

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة سعيدة الدكتور مولاي الطاهر

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم مالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تسيير وعلوم تجارية

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

أثر استخدام محاسبة التسيير في إدارة وتخفيض التكاليف للمؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة: المؤسسة الوطنية لمواد التنظيف ENAD سعيدة 2026

تحت إشراف الأستاذ:

من إعداد الطالبة:

أ.د زروقي ابراهيم

خداوي خديجة

أعضاء لجنة المناقشة:

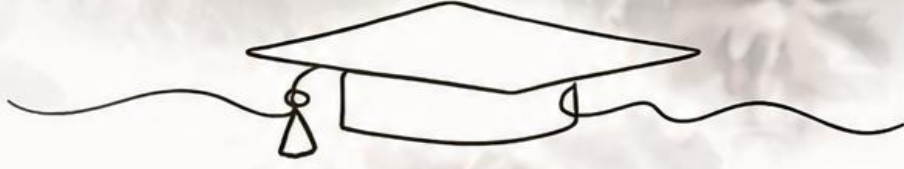
الأستاذ دياب زقاي أستاذ التعليم العالي رئيسا

الأستاذ زروقي إبراهيم أستاذ التعليم العالي مشرفا

الأستاذة نرعي فاطمة الزهراء أستاذة التعليم العالي ممتحنة

السنة الجامعية: 2026/2025

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



الاهراء

بسم الله الرحمن الرحيم

(وأخر دعواهم أن الحمد لله رب العالمين).

وفوضت أمري إليك كل الحمد والامتنان أهدي هذا النجاح لنفسي أولاً ثم إلى
كل من سعي لإتمام هذي المسيرة

دمتم لي سنداً طوال العمر

اهدي تخرجي إلى من أحمل اسمه بكل فخر، إلى من ساندوني طوال مسيرتي
وكانوا السند والقوة... والدي العزيزين، حفظهما الله وأطال في عمرهما.

إلى من جمعنا معهم في بيت واحد وكانوا خير سند "اخوتي الأعزاء جميعاً كل
باسمه

إلى رفقاء الدرب الذين لم يخلوا عني يوماً بالدعم والتشجيع

اهديكم عملي المتواضع عرفاناً لكم بالجميل وتقديراً لجهودكم



خديجة





شكر وعرفان

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، نحمده ونشكره على توفيقه لي في إنجاز هذا العمل.

أتقدم بشكري إلى كل من أعانني على القيام بهذا العمل المتواضع خاصة المشرف الأستاذ الدكتور "زروقي إبراهيم" الذي كان سنداً لي بنصائحه وارشاداته القيمة

أشكر جميع الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموقرين على منحي شرف مناقشتهم لي

كما لا أنسى كل من قدم لي يد العون من موظفي المؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD سعيدة

إلى كل من ساهم في دعم هذا البحث من أساتذة وزملاء وموظفين ممن استفدت من آرائهم وتوجيهاتهم وملاحظاتهم.



ملخص

تناولت هذه الدراسة معرفة مدى أثر استخدام محاسبة التسيير في إدارة وتخفيض التكاليف للمؤسسة الاقتصادية، بالتطبيق على المؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD، كما اعتمدنا في هذا الموضوع على المنهج الوصفي التحليلي، وقد تطرقنا في الجانب النظري إلى مفاهيم أساسية لمحاسبة التسيير وإدارة التكاليف، وأهم الوظائف والأساليب التقليدية والحديثة، وأيضاً العلاقة الموجودة بين محاسبة التسيير وإدارة تخفيض التكاليف، أما الجانب التطبيقي خصص لتحليل البيانات واختبار الفرضيات، وقد أظهرت النتائج وجود علاقة ارتباط قوية وطردية ذات دلالة إحصائية بين استخدام محاسبة التسيير وبين إدارة تخفيض التكاليف.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التسيير، أساليب محاسبة التسيير، إدارة التكاليف، التكلفة.

Abstract:

This study investigated the impact of using management accounting on cost management and reduction for economic institutions, specifically focusing on the national cleaning and maintenance materials company (ENAD). The descriptive-analytical approach was employed. The theoretical section addressed fundamental concepts of management accounting and cost management, key traditional and modern functions and methods, and the relationships between management accounting and cost reduction management. The applied section focused on data analysis and hypothesis testing. The results demonstrated a strong, statistically significant, and positive correlation between the use of management accounting and cost reduction management.

Keywords: Management accounting, management accounting methods, cost management, cost.

