

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر

– تخصص: حكامه المنظمات

في: العلوم الاقتصادية

بعنوان

الحوكمة ونظم التكلفة

دراسة حالة مجمع الورق والسيليلوز بعين الحجر – سعيدة –

تحت إشراف الأستاذ:

إعداد الطالبة :

- د عثمان بوزيان

- غريبي خيرة

أعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذ:.....رئيسا

الأستاذ:.....مشرفا

الأستاذ:.....ممتحنا

السنة الجامعية:2012-2013

الإهداء والشكر

نحمد الله ونشكره على نعمته وحسن عونه ونصلي ونسلم على خاتم الأنبياء والمرسلين سيدنا وحبينا
محمد عليه أزكى الصلاة والسلام

لوجه الله الكريم الذي وفقني في انجاز هذا العمل المتواضع

يقول الله تعالى : "و لا تقل لهما أف و لا تنهرهما و قل لهما قولا كريما و اخفض لهما جناح
الذل من الرحمة و قل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا".

إلى الوالدين العزيزين

إلى من كانت الأم الثانية والتي لم تبخل علي بدعواتها وحنانها إلى جدتي الغالية " فاطمة " جدي العزيز " أحمد"
أطال الله في عمرهما و جدتي "خيرة " وجدتي "جيلالي" رحمه الله

إلى كل من شاركوني رحم أُمي: أخواتي الأعزاء وإلى خالتي و عماتي وكل أصدقاء في العمل إلى صديقات
وأخواتي الحبيبات

إلى من كل يحمل لقب غربي

أول ما أتقدم به من شكر إلى الأستاذ الفاضل المؤطر " عثمان بوزيان " الذي لم يبخل علي بإرشاداته
وتوجيهاته المفيدة وعلى حسن قبوله الإشراف على هذا العمل

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى السادة المحترمين أعضاء لجنة المناقشة بتشريفهم لنا و قبولهم مناقشة
هذا العمل.

إلى السيد بمخلوفي يحي وبن ثابت بومدين الذين كانوا عوناً لي في مساعدة لإجراء دراسة حالة بمجمع
الورق والسيليلوز

و في الأخير نتوجه بالشكر الجزيل إلى كل الأساتذة بقسم العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم
تسيير خاصة أساتذة حوكمة المنظمات على مجهوداتهم الم بذولة.

Ce sujet aborde le problème de la façon dont la contribution de la gouvernance à la rationalisation du coût des systèmes pendant le

efforts visant à adopter un ensemble de règles et principes de l'organisation que le travail sur la gouvernance

– Qui s'exécutent sur bon de prendre les mesures appropriées à des mesures quotidiennes pour l'optimisation des processus et le meilleur pour la ressource objectif économique et consiste à utiliser une bonne gestion de fonds et les investisseurs actionnaires et veiller à ce qu'aucun abus dans l'utilisation de leur argent et du travail afin de maximiser leur richesse comme leur garantit le droit de s'interroger sur la gestion de leur propriété et la gouvernance s'assurer que les parties concernant l'égalité et la justice, la transparence et la divulgation .

– Mots-clés: la gouvernance, le coût, l'audit, la divulgation et la transparence, l'utilisation optimale, la rationalisation

قائمة المحتويات

I الإهداء و الشكر

المقدمة.....أ

11..... الفصل الأول : أسس الحوكمة وأنظمة التكاليف في المؤسسة

13..... المبحث الأول: أسس الحوكمة

14..... المطلب الأول: إدارة المخاطر

18..... المطلب الثاني: الرقابة والمساءلة

21..... المطلب الثالث: السلوك الأخلاقي

25..... المبحث الثاني : مفاهيم عامة حول التكاليف

25..... المطلب الأول : تعريف التكلفة

27..... المطلب الثاني: تصنيف التكلفة

33..... المطلب الثالث: أهداف والأغراض من قياس التكلفة

35..... المبحث الثالث: طرق احتساب التكاليف

35..... المطلب الأول: طريقة التحميل العقلاني لتكاليف الثابتة

37..... المطلب الثاني: طريقة التكاليف المعيارية

39..... المطلب الثالث: طريقة التكاليف الحديثة (المتغيرة)

41..... المبحث الرابع: تطور استخدام أنظمة التكاليف

41..... المطلب الأول: نظام التكاليف التقليدي

44..... المطلب الثاني : نظام التكاليف الحديثة

47..... المطلب الثالث : مقارنة بين نظام التكاليف التقليدية ونظام التكاليف الحديثة

54..... الفصل الثاني: دور الحوكمة في التحكم في نظم التكلفة

55..... المبحث الأول : ترشيد الطاقات والموارد

55..... المطلب الأول: تصنيف الطاقات والموارد

59.....	المطلب الثاني: أدوات وأساليب ترشيد الطاقات والموارد
64.....	المطلب الثالث: النظرة المستندة للموارد
66.....	المبحث الثاني: آليات الحوكمة التي تحكم إدارة نظم التكلفة
66.....	المطلب الأول: مجلس الإدارة ودوره في اتخاذ القرارات
69.....	المطلب الثاني: دور لجنة المراجعة والتدقيق في اعداد القوائم المالية
76.....	المطلب الثالث: دو الإفصاح والشفافية في جودة التقارير المالية
80.....	المبحث الثالث: دور الحوكمة المرشدة لتكلفة في تحسين أداء المؤسسة
80.....	المطلب الأول: الأداء الوظيفي في المؤسسة
83.....	المطلب الثاني: الحوكمة و الأداء التنافسي
90.....	الفصل الثالث: دراسة حالة مجمع الورق والسليلوز
90.....	المبحث الأول: عموميات حول المجمع
90.....	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المجمع ونشأته
91.....	المطلب الثاني: التعريف بالمجمع
97.....	المبحث الثاني: معايير الحوكمة ونظم التكلفة
97.....	المطلب الأول: الحوكمة أطراف التعامل
99.....	المطلب الثاني: الإفصاح والشفافية في المجمع
100.....	المبحث الثالث: دور الحوكمة في ترشيد التكلفة في المجمع
100.....	المطلب الأول: مقارنة بين التكاليف خلال خمس سنوات
104.....	المطلب الثاني: تصنيف التكاليف في المجمع
111.....	الخاتمة

الملاحق

المراجع

قائمة الأشكال :

الرقم	المحتوى	الصفحة
(1-1)	العلاقة بين إدارة المخاطر و بيئة الرقابة والإشراف وعملية المراجعة	ص14
(-2-1)	يوضح عناصر التكاليف	ص 29
(1-3-1)	يوضح دالة تكاليف الثابتة	ص30
(2 - 3-1)	يوضح دالة تكاليف متغيرة	ص30
(3-3-1)	يوضح نماذج من الدوال المختلطة	ص31
(4-1)	يوضح آلية عمل نظام التكلفة التقليدي	ص42
(5-1)	يوضح الإطار العام لنظام التكاليف المبني على الأنشطة	ص44
(6-1)	يوضح مقارنة بين نظام التكاليف التقليدية ونظام تكاليف الأنشطة	ص48
(1-2)	يوضح مسار المراجعة المحاسبية الخارجية	ص70
(2-2)	يوضح مقومات نظام الرقابة الداخلية	ص71
(3-2)	يوضح جوانب الخلل لدى الشركات والضاغطة من أجل الحوكمة	ص81
(4-2)	يوضح عملية تحقيق الاستفادة من الحوكمة	ص84
(1-3)	يوضح الهيكل التنظيمي للمجمع	ص93
(2-3)	التمثيل بالأعمدة البيانية لإنتاج	ص101
(3-3)	التمثيل بالمنحنى البياني لإنتاج	ص101
(4-3)	التمثيل بالدائرة لكمية الإنتاج	ص102

قائمة الجداول :

الرقم	المحتوى	الصفحة
(1-1)	مقارنة بين الأسلوب التقليدي لتوزيع التكاليف على المنتج ونظام	ص50
(1-3)	يوضح كمية الإنتاج المحققة خلال خمس سنوات	ص101

قائمة الملاحق :

رقم	المحتوى	الصفحة
1	يوضح ميزان المراجعة لسنة 2012	ص118
2	الهيكل التنظيمي للمجمع	ص119

الفقصة

مقدمة :

لقد شهد الاقتصاد عدة تحولات وتطورات سريعة في جميع الميادين الاقتصادية، وساهمت هذه التحولات في تعقد المحيط البيئي للمؤسسات العالمية حيث أصبحت تتميز بالدينامكية غير مسبقة وتعقد شديد وذلك نتيجة لتعدد وتنوع وتداخل المتغيرات المكونة لهذه البيئة، وحتى تتمكن معظم هذه المؤسسات من التأقلم والتكيف مع هذه الوضعية و العمل على تبني منهجية تركز على الأداء المستلزم والمتميز كمدخل شامل يجمع ويدعم مقومات بنائها، على أسس قوية وذلك من أجل مساندة الأوضاع الخارجية المحيطة بها من جهة، وتحقيق الترابط والتناسق بين مكوناتها وعناصرها ويتم ذلك في ظل التكامل بين الإمكانيات المتاحة لها والغاية التي تصبوا لبلوغها، متمثلة في تعظيم القيمة أو ثروة للمساهمين في المؤسسة من خلال معرفة مدى قدرة المؤسسة على إنتاج منتجات بكميات كبيرة وذات جودة عالية، وبأقل تكلفة وهنا تكمن الأهمية الكبرى للأنظمة التكاليف في المؤسسة سواء على المستوى التشغيلي من خلال فهم كيفية الاستغلال الأمثل لموارد والطاقات الموجودة في المؤسسة أو فيما يتعلق بعملية قياس التكلفة والرقابة عليها حتى يمكن الحد من الإسراف والضياع وحتى تتمكن المؤسسة من الصمود أمام المنافسة من خلال تقديم منتجات ذات جودة عالية وبأقل التكاليف الممكنة، مع تحقيق العائد المناسب الذي يشجعها ويقوي فرصها على البقاء والتطور إضافة على أنها يضمن لها النمو والحوكمة تهدف إلى حماية مصالح المساهمين وحقوقهم وضمان عدم الإساءة في استغلال أموال الغير لذا فعليها العمل على تبني نظام حوكمة الشركات في الجانب التسييري للمؤسسة حتى تتمكن هذه الأخيرة من التحكم في المصروفات والنفقات الخاصة بعملياتها الإدارية والمالية والتجارية..... وغيرها فالحوكمة ظهرت نتيجة لمنافسة الحادة التي واجهتها العديد من المؤسسات الأمريكية من قبل المؤسسات اليابانية وكذلك نتيجة لتعرض العديد من المؤسسات العالمية العملاقة في الوقت الحالي للإفلاس نتيجة لازمة العالمية التي تعرض لها الاقتصاد العالمي ولازال يتعرض لها ، بالتالي يجب على المؤسسات التي تسعى للوصول إلى القيمة أن تعمل على البحث عن مفهوم ينظم العلاقة بين إدارة المؤسسة والأطراف المتعاملة مع المؤسسة على أساس أن يتم تنظيم هذه العلاقة في إطار قانوني وإطار شرعي، يجب المؤسسة الوقوع في صراعات بين تلك الأطراف التي قد تؤدي في النهاية إلى التعرض لانحيار والإفلاس فالحوكمة جاءت لتعمل على تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية والعمل على الزيادة من قيمتها كما أنها تعمل على فرض الرقابة الفعالة على أداء الوحدات الاقتصادية وتدعيم المساءلة المحاسبية كما أنها تقوم بتقييم أداء الإدارة العليا وتعميق ثقافة الالتزام بالقوانين والمبادئ والمعايير المتفق عليها كذلك تهدف إلى زيادة الثقة للمستثمرين في الأسواق المالية لتدعيم العمليات الاستثمارية ، والحصول على التمويلات المناسبة وتبني المؤسسة لنظام يعرف بنظام إدارة المخاطر لتنبؤ بالمخاطر المتوقعة ، كما أنها تعمل على تحقيق الشفافية والمصادقية في القوائم المالية بالإضافة إلى تحقيق العدالة و الحوكمة هي عبارة عن مجموعة من القوانين والمبادئ التي يتم بمقتضاها إدارة ومراقبة أعمال كل مؤسسة اقتصادية وتعتبر التكلفة أحد أهم العوامل التي تسعى المؤسسة إلى تقليصها بغية تحقيق عائد

اقتصادي يغطي التكاليف بشتى أنواعها سواء كانت هذه التكاليف مباشرة أو غير مباشرة خاصة بالمؤسسات فالحوكمة تسعى إلى المساهمة لمساعدة المسيرين لاستغلال مواردهم الاقتصادية على أحسن وجه وذلك من خلال وجود مجلس إدارة يتمتع بالكفاءة والخبرة والفعالية اللازمة التي تساهم في اتخاذ القرارات الرشيدة المتعلقة بمستقبل المؤسسة بالإضافة إلى لجان اختصاصية في مجال المراجعة والتدقيق التي تلعب دورا فعالا في مراجعة الحسابات والقوائم المالية وتعمل الحوكمة على ضرورة وجود الإفصاح والشفافية في البيانات المالية الخاصة بالمؤسسة من أجل تعزيز الثقة لدى المساهمين وأصحاب المصالح .

- الإشكالية المطروحة :

إن التكامل والترابط بين المناهج التسييرية نتج عنه ظهور نفقات ومصاريف يستلزم التحكم فيها من خلال تقليصها أو تخفيضها عن طريق مجموعة من الاجراءات والقواعد التي تحكم العلاقة بين التكلفة ونظم الحوكمة . فما هو الدور الذي تلعبه الحوكمة من أجل التحكم في نظم التكلفة ؟

و لتبسيط الإشكالية لا بد من الإجابة على مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية :

- ماذا نعني بالتكلفة و ما هي أهم تصنيفات الخاصة بالتكلفة؟

- ما هي أهم الآليات الحوكمة التي ترشد استغلال نظم التكلفة ؟ وكيف يمكن للحوكمة أن تعمل على تحسين وتخفيض تكلفة المؤسسة؟

- الفرضيات :

1 - إن ظهور الحوكمة ما هو إلا رد فعل لمشكل الوكالة والذي تسبب في هدر موارد المؤسسة وبالتالي فآليات الحوكمة من شأنها تضيق الفجوة بين الأصيل والوكيل مما يمكن من توجيه واستغلال الموارد بشكل مناسب .

2 - إن مبادئ الحوكمة تمكن من تجسيد نظم إدارة سليمة لحماية ممتلكات أطراف التعامل من خلال مجموعة من المخرجات أهمها المساءلة ، الانضباط ، المسؤولية ، وغيرها والتي تمكن من التحكم في نظم التكلفة وترشيد موارد الإنتاج .

- مبررات اختيار الموضوع :

إن اختيار موضوع الحوكمة ونظم التكلفة ناتج عن عدة أسباب ومن أهمها :

1 - الرغبة في توسيع المعارف فيما يخص الحوكمة وعلاقتها بنظام التكاليف .

2 - الرغبة في توضيح العلاقة بين الحوكمة ونظم التكلفة .

- أهداف البحث :

تتمثل أهداف البحث في ما يلي:

- 1 - وضع إطار يوضح العلاقة بين الحوكمة ونظم التكلفة وان تطبيق المؤسسة لمبادئ حوكمة المؤسسات من شأنه أن يعمل على تدعيم عملية الحوكمة المرشدة لتكلفة .
- 2 - دعم المكتبة بمرجع إضافي في هذا الموضوع .

- المنهج المتبع :

- ثم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري بينما اعتمدنا على المنهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي من خلال اعتماد على المقابلة والملاحظة واستخدام الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

- تقسيمات البحث :

ثم تقسيم البحث الى ثلاث فصول حيث يتضمن كل فصل ما يلي :

الفصل الأول تناولنا فيه أسس الحوكمة وأنظمة التكاليف في المؤسسة ويضم أربع مباحث حيث تناول كل مبحث مايلي : أسس الحوكمة ، مفاهيم عامة حول التكاليف ، طرق احتساب التكاليف ، تطور استخدام أنظمة التكاليف أما الفصل الثاني فتناولنا فيه دور الحوكمة في التحكم في نظم التكلفة ويضم هو الآخر ثلاث مباحث وكل مبحث تناول ما يلي : ترشيد الطاقات والموارد ، آليات الحوكمة التي تحكم إدارة نظم التكلفة ، المبحث الثالث دور الحوكمة المرشدة لتكلفة في تحسين أداء المؤسسة وأما للفصل الثالث الخاص بدراسة حالة فتم تناول فيه ثلاث مباحث حيث تم تخصيص كل مبحث من المباحث الثلاث كما يلي : المبحث الأول عموميات حول المجمع أما المبحث الثاني معايير الحوكمة ونظم التكلفة والمبحث الثالث : دور الحوكمة في ترشيد التكلفة في المجمع .

الفصل الأول

تمهيد:

ظهرت الحوكمة كمفهوم نتيجة لأثار الانفصال الذي حدث بين الملكية والتسيير الذي ميز شركات الأسهم الكبرى في الولايات الأمريكية وما ترتب عنه من أخطار كسلب حقوق المساهمين من قبل الميسرين الذين يعملون على التملص من أية رقابة ، وهو ما أدى إلى تدخل المشرع في ولايات المتحدة الأمريكية لحماية حقوق المساهمين عن طريق إنشاء لجنة الأوراق المالية وبعدها لجنة عمليات البورصة وتتهم الحوكمة هنا باقتراح مجموعة من الأدوات الرقابة والتحفيز للميسرين التي من شأنها إعادة توازن لصالح مختلف أصحاب المصلحة في المؤسسة ، كما أن الحوكمة تمثل لأي مؤسسة نظام يتم من خلاله مراقبة وإدارة أعمالها حيث أن المؤسسة هي عبارة عن كيان اقتصادي قائم على الحقوق الملكية وهي تضم عدد من الأفراد الفاعلين بها ، ويسعى كل فرد منهم إلى تعظيم منفعته فمثلا الميسر الذي يشرف على تسيير المؤسسة يربطه عقد معها وبناء على ذلك العقد يتم تسيير المؤسسة وفقا لشروط يتفق عليها الطرفين وهنا تتحمل المؤسسة تكاليف إضافية تتمثل في مصاريف الأجر بالإضافة إلى تكاليف الرقابة لان المساهمون لا يستطيعون أن يراقبوا الميسر بأنفسهم بل يقومون بتكليف شخص آخر يقوم بذلك مقابل اجر ، بالإضافة إلى التكاليف المرتبطة بالمعلومات التي يريد أن يحصل عليها أصحاب المصلحة وهذا ما حدث في نظرية الوكالة حيث نجد أن مالك المؤسسة يقوم بتفويض جزء من سلطته لشخص آخر يسمى الوكيل (الميسر) الذي يتولى عملية تسيير المؤسسة ، ولكن هنا يقوم الميسر بتعظيم منفعته الشخصية على حساب المؤسسة مما ينشأ عنه صراع حول تعارض المصالح وعدم تماثل المعلومات ، وهو ما يدفع أصحاب إلى التفكير في وضع نظام دون تكليف يستطيعون من خلاله مراقبة تصرفات الميسر لحماية أموالهم ومصالحهم في المؤسسة ، ونتيجة لهذا الصراع انبثقت حوكمة الشركات فهي نظام قائم على: حماية حقوق المساهمين ، والإفصاح والشفافية ، والمعاملة المتساوية للمساهمين ، وجود إطار فعال لحوكمة المؤسسات بالإضافة إلى مسؤوليات مجلس الإدارة ، وهي تضم أطراف فاعلة تتمثل هذه الأطراف في المساهمين ، مجلس الإدارة ، الميسرين ، وكافة أصحاب المصلحة ، كما أنها تركز على ثلاث ركائز أساسية تتمثل في: السلوك الأخلاقي والذي يعتبر دليل أخلاقي يركز على القيم الأخلاقية والنزاهة ويركز على ضرورة التزام العاملين بالقيم الأخلاقية التي تضمن حسن سمعة المؤسسة ومصداقيتها مع ضرورة التزامهم بالقيم والقوانين، والرقابة حيث هي عبارة عن وظيفة تأكد من أن الأنشطة توفر النتائج المرغوب بها ، حيث تتعلق بوضع الهدف وقياس الأداء وبالتالي اتخاذ القرار التصحيحي ، وأخيرا إدارة المخاطر حيث يقوم مفهومها على أن الهدف الأساسي لأي مؤسسة هو تعظيم ثروة المساهمين وان جميع المؤسسات تواجهها حالة من عدم التأكد في البيئة التي تعمل بها .

المبحث الأول: أسس الحوكمة

الحوكمة هي مجموعة من القواعد واللوائح القانونية التي تضبط وتراقب أعمال ونشاطات الشركة وترتكز هذه الأخيرة على ثلاث ركائز أساسية نوجزها فيما يلي :

المطلب الأول: إدارة المخاطر المنشأة

الفرع الأول : مخاطر المشاة

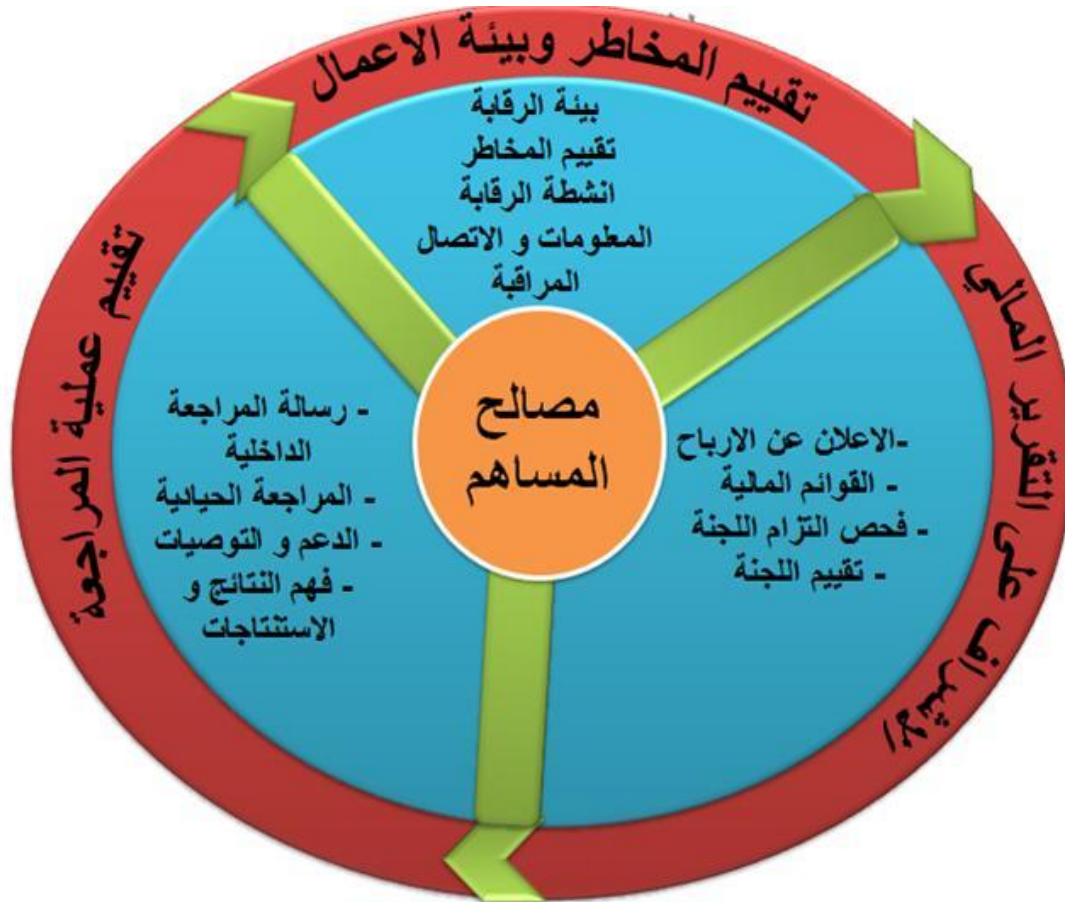
تعتبر إدارة مخاطر المنشأة مدخل متكامل وهيكلية وذو تركيز مستقبلي على إدارة المخاطر ، وهي تساعد على إيجاد طرق جديدة لإدارة وتعظيم المخاطر أكثر أهمية عن طريق مجلس الإدارة والإدارة، وبأخذ ذلك المدخل في الحسبان عناصر مختلفة في الشركة على سبيل المثال الإستراتيجية، العمليات والتخطيط والرقابة والأفراد والتكنولوجيا والمعرفة من اجل تقييم وإدارة عدم التأكد الذي تواجهه الشركة، إن احد التحديات الهامة التي تواجه لجنة المراجعة تتمثل في كيف تترجم مفهوم إدارة المخاطر المنشأة داخل العناصر التي سوف تساعد التنظيم على خلق ثقافة أكثر دارية بالمخاطر لإدارة سلوك المنشأة حيث يؤكد الشكل البياني رقم 1 على أهمية العلاقة بين العناصر الأساسية الثلاثة (تقييم المخاطر وبيئة الرقابة والإشراف على التقرير المالي بالإضافة إلى تقييم عملية المراجعة) .

حيث تعتبر لجنة المراجعة مسئولة عن :

- تصميم عملية إدارة الإستراتيجية المتعلقة بالأنواع المختلفة للمخاطر ،حيث يمكن أن يوفر ذلك مجموعة من عمليات إدارة المخاطر الشائعة التي يمكن أن يتم تبنيها من خلال المنظمة .
- تقييم مخاطر الغش عند كافة مستويات الإدارة .
- المساهمة في فهم المخاطر من اجل استغلال الفرص وتخفيض عدم التأكد من خلال عمليات التخطيط والرقابة والمراقبة .
- فهم العلاقة المتداخلة لإدارة المخاطر الشاملة والتقرير عن النتائج المالية .

والشكل التالي يوضح العلاقة بين العناصر الثلاث (إدارة المخاطر، وبيئة الرقابة و الإشراف ، بالإضافة إلى عملية المراجعة)¹ .

الشكل رقم (1-1) يوضح العلاقة بين العناصر الثلاث إدارة المخاطر وبيئة الرقابة والإشراف وعملية المراجعة .



المصدر: أمين السيد احمد لطفي - المراجعة وحوكمة الشركات - الدار الجامعية - الإسكندرية - طبعة الأولى

2010 - ص 284

الفرع الثاني: تعريف إدارة المخاطر

1د- أمين السيد احمد لطفي - المراجعة وحوكمة الشركات - الدار الجامعية - الإسكندرية - طبعة الأولى 2010 - ص 281-282

إدارة المخاطر هي عبارة عن مجموعة من العمليات ، التي يؤثر فيها مجلس إدارة الشركة والمديرين التنفيذيين ، والمطبقة في وضع الاستراتيجيات على مستوى الشركة ككل والتي تم تصميمها بهدف تحديد الأحداث المحتملة التي يمكن أن تؤثر على الشركة ، وإدارة المخاطر المرتبطة بها لكي تكون في مستوى مقبول للشركة ، وتقديم تأكيدات مناسبة متعلقة بتحقيق الشركة لأهدافها .

ويعكس التعريف مجموعة من المفاهيم الأساسية لإدارة المخاطر والمتمثلة فيما يلي:

- هي عبارة عن مجموعة من العمليات المستمرة والممتدة خلال الشركة .
- تتأثر بالأفراد في جميع المستويات بالشركة .
- تطبق عند وضع الاستراتيجيات .
- تطبق من خلال جميع المستويات والوحدات بالشركة .
- يتم تصميمها بهدف تحديد الأحداث المحتملة والتي ، آدا وقعت فأنها سوف تأثر على الشركة ، وأيضاً بهدف إدارة المخاطر المرتبطة بتلك الأحداث لكي تكون في مستوى مقبول للشركة .
- تلك العمليات قادرة على توفير تأكيدات مناسبة لمجلس إدارة الشركة والإدارة التنفيذية .
- هي آلية لتحقيق أهداف الشركة¹ .

أولاً: مهام إدارة المخاطر

تسعى إدارة المخاطر بالمؤسسة إلى الحد من المخاطر من خلال الوظائف التالية:

- 1- إعداد الدراسات الفنية الخاصة بالسياسات التي تضعها الإدارة العليا بشأن الحدود التي يتعين الالتزام بها .
- 2- متابعة مختلف الإدارة من خلال التقارير والبيانات والسيناريوهات التي تم إعدادها في هذا الشأن والوقوف على مدى التزامها بتلك الحدود وإعداد المقترحات والتوصيات اللازمة لتعديل مسار والحد من المخاطر .
- 3- إعداد الضوابط والحدود الخاصة بمراقبة كافة الأعمال .
- 4- إعداد الدراسات التفصيلية اللازمة لتحديد إجراءات إدارة المخاطر .

1د- محمد مصطفى سليمان- حوكمة الشركات -الدار الجامعية - الإسكندرية ص-145 -146

- 5- تجهيز المؤشرات والتحليلات المالية لكل ما هو تكلفة وعائد بغرض تقييم مدى سلامة السياسة المتبعة ومدى تحقيقها لأهداف المحددة بإستراتيجية المعتمدة من مجلس الإدارة .
 - 6- متابعة ما انتهى إليه التنظيمات الفعلية بخصوص معيار كفاية رأس المال ، قياس المخاطر وكافة التطورات والتوصيات التي تصدر عن لجنة بازل .
 - 7- إعداد ومتابعة التقارير والجداول والمؤشرات التي يتم إعداد ومتابعة قياس وإدارة المخاطر لكل أنواع الائتمان ، السيولة ، مخاطر السوق، مخاطر التشغيل .
 - 8- إعداد ومتابعة المؤشرات المستخدمة في قياس مدى سلامة الأداء .
 - 9- تجميع البيانات الخاصة بالمخاطر وتحليلها .
 - 10- المشاركة في وضع سياسات تسعير الأصول والخصوم وأساليب الرقابة عليها .
 - 11- المشاركة في وضع أوجه توظيف على أساس معدلات التكلفة .
 - 12- اقتراح البدائل المتاحة لتنويع مصادر الخصوم للحصول على موارد توفر السيولة .
 - 13- تحديد ومتابعة لكل عملية وأخطار إدارة الأموال بها .
 - 14- إجراء البحوث والدراسات لتقييم تكلفة الخصوم على العملات الأجنبية وكذا تكلفة الإيداعات .
 - 15- مراقبة مدى التزام الإدارة المعنية بالتعليمات والإرشادات الصادرة عن السلطة الرقابية مع وضع جدول زمني للمراجعة والفحص الدوري ، وجدول زمني آخر لمتابعة الإجراءات التي تم اتخاذها من قبل تلك الإدارات في سبيل الالتزام بالتعليمات .
 - 16- العمل كنقطة مرجعية مركزية لتوزيع كلفة العمليات¹ .
- وإدارة المخاطر لابد أن تعمل على:
- وضع نظام لإدارة المخاطر .
 - الإفصاح وتوصيل المخاطر إلى المستخدمين وأصحاب المصلحة² .

1- عتو سهير - مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس بعنوان "إدارة المخاطر البنكية" - جامعة بلعباس سنة 2010-2011 - ص35 إلى ص37

2 - بن عودة ليلي وسقوني مليكة - مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس بعنوان "الحوكمة البنكية وأثرها على البنوك التجارية" - جامعة بلعباس سنة 2007-2008 ص37

ثانيا: الغرض والهدف من إدارة المخاطر

أ - الغرض من إدارة المخاطر:

- 1 - لقد حاول العديد من الباحثين تحديد الغرض من المخاطر من خلال:
 - 1- التعرف على الأحداث المرتقبة والمخاطر المحتملة وقياسها وتقدير الخسائر التي يمكن أن تأتي عنها ، وإدارتها من أجل المحافظة عليها عند مستوى معين يمكن تحملها ومن ثم مساعدة الإدارة العامة في اختيار النشاطات والأعمال المراد القيام بها .
 - 2 - المحافظة على الموجودات لحماية مصالح الدائنين والمستثمرين .
 - 3 - أحكام الرقابة والسيطرة على الأنشطة التي ترتبط وموجودتها بالمخاطر كالقروض والسندات والتسهيلات الائتمانية وغيرها من أدوات الاستثمار .
 - 4 - إعداد الدراسات قبل تحقق الخسائر أو بعد حدوثها وذلك بغرض منع الخسائر المحتملة أو تقليلها¹.

ب - الهدف من إدارة المخاطر:

تتمثل أهداف إدارة المخاطر في القيام بما يلي:

- 1- وصف مستوى المخاطر المقبول للشركة: وذلك عن طريق قيام إدارة الشركة بالأخذ في الاعتبار مستوى المخاطر المقبول للشركة عندما تقوم بتقييم البدائل الإستراتيجية ووضع الأهداف الخاصة بها ووضع الآليات المناسبة لإدارة المخاطر المرتبطة بتلك الأهداف القدرة على تحديد واختيار الأسلوب المناسب للتعامل مع الخطر، والتي تتمثل في تجنب الخطر أو تخفيضه أو مشاركته مع طرف آخر أو قبولها .
- 2 - تخفيض الخسائر والمفاجآت التي تحدث للعمليات التشغيلية: تعمل إدارة المخاطر على تحسين قدرة الشركة على تحديد الأحداث المحتملة ووضع الأساليب المناسبة للتعامل معها ، وهذا يؤدي بدوره إلى تخفيض المفاجآت وما يرتبط بها من تكاليف أو خسائر التي تحدث للعمليات التشغيلية .
- 3 - تحسين القدرة على الاستفادة من الفرص: عند قيام الشركة بدراسة جميع الأحداث التي يمكن أن تواجهها ، تكون الإدارة في وضع يمكنها من تحديد وتفعيل الفرص الناتجة من وقوع الأحداث التي يكون لها اثر ايجابي على الشركة .

1- علاء الدين فرحان طالب - الحوكمة المؤسسية - دار صفاء لنشر والتوزيع - عمان - ص 54-55

4- تحسين القدرة على زيادة رأس المال : إن عملية الحصول الإدارة على المعلومات كاملة عن المخاطر يمكنها من تقدير رأس المال الإجمالي المطلوب وتحسين عملية توزيعه على الأنشطة التشغيلية ¹ .

المطلب الثاني: الرقابة والمساءلة

تعد الرقابة من أهم عناصر العملية الإدارية التي تشمل التخطيط والتنظيم والتوجيه فالرقابة هي العملية التي تستطيع من خلالها المؤسسة معالجة الانحرافات وتقليل من عملية الأخطاء والرقابة تنقسم إلى نوعين رقابة داخلية ورقابة خارجية وفيما يلي عرض مفصل لهذين النوعين .

أولاً-الرقابة الداخلية :

أ - تعريف: تتضمن عدة تعاريف منها

- 1 -تعريف الجمعية الأمريكية للمحاسبين حيث عرفتھا "بأنھا الإجراءات والطرق المستخدمة في المشروع من اجل الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية إمساك الدفاتر"
- 2- وعرفتھا منظمة المحاسبين والمحاسبين المعتمدين "اھا مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من اجل تحقيق الهدف المتعلق ، بضمان الحماية الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق التعليمات المديرية، ويبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من اجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة ² .

ب- أهمية آليات الرقابة الداخلية:

أن قضية الرقابة تعتبر هامة للغاية حيث تتعامل مع كافة الآليات المرتبطة بالقيود والمتطلبات المفروضة على هؤلاء الذين يديرون الشركات ، حيث تتعامل آليات الرقابة في أي هيكل حوكمة الشركات مع السؤال الخاص بكيف يتم جعل المسؤولين التنفيذيين بالشركة عليهم مسؤولية أمام الأطراف الأخرى المشاركة في أنشطة الشركة ، ويجب تطبيق بطريقة معينة من شأنها تزويد المسؤولين بالفرص والحوافز .

