تقييم أداء المؤسسة الإقتصادية باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية – مدخل بطاقة الاداء المتوازن– دراسة حالة مؤسستي "صيدال" و"رويبة"

أ. زرفاوي عبد الكريم جامعة يحي فارس المدية

ملخص

يتناول البحث دور إستخدام الاساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية بهدف تقييم أدائها؛ وقد تناولنا أسلوب بطاقة الأداء المتوازن كأحد أحدث الاساليب المستخدمة في تقييم الاداء، حيث طبقنا هذا الاسلوب على مؤسستين جزائريتين ينشطان في بورصة الجزائر وهما "صيدال" و"رويبة" وكنتيجة لهذا التطبيق بينت الدراسة فوائد تبني هذا الاسلوب في تقييم الاداء ومقارنته في المؤسسات الإقتصادية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإدارية، بطاقة الاداء المتوازن، تقييم الاداء.

abstract

This paper dealswith the role of the use of modern methods of management accounting in the Algerian economic enterprise in order to evaluate its performance ; we have dealt style Balanced Scorecard as one of the latest methods used to evaluate the performance , where we applied this method on two institutions Dzaireeten are active in Algeria Stock Exchange and are " Saidal " and " Rouiba " As a result of this application study showed the benefits of adopting this method in evaluating and comparing performance in economic institutions.

Key words: management accounting, Balanced Scorecard , performance evaluation.

تمهيد:

تلعب المحاسبة الإدارية دورا كبيرا في إدارة مختلف أنواع المؤسسات الإقتصادية والخدمية، وذلك نظرا للتحديثات التي مست الاساليب التقليدية في ظل التطورات المتسارعة لبيئة الأعمال بما فيها نظم الإنتاج والتصنيع الحديثة؛ لذلك تعتبر المحاسبة الإدارية أهم نظم المعلومات المحاسبية وأكثرها فاعلية في إدارة المشاريع, من خلال توفير المعلومات اللازمة للتخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة في

المؤسسة باعتبارها نظام مفتوح على العالم الخارجي يؤثر ويتأثر بالمحيط الخارجي لها, كما أن ظروف ندرة الطاقة والثورة التقنية الهائلة في مجال الأعمال أدت إلى ضرورة اللجوء إلى نماذج وأساليب علمية للتحكم في التكلفة والأسعار لمواكبة التطورات الاقتصادية فكان لزاما على كثير من المؤسسات أن تطور أو تأخذ بمختلف التطورات التي مست الاساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية نظرا لكونها لم تستطع إعطاء صورة متكاملة عن الاداء التنظيمي وذلك لقصور تلك الاساليب التي لم تستجب في مرحلة ما لإفرازات العولمة الإقتصادية مما استدعى التحول نحو أساليب جديدة تم من خلالها معالجة مختلف المشاكل المحاسبية والإدارية المعاصرة ، ومن هذه الاساليب التي سيتم التطرق لإحداها:

- **محاسبة المسؤولية AR؛**
- **نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC؛**
- **الموازنة على أساس الأنشطة ABB؛**
- **بطاقة الاداء المتوازن BSC.**

وتكمن أهمية دراسة هذه الاساليب في محاولة التعرف على مدى مساهمتها في تطوير المؤسسة بعد التأكد من ضرورة التخلي عن الاساليب التقليدية التي جمدت مسار المؤسسات وحصرت ممارساتها الميدانية في افكار كانت وليدة بعض التغيرات في السلوكات الإقتصادية لبعض المؤسسات في فترة سابقة كانت فيه تنظيرات المفكرين شبه مسلمات؛ وفي هذا البحث سيتم التطرق لتطبيقات هاته الاساليب في مؤسستين إقتصاديتين جزائريتين مدرجتان في بورصة الجزائر ومدى مساهمتها في إكساب هاته المؤسسات ميزات تنافسية في وسط مؤسساتي يمتاز بالتحول و الإستجابة لمختلف إملاءات البيئة الصناعية العالمية ،ومن خلال تطبيق أحد الأساليب الحديثة الأكثر إنتشارا واستعمالا من طرف كبرى المؤسسات في العالم سنتعرف على دور هذا الأخير في تسهيل عملية تقييم أداء المؤسسة الإقتصادية، ويتمثل هذا الأسلوب في بطاقة الأداء المتوازن..

مشكلة الدراسة:

إن المتصفح للتطور الاقتصادي العالمي منذ قيام الثورة الصناعية، وحتى يومنا هذا يرى أن الانشغال الأساسي لأصحاب رؤوس الأموال يمكن من مضاعفة أرباحهم و هذا ما أدى بهم إلى فرض ضغوطات على المسيرين بغية تحقيق هذا الهدف و مع تطور بيئة قطاع الأعمال من قطاع صناعي وزراعي و خدمي أصبحت هناك فرص متعددة للاستثمار يكمن هدفها الأساسيفي تحقيق

و تعظيم أرباح المؤسسة، وتحقيق هذا الهدف هو في الغالب نسبي لأن المسير قد يجد نفسه بين عدة بدائل لتنفيذ عملية استثمارية(قصد التوسع ،التجديد ،الاستبدال...الخ).