فهرس المحتويات

البسملة

الإهداء

شكر وعرفان

I	ملخص
II	فهرس المحتويات
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
ج	الدراسات السابقة

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التسيير 7

8	تمهيد
9	المبحث الأول: مدخل الى محاسبة التسيير ومحاسبة التكاليف
9	المطلب الأول: التعريف والتطور التاريخي لمحاسبة التسيير ومحاسبة التكاليف
14	المطلب الثاني: أهمية واهداف محاسبة التسيير ووظائف ومزايا محاسبة التكاليف
18	المبحث الثاني: أدوات وأساليب محاسبة التسيير
18	المطلب الأول: الأدوات التقليدية لمحاسبة التسيير
22	المطلب الثاني: الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير
26	خلاصة

الفصل الثاني: إدارة التكاليف وأساليب تخفيضها في المؤسسة الاقتصادية 27

28	تمهيد
29	المبحث الأول: الإطار العام لإدارة التكاليف
29	المطلب الأول: عموميات حول إدارة التكلفة والتكلفة
32	المطلب الثاني: تصنيف وتبويب التكاليف
39	المبحث الثاني: أساليب تخفيض التكاليف

المطلب الأول: الأساليب التقليدية لتخفيض التكاليف	39
المطلب الثاني: الأساليب الحديثة لتخفيض التكاليف	46
خلاصة	51

الفصل الثالث: دور محاسبة التسيير في إدارة تخفيض التكاليف 52

تمهيد	53
المبحث الأول: العلاقة بين محاسبة التسيير وإدارة التكاليف	54
المطلب الأول: دور محاسبة التسيير في التخطيط على التكاليف	54
المطلب الثاني: دور محاسبة التسيير في الرقابة على التكاليف	65
المبحث الثاني: دور الأساليب التقليدية والحديثة في التخطيط والرقابة	71
المطلب الأول: الأساليب التقليدية ودورها في عمليتي التخطيط والرقابة	72
المطلب الثاني: الأساليب الحديثة ودورها في عمليتي التخطيط والرقابة	73
خلاصة	75

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية 76

تمهيد	77
المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة	78
المطلب الأول: التقديم العام لشركة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD	78
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة	81
المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية وتحليل ومحاو الدراسة التطبيقية	85
المطلب الأول: مصادر وأساليب جمع البيانات والمعلومات ومجتمع الدراسة والعينة	85
المطلب الثاني: تحليل محاور الدراسة واختبار الفرضيات	87
خلاصة	100
الخاتمة	102
قائمة المراجع	104
الملاحق	115

قائمة الجداول 3

- 1 الجدول رقم 02-01: تبويات التكاليف 38
- 2 الجدول رقم 02-02: وحدات القياس 42
- 3 الجدول رقم 02-03: يوضح تقييم طريقة التكاليف الكلية: 43
- 4 الجدول رقم 02-04: مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والأنظمة التقليدية 48
- 5 الجدول رقم (01-03): أمثلة عن مسببات التكلفة 63
- 6 الجدول رقم (01-04): درجات مقياس "ليكرت الخماسي" 87
- 7 الجدول رقم (02-04): الخاص بصدق وثبات إستبيان Aplha de cronbach 87
- 8 الجدول رقم (04-04): توزيع أفراد العينة حسب متغير السن 89
- 9 الجدول رقم (05-04): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي 90
- 10 الجدول رقم (06-04): توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية 91
- 11 الجدول رقم (07-04): توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة 92
- 12 الجدول رقم (08-04): تقييم عينة الدراسة لوجهة نظر الموظفين اتجاه بعد التخطيط 93
- 13 الجدول رقم (09-04): تقييم عينة الدراسة لوجهة نظر الموظفين اتجاه بعد التخطيط 93
- 14 الجدول رقم (10-04): تقييم عينة الدراسة لوجهة نظر الموظفين اتجاه إدارة تخفيض التكاليف 94
- 15 الجدول رقم (10-04): نتائج علاقة الارتباط بين التخطيط وإدارة تخفيض التكاليف في مؤسسة 96
- 16 الجدول رقم (11-04): نتائج علاقة الارتباط بين الرقابة وإدارة تخفيض التكاليف في مؤسسة 97
- 17 الجدول رقم (06-04): نتائج علاقة التأثير بين التخطيط وإدارة تخفيض التكاليف بالمؤسسة 98
- 18 الجدول رقم (13-04): نتائج علاقة التأثير بين الرقابة وإدارة تخفيض التكاليف بالمؤسسة 99

قائمة الأشكال4

- 1 الشكل رقم (01-01): يوضح وظائف محاسبة التكاليف 17
- 2 الشكل رقم (02-01): يوضح أنواع الموازنات التقديرية 20
- 3 الشكل رقم 01-02: العلاقة بين التكلفة والمصروف و الأصل والخسارة 32
- 4 الشكل رقم 02-02: التنبؤ الطبيعي 33
- 5 الشكل رقم 03-02: التمثيل البياني لتكاليف المتغيرة 36
- 6 الشكل رقم 04-02: التمثيل البياني لتكاليف الثابتة 36
- 7 الشكل رقم 05-02: التمثيل البياني بتكاليف نصف متغيرة ونصف ثابتة 37
- 8 الشكل رقم 06-02: مراحل حساب التكلفة حسب أسلوب التكلفة الكلية 40
- 9 الشكل رقم (01-03): السعر المستهدف 58
- 10 الشكل رقم (02-03): الربح المستهدف 58
- 11 الشكل رقم (03-03): التكاليف المعيارية والموازنات التقديرية 67
- 12 الشكل رقم (01-04): هيكل مصلحة التجارة 82
- 13 الشكل رقم (02-04): هيكل مصلحة المحاسبة/المالية 83
- 14 الشكل رقم (03-04): هيكل مصلحة الصيانة 83
- 15 الشكل رقم (04-04): هيكل مصلحة الإنتاج 84
- 16 الشكل رقم (05-04): التمثيل البياني لتوزيع العينة حسب متغير الجنس 88
- 17 الشكل رقم (06-04): التمثيل البياني لتوزيع العينة حسب متغير السن 89
- 18 الشكل رقم (07-04): التمثيل البياني لتوزيع العينة حسب متغير المستوى التعليمي 90
- 19 الشكل رقم (08-04): التمثيل البياني لتوزيع العينة حسب الخبرة المهنية 91
- 20 الشكل رقم (09-04): التمثيل البياني لتوزيع العينة حسب الوظيفة 92

