



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الدكتور مولاي الطاهر بسعيدة

كلية: العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير .

قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، تسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم مالية

التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

المحاسبة التحليلية ودورها في تفعيل مراقبة التسيير  
في المؤسسة الاقتصادية  
دراسة حالة مؤسسة نفضال - سعيدة - "2019"

تحت إشراف الدكتور:

مسكين الحاج

من إعداد الطالبة:

- ديب آمنة

نوقشت واجيزت علنا بتاريخ : 2019/06/18.

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الدكتور/.....محمود العوني.....رئيس

الدكتور/.....مسكين الحاج.....مشرفا

الدكتورة/.....ملال.....مناقش

السنة الجامعية: 1439-1440هـ / 2018-2019م

يقول الله سبحانه و تعالى

"يرفع الله الذين امنوا منكم والذين أتوا العلم درجات و الله بما تعملون خبير"

سورة المجادلة الآية 11

يقول العماد الأصفهائي في البعض ما كتب "إني رأيت أنه

يكتب أنسان جملة كتابا في لوحة إلا قال في محله لو غير هذا

لا كان أحسن، ولو زيد هذا لا كان يستحسن، ولو قدم هذا

لكان أفضل واو ترك هذا لكان أجمل وهذا من أعظم العبر و

هو دليل على إستلاء النقص الشر،،

# الشكر و التقدير

اللهم أعوذ بك من قلب لا يخشع وعين لا تدمع وعلم لا ينفع

ودعاء لا يستجاب له أحد وأشكر المولى عز وجل على

كل عزيمة و الصبر الذي منحني إياه طيلة هذا المشوار ليتكامل جهدي  
لهذا العمل.

ومن باب الاعتزاز بالجميل ومن باب قوله صلى الله عليه وسلم " من لا  
يشكر الناس لا يشكر الله "

أتقدم بالشكر الجزيل و عظيم ألى من رافقني في هذا المشوار  
وساعدني لإنجاز هذه المذاكرة الأستاذ الفاضل " مسكين الحاج "  
كما لا يفتونا لأن نتوجه بالتحية و الشكر الى كافة أساتذة العلوم  
الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , لجامعة سعيدة.

# الاهداء

قال عز وجل "وقضي ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا" الآية 23

- من سورة الإسراء -

إليك أنت يا فرحتي وقرّة عيني نبضة قلبي إلى أحلى ثلاث حروف نطقها لسانني  
وعشقتها قلبي و فؤادي صدرها حنان وفي قربها راحة و أمان من رفعت همي فكانت الشمس  
المشرقة إلى أعلى الناس "أمي الحبيبة " أطل الله في عمرها.

إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من أحمل اسمه بكل عز و افتخار وستبقى  
كلماتك نجوم اقتدى بها اليوم وفي الغد "أبي الغالي" أطل الله في عمره.

إلى من أحبهم ويحبونني أخوتي " محمد طاهر , عبد القادر , سعيد, عبد الرحمان,  
عبد الحي "

إلى خالتي الغالية وأمي ثانية, "زهراء" وزوجها تيجني وأبنائها", سليمان, ندى ريهام, ران  
ابتهاال, فتحى" و إلي جدتي الغالية فاطمة والي احوالى و عمي وعماتي, وأبنائهم.

إلى أصدقائي " محمد, مختار, زوهير" و صديقتي " إلهام, فاطمة زهرة, لبنا, شيماء, نور  
الهدى\*, سعاد, نصيرة, مخطارية, زهيرة, مولاة, إيمان, خلود , كنزة, ليندا. رقية, سهيلة, أم

خير" و إلى كل أصدقائي في قسم المحاسبة وتدقيق ومالية وبنوك

إلى أساتذتي وكل من علمني حرف" بوعلي هشام, معراجي."

# الفهرس

العنوان	الصفحة
شكر و تقدير	
الإهداء	
الملخص	
فهرس المحتويات	I
قائمة الجداول	IV
قائمة الأشكال	VII
مقدمة	أ

## الفصل الأول: عموميات حول المحاسبة التحليلية

تمهيد	02
المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية	03
المطلب الأول: نشأة المحاسبة التحليلية وتطويرها	03
المطلب الثاني: تعريف المحاسبة التحليلية و أهدافها	03
المطلب الثالث: وظائف المحاسبة التحليلية	06
المطلب الرابع: دور المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمحاسبة العامة	07
المبحث الثاني: تكاليف وسعر التكلفة	09
المطلب الأول: مفهوم التكاليف وسعر التكلفة	09
المطلب الثاني: العناصر المكونة للتكاليف و تصنيفها	10
المطلب الثالث: تحليل التكلفة وسعر التكلفة	14
المطلب الرابع: تقييم المخزون "المحاسبة الموارد"	16
المبحث الثالث: طرق حساب التكاليف وسعر التكلفة	18
المطلب الأول: طريقة التكلفة الحقيقية " الأقسام المتجانسة"	18
المطلب الثاني: طريقة التكلفة المتغيرة	20
المطلب الثالث: طريقة التحميل العقلاني لتكاليف ثابتة	24
المطلب الرابع: طريقة تكاليف المعيارية "نموذجية "	25
المبحث الرابع: طرق الحديث للمحاسبة التحليلية	28
المطلب الأول: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC	28
المطلب الثاني: نظام التسيير على أساس الأنشطة ABM	29
المطلب الثالث: مدخل إلى التكلفة المستهدفة TC	32

الفصل الثاني: نظام مراقبة التسيير

37	تمهيد
38	المبحث الأول: ماهية التسيير
38	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن التسيير
39	المطلب الثاني: تعريف التسيير
40	المطلب الثالث: مبادئ التسيير
41	المطلب الرابع: وظائف التسيير
46	المبحث الثاني: عمومية حول مراقبة التسيير
46	المطلب الأول: تطور التاريخي لمراقبة التسيير
47	المطلب الثاني: مفهوم و أنواع مراقبة التسيير
49	المطلب الثالث: أهداف ووظائف مراقبة التسيير
51	المطلب الرابع: دور مراقبة التسيير في المؤسسة
52	المبحث الثالث: أدوات وأساليب مراقبة التسيير
52	المطلب الأول: المحاسبة التحليلية
54	المطلب الثاني: الموازنات التقديرية
56	المطلب الثالث: لوحة القيادة
57	المطلب الرابع: التحليل المالي
59	خلاصة الفصل

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية

61	تمهيد
61	المبحث الأول: تقديم شركة نفضال سعيدة وكيفية عملها
62	المطلب الأول: تقديم شركة نفضال
63	المطلب الثاني: التعريف بشركة نفضال GPL و الهيكل التنظيمي للمؤسسة
67	المطلب الثالث: التعرف على المصالح و الدوائر وأهم المهام
72	المبحث الثاني: تحليل النتائج واختبار الفرضيات
73	المطلب الأول: ثبات الأداء القياس
73	المطلب الثاني: التحليل الإحصائي لعينات الدراسة
101	المطلب الثالث: اختبار فرضيات البحث

106

المطلب الرابع: النتائج و التوصيات

107

خلاصة الفصل

109

خاتمة

قائمة المراجع

الملاحق

قائمة الأشكال و الجداول:

-- قائمة الجداول

الرقم	الجدول	صفحة
0101-	نقاط الاختلاف المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة	09
0201-	تحديد النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغير البسيطة.	21
0301-	تحديد النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة	23
0403-	معامل الثبات	70
0503-	توزيع العينة على حسب المعلومات الشخصية	71
0603-	المعلومات الشخصية للعينة حسب متغير الجنس	72
0703-	أسلوب إدارة المؤسسة في تعريف نظام المحاسبة التحليلية ملائم من كل النواحي على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.	73
0803-	الدورات التدريبية في تعريف نظام المحاسبة التحليلية لا تقي بالغرض على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.	74
0903-	اعتبار نظام المحاسبة التحليلية أداة هامة لكونها تساعد في ضبط كافة التكاليف على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.	75
1003-	قلة معرفة الموظفين بنظام المحاسبة التحليلية يؤدي إلى ظهور مشاكل خلال مرحلة الأداء على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.	76
1103-	ملائمة محيط العمل داخل المؤسسة في تطبيق نظام المحاسبة التحليلية دون تعظيم التكاليف على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.	77
1203-	ارتفاع التكاليف ليس العامل الوحيد في عرقلة تطبيق نظام المحاسبة التحليلية على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة	78
1303-	أسباب عدم تطبيق نظام المحاسبة التحليلية ناتج عن ارتفاع التكاليف على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي	79

	و المهنة.	
81	أسباب عدم تطبيق نظام المحاسبة التحليلية عدم دراية الإدارة بهذا النظام على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.	1503-
82	تحقيق نظام المحاسبة التحليلية مستوى متميز من الدقة في حساب التكاليف على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.	1603-
83	الوقت و الجهد لنظام المحاسبة التحليلية على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.	1703-
84	تنظيم الدورات التدريبية من طرف الإدارة للتعريف بنظام المحاسبة التحليلية على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.	1803-
85	تفاعل العمال مع نظام المحاسبة التحليلية على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.	1903-
86	الاستغناء عن نظام المحاسبة التحليلية لصعوبته على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.	2003-
87	توفير الشروط لإنجاح تطبيق نظام المحاسبة التحليلية على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.	2103-
88	توفر الأدوات و الأجهزة الحديثة للمساعدة على التحكم في نظام المحاسبة التحليلية على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.	2203-
89	تماشي توجهات المؤسسة مع أهداف نظام المحاسبة التحليلية على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.	2303-
90	احتياج المؤسسة إلى إعادة هيكلة للوسائل و الأدوات التقنية على حسب متغير الجنس الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.	2403-
91	اهتمام الإدارة و الموظفين برفع مستوى استغلال فوائد نظام المحاسبة التحليلية على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة	2503-
92	عمل نظام المحاسبة التحليلية على زيادة فعالية الرقابة على الموارد	2603-

	المتاحة بالتركيز على الأنشطة كأسس للرقابة و المحاسبة على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.	
93	اعتبار نظام المحاسبة التحليلية أداة لتفعيل مراقبة تسيير في المؤسسة على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.	2703-
94	عدم توفر المؤسسة على المتطلبات الفنية لتطبيق نظام المحاسبة التحليلية لزيادة فعالية الرقابة على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة	2803-
95	مراقبة التسيير للوصول الى الأهداف المسطرة بالاعتماد على نظام المحاسبة التحليلية بأقل التكاليف و أكثر فعالية على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.	2903-
96	ارتباط مراقبة التسيير بالمديرية العامة على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.	3003-
97	الهدف من مراقبة التسيير على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.	3103-
98	العلاقة بين نظام المحاسبة التحليلية و مراقبة التسيير على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.	3203-
99	<b>Statistiques sur échantillon unique</b>	3303-
99	<b>Test sur échantillon unique</b>	3403-
100	<b>Statistiques sur échantillon unique</b>	3503-
100	<b>Variables introduites/supprimées<sup>a</sup></b>	3603-
101	<b>Récapitulatif des modèles<sup>b</sup></b>	3703-
102	<b>Coefficients<sup>a</sup></b>	3803-
103	<b>Statistiques sur échantillon unique</b>	3903-
103	<b>Test sur échantillon unique</b>	4003-
104	<b>Statistiques sur échantillon unique</b>	4103-
104	<b>Test sur échantillon unique</b>	4203-

قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	رقم
05	مكونات نظام معلومات محاسبة التكاليف	0101-
07	العلاقة بين وظائف محاسبة التكاليف	01-02
48	مثلث مراقبة التسيير	02-03
52	أهم أهداف المحاسبة التحليلية	02-03
63	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	03-05

## ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة بيان أهمية دور المحاسبة التحليلية في تفعيل مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، حيث أجريت الدراسة على مؤسسة نفضال وحدة ولاية سعيدة باعتماد الاستبيان كأداة أساسية لجمع المعلومات، من أجل التعرف على مدى أهمية المحاسبة التحليلية في تفعيل مراقبة التسيير، وكذلك التعرف على مدى توفر هذه المؤسسة على الإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام المحاسبة التحليلية، وقد خلصت الدراسة إلى تأكيد أن نظام المحاسبة التحليلية يوفر للمؤسسة معلومات حول التكاليف أكثر مصداقية، و كما أنه يساعد الإدارة في تفعيل مراقبة التسيير، و كما أظهرت النتائج أيضا أنه على الرغم من توفر المؤسسة محل الدراسة على الإمكانيات الضرورية لتطبيق نظام المحاسبة التحليلية إلا أن هناك صعوبات وعرقيل تواجه عملية التطبيق.

### الكلمات المفتاحية:

نظام المحاسبة التحليلية، نظام مراقبة التسيير، التكاليف، التسيير.

### Résumé

Le but de cette étude est de tenter de démontrer l'importance du rôle de la comptabilité analytique dans l'activation du contrôle de gouvernance de l'institution économique. La disponibilité de cette institution disposant des capacités nécessaires pour mettre en œuvre le système de comptabilité analytique, a conclu que le système de comptabilité analytique fournit immédiatement à l'institution des informations plus fiables sur les coûts et qu'il aide également la direction à activer le contrôle de gestion. C. Bien que l'institution étudiée ait les capacités nécessaires pour mettre en œuvre le système de comptabilité analytique, le processus de candidature présente des difficultés et des difficultés.

**Mots clés:** le système de comptabilité analytique. , le système de contrôle de gestion. Les coûts. Gestion.

المقدمة

---

لقد عرفت المؤسسات الاقتصادية تطورات وتحولات عميقة خاصة مع توجه إقتصاديات الدول إلى اقتصاد السوق بالإضافة إلى المحيط التكنولوجي، وما عرفه من ثورة الاتصالات و التقنيات الحديثة مما فرض على المؤسسات ضرورة مسايرة التطور التكنولوجي و الاستفادة منه.

أصبح نظام المحاسبة التحليلية كأداة فعالة ومثالية، فقد سمية بمحاسبة التكاليف نظرا لاهتمامها برشيد التكاليف، كما تعد المحاسبة التحليلية أسلوب من الأساليب الحديثة و الأدوات الهامة لمراقبة التسيير التي تساعد المسير على اتخاذ القرار المناسب، إذ تقوم بتحليل النتائج العامة بالتفصيل، حيث يستخدم مديري المؤسسات الناجحة البيانات المحاسبية بصفة لمساعدتهم في التخطيط وقياس كفاءة الأداء واتخاذ العديد من القرارات، ومن أهمها التي تتخذ في المؤسسات قرار التسعير والذي يؤثر على ربحية المؤسسة واستمرارها.

فالمحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير هي أنظمة رئيسية من أنظمة عملية الإدارة و التسيير بحيث تهتم بتوفير مختلف الأنشطة المتعلقة بمختلف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسات الاقتصادية لمساعدة المسيرين و المسؤولين في تقسم الأداء ومعرفة مدى تحقيق الأهداف المرسومة.



## إشكالية الدراسة:

إن إي نظام مهما كان نوعه يعتمد في تطبيقه على مجموعة من الأدوات التي تساعده في انجاز و القيام بدوره الأساسي الذي وجد من أجله, لذلك يعتمد نظام المحاسبة التحليلية و مراقبة التسيير باعتبارهما نظام كباقي الأنظمة داخل المؤسسات الاقتصادية على مجموعة من الأدوات التي ساهمت هي الأخرى في تثبيت ركائزه داخل المؤسسات وأصبحت من الأنظمة الضرورية و المهمة داخل المؤسسات.

ومن خلال هذه الرؤية يمكن صياغة إشكالية التالية:

ما مدى مساهمة المحاسبة التحليلية في تفعيل مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية؟

-وللإجابة على هذا التساؤل الجوهرى للدراسة نستعين ببعض الأسئلة الفرعية:

1- ماهي المحاسبة التحليلية ؟

2- ماهي مراقبة التسيير؟ وما هي أساليبها؟

3- ما هي دور نظام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير؟

فرضيات الدراسة :

للإجابة على الأسئلة المطروحة وتحقيق أهداف البحث يمكن صياغة الفرضيات التالية :

1-نظام المحاسبة التحليلية يساعد على توفير معلومات حول التكاليف أكثر مصداقية مما يساعد في تفعيل مراقبة التسيير.

2-توجد علاقة ارتباطية بين نظام المحاسبة التحليلية وتخفيض التكاليف.

3-يمكن تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في مؤسسة نفضال بسعيدة لكن توجد صعوبات وعراقيل تواجه عملية التطبيق .

مبررات اختيار موضوع الدراسة:

- محاولة التعرف على وظيفة المحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير ومختلف أدواتها

ومدى أهميتها بالمؤسسة الاقتصادية.



- قلة الدراسات في هذا الموضوع

-المكانة البارزة التي أصبحت مراقبة التسيير تحتلها في المؤسسات الاقتصادية

### أهمية الدراسة:

- تتمثل أهمية هذه الدراسة في: التعرف على المحاسبة التحليلية كنظام فعال في مراقبة التسيير ومدى أهميته في المؤسسة الاقتصادية, واكتشاف الصعوبات التي تواجهها المؤسسة في هذا النظام ومدى تطبيقها له
- دور المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمعلومات المالية, والتي تساعد المسيرين على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في معرفة الانحرافات الحاصلة في المؤسسة.

### أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق مايلي:

- الطرق إلى أهم المفاهيم الخاصة بالمحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير .
- دراسة مدى أهمية ودور المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية.

### محددات الدراسة:

- وشملت الدراسة: الحدود المكانية: تلقي هذه الدراسة الضوء على مدى إمكانية استخدام المحاسبة التحليلية ودورها الفعال في مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية نفعال.
- الحدود الزمنية: كانت الدراسة في السداسي الثاني من الموسم الجامعي 2018-2019
- الحدود الموضوعية: اهتمت بموضوع المحاسبة التحليلية و دورها الفعال في مراقبة التسيير.



## موضوع الدراسة:

يتناول هذا البحث الذي يتمثل في -المحاسبة التحليلية ودورها الفعال في مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة نפטال \*سعيدة\* ومن هذا العنوان نقوم بعرض أهم نقاط المحاسبة التحليلية ومدى أهميتها و دورها الفعال في مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية.

## منهجية الدراسة :

يهدف هذا البحث الذي يأتي تحت عنوان (المحاسبة التحليلية ودورها الفعال في مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية) والاجابة على الأسئلة المطروحة واختيار فرضياته اعتمدنا على المنهج الوصفي في الجانب النظري, كما اعتمدنا في الجانب التطبيقي اعتمدت على الأسلوب التحليلي من خلال التعمق في الموضوع من خلال دراسة عينة إحصائية لمجتمع البحث وتحليل البيانات المتعلقة بها. (statistical package for the social sciences) spss

## الدراسات السابقة :

1-صفاء لشهب "نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار" دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموازية.مذكرة لنيل شهادة ماجستير,جامعة الجزائر 2005, هدفت إلى بلورة أهمية نظام مراقبة التسيير في رفع و تحسين أداء المؤسسة ومن أهم النتائج المتحصل عليها أن هذا نظام قد أهمل عنصر التكلفة كما لا حظنا غياب العنصر الأهم وهو تفسير الإنحرفات بعد حسابها ليتم تجنبها في المستقبل.

2-دراسة مرابطي نوال "أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ,دراسة حالة مؤسسة نפטال " مذكرة ماجستير, جامعة الجزائر 2006,هدفت هذه الدراسة إلى التأكد أن مراقبة التسيير تقوم على مجموعة من الأسس و الأساليب, ومن أهم النتائج المتحصل عليها أن



المحاسبة التحليلية من أهم الأساليب مراقبة التسيير في المؤسسة , وهذا لأنها تعد مصدر توفير المعلومات الأزمة لكل ما يتعلق بالسعر تكلفة المنتجات مما يساعد المسير على مقارنة النتائج وتحليلها واكتشاف الثغرات الموجودة ومعالجتها باتخاذ القرارات الأزمة وفي الوقت الملائم.

3- شحتاني عبد العالي "محاسبة التكاليف أداة لتحسين مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية" مذكرة ماجيستر, جامعة محمد خيضر بسكرة 2011. هدفت هذه الدراسة إلى تعرف على مدى أهمية محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية. فالمحاسبة التكاليف تعتبر أحد أهم أدوات مراقبة التسيير التي تضمن التحسين المستمر للأداء المؤسسة, ومن أهم النتائج المتحصل عليها يمكن القول أن الاعتماد على المحاسبة التكاليف لتحسين مراقبة التسيير يمكن المؤسسة الاقتصادية من معرفة استخدمتها و مستهلكاتها وما نتج عن دورتها الإنتاجي, و المساهمة في معرفة معدل نموها وقدرتها, بما يضمن لها استغلال امثل لمواردها و الاستفادة منها لتحقيق الأهداف.

4- نوبلي نجلاء ( استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة ) رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية. 2014 هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بأدوات المحاسبة الإدارية و الأداء المالي. ومن أهم النتائج المتحصل عليها أن المؤسسة لا تهتم بتطبيق أدوات المحاسبة الإدارية بحجة أنها لا تقوم بأية إضافة موجبة لها بقدر ما تتطلب تأهيل اليد العاملة وتوفير الوسائل اللازمة, يستخدم نظام التكلفة المستهدفة وسلاسل القيمة لنظامان متكاملان في تحسين الأداء المالي للمؤسسة .

**تقسيمات الدراسة:** سنتناول في هذه الدراسة, المتمثل في المحاسبة التحليلية التحليلية ودور تفعيلها في مراقبة التسيير, حيث شملت تعاريف حول المحاسبة التحليلية و مراقبة التسيير, أما الفصل الثالث: تمثل في دراسة حالة شركة نفعال.



الفصل الأول

المحاسبة التحليلية

وتطوراتها

تمهيد:

تعد المحاسبة التحليلية فرعاً من فروع علوم التسيير و المرحلة المتقدمة في تطور العلم المحاسبة حيث تكون مهمتها تجميع و تحليل ومعرفة التكلفة لتوجيه التسيير إلى النمو مراكز الربح و لكي يمكن تطبيق إجراءات المحاسبة التحليلية يتوجب على المسير الإلمام الكافي بالمواضيع المالية و الاقتصادية في التنظيم ونظر لأهمية المحاسبة التحليلية .

-سنتطرق إلى ثلاث مباحث في هذا الفصل الأول (نشأة, التعريف, الأهداف, وظائف و الوسائل المحاسبة التحليلية)

المبحث الثاني: (مفهوم, العناصر المكونة, تحليل وسعر التكلفة, وتقييم المخزونات )

المبحث الثالث:(طرق حساب التكاليف و سعر التكلفة )

المبحث الرابع: الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية

**المبحث الأول: تعاريف حول المحاسبة التحليلية**

- سنتطرق في المبحث الأول إلى أربعة مطالب والتي تتمثل في: نشأت المحاسبة التحليلية وتطورها, تعاريف المحاسبة التحليلية و أهدافها, وظائف ووسائل المحاسبة التحليلية, دور المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمحاسبة العامة.

**المطلب الأول: نشأة المحاسبة التحليلية و تطورها**

لقد نشأت المحاسبة التحليلية بعد المحاسبة المالية بما يقرب القرنين غير أنه يمكن القول أن ظهور المحاسبة التحليلية كان مواكبا للثورة الصناعية نتيجة ازدياد حاجات المؤسسة وأصحابها إلى معرفة تكلفة إنتاجهم الصناعي.<sup>1</sup>

في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير و السوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية ونظام المحاسبة العامة هو المنتج الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في التسجيلات المحاسبية وأصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة<sup>2</sup>

ففي الفترة مابين 1600-1800 ظهرت كتابات في محاسبة التكاليف في إنجلترا ثم انتشرت في الدول الأخرى, وهذه الكتابات هي كتاب (جون كولنز) الذي شرح فيه الاختلاف بين حسابات المصانع وحسابات التجار.<sup>3</sup>

**المطلب الثاني: تعاريف المحاسبة التحليلية و أهدافها****أ/ تعريف المحاسبة التحليلية:**

- لا يمكن إيجاد تعريف واحد وشامل للمحاسبة التحليلية لذا من الصعب على أي باحث في هذا المجال تحديد مفهوم أو دقيق وواحد لهذا النظام لذا تعددت التعاريف.

سنحاول فيما يلي تقديم مجموعة من التعاريف

<sup>1</sup> Salomon.. the Historical Développement Of Casting ED London 1952.p04

<sup>2</sup> عبد الكريم بويغوب, المحاسبة التحليلية, ديوان المطبوعات الجامعية, الساحة المركزية, بن عكنون, الجزائر- طبعة 1998, ص08.

<sup>3</sup> عبد الحليم كراجه, فيصل الحنطي, نايف حبرين "محاسبة التكاليف", دار الأمل للنشر و التوزيع, الطبعة الأولى, الأردن 1991, ص07

كما تعددت مصطلحات عديدة تطلق على المحاسبة التحليلية (المحاسبة الصناعية , المحاسبة التكاليف .. وغيرها من الأسماء)

سنتطرق إلى مجموعة من التعارف :

**1/ المحاسبة التحليلية :** هي نظام للمعلومات تحكمه مجموعة من المبادئ و الإجراءات و الطرق التي يتم تطبيقها لتتبع, حصر, تجميع, تسجيل, تبويب وتحليل التكاليف من مواد وأجور و مصروفات, التي تحدث خلال فترة زمنية معينة وربطها بمراكز التكلفة و بوحدات الإنتاج و ذلك بهدف تحقيق أغراض إدارية معينة.<sup>1</sup>

**2/ المحاسبة التحليلية:** عبارة عن مجموعة من النظريات و الأساليب و الإجراءات التي تستخدم في تجميع و تسجيل و تحليل و تفسير مختلف تكاليف النشاط سواء كان إنتاجيا أو خديما بهدف قياس تكلفة هذا النشاط وفرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية<sup>2</sup>

**3/ المحاسبة التحليلية:** هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة, و تحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها, وتسمح بدراسة و مراقبة المر دودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة, كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات على مستوى التنفيذ أو الإدارة.<sup>3</sup>

**4/ المحاسبة التكاليف:** هي فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير و تجميع و تسجيل و توزيع و تحليل و تفسير البيانات الخاصة ب التكلفة الصناعية و البيعة و الإدارية.<sup>4</sup>

-وهي أداة هادفة فكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الإدارة ,فهي تعمل على مد الإدارة البيانات والتي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام, كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المشروع يوما بعد يوم.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> على سيد عثمان وآخرون ,محاسبة التكاليف,شركة ناس للطباعة,مصر,بدون سنة نشر , ص 12.

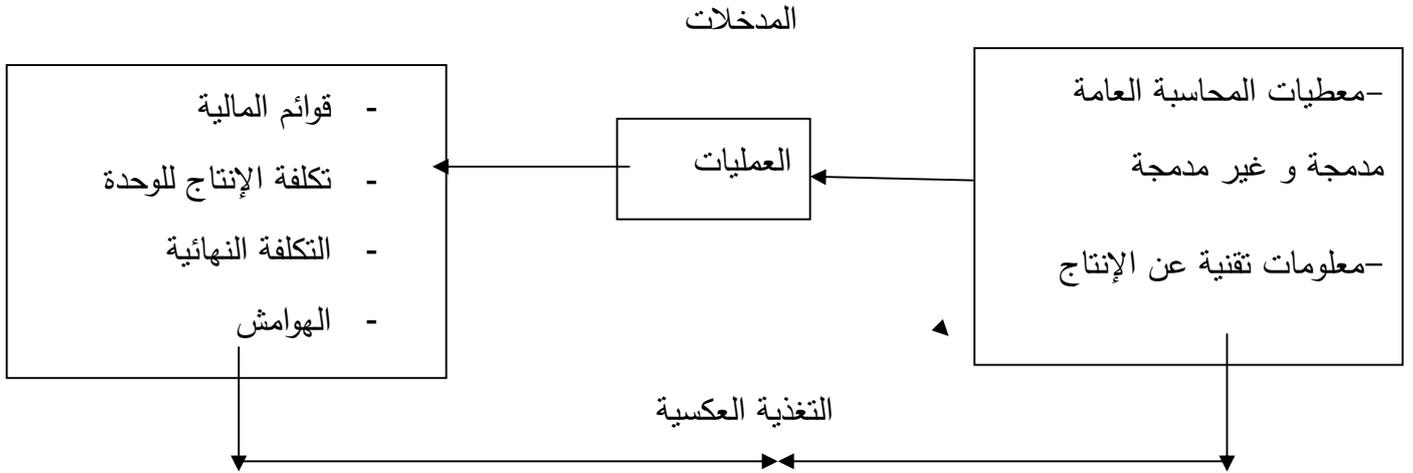
<sup>2</sup> ناصر دادي عدون , تقنيات مراقبة التسيير , المحاسبة التحليلية , الجزء الأول ,دار المحمدية العامة , الجزائر, 1999, ص 07

<sup>3</sup> مرجع نفسه, ص 08

<sup>4</sup> عبد الكريم بويعقوب, مرجع سبق ذكره :ص 10

<sup>5</sup> بويعقوب عبد الكريم مرجع السابق, ص 10

الشكل رقم (01-01): يوضح مكونات نظام معلومات محاسبة التكاليف



المصدر: محمد كمال عطية, نظم محاسبة التكاليف, دار الجامعة المصرية, مصر 1982, ص10.

أهداف المحاسبة التحليلية:

1/ المساعدة في تحديد أسعار البيع

2/ المساعدة في تحديد الحد الأدنى لانخفاض الأسعار

3/ المساعدة في تحديد المنتجات المربحة و غير المربحة

4/ تحديد قيمة المخزون

5/ اختبار مختلف المسارات

6/ ضمان التكامل و الترابط مع الحسابات المالية

- إضافة إلى ماسبق ذكره, يمكن القول بأن أهداف المحاسبة التحليلية تتعدد بتعدد الأهداف التي

تسعى المؤسسة إلى تحقيقها .

- المساعدة في عملية التخطيط: فالمعروف أن الموازنات التقديرية و التي هي أحد أدوات

التخطيط الرئيسية تتضمن الإيرادات المقدرة للفترة القادمة ب الإضافة إلى التكاليف المتوقع إنفاقها.

- حساب التكاليف و السعر التكلفة: من خلال قياس التكاليف الفعلية لكل عنصر من عناصر الإنتاج وذلك بغرض تحديد التكلفة الإجمالية أو الحدية لوحدات النشاط.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: وظائف ووسائل المحاسبة التحليلية

#### أ/ وظائف المحاسبة التحليلية

للمحاسبة التحليلية مجموعة من الوظائف تساعد المؤسسة على التحقيق أهدافها, تتمثل في:

- وظيفة التبويب:تقوم على تسجيل وتبويب جميع ما ينفق من عناصر تكاليف المواد الأجور

وغيرها

- الوظيفة التحليلية: تعتبر من أهم المحاسبة التحليلية, القيام بتحليل كل عنصر من عناصر

التكلفة بهدف تحديد نصيب كل منتج أو خدمة من هذه العناصر.