ويكون بذالك مجبر على المفاضلة بينها و اتخاذ القرار المناسب مع مراعاة تحقيق أعلى العوائد بأقل تكاليف ونسبة مخاطرة ملائمة، أي الاستعانة بأساليب المحاسبة الإدارية التي تهتم بإعداد تقارير داخلية من واقع العمل مقترنة بنظرة مستقبلية مبنية على توقعات محتملة تستند أساسا على بيانات و معلومات لها خصائص من اجل تلبية الاحتياجات المطلوبة هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى أن كل المشاريع التي تم تنفيذها لا بد من مراقبتها وتقييمها؛ وهذا التقييم قد نستفيد منه في تقييم الأداء الكلي للمؤسسة وفرض نوع من الرقابة عليها من خلال مجموعة النتائج التي حققتها خلال الدورة الإقتصادية الخاصة بها، لهذا فإن المؤسسة تستخدم في ذلك العديد من الأساليب منها لا على سبيل الحصر أساليب المحاسبة الإدارية وما يهمنا في هاته الدراسة أسلوب بطاقة الاداء المتوازن الذي يستعمل في العديد من العمليات الإدارية كتقييم أداء المؤسسات بكل أنواعها، بالإضافة الى أنه يمثل أداة رقابية ذات مرونة عالية وعليه سيتم طرح إشكالية البحث الرئيسية كالآتي:

ما هي أهميةاستخدام بطاقة الاداء المتوازن كأسلوب حديث في المحاسبة الإدارية في تقييم أداء المؤسسة الإقتصادية الجزائرية عموما وفي مؤسستي صيدال ورويبة المدرجتين في بورصة الجزائر خصوصا؟

أهمية الدراسة:

ازدادت الحاجة لإتباع أساليب المحاسبة الإدارية في العصر الحالي، وذلك لتميز بيئة المؤسسة بعدم التأكد و كثرة البدائل مما حتم عليها دراسة قراراتها و ترشيدها إلى ابعد الحدود حتى تحافظ على استمرارها؛ لان أي خطا استراتيجي يكبدها خسائر هي في غنى عنها أو حتى إفلاسها، من هنا أصبح من المسلمات لدى المؤسسات الاقتصادية في عصرنا الحالي الاعتماد على الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية حتى تضمن الحصول على نتائج جيدة تخدم المؤسسة حاضرا و مستقبلا، و تضمن استمرارها وازدهارها.

وهذا البحث يدخل في هذا الإطار بالعمل على المساهمة في إبراز أهمية تبني الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في جانب مهم من الإقتصاد ألا وهو المؤسسة باعتبارها البنية الأولية له.

أهداف الدراسة:

أولا: معرفة أهم الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية التي تساعد المسيرين على الممارسة الفعالة لمختلف وظائف المؤسسة؛

ثانيا: إظهار أهمية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كأدوات تسمح للمسيرين بكشف نقاط الضعف و القوة و مساعدتهم على تطوير المؤسسة؛

ثالثا: محاولة الإلمام بالمصطلحات و المفاهيم التي كثيرا ما تتردد في الكتب التي تعنى بالمحاسبة الإدارية؛

رابعا: معرفة مدى تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية خاصة أسلوب بطاقة الاداء المتوازن في المؤسسات الجزائرية المدرجة في بورصة الجزائر.

منهج الدراسة:

لكل موضوع منهج مميز وجب إتباعه و قد ارتأينا في بحثنا أن نتبع المنهج الوصفي التحليلي الذي غالبا ما يجمع اكبر كم ممكن من المعلومات المتعلقة بالموضوع و تصنيفها و تحليلها ووصف و تشخيص ظاهرة البحث قصد فهم الإطار النظري له، ومنهج دراسة الحالة الذي يمكن من إسقاط الدراسة النظرية على واقع الدراسة الميدانية ، وفي دراستنا هذه إكتفينا بمؤسستين مدرجتان في بورصة الجزائر وهما مؤسسة صيدال ورويبة لإنتاج المشروبات الغازية.

المحور الاول: الإطار النظري للمحاسبة الإدارية وأساليبها

أولا : تعريف المحاسبة الإدارية

لقد أورد الباحثون عدة تعريفات لمفهوم المحاسبة الإدارية وذلك من خلال وجهات نظر مختلفة خلص جلها إلى أن المحاسبة الإدارية ما هي إلا جزء من نظام معلومات إداري متكامل للمنشأة يقوم بوظائف محددة، نورد من هذه التعريفات:

-**التعريف الأول:** "المحاسبة الإدارية هي نظام معلومات شامل لخدمة وظائف الإدارة المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة, يتضمن تحديد وتحليل وتفسير وتوضيح للبيانات اللازمة لتلبية احتياجات الإدارة, وخدمة تحقيق أهدافها وصنع قراراتها والتوجيه الأمثل لاستثمارات المنشاة والتخطيط للأموال والرقابة عليها.[1]

–التعريف الثاني:"هي فرع من فروع المحاسبة مختصة بتحديد وقياس وتجميع وتحليل البيانات للتوصل إلى معلومات مالية وغير مالية تستفيد منها الإدارة لإستخدامها في أعمال التخطيط والرقابة في إتخاذ القرار".[2]

–**التعريف الثالث:**" المحاسبة الإدارية هي تطور طبيعي للأنظمة المحاسبية, ولحاجة الإدارة لنظام جديد لاستقصاء المعلومات مجتمعة حيث أن البيانات المحاسبية تهم كل العاملين في المنشأة دون استثناء, كما أنها الجهة التي تختص بتهيئة المعلومات لصنع القرارات لأجل تقديمها إلى الإدارة بغية إقرارها".[3]

مما سبق وبشكل عام يمكن تعريف المحاسبة الإدارية على أنها نظام معلومات يهيئ المعلومات اللازمة للإدارة بكافة المستويات, بهدف مساعدتها في رسم سياساتها والتخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات الملائمة لنجاح مسار المؤسسة.