قائمة الملاحق 5

116.....1 قائمة الأساتذة المحكمين

116.....2 الاستبيان

المقدمة

تعتبر محاسبة التسيير نظاما متكاملًا للمعلومات لا يقتصر دوره على تسجيل التاريخي للعمليات المالية، بل يمتد ليوفر للإدارة رؤية استشرافية دقيقة تساعد في رسم السياسات المستقبلية. ويتم ذلك من خلال أدوات وتقنيات كمية ونوعية متطورة كالتكاليف المعيارية والموازنات التقديرية، والتي تهدف أساسًا إلى عقلنة استخدام الموارد المتاحة وتحقيق أقصى كفاءة ممكنة في الأداء، مما يعزز من الميزة التنافسية للمؤسسة.

حيث يشهد العالم المعاصر تحولات اقتصادية متسارعة فرضتها ظاهرة العولمة، واشتداد حدة المنافسة في الأسواق. وأمام هذه التحديات، وجدت المؤسسة الاقتصادية نفسها ملزمة بالتخلي عن النظم التسييرية التقليدية التي لم تعد تواكب تعقد البيئة المحيطة، وتبني أساليب تسيير الحديثة تضمن استمراريته وتحقيق أهدافها الاستراتيجية، وتبرز هنا محاسبة التسيير كأحد الركائز الجوهرية التي تمد الإدارة بالمعلومات اللازمة في عملية اتخاذ القرارات الرشيدة وتحسين مستوى الأداء العام.

وتحتل إدارة التكاليف مكانة مركزية ضمن وظائف التسيير، نظرا لارتباطها المباشر بربحية المؤسسة وتعزيز قدرتها التنافسية على البقاء، فالتكاليف ليست مجرد أعباء مالية، بل هي عنصرا حاسم في تحديد استراتيجية التسعير وهامش الربح المنافس، ومن هذا المنطق، أصبح السعي نحو تخفيض التكاليف والتحكم فيها دون الإخلال بجودة المنتج أو الخدمات يعد ركيزة أساسية لتحقيق ميزة تنافسية مستدامة.

غير أن الواقع العلمي كشف محدودية الأساليب التقليدية في حساب تحليل التكاليف، خاصة مع زيادة تعقد الهياكل التنظيمية وارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة التي يصعب تخصيصها بدقة بالطرق الكلاسيكية. وهو ما استوجب التوجه نحو مقاربات حديثة في إطار محاسبة التسيير تعتمد على تحليل أدق (مثل نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC)، وذلك بهدف توفير معلومة مالية تتسم بالدقة والملائمة لدعم العملية الإدارية في بيئة تتسم بعدم التأكد.

وتكمن أهمية هذه الأدوات في مساعدة المديرين والمسؤولين في اتخاذ قرارات تتعلق بالإنتاج والتسعير والتحكم في التكاليف، خاصة في ظل التطورات التقنية المتسارعة. الأمر الذي يدفعها إلى البحث عن أساليب إنتاج تضمن خفض التكاليف وتحقيق جودة عالية وأسعار تنافسية، بما يسمح بتحقيق الربح وضمان الاستمرارية والنمو في بيئة تتسم بشدة المنافسة.

فنجاح المؤسسة مرهون بمدى اكتشافها لأنظمة التكاليف من أدوات إدارة التكلفة التقليدية والحديثة التي لها مزايا عديدة في تحديد تكلفة المنتجات وعملية التسعير وتقويم الأداء، لما تحققه من الرقابة على التكاليف،

المقدمة

وتخصيصها بصورة أكثر دقة، ومساعدة الإدارة في عملية اتخاذ القرار، وهذا ما يساعد المؤسسات في تحقيق الربحية.

حيث أصبحت المؤسسات أمام حتمية التكيف مع التحديات التي تفرضها البيئة التنافسية، لأن المنافسة أصبحت حقيقية واقعية فرضت منطق تحقيق التنافسية، باعتبارها الآلية الأساسية للمؤسسة في اقتناص الفرص وغزو الأسواق في مختلف المناطق والسيطرة عليها، وتحقيق مكانة تنافسية مرموقة تمكنها من مواجهة هذه التحديات والتهديدات الموجودة في السوق، كل هذا أدى بالمؤسسات إلى السعي لرفع قدرتها التنافسية على المستوى المحلي والعالمي.