-الوظيفة الرقابية: تقوم المحاسبة التحليلية بهذه الوظيفة من خلال القيام بتحديد المعايير لكل عنصر

من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة تحتاجه كل منتجة أو خدمة مقدمة ومقارنة هذه المعايير بما يتم إنفاقه

فعلا لكل عناصر التكلفة و تحديد الانحرافات

-الوظيفة الإخبارية: هذه الوظيفة ترتبط بالوظيفة الرقابية

حيث أنه من خلال تحديد الانحرافات و دراسة أسبابها و اتخاذ القرارات اللازمة لتصحيحها وعدم

تكرارها.

-الوظيفة التحفيزية: تتحقق هذه الوظيفة بعد أنجاز الوظائف السابقة, فهي بمثابة عامل دفع لأقسام

مؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط, وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق, ومن ذلك يمكن

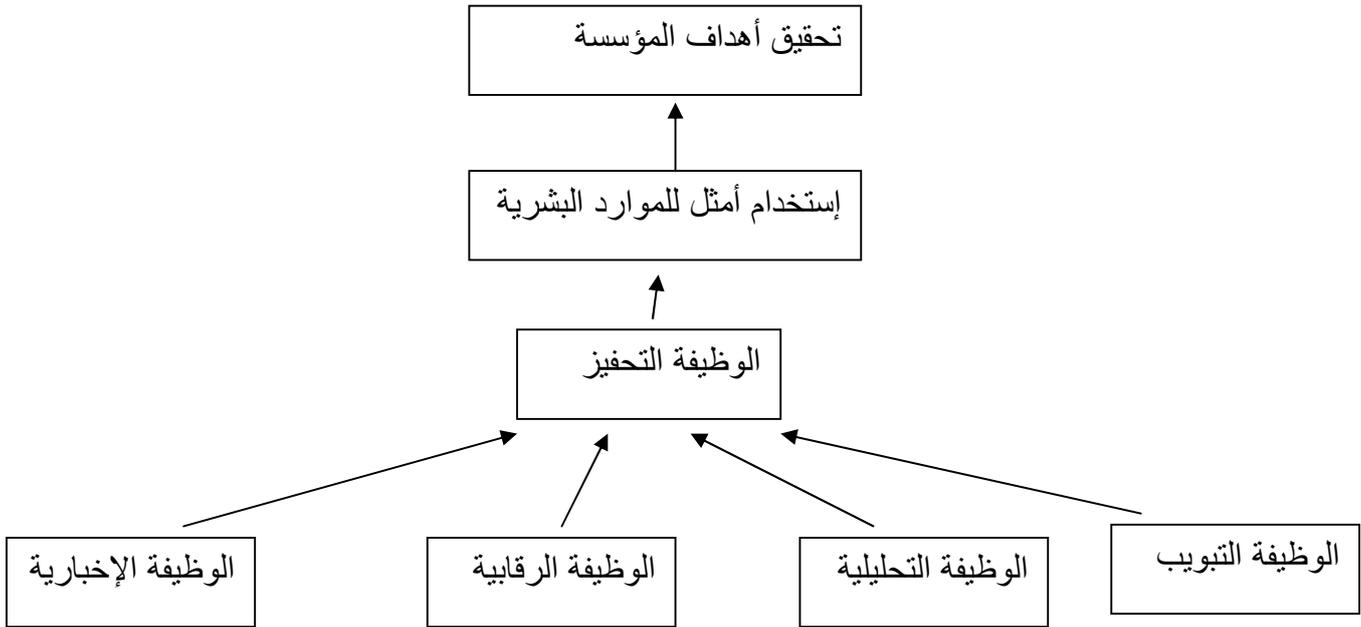
تحفيز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها المتاحة بكفاءة مما يساعدها على تحقيق أهدافها المرسومة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> مسكين الحاج, المحاسبة التحليلية, مطبوعة, موجهة لطلبة السنة الثانية ليسانس تخصص علوم تجارية, علوم التسيير, علوم مالية ومحاسبية,

2018/2017 ص 4-5

<sup>2</sup> صالح الرزق. عطا الله خليل بن وراذ. مبادئ محاسبة التكاليف, دار زهران لنشر و التوزيع عمان 1997 ص 32-33.

الشكل (01-02): يوضح العلاقة بين وظائف بين وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: أسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى تطبيق، دار النشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص24-

المطلب الرابع: دور المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمحاسبة العامة

أولاً: دور المحاسبة التحليلية

إن للمحاسبة التحليلية عدة أدوار ومن بينها مايلي :

- 1- تحليل النتيجة وتفسيرها مع توضيح الأسباب التي أدت إلى هذه النتيجة المعينة قصد تصحيح الوضع و اتخاذ القرارات اللازمة في حالة نتيجة سلبية أو تشجيع الوضع في الحالة النتيجة إيجابية.
- 2- المساعدة على تقييم المخزون وتحديد الكميات المنتجة و المباعه و المتبقية لكل منتج ونفس الأمر بالنسبة للمواد.
- 3- إعطاء قاعدة حسابية لتحديد سعر بيع الوحدة الواحدة.
- 4- مراقبة الإيرادات و التكاليف و إعطاء النتائج المتواصل إليها عن طريق التحليل الاقتصادي
- 5- المساعدة على ضبط كمية المواد و الاستعمال الأمثل لها أثناء العملية الإنتاجية.

6- تقييم أداء العاملين و المشرفين على مستوى المراكز و الوحدات.

7- توفير معلومات حسابية يمكن اعتمادها في المستقبل لإعداد مصاريف معيارية من خلال الاهتمام بمجموعات المحاسبة العامة، خاصة المجموعة السادسة منها وهي مجموعة التكاليف والتي تظم الحسابات التالية (ح/60-61-62-63-64-65-66-68-69)<sup>1</sup>

2/العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة:

الجدول رقم (01-01): يوضح نقاط الاختلاف المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة.

معيار المقارنة	المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية
من الناحية القانونية	إلزامية	اختيارية
من ناحية الأهداف	مالية	مالية - اقتصادية
من ناحية نظرة المؤسسة	إجمالية	تفصيلية
من ناحية الزمن/ الأفق	الماضي / الحاضر	الماضي/ الحاضر و المستقبل
المستفيدون	المدير و أطراف خارجية	إدارة المؤسسة
التوجيه	خارجي	داخلي
المدة ( الدورة )	سنوية	شهرية / فصلية..
من الناحية المحاسبية	تهتم بالقيمة فقط	تهتم بالقيمة و الكمية
طبيعة المعلومات	دقيقة ذات مصداقية	قريبة من الصحة وسريعة

المصدر: بويقوب عبد الكريم, المحاسبة التحليلية , ديوان المطبوعات الجامعية, 1998, ص1

<sup>1</sup> على رجال ,سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ,ديوان المطبوعات الجامعية , الجزائر 1999ص01

المبحث الثاني: التكاليف وسعر التكلفة

سنتطرق في هذا المبحث الى اربعة مطالب والتي تتمثل في : مفهوم التكاليف وسعر التكلفة, العناصر المكونة للتكاليف وتصنيفها, تحليل التكلفة وسعر التكلفة, تقييم المخزون (محاسبة الموارد).

**المطلب الأول: مفهوم التكاليف وسعر التكلفة**

**أ/ مفهوم التكلفة :**

- يعتقد الكثير أن مصطلحات المصاريف, الأعباء و التكاليف هي ذات معنى واحد, إل  
- أن التميز بينها أمر ضروري حتى يتسنى الفهم الدقيق للمعنى الحقيقي لكل مصطلح منها.  
- فكل مصطلحات يختلف عن الآخر من حيث المعنى و الاستعمال و الأثر المحاسبي و المدلول التسيير الناتج عن استعمالها و لهذا وجب بيان معاني هذه المصطلحات. و كيفية توظيفها في نظام معلومات المحاسبة التحليلية .

- **تعريف المصروف:** هو عملية خروج حقيقي لقيم الجاهزة مباشرة أو بعبارة أخرى خروج النقود و المصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على النقود<sup>1</sup>

- **1/ تعريف التكلفة:** هي ما ينفق من أموال, في شكل أعباء و مصاريف لإنجاز عملية ما , أو أداء وظيفة ما ( الشراء, تصنيع...), وهذا خلال فترة زمنية معينة من المدة الزمنية المحددة للإنجاز, كتكلفة الشراء المرتبط بأداء وظيفة الشراء مثلا.<sup>2</sup>

- **2/ تعريف التكلفة:** يعرفها المخطط المحاسبي العام (PGC)

بأنها مجموعة الأعباء المتعلقة بعنصر معين, هذا العنصر قد يكون منتجا أو أي آخر له تكلفة وله ثلاث مميزات :

رئيسية مستقلة وهي: حقل التطبيق, المحتوى, زمن الحساب<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون" المرجع السابق, ص13

<sup>2</sup> بديسي فهيمة, المحاسبة التحليلية -دروس وتمارين- دار الهدى, عين مليلة, الجزائر, 2013, ص11.

<sup>3</sup> هاشمي الطيب, محاضرات في المحاسبة التحليلية -أمثلة وتطبيقات محلول- مطبوعة موجهة لطلبة ليسانس السنة الثانية علوم التسيير, علوم تجارية, علوم مالية ومحاسبية, 2016-2017, ص13

3- **تعريف التكلفة:** عادة بأنها تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض معينة وهو الأمر الذي يعني انه بانتهاء الغرض أو الهدف ينتهي وجود التكلفة في حد ذاتها.<sup>1</sup>

4- **تعريف التكلفة:** هي مجموعة المصاريف أو الأعباء تعبر عن بلوغ مرحلة معينة من النشاط الاقتصادي مثل:

تكلفة الشراء تجمع سعر الشراء و مصاريف الشراء.<sup>2</sup>

ب/ **سعر التكلفة:** يعرفها المعهد الفرنسي للتسيير على أنها مجموع التكاليف المتعلقة بمجموعة النفقات الضرورية لأعداد ووضع السلع و الخدمات في السوق.<sup>3</sup>

2/ **سعر التكلفة:** هو مجموعة التكاليف التي يتحملها منتج معين أو خدمة مقدمة أو مجموعة من المنتجات المادية، أو مجموعة الخدمات في مرحلة بيعها. ابتداء من انطلاق عملية اعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية وتحسين فيها تكاليف البيع، وبمعنى أخ، فإن المنتج المباع ، أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر تكلفة وحيدة وهو مجموعة التكاليف التي تتعلق بها.<sup>4</sup>

### المطلب الثاني: العناصر المكونة للتكاليف وتصنيفها

#### 1- العناصر المكونة للتكاليف

يمكن تقسيم العناصر المكونة للتكاليف إلى: المواد الأولية . العمل المباشر-المصاريف المباشرة- المصاريف الغير المباشرة .

### 2- تصنيف التكاليف:

#### أ/التصنيف حسب علاقة التكلفة بالوحدة المنتج:

<sup>1</sup> محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف .الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2003، ص18

<sup>2</sup> على رحال مرجع سابق ص 04

<sup>3</sup> هاشمي الطيب مرجع سابق، ص14

<sup>4</sup> ناصر داداي عدون ، المرجع سابق ص 14

1- التكاليف المباشرة: وهي التكاليف التي يمكن أن نجد ارتباطها مع الغرض من التكلفة أو المنتج، وتتكون من العناصر التالية:

- المواد المباشرة: أي المواد التي تدخل في صناعة المنتج وهي من المكونات الرئيسية للوحدات المنتجة.

- الأجر المباشرة: وهي أجر العمال الذي يقومون بتصنيع المنتج مباشرة ويعملون على خطوط الإنتاج<sup>1</sup>

2- التكاليف غير المباشرة: وهي كل التكاليف الأخرى ما عدا تكاليف المواد المباشرة و الأجر المباشرة، فهي التكاليف التي لا يمكن تتبعها وتخصيصها لوحدة المنتج، كما أنه لا يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة من هذه العناصر بدقة ومنها.

-المواد غير المباشرة: كمواد صيانة الآلات

المصاريف الغير المباشرة: وهي كل المصارف التي تحدث داخل الوظيفة الإنتاجية ما عدا المصاريف المباشرة، كالتأمين على المصنع.<sup>2</sup>

ب-التصنيف حسب علاقة التكلفة بوظائف المؤسسة:

يتم تصنيف التكاليف وفق هذا التصنيف على أساس علاقة التكلفة بالنشاطات التي استفادت منها هذه التكلفة بما يساعد على قياس تكاليف كل نشاط على وحدة ويساعد تقييم أداء المسؤولين عن تلك الوظائف، وتتقسم الوظائف حسب هذا التصنيف إليك<sup>3</sup>

وظيفة التموين	أعباء التموين أو الشراء
وظيفة الإنتاج	أعباء الإنتاج
وظيفة التوزيع	أعباء التوزيع
وظيفة الإدارة	أعباء الإدارة
وظيفة التمويل	أعباء التمويل

ج-التصنيف حسب علاقة التكلفة بحجم نشاط المؤسسة (من إعداد الطالبة)

<sup>1</sup> مسكين الحاج. المرجع سابق، ص 12

<sup>2</sup> المرجع نفسه 13

<sup>3</sup> Boughaba Abdallah.Cmptabilit Analytique. Berti edition.Alger.1994.p12

إن هذا التصنيف يعتبر من التصنيفات المهمة لعناصر التكاليف حيث انه يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف حسب علاقتها ,بحجم النشاط وهو يهدف أساسا إلى تحليل المردودية و المساهمة في تحديد سعر البيع لكل منتج .

**ج-1/ التكاليف المتغيرة:** وهي تلك التكاليف التي تتغير بحجم النشاط ويبقى نصيب الوحدة الواحدة ثابتة مع تغير حجم النشاط.

**ج-2/ التكاليف الثابتة:** يقصد بها التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط أي إنها تبقى ثابتة بدون تغير لكن نصيب الوحدة الواحدة, تتغير بتغير حجم النشاط. كمصروفات الاجار ,و التأمين و الإدارة.

**ج-3/ التكاليف الشبه المتغيرة:** هي تلك التكاليف التي تحمل صفات كل من التكاليف المتغيرة و الثابتة في نفس الوقت, كما أنها تتميز بصعوبة فصلها عن بعضها البعض ,مثل تكاليف الماء و الكهرباء و الصيانة,و أجور العمل غير المباشرة....الخ.<sup>1</sup>

**د-التصنيف لأغراض اتخاذ القرارات:**

**د-1/ التكلفة التفاضلية:** عند وجود بديلين أو أكثر متاحين للمشروع للاختيار بينهما لتنفيذ المهمة أو القيام بعمل ما, فمن الطبيعي أن يكون لكل بديل تكاليفه الخاصة به, و الفرق بين تكاليف البديلين هو الذي يسمى بالتكلفة التفاضلية.

**د-2/تكلفة الفرصة البديلة:** وهي التكلفة التي يتم فقدانها أذاما تم استخدام الموارد في أفضل بدائل متاحة, أي هي المنافع التي سيفقدها المشروع نتيجة لفقدانه للبديل التالي لأفضل بديل تم اختياره.

**د-3/ التكلفة الغارقة:** وهي التكاليف التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الماضي ولا تستطيع الإدارة إيقافها أو التحكم فيها ولا يوجد لها أي ارتباط بالقرارات المستقبلية.<sup>2</sup>

**هـ-التصنيف لأغراض الرقابية :**

**هـ-1/تكاليف قابلة للرقابة:** وهي التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها و تحديد مقدارها بصورة واضحة في حدود فترة زمنية وفي إطار ظروف تشغيل محددة ,ولكن لا يعني بالضرورة إن تكون

<sup>1</sup> يوحنا عبد آل ادم و صالح الرزق , المحاسبة الإدارية دار الحماد للنشر و التوزيع , عمان , الأردن ط2, 2006, ص 68.

<sup>2</sup> لحاج مسكين ,المرجع السابق ص 13

درجة التحكم في التكاليف مطلقة , بل يكفي أن تكون هناك قدرة على التأثير في هذه التكاليف بصورة واضحة.

هـ-2/التكاليف غير القابلة للرقابة: يقصد بها التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها ورقابتها عند مستوى أداري معين, وليس لدي الإدارة السلطة للتحكم في تحققها, مثل تكاليف مركز الإنتاج التي تخصص لكل قسم أو مركز إنتاج, فهي تعتبر غير خاضعة لرقابة أقسام ومراكز الإنتاج.<sup>1</sup>

#### و-التصنيف لأغراض التخطيط:

و-1/تكاليف مثالية: وهي التكاليف المحددة مسبقا و اللازمة للإنتاج وذلك ضمن كفاءة إنتاجية عالية جدا, حيث يفترض وفق هذا التصنيف عدم وجود تالف أو فاقد و استغلال مثالي لوقت العمال و الآلات.

و-2/تكاليف معيارية: هي التكاليف المقدر مسبقا لإنتاج سلع أو تقديم خدمة, و المبنية على معايير في أعداد الموازنات التقديرية, كما تستخدم للرقابة على كفاءة استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة عن طريق مقارنتها مع التكاليف المنفقة فعليا وبالتالي تحديد حجم وقيمة الانحرافات و أسبابها.

و-3/تكاليف فعلية: وتمثل في التكاليف التي تم أنفاقها فعلا في سبيل إنتاج سلع أو تقديم خدمة معينة, حيث يتم الحصول عليها من واقع السجلات التي تحتفظ بها المؤسسة لتتم مقارنتها مع التكاليف المعيارية.<sup>2</sup>

### المطلب الثالث: تحليل التكلفة وسعر التكلفة

#### 1-تحليل التكلفة:

1- تحليل تكلفة الشراء: يقصد بتكلفة الشراء المواد أما لبيعها على حالها مؤسسة تجارية أو لإعادة تصنيعها .

لتحليل تكلفة الشراء يجب أن نتطرق إلى وظيفة التموين لأنها تجمع بين ثلاث مصالح رئيسية لا يمكن الفصل بينها.

1-مصلحة الشراء -2 مصلحة التخزين -3 مصلحة المحاسبة.

<sup>1</sup> مرجع نفسه ص13-14

<sup>2</sup> محمد أبو نصار, محاسبة التكاليف , دار وائل للنشر, عمان - الأردن -2008,ص32

بحيث تركز وظيفة التمويل حول الوظائف التالية:

استقبال المواد داخل المؤسسة

تخزين المشتريات

تسليم المشتريات إلى ورشات التخزين

- نستنتج أن المؤسسة مهما كان نوعها (تجارية -صناعية) لا تدفع ثمن لشراء فقط

وإنما أيضا تتحمل مصاريف الشراء (تكلفة الشراء)<sup>1</sup>, وتحسب بالعلاقة التالية :

-تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة و الغير المباشرة.

ثمن الشراء = عدد الوحدات (الكمية المشتراة ) سعر الوحدة الواحدة .<sup>2</sup>

-2- تحليل تكلفة الإنتاج: ويطلق عليها نفقة الإنتاج (cost of production) ويقصد بها مجموع ما

ينفق على عمليات الإنتاج.<sup>3</sup>

وهي تتكون من العناصر التالية :

- تكلفة المواد الأولية

- تكلفة اليد العاملة المباشرة

- تكلفة النفقات الصناعية الواجب تحميلها على المنتج المصنوع.

يترتب عن عملية الإنتاج خصوصيات يستوجب الأخذ بعين الاعتبار مايلي:

1/منتوج نصف مصنع (غير تام )

2 / الإنتاج المصنع (تام )

3/ الفضلات و المهملات:تطلق على كل منتج لم تتوفر فيه مميزات المنتج السليم<sup>1</sup>

<sup>1</sup> عبد الكريم بويقوب , لمرجع سابق ص 25

<sup>2</sup> بديسي فهيمة , المرجع السابق ص12

<sup>3</sup> عبد الكريم بويقوب , لمرجع سابق ص 26

وتحسب بالعلاقة التالية :

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد الأولية + مصاريف الشراء المباشرة و غير مباشرة

-تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة = عدد الوحدات المستعملة تكلفة شراء الوحدة الواحدة .<sup>2</sup>

2-تحليل سعر التكلفة:

المؤسسة الخدمائية: يتمثل نشاط هذه المؤسسات في تقديم الخدمة للزبون ويحسب سعر التكلفة وفق

العلاقة التالية :

سعر التكلفة= تكلفة الخدمة المقدمة + مصاريف التوزيع المباشرة و الغير المباشرة

المؤسسة التجارية: يتمثل نشاط هذه المؤسسات في شراء السلع وإعادة بيعها دون إجراء أي تحويل

عليها. وتحسب بالعلاقة التالية :

سعر التكلفة = تكلفة شراء السلع المباعة +مصاريف التوزيع المباشرة و غير مباشرة

المؤسسة الإنتاجية: يتمثل نشاط المؤسسة بشراء المواد الأولية و إجراء التعديلات عليها, حيث

تحول المواد الخام إلى السلع القابلة للبيع. وتحسب بالعلاقة التالية :

سعر التكلفة =تكلفة الإنتاج المباع + مصاريف التوزيع المباشرة و غير المباشرة

تكلفة الإنتاج المباع = عدد وحدات المنتجة تكلفوا نتاج الوحدة الواحدة.<sup>3</sup>

المطلب الرابع: تقييم المخزون (محاسبة الموارد)

المخزونات: يقصد بها الأموال التي اشترتها المؤسسة أو أنشأتها بهدف إعادة بيعها أو توريدها أو

استهلاكها في عملية التصنيع أو مجموع سلع الاستهلاك الوسيط النهائي.

-ينقسم المخزون إلى :-البضائع - مواد ولوازم -منتجات نصف مصنعة - منتجات و أشغال الجارية

-المنتجات النهائية -فضلات ومهملات -مخزونات الموجودة في الخارج -المشتريات .<sup>1</sup>

<sup>1</sup> رجال على , مرجع السابق ص 25-26

<sup>2</sup> بديسي فهيمه , مرجع السابق ص 12

<sup>3</sup> مسكين الحاج المرجع السابق ص 17-18

- طرق تقييم المخزون: هي منح ما تبقى من سلع وخدمات قيمة وسعر بعد الانتهاء من عملية الجرد في آخر المدة, و من أهم طرق تقييم المخزون ما يلي:

1- طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة :

تسعر المواد المنصرفة من المخازن إلى الأقسام الإنتاج حسب هذه الطريقة بأسلوبين:<sup>2</sup>

$$-1$$

$$\frac{\text{التكلفة الوحديّة المتوسطة المرجحة عن الفترة} = \text{قيمة المخزون في بداية الفترة} + \text{تكلفة المدخلات}}{(\text{كمية بداية الفترة} + \text{كمية المدخلات})}$$

$$-2$$

$$\frac{\text{التكلفة الوحديّة المتوسطة المرجحة بعد كل وارد} = \text{قيمة المخزون المتبقي} + \text{تكلفة المدخلات}}{\text{كمية المخزون المتبقي} + \text{كمية المدخلات}} .$$

2/ طريقة نفاذ المخزون.

تعتمد هذه الطريقة في تسعير الاخرجات بقيمتها التي دخلت بها دون الخلط بين القيم و الكميات التي تدخل المخزن و تتفرع هذه الطريقة إلى:

1-2/ طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) First in Firt Out: وفق هذه الطريقة يتم استعمال الاخرجات من المخزن بالترتيب الذي دخلت به, بمعنى ما دخل أولاً للمخزن يخرج أولاً منه, وهكذا يتم تتابع الخروج حسب الأقدم إلى إخراج الإدخال الأخير

2-2/ طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً: (LIFO) Last in First Out:

حسب هذه الطريقة فإن أخرجات المخزون تخرج وفق ترتيب عكسي من دخولها , أي التي دخلا أخيراً تخرج أولاً إلى أن نصل إلى الأول دخولا, وهكذا فإن سعر التكلفة يحسب بتكلفة المواد المشتريات حديثاً.

<sup>1</sup> عبد الكريم بويعقوب,, المرجع السابق ص 64-65

<sup>2</sup> عبد الكريم بويعقوب,, مرجع سابق ص 70

المبحث الثالث: طرق حساب التكاليف وسعر التكلفة

سننتقل في هذا المبحث إلى أربعة مطالب والتي تشمل: طريقة التكلفة الحقيقية: الأقسام المتجانسة, : طريقة التكاليف المتغيرة, : طريقة التحميل العقلاني لتكاليف الثابتة, طريقة تكاليف المعيارية نموذجية".

المطلب الأول: طريقة التكلفة الحقيقية: الأقسام المتجانسة"

مفهوم الطريقة : تطلق على الطريقة التكاليف الكلية عدة مصطلحات منها: الأقسام المتجانسة أو طريقة مراكز التحليل وكذلك طريقة مراكز التكاليف, حيث يعود تاريخ ظهورها إلى سنوات الثلاثينات من القرن العشرين ,وقد أجريت عليها بعض التحسينات في نهاية الأربعينات من القرن ذاته من طرف المنظمين الفرنسيين:( لجنة الدراسة العامة للتنظيم العلمي CEGOS ) و (المجلس الوطني للتنظيم الفرنسي CNOF)<sup>1</sup>.

مبدأ طريقة:

عرف القسم المتجانس على انه جزء معين وحقيقي من المؤسسة (الإدارة, النقل, ...) بحيث له إمكانيته وأهدافه, نشاطه الذي يمكن قياس مصاريف التي تنقسم إلى مصاريف مباشرة مصاريف غير مباشرة.<sup>2</sup>

-المصاريف المباشرة: هي المصاريف التي تتعلق بإنتاج نوع معين دون سواه وبالتالي تحمل على سعر التكلفة لهذا النوع فقط مثل مصاريف المواد الأولية.

-المصاريف الغير المباشرة: ويقصد بها المصاريف التي تخص في أن واحد أكثر من منتج مثل مصاريف الكهرباء تعتد هذه الطريقة في تحليلها وتقديمها على التكاليف الغير المباشرة, لأن هذه الأخيرة يجب توزيعها على المنتجات بصفة متجانسة.<sup>3</sup>

-القسم المتجانس: هو مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك, ويمكن قياس نشاطها نفس الوحدة نسميها : وحدة العمل"<sup>4</sup>

<sup>1</sup> مسكين لحاج. مرجع سابق, ص 27

<sup>2</sup> رجال على. مرجع سابق, ص 46

<sup>3</sup> سفيان بن بالقاسم, حسين البيهي, المحاسبة التحليلية سعر التكلفة, دار الأفاق الجزائر, ص 62.

<sup>4</sup> بوشاشي بوعلام الرئد في المحاسبة, ديوان المطبوعات الجامعة, الجزائر. 2009 ص 93.

تكلفة وحدة العمل = مجموع المصاريف الغير المباشرة الخاصة بالقسم " تكلفة المركز

عدد وحدات العمل "القياس"

2- توزيع المصاريف الغير مباشرة:

يتم التوزيع على مرحلتين هما: - التوزيع الأولي

- التوزيع الثانوي

**التوزيع الأولي:** يحدد عدد المراكز التحليل و وحدة العمل الملائمة لكل مركز حيث يتم تجميع الأعباء المتجانسة مع وحدة العمل التي تم اختيارها و التي يجب أن تكون قادرة على التعبير عن التغيير في تكلفة المراكز التي تقيس نشاطها.

الأعباء الغير المباشرة توزع على الأقسام المتجانسة الرئيسة و المساعدة, بعدها يتم حساب مجموع التوزيع الأولي للأعباء للحصول على تكلفة كل مركز.

وتتم عملية بإعداد جدول يحتوي على الأعباء مبوبة حسب طبيعتها, ويتم توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التكاليف المختلفة وفق مفاتيح التوزيع المناسبة, ثم تجمع هذه المبالغ لتعطي ما يعرف بالمجموع الأولي للأقسام الناتجة عن التوزيع الأولي.

**التوزيع الثانوي:** هي المرحلة استمرار للمرحلة السابقة, أي أنه بعد توزيع التكاليف غير المباشرة على مختلف مراكز التحليل يتم الحصول على الأعباء الإجمالية للأقسام الرئيسة و هذا بعد تحميل تكاليف المراكز الثانوية إلى المراكز الرئيسة, حيث أن مجموع أعباء المراكز الثانوية لا تحمل مباشرة على التكلفة بل توزع بدورها باستخدام مفاتيح التوزيع " وحدات عمل أو معدلات مصارف".<sup>1</sup>

<sup>1</sup> مسكين لحاج, مرجع سابق, ص 29

- مزايا وعيوب الطريقة تكاليف الكلية ( الأقسام المتجانسة):

### - 1- مزايا الطريقة:

مطابقتها للأصول المحاسبية في تحديد النتائج ( المحاسبة العامة) واستخدامها في تقييم المخزون السلعي .

إمكانية مقارنة تكلفة إنتاج الوحدة أو سعر التكلفة الوحدة بسعر بيع الوحدة وهذا يسهل من وضع سياسات سعريه واتخاذ قرارات في هذا المجال والعمل على أن لا يقل سعر البيع عن التكلفة الكلية للمنتج.

### - 2- عيوب الطريقة:

قصورها في المجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل على أساس عامل خارج الأقسام ويتعلق بالأعباء المباشرة المتعلقة بالمواد الأولية أو يد عامل المباشرة, أي ليست له رابطة قوية دقيقة مع الأعباء غير مباشرة لذلك القسم إلا بصورة نسبية حتى و إن كان يراعي هذا الجانب عند تحديد معايير التحميل و اختيار وحدات العمل المناسبة.

عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة:

-ظهور هذه الطريقة وتطورت في المؤسسات الأمريكية وتعد أكثر ملائمة من الطريقة الإجمالية " الأقسام المتجانسة" من حيث استعمالاتها في التحليل والتسعير الاقتصادي للمؤسسة و إيجاد المؤشرات التي تستخدمها الإدارة في المجالات التخطيط و الرقابة و التسيير بصف عامة, وتعتمد على مبدأ الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة و اعتماد هذه الأخيرة في التحليل و اتخاذ القرارات للمدى القصير المتعلق بفترة النشاط و مراقبة فعالية التسيير من خلال إمكانية متابعة سلوك التكاليف المتعلقة بحجم النشاط و تحليلها.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> لبيني هاشم نعمان العاني, المحاسبة التكاليف منهاج العلمي و تطبيقي, دار وائل للنشر, الطبعة الأولى, الأردن, 2002 ص 29-30

<sup>2</sup>Gérard Melyon.Comptabite analytique. Bréal.2eme edition.paris.2001.p 136

تعتمد هذه طريقة على الفصل بين المصاريف الثابتة و المصاريف المتغيرة وحساب التكلفة بالمصاريف المتغيرة فقط وهذا لأعراض التسيير , حيث تخصص المصاريف المتغيرة المباشرة على الخدمة مباشرة أما غير المباشرة فتحمل لها عن طريق مركز التحليل الأقسام المتجانسة.<sup>1</sup>

### 1- طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة:

ويقصد بها الفصل بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة بحيث يتم الأخذ بعين الإعتبار أثناء حساب التكاليف المنتجات التي تتغير خطيا مع مستوى الإنتاج أو حجم نشاط , وحدد الهامش على التكاليف المتغيرة بالفرق بين رقم الأعمال و التكاليف المتغيرة, وللحصول على النتيجة يتم طرح الأعباء الثابتة من الهامش.

#### -جدول(01-02): تحديد النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغير البسيطة.

النسبة	المبالغ	البيان
100%	.... (...)	رقم الأعمال " خارج الرسم" التكاليف المتغيرة
	....	هامش التكلفة المتغيرة
	(....)	التكاليف الثابتة
	...	نتيجة الاستغلال

المصدر: عبد الكريم بويعقوب, مرجع سابق, ص180.

-هامش التكلفة المتغيرة= رقم الاعمال - التكاليف المتغيرة

-نتيجة الاستغلال = هامش التكلفة المتغيرة -التكاليف الثابتة.

-مزايا وعيوب الطريقة

#### 1-مزايا الطريقة:

-تسمح بتحديد عتبة الربحية و مختلف مؤشرات التسيير

-تعطي هذه الطريقة معلومات مفيدة على المدى القصير, في حالة استقرار الأعباء الثابتة.

<sup>1</sup> ناصر دادى عدون, مرجع سابق, ص135.

-إمكانية تقييم مردودية كل منح بصفة مستقلة عن المردودية الإجمالية للمؤسسة وذلك من خلال الهوامش.

## 2-عيوب الطريقة:

-النقص في تقييم المخزونات لأنه لم يتم الأخذ في الاعتبار سوى التكاليف المتغيرة في ذلك، والنظام المحاسبي يفرض تقييم المخزونات بتكلفتها الحقيقية، لذلك يجب القيام بالمعالجة المحاسبية الضرورية في نهاية الدورة التكاليفية.

-إن الاهتمام أكثر من اللازم بتعظيم هامش التكلفة المتغيرة قد يتسبب في زيادة الأصول خاصة المخزونات و بالتالي ارتفاع احتياج رأس المال العامل مما قد يتسبب في حرمان المؤسسة من استغلال جزء كبير من مواردها المالية و إضعاف مركزها في السوق.

## 2-طريقة التكاليف المتطورة :

-تستخدم هذه الطريقة في حالة الاعباء ثابتة مباشرة، فهي عبارة عن مزيج بين طريقتي التكاليف الكلية و التكاليف المتغيرة البسيطة، محاولة تدارك نقائص الطريقتين، حيث تعتبر طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة مكملة للطريقة البسيطة من خلال إدماج التكاليف الثابتة المباشرة في حساب الهوامش، حيث تسمح بتحسين وتدقيق الحسابات أكثر، كما تبين مدى مساهمة المنتج في تغطية الأعباء الثابتة غير مباشرة.

فحسب هذه الطريقة فإن التكاليف الثابتة تقسم إلى تكاليف ثابتة مباشرة وتكاليف ثابتة غير مباشرة.

وحساب النتيجة وفق هذه الطريقة يكون كالتالي:

جدول(01-03): تحديد النتيجة وفق طريقة تكاليف المتغيرة المتطورة

النسبة	المبالغ	البيان
100%	.... (....)	رقم الأعمال "خارج الرسم" الأعباء المتغيرة
	.....	هامش على التكلفة المتغيرة
	(.....)	الأعباء الثابتة المباشرة"متعلقة بمستوى النشاط"
	....	هامش على مشاركة النشاط"التكاليف الخصوصية"
	(.....)	الأعباء الثابتة المشاركة
	.....	نتيجة الاستغلال

المصدر: عبد الكريم بويقوب, مرجع سابق, ص180

-مزايا وعيوب طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة:

1-مزايا الطريقة:

-تسمح بتحديد عتبة الربحية(المردودية)الخاصة بكل مركز مسؤولية أو منتج.

-توفر عناصر جد مهمة لتحسين تسيير المسؤولين عن مراكز التحليل, وذلك لاهتمامها بالأعباء المتغيرة والاعباء الثابتة المباشرة للنشاطات التي يديرونها.

2-عيوب الطريقة :

-صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة من جهة و التمييز بين الأعباء الثابتة المباشرة و غير المباشرة من جهة أخرى.

-هذه الطريقة لا تزيل الصعوبات التي يطرحها توزيع الأعباء المتغيرة غير مباشرة على مستوى مختلف مراكز التحليل.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> سكين الحاج, مرجع السابق, ص56-59

المطلب الثالث: طريقة التحميل العقلاني لتكاليف الثابتة:

-وهي طريقة محاسبية تهدف إلى تدارك نقائص طريقة الأقسام المتجانسة القائمة على مبدأ التميز بين التكاليف المباشرة و التكاليف غير المباشرة,و يعود الفضل في ظهورها إلى المهندس الأمريكي(Harry Lawrence Gantt) الذي طور ما يسمى بالطرق البيانية كما اهتم بإعداد طرق تحضير الإنتاج , وكان ذلك عام 1915م.

ويمكن مبدأ استعمال الطريقة في الربط التكاليف الثابتة بمستوى النشاط "الطبيعي" و بالتالي فهي تسح بتخصيص جزء من الأعباء الهيكلية " الثابتة" إلى التكاليف, والذي يناسب النشاط الفعلي مقارنة بالنشاط الطبيعي.<sup>1</sup>

- **النشاط الفعلي:** هو عبارة عن حجم الإنتاج الفعلي الذي حققته المؤسسة خلال الفترة المعتمدة.

- **النشاط الطبيعي " العادي":** هو حجم المبيعات و الإنتاج الذي تحققه المؤسسة في ظروف الإنتاج العادية الملائمة مع الأخذ بعين الاعتبار التوقعات العادية و التغيرات الفصلية ( عدم وجود عطب في الآلات, حضور جميع العمال, عدم وجود انقطاع في التيار الكهربائي, تموين عادي من المادة الأولية وهي بالتقريب أقل من النشاط الأعظمي ب 10% و 25%).<sup>2</sup>

- **مزيا وعيوب طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة:**

- **1-مزيا الطريقة:**

- تسمح بتعيين المراكز ذات أنشطة أقل ن نشاطها النموذجي, من تلك التي تمثل مستوى نشاط أعلى ن نشاطها الطبيعي, كما تسمح الطريقة بالمقارنات ما بين النشاط الفعلي و النشاط المتوقع,لمسؤولى مراكز العمل و للمديرية العامة, بإعطاء معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات التي تهدف إلى تحسين أمثل لاستعمال أو تكييف وسائل الإنتاج المتاح.

- تسمح بحساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> نفس المرجع, ص 60

<sup>2</sup> هاشمي طيب, مرجع السابق, ص73

<sup>3</sup> درحمون هلال, المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير و مساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية, دراسة مقارنة, رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية , جامعة يوسف بن خده, الجزائر. 2005ص 204.

- تعتبر كخطوة أولية لتحديد التكاليف المعيارية و التسيير و التقديري, ذلك أن تطبيقها يستوجب التنبؤ بمستوى النشاط العادي في المؤسسة, و الذي يعتبر بمثابة المرجع لتقييم النتيجة المتحصل عليها, كما يسمح للمؤسسات التي تعمل وفق نظام الطلبيات بالتقدير الأحسن لتكلفتها المتوقعة.<sup>1</sup>

#### - - عيوب طريقة:

-تتطلب هذه الطريقة اللجوء إلى حسابات جد معقدة على مستوى التوزيع و التحميل للأعباء مما يثقل عملية الحصول على النتائج, بالإضافة إلى أن عملية وضعها قد تستغرق وقت طويل, وهذا ما لا يشجع المؤسسات للجوء إليها كنظام لتحديد التكاليف.

-طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة لا تقضى على مشكل التحميل أو التوزيع العشوائي للأعباء غير المباشرة على مختلف المنتجات.<sup>2</sup>

#### المطلب الرابع: طريقة تكاليف المعيارية "نموذجية"

-تكاليف المعيارية: يقصد بها التكاليف محددة مسبقا, حيث تعتمد كمعايير " تكاليف معيارية" أو تكاليف مرجعية تقارن بها التكاليف الفعلية من أجل تحديد الإنحرافات, التي تمكن من عملية تحليلها من الرقابة الفعالة للتسيير الداخلي لظروف الاستغلال الداخلية للمؤسسة, حيث تتحدد التكاليف وفقا لحجم نشاط عادي, والتي ستعتمد كتكاليف عادية لتحديد الإنحرافات بينها وبين التكاليف التي سجلت فعلا خلال دورة الاستغلال.<sup>3</sup>

#### -أهداف التكاليف المعيارية (التقديرية):

1-المساعدة على التخطيط: أي التكاليف المعيارية تعد مسبقا لما يجب أن تكون عليه التكاليف, فإنها تقدم معلومات تحتاجها الموازنات من خلال تقدير تكلفة المنتج و بالتالي تقدير ما تحتاجه المستويات الإنتاجية.

<sup>1</sup> ناصر داددي عدون, مرجع سابق, ص132.

<sup>2</sup> درحمون هلال, مرجع سابق, ص 206.

<sup>3</sup> بديسي فهيمة, مرجع سابق, ص206?

2-المساعدة في اتخاذ القرارات: بحيث تعد التكاليف المعيارية العمل الأساسي في تحديد الحدى الأدنى للسعر الذي يمكن أن تقبل به الإدارة, وتساعد في تحديد مستويات الإنتاج و أثر استغلال الطاقة الإنتاجية على التكاليف.

3-المساعدة على التسعير: حيث أن المعرفة المسبقة بالتكاليف يساعد على تحديد الأسعار خصوصا بالنسبة للمؤسسات التي تعمل بالطلبات.

4-المساعدة على تقييم الأداء: تساعد التكاليف المعيارية على قياس كفاءة الأداء للمستويات الإدارية المختلفة.<sup>1</sup>

### -مراحل حساب التكاليف التقديرية:

مرحلة التحديد: تتمثل في تحديد أو حساب التكاليف التقديرية والتي تعبر عن التكاليف عادية مرتبطة نشاط عادي.

-مرحلة القياس: يتم فيها حساب الإنحرافات بين التكاليف الحقيقية المسجلة فعلا خلال دورة الاستغلال و التكاليف التقديرية.

مرحلة تحليلية : وتتمثل في مراحل تحليل الإنحرافات أي البحث عن الأسباب التي أدت إلى تكاليف تقديرية و تكاليف حقيقية, من أجل اتخاذ القرارات المناسبة .

وينم حسابها بالعلاقات التالية:<sup>2</sup>

$$\begin{aligned} & \text{تكاليف التقديرية} = \text{التكاليف التقديرية} \times \text{الكمية التقديرية} \\ & \text{أو} \\ & \text{تكاليف المعيارية} = \text{السعر المعياري} \times \text{الكمية المعيارية} \end{aligned}$$

وتتكون التكاليف التقديرية من أساسا من أعباء مباشرة أعباء غير مباشرة, حيث أن الأعباء المباشرة تتمثل في التكلفة المواد المستعملة في العملية الإنتاجية, وتكلفة اليد العاملة المباشرة أما الأعباء غير المباشرة

<sup>1</sup> مسكين لحاج, مرجع سابق, ص 68

<sup>2</sup> بديسي فهيمه, مرجع سابق, ص 207

فهي الأعباء الأخرى ، أي الأعباء مراكز التحليل (الأقسام المتجانسة) وتتمثل في الأعباء الثابتة و الأعباء المتغيرة ، ومنه يمكن حساب التكلفة التقديرية بالعلاقات التالية:<sup>1</sup>

$$\begin{aligned} \text{التكلفة التقديرية للمواد الأولية} &= \text{التكلفة التقديرية للوحدة} \times \text{الكمية التقديرية} \\ \text{التكلفة التقديرية لليد العاملة} &= \text{المعدل التقديري لأجر الساعة} \times \text{ساعات العمل التقديرية} \\ \text{التكلفة التقديرية للأعباء غير المباشرة} &= \text{تكلفة وحدة القياس التقديرية} \times \text{عدد وحدات القياس} \end{aligned}$$

### -مزايا وعيوب الطريقة تكاليف المعيارية"تموجية"

#### 1-مزايا الطريقة:

- العمل على تحسين شروط الاستغلال بناء على تحليل الإنحرافات وتحديد المسؤوليات.
- إمكانية التقدير تكاليف أي حجم من الإنتاج وتحليل الفروق الخاصة به و بالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية .

-الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها, وهذا ما يمكن إدارة المؤسسة من إعداد قوائم التكاليف و مراقبة سير النظام الإنتاجي وتطور الإنتاجية والعمل على ملاحظة أي انحراف, ورصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح المعنية لاتخاذ الإجراءات المناسبة .

#### 2-عيوب الطريقة:

- صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي لا تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية.

-مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضى الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسبابا حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> مرجع نفسه, ص 208

<sup>2</sup> فورين حاج قويدر, نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير ب المؤسسة الاقتصادية, مجلة العلوم الانسانية جامعة الشلف, الجزائر, العدد35,

سنة 2007,ص15

### المبحث الرابع: الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية

يتمثل هذا المبحث في ثلاث مطالب والتي تشمل: نظام التكاليف المبني على اساس الانشطة ABC, نظام التسيير على أساس الأنشطة ABM, التكلفة المستهدفة TC.

#### 1-المطلب الاول: نظام التكاليف المبني على اساس الانشطة ABC

يعتبر نظام ABC من أحدث الانظمة التي تعمل على مواكبة التطورات المختلفة في المحيط الصناعي ومدخل لتحسين التكلفة بغية الاستغلال الامثل للموارد, وسنحاول من خلال هذا عرض مفهوم هذا النظام وخصائصه, فوائده,اهدافه.

تعريف 1-نظام ABC هو الطريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الانشطة كأغراض تكلفة رئيسية, كما أنه يستخدم تكلفة هذه الانشطة كأساس لتعريف تكاليف أغراض أخرى مثل السلع والخدمات و العملاء.<sup>1</sup>

تعريف 2-هو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الانشطة داخل المؤسسة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يربط به من التكاليف وتستند فلسفة هذا النظام إلى استخدام النشاط كأساس لحساب التكلفة حيث أن الانشطة تستهلك الموارد المتاحة في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك الانشطة.<sup>2</sup>

#### -خصائص نظام ABC

1-يؤدي دورا محوريا في تعظيم الربحية من خلال توفير معلومات دقيقة عن التكاليف في ظل المنافسة الشديدة بهدف تغيير المنتجات أو الخدمات.

2-أداة إدارية قيمة لأنها تجمع وتفصح عن الأنشطة المهمة في المؤسسات المالية.

<sup>1</sup> إسماعيل حجازي- معالم سعاد. محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة, دار أسامة للنشر و التوزيع, الطبعة الأولى, 2013.

<sup>2</sup> محمود منصور شبلي موسى, نظام التكاليف الأنشطة أساسيات وملامح , جامعة الاوهر, 2008, ص8

3- يعد نظام ABC من أكثر الأنظمة التكاليف ملائمة لترشيد التكاليف و القرارات الإدارية الداخلية و الخارجية بما يوفره من معلومات مالية و غير مالية.<sup>1</sup>

#### - أهمية النظام ABC:

- 1- يساعد في تعيين الفرص المتاحة أمام الإدارة لتخفيض الكلفة بكل دقة ووضوح
- 2- يعتبر أداة فعال في تقييم الأداء
- 3- يساهم في زيادة كفاءة أداء الأنشطة و اتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة.

#### - أهداف نظام ABC:

#### - مزايا و عيوب نظام ABC:

##### 1- مزايا نظام:

- يساعد على تخفيض التكاليف من خلال التقليل الوقت و الجهد المطلوب للقيام بالنشاط.

##### 2- عيوب النظام:

- صعوبة تطبيق والحصول على البيانات التفصيلية اللازمة الخاصة بالموارد و الأنشطة المستهلكة لها.

- صعوبة توزيع التكاليف غير مباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة .

#### - المطلب الثاني: نظام التسيير على أساس الأنشطة ABM:

<sup>1</sup> أحمد محمد أبو محسن، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العامة، مذكرة ماجستير في المحاسبة و المالية، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة 2009 ص 48.

إن نظام التسيير على أساس الأنشطة يقوم باعتبار إن الإدارة الأنشطة هي الطريقة التي يمكن من خلالها تحسين القيمة التي يستلمها المستهلك, حيث وردت تعريفات مختلف لهذا النظام سنتطرق لبعض التعارف:

التعريف 1- "ABM Activity Based Mangement" وتعرف على أنها قرارات الإدارة

التي تستخدم معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة لإرضاء الزبون وتحسين الربحية.<sup>1</sup>

التعريف 2- هي نظام الذي يركز على إدارة الأنشطة كطريقة لتحسين القيمة المقدمة للزبون,

و الربح المحقق من تزويد هذه القيمة, وينظر نظام التسيير على أساس الأنشطة على انه مصدر الأساسي للمعلومات.<sup>2</sup>

-ويتضمن نظام التسيير على الأنشطة مايلي:

-تحسين مسببات التكلفة

-تحليل الأنشطة

-قياس الأداء

- أهداف ABM:

1- تلبية احتياجات الزبائن من المنتجات والخدمات المقدمة لهم بالجودة

2-زيادة مستوى الأرباح المؤسسة عن طريق استقطاب المستهلكين

3- من جهة أخرى نجد أن تحقيق التحسين المستمر في جميع أوجه النشاط داخل المؤسسة يعد

من أهم أهداف نظام ABM خلال تحديد:

-أوجه نقاط الضعف والقوة لدى المؤسسة

-أنواع التسيير(الإدارة) على أساس الأنشطة

<sup>1</sup>سالمي ياسين, الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة - دراسة حالة مؤسسة نفضال فرع GPL, مذكرة ماجستير في المحاسبة و الدقيق, كلية العلوم التجارية, جامعة الجزائر, 2010, ص 127.

<sup>2</sup> صالح إبراهيم يونس الشعباني, دور معلومات نظام إدارة التكلفة المتكاملة في دعم الأسبقيات التنافسية داخل الشركات وإعادة رسم خريطة الأداء, مذكرة ماجستير في المحاسبة, كلية الإدارة و الإقتصاد, جامعة الموصل, 2009, ص 13.

يوجد نوعان من الإدارة بالأنشطة :

**ABM التشغيلية:** ويقصد بها مجموعة الأنشطة و الإجراءات التي تمكن من فعل الأمور بالطريقة الصحيحة, وتعمل على تعزيز كفاءة استعمال الأصول و الموارد, وتخفيض التكاليف, وزيادة الإيرادات من خلال الموارد على نحو التالي:

- إدارة وأداء الأنشطة بأكثر كفاءة
- إعادة هندسة العمليات
- الجودة الشاملة
- قياس الأداء

**ABM-2 الإستراتيجية:** هي الأنشطة والإجراءات التي تؤدي إلى القيام بالأشياء

الصحيحة, وتوضع عدة طرق مختلفة يمكن للمؤسسة من خلالها, أن توجد ميزة تنافسية في السوق وتحافظ عليها, وذلك من خلال تغيير الطلب على الأنشطة لتخفيض التكاليف وزيادة الربحية وتشمل القرارات الخاصة ب:

- تصميم المنتج
- خط المنتج ومزيج العملاء
- تحسين العلاقات مع الموردين (التسعير, والتسليم, التعبئة, والتعليق)
- تجزئة السوق
- قنوات التوزيع

**مزايا وعيوب نظام التسيير على أساس الأنشطة**

**1-مزايا ABM:**

-إن نظام التسيير على أساس الأنشطة هو استخدام للمعلومات التي يوفرها نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة لفهم وعمل التغييرات اللازمة في الأداء المنظمات لإعمالها, حيث تحدث الإدارة المبنية على الأنشطة عندما تكون المعلومات نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

وتعكس معلومات نظام التكاليف المبني على الأنشطة الآتي:

-ماهية الأنشطة المؤداة ضمن المنظمة

- ماهية الموارد التي تستهلكها

- لأي غرض يتم أداء هذه الأنشطة

## 2- عيوب ABM

- تجميع الأعمال المتجانسة في نشاط واحد واستخدام مسبب التكلفة واحد يؤدي إلى تناقص قدرة مسبب التكلفة على تتبع المواد الاقتصادية المستهلكة، بالإضافة إلى استبعاد أنواع التكاليف غير ممكنة التخصيص على المنتجات والخدمات مثل: تكاليف البحث و التطوير
- تطبيق النظام معقد ويتطلب عوامل سلوكية لنجاحه, مرتبط بقبول المستخدمين للنظام.
- يعتمد هذا النظام إلى حد كبير على المعلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة,
- ووجود أحد النظامين وجود الآخر وهذا جد مكلف بالنسبة للمؤسسات التي تريد تبني هذا النظام.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: التكلفة المستهدفة TC:.

**التعريف 1:** هي نظام لتخطيط الربح و إدارة التكلفة للوصول إلى السعر المنافس, من خلال التركيز على المراحل الأولية لتصنيع المنتج وتطويره في دورة الحياة المنتج الكلية و تحليل الأنشطة في سلسلة القيم مع متطلبات الزبائن<sup>2</sup>

**التعريف 2-**: يعرفه Hilton على أنها تصميم المنتج والعمليات المستعملة في إنتاجية من أجل أن يكون بالإمكان في نهاية المطاف تصنيعه بالتكاليف التي تمكن المؤسسة من الحصول على الربح المطلوب عند بيعه بالسعر الموجه من قبل السوق.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> على حازم اليامور, استخدام الإدارة على أساس الأنشطة ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة, مجلة تنمية الرافدين, مجلد اثنان وثلاثون , العدد ثمانية وتسعون , الموصل, 2010, ص235.

<sup>2</sup> قاسم محمد الجبتي, اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات التجارية, مجلة تنمية الرافدين, مجلد واحد وثلاثون, العدد الثامن, كلية الإدارة و الاقتصاد, 2013, جامعة الموصل, ص321

<sup>3</sup> مشاق كامل فرج, استعمال تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ إستراتيجية المواجهة, دراسة تطبيقية في الشركات العامة للصناعات الكهربائية, مجلة العلوم الاقتصادية والإدارة, المجلد الثامن عشر, العدد سبعة وستون, مجلد, كلية الإدارة و الاقتصاد , جامعة بغداد, ص432.

-مبادئ التكلفة المستهدفة

1-قيادة سعر المستهدف للتكلفة: لتحديد التكلفة المستهدفة يجب القيام أولاً بتحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج, بطرح الربح المستهدف من هذا السعر لنحصل على التكلفة المستهدفة التي يجب تصنيع المنتج في حدودها.

2-التركيز على العملاء:لابد من الاهتمام بمتطلبات العملاء من ناحية الجودة, السعر, والوقت المناسب للحصول على المنتج.

3-التركيز على التصميم: ويقصد به فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية, للتأكد من ان المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة.

4-التركيز على الإنتاج: تعد هندسة التصميم هي العنصر الرئيسي للتكلفة المستهدفة, إذ يجب على المهندسين تصميم المنتج بشكل الذي يمكن إنتاجه في حدود التكلفة المستهدفة.

5-فرق عمل متداخلة المهام:يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات.

6-دورة حياة المنتج: يجب أن ينتبه المحللون عند تحديد المستهدفة إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار, والعمل على تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج, سواء تكاليف التوزيع أو الشراء أو تشغيلية, وصولاً إلى التكلفة المستهدفة.<sup>1</sup>

أهداف التكلفة المستهدفة:

- تحديد هامش الربح الذي تسعى المؤسسة إليه قبل طره المنتج في السوق.
- إحداث التوازن بين السعر و التكلفة و رأس المال, ذلك لأنه عند إنتاج منتج جديد باستخدام التكاليف المستهدفة,
- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية
- تحقيق الأهداف الإدارية العليا في المشروع من الأرباح و المنافسة على المدى الطويل رغم التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية ورغم احتياجات السوق المتجددة و الضغوط الداخلية و الخارجية.

<sup>1</sup> حسني عابدين محمد عابدين, مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهزة بقاعة غزة-دراسة ميدانية, مجلة جامعة الأقصى. مجلد تاسع عشر, العدد الأول 215 ص

- أنتاج المنتجات بالجودة المنافسة و التي تلبي احتياجات العامل.<sup>1</sup>

### -مزايا وعيوب التكلفة المستهدفة TC

#### 1- مزايا التكلفة المستهدفة:

تزويد الإدارة بأساليب وطرق تحليلية لتطور المنتجات الجديدة, بحيث تعم التكاليفها الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة كالحصة السوقية و الأرباح.

تمكن من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة الأداء ليكون عامل المشترك بين مهندسي التصميم و أطراف أخرى خارجية ك الموردين والعملاء.

هذا نظام يتمتع بالمرونة, حيث استخدم من قبل المؤسسات لبناء مشروعات جديدة بهدف الإدارة الأرباح من خلال خفض التكلفة باستخدام أنظمة صناعية مرنة, هذه العناصر هي بعض المبررات التي دعمت تبني تقنية التكلفة المستهدفة.

#### -عيوب التكلفة المستهدفة:

احد مشاكل التكلفة المستهدفة في تحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة, إذ انه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين, والذي يعتبر نقطة بداية لحساب التكلفة المستهدفة.

يكون ربط التكلفة المستهدفة ب الإرباح العادية معقولا عندما تكون المؤسسة تحقق أرباحا قريبة من المستويات العادية, لكن في حالة بعدها عن الإرباح العادية و بالأخص عند تحقيقها لسلسلة من الخسائر فإن قيام التكلفة على أساس الأرباح العادية يمكن أن يؤدي إلى أهداف غير قابل للتحقيق, وفي هذه الحالة غالبا ما ترحب الإدارة العليا بأي طريقة عقلانية لتخفيض التكلفة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> ميساء محمود محمد راجحان, دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات.دراسة ميدانية على المشروعات في المدينة جدة, مذكرة ماجستير في المحاسبة, كلية الاقتصاد والإدارة, جامعة ملك عبد العزيز. 2002,ص40.

<sup>2</sup> راضية عطاوى, دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكلفة, مذكرة ماجستير في المحاسبة, جامعة الحاج لخضر باتنة, 2007-2008,ص61.

## خاتمة :

من خلال ما تطرقنا له في الفصل الأول تعرفنا على مختلف مفاهيم و مراحل تطور المحاسبة التحليلية الأسس و الأهداف المرجوة منها, و الاستعانة من المعلومات المحاسبة العامة التي تعتبر المحور الأساسي للمعلومات كما تعرضنا إلي مختلف أنواع حساب التكاليف و السعر التكلفة و تصنيفها مع الشرح مختلف طرق المحاسبة التحليلية (القديمة و الحديثة), بحيث المحاسبة التحليلية تعتبر عنصرا أساسيا في المؤسسة, يتم الاعتماد عليها من طرف مصلحة مراقبة التسيير و التي تعتبر من أهم أساليب في هذه المصلحة.

# الفصل الثاني

## مراقبة التسيير

## تمهيد :

إن الاهتمام البالغ بالرقابة التسييرية أدى إلى ظهور نظام متطور هدفه الأساسي هو فرض الرقابة كاملة وشاملة هذا النظام هو نظام مراقبة التسيير .

بحيث يعتبر هذا النظام من الأنظمة الهامة داخل المؤسسة لذلك يجب أن يطبق بشكل جيد ويقوم بدور الأساسي الذي وجد من أجله يجب أن يعتمد على مجموعة من الأدوات التي تؤدي إلى تثبيت لركائزه داخل مؤسسة وتعتبر هذه الأدوات التي يعتمد عليها نظام مراقبة التسيير من أهم الأدوات الموجودة داخل المؤسسة , وهذا ما سنتطرق له في الفصل الثاني بحيث قسمناه إلى ثلاث مباحث , يشمل المبحث الأول : ماهية التسيير , المبحث الثاني : عمومية حول مراقبة التسيير , المبحث ثالث : أدوات وأساليب مراقبة التسيير .

## المبحث الأول: ماهية التسيير

سننطلق في هذا المبحث إلى أربعة مطالب والتي تتمثل في لمحة تاريخية عن التسيير، تعريف التسيير، مبادئ التسيير، وظائف التسيير.

## المطلب الأول : لمحة تاريخية عن التسيير

التسيير قديم قدم الإنسان نفسه، فقد أخذ بالظهور بصورة معينة و بدرجة معينة منذ قام الإنسان بتحديد أهداف معينة و العمل على تحقيقها. فالتاريخ اليوناني القديم و كذا الإمبراطورية الرومانية يقدمان الكثير من الأدلة على المعرفة التسييرية و خاصة في مجالات القضاء و عمليات الحكومة و تنظيم الجيش. و مع تطور المعاملات الاقتصادية و ظهور الشركات التجارية خاصة في إيطاليا في القرن 15 و انتشارها بعد ذلك في أوروبا حيث كانت هناك نظرة أكثر تطورا لمفهوم الإدارة و التسيير خاصة بعد استعمال الوسائل الكمية مثل: المحاسبة، و إدارة الأعمال و القواعد المالية في البنوك، و قد ساهم العديد من الرجال في هذه الحركة و هم الذين يطلق عليهم رواد الإدارة الأوائل أمثال – أدام سميث – أول من حاول وضع القواعد الحديثة للإدارة و التنظيم، و استمرت هذه المحاولات بأعمال- تايلور – (1856-1915) بالولايات المتحدة الأمريكية حول تقسيم العمل و تنظيمه، أعمال- فايول – (1814-1925) بفرنسا حول الإدارة و تنظيم المؤسسات و تقسيم الوظائف و غيرها. وكانت هذه الأعمال بداية الإعداد للتسيير العقلاني كفرع خاص من العلوم ذو الطابع الاقتصادي و الاجتماعي و التقني بقصد متابعة الأعمال مما كون عدة اتجاهات و مدارس تنظيمية و إدارية ركزت على جانب المؤسسة و المنظمة بشكل أوسع و انطلقت من التنظيم بمعناه العام إلى معنى الإدارة الحديثة.<sup>1</sup>

## المطلب الثاني: تعريف التسيير

## 1- تعرف التسيير:

-لا يمكن إيجاد تعريف واحد وشامل للتسيير. لذا من الصعب على أي باحث في هذا المجال تحديد مفهوم دقيق للتسيير، لذا تعددت تعاريفه، سنحاول في مايلي تقديم مجموعة من تعاريف نذكر منها مايلي:

<sup>1</sup> <http://etudiantdz.com/vb/t17292.htm> 27-04-2019

عرفه تيلور : بأنه علم مبني على قوانين و قواعد و أصول علمية قابلة للتطبيق على مختلف النشاطات الإنسانية .