ثالثا: أساليب المحاسبة الإدارية

كان للتطور في مجال الاعمال منذ الثورة الصناعية في أوربا دورا كبيرا في ظهور العديد من أساليب المحاسبة الإدارية مثل:اسلوب التكاليف الفعلية، التكاليف المعيارية، تحليل الإنحراف، الموازنة التخطيطية والمرنة، تحليل التعادل ، التكاليف الحدية...هاته الاساليب في مجملها كانت نتاج ثورة علمية وعملية في كل القطاعات ففي كثير من الاحيان عالجت مشاكل إقتصادية كبيرة وتكاملت فيما بينها لإيجاد اساليب جديدة بحسب التطورات التي مست بيئة التصنيع؛ ولذلك فهي في تطور مستمر.

ونجد من بين الاساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية: إدارة الجودة الشاملة، نظام الإنتاج في الوقت المحدد، محاسبة التكاليف على اساس الانشطة، بطاقة الأداء المتوازن... وهذه الاساليب رغم إيجابياتها إلا انها لم تكن في منأى من الإنتقاد نلخصها في الآتي:[4]

- لم تجد حلا لمشكل توزيع التكاليف غير المباشرة توزيعا دقيقا في الشركات ذات المنتجات المتعددة؛
- محدودية إستخدام المعلومات المحاسبية في القرارات الإدارية الإستراتيجية؛
- عدم مسايرة أساليب المحاسبة الإدارية لنظم التصنيع الحديثة؛
- نظم التكاليف التقليدية في كثير من الأحيان تقدم معلومات مظللة؛
- تحكم نظام المحاسبة المالية في المحاسبة الإدارية؛
- الفجوة الكبيرة بين الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ونظم التصنيع الحديثة؛

رابعا: ضرورة التحول إلى إستخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية

يعد الإقتصاد العالمي الجديدأحد أهم أشكال التغير التي شهدتها المرحلة الراهنة وهذا ما اجبر المؤسسات في كل القطاعات إلى الإستجابة لتلك التغيرات بما فيها مجموع الوسائل المستخدمة في الممارسة الفعالة لمختلف وظائف الإدارة، ومن هاته الوسائل مختلف أساليب المحاسبة الإدارية، بالإضافة لممارسي مهنة المحاسبة سواءا على المستوى الداخلي او الخارجي،ففي كثير من الأحيان تبرز تساؤلات مديري المؤسسات حول مدى قدرة المحاسبين الإداريين على الإستجابة بسرعة لتلك التغيرات، ومواجهة التحديات التي سيتعرضون لها في حالة إخفاقهم لتلبية تلك الإحتياجات ، لذلك كان لزاما الوقوف على مراجعة اهم ما فرضه الإقتصاد العالمي الجديد. [5]

حيث تشير إحدى الدراسات الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بأن المحاسبين يواجهون الآن تحولا أساسيا في الأسواق التي يقومون بخدمتها ويمكن أن يكون هناك الكثير من المحاسبين يتنافسون للسعي وراء وظائف على مدار العقد القادم، إلا انه وكنتيجة للتطورات التكنولوجية والمنافسة وإعادة التنظيم للقوانين ونضوج سوق مهنة المحاسبة سيجد القليل من المحاسبين الإداريين مكانا للعمل، وفي نفس الوقت سيكون هناك انخفاض في وظائف المحاسبة التقليدية.[6]

المحور الثاني: مفهوم تقييم الاداء

أولا: تعريف تقييم الأداء

يمكن تعريف تقويم الاداء بانه تلك العملية التي من خلالها تستطيع الإدارة تقديم المعلومات بأداء الأنشطة داخل المؤسسة والتي من خلالها يمكن الحكم على الاداء بواسطة مجموعة من المعايير.[1]

كما يمكن تعريفه أيضا على أنه كل العمليات والدراسات التي تهدف الى معرفة العلاقة بين الموارد المتاحة والكفاءة في استخدامها ويظهر ذلك من خلال دراسة الفرق بين ما تم تحقيقه من أهداف وما تم التخطيط له.[7]

مما سبق يمكن القول بأن تقويم الأداء يستند الى مجموعة من المؤشرات والمعايير التي من خلالها يتم الحكم على أداء المؤسسة حيث يتم دراسة مدى كفاءة استخدام الموارد وكفاءة انجاز الأنشطة المختلفة.

ثانيا: أهداف عملية تقييم الأداء[8]

لعملية تقييم الاداء أهداف كثيرة منها:

- إكتشاف قدرة المديرين على تحمل المسؤوليات المخولة لهم؛
- التأكد من التوجهالكامل للمسؤولين نحو تحقيق أهداف المؤسسة؛
- اجراء المقارنة اللازمة بين مختلف أقسام المؤسسة ومراكز المسؤولية فيها من أجل معرفة مناطق الخلل وتصحيحها؛
- التمكن من ايجاد أرضية للمنافسة بين مختلف الاقسام من خلال التصحيحات والتوجيهات اللازمة بالإضافة الى توفير الإمكانات المستخدمة في تقييم الاداء.

ثالثا: مؤشرات تقييم الاداء[9]

تشتمل عملية تقييم الاداء على ثلاثة عناصر وهي كالآتي:

- **عنصر الفاعلية:** ويتمثل ذلك في ربط مخرجات النشاط بالمدى الذي تستطيع المؤسسة أن تحقق فيه نتائج متوقعة أو مرتقبة؛

- **عنصر الكفاءة:** من المعروف أن احسن كفاءة انتاجية هي تلك التي تعطي كمية من المخرجات بأدنى مستوى من استهلاك المدخلات ولهذا فإن العلاقة بين الإثنين تعبر عن الكفاءة في الممارسة الصحيحة لكل عملية مرتبطة بنشاط المؤسسة؛

– عنصر الإقتصادية: ونعني بها عملية تحويل المدخلات الى مخرجات وبأقل تكلفة.

