

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم الاقتصادية التخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

دور محاسبة التكاليف كأداة فعالة في التسيير

دراسة حالة مؤسسة اتحاد التعاونية ببلدية مستغانم -

تحت إشراف الأستاذ:

مقدمة من طرف الطالبة:

بوشيخي بوحوص

زرقان نعيمة

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	من الجامعة
رئيسا	بوظراف الجيلالي	أستاذ مساعد - أ -	جامعة مستغانم
مقررا	بوشيخي بوحوص	أستاذ مساعد - أ -	جامعة مستغانم
مناقشا	يسعد عبد الرحمن	أستاذ محاضر - ب -	جامعة مستغانم

السنة الجامعية 2016 / 2017

الإهداء

نحمدك ربي حمدا يليق بجلالك و عظيم سلطانك.

فأهدي ثمرة جهدي:

إلى الذين أفنا عمرهما في تربيتي، و اللذان بنورهما مشيت طريقي فكان وصولي و جعلوا لحياتي معنى و زرعوا في قلبي
بسمة الحياة الوالدين العزيزين أبي و أمي.

إلى كل أخواتي في الدين و الدنيا و خاصة رشيدة و إيمان و ابنتها الكتكوتة فاتن، إلى أعز الأصدقاء على قلبي إلى
شريكتي في درب الحياة إلى من عشت معها أجمل سنين عمري صديقتي الغالية رشيدة، و إلى حفيظة
و إلى كل الأصدقاء.

و إلى عمال المؤسسة التي قمت بالتربص فيها و خاصة مصطفى الذي ساعدني في انجاز هذا العمل، كما أتشرف
بتحية إلى الأستاذ بوشياحي الأستاذ المشرف على هذه المذكرة.

و إلى كل من يحمل حبا لنا و لم أذكره و إلى كل شموع العلم التي كانت تنير دربي.

تشكرات

نحمد الله و نشكره الذي هداانا و علمنا ما لم نكن نعلم ووفقنا و يسر لنا انجاز هذا العمل المتواضع .

نتقدم بجزيل الشكر و التقدير إلى الأستاذ المشرف بوشيخي بوحوص لإشرافه على المذكرة، و على ملاحظته القيمة، و توجيهاته السديدة.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساعدني و قدم لي يد العون في انجاز هذه المذكرة و أخص بالذكر الأستاذ بوشيخي وفقه الله في حياته، كما نتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساعدنا خلال تربصنا بمؤسسة UCA و نخص بالذكر مصطفى على مساعدته لنا وفقه الله، كما أتقدم بجزيل الشكر و خالص الامتنان إلى صديقتي رشيدة التي لم تبخل عليا بمساعدتها لي و كذا عمال المكتبة.

الفهرس

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	التشكر
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
VI	قائمة المختصرات
01	مقدمة عامة
	الفصل الأول: أساسيات التسيير
06	مقدمة الفصل.....
07	المبحث الأول: مفاهيم حول التسيير.....
07	المطلب الأول: تعريف التسيير.....
08	المطلب الثاني: مستويات التسيير.....
09	المطلب الثالث: خصائص التسيير.....
12	المبحث الثاني: ماهية التسيير.....
12	المطلب الأول: أهمية التسيير.....
13	المطلب الثاني: أهداف التسيير.....
15	المطلب الثالث: نظم التسيير.....
19	المبحث الثالث: عموميات حول المسير.....
19	المطلب الأول: تعريف وسمات المسير.....
19	1-تعريف المسير.....
19	2-سمات المسير.....
20	المطلب الثاني: مستويات ووظائف المسير.....
20	-مستويات المسيرين.....
21	-وظائف المسير.....
22	المطلب الثالث: العملية التسييرية.....
22	1-التركيز على دراسة العملية التسييرية.....
22	2-إبراز عنصر التسيير كنشاط متميز للمنشأة.....
23	3-عناصر الوظيفة التسييرية.....
23	4-المبادئ العامة للتسيير.....
25	خاتمة الفصل.....

	الفصل الثاني: عموميات حول محاسبة التكاليف
27	مقدمة الفصل.....
28	المبحث الأول: مدخل إلى محاسبة التكاليف.....
28	المطلب الأول: مفاهيم محاسبة التكاليف.....
28	1-تعريف محاسبة التكاليف.....
29	2-تعريف بعض المصطلحات المستخدمة في محاسبة التكاليف.....
29	3-أسباب ظهور محاسبة التكاليف.....
30	4-خصائص محاسبة التكاليف.....
31	المطلب الثاني: وظائف محاسبة التكاليف.....
32	المطلب الثالث: أهداف محاسبة التكاليف.....
36	المبحث الثاني: علاقة محاسبة التكاليف مع الفروع الأخرى.....
36	المطلب الأول: علاقة إدارة محاسبة التكاليف بالإدارات الأخرى بالمنشأة.....
37	المطلب الثاني: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية.....
39	المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية.....
40	المبحث الثالث: أثر محاسبة التكاليف على فعالية التسيير الإداري.....
40	المطلب الأول: قواعد تصميم نظام التكاليف.....
41	المطلب الثاني: المحاسبة الإدارية.....
41	1-تعريف المحاسبة الإدارية.....
41	2-أهداف المحاسبة الإدارية.....
42	المطلب الثالث: أهمية محاسبة التكاليف في التسيير.....
43	خاتمة الفصل.....
	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة اتحاد التعاونية للحبوب
45	مقدمة الفصل.....
46	المبحث الأول: تقديم مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية.....
46	المطلب الأول:لمحة تاريخية عن مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية.....
47	المطلب الثاني: مهام المؤسسة، مقرها، رأسمالها.....
48	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....
49	المبحث الثاني: دراسة حسابات التسيير والنسب المالية لميزانية المؤسسة.....
49	المطلب الأول: دراسة مختلف العمليات الأعباء (الصنف 06) التي تقوم بها المؤسسة.....
50	المطلب الثاني: دراسة مختلف العمليات النواتج (الصنف 07) التي تقوم بها المؤسسة.....
51	المطلب الثالث، النسب المالية للميزانية.....
56	المبحث الثالث: دراسة القوائم المالية لمؤسسة UCA.....
56	المطلب الأول: الميزانية.....

56	1-الأصول.....
58	2-الخصوم.....
61	المطلب الثاني: جدول حسابات النتائج و تدفقات الخزينة.....
61	1-جدول حسابات النتائج.....
62	2-جدول تدفقات الخزينة.....
65	المطلب الثالث: تغيرات الأموال الخاصة لمؤسسة UCA.....
66	خاتمة الفصل.....
68	الخاتمة العامة.....
71	قائمة المراجع.....
	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
14	العلاقة بين مفهومي الفعالية والكفاية.....	1-1
37	أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية.....	1-2
37	أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية.....	2-2
51	حساب نسبة التداول لمؤسسةUCA.....	1-3
52	حساب نسبة النقدية لمؤسسةUCA.....	2-3
52	حساب نسبة التمويل الخارجي للأصول لمؤسسةUCA.....	3-3
53	حساب نسبة المديونية الكاملة لمؤسسةUCA.....	4-3
53	حساب نسبة المديونية قصيرة الأجل لمؤسسةUCA.....	5-3
54	حساب معدل دوران إجمالي الأصول لمؤسسةUCA.....	6-3
54	حساب معدل دوران الأصول غير الجارية لمؤسسةUCA.....	7-3
55	حساب معدل دوران الأصول الجارية لمؤسسةUCA.....	8-3
55	حساب معدل دوران النقدية لمؤسسةUCA.....	9-3
56	الميزانية لمؤسسةUCA(الأصول).....	10-3
58	ميزانية المؤسسةUCA(الخصوم).....	11-3
61	جدول حسابات النتائج.....	12-3
62	جدول تدفقات الخزينة.....	13-3
64	جدول تغيرات الأموال الخاصة.....	14-3

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
07	التسيير عملية دائريّة مستمرة.....	1-1
11	عجلة التسيير.....	2-1
14	كفاءة وفعالية التسيير، كفاية وفعالية التسيير.....	3-1
20	مستويات المسيرين من خلال خريطة تنظيمية.....	4-1
22	أهمية المهارة التسييرية باتجاه من القاعدة نحو القمة.....	5-1
31	وظائف محاسبة التكاليف.....	1-2
36	الهيكل التنظيمي للمنشأة الصناعية.....	2-2
38	موقع قسم التكاليف في الهرم التنظيمي.....	3-2
39	المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية.....	4-2
48	المصالح و الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....	1-3

قائمة المختصرات

الرمز	الدلالة
الخ	إلى آخره
ص	الصفحة
UCA	مؤسسة اتحاد التعاونية للحبوب

القدمة العامة

لقد نشأت المحاسبة وتطورت كبقية العلوم الاقتصادية لتلبية حاجات التقدم الاقتصادي والاجتماعي بحيث كانت متطلبات الحياة الاجتماعية هي المحرك لمناقشة ووضع أهداف ومبادئ العمل المحاسبي حتى يتلاءم مع الواقع الاقتصادي المتغير، لا سيما محاسبة التكاليف التي اعتبرت المنهج السليم والصحيح الذي يسهل ويسر التعقيدات في العمل المحاسبي بالنسبة لمسيرى مؤسسات القطاع الاقتصادي، وذلك انطلاقاً من كونها مصدراً تفصيلياً للمعلومات والمؤشرات التي تحدد للمسيرة الاحتمالات المستقبلية في ظل الإستراتيجية الحالية، وهو ما يعكس أهميتها كمحرك أولي لعملية التسيير ككل، وتمثل أيضاً مجالاً واسعاً أمام المحاسبين لخدمة إدارة المنشآت ومساعدتها في ممارسة وظائف التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، كما تهتم بقياس التكلفة بما يحقق أغراض معينة تساعد إدارة الوحدة الاقتصادية في أداء وظائفها بأكبر قدر ممكن من الفعالية والكفاءة.

ومن خلال ذلك يمكن الوصول إلى أهداف المؤسسة بالاعتماد على التسيير الفعال من شأنه إيجاد حلول ناجحة للمشاكل التي تعاني منها المؤسسة الاقتصادية من الناحية المالية، التنظيمية والإنتاجية من هذا تبرز ضرورة وجود التسيير داخل المؤسسة للتأكد من فعالية وتدارك الانحرافات باتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة في الوقت المناسب، وذلك من خلال استعمال تقنيات أكثر فعالية للتحكم في عناصر الاقتصاد.

ومن خلال هذا نطرح الإشكالية التالية:

ما أهمية محاسبة التكاليف في التسيير؟

وتتفرع هذه الإشكالية إلى الأسئلة التالية:

1-ماذا يقصد بمحاسبة التكاليف؟

2-ما هي أهداف محاسبة التكاليف؟

3-ما ذا يعني التسيير؟

4-ما أهمية محاسبة التكاليف في التسيير؟

الفرضيات:

1-محاسبة التكاليف تساهم بصورة فعالة في التسيير.

2-تهدف محاسبة التكاليف لقياس دور الرقابة وتوفير البيانات.

3-التسيير: هو عبارة عن نشاط يسعى إلى تحقيق أهداف المؤسسة وذلك بالاستغلال الأمثل للموارد المالية و المادية و البشرية لها، و التي تكون في خدمة الوظائف الأساسية من تخطيط، تنظيم، إدارة، رقابة.

4-أهمية محاسبة التكاليف في التسيير هي: عملية مرتبطة تشمل الجمع و التحليل للتكاليف و تلخيص و تقييم مسارات بديلة من استراتيجيات إنفاق مختلفة لنظام العمل الواحد، حيث تشمل حساب التكاليف و تقديم المشورة للإدارة عن انسب مسار للعمل على أساس الكفاءة و التكلفة و المقدرة بالنسبة للإدارة، و المعيار المهم في محاسبة التكاليف هو أن المعلومات يجب أن تكون مرتبطة و ذات صلة بالقرارات التي سوف يتخذها مدير إدارة معينة تعمل في بيئة معينة من الأعمال، و أول هذه القرارات هو خلق إستراتيجية العمل العامة.

فالمعلومات الإدارية المالية تستند على التكاليف العامة للمنشأة ككل، و هذا ما دعاها للاهتمام بشكل مباشر بتعيين محاسبين ماهرين في محاسبة التكاليف.

دوافع الدراسة:

- 1-اختيارنا لهذا الموضوع راجع لقناعتنا بأن المعيار الذي تقاس به قوة الدولة الاقتصادية مرتبطة بقوة مؤسساتها و هذا لا يكون إلا بتطبيق نظام التسيير الفعال و محكم في مختلف المؤسسات.
- 2-حالة الإفلاس التي تعاني منها بعض المؤسسات الجزائرية نتيجة تخليها عن استعمال محاسبة التكاليف التي تعتبر أحد أهم التقنيات المستخدمة في التحكم الأمثل لتسيير المؤسسة.
- 3-انتقال الجزائر من نظام اقتصادي مركزي موجهة إلى نظام اقتصاد السوق الذي يقتضي إعادة مراجعة تنظيم مؤسساتها.
- 4-محاولة تبيان أهمية هذا الموضوع نتيجة لشبه اختفاء تطبيقه في المؤسسات الجزائرية.

أهمية البحث:

لقد ركزنا اهتمامنا على دور محاسبة التكاليف في التسيير لأنها تقنية تستخدم في معالجة المعلومات بدقة عالية من أجل اتخاذ قرارات سليمة ووفقا لنتائج تضمن استمراريتها تمكها من اكتساب مكانة تنافسية قوية.

أهداف الدراسة:

- 1-إبراز الصورة الحقيقية للدور الذي تلعبه محاسبة التكاليف و ما تحتله من مكانة في إطار التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية.
- 2-إظهار مدى أهمية تطبيق نظام فعال في التسيير الجيد و ضمان استمرارية المؤسسة و تحقيق نتائج إيجابية.

المنهج المتبع:

المقدمة العامة

اعتمدنا في دراستنا لهذا الموضوع على المنهج الوصفي عند قيامنا بتعريف محاسبة التكاليف والتسيير وشرح العناصر الهامة في هذا الموضوع، وعند تقديم مؤسسة اتحاد التعاونية للحبوب. والمنهج التحليلي عند قيامنا لتحليل النتائج.

الدراسات السابقة:

إن موضوعنا لم يدرس بكثرة من قبل، إلا أن جزء منه بعنوان محاسبة التكاليف مدروس بكثرة سابقا في الكتب و المذكرات، أما الجزء الثاني ألا وهو التسيير لم يدرس بكثرة من قبل في الكتب و المذكرات.

حدود الدراسة:

حدود المكان: تم إجراء الدراسة في مستغانم.

حدود الزمان: تتحدد المدة الزمنية ل'جاء البحث من شهر ديسمبر 2016 إلى غاية مارس 2017

الصعوبات:

أثناء قيامنا بالبحث واجهتنا صعوبات منة أهمها:

- قلة المراجع في الفصل الثاني.

-صعوبة وضع خطة متوازنة.

-صعوبة دمج محاسبة التكاليف مع التسيير.

-صعوبة إيجاد دراسة ميدانية مطابقة لموضوعنا.

محتوى الدراسة:

حاولنا من خلال دراستنا للموضوع التطرق إليه من خلال ثلاثة فصول نفصل فيها التطور التدريجي للمفاهيم الخاصة بالموضوع انطلاقا من البسيط ثم الأكثر تعقيدا بهدف الوصول إلى نتائج البحث، وكذلك تطرقنا إلى الفصل التطبيقي، فقد احتوى بحثنا على ثلاثة فصول بحيث كل فصل يحتوي على ثلاثة مباحث ألا وهي: الفصل الأول تناولنا فيه أساسيات التسيير و من خلاله توجد ثلاثة مباحث وهي: المبحث الأول مفاهيم حول التسيير أما المبحث الثاني ماهية التسيير و المبحث الثالث عموميات حول المسير، أما الفصل الثاني فتحدثنا عن عموميات حول محاسبة التكاليف و توجد فيه ثلاثة مباحث وهي: المبحث الأول مدخل إلى محاسبة التكاليف و المبحث الثاني علاقة محاسبة التكاليف مع الفروع الأخرى و المبحث الثالث أثر محاسبة التكاليف على فعالية التسيير الإداري، أما الفصل الثالث التطبيقي فتناولنا فيه ثلاثة مباحث وهي: المبحث الأول تقديم مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية للحبوب و المبحث الثاني دراسة حسابات التسيير و

المقدمة العامة

النسب المالية للميزانية التي تقوم بها المؤسسة أما المبحث الثالث فتحدثنا عن دراسة القوائم المالية لمؤسسة

UCA

مقدمة الفصل

تلعب الأساليب العلمية دورا كبيرا في النهوض بمستوى الإنتاجية والعمل على تحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية للمجتمع، حيث أخذت تتطور شيئا فشيئا إلى أن أصبحت علما قائما بحد ذاته، يعتمد عليه المسير في حل المشاكل المختلفة التي تعترض عمله وتساعد على اتخاذ القرارات المناسبة بعيدا عن التقدير الشخصي والخبرة المحدودة وتبنى عملية التسيير القائمة على المنطق السليم، و سنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاثة فصول، بحيث تطرقنا في المبحث الأول مفاهيم حول التسيير، و المبحث الثاني ماهية التسيير، أما المبحث الثالث فتناولنا عموميات حول المسير.

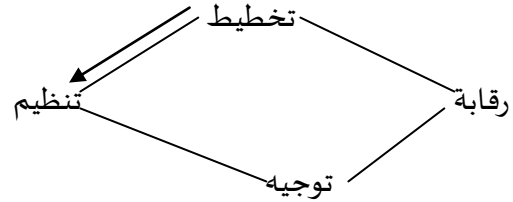
المبحث الأول: مفاهيم حول التسيير.

يعتبر التسيير توزيع و تحديد المسؤوليات التي يتم بها توزيع نشاطات الأفراد و المجتمع، و يبدأ التسيير عادة بتحديد الأهداف و السياسات المختلفة للمؤسسة لتحقيق هذه الأهداف.

المطلب الأول: تعريف التسيير

التسيير هو تلك المجموعة من العمليات المنسقة و المتكاملة التي تشمل أساسا التخطيط، التنظيم، التوجيه، و الرقابة أنه باختصار تحديد الأهداف و تنسيق جهود الأشخاص لبلوغها. هذا هو جوهر مهمة المسير. إن التنسيق، شأنه في ذلك شأن اتخاذ القرارات و وظيفة تسييرية مستمرة تصادف في مختلف الوظائف من التخطيط حتى الرقابة.

الشكل 1-1: التسيير عملية دائرية مستمرة.



المصدر: محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الطبعة الثالثة، منقحة، 11-2011 ص 13.