وضوابط الرقابة على الموارد و التي يحتاجونها لخلق قيمة للشركة، ولا شك أن آليات الرقابة تتعامل مع ترتيبات في قانون الشركة وقانون الأوراق وقانون الإفلاس والممارسات الواسعة بالإضافة إلى المحاسبة والرقابة الإدارية وتمويل الشركة ، ويتمثل هدف آليات الرقابة في زيادة قيمة الشركة وتحسين أداء الشركة عن طريق الرقابة على أداء الإدارة

1 - د- محمد مصطفى - مرجع سبق ذكره - ص 146 و 147.

2- بنور نورالدين زريق عبد الرحمان وجدوى محمد -مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس بعنوان "المراجعة الخارجية في ظل الرقابة الداخلية"، جامعة سعيدة سنة 2008-2009

والتأكد من مساءلة لإدارة أمام المساهمين و أصحاب المصالح الأخرى، وتعتمد كفاءتهم لمدى الكبير على فعالية نظم الرقابة الداخلية والتنسيق الكفاء بين الأطراف واليات المساءلة المحاسبية والإشراف¹.

ت- أهداف الرقابة الداخلية: تتمثل في أربع أهداف رئيسيه وهي :

- 1 - المحافظة على أصول المؤسسة .
- 2 - ضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية لزيادة درجة الاعتماد عليها .
- 3 - تحقيق الكفاءة التشغيلية لكل جوانب النشاط في الشركة .
- 4 - التأكد من التزام العاملين بالشركة بكافة السياسات و الأهداف التي وضعتها الإدارة .

بالإضافة إلى وجود جوانب تتضمنها الرقابة الداخلية المتمثلة في ما يلي:

- الجوانب المحاسبية المتمثلة في حماية الأصول والتحقق من صحة تسجيل العمليات المحاسبية من قيد وترحيل وخلافة وبالتالي التحقق من صحة المعلومات الواردة في القوائم المالية .
- الجوانب الاقتصادية والمتمثلة في تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة للشركة وذلك نتيجة لاستخدام العديد من أساليب التخطيط وبحوث العمليات والموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وقياس الأداء الفعلي وإيجاد الانحرافات ودراساتها ومعرفة أسبابها ومحاولة تدعيم الانحرافات الملائمة واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمنع حدوث الانحرافات السالبة والغير ملائمة .
- الجوانب الإدارية وتمثل في تشجيع كافة العاملين بالشركة على الالتزام بالسياسات و الأهداف الموضوعة بواسطة الإدارة².

ثانيا - الرقابة الخارجية :

1د-أمين السيد احمد لطفي - مرجع سبق ذكره ص212

2 د-محمد مصطفى سليمان - مرجع سبق ذكره ص128-129

هي الرقابة التي تتولاها أجهزة خارجية غير خاضعة للسلطة التنفيذية فهي في الغالب الأعم رقابة لاحقة وقد تكون هذه الرقابة إدارية أو قضائية أو رقابة تشريعية وفي بعض الأحوال قد يباشر جهات الرقابة الخارجية أنواع الرقابة الأخرى السابقة للصرف أو التنفيذ¹.

كما يتحتم وجود نظام فاعل للتقارير المالية لكي تكتمل أحكام الرقابة الفاعلة على أداء ، على أن يتسم النظام بالشفافية والإفصاح وبقدر يكفل توفير المعلومات المناسبة ، وتوافر هذا المرتكز يضمن الدور الفاعل للسلطات الرقابية وإدراكها لأهمية دورها الرقابي لأنها ركيزة من ركائز بناء الحوكمة ، بالإضافة إلى سلامة الأنظمة المالية والمحاسبية خاصة بما في ذلك أنظمة إعداد التقارير وحماية الموجودات بشكل خاص ، هذا من خلال نظام رقابة داخلي فعال يعمل بموجب القوانين واللوائح الداخلية ، على أن يتم الإشراف عليه وتقييمه بشكل دوري وتحديثه كلما تطلب الأمر ذلك ، هذا فضلا عن دور الرقابة الخارجية المتمثلة بالمدققين الخارجيين الذي يعتمد عملهم على مبادئ وأصول مهنة المحاسبة والتدقيق المعتمدة ، وتجدد الإشارة إلى أن الرقابة ليست داخلية وخارجية فحسب بل هناك أطراف تسهم بشكل مباشر في عملية الرقابة ، كهيئة سوق المال والبنك المركزي والبورصة والغرف التجارية والصناعية وكل من له مصلحة ، ويتضح مما تقدم الدور الرقابي بشقيه الداخلي والخارجي والأطراف ذات العلاقة كنظام يعمل على الضبط الداخلي وركيزة مهمة لنظام الحوكمة المؤسسية التي استطاعت في ضوء ذلك أن تغير العمل التقليدي للمدقق وأصبح دوره يتجاوز تحديد المخاطر فحسب بل تعدى ذلك ليصل إلى القيام بدور استشاري كبير يساعد في تطوير وتعديل مؤشرات الأداء الرئيسية ، وأكثر من ذلك أصبح مطالبا بالمهارات الفنية التي تساعد في استيعاب الخطط والأسس بناء البرامج التي تؤهله للعمل على تقديم التوصيات اللازمة لخفض التكاليف ، بالإضافة لمساءلة الجهات التي ذكرت أعلاه يمكن السعي إلى تمكين أصحاب المصالح من الأفراد والمنظمات غير حكومية من مراقبة ومساءلة الموظفين والمسؤولين من خلال القنوات والأدوات الملائمة دون أن يؤدي ذلك إلى تعطيل العمل أو الإساءة إليه دون سند قانوني أو دليل².

كما أن عملية الرقابة والمساءلة تتطلب :

1- فتاني معمر و بن نابي شيخ وصحي طيب - مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس "نظام الرقابة في المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر" - جامعة سعيدة - سنة 2007-2008 ص 20

12- علاء الدين فرحان الطالب - مرجع سبق ذكره ص 52-53

تفعيل ادوار أصحاب المصلحة في نجاح المنشأة من خلال أطراف رقابية عامة مثل :هيئة سوق المال ،مصلحة الشركات ،البورصة ، البنك المركزي في حال البنوك ،وأطراف رقابية مباشرة تضم المساهمون ، مجلس الإدارة، لجنة المتابعة ، المراجعون الداخليين ، المراجعون الخارجيون وأطراف أخرى تتمثل في الموردون ، العملاء ، المستهلكون ، المودعون ، المقرضون ¹ .

المطلب الثالث: السلوك الأخلاقي

أولاً- مفهوم السلوك الأخلاقي:

يشير هذا المرتكز إلى البنية الأخلاقية ومجموعة القيم الخاصة التي يتم تعميمها في المؤسسة ، وتجدد الإشارة هنا إلى إيضاح ما تعنيه القيم الخاصة ، إذ تحدد تلك القيم النطاق المناسب لإجراء الحوار الصريح في الوقت الصحيح حول حل المشكلات فضلاً عن كونها تمنع الفساد وتعاطي الرشوة في التعاملات سواء على المستوى الداخلي أم الخارجي للعمليات، فضلاً عن أنها تحد من تلك النشاطات والعلاقات التي تحجم دور الحوكمة المؤسسية كالإقراض الداخلي المتصل بالمسؤولين والعاملين أو أي تعاملات تفضليه لأطراف مقربين من المسؤولين(عبد الحليم 2005: 285- 286) وتشير الباحثة (السعيد ، 3:2006) إلى صلب هذا الموضوع وتحدده بالبحث على تطبيق ميثاق أخلاق وسلوكيات العمل وتعميمه على جميع العاملين فضلاً عن نشره على الشبكة الداخلية ، إذ يتضمن مجموعة من المبادئ التي تمنع:

- التربح الوظيفي (الرشوة) .
- تسريب بيانات الزبون .
- تعارض المصالح .

ويؤكد(شاكر) أهمية مبادئ الشرف والمبادئ الأخلاقية للعمل على الرغم من أنها ليست في قوة القوانين واللوائح من ناحية الالتزام بها لكنها مغطي احتمالات التحايل على الاعتراف والتقاليد المهنية والاجتماعية بل تعد غاية في الأهمية لبناء إطار الحوكمة المؤسسية ، لأنها تتعامل مع الجانب المضيء (الخير) في الإنسان من منطلق الطاعة والاختيار وليس من منطلق الإكراه والالتزام (شاكر 2005:76) ² .

1- برحمة خديجة وبوش فاطمة الزهراء مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس بعنوان "حوكمة الشركات وعلاقتها بالنظام المصرفي" جامعة بلعباس سنة 2009-2010 ص25

12 -علاء الدين فرحان طالب - مرجع سبق ذكره - ص52

ثانيا- الهدف من السلوك الأخلاقي:

يتمثل الهدف من سياسة السلوك الأخلاقي فيما يلي:

- 1 - الالتزام بتحقيق مستوى عالي من السلوك الأخلاقي .
- 2 - تشجيع الالتزام بالسلوك الأخلاقي ومعاقبة عدم الالتزام به .
- 3 - تنمية ثقافة أخلاقية داخل الشركة والتي سوف يتم تطبيقها على أعضاء مجلس الإدارة والمديرين والموظفين بالشركة بالمساواة .
- 4 - محتويات سياسة السلوك الأخلاقي بالشركة:

تتضمن أربعة أجزاء وهي: جزء متعلق بقيم الشركة، وجزء خاص بمبادئ أخلاقيات الشركة، و آخر خاص بالمعايير الأخلاقية لعلاقات الشركة مع أصحاب المصالح وأخيرا جزء خاص بالتطبيق .

الجزء الأول: قيم الشركة

يجب أن توضح الشركة انه في جميع علاقاتها الخارجية والداخلية انها تلتزم ب:

- تقديم منتجات أو خدمات ذات جودة عالية .
- الريادة .
- حماية حقوق المساهمين
- حماية البيئة
- رضا العملاء
- إدارة الشركة بإخلاص وأمانة

الجزء الثاني: مبادئ أخلاقيات الشركة

يجب أن توضح الشركة بأنها تلتزم بالسلوك الأخلاقي في جميع أنشطتها وان المعايير الأخلاقية أقيمت على المبادئ التالية:

- الإخلاص
- الأمانة
- العدالة
- الشفافية

إن المعايير الأخلاقية التي تركز على المساهمين ، الموظفين، العملاء ،أصحاب المصالح ، الحكومة ، والمجتمع بصفة عامة ،وان تلك المعايير تقوم على:

- احترام اللوائح والقوانين والتشريعات بالدولة التي تعمل بها الشركة
- احترام حقوق الإنسان
- خلق مزايا متبادلة في جميع علاقات الشركة
- إنشاء وتدعيم الثقة بين الشركة والمجتمع
- احترام البيئة التي تعمل بها الشركة

الجزء الثالث: المعايير الأخلاقية لعلاقات الشركة مع أصحاب المصالح

- علاقة الشركة بالموظفين:

يجب أن توضح الشركة أنها تعتبر موظفيها هم أساس النجاح ولذلك تلتزم بمعاملة جميع الموظفين باحترام وثقة وبناء علاقة طويلة الأجل معهم وفقا لقانون العمل بالدولة التي تعمل بها واحترام حقوق الإنسان ، وان الشركة لا تقوم باستخدام الأطفال في العمالة ، وان الشركة ملتزمة بتوفير ظروف عمل صحية وآمنة للموظفين ، وفيما يخص تعارض المصالح التي قد تؤثر على موضوعية الموظفين والإداريين بالشركة ، فان الشركة ملزمة بمنع حدوث هذا التعارض ،وفي حالة عدم إمكانية منع حدوث هذا التعارض من قبل الموظفين الإداريين ،فيجب عليهم إعلام المشرفين عليهم وان يتم استبعادهم من العمليات المتعلقة باتخاذ القرارات

- علاقة الشركة بالعملاء:

إن إرضاء العملاء يعتبر من أهم أولويات الشركة ، وتقدم منتجات وخدمات آمنة وعلى درجة عالية من الجودة وبسعر مناسب وتوفير خدمات ما بعد البيع هي التي تحدد علاقة الشركة بالعملاء ، وان الشركة دائما تسعى لتحقيق وعودها للعملاء

- علاقة الشركة بشركائها في العمل:

يجب أن توضح الشركة بأنها تؤمن بان علاقتها على المدى الطويل مع شركائها في العمل(الموردين ،المقاولين،الشركاءالخ) والمبنية على الاحترام والثقة والعدالة ،هي أساس تحقيق النجاح لها ،وان الشركة سوف تشجع شركائها في العمل على مشاركتهم في تطبيق المعايير الأخلاقية

- علاقة الشركة بالدولة :

يجب أن توضح الشركة بأنها سوف تقوم بدفع الضرائب المستحقة عليها بالكامل وفي الوقت المحدد لسددها ،وان الشركة ملتزمة بتطبيق جميع التشريعات واللوائح والقوانين المتعلقة بعملها وأيضا المواثيق واللوائح الاختيارية ،وان الشركة لديها الصيغة القانونية والتراخيص المناسبة لأداء عملها

- علاقة الشركة بالمجتمع:

أن الشركة تعتبر نفسها جزء من المجتمع الذي تعمل به وتلتزم بان تكون علاقتها بالمجتمع مبنية على الاحترام والثقة والأمانة والعدالة، والشركة تسعى إلى خلق فرص عمل لإفراد المجتمع ،وان حماية البيئة يعتبر من أولويات الشركة حيث تسعى إلى تخفيض تأثيراتها على البيئة الناتج من أنشطتها إلى الحد الأدنى عن طريق تخفيض النفايات والانبعاثات والأدخنة والاستخدام الأمثل لطاقة

الجزء الرابع: التطبيق

- الحاجة لطلب النصيحة:

نظرا لان العديد من القرارات وخصوصا في بيئة الأعمال تتميز بتعقيدها والتي قد تحتوي على العديد من التقديرات فيما يخص الأسلوب الأخلاقي المناسب ،في هذه الحالة هان لجميع العاملين والمديرين بالشركة الحق في استشارة مختص الأخلاقيات بالشركة والذي بدوره يقوم بإعطاء النصح والإرشاد وفقا لدليل السلوك الأخلاقي بالشركة

- المسؤولية:

كل شخص مسئول عن سلوكه الأخلاقي وان إتباع دليل السلوك الأخلاقي وهو الالتزام على جميع موظفي مديري الشركة وهو جزء من عقود تعيينهم بالشركة ،وان جميع رؤساء الإدارات بالشركة ملتزمين أمام المدير التنفيذي فيما يخص تطبيق هذا الدليل الأخلاقي في إداراتهم والتأكد من أن المديرين والموظفين يفهمونه جيدا وان يقوم رؤساء الإدارات بتقديم تأكيدات بان جميع المديرين والموظفين ملتزمين بتطبيق جميع البنود الواردة بالدليل الأخلاقي في جميع عملياتهم وبدوره المدير التنفيذي يقوم بتقديم تلك التأكيدات إلى مجلس الإدارة¹

1محمد مصطفى سليمان - مرجع سبق ذكره -ص 151-156

والسلوك الأخلاقي يجب أن يشمل :

ضمان الالتزام السلوكي من خلال الالتزامات بالأخلاقيات الحميدة ، والالتزام بقواعد السلوك المهني الرشيد،
التوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالمنشأة، الشفافية عند تقديم المعلومات ، القيام بالمسؤولية
الاجتماعية والحفاظ على بيئة نظيفة¹ .

المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول التكاليف

تمثل التكلفة مجموعة من المصاريف التي تتحملها المؤسسة بهدف تحقيق عائد في المستقبل

المطلب الأول: تعريف التكلفة

1- تعرف التكلفة عادة بأنها تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة ، قابلة للقياس المالي النقدي -
لأغراض المحاسبة المالية - لتحقيق هدف معين أو غرض معين ، وهو الأمر الذي يعنى بانتقاء الغرض أو الهدف
ينتقى وجود التكلفة في حد ذاتها²

2- التكلفة :هي مجموعة المصاريف أو الأعباء بحيث تعبر عن بلوغ مرحلة معينة من النشاط الاقتصادي ، مثل
تكلفة الشراء التي تجمع سعر الشراء ومصاريف الشراء³

3- تعرف التكلفة بأنها تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على
أصول وصلت بالفعل إلى مقر الشركة لذلك يكون توقيت الحصول على المنافع هو مدى زمني تقع حدوده إلى
إجمالي في الحاضر والمستقبل يتوقف ذلك على نسبة المنافع المستنفذة في الحاضر إلى إجمالي المنافع المتوقعة من هذه
الأصول ، وعندما تصل الأصول إلى مقر الشركة يتحول رصيد النفقات حتى تاريخه إلى التكلفة ويضاف عليها
باقي الثمن النقدي المتفق عليه لهذه الأصول عند التعاقد عليها ، وما قد يلزم من تكاليف أخرى لتهيئتها

1- برجي حورية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس "إشكالية حوكمة البنوك في الجزائر" جامعة بلعباس سنة 2008-2009 ص7

2- محمد سامي رضوان-مبادئ محاسبة التكاليف- الدار الجامعية - الاسكندرية سنة 2003 ص18

3- رحال علي - سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية - ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر - طبعة 1994 - ص04

لاستخدام لأول مرة باعتبارها تكاليف رأس مالية مرتبطة باقتناء الآلات وليست مصروفات إيرادية مرتبطة بتشغيلها¹

4- التكلفة هي التضحية أو إنفاق مورد لتحقيق هدف معين، وفي المعتاد ما نقيس التكلفة بالموارد (مثل الدولار، والجنيه والدين) والتي يجب سدادها ضمناً لسلع والخدمات، وتقوم النظم بقيد التكاليف حسب سبب إنفاقها، مثل تكاليف الإصلاح وتكاليف الإعلان، ثم يتم تجميع بإشكال أخرى لمساعدة المديرين على اتخاذ القرار مثل تقييم أجزاء الوحدات بالمشروع والتوسع واستبعاد منتجات أو مناطق جغرافية واستبدال معدات ويحتاج المدير إلى معرفة تكلفة الشيء وهو منتج **cost object** وهو أي شيء يحتاج متخذ القرار أن يحسب له تكاليفه ومن الأمثلة على ذلك الأقسام والمنتجات والمناطق الجغرافية والمسافة التي قطعتها الشاحنة وعدد المرضى الذين تم الكشف عنهم²

5- التكلفة هي تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية حاضرة أو مستقبلية، أي استنفاد الموارد المتاحة للحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل، آدا فهذا يعني انه لا بد من توافر عوامل الثلاثة لكي يتحقق هذا المفهوم وهي التضحية، الحرية في اختيار التضحية والنية أو الرغبة في الحصول على المنفعة ويمكن التفرقة بين التكلفة والمصروف والخسارة وخاصة وان العاهة من الناس لا يستطيعون الفريق بينها بالشكل الصحيح، فالتكلفة هي التضحية الفعلية التي تتحملها للحصول على منفعة، وتقسيم التكاليف إلى تكاليف مستنفدة وتقسيم التكاليف إلى تكاليف مستنفدة وغير مستنفدة، فالتكاليف المستنفدة هي التضحيات الاقتصادية التي سوف تقيد الفترة المحاسبية الحالية ولا يتوقع أن تقيد فترات مقبلة، ويتولد عن هذه التكلفة تحقق إيراد وعند مقابلة الإيرادات والتكاليف لقياس صافي الدخل تتحول هذه التكلفة إلى مصروف أو يتحول الفائض عنها إلى إيرادات، أما التكاليف غير المستنفدة فالخسارة هي تكاليف مستنفدة ولكنها لا تؤدي إلى تحقيق إيراد بصورة مباشرة وهي تكون في حالة أن يكون الإيراد اقل من التكاليف أو في حالة حدوث التكاليف دون تحقيق أي إيراد³

1 - د عبد الحي عبد الحي مرعي ود عطية عبد الحي مرعي ود صلاح الدين عبد المنعم المبارك - محاسبة التكاليف المتقدمة - الدار الجامعية - الاسكندرية - سنة 2002 - ص19

2 - ثناء علي القباني - ادارة التكلفة وتحليل الربحية - دار صفاء لطباعة والنشر والتوزيع - عمان - الطبعة الأولى - 2010 - 1431 - ص 19

3-د- غسان فلاح - مقدمة في محاسبة التكاليف - دار وائل لنشر والتوزيع - الأردن - الطبعة الثانية 2006

6- تعرف التكلفة بأنها "قيمة" التضحية التي تتم بهدف الحصول على بضائع أو الخدمات ، وتقاس تلك التضحية بقيمة الانخفاض في الأصول أو الزيادة في الالتزامات نظير الحصول على تلك البضائع أو الخدمات ، وتنبع أهمية التكلفة من أنها سوف تؤدي إلى حصول المنظمة على منافع حالياً أو مستقبلاً¹

ونظراً لأهمية التكاليف فإن مفهومها يركز على ثلاثة أركان رئيسية يمكن تناولها في عجلة على النحو التالي:

أ- تضحية :

تعتبر التكلفة الفعلية عبئاً يتحمله الشخص أو المنشأة ، فلا شك أن الشعور المصاحب لتحمل التكلفة غالباً ما يكون ضيق وعدم الارتياح ، وبناءً على ذلك اعتبرت التكلفة تضحية ، ومن ناحية أخرى فإن التكلفة وما يترتب عليها من خروج نقدي عادة ما ينتج عنها نقص لمخزون الثروة أو الإمكانات المتاحة مما يؤكد على كون التكلفة تضحية

ب- بمبلغ نقدي:

لاعتراضاً بالتضحية لابد أن تكون ممثلة في صورة مبلغ نقدي معين مقاساً بالجنيه أو الدولار أو الريال الخ، وإذا سلمنا بهذه القناعة فإنه بالاستنتاج العكسي فإن التعبير عن التضحية بأي شيء خلاف الوحدات النقدية وسوف ينفي عنها صفة التكلفة²

المطلب الثاني: تصنيف التكاليف

تمثل هذه التصنيفات فيما يلي:

الفرع: التوزيع حسب علاقتها بوحدة المنتج

أولاً- التكاليف المباشرة:

وهي التكاليف التي يمكن أن تجد ارتباطها مع الغرض من التكلفة أو المنتج أو الخط الإنتاج : أي هي التكاليف التي يمكن تتبعها تتكون هذه التكاليف من العناصر التالية:

1 د- بديع الدين ريشو - إدارة التكاليف - دار التعليم الجامعي - الإسكندرية سنة 2010-ص3

2 د محمد سامي رضوان - مرجع سبق ذكره - ص18

أ - المواد المباشرة:

وهي المواد التي يمكن تتبعها و تخصيصها على الوحدات المنتج و ذلك لأنها من المكونات الرئيسة للوحدات المنتجة ، مثل : الأخشاب في صناعة الطاولات أو الكراسي ، و الأقمشة في صناعة الأثاث ، الحديد في صناعة السيارات ويمكن أن يطلق على المواد المباشرة مصطلح المواد الأولية ، وذلك لأنه يمكن ردها مباشرة إلى المنتج النهائي

ب- الأجور المباشرة :

وهي أجور العمال الذين يقومون بتصنيع المنتج مباشرة ويعملون على خطوط الإنتاج مثل: أجور عمال تشغيل آلات الغزل والنسيج ، عمال تشطيب الأثاث ، أما الأجور العمال غير المباشرة الذين لا يعملون بصورة مباشرة في الإنتاج مثل أجور مدير المصنع ، أجور المشرفين على الإنتاج ،أجور المهندسين ، أجور عمال الصيانة ، أجور عمال النظافة ،أجور الحراسة ،وذلك لان هذه الأجور لا تصرف مباشرة لمنتج معين ، ولا يمكن تتبع أجورهم لهذا المنتج¹

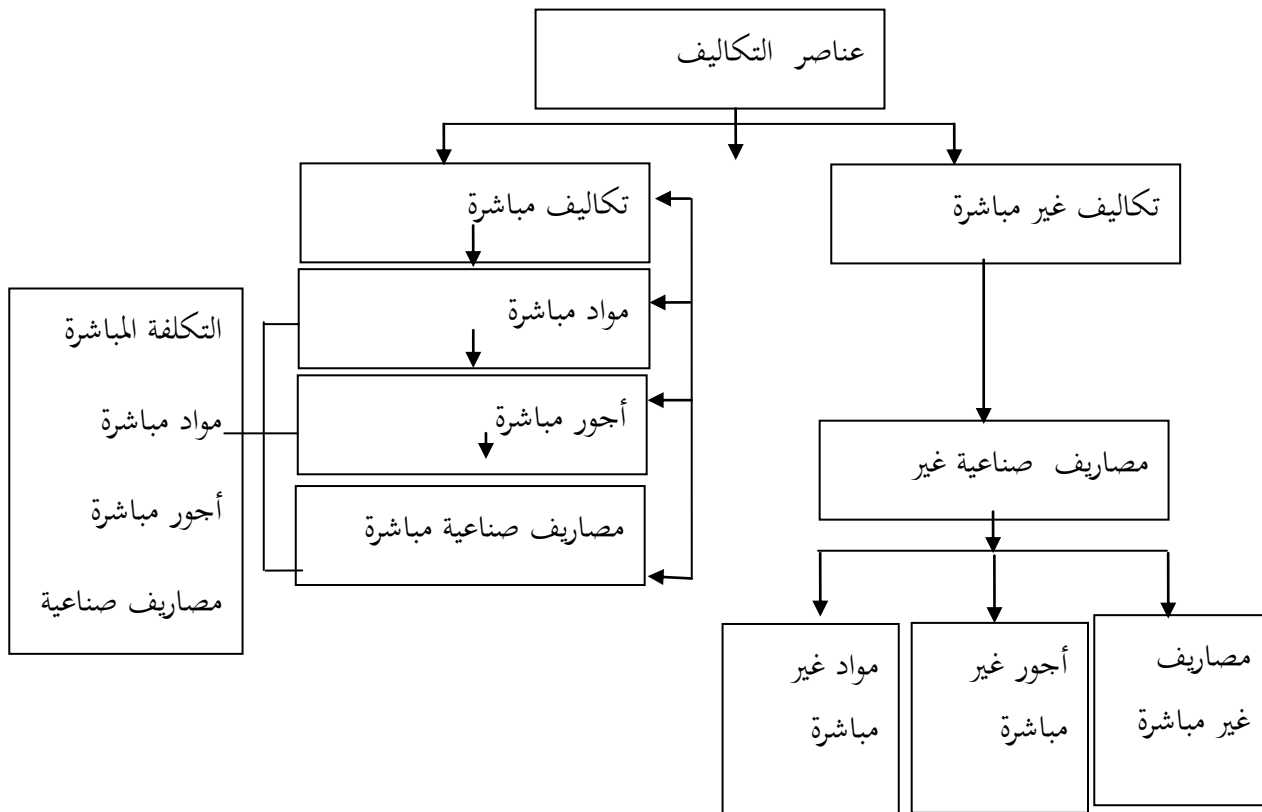
ثانيا - التكاليف الغير المباشرة :

هي التكاليف التي لا يمكن تتبعها وتخصيصها لوحدة الإنتاج ، كما انه لا يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة من هذه العناصر بدقة ،ويمكن أن توصف هذه التكاليف بأنها الأعباء الصناعية ، التكاليف الصناعية غير المباشرة مصاريف المصنع ، المصاريف غير المباشرة للمصنع ، رغم تعدد مصطلحات وصف التكاليف غير المباشرة فهي تتضمن كافة تكاليف التصنيع باستثناء المواد المباشرة والأجور المباشرة،تتكون المصاريف الصناعية من مجموعة من عناصر التكاليف ، وفيما يلي بعضها:

- أ - المواد غير المباشرة :وهي المواد التي يمكن تتبعها و تخصيصها لوحدة المنتج مثل مواد صيانة الآلات ، المسامير في صناعة الأخشاب مواد اللف والحزم ، وقود السيارات الشحن والنقل ، الموارد المكتبيةالخ
- ب - الأجور غير المباشرة : وهي كافة التي لا يوجد لها ارتباط مباشر مع الوحدة المنتجة مثل :أجور العمال المساعدين ، أجور عمال النقل ،ورواتب وأجور موظفي الإدارة.....الخ.

ت - المصروفات غير المباشرة : هي كل المصاريف التي تحدث داخل الوظيفة الصناعية باستثناء المصاريف المباشرة
مثل : التأمين على المصنع ، مصاريف الصيانة للآلات التدفئة والتبريد ، مصاريف النقل ، مصاريف النظافة
.....الخ والشكل رقم (1-2) يوضح عناصر التكاليف وعلاقتها بالمنتج

الشكل رقم (1 - 2) يوضح عناصر التكاليف



المصدر: د- غسان فلاح المطارنة - مقدمة في محاسبة التكاليف - دار وائل لنشر والتوزيع - الأردن - الطبعة

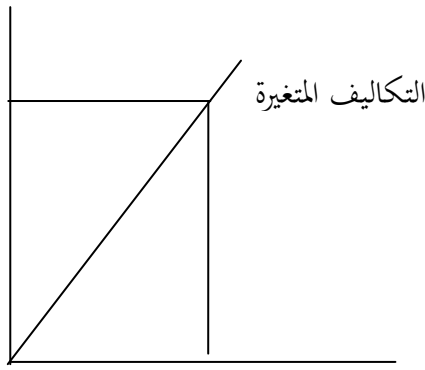
الثانية 2006 - ص 31

الفرع الثاني: تبويب التكاليف حسب سلوكها اتجاه تغيرات النشاط

يمكن تقسيمها إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة وتكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة وفيما يلي شرح لهذه المجموعات:

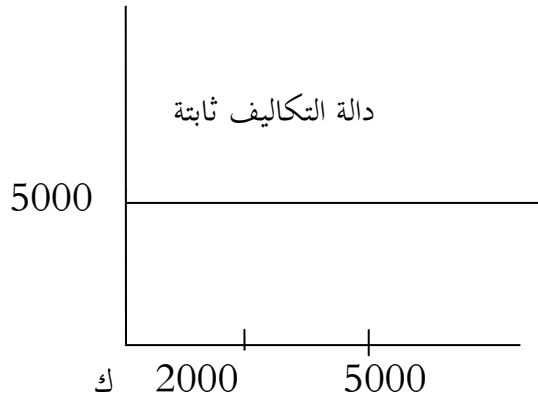
أ - التكاليف المتغيرة: هي التي يتغير مجموعها طرديا مع التغير في حجم النشاط ،ومعني كلمة طرديا انه إذا زاد النشاط بنسبة 5 بمائة يزداد إجمالي التكاليف بنفس النسبة وأذا زاد ب 10 بمائة يزداد إجمالي التكاليف بنفس النسبة والعكس صحيح ،ويترتب على ذلك أن يكون نصيب الوحدة من التكاليف المتغيرة ثابتا وذلك عند بقاء العوامل الأخرى كالأسعار ثابتة ، ويمكن أن تظهر دالة التكاليف المتغيرة كما يلي :

شكل رقم (1-3-2) دالة ت متغيرة



وحدات النشاط (ب)

شكل رقم (1-3-1) دالة ت الثابتة



وحدات النشاط (أ)

المصدر: د- محمد تيسير - محاسبة التكاليف - الشركة العربية لتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة - تاريخ الطبعة 2008-09 - ص 46

يتوقف ميل الدالة على التكلفة المتغيرة للوحدة وانه عند مستوى النشاط "ك" تكون التكاليف المتغيرة ثابتة ، وان الثابتة تساوي ك × ميل الدالة فمثلا إذا كانت ك = 5000 وان ميل الدالة 2 دينار ، يكون إجمالي التكاليف المتغيرة 10000 دينار (2×5000) زمن أمثلة هذه التكاليف المواد المباشرة والأجور المباشرة.

ب- التكاليف الثابتة: وهي التكاليف يبقى مجموعها ثابتا بغض النظر عن التغير في حجم النشاط إذا التغير في النشاط ضمن المدى الملائم لذلك يتناسب نصيب الوحدة من هذه التكاليف تناسباً عكسياً مع حجم النشاط بمعنى انه إذا زاد النشاط ينقص الوحدة من هذه التكاليف وإذا نقص النشاط عن المدى الملائم تتغير هذه التكاليف ، وهي غير مرتبطة بالإنتاج بل بالقدرة على الإنتاج في المستقبل لذلك تكون تكاليف الطاقة الإنتاجية تكاليف ثابتة مثل الإيجار ، استهلاك الآلات والمعدات الخ

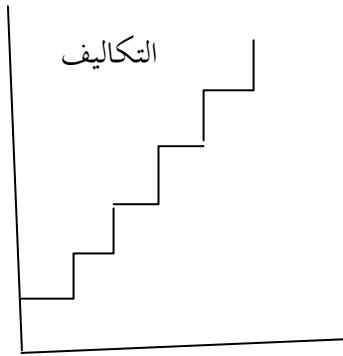
وتظهر دالة التكاليف كما في الشكل (3-1) ومن هذا الشكل نرى ان التكاليف الثابتة تبلغ 5000 دينار فإذا بلغ النشاط 2000 وحدة تكون التكلفة الوحدة 2,5 دينار ولكن اذا بلغ النشاط 5000 وحدة تكون التكلفة الوحدة دينارا واحدا

ويمكن تقسيم التكاليف الثابتة إلى ثابتة إلزامية وثابتة اختيارية الأولى هي التي يصعب التخلص منها في الأجل القصير بدون الإضرار بمصالح المنشأة (الاستهلاك، ورواتب الوظائف الرئيسية) أما الثابتة الاختيارية هي التي يمكن التخلص منها في الأجل القصير بدون الإضرار بمصالح المنشأة(تكاليف الحملات الإعلانية ورواتب وأجور الوظائف البسيطة)

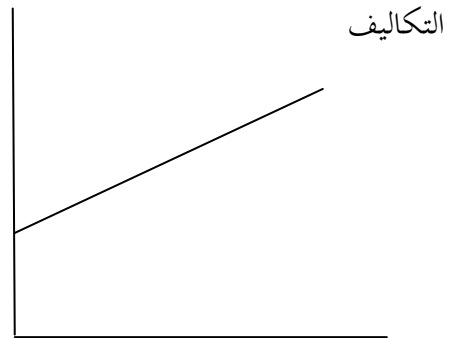
التكاليف شبه المتغيرة :تضم العديد من العناصر التي تتكون من شقين الأول ثابت والآخر متغير

وتعرف هذه المجموعة بعدة مسميات منها التكاليف شبه ثابتة والتكاليف المختلطة و تأخذ دالة هذه التكاليف عدة أشكال حسب نمط سلوك العنصر فمثلا منها ما يكون على شكل الدرج كما في دالة الخدمات التي لا يتم تخزينها مثل: وراتب عمال الصيانة حيث يتم شراء خدمات كل موظف لمواجهة ساعات عمل معينة ، ومنها ما يكون ثابتا وبعدها يزداد بمعدل متزايد أو بمعدل متناقص ومن أبسطها هذه الدوال موحدة في الشكلين التاليين:¹

الشكلين(1-3-3) يوضحان نماذج من الدوال المختلطة



وحدات النشاط (ب)



وحدات النشاط (أ)

المصدر: محمد تيسير - محاسبة التكاليف - الشركة العربية لتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة

تاريخ الطبعة 2008-09 - ص48

1د- محمد تيسير الرجحي - محاسبة التكاليف - الشركة العربية لتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة - تاريخ الطبعة 2008-09 - ص46-48

الفرع الثالث :حسب علاقتها بوظائف المنشأة:

يتم تصنيف التكاليف على أساس علاقة المنتج بالنشاطات الممارسة بالمنشأة والنشاط الاقتصادي للمنشأة تتكون من ثلاث وظائف إنتاج ،تسويق وإدارة وهذا ما نوضحه فيما يلي :

- أولاً- تكاليف الإنتاج:** هي المصاريف المتعلقة بالعملية الإنتاجية بالمصنع مباشرة أو بصورة غير مباشرة منذ شراء المواد الأولية حتى يصبح المنتج سلعة تامة الصنع ،وتتضمن تكاليف الإنتاج المواد المستعملة التي تستخدم لأنتاج سلعة وأجور العمال ومصاريف الخدمات التي تتم في الأقسام الإنتاجية
- ثانياً- تكاليف التسويق:** وهي المرتبطة ببيع وتوزيع المنتج وتتكون من المواد والأجور المرتبطة بعمليات تسويق المنتجات وتكاليف المواد المستخدمة في قسم التسويق (المطبوعات ،مواد اللف والتعبئة ،مواد الصيانة ،رواتب الأجور موظفي إدارة المبيعات ، أجور عمال المخازن ، مصاريف التخزين ، نفقات الإعلان.....الخ)
- ثالثاً-تكاليف الإدارة:**وهي المصاريف المتعلقة بالإدارة مثل: مصاريف المطبوعات ، مرتبات وأجور العمال ، اهتلاك المباني ، التجهيزات المكتبية.....الخ¹

الفرع الرابع :تبويب التكاليف لأغراض الرقابة

يطلق على هذا النوع مصطلح محاسبة المسؤولية وهو يعتمد على تحديد المناطق المسؤولية كما هي محددة في الهيكل التنظيمي لشركة وتسمى تلك المناطق بمراكز المسؤولية وهي تنقسم إلى الأنواع ثلاثة التالية:

- أولاً-مركز تكلفة:**حيث يكون المدير مسئولاً عن المصاريف التي تحت رقابته
- ثانياً- مركز الربحية:** يكون المدير مسئولاً عن إيرادات المبيعات والمصاريف التي تحت رقابته وعلى سبيل المثال فقد يكون احد أقسام الشركة مسئولاً عن إنتاج وبيع منتج معين
- ثالثاً-مركز الاستثمار:** حيث لا يكون المدير مسئولاً فقط عن الإيرادات والمصاريف ولكن يكون مسئول أيضاً عن بعض قرارات استثمار رأس المال ولذلك يكون قادر على التأثير في حجم الاستثمار

ويضم هذا النوع من التكاليف تكاليف الخاضعة للرقابة والغير الخاضعة للرقابة ويتم ذلك بعد عملية تخصيص التكاليف والإيرادات لمراكز المسؤولية، فان الأمر يتطلب ضرورة تبويبها وفقاً لمعرفة إذا كانت تكاليف قابلة للرقابة أولاً يمكن رقبته بمعرفة مدير المسؤولية ، وتكون التكاليف قابلة للرقابة عند بعض المستويات الإدارية مثل : الإدارة

¹ د- غسان فلاح المطارنة - مرجع سبق ذكره - ص32-33

العليا لديها سلطة تعديل التسهيلات وزيادة أو تخفيض عدد المديرين بالشركة لذلك لابد من تبويب تكاليف خاضعة للرقابة وأخرى غير خاضعة للرقابة ، وذلك عند إعداد تقارير الأداء لكل مركز من مراكز المسؤولية وإلا سيكون من الصعب تقييم أداء مديري مراكز المسؤولية كما تعتبر التكاليف خاضعة لمدير مركز المسؤولية إذا كان يستطيع التأثير فيها ، أما التكاليف غير خاضعة للرقابة عند أحد مستويات المسؤولية قد تكون قابلة لرقابة ، مستوى المسؤولية الأعلى مثل مدير مركز المسؤولية قد لا يستطيع رقابة عدد المشرفين الذين يعملون لديه وذلك على اعتبار أن قرار تعيين هؤلاء المشرفين يتم بمعرفة المستوى الإداري الأعلى لذلك فأن تكاليف الإشراف في تلك الحالة سوف تعتبر تكلفة غير خاضعة للرقابة ، ويجب توضيح ذلك عند إعداد تقرير الأداء الخاص بمدير مركز المسؤولية ، أما عند إعداد تقرير الأداء للمستوى الإداري الأعلى فان تلك التكلفة سوف تصبح خاضعة للرقابة .