رابعا: مقاييس الاداء المالية:[10]

نذكر منها المقاييس التالية:

– معدل العائد على الإستثمار: ويعبر عليه من خلال حاصل قسمةصافي الدخل على متوسط اصول المؤسسة؛

– معدل العائد على المبيعات: ويحسب من خلال قسمة صافي الدخل على صافي مبيعات الدورة؛

الدخل المتبقي: ونحصل عليه بطرح رأس المال المستثمر مضروبا في معدل الفائدة المحتسبة من صافي الدخل قبل الضريبة.

خامسا: مقاييس الأداء غير المالية[11]

نذكر منها المقاييس التالية:

– رضا الزبون: تركز على قياس نظرة العملاء الى المنتجات أو الخدمات التي تقدمها لهم الوحدة الإقتصادية ومعرفة أهم المشاكل التي يتعرضون لها أثناء التعامل معها؛

– **نمو الحصة السوقية:** عادة ما تمثل الحصة السوقية التنافسية حماية للوحدة الإقتصادية خاصة عند إعداد وتنفيذ الخطط الإستراتيجية ؛

– **التسليم بالوقت المحدد:** أصبحت السرعة في التسليم لا تقل أهمية عن الجودة وذلك لان الزبون سيتجه الى مؤسسة أخرى في حالة بطء المؤسسة في تسليمه حاجته فيها، خاصة في ظل التطورات التي تشهدها السوق العالمية المعاصرة؛

– **خفظ التكلفة:** ويكون ذلك من خلال الخفظ المستمر للتكاليف التي لا تضيف قيمة؛

جودة المنتوج:تعتبر من اهم مظاهر نجاح الوحدة الإقتصادية وتتضمن في تخليص المنتج من اي عيب قد يلفت نظر الزبون؛

– **المرونة والإبداع:** ان الإستجابة لمتطلبات الزبائن يستوجب سرعة في تغيير تشكيلة المنتجات واختزال زمن انتاجها وهذا هو مفهوم المرونة، أما بالنسبة للإبداع فيتمثل في تقديم منتجات جديدة وبمواصفات فريدة وعلى مستوى عالي من الجودة؛

– **كفاءة ودوران العميل:** ان كفاءة المورد البشري تساهم بشكل كبير في انشاء القيمة لدى الزبون وهذا ما يجعل المؤسسة متميزة عن باقي المؤسسات المنافسة.

سادسا: مقاييس الأداء الشامل

ونذكر منها: **المصفوفة الإقتصادية، بطاقة الاداء المتوازن** وسنتناولها بشيء من التفصيل لاحقا.

المحور الثالث: بطاقة الأداء المتوازن كأسلوب حديث في المحاسبة الإدارية لتقييم الاداء

أولا: تعريفها[12]

في بداية التسعينيات ظهر أسلوب جديد على يد أحد أكبر المهتمين بقياس الأداء في المؤسسة وهما العالمين kaplan وnorton، ويعرف هذا الأسلوب ببطاقة الأداء المتوازن حيث نجد هاته البطاقة تأخذ بعين الإعتبار التوازن بين النتائج المالية والمحرك الذي يدفع النمو؛ التوازن التكتيك والإستراتيجية وبين الأجلين القصير والطويل.

وفي هذا السياق يمكن تعريف بطاقة الاداء على انها نظام إداري الهدف منه مساعدة أصحاب المؤسسات ومتخذي القرار في الغدارة العليا في صياغة إستراتيجية تنجر عنها مجموعة من الأهداف والقياسات المتكاملة، أما كابلن ونورتن فقد عرفاها على أنها " نظام يقدم مجموعة متماسكة من

الأفكار والمبادئ وخريطة طريق شاملة للمؤسسات لتحقيق ترجمة صحيحة لرؤيتها الإستراتيجية من أجل التنسيق الفردي التنظيمي، وإنجاز الاهداف العامة.

مما سبق يمكن القول ان بطاقة الاداء المتوازن تعتبر اداة للتقييم فظلا عن كونها أداة إستراتيجية تعتمد أربعة مناظير لتقييم الاداء بدلا من التركيز على المنظور المالي فقط وهذا من منطلق الضرورة الملحة التي فرضتها بيئة الاعمال.

ثانيا: فوائدها:

يمكن حوصلة بعض فوائد هاته البطاقة في الآتي:[13]

- وضع وتحديد مجموعة الاهداف الرئيسية؛
- تفسير العلاقة السببية بين الأهداف والمتطلبات في المؤسسة؛
- تقديم التقارير الإدارية لوصف الأداء التشغيلي الكلي والجزئي؛
- سهولة تكاملها مع باقي الاساليب مثل abc و abm فالمدراء بحاجة لفهم كيف تتفاعل التكاليف مع مؤشرات اداء اخرى قبل التمكن من تحسين اداء اعمالهم وهذا يرتبط مع بطاقة الاداء المتوازن التي تتبع المعلومات حول الاداء المالي مع التركيز على المؤشرات القيادية للنجاح المستقبلي من خلال تقديم مجموعة قياسات مواكبة للأعمال بحيث يمكن مراقبة وتقييم الاداء، فكل وحدة اقتصادية سوف تركز على قياسات مختلفة معتمدة على إستراتيجيتها وسوف تترجمها الادارة الى اهداف يمكن قياسها.