و هناك تعاريف أخرى للتسيير منها:

- 1- عملية تحديد الأهداف و تنسيق جهود الأشخاص من اجل بلوغها من جهة و من أخرى هو عملية منتجة يتم بواسطتها الحصول على السلع و الخدمات و غيرها من المنافع ابتداء من الموارد المادية و البشرية المتاحة.
- 2- هو المعرفة الصحيحة لما يراد أن يقوم به الأفراد ثم التأكد من أنهم يفعلون ذلك بأحسن طريقة و ارضى التكاليف أو هو الوظيفة التي تتعلق بتحديد سياسات المؤسسة بالتنسيق بين مختلف الوظائف و إقرار الهيكل التنظيمي و الرقابة النهائية على أعمال التنفيذ.

يتضح أن التسيير عبارة عن نشاط يسعى إلى تحقيق أهداف المؤسسة و ذلك بالاستعمال الأمثل للموارد المالية و المادية و البشرية المتاحة لها و التي تكون في خدمة الوظائف الأساسية من تخطيط، تنظيم، إدارة، رقابة.¹

¹ - منير نوري، التسيير العملي و الاتصالات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، بدون طبعة، 06-2015، ص 11.

المطلب الثاني: مستويات التسيير

1- من -مستوى التسيير الاستراتيجي: يمثل قمة التسيير في المؤسسة وهو من اهتمامات المسئول الأول و الإطارات العليا في المؤسسة ويتمثل في تحديد اتجاهات المؤسسة في المدى الطويل وتعتبر الخطط و السياسات في هذا المستوى بالغة الأهمية، ولهذا فان البيانات الخارجية هي محور اهتمام هذا المستوى. فالتسيير يجب أن يستند على معلومات متعددة مثل الوضع الاقتصادي الحالي والمستقبلي كمتغيرات في حجم العمالة و نوعيتها و مدى توفر وسائل الائتمان، ويمكن حصر مهام هذا المستوى فيما يلي:

- وضع الغايات و الهدف العام للمؤسسة.

- صياغة الإستراتيجية و الرسائل المميزة للمؤسسة.

- تحقق التوافق بين المؤسسة و المحيط الخارجي.

وما يميز القرارات في هذا المستوى عدم خضوعها لقواعد محددة مسبقا لذا فإن التسيير يعتبر ذو أهمية كبيرة في هذا المستوى حيث يعتمد المسيرين على خبراتهم السابقة بحكمهم الشخصي في معالجة الأمور و اتخاذ القرارات.

2- مستوى التسيير التكتيكي: يتمثل في الإشراف و تنسيق المسيرين في الطبقة الوسطى على عمل مستوى التسيير العملي من أجل الحفاظ على مسار المؤسسة حسب الخطة المرسومة لبلوغ الأهداف المنشودة، و تنحصر مهام المسيرين في هذا المستوى في حلقة اتصال بين التخطيط الاستراتيجي و التسيير الاستراتيجي و أنشطة العمليات على مستوى التسيير العملي، وتتمثل مهام المسيرين في هذا المستوى فيما يلي:

- وضع الميزانيات.

- التعامل مع المشاكل الإدارية للنقابات.

- قياس الأداء للمستوى العملي، و الاعتماد على كمية كبيرة من المعلومات التفصيلية عن مجالات العمل أكثر من استخدام مستوى الإستراتيجية لهذه المعلومات.

- تطبيق السياسات و الإستراتيجيات التي وضعت من طرف المسيرين الطبقة العليا.

- توزيع المهام و تحقيق التنسيق بين المسيرين في الطبقة الدنيا.

3- مستوى التسيير العملي: يتمثل في التسيير اليومي المتعلق بمراقبة العمليات الإنتاجية من خلال الاستعمال الأمثل للمدخل، للوصول إلى المخرجات بفاعلية سواء تعلق الأمر بخدمات أو سلع مادية. كما تتعين الإشارة إلى

أن التقدم ساهم بدرجة كبيرة في التسيير العملي بحيث جعله عملية عقلانية.¹

¹ منير نوري، مرجع سبق ذكره، ص 20.

تضبط بواسطة قواعد منطقية تترجم إلى تعليمات آلية. ومن بين العمليات التي تنفذ في المستوى ما يلي:

- ترجمة الأهداف العامة إلى أهداف تفصيلية.

- وضع برامج التنفيذ وإجراءات العمل.

- نقل الشكوى والاقتراحات والمعلومات للمسيرين في الطبقة العليا.¹

المطلب الثالث: خصائص التسيير

وتتعدد خصائص التسيير بتعدد تعاريفه والتي يمكن ذكرها فيما يلي:

- التسيير عمل جماعي حيث لا يتحقق الفعال للمؤسسة إلا إذا كان هناك عمل جماعي بين كل المسيرين لتحقيق الأهداف المسطرة والتنسيق فيما و بين رغباتهم وطموحاتهم الشخصية.

- التسيير عمل هادف لأنه يوجد أساسا لتحقيق مجموعة أهداف المسطرة والتنسيق فيها فهو وسيلة وليس غاية كما أنه يعمل في ظل المتغيرات و عوامل محيطة به فهو يؤثر ويتأثر فيها وينبغي أن يأخذ هذه المتغيرات و العوامل بعين الاعتبار في عملية اتخاذ القرارات.

- التسيير له الصفة التنظيمية فهو عمل منظم بعيد كل البعد عن العشوائية فهو يعتمد على التخطيط الدقيق والابتعاد عن سياسة التجربة و الخطأ أو الركون إلى الصدفة.

- التسيير عملية مستمرة و مصدر استمرار و بقاء المؤسسات في خدمة المحيط حيث يسعى إلى إشباع المجتمع من السلع والخدمات بأنواعها المختلفة و هي أداة تساعد المؤسسات على بلوغ أهدافها و اطلاعها بمسؤولياتها تجاه المجتمع.

- التسيير نشاط إنساني حيث يتعامل مع الجماعة و يسعى إلى تحقيق أهداف المؤسسة من خلال انجاز المهام الوظائف و الأدوار في ظل القواعد و الأعراف.

- يتصف التسيير بالتغيير نظرا لتغيير المحيط و العنصر البشري و تعتبر حاجاته و طموحاته و التغيرات التكنولوجية و يجب عليها إن هذه التغيرات.²

¹ منير نوري، مرجع سبق ذكره، ص ص 20 22.

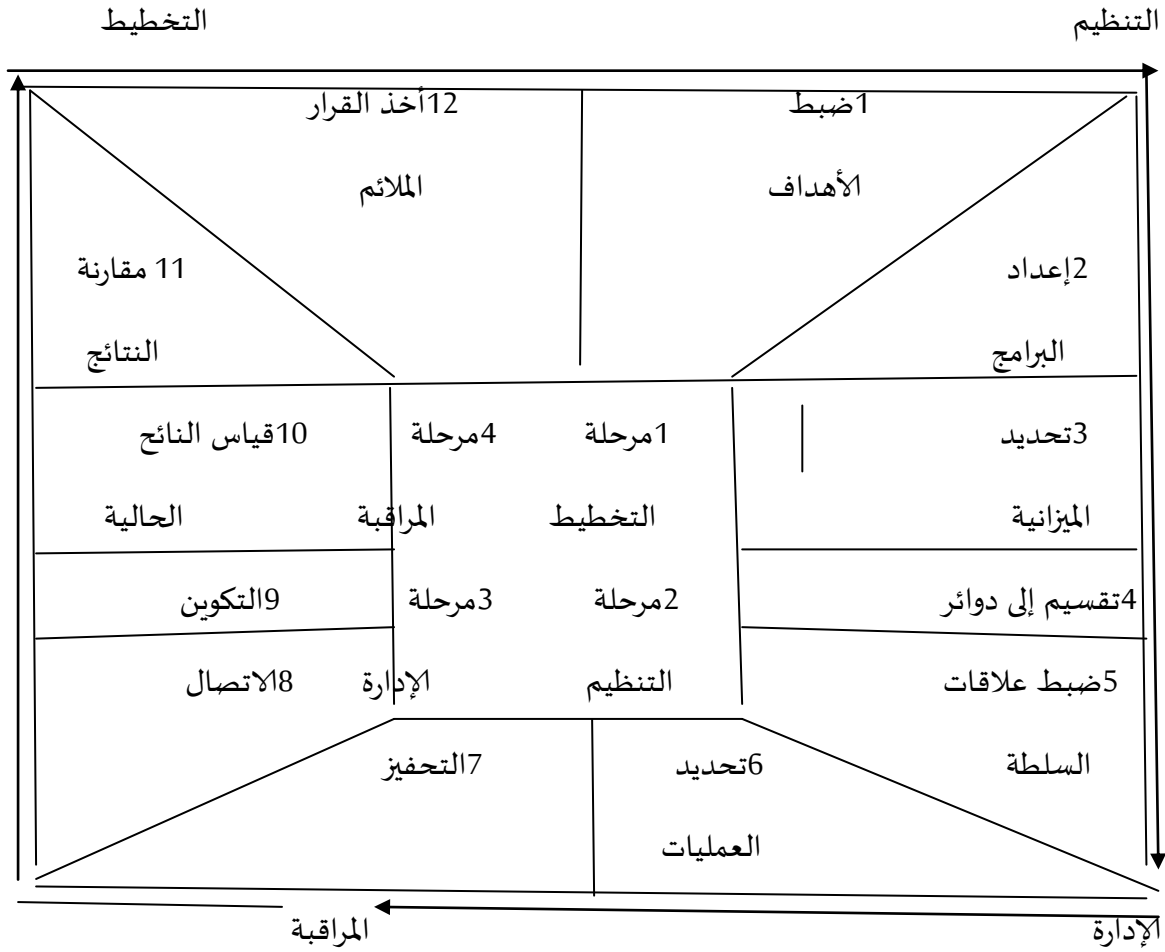
² منير نوري، مرجع سبق ذكره، ص 23.

وهناك خصائص أخرى للتسيير وهي:

- 1- التسيير علم وفن: يعرف التسيير بكونه مجموعة من مختلف العلوم بالإضافة إلى ممارسة كفاءات خاصة: (تكوين: سمات القائد، قدرة الاتصال ومعرفة المهام، قدرة التأثير الخ..). إن التفكير التسييري عرف تطورا هائلا بفضل مساهمات البحوث في شتى الميادين كالاقتصاد، المحاسبة، الرياضيات، علم النفس، علم الاجتماع، العلوم السياسية والاتصال، الإعلام الآلي، الأنثروبولوجيا.
- 2- التسيير مبني على وظائف: تتأثر فيما بينها وتكون وحدة متماسكة. لهذا نستطيع أن نخطط عمليات التنظيم والإدارة والرقابة كما نستطيع أن ننظم عمليات التخطيط والقيادة والمراقبة وهكذا للوظائف الأخرى حسب الشكل 01-02 المسى بعجلة التسيير المنقسمة إلى أربعة مراحل وكل مرحلة تضم ثلاثة عناصر أساسية،
- 3- يتطور التسيير حسب دورة متواصلة، ولكي يتم تحقيق بقاء المؤسسة يجب على عجلة التسيير أن تتجدد بصفة متواصلة خلال الزمن حسب التسويات المطلوبة.
- 4- التسيير مبني على تقارب تيارين وهما، العقلانية والإنسانية لدمج ثقافة المؤسسة.¹

¹ - عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد و تسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية- بن عكنون الجزائر، الطبعة الثالثة 2006، ص 108.

الشكل 1-2: عجلة التسيير



المصدر: عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد و تسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية- بن عكنون الجزائر، الطبعة الثالثة 2006، ص ص 108.

5 لتسيير تطابق مع الأداء وهذا يتضمن ثلاثة عناصر:

-تحقيق مشروع معقد يستلزم علينا مساهمة أكثر من عامل واحد.

-دور المسير في تحديد الاتجاه الدقيق لممارسة عملية ما.

-إن البحث عن الفعالية- إنتاجية الكلية هي من متطلبات الكل ففي كل لحظة.

6-للتسيير أبعاد وتطبيقات عالمية.

7-نستنتج أن للتسيير مناهج عدة عامة وخاصة تكون تابعة للمشاكل المدروس.¹

¹ عبد الرزاق بن حبيب، مرجع سبق ذكره، ص ص 109 110.

المبحث الثاني: ماهية التسيير

يعتبر التسيير المحرك الأساسي الذي يعمل على تشغيل الطاقات والقوى المتاحة للمؤسسة فهو المسئول عن متابعة و انجاز الأهداف التي تحقق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للفرد والمؤسسة والمجتمع ككل.

المطلب الأول: أهمية التسيير

تتمثل أهمية التسيير فيما يلي:

- التسيير هو الأداة الأساسية في تسيير العمل داخل المؤسسات فهو الذي يقوم بتحديد الأهداف وتوجيه الأفراد إلى تحقيقها، وكذلك توفير مقومات الإنتاج وتخصيص الموارد وتوزيعها على استخداماتها البديلة و إزالة الغموض في المحيط.
- التسيير مسئول على تحقيق التكامل الخارجي بين المحيط والمؤسسة وتوفير احتياجات المؤسسة من الموارد المختلفة من المحيط، وتحويل و مزج هذه الموارد مع بعضها البعض لتلبية حاجات المحيط من سلع و خدمات وكذلك التسيير مسئول عاى تحقيق التكامل الداخلي من خلال التنسيق والربط بين جهود العاملين والموارد الأخرى حتى يتسنى بلوغ الأهداف التي تسعى لتحقيقها المؤسسة.
- التسيير له القدرة على التكيف مع المتغيرات الخارجية للمحيط للمحافظة على بقاء واستمرارية المؤسسة.
- التسيير له مسؤولية التعامل مع التغير المستمر في حاجات المجتمع وتفاقم المشكلات الصحية والاجتماعية بالإضافة إلى التلوث.
- التسيير يتحمل مسؤولية إحداث التغيير والاستقرار.
- التسيير، يهتم بالنظام العام من خلال الربط بين أحداث متفرقة ومعتقدات متباينة ووضعها جميعا في شكل علاقات ذات معنى تستخدم في تحليل العديد من المشاكل والوصول إلى أفضل البدائل الممكنة للتعامل مع تلك المشاكل.
- كبر حجم المؤسسات وزيادة الحاجة إلى التخصصات المختلفة الأمر الذي يظهر أهمية التنسيق، التنظيم، الرقابة. إضافة إلى التغيرات التكنولوجية، الاقتصادية والاجتماعية الأمر الذي يزيد من أهمية التنظيم، التخطيط، والتنبؤ لمواجهتها التأقلم معها.
- ظاهرة المنافسة الشديدة في الأسواق الأمر الذي يتطلب التجديد والابتكار في طرق الإنتاج وأدواته لتحقيق الوفيرات الاقتصادية.¹

¹ منير نوري، مرجع سبق ذكره، ص 23.

المطلب الثاني: أهداف التسيير

يقوم التسيير بتحديد الأهداف والسعي لتحقيقها، وبالتالي طالما أن هناك أهداف مطلوب تحقيقها فإن وجود التسيير يصبح ضرورة ملحة وبدون وجود التسيير قد تتحقق الأهداف ولكن يكون ذلك محض صدفة وعدم تحقيق الأهداف تفوق كثيرا احتمالات تحقيقها.

إذن عندما يوجد هدف يطلب تحقيقه فإن الأمر يحتاج لتجميع الموارد البشرية والموارد المادية حيث أن الهدف لا يتحقق بمجرد التأمل أو التمني فقط وإنما لا بد من موارد بشرية تقوم باستخدام موارد مادية و تبذل مجهود وأعمال لكي يتحقق هذا الهدف.

-يتمثل هدف التسيير الأساسي في خلق المنافع والفوائد التي تظهر عندما تكون القيمة الاقتصادية للسلع أكبر من تكاليف إنتاجها فهو يسهل الحصول على المنافع بدا من الموارد المتاحة للمؤسسة.

- يعمل التسيير لتحقيق النتائج بكفاءة عالية أي العمل بطريقة معينة بحيث يتم استغلال الموارد الإنتاجية المتاحة بالكامل دون ضياع أو إسراف.

-يسعى التسيير لتحقيق الأهداف بفاعلية أي عمل الأشياء الصحيحة في الزمن المناسب بالطريقة الملائمة.

-تعتبر تحقيق الكفاءة والفعالية هدفين مهمين للتسيير، وتعرف الكفاءة على أنها " الوصول إلى الهدف المسطر بأقل تكلفة مادية و اقل جهد بشري وأسرع وقت ممكن " و المقصود بالفاعلية أنها " الوصول إلى أفضل نوعية ممكنة من الإنتاج والسلع والخدمات المقدمة ".¹

وهناك أهداف أخرى للتسيير وهي كما يلي:

-تقسيم العمل وذلك بإنشاء عمل لكل فرد حتى يركز عمله واهتمامه في أداء المهام المنوط إليه.

-تهيأ الأسلوب الذي يتم به استقبال وإرسال القرارات من قمة الهرم التنظيمي إلى قاعدته.²

¹ - منير نوري، مرجع سبق ذكره، ص 23.

² - بن يوسف بونس، فعالية المراجعة في تسيير المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج في التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير، مستغانم 2014-2015، ص 49.

الجدول 1-1: يوضح العلاقة بين مفهومي الفعالية والكفاية.

	عدم فعالية	فعالية	
كفاية	آلة جيدة الأداء رخيصة التكاليف	آلة ضعيفة الأداء رخيصة التكاليف	
عدم كفاية	آلة جيدة الأداء مرتفعة التكاليف	آلة ضعيفة الأداء مرتفعة التكاليف	

المصدر: منير نوري، مرجع سبق ذكره، ص 25.

بما أن الفعالية تشير إلى القيام بالعمل المناسب بينما تشير الكفاية إلى القيام بالعمل بطريقة مناسبة.

الشكل 1-3: يوضح كفاءة وفعالية التسيير، كفاية وفعالية التسيير.

كفو	عدم تحقيق الأهداف و عدم إضاعة الموارد	تحقيق الأهداف وإضاعة الموارد
	عدم تحقيق الأهداف و إضاعة الموارد استعمال الموارد	تحقيق الأهداف و إضاعة الموارد
	فعال	غير فعال غير كفو

المصدر: منير نوري، مرجع سبق ذكره، ص 25

فالتسيير يسعى إلى تحقيق النتائج بكفاءة وفعالية، حيث ترتبط الكفاءة بمستوى ودرجة استخدام الموارد، بينما الفعالية ترتبط بمستوى ودرجة النتائج المترتبة على استخدام المواد و تزداد أهميتها بسبب المنافسة الشديدة بين مختلف المؤسسات الاقتصادية العاملة في نفس النوع من الإنتاج، إضافة إلى ندرة الموارد و تزايد كلفة وسائل الإنتاج مع اشتراط تزايد عنصري الكفاءة و الفعالية فوجود احدهما غير كاف فالتسيير الناجح هو الذي يقوم بتوجيه استخدام الموارد للوصول إلى الأهداف المسطرة بأقل تكاليف من خلال الكفاءة و استغلال الموارد المتاحة للمؤسسة بفعالية.¹

¹ منير نوري، مرجع سبق ذكره ص 26.

