

People's Democratic Republic of Algeria  
Ministry of Higher Education and Scientific Research  
University of Relizane  
Faculty of Economics and Business and Management Sciences  
Laboratory of Financial Markets Management by the Application of  
Mathematics and Computer Science –IGMFAMI-  
University Training Research Project-PRFU-  
Project code: F02No1CU480120180003

PROCEEDINGS OF THE INTERNATIONAL  
CONFERENCE:

# MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE CONTEXT OF DIGITALIZATION

June 22-23, 2022 Relizane -Algeria (Online)

**EDITOR**

Dr. BENAHMED Saadia

GMAFAMI editions



ISBN : 978-9931-9697-6-1

PROCEEDINGS OF THE INTERNATIONAL CONFERENCE:

MANAGEMENT ACCOUNTING IN

THE CONTEXT OF DIGITALIZATION

كتاب الملتقى الدولي  
أثر الرقمنة على  
محاسبة التسيير

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الجزائرية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة غليزان  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
مخبر إدارة الأسواق المالية باستخدام الأساليب الرياضية والإعلام الآلي  
فريق البحث التكويني الجامعي رقم F02No1CU480120180003

كتاب الملتقى الدولي

# أثر الرقمنة على محاسبة التسيير

22 و 23 جوان 2022 غليزان – الجزائر (افتراضي)

**تأليف**

د.بن أحمد سعديت

مطبوعات م.إ.م.أ.ر.إ.آ



ISBN : 978-9931-9697-6-1

منشورات مخبر إدارة الأسواق المالية باستخدام الأساليب الرياضية والإعلام الآلي  
جامعة غليزان - الجزائر

كتاب الملتقى الدولي

# أثر الرقمنة على محاسبة التسيير

22 و23 جوان 2022 غليزان - الجزائر (افتراضي)

تأليف

د.بن أحمد سعدية

ر.د.م.ك: 1-6-9697-9931-978

مطبوعات م.إ.م.أ.ر.إ.آ

Gestion des Marchés Financiers par l'Application



Publication series of laboratory of Financial Market Management by the  
Application of Mathematics and Computer Science-GMFAMI.  
University of Relizane-Algeria

PROCEEDINGS OF THE INTERNATIONAL CONFERENCE:

# MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE CONTEXT OF DIGITALIZATION

**June 22-23, 2022 Relizane -Algeria (Online)**

**EDITOR**

Dr. BENAHMED Saadia

ISBN : 978-9931-9697-6-1

GMAFAMI editions

Gestion des Marchés Financiers par l'Application



## لجنة الملتقى الدولي

جامعة غليزان	د. بن أحمد سعديّة	رئيسة الملتقى
جامعة غليزان	د. بن أحمد سعديّة	رئيسة اللجنة العلمية
جامعة غليزان	د. شمة نوال	نائبة رئيسة اللجنة العلمية
جامعة غليزان	د. مغتات صبرينة	رئيسة اللجنة التنظيمية
جامعة غليزان	بلهوارى عبد الكريم	رئيس اللجنة التقنية

## اللجنة العلمية للملتقى الدولي

جامعة غليزان - الجزائر-	د.مغتات صبرينة	جامعة سيريلانكا - اسبانيا-	د.عبد اللي محمد الأمين
جامعة غليزان - الجزائر-	د.نادي مفيدة	جامعة قرطاج -تونس-	د.خليل عفاف
جامعة غليزان - الجزائر-	د.بلهاشي جهيّزة	المركز الجامعي تندوف -الجزائر-	د.بورحلة ميلود
جامعة غليزان - الجزائر-	د.محمد طيفور أمينة	جامعة الشلف - الجزائر-	د.براهمية إبراهيم
جامعة غليزان - الجزائر-	د.بلعوجة حسينة	جامعة عين تموشنت - الجزائر-	د.درويش عمار
جامعة غليزان - الجزائر-	د.لصنوني حفيظة	المركز الجامعي مغنية -الجزائر-	د.هاشيم مريم نبيلة
جامعة غليزان - الجزائر-	د.حنصال أبوبكر	المدرسة العليا لإدارة الأعمال تلمسان - الجزائر-	د.كبيرى فتيحة

د.منقوري منال ابتسام	جامعة عين تموشنت -الجزائر-	د.سايح فاطمة	جامعة غليزان - الجزائر-
د.سايح فريد	جامعة الجزائر 3 - الجزائر-	د.بن شهيدة فضيلة	جامعة غليزان - الجزائر-
د.طاهري مليكة	جامعة الشلف - الجزائر-	د.غوال نادية	جامعة غليزان - الجزائر-
د.بن نعمة سليمة	جامعة وهران 2 - الجزائر-	د.سلهامي سامية	المدرسة العليا لإدارة الأعمال تلمسان - الجزائر-

### اللجنة التنظيمية للملتقى الدولي

د.محمد طيفور أمينة	جامعة غليزان - الجزائر-	د.بلهاشي جهيزة	جامعة غليزان - الجزائر-
د.لصنوني حفيظة	جامعة غليزان - الجزائر-	د.سايح فاطمة	جامعة غليزان - الجزائر-
د.نادي مفيدة	جامعة غليزان - الجزائر-	د.حنصال أبوبكر	جامعة غليزان - الجزائر-
د.بوعقل مصطفى	جامعة غليزان - الجزائر-	د.دقيش جمال	جامعة غليزان - الجزائر-
د.جلال كريمة	جامعة غليزان - الجزائر-	د.بوقطاية سفيان	جامعة غليزان - الجزائر-

## تقديم الملتقى

إن أي مؤسسة اقتصادية بحاجة لأدوات وتقنيات تمكنها من التخطيط لأعمالها والرقابة عليها ومساعدتها في اتخاذ القرارات الصائبة والرشيده، ونحن هنا بصدد الحديث عن أدوات وتقنيات محاسبة التسيير، هذه الأخيرة تعمل على توفير مجموعة هامة من المعلومات المالية وغير المالية، الكمية والنوعية التي تسمح للمؤسسة بالوقوف على مستوى أدائها بغية تحسينه.

عرفت محاسبة التسيير تغيرا وتطورا كبيرا في أدواتها وتقنياتها، بسبب تغير بيئة المؤسسات التي أصبحت أكثر ديناميكية نتيجة حدة المنافسة وسرعة التطور التكنولوجي، وهو ما جعل من التقنيات والأساليب التقليدية (التحليل المالي باستخدام المؤشرات المالية، الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف، الموازنات التقديرية، لוחه القيادة...) والتي برزت في ظروف ميزها الكثير من الاستقرار وقلة المنافسة والطلب الكبير على المنتجات، غير قادرة على توفير المعلومات اللازمة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات الملائمة، ما جعل العديد من الباحثين في هذا المجال يقدمون أدوات وتقنيات جديدة كبطاقة الأداء المتوازن، نظام التكاليف على أساس الأنشطة، التكلفة المستهدفة، نظام إدارة الجودة الشاملة، التكلفة المستهدفة..... وغيرها.

العالم اليوم يعيش عصرا جديدا هو عصر الرقمنة، فاستخدام التكنولوجيا الرقمية يتزايد يوما بعد يوم في جميع جوانب الحياة، لاسيما قطاع الأعمال، حيث تجد المؤسسات الاقتصادية نفسها اليوم أمام حتمية مواكبة هذا التغيير وضرورة التحويل الرقمي لأعمالها. إن التحول الرقمي للأعمال سيؤثر لا محال على أساليب التسيير في المؤسسات، وأدوات محاسبة التسيير واحدة من هذه الأساليب التي تتأثر الآن وستتأثر مستقبلا بهذا التحول لا محال، ودرجة تأثرها مرهون بمدى استجابتها لهذا التطور؛ فالمؤسسة اليوم أصبحت بحاجة إلى معلومات أكثر دقة وسرعة باستخدام التقنيات الرقمية، وهو ما يتطلب ضرورة تطوير وتكييف أدوات محاسبة التسيير بما يتناسب ويتلاءم مع هذه التطورات والتغيرات.

## الهدف من الملتقى

التعرف على الدور الجديد المتوقع أن تلعبه محاسبة التسيير في ظل التغيرات والتطورات المستمرة التي يمكن أن يحدثها التحول الرقمي؛ تقديم حلول واقتراحات لتكييف محاسبة التسيير مع التقنيات الرقمية.

## مهاور الملتقى

- المحاسبة الرقمية؛
- محاسبة التسيير الحديثة؛
- التحول الرقمي والتكنولوجيات الرقمية؛
- الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير؛
- أثر تكنولوجيا المعلومات على محاسبة التسيير؛
- أثر البيانات الضخمة، السحابة الرقمية، ... على محاسبة التسيير؛
- تطبيقات وممارسات لمحاسبة التسيير الحديثة ودراسات حالة؛
- محاسبة التسيير البيئية؛
- محاسبة التسيير وجائحة كورونا -19-؛
- استراتيجية التسويق ومحاسبة التسيير؛
- أبحاث أخرى ذات صلة بموضوع الملتقى.

## توصيات الملتقى

- على خريجي المحاسبة الجدد الاهتمام بمهارات الإعلام الآلي ومختلف التطبيقات الالكترونية، لأنها أصبحت من المتطلبات الضرورية لدخول أسواق العمل سواء المحلية أو الدولية.

- على الجامعات الجزائرية ربط تخصص المحاسبة مع الإعلام الآلي والبرمجيات من أجل تكييف المحاسبة مع المستجدات الرقمية.
- على الباحثين وطلبة الدكتوراه تركيز اهتمامهم في المجال البحثي على المواضيع الحديثة التي تم تناولها في الملتقى: كهندسة المحاسبة، المحاسبة السحابية، تأثير التقنيات الرقمية على المحاسبة، وغيرها... والاعتماد على الجهد الشخصي من أجل التعلم واكتساب المهارات في التكنولوجيات الرقمية، لا سيما وأن معظم الدورات التدريبية تقام الآن عن بعد.
- ضرورة العمل على استحداث نظام معلومات محاسبي إلكتروني على مستوى المؤسسة الاقتصادية والخدماتية على حد سواء من أجل التخلص من الوثائق الكتابية.
- ضرورة التأهيل العلمي والتدريب المستمر للقائمين على أنظمة المعلومات المحاسبية حول استخدام لغة التقارير الالكترونية بالإضافة إلى إصدار معايير وإرشادات توضيحية لتسهيل استخدامها في نشر البيانات والقوائم المالية.
- البحث عن الميكانيزمات التي تسمح بالمقاربة الميدانية لمعايير المحاسبة الدولية على البيئة الدولية، من خلال إشراك كل الأطراف الفاعلة.
- ضرورة تطبيق الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية الجزائرية من أجل التحديد الدقيق التكاليف والتحكم فيها.
- الاستفادة من الخبرات والتجارب السابقة للدول التي حققت تقدما كبيرا في مجال التحول الرقمي.



## فهرس الكتاب

الرقم	الاسم واللقب	عنوان المداخلة	جامعة الانتماء	الصفحة
01	د. بن أحمد سعدي	تأثير استخدام التكنولوجيات الرقمية على محاسبة التسيير	جامعة غليزان	16-01
02	د. صبيعات ابراهيم د. قروح يوسف	أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات في نظام معلومات محاسبة التسيير	جامعة البويرة جامعة غليزان	32 - 17
03	د. بويان مسعود د. رفاة عزيز	دور الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة	جامعة أم البواقي جامعة غليزان	51 - 33
04	ط.د عقاب سليمة د. بغريش محمد	الإفصاح الإلكتروني – لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL أنموذجا	جامعة قسنطينة جامعة قسنطينة	78 - 52
05	ط.د مساط سمية د.صلاح الدين كروش	أساليب القياس المحاسبي للتكلفة في ظل التحول نحو الحوسبة السحابية - هندسة القيمة أنموذجا-	المركز الجامعي ميلة المركز الجامعي ميلة	103 - 79
06	د. سعيداني محمد سعيد د.نورة ناصر حسان د.عوان عزالدين	مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية (بطاقة الأداء المتوازن للشركة الجهوية للمهندسة الريفية بالجلفة نموذجاً)	جامعة الأغواط جامعة الجلفة جامعة الأغواط	121 - 104
07	ط. د بو القارة أمينة د. شباركة مهدي	واقع الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير في المؤسسات الصناعية	جامعة قسنطينة	149- 122

	جامعة قسنطينة	دراسة حالة مؤسسة الرياض للمطاحن المركب الصناعي والتجاري سيدي راشد وحدة 311 قسنطينة _	
174 - 150	جامعة البليدة جامعة البليدة جامعة البليدة	محاسبة التسيير بالقطاع الصحي العمومي بين تحدي الرقمنة و توجه المناجمنت نحو العصرية دراسة حالة بالمؤسسة العمومية الإستشفائية تمنراست-	ط.د. باي بومزراق د. غالب عمر د. برار علي
194 – 175	جامعة البليدة جامعة البليدة	استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت " TD ABC " كأداة حديثة للمحاسبة عن التسيير في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة الإسمنت تبسة -	ط.د. إبراهيم بوجاجة أ.د. ونادي رشيد -
222 - 195	جامعة المسيلة جامعة المسيلة جامعة المسيلة	واقع استخدام بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة samsung	ط.د. هاجر بوفنارة ط.د. د أحمد رامي أزواو ط.د. د آية بعلة -
241 - 223	جامعة غليزان جامعة غليزان جامعة غليزان	تطبيقات برامج الجداول الالكترونية في تمثيل ومعالجة البيانات المالية على محاسبة التسيير-التمثيل البياني الالكتروني للتحليلات المالية نموذجاً-	د.بلهاشي جبهة ط.د. بسويح منى د.ميموني ياسين
258 - 242	جامعة عين تموشنت، المدرسة العليا للاقتصاد وهران	واقع التحول الرقمي في الجزائر	ط.د. بوعزة عبيد إيمان -ط.د. حامد أشرف عبد الصمد

274 -259	جامعة خميس مليانة جامعة خميس مليانة جامعة	دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهام مراقب التسيير من منظور معايير الإبلاغ المالي الدولية	ط.د جلاب حنان أ.د لعربي محمد	13
290 - 275	بومرداس جامعة خميس مليانة	اعتماد معايير المحاسبة الدولية وأثرها على نظام مراقبة التسيير	ط.د. بن نابي حسن ط.د. بن نابي حسين	14
313 - 291	جامعة الأغواط جامعة الأغواط	مدى توفر متطلبات الإدارة الإلكترونية من أجل تفعيل الرقمنة لدى الإدارة الضريبية -دراسة حالة مركز الضرائب بالأغواط-	د. منصور محمد د. خيراني العيد	15
329 -314	University of Jember, Indonesia University of Relizane, Algeria	Digital Transformation in Multinational Companies - Sephora Case Study-	Dr. KHairunnisa Musari Dr. Sayah Fatima	16

## تأثير استخدام التكنولوجيات الرقمية على محاسبة التسيير Impact of Digital Technologies on Management Accounting

بن أحمد سعدية

**BENAHMED Saadia**

مخبر إدارة الأسواق المالية باستخدام الأساليب الرياضية والإعلام الآلي، جامعة غليزان، الجزائر،

[saadia.benahmed@univ-relizane.dz](mailto:saadia.benahmed@univ-relizane.dz)

### ملخص:

يهدف هذا البحث إلى دراسة تأثير استخدام التكنولوجيات الرقمية على المحاسبة بشكل عام ومحاسبة التسيير على وجه الخصوص، وتأثيرها كذلك على مهنة المحاسب والتحديات التي يمكن أن تواجهه في ظل البيئة الرقمية؛ استخدمنا المنهج الوصفي من خلال الاعتماد على مجموعة من الدراسات الحديثة حول هذا الموضوع. توصلنا من خلال هذه الدراسة أن الرقمنة خلقت في المحاسبة بصفة عامة ومحاسبة التسيير على وجه الخصوص ظروفًا لأتمته العمليات الروتينية وجعلها آلية؛ وأن هناك العديد من التكنولوجيات والتقنيات الرقمية التي يمكن أن تعتمد عليها الشركة في رقمنة محاسبة التسيير، أهمها: الحوسبة السحابية، البيانات الضخمة، الذكاء الاصطناعي. وأن أهم تحدي يمكن أن يواجه المحاسب في ظل البيئة الرقمية هو: الافتقار لمهارات استخدام الكمبيوتر والبرمجيات.

كلمات مفتاحية: الرقمنة؛ المحاسبة؛ الحوسبة السحابية؛ الذكاء الاصطناعي؛ البيانات الضخمة.

### Abstract:

This paper aims to study the impact of using digital technologies on accounting in one hand and management accounting in the other hand, and its impact on the accountant profession and the challenges may face him in the digital environment; we used the descriptive approach by relying on recent studies on our subject.

We found through this study that digitalization created in accounting in general and management accounting in particular, conditions for automating routine operations and making them automated; And there are many digital technologies and techniques that the company can rely on in digitizing management accounting, the most important are: cloud computing, big data, and artificial intelligence. And the big challenge that the accountant can face in the digital environment is: the lack of computer and software skills.

**Keywords:** Digitization; Accounting; Cloud Computing; Artificial Intelligence; Big Data.

## 1. مقدمة:

إن أي مؤسسة اقتصادية بحاجة لأدوات وتقنيات تمكنها من التخطيط لأعمالها والرقابة عليها ومساعدتها في اتخاذ القرارات الصائبة والرشيده، ونحن هنا بصدد الحديث عن أدوات وتقنيات محاسبة التسيير، هذه الأخيرة تعمل على توفير مجموعة هامة من المعلومات المالية وغير المالية، الكمية والنوعية التي تسمح للمؤسسة بالوقوف على مستوى أدائها بغية تحسينه.

عرفت محاسبة التسيير تغيرا وتطورا كبيرا في أدواتها وتقنياتها، بسبب تغير بيئة المؤسسات التي أصبحت أكثر ديناميكية نتيجة حدة المنافسة وسرعة التطور التكنولوجي، وهو ما جعل من التقنيات والأساليب التقليدية (التحليل المالي باستخدام المؤشرات المالية، الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف، الموازنات التقديرية، لوحة القيادة، ...) والتي برزت في ظروف ميزها الكثير من الاستقرار وقلّة المنافسة والطلب الكبير على المنتوجات، غير قادرة على توفير المعلومات اللازمة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات الملائمة، ما جعل العديد من الباحثين في هذا المجال يقدمون أدوات وتقنيات جديدة كبطاقة الأداء المتوازن، نظام التكاليف على أساس الأنشطة، التكلفة المستهدفة، نظام إدارة الجودة الشاملة..... وغيرها. إن العالم اليوم يعيش عصرا جديدا هو عصر الرقمنة، فاستخدام التكنولوجيا الرقمية يتزايد يوما بعد يوم في جميع جوانب الحياة، لاسيما قطاع الأعمال، حيث تجد المؤسسات الاقتصادية نفسها اليوم أمام حتمية مواءمة هذا التغيير وضرورة التحويل الرقمي لأعمالها.

إن التحول الرقمي للأعمال سيؤثر لا محال على أساليب التسيير في المؤسسات، وأدوات محاسبة التسيير واحدة من هذه الأساليب ستتأثر بهذا التحول لا محال، الأمر الذي جعلنا نطرح التساؤل التالي:

ما مدى تأثير التكنولوجيات الرقمية على أساليب محاسبة التسيير؟ وماهي التحديات التي ستواجه محاسبي التسيير عند التطبيق؟

قمنا ببناء هذه الدراسة على فرضية مفادها أن:

التكنولوجيات الرقمية ستؤثر بصفة كبيرة على ممارسات محاسبة التسيير؛ وأكبر تحدي يواجه محاسب التسيير في ظل البيئة الرقمية هو نقص المهارات في تطبيق التقنيات الرقمية.

هدف الدراسة:

يهدف هذا البحث إلى مناقشة أثر استخدام التكنولوجيات الرقمية على ممارسات محاسبة التسيير والتحديات التي تواجه محاسب التسيير في ظل البيئة الرقمية.

## منهج الدراسة:

من أجل الإجابة عن سؤال الدراسة واختبار فرضيتها قمنا باتباع المنهج الوصفي التحليلي، من خلال جمع آخر الدراسات العربية والانجليزية حول هذا الموضوع، فهو يعتبر من الدراسات الحديثة التي لم تنل بعد حظا وافيا من البحث والنشر.

## تقسيم الدراسة:

من أجل الإجابة عن إشكالية الدراسة واختبار صحة الفرضية قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى جزأين:

الجزء الأول: الخلفية النظرية للدراسة، وشمل على العناصر التالية: مفهوم محاسبة التسيير -تاريخ وعوامل تطور أدوات محاسبة التسيير – التحول الرقمي والتكنولوجيات الرقمية.  
الجزء الثاني: مناقشة نتائج الدراسات السابقة حول: أولا: الحاجة إلى تكييف أدوات محاسبة التسيير مع البيئة الرقمية الجديدة؛ وثانيا: دور التكنولوجيات الرقمية في تطوير محاسبة التسيير.

## 2. الخلفية النظرية للدراسة:

## 1.2. مفهوم محاسبة التسيير:

نشأت الحاجة إلى محاسبة التسيير من الحاجة إلى وجود نظام معلومات يساعد الإدارة على أداء مختلف وظائفها بفعالية وكفاءة، وهذا عندما عجزت المحاسبة العامة عن القيام بمثل هذا الدور (الجبار، 2020، صفحة 30).

تحتل محاسبة التسيير مكانة هامة في المؤسسات لاحتوائها على مجموعة كبيرة من الأدوات المالية وغير المالية والتي تعطي معلومات ونتائج دقيقة توجه خاصة إلى المدراء والمسيرين لمساعدتهم على القيام بمهامهم من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة واتخاذ قرارات صائبة تساعد على بقاء المؤسسة ونموها (صبرينة، 2019، صفحة 03).

تمثل محاسبة التسيير فرع من فروع المحاسبة وتهتم بتحديد وقياس وتحليل وتفسير المعلومات المحاسبية بحيث يمكن استخدامها لمساعدة المدراء في اتخاذ القرارات الصائبة (CFI، 2022).

يعرفها معهد المحاسبين الإداريين على أنها عملية قياس، تجميع، تحليل، إعداد، تفسير وتوصيل البيانات المالية وغير المالية للإدارة لاستخدامها في التخطيط، والتقييم والرقابة داخل المؤسسة لضمان الاستخدام الأمثل للموارد والتحديد الواضح للمسؤوليات (الجبار، 2020، صفحة 30).

كما يعرفها قاموس المصطلحات الفنية الصادر عن مجمع محاسبي التكاليف والمحاسبة الإدارية بريطانيا أنها: استخدام المحاسبين للمعرفة والمهارة في إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية بطريقة تساعد الادارة في تشكيل السياسات والتخطيط والرقابة للعمليات في المؤسسة (صبرينة، 2019، صفحة 04).

يعرفها الباحث Batty | محاسبة التسيير على أنها: "المصطلح الذي يصف الأدوات والأنظمة والتقنيات المحاسبية والتي يتم مزجها بالمعارف والقدرات الخاصة من أجل مساعدة إدارة المؤسسة على تحقيق مهمتها المتمثلة في تعظيم الأرباح أو التقليل من الخسائر" (ledunote، 2020).

بالرغم من اختلاف الباحثين في تعريف محاسبة التسيير إلا أن معظمها تركز على كونها نظام يوفر مجموعة هامة من المعلومات المالية وغير المالية التي تساعد المدراء والمسيرين على التخطيط والتقييم والرقابة واتخاذ القرار من أجل الاستخدام الكفء والفعال لموارد المؤسسة.

نشير إلى أن محاسبة التسيير تشمل على جميع أنواع المحاسبة وهي عبارة عن عملية تحديد أهداف المؤسسة، ثم قياس وتحليل وتفسير الأداء وفقا لهذه الأهداف، ويستخدم محاسب التسيير تقارير الأداء لملاحظة الفروق بين النتائج الفعلية والأهداف المتوقعة.

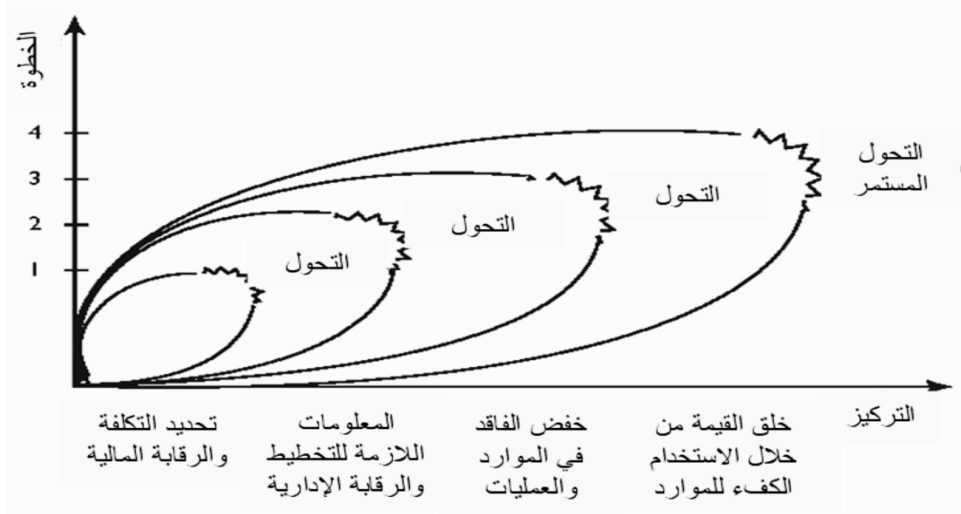
تتسم محاسبة التسيير بمجموعة من الخصائص (فتيحة والحليم، 2022، صفحة 313):

- تهتم محاسبة التسيير بجميع التفاصيل داخل المؤسسة؛
- تركز محاسبة التسيير على الأحداث الفعلية التي تمت في الماضي، الأحداث الفعلية التي تتم في الحاضر، وتركز أيضا على الأحداث المنتظرة في المستقبل؛
- تهتم محاسبة التسيير بجميع العمليات التي تتم في المؤسسة سواء كانت مالية أو غير مالية
- تستخدم محاسبة التسيير الأساليب الإحصائية والرياضية والعلمية لتحليل النتائج وإعداد البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية؛
- تقوم محاسبة التسيير بتقييم النتائج في ضوء الأهداف المرسومة مسبقا من طرف إدارة المؤسسة.

## 2.2. تاريخ وعوامل تطور أدوات محاسبة التسيير:

إن تطور أدوات وأساليب محاسبة التسيير تغير بتغير الظروف التي واجهت المؤسسات الاقتصادية، فكل التغيرات التي كانت تحدث في بيئة الأعمال كان ينتج عنها ابتكار أدوات جديدة أو تكييف أدوات قديمة مع الظروف المستجدة، وكان ينتج عنها كذلك تطور في مفهوم ودور محاسبة التسيير. في هذا الإطار قدم الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إطار يشرح فيه تطور محاسبة التسيير، وهو موضح في الشكل رقم (01):

## الشكل رقم (01): تطور محاسبة التسيير



المصدر: (زامل، 2021، صفحة 21).

يتضح من الشكل أن محاسبة التسيير تطورت وظيفتها من مجرد توفير المعلومات لإدارة المؤسسة إلى الاستغلال الأمثل لمواردها بهدف خلق قيمة لأصحاب المصالح، هذا التطور يمكن سرده عبر أربعة مراحل (زامل، 2021، الصفحات 21-23):

#### المرحلة الأولى: (قبل 1950)

كانت وظيفة محاسبة التسيير في هذه الفترة تتمثل في تحديد التكاليف والرقابة عليها، حيث كانت تتمثل في محاسبة التكاليف، لهذا يعتبر الكثير من الباحثين أن محاسبة التسيير هي في الأصل تطور لمحاسبة التكاليف.

#### المرحلة الثانية: (ابتداء من 1965)

ابتداء من سنة 1965 تطورت وظيفة محاسبة التسيير، وأصبحت تعمل على توفير المعلومات لأغراض التخطيط وتقييم الأداء والرقابة على أعمال المؤسسة واتخاذ القرارات الصائبة، حيث في هذه المرحلة تم إدخال أدوات جديدة على محاسبة التسيير كالتكلفة الحدية، محاسبة المسؤولية، لوحه القيادة.

#### المرحلة الثالثة: (ابتداء من 1985)

التطور التكنولوجي السريع الذي رافقته منافسة حادة في أوائل الثمانينات كان له تأثير كبير في تطور وظيفة محاسبة التسيير، حيث ساهمت هذه الظروف في ظهور عدد هام من أدوات محاسبة التسيير



الحديثة: كنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، وقت الإنتاج المحدد (JIT)؛ حيث انتقل تركيز المؤسسات خلال هذه الفترة إلى تخفيض التكاليف من خلال تقليل الفاقد من الموارد لزيادة أرباح المؤسسة.

### المرحلة الثالثة: (ابتداء من 1985)

مع بداية التسعينات استمرت التطورات في بيئة الاعمال نتيجة التطور التكنولوجي وحدة المنافسة وازدادت ظروف عدم التأكد، وهنا انتقل تركيز المؤسسات إلى تعزيز وتوليد القيمة عن طريق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، وهذا عن طريق تحديد العوامل والمسببات التي يمكن أن تزيد من خلق القيمة للمؤسسة، والتخلص من الأنشطة غير المضيفة للقيمة، باستخدام العديد من الأساليب الجديدة: كنظام إدارة الجودة الشاملة (TQM)، نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)، نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB)، المقارنة المرجعية (Benchmarking)، وإعادة الهندسة (Reengineering) وغيرها. ما نلاحظه من خلال هذا التطور أنه قبل سنة 1950 كانت محاسبة التسيير هي نفسها محاسبة التكاليف ويتمثل دورها في تحديد التكاليف والرقابة عليها؛ بعد الفترة 1965، أصبحت محاسبة التسيير وظيفة تعمل على توفير المعلومات لغرض استخدامها في التخطيط والتقييم والرقابة واتخاذ القرار؛ ليتحول تركيزها بعد الفترة 1985 إلى تخفيض التكاليف من خلال تقليل الفاقد؛ لتصبح بداية من سنة 1995 تسعى لخلق القيمة من خلال الاستخدام الفعال والكفاء لموارد المؤسسة.

### 3.2. التحول الرقمي والتكنولوجيات الرقمية:

يعرف التحول الرقمي على أنه انتقال الشركة من التعامل بالموارد المادية فقط إلى الاهتمام بالموارد المعلوماتية، والاعتماد على الانترنت وشبكات الأعمال، حيث تميل أكثر من أي وقت مضى إلى تجريد وإخفاء الأشياء وما يرتبط بها إلى الحد الذي أصبح رأس المال المعلوماتي-المعرفي-الفكري هو العامل الأكثر فعالية في تحقيق أهدافها وفي استخدام مواردها (الرحمن ورحمة، 2021، صفحة 20).

#### 1.3.2 أهم التقنيات الرقمية:

##### - الحوسبة السحابية:

لتبسيط هذا المصطلح نعتبر الحوسبة السحابية (Cloud) عبارة عن حاسوب متصل بـ الإنترنت في شكل دائم يمكنك الوصول له في كل وقت بأي مكان، وفعليا هي عبارة عن مجموعة كبيرة من الخوادم (Servers) المتواجدة بمراكز بيانات (Data Centers) لتقديم خدمات سواء للأفراد أو الشركات (صالح، 2019).

من الأمثلة على تطبيقات الحوسبة السحابية نجد (صالح، 2019):

- خدمات البريد الإلكتروني (E-Mail): تعتبر خدمات البريد الإلكتروني من أبسط الأمثلة لخدمات الحوسبة السحابية، مثل خدمات البريد الإلكتروني من جوجل Gmail والياهو Yahoo أو حتى من Microsoft مثل خدمة Hotmail فهذه تعتبر من تطبيقات الحوسبة السحابية (Cloud Computing).
- خدمات التخزين السحابية (Cloud Storage): تعتبر خدمات التخزين السحابية من أهم الخدمات التي يتم استخدامها حالياً، مثل Google Drive وDropbox وiCloud وكل هذه الخدمات هي خدمات تخزين سحابية، أي أنها تستخدم الحوسبة السحابية في توفير ساعات تخزينية للملفات على الإنترنت بدون الحاجة إلى امتلاك أقراص تخزينية فعلية على جهازك أو في شركتك، ويمكنك الوصول لها من أي مكان أو أي جهاز يتوفر به الإنترنت.
- التطبيقات السحابية (Cloud Applications): من أهم التطبيقات السحابية Google Docs ، Photoshop express وOffice 365 هي تطبيقات تستخدم لأداء بعض الوظائف المطلوبة مثل التعديل على البيانات والصور وإنشاء الملفات النصية والجدول تماماً مثل برامج الأوفيس والفوتوشوب وغيرها بدون الحاجة إلى تثبيت هذه البرنامج على جهازك ودون استهلاك لسعتك التخزينية أو معالجة جهازك الشخصي أو المكتبي.

#### - البيانات الضخمة:

يشير مصطلح البيانات الضخمة "Big Data" إلى البيانات الكبيرة جداً أو السريعة أو المعقدة، وهي مجموعة من البيانات الضخمة في الحجم، التي تتولد بسرعة غير ثابتة وتزداد وتنمو بشكل كبير بمرور الوقت. ويصعب التعامل معها باستخدام أجهزة معالجة وتخزين البيانات التقليدية. ويرجع السبب في ذلك إلى أن مصدر البيانات ينتج كمية هائلة من المعلومات بشكل مستمر (الميدان، 2021).

#### • تقنيات البيانات الضخمة:

يوجد العديد من الأدوات والتقنيات التي تستخدم لتحليل البيانات الكبيرة مثل Hadoop ، Map Reduce ، HPC إلا أن (Hadoop) يعد من أشهر هذه الأدوات، و (Hadoop) هو برنامج أو منصة برمجية مفتوحة المصدر مكتوبة بلغة الجافا تستخدم لتخزين ومعالجة البيانات الضخمة بشكل موزع أي أن تخزين هذه البيانات الضخمة تكون على عدة أجهزة ومن ثم توزع عملية المعالجة على

هذه الأجهزة لتسريع نتيجة المعالجة وتعود أو تستدعي كحزمة واحدة (البار، 2018). تستخدم البيانات الضخمة في عدة مجالات: في البورصة وفي شركات النفط وتحسين النتائج الطبية وغيرها. تتكون الأدوات التي تتعامل مع البيانات الضخمة من ثلاثة أجزاء رئيسية وهي: أدوات التنقيب عن البيانات (Data Mining) وأدوات التحليل (Data Analysis) وأخيرا أدوات عرض النتائج (Dashboard) (البار، 2018).

أمثلة عملية عن استعمال البيانات الضخمة (سكيك، 2021):

- موقع أمازون Amazon.com يعالج ملايين العمليات الخلفية كل يوم، فضلا عن استفسارات من أكثر من نصف مليون بائع طرف ثالث. وتعتمد أمازون على نظام اللينوكس بشكل أساسي ليتمكن من التعامل مع هذا الكم الهائل من البيانات، وتملك أمازون أكبر 3 قواعد بيانات لينوكس في العالم والتي تصل سعتها إلى 7.8، 18.5 و 24.7 تيرابايت.
  - سلسلة المتاجر Walmart تعالج أكثر من مليون معاملة تجارية كل ساعة، والتي يتم استيرادها إلى قواعد بيانات يقدر أنها تحتوي على أكثر من 2.5 بيتابايت (2560 تيرابايت) من البيانات – وهو ما يوازي 167 ضعف البيانات الواردة في جميع الكتب الموجودة في مكتبة الكونغرس في الولايات المتحدة.
  - موقع التواصل الاجتماعي فيس بوك يعالج 50 مليار صورة من قاعدة مستخدميه.
- الذكاء الاصطناعي:

هو أحد أنواع العلوم الحديثة التي انتشرت على نطاق واسع في الآونة الأخيرة، حتى إنه دخل في كثير من المجالات الصناعية والبحثية، وعلى رأسها الروبوت والخدمات الذكية للحكومات والشركات؛ وهو أحد فروع علم الحاسوب، ويعرف على أنه ذلك السلوك وتلك الخصائص التي تعتمد عليها البرامج الحاسوبية المختلفة، وتتماشى مع القدرات الذهنية البشرية في الأعمال المختلفة، ومن أهم تلك القدرات قدرة الآلة على التعليم واتخاذ القرارات الصحيحة (الإخبارية، 2018).

يعرف كذلك على أنه: قدرة الآلات والحواسيب الرقمية على القيام بمهام معينة تحاكي وتشابه تلك التي تقوم بها الكائنات الذكية؛ ويهدف الذكاء الاصطناعي للوصول إلى أنظمة تتمتع بالذكاء وتتصرف على النحو الذي يتصرف به البشر من حيث التعلم والفهم (النجاح، 2021).

يتم استخدام الذكاء الاصطناعي في مجموعة متنوعة من البرامج مثل: روبوتات المحادثة، وبرامج التعرف على الصور، ونماذج تحليل البيانات التنبؤية المعقدة.

## 3. مناقشة نتائج الدراسات السابقة:

## 1.1. الحاجة إلى تكييف أدوات محاسبة التسيير مع البيئة الرقمية الجديدة:

يشهد العالم اليوم ثورة صناعية رابعة وهي الثورة الرقمية وتحولاً رقمياً في جميع المجالات بما فيه عالم الأعمال، نتيجة التطور التكنولوجي المتسارع وانتشار الانترنت والتحول إلى عالم الأتمتة، وظهور الحوسبة السحابية وأنترنت الأشياء والبيانات الضخمة والروبوتات وغيرها.....

بعد ظهور جائحة كورونا أيقنت كل الشركات في العالم بأهمية التحول الرقمي، خاصة بعد فشل الكثير من المؤسسات بمزاولة أعمالها عن بعد أثناء الجائحة مما دفعها لإغلاق أبوابها بينما استمرت مؤسسات أخرى نتيجة تحولها رقمياً واستطاعت تحقيق نجاحات مضاعفة في ظل الجائحة، فتطبيق التحول الرقمي في المؤسسات أصبح بين عشية وضحاها مرتبطاً ببقاء أو فناء الشركة في ظل التطور الرقمي والأهمية الكبيرة التي أضفها للأعمال والفوائد العظيمة التي عاد بها على المؤسسات التي نجحت في تطبيقه.

تأثير الرقمنة في عالم الأعمال امتد من نماذج الأعمال إلى وظائف الداعمة لعمل الشركات مثل وظيفة المحاسبة (Platov, Munir Kalemullov, & Shakhlo Zikirova,, 2021).

في دراسة لـ Heinzelmann من عام 2019 يرى أن القضية التي طرحها Johnson and Kaplan في الثمانينات من القرن الماضي "انعدام الصلة وارتباط أدوات محاسبة التسيير بما يتوافق مع متطلبات بيئة الأعمال أُنذاك"، تعيد نفسها الآن، حيث إذا لم يتم تكييف أدوات وتقنيات محاسبة التسيير بما يتماشى مع متطلبات التحول الرقمي، ستصبح المعلومات الناتجة عن استخدام هذه الأدوات غير مناسبة وصالحة لاتخاذ القرارات الصحيحة (Saiful & HOSSAIN, 2021, p. 04).

في نفس السياق أصبحت عملية التصنيع في المؤسسات الإنتاجية تتم باستخدام التطبيقات والأنظمة الرقمية، وهو ما يعرف بالتصنيع الرقمي. ويقصد به الاعتماد على استخدام نظام متكامل للكمبيوتر في التصنيع، وتطبيق الأساليب الرقمية في التصنيع من بداية إمداد وتوريد المواد الخام إلى غاية تسليم المنتوجات إلى الزبائن (فراج، 2021، صفحة 150).

وتشمل أنظمة التصنيع الرقمية على مجموعتين (فراج، 2021، الصفحات 151-152):

- استخدام أنترنت الأشياء في التصنيع الذكي وجدولة الإنتاج:

هو نظام تصنيع ذكي يعتمد على تقنية الانترنت، وذلك بربط كل العناصر المادية مع بعضها البعض (الموارد، مخزون الإنتاج قيد التشغيل، المنتوجات النهائية، العمال، الآلات، والأدوات في عملية التصنيع)

بالتكنولوجيا السحابية في المراقبة عن مراحل التصنيع، مما يساهم في تحسين عملية الرقابة على الجودة ودعم جدولة الإنتاج.

- أنظمة التصنيع المعتمدة على الكمبيوتر: أنظمة التصنيع المعتمدة على الكمبيوتر تشمل على:

• نظام تصميم المنتجات المعتمدة على الكمبيوتر:

نظام تصميم المنتجات المعتمدة على الكمبيوتر: يتم هنا استخدام برامج الكمبيوتر المتخصصة في مجال تصميم المنتجات.

• نظام تصنيع المنتجات المعتمدة على الكمبيوتر:

يتم من خلالها ربط الكمبيوتر بآلات الإنتاج بشكل مباشر من أجل القيام بعملية الرقابة والتوجيه للتسلسل الدقيق للعمليات أثناء الإنتاج.

• نظام التصنيع المتكامل والموجهة إلكترونيا:

هو مجموعة متكاملة من برامج الكمبيوتر، التي تشمل على مجموعة أنظمة صناعية متكاملة منذ بداية عملية التصميم وإلى غاية تصنيعه وتسليمه للزبون، وهي تشمل على النظامين السابقين بالإضافة إلى أنظمة تخطيط الاحتياجات من المواد الأولية إلى جانب تكنولوجيا تخطيط العمليات والطاقة والرقابة على عمليات التشغيل.

• نظام التصنيع المرن:

تمثل هذه الأنظمة في مجموعة من برامج الكمبيوتر التي تقوم بالتحويل من انتاج منتجات معينة إلى منتجات أخرى أو تعديل المواصفات الهندسية للمنتج، وتشتمل هذه الأنظمة على مناولة أتماتيكية للمواد.

تستدعي هذه التطورات في بيئة التصنيع الحديثة التي تعتمد على الأنظمة والتطبيقات الرقمية في عملية التصميم والإنتاج والبيع إلى تطورا مماثلا في أساليب وأدوات محاسبة التسيير، وهذا لتكييفها ومواءمتها للمستجدات الرقمية وحتى تحقق الدور الوظيفي الذي ابتكرت من أجله.

كذلك، الاعتماد الواسع على التكنولوجيات الرقمية يحدث تغييرات أساسية في العمليات التجارية ونماذج الأعمال للمؤسسات، حيث أصبحت المؤسسات ترتبط بشكل متزايد مع مورديها وزبائنها من خلال شبكة افتراضية بدلا من الارتباط المادي، ونتج عن هذا الارتباط الافتراضي بين الأطراف ذات الصلة ارتباط معقد بين الشركات وداخلها، وسلسلة إمداد قوية، ومشروع مشترك، وشراكة إستراتيجية؛ وبما أن أدوات محاسبة التسيير تلعب الدور وسيط في بناء هذه العلاقات والحفاظ عليها واستدامتها، فإن تقنياتها وأدواتها الحالية أصبحت غير مناسبة، ما لم يتم تكييفها مع هذه التطورات الرقمية (Saiful & Hossain, 2021, p. 05).

## 2.3 دور التكنولوجيا الرقمية في تطوير محاسبة التسيير:

خلقت الرقمنة في المحاسبة ظروفًا لأتمته العمليات الروتينية وجعلها آلية، وإدخال ذكاء الأعمال وتحليلات البيانات، حيث تعمل التقنيات الرقمية على تحويل وتوسيع أنواع ومصادر البيانات المستخدمة في محاسبة التسيير (Platov, Munir Kalemulloev, & Shakhlo Zikirova,, 2021, p. 02).

يحتاج محاسب التسيير اليوم إلى تطوير كفاءات رقمية جديدة دون فقدان الكفاءات التقليدية. وعلى المستوى التنظيمي، من المرجح أن تواجه وظائف المحاسبة تقليص في عدد الموظفين، لكن هذا لا يقلل من أهمية وظيفة المحاسبة؛ بل بالعكس، سيؤدي ذلك إلى ظهور فرص جديدة وأدوار جديدة لها (Platov, Munir Kalemulloev, & Shakhlo Zikirova,, 2021, p. 02).

الجدول الموالي يوضح الآثار الأساسية للرقمنة على مهنة المحاسبة بما فيها محاسبة التسيير وعلى أداء هذه المهنة:

## الجدول رقم (01): الآثار الرئيسية للرقمنة على مهنة المحاسبة وأداء المهام المحاسبية

التأثير	المجال
- البيانات الضخمة - الحوسبة السحابية - الذكاء الاصطناعي - سلسلة الكتل (Blockchain)	التقنيات الرقمية الأساسية
- ميكنة المهام الروتينية والمتكررة والمنظمة مثل إعداد الفواتير وكشوف المرتبات؛ - المهام غير الروتينية وغير المنظمة تتطلب تفكيراً بشرياً ومهارات ومعارف إضافية، مثل تفسير وتحليل البيانات	أداء مهام المحاسبة
- تغييرات وتعديلات في برامج الدراسات الجامعية؛ - التفكير الانتقادي؛ - حل المشكلات؛ - مهارات استخدام الذكاء الاصطناعي؛ - هندسة المحاسبة؛ - التفاعل والتواصل بين الأشخاص.	التعليم والتدريب

المصدر: (زامل، 2021).

يعرض الجدول التقنيات الرقمية الممكن استخدامها في مجال المحاسبة في الخانة الأولى؛ وتأثيرها على مهنة المحاسبة، حيث تسمح بحوسبة المهام الروتينية والمتكررة، أما المهام غير الروتينية فتبقى تحتاج إلى الفكر البشري من مهارات التحليل والمعارف السابقة. نجد في الخانة الأخيرة مهارات التعلم والتدريب المطلوبة لرقمنة مهنة المحاسبة: التغيير في برامج الدراسات الجامعية؛ التدريب على فنيات التفكير الانتقادي وحل المشكلات ومهارات التواصل، التدريب على استخدام تقنية الذكاء الاصطناعي، وهندسة المحاسبة أي إعادة تصميم مهنة المحاسبة في ظل التكنولوجيات الرقمية الجديدة.

إن عملية رقمنة المحاسبة بشكل عام ومحاسبة التسيير على وجه الخصوص يمكن أن يحقق عدد من المزايا، نذكر أهمها فيما يلي (Platov, Munir Kalemulloev, & Shakhlo Zikirova,, 2021, p. 02):

- تشجيع خلق قدرات تنظيمية جديدة، وزيادة كفاءة ومرونة المؤسسة؛
- أتمتة وتسريع تداول أصناف المخزون؛
- ضمان التفاعل المستمر بين الوحدات الهيكلية وسلاسل التوريد ككل؛
- إمكانية تحليل البيانات بشكل أعمق مما يحسن جودة التفاعلات على حد سواء داخل المؤسسة ومع الموردين؛
- قدرة العاملين على التركيز على الابتكار والإبداع بدلا من التركيز على العمليات الروتينية. على سبيل المثال: تستخدم تقنية الذكاء الاصطناعي في المحاسبة في عدة عمليات مثل: ادخال البيانات وتسجيل الميزانيات وإعداد الضرائب والتدقيق وعمل كشوفات الرواتب، حيث أصبحت هذه العمليات المتكررة أبسط وأسرع باستخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي والتعلم الآلي مقارنة بالطريقة التقليدية، باستخدام برامج مثل: Excel® و Xero و Intuit و Sage..
- يساعد الذكاء الاصطناعي على حل الكثير من التحديات اليومية التي تواجهها وظيفة المحاسبة فهو يمكن المحاسب من العمل بشكل أفضل وأكثر ذكاء وكفاءة أكثر، ولدمج الذكاء الاصطناعي في الأعمال المحاسبية العديد من الفوائد نذكر أهمها (Jisrlabs, 2022):
- أدوات المحاسبة عبر الإنترنت مثل QuickBooks Online تستخدم ذكاء اصطناعي لديه القدرة على التخفيف من عبء العمل الخاص بالمحاسبة عن طريق الحد من المهام المتكررة ويمكن أن تساعد على اتخاذ قرارات مالية أكثر ذكاء.
- يمكن للذكاء الاصطناعي القيام بمهام واسعة النطاق يستحيل عمليا على البشر إكمالها في الوقت المناسب.

- يستطيع الذكاء الاصطناعي اكتشاف الأخطاء المحاسبية وعلى الفور، أخطاء يمكن أن تمر دون أن يلاحظها أحد، وهذا ما يضمن الدقة في الأعمال دائما.

كذلك أسفر استخدام الحوسبة السحابية في مجال المحاسبة عن ظهور مفهوم جديد وهو المحاسبة السحابية ويقصد بها: نقل المعالجة المحاسبية ومساحة التخزين الخاصة بالحاسوب إلى السحابة والتي يتم الوصول إليها من خلال متصفح الويب الخاص بالمستخدم، وبذلك تتحول برامج المحاسبة من منتوجات الى خدمات، وتوفر المحاسبة السحابية إمكانية جعل المحاسبة متاحة خلال 24 ساعة في اليوم و7 أيام بالأسبوع (العرب، 2020).

يشير أحمد زامل في بحث له أن هناك مجموعة من التحديات التي يمكن أن تواجه محاسب التسيير أثناء تطبيقها للتقنيات الرقمية في مجال عمله، ويقدم في نفس الوقت الحلول المقترحة لها (أحمد محمد زامل، 2021، ص. 36):

- **التحدي 1:** عدم الاستفادة من مزايا التطبيق العملي للبيانات الضخمة.
- **الحل المقترح:** التطبيق العملي لتكنولوجيا الحوسبة السحابية.
- **التحدي 2:** افتقار محاسبي التسيير لمهارات الكمبيوتر والاعلام الآلي.
- **الحل المقترح:** تنمية مهارات محاسبي التسيير في الكمبيوتر والبرمجيات من خلال تكوينهم واشراكهم في الدورات التدريبية حول ذلك.
- **التحدي 3:** القصور النسبي لنظام أمن المعلومات.
- **الحل المقترح:** توفير نظام فعال لإدارة أمن المعلومات.

#### 4. خاتمة:

تعتبر وظيفة محاسبة التسيير وظيفه هامة داخل المؤسسات الاقتصادية، لأنها تعمل على توفير مجموعة هامة من المعلومات التي تساعد المسيرين والمدراء على القيام بتقييم الأداء والرقابة واتخاذ القرارات الصائبة.

مرت محاسبة التسيير بأدواتها بعدة تطورات، فقبل سنة 1950 كانت محاسبة التسيير هي نفسها محاسبة التكاليف وتمثل دورها فقط في تحديد التكاليف والرقابة عليها؛ أما بعد سنة 1965، أصبحت محاسبة التسيير وظيفه تعمل على توفير المعلومات لغرض استخدامها في التخطيط والتقييم والرقابة واتخاذ القرار؛ ليتحول تركيزها بعد سنة 1985 إلى تخفيض التكاليف من خلال تقليل الفاقد؛ لتصبح بداية من سنة 1995 تسعى لخلق القيمة من خلال الاستخدام الفعال والكفاء لموارد المؤسسة؛ هذا



التطور في الوظيفة رافقه تطور في الأدوات المستخدمة، وكان أهم أسبابه التغير في بيئة الأعمال نتيجة التطور التكنولوجي المتسارع والمنافسة الحادة.

إن محاسبة التسيير تعرف تطورا آخرًا ومرحلة جديدة ضمن مراحل تطورها نتيجة التطبيق الواسع للتقنيات والتكنولوجيات الرقمية، فالمؤسسات الاقتصادية اليوم أمام حتمية مواكبة مستجدات هذه البيئة الرقمية، والتحويل الرقمي لأعمالها.

فالرقمنة خلقت في المحاسبة بصفة عامة ومحاسبة التسيير على وجه الخصوص ظروفًا لأتمتة العمليات الروتينية وجعلها آلية، وإدخال ذكاء الأعمال وتحليلات البيانات، حيث تعمل التقنيات الرقمية على تحويل وتوسيع أنواع ومصادر البيانات المستخدمة في محاسبة التسيير.

كما أن بيئة التصنيع الحديثة التي تعتمد على الأنظمة والتطبيقات الرقمية في عملية التصميم والإنتاج والبيع تستدعي تطورا مماثلا في أساليب وأدوات محاسبة التسيير حتى تحقق الدور الوظيفي الذي ابتكرت من أجله.

كذلك العمليات التجارية ونماذج أعمال المؤسسات أصبحت تعتمد بشكل واسع على التكنولوجيات الرقمية، فالمؤسسات اليوم ترتبط بشكل متزايد مع مورديها وزبائنها من خلال شبكة افتراضية بدلا من الارتباط المادي؛ وبما أن أدوات محاسبة التسيير تلعب الدور وسيط في بناء هذه العلاقات والحفاظ عليها واستدامتها، فإن تقنياتها وأدواتها الحالية أصبحت غير مناسبة، ما لم يتم تكيفها مع هذه التطورات الرقمية.

هناك العديد من التكنولوجيات والتقنيات الرقمية التي يمكن أن تعتمد عليها الشركة في رقمنة محاسبة التسيير، أهمها: الحوسبة السحابية، البيانات الضخمة، الذكاء الاصطناعي.

هناك مجموعة من التحديات التي يمكن أن تواجه محاسب التسيير أثناء تطبيقها للتقنيات الرقمية في مجال عمله أهمها:

- عدم الاستفادة من مزايا التطبيق العملي للبيانات الضخمة.
- الافتقار لمهارات استخدام الكمبيوتر والبرمجيات؛
- ضعف نظام أمن المعلومات.

5. قائمة المراجع:

الجبار، م. ع. (2020). أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ودورها في اتخاذ القرارات الإدارية . Récupéré sur

<http://repository.sustech.edu/bitstream/handle/>

صبرينة، ع. (2019). استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية. الجزائر: جامعة

محمد خيضر بسكرة.

CFI. (2022, 04 29). Managerial Accounting. Récupéré sur

[https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/accounting/managerial-](https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/accounting/managerial-accounting/)

[accounting/](https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/accounting/managerial-accounting/)

ledunote. (2020). Management Accounting: Definition, Functions, Objectives, Roles. Récupéré sur

ledunote: <https://www.iedunote.com/management-accounting>

فتيحة، أ. &، الحليم، س. ع. (2022). أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية-دراسة لأراء عينة من الأكاديميين والمهنيين .-مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 07، العدد 01، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، الجزائر .

زامل، أ. م. (2021). دور المحاسبة الإدارية في القرن الواحد والعشرين (دراسة نظرية). (مجلة البحوث التجارية، الحجم 43، العدد 01، الدوريات المصرية.

الرحمن، ر. ع. &، رحمة، م. أ. (2021). التحول الرقمي وانعكاساته على ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق .

Récupéré sur [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3679078](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3679078)

[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3679078](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3679078)

صالح، م. م. (2019, 05 22). ماهي الحوسبة السحابية؟ أنواعها ومزاياها . Récupéré sur [garmian.edu](https://garmian.edu):

<https://garmian.edu.krd/ar/2019/05/22>

الميدان. (2021, 06 22). ماذا يعني مصطلح "Big Data" أو البيانات الضخمة . Récupéré sur

<https://www.almayadeen.net/news/misc>

البار، ع. م. (2018, 12 03). البيانات الضخمة ومجال تطبيقها . Récupéré sur [awforum](https://www.awforum.org/index.php/ar):

<https://www.awforum.org/index.php/ar>

سكيك، ح. ف. (2021, 07 12). البيانات الضخمة . Récupéré sur [hazemsakeek](https://www.hazemsakeek.net):

<https://www.hazemsakeek.net>

الإخبارية, 1. (2018, 09 28). مفهوم الذكاء الاصطناعي وأبرز مجالاته. Récupéré sur <https://al-عين.com/article/artificial-intelligence-areas>

النجاح. (2021). الذكاء الاصطناعي: تعريفه، وأهميته، وأنواعه، وأهم تطبيقاته. Récupéré sur <https://www.annajah.net>

Platov, A., Munir Kalemulloev, & Shakhlo Zikirova,. (2021). Management accounting in the context of digitalization. Retrieved from SHS Web of Conferences 106, 01037:

<https://doi.org/10.1051/shsconf/202110601037> MTDE

Saiful, A. M., & HOSSAIN, M. (2021). Management Accounting in the Era of Digitalization. The Journal of Industrial Distribution & Business Vol 12 No 11,

doi:<http://dx.doi.org/10.13106/jidb.2021.vol12.no11.1>.

منال حامد فراج. (2021). انعكاسات استخدام النظم الرقمية على المحاسبة الإدارية والتحديات التي تواجه المحاسبين الإداريين -دراسة ميدانية-. مجلة البحوث التجارية، المجلد 43، العدد 04، جامعة الزقازيق، مصر.

Jisrlabs. (2022). تأثير الذكاء الاصطناعي على مهنة المحاسبة. Récupéré sur [jisrlabs: https://jisrlabs.com](https://jisrlabs.com)

العرب, ت. م. (2020). المحاسبة السحابية. Récupéré sur [arab-cio: https://www.arab-cio.org/](https://www.arab-cio.org/) (s.d.).

أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات في نظام معلومات محاسبة التسيير  
**The impact of information technology usage in management accounting information system**

صبيعات ابراهيم<sup>1</sup>، قروح يوسف<sup>2</sup>

**SEBIAT Brahim<sup>1</sup>, GUERROUDJ Youcef<sup>2</sup>**

b.sebiat@univ-bouira.dz، جامعة البويرة، الجزائر<sup>1</sup>

youcef.guerroudj@univ-relizane.dz، جامعة غليزان، الجزائر<sup>2</sup>

**ملخص:**

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز فوائد تطبيق تكنولوجيا المعلومات في نظام معلومات محاسبة التسيير. تتمثل الإشكالية المطروحة فيما يلي: ما هي مظاهر استفادة نظام معلومات محاسبة التسيير من مزايا تطبيق تكنولوجيا المعلومات؟ تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي لمعالجة هذه الإشكالية. من أهم النتائج أن محاسبة التسيير تستفيد من سرعة جمع ومعالجة البيانات المحاسبية وتقديمها في صيغ جاهزة لاتخاذ القرارات في وقت وجيز وبتكلفة أقل، كما أنه يمكن تصميم نظم معلومات محاسبة التسيير تساعد في صناعة القرارات وتفتح حلول للمسيرين. كلمات مفتاحية: نظام معلومات محاسبي؛ محاسبة التسيير؛ تكنولوجيا المعلومات.

**Abstract:**

This study aims to highlight the benefits of information technology application in managerial accounting information system. This study treats the following problematic: what are the features that managerial accounting information system benefits from the advantages of information technology application? A descriptive analytic method was adopted to deal with the research question.

The most important finding is that managerial accounting benefits from the speed of collection treatment of accounting data and the presentation of outputs under ready-for-decision making format within a short time and a minimum cost, furthermore, it is possible to design a managerial accounting' information system that assist decision making and suggest solutions for managers.

**Keywords:** Accounting Information System; Managerial Accounting, Information Technology.

**Jel Classification Codes :** M40 ; O33.

## 1. مقدمة:

نعيش منذ أكثر من عقدين من الزمن ثورة معلوماتية، أدت إلى تسريع التطور وإلغاء الثبات في معظم المهن والتخصصات. وما هي التكنولوجيا التي تعالج المعلومة تجد مكانا لها في مهنة المحاسبة الشاقة وتحتل دورا محوريا في أعمال المحاسبين ومراقبي التسيير. إن نظام المعلومات المحاسبي يخضع لمبادئ ومعايير لخدمة الأطراف ذات المصالح، وهو يواجه صعوبات كثيرة منها كثرة العمليات، أخطاء الحساب، تأخر المعلومة، ضياعها وصعوبة تحويلها إلى صيغ ملائمة دون تكلفة. لقد أبانت تكنولوجيا المعلومات على كفاءة عالية ودرجة من المرونة تستطيع من خلالها النهوض بمهنة المحاسبة وتطوير أداء نظام المعلومات المحاسبي، وبصفة خاصة نظام معلومات محاسبة التسيير.

وفي هذا السياق، تهدف هذه الورقة البحثية إلى معالجة الإشكالية الآتية:

ما هي مظاهر استفادة نظام معلومات محاسبة التسيير من مزايا تطبيق تكنولوجيا المعلومات؟

- أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية تكنولوجيا المعلومات في القرن الواحد والعشرين، حيث لا يخلو مجال من أدوات تكنولوجية لمعالجة المعلومات نظرا للمزايا التي تقدمها هذه الأخيرة. تستعين نظم المعلومات المحاسبية، التي كانت إلى وقت قريب يدوية، بتطبيقات وبرمجيات وأدوات تكنولوجيا المعلومات سعيا إلى ربح الوقت وزيادة الدقة وتقليل التكاليف بأوجه مختلفة.

- أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل الأدبيات السابقة التي أبرزت مزايا تكنولوجيا المعلومات عندما تستخدم في نظام المعلومات المحاسبي وفي مواضيع محاسبة التسيير بصفة خاصة.

- المنهج المتبع:

من أجل معالجة هذه الإشكالية تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي بالاستناد إلى الأدبيات السابقة، وتم تقسيم العمل إلى محورين أساسيين: يتناول المحور الأول: التأصيل النظري لتكنولوجيا المعلومات ونظام المعلومات المحاسبية المحوسب، أما المحور الثاني فيعالج: نظام معلومات محاسبة التسيير وحلول تكنولوجيا المعلومات.

- هيكل الدراسة:

تم تقسيم هذه الورقة البحثية إلى محورين، يعالج المحور مدخل إلى تكنولوجيا المعلومات ونظام المعلومات المحاسبي المحوسب، أما المحور الثاني فسيتناول مزايا استخدام تكنولوجيا المعلومات في محاسبة التسيير.

**المحور الأول: التأصيل النظري لتكنولوجيا المعلومات ونظام المعلومات المحاسبية المحوسب**

تدخل تكنولوجيا المعلومات اليوم في جميع النشاطات الاجتماعية والاقتصادية، فلا نجد مهنة أو نظام لا يستعين في استقاء البيانات أو معالجتها بوسائل معلوماتية. وقد استعان النظام المحاسبي بحواسيب وبرمجيات من أجل إنجاز الأعمال المحاسبية وعرض القوائم المالية. يتميز استعمال هذه التكنولوجيا في مهنة المحاسبة بصفة عامة بمجموعة من المميزات والخصائص، وسوف نعالج في هذا المحور مفهوم تكنولوجيا المعلومات ومكوناتها، مفهوم النظام المحاسبي المحوسب (الذي يستعمل الحاسوب) وخصائصه.

### 1. مفهوم تكنولوجيا المعلومات:

تعتبر تكنولوجيا المعلومات والاتصالات من المفاهيم الحديثة نسبياً، ولا يوجد تعريف محدد لمصطلح تكنولوجيا المعلومات علمياً أو عملياً على المستويات العالمية، أو العربية، أو المحلية، وذلك لتعدد البيئات والأعمال التي أنشأتها تكنولوجيا المعلومات، وبالرغم من أنها تعتمد في كل مراحلها على الحاسب الآلي، إلا أن البعض يرى أن استخدامها هو عبارة عن استخدام لتكنولوجيا الحاسب الآلي.

وفيما يلي أهم التعريفات المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات:

عرفت تكنولوجيا المعلومات بأنها "مجموعة من المكونات المادية والبشرية والبرمجيات والإجراءات تعمل على جمع ومعالجة وتخزين واسترجاع وتوزيع المعلومات بهدف دعم عملية اتخاذ القرارات والسيطرة في المنظمة". (Laudon & Laudon, 2012, p. 10)

وعرفت وزارة التجارة والصناعة البريطانية تكنولوجيا المعلومات على أنها "الحصول على البيانات ومعالجتها وتخزينها وتوصيلها وإرسالها في صورة معلومات مصورة أو صوتية أو مكتوبة أو في صورة رقمية، بواسطة توليفة من الآلات الالكترونية ومختلف طرق الاتصالات السلكية واللاسلكية. (بوحنية، 2010، صفحة 86)

وعرفتها منظمة اليونسكو على أنها تطبيق التكنولوجيات الالكترونية ومنها الحاسب الآلي والأقمار الصناعية وغيرها من التكنولوجيات المتقدمة لإنتاج المعلومات التناظرية والرقمية وتخزينها واسترجاعها وتوزيعها ونقلها من مكان إلى آخر. (بادي، 2005، صفحة 56)

ويشمل مصطلح تكنولوجيا المعلومات على: (العبيدي أ.، 2010، صفحة 8)

- المكونات المادية:  
الأجهزة المادية المكونة للحاسوب وملحقاته المختلفة المتضمنة وسائل الادخال، وحدة المعالجة المركزية، وسائل التخزين بأنواعها، وسائل الإخراج وأدوات الاتصال.
- البرمجيات:  
وتتمثل في الارشادات والتعليمات المكتوبة بلغة الحاسوب لتشغيله والسيطرة عليه.
- قاعدة البيانات:  
المستودع لمجموعة البيانات والمعلومات والملفات المنظمة والمترابطة مع بعضها التي تصف عمليات المنظمة الحالية والسابقة التي يمكن الرجوع إليها وتعديلها.
- المهارات البشرية:  
وتتمثل في الكوادر البشرية العاملة في المنظمة سواء كانوا مستخدمين نهائين أم اختصاصيين حسابات.
- شبكات الاتصال:

وتشمل الوساطة التي يمكن عن طريقها تبادل البيانات والمعلومات والمعرفة والبرمجيات.

وعليه فإن تكنولوجيا المعلومات هي اندماج ثلاثي الأطراف بين الحواسيب متضمنة البرامج والتطبيقات ووسائل الاتصالات الحديثة ورأس المال البشري، لتشمل جميع الأجهزة والنظم والبرمجيات المتعلقة بتداول المعلومات ألياً، واستقصائها ومعالجتها وتصنيفها وتحليلها وتخزينها والانتقاء منها واستخدامها وكذلك بثها ونقلها ونشرها عبر مسافات بعيدة واستنساخها وعرضها بشكل يناسب الحاجة، مرئية أو مطبوعة أو مسموعة. (الشهراي، 2017، صفحة 42)

## 2. أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة :

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي المحوسب تطور جديد لأدوات المحاسبة وهو يتميز بمجموعة من الخصائص نوردتها فيما يلي:

### 1.2 مفهوم أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة:

أما بالنسبة لأنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة فهي أنظمة المعلومات المحاسبية التي تطبق تكنولوجيا المعلومات في معالجة، إنتاج وتوصيل المعلومات إلى مستخدمها، فهي تتمثل في مجموعة من التراكيب من الأجهزة المادية والبرمجيات والبيانات التي تعمل بصورة مشتركة من أجل تسجيل ومعالجة

وتخزين البيانات بصورة منظمة بغرض السيطرة على الاجراءات المعلوماتية في المؤسسة. (بن سعيد، عبد الرحيم، و مخلوف، 2018، صفحة 9)

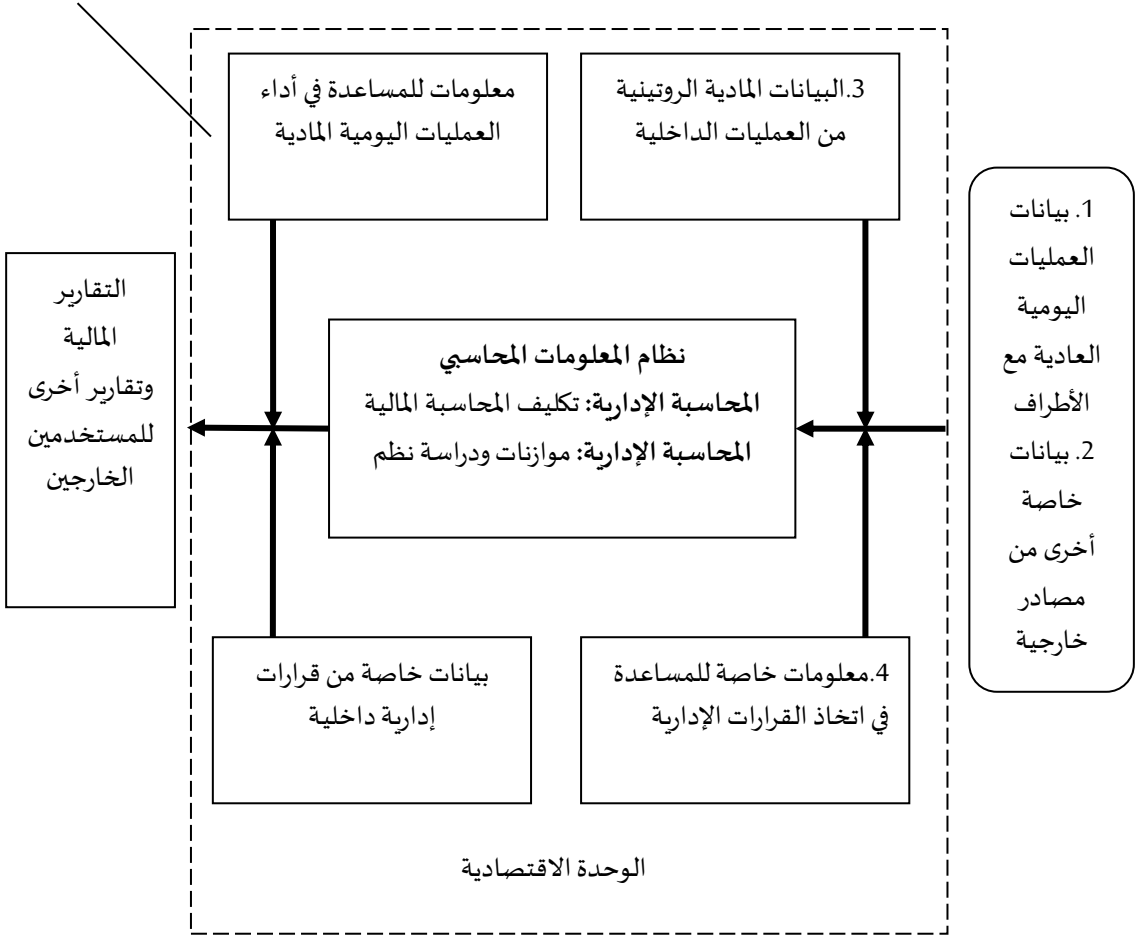
كما عرفت أيضا على أنها "الأنظمة التي تعتمد على الأجهزة الحاسوبية، أي المعالجة الالكترونية للبيانات، بالإضافة إلى الوسائل الآلية الأخرى المتقدمة مثل الهاتف، الأنترنت، الأقمار الصناعية، أي هي أنظمة المعلومات التي تعتمد على الأجهزة الالكترونية في عمليات الادخال، الإخراج ومعالجة بياناتها باستخدام المعالجات الالكترونية". (العبيدي ف.، 2012، صفحة 17)

إن مقومات النظام المحاسبي الذي يقوم على التشغيل الالكتروني للبيانات لن تختلف عن مقومات النظام المحاسبي اليدوي، بمعنى أنه في كل الأحوال لابد من وجود مجموعة مستندية، ومجموعة دفترية ودليل محاسبي، وقوائم مالية وتقارير أخرى، ومع ذلك فإن استخدام الحاسب الالكتروني يؤثر على شكل كل مقوم من المقومات السابقة وعلاقته بالمقومات الأخرى. (الرفاعي، 2009، صفحة 14)

كما عرف نظام المعلومات المحاسبي بأنه ذلك الجزء الأساسي من نظام المعلومات الإداري في المؤسسة الذي يقوم بحصر وجمع البيانات المالية من مصادر داخلية وخارجية ليقوم بتشغيلها وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة. ونوضح ذلك من خلال الشكل الموالي:



الشكل رقم (01): نظام المعلومات المحاسبي



المصدر: (حسين، 2014، صفحة 49)

ومن خلال الشكل رقم (01) يمكن القول أن دور نظام المعلومات المحاسبي يتلخص فيما يلي:

- حصر وتسجيل العمليات المالية في شكل بيانات مالية أولية؛
- تشغيل ومعالجة البيانات المالية وتحويلها لمعلومات مالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛
- توليد معلومات تساعد في اتخاذ القرار؛
- إيصال المعلومات إلى أصحاب المصلحة عن طريق التقارير المالية.

## 2.2 خصائص نظام المعلومات المحاسبي المحوسب:

يتميز نظام المعلومات المحاسبي المحوسب بمجموعة من الخصائص، تتمثل فيما يلي: (العلمي،

2015، الصفحات 23-27)

- يعتبر نظاما متكاملًا؛
- السرعة في إدخال البيانات في النظام وإجراء التعديلات عليها وإعداد التقارير؛
- ندرة وجود أخطاء وتناقضات في التقرير والمخرجات من النظام؛
- توفير معلومات دقيقة؛
- يؤدي النظام المحوسب إلى تخفيض التكاليف؛
- يوفر التقارير اللازمة لكافة المستويات الإدارية؛
- يقلص الإجراءات الروتينية المستخدمة في المؤسسة؛
- يمكن من تبادل المعلومات بسهولة ويسر؛
- يتيح لأكثر من مستفيد الاتصال في وقت واحد؛
- يستخدم شبكة اتصالات محوسبة تسمح بنقل البيانات والمعلومات وإنجاز الأعمال المطلوبة في الوقت المناسب؛
- نظم إدارة وتشغيل قواعد البيانات التي يستخدمها لها قدرة عالية من حيث التخزين، الاسترجاع، الحذف، العرض والطباعة؛
- القدرة على مواكبة التطورات التكنولوجية؛
- دليل الإجراءات سهل الاستخدام ويتطابق تماما مع آليات العمل في نظام المعلومات المحوسب؛
- يوفر عنصري السرية والأمان في الدخول إلى المعلومات؛
- يمكن من الاحتفاظ بالبيانات والمعلومات واسترجاعها حال فقدانها؛
- القدرة على تلبية حاجات ورغبات المستخدمين الحالية والمستقبلية؛
- توفير عنصري الصيانة وجودة الخدمة المقدمة من الشركة المنتجة للنظام.

## المحور الثاني: نظام معلومات محاسبة التسيير وحلول تكنولوجيا المعلومات

نظرا للمزايا المتزايدة التي توفرها تكنولوجيا المعلومات، فكل يوم يزداد الطلب على هذه التكنولوجيا لزيادة كفاءة وفعالية محاسبي التسيير والمسيرين وتقليل أخطائهم على غرار المهن الأخرى كالتدقيق وحساب الضرائب. حيث يمكن أن تؤدي الأدوات البرمجية والنظم المحوسبة إلى القفز بأداء نظم المعلومات المحاسبية ومحاسبة التسيير بصفة خاصة وخلق ميزة تنافسية للمؤسسة. يبقى هذا رهانا لكل مؤسسة إذا أحسنت اختيار أدوات تكنولوجيا المعلومات بعناية.

### 1. التعريف بنظام معلومات محاسبة التسيير:

كشف بحث هنسن ومون (Hansen & Mowen, 2009) أن نظام معلومات محاسبة التسيير هو النظام الذي يوفر معلومات ضرورية لتحقيق أهداف تسيير خاصة. جوهر هذا النظام هو كونه عملية موجهة بالأنشطة كالتجميع، القياس، التخزين، التحليل، التقرير وتسيير المعلومة. يتم معالجة المعلومة المتعلقة بالحدث الاقتصادي لإنتاج مخرجات من أجل تحقيق أهداف النظام، يمكن أن تكون هذه المخرجات عبارة عن تقارير خاصة، تكلفة منتج، تكلفة زبون، موازنات، تقارير أداء... إلخ. (Etty, Yunika, & Anindya, 2014, p. 359)

حسب كابلان Kaplan، فإن تحديات المحيط التنافسي للسنوات 1980 فرضت على المؤسسات إعادة النظر في الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف ومراقبة التسيير. (SAHEL, 2011, p. 64) وحسب المعهد المعتمد لمحاسبي التسيير CIMA، فإن محاسبة التسيير لها دور إنتاج معلومة ملائمة للأغراض الآتية: (SAHEL, 2011, p. 66)

- إعلام صناع القرار الاستراتيجي وصياغة استراتيجية المؤسسة.
- تخطيط العمليات في الأجل القصير، المتوسط والطويل.
- تحديد هيكل رأس المال وتمويل هذه الهيكلية.
- إعلام القرارات العملياتية.
- مراقبة العمليات والتأكد من الاستعمال الكفاء للموارد.
- قياس الأداء المالي وغير المالي وإبلاغ المعلومات لهيئة التسيير والمساهمين.
- حماية الأصول الملموسة وغير الملموسة.
- تكريس إجراءات الحوكمة، إدارة المخاطر والرقابة الداخلية.

وتجدر الإشارة إلى وجود علاقة وطيدة بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية، إذ تعتبر هذه الأخير مصدر البيانات الخام التي تستعمل كمدخلات لمحاسبة التكاليف أو محاسبة التسيير بصفة خاصة. تبقى هناك بعض الفروقات بين المحاسبتين ذكرها بعض الباحثين منهم منصور والصدیق (2009)، وهي تكمن في كون المحاسبة المالية، من جهة، تهتم بالمعاملات المالية التي تؤثر في الذمة بين المؤسسة والغير (أطراف خارجية)، تعالج أحداث مالية تاريخية، تهدف إلى تحديد المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة في نهاية السنة المالية، تخضع إلى معايير محاسبية مقبولة عموماً لخدمة أطراف خارجية، تتميز المحاسبة المالية بالشمول والموضوعية كما أنها في أغلب الدول إجبارية. من جهة أخرى، تتميز محاسبة التسيير (التكاليف) بأنها: تهتم بالعمليات داخل المؤسسة لتلبية احتياجات أطراف داخلية لخدمة صناعة القرارات، تهتم ببيانات فعلية لأحداث تاريخية وبيانات مستقبلية تنبؤية، تهدف إلى إصدار تقارير دورية على فترات قصيرة نسبياً، تحكمها قواعد وتعليمات تضعها إدارة المؤسسة التي تعتبر المستخدم الوحيد لتقاريرها الدورية، تتميز بالتفصيل والمرونة، كما أنها اختيارية تهدف لسد احتياجات الإدارة إلى المعلومة. (فتح الرحمان و باكر، 2009، صفحة 21)

## 2. إدخال تكنولوجيا المعلومات على نظام المعلومات المحاسبية:

أفضى استعمال التكنولوجيا الرقمية إلى تغير في تفاصيل العمل المحاسبي ومحيط النظام المحاسبي وموارده. لذا سنعالج في هذه النقطة الفرق بين نظام المعلومات المحاسبي اليدوي والمحوسب والأدوات البرمجية في نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة.

### 1.2 الفرق بين نظام المعلومات المحاسبي اليدوي والمحوسب:

يعتمد نظام المعلومات المحاسبي اليدوي على العنصر البشري في تحليل الأحداث واتخاذ القرارات وتنفيذها وفقاً للإجراءات المتعارف عليها، وذلك بالاعتماد على الذكاء البشري وعقل الإنسان، ومن ثم قد يصيب وقد يخطئ ويقوم بتصحيح أخطائه. أما في النظام المحوسب فيتم الاعتماد على العقل الإلكتروني الذي يصممه الإنسان، هذا العقل لا يمكن أن يخطئ في تنفيذ تعليمات أسديت له بلغته في ظل الظروف الطبيعية، لأن العقل الإلكتروني يقوم بتنفيذ الأوامر من خلال آلية تحليل مرسومة مسبقاً وفقاً للإجراءات المحددة له من قبل العقل البشري. (الربابعة، 2017، صفحة 20)

### 2.2 الأدوات البرمجية في نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة:

ينبغي على المحاسب الحصيف أن يكون ماهراً بالأدوات البرمجية التي تساعده في إنجاز الوظائف المحاسبية بفعالية وكفاءة، من أهم هذه الأدوات نجد ما يلي: (Mazyar, Vahid, & Elham, 2011, pp.

**1.2.2 البرمجيات المحاسبية (Accounting Software):**

وهي تحتوي على الوظائف المحاسبية القاعدية مثل المدخلات، المعالجة والمخرجات.

**2.2.2 برمجيات ضريبة الدخل (Income tax):**

لأن قوانين الضريبة تتغير دوريا، أصبح من الصعب التعامل معها، وأصبح التحضير اليدوي للضريبة أكثر صعوبة واستهلاكاً للوقت. لحسن الحظ أن المؤسسات تتوفر على برمجيات تحضير الضريبة تتفادى من خلالها حساب الضريبة يدويا وتربح الكثير من الوقت.

**3.2.2 برمجيات التدقيق (Audit):**

أدت تكنولوجيا المعلومات كذلك إلى حوسبة مهنة التدقيق، حيث كان التدقيق اليدوي يستهلك الكثير من الوقت، إلا أن حزمات برمجيات التدقيق متوفرة حاليا ليستعملها المدقق. من أمثلتها برنامج ميزان المراجعة الذي يمكن المدقق من إدخال ميزان المراجعة قبل الجرد وإدراج كل أنواع مدخلات التسوية والحصول على ميزان مراجعة معدل تلقائيا.

**4.2.2 برمجيات معالجة الكلمة (Word processing):**

وهي تسمح بإنشاء، تعديل، تصحيح، تحويل، تخزين وطباعة البيانات النصية. حسب Romney et al (1997)، يستخدم المحاسبون برامج معالجة النصوص لإعداد التقارير، الفواتير، المذكرات و القوائم المالية.

**5.2.2 برمجيات الرسوم البيانية (Graphics software):**

يمكن تحضير الرسومات البيانية باستعمال هذه البرامج. يمكن طباعة هذه الرسومات على الورق أو عرضها على الشرائح والورق الشفاف والصور. يستخدم العديد من المدققين ومحاسبي التسيير برمجيات الرسومات لتمثيل بيانات القوائم المالية والتقارير.

**6.2.2 برمجيات معالجة الصور (Image processing):**

يستغرق إنشاء الصيغة الورقية من المستندات وتخزينها وتحديثها الكثير من الوقت، إضافة إلى ذلك فإن معالجة وتخزين المستندات الورقية عملية جد مكلفة. يمكن إلغاء هذه التكاليف بفضل أنظمة تصوير المستندات، حيث يتم التقاط صور رقمية للبيانات يمكن تخزينها ومشاركتها. بمساعدة تصوير المستندات، يستطيع المحاسب مسح المستندات الورقية ضوئيا إلى الكمبيوتر ومعالجة جميع الملفات إلكترونيا. فالمؤسسات التي تستعمل تصوير المستندات تتجه نحو مكاتب غير ورقية.

### 7.2.2 التبادل الإلكتروني للبيانات (Electronic data interchange):

يمكن للشركات أن تتواصل مع بعضها إلكترونياً من خلال التبادل الإلكتروني للبيانات، حيث يتيح هذا التبادل توصيل المستندات إلكترونياً بين الشركات. على سبيل المثال: تتيح الشبكة المحوسبة للزبون والمورد تبادل أوامر الشراء والفواتير إلكترونياً في شكل صور.

### 8.2.2 تحويل الأموال الإلكتروني (Electronic funds transfer):

تستطيع الشركات حالياً الاتصال بالبنوك من خلال التحويل الإلكتروني. من خلال هذا النظام، تستطيع الشركات الدفع والتحويل إلكترونياً. فتستطيع الشركة دفع ما عليها من مستحقات تجاه المورد من خلال التحويل الإلكتروني. زيادة على ذلك، عندما تباع المؤسسة بضاعتها، يتم تحميل المعاملات فوراً على الحساب المصرفي للزبون ويتم إضافتها في نفس الوقت إلى حسابات الشركة، بالإضافة إلى ذلك يتم تحيين جميع الحسابات مثل حسابات التحصيل والخزينة فوراً بواسطة النظام المحوسب.

### 3. أهمية تطبيق تكنولوجيا المعلومات في محاسبة التسيير:

ينبغي إدراك قدرات تطبيق تكنولوجيا المعلومات في محاسبة التسيير والفوائد المحتملة من ذلك، كما يعد من الأهمية بمكان توقع آثار هذا التطبيق والوعي برهاناته.

### 1.3 قدرات تطبيق تكنولوجيا المعلومات في محاسبة التسيير:

أدى تطبيق تكنولوجيا المعلومات في محاسبة التسيير إلى قدرات ممتازة للنظام المحاسبي، والآن أصبح غير ممكن وغير عملي أداء المحاسبة سواء المالية أو محاسبة التسيير بمعزل عن مساعدة تكنولوجيا المعلومات. أقرت الشركات بقدرات تكنولوجيا المعلومات في محاسبة التسيير وهي على استعداد لاستكشاف الإمكانيات التي تعود عليها بالفائدة. تلجأ محاسبة التسيير إلى البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات لجمع المعلومات من مختلف التطبيقات وقواعد البيانات من أجل معالجتها وإصدار تقارير لاتخاذ القرارات. (M. Krishna, Ong, Cik, Gopalan, & King-Tak, 2012, p. 10)

### 2.3 فوائد تطبيق تكنولوجيا المعلومات في محاسبة التسيير:

أدى استخدام الأنظمة المحاسبية المذكورة أعلاه (الأدوات البرمجية) إلى أتمتة نظام المعلومات المحاسبي. يمكن للأنظمة المحاسبية المجهزة بهذا النوع من الأدوات التكنولوجية المتقدمة أن تؤدي الوظائف المحاسبية بفعالية وتقلل التكاليف. فيمكن أن تساعد البرامج المحاسبية رجال الأعمال والمحاسبين في تحضير توقعات ونماذج الأعمال الاقتصادية وأدوات اتخاذ القرارات التجارية الأخرى، كما تساعد في إدراج المعلومات المالية تلقائياً مما يحد من الأخطاء البشرية في إدراج البيانات المحاسبية. كما

تعد الافتراضات القياسية والتحقق الرياضي من السمات المهمة أيضا لبرامج المحاسبة. (Mazyar, Vahid, & Elham, 2011, p. 115)

هناك أدلة عن قدرة التكنولوجيا المكيفة في محاسبة التسيير على تجاوز محددات محاسبة التسيير التقليدية. تم دمج تكنولوجيا المعلومات ومحاسبة التسيير لتوفير معلومات أساسية لنمو المنظمة والاستثمار الذي، وقد سمح هذا الدمج بما يلي: (M. Krishna, Ong, Cik, Gopalan, & King-Tak, 2012, pp. 11-12)

- دقة وصلاحيات البيانات والمعلومات التي يوفرها نظام محاسبة التسيير. حيث يستطيع النظام تجميع بيانات ومعلومات من عدة مصادر أو أقسام باستعمال تكنولوجيا استكشاف البيانات (Data mining). تستعمل هذه التكنولوجيا مستودع قاعدة بيانات موحد يخزن مختلف المعلومات الضرورية للنظام المحاسبي، إذ على هذا النمط تكون المعلومات حول التكلفة المقدمة للإدارة لاتخاذ القرارات دقيقة وحقيقية.
- الجاهزية الفورية لمعلومات محاسبة التسيير مع تطبيق تكنولوجيا المعلومات، بينما كانت المحاسبة التقليدية تستغرق أسابيع لتوفيرها. تسمح التكنولوجيا الحالية باختيار شكل التقرير بكبسة زر، كما تسمح نظم محاسبة التسيير بإصدار خرائط ثلاثية الأبعاد (3D).
- يستطيع نظام محاسبة التسيير أن يوفر لصانع القرار حلول متنوعة، كما يمكن تصميم تكنولوجيا معلومات تقدم توصيات وحلول للإدارة. فنظام محاسبة التسيير قادر على حساب فترة الاسترداد، معد العائد على الاستثمار ROI، نقطة التعادل في غضون ثوان وينصح المسيرين بالقرار الواجب أخذه. كما تساعد التكنولوجيا هيئة التسيير في إعداد الخطط والتوقعات بشأن استثمار طويل الأجل. فالنظام قادر على توفير بيانات تاريخية واتجاهات السوق لمساعدة الإدارة على اتخاذ قرارات سليمة.
- تسمح التكنولوجيا بتسهيل مسؤوليات محاسب التسيير، فالمحاسب يستطيع التركيز على مهام أخرى مهمة كالتحليل المالي، اتخاذ القرارات، نصح المسيرين وتصميم نماذج الأعمال، وهذا بفضل تطبيق تكنولوجيا المعلومات التي تحرر المحاسب من الروتين اليومي المتعلق بجمع البيانات، الحساب والتقرير، حيث يمكن تصميم نظام لأداء المهام المذكورة والسماح للإدارة والمحاسب بالتركيز على مسؤوليات أكثر إنتاجية.
- الفائدة الكبرى من تطبيق تكنولوجيا المعلومات هي الحصول على ميزة تنافسية. تؤدي الإنترنت دورا حيويا في توفير مزايا تقنية للمؤسسات من خلال جذب انتباه الزبائن. كما تسمح التكنولوجيا بالقيام

بتحديثات فورية على المعلومات الموجودة على الموقع الالكتروني للشركات حتى يتمكن الزبائن والمستثمرون والمدينون من رؤية صورة واضحة على خطط المؤسسة وأهدافها.

### 3.3 أثر تكنولوجيا المعلومات والاتصال على أداء نظام المعلومات المحاسبي:

في دراسة إتي كارندروات وآخرون (Etty Gurendrawat et al)، أثبتت أن استعمال تكنولوجيا المعلومات لها أثر إيجابي على الأداء التسييري. (Etty, Yunika, & Anindya, 2014, p. 363)

يمكن ترجمة أثر تكنولوجيا المعلومات على نوعية نظام المعلومات المحاسبي، حسب عدد من الباحثين، إلى النقاط الآتية: (BEHILIL & BOUHADIDA, 2021, pp. 413-414)

- تسمح تكنولوجيا المعلومات (ت.م) بالحصول على أفضل النتائج الممكنة باستعمال موارد محدودة. تتمثل العناصر التي تزيد من فعالية النظام المحاسبي في أنظمة التدفقات للأعمال المبسطة، التخزين المشترك والعمل التعاوني. يسمح هذا للموظفين بأداء أعمالهم في فترة زمنية أقصر.
- تسمح ت.م بتقليل التكاليف، فهي تشكل بهذا عامل اقتصاد للتكلفة (عدد أقل من التنقلات، عدد أقل من المستخدمين غير الأكفاء، عدد أقل من الوسطاء).
- يسمح استخدام ت.م بتحقيق إنتاجية أكبر للعمال وتعزيز التنافسية.
- تسمح ت.م بزيادة رضى مستخدمي نظام المعلومات المحاسبي. حيث يمكن هذا الاستعمال أصحاب القرار من استقبال أو بث معلومات ضرورية وملائمة حول السير الحسن لكل المؤسسة في الوقت الحقيقي.

وقد توصلت دراسة بهليل زينب وبوحديدة محمد (BEHILIL Zeneb et BOUHADIDA Mohamed (2021) التي أجريت على 40 مؤسسة جزائرية كبرى إلى أن هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بنسبة 0,05 بين استعمال ت.م وكفاءة نظام المعلومات المحاسبي، كما أثبتت نفس الدراسة وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بنسبة 0,05 بين فعالية ومردودية مستخدمي نظام المعلومات المحاسبي وتحسين نظام المعلومات المحاسبي (BEHILIL & BOUHADIDA, 2021, p. 422)

### 4.3 رهانات تطبيق تكنولوجيا المعلومات في محاسبة التسيير:

تطبيق ت.م في محاسبة التسيير له أثر معتبر على نتيجة المؤسسة، لكن من الخطأ استنتاج أن تطبيق تكنولوجيا جديدة في محاسبة التسيير يؤدي بالضرورة إلى تحسين نتائج الشركة. فقد يؤدي ذلك



إلى تقليل دخل الشركة إذا ما كان التطبيق مكلفا تبعا للتكنولوجيا المعتمدة، إذ هناك خطر على الشركات إذا تم اختيار تقنية غير مناسبة، مما يضطرها إلى تحمل أعباء غير ضرورية تؤدي إلى ضياع الموارد. ومع ذلك، إذا قامت الإدارة والمحاسبون بدراسة جدوى ووظائف الأنظمة قبل تطبيق ت.م في محاسبة التسيير، يمكن عندئذ تجنب المخاطر المذكورة. يتعين على الشركات إرسال موظفيها إلى التدريب المتعلق ب ت.م من أجل اكتساب مهارات وتحديثها لاستخدام التكنولوجيا بكفاءة. التغير التكنولوجي السريع يصعب من مهمة تعقبه، وهنا تواجه المؤسسة تحدي اعتماد تكنولوجيا يمكن استعمالها لفترة طويلة، الأمر الذي يبدو مستحيلا حاليا، حيث التكنولوجيا الحديثة اليوم سيتجاوزها الزمن في غضون أشهر ويتم استبدالها في بتكنولوجيا أكثر تطورا. لذلك على المؤسسة اختيار تكنولوجيا قابلة للتحديث (upgradeable) لمواجهة متطلبات التكنولوجيا المستقبلية. (M. Krishna, Ong, Cik, Gopalan, & King-Tak, 2012, p. 12)

#### خاتمة:

من خلال ما تم عرضه اتضح أن الأثر الإيجابي لتطبيق تكنولوجيا المعلومات موجود في مختلف مراحل ومكونات نظام المعلومات محاسبة التسيير. فتطبيق ت.م يسمح بتقليل أخطاء المدخلات أو البيانات، ويتيح معالجة أسرع وأدق، كما أن المخرجات تكون متوفرة فورا عند الطلب وبأشكال متنوعة، وهذا ما يسمح بزيادة كفاءة وفعالية العمليات والقرارات، واكتساب المؤسسة لميزة تنافسية في السوق. يتيح استعمال التكنولوجيا وبرمجياتها بمساعدة أصحاب القرار في اختيار البدائل الملائمة ويحرر المحاسبين والمسيرين من المهام الروتينية إلى مهام أكثر إنتاجية، كالنصح وإعداد خطط الأعمال والتنبؤات. فاستعمال تكنولوجيا المعلومات له فوائده على مستوى اقتصاد التكلفة والجودة والوقت والمورد البشري. يبقى تطبيق هذه التكنولوجيا محفوف بمخاطر تقادمها وتكلفتها، ورهين حسن اختيارها، تكييفها وتحديثها.

#### المصادر والمراجع:

BEHILIL, Z., & BOUHADIDA, M. (2021). L'impact Des Nouvelles Technologies De L'information Et De La Communication Sur La Performance Du Systeme D'information Comptable : Cas D'un Echantillon Des Grandes Entreprises Algériennes. Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale , 15 (1).

Etty, G., Yunika, M., & Anindya, G. P. (2014). The Impact Of Information Technology, Management Accounting System Characteristics, and Locus Of Control To The Managerial Performance In The Telecommunication Service Companies. *Review of Integrative Business Economy Research* , 4 (1), 357-365.

Laudon, K., & Laudon, J. (2012). *Management Information systems*. England: Prentice Hall Int.

M. Krishna, M., Ong, O. V., Cik, A. S., Gopalan, M., & King-Tak, Y. (2012). Application of Information Technology in Management Accounting Decision Making. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences* , 2 (3).

Maziyar, G., Vahid, S., & Elham, B. (2011). The impact of Information Technology (IT) on modern accounting systems. *Procedia - Social and Behavioral Sciences* , 28, 112-116.

SAHEL, F. (2011). De La Comptabilite Des Coûts Vers La Comptabilite De Gestion : Changement De Fond, Ou Juste Un Changement D'appellation ? *Revue Nouvelle Economie* (4), 59-69.

أحمد حسين علي حسين. (2014). نظم المعلومات المحاسبية. الاسكندرية: الدار الجامعية.  
أرادن حاتم العبيدي. (2010). تقانة المعلومات والتفكير الاستراتيجي وتأثيرهما في استراتيجيات الابداع التنظيمي (دراسة تطبيقية في كليات الجامعة المستنصرية). العراق: أطروحة قدمت ضمن متطلبات نيل درجة الدكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.

الحسن منصور فتح الرحمان، و إبراهيم الصديق باكر. (2009). محاسبة التكاليف. صنعاء: دار الكتاب الجامعي.  
العلمي ح. أ. (2015). دور نظام المعلومات المحاسبية المحوسبة في كفاءة وفعالية التدقيق الخارجي. غزة، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، فلسطين: رسالة قدمت ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل.

أمين بن سعيد، نادية عبد الرحيم، و أحمد مخلوف. (2018). مستقبل نظم المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا الحوسبة السحابية، المجلد 1، العدد 1، الجزائر، 2018. مجلة الميادين الاقتصادية، 1 (1)، 7-20.  
أنعام علي توفيق الشهرابي. (2017). أثر استراتيجيات كايزن في تحسين جودة تكنولوجيا المعلومات (في مدينة بابل الأثرية السياحية). المجلة العراقية لتكنولوجيا المعلومات، المجلد 7 (العدد 3)، 38-61.

أيسر عبد القادر الربابعة. (2017). أثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة على فاعلية عملية التدقيق في مكاتب التدقيق الأردنية. عمان: رسالة ماجستير قدمت ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير، جامعة عمان العربية.  
خليل الرفاعي. (2009). أثر استخدام الحاسوب على خصائص المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المستثمرين (دراسة حالة سوق عمان المالي). مداخلة قدمت إلى المؤتمر الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال التحديات الفرص الآفاق. عمان: كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء الخاصة.

سوهام بادي. (2005). سياسات واستراتيجيات توظيف تكنولوجيا المعلومات في التعليم: نحو استراتيجية وطنية لتوظيف تكنولوجيا المعلومات في التعليم العالي. قسنطينة: مذكرة قدمت ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علم المكتبات، كلية العلوم الانسانية والاجتماعية، جامعة منتوري.

فاطمة ناجي العبيدي. (2012). مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة وأثرها على فاعلية عملية التدقيق في الأردن. الأردن: رسالة قدمت ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط.