ثالثا: وجهات النظر الاربعة لبطاقة الاداء المتوازن[14]

يتطلب بناء نموذج بطاقة الاداء المتوازن تحديدا دقيقا للأهداف والمقاييس والغايات والمبادرات الخاصة بكل منظور من مناظير البطاقة ، وهذه المنظورات هو الاساس في خلق بطاقة الاداء المتوازن، لذا سوف نستعرض هذه المنظورات والكيفية التي يتم بموجبها بناء قياساتها لتحقيق اهدافها وغايتها الاستراتيجية، وسيتم الولوج مباشرة في تطبيق هذا الاسلوب الحديث على مؤسستين جزائريتين وهما مؤسسة متخصصة في إنتاج الادوية وهي "صيدال" بالإضافة الى مؤسسة أنتاج المشروبات بأنواعها وهي رويبة ، ويرجع سبب اختيار المؤسستين لتوفر كامل المعلومات اللازمة للبحث على موقع بورصة الجزائر وسنبدأ دراستنا في تناول كل منظور لبطاقة الاداء المتوازن على حدى مع التطبيق المباشر على المؤسستين –مع العلم أن كل الارقام في كامل الجداول بالمليون دينار– كالأتي:

1- المنظور المالي: من هذا المنظور يمكن الإعتماد على الكثير من المعدلات منها:

معدل دوران الاصول: والذي يساوي إلى حاصل قسمة صافي المبيعات على إجمالي الاصول وفي حالة المؤسسات الخاضعة للدراسة نلخص هذا المعدل في الجدول التالي:[15]

الجدول رقم(01): معدل دوران أصول المؤسسات الأربعة

السنوات / م.دوران الاصول	2011	2012	2013	2014
شركة صيدال	59	66	72	67
شركة الرويبة	49.52	46.88	49.52	51

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات البورصة الجزائرية

من الجدول يظهر أن كل مؤسسة تحاول جاهدة الرفع من هذا المعدل من خلال الإستغلال الامثل لموجوداتها، إلا انها لازالت تعاني من عدم قدرتها السيطرة على السوق ويظهر ذلك من خلال تقارب المعدلات السابقة عبر السنوات الاربعة.

- معدل العائد على رأس المال: والذي يحسب من خلال قسمة صافي الربح المحقق على رأس المال المستثمر ونجد قيمه في المؤسسات السابقة كالآتي:

الجدول (02): معدل العائد على رأس المال للشركتين

السنوات / معدل العائد	2011	2012	2013	2014
شركة صيدال	14.93	13.32	13.04	15.56
شركة الرويبة	12.73	10.63	13.04	15.69

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات البورصة الجزائرية

من خلا ل الجدول يتبين ان كل مؤسسة تحاول رفع دخلها السنوي المحقق من الإستثمار؛ إلا ان هذا العائد بقي في مجال واحد وهذا ما يدل على ان هاته المؤسسات تواجه منافسة شرسة جعلت منها تهتم إلا بالمحافظة على الحصة السنوية التي تعودت تحقيقها؛ وللتأكد من ذلك وجب الإنتقال إلى مؤشر تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية.

تكلفة الإنتاج وتحسين الإنتاجية: يمكن الإعتماد على مؤشر الربحية من أجل معرفة مدى قدرة الشركة في تخفيض التكلفة وتحسين الإنتاجية، والجدول رقم (3) يوضح ذلك.

الجدول(03): أرباح الشركتين

السنة / الربح	2011	2012	2013	2014
شركة صيدال	2060.48	1965.16	367.32	365.22
شركة الرويبة	188.041	168.60	228.86	310.853

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات البورصة الجزائرية

من الجدول يتبين أن شركة صيدال تأثرت بمجموعة القرارات التي تصدر من السلطات العليا والذي نص على محاولة بيع المنتوج الوطني من اجل تخفيض فاتورة إستيراد الادوية وهذا تطلب من الشركة بذل مجهودات جبارة خاصة في الجانب التسويقي بالإضافة إلى مجموعة المحفزات التي ساعدت الدولة بها الصيادلة بإضافة هامش ربح عند بيع منتوج الشركة الوطنية للأدوية فالنمو واضح خاصة بين سنة 2012و2013 أين تم محاولة تحقيق ضعف ربح سنتي 2011و2013.

أما شركة الرويبة فهي أيضا سارت في نفس إتجاه النمو حيث ضاعفت من الربح المحقق وذلك نظرا للجودة والسمعة التي تتميز بها منتجات هاته الشركة؛ بالإضافة إلى ان المستهلك يراهن دائما على السعر مقارنة بالمنتوجات الاجنبية.

وعموما فهاته النتائج الجيدة تدل على زيادة القدرة الإيرادية للشركتين في تحقيق الأرباح وتغطية تكلفة رأس المال المستثمر؛ مما يعني المحافظة على القدرة التنافسية للمؤسسة.

2- المنظور الزبوني: يعتبر هذا المنظور ذا أهمية كبيرة كون العميل من بين الأهداف الأساسية لكل شركة تهدف إلى تحقيق أرباح كبيرة ،فإنشاء القيمة لدى الزبون يعبر على نجاح الشركة في كسب وإستهداف حصص سوقية أكبر بالإعتماد على المؤشرات التالية:[16]

- الحصة السوقية: ويعبر عن ذلك من خلال معدل نمو المبيعات والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول(04): معدل نمو رقم اعمال الشركتين

السنة / معدل النمو	2011	2012	2013	2014
شركة صيدال	13504.27	13895.05	2047.32	218.66
شركة الرويبة	463.34	5669.81	6032.29	7053.72

المصدر: ميزانيات الشركتين المتحصل عليها من الموقع الإلكتروني لبورصة الجزائر

من خلال الجدول يظهر أن الحصة السوقية للشركتين في نمو كبير ويرجع ذلك إلى إستثمار مبالغ كبيرة من أجل مواجهة طلبات الزبائن واتباع الشركتين لسياسة التمايز في المنتوجات عن طريق فتح خطوط إنتاجية جديدة.

