتورة عن طريق شيك بنكي التسجيل الخاص بهذه العملية كالتالي:

138870	138870	2018/09/26	401312	382227
		تموينات أخرى مخزنة موردو التثبيات فاتورة رقم 29		
138870	138870	2018/09/26	512102	401312
		موردو التثبيات البنك BDL شاك بنكي رقم 531		

عند دخول السلعة إلى المخزن تسجل حسابيا

138870	138870	2018/09/26	382227	322207
		لوازم قابلة للإستهلاك تموينات أخرى مخزنة وصل دخول رقم *****		

عند خروج السلعة من المخزن يكون التسجيل كالآتي

		2018/10/15		
10.000	10.000	لوازم قابلة للإستهلاك تموينات أخرى وصل خروج رقم *****	602102	322207

ثالثا : بالنسبة للخدمات الخارجية الأخرى

التي تتمثل في الصيانة و التصليحات و التأمينات ، إتاوات الهاتف ، خدمات البنك و ما يماثلها من الإشتراكات فكلهم يندرجون في حسابات 61 و 62 فيكون تسجيل كالآتي :

مثال : في تاريخ 2019/07/18 قامت مؤسسة بدفع قيمة التأمينات نقدا

		2018/07/18		
320000	320000	أقساط تأمينات موردو مخزونات تسجيل الفاتورة رقم ***	401***	616***
320000	320000	2018/07/18 موردو المخزونات البنك تسديد بشيك رقم ***	512***	401***

أما بالنسبة للمواد غير قابلة للتخزين (مثل كهرباء ، غاز ، ماء ...) عندها يسجل بحساب 607 و يكون القيد كالآتي :

مثال : قامت المؤسسة بتسديد فاتورة الكهرباء و الغاز رقم 000636 و ذلك في 2019/08/24 بقيمة 50000 دج TTC

50.000	40.500	2019/08/24	401311	607***
	9.500	مشتريات غير مخزنة قابلة للإسترجاع TVA موردو مخزونات الفاتورة رقم 00636		445640
50.000	50.000	2019/08/124	512202	401311
		موردو المخزونات البنك تسديد بشيك رقم 31176		

المطلب الثاني : التسجيل المحاسبي لعمليات البيع في الديوان الترقية و التسيير العقاري ¹.

بما أن ديوان الترقية و تسيير عقاري مؤسسة خدماتية فمبيعاتها عبارة عن تقديم خدمات متعددة ككراء سكنات و المحلات و إنجاز السكنات الاجتماعية ، و السكنات الاجتماعية التسهامية ، و السكنات الترقية و المحلات التجارية من الجماعات المحلية للدائرة أو من مديرية أملاك الدولة و كذلك الوكالات العقارية.

فالغیرادات الديوان تتمثل في الكراء فقط فتتمثل منتوجاتها في كراء محلات و سكنات و غرامات التأخير دفع الإجار.

لديوان الترقية و التسيير العقاري وحدات التحصيل الإيجار تتوزع في الدوائر و البلديات لولاية مستغانم و ذلك لتسهيل على المواطنين تسديد الإيجار و يوفر عليهم الوقت و مصاريف التنقل و من الوحدات الموجودة في مستغانم (تجديت ، مزهران، حشم، 5 جويلية ، حرية ، سيدي لخضر ، سيدي علي ، عشعاشة ، خير الدين ، تادلس ، عين النويصي ، مماش ، بوقيراط، سيرات... إلخ)

ففي التسجيل المحاسبي كل وحدة تجمع كل وصول تسديد الإيجار و إجرادها في وثيقة التي تمثل الحصيلة اليومية . فكلها فكلها ترفع للديوان الترقية و التسيير العقاري لتسجيلها محاسبيا و بعدها تحفظ في الأرشيف كل وحدة على حدة.

و التسجيل المحاسبي لعملية الإيجار يكون كما يلي :

¹ من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

مثال 1 : قامت وحدة تجديد بتحصيل الإيجار على الزبائن وكان مبلغ إيجار السكنات 3282693,10 دج ، رسم على القيمة المضافة 9 % ، وقدرت تكاليف أخرى 15000 دج وقامت مؤسسة بخدمة تنظيف العمارات من طرف عمال النظافة الخاصين بالديوان وقدر المبلغ بـ 15000 دج وقامت بتسجيل المحاسبي في اليوم 2019/01/31 أنظر الملحق رقم (11) .

		2019/01/31		
	3.646.543,01	زبائن تجديد		411101
	15000,00	خدمات جار إنجازها		417101
3282693,10		إيجارات السكنات	706101	
72611,37		إيجارات تجارية	706103	
295442,38		TVA المحصلة 9%	445130	
13796,16		TVA المحصلة 19%	445140	
15000,00		خدمات وأشغال المقدمة	704400	

ملاحظة : ليستعمل الديوان في النظام التسجيل المحاسبي في تمييز بين الزبائن أو الموردون و البنوك الذي يتعامل معهم بإعطاء كل واحد منهم ترقيم خاص به ويسمى **Tiers** حيث له خانة خاصة تظهر في اليومية بجانب البيان (LIBELLE) و التاريخ... إلخ .