المطلب الثالث: أهداف وأغراض قياس نظام التكلفة

الفرع الأول: أهداف التكلفة

أولاً- هدف التكلفة:

- أ - هو اي نشاط يحتاج إلى قياس منفصل للتكلفة ومعنى آخر فإذا كان مستخدم المعلومات المحاسبية يريدون معرفة تكلفة "شيء ما" فان هذا الشيء يطلق عليه هدف التكلفة ومن أمثلة أهداف التكلفة: تكلفة المنتج وتكلفة أداء الخدمة لعملاء البنك أو لمرضى المستشفى وتكلفة تشغيل قسم معين وتكلفة أداء وظيفة محددة ويتم قياس التكلفة من خلال المرحلتين التاليتين:
- ب - تجميع التكلفة بعد تبويبها إلى فئات محددة مثل: تكاليف العمل والمواد والتكاليف الإضافية (أو استنادا إلى سلوك التكلفة مثل التكاليف الثابتة والمتغيرة).
- ت - تتبع هذه التكاليف إلى أهداف التكلفة (منتجات أقسام.....الخ) لتحديد تكلفة كل منها¹

ثانيا -أهداف نظام التكاليف:

تتمثل هذه الأهداف فيما يلي:

- أ - توفير أساس سليم لتقويم الإنتاج التام وغير التام والأعمال تحت التنفيذ في الفترة المالية ، وذلك لأغراض التصوير الصحيح لنتائج الأعمال والقوائم المالية والحسابات الاقتصادية القومية .

1 د- بديع الدين ريشو - مرجع سبق ذكره - ص 55-57 وص 15-16

- ب - إحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج وعلى استخدام عوامل الإنتاج وذلك بمتابعتها على مستوى الإشراف والمسئولية.
- ت - توفير البيانات المحاسبية بالصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقا لمراكز المسئولية ومراكز التكلفة.
- ث-المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات على مختلف المستويات من مستوى الوحدة الاقتصادية إلى مستوى الاقتصاد القومي¹

الفرع الثاني : أغراض قياس التكلفة

يتمثل الغرض من قياس التكلفة في ما يلي :

أولاً- قياس التكلفة لأغراض التسعير: عادة ما تبدأ عملية تحديد السعر الملائم للمنتج جديد بالتقدير الدقيق لتكلفة تصنيع هذا المنتج ، فتححتاج الإدارة إلى بيانات التكلفة التقديرية الخاصة بتصنيع هذا المنتج والتغيرات المتوقعة لهذه التكاليف نتيجة للتغيرات في أحجام الإنتاج والمبيعات حتى يمكنها أن تحدد سياسة التسعير التي تضمن لها تحقيق إيرادات تكفي لتغطية تكاليف الإنتاج بالإضافة إلى تحقيق هامش مقبول من الربح في ظل الظروف المختلفة للإنتاج والمبيعات.

ثانياً- قياس التكلفة لأغراض التخطيط : تحتاج عملية تخطيط أنشطة الشركة في الأجل القصير إلى تقديرات للتكاليف المستقبلية المترتبة على هذه الأنشطة ، وتوفر محاسبة التكاليف هذه التقديرات للتكاليف من خلال ما يعرف باسم (الموازنة الشاملة) ، وتتكون هذه الموازنة من مجموعة من الموازنات الفرعية عادة ما تبدأ بموازنة المبيعات ومنها يتم وضع موازنة الإنتاج والمخزون التي يعد على أساسها الموازنات التقديرية لتكاليف المواد الخام ، والعمل المباشر ، والتكاليف الصناعية غير المباشرة ، والمصاريف البيعية والإدارية ، وعادة ما يتم تحديد التكاليف التقديرية التي تشمل عليها هذه الموازنات أخذاً في الاعتبار سلوك عناصر التكاليف نتيجة للتغيرات التي تحدث في حجم الإنتاج فترتبط بعض عناصر التكاليف ارتباطاً كلياً مع التغيرات في حجم الإنتاج ، فهي تزيد بزيادته وتقل مع انخفاضه ، في حين تبقى عناصر التكاليف الأخرى ثابتة بغض النظر عن التغيرات في حجم الإنتاج

1د-محمد توفيق بليغ - مبادئ محاسبة التكاليف - مطبعة مركز التعليم المفتوح - القاهرة ص 03

ثالثاً- قياس التكلفة لأغراض الرقابة : تشتمل عملية الرقابة على وضع معايير لأداء الأقسام المختلفة داخل الشركة ثم مقارنة النتائج الفعلية لهذه الأقسام مع معايير الأداء المحددة مقدماً وذلك بغرض تحديد الانحرافات ثم تحليلها لمعرفة أسبابها والتقرير عنها للإدارة لاتخاذ القرارات التصحيحية الملائمة ، وتساعد محاسبة التكاليف في هذه الأنشطة من خلال إعداد الموازنات التقديرية، ومقارنة التكاليف الفعلية بالمعيارية او التقديرية ، وإعداد تقارير الأداء للأقسام المختلفة¹

المبحث الثالث: طرق احتساب التكاليف

هناك طرق عديدة يمكن من خلالها احتساب التكاليف وسنتطرق إلى ثلاث أنواع من هذه الطرق منها: طريقة التحميل العقلاني ، والتكاليف الحدية ، والتكاليف المعيارية وسيتم التطرق إليها بشكل مفصل فيما يلي :

المطلب الأول: طريقة التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة

الفرع الأول - تعريف: هي طريقة لحساب سعر التكلفة ، تقوم على تقسيم المصاريف إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة.

تحميل المصاريف الثابتة بالنسبة للوحدة الواحدة من المنتج غير ثابت فهو غير عقلاني بعكس تحميل المصاريف المتغيرة الفردية ، التحميل لا يتم وفق مستوى النشاط ، ولكن حسب التعريف العام للمصاريف الثابتة والذي ينص هذا النوع من المصاريف مهما بلغ مستوى النشاط (الإنتاج)، وان التحميل العقلاني كطريقة لحساب سعر التكلفة جاءت لتجاوز مساوئ هذه الطريقة واستبدالها بحيث يصبح تحميل المصاريف الثابتة يتم حسب مستوى النشاط الاقتصادي أي تثبيت قيمة المصاريف الثابتة الفردية المحملة إلى سعر التكلفة بواسطة معامل التحميل الذي يحسب وفق القاعدة التالية:

المستوى الحقيقي لنشاط الاقتصادي

معامل التحميل العقلاني =

المستوى العادي للنشاط الاقتصادي

1د- احمد حسين علي حسين - مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية - الدار الجامعية - الاسكندرية - سنة 2011 - ص 9-10

المستوى العادي للنشاط الاقتصادي مرتبط بمستوى الإنتاج ، أي بالطاقة الإنتاجية للمؤسسة والتي نقصد بها الطاقة الإنتاجية المتوسطة ، العادية التي تأخذ بعين الاعتبار طاقة الآلات والتجهيزات ، عدد العمال ، وقت العمال ، أوقات التعطل والصيانة ، أما المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي فهو المستوى الذي تبلغه المؤسسة فعليا من الإنتاج في الفترات المختلفة والذي قد يكون اقل ، أو يساوي ، أو أكبر من المستوى العادي و يأخذ معامل التحميل الحالات التالية:

معامل التحميل أكبر من الواحد الصحيح وهذا ينتج عنه ربح (فائض) المر دودية
معامل التحميل اقل من الواحد الصحيح وهذا ينتج عنه تكلفة العطالة
معامل التحميل يساوي الواحد الصحيح وهذا يعني تطابق أو تساوي مستوى النشاط العادي ومستوى النشاط الحقيقي¹

الفرع الثاني - مثال توضيحي : لدينا الإنتاج الفعلي لشهر مارس يساوي 2000 وحدة و الإنتاج العادي لشهر فيفري بلغ 1800 وحدة أما المصاريف الثابتة فبلغت 5000

الحل :

المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي

معامل التحميل العقلاني =

المستوى العادي للنشاط الاقتصادي

2000

معامل التحميل العقلاني =

1800

= 1,11

11 - رجال علي - مرجع سبق ذكره ص 59 و 64 و 65

التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة = معامل التحميل × المصاريف الثابتة

$$5000 \times 1,11 =$$

$$5555,55 =$$

ملاحظة : المثال التوضيحي من إعداد الطالبة

المطلب الثاني: طريقة التكاليف المعيارية

الفرع الأول - مفهوم : هي تكاليف محددة مقدما تبين ما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج وهي تقوم

بتوصيل أهداف المنشأة إلى الرؤساء الوحدات الإدارية ومرؤوسيهها ، وبالتالي يصبح هؤلاء في موضع يعرفون به توقعات الإدارة ، ويحاولون قدر استطاعتهم تحقيق هذه التوقعات ، تحدد التكاليف المعيارية لكل عناصر التكاليف وهي تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة والمصروفات الصناعية غير مباشرة ، ويمكن تعريفها على أنها تكاليف محددة مقدما لما يجب أن تكون عليه التكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة ، ويتم تحديدها باستخدام الأساليب العلمية وتهدف إلى مساعدة الإدارة في أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات

وتتكون التكاليف المعيارية من شقين :

الأول: وهو معيار الكمية وهذا يبين الكمية اللازمة من العنصر لإنتاج وحدة المنتج ويتم التعبير عنها باستخدام وحدة قياس كمية العنصر مثل : الكيلوغرام من المواد الخام ، او المتر المكعب من الخشب ، أو ساعة العمل المباشر أما الثاني : فهو معيار السعر ويمثل سعر وحدة قياس الكمية مثل: سعر الكيلوغرام من المواد الخام ، ومعدل اجر ساعة العمل المباشرة

وتحدد التكلفة المعيارية لعنصر التكلفة بضرب كميته المعيارية في سعرها المعياري فمثلا: إذا كانت الكمية المعيارية لوحدة المنتج هي 4 كغم والسعر المعياري للكيلوغرام هو 3 دنانير تتكون التكلفة المعيارية للمادة المباشرة اللازمة لإنتاج وحدة المنتج 12 دينار، ويتم تحديد التكلفة لحجم الإنتاج بضرب عدد الوحدات الإنتاج الفعلي في التكلفة المعيارية للوحدة فمثلا : إذا بلغ حجم الإنتاج الفعلي 10000 وحدة ، وكانت التكلفة المعيارية للمواد المباشرة للوحدة هي 12 دينار تكون التكلفة المعيارية للمواد المباشرة هي (12×10000) وتساوي 120000 دينار

الفرع الثاني - فوائد استخدام التكاليف المعيارية :

تتمثل فوائد استخدام التكاليف المعيارية في ما يلي:

المساعدة في التخطيط ويتم ذلك عن طريق تقديم البيانات اللازمة لإعداد الموازنة التخطيطية فالموازنة هي تعبير كمي عن الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها ، وتحتوي على تقديرات الإيرادات والمصروفات والمركز المالي للمنشأة خلال فترة الموازنة ، ويتم تقديم تقديرات المصروفات من قبل التكاليف

المعيارية لأنها ، تقوم بتحديد ما على مستوى وحدة المنتج ولذلك عند إعداد موازنة المصروفات والإنتاج فإنه يلزم فقط ضرب تكاليف وحدة المنتج في مستوى النشاط المتوقع في الموازنة المساعدة في الرقابة ويتم ذلك عن طريق تقديم الأساس اللازم لمقارنة التكلفة الفعلية وكشف ما بينهما من انحرافات ودراسة أسباب حدوث الانحرافات وتبسيط الضوء على الانحرافات الهامة ، وبهذا تسهل التكاليف المعيارية تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء ، ومن هذا المجال تعتبر تقارير الانحرافات تغذية عكسية ضرورية لمساعدة الإدارة في التأكد من أن الأنشطة المنشأة تسيير حسب الخطط الموضوعة. يؤدي وضع المعايير إلى اكتشاف مناطق عدم الكفاية في استخدام التكاليف وإن معالجة أسباب ذلك يؤدي إلى خفض التكاليف

تؤدي إلى وفر في الأعمال الكتابية ، فعند مسك بطاقات مخزون المواد الخام مثلاً: بالتكلفة المعيارية مسك هذه البطاقات بالكمية بدلا من الكميات والقيم كما في حالة التكلفة المعيارية تؤدي إلى تسهيل تسعير المنتجات والخدمات لأن تكاليف هذه المنتجات تحدد مقدما ، عند إعداد التكاليف المعيارية وعلى أسس علمية ، وبالتالي يمكن استخدامها في تسعير أوامر الشراء الخاصة التي تقدم إلى المنشأة وتحدد الأسعار العادية في حالات الاحتكار مثل: تسعير قطع غيار السيارات وكالات مجارة السيارات

الفرع الثالث- التكاليف المعيارية والموازنات:

تشترك التكاليف المعيارية والموازنات في أنهما يعدان مقدما بغرض مقارنة التكلفة الفعلية وأنهما عبارة عن تقديرات لما يجب أن تكون عليه ، إلا أنهما يختلفان عن بعضهما في أن التكاليف المعيارية تركز على وحدة المنتج أما الموازنة فتركز على حجم النشاط وقد تحتوي الموازنة على بيانات تقديرية تعد بالاعتماد على الخبرة الشخصية وتحليل البيانات التاريخية مما يجعلها أقل دقة من التكاليف المعيارية التي تعتمد على تحليل مدخلات والمخرجات بأساليب علمية ، وعلى أية حال كما سنرى فيما بعد ، فإن معايير الكثير من عناصر التكاليف وخصوصا غير المباشرة منها لا تقبل عملية تحليل مدخلات والمخرجات وبالتالي تتم معايرتها بالاستناد على الخبرة وتحليل البيانات التاريخية ، وهذا يعني بأن وصف البيانات بالتقديرية لا يقلل من قيمتها فهي جزء من التكاليف المعيارية وتستخدم لأغراض

مقارنة التكاليف الفعلية، ولزيادة فاعلية البيانات التقديرية في التخطيط والرقابة يجب بدل العناية الكافية في إعدادها، وإلا من الأفضل عدم القيام بذلك ، وتعد الموازنة لمواجهة حجم نشاط واحد وفي هذه الحالة تسمى بالموازنة الساكنة أو تعد لعدة مستويات نشاط وفي هذه الحالة تعرف بالموازنة المرنة

• أنواع المعايير:

يوجد في الحياة العملية عدة أنواع من المعايير تختلف عن بعضها البعض من حيث درجة المسموحات بالتلف العادي لإنتاج ، وتعطل الآلات والاعتراف بالعوامل الإنسانية واهم هذه المعايير هي:

أولاً-المعايير النظرية: وتعد هذه المعايير في ضوء أقصى درجة الكفاءة يمكن تحقيقها ومن ثم تكون المسموحات السابقة عند حدها الأدنى فهذه المعايير لا تسمح بأي توقف لآلات نتيجة العطل ، إلا تلك التي تسمح بها المواصفات الفنية لآلة ولا تسمح أيضا بتعطيل الآلات المترتب على عدم توفر الطلب على الإنتاج و تهمل أيضا المتطلبات الإنسانية للعمال ، مثل السماح لهم بمزاولة القيادة أثناء الدوام الرسمي وإذ تم اعتبار هذه العوامل تتحدد عند المستوى الأدنى ، عند تطبيق هذه المعايير يعلم العمال بان الإدارة قد وضعتها لخلق روح التحدي عندهم ولا يتوقع منهم تحقيقها لذلك قد يؤدي هذا النوع من المعايير إلى خلق الحوافز سلبية لدى العمال ، لذلك إن استخدام هذا النوع من المعايير يجب أن تحتوي الموازنات والمعايير على مخصصات الانحرافات التي ستظهر أثناء التشغيل.

ثانياً-المعايير العادية: هي معايير تستند على مفهوم الطاقة في الأجل الطويل بهدف التغلب على اثر التذبذبات الموسمية في الإنتاج والتسويق وهي قابلة لتحقيق إذ تم القيام بالعمل وفق للظروف المتوفرة في المنشأة وهي تحتوي على قدر واقعي من المسموحات العادية التي لا يمكن تجنب حدوثها في ظل ظروف التشغيل وكفاءة العمال المتوقعة.

ثالثاً-المعايير المتوقعة: وهي معايير تعد على أساس ما يتوقع تحقيقه في المستقبل وغالبا ما تعد باستخدام نتائج العمل الفعلية ، وبالتالي تحتوي على عوامل عدم الكفاءة والإشراف التي كانت سائدة في الماضي وكان بالإمكان تجنب حدوث بعضها.¹

المطلب الثالث : طريقة التكاليف الحدية(المتغيرة)

الفرع الأول – مفهوم التكلفة المتغيرة :

ترتبط هذه الأخيرة بتحميل التكاليف المتغيرة فقط واستبعاد التكاليف الثابتة من تكلفة الإنتاج وذلك على اعتبار أن التكاليف الثابتة هي تكاليف غير مرتبطة بالمنتج وهي ثابتة وموجودة سواء تم الإنتاج أم لم يتم وتعالج التكاليف الثابتة بتحميلها على حساب الإرباح والخسائر ، وهذا يعني أن رقم صافي الدخل وفق هذه النظرية سوف يتأثر فقط بحجم المبيعات مما يسهل دراسة اثر تغيير مستوى المبيعات على صافي الدخل وفق هـ حيث أن رقم صافي الدخل ينشأ من عمليات البيع وليس الإنتاج وحده ولا يولد دخلا، وترتبط كذلك مباشرة بأحد أساليب التحليل وهي تحليل الكلفة- الحجم - الربح والتي تعتبر من احد الأدوات المهمة لتوفير بيانات لإدارة عن التكلفة والأرباح بهدف التخطيط الأرباح من خلال دراسة عدة عوامل وهي عدد الوحدات المباعة من كل منتج ، سعر بيعها كلفتها المتغيرة والمزيج أليبي ، ووضع السياسات واتخاذ القرارات خاصة ما يتعلق من الطاقة العاطلة في الأجل القصير بالاستفادة من التكاليف الملائمة والتي تمثل التكاليف المتوقعة مستقبلا والتي تتفاوت مابين البدائل القرارات (التفاضلية) فضلا عن مساهمتها في وضع الأسس اللازمة للرقابة من خلال ربط التكاليف لمراكز المسؤولية " وهي أي قسم أو وحدة أو فرع في المنشأة يكون المدير فيها معرض للمساءلة عن مجموعة معينة من الأنشطة" كما أن إعداد القوائم على وفق هذه الطريقة في إعداد الموازنات في ظل مستويات متعددة من الطاقة لان التكاليف تنصف بأنها ثابتة نسبة للوحدة الواحدة¹

الفرع الثاني - الهدف من طريقة التكلفة المتغيرة

أولا: تحليل النتيجة حيث أن الهدف الأساسي من التكاليف المتغيرة ليس حساب النتيجة وإنما يتمثل في تحليل وذلك بدراسة العناصر التي تؤثر مباشرة في النتيجة والمتمثلة أساسا في التكاليف المتغيرة ، بالتالي نستطيع الحكم على أداء المؤسسة مبدئيا نظرا لتحكمها في هذه العناصر ، ليتم بعد ذلك النظر في النتيجة المحققة بعد تحميل التكاليف الثابتة ، وذلك لا يلغى بأهمية تسيير التكاليف الثابتة ، لكن مبدأ التحديد جاء لأن هذه التكاليف لا يتحمل مسؤوليتها المسؤولون بدرجة كبيرة ، كما تسمح هذه الطريقة باحتساب نقطة الصفر

ثانيا: تسمح التكاليف المتغيرة بمراقبة فعالية التسيير الداخلي حيث تمكن من متابعة تطورات التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة قصيرة الأجل ومقارنتها بالأرقام المثالية والسهر على تخفيض من مبالغها ومن جهة أخرى فهي طريقة توضح العلاقة بين حجم النشاط والتكاليف ، والتي لا نجدها واضحة في طريقة التكاليف الكاملة

1د - إسماعيل يحي التركيبي - محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية - دار الحامد للنشر والتوزيع - ص 145-146

ثالثا: التكاليف المتغيرة كطريقة لتقييم المخزونات بحيث تعطي هذه الطريقة ميزة لتقييم المخزونات بالتكلفة المتغيرة فقط وتحسب التكاليف الثابتة كتكاليف أي تسهيلا لتغطيتها ، عكس إدخالها في قيم المخزون الذي يستغرق وقتا لتصريفه ، كما تمثل هذه الطريقة ضمانا ضد احتمالات انخفاض أسعارها مستقبلا ، أي كلما كانت تكلفتها أقل كان ربحها أكثر عند انخفاض أسعارها .

رابعا: تستعمل هذه الطريقة كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة ، وكذلك مستوى سعر البيع أو هامش الربح المحقق في عملية البيع ، وهذا بدراسة الشروط الاستغلالية المتوفرة في إطار المدة القصيرة وتحديد السياسات الاستغلالية

خامسا: كما أن هذه الطريقة تسمح بتحديد عتبة المر دودية لكل منتج أو لكل وظيفة في المؤسسة على حدا ، وهذا تعميما لعتبة المر دودية العامة في المؤسسة حيث تصبح عتبة المر دودية لكل منتج أو قسم أكثر ربحا من عتبة المر دودية الإجمالية للمؤسسة

سادسا: كما أن الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة لسعر تكلفة الوحدة يسهل عملية حساب حدود رقم أعمال حدود الصفر، كما تسمح هذه الطريقة بحساب هامش الأمان ومعدل (مؤشر) الأمان للمؤسسة

تسمح هذه الطريقة باستخراج ما يسمى عتبة النشاط ، وهذا بتوزيع مجموع التكاليف في المؤسسة إلى ثابتة ومتغيرة .¹

المبحث الرابع: تطور استخدام أنظمة التكاليف

لقد عرفت أنظمة التكاليف عدة تطورات بدءا من الانتقال من مرحلة نظم التكاليف التقليدية والتي سنتناولها في المطلب الأول إلى غاية نظم التكاليف الحديثة المبنية على أساس الأنشطة .

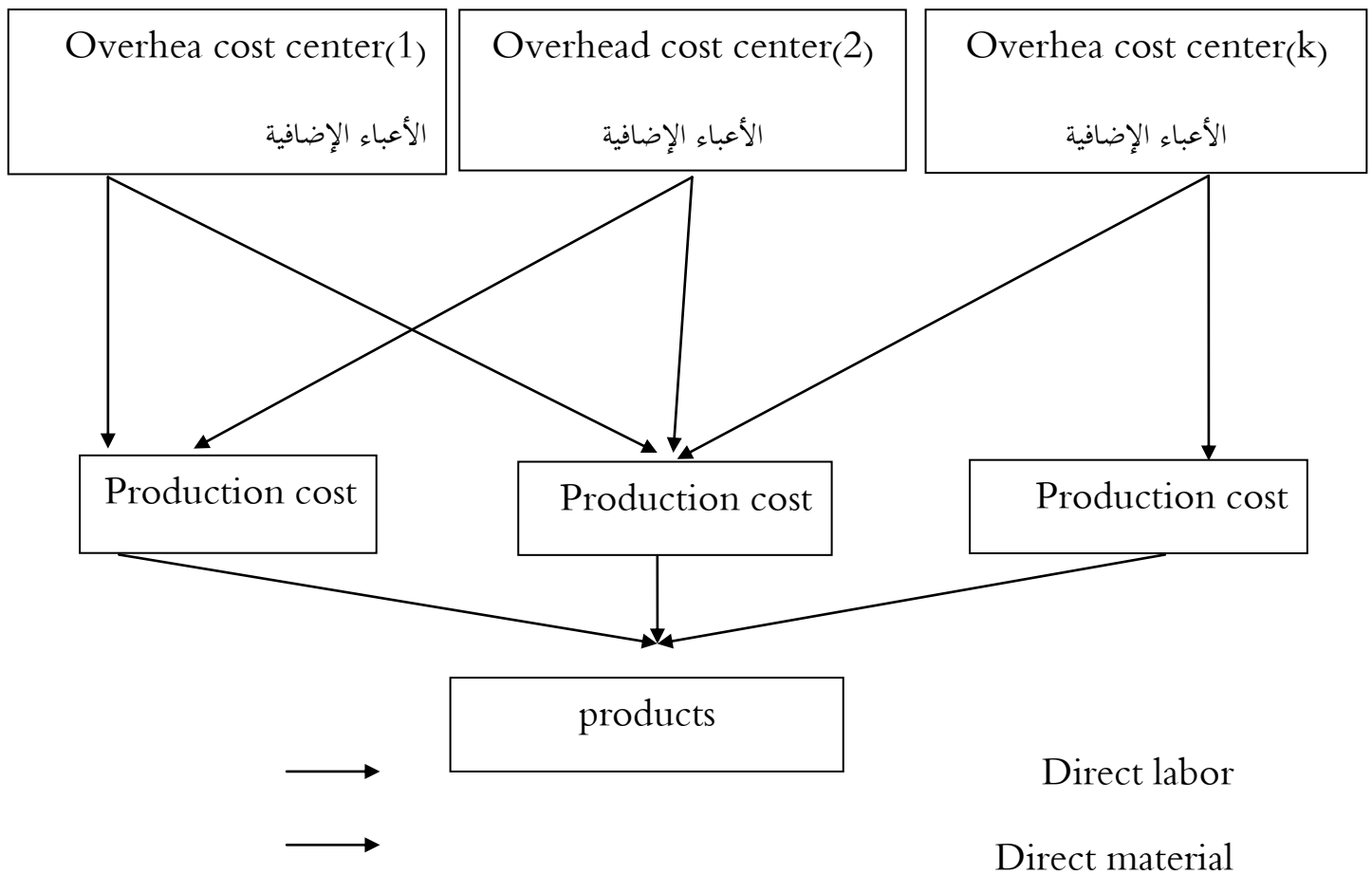
المطلب الأول: نظام التكاليف التقليدية

الفرع الأول - مفهوم نظام التكاليف التقليدية:

1 - بلحاج عبد الكريم وفرحي عبد القادر وبوعبد الله ياسين - مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس بعنوان "محاسبة التكاليف ودورها في اتخاذ القرار" السنة الجامعية 2011-2012 - سعيدة - ص 41-42

بدا ظهور الأنظمة التقليدية منذ نهاية القرن التاسع عشر وبدايات القرن العشرين مع ظهور المنشآت الصناعية الكبيرة والإنتاج كبير الحجم ، تلبية لاحتياجات التقارير المالية الخارجية ، وفي منتصف الثلاثينات من القرن العشرين تطورت هذه النظم بما يتلاءم ويلبي احتياجات الإدارة إلى معلومات لاتخاذ القرارات في تلك المنشآت الصناعية الكبيرة الذي عمل على تقسيم سلوك التكلفة إلى متغيرة وثابتة، تتمثل النظم التقليدية في (نظرية التكاليف الكلية أو الإجمالية ، نظرية التكاليف المتغيرة أو الحدية ، نظرية التكاليف المستغلة) .

والشكل رقم(1-4) يوضح آلية عمل نظام التكلفة التقليدي



[http : //translat . google. Dz /translat ? hi = en &sl =http://books google . com /books / about 25%](http://translat.google.com/books/about/25%)

وكما هو موضح في الشكل فان التكاليف المباشرة تحمل مباشرة على المنتجات بدون أي معوقات أو مشاكل تحمل وفق الخطوات التالية:

- حصر وتقدير التكاليف الصناعية غير المباشرة

- تخصيص وتوزيع تكاليف الخدمات على مراكز الإنتاج باستخدام إحدى الطرق الأربعة (نظرية التكاليف الكلية أو الإجمالية، نظرية التكاليف المباشرة، نظرية التكاليف المتغيرة أو الحدية ، نظرية التكاليف المستغلة)
- تحميل تكاليف مراكز الإنتاج على الوحدات التكلفة (المنتجات) باستخدام معدلات التحميل (ساعات العمل المباشر ، المواد المباشرة ، الأجور المباشرة ، ساعات دوران الآلات) معالجة فروق التحميل.¹

الفرع الثاني -أوجه قصور نظم التكاليف التقليدية:

وفقا لنظم التكاليف التقليدية فان التكاليف الإضافية يتم تخصيصها على المنتجات المختلفة باستخدام معدل التحميل يتم حسابه استنادا إلى احد الموارد الإنتاجية التي ترتبط بالحجم مثل: ساعات العمل المباشرة ، وساعات تشغيل الآلات والمواد المباشرة أو غير ذلك، وبالتالي فان المنتج الذي يتم إنتاجه بكميات كبيرة سوف يكون نصيبه من التكاليف الإضافية اكبر مما يتم إنتاجه بكميات صغيرة وذلك بافتراض عدم اختلاف المنتجات فيما بينها من حيث احتياجات الوحدة للقدرة المستهلك من المورد الذي تم اتخاذه كأساس لحساب معدل التحميل ، ومن هنا ينشأ الخطأ الرئيسي في نظم التكاليف التقليدية ويرجع ذلك إلى أن العديد من الموارد التي تستهلك في المنظمات الصناعية أو غيرها تنشأ أساسا من الأنشطة التي لا ترتبط بالحجم الطبيعي ومن أمثلة تلك الأنشطة : إعداد وتجهيز الآلات للتشغيل ، وجدولة الإنتاج ، وأنشطة الفحص ورقابة الجودة.... الخ، لذلك فان التكلفة التي يتم قياسها استنادا إلى نظام التكاليف التقليدي سوف يكون بها قدر من التحريف و تصبح تلك التحريفات أكثر وضوحا ، في المنظمات التي يوجد بها عدد كبير من المنتجات وتختلف فيما بينها ، من حيث الحجم و التعقيد وما تحتاج إليه من أنشطة مختلفة ، حيث يتضح أن النظام التقليدي للتكاليف سوف يؤدي إلى إعداد قوائم تكاليف تنطوي على معلومات لا تخلو من التحريف ، وبالتالي فان الأمر يقتضي ضرورة التخلص من هذه التحريفات وذلك من خلال تطبيق نظام تكاليف الأنشطة والذي يضمن عدم تخصيص قدر اكبر من التكاليف الإضافية لأحد المنتجات لمجرد أن إنتاجه يتم بكميات كبيرة.²

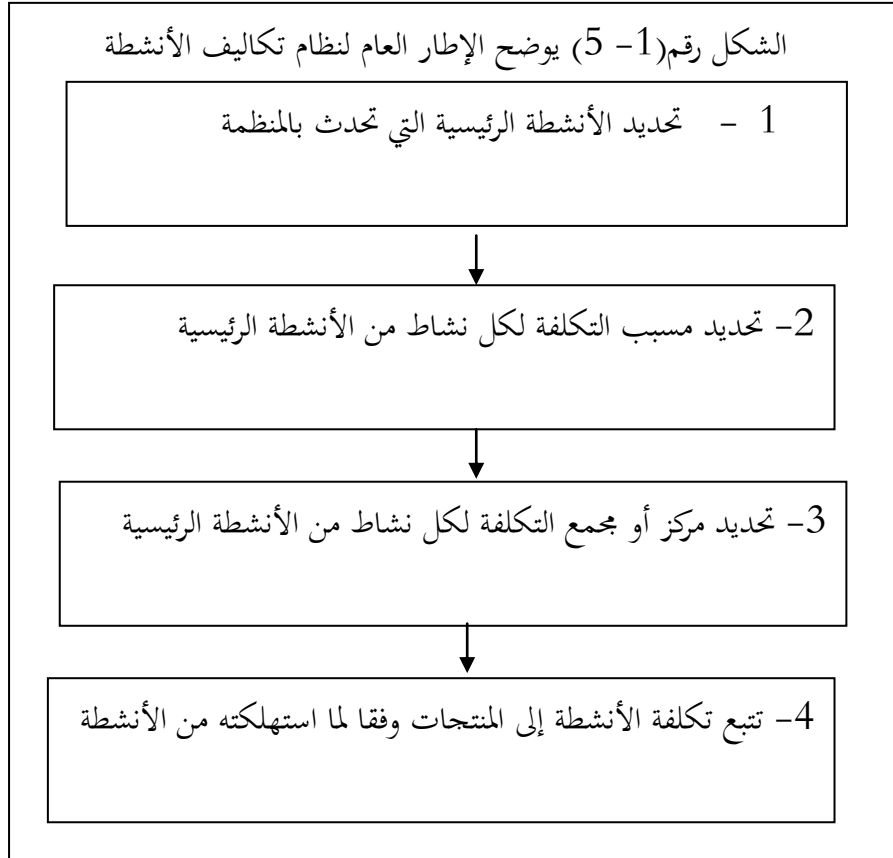
المطلب الثاني : نظام التكاليف المبني على الأنشطة

الفرع الأول - مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة:

1 [http : //translat . google. Dz /translat ? hi = en &sl =http://books google . com /books / about 25%](http://translat.google.com/translat?hi=en&sl=http://books.google.com/books/about25%25)

2د- بديع الدين ريشو - مرجع سبق ذكره - ص 188-192

تعتبر التكلفة على أساس النشاط أسلوب جديد لتحديد وتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات ويرى أنصار هذا الأسلوب أن نظام التكاليف يقدم معلومات عن تكلفة المنتج تفيد في عملية اتخاذ القرار ، ووفقا لذلك هناك أربعة مراحل لإنشاء نظام التكلفة على أساس النشاط ¹ أي ما يعرف بالإطار العام لنظام التكاليف الأنشطة وهذه ما يوضحه الشكل التالي :



المصدر: د - بديع الدين ريشو - دارة التكاليف - دار التعليم الجامعي - الإسكندرية سنة 2010-

ص 197

أو

1 - المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة الرئيسية

وخلال هذه المرحلة يتم تحديد الأنشطة الرئيسية بالمنظمة ومن أمثلة تلك الأنشطة: إعداد الآلات التشغيل ، مناولة المواد ، جدولة الإنتاج ، الفحص ومراقبة الجودة ، التعبئة ، استلام المواد المشتراة ، التجميع الخ

2 - المرحلة الثانية: تحديد مسببات التكلفة

1د - عصام فهد العرييد - المحاسبة الادارية - دار المناهج للنشر والتوزيع - عمان الطبعة الاولى 2003 - 1423 - ص 258

تستهدف هذه المرحلة تحديد مسببات تكلفة كل نشاط من الأنشطة الرئيسية وذلك على اعتبار أن نظام التكاليف الأنشطة يفترض أن سلوك التكلفة يرتبط بمسببات التكلفة، وبالتالي فإن تخصيص التكاليف الإضافية على المنتجات المختلفة سوف يتطلب ضرورة فهم التكلفة جيدا حتى يمكن تحديد المسبب الملائم لتلك التكلفة المستخدمة في نظام التكاليف .