– **درجة الإحتفاظ بالعميل**: يمكن الإعتماد في قياسها على عدد العملاء الحاليين بالإضافة الى العملاء الجدد والمرتقبين، وللعملاء قيمة نقدية تحسب من خلال قيمة التعامل مع العملاء والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول(05): قيمة عملاء الشركتين

السنة / قيمة العملاء	2011	2012	2013	2014
شركة صيدال	38581.27	4694.95	3830.96	
شركة الرويبة	560.13	6809.18	790.34	115.81

المصدر: ميزانيات الشركتين المتحصل عليها من الموقع الإلكتروني لبورصة الجزائر

إن زيادة قيمة العملاء يدل على نجاح الإستراتيجية التسوقية للشركتين؛ بالإضافة إلى طريقة التعامل في تصريف المنتوجات وذلك بخلق الثقة بين الزبون والشركة مما أدى إلى تزايد في عدد المتعاملين مع الشركة مباشرة أو مستهلكين نهائيين وهذا مؤشر جيد لصناعة فرص جديدة وأسواق أكثر إستهلاكا، ومن خلال التقارير التسييرية للشركتين تظهر المجهودات الجبارة المبذولة من طرف الشركتين في مواجهة الطلب المتزايد على المنتوج والدليل على ذلك الحصص السوقية المحققة.

– **تكاليف التسويق**: يمكن تحديدها بمقدار الأعباء المخصصة لعملية التسويق من سنة الى أخرى كالآتي:

الجدول(06): مصاريف الإشهار للشركتين

السنة / مصاريف الإشهار	2011	2012	2013	2014
شركة صيدال	5مليون	6	6.3	7.2
شركة الرويبة	1.1	1.3	1.5	2.7

المصدر: ميزانيات الشركتين المتحصل عليها من الموقع الإلكتروني لبورصة الجزائر

من الجدول يتبين مدى نجاعة الإستراتيجية المتبعة من طرف الشركتين من خلال الزيادة الملحوظة في مصاريف التسويق وذلك من أجل تميز المنتجات الخاصة بكل شركة مقارنة بالمنتجات الأخرى ومثال ذلك أن الشركتين تحاربان دائما عمليات التقليد المنتشرة في السوق خاصة شركة صيدال، لهذا فإن هاته الزيادة في المصاريف ترجع إلى:

- محاولة الشركة زيادة عدد منافذ التوزيع من أجل المحافظة على الحصة السوقية؛
- التنويع في المنتجات إستجابة لحاجة المستهلك وهذا يتطلب مصاريف معتبرة للتعريف بالمنتجات الجديدة.

3- المنظور العملياتي: وفيه يتم تحليل الاداء بالنظر الى طبيعة العمليات والمراحل الداخلية التي تتم بهدف تقديم المنتج للعميل ونتناوله كالأتي:[17]

- معدل دوران المخزون: وهو عبارة عن حاصل قسمة تكلفة المبيعات على متوسط المخزون والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (07): معدل دوران مخزون الشركتين

السنة / م.دوران المخزون	2011	2012	2013	2014
شركة صيدال	2.1	2.25	2.07	2.03
شركة الرويبة	3.6	4.9	5.7	6.76

المصدر: ميزانيات الشركتين المتحصل عليها من الموقع الإلكتروني لبورصة الجزائر

يظهر من الجدول أن معدل دوران المخزون في زيادة معتبرة ويرجع ذلك لنجاح الشركتين في تحقيق حصص سوقية معتبرة وهذا بالرجوع إلى جدول المبيعات والزبائن؛ أين نلاحظ زيادة مرتبطة

بزيادة هذا المعدل ، خاصة في شركة الرويبة الت حققت معدلا مضاعفا خلال سنة 2014 مقارنة بسنة 2011.

معدل الاداء للعامل: ويحسب من خلال قسمة عدد الوحدات المنتجة من طرف العامل على عدد ايام السنة، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم(08): معدل الأداء للعامل في الشركتين

السنة / م. الاداء للعامل	2011	2012	2013	2014
شركة صيدال	11.34	25.6	46.5	67.2
شركة الرويبة	21.6	22.3	28.7	39

المصدر: ميزانيات الشركتين المتحصل عليها من الموقع الإلكتروني لبورصة الجزائر

نلاحظ من الجدول أن المؤشر المحسوب في تقييم أداء العمال يظهر لنا صورة إيجابية للشركتين حيث أن هناك زيادة مستمرة فيها، ففي شركة صيدال كانت القيم متزايدة حيث حققت فارق إيجابي على التوالي للسنوات الأربعة كالآتي: 125%،81%،44% بمعدل متناقص نظرا لوجود تنافسية شديدة ولإنتشار ثقافة المنتوج الأجنبي الفعال، أين يتم التحكم في الكمية المنتجة خلال السنة بناءا على توقعات وتخطيط الشركة خلال السنة الواحدة.

أما بالنسبة لشركة رويبة فقد حققت ما تم التخطيط له خلال السنوات السابقة بمعدل نمو متزايد خلال السنوات الاربعة على التوالي: 3.24% ، 28.69، % 35.88% ويرجع ذلك كون المنتوج الخاص بالشركة لاقى إقبالا كبيرا نظرا لإعتماد الشركة على إستراتيجية التنويع في المنتوج والسعر المنخفض؛ ونجد ذلك محققا من خلال رقم الأعمال المرتفع بالإضافة إلى معدل النمو في الأرباح من خلال الجداول السابقة.