المطلب الثالث: نظم التسيير

تتمثل أهم النظم التسييرية في نظام الاتصالات، نظام التحفيز، نظام الأهداف.

1- نظام الاتصالات:

- مفهوم الاتصال: يعرف على أنه إرسال و استقبال المعلومات بين الناس.¹

كما يعرف على أنه العملية التي يحدث فيها نقل المعنى من شخص لآخر من خلال العلامات أو الإشارات أو الرموز من نظام اللغوي مفهوم ضمنيا للطرفين.

- أركان الاتصال:

-المرسل: هو مصدر الرسالة المطلوب نقلها إلى المرسل إليه المستقبل أو هو الشخص منسئ الاتصال ويتوقف.

-الرسالة: وهي مجموعة من المعاني المطلوب إرسالها للمرسل إليه تنقل الرسالة من المضمون الذي يريد المرسل أن يوصله إلى المرسل إليه.

-الوسيلة: وهي وسائل الاتصال التي تنتقل من خلالها الرسالة المطلوب توصيلها إلى المرسل إليه، سواء كانت وسائل اتصال رسمية- توجد هذه الوسائل بشبكة الوسائل شبكة الاتصال الرسمية التي يتم تحديدها عن وضع الهيكل التنظيمي، شفوية كانت أو كتابية و من بينها ما يلي:

التعليمات الشخصية، المقابلات، الأوامر والتعليمات، هذا من جانب إضافة إلى الوسائل الاتصال غير الرسمي بين مجموعات العمل الصغيرة غير الرسمية التي تتكون من أعضاء المؤسسة الذين يتقابلون بالاختيار من بين هذه الوسائل مختلف المقابلات و الوسائل الشفوية.

-المرسل إليه: (المستقبل) وهو تلقي الرسالة أو الطرف المطلوب أن تصل إليه الرسالة.

فلا تعتبر الاتصالات قد تمت ما لم تصل الرسالة إلى المرسل إليه، وإن يستجيب لها سواء كانت الاستجابة ايجابية أو سلبية، سواء كانت هذه الاتصالات داخلية أو خارجية.

-الهدف (الاستجابة): نعني بها الغاية المراد تحقيقها من وراء الاتصالات، وظيفة هذا الهدف، وطبيعة الاستجابة المطلوبة، هل هي ايجابية أم سلبية، وهذا للتأكد من وصول الرسالة إلى المستقبل، ورد فعله بين مدى تفهم المستقبل للرسالة المعطاة، وقد حركه رموز الرسالة.²

¹ عامر سعيد يس، الاتصالات الإدارية، القاهرة، مطبعة الإشعار، 2001، ص 20.

² محمد فريد الصحن، العلاقات العامة، مبادئ و التطبيق، دار نشر الثقافة، 2001- 2002، ص ص 225 227 228.

-التغذية العكسية: يقصد بها إرجاع الأثر الناتج من عمليات الاتصال بين المتصل والمستقبل هنا يجب أن ندرك أن الثقة بين المراسل والمرسل إليه، وهي المعيار الأساسي لعملية إرجاع الأثر، الهدف منها هو مساعدة على تفهم المرسل مدى استجابة المرسل إليه، وهل هي الاستجابة المطلوبة وفي الاتجاه الصحيح بصرف النظر عن الغرض من قيام أي مؤسسة.¹

2 نظام التحفيز:

مفهوم التحفيز: يعد التحفيز من الأمور المهمة للمسير والمنظمة حيث يتوقف مدى نجاح الفعالية، المنظمة على مدى تحفيز وحماس أفرادها، لدى وجب على المسير إدراك مدى أهمية عملية التحفيز في ظل الاقتصاد التنافسي ورغم أن المعرفة والمهارة التي يمتلكها الفرد ذات أهمية كبيرة في تقرير مستوى أداءه، لكن كل ذلك من دون تحفيز لا يعني شيء، فالدافعية هي الحاجة غير المرضية أو المشبعة التي تخلق حالة من التوتر وعدم الاتزان يجعل الفرد يتحرك في إطار موجه نحو الهدف باتجاه استعادة حالة التوازن عن الطريق إشباع الحاجة أو الرغبة لديه.²

وهي أيضا تفسير سبب السلوك الإنساني خاصة ما يتعلق بسبب تفاني فرد ما في العمل وإخلاصه وولائه...³ وهي أيضا مجموعة من القوى الكامنة داخل الفرد والتي توجهه وتدفع الفرد للتصرف بطريقة معينة.

وعليه يبرز عاملان أساسيان يمكن للمسير من خلالها التحكم في عملية التحفيز:

-فهم دوافع واحتياجات ورغبات الأفراد الأساسية التي يمكن التأثير فيها.⁴

-توفير الاتصالات التي توفر الحافز لإشباع هذه الرغبات.

✓ أنواع الحوافز:

-حوافز إيجابية: وهي حوافز تزيد من معنويات الأفراد وتحسين معايير الأداء، وهي بمثابة العرفان بالجميل من طرف المنظمة

-حوافز سلبية: هي إتباع القوة أو التهديد في التعامل مع الأفراد كمدخل لتغيير سلوك الفرد في الاتجاه المرغوب أو لقمع الشغب أو تقويم السلوك، وقد يكون على شكل التأنيب والتوبيخ، الخصم من الأجر وحبب العلوات، التنزيل الوظيفي أو الفصل تماما، النقل من قسم إلى آخر أو التحويل إلى التحقيق. يرى الكثير من المشرفين أن الحوافز السلبية أداة فعالة لتحقيق الطاعة والولاء، لكن في حدود المعقول.⁵

¹ محمد فريد الصحن، مرجع سبق ذكره، ص 228.

² إيهاب صبيح محمد رزيق، العلاقات الصناعية و تحفيز المواطنين، دار الكتب العلمية، القاهرة، بدون طبعة، 2001، ص 12.

³ حنفي عبد الغفار، السلوك التنظيمي و تسيير الموارد البشرية، الدار الجامعية، القاهرة، بدون طبعة، 2002، ص 141.

⁴ راوية محمد حسن، السلوك التنظيمي المعاصر، الدار الجامعية، بدون طبعة، 2002، ص 109.

⁵ راوية محمد حسن، مرجع سبق ذكره، ص 128.

3-نظام الأهداف:

مفهوم نظام الأهداف: قبل التطرق إلى مفهوم نظام الأهداف بالتحليل و التفصيل لا بد من التطرق على مفهوم التخطيط بصفة عامة و العملية التخطيطية باختصار.

-مفهوم التخطيط و أهدافه:

إن التخطيط هو الحجر الأساس في العملية الإدارية، و يمكن تعريفه بأنه عبارة عن مجموعة من النشاطات الإدارية التي تهدف إلى تكييف المسؤولية مع المستقبل، و إلى التأكد من أن القرارات المتعلقة المدخلات تساعد على إيجاد النواتج المطلوبة لتحقيق الأهداف.¹

و يمكن تقسيم التخطيط إلى أنواع متعددة مثل: التخطيط الاستراتيجي و هو الذي يتعلق بالأهداف العامة للمنظمة و بسبل الوصول إلى هذه الأهداف في ظل الموارد المتاحة، و بالتخطيط الوظيفي و هو الذي يتعلق مباشرة بالنشاطات الوظيفية للمنظمة مثل: الإنتاج، التسويق، التمويل. و من أهداف التخطيط أنه يؤدي إلى النجاح، و لكن لا يضمن النجاح لأن معظم الدراسات أثبتت أن الذين يخططون يحققون نتائج أفضل إنما من الذين لا يخططون، حيث أن في إدارة في الولايات المتحدة على 105 مؤسسة من أكبر المؤسسات و 105 من المؤسسات المتوسطة و الصغيرة الحجم، أثبتت أن المؤسسات²

التي كان بها نظاما رسميا للتخطيط كانت أسرعها في معدلات النمو.

إضافة إلى أن التخطيط يساعد العاملين على التركيز على أهداف المنظمة، هذا عن طريق ربط ما يقوم به العاملين من أعمال، مع النتائج النهائية المطلوبة (الأهداف و الغايات).

كما يؤدي التخطيط إلى مساعدة مسير المؤسسة المدير على التجاوب مع التغيير و هذا عن طريق التعامل مع المتغيرات الخارجية و التكيف معها لمواكبة التطور و التقدم.

إن الهدف الأخير للتخطيط هو القيام بعملية المراقبة أي بدون التخطيط تصبح الوظائف الإدارية المختلفة، التي تكون عملية إدارة الموارد في المنظمة تصبح مستحيلة أو غير فعالة في ظل غياب التخطيط.

➤ خطوات عملية وضع الأهداف:

متى تحقق للمسیر أهمية وجود الأهداف فإنه يبدأ بتحديدھا بصورة واعية، أو غير مقصودة و يبدو أن عملية وضع الأهداف تمر ب 05 خطوات:

الخطوة الأولى: لا توجد أهداف رسمية نظرا للعوامل التي تؤثر على تغيير الأحداث في المنظمة.³

¹ جمال الدين لعويسات، مبادئ الإدارة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون طبعة، 2001- 2002 ص 51.

² محمد فريد الصحن، إبراهيم سلطان، علي الشريف، مبادئ الإدارة، دار نشر الثقافة، القاهرة، الطبعة الثانية، 2001 2002 ص 133.

³ عيد الرزاق بن حبيب نفس المرجع السابق، ص 114.

الخطوة الثانية: الخطوة الأولى هي مرحلة وعي وإدراك المسير بالأهداف التي يسعى إليها بصفة عامة، أي وضع الأهداف غير المكتوبة.

الخطوة الثالثة: تسجل هذه الأهداف أي تدوينها بصفة مكتوبة في السجلات المعدة لذلك: كظهورها في التقرير السنوي للمؤسسة مثلا، عند وصول المؤسسة إلى هذه المرحلة، فعادة ما يكون حجمها قد كبير نسبيا، وتكون وصلت إلى درجة معقولة من الاستقرار في مجال عملها.

الخطوة الرابعة: وهي تلك المرحلة التي يطلب فيها من الإدارة تحديد أهداف المنظمة بدقة ووضوح.

الخطوة الخامسة: وتعتبر الخطوة الأكثر صعوبة، إذا على الإدارة فيما أن تحدد الأهمية النسبية للأهداف وترتيبها حسب أولويتها، وهذا ما يتطلب من الإدارة في المؤسسة تحديد مثلا إذا كان العائد على الاستثمار أكثر أهمية من حصة العاملين... الخ.

➤ منهجية تسطير الأهداف:

تعتبر منهجية تسطير الأهداف أساس التسيير، وتكون هذه المنهجية كالآتي:

- يجب أن تكون الأهداف علاقة مع نشاط الشخص، أو الوظيفة، أي تسطير الأهداف على أساس معايير الفعالية فمثلا: الوظيفة التسويقية يعدد لها هدف خاص برقم الأعمال بالإضافة، وهذه المعايير تحدد عادة لها هدف خاص برقم الأعمال بالإضافة، وهذه المعايير تحدد عادة في بطاقات الشغل، و بطاقات المناصب.

- عملية وضع الأهداف تتمثل في وضع أهداف دقيقة غير قابلة للشك.

- يجب إدخال تحسينات مستمرة في لقاءات الموارد البشرية (أحسن استثمار في الإنماء في الموارد البشرية).

- يجب أن يكون هناك تنسيق ما بين الوسائل المستعملة والأهداف المسطرة.

- يجب تساوي الصلاحيات مع المسؤوليات، للتمكن من تحقيق هذه الأهداف.

- مقارنة نتائج المؤسسة مع مؤسسات أخرى.

- عملية تسطير الأهداف يجب أن تأخذ بعين الاعتبار التحسين المستمر لنتائج جميع المستويات.

- المشاركة في وضع الأهداف.

- تحديد الانحراف المقبول.

- تحديد الفرضيات التي على أساسها سطرت الأهداف.¹

¹ محمد فريد الصحن، و آخرون نفس المرجع السابق، ص 150.

يجب أن يكون نظام المكافأة لارتباط مع عملية تسطير الأهداف، فالأشخاص التي تتحصل على مكافأة (ماديا-معنويا)، أما الأشخاص التي لا تحقق أهدافها، يجب مساعدتها عن طريق مثلا: إعادة تكوينها.

المبحث الثالث: عموميات حول المسير

يعتبر المسير الشخص الذي يحافظ على تحقيق المركز التنافسي للمؤسسة وتدني تكاليفها و الحفاظ على بقاءها.

المطلب الأول: تعريف وسمات المسير

1-تعريف المسير

المسير هو ذلك الشخص الذي يستطيع القيام بأعمال وإنجاز المهام من خلال الآخرين، و يعد منسقا لجهودهم لبلوغ غرض مشترك ولا بد أن يكون للمسير سلطة معينة في اتخاذ القرارات.

2-سمات المسير

لا يتوفر في الوقت الحاضر سمات مثالية يمكن أن يتحلى بها المسير، فكل موقف يواجهه يتطلب نموذج معين للشخصية و سلوك يتأثر بها وبالرغم من ذلك هناك السمات التي يتعين على المسير محاولة اكتسابها وهي:

المعرفة: يجب أن يبحث المسير عن المعرفة أي كان مصدرها، فالمسير الذي يكتسب المعرفة بالتعلم فقط لا تكتمل له الأسباب النجاح، وإنما يجب استغلال هذه المعرفة في التفكير الذي يساعده على اكتساب المهارات التسييرية و تستمد المعرفة من التعلم و ممارسة و من ثم تساعده على تكوين المفاهيمي و المبادئ و النظريات.

الخيال: يجب أن يتحلى المسير بالقدرة على التخيل و الترجمة هذا التخيل إلى الواقع و القدرة على التخيل تتطلب سعة الأفق و هذه لا تكتسب إلا بعد تدريب الفكر على التمييز بين الحقيقة و الوهم.

المخاطر: يجب على المسير أن يكون قادر على المخاطرة و تحمل نتائجها، و المخاطرة تنطوي على الطرق التقليدية لأداء الأشياء فبدلا من الالتزام بالمهام بالطرق التقليدية التفكير يجب على المسير المقدرة على التفكير العلمي، لأن التفكير العلمي يساعده على وضع الفروض و الموازنة بين إمكان الفروض و المخاطر عدم الاعتماد عليها كما يساعده على التحليل و التقييم و إصدار الأحكام.

الحسم: يجب أن يتسم المسير بالحسم في الوقت المناسب و هذه السمة تظهر أهمها أقدام على اتخاذ القرار.¹

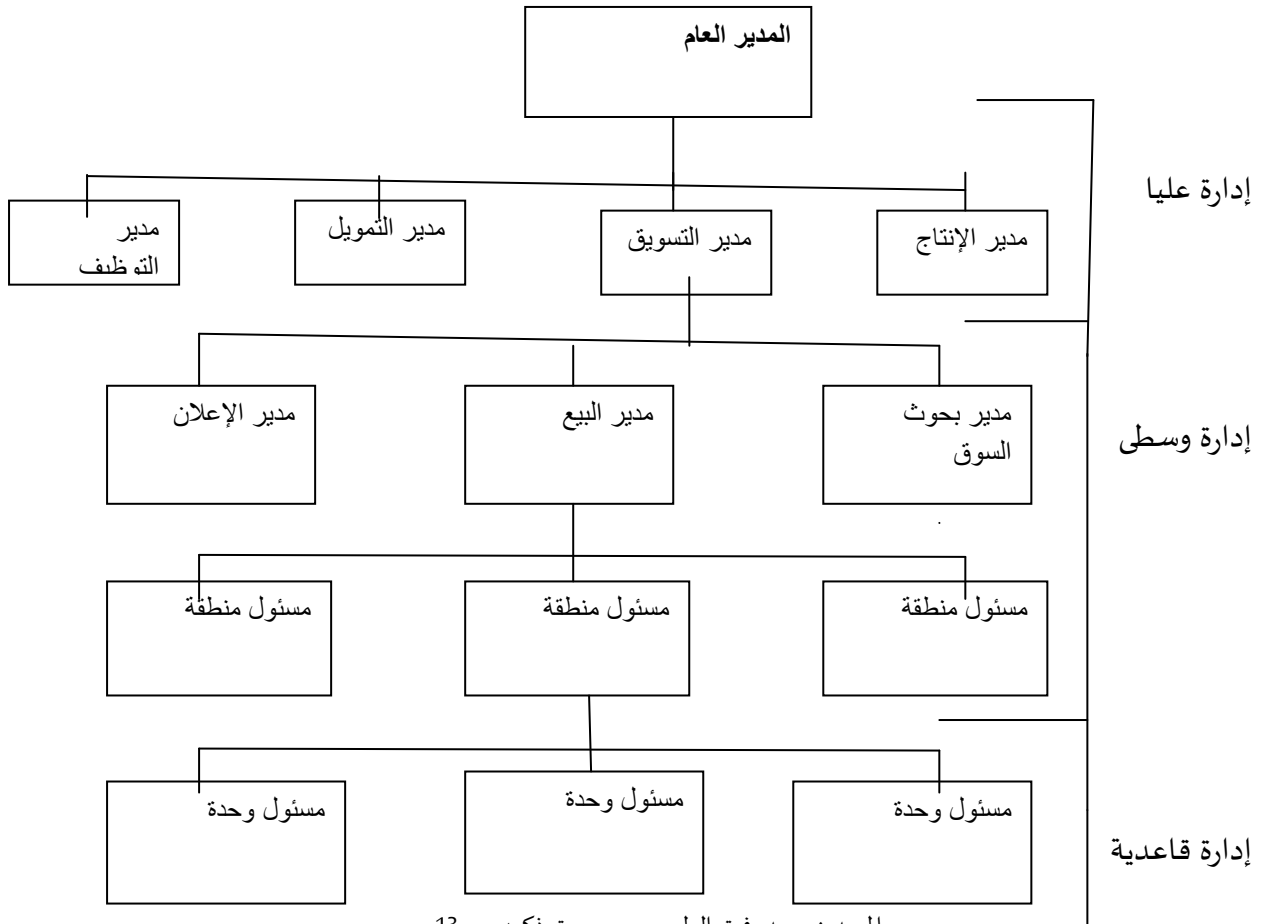
¹ حاج عثمان خيرة، فعالية التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج نيل شهادة المستر أكاديمي، في تسيير استراتيجي دولي، مستغانم، 2012-2013، ص 36.

المطلب الثاني: مستويات ووظائف المسير

1-مستويات المسيرين

يمكن التمييز بين ثلاثة من المستويات.

الشكل 1-4: يوضح مستويات المسيرين من خلال خريطة تنظيمية.



المصدر: محمد رفيق الطيب، مرجع سبق ذكره، ص 13.

1-المسيرون القاعدون: يقومون بالإشراف على المستخدمين واستعمال الموارد في أدنى المستويات التنظيمية، ويجري انتقاءهم بالنظر لمهارتهم وخبرتهم التقنية، أما عملهم فهو التأكد من أن الموكلة لهم تنفذ بشكل مناسب.