يعرف التسيير حسب مدرسة القرارية ومن أبرزها سيمون (h.simon) التسيير و الشؤون التسيير يجب إن نفكر فيها كعمليات أخذ قرار بقدر ما هي عمليات تنطوي على فعل.

عرفه تيلور بأنه علم مبني على قوانين وقواعد و أصول علمية قابلة للتطبيق على مختلف النشاطات الإنسانية.<sup>1</sup>

- ومن خلال التعارف السابقة يمكن صياغة تعريف شامل للتسيير : ويقصد به تلك المجموعة من العمليات المشتقة و المتكاملة التي تشمل التخطيط، التنظيم، التوجيه، الرقابة.

### المطلب الثالث: مبادئ التسيير :

تتميز المبادئ بثباتها و عموميتها وتساعد هذه المبادئ بصفقتها قواعد إرشادية تساعد المسيرين على القيام بعملهم بطريقة ملائمة وعلى زيادة كفاءتهم الإدارية.

ولقد حدد Fayol العديد من مبادئ التسيير نذكر فيما يلي البعض منها:

#### - 1 مبدأ تخطيط الأهداف و الاستراتيجيات :

يقتضي هذا المبدأ وجوب كون السياسات مخططة وواضحة و بين أهداف المؤسسة و الطريق الذي يعمل على تحقيق هذه الأهداف

فالتخطيط يساعد على أداء الأعمال المطلوبة في وقت أقصر وبمجهود وتكاليف أقل وبدرجة عالية من الجودة والإتقان.

#### -2مبدأ التوازن(توازن أنشطة المؤسسة) :

يفرض هذا المبدأ كون المؤسسة متوازنة من الداخل، بمعنى أنه تعطى لكل وظيفة من وظائفها (تموين، إنتاج، تسويق..الخ) الأهمية المطلوبة، والتي تسمح لها بالقيام بدورها على نحو ملائم وبما ينسجم مع تحقيق أهداف المؤسسة.

<sup>1</sup> عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعة الجزائر، 2002، ص103.

### - 3 مبدأ السلطة و المسؤولية :

فإنه يجب أن تعطي لكل وظيفة السلطة الكافية التي تمكنه من أداء عمله فالسلطة و المسؤولية مرتبطتان ومتلازمتان وأي إخلال في توازنهما يؤدي بالتأكيد إلى تدني كفاءة الأداء وفعاليتيه .

### - 4 مبدأ تخصيص أو تقسيم العمل:

○ يعني هذا المبدأ تجزئة العمل إلى مجموعة أجزاء وتخصص كل فرد بجزء محدد منه و هذا ما يساعد على تركيز الجهود في أعمال معينة مما ينتج عند زيادة الخبرة في هذا العمل، بحيث توكل الأعمال التي تتطلب مهارات خاصة إلى أفراد تتوفر فيهم هذه المهارات.

### - 5 مبدأ التشجيع المادي:

يجب على الإدارة أن تضع نظاما لدفع الأجر و المرتبات يعمل على تشجيع الأفراد على بذل أقصى مجهود ممكن في العمل ولا يأتي ذلك إلا إذا تحصل كل فرد على أجر الذي يتناسب مع ما يبذله من مجهود وما يحققه من إنتاج .

### - 6 مبدأ التعاون و التآزر:

لكي تتجح الإدارة في أداء وظائفها يجب أن تكسب تعاون كل الأفراد الذي يعملون في المؤسسة حتى تتوحد جهودهم وتنتج في الطريق المرسوم نحو الأهداف العامة للمؤسسة.

### - 7 مبدأ الشمول:

ويعني هذا المبدأ إمكانية تطبيق مبادئ وقواعد واحدة على وظائف كل المديرين، و إمكانية نقل المعرفة الإدارية ونتائج التجربة و الاختبار من وحدة إدارية إلى أخرى أو من مستوى إلى آخر ومن مؤسسة إلى أخرى

### - 8 مبدأ وحدة القيادة و الأمر:

ويقتضى هذا المبدأ أن يتلقى كل مرؤوس الأوامر والتعليمات من قبل شخص واحد منعا لحدوث التضارب في التوجيهات و بالتالي تردد المرؤوسين في الاستجابة للأوامر و التعليمات.<sup>1</sup>

### المطلب الرابع: وظائف التسيير

- التنبؤ و التخطيط: يقول هنري فايول: أن التخطيط في الواقع يشمل التنبؤ بما سيكون عليه المستقبل مع الاستعداد لهذا المستقبل.
- وهو أيضا: التخطيط هو التقرير سلفا بما يجب عمله، كيف يتم و متى و من الذي يقوم به<sup>2</sup>

#### 1- التنظيم:

يعرفه "فايول" بأنه التنبؤ بالمستقبل والاستعداد له, فهو بعد النظر الذي يتجلى في القدرة على التنبؤ بالمستقبل و التحضير له لإعداد الخطة المناسبة".<sup>3</sup>

#### - أهمية التخطيط:

- 1-التخطيط أساس لرقابة حيث لا يمكن مراقبة أي عمل ما لم يكن هناك برنامج تخطيطي لهذا العمل.
- 2-تحديد الأهداف وطرق تحقيقها و توجيه كافة الجهود لها
- 3-المساهمة في تخفيض التكاليف والوقت عن طريق اختيار أفضل البدائل من خلال استخدام جيد للموارد المتاحة للوصول إلى الأهداف

#### - خطوات التخطيط:

- 1-وضع الأهداف
- 2-وضع فروض التخطيط
- 3-تحديد البدائل

<sup>1</sup> صفاء لشهب, نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار,مذكرة ماجستير, جامعة الجزائر 3, 2006/2005,ص 5

<sup>2</sup> محمد الطيب العلوي"التربية و الإدارة بالمدرس الجامعية"دار النشر قسنطينة, سنة1982ص 72

<sup>3</sup> سعيد محمد المصري, مدخل معاصر لعمليات التخطيط,التنظيم,القيادة,والرقابة, الدار الجامعة,مصر, 1999,ص53

4-تقييم البدائل

5- اختيار البديل المناسب

6- التنفيذ و المتابعة<sup>1</sup>

○ أنواع التخطيط:

**1.التخطيط الاستراتيجي:**يقصد به تحديد الأهداف الرئيسية وطويلة الأجل, وهو من اختصاص الإدارة العليا.

**2.التخطيط التكتيكي:**هو يركز على تنفيذ الأنشطة المحددة في الخطط الإستراتيجية, وتأثيره يكون متوسط المدى, تمارسه الإدارة الوسطى.

**3.التخطيط التنفيذي"التشغيلي":** ويتم فيه تحديد تفاصيل التخطيط التكتيكي, حيث توضح الخطط التشغيلية في الشكل موازنات ومعايير تقديرية تسمح بتحديد النتائج بطريقة واضحة, وتختص به الإدارة السفلى.<sup>2</sup>

- **2التنظيم:**

ويقصد به عملية لتجميع النشاطات وتقسيمها إلى اختصاصات و تحديد و توزيع السلطة وإنشاء العلاقات بين الأفراد بغرض خلق التناسق بين مجموعات الأفراد يسمح هذا التناسق و الانسجام لتحقيق الأهداف.<sup>3</sup>

-**مبادئ التنظيم:** يقوم التنظيم على عدة مبادئ تتمثل في:

**1.تقسيم العمل:**ويقصد بها تقسيم أنشطة المؤسسة, ووضعها في مجموعات لضمان سير العمل بطريقة جيدة وفعالة.

<sup>1</sup> عبد السلام أبو قحف, أساسيات التنظيم و الإدارة, جامعة الجديدة, مصر, 2003, ص256-297

<sup>2</sup> محمد فريد الصحن و آخرون, مبادئ الإدارة, الدار الجامعية, مصر, 2000, ص172-173

<sup>3</sup> نعيم إبراهيم طاهر, أساسيات الإدارة, المبادئ و التطبيقات الحديثة, دار الكتاب العالمي, عمان, 2009, ص116

2. مبدأ وحدة الهدف: وهي عدم تعارض أهداف الوحدات مع أهداف العامة للمؤسسة
3. وحدة الأمر والرئاسة: وهي أن يكون لكل مرؤوس رئيس واحد يتلقى منه الأوامر
4. نطاق الإشراف: لكل واحد مجموعة معينة من الأفراد مشرف يشرف عليهم بكفاءة وفعالية.
5. مبدأ تكافؤ السلطة والمسؤولية: وهي أن تكون سلطة المسؤول أو المشرف في حدود مسؤولياته ومناسب لذلك.
6. الوصف الوظيفي: هو تحديد المسؤوليات و الواجبات لأي موظف في المؤسسة.
7. التوصيف الوظيفي: يقصد به المؤهلات المطلوبة لشغل وظيفة معينة
8. الهيكل التنظيمي: هو التسلسل الإداري للمؤسسة أو الشكل الذي يوضح مواقع الوظائف في المؤسسة
9. السلطة: يقصد بها قوة اتخاذ القرارات التي احكم الآخرين.
10. النفوذ: وهي قوة اتخاذ القرارات التي تنتج عن مركز اجتماعي
11. تفويض السلطة: هي منح السلطة من إداري لأخر أو من وحدة تنظيمية لأخرى تخفيضا للأعمال الروتينية التي يقوم بها.
12. التنظيم الرسمي: هو التنظيم المحدد بحسب الأنظمة و اللوائح و القواعد و القرارات الرسمية، وتمثل الدرجة أساسية في الهيكل التنظيم للمؤسسة.
13. التنظيم الغير الرسمي: هو الذي ينظر إلى المؤسسة كوحدة اجتماعية ويعبر عن العلاقات و التجمعات التي تحدث داخل المؤسسة.<sup>1</sup>

### -3 التوجيه:

يقصد به التحفيز أو القيادة أو الإرشاد أو العلاقات الإنسانية، فهو يسعى إلى توفير بيئة عمل مادية ونفسية ملائمة، وهو يدرس سلوك الإنساني محاولا بذلك توجيهه بشكل فعال نحو تحقيق الأهداف المؤسسة

### -مبادئ التوجيه:

<sup>1</sup> حرمل سليمة، نظام محاسبة التكاليف ودوره في ضمان فعالية التسيير، دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الاقتصادية، مذكرة الماجستير، 2012، ص52

1. تجانس الأهداف بين كل من فرد و المؤسسة , وضرورة توفير المعلومات الضرورية للمرؤوسين لضمان الاتصال و التوجيه الجيد,

2. مبدأ السلطة التي يحتاج إليها الرؤساء, كما أن على الرئيس أيضا تفويض السلطة و المسؤوليات للمرؤوسين من أجل أداء مهامهم بكل فعالية.<sup>1</sup>

#### - أهمية التوجيه:

لا يمكن تسيير مؤسسة دون وجود توجيه أو قيادة لضمان زيادة فعالية عمل الأفراد وتجنب الوقوع في الأخطاء سواء كانت هذه القيادة عن طريق العقوبات أو تحفيز, فالقائد الناجح هو الذي يستطيع استعمال كلتا السياستين في الوقت المناسب.

#### - 4 الرقابة:

تعد الرقابة وظيفة إدارية مهمة جدا بالنسبة للمؤسسة , حيث تعمل على متابعة كل هذه الوظائف لتقييم أداء المؤسسة, وهي عملية قياس وتقييم الأداء الفعلي ومقارنته بما هو مطلوب أو مخطط, وذلك بغرض الكشف عن ما يظهره هذا الأداء من انحرافات يلزم تصحيحها.<sup>2</sup>

#### - أنواع الرقابة:

1. الرقابة الوقائية: هي الرقابة التي يطلق عليها البعض بالرقابة الأمامية تحدث خلال الفترة الزمنية بين رسم الخطط و التنفيذ الفعلي أو التي تحدث بين مرحلة ومرحلة أخرى من مراحل التنفيذ, ويهدف هذا النوع من الرقابة إلى تجنب الانحرافات قبل حدوثها.

2. الرقابة المتزامنة: وهي الرقابة التي تتم أثناء التنفيذ أو قبل انتهائه بفترة قصيرة, تهدف إلى التقليل من الانحرافات, بالتالي تقليل الخسائر.

3. الرقابة التاريخية: ويطلق عليها البعض بالرقابة الخلفية ويقصد بها الرقابة التقليدية, والتي تتم بعد الانتهاء من التنفيذ, ويكون هدفها هو تحديد الانحرافات التي حدثت وتحديد أسبابها لتجنب حدوثها في المستقبل.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> نفس المرجع, ص 52

<sup>2</sup> احمد محمد المصري, التخطيط المراقبة الإدارية, مؤسسة شباب الجامعة, مصر, 2004, ص 134.

<sup>3</sup> سعيد محمد المصري. مرجع سابق, ص 232-233

## عناصر عملية الرقابة :

1- **تحديد المعايير الرقابية:** تحديد المعايير سواء كانت كمية أو نوعية وذلك لتحديد التقدم أو التأخر عن الأهداف, وطبيعة هذا المعيار تتوقف على طبيعة النشاط أو الخدمة أو العمل المراد متابعته.

2- **متابعة الأداء الفعلي:** في هذه الخطوة يتم قياس الأداء و مقارنة ذلك بما سبق تحديده في العناصر السابقة وهو وضع المعايير, إذ تختلف الطرق القياس من مؤسسة إلى أخرى حسب نوع النشاط مراد متابعته.

3- **اتخاذ الاجراءات و تصحيح الانحرافات:** عادة ما تصاغ النتائج التي تصل إليها الرقابة في شكل تقارير دورية ترفع إلى الإدارة حتى تكون أساليب للعمل من اجل تصحيح الانحرافات أو اتخاذ القرارات الملائمة.

إن مراقبة داخل المؤسسة سواء كانت مراقبة التسيير أو رقابة داخلية وحدها ليست كافية حتى تضمن فعالية هذه الوظيفة, وإنما لابد من وجود نوع آخر من الرقابة على المؤسسة, و المتمثلة في هيئات خارجية من رقابات, بما فيها التدقيق و المراجعة , كل هذه الأنواع من الرقابة الخارجية تسمح بتحقيق الأهداف بالكفاية اللازمة عن طريق مسك الحسابات وفحصها لمعرفة حركة الأموال وموارد المؤسسة ككل, وتجنب أي اختلاسات أو إهدار للأموال.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> احمد محمد المصرى, مرجع سابق, ص148-149

### المبحث الثاني: عمومية حول مراقبة التسيير

سننتظر في هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب والتي تتمثل في: التطور التاريخ لمراقبة التسيير, مفهوم وأنواع مراقبة التسيير و مهامها, أهداف ووظائف مراقبة التسيير, دور مراقب التسيير في المؤسسة.

#### المطلب الأول : التطور التاريخ لمراقبة التسيير

ظهرت مراقبة التسيير في بداية القرن العشرين في المؤسسات الأمريكية هذه المؤسسات ومع طور نشاطها وتعقد عملياتها و ما سببته الأزمة الاقتصادية العالمية، لها آنذاك وبسبب عجز الطرق الرقابية كلاسيكية المستعملة في إخراج هذه المؤسسات من أزمتها، حاولت إيجاد طرق و أساليب رقابية جديدة من طرق محاسبة مثل المحاسبة التحليلية و طرق رياضية أخرى مثل بحوث العملات... الخ هذه الطرق التي ابتكرتها هذه المؤسسات كانت هي بداية ميلاد مراقبة التسيير الحديثة ومن ابرز المؤسسات التي ساهمت في ذلك نجد مؤسسة ( فورد ) ( جنرال موت ورز ) و مؤسسة ( DUPONT ) هذه المؤسسات التي أدخلت طرق وأساليب جديدة في نظام مراقبة التسيير من اجل تدعيم وتنمية الفعالية الاقتصادية و ذلك للتحكم في إدارة المؤسسة مهما كبر حجمها ومهما تعددت وظائفها.<sup>1</sup>

#### أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير

-المقاربة الكلاسيكية: تميزت مراقبة التسيير في المقاربة الكلاسيكية بأنها قياسات كمية للفروق بين التوقعات ولانجازات الفعلية بهدف مجازاة المنفذين  
مدرسة العلاقات الإنسانية: مراقبة التسيير وفق مدرسة العلاقات الإنسانية هي وسيلة لتحفيز أفراد المنظمة .  
المقاربة النظامية: تبدو مراقبة التسيير وفق هذه المقاربة كنظام جزئي يسمح بتنظيم التغذية العكسية اللازمة.

<sup>1</sup> حاج قويدر قورين ,مرجع سابق ,ص25.

## المطلب الثاني : مفهوم وأنواع مراقبة التسيير و مهامها

### - مفهوم مراقبة تسيير:

سننطلق إلى مجموعة من تعاريف نذكر منها :

**تعريف الأول:** إن مراقبة التسيير هي التأكد من أن النتائج المحققة تطابق و توافق تلك المرسومة من قبل والانحرافات عن هذه النتائج المرسومة يتم اكتشافها فنتخذ في الحال الإجراءات اللازمة لتصحيحها وفي الشكل الذي يضمن عودة الأنظمة إلى السير في الطريق المخطط لها وبالتالي تحقي الأهداف.<sup>1</sup>

**تعريف الثاني:** يعرفها p.Bergeron على أنها تلك الإجراءات التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم وبمقارنة نتائجها مع المخططات و الأهداف المسطرة باتخاذ الإجراءات الصحيحة.<sup>2</sup>

**تعريف الثالث:** يقصد بها الطريقة التي من خلالها نستطيع توجيه موارد المؤسسة وضمانها نحو الاستخدام الأمثل لتحقيق أهداف التنظيم.<sup>3</sup>

نستنتج في الأخير أنها عبارة عن مجموعة من الإجراءات و العمليات التي تسمح لمختلف المسيرين بتجديد طاقتهم من أجل تحقيق أهدافهم المسطرة و التأكد من تحقيقها فهي تسمح ب التأكد من الاستعمال العقلاني للموارد المتاحة من أجل تحديد الأهداف التي تسع المؤسسة لتحقيقها و أخيرا التأكد من تحقيق الأهداف، أي مراقبة التسيير ترتكز على ثلاثة مفاهيم أساسية:

- **الفعالية (efficacité):** ويقصد بها مقارنة النتائج بالأهداف المحددة

- **الكفاءة (compétence):** مقارنة النتائج الوسائل المستعملة

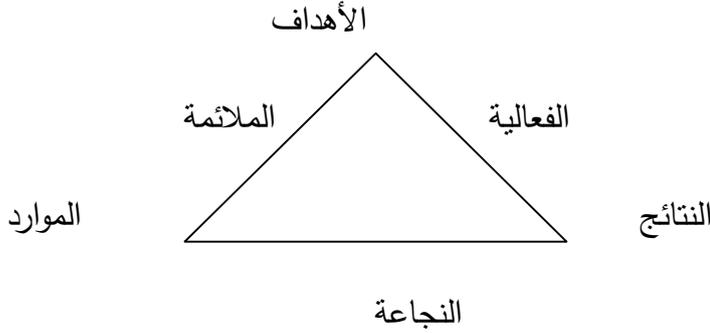
- **الملائمة (pertinence):** مقارنة الوسائل المتاحة بالأهداف المحددة

<sup>1</sup> محمد عبد الفتاح ياغي 'مبادئ الإدارة العامة' مطبعة الفرزدق بالرياض، السعودية 1994، ص 309.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون وآخرون "المرجع السابق ذكره ص 10

<sup>3</sup> Michel GERVAIS:control de Gestion 'economie.france.1997.6edition;p13.

شكل رقم ( 02- 03 ) -مثلث مراقبة التسيير -



المصدر : دادي عدون و آخرون ,مراقبة التسيير و الاداء في المؤسسة الاقتصادية مرجع سابق ص :

47

أنواع الرقابة :

هناك أنواع مختلفة للرقابة حسب الزمن و حسب المسائل ( طرق )

1 - حسب الزمن :

تتطلب وظيفة الرقابة قياس الأداء الفعلي سواء قبل التنفيذ العمليات أو إتمامها أو بعدها.

- الرقابة القبلية: و تكون من خلال التنبؤ بما سيكون عليه الواقع الفعلي و يمكن أن نسميها كذلك "الرقابة الوقائية".

- الرقابة الحالية: و هي رقابة أثناء التنفيذ العمليات و لها تأثير في تجاوز الانحرافات قبل وقوعها.

- الرقابة البعدية: و تكون في نهاية العمليات أي بعد الإنجاز الفعلي و تسمى بالرقابة العلاجية.

2- حسب الوسائل (الطرق) :

- مراقبة الحلقات المغلقة: و هي عبارة عن مخطط للرقابة قائمة على أساس الملاحظة المباشرة في حالة المعايير ثم المقارنة بين هذه الملاحظة بالأهداف.

- الرقابة بالحواجز: هو عبارة عن رقابة قائمة على أساس استعمال المعلومات المتحصل عليها و المستخلصة من نظام المراقب و لكن لا تعطي المعلومات حول حالة المعايير.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: أهداف ووظائف مراقبة التسيير

#### 1-أهداف مراقبة التسيير:

-إن مراقبة التسيير وظيفة ضرورية في المؤسسة الاقتصادية لتحقيق الأهداف المسطرة داخل وخارج المؤسسة ومن بين هذه التي تعمل مراقبة التسيير على تحقيقها:

1-العمل على تحسين مستوى الإنتاجية وزيادة رقم الأعمال

2-تحديد الانحرافات و تحليلها و اتخاذ القرارات الأزمة لمعالجتها

3-مراقبة الوضع و المصادر المالي و استخدامها ومحاولة ضمان توازن المالي على مدى القصير و المتوسط والطويل.<sup>2</sup>

4-استنتاج نقاط القوى وارتكاز عليها و نقاط ضعف التي تعاني منها المؤسسة لتجنيبها و تصحيحها

5-تحقيق الفاعلية تعتبر المبدأ الأساسي في نظرية النيوكلاسيكية من الاستعمال العقلاني الرشيد لموارد المؤسسة ويتم تحقيق ذلك عن طريق وضع ميزانية تقديرية ثم المقارنة ماخطط له وما تم تنفيذه<sup>3</sup>

#### 2-الوظائف مراقبة التسيير :

1- مراقبة الأداء الوظيفي: وهي من أهم الوظائف الإدارية في المؤسسات الاقتصادية التي لا يمكن الاستغناء عنها، باعتبارها الأداة الأساسية و الوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات من أجل تقييم الأداء بموضوعية ,حيث يعمل قائما بهذه الوضعية على الإصغاء للمشاكل و العراقيل التي يعاني منها الأفراد و تتعلق بمستقبلهم

<sup>1</sup> مرابطي نوال اهمية المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير ,مذكرة ماجيستر ,جامعة الجزائر ,2005-2006ص

<sup>2</sup> صفاء لشهب , مرجع سابق,ص 59

<sup>3</sup> Norbert Guedj , le contrôle de gestion pour améliorer la performance le Entreprise,3eme Edition,pris Edition d

organisation ,2000,p45

الوظيفي من حيث الترقية , زيادة الأجور ... الخ مما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة و التي تحقق عن طريق جملة من الخصائص :

أ- **المشاركة في تحديد الأهداف** : مشاركة العمال في تحديد الأهداف التي تسعى إليها

المؤسسة تعتبر دافعا معنويا من اجل تحقيقها مع ضرورة نوع من التوازن بين الأهداف الفرد و أهداف المؤسسة.

ب- **عدالة التوزيع** : وتعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلى تقوية الثقة بين الإدارة والعمال وذلك من خلال توزيع و الأجور كل حسب طبيعة عمله إضافة إلى التوزيع العادل في المنح حسب الهيكل الهرموني للمؤسسة.

ت- **إدارة الوقت**: إن للوقت أهمية كبيرة في المؤسسة وكلما استطاعت هذه الاخيرة استغلاله بالشكل الحسن كلما كانت القدرة على التسيير الكفاء وضمن استمرارية المؤسسة, و عليه فمن الواجب استغلاله و مراقبته بالوسائل التالية:

-السهر على تطوير الكفاءة عن طريق التكوين المستمر للتغلب على المشكلات الطارئة أو الممكن حدوثها أو توقعها

-تأدية العمليات على المستويات الحسابية كالبرمجة و التخطيط... الخ مثل استعمال الحاسب الألى لريح الوقت

-تنفيذ الهداف بطريقة محكمة و تنظيم الجيد

-تحديد كيفية استخدام الوقت حسب تخطيط مدروس مسبقا

د-التنسيق الهيكلي: التنسيق بين مستويات المؤسسة ضرورية وذلك حسب ما يتطلبه الهيكل التنظيمي لهذه الأخيرة وذلك لتمسكها مع بعضها البعض لابد على مراقب التسيير التنسيق بين جميع مراكز المسؤولية المحددة فيما يلي:

وضع الاهداف

وضع الميزانيات<sup>1</sup>

<sup>1</sup> هانري بوكان ترجمة, محاسبة التسيير, 2003, 35

## ث- المطلوب الرابع : دور مراقب التسيير في المؤسسة

يقوم بتنفيذ وظيفة مراب التسيير شخص مؤهل لها يدعى مراقب التسيير ولكن توكل إليه هذه المهمة لابد أن يتميز بالموصفات التالية:

## أ-المواصفات المطلوبة في مراقب التسيير:

أ-1-التحكم في الإعلام الآلي

أ-2 التحكم في اللغات الأجنبية

أ-3 مكتسبات ومعارف مالية و محاسبية

أ-4 الخبرة المهنية في مجال التدقيق المحاسبي

أ-5 القدرة على المناقشة<sup>1</sup>

## ب-مهام مراقب التسيير

ب-1تطور نظام المعلومات وتعتبر من أهم المسؤوليات إذ تسمح بإعداد و مراقبة الخطط وكذلك الإمداد بالمعطيات الاقتصادية اللازمة لاتخاذ القرارات

ب-2تحديد طرق التكاليف حيث يشارك المراقب التسيير في وضع معايير التكاليف للمنتجات مما يساعد على مراقبتها و تقييم أداء مراكز المسؤولية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> صفاء لشهب، المرجع السابق، ص56

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 58

المبحث الثالث: أدوات وأساليب مراقبة التسيير

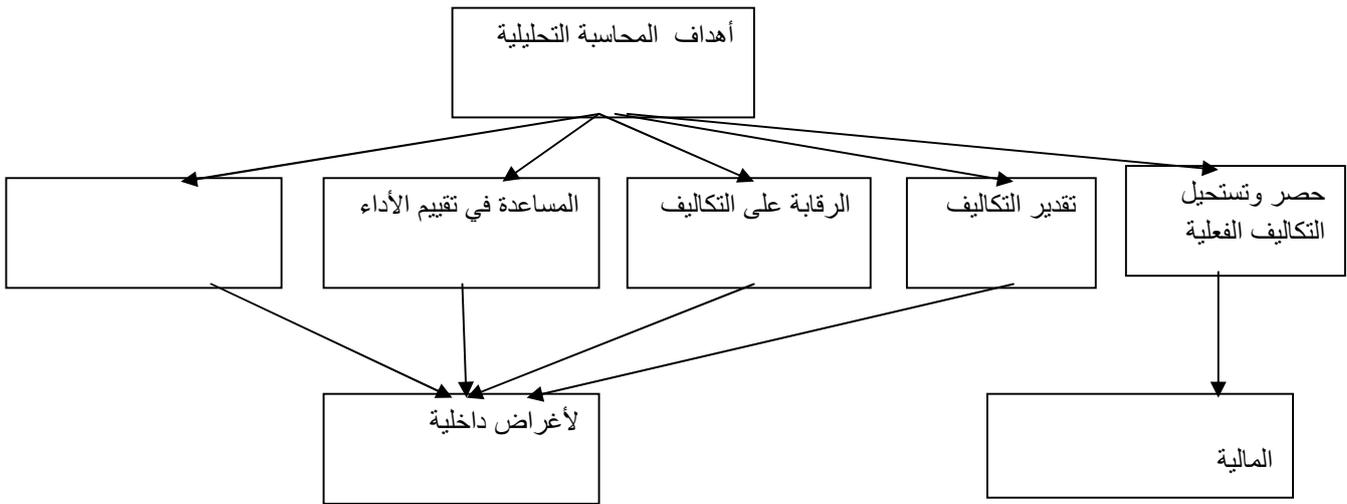
سننظر في هذا الفصل أربعة مطالب والتي تتمثل في: المحاسبة التحليلية, الموازنات التقديرية, لوحة القيادة, التحليل المالي.

المطلب الأول : المحاسبة التحليلية

-ملاحظة ( تطرقنا في الفصل الأول إلى المحاسبة التحليلية بتفصيل )

1- هي تقني معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسات القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية، وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة.<sup>1</sup>

الشكل رقم(02-04) يوضح أهم أهداف المحاسبة التحليلية



المصدر :هاني عاطف ,محاسبة التكاليف,دار الكتب والوثائق القومية , 2016 ص9

2-أهمية الطرق حساب التكاليف في مراقبة التسيير

1-طريقة الأقسام المتجانسة و تتمثل في :

-دراسة تطور التكاليف أي منتج عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع

<sup>1</sup> كمال حسين جمعة الربيعي ,سعدون مهدي الساقى , محاسب التكاليف الصناعية ,دار النشر و التوزيع-الاردن ,28ص17

-تسلمه في التسيير العقلاني للمؤسسة

-اتخاذ القرارات فيما يخص صنع أو معالجة المنتجات<sup>1</sup>

2-طريق التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة وتتمثل في:

-مراقبة فعالية التسيير عن طريق تقييم الأداء بناء على ملاحظات التغيرات التي تحدث في مستويات النشاط من خلال الفروق التي تحققها معاملات التحميل العقلاني التي تعتبر مؤشرات رقابة فعالة.

-الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظل مستويات النشاط المختلفة وهذا يساعد على سهولة تحديد سعر البيع مع استقراره.<sup>2</sup>

3-طريقة التكاليف المتغيرة وتتمثل في :

- تسمح التكاليف المتغيرة بمراقبة فعالة للتسيير الداخلي للمؤسسة, حيث تمكن من متابعة تطور التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة في المدى القصير ولمقارنتها بالأرقام المثالية و السهر في تخفيض مبالغها.