– القيمة المضافة المحاسبية: والهدف منه معرفة نسبة التحسين في الإنتاجية من خلال قسمة القيمة المضافة لسنتين متتاليتين على القيمة المضافة لسنة الاساس والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (09): القيمة المضافة المحاسبية للشركتين

السنة / القيمة المضافة	2011	2012	2013	2014
شركة صيدال	7084.73	7963.83	7947.14	7987.15
شركة الرويبة	1213.48	1391.40	1534.27	1856.88

المصدر: ميزانيات الشركتين المتحصل عليها من الموقع الإلكتروني لبورصة الجزائر

من الجدول يظهر التزايد الملحوظ في القيمة المضافة للشركتين وهذا دليل على الزيادة في المواد المنتجة بطريقة أكبر من الإستهلاكات الوسيطة عدا سنة 2013 بالنسبة لشركة صيدال أين نلاحظ تراجع في هاته القيمة ؛ ويرجع ذلك إلى طبيعة الامراض التي سادت في سنة 2013 أبن تحتم على الشركة إدخال العديد من الإستهلاكات الوسيطة المستوردة من الخارج من أجل إخراج المنتوج الوطني كما يريده المستهلك؛ اما باقي السنوات فقد تم التحكم من طرف الشركتين في هاته الوسائط الإنتاجية مما ادى إلى نمو في القيمة المضافة المحاسبية.

4– منظور التعلم والنمو: ويعتبر هذا المنظور أحد اتجاهات بناء نظم قياس وتقييم الاداء من خلال التركيز على دراسة قابلية العاملين بالمؤسسة على التطوير المستمر لمستوياتهم، ويتم تناوله من خلال ما يلي:[18]

– معدل التأطير: ويحتسب هذا المعدل من خلال قسمة عدد الإطارات والتقنيين على العدد الكلي للعمال في المؤسسة، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (10): معدل التأطير للشركتين

السنة / معدل التأطيربالساعة	2011	2012	2013	2014
شركة صيدال	20	25	45	49
شركة الرويبة	10	12	15	25

المصدر: تقارير التسيير الخاصة بالشركتين المتحصل عليها من موقع بورصة الجزائر

من خلال الجدول يظهر التزايد الملحوظ في معدلات التأطير بالنسبة للشركتين نظرا لإهتمام الشركتين بتكوين إطاراتها من أجل التسيير الفعال في مختلف المستويات الإدارية للشركتين فبين سنة

2011 و2013 كانت نسب النمو في هذا المعدل 25%و 80% بالنسبة لصيدال وهذا ما حتمته مرحلة الدخول في البورصة ، أما بالنسبة لشركة رويبة كان هذا المعدل يتراوح بين 20%و25% في نفس الفترة وذلك لان طبيعة نشاط الشركة لا يحتاج تأطير بصفة كبيرة خاصة وأن الشركة كانت رائدة في مجال المشروبات، لكن مع إرتفاع حدة المنافسة نلاحظ إرتفاع هذا المعدل حوالي 67 % من اجل المحافظة على مكانتها في السوق من خلال اليد العاملة المكونة بما يتماشى ومتطلبات المرحلة.

– **معدل التوظيف** : ويحسب من خلال قسمة الفرق بين عدد الموظفين للسنتين nو n+1 على عدد الموظفين للسنة n، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (11): معدل التوظيف للشركتين

السنة / معدل التوظيف	2011	2012	2013	2014
شركة صيدال	05	09	12	13
شركة الرويبة	09	07	015	20

المصدر: تقارير التسيير الخاصة بالشركتين المتحصل عليها من موقع بورصة الجزائر

يظهر الجدول الفرق في معدل التوظيف بين الشركتين حيث أنه في تزايد كبير بالنسبة لشركة رويبة نظرا لعدم حاجتها في العادة للتوظيف العالي المستوى ويرجع ذلك لحاجة الشركة لليد العاملة البسيطة، على عكس صيدال التي تحتاج لإطارات سامية خاصة المتخصصين في مجال الصيدلة والكيمياء والطب، بالإضافة لإعتماد شركة صيدال على الكفاءات الأجنبية خاصة فيما يخص الشراكات مع بلدان أخرى نجد أن العمال أجانب بنسبة كبيرة.

– **مصاريف العاملين**: إن الإهتمام بجانب التحفيز للعامل من شأنه تحقيق الرضا الوظيفي له لذلك فإن زيادة المنح والعلاوات تدعم الاداء في المؤسسة الإقتصادية وتزيده قوة والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (12): مصاريف العاملين للشركتين

السنة / مصاريف العاملين	2011	2012	2013	2014
شركة صيدال	3342.92	3809.10	3848.44	411.22
شركة الرويبة	4225.25	528.52	640.73	723.91

المصدر: ميزانيات الشركتين المتحصل عليها من الموقع الإلكتروني لبورصة الجزائر

من الجدول يمكن القول أن تزايد قيمة المصاريف الخاصة بالعمال ترجع إلى معدلات التأطير المرتفعة عبر السنوات الأربعة بالنسبة للشركتين بالإضافة إلى معدل التوظيف المرتفع من سنة إلى اخرى خاصة بالنسبة لشركة رويبة التي زادت عندها هاته المصاريف في حدود 25% من سنة إلى اخرى على عكس صيدال التي لم تتجاوز هاته النسبة عتبة 12%.