2-المسيرون الأواسط(الإدارة الوسطى): هم الوسطاء بين المسيرين القاعديين والإدارة العليا، ويتمثل عملهم في تنظيم الاستعمال ومراقبة المواد للتأكد من حسن سير التنظيم، كتابة التقارير، حضور الاجتماعات، إجراء الاتصالات وتأمين الحصول على المعلومات الضرورية وشرحها وتوزيعها على الجهات المعنية.¹

¹ محمد رفيق الطيب، مرجع سبق ذكره، ص 18.

3-المسيرون الأعلى(الإدارة العليا): يقوم المسيرون برسم المسار العام للمنشأة، عم لهم الأساسي يتمثل في التخطيط، ورسم السياسات العامة، وتنسيق أنشطة الإدارة الوسطى و التأكد من سلامة المخرجات على مستوى القاعدة.¹

2-وظائف المسير:

❖ التخطيط و اتخاذ القرار:

التخطيط هو عملية إرساء الأهداف و تحديد الخطوات اللازمة لبلوغها و للتخطيط عدة أنواع وهي:

-السياسة: هي مرشد للفكر و العمل، أي توجيه أفكار العاملين و أعمالهم في اتجاه معين.

-الإستراتيجية: وهي الخطة المتعلقة بالتعامل مع المنافس للوصول للهدف المنشود.

-الإجراء: خطة تشتمل على خطوات متسلسلة منطقيا و زمنيا.

-البرنامج: هو خليط السياسات و الإجراءات و القواعد المعتمدة بهدف تنفيذ خطة ما.

اتخاذ القرارات: يتضمن الاختيار بين عدد البدائل و ذلك حسب الحالات الموجودة.

❖ التنظيم و التوظيف:

التنظيم هو تصميم بنية المنشأة، أما التوظيف فيقصد به تعبئة الهيكل التنظيمي بالأشخاص، و يتضمن اختيارهم و تدريبهم و تطويرهم و ترقيتهم.

❖ التوجيه و القيادة:

يتطلب التوجيه التأثير على سلوك الأفراد لضمان تركيز جهودهم، و تعبئة طاقاتهم حول الهدف

❖ الرقابة:

تتضمن تحديد معايير نموذجية للأداء، و تتبع نتائج الأداء الفعلي و تصحيح الانحرافات.²

¹ محمد، رفيق الطيب، مرجع سبق ذكره، ص 13.

² محمد رفيق الطيب، مرجع سبق ذكره، ص 18.

المطلب الثالث: العملية التسييرية

1- التركيز على دراسة العملية التسييرية

يمكن اعتبار دور فيول (1841-1925) وهو مهندس مناجم فرنسي متمما لدور تايلور فركز الاهتمام على الكفاية الإنتاجية بينما اهتم تايلور بتسيير العمليات الصناعية على مستوى القاعدة وأولى فيول عناية لتسيير المدراء والعملية التسييرية وأنها على مستوى القمة الخاصة، اشتغل الرجل 25 سنة مهندسا في إحدى شركات المناجم الفرنسية، وأصبح بعد هذه المدة مديرا عاملا لها، مسجلا خلال عمله نجاحا طويلا أدت مساهمته إلى بلورة مفهوم العملية التسييرية، وإرساء أساس المدرسة التي عرفت فيما بعد بمدرسة العملية التسييرية أو الوظيفة الإدارية.

2- إبراز عنصر التسيير كنشاط متميز للمنشأة: صنف فيول أنشطة المؤسسة إلى ستة أقسام:

-القسم الفني: ويشمل عمليات الإنتاج والتصميم والتحويل.

-القسم التجاري: يقوم بالشراء والبيع والمبادلة.

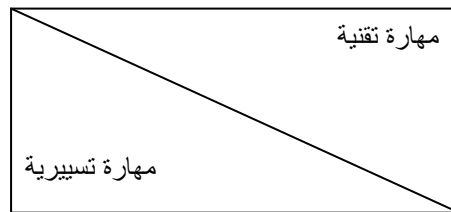
القسم المالي: يقوم بتدبير رأس المال واستخدامه بأفضل الطرق الاقتصادية.

قسم التأمين: لحماية ممتلكات وتأمين أفراد القوة العاملة.

قسم المحاسبة: لتحديد طرق المحاسبة والأعمال الإحصائية.

قسم التسيير: مهمته التخطيط والتنظيم وإصدار الأوامر والتنسيق والرقابة وقد ركز على القسم الأخير نظرا لأن وظائفه هي الوظائف التسييرية نفسها ونلاحظ أن المهارة التسييرية على عكس المهارة التقنية، تكتسي أهمية أكبر كلما اتجهنا نحو قمة الهرم التنظيمي.¹

الشكل 1-5: أهمية المهارة التسييرية تزداد باتجاه من القاعدة نحو القمة.



قاعدة ← قمة

المصدر: محمد رفيق الطيب، مرجع سبق ذكره، ص 18.

¹ محمد رفيق الطيب، مرجع سبق ذكره، ص 18.

3-عناصر الوظيفة التسييرية:

- 1-التخطيط: يشدد فيول بالنسبة للتخطيط على بعد النظر الذي يتجلى في القدرة على التنبؤ بالمستقبل، وفي التحفيز له بإعداد الخطة المناسبة، ويستوجب التخطيط السليم في رأيه الوحدة والمرونة والاستمرار والدقة أما فقدانه أو فشله فهو دليل على عدم الكفاية التسييرية.
- 2-التنظيم: يعني إمداد المنشأة أو المشروع بما يلزم لتأدية وظيفة- مثل المواد الأولية والمعدات ورأس المال والمستخدمين وكذا إقامة العلاقات المادية والبشرية الملائمة.
- 3-إصدار الأوامر: لا تقتصر هذه المهمة على مجرد إصدار الأوامر، إنما هي عملية توجيه قيادة، وتستدعي القيادة توفر شروط معينة في المدير مثل:
 - المعرفة الواسعة بموظفيه – القدرة على استبعاد الأشخاص غير الأكفاء.
 - القدرة الحسنة – عدم القابلية للضيق في التفاصيل والجزئيات.
 - التنسيق: أي إيجاد الانسجام بين أوجه النشاط للتأكد من النجاح.
 - الرقابة: للتثبيت من إتباع ما قرر ورسم من خطط وتعليمات ومبادئ.
- 4-المبادئ العامة للتسيير: نذكر منها ما يلي:
 - تقسيم العمل: ينطبق على الأعمال كافة فنية كانت أو تسييرية.
 - السلطة والمسؤولية: إن السلطة التي تعطي للمسير الحق في إصدار الأوامر يجب أن تتساوى مع المسؤولية التي هي الالتزام بانجاز المهمة الموكلة له.
 - الانضباط: أي ضرورة احترام النظم واللوائح، وعدم الإخلال بالأوامر وهو عكس نوعية الرؤساء في المستويات التنظيمية المختلفة.
 - وحدة الأمر: حيث يتلقى الموظف أو المرؤوس الأوامر من مصدر واحد فقط، هو رئيسه المباشر.
 - وحدة التوجيه: يقتضي هذا المبدأ وجود رئيس وخطة واحدة لكل مجموعة من النشاطات الموحدة للهدف.
 - خضوع المصلحة الفردية للمصلحة المشتركة: بمعنى أن تكون لأهداف المنشأة الأولية عن أهداف الأشخاص العاملين فيها.
 - تعويض الموظفين: بإعطائهم مقابل لا يتناسب مع الأعمال التي يؤدونها لصالح المنشأة- اللامركزية: أو تفويض السلطة بما يتناسب مع نوعية الاقتصاد بوجود خطوط واضحة لسلطة الأمر من الأعلى إلى الأسفل.¹

¹ محمد رفيق الطيب، مرجع سبق ذكره، ص 60 61.

- النظام: يتطلب وضع كل شيء وكل شخص في مكان معين وأن يكون هذا المكان مناسباً.
- الإنصاف والمساواة: أي معاملة العاملين في المنشأة بالعدل وبحسن نية، وهو أمر يتطلب الكثير من الخبرة من جانب الرؤساء المعنيين.
- استقرار الأشخاص: يتطلب الأداء الجيد للعمل وقتاً، لذا فإن عدم استقرار الأشخاص في هذه الأعمال تنفيذية كانت أو تسييرية: يعتبر ظاهرة مرضية.
- روح الجماعة: حيث يتعين على الرئيس أن يحافظ على وحدة وتوازن مجموعته.
- المبادرة: تحتاج المنشأة إلى القدرة على تصور الخطة مثلما تحتاج إلى القدرة على تنفيذها.¹

¹ محمد رفيق الطيب، مرجع سبق ذكره، ص 63.

خاتمة الفصل

تكتسي عملية التسيير أهمية بالغة في ترجمة التوجه المستقبلي للمؤسسة إلى مستويات أداء محددة، ويتطلب ذلك إدارة نافذة البصر، قدرة على اختيار أساليب التسيير المناسبة، وتحفيز الآخرين وتهيئة مناخ مفتوح وإيجابي قادر على تقديم الدعم والتوجيه المطلوب لأفراد التنظيم، والمنح الفعال بين موارد المؤسسة لتحقيق الأهداف المرغوبة. فيتضح أن عملية التسيير تقتضي القيام بوظائف التخطيط، التنظيم والتوجيه، الرقابة والتنسيق بين مختلف الموارد المادية، البشرية، المالية وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف وذلك مع الأخذ في الاعتبار جميع المتغيرات المؤثرة في البيئة المؤثرة في نشاط المؤسسة.

مقدمة الفصل

اتخذت محاسبة التكاليف قسط كبير من طرف المسيرين داخل المؤسسات الاقتصادية الفعالة حيث أنها أصبحت تساعدهم في حل كثير من المشكلات التي تعيق السير لنشاط هذه المؤسسات، فهي تعتبر مصدراً هاماً من حيث استقطاب المعلومات وتحديد التكاليف، وكما أنها تعتبر عاملاً أساسياً في اتخاذ القرارات التطبيقية وكذلك تحدد الانحرافات في المؤسسة والتي بدورها يمكن تصحيحها في الوقت المناسب. وذلك من خلال ارتباطها بعمود آخر وظيف الصلة بها وهو التسيير الذي يعتبر عملية تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة وذلك بشكل عام من حيث تكامله مع الأولى فهي تمدد بالمعلومات مرتبة وجاهزة بالإضافة إلى حساباته مما يشكل مرجعاً مكتملاً للانتقال إلى الميزانية الختامية والتي يحدد فيها أخيراً نتيجة السنة المالية، فللتسيير دور فعال في تحسين أداء المؤسسة. ولقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث بحيث تناولنا في المبحث الأول مدخل إلى محاسبة التكاليف، والمبحث الثاني علاقة محاسبة التكاليف مع الفروع الأخرى أما المبحث الثالث تناولنا فيه أثر محاسبة التكاليف على فعالية التسيير الإداري.

المبحث الأول:مدخل إلى محاسبة التكاليف.

تعتبر محاسبة التكاليف أحد فروع المحاسبة المالية وظهرت نتيجة لزيادة متطلبات من قبل المستخدمين الداخليين والأطراف الخارجية إلى بيانات كانت المحاسبة المالية عاجزة عن تقديمها.

المطلب الأول: مفاهيم محاسبة التكاليف

1- تعريف محاسبة التكاليف:

عرفها مهاربأنها حقل من حقول المحاسبة الذي يهتم بقياس وتسجيل والتبليغ عن المعلومات الكلفوية.

أما السيدة فقد عرفها بأنها وسيلة تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها و التخطيط للمستقبل و التي يستخدمها محاسب التكاليف في تتبع وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفاعلية.

ويمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها احد فروع المحاسبة المالية وكأداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية لما ثبتت من مبالغ إجمالية في المحاسبة المالية لعناصر التكاليف وربط هذه العناصر بمراكز الكلف من أجل تحديد تكل قسم إنتاجي كلفة الوحدة المنتجة في كل قسم إنتاجي تمر عليه، و الرقابة على هذه العناصر ومساعدة الإدارة في التخطيط و الرقابة واتخاذ القرار.¹

و تعريف آخر لمحاسبة التكاليف:تقوم محاسبة التكاليف بتحديد وتعريف وقياس والتقرير عن التكاليف وتحليل مختلف عناصر التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بالعملية الصناعية أو التسويقية.

كما تقوم محاسبة التكاليف بقياس نوعية المنتج والإنتاجية وتجديد المنتج ومعنويات العاملين وإرضاء العميل.ويلاحظ أن هذه النظرة لمحاسبة التكاليف أوسع من النظرة التقليدية وذلك نتيجة التركيز على دور إدارة التكاليف.²

إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 1426 هـ – 2006 م،¹23.

ثناء علي القباني، قياس و تخصيص محاسبة التكاليف و نظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية بالإسكندرية، الطباعة و التجليد شركة الجلال للطباعة، 2006 م ص 8.²

2- تعريف بعض المصطلحات المستخدمة في محاسبة التكاليف:

- الكلفة: وهي تضحية اقتصادية يعبر عنها بقيمة نقدية تقابلها منفعة اقتصادية و الكلفة تتكون من قسمين:

1-الكمية، 2-السعر، فمن خلال ضرب الكمية × السعر نحصل على الكلفة و التي يجب أن تكون بحدود المفهوم المعياري.

- المصروف: وهي الكلفة المستنفذة خلال الفترة المالية و التي يقابلها إيراد خلال تلك الفترة و هي أيضا تنفق من أجل الحصول على منفعة.
 - الخسارة: وهي تضحية اقتصادية أيضا يعبر عنها بقيمة نقدية لكن لا تقابلها أي منفعة اقتصادية.¹
- و هناك تعاريف أخرى لهذه المصطلحات منها:

- التكلفة: هي النفقة المستنفذة التي ترتبط ارتباطا مباشرا بكل من السلعة أو الخدمة المنتجة أو المشترة و بالتالي فإن لها علاقة مباشرة بالإيراد المتحقق، و من أمثلة هذه التكاليف: تكلفة البضاعة المباعة، تكلفة المواد الأولية (الخام) المستخدمة في الإنتاج، تكلفة العمل المباشر.
- المصروف: هو النفقة المستنفذة التي لا ترتبط ارتباطا مباشرا بكل من السلعة أو الخدمة المنتجة أو المشترة، و ليس لها علاقة مباشرة بالإيراد المتحقق، و من أمثلة المصاريف: مصاريف البيع و التوزيع غير المباشرة مثل: إيجار المعارض، مياه و كهرباء المعارض، مصاريف الإدارة العامة.
- الخسارة: هي النفقة المستنفذة التي لا يستفاد مقابلها إيراد أو منفعة، و من أمثلة الخسائر: خسارة بيع أصل ثابت، البضاعة التي تصاب بالحريق، وقت العمل الضائع غير العادي... الخ.²

3- أسباب ظهور محاسبة التكاليف:

1-عناصر الإنتاج المستخدمة في كل مركز كلفة سواء كان أمر إنتاجي أو مرحلة إنتاجية أو قسم إنتاجي حيث يكون فيه المدير معرضا للمساءلة عن الكلف.

2-كلفة الوحدة الواحدة المنتجة.

3-تكاليف مجموعة عمليات سلسلة القيمة value chaine المتعلقة ببيع و توزيع المنتجات.³

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، نفس المرجع السابق، ص، ص 22، 23.

² رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف مفاهيم، مبادئ، تطبيقات، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2000 م – 1421 هـ، ص 140.

³ إسماعيل يحيى التكريتي، نفس المرجع السابق، ص 22.

4- معلومات عن زيادة التكاليف المرتبطة بزيادة حجم الإنتاج.

5- تسعير الوحدة الواحدة المنتجة اعتمادا على كلفة العناصر الداخلية في إنتاجه.

6- العوائد المتحققة من كل سلعة

4- خصائص محاسبة التكاليف

-تقوم في حد ذاتها بنمذجة عملية إنتاج وبيع السلع والخدمات، عن طريق تقييم كميات الموارد والسلع والخدمات، لهذا يجب تحديد أي نوع من نماذج محاسبة التكاليف الذي يستعمل كأساس للتحليل.

-الخاصية الثانية تتعلق باحتياج نظام محاسبة التكاليف إلى ارتباط داخلي وثيق مع باقي الأنظمة.

-بسبب علاقتها الوطيدة مع العمليات الجارية المتعلقة بإنتاج السلع والخدمات، هناك عدد كبير من الأنواع لأنظمة محاسبة التكاليف، فالخاصية تعني بأن الاختلافات في عملية الإنتاج تؤدي إلى أنواع مختلفة من محاسبة التكاليف.

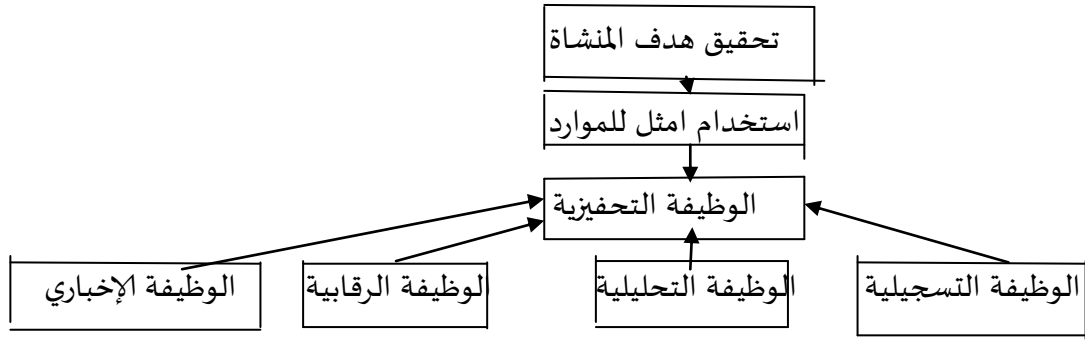
-على عكس المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف لا تسجل فقط المعطيات المتعلقة بماضي المؤسسة، ولكن تستعمل لتدعيم قرارات الإدارة عن طريق التخطيط المستقبلي لأعمال المؤسسة.¹

¹ Schmidt Hans, Semantie Modeling With Patterns, the Cost Accounting Point of View, Univercitat Mannheim, Paper

المطلب الثاني: وظائف محاسبة التكاليف

إن لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي بتحقيقه ستساعد إدارات المنشآت على تحقيق أهدافها المرسومة و المتمثلة في تحقيق الربح و خاصة في ظل المنافسة من خلال تحفيز المنشآت على استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي و يمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل التالي:

الشكل 1-2: وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، نفس المرجع السابق، ص

- الوظيفة التسجيلية: حسب الطريقة المعتمدة من قبل الوحدة الاقتصادية في عملية التسجيل سواء كان على أساس (طريقة الاندماج) أي إضافة حقول السجلات المحاسبية الحالية خاصة بمحاسبة التكاليف أو على أساس (الانفصال) أي مسك سجلات مستقلة و منفصلة عن سجلات المحاسبة المالية خاصة بمحاسبة التكاليف حيث تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر تكاليف (مواد، أجور، مصروفات).
- الوظيفة التحليلية: و تعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف و اقترنت هذه الوظيفة باسم محاسبة التكاليف حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف و ربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز الكلف المستفيدة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر و لكل مركز تكلفة حرية الإنتاج.
- الوظيفة الرقابية: و تعتبر الوظيفة الأساسية الأخرى التي تقوم بها محاسبة التكاليف من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة و لكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة و مقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا و لكل عناصر التكلفة و تحديد الانحرافات و التي إما أن تكون انحرافات ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أقل من المعايير المحددة أو أن تكون الانحرافات غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أكثر من المعايير المحددة و هنا يجب أن تدرس بدقة أسباب هذه الانحرافات و إخبار الإدارة من أجل الحد من هذه الانحرافات.¹

¹ إسماعيل يحي التكريتي، نفس المرجع السابق، ص 22.