3 - المرحلة الثالثة : تحديد مراكز أو مجتمعات التكلفة

تختص هذه المرحلة بتحديد مراكز أو مجتمعات التكلفة وعلى سبيل المثال فإن التكلفة الخاصة بمجمع عمليات الإعداد قد يتم التعامل معها باعتبارها احد مراكز التكلفة وذلك لكل التكاليف المرتبطة بعملية الإعداد .

4 - المرحلة الرابعة : تخصيص تكلفة الأنشطة

وخلال هذه المرحلة يتم تتبع تكلفة الأنشطة الرئيسية إلى المنتجات المختلفة بمعنى تخصيصها عليها ، ويتم تخصيص تلك التكاليف وفقا لما يحتاجه كل منتج من الأنشطة المختلفة ويتم قياس ذلك وتحديد استنادا إلى معدل تكرار مسبب تكلفة كل نشاط¹

ثانيا : منافع استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط

ظهر في البداية من خلال البحث الأكاديمي خلال أواخر الثمانينات ، وقد وصل إلى ²نشرات المحاسبية المهنية في أوائل التسعينات ، ومنذ ذلك الوقت تم اختيار واستخدام هذا النظام في تقديم معلومات تكلفة المنتج على الرغم من تضمينها لتوزيع التكاليف غير المباشرة ، إلا أنها تعتبر مفيدة لأغراض اتخاذ القرارات ، ويعتبر مفيدا كذلك لان التكاليف غير المباشرة موزعة على المنتجات بأسلوب يعكس العامل الذي يحرك التكلفة ، وعندما تكون تكلفة المنتج كبيرة ، يتم رقابتها من خلال الرقابة على العوامل التي تحرك العناصر الأكثر أهمية للتكلفة ، ويعتبر نظام أداة إدارية ذات قيمة لأنها تجمع وتفصح عن النشاطات الهامة في المشروع ، وتفيد هذه الأداة بصورة خاصة في المشروعات الخدمية التي تعد النظم التقليدية غير مناسبة لطبيعة نظام قطاع الخدمات ، ويعتمد التطبيق الناجح لنظام على التفهم الشامل للمبادئ الأساسية لسلوك التكلفة والقدرة على تسجيل ومعالجة التكاليف بدقة كافية ، وسوف لن يحل هذا النظام جميع المشاكل المتعلقة بالتخطيط المستقبلي ، حيث يعتمد على الأسلوب التحليلي هنا على البيانات التاريخية ، وبذلك يتساوى مع الأوجه المختلفة للمحاسبة ، بوجود بعض النواحي السلبية

1د- بديع الدين ريشو - مرجع سبق ذكره - 194-197

لا اعتماد على القياس بناءً على الأرقام التاريخية، كون تلك الناحية لا تناسب القرارات المتعلقة بالفترات السابقة وأخيراً يتطلب نظام سجلات محاسبية تفصيلية ونظام جيد للترميز وتقييم التكاليف من أجل تخصيص التكاليف بصورة دقيقة على الأوعية التكاليفية ومن إلى المنتجات ، ويتطلب ذلك أيضاً الاستثمار في نظام متطور للمعلومات ليفي بهذا الغرض¹

الفرع الثالث - التكاليف المستهدفة:

أولاً: تعريف التكلفة المستهدفة

هي التكاليف المتوقعة للفرص الاستثمارية نتيجة تبادل للمنافع بين المنشأة وأطراف أخرى ذات العلاقة بالاستثمارات ، لكونها تكاليف مرتبطة بالمنفعة الحاصلة نتيجة الاستثمار فقد يضيع العائد بسبب عدم التمكن من تنفيذ للاستثمار، فهذه التكلفة عبارة عن فائدة لرأسمال مستثمر والتكاليف الثابتة الأخرى مثل: إيجار للعقارات ورواتب الشركاء العاملين في المنشأة.... الخ لكون هذه الأعباء سوف تتحملها المنشأة في حالة عدم تنفيذ للبديل الاستثماري ، فهذه التكاليف هي في حقيقة الأمر تكاليف فعلية حقيقية قد تحصل عملياً لذلك يجب أخذها في الحسبان عند احتساب استرداد التكاليف الاستثمارية²

ثانياً: أهداف التي تدعو إلى استخدام التكلفة المستهدفة

تتمثل هذه الأهداف في الآتي :

- أ - يتمثل الهدف الأساسي في تخفيض التكاليف قبل حدوثها أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها مما يزيد من أهميتها خاصة في ضوء قصر حياة المنتج.
- ب - وهناك أهداف أخرى تتحقق من استخدام مدخل التكلفة المستهدفة تتمثل في :

1-د-عصام فهد العرييد - مرجع سبق ذكره - ص 25

2 -د- يوحنا عبد آل ادم و سليمان اللوزي - دراسة الجدوى الاقتصادية - دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة - الطبعة الأولى 1421هـ - 2000 - والطبعة الثانية 1425هـ - 2005 - ص 44

- 1 - التأكيد على جودة تطوير و تقديم المنتجات جديدة في وقت مناسب للسوق وتطوير المنتج لجذب المستهلكين.
- 2 - إدارة تشكيلة المنتجات، إدارة تكلفة المنتجات المستقبلية والحالية ويتم إدارة تشكيلة المنتجات بالتأكد من أن المنتجات المرححة هي فقط التي يتم إنتاجها، وبمقارنة تكلفة المنتج المستهدف بالتكلفة إنتاجه في تقرير تكلفة المنتج يمكن لإدارة أن تقرر إعادة تصميم المنتج أو قبول مستوى منخفض من الأرباح أو اتخاذ قرار بإسقاط المنتج من تشكيلته المنتجات المستقبلية وذلك في حالة زيادة التكلفة - - إنتاج المنتج عن تكلفته المستهدفة وذلك فان مدخل التكلفة المستهدفة يعمل كآلية رئيسية لتحديد المنتجات غير المرححة قبل إنتاجه، التأكد من أن المنتجات الجديدة سيتولد عنها أرباح كافية و تخفيض التكلفة المنتجات الحالية عن طريق إدارة تشكيلة الأنشطة.¹

المطلب الثالث : مقارنة بين نظام التكاليف التقليدية ونظام التكاليف المبني على الأنشطة

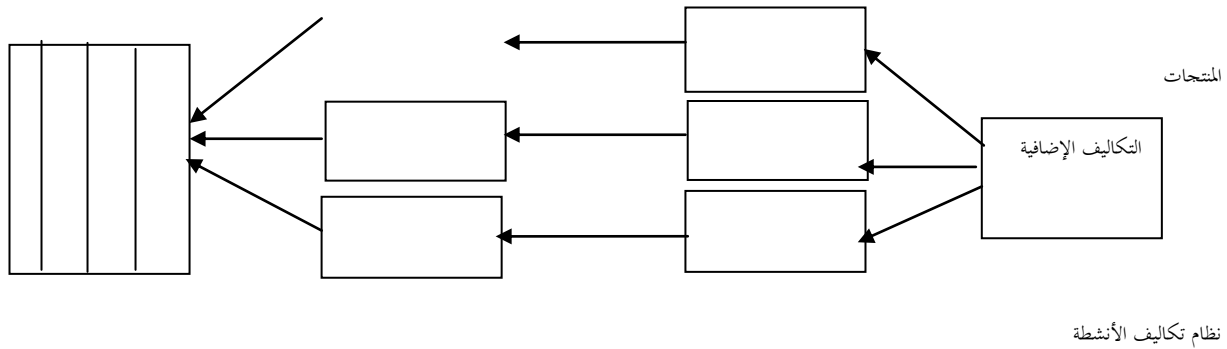
إن توزيع التكاليف المباشرة على المنتجات ليس بمشكلة ، ولكن الحاجة الخاصة لنظام التكلفة على أساس النشاط ، تتمثل في مجال توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات ، ويستخدم نظام الأنشطة عدة أساليب وخطوات لتوزيع التكاليف على المنتجات ويقدم الشكل رقم 06 والجدول رقم 01 مقارنة بين الأسلوب التقليدي و نظام المبني على أساس الأنشطة².

الشكل رقم (1 - 6) يوضح مقارنة بين نظام التكاليف التقليدية ونظام تكاليف الأنشطة

نظام التكاليف التقليدي	المرحلة الأولى: تخصيص التكاليف
المرحلة الثانية: تخصيص التكاليف الإضافية	الإضافية على الأقسام الإنتاج
على المنتجات	أقسام الإنتاج
معدل تحميل التكاليف الإضافية	
لكل قسم	



bu.edu.eg/olc/images/7th-11%20(7).pdf - En cache

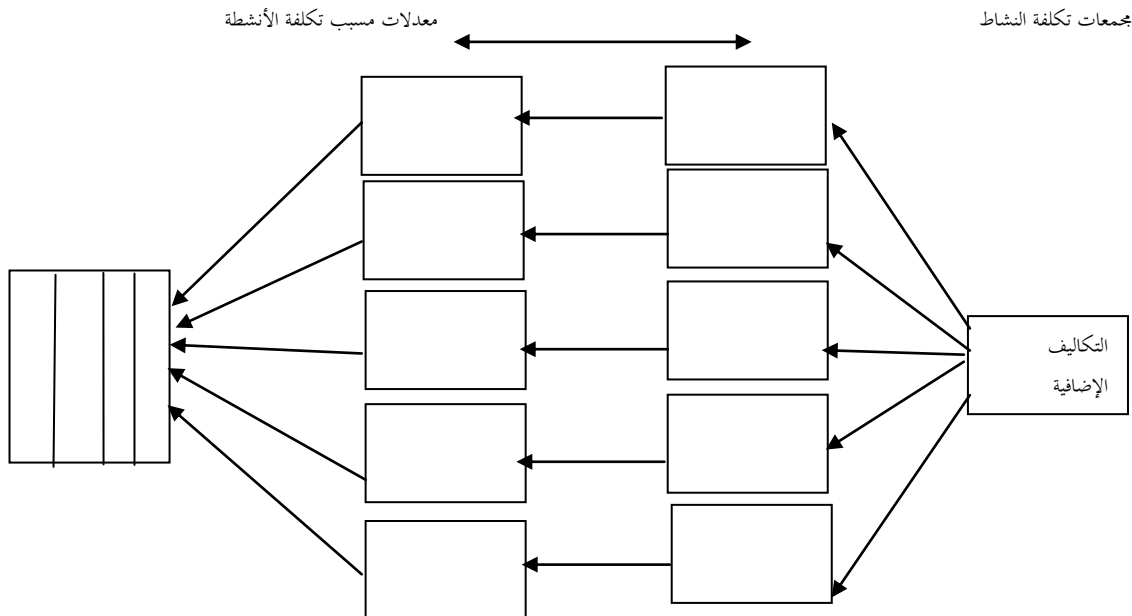


الخطوة الأولى: تخصيص التكاليف الإضافية على

الخطوة الثانية: تخصيص التكاليف الإضافية على المنتجات

باستخدام معدلات مسبب التكلفة

المراكز / المجمعات



المصدر: د- بديع الدين ريشو- دارة التكاليف - دار التعليم الجامعي - الإسكندرية سنة 2010- ص198

من خلال هذا الشكل يتضح لنا أن نظم التكاليف التقليدية تضم مرحلتين تختلفان عن مراحل نظم التكاليف الأنشطة التي تضم هي الأخرى كذلك مرحلتين ففي مراحل التكاليف التقليدية تختص المرحلة الأولى في تخصيص التكاليف الإضافية على أقسام الإنتاج والمرحلة الثانية تختص في تخصيص التكاليف الإضافية على المنتجات ويتم فيها حساب معدل تحميل التكاليف الإضافية لكل قسم أما بالنسبة لنظم التكاليف المبنية على أساس الأنشطة فهي تضم مرحلتين حيث تختص المرحلة الأولى في تخصيص التكاليف الإضافية على مراكز أو مجمعات التكلفة مع

حساب معدلات تكلفة كل نشاط أما المرحلة الثانية فتختص في تخصيص التكاليف الإضافية على المنتجات باستخدام معدلات مسبب التكلفة حيث تحسب هذه المعدلات لكل تكلفة نشاط

الجدول رقم (1-1) يبين مقارنة بين الأسلوب التقليدي لتوزيع التكاليف على المنتج ونظام الأنشطة

التوزيع التقليدي للتكاليف غير المباشرة	نظام توزيع التكاليف على أساس النشاط
تحديد مراكز التكلفة وتجميع التكاليف فيها وتحديد مراكز التكلفة من خلال طبيعة وظائف هذه	تحديد الأسلوب أو الطريقة التي تحرك من خلالها المنتجات جميع الأنشطة في المشروع وتعريف أو

تحديد أوعية التكلفة المناسبة لجميع التكاليف التي تتبع لكل نشاط وتحديد أوعية التكلفة من خلال النشاطات التي تحرك التكاليف مثل : الحصول على عملاء جدد وعقود التفاوض مع العملاء ↓ تجميع التكاليف في أوعية تكلفة الأنشطة	المراكز مثل : مراكز تكلفة أقسام الخدمة أو الإنتاج تجميع التكاليف في مراكز التكلفة ↓
تحديد معدل تحريك التكلفة بالنسبة لكل وعاء تكلفة النشاط مثل: التكلفة بالنسبة لكل عقد من عقود العملاء ، التكلفة بالنسبة لكل طلب من طلبات العملاء المتشابهة ↓ توزيع التكلفة على المنتجات طبقا لطلب المنتج على النشاط الذي يقود التكلفة	تحديد معدل التكاليف غير المباشرة لكل مركز تكلفة الإنتاج مثال: التكلفة في كل ساعة عمل مباشرة ↓ توزيع التكلفة على المنتجات باستخدام معدل تكلفة محسوب وقياس مدى استهلاك المنتج لتكاليف القسم (مثل عدد ساعات العمل المطلوبة)

المصدر: د- عصام فهد العرييد - المحاسبة الادارية - دار المناهج للنشر والتوزيع - عمان الطبعة الاولى 2003

1423- - ص 258

الجدول التالي يوضح لنا مقارنة بين الأسلوب التقليدي لتوزيع تكاليف على المنتج ونظام التكاليف المبني على الأنشطة حيث نجد أن الفرق يكمن فيما بين النظامين من خلال :

أن الأسلوب التقليدي تتم فيه عملية تحديد مراكز التكلفة وتجميع التكاليف من خلال تحديد طبيعة ووظائف مراكز التكلفة ويتم تجميع التكاليف في المراكز كما يتم تحديد معدل التكاليف غير المباشرة لكل مركز تكلفة

الإنتاج ويتم كذلك توزيع التكلفة على المنتجات باستخدام معدل محسوب وقياس مدى استهلاك المنتج لتكاليف القسم أما بالنسبة لنظام توزيع التكاليف على أساس الأنشطة فيتم فيه تحديد الأسلوب أو الطريقة التي تحرك جميع الأنشطة في المشروع ويتم كذلك تحديد أوعية التكلفة من خلال النشاطات التي تحرك التكاليف حيث يتم تجميع التكاليف في أوعية التكلفة بالإضافة إلى تحديد معدل تحريك التكلفة بالنسبة لكل وعاء تكلفة النشاط وتوزيع التكلفة على المنتجات طبقاً لطلب المنتج على النشاط .

خلاصة:

الحوكمة ما هي إلا عبارة عن نظام يدير ويراقب ويوجه أعمال المؤسسة ويعمل على تحقيق نوع من التوازن في عملية التسيير و ذلك لما تتمتع به الحوكمة من مميزات وخصائص تمكنها من ذلك ، كما أنها تنتهج في مبادئها جملة من الإجراءات الإدارية والقانونية أثناء عملية التسيير بفعالية وعقلانية وذلك في ظل حدود إمكانيات

المؤسسة مع الحفاظ على كفاءتها في التسيير ومحاولة تعظيم عوائدها من خلال العمل على تخفيض تكاليف الناتجة عن العملية اليومية الخاصة بالتسيير من رقابة وتخطيط، وتوجيه، تنظيم، فالحوكمة ما هي إلا مجموعة من القواعد التي تركز على ركائز أساسية تمكن المؤسسة من إعداد كل ما يلزمها لمواجهة أي ظرف من ظروف حالات عدم التأكد، كما أنها تمنحها الرقابة الكافية على مواردها وإمكاناتها بغية التقليل من تكاليفها الإضافية الخاصة بالعملية التسييرية و العمل على إدارة المؤسسة بشكل فعال وعقلاني يضمن حماية حقوق أصحاب المصالح والمساهمين معا بالإضافة إلى ذلك فهي تعمل على جعل أي مؤسسة تعمل على حسن استغلال الأمثل لمواردها الاقتصادية وترشيد طاقاتها ومواردها من خلال اتخاذ جملة من الإجراءات والتدابير الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة مع التخصيص الأمثل لمواردها سواء كانت مادية أو بشرية أو إعلامية وهذا ما سنتطرق إليه بالتفصيل في الفصل الثاني حيث سنتناول فيه الدور الذي تلعبه الحوكمة في التحكم في التكاليف أي مؤسسة حيث إذا كانت هذه الأخيرة تطبق الحوكمة بفعالية من خلال التخصيص الأمثل لمواردها وطاقاتها الاقتصادية .

الفصل الثاني

تمهيد:

إن الحوكمة تعمل على تحديد مجموعة من الأساليب والقوانين ، التي يجب على المؤسسة أن تتبناها حتى تتمكن من تحقيق أهدافها المسطرة ، ومن بين هذه الأهداف نجد أن المنظمات تنتهج طرق وأساليب شرعية للمحافظة على مواردها الاقتصادية حيث يعبر المورد الاقتصادي على أنه رصيد ذو قيمة اقتصادية يترتب على استغلاله تيار من المنافع أو الإشباع، حيث يتضح من خلال ذلك أن المورد هو كمية يصير قياسها في فترة زمنية معينة فنقول مثلا : دولة ما تستحوذ الآن على ربع المخزون العالمي من البترول ، هذا الرصيد أو المخزون حتى يكون مورد بالمفهوم الاقتصادي يتعين أن يكون عليه الطلب ، أي يمكن استخدامه في إشباع حاجات المجتمع ، ويكون للوحدة المنتجة منه سعر يغطي تكاليف الإنتاج منه بما في ذلك الربح ، ويعتبر من بين أهم الأمور التي تشغل إدارة أي مؤسسة هو كيفية الاستخدام الكفء لهذه الموارد المحدودة مما يساعدها على البقاء والنمو والاستمرار بما ينسجم مع التغيرات الحاصلة في بيئة المؤسسات الداخلية والخارجية ، و الحوكمة بالياتها الداخلية والخارجية تعمل على تنظيم عمل الإدارة بالإضافة إلى أنها تجعلها قادرة على ترشيد مواردها وطاقاتها واستغلالها الاستغلال الأمثل من خلال العمل على تحسين مستوى الأداء المؤسسي الخاص بكل مؤسسة سواء كانت اقتصادية أو تجارية والأداء الجيد هو الذي يمكن المؤسسة من اكتساب مزايا عديدة ، كأن تصبح مؤسسة رائدة في المستقبل وذلك من خلال نوعية وجودة المنتجات التي تميزها عن غيرها بالإضافة الى أنها تتمتع بتطبيق نظام الحوكمة الذي يتمتع بالشفافية والعدالة والمصادقيةالخ.

المبحث الأول : ترشيد الطاقات و الموارد

تعتبر الموارد والطاقات من المواضيع الهامة التي تهتم بها المؤسسة وتخصص لها كل الإمكانيات المادية والبشرية والإعلامية بغية تحقيق قدر ممكن من وفر للاستغلال الأمثل لهذه الموارد وترشيدها

المطلب الأول : تصنيف الطاقات والموارد

الفرع الأول : يتجلى مفهوم الترشيح الاقتصادي على مستوى المؤسسة في توجيه الطاقات المادية والبشرية المتاحة منها ، نحو تحقيق أهدافها المرسومة بأقل تكلفة ممكنة وفي مدة زمنية محددة وذلك من خلال

- زيادة كمية الإنتاج وتحسين النوعية مع تبات التكاليف
- تخفيض التكاليف مع المحافظة على كمية الإنتاج ونوعيته
- زيادة كمية الإنتاج وتحسين النوعية بمعدلات أعلى من زيادة التكاليف
- استغلال عنصر الزمن أقصى ما يمكن

ويتحقق الترشيح الاقتصادي من خلال زيادة كفاءة العمل وسائل الإنتاج المتاحة أو تحسين مستوى أسلوب الأداء المعمول به ، ويقصد بالترشيح بأنه استغلال الطاقات الإنتاجية على مستوى المؤسسة ، وتوجيه الموارد الاقتصادية المتاحة منها نحو تحقيق " أكبر قدر ممكن من العوائد بأقل قدر ممكن من الهدر " ، أي التحكم الناجع في إمكانات المؤسسة المادية والمالية والبشرية ، بما يضمن أداء أفضل في ظل المحيط الاقتصادي والاجتماعي والسياسي الذي تنشط فيه أو هو " عملية الاستخدام الهادف والمنتج لكل المعارف والوسائل التي توفرها العلوم والتكنولوجيا والتجربة العملية ، لرفع مستوى الأداء الاقتصادي ، بحيث تتمكن المؤسسة من الوصول إلى الأهداف المحددة بأسلوب واع ، أي توظيف امثل للقدرات المادية والبشرية معا"¹.

إذن يمكن تعريف ترشيح الطاقات والموارد على انه كل عملية تمكن المؤسسة من الاستغلال الأمثل لمواردها المادية والبشرية والإعلامية وذلك من خلال التخصيص الأمثل لها مع العمل على الزيادة في الوتيرة الإنتاجية وتحسين نوعية وجودة المنتج بمعدلات أعلى من معدلات زيادة التكلفة.

¹ -أ- أحمد طرطار - الترشيح الاقتصادي للطاقات الإنتاجية في المؤسسة - ديوان المطبوعات الجامعية - الساحة المركزية - بن عكنون - الجزائر - طبعة 2001 - ص 05 و08

الفرع الثاني: يمكن تصنيف الموارد والطاقات إلى عدة أنواع مختلفة وفقا لعدد من المعايير كتالي

أولا : معيار توزيع الجغرافي

يضم هذا المعيار أربعة أنواع وهي

أ - موارد متوفرة في جميع الأماكن : بحيث لا يواجه الإنسان أية صعوبات في سبيل الحصول عليها ،

ومن ثم لا يصاحب عملية إنتاجها أو توزيعها أي مشكلة اقتصادية ، ومن أمثلة ذلك غاز الأوكسجين الموجود في الهواء ، حيث يحصل كائن حي على احتياجاته منه دون مقابل ، ولذا تعد موارد حرة وتتميز هذه الموارد الاقتصادية بانخفاض أسعارها ، وربما تكون موجودة بدون سعر على الإطلاق كسلع حرة مثل الغلاف الجوي والغازات المكونة لها ، وهي وان كان لها استخدام اقتصادي إلا انه لا يمكن الحصول عليها في أي مكان وبدون مقابل.

ب - موارد متوفرة في أماكن متعددة : قد تكون بعض الموارد الطبيعية متوفرة في أماكن متعددة ، وهذه

الموارد تتفاوت درجة توافرها أو ندرتها من إقليم لآخر وبالتالي يكون لها سعر يتعين أدائه في المقابل الحصول عليها ، ويتحدد هذا السعر كما هو الحال بالنسبة لأي سلعة من السلع بتفاعل قوى العرض والطلب ، ومثال ذلك الأراضي الصالحة لمختلف أغراض الاستغلال الاقتصادي كالزراعة والرعي وإقامة المصانع والمساكن والطرق.

ت - موارد متوفرة في أماكن محدودة : وتتمثل في الموارد النادرة كالمعادن التي في جوف الأرض، والتي لا

توجد إلا في أماكن محدودة من العالم ، وهذه الموارد تتوافر في أماكن دون أخرى ، الأمر الذي تنجم عنه مشاكل اقتصادية تتعلق بتسعيورها نظرا لاختلاف ظروف الطلب عليها والعرض منها ، ومثال ذلك المعادن التي يتركز وجودها في أماكن محدودة ، فالبترول على سبيل المثال يتركز معظم إنتاجه في منطقة الشرق الأوسط ، ويتركز إنتاج القصدير في ماليزيا وبوليفيا واندونيسيا وتايلاند ، كما تقوم ألمانيا وفرنسا والولايات المتحدة بإنتاج ما يزيد على (90%) من الإنتاج العالمي للبوتاس .

ث - موارد متوفرة في مكان واحد : وهي الموارد شديدة التركيز حيث أنها موجودة في مكان واحد فقط

مثل النيكل الذي تنفرد كندا بإنتاج معظمه ، كما تتركز مادة الكربوليت التي تستخدم في

استخلاص الألمنيوم ، في الساحل الغربي لجزيرة جرينلاند.

وترجع أهمية معيار التوزيع الجغرافي إلى انه يمكننا من معرفة هيكل التجارة الدولية لمورد معين ، ودرجة احتكاره ، وأسباب توطن إنتاجه في إقليم معين ، واثـر ذلك على توطن الاستهلاك ، وانعكاس ذلك على أساليب التسعير الخاصة بمورد معين ¹.

ثانيا: معيار القدرة على التجدد

وتبعا لهذا المعيار يمكن تقسيم الموارد الاقتصادية إلى ثلاثة أنواع :

أ - الموارد المتجددة : تتمثل في الموارد التي تتزايد (تنمو) بمرور الزمن ، مثل : الأسماك والأشجار وكذلك الطاقة الشمسية وطاقة الرياح و الأمواج ، والتي تمثل مصادر لطاقة لا يتأثر المناخ منها بمعدلات استخدامها لها ، فاستخدامها لا يؤثر على الكميات المتاحة منها ، بينما نجد انه في حالة الموارد المتجددة الحية مثل : الأسماك والغابات أن معدلات استخدامها لا يؤثر على المخزون المتاح منها وبالتالي على إمكانية تجددتها في المستقبل ². ويمكن التمييز بين نوعين من الموارد المتجددة ، أولهما : الموارد المتجددة التي لا يتوقف تجددتها على معدل استهلاك الإنسان لها أو السحب منها وذلك مثل الهواء الجوي ، وثانيهما: الموارد المتجددة التي يتوقف تجددتها على معدل استهلاك الإنسان لها ، وحتى تكون هذه الموارد متجددة من الضروري أن يكون معدل استهلاك الإنسان لها مساوي أو اقل من معدل تزايدها وتجددتها ، بحيث يتزايد أو يظل رصيدها ثابت عبر الزمن مثل : الأشجار والحيوانات والطيور والأسماك ، لأنه إذا فاق معدل استهلاك الإنسان عن معدل تجددتها أو تزايدها فسوف يتناقص رصيد هذه الموارد بمرور الزمن حتى تستنفد ، الأمر الذي يعرضها للانقراض ³.

ب - الموارد القابلة للفناء : وهي مثل زيت البترول والفحم والغاز الطبيعي وهي تعطي إنتاجا لفترات محدودة إلا أن التقدم العلمي أسهم في إطالة عمرها من خلال الترشيـد في استغلالها بصورة مثلى أو من خلال المزيد من الاكتشافات الجديدة .

ت - الموارد التي يمكن إعادة استخدامها : وهي الموارد التي تستخدم أكثر من مرة أو يمكن إعادة استخدامها ، مثلما يحدث في إعادة استخدام الخردة الناتجة عن استهلاك خام الحديد من خلال إعادة

¹ د- السيدة إبراهيم مصطفى و محمد احمد السريتي وأسامة احمد محمد الفيل و سحر عبد الرؤوف القفاش - اقتصاديات الموارد والبيئة - الناشر قسم الاقتصاد كلية التجارة - جامعة الإسكندرية- سنة 2009- ص 42

² د- محمد عبد الكريم علي عبد ربه ومحمد عزت محمد إبراهيم غزلان - اقتصاديات الموارد والبيئة - دار المعرفة الجامعية - الإسكندرية- سنة 2000 - ص 128

³ د- السيدة إبراهيم مصطفى و محمد احمد السريتي و أسامة احمد محمد الفيل و سحر عبد الرؤوف القفاش - مرجع سبق ذكره - ص 43 و 44

صهرها وتصنيعها كمنتجات جديدة ، ونفس الأمر في العديد من المرات ، وأيضا مثلما يحدث في تنقية مياه الصرف وإعادة استخدامها بعد معالجتها في الأغراض المختلفة

ثالثا: معيار الأصل

وفقا لهذا المعيار ، فانه يمكن التمييز بين الموارد الطبيعية والموارد البشرية والموارد المصنعة فالأولى والثانية هما من خلق الله سبحانه وتعالى لتكون الأولى مسخرة من اجل الثانية ، ولابد للوصول إلى الثالثة من تضافر كل من الموارد الطبيعية والموارد البشرية كنتاج لعملية إنتاجه ومن استعراض المعايير الثلاثة السابقة ، نجد أنها تصنف الموارد الاقتصادية من ثلاث زوايا مختلفة ، غير متعارضة فضلا عن أنها متكاملة فمثلا البترول باعتباره من أهم الموارد الاقتصادية هو مورد طبيعي (من حيث أصل وجوده) قابلا للفناء (من حيث القدرة على التجدد) ومتوافر في عدة أماكن بالعالم (من حيث عرضه الجغرافي) .¹

رابعا: معيار درجة مادية المورد الاقتصادي

وفقا لهذا المعيار يمكن تقسيم الموارد الاقتصادية إلى نوعين هما :

أ - الموارد الملموسة : وتتضمن هذه الموارد كل من المواد الأولية ، معدات الإنتاج ، الموارد المالية .

1 - المواد الأولية: تعد مهمة لكونها تؤثر بشكل معتبر على جودة المنتجات ، زمن ثم فان اختيار مورديها والتفاوض معهم بشأن جودتها وأسعارها ومواعيد تسليمها ، يصبح أمرا ضروريا فالمؤسسة مطالبة بتوفير الشروط الموضوعية للحيازة على المواد الأولية ابتداء من تحديد الإجراءات الشراء مروراً بالمراقبة وانتهاءً بالتخزين ، حيث يجب توفير قواعد الحفظ والسلامة من الحوادث والأخطار.

2 - معدات الإنتاج: تعتمد المؤسسة في حصولها على القيمة المضافة من خلال تحويل المواد الأولية ضمن عملية الإنتاج إلى المنتجات ، حيث تستند هذه العملية إلى معدات الإنتاج التي تعد أصلا هاما من أصول المؤسسة ، ومن ثم فان الحيازة

¹ د - محب خلة توفيق - التطور و اقتصاديات الموارد - دار الفكر الجامعي - الإسكندرية - الطبعة الأولى - سنة 2011 - ص 157 و 158

عليها وتشغيلها بشكل سليم وبرمجة عمليات الصيانة ، يضمن ذلك كله فعاليتها إلى أطول فترة ممكنة.

3 - الموارد المالية : تعتبر الموارد المالية مهمة جدا بالنسبة للمؤسسات حيث تمكنها

من تعميق أنشطتها (كإنتاج منتجات جديدة) أو توسيعها في نطاق أكبر (كفتح قنوات توزيع جديدة) ، ويتم ذلك كله بواسطة استثمارات فعالة التي بمقدورها تحقيق الأهداف المالية والتنافسية¹

ب-الموارد المعنوية : وهي تلك الموارد الاقتصادية التي ليس لها كيان مادي ملموس ، أي أنها موارد غير ملموسة ، مثل ظروف الأمان والاستقرار السياسي التي جعل دولا كثيرة مثل سويسرا مناطق لتدفق رؤوس الأموال إليها الاستثمار فيها ، كذلك يعد الموقع الجغرافي والحضارة موردا اقتصاديا غير ملموس ، فموقع جمهورية مصر العربية وأثارها العظيمة جعل السياحة في مصر من أهم موارد النقد الأجنبي فيها ، كذلك السعودية رتب لها دخلا هائلا من حجيج بيت الله في موسم الحج² .

المطلب الثاني : أدوات وأساليب ترشيد الطاقات والموارد

تتمثل هذه الأدوات والأساليب في نوعين من الأساليب وهما : الاستغلال الأمثل للموارد والاحلال بالنسبة للموارد والطاقات وفيما يلي سيتم شرحها :

الفرع الأول : الاستغلال الأمثل للموارد والطاقات

حتى نتمكن من الوصول إلى هذا التقييم لا بد من طرح بعض الأسئلة كمعرفة أين توجد هذه الموارد ؟ وما هي كميتها ؟ ولماذا توجد وتستغل ؟ وكيف يمكن استغلالها ؟ وما هي تكاليف هذا الاستغلال ؟ وما هي الاستعمالات البديلة لها ؟ ولإجابة على هذه الأسئلة لابد من التطرق أولا إلى أهم خصائص هذه الموارد الاقتصادية ثم معرفة العوامل المؤثرة في هذا التقييم وأخيرا نتناول تخصيص الموارد وهو الأسلوب الذي يتم من خلاله توزيع الموارد.

¹ - بوشريجة عبد المالك وحسناوي جلال - مذكرة لنيل شهادة الليسانس " الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية " - جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان - السنة الجامعية 2011-2012 ص 49-51

² - السيدة إبراهيم مصطفى ومحمد احمد السريتي وأسامة احمد محمد الفيل وسحر عبد الرؤوف القفاش - مرجع سبق ذكره ص 48

أولاً: الخصائص الاقتصادية للموارد والطاقات :

أ- ندرة الموارد الاقتصادية : بمعنى أن الموارد الاقتصادية قليلة بالنسبة للطلب عليها حيث أن كل ما تزخر به الطبيعة من إمكانيات وموارد متاحة لا يكون كافياً لإشباع الحاجات الإنسانية، ولاتقمننا هنا الندرة المطلقة بل ما يهم الندرة النسبية للموارد أي الندرة للموارد بالنسبة للحاجات ، بمعنى أن الكمية الموجودة من المورد قد تكون أوفر كمية من مورد آخر على الإطلاق ، ولكن عندما ننسب المورد لاحتياجاته فإن كمية المورد الثاني تحقق إشباعاً يزيد عما يحققه الأول ، وتعرف الموارد ذات الندرة النسبية بما يسمى " بالموارد الاقتصادية " وهي غير كافية لإشباع كل حاجات الإنسان في سلم الأولويات ، ولذلك تظهر مشكلة "الاختيار" وتبقى للإنسان حاجات دون الإشباع يتطلع دائماً لإشباعها .