وتستعمل عادة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص التكاليف المتغيرة و الثابتة وكذا سعر البيع أو هامش الربح الذي سيتحقق في عملية البيع سواء لكل منتج على حدة أو لنشاط العام للمؤسسة<sup>3</sup>

4-طريقة التكاليف المعيارية وتتمثل في :

-إن طريقة تكاليف المعيارية لها دور كبير في ميدان مراقبة تسيير المؤسسة، وكل مراكزها وعلى اختلاف مستوياتها من خلال مراقبة الأداء و تقييمه، بعد تحليل النتائج الفعلية و انحرافات و تشخيص الأسباب، ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

كما أنها توفر للمؤسسة أداة لمراقبة الأعباء المساعدة في تحديد مصادر الضعف او حسن الأداء وكذا تحسين شروط الاستغلال مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المتمثلة في :

<sup>1</sup> مرابطي نوال مرجع سابق ص 137

<sup>2</sup>D. Bousars. Comptabilite Analytique.1995 p 12.

<sup>3</sup> احمد حلمي جمعة ,عطا الله خليل ,إبراهيم الطروانة محاسبة التكاليف المتقدمة ,دار الصفاء للنشر و التوزيع ,ط 2 , الاردن .199,ص 42

قرارات توفير الطاقة الإنتاجية: توفير المعلومات التي تخدم الإدارة عن أسعار وكميات الإنتاج و الطاقة الإنتاجية وتكلفة الطاقة العاطلة و التكاليف المتوقع، مما يساعد الإدارة في قراراتها.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: الموازنات التقديرية

1- هي ترجمة لأهداف المشروع في خطة عمل مستقبلية تعتمد على عدة فروض وتتطلب موافقات المسويات الإدارية المسؤولة عن تنفيذها.<sup>2</sup>

2- و يقصد بها خط عمل شاملة ومفصلة، ومعبر عنها في صورة مالية، تهدف إلى تنظيم وتنسيق النشاط الاقتصادي خلال فترة مستقبلية وذلك لتحقيق أفضل استخدام ممكن للموارد المتاحة.

### أنواع الموازنات التقديرية:

#### 1-التقسيم من حيث الفترة الزمنية

1-1 الموازنات التقديرية طويلة الأجل: يستخدم هذا النوع في الفترات القصيرة التي لا تتجاوز السنة .

2-1 الموازنات التقديرية طويلة الأجل: يستخدم هذا النوع في الفترات طويلة التي تتجاوز السنة الواحدة

#### 2-من ناحية وحدة القياس المستعملة :

2-1الموازنات النقدية : ويقصد بها الموازنات المعبر عنها بالوحدة النقدية بحيث نجد هذا النوع السائد في المؤسسات نظرا لاعتماده على المعلومات المحاسبية .

2-2 الموازنات العينية: وهي التي تعبر عنها إما بكميات الوحدات أو ساعات العمل.

#### 3-من ناحية درجة التفاصيل التي تشمل عليها الموازنات التقديرية

3-1موزنة المسؤولية: وهي التي تشمل الأعمال المراد تنفيذها خلال فترة الموزنة، فهي أداة فعالة للرقابة

<sup>1</sup> نوال مرابطي ، مرجع سابق ذكره ، ص 153

<sup>2</sup> نوبلي نجلاء ، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ،رسالة دكترة في العلوم التجارية ، جامعة بسكرة ، 2014-

3-2 موازنة البرامج: يحدد هذا الصنف ماتنوى المؤسسة القيام به من خطط رئيسية و أساسها هو نشاط معين أو عملية محددة ننوي القيام بها كشرء آلة جديدة.

4-4 تقسيم من ناحية الطبيعة التي تغطيها

4-1 الموازنة التشغيلية: وتشمل معظم نشاط المؤسسة الاقتصادية بكل جوانبه، ويتبع ضمن هذا النوع مايلي

4-1-1 الموازنة التقديرية للمبيعات

4-1-2 الموازنة التقديرية للإنتاج: ويقدر في هذه الموازنة تكاليف الإنتاج السلع حيث تتكون تكاليف الإنتاج

من تكاليف مباشرة وغير مباشرة بالإضافة إلى تخطيط الإنتاج لضمان توافر الكميات المطلوبة

4-1-3 الموازنة التقديرية للتموينات : الهدف منها هو ضمان كمية المواد التي يحتاج إليها برنامج الإنتاج

سوف يتم توفيرها بالكمية المطلوبة و الوقت المناسب .

4-2 الموازنة المالية : وتشمل:-

4-2-1 الموازنة الاستثمارية: تتعلق ب الإنفاق الاستثماري للمؤسسة الاقتصادية الذي تنوي القيام به.

4-2-2 الموازنة النقدية: وتمل جميع الإيرادات النقدية المتوقعة وكذلك المدفوعات النقدية المتوقعة وتكون أما

على أساس يومي، شهري أو سنوي.

4-2-3 جدول التمويل النقدي: يوضح جميع التغيرات في أرصدة حسابات المركز المالي.

5- تقسيم على أساس معيار الثبات و المرونة :

5-1 الموزنات الثابتة: وهي الموزنات التي تكون مبنية على أساس افتراض مستوى من النشاط وتستعمل في

المؤسسات التي تنشط في محيط تستطيع أن تتنبأ بدقة بحجم نشاط الفترة القادمة.

5-2 الموزنات المرنة و المتغيرة: هي أداة فعالة لتقييم الأداء.

-وظائف الموزنات : تتمثل وظائف في التخطيط، التنسيق، الرقابة.

## المطلب الثالث: لوحة القيادة

## أولاً : تعريف

1- لوحة القيادة هي وسيلة لقيادة المؤسسة توضع تحت تصرف المسؤول و فريق عمله من أجل اتخاذ القرارات و العمل على تحقق أهداف المؤسسة.<sup>1</sup>

2 وتعرف أيضا على أنها تمثيل مبسط وملخص لأهم المؤشرات و المعلومات التي يحتاجها المسير من أجل التحكم في سير العمليات اليومي.<sup>2</sup>

## ثانيا: تصميم وعرض لوحة القيادة:

يمثل نظام لوحة القيادة استثمارا مجديا بالنسبة إلى المؤسسة، بحيث يسمح بمتابعة عملية التسيير باستمرار. ويلفت نظر المسؤولين إلى اكتشاف نقاط الضعف التي يجب تداركها في الوقت المناسب، وتمر عملية تصميم نظام لوحة القيادة فعال إلى مراحل أساسية وتتمثل في:

أ-دراسة محيط المؤسسة: في هذه المرحلة يتم تركيز على المؤسسة والسوق وعلى ضوء ذلك يتم تحديد أهداف المؤسسة ككل.

ب-وضع المؤشرات: عي عبارة عن تجميع لمجموعة من المعلومات، ويمكن التميز ما بين ثلاث مجموعات من المؤشرات:

ب-1 مؤشرات نتائج ومؤشرات المتابعة: ويقصد بهذا المؤشر متابعة سير العمليات أو الأحداث التي هي في طور الانجاز، كما يمكن للمؤشر أن يشير إلى النتيجة النهائية لعملية.

ب-2 مؤشرات قيادية ومؤشرات رقابية :

<sup>1</sup> DANIEL Boix, Bernard feminier, Le tableau de bord Facile; 2eme Edition; paris; Edition d'organisation ; 5004; p4

<sup>2</sup> .رحيم حسين و بونقيب احمد, دور لوحة القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير , الابحاث الاقتصادية وادارية , جامع محمد خيضر يسكرة , كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية , العدد 4 ديسمبر 2008 ص03.

ب-3 مؤشرات مالية ومؤشرات تشغيلية :

ثالثا: مساهمة لوحة القيادة في تحسين عملية مراقبة التسيير :

بعد التعرف على ماهية لوحة القيادة، نتناول فيما يلي المساهمة المنتظرة من لوحة القيادة في تحسين عملية مراقبة التسيير:

لوحة القيادة لمختلف مراكز المسؤولية بالمؤسسة:

-تحليل الانحرافات: بعد معرفة الانحرافات يتم تركيز في المرحلة الأولى على الانحرافات المهمة فقط و الإسراع إلى تحليلها، والهدف من هذا التحليل هو تبيان مصدر هذه الانحرافات

-شرح أسباب الانحراف: بعد تحديد الانحرافات وتحليلها يتم شرحها و الوقوف على أهم أسبابها، وترفق عملية تحليل الانحرافات بتعليق الكتابي يحرر من طرف المراقب الإداري.

-البحث عن عملية التصحيح: من أجل دراسة العمليات التصحيحية وتحليلها، يجب أن يتم حوار فوري مابين المسئول ومعاونيه، مع الاستعانة بالمراقب الإداري، الذي يعمل على تقييم الأفكار واقتراح الحلول ومقارنتها وفي الأخير يتم ترتيب هذه العمليات تصحيحية وإعادة إدراجها ضمن الاختيارات الإستراتيجية و الخطط العملية المستقبلية للمؤسسة.<sup>1</sup>

**المطلب الرابع: التحليل المالي.**

**أولاً: مفهوم التحليل المالي**

و دراسة القوائم المالية في ظل مجموعة من البيانات الإضافية المكتملة بعد تبويبها التوبيوب الملائم، وباستخدام الأساليب الإحصائية و الرياضية وذلك لغرض إبراز الارتباطات التي بين عناصرها.<sup>2</sup>

**ثانياً: -أهداف التحليل المالي**

-يهدف التحليل المالي إلى البحث عن الشروط التوازن المالي للمؤسسة في المدى القصير ، المتوسط، و الطويل وقياس ربحي أموال المستثمرة ، يسعى التحليل المالي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في :

<sup>1</sup> د-رحيم حسين وبوقبيب أحمد، مرجع سابق، ص 09.

<sup>2</sup> حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي. تقييم الأداء و التنبؤ بالفشل، مؤسسة الوراق، عمان، 2000، ص 22

- معرف المركز المالي للمؤسسة
- تخطيط السياسة المالية للمؤسسة
- تقييم صلاحية السياسة المالية و التشغيلية للمؤسسة<sup>1</sup>

### ثالثا: أساليب التحليل المالي

أ- معيار الزمن: تصنف أساليب التحليل المالي وفق هذا المعيار إلى:

التحليل الساكن، التحليل الديناميكي

ب- معيار الشخص المحلل: تصنف أساليب التحليل المالي وفق هذا المعيار إلى:

التحليل المالي الداخلي، التحليل المالي الخارجي<sup>2</sup>

رابعاً: استعمال التحليل المالي في مراقبة التسيير:

يسمح التحليل المالي بمعرفة درجة أداء المؤسسة من خلال التقارير المالية ومن ثم إمكانية إعداد برنامج للمستقبل يخص السياسات المالية التي تتبعها في عدة دورات من نشاطها، وكذلك بدراسات التفصيلية للبيانات المالية الخاصة بها، و بالتالي اكتشاف الإيجابيات والسلبيات في السياسة المالية المطبقة خلال فترة معينة و بالتالي فالتحليل المالي يساعد في مراقبة التسيير ومن ثم تحسين تسيير المؤسسة و وضعيتها المالية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> حياة نجار , محاضرات في التحليل المالي للمؤسسات الاقتصادية , جامعة محمد الصديق بن يحيى كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

2015-2016, ص 8

<sup>2</sup> المرجع نفسه ص 8

<sup>3</sup> ناصر دادى عدون, "تحليل مالي" دار البعث, قسنطينة 1988 ص 11

## خلاصة:

من خلال دراستنا لهذا الفصل و الذي تضمن دراسة نظام مراقبة التسيير نستنتج أن مراقبة التسيير تساعد المسيرين على التأكد أن الموارد المتاحة مستعملة بفعالية ونجاعة وكفاءة من أجل ضمان تسيير ما خططت له المؤسسة و الوصول إلى الأهداف التي تسعى إليها، كما تعمل على المقارنة بين الخطط الموضوعة أو التقديرات مع النتائج المحققة واكتشاف الانحرافات وتصحيحها، ومن أجل ضمان فعالية مراقبة التسيير تحتاج المؤسسات العديد من الأساليب التي تمكنهم من تقييم الأداء.

# الفصل الثالث

## الدراسة التطبيقية

### تمهيد:

على ضوء ما تم التطرق إليه في الفصلين السابقين، نحاول إسقاط تلك المفاهيم النظرية وتجسيدها ميدانياً وذلك من خلال قيامنا بالتريص في مؤسسة نפטال والتقي الوطن في مجال توزيع ونقل المنتجات المتمثلة في المواد البترولية ومنتجاتها، فكان من الضروري البحث في قسم المحاسبة عن طريقة العمل بنظام المحاسبة التحليلية و دورها الفعال في مراقبة التسيير في مؤسسة نפטال عن باقي المؤسسات.

حيث قسمنا الفصل إلى:

**المبحث الأول: تقديم شركة نפטال سعيدة وكيفية عملها**

**المبحث الثاني: تحليل النتائج و اختبار الفرضيات**

**المبحث الأول: تقديم شركة نפטال سعيدة وكيفية عملها**

**المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة نפטال**

**1- التعريف بالشركة الأم سونا طراك**

**أ- تقديم شركة سونا طراك:**

سوف نتعرض في هذا المطلب، إلى تقديم شركة سونا طراك، وتعريفها لأن الجزائر أرادت أن تلعب دور حقيقي في استغلال ثرواتها الطبيعية، وهذا بعد الحصول على استقلالها.

ولم تظهر أهمية شركة سونا طراك إلا بعد تأميم المحروقات في 24 فبراير 1971 ومنذ ذلك التاريخ

تعمل

سونا طراك على تعزيز عملية استرجاع الثروات البترولية، والغازية التي توجد في باطن التراب الوطني، حيث أن في 1975 كانت تتحكم في 83% و 17% كانت في حوزة الشركة الفرنسية "total"، ولم تسيّر سونا طراك 100 من منتج البترول والغاز في الجزائر، إلا في سنة 1981، أين تم إعادة هيكلتها وتكوين 17 مؤسسة مستقلة عن الشركة الأم.

### آ لمحة تاريخية عن شركة سونا طراك:

الشركة الوطنية لنقل وتسويق المحروقات المعروضة باسم " سونا طراك " أنشأت تحت المرسوم رقم 491-63 في 31 ديسمبر 1963، الذي كلفها بمهام محددة تتلخص في نقل وتسويق المحروقات، ثم جاء مرسوم 296-66 المؤرخ في 22 ديسمبر 1966، ليوسع مهام الشركة إلى عدة ميادين منها: البحث عن المحروقات وإنتاجها وتحولها وتسويقها، ورغم كل هذا التعديل بقيت المؤسسة باسمها القديم، وعملت بكل جهدها على تطوير فروع المحروقات فتفرعت عنها 17 مؤسسة جديدة منها: ENTP المؤسسة الوطنية للبلاستيك، و EGZIZ المؤسسة الوطنية لتسيير منطقة سكيكدة الصناعية NAFTAL، ASMIDAL... الخ.

أدى هذا التقسيم إلى تقليص عدد الموظفين إلى 3000 عامل، ليرتفع من جديد في 1963 إلى 36000 موظف.

والتتظيم الجديد لسونا طراك كان بين سنة 1984 و 1986 اعتمادا على توجيهات المخطط الرباعي، وفي 21 يناير 1998 وبعد موافقة المجلس الوطني للطاقة يرسم أن سونا طراك هي تسمية للشركة الوطنية للبحث وإنتاجها ونقلها وتحولها وتسويقها، والتي يوجد مقرها بمدينة الجزائر.

أن الشركة الوطنية سونا طراك أصبحت تتوفر على رأسمال مبلغه مائتان وخمسة وأربعون مليار دينار

(245 مليار دينار) موزع على مائتين وخمسة وأربعين ألف سهم، قيمة كل واحد مليون دينار تكتبتها الدولة دون سواها، وأن رأسمالها غير قابل للتصرف فيه أو الحجز أو التنازل عنه.

كما حدد هذا المرسوم الأهداف التي ترمي شركة سونا طراك إلى تحقيقها سواء في الجزائر أو في الخارج والتي تتمثل في:

- التنقيب على المحروقات والبحث عنها و استغلالها.
- تطوير شبكات نقل المحروقات وتخزينها وشحنها، و استغلال هذه الشبكات وتسييرها.
- تميع الغاز الطبيعي ومعالجته وتقويم المحروقات الغازية.
- تحويل المحروقات وتكريرها.

- تسويق المحروقات ( الغازية والسائلة ).
  - إنماء مخلف أشكال الأعمال المشتركة في الجزائر أو خارج الجزائر مع شركات
  - جزائرية أو أجنبية واكتساب وحياسة كل حقيبة أسهم والاشتراك في رأس المال وفي كل القيم المنقولة الأخرى في شركة موجودة أو سيتم إنشاؤها في الجزائر أو في الخارج.
  - تمويل البلاد بالمحروقات على الأمدين المتوسط والبعيد.
  - دراسة كل نشاط له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بصناعة المحروقات وكل عمل
- يمكن أن تترتب عنه فائدة

- لسونا طراك، وبصفة عامة كل عملية مهما تكن طبيعتها ترتبط بصفة مباشرة أو غير مباشرة بهدف الشركة وذلك باستغلال كل الوسائل المتاحة.

- وهي اليوم تحتل المرتبة 11 في العالم وهي أول مؤسسة الحوض المتوسط وتحتل

المرتبة 4 عالميا في تصدير الغاز الطبيعي

المطلب الثاني: تعريف بشركة نפטال GLP و الهيكل التنظيم للمؤسسة

### -التعريف بشركة نפטال CLP

أ- نشأة الشركة:

نفطال مؤسسة ذات طابع تجاري، تأسست بمقتضى مرسوم رقم 101/80 المؤرخ في 09 أبريل 1980، ودخلت حيز التنفيذ في يناير 1981 كانت حين ذاك مكلفة بتصفية وتوزيع المواد البترولية وفي سنة 1987 ابعد هذا النشاط عن المؤسسة وتم الفصل بين فرع التكرير وفرع التوزيع، فأصبح دور هذه الأخيرة توزيع وتسويق المواد البترولية المتمثلة في العجلات، الزيوت، الوقود الأرضي، منتجات خاصة والزفت، على مستوى التراب الوطني. حدد رأسمالها ب15.68 مليار دج وبلغ عائد المؤسسة لسنة 2007 ب 174 مليار دج مع أرباح قدرت ب 22.5 مليار دج.

ب- التعريف بالشركة:

نפטال كلمة متكونة من مقطعين هما نפט الجزائر

- **نפט NAFT**: وهي كلمة مشهورة تعني البترول.

- **ال AL**: وهي أول حرف من اسم البلاد الجزائر.

نפטال شركة عمومية جزائرية تابعة لمجموعة سونا طراك بنسبة 100 وهي تمثل 30 سنة خبرة في تسويق المنتجات البترولية وتوزيعها في السوق الوطنية وهذا عبر شبكة متكونة من 2000 محطة خدمات، 76 مركز تخزين وتوزيع الزيوت، 22 مستودع طيران و 600 سيارة وآلات، 1204 شاحنة، 22 مستودع للزيوت والعجلات زيادة على ذلك تدخل في ميدان التعبئة وكذا صناعة الزفت.

أما فيما يخص نפטال سعيدة الواقعة بشارع فمهمتها الأساسية هي تزويد ولايات: البيض، معسكر، النعامة، بشار، تندوف بالزيوت الوقود والعجلات، إضافة إلى محطتين بأفلو وكذلك الولايات المجاورة في حالة الضرورة.

موقعها الإلكتروني: [www.naftal.dz](http://www.naftal.dz)

**الهيكل التنظيمي للشركة والمقاطعة التسويقية لنפטال.**

أ- **الموقع الجغرافي للمؤسسة:**

شرك نפטال بسعيدة مركز مديريتها يقع في المنطقة الصناعية رقم 01 ، ويغطي كل الاحتياجات الطاقوية للولايات : سعيدة ، البيض والنعامة مهمتها تتمثل في التمويل المواد البترولية ن يحدها من الشمال الطريق الوطني رقم 06 طريق الرباحية وجنوبا السكة الحديدية الرابطة بين محمديّة وبشار وغربا مؤسسة المواد الكاشطة وشرقا شركة المياه المعدنية ، تتربع علي مساحة تقدر ب 4 هكتارات منها:

- المساحة المغطاة لعملية الانتاج : 3200 CE م<sup>2</sup>

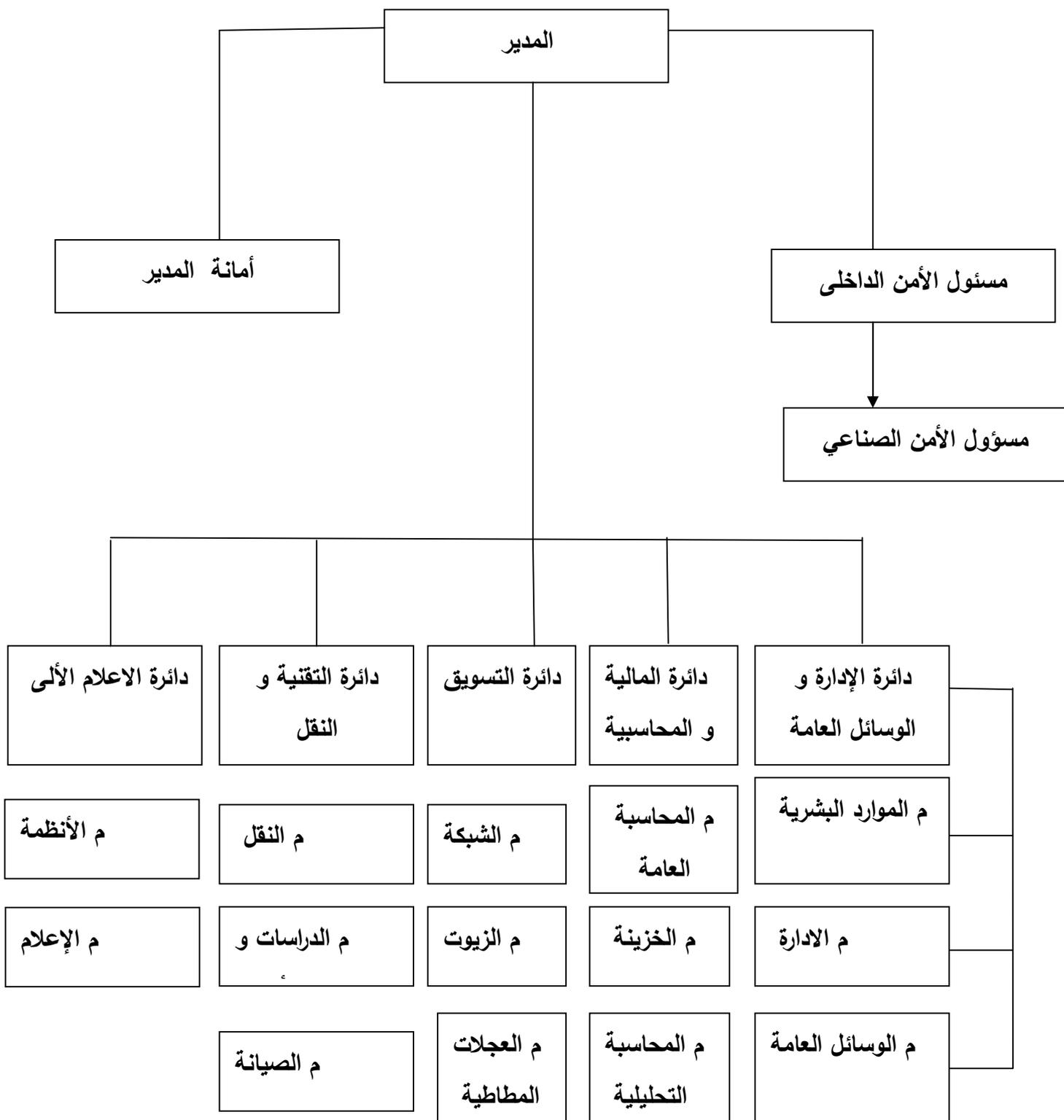
- المساحة المغطاة للإدارة 800 كلم

### ب- الهيكل التنظيمي لشركة نפטال سعيدة

هيكل مؤسسة يمثل مجموعة العلاقات بين مختلف الوحدات و يعتمد هذا الهيكل على نشاط و الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة وفي كل عمل جماعي يجب أن يكون هناك روابط معينة بين الأفراد حيث يعبر عن هذه الروابط بمجموعة من القواعد اللازمة لتنظيم العمل وتحديد المسؤوليات داخل المؤسسة.

إن الهيكل التنظيمي عبارة عن مجموعة المهام والمسؤوليات التي تختلف من مؤسسة إلى أخرى مما لاشك فيه أن السير الحسن لأي مؤسسة يستلزم وجود هيكل تنظيمي مناسب يضمن التوازن بين المسؤوليات واحترام الصلاحيات وعدم التداخل فيما بينها وهذا ما حرصت عليه مؤسسة نפטال من خلال هيكلها التنظيمي الذي تبنته في 05 أبريل 2003 والذي يسمح لها بمواكبة التغيرات الاقتصادية السريعة وخاصة في مجال المحروقات وإعطاءها نوع من المرونة والفعالية التي سمحت لها باحتكار السوق الوطنية وتحقيق أهدافها المسطرة والمتمثلة في توسيع نشاطها وذلك من أجل تغطية جميع مناطق التراب الوطني والتوجه نحو التصدير بالإضافة إلي تلبية حاجات الزبائن كما ونوعا.

شكل رقم (05) الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

المصدر : مؤسسة نفضال -سعيدة-

المطلب الثالث: التعرف على المصالح و الدوائر و أهم المهام

التعريف بالمصالح والدوائر واهم المهام

### مهام المصالح

\*أمانة المدير :

-تنظيم استعمال المدير الزمن وتسير تجهيزات مكتبية.

-تتكفل ب\* ضمان تسيير المرسلات الداخلية و الخارجية.

-ضمان الاتصالات الداخلية و الخارجية.

- تسجيل فرز وترتيب المرسلات.

### مسؤول الأمن الداخلي

- المحافظة علي ممتلكات الشركة.

-المحافظة علي امن الشركة .

### مسؤول الأمن الصناعي

المهمة الأساسية لهذه الخلية تتمثل في :

-متابعة حالة المنشآت التابعة للشركة من حيث مطابقتها لمواصفات الأمن و السلامة والنظافة.

- متابعة الحالة الصحية التي يعمل فيها موظفي الشركة.

### دائرة الإدارة والوسائل العامة

-ضمان تسيير الوسائل العامة للشركة.

-ضمان تسيير الموارد البشرية.

- السهر علي تطبيق الصارم للقوانين الداخلية والخارجية.

- إعداد برامج ترتيب الأشغال.

#### دائرة التسويق

ومهمته هذه الأخيرة تتركز في :

-متابعة عملية بيع المواد البترولية علي مستوي نقاط البيع التابعة للشركة.

- ترويج منتج الشركة .

-الاتصال بزيائن الشركة ومتابعة المستحقات لديهم .

#### دائرة التقنية :

ومن ضمن مهامها ما يلي:

-متابعة حالة الشركة وصيانته.

- متابعة أشغال توسعية وإعادة تهيئة الهياكل التابعة للشركة.

#### دائرة المالية والمحاسبة:

- تقوم بتنسيق ومتابعة كل النشاطات الخاصة بالمحاسبة، الخزينة، الميزانية.

- السهر علي تطبيق قواعد المحاسبة، متطابق تعليمات المخطط الوطني للمحاسبة.

- تحضير المخطط المالي والميزانية.

#### دائرة الإعلام الآلي:

- جمع، تحقيق وتحليل المعلومات التسيير المنطقة.

- القيام بدراسات إحصائية إيضاحية محللة للنتائج و الانجازات .

-ضمان تركيب ، استغلال وحفظ برامج المعطيات المختلفة .

### 3 نشاطات مؤسسة نفضال

تعريف مختلف الإدارات والفروع بمؤسسة نفضال

**الفرع التجاري :** يعتبر هذا الفرع من أهم الفروع مؤسسة نفضال أم له من دور كبير في تسويق المنتجات البترولية وتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة ويتكون الفرع من :

**إدارات تنفيذية:** حالة الصحية، الأمن، البيئة، الجودة، فريق الإعلام الآلي، خلية المنازعات، إدارات الدراسات، التنبؤات و التخطيط، إدارة الموارد البشرية، الإدارة المالية و المحاسبة، إدارة النقل و الصيانة.

إدارة العملية التشغيلية :

قسم الزيوت والعجلات

قسم الشبكات

قسم الزيت

**فرع الوقود:** يعتبر هذا الفرع ذو أهمية بالغة واثر كبير في نشاط المؤسسة حيث يلعب دور أساسي في ضمان التموين المنتظم والإمداد وذلك من منابع محطات التكرير والتصفية إلي المخازن الرئيسية

ويمكن تمييز الفروع التالية :

فرع التسويق ، صناعة الوقود ، فرع GPL ، فرع المسؤول عن الأنشطة الدولية.

وكانت هذه طريقة أخرى لإنشاء إدارة العلاقات العامة و الاتصالات.

**فروع مؤسسة نفضال :**

وتجدر الإشارة إلي أن فروع التسويق والوقود هي مشتقة من فرع GPLB والبعثات :

**فرع التسويق :**

تسويق وتوزيع الوقود وزيوت التشحيم والإطارات و الإسفلت لحالة وإعادة البيع و التسليم للعميل

**فرع صناعة الوقود:**

مشتريات وإمدادات المراكز ومستودعات الموردين من إدارة وسائل التنمية لتجزين ونقل وصيانة مرافق التوزيع.

#### 4. المهام والأهداف الإستراتيجية لمؤسسة نפטال :

من خلال مزاولة المؤسسة لنشاطها فإنها تسعى إلى تحقيق هدف مزدوج :

- تحسين جودة خدماتها.

- مواصلة مهمتها في توزيع وتسويق المنتجات البترولية المتنوعة.

لذلك تسخر المؤسسة كامل مواردها البشرية وإمكانياتها المادية منهاجا بلوغ هذا الهدف ، إضافة إلى ذلك فان المؤسسة تقوم بعدة إجراءات تسمح لها بتحقيق أهداف إستراتيجية متنوعة منها :

- تجديد وإعادة تأهيل بنيتها التحتية لوظيفة التخزين.

- تنمية وتطوير إستراتيجية التسيير والتي تضمن لها البقاء في المركز الريادي لتوزيع المنتجات النفطية في السوق المحلية.