- الوظيفة الإخبارية: وهذه الوظيفة ترتبط بالوظيفة السابقة (الوظيفة الرقابية) حيث وبعد تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تتحدد القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية وليس الانتظار إلى نهاية السنة المالية.
- الوظيفة التحفيزية: إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المنشأة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق.. وبهذا ونتيجة ذلك ستتحفز أقسام المنشأة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفاء واقتصادي وهذا فعلا سيساعد إدارة المنشأة إلى تحقيق هدفها المرسوم.¹

المطلب الثالث: أهداف محاسبة التكاليف

يمكن تحديد أهداف محاسبة التكاليف بشكل عام في الأهداف التالية:

- تحديد التكلفة الفعلية للسلع المنتجة أو الخدمة المؤدية:
- حيث تختص بتجميع البيانات الفعلية للأنشطة وتسجيل وتحليل هذه البيانات بشكل يسمح بتحديد تكلفة مخرجات هذه الأنشطة مثل الوحدة المنتجة في نشاط إنتاجي (الكتاب، أو التلفزيون، الموبايل... الخ) أو وحدة الخدمة المؤدية في نشاط خدمي (تكلفة الطالب الجامعي، تكلفة التأمين الصحي للمشارك، تكلفة نقل الراكب في وسائل النقل المختلفة بدرجاتها المتعددة... الخ).
- ولا شك أن هذا الهدف غاية في الأهمية حيث يتم استخدام هذه التكلفة الفعلية في حساب تكلفة البضاعة المباعة وكذلك تكلفة المخزون السلعي آخر الفترة، فضلا عن استخدامها في اتخاذ القرارات المختلفة والتي من أهمها قرارات التسعير.

■ توفير معلومات إعداد القوائم المالية المرحلية والسنوية:

تساعد محاسبة التكاليف في إعداد القوائم المالية سواء المرحلية الربع والنصف سنوية أو السنوية وذلك عن طريق حساب تكلفة البضاعة المباعة وتقويم المخزون السلعي في نهاية الفترة والتي تعتبر عناصر أساسية في هذه القوائم سواء في إظهار ربح الفترة من ناحية أو المركز المالي لها من ناحية أخرى.²

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 25.

² محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، رمل الإسكندرية، بدون طبعة، 2003، ص ص 21 22.

■ ترشيد قرارات التخطيط والرقابة:

لا شك أنه من المبادئ الأساسية لتخطيط الأعمال والأنشطة تقدير التكلفة التي تتطلبها هذه الأعمال والأنشطة. حيث تعتبر التكلفة ترجمة للعناصر المستخدمة من المتدخلات المختلفة، أو ما يعني التقدير المسبق لعناصر التكلفة اللازمة لأداء العمل أو النشاط.

وتمثل التكاليف المعيارية الأساس في إعداد التخطيط المالي للمنشأة أو إعداد الموازنات التقديرية، كما أن وجود مثل هذه التكاليف المحددة مقدما في شكل تكاليف معيارية أو تقديرية أو موازنات تقديرية يسهل على الإدارة ممارسة دورها الرقابي من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأرقام المحددة مقدما، والتأكد من مدى مطابقة الأداء الفعلي للمخطط وتحديد الانحرافات حال وجودها، واتخاذ القرارات التصحيحية إذا ما اقتضى الأمر

■ تقييم الأداء و تطوير خطط الحوافز:

حيث أنه عن طريق بيانات التكاليف سواء الفعلية أو المحددة مقدما يتم تقييم أداء الأقسام والأفراد و الأنشطة، وتحديد مدى التزامهم بالخطط الموضوعية و مدى مساهمتهم في تحقيق الأهداف المحددة. وما قد يترتب على تقييم الأداء من تطبيق أنظمة الحوافز أو حتى إعادة النظر في تطويرها وتحسينها.¹

وهناك أهداف أخرى لمحاسبة التكاليف، يتضح أنها ليست هدفا في حد ذاتها ولكنها وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف يمكن ذكر أهمها فيما يلي:

- قياس التكاليف: يتمثل أول الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف في قياس التكاليف الأداء في المنشأة أيا كانت طبيعة نشاطها من أجل التوصل إلى نتيجة هذا النشاط.
- الرقابة على التكاليف: يتفق الكاتب والباحثون على أن الرقابة وظيفة إدارية، فيجتمعون على أن الرقابة بالمفهوم الإداري تتمثل في الدأب المتواصل وراء تنفيذ المخططات للأنشطة التي تزاولها المنشأة و قياس مدي محاذاة الفعلي للمخططات، و التحقق من أن العمل يسير في الطريق الصحيح نحو تحقيق الأهداف المحددة مقدما.

أما الرقابة بالمفهوم التكاليفي فإنها تعني التحكم في الأداء ليتم وفقا لمسار معين مخطط من قبل، وبعبارة أخرى فإن الرقابة على التكاليف تتمثل في محاولة إخضاع الأداء الفعلي بحيث يتم وفقا لخطة محددة مقدما وذلك.²

¹ محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 21 22.

² محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف الصناعية و الصحية، نفس المرجع السابق، ص 23.

في ظل ظروف معينة بهدف تحقيق الاستخدام الأفضل لعناصر الإنتاج عن طريق علاج الانحرافات التي قد تنشأ عند مقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط له من قبل.

وقد تكون الرقابة على التكاليف رقابة مانعة أو رقابة متابعة أو رقابة مصححة ويمكن إيضاح كل نوع كمنها من حيث المرحلة التي يتم فيها (الوظيفة الإدارية من تخطيط ورقابة وتقييم أداء.

1 الرقابة المانعة: يتم هذا النوع في مرحلة التخطيط، وتتمثل في مجموعة من الإجراءات التي تكفل التزام حدود التكاليف المحددة مقدما في تنفيذ العمليات التشغيلية وغيرها، وتهدف إلى وضع المقومات اللازمة لتحقيق الأهداف المقررة في حدود السياسة المتفق عليها حسب نوع النشاط.

2- الرقابة المتتابعة: يتم هذا النوع من الرقابة أثناء التنفيذ، وهي محاولة لتحقيق الأهداف أولا بأول خلال التنفيذ، ولن يأتي ذلك إلا باتخاذ مجموعة من الإجراءات لإبراز المسؤولية عن الرقابة عن التنفيذ.

ويمكن القول بأن الرقابة المتتابعة تعني الرقابة المستمرة أي أنها تعتبر رقابة علاجية أو تصحيحية لما يتم القيام به.

من نشاط خلال الفترة الماضية، ورقابة وقائية) مانعة) لما سيتم القيام به من نشاط في الفترة التالية

3 الرقابة المصححة: يتم هذا النوع من الرقابة عند المتابعة وأثناء التقييم، وهي تمثل أحر مرحلة في دورة الرقابة، وتتضمن مقارنة التكاليف الفعلية بعد الانتهاء من التشغيل بالتكاليف المحددة مقدما، وتحديد الانحرافات وتحليلها إلى مسبباتها، ثم اتخاذ الإجراءات العلاجية التي تكفل عدم تكرارها في المستقبل. ويعتبر هذا النوع من الرقابة رقابة تاريخية، ويطلق عليها مسميات معينة منها أنها رقابة بعدية لأنها تتم بعد الانتهاء من التنفيذ الفعلي، أي أنها رقابة لاحقة، كما تعتبر رقابة ايجابية تهدف إلى الاستفادة من نتائج الماضي في اتخاذ قرارات لتصحيح الأوضاع لا صيما عند وضع الخطط والبرامج المستقبلية.

يتضح مما سبق أن الرقابة على التكاليف لا تعتبر نهاية المطاف، كما أنها لا تمثل غاية في حد ذاتها، ولكنها في الواقع وسيلة للوصول إلى غاية قوامها تحقيق الكفاءة القصوى عن طريق اتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الانحرافات السالبة بمنعها نهائيا وتنمية الانحرافات الموجبة بما يعود بالفائدة على كل من المنشأة التي تحاول خفض تكاليفها وكذلك أفراد المجتمع كمستهلكين للسلع المنتجة والخدمات المؤدا بتكاليف أقل.¹

¹ محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف الصناعية و الصحية، نفس المرجع السابق ص 23.

➤ توفير البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية:

تتعرض إدارة المنشأة بمستوياتها المختلفة لعدد من المواقف أو المشكلات التي تتطلب منها ضرورة التصرف باتخاذ قرار معين، فقد يتعلق الأمر بتعديل حجم الإنتاج أو الاتفاق على أعمال جديدة وقد يتعلق بتعديل تصميم بعض المنتجات أو إضافة منتجات جديدة أو التوقف عن إنتاج بعض السلع. أو تقديم بعض الخدمات. وفي جميع الأمور السابق ذكرها تقف الإدارة في مواجهة ضرورة اختيار الحل الأمثل من بين الحلول البديلة الممكنة .

ويلاحظ أن القرارات الإدارية تتعلق غالباً بالمستقبل و من ثم فإن التكاليف الفعلية أو التاريخية لا تفيد وحدها في هذا الصدد لأنها تهتم بالماضي وتعبر عنه و يكتفي بالاسترشاد بها في التنبؤ بالاتجاهات التي يحتمل أن تسلكها عناصر التكاليف المرتبطة بالمشكلة موضع الدراسة مستقبلاً.¹

¹ محمود محمود السجاعي، مرجع سبق ذكره، ص ص 25 26 27.

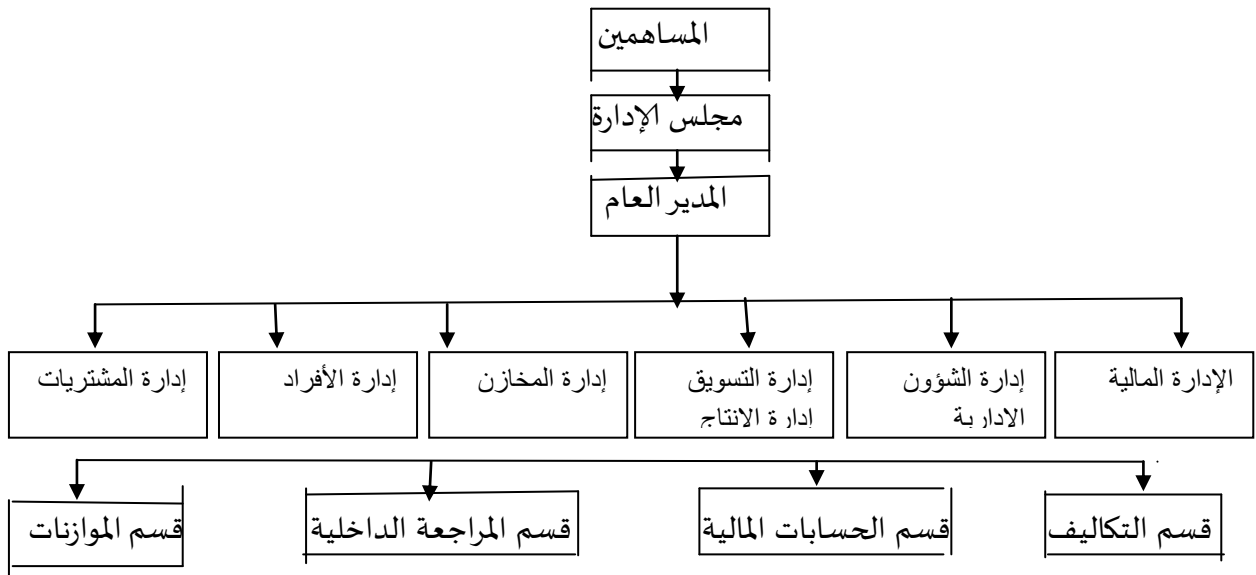
المبحث الثاني: علاقة محاسبة التكاليف مع الفروع الأخرى

هناك علاقة بين محاسبة التكاليف والإدارات الأخرى بالمنشأة

المطلب الأول: علاقة إدارة محاسبة التكاليف بالإدارات الأخرى بالمنشأة

تقع إدارة محاسبة التكاليف داخل الهيكل التنظيمي للمشروع وهي تعد إحدى الإدارات الفرعية التابعة للإدارة المالية، وكما هو موضح في الشكل الموالي ومستقل عن أقسام الإدارة المالية. والعلاقة بين قسم التكاليف والأقسام الأخرى هي علاقة تبادلية، حيث يحتاج قسم التكاليف إلى بعض البيانات من الأقسام الأخرى كما تحتاج الأقسام الأخرى إلى بعض البيانات من قسم التكاليف.

الشكل 2-2: الهيكل التنظيمي للمنشأة الصناعية.



المصدر: غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2003، ص 19.

المطلب الثاني: علاقة محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية.

جدول 2-1: يوضح أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية:

محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
1-تعتبر مكملة للمحاسبة المالية حيث تؤدبها بالبيانات التفصيلية، فعند إعداد الحسابات الختامية تقدم محاسبة التكاليف تكلفة المخزون السلعي وتكلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل وقسط اندثار الموجودات الثابتة.	1-تعد البيانات الأخرى المتعلقة بالموجودات و المطلوبات تمهيدا لتصوير الحسابات الختامية و المركز المالي أي أن كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الختامية.
2-تتبعان فلس المبادئ و السياسات و الإجراءات المحاسبية.	2-في الميزانية العمومية تحت فقرة الموجودات المتداولة هناك مخزون سلعي أخر المدة و هذا الفرع تقوم باحتسابه محاسبة التكاليف.

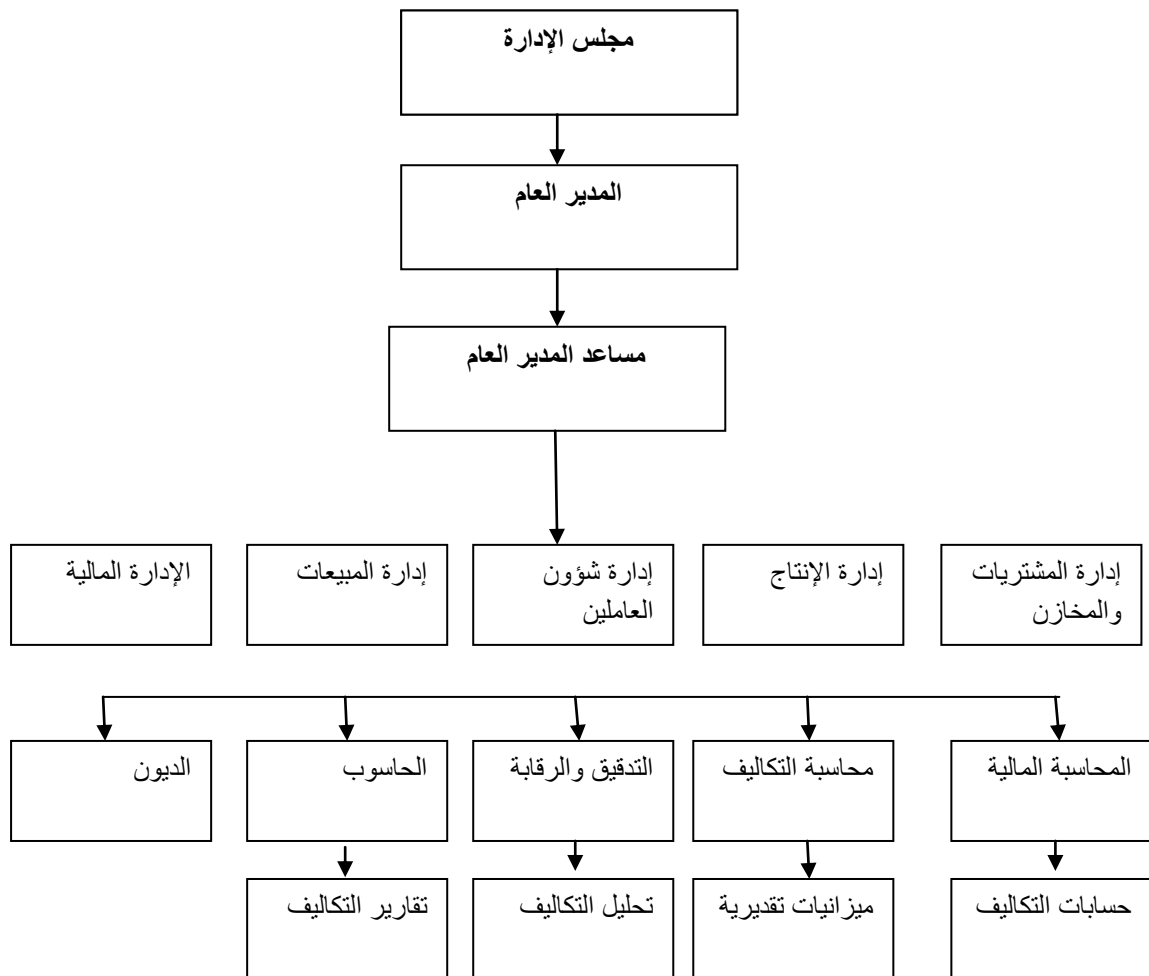
المصدر: محمود علي أجبالي، قصا السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 200 ، ص 12.

الجدول 2-2: يوضح أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية:

محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
1-من حيث الهدف: تعتبر أداة لخدمة الإدارة و متخذي القرار.	1-من حيث الهدف: تعتبر أداة لخدمة المستثمر أو صاحب رأس المال.
2-من حيث المجال الذي تغطيه كلا منهما: تهتم بالوحدة الواحدة و فرض الرقابة على عناصر التكاليف لغرض تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممك	2-من حيث المجال الذي تغطيه كلا منهما: تهتم بقياس نتيجة أعمال المنشأة كلها كوحدة واحدة، من ربح أو خسارة عن فترة زمنية معينة.
3-من حيث الزمن: تهتم بالحاضر و المستقبل فهي تستخدم البيانات الفعلية للاستفادة منها في إلقاء الضوء على ما قد يحدث في المستقبل حتى يمكن اتخاذ القرارات و لذلك فهي أقل لأنها خاضعة للتنبؤ و الحكم الشخصي.	3-من حيث الزمن: تعتبر محاسبة تاريخية و ذلك لأنها ل تهتم إلا بالبيانات الفعلية عن عمليات حدثت فعلا، كذلك فهي أكثر دقة لأنها تعتمد على مستندات.