قوي بوحنية. (2010). الاتصالات الإدارية داخل المنظمات المعاصرة. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

دور الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة

## The role of modern management accounting tools in improving the competitive advantage of the enterprise

بويباون مسعود<sup>1</sup>، رفاة عبد العزيز<sup>2</sup>

**BOUIBAOUNE Messaoud<sup>1</sup>, REFAFA Abdelaziz<sup>2</sup>**

<sup>1</sup> جامعة أم البواقي، الجزائر، messaoud.bouibaoune@univ-oeb.dz

<sup>2</sup> جامعة غليزان، الجزائر، abdelaziz.refafa@univ-relizane.dz

ملخص:

تهدف هذه المداخلة إلى تسليط الضوء على إدارة التكاليف من خلال الاعتماد على التقنيات والأدوات الحديثة في محاسبة التسيير ودورها في التتبع الأحسن لمسببات التكلفة بغرض تخفيضها، والعمل على توضيح العلاقة بين هذه الأدوات والتقنيات الحديثة بتحسين تنافسية المؤسسة. تم التوصل إلى أن استعمال هذه الأدوات بطريقة صحيحة يؤدي إلى تخفيض التكاليف، مما يؤدي إلى تحسين تنافسية المؤسسة خاصة في بيئة التصنيع الحديثة والتي تتميز بشدة المنافسة، كما توصلت الدراسة إلى ضرورة تكوين المسؤولين بهدف تعلم هذه التقنيات الحديثة وتطبيقها في المؤسسات. كلمات مفتاحية: الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير، إدارة التكاليف، الميزة التنافسية.

### Abstract:

This intervention aims to shed light on cost management by relying on modern techniques and tools in management accounting, and its role in better tracking of cost drivers with the aim of reducing them, and working to clarify the relationship tools and techniques improve the competitiveness.

It was concluded that using these tools in a correct way leads to reducing costs, which leads to improving the competitiveness of the institution, especially in the modern manufacturing environment, which is characterized.

**Keywords:** Modern management accounting tools; cost management; competitive Advantage.

**Jel Classification Codes :** M40, M41, O31.

## 1. مقدمة:

تميزت الآونة الأخيرة في مجال المحاسبة والتسيير بظهور عدة أدوات وتقنيات حديثة في إدارة التكاليف، خاصة طريقة ABC و ABM إلى جانب بطاقة الأداء المتوازن والتكلفة المستهدفة ونظام الجودة الشاملة، حيث ساهمت كلها في تحسين أداء المؤسسة من مختلف الجوانب، لا سيما في تحسين التنافسية التي تركز على تخفيض التكاليف إلى أدنى مستوى ممكن، بهدف التحكم في سعر البيع مقارنة بالمنافسين مما يسمح لها بالسيطرة على نسبة معتبرة من الحصة السوقية.

وبفضل جهود الباحثين في العالم تمكنت بعض الدول من مواكبة هذه التقنيات الحديثة في مجال التسيير وإدارة التكلفة، على غرار الشركات العملاقة في اليابان والولايات المتحدة الأمريكية، في حين مازالت معظم دول العالم الثالث تستعمل الطرق التقليدية في إدارة التكاليف، مما يؤدي في غالب الأحيان إلى إتخاذ قرارات خاطئة وغير مناسبة،

إشكالية الدراسة:

ومما سبق يمكن طرح الاشكالية التالية:

ما هو أثر استعمال الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة ؟.

فرضيات الدراسة:

للإجابة على الاشكالية تم وضع الفرضيات التالية:

- ✓ تعتبر الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير أداة فعالة في تحسين جودة اتخاذ مختلف القرارات؛
  - ✓ تساهم الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير من خلال التخفيض المستمر للتكاليف من تحسين تنافسية المؤسسة؛
  - ✓ وجود فجوة في الأداء بين المؤسسات التي تطبق الأدوات التقليدية والمؤسسات التي تطبق الأدوات الحديثة في مجال محاسبة التسيير، دليل على أهميتها في تحسين التنافسية وزيادة ربحية المؤسسات.
- أهمية الدراسة: تكمن أهمية الدراسة في ما يلي:
- ✓ تسليط الضوء على الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير.
  - ✓ معرفة مختلف ركائز الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير.
  - ✓ معرفة علاقة الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير بتنافسية المؤسسة.
- أهداف الدراسة: من بين الأهداف الأساسية للدراسة ما يلي:
- ✓ التعريف بطريقة ABC و ABM و بطاقة الأداء المتوازن؛
  - ✓ إبراز العلاقة بين هذه الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير، وربطها بتحسين الميزة التنافسية؛
  - ✓ محاولة الاستفادة من مزايا هذه الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير، وتطبيقها على أرض الواقع.

## منهجية الدراسة:

اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في توضيح مختلف المفاهيم المتعلقة بالأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير والميزة التنافسية، كما اعتمدنا على أسلوب الاستقراء وذلك من خلال استنتاج مختلف العناصر التي تخدم الدراسة.

## هيكل الدراسة:

ولعرض هذه الدراسة والإمام بمختلف جوانبها، تم تقسيمها إلى أربع محاور وهي:

- ✓ المحور الأول: الإطار النظري لمحاسبة التسيير وإدارة التكاليف.؛
- ✓ المحور الثاني: عرض الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير؛
- ✓ المحور الثالث: الميزة التنافسية للمؤسسة؛
- ✓ المحور الرابع: علاقة أدوات محاسبة التسيير الحديثة مع بعضها، وعلاقتها بتحسين الميزة التنافسية للمؤسسة.

## 2. الإطار النظري لمحاسبة التسيير وإدارة التكاليف:

سنحاول في هذا المحور التطرق إلى التأصيل العلمي لتحديد المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التسيير كمصطلح حديث، إلى جانب تسليط الضوء على موضوع التكاليف والذي يتميز بتشعبه وتوسعه، لكننا سنركز فقط على العناصر ذات الصلة المباشرة بالموضوع.

## 1.1.2. محاسبة التسيير:

تعتبر محاسبة التسيير من المصطلحات الحديثة التي اهتمت باستعمال التقنيات والأدوات الحديثة في إدارة التكاليف في مجال الإدارة، بهدف تحسين جودة اتخاذ القرارات وتحديد المسؤوليات.

## 1.1.2 مفهوم محاسبة التسيير

لا يوجد تعريف موحد لمحاسبة التسيير بين المختصين والخبراء، ويمكن تعريفها على أنها "ذلك النظام الفرعي من نظام المعلومات المحاسبية الذي يهدف إلى إنتاج معلومات في شكل تقارير توجه إلى إدارة المؤسسة (أطراف داخلية فقط) لمساعدتها في عمليات اتخاذ القرار، حيث تكون المؤسسة مستقلة في الطريقة التي تعتمدها في تصميم ووقت ومحتوى التقارير التي سيتم إعدادها، والتي تختلف من مؤسسة إلى أخرى". (الحبيطي، 2003، صفحة 42)

أما اسماعيل يحي التكريتي فعرف محاسبة التسيير على أنها "عبارة عن تطور طبيعي للأنظمة المحاسبية ولحاجة الإدارة لاعتماد نظام جديد، يعتمد على استغلال كل المعلومات المتاحة بعد معالجتها وتقديمها إلى الإدارة بهدف اتخاذ القرارات." (التكريتي، 2007، صفحة 24)

## 2.1.2 أهمية محاسبة التسيير في المؤسسة

تكمّن أهمية محاسبة التسيير في المؤسسة، في ما يلي: (giraud, 2004, p. 65)

## أ- تخفيض التكاليف:

تهتم الإدارة أساساً على حساب التكاليف التي تكبدتها، لذا تساعد محاسبة التسيير على تخفيض التكاليف من خلال الرقابة الإدارية باعتبار أن الإدارة جهاز لضمان ذلك التخفيض المستمر للتكاليف واستخدام الموارد بكفاءة وفعالية عالية لتحقيق أهداف الشركة.

## ب- خلق القيمة:

يؤدي مراقبة التكاليف إلى تطوير مختلف الاستراتيجيات خاصة المتعلقة بالتسويق لضمان شروط النجاح في الأسواق مما يؤدي إلى خلق قيمة إضافية للمؤسسة، مما يسمح لها بكسب سمعة جيدة وهذا ما يؤثر إيجاباً على أداء المؤسسة من مختلف الجوانب.

## 2.2 . التكاليف:

إن مصطلح التكاليف يختلف مفهومه باختلاف أهداف علم المحاسبة وعلم الاقتصاد " فأهداف المحاسبة تختلف عن أهداف الاقتصاد مما يؤدي إلى تعريف مختلفة للتكلفة، فالتكاليف المحاسبية والتكاليف الاقتصادية هي مختلفة، وكذلك تعريف الربح هي أيضاً مختلفة". (Legoff, 1993, p. 202)

## 1.2.2 تعريف التكاليف

يمكن تعريف التكاليف بشكل عام على أنها " تعبير عن القيمة النقدية التي تدفع للحصول على سلعة أو خدمة، بهدف الحصول على حيازته وملكيته". (raimbault, 1996, p. 09)

وكما تعرف بأنها "مجموع الرسوم لعنصر محدد داخل نظام المحاسبة". (alazard & sépari,

2010, p. 47)

## 2.2.2 التمييز بين المصطلحات المتداخلة مع مصطلح التكاليف

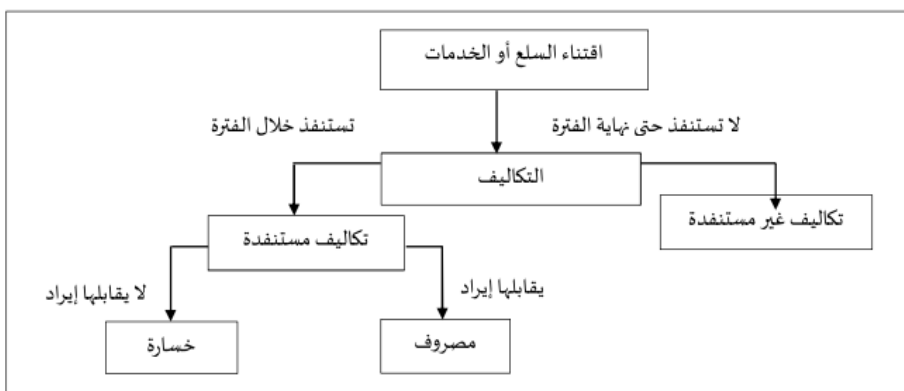
توجد العديد من المصطلحات المتداخلة مع مصطلح التكاليف، ومن أهمها مصطلح المصاريف والأعباء، والتي نوجزها في ما يلي:

أ- المصاريف: عبارة عن عملية "خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصرف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على النقود ومن الوهلة الأولى يتبادر إلى الذهن أنه بإمكان المؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والإيرادات السائلة، إلا أن هذا ليس ممكناً إلا في حالات مدة طويلة من حياة المؤسسة أو على المدى الطويل، نظراً لأن المصاريف والإيرادات لا تتزامن مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة، أي هناك تحمل مصاريف نظرية قبل أو بعد دفعها نقداً أو العكس بنسبة للإيرادات". (عدون، 1994، صفحة 13)

ب- الأعباء: وهي عبارة عن "نقصان المنافع الاقتصادية أثناء السنة المالية في شكل استهلاكات أو نقصان الأصول أو حدوث خصوم، ويكون من أثارها التقليل من رؤوس الأموال الخاصة بشكل آخر غير عمليات توزيع رؤوس الأموال على المساهمين." (شطاط، 2010، صفحة 134)

ومما سبق يمكن توضيح العلاقة بين التكلفة والمصرف والخسارة من خلال الشكل الموالي.

### الشكل رقم (01): يوضح العلاقة بين التكلفة والمصرف والخسارة



المصدر: (الرزق و خليل، 1999، صفحة 25)

### 3.2 إدارة التكلفة والتسيير الاستراتيجي لها

تميز الآونة الأخيرة بظهور تقنيات حديثة في إدارة التكلفة مما يسهل على المؤسسات التعرف على مسبباتها، وبالتالي تسهل عملية التحكم فيها واتخاذ الإجراءات المناسبة لتخفيضها.

#### 1.3.2 إدارة التكلفة:

ويقصد بإدارة التكلفة "استخدام الأدوات اللازمة والتي من أهمها أنظمة التكاليف لتتبع تنفيذ العمليات الحالية والمستقبلية، بغرض إنتاج المنتج بالجودة المطلوبة وتوصيل هذا المنتج في الوقت المناسب، علاوة على تخفيض تكلفته بهدف تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة في السوق، وتهدف فلسفة إدارة التكلفة إلى تتبع خطوات التحسين المستمر والقياس المقارن". (غضاب، 2013، صفحة 38)

#### 2.3.2 التسيير الاستراتيجي للتكلفة :

ويقصد به "عملية تتبع التكلفة على مدار حياة المنتج قصد الوصول بالتكلفة إلى أدنى حد ممكن، أي تحقيق الكفاءة في استخدام عوامل الإنتاج وإمداد الإدارة ببيانات عن أوجه النشاط المختلفة، فهي عبارة عن منهج متكامل وشامل يعتمد على أساليب وأدوات متناسقة من أجل تحقيق ميزة تنافسية بالتركيز على استراتيجية المؤسسة، العوامل المحركة للتكاليف، التخفيض المستمر للتكلفة، والهدف من



التسيير الاستراتيجي للتكلفة هو تحقيق ميزة تنافسية وتعظيم الأرباح في الأجلين وإضافة قيمة لأصحاب المصالح، وتخفيض التكاليف مع الحفاظ على متطلبات العملاء كان لابد من تطبيق أساليب إدارية حديثة تعمل على تحقيق تلك الأهداف الاستراتيجية." (براهمية، 2016، صفحة 125)

### 3. عرض الأدوات الحديثة لمحاكاة التسيير:

ترتكز محاكاة التسيير على عدة تقنيات وأدوات حديثة، وأهمها ما يلي:

#### 1.3 التكاليف على أساس الأنشطة ABC :

تعتبر هذه التقنية من أكثر التقنيات شيوعا واستخداما، لما لها من مزايا عديدة وسهولة في التطبيق مقارنة بالتقنيات الأخرى.

##### 1.1.3 تعريف تقنية التكلفة على أساس الأنشطة ABC

لقد تعددت تعاريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC حسب اختلاف وجهات النظر فقد عرفت على أنها " طريقة تعود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف، عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة أو ما يسمى بالموارد على الأنشطة التي استفادت منها، ومن ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات." (مشاش، 2017)

وتركز التكاليف القائمة على النشاط على الأنشطة، وعلى سبيل المثال " مصنع الإطارات التي تنتج خمسة نماذج من الإطارات لديها عملية التخزين، عملية فحص الجودة، وعملية التعبئة والتغليف، كل منها هو عبارة عن "نشاط" وتصبح تكاليف تلك الأنشطة القاعدة الأساسية لقياس تكاليف المنتجات والخدمات." (Horngren, 2012, p. 882)

إن التكلفة على أساس النشاط يقسم إجمالي عملية الإنتاج إلى الأنشطة، ومن ثم تعيين تكاليف المنتجات على أساس كمية الإنتاج، ولقد تم تطبيق هذه التقنية شركات عالمية مثل: DEEL ، كوكا كولا.

##### 2.1.3 خطوات تطبيق تقنية التكلفة على أساس الأنشطة

يقوم تطبيق نظام ABC على ثلاثة خطوات أساسية وهي: (مشاش، 2017)

#### الخطوة الأولى: تحديد وتحليل الأنشطة ومواردها

- ✓ يبدأ نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بتحليل الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج أو أداء خدمة معينة، أي يتم التعرف على الأنشطة وتحديدتها.
- ✓ إعداد خريطة تدفق الأنشطة يبين فيها تفصيل كل خطوة في عملية التصنيع، بدءا من استلام المواد الخام إلى غاية فحص وتسويق المنتج النهائي، مع مراعاة تسجيل كل شيء على هذه الخريطة.
- ✓ تصنيف الأنشطة إلى الأنشطة التي تضيف القيمة والأنشطة التي لا تضيف القيمة، حيث يمكن تخفيض تكلفتها، فمن مصلحة المؤسسة إلغاؤها بما يضمن تنفيذ الأنشطة بأقل وقت وأقل تكلفة.

### الخطوة الثانية: تحديد تكاليف الأنشطة

- ✓ تتضمن تكاليف الأنشطة جميع العوامل الإنتاجية الموظفة لتنفيذ هذه الأنشطة حيث تتكون هذه العوامل الإنتاجية من أفراد، آلات، نظم الحاسب الآلي وموارد أخرى يمكن استخدامها وتبويبها.
- ✓ تحديد هذه التكاليف وتتم بثلاثة مراحل انطلاقاً من تحديد العلاقة بين الأنشطة وتكاليف المواد، وذلك من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد والمخرجات لكل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد العلاقة السببية هو مقياس مسبب التكلفة والذي يكون مقياساً هاماً لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج لكل وحدة.

### الخطوة الثالثة: تحديد تكاليف المنتجات

- ويتم تحديد هذه التكاليف من خلال تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات انطلاقاً من تحديد العلاقة بين الأنشطة والمنتجات وتحديد مسبب الأنشطة بتوزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات التي تستهلك هذه الأنشطة، وبعدها يحدد نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة، حيث أن كلفة الوحدة الواحدة من مسبب الأنشطة تساوي إجمالي تكاليف الأنشطة مقسماً على إجمالي عدد وحدات مسببات الأنشطة، ونصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة يساوي إلى تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب الأنشطة ضرب مجموع ما استهلكه المنتج.

### 3.1.3 مزايا تطبيق تقنية التكلفة على أساس الأنشطة ABC

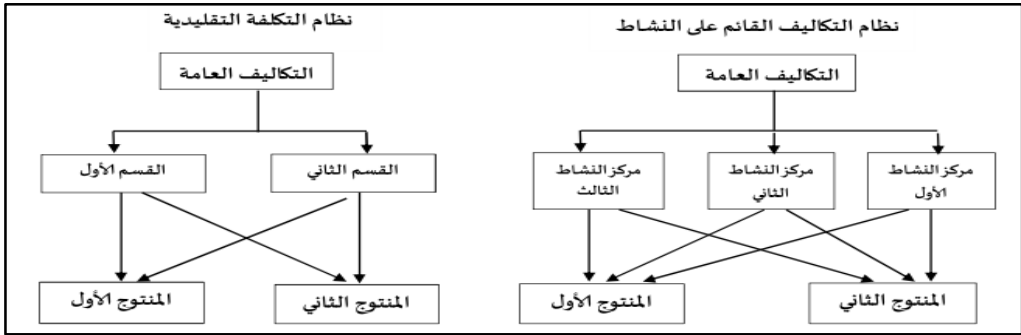
- إن تطبيق التكاليف القائمة على الأنشطة يمنح المؤسسة عدة مزايا اقتصادية ومالية، ومن أهمها مايلي: (Weygandt, 2012, p. 991)

- ✓ تسمح بتحديد تكلفة المنتج بدقة كبيرة؛
- ✓ السيطرة على التكاليف المختلفة؛
- ✓ زيادة الوعي والمسئولية بالتحكم بالأنشطة التي تولد التكاليف؛
- ✓ تساهم بتحديد أسعار البيع؛
- ✓ معرفة سعر التكلفة؛
- ✓ تساعد في تحقيق الربحية المطلوبة؛
- ✓ تساعد المؤسسة على التسيير الجيد؛
- ✓ يساعد إدارة المؤسسة على اتخاذ مجموعة من القرارات المتعلقة بالانتاج، خاصة القرارات المتعلقة بالتخلي على إنتاج منتج معين أو زيادة إنتاجه.

## 4.1.3 الفرق بين التكلفة على أساس الأنشطة والنظم التقليدية

الفرق الرئيسي بين التكلفة على أساس الأنشطة والنظم التقليدية، هو أن التكلفة على أساس الأنشطة يستخدم نظام التكاليف القائم على النشاط منفصلة ويعتمد على معدل التخصيص، والشكل الموالي يوضح الفرق بينهما.

الشكل رقم (02): الفرق بين نظام التكاليف القائم على النشاط ونظام التكاليف التقليدية



المصدر: (Edmonds, 2011, p. 808)

من خلال الشكل يمكن القول أن نظام التكاليف القائم على النشاط يساعد في تتبع التكاليف باستخدام ما يسمى بعلاقة "السبب والنتيجة" وتلعب المعايير أيضا دورا هاما في النظم القائمة على النشاط، حيث يتم تحديد تكلفة النشاط بمقدار الموارد التي يستهلكها كل نشاط، كما يكمن الفرق بين التكلفة على أساس الأنشطة والنظم التقليدية في معايير توزيع التكاليف غير المباشرة، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الموالي.

الجدول رقم (01): يوضح معايير التكاليف غير المباشرة حسب التوزيع التقليدي وطريقة ABC

التوزيع التقليدي للتكاليف غير المباشرة	توزيع التكاليف غير المباشرة باستخدام نظام ABC
تحديد مراكز التكلفة وتجميع التكاليف فيها وتحدد مراكز التكلفة.	تحديد الطريقة التي تحرك من خلالها المنتجات جميع الأنشطة في المشروع وتعريف أو تحديد التكلفة المناسبة.
تجميع التكاليف في مراكز التكلفة.	تجميع التكاليف في أوعية تكلفة الأنشطة.
تحديد معدل التكاليف غير المباشرة لكل مركز تكلفة.	تحديد معدل تحريك التكلفة بالنسبة لكل وعاء تكلفة النشاط.
توزيع التكلفة على المنتجات المختلفة باستخدام معدل تكلفة محسوب.	توزيع التكلفة على المنتجات طبقا لطلب المنتج على النشاط الذي يقود التكلفة.

المصدر: (Wilder, 2002, p. 257)

### 2.3 الإدارة على أساس الأنشطة ABM :

ظهر توجه واهتمام كبير حول ربط معلومات نظام ABC حول الأنشطة بالإدارة، وأدت إلى ظهور تقنية الإدارة على أساس الأنشطة ABM.

#### 1.2.3 تعريف تقنية الإدارة على أساس الأنشطة ABM:

وقد عرفت هذه التقنية بأنها " تحليل الأنشطة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات، فنجد نظام الإدارة على أساس الأنشطة أساسا قائما على تحليل الأنشطة وهي تهتم بإدارة الأنشطة، بهدف تقليل التكاليف وبالتالي تحسين الربحية." (التكريتي، 2007، صفحة 31)

#### 2.2.3 مراحل تطبيق نظام ABM

يقوم نظام ABM على رؤية استراتيجية مرورا بالمرحلتين التاليتين: (صليمان، 2017)

##### المرحلة الأولى: تحليل الأنشطة

يهدف تحليل الأنشطة إلى تحسين الأداء التشغيلي لها من خلال معرفة السبب الذي قامت من أجله وبأي طريقة سيتم القيام بها، هذا التحليل يمكن من تصنيف الأنشطة إلى أنشطة مضيئة للقيمة والتي يجب العمل على تخفيض تكاليفها وتميزها بمواصفات خاصة تضمن جاذبية المنتجات، وتحديد الأنشطة غير المضيئة للقيمة والتي يجب العمل على إقصائها أو تخفيضها إلى أدنى حد ممكن والذي يستند إلى مفهوم تحليل القيمة.

##### المرحلة الثانية: دراسة العوامل المسببة

العمل على تحديد الأنشطة الأقل أهمية، وكذا الأنشطة غير المؤداة بطريقة جيدة، من خلال معرفة العوامل المسببة لهذه الأنشطة والتي تمكن من الوقوف عند نقاط التشغيل، على سبيل المثال: انتقال المنتج داخل المصنع ( بين مرحلتين للإنتاج) يعتبر نشاطا غير مهم أي نشاط بدون قيمة من وجهة نظر المستهلك، إلا أنه لا يمكن إلغاء هذا النشاط مادام هناك مرحلتين منفصلتين عمليا، لكن يمكن إعادة تنظيم المصنع، أي العمل على تقليص المسافة إلى أدنى حد ممكن بين العمليتين، باعتبار أن المسافة هي العامل المسبب للنشاط، وبالتالي إقصاء نشاط الانتقال باعتباره نشاط بدون قيمة.

##### المرحلة الثالثة: قياس أداء الأنشطة

تقيم أداء كل نشاط بطريقة تعكس مدى مساهمة كل نشاط في تحقيق إستراتيجية المؤسسة، أي الأهداف المراد الوصول إليها، وذلك باستخدام معايير مالية وغير مالية لقياس الأداء، أي اختيار مؤشر لقياس أداء النشاط على حسب طبيعة النشاط.

## المرحلة الرابعة: تخفيض التكاليف

إن تقييم أداء الأنشطة يساعد على تخفيض التكاليف المسببة لها إلى أدنى مستوى ممكن، مما يدفع المؤسسة إلى التحسين المستمر نحو تطوير أداؤها وتحسين الجودة، بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها المستهلك.

## 3.2.3 أهمية نظام ABM

تكمن أهمية تقنية ABM حسب Philippe denerripon في ما يلي: (deherripon, 1997, p. 53)

- ✓ تعتبر أداة فعالة في مراقبة التسيير؛
- ✓ تزود المؤسسة بالمعلومات الضرورية؛
- ✓ تساعد المؤسسة على اتخاذ القرارات؛
- ✓ تساعد في تحسين أداء المؤسسة.

## 4.2.3 الفرق بين ABM و ABC

توجد العديد من الفروقات والاختلافات، ويمكن توضيح بعض نقاط الاختلاف بين النظامين السابقين من خلال الجدول الموالي.

## الجدول رقم (02): يوضح الفرق بين نظام ABM و ABC

ABM	ABC
التركيز على تخفيض التكاليف وتحميلها على وحدة الخدمة.	التركيز على توزيع التكاليف وتحميلها على وحدة الخدمة بدقة.
دراسة إجراءات إدارة تلك التكلفة وتقليلها إلى أقل درجة ممكنة دون التأثير على الجودة في الأداء.	قياس التكلفة التي يتوجب دفعها من خلال تحديد الأنشطة اللازمة لأداء الخدمة.
التركيز على التكاليف التي سيتم دفعها على الأنشطة المستخدمة لتحقيق أفضل أداء ممكن.	التركيز على التكاليف الفعلية والتي حددت ضمن الميزانية.
قياس التكلفة أفقياً من خلال عمليات البنك والتبادل فيما بينهما.	قياس التكلفة عمودياً عن طريق مركز التكلفة
تحديد تكلفة المنتج بهدف تحسين قرارات التسعير والتطوير والتحسين المستمر للتخطيط الاستراتيجي وبما يحقق الربحية من الزبائن وتحليلها.	تحديد تكلفة المنتج بما تم استهلاكه من قبل الأنشطة المستخدمة في الأداء وتطوير وتحسين القرارات التشغيلية.

المصدر: (البشتاوي، 2014، صفحة 1877)

## 3.3 بطاقة الأداء المتوازنة (BSC).

بالإضافة إلى التقنيات السابقة تم إضافة بعدا جديدا في قياس الأداء، خاصة بعد تحول اهتمام المنظمات نحو احتياجات الزبائن من حيث التكلفة والنوعية بذلك فإن تلك الرؤيا استحدثت تقنية جديدة لقياس الأداء، سميت بتقنية بطاقة الأداء المتوازنة.

## 1.3.3 تعريف تقنية بطاقة الأداء المتوازنة

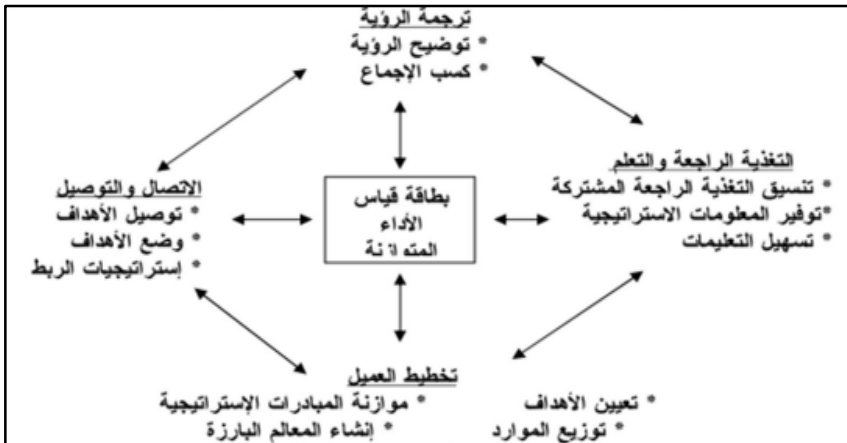
تعددت تسميات بطاقة الأداء المتوازنة فمنهم من سماها بطاقة الأهداف المتوازنة، ومنهم من سماها بطاقة الإنجازات المتوازنة... الخ، وتعرف بطاقة الأداء المتوازنة بأنها "مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية التي تقدم لمدرء الإدارات العليا صورة واضحة وشاملة عن أداء منظماتهم." (الخصاونة، 2013، صفحة 31)

وتعرف أيضا على أنها "نظام إداري يهدف إلى مساعدة المؤسسة على ترجمة استراتيجيتها إلى مجموعة من الأهداف، وذلك باعتبار أن التقارير المالية لم تعد الطريقة الوحيدة للمؤسسة من تقييم نشاطها وإعداد سياساتها المستقبلية." (Kaplan & Norton , 1992, p. 71)

## 2.3.3 العناصر الرئيسية لبطاقة قياس الأداء المتوازنة

يتفق معظم العلماء على العناصر الرئيسية الأربعة، والتي يوضحها الشكل الموالي.

الشكل رقم (03): يوضح العناصر الأربعة الرئيسية لبطاقة قياس الأداء المتوازن



المصدر: (جمعة، 2005)

من خلال الشكل نلاحظ توفر بطاقة الأداء المتوازنة على أربعة رؤى وهي: مالية، العميل، العمليات الداخلية، والتعلم والنمو وهي تمثل الحد الأدنى، بحيث يمكن اشتقاق بعض العناصر الفرعية الأخرى.

## 3.3.3 الأبعاد الأساسية لبطاقة الأداء المتوازنة

وتشمل على الأبعاد التالية: (رايس، 2015، صفحة 347)

- البعد الزمني: حيث تهتم عمليات قياس الأداء بثلاثة أبعاد زمنية هي الأمس واليوم وغدا.
- البعد المالي وغير المالي: من خلال مراقبة النسب الرئيسية المالية وغير المالية بصورة متواصلة.
- البعد الاستراتيجي: وتهتم بعمليات قياس الأداء قصير المدى و طويلة المدى.
- البعد البيئي: تهتم بعمليات قياس الأداء بكل من الأطراف الداخلية والخارجية عند القيام بتطبيق المؤشرات.

## 4.3.3 خطوات إعداد بطاقة الأداء المتوازنة

ترتكز خطوات إعداد بطاقة الأداء المتوازن بالتركيز على المستويات العليا في المؤسسة إلى المستويات الدنيا، وتختلف خطوات إعداده من باحث لأخر ومن مؤسسة لأخرى بسبب اختلاف الأهداف ومتغيرات المحيط الاقتصادي والتكنولوجي، والشكل الموالي يوضح هذه الخطوات.

الشكل رقم (04): يوضح خطوات إعداد بطاقة الأداء المتوازن



المصدر: (Kaplan & Norton, 1993, p. 134)

#### 4. الميزة التنافسية للمؤسسة :

يعتبر تحقيق الميزة التنافسية من بين الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، ولا يتحقق ذلك إلا بعد تحكم المؤسسة في تكاليفها بشكل أفضل مقارنة بالمنافسين الآخرين.

#### 1.4. تعريف الميزة التنافسية:

يعرف علي السلمي الميزة التنافسية على أنها " المهارة أو التقنية أو المورد المتميز الذي يتيح للمنظمة إنتاج قيم ومنافع للعملاء تزيد عما يقدمه لهم المنافسون، ويؤكد تميزها واختلافها عن هؤلاء المنافسين من وجهة نظر العملاء الذين يتقبلون هذا الاختلاف والتميز، حيث يحقق لهم المزيد من المنافع والقيم التي تتفوق على ما يقدمه لهم المنافسون الآخرون". (السلمي، 2001، صفحة 104)

#### 2.4 استراتيجة التنافس

يقصد باستراتيجية التنافس مجموعة متكاملة من الأعمال التي تؤدي إلى تحقيق ميزة تنافسية متواصلة ومستمرة عن بقية المنافسين، وقصد تحقيق المؤسسة أسبقية على منافسها تستند المؤسسات إلى تطبيق استراتيجية معينة للتنافس، وهي: (بوشناف، 2002، الصفحات 28-32)

#### 1.2.4 استراتيجة قيادة التكلفة

تهدف هذه الاستراتيجية إلى تحقيق تكلفة أقل بالمقارنة مع المنافسين وهناك عدة دوافع تشجع الشركات على تحقيقها وهي: توافر اقتصاديات الحجم، الآثار المترتبة على منحى التعلم أو الخبرة، وجود فرص مشجعة على تخفيض التكلفة وتحسين الكفاءة، وتحقيق هذه الاستراتيجية عدة مزايا من بينها:

- ◀ ما يتعلق بالمنافسين، فالشركات المنتجة بتكلفة أقل تكون في موقع أفضل من حيث المنافسة على أساس السعر؛
- ◀ ما يتعلق بالمشتريين: فالشركة المنتجة بتكلفة أقل تتمتع بحصانة ضد العملاء الأقوياء، حيث لا يمكنهم المساومة على تخفيض الأسعار؛
- ◀ ما يتعلق بالموردين: فالشركة المنتجة بتكلفة أقل يمكنها في بعض الحالات أن تكون في مأمن من الموردين الأقوياء، وخاصة في حالة ما إذا كانت اعتبارات الكفاءة تسمح لها بتحديد السعر وتحقيق هامش ربح معين لمواجهة ضغوط ارتفاع أسعار المدخلات الهامة والحرجة؛
- ◀ ما يتعلق بدخول المنافسين المحتملين إلى السوق: فالشركة المنتجة بتكلفة أقل تحتل موقعا تنافسيا ممتازا، يمكنها من تخفيض السعر ومواجهة أي هجوم من المنافس الجديد؛
- ◀ ما يتعلق بالسلع البديلة: فالشركة المنتجة بتكلفة أقل مقارنة مع منافسها يمكنها استخدام تخفيضات السعر كسلاح ضد السلع البديلة والتي قد تتمتع بأسعار جذابة.



## 2.2.4 استراتيجية التمييز

هناك العديد من المداخل لتمييز منتج إحدى الشركات عن الشركات المنافسة وهي تشكيلات مختلفة للمنتج، سمات خاصة بالمنتج، تقديم خدمة ممتازة، توفير قطع الغيار، والتصميم الهندسي والأداء، جودة غير عادية (متميزة)، الريادة التكنولوجية، مدى واسع من الخدمات المقدمة، وجود خطأ متكاملًا من المنتجات، وأخيرا سمعة جيدة، وتزايد درجات نجاح استراتيجية التمييز في حالة ما إذا كانت الشركة تتمتع بمهارات وجوانب كفاءة لا يمكن للمنافسين تقليدها بسهولة، و من أهم مجالات التمييز التي تحقق ميزة تنافسية أفضل ولفترة زمنية أطول هي:

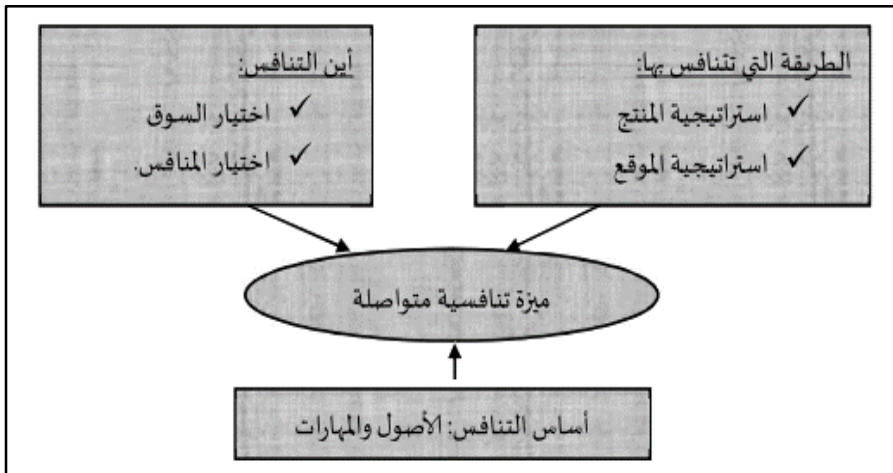
- ◀ التمييز على أساس التفوق التقني؛
- ◀ التمييز على أساس الجودة؛
- ◀ التمييز على أساس تقديم خدمات مساعدة أكبر للمستهلك؛
- ◀ التمييز على أساس تقديم المنتج قيمة أكبر نظير المبلغ المدفوع فيه.

## 3.2.4 استراتيجية التركيز

تهدف استراتيجية التركيز أو التخصص إلى بناء ميزة تنافسية والوصول إلى موقع أفضل في السوق، من خلال إشباع حاجات خاصة لمجموعة معينة من المستهلكين، أو بواسطة التركيز على سوق جغرافي محدود، أو التركيز على استخدامات معينة للمنتج. فالسمة المميزة لاستراتيجية التركيز هي تخصص الشركة في خدمة نسبة معينة من السوق الكلي وليس كل السوق.

ومما سبق يمكن تلخيص أهم مكونات استراتيجيات التنافس من خلال الشكل الموالي.

الشكل رقم (05): مكونات استراتيجية التنافس.



المصدر: (شيقارة، 2005، صفحة 14)

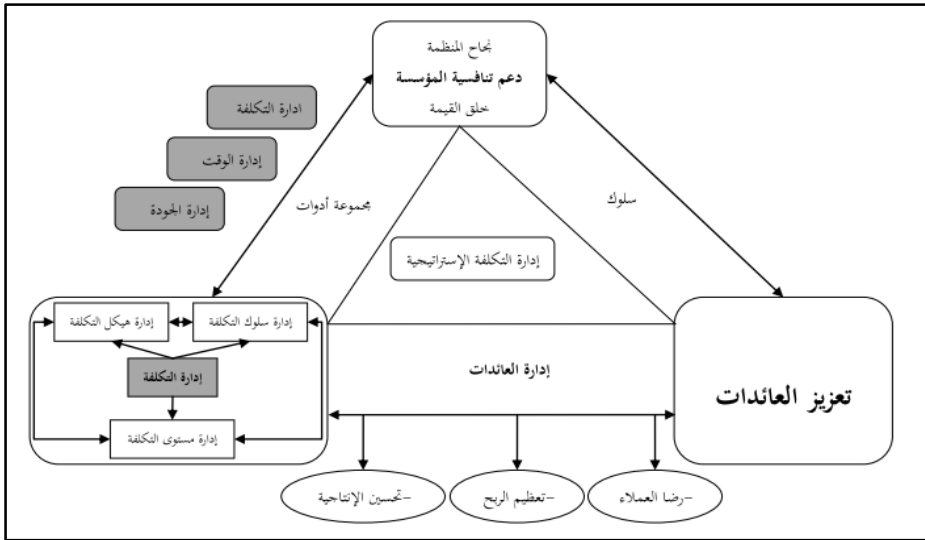
## 5. علاقة أدوات محاسبة التسيير الحديثة بتحسين الميزة التنافسية للمؤسسة:

نحاول من خلال هذا العنصر توضيح العلاقة بين متغيري الدراسة، حيث نوضح علاقة أدوات محاسبة التسيير الحديثة والمختلفة مع بعضها البعض، بالإضافة إلى توضيح العلاقة بينها وبين تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة.

### 1.5 علاقة أدوات محاسبة التسيير الحديثة مع بعضها

ومما سبق ورغم الاختلاف بين مختلف هذه التقنيات، يمكن القول أنها تعتبر بمثابة استراتيجية تهدف إلى تحقيق هدف مشترك وهو تخفيض التكاليف، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل الموالي.

#### الشكل رقم (06): يوضح الأهداف المشتركة لأدوات محاسبة التسيير الحديثة



المصدر: (جاب الله، 2017، صفحة 189)

من خلال الشكل نلاحظ مدى تكامل أدوات محاسبة التسيير الحديثة المختلفة مع بعضها، من خلال هدفها المشترك وهو نجاح المؤسسة عن طريقة تدعيم ميزتها التنافسية.

### 2.5 علاقة أدوات محاسبة التسيير الحديثة بتحسين الميزة التنافسية للمؤسسة

تعتبر التقنيات والأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير الركيزة الأساسية في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة، وذلك من خلال التتبع الأحسن للتكاليف والعمل على تخفيضها من خلال معرفة مسبباتها مما يؤدي إلى تخفيض سعر التكلفة، وبالتالي المساهمة الفعالة في تحسين الميزة التنافسية، ويمكن توضيح العلاقة بين أدوات محاسبة التسيير الحديثة بتحسين الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال الشكل الموالي.

الشكل رقم (07): يوضح علاقة أدوات محاسبة التسيير الحديثة بتحسين الميزة التنافسية للمؤسسة



المصدر: حسب تصور الباحثان

#### 6. نتائج الدراسة ومناقشتها:

مما سبق ندرك مدى تأثير أدوات محاسبة التسيير الحديثة المختلفة على تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة، من خلال الاهتمام بأول خطوة وهي اختيار أدوات التسيير المناسبة وذلك بسبب اختلاف خصائص المؤسسات مع بعضها البعض نتيجة عدة عوامل، لذلك تعتبر هذه الخطوة مهمة جدا تعكس مدى كفاءة الميسرين في قراءة خصائص المؤسسة ومحيطها الاقتصادي، كما يتوجب عليهم أيضا استعمال هذه الأدوات بالطريقة الصحيحة مع تعديلها وتكييفها باستمرار لمواكبة بعض التغيرات الطارئة، مع التشخيص العميق لمسببات التكلفة والتحكم فيها عند بداية العملية الانتاجية، مع ضرورة استراتيجيات جيدة من أجل تخفيضها.

## 7. خاتمة:

من خلال هذه المداخلة التي حاولنا تسليط الضوء على مدى تأثير أدوات التسيير الحديثة في تحسين تنافسية المؤسسة، حيث تم التركيز على ثلاثة أدوات فقط من بين عدة أدوات أخرى نظرا لسهولة تطبيقها وقبولها من طرف معظم الباحثين والخبراء، فضلا على شموليتها خاصة بطاقة الأداء المتوازن، حيث تم التطرق بنوع من التفصيل إلى مفهومها ومراحل تطبيقها عمليا في المؤسسات، كما تم تسليط الضوء على الأثر المرجو من خلال معرفة مزاياها والمتمثل أساسا في تتبع أحسن مسببات التكلفة مما يسمح للإدارة وضع استراتيجيات مناسبة من أجل تخفيضها، وهذا ما يؤدي حتما إلى تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة وبالتالي تحسن الأداء الكلي، مما يسمح لها بالنمو على غرار الشركات العالمية والتي تبنت هذه الأدوات وتحسينها باستمرار، ومما سبق نستعرض أهم النتائج والتوصيات في ما يلي:

## أولا النتائج:

- ❖ تساهم الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير في توفير معلومات ملائمة وذات مصداقية للإدارة، مما يحسن من جودة اتخاذ مختلف القرارات، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى؛
- ❖ تساعد الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير في تتبع مسببات التكلفة منذ بداية النشاط، وتعمل على تبني استراتيجيات مناسبة من أجل تخفيض التكاليف مما يحسن من تنافسية المؤسسة، وهذا ما يثبت كذلك صحة الفرضية الثانية؛
- ❖ لجوء معظم المؤسسات العالمية على غرار شركة كوكا كولا وشركة DEEL على تبني أدوات حديثة لمحاسبة التسيير، أدى إلى نجاحها وتوسعها وتحسين أداءها على الصعيد العالمي مقارنة بالمؤسسات التي تطبق الأدوات التقليدية، وهذا ما يثبت أيضا صحة الفرضية الثالثة؛
- ❖ إن استعمال هذه الأدوات بطريقة صحيحة يؤدي إلى تقليص التكاليف، مما يؤدي إلى تحسين تنافسية المؤسسة خاصة في بيئة التصنيع الحديثة، والتي تتميز بشدة المنافسة وظهور تقنيات حديثة في مختلف المجالات.

## ثانيا التوصيات:

- ❖ ضرورة تبني المؤسسات لأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير واختيار الأداة المناسبة، حسب خصائص المؤسسة ومحيطها الاقتصادي والقانوني؛
- ❖ ضرورة تكوين المسؤولين من أجل تعلم هذه التقنيات الحديثة وتطبيقها على المؤسسات. إلى جانب تعيين معارفهم خاصة المتعلقة بهذه الأدوات الحديث؛
- ❖ الاستفادة من تجارب المؤسسات الرائدة العالمية في هذا المجال.

## 8. قائمة المراجع:

- alazard , C., & sépari, S. (2010). Contrôle de gestion manuel et applications, 2ème édition. Paris: Dunod.
- Kaplan , R., & Norton, D. (1993). putting the balanced scorecard to work,. london: harvard business review,.
- Kaplan, R., & Norton , D. (1992). The balanced scorecard, measures that drive performance,. london: Harvard business review.
- deherripon, P. (1997). gestion par activités , . paris, France : édition expert comptable media.
- Edmonds, a. o. (2011). Fundamental Managerial Accounting Concepts, Sixth edition, . New York: Published by McGraw-Hill/Irwin.
- giraud, e. a. (2004). contrôle de gestion et pilotage de la performance 2ème édition . paris: gualino éditeur.
- Hornngren, a. o. (2012). Accounting, ninth édition, . england: publishing in Pearson Prentice Hall.
- Legoff, J.-P. (1993). Économie managerial marchés (soutien a la décision concurrence). canada: presses de l'université du Québec.
- raimbault, G. (1996). Comptabilité analytique et gestion prévisionnelle, 2ème édition. Alger: édition Chihab.
- Weygandt, a. o. (2012). accounting principles, ten édition. usa: printed and bound Donnelley.
- Wilder, a. o. (2002). Management Accounting Quarterly. USA: New Jersey, prentice Hill.
- ابراهيم براهيمية. (2016). التسيير الإستراتيجي للتكلفة مدخل لاتخاذ القرار وتحسين تنافسية المؤسسة الإقتصادية – دراسة حالة المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي. . الجزائر: مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 12، العدد الخامس عشر.
- اسماعيل يحي التكريتي. (2007). المحاسبة الادارية قضايا معاصرة. عمان الأردن: دار حامد للنشر والتوزيع.
- جمعة و. أ. (2005). منهج مقترح لتطبيق بطاقة الأداء المتوازنة في الشركات الصغيرة في ظل اقتصاد مبني على المعرفة، ضمن فعاليات المؤتمر العلمي السنوي الدولي الخامس والموسم باقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية، أيام 2005/04/ 27-25. الأردن: كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الزيتونة.
- رانية غصاب. (2013). إستخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة التسيير، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الإقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية. بسكرة الجزائر: جامعة محمد خيضر.

- سليمان البشتاوي. (2014). الاتجاهات الاستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والادارة على أساس الأنشطة ABM و ABC نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها، المجلد 28، العدد 08. فلسطين: مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية).
- صالح عبد الله الرزق ، وعطاء الله وراذ خليل. (1999). محاسبة التكاليف الفعلية. عمان، الأردن: دار زهران للنشر والتوزيع.
- علي السلمي. (2001). إدارة الموارد البشرية الاستراتيجية. القاهرة، : دار غريب للنشر والطباعة.
- عمار بوشناف. (2002). الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية: مصادرها، تنميتها و تطويرها، مذكرة ماجستير في علوم التسيير . الجزائر: جامعة الجزائر.
- غانم شطاط. (2010). النظام المحاسبي المالي. الجزائر: نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع.
- قاسم ابراهيم الحبيطي. (2003). نظام المعلومات المحاسبية. العراق: وحدة الحداثة للطباعة والنشر.
- قدوري هودة صليمان. (2017). مداخلة بعنوان التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، و الموازنة على أساس الأنشطة (ABC, ABM, ABB)، ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول " مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع" المنعقد يوم 2017/04/25. الجزائر: بجامعة البليدة 02.
- نادية مشاش. (2017). مداخلة بعنوان أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في دعم مراقبة التسيير ورفع أداء المؤسسة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول " مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع" يوم 2017/04/25. الجزائر: جامعة البليدة 02.
- ناصر دادي عدون. (1994). تقنيات مراقبة التسيير محاسبة تحليلية، الجزء الثاني. الجزائر: دار المحمدية.
- هجيرة شيقارة. (2005). الاستراتيجية التنافسية ودورها في أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير . الجزائر: جامعة الجزائر.
- هدى جاب الله. (2017). دور أدوات إدارة التكلفة في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة دكتوراه في علوم التسيير،. الجزائر: جامعة محمد خيضر بسكرة.
- وفاء رايس. (2015). أهمية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسات الاستشفائية عرض بعض التجارب . الجزائر: مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية العدد السابع عشر، جامعة محمد خيضر بسكرة.
- يعي الخصاونة. (2013). أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في تحسين مصفوفة الأداء المصرفي. الجزائر: مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية العدد الرابع عشر جامعة محمد خيضر بسكرة، .

## الإفصاح الإلكتروني – لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) أنموذجا

## Electronic Disclosure - Extensible Business Reporting Language as a model

عقاب سليمة<sup>1</sup>، بغريش محمد<sup>2</sup>Akab salima<sup>1</sup>, Beghriche mohamed<sup>2</sup><sup>1</sup> جامعة عبد الحميد مهري – قسنطينة 2، الجزائر، [salima.akab@univ-constantine2.dz](mailto:salima.akab@univ-constantine2.dz)<sup>2</sup> جامعة عبد الحميد مهري – قسنطينة 2، الجزائر، [mohamed.beghriche@univ-constantine2.dz](mailto:mohamed.beghriche@univ-constantine2.dz)

## ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) كأداة لتطوير الإفصاح المحاسبي الإلكتروني، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال استعراض بعض التجارب الدولية والعربية.

خلصت الدراسة إلى أن لغة XBRL هي لغة رقمية عالمية موحدة فرضتها التطورات التكنولوجية، حيث تلعب دورا هاما في تطوير الإفصاح الإلكتروني من خلال تبسيط إجراءات نشر القوائم والتقارير المالية، إضافة إلى إمكانية إجراء تحليلات ومقارنات في وقت أقل لاتخاذ القرارات المناسبة. كلمات مفتاحية: لغة تقارير الأعمال الموسعة، الإفصاح الإلكتروني، القوائم والتقارير المالية، لغة رقمية.

**Abstract:**

This study aimed to shed light on the Extensible Business Reporting Language (XBRL) as a tool for developing electronic accounting disclosure, and the descriptive analytical approach was relied upon by reviewing some international and Arab experiences.

The study concluded that XBRL is a unified global digital language imposed by technological developments, as it plays an important role in the development of electronic disclosure by simplifying the procedures for publishing financial statements and reports, in addition to the possibility of conducting analyzes and comparisons in less time to make appropriate decisions.

**Keywords:** keywords; keywords; keywords; keywords; keywords.

**Jel Classification Codes:** M 41, O57

## 1. مقدمة:

الإفصاح هو أحد أهم المبادئ الأساسية في المحاسبة التي يتبعها المحاسبون في إعداد القوائم والتقارير المالية، والذي يتم بموجبه توفير المعلومات المهمة والضرورية التي يحتاجها مختلف المستخدمين للحكم على الأوضاع المالية للمؤسسة، فبعد قياس وتسجيل الأنشطة الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة وإثباتها في الدفاتر المحاسبية يتم الإفصاح عنها لمختلف المهتمين بنتائج أعمال المؤسسة، إلا أنه ومع ظهور اقتصاد المعرفة والانتشار الواسع لاستخدام الانترنت، حدثت تغيرات كثيرة فرضت تحديات جديدة لمهنة المحاسبة، وخاصة في مجال نشر وتوصيل القوائم والتقارير المالية، ومدى إمكانية تعزيز هذا الدور لتحقيق جودة المعلومات المالية المنشورة والاستجابة لاحتياجات مختلف المستخدمين في الوقت المناسب وبالشكل المناسب، وفي هذا الإطار ظهر ما يعرف بالإفصاح الإلكتروني لتقريب التفاعل بين بيئات الأعمال المختلفة، ولتسهم بصورة أكثر فعالية في توحيد الممارسات المحاسبية في مختلف هذه البيئات، وذلك باستخدام الوسائل الالكترونية في نشر القوائم والتقارير المالية بما في ذلك الايضاحات والهوامش وتقارير مراجعي الحسابات وتقارير الإدارة وأي تقارير أخرى مهمة لفهم أفضل لمحتويات القوائم المالية.

ونظرا لتباين طرق إعداد ونشر القوائم المالية إلكترونيا في ظل غياب طريقة موحدة، تعددت طرق الإفصاح الإلكتروني وظهرت حالة من الفوضى في نشر القوائم المالية عبر شبكة الأنترنت، وهو ما شكل صعوبة لدى المستثمرين في التعامل مع هذه القوائم ومقارنتها مما يفقدها أهميتها، فازدادت المطالبات العالمية نحو وجود طريقة معيارية وقياسية موحدة لإعدادها ونشرها إلكترونيا، ونتيجة لذلك ظهرت لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) كلفة معيارية للإفصاح الإلكتروني، والتي تمثل إطارا عاما موحدا يمكن الاعتماد عليه في إعداد ونشر القوائم المالية إلكترونيا، مما يسهل من تبادلها وتحليلها بمنتهى الكفاءة وبتكلفة منخفضة، كما تمكن الأطراف المهتمة من قراءتها ومعالجتها بشكل آلي مما يساهم في زيادة جودة معلوماتها، ولتحقيق هدف تبني لغة (XBRL) وتوسيع استخدامها، اهتمت المنظمات المهنية والهيئات الدولية في كثير من دول العالم بدعمها، كما بدأت الجهات المنظمة لأسواق الأوراق المالية العالمية والعديد من المؤسسات في مختلف دول العالم بتبنيها كمعيار تقني للإفصاح الإلكتروني، كما تسعى بقية الدول الأخرى تدريجيا لتوعية المؤسسات بشتى أنواعها بضرورة استخدامها، وذلك لما تقدمه من معلومات عالية الجودة تنعكس على كفاءة أسواق الأوراق المالية وعلى تطوير الإفصاح المحاسبي الإلكتروني.



## 1.1. إشكالية الدراسة:

انطلاقا مما سبق تتمحور إشكالية دراستنا حول السؤال الجوهرى التالي:

كيف تساهم لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) في تحسين وتطوير الإفصاح الإلكتروني؟

وينبثق عن هذا التساؤل الرئيسى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مفهوم الإفصاح الإلكتروني، وما هي أساليبه؟
- ما مفهوم لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) وما هي أهميتها في تطوير الإفصاح الإلكتروني؟
- ما هي الجهود الدولية والعربية المبذولة لتوسيع استخدام لغة XBRL؟

## 2.1. فرضيات الدراسة:

- تلعب لغة (XBRL) أهمية كبيرة في تطوير الإفصاح المحاسبي، من خلال تبسيط إجراءات نشر القوائم والتقارير المالية وإيصالها إلى كافة المستفيدين منها، بصيغة يمكن التعرف عليها واستخدامها من قبل جميع دول العالم؛
- هناك توجه مستمر من طرف العديد من الدول خصوصا الغربية منها لتبني لغة (XBRL) مع تزايد استخدام الانترنت بشكل أساسي، كما تبذل العديد من المنظمات المهنية والهيئات الدولية جهودا لإبراز دورها وأهميتها في عرض البيانات المحاسبية والمساهمة في توسيع استخدامها.

## 3.1. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف نذكرها فيما يلي:

- التعريف بمختلف المفاهيم المتعلقة بالإفصاح الإلكتروني ولغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL)؛
- إبراز أهمية استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة في تطوير الإفصاح الإلكتروني؛
- تحديد موقف المنظمات المهنية والهيئات الدولية في دعم تبني واستخدام لغة (XBRL)؛
- عرض لأهم الجهود الدولية والعربية حول استخدام لغة (XBRL) كأحد أساليب الإفصاح الإلكتروني.

## 4.1. منهج الدراسة:

تحقيقاً لأهداف الدراسة وبغية الإجابة على الإشكالية المطروحة تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، لتكوين إطار نظري كاف حول مساهمة لغة الأعمال الموسعة في تطوير الإفصاح الإلكتروني، وذلك من خلال تحديد المفاهيم المتعلقة بموضوع الدراسة وعرض لمختلف التجارب الدولية والعربية، وقد تم الاعتماد في ذلك على الدراسات السابقة والمراجع المتوفرة من كتب ومقالات وما تم نشره عبر مواقع شبكة الانترنت المتعلقة بموضوع الدراسة.

## 2. الإطار المفاهيمي للإفصاح الإلكتروني:

سيتم من خلال هذا المحور التطرق إلى مفهوم الإفصاح الإلكتروني وأهميته باعتباره أحد الأساليب الحديثة للإفصاح المحاسبي، بالإضافة إلى أهم مقوماته وأساليبه المعتمدة في المؤسسة منذ بداية ظهوره.

## 1.2. تعريف الإفصاح المحاسبي:

يعني الإفصاح في اللغة العربية الظهور والوضوح، ويقصد به أيضاً البيان وهو إظهار المقصود، وعليه فالإفصاح هو الإعلان عن شيء أو نشره أو الإبلاغ عن موضوع معين، وقد يكون هذا الإبلاغ موجهاً لجميع المستخدمين أو إلى جهة محددة. (علي، 2017، صفحة 177)

أما اصطلاحاً، فقد عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الإفصاح المحاسبي بأنه: "عرض للمعلومات في القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، بشكل يضمن إبراز الأمور الجوهرية والتي تضم محتوى القوائم المالية نفسها (المصطلحات المستخدمة فيها، الملاحظات المرفقة بها، ودرجة ما فيها من تفاصيل) وبكيفية تجعل لتلك القوائم قيمة إعلامية من وجهة نظر مستخدميها." (عبدلي، ضيف الله، و تجانية، 2021، صفحة 153)

كما يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه: "عملية نشر المعلومات الاقتصادية المتعلقة بالمؤسسة سواء كانت كمية أو نوعية، لمساعدة المستثمر على اتخاذ القرارات لتقليل عدم اليقين بشأن الأحداث الاقتصادية المستقبلية." (Al-jabali & Bni Ata, 2014, p. 139)

ويعرف الإفصاح المحاسبي كذلك بأنه: تقديم المعلومات المحاسبية إلى مستخدمها بصورة كاملة وصحيحة وملائمة بغرض مساعدتهم على اتخاذ القرارات، بشرط أن تكون هذه المعلومات غير مضللة ولا تؤثر على كفاءة المعلومات الواردة في القوائم المالية. (علي، 2017، صفحة 177)

ويستخدم لفظ الإفصاح في المحاسبة لكي يصف بصفة عامة تقديم المعلومة الضرورية عن المؤسسة، مع توقع أن تؤثر على قرارات المستخدم للقوائم والتقارير المالية، هذه الأخيرة والتي تعد مخرجات النظام المحاسبي المالي، والتي تهدف إلى تحقيق الغاية الإعلامية للمحاسبة. (بغريش، 2020، صفحة 399)

## 2.2. تعريف الإفصاح الإلكتروني وأهميته:

يعتبر الإفصاح الإلكتروني ضرورة حتمية فرضتها التطورات العديدة في السنوات الماضية، لذا تعددت تعريف الإفصاح الإلكتروني من طرف العديد من المنظمات والباحثين، والتي ركزت في أغلبها على ضرورة اظهار وتوصيل المعلومات الكترونيا إلى الأطراف المعنية بشكل يعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة.

### 1.2.2. تعريف الإفصاح الإلكتروني

يطلق على الإفصاح المحاسبي الإلكتروني في أدبيات المحاسبة العديد من التسميات، مثل الإفصاح الإلكتروني، الإفصاح الرقمي، النشر الإلكتروني للمعلومات المحاسبية، التوزيع الإلكتروني للتقارير المالية، التقرير المالي الرقمي وغيرها من التسميات، وسيتم استخدام مصطلح الإفصاح الإلكتروني في دراستنا.

حيث يعرف الإفصاح الإلكتروني بأنه: " قيام المؤسسة بإنشاء موقع أو أكثر على شبكة المعلومات الدولية لنشر المعلومات التي ترى المؤسسة أنها تغطي قطاعات واسعة من مستخدمي الشبكة". (العنكي و يوسف، 2018، صفحة 173)

ويعرف أيضا بأنه: استخدام المؤسسة لموقعها على شبكة الانترنت في عرض المعلومات المالية لها خلال الفترات المناسبة التي قد تكون شهرية أو ربع سنوية أو سنوية، على أن تشمل هذه المعلومات التفاصيل الجزئية والكلية للقوائم المالية وتقرير مجلس الإدارة وتقرير مراجع الحسابات، وكذا الاخبار اليومية المستجدة التي لها تأثير على الوضع المالي للمؤسسة على أن تكون هذه المعلومات صادقة ودقيقة. (دشاش و صديقي، دور الإفصاح الإلكتروني في تعزيز جودة المعلومات المالية: دراسة ميدانية في البيئة الجزائرية، 2018، صفحة 114)

كما يعرف كذلك على أنه: استخدام المؤسسة لموقعها الإلكتروني في نشر المعلومات المحاسبية التالية: (غنيبي، 2015، صفحة 168)

- جميع القوائم والتقارير المالية السنوية وكافة الإيضاحات والملاحق، بالإضافة إلى التقرير السنوي لمجلس الإدارة وتقرير مراقب الحسابات؛
- الروابط التي يتم من خلالها ربط المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم والتقارير المالية المنشورة على الموقع الإلكتروني للمؤسسة بأي معلومات أخرى لها أهمية بالنسبة لها، سواء على موقعها الخاص أو على مواقع أخرى لها علاقة بالمؤسسة، مثل قواعد بيانات أسواق الأوراق المالية والمواقع الإلكترونية للجهات الرقابية المسؤولة.

انطلاقاً من التعاريف السابقة الذكر نرى أن الإفصاح الإلكتروني هو أحد أساليب الإفصاح المحاسبي الذي تقوم به المؤسسة بصفة اختيارية، وذلك بإدخال تقنيات رقمية جديدة واستخدام شبكة الأنترنت لعرض ونشر المعلومات التي تعكس الصورة الحقيقية للبيانات المالية وغير المالية الخاصة بنشاط المؤسسة بصفة دورية، وایصالها إلى جميع الأطراف ذات العلاقة لاتخاذ القرارات الرشيدة في الوقت المناسب.

## 2.2.2. أهمية الإفصاح الإلكتروني:

للإفصاح الإلكتروني أهمية كبيرة في عرض ونشر البيانات والمعلومات الخاصة بأنشطة المؤسسة، وتنبع أهميته من المزايا التي يحققها مقارنة بالإفصاح المحاسبي التقليدي، ويمكن ايجاز أهمية الإفصاح الإلكتروني في النقاط التالية: (زين و بلول ، 2019، صفحة 5، 6)

- عرض التقارير المالية إلكترونيًا عبر شبكة الانترنت، وهو ما يسمح بخفض تكلفة الطباعة والنشر والتوزيع بالنسبة للتقارير الورقية؛
- إمكانية وصول البيانات المفصّح عنها إلكترونيًا إلى مستخدمين غير محددین أكثر مما يصل إليه الإفصاح المحاسبي التقليدي؛
- سرعة العرض والتحديث السريع للبيانات المنشورة من قبل المؤسسة؛
- يسمح باختصار الوقت والجهد لوصول متخذي القرار إلى بيانات محددة لمختلف البدائل المتاحة حول مختلف المؤسسات؛

- يسمح للمستخدمين من حفظ المعلومات على حساباتهم الشخصية لإجراء التحليلات الخاصة التي هم بحاجة إليها في وقت لاحق؛
  - يحقق الإفصاح الإلكتروني حوار معلوماتي دائم ومستمر بين المؤسسة والمستخدمين لتوفير المعلومات وتلبية احتياجاتهم الخاصة؛
  - يعمل على تحسين كمية ونوعية المعلومات المفصح عنها مقارنة بالإفصاح التقليدي.
- 3.2. مقومات الإفصاح الإلكتروني:

يتطلب نجاح المؤسسة في تبني الإفصاح الإلكتروني توفر مجموعة من المقومات والتي تتمثل أساسا فيما يلي: (جرد، 2020، صفحة 56)

- توفير برامج الكترونية متخصصة في اعداد وتشغيل عرض البيانات؛
  - توفير شبكة من الأجهزة والمعدات الالكترونية؛
  - انشاء موقع الكتروني للمؤسسة على شبكة الانترنت؛
  - توفير إدارة متخصصة للموقع الالكتروني للمؤسسة؛
  - توافر إطارات بشرية مؤهلة من المحاسبين والمبرمجين والمحللين؛
  - كفاءة وفعالية وسائل وإجراءات الرقابة الداخلية؛
  - اصدار معايير محاسبية تنظم عملية الإفصاح الالكتروني.
- 4.2. أساليب الإفصاح الإلكتروني:

تطورت أساليب الإفصاح الإلكتروني المعتمدة في المؤسسة، عند عرض بيانات ومعلومات التقارير والقوائم المالية عبر شبكة الانترنت حسب متطلبات البيئة المحيطة بها، ومن بين الأساليب التي تم تبنيها واستخدامها في العديد من المؤسسات حسب تسلسل تطورها نذكر ما يلي: (قسوم ، صفحة 266، 267) و (جرد، 2020، صفحة 54)

- استخدام الأقراص المضغوطة "CD"؛
- استخدام الورقة الالكترونية "PDF"؛
- استخدام لغة ترميز النصوص التفاعلية "HTML"؛
- استخدام لغة الترميز الموسعة "XML"؛
- استخدام لغة تقرير الأعمال الموسعة "XBRL"؛
- كما تقوم بعض المؤسسات في الآونة الأخيرة بإضافة بعض مقاطع الفيديو "Video Clips"، لكي توضح بعض إنجازاتها ونجاحاتها في أنشطتها المختلفة.

من خلال ما سبق نلاحظ أن الإفصاح الإلكتروني في تطور مستمر، مجاريا في ذلك التطور الحاصل في بيئته، أهمها التطور الرقمي وأثره في بيئة الأعمال واتساع استخدام التكنولوجيا، خاصة مع الانتشار الواسع لاستخدام الأنترنت وأجهزة الكمبيوتر واللوحات والهواتف الذكية.

3. الإطار المفاهيمي للغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) وأهميتها في تطوير الإفصاح الإلكتروني: سيتم في هذا المحور التطرق إلى الإطار المفاهيمي للغة تقارير الأعمال الموسعة "XBRL" وأهميتها في تطوير وتحسين جودة الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبية في المؤسسة في وقتنا الحالي.

### 1.3. ماهية لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL)

شهد موضوع الإفصاح الإلكتروني لمحتويات القوائم والتقارير المالية باستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) في وقتنا الحاضر اهتماما كبيرا من قبل المختصين في مجال المحاسبة، كونها تتماشى والتطورات التكنولوجية العديدة التي مست المؤسسة في مختلف جوانبها وفرضت عليها مسيرتها.

#### 1.1.3. التطور التاريخي لنشأة لغة XBRL:

مرت عملية الإفصاح الإلكتروني باستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) منذ بداية ظهورها في أواخر التسعينات بمراحل عديدة مع تطور أساليب عرض المعلومات، وحسب ما أورده مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) يمكن تلخيص أهم مراحل تطورها في الجدول التالي:

## الجدول رقم (01): مراحل تطور الإفصاح الإلكتروني باستخدام لغة XBRL

المراحل	أهم التطورات
أفريل 1998	- تطوير ووضع صورة نموذجية للقوائم المالية ووثائق التدقيق باستخدام "XML" من طرف المدقق المحاسبي "Charles Hoffman".
جانفي 1999	- تقديم وعرض صور نموذجية للقوائم المالية باستخدام "XML" من طرف "Charles Hoffman"، "Mark Jewett" و "Jeffery Ricker" على مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي.
جوان 1999	- اعداد مشروع المخطط المالي تحت اسم لغة الترميز الموسعة لإعداد التقارير المالية "Code XFRML" بطلب من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي.
جويلية 1999	- قررت اللجنة الإدارية لـ "AICPA" تمويل مشروع "XFRML".
أوت 1999	- ادراج 12 شركة مشروع "XBRL" كعضو في اللجنة التنفيذية؛ - انشاء نموذج تجريبي لـ "XFRML" من طرف "Charles Hoffman".
أكتوبر 1999	- اعداد التقارير المالية لـ 10 شركات لتوسيع مفاهيم الاختبار للقوائم المالية بصيغة "XML".
أفريل 2000	- تغيير اسم المنظمة ليصبح اللجنة التنفيذية للغة تقارير الأعمال الموسعة.
جويلية 2000	- اصدار النسخة الأولى للتصنيفات الخاصة بالمؤسسات الأمريكية من طرف لجنة "XBRL"؛ - توسع اللجنة التنفيذية الخاصة بـ "XBRL" في أكثر من 50 شركة عالمية.

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على (قسوم ، صفحة 266، 267)

## 2.1.3. تعريف لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL):

لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) هي اختصار لـ (eXtensible Business Reporting Language) وتعرف بأنها: "لغة كمبيوتر الأعمال التي توفر بروتوكولا موحدا للأجهزة الكمبيوتر لتبادل ومعالجة البيانات المالية دون تدخل بشري." (Sassi & al, 2021, p. 97)

وتعرف كذلك بأنها: " لغة اتصالات إلكترونية عالمية تستخدم لنقل وتبادل معلومات الأعمال، مما يعزز العمليات المختلفة بما في ذلك الإعداد والتحليل والدقة للأطراف المشاركة في هذا التبادل، ويمكن أيضا إعداد تقارير المعلومات المستندة إلى XBRL من قبل المؤسسة. " (Juhandi & AL, 2022, p. 3)

وعرفت منظمة لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL International) بأنها: المعيار الدولي المفتوح لتقارير الأعمال الرقمية، يديره اتحاد عالمي غير هادف للربح (XBRL International) ملتزم بتحسين إعداد القوائم والتقارير للصالح العام، ويتم استخدام XBRL حول العالم في أكثر من 50 دولة، حيث يتم إنشاء الملايين من مستندات XBRL كل عام لتحل محل القوائم والتقارير الورقية التقليدية بإصدارات رقمية أكثر فائدة وفعالية ودقة. وباختصار، توفر XBRL لغة يمكن من خلالها تحديد مصطلحات إعداد القوائم والتقارير بشكل رسمي، ويمكن بعد ذلك استخدام هذه المصطلحات لتمثيل محتويات القوائم والتقارير المالية بشكل فريد أو أنواع أخرى من تقارير الامتثال والأداء والأعمال، ويتيح XBRL نقل معلومات القوائم والتقارير بين المؤسسات بسرعة ودقة ورقمية، واختبارها واستخدامها ومشاركتها وتحليلها وإضافة قيمة لها. (XBRL International, n.d.)

كما عرفها مجلس المعايير الدولية بأنها: " اللغة الرقمية التي تم تطويرها من اجل توفير شكل إلكتروني موحد للتقارير المالية والتجارية، اذ تستخدم لغة XBRL البطاقات التعريفية (الوسوم) التي تجعل الحاسب الآلي قادرا على فهم المعلومات التجارية واستخدامها. " (القزاز و السقا، 2019، صفحة 260)

كما وصفها (Kurt Ramin) رئيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية ورئيس XBRL International خلال قمة المحاسبة الدولية التي عقدت بدبي سنة 2006 بأنها " معيار إلكتروني دولي يعتمد ترميز بنود المعلومات المالية بموجب المعايير المحاسبية الدولية على نحو يمكن من إرسالها، وتخزينها ومعالجتها إلكترونيا في أي نظام، ثم عرضها بسهولة بعد ذلك على النسق المعياري المستخدم في عرض التقارير المالية. (قنطقي، 2012، صفحة 134)

ويعرف Müller-Wickop, N., Schultz, M., & Nüttgens لغة XBRL بأنها: لغة تعتمد بشكل أساسي على لغة الترميز أو التصنيف الموسعة المعيارية XML بغرض نشر التقارير المالية، ليتمكن مستخدمي المعلومات المالية من تحليل البيانات الواردة في تلك التقارير لاتخاذ القرارات المناسبة. (سليمان، 2020، صفحة 81)



انطلاقاً من التعاريف السابقة الذكر يستنتج الباحثان أن XBRL:

- ✓ هي لغة إلكترونية عالمية تعتمد على التقنيات الإلكترونية؛
- ✓ لديها مفرداتها ومصطلحاتها الخاصة؛
- ✓ معيارية لأن مصطلحاتها موحدة عالمياً؛
- ✓ مجانية لأنها بدون مقابل مادي؛
- ✓ قابلة للتوسع لأنها لغة مفتوحة قابلة لتوسيع مصطلحاتها حسب الحاجة؛
- ✓ تسمح بنقل معلومات القوائم والتقارير بين المؤسسات بسرعة ودقة ورقمية؛
- ✓ كما تسمح باختبار المعلومات واستخدامها ومشاركتها وتحليلها وإضافة قيمة لها.

### 3.1.3. خصائص لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL):

تنطوي لغة XBRL على مجموعة من الخصائص التي يمكن اختصارها فيما يلي: (قنيع، 2019،

صفحة 181)

- مجانية الاستخدام؛ حيث يتم الحصول على رخصة استخدامها من منظمة XBRL، كما أنها توفر معلومات لمختلف المستخدمين بشكل مجاني؛
- المرنة والقابلة للتوسع؛ فالمؤسسات تسمح لمزودي الخدمة بعمل الامتدادات اللازمة لقاموس التصنيف، حتى تستطيع بذلك التعبير عن المعلومات المميزة أو ادخال طرق جديدة لعرض المعلومات المالية مع إمكانية المقارنة؛
- البساطة؛ تبسيط إجراءات إعداد التقارير المالية لأغراض اتخاذ القرارات الداخلية والخارجية، وما يحققه ذلك من توفير في التكاليف وسرعة التوصيل؛
- الاعتمادية؛ يجيز المدققين المعلومات المالية المعتمدة على لغة XBRL، كما أنها معلومات آمنة وتامة وغير منقوصة وتمثل إفصاحاً كاملاً، حيث يتم تحديثها بشكل مستمر؛
- التوحيد العالمي؛ من سمات لغة XBRL أنها توحد المعلومات المالية التي من المتوقع أن تصبح معياراً لإعداد المعلومات المالية العالمية عن طريق XBRL internet ، وذلك بتوحيد شكل ومحتوى المعلومات المالية وفقاً للتقارير المالية العالمية.

### 4.1.3. مفردات ومصطلحات لغة (XBRL):

تعتمد لغة تقارير الأعمال الموسعة على رموز وعلامات لربطها بالمحتوى المحاسبي لمختلف العناصر، وعليه تبني هذه اللغة على قاموس مفردات ومصطلحات "Taxonomy" ليصنف البيانات

حسب المعايير المحاسبية الدولية ومتطلبات الشركات، حتى يتسنى تحليلها واستخدامها من قبل الأطراف ذات العلاقة، ومن بين أهم المصطلحات نذكر ما يلي في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2): مصطلحات لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL)

المصطلحات	شرحها
العلامة أو الوصف	العنوان الذي يبدأ به وينتهي به كل عنصر موجود بالبرنامج المكتوب بلغة XBRL.
العنونة أو التصنيف	العملية التي يتم بمقتضاها وصف البيانات المحاسبية.
توصيفات الملفات	العملية التي يتم من خلالها تحويل الملفات إلى الشكل الذي تتطلبه لغة XBRL.
عناوين اللغة	العناوين التي يشتمل عليها البرنامج المكتوب بلغة XBRL.
قاعدتي البيانات	نظامان للإمداد بالبيانات بشكل تفاعلي في سوق الأوراق المالية الأمريكي والذي تم تحديثه سنة 2009.
مواصفات اللغة	الخصائص الخاصة بهذه اللغة وتشمل: العنوان الرسمي، الاسم، الرصيد، البيانات، الوصف، المرجع، المحتوى.
الدليل الإرشادي	الدليل الذي يتم فيه تحديد وتعريف هيكل ومحتوى العناصر التي تتشكل منها لغة التمييز الموسعة XML.
مستند أو تقرير لغة	التقرير المنفذ بلغة XBRL وهو يعكس المعلومات المطلوب عمل التقرير عنها.
المستند المستخلص	التقرير الذي يصف المعلومات المحاسبية مثل جدول حسابات النتائج.
القائمة النمطية	الشكل الذي يعرض عليه التقرير المطلوب استخلاصه.

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على (قنيع، 2019، صفحة 180)، (قنطقي، 2012، صفحة 168)

### 2.3 مكونات لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL):

تتكون لغة XBRL من مجموعة من العناصر والمكونات والتي نذكر أهمها فيما يلي:

#### 1.2.3 البطاقات التعريفية "Tags":

البطاقات التعريفية هي عبارة عن وسيلة لترميز وتعريف مفردات التقارير المالية، حيث تعمل على ربط العنصر الموجود في التقرير المالي بالعنصر المناظر له في قاموس التصنيف، ويؤمن ربطها مخطط "XBRL Schema"، والذي بدوره يوفر كافة المعلومات عن هذا العنصر (كيفية حسابه، المعايير والقواعد

التي أدت للوصول إليه، كيفية عرضه وترتيبه، وعلاقته بالبيانات الأخرى من مفردات التقرير المالي التي توفرها قواعد الربط)، وعليه فالبطاقة التعريفية تسمح بربط عناصر التقارير المالية بقواعد المعلومات الموجودة في مخطط التعريفات، لتظل معالمها الأساسية واضحة عند تداول هذه البيانات، فكل مفردة لديها بطاقتها التعريفية في قاموس التصنيف. (بن صالح و عمورة، 2016، صفحة 34)

### 2.2.3 قاموس التصنيف "XBRL Taxonomy":

يسمح XBRL بإنشاء تعريفات موثوقة وقابلة لإعادة الاستخدام تسمى التصنيفات، والتي تلتقط المعنى الوارد في جميع مصطلحات إعداد التقارير المستخدمة في تقرير الأعمال، بالإضافة إلى العلاقات بين جميع المصطلحات، ويتم تطوير التصنيفات من قبل المنظمين وواضعي معايير المحاسبة والوكالات الحكومية والمجموعات الأخرى التي تحتاج إلى تحديد المعلومات التي يجب الإبلاغ عنها بوضوح، كما ينبغي التأكيد على أنه لا تحد XBRL من نوع المعلومات المحددة لأنها لغة يمكن استخدامها وتوسيعها حسب الحاجة. (XBRL International, n.d.)

### 3.2.3 المستند المقترح بصيغة XBRL أو ما يسمى بـ "Instance Document":

"المستند المستخلص" أو كما يعرف كذلك "بمستند لغة XBRL" هو نتاج تطبيق قواعد قاموس التصنيف على تقارير الأعمال، فبعد الانتهاء من إعداد قاموس التصنيف تأتي مرحلة التطبيق وهي ترجمة التقارير المالية للمؤسسة استناداً إلى قاموس التصنيف، حيث تتم مقابلة كل مفردة من مفردات التقرير المالي للمؤسسة والبحث عن الاسم المناظر لها في القاموس من خلال البطاقة التعريفية للمفردة، لينتج عن ذلك في الأخير مستند بصيغة XBRL يفصح عن أعمال المؤسسة. (حامد، 2020، صفحة 48)

### 3.3 أهم البيانات التي يتم الإفصاح عنها من خلال نظام الإفصاح الإلكتروني باستخدام لغة XBRL:

من بين أهم البيانات التي يتم الإفصاح عنها إلكترونياً باستخدام لغة XBRL نجد ما يلي: (بورصة عمان، 2018، صفحة 5، 6)

- القوائم والتقارير المالية السنوية والمرحلية؛
- نشرات الإصدار؛
- طلبات الادراج؛
- التقارير المتعلقة بالإفصاح عن الالتزام بالحوكمة؛
- الإفصاحات الجوهرية؛
- الأحداث المتعلقة بالشركات (زيادة رأس المال أو تخفيضه، اندماج .... إلخ)؛
- تقارير أخرى تطلبها البورصة أو الهيئة؛

■ إضافة إلى التقارير المالية الأخرى والتي تراها المؤسسات ضرورية لفهم أفضل للقوائم المالية.

#### 4.3 أهمية ومزايا استخدام لغة XBRL في تطوير الإفصاح الإلكتروني:

في السابق كانت الهيئات والأشخاص يواجهون مشاكل عديدة عند تبادلهم المعلومات كاستخدام مصطلحات مختلفة لوصف الشيء نفسه، لذا تعمل لغة XBRL على تهيئة المجتمع المالي أسلوباً معيارياً للتعامل مع تقارير الأعمال ومحتويات القوائم والتقارير المالية، وتتمثل الأهمية الرئيسية للغة XBRL في تحقيق الشفافية في عملية الإفصاح المحاسبي فضلاً عن المزايا الآتية: (القزاز و السقا، 2019، صفحة 261)

- تعمل لغة XBRL على تسهيل عملية تقديم المعلومات المالية وتسهيل استخدام هذه المعلومات من قبل المستفيدين، حيث يتم الاستعانة بتطبيقات الحاسوب لاستخراج أي معلومة من لغة XBRL بسهولة؛
- تقليل الوقت اللازم لعملية نشر التقارير المالية الخارجية والتقارير الداخلية؛
- الحد والتقليل من المعلومات غير المتناسقة في أسواق رأس المال؛
- تمكين المشاركين في سلسلة التوريد المالية من تبادل المعلومات لتحسين إعداد تقارير الأعمال؛
- تنسيق موحد للمستخدمين وإتاحة تطبيقات وبرمجيات لتبادل المعلومات دون ترحيل البيانات؛
- تمكن من المعالجة الفورية التلقائية للمعلومات بمساعدة البرمجيات والتطبيقات؛
- تخفيض تكاليف إعداد التقارير، إذ تدعم لغة XBRL المعالجات الآلية للمعلومات المالية وغير المالية؛
- دعم لغة XBRL للعديد من اللغات المعترف بها في قائمة التصنيفات الدولية؛
- يتمتع مستخدمو هذه اللغة بالمرونة لتوسيع عناصر التقارير بحسب احتياج المؤسسة؛
- انخفاض المخاطر الناتجة من عمليات جمع وتبويب ونقل المعلومات بالطريقة التقليدية، لأن هذه المراحل ستتم بشكل آلي (استخدام الحاسوب)، وبالتالي توصيلها إلى جميع المستفيدين بأقل مخاطر ممكنة؛
- توفر لغة XBRL بيئة مناسبة وأكثر فاعلية للمحللين والمستثمرين، وتسهل لهم عملية تبادل المعلومات المالية الرئيسية، وتعمل على توصيل المعلومات إلى المستثمرين بصيغة سهلة وبحسب اللغة التي يمكن أن يفهمها المستثمر، وكذلك إمكانية الحصول على التقارير بكل اللغات العالمية، وهذا له دور كبير في زيادة القدرة على اتخاذ القرارات بشكل أدق وعملية تحليل البيانات والمقارنات للوصول إلى مرحلة متقدمة من المنافسة مع الآخرين.

#### 4. الجهود الدولية والعربية حول استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL لتطوير الإفصاح الإلكتروني:

نسلط الضوء من خلال هذا المحور على تحديد مساهمة لغة XBRL في تطوير الإفصاح الإلكتروني، وذلك من خلال عرض موجز لموقف مختلف المنظمات المهنية لتوسيع استخدامه من طرف المؤسسات، بالإضافة إلى عرض لأبرز التجارب الدولية والعربية في تبني لغة XBRL كأحد أحدث أساليب الإفصاح الإلكتروني التي يتوجه العالم نحوها تدريجياً.

##### 1.4. توسع وانتشار استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) في العالم:

توجهت المنظمات الدولية إلى دعم لغة XBRL وتطويرها، وكانت الصين أول دولة في العالم تطلب رسمياً من شركاتها استخدام لغة XBRL في عرض جميع التقارير المالية، وبعدها لحقتها العديد من الدول مثل إسبانيا وكوريا الجنوبية وسنغافورة وبلجيكا التي استخدمت هذه اللغة في الإفصاح عن تقاريرها المالية، وفي عام 2009 بدأت الولايات المتحدة الأمريكية بالتوجه لاستخدام لغة XBRL بشكل جزئي وأجرت التجربة على أفضل 500 مؤسسة، ولاقى هذه التجربة نجاحاً ملحوظاً في تطوير الإفصاح لدى هذه المؤسسات مع الالتزام بالمعايير الدولية للتقارير المالية، وبعد عام 2010 وبتوجيه من الحكومة الاسترالية بدأت استراليا باستخدام لغة XBRL، وإلى غاية عام 2011 أصبحت لغة XBRL إلزامية التطبيق في بعض الدول منها الدنمارك وبريطانيا، واستمر عدد الدول المستخدمة لهذه اللغة بالتزايد مع تزايد استخدام الانترنت بشكل أساسي، نظراً للفوائد المتحققة من استخدام هذه اللغة للوصول إلى طريقة معيارية في الإفصاح المحاسبي الإلكتروني بصيغة يمكن التعرف عليها واستخدامها من قبل جميع دول العالم، لنقل وتوزيع التقارير المالية وتوصيلها إلى أكبر عدد ممكن من المستخدمين. (القزاز و السقا، 2019، صفحة 260)

وتمثل الخريطة التالية انتشار وتوسع الدول المستخدمة للغة XBRL في العالم حتى سنة 2017:

الشكل رقم (1): انتشار وتوسع استخدام لغة XBRL في مختلف دول العالم



Source : Abdullah K. Al-Terkait, CMA's XBRL based electronic filing platform الكويت بالهيئة العمل  
 لأسواق المال الكويتية، بتاريخ 24 مايو 2017 بعنوان نظام الإفصاح الإلكتروني - (XBRL) ifсах ورشة في عرضها تم  
 Recherche Google – باستخدام لغة ال

ونلاحظ من خلال هذه الخريطة أن أغلب دول العالم إلى غاية عام 2017 كانت تعتمد لغة الإفصاح الرقمي XBRL، خاصة منها الدول الغربية المتقدمة، أما في إفريقيا فنلاحظ أنه تم اعتمادها من قبل دولة جنوب إفريقيا فقط.

#### 2.4. دور المنظمات المهنية في تطوير لغة الإفصاح الرقمي XBRL:

بعد التطور الكبير والملحوظ للإفصاح الإلكتروني وفقا للغة XBRL، اتخذت العديد من المنظمات المهنية والهيئات الدولية موقفا لإبراز دورها وأهميتها في عرض البيانات المحاسبية المتعلقة بأنشطة المؤسسات بشتى أنواعها، وذلك من خلال المساهمة في تطويرها منذ بداية ظهورها، ويوضح الجدول التالي ملخص لأهم المنظمات المهنية والهيئات الدولية وما قامت به لدعم وتطوير الإفصاح الإلكتروني باستخدام لغة XBRL:

الجدول رقم (03): موقف المنظمات المهنية والهيئات الدولية حول الإفصاح الإلكتروني باستخدام لغة XBRL

أهم ما قامت به لدعم لغة XBRL	المنظمة أو الهيئة
<p>- بدأ "AICPA" بدعم لغة XBRL منذ عام 1998 وذلك من خلال تبني مجلس إدارة "AICPA" تمويل أبحاث استكشاف هذه اللغة تحت اسم "XFRML"؛</p> <p>- شكل المعهد عام 1999 لجنة توجيهية خاصة للنظر في آليات تحسين نوعية وشكل وبنية التقارير المالية، وتطوير شفافية المعلومات لاتخاذ القرارات المناسبة؛</p> <p>- قام المعهد بتغيير اسم اللغة من " XFRML " إلى " XBRL " لتكون شاملة لكافة المعلومات المتعلقة بمجال الأعمال التجارية.</p>	<p>المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين "AICPA"</p>
<p>- هي المسؤولة عن تطوير وصيانة لغة " XBRL " من خلال وضع المواصفات التي تحدد المعايير الفنية لقاموس التصنيف والمستند المستخلص للغة " XBRL "؛</p> <p>- تضم العديد من هيئات أسواق الأوراق المالية وكبرى شركات المحاسبة والمراجعة وشركات البرمجيات للعمل معا من أجل بناء وتطوير لغة " XBRL " ودعم انتشارها في العالم.</p>	<p>منظمة لغة تقرير الأعمال الموسعة الدولية " XBRL International"</p>
<p>- تسمح المبادرة الثنائية "IFRS-XBRL" من تحقيق التقارب العالمي بين المنظمتين بإدخال التكنولوجيا الرقمية على معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية، وذلك من خلال اصدار قاموس التصنيف "IFRS Taxonomy" لترميز البيانات الكترونيا بشكل يتوافق مع معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية المنتشرة عالميا.</p>	<p>مجلس معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية "IASB"</p>
<p>- في عام 2006 قامت لجنة تداول الأوراق المالية الأمريكية بإنشاء برنامج طوعي للشركات المسجلة بها لتقديم التقارير المالية وفقا للغة " XBRL "؛</p> <p>- في عام 2009 أصدرت اللجنة قواعد تلزم فيها الشركات المسجلة لديها بتطبيق لغة " XBRL " كمرجع لتداول البيانات المالية الإلكترونية دون نسخ ورقية.</p>	<p>لجنة البورصة الأمريكية "SEC"</p>
<p>- في عام 2003 بدأت الصين بتطبيق برنامج اختياري لاستخدام لغة " XBRL " على 50 شركة، ثم نما استخدامها حتى أصبح عدد الشركات 800 شركة؛</p> <p>- دخول لغة " XBRL " مجال التقرير المالي عن صناديق الاستثمار واعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة بشكل غير إلزامي.</p>	<p>لجنة تنظيم سوق الأوراق المالية الصينية</p>
<p>- خلال عام 2012 تبنت هيئة الأوراق المالية والسلع لدولة الإمارات العربية المتحدة</p>	<p>هيئة الأوراق</p>

<p>مشروع تطبيق نظام الإفصاح الإلكتروني وفق لغة XBRL كأحد المشاريع الاستراتيجية، - إصدار مجلس إدارة الهيئة للقرار رقم 39 عام 2013، بشأن التطبيق الإلزامي لنظام الإفصاح الإلكتروني وتحديد رسوم الاشتراك بالنظام (XBRL) بداية من 2014/01/01.</p>	<p>المالية والسلع لدولة الإمارات العربية المتحدة</p>
---	--

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على (بن صالح وعمورة، 2016، صفحة 36، 37، 41)

### 3.4. تجارب دولية حول استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL:

بناء على الهدف المشترك بين دول العالم والمتمثل في اصدار تقارير مالية موحدة بلغة معيارية مشتركة، سارعت العديد منها لاستخدام لغة XBRL منذ بداية ظهورها تدريجيا، لذا سيتم من خلال هذا العنصر عرض لمختلف الجهود والتجارب الدولية والعربية حول استخدام لغة XBRL كأحد أساليب الإفصاح الإلكتروني المتبناة في وقتنا الحالي.

#### 1.3.4. التجربة الأوروبية:

كانت بداية الاهتمام الأوروبي بلغة XBRL في مرحلتها الأولى في عام 2003، حيث تم تطبيق هذه اللغة على نطاق حكومي واسع، وكانت أبرز الجهات التي طبقت هذه اللغة في تلك المرحلة هي مصلحة الضرائب في إيرلندا، قطاع البلديات في ألمانيا، القطاع المصرفي في إسبانيا، مجلس المياه في هولندا، وهيئة إدارة الشركات في الدنمارك، وفي عام 2004 امتد استخدام لغة XBRL من قبل البنك المركزي الإسباني والبنك الأوروبي، كما اهتمت المفوضية الأوروبية بشكل رسمي وقياسي بتوحيد التصنيف الخاص بلغة XBRL للدول الأعضاء البالغ عددهم سبعة وعشرون (27) دولة مع نهاية عام 2004. (حامد، 2020، صفحة 40)

ومع توسع استخدام لغة XBRL، أظهر قراري البرلمان الأوروبي المؤرخين في 21 ماي 2008 و18 ديسمبر 2008 قلقا واضحا من وجوب تطبيق لغة XBRL على مستوى الاتحاد الأوروبي بهدف تحسين اعداد التقارير المالية، وحدد هذا القرار أن التكنولوجيا الجديدة كصيغة التقارير الإلكترونية (XBRL) يمكن أن تلي متطلبات الإبلاغ الفعال والكفاء والسريع، وعلى الرغم من وجود أكثر من 200 لغة مستخدمة في الاتحاد الأوروبي، إلا أنه يمكن أن تكون XBRL أداة فريدة لتعزيز القدرة التنافسية للشركات الأوروبية، وقد فرض البنك المركزي البلجيكي تقديم تقارير إلزامية بتطبيق لغة XBRL منذ عام



2007، وفي بريطانيا منذ عام 2008 أما في اسبانيا فمنذ عام 2009، وفي ايطاليا منذ عام 2011، وهذا الالتزام سار في الدنمارك منذ عام 2012. (عليوي، 2021، صفحة 19)

وشهد عام 2012 انشاء منظمة Europe XBRL بهدف تعزيز منصة لإنشاء المعلومات التجارية وتبادلها على مستوى الدول الأوروبية، وتعزيز ودعم توحيد تقارير الأعمال الإلكترونية عن طريق تطبيق معايير XBRL ودعم المشاريع الأوروبية المتعلقة به، بالإضافة إلى تطوير التصنيفات الأوروبية والمساهمة في تنسيق عمليات التنفيذ الوطنية (عليوي، 2021، صفحة 19)، هذا وقد أعلن الاتحاد الأوروبي أن كل الشركات الموجودة في الدول الأعضاء للاتحاد الأوروبي سوف تكون ملزمة اعتبارا من بداية عام 2018 بإيداع تقاريرها المالية وفقا للغة XBRL. (سليمان ك.، 2017، صفحة 560)

إن قرار الاتحاد الأوروبي بالزامية لغة XBRL ساهم بشكل فعال في انتشارها عالميا وزيادة قبولها.

### 2.3.4. التجربة الآسيوية:

تعد الصين من الدول الآسيوية الأولى في تطبيق لغة XBRL ثم امتدت هذه اللغة وتوسعت إلى وكالة الخدمات المالية اليابانية، بالإضافة إلى أسواق الأوراق المالية في سنغافورة، الهند، وكوريا الجنوبية، ... إلخ، ويقع تطوير التصنيف الآسيوي على عاتق أسواق المال وليس على عاتق الجهات الحكومية كما هو الحال في أوروبا. (معي الدين، رحالي، و بوخرس، 2021، صفحة 142)

#### ■ الصين:

تعد الصين من الدول الآسيوية السبابة في تطبيق لغة XBRL. حيث بدأت في تطبيق برنامج اختياري لاستخدام لغة XBRL في سنة 2003 على 50 مؤسسة، وبدأ يتوسع استخدام هذه اللغة في بيئة الأعمال الصينية حتى وصل عدد المؤسسات المستخدمة لها إلى 800 مؤسسة، وتعد الصين أول دولة في العالم تلتزم المؤسسات فيها باستخدام لغة XBRL، كما تعد لجنة تنظيم الأوراق المالية الصينية ( "CSRC" The China Securities Regulatory Commission) التي تنظم عمل بورصتي شانغهاي وشننتشن، هي أول سوق أوراق مالية في العالم تعتمد نشر القوائم والتقارير المالية السنوية ونصف السنوية بلغة XBRL. وكان لهذا أكبر الأثر في تغيير وجهة نظر العالم الغربي من السوق الصينية، ومن تطورات استخدام لغة XBRL في الصين دخولها إلى مجال التقرير المالي عن صناديق الاستثمار؛ تحليل وتقييم الاكتتابات؛ وإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة بشكل غير إلزامي. (دشاش، نحو إطار مقترح للإفصاح الإلكتروني بمدخل لغة تقارير الأعمال الموسعة xbrl - دراسة ميدانية (أطروحة دكتوراه)، 2020، صفحة

## ■ اليابان:

تعتبر اليابان واحدة من الدول المتقدمة في استخدام لغة XBRL، لأنها تستخدمها بشكل أساسي في مجال الإفصاح الإلكتروني في سوق الأوراق المالية وكذلك في مجال الضرائب، فمنذ عام 2001 وقصد تحسين كفاءة سوق الأوراق المالية الياباني بدأت عملية الترويج لاستخدام لغة XBRL، وفي سنة 2004 بدأت وكالة الضرائب الوطنية باستخدام لغة XBRL كأساس لعمل النظام الضريبي الإلكتروني، ثم في سنة 2006 بدأ البنك المركزي الياباني "BOJ" باستخدام لغة XBRL لجمع البيانات الخاصة بـ 500 مؤسسة مالية، حيث تم إلزام المؤسسات المالية ومؤسسات الخدمات المالية في اليابان بإيداع البيانات الشهرية بلغة XBRL، مما أدى إلى انخفاض كبير في أعباء تحليل البيانات والتحقق من صحتها، وفي سنة 2008 تم إدخال لغة XBRL لنظام الإفصاح الإلكتروني "EDINET". (دشاش، نحو إطار مقترح للإفصاح الإلكتروني بمدخل لغة تقارير الأعمال الموسعة xbrl - دراسة ميدانية (أطروحة دكتوراه)، 2020، صفحة 43)

## 3.3.4. التجربة الأمريكية:

تم اعتماد التطبيق الإلزامي للغة XBRL في الولايات المتحدة الأمريكية من طرف لجنة هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية في عام 2009، ولتسهيل تبني المؤسسات لهذه اللغة قررت البورصة انشاء نهج تدريجي على ثلاث مراحل كالتالي: (عليوي، 2021، صفحة 17، 18)

المرحلة الأولى كانت بالنسبة للمؤسسات التي تنتهي فيها الفترات المالية في/أو بعد 15 جوان 2009، وكانت هناك حاجة لتفويض رسمي للامتثال إذا كانت هذه المؤسسات تطبق مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (GAAP) في الولايات المتحدة، وكان لديها فائض عام في جميع أنحاء العالم أكبر من 5 مليار دولار؛

المرحلة الثانية كانت مع الفترات المالية التي تنتهي في/أو بعد 15 جوان 2010، حيث يُطلب من المؤسسات الكبيرة وممن يطبقون مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة وجوب الالتزام بتطبيقه؛

المرحلة الثالثة بالنسبة للفترات المالية التي تنتهي في/أو بعد 15 جوان 2011، أين يُطلب من جميع المصدرين المحليين الباقين وكذلك المصدرين في القطاع الخاص والأجانب الذين يطبقون المعايير الدولية للإبلاغ المالي الالتزام بها، فضلاً عن اتباع نهج تدريجي لمتطلبات وضع العلامات للمؤسسات التي تتوافق مع التفويض المطبق.