- تحسين معدل الخدمة والتطلع لاحتياجات الزبائن المستقبلية .

- تطوير الشراكة مع متعاملين من ذوي الخبرة والبحث عن تحالفات إستراتيجية.

- تكثيف الإجراءات الرامية إلى السيطرة على تكاليف وتحسين نوعية المنتجات والخدمات .

- توسيع نشاطها إلى أسواق خارجية حيث تسعى إلى أسواق مغربية وافريقية .

- تصدير غاز البترول المميع لتونس والمغرب.

- زيادة طاقة النقل عبر الأنابيب.

- تنفيذ برنامج تكوين وتدريب فعال للموارد البشرية وذلك بما يتوافق مع احتياجات المؤسسة.

وأخيرا يمكن القول أن طموح مؤسسة نפטال في أن تصبح خير نموذج للمؤسسات الجزائرية الناجحة ليس فقط في فعاليتها الاقتصادية ولكن أيضا من حيث جميع المعايير الجودة ، حماية البيئة السلامة في الميدان الصناعي

### 5. نشاط مؤسسة نפטال:

إن تدفق المواد والمنتجات البترولية ومشتقاتها يتم علي ثلاثة مراحل:

- **التموين:** هذه المرحلة تهتم بنقل المنتجات من مراكز التكرير والتصفية إلي مراكز التخزين الرئيسية عبر الأنابيب أو عم طريق الشاحنات، حاليا يتم التموين أساسا عبر خطوط الأنابيب التالية:

- من مركز التكرير سكيكدة إلي مركز التخزين سكيكدة

- من مركز التكرير سكيكدة إلي مركز التخزين الخروب

- من مركز التكرير أرزيو إلي مركز التخزين وهران

- من مركز التكرير الجزائر العاصمة إلي مركز التخزين الشفا

- **تموين المخازن:** هو نشاط يتم من خلاله تحويل المنتجات البترولية ومشتقاتها من مراكز التخزين الرئيسية إلي مخازن الثانوية ومن خاصيته انه يقوم بالنقل بأحجام صغيرة مقارنة بالتموين.

- **التسليم:** هو المرحلة الأخيرة من نشاط توزيع المؤسسة ويهدف إلي توفير المنتجات البترولية بالأحجام والكميات المطلوبة في الوقت المناسب لمختلف محطات الخدمات والزبائن وذلك باستخدام وسائل النقل المختلفة علي رأسها الشاحنات وشبكات الأنابيب.

### **المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات**

#### **المطلب الأول: ثبات الأداء القياس**

-أداة الدراسة

تم استخدام الاستبيان للحصول على البيانات, وقد مر تصميمه وتقسيمه إلى خطوات عديدة:

1-تصميم الاستبيان: والذي وضحناه من خلال العنوان " المحاسبة التحليلية ودورها الفعال في مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية" استخدام اسلوب لكران

2- مقياس المعتمد: لكران خماسي.

### المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

تم استخدام الأساليب الإحصائية لتحليل البيانات وذلك باستعمال البرنامج الإحصائي (الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS Statistics 20).

### المطلب الأول: ثبات أداة القياس:

قبل إجراء البحوث واختبار الفرضيات فإنه لا بد من التأكد من صدق أداء القياس المستخدم ، لأن صدق (الموثوقية) تعكس درجة ثبات أداء القياس ويستعمل معامل الثبات (Cronbach's Alpha) لقياس مدى ثبات أداء القياس من ناحية الاتساق الداخلي لعبارات الأداء<sup>1</sup>.

### معامل الثبات:

#### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,739	26

المصدر: مخرجات SPSS

بالنظر إلى جدول اختبار (كرونباخ ألفا) أعلاه المستخرج من البرنامج فقد بلغت قيمة  $(\alpha = 0.739)$  وهي درجة جيدة كونها أعلى من النسبة المقبولة (0.6).

المصدر: (من اعداد الطالبة مع الاعتماد على مخرجات SPSS)

### المطلب الثاني : التحليل الإحصائي لعينات الدراسة

الجدول أدناه تبين كيفية توزيع أفراد عينة الدراسة خاصة حول مدى معرفة نظام المحاسبة التحليلية وكذلك دوره في تفعيل مراقبة التسيير:

<sup>1</sup> - محفوظ جودة، التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام (SPSS)، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان - الأردن- الطبعة الأولى، 2008، ص298.

جدول رقم (03-04): يبين توزيع العينة على حسب المعلومات الشخصية:

المعلومات الشخصية		التكرار	
الجنس	ذكر	19	57.6
	أنثى	14	42.4
	المجموع	33	100
الفئة العمرية	20 - 30 سنة	05	15.2
	31 - 40 سنة	17	51.5
	41 - 50 سنة	11	33.3
	أكثر من 50 سنة	00	00
	المجموع	33	100
المؤهل الدراسي	متوسطة	04	12.1
	ثانوية	07	21.2
	جامعة	20	60.6
	دراسات عليا	02	6.1
	المجموع	33	100
المهنة	المدير	00	00
	إطار سامي	18	54.5
	محاسب مالي	10	30.3
	عون تنفيذي	05	15.2
	المجموع	33	100

المصدر: من إعداد الطالبة مع الاعتماد على مخرجات SPSS

جدول رقم (03- 05) : يبين المعلومات الشخصية للعينة حسب متغير الجنس.

المجموع		أنثى		ذكر		المعلومات الشخصية / الجنس	
التكرار		التكرار		التكرار			
100	05	80	04	20	01	20 - 30 سنة	الفئة العمرية
100	17	41.2	07	58.8	10	31 - 40 سنة	
100	11	27.3	03	72.7	08	41 - 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	25.0	01	75.0	03	متوسطة	المؤهل الدراسي
100	07	28.6	02	71.4	05	ثانوية	
100	20	50.0	10	50.0	10	جامعة	
100	02	50.0	01	50.0	01	دراسات عليا	
100	00	00	00	00	00	المدير	المهنة
100	18	44.4	08	55.6	10	إطار سامي	
100	10	40.0	04	60.0	06	محاسب مالي	
100	05	40.0	02	60.0	03	عون تنفيذي	

المصدر: من إعداد الطالبة مع الاعتماد على مخرجات SPSS

كما هو موضح في الجدولين (01) و (02) أعلاه من خلال المعلومات الشخصية أن عينة البحث تفوق فيها نسبة الذكور بنسبة (57.6%) على الإناث (42.4%)، ما عدا المعلومات الشخصية الخاصة بالفئة العمرية و التي تتكون معظم فئة من 20 إلى 30 سنة من الإناث بنسبة (80.0%)، أما فيما يخص الفئة العمرية فيتجلى لنا أن غالبية أفراد العينة تتراوح أعمارهم ما بين 31 و 40 سنة بنسبة (51.5%) كما أن غالبيتهم يمتلكون مؤهل علمي جامعي بنسبة (60.0%) و هذا ما يفسر أن معظم أفراد العينة هم معينون كإطارات سامية في المؤسسة محل الدراسة بنسبة (54.5%)، و نلاحظ من خلال الجدولين المذكورين أن عينة البحث خالية من العمال الذين يشغلون منصب مدير كما أنها لا تحتوي على العمال الذين يتجاوز أعمارهم الـ 50 سنة.

**جدول رقم (03-06)** يبين أسلوب إدارة المؤسسة في تعريف نظام المحاسبة التحليلية ملائم من كل النواحي على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / أسلوب إدارة المؤسسة		
	تكرار		تكرار		تكرار		تكرار		تكرار				
100	19	00	00	5.3	01	26.3	05	57.9	11	10.5	02	ذكر	الجنس
100	14	00	00	7.1	01	00	00	78.6	11	14.3	02	أنثى	
100	05	00	00	20.0	01	00	00	80.0	04	00	00	20 - 30 سنة	الفئة العمرية
100	17	00	00	00	00	00	00	88.0	15	11.8	02	31 - 40 سنة	
100	11	00	00	9.1	01	45.5	05	27.3	03	18.2	02	41 - 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	00	00	00	00	25.0	01	50.0	02	25.0	01	متوسطة	المؤهل الدراسي
100	07	00	00	14.2	01	42.9	03	42.9	03	00	00	ثانوية	
100	20	00	00	5.0	01	5.0	01	80.0	16	10.0	02	جامعة	
100	02	00	00	00	00	00	00	50.0	01	50.0	01	دراسات عليا	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	المهنة
100	18	00	00	5.6	01	11.1	02	77.8	14	5.6	01	إطار سامي	
100	10	00	00	10.0	01	10.0	01	50.0	05	30.0	03	محاسب مالي	
100	05	00	00	00	00	40.0	02	60.0	03	00	00	عون تنفيذي	
100	33	00	00	06.1	02	15.2	05	66.7	22	12.1	04	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة مع الاعتماد على مخرجات SPSS

كما هو مبين في الجدول رقم (03) فإن غالبية أفراد العينة موافقون على أن أسلوب إدارة المؤسسة في تعريف نظام المحاسبة التحليلية ملائم من كل النواحي بنسبة قدرت بـ: (66.7 %) كما هو موضح من خلال النسب المتفاوتة في جميع متغيرات الدراسة، ما عدا في متغير الفئة العمرية فنلاحظ أن غالبية الفئة من 41 إلى 50 سنة محايدون بنسبة (45.5 %).

## دراسة التطبيقية

**جدول رقم (03-07):** يبين الدورات التدريبية في تعريف نظام المحاسبة التحليلية لا تفي بالغرض على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / الدورات التدريبية لا تفي بالغرض		
	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار					
100	19	00	00	42.1	08	21.1	04	21.1	04	15.8	03	ذكر	الجنس
100	14	00	00	28.6	04	21.4	03	50.0	07	00	00	أنثى	
100	05	00	00	40.0	02	20.0	01	40.0	02	00	00	20 - 30 سنة	الفئة العمرية
100	17	00	00	41.2	07	17.6	03	29.4	05	11.8	02	31 - 40 سنة	
100	11	00	00	27.3	03	27.3	03	36.4	04	9.1	01	41 - 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	00	00	50.0	02	25.0	01	25.0	01	00	00	متوسطة	المؤهل الدراسي
100	07	00	00	28.6	02	57.1	04	14.3	01	00	00	ثانوية	
100	20	00	00	30.0	06	10.0	02	45.0	09	15.0	03	جامعة	
100	02	00	00	100	02	00	00	00	00	00	00	دراسات عليا	المهنة
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	
100	18	00	00	44.4	08	5.6	01	44.4	08	5.6	01	إطار سامي	
100	10	00	00	20.0	02	30.0	03	30.0	03	20.0	02	محاسب مالي	
100	05	00	00	40.0	02	60.0	03	00	00	00	00	عون تنفيذي	
100	33	00	00	36.4	12	21.2	07	33.3	11	9.1	03	المجموع	

### المصدر: من إعداد الطالبة مع الاعتماد على مخرجات SPSS

كما هو موضح في الجدول رقم (07) فلقد تفاوتت النسب فيمن يرون أن الدورات التدريبية لتعريف نظام المحاسبة التحليلية لا تفي بالغرض، إذ بلغت نسبة غير موافق (36.4%) ليلها نسبة موافق على أنها لا تفي بالغرض بنسبة (33.3%)، كما نلاحظ أن غالبية الإناث يوافقون على أن هذه الدورات لا تفي بالغرض بنسبة (50.0%) شأنهم شأن العمال الذين تتراوح أعمارهم بين 41 و 50 سنة بنسبة (36.4%) فالجامعيون بنسبة (45.0%)، أما بالنسبة للإطارات السامين فانقسموا بموافق و غير موافق على أن الدورات التدريبية لا تفي بالغرض بنسبة متساوية (44.4%).

جدول رقم (03-08): يبين اعتبار نظام المحاسبة التحليلية أداة هامة لكونها تساعد في ضبط كافة التكاليف على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / نظام التكاليف أداة هامة		
	تكرار		تكرار		تكرار		تكرار		تكرار				
100	19	5.3	01	5.3	01	26.3	05	41.1	08	21.1	04	ذكر	الجنس
100	14	00	00	00	00	14.3	02	64.3	09	21.4	03	أنثى	
100	05	00	00	00	00	00	00	80.0	04	20.0	01	20 - 30 سنة	الفئة العمرية
100	17	5.9	01	5.9	01	11.8	02	58.8	10	17.6	03	31 - 40 سنة	
100	11	00	00	00	00	45.5	05	27.3	03	27.3	03	41 - 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	00	00	25.0	01	25.0	01	25.0	01	25.0	01	متوسطة	المؤهل الدراسي
100	07	00	00	00	00	57.1	04	14.3	01	28.6	02	ثانوية	
100	20	5.0	01	00	00	10.0	02	70.0	14	15.0	03	جامعة	
100	02	00	00	00	00	00	00	50.0	01	50.0	01	دراسات عليا	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	المهنة
100	18	00	00	00	00	16.7	03	61.1	11	22.2	04	إطار سامي	
100	10	10.0	01	10.0	01	10.0	01	40.0	04	30.0	03	محاسب مالي	
100	05	00	00	00	00	60.0	03	40.0	02	00	00	عون تنفيذي	
100	33	3.0	01	3.0	01	21.2	07	51.5	17	21.2	07	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة مع الاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال البيانات في الجدول رقم (08) أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن نظام المحاسبة التحليلية يعتبر أداة هامة لكونها تساعد في ضبط كافة التكاليف بنسبة (51.5%)، في حين انقسمت باقي الأفراد بموافق بشدة و محايد لهذا الاعتبار بنسبة متساوية (21.2%) كما أن كل من الذين تتراوح أعمارهم ما بين 41 و 50 سنة و ذو المستوى الثانوي و الأعوان التنفيذيين فغالبيتهم محايدون في اعتبار النظام أداة هامة بنسب (45.5%)، (57.1%) و (60.0%) على التوالي، فيما انقسم أصحاب الدراسات العليا بين موافق و موافق بشدة بنسبة متساوية (50.0%).

## دراسة التطبيقية

**جدول رقم (03-09):** يبين قلة معرفة الموظفين بنظام المحاسبة التحليلية يؤدي إلى ظهور مشاكل خلال مرحلة الأداء على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / نظام التكاليف أداة هامة		
	تكرار		تكرار		تكرار		تكرار		تكرار				
100	19	00	00	15.8	03	10.5	02	57.9	11	15.8	03	ذكر	الجنس
100	14	00	00	7.1	01	28.6	04	57.1	08	7.1	01	أنثى	
100	05	00	00	20.0	01	40.0	02	40.0	02	00	00	20 - 30 سنة	الفئة العمرية
100	17	00	00	17.6	03	17.6	03	52.9	09	11.8	02	31 - 40 سنة	
100	11	00	00	00	00	9.1	01	72.7	08	18.2	02	41 - 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	00	00	25.0	01	0.0	00	75.0	03	00	00	متوسطة	المؤهل الدراسي
100	07	00	00	00	00	42.9	03	57.1	04	00	00	ثانوية	
100	20	00	00	15.0	03	15.0	03	55.0	11	15.0	03	جامعة	
100	02	00	00	00	00	00	00	50.0	01	50.0	01	دراسات عليا	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	المهنة
100	18	00	00	11.1	02	11.1	02	61.1	11	16.7	03	إطار سامي	
100	10	00	00	20.0	02	10.0	01	60.0	06	10.0	01	محاسب مالي	
100	05	00	00	00	00	60.0	03	40.0	02	00	00	عون تنفيذي	
100	33	00	00	12.1	04	18.2	06	57.6	19	21.1	04	المجموع	

### المصدر: من إعداد الطالبة مع الاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (09) يتبين لنا أن غالبية أفراد العينة موافقة على قلة معرفة الموظفين بنظام المحاسبة التحليلية أدى إلى ظهور مشاكل خلال مرحلة الأداء بنسبة (57.6%)، فيما ترى القلة عكس ذلك من خلال غير موافقتها على قلة معرفة الموظفين بالنظام بنسبة (12.1%)، و هذا ما يتجلى لنا في البيانات الخاصة بجميع متغيرات الدراسة بنسب متفاوتة، خاصة أصحاب الدراسات العليا الذين انقسموا إلى موافق و موافق بشدة بنسبة متساوية (50.0%).

## دراسة التطبيقية

**جدول رقم (10-03):** يبين ملائمة محيط العمل داخل المؤسسة في تطبيق نظام المحاسبة التحليلية دون تعظيم التكاليف على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / ملائمة بيئة العمل داخل المؤسسة		
	تكرار		تكرار		تكرار		تكرار		تكرار				
100	19	00	00	21.1	04	15.8	03	42.1	08	21.1	04	ذكر	الجنس
100	14	00	00	21.4	03	21.4	03	42.9	06	14.3	02	أنثى	
100	05	00	00	20.0	01	20.0	01	60.0	03	00	00	20 - 30 سنة	الفئة العمرية
100	17	00	00	23.5	04	11.8	02	35.3	06	29.4	05	31 - 40 سنة	
100	11	00	00	18.2	02	27.3	03	45.5	05	9.1	01	41 - 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	00	00	25.0	01	25.0	01	25.0	01	25.0	01	متوسطة	المؤهل الدراسي
100	07	00	00	00	00	28.6	02	71.4	05	00	00	ثانوية	
100	20	00	00	30.0	06	15.0	03	35.0	07	20.0	04	جامعة	
100	02	00	00	00	00	00	00	50.0	01	50.0	01	دراسات عليا	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	المهنة
100	18	00	00	27.8	05	16.7	03	33.3	06	22.2	04	إطار سامي	
100	10	00	00	20.0	02	10.0	01	50.0	05	20.0	02	محاسب مالي	
100	05	00	00	00	00	40.0	02	60.0	03	00	00	عون تنفيذي	
100	33	00	00	21.2	07	18.2	06	42.4	14	18.2	06	المجموع	

**المصدر:** من إعداد الطالبة مع الاعتماد على مخرجات SPSS

كما هو موضح في الجدول رقم (10) فإن معظم أفراد العينة موافقون على أن محيط العمل داخل المؤسسة ملائمة و تساعد في تطبيق نظام المحاسبة التحليلية دون تعظيم التكاليف بنسبة (42.4 %) و هو ما ينطبق على جميع متغيرات الدراسة و بنسب متقاربة، فيما بلغت نسبة غير موافق على ملائمة بيئة العمل ما نسبته (21.2 %) من أفراد العينة.

## دراسة التطبيقية

**جدول رقم (03-11):** يبين ارتفاع التكاليف ليس العامل الوحيد في عرقلة تطبيق نظام المحاسبة التحليلية على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / ارتفاع التكاليف		
	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	
100	19	5.3	01	21.1	04	26.3	05	42.1	08	5.3	01	ذكر	الجنس
100	14	7.1	01	21.4	03	35.7	05	35.7	05	00	00	أنثى	
100	05	00	00	20.0	01	20.0	01	60.0	03	00	00	20 - 30 سنة	الفئة العمرية
100	17	00	00	17.6	03	35.3	06	41.2	07	5.9	01	31 - 40 سنة	
100	11	18.2	02	27.3	03	27.3	03	27.3	03	00	00	41 - 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	00	00	50.0	02	00	00	50.0	02	00	00	متوسطة	
100	07	00	00	14.3	01	57.1	04	28.6	02	00	00	ثانوية	المؤهل الدراسي
100	20	10.0	02	20.0	04	30.0	06	35.0	07	5.0	01	جامعة	
100	02	00	00	00	00	00	00	100	02	00	00	دراسات عليا	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	
100	18	5.6	01	33.3	06	22.2	04	38.9	07	00	00	إطار سامي	المهنة
100	10	10.0	01	00	00	30.0	03	50.0	05	10.0	01	محاسب مالي	
100	05	00	00	20.0	01	60.0	03	20.0	01	00	00	عون تنفيذي	
100	33	6.1	02	21.2	07	30.3	10	39.4	13	3.0	01	المجموع	

### المصدر: من إعداد الطالبة مع الاعتماد على مخرجات SPSS

يتجلى لنا من خلال البيانات في الجدول رقم (11) أن ما نسبته (39.4%) من أفراد العينة موافقة على أن ارتفاع التكاليف ليس العامل الوحيد في عرقلة تطبيق نظام المحاسبة التحليلية ، يليها ما نسبته (30.3%) من أفراد العينة محايدون إلا أن غالبية الأفراد ذو المستوى الثانوي و من يمتهنون مهنة عون تنفيذي لهم رأي محايد في اعتبار أن ارتفاع التكاليف ليس العامل الوحيد في عرقلة تطبيق النظام بنسب (57.1%) و (60.0%) على التوالي.

## دراسة التطبيقية

**جدول رقم (03-12):** يبين أسباب عدم تطبيق نظام المحاسبة التحليلية ناتج عن ارتفاع التكاليف على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	موافق		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / أسباب عدم تطبيق النظام		
	تكرار	بشدة	تكرار	بشدة	تكرار	بشدة	تكرار	بشدة					
100	19	00	00	26.3	05	10.5	02	47.4	09	15.8	03	الجنس	ذكر
100	14	00	00	35.7	05	21.4	03	42.9	06	00	00	الجنس	أنثى
100	05	00	00	40.0	02	00	00	60.0	03	00	00	الفئة	20 - 30 سنة
100	17	00	00	17.6	03	23.5	04	47.1	08	11.8	02		31 - 40 سنة
100	11	00	00	45.5	05	9.1	01	36.4	04	9.1	01		41 - 50 سنة
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	العمرية	أكثر من 50 سنة
100	04	00	00	25.0	01	00	00	75.0	03	00	00		متوسطة
100	07	00	00	28.6	02	14.3	01	57.1	04	00	00	المؤهل الدراسي	ثانوية
100	20	00	00	35.0	07	20.0	04	35.0	07	10.0	02		جامعة
100	02	00	00	00	00	00	00	50.0	01	50.0	01		دراسات عليا
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المهنة	المدير
100	18	00	00	22.2	04	16.7	03	50.0	09	11.1	02		إطار سامي
100	10	00	00	40.0	04	00	00	50.0	05	10.0	01		محاسب مالي
100	05	00	00	40.0	02	40.0	02	20.0	01	00	00	عون تنفيذي	
100	33	00	00	30.3	10	15.2	05	45.5	15	9.1	03	المجموع	

### المصدر: من إعداد الطالبة مع الاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلا البيانات على الجدول رقم (12) أن غالبية أفراد العينة موافقة على أنه من أهم الأسباب التي تحول دون تطبيق المحاسبة التحليلية ناتجة عن ارتفاع التكاليف لتطبيقه على أرضية المؤسسة بنسبة (45.5%)، فيما عبرت ما يقارب (30.3%) من الأفراد عن عدم موافقتها على هذا السبب، و ذلك ما تجسد من خلا البيانات داخل الجدول بالنسبة لجميع متغيرات الدراسة باستثناء الأفراد الذين يشتغلون كأعوان تنفيذيين بنسبة (40.0%) محايد و مثلها غير موافق.

## دراسة التطبيقية

**جدول رقم (03-13):** يبين المعوق الكبير في عدم تطبيق نظام المحاسبة التحليلية على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / المعوق الكبير في عدم تطبيق النظام		
	تكرار	معدل	تكرار	معدل	تكرار	معدل	تكرار	معدل	تكرار	معدل	تكرار	معدل	
100	19	15.8	03	21.1	04	21.1	04	36.8	07	5.3	01	ذكر	الجنس
100	14	00	00	42.9	06	42.9	06	14.3	02	00	00	أنثى	
100	05	20.0	01	40.0	02	40.0	02	00	00	00	00	20 - 30 سنة	الفئة العمرية
100	17	00	00	35.3	06	29.4	05	29.4	05	5.9	01	31 - 40 سنة	
100	11	18.2	02	18.2	02	27.3	03	36.4	04	00	00	41 - 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	المؤهل الدراسي
100	04	25.0	01	25.0	01	00	00	25.0	01	25.0	01	متوسطة	
100	07	14.3	01	28.6	02	28.6	02	28.6	02	00	00	ثانوية	المؤهل الدراسي
100	20	5.0	01	35.0	07	40.0	08	20.0	04	00	00	جامعة	
100	02	00	00	00	00	00	00	100	02	00	00	دراسات عليا	المهنة
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	
100	18	11.1	02	27.8	05	27.8	05	33.3	06	00	00	إطار سامي	المهنة
100	10	00	00	40.0	04	20.0	02	30.0	03	10.0	01	محاسب مالي	
100	05	20.0	01	20.0	01	60.0	03	00	00	00	00	عون تنفيذي	
100	33	9.1	03	30.3	10	30.3	10	27.3	09	3.0	01	المجموع	

### المصدر: من إعداد الطالبة مع الاعتماد على مخرجات SPSS

توضح البيانات في الجدول رقم (13) على أن غالبية أفراد العينة انقسمت ما بين محايد و غير موافق بنسبة متساوية (30.3 %) على اعتبار أن عدم قدرة المؤسسة على تحمل تكاليف الدورات التدريبية للعمال هو بمثابة المعوق الكبير في عدم تطبيق نظام المحاسبة التحليلية و هذا ما ينطبق على باقي متغيرات الدراسة و بنسب متفاوتة.

## دراسة التطبيقية

**جدول رقم (03-14):** يبين أسباب عدم تطبيق نظام المحاسبة التحليلية عدم دراية الإدارة بهذا النظام على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المعلومات الشخصية / أسباب عدم تطبيق النظام معرفة الإدارة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المجموع		
	تكرار	النسبة (%)	تكرار	النسبة (%)	تكرار	النسبة (%)	تكرار	النسبة (%)	تكرار	النسبة (%)			
الجنس	ذكر	01	5.3	04	21.1	05	26.3	07	36.8	02	10.5	19	100
	أنثى	03	21.4	04	28.6	02	14.3	04	28.6	01	7.1	14	100
الفئة العمرية	20 - 30 سنة	00	00	02	40.0	00	00	01	20.0	02	40.0	05	100
	31 - 40 سنة	01	5.9	03	17.6	04	23.5	08	47.1	01	5.9	17	100
	41 - 50 سنة	03	27.3	03	27.3	03	27.3	02	18.2	00	00	11	100
	أكثر من 50 سنة	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	100
المؤهل الدراسي	متوسطة	00	00	01	25.0	01	25.0	02	50.0	00	00	04	100
	ثانوية	01	14.3	02	28.6	02	28.6	00	00	02	28.6	07	100
	جامعة	02	10.0	05	25.0	04	20.0	08	40.0	01	5.0	20	100
	دراسات عليا	01	50.0	00	00	00	00	01	50.0	00	00	02	100
المهنة	المدير	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	100
	إطار سامي	02	11.2	06	33.3	02	11.2	07	38.9	01	5.6	18	100
	محاسب مالي	01	10.0	01	10.0	03	30.0	04	40.0	01	10.0	10	100
	عون تنفيذي	01	20.0	01	20.0	02	20.0	00	00	01	20.0	05	100
المجموع	04	12.1	08	24.2	07	21.2	11	33.3	03	9.1	33	100	

**المصدر:** (من إعداد الطالبة مع الاعتماد على مخرجات SPSS)

مثلما تشير إليه البيانات و الأرقام في الجدول رقم (14) فإن غالبية أفراد العينة لا يعتبرون عدم دراية و معرفة الإدارة لهذا النظام هو ما أدى إلى عدم تطبيقه على أكمل وجه و ارتفاع تكلفته، حيث جاءت عبارة غير موافق بنسبة أعلى من باقي العبارات (33.3%)، لتليها موافق بنسبة (24.2%) كما أن جل متغيرات الدراسة غير موافقة على هذا الطرح مثلما هو الحال لجنس الذكور (36.8%)، الفئة العمرية من 31 إلى 40 سنة بنسبة (47.1%) و ذوي المستوى الجامعي و المحاسبين بنسبة متساوية (40.0%)، و هذا ما يفسر عدم موافقة غالبية أفراد العينة على أن عدم تطبيق النظام الجديد على الوجه الأصح ليس في عدم معرفة الإدارة بهذا النظام.

## دراسة التطبيقية

**جدول رقم (03-15):** تحقيق نظام المحاسبة التحليلية مستوى متميز من الدقة في حساب التكاليف على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المعلومات الشخصية / تحقيق النظام مستوى متميز من الدقة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المجموع	
	تكرار	النسبة	تكرار	النسبة	تكرار	النسبة	تكرار	النسبة	تكرار	النسبة		
الجنس	ذكر	04	21.1	07	36.8	07	36.8	01	5.3	00	00	19
	أنثى	04	28.6	07	50.0	01	7.1	02	14.3	00	00	14
الفئة العمرية	20 - 30 سنة	02	40.0	02	40.0	00	00	01	20.0	00	00	05
	31 - 40 سنة	03	17.6	08	47.1	05	29.4	01	5.9	00	00	17
	41 - 50 سنة	03	27.3	04	36.4	03	27.3	01	9.1	00	00	11
	أكثر من 50 سنة	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00
المؤهل الدراسي	متوسطة	01	25.0	00	00	01	25.0	02	50.0	00	00	04
	ثانوية	02	28.6	02	28.6	03	42.9	00	00	00	00	07
	جامعة	03	15.0	12	60.0	04	20.0	01	5.0	00	00	20
	دراسات عليا	02	100	00	00	00	00	00	00	00	00	02
المهنة	المدير	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00
	إطار سامي	05	27.8	08	44.4	03	16.7	02	11.1	00	00	18
	محاسب مالي	02	20.0	05	50.0	02	20.0	01	10.0	00	00	10
	عون تنفيذي	01	20.0	01	20.0	03	60.0	00	00	00	00	05
	المجموع	08	24.2	14	42.4	08	24.2	03	9.1	00	00	33

**المصدر:** (من إعداد الطالبة مع الاعتماد على مخرجات SPSS)

كما هو مبين في الجدول رقم (15) فإن معظم أفراد عينة الدراسة موافقة على أن النظام يعمل على تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكاليف و ذلك من خلال اعتبار أن الأنشطة هي التي تسبب التكاليف، و جاءت نسبة (42.4 %) موافق ليلها كل من موافق بشدة و محايد على عمل النظام على تحقيق مستوى متميز من الدقة بنسبة متساوية (24.2 %)، و هذا ما ينطبق على جميع متغيرات الدراسة باستثناء أصحاب شهادات المتوسط الذين لا يوافقون على ذلك بنسبة (50.0 %).