1- الإشكالية الرئيسية:

بناءً على ما سبق يمكن طرح التساؤل الجوهري التالي:

إلى أي مدى تؤثر محاسبة التسيير في إدارة وتخفيض التكاليف للمؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة بسعيدة؟

وتتفرع من الإشكالية الرئيسية المطروحة التساؤلات الفرعية التالية:

- ❖ ما المقصود محاسبة التسيير وما أهميتها في المؤسسة؟
- ❖ هل الأدوات الحديثة أكثر فعالية من الأدوات التقليدية في إدارة التكاليف؟
- ❖ كيف يتم تحديد تكلفة المنتج في المؤسسة محل الدراسة؟

2- فرضيات:

بغية الإجابة على التساؤلات السابقة تمت صياغة الفرضيات التالية:

- ❖ يوجد علاقة ارتباط وتأثير لمحاسبة التسيير على إدارة تخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية
- ❖ هناك علاقة ارتباط وتأثير بين التخطيط وإدارة تخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية
- ❖ هناك علاقة ارتباط وتأثير بين الرقابة وإدارة تخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية

3- أهمية الدراسة:

يعتبر موضوع أثر استخدام محاسبة التسيير في إدارة وتخفيض التكاليف ذو أهمية كبيرة في المؤسسات الاقتصادية حيث تلعب محاسبة التسيير دورا هاما في خدمة الإدارة من خلال توفير المعلومات والبيانات التي تساعد في صنع قراراتها الرشيدة في الوقت المناسب، كما أن الموضوع سيعطي صورة واضحة على مختلف أساليب محاسبة الإدارية التقليدية والحديثة وكيفية استخدامها في المؤسسات الجزائرية.

4-أهداف الدراسة:

لهذا الموضوع العديد من الأهداف منها:

- ❖ التأكيد على أهمية استخدام محاسبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية.
- ❖ إبراز مختلف أدوات محاسبة التسيير من خلال التطورات التي عرفت.
- ❖ التعرف على الجانب الميداني لتطبيق محاسبة التسيير في تحديد التكاليف في مؤسسة محل الدراسة

5-المنهج المتبع والوسائل المستخدمة:

لتحقيق أهداف البحث تم الاعتماد في الجانب النظري على المنهج الوصفي التحليلي للموضوع، ومن خلال عرض شامل لكل المفاهيم النظرية المتعلقة بمحاسبة التسيير وإدارة التكاليف.

أما في الجانب التطبيقي من البحث فقد تم الاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، بهدف دراسة أثر استخدام محاسبة التسيير في إدارة وتخفيض التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية.

وقد وجه الاستبيان إلى عينة من الإطارات والمسؤولين بالمؤسسة محل الدراسة ENAD، من أجل اختبار فرضيات البحث والوصول إلى نتائج علمية دقيقة.

6-حدود الدراسة:

كانت حدود هذه الدراسة كما يلي:

➤ **الحدود المكانية:** جرت هذه الدراسة على مستوى المؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD المتواجدة بسعيدة.

➤ **الحدود الزمانية:** تمت إجراءات الدراسة الميدانية خلال سنة 2026/2025.

➤ **الحدود الموضوعية:** شملت هذه الدراسة الجوانب المرتبطة بمحاسبة التسيير، محاسبة التكاليف، إدارة التكاليف ومختلف الأدوات وأثر استخدامها في المؤسسات الاقتصادية.

7-أسباب ودوافع اختيار الموضوع:

هناك العديد من الأسباب من بينها:

❖ الرغبة في الاطلاع أكثر على هذا الموضوع والتعرف على المفاهيم المتعلقة به من الناحية النظرية والناحية التطبيقية.

❖ ارتباط الموضوع بمجال التخصص.

- ❖ اكتساب خبرة عن طريق الدراسة الميدانية
- ❖ إبراز أهمية استخدام محاسبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

8- صعوبات إعداد البحث:

- ❖ عدم اعتماد محاسبة التكاليف لدى أغلب المؤسسات الاقتصادية ما يصعب إجراء التربص التطبيقي.
- ❖ عدم وفرة مراجع الكترونية المتعلقة بموضوع الدراسة.
- ❖ ضيق المدة الزمنية المخصصة للدراسة الميدانية.

9- تقسيمات الدراسة:

لمعالجة الموضوع والإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم الموضوع إلى أربع فصول، حيث خصصت الفصول الثلاثة الأولى للجانب النظري، أما الفصل الرابع للجانب التطبيقي وكان الهيكل كما يلي:

المقدمة: تعرض مدخل للموضوع وطرح الإشكالية والأسئلة البحثية وفرضيات الدراسة ومنهجية الدراسة وأهمية الدراسة وبعض الدراسات السابقة.

الفصل الأول: بعنوان الإطار النظري لمحاسبة التسيير، بحيث تم تخصيص هذا الفصل من الدراسة إلى التعرف على ماهية محاسبة التسيير وتم تناول فيه مختلف جوانب أدواتها وأساليبها.