الخاتمة:

من خلال هذا البحث الوجيز لأهم الاساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية

- إستجابت المؤسستين إلى تلك التغيرات التي مست بيئة التصنيع الحديثة وتجلى ذلك في مجموع الوسائل المستخدمة في الممارسة الفعالة لمختلف وظائف الإدارة، ومن هاته الوسائل مختلف أساليب المحاسبة الإدارية ونجد من هاته الأساليب بطاقة الأداء المتوازن،
- لا زالت المؤسسات الإقتصادية رغم تبنيها لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة تستخدم الكثير من الأساليب والطرق التقليدية بسبب نقص المنافسة المؤسساتية في الجزائر خاصة وتجلى \لك من خلال الدراسة الميدانية في المؤسستين؛
- تعتبر بطاقة الأداء المتوازن من النماذج الأكثر توازنا لإحتوائها على معظم مؤشرات التحليل الإقتصادي؛
- يمكن القول أن هناك ارتباط وثيق بين عملية تقييم الاداء في المؤسسة الإقتصادية والأسلوب المستخدم في التقييم؛
- تعتبر بطاقة الأداء المتوازن من بين الأساليب الأكثر تطورا كونها تجمع الأدوات المالية وغير المالية في عملية التقييم لأداء المؤسسة الإقتصادية؛

- من خلال الدراسة التطبيقية تظهر لنا أهمية الدمج بين مختلف مناظير بناء بطاقة الاداء المتوازن وتكون العلاقة هنا عبارة عن تناسب وأوزان فكل منظور يساهم في تحليل ناحية معينة بأهمية معينة؛
- من خلال ميزانيات المؤسستين نلاحظ دوما تفوق مؤسسة صيدال على مؤسسة رويبة لأسباب عديدة نذكر منها بعد الإعتماد على نتائج تحليل بطاقة الاداء المتوازن:
- أقدمية شركة صيدال في السوق؛
- رأس المال الضخم لشركة صيدال؛
- اهمية منتوج صيدال بالنسبة للزبون في معظم الاحيان من الضروريات؛
- استفادة عمال صيدال من تربصات كثيرة خاصة في ميدان التسيير وهذا ما تثبته التقارير الاولية الموجودة في بورصة الجزائر؛
- الإستعمال العقلاني للموارد في شركة صيدال أكثر منه في شركة رويبة؛
- المساهمة في توطيد علاقة المؤسسة بالمحيط من طرف شركة صيدال، ويظهر هذا من خلال مجموعة الإجراءات والمصاريف الناتجة عن إتلاف الادوية بطريقة عصرية لا تضر المحيط على عكس شركة رويبة؛

من خلال النتائج المتحصل عليها عند تطبيق بطاقة الاداء المتوازن على المؤسستين يستوجب عليهما مواكبة مجموع التطورات الحاصلة في بيئة التصنيع الحديثة من أجل الإستغلال الأمثل للموارد وبناء صداقة مع المحيط والعمل على توطيد علاقة المؤسسة بالمحيط الإجتماعي والزبوني لها. وعموما فأداء الشركتين جيد مقارنة بالظروف التي تستثمر فيها مؤسسات مماثلة؛ومنه فالمطلوب من الشركتين محاولة تقنين إعتماد مثل هذه الأساليب في مراقبة وتحسين أدائها على المستوى الكلي والجزئي.

المراجع:

1- اسماعيل يحيى التكريتي واخرون، المحاسبة الادارية –قضايا معاصرة–، دار الحامد لننشر والتوزيع، عمان، ط1، سنة 2007، ص:23-24.

2- اسماعيل يحيى التكريتي واخرون، مرجع سابق، ص:24.

3- زيد عبدالكريم جرادات و سيف عبيد الشبيل، مدى مساهمة المحاسبة الإدارية في اندماج المصارف التجارية، مجلة المنارة ، العدد04،2013 الاردن، ص:06.

4- وليد ناجي الحيالي، المدخل في المحاسبة الادارية، منشورات الجامعة المفتوحة، ليبيا، سنة 1991، ص:5.

5- نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الادارية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، سنة 2009، ص: 17. - عبد الحكيم مصطفى جودة، مدى إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، مجلة الإدارة والإقتصاد، العدد87، 2011، ص:22.

7- نفس المرجع ،ص:21.

8- دهمش نعيم، "هل سيكون هناك اعداد كبيرة من المحاسبين في عام 2005 وما هي صفات المحاسب الذي نريد" ،مجلة المحاسب القانوني العربي،العدد 103، ايلول .كانون الاول : 1997.ص:27.

9- أحمد محمد أبو محسن،مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية بقطاع غزة، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في الإقتصاد، الجامعة الإسلامية غزة،10.2009 - محار عبد الله الخليل ،تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات المساهمة العامة الاردنية، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في الإقتصاد، جامعة الشرق الأوسط، 2012، الأردن.

11- علي حسن إبراهيم،قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤوليةكأداة للرقابة وتقييم الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في الإقتصاد، الجامعة الإسلامية غزة،2009، فلسطين.

12- بشرى عبد الوهاب، الدور المعاصر للمحاسبة الإدارية تحديد أم تهديد،دون دار نشر، بغداد ،دون سنة نشر.

13 - الحسون عادل محمد واخرون،النظم المحاسبية،ج1،ط1،دار الكتب والوثائق، بغداد، 1995، ص:610-611.

14- Hiltonrenard and maher, cost managementstrategies for busness decisions,, mc graw hill co,2000, p:05.

15- أحمد حلمي جمعة، المحاسبة الإدارية-التخطيط والرقابة وصنع القرار- دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011،ص:33-37.

16- Blocher edward and chem h ,cost management, mc graw, 2002, p :17.

17- Glautier Michael and under down, accounting theory and practice,6 th ed, pitman publishing, London, 1997, p:607-608

18- . - Glautier Michael and under dow, op-cit p :607.