#### 4.4. جهود وتجارب عربية في استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL):

كانت هناك محاولات عديدة مؤخرا من طرف العديد من الدول العربية لتبني لغة XBRL في إفصاح المؤسسات عن قوائمها وتقاريرها المالية، وهذا من أجل مواكبة التطورات الحاصلة في كل من القارة الأوروبية والأمريكية والآسيوية في تطبيق لغة XBRL، الا أن هناك دول عربية لم تتخذ أي تدابير أو محاولات لحد الآن لمسايرة هذه التطورات في الإفصاح عن بياناتها الكترونيا باستخدام لغة XBRL.

##### 1.4.4. الامارات العربية المتحدة:

تعتبر الامارات العربية المتحدة أول دولة عربية تستخدم لغة XBRL في الإفصاح الإلكتروني بالنسبة للشركات المدرجة في السوق المالي، ففي مارس 2012 استضافت دولة الامارات المؤتمر الدولي السابع والعشرين لمنظمة "XBRL International" تحت عنوان "الشفافية في اعداد التقارير"، وخلص المؤتمر إلى أن استخدام لغة XBRL سيجعل البيانات المالية أكثر شفافية وثقة وقابلية للمقارنة، كما تعمل على تبسيط وتسريع عمليات الإفصاح واختصار الوقت اللازم لطرح البيانات المالية الهامة التي تؤثر على قرارات المستثمرين، مما سيعزز من ثقتهم بالأسواق المالية، وفي عام 2013 قررت هيئة الأوراق المالية والسلع تطبيق الإفصاح الإلكتروني بلغة XBRL بشكل الزامي بداية من 2014/01/01، وذلك وفق قرار رقم (39) على كافة الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق ابوظبي للأوراق المالية، وكذلك شركات الوساطة المالية (بن صالح و عمورة، 2016، صفحة 37، 38)، من خلال تبني ممارسات ومعايير وتكنولوجيات في كافة أنشطة السوق وعملياته، لضمان فائدة ومصحة كافة الأطراف، حيث اعتبر استخدام XBRL تقدما مهما في مجال استخدام المستندات المطبوعة، من خلال توزيع وعرض المعلومات المالية عبر الانترنت على نحو أكثر كفاءة و اقل تكلفة بهدف تمكين المستثمرين من اتخاذ قرار الاستثمار على أسس علمية ودقيقة، كما أنها تساهم في تطبيق واحترام المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقرير المالي والتقيد بمتطلباتها. (بعلاش و شيخي، 2018، صفحة 380)

وحسب تقرير البنك الدولي لممارسة أنشطة الأعمال لسنة 2016، احتلت دولة الإمارات العربية المتحدة المرتبة 09 عالميا في مؤشر حماية حقوق المستثمرين في محوري الشفافية ونطاق الإفصاح، والمرتبة 26 في الترتيب الدولي العام بعد تطبيق لغة XBRL بسنة واحدة، وتسعى دولة الإمارات العربية المتحدة بعد نجاح تجربتها الأولى في تطبيق لغة XBRL ك معيار للإفصاح الإلكتروني في هيئة الأوراق المالية و السلع إلى توسيع نطاق لغة XBRL، بحيث تشمل على جميع تقارير النشاطات و الخدمات المالية وصناديق الاستثمار المعتمدة من الهيئة، بالإضافة إلى الاعتماد الكامل على لغة XBRL لأغراض تحليلية و رقابية وإحصائية، كما تسعى دولة الإمارات أيضا إلى تعميم تجربتها على دول مجلس التعاون الخليجي، في إطار

تبنى لغة الإفصاح الإلكتروني XBRL، والاستفادة من تجربتها، حول استخدام هذا النظام والمزايا التي نتجت عنه. (بن صالح و عمورة، 2016، صفحة 45)

#### 2.4.4. السعودية:

بدأ استخدام لغة XBRL في المملكة العربية السعودية في عام 2013، وذلك بعد صدور قرار عن هيئة سوق المال السعودي بتاريخ 2008/08/27 يلزم الشركات في المملكة العربية السعودية بتطبيق لغة XBRL، وقد تم إلزامها فعلياً بتطبيق هذا النظام بنهاية عام 2013، (سليمان ك.، 2017، صفحة 561) هذا وقد أعلنت السوق المالية السعودية "تداول" نجاح إطلاق نظام "إفصاح"، بعد إتمام المرحلة التجريبية والتأكد من الجاهزية الفنية والتقنية للنظام، والذي يتيح للشركات إعداد وعرض الإعلانات والقوائم المالية والمعلومات التفصيلية الأخرى على موقع "تداول"، من خلال نظام تفاعلي مرن ومتعدد الاستخدامات عبر نماذج وجدول إلكترونية موحدة لتسهيل عملية الإفصاح من قبل الشركات، وذلك من خلال تطبيق معيار XBRL للمعلومات المدخلة، ويتيح نظام إفصاح للشركات المدرجة والأشخاص المرخص لهم في السوق المالية السعودية ابتداء تحديث الصفحات الجديدة وإضافة المعلومات على الموقع الرسمي للسوق. (جريدة الرياض، 2013)

#### 3.4.4. الأردن:

حسب التقرير السنوي لبورصة عمان عام 2015 تم تشكيل لجنة توجيهية من قبل هيئة الأوراق المالية وبورصة عمان لإدارة مشروع تطبيق نظام الإفصاح الإلكتروني في الأردن، حيث عكفت اللجنة على إعداد خطة العمل الخاصة بالانضمام لعضوية منظمة XBRL، كما أشار تقرير سنة 2016 إلى أن بورصة عمان قامت بالتعاون مع هيئة الأوراق المالية بتشكيل لجان توجيهية وفنية مشتركة لمتابعة تنفيذ مشروع الإفصاح الإلكتروني باستخدام لغة XBRL، حيث تم إعداد وثيقة طرح المشروع، ودراسة العروض الفنية المقدمة من قبل الشركات المزودة، ومن الجدير بالذكر بأن تنفيذ هذا المشروع المهم والحيوي يهدف إلى تطوير عملية الحصول على جميع المعلومات والبيانات الإفصاحية والرقابية والإدارية والتنظيمية التي تحتاجها مؤسسات السوق، وكافة المهتمين بسوق رأس المال مثل شركات الوساطة والمستثمرين وشركات نشر المعلومات والمحللين الماليين وغيرهم، على أن يتم الانتهاء من تنفيذ هذا المشروع خلال عام 2018 (خروبي، مقدم، و زرقون، 2019، صفحة 106، 107)، وقد تم اختيار إحدى المؤسسات التي تحصلت على العرض من أجل بداية تطبيق هذه اللغة لاستكمال نظام الإفصاح الإلكتروني بمدخل لغة XBRL في سنة 2018، وهذا حسب ما جاء في تقرير بورصة عمان للأسواق المالية لعامي 2016/2018. (دشاش، نحو

إطار مقترح للإفصاح الإلكتروني بمدخل لغة تقارير الأعمال الموسعة xbrl - دراسة ميدانية (أطروحة دكتوراه)، 2020، صفحة 44)

#### 4.4.4. الكويت:

في نوفمبر 2015 أعلنت هيئة الأوراق المالية الكويتية انضمامها إلى منظمة XBRL الدولية، حيث أشار البيان الصحفي على موقع الهيئة أن هذه الخطوة تعد كأحد أهم المشاريع الاستراتيجية التي ستمكها من تحقيق أهدافها، وممارسة دورها الرقابي بشكل شامل يرسي بنية أساسية لأسواق المال في دولة الكويت، ويهدف المشروع إلى تعزيز مبدأ الشفافية والإفصاح في أسواق المال من خلال توفير نظام آلي للإفصاح عن المعلومات والبيانات المالية وغير المالية من الشركات المدرجة والأشخاص المرخص لهم، من خلال توحيد أشكال التقارير المالية مما يسهل التعاطي والتعامل معها من قبل جميع الأطراف المتعاملة، ويضمن دقة تلك المعلومات والبيانات المنشورة، واتها وتوفرها في الوقت المناسب لكافة أصحاب المصالح والأوسع شريحة من المعنيين، وفي أبريل 2016 أعلنت هيئة أسواق المال عن انطلاق تنفيذ مشروع تطبيق نظام الإفصاح الإلكتروني باستخدام لغة XBRL، وهذا وفق لخطة واضحة تضمن الانتقال التدريجي والمتسلسل لتطبيق هذا النظام بشكل جيد. (خروبي، مقدم، وزرقون، 2019، صفحة 107)

#### 5.4.4. تونس:

في 17 مارس 2017 تم القيام بمؤتمر في تونس لدعوة الشركات التونسية لتطبيق لغة XBRL في الإفصاح عن بياناتها، حيث طلبت الشركات الداعية للمؤتمر دعماً من هيئة سوق المال التونسية والبنك المركزي ووزارة الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات بدعم هذه المبادرة وبناء تصنيف تونسي للغة XBRL. لما لتطبيق هذه اللغة من مزايا على تحسين جودة التقارير المالية. (بيومي، 2018، صفحة 82)

#### 5. خاتمة:

في وقت شهد العديد من التحديات والتطورات في مجال الإفصاح المحاسبي، انتهجت العديد من الدول لغة XBRL لأغراض نشر البيانات والقوائم والتقارير المالية لمختلف مؤسساتها كأحد أهم أساليب الإفصاح الإلكتروني، وذلك لاعتبارها بمثابة لغة عالمية موحدة قابلة للتوسع، ورغم أنها حظيت باهتمام العديد من الهيئات الدولية والمنظمات المهنية في مختلف دول العالم، إلا أنها مازالت محدودة في دول أخرى لعدم وجود قوانين ومعايير ملزمة تحكم نشر القوائم المالية وفق لغة XBRL، وبقائها بشكل اختياري فقط لعدم وجود خطوات ومحاولات جادة لاستخدامها.

## 1.5. النتائج:

خلصت دراستنا إلى مجموعة من النتائج والتي نوردتها على التوالي فيما يلي:

- يمثل الإفصاح الالكتروني أحد أساليب الإفصاح المحاسبي الذي يعتمد أساسا على التقنيات الالكترونية الحديثة في نشر القوائم المالية ونتائج أعمال المؤسسات، وايصالها إلى أكبر شريحة من المستخدمين بشكل يسمح لهم بإجراء تحليلات ومقارنات للاستفادة منها في الوقت المناسب وبأقل تكلفة وجهد؛
- يعزز إلزام المؤسسات بالإفصاح المحاسبي الالكتروني من جودة القوائم والتقارير المالية المنشورة لاتخاذ القرارات المناسبة وذلك من خلال تعزيز خاصية الملاءمة، الموثوقية، الشفافية والقابلية للمقارنة؛
- يعتبر استخدام لغة XBRL ضرورة حتمية في وقتنا الحاضر نظرا للمزايا العديدة التي تقدمها، لاعتبارها لغة برمجة الكترونية معيارية مصممة خصيصا لنشر البيانات والقوائم المالية بأكثر من لغة وبأكثر من نظام محاسبي؛
- تسمح لغة XBRL بتطوير الإفصاح المحاسبي الالكتروني، وذلك من خلال مساهمتها في تسريع تحليل القوائم ومقارنتها بالإضافة إلى انخفاض تكلفة تبادلها؛
- تمتلك لغة XBRL إمكانيات متطورة تجعلها اللغة الالكترونية الأولى لتقارير الأعمال؛
- تلقت لغة XBRL دعما من قبل العديد من المنظمات المهنية والهيئات الدولية، التي ساهمت بشكل كبير في توسع استخدامها في العديد من الدول الغربية والعربية.

## 2.5. التوصيات:

توصي دراستنا بمجموعة من التوصيات والاقتراحات والتي نورد أهمها فيما يلي:

- ضرورة توعية المؤسسات في الدول التي لم تتخذ أي خطوة إلى الآن بضرورة تبني لغة XBRL كما هو الحال بالنسبة للمؤسسات الجزائرية، والاستفادة من تجارب وخبرات الدول التي استخدمتها لمدة معقولة واستفادت من مزاياها؛
- القيام بمؤتمرات ودورات تعريفية وتدريبية حول لغة XBRL وأهميتها في وقتنا الحالي، لتوسيع استخدامها في العديد من المؤسسات على المستوى المحلي والدولي؛

- ضرورة التأهيل العلمي والتدريب المستمر للقائمين على نظم المعلومات المحاسبية حول استخدام لغة XBRL مع تطورات تقنيات المعلومات الحديثة؛
  - اصدار معايير وارشادات توضيحية لتسهيل استخدام لغة XBRL في نشر البيانات والقوائم المالية؛
  - اصدار قوانين تلزم المؤسسات على أن تفصح عن بياناتها وتقاريرها باستخدام لغة XBRL، لأنها أصبحت ضرورة هامة في وقتنا الحالي؛
  - وضع إجراءات وتطبيقات وبرامج حماية فعالة للتحقق من أمن المعلومات المفصح عنها الكترونيا ونقلها بشكل آمن من قبل مستخدميها.
6. قائمة المراجع:

- Al-jabali, M., & Bni Ata, H. (2014). **Problems of disclosure of Accounting information in the lists: financial speculation in companies.** *International Journal of Economics and Finance*, 6(3). Retrieved from <http://dx.doi.org/10.5539/ijef.v6n3p139>
- Juhandi , N., & AL. (2022). **XBRL: the new e-language of financial digital reporting in Indonesia.** *Journal of Management Information and Decision Sciences*, 25(1).
- Sassi, W., & al. (2021). **The impact of adoption of the XBRL on the development of stock markets.** *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 16(02).
- XBRL International. (n.d.). **An Introduction to XBRL.** Retrieved April 11, 2022, from XBRL : <https://www.xbrl.org/the-standard/what/an-introduction-to-xbrl/>
- XBRL International. (n.d.). **Taxonomies.** Retrieved April 20, 2022, from XBRL: [www.xbrl.org](http://www.xbrl.org)
- أحمد قنيع. (2019). دور تكنولوجيا المعلومات والاتصال في تنمية الابداع المحاسبي - دراسة ميدانية (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير: جامعة غرداية –الجزائر.
- بسام سعيد محمد بيومي. (2018). قياس تأثير استخدام لغة XBRL على زيادة شفافية افصاح التقارير المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية لتحسين الاداء المالي للشركات في ظل نظام حوكمة تكنولوجيا المعلومات: دراسة تطبيقية على شركات القطاع الصناعي (رسالة ماجستير). كلية التجارة: جامعة السويس.
- بوجمعة بن صالح، و جمال عمورة. (2016). لغة الإفصاح الإلكتروني XBRL ودورها في تحسين كفاءة الأسواق المالية. *مجلة معهد العلوم الاقتصادية (مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة)*، 20(02).
- بورصة عمان (2018). مارس. (الإفصاح الإلكتروني باستخدام لغة XBRL.
- جريدة الرياض. (09 جوان، 2013). **إطلاق نظام "إفصاح" بنجاح.** تاريخ الاسترداد 11 أفريل، 2022، من <https://www.alriyadh.com/842301>

- جيلالي عبدلي، محمد الهادي ضيف الله، و حمزة تجانية. (2021). الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية. *مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة*، 04(02).
- حسام خريفي، و محمود عمر محي الدين. (2021). أهمية نماذج الفشل المالي كألية للحكم على مدى قدرة المؤسسة على الاستمرارية باستخدام نموذجي ولتمان وكيدا - دراسة حالة مؤسسة اسمنت القصيم السعودية. *مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية*، 6(2)، 250 - 268.
- حنان قسوم . (بلا تاريخ). دور لغة تقارير الأعمال الموسعة "XBRL" في تحسين جودة القوائم المالية - دراسة حالة البنك الفرنسي. *مجلة الحقوق والعلوم الانسانية - دراسات اقتصادية*، 31(1).
- سامر قنطجي. (2012). *لغة الإفصاح المالي والمحاسبي (الإصدار 1)*. سوريا: دار أبي الفداء العالمية .
- سامي محمد أحمد غنيمي. (2015). دور الإفصاح الالكتروني في تطوير معايير التقارير المالية الدولية وتحسين جودة المعلومات بالبنوك المصرية -دراسة ميدانية. *دار المنظومة*، 79(3).
- سليمان ك. (2017). تفعيل دور استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة "XBRL" في اعداد تقارير الاستدامة. *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية*. 1(1) ،
- عبد الصمد عمر علي. (2017). *حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي*. الجزائر: دار هومه.
- عبد القادر دشاش ، و مسعود صديقي. (2018). دور الإفصاح الالكتروني في تعزيز جودة المعلومات المالية: دراسة ميدانية في البيئة الجزائرية. *مجلة أداء المؤسسات الجزائرية* (14).
- عبد القادر دشاش. (2020). نحو إطار مقترح للإفصاح الإلكتروني بمدخل لغة تقارير الأعمال الموسعة xbrl - دراسة ميدانية (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير: جامعة قاصدي مرباح - ورقلة.
- عبد الله زياد القزاز، و زياد هاشم السقا. (2019). دور لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي الالكتروني بالتطبيق على مصرف الموصل للتنمية والاستثمار. *تنمية الرافدين*، 38(123).
- عبد المالك زين ، و محمد الصالح بلول . (2019). دور لغة الإفصاح المحاسبي الالكتروني (XBRL) في تحسين جودة المعلومات المالية. *مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية*، 1(2).
- عصام بعلاش ، و بلال شيخي. (2018). دور لغة تقارير الأعمال الموسعة "XBRL" في ترسيخ حوكمة الشركات. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية* (9).
- محمد الحسن عدلان حامد. (2020). لغة تقارير الأعمال الموسعة وأثرها في المحتوى الاعلامي للتقارير المالية - دراسة ميدانية (رسالة ماجستير). كلية الدراسات العليا: جامعة النيلين.



- محمد بغريش . (2020). المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية وجودة الإفصاح عنها بالقوائم والتقارير المالية - دراسة حالة الشركات المسعرة في بورصة الجزائر. *مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية*، 14 (02)، الصفحات 391 -410.
- محمد مصطفى سليمان. (2020). العوامل المؤثرة على تطبيق اللغة العالمية للتقارير المالية الالكترونية الموسعة (XBRL) في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين للاوراق المالية. *مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة*، 05 (01).
- محمود عمر مكي الدين، محمد رحالي، و أحمد أمين بوخرس . (2021). أهمية لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) كأداة لتفعيل الإفصاح المحاسبي الالكتروني - عرض تجارب دولية وعربية. *مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي - جامعة المسيلة*، 05 (01).
- نور الدين جرد. (2020). أثر الإفصاح الالكتروني عن القوائم المالية على تدعيم جودة المعلومات المالية - دراسة استطلاعية. *مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية*، 06 (02).
- هيثم علي محمد العنكي، و كمال أحمد يوسف. (2018). أثر الإفصاح المحاسبي الالكتروني في كفاءة التقارير المالية - دراسة تطبيقية على عينة من المصارف العراقية. *مجلة الدراسات العليا*، 10 (39 - 3).
- يوسف حسين عليوي. (2021). تبني لغة XBRL في ظل نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية لتحسين جودة الإبلاغ المالي (رسالة ماجستير). العراق، كلية الادارة والاقتصاد: جامعة كربلاء.
- يوسف خروبي، خالد مقدم، و عمر الفاروق زرقون. (2019). أثر تبني لغة تقارير الأعمال الموسعة على الإفصاح المحاسبي الدولي. *المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية*، 06 (01).

أساليب القياس المحاسبي للتكلفة في ظل التحول نحو الحوسبة السحابية  
- هندسة القيمة أنموذجا -

**Cost accounting methods in the transition towards cloud computing  
- Value engineering model.**

مساط سمية<sup>1</sup>، كروش صلاح الدين<sup>2</sup>

Messat Soumia<sup>1</sup>, Kerrouche Salah Eddine<sup>2</sup>

[s.messat@centre-univ-mila.dz](mailto:s.messat@centre-univ-mila.dz)، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله، الجزائر،<sup>1</sup>

[s.kerrouche@centre-univ-mila.dz](mailto:s.kerrouche@centre-univ-mila.dz)، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله، الجزائر،<sup>2</sup>

**ملخص:**

تهدف الدراسة إلى التعرف على مرتكزات الحوسبة السحابية وإسهامها في تطور أساليب القياس المحاسبي للتكلفة، فضلا عن تبيان مساهمة التحول نحو الحوسبة السحابية في بروز أسلوب هندسة القيمة. توصلت الدراسة إلى أن التحول نحو الحوسبة السحابية أضاف مرحلة تاريخية جديدة في محاسبة التكاليف ساهمت في ظهور مداخل إدارة التكلفة، بالإضافة إلى بروز أسلوب هندسة القيمة كمدخل من مداخل الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، والذي يعتبر أهم أساليب القياس المحاسبي وأنسبها لعنصر التكلفة الناتج عن التحول نحو الحوسبة السحابية كتقنية حديثة في المؤسسات. كلمات مفتاحية: حوسبة سحابية، محاسبة التكاليف، هندسة القيمة، تكلفة.

**Abstract:**

The study aims to identify cloud computing underpinnings and the latter's contribution to the evolution of accounting measurement methods, as well as demonstrate the contribution of the shift towards cloud computing to the emergence of the value engineering method.

The study found that digital transformation added a new historic phase in cost accounting that contributed to the emergence of cost management entrances in addition to the emergence of value engineering as an entry point for strategic cost management, Which is considered the most important method of accounting measurement and its attribution to the cost element resulting from the shift towards cloud computing as a modern technology in organizations.

**Keywords:** Cloud computing, cost accounting, value engineering, cost.

**Jel Classification Codes :** O33 ،M41 ،L13.

## 1. مقدمة:

في ظل ما يعيشه العالم اليوم من تحولات، تطورات في البيئة التكنولوجية والعلمية وحركة واسعة تطال كل شيء خاصة ما يتعلق منها بأنظمة الاتصال عن بعد، برزت أفكار جديدة تعكس هذا التطور وتسمح بتجسيدها، ومن بين هذه الأفكار نجد العولة الاقتصادية التي جعلت العالم قرية صغيرة الأمر الذي جعل الاقتصاد العالمي يستفيد من السرعة والفعالية التي يوفرها له هذا التطور، فقد أسهم هذا التطور الهائل للأنظمة المعلوماتية في تحول تكنولوجيا المعلومات إلى أحد أهم جوانب تطور ونمو الاقتصاد العالمي، إذ أدخلت ثروة المعلومات المجتمعات العصرية في مرحلة ما بعد الصناعة وأحدثت هذه الثروة جملة من التحولات التي طالت مختلف جوانب الحياة سواء البنية الاقتصادية أو علاقات العمل، أو ما يحتويه من علاقات إنسانية مجتمعية، وبذلك أصبحت المعلومات موردا أساسيا من الموارد الاقتصادية التي لها خصوصية بل إنها المورد الاستراتيجي الجديد في الحياة الاقتصادية.

ما كان من منظمات الأعمال والمؤسسات إلا أن تولي اهتماما كبيرا بتكنولوجيا المعلومات والتوجه نحو التحولات ومواكبتها باستخدام تقنيات حديثة من بينها اعتماد الحوسبة السحابية، مما أثر بشكل عام على المحاسبة كمجال ديناميكي وبشكل خاص على محاسبة التكاليف التي عجزت عن مسايرة هذه التطورات، وذلك لكون التحول نحو الحوسبة السحابية قرار يبني على دراسة جيدة لإجمالي التكاليف الناتجة عن استخدام مثل هذه التكنولوجيا،

تأسيسا على ما سبق إرتئينا طرح التساؤل الرئيسي التالي:

➤ هل أسهم التحول نحو الحوسبة السحابية في بروز هندسة القيمة كأسلوب للقياس المحاسبي

في منظمات الأعمال؟

1.1.1. التساؤلات الفرعية: تستند الدراسة على مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بالحوسبة السحابية و نماذج بنيتها؟
- ما أثر التحول نحو الحوسبة السحابية على تطور أساليب القياس المحاسبي؟
- ما أثر التحول نحو الحوسبة السحابية على بروز أسلوب هندسة القيمة؟

## 2.1. فرضيات الدراسة: تقوم الدراسة على فرضية أساسية مفادها أن:

➤ التحول نحو الحوسبة السحابية أسهم في بروز هندسة القيمة كأسلوب من أساليب القياس المحاسبي في منظمات الأعمال .

بغية الإجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات الفرعية التالية:

- تعتبر الحوسبة السحابية نموذج مبتكر لمعالجة وتخزين البيانات يسمح للشركات بتشغيل العمليات التجارية على البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات، ويمنح العديد من البدائل (أنواع السحابات، نوعية الخدمات المقدمة، وموفري الخدمة)؛
- أدى التحول نحو الحوسبة السحابية إلى تطور أساليب القياس المحاسبي وظهور مداخل إدارة التكلفة؛
- ساهم التحول نحو الحوسبة السحابية في بروز أسلوب هندسة القيمة كمدخل من مداخل الإدارة الاستراتيجية للتكلفة.

3.1. أهمية الدراسة: تأتي أهمية الدراسة من حيث تناوله موضوع حديث والبحث عن أثره في مجال المحاسبة، ففي ظل التطورات الحديثة في منظمات الأعمال و المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على حد سواء في مختلف دول العالم، كان من الأهمية الخوض في مواكبة التطور والانتقال من الأساليب التقليدية في محاسبة التكاليف، والاعتماد على البرامج الجاهزة إلى أسلوب تقني حديث وهو الاعتماد على أساليب إدارة التكلفة تواكب المحاسبة السحابية .

## 4.1. أهداف الدراسة: تسعى الدراسة إلى:

- التعرف على مرتكزات الحوسبة السحابية؛
- إبراز أثر التحول نحو الحوسبة السحابية على تطور أساليب القياس المحاسبي؛
- تبيان مساهمة التحول نحو الحوسبة السحابية في بروز أسلوب هندسة القيمة ؛
- تعزيز الدراسة النظرية بإحصائيات متعلقة بالحوسبة السحابية.

5.1. منهج الدراسة: من أجل معالجة حيثيات الموضوع اعتمدت دراستنا على المنهجين، الوصفي وذلك في تناول الإطار النظري من الدراسة من خلال الاستفادة مما تناوله الباحثون في كل من الحوسبة السحابية

وأساليب القياس المحاسبي، فضلا عن المنهج التحليلي من خلال تحليل الاحصائيات المتعلقة بالحوسبة السحابية.

6.1. محاور الدراسة: للوصول لتحقيق الأهداف وللإجابة على الأسئلة السابقة قسمنا الدراسة إلى ثلاث محاور وفق مقتضيات الدراسة كالاتي:

- الدراسات السابقة؛
- مدخل تأصيلي نظري عن الحوسبة السحابية:
- أثر التحول نحو الحوسبة السحابية على تطور أساليب القياس المحاسبي.

2. الدراسات السابقة:

1.2. دراسة (الغنام، 2017):

عنوان الدراسة	نحو تطوير البناء الفكري لمحاسبة التكاليف " في ظل متغيرات الثورة الصناعية الرابعة"
هدف الدراسة	دراسة متغيرات الثورة الصناعية الرابعة وبنيتها التصنيع الحديثة وأثارها على محاسبة التكاليف
أهمية الدراسة	تتبع تطورات البناء الفكري لمحاسبة التكاليف
طبيعة الدراسة	دراسة مكتبية بالاعتماد على المراجع العلمية والدوريات
منهج الدراسة	المنهج الاستدلالي
	أثرت بيئة الثورة الصناعية الرابعة على تصميم نظم محاسبة التكاليف من عدة جوانب أهمها: أهداف محاسبة التكاليف، هيكل التكلفة، مراكز التكلفة، أسس التحميل، نظريات التكاليف، تقارير التكاليف، فترة التكلفة، طريقة احتساب التكلفة.

## 2.2. دراسة (Ozdogan, 2017):

Cloud based Accounting Startups and Thier Effects On the Profession of Accounting in Turkey.	عنوان الدراسة
قياس تطبيق الحوسبة السحابية في الشركات الناشئة وتأثيرها على مهنة المحاسبة.	هدف الدراسة
تقديم الدعم للشركات الناشئة التي تستخدم هذا النوع من التقنيات.	أهمية الدراسة
ميدانية على شركة <b>Parasult</b>	طبيعة الدراسة
المقابلة جمع البيانات	منهج الدراسة
أظهرت النتائج أن: - إن المبادرات المحاسبية المستقبلية والقائمة على السحابة ستشكل مستقبل هذه المهنة؛ - ازدياد عدد الشركات الناشئة، فضلا عن المحاسبين والمهنيين ورجال الأعمال من ذوي الخبرة في مجال تكنولوجيا المعلومات المعتمدة للتقنية.	الاستنتاجات

## 3.2. دراسة (حسن البسيوني، 2021):

دراسة أثر الحوسبة السحابية كأحد تقنيات التحول الرقمي على هيكل التكاليف	عنوان الدراسة
مناقشة أثر استخدام التقنيات الحديثة الناتجة عن الثورة الصناعية الرابعة الذي يتجه نحوها منظمات الأعمال على محاسبة التكاليف وكيفية التعامل معها.	هدف الدراسة
تبيان أهم نماذج التحول نحو تقنيات التحول الرقمي في منظمات الأعمال والتكاليف الناتجة عنها مع تبع تطور أساليب القياس المحاسبي للتكلفة في ظل تقنيات التحول الرقمي.	أهمية الدراسة
دراسة تحليلية	طبيعة الدراسة
المنهج الوصفي و التحليلي	منهج الدراسة
أظهرت النتائج أن:	الإستنتاجات

- استخدام تقنيات التحول الرقمي المتمثل في الحوسبة السحابية يساعد في تقليص التكاليف؛	
- ضرورة تكييف هيكل التكلفة من خلال محاسبة التكاليف بما يتماشى مع متطلبات تقنيات التحول الرقمي الذي أصبح الاتجاه السائد في الوقت الحالي.	

4.2. دراسة ( العواد وعبد الرسول، 2021):

عنوان الدراسة	توظيف الحوسبة السحابية في إدارة البيانات وانعكاسها على عملية اتخاذ القرارات.
هدف الدراسة	التعرف على مفهوم الحوسبة السحابية والدور الذي تلعبه في إدارة البيانات لنظم المعلومات المحاسبية، من خلال سهولة الوصول إلى البيانات المحاسبية والإدارية المطلوبة لأي مستوى من المستويات الإدارية وحسب الصلاحيات الممنوحة لهم.
أهمية الدراسة	تبيان الدور المهم للمحاسبة السحابية في إدارة البيانات المحاسبية وخاصة في ظل التطورات الحديثة في الشركات الكبيرة والمتوسطة والصغيرة.
طبيعة الدراسة	دراسة تطبيقية في شركة خليج المستقبل للتجارة العامة والوكالات التجارية.
منهج الدراسة	تصميم برنامج محاسبي سحابي واستخلاص النتائج
الاستنتاجات	أظهرت النتائج أن: - المحاسبة السحابية توفر أمان عالي وانخفاض في جميع العمليات؛ - توفر البرامج المحاسبية السحابية سهولة وسرعة تسجيل العمليات اليومية والنتائج المالية مع الدقة والسرعة العالية.

5.2. ما يميز دراستنا: من خلال الدراسات السابقة يلاحظ أنها ركزت على أهمية استخدام الحوسبة السحابية وتأثيرها على مهنة المحاسبة فضلا عن التعرف عن مدى إدراك المحاسبين لأهمية ذلك، في حين ركزت الدراسة الحالية على تحديد أهم استخدامات الحوسبة السحابية التي يمكن أن تؤثر بصورة مباشرة على هيكل التكاليف الأمر الذي أسهم في بروز أسلوب هندسة القيمة.

## 3. مدخل تأصيلي نظري عن الحوسبة السحابية:

يعتبر الاقتصاد الرقمي في الوقت الحالي من الحتميات الواجب تبنيها واعتمادها من أجل المساهمة في رفع اقتصاد أي دولة لذلك أضحي أقوى المرتكزات، مما لا شك أن هذا التحول سواء كان تحول متوازي، مباشر أو على مراحل يتم بالتخلي عن نظم المعلومات التقليدية، باستخدام أحد تقنيات التحول الرقمي "الحوسبة السحابية" لما توفره من مستوى عال من الثقة في صلاحية أنظمة تقنيات التحول الرقمي.

## 1.1. مفهوم الحوسبة السحابية :

يشير مفهوم السحابة (Cloud) إلى التطور المتقدم في ثروة تقنيات المعلومات من خلال وصفها بالجيل الثالث (بعد الجيل الأول المتعلق بالحواسيب والجيل الثاني المتعلق بالإنترنت)، ولا تعتبر فكرة السحابة سقفا جديدا، ولكن اتسع مفهومها مؤخرا ليشمل مجالات عدة منها الأعمال والاستثمارات العالمية، والتي تعتمد بشكل كلي على خدمات الإنترنت لإنجاز العمل بدقة ومهنية أدت بقطاع تكنولوجيا المعلومات للدخول في منافسة بين الشركات الكبرى المتخصصة في ذات المجال، وذلك عن طريق تقديم إغراءات للمؤسسات، وخاصة الناشئة منها، من خلال منحهم تطبيقات الخدمات السحابية على البرامج الجاهزة، مع ترك التصرف لدى الكيان (زكر و يحيى السقا ، 2020 ، صفحة 102). كذلك تعتبر **Cloud Computing** "مصطلح عام لأي شيء يتضمن تقديم الخدمات المستضافة عبر الإنترنت بدلا من الخدمات الثابتة داخل الشركة، إذ تدعم القدرة على العمل بصورة ديناميكية في توسيع وتقليص الخدمات حسب الحاجة إليها بصورة سريعة مما يوفر موثوقية عالية" ( العواد و عبد الرسول ، 2021 ، صفحة 77)، أما المعهد الوطني للمعايير والتكنولوجيا (Inist) يعرف الحوسبة السحابية على أنها: " نموذج الوصول إلى الشبكة في كل مكان ومريح عند الطلب لمجموعة من موارد الحوسبة القابلة للتكوين التي يمكن توفيرها وإصدارها بسرعة و أقل جهد" (Luqman, 2021, p. 284)، كما وصفت بأنها " نموذج جديد يقوم على الدفع بقدر الاستخدام للوصول بمرونة إلى موارد الأجهزة والبرمجيات من خلال شبكة الأنترنت والسماح للشركات بخفض التكاليف وزيادة مستوى الأداء" (محمود و السامرائي، 2018، صفحة 07).



وعليه يمكن تعريف الحوسبة السحابية على أنها نموذج مبتكر لمعالجة وتخزين البيانات يسمح للشركات بتشغيل العمليات التجارية على البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات، ويمنح العديد من البدائل (أنواع السحابات، نوعية الخدمات المقدمة، وموفري الخدمة). حيث أن قرار الاعتماد عليه يبني على دراسة جيدة لإجمالي التكاليف الناتجة عن استخدام مثل هذه التكنولوجيا.

### 2.3. آلية عمل الحوسبة السحابية:

تسمح الحوسبة السحابية للمستخدم بالحصول على خدمة تخزين بياناته خارج إطار جهازه، وذلك في شكل ملفات وبيانات على خوادم الحوسبة السحابية يسهل الوصول إليها من أي مكان، لذلك يمكن التخلي عن برامج وتطبيقات أجهزة كمبيوتر ذات قدرات عالية، وكذلك عدم ترقيّة البرامج، وعليه تعد شبكة الإنترنت عالية الكفاءة هو كل ما يحتاجه المستخدم، ولضمان حسن سير واستخدام الحوسبة السحابية وجب توفر العناصر كما يوضح الشكل التالي:

الشكل رقم (01): مخطط توضيحي لمتطلبات الحوسبة السحابية



المصدر: (زكرو يحيى السقا ، 2020 ، صفحة 104)

3.3. خصائص الحوسبة السحابية: هناك مجموعة من الخصائص تتميز بها الحوسبة السحابية يمكن

تلخيصها في النقاط التالية (بن الضيف الله، 2018، صفحة 60) (كلو، 2016، صفحة 07):

- خدمة ذاتية بناءً على الطلب (On- Demand self – service): تتمثل هذه الخاصية في إمكانية طلب الخدمة وقت الحاجة إليها تلقائياً ودون الحاجة إلى التفاعل البشري مع كل مزود للخدمة، فهي خدمة تباع بناءً على الطلب، وتحسب عادة بالدقيقة أو الساعة أو بالميجابايت؛
- الوصول الواسع للشبكة (Broad Network Access): ويقصد بهذه الميزة إمكانية الوصول إلى الخدمة عن طريق استعمال شبكة الأنترنت وأجهزة أو أنظمة تشغيل مختلفة، فهي خدمة مرنة.
- القابلية للتطوير والتحديث (linearly Scalable): تتمتع الحوسبة السحابية كذلك بالتحديث والقابلية للتطوير مما يسمح للمستخدم الاستفادة مهما كانت النسخ المستعملة؛
- خدمات موجهة (Service Oriented): الخدمات مركزة بالدرجة الأولى حول المستخدم والاستجابة إلى احتياجاته ومتطلباته من مختلف البرامج والتطبيقات؛
- قياس الخدمة (Measured service): تسيطر وتُعظم نظم السحابة تلقائياً استخدام الموارد من خلال الاستفادة من القدرة على القياس، ما من شأنها تحديد الدفع مقابل الخدمة المستعملة وعليه فالمستخدم يدفع مقابل استعماله واستخدامه للبنية التحتية؛
- المرونة والسرعة (Flexible and Rapidity): المرونة والسرعة في قدرة البنية التحتية للحوسبة السحابية في تلبية احتياجات المستخدمين ومساعدتهم بالقيام بأعمالهم بسرعة فائقة ومرونة عالية، ويمكن أن تكون القدرات مشروطة أو مرنة في بعض الحالات؛
- تجميع الموارد (Resource Pooling): إن عملية تجميع الموارد المستعملة تساعد كثيراً في التخفيض من التكاليف وريح الوقت والجهد في عملية إدارة هذه الموارد لمقدمي الخدمة.

استناداً لما سبق يخلص الباحثين إلى أن الحوسبة السحابية لها دور كبير إذ تعمل على الوصول إلى

البرمجيات وتقليل أعباء الأنظمة بشكل كبير، بالإضافة للعمل على تحسين التعاون بين فريق العمل

بجانب أن لها دورا مهما في خفض التكلفة وتحسين أمن المعلومات، وبالتالي فهي تعمل على تحسين تنفيذ الأعمال في المؤسسة وتؤثر بشكل إيجابي عليها.

4.3. نماذج الحوسبة السحابية: استنادا للخصائص فإن الحوسبة السحابية توفر ثلاثة خدمات أساسية وهي:

### الشكل رقم (02): نماذج الحوسبة السحابية



المصدر: (محمود والسامرائي، 2018، صفحة 07).

يمكن تلخيص ميزات كل نموذج كالاتي (Ghazwan , 2020, p. 60): (61):

1.4.3 البرمجيات كخدمة (Software as a Service): من مميزاتها ما يلي:

- الوصول والإدارة من خلال شبكة؛
- تدار الأنشطة من المواقع المركزية؛
- توزيع التطبيق أقرب إلى نموذج واحد من نماذج كثيرة؛
- تحديثات مركزية.

### 2.4.3. المنصة كخدمة (Platform as a Service): من مميزاتها ما يلي:

- حل مشاكل البنية التحتية للأجهزة؛
- تستخدم أدوات متطورة بتكلفة معقول مثل شركة أمازون وقوقل وميكروسوفت هي بعض الشركات التي تستخدم هذا النموذج وتجعل من الممكن الوصول إلى إمكانات جديدة؛
- تقدم نموذج أسرع وفائدة من حيث التكلفة لتطوير التطبيقات وتسليمها؛
- منصة افتراضية.

### 3.4.3. البنية التحتية كخدمة (Infrastructure as a Service): من مميزاتها ما يلي:

- الدفع مقابل الاستخدام؛
- المزود مسؤول عن إدارة أجهزة الكمبيوتر؛
- قابلية التوسع؛
- منصة افتراضية.

### 5.3. بنية الحوسبة السحابية (Cloud Computing): هناك أربعة أنظمة للسحابة (Luqman,

2021, p. 285): (284);

#### 1.5.3. السحابة الخاصة (Private Cloud): يستخدم هذا النوع من السحابة حصريا لمشاركة

البيانات في مؤسسة واحدة دون إتاحتها للجمهور؛

#### 2.5.3. السحابة العامة (Public cloud): هذه البنية التحتية المتاحة لجميع المستخدمين العموميين

يمكن استخدامها في التسويق أو الأغراض التعليمية أو المنظمات الحكومية؛

#### 3.5.3. سحابة المجتمع أو المشتركة (Community Cloud): يتم استخدامها بواسطة مستخدمين

حصريين من العديد من المنظمات المختلفة التي لديها أهداف مشتركة؛

#### 4.5.3. السحابة المختلطة (Hybird Cloud): يتكون هذا النوع من النشر من مزيج من اثنين أو أكثر

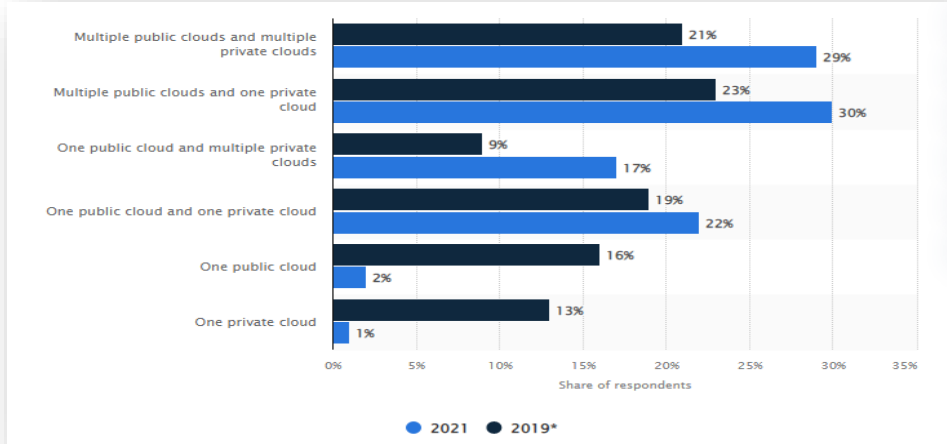
من البنى التحتية السحابية، بهذه الطريقة يعمل جزء من البنية التحتية في ملف سحابة خاصة بينما

يعمل الجزء الآخر في السحب العامة، لذلك يوفر مرونة أكثر من تلك الخاصة بالسحب السحابية العامة

والخاصة.

وعليه، نجد أن هناك العديد من أنظمة الحوسبة السحابية وكل نظام من هذه الأنظمة يخدم شريحة معينة من المستخدمين.

الشكل رقم (03): نماذج بنية الحوسبة السحابية في المؤسسات في جميع أنحاء العالم (2019-2020)



المصدر: (Vailshery, 2022)

نلاحظ من الشكل أعلاه أن في عام 2021، تم استخدام 30% من المستجوبين العديد من السحابة العامة والسحابة الخاصة، حيث زادت النسبة ذلك ب 7% مقارنة ب 2019، على النقيض من ذلك نجد 1 فقط استخدموا السحابة الخاصة بعدما كانت النسبة حوالي 13% في سنة 2019، وبشكل عام فإن البنية السائدة لتقديم الخدمات السحابية هي السحابة المشتركة والسحابة المختلطة، والتي تجمع بين السحب المختلفة في نموذج واحد.

4. أثر الحوسبة السحابية على تطور أساليب القياس المحاسبي:

تعد التكاليف المنخفضة من بين أكبر الفوائد الموعودة للحوسبة السحابية الخدمات، ومع ذلك عند قيام المؤسسات بتشغيل نصف أعباء العمل الخاصة بها في السحابة العامة والحفاظ على البنى التحتية لتكنولوجيا المعلومات الأكثر تعقيدا، أصبحت الحوسبة أكثر تكلفة مما يتوقعه الكثيرون، ونتيجة لذلك فإن استراتيجيات إدارة تكلفة السحابة الحديثة ضرورية لتقليل التكاليف، يصبح هذا أكثر

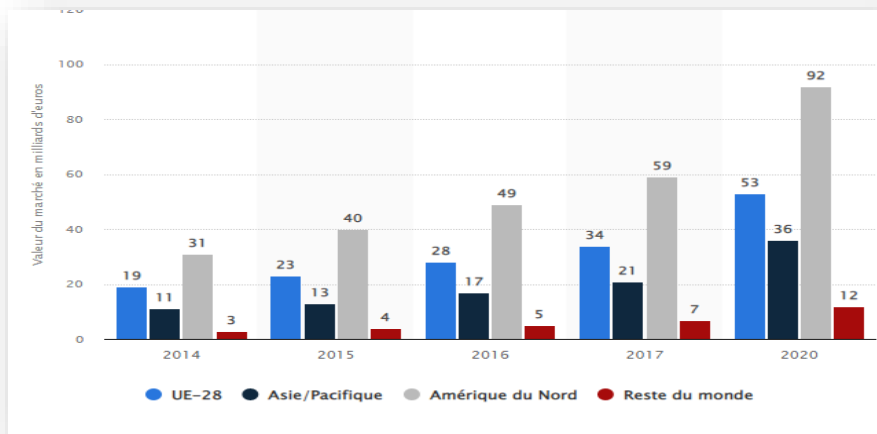
وضوحا عند النمو المستمر لسوق الحوسبة السحابية العامة العالمية، والتي تؤكد على ضرورة تكنولوجيا الحوسبة السحابية للمؤسسات لاتخاذ قرارات تجارية مستنيرة (Vailshery, statista, 2022).

#### 1.4. أهمية مواكبة أساليب القياس المحاسبي للتحول نحو الحوسبة السحابية :

نتيجة للتغيرات الجوهرية في بيئة الأعمال الحديثة والتوجه نحو التحول الرقمي خاصة تبني الحوسبة السحابية زاد الاهتمام بمحاسبة التكاليف على الصعيدين النظري والعملي باعتبارها: "ذلك العلم الذي يقوم بتجميع وتبويب وتحليل وتخصيص وتوزيع التكاليف استنادا إلى مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد العلمية بهدف تحديد تكلفة الإنتاج وتقديم المعلومات اللازمة والتي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة" (عدس و الخلف ، 2007 ، صفحة 16).

الشكل رقم (04): القيمة السوقية للحوسبة السحابية للمؤسسات العالمية من 2014-2020

#### حسب المنطقة



المصدر: (Statista Research Department, 2017)

يتضح من الشكل أعلاه، أن القيمة السوقية لخدمات الحوسبة السحابية للمؤسسات في أمريكا الشمالية بلغت 59 مليار يورو في سنة 2017، لتصل 92 مليار دولار بحلول سنة 2020، في حين بلغت 53

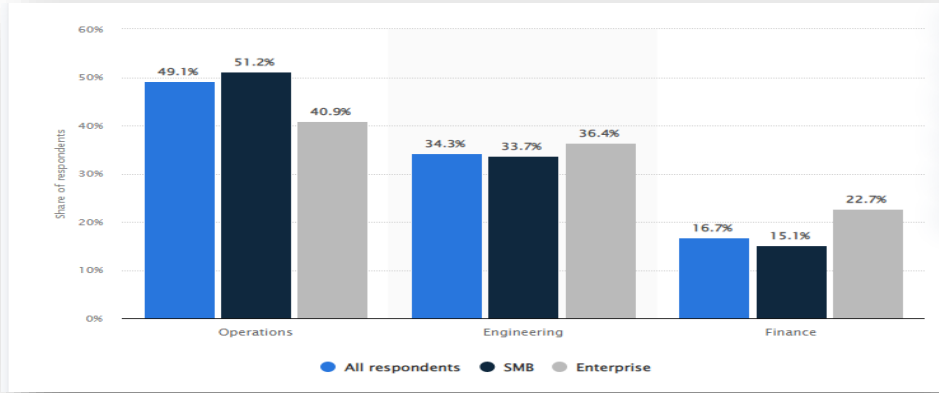
مليار دولار في دول الاتحاد الأوروبي و36 مليار دولار في آسيا والمحيط الهادي و12 مليار دولار في باقي دول العالم.

#### 2.4. الانتقادات الموجهة لمحاسبة التكاليف التقليدية:

أضاف التحول الرقمي مرحلة تاريخية جديدة في تاريخ محاسبة التكاليف ساهمت في ظهور مداخل إدارة التكلفة، خاصة مع الانتقادات الموجهة لأساليب محاسبة التكاليف التقليدية الأمر الذي جعل تكلفة التكنولوجيا في ظل التحول الرقمي محددًا هامًا لتمتع أو عدم تمتع المؤسسات بمزايا تنافسية في السوق، وبالتالي فإن ربط التكاليف مع الأنشطة بصورة سليمة يعتبر ضرورة ملحة، الأمر الذي يسهم في اتخاذ قرارات مستنيرة تتصف بالموضوعية والملائمة المناسبة (حسن البسيوني، 2021، صفحة 661). لمحاسبة التكاليف التقليدية العديد من الانتقادات كما وجهها الكاتبان جونس وكابلان في كتاب "Relerance losts The Risk and fall of Management accounting" من أهمها (الغنام، 2017، صفحة 11):

- عدم توافق أساليب محاسبة التكاليف التقليدية مع التغيرات الحديثة للبيئة الصناعية الحديثة؛
- تركز النظم التقليدية على الرقابة على تكاليف الإنتاج باستخدام وسائل بسيطة، الأمر الذي من شأنه عدم توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات؛
- فشل نظام محاسبة التكاليف التقليدي في توفير أساليب ومقاييس ذات الصلة بالبيئة الحديثة. أي أن المحاسبة عن تكاليف التقنيات الحديثة برزت كمبدأ يقضي بضرورة أن تعامل تكاليف التقنيات الحديثة والمتمثلة في التجهيزات المتعلقة بقرار التحول كتكاليف مباشرة من حيث الأهمية وبالتالي ضرورة المحاسبة عنها بدقة (حسن البسيوني، 2021، صفحة 660)

الشكل رقم(05): تكاليف الحوسبة السحابية في المؤسسات حول العالم في عام 2021



المصدر: (Vailshery, statista, 2022)

في عام 2021 ذكر 53% أن فريق العمليات في المؤسسات هو من شهد ارتفاعا في تكاليف السحابة، تلمها الهندسة والتمويل، وبهذا مراقبة تكلفة السحابة دون تأخير تمرين مهم للمؤسسات حيث تزداد بسرعة إذا لم يتم تعطيل أعباء العمل غير الضرورية.

والجدير بالذكر أنه ليس من السهل تقدير تكاليف السحابة فهي تختلف وفقا لنوع عبء العمل أو الخدمة المستخدمة والمنطقة الجغرافية التي يتم نشرها فيها ونموذج التسعير المحدد الذي يختاره العميل في المقام الأول.

#### 3.4. تطور أساليب القياس المحاسبي:

بدأ علم المحاسبة في التطور حتى يواكب التطور بالهوض بالعمل المالي في نواحي الاقتصاد المختلفة ومن أهم فروع علم المحاسبة الذي له أثر في هذا المجال هو محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، حيث عملت هذه الأخيرة على التصدي لهذه التطورات العالمية في الاقتصاد من خلال أساليبها المختلفة في توفير بيانات دقيقة وشاملة، ومن ثم يمكننا تتبع اضافات التحول الرقمي ( الحوسبة السحابية) في محاسبة التكاليف من خلال ظهور ما يسمى " إدارة التكلفة"،



يقصد بإدارة التكلفة: "استخدام الأدوات اللازمة والتي من أهمها أنظمة التكاليف لتتبع تنفيذ العمليات الحالية والمستقبلية بغرض إنتاج المنتج بالجودة المطلوبة وتوصيل هذا المنتج في الوقت المناسب علاوة على تخفيض تكلفته بهدف تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة في السوق" (غضاب، 2014، صفحة 38).

1.3.4. مداخل إدارة التكلفة: يمكن تقسيم مداخل إدارة التكلفة إلى المجموعات التالية:

المجموعة الأولى: يطلق عليها مصطلح " المحاسبة على أساس النشاط"، وتضم عدة مداخل مترابطة العامل المشترك بينها يتمثل في أنها تركز جميعها على النشاط (الغنام، 2017، صفحة 11) منها:

▪ **مدخل التكلفة على أساس النشاط (Activity based costing):** يسعى هذا المدخل إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب التكاليف من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف، وتستند فلسفة هذا المدخل إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة حيث أن الأنشطة تستهلك الموارد المتاحة في حين الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة" (سالمي، 2010، صفحة 94).

▪ **المدخل الأخرى المتعلقة بالمحاسبة على أساس النشاط** مثل تحليل ربحية المستهلك وتحليل الربحية المباشرة للمنتج وإعداد الموازنات على أساس النشاط وإعداد خرائط الأنشطة...إلخ.

المجموعة الثانية: يطلق عليها مصطلح " المحاسبة عن التكنولوجيا الصناعية المتقدمة"، وتعتمد أساليبها على مفاهيم المحاسبة الإدارية وإدارة الإنتاج وإدارة العمليات، ويجمع بين تلك المداخل عامل مشترك هو البحث عن التميز التشغيلي من أجل تقديم قيمة أفضل للعملاء (الغنام، 2017، صفحة 11)، ومن هذه المداخل نجد:

▪ **مدخل سلسلة القيمة (Value chain Analysis):** يعتبر مدخل تحليل سلسلة القيمة أداة من أدوات إدارة التكلفة من المنظور الاستراتيجي، ويعد أحد المكونات الأساسية الجوهرية في هذا الإطار لما يترتب على استخدامه مزايا تكاليفية حقيقية للمؤسسة، وكذلك يعتبر حجر الأساس في إيجاد الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال ما يوفره هذا الأسلوب من معلومات مالية وغير مالية عن كافة الأنشطة وعمليات المؤسسة بدءاً من تصميم فكرة المنتج وانتهاء بتقديم خدمات ما بعد البيع (صباح، 2014، صفحة 61)

- مدخل التكلفة المطورة (Kaizen Cost): من الجدير بالذكر أن أسلوب التخفيض المستمر للتكاليف هو مشابه للتكلفة المستهدفة في مهمة تخفيض التكاليف ما عدا أنه يركز على تخفيض التكاليف خلال المرحلة الإنتاجية من دورة حياة المنتج الكلية، و "كايزن" مصطلح ياباني مستخدم لإجراء التحسينات على العمليات، وأن الهدف من "كايزن" يعتبر هدفا معقولا بسبب أن المنتج في مرحلة الإنتاج يتميز بوجود صعوبة في إجراء تغييرات جوهرية لغرض التغيير، وإن الهدف من كلفة كايزن هو ضمان أن تكاليف الإنتاج الفعلي أقل من أساس الكلفة المحدد مقدما، فإذا كانت كلفة تطبيق هذا الأسلوب في الإنتاج أكبر من الوفورات التي تحققها في التكاليف فلا حاجة لتطبيق كلفة كايزن (حاتم، 2008، صفحة 121، 120).
- و هكذا اتضح أن أسلوب هندسة القيمة هو أكثر تطورا و موجها نحو التكنولوجيا و التغييرات الكبيرة، لكن كلفة كايزن فقط تتطلب انضباط طويل الأجل و توفر خطوات صغيرة للتغيير.
- المداخل الأخرى المثيلة منها المحاسبة عن تكلفة الجودة، نظرية المحددات، الأداء المقارن المرجعي والتحسين المستمر للأداء ومدخل الإنتاج الفوري...إلخ.
- المجموعة الثالثة: ويطلق عليها مصطلح " الإدارة الاستراتيجية للتكاليف"، وتركز على النواحي الخارجية للمؤسسة (الغانم، 2017، صفحة 11) ومن هذه المداخل:
- مدخل التكلفة المستهدفة (Target costing): كانت اليابان من أوائل من استخدم مدخل التكلفة المستهدفة، إذ أن استخدام اليابانيون لمدخل التكلفة كان من أحد عوامل تقدم الصناعات اليابانية ولا سيما في صناعة السيارات، حيث يعتمد الوصول إلى هذه النتائج على نوعية التكنولوجيا المستخدمة في الإنتاج، ونوعية مدخلات الإنتاج وجودتها من مواد أولية ومستلزمات سلعية، وعلى مستوى مهارات القوى العاملة ومدى استيعابهم للتكنولوجيا الحديثة.
- يعد (Kaplan) من أوائل الذين تناولوا نظام التكلفة المستهدفة حيث أوضح أنه في ظل القصور الواضح لأنظمة التكاليف التقليدية والمنافسة الحادة التي تواجهها المؤسسات اليوم يصبح تبني أسلوب التكلفة المستهدفة هو الوسيلة الأكثر فعالية لدعم المزايا التنافسية، خاصة أن المطلب الأساسي من

أنظمة التكاليف الإدارية الاستراتيجية اليوم هو إجراء التعديلات التي تلائم تطبيق الأساليب الحديثة في محاسبة التسيير وذلك بهدف التحسين المستمر في الأداء والخفض الحقيقي في التكلفة وتحقيق رضا الزبون (بلعجوز، 2011، صفحة 201).

وعليه يمكن تعريف التكلفة المستهدفة على أنها "هي التقنية التي تركز على سعر السوق في تحديد سعر البيع المستهدف واعتباره العامل الموجه لتخفيض التكاليف من خلال التركيز على إدارة التكاليف في مرحلة التخطيط والتصميم من دورة حياة المنتج.

وتكشف هذه التقنية عن وجود صلة مباشرة بين متغير السوق في ضوء الوضع التنافسي، أرباح الشركة في الأمد الطويل إدارة التكاليف وهذه التقنية تربط بين ثلاثة متغيرات وهي سعر السوق المستهدف وهامش الربح المستهدف والتكلفة المستهدفة (الركابي، 2010، صفحة 158).

▪ مدخل هندسة القيمة ( Value engineering ): مدخل هندسة القيمة جاء كاستجابة لأسلوب التكلفة المستهدفة. وقد عرفت بأنها نشاط تصميم المنتج من زوايا مختلفة بأدنى تكلفة ممكنة وذلك من خلال إعادة النظر في الوظائف أو المنافع التي يحتاجها الزبون (مجدوبي، 2018، صفحة 107)

ووصفه (Ranjbaran) بأنه: "وظيفة متكاملة لإدارة حل المشكلات: تبني تصميم البدائل، وتقدير التكاليف وتحديد الأهداف الموجهة للمشروع وتكون منظمة تأخذ شكل معايير اختيار مناسبة. حيث تستخدم الأساليب الكمية والقرارات المبنية على المعرفة لتحسين الرضا الوظيفي للمالكين مع المساعدة في تقليل التكلفة غير الضرورية" ( Ranjbaran , Yalda , Moselhi , & Osama, 2014, p. 1606).

وأشار (Kalluri) على أن: " مفهوم هندسة القيمة (VE) يعمل على زيادة قيمة المنتج بواسطة التحسينات التي يضيفها الى الوظائف الحالية دون زيادة تكاليفها. بصورة أخرى فإن هندسة القيمة (VE) هي وظيفة موجهة، فريق منظم موجه نحو تزويد المنتج بالقيمة، نظاماً كان ام خدمة. وهندسة القيمة تعتبر تقنية فعالة جدا في تخفيض التكاليف، زيادة الانتاجية وتحسين الجودة" ( Kalluri, Vinayak , Kodali , & Rambabu , 2016, p. 01).

وتتمثل أهمية هندسة القيمة في تحليل تكلفة الحوسبة السحابية فيما يلي (حيدر، 2016، صفحة

:56)

- تساعد في إنجاز الأعمال بأقل وقت وبأقل تكلفة؛
- زيادة الربحية وذلك لانخفاض التكاليف؛
- تقديم أفضل الخدمات وبجودة عالية؛
- توفير الميزة التنافسية للمؤسسة إذا ما تم التطبيق بشكل كفو؛
- تعد نوعا من الاستراتيجيات المتطورة؛
- البدء من نقطة الصفر في بعض الأحيان.

تم ترجيح أسلوب هندسة القيمة لاستخدامه في القياس المحاسبي عن تكلفة التحول للتخزين

السحابي في المؤسسات على ضوء عدة ركائز نوردتها كالتالي (حسن البسيوني، 2021، صفحة 663):

- **الركيزة الأولى:** تعدد بدائل الاختيار بين عناصر متعددة من تكاليف تكنولوجيا الحوسبة السحابية ( تكاليف الإحلال أو تكاليف الاقتناء أو تكاليف التشغيل)، وعليه تنوع بدائل الشبكات والأجهزة وأنظمة الحوسبة لتعدد الاختيارات، هذا ما ينعكس على المنافع مقارنة بتكلفة كل بديل؛
- **الركيزة الثانية:** تكمن في الاستفادة من هذا الأسلوب في اتخاذ قرار الإحلال لنظام الحوسبة السحابية من خلال مساعدة الموردين وتقييم نوعية خدمات منظمات الحوسبة، مع بيان بدائل البرامج وأنظمة التشغيل الواجبة عند الإحلال.
- **الركيزة الثالثة:** هذه الركيزة تمثلت في تخطيط عملية الوصول إلى البديل الأفضل لكل جزء من أجزاء النظام التحول إليهن وذلك بعد التجزئة إلى تكاليف مبدئية تتفق عند الإحلال، وتكاليف تشغيلية جارية تتفق خلال مدة التشغيل النظام المستجد.

وعليه يمكن القول أن أسلوب هندسة القيمة أصبح من أهم أساليب القياس المحاسبي وأنسبها لعنصر التكلفة الناتج عن التحول نحو الحوسبة السحابية كتقنية حديثة في المؤسسات، إذ يركز على فكرة المقارنة بين التكاليف البديلة مما يجعله البديل الأفضل من حيث التكلفة، كون الحوسبة

السحابية تمنح العديد من البدائل ( أنواع السحابات، نوعية الخدمات المقدمة، بالإضافة لوفري الخدمة) (حسن البسيوني، 2021، صفحة 665).

▪ المداخل الأخرى المثيلة منها تحليل المواقف الاستراتيجية، تحليل الميزة التنافسية، المقارنة بالأفضل.. إلخ

المجموعة الرابعة: وهي عبارة عن تكامل المداخل السابقة الذكر لإدارة التكاليف في ظل بيئة التصنيع الحديثة (الغنام، 2017، صفحة 12). نظرا للتغيرات البيئية الداخلية والخارجية في بيئة التصنيع الحديثة وما لها من تأثيرات على نظم التكاليف ومخرجاتها تطلب الأمر من المهتمين بالمحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف ضرورة مواكبة التطورات والتركيز على مجموعة من المفاهيم الحديثة لأساليب القياس المحاسبي للتكلفة" أساليب إدارة التكلفة" منها: أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، بطاقة الأداء المتوازن، نظرية القيود، محاسبة استهلاك الموارد، نظام الإنتاج الآتي، تكاليف دورة حياة المنتج، الرقابة على الجودة الشاملة... للمساهمة لتحقيق العديد من أهداف المؤسسات من أهمها (عبد القادر، 2018، صفحة 02):

- توفير المعلومات التكاليفية الدقيقة التي تساعد اتخاذ القرارات السليمة؛
- رفع كفاءة الموارد الاقتصادية والبشرية؛
- زيادة الإنتاجية وتحسين الجودة؛
- التحسين المستمر للتكلفة والأداء؛
- وضع السياسات السليمة للمؤسسات.

مما سبق يتضح أن عدد من الباحثين اجتهدوا بإلحاق محاسبة التكاليف للتغيرات التي طرأت في بيئة التصنيع الحديثة، من خلال تفعيل بعض الأساليب أو تكامل بعضها محاولة منهم للوصول لكيفية القياس المحاسبي لعنصر التكلفة الناتج عن التحول نحو التحول الرقمي بشكل عام والحوسبة السحابية بشكل خاص (حسن البسيوني، 2021، صفحة 665).

#### 4.4. مستقبل إدارة تكلفة الحوسبة السحابية :

تعد الحوسبة السحابية الطريقة الأكثر فعالية قياسا بتكلفتها من نواحي عدة منها ناحية استخدامها وصيانتها، كذلك ترقية الخدمة المستفاد...، تحمل البرامج المكتبية التقليدية المؤسسات

تكاليف عالية، بالإضافة لكونها تباع بطريقة التراخيص على عدد المستخدمين، وبالتالي زيادة تكلفة التراخيص مع زيادة عدد المستخدمين، في حين نجد خدمات الحوسبة السحابية متاحة بأسعار أرخص بكثير ولا تحتاج تراخيص، تتيح إمكانية الاستفادة منها من قبل عدد مفتوح من المستخدمين، وبالتالي تخفض الكثير من نفقات التكنولوجيا للمؤسسات (العواد و عبد الرسول، 2021، صفحة 79).

هذا ما دعم التقرير الذي أعدته منظمة (Intuit and Emergent Research) في عام 2010 والذي يحتوي على توقعات المستقبل، الذي وضح أن أهمية الرقمية ستزداد في السنوات العشر القادمة وستستفيد المنتجات والخدمات المتكاملة لتكنولوجيا المعلومات من انخفاض تكاليف تكنولوجيا المعلومات (Burak, 2017, p. 180).

على غرار ذلك، يتمثل التحدي الشامل لتحسين تكلفة السحابة في سد الفجوة بين احتياجات العمل والميزانية في المستقبل، وذلك من خلال إحداث تغيير ثقافي في المؤسسات التي تعطي الأولوية للتعاون متعدد التخصصات بين المهندسين وفرق التمويل لتقليل التكاليف مع تعظيم النتائج، ولتحقيق إمكانات هذه الفرق يلزم وجود موظفين لديهم مجموعة مهارات متنوعة تعكس مدى تعقيد المهمة المطروحة. يتضمن ذلك تحديد التكاليف التي يمكن التنبؤ بها، بالإضافة إلى الالتزام بفكرة أن الأشخاص المشتركين في نشر السحابة يأخذون ملكية الاستخدام بعد الاستفادة من نماذج التكلفة للسحابة (Vailshery, statista, 2022)

##### 5. خاتمة:

مما لا شك فيه أننا نعيش عصر تتقدم فيه المعلومات وهي في أوجه حداتها وتتسارع فيه وتيرة التطور التكنولوجي لتؤكد هذا المفهوم ولا يكاد ينقضي يوم دون ظهور شاهد آخر على التغيرات الجوهرية في كل القطاعات نتيجة للتأثيرات التي أحدثتها تقنيات المعلومات والاتصالات في الفضاء الرقمي كإعتماد الحوسبة السحابية، فأمام التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة و توسيع عمل المؤسسات عبر القارات أصبحت المحاسبة التقليدية والمعتمدة على البرامج المحاسبية الجاهزة لا تلبى الغرض المطلوب منها بفعالية وسرعة، الأمر الذي أسهم في تطور أساليب القياس المحاسبي في منظمات الأعمال

والمؤسسات والانتقال من مفهوم محاسبة التكاليف إلى مفهوم إدارة التكلفة، و بروز ما يعرف بأسلوب هندسة القيمة كأحد الأساليب الحديثة.

#### 1.5. النتائج: خلصت الدراسة لمجموعة من النتائج لعل أهمها:

- يعتبر الاقتصاد الرقمي في الوقت الحالي من الحتميات الواجب تبنيها واعتمادها من أجل المساهمة في رفع اقتصاد أي دولة؛
- يتم التحول الرقمي نحو الحوسبة السحابية سواء كان تحول متوازي، مباشر أو على مراحل بالتخلي عن طريق نظم المعلومات التقليدية؛
- تعتبر الحوسبة السحابية نموذج مبتكر لمعالجة وتخزين البيانات يسمح للشركات بتشغيل العمليات التجارية على البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات؛
- يساعد تطبيق الحوسبة السحابية على توفر قدر كبير من التكاليف، بتوفير منفعة الاستخدام الأمثل للموارد الحاسوبية والقدرات البشرية، والمساعدة على دقة وسرعة نقل البيانات والمعلومات بين الشركة وفروعها؛
- أضاف التحول نحو الحوسبة السحابية مرحلة تاريخية جديدة في تاريخ محاسبة التكاليف ساهمت في ظهور مداخل إدارة التكلفة والتي يمكن تتبع اضافات الحوسبة السحابية في محاسبة التكاليف من خلالها؛
- ساهم التحول نحو الحوسبة السحابية في بروز أسلوب هندسة القيمة كمدخل من مداخل الإدارة الاستراتيجية للتكلفة.

#### 2.5. التوصيات: تأسيسا على ما تم ذكره من استنتاجات يمكن وضع مجموعة من التوصيات:

- على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أن تكون لها الجرأة للتحول للنظام المحاسبي السحابي لمدى فعاليته؛
- وضع الخطط اللازمة من قبل المنظمات عموما والمؤسسات بشكل خاص لتطبيق الاستراتيجية التي تبناها هذه المنظمات لتطوير عملياتها بشكل كفاء وفعال؛
- ضرورة أن تقدم الإدارة دعما متكاملًا لأفراد المعرفة العاملين باعتماد تقنية الحوسبة السحابية؛

■ التوسع والعمل على تطوير خطط العمل في مجال محاسبة التكاليف باستخدام تقنية الحوسبة السحابية.

#### 6.المراجع:

1. حسن صابر الغنام. (2017). نحو تطوير البناء الفكري لمحاسبة التكاليف" في ظل متغيرات الثورة الصناعية الرابعة". مجلة العلوم المالية والتجارية، 18(03).
2. حسين بلعجوز. (2011). تطور بيئة الأعمال الحديثة وتأثيرها على محاسبة التسيير. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 04(05).
3. رانيا غضاب. (2014). استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-GMSud- أوماش- بسكرة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية. تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة.
4. شهرزاد مجدوبي. (2018). دور إعادة الهندسة في دعم قرارات خفض التكلفة بالمؤسسة الاقتصادية : دراسة حالة على شركة الجنوب الغربي للبناء –وحدة البناء البيض، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، تخصص علوم إقتصادية، فرع إدارة أعمال. جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس.
5. ضحى مندر زكر، و هاشم زياد يحيى السقا . (2020). تأثير الحوسبة السحابية على فاعلية نظم المعلومات المحاسبية : دراسة استطلاعية لأراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في العراق. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، 16(52).
6. عبد الرحمن بسمة حسن البسيوني. (2021). دراسة أثر الحوسبة السحابية كأحد تقنيات التحول الرقمي على هيكل التكاليف. مجلة البحوث المالية والتجارية، 22(02).
7. علي وهاب اسعد محمد العواد، و مرتضى محسن عبد الرسول. (2021). توظيف الحوسبة السحابية في إدارة البيانات وانعكاسها على عملية اتخاذ القرارات. المجلة العلمية الوارث، 03(05).
8. فؤاد بن الضيف الله. (2018). الحوسبة السحابية: ضرورة مستقبلية أم حتمية أنية. المجلة العراقية لتكنولوجيا المعلومات، 09(01).
9. فوزي صالح صباح. (2014). الادارة الاستراتيجية ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة: دراسة ميدانية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير، تخصص محاسبة وتمويل. الجامعة الإسلامية.



10. كريم كاظم حاتم. (2008). دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات: دراسة تطبيقية في معمل إسمنت النجف، رسالة ماجستير غير منشورة، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية و الإدارية. (09)02.
11. كريم محمد حيدر. (2016). ترشيد قرار التحول إلى تكنولوجيا الحوسبة السحابية في ضوء تحليل المنافع والتكاليف: دراسة تطبيقية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة. كلية التجارة، جامعة المنصورة.
12. كمال الدين قصي عبد القادر. (2018). فعالية الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في ترشيد القرارات الاستراتيجية بالمنشآت الصناعية: دراسة حالة شركة السكر السودانية المحدودة بحث تكميلي مقدم لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية. جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
13. محمد صباح كلو. (2016). الحوسبة السحابية: مفهومها وتطبيقاتها في مجال المكتبات ومراكز المعلومات. المجلة العراقية للمعلومات، 17(1-2).
14. ناجي شايب الركابي. (2010). أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي لشركة الصناعات الإلكترونية ببغداد. مجلة التقني، 23(10).
15. نافع يزن محمود، و فائق مناضل السامرائي. (2018). علاقة نظام المعلومات الجغرافي في استدامة المشاريع الصغيرة والمتوسطة: توظيف الحوسبة في زيادة قابلية استخدام نظام المعلومات الجغرافي في عملية إتخاذ القرارات الإدارية. مجلة الكتاب للعلوم الإنسانية، 01(01).
16. نائل عدس، و نضال الخلف . (2007). محاسبة التكاليف مدخل حديث . الأردن: دار جبهينة للنشر والتوزيع.
17. ياسين ساملي. (2010). الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة: دراسة حالة مؤسسة نفضال GPL البلدية، فرع محاسبة وتدقيق، أطروحة مقدمة لنيل درجة الماجستير. جامعة الجزائر 03.

Vailshery, S. L. (2022, 02 21). Récupéré sur

<https://www.statista.com/statistics/1275964/enterprise-cloud-architecture-models/>

1. Vailshery, S. L. (2022, 02 07). statista. Récupéré sur <https://www.statista.com/topics/8353/cloud-financial-management/#dossierKeyfigures>
2. Kalluri, Vinayak , Kodali , & Rambabu . (2016). Component Cost Reduction by Vale Engineering: A Case Study. India., the Institution of Engineers .
3. Ranjbaran , Yalda , Moselhi , & Osama. (2014). 4D-Based Value Engineering. canada.
4. Burak , Ö. (2017). Cloud Based Accounting Startups and Their Effects on the Profession of Accounting in Turkey. ART,ECONOMICS AND POLITICSIN MODERN TURKEY EDITED BY WILLIAM SAYERS.

5. Ghazwan , K. O. (2020). Cloud computing service providers: A comparative study. Samarra Journal of Pure and Applied Science, 02(01).
6. Luqman, Q. A. (2021). Managing big data in cloud computing and its impact. TANMIYAT ALRAFIDAIN RAFIDAIN (TANRA), 40(130).
7. Statista Research Department. (2017, 06 11). Récupéré sur <https://fr.statista.com/statistiques/555926/cloud-computind-entreprises-valeur-marche-mondial-continent/#statisticContainer>
8. Vailshery, S. L. (2022, 02 21). statista. Récupéré sur <https://www.statista.com/statistics/1260711/team-to-notice-spikes-in-cloud-costs-organizations/>

## مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية

-بطاقة الأداء المتوازن للشركة الجهوية للهندسة الريفية بالجلفة نموذجاً-

### The contribution of the balanced scorecard to evaluating the performance of economic institutions- Balanced scorecard of the regional company for rural engineering in Djelfa as an example-

سعيداني محمد سعيد<sup>1</sup>، نوار ناصر حسان<sup>2</sup>، عوان عزالدين<sup>3</sup>

[saidani@lagh-univ.dz](mailto:saidani@lagh-univ.dz)، الجزائر، جامعة عمارثليجي الأغواط،

[ncrnouara@gmail.com](mailto:ncrnouara@gmail.com)، الجزائر، جامعة زيان عاشورالجلفة،

[a.aouane@lagh-univ.dz](mailto:a.aouane@lagh-univ.dz)، الجزائر، جامعة عمارثليجي الأغواط،

#### ملخص:

إن تطور بيئة الأعمال وتغير المعطيات الاقتصادية يفرض البحث عن آليات حديثة وجديدة لتقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية وهذا في ظل عجز الانظمة التقليدية التي أصبحت عاجزة عن قياس وتقييم الأداء المالي وغير المالي للمؤسسات الاقتصادية.

من بين الأدوات الحديثة التي يمكن للمؤسسة الاعتماد عليها في تقييم أدائها هي بطاقة الأداء المتوازن والتي تعتمد على عدد محدد من المؤشرات المالية وغير المالية والتي تمكن من تتبع أداء المؤسسة على المستويين الطويل الأجل والقصير، وكل هذا سيوفر للمسيرين معلومات عن أداء المؤسسة يمكنهم من تصحيح الانحرافات وحوكمة قرارات المؤسسة.

كلمات مفتاحية: الأداء، بطاقة الأداء المتوازن.

#### Abstract:

The evolution of the business environment and the change in economic data impose the search for modern and new mechanisms to assess the financial performance of economic institutions in view of the inability of traditional systems to measure and evaluate the financial and non-financial performance of economic institutions.

One of the modern tools on which an organization can rely on to evaluate its performance is a balanced scorecard that relies on a specific number of financial and non-financial indicators that enable it to track the organization's performance at the long and short runs, all that will provide managers with information about the enterprise's performance that enables them to correct deviations and the governance of the enterprise's decisions.

**Keywords:** Performance, Balanced Scorecard.

## 1. مقدمة:

إن بقاء واستمرار المؤسسات الاقتصادية مرهون بأدائهم المالي وغير المالي خصوصا مع تزايد حدة المنافسة بين المؤسسات والعمل على السيطرة والبقاء الدائم في الريادة في أدائها ، ولعل ما يرهق كاهل المؤسسة هو اختيار الآلية المناسبة لقياس وتقييم الأداء بغية تصحيح الاختلالات والانحرافات واعادة توجيه أهداف المؤسسة وخططها وكل هذا من أجل اكتساب ميزة تنافسية لفترة طويلة تجعلها تحقق أهدافها المسطرة ، ولعل من بين الآليات الحديثة التي يمكن الاعتماد عليها هي بطاقة الأداء المتوازن التي تشهد اهتمام بالغ من قبل الباحثين ورجال الأعمال بسبب نتائجها المحقق بعد تطبيقها في بعض المؤسسات.

وعلى ضوء ما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للموضوع على الشكل التالي:

كيف يساهم تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية؟

وسيتم معالجة إشكالية الورقة البحثية من خلال التطرق إلى المحاور التالية:

- المحور الأول: الإطار المفاهيمي للأداء وبطاقة الأداء المتوازن
- المحور الثاني: نموذج مقترح لبطاقة الأداء المتوازن للشركة الجهوية للهندسة الريفية بالجلفة

المحور الأول: الإطار المفاهيمي للأداء وبطاقة الأداء المتوازن

سنحاول من خلال المحور الأول استعراض الاطار المفاهيمي والنظري للأداء وكذا بطاقة الأداء

المتوازن، وسنفصل في كل عنصر كما يلي:

أولاً: ماهية الأداء

1-تعريف الأداء: يمكن إعطاء بعض التعاريف المرتبطة بالأداء كما يلي:

الأداء هو انعكاس لقدرة منظمة الأعمال وقابليتها على تحقيق أهدافها (ظاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبيحي ادريس، 2009، ص: 38). ويعرفه آخرون على أنه البحث عن الكفاءة من خلال إنتاج أكبر ما يمكن، والبحث عن الفعالية من خلال القيام بأفضل عملية لتحقيق نمو دائم (صالح بلاسكة، 2012، ص: 03).

كما يعتبر الأداء عند البعض قيام الفرد بالأنشطة والمهام المختلفة التي يتكون منها عمله، وعليه فكل عامل يعطي الأداء الذي يتناسب مع قدراته ومع طبيعة عمله. (السعيد بريش، نعيمة يحيياوي، 2011، ص:28).

## 2- المفاهيم المرتبطة بالأداء:

هي تلك المؤشرات التي تساعد المؤسسة على التقدم نحو أهدافها المطلوبة و المنشودة فعندما تقوم المؤسسة بتحليل مهمتها وتعريف اهدافها وتعيين المساهمين من المزودين والموزعين و مدراه تحتاج الى قياس مدى تقدم أدائها عن طريق استخدام هاته المؤشرات حيث تعتبر بمثابة العامل الأول في نجاح مهام المؤسسة باختبار هاته المؤشرات المستخدمة وكذلك عمل المؤسسة لتحديد أهدافها والسعي التي تحقيقها او الوصول إلى أكبر مدى من أهدافها فعلى سبيل المثال إذا أرادت أي مؤسسة اختبار نجاعتها وقوتها الاستراتيجية ومعرفة مدى وقوفها على تحقيق أهدافها تلجأ إلى قياس مؤشراتها ولأجل توضيح المعنى بأكثر دقة وصورة يوجد العديد من المؤشرات التي تم تطرق إليها الباحثين من بينها:

الفعالية و الكفاءة و مؤشرات الإنتاجية و مؤشرات الجودة و مؤشرات التنافسية و مؤشرات الإنجاز و مؤشرات النتائج و مؤشرات الوسائل و أخيرا مؤشرات البيئة إلى أن مؤشرات الأساسية المتعارف عليها في جميع المؤسسات هي خمسة سنوضح أهم المفاهيم المرتبطة بالأداء في الشكل الموالي:

## الشكل رقم (01): المفاهيم المرتبطة بالأداء

وهي درجة بلوغ الأهداف أي مقارنة بين النتائج المحققة والمراد تحقيقها أي الأهداف. ويمكن القول قدرة المنظمة على خلق درجة عالية من التلاؤم بين تركيبها الإداري و البيئة للوصول الى أهدافها.

مؤشرات  
الفعالية

العلاقة بين النتائج المحققة والوسائل بأقل تكلفة. أو مدى القدرة على الاستخدام الامثل لكافة عناصر الإنتاج المتاحة في تحقيق الفعالية بأقل تكاليف و بالوسائل المتاحة بحوزة المؤسسة.

مؤشرات  
الكفاءة

حسب الوكالة الأوروبية للإنتاجية فان مفهومها يتمحور في اتجاهين:  
-تعبير عن درجة فعالية استخدام كل عنصر من عناصر الإنتاج؛  
-موقف يقوم على البحث الدائم للتطور بقناعة راسخة من أن أداء اليوم أفضل من أداء أمس وأداء الغد أفضل من أداء اليوم.

مؤشرات  
الإنتاجية

تقيس الربحية كفاءة المؤسسة في تشغيل أموالها ليس التركيز فقط على الوفرة في النقود بل التركيز كذلك على تلبية حاجات الزبائن بشكل أفضل عن المنافسين لان هذا يزيد الفرص.

مؤشرات  
الربحية

القدرة على إنتاج السلع والخدمات بالتنوعية الجيدة والسعر المناسب وفي الوقت المناسب أي تلبية حاجات ورغبات المستهلكين بشكل أفضل من المنافسين، وهذا بدون مساعدة الدولة والنجاح في الأسواق الدولية.

مؤشرات  
التنافسية

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على: (محمد قريشي، 2014، ص:44-48)

**3- مفهوم قياس وتقييم الأداء:**

يعرف قياس الأداء بأنه المراقبة المستمرة لإنجازات برامج المنظمة وتسجيلها، ولاسيما مراقبة وتسجيل جوانب سير التقدم نحو تحقيق غايات موضوعة مسبقاً.

كما يعرف كذلك بأنه طريقة منظمة لتقييم المدخلات والمخرجات والعمليات الإنتاجية في المنظمة الصناعية وغير الصناعية.

تقييم الأداء هو العملية التي تقوم فيها المؤسسة بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المستهدف وتحديد نواحي القوة والضعف في الأداء، مع تحديد أسباب ذلك للتأكد من مدى مساهمة الأداء في ضمان بقاء الاستمرار للمؤسسة، ويعرف كذلك بأنه دراسات وبحوث تستهدف الوقوف على العلاقات التي تربط الموارد المتاحة وتبين كيفية استخدامها من قبل الوحدة الاقتصادية وكيفية تطوير هذه العلاقة خلال مدة زمنية معينة عن طريق مقارنة ما تحقق فعلاً مع معايير محددة مسبقاً.

**4- تصنيفات الأداء:**

إن تصنيف الاداء كغيره من التصنيفات المتعلقة بالظواهر الاقتصادية يطرح إشكالية اختيار المعيار الدقيق والعملي في الوقت ذاته الذي يمكن الاعتماد عليه لتحديد مختلف الأنواع ومن المعايير التي يصنف الأداء وفقها نذكر معايير الشمولية ومعيار طبيعة الأهداف:

**1-4-1- معيار الشمولية: وفقاً لهذا المعيار يصنف الأداء كما يلي :**

**1-4-1-1 الأداء الكلي:** وهو الذي يتجسد بالإنجازات التي ساهمت جميع العناصر و الوظائف أو الأنظمة الفرعية للمؤسسة في تحقيقها ، ولا يمكن نسب إنجازها إلى أي عنصر دون مساهمة باقي العناصر و في هذا الإطار يمكن الحديث عن مدي بلوغ المؤسسة لأهدافها و نموها

**1-4-2 الأداء جزئي :** وهو الذي يتحقق على مستوى الأنظمة الفرعية للمؤسسة وينقسم بدوره إلى عدة أنواع تختلف باختلاف المعايير المعتمدة لتقسيم عناصر المؤسسة حيث تنقسم : أداء وظيفة مالية و أداء وظيفة الإنتاج و وظيفة التسويق

- 2-4 معيار طبيعة الأهداف : وفقا لهذا المعيار يوجد نوعين أساسيين للأداء هما
- 1-2-4 الأداء التنظيمي : و هو الصفة التي تنظم بها المؤسسة لبلوغ أهدافها والطريقة المعتمدة لبلوغ ذلك الأهداف حيث في ظل القيادة الاستراتيجية أصبح التنظيم الجيد هو الوسيلة في خدمة أداء المؤسسة وعليه توجد أربع عوامل ضرورية لتحقيق فعالية تنظيمية تتمثل فيما يلي :
- \_ احترام الهيكلية الرسمية : وذلك تفاديا لحدوث أي اختلالات داخل المؤسسة
- \_ العلاقات بين مصالح المؤسسة : وهذا بتقليص النزاعات التي يمكن حدوثها بين أصحاب المصالح بهدف خلق جو من الانسجام و التنسيق بين المصالح
- الانتقال الجيد للمعلومات : وذلك بتبادل المعلومات بين إدارة المؤسسة ومستوياتها المختلفة
- 2-2-4 الأداء الاجتماعي : يتمثل الأداء الاجتماعي في تحقيق رضا لمختلف أفراد المؤسسة ، لأن الاقتصار على تحقيق الجانب الاقتصادي مع إهمال الجانب الاجتماعي للأفراد قد يؤدي الى التسبب في نتائج وخيمة على المدى الطويل و أهم النقاط التي يجب الاهتمام بها نذكر ما يلي :
- \_ معدل دوران العمال
- \_ مستوى رضا العاملين
- \_ طبيعة العلاقات والنزاعات
- 5-خطوات قياس وتقييم الأداء:
- تمر عملية قياس وتقييم الأداء بالخطوات التالية:
- يجب تحديد أهداف المؤسسة الاقتصادية؛
- وضع خطة استراتيجية لإنجاز أهداف المؤسسة؛
- تحديد معايير الأداء والتي تعتبر مجموعة من المقاييس والنسب والأسس التي تقاس بها الانجازات التي حققتها المؤسسة؛
- تفسير الانحرافات وهذا بعد عملية المقارنة الفعلية بمعايير الأداء واكتشاف الانحرافات تأتي مرحلة تفسير هذه الانحرافات؛



-تحديد مركز المسؤولية أي التي تسببت مراكزها أو نشاطاتها في حدوث الانحرافات (نورة محمد، ملوحي مريم، 2017، ص: 6-7).

## ثانياً: ماهية بطاقة الأداء المتوازن

سنستعرض فيما يلي الإطار النظري لبطاقة الأداء المتوازن.

### 1-تعريف بطاقة الأداء المتوازن:

عرفها كابلن ونورتن سنة 1992 بأنها مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية التي تعطي الإدارة العليا صورة واضحة وشاملة عن أداء مؤسستهم (واثل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالي، 2009، ص: 151).

كما عرفت بطاقة الأداء المتوازن بأنها نظام إداري وليس مجرد نظام لقياس وتقييم الأداء يمكن منظمات الأعمال من توضيح رؤيتها واستراتيجيتها وترجمة تلك الرؤية والاستراتيجية إلى أفعال ، ويوفر التغذية العكسية لكل من عمليات التنظيم الداخلي والنواتج الخارجية وذلك كمنطلق لتحسين النتائج والأداء.

هي إطار متكامل لقياس وتقييم الأداء الاستراتيجي ، يتكون من مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية والتي تتلاءم مع أهداف المنظمة وكذلك مع أهداف واستراتيجيات الوحدات الفرعية في المنظمة ، وترتبط هذه المقاييس مع بعضها البعض بعلاقة السبب والنتيجة(معتصم فضل عبد الرحيم، فتح الرحمن الحسن منصور، 2015، ص: 65).

أما الكاتب عبد المحسن فعرفها بأنها أول عمل نظامي حاول تصميم نظام لتقييم الأداء والذي يهتم بترجمة استراتيجية المؤسسة إلى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر ، كما أنها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المؤسسة(عبد الرؤوف حجاج، أحلام بن رنو، 2015، ص: 140).

### 2-أهمية بطاقة الأداء المتوازنة:

يمكن حصر أهمية بطاقة الأداء المتوازن في النقاط التالية:

-تحديد المقاييس فيها يمثل الدافع الأساسي للأهداف الاستراتيجية للمؤسسة ومتطلبات التنافس؛

-تعطي صورة شاملة للإدارة عن طبيعة مختلف الأعمال؛

-تزيد المدراء بمؤشرات السبب ومؤشرات النتيجة عن مؤسساتهم؛

-تمكين من مراقبة نتائج المالية والغير المالية؛

-ترجم الرؤية والاستراتيجية؛

-تقوم BSC على النظرة الشاملة والمتعددة الأبعاد للأداء من خلال استعمال مؤشرات مالية، كمية ونوعية

من جهة ومن جهة ثانية مؤشرات تاريخية واستراتيجية؛

-تؤكد BSC على الأهداف والمؤشرات المالية، في حين تظهر المؤشرات غير المالية كمقدمة منطقية للنتائج

المالية (نواره محمد، ملوح مريم، 2017، ص 8-9)؛

-يتضمن النموذج عدة توازنات، منها: التوازن بين الأهداف طويلة الأجل والأهداف قصيرة الأجل، والتوازن

بين المقاييس المالية والمقاييس غير المالية، التوازن بين المقاييس الداخلية والمقاييس الخارجية؛

-يترجم النموذج رؤية المنظمة واستراتيجيتها في مجموعة مترابطة ومتماسكة من مقاييس الأداء (جبر

ابراهيم الداعور، 2013، ص: 112).

3- مكونات بطاقة الأداء المتوازن:

1-3-1- الرؤية: (رؤية مستقبلية) وهي تصور للحالة التي تكون عليها المؤسسة مستقبلا (تبين اتجاهها):

2-3-1- الإستراتيجية: تتألف من مجمل الأفعال والإجراءات المهمة لتحقيق الأهداف أو خطط تحقيق

الأهداف التي قامت المؤسسة بتحديددها؛

3-3-1- منظورات بطاقة الأداء: وبها أربع منظورات وهي المنظور المالي، ومنظور العمليات الداخلية ومنظور

العملاء، بالإضافة لمنظور التعليم والنمو؛

3-3-1-1- مكونات كل منظور:

3-3-1-1- الأهداف: هو بيان عرض الاستراتيجية وهو يبين كيفية القيام بتنفيذ الاستراتيجية المعتمدة

ويعبر عنها بالمستويات المحددة والقابلة للقياس لتحقيق الاستراتيجية؛

3-3-1-2- المقاييس: وهي التنبؤات عن الأداء المستقبلي وهذه المقاييس هي التي تدعم تحقيق الأهداف؛

3-3-1-3- المستهدفات: المستوى المستقبلي المرغوب للأداء مثل بلوغ 10 بالمائة من إرضاء العاملين؛

3-3-1-4-ارتباطات السبب والنتيجة: والتي تعبر عن علاقات الأهداف احدهما بالأخر وتكون مشابهة  
لعبارة (إذا- إذن):

3-3-1-5-المبادرات: هي مجموعة من البرامج أو الأنشطة أو المشاريع التي تنفذها المؤسسة لتحقيق  
مستهدفات أداؤها مثل تمكين الموظفين والجودة الشاملة (وائل محمد صبيحي إدريس، طاهر محسن  
منصور الغالي، 2009، ص: 158-159).

4-منظورات بطاقة الأداء المتوازن:

لبطاقة الأداء أربع منظورات تتمثل في:

4-1- المنظور المالي : يجب أن تتماشى الأهداف المالية النموذجية مع الأرباح وقيمة المساهمين وكذا مقارنة  
الأداء المالي للمؤسسة مع مؤسسة أخرى منافسة، وهنا كل الاستراتيجيات والمبادرات يفترض أنها تعمل  
على تحقيق الأهداف المالية، وتتمثل مؤشرات المنظور المالي في: (نورة محمد، ملووح مريم، 2017، ص: 8-  
(9)

معدل العائد على الاستثمار = النتيجة / الأموال المستثمرة.

معدل هامش الربح = نتيجة الاستغلال / رقم الأعمال.

4-2- منظور العملاء:

تبدي فلسفة التسيير الحديث المزيد من العناية لإرضاء العملاء وذلك بتوفير متطلباتهم و العمل على  
العناية و الاحتفاظ بهم ، والأداء المنخفض في هذا المنظور مؤشر رئيسي للتراجع المقبل، حتى وإن بدت  
الصورة المالية الحالية جيدة، ويستطيع المسير بفضل هذا المحور تحديد الأجزاء المستهدفة من السوق  
وكذلك مؤشرات الأداء لهذه الأجزاء ويتم قياس هذا المنظور من خلال الحصة السوقية، المردودية حسب  
الأجزاء، معدل المردودات، رضا الزبائن معدل الوفاء لدى الزبائن(نعيمة يحيياوي، خديجة لدرع، 2011،  
ص: 79).

## 3-4- منظور العمليات الداخلية:

ماهية العمليات التي يجب أن تتميز بها ؟

أي الأنشطة والعمليات الداخلية التي تتميز بها المؤسسة عن غيرها التي تلبى الحاجات للعملاء وأهداف المالكين.

## 4-4- منظور التعليم والنمو:

يعد أساسي لكل المنظورات السابقة ويقصد به تجديد وتشخيص البنية التحتية التي يجب أن تحققها المؤسسة لتحسين أدائها وتحقيق نمو طويل الأجل ويتحقق من ثلاثة موارد هي:

1-4-4- قدرة العاملين: أي تحسين وتطوير قدرات العاملين من خلال توفير مناخ تنظيمي ايجابي وتكنولوجيا وإرضائهم.

2-4-4- قدرة أنظمة المعلومات: أي وجود أنظمة معلومات قادرة على تزويد العاملين بما هو ضروري (معلومات حول العملاء وخلال الوقت المناسب والنوعية الملائمة).

3-4-4- الإجراءات التنظيمية (التحفيز والتمكين والاندماج): أي وجود انسجام وتفاعل بين العاملين ومهاراتهم وطبيعة الإجراءات التنظيمية (أي لا تتعارض الأهداف مع الأهداف الفردية).  
وتتمثل مؤشرات التعليم والنمو في:

-التغيب؛

-فرص الترقيات الداخلية (نواره محمد، ملواح مريم، 2017، ص: 12-13).

المحور الثاني: نموذج مقترح لبطاقة الأداء المتوازن للشركة الجهوية للهندسة الريفية بالجلفة  
سنحاول من خلال هذا المحور اقتراح نموذج لبطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة محل الدراسة مع تقييم كل محور منها.

أولاً: اقتراح نموذج لبطاقة الأداء المتوازن للشركة الجهوية للهندسة الريفية بالجلفة

في البداية سنضع نموذج بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة محل الدراسة وهذا بناء على معطيات المؤسسة، على شكل جدول يضم المحاور الأربعة لبطاقة الأداء (المحور المالي، محور العمليات الداخلية،

محور العملاء ومحور التعلم والنمو) مع تحديد أهداف كل محور(نتائج مراد تحقيقها) والمؤشرات المعتمدة في التقييم وكذا المبادرات (اقتراحات أو خطط).

الجدول (01): نموذج مقترح لبطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة الجهوية للمهندسة الريفية بالجلفة

المحور	الأهداف	المؤشرات	المبادرات
المالي	-تحسين عمليات الإنتاج -التحكم في الأعباء	-نمو رقم الأعمال -معدل هامش الربح	-زيادة المبيعات -تخفيض التكاليف
العمليات الداخلية	-إنتاج منتج وفق مواصفات الجودة وتقديم خدمات بجودة عالية -زيادة العمال المشرفين	-سرعة الاستجابة للطلبات -احترام مواعيد التسليم	-احترام معايير الجودة في إنتاج المنتجات والخدمات -زيادة وتحسين نوع الخدمات والمنتجات
العملاء	-إرضاء العملاء -المحافظة على العملاء الحاليين -الحصول على عملاء جدد	-شكاوى الزبائن -الحصة السوقية -رضا العملاء	-العمل على إرضاء الزبون -تحسين علاقة المؤسسة مع زبائنها لكسب الولاء
التعلم والنمو	-تكوين العمال -وضع نظام للحوافز والمكافآت	-معدل فعالية التكوين -معدل الغياب -معدل احترام مخطط التكوين -معدل النزاعات الاجتماعية	-الترقية والعلاوات -تكوين جيد للعمال -التشجيع والدعم والتحسين المستمر

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

ثانياً: تقييم الأداء من خلال بطاقة الأداء المتوازن للشركة الجهوية للهندسة الريفية بالجلفة سنتطرق إلى تقييم أداء الشركة الجهوية للهندسة الريفية من خلال المحاور الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن وهذا من خلال تحليل النتائج لكل محور بناء على المؤشرات المحددة لكل محور.