الفصل الثاني: بعنوان الإطار العام لإدارة التكاليف بحيث خصص لدراسة إدارة التكاليف وأساليب تخفيضها في المؤسسة الاقتصادية.

الفصل الثالث: بعنوان دور محاسبة التسيير في إدارة وتخفيض التكاليف من خلال إبراز العلاقة بينهما وأثر أدواتها في ترشيد التكاليف.

الفصل الرابع: فقد خصص للجانب التطبيقي، من خلال دراسة ميدانية بالاعتماد على استبيان قصد اختبار لفرضيات الدراسة وتحليل النتائج المتوصل إليها.

الخاتمة: التي تضمنت أهم نتائج الدراسة.

الدراسات السابقة:

❖ داحو خير الدين، أثر استخدام المحاسبة الإدارية في إدارة تخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة سوناطراك، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير سنة 2021-2022

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مختلف أدوات المحاسبة الإدارية والتأكيد على أهمية استخدامها في المؤسسات الاقتصادية

❖ أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء - دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري - رسالة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، 2010

تناولت هذه الدراسة محاسبة التكاليف بصفة عامة، وركزت بشكل كبير على نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، وقد تم التوصل إلى نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة من أبرز النظم الحديثة لمعالجة التكاليف في المؤسسة حيث يتجاوز ويتدارك النقص في الأنظمة الكفوية التقليدية.

❖ سعاد حمدي، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحديد تكلفة الخدمة الصحية - دراسة حالة مؤسسة العمومية للصحة الجوارية - مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2010-2011.

توصلت الباحثة إلى ازدياد أهمية محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية بسبب ازدياد الإنفاق على القطاع الصحي والذي يعود بشكل أساسي إلى زيادة الطلب على الخدمات الصحية.

نظام ABC من بين الأطراف التي ترمي إلى تحديد التدقيق للتكلفة ومعالجة مشكلة تخصيص المصاريف غ المباشرة.

❖ محمد البشير إبراهيم أحمد، أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في الرقابة على التكاليف- دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الحكومية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة، المجلد 4، العدد 1، 2019.

توصل الباحث إلى استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات يساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف، هذا بالإضافة إلى مشاركة المستويات الإدارية المختلفة بالمؤسسة في تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحديد التكاليف بصورة عادلة وحقيقية.

❖ الفضيل محمد الصديق، المقارنة بين الأدوات التقليدية والحديثة للمحاسبة الإدارية وأثرها على تحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية -دراسة حالة- أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2017-2018.

هدفت هذه الدراسة إلى المقارنة بين الأدوات التقليدية والحديثة

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التسيير

تمهيد:

لقد شهدت محاسبة التسيير عدة تطورات اقتصادية وتكنولوجية عبر التاريخ، والمهام المستندة إليها، فقد أصبحت الحاجة ملحة إلى نظام محاسبي قادر على توفير المعلومات دقيقة وملائمة تساعد الإدارة في اتخاذ قرارات التسيير قصد تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة بما يتوافق وتطور النشاطات الاقتصادية.

ويهدف هذا الفصل إلى إبراز الإطار النظري لمحاسبة التسيير من خلال التطرق إلى التعريف وتطورها التاريخي، وبيان أهميتها وأهدافها داخل المؤسسة إضافة إلى استعراض أدواتها وأساليبها المختلفة في دعم الإدارة وتحقيق الكفاءة الاقتصادية.

المبحث الأول: مدخل إلى محاسبة التسيير ومحاسبة التكاليف

سنتحدث في هذا المبحث عن التعريف بمحاسبة التسيير والتكاليف عموما من خلال نشأتها وتطوراتها، التعريف بمفهومها وأهميتها، ثم في الأخير الوظائف والمزايا.

المطلب الأول: التعريف والتطور التاريخي لمحاسبة التسيير ومحاسبة التكاليف

نتطرق من خلال هذا المطلب الى تعريف محاسبة التسيير، وتطورها التاريخي أولا، والى تعريف وتطور محاسبة التكاليف ثانيا.

الفرع الأول: التعريف والتطور التاريخي لمحاسبة التسيير

نستعرض في هذا الفرع إلى التعريف بمحاسبة التسيير والتطور التاريخي لها.

أولا: تعريف محاسبة التسيير

عرفها معهد المحاسبة الإدارية IMA سنة 1981م بأنها: عملية لقياس وتحديد وتحليل واعداد وتفسير المعلومات المالية، التي تستخدمها الإدارة للتخطيط والتقييم والرقابة داخل المؤسسة لضمان الاستخدام المناسب والمساءلة، ونظرا لدورها الاستراتيجي، عدل معهد التعريف السابق عام 2008، ليتضمن مشاركة محاسبة التسيير في صنع القرار الإداري، ووضع التخطيط وأنظمة إدارة الأداء، وتوفير الخبرة في اعداد التقارير المالية والرقابة لمساعدة الإدارة في صياغة وتنفيذ استراتيجية المنظمة.¹

وعرفت جمعية المحاسبة الأمريكية محاسبة التسيير على أنها: تطبيق ملائم يختص بتحليل المعلومات الاقتصادية الخاصة بمشروع معين، من أجل خدمة الإدارة القرارات ووضع الخطط السليمة للوصول الى أهداف اقتصادية معقولة.