## دراسة التطبيقية

جدول رقم (03-16): الوقت و الجهد لنظام المحاسبة التحليلية على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / الوقت و الجهد للنظام		
	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	
100	19	00	00	42.1	08	10.5	02	42.1	08	5.3	01	ذكر	الجنس
100	14	00	00	28.6	04	28.6	04	28.6	04	14.3	02	أنثى	
100	05	00	00	60.0	03	20.0	01	20.0	01	00	00	20 - 30 سنة	الفئة العمرية
100	17	00	00	35.3	06	23.5	04	29.4	05	11.8	02	31 - 40 سنة	
100	11	00	00	27.3	03	9.1	01	54.5	06	9.1	01	41 - 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	00	00	00	00	25.0	01	75.0	03	00	00	متوسطة	المؤهل الدراسي
100	07	00	00	14.3	01	28.6	02	57.1	04	00	00	ثانوية	
100	20	00	00	50.0	10	15.0	03	25.0	05	10.0	02	جامعة	
100	02	00	00	50.0	01	00	00	00	00	50.0	01	دراسات عليا	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	المهنة
100	18	00	00	44.4	08	16.7	03	33.3	06	5.6	01	إطار سامي	
100	10	00	00	40.0	04	20.0	02	20.0	02	20.0	02	محاسب مالي	
100	05	00	00	00	00	20.0	01	80.0	04	00	00	عون تنفيذي	
100	33	00	00	36.4	12	18.2	06	36.4	12	9.1	03	المجموع	

المصدر: (من إعداد الطالبة مع الاعتماد على مخرجات SPSS)

يتجلى لنا من خلا الجدول رقم (16) أن أفراد عينة الدراسة انقسمت بشأن نظام المحاسبة التحليلية على أنه يأخذ وقت و جهد كبيرين، حيث تساوت نسبة موافق و غير موافق (36.4%) و هذا ما ينضوي على مختلف متغيرات الدراسة و بنسب متفاوتة، فيما جاءت نسبة موافق بشدة على أخذ النظام للوقت و الجهد قليلة (9.1%).

## دراسة التطبيقية

**جدول رقم (03-17):** تنظيم الدورات التدريبية من طرف الإدارة للتعريف بنظام المحاسبة التحليلية على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	موافق		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / تنظيم الإدارة للدورات التدريبية		
	تكرار	بشدة	تكرار	بشدة	تكرار	بشدة	تكرار	بشدة	تكرار	بشدة			
100	19	5.3	01	26.3	05	10.5	02	42.1	08	15.8	03	ذكر	الجنس
100	14	00	00	00	00	7.1	01	78.6	11	14.3	02	أنثى	
100	05	00	00	00	00	20.0	01	80.0	04	00	00	20 - 30 سنة	الفئة العمرية
100	17	00	00	11.8	02	00	00	58.8	10	29.4	05	31 - 40 سنة	
100	11	9.1	01	27.3	03	18.2	02	45.5	05	00	00	41 - 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	00	00	50.0	02	00	00	50.0	02	00	00	متوسطة	المؤهل الدراسي
100	07	00	00	14.3	01	28.6	02	57.1	04	00	00	ثانوية	
100	20	5.0	01	10.0	02	5.0	01	65.0	13	15.0	03	جامعة	
100	02	00	00	00	00	00	00	00	00	100	02	دراسات عليا	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	المهنة
100	18	5.6	01	11.1	02	5.6	01	61.1	11	16.7	03	إطار سامي	
100	10	00	00	20.0	02	10.0	01	50.0	05	20.0	02	محاسب مالي	
100	05	00	00	20.0	01	20.0	01	60.0	03	00	00	عون تنفيذي	
100	33	3.0	01	15.2	05	9.1	03	57.6	19	15.2	05	المجموع	

**المصدر:** (من إعداد الطالبة مع الاعتماد على مخرجات SPSS)

جاءت البيانات كما هو موضح في الجدول رقم (17) مشيرة على أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقة على أن إدارة المؤسسة هي التي تنظم الدورات التكوينية و التدريبية لتعريف نظام المحاسبة التحليلية ، حيث جاءت نسبة (57.6 %) مؤيدة لهذا الأخير بعبارة موافق و ذلك ما ينطبق على كامل متغيرات الدراسة من جنس، فئة عمرية، مؤهل دراسي و المهنة بنسب متقاربة في حين عبارة غير موافق بشدة جاءت بأقل نسبة (3.0%).

## دراسة التطبيقية

**جدول رقم (03-18):** تفاعل العمال مع نظام المحاسبة التحليلية على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	موافق		غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / تفاعل العمال مع النظام	
	تكرار		تكرار		تكرار		تكرار		تكرار		تكرار			
100	19	00	00	5.3	01	26.3	05	63.2	12	5.3	01		ذكر	الجنس
100	14	00	00	14.3	02	14.3	02	64.3	09	7.1	01		أنثى	
100	05	00	00	00	00	00	00	100	05	00	00		20 - 30 سنة	الفئة العمرية
100	17	00	00	11.8	02	5.9	01	70.6	12	11.8	02		31 - 40 سنة	
100	11	00	00	9.1	01	54.5	06	36.4	04	00	00		41 - 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00		أكثر من 50 سنة	
100	04	00	00	00	00	00	00	100	04	00	00		متوسطة	المؤهل الدراسي
100	07	00	00	00	00	57.1	04	42.9	03	00	00		ثانوية	
100	20	00	00	10.0	02	15.0	03	65.0	13	10.0	02		جامعة	
100	02	00	00	50.0	01	00	00	50.0	01	00	00		دراسات عليا	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00		المدير	المهنة
100	18	00	00	11.1	02	5.6	01	77.8	14	5.6	01		إطار سامي	
100	10	00	00	10.0	01	30.0	03	50.0	05	10.0	01		محاسب مالي	
100	05	00	00	00	00	60.0	03	40.0	02	00	00		عون تنفيذي	
100	33	00	00	9.1	03	21.2	07	63.6	21	6.1	02		المجموع	

المصدر: (من إعداد الطالبة مع الاعتماد على مخرجات SPSS)

جاءت النتائج على كما هو مبين في الجدول رقم (18) لتؤكد على أن العمال يتفاعلون بشكل إيجابي مع نظام المحاسبة التحليلية ، حيث عبرت غالبية أفراد العينة على الموافقة عن هذا التفاعل و بنسبة عالية (63.6%) و هذا ما ينطبق على باقي متغيرات الدراسة، فيما جاءت نسبة (9.1%) من أفراد العينة لتتفي هذا التفاعل الإيجابي لتعتبره تفاعل سلبي من خلال عبارة غير موافق على التفاعل الإيجابي.

## دراسة التطبيقية

**جدول رقم (03-19):** الاستغناء عن نظام المحاسبة التحليلية لصعوبته على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / الاستغناء عن النظام لصعوبته		
	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	
100	19	5.3	01	26.3	05	31.6	06	26.3	05	10.5	02	ذكر	الجنس
100	14	00	00	21.4	03	21.4	03	50.0	07	7.1	01	أنثى	
100	05	00	00	00	00	20.0	01	80.0	04	00	00	20 - 30 سنة	الفئة العمرية
100	17	00	00	35.3	06	29.4	05	23.5	04	11.8	02	31 - 40 سنة	
100	11	9.1	01	18.2	02	27.3	03	36.4	04	9.1	01	41 - 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	00	00	00	00	00	00	75.0	03	25.0	01	متوسطة	المؤهل الدراسي
100	07	00	00	28.6	02	28.6	02	42.9	03	00	00	ثانوية	
100	20	5.0	01	30.0	06	30.0	06	30.0	06	5.0	01	جامعة	
100	02	00	00	00	00	50.0	01	00	00	50.0	01	دراسات عليا	المهنة
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	
100	18	5.6	01	22.2	04	27.8	05	33.3	06	11.1	02	إطار سامي	
100	10	00	00	30.0	03	20.0	02	40.0	04	10.0	01	محاسب مالي	
100	05	00	00	20.0	01	40.0	02	40.0	02	00	00	عون تنفيذي	
100	33	3.0	01	24.2	08	27.3	09	36.4	12	9.1	03	المجموع	

**المصدر:** (من إعداد الطالبة مع الاعتماد على مخرجات SPSS)

عبرت غالبية أفراد العينة من خلال البيانات في الجدول (19) عن صعوبة دراسة نظام المحاسبة التحليلية مقارنة بالتكاليف التقليدية مما أدى إلى الاستغناء عنه، حيث جاءت عبارة موافق بأعلى نسبة (36.4%) و هذا ما يفسر صعوبة دراسة النظام الجديد، فيما جاءت غير موافق دونها بنسبة (24.2%)، كما جاءت عبارة محايد بنسبة متقاربة مع النسب الأخرى حيث عبرت عن نسبة (27.3%) من عينة الدراسة.

## دراسة التطبيقية

**جدول رقم (03-20):** توفير الشروط لإنجاح تطبيق نظام المحاسبة التحليلية على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	موافق		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / توفير شروط إنجاح تطبيق النظام		
	تكرار	بشدة	تكرار	بشدة	تكرار	بشدة	تكرار	بشدة	تكرار	بشدة			
100	19	5.3	01	15.8	03	21.1	04	42.1	08	15.8	03	ذكر	الجنس
100	14	00	00	7.1	01	21.4	03	64.3	09	7.1	01	أنثى	
100	05	00	00	00	00	20.0	01	80.0	04	00	00	20 - 30 سنة	الفئة
100	17	00	00	11.8	02	17.6	03	47.1	08	23.5	04	31 - 40 سنة	
100	11	9.1	01	18.2	02	27.3	03	45.5	05	00	00	41 - 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	العمرية
100	04	00	00	00	00	00	00	100	04	00	00	متوسطة	المؤهل الدراسي
100	07	00	00	14.3	01	14.3	01	57.1	04	14.3	01	ثانوية	
100	20	5.0	01	10.0	02	30.0	06	45.0	09	10.0	02	جامعة	
100	02	00	00	50.0	01	00	00	00	00	50.0	01	دراسات عليا	المهنة
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	
100	18	5.6	01	11.1	02	22.2	04	50.0	09	11.1	02	إطار سامي	المهنة
100	10	00	00	10.0	01	10.0	01	70.0	07	10.0	01	محاسب مالي	
100	05	00	00	20.0	01	40.0	02	20.0	01	20.0	01	عون تنفيذي	
100	33	3.0	01	12.2	04	21.1	07	51.5	17	12.1	04	المجموع	

المصدر: (من إعداد الطالبة مع الاعتماد على مخرجات SPSS)

فيما جاءت نتائج الجدول رقم (20) لتؤكد على توفير إدارة المؤسسة جميع الإمكانيات اللازمة لإنجاح تطبيق نظام المحاسبة التحليلية ، حيث عبرت غالبية أفراد العينة على الموافقة بنسبة عالية (51.5 %)، و هذا ما ينطبق على جميع متغيرات الدراسة باستثناء أصحاب شهادات الدراسات العليا الذين انقسموا في حول هذا الموضوع من خلال البيانات على الجدول المذكور أعلاه حيث عبر النصف بموافق بشدة بنسبة (50.0 %) فيما عبر النصف الآخر بغير موافق و بنفس النسبة، فيما جاءت غير موافق بشدة بنسبة ضئيلة جدا (3.0 %).

## دراسة التطبيقية

**جدول رقم (03-21):** توفر الأدوات و الأجهزة الحديثة للمساعدة على التحكم في نظام المحاسبة التحليلية على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	موافق		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / توفر الأدوات و الأجهزة للتحكم في النظام		
	تكرار	بشدة	تكرار	بشدة	تكرار	بشدة	تكرار	بشدة	تكرار	بشدة	تكرار	بشدة	
100	19	5.3	01	10.5	02	26.3	05	31.6	06	26.3	05	ذكر	الجنس
100	14	00	00	28.6	04	14.3	02	42.9	06	14.3	02	أنثى	
100	05	00	00	40.0	02	00	00	40.0	02	20.0	01	20 - 30 سنة	الفئة العمرية
100	17	5.9	01	11.8	02	5.9	01	47.1	08	29.4	05	31 - 40 سنة	
100	11	00	00	18.2	02	54.5	06	18.2	02	9.1	01	41 - 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	25.0	01	25.0	01	00	00	50.0	02	00	00	متوسطة	المؤهل الدراسي
100	07	00	00	14.3	01	42.9	03	14.3	01	28.6	02	ثانوية	
100	20	00	00	15.0	03	20.0	04	45.0	09	20.0	04	جامعة	
100	02	00	00	50.0	01	00	00	00	00	50.0	01	دراسات عليا	المهنة
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	
100	18	00	00	27.8	05	5.6	01	50.0	09	16.7	03	إطار سامي	
100	10	10.0	01	10.0	01	40.0	04	20.0	02	20.0	02	محاسب مالي	
100	05	00	00	00	00	40.0	02	20.0	01	40.0	02	عون تنفيذي	
100	33	3.0	01	18.2	06	21.2	07	36.4	12	21.2	07	المجموع	

**المصدر:** (من إعداد الطالبة مع الاعتماد على مخرجات SPSS)

كما هو مبين في الجدول رقم (21) فقد جاءت النتائج على أنه غالبية أفراد العينة عبرت بموافق بنسبة (36.4%) على توفر الأدوات و الأجهزة الحديثة في المؤسسة و التي تساعد على التحكم الجيد في نظام المحاسبة التحليلية ، فيما انقسمت باقي النسب ما بين موافق بشدة و محايد و التي جاءت على حسب النتائج في الجدول بنسب متساوية (21.2%)، كما أبانت غير موافق بنسبة (18.2%)، و هذا ما ينطبق على جميع متغيرات الدراسة و بنسب متقاربة.

## دراسة التطبيقية

**جدول رقم (03-22):** تماشي توجهات المؤسسة مع أهداف نظام المحاسبة التحليلية على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	موافق		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / تماشي توجهات المؤسسة مع النظام		
	تكرار	بشدة	تكرار	بشدة	تكرار	بشدة	تكرار	بشدة	تكرار	بشدة			
100	19	00	00	15.8	03	31.6	06	31.6	06	21.1	04	ذكر	الجنس
100	14	00	00	21.4	03	21.4	03	50.0	07	7.1	01	أنثى	
100	05	00	00	40.0	02	00	00	40.0	02	20.0	01	20 - 30 سنة	الفئة العمرية
100	17	00	00	5.9	01	23.5	04	52.9	09	17.6	03	31 - 40 سنة	
100	11	00	00	27.3	03	45.5	05	18.2	02	9.1	01	41 - 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	00	00	25.0	01	50.0	02	25.0	01	00	00	متوسطة	
100	07	00	00	28.6	02	28.6	02	28.6	02	14.3	01	ثانوية	المؤهل الدراسي
100	20	00	00	15.0	03	20.0	04	50.0	10	15.0	03	جامعة	
100	02	00	00	00	00	50.0	01	00	00	50.0	01	دراسات عليا	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	المهنة
100	18	00	00	11.1	02	22.2	04	44.4	08	22.2	04	إطار سامي	
100	10	00	00	30.0	03	30.0	03	40.0	04	00	00	محاسب مالي	
100	05	00	00	20.0	01	40.0	02	20.0	01	20.0	01	عون تنفيذي	
100	33	00	00	18.2	06	27.3	09	39.4	13	15.2	05	المجموع	

المصدر: (من إعداد الطالبة مع الاعتماد على مخرجات SPSS)

تبين نتائج الجدول رقم (22) عن موافقة غالبية أفراد العينة على أن توجهات المؤسسة تتماشى مع أهداف نظام التكاليف الجديد بنسبة (39.4 %)، ليليها بعد ذلك محايد بنسبة (27.3 %)، فيما جاءت باقي النتائج بنسب متفاوتة، و هذا ما ينطبق على متغيرات الدراسة كالجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

جدول رقم (03-23): احتياج المؤسسة إلى إعادة هيكلة للوسائل و الأدوات التقنية على حسب متغير الجنس الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	موافق		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / احتياج المؤسسة إلى وسائل و أدوات تقنية		
	تكرار	بشدة	تكرار	بشدة	تكرار	بشدة	تكرار	بشدة	تكرار	بشدة			
100	19	15.8	03	26.3	05	15.8	03	26.3	05	15.8	03	ذكر	الجنس
100	14	7.1	01	21.4	03	21.4	03	42.9	06	7.1	01	أنثى	
100	05	20.0	01	40.0	02	00	00	40.0	02	00	00	20 - 30 سنة	الفئة العمرية
100	17	5.9	01	23.5	04	23.5	04	35.3	06	11.8	02	31 - 40 سنة	
100	11	18.2	02	18.2	02	18.2	02	27.3	03	18.2	02	41 - 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	00	00	25.0	01	25.0	01	25.0	01	25.0	01	متوسطة	المؤهل الدراسي
100	07	14.3	01	14.3	01	14.3	01	42.9	03	14.3	01	ثانوية	
100	20	15.0	03	30.0	06	20.0	04	30.0	06	5.0	01	جامعة	
100	02	00	00	00	00	00	00	50.0	01	50.0	01	دراسات عليا	المهنة
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	
100	18	11.1	02	33.3	06	22.2	04	27.8	05	5.6	01	إطار سامي	
100	10	10.0	01	20.0	02	00	00	50.0	05	20.0	02	محاسب مالي	
100	05	20.0	01	00	00	40.0	02	20.0	01	20.0	01	عون تنفيذي	المجموع
100	33	12.1	04	24.2	08	18.2	06	33.3	11	12.1	04		

#### المصدر: (من إعداد الطالبة مع الاعتماد على مخرجات SPSS)

جاءت نتائج احتياج المؤسسة إلى إعادة هيكلة للوسائل و الأدوات التقنية و المستلزمات المستخدمة حالياً كما هو موضح في الجدول رقم (23)، على أن معظم أفراد العينة يؤيدون إعادة هيكلة الوسائل و الأدوات و المستلزمات المستخدمة بتعبير موافق بنسبة (33.3 %)، و ذلك ما ينطبق على مختلف متغيرات الدراسة، فيما جاءت نسبة غير موافق (24.2 %) و أظهرت هذه النتائج تفاوت نسبي فيما يخص باقي العبارات.

## دراسة التطبيقية

**جدول رقم (03-24):** اهتمام الإدارة و الموظفين برفع مستوى استغلال فوائد نظام المحاسبة التحليلية على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / اهتمام الإدارة و الموظفين بفوائد النظام		
	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	
100	19	00	00	5.3	01	15.8	03	47.4	09	31.6	06	ذكر	الجنس
100	14	00	00	14.3	02	21.4	03	42.9	06	21.4	03	أنثى	
100	05	00	00	40.0	02	00	00	20.0	01	40.0	02	20 - 30 سنة	الفئة العمرية
100	17	00	00	00	00	23.5	04	47.1	08	29.4	05	31 - 40 سنة	
100	11	00	00	9.1	01	18.2	02	54.5	06	18.2	02	41 - 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	00	00	00	00	25.0	01	50.0	02	25.0	01	متوسطة	المؤهل الدراسي
100	07	00	00	00	00	28.6	02	57.1	04	14.3	01	ثانوية	
100	20	00	00	15.0	03	15.0	03	45.0	09	25.0	05	جامعة	
100	02	00	00	00	00	00	00	00	00	100	02	دراسات عليا	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	المهنة
100	18	00	00	11.1	02	16.7	03	33.3	06	38.9	07	إطار سامي	
100	10	00	00	10.0	01	00	00	70.0	07	20.0	02	محاسب مالي	
100	05	00	00	00	00	60.0	03	40.0	02	00	00	عون تنفيذي	
100	33	00	00	9.1	03	18.2	06	45.5	15	27.3	09	المجموع	

المصدر: (من إعداد الطالبة مع الاعتماد على مخرجات SPSS)

فيما أبانت النتائج من خلال الجدول رقم (24) على وجود اهتمام كبير من طرف الإدارة و الموظفين في الرفع من مستوى استغلال فوائد نظام المحاسبة التحليلية حيث عبرت غالبية أفراد العينة عن موافق و بنسبة عالية (45.5%)، ليليه موافق بشدة بنسبة (27.3%) و هذا ما يؤكد على وجود اهتمام كبير موجه من طرف الإدارة و الموظفين لهذا النظام الجديد، أما باقي النتائج فكانت بنسب متفاوتة.

## دراسة التطبيقية

**جدول رقم (03-25):** عمل نظام المحاسبة التحليلية على زيادة فعالية الرقابة على الموارد المتاحة بالتركيز على الأنشطة كأسس للرقابة و المحاسبة على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / عمل النظام على زيادة فعالية الرقابة		
	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	
100	19	00	00	15.8	03	26.3	05	31.6	06	26.3	05	ذكر	الجنس
100	14	00	00	7.1	01	7.1	01	57.1	08	28.6	04	أنثى	
100	05	00	00	00	00	00	00	60.0	03	40.0	02	20 - 30 سنة	الفئة العمرية
100	17	00	00	11.8	02	17.6	03	29.1	05	41.2	07	31 - 40 سنة	
100	11	00	00	18.2	02	27.3	03	54.5	06	00	00	41 - 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	00	00	00	00	50.0	02	50.0	02	00	00	متوسطة	المؤهل الدراسي
100	07	00	00	14.3	01	14.3	01	57.1	04	14.3	01	ثانوية	
100	20	00	00	10.0	02	15.0	03	40.0	08	35.0	07	جامعة	
100	02	00	00	50.0	01	00	00	00	00	50.0	01	دراسات عليا	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	المهنة
100	18	00	00	11.1	02	16.7	03	33.3	06	38.9	07	إطار سامي	
100	10	00	00	10.0	01	10.0	01	70.0	07	10.0	01	محاسب مالي	
100	05	00	00	20.0	01	40.0	02	20.0	01	20.0	01	عون تنفيذي	
100	33	00	00	12.1	04	18.2	06	42.4	14	27.3	09	المجموع	

المصدر: (من إعداد الطلبة مع الاعتماد على مخرجات SPSS)

أظهرت نتائج عينة الدراسة فيما يتعلق بعمل نظام التكاليف المبني على الأنشطة على زيادة فعالية الرقابة على الموارد المتاحة عن طريق التركيز على الأنشطة كأساس للرقابة و المحاسبة كما هو مبين في الجدول رقم (25) أعلاه، أن غالبية أفراد العينة موافقون على عمل النظام على زيادة المراقبة، حيث غطت عبارة موافق نسبة (42.4 %) من مجموع العينة الخاضعة للدراسة، فيما غطت موافق بشدة ما نسبته (27.3)

## دراسة التطبيقية

(%)، و هذا ينطبق على غالبية متغيرات الدراسة بنسب متقاربة ، أما بالنسبة لغير موافق و غير موافق بشدة، حيث جاءت النتائج كما هو مبين في نفس الجدول بنسب ضئيلة أو معدومة.

**جدول رقم (03-26):** اعتبار نظام المحاسبة التحليلية أداة لتفعيل مراقبة تسيير في المؤسسة على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / النظام أداة تفعيل المراقبة في المؤسسة		
	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	
100	19	00	00	10.5	02	21.1	04	52.6	10	15.8	03	ذكر	الجنس
100	14	00	00	14.3	02	21.4	03	50.0	07	14.3	02	أنثى	
100	05	00	00	20	01	00	00	60.0	03	20.0	01	20 - 30 سنة	الفئة العمرية
100	17	00	00	00	00	17.6	03	64.7	11	17.6	03	31 - 40 سنة	
100	11	00	00	27.3	03	36.4	04	27.3	03	9.1	01	41 - 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	00	00	50.0	02	25.0	01	25.0	01	00	00	متوسطة	
100	07	00	00	00	00	42.9	03	57.1	04	00	00	ثانوية	
100	20	00	00	10.0	02	10.0	02	60.0	12	20.0	04	جامعة	
100	02	00	00	00	00	50.0	01	00	00	50.0	01	دراسات عليا	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	المهنة
100	18	00	00	11.1	02	11.1	02	55.6	10	22.2	04	إطار سامي	
100	10	00	00	20.0	02	20.0	02	50.0	05	10.0	01	محاسب مالي	
100	05	00	00	00	00	60.0	03	40.0	02	00	00	عون تنفيذي	
100	33	00	00	12.1	04	21.2	07	51.5	17	15.2	05	المجموع	

المصدر: (من إعداد الطالبة مع الاعتماد على مخرجات SPSS)

كشفت نتائج الدراسة الخاصة باعتبار نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة أداة لتفعيل مراقبة تسيير في المؤسسة عن التأكيد على أنها أداة لتفعيل تسيير المؤسسة كما هو مبين في الجدول (26) من خلال موافق و موافق بشدة بنسبة (51.5%) و (15.2%) على التوالي، و هو ما ينطبق على أغلبية متغيرات الدراسة الأخرى فيما عدا الفئة العمرية من 14 الى 50 سنة و العاملون في منصب عون تنفيذي التي جاءت النتائج محايد بنسب عالية (36.4%) و (60.0%) على التوالي.

**جدول رقم (03-27):** عدم توفر المؤسسة على المتطلبات الفنية لتطبيق نظام المحاسبة التحليلية لزيادة فعالية الرقابة على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / عدم توفر المتطلبات الفنية لتطبيق النظام		
	تكرار	النسبة	تكرار	النسبة	تكرار	النسبة	تكرار	النسبة	تكرار	النسبة			
100	19	5.3	01	26.3	05	31.6	06	31.6	06	5.3	01	ذكر	الجنس
100	14	00	00	42.9	06	35.7	05	7.1	01	14.3	02	أنثى	
100	05	20.0	01	60.0	03	20.0	01	00	00	00	00	20 - 30 سنة	الفئة العمرية
100	17	00	00	41.2	07	29.4	05	17.6	03	11.8	02	31 - 40 سنة	
100	11	00	00	9.1	01	45.5	05	36.4	04	9.1	01	41 - 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	00	00	00	00	50.0	02	50.0	02	00	00	متوسطة	المؤهل الدراسي
100	07	00	00	14.3	01	71.4	05	14.3	01	00	00	ثانوية	
100	20	5.0	01	45.0	09	20.0	04	20.0	04	10.0	02	جامعة	
100	02	00	00	50.0	01	00	00	00	00	50.0	01	دراسات عليا	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	المهنة
100	18	5.6	01	44.4	08	22.2	04	22.2	04	5.6	01	إطار سامي	
100	10	00	00	20.0	02	40.0	04	20.0	02	20.0	02	محاسب مالي	
100	05	00	00	20.0	01	60.0	03	20.0	01	00	00	عون تنفيذي	
100	33	3.0	01	33.3	11	33.3	11	21.2	07	9.1	03	المجموع	

المصدر: (من إعداد الطالبة مع الاعتماد على مخرجات SPSS)

من خلال النتائج كما هو موضح في الجدول رقم (27) يتبين لنا أنه بخصوص عدم توفر المؤسسة على المتطلبات الفنية و الاجرائية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة حتى تعمل على زيادة الفاعلية فغالبية أفراد العينة محايد أو غير موافق بنسبة (33.3 %) و هذا ما يؤكد على توفر المؤسسة على المتطلبات اللازمة من أجل تطبيق النظام، و هو ما ينطبق على غالبية متغيرات الدراسة بنسب متفاوتة.

**جدول رقم (03-28):** مراقبة التسيير للوصول إلى الأهداف المسطرة بالاعتماد على نظام المحاسبة التحليلية بأقل التكاليف و أكثر فعالية على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / مراقبة التسيير بالاعتماد على النظام		
	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار			
100	19	00	00	10.5	02	21.1	04	52.6	10	15.8	03	ذكر	الجنس
100	14	00	00	14.3	02	28.6	04	35.7	05	21.4	03	أنثى	
100	05	00	00	00	00	40.0	02	40.0	02	20.0	01	20 - 30 سنة	الفئة العمرية
100	17	00	00	17.6	03	29.4	05	35.3	06	17.6	03	31 - 40 سنة	
100	11	00	00	9.1	01	9.1	01	63.6	07	18.2	02	41 - 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	00	00	50.0	02	25.0	01	25.0	01	00	00	متوسطة	
100	07	00	00	00	00	28.6	02	71.4	05	00	00	ثانوية	المؤهل الدراسي
100	20	00	00	10.0	02	25.0	05	45.0	09	20.0	04	جامعة	
100	02	00	00	00	00	00	00	00	00	100	02	دراسات عليا	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	
100	18	00	00	16.7	03	22.2	04	33.3	06	27.8	05	إطار سامي	المهنة
100	10	00	00	10.0	01	20.0	02	60.0	06	10.0	01	محاسب مالي	
100	05	00	00	00	00	40.0	02	60.0	03	00	00	عون تنفيذي	
100	33	00	00	12.1	04	24.2	08	45.5	15	18.2	06	المجموع	

المصدر: (من إعداد الطالبة مع الاعتماد على مخرجات SPSS)

أظهرت النتائج من خلال البيانات في الجدول رقم (28) على أن غالبية أفراد العينة عبروا بموافق بنسبة (45.5%) عن مراقبة التسيير الذي بدوره يعتبر تسلسل يقوم من خلاله مسؤولي المؤسسات بضمن الموارد المتاحة بأقل التكاليف و أكثر فعالية للوصول إلى الأهداف المسطرة بالاعتماد على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، فيما عبر المتحصلون على شهادات عليا بقيمة مطلقة بنسبة (100.0%) عن موافق بشدة.

## دراسة التطبيقية

**جدول رقم (03-29):** ارتباط مراقبة التسيير بالمديرية العامة على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / ارتباط مراقبة التسيير بالمديرية العامة		
	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	
100	19	5.3	01	10.5	02	21.1	04	47.4	09	15.8	03	ذكر	الجنس
100	14	00	00	00	00	21.4	03	57.1	08	21.4	03	أنثى	
100	05	00	00	00	00	40.0	02	40.0	02	20.0	01	20 - 30 سنة	الفئة العمرية
100	17	00	00	5.9	01	17.6	03	52.9	09	23.5	04	31 - 40 سنة	
100	11	9.1	01	9.1	01	18.2	02	54.5	06	9.1	01	41 - 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	00	00	00	00	25.0	01	75.0	03	00	00	متوسطة	المؤهل الدراسي
100	07	00	00	00	00	42.9	03	42.9	03	14.3	01	ثانوية	
100	20	5.0	01	10.0	02	15.0	03	55.0	11	15.0	03	جامعة	
100	02	00	00	00	00	00	00	00	00	100	02	دراسات عليا	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	المهنة
100	18	00	00	11.1	02	16.7	03	50.0	09	22.2	04	إطار سامي	
100	10	10.0	01	00	00	10.0	01	60.0	06	20.0	02	محاسب مالي	
100	05	00	00	00	00	60.0	03	40.0	02	00	00	عون تنفيذي	
100	33	3.0	01	6.1	02	21.2	07	51.5	17	18.2	06	المجموع	

**المصدر:** (من إعداد الطلبة مع الاعتماد على مخرجات SPSS)

مثلما تشير إليه النتائج من خلال الجدول رقم (29) فغالبية أفراد العينة ترى أن مراقبة التسيير مرتبطة ارتباط مباشر مع المديرية العامة بحيث تحصل على معلومات من المديرية الفرعية تناقشها و تعالجها و تقدم التوجيهات و الإرشادات و هذا ما يفسر نسبة (51.5 %) موافق بالإضافة إلى نسبة (18.2 %) موافق بشدة، في حين جاءت غير موافق بنسبة ضئيلة (6.1 %)، و ذلك ما ينطبق على جميع متغيرات الدراسة.