### 1- تقييم المحور المالي:

يعتبر المحور المالي من أهم المحاور الرئيسية بالنسبة للمؤسسة لما يحتويه من مؤشرات وأرقام ذات دلالة على وضعيتها المالية، ومن المؤشرات التي سنعتمدها في تقييم المحور المالي هي: نمو رقم الأعمال؛ معدل هامش الربح.

الجدول رقم (02) : تقييم المحور المالي لبطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية

#### بالجلفة

المحور	المؤشر	المستهدف	المحقق سنة 2018	المحقق سنة 2019
المحور المالي	-نمو رقم الأعمال	% 100	% 60	% 54
	-معدل هامش الربح		% 45	% 38

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

من خلال معطيات الجدول السابق وبمقارنة القيم المستهدفة مع النتائج المحققة لكل من مؤشر نمو رقم الأعمال وكذا مؤشر معدل هامش الربح يمكننا الحصول على صورة حقيقية للأداء المالية للمؤسسة والذي سيساهم في عملية اتخاذ القرار الصحيح.

### 2- تقييم محور العمليات الداخلية

يعتبر هذا المحور (العمليات الداخلية) من أهم محاور بطاقة الأداء المتوازن والذي يمكن للمؤسسة من خلاله من تحقيق ميزة تنافسية تتعلق بجودة المنتج الذي يكون بأكثر دقة في إنتاج أو سرعة الاستجابة للعملاء واحترام مواعيد التسليم التي تعبر عن مصداقية المؤسسة في تواريخها المحددة.

الجدول رقم (03) : تقييم محور العمليات الداخلية لبطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة الجهوية  
للهندسة الريفية بالجلفة

المحور	المؤشر	المستهدف	المحقق سنة 2018	المحقق سنة 2019
محور العمليات الداخلية	-احترام مواعيد التسليم	% 100	% 92	% 90
	-سرعة الاستجابة لطلبات للعملاء		% 70	% 65

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

من خلال معطيات الجدول السابق وبمقارنة القيم المستهدفة مع النتائج المحققة لكل من مؤشر احترام مواعيد التسليم للعملاء بغية رضاهم والعمل على مصداقية مواعيدها مع عملائها وكذا مؤشر سرعة الاستجابة للعملاء وهذه المؤشرات تمكن شركة الهندسة الريفية بالجلفة من تتبع مسار أدائها الخاص بمحور العمليات الداخلية وتصحيحه من خلال إعادة ضبط المبادرات وإعادة صياغة الأهداف بالنسبة للمؤشرات المنخفضة في المؤسسة .

### 3-تقييم محور العملاء

تسعى المؤسسة في هذا المحور في إرضاء العملاء لكسب الولاء وجلب عملاء جدد والمحافظة عليهم، وتعتمد المؤسسة على مؤشر عدد شكاوى العملاء وكذا الحصة السوقية للمؤسسة وكل هذا بغية التأكد من تحقيق الهدف الأساسي للمؤسسة وهو الاستمرارية والتطور.

الجدول رقم (04) : تقييم محور العملاء لبطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة الجهوية للمهندسة الريفية بالجلفة

المحور	المؤشر	المستهدف	المحقق سنة 2018	المحقق سنة 2019
محور العملاء	-شكاوى الزبائن	% 5	% 7	% 4
	-الحصة السوقية	% 20	% 8	% 7

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

من خلال معطيات الجدول السابق وبمقارنة القيم المستهدفة مع النتائج المحققة لكل من مؤشر شكاوى الزبائن وكذا مؤشر معدل الحصة السوقية للمؤسسة يمكننا الحصول على صورة حقيقية لأداء محور العملاء للمؤسسة والذي من خلاله يمكن اتخاذ قرارات اضافية وتصحيحات على الخطط لبلوغ الأهداف المسطرة للمؤسسة على المدى القصير والطويل.

#### 4-محور التعلم والنمو

إن محور التعلم والنمو هو أهم محور في بطاقة الأداء، حيث يعتمد هذا المحور على رفع معدل كفاءة وجودة المورد البشري وكذا تنوع عناصر الابداع والابتكار للأفراد داخل المؤسسة مما يزيد من الفرص التسويقية للمؤسسة ويكسبها الميزة التنافسية من خلال رفع جودة المنتج وتخفيض تكلفته نتيجة فعالية المورد البشري للمؤسسة.



الجدول رقم (05) : تقييم محور التعلم والنمو لبطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة الجهوية للمهندسة  
الريفية بالجلفة

المحقق سنة 2019	المحقق سنة 2018	المستهدف	المؤشر	المحور
% 45	% 55	% 90	-معدل فعالية التكوين للعمال والموظفين	محور التعلم والنمو
% 03	% 04	% 02	- معدل الغياب للعمال والموظفين	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

إن محور التعليم والنمو يعتبر أهم عنصر في تحسين الأداء المالي وغير المالي للمؤسسة، وهذا من خلال التدريب المستمرة للموارد البشرية في المؤسسة والتكوين الفعال والذي سيزيد حتما من جودة وفعالية هذه الكوادر البشرية والرفع من مستوياتهم الفنية، ومن الأمثلة على تحسين الأداء المالية للمؤسسة من خلال هذا المحور تخفيض تكاليف الانتاج وتحسين جودة المنتج وكل هذا سيزيد حتما من هامش الربح، أما ما يتعلق بتحسين الأداء غير المالية للمؤسسة نذكر على سبيل المثال وليس الحصر تحسين خدمة ما بعد البيع للعملاء وسرعة الاستجابة للطلبات.

## الخاتمة:

مع زيادة المنافسة بين مختلف المؤسسات الاقتصادية والتغير المستمر في بيئة الأعمال أصبح من الضروري على أي مؤسسة تسعى للاستمرار والتطوير أن تقيم أداؤها المالي وغير المالي بصورة مستمرة بغية تصحيح الاختلالات والانحرافات لتحقيق أهدافها، وفي ظل عجز الأنظمة التقليدية في التقييم الحقيقي والفعال للأداء أصبح من الضروري أن تعمل المؤسسة على الاستعانة بألية حديثة ومرنة تمكن للمؤسسة من تقييم أداؤها المالي وغير المالي وفي وقت وجيز ولعل من بين أهم الآليات الحديثة التي تحقق ذلك هي بطاقة الأداء المتوازن وما تتضمنه من محاور متوازنة (مالية وغير مالية) ومؤشرات (مالية وغير مالية) تضمن للمؤسسة من الحصول على صورة حقيقية وكاملة لأداء المؤسسة ويساهم في تتبع الأهداف طويلة الأجل وقصيرة الأجل وإعادة تصويب الخطط بما يحقق ذلك.

ومن خلال دراسة الحالة والتي كانت على مؤسسة الهندسة الريفية بالجلفة من خلال اقتراح نموذج لبطاقة الأداء المتوازن بهدف تقييم أداء المؤسسة، فإنه يمكننا تقييم أداء المؤسسة من خلال مختلف المحاور المرتبطة ببطاقة الأداء، فاذا تتبعنا أداء المحور المالي وما يتضمنه من مؤشرات فنجدها مقبولة على العموم سواء ما تعلق بمؤشر نمو رقم الأعمال أو معدل هامش الربح ، أما ما تعلق بالمحور العمليات الداخلية وما يتضمنه من مؤشرات تتعلق بسرعة الاستجابة للعملاء واحترام مواعيد التسليم فإننا نجد أن المؤسسة متحكممة بصورة رائعة في ذلك وهذا حتما سيحقق لها ميزة تنافسية عن باقي المؤسسة، أما محور العملاء فهو لا يختلف كثيرا عن محور العمليات الداخلية، حيث أن المؤسسة تهدف إلى تخفيض معدل شكاوى الزبائن وهذا من خلال تحسين الخدمات واحترام مواعيد التسليم، وكل هذا سيساهم حتما في رفع حصتها السوقية، أما ما تعلق بالمحور الرابع والأهم وهو محور التعليم والنمو فنجد أن المؤسسة تركز على تخفيض معدل غياب العمال وهذا حتما سيحسن من أداء المؤسسة، كما أن المؤسسة تعتمد على التكوين المستمر والذي بدوره سيرفع من كفاءة وفعالية العمال والذي ينعكس بصورة مباشرة على الأداء العام للمؤسسة.

وعليه ومما سبق يمكن أن نقول أن بطاقة الأداء المتوازن قد أعطت للمؤسسة صورة حقيقية عن أداؤها في كل المجالات ( أداء مالي وغير مالي) وكل هذا سيجعل المؤسسة تتبنى خطط جديدة واصلاحات

لتحقيق أهدافها بصورة حقيقية وفي فترة زمنية وجيزة، خصوصاً وأن بطاقة الأداء المتوازن تمكن من التقييم المستمر للأداء مما يساهم في تصحيح بعض الانحرافات إن وجدت.

إن أهم التوصيات التي يمكن أن تقدم لمؤسسة الهندسة الريفية بالجلفة تتمثل في:

- ضرورة الاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء العام للمؤسسة؛
- التركيز على مؤشرات جديدة في كل محور مما سيساهم حتماً في تقييم أداء كل محور ويمكن المؤسسة من تصحيح الانحرافات وإعادة ضبط الخطط بما يحقق أهدافها؛
- إعطاء محور التعليم والنمو الحيز الأكبر باعتباره المحور الذي يركز على المورد البشري والذي يعتبر العنصر الأساسي في نجاح واستمرار المؤسسة، كما أنه يحقق الميزة التنافسية للمؤسسة سواء ما تعلق بجودة المنتج أو سعره.

#### قائمة المراجع:

- 1- السعيد بريش، نعيمة يحيوي، أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها (دراسة حالة: ملبنة الاوراس)، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 01، 2011-2012.
- 2- جبر ابراهيم الداعور، اثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الحد من إدارة الأرباح -دراسة ميدانية-، مجلة الجامعة الإسلامية الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 2، 2013.
- 3- صالح بلاسكة، قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية-دراسة حالة بعض المؤسسات-، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص الإدارة الإستراتيجية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2012.
- 4- طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي ادريس، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل لنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009.
- 5- عبد الرؤوف حجاج، أحلام بن رنو، دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الاستراتيجي للمؤسسات النفطية دراسة حالة مؤسسة نفطال مقاطعة الوقود حاسي مسعود 2011-2014، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 03 ديسمبر 2015.

- 6-نواره محمد، ملواح مريم، بطاقة الأداء المتوازن كآلية من آليات تقييم أداء المؤسسات نموذج مقترح لبطاقة الأداء المتوازن للشركة الجمهورية للهندسة الريفية بالجلفة، ملتقى وطني: مراقبة التسيير كآلية لحكومة المؤسسات وتفعيل الإبداع، مخبر البحث حول الإبداع وتغير المنظمات والمؤسسات جامعة البليدة 2، 2017/04/25.
- 7-نعيمة يحياوي، خديجة لدرع، بطاقة الأداء المتوازن bsc أداة فعالة للتقييم الشامل لأداء المنظمات (دراسة ميدانية)، مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي المنعقد بجامعة ورقلة يومي 23 و23 نوفمبر 2011.
- 8-معتصم فضل عبد الرحيم، فتح الرحمن الحسن منصور، بطاقة الأداء المتوازن ودورها في تقويم الأداء بالصندوق القومي للمعاشات، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 16 (2)، 2015.

واقع الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير في المؤسسات الصناعية\_دراسة حالة\_

## The reality of modern tools for management accounting in industrial enterprises\_ a case Study\_

بوالقارة آمنة، شباركة مهدي<sup>2</sup>

Boukara Amina<sup>1</sup>, Chebarka Mehdi<sup>2</sup>

<sup>1</sup> جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة 2، الجزائر، [amina.boukara@univ-constantine2.dz](mailto:amina.boukara@univ-constantine2.dz)

<sup>2</sup> جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة 2، الجزائر، [chebarka.mehdi@univ-constantine2.dz](mailto:chebarka.mehdi@univ-constantine2.dz)

### ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية أدوات محاسبة التسيير الحديثة في المؤسسات الصناعية، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لدراسة الإطار النظري للدراسة، ومنهج دراسة حالة أين تم إسقاط الجانب النظري على إحدى المؤسسات الصناعية.

خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تمثلت أهمها أن المؤسسة محل التطبيق، تطبق أدوات محاسبة التسيير الحديثة بشكل جيد، من خلال تبني نظام التكاليف حسب الأنشطة ABC والذي مكّنها من التحكم في التكاليف والتقليل منها.

كلمات مفتاحية: محاسبة التسيير، الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير، نظام التكاليف حسب الأنشطة.

### Abstract:

This Study aims to highlight the importance of modern management accounting tools in industrial enterprises, the descriptive analytical method was used to study the theoretical framework of the study, and the case study method where the theoretical aspect was dropped on one of the industrial establishments.

The study concluded with a set of results, the most important of which is that the enterprise applies the modern management accounting tools well, by adopting the activity-based costing system ABC, which it to control and reduce costs.

**Keywords:** Management accounting, Modern Tools for Management accounting, Activity, Based Costing System.

**Jel Classification Codes :** M19 ; M40.

## 1. مقدمة:

يتوقف نجاح المؤسسات وهيمنتها على الأسواق على مدى وجود نظام تسييري فعال ينسق بين الموارد المختلفة لتحقيق الأهداف المنشودة بكفاءة وفعالية، ومن أهم أنظمة التسيير في المؤسسة ما يطلق عليها بمحاسبة التسيير أو محاسبة التكاليف، حيث تختص بتحليل مختلف المعلومات الاقتصادية الخاصة بالمؤسسة، من أجل اتخاذ القرارات المناسبة التي تتعلق بها بشكل عام، والتي تتعلق بالتكاليف بشكل خاص، ومع اشتداد المنافسة بين المؤسسات خاصة الصناعية منها، التي تسعى إلى الاحتكار في السوق، فقد تغيرت نظرة المؤسسات، من مجرد تحقيق الأرباح إلى الرغبة في رفع هذه الأرباح والسيطرة على السوق، وبالتالي فقد توجهت المؤسسات إلى أهم عامل وهو العامل البشري، حيث تسعى المؤسسات في عالم الأعمال إلى المحافظة على الزبائن، والذي لا يتحقق إلا من خلال جودة المنتج أو الخدمة، والذي يعود إلى فعالية أدوات محاسبة التسيير المطبقة داخل المؤسسة، وبالتالي تحقيق الهدف المنشود المتمثل في الاستمرارية بدل تحقيق الأرباح فقط، لذلك فقد تم التوجه نحو تبني أساليب حديثة خاصة بمحاسبة التسيير، تختصر الجهد والوقت وتعطي نتائج ذات قيمة.

ولعل أهم دور تجسده الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير في المؤسسات هي التحكم في التكاليف وتسييرها بطريقة احترافية، والتقليل منها، من خلال تقسيم العملية الانتاجية بشكل مفصل، إلى عدة أنشطة ووحدات فرعية، بحيث يخضع كل نشاط إلى مجموعة من المسؤوليات التي تسعى في مجموعها إلى تحقيق أهداف المؤسسة المسطرة، وبالتالي ضمان فعالية مخرجات المؤسسة.

إشكالية الدراسة: من خلال ما سبق نطرح إشكالية الدراسة والمتمثلة فيما يلي:

ما هو واقع الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير في المؤسسات الصناعية بالجزائر؟

التساؤلات الفرعية: للإجابة على إشكالية الدراسة نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ماذا يقصد بمحاسبة التسيير؟

- ما هي الخطوات المتبعة في تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC من قبل المؤسسات الصناعية؟

- كيف يتجلى دور الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين أداء المؤسسات الصناعية؟

فرضيات الدراسة: للإجابة على التساؤلات الفرعية، تم وضع الفرضيات التالية:

- تمثل محاكاة التسيير مجموعة الإجراءات التي تمكن من الاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة؛
- تمر خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصناعية بخمسة خطوات بدء من تحديد الأنشطة، وتحديد مسببات التكلفة، ثم تتبع التكاليف لمراكز التكلفة، ومن ثم تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة، وفي الأخير حساب سعر التكلفة الوحدوي؛
- يتجلى دور الأدوات الحديثة لمحاكاة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الصناعية من خلال ترشيد التكاليف الإنتاجية، وضمان التوجيه الحسن لليد العاملة.

أهمية الدراسة: لهذه الدراسة أهمية كبيرة نوجزها فيما يلي:

- توضيح مفهوم الأساليب الحديثة لمحاكاة التسيير؛
- التعرف على واقع تطبيق أدوات محاكاة التسيير الحديثة في المؤسسات الصناعية؛
- إبراز أهمية استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في ضمان السير الحسن للتكاليف الإنتاجية في المؤسسة.

أهداف الدراسة: تتجلى أهداف الدراسة في النقاط التالية:

- محاولة التعرف على أهم الأدوات الحديثة لمحاكاة التسيير؛
- التعرف على واقع تطبيق الأدوات الحديثة لمحاكاة التسيير بالمؤسسات الصناعية؛
- محاولة معرفة خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الصناعية؛
- منهجية الدراسة: اعتمدنا في معالجة إشكالية هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، وعلى منهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي أين تم إسقاط أدوات محاكاة التسيير الحديثة على إحدى المؤسسات الصناعية.

تقسيمات الدراسة: تم تقسيم الدراسة إلى أربعة أجزاء تتمثل فيما يلي:

أولاً: ماهية محاكاة التسيير؛

ثانياً: أدوات محاكاة التسيير الحديثة؛

ثالثاً: فعالية الأدوات الحديثة لمحاكاة التسيير في المؤسسات الصناعية؛

رابعاً: واقع الأدوات الحديثة لمحاكاة التسيير في مؤسسة الرياض للمطاحن، وحدة 311.

## 2. ماهية محاسبة التسيير

1.2. تعريف محاسبة التسيير: تتمثل أهم التعاريف الخاصة بمحاسبة التسيير فيما يلي:

عرفت محاسبة التسيير من قبل جمعية المحاسبة الأمريكية بأنها تطبيق ملائم يختص بتحليل المعلومات الاقتصادية الخاصة بمؤسسة ما، من أجل خدمة الإدارة لاتخاذ القرارات ووضع الخطط السليمة للوصول إلى أهداف اقتصادية معقولة. (كردوسي، 2020، صفحة 163)

عرفت من قبل معهد المحاسبة الإدارية IMA سنة 1981 بأنها عملية لقياس وتحديد وتحليل وإعداد وتفسير المعلومات المالية، التي تستخدمها الإدارة للتخطيط والتقييم والرقابة داخل المؤسسة لضمان الاستخدام المناسب والمساءلة لمواردها، ثم عرفها سنة 2008 بأنها تتضمن المشاركة في صنع القرار الإداري، ووضع التخطيط وأنظمة إدارة الأداء وتوفير الخبرة في إعداد التقارير المالية والرقابة لمساعدة الإدارة في صياغة وتنفيذ استراتيجية المؤسسة. (بن خيرة و براهيمية، 2021، صفحة 181)

تعتبر محاسبة التسيير شكل من أشكال المحاسبة الإدارية التي تهدف إلى تحديد التكلفة الاجمالية لإنتاج المؤسسة من خلال تقييم التكاليف المتغيرة لكل خطوة من خطوات الإنتاج بالإضافة الى التكاليف الثابتة مثل الايجار. (Tuovila, 2022)

عرفت بأنها وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على التكاليف وتصنيفها ثم تحليلها، وأداة تسيير مصممة لإظهار العناصر المكونة للتكاليف وللنتائج بصفة تساعد على اتخاذ القرارات، وبالتالي فهي نظام معلومات داخلي يعتمد على تقنيات لجمع وفحص تكاليف المؤسسة من جهة وتحليل مكونات النتائج من جهة أخرى. (سلام و ختيري، 2017، صفحة 06)

من خلال التعاريف السابقة يتضح لنا أن محاسبة التسيير تعتبر أداة مهمة للمؤسسة حيث تقوم بتحليل مختلف المعلومات ومن ثم جعلها في متناول المستويات الإدارية بغرض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة تطورات المحيط الاقتصادي والمحيط التكنولوجي.

2.2. مهام محاسبة التسيير: تقوم محاسبة التسيير في المؤسسة بحساب وتحليل التدفقات الداخلية الناتجة عن أنشطة المؤسسة وعليها أن تتماشى واحتياجات أصحاب القرار في مواجهة مختلف التغييرات الطارئة، لذلك تلعب وظيفة محاسبة التسيير أدوارا مهمة في المؤسسة تتمثل أهمها فيما يلي: (كردوسي، 2020، الصفحات 163-164)



- توفير البيانات: توفر الحسابات والوثائق التي تعتبر بمثابة مستودع لكمية هائلة من البيانات والمعلومات، التي يصنع منها توقعات للمستقبل، فهي بمثابة مصدر حيوي لتخطيط الإدارة.

- تعديل البيانات: تعديل البيانات المحاسبية المطلوبة التي على إثرها يتم اتخاذ القرارات الإدارية حيث يتم تجميعها وتصنيفها بشكل صحيح.

- تحليل وتفسير البيانات: يتم تحليل البيانات المحاسبية ذات القوة للتخطيط الفعال واتخاذ القرار، لهذا الغرض يتم تقديم البيانات في شكل مقارنة.

- وسيلة للتواصل: محاسبة التسيير تقوم بتوصيل خطط الإدارة من الأعلى على الأسفل وكذلك من خارج من خلال المؤسسة.

- تسهيل السيطرة: تساعد محاسبة التسيير في ترجمة الأهداف الاستراتيجية المحددة من أجل تحقيقها في الوقت المحدد بضمن الإنجاز الفعال لهذه الأهداف في السيطرة على التكلفة.

- استخدام المعلومات النوعية: محاسبة التسيير لا تقتصر على البيانات المالية فقط، وإنما تستخدم أيضا معلومات قد لا تكون قابلة للقياس من الناحية النقدية حيث تجمعها من الاستبانات الخاصة والمجموعات الإحصائية والسجلات.

تعتبر محاسبة التسيير الجانب المدعم للمؤسسة باعتبارها ضرورة وأداة أساسية لتقييم وتحسين الأداء حيث توفر للمديرين ومسؤولي التنفيذ مختلف المعلومات التي تساعدهم على التخطيط، الرقابة، واتخاذ القرار.

### 3. أدوات محاسبة التسيير الحديثة

1.3. أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC: يتمثل في أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية ظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي يقوم هذا الأسلوب على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، وهذا يساعد الإدارة على تركيز اهتماماتها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيرا على زيادة الأرباح. (الفضيل، 2021، صفحة 269)

1.1.3. فوائد أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC: إن تبني المؤسسة لأنظمة تسيير حديثة تزيد من قدرتها التنافسية، وتحسن من أنشطتها المختلفة، حيث تتمثل أهم الفوائد من استعمال هذه الطريقة الحديثة فيما يلي: (Blakely-Gray، 2021)

- تعيين ميزانية دقيقة توضح بدقة الأموال الواردة والصادرة للمؤسسة والمنتجات الأكثر ربحية؛
  - اتخاذ القرارات المناسبة فيما يخص الأنشطة التي تستهلك الكثير من التكاليف وذلك بإيجاد حلول مغايرة؛
  - تسعير المنتجات وذلك بتعيين التكاليف لكل نشاط في عملية الإنتاج، حيث تعتبر عملية تسعير المنتج من أصعب القرارات في مجال الأعمال.
- 2.1.3. مراحل نظام التكاليف على أساس الأنشطة: هناك سبعة خطوات لتصميم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، يوضحها الجدول التالي: (مراوي و زعرور، 2021، صفحة 54، 53)
- جدول رقم 01: مراحل نظام التكلفة على أساس الأنشطة

المرحلة	مضمونها
تحديد الأنشطة:	يتم في هذه المرحلة تحديد جميع الأنشطة التي يقوم بها العاملين بالمؤسسة لإنتاج المنتج أو الخدمة، حيث يتم تحديد وتعيين الأنشطة في المؤسسة من بداية طلب المواد أو الخدمة وحتى الانتهاء بأنشطة التسليم للمستهلك أو الزبون، لذلك تعد هذه المرحلة الجزء الأكثر أهمية من الخطوات الأخرى لأنها تتطلب أفراد كفؤين لفهم جميع الأنشطة المطلوبة لصنع المنتج.
تحديد مسببات التكلفة:	يعتبر مسبب التكلفة مقياس يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو مجمع تكلفة وينبغي اختياره بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، حيث يوجد مستويين للمسببات: المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة؛ المسببات التي تستخدم في تخصيص وتبع تكاليف الأنشطة على المنتجات.
تتبع التكاليف لمراكز التكلفة:	يبين نظام ABC كيفية استعمال موارد المؤسسة، حيث يخلق أحواض تكلفة صغيرة ترتبط بمختلف الأنشطة، ويقصد بمجمع التكلفة مجموعة الأعمال المتجانسة التي تؤدي داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف محدد وهي حلقة الوصل بين موارد المؤسسة

<p>والمنتجات النهائية حيث تستهلك موارد المؤسسة من أجل انجاز المنتج النهائي من سلع وخدمات ويتم تجميع عناصر التكاليف غير المباشرة بكل مجمع للنشاط حسب الدور الذي يؤديه بحيث تكون التكاليف بكل مجمع نتيجة أعمال متجانسة وأن تتناسب التكاليف طرديا مع النشاط، حيث يستدعي ذلك تحليلا إحصائيا لتحديد قوة واتجاه العلاقة بين الأعمال داخل كل مجمع وبين تكلفة كل نشاط ثم يتم بعد ذلك توزيع تكاليف مجمعات التكلفة على الإنتاج أو الخدمات بحسب الأنشطة التي استخدمت في إنجازها، حيث تتضمن نوعين من التكاليف:</p> <p>التكلفة الخاصة بكل نشاط مثل الرواتب المباشرة؛</p> <p>التكلفة المشتركة التي يتم توزيعها على أكثر من هدف أو أكثر من منتج.</p>	
<p>تعني هذه الخطوة تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات طبقا لحاجة كل منها للموارد المستنفدة في تنفيذ الأنشطة وذلك عن طريق تحديد معدل التكاليف غير مباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب، حيث يستخدم هذا المعدل في تخفيض تكاليف النشاط على المنتجات الفردية، أي تحديد تكلفة وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيفها حتى تصبح وحدة تامة الصنع.</p>	<p>تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة:</p>
<p>يتضمن حساب إجمالي تكاليف المنتجات عن طريق إضافة كل التكاليف المباشرة وغير المباشرة للمنتجات حيث يتم تحديد سعر التكلفة الوحدوي وفقا للمعادلة التالية:</p> <p>سعر التكلفة الوحدوي = التكاليف المباشرة للوحدة + مجموع التكاليف الوحدوية لمسببات التكلفة</p>	<p>حساب سعر التكلفة الوحدوي:</p>

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على: (مراوي وزعرور، 2021، صفحة 54، 53)

يتضح لنا من خلال المعلومات الموضحة في الجدول أعلاه أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يمر بعدة مراحل، كل مرحلة تختص بنوع معين من الأنشطة، فهي سلسلة مترابطة تسعى في مجموعها لتحقيق هدف واحد.

3.1.3. عيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC: يشمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة على

مجموعة من النقائص أيضا نذكر منها ما يلي: (ابراهيم أحمد محمد علي، 2019، صفحة 149)

- الاعتماد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، حيث أنه في الواقع العملي من الصعوبة اختيار مسببات التكلفة؛

- عدم القدرة على حل جميع المشكلات التي تتعلق بالتخطيط المستقبلي حيث يعتمد على البيانات التاريخية؛

- الاعتماد على أسلوب التحميل الشامل للتكاليف؛

- عدم توفر الخبرة الكافية لهذا النظام؛

- صعوبة تطبيق النظام في المؤسسات الخدمية؛

- يتطلب سجلات محاسبية تفصيلية.

2.3 التكلفة المستهدفة: يقصد بالتكلفة المستهدفة تلك التكلفة المحددة مقدما في مرحلة تصميم وتطوير

المنتج والتي يجب أن لا تتعداها التكلفة الفعلية لإنتاج المنتج، تعتبر كمدخل لإحداث تخفيض حقيقي في التكلفة وتحقيق تحسين وتطوير ملموس في المنتج، إذا أنها تمثل الوسيط بين السوق الذي يحدد القيمة التي يولمها الزبائن لمنتج ما، والمهارات والموارد الداخلية التي تحدد تكلفة إنجاز منتج يوافق مطالب المستهلكين. (بن البار و بوريش، 2021، صفحة 115)

1.2.3 أسباب ظهور التكلفة المستهدفة: يعود انتهاج المؤسسات لأسلوب التكلفة المستهدفة الى عدة أسباب نذكر أهمها ما يلي: (الفضيل، 2021)

- ازدياد المنافسة بين المؤسسات التي أدت الى البحث عن أسلوب جديد يمكن من البقاء والاستمرارية أطول فترة ممكنة في السوق، عن طريق تقديم منتجات أقل تكلفة وأفضل جودة وتكنولوجيا؛

- توجه المؤسسات نحو تصميم منتوجات بغرض تحقيق أعلى تكنولوجيا؛

- صعوبة اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات الجديدة نتيجة لظروف عدم التأكد والغموض المحيطة ببيئة القرار؛

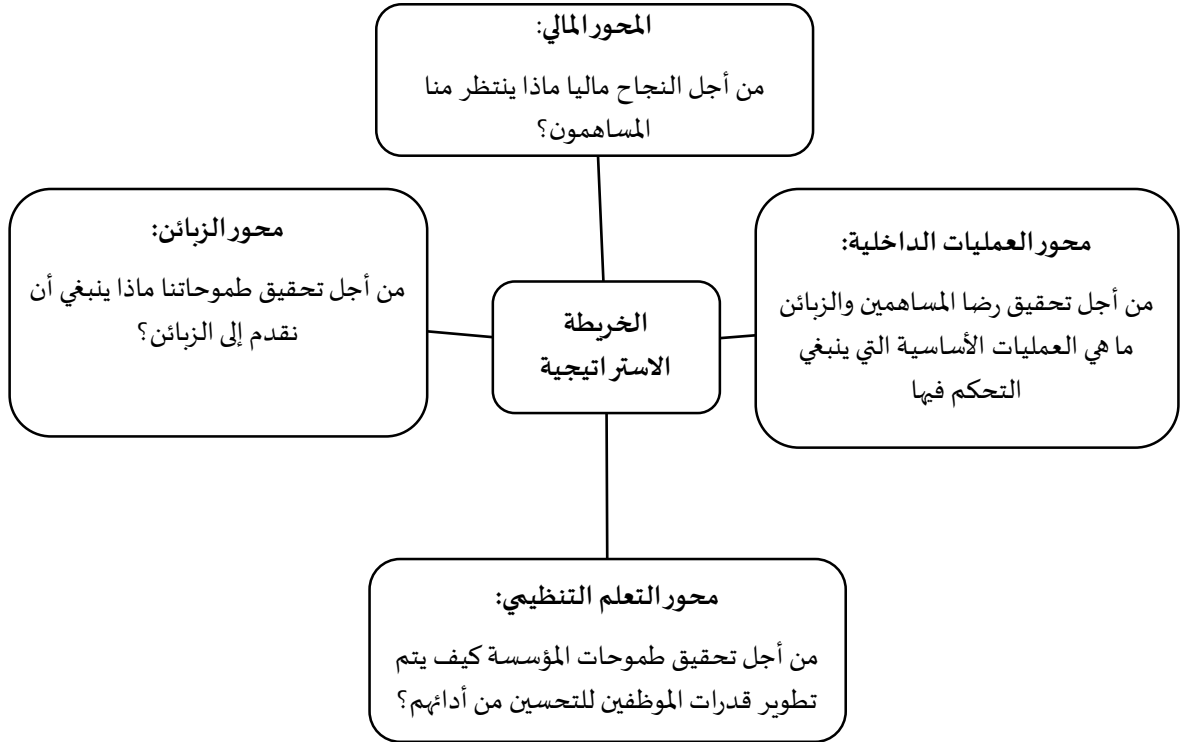
- عجز الأساليب الرقابية التقليدية على مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط بشكل دقيق.

3.3. بطاقة الأداء المتوازن: تم اعتمادها والترويج لها في الولايات المتحدة الأمريكية في أوائل التسعينات

من قبل Robert s and kaplan and David Norton استنادا للانتقادات الموجهة الى أدوات مراقبة التسيير التقليدية التي تركز أكثر على المؤشرات المالية، حيث سعى الباحثان الى تعزيز استخدام مؤشرات

تتناغم مع استراتيجية المنظمة، وتهدف هذه المنهجية الى بناء أداة قيادة لصالح الادارة العامة (نعمون ، 2019، صفحة 108)، وهو ما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم (1): محاور بطاقة الأداء المتوازن



المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على (نعمون ، 2019 ، صفحة 108)

#### 4. فعالية الأدوات الحديثة لمحاكاة التسيير في المؤسسات الصناعية

تظهر فعالية الأدوات الحديثة لمحاكاة التسيير في المؤسسات الصناعية من عدة جوانب أهمها ما

يلي:

1.4. الرقابة على التكاليف: تساهم الأدوات الحديثة لمحاكاة التسيير في تحقيق الرقابة على التكاليف من خلال توسيط الطاقة بين الموارد والمنتجات، وهذا ما يمكن من تتبع تكلفة الموارد المستهلكة وفقا لحالات النشاط المختلفة، حيث ان العلاقة بين الموارد وطاقتها واضحة ومحددة في صورة معدل تكلفة ووحدة الطاقة، حيث تعطي تمثيلا أكثر دقة من خلال التعبير عن الطاقة الانتاجية بالوحدات ، وتعمل

على حساب تكاليف الطاقة غير المستغلة بهدف ادارة تلك التكاليف. (نبو و بن الدين، 2020، صفحة 238).

2.4. تخفيض تكاليف الانتاج: تعمل أدوات محاسبة التسيير على تخفيض التكاليف للمؤسسة الصناعية وذلك من خلال ما يلي: (مخلخل، 2020، الصفحات 127-128)  
تحديد وتصنيف الأنشطة من خلال إعداد قائمة توضح تفصيليا ما يجب القيام به، إضافة الى تحديد سلوك التكاليف وأثرها على اتخاذ القرارات المتعلقة بالنشاط المعني؛  
تحديد مسببات التكلفة وهو الحدث الذي أدى الى التكلفة، حيث تترجم مسببات التكلفة إلى وحدات عمل مثل ساعات عمل اليد العاملة المباشرة، ساعات عمل الآلات... الخ؛  
تتبع التكاليف لمراكز التكلفة من خلال تخصيص الموارد على مراكز الأنشطة، حيث تقسم إلى أنشطة أساسية وأنشطة ثانوية؛

تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات طبقا لحاجة المنتجات للموارد المستنفدة في تنفيذ الأنشطة وذلك عن طريق تحديد معدل التكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب.

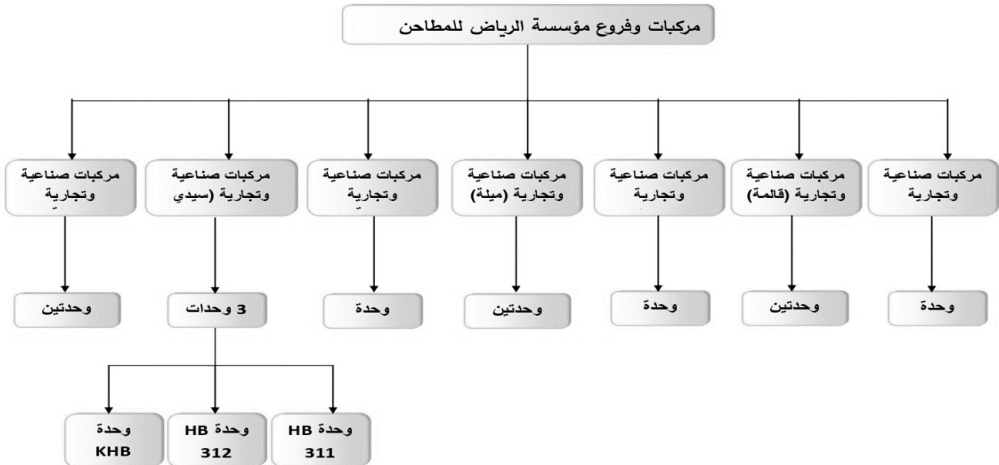
3.4. تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسة: تتحقق الكفاءة التسييرية حسب أدوات محاسبة التسيير الحديثة من خلال تصميم خريطة الأنشطة من خلال الجمع بين العمليات المختلفة، حيث تقدم بالتفصيل كل ما تقوم به المؤسسة من عمليات بعرض مراحل العمل ومسؤولية كل فرد، إضافة الى تحليل القيمة وذلك بالتعرف على جميع الأنشطة التي تخلق القيمة والتي لا تخلق، من خلال تحديد مواصفات المنتج ومدى مساهمة الأنشطة الممارسة في العمليات الإنتاجية، وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، ثم تقسيم الأنشطة إلى كل من أنشطة أساسية تعمل على تحقيق أهداف المؤسسة واحتياجات مستخدمها، وأنشطة مساندة وهي أنشطة تكميلية للأنشطة الأساسية، والأنشطة المنحرفة وهي التي تسبب في زيادة تكلفة إضافية ولا قيمة لها. (بورنيسة و خنفري، 2018، الصفحات 75-76)

5. و اقع الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير في مؤسسة الرياض للمطاحن، وحدة 311

1.5. التعريف بالمؤسسة: انبثقت في أول الأمر عن "الشركة الوطنية سومباك"، والتي تحولت بعدها إلى شركة أسهم، تأسست مؤسسة الرياض بمقتضى أمر وزاري رقم 65/89 الصادر في 1965/03/25 المعدل والمكمل للأمر الوزاري رقم 68/9 في 1968/04/26 أين كان مقرها بالعاصمة، حيث كانت تعتمد على مركزية القرارات ذات نظم اشتراكية. وفي سنة 1982م عرفت هذه المؤسسة تعديل جذري يتمثل في إعادة الهيكلة التي شهدتها السوق وذلك بتجزئة الوحدات الصغيرة حسب معايير معينة ومن بين المؤسسات

الجهوية التي انبثقت عن مؤسسة الرياض، رياض الجزائر، رياض سطيف، رياض بلعباس، رياض تيارت، رياض قسنطينة، ومن هنا انبثقت المؤسسة الصناعية ذات الأسهم رياض قسنطينة التي تشمل عدة شركات فرعية تتمثل في: قسنطينة، الزيبان، الأغواط، ديكوبا، بلعباس، الهضاب العليا، الجودة، البلدية. حيث تنقسم بدورها الى مجموعة من المركبات، والمركبات تنقسم بدورها إلى عدة وحدات تتمثل فيما يلي:

- المركب الصناعي والتجاري "الحروش": يحتوي على وحدة واحدة فقط.
  - المركب الصناعي والتجاري "قالمة": يحتوي على وحدتين.
  - المركب الصناعي والتجاري "سكيكدة": يحتوي على وحدة واحدة فقط؛
  - المركب الصناعي والتجاري "ميلة": يحتوي على وحدتين؛
  - المركب الصناعي والتجاري "عنابة": يحتوي على وحدة واحدة؛
  - المركب الصناعي والتجاري "سيدي راشد": يحتوي على 3 وحدات: وحدة (311) حامة بوزيان (سميد وشعير)، وحدة (312) حامة بوزيان (السميد)، وحدة (314) الخروب (الفرينة).
  - المركب الصناعي والتجاري "مسيلة": يحتوي على وحدتين.
- الشكل رقم (2): هيكل تنظيمي للمراكب وفروع مؤسسة الرياض للمطاحن - قسنطينة-



المصدر: وثائق مقدمة من طرف مصلحة سكرتير المدير العام للوحدة 311

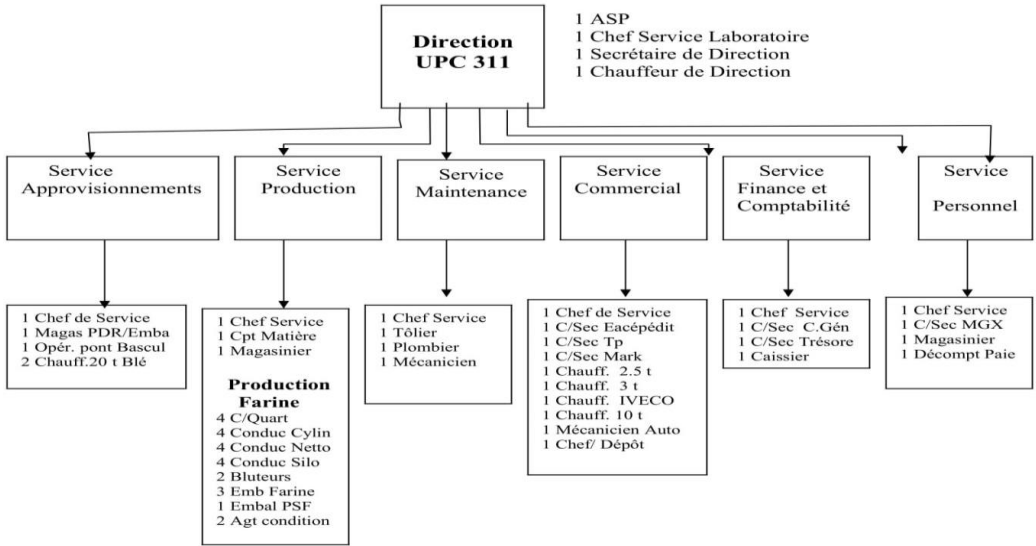
2.5. الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي والتجاري سيدي راشد وحدة 311: ينقسم الهيكل التنظيمي

للمؤسسة الى عدة مصالح وكل مصلحة تنقسم الى عدة فروع، وهو ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (3): الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي والتجاري سيدي راشد وحدة 311

#### UPC 311

Capacité de trituration : 750 Qx/j selon quota attribué par l'OAIC  
Capacité de production installée : 1000 Qx/jour Blé Tendre en 3x8 Discontinuu;  
Production : Farine panifiable et PSF.



Sécurité du Patrimoine de l'Unité assurée par :  
8 Agents UPC 311 ;

المصدر: وثائق مقدمة من طرف سكرتير المدير العام للوحدة 311

نلاحظ من خلال الهيكل التنظيمي للوحدة 311 أن عملية التسيير والإنتاج يقوم بإعدادها هيكل

مكون من مصالح تضمن السير الحسن والدقيق تتمثل فيما يلي:

- الأمانة: تقوم بحجز كل العمليات الأساسية في جهاز الإعلام الآلي، وتسجيل الرسائل الواردة والصادرة التي تخص الوحدة.



- مصلحة المستخدمين: تهتم بالتسيير الفردي والإداري وهي مكلفة بتلبية حاجيات العمال، من إجازات وأجور، تهتم بتوفير كل المستلزمات المكتبية لمختلف المصالح.
- مصلحة التموين: تتكون مصلحة التموين من رئيس المصلحة ومساعدين، يقوم هذا الأخير بمسك غرفة التخزين التي تتضمن جميع المعدات واللوازم الخاصة بكل ما تحتاجه المصالح الأخرى، تتمثل وظيفتها في شراء المواد واللوازم ومواد التعبئة والتغليف وقطع الغيار، وتسيير المخزون، تمثل المصلحة الأم بالنسبة للمصالح الأخرى.
- مصلحة الإنتاج: يتم فيها تحويل المادة الأولية إلى منتج نهائي تام، وتحتوي على عدة فروع مختلفة تتعامل فيما بينها للحصول على إنتاج جيد، حيث يقوم رئيس المصلحة بمراقبة جودة الإنتاج.
  - متابعة برامج العمل وتنظيم الأفواج.
  - مراقبة التحاليل المخبرية خاصة بالمادة الأولية والمستعملة في عملية الإنتاج وفروع المصلحة هي فرع الطحن، فرع الاستخراج وبقايا الطحن، فرع التوزيع والتشجين، فرع مراقبة النوعية (المخبر).
- مصلحة الصيانة: يكون عمل هذه المصلحة روتيني وهو الكشف اليومي على الآلات والمستلزمات المستعملة في عملية الإنتاج وزيادة على ذلك فهي تقوم بتصنيفها وتشجينها وإجراء التصليحات اللازمة عليها كلما تطلب الأمر، لذلك فإن هذه المصلحة تتفرع إلى كل من فرع التلحيم، فرع الميكانيك، فرع الكهرباء.
- مصلحة الأمن الوقائي: تسهر على نظافة المحيط وتوفير الحماية الدائمة للعامل من الحوادث والأخطار التي يتعرض لها العامل أثناء العمل وتقديم الإسعافات اللازمة والضرورية لتحقيق الأمن داخل الوحدة وكذلك مراقبة حركات العمل (دخول وخروج) ويعمل لدى المصلحة 8 عمال وتنقسم إلى فرع الأمن الوقائي يكون عملها في النهار لتوفير الأمن في الوحدة، فرع الحراسة تقوم بتوفير الحراسة للعمال وينقسم هذا الفرع إلى 4 أفواج وكل فوج له حراس يعملون بالتناوب.
- المخبر: يقوم بإجراء التحاليل للمواد التي تقوم هذه المؤسسة باستقبالها ثم تخزينها وأخيرا عندما تكون المادة قابلة للاستهلاك أي عندما يصبح المنتج تام الصنع وقابل للتوزيع حيث يكون مجهزا ببعض التجهيزات والمواد الكيميائية.

- مصلحة التجارة والنقل: مصلحة حديثة النشأة ومن المصالح الرئيسية للوحدة، كما نجد أن نشاطها الرئيسي يتجلى في بيع الإنتاج التام الصنع، يقوم بمراقبة الحركات المالية للوحدة وتسيير حسابات البنك، الصندوق، الحساب الجاري البريدي..... إلخ، كما تقوم بالإشراف على شراء وبيع المواد الغذائية، وتمثل فروع هذه المصلحة في كل من فرع التموين، فرع المبيعات، فرع النقل، كمت تشمل أيضا مراكز بيع:

- نقطة البيع 25-11-92 حامة بوزيان؛

- نقطة البيع 25-11-18 بوالصوف.

- مصلحة المحاسبة والمالية: تهتم بتسيير الشؤون المالية والمحاسبية للوحدة، حيث تعتبر المركز المالي الذي تجمع فيه مختلف المعلومات المالية بواسطة الوثائق والبيانات الناتجة عن تناظر الوحدة والتي ترسلها مختلف المصالح لمختلف المتعاملين مع الوحدة من بنوك وزبائن وموردين، تتكون من رئيس مصلحة مهمته إجراء التقارب البنكي والتحليل ومراقبتها والتأكد من سلامة كل العمليات الأخرى وإطار محاسب يهتم بالمحاسبة العامة والخزينة.

3.5. اعتماد مؤسسة الرياض للمطاحن على نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في حساب التكاليف: تطبق مؤسسة الرياض للمطاحن المركب الصناعي والتجاري سيدي راشد وحدة 311 طريقة نظام التكاليف حسب الأنشطة ABC، وهي طريقة جديدة تم تطبيقها انطلاقا من بداية سنة 2022 خاصة بعد ما شهد منتوج السميد نذره في الجزائر، وذلك بغية تسيير التكاليف بطريقة أفضل تمكن من توفير المنتج في الوقت المناسب وبالكمية المطلوبة، حيث يتم حساب التكاليف كل ثلاثي، وذلك بتتبع الخطوات التالية وهي نفسها الواردة في نظام التكاليف حسب الأنشطة المصمم من طرف الولايات المتحدة الأمريكية:

1.3.5. تحديد الأنشطة: يتم في هذه المرحلة تحديد جميع الأنشطة التي يقوم بها العاملون في الشركة لإنتاج المنتج، حيث يتم تحديد وتعيين الأنشطة من بداية طلب المواد الأولية حتى الانتهاء بأنشطة التسليم للمستهلك أو الزبون، حيث يتم توزيع الأنشطة على مختلف أقسام الشركة وتكلف بأدائها، ويتم اعداد ووضع موازنات تقديرية وحساب النتائج التقديرية للوصول إلى تطبيق الأهداف المنشودة، كما هو موضح بالشكل التالي:

## الجدول رقم (2): الموازنة التقديرية للتكاليف الانتاج لسنة 2022

DESIGNATIONS	PREVISIONS CLOTURE 2021	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Jun	Juillet	Aout	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre	OBJECTIFS 2022
Matères premières														
Blé dur	565 492 896	52 668 000	50 160 000	52 668 000	52 668 000	27 588 000	52 668 000	52 668 000	52 668 000	27 588 000	52 668 000	52 668 000	52 668 000	579 348 000
Blé tendre	332 893 642	45 874 500	43 690 000	45 874 500	45 874 500	37 650 500	32 253 500	45 874 500	37 650 500	32 253 500	45 874 500	45 874 500	45 874 500	504 619 500
Orge		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	.
Emballages														
SACHERIE POLYPROPYLENE														
50 KGS	20 652 534,00	1 182 470	1 126 162	1 182 470	1 182 470	970 486	831 372	1 182 470	970 486	831 372	1 182 470	1 182 470	1 182 470	13 007 166
25 KGS Semoule	1 097 648,00	136 198	129 712	136 198	136 198	71 342	136 198	136 198	136 198	71 342	136 198	136 198	136 198	1 498 174
10 KGS	15 055 227,00	1 096 514	1 044 300	1 096 514	1 096 514	574 365	1 096 514	1 096 514	1 096 514	574 365	1 096 514	1 096 514	1 096 514	12 061 659
25 KGS Farine	7 083 252,00	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
02 KGS	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
25 KG Laminé	38 636 540,00	735 467	700 445	735 467	735 467	385 245	735 467	735 467	735 467	385 245	735 467	735 467	735 467	8 090 137
SACHERIE KRAFT:	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
10 KGS	128 620,00	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
05 KG	84 440 440,00	3 011 652	2 868 240	3 011 652	3 011 652	2 471 748	2 117 436	3 011 652	2 471 748	2 117 436	3 011 652	3 011 652	3 011 652	33 128 172
02 KGS	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
01 KG	108 984 000,00	792 540	754 800	792 540	792 540	650 460	557 220	792 540	650 460	557 220	792 540	792 540	792 540	8 717 940

## المصدر: وثائق مقدمة من طرف مصلحة مراقبة التسيير ووحدة 311

تساهم هذه الخطوة في تحديد تكاليف الكميات التقديرية لكل من المواد الأولية والمواد الثانوية الأخرى، من خلال تجميع أنشطة المؤسسة الخاصة بكل مصلحة والتي تساهم في الإنتاج، وذلك خلال سنة 2022، تشمل هذه الأنشطة كل من أنشطة التموين، أنشطة التخزين، وأنشطة التوزيع، فبعد تحديد الأنشطة تقوم المؤسسة بتحديد التكاليف التي ترتبط بسير هذه الأنشطة، مما يساعدها في تتبع مسار عمليات محكم، وغير عشوائي الذي يضمن لها الوصول الى تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا، وذلك بالالتزام بالتكاليف التقديرية خلال أشهر السنة، وتسجيل أي انحراف عن هذه التكاليف، وسبب هذا الانحراف الذي يتم معالجته لاحقا.

2.3.5 تحديد مسببات التكلفة: يتم تحديد مسببات التكاليف والتي تنتج عن كل نشاط حيث تتمثل مسببات التكلفة التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة في كل من الأعمال الادارية

وأعمال الصيانة، بالإضافة الى المسببات التي تستخدم في تخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على المنتجات والمتمثلة في تكاليف التموين وتكاليف الإنتاج، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (03): تحديد أنشطة ومسببات التكلفة في مؤسسة الرياض للمطاحة وحدة 311

النشاط الرئيسي	النشاط الممثل للنشاط الرئيسي	مسبب التكلفة	أمثلة
التموين	- اعداد الطلبيات؛ - شراء المواد الأولية؛ - شراء المواد الثانوية؛	عدد الطلبيات؛ عدد فواتير الشراء؛	تكاليف لوازم المكتب الخاص بكل مصلحة مثل تكاليف الهاتف، الانارة، أجهزة الاعلام الآلي... الخ؛
التخزين	نشاط الفحص والتعبئة؛ تخزين المواد الأولية والمواد الأخرى؛ نشاط صيانة الآلات الصناعية؛	عدد مرات الفحص والتعبئة؛ عدد عمال المكلفين بالتخزين؛ عدد ساعات الصيانة.	تكاليف عمال التخزين؛ تكاليف التعبئة؛ تكاليف الصيانة؛ تكاليف التخزين.
التصنيع	نشاط طحن الدقيق؛ نشاط التعبئة والتغليف؛	عدد مرات الطحن؛ عدد الكياس المعبئة.	تكاليف الطحن؛ تكاليف التغليف.
التوزيع	تسليم المنتجات؛ مراقبة الدفع الالكتروني والدفع نقدا.	عدد مرات التسليم؛ عدد مرات الدفع.	تكاليف التسليم؛ تكاليف مراقبة الدفع الالكتروني والدفع نقدا.

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق مصلحة مراقبة التسيير

تساعد هذه المرحلة المؤسسة في التحكم في تكاليف الإنتاج عن طريق معرفة سبب كل تكلفة، والنشاط المسبب لهذه التكلفة، ما يساعد المؤسسة في التحكم في أدائها المالي والبشري، وعدم اهدار الموارد المالية والبشرية والتوجيه الصحيح لها بما يخدم تحقيق أهداف المؤسسة.

3.3.5. تتبع التكاليف لمراكز التكلفة : تبين الشركة كيفية استعمال مواردها حيث تحدد تكاليف ترتبط بمختلف الأنشطة ويتم تجميع عناصر التكاليف غير المباشرة بكل مجمع للنشاط والتي تتناسب التكاليف

طرديا مع النشاط، حيث نجد تكاليف الشركة موزعة على كل نشاط التي بدورها توزع على مراكز التكلفة، والشكل الموالي يوضح المخطط الذي تعتمده المؤسسة في توزيع تكاليف الأنشطة على مراكز التكلفة:

الشكل رقم (4): مخطط توزيع تكاليف الأنشطة على مراكز التكلفة

		مراكز التكلفة			
		التكاليف المباشرة		التكاليف غير المباشرة	
الأنشطة أو الوظائف		أعمال إدارية	أعمال الصيانة	التموين	الانتاج
	الامدادات	-	-	-	-
	المستهلكة	-	-	-	-
	الخدمات	-	-	-	-
	تكاليف الموظفين	-	-	-	-
	الضرائب	-	-	-	-
	مصاريف مالية	-	-	-	-
مصاريف الاستهلاك	-	-	-	-	

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق مصلحة مراقبة التسيير

تساهم هذه الخطوة في تتبع التكاليف لمراكز التكلفة من خلال تخصيص الموارد على مراكز الأنشطة، حيث تقسم إلى أنشطة مباشرة وأنشطة غير مباشرة، ما يسمح للمؤسسة بمعرفة مسار التكاليف الإنتاجية، ما يمكنها من تنظيم مختلف أنشطتها وتوزيع التكاليف عليها كل حسب احتياجاته. كما أن المؤسسة تنتهج أسلوب الرقابة الدورية الفجائية في هذه الخطوة، حيث تتكفل مصلحة مراقبة التسيير بالرقابة الفجائية للأنشطة المحددة، وذلك شهريا، للتأكد من السير الحسن لهذه الأنشطة وأنها تلتزم بالتكاليف المخصصة لها، الأمر الذي ساعد المؤسسة على التحكم في التكاليف الإنتاجية وضمان السير الحسن لها.

4.3.5. تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة: تخصص تكاليف الأنشطة على المنتجات طبقا لحاجة كل منها للموارد المستنفدة في تنفيذ الأنشطة وذلك عن طريق تحديد معدل التكاليف غير مباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب، والتي بدورها توزع على التكاليف غير المباشرة والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (04): جدول توزيع التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة الخاص بثلاثي الأول من

سنة 2022

Désignation	montant retenu à partir du TCR	SECTIONS AUX			SECTIONS PRINCIPALES		
		adm	maint	apro	production		
					minoterie	semoulerie	distribution
<b>répartition primaire des charges indirectes:</b>							
fournitures consommées	3 370 034	337 003	909 909	303 303	1 078 411	707 707	33 700
CLE DE REPARTITION	100%	10%	27%	9%	32%	21%	1%
services	7 179 500	4 882 060	1 651 285	-	430 770	215 385	-
CLE DE REPARTITION	100%	68%	23%	0%	6%	3%	0%
frais du personnel	60 223 791	14 857 101	4 215 665	1 204 475,81	19 873 851	10 840 282	9 033 569
CLE DE REPARTITION	99%	24%	7%	2%	33%	18%	15%
impôts	138 957						138 957
CLE DE REPARTITION	100%						100%
frais financiers	48 367	48 367					
CLE DE REPARTITION	100%	100%					
dotation aux amortissements	6 030 463	1 567 920	180 914	-	1 628 225	1 206 093	1 447 311
CLE DE REPARTITION	100%	26%	3%	0%	27%	20%	24%
Montant après Répartition primaire	76 991 111	21 692 451	6 957 773	1 507 779	23 011 257	12 969 467	10 653 537
Répartition secondaire	Montant						
	adm	#####		1 518 472	10 846 249	6 507 712	2 820 019
	clé de répartition	100%		7%	50%	30%	13%
	maint	6 957 773		17 672	3 735 995	2 377 374	826 732
clé de répartition	100,00%		0,25%	53,70%	34,17%	11,88%	
Montant après Répartition secondaire				3 043 923	37 593 501	21 854 553	14 300 288
unités d'œuvre				QUINTAL ACHETE	QUINTAL PRODUIT	QUINTAL PRODUIT	QUINTAL DISTRIBU
nbr unité d'œuvre				156 114	89 218	65 500	151 221
cout indirect de la section				19,50	421,37	333,66	94,57

المصدر: وثائق مصلحة مراقبة التسيير بفرع 311

نلاحظ من خلال جدول توزيع التكاليف المباشرة والتكاليف الغير المباشرة الخاص بشهري جانفي/فيفري/مارس من سنة 2022، أنه يتم تخصيص لكل تكلفة معدل خاص بها موزع على كل التكاليف، حيث نلاحظ مايلي:

تكاليف الأدوات المستلثة:

بالنسبة للتكاليف المباشرة بلغت 337.003 دج على مستوى الإدارة بنسبة 10%، 909.909 دج على مستوى أعمال الصيانة بنسبة 27%، أما التكاليف غير المباشرة 303.303 دج على مستوى التموين بنسبة 9%، أما على مستوى مصلحة الإنتاج يوجد مصاريف الطاحونة بمبلغ 1078.411 دج بنسبة 32% ومبلغ 707.707 دج مصاريف السميد بنسبة 21%.

تكاليف الخدمات:

بالنسبة للتكاليف المباشرة بلغت التكاليف الإدارية 4,882,060 دج بنسبة 68%، تكاليف الصيانة بلغت 1,651,285 دج، أما على مستوى التكاليف غير المباشرة فقد بلغت 430,770 دج على مستوى مصلحة التموين بنسبة 6%، وبلغت تكاليف الإنتاج 215,385 دج بنسبة 3%.

المصاريف الشخصية:

بالنسبة للتكاليف المباشرة بلغت التكاليف الإدارية 14,857,101 دج بنسبة 24%، تكاليف الصيانة بلغت 4,215,665 دج أما بالنسبة للتكاليف غير المباشرة فقد بلغت 1,204,475.81 دج بنسبة على مستوى مصلحة التموين بنسبة 2%، وبلغت تكاليف الإنتاج 19,873,851 دج بنسبة 33% خاصة بالطاحونة، ومبلغ 10,840,282 دج خاص بالسميد بنسبة 18%.

ومن ثم تجمع مبالغ التكاليف التي تضم مجموع تكاليف الوظائف موزعة على مراكز التكلفة، وهذا ما يطلق عليه بالتوزيع الأولي والذي يمثل مجموع التكاليف المباشرة المتمثلة في كل من مجموع مبالغ التكاليف الادارية والمقدرة ب 21692451 دج، ومجموع مبالغ تكاليف الصيانة المقدرة ب 6957773 دج، ثم تنتقل الى التوزيع الثانوي حيث تضيف تكاليف الصيانة والتكاليف الادارية ولكل منها مفتاح توزيع، ومن ثم حساب مجموع مبالغ التكاليف والتي يطلق عليها بالمبالغ بعد التوزيع الثانوي.

ثم تحسب التكلفة غير المباشرة لكل قسم أو مركز تكلفة كما يلي:

Cout indirect de la section = montant après répartition secondaire / nbr unité d'oeuvre

التكلفة غير المباشرة للقسم = المبلغ بعد التوزيع الثانوي / وحدة العمل

حيث نجد ما يلي:

$$\frac{3043923}{156114} = 19.50 \text{ التكلفة الغير مباشرة لقسم التموين:}$$

التكلفة الغير مباشرة لقسم الانتاج: تنقسم بدورها الى ثلاثة فروع كما يلي

$$\frac{37593501}{89218} = 421.37 \text{ تكلفة الطاحونة:}$$

$$\frac{21854553}{65500} = 333.66 \text{ تكلفة السميد:}$$

$$\frac{14300288}{151221} = 94.57 \text{ تكلفة التوزيع:}$$





$$\begin{aligned} \frac{CF}{CST} &= 0.973 \frac{PF}{PS} \\ &= 0.973 \frac{CF}{CST} \end{aligned}$$

CF=

ومنه يتم حساب تكلفة كل من الفرينة والنخالة بهذه الطريقة:

$$0.973 * CST$$

$$CF = 1713.0248 \text{ DA}$$

$$CST = 1760.5606 \text{ DA}$$

حساب تكاليف التغليف للوحدة: تشتري الشركة 04 أنواع من أكياس التغليف الموضحة في الجدول

التالي:

الجدول رقم (05): تكاليف شراء أكياس التغليف

Modèles	HT	TTC
SAC 50	25.95	30.8805
SAC 25	20.5	24.395
SAC 05	19.1	22.729
SAC 01	3	3.57

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق مصلحة مر اقبة التسيير

$$FTC 50 = CF + \text{Prix Emballage} * 2 = 1764.924$$

$$FTC 25 = 1794.024 \text{ DA}$$

$$Tc 05 = 2095.024 \text{ DA}$$

$$FTC 01 = 2013,024 \text{ DA}$$

حساب سعر تكلفة المنتج النهائي قبل التغليف:

Cout du son dur vrac	Cout de la 3sf vrac	Cout de la semoule vrac
CSD= 1669.06 DA	C3S= 1819.35 DA	CS= 3051.056 DA

حساب سعر تكلفة المنتج النهائي بعد التغليف:

$$\text{Cout de la semoule SUP 25 KGS} = CS + \text{PRIX EMBALLAGE} * 4$$

$$\text{Cout SS 25 KGS} = 3051.056 + 27.37 * 4$$

$$= 3133.056 \text{ DA}$$

$$\text{Cout SS 10 KGS} = 3171.156 \text{ DA}$$

$$\text{Cout de la semoule courant 25KGS} = CS + \text{PRIX EMBALLAGE} * 4$$

$$\text{Cout SS 25 KGS} = 3051.056 + 20.5 * 4$$

$$= 3133.056 \text{ DA}$$

وبالتالي فقد تم تحديد سعر التكلفة الوحدوي لكل منتج على حدا.

ان انتماج المؤسسة لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC مكنتها من تحسن أدائها المالي من جهة حيث أصبحت على دراية تامة بكل التكاليف الإنتاجية، ومسببات هذه التكاليف، بالإضافة الى التكاليف الاحتمالية، ومنه ترشيد التكاليف، ومن جهة أخرى تمكنت من تنظيم الأداء البشري وذلك بتوزيع الأنشطة على مختلف المصالح وتحديد تكاليف كل مصلحة على حدا، ومنه السير الحسن لليد العاملة.

#### 6. اختبار الفرضيات:

- الفرضية الأولى مقبولة: حيث أن محاسبة التسيير تساعد في ترجمة الأهداف الاستراتيجية إلى إجراءات مصممة للاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة، سعياً لتحقيق الأهداف المسطرة بأقل تكلفة ممكنة وبأعلى جودة.

- الفرضية الثانية مقبولة: تختلف خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC من أربعة إلى خمسة خطوات وذلك حسب نوع المؤسسة، لكن بالنسبة للمؤسسات الصناعية فهي تتفق على خمسة خطوات وذلك ما أثبتته الدراسة التطبيقية، تتمثل في كل من تحديد الأنشطة المختلفة، تحديد مسببات التكلفة، تتبع التكاليف لمراكز التكلفة، تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة، وأخيراً حساب سعر التكلفة الوحدوي؛

- الفرضية الثالثة مقبولة: إن أهم ما يميز الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير هو تنظيم توزيع التكاليف الإنتاجية على مختلف الأنشطة التي بدورها موزعة على مراكز التكلفة، وبالتالي التحكم في التكاليف بشكل رشيد من جهة، وتسيير الموارد البشرية من خلال وضع الشخص المناسب في المكان المناسب.

#### 7. نتائج الدراسة ومناقشتها:

من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية على مؤسسة الرياض للمطاحن وحدة 311، ومحاولة منا للإجابة على إشكالية الدراسة، ومختلف الأسئلة المطروحة حولها، وكذا اختبار الفرضيات المذكورة سابقاً، تم التوصل الى عدة نتائج يقدمها الباحث مزودة بمجموعة من التوصيات حيث تمثلت أهم النتائج فيما يلي:

- تتمثل أهم أدوات محاسبة التسيير الحديثة في كل من نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، التكلفة المستهدفة، بطاقة الأداء المتوازن، إدارة الجودة الشاملة؛
- تتجلى فعالية أدوات محاسبة التسيير الحديثة في المؤسسات الصناعية في عدة جوانب أهمها الرقابة على التكاليف، تخفيض التكاليف، تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسة؛
- تعتبر محاسبة التسيير مرجع المؤسسة في اتخاذ القرارات المناسبة باعتبارها المسؤولة عن تحليل مختلف المعلومات التي تساعد في التخطيط، الرقابة والتنفيذ؛
- ان الإدارة العامة لهذه المؤسسة تولي اهتماما كبيرا لمحاسبة التسيير، حيث مع بداية سنة 2022 انتهجت نظام التكاليف على أساس الأنشطة abc في حساب التكاليف الإنتاجية، خاصة وأنها شهدت خسائر خلال السنوات الماضية بسبب انتهاج أساليب تقليدية في حساب التكاليف، يقوم هذا الأسلوب الحديث بحساب مختلف التكاليف لكل منتج على حدا وعلى مستوى كل مركز مسؤولية؛
- استفادت المؤسسة من انتهاج ادوات محاسبة التسيير الحديثة خاصة فيما يتعلق بريح الوقت والجهد وتقليل التكلفة ابتداء من سنة 2022، مقارنة بأدوات محاسبة التسيير التقليدية المطبقة سابقا، خاصة وأن هذا الأسلوب يعمل على تتبع التكاليف بدءا بمسببات الأنشطة؛
- تشمل خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة الرياض للمطاحن وحدة 311 في خمسة خطوات ابتداء من تحديد الأنشطة المختلفة، ثم تحديد مسببات التكلفة، تتبع التكاليف لمراكز التكلفة، تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة، وأخيرا حساب سعر التكلفة الوحدوي؛
- تمكنت المؤسسة من تحقيق عدة مزايا من خلال انتهاج نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC أهمها التمكن من توفير منتج الدقيق بالكمية المطلوبة رغم الندرة التي يشهدها في البيئة الجزائرية الحالية؛
- تمكنت المؤسسة من تنظيم مختلف الأنشطة وذلك بوضع الشخص المناسب في المكان المناسب بتنفيذ الأوامر المطلوبة، مما مكنها من السيطرة على التكاليف الانتاجية التي كانت تشهد ارتفاع في السنوات السابقة.
- تنتهج مؤسسة الرياض للمطاحن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في حساب التكاليف الإنتاجية، عن طريق الالتزام بمجموعة من الإجراءات وفقا لمبادئ هذا النظام المتعارف عليها.

التوصيات: حسب النتائج التي توصلنا إليها يمكن اقتراح ما يلي

- ضرورة انتهاز المؤسسات الصناعية للأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير، لضمان تحقيق الأهداف المنشودة؛
- الأخذ بعين الاعتبار بعض عيوب الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير خاصة فيما يتعلق بتوفر الخبرة اللازمة لتطبيقها؛
- اعداد دورات تدريبية وتكوينية للموظفين المسؤولين عن الأنشطة الرئيسية للعمليات الانتاجية فيما يتعلق بالتطبيق الصحيح لأدوات محاسبة التسيير الحديثة؛
- ضرورة انتهاز المؤسسة محل التطبيق لأسلوب يمكنها من توفير منتج السميد للزبون بطريقة أفضل من المطبقة حاليا، خاصة وأنه يشهد نذره؛
- ضرورة تطبيق الرقابة على التكاليف فتسيير التكاليف لوحدها غير كافي فلا بد من المراقبة الدورية ويفضل اليومية التفصيلية بدل الشهرية القائمة على أسلوب المعاينة المطبقة حاليا؛
- محاولة اقتناء آلات إنتاجية جديدة التي تلعب دور في زيادة سرعة وتيرة الإنتاج.

## 8. قائمة المراجع:

- أمحمد بن البار، و ميني بوريش. (2021). مساهمة التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض سعر تكلفة المنتجات، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، المجلد 13، العدد 02.
- رشيدة مراوي، و نعيمة زعرور. (2021, 12 31). مساهمة الأساليب الحديثة لحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 036، العدد 02.
- زويّنة مخلخل . (2020, 01 31). تخفيض تكاليف الإنتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 03، العدد 04.
- عبد الرزاق سلام، و وهيبة ختيري. (2017). واقع مراقبة التسيير في المجمعات الصناعية الكبرى - دراسة حالة بمجمع صيدال المدينة- مداخلة ضمن ملتقى وطني. 1-20. الجزائر: جامعة البليدة.
- مجيد نبو، و أمحمد بن الدين. (2020, 04). إستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت للرقابة على التكاليف في القطاع المصرفي، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 06، العدد 02.
- محمد الصديق الفضيل. (2021, 06 03). أسلوب التكلفة المستهدفة كبديل متقدم لتحليل وتخفيض التكلفة، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، المجلد 05، العدد 01.
- محمد عز الدين نعمون . (2019). محددات اختيار أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الميادين الاقتصادية، المجلد 02، العدد 01.
- محمد كردوسي. (2020, 09 03). دور محاسبة التسيير في قياس الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 03، العدد 02.
- مريم بورنيسة ، و خيضر خنفي. (2018, 09 13). مدى مساهمة الأساليب الحديثة لحاسبة التسيير في تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسات، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 04، العدد 02.

- منال ابراهيم أحمد محمد علي. (03, 2019). دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين عملية قياس وتحليل تكاليف التصنيع الداخلي، مجلة اضافات اقتصادية، المجلد 03، العدد 01.
- ميلود بن خيرة، و ابراهيم براهيمية. (26, 10, 2021). تعزيز محاسبة التسيير في ظل تحديات الأمن السيبراني للأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية، مجلة أبحاث إقتصادية معاصرة، المجلد 04، العدد 02.
- Barone, A. (2021, 08 29). Total Quality Management (TQM). Consulté le 04 21, 2022, sur investopedia: <https://www.investopedia.com/terms/t/total-quality-management-tqm.asp>
- Tuovila, A. (2022, 01 16). Cost Accounting. Consulté le 04 01, 2022, sur investopedia: <https://www.investopedia.com/terms/c/cost-accounting.asp>
- Rachel Blakely-Gray .(2021 ,04 16) .Break Down Where Your Money Goes With Activity-based Costing ،2022 ,04 02 .patriot: <https://www.patriotsoftware.com/blog/accounting/activity-based-costing-small-business/>

9. قائمة الملاحق:

FILIATE CEREALES Constantine CIC SIDI RACHED CONSTANTINE														
PREVISIONS DE VENTES PHYSIQUE - EXERCICE 2022														
CIC												U. QI		
DESCRIPTIONS	PREVISIONS CLOTURE 2021	JANVIER	FEBVIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOÛT	SEPT	OCT	NOV	DEC	OBJECTIFS 2022
SEMOLTES:														
EXTRA:														
25 KGS	157 588	8 338	7 660	8 338	8 338	4 378	8 338	8 338	8 338	4 378	8 338	8 338	8 338	91 933
10 KGS	8 600	5 572	5 966	5 572	5 572	2 919	5 572	5 572	5 572	2 919	5 572	5 572	5 572	61 289
05 KGS	1 934	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
02 KGS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
01 KG	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>SOUS TOTAL</b>	<b>168 117</b>	<b>13 929</b>	<b>13 566</b>	<b>13 929</b>	<b>13 929</b>	<b>7 296</b>	<b>13 929</b>	<b>13 929</b>	<b>13 929</b>	<b>7 296</b>	<b>13 929</b>	<b>13 929</b>	<b>13 929</b>	<b>153 222</b>
COMBLANTE:														
S C 25 KGS	3 975	1 548	1 474	1 548	1 548	811	1 548	1 548	1 548	811	1 548	1 548	1 548	17 025
S P 25 KGS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
05 KGS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
02 KGS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
01 KG	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>SOUS TOTAL</b>	<b>3 975</b>	<b>1 548</b>	<b>1 474</b>	<b>1 548</b>	<b>1 548</b>	<b>811</b>	<b>1 548</b>	<b>1 548</b>	<b>1 548</b>	<b>811</b>	<b>1 548</b>	<b>1 548</b>	<b>1 548</b>	<b>17 025</b>
ORGE:														
10 KGS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
05 KGS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
02 KGS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
01 KG	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>SOUS TOTAL</b>	<b>172 092</b>	<b>15 477</b>	<b>14 790</b>	<b>15 477</b>	<b>15 477</b>	<b>8 107</b>	<b>15 477</b>	<b>15 477</b>	<b>15 477</b>	<b>8 107</b>	<b>15 477</b>	<b>15 477</b>	<b>15 477</b>	<b>179 247</b>
<b>FARINS:</b>														
PAVABLE:														
50 KGS	233 174	15 851	15 096	15 851	15 851	13 009	15 851	15 851	13 009	11 144	15 851	15 851	15 851	174 539
25 KGS	27 172	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
10 KGS	9	59	59	59	59	6 566	5 572	5 572	6 566	5 572	7 925	7 925	7 925	87 179
05 KGS	10 511	7 925	7 548	7 925	7 925	6 566	5 572	5 572	6 566	5 572	7 925	7 925	7 925	87 179
02 KGS	160	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
01 KG	4 223	1 642	1 516	1 642	1 642	2 168	1 857	1 857	2 168	1 857	2 642	2 642	2 642	29 060
<b>SOUS TOTAL</b>	<b>275 982</b>	<b>24 418</b>	<b>25 160</b>	<b>24 418</b>	<b>24 418</b>	<b>21 652</b>	<b>18 574</b>	<b>18 574</b>	<b>21 652</b>	<b>18 574</b>	<b>24 418</b>	<b>24 418</b>	<b>24 418</b>	<b>299 598</b>
SYMBIOTER:														
25 KGS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
10 KGS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
05 KGS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
02 KGS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
01 KG	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>SOUS TOTAL</b>	<b>24 418</b>	<b>24 418</b>	<b>25 160</b>	<b>24 418</b>	<b>24 418</b>	<b>21 652</b>	<b>18 574</b>	<b>18 574</b>	<b>21 652</b>	<b>18 574</b>	<b>24 418</b>	<b>24 418</b>	<b>24 418</b>	<b>299 598</b>
<b>SISTES DE VERNIERE</b>														
BIELDER	51 800	6 237	5 874	6 237	6 237	3 267	6 237	6 237	6 237	3 267	6 237	6 237	6 237	68 541
BIELTENDRE	129 932	9 252	8 840	9 252	9 252	7 618	9 252	9 252	7 618	6 556	9 252	9 252	9 252	102 102
SSSF	20 490	1 386	1 386	1 386	1 386	726	1 386	1 386	1 386	726	1 386	1 386	1 386	15 512
ORGE	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>TOTAL SYSTEMES</b>	<b>192 192</b>	<b>16 865</b>	<b>16 100</b>	<b>16 865</b>	<b>16 865</b>	<b>11 611</b>	<b>16 100</b>	<b>16 865</b>	<b>16 865</b>	<b>11 611</b>	<b>16 865</b>	<b>16 865</b>	<b>16 865</b>	<b>183 953</b>

الملحق رقم (01): المبيعات التقديرية لسنة 2022

ETIALE CREAIES Constantine CIC SIDI RACHED CONSTANTINE

Compte des resulta previsionel 2022

CIC	LIBELLE	Compte des resulta previsionel 2022												Total : DA
		Janvier	Fevrier	Mars	Avril	Mai	Jun	Juillet	Aout	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre	
	VENTES PRODUITS MARQUES CLOTURE 2021	146 494 539	139 518 656	146 494 539	146 494 539	99 153 031	124 076 818	146 494 539	113 959 331	99 270 518	146 494 539	146 494 539	146 494 539	1 011 440 477
	Vente et produits finaux et en cours	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Productions amorceables	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Sûreté variations des productions	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Création liant l'unité	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	PERIODE DE L'EXERCICE	1 571 511 932	146 494 539	146 494 539	146 494 539	99 153 031	124 076 818	146 494 539	113 959 331	99 270 518	146 494 539	146 494 539	146 494 539	1 011 440 477
	Autres consommables	1 151 033 994	107 431 779	102 723 539	103 868 642	107 669 837	73 097 640	92 133 397	103 303 446	97 796 093	69 255 151	107 798 034	107 775 539	1 135 479 749
	Scot en et autres consommables	34 793 341	2 500 000	2 500 000	2 500 000	2 500 000	2 500 000	2 500 000	2 500 000	2 500 000	2 500 000	2 500 000	2 500 000	30 000 000
	DECOMPOSITION EXERCICE	1 185 526 925	109 931 779	105 223 539	111 368 642	110 169 837	74 597 640	94 633 397	110 800 446	99 796 093	68 755 151	110 483 034	110 275 539	1 115 479 749
	IMVALEURS AJOUTEES	385 555 547	33 623 810	24 255 126	35 907 747	36 297 652	14 560 091	29 442 232	35 614 129	33 019 238	21 515 347	34 006 555	36 239 719	395 569 728
	Charges de personnel	258 967 257	22 666 667	22 666 667	22 666 667	22 666 667	22 666 667	22 666 667	22 666 667	22 666 667	22 666 667	22 666 667	22 666 667	272 000 000
	Impôts taxes et versements assimilés	5 393 285	465 000	465 000	465 000	465 000	275 000	365 000	465 000	390 000	290 000	465 000	465 000	5 000 000
	NET RESULT	121 394 345	134 011 143	111 543 459	112 826 890	112 826 890	112 826 890	112 826 890	112 826 890	112 826 890	112 826 890	112 826 890	112 826 890	1 118 969 728
	Autres produits opérationnels	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Autres charges opérationnelles	4 424 992	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Dotat amort, provision et perte valeur	23 874 642	2 083 335	2 083 335	2 083 333	2 083 333	2 083 333	2 083 333	2 083 333	2 083 333	2 083 333	2 083 333	2 083 333	25 000 000
	Regr provision valeur et provision	302 709	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	RESULTAT OPERATIONAL	91 178 038	113 477 808	9 999 124	10 772 747	11 012 652	444 008	4 130 232	10 399 139	9 029 238	3 484 633	10 791 555	11 904 179	91 969 728
	Produits financiers	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Charges financières	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	RESULTAT FINANCIER	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	TRIBUTATION	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	TRIBUTION D'IMPOT (V+V)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Impôt exigible sur résultat	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Impôt déductible	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	TOTAL PNEU DES RESULT OPERATIONAL	1 571 511 932	146 494 539	139 518 656	146 494 539	99 153 031	124 076 818	146 494 539	113 959 331	99 270 518	146 494 539	146 494 539	146 494 539	1 011 440 477
	Total charge des CTR	1 478 655 971	135 146 790	139 433 532	135 721 842	135 411 936	99 417 640	117 748 597	134 095 439	124 938 093	93 555 151	135 798 034	135 409 539	1 517 479 749
	TRIBUTION VALEUR AJOUTE	99 178 939	11 347 808	9 999 124	10 772 747	11 012 652	444 008	4 130 232	10 399 139	9 029 238	3 484 633	10 791 555	11 904 179	91 969 728
	Eléments entrainés à provision	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	RESULTAT FINANCIER	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	EXERCICE DE L'EXERCICE	39 778 830	11 347 808	9 999 124	10 772 747	11 012 652	444 008	4 130 232	10 399 139	9 029 238	3 484 633	10 791 555	11 904 179	11 012 652

الملحق رقم (02): جدول حساب النتائج التقديري لسنة 2022



محاسبة التسيير بالقطاع الصحي العمومي بين تحدي الرقمنة وتوجه التسيير نحو العصرنة،  
دراسة حالة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بتمراست

**Management accounting in the public health sector between the challenge of  
digitization and the direction of management towards modernization  
A case study in the public hospital institution, Tamanrasset**

باي بومزراق عاشور، غاليب عمر

Bey Boumezrag Achour, Ghalib Omar

<sup>1</sup>جامعة البليدة 2، الجزائر، [ea.bey-boumerzak@univ-blida2.dz](mailto:ea.bey-boumerzak@univ-blida2.dz)

<sup>2</sup>جامعة البليدة 2، الجزائر، [omarscf2010@yahoo.fr](mailto:omarscf2010@yahoo.fr)

**ملخص:**

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح المفاهيم الأساسية لمحاسبة التسيير وتطبيقاتها بالقطاع العمومي والوقوف على خصوصيات نظام (CoH03) بالمؤسسات الصحية العمومية الجزائرية وللوصول لهذا الهدف تم اتباع المنهج الوصفي وقمنا المسح الأكاديمي للأبحاث والدراسات السابقة.

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها البرنامج المعلوماتي ثلاثي المحاسبة (CoH03) متوقف بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بتمراست فممنذ نهاية 2017، تم التوقف عن العمل به، وتم العودة إلى حساب التكاليف الذي يتبع المحاسبة التحليلية وفق طريقة الأقسام المتجانسة.

كلمات مفتاحية: محاسبة التسيير القطاع العمومي، رقمنة محاسبة التسيير، نظام CHO 03

**Abstract:**

This study aims to clarify the basic concepts of management accounting in the public sector, and stand on the peculiarities of the system «03 CHO» in Algerian public health institutions, to achieve this goal, we have followed the descriptive approach and conducted an academic survey of previous research and studies related to the subject.

This study reached a set of results, the most important of which is the three-accounting information program “03CoH” suspended in the public hospital institution in Tamanrasset. Since the end of 2017, it was returned to the costing account that follows the analytical accounting according to the method of homogeneous sections.

**Keywords:** public sector management accounting, Digitization of management accounting, 03 CHO system.

**Jel Classification Codes :**M 49

## 1. مقدمة:

نعيش في عالم سمي بعصر المعلومات و أنظمتها مع البحث عن أفضل الطرق لاستخدام تلك المعلومات وإنتاجها بأقل تكلفة، وذلك لأن المعلومات السليمة تساعد على اتخاذ قرارات سليمة و من ثم تؤثر على حسن استخدام الموارد، ويعتبر النظام المحاسبي أهم الأنظمة المنتجة للبيانات و المعلومات بالمؤسسة سواء الخاصة أم العمومية ذلك أن استغلال البيانات والمعلومات المحاسبية هي ظاهرة عامة أساسية في مجال اتخاذ القرارات و التخطيط و الرقابة، ولأن التسيير العمومي الحديث يهتم بدرجة كبيرة بالتخطيط و التوجيه و الرقابة و الاتصال فهو يحتاج إلى نظام معلوماتي يوفر بيانات داخلية تساعد على ذلك و هذا ما توفره محاسبة التسيير، و المؤسسات الصحية العمومية تحتاج إلى نظام محاسبة تسيير فعال يساعد على إدارة هذا النوع من المؤسسات خاصة في ظل تنامي دور الصحة في المجتمع مع جائحة كورونا - كوفيد19- و تزايد النفقات بالقطاع الصحي، لذا تسعى الوزارة المعنية لوضع عدد من الوسائل والأنظمة للتحكم في التكاليف الصحية و الرقابة على المال العام، و نظام Tripl comptabilité (03 CoH) خير دليل على ذلك إذ حسب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في: 30 أكتوبر سنة 2014 يوضح أنه وضع حيز التنفيذ نظام معلوماتي لمحاسبة التسيير يقدم مؤشرات حول التسيير، يمكن أن تخص عناصر مالية و غير مالية و تسمح بتسيير المؤسسات الصحية العمومية و المساعدة في اتخاذ القرار. والمحاسبة التحليلية في هذا النظام تسمح بتحديد تكاليف النشاطات المنجزة والخدمات المقدمة، وهنا يتبادر إلى ذهننا التساؤل التالي:

## إشكالية الدراسة:

ما هو واقع تطبيق نظام (03CoH) كمحاسبة تسيير بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بتمنراست؟

وتفرع من هذا التساؤل الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف هو حال تطبيق محاسبة التسيير بالمؤسسة الصحية العمومية بتمنراست في ظل الرقمنة؟
- ما العلاقة بين التسيير العمومي الحديث مع محاسبة التسيير؟

- ما الدور الذي تلعبه محاسبة التسيير في تحسين تسيير المؤسسة الصحية العمومية؟

وللإجابة على هذه الأسئلة قمنا بصياغة الفرضية الرئيسية والفرعية التاليتين:

الفرضية الرئيسية: هنالك تطبيق فعال لنظام (CoH03) بالمؤسسة الصحية العمومية بتمراست.

الفرضيات الفرعية:

- ✓ تتماشى محاسبة التسيير بالمؤسسة محل الدراسة مع التطورات في الرقمنة؛
- ✓ هنالك علاقة تكاملية بين التسيير العمومي الحديث ومحاسبة التسيير؛
- ✓ تلعب محاسبة التسيير دورا أساسيا في تحسين تسيير المؤسسات الصحية.

أهداف البحث:

نسعى من خلال هذا البحث إلى:

- توضيح المفاهيم الأساسية لمحاسبة التسيير وتطبيقاتها بالقطاع العمومي؛
- الوقوف على خصوصيات نظام (03CoH) بالمؤسسات الصحية العمومية الجزائرية؛
- إبراز أهم العراقيل في تطبيق محاسبة تسيير فعالة بالمؤسسات الصحية العمومية.

أهمية البحث:

تبرز أهمية البحث من خلال الأموال العمومية الطائلة التي تبذلها الدولة في سبيل تحسين وترقية الصحة العمومية هذا من جهة ومن جهة أخرى نجد تسييرا كبيرا في تسيير المؤسسات الصحية خاصة في جانبها المالي، مع نقص في التكوين، لذا تحتاج هذه المؤسسات إلى نظام محاسبة تسيير تساعد على التحكم في التكاليف وتحديد بها بدقة خاصة في إطار التعاقدية مع ما يسمى " الطرف الثالث" وكذا لاتخاذ قرارات صائبة مع الرقابة على التنفيذ للمال العام.

منهجية البحث:

يهدف الإجابة على الإشكالية المطروحة والإلمام بمختلف جوانب موضوع البحث، اعتمدنا على المنهج الوصفي واتبعنا المسح الأكاديمي للأبحاث والدراسات السابقة المتصلة بالموضوع وكذا التطرق للقوانين والمناشير التي لها علاقة بموضوع البحث ومن ثم تحليل الطرق المستعملة للتسيير في الجانب المالي والمحاسبي بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بتمراست.

## 2. مدخل محاسبة التسيير

### 1.1. أصل التسمية:

عرفت محاسبة التسيير في منتصف القرن العشرين بالمحاسبة الصناعية، ثم بالمحاسبة التحليلية للاستغلال في أربعينيات القرن الحادي والعشرين و ذلك لقيامها بتحليل التكاليف تكاملا مع نظام المحاسبة العامة، و أخيرا منذ منتصف الثمانينيات انتشرت تسمية محاسبة التسيير ترجمة لمصطلح Management accounting (حنيفة، 2003، صفحة 02)، و من جهة أخرى فإن المختصين في المحاسبة التحليلية يرون أن المحاسبة التحليلية هي نفسها محاسبة التسيير و قد ذكر لازاري "Lasary" أن مرادفات المحاسبة التحليلية هي محاسبة التكاليف و هي أيضا محاسبة التسيير، بينما يرى آخرون أن محاسبة التسيير ما هي إلا محاسبة تحليلية بالمعنى الواسع (ابراهيم، 2015، صفحة 06)، بينما نجد في الكتب المشرقية تسمى بالمحاسبة الإدارية و ما هي إلا ترجمة لمصطلح Management accounting، لذا فالمحاسبة الإدارية هي نفسها محاسبة التسيير.

### 2.2. مفهوم محاسبة التسيير:

لم تعد المحاسبة وسيلة لتسجيل العمليات و تبويبها و تلخيصها و إعداد التقارير و القوائم المالية فقط، بل تطور هدفها لتصبح المعلومة المحاسبية تعتمد عليها الإدارة في أداء مهامها و ممارسة أنشطتها المتعددة (صلاح بسيوني، 2018، صفحة 14)، فما يميز محاسبة التسيير عن غيرها من حقول المحاسبة الأخرى أنها استطاعت استقصاء المعلومات التي تقدم حاجة الإدارة إليها و المنسجمة مع طبيعة القرارات و نمطها، و بالتالي فإن التركيز لا ينصب على الأسلوب الفني في عمليات التسجيل و إعداد القوائم المالية و إنما يظهر من خلال البحث عن أفضل الوسائل التي تقدم للإدارة لمساعدتها في عمليات التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات. (عبد اللطيف حاج عمر، 2011، صفحة 14).

### 3.2. تعريف محاسبة التسيير:

تعرف بأنها " أداة لتوفير البيانات و المعلومات إلى المستويات المختلفة في الإدارة الداخلية للوحدة الاقتصادية لاستخدامها في أغراض تخطيط و رقابة العمليات المختلفة، على أن يتم توفير البيانات و

المعلومات بشكل مستمر للمساعدة في اتخاذ القرارات الروتينية و غير الروتينية لحل المشاكل التي تواجه الإدارة في أعمالها اليومية. (وليد ناجي، صفحة 07).

ويعرفها (بايون.وملر) " بأنها مجموعة من الوظائف المحاسبية التي تتعلق بإعداد المعلومات التي تمكن الإدارة من أداء وظائفها في مجال التخطيط و الرقابة و التوجيه و اتخاذ القرارات" (عبد اللطيف حاج عمر، 2011، صفحة 18).

وقد عرفها (Horngren) وزملائه بأنها " النظام الكمي للمعلومات في معظم المنشآت، يهدف إلى إيصال المعلومات إلى المديرين لغايات التخطيط ومراقبة العمليات الروتينية ووضع السياسات المختلفة". (مؤيد محمد الفضل، 2007، صفحة 50)

من التعاريف المذكورة أعلاه نستنتج أن المحاسبة الإدارية هي نظام معلوماتي بالكيان بجمع وتصنيف وتلخيص البيانات ومن ثم تحليلها وتوفيرها للمسير من أجل مساعدته في الوظائف الإدارية لا سيما التخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات.

#### 4.2. أهداف محاسبة التسيير

تتضح مهام محاسبة التسيير في المساعدة على اتخاذ القرارات الإدارية في مختلف المستويات الإدارية، بعد إزالة حالة عدم التأكد بواسطة التخطيط والذي يصبح غير ذي فائدة إذا لم تصاحبه رقابة. و التي تعني التحقق من وضع الخطط المحددة مسبقا موضع التنفيذ و متابعة تنفيذها و مقارنتها مع الخطط أو الخطة الموضوعة لاكتشاف الانحرافات و اتخاذ الإجراءات العاجلة و الدقيقة لتصويبها (وليد ناجي، صفحة 06) وتهدف محاسبة التسيير في العمل على تحفيز المدراء و الموظفين بما يخدم تحقيق أهداف المؤسسة و كذلك تقييم الأداء و التأكد من كفاءة العاملين في تحقيق الأهداف المرجوة و بأقل تكلفة ممكنة، و تسعى محاسبة التسيير للتنسيق بين أنشطة المؤسسة المختلفة عن طريق موازنات تخطيطية و تقارير الأداء و غيرها. (عبد اللطيف حاج عمر، 2011، صفحة 18).

#### 5.2. موقع محاسبة التسيير في نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسة:

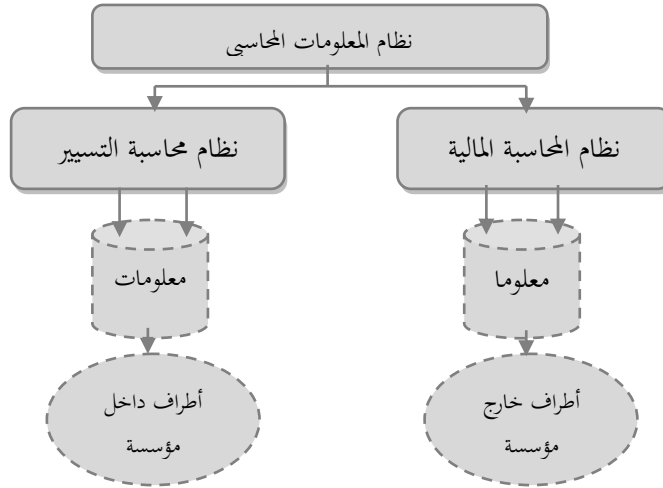
إن نظام المعلومات المحاسبي يقوم بتجميع البيانات و تشغيلها و إنتاج معلومات مفيدة مستخدمها، و تتضمن المؤسسة مجموعة من الأنظمة الفرعية التي تسعى لتحقيق أهداف جزئية مشتقة من الهدف العام للمؤسسة (صلاح بسيوني، 2018، صفحة 04)، و يقوم نظام المعلومات المحاسبي كأني نظام

بتجميع و تسجيل و تلخيص و من ثم تحليل البيانات لتزويدها كمعلومات للمستخدمين ويتفرع منه نظامين فرعيين: نظام المحاسبة المالية و نظام محاسبة التسيير. (Don R.Hansan , 2009, p. 06).

6.2. علاقة المحاسبة الإدارية بالمحاسبة المالية:

تختص كل من محاسبة التسيير و المحاسبة المالية في عملية توفير البيانات و المعلومات لفئات مختلفة، إذ تقومان على توفير البيانات عن العمليات الاقتصادية المختلفة التي تحدث بالمؤسسة، لكن الجهات المستخدمة للبيانات و المعلومات التي توفرها محاسبة التسيير تختلف عن الجهات المستخدمة للبيانات و المعلومات التي توفرها المحاسبة المالية (وليد ناجي، صفحة 06)، فبناءً على القرارات التي تتخذها هذه الجهات و علاقتها بالمؤسسة يعرف أي نوع من البيانات التي تحتاجها، وبصفة عامة تهتم المحاسبة المالية بالقياس المالي للأحداث الاقتصادية التاريخية التي تكون المؤسسة طرفاً فيها و تهدف المحاسبة المالية إلى توفير معلومات تفي باحتياجات المستخدمين الخارجيين، و تكون هذه المعلومات في شكل قوائم مالية (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، الملحق)، أما محاسبة التسيير فينصب اهتمامها على تجميع البيانات و تشغيلها و إنتاج المعلومات اللازمة لمساعدة الإدارة في أداء وظائفها المختلفة، فمحاسبة التسيير مصممة خصوصاً لخدمة الإدارة و مساعدتها في أداء وظائفها. (صلاح بسيوني، 2018، صفحة 07).

الشكل رقم (01): مكونات نظام المعلومات المحاسبي



المصدر: من إعداد الباحثين.

7.2. علاقة محاسبة التكاليف بمحاسبة التسيير:

يلاحظ في كثير من الأدبيات عدم تمييز محاسبة التكاليف عن محاسبة التسيير، إذ يعتبر البعض أن محاسبة التسيير جزء من محاسبة التكاليف في حين يصف البعض الآخر محاسبة التكاليف على أنها جزء من محاسبة التسيير (مؤيد محمد الفضل، 2007، صفحة 50)، ويطلق مصطلح محاسبة التكاليف على مجموعة الأساليب و الطرق المستخدمة في تجميع التكاليف و تحديد تكلفة وحدة الإنتاج أو أية عملية من العمليات أو أي محور آخر، و في الوقت الحالي فإنه يتم تطبيق مفاهيم محاسبة التكاليف على مختلف القطاعات التجارية و الزراعية و الخدمات و غيرها بالإضافة للقطاعات الصناعية، و يمكن النظر إلى محاسبة التكاليف كفرع من فروع المحاسبة يهدف إلى توفير البيانات و المعلومات المتعلقة بالتكاليف لغرضين رئيسيين الأول هو احتساب التكاليف لغايات إعداد القوائم المالية و تقارير الضريبة و يعتبر هذا الدور التقليدي لمجال محاسبة التكاليف لخدمة الجهات الخارجية، أما الغرض الثاني فهو توفير معلومات التكاليف لاستعمالها من قبل إدارة المؤسسة في مجالات التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة. بينما نجد محاسبة التسيير تخدم الجهات الداخلية بشكل رئيسي. (أحمد حسن، 2008، صفحة 14)

## 8.2. محاسبة التسيير بالقطاع العمومي:

توجد ثلاث أنواع للمحاسبة بالقطاع العمومي و هي المحاسبة العمومية و محاسبة التسيير والمراجعة، وتختص مسؤولية المحاسبة العمومية كما هو الحال في القطاع الخاص بالحفاظ على نظام محاسبة سليم لتسجيل جميع المعاملات التي تنطوي على تدفقات للموارد الاقتصادية و من ثم إخراج تقارير دورية لأغراض مختلفة، والهدف من المحاسبة العمومية في القطاع العمومي هو التأكيد على أن الأموال العمومية والتي صادق عليها البرلمان يتم صرفها وحسابها وفقا للسياسات والأهداف المسطرة، وتكون هذه الأموال عن طريق صناديق (الخزينة) تقدم لها اعتمادات مالية بشكل دوري، غالبا سنة.