أما المجلس الوطني الفرنسي للمحاسبة فقد عرفها سنة 1990م على أنها: طريقة معالجة المعطيات التي تهدف بطريقة عامة الى تسهيل عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة.²

وعرفت محاسبة التسيير أيضا على أنها جزء هام من نظام المعلومات الإداري، وهي عملية تحديد، قياس، تحليل، تفسير وايصال المعلومات لتحقيق أهداف المؤسسة، ومحاسبة التسيير هي جزء من العملية الإدارية

¹ ميلود بن خيرة، إبراهيم براهيمية، تعزيز محاسبة التسيير في ظل تحديات الأمن السيبراني للأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية، مجلة أبحاث اقتصادية المعاصرة، المجلد: 04، العدد (2021)، ص 181.

² كردوسي محمد، دور محاسبة التسيير في الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد: 03 العدد: 02 (2020)، ص 163.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التسيير

ويعتبر القائمون بها طرف استراتيجي هام في الفريق الإداري للمؤسسة، كما عرفت أيضا على أنها عملية تزويد المسيرين والموظفين داخل المؤسسة بالمعلومات الملائمة، سواء كانت مالية أو غير مالية، وذلك لأجل اتخاذ القرارات، تخصيص الموارد، تقييم ومكافأة الأداء.¹

ثانيا: التطور التاريخي لمحاسبة التسيير

أ-نشأة محاسبة التسيير:

نشأة محاسبة التسيير نتيجة للحاجة الملحة التي يفرضها تطور النشاط الاقتصادي وتعدد أشكاله، وكبر حجم المنشآت الصناعية واتساع هيكلها التنظيمي وتشعبه، وصعوبة متابعة المسيرين لكل الأحداث التي تقع في حيز المؤسسة، وعدم إمكانية المحاسبة العامة أو المالية الوفاء باحتياجات المسيرين من المعلومات التفصيلية التي تساعد على وضع الخطط ومراقبة تنفيذها، واتخاذ القرارات الاستراتيجية فيما يتعلق بسياسات التسعير، وتقييم الأداء من أجل تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة في السوق.²

فبالرغم من الخدمات التي تقدمها المحاسبة العامة للمؤسسة من تقييم لزمته المالية وتحديد النتيجة الاجمالية لنشاطها، الا أنها موجهة أكثر للأطراف الخارجية من (مساهمين، بنوك، عملاء، موردين، إدارة جبائية ...)، وقاصرة عن معرفة طبيعة الأعباء، وتركيبها ومسبباتها، وكذا مساهمة كل منتج أو مركز مسؤولية في نتيجة الدورة. هذا ما توفره محاسبة التسيير كتدارك لنقص المحاسبة العامة وتلبية الاحتياجات الداخلية في تسيير المؤسسة، واعتبارها مصدر معلومات، وحلقة وصل جد مهمة بين مختلف مستويات الإدارة.

ومن تم يمكن ارجاع الظروف التي ساهمت بمحاسبة التسيير الى ما يلي:

- ✓ كبر حجم المؤسسات ذات الأقسام والوحدات المتعددة في أواخر القرن التاسع عشر، مما دفع المسيرين الى التفكير في طرق وأساليب محاسبية تسهل مراقبة هذه الأقسام والوحدات.
- ✓ التطور التكنولوجي في الوسائل الإنتاج ساهم في تمركز المؤسسات وتخصصها في منتجات معينة، وانتشار وحدات تابعة لها في مناطق مختلفة مما أدى الى تعقيد العمليات الصناعية وازدياد عدد المستخدمين، وبالتالي الحاجة الى تقديم بيانات أكثر تفصيلا لسير الوحدات.
- ✓ التشتت الجغرافي بين مراكز الإدارة، ومراكز الإنتاج مما زاد من صعوبة الاتصال بين الإدارة العليا ومختلف المستويات الإدارية الأخرى. هذا ما تطلب إعادة النظر في أساليب الرقابة المحاسبية بما

¹ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص04.

²دكتور درويش عمار، أستاذ محاضر، محاسبة التسيير، مطبوعة بيداغوجية، جامعة عين تموشنت-بلحاج بوشعيب، كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير، 2021-2022، ص04.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التسيير

يتمشى والتطور الإداري الذي تحول من الإشراف المباشر الى تفويض المسؤوليات على مختلف المستويات.

✓ حاجة الإدارة العليا الى بيانات تفصيلية وتحليلية، وكذا معلومات محاسبية وفق أسس التنبؤ العلمي قصد اتخاذ قرارات إدارية رشيدة، وهذا ما توفره محاسبة التكاليف بغية تقييم الأداء.¹

ب-التطور التاريخي لمحاسبة التسيير:

لقد شهدت محاسبة التكاليف عدة تطورات عبر التاريخ، واختلفت تسمياتها، والمهام المسندة إليها، الا أن الغاية منها لم تختلف كثيرا عن القياس، التخطيط والرقابة على التكاليف، والمساعدة في اتخاذ القرارات قصد تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة بما يتوافق وتطور وتنوع نشاطاتها الاقتصادية.