المصدر: محمود علي أجبالي، قصا السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2000، ص 12.

الشكل 3: موقع قسم التكاليف في الهرم التنظيمي.



المصدر: محمود علي الجبال قصي السامرائي، مرجع سبق ذكره، ص 13

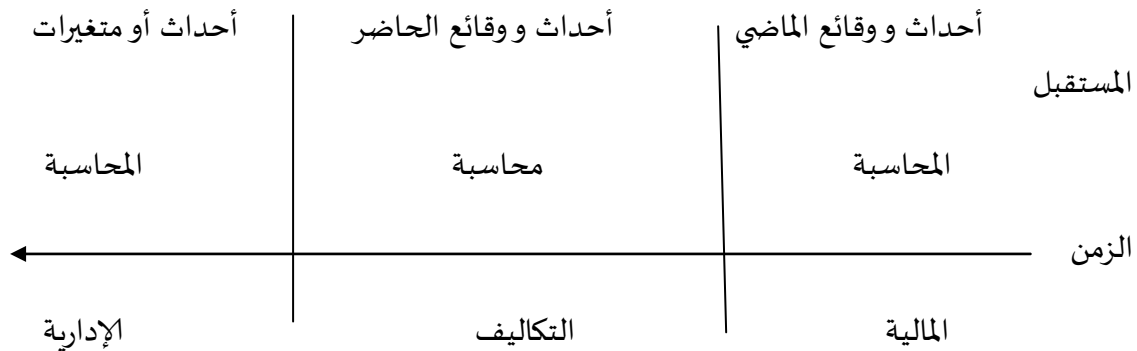
هناك علاقة أخرى بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية: تعطي المحاسبة المالية الجهات الخارجية تقارير عن حالة (ج) الأصول والالتزامات والملكية. ونتائج العمليات والتغيرات في الملكية والتدفقات النقدية خلال الفترة المحاسبية، ويستخدم كل من الدائنين والملاك الحاليين والمرقبين للمشروع. لإتمام اتخاذ القرارات. ومن ناحية أخرى تستخدم بيانات التكاليف لتحقيق أغراض المحاسبة المالية للوفاء باحتياجات الجهات الخارجية والإدارة الداخلية. ويتعلق تحديد الدخل بالمحاسبة المالية بشكل مباشر. أما بيانات التكاليف فتتعلق أساساً بتقييم المخزون. وبذلك تختلف محاسبة التكاليف من وجهة نظر الإدارة عن عملية قيد البيانات لتوثيق البيانات المالية التاريخية للمشروع.¹

¹ ثناء علي القباني، نفس المرجع السابق، ص 9.

المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية

كان الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو حساب التكلفة التاريخية للوحدات المنتجة لأهداف عدة منها التسعير، قياس هامش الربح، تقييم المخزون وغيرها ومن ثم تطورت هذه الأهداف لتشمل قياس التكلفة بهدف توفير المعلومات والبيانات الملائمة والمفيدة للإدارة للمساعدة في اتخاذ القرارات التخطيطية و الرقابية، وهو نفس الهدف الذي ترمي إليه المحاسبة الإدارية وتوفر البيانات والمعلومات الملائمة والمفيدة من أجله. وبالرغم من تشابه الأهداف إلا أن المحاسبة الإدارية تهتم بظروف وأحداث مستقبلية قد تمتد إلى المدى المتوسط والبعيد، بينما محاسبة التكاليف تجمع بين أحداث الماضي وظروفه وإحداث المستقبل وحقائقه والتي من الممكن أن تستخدم في التنبؤ بالمستقبل القريب.

الشكل 2-4: يوضح المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية.



المصدر: غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص 22.

يوجد علاقة أخرى بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية:

-هناك قاسما مشتركا بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية حيث أنهما يتفقان من ناحية الهدف الذي يتمثل في خدمة الإدارة و إن شئت قلت أنه يتمثل في الاستخدامات الإدارية لبيانات التكاليف، وهذا يعتبر بمثابة وجه الشبه بينهما.

- أما وجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية فيتمثل في نطاق كل منهما في التعامل مع البيانات والأرقام. ومنه نقول أن محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية ليستا مترادفتان، ولكنهما في نفس الوقت ليستا مستقلتان تماما، حيث أن بيانات التكاليف عنصر مشترك في كليهما، و إن كان نطاق كل منهما مختلف عن الآخر.¹

¹ محمود محمود السجاعي، نفس المرجع السابق، ص ص 39 40.

المبحث الثالث: أثر محاسبة التكاليف على فعالية التسيير الإداري

بشكل عام الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو قياس تكلفة الإنتاج الذي وقع في الفترة السابقة من أجل تحديد أسعار بيعه، وقياس هامش الربح إضافة إلى تقسيم مخزون آخر المدة، ولكن هذه البيانات هي حاضرة بهدف مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

المطلب الأول: قواعد تصميم نظام التكاليف

1-وحدة التكلفة: وسيلة قياس بموجبها يتم التعبير عن التكاليف وتختلف وحدات التكلفة باختلاف طبيعة النشاط سواء كان نشاط إنتاجي أو نشاط خدمي فهناك وحدات العدد، والطول، والمساحة، والحجم، والوقت، وهذا الاختلاف يعود إلى أسباب هي:

-اختلاف طبيعة الخدمات المقدمة.

-تعدد المنتجات التي تقدم إلى المستهلكين.

-طبيعة العمليات الإنتاجية، والتسويق والمهنية.

أما بخصوص اختيار وحدة الكلفة، فهناك ضوابط تحكم هذا الاختيار منها فنية ومنها عملية لأن التحديد المطلق لهذه الوحدات سيؤدي إلى نتائج غير دقيقة وبالتالي التوزيع غير الصحيح للمصاريف فإن اختيار وحدة الكلفة صغير، جدا سيؤدي إلى القيام بعمليات حسابية كبيرة وبالتالي سوف تكون المنافع المتوخاة أقل من الكلف المنفعة ولكن أن اختيار وحدات كلفة كبيرة جدا ستؤدي إلى التقريب في استخدام النتائج

2-مراكز الكلف: تعرف بالبسط صورها بأنها أصغر جزء من النشاط أو مجال المسؤولية الذي تتراكم فيه التكاليف، وقد يكون هذا المركز شخص كما هو الحال في الطالب أو شعبة أو قسم أو مكان وغيرها من المراكز. وفي النظام المحاسبي الموحد حددت مراكز الكلف بمراكز الإنتاج ومراكز خدمات الإنتاج ومراكز تسويقية ومراكز إدارة. التمويل ومراكز عمليات رأسمالية.

إن أهمية تحديد مراكز الكلف سيمكن من الحصول على أرقام التكاليف بشكل دقيق ويساعد في إعداد الموازنات التخطيطية، ويمكن في إيجاد أساس سليم لتوزيع المصاريف وتحقيق الكفاءة في الرقابة على نشاط المشروع¹

3-عناصر التكاليف (بنود التكاليف) تتمثل في: المواد، الأجور، والمصروفات، وقد أطلق النظام المحاسبي الموحد عليها اسم عناصر الاستخدامات.

4-الفترة التكاليفية: وتمثل الزمن الذي تحصر على أساسه وتجميع التكاليف لغرض قياس كلفة المنتج أو كلفة

¹[Hhttps://Www. Abahe. Co. Uk/ Abahe . aplication. Procedures. Html](https://www.Abahe.Co.Uk/Abahe.aplication.Procedures.Html)

الخدمة، فقد تكون يومية أو أسبوعية أو شهرية أو نصف سنوية أو سنوية حسب طبيعة النشاط.

5-تقرير المشرفين و الملاحظين: تكون لفترات قصيرة جدا (يومية، شهرية) وتكون فصلية أكثر منها تقرير المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج، أجور العاملين، تقرير الوقت الضائع، و غير عادي.

المطلب الثاني: المحاسبة الإدارية

1-تعريف المحاسبة الإدارية

المحاسبة الإدارية هي نظام للمعلومات يختص بتجميع و تبويب و تحليل و تخزين بيانات أساسية أو معلومات ناتجة عن نظم أخرى فرعية للمعلومات في المنشأة لغرض إنتاج معلومات ذات طابع كمي، مالية كانت أو غير مالية تساعد الإدارة في التخطيط و الرقابة واتخاذ القرارات على ذلك ، فالمحاسبة الإدارية ما هي إلا جزء من نظام المعلومات الإداري المتكامل للمنشأة.

تعريف آخر: المحاسبة الإدارية هي نظام يقوم بتوفير المعلومات اللازمة لترشيد القرارات الإدارية، و كونها نظام يشير إلى أنها تمثل مجموعة من المبادئ العلمية و الطرق العملية التحليلية، لها صفة التكامل و الترابط، و تهدف إلى تحقيق هدف أو أهداف محددة تتلخص في ترشيد القرارات الإدارية بمختلف أنواعها و الطرق التحليل التي تستخدم في نظام المحاسبة التحليلية تعتمد على طبيعة احتياجات المعلومات التي تعتمد بدورها على طبيعة القرارات الإدارية المتخذة، و على هذا فإن طرق التحليل التي يمكن أن تدخل إطار المحاسبة الإدارية يمكن أن تتغير و تتطور بتطور طبيعة القرارات الإدارية و طبيعة المعلومات اللازمة لها و خلفية القائمين باتخاذ القرارات.

2-أهداف المحاسبة الإدارية

يمكن تلخيص الهدف الأساسي من نظام المحاسبة الإدارية في أنه توفير المعلومات المناسبة في مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات الرشيدة ، و المقصود بالمعلومات البيانات التي خضعت للتحليل و التمهيع بناء على مبادئ و طرق علمية¹

الأهداف الرئيسية لنشاط المحاسبة الإدارية

1-الوقت الذي تصل فيه المعلومات بالنسبة لوقت اتخاذ القرار: توفير المعلومات اللازمة لمساعدة المديرين في اتخاذ القرارات و التخطيط.

2-مدى نجاح المعلومات في تخفيض حالة عدم التأكد عند متخذ القرار: مساعدة المديرين في الرقابة على الأنشطة التشغيلية، و تتم عملية الرقابة من خلال توافر بيانات مقارنة بين الأداء الفعلي و الأداء المخطط المحدد بالموازنة ثم تحديد الفروق أو الانحرافات و تحليل أسبابها و اتخاذ الإجراءات المصححة، كما يتم

¹[Hhttps://www.Abahe.Co.Uk/Abahe.aplication.Procedures.Html](https://www.Abahe.Co.Uk/Abahe.aplication.Procedures.Html)

الاستفادة منى هذا التحليل عند إعداد الخطط الجديدة، وتهتم المحاسبة الإدارية بقياس أداء الأفراد و الوحدات الفرعية للمنشأة مثل الأقسام.

و خطوط الإنتاج و المناطق الجغرافية، كما أن قياس الأداء سيساعد في إعداد نظم الحوافز، حيث يجب أن يتم تحفيز المديرين و العاملين من خلال ربط مكافأتهم بالأرباح المحققة بواسطة الوحدات التي يدرونها أو يعملون بها¹.

المطلب الثالث: أهمية محاسبة التكاليف في التسيير

تأتي أهمية دراسة محاسبة التكاليف من أهمية محاسبة التكاليف و التي تعتبر عملية متشابكة تشمل الجمع و التحليل للتكاليف و تلخيص و تقييم مسارات بديلة من استراتيجيات إنفاق مختلفة لنظام العمل الواحد، حيث تشمل حسابات التكاليف و تقديم الشبورة للإدارة عن انسب مسار للعمل على أساس الكفاءة و التكلفة و المقدرة بالنسبة للإدارة و المعيار المهم في المحاسبة التكاليف هو أن المعلومات يجب أن تكون مرتبطة و ذات صلة بالقرارات التي سوف يتخذها مدير إدارة معينة تعمل في بيئة معينة من الأعمال، و أول هذه القرارات هو خلق إستراتيجية العمل العامة. و تشكل قرارات إدارية النظام المتبع في محاسبة التكاليف. فالمعلومات الإدارية المالية تستمد على التكاليف العامة للمنشأة ككل، و هذا ما دعاها للاهتمام بشكل مباشر بتعيين محاسبين ماهرين في محاسبة التكاليف.²

¹[Hhttps://Www. Abahe. Co. Uk/ Abahe . aplication. Procedures. Html](https://www.Abahe.Co.Uk/Abahe.aplication.Procedures.Html)

²[Hhttps://Www. Abahe. Co. Uk/ Abahe . aplication. Procedures. Html](https://www.Abahe.Co.Uk/Abahe.aplication.Procedures.Html)

خاتمة الفصل

من خلال ما تطرقنا إليه لمحاسبة التكاليف لها أهمية كبيرة في المؤسسة بحيث أنها تساهم في التسيير واتخاذ القرارات المتعلقة بالمؤسسة، كما أنها أداة من أدوات التحليل والتسيير، فباعتبار محاسبة التكاليف و التسيير عمليتين متكاملتين لإنجاح سير العمل من جهة و خلق الانسجام في الإدارة من جهة أخرى، علما أن أحدهما لا يمكنه النجاح دون الآخر حيث أن محاسبة التكاليف فعاليتها ناقصة إذا غاب التسيير الجيد لمعلوماتها و توظيفه بشكل صحيح و لا حق التسيير يمكنه أن يتم دون صحة معلوماتها، إذا نجاح أي مؤسسة يتم بنجاحهما معا في إطار واحد، و إلا يصبح تحقيق نتيجة إيجابية صعب المنال.

مقدمة الفصل

من المعلوم أي مؤسسة تهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف منها تحقيق الربح و النمو والاستمرارية و البقاء، و من هذا المنطق فالمؤسسة تكون على علم بتسييرها، فبعد الدراسة النظرية التي قمنا بها حول دور محاسبة التكاليف كأداة فعالة في التسيير، يأتي الآن الفصل التطبيقي و الذي يشمل إسقاط المفاهيم النظرية حول المؤسسة المدروسة مؤسسة اتحاد التعاونية للحبوب، و دراسة مختلف العمليات التي تقوم بها و ذكر أهم النسب المالية، و كذلك تطرقنا إلى دراسة القوائم المالية لهذه المؤسسة.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية

سنحاول في هذا الفصل القيام بدراسة عامة حول مؤسسة التعاونيات الفلاحية، من حيث تاريخ نشأتها، عدد العمال فيها، رأسمالها، قدرة التخزين، وهيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة اتحاد التعاونية الفلاحية

تقع مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية في مدينة مستغانم، يرجع تاريخ إنشائها إلى 1960، كانت تابعة آنذاك إلى تعاونية الحبوب بجليزان، لتصبح بعد ذلك وحدة منفصلة تحت وصاية الديوان الجزائري المهني للحبوب، وهذا ابتداء من 1977/6/1.

تم إصدار اعتمادها بتاريخ 1977/05/23 تحت رقم 26-442، نشاطها الرئيسي هو تفرغ بواخر الشعير والقمح بنوعيه الصلب واللين المستورد من طرف الديوان الجزائري المهني للحبوب.

➤ القدرة التخزينية:

القدرة التخزينية للمؤسسة هي: 600000 قنطار، موزعة بين وحدتين:

• مخازن الوحدة المينائية = 300000 قنطار

• مخازن الوحدة الرئيسية = 300000 قنطار

➤ الهدف الرئيسي:

الهدف الرئيسي هو تزويد مطاحن ولاية مستغانم بمادة القمح المدعم من قبل الدول بنوعيه الصلب واللين فضلا عن تزويد التعاونيات المحاورة الآخرة.

أما مادة الشعير فهي موجهة لوحدة صناعية تغذية الأنعام (ONAB) مستغانم، وكذا نوادي الفروسية بنفس الولاية.

➤ الموظفين في مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية :

توظف المؤسسة 117 عاملا موزعين على النحو التالي:

➤ إطار سامي. Cadre sup05.

➤ إطار. cadre moyen26.

➤ مراقب عمال. Maitrise54.

➤ تنفيذ. Exécution32.

5,98 من القوى العاملة هم نساء (07 عاملات).

هرم الأعمار (pyramide des âges) تظهر غلبة الأربعينات والخمسينات موزعين على النحو التالي:

- الجيل تحت 30 سنة.....34 عاملا(29,05%)
- الجيل ما بين 30 و 40 سنة..... 57 عاملا(48,71%).
- الجيل ما فوق 50 سنة.....26 عاملا(22,22%).

25,64% من مجموع القوى العاملة(30 عاملا) لها أكثر من 20 سنة تقديمية في المؤسسة.

في إطار جهاز المساعدة على الإدماج المهني(D.A.I.P) وتطبيقا لتعليمات المديرية العامة للديوان الجزائري المهني للحبوب (O.A.I.C) وفرت المؤسسة من خلال المرحلة ما بين 2009-2013، 30 منصب شغل دائم في مختلف التخصصات، للشباب خارجيين الجامعة و معاهد التكوين المهني.

المطلب الثاني: مهام المؤسسة مقرها، رأسمالها

نشاطها الرئيسي: هو التكفل بتفريغ بواخر الشعير والقمح بنوعه الصلب واللين المستورد من طرف الديوان الجزائري المهني للحبوب القابلة للاستهلاك، مع العلم أن قدرته التخزينية هي:600000قنطار، موزعة بين وحدتين:مخازن الوحدة المينائية ب300000قنطار، ومخازن الوحدة الرئيسية ب300000قنطار والبذور المصدرة المخصصة لتمويل الوطن وإنشاء رصيد منقول للمخزون الأمان، بالإضافة إلى إسلا م وتخزين وتعليب وترويج الحبوب والخضر الجافة والمواد المشتقة الناجمة عن الإست راد أو المخصص للتصدير عبر ميناء مستغانم إلى معالجة نوعية المنتجات الموردة إلى التعاونيات الفلاحية للحبوب والخضر الجافة أو كل مشتري آخر مهما كان تخصيص هذه المنتجات بما في ذلك تلك التي يتم تسليمها إلى المستهلكين، فهي تعمل بقدر المستطاع على وضع الوسائل والمعدات بطريقة مباشرة مشتركة من أجل تحقيق الأهداف التي يعجز كل منخرط على تحقيقها بواسطة وسائله الخاصة والتي تتمثل في تزويد مطاحن ولاية مستغانم بمادة القمح المدعم من قبل الدولة بنوعية الصلب واللين، فضلا عن تزويد التعاونيات المجاورة الأخرى، أما مادة الشعير فهي موجهة لوحدة صناعية تغذية الأنعام (O.N.A.P) مستغانم وكذا نوادي الفروسية بنفس الولاية وبحث دراسة وخلق كل الوسائل التقنية والصناعية والتجارية لفائدة منخرطا.