أما المحاسبة الإدارية فتسعى إلى تحقيق أهداف ثلاثة وهما معيار القيمة مقابل المال، الفعالية، الكفاءة والتدقيق، خاصة الداخلي منه فهدفه مثل ما هو الحال بالقطاع الخاص، لكن بالقطاع العمومي تقدم التقارير بنهاية المطاف إلى البرلمان. (Han Kang Hong, 1991, p. 07)

وقامت عديد من الدول بإصلاح النظام الميزانياتي والمحاسبة العمومية بها بإدخال محاسبة التسيير لها كنيوزلاندا عن طريق مشروع "Public Finance Acte" و أيضا الولايات المتحدة الأمريكية "Chief Financial Officers" و كذا المملكة المتحدة والسويد وهولندا، و قامت فرنسا بإدخال محاسبة التسيير بقطاعها العمومي و مؤسساته كالمستشفيات و الجامعات و الجماعات المحلية (Demeestère (René, 2000, p. 20).

## 9.2. أهداف محاسبة التسيير بالقطاع العمومي:

للقطاع العمومي خصائص تميزه عن القطاع الخاص، إذ عدم وجود هدف أداء وحيد واضح كالربح يصعب من تحديد أهداف المؤسسة العمومية الإدارية، لكن إضافة إلى حساب التكاليف لتقييم الأداء ولصنع القرار، تسعى الإدارة العمومية عن طريق محاسبة التسيير إلى إضفاء الشرعية على الإجراءات المتخذة وأيضا للوفاء بالالتزامات وتساعد محاسبة التسيير على تحديد الأسعار، لكن وبسبب افتقار القطاع العمومي للتنافسية يجعل التسعير أمرا معقدا، إضافة إلى عدم قياس للجودة ورضا العملاء، فمحاسبة التسيير لا تزال بهذا القطاع تقيس التكلفة الوحودية والكميات (OULAD SEGHIR K, 2019, pp. 06-07) ويذكر آخرون أن محاسبة التسيير بالقطاع العمومي تهدف إلى تحقيق الفعالية



والكفاءة أما الفعالية فهي الدرجة التي يتم بها تحقيق مجموعة من الأهداف المحددة مسبقا، أي الوصول إلى الأهداف المحققة، وتتم الإشارة إلى الكفاءة من خلال نسبة إنتاجية المدخلات/المخرجات (Han Kang (Hong, 1991, p. 07).

### 3. ماهية التكلفة الصحية :

#### 1.3. مفهوم التكلفة الصحية:

إن اهتمام المستشفيات بتحديد التكلفة يرجع إلى أن جزء كبيرا من أعباء الخدمات التي تقدم للمرضى تدفع بواسطة هيئات أجنبية وعادة ما تطلب هذه الجهات أو تلك الهيئات أن يقدم إليها تقارير دورية منتظمة تتضمن معلومات عن التكلفة للخدمات المقدمة. و من الصعوبات التي تواجه المستشفيات أن معظم تكاليفها تمثل تكاليف ثابتة بفعل الاستثمارات الضخمة في المباني والأجهزة و المعدات الطبية و رواتب الموظفين مما يستدعي أن تعمل بطاقة إنتاجية عالية حتى تصل إلى نقطة التعادل (لبنى عبد الخالق، 2018، صفحة 83).

#### 2.3. تصنيف التكاليف الصحية:

من المنظور الوظيفي تنقسم التكاليف الصحية إلى:

○ عناصر تكاليف النشاط الصحي: وتتكون من جميع عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة الصحية في سبيل القيام برسالتها المتمثلة في تقديم الخدمات الصحية و علاجية لكل من يطلبها وتتضمن تكلفة المواد والمستلزمات الطبية وتكلفة العمالة ( أطباء و ممرضين) والمصروفات العلاجية الأخرى المرتبطة بالنشاط الصحي.

○ عناصر تكاليف النشاط الإداري والتمويلي: وتشمل جميع بنود التكاليف المرتبطة بالخدمات الإدارية والتمويلية في المؤسسة الصحية من مواد وأجور ومصروفات.

مع الإشارة إلى وجود عناصر تكاليف النشاط التسويقي بالنسبة للمؤسسات الصحية الخاصة والذي قد يوجد بالمؤسسات الصحية الحكومية. (سعاد حمدي، 2011، صفحة 33).

وتصنف التكاليف حسب علاقتها بالتغيرات التي تتم في أحجام الإنتاج الجاري إلى:

- تكاليف ثابتة: تمثل تلك التكاليف التي لا تتغير بتغير مستوى نشاط المؤسسة وتشمل على

سبيل الذكر: تكاليف الإيجار، تكاليف التأمين، الكهرباء، (حبشي أسماء، 2020، صفحة

20) وبالمؤسسات الاستشفائية فالتكاليف الثابتة هي تلك النفقات المرتبطة بشكل غير مباشر بمخرجات النظام الصحي و بالتالي فهي لا تتأثر بمستوى الطلب على الخدمات الصحية، بل هي تنشأ خلال فترة زمنية معينة بهدف تجهيز الطاقة الإنتاجية أو الإدارية للمستشفى وتتضمن أجور العاملين في الإدارة، وأقساط اهتلاك الأجهزة و المباني و السيارات إضافة لمصروفات الصيانة الدورية، إذا هذه التكاليف يتحملها المستشفى بصفة ثابتة مهما تغير عدد المرضى بالزيادة أو النقصان.

- تكاليف متغيرة: هي التكاليف التي تتغير طرديا مع مستوى نشاط المؤسسة، و تشمل تكاليف إطعام المرضى، المفروشات، المواد المستهلكة بالمخابر و غرف العمليات وأيضا مرتبات الموظفين بالعقود (حبشي أسماء، 2020، صفحة 20) وتعتبر هذه التكاليف مرتبطة مباشرة بمخرجات النظام الصحي للمستشفى.

- تكاليف شبه متغيرة: هذه التكاليف لا تعتبر كلياً متغيرة ولا ثابتة كذلك، لكنها تتغير مع حجم الإنتاج ولكن ليس بنفس النسبة، وهي التي تجمع بين خصائص النوعين السابقين معا، فأحيانا نجدها ثابتة ثم تسلك سلوك التكاليف المتغيرة وخير مثال على ذلك هي مصاريف صيانة الأجهزة الطبية إذ في البداية تكون الصيانة دورية وتكاليفها ثابتة ثم تبدأ هذه التكاليف بالصعود طرديا مع حجم عمل هذه الأجهزة.

### 3.3. صعوبات قياس التكلفة الاستشفائية:

هنالك بعض النفقات الاستشفائية غير مدمجة كلياً أو جزئياً ضمن سعر التكلفة الخاص بمخرجات النشاط الاستشفائي (output) كأعباء الاهتلاك للاستثمارات بالمؤسسة الصحية وكذلك المبالغ المخصصة لغرض الترميم والإصلاح. أيضا هنالك صعوبة إحصائية تتعلق بتكيفية التكاليف من جهة والموارد الواجب توفيرها لمعالجة أمراض ذات الانتشار الواسع على المدى المتوسط والطويل، أيضا هنالك فروقات في تكلفة السرير (الاستشفائي) بين مناطق جغرافية متفرقة وحتى بداخل نفس المؤسسة بين الأقسام الصحية.

أيضا هنالك محاولات عديدة وجهود مستمرة من أجل إيجاد مخرج للنشاط الاستشفائي ملائم، فهنالك محاولات لإيجاد علاقة بين المرض والتكلفة، حدة المرض والتكلفة، طريقة العلاج و التكلفة، فإيجاد مخرج ملائم سيمكن المسيرين من العمل على إيجاد طريقة لفوترة النشاط الاستشفائي.(عيساوي، 2005، صفحة 146).

✓ **المصاريف المباشرة:** هي مصاريف المصالح الرئيسية و الثانوية التي تنفق مباشرة دون الرجوع إلى مفتاح التوزيع مثل: الأجور، الأدوية، نفقات مختلفة.

✓ **المصاريف غير المباشرة:** وهي المصاريف التي يمكن توزيعها على الأقسام(المصالح) وذلك عن طريق مفتاح التوزيع فالمصاريف المشتركة هي مصاريف غير مباشرة ومصاريف الأقسام الثانوية هي أيضا مصاريف غير مباشرة.

✓ **المصاريف المشتركة:** هي مصاريف يشترك فيها أكثر من مصلحة كمصاريف الماء والكهرباء والتأمين ومصاريف الأكسجين الطبي.

#### 4.3. محاسبة التكاليف بالمؤسسات العمومية:

إن تطبيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسات العمومية تحاط بكثير من القيود وذلك لطبيعة نشاط هذه المؤسسات مما أدى بالاعتقاد بعدم أهمية استخدام هذا النظام، وهذا ما انجر عنه ضعف كفاءة و فعالية النظام المحاسبي العمومي بها و نجد للنظام محاسبة التكاليف الأهداف التالية:

✓ **تحديد تكلفة القيام بالخدمة العمومية** مما يمكن من الحصول على أحسن النتائج في ضوء الاعتمادات المالية المخصصة ومن ثم التوصل على إيجاد تكلفة معيارية لوحدة الخدمة والاستفادة منها لتقويم النتائج الفعلية؛

✓ **إجراء مقارنات لازمة لقياس تكاليف الأداء للمؤسسات العمومية المتماثلة** ولنفس المؤسسة في فترات زمنية مختلفة وهذا كله يساعد الإدارة والحكومة لتقديم خدمة عمومية بالمستوى المطلوب؛

✓ **توفير وسائل رقابة على الأملاك العمومية وكيفيات استخدامها، خاصة في ظل ارتفاع مستوى الاستثمار الحكومي في الجزائر مما أدى إلى أهمية النظر في طرق الرقابة على استعمال الرأس مال العمومي (الأملاك العمومية)؛**

✓ تقييم برامج الحكومة و الرقابة عليها باستعمال نظام محاسبة المسؤولية ضمن نظام محاسبة

التكاليف.(علي مال الله، 2012، صفحة 28)

### 5.3. نظام محاسبة التكاليف بالمستشفيات:

إن المشكلة الأساسية في نظام محاسبة التكاليف هي حصر التكاليف غير المباشرة (الثابتة) ومحاولة لإيجاد معيار موضوعي لتخصيصها على الإدارات والأقسام و الأنشطة والمرضى، ولذا يتطلب إعداد معايير أداء وتكاليف نمطية، لتستخدم هذه التكاليف النمطية في قياس الفعالية بالمستشفى ولخلق وعي تكاليفي بين العاملين، يذكر أن التكاليف الثابتة بالمستشفيات هي التي لا تتغير بتغير حجم الخدمات الصحية المقدمة كالإيجار و التأمين و مرتبات الإداريين أما التكاليف المتغيرة فهي التي تتغير بتغير حجم الخدمات الصحية.(عبد الرحمان، 2015، صفحة 86).

### 6.3. رقمنة الصحة والتسيير العمومي الجديد:

الصحة الرقمية مصطلح يستعمل ليشمل مجموعة واسعة من التكنولوجيات التي تستخدم في الرعاية الصحية المعلوماتية الصحية، التثقيف الصحي، تعزيز الصحة ولأغراض الصحة العامة، ويشمل مصطلحات أخرى كالصحة الإلكترونية "e-health" الصحة المتنقلة، و الصحة "2.0health". (نعيمي أم الخير، 2020، صفحة 50) ومن الناحية التقنية فالصحة الإلكترونية هي جهد متضافر يبذله قادة في مجال الرعاية الصحية و صناعات التكنولوجيا المتقدمة للاستفادة الكاملة من الفوائد المتاحة من خلال تقارب الإنترنت و الرعاية الصحية، و توفر الصحة الإلكترونية ما يلي:

- قدرة مؤسسات الرعاية الصحية على التفاعل مع المستهلكين عبر الإنترنت، و هو جهد من قطاع الأعمال موجه للمستهلكين؛
- إمكانية تحسين عمليات نقل البيانات من مؤسسة إلى أخرى؛
- طلب المستهلكين على خدمات محددة من مؤسسة الرعاية الصحية باستخدام التسهيلات عبر الإنترنت (بن سعيد مراد ، 2021، صفحة 44).

وتسعى حاليا وزارة الصحة إلى رقمنة كل من الإدارة والخدمات الصحية وكذا الملف الإلكتروني، فالتطبيب عن بعد للتكفل بمرضى الهضاب العليا والجنوب من أهم ما جاءت به الرقمنة، كذلك تسعى

العديد من المؤسسات الصحية إلى التخلص تدريجيا من الملفات الورقية والتوجه نحو الملفات الإلكترونية عن طريق نظام معلومات، يرجى أن يكون موحدًا في قادم الأيام. مع قواعد معطيات و أرضيات رقمية تساعد على تحديد المواعيد للمرضى المتوجهين للمؤسسات الصحية.

### 7.3. التسيير العمومي الحديث:

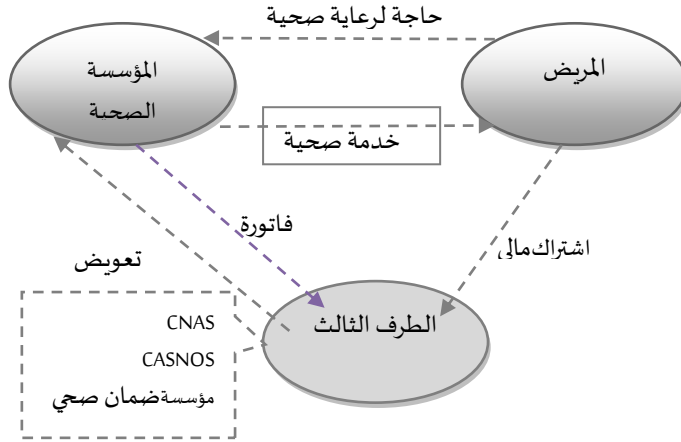
يعرف "Francoix Xavier Merrien" التسيير العمومي بأنه " إدخال في الإدارة العامة قيم وأنماط تسيير عمل المؤسسة الخاصة وإدخال تقنيات مستوحاة من السوق، ويعرفه كذلك "JacqueCgevallier" بأنه يهدف إلى نقل أساليب التسيير الخاصة إلى المجال العمومي، تحويل نمط الإدارة، تقوية مسؤولية المسيرين وتحسين العلاقة مع المواطنين. (بطاط، 2016، صفحة 394).

### 8.3. علاقة التسيير العمومي بالمؤسسة الصحية ومحاسبة التسيير:

ينص التسيير العمومي ضمن مبادئه أن يوجد نظام معلومات مطبق يختص بتحديد و تجميع وتشغيل وتحليل وإرسال المعلومات إلى مراكز اتخاذ القرار، بحيث تتفق مع احتياجات المديرين من حيث الشكل و الشمول و النوعية و التوقيت المناسب (بطاط، 2016، صفحة 394) ولأن محاسبة التسيير جزء من نظام المعلومات المحاسبي الفرعي من النظام الكلي، فهي إذا توفر المعلومات الضرورية للمدراء للرقابة واتخاذ القرار، أما بالمؤسسة الصحية الجزائرية فقامت الوزارة المعنية بإدخال عديد الإصلاحات بخصوص التسيير العمومي بها تتمثل في:

- عقود النجاعة من أجل انجاز النشاطات: وتهدف إلى تحسين فعالية وفاعلية الهياكل العمومية للصحة من أجل تخفيض التكاليف والتحكم فيها، وهذا لا يكون إلا عن طريق محاسبة تسيير رقمية تحدد التكاليف لكل خدمة بدقة.
- نظام التعاقد: وهو طريقة جديدة في التعامل مع ميزانية المؤسسات العمومية الصحية، فنظام التعاقد يهتم بتوسيع موارد المؤسسة الصحية وإعادة النظر في التسيير المالي خاصة من الطرف الثالث (مؤسسات الضمان الاجتماعي) وهذا النظام لا يتم دون فورة دقيقة لكل خدمة و مريض على حدى وهذا ما يمكن لمحاسبة التسيير أن تساعد فيه.

الشكل رقم (02): يوضح العلاقة بين المتدخلين في الرعاية الصحية



المصدر: من إعداد الباحثين

- مشروع المؤسسة: ويمكن تعريفه بأنه أداة استراتيجية لرسم مستقبل المؤسسة، يتم إعداد هذا المشروع بشكل منهجي واعتماداً على معطيات، يتم ترجمتها في شكل مخططات استراتيجية أو عملية ويتكون هذا المشروع من: مشروع التكفل الطبي و التمريض، مشروع التكوين، مشروع البحث، مشروع الجودة، المشروع التسييري و الموارد البشرية(عمبروش بوشلاغم، 2017، صفحة 374)والمشروع التسييري ينطوي تحته كل من التمويل و نظام المعلومات، مراقبة التسيير و إدارة التقارير و يظهر لنا هنا الدور الذي تلعبه محاسبة التسيير بالمؤسسة الصحية من خلال توفير المعلومات حول التكاليف و توزيعها و كفاءات صرف المخصصات المالية.

4. تقديم المؤسسة العمومية الاستشفائية بتمناست:

هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي، و توضع تحت وصاية الوالي، أنشئت بموجب القرار رقم 2654 المؤرخ في: 24 ديسمبر 2007 المتضمن إنشاء المصالح و الوحدات المكونة لها، تطبيقاً لأحكام المرسوم التنفيذي رقم: 140/07 المؤرخ في 19 مايو 2007، المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية و المؤسسات العمومية للصحة الجوية و تنظيمها و سيرها،

وتضم المؤسسة ثمانية (08) مصالح استشفائية إضافة إلى مصالح متخصصة للكشف العلاجي، ذات 212 سرير و ضمن تصنيف "ب".

#### 1.4. مهام المؤسسة العمومية الاستشفائية بتمراست :

تتمثل مهام المؤسسة العمومية الاستشفائية في التكفل بصفة متكاملة و متسلسلة بالحاجات الصحية للسكان، و في هذا الإطار تتولى على الخصوص المهام الآتية:

- ✓ ضمان تنظيم و برمجة توزيع العلاج الاستشفائي والتشخيص وإعادة التأهيل الطبي؛
- ✓ تطبيق البرامج الوطنية للصحة؛
- ✓ ضمان حفظ الصحة والنقاوة ومكافحة الأضرار والأفات الاجتماعية؛
- ✓ ضمان تحسين مستوى مستخدمي مصالح الصحة وتجديد معارفهم.

#### 2.4. حساب التكاليف بالمؤسسات العمومية الاستشفائية الجزئية:

لقد قامت وزارة الصحة، بعد ملتقى وطني انعقد في: 08-09/07/2001 بإعداد دليل لحساب التكاليف بالمؤسسات الصحية يعتمد على المحاسبة التحليلية الاستشفائية حسب طريقة الأقسام المتجانسة، تطبق في كل من المراكز الاستشفائية الجامعية والمؤسسات العمومية الاستشفائية والمتخصصة وكذا المؤسسات العمومية للصحة الجوارية، والهدف من هذا الدليل لحساب التكاليف هو تحديد تكلفة اليوم الواحد الاستشفائي ومن ثم التحكم في هذه التكلفة انطلاقا من مقارنتها بمؤسسات استشفائية أخرى. (دليل حساب التكاليف، ص 03).

#### 3.4. المحاسبة التحليلية الاستشفائية:

إن المستشفى ليس كمؤسسة صناعية التي تسعى دوما لتخفيض تكاليفها على غاية تسويقها، فالمستشفى مؤسسة ذات طبيعة معقدة إذ لا تختار زبائنها والخدمة الصحية ليست منتج مصنع، لذا المحاسبة التحليلية الاستشفائية لا تشبه تلك التقليدية منها، فالمسير يستخدم هذه المحاسبة التحليلية لاتخاذ القرارات والتحكم في التكاليف وتحديد المسؤوليات.. (BELKOUIRI, 2019, p. 06).

وفق دليل حساب التكاليف المعتمد من الوزارة فإنه يتم اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة التي تهدف إلى تحديد تكاليف كل مصلحة استشفائية من خلال النفقات المباشرة و من جهة أخرى تحديد

النفقات غير المباشرة الإجمالية وحساب تكلفة وحدة العمل (يوم استشفائي، معاينة مريض..) عن طريق مفاتيح التوزيع، وتنقسم الأقسام المتجانسة إلى نوعين:

- أقسام رئيسية: وتضم المصالح الإستشفائية التي تولد وحدة عمل بالمستشفى، فالمصالح التي تسجل بها يوم استشفاء أو حصة تصفية دم أو علاج أسنان هي وحدات رئيسية حسب الدليل، وبصفة عامة كل المصالح التي تحتوي على أسرة للمرضى هي أقسام رئيسية.
- أقسام ثانوية: وهي المصالح التي لا تدخل مباشرة في إنتاج وحدات العمل بالمستشفى لكنها تساعد على ذلك مثل: المخبر، الإدارة، مصلحة الأشعة وغيرها.

#### 4.4. الوظائف الإدارية بالمؤسسات الاستشفائية ومحاسبة التسيير :

إن المهمة الأساسية للإدارة الاستشفائية هي إتخاذ قرارات صائبة بعيدا عن الاجتهادات العشوائية، ولذا فإن كفاءة و مقدرة الإدارة تظهر في القرار الصائب الذي يجنب المؤسسة الهدر في الأموال و الجهد والوقت لتحقيق القرار بدقة وسرعة (وليد ناجي، صفحة 07)، و يعتبر المحاسب الإداري هو المسؤول عن توليد البيانات المالية التي تستغل في إعداد التقارير الداخلية أو الخارجية و كذا الإبلاغ عن المعلومات التي تساعد المسؤولين في التخطيط، المراقبة وصنع القرار (Don R.Hansan , 2009, p. 10).

- التخطيط: ويقصد به تحديد مسبق للأهداف والطريقة التي يتم بموجبها بلوغ تلك الأهداف مع تحديد الإمكانيات المادية و البشرية المتاحة واستخدامها بصورة مثلى لبلوغ تلك الأهداف (عمر، 2011، صفحة 18) وبالمؤسسات العمومية الصحية يعتبر التخطيط عماد وظائف الإدارة فيجب التخطيط الجيد لمشروع المؤسسة على المستوى الكلي والمطالب به كل سنة من طرف وزارة الصحة ومن ثم التخطيط بميزانية المؤسسة فيجب على المدير الفرعي للمالية و الوسائل التحديد الجيد للنفقات الضرورية للسنة المالية المقبلة ويتم ذلك من خلال التدقيق في الاستهلاك السنوي لكل من الأدوية، الأغذية العامة، مشتريات مختلفة ومقتنيات الأجهزة الطبية و غيرها من المصاريف كمصاريف الكهرباء والغاز والتنقل، وأيضا التخطيط الجيد لما ستقوم به المؤسسة من إعادة تهيئة للمؤسسة أو إضافة مصالح أخرى ومن جهة أخرى نجد المدير الفرعي للموارد البشرية مكلف بتحضير المخطط السنوي للموارد البشرية فيحدد حسب جداول مرسله إليه كل من تعداد



الموظفين الحاليين و التوقع للموظفين المتقدمين وبدون نسيان من سيحال إلى التقاعد، وبخصوص المدير الفرعي المكلف بالنشاطات الصحية فهو كذلك مطالب بالتخطيط للنشاطات الصحية التي ستقوم بها المؤسسة و ما ستضيفه من مصالغ صحية أو تطرحه حسب احتياجات المنطقة و ساكنتها.

■ اتخاذ القرار: يقصد باتخاذ القرار اختيار بديل من ضمن البدائل المتاحة مع ملاحظة أن عملية اتخاذ القرارات ليست وظيفة إدارية مستقلة بذاتها ولكنها جزء لا يتجزأ من الوظائف الإدارية المختلفة (صلاح بسيوني، 2018، صفحة 14)، وبالمؤسسة الصحية ولكي يستطيع المسؤول اتخاذ القرار الصحيح يحتاج إلى معلومات منها محاسبية ذات نوعية و جودة و المثال التالي يوضح ذلك:

في نهاية سنة 2021 بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بتمنراست، تم وقع عطب لجهاز تصفية الدم (Générateur de hémodialyse) بذات المصلحة، علماً أن الجهاز تم اهتلاكه بشكل كلي (الإهلاك يتم عن طريق ساعات العمل).

#### الجدول رقم (01): حالة تصليح جهاز لتصفية الدم

إسم الجهاز	القيمة الإسمية (دج)	الإهلاك	القيمة المتبقية	قيمة التصليح الشهري	ثمن جهاز جديد
Générateur de hémodialyse	1.800.000.00 دج	1.800.000.00 40.000 ساعة عمل	00 دج	120.000.00 دج	2.000.000.00 دج

المصدر: من إعداد الباحثين انطلاقاً من بيانات المديرية الفرعية للمالية والوسائل.

حسب البيانات بالجدول أعلاه نلاحظ أنه في حالة اتخاذ قرار التصليح فستكون التكلفة سنوياً 1.440.000.00 دج و في غضون سنتين تتجاوز قيمة جهاز جديد (2.000.000.00 دج)، مع الأخذ بعين الاعتبار قيمة الإهلاك التي طبعاً سوف تتغير بتغير قيمة الجهاز لكن فعاليته سوف تقل، لذا هنا أحسن قرار هو شراء جهاز جديد بدل إعادة إصلاح القديم، خاصة و أن التكنولوجيا بالأجهزة الجديدة تحافظ أكثر على صحة المريض و تقلل من العدوى و الألام.

## 5.4. تجربة المؤسسات الصحية مع نظام CoH 03 أو المحاسبة الثلاثية:

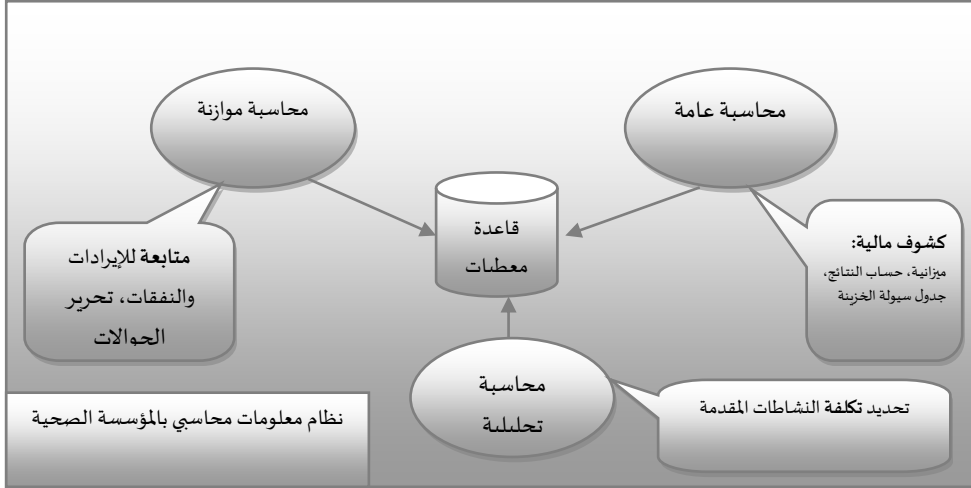
في الثلاثين من أكتوبر لسنة 2014 صدر قرار وزاري مشترك بين وزارة المالية و وزارة الصحة و السكان يحدد كيفية تطبيق النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة و كذا قائمة المؤسسات المعنية بتنفيذ هذا النظام. وهو برنامج معلوماتي للتسيير المحاسبي في المؤسسات العمومية الاستشفائية يسمى ب " 3CoH " تم انتاجه من طرف مؤسسة " 1'Présences Int " (بن يحيى علي، 2018، صفحة 282).

و توضح المادة 3 من نفس القرار (القرار وزاري مشترك، 2014) بأن هذا النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير يتضمن كل من:

- محاسبة عامة تحترم قواعد محاسبة السنة المالية وتسمح بالحصول على معرفة دقيقة حول قيمة و تغير الذمة المالية للمؤسسة الصحية؛
- محاسبة موازنة تقيّد تنفيذ نفقات الموازنة في الوقت الذي تدفع فيه، وتنفيذ الإيرادات في الوقت الذي تحصل فيه؛
- محاسبة تحليلية تسمح بحساب مختلف تكاليف الخدمات المقدمة على مختلف المستويات في المؤسسة العمومية الصحية.

كما تضيف المادة 8 من القرار بأن النظام الموضوع يقدم مؤشرات حول التسيير، يمكن أن تخص عناصر مالية و غير مالية و تسمح بتسيير المؤسسات الصحية العمومية و المساعدة في اتخاذ القرار. وتذكر المادة 10 كذلك بأن المحاسبة التحليلية في هذا النظام تسمح بتحديد تكاليف النشاطات المنجزة و الخدمات المقدمة.

الشكل رقم (03) : مكونات نظام المعلومات لمحاسبة التسيير بالمؤسسة الصحية العمومية.



المصدر: من إعداد الباحثين.

6.4. المؤسسة العمومية الاستشفائية بتمنراست والنظام الثلاثي للمحاسبة:

بعد صدور القرار المحدد لكيفيات تطبيق محاسبة التسيير، عكفت الوزارة على ضمان تكوين حول هذا النظام لعدد من الموظفين، ولأن م.ع.إ. آنذاك لم تكن تتوفر على شبكة سلكية ( réseaux information ) فتم التكفل بمشروع ربط مختلف المصالح الإستشفائية و الهياكل الإدارية ببعضها ضمن شبكة كلفة المؤسسة ما يفوق مليون دينار جزائري، أيضا تم إقتناء خوادم خاصة لتخزين قواعد المعطيات ( Des serveurs ) و كذا أجهزة إعلام آلي لمختلف المصالح ( PC )، و انطلق في العمل وفق هذا النظام المعلوماتي وسط غموض و نقص تكوين كبيرين.

7.4. أسباب توقف النظام الثلاثي للمحاسبة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بتمنراست:

عقب مرور حوالي ثلاث سنوات ( 2017 ) تم التوقف عن العمل بنظام ثلاثي المحاسبة وبعدهم التقصي عن وضعية هذا النظام بالمؤسسة محل الدراسة و تحليلنا لأقوال عدد من الموظفين الفاعلين بهذا النظام ( المدير، المدير الفرعي للمالية و الوسائل، المكلف بتسيير صيدلية المؤسسة، و كذا مهندسة الإعلام الآلي و المكلفة بتسيير خوادم النظام) تبين لنا الأسباب التالية والتي نجم عنها توقف كلي للنظام بالمؤسسة:

✓ نقص كبير في تكوين الفاعلين في هذا النظام وكذا مستعمليه، فقد تم تكوين حوالي ثمانية موظفين من المؤسسة والذين طلب منهم تكوين باقي زملائهم هذا ما لم يكن، فبقي هذا النظام غامضا لعدد الموظفين؛

✓ مستوى معقد لواجهة البرمجية التي بها يتم إدخال البيانات للنظام، فهي واجهة موجهة لمهندسي وتقني الإعلام الآلي، في حين من كان بالفعل يقوم بإفراغ البيانات هو ملحق إدارة أو محاسب أقصى مستوى له بالإعلام الآلي هو كتابة نصوص فقط؛

✓ الانتقال الفجائي من محاسبة الصندوق (الأمر بالصرف والمحاسب العمومي)، إلى محاسبة تسيير تعتمد على عدة مناهج محاسبية لم يسبق للموظفين بمستشفى تمارست وأن علموا بوجودها أصلا، مما جعلهم يستخدمون هذا النظام الجديد، بسبب إجبارته فقط ولكن

✓ الغريب فيما تم الوصول إليه هو أنه غابت الإرادة من السلطات العليا بالوزارة فبعد حوالي ثلاث سنوات من انطلاقة النظام (2017) ظهرت لامبالاة من المسؤولين، فلم يعد هنالك مطالبة بنسخ من مخرجات النظام و تم الاكتفاء فقط بالاطلاع عن هذه المخرجات من طرف نظام المعلومات لمحاسبة التسيير عن طريق خوادم النظام المتصلة ببعضها (إن كان ذلك يحدث حقا).

#### 7.5. أسباب فشل نظام المحاسبة الاستشفائية الثلاثي وفق تقرير مجلس المحاسبة:

صدر لمجلس المحاسبة دراسة ضمن التقرير السنوي لسنة 2018 بعنوان وضع نظام معلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات الاستشفائية مع دراسة حالة بعدد من المؤسسات الصحية و خلصت الدراسة إلى عدد من العراقيل التي كانت تصعب من تطبيق النظام آنذاك نلخصها في الجدول التالي:

#### الجدول رقم (02): عراقيل واجهت نظام « 3COH »

السبب	الشرح
خلل في تجانس وضعية الإنطلاق	يتطلب برنامج " 3 COH » قبل انطلاقة السنوية التسجيل المسبق لوضعية المخزونات في قاعدة البيانات التي تعد ضمن جدول EXCEL و من ثم تدمج بالبرنامج، و هنا يجب التفريق بين المخزونات و التنبهات وفق ما تطلبه محاسبة عامة ( تجارية) لكن

ظلت هذه النقطة غامضة.	
السنة المالية حسب البرنامج هي سنة مدنية، لكن المحاسبة العمومية تقدم فترة تكميلية إلى غاية 31 مارس من السنة الموالية، وهنا تداخلت وضعية الخزينة الصادرة عن محاسبة الموازنة مع جدول سيولة الخزينة.	البرمجية غير ملائمة لبعض متطلبات التسيير الاستشفائي
يستلزم البرنامج إقامة نظام قائم على الذمة المالية يسمح بوصف و تقييم الذمة المالية للمؤسسة. لكن الطريقة لم تحدد وفقا لأحكام القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي أي تامين تاريخي أو حقيقي يحين كل سنة، و لم يتم إعطاء أي توجيه من قبل الوصاية و قد قامت عدد من المؤسسات الصحية بالاستعانة بوكالات التأمين من أجل القيام بتقييم الممتلكات ( هذه نقطة مهمة من أجل تحديد التكاليف الطبية)	صعوبة تقييم الممتلكات العقارية
كانت مرحلة التشخيص خلال فترة من سبتمبر إلى أكتوبر 2009، على مؤسسات تجريبية، و لم تأخذ هذه الفترة التي قام بها الخبير الاستشاري بعين الاعتبار البرامج و التطبيقات الموجودة و المستعملة في المصالح المختلفة للمؤسسات الصحية و التي صممت من طرف وزارة الصحة، و مرد هذا حسب تقرير مجلس المحاسبة إلى قصر مدة التشخيص و قلة التنسيق مع الوصاية و غياب دفتر شروط خاص بالمشروع.	ضعف الدراسة التشخيصية للنظام المعلوماتي الموجود قبل تنصيب البرنامج
بالرغم من علم الخبير الاستشاري بوجود نظام حساب تكاليف مصمم من قبل الوزارة الوصية، إلا أنه اختار المرور بواسطة المحاسبة العامة لبلوغ النتائج.	غياب واجهة بين البرنامج COH 3 ونظام حساب التكاليف الموجود على مستوى مؤسسات الصحة

<p>بالرغم من وضع كلمات سر لتأمين ولوج أعوان الرقن للنظام، لكن يتم إرسال قواعد البيانات التي تتضمن معلومات حول نشاطات المؤسسة للاستشاري عبر البريد الإلكتروني، فتصله قواعد البيانات دون أي إجراءات للحماية و تدارك ذلك من خلال بروتوكول الاتصال FTP، بالرغم من ذلك لا تملك الوزارة أية معلومة حول هوية مالك الموزع المعلوماتي و لا أين يتم الاحتفاظ بقواعد بيانات المستشفيات</p>	<p>معطيات النظام المعلوماتي غير مؤمنة</p>
---	---

المصدر: من إعداد الباحثين انطلاقاً من تقرير مجلس المحاسبة السنوي 2018، ص ص 178-183.

#### 5. نتائج الدراسة:

- ❖ البرنامج المعلوماتي ثلاثي المحاسبة " 03 CoH " متوقف بالمؤسسة العمومية الإستشفائية بتمنراست فمنذ نهاية 2017، تم التوقف عن العمل به؛
- ❖ وضعت وزارة الصحة مؤخرًا برنامجًا لرقمنة القطاع، لكن حصة التسيير المالي والمحاسبي في هذه الرقمنة لا زالت غامضة، خاصة مع متطلبات التعاقدية والفوترة والملف الطبي الإلكتروني وكذا الهدف صفر ورق؛
- ❖ تعتبر محاسبة التسيير أداة فعالة في يد المسير الإستشفائي، إذ تساهم مخرجاتها في تحسين وظائف التسيير العمومي الحديث من التخطيط، التوجيه، الرقابة، وكذا اتخاذ القرارات الصائبة في الوقت المناسب؛
- ❖ بعد توقف نظام المحاسبة الثلاثي بالمؤسسة العمومية الاستشفائية تمنراست، تم العودة إلى حساب التكاليف الذي يتبع المحاسبة التحليلية وفق طريقة الأقسام المتجانسة.

## 6. خاتمة

تقوم محاسبة التسيير بجمع و تصنيف و تخصيص التكاليف على المنتجات و الأنشطة، و ذلك لتقديم معلومات تستخدم في ترشيد القرارات و في إعداد تقارير مالية سنوية، و لأن وظائف التسيير العمومي تتمثل في التخطيط و التنظيم و التوجيه و كذا الرقابة فتستطيع محاسبة التسيير في المؤسسات العمومية بصفة عامة و المؤسسات الصحية منها بصفة خاصة تقديم معلومات تساعد إدارة هذه المؤسسات على القيام بهذه الوظائف بكفاءة و فعالية، و الملاحظ هنا أن المؤسسات العمومية الصحية بحاجة إلى نظام معلومات محاسبة تسيير يعتمد على الرقمنة و كان هنالك تجربة للوزارة المعنية مع برنامج محاسبة التسيير الثلاثي، لكنها فشلة لأسباب تم ذكرها في هذه الدراسة، ونظن لتجنب هذه التجربة الفاشلة نوصي بالتالي:

التوصيات:

- ✓ لا سبيل في تسيير حسن للمؤسسات الصحية العمومية إلا العودة إلى نظام معلوماتي لمحاسبة التسيير، لما لهكذا نظام في تطوير وتحسين التسيير أو ما أصبح يسمى بالتسيير العمومي الحديث، فالمسير بهذه المؤسسات بحاجة إلى بيانات محاسبية تخدم قراراته الإدارية و باقي وظائفها؛
- ✓ نوصي بتدارك أخطاء التي سجلت بالنظام الثلاثي للمحاسبة خاصة في جانب التبسيط في البرمجيات الذي لم يكن سابقا، فالموظفين تختلف قدراتهم الاستيعابية فيما يخص أنظمة الإعلام الآلي، لذا من جهة الرؤى الجديدة لمحاسبة التسيير تراها من خلال الرقمنة لكن دون أن ننسى أن تكون هذه الرقمنة ضمن قدرات مستعملها أو يشترط فيها البساطة، الوضوح والفعالية؛
- ✓ نذكر بأهمية التكوين المتواصل لما له من دور في تحديث المفاهيم والتقنيات للموظف العمومي، إذ لتطبيق رقمنة محاسبة التسيير بالمؤسسة العمومية الصحية لا يكفي أن نضع نظم معلوماتية لها، بل يرافقها تكوين متخصص للعامل بهذه النظم.

✓ استغلال تجربة الدول المتقدمة في التسيير العمومي كالمملكة المتحدة أو أمريكا، كسبا للوقت وتقليلًا للجهد والتكاليف، فكما تم ذكره في متن هذه الدراسة توجد عدة تجارب بعدد من الدول، فليتم دراسة هذه التجارب وما يتكيف مع مؤسساتنا وطبيعة مجتمعنا.

## Bibliographie

- 1) BELKOUIRI, A. a. (2019). De l'ingénierie des couts à la gouvernance par les couts à l'hopital Ibn Nafis: CHU Mohammed. RMCg Science Magazine(08).
  - 2) Demeestère René. (2000). Que peut-on attendre d'une comptabilité de gestion dans le secteur? Politiques et management public, 18(4).
  - 3) Don R.Hansan , a. (2009). Cost Management,Accounting and control (éd. 6 th Edition). USA: South-Western Cengage Learning.
  - 4) Han Kang Hong. (1991). Management Accounting in the public Sector. International Journal of Public Sector, 4(3).
  - 5) OULAD SEGHIR K, N. (2019, Septembre ). L'introduction de la comptabilité de gestion dans les établissements public Marocains:Quelle finalité? Revue de controle de la comptabilité et de l'audit, 4(2).
- (1) الحياي وليد ناجي. (بلا تاريخ). المدخل في المحاسبة الإدارية. الدانمارك، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك: مؤسسة مي للطباعة.
- (2) الظاهر أحمد حسن. (2008). المحاسبة الإدارية (الإصدار الطبعة الثانية). الأردن: دار وائل للنشر.
- (3) يحدد كيفيات تطبيق النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في (30 أكتوبر 2014). القرار وزارى مشترك (01) الجريدة الرسمية. المؤسسات العمومية للصحة وكذا قائمة المؤسسات المعنية بتنفيذ النظام الجزائري.
- (4) براهيمية ابراهيم. (2015). محاسبة التسيير ودورها في الرقابة الإستراتيجية وترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة. جامعة الشلف. أطروحة دكتوراه في المالية والمحاسبة.
- (5) بن ربيع حنيفة. (2003). نظام محاسبة التسيير وفعالته في تقليص التكاليف، دراسة حالة الشركة الوطنية للتبغ والكبريت. جامعة الجزائر. رسالة ماجستير علوم التسيير.
- (6) توفيق عبد الرحمان. (2015). المحاسبات المالية في المستشفيات (الإصدار الطبعة الأولى). الأردن، مركز الخبرات المهنية للإدارة.
- (7) حبشي أسماء. (2020). استخدام التكلفة المستهدفة لتخفيض سعر الخدمات الصحية، دراسة حالة قسم الأشعة مستشفى طب العيون بسكرة. مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، 14(02).



- (8) زين العابدين عالم مصطفى عبد اللطيف حاج عمر. (2011). المحاسبة الإدارية (الإصدار الطبعة الأولى). صنعاء، اليمن: دار الكتاب الجامعي.
- (9) سعاد حمدي. (2011). استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة). جامعة محمد خيضر بسكرة. رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة.
- (10) شليغم غنية نعيبي أم الخير. (2020). تعزيز الصحة في العصر الرقمي (نظرة نقدية). مجلة دفاتر السياسة والقانون، 12(02).
- (11) صالح الكتبي لبنى عبد الخالق. (2018). تحديد تكلفة الخدمة الصحية باستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، 02(42).
- (12) عبد الله علي مال الله. (2012). أهمية محاسبة التكاليف في الواحدات الحكومية ودورها في رقابة أداؤها. مجلة الإدارة والاقتصاد، 35(92).
- (13) عمر، ز. ا. (2011). المحاسبة الإدارية (éd). الطبعة الأولى. صنعاء، اليمن: دار الكتاب الجامعي.
- (14) لعمور رميلة بن يحيى علي. (2018). نحو نظام للتسيير المحاسبي في المؤسسات العمومية للصحة في الجزائر. مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، 04(02).
- (15) منصف شرقي عميروش بوشلاغم. (2017). مشروع المؤسسة الاستشفائية كأداة حديثة لتسيير المؤسسات الصحية العمومية في الجزائر. مجلة الباحث الاجتماعي، 13(01).
- (16) نصر الدين عيساوي. (2005). مراقبة التكاليف في مؤسسة استشفائية، دراسة حالة مستشفى حي البير بقسنطينة. معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الإخوة منتوري. قسنطينة، رسالة ماجستير في الاقتصاد المالي.
- (17) نصيرة بطاط. (2016). تسيير الإدارة العمومية في الجزائر بين خصوصيات التسيير العمومي ومتطلبات التسيير العمومي. المؤتمر الدولي الموسوم المؤسسة بين الخدمة العمومية وإدارة الموارد البشرية، 03.
- (18) وآخرون بن سعيد مراد. (2021). جاهزية الصحة الإلكترونية. مجلة السياسة العالمية، 05(03).
- (19) وآخرون صلاح بسيوني. (2018). المحاسبة الإدارية (الإصدار الطبعة الأولى). مصر: جامعة القاهرة.
- (20) وآخرون مؤيد محمد الفضل. (2007). المحاسبة الإدارية (الإصدار الطبعة الأولى). الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع.

استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت "TD ABC" كأداة حديثة

للمحاسبة عن التسيير في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة الإسمنت - تبسة

**Use of the Time-driven Activity-based Costing "TD ABC" system as a modern management accounting tool in the economic enterprise - Cement Enterprise Case Study - Tebessa**

بوجاجة إبراهيم<sup>1</sup>، ونادي رشيد<sup>2</sup>

**Boudjadja Ibrahim<sup>1</sup>, Ouennadi rachid<sup>2</sup>**

[ei.boudjadja@univ-blida2.dz](mailto:ei.boudjadja@univ-blida2.dz)، جامعة لونيبي علي - البلدة 02، الجزائر،<sup>1</sup>

[Ouennadi@yahoo.fr](mailto:Ouennadi@yahoo.fr)، جامعة لونيبي علي - البلدة 02، الجزائر،<sup>2</sup>

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) كأسلوب حديث لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية، ولهذا قدم البحث دراسة تطبيقية على مستوى مؤسسة الاسمنت تبسة لإبراز آفاق تبني هذا النوع من الأساليب في المؤسسات. توصلت نتائج الدراسة بأن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت هو أسلوب أكثر دقة وسهولة لقياس التكاليف في مؤسسة الاسمنت تبسة مقارنة بالأساليب الكلاسيكية. كلمات مفتاحية: التكاليف، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت، مسببات التكلفة.

**Abstract:**

This study aimed to identify the Time-driven Activity-based Costing (TDABC) as a modern method of cost accounting in economic enterprises, and therefore provided an applied study at the level of the cement enterprise to tebessa the prospects of adopting and applying this type of method in enterprises.

The results of the study concluded that the method of Time-driven Activity-based Costing is a more accurate and easy method of measuring costs in the cement enterprises tebsa compared to the classical methods.

**Keywords:** Costs; Time-driven Activity-based Costing; Cost drivers.

**Jel Classification Codes :**M00 ; M40

## 1. مقدمة:

لم يعد الهدف الرئيسي للمحاسبة الاقتصادية على تسجيل الأحداث الاقتصادية من أجل تحديد نتيجة نشاطها بل تعدى ذلك المفهوم في العقود الأخيرة ليصبح أداة قياس لعمليات المؤسسة وربحيتها من جهة والسعي وراء تخفيض تكلفة المنتج من جهة أخرى، وذلك باستخدام نظم خاصة بحساب تكلفة المنتجات على غرار أنظمة التكاليف الكلية، المتغيرة، الثابتة، المباشرة، غير المباشرة، إلا أنها تعتبر نظم تقليدية أصبحت عاجزة عن تلبية حاجيات المؤسسات الاقتصادية التي تسعى لتخفيض تكاليفها والرقابة عليها من أجل تحقيق أهدافها، مما يتطلب عليها استخدام نظم محاسبة التكاليف أكثر دقة من الطرق التقليدية في ظل بيئة الأعمال الحالية، ومن بين الاتجاهات الحديثة لهذه النماذج نجد نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD ABC الذي يرجع أصله إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC الذي يقوم على تحميل تكاليف الموارد إلى الأنشطة التي استهلكت الموارد، لكن بالرغم من أن هذا النظام يتمتع بمزايا عديدة على غرار التخصيص الدقيق للأعباء الغير مباشرة، فضلا على المعلومات التي يوفرها إلا أنه لم يعد يحظى بالقبول من طرف المؤسسات الاقتصادية.

كنتيجة لهذه التغيرات ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD ABC ليستجيب لهذه الاحتياجات التي ظهرت في البيئة الاقتصادية وتجاوز نقاط الضعف التي كانت تشوب نظم التكاليف القديمة.

الإشكالية: وللإحاطة بالموضوع محل الدراسة نطرح الإشكالية التالية:

ما هي مقومات استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في مؤسسة الاسمنت - تبسة؟

للإجابة على إشكالية الدراسة لا بد من الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD ABC؟
  - فيما تتمثل خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD ABC؟
  - هل ساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD ABC في تغطية نقائص نظم التكاليف السابقة؟
  - كيف يمكن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD ABC في مؤسسة الاسمنت؟
- فرضيات الدراسة: تعتمد الدراسة على الفرضيات التالية:
- يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD ABC أداة تستخدم لقياس التكلفة.

- هناك مجموعة من الخطوات لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD ABC تتمثل بالأساس في تحديد القدرة الفعلية للموارد وتقدير الزمن اللازم لتأدية كل نشاط.

- ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD ABC لسد النقائص الموجودة في النظم التقليدية وبالتالي من الممكن أن يساهم في قياس التكلفة بالشكل المطلوب.

- يمكن تطبيق نظام TD ABC في المؤسسة محل الدراسة من خلال القيام بزيارات ميدانية وفهم العملية الإنتاجية وإجراء مقابلات ثم إتباع الخطوات المتعارف عليها من أجل تصميم النظام.

أهداف الدراسة: تتمحور أهداف الدراسة في النقاط التالية:

- معرفة نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD ABC كأسلوب حديث للمحاسبة عن التسيير.

- إبراز خطوات ومتطلبات تطبيق نظام TD ABC في المؤسسات الاقتصادية.

- إبراز آفاق تطبيق نظام TD ABC في المؤسسة محل الدراسة.

منهج وأدوات الدراسة: تستدعي طبيعة الموضوع المعالج والأهداف التي سعى الباحثان لتحقيقها استخدام المنهج الوصفي والتحليلي الذي يعتمد على التحليل والعقل والموضوعية، وذلك بالاعتماد على بعض المراجع من كتب ومقالات بالإضافة إلى دراسة حالة من خلال الملاحظة والمقابلة الشخصية بطريقة مباشرة مع إطار بالمؤسسة محل الدراسة كأداة رئيسية للبحث.

2. نظام التكاليف على أساس الأنشطة المحددة بالوقت TD ABC: مقارنة نظرية

1.1. مدخل عام إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

1.1.1. خلفية تاريخية:

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في الأصل نظام تكلفة حديث يعتمد على توزيع الأعباء الغير مباشرة على الأنشطة بدلا من توزيعها على الأقسام وهذا من منظور أن المؤسسة بالمعنى الحديث هي مجموعة واسعة من الأنشطة بدلا من الوظائف، فمنذ الثورة الصناعية لم تتغير أنظمة التكاليف كثيرا وظلت دون تغييرات جوهرية رغم التطورات التكنولوجية الرئيسية في العالم والتي أدى بدورها إلى تطور في عمليات الإنتاج. (Larbi, 2021, p. 93)

بالموازاة مع متطلبات السوق ظهر نظام ABC وكان في البداية نظاما موجهها لحساب سعر تكلفة أكثر دقة وضعه الباحثان Kaplan et Cooper سنة 1987 وكان آنذاك نظاما جديدا لتوزيع التكاليف غير المباشرة وأصبح فيما بعد يعرف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة. (معالم، 2020، صفحة 125)

صحح هذا النظام أوجه القصور التي عرفتھا أنظمة التكاليف التقليدية التي كانت تستخدم عادة ثلاث أصناف من التكاليف وهي العمالة، المواد والأعباء العامة. (Kaplan & Anderson, 2007, p. 16)

مع انخفاض مستوى العمالة المباشرة للمنتجات، من خلال تطور الهندسة الصناعية الموجهة بالكفاءات والزيادة المستمرة للنفقات خلال القرن العشرين، تحولت الشركات من الإنتاج الضخم إلى إستراتيجيات الاهتمام بالعملاء ومحاولة تقديم لهم المزيد من الميزات والخيارات، حيث حاولت هذه الإستراتيجية جذب الأعمال والاحتفاظ بها من خلال تقديم العديد من الخدمات مثل إنتاج وتخزين مجموعة أكبر من المنتجات، تسليم المنتجات إلى نقاط البيع النهائية وفي فترات زمنية سريعة وغيرها، حيث ساهمت هذه الخدمات في خلق قيمة وفاء بين المؤسسة والعميل من جهة ولكن أدت إلى ظهور أعباء إضافية من جهة أخرى. (Kaplan & Anderson, 2007, p. 16) أصبحت الأنظمة التقليدية عاجزة عن قياس هذه الأعباء بدقة فتم تطوير نظام التكاليف على أساس الأنشطة، بحيث يقوم هذا الأخير على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد وبالتالي فهي المسبب للتكلفة وليست المنتجات، ومن ثم فإن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة (بوحرد، هرباجي، و سالم، 2020، صفحة 88) حيث مكن هذا النظام من توضيح علاقات الأنشطة في ما بينها وعلاقتها بالموارد والأهداف، وتحميلها للأعباء بناء على عدة مسببات للتكلفة وهذه ميزة يتميز بها ABC عن سائر الطرق التقليدية الأخرى. (مخلخل، 2020، صفحة 125)

2.1.2 مراحل تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC: يقوم هذا النظام على مرحلتين أساسيتين هما: (نبو و بن الدين، 2020، صفحة 234)

- تخصيص التكاليف غير المباشرة على العمليات الإنتاجية الرئيسية في المؤسسة ويطلق عليها مراكز الأنشطة؛

- تحميل تكاليف هذه الأنشطة انطلاقاً من مسببات التكلفة.

3.1.2 الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC: رغم المزايا التي يتمتع بها نظام TD ABC إلا أن التطبيق الفعلي لهذا النظام في العديد من المؤسسات الاقتصادية أظهر الكثير من نقاط الضعف نوجز بعضها فيما يلي: (نبو و بن الدين، 2020، صفحة 235)

- ارتفاع تكاليف إجراء المقابلات الخاصة ببناء نموذج ABC؛

- صعوبة الحفاظ على استمرارية النموذج عند حدوث تغيرات على العمليات واستخدام الموارد مثل تنوع الأداء للعملاء، الأنشطة؛

- كبر الوقت المستنفذ في حصر ومعالجة بيانات التكاليف ضمن هذا النظام، مما يجعل المؤسسات التي تطبق هذا النموذج من التخلي عنه أو التوقف عن تحديثه؛

- عملية تحديث نظام ABC يتطلب إعادة تحليل الأنشطة وإعادة تحديد الوقت المستنفذ للأنشطة التي تسبب التكلفة الغير مناسبة والنتائج في الوقت الغير مناسب.

## 2.2. نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD ABC

### 1.2.2 مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD ABC:

ظهر نظام TD ABC ليعالج معظم أوجه المشاكل والنقائص التي تشوب نظام ABC، حيث يشير إلى أن ظهور نظام الزمن الأمثل للتكلفة المتكامل مع نظام التكلفة على أساس الأنشطة أدى إلى التغلب على العيوب والانتقادات التي وجهت لنظام ABC ويضيف أن نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت يعتبر أكثر تكلفة وأقل سرعة في التطبيق العملي (أبو رحمة و حماد، 2019، صفحة 214)

إن نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت هو طريقة لحساب التكاليف تعتمد على نظام المعادلات، بحيث لديها مسبب واحد كالوقت الذي يستخدم لتأدية أنشطة مجموعة الموارد لتجنب الخلط بين الأنشطة التي تحدث في نظام التكاليف على أساس النشاط القائم على المعدل. (علي مجاهد و الشافعي، 2019، صفحة 15)

ويرى (عبد الحليم سنة 2010) في دراسة قام بها بقسم الائتمان في إحدى فروع بنك الأهلي المصري أن نظام TD ABC يقوم على خطوتين أساسيتين هما: (علي فايع، دون سنة، صفحة 152)

- الخطوة الأولى: من خلال تحديد القدرة الفعلية للموارد وتكلفة كل منها، كأساس لحساب التكلفة تجنباً للمبالغات للتكلفة نتيجة تحميل الطاقة الغير مستغلة.

- الخطوة الثانية: تقدير الزمن اللازم لتأدية كل نشاط، بمعنى يجب تحديد الوقت المطلوب لكل عملية أو حدث من عمليات النشاط الواحد بناء على الخصائص المتعددة للنشاط، حيث يتطلب هذا النموذج تحديد معدل تكلفة الوحدة من الموارد المتاحة، وتحديد الوقت المطلوب لأداء النشاط من خلال معادلات الوقت.

ومنه يمكن القول بأن نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD ABC هو نموذج حديث للمحاسبة عن التكاليف يقوم على الدقة والسرعة والسهولة في قياس التكلفة بعد القيام بمرحلتين أساسيتين وهما تحديد الطاقة الإنتاجية الفعلية للموارد وتكلفتها وتقدير الزمن اللازم للقيام بكل نشاط.

## 2.2.2 الفلسفة العامة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD ABC:

تقوم فلسفة نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت على التخصيص المباشر للموارد على المنتجات والخدمات النهائية. من خلال القياس الزمني لطاقت كل الموارد والتركيز على دور النشاط كمحدد للكميات التي تستهلكها موضوع التكلفة النهائية من التكاليف غير المباشرة والمحدد بسهولة وفق معيارين فقط وهما معدل تكلفة الموارد ومعدل استهلاك موضوع التكلفة، وبالتالي فغن الفلسفة العامة التي يقوم عليها هذا النظام أسست على هيكل كمية الطاقة والتي تعني بأن كافة علاقات الاستهلاك ستحدد على أساس كمية الطاقة. (علي مجاهد و الشافعي، 2019، صفحة 15)

3.2.2. مراحل تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD ABC: يستدعي تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت المرور بست خطوات بحيث نعتد في كل خطوة موالية على نتيجة الخطوة السابقة، والتي سيتم توضيحهم فيما يلي: (علي مجاهد و الشافعي، 2019، الصفحات 15-16)

- تحديد المجموعات المختلفة من الموارد التي تؤدي الأنشطة: يعتبر تحديد مجموعات الموارد الحجر الأساس في هذا النظام وأحد أسباب دقته وبساطته، حيث أن نشأة التكاليف ترجع إلى أن الموارد هي المسبب الأساسي للتكلفة ويتمثل مجمع الموارد في الموارد المادية والغير مادية في القسم أو الورشة ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة، كما يجب مراعاة تجانس الموارد داخل القسم.

- تقدير تكلفة كل مجموعة من الموارد: يتم تحديد عناصر تكاليف الموارد اللازمة لأداء النشاط، والتي تتمثل عادة الرؤساء والمديرين، العمالة المباشرة والغير مباشرة، الآلات والتكنولوجيا وغيرها بالإضافة إلى الموارد الثانوية والموارد الغير مباشرة الأخرى، وقد يتضمن مجمع الموارد كل هذه الموارد أو البعض منها وهذا حسب خصوصية كل مؤسسة.

- تقدير الطاقة العملية المتاحة لمجموعات الموارد: لكل مجمع تكلفة لا بد من وجود مسبب لحدوث التكلفة داخل هذا المجمع، وبالتالي وجود طاقة محددة لكل مسبب تكلفة تؤثر في قياس وتسيير التكاليف داخل هذا المجمع.

- حساب تكلفة الوحدة لكل مجموعة من الموارد: يتم تحديد تكلفة الوحدة لكل مجموعة من الموارد بالاعتماد على المعادلة التالية:

$$\text{معدل تكلفة الوحدة} = \frac{\text{إجمالي تكاليف الموارد المتاحة}}{\text{الطاقة المناسبة للموارد}}$$

ويتم حساب معدل تكاليف الطاقة لكل مجمع موارد على حدة خلال مراحل إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة، وفي حالة ظروف العمل المعقدة يتم إعداد خريطة عمليات لتحديد محطات الإنتاج أو الخدمة ووصف الموارد المخصصة لكل محطة.

- تحديد الوقت المطلوب لكل نشاط على أساس مسببات الوقت المختلفة من خلال معادلة الوقت: معادلة الوقت هي معادلة خطية من الدرجة الأولى حيث يكون المتغير التابع فيها فترة الزمن التي يحتاجها تنفيذ النشاط باستخدام طاقة مجمع الموارد، أما المتغير أو المتغيرات المستقلة فهي المسببات الزمنية لطول فترة أداء النشاط، كما تستطيع هذه المعادلة من تحديد مقدار الوقت اللازم لكل نشاط من الأنشطة، وتأخذ الصيغة الرياضية التالية:

$$T_{JK} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \dots + \beta_N X_N$$

➤  $T_{JK}$ : الوقت المطلوب لإنتاج المنتج k (الاسمنت) في النشاط j.

➤  $\beta_0$ : الوقت المعياري لأداء النشاط.

➤  $\beta_1$  و  $\beta_2$  نفرض أنه يساوي  $\beta_0$ .

➤  $X_1$ : ليكن يساوي الدقيقة الواحدة من التكاليف المباشرة.

➤  $X_2$ : ليكن يساوي الدقيقة الواحدة من التكاليف الغير مباشرة.

➤ N: عدد مسببات الوقت.

- تحديد إجمالي تكلفة أداء النشاط: يحتاج تحديد تكلفة الهدف إلى حصر كافة الأحداث والمعاملات التي تعمل مجتمعة لتنفيذ هذا الهدف من خلال حاصل ضرب الوقت اللازم لإنجاز النشاط في معدل تكلفة الوحدة من طاقة الموارد، إذ يمكن التعبير عنها بالمعادلة التالية:

تكلفة الهدف (النشاط) = الوقت اللازم لإنجاز حدث النشاط × تكلفة كل وحدة زمن (دقيقة)

ويمكن حساب إجمالي تكلفة أداء النشاط كهدف للتكلفة عن طريق تجميع تكاليف كافة الأحداث

المكونة لأداء هذا النشاط من خلال الصيغة الرياضية التالية:

$$TOC = \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m \sum_{k=1}^i T_{jk} C_i$$

➤ TOC: إجمالي تكلفة النشاط (الهدف).

➤ N: عدد مجمعات الموارد.



➤ M: عدد الأنشطة المطلوب أدائها.

➤ i: عدد أوقات النشاط المستهلكة.

#### 4.2.2. إيجابيات نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD ABC: يحقق نظام TD ABC

مجموعة من المزايا نوجز البعض منها فيما يلي: (نبو و بن الدين، 2020، صفحة 237)

- السهولة والسرعة في الاستخدام والتطبيق والتقدير.
- تخفيض عدد الأنشطة المستخدمة لان معدلات الوقت توضح الفوارق في الأوامر وسلوك الزبائن بدون أي زيادة تسبب في تعقيد تطبيق هذا النموذج.
- الكشف عن الطاقة الغير مستغلة وتوفير رؤية واضحة عن كفاءة العمليات التشغيلية وتخفيض أخطاء القياس بحيث يتم قياس الوقت بالدقيقة أو الساعة.
- يمكن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في أي نوع من المؤسسات ومهما كانت الأنشطة معقدة.

#### 3. تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD ABC في مؤسسة الاسمنت تبسة

##### 1.3. التعريف بمؤسسة الإسمنت – تبسة (SCT):

مؤسسة الإسمنت تبسة هي شركة مساهمة عمومية اقتصادية تابعة للمجمع المتخصص في إنتاج الاسمنت ومواد البناء (GICA)، يبلغ رأس مالها 2 700 000 000.00 دج يتمثل نشاطها في تصنيع وبيع الاسمنت تتكون من 03 وحدات وهم: الماء الأبيض للاسمنت؛ وحدة تجارية؛ وحدة الركام. (www.sct.dz)

##### 1.1.3. شرح العملية الإنتاجية في مؤسسة الاسمنت تبسة:

تمر عملية الإنتاج في المؤسسة محل الدراسة بعدة مراحل، أين تقوم أساسا على تحويل المواد الأولية المتمثلة في الحجر الكلسي، الطين، الرمل، الجبس، الحديد الخام إلى اسمنت كما يلي:

- تهيئة المواد الأولية في ورشة التكسير: تتم عملية تكسير الصخور الكلسية الكبيرة الحجم بواسطة الآلة المكسرة المتواجدة في المحجر ذو المطرقة من خلال الاعتماد على المتفجرات، لتخرج بعدها الحجارة الكلسية عن طريق الأشرطة الناقلة من مستودع التخزين، ثم يتم نقلها إلى التخزين عبر أشرطة مطاطية.
- المجانسة الأولية في ورشة الطحن: بعد عملية التخزين تنقل المواد السابقة باستثناء الجبس إلى المخلط الساحق الذي توجد فيه غرفتان تحتوي كل واحدة على مجموعة أجسام طاحنة في شكل كرات حديدية، وبالتالي في هذه الورشة تمر المواد الأولية الثلاث: الكلس، صلصال، معدن حديد، أما مادة الرمل فتنتقل

مباشرة إلى ورشة الطحن الأولي والتجفيف، ثم يتم جمع المواد الأولية في آلة الطحن ليتم مجانستها وتخزينها في حاويات.

- ورشة الطهي: يعتبر الطحين المتحصل عليه في المرحلة السابقة المادة الرئيسية بالنسبة للفرن، حيث يتم طهي الطحين في درجة حرارة  $1450^{\circ}$  ليتحول بعد عدة تفاعلات كيميائية إلى مادة الكلنكر أو الاسمنت الخام.

- ورشة الاسمنت: يضاف في هذه الورشة الجبس بنسب مئوية تحدد بواسطة المكياال إلى الاسمنت الخام فينتج الاسمنت النهائي.

- ورشة الإرسال والشحن: يتم فيها إرسال وشحن الاسمنت عن طريق تعبئته داخل الأكياس بواسطة آلة التغليف أو يتم تعبئتها في الشاحنات التي تحتوي على صهاريج.

2.1.3. كمية الإنتاج في مؤسسة الاسمنت تبسة: يتكون المصنع من سلسلة إنتاجية تقدر بحوالي 1600

طن من مادة الكلنكر و طاقة إنتاجية سنوية تقدر بحوالي 525 000 طن من الاسمنت

3.1.3. طريقة التكاليف المستخدمة من قبل مؤسسة الاسمنت تبسة: تتولى مصلحة المحاسبة التحليلية على مستوى المؤسسة هذه المهمة، حيث تقوم بتحديد التكاليف والتكلفة النهائية لمنتج الاسمنت بإتباع طريقة التكاليف الكلية من خلال تحميل التكاليف المباشرة والغير مباشرة على كل المنتجات الأولية التي تدخل في إنتاج الاسمنت بمختلف مراحلها الأربعة (تحديد تكلفة الطين والجير والرمل، تحديد تكلفة طهي المواد السالفة الذكر، تحديد تكلفة الطحن، تحديد تكلفة المنتج النهائي) ويتم حساب تكلفة منتجات كل مرحلة على حدا.

2.3. تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بمؤسسة الاسمنت تبسة:

يتطلب تطبيق أسلوب TD ABC بمؤسسة الاسمنت محل الدراسة المرور بست مراحل متتالية وذلك بعد الفهم الجيد لهيكل المؤسسة ونشاطها وعملية الإنتاج بالإضافة إلى الإطلاع على مختلف الموارد والتجهيزات المسخرة في العملية الإنتاجية ليتسنى لنا قياس التكلفة وفق هذا الأسلوب بأكثر دقة.

1.2.3. تحديد المجمعات المختلفة للموارد التي تستنفذ التكلفة: يتمثل مجمع الموارد في مختلف الموارد المادية والغير المادية الموجودة على مستوى كل قسم أو ورشة ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة والجدول الموالي يوضح تصنيف الموارد في كل قسم وورشة:

الجدول رقم (01): مجتمعات الموارد المستنفذة للتكلفة

مجمع الموارد	الأقسام / الورشات	مجمع الموارد	الأقسام / الورشات
آلات	ورشة النفعيات	آلات	قسم الإنتاج
شاحنات	ورشة الإرسال	آلات	قسم المواد الأولية
آلات	ورشة المشتريات	آلات	ورشة الاستغلال والتكسير
آلات	قسم الصيانة	آلات	ورشة طحن الموارد
العمال	قسم التسويق	فرن	ورشة الطهي
العمال	قسم الإدارة والمستخدمين	العمال	قسم التموين
العمال	قسم المحاسبة والمالية	العمال	قسم مراقبة النوعية
العمال	مكتب الدراسات	العمال	قسم الإعلامية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات من المؤسسة

2.2.3 تقدير تكلفة كل مجموعة من الموارد: يتم في هذه الخطوة تقدير عناصر تكاليف الموارد اللازمة المستخدمة في إنتاج مادة الاسمنت في المؤسسة محل الدراسة والمصاريف المتعلقة بعملية الإنتاج موزعة على قسم وورشة، ونظرا لعدم توفر هذه المعطيات جاهزة على مستوى المؤسسة راسلنا مصلحة المحاسبة التحليلية من أجل تزويدنا بمفاتيح توزيع نعتمد عليهما في تحديد تكلفة كل قسم وورشة والمتعلقة بشهر ديسمبر 2019، ثم نقوم أولا بفصل التكاليف المباشرة عن التكاليف الغير مباشرة، بعدها نوزع التكاليف بالتناسب على كل قسم أو ورشة، وفيما يلي عرض للتكاليف المباشرة والغير مباشرة للمؤسسة محل الدراسة.

الجدول رقم (02): تقدير التكاليف المباشرة لكل مجموعة من الموارد (الوحدة: دج)

المجموع	ح/68	ح/64	ح/63	ح/62	ح/61	ح/60	الأقسام / الورشات
4301462,84	-	-	-	-	3142083,3	1159379,54	قسم الإنتاج
1121520,72	-	-	-	-	709940,985	411579,737	قسم المواد الأولية
4765780,68	-	-	-	-	1447056,74	3318723,94	ورشة الاستغلال والتكسير
7476812,55	-	-	-	-	219096,62	7257715,93	ورشة طحن الموارد
8689360,96	-	-	-	-	225890,313	8463470,65	ورشة الطهي
5456022,71	-	-	-	-	146064,413	5309958,3	ورشة النفعيات
1364521,02	-	-	-	-	123984,909	1240536,11	ورشة الإرسال

670528,842	-	-	-	-	540098,644	130430,198	ورشة المشتريات
1119415,84	-	-	-	-	725226,795	394189,044	قسم الصيانة
167906,804	-	-	-	-	8492,11704	159414,687	قسم التسويق
1803599,84	-	-	-	-	1615200,66	188399,176	قسم التموين
904098,354	-	-	-	-	808449,542	95648,8122	قسم مراقبة النوعية
1803599,84	-	-	-	-	1615200,66	188399,176	قسم الإعلامية
2703101,32	-	-	-	-	2421951,78	281149,539	قسم الإدارة والمستخدمين
2708196,59	-	-	-	-	2427047,05	281149,539	قسم المحاسبة والمالية
904098,354	-	-	-	-	808449,542	95648,8122	مكتب الدراسات
<b>45 968</b>	<b>00,0</b>	<b>00,00</b>	<b>00,0</b>	<b>00,0</b>	<b>16 984</b>	<b>28 984</b>	<b>مجموع التكاليف</b>
722,62					234,08	488,54	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات من المؤسسة

الجدول رقم (03): تقدير التكاليف الغير مباشرة لكل مجموعة من الموارد (الوحدة: دج)

المجموع	68/ح	64/ح	63/ح	62/ح	61/ح	60/ح	الأقسام / الورشات
19410948,12	9717520,46	-	7024893,99	178666,725	664749,406	1825117,54	قسم الإنتاج
5558602,748	3382838,17	36197,487	1313349,75	28103,1804	150197,433	647916,727	قسم المواد الأولية
11777650,67	573625,171	3583551,2	2059108,42	30822,8431	306144,051	5224398,96	ورشة الاستغلال والتكسير
15257608,65	3540972,68	-	241798,887	3248,48591	46352,7964	11425235,8	ورشة طحن الموارد
17824420,64	3916154,54	-	529412,301	7705,71077	47790,0924	13323358	ورشة الطبي
11332841,61	2434031,13	-	503959,786	4910,50196	30901,8643	8359038,33	ورشة النفعيات
4903200,978	2015439,79	-	908654,766	00	26230,6522	1952875,77	ورشة الإرسال
3856537,09	1767385,66	-	1743497,24	26063,4335	114265,033	205325,723	ورشة المشتريات
8199964,522	1302284,17	-	6034791,18	88917,8586	153431,349	620539,964	قسم الصيانة

1454378,094	139530,447	-	1023191,08	38906,2848	1796,62002	250953,662	قسم التسويق
1754813,85	381383,222	-	677036,885	58095,0155	341717,127	296581,6	قسم التموين
884001,3458	192241,949	-	341063,694	29085,2808	171038,225	150572,197	قسم مراقبة النوعية
1782719,939	409289,311	-	677036,885	58095,0155	341717,127	296581,6	قسم الإعلامية
2633213,163	573625,171	-	1018100,58	86500,3807	512396,028	442591,003	قسم الإدارة والمستخدمين
2631945,92	570524,494	-	1018100,58	87255,8425	513474	442591,003	قسم المحاسبة والمالية
881456,0938	192241,949	-	338518,442	29085,2808	171038,225	150572,197	مكتب الدراسات
110 055	31 006	3 619	25 452	755461,84	3593240,03	45 627	مجموع التكاليف
669,53	765,99	748,71	514,46			938,50	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات من المؤسسة

2 تقدير الطاقة العملية المتاحة لمجمعات الموارد: يتطلب كل مجمع تكلفة وجود مسبب لحدوث التكلفة داخل هذا المجمع، وبالتالي وجود طاقة محددة لكل مسبب تكلفة تؤثر في قياس وتسيير التكاليف داخل هذا المجمع، وفيما يلي مسببات التكلفة حسب كل قسم و ورشة.

#### الجدول رقم (04): مسببات التكلفة

مجمع الموارد	الأقسام / الورشات	مجمع الموارد	الأقسام / الورشات
عدد ساعات الصيانة	قسم الصيانة	ساعات عمل الآلات	قسم الإنتاج
عدد ساعات اليد العاملة	قسم التسويق	ساعات عمل الآلات	قسم المواد الأولية
عدد ساعات اليد العاملة	قسم التموين	ساعات عمل الآلات	ورشة الاستغلال والتكسير
عدد ساعات اليد العاملة	قسم مراقبة النوعية	ساعات عمل الآلات	ورشة طحن الموارد
عدد ساعات اليد العاملة	قسم الإعلامية	ساعات عمل الآلات	ورشة الطهي
عدد ساعات اليد العاملة	قسم الإدارة والمستخدمين	ساعات عمل الآلات	ورشة النفايات
عدد ساعات اليد العاملة	قسم المحاسبة والمالية	ساعات عمل الآلات	ورشة الإرسال
عدد ساعات اليد العاملة	مكتب الدراسات	ساعات عمل الآلات	ورشة المشتريات

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات من المؤسسة

بعد تحديد مسببات التكلفة والتي تمثلت في عدد ساعات الآلات بالنسبة للأقسام و الورشات التي تعتمد على الآلات بشكل رئيسي في سير نشاطها، بالإضافة إلى عدد ساعات اليد العاملة كمسبب تكلفة خاصة في أقسام الإدارة التي تعتمد على العمال بالدرجة الأولى، نقوم في هذه المرحلة بتقدير الطاقة الإنتاجية لكل قسم و ورشة داخل المؤسسة محل الدراسة، والجدول الموالي يوضح الطاقة العملية للموارد المتاحة:

الجدول رقم (05): الطاقة الإنتاجية للموارد

الأقسام / الورشات	الطاقة الإنتاجية	الطاقة الحقيقية
قسم الإنتاج	08 ساعات في اليوم	06.30 ساعة في اليوم
قسم المواد الأولية	08 ساعات في اليوم	06.30 ساعة في اليوم
ورشة الاستغلال والتكسير	08 ساعات في اليوم	06.30 ساعة في اليوم
ورشة طحن الموارد	08 ساعات في اليوم	06.30 ساعة في اليوم
ورشة الطهي	08 ساعات في اليوم	06.30 ساعة في اليوم
ورشة النفعيات	08 ساعات في اليوم	06.30 ساعة في اليوم
ورشة الإرسال	08 ساعات في اليوم	06.30 ساعة في اليوم
ورشة المشتريات	08 ساعات في اليوم	06.30 ساعة في اليوم
قسم الصيانة	08 ساعات في اليوم	6.40 ساعة في اليوم
قسم التسويق	08 ساعات في اليوم	6.40 ساعة في اليوم
قسم التموين	08 ساعات في اليوم	6.40 ساعة في اليوم
قسم مراقبة النوعية	08 ساعات في اليوم	6.40 ساعة في اليوم
قسم الإعلامية	08 ساعات في اليوم	6.40 ساعة في اليوم
قسم الإدارة والمستخدمين	08 ساعات في اليوم	6.40 ساعة في اليوم
قسم المحاسبة والمالية	08 ساعات في اليوم	6.40 ساعة في اليوم
مكتب الدراسات	08 ساعات في اليوم	6.40 ساعة في اليوم

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات من المؤسسة

4.2 حساب تكلفة الوحدة لكل مجموعة من الموارد: يتم تحديد تكلفة الوحدة لكل مجموعة من الموارد عن طريق قسمة التكاليف الإجمالية لمجموع الموارد التي تم تحديدها في الخطوة الثانية على الطاقة

العملية المستخدمة في صورة الطاقة الزمنية لمجموعة الموارد والتي يتم قياسها بوحدة الزمن والمحددة في المرحلة السابقة (الخطوة الثالثة) وبالتالي فإن معادلة تكلفة الوحدة تحسب كما يلي:

$$\text{معدل تكلفة الوحدة} = \frac{\text{إجمالي تكاليف الموارد المتاحة}}{\text{الطاقة المناسبة للموارد}}$$

الجدول رقم (06): معدل التكلفة المباشرة للوحدة لكل قسم

الأقسام / الورشات	التكاليف المباشرة (دج)	الطاقة المناسبة للموارد (الوحدة: دقيقة شهريا)	معدل تكلفة الوحدة شهر ديسمبر 2019 (دج)
قسم الإنتاج	4301462,84	8580	501,3359953
قسم المواد الأولية	1121520,72	8580	130,7133706
ورشة الاستغلال والتكسير	4765780,68	8580	555,4522937
ورشة طحن الموارد	7476812,55	8580	871,4233741
ورشة الطهي	8689360,96	8580	1012,746033
ورشة الانفجيات	5456022,71	8580	635,9000828
ورشة الإرسال	1364521,02	8580	159,0350839
ورشة المشتريات	670528,842	8580	78,15021469
قسم الصيانة	1119415,84	8800	127,2063455
قسم التسويق	167906,804	8800	19,08031864
قسم التموين	1803599,84	8800	204,9545273
قسم مراقبة النوعية	904098,354	8800	102,7384493
قسم الإعلامية	1803599,84	8800	204,9545273
قسم الإدارة والمستخدمين	2703101,32	8800	307,1706045
قسم المحاسبة والمالية	2708196,59	8800	307,7496125
مكتب الدراسات	904098,354	8800	102,7384493

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجدولين رقم (02 و 05)

الجدول رقم (07): معدل التكلفة الغير مباشرة للوحدة لكل قسم

معدل تكلفة الوحدة شهر ديسمبر 2019 (دج)	الطاقة المناسبة للموارد (الوحدة: دقيقة شهريا)	التكاليف الغير مباشرة (دج)	الأقسام / الورشات
2262,348266	8580	19410948,12	قسم الإنتاج
647,8557981	8580	5558602,748	قسم المواد الأولية
1372,686558	8580	11777650,67	ورشة الاستغلال والتكسير
1778,276066	8580	15257608,65	ورشة طحن الموارد
2077,438303	8580	17824420,64	ورشة الطهي
1320,84401	8580	11332841,61	ورشة النفايات
571,4686455	8580	4903200,978	ورشة الإرسال
449,4798473	8580	3856537,09	ورشة المشتريات
931,8141502	8800	8199964,522	قسم الصيانة
165,270238	8800	1454378,094	قسم التسويق
199,4106648	8800	1754813,85	قسم التمويل
100,4546984	8800	884001,3458	قسم مراقبة النوعية
202,5818113	8800	1782719,939	قسم الإعلامية
299,2287685	8800	2633213,163	قسم الإدارة والمستخدمين
299,0847636	8800	2631945,92	قسم المحاسبة والمالية
100,1654652	8800	881456,0938	مكتب الدراسات

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجدولين رقم (03 و 05)

5.2 تحديد معادلة الوقت: نقوم من خلال هذه المرحلة بتحديد الوقت المطلوب لكل نشاط على أساس مسيبات الوقت المختلفة بالاعتماد على معادلة الوقت التي تأخذ الصيغة الرياضية التالية:

$$T_{JK} = \beta_0 + \beta_1 x_1 + \beta_2 x_2 + \beta_3 x_3 + \dots + \beta_N x_N$$



$T_{JK}$ : الوقت المطلوب لإنتاج المنتج k (الاسمنت) في النشاط j.

$\beta_0$ : الوقت المعياري لأداء النشاط؛  $\beta_1$  و  $\beta_2$  نفرض أنه يساوي  $\beta_0$ .

$X_1$ : ليكن يساوي الدقيقة الواحدة من التكاليف المباشرة.

$X_2$ : ليكن يساوي الدقيقة الواحدة من التكاليف الغير مباشرة؛ N : عدد مسببات الوقت.

- معادلة الوقت لقسم الإنتاج:

$$T_{JK} = 390 + 390 (501,3359953) + 390 (2262,348266) = 1078226,9 \text{ DA}$$

- معادلة الوقت لقسم الموارد الأولية:

$$T_{JK} = 390 + 390 (130,7133706) + 390 (647,8557981) = 304031,98 \text{ DA}$$

- معادلة الوقت لورشة الاستغلال والتكسير:

$$T_{JK} = 390 + 390 (555,4522937) + 390 (1372,686558) = 752364,15 \text{ DA}$$

- معادلة الوقت لورشة طحن الموارد:

$$T_{JK} = 390 + 390 (871,4233741) + 390 (1778,276066) = 1033772,8 \text{ DA}$$

- معادلة الوقت لورشة الطهي:

$$T_{JK} = 390 + 390 (1012,746033) + 390 (2077,438303) = 1205561,9 \text{ DA}$$

- معادلة الوقت لورشة النفيعات:

$$T_{JK} = 390 + 390 (635,9000828) + 390 (1320,84401) = 763520,2 \text{ DA}$$

- معادلة الوقت لورشة الإرسال:

$$T_{JK} = 390 + 390 (159,0350839) + 390 (571,4686455) = 285286,45 \text{ DA}$$

- معادلة الوقت لورشة المشتريات:

$$T_{JK} = 390 + 390 (78,15021469) + 390 (449,4798473) = 206165,72 \text{ DA}$$

- معادلة الوقت لقسم الصيانة:

$$T_{JK} = 400 + 400 (127,2063455) + 400 (931,8141502) = 424008,2 \text{ DA}$$

- معادلة الوقت لقسم التسويق:

$$T_{JK} = 400 + 400 (19,08031864) + 400 (165,270238) = 74140,223 \text{ DA}$$

- معادلة الوقت لقسم التموين:

$$T_{JK} = 400 + 400 (204,9545273) + 400 (199,4106648) = 162146,08 \text{ DA}$$

- معادلة الوقت لقسم مر اقبة النوعية:

$$T_{JK} = 400 + 400 (102,7384493) + 400 (100,4546984) = 81677,259 \text{ DA}$$

- معادلة الوقت لقسم الإعلامية:

$$T_{JK} = 400 + 400 (204,9545273) + 400 (202,5818113) = 163414,54 \text{ DA}$$

- معادلة الوقت لقسم الإدارة والمستخدمين:

$$T_{JK} = 400 + 400 (307,1706045) + 400 (299,2287685) = 242959,75 \text{ DA}$$

- معادلة الوقت لقسم المحاسبة والمالية:

$$T_{JK} = 400 + 400 (307,7496125) + 400 (299,0847636) = 243133,75 \text{ DA}$$

- معادلة الوقت لقسم مكتب الدراسات:

$$T_{JK} = 400 + 400 (102,7384493) + 400 (100,1654652) = 81561,566 \text{ DA}$$

6.2 تحديد إجمالي تكلفة أداء النشاط: نقوم في هذه المرحلة بحساب التكلفة الإجمالية للمنتج النهائي "

كيس الاسمنت" من خلال المعادلة التالية:

$$\text{The Cost For Each Activity} = T_{JK} \times C_i$$

➤  $T_{JK}$ : الوقت المطلوب لإنتاج المنتج k (الاسمنت) في النشاط j.

➤  $C_i$ : تكلفة كل وحدة زمن (دقيقة) الخاصة بمجموعة الموارد i.

بالتعويض على بيانات المؤسسة محل الدراسة من خلال تحويل التكلفة اليومية لمعادلات الوقت

إلى تكلفة الدقيقة الواحدة وإعادة ضرب الحاصل في الوقت المطلوب لإنجاز النشاط سنحصل على نفس نتائج معادلات الوقت فمثلا:

تكلفة الهدف لقسم الإنتاج =  $390 \times 2764,6843 = 1078226,9$  دج وهي مساوية لمعادلة الوقت لنفس القسم.

ومنه فإن حساب إجمالي تكلفة أداء النشاط كهدف للتكلفة يكون عن طريق تجميع تكاليف

كافة الأحداث المكونة لأداء هذا النشاط من خلال الصيغة الرياضية التالية:

$$TOC = \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m \sum_{k=1}^i T_{jk} C_i$$

$$TOC = 1078226,9 + 304031,98 + 752364,15 + 1033772,8 + 1205561,9 + 763520,2 + 285286,45 + 206165,72 + 424008,2 + 74140,223 + 162146,08 + 81677,259 + 163414,54 + 242959,75 + 243133,75 + 81561,566 = 7101971,4 \text{ DA}$$

ومنه إجمالي تكاليف إنتاج المنتج هي 7101971,4 دج في اليوم الواحد.

#### 4. نتائج الدراسة ومناقشتها:

1.4. بالنسبة لتحديد المجمعات المختلفة للموارد التي تستنفذ التكلفة: نلاحظ أن أغلب الموارد المستنفذة للتكلفة في المؤسسة محل الدراسة تتمثل في الآلات والعمال بالدرجة الأولى، كما لا ننسى وجود بعض الموارد الثانوية من التجهيزات المكتبية، الحواسيب البرمجيات... الخ، ولكن لم نأخذها بعين الاعتبار كمورد رئيسي مستنفذ للتكلفة.

2.4. بالنسبة لتقدير التكاليف المباشرة والغير مباشرة: نلاحظ أنه من خلال فصلنا للتكاليف الإجمالية إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة نلاحظ أن التكاليف الغير مباشرة في مؤسسة الاسمنت تأخذ الحصة الأكبر بقيمة 110 055 669,53 دج مقارنة بالتكاليف المباشرة التي تبلغ قيمة 45968722,62 دج، كما نلاحظ بأن المؤسسة محل الدراسة لا تعتمد على الساعات من اليد العاملة المباشرة وبالتالي لا يمكن تجزئة ح/ 63 إلى تكاليف مباشرة.

3.4. بالنسبة لتقدير الطاقة الفعلية المتاحة لمجمعات الموارد: نلاحظ أن متوسط ساعات العمل الفعلية في اليوم هو 06,35 ساعة أي ما يناسب %79,375 من الطاقة النظرية المحددة بـ 08 ساعات وهذا راجع لأمر شخصية للعمال كوقت الاستراحة من الساعة 12:00 إلى 13:00 بالإضافة إلى المغادرة عادة قبل نهاية الدوام بـ 15 دقيقة من أجل تسجيل الحضور، مع احتساب بعض التأخيرات، تجهيز وتسخين الآلات، مع العلم أن ساعات الدوام تبدأ من 08:00 صباحا إلى 16:00 مساء كل أيام الأسبوع ما عدا يومي الجمعة والسبت، ومنه فعدد أيام العمل الأسبوعي هي 05 أيام.

4.4. بالنسبة لمعادلات الوقت: فإنها تعبر عن مقدار الوقت اللازم لكل نشاط من الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة محل الدراسة والتي تشكل مع بعضها البعض عملية إنتاج منتج الاسمنت، حيث يختلف مقدار الوقت من قسم لآخر ومن ورشة لأخرى فمثلا في قسم الإنتاج تبلغ التكاليف فيه حسب نظام TD ABC ما قيمته 1 078 226,9 دج وهي تكلفة اليوم الواحد، أما تكاليف قسم المحاسبة والمالية فتقدر بـ 243 133,75 دج في اليوم الواحد، ويعكس هذا التفاوت في قيمة التكاليف بين الأقسام و الورشات أثر الاختلافات في خصائص النشاط على مقدار الموارد المستهلكة وفقا لمحركات الوقت.

## 5. خاتمة:

من خلال هذه الدراسة نلاحظ بأن نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت ظهر لمعالجة القصور في أنظمة المحاسبة عن التكاليف التقليدية، بحيث يستدعي تطبيقه المرور بستة مراحل والتي قمنا بإسقاطها على مؤسسة الاسمنت تبسة محل الدراسة.

## الاستنتاجات:

- نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD ABC هو نموذج حديث للمحاسبة عن التكاليف يقوم على الدقة والسرعة والسهولة يستخدم في قياس تكلفة المنتجات أو الخدمات، كما يسمح بالتخصيص الدقيق للتكاليف الغير مباشرة على مسببات التكلفة، وهذا ما يثبت لنا صحة الفرضية الأولى جزئيا فقط.

- لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD ABC لا بد من المرور على ست مراحل في كل مرحلة نعتد على نتائج المرحلة السابقة وهم تحديد المجموعات المختلفة من الموارد التي تؤدي الأنشطة، تقدير تكلفة كل مجموعة من الموارد والطاقة الفعلية لمجموعات الموارد، حساب تكلفة الوحدة لكل مجمع موارد، تحديد معادلة الوقت وحساب التكاليف الإجمالية للنشاط، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية جزئيا فقط.

- ساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD ABC في تغطية نقائص نظم التكاليف التقليدية المتمثلة أساسا في الجهد والتكلفة وتعقيد أساليبها بالإضافة إلى عدم الدقة في قياس التكاليف، ولهذا فنظام TD ABC استجاب لمتطلبات واحتياجات بيئة الأعمال الحديثة وسده للنقص الذي يشوب النظم التقليدية، ومنه صحة الفرضية الثالثة.

- إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في مؤسسة الاسمنت تبسة أدى إلى زيادة دقة قياس التكلفة وفق التوجهات الحديثة، بالإضافة إلى سهولته وانخفاض تكلفته مقارنة بالنظام المطبق حاليا، ومنه صحة الفرضية الرابعة.

## الاقتراحات:

- ضرورة الاهتمام أدوات محاسبة التسيير الحديثة بصفة عامة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت بصفة خاصة من قبل الجامعات ومعاهد التكوين.

- توعية المؤسسات بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت نظرا لأهميته وفوائده خاصة في ظل المتغيرات البيئية السريعة التي تزداد تعقيدا.

- ضرورة تبني نظام TD ABC من قبل مؤسسة الاسمنت تبسة في إطار تحديث وتغيير أنظمتها المحاسبية بما يتماشى والتطورات.

## 6. قائمة المراجع:

## Bibliographie

(s.d.). Consulté le 04 24, 2022, sur www.sct.dz .

Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2007). Time-Driven Activity-Based Costing (éd. No ed). USA: Harvard Business Review Press.

Larbi, G. M. (2021). Activity Based – Costing System Through three generation ABC-TD ABC- PF ABC. *Businesses Sciences Reviw ((Special Issue))*, p. 93.

أحمد السيد علي مجاهد، و ياسر زكريا الشافعي. (2019). استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت لتحسين قياس أداء تكلفة الخدمة الصحية - دراسة ميدانية. (07)، صفحة 15.

زويبة مخلخل. (2020). تخفيض تكاليف الإنتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) دراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة. *مجلة المال والأعمال* ، 03 (04)، صفحة 125.

سعاد معاليم. (2020). المتطلبات الأساسية لتبني وتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) دراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة. *مجلة اقتصاد المال والأعمال* ، 03 (04)، صفحة 125.

فتيحة بوحروود، حمزة هرياجي، و ياسمينه سالم. (2020). تحسين كفاءة مراقبة التسيير وفق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة (ABC) بالتطبيق على ملبنة التل مزلق بولاية سطيف. *مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة* ، 05 (01)، صفحة 88.

مجيد نبو، و أمحمد بن الدين. (2020). استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) للرقابة على التكاليف في القطاع المصرفي - دراسة تطبيقية بنك التنمية المحلية BDL وكالة أدرار. *مجلة البشائر الاقتصادية* ، 06 (01)، صفحة 234.

محمد الحسن علي فايع. (دون سنة). نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) وأثره على الربح- دراسة على الشركات السعودية. *مجلة الاستراتيجية والتنمية* ، 07 (13)، صفحة 152.

محمد عبد الله أبو رحمة، و خالد يوسف حماد. (2019). أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) على القرارات المالية دراسة حالة الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا. *مجلة اقتصاد المال والأعمال* ، 03 (02)، صفحة 214.

واقع استخدام بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الاقتصادية

-دراسة حالة مؤسسة Samsung-

The reality of using the balanced scorecard in economic institutions

-Samsung Corporation Case Study-

بوفنارة هاجر<sup>1</sup>، أزواو أحمد رامي<sup>2</sup>، بعلة آية<sup>3</sup>

Boufenara Hadjer<sup>1</sup>, Azouaou Ahmed rami<sup>2</sup>, Baalla Aya<sup>3</sup>

<sup>1</sup> جامعة محمد بوضياف-المسيلة، الجزائر، boufenara.hadjer@univ-msila.dz

<sup>2</sup> جامعة محمد بوضياف-المسيلة، الجزائر، Azouaou.ahmedrami@univ-msila.dz

<sup>3</sup> جامعة محمد بوضياف-المسيلة، الجزائر، aya.ba0528@gmail.com

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة واقع استخدام بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الاقتصادية ولتحقيق ذلك تم استخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري، أما الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن هدف بطاقة الأداء المتوازن هو دمج المحاور

الأربعة لتحسين أداء المؤسسة.

كلمات مفتاحية: بطاقة الأداء المتوازن، المؤسسة الاقتصادية، محاسبة التسيير، أداء المؤسسة.

تصنيف JEL: M10، L25، M10، L10.

#### Abstract:

This study aimed to know the reality of using the balanced scorecard in economic institutions, and to achieve this the descriptive approach was used in the theoretical aspect, while the practical aspect relied on the case study approach.

The study reached a set of results, the most important of which are: The goal of the balanced scorecard is to integrate the four axes to improve the performance of the institution.

**Keywords:** the balanced scorecard, the economic institution, management accounting, the performance of the institution.

**Jel Classification Codes :** M10 , L25 ,L10.

## 1. مقدمة:

إن التطور الاقتصادي الذي يشهده العالم من خلال ظهور مؤسسات عملاقة واشتداد المنافسة بين هذه المؤسسات جعل من الضروري الاعتماد على أدوات حديثة تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها وتعزيز استراتيجيتها، إذ تكتسب هذه الأدوات أهميتها من خلال تعدد أنشطة المؤسسة وصعوبة التحكم فيها مما يجعل هذه الأخيرة عرضة إلى الزوال إذا ما لم تتحكم جيدا في أنشطتها.

من بين الأدوات التي من الضروري الاعتماد عليها من قبل المؤسسة هي بطاقة الأداء المتوازن، إذ تبين الأهداف المراد تحقيقها لتعزيز المنافسة وفق استراتيجية المؤسسة.

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما واقع استخدام بطاقة الأداء المتوازن في مؤسسة سامسونج؟

## الأسئلة الفرعية

على ضوء الإشكالية السابقة: يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود ببطاقة الأداء المتوازن؟ فيما تتمثل أهميتها؟
- ما هي مزايا ومعوقات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن؟
- ما مستوى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بمحاورها (أبعادها) الأربعة في مؤسسة سامسونج؟

## فرضيات الدراسة

من خلال الأسئلة الفرعية السابقة الذكر؛ يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- تعتبر بطاقة الأداء المتوازن نموذج يترجم الرؤية الاستراتيجية إلى أهداف ومقاييس محددة؛
- بالرغم من مزايا بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة، إلا أنه توجد عقبات تحد من إمكانية تطبيقها؛
- تطبق مؤسسة سامسونج بطاقة الأداء المتوازن بمحاورها (أبعادها) الأربعة.

## أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف نذكرها فيما يلي:

- إعطاء إطار مفاهيمي لبطاقة الأداء المتوازن؛
- تسليط الضوء على تحديات نجاح بطاقة الأداء المتوازن؛

- الوقوف على مستوى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بمحاورها (أبعادها) الأربعة في مؤسسة سامسونج.

### منهج الدراسة

تماشيا مع طبيعة وأهداف الدراسة، وقصد الامام بمختلف جوانبها تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري للدراسة من خلال الاعتماد على الكتب والمقالات ورسائل الماجستير التي تناولت موضوع الدراسة، أما في الجانب التطبيقي من الدراسة استخدمنا منهج دراسة الحالة.

### 2. مفهوم بطاقة الأداء المتوازن

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن من أهم الطرق الحديثة في تقييم الأداء الشامل، لذا سنستعرض في هذا المحور بطاقة الأداء المتوازن من حيث ميلاد الطريقة، تعريفها، ثم أهميتها وأهدافها.