ومما تقدم فانه ينبغي أن نميز بين نوعين من الموارد هما:

النوع الأول: الموارد الحرة وهي التي توجد في الطبيعة بكميات وفيرة تكفي لمقابلة كل احتياجات الإنسان ، ومن ثم لا يتطلب الأمر رفع ثمنها أو بدل مجهود للحصول عليها أو لإنتاجها ، ويعد الهواء وأشعة الشمس من أوضح الأمثلة للموارد الحرة ومن ثم فإن الموارد الحرة لا تتسم بالندرة النسبية نظراً لتوافرها بكميات تكفي كل احتياجات الإنسان ولذلك في لا تثير أي مشكلة اقتصادية وبالتالي فإنها تخرج عن مجال الدراسات الاقتصادية .

أما النوع الثاني :فهو " المورد الاقتصادي " وتعرف بأنها تلك الموارد التي لا توجد في الطبيعة بالكميات التي تكفي لمقابلة الحاجة إليها أو تفتقر إلى الصورة المناسبة لاستخدامها النهائي أو المكان الأمثل المطلوبة فيه ، ومن ثم فلا بد من بذل الجهد الإنساني للحصول عليها أو نقلها للمكان المناسب لاستخدامها أو تغيير شكلها بما يتلاءم مع الحاجة إليها ، والجدير بالذكر أن الفصل بين الموارد الحرة والموارد الاقتصادية ليس فصلاً مطلقاً ، فما قد يكون "حراً" في مكان أو في زمان محدد يمكن أن يصبح " اقتصادياً " في مكان أو زمان آخر ، مثل : رمال الصحراء في موقعاً تعد مورداً حراً أما عند نقلها في موقع البناء فإنها تصبح مورد اقتصادياً يدفع في سبيل الحصول عليها في ذلك الموقع الثمن المناسب ، وبصفة عامة فانه كلما زاد المورد الاقتصادي ندرة ارتفع ثمنه وكلما قلت ندرته انخفض ثمنه ، أي أن العلاقة بين ثمن المورد وندرته علاقة طردية.

ب - قابلية المورد الاقتصادي الواحد للاستخدامات البديلة :

بالإضافة إلى ندرتها بأنها غير متخصصة ، ويمكن استخدامها في أكثر من وجه من أوجه الاستخدامات المختلفة ، أي أن المورد له العديد من الاستخدامات البديلة ،

فالأرض يمكن أن تستخدم في الزراعة ، أو لتربية المواشي أو لبنى عليها المساكن أو تستغل للحصول على الأخشاب وهكذا ، فإذا استخدمت للزراعة فإنه يمكن استخدامها وزراعتها بالعديد من المحاصيل كالقمح وقصب السكر وفول الصويا... الخ ، وهكذا فإن الاستخدامات البديلة للمورد الاقتصادي الواحد هي استخدامات متعددة ، ونفس الشيء بالنسبة لمورد المجهود البشري ، حيث يمكن أن يوجه للإنتاج الزراعي أو الصناعي أو التجاري، وهكذا الحال بالنسبة لباقي الموارد الاقتصادية حيث لها من الخصائص ما يجعلها قادرة على إشباع العديد من الحاجات ، لذلك فإن زيادة استخدام مورد معين في أي وجهة من الاستخدامات المختلفة لا بد وان يكون على حساب الاستخدامات الأخرى لهذا المورد .

ث - اشتراك العديد من الموارد في إنتاج السلعة الواحدة : تتميز الموارد الاقتصادية بإمكانية مزجها

بنسب مختلفة لإنتاج قدر معين من المنتج في شكل سلع أو خدمات ، وبمعنى آخر إن إنتاج قدر معين من سلعة ما أو خدمة ما يمكن أن يتحقق بطرق مختلفة ، فمثلا : أن إنتاج السلع الصناعية يحتاج إلى الأرض لإقامة المصنع عليها وكذلك المخازن ثم رأس المال (الآلات- الخامات ...) ثم العمل اللازم لإتمام الدورة الإنتاجية ، وهكذا فإن إنتاج أي سلعة أو خدمة يحتاج للعديد من الموارد ، مع ملاحظة أنه يمكن زيادة مورد على حساب نقص في مورد آخر ، فيمكن على سبيل المثال زيادة مورد العمل على حساب تخفيض مورد رأس المال بهدف تخفيض التكاليف ، ويمكن إحلال مورد رأس المال محل الأرض من خلال استخدام التكنولوجيا الحديثة لزيادة الإنتاج ومن هنا جاءت نظرية "إحلال الموارد"، وبالطبع فإن مزيج الموارد مع بعضها البعض ونسب ذلك المزيج ، لا يأتي ارتباطا ، وإنما كنتاج لعوامل عديدة في تحديد طريقة مزج الموارد الاقتصادية ، ومن أهم هذه العوامل القيم والعادات الاجتماعية ، والمستوى الفني ، ومدى توافر الموارد الاقتصادية والكفاءات العلمية والتقدم التنظيمي والإداري والتخصصي وتقسيم العمل ومدى كبر حجم الإنتاج إلى آخر هذه العوامل.

ثانيا - العوامل المؤثرة في تقييم الموارد: تتمثل في ما يلي

أ-مدى سهولة الحصول على الموارد : حيث يقصد به الأسلوب والتكلفة التي يتم بها الحصول على المورد فمثلا نجد أن الموارد الموجودة بكميات كبيرة ، وترتفع بالقرب من المراكز السكانية الرئيسية وتصل إليها شبكات المواصلات في سهولة وتيسير هذه الموارد هي التي يفضل الإنسان استغلالها عن تلك الواقعة في المناطق النائية وغير مأهولة ، ولا شك أن الأولوية تكون للموارد التي يضمن للإنسان استمرار تدفقها لإمداد المجتمع بها لمواجهة الطلب المستمر عليها بالكميات المطلوبة في الأوقات المطلوبة وهذا التيار من الموارد هو ما يعرف باسم " تدفق المورد " ، وتعد عملية مدى سهولة الحصول على المورد المطلوب في التوقيت المناسب والمكان المناسب يعد من العوامل المؤثرة سلبا أو إيجابا في تقييم ذلك المورد .

ب-مدى سهولة تجهيز المورد ليصبح صالحا لاستخدام : حيث تحتاج معظم الموارد إلى عمليات إعداد تجهيز حتى تصبح في الصورة الصالحة لاستخدام ، وعمليات التجهيز هذه ترفع من قيمة المورد حيث تضاف تكلفتها إلى سعر المورد ، ولا شك أن سهولة هذه التجهيزات التي تضاف على المورد في التوقيت والمكان المناسب تعد من العوامل المؤثرة في تقييمه .

ت- حجم الطلب على المورد : ويقصد به الكميات التي يرغب ويقدر المستهلكون على شرائها من هذا المورد عند الأثمان المحتملة له في السوق خلال فترة زمنية معينة ، والمقصود بالطلب هنا ليس مجرد رغبة في الشراء بل هو الطلب فعلي بتدعيم القدرة إلى جانب الرغبة وعليه فإن الرغبة التي لا تدعمها قدرة شرائية لا تمثل طلب ولا تؤثر على حجم المشتريات الفعلية لأي مورد وحتى يتحقق التوازن الذي ينشده منتجو الموارد بين الطلب والسعر ، فإنهم عادة يأخذون بإستراتيجية إنتاجية لحماية منتجاتهم من انهيار أسعارها ، وهو ما يدفع زراع البن في البرازيل إلى حرق جانب من إنتاجهم الزائد عن حاجة السوق ، وحتى لا ينهار سعر البن في السوق العالمية ، وأيضا ما يأخذه به منتجو البترول للدول المصدرة لا يتم تجاوزه حتى لا تنهار أسعار البترول نتيجة لزيادة المطروح منه في السوق العالمية.

ث- مدى التطور التكنولوجي والتقدم الاجتماعي : حيث تختلف طرق تنمية الموارد وتطوير إمكانيات الاستفادة منها من مجتمع لآخر حسب درجة التقدم الفني الإنتاجي (تكنولوجي) المستخدمة ، والتطور الاجتماعي الذي يتمتع به المجتمع ، وبناء على ذلك تختلف الدول النامية في تنمية مواردها ورفع كفاءتها الإنتاجية ، حيث تستخدم فنا متقدما يقوم على تكنولوجيا الإنتاج الحديثة مما يساهم في تخفيض التكاليف إنتاج الوحدة وزيادة جودتها ومن ثم زيادة الطلب بسبب تخفيض الثمن وزيادة الجودة ، ويحدث العكس في حالة تدهور المستوى الفني للإنتاج بحيث يصبح من مصلحة المنتجين تخفيض الكمية المعروضة.

ثالثا- تخصيص الموارد:

يستخدم لفظ "تخصيص الموارد" في علم الاقتصاد ليدل على "الطريقة التي يتم بها توزيع الموارد على استخداماتها البديلة والمتنوعة بحيث تحقق في النهاية قدر معين من الإنتاج يسهم في تحقيق قدر من الإشباع لحاجات الإنسان" ويختلف أسلوب التوفيق بين الموارد والحاجات ، فإذا افترضنا مبدئيا أن هناك نمطا توزيعا (تخصيصا) للموارد وهذا النمط يسهم في تحقيق حجم معين من الإنتاج ، وأمكن إعادة تخصيص نفس هذا القدر من الموارد بطريقة مختلفة تسهم في توليد قدر أكبر من الإنتاج ، فمعنى ذلك أن التخصيص المبدئي لم يكن هو الأسلوب الأفضل لاستخدام هذا المورد بطرق مختلفة يحقق كل منها حجما مختلفا من الإنتاج.... وهكذا حتى يتحقق الاستخدام الأمثل للمورد ، أي استخدام المورد بالصورة التي تحقق أفضل نتيجة ممكنة وهي ما تعرف " بالتخصيص الأمثل للمورد" فان الامر يتطلب اجتياز عدة مراحل :

أولا- المرحلة الأولى : وتهتم بتحديد حجم الإنتاج كما ونوعا ، ويكون ذلك من خلال السوق ودراسة الاحتياجات والطلب الحالي والمتوقع لرغبات المستهلكين.

ثانيا- المرحلة الثانية : وتتعلق بتقدير وتوفير الموارد وعناصر الإنتاج اللازمة لهذا الإنتاج ، ويتحقق ذلك من خلال السوق والعلاقة بين المنتجين وأصحاب عناصر الإنتاج .

ثالثا- المرحلة الثالثة : وتختص باختيار الفن الإنتاجي ، بمعنى اختيار الطريقة المثلى التي تحقق الحصول على أحسن نتيجة ممكنة بأقل جهد ونفقة ممكنة ، ويتحقق ذلك من خلال السوق أيضا في إطار من المقارنة بين أثمان عناصر الإنتاج وكمياتها المطلوبة في كل طريقة للوصول للحجم الأمثل من الناتج.

رابعا - مرحلة الرابعة : وهي تتعلق بطرح المنتجات في التداول وتحديد أثمانها وهذا أيضا يتحدد من خلال قوى السوق .

وبصفة عامة فان هذه المعالجة الخاصة بتخصيص الموارد في كافة مراحلها تتم بصورة جزئية وعلى مستوى الوحدات الفردية الممارسة للنشاط الإنتاجي ووفقا لمصالحها الذاتية في إطار من تفاعل قوى السوق.¹

الفرع الثاني : عملية الإحلال في الموارد الاقتصادية

¹ د- محب خلة توفيق - مرجع سبق ذكره - ص 169-175

يجب أن تبحث الشركات عن المنتجات أو الموارد التي تؤدي نفس الوظيفة أو تقريبا نفس الوظيفة التي تؤديها المنتجات أو الموارد القائمة فمثلا : العقارات و التأمينات ، السندات الإبداعية والإبداعات المصرفية تمثل حالات إحلال واضحة لأسهم العامة لأنها عبارة عن طرق بديلة للاستثمار ، تحديد حالات إحلال منتج الترحلق على الجليلد مسألة صعبة تماما ومع ذلك توجد خدمات متنوعة مثل الكازينو ، الرحلات البحرية السفر إلى الخارج كلها بدائل أو حالات إحلال محتملة ، وكذلك هو الحال بالنسبة لتكنولوجيا فهناك أشكال كثيرة من الآلة التكنولوجية فعلى سبيل المثال : خلية الوقود المتقدمة أو الطاقة الهيدروجينية تمثل حالات إحلال قوية لآلات الاحتراق الداخلي الحالية في صناعة السيارة الغد ، اليوم يتنافس الحديد والألمنيوم كل منهما مع الآخر لكي يصبح المعدن الأساسي في مكونات السيارات ، البلاستيك بدوره إحلال متوقع لكلا المعدنين في الأجل الطويل من المحتمل أن التقدم في التكنولوجيا الحيوية سوف يخلق إحلالات الكثير من الأدوية التي تستخدم حاليا ¹ .

المطلب الثالث: النظرة المستندة للموارد

إن جوهر النظرة المستندة إلى الموارد هو تركيزها على الموارد الذاتية للمنظمة أكبر من تركيزها على الاستراتيجيات المتاحة لكل المنظمات ضمن هيكل الصناعة ، إن فهم هيكل الصناعة يعد أمرا ضروريا ، ولكن على المنظمة أن تبحث لنفسها عن حلول ذاتية ضمن هذا التوجه (LYNCH , 2000) وقد ذهب بعضهم إلى إبراز أهمية الموارد وقدرتها على تحقيق المزايا التنافسية إلى اعتبار هذا المنظور الفكري نظرية متكاملة الأبعاد يمكن تطبيقها في صياغة إستراتيجية المنظمة و توضح دراسة الكاتب (GRANT 1992) هذا التوجه ، والمسمى " نظرية الاستناد إلى الموارد في تحقيق الميزة التنافسية : تطبيقات لصياغة الإستراتيجية " ويستند التمييز الذي تحققه المنظمات استنادا إلى النظرة المستندة للموارد من تنوع وتغاير مزيج المهارات و القابليات واختلافه من منظمة لأخرى ، وفق هذا المنطلق يرى (COLLIS & MONTGOMERY) " بأن النظرة المستندة للموارد تنظر إلى المنظمات على أنها عبارة عن مزيج مختلف من القدرات و الموجودات المادية وغير المادية ، ولا يمكن أن يتشابه هذا المزيج في منظمات ، لأنه لا توجد منظمات لها نفس الخبرة ، الموجودات ، المهارات أو الثقافة التنظيمية ، وهذا المزيج هو الذي يحدد مدى كفاءة وفاعلية المنظمة في أداء أنشطتها الوظيفية " , ويتفق (THOMPS)

(STRIKLAND1999) مع هذا التوجه ويوضحان " بأن الاختلاف في موارد المنظمات يعد سببا هاما يساعد على تفسير حالة كون بعض المنظمات أكثر ربحية وأكثر نجاحا من باقي المنظمات " ، وضمن النظرة

¹ - روبرت -أ- ديفيد لي - ترجمة عبد الكريم الخزامي - الإدارة الإستراتيجية بناء الميزة التنافسية - دار الفجر للنشر والتوزيع - الطبعة الأولى 2008 - مصر - ص 160-161

المستندة للموارد ، احتلف الكتاب والباحثون في تصنيف الموارد وتقسيمها إذ يرى (MACMILLANX & TAMPOSE : 200) أن الموارد داخل المنظمة تشتمل على ما يأتي :

الموارد المادية : وتتضمن الموجودات الثابتة والتجهيزات

الموارد البشرية : وتتضمن الأفراد ومهارتهم

الموارد المالية : وتتضمن النقد وإمكانية توفيره

فيما يعتقد (GRANT) " أن الموارد يمكن تصنيفها إلى موارد مالية ، مادية ، بشرية ، تكنولوجية ، تنظيمية بالإضافة إلى سمعة المنظمة " ويتفق HUMT & MORGAN مع هذا التصنيف مع بعض الاختلاف ، إذ يصنفان الموارد إلى " موارد مالية ، قانونية ، بشرية ، تنظيمية ، معلوماتية ، وموارد العلاقات " ولا يفرق بعض الكتاب بين موارد المنظمة وقابليتها ، على الرغم مما يعطيه التفريق من صورة أوضح وعمق تحليلي أبعد ضمن مفهوم النظرة المستندة للموارد إذ يرى (HARRISON & JHON) بأن " الموارد و القابليات الرئيسية في المنظمة هي المالية ، المادية ، البشرية والتنظيمية " ويضيفان " بأن هذه الموارد و القابليات تكون نقاط قوة تسمح بتحقيق الميزة التنافسية إذا اتسمت بكونها قيمة ، منفردة وصعبة أو مكلفة عند تقليدها " ، أما (GRANT) وكل من (MACMILLANX & TAMPOSE) فيرون أن قابليات المنظمة هي دالة لطريقة استخدام الموارد فالقابليات هي " ما تستطيع المنظمة القيام به نتيجة عمل مواردها بصورة مجتمعة " (GRANT : 1992) وهي " قدرة المنظمة على الخلق باستخدام الموارد ، العمليات الداخلية ، النظم والمهارات " (MACMILLANX & TAMPOSE) ويضيف (GRANT) ، " بأن الموارد هي مدخلات العملية الإنتاجية ، وهي وحدات التحليل الأساسية فهي تتضمن عناصر مثل : التجهيزات الرأسمالية ، المهارات الفردية ، براءة الاختراع ، التمويل وغير ذلك ، وان هذه العناصر بمفردها لا تكون إنتاجية ، ولكي تكون كذلك ، لا بد من تحقيق درجة من التعاون والتنسيق بينها ، في حين أن القابليات هي قدرة الموارد المجتمعة كفريق لأداء المهام والأنشطة ، ومن هنا بأن الموارد هي مصدر قابليات المنظمة ، وهذه القابليات هي المصدر الأساسي لتحقيق الميزة التنافسية " وسواء عد الكتاب والباحثون القابليات بأنها نتيجة لتفاعل الموارد والقابليات يجب أن تتسم بصفات معينة حتى تكون قادرة على وضع الأسس لتحقيق المزايا التنافسية وإدامتها ، وأهم هذه الصفات ما أورد (HARRISON & JHON) أعلاه من تفرد وصعوبة التقليد وارتفاع تكلفته وضمن نفس

التوجه يرى (HITT , ET,AL :2001) أن " الموارد المرشحة لتحقيق الميزة التنافسية يجب أن تكون قيمة نادرة غير قابلة لإحلال ومكلفة إذ ما ثم تقليدها " ، " إن موارد المنظمة تكون فعالة وقوية بما

يكفي عندما تصلح لأن تكون حجر الأساس للإستراتيجية والمنطلق الذي يخلق الميزة التنافسية (THOMPS & STRIKLAND1999) زمن هنا يمكن تشخيص بعد البناء للاستراتيجيات ضمن النظرة المستندة للموارد ، حيث يجب أن تصاغ الاستراتيجيات بناء على مواطن قوة موارد و قابليات المنظمة¹

المبحث الثاني : آليات الحوكمة التي تحكم نظم التكلفة

تضم الحوكمة آليتين أحدهما داخلية أخرى خارجية حيث تضم الآلية الخارجية مجموعة من المحددات تتمثل في البيئة أو المناخ التي تعمل من خلاله المنظمات والتي قد تختلف من دولة لأخرى وهي عبارة عن :

القوانين واللوائح التي تنظم العمل بالأسواق مثل: قوانين المنظمات وقوانين سوق المال المتعلقة بالإفلاس

كفاءة الهيئات والأجهزة الرقابية مثل: هيئات سوق المال والبورصات

دور المؤسسات الغير حكومية في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية والتي تضمن عمل الأسواق بكفاءة².

أما الآلية الداخلية فهي عبارة عن آلية تضم مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والمراجعة كما أن هذه الآلية تضم عملية الإفصاح والشفافية وسنقوم بتفصيل هذه الآليات.

المطلب الأول : مجلس الإدارة ودوره في اتخاذ القرارات

الفرع الأول : مجلس الإدارة

أولاً: مفهوم مجلس الإدارة

يمثل مجموعة من الأفراد المنتخبين الذين تكون مسؤولياتهم الرئيسية على وفق مصالح المالكين من خلال الرقابة والسيطرة على المديرين في المستوى التنفيذي الأعلى ، ويصنعون هؤلاء الأفراد ضمن ثلاث مستويات (داخليين) ، ويمثلون المديرين الفاعلين في المستوى الأعلى للشركة ، ويجري انتخابهم في المجلس لأنهم مصدر المعلومات عن العمليات اليومية للشركة (الخارجين ذوي العلاقة) ، الذين لهم علاقة تعاقدية أو غير ذلك مع الشركة ولكنهم لا

¹ - محي الدين القطب - الخيار الاستراتيجي وأثره في تحقيق الميزة التنافسية - دار حامد للنشر و التوزيع - الطبعة الأولى 2012 - 1433 هـ - عمان - ص 109- 112

² - سعادوي إكرام - مذكرة لنيل شهادة الليسانس بعنوان " حوكمة المنظمات الاقتصادية " - جامعة سعيدة - - سنة 2007-2008-ص 24

يشتركون في نشاطاتها اليومية ، والخارجين يمثلون أفراد ينتخبون في المجلس لتقديم المشورة لشركة ، وقد يمثلون مواقع إدارية عالية المستوى في شركات أخرى .

ثانيا : خصائص مجلس الإدارة تتمثل هذه الخصائص في ما يلي :

- أ - يتصفون بالأمان والنزاهة والشفافية العالية .
- ب - يتمتعون برؤية إستراتيجية تمكنهم من استشراف مستقبل المنظمة ، وتأسيس غايتها وصياغة أهدافها في ضوء رسالة واضحة ومحددة تعد بمثابة عمل للمستويات الإدارية .
- ت - يمتلكون تنوع معرفي عالي يشمل خبرات متنوعة ومهارات متعددة في صنع السياسة و اتخاذ القرارات الإستراتيجية.
- ث - يؤلفون مزيجا ثقافيا متجانسا يأتي من تنوع خلفياتهم من أوساط متعددة .
- ج - يعملون بحافزية عالية في اجتماعات مجلس الإدارة من خلال تقديم الأفكار الجديدة التي تساهم في دعم عمل المنظمة وإيجاد الفرص السوقية الجديدة التي تزيد من عوائد المنظمة .¹

ثالثا : مسؤوليات مجلس الإدارة

يتوجب أن يتيح لمجلس الإدارة أسلوب ممارسة حوكمة الإدارة من خلال دراسة الإستراتيجية لتوجيه الشركات ، كما يجب أن يكفل المتابعة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وأن يعمل على ضمان مساءلة مجلس الإدارة من طرف الشركة والمساهمين ، وتتفاوت هياكل و إجراءات مجالس الإدارة تفاوتاً واسعاً فيما بين الدول وداخل الدول ذاتها فبعض الدول يسرى بها نظام مجالس ذات المسؤولية وهو النظام الذي يفصل بين الوظيفتين الإشرافية والإدارية وفق هذه النظم ، يوجد مجلس إشرافي يتكون من أعضاء غير تنفيذيين ومجلس إدارة يتكون بالكامل من تنفيذيين وفي بعض الدول الأخرى يوجد مجلس موحد يجمع بين أعضاء مجلس التنفيذيين وغير التنفيذيين وتعد المبادئ هامة بالدرجة الأولى التي تمكن من تطبيقها على أي من هياكل مجالس الإدارة التي تستند إليها وظائف تسيير أمور الشركة ومتابعة المديرين ويتولى مجلس الإدارة إلى جانب دوره في توجيه إستراتيجية الشركة ، المسؤولية الرئيسية عن متابعة أداء المديرين وتحقيق عائد مناسب للمساهمين علاوة على منع تعارض المصالح والموازنة بين المتطلبات التنافسية بصورة تجاوبها الشركة ، ولكي يتسنى لمجلس الإدارة الاضطلاع بمسؤولياته بصورة فعالة يتعين أن تتوفر لديه درجة من الاستقلالية عن الإدارة التنفيذية كذلك فمن بين المسؤوليات الهامة لمجلس الإدارة ، نجد مسؤولية تنفيذ النظم التي تصاغ لضمان التزام الشركة بالقوانين السارية بما في ذلك قوانين الضرائب والمنافسة

والعمل والبيئة وتكافؤ الفرص والصحة والسلامة المهنية علاوة على هذا فمن المتوقع أن تأخذ مجالس الإدارة بعين الاعتبار ، مصالح كافة الأطراف العاملون والمقرضون (الدائنون) ، العملاء ، الموردون والمجتمعات المحلية كما نبرز في هذا الصدد أيضا أهمية مراعاة المعايير البيئية والاجتماعية مع مراعاة ما يلي أيضا :

- أ - ينبغي أن يتخذ أعضاء مجلس الإدارة قراراتهم على أسس من المعلومات الكاملة والمسئولية والعناية الواجبة و أن يتم ذلك تحقيق لمصالح الشركة والمساهمين وفي بعض الدول تتضمن القوانين على القيام بمجالس الإدارة بالعمل لمصالح الشركة ، أخذا بعين الاعتبار لمصالح المساهمين و العاملين و المجتمع ، بينما تؤثر قرارات مجلس الإدارة على المجموعات المختلفة من المساهمين بصورة متفاوتة فانه يتعين على مجلس الإدارة معاملة كافة المساهمين بصورة عادلة .
- ب - يجب أن يتضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية أخذا في الاعتبار مصالح الأطراف المعنية (أصحاب المصلحة) .
- و يتعين قيام مجلس الإدارة بعدد من الوظائف الأساسية ومن بينها ما يلي :
- ج - مراجعة وتوجيه إستراتيجية الشركة وخطط العمل وسياسات المخاطرة والموازنات السنوية وخطط النشاط ، وضع أهداف الأداء ومتابعة التنفيذ وأداء الشركة والإشراف العام على الإنفاق لرأس مال ، عمليات الاستحواذ وبيع الأصول .
- ح - اختيار المديرين التنفيذيين وتحديد مرتباتهم وحوافزهم ومتابعتهم والقيام عند الضرورة بإحلالهم ، والإشراف على تخطيط المسار المهني للعاملين .
- خ - مراجعة مرتبات وحوافز المديرين وضمان وجود عملية تتسم بالشفافية فيما يتعلق بترشيح أعضاء مجلس الإدارة.
- د - متابعة وإدارة صور تعارض المصالح المحتملة لدى المديرين وأعضاء المجلس والمساهمين وهو ما قد يتضمن إساءة استخدام أصول الشركة وإساءة استخدام التعاملات التي يقوم بها أطراف من ذوي العلاقة بالشركة .
- ذ - ضمان عنصر الأمان في التقارير المالية والمحاسبية التي تصدرها الشركة ، بما في ذلك استقلالية عمليات المراجعة ووجود نظم ملائمة للرقابة وخاصة نظم متابعة المخاطرة والرقابة المالية والالتزام بالقوانين .
- ر - متابعة فعالية الممارسات المتصلة بأساليب إدارة الشركة التي تعمل الشركة وفقا لها وإدخال التعديلات اللازمة عليها وفقا للاحتياج.

ز - الإشراف العام على عملية الإفصاح عن البيانات وقنوات الاتصال وقد تختلف وظائف أعضاء مجلس الإدارة تبعاً لاختلاف مواد الشركات في التشريعات المختلفة و أيضاً تبعاً لنظام الأساسي¹.

المطلب الثاني : دور لجنة المراجعة والتدقيق في إعداد القوائم المالية

الفرع الأول : مفهوم المراجعة

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها " عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسابقة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ، ثم توصيل ذلك إلى الأطراف المعنية " .

كما أن عملية المراجعة تضم نوعين من المراجعة مراجعة داخلية ومراجعة خارجية وفيما يلي شرح لهذين النوعين من المراجعة .

أولاً: المراجعة الخارجية

هي التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها ، وذلك لإعطائها المصادقية حتى تنال القبول والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمون ، المستثمرين ، البنوك) .

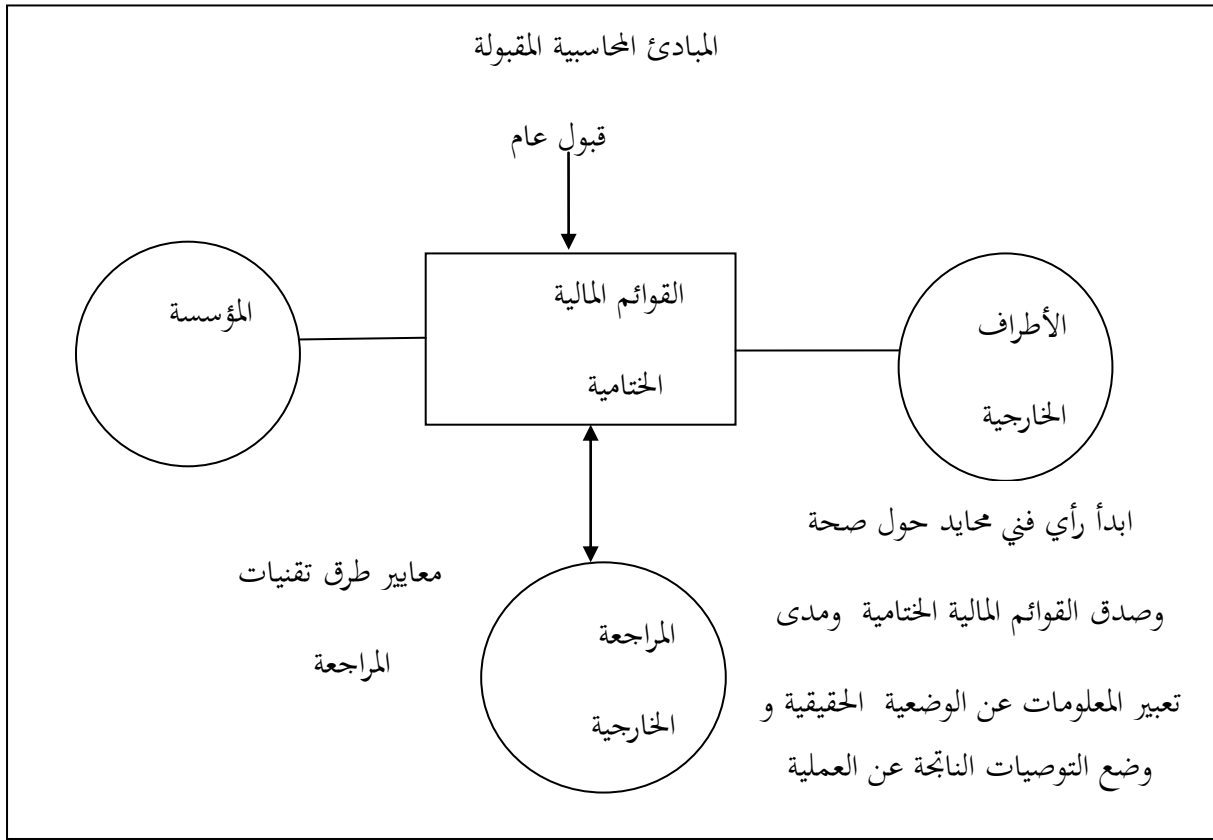
أ - أهداف المراجعة : يمكن تحديد أهداف المراجعة المحاسبية الخارجية في النقاط التالية :

- كل عمليات ثم تسجيلها بشكل كامل .
- كل عملية ثم تسجيلها لا بد أن تكون : - حقيقية
- صحيحة التقييم
- صحيحة التسجيل
- مسجلة في وقت وقوعها
- صحيحة التمرکز

ويمكن أن نصور مسار المراجعة المحاسبية للمؤسسة في ظل المراجعة الخارجية في الشكل الآتي :

¹ د- أمين السيد احمد لطفي - المراجعة وحوكمة الشركات - الدار الجامعية - الإسكندرية - طبعة الأولى 2010 - ص 194 و196

الشكل رقم (2 - 1) يوضح مسار المراجعة المحاسبية الخارجية



المصدر : د- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي - المراجعة وتدقيق الحسابات - ديوان المطبوعات الجامعية - بن عكنون - الجزائر - ص32

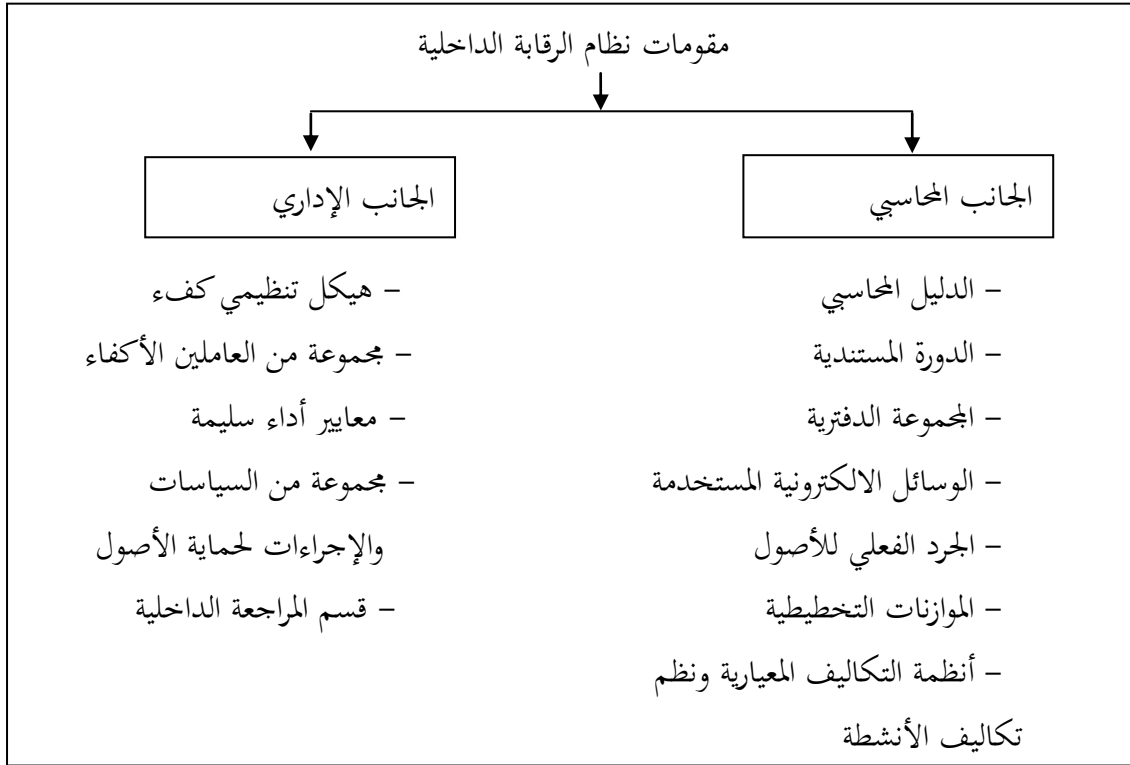
ينشأ هذا النوع من المراجعة بناءً على الاحتياجات المتزايدة للجهة المسيرة للمؤسسة من أجل فحص البيانات والسجلات المحاسبية وتقييم نظام الرقابة الداخلية بغية الحصول على معلومات تعكس الوضعية الحقيقية ويتخذ على أساسها القرارات .