مثال 2: قامت المؤسسة بتحصيل الإيجارات عن طريق الصندوق بوسط المدينة في تاريخ 2019/01/31 وتمثلت في : الزبائن المستأجرين العاديين ، 2048761,16 دج و الزبائن المستأجرين المتعاقدين 98508,75 دج ، قدرت التكاليف الصيانة و التنظيف الخاصة بالمستأجرين بـ 62500 دج ، و غرامات التأخير قدرت بـ 20050,70 دج ، و حق الطوابع 28375 دج و فوارق الصندوق التحصيل 20 دج .

تسجيل محاسبيا كما يلي :

2019/01/31				
	2.258.215,61	صندوق وسط المدينة		531203
2.048.761,16		زبائن مستأجرين عاديين	411103	
98.508,75		زبائن مستأجرين متقاعدين	411111	
62.500,00		خدمات مقدمة (صيانة وتنظيف)	417103	
28.375,00		حق الطوابع	447702	
20.050,70		غزومات التأجير	757800	
20,00		فوارق الصندوق التحصيل	758900	

أنظر الملحق رقم 12

ملاحظة : الزبائن المستأجرين المتعاقدين المقصود بها أن الزبون يتعاقد مع المؤسسة التي تكون وسيط بينه وبين الديوان الترقية والتسيير العقاري في تسديد الإيجار ، فهو يسدد للمؤسسة ، و المؤسسة تسدد بدورها للديوان .

خاتمة الفصل .

بعدها قمنا بالدراسة الميدانية في الديوان الترقية و التسيير العقاري وخاصة في مصلحة لمحاسبة ، تعرفنا على الطريقة المنهجية لتنظيم العمليات المحاسبية ، حيث تعرفنا على كيفية تسجيل العمليات المحاسبية للفترة والتقنيات المساعدة لذلك، وأخيرا نتوصل بأن للمحاسبة دور كبير في المؤسسة حيث لا تستطيع هذه الأخيرة أن تستغني عنها لأنها هي أساس تنظيم النشاطات التي تقوم بها المؤسسة

الخاتمة :

تلعب محاسبة التكاليف دور هام في تقييم الأداء الاقتصادي للمؤسسة والرقابة على عنصر التكاليف حيث وجودها يعتبر ضروري في المؤسسة من أجل الوصول إلى معرفة نقاط القوة والضعف، تساهم محاسبة التكاليف في وضع التقديرات للتكاليف في المستقبل وإعداد الموازنات التقديرية، إذ تعد هذه الأخيرة من الأدوات الهامة في محاسبة التكاليف تعمل على تحسين الأداء الإقتصادي والتخفيض من تكاليف الإنتاج وكذلك الرقابة على التكاليف،

ومن خلال ما سبق نستنتج ما يلي:

- ✓ أن محاسبة التكاليف نظام واجب في المؤسسة يساعدها في تحقيق أهدافها المسطرة.
- ✓ تعتبر الموازنات التقديرية أداة هامة في تقييم الأداء الداخلي للمؤسسة وتبين مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها المسطرة وكذلك تحدد الإنحرافات عن الخطط المستقبلية الموضوعة من قبل المؤسسة.
- ✓ إن معظم المعلومات المحاسبية في مصلحة محاسبة التكاليف بالمؤسسة كان مصدرها من المصالح الأخرى التابعة لدائرة المالية والمحاسبة وكذلك بعض المصالح الأخرى كمصلحة التموين والمبيعات حيث هذه المعلومات تساعد مصلحة محاسبة التكاليف في تأدية مهامها على أحسن وجه مما يسمح بتحديد التكاليف بشكل دقيق.
- ✓ تعتبر محاسبة التكاليف في المؤسسة محل الدراسة العنصر الأساسي في إعداد الموازنات التقديرية المتعلقة بالفترات المستقبلية حيث إعداد الموازنات في المؤسسة عبارة عن خطة رقمية وكمية متعلقة بالفترة المحاسبية المستقبلية.

توصيات البحث:

- ✓ العمل على مواكبة المستجدات وذلك بتبني نظام محاسبة التكاليف كأداة لتقييم الأداء الإقتصادي، وذلك لتوعية الأفراد و تحسيسهم بأهمية هذه الأخيرة من خلال تكوينهم ورسكلتهم في هذا المجال.
- ✓ العمل على توعية النقابات العمالية و العمال بأهمية تطبيق الموازنات التقديرية.
- ✓ ملئ الفراغات القانونية فيما يتعلق بتطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسات الإقتصادية، وإلزام المؤسسات تطبيق محاسبة التكاليف تكون موافقة لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية.

الختامة العامة

✓ العمل على التطرق إلى نظام محاسبة التكاليف و كيفية تقييم المخزونات والإنتاج في النظام المحاسبي والمالي الجديد (NSCF) هذا الأخير الذي لم يتطرق إلى ضرورة تطبيق نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية.