#### 1.2 ميلاد طريقة بطاقة الأداء المتوازن

كان أول ظهور لبطاقة الأداء المتوازن سنة 1990 بأمريكا الشمالية على يد الأستاذ المستشار R. Kaplan والمستشار المؤسس لوحدة البحث D. Norton. KPMG. وذلك بعد دراسة دامت عاما كاملا على اثني عشرة مؤسسة في كل من كندا والولايات المتحدة الأمريكية، من أجل تقييم أدائها. وخلال الدراسة لاحظ الباحثان أن المسيرين لا يفضلون أسلوبا معيناً في التقييم على حساب الآخر، بل يبحثون عن تقييم يوازن بين التقييم المالي والتقييم العملي، وهذا سمح بإيجاد مؤشر أداء شامل يعطي للمسيرين نظرة سريعة وكاملة حول نشاط المؤسسة. (يحياوي و لدرع، 2011، صفحة 78)

لا تعد بطاقة الأداء المتوازن عملية تجديد مطلق في أساليب تقييم الأداء، بل تعود جذور فكرة هذه الطريقة إلى سنوات الخمسينات، أين قام M.A. Simon ومجموعة من الباحثين بدراسة كيفية استعمال المعلومة المحاسبية، وتوصلوا إلى أن المسير لا يستند في بناء نظام معلوماته على النظام المحاسبي فحسب، بل هناك مجموعة متنوعة من الأنظمة يستقي منها معلوماته، بالإضافة إلى استخدامه للمؤشرات المادية كوسيلة للمتابعة اليومية للإنتاج، وعلى ضوء ذلك تم اقتراح ترتيب محتوى التقارير في أربع مجموعات أساسية تضم المعطيات: (يحياوي و لدرع، 2011، صفحة 78)

- التقنية حول العمليات.

- حول مستوى بعض الحسابات (كالمخزون والنقديات).



- الضرورية للمقارنة سواء مع مؤسسات مماثلة، أو بالنسبة للأهداف أو بالنسبة للفترات السابقة.
- المرجعية.

لقد قدمت بطاقة الأداء المتوازن في البداية كوسيلة لتقييم الاستراتيجية والأداء، ثم تحولت فيما بعد إلى نظام للتسيير تسمح بنشر الاستراتيجية، تحديد الأهداف العملية لكل فرد في المؤسسة، توجيه سلوكياتهم وتساعد على القيادة. (يحياوي و لدرع، 2011، صفحة 78)

## 2.2 تعريف بطاقة الأداء المتوازن

قدمت لبطاقة الأداء المتوازن مجموعة من التعاريف نذكر منها:

-عرف كل من Norton و Kaplan بطاقة الأداء المتوازن على أنها: "أسلوب إداري يترجم رؤية واستراتيجية التنظيم إلى مجموعة مقاييس تغطي الأداء الشامل للمؤسسة، وتوفر إطارا لقياس وإدارة الاستراتيجية، من خلال أربعة أبعاد: بعد مالي، بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية، بعد التعلم والنمو". (لواج و لطرش، 2017، صفحة 77)

-كما عرفتها Sabine Séparai و Claude Alazard على أنها: "مجموعة مؤشرات في لوحة القيادة توفر إطارا شاملا للمديرين لترجمة مشروع مستقبلي إلى مؤشرات أداء، حيث تختص هذه الأخيرة بالجوانب المالية، العملاء، العمليات الداخلية، وجانب التعلم والنمو". (لواج و لطرش، 2017، صفحة 77)

-عرفها Ralph F أنها: "أداة إدارية تزود المديرين التنفيذيين بمجموعة شاملة من المقاييس لتقييم مدى تقدم المؤسسة نحو تحقيق أهدافها الاستراتيجية". (Ralph, 2007, p. 166)

## 3.2 أهمية بطاقة الأداء المتوازن

يمكن تلخيص أهمية بطاقة الأداء المتوازن فيما يلي: (الغالي و ادريس، 2007، الصفحات 131-

132)

- تعالج النقص الموجود في أنظمة الإدارة التقليدية بمعنى أنها تعالج عجز هذه الأنظمة عند ربط استراتيجية المؤسسة البعيدة المدى مع أفعالها ونشاطاتها القريبة المدى؛
- تمكن من تشخيص وتحديد بصورة عملية مجالات جديدة ينبغي أن تتميز بها المؤسسة لتحقيق أهداف المستهلك والمؤسسة؛

- مساعدة المؤسسات بالتركيز الكلي على ما ينبغي عمله لزيادة تقدم الأداء، وتعمل كمظلة للتوزيع المنفصل لبرامج المؤسسة، مثل الجودة، إعادة التصميم، وخدمة العميل؛
  - توضيح الرؤية وتحسن الأداء ووضع تسلسل للأهداف وتوفير التغذية العكسية للاستراتيجية وربط المكافآت بمعايير الأداء؛
  - التدخل المالي لأصحاب الأسهم في صياغة السياسة وربط الاستراتيجية بالنشاطات والمسؤولية الواضحة للأهداف والموارد وتعطي صورة متوازنة عن المؤسسة.
- 4.2 أهداف بطاقة الأداء المتوازن

يهدف استخدام بطاقة الأداء المتوازن إلى تحقيق عدة أهداف تتمثل فيما يلي: (بلاسكة، 2012، الصفحات 26-27)

- تهدف البطاقة للربط بين الرقابة التشغيلية على المدى القصير مع توازن الرؤية الاستراتيجية على المدى الطويل؛
- مراقبة العمليات اليومية وأثرها على التطورات المستقبلية؛
- التركيز على محاور التوازن الرباعي للأداء المؤسسي؛
- تهيئة الإطار العملي لترجمة الاستراتيجية إلى مفاهيم تنفيذية؛
- تطوير منهج تكاملي بين الاستراتيجية والعمليات؛
- تهيئة وتوضيح مسار الرؤية الاستراتيجية لكافة العاملين؛
- تهدف بطاقة الأداء المتوازن إلى جعل المؤسسات قادرة على متابعة ليس فقط النتائج الحالية، ولكن كذلك قيادة نمو الكفاءات والحصول على موارد غير ملموسة.

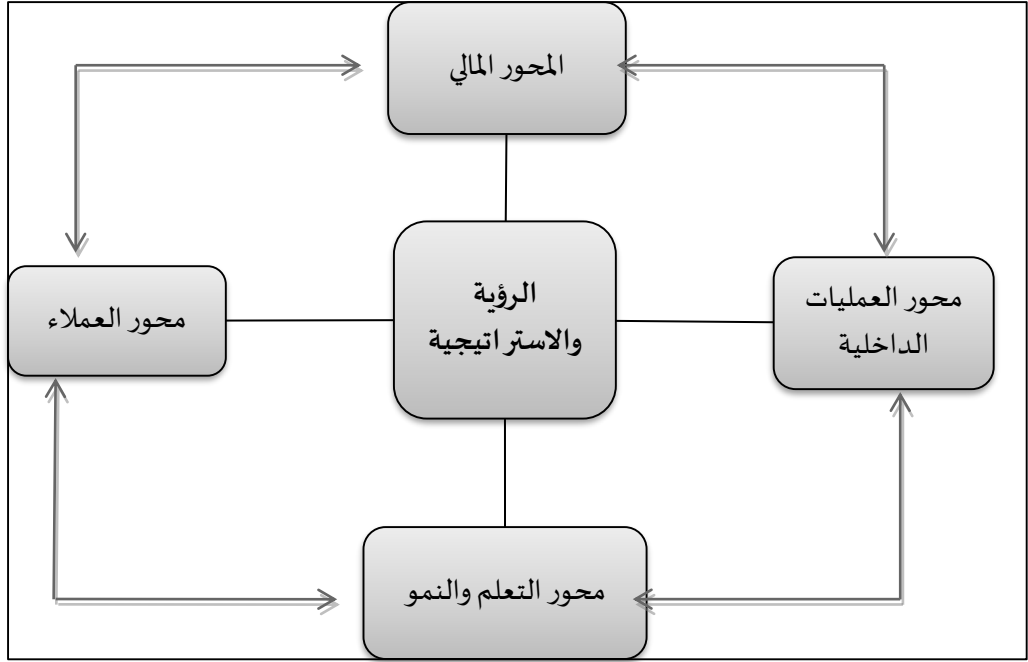
### 3. محاور ومكونات بطاقة الأداء المتوازن

سننتقل في هذا المحور إلى محاور ومكونات بطاقة الأداء المتوازن، وكذا مميزاتهما.

#### 1.3 محاور (أبعاد) بطاقة الأداء المتوازن

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن من الأدوات الحديثة في القيادة وهي تظهر في صورتها العامة من أربع محاور جوهرية، تتمثل في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): محاور بطاقة الأداء المتوازن



Source: (Chavan, 2009, p. 397)

من الشكل أعلاه، نلاحظ أن بطاقة الأداء المتوازن تعتمد على أربعة محاور رئيسية يقوم كل منها بقياس الأداء الكلي للمؤسسة وهي كما يلي: (مسري، 2015)

**المحور المالي:** يحوي أهدافا مالية بحتة، مثل العائد على الاستثمار، والقيمة الاقتصادية المضافة، وتكلفة المنتجات، الربحية، التدفق النقدي، وغيرها.

**محور العملاء:** ويعنى بجوانب تتعلق بجودة خدمة العملاء، والحصة السوقية، درجة الولاء، ورضا العملاء، مثل: تحقيق رغباتهم عن طريق تقديم منتجات وخدمات جديدة، أو من خلال تحسين الخدمة والاستجابة إلى شكاوى واحتياجات العملاء، وغيرها.

**محور العمليات الداخلية:** ويعنى بجوانب العمليات الداخلية، مثل تطوير أنظمة الأعمال الإدارية والتعاون بين الإدارات والأقسام المختلفة، واستخدام تقنية المعلومات، والمحافظة على مستوى الأداء

العالي للمؤسسة فيما تقوم به من عمليات مثل ابتكار عمليات جديدة في تصميم وتطوير المنتج، وغيرها ذات المهام المتعلقة بالعمليات الداخلية.

محور التعلم والنمو (الإبداع): يحدد القدرات التي يجب أن تنمو فيها المؤسسة لتحقيق عمليات داخلية عالية المستوى تخلق قيمة للعملاء والمساهمين.

### 2.3 مكونات بطاقة الأداء المتوازن

تتكون بطاقة الأداء المتوازن مما يلي: (عريوة، 2011، صفحة 72)

- الرؤية المستقبلية: والتي تبين إلى أين تتجه المؤسسة وما هي الهيئة المستقبلية التي ستكون عليها؛
- الاستراتيجية: وتتألف من مجمل الأفعال والإجراءات المهمة لتحقيق الأهداف أو خطط تحقيق الأهداف التي قامت المؤسسة بتحديدتها؛
- الأهداف: إن الهدف بيان عرض (معنى) الاستراتيجية وهو يبين كيفية القيام بتنفيذ الاستراتيجية المعتمدة ويعبر عنها بالمستويات المحددة والقابلة للقياس لتحقيق الاستراتيجية؛
- المقاييس: تعكس قياس أداء التقدم باتجاه الأهداف، ويفترض أن يكون المقياس ذو طابع كمي، وتوصل القياسات إلى الأعمال المطلوبة لتحقيق الأهداف فالمقاييس ما هي إلا تنبؤات عن الأداء المستقبلي وهذه المقاييس هي التي تدعم تحقيق الأهداف؛
- المستهدفات: والتي تمثل البيانات والتصورات الكمية لمقاييس الأداء في وقت ما في المستقبل؛
- ارتباطات السبب والنتيجة: والتي تعبر عن علاقات الأهداف إحداها بالآخر، ويتم في ظل هذه العلاقة تحديد مؤشر لقياس الهدف في ضوء المخرجات التي تمت كنتيجة للجهد المبذول في أداء العمل المسبب في حدوث هذه النتيجة.

### 3.3 مميزات بطاقة الأداء المتوازن

يقصد بمميزات الاستخدام العناصر التي تمنحها بطاقة الأداء المتوازن لمستعملها ولا تمنحه بقية

أدوات التقييم الأخرى، ويمكن إيجاز هذه المميزات فيما يلي: (الداعور، 2013، صفحة 112)

- يقدم النموذج إطارا شاملا لترجمة الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة إلى مجموعة متكاملة من المقاييس التي تنعكس في صورة مقاييس أداء استراتيجية للمؤسسة؛

- يعمل النموذج على إشباع العديد من الاحتياجات الإدارية، لأنه يتضمن في تقرير واحد عدة أجزاء من الاستراتيجية التنافسية للمؤسسة؛
- يتضمن النموذج عدة توازنات، منها: التوازن بين الأهداف طويلة الأجل والأهداف قصيرة الأجل، والتوازن بين المقاييس المالية وغير المالية، التوازن بين المقاييس الداخلية والمقاييس الخارجية؛
- يترجم النموذج رؤية المؤسسة واستراتيجياتها في مجموعة مترابطة ومتماسكة من مقاييس الأداء؛
- يمد النموذج الإدارة بصورة شاملة وواضحة عن عمليات المؤسسة؛
- تحسن الأنظمة التقليدية للرقابة والمحاسبة بإدخال الحقائق غير المالية.

#### 4. خطوات بناء بطاقة الأداء المتوازن ومعيقاتها

سننطلق في هذا المحور إلى خطوات بناء بطاقة الأداء المتوازن، وكذا المقومات اللازمة لنجاح تطبيقها، ومن ثم المعوقات المرافقة لتطبيق النموذج.

#### 1.4 خطوات بناء بطاقة الأداء المتوازن

تنوعت آراء الباحثين حول الخطوات المنهجية اللازمة لتصميم وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، سنعرض أهم الخطوات المتفق عليها، والمتمثلة في الشكل التالي:

الشكل رقم (02): خطوات بناء بطاقة الأداء المتوازن



المصدر: (بلاسكة، 2012، صفحة 41)

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن، بناء بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة يتطلب سبع خطوات:

(العمرى، 2009، صفحة 27)

الخطوة الأولى (رؤية المنظمة): ويسبقها إعلام جميع العاملين بالأهداف الرئيسية التي يجب تنفيذها،

حتى تنجح الاستراتيجية، ونشر وغرس مفاهيم بطاقة الأداء المتوازن وطريقة تطبيقها.

الخطوة الثانية (تحديد الاستراتيجيات): ويسبقها تدريب القادة على استخدام بطاقة الأداء المتوازن في

التخطيط والتقييم ومتابعة الأداء للعمل.

الخطوة الثالثة (تحديد العناصر الحرجة في النجاح): ويسبقها مد العاملين بالعديد من القواعد

المشتركة للسلوك وتدعيم وتوضيح معايير السلوك.

الخطوة الرابعة (تحديد القياسات): ويسبقها تدعيم ثقافة مشتركة للمؤسسة لمجالات قياس الأداء

وأدواته ووسائله وأساليبه.

الخطوة الخامسة (تحديد وتطوير خطة العمل): ويسبقها تحفيز العاملين وخلق الدافعية على العمل،

وتحفيز العاملين على التعلم والابتكار في العمل، وتنمية روح الولاء والانتماء للمؤسسة.

الخطوة السادسة (تحديد الأفعال التنفيذية): ويسبقها مساعدة الأفراد على التكيف مع الظروف

البيئية الخارجية والداخلية للمؤسسة، ومساعدة العاملين في تحديد العملاء وقطاعات السوق، ثم يتم

تحديد مؤشرات الأداء لهذا الجانب والتي يمكن أن تتضمن: خدمة العملاء، حصة المؤسسة من السوق.

الخطوة السابعة (المتابعة والتقييم): ويتم فيها الربط بين مراحل التطبيق نشر الثقافة المؤسسية،

والتغذية المرتدة بعد قياس مدى الوصول إلى نتائج في ضوء الأهداف الموضوعية.

#### 2.4 مقومات نجاح بطاقة الأداء المتوازن

إن نجاح بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة يتطلب عدة مقومات وتمثل هذه المقومات فيما يلي:

- دعم الإدارة العليا: بحيث يعتبر دعم الإدارة العليا ضروريا لتبني بطاقة الأداء المتوازن ونجاحها،

فبدون هذا الدعم لا يمكن تنفيذ واستخدام البرامج المرتبطة بالقياس بشكل كافي وصحيح، وذلك من

أجل مساعدة الإدارة الوسطى في تحديد الأولويات للقرارات والتحفيز لإنجازها، وهو ما يساعد في الالتزام

والفهم الجيد للاستراتيجية. (الغالي و ادريس، 2009، صفحة 35)

- الحوافز المادية والمعنوية: ينبغي التركيز على منح الحوافز المادية والمعنوية لكل من يساهم في تعميم النظام أو تطبيقه، وهذا يعتبر دافعا قويا للمسؤولين على تطبيق النظام. (الغالي و ادريس، 2009، صفحة 36)

- تكوين فريق العمل: إن الفريق يعتبر مهما وأساسيا للنجاح في بيئة الأعمال المعاصرة، بحيث يكون هذا الفريق يشمل المنظمة ككل، في هذه الحالة فالفريق يتقاسم المعارف، العمل، الأفكار، الضغط...وبالتالي فإن النجاح أو الإخفاق يتقاسمها الفريق أيضا بجميع أعضائه. (جودة، 2008، صفحة 280)

- فعالية الاتصال: ليست كل الاتصالات التي تجري داخل المؤسسة وخارجها فعالة، فحتى تصل الرسالة إلى المرسل إليه ويفهم مضمونها كما قصد المرسل ينبغي أن تركز الإدارة على عملية الاتصال بالشكل السليم، إن النظام الجيد يحتاج إلى عقد اجتماعات وإجراء اتصالات ومناقشات بين العاملين وذلك لإقرار خطة العمل والمحاور الرئيسية للمقاييس التي ينبغي التركيز عليها. (الغالي و ادريس، 2009، صفحة 38)

- إدارة التغيير: تتطلب عملية تطبيق النظام إجراء عدة تغييرات في المؤسسة، سواء أكان ذلك التغيير متعلقا بالثقافة أم بالأنظمة أم بالأفراد، إن تغيير البيئة مستمر ومتواصل، وكذلك متطلبات العملاء، وبالتالي فإنه على المؤسسة أن تجري التغييرات المطلوبة حتى تتمكن من مواكبة هذه التغييرات. (جودة، 2008، صفحة 280)

### 3.4 معيقات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

بالرغم من المزايا التي تقدمها بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسات إلا أنها تواجه معيقات في تطبيقها وتمثل هذه المعيقات فيما يلي: (النعيمي، 2009) (دودين، 2009)

- إن معظم المقاييس المستخدمة قديمة ولا تواكب التغييرات التي طرأت على علم الأعمال، فتقريبا جميع المقاييس المالية قديمة ومتخلفة عن التطور؛

- لا تأخذ هذه المقاييس في الاعتبار العوامل الخارجية التي يمكن أن يكون لها تأثير كبير على نجاح المؤسسة؛

- نقص الموظفين المؤهلين القادرين على التعامل مع نظام بطاقة الأداء المتوازن، مما يؤدي لنهاية مقاومة تطبيق هذا النظام، وتتكون لدى الموظفين اتجاهات سلبية لها، وخاصة أنهم لا يدركون الأهداف الموضحة لها؛

- عدم وجود مقاييس لبعض متغيرات الأداء، حيث أن وجود هذه المقاييس مهم لوضع الاستراتيجيات موضع التنفيذ، وبالتالي فإن عدم وجود مقاييس لقياس متغير ما يؤدي إلى عدم قدرة الإدارة على توجيه أداؤها.

#### 5. أهمية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في مؤسسة سامسونج

سننتظر في هذا المحور إلى تعريف مؤسسة سامسونج، وكذا محاور (أبعاد\ منظور) بطاقة الأداء

المتوازن وأهدافها.

#### 1.5 تعريف مؤسسة سامسونج

يتم فيما عرض البطاقة التقنية لمؤسسة سامسونج من خلال النقاط التالية:

#### الجدول رقم(01): بطاقة تقنية لمؤسسة سامسونج

المؤسسة	البيانات
<b>سامسونج (Samsung)</b>	
معنى الاسم أو العلامة	تعني الكلمة بالكورية "النجوم الثلاثة"، تمثل كلمة "ثلاثة" شيئا "كبيرا ومتعددا وقويا" بينما "النجوم" تعني الأبدية، مثل النجوم في السماء، كانت هذه هي لبنة الأساس للمؤسسة التي انطلقت منها مختلف أنشطتها
النشأة	تأسست عام 1938، من طرف لي بيونج شول
الموقع	مدينة سيول (كوريا الجنوبية)
الرؤية	إلهام العالم وبناء المستقبل
الرسالة	الابداع والشراكة والموهبة
القيم	استغلال كامل الطاقة لأجل: التميز، التغيير، النزاهة، نشر الرفاهية
الموقع الالكتروني	<a href="http://www.samsung.com">www.samsung.com</a>
	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على موقع مؤسسة سامسونج



## 2.5 محاور (أبعاد\ منظور) بطاقة الأداء المتوازن وأهدافها في مؤسسة سامسونج

### 1.2.5 المنظور المالي

يهم المنظور المالي للمؤسسة بتطلعات المساهمين حول كفاءة وفعالية استخدام المؤسسة لمواردها، ويهدف المنظور المالي من بطاقة الأداء المتوازن الخاصة بالمؤسسة إلى تعظيم العائد للمساهمين، وتمثلت أهداف المنظور المالي فيما يلي: (Samsung, 2014, pp. 2-3)

#### تعظيم العائد للمساهمين

تعمل المؤسسة على متابعة الزيادة في العائد على الاستثمار للمساهمين وذلك بتعظيم الأرباح من خلال إدارة سليمة وشفافة، وستفي الشركة بمسؤوليتها اتجاه المساهمين والجهات المهتمة بها من خلال الإفصاح الجيد عن المعلومات المالية وفي الوقت المناسب، كما أن الشركة تقبل الالتماسات والاقتراحات المقدمة من طرف المساهمين عند الزيادة في قيمة المساهم، تعمل المؤسسة على التحسين من إنتاجيتها وتنمية إيراداتها.

#### تعظيم نتيجة الأرباح بواسطة تقوية المنافسة

أصبحت منتوجات المؤسسة معرفة على غرار الهواتف النقالة، الشاشات، الكاميرات، الثلاجات وغيرها من المنتجات، كل هذا من خلال تطوير وتوسيع ريادة السوق، بحيث في سنة 2013 حققت المؤسسة مبيعات قياسية قدرت ب 229 ترليون وون كوري، بزيادة نسبتها 14% من السنة الماضية، كما ارتفع كلا من الربح التشغيلي والربح الصافي بنسبة 27% و28% خلال العام إلى 37 ترليون و30 ترليون وون كوري

#### تطوير المزايا التنافسية الرئيسية

تركز المؤسسة جهودها في تطوير المزايا التنافسية على غرار التكنولوجيا وصورة العلامة التجارية، كما أن الشركة تركز على قدرات البحث والتطوير من خلال توسيع طاقم قسم البحث والتطوير.

## زيادة الربحية

حاليا، تعمل المؤسسة على الزيادة في الربحية من خلال تعزيز القدرة التنافسية والإدارة السليمة للأعمال، كما تعمل المؤسسة على ترسيخ ريادة أعمالها، بالإضافة إلى ذلك تحسين إدارة موارد الشركة بما في ذلك الاستثمار ومواصلة الجهود لتعزيز قدرة سلسلة التوريد.

## القدرة على إدارة المخاطر والقدرة التنافسية المستقبلية لتحقيق نمو مستدام

لنتمكن المؤسسة من مواصلة النمو على المدى المتوسط والطويل، يجب توفر القدرة على الاستجابة السريعة للشكوك والمخاطر في بيئة الأعمال، كما تتخذ المؤسسة تدابير وقائية. كما تساهم المؤسسة في تقديم مساهمات اجتماعية للجماعات المحلية بالإضافة إلى تعزيز التواصل مع المساهمين. ولتحقيق هذه الأهداف، تعتمد المؤسسة على مقاييس مختلفة: (Samsung , 2014, p. 3)

### - معدل العائد الداخلي

من بين استعمالات معدل العائد الداخلي هو مقارنة المشاريع الرأسمالية، بافتراض أن المؤسسة ترغب في الاستثمار في مشروع جديد، فاختيار المؤسسة للاستثمار في المشروع الجديد أو التوسع في المشروع القديم يحدده حساب المعدل العائد الداخلي.

### - العائد على رأس المال المستثمر والمتوسط المرجح لتكلفة رأس المال

من الأفضل حساب العائد على رأس المال المستثمر لتحديد مدى كفاءة المؤسسة في تخصيص رأس المال الذي هو تحت سيطرتها في استثمارات مربحة. مقارنة العائد على رأس المال المستثمر والمتوسط المرجح لتكلفة رأس المال يوضح ما إذا تم استثمار رأس المال بشكل فعال.

## - العائد على الاستثمار

قيمة العائد على الاستثمار هو العامل الأكثر جذباً للمساهمين، الهدف من حساب معدل العائد على الاستثمار هو الزيادة في قيمة المساهمين، لأنه من غير المعقول أن تحقق المؤسسة قيمة جيدة من معدل العائد الداخلي والعائد على رأس المال المستثمر، وقيمة غير جيدة من العائد على الاستثمار، لأن المساهمين يلاحظون أنها مؤسسة ضعيفة.

## 2.2.5 منظور العملاء

في بطاقة الأداء المتوازن لسامسونج، يخدم منظور العميل هدفاً واحداً وهو: (Samsung, 2014,

p. 4)

## ✚ إمكانية الوصول إلى منتجات جديدة ومبتكرة

يعكس منظور العميل جوهر الاستراتيجية، يجب أن يحتوي على أهداف ومقاييس محددة للاستراتيجية، كيف هو أداء المؤسسة مع عملائها المستهدفين. يجب أن تتميز بميزة الاستراتيجية، التركيبة الفريدة للمنتج، الميزات، الخدمات، والعلاقات المختارة لإرضاء العملاء بشكل أفضل من المنافسين.

النجاح في منظور العملاء يؤدي إلى التحسين من أهداف المنظور المالي في نمو الإيرادات والأرباح. لذلك فإن هذا الهدف له أهمية كبيرة للمؤسسة كمؤسسة رائدة في التكنولوجيا بحيث دائماً ما يتساءل العملاء عن نوع المنتجات المبتكرة التي يمكن أن تقدمها المؤسسة، كما أن المؤسسة ذكرت عبر موقعها الرسمي أنها تركز نفسها لتصميم المنتجات التي تلبى احتياجات عملائها، وتبعاً لالتزام المؤسسة تجاه عملائها فإنها صممت منتجات سهلة الاستخدام تحمل مجموعة متنوعة من الميزات، تم تصميم المنتجات وخصائصها أيضاً لتلبية مجموعة متنوعة من احتياجات الأشخاص ذوي الإعاقة". يوضح هذا البيان أن المؤسسة مهتمة جداً بإمكانية وصول عملائها إلى منتجات جديدة ومبتكرة.

ولتحقيق هذا الهدف فإن المؤسسة تعتمد على عدة تدابير كالاتي: (Samsung, 2014, pp. 4-5)

### - مجموعات التركيز

كمؤشر رائد، فإن المؤسسة تستعمل مجموعات التركيز لفهم أكثر انطباع العملاء اتجاه المنتج الجديد، مجموعة التركيز هي مجموعة متنوعة من الناس جمعت للمشاركة في مناقشة موجهة عن منتج معين قبل إطلاقه.

إنشاء مجموعات مركزة يعبر صعب جدا، لأن نجاح مجموعة التركيز مرتبط بمهارات القائم بالمناقشة.

### - مسح ومراجعات العملاء

كإجراء متأخر، تستخدم المؤسسة استبيانات للعملاء لتتمكن من فهم عملاءها أكثر فأكثر، لأن رضا العملاء مهم جدا لبقاء الشركة، إذ يساعد الاستبيان الموجه للعملاء في معرفة إعجاب من عدم إعجاب العملاء بالمنتج ومجالات التحسين الموجودة.

### - المحافظة على العملاء

الحصول على عملاء جدد يعتبر صعب ومكلف كثيرا، ولهذا يتم الحفاظ على كل عميل، فالمحافظة على العملاء هو ما يستخدم للحفاظ عليهم.

تتخذ المؤسسة برنامج ولاء، خدمة عملاء ممتازة أو مجرد اتصال منتظم مع ممثل من عينة من المجتمع. وعادة ما يتم التعبير عن احصائيات الاحتفاظ بالعملاء كنسبة مئوية من العملاء الدائمين، ولهم أهمية كبيرة للمؤسسة لأن العميل الراضي يميل إلى النفاق أكثر، وغير مكلف ويقدم مراجع ذات قيمة للعملاء الجدد.

تقوم المؤسسة بإعداد تقارير تعقب حول عملاءها المتكررين باستخدام بيانات ومعلومات المجموعة من قبل قسم التسويق، ويتم مراجعة هذه التقارير سنويا، وقد يتكون التقرير من عملاء متكررين أو من عملاء يفترض أنت يكونوا أوفياء الذين استمروا في اقتناء منتجات المؤسسة مقارنة بالعلامات التجارية الأخرى وذلك لاعتقادهم أن هذه المؤسسة تقدم منتجات مميزة وأسلوب فريد يختلف عن العلامات التجارية الأخرى.

### 3.2.5 المنظور الداخلي

يقدم منظور سامسونج الداخلي المزيد عن جميع الأنشطة والعمليات في المؤسسة من أجل الحفاظ على النتائج للعملاء.

فيما يلي أهداف منظور سامسونج الداخلي: (Samsung, 2014, pp. 6-7)

#### مراقبة الجودة

تضمن سامسونج مستوى جودة المنتج من خلال تتبع فحص واختبار جودته باستمرار، من أجل تحديد أما الحفاظ على أو رفع مستوى المنتجات، كما تضمن المنتجات المقدمة المتطلبات والخصائص المحددة مثل كونها آمنة ومرضية.

#### سرعة الوصول الى السوق

تدرك سامسونج أهمية السوق بالنسبة للمؤسسة، في هذا الهدف، تضح ابتكارات جديدة والمزيد من التسويق.

#### - الابتكار

قامت سامسونج بمزيد من الابتكارات لأنها تفهم بوضوح أن إحدى طرق تسريع السوق هي إعطاء المزيد من الابتكارات في المنتجات وبذلك تضمن أنه سيكون لها منافسون أقل.

#### تسويق

باعتبار أن السوق هو وسيلة مهمة لزيادة عدد العملاء، والتي من خلالها سيتم زيادة الإيرادات أيضا.

تعتمد مؤسسة سامسونج في سياستها التسويقية على رغبات العميل بالدرجة الأولى فهي تقوم بإجراء بحوث في السوق من أجل التنافس مع شركات التكنولوجيا الأخرى، ومن أجل تلبية رغبات العملاء وبالتالي تحقق نجاحا معتبرا مقابل ذلك.

## التوزيع

تركز سامسونج الآن على الهواتف الذكية، فهي تسعى أن تحتل المركز الأول في هذا المجال، لذلك قامت سامسونج بتحسين استراتيجيتها التوزيع الخاصة بها بعد اجراء بحث للسوق، زادت ريادتها ولديها الآن حصة في السوق لذا يجب أن يتم توزيع المنتج بطريقة فعالة في جميع أنحاء العالم.

## إدارة سلسلة التوريد

تمتلك سامسونج سلاسل امداد كبيرة ومعقدة وعالمية في معظم المنتجات التي تصنعها وتستفيد بشكل مكثف من حلول إدارة سلسلة التوريد وابتكار العمليات لدعم عملياتها وتحسينها. على الرغم من الاستخدام المكثف لحلول إدارة سلسلة التوريد والابتكار العملي لتحسين الاعمال التجارية العالمية العملية. قامت سامسونج أيضا بنشر six sigma التي يعتقدون أنها تستند إلى أربعة مجالات:

1. مشروع الانضباط؛
2. استدامة النتائج؛
3. إطار موارد بشرية راسخ؛
4. القوة الكمية.

في سامسونج كانت إدارة سلسلة التوريد و six sigma عاملين مهمين لإدارة مجموعة الابتكار والنمو.

## إدارة علاقات العملاء

هي طريقة لاستخدام التكنولوجيا لتقديم خدمة لعميل سامسونج، وهي استراتيجية مطبقة على نطاق واسع لإدارة تفاعل المؤسسة معها العملاء وآفاق المبيعات. سامسونج تدير أربع عمليات وهي: عملية إدارة العملاء؛ إدارة عملية البحث والتطوير؛ عملية سلسلة التوريد ستعمل العملية على ربط البحث والتطوير والإنتاج والتسويق والعملاء أيضا للإجابة على احتياجات تكنولوجيا المعلومات، البنية التحتية ولتسريع هذه العمليات الأربع، تستخدم سامسونج نظام التخطيط على الفروع في عموم الدولة وخارجها.

وفي الوقت نفسه، فإنه يستخدم عدة تدابير مثل: (Samsung , 2014, pp. 7-8)

#### - التأخر-وقت دورة التصنيع

كإجراء متأخر، تستخدم سامسونج وقت دورة التصنيع لقياس الإنتاجية أيضا جودة المنتج، من المفهوم أن أحد أهداف سامسونج هو رفع مستوى جودة المنتج، تتطلب سامسونج فترة زمنية واحدة من الإنتاج.

#### - عيوب في اليوم

تقيس سامسونج العيوب يوميا كوسيلة لمنع سوء الإنتاج من خلال القيام بذلك، سامسونج يمكن أن يقلل من فشل المنتج المحتمل سيزيد من كفاءة وفعالية الإنتاج.

#### - عدد المنتجات المرتجعة

عادة ما يصادف المؤسسة ضرورة ارجاع المنتج الفاشل، لذا يتم قياس عدد وحدات المنتج التي يتم إرجاعها، من خلال ذلك يمكن اتخاذ خطوة لمنع فشل منتج آخر وهذا لتحقيق رغبة كل من المؤسسة والعميل في الحصول على أفضل المنتجات كنتائج.

#### - قيادة-المسارالحرج

تضع سامسونج جميع الأنشطة المطلوبة لإكمال المشروع، وتحدد الوقت المتوقع أن تستغرقه كل واحدة والتبعيات بين المهام، وتريد جعل كل شيء أكثر كفاءة من خلال تقسيم كل مشروع إلى مهام مكونة وتحديد ما يجب القيام به من أجل تحقيقه واتمامه.

#### - إدارة المشروع

تقدم إدارة مشاريع سامسونج مجموعة كاملة من الخدمات لتحقيق الرضا التام للعملاء، كما تقدم برامج تصنيع شاملة وعالية الجودة وتطوير العمليات والتحليل والتصنيع التجاري على نطاق واسع. ويتولى مدير المشروع المسؤولية الكاملة عن إدارة المشروع.

#### 4.2.5 منظور التعلم والنمو

يخدم منظور التعلم والنمو العديد من الأهداف، بما في ذلك ما يلي: (Samsung , 2014, pp. 9-

10)

#### البحث والتطوير

كما نعلم أن البحث والتطوير أمر بالغ الأهمية في هذه المؤسسة، فهو يساعد على تحسين السمات غير الملموسة فيها المتمثلة في الأصول غير الملموسة، الموارد البشرية والثقافة التنظيمية المطلوبة حاليا.

تحتاج تكنولوجيا المعلومات إلى التحديث المستمر، حيث تواصل المؤسسة:

-تطوير تقنيات ومعارف جديدة؛

-الحرص على تكوين الموارد البشرية وتطوير مهاراتهم بالإضافة إلى تحديث هيكلها التنظيمي.

هذه الإجراءات تؤدي إلى زيادة قدرتها التنافسية والرفع من كفاءة وفعالية ثقافتها الحالية وبالتالي

تحقيق الجوانب الثلاث بهدف البحث والتطوير.

#### دخول سوق جديد

إن منظور التعلم والنمو يحدد أيضا العديد من الطرق والحلول التي يمكن القيام بها توقع

المنافسين كما تحدد العديد من الطرق لدخول المؤسسة إلى سوق جديدة ولتحقيق هذا الأخير فإن

سامسونغ بحاجة الى:

-تحديد بيئة السوق الجديدة المراد دخوله؛

-تحليل المنافسين المحتملين في السوق وذلك لزيادة قدرتها التنافسية.

#### تحديد ثقافة المؤسسة الحالية

وضحنا سابقا في الهدف الأول المتعلق بالبحث والتطوير، أنه يتم ضمان تحديد ثقافة المؤسسة

الحالية من خلال منظور التعلم والنمو، والتي تحدد النجاح الحالي والمستقبلي للمؤسسة، وبالتالي يحدد

مدى فعالية وكفاءة عملياتها، كما يحدد مدى ارتفاع أهداف المؤسسة. لذلك يتعين على المؤسسة تحديد

قيمتها وأهدافها أولا، ثم تحديد ثقافتها، والتي ستوجه المؤسسة لتحقيق الأهداف المحددة.



### زيادة الحصة السوقية الحالية

مع استمرار نمو المؤسسة، يتوقع أيضا أن يكون لها حصة سوقية متزايدة. يعتمد منظور التعلم والنمو ويركز على هذا العنصر من خلال تطوير استراتيجية الشركة وزيادة فعالية وكفاءة عملياتها المختلفة، لذلك يتعين على سامسونج الاستمرار في تحديد منافسيها من خلال اجراء تحليل المنافسين وزيادة قدرتها التنافسية، كما أنه مطلوب أيضا تتبع القدرة على تحمل تكاليف المنتجات وتصويبه في السوق نحو احتياجات العملاء.

### زيادة قيمة العلامة التجارية

تعد قيمة العلامة التجارية عاملا مهما يمكن أن يحافظ على ولاء عملاء سامسونج لمنتجاتها، كما أنها تعتبر عاملا مهما قد يحدد مستوى مبيعات المؤسسة. فعندما تزداد قيمة العلامة التجارية يشير ذلك إلى رضا العملاء، ولتحقيق ذلك تحتاج سامسونج إلى فهم ما يريده عملاؤها ومتطلبات البيئة المحيطة. وتمثلت المقاييس المعتمد عليها في منظور التعلم والنمو فيما يلي: (Samsung , 2014, pp. 10-11)

#### - تأخير - قياس الأداء

تستخدم سامسونج القياس المعياري وذلك لقياس مدى نجاحها في تحقيق التعلم وأهداف النمو من خلال إجراء المقارنة المعيارية يمكن للمؤسسة:  
-تحديد وقياس القدرة التنافسية في الصناعة؛  
-مقارنة فعالية وكفاءة العمليات التجارية لمنافسيها؛  
-مستوى الإنجاز؛  
-الحصة اليومية.

#### - نسبة مبيعات المنتجات الجديدة

تحتاج سامسونج إلى قياس نسبة مبيعاتها من أجل:  
-معرفة قدرتها التنافسية وحصتها في السوق والنجاح في دخول أسواق جديدة  
-مدى فعالية وكفاءة عملياتها التجارية.

## - توقعات مبيعات المنتجات الجديدة

تعتبر توقعات مبيعات المنتج الجديد عاملا رئيسيا قد يساعد المؤسسة على قياس أداءها الحالي والمستقبلي، نظرا لأن سامسونج تطور المزيد من المنتجات، فإنها تحتاج بالفعل إلى توقع مبيعات المنتجات الجديدة، يجب أن تكون هذه التوقعات هدف للإنجاز، والذي سيحدد نجاح المنتجات الجديدة. تقوم سامسونج بعد ذلك بإعداد تقرير قياس الأداء بانتظام باستخدام البيانات والمعلومات التي تم جمعها من خلال قسم التسويق والمحاسبة، يتكون تقرير المقارنة المعيارية من بيانات قياس الأداء مقابل الصناعة والمنافسين داخلها، وهي تتألف من المبيعات التي تم قياسها مقابل المنافسين ومتوسط مبيعات الصناعة، والميزانيات التي تشمل التكاليف، وحصص السوق والموظفين والتكنولوجيا... في الختام قد يركز:

-المنظور المالي للمؤسسة على تعزيز قيمة المؤسسة للمساهمين، وتوضيح فعالية وكفاءة أداء المؤسسة، وللحفاظ على قيمة المساهمين وجب على المؤسسة استثمار المزيد من رأس المال في المنتجات لخلق القيمة، وبمجرد تحقيق زيادة في قيمة المساهمين، فإن رأس المال المستثمر سيرتفع، والشركة تتحصل على الأموال لتعزيز نشاطها.

-منظور العميل لبطاقة الأداء المتوازن لسامسونج على تحسين مستوى رضا العملاء للحصول على عملاء أكثر ولاء أو زيادتهم، وفي الوقت نفسه، يعد هدف منظور العميل عاملا مهما يؤدي إلى تحسين أهداف المنظور المالي للنمو في الإيرادات والأرباح وتحديد نجاح المؤسسة.

-المنظور الداخلي لبطاقة الأداء المتوازن لسامسونج على جميع الأنشطة والعمليات الرئيسية من أجل أن تتفوق المؤسسة في توفير القيمة التي يتوقعها العملاء، تعتقد سامسونج أن العمليات الداخلية هي مؤشرات رئيسية حيث يمكن أن يؤثر تدخل الإدارة على العميل والنتائج المالية. تحتفظ سامسونج بلا شك بأفضل النتائج لأنها تفكر في أفضل منتج للعملاء؛

- منظور التعلم والنمو لبطاقة الأداء المتوازن لسامسونج على تحسين الأشياء غير الملموسة للمؤسسة وأيضا مهارات مواردها البشرية لتحقيق أهدافها، وفي الوقت نفسه تعتبر أهداف منظور التعلم

والنمو عوامل مهمة تحدد نجاحها وفعاليتها وكفاءة أدائها، كما أنه يوفر العديد من التدابير المفيدة وذات الصلة التي ستقيس مدى نجاح المؤسسة في تحقيق الأهداف.

### الجدول رقم (02): بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة سامسونج Samsung

المبادرات	المستهدف	المقاييس	الأهداف	الأولويات الاستراتيجية	المنظور المالي
- استثمار المزيد من رأس المال في المنتجات لخلق القيمة.	- اختيار المؤسسة للاستثمار في المشروع الجديد أو التوسع في المشروع القديم؛ -توضيح ما إذا تم استثمار رأس المال بشكل فعال.	-معدل العائد؛ الداخلي - العائد على رأس المال المستثمر والمتوسط المرجح لتكلفة رأس المال؛ -العائد على الاستثمار.	-تعظيم العائد للمساهمين: - تعظيم نتيجة الأرباح بواسطة تقوية المنافسة؛ - تطوير المزايا التنافسية الرئيسية؛ - زيادة الربحية؛ - القدرة على إدارة المخاطر والقدرة التنافسية المستقبلية لتحقيق نمو مستدام.	تعظيم العائد للمساهمين.	

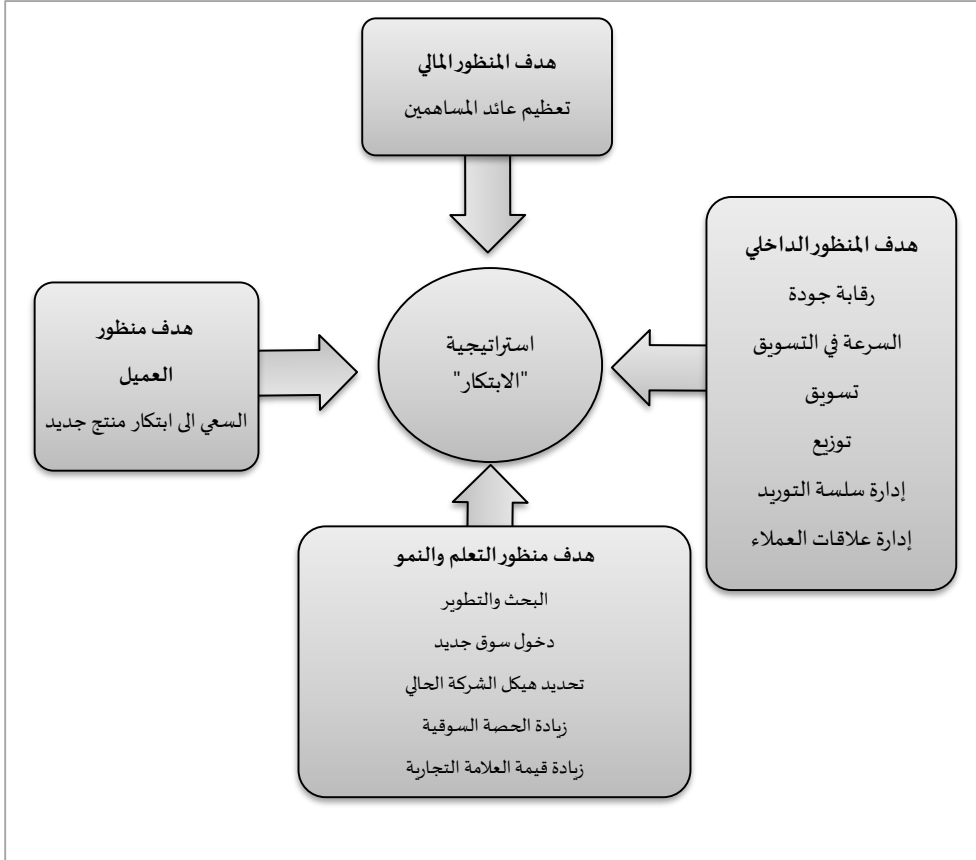
<p>- تقوم المؤسسة بإعداد تقارير تعقب حول عملاءها المتكررين باستخدام بيانات ومعلومات المجمعة من قبل قسم التسويق، ويتم مراجعة هذه التقارير سنويا.</p>	<p>- فهم أكثر انطباع العملاء اتجاه المنتج الجديد؛ - معرفة إعجاب من عدم إعجاب العملاء بالمنتج ومجالات التحسين الموجودة؛ - الحفاظ على كل عميل.</p>	<p>- مجموعات التركيز؛ - مسح ومراجعات العملاء؛ - المحافظة على العملاء.</p>	<p>- إمكانية الوصول إلى منتجات جديدة ومبتكرة.</p>	<p>- تحسين مستوى رضا العميل أو الزيادة من العملاء الأوفياء.</p>	<p>منظور العملاء</p>
<p>-تقوم المؤسسة بإعداد تقرير قياس الأداء بانتظام باستخدام البيانات والمعلومات التي تم جمعها من خلال قسم</p>	<p>- تحسين الممتلكات غير الملموسة للمؤسسة، وتحسين مهارات مواردها البشرية.</p>	<p>- قياس الأداء؛ - نسبة مبيعات المنتجات الجديدة؛ - توقعات مبيعات المنتجات الجديدة.</p>	<p>-البحث والتطوير؛ - دخول سوق جديد؛ - تحديد ثقافة الشركة الحالية؛ - زيادة الحصص السوقية الحالية؛ - زيادة قيمة العلامة التجارية؛ - تأخير - قياس الأداء؛</p>	<p>-تحسين الممتلكات غير الملموسة للمؤسسة، وتحسين مهارات مواردها البشرية.</p>	<p>منظور التعلم والنمو</p>

التسويق والمحاسبة.			- نسبة مبيعات المنتجات الجديدة؛ - توقعات مبيعات المنتجات الجديدة.		
-التحسين في العمليات الداخلية.	- توفير القيمة التي يتوقعها العملاء.	- وقت دورة التصنيع؛ -العيوب في اليوم؛ -عدد المنتجات المرتجعة؛ -المسار الحرج؛ - إدارة المشروع.	-مراقبة الجودة؛ -سرعة الوصول إلى السوق؛ -تسويق؛ -التوزيع؛ -إدارة سلسلة التوريد؛ -إدارة علاقات العملاء؛	- الحفاظ على نتائج للعملاء.	المنظور الداخلي

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على أهمية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في مؤسسة سامسونج

يوضح الجدول بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة سامسونج، وهو تلخيص لاستراتيجية محاسبة التسيير الخاصة بالمؤسسة، بحيث يوضح الجدول الأولويات الاستراتيجية للمؤسسة، الأهداف المراد تحقيقها، مختلف المقاييس التي يتم استخدامها لتحقيق الأهداف، المستهدف من هذه المقاييس والمبادرات التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف وبالتالي تحقيق الأولويات الاستراتيجية المسطرة.

## الشكل رقم (03): بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة سامسونج



المصدر: (2014). Samsung. Download Samsung's Balanced Scorecard PDF. Retrieved from

DOK.PUB: <https://dok.pub/samsungs-balanced-scorecard-309420.html>

يبين الشكل المحاور الأربعة المكونة لبطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة سامسونج والمتمثلة في المنظور

المالي، المنظور الداخلي، منظور العميل ومنظور التعلم والنمو وكذا الاستراتيجية الأساسية للشركة والمتمثلة في الابتكار، كما يحتوي كل محور من محاور البطاقة على الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها.

## 6. الخاتمة:

إن المؤسسة التي تسعى إلى البقاء والنمو لأطول فترة ممكنة تعتمد على تحديد أهداف ثانوية قصيرة، متوسطة وطويلة المدى والتي تساعد في تحقيق الهدف الأساسي والمتمثل في البقاء والنمو. بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة تساعد في ترتيب الأهداف المنشودة وفق كل محور من محاور الاستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة، فترتيب الأهداف ووضع المقاييس المعتمد عليها لتحقيق الأهداف يساعد في تعزيز وتقوية الاستراتيجية الأساسية، كما يوضح للمساهمين وملاك المؤسسة وللإدارة الطريق الذي تتبعه المؤسسة لتحقيق هدفها الأساسي.

من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية تم التوصل إلى جملة من النتائج تمثلت فيما يلي:

- جاءت فكرة بطاقة الأداء المتوازن في سنة 1990 على يد Norton & Kaplan وسبب هذه الفكرة توجيه المنظمات إلى عدم التركيز فقط على الجانب المالي، حيث توجد جوانب أخرى لا تقل أهمية على ذلك الجانب؛
- هدف بطاقة الأداء المتوازن دمج المحاور الأربعة لتحسين أداء المؤسسة؛
- هناك عقبات تحد من إمكانية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن ولعل أهمها أن معظم المقاييس المستخدمة قديمة ولا تواكب التغيرات التي طرأت على علم الأعمال، فتقريبا جميع المقاييس المالية قديمة ومتخلفة عن التطور.
- تساعد بطاقة الأداء المتوازن في ترتيب الأهداف أساسية كانت أم ثانوية؛
- من إيجابيات بطاقة الأداء المتوازن، تحديد استراتيجية كل جانب من جوانب نشاط المؤسسة لتعزيز الاستراتيجية الأساسية؛
- توضيح المقاييس المعتمد عليها لتحقيق الأهداف المسطرة في بطاقة الأداء المتوازن، يساعد مستخدمي هذه البطاقة في فهم الإجراءات المتبعة من طرف المؤسسة لتحقيق أهدافها؛
- دائما ما يتم عرض مفهوم كل عنصر من عناصر بطاقة الأداء المتوازن، وهذا ليس سهل فهم البطاقة وتوضيح كل خطوة تهدف المؤسسة القيام بها مما يزيل الغموض الذي قد تحتويه بعض عناصر بطاقة الأداء المتوازن.
- يركز المنظور المالي لمؤسسة سامسونج على تعزيز قيمة المؤسسة للمساهمين؛

- يركز المنظور الداخلي لبطاقة الأداء المتوازن لسامسونج على جميع الأنشطة والعمليات الرئيسية من أجل أن تتفوق المؤسسة في توفير القيمة التي يتوقعها العميل؛
- يركز منظور العميل لبطاقة الأداء المتوازن لسامسونج على تحسين مستوى رضا العملاء للحصول على عملاء أكثر ولاء أو زيادتهم وفي الوقت نفسه؛
- يركز منظور التعلم والنمو لبطاقة الأداء المتوازن لسامسونج على تحسين الأشياء غير الملموسة للمؤسسة وأيضا مهارات مواردها البشرية لتحقيق أهدافها.
- كما تقترح هذه الدراسة بعض التوصيات، وهي كالآتي:
- أصبح من الضروري الاعتماد على الأساليب الحديثة في محاسبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية؛
- على كل القائمين بشؤون المؤسسات من إداريين وملاك إعطاء اهتمام أكبر ببطاقة الأداء المتوازن كونها أداة جد مهمة في توضيح وتلخيص أهداف المؤسسة وفقا للاستراتيجية المتبعة؛
- تكوين الأعضاء القائمين على مهمة محاسبة التسيير في المؤسسة في إعداد بطاقة الأداء المتوازن وفق استراتيجية المؤسسة وثقافتها.

## 7. قائمة المراجع:

- إبراهيم جبر الداغور. (جوان، 2013). أثر تطبيق الأداء المتوازن في الحد من إدارة الأرباح. مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، 21(02).
- أحمد يوسف دودين. (25 ماي، 2009). معوقات استخدام بطاقة الأداء المتوازن في البنوك التجارية الأردنية. مجلة الزرقاء والدراسات الانسانية، 09(02).
- صالح بلاسكة. (2012). قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (رسالة ماجستير). سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة فرحات عباس.
- طاهر الغالي، و وائل ادريس. (2007). دراسات في الاستراتيجية وبطاقة التقييم المتوازن. عمان: دار زهران للنشر والتوزيع.



- طاهر محسن الغالي، و وائل ادريس. (2009). *المنظور الاستراتيجي لبطاقة التقييم المتوازن*. دار وائل للنشر.
- عبد الرحيم لواج، و بلال لطرش. (30 جوان، 2017). تقييم الأداء وفق بطاقة الأداء المتوازن. *مجلة نماء للاقتصاد والتجارة*، 01(01).
- محاد عريوة. (2011). دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء المستدام بالمؤسسات المتوسطة للصناعات الغذائية (رسالة الماجستير). سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة فرحات عباس.
- محفوظ جودة. (09 جويلية، 2008). تطبيق نظام قياس الأداء المتوازن وأثره في الالتزام المؤسسي في شركة الألمنيوم الأردنية. *المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية*، المجلد 11 (العدد 02).
- محمد عبد العال النعيمي. (2009). *ادارة الجودة المعاصرة*. الأردن: دار اليازور العلمية للنشر والتوزيع.
- نعيمة يحيوي ، و خديجة لدرع. (2011). بطاقة الأداء المتوازن أداة فعالة للتقييم الشامل لأداء المنظمات. *الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات*. ورقلة: جامعة ورقلة.
- هاني عبد الرحمن العمري. (2009). المدخل إلى مفهوم بطاقة الأداء المتوازن. *المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية*. الرياض: معهد الإدارة العامة.
- وسيم مسري. (15 سبتمبر، 2015). *ماهي بطاقة الأداء المتوازن*. تاريخ الاسترداد 26 أفريل، 2022، من

رواد الأعمال: <https://www.rowadalaamal.com/?p=2850>

- Chavan, M. (2009, May). The balanced scorecard: A new challenge. *Journal of Management Development*, 28(5).
- Ralph, F. (2007). *Business Process Management and the Balanced Scorecard*. Canada: John Wiley & Sons, Inc.
- Samsung . (2014). *Download Samsung's Balanced Scorecard PDF*. Retrieved from DOK.PUB: <https://dok.pub/samsungs-balanced-scorecard-309420.html>

تطبيقات برامج الجداول الالكترونية في تمثيل ومعالجة البيانات المالية على محاسبة التسيير-التمثيل  
البياني الالكتروني للتحليلات المالية نموذجاً-

**Applications of electronic table software in the representation and processing of  
financial statements on accounting management - electronic graph of financial analysis  
model -**

بلهاشي جهيزة<sup>1</sup>، بسويح منى<sup>2</sup>، ميموني ياسين<sup>3</sup>

Belhachemi Djahiza<sup>1</sup>, Bessouyah Mouna<sup>2</sup>, Mimouni Yassine<sup>3</sup>

<sup>1</sup> جامعة أحمد زبانه غليزان، الجزائر، [djahiza.belhachemi@univ-relizane.dz](mailto:djahiza.belhachemi@univ-relizane.dz)

<sup>2</sup> جامعة أحمد زبانه غليزان، الجزائر، [mona.bessouyah@univ-relizane.dz](mailto:mona.bessouyah@univ-relizane.dz)

<sup>3</sup> جامعة أحمد زبانه غليزان، الجزائر، [yassine.mimouni@univ-relizane.dz](mailto:yassine.mimouni@univ-relizane.dz)

**ملخص:**

يهدف هذا البحث الى معرفة كيفية معالجة التحليلات المالية لمحاسبة التسيير من خلال برامج الجداول الالكترونية وذلك من خلال الاستعانة بالتمثيل البياني الالكتروني للتحليلات المالية، والذي يعتبر من بين أهم الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير. أهم النتائج المتوصل اليها أن محاسبة التسيير تعتبر الفرع الثاني لنظم المعلومات المحاسبية التي تبحث في دراسة مختلف البيانات المحاسبية للإدارة والتي ترتبط بصفة مباشرة باتخاذ مختلف القرارات ولذلك لابد من تحسين استخداماتها من خلال ادراجها في مجال التعامل الرقمي.

كلمات مفتاحية: محاسبة التسيير، محاسبة الكترونية، جداول الكترونية، تمثيل بياني الكتروني MS EXCEL

**Abstract:**

This research aims to know how to address financial analysis to account for management through electronic schedule programs through the use of electronic graphing of financial analysis, which is considered one of the most important modern tools for accounting management.

The important findings are that management accounting is the second branch of accounting information systems looking at the study of various Management accounting data, which are directly related to the decision-making of various decisions, must therefore be improved through their inclusion in digital dealing.

**Keywords:** Management accounting; Electronic accounting; Electronic tables; Electronic graphic representation; MS EXCEL.

**Jel Classification Codes :** C8, M0, C88.

## 1. مقدمة:

تشهد مختلف الأدوات والأنظمة المحاسبية على اختلافها وأنواعها تطوراً كبيراً في تقنيات البرمجيات المستعملة في تطبيقها وتسييرها، باعتبارها من بين المجالات الواسعة التي تسعى من خلالها المؤسسات بصفة خاصة والدول بصفة عامة إلى تطويرها وتحديث عملية استخدامها عبر وسائل رقمية حديثة فبعد ظهور العديد من أنواع المحاسبة على اختلاف أنواعها وطبيعتها أدت إلى ضرورة تحديث وتحسين عمل هذه الآليات.

فنتيجة لأهمية ازدياد استخدام الوسائل الالكترونية والجداول الالكترونية في كافة المجالات المحاسبية، فقد برز دورها خلال السنوات الأخيرة في تفسير وتحليل وتمثيل التحليلات المالية خصوصاً في ظل توفر مختلف الجداول الالكترونية ولغات برمجة البيانات والتحليلات، إلى جانب تطور أدوات محاسبة التسيير التي تطلبت ضرورة التوجه من محاسبة تسيير القائمة على التمثيل البياني العادي إلى محاسبة تسيير تعتمد على الجداول الالكترونية في تحليل بياناتها وبيانياً والكترونياً.

أن المرونة في تمثيل هذه البيانات سهلت عمليات تطبيقات محاسبة التسيير في تحليل بياناتها المالية بيانياً بالإضافة إلى سهولة إجراء تغييرات عليها كالإضافة أو الحذف أو التغيير، إضافة إلى إمكانية دمج العديد من التحليلات في تمثيل بياني واحد وفي جدول الكتروني واحد مثلاً دمج بيانات محاسبة التسيير في برنامج MS EXCEL الذي يمكن من خلاله تجميع البيانات الكترونياً وتوزيعها على مجموعة من المستفيدين منها إلى جانب إمكانية معالجة التحليلات المالية بيانياً.

غير أن التطور الذي شهدته أدوات محاسبة التسيير باعتبارها من بين الآليات المساهمة في تحسين عمل مختلف الوحدات في دولة ما تطلب ضرورة التوجه إلى إدخال المعاملات الالكترونية على مستوى أنظمتها وذلك بغرض تحديث وتطوير آلياتها وتمكنها من مواكبة عالم الرقمنة إلى تطلب التوجه من محاسبة تسيير إلى محاسبة الكترونية.

بناء على ما سبق يمكننا طرح التساؤل التالي:

ماهي مختلف الخطوات التي يمكن من خلالها الاعتماد على الجداول الالكترونية في المساعدة على

التمثيل البياني الالكتروني للتحليلات المالية لمحاسبة التسيير؟.

فرضية البحث :

تستند فرضية البحث على مدى ضرورة العمل على عصنة العمل في المؤسسات بأدوات محاسبة التسيير في الجزائر من أجل تطوير أنظمتها المحاسبية والتقليل من العجز وعبء التكاليف المرتفعة التي تتحملها عند استخدام الأدوات التقليدية لمحاسبة التسيير في معالجة مختلف التحليلات المالية لبياناتها لتكوين بنية استثمارية في المجال المحاسبي والمعرفة لا تتأثر بالظروف الاقتصادية السائدة في العالم

والتوجه نحو رقمته أدوات محاسبة التسيير والتي تعمل من خلالها على تحسين الخدمة المحاسبية والمالية الالكترونية.

أهمية البحث:

تتجلى أهمية الموضوع في كونه يعالج موضوع من المواضيع المهمة التي أصبحت نقاش الباحثين وموضع تحليل الاقتصاديين من خلال مساهمة الحاسبات الالكترونية من خلال الجداول الالكترونية في المساعدة على تحليل البيانات المالية الكترونيا، واعتماد المؤسسات على مختلف أدوات محاسبة التسيير الحديثة في معالجة بياناتها الكترونيا.

أهداف البحث:

نسعى من خلال هذه الورقة البحثية الى مجموعة من الأهداف والتي تتمثل فيما يلي:

-التعريف بمحاسبة التسيير والمحاسبة الالكترونية.

-التعريف بالجداول الالكترونية .

-معرفة طرق استخدام الجداول الالكترونية ودورها في تسهيل تمثيل التحليلات المالية بيانيا والكترونيا.

- معرفة مختلف برامج التمثيل البياني الالكتروني.

منهجية البحث:

اتبعنا المنهج التحليلي باستخدام أداة الوصف والتحليل من خلال تحليل المعلومات والبيانات من

أجل الوصول الى النتائج المرجوة من هذه الورقة البحثية.

من بين الدراسات السابقة التي تناولت هذا النوع من المواضيع نجد:

-دراسة "سطم صالح حسين، عماد صالح نعمة، طه أحمد أرديني" بعنوان "استخدام برنامج EXCEL في إعداد نظام معلومات محاسبي لاحتساب رواتب منتسبي جامعة تكريت"، هدفت هذه الدراسة الى إعداد نظام معلومات محاسبي الكتروني لاحتساب منتسبي جامعة تكريت وذلك باستخدام برنامج EXCEL، من بين النتائج المتوصل اليها أن استخدام الحاسب الالكتروني في مجالات تحليل وتصميم نظم المعلومات قد ساهم في تسهيل عمل المحاسب. (سطم ، صالح نعمة ، وأدريني، 2005)

-دراسة بلعيد توفيق، بعنوان "التسجيل المحاسبي عن طريق برامج الإعلام الآلي -دراسة حالة اتحاد تعاونيات الفلاحية مستغانم-، هدفت الدراسة الى معرفة مدى مساهمة التطورات التكنولوجية في مجال الاعلام الآلي في زيادة دقة المعلومات المقدمة من قبل المؤسسات ومدى مساهمة التسجيل المحاسبي عن طريق برامج الاعلام الآلي في مساعدة المحاسب في أداء مهامه وتحسين مردودية المؤسسة ومن بين النتائج

التي توصلت اليها الدراسة أن التسجيل المحاسبي عن طريق برامج الاعلام الآلي وظيفة أساسية داخل المؤسسة بهدف حماية المعلومات من التلاعب ومن الأخطاء المحتملة. (توفيق، 2014-2015) ومن أجل الاجابة على إشكالية الدراسة ارتقيننا تقسيم الورقة البحثية الى:

1. التأصيل النظري لمحاسبة التسيير.
2. التأصيل النظري للمحاسبة الرقمية.
3. الجداول الالكترونية ودورها في المساعدة على التمثيل البياني الالكتروني للتحليلات المالية.

## 2. التأصيل النظري لمحاسبة التسيير:

ترتكز محاسبة التسيير على خدمة الأغراض المالية، المحاسبية، الادارية للادارة عن طريق توفير معلومات وبيانات تساعد في اتخاذ مختلف القرارات، حيث تعتبر مهمتها الأساسية تسيير وإدارة وتوفير المعلومات والبيانات المالية، فمحاسبة التسيير تعتبر من بين أهم أحد مكونات نظام المعلومات المالية والمحاسبية.

فلم تعد وظيفة المحاسبة تقتصر على تقديم المعلومات والبيانات المالية للحكم عن نتيجة النشاط المؤسسات والادارات بل تعدت ذلك وأصبحت أداة لتسيير المؤسسات ومختلف الكيانات على اختلاف أنواعها وتوجيهها نحو تحقيق أهدافها التي تنعكس وتترجم في شكل خطط تتم رعايتها وتقييمها بعد التنفيذ ، حيث عرف هذا التطور في المحاسبة: بمحاسبة التسيير التي تقوم بتوفير مختلف المعلومات والبيانات التي تحتاجها الإدارة وتساعد في التخطيط والرقابة واتخاذ ومختلف القرارات وتستخدم في كوسيلة لتسهيل عمل باقي الوظائف الإدارية الأخرى، ولهذا تعددت مختلف المفاهيم التي تعكس المعنى الحقيقي لمحاسبة التسيير نذكر منها:

عرفها المجلس الوطني الفرنسي للمحاسبة لسنة 1990 أن محاسبة التسيير "هي طريقة لمعالجة المعطيات التي تهدف إلى تسهيل عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة". (Mehri, 2000, p. 14) تعرف على أنها فرع من فروع المحاسبة مختصة بتحديد وقياس وتجميع وتحليل البيانات للوصول إلى معلومات مالية و غير مالية تستفاد منها الإدارة لإستخدامها في أعمال التخطيط والرقابة في إتخاذ القرار. (الرمحي، 2009، صفحة 19)

هي نظام للمعلومات تختص بتجميع، تحليل وتبويب وتخزين البيانات أو معلومات ناتجة من نظم أخرى فرعية للمعلومات في المؤسسة لغرض إنتاج معلومات ذات طابع كمي مالية أو غير مالية تقدم إلى الإدارة العليا لاستخدامها في مجال التخطيط واتخاذ القرارات. (الحسن، 1997، صفحة 02)

حيث تم تقسيم مراحل تطور محاسبة التسيير من قبل اتحاد المحاسبين الدوليين IFAC إلى أربع مراحل أو فترات زمنية هي :

مرحلة تحديد التكلفة والرقابة المالية (1940- 1950): اتسمت محاسبة التسيير في هذه الفترة بتوجهها نحو شؤون الشركة الداخلية، سواء لمعرفة مركزها المالي أو تحديد قدرتها الإستيعابية وكان المصدر الوحيد للمعلومات هو القوائم المالية، حيث يتم في هذه المرحلة التحليل عن طريق النسب المالية وتحليل القوائم المالية باعتماد على تقنيات محاسبة التكاليف.

مرحلة التخطيط والرقابة الادارية (1950-1970): بدأ الاهتمام باستخدام أدوات وتقنيات محاسبة التسيير من خلال استخدامها كوسيلة للتخطيط واتخاذ مختلف القرارات الادارية عن طريق الاعتماد على آلية محاسبة المسؤولية وتحليل مختلف القرارات من خلال تحليل العلاقة بين التكلفة، الحجم الربح. (الغرابية، 2014/2013، صفحة 12)

مرحلة تخفيض الفاقد من موارد الشركة (1970-1990): وذلك من خلال تخفيض من حجم الموارد الضائعة على مستوى الشركات من خلال التسيير الجيد لها، بالاعتماد على تحليل تقنيات إدارة التكلفة والعمل على تقييم أنظمة المخزون.

مرحلة تعظيم القيمة من خلال الاستخدام الأمثل للموارد من 1990 الى يومنا هذا: تطور نظام محاسبة التسيير حيث أصبحت أداة لخلق القيمة المضافة عن طريق الاستخدام الأمثل لمختلف الموارد المتاحة وذلك من خلال الولوج في مختلف التقنيات الحديثة وعملها باستخدام الوسائل التكنولوجية المتطورة، مما أدى الى تحسين نظام عمل محاسبة التسيير وتحسين نوعية المعلومات المقدمة من قبلها. (الغرابية، 2014/2013، الصفحات 13-14)

### 3. التأصيل النظري للمحاسبة الرقمية.

قبل التطرق الى مضمون المحاسبة الرقمية لابد من معرفة مختلف نماذج التحول الرقمي للمؤسسات

1.3. نماذج التحول الرقمي للمؤسسات (النجار، دور تكنولوجيا المعلومات في التحول نحو المنظمات الرقمية، 27-29 نوفمبر 2004، الصفحات 199-201):

– النموذج الفني: من خلال الاعتماد على بحوث العمليات التي تؤدي الى تحويل المؤسسات الى نماذج رقمية.

- النموذج السلوكي: من خلال التركيز على مختلف المتغيرات السلوكية التي تعمل على تحويل المؤسسة الى مؤسسة رقمية .
- النموذج الفني الاجتماعي: التركيز على مختلف استراتيجيات الأعمال لتفعيل قاعدة البيانات .
- نموذج المشاركة في المعلومات: العمل على اشراك المؤسسة في أحد شبكات المعلومات .
- نموذج تحليل القوى التنافسية: العمل على تحليل نقاط الضعف ونقاط القوة من أجل مواجهة التحديات العالمية والمحلية .
- نموذج إدارة لأصول الرقمية: إدارة الملفات الرقمية بالاعتماد على أكبر عدد من المؤسسات.
- نموذج التحول التدريجي: تحليل ودراسة الجدوى التحليلية لقياس الاحتياجات الرقمية مسبقاً.
- نموذج التحول الاستراتيجي: الاعتماد على التخطيط الاستراتيجي للمؤسسة .
- نموذج التحول الديناميكي: العمل على تحقيق التفاعل والتنسيق بين احتياجات المؤسسة وتأثيرات البيئة.
- نموذج التطوير التنظيمي: يعتمد على التعلم التدريجي التحويلي لزيادة من فرص النجاح.
- نموذج الأمثلية: البحث عن مختلف الحلول المساعدة لتطبيق تكنولوجيا المعلومات للانتقال الى مؤسسة رقمية .
- نموذج التكلفة والمكاسب: قيام المؤسسة بإجراء مقارنة بين التكاليف التي تم انفاقها وبين المكاسب التي تسعى لتحقيقها .
- نموذج التحول المتكامل: رغبة المؤسسة في تحديث وتحويل منظومة الأعمال الى منظومة رقمية .
- نموذج المشاركة: الاعتماد على الربط الشبكي لتكنولوجيا الاتصالات والمعلومات بواسطة شبكة الانترنت لدعم مختلف القرارات المتخذة.
- نموذج التحول الاستراتيجي: تعمل من خلالها المؤسسات بالاعتماد على شركاء الحاسبات والبرمجيات في ادارة منظومة المعلومات .
- انطلاقاً من نموذج التحول الاستراتيجي يأتي ضرورة ادراج البرامج والحاسبات الالكترونية في إدارة أنظمة محاسبة التسيير في المؤسسات بغرض معالجة البيانات والتحليلات المالية في تمثيلات بيانية وجداول الكترونية.
- وعليه لا يوجد للمحاسبة الرقمية تعريف محدد ولكن تشير الى التغيرات الحديثة التي ظهرت في المحاسبة والتي تعتمد على التكنولوجيات التي تعتمد على تقنيات الحوسبة وشبكات الأنترنت.
- فالمحاسبة الرقمية أو المحاسبة الالكترونية تشير الى تمثيل المعلومات المحاسبية بشكل رقمي حيث يمكن معالجتها الكترونياً وبعد ذلك نقلها أو إرسالها.

تعد المحاسبة الرقمية علم لقياس أداء العمل والتي تتطور مع العمل ومع تقنية المعلومات بقواعد البيانات تسمى المحاسبة بعلم الرجعية والذي يعني بأن المحاسبة هي ردة فعل فهي تتفاعل مع التطورات في مجال الأعمال والتكنولوجيا والمحاسبة. (Garg, 2006, pp. 1-2)

2.3. مساهمة المحاسبة الرقمية:

ساهمت المحاسبة الرقمية في: (Bardan, 2020, p. 03)

- تقليل الانسان في إدارة الأنظمة المحاسبية.
- توسيع شبكات المؤسسة الرقمية.
- خلق مخزون بيانات محاسبية حقيقية على المستوى القومي.
- مركزية البيانات على مستوى الاقتصاد الكلي.

### 3.3. برامج المحاسبة الالكترونية:

هو نظام محوسب يقوم بجمع البيانات المالية وتسجيلها وتخزينها ومعالجتها لإنتاج المعلومات لصناع القرار، وهي تشمل المستخدمين والإجراءات والبيانات والتعليمات والبرمجيات والبنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات والضوابط الداخلية والتدابير الأمنية. (J, 2015)

كما تعرف على أنها أحد المكونات التنظيم الإداري للمؤسسة تختص بتجميع وتصنيف ومعالجة وتوصيل المعلومات المالية لمساعدة متخذي القرار والأطراف ذات العلاقة. (فرحات، 2018، صفحة 59)

### 4.3. خصائص البرامج المحاسبية الإلكترونية: (فرحات، 2018، صفحة 63)

- إن البرامج المحاسبية الإلكترونية من البرامج المعلوماتية الحديثة لا بد أن يتوفر فيها عدد من الخصائص التي تجعل من البرنامج المعلوماتي مرناً حيث تتمثل أهم الخصائص التي يجب توفرها في:
- أن تكون أهداف البرنامج محددة بقدر كبير لكي تصمم بطريقة مناسبة.
  - أن يكون ملائماً ومرناً بدرجة كافية للتأقلم مع التغيرات الطارئة.
  - أن يكون مستقراً لكي يتم الحفاظ على تناسقه ومتغيراته.
  - أن يكون بالبرنامج علاقات برمجية مترابطة.
  - تحقيق درجة عالية من السرعة والدقة في المعالجة والتحويل.
  - تزويد المستخدمين بمختلف المعلومات في الوقت المناسب.
  - تزويد المستخدمين المعلومات اللازمة للمساعدة في التخطيط.



#### 4. الجداول الالكترونية ودورها في المساعدة على التمثيل البياني الالكتروني للتحليلات المالية-التمثيل البياني الالكتروني نموذجاً-

تستخدم الجداول الإلكترونية في إيجاد حلول المسائل الرياضية وتمثيل البيانات الإحصائية والتي  
يمكن من خلالها تصميم تطبيقات رياضية وإحصائية.

فالجداول الإلكترونية عبارة عن شبكة لتصميم وكتابة البيانات ومعالجتها وتتكون من مجموعة  
من الصفوف والأعمدة ويسمى تقاطع الصف مع العمود بالخلية والجداول الإلكترونية تساعدك في عرض  
الأعداد أو الحقائق المترابطة بطريقة منظمة.

فهي جداول تستخدم في حل الكثير من نماذج البرمجة الخطية والتمثيل البياني الالكتروني  
لمختلف التحليلات المالية، حيث يمتاز البرنامج EXCEL بسهولة تطبيقه واستيعابه من طرف المختصين في  
برامج البرمجة الخطية والتحليل الكمي والحاسبات.

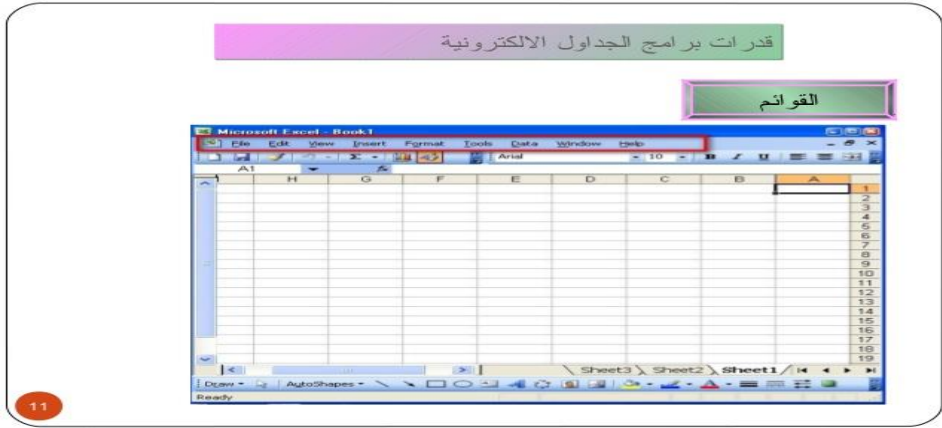
#### 1.4. أهمية برمجيات الجداول الإلكترونية:

- إدخال البيانات الحسابية.
- تصميم الجداول الحسابية.
- إجراء المعادلات الرياضية.
- عرض وطباعة الجداول على شكل رسوم إحصائية.
- تصميم التقارير والجداول الإحصائية والرسوم البيانية.

#### أما الميزات العامة لمعالج الجداول الإلكترونية:

- التحكم بالمؤشر (Cursor Control).
- التفاف الكلمات (Word Wrap).
- فاصل الصفحات (Page Breaks).
- الإدراج (Insert): تسمح هذه الوظيفة بإدراج صفوف وأعمدة إلى ورقة العمل.
- الحذف (Delete): تسمح هذه الخاصية بحذف صفوف وأعمدة من ورقة العمل.
- الإيجاد والاستبدال (Find and Replace): تسمح بالبحث عن كلمة أو جملة واستبدالها  
بأخرى. وهي خاصية تسمح بإجراء بحث شامل في كل النص واستبدال المراد استبداله.  
والشكل الموالي يوضح شكل جدول الكتروني:

## الشكل رقم (01): شكل جدول الكتروني



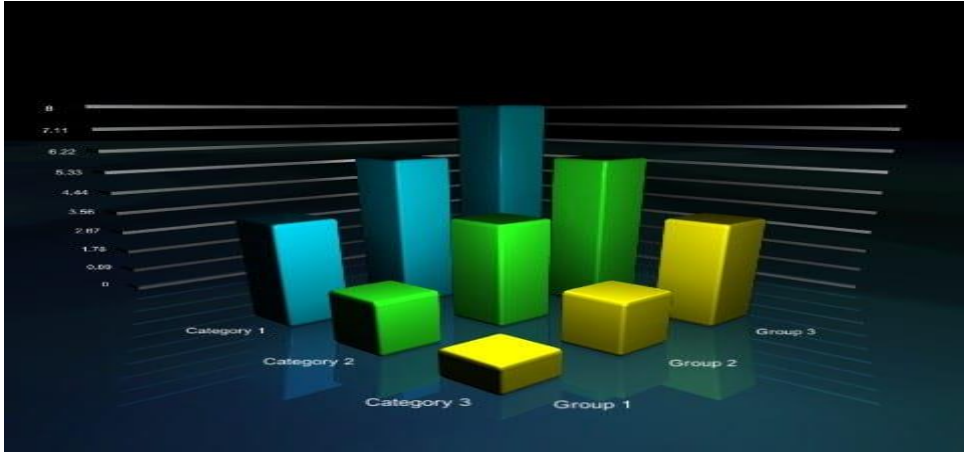
- المصدر: (النجار، دور تكنولوجيا المعلومات في التحول نحو المنظمات الرقمية، 27-29 نوفمبر 2004)
- القص واللصق (Cut and Paste): من خلال هذه الميزة يستطيع المُستخدم اختيار صف أو عمود ونقلها من مكانها ولصقها في مكان جديد.
  - النسخ (Copy): هذه الوظيفة مشابهة لوظيفة القص واللصق في معالج النصوص. من خلال هذه الخاصية يتم عمل نسخ السحب والإفلات (Drag and Drop): من خلال هذه الخاصية يستطيع مُستخدم الحاسوب أن يختار جزء من النص بواسطة الفأرة ويقوم بتظليله، وبعد ذلك ومن خلال الضغط على زر الفأرة، يقوم بسحب النص المحدد إلى المكان المطلوب هذه الخاصية تساعد كثيرا في نقل النص ضمن الوثيقة. (النجار، دور تكنولوجيا المعلومات في التحول نحو المنظمات الرقمية).
  - من قبل المُستخدم ولصقها أينما شاء.

## 2.4. التمثيل البياني الالكتروني:

- يمكنك مساعدة المستخدمين على إظهار البيانات في صورة رسوم في عرض تقديمي أو مستند من خلال إضافة رسوم بيانية.
- المخطط البياني الالكتروني هو رسم يعرض بيانات رقمية في تخطيط مضغوط ومرئي، ويكشف العلاقات الأساسية بين البيانات. يمكنك إضافة مخطط بياني إلى نموذج/تقرير لإظهار البيانات واتخاذ قرارات مدروسة. يمكنك ربط المخطط بجدول الكتروني أو استعلام وتخصيص المخطط مع مجموعة متنوعة من الخصائص.

يمكنك استخدام طرق عرض الرسم البياني من أنواع مختلفة لتحليل البيانات وعرضها. على سبيل المثال، في تحليل إيرادات قطاع ما، يمكنك تحرير رسم بياني الكتروني لمقارنة إيرادات قطاع ما في ثلاث دول مختلفة كما هو مبين في الشكل الموالي:

الشكل (02): رسم بياني الكتروني لإيرادات قطاع في ثلاث دول مختلفة



المصدر: (مركز ناشيونال للتدريب والتطوير، 2021)

- 1-نقوم بفتح قائمة التحليلات المالية المراد تمثيلها.
  - 2-ننقر على علامة تبويب النتائج.
  - 3-ننقر على عرض الخصائص في طريقة عرض الرسم البياني الذي تريد تحريره.
  - 4-تدوين خصائص الرسم البياني المراد تمثيله.
- يشتمل مربع خصائص الرسم البياني على أربع علامات تبويب وهي مبينة في الجدول أدناه:

## الجدول رقم (01): خصائص الرسم البياني الإلكتروني

علامة التبويب	الوصف
عام	يشمل على مختلف الخصائص المتعلقة بسطح الرسم البياني
النمط	يشمل على الخصائص التي تتحكم في مظهر الرسم البياني
مقياس الرسم	يشمل على خصائص تعيين حدود المحاور وعلامات التجزئة
العناوين والتسميات	يشمل مختلف الخصائص التي تتحكم في عناوين وتسميات الرسم البياني

المصدر: (النجار، دور تكنولوجيا المعلومات في التحول نحو المنظمات الرقمية)

5- في علامة التبويب "مقياس الرسم" بمرجع حوار الخصائص، يتم النقر لتحديد علامات مقياس الرسم لعرض مربع الحوار.

علامات مقياس الرسم هي خطوط تمييز أو نطاقات خلفية مظلمة تميز النقاط الأساسية والحدود والنطاقات وما إلى ذلك في الرسم البياني.

6- يتم النقر على موافق.

7- انقر على تحرير طريقة العرض لعرض محرر الرسم البياني.

8- استخدام الأزرار المتعددة بشريط الأدوات لتطبيق تأثير على مظهر الرسم البياني.  
9- اختياري.

تعريف الحدود لرسم بياني.

الانتقال في البيانات بطريقة العرض.

10- انقر على تم.

## 3.4. تحديد البيانات المعروضة في الرسومات البيانية:

يمكنك تحديد البيانات التي تظهر في الرسومات البيانية والمعايير باستخدام أشرطة تمرير الأقسام، يعرض شريط تمرير القسم أعضاء عمود واحد أو أكثر من الأعمدة التدريجية أو أعمدة السمات في شكل قيم على شريط مستطيل.

يوفر شريط التمرير أيضا آليات لتحديد قيمة لذلك العمود مثل أزرار الزيادة والإنقاص. يُستخدم زر التشغيل في التحريك بشكل متتال عبر قيم شريط التمرير.

حيث بقصد بأشرطة تمرير الأقسام في الرسوم البيانية : على أنها عبارة عن شريط تمرير قسم لتقليص البيانات المعروضة في رسم بياني أو معيار.

على سبيل المثال، يمكنك تقليص البيانات المعروضة في رسم بياني كمايلي:

1. افتح التحليل لتحريره.
2. انقر على علامة تبويب النتائج.
3. قم بتكوين الرسم البياني أو المعيار.
4. انقر على تحرير طريقة عرض في طريقة عرض الرسم البياني أو المعيار.
5. في جزء النسق، اسحب الأعمدة إلى هدف إسقاط "الأقسام".
6. حدد عرض كشريط تمرير.
7. انقر على خصائص القسم.
8. حدد الحد الأقصى لعدد القيم التي يمكن عرضها في شريط تمرير القسم، ثم انقر على موافق.
9. لإغلاق المحرر، انقر على تم.
10. لحفظ التغييرات، انقر على حفظ التحليل.

وفيما يلي مثال تطبيقي حول استخدام برنامج Microsoft Excel في عملية التخطيط المالي

(تخطيط التكاليف)

أ.تخطيط التكاليف:

تعتبر عملية التنبؤ بحجم التكاليف عند القيم بنشاط معين من أبرز المشاكل التي يمكن أن يواجهها المخطط المالي ومعدي الموازنات التخطيطية، خاصة بالنسبة لعناصر التكاليف المختلطة أو المرنة والتي تتغير مع تغيرات حجم النشاط ولكن بنسبة أقل من نسبة التغير في حجم النشاط، حيث يتم استخدام برنامج Excel MS في تقدير قيمة هذه النوعية من العناصر والتنبؤ بها، عبي أساس علاقة هذه العناصر بحجم النشاط. ويتضمن برنامج Excel M نوعين من الدوال الإحصائية التي يمكن استخدام أحدهما في عملية التقدير والتنبؤ، الأولى دالة Trend والثانية دالة Forecast

ولإيضاح كيفية استخدام كل من هاتين الدالتين في عملية التنبؤ يمكن افتراض المثال التالي:

[https://www.excelfree2000.com/2021/02/microsoft-excel\\_23.html](https://www.excelfree2000.com/2021/02/microsoft-excel_23.html)

الجدول رقم (03): يوضح بيانات المتعلقة بتكاليف وساعات العمل خلال نشاط معين

الشهر	ساعات دواران الآلات	تكاليف صيانة الآلات
جانفي	5000	25000
فيفري	6000	28000
مارس	7000	31000
أفريل	8000	34000
ماي	9000	37000
جوان	10000	40000

المصدر: [https://www.excelfree2000.com/2021/02/microsoft-excel\\_23.html](https://www.excelfree2000.com/2021/02/microsoft-excel_23.html)

بفرض أننا نرغب في التنبؤ بقيمة تكاليف الصيانة عن شهر سبتمبر والمتوقع أن تكون فيه ساعات دوران الآلات 150000 ساعة.

استخدام الدالة TERND: تستخدم دالة TREND طريقة القيمة الصغرى لمجموع المربعات المتعارف عليها إحصائياً، والتي تعتمد على المعادلة المعروفة بمعادلة الخط المستقيم  $y = mx + b$  حيث تمثل  $y$  قيمة عنصر التكلفة كمتغير تابع، و  $x$  حجم النشاط كمتغير مستقل، وتمثل قيمة  $b$  الجزء الثابت من قيمة التكلفة، وقيمة  $m$  الجزء المتغير، وهي القيم المراد التنبؤ بهما. وتأخذ الدالة الشكل التالي:

TREND(known\_y's, known\_x's, New\_x's, const

حيث:

تعبّر known\_y's عن قيم عناصر التكاليف المعروفة مسبقاً، والتي سوف تستخدم في عملية التنبؤ.

تعبّر known\_x's عن قيم أحجام النشاط المعروفة مسبقاً والتي سوف تستخدم في عملية التنبؤ

تعبّر new\_x's عن قيمة حجم النشاط المراد التنبؤ بقيمة التكاليف الخاصة به

تعبّر const أو الثابت قيمة منطقية تحدد إمكانية فرض قيمة الثابت  $b$  لكي تساوي صفر.

-إذا كانت const تساوي TRUE، يتم حساب  $b$  بالشكل المعتاد، حيث يعني هذا أن هناك قيمة ثابتة أي

تهمل هذه الوسيطة في حالة التكاليف المختلطة التي توجد بها قيمة ثابتة.

-إذا كانت const تساوي FALSE ، تكون b مجموعة تساوي صفر، ويتم ضبط القيم m لكي تكون = mx .  
y، أي لا توجد قيمة ثابتة وتستخدم في حالة التكاليف المرنة مرونة كاملة حيث يكتب داخل هذه  
الوسيلة عبارة "FALSE".

-ولحل المثال السابق باستخدام دالة TREND يتم فتح مصنف مكون من ورقة واحدة تدرج به بيانات  
الجدول السابق، ثم يتم تنشيط الخلية المراد إدراج القيمة المتنبأ بها فيها، ولتكن الخلية F11 ويكون شكل  
الورقة كما يظهر في الشكل التالي:

الشكل رقم (03): شكل ورقة EXCEL باستخدام دالة TREND

الشهر	مبيعات حوزة	القيمة المتوقعة
يناير	42228	42228
فبراير	36000	36000
مارس	28000	28000
أبريل	70000	70000
مايو	40000	40000
يونيو	30000	30000
يوليو	30000	30000
أغسطس	30000	30000

المصدر: [https://www.excelfree2000.com/2021/02/microsoft-excel\\_23.html](https://www.excelfree2000.com/2021/02/microsoft-excel_23.html)

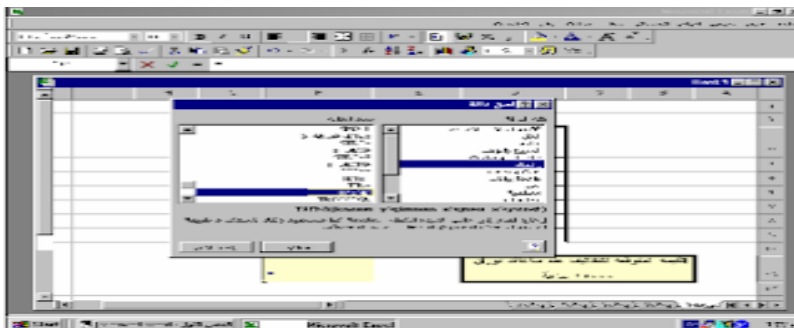
ثم يتم الضغط على قائمة إدراج ثم اختيار الأمر دالة، ومن المربع الحواري الذي يظهر، ثم يتم  
اختيار مجموعة الدوال الإحصائية، ثم اختيار دالة TREND ، وذلك كما يظهر من الشكلين التاليين:

الشكل رقم (04): شكل ورقة EXCEL باستخدام دالة TREND

الشهر	مبيعات حوزة	القيمة المتوقعة
يناير	42228	42228
فبراير	36000	36000
مارس	28000	28000
أبريل	70000	70000
مايو	40000	40000
يونيو	30000	30000
يوليو	30000	30000
أغسطس	30000	30000

المصدر: [https://www.excelfree2000.com/2021/02/microsoft-excel\\_23.html](https://www.excelfree2000.com/2021/02/microsoft-excel_23.html)

## الشكل رقم (05): شكل ورقة EXCEL باستخدام دالة TREND



المصدر: [https://www.excelfree2000.com/2021/02/microsoft-excel\\_23.html](https://www.excelfree2000.com/2021/02/microsoft-excel_23.html)

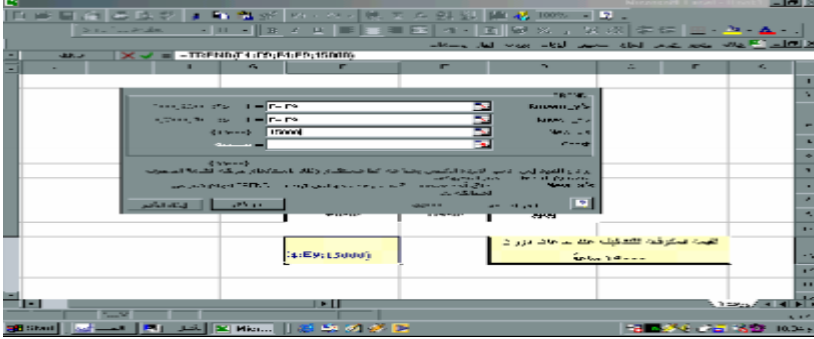
ثم يتم بعد ذلك الضغط على مفتاح الإدخال أو الموافقة على ظهور مربع حوارى يتضمن عناصر الدالة، ويتم إدراج مؤشر الفارة في المستطيل الخاص بالعنصر الأول  $s'y\_known$  والتأشير على الخلايا الخاصة بقيم التكاليف المعروفة في الفترات السابقة.

أي الخلايا من  $F3$  إلى  $F9$ ، وبالنسبة للمستطيل الخاص بالعنصر  $s'x\_known$  يتم التأشير على الخلايا المتضمنة ساعات الدوران المعروفة من فترات سابقة (الخلايا من  $E4$  إلى  $E5$ ، أما في المستطيل أمام العنصر  $s'x\_New$  فيتم كتابة عدد ساعات الدوران (حجم النشاط) المراد التنبؤ عنده بقيمة التكاليف، وهو 150000 ساعة دوران.

على أن يهمل المستطيل أمام العنصر  $const$  أي يُترك خالياً للدلالة على أن هناك قيمة ثابتة ضمن التكلفة، وبالتالي يظهر ناتج الدالة أسفل يمين المربع الحوارى، وبالضغط على زر موافق يظهر الناتج داخل الخلية المحددة على أن تظهر مكونات الدالة ضمن شريط المعادلة أعلى عناوين الأعمدة كما في الشكل التالي:



### الشكل رقم (06): شكل ورقة EXCEL باستخدام دالة TREND



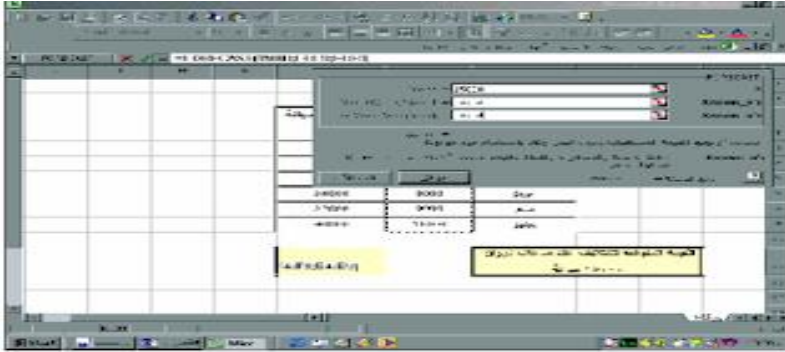
المصدر: [https://www.excelfree2000.com/2021/02/microsoft-excel\\_23.html](https://www.excelfree2000.com/2021/02/microsoft-excel_23.html)

### استخدام الدالة FORECAST

تستخدم هذه الدالة طريقة الانحدار الخطي في التنبؤ بالقيم الجديدة، وتأخذ هذه الدالة الشكل

التالي:

### الشكل رقم (07): شكل ورقة EXCEL باستخدام دالة TREND



المصدر: [https://www.excelfree2000.com/2021/02/microsoft-excel\\_23.html](https://www.excelfree2000.com/2021/02/microsoft-excel_23.html)

### FORECAST(known\_x's,known\_y's,x)

حيث:

أن  $X$  هي نقطة البيانات التي تريد التنبؤ بإحدى القيم لها، وهي هنا عدد ساعات الدوران 150000 ساعة.  
ويعتبر  $s'y\_Known$  نطاق البيانات التابع، وهو هنا قيم التكاليف في الفترات السابقة.  
ويعتبر  $s'x\_Known$  نطاق البيانات المستقل، وهو ساعات الدوران الخاصة بالفترات السابقة.

## 5. الخاتمة:

لقد تحولت أساليب محاسبة التسيير تحولا كاملا من كل النواحي سواء من الناحية الاحصائية، المالية والبيانية، فمحاسبة التسيير تعرف مرحلة تحديث وتغير سريع النمو بحيث انتقلت من كونها تصنف ضمن المحاسبة اليدوية الى قائمة المحاسبة الرقمية وذلك من أجل مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال وتماشي مع متطلبات عالم الرقمنة.

حيث تزايد أهمية استخدام الرقمة في مجال محاسبة التسيير يوما بعد يوم ، وهذا ما جعل الكثير من المؤسسات والمحاسبين وغيرهم يقومون بإجراء تغييرات في مختلف جوانب محاسبة.

فقد برزت خلال السنوات الحالية دور وأهمية التقنيات الحديثة لمحاسبة التسيير في التحول والانتقال من نظام محاسبة التسيير اليدوي الى نظام محاسبة التسيير الرقمية، من خلال معالجة كافة البيانات والمعلومات الكترونيا، ومن بين الأدوات الحديثة معالجة البيانات والتحليلات المالية في جداول الكترونية والتي يمكن من خلالها تمثيل هذه البيانات الكترونيا والتي أصبح لها دور كبير في التقليل من مختلف الصعوبات التي تتطلبها الأدوات التقليدية لمحاسبة التسيير من قبل الباحثين والعاملين في مختلف القطاعات التي تتطلب ضرورة العمل من خلال نظام محاسبة التسيير.

ومن بين النتائج التي توصلت اليها الدراسة:

- يمكن استخدام الجداول الالكترونية باستخدام تطبيقات عديدة لمعالجة مختلف التحليلات المالية باستخدام أساليب الرسم البياني الالكتروني بشكل عام.
- امكانية توسيع نطاق استخدام الجداول الالكترونية في مختلف المجالات المحاسبية مستقبلا.
- يمكن التمثيل البياني الالكتروني الباحثين ومختلف الادارات من سهولة قراءة المعلومات والبيانات دون الرجوع الى الوثائق المحاسبية وذلك من خلال امكانية تعويض تمثيل بياني الكتروني بجدول الكتروني يحتوي على مختلف التحليلات المالية للظاهرة المراد تمثيلها وتحليلها.

### التوصيات:

- العمل على ابتكار صيغ جديدة الكترونية لتحليل مختلف البيانات المالية التي تتضمنها محاسبة التسيير من قبل المؤسسات.
- الاهتمام بتوسيع درجة الاعتماد على برنامج EXCEL من قبل المؤسسات على اختلاف أحجامها وأنواعها في القيام بمختلف عملياتها المحاسبية.
- العمل على تعزيز دور أدوات محاسبة التسيير الحديثة لتسهيل قيام المؤسسات بتحليل مختلف بياناتها المالية وذلك من خلال الاعتماد على البرامج الالكترونية المساعدة في ذلك من بينها التمثيل الالكتروني والجداول الالكترونية.