ثانياً- المراجعة الداخلية : عرف مجمع المراجعين الداخليين المراجعة الداخلية على أنها " نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة وهي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى " ¹

¹ د- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي - المراجعة وتدقيق الحسابات - ديوان المطبوعات الجامعية - بن عكنون - الجزائر - ص30-31 و32 و33

أ - مقومات نظام الرقابة الداخلية : يمكن تلخيص مقومات نظام الرقابة الداخلية بشقيها المحاسبي والإداري على النحو التالي :

الشكل رقم (2-2) يوضح مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر : د- فتحي رزق السوافيري وسمير كامل محمد ومحمود مراد مصطفى - الاتجاهات الحديثة في الرقابة

والمراجعة الداخلية - الدار الجامعية الجديدة للنشر - الإسكندرية - سنة 2002-ص 36 أولا - الجانب

المحاسبي:

1 - الدليل المحاسبي : ينطوي على عمليات تبويب للحسابات بما يتلاءم مع طبيعة الوحدة الاقتصادية من ناحية ونوع النظام المحاسبي المستخدم والأهداف التي يسعى لتحقيقها حيث يتم تقسيم الحسابات إلى حسابات رئيسية وأخرى فرعية ، ويعتمد تبويب الحسابات المستخدمة على درجة معينة من التفصيل تكون ضرورية لجمع البيانات لتشغيلها في مرحلة تالية يدويا أو الكترونيا وأيضا لتحويلها إلى معلومات تكون مفيدة لعملية اتخاذ القرارات بواسطة إدارة الوحدة الاقتصادية .

2 - الدورة المستندية : يتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة ، طالما أنها تمثل المصدر الأساسي للقيود و أدلة الإثبات ولذلك ينبغي عند تصميم المستندات مراعاة النواحي القانونية والشكلية بالإضافة إلى أن يحقق المستند المعين

الهدف من تصميمه وتداوله ، وأيضا ترقيم هذه المستندات تحقيقا للرقابة وضمان عدم ازدواجية المستندات تحقيقا للرقابة من ناحية ومنع المسؤولية المزدوجة عنها ، كذلك ينبغي تمييز المستند المعين بالوضوح والبساطة في التصميم والاستخدام .

3 - المجموعة الدفترية: وفقا لطبيعة الوحدة الاقتصادية تعد المؤسسة وتجهز مجموعة دفترية متكاملة

، تراعي النواحي القانونية وبصفة خاصة دفتر اليومية العامة وما يرتبط به من يوميات مساعدة ، كذلك يجب مراعاة بعض المتطلبات الأساسية مثل : ترقيم الصفحات قبل استعمالها لأغراض الرقابة والتركيز على إثبات العمليات وقت حدوثها كلما أمكن ذلك وفي حالة وجود فجوة زمنية بين حدوث العمليات وبين إثباتها في الدفاتر ، ينبغي أن تكون تلك الفجوة أقل ما يمكن لتحقيق أغراض عملية الرقابة والتقليل من احتمالات الوقوع في الأخطاء .

4 - الوسائل الآلية والالكترونية المستخدمة : أصبحت الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر

النظام المحاسبي داخل الوحدة الاقتصادية من العناصر الهامة في ضبط وانجاز الأعمال ، كما هو الحال في آلات عد النقدية المحصلة وتسجيلها أيضا ، كذلك تزايدت أهمية استخدام الحاسب الالكتروني في انجاز بعض خطوات الدورة المحاسبية وتحليل البيانات والمعلومات سواء بغرض إعدادها أو الإفصاح عنها ، وبلا شك فإن التوسع في استخدام هذه الأدوات من شأنه تدعيم الدور الرقابي للنظام المحاسبي المستخدم .

5 - الجرد الفعلي للأصول : تتميز بعض عناصر الأصول المملوكة للوحدة الاقتصادية بإمكانية

جردها الفعلي مثل : النقدية بالخزينة والمخزون بأنواعه الثلاثة والأوراق المالية والتجارية ومعظم عناصر الأصول الثابتة كالأراضي والمباني والسيارات والآلات والأثاث كما وأن نتائج الجرد الفعلي ومقارنتها بالأرصدة الحسابية التي تشملها السجلات المحاسبية إنما يوضح نتائج عمليات الرقابة على تلك الأصول .

6 - الموازنات التخطيطية : تتمثل الموازنة خطة كمية ومالية للمشروع ككل ولوحداته الفرعية وذلك

خلال فترة زمنية معينة والموازنة ما هي إلا تعبير مالي عن خطة معينة أي أنها تعبير مالي عن خطة تفصيلية تعكس أهداف الوحدة الاقتصادية والكيفية التي تتم بها انجاز تلك الأهداف ، بالإضافة إلى وظيفتها التخطيطية ، فإن لها دور رقابي من خلال إجراء مقارنة بين الأداء الفعلي ، وما تشمله الموازنة من بيانات تقديرية موضوعة مسبقا ثم تحديد الانحرافات وتحليلها وتحديد المسئول عنها ، وبصفة عامة يمكن القول بأن الموازنة الشاملة تمثل نظاما متكاملا للرقابة وتقييم الأداء .

7 - أنظمة التكاليف المعيارية ونظم تكاليف الأنشطة : تعتمد أنظمة التكاليف المعيارية على

وضع المعايير العلمية والعملية لعناصر التكلفة المختلفة ، وسواء كانت لمواد المباشرة أو الأجور المباشرة أو الأعباء غير المباشرة ن صناعية أو غير صناعية ، حيث تعد المعايير وفق مستويات هندسية وفنية متطورة تلاءم ظروف العمليات الصناعية التي تمارسها الوحدة الاقتصادية وأيضا اعتمادا على دراسات الوقت والحركة ، أي تكاليف المعيارية تمثل معايير محددة مسبقا ، فهي أهداف تسعى الإدارة إلى تحقيقها ، كما ينبغي أن تكون عليه التكلفة وتكون تلك المعايير أساسا في صياغة الموازنات التخطيطية وتقييم الأداء وقياس تكلفة الإنتاج ، بالإضافة إلى وضع المعايير قياس الأداء الفعلي وإجراء أي مقارنة وتحديد الانحرافات وبيان مسبباتها والعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية لهذه الانحرافات ، وفي السنوات العشر الأخيرة ازداد دور الأنظمة المتطورة لتخصيص التكلفة الغير المباشرة سواء كانت صناعية أو غير صناعية ، وذلك بهدف زيادة كفاءة وفاعلية النظام المحاسبي في توفير المعلومات لمتخذي القرارات ، سواء في مجال التسعير أو تقييم الأداء أو في مجال المفاضلة بين الاقتراحات الاستثمارية ، ويرجع السبب في تفضيل هذا النظام المتطور هو اعتماده على وجود علاقة قوية بين ما يتم تخصيصه من تكاليف غير مباشرة على وحدات الإنتاج وبين درجة استفادتها من الأنشطة التي تشارك في تصنيعها.

ثانيا : الجانب الإداري

1 - هيكل تنظيمي كفاء : أي ما نعني ب به صياغة الخريطة التنظيمية التي تعني تحديد واجبات

ومسؤوليات محددة تتناسب مع قدرات واهتمامات الأشخاص ، أي تطبيق مبدأ الفصل بين المهام ، وبصفة خاصة تلك المهام المترابطة مع بعضها البعض فمهمة حفظ السجلات ينبغي فصلها عن مهمة الإشراف على الأصول ، فأمين الصندوق لا ينبغي أن تعهد إليه مهمة الاحتفاظ بدفتر النقدية وأمين المخازن لا يعهد إليه مسك سجلات المخازن .

2 - مجموعة من العاملين على درجة عالية من الكفاءة : يعتبر عاملا مهما لنظام الرقابة الداخلية

حيث أن النظام الجيد للرقابة الداخلية يتطلب برامج تدريبية للعاملين بصفة مستمرة لتثقيف مجتمع الوحدة الاقتصادية .

3 - معايير أداء سليمة : التي تضم عملية مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي وتحديد

الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات .

4 - مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول : يقصد بها توفير الحماية الكاملة

للأصول ومنع تسربها أو اختلاسها ولضمان صحة البيانات والتقارير المحاسبية كذلك فان كبر حجم المشروع وانتشار وحداته يحتم على القائمين وجود وسائل رقابية للتأكد من انجاز القرارات المختلفة وعلى كافة المستويات .

5 - قسم المراجعة الداخلية : تتمثل مهمته في التأكد من تطبيق كافة الإجراءات واللوائح

والسياسات التي تم وضعها بواسطة الإدارة والتأكد من دقة البيانات والمحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي والتحقق كذلك من عدم وجود أوجه تلاعب أو مخالفات ، و بصورة مختصرة فان المهمة الرئيسية لقسم المراجعة الداخلية هي التأكد من تطبيق انجاز مهمات نظام الرقابة الداخلية .

6 - مراجعة القوائم المالية : يدور الاستفسار حول السبب الذي من أجله يهتم المراجعون

الداخلون بعدالة القوائم المالية في تمثيلها للمركز المالي للمشروع و نتائجها عن الفترة المعدة عنها تلك القوائم ، لاسيما و أن المراجعون الخارجيين هم الذين يعتبروا مسؤولين عادة من إبداء الرأي نحو مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي و نتائج المشروع ، ويرجع السبب في الرد حول هذا الاستفسار في أن المراجع الخارجي معرض للفشل في اكتشاف الأخطاء الهامة نسبيا ، وأن اكتشافها يتوقف على تطبيق معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً ، لذلك يجب أن يتأكد المراجع الداخلي أيضاً من خلو القوائم المالية من الأخطاء سواء كانت هامة أو غير هامة نسبيا من ناحية ، كذلك فان تخفيض الأخطاء فيما يعطي صورة أفضل لعملية الفحص التي يجربها المراجع الخارجي وبالتالي تضيق نطاق الفحص لنظام الرقابة الداخلية مما يخفض من أتعاب المراجع الخارجي من ناحية ثانية ، إن نظام الرقابة الداخلية للمشروع يعتبر بمثابة أحد موارده ولذلك فان تبديد جزءا من هذا المورد وعلى اعتبار المراجع الداخلي أحد موظفي المشروع ، يعمل على انخفاض أوجه الكفاءة¹.

الفرع الثاني: الدور الإشرافي للجنة المراجعة في التقرير المالي للشركة

إن التدقيق الفعال لعملية التقرير المالي يعتبر أساسيا للتحقق من سلامة أسواق رأس المال وتعتبر لجنة المراجعة هامة في مجال الإشراف على عملية التقرير المالي وتوفيره وجهة نظر مستقلة عن تلك العملية حيث توفر اللجنة منتدى منفصل من الإدارة من خلالها يمكن أن يقوم المراجعون والأطراف المهتمة الأخرى بالتنافس في تلك الاهتمامات

¹ د- فتحي رزق السوافيري وميمر كامل محمد ومحمود مراد مصطفى — الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية — الدار الجامعية الجديدة للنشر — الإسكندرية — سنة 2002-ص 25-35 و ص 138-139

على نحو ملائم عن طريق التنفيذ الفعال لوظائفها ومسؤولياتها ، فان لجنة المراجعة تساعد على التأكد من أن الإدارة تطور على نحو ملائم ضوابط الرقابة الداخلية والتحقق من أن الإجراءات الخاصة بتقييم ممارسات الإدارة بموضوعية تكون محل تفعيل ، وان المراجعين الخارجيين من خلال فحصهم الخاص يقومون بالتقييم الموضوعي لممارسات التقرير المالي للشركة وللجنة المراجعة دورا هاما في المساءلة المحاسبية لحوكمة الشركات حيث يكون للجنة سلطة الإشراف والمراجعة على أنشطة نظام التقرير المالي للشركة بالإضافة إلى عمليات المراجعة الخارجية والداخلية ، إن نقطة البداية في دراسة دور لجنة المراجعة يتمثل في إشرافها على التقرير المالي وكيف أنه من الأفضل أن يتم تحقيق ذلك بطريقة من شأنها تحسين عملية التقرير المالي الأمر الذي قد أصبح هاما في حوكمة الشركات وللاستجابة إلى تلك المشكلة فمن الضروري أن تحديد وتحليل خصائص لجنة المراجعة المحتملة PARK1998 والتي قد ترتبط بفعالية الدور الإشرافي للجنة المراجعة ، لقد أصبحت للجان المراجعة دورا إشرافيا أكثر فعالية في عملية التقرير المالي والمراجعة للشركة :

- أ - عندما تتكون من كثير من المديرين المستقلين الخارجيين مقارنة بالمديرين الداخليين .
- عندما يعمل مديري لجان المراجعة مدة أطول في المجلس حيث يتطلبون مزيدا من المعرفة بظروف المالية والتشغيلية للشركة.
- ب - عندما يتعامل لجان المراجعة على نحو أكثر تكرارا وفق كل ذلك فان تلك النتائج تدعم مجهودات العامة والتنظيمية لزيادة جودة التقرير المالي عن طريق تعزيز عملية الحوكمة المالية للشركة .¹

المطلب الثالث : دور الإفصاح والشفافية في جودة التقارير المالية

الفرع الأول : الإفصاح والشفافية

ينبغي أن يكفل إطار أساليب ممارسة حوكمة الإدارة بالشركات تحقيق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم ، بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة ومن بينها : الموقف المالي والأداء ، وأسلوب ممارسة سلطات الإدارة ويتم في معظم الدول تجميع قدر هائل من المعلومات الإلزامية والاختيارية على حد سواء ، والتي تتصل بالشركات التي تجري تداول أسهمها في البورصات ، والتي تتاح تلك المعلومات لنطاق عريض من المستخدمين ويستلزم الأمر الإفصاح عن المعلومات للجمهور على أساس شفوي ، كحد أدنى ، وان كانت بعض الدول تستلزم إفصاحا " دوريا " على أساس نصف سنوي أو كل ثلاثة أشهر أو حتى في فترات أقصر إن تطلب ذلك الأمر ، وغالبا أيضا

¹ د- أمين السيد احمد لطفي - المراجعة وحوكمة الشركات - الدار الجامعية- الإسكندرية - طبعة الأولى 2010- ص 262-263

ما تقوم الشركات طوعا بالإفصاح عن معلومات بشكل يتجاوز متطلبات الحد الأدنى وذلك استجابة لاحتياجات السوق ، وتعد نظم الإفصاح القوية بمثابة سمة أساسية لأساليب متابعة الشركات المستندة لقوى السوق ، وهي أيضا على جانب كبير من الأهمية بالنسبة لقدرة المساهمين على ممارسة حقوقهم التصويتية ، وتشير تجارب الدول التي توجد بها أسواق كبيرة وفعالة لحقوق الملكية كما يمكن أن يمثل الإفصاح أداة قوية للتأثير على سلوك الشركات وحماية المستثمرين ومن شأن نظم الإفصاح القوية المساعدة على جذب رؤوس الأموال والحفاظ على ثقة في أسواق رأس المال ، ويتطلب المساهمون والمستثمرون المرتقبون الحصول على المعلومات المنظمة والتي تتسم بدرجة مرتفعة من الاعتمادية بالقابلية للمقارنة مع البيانات الأخرى المناظرة وبدرجة التفصيل الكافية التي تمكنهم من تقييم مدى كفاءة الإدارة ، كما تمكنهم من اتخاذ القرارات المستندة إلى المعلومات الكافية بشأن تقييم الشركة وحقوق الملكية وحقوق التصويت لفئات الأسهم المختلفة بما فالمعلومات غير الكافية أو غير واضحة قد تفوق قدرة الأسواق على العمل ، كما أنها قد تسفر عن ارتفاع التكلفة الرأسمالية وعن سوء تخصيص الموارد ويساهم الإفصاح كذلك في تحسين مستويات تفهم الجمهور وهياكل وأنشطة المشروعات علاوة على تفهم سياسات الشركات وأدائها فيما يتعلق بالمعايير الأخلاقية وعلاقة الشركات بالمجتمعات التي تعمل خلالها ، ولكن ليس من المتوقع أن تحل متطلبات الإفصاح محل أعباء الإدارة أو أعباء التكلفة غير العادية الملقاة على الشركات كذلك وليس من المتوقع أن تفصح الشركات عن المعلومات التي قد تؤدي إلى الضرر بمراكزها التنافسية ما لم يكن مثل هذا الإفصاح لازما لاتخاذ القرارات الاستثمارية ، وتجنب تضليل المستثمرين وتطبق الكثير من الدول مفهوم الصيغة الأساسية لتحديد المعلومات المطلوب الإفصاح عنها كحد أدنى وتعرف المعلومات الأساسية بأنها تلك المعلومات التي يؤدي حذفها أو إدراجها بصورة غير سليمة إلى التأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو المعلومات كما تطالب "المبادئ" بالإفصاح في الوقت المناسب عن كلفة التطورات الأساسية التي تحدث فيما بين التقارير المنظمة أو الدورية ، وتطالب أيضا بتقديم المعلومات إلى كافة المساهمين بصورة متزامنة بهدف ضمان المعاملة المتكافئة .

الفرع الثاني : مكونات الإفصاح والشفافية

أولاً- النتائج المالية والتشغيلية للشركة : التقارير المالية المعتمدة من مراقب الحسابات والتي تبين الأداء المالي والموقف المالي للشركة وحساب الأرباح والخسائر وقائمة التدفقات النقدية ، وملاحظات مراقب الحسابات على القوائم المالية وتلك المصادر الأكثر استخداما لتقديم المعلومات المطلوبة عن الشركات والهدفان الأساسيان لقوائم المالية في شكلها الراهن حيث يتمثلان في التمكين من المتابعة الملائمة وتقديم الأسس اللازمة لتقييم أسهم وسندات الشركة ، كما تتضمن التقارير السنوية بيانا بمناقشات إدارة الشركة و تحليلها لنتائج التشغيلية وتمثل تلك

المناقشات فائدة كبيرة إذا ما قرأت جنباً إلى جنب مع القوائم المالية وعادة ما يهتم المستثمرون بصفة خاصة بالمعلومات التي قد تلقي الضوء على أداء الشركة ككل في المستقبل .

ثانياً- أهداف الشركة : علاوة على الأهداف التجارية تحت الشركات على الإفصاح عن سياستها المتصلة بأخلاقيات المهنة والنشاط والبيئة وما يمثلها من التزامات في نطاق السياسة العامة وقد تنطوي مثل تلك المعلومات على أهمية بالنسبة للمستثمرين وغيرهم من مستخدمي المعلومات بهدف تحسين عمليات تقييم العلاقات فيما بين الشركات والاجتماعات التي تعمل خلالها وكذا تقييم الخطوات التي تتخطها الشركة للاضطلاع بتنفيذ أهدافها .

ثالثاً- ملكية الأغلبية وحقوق التصويت : يتمثل أحد الأساسيات للمستثمرين في الحصول على المعلومات المتصلة بهيكل ملكية الشركة وحقوقهم مقارنة بحقوق من عداهم من المساهمين وغالباً ما تلتزم الدول بالإفصاح عن بيانات الملكية في حالة تجاوز إجمالي حقوق الملكية حداً معيناً وقد يشتمل الإفصاح عن بيانات تتصل بكبار المساهمين وغيرهم ممن لديهم حق السيطرة من أي نوع على الشركة وتتضمن المعلومات عن حقوق التصويت الخاصة ، واتفاقيات المساهمين و ملكية حصة معينة بين المساهمين كذلك فمن المتوقع أن توفر الشركات المعلومات المفصلة بالتعاملات التي تتم بين الشركة والأطراف ذوي الصلة بها .

رابعاً- أعضاء مجالس الإدارة وكبار المديرين ومرتباتهم وحوافزهم : يطلب المستثمرون معلومات عن أعضاء مجالس الإدارة كل على حدى و أيضاً عن كبار المديرين لكي يتسنى لهم تقييم خبراتهم و كفاءتهم و كذا تقييم أية احتمالات لتعارض المصالح، قد يكون من شأنها التأثير على أحكامهم كما تمثل مرتبات و حوافز أعضاء مجالس الإدارة و كبار المديرين اهتمام لدى المساهمين و لهذا فمن المتوقع عادة أن تفصح

الشركات عن القدر الكافي من المعلومات المتصلة بمكافآت وحوافز أعضاء مجالس الإدارة وكبار المديرين (سواء فردي أو مجموعة) وأن تقدمها للمستثمرين لكي يتسنى لهم التقييم السليم لتكاليف ومنافع وخطط المرتبات والحوافز ومدى فعالية الخطط الموضوعة.

خامساً- عوامل المخاطرة الملموسة في الأجل القصير : تبدو الحاجة لدى مستخدمي المعلومات المالية والأطراف المشاركة في السوق للحصول على المعلومات المتصلة بالمخاطر الملموسة في المستقبل المنظور والتي قد تشتمل ما يلي : المخاطرة المرتبطة بالصناعة أو منطقة معينة و الاعتماد على السلع الأولية والمخاطرة المالية في أسواق متضمنة - مخاطر أسعار الفائدة وأسعار العملات وكذا المخاطر بالمشتقات المالية وبالتعاملات المالية التي لا تظهر في الميزانية وأخيراً المخاطرة المرتبطة بالالتزامات البيئية ، ولكن تنادي مبادئ الإفصاح عن المعلومات بدرجة من التفصيل تفوق ما هو مطلوب لإحاطة المستثمرين علماً بالمخاطر الملموسة في الأجل المنظور التي

تجاهها الشركة ويتسم الإفصاح عن المخاطر بأقصى درجات الفعالية حينما يتناول صناعة بعينها ، كذلك فمن المعلومات التي يفيد الإفصاح عنها تلك المتعلقة بما إذا كانت الشركات لديهم نظام متابعة المخاطر أم لا .

سادسا - المسائل الأساسية المتصلة بالعاملين وغيرهم من أصحاب المصالح : تحت الشركات على توفير

المعلومات المتصلة بالمسائل الرئيسية ذات الصلة بالعاملين وغيرهم من أصحاب المصالح والتي قد تؤثر بصورة ملموسة على أداء الشركة ، وقد يشمل الإفصاح على علاقات الإدارة والعاملين وأيضا علاقاتهم مع باقي أصحاب المصالح مثل : المقرضين والموردين ، والمجتمعات المحلية تلتزم بعض الدول بقدر كبير من الإفصاح عن المعلومات المتصلة بالموارد البشرية مثل : برامج تنمية الموارد البشرية أو خطط تمليك الأسهم للعاملين تتيح لأطراف السوق معلومات هامة عن نقاط القوة التنافسية لدى الشركات .

سابعا- هيكل وسياسات أساليب ممارسات سلطات الإدارة : تشجيع " المبادئ " على قيام الشركات بإتاحة

تقارير عن كيفية تطبيقها في الممارسة لمبادئ أساليب ممارسة حوكمة الإدارة في الشركات وواقع الأمر ، إن الإفصاح عن سياسات هيكل أساليب ممارسة السلطة في الشركات وبصفة خاصة ما يتعلق بتوزيع السلطة فيما بين الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة والمساهمين تعد بمثابة عنصر هام لتقييم أساليب ممارسة حوكمة الإدارة بالشركات .

الفرع الثالث: الشفافية والمساءلة المحاسبية

يتمثل غرض التقرير المالي في تزويد متخذي القرار بالشركة في ظل اقتصاديات سوق رأس المال بمعلومات نافعة ، وحتى تكون تلك المعلومات نافعة فإن المعلومات المحاسبية يجب أن تكون ملائمة و قابلة للاعتماد عليها ، وتتأثر تلك الخصائص باكتمال المعلومات المقدمة حيث أن تقديم تلك المعلومات تعتبر جوهرية لأغراض تنشيط كفاءة أسواق رأس المال فإن الهيئات التنظيمية تنظر أيضا إلى جودة المعلومات كعامل محدد في عملية تقرير الشركة ، وتعتبر جودة المعلومات غاية في الأهمية في تحسين نظم الرقابة الداخلية للشركات والتي تسعى نحو تحقيق سمعة جيدة لتقرير المالي ، إن أحد الخصائص الهامة لجودة المعلومات الجيدة تتمثل في الإفصاح الكامل والشفافية ، وكما ذكر عن طريق **GOEUNING & KOEN** فإن الإفصاح يشير إلى العملية الخاصة بتقديم المعلومات واتخاذ القرارات السياسية المعروفة من خلال النشر الزمني والوضوح أما الشفافية فهي تشير إلى مبدأ خلق بيئة من خلالها يتم جعل المعلومات الخاصة بالظروف الحالية والقرارات و التصرفات قابلة للوصول إليها وأن تكون مرئية وقابلة للفهم لكافة المشاركين بالسوق ، إن كلا الخاصيتين تعتبر ضرورية لبناء عملية تقرير ذات كفاءة من خلالها يلعب مفهوم المساءلة المحاسبية دورا هاما :

إن الشفافية والمساءلة المحاسبية تحسن من جودة عمليات اتخاذ القرار للشركة من خلال الظروف التالية :

- أ - أن تكون نافعة في فهم والتنبؤ بالقرارات المستقبلية .
- ب - أن تكون مصممة لزيادة الأداء الاقتصادي عن طريق تعزيز جودة عملية اتخاذ القرار وإدارة المخاطرة.
- ت - يمكن أن تخفض تكاليف المراقبة كنتيجة للتصرفات والقرارات التي تتسم بأن تكون أكثر مرئية وشمولا
- ث - أن يكون أصحاب المصالح والمساهمين العاملين والمقرضين قادرين بشكل أفضل على مراقبة ومتابعة إدارة الشركة .
- ج - أن تحسن من تخصيص الموارد عن طريق إطار عمل من داخله يتعين أن يتم إنتاج المعلومات المتعلقة بالقرارات بالإضافة إلى مراقبتها.
- ح - أنها تؤدي إلى سياسة أكثر كفاءة عن طريق خلق عملية تغذية عكسية من خلالها يستجيب متخذو القرار بالشركة للأحداث العديد مع ملاحظة عواقب تصرفاتهم .

إن الإفصاح الكامل والشفافية والمساءلة يتعين الالتزام بها بشكل متبادل حيث تعزز الشفافية عملية المساءلة المحاسبية عن طريق تسهيل المراقبة وتوفير مزيد من المصداقية على تعزيز الشركة ، فهي تعتبر أساسية في سياق أن الشفافية الأكبر سوف تؤثر على مدارك مستخدمي المعلومات المالية ، كما أنها ستوفر أيضا فهم كيفية اتخاذ القرارات وتعد وسيلة لتقوية المساءلة المحاسبية واليات الرقابة الداخلية والحوكمة الكفاءة، فهي توفر تخصيص أفضل للموارد في ظل اقتصاد السوق عن طريق تحسين القرارات الاقتصادية التي يتم اتخاذها عن طريق الوكلاء و متخذي القرار ان المساءلة المحاسبية تعزز من الشفافية ويمكن أن تكون سياسة كفاءة عن طريق توفير حافز لمتخذي القرارات للتأكد من أن الأسباب وراء تصرفاتهم قد تم دعمها على نحو صحيح ، وتتطلب المساءلة المحاسبية من متخذي القرار أن يبرروا القرارات التي تم اتخاذها بالإضافة إلى تقبل المسؤولية عن تلك الاختيارات و نتائجها .¹

المبحث الثالث: دور الحوكمة المرشدة للتكلفة في تحسين أداء المؤسسة

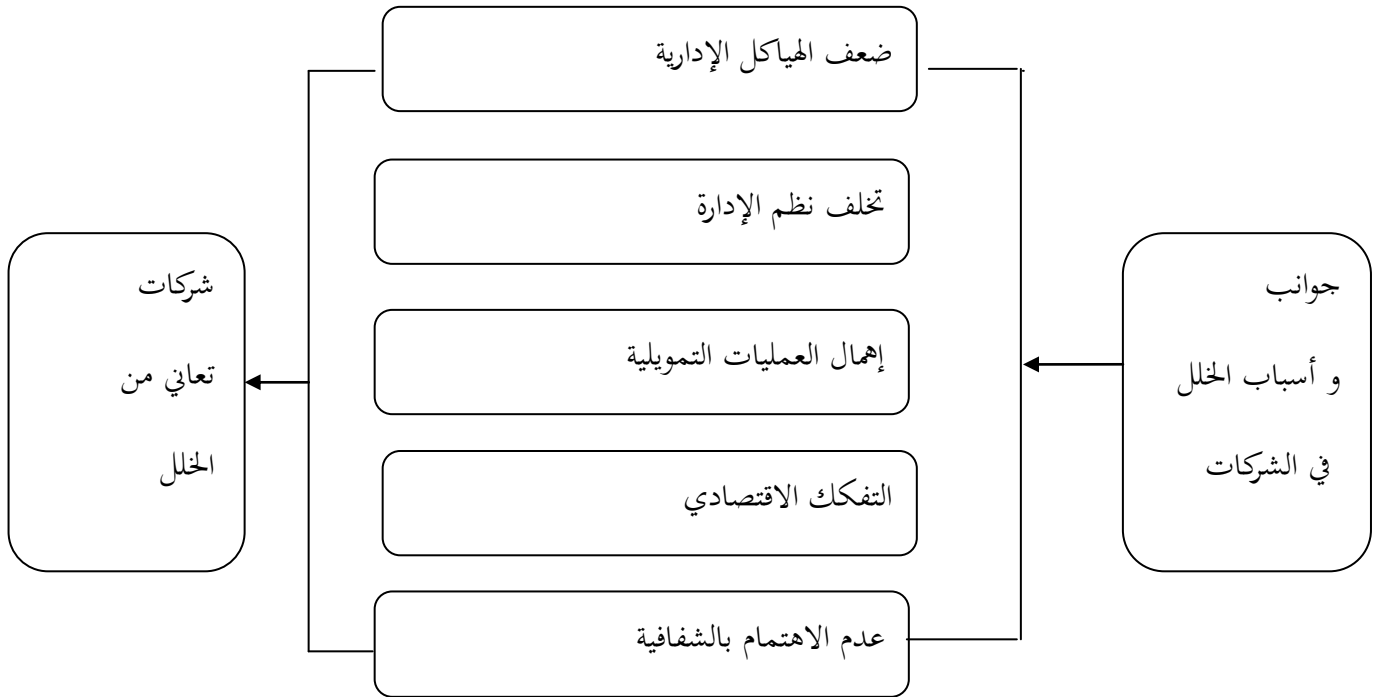
يعتبر الأداء من أهم مجالات الحوكمة حيث تسعى الحوكمة الفعالة إلى عملية الاستغلال الأمثل والاستخدام الجيد للموارد الاقتصادية الخاصة بكل مؤسسة .

المطلب الأول : الأداء الوظيفي في المؤسسة

¹ د- أمين السيد احمد لطفي - المراجعة وحوكمة الشركات - الدار الجامعية- الإسكندرية - طبعة الأولى 2010- ص 226-227

نتيجة لتغيرات السريعة التي تحدث في ظل متطلبات المحيط الجزئي والكلّي ألزمت على الإدارة ضرورة تبني جملة من المبادئ الحوكمة بغرض ملأ فجوات التنظيم والرقابة التسرية حيث أصبحت هذه الفجوات تتسم بصعوبة تحقيق الأهداف المنشودة بسبب تعقد وتداخل العناصر الفاعلة في الوضع القائم الخاص بالمؤسسة مما أدى إلى حدوث الخلل في الأداء الخاص بالمؤسسة والتناقض الجوهري ما بين الخلل والإصلاح أدى إلى إيجاد أوضاع غير واضحة في القوائم والتقارير المالية وللتعامل مع هذا الوضع لا بد من وجود حوكمة للتعرف على أهم جوانب الخلل في الشركات والتي دعت إلى ضرورة الحوكمة والشكل التالي يوضح جوانب الخلل لدى الشركات .

الشكل رقم (2-3) يوضح جوانب الخلل لدى الشركات والضاغطة من أجل الحوكمة



المصدر : سعداوي اكرام - مذكرة لنيل شهادة الليسانس بعنوان " حوكمة المنظمات الاقتصادية " - جامعة

السعيدة - سنة 2007-2008 - ص 81

✓ ضعف هياكل إدارة الشركات ووضع السلطة في أيدي مدراء غير أكفاء ولا يتمتعون بالخبرة والمهارة الكافية التي تمكنهم من القيام بعملهم على أحسن وجه .