المراجع :

- ¹ناصر دادى عدون، المحاسبة التحليلية، الطبعة الثانية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994، ص 08.
- ¹عبد اللطيف ناصر نور الدين، المحاسبة الإدارية و تكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 149-150.
- ¹جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية رقابة وإثبات، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 38.
- ¹فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 04.
- ¹أحمد حسني على حسني، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 222.
- ¹اسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، المحاسبة الادارية قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص ص 268-269.
- ¹عريف عبد الرزاق، أهمية التحليل المالي في تقييم أداء في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2007-2008، ص 29.
- ¹توفيق محمد عبد المحسن، تقييم الأداء مداخل جديدة لعالم جديد، دار النهضة العربية، مصر، 2003-2004، ص 03.
- ¹علي السلمي، تقييم الأداء في إطار نظام متكامل للمعلومات، مجلة الإدارة و التمويل، المجلد التاسع، العدد الأول، عمان، 1986، ص 41.
- ¹رواية محمد حسن، مدخل استراتيجي لتخطيط وتنمية الموارد البشرية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص ص 12-16.
- ¹صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض ادارية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2003، ص 171.
- ¹خالص صافي صالح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 15.
- ¹توفيق محمد عبد المحسن، تقييم الأداء مداخل جديدة لعالم جديد، دار النهضة العربية، مصر، 2003-2004، ص ص 12-13.

¹ حاب الله الشريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين الأداء، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج الأخضر باتنة، 2008-2009، ص 97.

¹ عبد الباقي صلاح الدين محمد، إدارة الموارد البشرية مدخل تطبيقي معاصر، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص ص 402-403.

¹ المرسي جمال الدين محمد، الإدارة الإستراتيجية للموارد البشرية المدخل لتحقيق ميزة تنافسية لمنظمة القرن الحادي والعشرين، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 456.

¹ أحمد ماهر، إدارة الموارد البشرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص ص 310-311.

¹ ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة للطلبة الجامعيين، الطبعة الأولى، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998، ص 113.

¹ عامر الحاج، دور تحليل الإنتاج وبحوث العمليات في تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسات، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج الأخضر باتنة، 2003-2004، ص 47.

¹ محمد توفيق ماضي، إدارة وضبط المخزون، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 12.

¹ مزهودة عبد المليك، دور وأهمية التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، 1997-1998، ص 36.

¹ J.Depallens, J.Pjobard, Gestion Financière de L'entreprise, Edition Sirey, Paris, 1986,P 313.

¹ نصر الله حنا، إدارة الموارد البشرية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص 63.

¹ توفيق محمد عبد المحسن، مرجع سابق، ص 30.

¹ يحياوي إلهام، الجودة كمدخل لتحسين الأداء الإنتاجي للمؤسسات الصناعية الجزائرية، مجلة الباحث، 2007، العدد الخامس، جامعة ورقلة، ص 59.

¹ عامر الحاج، مرجع سابق، ص 52.

¹ محمد صالح الحناوي، إدارة التسويق، الجامعات المصرية، الإسكندرية، 1984، ص 17.

¹ محمد فركوس، مرجع سابق، ص 20.

¹ ناصر دادي عدون و آخرون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، مرجع سابق، ص 128.

¹ المرجع سابق، ص 129.

التلخيص:

فن الإلقاء هو فن هدفه الرئيسي إيصال الفكرة أو الرسالة للجمهور ببساطة وفي نفس الوقت يكون ممتع حيث ان له معالمه الخاصة وهو جد ضروري للحياة اليومية للإنسان فهو يسهل عليه مأمورية فهم الناس وقراءة أفكارهم ومناقشتهم. وفي المنظور العام لمحمد عبد الرحيم عدس هو موهبة فطرية نادرة و قيمة غير مكتسبة تميز صاحبها عن باقي الناس.

الكلمات المفتاحية:

الفن
فن الإلقاء
المنظور العام

Résumé :

L'art de la récitation est un art dont le but principal est de transmettre l'idée ou le message au public simplement et en même temps C'est intéressant car il a ses propres caractéristiques et c'est très nécessaire pour la vie quotidienne de l'être humain Il a pour mission de comprendre les gens, de lire leurs pensées et d'en discuter. De l'avis général de Muhammad Abd al-Rahim Adas, il est un talent inné rare et une valeur imméritée Il distingue son propriétaire du reste du peuple.

les mots clés:

L'art
L'art de la diction
point de vue général

Summarizing:

The art of recitation is an art whose main goal is to convey the idea or message to the audience simply and at the same time It is interesting as it has its own features and it is very necessary for the daily life of the human being He has a mission to understand people, read their thoughts and discuss them. In the general view of Muhammad Abd al-Rahim Adas, he is a rare innate talent and an unearned value It distinguishes its owner from the rest of the people.

key words:

the art
The art of diction
general perspective