### 6. قائمة المراجع:

- Bardan, A. (2020). Nostalgia waves: a media framing of post-Communist nostalgia in Romania. Polis. Journal of Political Science, 8(3).
- Garg, A. a. (2006). Maintenance management: literature review and directions. Journal of quality in maintenance engineering, 1-2.
- J, R. M. (2015). Accounting information systems. Boston : Pearson.
- Mehri, B. (2000). De La Comptabilité De Gestion A La Comptabilité Par Activités. Tunis: Edition Contribution A La Littérature D'entreprise.
- أحمد غازي قاسم الغرابية. (2014/2013). أثر خصائص الشركة على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية. جامعة اليرموك، الأردن: مذكرة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية .
- حسام محمد سليمان فرحات. (2018). أثر استخدام البرامج المحاسبية المحوسبة على تحسين الأداء المالي للمشاريع الريادية في فلسطين دراسة الحالة حاضنة يوكاس. الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية.
- صالح حسين سطم ، عماد صالح نعمة ، و طه أحمد أدريبي. (2005). استخدام برنامج EXCEL في إعداد نظام معلومات محاسبي لاحتساب رواتب منتسبي جامعة تكريت. مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، 10(20).
- علي احمد أبو الحسن. (1997). المحاسبة الإدارية المتقدمة. مصر: الدار الجامعية، الإسكندرية.
- فريد النجار. (27-29 نوفمبر 2004). دور تكنولوجيا المعلومات في التحول نحو المنظمات الرقمية. المؤتمر العربي السنوي الخامس في مجال الادارة الابداع والتجديد (الصفحات 199-200-201). جمهورية مصر العربية.
- فريد النجار. (بلا تاريخ). دور تكنولوجيا المعلومات في التحول نحو المنظمات الرقمية. المؤتمر العربي السنوي الخامس في مجال الادارة الابداع والتجديد.

-مركز ناشيونال للتدريب والتطوير. (2021). إنشاء رسومات بيانية للبيانات في التحليلات باستخدام برنامج EXCEL. تركيا.

-نواف محمد عباس الرماحي. (2009). المحاسبة الإدارية. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى.

## واقع التحول الرقمي

## The reality of digital transformation

بوعزة عبيد إيمان<sup>1</sup>، حامد أشرف عبد الصمد<sup>2</sup>Bouazza Abid Imene<sup>1</sup>, Hamed Achraf Abdessamed<sup>2</sup><sup>1</sup> جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت، الجزائر، [imiabid324@yahoo.fr](mailto:imiabid324@yahoo.fr)<sup>2</sup> المدرسة العليا للاقتصاد وهران، الجزائر، [achrafsamad@hotmail.fr](mailto:achrafsamad@hotmail.fr)

## ملخص:

إن النمو المتسارع للرقمنة وشبكات الأنترنت وسرعة تدفقها في العالم فتحت آفاقا جديدة لدفع عجلة النمو الاقتصادي، لأن التحول الرقمي يمثل جزءا كبيرا من الاقتصاد في الدول وأصبح من بين الاستراتيجيات التي تسعى إلى تحقيقها.

أصبحت جميع العمليات تتم بشكل آلي دون تدخل الفرد مما أدى إلى تطور الخدمات بطريقة سهلة وتكلفة أقل، وبالتالي أصبح من الضروري تبني تقنيات التحول الرقمي والتحكم بها في جميع المجالات من خلال اعتماد بنية تحتية رقمية متينة.

الكلمات المفتاحية: التحول الرقمي، تكنولوجيا المعلومات، الرقمنة.

## abstract

The rapid growth of digitization and Internet networks and the speed of their flow in the world opened new horizons to push the wheel of economic growth, because digital transformation represents a large part of the economy in countries and has become among the strategies that seek to achieve.

All operations have become automated without individual intervention, which led to the development of services in an easy way and at a lower cost. It is necessary to adopt transformation techniques Digital and control in all areas by adopting a solid digital infrastructure.

**Keywords:** digital transformation, information technology, digitization.

**Jel Classification Code:** O30, O32, O33 .

## 1. مقدمة:

أدت التغيرات الكبيرة التي حدثت على مستوى العالم في مختلف المجالات خاصة مع التطور المذهل للأجهزة و الأنظمة الذكية و كذلك تزايد استخدام التكنولوجيا الحديثة في أسلوب العمل و الحياة بصفة عامة، حيث أصبح التعامل يتم بشكل رقمي باستخدام العديد من الأجهزة و البرمجيات المختلفة ذات تقنيات عالية من أجل تقديم الخدمات و مواجهة المنافسة و تحقيق جميع المتطلبات الضرورية التي يحتاجها الزبائن و هذا ما يسمى بالتحول الرقمي.

أصبح تبني تقنيات التحول الرقمي من أجل النمو في الدول و الادارات ضرورة حتمية، حيث وجدت نفسها مطالبة بابتكار طرق ووسائل جديدة من أجل تقديم خدماتها بطريقة آلية و سريعة من خلال تقديم طرق مبتكرة و ابداعية غير تقليدية من أجل ارساء نظام معلوماتي يرتكز على ضمان تدفق المعلومات و سرعة تداولها في فضاء رقمي شامل.

## اشكالية الدراسة

ما مدى مساهمة أنظمة التحول الرقمي في تحسين جودة الخدمة العمومية؟

## فرضيات الدراسة

- للتحول الرقمي فوائد ايجابية و متنوعة تتمثل في اختصار الوقت و خفض التكلفة و تحقيق المرونة و الكفاءة في تحسين الجودة و تبسيط الإجراءات للحصول على الخدمات المقدمة للمستفيدين.
- يساهم التحول الرقمي في نجاح عملية التسجيل الالكتروني السريع في مختلف المشاريع المستحدثة.

## أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة في التعرف على التحول الرقمي و مدى أهميته في الوقت الحالي من أجل تحفيز المؤسسات و الأفراد على ضرورة انتهاز فكرة التحول الرقمي كأسلوب فعال من أجل النجاح و التطور في الحياة العملية.

## المنهج المستخدم

اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي من خلال تقديم جميع المفاهيم الخاصة بالتحول الرقمي و كذلك التعرف على خصائصه و خطواته، فوائده بالإضافة إلى ابراز مختلف النماذج العالمية الخاصة بالتحول الرقمي، كما أشرنا إلى عوامل نجاحه و التحديات التي تواجهه.

## 2. الاطار النظري للتحول الرقمي:

## 1.2. مفهوم التحول الرقمي

يعرف التحول الرقمي و الذي يطلق عليه أيضا بالرقمنة بأنه التغيرات التي أحدثتها التقنيات الرقمية في جميع جوانب الحياة البشرية، كما يعرف بأنه الاستغلال الجذري لإمكانيات الأنترنت و ذلك من أجل تحسين أداء المؤسسات.

هو عبارة عن التغيرات الناجمة عن تطور التقنيات الرقمية التي يتم بها إنشاء القيمة و التفاعلات الاجتماعية، سلوك العمل و بشكل عام طريقة التفكير، كما يعتبر التحول الرقمي جزءا من الابتكار من خلال التحول الكامل كابتكار المنتجات و الابتكار لتعزيز تجربة الزبون، كما يدعم التحول الرقمي أداء الأعمال من خلال جلب الاستثمارات الجديدة في تكنولوجيا المعلومات و الاتصالات (FERHANE & SALAH, 2017, p. 45).

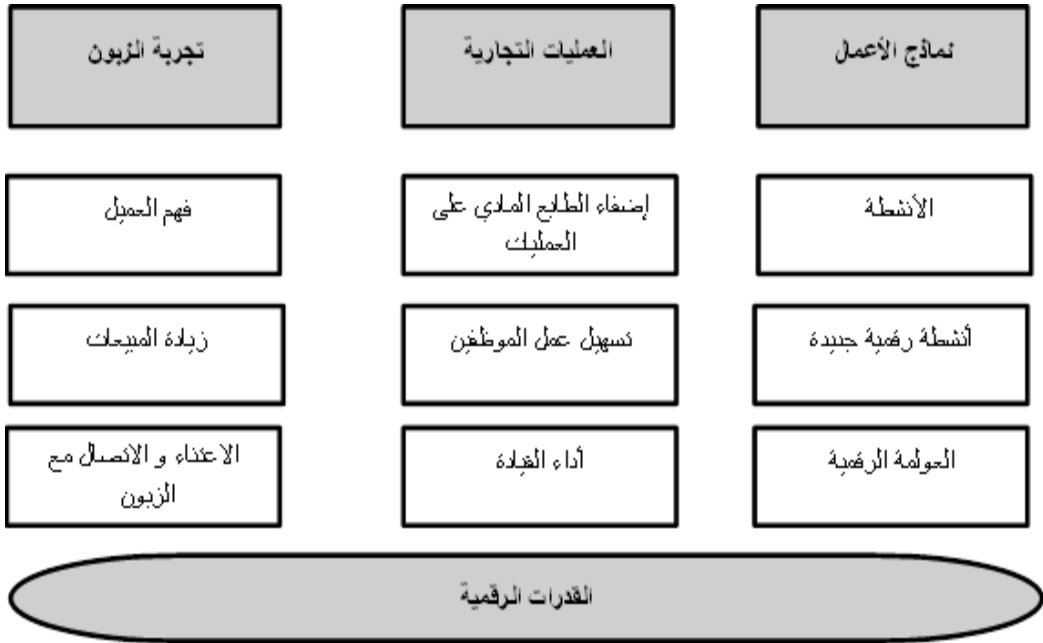
هو استخدام التكنولوجيا لتحسين أداء المؤسسات بشكل جذري، حيث يستخدم التنفيذيون في جميع المجالات التطورات الرقمية مثل التحليلات ووسائل التواصل الاجتماعي و الأجهزة الذكية المدمجة و حسن استخدامها في العديد من العمليات مثل تخطيط موارد المؤسسات أو تغيير علاقات الزبائن و العمليات الداخلية، كما يعتبر نموذج عمل أو عملية فكرة أو منهجية سواء من الناحية الاستراتيجية أو التكتيكية (Daniel & Christopher , 2018, p. 10).

التحول الرقمي هو التحول العميق و المتسارع لأنشطة الأعمال و العمليات و الكفاءات و النماذج التي توفرها التقنيات الرقمية و تأثيرها على المجتمع بطريقة استراتيجية و يشمل التحول الرقمي رقمنة المبيعات و الاتصالات التي تكون طرفا للتفاعل مع الزبائن و رقمنة عروض المؤسسة (المنتجات و الخدمات) التي تحل محل أو تزيد العروض المادية، و يعرف التحول الرقمي داخل المؤسسة بأنه تحول

تنظيبي إلى البيانات الضخمة و التحليلات و السحابة و منصة الأوساط الاجتماعية و بعبارة أخرى هو التغييرات المبنية على أساس التقنيات الرقمية مما يؤدي إلى تغييرات فريدة في العمليات التجارية و خلق القيمة (Vial, p. 07).

## 2.2. مكونات التحول الرقمي

### الشكل (01): مكونات التحول الرقمي



Source : (Hafsi and Saïd,2017, p 05).

## 3.2. أبعاد التحول الرقمي

-التقنيات الرقمية: يعتبر التحول الرقمي في الأساس تحولاً نابعا من ثورة التقنيات الجديدة، حيث لوحظ من خلال مراجعة الأدبيات الخاصة بأن التقنيات الرئيسية المذكورة في سياق التحول الرقمي



للشركات هي تقنيات الأنترنت، تقنيات تحليلية، و التقنيات المتنقلة حيث تطورت هذه التنوعات التكميلية الثلاثة بالفعل في السنوات الماضية بشكل خاص بفضل تقنيات السحابة.

#### -تجربة المستخدم-

يضع التحول الرقمي المستخدمين في قلب استراتيجية الشركة، و يتجه العملاء أكثر فأكثر فيما يتعلق بجودة المنتجات و الخدمات كما يتوقعون أن تكون الشركات قادرة على التكيف بسرعة و مخصصة لاحتياجاتهم المتغيرة، و ينطبق هذا الأمر على حالة الأجيال الرقمية الجديدة الذين يمتلكون معرفة جيدة و عميقة بالتقنيات الجديدة و قدرة كبيرة على مشاركة خبراتهم مع الآخرين عبر مواقع التواصل الاجتماعي ، و لمواجهة التوقعات الجديدة يجب على الشركات تكييف سلوكياتها للتعامل مع منتجاتها و خدماتها وفقا لاتجاهات الاستهلاك، و لهذا السبب بدأ التحول الرقمي بشكل عام عن طريق تحويل وظيفة التسويق و يمر هذا الأخير على وجه الخصوص من خلال اعتماد أدوات ادارة علاقات العملاء CRM التي تدمج بعدا اجتماعيا قويا من خلال وحدات تحليل الشبكات الاجتماعية، و من أجل تقديم خدمات ذات قيمة مضافة للموظفين من حيث جودة و كفاءة العمل جاءت رقمنة وظيفة الموارد البشرية مع تنفيذ أدوات إدارة علاقات الموظفين ERM و يعتبر هذا النوع من الأدوات الموظف كعميل داخلي و يهدف إلى ضمان مستوى عال من الخدمات (Henriette, 2016, p. 03).

#### 4.2. فوائد التحول الرقمي:

تتمثل مميزات و فوائد التحول الرقمي في النقاط التالية:

- ✓ التخلص من العمليات التقليدية لزيادة الانتاجية و تحسين مستوى أداء الخدمات؛
- ✓ تقليل الانفاق الحكومي على الخدمات و رفع مستوى الأداء و ادخال خدمات جديدة؛
- ✓ تنمية ثقافة الابداع و التطوير داخل بيئة العمل، بالإضافة إلى إعادة رسم و صياغة الطرق التي يحيا و يفكر و يتعامل بها أفراد المجتمع (شديد، 2021، صفحة 204، 203)؛
- ✓ رفع مستويات الشفافية و الحوكمة مما يؤدي إلى تقليل الأخطاء و الانفاق معا؛
- ✓ إمكانية الاستفادة من التقنيات الحديثة لتطوير الأداء و التنبؤ و التخطيط للمستقبل؛
- ✓ تسريع طريقة العمل اليومية و زيادة جودة و كفاءة سير العمل (سامية، 2021، صفحة

(110،111).

## 5.2. العوامل المحفزة على التحول الرقمي

هناك العديد من المحفزات التي دفعت المؤسسات للتحول من الشكل التقليدي إلى الشكل الرقمي والتي يمكن حصرها في النقاط التالية (يوب و بودبزة ، 2019 ، صفحة 47):

- الإنترنت و امكانياتها الهائلة و الخدمات التي تقدمها، حيث أضافت الإنترنت رافدا من روافد المعلومات و ظهرت الكثير من المواقع التي تتيح كما هائلا من المعلومات؛

- إدراك أهمية المعلومات الرقمية، و ضرورة توفرها للمستفيدين، و التعامل معها و الاستفادة منها؛

- التطورات التقنية و خصوصا في مجال الحاسب و نظم المعلومات و الاتصال عن بعد حيث أن التطورات التي حصلت في هذا المجال ساهمت بشكل كبير في جعل المؤسسات تفكر في التحول الرقمي؛

## 6.2. مظاهر التحول الرقمي

يعرف التحول الرقمي من خلال التقنيات و التكنولوجيات التالية (صدوقي ، سي الطيب ، و العبيسي، 2021 ، صفحة 103، 102):

- ✓ انتشار الإنترنت.
- ✓ أتمتة المعارف.
- ✓ أنترنت الأشياء.
- ✓ السحابة الالكترونية.
- ✓ الروبوتات المتقدمة.
- ✓ السيارات الآلية القيادة.
- ✓ الطباعة ثلاثية الأبعاد.

## 7.2. متطلبات التحول الرقمي

يتم تطبيق التحول الرقمي عبر طيف يشمل التقنيات والبيانات والموارد البشرية والعمليات، حسب التفصيل التالي:

-البيانات: يفترض أن تقوم منظمات الأعمال بجهود إدارة وتحليل البيانات بشكل منتظم وفعال، وذلك لتوفير بيانات نوعية موثوقة و كاملة مع توفير وتطوير أدوات مناسبة للتحليل الإحصائي والبحث عن بيانات التنبؤ بالمستقبل، كما يجب متابعة البيانات بشكل مستمر لضمان استمرار تدفقها والاستفادة منها بشكل يتماشى مع أهداف المنظمة وتوقعاتها.

-الموارد البشرية: تشكل الموارد البشرية جانبا حيويا يصعب على المنظمات تطبيق التحول الرقمي بدونها حيث يتوجب توفير كوادر البيانات وتحليلها لاتخاذ القرارات الفعالة، كما يتطلب تخطيط الرؤى وتنفيذها كفاءات بشرية وخبرات مؤهلة قادرة على استخدام علمية وعملية مع إيمان بالتغير والتطوير.

- العمليات : يجب على منظمات الأعمال إرساء بناء تقني فعال يسمح بتطوير الأداء على الصعيدين الداخلي والخارجي، وذلك لضمان التطبيق الأمثل للتحول الرقمي، ويتضمن ذلك إنشاء بناء تقني يتضمن سياسات وإجراءات تغطي كافة نشاطات المنظمة.وعملياتها مترابطة مع التقنيات اللازمة والتطبيقات المطورة والبيانات المعالجة (الرحمان، 2019، صفحة 214).248

الموارد المالية: إن مشروعات الرقمنة تحتاج مورداً مالياً لشراء المعدات الرقمية اللازمة لعملية الرقمنة، وصيانة هذه المعدات، وجميع ما يتطلبه مشروع الرقمنة.

المعدات والأجهزة: من البديهي جداً أن يكون من أهم المتطلبات الأساسية لمشروعات الرقمنة هي المعدات والأجهزة اللازمة للقيام بعملية الرقمنة، ومن هذه المعدات والأجهزة ما يلي:

أ-الماسحات الضوئية: يعتبر جهاز الماسح الضوئي Scanner هو الأساس في عملية الرقمنة، وهو أحد المعدات الملحقة بالحاسوب، إذ يقوم بفحص مختلف أنواع المعلومات المكتوبة، والمطبوعة، والمصورة، والمرسومة، والمخطوطة في الوثيقة، وإدخالها إلى ذاكرة الحاسوب، أو في وسائط إلكترونية أخرى، وذلك عن طريق استخدام برنامج خاص والماسحات الضوئية أنواع منها: الماسحات الضوئية اليدوية، والمتحركة، والقياسية، ومنها الماسحات الضوئية الخاصة بالميكروفيلم، وأخرى خاصة بالكتب، وفي كل هذه الأنواع هناك الماسحات الضوئية أحادية اللون و الملونة.

ب - الحاسبات الآلية: لا يمكن أن تتم عملية الرقمنة بدون وجود أجهزة حاسب آلي ذات مواصفات ملائمة لعملية الرقمنة، وتتوقف نوع الحاسبات الآلية المطلوب شراؤها على المهام المطلوب إنجازها،

باستخدام تلك الحاسبات ومن المهم جداً أن تكون الحاسبات الآلية التي يتم استخدامها في عملية الرقمنة ذات مواصفات وإمكانيات حديثة وعالية.

ج- البرمجيات : تحتاج عملية الرقمنة لبعض البرمجيات المهمة التي ينبغي توفرها واستخدامها حتى تتم عملية الرقمنة، ومن أهم هذه البرمجيات ما يلي:

- برمجة: HTML وهي البرمجة التي تسمح بتحرير وكتابة أكواد HTML.

- برمجة: XML وتعمل هذه البرمجة بطريقة تشبه الطريقة التي تعمل بها برمجة HTML و تساعد خلال عمليات الترميز.

- البرمجيات الخاصة بمعالجة النصوص و الكلمات: وهذه البرمجيات تسمح بإنشاء النص وصياغته وتحريره .

البرمجيات التي تقوم تساعد بإنتاج الصور وتحريرها لأغراض الحفظ والعرض على الإنترنت (الخشعي، 2010، صفحة 27، 26).

8.2- خطوات التحول الرقمي: يمر التحول الرقمي بمجموعة من الخطوات المتكاملة و المترابطة فيما بينها و تتمثل في (البار، صفحة 02):

✓ بناء استراتيجية رقمية وإجراءات التحسين ؛

✓ قياس المكنيات الرقمية الحالية؛

✓ تحديد أفضل هيكل عمل لنشطة التسويق الرقمي؛

✓ تحديد المتطلبات لخطط الاستثمار؛

✓ تحديد عوائق التكامل الرقمي؛

✓ إدارة التغيير للتحول الرقمي.

## 9.2. المجالات المحولة عن طريق الرقمية

التسويق/التجارة/خدمة الزبون

الاتصال/الإعلان

التسويق

خدمة العملاء

التجارة

وظائف الملكية والدعم

الموارد البشرية

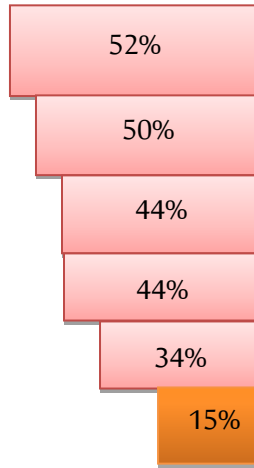
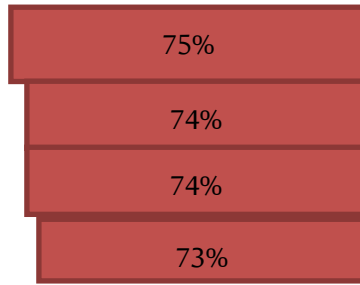
الإمداد

الشراء

البحث و التطوير

المالية

مجالات أخرى



3%

في جميع المجالات دون تمييز

Source : (Themeco, 2016, P. 09)

## 10.2. نماذج التحول الرقمي

تشير أدبيات الادارة إلى تعدد نماذج التحول الرقمي والتي تتضمن (عبد الرحمن حسن و الغبيري ، 2020 ، صفحة 18، 19):

.النموذج الفني **Model Technical**: ويتم من خلاله تحويل المؤسسات التقليدية إلى من مؤسسات رقمية باستخدام بحوث العمليات وعلوم الحاسب وعلم الادارة دون التركيز على الجوانب السلوكية للمؤسسة، ويؤدي ذلك إلى ارتفاع نسبة المقاومة ورفض التطبيقات الالكترونية في اتخاذ القرارات. .النموذج السلوكي **Model Behavioral**: ويركز على المتغيرات السلوكية (الفردية والجماعية و التنظيمية و البيئية) بدرجة أكبر من المتغيرات الفنية و خاصة في تطوير البرمجيات، ومن ثم تقل أهمية الأمثلية و النماذج في اتخاذ القرارات رقمياً.

.النموذج الفني الاجتماعي **Model Technical-Socio**: ويهتم بالتفاعل بين المتغيرات الفنية (الحاسبات و البرامج) و المتغيرات السلوكية و التنظيمية عند تنفيذ عمليات التحويل.

.نموذج الشراكة في المعلومات **Partnership Information**: و يعتمد في التحول الرقمي على الاشتراك في أحد شبكات المعلومات المحلية أو الدولية لفترة محددة لحين إتمام التحول، أو الاعتماد على أحد شركات المعلومات في توفير الخدمة بالشراكة.

نموذج تحليل القوى التنافسية: و يعتمد على بناء نظم معلومات لدعم التحليل الرباعي، الذي يسعى إلى تعظيم نقاط القوة التنظيمية وتقليل نقاط الضعف، و ذلك للسيطرة على الفرص البيئية ومواجهة التحديات العالمية والمحلية، و يعتمد هذا النموذج على التخطيط الاستراتيجي للمؤسسة و بناء نظم معلومات متكاملة و مساندة لذلك.

.نموذج إدارة الأصول الرقمية: و يعتمد على مجموعة من شركات المعلومات والاتصالات بدلا من شركة واحدة في إدارة الملفات الرقمية (التخزين - الدخول للمعلومات - التصفح - تبادل المعلومات واسترجاعها).

نموذج التحول التدريجي: و يعتمد على القدرات المالية للمؤسسات للتحول من النموذج الورقي إلى النموذج الرقمي، و من ثم يتم التمويل على مراحل في ضوء المركز المالي و حجم أعمال المؤسسة، و لا يعتمد على دراسة الجدوى التحليلية أو قياس الاحتياجات الرقمية مسبقا.

نموذج التحول الاستراتيجي: و يفترض هذا النموذج أن المعلومات و الاتصالات عبارة عن أصول رأسمالية للمؤسسة، كما يتحدد مركز المؤسسة في القطاع أو النشاط الذي تنتمي إليه وفق قيمة تكنولوجيا المعلومات و الاتصالات التي تمتلكها المؤسسة، و التي تعتبر أحد ركائز المركز التنافسي لها.

## 11.2. عوامل نجاح التحول الرقمي

عوامل النجاح	الأبعاد
<p>-المشاريع التجريبية (يعني تبني وادخال التحول الرقمي بشكل تدريجي، وعدم تبنيه بشكل كامل في جميع المواقع دفعة واحدة).</p> <p>-الاستعداد للمستقبل (بما في ذلك القدرة على إعداد خريطة الطريق و الأهداف الاستراتيجية و التشغيلية)</p> <p>-القدرة على فهم احتياجات العملاء.</p> <p>-الاعتماد على الروبوتات الالية المستقلة ( التي تقوم بأداء سلوكيات و مهام بدرجة عالية من الاستقلالية أي ترمج على التصرف دون انتظار أوامر شخص ما).</p> <p>-تأهيل الموظفين ( يجب تأهيل و تدريب الموظفين بشكل فعال).</p> <p>-الثقافة (تخبرنا الثقافة بما يجب فعله عندما لا يكون الرئيس التنفيذي في المكتب).</p> <p>-استخدام البيانات الضخمة Big Data ( القدرة على توفير و استخدام و جمع الكثير من البيانات).</p> <p>-الدعم الاداري ( يشمل تزويد المشاريع بالموارد و المعرفة و الوقت اللازم)</p>	عوامل النجاح التنظيمية

<p>-سهولة الاستخدام ( يضمن التوافق بين التكنولوجيا و المهام) -بيئة عمل متعددة التخصصات ( فريق عمل متعدد التخصصات)</p>	
<p>-الاتصال ( يضمن التبادل السلس للبيانات بين الشبكات و داخل الشبكة الواحدة) -درجة عالية من الشفافية ( تتطلب الثقة في تبادل البيانات) -ضرورة التعاون عبر حدود الشركة (لأن المهام لا يمكن حلها بشكل فردي بسبب التعقيد). -توليد القيمة المختلطة ( عملية توليد قيمة إضافية من خلال الجمع المبتكر للمنتجات (المكون الملموس) و الخدمات (المكون غير الملموس)). -الالتزام بالمعايير ( المعايير الموضوعية من قبل الهيئات الدولية).</p>	<p>عوامل النجاح البيئية</p>
<p>-البنية التحتية ( توفير بنية تحتية مفيدة) -الموثوقية ( يضمن النظام البيانات الصحيحة) -الملاءمة ( توفير البيانات الصحيحة للمستخدم المناسب) -القدرة على التكيف ( تعني نظاما مرنا يمكنه التكيف مع احتياجات المعلومات الجديدة و الشركة التي تستخدم النظام). -الأمن ( و هو أساس تبادل المعلومات). -اكتمال المعلومات ( يجب توفير معلومات تغطي كل الجوانب و مختلف البدائل). -التوفر ( يؤمن الوصول إلى النظام) -آنية البيانات ( يجب أن تكون البيانات متاحة في الوقت المناسب دون</p>	<p>عوامل النجاح التكنولوجية</p>



(تأخير).

المصدر: (لبنى سحر فاري، 2021، ص39).

## 12.2. تجارب عالمية حول تطبيق التحول الرقمي

- تجربة اضمحلال شركة "كوداك" العملاقة بعد استحوادها على 90% من السوق الأمريكي لاختفائها في مواكبة التحول الرقمي.

- تجربة "أوبر" لسيارات الأجرة مع أنها لا تمتلك سيارة واحدة.

- تجربة "Mart-Wal" الشركة العالمية العملاقة، التي تملك 500.11 متجر و3.2 مليون موظف، وإيرادات قدرها 482 مليار دولار. فقد استخدم مؤسسها التكنولوجيا الرقمية، كامسحات الـ"باركود" لجمع البيانات، وأجهزة الحاسوب المركزية لمعالجة البيانات، مما مكّنها من التغلب على منافسيها، مثل (Sears) و(Kmart) غيرها من المتاجر التي كانت بطيئة جدا في استيعاب هذا التحول الرقمي التكنولوجي مع ذلك، فنموها في المستقبل مهدد من قبل (Amazon) و (Alibaba) والشركات الأخرى المتخصصة رقميا.

- تجربة "cisco" حيث أدركت أن عليها تطوير منتجاتها ومبيعاتها ونماذجها بسرعة، فعملت على استحداث منصب جدي (كبير المسؤولين الرقميين)، لقيادة مرحلة التحول ومتطلباتها. وذلك لمنافسة عملاقة الحوسبة السحابية مثل : Amazon و "Microsoft السحابية" التي نمت بسرعة كبيرة، فضال عن منافسة Huawei .

- المدن الذكية العالمية المعاصرة التي تمكنت من تخفيض استهلاك المياه بنسبة 50 بالمائة وزيادة توفير الطاقة بواقع 30 بالمائة، فيما قللت الازدحام المروري بنسبة 30 بالمائة.

-هيئة الطرق و المواصلات في دبي : ساهمت المواصلات الذكية كبطاقة نول للمواصلات العامة وبوابة التعرف الإلكتروني "سالك" و"مترو دبي بدون سائق في تقليل أعداد ضحايا حوادث المرور، بينما ارتفعت

نسبة السكان الذين يستخدمون وسائل المواصلات العامة من 6 بالمائة إلى 12 بالمائة (صمغ، 2018، صفحة 07).

### 13.2. تحديات التحول الرقمي

لتحقيق التحول الرقمي مازال هناك العديد من التحديات التي تواجه الكثير من الدول، تتمثل في محدودية الموازنات، نقص المهارات والقدرات والوعي والفجوات الرقمية، الجاهزية المؤسسية، الجاهزية التقنية، تضارب المبادرات، التعقيدات والعقبات القانونية والتشريعية، نقص المعايير وأطر العمل، والمخاوف المرتبطة بخصوصية البيانات لمزودي خدمات الهاتف المحمول والبنوك في إنشاء محافظ إلكترونية لتسهيل تداول العمليات المالية لكافة القطاعات الاقتصادية، وعدم سن القوانين المتعلقة بزيادة الأعمال الرقمية. بالإضافة إلى تحدي نشر التوعية بالثقافة الرقمية وخلق ثقافة التعاملات النقدية الإلكترونية إلى جميع الجهات وأفراد المجتمع (نسيمة، 2021، صفحة 344، 345).

تحديات أخرى: و تتمثل في العناصر التالية (مريم، 2020، صفحة 565، 566):

- ✓ غياب الشعور بالحاجة.
- ✓ تعارض الأدوار و الأهداف الناتج عن مشاكل التنسيق و القيادة.
- ✓ غياب الرؤية أو الفشل في إيصالها عبر كافة حدود المؤسسة.
- ✓ ضعف في تكنولوجيا المعلومات و قدم النظم و محدوديتها.
- ✓ غياب التعاون و عدم ارتباط وحدات العمل.
- ✓ المخاوف و الحواجز التنظيمية.
- ✓ العجز في التمويل و غياب رؤية واضحة لنموذج العمل.

### 3. نتائج الدراسة

من أهم النتائج التي استخلصناها:

- ✓ تسعى جميع المؤسسات مهما كان مجالها إلى مواكبة العصرنة من خلال التحول الرقمي المطبق في مختلف المؤسسات و الادارات.

- ✓ التحول الرقمي لم يعد خيارا بل أصبح ضرورة ملحة و هذا ما يتجلى في احصائيات البيانات الضخمة التي يتم معالجتها في وقت قصير.
- ✓ تقوم أنظمة التحول الرقمي بتعبئة جميع المعلومات المطلوبة و ضم جميع الأوراق الخاصة بالمستفيدين بطرق مبتكرة و ابداعية بعيدة عن الطرق التقليدية.
- ✓ يساعد التحول الرقمي على التوسع و الانتشار في نطاق أوسع و الوصول إلى شريحة أكبر من العملاء و المستفيدين.
- ✓ التمكن من زرع ثقافة الرقمنة و توجيه السلوكيات نحو قبول التحول الرقمي لمرتفقي المؤسسات من خلال زيادة وعي الأفراد بأهمية هذه التقنيات.
- ✓ 4.4 الاقتراحات و التوصيات
- ❖ تكثيف الندوات و الدورات التكوينية لفائدة عمال و موظفي الادارات العمومية.
- ❖ الاستفادة من الخبرات و التجارب السابقة للدول التي تحقق تقدما كبيرا في مجال التحول الرقمي.
- ❖ تعميم التعاون الرقمي بين مختلف الادارات العمومية فيما بينها و كذلك في التعاملات مع الشركات الخاصة.

## 5.الخاتمة

انتهجت الدول والمؤسسات نحو أسلوب الرقمنة كسياسة محورية لتدعيم مسارها و ابتكار نماذج جديدة في مجال الأعمال من أجل تحقيق تنمية اقتصادية و اجتماعية راقية، و على هذا الأساس يعتبر التحول الرقمي ضرورة حتمية في الوقت الحالي نظرا لتميزه بالعديد من الخصائص و التي تستخدم في جميع المجالات و الأنشطة، حيث تتمتع هذه التقنية بتقديم خدمات ذات جودة عالية للمجتمع في وقت قياسي و توفر النفقات من خلال تحسين كفاءة و فعالية الأداء لأنه يوفر فرصا غير مسبوقه للابتكار.

## 6.المراجع

- خواترة سامية، 2021، التحول الرقمي خلال جائحة كورونا وما بعدها، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية و السياسية، المجلد 58، العدد 02، الصفحات 103-126.
- صدوقي غريسي، سي الطيب الهشي رضا، علي العبسي، 2021، واقع وأهمية التحول الرقمي والأتمة، مجلة آراء للدراسات الاقتصادية و الادارية، المجلد 03، العدد 02، الصفحات 99-109.
- عبد الرحمن حسن محمد، محمد أحمد الغيبري، 2020، واقع التحول الرقمي للمملكة العربية السعودية-دراسة تحليلية-، مجلة العلوم الادارية و المالية، المجلد 04، العدد 03، الصفحات 08-31.
- لعرج مجاهد نسيم، 2021، استراتيجيات التحول الرقمي في ظل جائحة كورونا مع الإشارة إلى تجربة: الإمارات العربية المتحدة، مجلة دفاتر، المجلد 17، العدد 04، الصفحات 339-355.
- مسفرة بنت دخيل اللة الخثمي، 2011، مشاريع وتجارب التحويل الرقمي في مؤسسات المعلومات-دراسة للاستراتيجيات المتبعة-، مجلة RIST، المجلد 19، العدد 01، الصفحات 20-51.
- مصطفى محمد علي شديد، 2021، تأثير التحول الرقمي على مستوى أداء الخدمة المقدمة بالتطبيق على موظفي الإدارة العامة للمرور بمحافظة القاهرة، مجلة دراسات، المجلد 22، العدد 04، الصفحات 194-226.
- نعومي مريم، 2020، تأثير الثقافة التنظيمية على نجاح التحول الرقمي في المؤسسة، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23، العدد 02، الصفحات 561-575.
- ياسر عبد الرحمان، 2019، إدارة الموارد البشرية وتحديات التحول الرقمي في منظمات الأعمال، مجلة البحوث الادارية و الاقتصادية، المجلد ، العدد ، الصفحات 207-219.
- يوب أمال، بودبزة إكرام، 2019، أثر التغير التنظيمي في نجاح التحول الرقمي بالمؤسسات العمومية الجزائرية-دراسة استطلاعية لعينة من بلديات ولاية بسكرة، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 10، العدد 03، الصفحات 44-60.

## المراجع باللغة الأجنبية

- FERHANE, Fethi; SALAH, Elyas, 2017, **Les compétences et les capacités essentielles à la réussite de la transformation digitale des entreprises : Une étude exploratoire sur 94 entreprises Algériennes**, Revue des Sciences Economiques, pages 40-70.
- Vial, Gregory, **Understanding digital transformation: A review and a research agenda**, JOURNAL OF STRATEGIC INFORMATION SYSTEMS , pages 1-69.

- Hafsi Mouaad, Saïd Assar,2017, **Le rôle de la modélisation d'entreprise dans la transformation numérique : une étude exploratoire** . 22ème Conférence de l'Association Information et Management,paris , france
- Henriette, Emily, Mondher Feki , Imed Boughzala, 2016, Digital Transformation Challenges, Mediterranean Conference on Information Systems.
- Themeco, **La transformation digitale des entreprises**, un service proposé par la société Indexpresse, Edition 2016
- Daniel, I R. A. Schallmo; Christopher , A. Williams,2018, Digital Transformation Now! Guiding the Successful Digitalization of Your Business Model consulté le : 10/04/2022  
<http://panosa.ir/files/now.pdf>

دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهام مراقب التسيير من منظور معايير الإبلاغ المالي الدولية

**The role of information technology in the development of the functions of the management controller from the perspective of international financial reporting standards**

جلاب حنان<sup>1</sup>، لعربي محمد<sup>2</sup>

**Djellab Hanane<sup>1</sup>, Laribi Mohammed<sup>2</sup>**

<sup>1</sup> جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة، الجزائر، [h.djellab@univ-dbkm.dz](mailto:h.djellab@univ-dbkm.dz)

<sup>2</sup> جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة، الجزائر، [m.laribi@univ-dbkm.dz](mailto:m.laribi@univ-dbkm.dz)

**ملخص:**

استهدفت هذه الدراسة تشخيص درجة تأثر مهام مراقب التسيير بتكنولوجيا المعلومات ومعايير الإبلاغ المالي الدولية. توصلت الدراسة للعديد من النتائج تمحورت في أن تكنولوجيا المعلومات تأثر على مهام مراقب التسيير من خلال التخلص من الأعمال الروتينية، واستخدام المعلومات الاستشرافية والاضطلاع أكثر بمهام الاستشارة. كما أن اعتماد معايير الإبلاغ المالي الدولية المتضمنة في النظام المحاسبي المالي يترتب عنه أدوار إضافية لمراقب التسيير باعتباره شريك في إعداد القوائم المالية. كلمات مفتاحية: تكنولوجيا المعلومات، القوائم المالية، مراقب التسيير، معايير الإبلاغ المالي الدولية.

**Abstract:**

This study aimed at diagnosing the degree to which the functions of the management auditor are affected by information technology and international financial reporting standards.

The international financial reporting standards included in the financial accounting system entail additional roles for the management controller as a partner in preparing the financial statements.

**Keywords:** information technology; financial statements; management controller; international financial reporting standards.

**Jel Classification Codes :** F03, N07.

## 1. مقدمة:

مراقبة التسيير تكتسب أهمية بالغة داخل المؤسسة، مما تمكنها من تحقيق الأهداف المرجوة من خلال ضمان قدرة التحكم والتسيير في المسار الصحيح لتقديم النصائح والإرشادات اللازمة لتفادي الانحرافات، وفي هذا الاتجاه عرفت مراقبة التسيير تطورات عديدة تزامنت مع كبر حجم المؤسسات وتنوعها وتطورها، وتعقد العملية التسييرية، ككل فأصبحت اليوم إحدى الوسائل الضرورية لقيادة المؤسسة من خلال مسارها الذي يتضمن إعداد الأهداف ووضع الوسائل ومتابعتها للتحكم في مسار النشاط وتصحيح الأخطاء، وإن حصلت تحسن أداء المؤسسة ككل، وأيضا لما تحققه من ضبط في تسيير النشاطات والتنسيق فيما بينها، واستخراج الفروقات السلبية التي تعيق تحقيق تلك الأهداف ثم اتخاذ القرارات والتدابير اللازمة لتفادي الوقوع في مثل هذه الانحرافات مستقبلا.

كما نشير في الأخير إلى أن تطبيق مراقبة التسيير لا تتم إلا بوجود عدة وسائل وأدوات رقابية سواء كانت تقليدية أو حديثة تستخدمها معظم المؤسسات الاقتصادية بحسب نشاطها وحجمها، وباعتبار أن نظام مراقبة التسيير هو ذلك النظام الذي يحتل الصدارة لأنه ضروري ويفرض نفسه على كل مسير يريد النجاح فمراقبة التسيير تساهم في الوصول إلى رقابة فعالة من خلال مختلف الأدوات التي تستخدمها، والتي تبين وجود التناسق بين مختلف الوظائف الموجودة داخل المؤسسة، وبعبارة أخرى توحيد الجهود من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة من قبل الإدارة، وكذلك تطورت مهام مراقب التسيير متأثرة بتكنولوجيا المعلومات، وعلى ضوء مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية عرفت مهامه تطور أيضا، وبناء على ما سبق قمنا ببلورة الإشكالية التي سوف يقوم عليها البحث وفق ما يلي:

كيف أثرت تكنولوجيا المعلومات على تطور مهام مراقب التسيير في ظل مستجدات معايير الإبلاغ المالي

### الدولية؟

بغية معالجة إشكالية البحث قمنا بتقسيم الدراسة إلى محورين رئيسيين، وفق ما يلي:

- طبيعة مراقب التسيير داخل المؤسسة

- تطور مهام مراقب التسيير في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات ومعايير الإبلاغ المالي الدولية

ومن أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة اعتمدنا الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي المهارات المطلوب توفرها في مراقب التسيير ؟
- ماهي درجة تأثير اعتماد تكنولوجيا المعلومات على مهام مراقب التسيير ؟
- ما مدى تأثير استخدام معايير الإبلاغ المالي الدولية على مهام مراقب التسيير ؟

#### ■ فرضيات البحث

استنادا على الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضع الدراسة قمنا بصياغة ثلاثة فرضيات وفق

ما يلي:

- يجب أن تتوفر في مراقب التسيير مهارات تميزه عن باقي المسؤولين في المؤسسة ؛
- اعتماد المؤسسة على تكنولوجيا المعلومات يثر إيجابا على تطوير مهام مراقب التسيير ؛
- استخدام معايير الإبلاغ المالي الدولية يطور من مهام مراقب التسيير.

#### ■ أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى معرفة درجة تأثير تكنولوجيا المعلومات المعتمدة من طرف المؤسسة على مهام مراقب التسيير هذا من جانب، ومن جانب آخر يهدف إلى معرفة مدى تأثير استخدام معايير الإبلاغ المالي الدولية في المعالجة المحاسبية على المهام التي يقوم بها مراقب التسيير داخل المؤسسة.

#### 2. طبيعة مراقب التسيير داخل المؤسسة:

في البداية نعرف مراقبة التسيير التي هي عبارة عن نظام، والذي من خلاله يتأكد المسيرون من أن الموارد قد تم الحصول عليها وتم استعمالها بفعالية (مباركي و مسعداوي، 2020، صفحة 286)، لذلك تعتبر مهمة مراقب التسيير مهمة خاصة لعدة اعتبارات، وهي أكثر غموضا باعتبار أن المفاهيم المختلفة توكل له مهام مختلفة وبالتالي سوف نتطرق للمواصفات الواجب توفرها في مراقب التسيير وإلى موقعه في المؤسسة ومختلف مهامه، وكذلك إلى الصعوبات التي يواجهها في عمله.



## 1.2. تكوين ومواصفات مراقب التسيير:

يجب أن يتلقى مراقب التسيير التكوين المناسب، وأن تتوفر فيه مواصفات تميزه عن باقي الأشخاص المسؤولين، وسنوضح هذين العنصرين فيما يلي (بلطرش و عمراني ، 2017 ، الصفحات 14-15):

### 1.1.2 التكوين المطلوب في مراقب التسيير

إن القاعدة الأساسية في تكوين مراقب التسيير تتضمن بصورة عامة المحاسبة والمالية، لكن على مراقب التسيير أن يكون مزودا بقاعدة صلبة في ميادين تنظيم المؤسسة ونظم المعلومات والموارد البشرية وتقنيات التعبير التي سنوضحها فيما يلي.

حيث تنظيم المؤسسة هو عبارة عن حقل معرفي ، فنظرية المؤسسات تقدم على المستوى النظري أطرا لتحليل الوضعيات التي يمكن أن تعترض مراقب التسيير في عمله ، وعلى المستوى التطبيقي يجب على مراقب التسيير أن يعرف كيف ينظم مصلحة أو على الأقل كيف يكتشف الخلل الوظيفي في تنظيم الوحدة .

أما نظم المعلومات وأسسها الإعلامية تعتبر اختصاصا أساسيا في تكوين مراقب التسيير الذي يتحمل مسؤوليات ذات علاقة بهذا الموضوع، ففي المؤسسات الصغيرة قد يجد نفسه مضطرا للعمل بنفسه على تطوير تطبيقات الإعلام آلي للتسيير، وفي حالات أخرى يكون هو المستعمل لهذه النظم والبرامج الإعلامية واستعمال نظام المعلومات لا يعني مجرد تصفح القوائم المعروضة للحصول على المعلومات، بل لابد كذلك من القدرة على إنجاز اختصارات وتحديد مقاييس وهذا ما يتطلب معرفة جيدة للنظام المستعمل.

وكذلك تسمح معرفة تسيير الموارد البشرية لمراقب التسيير بفهم كيفية توطيد علاقاته مع بقية المنفذين في المؤسسة، و كما تسمح له بقيادة فريق عمله بانسجام.

بالإضافة إلى ذلك يمكن اكتساب تقنيات التعبير خلال التكوين الأولي عن طريق قراءة الأرقام وتحليلها، الجداول، المنحنيات، وكذلك بواسطة الخبرة المهنية من خلال لغة الميدان؛ وبالإضافة إلى اكتساب مراقب التسيير لتقنيات التعبير والحوار عليه أن يمتلك القدرة على فهم انشغالات محاوريه وكل ما يقصد من حوارهم أي فهم ما وراء الكلام.

## 2.1.2 المواصفات المطلوبة في مراقب التسيير

تم استخلاص عدد من الثوابت المتعلقة بالملاحم والمواصفات المطلوبة في مراقب التسيير وهي

كالتالي:

- تكوين أولي في التسيير ؛
- المعارف المالية والمحاسبة ؛
- التحكم في الإعلام الآلي ؛
- التحكم في اللغات الأجنبية ؛
- الخبرة المهنية في مجال التدقيق المحاسبي ؛
- الخبرة الميدانية أو التنفيذية ؛
- مواصفات الصرامة و التحليل و القدرة على الاتصال .

## 2.2. صلاحيات مراقب التسيير:

تهدف مراقبة التسيير إلى تصور ووضع أدوات معلوماتية لتنفيذها حتى تسمح للمسير بتحقيق انسجام بين الأهداف والوسائل، كما يخضع نظام مراقبة التسيير إلى عوامل عدة، لهذا يعمل مراقب التسيير على جمع جميع المعطيات والمعلومات التي تتعلق بنشاط المؤسسة وعلى دراسة المتغيرات الداخلية والخارجية المؤثرة على أداء المؤسسة (تدلاوتي و العيد، 2015، الصفحات 285 – 286)، وبناء على ذلك يمكن حصر صلاحيات مراقب التسيير إلى صلاحيات كلاسيكية وأخرى جديدة، والتي تتمثل فيما يلي (بلطرش و عمراني ، 2017، الصفحات 17 – 18):

## 1.2.2 الصلاحيات الكلاسيكية

تختلف صلاحيات مراقب التسيير من مؤسسة إلى أخرى اختلافا شديدا، وبصفة عامة يقوم

مراقب التسيير بما يلي:

- يشارك في وضع السياسة العامة للمؤسسة و المعبر عنها في مخطط طويل و متوسط المدى ؛
- يترجم بمساعدة المعنيين الأهداف العامة إلى أهداف خاصة، كما يساهم في وضع مخطط النشاط وبرنامج العمل للمؤسسة كما يساعد مختلف المسؤولين في وضع موازنتهم ؛

- ينسق مجموع البرامج والموازنات و يضمن انسجام النظام ؛

- يراقب مختلف الإنجازات و يقارنها مع التقديرات ليستخرج الفروقات ؛

- يساعد المسئولين في البحث عن أسباب الفروقات ويقترح القرارات الواجب اتخاذها لتصحيحها ؛

- يضع ويطور لوحات القيادة للمسئولين الذين عليهم إيجاد المعلومات الرئيسية أو النقاط الحساسة، و بصورة عامة يكون مسئولاً عن المعلومات المالية الداخلية للمؤسسة، ويحرس على نوعية المعلومات المقدمة وأجال الحصول عليها.

## 2.2.2 الصلاحيات الجديدة لمراقب التسيير

إن الصلاحيات الجديدة لمراقب التسيير تجعل منه مرافق للتغييرات، ورجل حوار التسيير، كما

يقوم بتصميم نظام المعلومات لمراقبة التسيير، والتي سنوضحها فيما يلي:

مرافق للتغييرات تكمن في كون لكل مهنة لغتها ورموزها وطرقها وتقنياتها الخاصة بها والتي تبدو

صعبة بالنسبة للمبتدئين ومن هنا تظهر أهمية التكوين، ومراقب التسيير هو الذي يتحمل هذه المسؤولية حيث يقوم بتنشيط حصص تكوينية داخلية لصالح الموظفين يهدف من خلالها إلى:

- تطوير ثقافة التسيير داخل المؤسسة ؛

- تبليغ الرسائل الأساسية المتعلقة بمتابعة تحسين النتائج ؛

- تطوير الحوار مع المنفذين ؛

- المساهمة في تقديم صورة إيجابية عن وظيفته.

ويعتبر هذا الدور (المكون) أساسياً بالنسبة لمراقبي التسيير، فعادة ما ينصح مراقبو التسيير

الجدد بالبدء بتقديم النصائح والتوجيهات للموظفين قبل مطالبتهم بالأرقام و المعلومات، و هذا ما يسهل

عليهم الاندماج مع الموظفين، وعليه فإن مرافقة التغييرات تركز بصورة أساسية على مفهوم التكوين،

وللتكوين معنى واسع لذلك ينبغي تكييفه حسب متطلبات المرحلة التي تجتازها المؤسسة، فعندما يتعلق

الأمر بمشروع ضخم يخص عددا كبيرا من الأفراد غير المنسجمين في هذه الحالة تركز مرافقة التغييرات

على النشاطات التالية:

- الصيانة والاجتماع والتكوين والاتصال وتنظيمه والإرشاد، وبالتالي فإن القيام بدور مرافق التغييرات يعني

إنجاح مخطط النشاط الذي يركز على مؤثرات مختلفة.

كما يمكن أن يكون مراقب التسيير رجل حوار التسيير، لأن مهمته تتركز حول ثلاث نقاط تتمثل في التنبؤ، القياس، اتخاذ التدابير ويهدف حوار التسيير إلى التأكد باستمرار أن لكل مسئول نظرة واضحة على:

- ماذا وكم، وبعبارة أخرى ما هي مهمته ومستوى التحسين المطلوب تحقيقه.

- لماذا، لمعرفة أسباب أو مبررات مستوى التحسين المطلوب تحقيقه.

- كيف، أي ما هي الإجراءات المحتملة والتي يمكن تطبيقها بالصورة التي تسمح له بتحقيق الأهداف.

وبلغة الحوار، يتضمن ذلك على سبيل المثال في مسار الموازنات التأكد مما يلي:

- في البداية، أن للمسئولين رؤية واضحة حول الأهداف الخاصة بسنة أو عدة سنوات للمؤسسة التي ينتمون إليها هذا من جهة، و أن لهم من جهة أخرى رؤية واضحة عن المهمة و الأهداف التي ينبغي تحقيقها (ماذا / كم) وهذا ما يتطلب تنشيط اجتماع لانطلاق الموازنات ؛

- تلمها امتلاك المسئولين للمعلومات المفيدة حول مستوى النتائج الحالية و تحديد و شرح الأسباب الرئيسية الناجمة عن نشاطاتهم ( لماذا، يترجم هذا في مراقبة التسيير بالإجراءات المتخذة على المستوى الفردي، وبتوفير كل المعلومات السابقة التي تسمح بتفسير النتائج المطلوب تحقيقها ؛

- وأخيرا يتوصل المسئولون إلى مرحلة الدفاع عن موازنتهم مع إبراز النشاطات الرئيسية الممكنة والقابلة للتطبيق للفترة المعنية والتي تسمح لهم بتحقيق الأهداف (كيف) وفي هذه المرحلة يتم وضع دور مراقب التسيير في المساعدة على صياغة مخططات النشاط و تقويمها، يأخذ الحوار المتعلق بالموازنات اتجاهه تحت تأثير المنفيدين من جهة وتأثير الإدارة من جهة أخرى، و يبرز اتجاه الحوار في طريقة تقديم الموازنات والدفاع و المفاوضات التي تجري أثناء المراحل التحضيرية، فدور مراقب التسيير إذن هو دور مساعد على المستوى التقني في صياغة الملف الموازن و في تقديمه حسب ما تمليه طريقة الدفاع و المفاوضات المتعلقة بهذا الملف.

## 3.2. الصعوبات التي يواجهها مراقب التسيير:

بالرغم من المزايا التي يتمتع بها نظام مراقبة التسيير من خلال الأهداف التي يسعى لتحقيقها وأيضاً مساره الذي يضمن تحليل الانحرافات وتصحيحها للتحكم في الأداء التسييري ككل (بدار و بوتيارة، 2021، صفحة 305)، لكن هذا لا ينفي وجود صعوبات وحدود تحول دون إمكانية التطبيق الفعلي لأسس هذا النظام نذكر من بينها ما يلي (لشهب، 2006، صفحة 63):

- تعدد مهارات مراقب التسيير والمتعلقة بكثرة الاختصاصات والكفاءات المطلوبة فيه والتي يتوجب عليه أن يتحكم فيها كتقنيات التخطيط، الخبرة المرتبطة بالتسيير المالي، القدرة على التنسيق الاتصال، حصر المعطيات المتعددة ... إلخ، هذا ما يجعل من مراقب التسيير إنساناً نادراً يصعب إيجاداه؛.

- المشكل الثاني هو الوضعيات الغامضة جزئياً التي تعترض المؤسسات والتي تزداد أكثر فأكثر مع التغير السريع للمحيط، فلم يعد المهم في الوقت الراهن تحديد الفروقات بفضل أداة (محاسبية) متطورة بل المهم هو البحث عن المؤثرات الممكنة مستقبلاً والتشخيص الذي ينبغي استخلاصه والتعديلات التي ينبغي إدخالها على مخططات النشاط، وإن مثل هذه النظرة تؤدي إلى إعادة في التصور التقليدي لمراقبة التسيير وفي مجال تطبيقه، فلم يعد المطلوب بالنسبة لمراقب التسيير مجرد التأكد من أن الموارد المستعملة بصورة جيدة و في اتجاه تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة، ولكن أيضاً توفير وسيلة لمتخذي القرارات لتسيير المخاطر المختلفة والنتيجة عن انتشار واتساع حالة الغموض، وبالتالي فإن التعقيدات المتزايدة للمؤسسات ولنشاطاتها والمرتبطة بعدم استقرار الظروف والمحيط تجعل من عملية صياغة مسار للمراقبة أمراً يصعب تحقيقه ببساطة؛

- تشكل المعلومات عائقاً آخر بالنسبة لعمل مراقب التسيير، وهذا راجع إلى فائض وحجم المعلومات التي تتلقاها المؤسسة ومدى ملاءمتها لاحتياجات المستخدمين لها، ما يستدعي إمام مراقب التسيير بالأوجه الحقيقية للنشاط حتى يتمكن من تنظيم حركة المعلومات في المؤسسة لتحسين عملية الاتصال بما يتلاءم مع احتياجات المؤسسة؛

- وتعتبر عملية تقييم الأداء بدورها مشكلاً أساسياً لعمل مراقب التسيير، فبالرغم من إمكانية تحديد الأهداف التي سيتم على أساسها تقييم النتائج وقياس الانحرافات يبقى السؤال المطروح هو: كيف يمكن معرفة الانحرافات التي تستدعي اتخاذ إجراءات تصحيحية؟ وبصورة عامة يمكن التمييز بين نوعين من

الانحرافات هما انحرافات عميقة خارجة عن المجال المقبول للعمل التنبؤي لا يمكن غض النظر عنها وتتطلب اتخاذ تدابير تصحيحية فورية وانحرافات بسيطة تكون ضمن المجال المقبول للعمل التنبؤي يمكن غض البصر عنها ولا تتطلب تدابير تصحيحية لأنها تؤدي إلى تكاليف غير ضرورية ؛

- هناك مشكل آخر يتعلق بصعوبة قياس مردودية نظام مراقبة التسيير أي تحديد الأرباح الناتجة عنه والتكاليف التي يسببها فالمعروف أن هذا النظام يهدف إلى الاستغلال الأمثل للموارد وإلى الاقتصاد في النفقات لكن تبقى مسألة قياس الأرباح أو النتائج المحققة منه أمر صعب، فهل تقاس هذه الأخيرة بتكلفة الأخطاء التسييرية التي تم تفاديها ( كيف يمكن قياس ذلك) أم ترتبط بتحسين عملية اتخاذ القرار أو بدرجة تحسين الأهداف، أو بتحسين الجو الاجتماعي، ويتطلب وضع مثل هذا النظام معرفة دقيقة لتكاليفه ونتائجه، لكن الملاحظ أن تحديد هذه التكاليف و الأرباح وقياسها هو أمر صعب لأن بعضها يكون غير قابل للقياس والبعض الآخر يصعب تحديده وبالتالي يصعب الحكم على مدى كفاءة نظام مراقبة التسيير.

### 3. تطور مهام مراقب التسيير في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات ومعايير الإبلاغ المالي الدولية:

لقد تطورا مهام مراقب التسيير نتيجة تأثير تكنولوجيا المعلومات وإقامة نظام ERP، كما تأثرت هذه المهنة بفعل تبني الأنظمة المحاسبية المستمدة من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFR.

1.3. تأثير تكنولوجيا المعلومات على مهام مراقب التسيير:

تطورت مهام مراقب التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية نظرا لتغير ظروف عديدة أبرزها اعتماد المؤسسات على تكنولوجيا المعلومات في جل وظائفها، ويكمن تأثيرها على مهام مراقب التسيير فيما يلي (نعمون ، 2020 ، صفحة 115):

أبرزت العديد من الأعمال التأثير الإيجابي لإقامة تكنولوجيا المعلومات وخاصة البرمجيات على مهام مراقب التسيير: فالدراسة التي أجراها JAZAYERI و SCAPENS لفرع أوربي لشركة متعددة الجنسيات أمريكية أظهرت تغير مهام مراقب التسيير عند إقامة نظام ERP من نوع SAP، وتمثل هذه التغيرات في التخلص من الأعمال الروتينية، استخدام المعلومات الاستشرافية والاضطلاع أكثر بمهام الاستشارة والنصح.

وتوصل RUSSEL، SIEGEL و kuszla من خلال دراسة أجريت على 294 مراقب تسيير أمريكي إلى أن مراقبي التسيير هم أكبر المستفيدين من تطورات تكنولوجيا المعلومات، إذ لم تعد وظيفة مراقب التسيير تتماشى مع المؤرخ المالي وإنما ينظر إليها كشريك أعمال وهذا باعتبار أن المراقب يكرس معظم وقته في أنشطة النصح داخل المنظمة.

ويؤيدهم KAPLAN في ذلك إذ يعتقد أن التقدم المحرز في تقنيات وأساليب المراقبة ينبغي أن تمكن مراقب التسيير من الانضمام إلى الفريق الذي يساهم بصفة فعالة في الخلق والمشاركة في إعداد وتصميم الاستراتيجية وترجمة النوايا الاستراتيجية إلى أعمال تنفيذية والانتقال من دور حارس النتائج إلى دور مصمم أنظمة المعلومات، ويرى COMBES LABROUSSE من جهتهما أن إقامة تكنولوجيا المعلومات يسمح بالإعداد السريع إلى مختلف الفاعلين في المنظمة.

### 2.3 تأثير معايير الإبلاغ المالي الدولية على مهام مراقب التسيير:

في البداية سوف نتطرق إلى تأثير التوحيد المحاسبي على مراقبة التسيير، حيث كانت الحاجة إلى تجانس مؤشرات الأداء للمؤسسات، وعلى إثر ذلك المعوقات التي تواجه الجمعيات الدولية للمحاسبة ومراقبي التسيير لتوفيق الممارسات قاموا بإيجاد إجراءات عامة مقارنة للمعايير بهدف تحسين درجة استقلاليتها والتي لا تعبر عن الممارسات المثلى للمحاسبة لكنها تغطي جميع التعاملات للمؤسسات باتخاذها تسمية معايير الإبلاغ المالي الدولية. وكذلك مراقبة التسيير على علاقة بالتوحيد المحاسبي لأنها تستعمل المعلومات المحاسبية والمالية المتأتية من الأنظمة المحاسبية الملزمة، ولكن خطوات وتقنيات مراقبة التسيير لم توضع تحت قيد التوحيد فكل مؤسسة تحضر أنظمتها التقديرية للمراقبة ولوحاتها القيادية حسب احتياجاتها، كما أن وضع المعايير المحاسبية الدولية و معايير الإبلاغ المالي الدولية بداية من جانفي 2005 لدعم العلاقة بين المحاسبين، يظهر من خلال (تدلاوتي و العيد، 2015، صفحة 291):

- المحاسبة المالية في حاجة دائمة إلى معلومات لغرض القيام بمختلف التقييمات وفق القيم العادلة لثروة المؤسسات، والتي لا يمكن أن تطبق إلا من خلال محاسبة التسيير (قيمة الأصول المعنوية، التدفقات المستقبلية المحينة لأي استثمار)؛

- وتستطيع محاسبة التسيير بمعلوماتها المتأتية من جدول حسابات النتائج للمحاسبة المالية، والتي يعمل على التمييز بين عناصر الاستغلال والعناصر الاستثنائية.

بالإضافة إلى ذلك فإن تطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير الإبلاغ المالي الدولية يترتب عنه أدوار إضافية سيضطلع بها مراقب التسيير والتي تتمثل في تزويد المحاسبين بالمعلومات التي يحتاجونها لإعداد قوائم مالية وفق متطلبات هذا النظام وبالتالي يعتبر مراقب التسيير شريك في إعداد القوائم المالية، بالمقابل يمكن لمراقب التسيير استخدام البيانات المستمدة من معايير المحاسبة الدولية بدلا من البيانات المستمدة من قاعدة بيانات المحاسبة التحليلية أو محاسبة التسيير.

في هذا الإطار، بينت الدراسة التي قام بها Angelkort و ALI أن أدوار المراقبين سوف تتطور في غضون ثلاث أو خمس سنوات وهذا بسبب معايير الإبلاغ المالي الدولية، حيث سيضطلعون بمسؤوليات أكبر كالمشاركة في إعداد القوائم المالية.

كما يقوم مراقب التسيير باستخدام قاعدة بيانات المحاسبة المالية المستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFR لأن العلاقة بين المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFR تعمل في اتجاهين، حيث يحتاج إعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFR تدخل مراقب التسيير بالمقابل يحتاج هذا الأخير قاعدة بيانات المحاسبة لمعرفة الإنجازات ومقارنتها مع التقديرات من أجل تحليل الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية لتحسين الأداء، كما تشكل هذه البيانات المحاسبية قاعدة معطيات من أجل إعداد التقديرات الموازنة، كما تستخدم هذه البيانات في تغذية لوحات القيادة بالمعلومات المالية اللازمة من أجل قيادة الأداء.

على غرار ذلك بينت هذه الدراسة JORDAN أن مهام المراقبين ارتكزت حول الإبلاغ المالي على حساب مهام الاستشارة والنصح التي كانوا يسدونها إلى المسؤولين التنفيذيين، بالمقابل تطور دور المسؤولين التنفيذيين فيما يخص عمليات تحديد الأهداف، إعداد الموازنات وتحليل الانحرافات، إذ يتعاون هؤلاء مع السلطات المركزية المديرية العامة، المديرية المالية عوض مراقبي التسيير، كما أن هناك العديد من الدلائل التي تؤكد هذا التوجه: أولا أصبحت مؤشرات الأداء المالي ومتابعة الموازنات مهمة بشكل متزايد في أنشطة المراقبين على حساب المعلومات التشغيلية والنوعية، بالإضافة إلى ذلك فقد المراقبون تدريجيا السلطة التي كانوا يتمتعون بها فيما يخص التخطيط، المحاسبة التحليلية ونظام المعلومات التسييري.



يؤكد BERLAND ذلك الذي يعتبر أنه في بداية سنوات 2000 ظهر نوع جديد من المراقبين بتوجهات مالية كما نشهد تراجع الدور الذي كانوا يضطلعون به في سنوات سابقة كشريك أعمال، إذ أوكل إليهم مهمة التحكم في السيولة باعتبارها أضحت موردا نادرا في مراحل الاضطرابات المالية، حيث اشتغل هؤلاء المراقبين في مكاتب المراجعة والخبرة المحاسبية وجلبوا معهم فكريا ماليا على حساب الأبعاد الاستراتيجية التي أوكلت مهامها للمسؤولين التنفيذيين، كما اضطلع هؤلاء المراقبون بمهام الإبلاغ المالي خاصة في المؤسسات المسعرة في البورصة، وتتمثل مهامهم في التنبؤ والمشاركة في تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (نعمون ، 2020 ، الصفحات 117-116).

كما أن تطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFR يترتب عنه أدوار إضافية سيضطلع بها مراقب التسيير والتي تتمثل في تزويد المحاسبين بالمعلومات التي يحتاجها المحاسبون لإعداد قوائم مالية وفق متطلبات هذا النظام وبالتالي يعتبر مراقب التسيير شريك في إعداد القوائم المالية، بالمقابل يمكن لمراقب التسيير استخدام البيانات المستمدة من معايير المحاسبية الدولية بدلا من البيانات المستمدة من قاعدة بيانات المحاسبة التحليلية أو محاسبة التسيير، وتتمثل الأدوار التي يضطلع بها مراقب التسيير في مسار المحاسبة المالية فيما يلي (نعمون ، عبد الله حاسن ، و بعلة ، 2020 ، الصفحات 104-107):

### 1.2.3 دور مراقب التسيير في المعالجة المحاسبية للتثبيات المادية وانخفاض القيمة

إن مفهوم الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة قريب من مفهوم التجزئة الاستراتيجية وبالتالي ستتمكن المؤسسة من الجمع بين الوحدات المولدة للخزينة مع مجالات الأنشطة الاستراتيجية وذلك بفضل وجود اتصال وثيق بين مصالح مراقبة التسيير ومصالح المحاسبة حتى تصبح المعلومة ملائمة قدر الإمكان. لتقدير القيمة القابلة للاسترداد، يجب أن تقوم المؤسسة بإجراء تقديرات لتدفقات الخزينة ويتم ذلك على أساس التقديرات الموجودة في الموازنات وخطط أعمال المؤسسة، كما يتطلب كذلك تحديد معدلات تحيين الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة، التي تقوم بإعدادها مصالح مراقبة التسيير بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي، كما ينبغي على المحاسبين وضع جدول زمني لإجراءات خفض القيم، ولهذا يتعين عليهم إنشاء إطار الإبلاغ المتعلق بوحدة توليد الخزينة والتدفقات المتوقعة وذلك بمساعدة مراقبي التسيير، يجب أن يأخذ هذا الإطار بعين الاعتبار أن حساب انخفاض القيمة تقوم به الوحدات

التنفيذية أو وحدات توليد الخزينة وأن التسجيل المحاسبي يتم على مستوى المؤسسة. يجب تعديل نموذج الإبلاغ حتى يتضمن المعلومات الوصفية اللازمة من أجل تزويد الملاحق بالمعلومات، فعلى سبيل المثال يجب وصف الوحدات المولدة للخزينة والظروف التي أدت إلى الاعتراف المحاسبي بخفض القيمة ولهذا ينبغي على مراقب التسيير أن يأخذ بعين الاعتبار عند إعداد التقارير الخاصة به التغيرات في الشكل أو المحتوى الذي يقتضيه تطبيق النظام المحاسبي المالي.

### 2.2.3 دور مراقب التسيير في المعالجة المحاسبية للمعلومات القطاعية

يكتسي المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 8 أهمية خاصة بالنسبة لمراقب التسيير لأنه يهدف إلى توفير معلومة مالية قطاعية حول مختلف المنتجات والخدمات، كما يلعب مراقب التسيير دوراً أساسياً في تحديد النتيجة القطاعية وذلك من خلال تحديد كل نشاط أو مهنة ولهذا ينبغي أن يتأكد من ثبات طرق الحساب إذ ينبغي عليه إعادة معالجة النتائج السابقة في حالة تغير الطرق من أجل التأكد من قابلية المقارنة عبر الزمن لمعطيات الأداء القطاعي، بالإضافة إلى ذلك تعويض المعيار المحاسبي الدولي رقم 14 بالمعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 8 عزز أهمية المعلومة التسييرية في التقارير المالية للشركات المسعرة في البورصة. ففي السابق (IAS 14) كان يتوجب على هذه المؤسسات التبليغ عن نتيجة كل نشاط أو منطقة جغرافية. بعد ذلك أُلزم المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 8 تبليغ عن نتيجة مكونات الكيان.

### 3.2.3 دور مراقب التسيير في المعالجة المحاسبية لمنافع المستخدمين

إن التغير الذي حصل في تطبيق النظام المحاسبي المالي فيما يخص منافع المستخدمين يتمثل في تكوين مخصصات المؤونات المتعلقة بالمنافع الطويلة الأجل: فبصفته واجهة بين المديرية العامة والتنفيذيين، يقوم مراقب التسيير بالتعاون مع فرق الموارد البشرية بإعداد نموذج لحساب مؤونة الإحالة على التقاعد التي يجب حسابها اعتماداً على الافتراضات الاكتوارية وتقديمها إلى الإدارة العليا من أجل الموافقة عليها.

### 2.3.4 دور مراقب التسيير في المعالجة المحاسبية للإيجار التمويلي

بالنسبة لمراقب التسيير، بالإضافة إلى أنه ينبغي عليه الأخذ بعين الاعتبار أنه يتم حساب الإيرادات على أساس معدل الفائدة الضمني، وهذا عند إعداد القوائم المالية التقديرية والأهداف الواجب إنجازها من طرف التنفيذيين، فإنه يضطلع بأعمال إضافية فيما يخص نظام المعلومات والتي تتمثل في التعرف على عقود الإيجار التمويلية، إدراج هذه الأصول في نظام متابعة التثببتات والديون المالية، وإجراء تعديلات على نماذج الإبلاغ، وتقديم معلومات كمية ونوعية عن إيجارات التمويل والإيجارات البسيطة، وكذلك حساب الإهلاكات بسعر فائدة ضمني.

### 2.3.5 دور مراقب التسيير في إعداد القوائم المالية

تشهد بيئة الأعمال الحديثة الزيادة المعتبرة في المعلومات المالية والمحاسبية المقدمة لضمان درجة عالية من الشفافية في القوائم المالية والمحاسبية، ومراقب التسيير سوف يكون مضطرا للتكيف وفق هذه المعطيات والامتثال لها والتقيدها، تكون المعالجة المحاسبية عن طريق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFR دقيقة ومحددة وواضحة ذلك أنه في الواقع أن العناصر التابعة لعدة مراكز مختلفة يجب أن تخضع دائما إلى عدة خصائص نوعية وكمية وتتطلب المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFR أن التغيرات التي تم إجرائها في الميزانية وجدول النتائج بالنسبة لكل مؤسسة يجب أن تحدد ما إذا كانت آثار هذه المعايير على المعلومة المالية تعتبر ذات أهمية كبيرة جدا، وإذا كان التغيير والتطور في التقارير المالية مأخوذ بعين الاعتبار إن المعلومة المالية واحدة من التحديات التي تواجه هذا التغيير المحاسبي لأنه يؤدي إلى تحول مهم من حيث النوع والكم، وكذلك الدرجة العالية من الشفافية والإفصاح التي يطلبها مجلس معايير المحاسبة الدولية تدفع المؤسسات لنشر المعلومات المالية بأكثر وضوح ودقة وهو ما يمنحها مصداقية وموثوقية أكثر والاستجابة بشكل أحسن لمتطلبات عناصر وعوامل البيئة الخارجية، إن التأثير على المعلومة المالية سيكون أحد الجوانب الأكثر صعوبة في تسيير وإدارة المؤسسات لأنه يتطلب من مراقب التسيير ومن الإدارة المالية العليا للمؤسسة وقت أطول وينطوي على عبء كبير جدا من العمل والجهد بالنسبة للمؤسسة لإعداد القوائم المالية (بوقرة و عريوة ، 2014 ، الصفحات 29 – 30).

## 4. خاتمة:

التقدم الظاهر في تقنيات وأساليب المراقبة بسبب تأثير تكنولوجيا المعلومات عليها، يمكن مراقب التسيير من الانضمام إلى الفريق الذي يساهم بصفة فعالة في الخلق والمشاركة في إعداد وتصميم الاستراتيجية وترجمة النوايا الاستراتيجية إلى أعمال تنفيذية والانتقال من دور حارس النتائج إلى دور مصمم أنظمة المعلومات، حيث هدفت هذه الدراسة إلى معرفة درجة تأثير تكنولوجيا المعلومات ومعايير الإبلاغ المالي الدولية على تطور مهام مراقب التسيير، ومن أجل تحقيقه تم التطرق إلى طبيعة القاعدة الأساسية المعتمدة في تكوين مراقب التسيير، والتي تشمل بصورة عامة المحاسبة والمالية، لكن على مراقب التسيير أن يكون مزودا بقاعدة صلبة في ميادين تنظيم المؤسسة ونظم المعلومات والموارد البشرية وتقنيات تعبير، وتطور مهام مراقب التسيير في ظل تكنولوجيا المعلومات واستخدام معايير الإبلاغ المالي الدولية، ولقد توصلنا بناء على معالجة إشكالية الدراسة ونتائج الدراسة السابقة إلى صحة الفرضيات الثلاثة، التي تتلخص نتائجها فيما يلي:

- التقدم الظاهر في تقنيات وأساليب المراقبة بسبب تأثير تكنولوجيا المعلومات عليها، يمكن مراقب التسيير من الانضمام إلى الفريق الذي يساهم بصفة فعالة في الخلق والمشاركة في إعداد وتصميم الاستراتيجية وترجمة النوايا الاستراتيجية إلى أعمال تنفيذية والانتقال من دور حارس النتائج إلى دور مصمم أنظمة المعلومات، وهذا يرجع بشكل رئيسي إلى توفر في مراقب التسيير مهارات تميزه عن باقي المسؤولين في المؤسسة؛

- يقوم مراقب التسيير بمساعدة المحاسبين في وضع الجدول الزمني لإجراءات خفض القيمة، ولهذا يتعين عليهم إنشاء إطار الإبلاغ المتعلق بوحدات توليد الخزينة والتدفقات المتوقعة استنادا على معايير الإبلاغ المالي الدولية؛

- يلعب مراقب التسيير دورا أساسيا في تحديد النتيجة القطاعية وذلك من خلال تحديد كل نشاط أو مهنة، كما يقوم أيضا بالتعاون مع فرق الموارد البشرية بإعداد نموذج لحساب مؤونة الإحالة على التقاعد، بالإضافة إلى ذلك يساهم مراقب التسيير في إعداد المعالجة المحاسبية الخاصة بالإيجار التمويلي وفق متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية.

## 5. قائمة المراجع:

- رابح بوقرة ، و محاد عريوة . (2014). أثر المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أدوات مراقبة التسيير لتحسن الأداء في المؤسسات الاقتصادية. مجلة البحوث الاقتصادية والمالية (01).
- محمد عز الدين نعمون . (2020). تطور اختصاص وممارسات مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية . مجلة أبعاد اقتصادية، 10(01).
- محمد عز الدين نعمون ، ن معبد الجابري عبد الله حاسن ، و طاهير بعلة . (2020). تأثير الأنظمة المحاسبية المستوحاة من المعايير المحاسبة الدولية IAS/IFR على مراقبة التسيير. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، 05(01).
- سليمة مباركي، و يوسف مسعداوي. (2020). استخدام أدوات مراقبة التسيير في تفعيل عملية مراقبة التسيير لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية. مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، 11(03).
- سمية بلطرش ، و محمد عمراني . (2017). آليات مراقبة التسيير في المؤسسة. مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، تخصص التدقيق ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم.
- صفاء لشهب. (2006). نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار. مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر.
- عاشور بدار، و عنتر بوتيارة. (2021). معوقات عمل مراقبة التسيير وآليات تجاوزها. مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية، 08(03).
- يامنة تدلاوتي ، و محمد العيد. (2015). آثار وانعكاسات التوحيد المحاسبي على نظام مراقبة التسيير. مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة والمالية، 04(02).

اعتماد معايير المحاسبة الدولية وأثرها على نظام مراقبة التسيير

**The impact of the application of international accounting standards on management control**

بن نابي حسن<sup>1</sup>، بن نابي حسين<sup>2</sup>

**BENABI Hacen<sup>1</sup>, BENABI Houcine<sup>2</sup>**

<sup>1</sup> جامعة امحمد بوقرة - بومرداس - ، الجزائر ، [h.bennabi@univ-boumerdes.dz](mailto:h.bennabi@univ-boumerdes.dz)

<sup>2</sup> جامعة الجيلالي بونعامة - خميس مليانة - ، الجزائر ، [houcine.bennabi@univ-dbk.m.dz](mailto:houcine.bennabi@univ-dbk.m.dz)

**ملخص:**

يتمحور موضوع هذه الدراسة حول تأثير وانعكاسات اعتماد معايير المحاسبة الدولية على نظام مراقبة التسيير من خلال التطرق إلى بعض المعايير التي تؤثر على نظام معلومات مراقبة التسيير وهذا باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، وفي هذا السياق جاءت هذه الدراسة لتحليل مدى تأثير نظام مراقبة التسيير في المؤسسة بالنمط المحاسبي الجديد وما الدور الذي يلعبه مراقب التسيير لمواكبة هذه الحركية. فمن خلال دراسة هذه المعايير تمكنا من تحديد ثلاث جوانب وأنواع من التأثيرات التي يمكن أن ترتبط بمراقبة التسيير والمتمثلة في التأثير على التنظيم، التأثير على المعلومة المالية والتأثير على نظام المعلومات. كلمات مفتاحية: معايير المحاسبة الدولية، نظام المعلومات، مراقب التسيير.

**Abstract:**

The subject of this study revolves around the impact and repercussions of the adoption of international accounting standards on the management control system by addressing some of the standards that affect the management control information system using the descriptive analytical approach, and within this framework, this study has come to analyze the impact of the management control system in the organization with the new accounting model and what role the management controller plays to follow this movement. By studying these standards, we were able to identify three aspects and types of influences that can be associated with management control, which influence the organization, affect the financial information and affect the information system.

**Keywords:** International accounting standards; Information system; Management controller.

**Jel Classification Codes :**M41

## 1. مقدمة:

لقد شهدت العقود الأخيرة تطوراً اقتصادياً هائلاً أدى لإزالة الكثير من العوائق الاقتصادية بين الدول المختلفة، وامتداد نشاط كثير من مؤسساتها خارج حدود دولها، وظهور مجموعة جديدة من المستثمرين والدائنين المهتمين بالقوائم المالية لتلك المؤسسات، وهو ما نتج عنه مواضيع وقضايا جديدة تستلزم متابعة من الفكر المحاسبي، وتؤدي في نفس الوقت إلى حتمية تطوير القواعد والإجراءات المحاسبية لتستوعب تلك المتغيرات الجديدة في ظل العولمة.

ونتيجة لتلك التطورات الاقتصادية التي يشهدها العالم أدرك المسئولون والمهتمون بمهنة المحاسبة على الصعيد الدولي أهمية وجود معايير محاسبية دولية لتكون المرشد في تحديد الطرق المناسبة لقياس الأحداث المالية وعرضها، ومن هذا المنطلق تولى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB مهامها فعالة في وضع معايير تحكم وتنظم مهنة المحاسبة دولياً من أجل تحقيق التوافق والتجانس بين الأنظمة المحاسبية الدولية، حيث يهدف جراء ذلك للرفع من مصداقية وشفافية القوائم المالية ومن قابليتها للفهم.

إن اعتماد هذه المعايير الجديدة والانتقال إليها سيكون له تأثير كبير جداً على المؤسسات المعنية، بحيث ستكون عواقب هذه التغييرات العميقة واضحة في هيكله المؤسسات على غرار: الإدارة العامة، والمالية، ومراقبة التسيير، ونظم المعلومات والموارد البشرية. وبما أن المحاسبة تعتبر من الأدوات التقليدية لنظام مراقبة التسيير، فإن تطبيق هذه المعايير سيكون له تأثير مباشر على المعلومة المالية ومنه على نظام المعلومات داخل المؤسسة، وبصفته مصمّم نظام المعلومات، يضطلع مراقب التسيير بدور كبير في هذا التحول وهذا لما يلعبه من دور فيما يخص التحوار، التنسيق والإبلاغ، ولهذا فإن المحاسبة سوف تقترب من مهنة مراقبة التسيير الذي لديه مقاربة تحليلية للمحاسبة والذي يركز على الجوهر الاقتصادي بدلاً من الظاهر القانوني. إذ يعتبر هذا الانتقال مشروع للتسيير حيث يستوجب تجنيد موارد هامة، فبغض النظر عن المتطلبات المحاسبية يفرض هذا الانتقال التفكير في التغييرات الواجب القيام بها، أين يكون لمراقبي التسيير دوراً كبيراً في ذلك وهذا باعتبارهم وسيطاً بين التنفيذيين والوظيفة المالية.

وللإلمام بجوانب موضوع البحث تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي في دراسة كافة المعايير وتحليل تلك التي تؤثر بطريقة جوهرية على نظام مراقبة التسيير من خلال وصف العلاقة بين هاذين المتغيرين وطريقة التأثير الموجودة في محاولة منا للخروج بدليل عملي عن كيفية تبني وإدراج تلك المعايير في عمل مراقب التسيير .

وبناء على ما تم ذكره، يمكن إبراز الإشكالية التي نسعى لدراستها كما يلي:

ماهي تأثيرات و انعكاسات معايير المحاسبة الدولية على نظام مراقبة التسيير ؟

## 2. الإطار النظري والتنظيمي لمعايير المحاسبة الدولية:

أدى اختلاف الظروف البيئية المحيطة بكل بلد، إلى اختلاف القواعد والإجراءات المحاسبية المتبعة في مختلف بلدان العالم، وكمبادرة لحل المشاكل المحاسبية المطروحة على المستوى الدولي ارتأت الهيئات الدولية المحاسبية إلى محاولات لإيجاد وإصدار معايير محاسبية دولية بهدف ضبط الممارسة المحاسبية.

### 1.2. تعريف معايير المحاسبة الدولية:

يعرف المعيار على أنه مقياس أو نموذج أو مبدأ أساسي، يهدف إلى تحديد أساس الطريقة السليمة لتحديد وقياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية، وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها. الأمر الذي جعلها تتمتع بمجموعة من الخصائص أهمها:

(شناي، 2009، صفحة 10)

- قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة، دون إهمال وجهة نظر الهيئات الوطنية ؛
- قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسة المحاسبية الوطنية، حيال المواضيع التي تكون مجالاً للمعايير، وهو ما اكسبها نوعية عالية من الجودة ؛
- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعملها، إذ أن أهم ما يميز المعايير ليس ما تسمح به، بل ما تمنعه ؛
- غير إجبارية لأنها ليست لها صفة القانون أو التنظيم.

### 2.2. أهمية معايير المحاسبة الدولية:

حضي موضوع المعايير المحاسبية باهتمام كبير من قبل مفكري المحاسبة، فهناك شبه اتفاق فيما بينهم على أهميتها وضرورة وجودها، وفي هذا الصدد قدم الباحثون الكثير من المبررات التي تؤكد على أهمية المعايير المحاسبية والتي نلخصها في النقاط التالية: (صبايحي، 2011، صفحة 46)

- تساهم المعايير المحاسبية في عملية دعم وتنظيم الممارسة المحاسبية، إذ يؤدي غياب الممارسة المحاسبية إلى اللجوء إلى الاجتهاد الشخصي، وما قد يصاحب ذلك من عدم موضوعية في اختيار السياسات المحاسبية المستخدمة ؛



- وجود إطار موضوعي من المعايير المحاسبية تحكم القياس والتوصيل، يضمن تحقيق التوازن بين المصالح المختلفة لفئات متعددة من المستخدمين من ناحية والمصلحة العامة من ناحية أخرى؛
  - إن الاعتماد على المعايير المحاسبية له أهمية كبيرة وضرورية في ظل قصور النظريات الحالية للمحاسبة بشأن معالجة تعدد البدائل المحاسبية على مستوى المؤسسة؛
  - إن وجود المعايير المحاسبية تساعد المهنيين وتحدد ردود أفعالهم في ظروف معينة، وتعتبر كذلك دفاع عند وجود تدخلات أو إشرافات من أطراف خارجية.
- وبالتالي فإن غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي حتما إلى:
- استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة؛
  - اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية؛
  - صعوبة اتخاذ القرارات المناسبة من قبل المستفيدين المعنيين.
- 3.2. إصدار معايير المحاسبة الدولية:

إن المعايير المحاسبية الدولية تصدرها لجنة معايير المحاسبة الدولية IASB والتي أصبحت فيما بعد مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB. ففي عام 2000 تم إعادة هيكلة لجنة المعايير والنظام الأساسي لها لتتغير تسميتها لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، الذي اعتبر بدءا من أبريل 2001 هو المسئول عن إصدار معايير المحاسبة الدولية بدلا من لجنة المعايير IASB. حيث يعتبر المجلس IASB هيئة حرة مستقلة غير حكومية لا تهدف إلى الربح، تسهر على تحضير وتبني ونشر المعايير، تعديلها وإلغائها أحيانا، حيث تم الاتفاق على أن كل معيار ألغى لا يستعمل رقمه من جديد وكل معيار جديد ظهر ابتداء من 2001 يظهر باسم معايير التقارير المالية الدولية. (بوتين، 2010، صفحة 45)

إذاً إن الدافع الأساسي الذي أدى إلى إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، هو بغرض إصلاح لجنة معايير المحاسبة الدولية IASB التي كانت تسعى إلى التوفيق دون التوحيد المحاسبي الدولي، حيث يسعى المجلس إلى وضع مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية عالية الجودة ومفهومة، يمكن تطبيقها في جميع أنحاء العالم من أجل عرض قوائم مالية ومعلومات ذات جودة عالية، تكون شفافة وقابلة للمقارنة من أجل مساعدة مختلف المستعملين لهذه القوائم على اتخاذ القرارات المالية والاستثمارية المناسبة. (صبايعي، 2011، صفحة 55)

هذا وتولى المجلس وضع معايير التقارير المالية الدولية، وكان أول معيار يصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية هو المعيار الأول لإعداد التقارير المالية وكان ذلك في جوان 2003، حيث أصدر منذ تأسيسه إلى غاية فيفري 2019 سبعة عشر معياراً.

كما يتبع المجلس IASB لجنة أخرى تتعلق عملها بوضع تفسيرات لمعايير الإبلاغ المالي التي يتم إصدارها IFRIC حيث أصدرت 23 تفسيراً لغاية جوان 2017. هذا ويتم تطوير وتعديل معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS من خلال عملية تشاور دولية وإجراءات قانونية مع أمناء IFRS Foundation وتنطوي على المنظمات المهتمين من جميع أنحاء العالم، ويمكن إيجاز مراحل إصدار أي معيار جديد أو تعديل أي معيار قائم في 6 مراحل أساسية تهدف لضمان وجود فرصة الامتثال في ورقة المناقشة :

- وضع جدول الأعمال ؛
- تخطيط المشروع ؛
- صياغة ونشر ورقة المناقشة ؛
- تطوير ونشر مسودة العرض ؛
- صياغة ونشر المعيار ؛
- إجراءات ما بعد إصدار المعيار. (مفتاح و طويلب، 2020، صفحة 1076)

### 3. تقديم نظام مراقبة التسيير ومهام مراقب التسيير:

عرفت وظيفة مراقبة التسيير تطورات عديدة عبر الأزمنة، حيث أضحت وظيفة استراتيجية كاملة في المؤسسة تنطوي على الاحتراف والاستجابة، وباعتبارها تنبع من البيئة المحاسبية والمالية فقد تم تحريرها وبنيت هذه الوظيفة نطاقاً من الأنشطة يتمحور حول الرقابة، التنبؤ، الأداء ودعم القرار .

#### 1.3. تعريف نظام مراقبة التسيير:

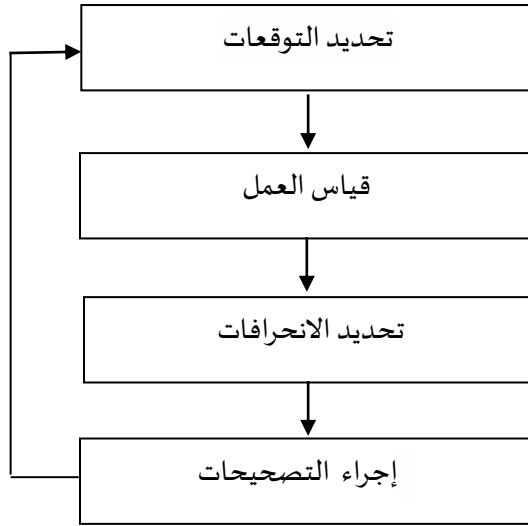
عرف RN Anthony سنة 1965 مراقبة التسيير على أنها تلك العملية التي يتأكد من خلالها المسيرون من أنه تم الحصول على الموارد وأنه تم استعمالها بفعالية (مقارنة بالأهداف)، وبكفاءة (مقارنة بالموارد المستعملة) من أجل تحقيق أهداف المؤسسة. (Alazard & Separi, 2007, p. 16)

وعرف المخطط المحاسبي العام الفرنسي مراقبة التسيير على أنها: مجموع الإجراءات المتخذة لتزويد المديرين ومختلف المسؤولين بمعطيات رقمية ودورية تخص سير المؤسسة، بحيث تؤدي مقارنة هذه المعلومات مع معطيات سابقة أو متوقعة عند اللزوم إلى اتخاذ تدابير تصحيحية ملائمة وبسرعة (تدلاوتي و العيد، 2015، صفحة 282)

كما تم تعريف مراقبة التسيير على أنه مجموعة من التقنيات التي تهدف إلى ضمان أن النشاط التشغيلي يحقق الاستراتيجية بأقل تكلفة ممكنة، مع استجواب صناع القرار الرئيسيين حول أهمية ومدى ملائمة الاستراتيجية المتبعة مع الاستغلال الأمثل للفرص والموارد. (Autissier, 2007, pp. 45-46)

إن مفهوم نظام مراقبة التسيير كجهاز تحقق وتحكم، يضعه كأداة للتنظيم السبراني لنظام المؤسسة والذي يمكن تلخيصه من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (01): الحلقة السبرانية لنظام مراقبة التسيير



المصدر: (Autissier, 2007, p. 46)

من خلال التعاريف السابقة، يمكننا رسم اتجاه شامل لمراقبة التسيير، بحيث يمكننا القول بأنه هو المسار الذي يضمن نجاح العملية التسييرية في المؤسسة وذلك من خلال تعبئة كل الطاقات داخل المؤسسة لتحسين استخدام الموارد المتاحة وتصحيح الأخطاء والانحرافات، فهو يسمح للمسؤولين والعاملين بالتحكم في أدائهم التسييري من خلال المعلومات التي يوفرها لهم، مما يساعدهم على تحقيق الأهداف المحددة بكفاءة وفعالية، وبما يتوافق مع الاستراتيجية الموضوعية.

### 2.3 خصائص نظام مراقبة التسيير:

لنظام مراقبة التسيير عدة خصائص تتمثل في: (كردوسي، 2020، صفحة 164)

- الاهتمام بكل التفاصيل المتعلقة بتحليل العمليات؛
- التركيز على الأحداث الفعلية بين الماضي والحاضر؛

- التركيز والاهتمام بكل العمليات المتعلقة بالمؤسسة سواء كنت مالية أو غير مالية ؛
- القيام بتحليل النتائج بالاعتماد على طرق إحصائية ورياضية بالإضافة إلى إعداد البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الرشيدة ؛
- ترجمة النتائج وتقييمها على ضوء الأهداف المخطط لها لنشاط المؤسسة.

### 3.3 مهام مراقب التسيير كعضو فعال في العملية التسييرية:

تضمن مراقبة التسيير جودة المعلومات المالية في الخدمات اللامركزية. ولكن في الواقع أصبحت الشركات تتجه أكثر فأكثر إلى اللامركزية وأصبح مراقب التسيير الآن هو الضامن الوحيد للمعلومات المالية. حيث يرى هيرمان وسوزمان Hermann et Susmann مراقبة التسيير على أنها خدمة دعم ومشورة ومعلومات وإدارة يضمن مراقب التسيير من خلالها اتساق الإجراءات والدعم الفني لمختلف مستويات الإدارة والمسئولين التنفيذيين.

تتطور مهام مراقب التسيير مع مهام المجتمع وتمثل أهدافه في تطوير عملية القيادة من أجل: (de)

La Villarmois, 2004, pp. 14-15)

- تطوير معلومات بسيطة وموثوقة تكيف مع كل مستوى من مستويات الإدارة ؛
- مساعدة الإدارات لتمكينها من تحسين عملية التسيير وتحقيق الأهداف المحددة وتنفيذ الإجراءات التصحيحية ؛
- تقديم الدعم من أجل اتخاذ القرار المناسب.

وبالتالي، غالبًا ما يجد مراقب التسيير نفسه وسيطًا بين مصلحة الإدارة المالية والمصلحة التشغيلية، بحيث تدور وظائف أو مهام مراقب التسيير في الإدارة حول 4 مجالات رئيسية: التخطيط (PLAN) والتنفيذ (DO) والتحقق (CHECK) واتخاذ التدابير (ACT).

#### ➤ أولاً: التخطيط « plan »

**تحديد الهدف:** يجب أن يساعد مراقب التسيير المدير التشغيلي في تحديد أهداف قابلة للتحقيق ومحفزة لفريقه.

**التخطيط:** يخطط التكاليف المختلفة حسب الموارد المتاحة (رأس المال، الآلات، المورد البشري).

**الموازنة:** يقوم بإعداد الموازنات قصيرة الأجل مع المدير التشغيلي.

#### ➤ ثانياً: التنفيذ « DO »

خلال هذه المرحلة يقوم مراقب التسيير بتنفيذ ما تم التخطيط له في المرحلة السابقة.

### ➤ ثالثاً: المراقبة والتحقق من الإنجازات « CHECK »

يشرف مراقب التسيير في هذه المرحلة على الإنجازات الفعلية مقارنة بالمتوقعة من خلال لوحات القيادة. هذه الأخيرة تكون مصممة من المعلومات المالية المتاحة وفي أغلب الأحيان، يستخدم مراقب التسيير المعلومات المحاسبية.

### ➤ رابعاً: اتخاذ التدابير اللازمة « ACT »

تحليل النتائج: بعد ذلك، يقوم مراقب التسيير بتقييم الإجراءات مع شرح وتفسير مختلف الانحرافات مقارنة بالنتائج المتوقعة.

اتخاذ الإجراءات التصحيحية: بفضل تحليلات مراقب التسيير، يمكن اتخاذ الإجراءات التصحيحية بالتشاور بين مراقب التسيير والمدير التشغيلي.

بالإضافة إلى هذه المهام التي تطرقنا إليها والتي تعتبر كلاسيكية، فإن لمراقب التسيير مهام أخرى جديدة وحديثة تجعل منه ما يلي: (قويدر الواحد، 2007، الصفحات 29-30)

### مراقب للتغييرات:

إن مرافقة التغييرات تركز بصورة أساسية على مفهوم التكوين، حيث أن نظام مراقبة التسيير هو الذي يتحمل هذه المهمة حيث يقوم بتنشيط حصص تكوينية داخلية لصالح الموظفين وبخاصة المبتدئين، يهدف من خلالها إلى:

- تطوير ثقافة التسيير داخل المؤسسة ؛
  - تبليغ الرسائل المتعلقة بمتابعة تحسين النتائج ؛
  - تطوير الحوار مع المنفذين ؛
  - المساهمة في تقديم صورة إيجابية عن وظيفته.
- وعادة ما يعمد مراقبو التسيير إلى تقديم النصائح والتوجيهات للموظفين الجدد قبل مطالبهم بالأرقام والمعلومات وهذا ما يسهل عليهم الاندماج مع الموظفين.

### رجل حوار التسيير:

يهدف حوار التسيير إلى التأكد باستمرار أن لكل مسئول نظرة واضحة على:

- ماذا وكم، وبعبارة أخرى ماهي مهمته ومستوى التحسين المطلوب تحقيقه ؛
- لماذا، لمعرفة أسباب أو مبررات التحسين المطلوب تحقيقه ؛

- كيف، أي ماهي الإجراءات المحتملة والتي يمكن تطبيقها بالصورة التي تسمح له بتحقيق الأهداف.

#### 4. مراقبة التسيير ونظام المعلومات:

تتمثل إحدى الوظائف الأساسية لنظام مراقبة التسيير في تزويد المديرين بالمعلومات المناسبة وفي الوقت المناسب لاتخاذ القرارات اللازمة، ومن أجل أداء هذه المهمة بأفضل طريقة، فإنها تحتاج إلى نظام معلومات فعال يعمل كحلقة وصل ما بين مسؤولي قيادة العمليات التجارية ومتخذي القرارات الاستراتيجية.