- ✓ انعدام الرقابة السلمية والإشراف فيما يخص الأمور الجوهرية والاهتمام بالأمور الشكلية التي لا تمثل محور هام في عمل الإدارة ولا ترتبط بخطة عملة مدروسة من قبل الإدارة .
 - ✓ اهتمام كل من الدول والحكومات بحرية التجارة والشركات بالعمليات التجارية وعقد الصفقات مع إهمال الجوانب المالية التمويلية وهي جوانب أساسية رئيسية سواء ما يتصل منها بمياكل التمويل وتوزيعها ما بين الموارد الذاتية والموارد الخارجية ومدى توازن الهيكل التمويلي ، ومدى قدرة الشركة على توليد تدفقات نقدية داخلية كافية لسداد التزاماتها ومدى التناسب معدل دوران رأس المال العامل في المشروع .
 - ✓ عدم وجود توازن بين ما حدث بالفعل على المستوى الاقتصادي الكلي وما يحدث بالفعل على مستوى الاقتصاد الجزئي (مستوى المشروعات) ، أي قيام كل منهما في اتجاه عكس الآخر
 - ✓ حث ينتهي الأمر بخسارة الجميع وتدمير الكل والجزء وفترات كل منهما .
 - ✓ وقوع الشركات في المنافسة الشديدة وتقديم الكثير من الشركات معلومات مغالطة ومضللة من خلال سعيهم إلى الابتعاد عن الشفافية والوضوح .
- لقد وضعت الحوكمة مجموعة من المبادئ والقواعد التي تهدف من خلالها إلى تفعيل أداء المؤسسة وزيادة مقومات النجاح لتحقيق القدرة على النمو والتوسع والاستمرار فأصبحت تشير إلى مجموعة من الآليات التي تؤثر على عملية اتخاذ القرارات بواسطة المديرين ، عندما يكون هناك انفصال بين الملكية والإدارة ، كما أنها تعنى بوضع حملة من الممارسات والتطبيقات السليمة للقائمين على إدارة الشركة وتنظيمها بما يضمن المحافظة على حقوق حملة الأسهم والسندات ، والعاملين بالشركة وأصحاب المصالح وغيرهم من الأطراف التي لها علاقة بتطبيق الحوكمة ويتم ذلك من خلال تحري تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التي تربط بينهم وباستخدام الأدوات المالية والمحاسبية السليمة وفقا لمعايير الإفصاح و الشفافية الواجبة من خلال العناصر التالية :
- تحسين الكفاءة الاقتصادية .
 - إيجاد الهيكل الذي يتم من خلاله تحديد أهداف الشركة ووسائل تحقيقها ومتابعة الأداء.
 - المراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة ف أداء الشركات بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كل الطرفين أي مجلس الإدارة الشركة والمساهمون الممثلون في الجمعية العامة.
 - عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه
 - تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة .
 - تمكين الشركات من الحصول على تمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين الأجانب والمحليين

- إمكانية مشاركة المساهمين والموظفين والمقرضين والاطلاع بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركات¹

المطلب الثاني : الحوكمة والأداء التنافسي

لقد جاءت الحوكمة كنظام لحسن سير الأمور ، وضرورات الاستمرار ، سواء في ممارسة الأنشطة أو في القيام بعمليات الاستثمار ضمن اقتصاديات الحوكمة التي تتمثل في ما يلي:

❖ اقتصاديات التشغيل الأمثل

❖ اقتصاديات إنتاجية الموارد

❖ اقتصاديات العائد والمردود

❖ ربحية رأس المال المشروع من خلال تخفيض التكاليف ، سياسة التسعير والقدرات التسويقية

❖ رفع الطاقات التشغيلية وامتلاك اقتصاديات أفضل (الحجم ، المدى ، السرعة) لتحقيق مزايا

تنافسية

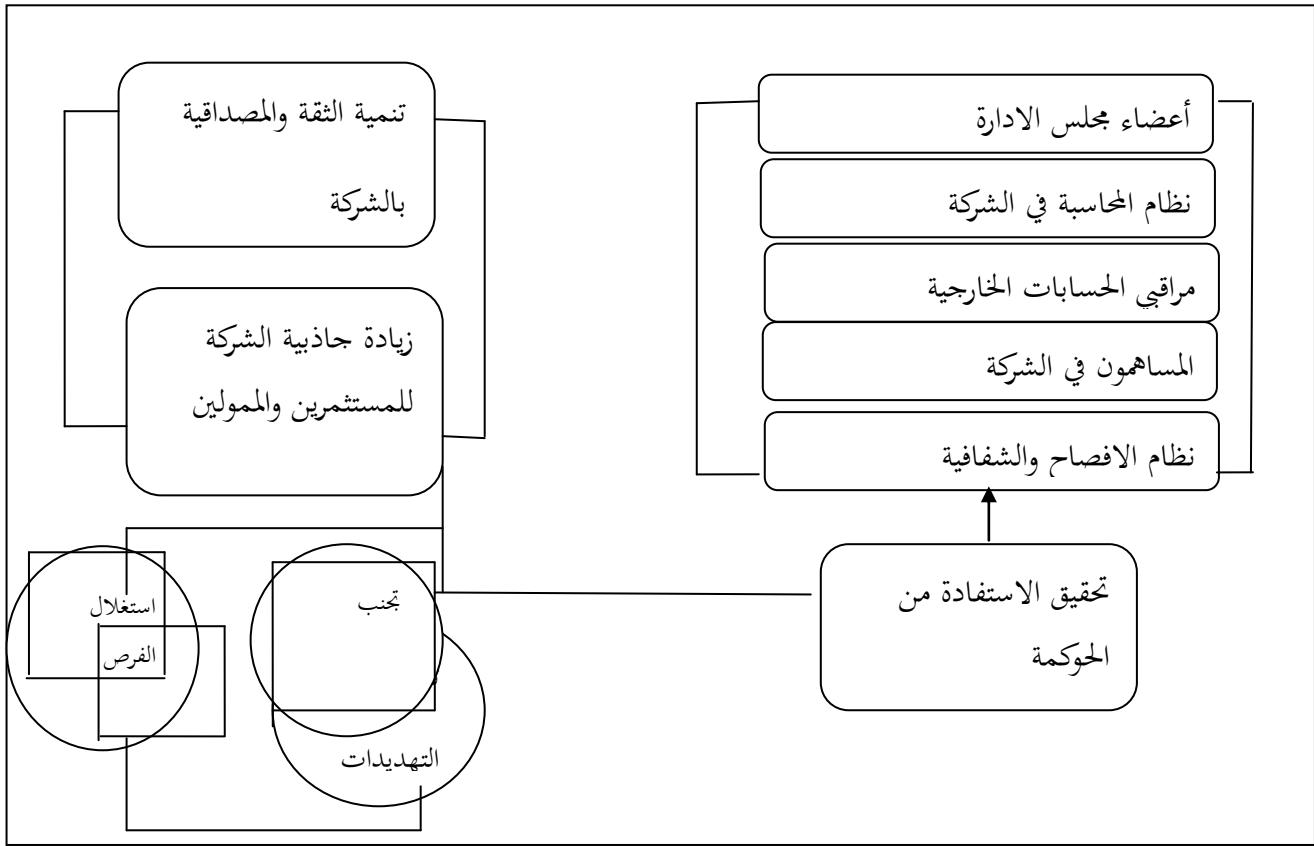
❖ تخفيض الفاقد والمطابقة لرفع اقتصاديات التكلفة

يرتبط مفهوم الحوكمة بمجموعة من الأطراف والتي تختلف فيما بينها من حيث الاهتمامات والمصالح والفرص من حيث التعامل مع المنظمة كحزمة الأسهم والمديرين والفئات المختلفة من أصحاب المصالح المرتبطة بالمنظمة ويهدف إلى تنظيم العلاقات بينهم ، كما يسعى هذا المفهوم إلى تحقيق أقصى وأفضل استخدام للموارد المنظمة وسعى كذلك إلى الحد من استغلال أي طرف من هذه الأطراف لباقي الأطراف الأخرى ، وان هذه الأطراف هي التي يهتمها موضوع الحوكمة ومنهم ملاك الشركة ومجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والعاملون والموظفون داخل الشركة بالإضافة إلى المقرضون للشركة والعملاء والموردون

الحوكمة تؤدي إلى تعظيم المنافع وزيادة استفادة المنظمات منها وتعمل على توضيح المسؤوليات والمهام والوظائف والأعمال الخاصة بالأطراف ذات العلاقة والتي يتم من خلالها تحقيق عمليات الاستفادة من الحوكمة كما يوضحها الشكل التالي :

¹ سعادوي إكرام - مذكرة لنيل شهادة الليسانس بعنوان " حوكمة المنظمات الاقتصادية " - جامعة سعيادة - سنة 2007-2008 - ص 81 و82 و83 و 87

الشكل رقم (2-4) يوضح عملية تحقيق الاستفادة من الحوكمة



المصدر : محسن أحمد الخضري - حوكمة الشركات - مجموعة النيل العربية - القاهرة - سنة 2005 - ص

نلاحظ من خلال الشكل أن عملية الاستفادة من الحوكمة تتحقق من خلال إعطاء نظام فعال لإفصاح والشفافية يمكن المساهمون في الشركة من معرفة ما يخصهم من معلومات حول الأوضاع المالية والتشغيلية الخاصة بالشركة وبالتالي ستكون عملية مراقبة العمليات الحساسة الخارجية عملية خالية من الأخطاء وعملية كفءة مما

ينتج عنها وجود نظام فعال وجيد وسليم من الأخطاء يتمثل في نظام المحاسبة الخاص بالشركة وبالتالي فان هذا النظام سيساهم في إعطاء قرارات رشيدة من طرف أعضاء مجلس الإدارة التي ينتج عن اتخاذ هذه القرارات زيادة تحسين أداء المؤسسة من خلال تنمية الثقة والمصداقية بالشركة والعمل على زيادة جاذبية الشركة للمستثمرين والممولين الذي يساهم بدوره في تجنب التهديدات التي تهدد كيان المؤسسة واستغلال الفرص .

وتمثل كل من عنصر تحسين الأداء الذي يعتبر مجال من مجالات الحوكمة وعنصر تنمية الثقة والمصداقية وعنصر زيادة جاذبية الشركة للمستثمرين في ما يلي بالترتيب :

أولا – مجال تحسين الأداء :

تعمل الحوكمة على حسن إدارة الشركات فيما يخص عمليات التخطيط والتنظيم والتوجيه والمتابعة حيث تزداد من ثم الكفاءة الادارية للشركات سواء فيما يتصل ب:

- تحديد الأهداف الخاصة بكل نشاط
- تحديد البرامج التنفيذية اللازمة لتحقيق هذه الأهداف
- حشد الموارد والإمكانات الكفيلة بتنفيذ هذه الأهداف
- القيام بالعمليات التنفيذية المطلوبة لتحقيق الأهداف
- متابعة ما تم تنفيذه بالفعل من أجل الإصلاح وتحسين الأداء والارتقاء بجودة ومعدل الانجاز

وتزداد أهمية و دور الحوكمة من خلال مراعاة مصالح العاملين والمتعاملين وكافة الأطراف وتزداد أهمية تعميق فكر وثقافة الالتزام ، بالإضافة إلى زيادة الوعي بأهمية مراعاة الآخر وأهمية تنمية الانجاز المتحقق وزيادة جودته ليس فقط من أجل العائد والمردود ولكن أيضا الالتزام بالمعايير والمواصفات التنفيذية للأعمال المطلوب انجازها كما تعمل الحوكمة على زيادة القوة والقدرة الإنتاجية للعاملين ، من خلال زيادة إحساس الإدارة وزيادة اقتناع الإدارة بأهمية تفاعلهم وبأهمية مشاركتهم بضرورة تحسين مناخ العمل مما يؤدي إلى زيادة اهتمام الشركات بعمليات التدريب وزيادة مهارة العاملين و إكسابهم الخبرات المهنية التي ترتقي بإنتاجهم وترفع إنتاجهم بشكل متزايد.

ثانيا – مجال تحقيق المصداقية وتنمية الثقة :

تتمثل خاصة في البيانات والمعلومات التي يتم نشرها عن الشركات وما تتضمنه من تقارير مراقبي الحسابات عنها والإيضاحات المتممة لها ، ومن ثم تحسين فاعلية وقدرة النظام المحاسبي في الشركات على إيضاح ما يحدث ويتم فيها والتعبير الحقيقي عن الموجودات وبما يساعد على زيادة عناصر الثقة في الشركات وإكسابها المصداقية ، ومن هنا

يتعين أن تكون المبادئ المحاسبية والأعراف المحاسبية والنظم المحاسبية والقواعد المحاسبية متقدمة ، ومطبقة بشكل سليم حيث يتعين أن يتم تطبيق واحترام القواعد الأساسية بالنسبة لمراجعي الحسابات ، فالحاسبة لها أهميتها القصوى في مجال الحوكمة ، وهي مهمتها إظهار الحقيقة واضحة ودون أي تغيير فيها أو احتيال أو زيف .

ثالثاً- مجال زيادة جاذبية الشركة للمستثمرين والممولين :

الحوكمة هي وسيلة وأداة للوصول إلى تحقيق أهداف متعددة ومن أهم هذه الأهداف توفير عناصر جيدة للجذب الاستثماري سواء من جانب المستثمرين الدوليين أو الوطنيين المحليين¹ وبما يعمل على توطين كلا النوعين من الاستثمارات في مشروعات محلية وتعتمد عمليات الجذب الاستثماري في أي سوق على الشفافية والمصادقية وتأكيد نزاهة المعاملات ، وارتباطها بهيكل القيم والمبادئ المتعارف عليها بل إن حدوث أي عمليات خداع وتزييف للحقيقة والواقع يدفع المستثمرين سواء كانوا محليين أو دوليين إلى الخروج من السوق الأمريكي بعد حدوث أزمة انرون وأزمة شركة وورلد تيلكوم ، وهو ما أتي بما لا يدع مجالاً للشك في أهمية وجود الحوكمة من أجل :

■ زيادة عناصر الثقة والمصادقية في النظام المحاسبي والمالي للشركات

■ زيادة عناصر الشفافية وعدم وجود أي مناطق ضبابية أو غائمة أو غير واضحة مخفي وراءها

المخاطر

■ زيادة درجة المصادقية فيما تتضمنه التقارير من البيانات والمعلومات

وهي جميعها تساعد المستثمرين على معرفة أي المجالات أفضل لتوجيه استثماراتهم إليها .

وان من أهمية حوكمة الشركات دورها في زيادة كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية وتدعيم قدرتها التنافسية بالأسواق مما يساعدها على التوسع والنمو ويجعلها قادرة على إيجاد فرص عمل جديدة كما أن المعايير الرئيسية لحوكمة الشركات هو تحقيق فاعلية وكفاءة الأداء بالوحدات الاقتصادية وحماية أصولها وان الالتزام بتطبيق الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات ينعكس بشكل جيد على أداء الوحدات الاقتصادية بأبعاده التشغيلية والمالية والنقدية ، وكذلك على المقاييس المختلفة المستخدمة ، أي أن تطبيق الحوكمة يساعد على إيجاد مفهوم ومقاييس شاملة لأداء الوحدة الاقتصادية مما يدعم قدرتها على الاستمرار والنمو ويحقق مصالح الفئات المختلفة المتعاملة معها.²

¹ سعداوي إكرام - مرجع سبق ذكره - ص 93-94 وص 90-91-92

² د - إبراهيم السري أحمد - حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات عبر الوطنية وغسل الأموال - الدار الجامعية - الإسكندرية - الطبعة الأولى - سنة 2010 - ص 187

خلاصة :

تعتبر كل مؤسسة فعالة إذا استطاعت أن تعمل على تبني إستراتيجية تمكنها من استغلال مواردها وطاقاتها وذلك من خلال الفهم الواضح لكل الموارد الموجودة في تلك المؤسسة سواء كانت هذه الموارد مالية أو بشرية أو مادية وحتى تتمكن من التقليل من الإنتاج التالف من خلال عملية التحسين المستمر في شتى المجالات خاصة عملية الأداء لكي تطور وتنمي الأداء الخاص بها ، حتى يصبح أدائها أداء جيد ومتميز يميزها عن غيرها من المؤسسات المنافسة وهذا كله لا يتحقق إلا من خلال تبنيها لنظام يعمل على ترشيد مواردها وطاقاتها ويحكم عملية الإنتاج داخل هذه المؤسسة ويستطيع أن يعمل على تقليص المصاريف أو التكاليف الخاصة بالمنتجات المعيبة أي العمل بشكل جيد منذ بداية الإنتاج، وهذا الأخير يتمثل في نظام حوكمة الشركات الذي يمكن المؤسسة من التحكم في نظم تكاليفها الخاصة بكل الوظائف الإدارية الموجودة في كل مؤسسة من خلال الاستغلال الأمثل لمواردها وطاقاتها .

الفصل الثالث

تمهيد :

التكلفة هي عبارة عن تضحية بمجموعة من الموارد بهدف تعظيم العوائد في المستقبل والتكلفة المنفقة تختلف من مؤسسة لأخرى حسب الاحتياجات اليومية الخاصة بعمليات إنتاجها ونسعى من خلال القيام بالدراسة التطبيقية إلى معرفة أنواع التكاليف المستخدمة في المؤسسة التي هي بصدد الدراسة وهي مؤسسة GIPEC ومعرفة مبادئ ومعايير الحوكمة و نظم التكلفة الموجودة في المجمع لهذا اعتمدنا في هذه دراسة على استخدام المقابلة التي تعتبر من أهم أدوات البحث حيث تجسدت عملية المقابلة في شكل حوار بيني وبين رئيس مصلحة المحاسبة والمالية و مدقق الحسابات الموحدين في المجمع وقد اعتمدت على الملاحظة واستخدام الوثائق المحاسبية المقدمة من طرف المجمع ووقع اختياري على هذه الشركة لأسباب التالية :

- يعتبر المجمع من أكبر المصانع الاقتصادية الموجودة في الجزائر كما أنه الوحيد الذي يقوم بإنتاج الورق ذو النوعية الجيدة والجودة المنفردة.
- امتالكه مجلس إدارة فعال يساعد في اتخاذ القرارات اليومية ويقوم بعملية الإفصاح والشفافية في القوائم المالية .
- حصوله على معيار الإيزو الخاص بعملية التوظيف سنة 2001 وذلك نتيجة لمبادئ الأخلاقية التي يتعامل بها .
- الدور الذي تلعبه لجان المراجعة والتدقيق في الرقابة ومراجعة الحسابات الشركة وتخفيض التكاليف .

المبحث الأول :عموميات حول المجمع

يتضمن هذا المبحث مطلبين سنتناول من خلالها نشأة المجمع وتعريف المجمع

المطلب الأول :لمحة تاريخية عن المجمع ونشأته

الفرع الأول : نشأة المؤسسة

ثم إنشاء المؤسسة سنة 1920 من طرف شركة سيليلوز إفريقيا الفرنسية الشمالية (CANOF°) ثم تركيب المعدات سنة 1922 وكانت الوحدة تنتج وقتها عجينة الحلفاء الموجهة للتصدير إلى بريطانيا . لوجود مادة (الصودا) الملونة بكثرة التي كانت ترمي في وادي سعيدة ، مما اضطر السلطات إلى غلق المؤسسة سنة 1924 ، وفي سنة 1930 ثم إعداد المصنع للإنتاج بعد شرائه من طرف شركة فرنسية لم يؤرخ اسمها 48% من الأسهم ، 52% من الأسهم الباقية للحكومة الفرنسية وقتها بوجود 25 شريك حيث قاموا ببيع عتاد المصنع القديم وشراء عتاد جديد ، فانطلق المصنع في إنتاج عدة أنواع من الورق القديم والقش حتى سنة 1940 .

ونظرا لنقص الزيت المعدني (المازوت) عند اندلاع الحرب العالمية الثانية توقف المصنع مجدد عن العمل حتى سنة 1948 م ، وفي سنة 1952 م ثم شراء كل الأسهم من طرف شركة الفلاحة لجهة سعيدة CAO وانطلق المصنع في العمل حتى تاريخ 06 / 04 / 1963 حيث أصبحت مؤسسة وطنية تعمل وفقا لنظام تسيير ذاتي واندجت في سنة 1969 مع الشركة الوطنية لصناعة السيليلوز SONIC وهو الأمر الذي أدى إلى تمديد الاستثمار للطلب المرتفع على أكياس التغليف ولهذا ظهرت فكرة إنشاء معمل خاص لصناعة الأكياس بدلا من العمل القديم الذي أصبح لا يساير التكنولوجيا الحديثة وهذا كله في سنة 1975 حينما قام مع الشركة الوطنية لصناعة السيليلوز SONIC بإجراء دورات تكوينية للمستخدمين في المركبات الكبرى وتم استيراد آلات لصناعة الأكياس ذات التكنولوجيا الألمانية ، وفتحت الوحدة أبوابها رسميا في 01/04/1982 ومن ذلك التاريخ مازالت تعمل في إنتاج الأكياس الخاصة بالتعبئة (الاسمنت ، المواد الغذائية) وعرفت الشركة عدة تغيرات فيما يخص اسمها التجاري ضمن وحدة تابعة ل SONIC إلى إحدى وحدات الشركة الوطنية ENAPAC التي حلت محل هذه الأخيرة في منتصف الثمانينات .

وفي نهاية التسعينات في إطار الإصلاحات الاقتصادية وإعادة الهيكلة للمؤسسة الوطنية أصبحت هذه الوحدة إحدى فروع المجمع الصناعي للورق والسيليلوز GIPEC في 25 / 12 / 1990 ثم إنشاء شركة الأكياس رسميا وهي شركة ذات أسهم برأس مال قدره 84000.000.00 دج مختصة في تحويل الورق إلى أكياس لتعبئة الاسمنت ، الجبس والدقيق الخ ، مقرها الاجتماعي بعين الحجر الذي يبعد عن ولاية سعيدة ب 7 كم .

الفرع الثاني: تقديم المؤسسة SACAEH

شركة وحدة الأكياس هي وحدة تابعة للمجمع الصناعي للورق والسيليلوز مقرها الاجتماعي بعين الحجر سعيدة ص ب رقم 05 ، وتتربع على مساحة قدرها 39300 متر مربع منها 5655 متر مربع مغطاة (مبنية) ، ويتوفر المصنع حاليا على عمالة مقدرة ب 68 عامل بالإضافة إلى العمال الغير المباشرين وتعتمد المؤسسة في إيصال منتجاتها إلى الزبائن عبر الناقلون الخواص .

وهناك ثلاثة وحدات أخرى تابعة لنفس المجمع وهي :

- شركة الأكياس والصناديق بواد السمار ، الجزائر SACAR

- شركة الأكياس والصناديق ببرج بوعر يرج EMBAS

- شركة الأكياس بوهران ORAN SACS

للمؤسسة هدف استراتيجي إنتاجي متمثل في تخفيض التكاليف الإنتاجية إلى أقصى حد ممكن والتخلص من كل الاضطرابات واكتساب الخبرة والكفاءة في العمل وإنتاج نوعية ممتازة من الأكياس كهدف استراتيجي تجاري للحصول على حصة مهمة في السوق المتوفرة على المستوى الوطني ، يكون التوزيع مباشر من المؤسسة على نقاط البيع وذلك حسب الطلبات .

المطلب الثاني : ماهية مجمع صناعة الورق والسيليلوز (GIPEC)

الفرع الأول : تعريف بالمجمع

هو شركة ذات أسهم أنشأت بعد دمج الرائدتين في مجال الصناعة الورق له طاقة إنتاجية كبيرة وعدة هياكل وفروع موزعة عبر كامل التراب الوطني قدرتها الإنتاجية 300 ألف طن في السنة من الورق من بينها أنواع عديدة من المغلفات :

- ورق الطبع ، وورق الكتابة والتغليف

- ورق الاستعمال المنزلي

- كل أنواع التغليف (أكياس ، الصناديق ، وعلب ورقية)

يبلغ رأس مالها لسنة 2012 حوالي 11688904,40 مليون دينار جزائري ويتربع على عرش الصناعة الورقية في الجزائر والأهم من ذلك انه يمثل الشريك الذي لا يمكن الاستغناء عليه عنه في كل إفريقيا وتنظيمه يتركز على قوة إنتاجية بنسبة عالية مشكلة من :

10 - فروع مستقلة

- مركبين لإنتاج ورق الطباعة والكتابة

- شبكة التوزيع

السياسة العامة للمجمع تسعى إلى تأسيس فروع أخرى وشركاء لهم الخبرة في هذا الميدان للأهداف التالية :

- التصدير

- الإنتاج المشترك تحت الرقابة

- صفقات شراكة صناعية ، تجارية ، مالية

أولا : أهداف المجمع

- فرض المنتجات عالميا

- استعمال الهياكل كقواعد إنتاج ومراقبة مشتركة

- فتح الأبواب لعمليات الشراكة في ميدان الإستراتيجية

- سياسة الشراكة : هناك عدد كبير من المشاريع المقترحة من طرف GIPEC لجميع الشركاء

- فتح رأس مال المجمع أو فرع من فروع له لكل شركة إستراتيجية

- خوصصة كلية أو جزئية

- الاستثمار في المشاريع الجديدة والهامة للاقتصاد الوطني مثل: الهياكل القاعدية ، شبكات التوزيع

والتحويل

ثانيا: قدرة إنتاج المجمع

- 44 ألف طن ورق طبع و كتابة.

- 38 ألف طن صناديق كرتونية.

- 61 ألف طن ورق تغليف.

- 10 آلاف طن علب مطوية.

- 05 آلاف طن منتجات للاستعمال المنزلي.

- 250 مليون كيس كرفت حجم كبير.

- 300 مليون كيس كرفت حجم صغير و متوسط.

- 150 مليون كراس مدرسي.

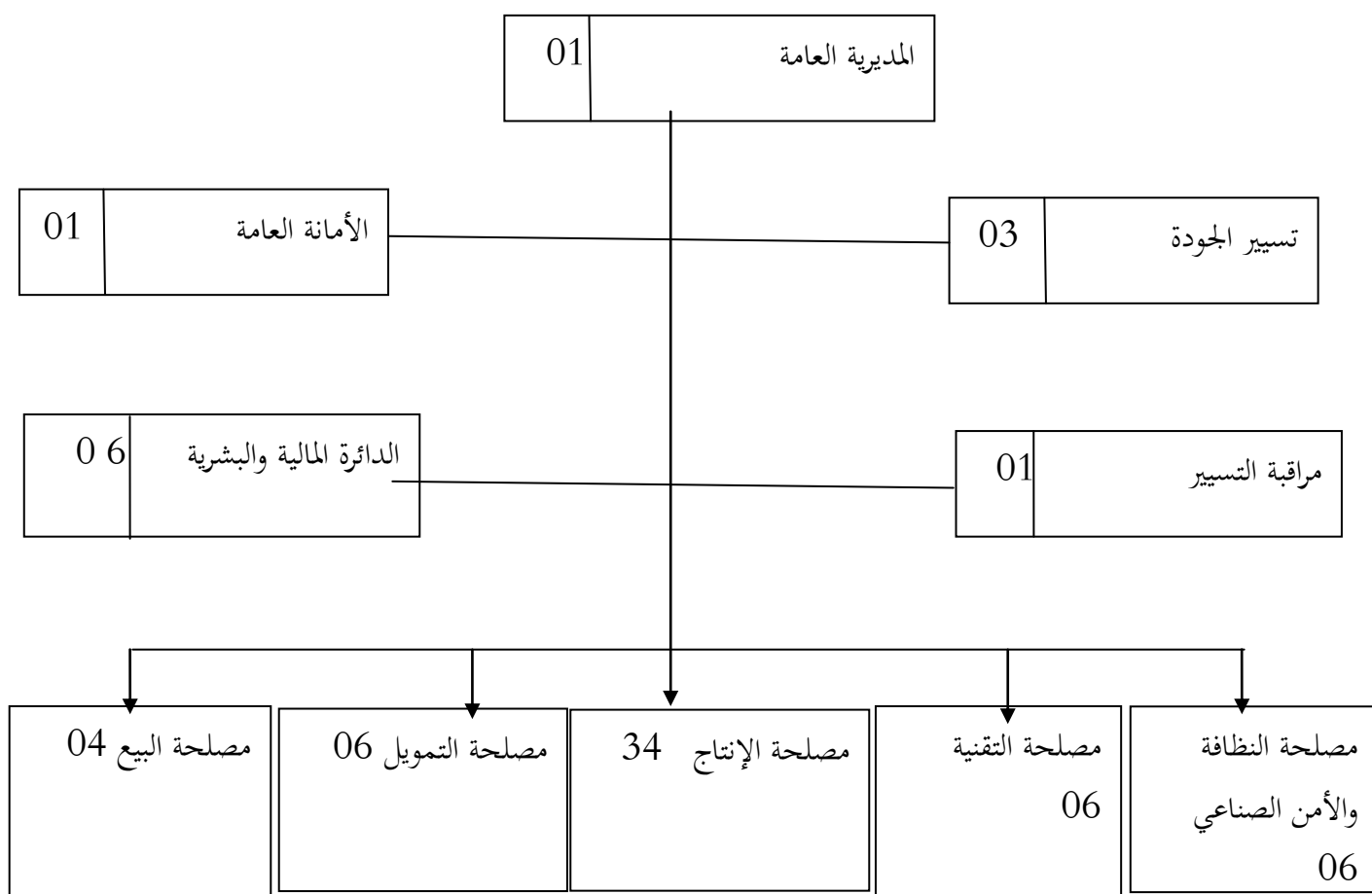
- 13600 طن من الكلور CL.

- 15300 طن من الصودا NA.

70 الف طن منتجات مسترجعة.

ثالثا : الهيكل التنظيمي للوحدة (SACAEH)

الشكل رقم (1-3) يوضح الهيكل التنظيمي للمجمع



رابعا : مهام المصالح الموجودة في المؤسسة

❖ المديرية العامة

- ❖ قطاع المالية والموارد البشرية
- ❖ مصلحة المبيعات
- ❖ القطاع الفني : مصلحة الصيانة
- ❖ مصلحة النظافة والأمن الصناعي
- ❖ مراقب التسيير
- ❖ مصلحة تسيير النوعية
- ❖ مصلحة المشتريات

أ) المديرية العامة :

- 1- تسيير وتنمية أعمال الوحدة
- 2- وضع قيد التنفيذ لمختلف مخططات المنجزة من طرف الهيئات المسيرة
- 3- الحفاظ على الممتلكات الوحدة
- 4- السهر على تحقيق الأهداف السنوية
- 5- تطبيق سلطة تأديبية وسلطة المديرية طبقا للقوانين المعمول بها
- 6- تمثيل الوحدة بالقرب من الهيئات المديرية : المحاكم ، الهيئات المحلية الخ
- 7- تمديد جميع العقود وذلك بإمضائها ومعالجة الشبكات
- 8- السهر على تنمية وتحسين الكفاءات
- 9- تنفيذ الأهداف والمخططات المسطرة

ب) قطاع المالية والموارد البشرية :

ويتكون هذا القطاع من قسمين : قسم المالية والموارد البش

- 1- تحقيق مهام المالية والمحاسبة
- 2- تنفيذ وتسجيل العمليات المالية و مراقبة المستخدمين
- 3- الحرص على تطبيق القانون لتشريعات العمل
- 4- متابعة تطور أقدميه العمل
- 5- إعداد مخططات التكوين والحرص على تنفيذها
- 6- متابعة ورقة الحضور والأجرة الشهرية بعد إعدادها
- 7- مراقبة ملفات الموردين ، وإعداد مخطط لتسديد ديونهم

ج) مصلحة المبيعات :

- 1- تأمين الرضا الدائم للزبون وحفظ العلاقات الحسنة معه والسهر للعمل التجاري داخل الوحدة
- 2- إعداد التقارير اليومية والميزانيات الزمنية

د) القطاع التقني : وينقسم إلى قسمين :

- 1- مصلحة الإنتاج :
 - اقتراح وتطبيق سياسة عقلانية في استعمال آلات الإنتاج واليد العاملة بالأخذ بعين الاعتبار المقاييس النقدية والاقتصادية
 - المشاركة في إعداد برنامج الإعداد السنوي
 - تحقيق الأهداف واحترام معدل الإنتاج
 - مساعدة قسم الصيانة في تدخلاته
 - إعداد ميزانية الإنتاج ومتابعة تطوراتها
 - تحديد التقارير اليومية والزمنية وتقديم التصحيحات الضرورية
 - حسن تطبيق المهام عند القيام بعملية الإنتاج
 - الحرص على تطبيق وصايا النظافة والأمن الصناعي
- 2- مصلحة الصيانة :

- تحضير برنامج العمل الأسبوعي
- متابعة تركيب وإعادة تركيب القطاع الميكانيكية والصيانة
- التقليل من الإعطاب
- المراقبة وتأمين دراسات التعديل والتحسين بالعلاقة مع المكلف بالتقنين

هـ) مصلحة الأمن الصناعي :

- 1- تطوير نظام الأمن الصناعي للوحدة ويأخذ كل إجراءات الأمن ضد الحوادث
- 2- كتابة القرارات الزمنية للمصلحة
- 3- متابعة كل الأعمال التي تخص الوحدة لاكتشاف المشاكل الأمنية لكي يتجنب الأخطاء
- 4- تأمين وجود كل الأدوات والوسائل الخاصة بالأمن
- 5- السهر على احترام قوانين النظافة

و) مراقب التسيير :

- 1- السهر على احترام طرق التسيير
- 2- يقوم بعملية التفتيش والمراقبة للكشف العراقيل الموجودة في التسيير وتحسينها
- 3- يحدد طريقة العمل وقنوات التسيير والمراقبة لتطبيقها

ز) مصلحة تسيير النوعية :

- 1- التنمية والحرص على تطبيق نظام تسيير الجودة بكل أبعاده
- 2- معرفة كل مشكل متعلق بنظام الجودة
- 3- اقتراح حلول للمشاكل
- 4- إجراء تحاليل على السلع (المادة الأولية المستوردة ، ورق ، حبر وغراء الخ)

ط) مصلحة المشتريات :

- 1- إعداد الملفات اليومية والميزانيات الزمنية للمصلحة
- 2- الحرص للحصول على المنتجات والخدمات في أحسن الظروف (السعر ، الوقت ، الكمية ، النوعية ..)
- 3- تأمين خدمة دائمة والاستعلام على الأسعار والموردين
- 4- إعداد مخطط المشتريات (الداخلية والخارجية)
- 5- إعداد سياسة لتخفيض تكاليف الشراء
- 6- تسيير المخزونات (إدخال وإخراج المخزونات)
- 7- إعداد حالات شهرية للمخزونات
- 8- مراقبة مخزون الأمان
- 9- تسيير ملفات الموردين ، وتنظيمها وتقديمها لمصلحة المحاسبة قصد التسديد

ي) مسير المخزون :

- 1- إعداد القوائم شهرية للمخزونات
- 2- تسجيل وصل الاستلام والإخراج ووصل السلعة في برنامج المخزونات
- 3- مراقبة مخزون الأمان

- 4- متابعة التحقيقات ومقارنتها مع مخطط المشتريات
- 5- إعادة التموين بالمخزونات في وقتها المحدد
- 6- الحرص على أن تكون المعلومات في قسم المخزون متوفرة يوميا .

المبحث الثاني : معايير الحوكمة ونظم التكلفة

المطلب الأول : الحوكمة و أطراف التعامل مع المجمع

يوجد في مجمع GIPEC فريقين يعملان في مصلحة الإنتاج حيث أن كل فريق متكون من مجموعة من العمال يعملون في إطار التكوين و هؤلاء العمال يتمتعون بالاستقامة التامة والعدالة والنزاهة في العمل حيث أنهم يقومون بعملهم على أحسن وجه ويتمتعون بكل المبادئ الأخلاقية اتجاه العمل الذين يقومون به حيث أنهم منضبطين في أوقات العمل و لا يتأخرون عن وقتهم أثناء دخولهم للعمل وقليل ما يواجه المجمع ما يعرف بالخطأ في عملية الإنتاج الذي يترتب عليه الزيادة في التكاليف وهذا يكون نتيجة لعدم مبالاة العمل بعمله ولكن نادرا ما يتعرض المجمع لهذه الحالة فعلى سبيل المثال قد يقوم العامل بالعمل أثناء عملية الإنتاج ولكنه قد لا ينتبه إلى الكيس وهنا ينتج عن إنتاج هذا الكيس الذي قد يحتوي على الخطأ زيادة في مصاريف من خلال أن العميل الذي يتعامل مع هذا المجمع قد يجيده لا يتطابق مع المواصفات التي يتصف بها كباقي الأكياس الأخرى ، ومن بين القيم و المبادئ الأخلاقية الموجودة في المجمع نجد أن الموظفين الموجودين في الإدارة لا يتعاملون بالرشوة والفساد المالي فيما يخص العمليات اليومية الخاصة بالإدارة ومصالح المجمع .

ويتعامل المجمع مع العديد من الأطراف كالعلاء والموردين والدولة والمجتمع وسنتطرق إلى هذه الأطراف في ما يلي:

أولا : العملاء

يتمثل العملاء الذين يتعامل معهم المجمع في قطاعين قطاع عام وقطاع خاص :

أ) القطاع العام : يتمثل في

- مؤسسة الاسمنت بدائرة الحساسنة ولاية سعيدة ERCO

- مؤسسة ED بولاية تيزي وزو

- مؤسسة MCO بولاية البويرة

- شركة بني صاف SCIBS

- شركة زهانة CCIZ

EDIMCO BECHAR-

ب (القطاع الخاص : يتمثل في

-SARL DOUNIA
-GROUP SOCITE HASNAOUI
-AICHOUCHE
-SAADAOU

ثانيا : المورد

المجمع تقوم بشراء الورق والغراء من :

➤ الورق يتعامل مع :

• شركة SMORFITNERIOY – ESPANI

• شركة EKMAR بألمانيا

• شركة BIUEURD بكندا

ولكنها تتعامل بصفة كبيرة مع الشركة الإسبانية أكثر مما تتعامل مع باقي الشركتين وذلك نتيجة لجودة الورق ونوعيته .

➤ الحبر يقوم المجمع بشراء الحبر من شركة SNC ENCRE MERIS

➤ الغراء يقوم المجمع بشراء لوازم الغراء من بائع للقيام بانتاجها بنفسه لأن الشراء من شركة أخرى يعتبر مكلفا لها .

ثالثا:الدولة

المجمع يقوم بدفع الضرائب والمستحقات التي هي عليه من رسوم في وقتها ودون تأخير مما يؤدي إلى وجود علاقة حسنة بينه وبين الدولة .

رابعاً: المجمع

المجمع لا يقوم بتقديم منتجات ذات نوعية رديئة تضر بتغليف الاسمنت فهو يحرص على أن يشمل انتاجه مواصفات الجودة وأن يتمتع بالنوعية الكاملة

كما يجب الإشارة إلى أن مجمع تربطه علاقة جد جيدة مع كافة العملاء التي يتعامل معها ومع العمال الذين يعملون فيه حيث أن العملاء يأخذون كل الكمية المنتجة من الأكياس حتى وإذا كانت تفوق الكمية المطلوبة فهم يفضلون إضافة الكمية المنتجة وبنفس السعر على نقص الكمية المطلوبة وهذا راجع إلى حرص المجمع على ضرورة جودة المنتج الذي يقوم بإنتاجه من الأكياس وكذلك بالنسبة للعلاقة للمجمع بالعمال فهي علاقة جيدة حيث يسعى المجمع إلى توفير ظروف الحسنة للعمل من خلال الرعاية الصحية فهو يوفر لهم طبيب خاص بالمجمع بالإضافة إلى المنح التي يحصلون عليها في كل المناسبات .