## دراسة التطبيقية

جدول رقم (30-03): الهدف من مراقبة التسيير على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / الهدف من مراقبة التسيير		
	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	
100	19	00	00	00	00	26.3	05	52.6	10	21.1	04	ذكر	الجنس
100	14	00	00	00	00	14.3	02	42.9	06	42.9	06	أنثى	
100	05	00	00	00	00	00	00	40.0	02	60.0	03	20 - 30 سنة	الفئة العمرية
100	17	00	00	00	00	17.6	03	41.2	07	41.2	07	31 - 40 سنة	
100	11	00	00	00	00	36.4	04	63.6	07	00	00	41 - 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	00	00	00	00	25.0	01	50.0	02	25.0	01	متوسطة	المؤهل الدراسي
100	07	00	00	00	00	14.3	01	71.4	05	14.3	01	ثانوية	
100	20	00	00	00	00	25.0	05	45.0	09	30.0	06	جامعة	
100	02	00	00	00	00	00	00	00	00	100	02	دراسات عليا	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	المهنة
100	18	00	00	00	00	22.2	04	33.3	06	44.4	08	إطار سامي	
100	10	00	00	00	00	10.0	01	70.0	07	20.0	02	محاسب مالي	
100	05	00	00	00	00	40.0	02	60.0	03	00	00	عون تنفيذي	
100	33	00	00	00	00	21.2	07	48.5	16	30.3	10	المجموع	

المصدر: (من إعداد الطالبة مع الاعتماد على مخرجات SPSS)

كشفت النتائج من خلال الجدول رقم (30) على أن غالبية أفراد العينة ترى أن مراقبة التسيير تهدف إلى تجديد الطاقات و القدرات من أجل الاستعمال الفعال و الملائم للمواد المتاحة في المؤسسة، فجاءت موافق بنسبة عالية (48.5%) ليليها موافق بشدة بنسبة (30.3%) و هذا ما يؤكد صحة الهدف من المراقبة في حين انعدمت نسبة كل من غير موافق و غير موافق بشدة، و هذا ما ينطبق على باقي متغيرات الدراسة.

## دراسة التطبيقية

**جدول رقم (03-31):** العلاقة بين نظام المحاسبة التحليلية و مراقبة التسيير على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	موافق		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / العلاقة بين النظام و مراقبة التسيير		
	تكرار	بشدة	تكرار	بشدة	تكرار	بشدة	تكرار	بشدة	تكرار	بشدة			
100	19	5.3	01	15.8	03	5.3	01	57.9	11	15.8	03	ذكر	الجنس
100	14	00	00	7.1	01	21.4	03	35.7	05	35.7	05	أنثى	
100	05	00	00	00	00	00	00	60.0	03	40.0	02	20 – 30 سنة	الفئة العمرية
100	17	00	00	17.6	03	11.8	02	41.2	07	29.4	05	31 – 40 سنة	
100	11	9.1	01	9.1	01	18.2	02	54.5	06	9.1	01	41 – 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	00	00	50.0	02	00	00	50.0	02	00	00	متوسطة	
100	07	14.3	01	00	00	28.6	02	57.1	04	00	00	ثانوية	المؤهل الدراسي
100	20	00	00	5.0	01	10.0	02	50.0	10	35.0	07	جامعة	
100	02	00	00	50.0	01	00	00	00	00	50.0	01	دراسات عليا	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	المهنة
100	18	00	00	11.1	02	5.6	01	38.9	07	44.4	08	إطار سامي	
100	10	00	00	20.0	02	00	00	80.0	08	00	00	محاسب مالي	
100	05	20.0	01	00	00	60.0	03	20.0	01	00	00	عون تنفيذي	
100	33	3.0	01	12.1	04	12.1	04	48.5	16	24.2	08	المجموع	

المصدر: (من إعداد الطالبة مع الاعتماد على مخرجات SPSS)

كشفت النتائج الخاصة بالعلاقة بين نظام المحاسبة التحليلية و مراقبة التسيير على أنها علاقة متينة، إذ جاءت البيانات من خلال الجدول رقم (31) على أن معظم أفراد عينة الدراسة تعتبرها علاقة متينة موافق بنسبة (48.5%) و موافق بشدة بنسبة (24.2%)، و هذا ما ينطبق على باقي متغيرات الدراسة بنسب متفاوتة.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات البحث

الفرضية الأولى: يمكن تقسيمها إلى شطرين:

(أ) - نظام المحاسبة التحليلية يساعد على توفير معلومات دقيقة حول التكاليف.

يمكن صياغة هذه الفرضية على النحو التالي:

$H_0$  : لا يساعد نظام المحاسبة التحليلية على توفير معلومات حول التكاليف.

$H_1$  : يساعد نظام المحاسبة التحليلية على توفير معلومات حول التكاليف.

متلما هي النتائج في جدول اختبار (T-Test) أدناه وبالنظر إلى خانة Sig  $< 0.05$  وبالتالي نرفض الفرضية المعدومة  $H_0$  ونقبل الفرضية البديلة  $H_1$  وبالتالي فإن نظام المحاسبة التحليلية يساعد على توفير معلومات دقيقة حول التكاليف.

**Statistiques sur échantillon unique**

	N	Moyen ne	Ecart- type	Erreur standard moyenne
G1	33	2,3636	,43342	,07545

**Test sur échantillon unique**

	Valeur du test = 0					
	t	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
G1	31,328	32	,000	2,36364	2,2100	2,5173

المصدر: (مخرجات SPSS)

(ب) - نظام المحاسبة التحليلية يساعد الإدارة في تفعيل مراقبة التسيير.

يمكن صياغة ذلك على النحو التالي:

$H_0$  : لا يساعد نظام المحاسبة التحليلية الإدارة في تفعيل المراقبة.

$H_1$  : يساعد نظام المحاسبة التحليلية الإدارة في تفعيل المراقبة.

كما هو مبين في الجدول أدناه من جدول اختبار (T-Test) وبالنظر إلى خانة Sig نلاحظ أن Sig  $< 0.05$  وبالتالي نرفض الفرضية المعدومة  $H_0$  ونقبل الفرضية البديلة  $H_1$  وبالتالي فإن نظام المحاسبة التحليلية يساعد الإدارة في تفعيل المراقبة.

### Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
G5	33	2,3030	,45563	,07932

### Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
G5	29,036	32	,000	2,30303	2,1415	2,4646

المصدر: (مخرجات SPSS)

الفرضية الثانية: وهي كالتالي :

توجد علاقة ارتباطيه بين نظام المحاسبة التحليلية و تخفيض التكاليف.

$H_0$  : لا توجد علاقة ارتباطيه بين نظام المحاسبة التحليلية و تخفيض التكاليف.

$H_1$  : توجد علاقة ارتباطيه بين نظام المحاسبة التحليلية و تخفيض التكاليف.

من جداول الانحدار أدناه نستنتج ما يلي:

قيمة الارتباط بين المتغيرين تساوي 0,23

تخفيض التكاليف يؤثر بحوالي 5 % على نظام المحاسبة التحليلية.

قيمة Sig أكبر من 0,05 وبالتالي لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتخفيض التكاليف على نظام المحاسبة التحليلية.

**Variables introduites/supprimées<sup>a</sup>**

Modèle	Variabes introduites	Variabes supprimées	Méthode
1	G2 <sup>b</sup>	.	Entrée

a. Variable dépendante : G1

b. Toutes variables requises saisies.

**Récapitulatif des modèles<sup>b</sup>**

Modèle	R	R- deux	R- deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques				
					Variati on de R- deux	Variati on de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F
1	,233 a	,054	,024	,42823	,054	1,780	1	31	,192

a. Valeurs prédites : (constantes),G2

b. Variable dépendante : G1

(المصدر: مخرجات SPSS)

Coefficients<sup>a</sup>

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficient s standardisés	T	Sig.	Corrélations		
	A	Erreur standard	Bêta			Corrélation simple	Partielle	Partie
1 (Constante)	1,736	,476		3,648	,001			
G2	,230	,173	,233	1,334	,192	,233	,233	,233

a. Variable dépendante : G1

المصدر: (مخرجات SPSS)

الفرضية الثالثة: يمكن تقسيمها إلى شطرين:

(أ) - يمكن تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

يمكن صياغة هذه الفرضية على النحو التالي:

$H_0$  : لا يمكن تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

$H_1$  : يمكن تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

كما تشير النتائج في جدول اختبار (T-Test) أدناه وبالنظر إلى خانة Sig نلاحظ أن Sig  $< 0.05$  وبالتالي نرفض الفرضية المعدومة  $H_0$  ونقبل الفرضية البديلة  $H_1$  وبالتالي فإنه يمكن

تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

## Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
G4	33	2,4727	,51190	,08911

## Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
G4	27,749	32	,000	2,47273	2,2912	2,6542

المصدر: (مخرجات SPSS)

(ب) - توجد صعوبات و عراقيل تواجه عملية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية.

يمكن صياغة ذلك على النحو التالي:

$H_0$  : لا يوجد صعوبات و عراقيل تواجه عملية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية.

$H_1$  : يوجد صعوبات و عراقيل تواجه عملية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية.

كما هو مبين في الجدول أدناه من جدول اختبار (T-Test) وبالنظر إلى خانة Sig نلاحظ أن Sig  $< 0.05$  وبالتالي نرفض الفرضية المدمومة  $H_0$  ونقبل الفرضية البديلة  $H_1$  وبالتالي توجد صعوبات و عراقيل تواجه عملية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

**Statistiques sur échantillon unique**

	N	Moyen ne	Ecart- type	Erreur standard moyenne
G2	33	2,7222	,43833	,07630

**Test sur échantillon unique**

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
G2	35,677	32	,000	2,72222	2,5668	2,8776

المصدر: (مخرجات SPSS)

خلاصة:

لقد حاولنا في هذا الفصل إسقاط ما تم تناوله في الجانب النظري من الدراسة على واقع المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، ومن خلال الدراسة الميدانية التي أجريت على تلك المؤسسات ، ومن تحليل البيانات التي تم الحصول عليها باعتماد البرنامج الإحصائي (الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS V20).

فقد كانت النتائج كما يلي:

-لقد بينت نتائج الدراسة بأن أن نظام المحاسبة التحليلية يساعد على توفير معلومات حول التكاليف أكثر مصداقية مما يساعد الإدارة في تفعيل مراقبة التسيير.  
و إمكانية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، كما أثبتت وجود صعوبات و عراقيل تواجه عملية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

الخاتمة

## الخاتمة:

من خلال الدراسة تبين لنا أن تطور وتوسع المؤسسات الاقتصادية ولم يعد استمرارها ونجاحها مرتبط بإمكانيات المادية والبشرية فقط، وإنما بقائها واستمراريتها مرتبط بتأقلمها مع كل التغيرات الحاصلة في المحيط الاقتصادي خاصة مع تطور التكنولوجي و العولمة و انفتاح الأسواق .

فإن نظام المحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير من أهم الأنظمة في المؤسسة الاقتصادية، حيث أن المحاسبة التحليلية تعمل على ضبط التكاليف وتحكم فيها والعمل على تخفيضها إلى قدر ممكن، وتوفير المعلومات شاملة ودقيقة في الوقت مناسب و مراقبة التسيير في المؤسسة بشكل جيد وواضح.

إن إدخال نظام المحاسبة التحليلية داخل المؤسسات ليس بالأمر الهين لكنه يتطلب عوامل و مؤهلات تساعد على استمراريتها في النشاط فإدراكنا لمفهوم نظام المحاسبة التحليلية و أهدافها يزيل الكثير من الغموض و التردد في التوجه نحو النظام الأفضل ويدفع بنا إلى السعي وراء مفاهيم كمفهوم التكلفة و أنواعها واهم طرق حسابها، و الأنظمة الحديثة لمحاسبة التحليلية من بينها:

"ABC تكاليف على أساس الأنشطة.و التكلفة المستهدفة"

فيعتبر التسيير بمثابة المرآة التي يمكن إعطاء صورة حقيقية عن نشاطات المؤسسة، حيث يهتم بتحديد الأهداف وتحقيقها، عن طريق توجيه وتنسيق و التخطيط و وتنظيم والرقابة العمليات المعقدة للتأكد من اتجاهها نحو تحقيق الأهداف المسطرة، لذا يستوجب وجود نظام فعال لمراقبة التسيير يعمل على تحديد الإنحرافات و تفسيرها من أجل مساعدة المسيرين و المسؤولين على اتخاذ القرارات.

ومن خلال الفصلين النظريين و التطبيقيين في دراستنا، و الذي أردنا إسقاطه على الواقع لنتعرف على مدى ارتباط المعارف النظرية بالتطبيقية، تمكنا الوصول إلى النتائج و التوصيات المتعلقة بهما، وهي كالتالي:

## نتائج النظرية:

-المحاسبة التحليلية تعتبر من أهم أدوات مراقبة التسيير التي تساعد على اتخاذ القرارات عن طريق دراسة العلاقات بين التكاليف و الإيرادات الخاصة بكل منتج، فهي تساعد في الحد الأدنى للأسعار التي يمكن أن تقبلها الإدارة "عن طريق التكاليف المعيارية" وتساعد في تحديد مستويات الإنتاج و أثر استغلال الطاقة الإنتاجية على تكاليف.

-تظهر أهمية المحاسبة التحليلية من خلال الطرق الموضوعية و المتعارف عليها لحساب التكاليف وتحليلها، وكذا الامتيازات التي تقدمها لخدمة المسير ومتخذي القرار، كما تكمن أهميتها في كونها أداة ذات صلة وثيقة بمختلف الوظائف الأخرى للمؤسسة.

-المحاسبة التحليلية من أهم أدوات مراقبة التسيير, أذ تعتبر نظام للمعلومات, حيث يقوم نظام مراقبة التسيير بدوره على أكمل وجه.

-تهتم مراقبة التسيير بسلوكية المؤسسة من خلال عملية التحفيز و استخراج طاقات العمال و الموظفين

-مراقبة تسيير تهدف إلى تحسين الأداء المنجز و تصحيح الإنحرافات.

-مراقبة التسيير عملية مهمة في المؤسسة حيث تستخدم من التقنيات و التحليلات واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

### نتائج التطبيقية:

لقد تم التوصل من خلال اختبار صحة فروض الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- أثبتت الدراسة صحة الفرضية الأولى، حيث أثبتت نتائج التحليل الإحصائي أن نظام المحاسبة التحليلية يساعد على توفير معلومات حول التكاليف أكثر مصداقية، أن هذا النظام يساعد الإدارة في تفعيل مراقبة التسيير.

- بالنسبة للفرضية الثانية، فإن تخفيض التكاليف يؤثر بحوالي 5 % على نظام المحاسبة التحليلية ، وبالتالي لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتخفيض التكاليف على نظام المحاسبة التحليلية ، مما يوضح عدم وجود علاقة ارتباطيه بين نظام المحاسبة التحليلية و تخفيض التكاليف, و عن إمكانية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، كما أثبتت وجود صعوبات و عراقيل تواجه عملية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية نفعال "سعيدة".

### أما الاقتراحات فيمكن تقديمها في الآتي:

- يتعين على الإدارة العليا للمؤسسات الحرص من أجل القضاء على الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام المحاسبة التحليلية حتى تستطيع الاستفادة من مزايا هذا النظام.

-توفير الإمكانيات المادية والمالية والمعنوية من أجل وضع هذا النظام في الخدمة في المؤسسات الاقتصادية.

-تقديم تشجيعات من قبل الهيئات الوصية للمؤسسات الاقتصادية التي تقوم بتطبيق أساليب الإدارة الحديثة.

الأطراف الفاعلة في المؤسسة وبذلك يسهل تطبيقها وبالتالي تستطيع المؤسسة المحافظة على استمراريتها خاصة في بيئة الأعمال الحديثة التي تسودها المنافسة الشديدة.

- تنظيم دورات تعليمية وتكوينية للإطارات قصد التعرف أكثر على هذه الأساليب وكيفية تطبيق تقنياتها لتذليل الصعوبات التي تواجهها.

## أفاق الدراسة :

خلال فترة الدراسة موضوع المحاسبة التحليلية ودورها في تفعيل مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية

"نفضال" سعيدة . فبعد تناولنا الموضوع بشقيه النظري و التطبيقي فإنه يمكن القول بأنه فتح لنا مجال واسع

للبحث في بعض المجالات المتعلقة به، وعليه تبين لنا عدة مواضيع تحتاج إلى دراسات منها:

-استخدام المحاسبة التحليلية (التكاليف المعيارية) لتسهيل عملية مراقبة التسيير وعرقلة الإنحرافات في المؤسسة

-أهمية المحاسبة التحليلية على أساس الأنشطة في دعم نظام المعلومات المحاسبية.

-استخدام أدوات مراقبة التسيير الحديثة و متطورة في المؤسسات الاقتصادية.



## قائمة المراجع:

### الكتب باللغة العربية:

- 1- احمد حلمي جمعة ,عطا الله خليل ,إبراهيم الطروانة محاسبة التكاليف المتقدمة ,دار الصفاء للنشر و التوزيع ,ط 2 , الاردن .
- 2- احمد محمد المصري,التخطيط المراقبة الإدارية, مؤسسة شباب الجامعة,مصر, 2004
- 3- بديسي فهيمة,المحاسبة التحليلية -دروس وتمارين-دار الهدى ,عين مليلة,الجزائر , 2013,
- 4- بوشاشي بوعلام الرئد في المحاسبة, ديوان المطبوعات الجامعة ,الجزائر. 2009
- 5- حمزة محمود الزبيدي, التحليل المالي .تقييم الأداء و التنبؤ بالفشل ,مؤسسة الوراق ,عمان , 2000.
- 6- حياة نجار, محاضرات في التحليل المالي للمؤسسات الاقتصادية , جامعة محمد الصديق بن يحيى كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير , 2015-2016
- 7- سعيد محمد المصري, مدخل معاصر لعمليات التخطيط,التنظيم,القيادة,والرقابة, الدار الجامعة,مصر, 1999.
- 8- سفيان بن بالقاسم, حسين البيهي,المحاسبة التحليلية سعر التكلفة, دار الأفاق الجزائر
- 9- عبد الحليم كراجه,فيصل الحنطي, نايف حبرين "محاسبة التكاليف",دار الأمل للنشر و التوزيع,الطبعة الأولى,الأردن1991.
- 10- عبد الرزاق بن حبيب, اقتصاد وتسيير المؤسسة, ديوان المطبوعات الجامعة الجزائر, 2002.
- 11- عبد السلام أبو قحف, أساسيات التنظيم و الإدارة, جامعة الجديدة, مصر, 2003 .
- 12- عبد الكريم بويعقوب,المحاسبة التحليلية,ديوان المطبوعات الجامعية ,الساحة المركزية ,بن عكنون, الجزائر-طبعة 1998
- 13- على رحال ,سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ,ديوان المطبوعات الجامعية , الجزائر 1999
- 14- على سيد عثمان وآخرون ,محاسبة التكاليف,شركة ناس للطباعة,مصر
- 15- كتاب إسماعيل حجازي- معالم سعاد.محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة, دار أسامة للنشر و التوزيع,الطبعة الأولى,
- 16- كتاب صالح الرزق .عطا الله خليل بن وراذ. مبادئ محاسبة التكاليف , دار زهران لنشر و التوزيع عمان 1997

17- كتاب لبني هاشم نعمان العاني, المحاسبة التكاليف منهاج العلمي و تطبيقي, دار وائل للنشر, الطبعة الأولى, الأردن, 2013

18- محمد أبو نصار, محاسبة التكاليف, دار وائل للنشر, عمان - الأردن -2008

19- محمد الطيب العلوي"التربية و الإدارة بالمدرس الجامعية" دار النشر قسنطينة, سنة1982

20- محمد سامي راضي, مبادئ محاسبة التكاليف.الدار الجامعية , الإسكندرية , مصر ,2003,

21- محمد عبد الفتاح ياغي 'مبادئ الإدارة العامة ' مطبعة الفرزدق بالرياض ,السعودية 1994.

22- محمد فريد الصحن و آخرون, مبادئ الإدارة, الدار الجامعية,مصر,2000.

23- محمود منصور شبلي موسى, نظام التكاليف الأنشطة أساسيات وملاح , جامعة الاوهر,2008

24- مسكين الحاج ,المحاسبة التحليلية ,مطبوعة,موجهة لطلبة السنة الثانية ليسانس تخصص.علوم

تجارية,علوم التسيير , علوم مالية ومحاسبية, 2018/2017

25- ناصر دادى عدون,"تحليل مالى" دار البعث, قسنطينة1988

26- ناصر دادى عدون , تقنيات مراقبة التسيير ,المحاسبة التحليلية , الجزء الأول ,دار المحمدية العامة

, الجزائر, 1999,

27- نعيم إبراهيم طاهر, أساسيات الإدارة, المبادئ و التطبيقات الحديثة, دار الكتاب العالمي, عمان,

2009

28- هاشمي الطيب ,محاضرات في المحاسبة التحليلية -أمثلة وتطبيقات محلول-مطبوعة موجهة لطلبة

ليسانس السنة الثانية علوم التسيير,علوم تجارية,علوم مالية ومحاسبية,2016-2017,

29- هانري بوكان ترجمة, احمد شقرون, محاسبة التسيير دار الأفاق, طبعة 2003.

30- يوحنا عبد آل ادم و صالح الرزق , المحاسبة الإدارية دار الحماد للنشر و التوزيع , عمان , الأردن

ط2, 2006

#### مقالات و المجلات:

1- حسني عابدين محمد عابدين, مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون

الجاهزة بقاعة غزة,دراسة ميدانية, مجلة جامعة الأقصى. مجلد تاسع عشر, العدد الأول

2- على حازم اليامور, استخدام الإدارة على أساس الأنشطة ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة,

مجلة تنمية الرافدين, مجلد اثنان وثلاثون , العدد ثمانية وتسعون , الموصل,2010

- 3- قاسم محمد الجبتي, اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات التجارية, مجلة تنمية الرافدين, مجلد واحد وثلاثون, العدد الثامن, كلية الإدارة و الاقتصاد, جامعة الموصل, 2013.
- 4- قورين حاج قويدر, نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير ب المؤسسة الاقتصادية, مجلة العلوم الانسانية جامعة الشلف, الجزائر, العدد 35, سنة 2007,
- 5- مشاق كامل فرج, استعمال تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ إستراتيجية المواجهة, دراسة تطبيقية في الشركات العامة للصناعات الكهربائية, مجلة العلوم الاقتصادية والإدارة, المجلد الثامن عشر, العدد سبعة وستون, مجلد, كلية الإدارة و الاقتصاد ' جامعة بغداد,

#### أطروحة و الرسائل:

- 1- أ حمد محمد أبو محسن, مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العامة, مذكرة ماجستير في المحاسبة و المالية, كلية التجارة, الجامعة الإسلامية, غزة 2009
- 2- حرمل سليمة, نظام محاسبة التكاليف ودوره في ضمان فعالية التسيير, دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الاقتصادية, مذكرة الماجستير, 2012
- 3- درحمون هلال, المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير و مساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية, دراسة مقارنة, رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية , جامعة يوسف بن خده, الجزائر. 2005
- 4- راضية عطاوى, دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكلفة, مذكرة ماجستير في المحاسبة, جامعة الحاج لخضر باتنة, 2007-2008,
- 5- رحيم حسين و بونقيب احمد, دور لوحة القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير , الابحاث الاقتصادية وادارية, جامع محمد خيضر يسكرة , كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية , العدد 4 ديسمبر 2008.
- 6- سالمى ياسين, الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة - دراسة حالة مؤسسة نفضال فرع GPL, مذكرة ماجستير في المحاسبة و الدقيق, كلية العلوم التجارية, جامعة الجزائر, 2010
- 7- صالح إبراهيم يونس الشعباني, دور معلومات نظام إدارة التكلفة المتكاملة في دعم الأسبقيات التنافسية داخل الشركات وإعادة رسم خريطة الأداء, مذكرة ماجستير في المحاسبة, كلية الإدارة و الإقتصاد, جامعة الموصل, 2009

---

8-صفاء لشهب ,نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار,مذكرة ماجيستر, جامعة الجزائر 3,  
2006/2005

9-مرابطي نوال اهمية المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير ,مذكرة ماجيستر ,جامعة الجزائر ,2005-  
2006

10-ميساء محمود محمد راجحان, دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات.دراسة  
ميدانية على المشروعات في المدينة جدة, مذكرة ماجستير في المحاسبة, كلية الاقتصاد والإدارة, جامعة ملك  
عبد العزيز. 2002.

11-نوبلي نجلاء ,استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ,رساله  
دكترة في العلوم التجارية , جامعة بسكرة , 2014-2015.

-مراجع أجنبية:

1- Boughaba Abdallah.Cmptabilit Analytique. Berti edition.Alger.1994

2- DANIEL Boix, Bemard feminier, Le tableau de bord Facile; 2eme Édition; Paris;  
Edition dorganisation.2004

3- Gérard Melyon.Comptabite analytique. Bréal.2eme edition.paris.2001

4- Michel GERVAIS :control de Gestion'economie .france.1997.6eme edition

5- Norbert Guedj , le contrôle de gestion pour améliorer la performance le  
Enterprise,3eme Edition,pris Edition d organisation.2000

6- D.Boussars. Comptabilite Analytique.1995

7- Salomon.. the Historical Développement Of Casting ED London 1952

-مواقع الأنترنت:

<http://etudiantdz.com/vb/t17292.htm>

العلاج الحقا

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الدكتور مولاي الطاهر - سعيدة-

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

## استبيان

في إطار البحوث الجامعية، وقصد إعداد بحث لتحضير شهادة ماستر في علوم التسيير تخصص " محاسبة وتدقيق" بجامعة د.مولاي الطاهر- سعيدة- بعنوان " عن المحاسبة التحليلية ودورها الفعال في مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية " إن البيانات التي تدلون بها ستمكنا من تحقيق أهداف هذا البحث، لذا أتمس منكم مدنا بخبرتكم العلمية والعملية في هذا المجال وذلك بالإجابة بكل موضوعية ودقة على الأسئلة المطروحة في الاستبيان (المرفق) بالتأشير في المربع المناسب.

وأتعهد بأن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة وأنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

تقبلوا منا خالص الشكر والتقدير.

## معلومات شخصية

يرجى التكرم بوضع علامة (X) بالخانة المناسبة

الجنس: ذكر ( ) أنثى ( )

العمر: من 20-30 سنة ( ) من 31 إلى 40 سنة ( )

من 41 إلى 50 سنة ( ) أكثر من 50 سنة ( )

المؤهل الدراسي: متوسط ( ) ثانوي ( )

جامعي ( ) دراسات عليا ( )

المهنة: مدير ( ) إطار سامي ( )

محاسب مالي ( ) عون تنفيذي ( )

القسم الثاني: أسئلة الدراسة

يرجى التكرم بوضع علامة (X) بالخانة المناسبة

المجموع	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرات
<b>المحور الأول: نظام محاسبة التحليلية</b>						
						1- أسلوب إدارة المؤسسة في تعريف نظام المحاسبة التحليلية ملائم من كل النواحي
						2- الدورات التدريبية على نظام المحاسبة التحليلية لا تفي بالغرض
						3- اعتبار نظام المحاسبة التحليلية أداة هامة لكونها تساعد في ضبط التكاليف
						4- قلة معرفة الموظفين بنظام المحاسبة التحليلية يؤدي إلى ظهور مشاكل خلال المرحلة الأداء
						5- محيط العمل داخل المؤسسة ملائم و مساعد في تطبيق نظام المحاسبة دون تعظيم التكاليف
						6- ارتفاع التكاليف ليس العامل الوحيد في عرقلة تطبيق نظام المحاسبة التحليلية
						07 عدم قدرة المؤسسة على تحمل التكاليف الدورات التدريبية للعمال هو بمثابة المعوق الكبير في عدم تطبيق نظام محاسبة التكاليف
						08 عدم دراية الإدارة بنظام المحاسبة التحليلية سبب من أسباب عدم تطبيقها.
						09- نظام المحاسبة التحليلية يعمل على تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات
						10- تطبيق نظام المحاسبة التحليلية يحتاج إلي جهد ووقت
						11- المؤسسة هي التي تقوم بتنظيم دورات

					تكوينية و التدريبية لتعريف بالنظام
					12-العمال داخل المؤسسة يتفاعلون بشكل إيجابي مع نظام المحاسبة التحليلية
					13-يعتبر دراسة نظام المحاسبة التحليلية مقارنة بالتكاليف التقليدية أصعب مما أدى إلى الاستغناء عنها
					14-تقوم المؤسسة بتوفير جميع الإمكانيات اللازمة لإنجاح تطبيق نظام المحاسبة التحليلية
					15-توفر المؤسسة الأدوات و الأجهزة الحديثة التي تساعد على التحكم الجيد في نظام المحاسبة التحليلية
					16-تتماشى أهداف المؤسسة مع أهداف نظام المحاسبة التحليلية
					17- احتياج المؤسسة إلى إعادة هيكلة للوسائل و الأدوات التقنية
					18- اهتمام الإدارة و الموظفين برفع مستوى استغلال فوائد نظام المحاسبة التحليلية
<b>المحور الثاني: مراقبة التسيير</b>					
					19-يقوم نظام المحاسبة التحليلية على زيادة فعالية الرقابة على الموارد المتاحة بالتركيز على الأنشطة كأساس للرقابة
					20-يعتبر نظام المحاسبة التحليلية أداة لتفعيل مراقبة التسيير
					21-عدم توفر المؤسسة على المتطلبات الفنية لتطبيق نظام المحاسبة التحليلية لزيادة فعالية الرقابة
					22- نظام المحاسبة التحليلية يعتبر أسلوب من أساليب مراقبة التسيير لتحقيق الأهداف
					23- مراقبة التسيير مرتبطة بالمديرية العامة
					24-تهدف مراقبة التسيير إلى تجديد

						الطاقات و القدرات من أجل الاستعمال الفعال و الملائم للمواد المتاحة في المؤسسة.
						25- هناك العلاقة بين نظام المحاسبة التحليلية و مراقبة التسيير