#### 1.4 مفهوم نظام معلومات مراقبة التسيير:

عرف HC LUCAS سنة 1978 نظام المعلومات على أنه مجموعة من الإجراءات المنظمة التي توفر المعلومات اللازمة لعملية اتخاذ القرار أو الرقابة على المؤسسة. (Alazard & Separi, 2007, p. 86) كما أعطت Dumoulin تعريفاً بسيطاً لنظام المعلومات على أنه جميع المعلومات المتداولة في الشركة، وكذلك إجراءات المعالجة والموارد المخصصة لهذه المعالجة. (Dumoulin, 1986, pp. 45-46) من خلال ما سبق يمكننا استنتاج أن المهام الأساسية لنظام المعلومات هو إنتاج وتوليد المعلومات المالية لنظام مراقبة التسيير. فإذا أردنا تمثيل الصندوق الأسود لنظام مراقبة التسيير، بمدخلاته ومخرجاته والمعالجة التي تتم بينهم، نحصل على: (Alazard & Separi, 2007, pp. 89-90)

➤ المدخلات « en entrée »: تتمثل في مجمل الأعباء والنواتج الخاصة بالمحاسبة العامة، بالإضافة إلى معطيات ومعلومات المحاسبة التحليلية، كذلك التدفقات المالية الداخلية والتدفقات المالية الخارجية تشكل مدخلات نظام معلومات مراقبة التسيير.

➤ المعالجة « traitement »: الإجراءات المحاسبية، إعداد الموازنات، حساب التكاليف والانحرافات تمثل عملية المعالجة في نظام معلومات مراقبة التسيير.

➤ المخرجات « en sortie »: تتمثل في التكاليف، الانحرافات والمؤشرات التي تعبر عن الأداء.

إن مختلف التفاعلات بين نظام المعلومات ونظام مراقبة التسيير قوية للغاية. وبالتالي، فإن مراقبة التسيير كنظام معلومات تؤثر على القرارات التكتيكية والاستراتيجية للشركة.

#### 2.4 دور مراقب التسيير وعلاقته بنظام المعلومات:

يمكن اعتبار مراقب التسيير وبشكل مشروع أنه المسؤول الأول عن نظام معلومات مراقبة

التسيير، فيصبح بذلك مكلف ب: (Margotteau, 2001, p. 471)

- تحديد وتأهيل مراكز المسؤولية حسب الهيكل التنظيمي للمؤسسة، والذي يمكن تغييره في ضوء الاستراتيجيات المتبعة؛
  - بناء شبكة المعلومات التحليلية التي تسمح بتفصيل أعباء المحاسبة العامة ؛
  - إعداد معايير الأداء ومراجعتها دوريا عند الحاجة ؛
  - صياغة وإعداد الموازنات التقديرية ؛
  - إعداد لوحات القيادة وبالتالي المؤشرات التي تعبر عن الأداء والانحرافات.
- وبالتالي يمكننا القول أن استخدام أنظمة المعلومات يسمح لمراقب التسيير بقياس الأداء بشكل أفضل من أجل عملية قيادة مثلى. (El Idrissi Rioui , Rigar Sidi , & Grine , 2020, p. 1026)
5. تحليل المعايير المحاسبية الدولية حسب درجة تأثيرها على عملية مراقبة التسيير:
- 1.5 منهجية الدراسة:

يحتوي نظام المحاسبة الدولية على عدة معايير تؤثر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على نظام المعلومة المالية وطرق ومتطلبات الإفصاح وبالتالي على نظام مراقبة التسيير وعمل المراقب ككل. المنهجية المتبعة من طرفنا في الجانب التطبيقي تمثلت في دراسة كافة المعايير وتحليل تلك التي تؤثر بطريقة جوهرية على نظام مراقبة التسيير من خلال وصف العلاقة بين هاذين المتغيرين وطريقة التأثير الموجودة في محاولة منا للخروج بدليل عملي عن كيفية تبني وإدراج تلك المعايير في عمل مراقب التسيير.

2.5 تحليل النتائج:

إن التطبيق العملي والميداني لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي من أجل الوصول إلى النتائج المرجوة من زيادة الشفافية ودرجة الإفصاح وتحسين نظام المعلومة المالية ليس بتلك الصورة النظرية وإسقاط تلك التوجيهات والإجراءات يعتبر في حد ذاته رهانا للمدراء الماليين، المحاسبين ومراقبي التسيير. وهذا ما سنتطرق إليه من خلال دراسة مجموعة من المعايير التي لها تأثير بطريقة مباشرة على المعلومة المالية بصفة خاصة وعلى نظام مراقبة التسيير بصفة عامة:

### 1.2.5 المعيار المحاسبي الدولي IAS 02 المخزونات:

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون حسب نظام التكلفة التاريخية، وتعتبر تكلفة المخزون - التي يجب أن يعترف بها كأصل يدرج في الميزانية حتى يتحقق الإيراد المتعلق به - هي القضية الرئيسية في المحاسبة عن المخزون، ويقدم المعيار التوجيه العملي لتحديد قيمة تكلفة المخزون التي يعترف بها فيما بعد كمصروف، ويشمل ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحصيل، كما يقدم المعيار الإرشاد حول معادلة التكلفة التي تستخدم لتحديد تكاليف المخزون.

ويجب أن تشمل تكلفة المخزون كل تكاليف الشراء، تكاليف التحويل، والتكاليف الأخرى التي تترتب على جلب المخزون إلى مكانه وظروفه الحاليين .

وتدخل التكاليف الأخرى في تكلفة المخزون فقط عند تكبدها من أجل جعل المخزون في مكانه وظروفه الحاليين مثلا يمكن إضافة تكاليف غير إنتاجية أو تكاليف تصميم المنتجات لعملاء محددين ضمن تكاليف المخزون .

وتعتبر المعلومات المتعلقة بالقيم المدرجة للمخزون طبقا لتصنيفاته المختلفة، والتغيير في هذه الموجودات معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية، التبويب الاعتيادي للمخزون هو المخزون، لوازم إنتاج المواد، بضاعة تحت التشغيل وبضاعة تامة، أما المخزون في المؤسسات الخدمية فيمكن وصفه ببساطة أعمالا قيد الإنجاز .

يجب أن تفصح البيانات المالية عن أي من: تكلفة المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة أو التكاليف التشغيلية القابلة للتحميل من الإيرادات والتي يتم الاعتراف بها كمصروف خلال الفترة (بوقرة و عربوة ، 2014، الصفحات 22-23).

### التأثير على المعلومة المالية

القيمة الإجمالية للمخزون: يعتمد تخصيص التكاليف الثابتة للإنتاج بالنسبة لتكاليف التحويل على القدرة العادية للإنتاج والتي تمثل متوسط الإنتاج المتوقع خلال فترات معينة وفي ظروف عادية مع الأخذ بعين الاعتبار تدني قدرة الإنتاج نتيجة الصيانة الدورية. ومنه فان المؤسسات التي تقيم تكاليفها المعيارية على أساس موازنات الإنتاج، علمها أن تتساءل عن القدرة العادية للإنتاج. كما ينص المعيار على أن التخفيضات التجارية، الخصومات التجارية، ديون الموردين... تخصم من تكلفة الحياة.

القيمة القابلة للتحصيل: لا يجب إدراج الأصول في الميزانية بقيمة أكبر من تلك المنتظرة من عملية البيع أو الاستعمال ومنه فالمخزون التالف لا يمكن تحصيله.

المعلومات المفصح عنها: على المؤسسة أن تدرج ضمن الملاحق المبالغ المفصلة المترتبة عن بيع المخزون وعن ارتفاع القيم القابلة للتحصيل ومنه فالإدارة المالية ملزمة بتطبيق مبدأ الأهمية النسبية خلال عملية الإفصاح. (de La Villarmois, 2004, pp. 14-15)

### 2.2.5 المعيار المحاسبي الدولي IAS 11 عقود الإنشاء:

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء، فنظرا لطبيعة النشاط في عقود الإنشاء فان تاريخ بدء نشاط العقد وتاريخ انتهائه يقعان في فترتين



محاسبتين مختلفتين، لذلك فالمسألة الرئيسية في المحاسبة عن عقود الإنشاء تتلخص في تخصيص إيرادات وتكاليف العقود بين الفترات المحاسبية التي يتم إنجاز العمل فيها. يتم الاعتراف بإيرادات عقود المقاولات محددة السعر باستخدام طريقة نسبة الإتمام، ويتم قياس نسبة الإتمام على أساس نسبة عدد ساعات العمل البشري المقدرة لكل عقد. يتم الاعتراف بإيرادات عقود مقاولات التكلفة مضافا إليها العمولة محددة على أساس التكاليف الفعلية خلال الفترة القابلة للاسترداد مضافا إليها العمولة المكتسبة والتي يتم قياسها على أساس نسبة التكاليف الفعلية حتى تاريخه إلى مجموع التكاليف المقدرة للعقد. (بوقرة و عربوة ، 2014، صفحة 23)

**3.2.5 المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 الممتلكات والمنشآت والمعدات:**

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والتجهيزات والمعدات، وتمثل القضايا الرئيسية للمحاسبة عنها في توقيت الاعتراف بالأصل وتحديد قيمته المسجلة ونفقات الاستهلاك المتعلقة به الواجبة التسجيل والتحديد، كما يشترط هذا المعيار الاعتراف ببنود الممتلكات والتجهيزات والمعدات كأصل حينها يستوفي تعريف ومعايير الاعتراف بالأصل طبقا لإطار إعداد وعرض البيانات المالية. يطبق هذا المعيار على الأصول الثابتة التي تمتلك لغرض الاستخدام في تنفيذ نشاط المؤسسة أو بقصد تأجيرها للغير ويتوقع استخدامه في أكثر من فترة مالية ويجب توزيع الاهتلاك بشكل منتظم على الفترة الإنتاجية للأصل. (بوقرة و عربوة ، 2014، صفحة 25)

#### **4.2.5 المعيار المحاسبي الدولي IAS 17 عقود الإيجار:**

يطبق هذا المعيار على كافة عقود الإيجار باستثناء:

- اتفاقيات الترخيص المتعلقة بعناصر مثل الأفلام السينمائية، العروض المسرحية، براءات وحقوق المؤلف ؛
- عقود الإيجار لاستغلال أو استخدام الموارد والطاقات الغير متجددة (النفط، الغاز الطبيعي الخ...)
- تقييم الأصول البيولوجية ؛
- تقييم عقارات التوظيف.

يميز هذا المعيار بين نوعين من العقود حسب درجة الإسناد إلى المؤجر أو للشخص الذي يتحمل

المسؤولية:

- عقد إيجار بسيط يجمع جميع العقود التي ليست عقودًا للتأجير التمويلي ؛

- عقد إيجار تمويلي ينقل جميع المخاطر تقريباً إلى المستأجر والمنافع الملازمة لامتلاك الأصل المؤجر.

(El Idrissi Rioui , Rigar Sidi , & Grine , العقد . شكل العقد . (2020, p. 1033)

### 5.2.5 المعيار المحاسبي الدولي IAS 32/39 الأدوات المالية:

يتناول هذا المعيار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها فيما يتعلق بالأدوات المالية وكيفية عرضها في القوائم المالية، التغييرات الرئيسية التي أدخلها معيار المحاسبة الدولي 39 و32 يمكن تلخيصها على النحو التالي: (de La Villarmois, 2004, pp. 29-35)

- تسجيل جميع المشتقات المالية في الميزانية بالقيمة السوقية ؛
- فصل بعض المنتجات المشتقة التي تنتمي إلى الأصل المالي ؛
- إعادة تعريف مصطلح التغطية ؛
- استخدام القيمة العادلة ؛
- تسجيل التغييرات في القيمة العادلة إما مباشرة في قائمة حسابات النتائج أو رؤوس الأموال الخاصة.

### 6.2.5 المعيار المحاسبي الدولي IAS 36 انخفاض قيمة الأصول:

يؤدي هذا المعيار الجديد إلى زيادة محتملة في قيمة الاهتلاك بسبب الطبيعة الإجبارية لاختبارات انخفاض القيمة في حالة وجود مؤشرات توحى بذلك، وتطبيق طرق حساب أكثر دقة. هذا المعيار يلزم المؤسسات على تبني طرق إفصاح مختلفة لخسائر القيمة في جدول حسابات النتائج كما يوفر قدرًا أكبر من الشفافية لأن الشركات ستلتزم بتقديم إفصاح أكبر عن المعلومات. كما سيؤثر هذا المعيار على أنظمة المعلومات من حيث إدارة الأصول الثابتة والحسابات الموحدة وإعداد التقارير. كما سيكون من الضروري على المؤسسة تحديد الوحدات المولدة للخزينة. تطبيق هذا المعيار يلزم مشاركة أشخاص قد لا ينتمون في كثير من الأحيان إلى خدمات المحاسبة ولا إلى الإدارة المالية مثل مراقبي التسيير. (El Idrissi Rioui , Rigar Sidi , & Grine , 2020, p. 1034)

### 7.2.5 المعيار المحاسبي الدولي IAS 37 المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة:

إن هدف هذا المعيار هو ضمان تطبيق معايير الاعتراف المناسبة وأساسات القياس على المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة والإفصاح عن معلومات كافية في الملاحظات لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها وقيمتها.

يصف هذا المعيار المحاسبة والإفصاح عن جميع المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة ماعدا:

- تلك الناتجة عن العقود التنفيذية، إلا عندما يكون العقد مثقل بالالتزامات والمتمثلة في العقود التي لم يؤدي فيها أي من الطرفين أي من الالتزامات المترتبة عليها أو التي أدى فيها كلا الطرفين جزءا من الالتزامات المترتبة عليها بقدر متساوي؛

- تلك الواقعة ضمن معيار آخر. (بوقرة و عريوة ، 2014 ، صفحة 26)

### 18.2.5 المعيار المحاسبي الدولي IAS 38 الأصول غير ملموسة:

يعرض هذا المعيار المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لن تتم معالجتها في معيار آخر، وينص المعيار على وجوب الاعتراف بالأصل إذا حقق الشروط الواردة فيه وينص على كيفية قياس المبلغ المسجل للأصول غير الملموسة والإفصاح عنها.

**الأصل غير ملموس:** هو أصل قابل للتحديد وغير نقدي بدون جوهر مادي محتفظ به لاستخدامه في إنتاج أو تزويد البضائع أو الخدمات أو لتأجيله للأخيرين أو لأغراض إدارية.  
**الأصل:** هو مورد تسيطر عليه المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة، ويتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية.

**الموجودات النقدية:** هي نقود محتفظ بها وموجودات سيتم استلامها في مبالغ ثابتة أو قابلة للتحديد.

**الاعتراف بأصل غير ملموس وقياسه:** يعترف به فقط في الحالات التالية:

- إذا كان من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية منه؛
- إمكانية قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق؛
- تقييم احتمال المنافع الاقتصادية بناء على افتراضات معقولة ومدعومة؛
- يجب قياس الأصل مبدئيا بمقدار تكلفته. (بوقرة و عريوة ، 2014 ، صفحة 25)

### 6. خاتمة:

إن اعتماد هذه المعايير سيؤدي إلى إحداث ثورة ثقافية داخل المؤسسات وذلك من خلال انتهاج محاسبة قريبة من المبادئ الأنجلوسكسونية والمبادئ المحاسبية الأمريكية المتعارف عليها والمقبولة، فمن خلال دراستنا هذه توصلنا إليها أن مراقبة التسيير بمفهومها الحديث تركز على مقارنة تحليلية للمحاسبة وتغليب الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني، وهو ما يحتم تبني مرجعية محاسبية من

أجل توحيد هذه الممارسة داخل المؤسسات الاقتصادية، وذلك ما تسعى إليه الإدارة المالية من خلال العمل بمعايير المحاسبة الدولية حتى وإن كان ذلك بطريقة غير رسمية أو مباشرة في بعض الأحيان - عدم وجود الصبغة القانونية كما هو الحال في الجزائر- ولكن المسير المالي يسعى للاعتماد عليها في العادة سعياً منه لزيادة الشفافية ودرجة الموثوقية في المعلومة المالية. كما أن بناء شبكة المعلومات التحليلية التي تسمح بتفصيل وإسقاط مخرجات المحاسبة العامة من أجل بناء ما يعرف بنظام التسيير يعتبر في حد ذاته رهانا للمدراء الماليين، المحاسبين ومراقبي التسيير، كما أن النجاح في هذه المهمة سيسمح حتماً لمراقب التسيير بقياس الأداء بشكل أفضل من أجل عملية قيادة مثلى.

وبناء على النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم التوصيات التالية :

- البحث عن الميكانيزمات التي تسمح بالمقاربة الميدانية لمعايير المحاسبة الدولية على البيئة الجزائرية وذلك من خلال إشراك كافة الأطراف الفاعلة ؛
- تفعيل إجبارية مسك المحاسبة التحليلية في المؤسسات الاقتصادية لما لها من دور في زيادة الشفافية وجودة الإفصاح وإعطاء الأولوية أكثر للجانب الاقتصادي للمحاسبة الجانب القانوني ؛
- غرس ثقافة مراقبة التسيير كنظام وآلية والتخلي عن فكرة المحاسبة من أجل التصريحات الجبائية السائدة حالياً في أغلب المؤسسات الاقتصادية.

## 7. قائمة المراجع:

- Alazard, C., & Separi, S. (2007). *Contrôle de Gestion Manuel et Applications* (éd. 6 ème édition). Dunod.
- Autissier, D. (2007). *Mesurer la Performance du Contrôle de Gestion*. Eyrolles Editions d'organisation.
- de La Villarmois, O. (2004). *Les Impacts des Normes IAS sur le Contrôle de Gestion*. ESC Lille.
- Dumoulin, C. (1986). *Management des Systèmes d'informations*. Editions d'organisation.
- El Idrissi Rioui, S., Rigari Sidi, M., & Grine, A. (2020). *Passage aux normes IAS/IFRS: Quels effets sur les systèmes de contrôle de gestion ? Une exploration théorique*. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, 04(02), 1019-1042.
- Margotteau, E. (2001). *Contrôle de Gestion Cours Complets avec Exercice Corrigés*. Ellipses Edition.

- حمزة مفتاح، و محمد طويلب. (2020). إستراتيجية تحيين النظام المحاسبي المالي الجزائري ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية. مجلة معهد العلوم الاقتصادية، 23 (02)، 1091-1071.
- رايح بوقرة، و محاد عريوة. (2014). أثر المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) في تفعيل أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية. مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، 01(01)، 11-33.
- عبد الكريم شناي. (2009). تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية. مذكرة ماجستير، جامعة باتنة.
- عبد الله قويدر الواحد. (2007). دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مؤسسة الاسمنت بالشلف. مذكرة ماجستير، جامعة الشلف.
- محمد بوتين. (2010). المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية. الجزائر: دار الصفحات الزرقاء.
- محمد كردوسي. (2020). دور محاسبة التسيير في قياس الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية. مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، 03(02)، 160-171.
- نوال صبايحي. (2011). الافصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS وأثره على جودة المعلومة. جامعة الجزائر 3.
- يامنة تدلاوتي، و محمد العيد. (2015). أثار وانعكاسات التوحيد المحاسبي على نظام مراقبة التسيير. مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة والمالية، 04(02)، 279-294.

مدى توفر متطلبات الإدارة أجل الإلكترونية من تفعيل الرقمنة لدى الإدارة الضريبية  
-دراسة حالة مركز الضرائب بالأغواط-

**Requirements for digital management in tax administration  
- Case study of the tax center in Laghouat –**

منصوري محمد<sup>1</sup>، خيراني العيد<sup>2</sup>

Mansouri Mohammed<sup>1</sup>, Khirani Laid<sup>2</sup>

<sup>1</sup>جامعة عمارثليجي-الأغواط(الجزائر)، [m.mansori@lagh-univ.dz](mailto:m.mansori@lagh-univ.dz)

<sup>2</sup>جامعة عمارثليجي-الأغواط(الجزائر)، [l.khirani@lagh-univ.dz](mailto:l.khirani@lagh-univ.dz)

**ملخص:**

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مدى توفر متطلبات الإدارة الإلكترونية من أجل تفعيل الرقمنة لدى الإدارة الضريبية، ومن أجل تحقيق ذلك تم تصميم استبانة وزعت على عينة الدراسة، كما تم استخدام برنامج SPSS لأغراض الدراسة، ومن أجل اختبار الفرضيات تم الاعتماد على اختبار T للعينة الواحدة. توصلت الدراسة إلى أنه بالرغم من الجهود المبذولة من أجل رقمنة الإدارة الضريبية من خلال اصدار قوانين بالإضافة إلى انشاء منصات إلكترونية، إلا أنه لا تتوفر متطلبات تفعيل الإدارة الإلكترونية، وذلك من خلال نقص الموارد البشرية التي لها الكفاءة في استخدام الإدارة الإلكترونية إضافة إلى نقص الدورات التكوينية والتدريبية لمساعدة الموظفين على استخدام الإدارة الإلكترونية، أيضا النقص في توفير الغطاء المالي من أجل توفير العتاد اللازم من أجل تفعيل الرقمنة لدى مركز الضرائب. الكلمات المفتاحية: الإدارة الإلكترونية، المتطلبات البشرية، المتطلبات المالية.

**Abstract:**

The purpose of the study was to Clarify the availability of electronic management requirements in order to activate digitization in the tax administration, In order to achieve this, a questionnaire was designed and distributed to the study sample, SPSS was also used for study purposes, In order to test the hypotheses, a single sample T-test was used.

The study concluded that despite the efforts made to digitize the tax administration through the issuance of laws in addition to the establishment of electronic platforms, the lack of requirements for activating electronic administration, through the lack of human resources that have competence in the use of electronic management in addition to the lack of courses Training and training to help employees use electronic management, in addition to a lack of financial cover in order to provide the necessary equipment to activate digitization at the tax center.

**Keywords:** Electronic management, Human requirements, Financial requireme.

## 1- مقدمة

تعتبر الضريبة من أهم الأدوات التي تعتمد عليها الدولة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة، والمتمثلة في الأهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية، ومع التطورات غير مسبوقه التي يشهدها العالم في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصال والتي أثرت على عدة مجالات من بينها المجالات الاقتصادية والمالية والاجتماعية، الأمر الذي أدى بالإدارة الضريبية إلى إعادة هيكلة مصالحها، وذلك من خلال استحداث هياكل جديد على مستوى المصالح الخارجية للإدارة الضريبية والمتمثلة في كل من مديرية كبريات المؤسسات والمراكز الضريبية بالإضافة للمركز الجوي للضرائب، وهذا من أجل تحسين نوعية الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة من خلال تبسيط وتنسيق وتطوير العلاقات معهم .

وفي هذا السياق سعت الجزائر الى مواكبة التغيرات في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصال، حيث باشرت الجزائر في اطار عصرنة هياكلها الإدارية، فكان لزاما على الإدارة الضريبية باعتبارها أحد الهياكل العمل على توفير البنية التحتية لتبني الإدارة الإلكترونية التي تؤمن تسيير نشاطها ومصالحها بشكل امثل وفعال، وفي هذا السياق قامت المديرية العامة للضرائب باستحداث موقع الكتروني جديد والذي يعتبر ارضية تفاعلية تسهل وتسمح للإفراد بالحصول على المعلومات الجبائية، بالإضافة الى امكانية طلب التعريف الجبائي والقيام بالتصريحات عبر البوابات المتوفرة عن بعد

## 1.1- اشكالية البحث:

إنّ عملية رقمنة أي إدارة يتطلب توفر متطلبات أساسية من أجل نجاحها، ومنه يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما مدى توفر متطلبات الادارة الإلكترونية من أجل تفعيل الرقمنة لدى الإدارة الضريبية ؟

من خلال الإشكالية الرئيسية يمكن طرح الأسئلة التالية:

- ما المقصود بالإدارة الإلكترونية؟

- ما هي خصائص الإدارة الإلكترونية؟

- مدى توفر متطلبات الإدارة الإلكترونية لدى الإدارة الضريبية؟

## 2.1- فرضيات الدراسة:

من أجل الإجابة عن الإشكالية تم وضع الفرضيات التالية:

- لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتوفر متطلبات الأنظمة الإلكترونية لدى مركز الضرائب من أجل تفعيل الرقمنة؛
- لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتوفر متطلبات الخدمات الإلكترونية لدى مركز الضرائب من أجل تفعيل الرقمنة؛
- لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتوفر المتطلبات البشرية لدى مركز الضرائب من أجل تفعيل الرقمنة؛
- لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتوفر المتطلبات المالية لدى مركز الضرائب من أجل تفعيل الرقمنة.

## 3.1- أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة الى الوقوف على مدى توفر متطلبات الأساسية من أجل نجاح رقمنة الإدارة الضريبية

## 4.1- منهج البحث:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري وكذا عرض الدراسات السابقة، بالإضافة إلى أداة الإستبانة من أجل جمع المعلومات التي نحتاجها في الدراسة ، كما تم الاعتماد على برنامج SPSS24 من أجل تحليل بيانات الدراسة.

## 5.1- الدراسات السابقة:

يمكن عرض أهم الدراسات التي لها صلة بموضوع الدراسة كما يلي:

- دراسة "حمزة بن عروس، أمين علوطي، 2022/3/13" بعنوان "أثر تطبيق الإدارة الإلكترونية على تطوير الإدارة الضريبية-من وجهة نظر بعض مراكز الضرائب، مفتشيات الضرائب، المراكز الجهوية للضرائب في ولاية المدية-" هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق الإدارة الإلكترونية على



تطوير الإدارة الضريبية، وذلك بتوزيع الاستبانة على عينة الدراسة، وخلصت الدراسة إلى أنه من أجل تطور الإدارة الجبائية يجب القيام بتكوين وتدريب الموارد البشرية في المجال الإلكتروني، كما أنه يجب توفر قواعد بيانات التي تسمح بتخزين واسترجاع المعلومات، بالإضافة إلى تزويد الإدارة الضريبية بالخدمات الإلكترونية.

- دراسة " رمزي حموش، سامية بوضيف، 2021/6/30" بعنوان "فعالية الإدارة الجبائية الإلكترونية ودورها في تحسين الخدمات الجبائية-من وجهة نظر موظفي الإدارات الجبائية الجزائرية-" حيث هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى فعالية عناصر الإدارة الجبائية الإلكترونية في الجزائر ودورها في تحسين الخدمات الجبائية، وتمت الدراسة على 162 موظفا في الإدارات الجبائية، وتوصلت الدراسة إلى أن الإدارة المركزية تساهم بمستوى مقبول في دعم وتشجيع الإدارة الإلكترونية، كما يساهم موظفو الإدارة الجبائية بشكل فعال في تحقيق الإدارة الإلكترونية.

- دراسة " وصيف فائز خير الدين، زهواني رضا، 2019/12/03" بعنوان "أثر تطبيق الإدارة الإلكترونية في تسهيل مهام موظفي الإدارة الضريبية-دراسة حالة المديرية العامة للضرائب الوادي-"، هدفت هذه الدراسة لمعالجة أثر تطبيق الإدارة الإلكترونية في تسهيل مهام موظفي الإدارة الضريبية، وتوصلت إلى ضرورة الإسراع في تطبيق توافر المتطلبات الميزانية المالية عن طريق تخصيص الدولة لمبالغ مالية تستثمر في سبيل تطوير برامج الإدارة الضريبية بدرجة أولى لما لها من تأثير جوهري في تسهيل مهام الموظفين داخل جهاز الضرائب، بالإضافة إلى اعتماد المتطلبات المادية والكفاءات البشرية ومتطلبات الأمن والسلامة والمتطلبات القانونية التشريعية كآلية إلزامية في جهاز الضرائب مواكبة إلى التطور الحاصل في الإدارة العمومية.

## 6.1 هيكل البحث

للإجابة على الإشكالية التي تم طرحها واختبار الفرضيات، تم تقسيم البحث إلى ثلاثة أجزاء

والمتمثلة في:

- الإطار النظري؛

- الدراسة الميدانية؛

- النتائج والتوصيات.

## 2- الإطار النظري

### 1.2- مفهوم الإدارة الإلكترونية: هناك عدة تعاريف نذكر منها:

هي "عبارة عن مكننة جميع مهام ونشاطات المؤسسة الإدارية بالاعتماد على كافة تقنيات المعلومات الضرورية وصولاً إلى تحقيق أهداف الإدارة الجديدة في تقليل استخدام الورق وتبسيط الإجراءات والقضاء على الروتين السريع والدقيق للمهام والمعاملات لتكون كل إدارة جاهزة للربط مع الحكومة الإلكترونية لاحقاً" (بن عزوق و مسقم، 2020، صفحة 517)

كما عُرِّفت على أنها "التعامل مع موارد معلوماتية تعتمد على الانترنت والتي تركز على رأس المال المعلوماتي والمعرفي كعامل فعال في تحقيق أهدافها" هذا من جهة، ومن جهة أخرى تم التركيز على بعض المسائل الإجرائية التي تعتمد عليها الإدارات الإلكترونية فقد تم تعريفها بأنها "الجهود الإدارية التي تضمن تبادل المعلومات وتقديم الخدمات للمواطنين كما تضمن انخفاض التكلفة وضمان سرية وأمن المعلومات المتناقلة". (رمادلية و قويدري، 2020، صفحة 469)

### 2.2- خصائص الإدارة الإلكترونية:

- إن استعمال الإدارة الإلكترونية يؤدي إلى أحداث تغييرات في أساليب وطرق إنجاز الأعمال على مستوى الإدارات، كما يمكن ذكر أهم الخصائص كالتالي: (بوزكري، 2021، الصفحات 456-457)
- المرونة: تتجلى أقصى غايات هذه المرونة عندما يتم بناء أنظمة إنجاز العمل داخل المؤسسة على أساس شبكي يعتمد على الاتصالات الإلكترونية وقدرات الحواسيب، مما يسمح بالوصول إلى درجة عالية من التنسيق والتفاهم وتبادل المعلومات داخل المنظمة.
  - عدم التقيد بالزمان: أنها لا تلتزم بأوقات العمل الرسمية، حيث يمكن للمسؤول أو الموظف أن يحل أي مشكلة، ويتخذ أي قرار خارج أوقات العمل لمواجهة المستجدات الطارئة، وبالتالي أصبح العالم بإمكانه أن يعمل في الزمن الحقيقي 24 ساعة في اليوم.

- أمن المعلومات: قدرتها على حجب المعلومات والبيانات المهمة من خلال برامج حماية، وعدم إتاحتها إلا لذوي الصلاحية الذين يسمح لهم بالوصول إلى تلك المعلومات.
  - الرقابة المباشرة: أنها تسمح للمنظمة بمتابعة مواقع العمل المختلفة عن بعد، وذلك من خلال الشاشات والكاميرات الرقمية المنتشرة داخلها، وهذا بعيدا عن أسلوب المتابعة بالمذكرات والتقارير التي كان يرفعها الأفراد في ظل الإدارة التقليدية.
  - الشفافية: الشفافية داخل المؤسسات الإلكترونية هي محصلة لوجود الرقابة الإلكترونية المباشرة، التي تضمن المحاسبة الدورية على كل ما يقدم من خدمات أو ما تم إنجازه من الأعمال.
- 3.2- متطلبات الإدارة الإلكترونية:

من أجل تطبيق ونجاح الإدارة الإلكترونية والتي تعتبر نظام متكامل يجب توفر عدة متطلبات كالأنظمة الإلكترونية و البشرية والمالية.

أ- متطلبات الأنظمة الإلكترونية:

تتمثل في كل البنى التحتية والتوصيلات الأرضية و الخلوية والشبكات (عن بعد) وتكنولوجيا المعلومات المادية الضرورية لممارسة أعمال الإدارة الإلكترونية وتبادل المعلومات إلكترونيا، كما تلعب البنية التحتية دورا فعالا في تحسين الإدارة الإلكترونية وذلك بإنشاء شبكات حديثة للاتصالات تمتاز بالدقة العالية، من أجل التواصل وربط الشبكات فيما بينها من جهة والمواطن من جهة أخرى. (بوزكري، 2021، صفحة 458)

#### ب- متطلبات الخدمات الإلكترونية:

يجب على الإدارة أن توفر البرامج التي تسمح لها بالتحول من العمل اليدوي إلى العمل الإلكتروني، بالإضافة إلى توفير كل الخدمات التي تقدمها على مستوى مصالحتها على المواقع الخاصة بها، وكذا الشروحات المتعلقة بالخدمات التي تقدمها.

#### ج- المتطلبات البشرية:

يعتبر العنصر البشري من أهم الموارد التي يمكن استثمارها لتحقيق النجاح في أي مشروع وفي أي مؤسسة وله أهمية كبيرة في تطبيق الإدارة الإلكترونية حيث يعتبر المنشأ للإدارة الإلكترونية، فهو الذي

اكتشفها ثم طورها وسخرها لتحقيق أهدافها التي يصبو إليها، لذلك فإن الإدارة الإلكترونية من وإلى العنصر البشري. فهم الخبراء والمختصون العاملون في حقل المعرفة، الذين يمثلون البنية الإنسانية ورأس المال الفكري في المؤسسة، يتولون إدارة التعاضد الإستراتيجي لعناصر الإدارة الإلكترونية ومهمهم: المديرون والوكلاء والمساعدون، المبرمجون، ضابط البيانات، والمشغل أو المحرر. (عبد الناصر و قريشي، 2011، صفحة 91)

#### د- المتطلبات المالية:

يعد تطبيق الإدارة الإلكترونية من المشاريع الضخمة التي تحتاج إلى أموال طائلة لكي يتحقق لها الاستمرارية والنجاح وبلوغ الأهداف المنشودة، فتوفير البنية التحتية والأجهزة والأدوات اللازمة والبرامج الإلكترونية وتحديثها من وقت لآخر وإعداد البرامج التدريبية والتأهيلية للعناصر البشرية يحتاج إلى تكلفة مالية عالية. لذلك لابد من توفير التمويل الكافي للتحويل نحو الإدارة الإلكترونية. (بوزكري، 2021، صفحة 459)

#### 4.2- مشروع رقمنة الإدارة الضريبية:

قامت الإدارة الضريبية في سياق العصرية باستحداث مجموعة من التقنيات من أجل تفعيل عملها ونذكر منها:

##### 1.4.2- الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب:

يعتبر الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب في الجزائر ([www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz)) بوابة مهمة لتطبيق الإدارة الإلكترونية في الإدارة الجبائية، وذلك من خلال الخدمات العديدة التي يقدمها للمكلفين، ومن بين هذه الخدمات نجد:

- نشر مختلف الوثائق والتشريعات الجبائية التي يحتاجها المكلفون بالضريبة؛

- نشر كل الإعلانات والأخبار الجديدة في مجال الضرائب؛

- التواصل بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة عن طريق الرسائل الإلكترونية. (حموش و بوضياف،

2021، صفحة 208)

- توفر بوابة "مساهمتك" والتي تسهل للمكلف القيام بالتزاماته الجبائية وذلك من خلال السماح لهم بالتصريح ودفع الضرائب عبر الأنترنت.

#### 2.4.2- رقم التعريف الجبائي (NIF):

لقد قامت مصالح الإدارة الجبائية برقمنة التعريف الجبائية عن طريق بطاقة مغناطيسية و يأتي هذا الإجراء بعدما أحصت المديرية مبالغ ضخمة تم التهرب من دفعها من طرف كبار المستوردين، لذلك فإن إنشاء البطاقة المغناطيسية يعتبر إجراء إلكتروني يسهل من متابعة التجار و إنشاء شبكة تنسيقية بين إدارة الضرائب، مصالح الجمارك و مصالح السجل التجاري. (بودالي و بوشنب، 2016، صفحة 268)

#### 3.4.2- التصريحات الإلكترونية:

يعتبر نظام المعلومات الضريبية "جبائتك" أول تجربة جزائرية تسمح بالتصريحات الضريبية عن بعد، وهذا في إطار عصرنة الإدارة الجبائية واستخدام الوسائل التكنولوجية لتحسين جودة الخدمات المقدمة للمكلف بالضريبة، وكذلك تسهيل عملية تقديم التصريحات الضريبية دون أي ارتباط بالإدارة التقليدية التي لها أوقات محددة للعمل. (رمزي و بوضياف، 2021، صفحة 97)

وتم الاطلاق الفعلي لنظام المعلومات الجبائي "جبائتك" في سنة 2017 من خلال تجربته كمرحلة أولى في مركز الضرائب للجزائر شرق، وبعد ذلك تم العمل على توسعة استعماله عبر مراحل ليشمّل المكلفين التابعين لأغلب الإدارات الجبائية عبر الوطن، وعملية التوسعة لا زالت قائمة (حموش و بوضياف، 2021، صفحة 209). كما أنه يتم التصريح عن طريق المكلف بادخال المعلومات الخاصة به وكذا المبلغ الخاضع للضريبة ويقوم البرنامج بالحساب تلقائيا.

#### 3- الدراسة الميدانية:

سنحاول من خلال هذا المحور قياس مدى توفر متطلبات الرقمنة في الإدارة الضريبية، وذلك من خلال دراسة اتجاه عينة الدراسة.

### 1.3- الأساليب الإحصائية المستخدمة:

- من أجل الإجابة على الفرضيات تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:
- اختبار ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach) وذلك لاختبار صدق وثبات الاستبانة لمعرفة مدى ثبات سلم القياس المطبق على العينة المدروسة وامكانية الإعتماد عليها في الدراسة؛
- تم استخدام بعض أدوات الإحصاء الوصفي كالتكرارات و المتوسط الحسابي والانحراف المعياري من أجل تحليل خصائص الدراسة وتحديد الاتجاه العام لاجابات العينة؛
- اختبار Test T Pour échantillon unique من أجل اختبار الفرضيات.

### 2.3- مجتمع وعينة الدراسة

يشمل مجتمع الدراسة موظفي الإدارة الضريبية، وتمثلت عينة الدراسة في الموظفين العاملين في مركز الضرائب لولاية الأغواط وهذا لمعرفة مدى توفر متطلبات الرقمنة في الإدارة الضريبية، كما تم توزيع 36 استمارة على عينة الدراسة وتم استرجاع 33 استمارة، كما تم استبعاد استمارتين لعدم اكتمال الاجابة، لهذا تكون عدد الاستمارات الصالحة للدراسة 31 استمارة.

### 3.3- أداة الدراسة

اعتمدنا على الاستبانة كأداة لجمع البيانات وفق سلم ليكرت الخماسي:

الجدول رقم (1): مجالات المتوسط الحسابي

الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الترميز	5	4	3	2	1
المتوسط المرجح	(5-4,2)	(4,2-3,4)	(3,4-2,6)	(2,6-1,8)	(1,8-1)

المصدر: (عميرش، 2017، صفحة 211)

كما قسمت الإستبانة إلى جزئين، القسم الأول متعلق بالبيانات الشخصية للعينة، أما الجزء الثاني خاص بالأسئلة المتعلقة بفرضيات الدراسة والذي يحتوى على أربع محاور رئيسية:

**المحور الأول:** يحتوي على 8 أسئلة التي تناقش مدى توفر متطلبات الأنظمة الإلكترونية لدى الإدارة الضريبية.

**المحور الثاني:** يحتوي على 5 أسئلة والتي تناقش مدى توفر متطلبات الخدمات الإلكترونية لدى الإدارة الضريبية.

**المحور الثالث:** يحتوي على 5 أسئلة والتي تناقش مدى توفر المتطلبات البشرية للتعامل مع الرقمنة لدى الإدارة الضريبية.

**المحور الرابع:** يحتوي على 4 أسئلة والتي تناقش مدى توفر المتطلبات المالية من أجل توفير المتطلبات اللازمة من أجل الرقمنة لدى الإدارة الضريبية.

#### 4.3- صدق وثبات الإستبانة :

تم استخدام معامل ألفا كرومباخ (Cronbach's Alpha) بالاستعانة ببرنامج SPSS.24 لقياس الثبات (الاتساق الداخلي حيث تم حساب معامل ألفا كرومباخ لكل محور من محاور الاستبيان، والدرجة الكلية لفقراتها والجدول التالي يوضح ما تم الحصول عليه من نتائج.

#### الجدول رقم (2):معامل ألفا كرومباخ

المحاور	عدد العبارات	ثبات المحور
المحور الأول	8	0,885
المحور الثاني	5	0,858
المحور الثالث	5	0,746
المحور الرابع	4	0,903
الثبات العام	22	0,929

المصدر: بالإعتماد على مخرجات SPSS v24.

يتضح من الجدول أعلاه أن معامل الثبات العام لمحاور الدراسة مرتفع حيث بلغ  $\alpha:0,929$  لإجمالي فقرات الاستبانة البالغة 22 فقرة، فيما يتراوح ثبات المحاور ما بين  $\alpha:0,903$  كحد أعلى وبين  $\alpha:0,746$  كحد أدنى، وهذا يدل على أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات يمكن الاعتماد عليها في التطبيق الميداني للدراسة بحسب مقياس نانلي والذي اعتمد  $\alpha:0.70$  كحد أدنى للثبات.

### 5.3- عرض وتحليل خصائص عينة الدراسة

سيتم معرفة الخصائص الخاصة بأفراد عينة الدراسة عن طريق الإحصاء الوصفي، حيث تضمن الجزء الأول من الاستبانة البيانات الشخصية المتعلقة بأفراد عينة الدراسة، وقد اشتمل على (04) أسئلة الهدف منها معرفة كلا من جنس المستجوب وعمره، بالإضافة إلى مؤهله العلمي والخبرة المهنية في المجال المهني، وسيتم تحليل هذه الخصائص كالتالي:

### 1.5.3- توزيع عينة الدراسة حسب الجنس:

تم حساب التكرارات والنسب المئوية التي تخص أفراد عينة الدراسة حسب الجنس وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم (3): خصائص العينة حسب الجنس

المتغير	فئات المتغير	التكرار	النسبة
الجنس	ذكر	15	48,4%
	أنثى	16	51,6%
	المجموع	31	100

المصدر: على ضوء مخرجات SPSS V24.



الشكل رقم (1): خصائص العينة حسب الجنس



المصدر: مخرجات Excel 2019 على ضوء نتائج الجدول رقم (3)

تظهر البيانات الواردة في الجدول والرسم البياني أن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس أن

ما نسبته 52% أفراد العينة إناث، أما الذكور يمثل ما نسبته 48%،

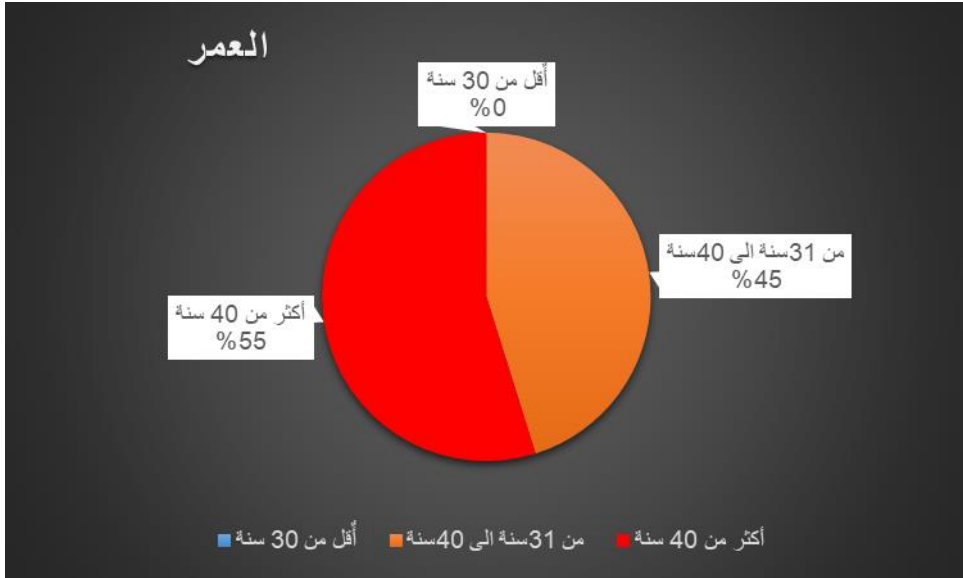
2.5.3- توزيع عينة الدراسة حسب العمر:

الجدول رقم (4): خصائص العينة حسب العمر

المتغير	فئات المتغير	التكرار	النسبة
العمر	اقل من 30 سنوات	0	0
	من 31 إلى 40 سنوات	14	45.2
	أكثر من 40 سنة	17	54.8
	المجموع	31	100

المصدر: على ضوء مخرجات SPSS V24،

الشكل رقم (2): خصائص العينة حسب العمر



المصدر: مخرجات Excel 2019 على ضوء نتائج الجدول رقم (4)

من خلال الجدول والشكل السابقين نلاحظ أن معظم أفراد الدراسة هم من الفئة العمرية (أكثر من 40 سنة)، حيث بلغ عددهم 17 فرد أي ما يعادل نسبة 55%، ثم تليها الفئة العمرية التي تتمثل في الأفراد الذي يكون عمرهم (من 31 سنة إلى 40 سنة) والذي بلغ عددهم 14 فرد والتي تمثل 45%، وأخيرا الفئة العمرية (أقل من 30 سنة) والتي بلغ عددها 0 أفراد، أي ما نسبته 0%.

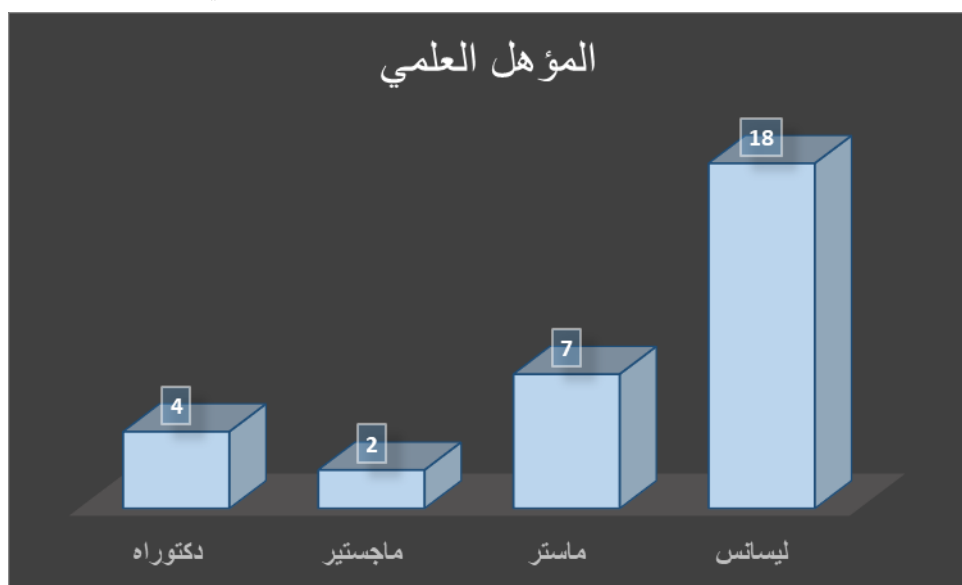
## 3.5.3- توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

الجدول رقم (5): خصائص العينة حسب المؤهل العلمي

المتغير	فئات المتغير	التكرار	النسبة
المؤهل العلمي	ليسانس	18	58.1
	ماستر	7	22.6
	ماجستير	2	6.5
	دكتوراه	4	12.9
	المجموع	31	100.0

المصدر: على ضوء مخرجات SPSS V24،

الشكل رقم (3): خصائص العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: مخرجات Excel 2019 على ضوء نتائج الجدول رقم (5)

تظهر البيانات الواردة في الجدول والرسم البياني أن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي، فكانت معظم أفراد العينة هم من المتحصلين على شهادة ليسانس والبالغ عددهم 18 فردا ما يعادل نسبة 58,1%، في حين بلغ عدد الحاصلين على درجة الماجستير 7 أفراد والتي تمثل 22,6%، في حين بلغ عدد المتحصلين على درجة الدكتوراه 4 أفراد أي ما نسبته 12,9%، وفي الأخير بلغ عدد المتحصلين على شهادة الماجستير 2 فردا والتي تمثل نسبة 6,5%، وهذا ما يدل أن معظم عينة أفراد الدراسة لديهم مؤهل علمي جيد.

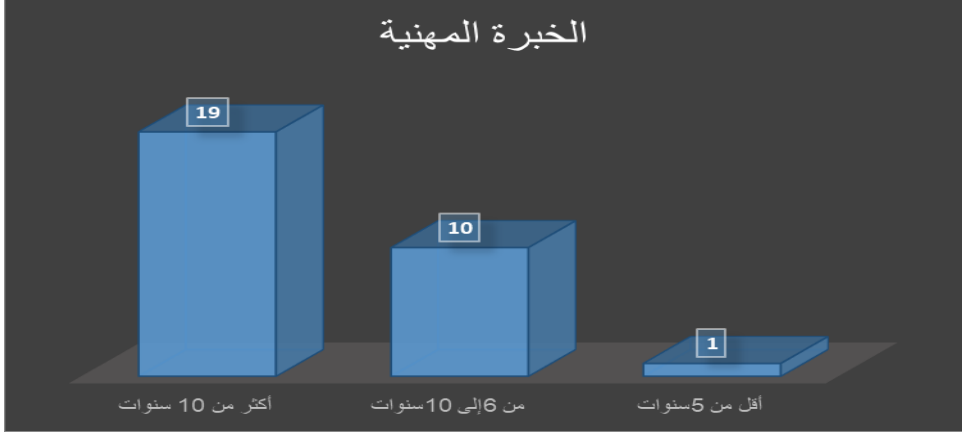
### 3.5.3- توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة المهنية:

الجدول رقم (6): خصائص العينة حسب عدد سنوات الخبرة المهنية

المتغير	فئات المتغير	التكرار	النسبة
عدد سنوات الخبرة المهنية	اقل من 5 سنوات	1	3.2
	من 5 إلى 10 سنوات	10	32.3
	أكثر من 10 سنوات	20	64,5
	المجموع	31	100

المصدر: على ضوء مخرجات SPSS V24،

## شكل رقم (4): خصائص العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: مخرجات Excel 2019 على ضوء نتائج الجدول رقم (6)

من خلال الجدول والشكل يتضح أن أغلبية المستجوبين يتمتعون بخبرة أكثر من 10 سنوات والبالغ 12 فردا والتي تمثل نسبة 64,5%، بينما بلغ عدد عينة الدراسة الذي يتمتعون بخبرة (من 5 إلى 10 سنوات) 10 افراد ما يمثل 32,3%، وفي الأخير وصل عدد أفراد العينة الذين يتمتعون بخبرة أقل من 5 سنوات 1 واحد بنسبة 3,2%، هذا ما يدل على أن أغلبية أفراد عينة الدراسة يتمتعون بخبرة جيدة في مجال الضرائب، هذا ما يعطي للدراسة قيمة أكبر كونهم على دراية بظروف عمل الإدارة الضريبية في الجزائر ومدى نجاعة الرقمنة.

## 5.3- اتجاه اجابات العينة :

## الجدول رقم (7): اتجاه إجابات العينة للمحاور

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحاور
غير موافق	0,803	2,58	المحور الأول
غير موافق	0,913	2,55	المحور الثاني
غير موافق	0,738	2,58	المحور الثالث
غير موافق	0,887	2,22	المحور الرابع

المصدر: مخرجات SPSS V24.

يتبين من خلال الجدول أعلاه أن الاتجاه العام للمتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بالنسبة للمحور الأول كان نحو غير موافق والذي بلغ 2,58، وهذا ما يدل على عدم توفر متطلبات الأنظمة الإلكترونية من أجل تفعيل الإدارة الإلكترونية لدى مركز الضرائب. أما فيما يخص المحور الثاني فإن الاتجاه العام للمتوسط الحسابي بلغ 2,55 مما يعني أن العينة غير موافقة لتوفر متطلبات الخدمات الإلكترونية، كما كان اتجاه العام للمتوسط الحسابي للمحور الثالث نحو غير موافق، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,58 مما يشير إلى عدم توفر لدى مركز الضرائب الموارد البشرية الكافية للمساهمة في تفعيل الإدارة الإلكترونية. وأما المحور الرابع فكان اتجاه اجابات أفراد العينة نحو غير موافق بمتوسط حسابي 2,22، وهذا ما يدل عن عدم توفير المتطلبات المالية الكافية من أجل تطوير الأجهزة الإلكترونية التي تتوافق مع الإدارة الإلكترونية.

### 6.3- اختبار الفرضيات

لاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام اختبار T للعينة واحدة (Test T Pour échantillon unique) والذي يختبر فيما إذا كان متوسط الإجابات يختلف عن القيمة الثابتة، والتي تمثل 3 في هذه الدراسة باعتبارها تمثل نقطة الحياد ما بين الموافقة وعدم الموافقة في المقياس الذي تم اختياره والمتمثل في ليكرت الخماسي، وكانت النتائج كالتالي:

#### 1.6.3- اختبار الفرضية الأولى:

تهدف هذه الفرضية لاختبار مدى توفر متطلبات الأنظمة الإلكترونية من أجل تفعيل الرقمنة لدى الإدارة الضريبية، كما يوضح الجدول (8) النتائج التالية:

الجدول رقم (8): نتائج اختبار الفرضية الأولى

رقم المحور	العبارة	قيمة T	درجات الحرية df	الدلالة المعنوية Sig	نتيجة اختبار الفرضية العدمية
الأول	متطلبات الأنظمة الإلكترونية من أجل تفعيل الرقمنة لدى الإدارة الضريبية،	-2,934	30	0,006	رفض

المصدر: مخرجات SPSS V24.

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن نتائج اختبار T للعينة الواحدة تشير إلى أن قيمة T المحسوبة بلغت -2,934 عند درجة حرية 30 ومستوى الدلالة المعنوية Sig=0,006 وهي أقل من 0,05. وبناء على ذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه يوجد أثر دال احصائياً لتوفر متطلبات الأنظمة الإلكترونية من أجل تفعيل الرقمنة لدى الإدارة الضريبية.

## 2.6.3- اختبار الفرضية الثانية:

تهدف هذه الفرضية لاختبار مدى توفر متطلبات الخدمات الإلكترونية من أجل تفعيل الرقمنة لدى الإدارة الضريبية، كما يوضح الجدول (09) النتائج التالية:

الجدول رقم (9): نتائج اختبار الفرضية الثانية

رقم المحور	العبرة	قيمة T	درجات الحرية df	الدلالة المعنوية Sig	نتيجة اختبار الفرضية العدمية
الثاني	متطلبات الخدمات الإلكترونية من أجل تفعيل الرقمنة لدى الإدارة الضريبية،	-2,714	30	0,011	رفض

المصدر: مخرجات SPSS V24

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن نتائج اختبار T للعينة الواحدة تشير إلى أن قيمة T المحسوبة بلغت -2,714 عند درجة حرية 30 ومستوى الدلالة المعنوية 0,011 وهي أقل من 0,05. وبناء على ذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه يوجد أثر دال احصائياً لتوفر متطلبات الخدمات الإلكترونية من أجل تفعيل الرقمنة لدى الإدارة الضريبية.

### 3.6.3- اختبار الفرضية الثالثة:

تهدف هذه الفرضية لاختبار مدى توفر المتطلبات البشرية من أجل تفعيل الرقمنة لدى الإدارة الضريبية، كما يوضح الجدول (10) النتائج التالية:



## الجدول رقم (10): نتائج اختبار الفرضية الثالثة

رقم المحور	العبرة	قيمة T	درجات الحرية df	الدلالة المعنوية Sig	نتيجة اختبار الفرضية العدمية
الثالث	المتطلبات البشرية من أجل تفعيل الرقمنة لدى الإدارة الضريبية،	-3,163	30	0,004	رفض

المصدر: مخرجات SPSS V24

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن نتائج اختبار T للعينة الواحدة تشير إلى أن قيمة T المحسوبة بلغت -3,163 عند درجة حرية 30 ومستوى الدلالة المعنوية 0,004 وهي أقل من 0,05. وبناء على ذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه يوجد أثر دال احصائيا لتوفر المتطلبات البشرية من أجل تفعيل الرقمنة لدى الإدارة الضريبية.

## 4.6.3- اختبار الفرضية الرابعة:

تهدف هذه الفرضية لاختبار مدى توفر المتطلبات المالية من أجل تفعيل الرقمنة لدى الإدارة الضريبية، كما يوضح الجدول (11) النتائج التالية:

## الجدول رقم(11): نتائج اختبار الفرضية الرابعة

رقم المحور	العبرة	قيمة T	درجات الحرية df	الدلالة المعنوية Sig	نتيجة اختبار الفرضية العدمية
الرابع	المتطلبات المالية من أجل تفعيل الرقمنة لدى الإدارة الضريبية،	-4,911	30	0,000	رفض

المصدر: مخرجات SPSS V24

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن نتائج اختبار T للعينة الواحدة تشير إلى أن قيمة T المحسوبة بلغت 4,911- عند درجة حرية 30 ومستوى الدلالة المعنوية 0,000 وهي أقل من 0,05. وبناء على ذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه يوجد أثر دال احصائيا لتوفر المتطلبات المالية من أجل تفعيل الرقمنة لدى الإدارة الضريبية.

#### 4- النتائج والتوصيات

##### 1.4- النتائج:

حاولنا من خلال دراستنا لموضوع مدى توفر متطلبات الإدارة الإلكترونية من أجل تفعيل الرقمنة لدى الإدارة الضريبية-دراسة حالة مركز الضرائب بالأغواط-، ومعالجة الإشكالية المطروحة والوقوف على مدى توفر متطلبات الإدارة الإلكترونية لدى الإدارة الضريبية من أجل تفعيل الرقمنة، ومن خلال ما تطرقنا له في الجانب النظري وعلى ضوء الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات توصلنا للنتائج التالية:

- قامت المديرية العامة للضرائب في السنوات الأخيرة من خلال السياسات الإصلاحية على مستوى القوانين وكذا مستويات التسيير والتي تمثلت في الانتقال من نمط الإدارة التقليدية الى نمط الادارة الإلكترونية وهذا وفقا لمشروع الحكومة الإلكترونية التي تنوي الجزائر تطبيقه؛
- أثبتت الدراسة أنه رغم الجهود المبذولة من أجل رقمنة الإدارة الضريبية إلا أنه مزال لم تتوفر متطلبات الإدارة الإلكترونية من أجل تفعيل الرقمنة لدى مركز الضرائب؛
- توفر متطلب الأنظمة الإلكترونية له انعكاس على تفعيل الرقمنة لدى مركز الضرائب؛
- من أجل تفعيل الرقمنة يجب توفر المتطلبات البشرية والمالية، وذلك من خلال التدريب المستمر للموظفين، بالإضافة الى توفير أجهزة متطورة.

##### 2.4- التوصيات:

- توفير البنية التحتية الملائمة لتطبيق الإدارة الإلكترونية لدى إدارة الضرائب وذلك من خلال توفير كافة الإمكانيات التقنية والبشرية والمالية اللازمة؛
- تعميم الخدمات الإلكترونية على جميع الادارات الجبائية على المستوى الوطني؛

- القيام بتحسينات على المواقع الإلكترونية التي تستخدمها الإدارة الجبائية على سبيل المثال عند قيام المكلفين الذين يمارسون نشاط البيع بالجملة التصريح بالرسم على النشاط المهني لا يمكنهم ادخال الوثيقة الخاصة بالزبائن G03 من أجل الإستفادة من التخفيض؛
- القيام بمعالجة الإشكال المتعلق بنظام SAP ( جبايتك ) في حالة القيام بعملية المراقبة لا يمكن استخراج TVA إلا لسنة واحدة؛
- القيام بتوفير نظام معلوماتي على المستوى الوطني وذلك لربط كل الادارات مع بعضها، وتسهيل خدمات الحصول على المعلومات في الوقت المناسب؛
- يجب القيام بتكوين الموظفين على استخدام التقنيات الحديثة للإدارة الضريبية؛
- الإهتمام ببعدها السلامة وأمان الخدمات الضريبية الإلكترونية ( تحدي أمن المعلومات)؛
- يجب على الإدارة الضريبية عند القيام باعداد الأنظمة المعلوماتية اشراك الإطارات التي لها اطلاع جيد بالإجراءات الخاصة بالقوانين الجبائية مع التقنيين في الإعلام الآلي من أجل تفادي الأخطاء والنقائص.

### قائمة المراجع

- إيمان عميرش. (2017). مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي-دراسة مقارنة بين كل من الجزائر وفرنسا(أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير-جامعة سطيف.- الجزائر.
- جيلالي بوزكري. (2021, 12 31). دو الإدارة الإلكترونية في تحسين جودة الخدمات الجبائية-دراسة ميدانية بمركز الضرائب بتيسمسيلت.- مجلة جديد الإقتصاد، 16، الصفحات 451-479.
- رمزي حموش، و سامية بوضياف. (2021, 7 21). الخدمات الإلكترونية للإدارة الجبائية وانعكاساتها على رضا المكلفين في ظل أزمة جائحة كورونا-دراسة استطلاعية بولاية برج بوعريج. مجلة دراسات جبائية، 10، الصفحات 91-108.
- رمزي حموش، و سامية بوضياف. (2021, 6 30). فعالية عناصر الإدارة الجبائية الإلكترونية ودورها في تحسين الخدمات الجبائية-من وجهة نظر موظفي الإدارات الجبائية الجزائرية.- مجلة آفاق علوم الادارة والاقتصاد، 5، الصفحات 201-220.

- عبد الله سفيان رمادلية، و كمال قويدري. (2020, 6 29). تفعيل خزمة الإدارة الإلكترونية في الجزائر-عصرنة الإدارة الضريبة أنموذجا. مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، 14، الصفحات 463-482.
- محمد بودالي، و موسى بوشنب. (2016, 12 13). رقمنة الإدارة كأسلوب لتحسين الخدمة العمومية في الجزائر. مجلة دراسات جيائية، 5، الصفحات 279-253.
- منير بن عزوق، و مريم مسقم. (2020, 12 31). دور الإدارة الإلكترونية في تحسين التحصيل الجبائي ومكافحة التهرب الضريبي. مجلة طبنة للدراسات العلمية الأكاديمية، 3، الصفحات 514-529.
- موسى عبد الناصر، و محمد قريشي. (2011, 6 1). مساهمة الإدارة الإلكترونية في تطوير العمل الإداري بمؤسسات التعليم العالي-دراسة حالة كلية العلوم والتكنولوجيا بجامعة بسكرة-. مجلة الباحث، 9، الصفحات 100-87.

## Digital Transformation in Multinational Companies -Sephora case study-

التحول الرقمي في الشركات متعددة الجنسيات  
-دراسة حالة سفورا-

Sayah Fatima<sup>1</sup>, Khairunnisa Musari<sup>2</sup>

<sup>1</sup> University of Relizane, ALGERIA, STRATEV Labo  
fatima.sayah@univ-relizane.dz

<sup>2</sup> Kiai Haji Achmad Siddiq State Islamic University, INDONESIA,  
khairunnisamusari@uinkhas.ac.id

### Abstract:

Any company, regardless of its size and sector of activity, needs to look for new management methods that will allow it to challenge all competition and to be a leader in its field of activity. In this article, we will present the notion of digital transformation, which represents a new way of operating adopted by companies that are on the lookout for the latest trends in the business sphere. The objective is to expose the different facets of this new concept, which will give us a general idea of the new transition that the business world is undergoing and will allow us in the future to demonstrate the advantages of digitalization of multinationals.

The digital transformation aims to integrate new tools, strategies and practices that were previously ignored by the various multinationals, something that the cosmetics company Sephora has done.

**Keywords :** Digital transformation ; Business ; Multinationals ; Internet ; Sephora.

**Jel Classification Codes :** M31, G21

### ملخص:

تحتاج أي شركة، بغض النظر عن حجمها وقطاع نشاطها، إلى البحث عن طرق إدارة جديدة تسمح لها بتحدي جميع المنافسة وأن تكون رائدة في مجال نشاطها. في هذه الدراسة سوف نقدم مفهوم التحول الرقمي، والذي يمثل طريقة جديدة للعمل تتبناها الشركات التي تبحث عن أحدث الاتجاهات في مجال الأعمال. الهدف هو الكشف عن الجوانب المختلفة لهذا المفهوم الجديد، والذي سيعطينا فكرة عامة عن الانتقال الجديد الذي يمر به عالم الأعمال وسيسمح لنا في المستقبل بإظهار مزايا الرقمنة للشركات متعددة الجنسيات.

يهدف التحول الرقمي إلى دمج الأدوات والاستراتيجيات والممارسات الجديدة التي تجاهلتها في السابق، وهو

ما قامت به شركة مستحضرات التجميل *Sephora*.

كلمات مفتاحية: التحول الرقمي، الشركات متعددة الجنسيات، ادارة الاعمال، الأنترنت، سفورا.

## 1. Introduction

In recent years, digital transformation (DT) has emerged as an important phenomenon in strategic of companies as well as for practitioners at a high level, DT encompasses the profound changes taking place in society and industries through the use of digital technologies at the organizational level, it has been argued that firms must find ways to innovate with these technologies by devising “strategies that embrace the implications of digital transformation and drive better operational performance” (Gregory , 2019, p. 2).

Digital transformation is the integration of digital technology into all areas of a business, fundamentally changing how operate and deliver value to customers. It's also a cultural change that requires organizations to continually challenge the status quo, experiment, and get comfortable with success.

Digital transformation is imperative for all businesses, from the small to the big enterprise. That message comes through loud and clear from seemingly every keynote, panel discussion, article, or study related to how businesses can remain competitive and relevant as the world becomes increasingly digital. What's not clear to many business leaders is what digital transformation means.

Recent research has contributed to increase our understanding of specific aspects of the DT phenomenon.

Strategy as well as changes to an organization, including its structure, processes, and culture are required to yield the capability to generate new paths for value creation. Notwithstanding these contributions, we currently lack a comprehensive understanding of this phenomenon as well as its implications at multiple levels of analysis.

This is a rather vast and complex subject that can lead to different themes and is the source of a recent academic debate.

To this end, we will also present the main components of the digital transformation process which is not limited only to the marketing functions and the integration of information technologies in a company but its scope is much wider and touches all the components, all the trades of the company as the management of human resources during this process, the collection of the Data which is the fuel of this transformation or the innovations which upset the economic models. The objective is to analyze this phenomenon to better understand it and master the steps to be taken before adopting this transformation.

Digital transformation has changed the business world of business by changing many old concepts and activities. For example, management and business were old-fashioned on newspapers and television. Enterprise managers must learn all about these modern technologies to ensure their optimal success.

Therefore, the problem of the present research is highlighted in the following main question:

**Problematic of research***What is the reality of digital transformation in Sephora?*

This main question stems from a subset of questions as follows:

- ✓ What does digital transformation mean?
- ✓ Why is it being adopted more and more by various companies?
- ✓ What are the dimensions and areas of digital transformation in Sephora?
- ✓ How was Sephora able to keep pace with the digital transformation?

**The importance of studying:**

The importance of this study lies in the fact that it tackled a new and important topic, which is digitization, and its theoretical and practical aspects at Sephora.

**Objectives of the study:**

The objectives of the topic can be summarized in the following points:

- Conceptual framing of digitization.
- Discover the extent of digitization application at Sephora.
- Identify the drivers of digital transformation.
- Methods of adopting digitization in Sephora company.

**2. Digital transformation****2.1. Definition of digital transformation**

Digital transformation is a new concept that has been used since 2004 and has long been associated with the term "technological revolutions". It is fully relevant beyond the commercial aspect, considering strategic and human aspects, as well as innovation.

The digital transformation has brought new disruptive changes to the economy and due to digital technology and digitalisation, environmental conditions are changing rapidly.

Over the past decade, much attention has been given to the continuing development of the fourth industrial revolution (digital revolution), which is expected to change the way business is done.

Digital transformation (DT) can therefore be defined, according to Laurent Bour, a digital expert, as the process of putting in place a maximum of digital technologies available within their activities, for a better business and with a view to make the company sustainable. It is a fundamental alterations in existing and the creation of new business models in response to the diffusion of digital technologies such as cloud computing, mobile Internet, social media, and big data (Remane, Hanelt, Wiesboeck, & Kolbe, 2017, p. 145).

The (DT) is the use of new digital technologies, in order to enable major business

improvements in operations and markets such as enhancing customer experience, streamlining operations or creating new business models. Paavola et al. (2017). Digital transformation highlights the impact of IT on organizational structure, routines, information flow, and organizational capabilities to accommodate and adapt to IT. In this sense, digital transformation emphasizes more the technological root of IT and the alignment between IT and businesses (Li, Su, Zhang, & Mao, 2017, p. 2).

Digital transformation as encompassing the digitization of sales and communication channels and the digitization of a firm's offerings (products and services), which replace or augment physical offerings. Furthermore, digital transformation entails tactical and strategic business moves that are triggered by data-driven insights and the launch of digital business models that allow new ways of capturing value (Horlach, Drews, Schirmer, & Böhmman, 2017, p. 5422).

The best understanding of digital transformation is adopting business processes and practices to help the organization compete effectively in an increasingly digital world (Kane, Palmer, Nguyen-Phillips, & Kiro, 2017, p. 3). Digital transformation describes the changes imposed by information technologies (IT) as a means to (partly) automatize tasks.

According to (Legner, Eymann, Hess, Matt, & Böhman, 2017, p. 303). The digital transformation is an evolutionary process that leverages digital capabilities and technologies to enable business models, operational processes and customer experiences to create value. Morakanyane et al. (2017). (Morakanyane, Grace, & O'Reilly, 2017, p. 428).

- In general terms, we define digital transformation as the integration of digital technology into all areas of a business resulting in fundamental changes to how businesses operate and how they deliver value to customers.
- It is a cultural change that requires organizations to continually challenge the status quo.
- This sometimes means walking away from long-standing business processes that companies were built upon in favor of relatively new practices that are still being defined.

Digital transformation (DT) or DX is a process of incorporating the latest IT trends across all areas of business, which results in creating new business processes, culture, customer experiences, and higher cost-effectiveness. We distinguished four primary elements of DT which apply mainly to the business context:

- Transformation of business models and products.
- Optimisation of organisation management processes.



- Creating a digital work environment.
- Customer involvement in various communication channels.

## 2.2. Benefits of digital transformation

The emergence of new technological tools has changed the economic world in such a way that business leaders have had to rethink their entire strategy to ensure the continuity of their company and their activities and have realised that the ideal way to do this is to integrate these technologies into their business model. This radical change will be known as "Digital Transformation" or "Digitalisation" (TOUMI AMARA, AOUDIA, BELMOKHTAR, & Linda, 2021, p. 3).

Carrefour's market capitalisation is just over €13 billion, while Amazon's is over \$475 billion, which illustrates the place of digital services and products in today's economy. (BELLALIJ , 2021, pp. 1253-1254).

The digital transformation allows to increase the company's performance, by jointly developing customer and employee experience (Lahchame & Djilali , 2021, pp. 528-529).

With the digitalisation of society, we will feel the increasing importance of digital transformation. Companies choose digital transformation for a number of reasons. The most likely objective, of course, is survival. These elements of digital transformation are often cited:

- ✓ Customer experience.
- ✓ Cooperation with departments.
- ✓ Obtaining data.

## 2.3. Objectives of digital transformation (DT)

Digital transformation supports business performance as a strategy and brings new investments. However, he does not overlook the fact that this change could have risks and cites disruption to the way business is done, and disruption to business practices.

Digital transformation is the direct result of the emergence of new technologies. These technologies are linked to the use of the Internet and the generalisation of new digital tools (smartphones, tablets, etc.) as well as communication techniques (ADSL, 4G, optical fibre) (Chekir & Gheddache, 2022, p. 156). The internet and digital technologies are transforming our world.

Digital tools allow a better performance in costs, quality and deadlines. They enable the development of capital productivity, whether it be fixed capital (machines, equipment, etc.) or circulating capital (stocks of intermediate goods and finished products), and energy and raw material productivity. Optimization of quantities, fight against waste, intelligent networks ( FERHANE, SALAH , & DJEFLAT, 2017, p. 49).

Digital Business Transformation is disrupting businesses in every industry by breaking down barriers between people, businesses and things. By breaking these barriers, they are able to create new products, services and find more efficient ways of doing business.

- Improve innovation.
- Update skills and gain knowledge.
- Operational agility.
- Culture and leadership.
- Workforce enablement.
- Digital technology integration.

#### **2.4 The steps to digital transformation**

While the digital transformation process is different for every business, there are a few important steps that every business should consider (Bentaiba & Araba , 2022, p. 483):

- The way of thinking of each company to achieve its objectives, to launch its digital transformation within the new technology.
- Encouraging employees to use and master emerging technologies: This process can be complicated.
- Get rid of old technology and replace it with technology that is easier to use, provides a better customer experience and/or results in faster data analysis

### **3. Empirical case study of Sephora**

#### **3.1. Company presentation**

Founded in France by Dominique Mandonnaud in 1969, Sephora quickly gained a reputation as a beauty expert. By creating a model inspired by self-service, it has developed a sophisticated offer highlighting the best of beauty, while making it accessible to all.

The Sephora brand was bought by the LVMH group in 1997. At its head, Bernard Arnault took a gamble on America in 1999 for his new chain of cosmetics shops. Against most forecasts at the time, Sephora's establishment on the other side of the Atlantic was a huge success. This international expansion of the brand quickly made Sephora one of the economic engines of the LVMH group.

#### **3.2. Some products of Sephora**

With more than 2,500 points of sale in 34 countries, offering some 15,000 references from 300 brands, "Sephora is now the world's leading selective retailer of perfumes and cosmetics, with shops spread over much of the planet, in Asia, the Middle East, Europe and the United States" - a country where the company has

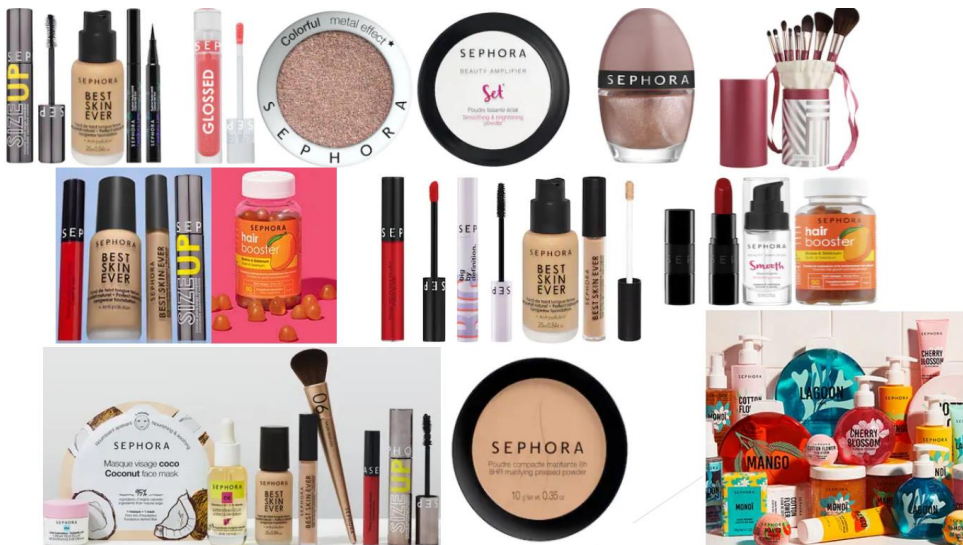
nearly 500 of its own shops and 700 points of sale within JC Penney's department stores -, Bernard Arnault is proud of particularly involved in the digital transition of his company, the chief executive officer CEO and founder of LVMH has made the United States, which remains Sephora's largest market, a real innovation laboratory in order to adapt its shops and products to the new digital codes.

Sephora's digital conversion is not new. A true digital pioneer, the perfume and cosmetics brand launched its website in 1999 and has been evolving ever since to better meet its customers' expectations. As part of its ATAWAD (At Any Time, Any Where on Any Device) e-commerce strategy, Sephora has thus, before all its competitors, converted to "phygital", launching in 2012 the "My Sephora" mobile application, which allows its sales staff and beauty advisors to have all the necessary information on their customers. The beginning, before its time, of the era of hyper-personalisation. The brand, managed by Christopher de Lapuente, has understood that a multi-channel customer (i.e. with several contact "channels", such as her smartphone, her email address, etc.) represents a higher value.

Sephora US has chosen to place mobile at the heart of its different strategies, notably by developing an "in-store companion application" that sends regular notifications to its users to encourage them to come to the shop.

Based on a geotracking system, the app offers discounts, new products, beauty tutorials.

**Fig.1. Some products of Sephora**



**Source:** Designed by the authors

### 3.3. Digital Transformation in Sephora

- **Sephora and the Internet**

The main social media networks that drive traffic to sephora.co.uk are Youtube (68.53%), Facebook (14.72%) and Pinterest (4.17%).

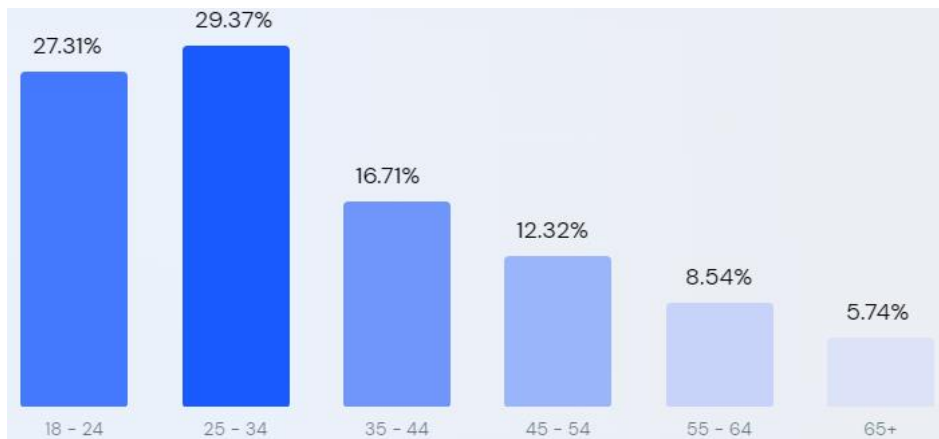
**Fig.2. The main social media networks used by Sephora**



**Source:** Similarweb, 22 May, sephora.fr ,  
<https://www.similarweb.com/fr/website/sephora.fr/#outgoing-links>,

Almost all of the clients who visit the Websites are young people between (18 and 34 years old) with a percentage of 57%.

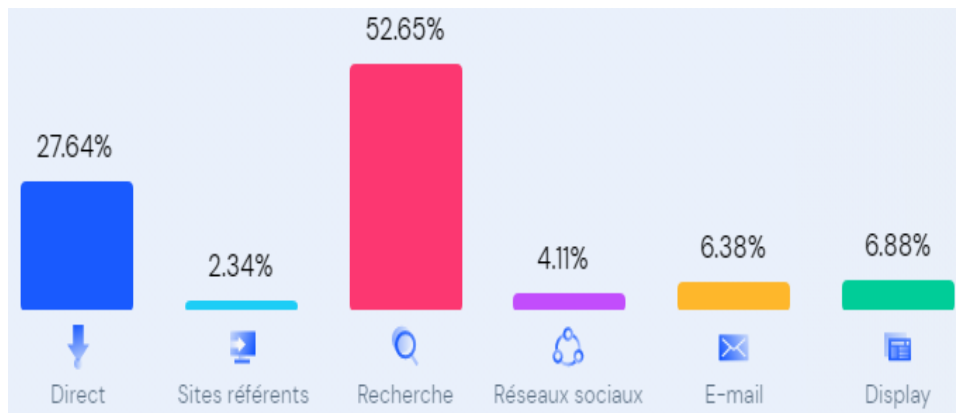
**Fig.3. Breakdown by age group**



**Source:** Similarweb, 22 May, sephora.fr ,  
<https://www.similarweb.com/fr/website/sephora.fr/#outgoing-links>

Find out which digital marketing channels are driving traffic to the website. sephora.co.uk receives traffic from search (52.65%) and direct (27.64%). An underused channel is "referrals".

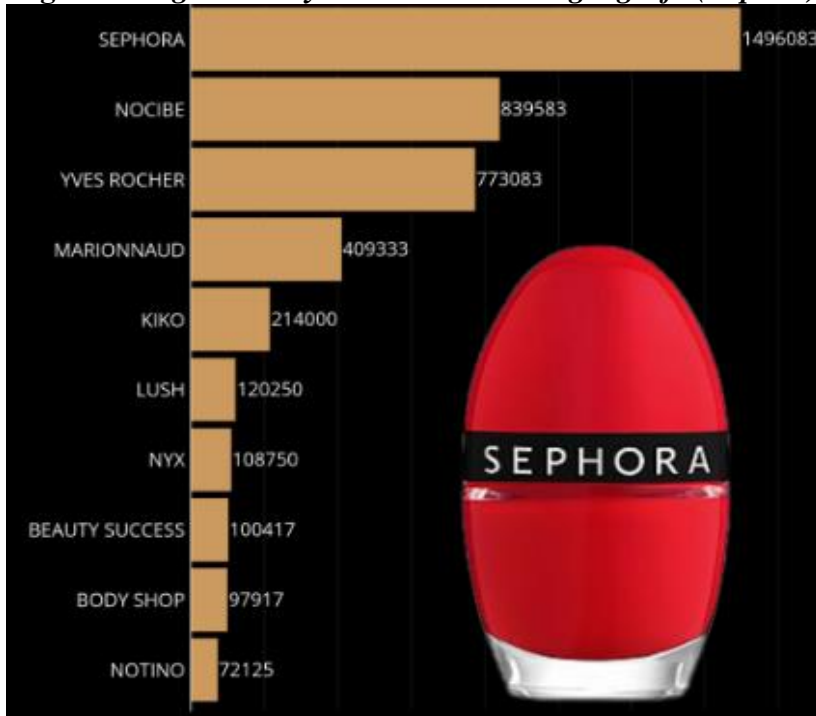
**Fig.4. Channels are driving traffic to the website of Sephora**



**Source:** Similarweb, 22 May, Sephora.fr,  
<https://www.similarweb.com/fr/website/sephora.fr/#outgoing-links>

- **Search volume on google.fr (Top ten)**  
**Sephora** company is the leading company in the Cosmetics 40 (the top 40 cosmetics companies) in terms of the number of absolute searches in 2019, with a staggering average of almost 1.5 million monthly searches (Henault, 2020).

**Fig.5. Average monthly search volume on google.fr (Top ten)**



**Source:** Jonathan Henault, Feb 21, 2020, [Rank me if you can] Etude : le marché du cosmétique en 2020, <https://fr.semrush.com/blog/rank-me-if-you-can-etude-le-marche-du-cosmetique-en-2020/>

We suspected that retailers (such as Sephora) would overtake brands, but we did not expect the latter to resist so well in the storm: 4 "pure brands" - Yves Rocher, L'Oréal, the Italian Kiko and the challenger L'Occitane - thus manage to slip into this top 10 of cosmetics on the web, by totaling at least 200,000 visits to their site in January 2020 (Henault, 2020).

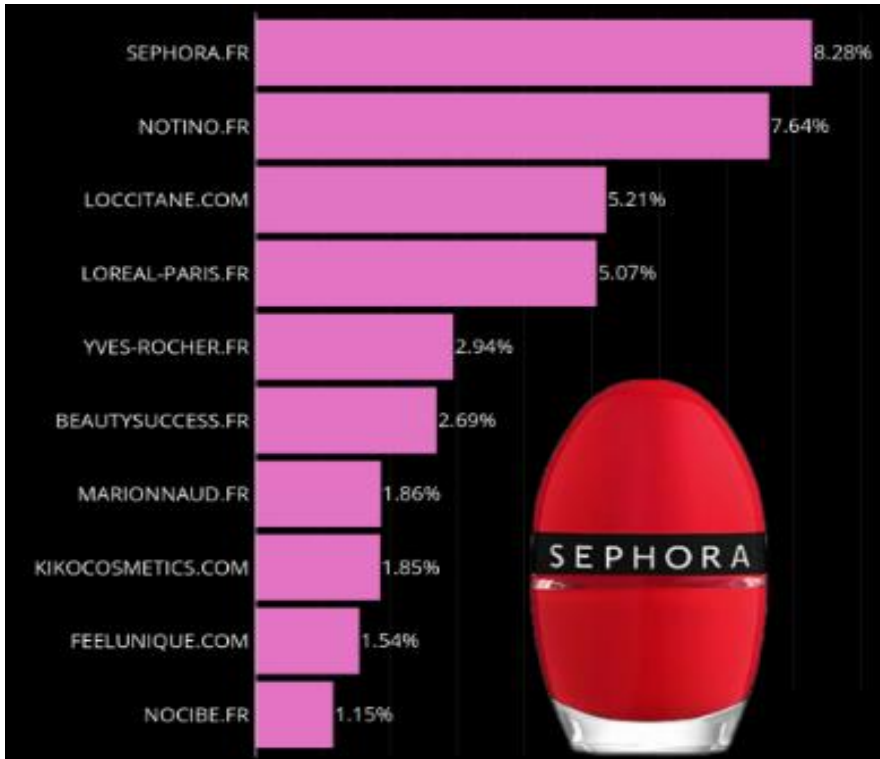
In terms of absolute number of searches the number one company in the Cosmetics 40 (the top 40 cosmetics companies) in 2019, with a staggering average of nearly 1.5 million monthly searches (Henault, 2020).

Fig.6. Number of visits in thousands to websites in France January 2020



Source: Jonathan Henault, Feb 21, 2020, [Rank me if you can] Etude : le marché du cosmétique en 2020, <https://fr.semrush.com/blog/rank-me-if-you-can-etude-le-marche-du-cosmetique-en-2020/>

**Fig.7. The share of referrals in the global traffic of cosmetic companies**



**Source:** Jonathan Henault, Feb 21, 2020, [Rank me if you can] Etude : le marché du cosmétique en 2020, <https://fr.semrush.com/blog/rank-me-if-you-can-etude-le-marche-du-cosmetique-en-2020/>

- **Sephora Lab Innovation:**

Innovation has always been among the company's concerns, according to Sephora Americas General Manager Calvin McDonald (2015), states:

"Innovation has always been in our DNA". Sephora has created a laboratory "the Sephora Lab", an internal program to produce new creative concepts inspired by the ideas of Sephora workers to improve the consumer experience.

Sephora's Innovation Lab team is always on the lookout for new ideas. The Sephora Innovation Lab team is always scouring the market for new technologies, as well as technologies that already exist that could be or could be leveraged in a unique way. We focus on teaching our customers about products and techniques - our customers want to understand a product and know how to use it ( Mansouri &



Bezgrari, 2022, pp. 861-862).

The Sephora Lab has become a true pillar of the innovation culture dear to Sephora. When it was launched in 2012 in Europe, the program's primary objective was to generate new and innovative ideas by stimulating the creativity of employees, known as "labmakers". Coming from departments at the European headquarters and subsidiaries, from the store network and from different hierarchical ranks, the labmakers form teams rich in the diversity of their profiles and professional experience.

In 2015, the Sephora Lab took an important turn: the idea generation phase was extended by a co-creation and concept realization phase. The fruits of the brainstorming are concretized with the help of digital tools made available to the participants, notably a 3D printer, in order to create in a limited time real prototypes of the concepts imagined (lvmh.fr, 2015).

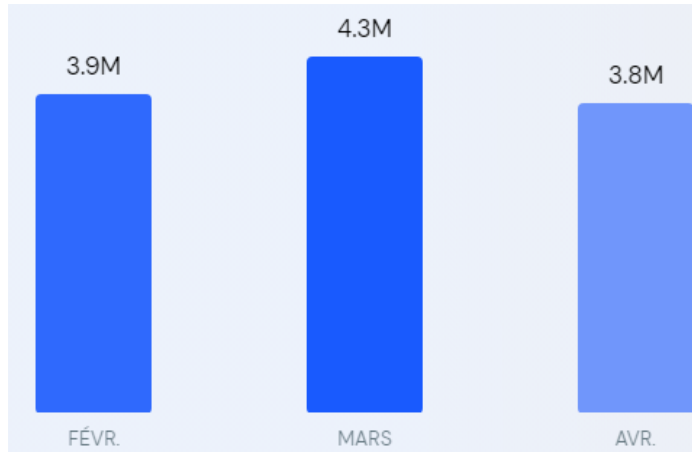
- **Sephora's Mobile App:**

Using Google Analytics, it was discovered that customers often look for product recommendations, reviews, and discounts when considering in-store purchases. As a result, Sephora developed a Sephora mobile app to meet the needs of its customers.

The app functions as a personal digital shopping assistant that provides product reviews, brands, suggestions, prices, how-to use the product and product information allowing customers to comfortably, easily and quickly purchase products (Mansouri & Bezgrari, 2022, pp. 861-862).

Sephora continues its forays into the field of augmented reality, further developing its Visual Artist application, which allows users to try thousands of products through the technique of mapping ... At the forefront of technology, the cosmetics giant is also at the top of SEO, at least if we believe the traffic figures of its website.

The number of visits to the sites exceeds four million after the creation of the mobile application as shown in the figure.

**Fig.8. Total visits to mobile networks and smartphones (2022) Million**

**Source:** Similarweb, 22 May, Sephora.fr ,  
<https://www.similarweb.com/fr/website/sephora.fr/#outgoing-links>,

#### 4. Conclusion

Digital transformation is now an integral part of the strategies of all companies and organizations, which are committed to concrete actions. In an increasingly connected world, the fierce competition that companies are experiencing is disrupting business models, and decision-makers no longer have a choice: it's time for a digital transformation.

This transformation is an imposed and necessary reality, especially for traditional structures, which have not been immersed in the digital culture. Based on an outdated model, they are obliged not only to engage in a digital transformation process but also to succeed in order to remain successful.

While it took radio and television 37 and 15 years respectively to reach 50 million users worldwide, the Internet surpassed that in three years. Similarly, while it took radio 45 years and television 10 years to generate \$1 billion in advertising revenue, the Internet has reached that figure in three years.

The Internet has thus contributed to changing the world and behaviour, and has also profoundly transformed the management approach. It offers consumers easier access to information and a huge choice of products and services. The Internet allows companies to conquer new markets, offer additional services at lower cost, use new communication techniques and be more competitive. It is both a distribution channel for products and services and a communication channel.

Through the study applied on Sephora, we obtain the following results:

- Sephora Retail is a global leader in cosmetics, makeup and self-care.
- Sephora has used social media marketing through educational lessons on YouTube and leveraged Instagram through influencers to get new customers and new brands that can be displayed in their stores.
- The company has developed a mobile application that serves as an assistant to customers on digital personal shopping as a digital marketing tool.
- Sephora has transformed itself into a digital retailer by adopting and integrating physical and digital teams in the sales section.
- Sephora is embracing a culture of innovation by creating its own laboratory to come up with new creative ideas for its customers, especially in the digital field.
- The company has developed a default cosmetics experimentation app for customers through the website, where they can experiment with over 1,000 Sephora products by default.
- Sephora is the first cosmetics retailer to use a robot to help customers choose Christmas gifts for their family and friends.
- The company created a social media beauty platform in the form of a virtual one that allowed its customers to connect and enjoy their experiences.

## 5. Bibliography List

- FERHANE, F., SALAH , E., & DJEFLAT, A. (2017). Les compétences et les capacités essentielles à la réussite de la transformation digitale des entreprises : Une étude exploratoire sur 94 entreprises algériennes. *Revue des Sciences Economiques*, vol 13, n° 15, décembre 2017, ISSN : 1112-6191.
- lvmh.fr. (2015, 10 25). Récupéré sur Le Sephora Lab, l' Innovation collaborative, Distribution sélective, : <https://www.lvmh.fr/actualites-documents/actualites/le-sephora-lab-linnovation-collaborative/>
- Mansouri , C., & Bezgrari, A. (2022). Digital marketing as a mechanism to pursue the digital transformation: Case study of Sephora. *Economics Financial Banking & Management Journal* Volume: 11/ N°:01.
- BELLALIJ , M. (2021). Introduction a la transformation digitale. *Revue Internationale du Chercheur* ,Volume 2: Numero 2.
- Bentaiba , F., & Araba , R. (2022). Numerical transformation of economic companies. Case study of the Crustasy micro-enterprise in Bousmail. *Revue Innovation* Volume: 12/ N°: 01.
- Chekir , T., & Gheddache, L. (2022). Transformation digitale et émergence de nouveaux métiers marketing ; Analyse des offres d'emploi du site Emploitic.com. *Revue de l'innovation et marketing* Volume: 09 / N°: 02.

- Gregory , V. (2019). Understanding digital transformation: A review and a research agenda. *JOURNAL OF STRATEGIC INFORMATION SYSTEMS REVIEW*, blished by Elsevier.
- Horlach, B., Drews, P., Schirmer, I., & Böhmman. (2017). "Increasing the agility of IT delivery: Five types of bimodal IT organization,". Hawaii International Conference on System Sciences, Waikoloa Beach, HI, . Waikoloa Beach.
- Kane, G., Palmer, D., Nguyen-Phillips, A., & Kiro. (2017). Achieving digital maturity,. Cambridge: Kane, G. C., Palmer, D., Nguyen-Phillips, A., Kiron, D., and Buckley, N. 2017. "Achieving digital maturity," 15329194, Massachusetts Institute of Technology, Cambridge, MA.
- Lahchame, K., & Djilali , C. (2021). The digitalization of companies: an opportunity for their economic performance. *Journal of Contemporary Business and Economic Studies* Vol.(48) No.(2) .
- Legner, C., Eymann, T., Hess, T., Matt, C., & Böhman. (2017). "Digitalization: opportunity and challenge for the business and information systems engineering community," *Business & Business & information systems engineering* (59:4),.
- Li, L., Su, F., Zhang, W., & Mao, J. (2017). Digital transformation by SME entrepreneurs: A capability perspective. *Information Systems Journal*.
- Morakanyane, R., Grace, A., & O'Reilly. (2017). Conceptualizing digital transformation in business organizations: A systematic review of literature. eConference, Bled, . Slovenia.
- Remane, G., Hanelt, A., Wiesboeck, F., & Kolbe , L. (2017). Digital maturity in traditional industries – an exploratory analysis. *European Conference of Information Systems*, . Guimaraes, Portugal.
- TOUMI AMARA, D., AOUDIA, C., BELMOKHTAR, & Linda. (2021). 2021, Digital transformation impacts on the organisation. *Al-riyada for Business Economics Journal/ Vol 07– N° 03 / June*.

### Websites

- Henault, J. (2020, 2 21). [Rank me if you can]. Récupéré sur Etude : le marché du cosmétique en 2020: <https://fr.semrush.com/blog/rank-me-if-you-can-etude-le-marche-du-cosmetique-en-2020/>
- Similarweb, 22 May, Sephora.fr , <https://www.similarweb.com/fr/website/sephora.fr/#outgoing-links>

## الكلمة الختامية

بعد مضي أربعة أشهر عن تاريخ انعقاد الملتقى الافتراضي الدولي: "أثر الرقمنة على محاسبة التسيير"، ها نحن نختتم أعمال هذا المحفل العلمي بكتاب يحمل أعمال الملتقى الدولي، الأعمال التي التزم أصحابها بإعادة إرسال المداخلة وفق قالب كتاب الملتقى الدولي.

ونشكر كل من ساهم في إنجاح هذا الحدث العلمي، آمليين من الله أن يكون هذا الملتقى قد حقق أهدافه وغاياته التي سطر من أجلها.

ونلتمس العذر منكم إن وردنا بعض التقصير، متمنين أن نلتقاكم في محافل علمية قادمة بحول الله.

منشورات مخبر إدارة الأسواق المالية باستخدام الأساليب الرياضية والإعلام الآلي  
جامعة غليزان - الجزائر

كتاب الملتقى الدولي

# أثر الرقمنة على محاسبة التسيير

22 و 23 جوان 2022 غليزان - الجزائر (افتراضي)

تأليف

د.بن أحمد سعدية

ر.د.م.ك: 1-6-9697-9931-978

مطبوعات م.إ.م.أ.ر.إ.آ

Gestion des Marchés Financiers par l'Application



des Mathématiques et de l'Informatique

Publication series of laboratory of Financial Market Management by the  
Application of Mathematics and Computer Science-GMFAMI.  
University of Relizane-Algeria

PROCEEDINGS OF THE INTERNATIONAL CONFERENCE:

# MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE CONTEXT OF DIGITALIZATION

**June 22-23, 2022 Relizane -Algeria (Online)**

**EDITOR**

Dr. BENAHMED Saadia

ISBN : 978-9931-9697-6-1

GMAFAMI editions

Gestion des Marchés Financiers par l'Application



People's Democratic Republic of Algeria  
Ministry of Higher Education and Scientific Research  
University of Relizane  
Faculty of Economics and Business and Management Sciences  
Laboratory of Financial Markets Management by the Application of  
Mathematics and Computer Science –IGMFAMI-  
University Training Research Project-PRFU-  
Project code: F02No1CU480120180003

PROCEEDINGS OF THE INTERNATIONAL  
CONFERENCE:

# MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE CONTEXT OF DIGITALIZATION

June 22-23, 2022 Relizane -Algeria (Online)

**EDITOR**

Dr. BENAHMED Saadia

GMAFAMI editions



ISBN : 978-9931-9697-6-1

PROCEEDINGS OF THE INTERNATIONAL CONFERENCE:

MANAGEMENT ACCOUNTING IN

THE CONTEXT OF DIGITALIZATION

كتاب الملتقى الدولي  
أثر الرقمنة على  
محاسبة التسيير

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الجزائرية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة غليزان  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
مخبر إدارة الأسواق المالية باستخدام الأساليب الرياضية والإعلام الآلي  
فريق البحث التكويني الجامعي رقم F02No1CU480120180003

كتاب الملتقى الدولي

# أثر الرقمنة على محاسبة التسيير

22 و23 جوان 2022 غليزان – الجزائر (افتراضي)

تأليف  
د.بن أحمد سعديت

مطبوعات م.أ.م.أ.ر.أ.



ISBN : 978-9931-9697-6-1