المطلب الثاني : الإفصاح والشفافية في مجمع GIPEC

يقوم مدقق الحسابات بإعداد تقرير تفصيلي يضم أهم المعلومات أي جميع التقارير الشهرية التي تضم جدول مؤشرات التسيير حيث تجمع هذه التقارير بصفة فصلية أي أنه في كل نهاية فصل يتم إعداد التقرير الخاص به وتقوم المديرية العامة للمجمع بتقديم هذا التقرير التفصيلي الذي يضم المعلومات المحاسبية لشريك الاجتماعي ويقدم كذلك لمفتشية العمل الموجودة لدى مجلس الإدارة حيث يضم مجلس الإدارة رئيس وعضوان تنفيذيان بالإضافة إلى خبير المحاسبة الذي يقوم بمراجعة وتدقيق هذا التقرير الذي يحتوي هو الآخر على جميع المعلومات اليومية الخاصة بالمجمع بما في ذلك من القوائم المالية والمحاسبية والدفاتر اليومية والميزانية العامة للمجمع و الميزانية المحاسبية وحسابات المجمع والجرد و المخزون والاستثمارات والرواتب والأجور الخاصة بموظفين وغيرها وبدرس هذا التقرير في اجتماع المنعقد من طرف أعضاء مجلس الإدارة يشرف عليه جميع أعضاء مجلس الإدارة بما في ذلك الخبير المحاسبي الخاص بمجلس الإدارة حيث ينتج عن انعقاد هذا الاجتماع ما يعرف بالمحضر يصدر عن هذا الاجتماع لائحة وهي عبارة عن مجموعة من القرارات التي قام باتخاذها أعضاء مجلس الإدارة بعد المصادقة من طرف مجلس الإدارة عنها .

وقد اقترح المجمع خلال سنة 2005 ما يعرف بخصخصة المجمع GIPEC فقد وضع أمام المستثمرين ما يعرف باسم بنك المعلومات الخاص الذي يشمل كل استراتيجيات الإفصاح فقد وضع كافة الوثائق التي تهم المستثمرين لشراء هذا المجمع من رأس مال المجمع وقدرته الإنتاجية ومصادر تمويلية وأهدافه وأهم الأطراف التي يتعامل معها المجمع ولكن لم تنجح هذه الخصخصة نتيجة لعدم تأهيل العمال أو المستثمرين الذين رغبوا في شرائه وعدم درايتهم الكافية بمعارف التسيير كما أن سياسة الإفصاح والشفافية في جميع الهياكل التنظيمية والتسييرية في المجمع

أسهمت بشكل فعلي في تحسين الأداء الخاص بالمجمع حيث أن المجمع يتلقى طلبات يومية الأكياس التي يقوم بإنتاجها مهما بلغت الكمية أي أنه لا توجد لديه مخزون إضافي بعد عملية البيع وذلك نتيجة لجودة الإنتاج وجودة المواد الأولية بالإضافة إلى أنه قليلا ما نجد ما يعرف بالإنتاج التالف في الأكياس فنادرا ما يحدث ذلك وتساهم كذلك اللوائح التي يقوم مجلس الإدارة بإصدارها في تحسين الأداء والإنتاج اليومي للمجمع كما أن الرقابة الدائمة والمراجعة المستمرة تفيد في تحسين الأداء و لقد وجدت لوائح تنادي بضرورة وجود ساعات إضافية من أجل رفع كمية الإنتاج لكن نتج عن ذلك زيادة في التكاليف الإضافية مما أدى بمجلس الإدارة إلى المعارضة ذلك لأنه رأى يجب أن يكون هناك تعويضات وعلاوات عوض الزيادة في الأجور.

المبحث الثالث : دور الحوكمة في ترشيد نظم التكلفة GIPEC

يقوم المجمع بالعديد من العمليات اليومية التي تساهم في زيادة الإنتاج وتحسين نوعيته مما يؤدي إلى انخفاض التكاليف .

المطلب الأول : مقارنة بين تكاليف الإنتاج خلال خمس سنوات (2008 – 2009 – 2010 – 2011 – 2012)

الفرع الأول : الإنتاج في المجمع خلال خمس سنوات¹

الجدول رقم (3 - 1) يوضح كمية الإنتاج المحققة خلال خمس سنوات

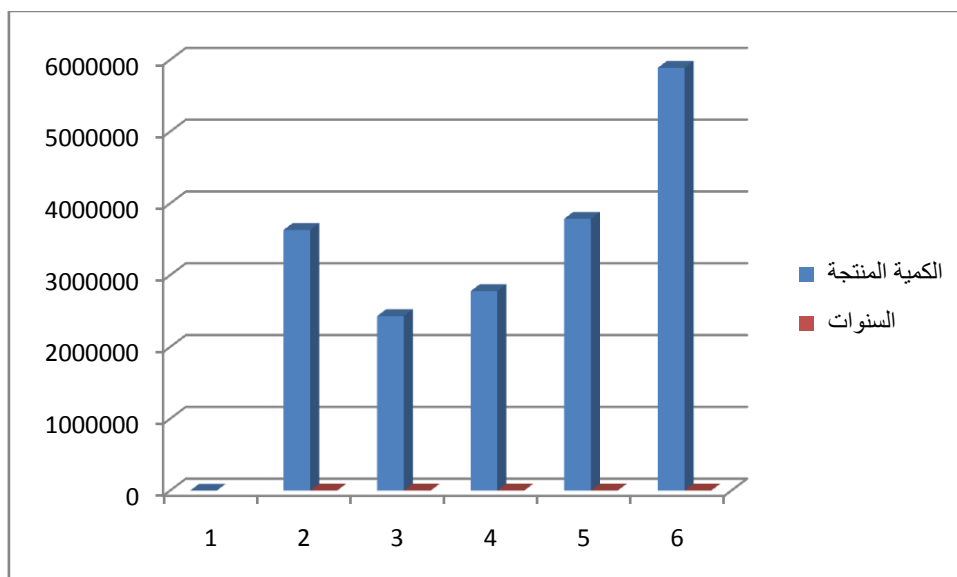
السنوات	الكمية المنتجة المحققة من الأكياس
2008	3632127
2009	2431958

¹ من وثائق المجمع

2779924	2010
3787420	2011
5889464	2012

أولاً: التمثيل بالأعمدة البيانية¹

الشكل رقم (3-2) يوضح التمثيل الكمية المنتجة بالأعمدة البيانية

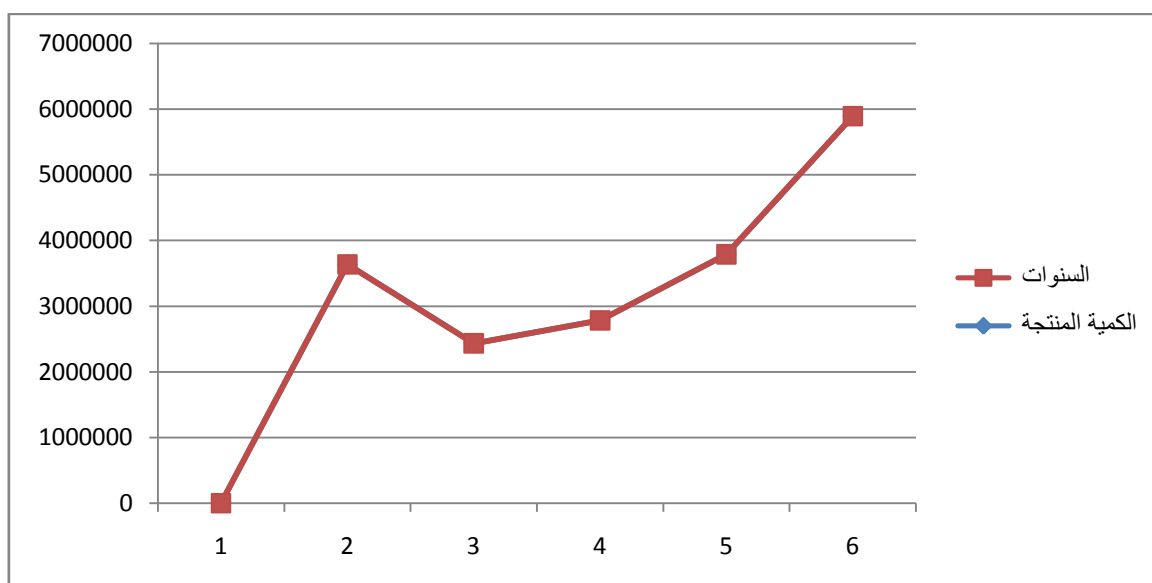


ثانياً : التمثيل بالمنحنى البياني²

الشكل رقم (3-3) يوضح التمثيل الكمية المنتجة بالمنحنى البياني

¹ - من إعداد الطلبة باعتماد على وثائق المجمع

² من إعداد الطلبة باعتماد على وثائق المجمع



ثالثا : التمثيل بالدائرة¹

الشكل رقم (3-4) يوضح التمثيل الكمية المنتجة بالدائرة



رابعا: التعليق

¹ من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق المجمع

نلاحظ من خلال الجدول والتمثيل البياني عن طريق الأعمدة والمنحنى البياني والدائرة أن الكمية المنتجة حققت كمية كبيرة خلال سنة 2008 وتراجعت خلال سنة 2009 و 2010 ثم عرفت ارتفاعا نسبيا خلال سنة 2011 لترتفع أكثر وبنسبة كبيرة خلال سنة 2012 وهذا راجع إلى الكمية المطلوبة من طرف العملاء من قبل المجمع حيث أن المجمع ينتج حسب الكمية المطلوبة معناه أن العميل يضع الطلبية التي يحتاجها من الأكياس حتى يقوم المجمع بإنتاجها بالكمية المطلوبة وهذا حرصا على أن لا يكون هناك تكاليف إضافية متعلقة بتكلفة الإنتاج المتعلقة بالكمية الإضافية .

الفرع الثاني : ترشيد التكلفة في المجمع الورق والسيليلوز

بلغ الإنتاج سنة 2012 - 5889464 كيس و تراجعت خلال سنة أما التكاليف الإجمالية خلال هذه السنة فقد بلغت 143045867,28 دج نظرح منها الديون المقدرة بقيمة 134798,54 دج وبلغ الإنتاج خلال سنة 2011 - 3787420 كيس أما التكاليف الإجمالية خلال سنة 2011 فبلغت خلال هذه السنة 97187993,54 دج كذلك نظرح منها الديون المقدرة بقيمة 46493,92 دج وقد بلغ الإنتاج خلال سنة 2010 - 2779924 كيس أما التكاليف الإجمالية بلغت خلال سنة 2010 - 74641166,90 نظرح منها كذلك الديون المقدرة بقيمة 24373,25 دج .

ومنه نجد أن التكاليف الإجمالية خلال سنة 2012 = 142911068,7 دج .

أما التكاليف الإجمالية خلال سنة 2011 = 97141499,92 دج .

أما التكاليف الإجمالية سنة 2010 = 74616793,65 دج .

أولا : وحتى نستطيع المقارنة بين خلال ثلاث سنوات (2010, 2012, 2011) لا بد من حساب التكلفة الوحيدة للكيس الواحد .

إذا تكلفة الكيس الواحد = مجموع التكاليف خلال سنة معينة / عدد الأكياس المنتجة خلال سنة معينة

❖ حساب تكلفة الكيس الواحد خلال سنة 2012 = مجموع التكاليف خلال سنة 2012 / عدد

الأكياس المنتجة خلال سنة 2012

$$= 5889464 / 142911068,7$$

تكلفة الكيس الواحد خلال سنة 2012 = 24,26

❖ حساب تكلفة الكيس الواحد خلال سنة 2011 = مجموع التكاليف خلال سنة 2011 / عدد الأكياس المنتجة خلال سنة 2011

$$= 3787420 / 79141499,62$$

$$تكلفة الكيس الواحد خلال سنة 2011 = 25,65$$

❖ حساب تكلفة الكيس الواحد خلال سنة 2010 = مجموع التكاليف خلال سنة 2010 / عدد الأكياس المنتجة خلال سنة 2010

$$= 2879924 / 74616793,65$$

$$تكلفة الكيس الواحد خلال سنة 2010 = 26,84$$

ما هو ملحوظ من خلال تكلفة الكيس الواحد خلال كل سنة من السنوات الثلاث ، أن تكلفة إنتاج الكيس الواحد عرفت إنخفاضاً في سنة 2012 بقيمة 1,39 دج عن سنة 2011 وبقيمة 2,58 دج عن سنة 2010 أما تكلفة إنتاج كيس خلال سنة 2011 إنخفضت عن تكلفة إنتاج الكيس عن سنة 2010 بقيمة 1,19 دج وهذا راجع للعوامل التالية المتمثلة في إنخفاض التكاليف المتغيرة المتعلقة بالمواد الأولية فيما يخص مادة الغراء حيث أن المجمع كان يقوم باستيراد الغراء من طرف شركة أجنبية ومؤخراً أصبح يقوم بإنتاج هذه المادة بنفسه خاصة خلال سنة 2012 وكذلك هو الحال بالنسبة للتكلفة الثابتة حيث أصبح عدد العمال قليل في سنة 2012 مقارنة بسنة 2011 و 2010 مما نتج عنه إنخفاض التكاليف المتعلقة بأجور العمال.

المطلب الثاني : تصنيف التكاليف في المجمع الورق والسيليلوز

الفرع الأول : يقوم مجمع GIPEC بإنفاق العديد من المصاريف على المواد الأولية وقطع الغيار وغيرها من المواد التي تستعملها أو تستهلكها خلال العملية الإنتاجية وهي ترتب هذه التكاليف في جدول عام حيث يضم:

أولاً : مشتريات الاستهلاك

نجد أنها تشتمل

الحساب 60 مشتريات البضائع المباعة (بضائع أخرى و منتجات مشروطة لاستهلاك) والحساب 601 مواد أولية التي تتمثل في (الورق بكل أنواعه KGC 102 / 122/ 90 cons ونوع KGC 102 / 85 بالإضافة إلى نوع BDFKGC والغراء بنوعيه ، كذلك بالإضافة إلى الحبر) والحساب 602 تموينات أخرى

فهو يضم خدمة قطع الغيار الخاصة بالآلات ولوازم لمنتجات مستحضرة لاستهلاك وألبسة العمال ومواد التغليف والتعبئة والحساب 607 مشتريات بدون مخازن فيما يتعلق بالتجهيزات فهو يضم الكهرباء والماء .

ثانيا : خدمات (المصلحة)

تشمل

الحساب 613 الخاص بالعمليات الاستئجار ومهمة الاستئجار و الحساب 615 الخاص بعمليات الحفظ و الصيانة والإصلاح فهو يضم مصاريف الصيانات والإصلاحات المختلفة بالإضافة إلى مصاريف الصيانة المتعلقة بفرق التجهيز و مصاريف الصيانة وإصلاح المعدات و معدات النقل والحساب 616 إعانات التأمينات فهو يضم مختلف التأمينات الخاصة بالمسؤولية التأمينات الخاصة بكل أنواع الأعطال والكسر وغيرها من التأمينات .

ثالثا: خدمات أخرى

يضم الحساب 622 مكافآت وسيط الأتعاب من حيث الرواتب الأخرى المتنوعة الخاصة بمختلف اللجان ورواتب أعضاء مجلس الإدارة والحساب 623 فهو يضم مختلف الإعلانات والتسجيلات الخاصة بالعمليات التسويقية والتوزيعية للمجمع من حيث إعلانات العلاقات العامة وتضم الحساب 624 الخاص بمصلحة نقل المنفعة الجماعية أو الخاص للمجمع فهو يضم مختلف المصروفات الأخرى الخاصة بالمجمع ومصروفات نقل المبيعات ومصروفات خاصة و الحساب 625 نقل مهمات التسليم والاستقبال فهو يضم مختلف مصاريف التسليم و مصاريف الاقامات الخاصة بعمال المجمع في الجزائر ، والحساب 626 مصاريف الاتصال والاستقبال فهو يضم مصاريف الانترنت والهاتف و التيلغرام و الحساب 627 خدمات مصرفية (مالية) فهو يضم مصاريف لجان متنوعة المختصة بالعمليات اليومية للمجمع .

رابعا: حمولات شخصية

يضم الحساب 637 حمولات أخرى اجتماعية التي تضم بدورها مختلف الضريبات الاجتماعية والتكوينات المهنية والحساب 635 اشتراكات الجهاز الاجتماعي فهو يضم اشتراكات الصندوق الاجتماعي والحساب 631 مكافآت خاصة (شخصية) فهو يضم تعويضات الخاصة بالحاسب ورواتب الأفراد والتعويضات الأخرى الخاصة بمنصب العمل وخدمة الموظف وغيرها .

خامسا : ضرائب ورسوم

يضم الحساب 645 رسوم وضرائب أخرى يضم بدوره رسوم على الطابع البريدي والحساب 642 ضرائب ورسوم غير قابلة للتحويل على رقم الأعمال و يضم ضريبة على النشاط المهني .

سادسا : حمولات أخرى عملية

يضم هذا الحساب حساب 685 حمولات أخرى لتسيير العادي والحساب 656 عقاب أو الجزاءات أو إعانات الضريبة كما يضم الحساب 653 بدائل الحضور وكيفية تقييدها لدى أعضاء مجلس الإدارة .

سابعا : حمولات مالية

يضم الحساب 66121 إعانات وفاء أي السداد ويضم الحساب 661

ثامنا : تقنيات تأمين الخسارة القيمة لأصول العادية (المؤونات)

حيث يضم الحساب 685400 مؤونات ويضم الحساب 685300¹

الفرع الثاني : الرقابة على التكاليف

تنقسم عملية الرقابة على التكاليف في مجمع GIPEC إلى جانبين حيث يضم :

أولا : الجانب الأول

يتمثل في قيام رئيس مصلحة المحاسبة والمالية بإعداد جدول خاص بالعمليات التسييرية اليومية حيث يتم إعداد هذا الجدول شهريا ويتم من خلاله القيام بعملية دراسة كل ما تم القيام به خلال شهر الحالي للمجمع ويضم هذا الجدول عمليات الإنتاج كلها ، وعمليات البيع التي قام بها المجمع خلال هذا الشهر بالشهر الماضي من السنة الحالية والشهر القادم كذلك من هذه السنة بغية تقدير ومعرفة التوقعات والتحقيقات التي حققها خلال الشهر الماضي من نفس السنة كما أنه يساعد كذلك على معرفة النتائج التي توصل إليها المجمع خلال الشهر الحالي مقارنة بالنتائج الشهر الماضي من السنة الماضية فمثلا : يقوم المجمع بإعداد جدول خاص بالمصاريف والعمليات التسييرية خلال شهر أبريل من سنة 2013 بشهر مارس من نفس السنة من أجل معرفة هل أن التوقعات التي قامت بها مصلحة التخطيط هي نفس التوقعات التي حققها خلال شهر أبريل 2013 كما انه يقوم بمقارنة نتائج هذا الشهر بنتائج شهر ماي 2013 من أجل وضع التوقعات المستقبلية التي تتوقعها خلال عمليات البيع والشراء

¹ وفق لنظام القلم

ملاحظة أنظر الملحق رقم 01

والإنتاج التي يقوم بها كما أنه يقوم بمقارنة شهر أفريل 2013 مع شهر أفريل 2012 من أجل مقارنة النتائج الخاصة بشهر أفريل 2012 وهل تحقق الربح أو أن المجمع حقق أقل في هذا الشهر أو أقل ما حققه في شهر أفريل 2012.

ثانيا: الجانب الثاني

فهو يتمثل في الإجراءات والتدابير والتقارير التي مجلس الإدارة باتخاذها حيث أن مجلس الإدارة الخاص بالمجمع الورق والسيليلوز هو مجلس يضم أعضاء على رأسهم :

- رئيس المدير العام

- رئيس مجلس الإدارة

وعضوين آخرين وخبير محاسبي يقع مقره في الشركة الأم الموجودة في الجزائر العاصمة ، كما أن مجلس الإدارة يقوم بعقد اجتماعاته وهذه الاجتماعات لا تتجاوز 6 اجتماعات سنوية أو نصف سنوية ومن خلال الاجتماعات التي يقوم بها مجلس الإدارة يقوم بتقييم الإنتاج في كل فرع من فروع الموجودة عبر الوطن فعلى سبيل المثال نأخذ فرع مؤسسو عين الحجر الذي نحن بصدد القيام بدراسة الحالة فيه يقدم هذا المجمع النتائج التي حققها خلال 3 أشهر ويقوم مجلس الإدارة بدراستها من خلال وجود شخص له كافة الخبرة والكفاءة وهو يدعى بخبير الحسابات هذا الأخير يقوم بدراسة الملفات الصادرة عن المجمع سواء هذا المجمع قام بتحقيق نتائج إيجابية أم لا و بعد تشخيص الوضع يقوم مجلس الإدارة بعد المصادقة أعضائه عن القرارات المتخذة بإعطاء ما يجب الوصول لإنتاجه أو ما يجب التوقف عنده من إنتاج .

- الإمتثال بالسلوك الأخلاقي الجيد الذي يمكن الموظفين الموجودين في الإدارة من أداء عملهم على أحسن وجه .
- السعي نحو زيادة كمية الانتاج وتخفيض التكاليف من خلال حرص المجمع على تبني نظام يدير و يراقب العمليات اليومية لإنتاج وهو نظام الحوكمة .

الختامه

خاتمة :

الحوكمة هي عبارة عن مجموعة من القواعد والمبادئ التي يتم من خلالها إدارة و مراقبة أعمال المؤسسة وتعمل الحوكمة على تحقيق مجموعة من الركائز التي تساعد المؤسسات الاقتصادية على تحسين تنمية أدائها وتمثل هذه الركائز في ممارسات أنواع الرقابة والمسائلة السليمة من رقابة داخلية وخارجية ومسائلة محاسبية خاصة بالعمليات المحاسبية من جرد لتكاليف و ميزانيات الخاصة بالمؤسسة سواء كانت هذه الميزانيات افتتاحية أو ختامية وكذلك هو الحال بالنسبة لباقي الأدوات المالية و تعمل الحوكمة كذلك على تحقيق مبادئ الإفصاح و الشفافية في كافة القوائم المالية و مبادئ الثقة والمصادقية فيما يخص المستثمرين أو المساهمين الذين هم مقبلون على وضع استثماراتهم في المؤسسة التي تطبق الحوكمة فهي المؤسسة التي لها القدرة على البقاء والنمو والاستمرار مما يجعل هذه النقاط تمثل لها ميزة تنافسية تميزها عن غيرها من المؤسسات الأخرى والحوكمة الجيدة هي الطريقة المثلى التي تمكن المسير من التسيير بطريقة عقلانية من غير أن يكون هناك انتهاك لحقوق الغير من مساهمين وأصحاب المصلحة والأطراف ذوي العلاقة بالحوكمة فهذه الأخيرة جاءت لتضع حد لصراع الناتج عن المسير و صاحب رأس المال الذي ينتج عنه تكاليف إضافية فهي تسعى لضبط العلاقة أو التحكم في العلاقة بين التكلفة والحوكمة حيث أن التكلفة هي عبارة عن تضحية بموارد بغية تحقيق قيمة مضافة في المستقبل ، فالحوكمة من خلال مبادئها المتمثلة في وجود مجلس الإدارة فعال وسعيها إلى العمل على حماية حقوق المساهمين وكذلك عملها على وجود إطار فعال للحوكمة بالإضافة إلى المعاملة المتكافئة للمساهمين والإفصاح والشفافية فكل هذه المبادئ تسعى إلى ضمان عدم إساءة الإدارة لاستغلال الأموال وتسعى من أجل تأكد المساهمين من الإدارة تهدف إلى تعظيم ربحية وقيمة السهم في الأجل الطويل وضمان اهتمام الإدارة بمصالح المجتمع وتمكن حملة الأسهم وأصحاب المصلحة من رقابة الإدارة بشكل سليم وهذا كله من أجل المساهمة في عملية التحكم في نظم التكلفة عن طريق ترشيد طاقات وموارد المؤسسة من خلال الاستخدام أو الاستغلال الأمثل لهذه الموارد وقد جاءت الحوكمة نتيجة لظهور مشكل الوكالة الذي نتج عنه هدر في موارد المؤسسة فالحوكمة تسعى إلى تضيق الفجوة بين الأصل والوكيل من خلال سعيها إلى توجيه واستغلال الموارد بشكل مناسب ، كما أنها عملت على حماية حقوق المساهمين وأطراف التعامل من خلال مجموعة من المخرجات المتمثلة في المسائلة المحاسبية والانضباط وغيرها حتى تتمكن من التحكم في نظم التكلفة وترشيدها فالحوكمة جاءت من أجل التحكم في نظم التكلفة وترشيد موارد الإنتاج .

- نتائج البحث :

- العمل على تبني مبادئ الحوكمة الرشيدة والمتمثلة في الأسس أو الركائز السليمة من خلال عملية الرقابة المستمرة لتكاليف المؤسسة ووضع نظام خاص بإدارة المخاطر وإتباع السلوك الأخلاقي الجيد .

- تصنيف تكاليف المؤسسة حسب طبيعتها من حيث المنتج أو وظائف المؤسسة أو التكاليف الخاضعة للرقابة وغيرها .
- العمل على استخدام الطريقة المثلى لاحتساب التكاليف الخاصة بطبيعة عمل المؤسسة وكما يجب الاطلاع على بقية الطرق الأخرى .
- العمل على الانتقال من نظام التكاليف التقليدية إلى الحديثة المبنية على الأنشطة وخاصة تبني طريقة التكلفة المستهدفة في مؤسسات الجزائرية من أجل تعظيم الربحية وتخفيض التكلفة .
- وضع آليات الحوكمة تحكم نظم إدارة التكلفة سواء كانت هذه الآليات خارجية أو داخلية متمثلة في مجلس الإدارة يعمل على اتخاذ قرارات الرشيدة تساهم في ترشيد التكاليف والتحكم فيها من خلال الترشيح الأمثل والمراجعة المستمرة للقوائم المالية وتدقيق الحسابات المالية و ضرورة الإفصاح والشفافية في التقارير المالية الخاصة بعمليات المؤسسة .
- العمل على تحسين أداء المؤسسات الجزائرية من خلال اكتشاف مواطن الخلل في الأداء ومحاولة معالجته من خلال انتهاج أسلوب الحوكمة الذي يساهم في زيادة ثقة المستثمرين وتعظيم الأرباح وترشيد التكاليف .

فائمة المراجع

قائمة المراجع :

أولا - الكتب :

- 1 - إبراهيم السيد أحمد - حوكمة الشركات ومسئولية الشركات عبر الوطنية وغسل الأموال - الدار الجامعية - الإسكندرية - الطبعة الأولى - سنة 2010 .
- 2 - احمد حسين علي حسين - مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية - الدار الجامعية - الإسكندرية - سنة 2011 .
- 3 - أحمد طرطار - الترشيد الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة - ديوان المطبوعات الجامعية - الساحة المركزية - بن عكنون - الجزائر - طبعة 2001 .
- 4 - إسماعيل يحيى التركيتي - محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية - دار الحامد للنشر والتوزيع .
- 5 - أمين السيد احمد لطفي - المراجعة وحوكمة الشركات - الدار الجامعية - الإسكندرية - طبعة الأولى 2010
- 6 - بديع الدين ريشو - إدارة التكاليف - دار التعليم الجامعي - الإسكندرية سنة 2010 .
- 7 - ثناء علي القباني - ادارة التكلفة وتحليل الربحية - . دار صفاء لطباعة والنشر والتوزيع - عمان - الطبعة الأولى 2010 - 1431 .
- 8 - رجال علي - سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية - ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر طبعة 1994 .
- 9 - روبرت -أ- ديفيد لي - ترجمة عبد الكريم الخزامي - الإدارة الإستراتيجية بناء الميزة التنافسية - دار الفجر للنشر والتوزيع - الطبعة الأولى 2008 - مصر .
- 10 - زكرياء مطلق الدوري ود- احمد علي صالح - إدارة التمكين واقتصاديات الثقة - دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع - الأردن - الطبعة العربية 2009 .
- 11 - السيدة إبراهيم مصطفى و محمد احمد السريتي وأسامة احمد محمد الفيل و سحر عبد الرؤوف القفاش - اقتصاديات الموارد والبيئة - الناشر قسم الاقتصاد كلية التجارة - جامعة الإسكندرية - سنة 2009
- 12 - عبد الحي عبد الحي مرعي ود عطية عبد الحي مرعي ود صلاح الدين عبد المنعم المبارك - محاسبة التكاليف المتقدمة - الدار الجامعية - الإسكندرية - سنة 2002 .
- 13 - عصام فهد العرييد - المحاسبة الإدارية - دار المناهج للنشر والتوزيع - عمان الطبعة الأولى 2003 - 1423 .

- 14 - علاء الدين فرحان طالب - الحوكمة المؤسسية - دار صفاء لنشر والتوزيع - عمان .
- غسان فلاح - مقدمة في محاسبة التكاليف - دار وائل لنشر والتوزيع - الأردن - الطبعة الثانية 2006
- 15 - فتيحي رزق السوافيري وسمير كامل محمد ومحمود مراد مصطفى - الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية الدار الجامعية الجديدة للنشر - الإسكندرية - سنة 2002 .
- 16 - محب خلة توفيق - التطور و اقتصاديات الموارد - دار الفكر الجامعي - الإسكندرية - الطبعة الأولى - سنة 2011.
- 17 - محسن أحمد الخضري - حوكمة الشركات - مجموعة النيل العربية - القاهرة - سنة 2005.
- 18 - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي - المراجعة وتدقيق الحسابات - ديوان المطبوعات الجامعية - بن عكنون - الجزائر -
- 19 - محمد توفيق بليغ - مبادئ محاسبة التكاليف - مطبعة مركز التعليم المفتوح - القاهرة
- 20 - محمد تيسير الرجحي - محاسبة التكاليف - الشركة العربية لتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة تاريخ الطبعة 09-2008 .
- 21 - محمد سامي رضوان-مبادئ محاسبة التكاليف- الدار الجامعية - الإسكندرية -سنة 2003 .
- 22 - محمد عبد الكريم علي عبد ربه ومحمد عزت محمد إبراهيم غزلان - اقتصاديات الموارد والبيئة - دار المعرفة الجامعية - الإسكندرية -سنة 2000 .
- 23 - محمد مصطفى سليمان- حوكمة الشركات - الشركات -الدار الجامعية - الإسكندرية
- 24 - محي الدين القطب - الخيار الاستراتيجي وأثره في تحقيق الميزة التنافسية - دار حامد للنشر و التوزيع - الطبعة الأولى 2012 - 1433 هـ - عمان .
- 25 - يوحنا عبد آل ادم و سليمان اللوزي - دراسة الجدوى الاقتصادية - دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة - الطبعة الأولى 1421هـ - 2000 - والطبعة الثانية 1425هـ - 2005

ثانيا - المذكرات

- 1 - برجي حورية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس "إشكالية حوكمة البنوك في الجزائر" جامعة بلعباس سنة 2008-2009.

- 2 - برحمة خديجة وبوش فاطمة الزهراء مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس بعنوان "حوكمة الشركات وعلاقتها بالنظام المصرفي" جامعة بلعباس سنة 2009-2010.
- 3 - بلحاج عبد الكريم وفر احي عبد القادر وبوعبد الله ياسين - مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس بعنوان "محاسبة التكاليف ودورها في اتخاذ القرار" السنة الجامعية 2011-2012 - سعيدة .
- 4 - بن عودة ليلي وسقوني مليكه - مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس بعنوان "لحوكمة البنكية وأثرها على البنوك التجارية" - جامعة بلعباس سنة 2007-2008 .
- 5 - بنور نور الدين ورزيق عبد الرحمان وجدوى محمد - مذكرة تخرج بعنوان " المراجعة الخارجية في ظل الرقابة الداخلية " جامعة سعيدة سنة 2008 - 2009 .
- 6 - بوشريجة عبد المالك وحسناوي جلال - مذكرة لنيل شهادة الليسانس " الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية " - جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان - السنة الجامعية 2011-2012
- 7 - سعداوي إكرام - مذكرة لنيل شهادة الليسانس بعنوان " حوكمة المنظمات الاقتصادية " - جامعة سعيدة - سنة 2007-2008
- 8 - عتو سهير- مذكرة تخرج بعنوان "إدارة المخاطر البنكية"- جامعة بلعباس سنة 2010 - 2011.
- 9 - فتاني معمر و بن نابي شيخ وصحي طيب- مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس "نظام الرقابة في المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر"- جامعة سعيدة- سنة 2007-2008 .

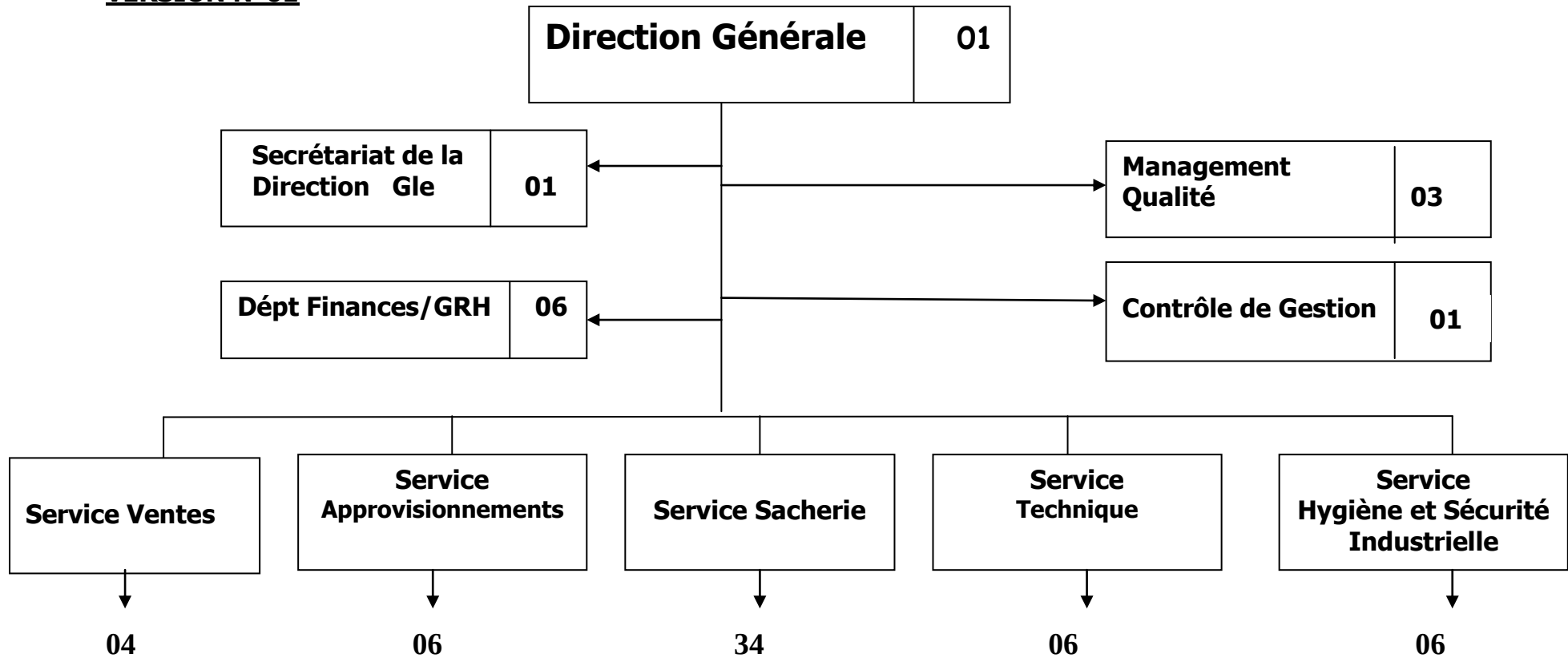
ثالثا : الانترنت

1-www . bu.edu.eg/olc - En cache -

2-http : //www. google . com /books.

الملاحق

GIPEC
ORGANIGRAMME
DIRECTION GENERALE
VERSION N°01



Effectif total de la filiale : 68 postes