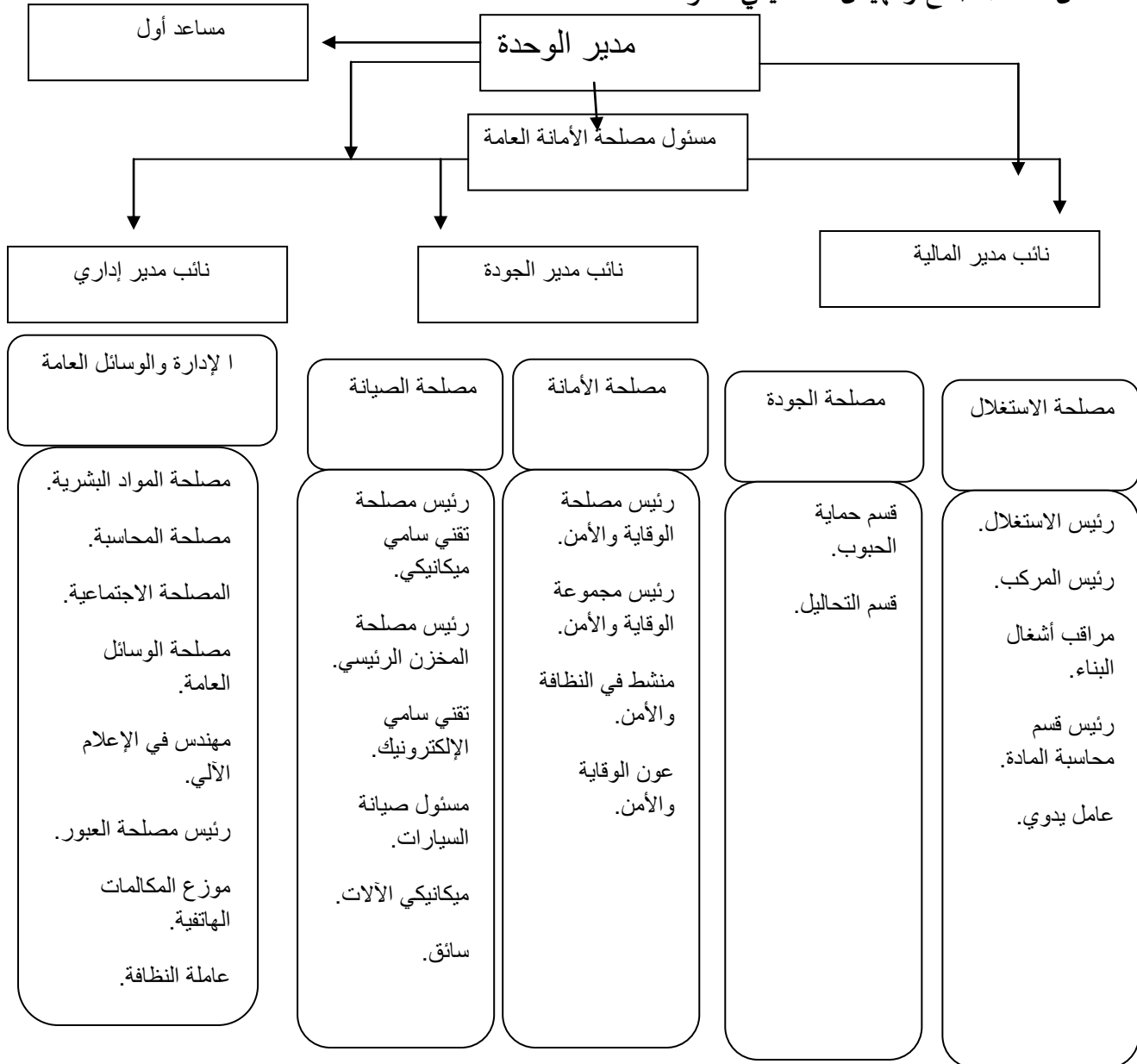
المقر الاجتماعي:الديوان الجزائري المهني للحبوب L'OAIC بوهرا ن.

رأسمالها الاجتماعي هو 900.000.000.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يعتبر الهيكل التنظيمي للمؤسسة الهيكل الذي بمقتضاه يتم رسم سلوك جميع الأفراد، داخل المنظمة دون الأخذ بعين الاعتبار لموقفهم التنظيمية ومنه فإن الهيكل هو الوسيلة الإنسانية لتجميع الأنشطة وتحديد العلاقات الوظيفية بين مختلف المنتجات.

الشكل 3-1: المصالح والهيكل التنظيمي للمؤسسة:



المصدر: وثائق المؤسسة

المبحث الثاني: دراسة حسابات التسيير والنسب المالية للميزانية التي تقوم بها المؤسسة
تعتبر حسابات التسيير: الأعباء ذات الصنف 06، و النواتج ذات الصنف 07، و دراسة النسب المالية للميزانية
التي تقوم بها المؤسسة.

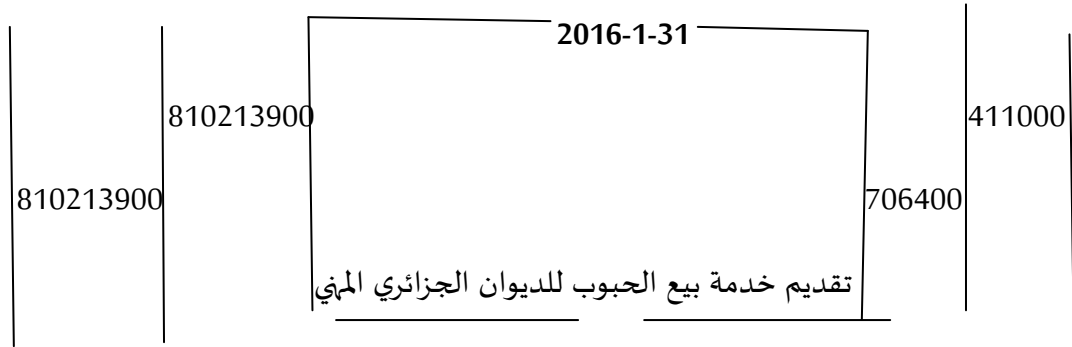
المطلب الأول: دراسة مختلف العمليات الأعباء (الصنف 06) التي تقوم بها مؤسسة UCA

10800,00	10800,00	201 - 10 - 5	تنقلات مهمات الاستقبال	625200
			موردو المخزونات	401000
			استقبال الضيوف	
20300,00	2300,00	2016-10-22	مصاريف البريد الاتصالات السلكية و اللاسلكية	626000
			دفع إتاوة الهاتف اللاسلكي	401
3600,00	3600,00	2016-11-2	صيانة أجهزة الإعلام الآلي	615202
				401
69498,00	69498,00	2016-12-13	الصيانة وتصلحيات الأجهزة الكهربائية	615209
			تصلح المصعد	401000

		2016-12-29	
10270,07		صيانة وتصلیحات سيارات النقل	615205
	10270,07		401000

المطلب الثاني: دراسة مختلف العمليات النواتج (الصنف 07) التي تقوم بها مؤسسة UCA

		2016-1-11	
	45984,00	الزبائن	411000
45984,00		تقديم خدمات	706600
		تقديم خدمة لمطحنة سيدي بن ذهبية	
		2016-1-11	
	9130,28	تقديم خدمة لمطاحن مستغانم	411000
9130,28			706600
		2016-1-11	
	89094,00	المطاحن الكبرى	411000
89094,00			706600
		2016-1-11	
	7543,29	مطحنة النجاح	411000
7543,29			706600



المطلب الثالث: النسب المالية للميزانية

نسبة السيولة:

نسبة التداول:

نسبة التداول = الأصول الجارية / الخصوم الجارية

الجدول رقم 1-3: حساب نسبة التداول لمؤسسة UCA

2012	2011	البيان
2.167.254.977,64	2.148.199.352,64	الأصول الجارية
1.989.808.438,00	1.983.584.273,51	الخصوم الجارية
1,089	1,082	نسبة التداول

التعليق:

نجد من خلال الجدول أن نسبة التداول بلغت (1,082) في سنة 2011 ثم ارتفعت إلى (1,089) في سنة 2012 بما أن هذه النسبة في السنتين أعلى من المقياس المناسب للتداول (1:1)، فهذا يعتبر مؤشر جيد بالنسبة للمؤسسة، حيث يدل على أن المؤسسة قادرة على تسديد التزاماتها وأن الأصول الجارية تغطي الخصوم الجارية خلال السنتين.

نسبة السيولة السريعة:

نسبة السيولة السريعة = (الأصول الجارية-المخزون) / الخصوم الجارية.

ملاحظة: لحساب نسب السيولة السريعة لابد أن تتوافر كل ما يتعلق بالمخزون من مواد أولية ولوازم المصنعة منها نصف مصنعة وهذه الشروط لا تتوفر في مؤسسة اتحادية التعاونيات الفلاحية فهي عبارة عن مؤسسة تقوم بتقديم الخدمات.

نسبة النقدية:

نسبة النقدية = الموجودات وما يماثلها / الخصوم الجارية

الجدول رقم 2-3: حساب نسبة النقدية لمؤسسة UCA

البيان	2011	2012
الموجودات وما يماثلها	12.892.614,71	12.445.646,40
الخصوم الجارية	1.983.584.273,51	1.989.808.438,00
نسبة النقدية	0,0064	0,0062

التعليق: من خلال جدول السابق نلاحظ ان نسبة السيولة النقدية انخفضت في سنة 2012 مقارنة بسنة 2011 حيث كانت تتوفر في سنة 2011 على سيولة نقدية قدرها 0,0064 دج لكل دينار من الخصوم الجارية، وفي سنة 2012 بلغت النقدية المتوفرة 0.0062 دج مقابل دينار. لكن الأهم من ذلك أن نسبة السيولة النقدية للمؤسسة في السنتين محل الدراسة تقل عن النسبة المقبولة (0,75 إلى 1) وهو ما يعتبر مؤشراً سيئاً جداً.

نسب الهيكل التمويلي واليسر المالي.

نسب التمويل الخارجي للأصول:

نسب التمويل الخارجي للأصول = (الخصوم الجارية + الخصوم غير الجارية) / إجمالي الأصول

الجدول رقم 3-3: حساب نسبة التمويل الخارجي للأصول لمؤسسة UCA

البيان	2011	2012
الخصوم الجارية + خ غ الجارية	2.662.871.409,31	2.757.567.233,21
إجمالي الأصول	2.992.539.166,54	3.080.293.483,49
نسبة التمويل الخارجي للأصول	0,8898	0,8952

التعليق:

تبين هذه النسبة إن المؤسسة تعتمد في تدبير الأموال على الغير فبالنسبة لسنة 2011 تقدر نسبة الاقتراض ب 0,8898 أما في السنة 2012 فهي تقدر ب 0,8952 مما يتضح إن المؤسسة تعتمد على التمويل الخارجي لتغطية حاجياتها المالية وبكل تأكيد سوف يترتب عليه زيادة الأعباء الثابتة وفي المخاطر التي يتعرض لها الدائنون لتحصيل أموالهم.

نسبة المديونية الكاملة:

نسبة المديونية الكاملة = (الخصوم الجارية + الخصوم غير الجارية) / الأموال الخاصة.

الجدول رقم 3-4: حساب نسبة المديونية الكاملة لمؤسسة UCA

2012	2011	البيان
2.757.567.233,21	2.662.871.409,31	الخصوم الجارية+ خ غ الجارية
322.726.250,28	329.667.757,23	الأموال الخاصة
8,544	8,077	نسبة المديونية الكاملة

التعليق:

يرى معظم المحللين أن الحد الأقصى لهذه النسبة هو 1:1 أي 100% إن المعدل الذي يستوجب الدراسة هو 90% إلى 100% وبناءً على هذا يمكن القول أن المؤسسة ليست في وضع متوازن بين الاعتماد على الأموال الغير والأموال الخاصة، حيث بلغت نسبة المديونية كاملة 807.7% نسبة 2011 واتجهت هذه النسبة للارتفاع في سنة 2012 مقارنة بالنسبة السابقة حيث سجلت 854,4%.

نسبة المديونية قصيرة الأجل:

$$\text{نسبة المديونية قصيرة الأجل} = \frac{\text{الخصوم الجارية}}{\text{الأموال الخاصة}}$$

الجدول رقم 3-5: حساب نسبة المديونية قصيرة الأجل لمؤسسة UCA

2012	2011	البيان
1.989.808.438,00	1.983.584.273,51	الخصوم الجارية
322.786.250,28	329.667.757,23	الأموال الخاصة
0,65	6,02	نسبة المديونية قصيرة الأجل

التعليق

من خلال التحليل والمقارنة يبدو أن المؤسسة تتجه أكثر نحو الاعتماد على الخصوم الجارية لتعويض العجز الكبير في الأموال الخاصة حيث بلغت نسبة المديونية قصيرة الأجل لسنة 2011 602% ثم انخفضت كثيرا لتصل إلى 65% في سنة 2012.

نسب النشاط:

معدل دوران إجمالي الأصول:

$$\text{معدل دوران إجمالي الأصول} = \text{رقم الأعمال} / \text{إجمالي الأصول}$$

الجدول رقم 3-6: حساب معدل دوران إجمالي الأصول لمؤسسة UCA

البيان	2011	2012
رقم الأعمال	300.085.947,08	177.325.090,87
إجمالي الأصول	2.992.539.166,54	3.080.293.483,49
معدل دوران إجمالي الأصول	0,100	0,057

التعليق:

يتبين من الجدول أن كل دينار مستثمر في أصول المؤسسة قد دار 0,100 مرة تقريبا خلال سنة 2011 أو بعبارة أيسر أن كل دينار مستثمر في الأصول حقق رقم أعمال قدره 0,100 دج ومن الواضح أن المعدل المذكور يزيد عن مثيله في سنة 2012 الذي يقدر ب 0,057 وهو ما يعني بأن كفاءة الإدارة في استثمار الموارد المالية المتاحة في تدهور طفيف.

معدل دوران الأصول غير الجارية:

معدل دوران الأصول غير الجارية = رقم الأعمال/الأصول غير الجاري

الجدول رقم 3-7: حساب معدل دوران الأصول غير الجارية لمؤسسة UCA

البيان	2011	2012
رقم الأعمال	300.085.947,08	177.325.090,87
الأصول غير الجارية	844.339.813,90	913.038.505,85
معدل دوران الأصول غير الجارية	0.355	0.194

التعليق:

يتبين من الجدول أن الأصول الغير الجارية كانت سببا في انخفاض معدل دوران الأصول، فكل دينار مستثمر في تلك الأصول قد أسهم في تحقيق رقم الأعمال قدره 0,194 دج في مقابل 0.355 دج في السنة السابقة

معدل دوران الأصول الجارية:

معدل دوران الأصول الجارية = رقم الأعمال/الأصول الجارية

الجدول رقم 3-8: حساب معدل دوران الأصول الجارية لمؤسسة UCA

البيان	2011	2012
رقم الأعمال	300.085.947,08	177.325.090,87
الأصول الجارية	2.148.199.352,64	2.167.254.977,64
معدل دوران الأصول الجارية	0,14	0,08

التعليق:

من خلال الجدول السابق يتبين أن كل دينار مستثمر في الأصول الجارية يدور ب 0,08 ليحقق رقم الأعمال قيمته 0,08 وهو معدل يبدو أقل من مثيله في السنة السابقة، حيث بلغ سنة 2011 0,14 مرة مما يعني أن بأن تلك الأصول كانت سببا في انخفاض معدل دوران إجمالي الأصول.

معدل دوران النقدية:

معدل دوران النقدية = رقم الأعمال/الموجودات وما يماثلها

الجدول رقم 3-9: حساب معدل دوران النقدية لمؤسسة UCA

2012	2011	البيان
177.325.090,87	300.085.947,08	رقم الأعمال
12.445.647,40	12.892.614,71	الموجودات وما يماثلها
14,248	23,230	معدل دوران النقدية

التعليق:

من المهم الإشارة إلى أنه لا توجد نسبة نموذجية لمعدل دوران النقدية، لذا ينبغي القيام بمقارنة نسبة المؤسسة مع المؤسسات المماثلة أو مع النسب التاريخية لنفس المؤسسة وكما يبدو أن هناك انخفاض في معدل دوران النقدية من 23,230 مرة سنة 2011 إلى 14,248 مرة سنة 2012.

المبحث الثالث:دراسة القوائم المالية لمؤسسة UCA

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبداع المالي عن المنشأة، حيث ينظر للمعلومات الواردة فيها بأنه تقيس المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي و تدفقاتها النقدية.

المطلب الأول:الميزانية

- ✓ الميزانية هي تصور للوضع المالي أو الحالة المالية للمؤسسة وذلك في لحظة زمنية معينة (تاريخ إعداد القائمة).
- ✓ وللميزانية جانبين، ويسمى الجانب الأول بالخصوم أو المطلوبات وتندرج فيه كافة البنود الخاصة بخصوم المؤسسة والتزاماتها تجاه الآخرين، والثاني بالأصول أو الموجودات وتندرج فيه كافة البنود الخاصة بأصول المؤسسة وحقوقها على الآخرين.

الجدول 10-3: الميزانية لمؤسسة UCA الأصول

الأصول	القيم الخامة 2012	الاهتلاك و المثونات 2012	القيم الصافية 2012	القيم الصافية 2011
الأصول غير الجارية				
فارق الشراء				
التثبيات غير المادية	51480,00		51480,00	51480,00
التثبيات المادية				
أراضي	44810,00		44810,00	44810,00
مباني	7248156,24	7248156,24		
تثبيات مادية أخرى	1438454820,16	554923004,16	883531816,00	814833124,05
تثبيات ممنوحة				
امتيازات				
تثبيات جاري				
إنجازها				
التثبيات المالية				
السندات الموضوعه				
موضوع المعادله				
المساهمات الأخرى	33278399,85	3868000,00	29410399,85	29410399,85
وحسابات الدائنة				
الملحقة				
سندات أخرى مثبتة				
القروض والأصول				
المالية الأخرى غير				
الجارية				
ضرائب مؤجلة على				
الأصول				
مجموعة الأصول	147907766,25	56603916,40	913038505,85	844339813,90
غير الجارية				
الأصول الجارية				
المخزونات الجاري	10979582,51		10979582,51	11093150,00
إنجازها				

				الديون الدائنة استخدامات مماثلة
207772386,13	2049976142,72	1568381,00	2051544523,72	الزبائن
43625197,60	89696624,06		89696624,06	المدينون الآخرون
2864528,20	4156981,95		4156981,95	الضرائب
				الأصول الجارية الأخرى
				الموجودات وما يمثلها
				توليفات وأصول مالية جارية
12892614,71	12445646,40		12445646,40	الخزينة
2148199352,64	2167254977,64	1568381,00	2168823358,64	مجموعة الأصول الجارية
2992539166,54	3080293483,49	567607541,40	3647901024,89	مجموع العام للأصول

الجدول 11: ميزانية المؤسسة UCA للخصوم

2011	2012	الخصوم
		الأموال الخاصة
9 00000,00	9 00000,00	رأس المال الصادر
		رأس المال غير المطلوب
339437334,35	353288491,66	العلاوات والاحتياطات
		فارق إعادة التقييم
		فارق المعادل
39402471,33	3471521,36	النتيجة الصافية
(50072048,45)	(34933762,74)	رؤوس الأموال الخاصة الأخرى-ترحيل من جديد
329667757,23	322726250,28	المجموع 1
		الخصوم غير الجارية
288138470,14	337133077,60	القروض والديون المالية
		الضرائب (المؤجلة والمرصودة لها)
		الديون الأخرى غير الجارية
391148665,66	430625717,61	المئونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا
679287135,80	767758795,21	مجموعة الخصوم غير الجارية 2
		الخصوم الجارية
1981978419,15	1970764448,77	الموردون والحسابات الملحقة
		الضرائب
1605854,36	19043989,23	الديون الأخرى
		خزينة الخصوم
1983584273,51	1989808438,00	مجموع الخصوم الجارية
2992539166,54	3080293483,49	مجموع العام للخصوم

التفسيرات:

1- ثبات قيمة التثبيتات الغير المادية خلال دورتي 2011 و2012 بقيمة 51480,00 دج (ج الميزانية أصول)

2- ثبات قيمة الأراضي خلال دورتي 2011 و2012 بقيمة 44810,00 دج (ج م أ)

3- تنقسم المباني في أصول الميزانية 7248156,24 دج إلى ما يلي:

السكن الوظيفي للمستخدمين 731052,59

مباني الإدارة 65,65 6517103 دج

4-تنقسم الثبيلات المادية الأخرى في أصول الميزانية 16,16 1438454820 دج

المعدات والأدوات 80,80 896277614 دج

معدات النقل 61,61 94468695

تجهيزات مكتب 11,11 5778509 دج

التجهيزات الاجتماعية 00,00 5812499

تركيبات عامة وتهيئات 64,64 436127501 دج

5-المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة بقيت ثابتة بقيمة 85,85 29410399 دج

6-يفسر انخفاض في قيمة ذمم الزبائن 41,41 27747719 دج راجع إلى التراجع في المبيعات خلال دورة 2012 مقارنة بدورة 2011.

7-يمكن تفسير المدينون الآخرون المقدره قيمته 06,06 89696624 دج كما يلي/حسب المراجعة العامة:

تسي قات لمؤسسة بن فريحة OAIC بقيمة 39,39 5360398 دج

تسي قات لمؤسسة UCA وهران 57,57 110605 دج

عمليات على الحسابات OAIC بقيمة 91,91 83870451 دج

تسي قات لمؤسسة CCLS البويرة 56,56 278189 دج

تسي قات لمؤسسة CCLS وهران 63,63 76978 دج

8- تتمثل الضرائب في الأصول الميزانية فيما يلي: 75,75 1292453 دج

9-ارتفع حساب العلاوات والاحتياطات بقيمة 31,31 13851157 دج، بعد تخصيص نتائج سنة 2011 للمؤسسة UCA إلى احتياطات قانونية 28,28 1213209 دج واحتياطات اختيارية 03,03 12637948 دج

10-تقدير قيمة الموردين والحسابات الملحقة بقيمة 77,77 1970764448 دج ويمكن تفصيلها كما يلي:

موردو المخزونات 77,77 1970501948 دج

موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها 00,00 262500 دج

11-يمكن تفصيل عنصر الديون الأخرى في جانب خصوم الميزانية المقدره بقيمة 23,23 19043989 دج كما يلي:

المستخدمون الاعتراضات عن الأجور 90099,60 دج

الهيئات الاجتماعية الأخرى 49, 8048 دج

الدولة الضرائب والرسوم القابلة للتحويل 1340245,00 دج

الشركاء الحصص الواجب دفعها 900000,00 دج

الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة 14, 16705596 دج

12- يتكون حساب المئونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا مقدرة 61, 430625717 دج كما يلي:

إعانات التجهيزات 61, 357246535 دج

مئونات للمعاشات والالتزامات المماثلة 00, 30222130 دج

المئونات الأخرى الخصوم غير الجارية 00, 3680000 دج

المطلب الثاني: جدول حسابات النتائج وتدفقات الخزينة

1- جدول حسابات النتائج: هو بيان ملخص للأعباء المنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتميز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة).

الجدول حسابات النتائج

2011	2012	
300085947,08	177325090,87	رقم الأعمال
		تغير المخزونات المنتجات المصنعة والجاري تصنيعها
		الإنتاج المثبت
		إعانات الاستغلال
300085947,08	177325090,87	إنتاج السنة المالية
(11897848,76)	(10716620,18)	المشتريات المستهلكة
(120495539,71)	(35290579,74)	الخدمات الخارجية والإهلاكات الأخرى
(132393388,47)	(46007199,92)	استهلاك السنة المالية
167692558,61	131317890,95	القيمة المضافة للاستغلال
(122725321,82)	(117607283,57)	أعباء العاملين
(253523,74)	(156674,00)	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
44713713,05	13553933,38	الفائض الخام للاستغلال
77814656,25	71422269,16	المنتجات العملياتية الأخرى
	(87841,34)	الأعباء العملياتية الأخرى
(99808848,37)	(85138054,90)	المخصصات للاهتلاكات
16682952,21	5680785,19	استرجاع على خسائر القيمة والمثونات
39402473,14	5431091,49	النتيجة العملياتية
		المنتجات المالية
(1,81)	(1959570,13)	الأعباء المالية
(1,81)	(1959570,13)	النتيجة المالية
39402471,33	3471521,36	النتيجة الجارية قبل الضرائب
		الضرائب الواجب دفعها عن النتيجة العادية
		الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
394583555,54	254428145,22	مجموع منتجات الأنشطة العادية
(355181084,21)	(250956623,86)	مجموع أعباء الأنشطة العادية
39402471,33	3471521,36	النتيجة الأنشطة العادية
		عناصر غير العادية (منتجات)
		عناصر غير عادية (أعباء)

		النتيجة غير العادية
39402471,33	3471521,36	صافي النتيجة السنة المالية

المصدر: الوثائق الداخلية لمؤسسة UCA

2- جدول تدفقات الخزينة

جدول تدفقات الخزينة: هي قائمة مهمة كما ينص عليه المعايير المحاسبية الدولي الأول IAS1 وهدفه هو إعطاء معلومات عن الخزينة نتيجة أهمية وجود السيولة وتحقيق التوازن المالي في المؤسسة، وهو جدول غير موجود في نظام PCN يسمح بتفسير التغيرات التي حدثت في خزينة المؤسسة

1- جدول تدفقات الخزينة للمؤسسة UCA

الجدول 13: جدول تدفقات الخزينة

2011	2012	
		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية
275395016,97	240356648,36	التحصيل المقبوضة من عند الزبائن
(292800663,4)	(185441578,78)	المبالغ المدفوعة للموردين والعاملين
(17639292,43)	(22235124,23)	الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة
(500000,00)	(1292453,75)	الضرائب عن النتائج المدفوعة
(938'3554,90)	31387491,60	تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية
212774,75	21159,14	تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية
(35332164,15)	31408650,74	صافي التدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال (أ)
		تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار
(6499423,21)	(7029634,97)	المسحوبات عن اقتناء التثبيات
		التحصيل عن عمليات بيع التثبيات مادية أو غير مادية
		المسحوبات عن اقتناء التثبيات المالية
		التحصيل عن عمليات بيع تثبيات مالية
		الفوائد التي تم تحصيلها عن التوليفات المالية
		الحصص والأقسام المقبوضة من النتائج
(6499423,21)	(7029634,97)	التدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)
		التدفقات الخزينة المتأتية من عمليات التمويل
		التحصيل في أعقاب إصدار أسهم
		الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها

		التحصيل المتأتية من القروض
(2250000,00)	(24825984,08)	تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة
(2250000,00)	(24825984,08)	تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)
		تأثير وتغيرات سعر الصرف على السيوليات وشبه السيوليات
(44081587,36)	(446968,31)	تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)
56974202,07	12892614,71	أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية
12892614,71	12445646,40	أموال الخزينة ومعادلاتها عند اختتام السنة المالية
(44081587,36)	(446968,31)	تغيرات أموال الخزينة
(26509856,00)	8974125,00	المقربة مع النتيجة المحاسبية

المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة

المطلب الثالث: جدول تغيرات الأموال الخاصة لمؤسسة UCA

- جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة: هي الحلقة الرابطة بين حسابات النتائج وبين الميزانية، ولكن مع تعدد المصادر في الأموال الخاصة توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هذا التغير ومصادره.

الجدول 3-14: جدول تغيرات الأموال الخاصة

الاحتياطات والنتيجة	فارق إعادة التقييم	فارق التقييم	علاوة الإصدار	رأسمال المؤسسة	
289365285,90				900000,00	رصيد في 31 ديسمبر 2011
					تغير الطريقة المحاسبية
					تصحيح الأخطاء الهامة
					إعادة تقييم التثبيات
					الأرباح أو الخسائر غير مدرجة في الحسابات في حسابات النتائج
					الحصص المدفوعة
					زيادة رأس المال
39402471,33					صافي نتيجة السنة المالية

328767757,23				900000,00	رصيد في 31 ديسمبر 2011
					تغير الطريقة المحاسبية
					تصحيح الأخطاء الهامة
					إعادة تقييم التثبيتات
					الأرباح أو الخسائر غير مدرجة في حساب النتائج
(10413028,31)					الحصص المدفوعة
					زيادة رأس المال
					صافي نتيجة السنة المالية
321826250,28				900000,00	رصيد في 31 ديسمبر 2011

المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة

خاتمة الفصل

بعد الدراسة التطبيقية لمؤسسة اتحاد التعاونية للحبوب أطلعنا على حقيقة سير العمل بين المصالح وكيفية اقتسام الأدوار في مختلف المراحل الاقتصادية التي تمر بها المؤسسة. فالمحاسب يقدم معلومات دقيقة ومرتبة إلى المسير على طريقة مجموعة من النسب المالية والتي تمكنه في الأخير من اتخاذ القرار المناسب، وبالتالي مستقبل المؤسسة و المبني على أساسا على القرارات المتخذة من المسير استنادا إلى المعلومات المحاسبية المقدمة له وبالتالي يبقى نجاح المؤسسة بكاملها متوقفا على نجاح التكامل الاقتصادي بين العمليتين، وعليه يمكننا القول بأن اتخاذ قرارات أفضل للمؤسسة مرهون بصحة المعلومات المحاسبية المقدمة له.

الخاتمة العامة

نستنتج مما سبق أن المحاسبة تقنية كمية لجمع ومعالجة وترجمة المعلومات المطبقة على الأحداث المادية الاقتصادية والتي لها تأثير على الذمة المالية لأي وحدة اقتصادية وعليه حاسبة التكاليف تعتبر كعملية و مرحلة لها وزنها في المعادلة الاقتصادية من خلال ما توفره من بيانات ومعلومات دقيقة ومقدمة بشكل متناسق، وهو ما يسمح بالانتقال إلى التحليل المالي وحساب أهم النسب المالية، ومنه فإن صحة هذه المعلومات المالية المصاغة على شكل نسب تسييرية هي التي ستمكن المسير من اتخاذ أفضل قرار ممكن على ضوء ما قدم إليه.

وقد تمكنا من معرفة الدور الفعال لمحاسبة التكاليف كأداة فعالة في التسيير من خلال ما تقدمه له من معلومات أولية، حيث وكلما صحت كلما كانت مساهمتها في التسيير أكبر.

وبالتالي لمحاسبة التكاليف مكانة متميزة في المؤسسة لكونها تحظى باعتمادها لقسم هام كالمحاسبة والمالية مروراً بأهمية قواعدها وصولاً إلى كونها الدعامة الرئيسية في التحليل المالي. وتوصلنا إلى دورها في خلق التكامل مع التسيير كعملية مقبلة من جهة، وكجهاز له صلاحية اتخاذ القرار من جهة أخرى.

وعلى العموم تبقى محاسبة التكاليف طرفاً هاماً في مساواة اتخاذ القرارات للمؤسسة وخصوصاً بتكاملها المثمر التسيير للوصول بالمؤسسة لأفضل الحلول أو السياسات الممكن اعتمادها مستقبلاً.

النتائج:

توصلنا من خلال هذا الموضوع إلى النتائج التالية:

-تعتبر المحاسبة من أهم أدوات التسيير التي تعتمد عليها المؤسسات فهي تقنية كمية لمعالجة البيانات و تسجيل العمليات التي يقوم بها الأعوان الاقتصاديون

-تهدف القوائم المالية إلى إيصال المعلومات إلى المسيرين بكل صدق وشفافية من أجل اتخاذ القرارات الملائمة.

-محاسبة التكاليف توفر المعلومات وتقييمها وتقوم بتحليلها بدرجة التي تخدم المؤسسة وتجعلها أكثر دراية بجوهر نشاطها وسيرها وهذا ما أدى بها للعب دور هام وفعال وأساسي في مجال التسيير وهذا بالإحاطة بأهم البيانات والإحصاءات في عملية التخطيط والتنبؤ.

-يعتبر التسيير في المؤسسة من الوظائف الإدارية الملحقة بمراقبة تنفيذ الخطط وتوجيهها.

-لتحقيق فعالية وأهداف المؤسسة، يتطلب وجود نظام فعال وتنظيم جيد للمؤسسة.

التوصيات:

- تكوين وتأهيل الإطارات علميا وعمليا من أجل ممارسة المحاسبة.
- القيام بدراسة محاسبة التكاليف.
- تطبيق محاسبة التكاليف من خلال مواكبة التسيير في المؤسسات.
- يجب الاهتمام بفعالية التسيير داخل المؤسسة.

قائمة المراجع:

1-الكتب

-اللغة العربية

- 1-إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 1426-2006م.
- 2-إيهاب صبيح محمد رزيق، العلاقات الصناعية و تحفيز المواطنين، دار الكتب العلمية، القاهرة، بدون طبعة 2001.
- 3-ثناء علي القباني، قياس و تخصيص محاسبة التكاليف و نظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية بالإسكندرية، الطباعة و التجليد شركة الجلال للطباعة، 2006.
- 4-جمال الدين لعويسات، مبادئ الإدارة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون طبعة، 2001-2002.
- 5-حنفي عبد الغفار، السلوك التنظيمي و تسيير الموارد البشرية، الدار الجامعية، القاهرة، بدون طبعة، 2002.
- 6-راوية محمد حسن، السلوك التنظيمي المعاصر، الدار الجامعية، بدون طبعة، 2002.
- 7-رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، مفاهيم، مبادئ، تطبيقات، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2000م-1421هـ.
- 8-عامر سعد يس، الاتصالات الإدارية، القاهرة، مطبعة الإشعار، 2001.
- 9-عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد و تسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة بن عكنون الجزائر، الطبعة الثالثة، 2006.
- 10-غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2003.
- 11-محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الطبعة الثالثة منقحة، 11. 211.
- 12-محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، رمل الإسكندرية، بدون طبعة، 2003.
- 13-محمد فريد الصحن، العلاقات العامة، مبادئ و التطبيق، دار نشر الثقافة، 2001-2002.
- 14-محمد فريد الصحن، إبراهيم سلطان، علي الشريف، مبادئ الإدارة، دار نشر الثقافة، القاهرة الطبعة الثانية، 2001-2002.

15- منير نوري، التسيير العملي و الاتصالات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، بدون طبعة، 06- 2015.

16- محمود علي الجبالي، قصا السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2000.

-اللغة الفرنسية

Schmidt, Hans Séante, Modelions Witt patterns, the Coste Accounting, Point Of Vié, Univocité Mannheim, papier.

W w w. Pécaïre, Aso, Edux, Fac/ Jsmith David/ Sampot/ Schlittez, B, Doc, 2001, P02.

2-المذكرات

1- بن يوسف يونس، فعالية المراجعة في تسيير المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج في التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير، مستغانم، 2014 - 2015.

2- حاج عثمان خيرة، فعالية التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج نيل شهادة المستر أكاديمي، في التسيير الاستراتيجي الدولي، مستغانم، 2012 - 2013.

3-مواقع الانترنت

H, Http : //Www. Jable. Cook/ Accounting département, Html.

المهخص

تعتبر المحاسبة تقنية كمية لجمع ومعالجة وترجمة المعلومات المطبقة على الأحداث المادية الاقتصادية و التي لها تأثير على الذمة المالية لأي وحدة اقتصادية، وهي أول خطوة تقوم بها المؤسسة في عملها المحاسبي. حيث تهتم بالمعاينة والمتابعة، جمع الحركات المالية والعنصر الأساسي للتحكم في الاقتصاد.

ومن خلال ذلك فمحاسبة التكاليف نظام إعلامي يزود كل من يتعامل مع المؤسسة بالسياسات اللازمة الضرورية وترتبط ارتباطا مباشرا بأدوات التسيير الأخرى (المحاسبة التحليلية، النقدية... الخ. وهي أيضا هامة لتسجيل العمليات وحساب مختلف التكاليف وهي تلعب دورا هاما في التسيير، الذي يعد أمرا ضروريا في المؤسسات فهو بمثابة القلب النابض في المؤسسة يستقبل المعلومات المضخمة من طرف جميع المصالح و يقوم بمعالجتها، كما يهدف أيضا إلى تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة باستخدام الموارد المتاحة.

الكلمات المفتاحية:

- المحاسبة
- محاسبة التكاليف
- التسيير
- محاسبة التسيير

Résumé :

La technologie Comptable est le montant de la collecte, le traitement et la traduction des informations Applicables aux événement Matériels Economiques qui Ont Un Impact Sur- la Divulgence Financière dune Unité Economique, et est La Premier étape entreprise Par Almmassh Dans Sa Comptabilité, Ou l'inspection Des Soins Et Le Sui, La Collecte des mouvements financiers. Iasi que l'élément de base du contrôle dans l'économie.

Et a travers elle, fmhacbh Système d'information atkcalpv fournit .I la fois porte sur les bases nécessaires balseavat le nécessaire, et sont directement liées à d'autres outils de gestion « comptabilité Althalibah Yanaka, dih'k » et sont également importants pour les opérations d'enregistrement et divers compte Altkalpv , et est un rôle important à envenimer dans la gestion, ce qui est essentiel dans les institutions, il sert au cœur de l'organisation battant acceptera des informations amplifié par tous les intérêts et les processus, et vise également à atteindre les objets soulignés par l'établissement en utilisant les ressources disponibles.

Mots clés:

-Comptabilité

-La Comptabilité de cout

-Gestion

-Comptabilité de gestion