سوف نقوم بتتبع مختلف التطورات التاريخية لمحاسبة التسيير أن وصلت الى أحدث ما تم اكتشافه من أساليب علمية في هذا المجال:

✓ في سنة 1878م صدر أول كتاب حول المبادئ الأولية لتحليل التكاليف ببريطانيا لمؤلفه Hamilton Robert.

كما شهدت سنة 1899م التكاليف الحدية التي كانت من اجتهاد الباحث الألماني T.Sachmalenbach بحيث قسم التكاليف الى ثابتة و متغيرة، وبين أهمية فصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة أثناء سياسة التسعير، واضحا بذلك اللبنة الأولى لنظرية التكاليف الثابتة.²

✓ وتجدر بنا الإشارة الى أن وثيرة تطور محاسبة التسيير كانت أسرع في أمريكا مقارنة بأوروبا، وذلك تبعا لمعدل النمو الصناعي فيها، وقد أثرت الأزمة الاقتصادية العالمية سلبا على الاقتصاد الأمريكي خلال الفترة الممتدة من 1928م-1933م مما أدى الى البحث عن تأسيس " قوانين المنافسة العادلة " بحيث حددت هذه القوانين القواعد التي يجب أن تتبع في حساب التكاليف وعلاقتها بأسعار البيع، وكانت الطريقة المقترحة أثناء الأزمة، هي طريقة التكلفة الكلية للمنتج كأحسن وسيلة للتوزيع الحكيم للمصاريف العامة بين المنتجات المصنعة والبضائع، وما ان انتهت الأزمة الاقتصادية العالمية حتى وجهت اتهامات حادة حول الصفة التوجيهية التي تميزت بها طريقة التكاليف الكلية، مما أدى الى ظهور طريقة التكلفة المباشرة التي لم تنجو هي الأخرى من الانتقادات.³

¹إدان عبد الغني، الاتجاه للمنافسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير فرع تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر 2001-2002، ص8.

²BERNARD. Olivier, comptabilité en Allemagne, encyclopédie de comptabilité et contrôle de gestion, Art N25, Economica, paris, 2000, p. 333.

³درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004-2005، ص117.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التسيير

✓ أما في فرنسا وفي سنة 1936م كان أول اقتراح لتطبيق طريقة الأقسام المتجانسة التي تعتمد على حساب التكلفة الكلية للمنتوج بعد توزيع الأعباء حسب طبيعتها بواسطة مفاتيح التوزيع على مختلف الأقسام، والتي لها علاقة مباشرة بالنشاط الذي يربطها المنتوج النهائي، وذلك من طرف لجنة تسمى ب (CEGOS) أي: commission d'études générales d'organisation scientifique بحيث تولى اقتراح المبادئ الأساسية لهذه الطريقة أحد أعضائها، وهو Rimailho Emile صاحب الفكر التيلوري، بحيث أسس طريقته على مبادئ المدرسة التيلورية، وذلك بحكم خبرته في المؤسسات والتكتلات الاقتصادية الكبرى.¹

✓ وبداية سنة 1936م تم الاهتمام لأول مرة بنظرية التكاليف المتغيرة، واستخدامها في المجال الإنتاجي والإداري، كما تضاعفت الاهتمامات بتطوير وسائل تحليل التكاليف لخدمة أهداف التخطيط، الرقابة، واتخاذ القرار. وذلك من أجل رفع مستويات الدقة في معلومات التكاليف.²

✓ وقد استمر العمل في فرنسا بطريقة الأقسام المتجانسة رغم توالي صدور المخططات المحاسبية، وتغير تسميات هذا النوع من المحاسبة من مخطط لآخر، إلى غاية مجيء المخطط المحاسبي العام (الفرنسي) لسنة 1982م، والذي اعتبر أن المحاسبة التسيير ليست الزامية وأن للمؤسسة حرية اختيار الأسلوب الأنسب لها لما لهذه الأداة من سرية استراتيجية قد تعتمد عليها المؤسسة لفرض وجودها في السوق.³

✓ وخلال سنوات الثمانينات ظهرت طرق جديدة في الولايات المتحدة الأمريكية واليابان، ثم انتشرت في أوروبا وباقي دول العالم، كطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، محاسبة التكاليف على أساس المواصفات، محاسبة استهلاك الموارد، طريقة التكلفة المستهدفة وغيرها من الأساليب الحديثة والتي تعتبر حلقة بحث محاسبة التسيير الاستراتيجية لما لها من بعد استراتيجي وتنافسي، تهتم بالبيئة الخارجية للمؤسسة زيادة على بيئتها الداخلية.⁴

الفرع الثاني: التعريف والتطور التاريخي لمحاسبة التكاليف

أولاً: مفهوم محاسبة التكاليف

بالنسبة لمحاسبة التكاليف فقد تعددت تعاريفها من بينها:

¹Bouquin, H. Les enjeux d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion, un aspect oublié de la méthode des sections, Revue française de comptabilité, N271, 1995, p. 65

²مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير -دراسة حالة مؤسسة نفضال- مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في العلوم

الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص35.

³درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص118.

⁴Alazard ; C et SEPARI ; control de gestion, DONUD, paris, 2004, P 259

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التسيير

➤ عرفت محاسبة التكاليف بأنها: "أداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول العملية لتتبع عناصر التكاليف من مواد وعمالة وخدمات وتسجيلها وربطها بمراكز التكلفة بالإضافة الى الرقابة عليها وتخفيضها ومساندة الإدارة في اتخاذ القرارات من بين البدائل المتاحة حتى تتوصل المؤسسة الى أقصى درجة من الكفاءة".¹

➤ يمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها: أحد فروع المحاسبة وكأداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية لما هو مثبت من مبالغ من إجمالية في المحاسبة المالية للعناصر التكاليف وربط هذه العناصر بمراكز الكلف من أجل تحديد تكلفة الوحدة المنتجة في كل قسم إنتاجي تمر عليه، والرقابة على هذه العناصر ومساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار.²

➤ وتعرف على أنها: نظام معالجة بيانات التكاليف المتحصل عليها من نظام المحاسبة العامة (بالإضافة لإضافة إلى مصادر أخرى) وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، ويسمح بدراسة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنه يسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة، كما يعتبر أداة ضرورية لتسيير المؤسسات.³

ثانيا: التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف

إن محاسبة التكاليف قد نشأت متأخرة عن المحاسبة المالية بما يقرب قرنين من الزمان حيث أن نشأة محاسبة التكاليف قد صاحبت الثورة الصناعية، وما ترتب عليها من كبر حجم المشروعات وتنوع الإنتاج واشتداد حدة المنافسة في الأسواق، حيث أصبحت تهتم بتطوير الأسس والأساليب المحاسبية التي تستخدمها في عمليات القياس المحاسبي والمالي لأن عليها تقوم بتحديد تكلفة الوحدات التي تنتجها لمساعدة الإدارة في تحديد الأسعار، ولإعداد تقارير مالية عادية. وأطلق على النشاط المحاسبي اسم محاسبة التكاليف. وفي نهاية القرن التاسع عشر ظهرت عدة محاولات لزيادة دقة أرقام تكاليف الإنتاج، فتم تقديم عدة طرق لتوزيع التكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة ومعالجة تكاليف الطاقة العاطلة، وهنا ذكر ألكزندرها ميلتونشيرش عام 1900، بأن معظم الشركات الصناعية حينها كان لديها طرقا لتحديد تكاليف المواد والأجور التي تصرف على أوامر الإنتاج. وشهد النصف الأول من القرن العشرين

¹ ججيش يسرى، مساهمة استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2023-2024، ص 08، 09.

² الفضيل محمد الصديق، المقارنة بين الأدوات التقليدية والحديثة للمحاسبة الإدارية وأثرها على أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، سنة 2017-2018، ص 21.

³ مسكين الحاج، الإدارة الحديثة للتكاليف ودورها في تنافسية المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجبالي ليابس سيدي بلعباس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2016-2017، ص 71-72.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التسيير

عدة محاولات لتطوير أنظمة التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية وهنا عملت على توسيع نطاق اهتمام محاسبة التكاليف من موضوع تحديد تكلفة الإنتاج إلى الرقابة على التكاليف. وفي الفترة من 1950 إلى 1960 اكتشف الباحثون بأن بيانات التكاليف التي يعدونها لأغراض تحديد تكلفة الإنتاج تستخدم من قبل المديرين في اتخاذ قرارات إدارية مختلفة مثل: التسعير، وتحديد خطة الإنتاج، واستغلال مصادر النادرة. وعندها وجد المحاسبون أنه من الضروري دراسة بعض القرارات الإدارية وتحديد التكاليف المناسبة لها لمساعدة الإدارة في اتخاذ قراراتها، مما دفع البعض على أن يطلق على محاسبة التكاليف اسم "المحاسبة الإدارية". وفي سنة 1970 تم تكوين مجلس معايير محاسبة التكاليف في الولايات المتحدة، لإصدار معايير لمحاسبة التكاليف بهدف تحقيق التوحيد والتطبيق المنظم لمبادئ محاسبة التكاليف، وقد تم حل هذا المجلس سنة 1980 بعد أن انجز أهدافه. وخلال فترة وجوده أصدر عدة معايير جديدة تحكم تحديد وتوزيع التكاليف على المنتجات وأوامر الإنتاج، وخصوصا توزيع التكاليف الصناعية غير مباشرة.¹

المطلب الثاني: أهمية وأهداف محاسبة التسيير ووظائف ومزايا محاسبة التكاليف

سنتعرف في هذا المطلب على أهمية وأهداف محاسبة التسيير ومختلف الوظائف والمزايا

الفرع الأول: أهمية محاسبة التسيير وأهدافها

نتطرق من خلال هذا المطلب الى أهمية محاسبة التسيير أولا، وأهدافها ثانيا.

أولا: أهمية محاسبة التسيير

تظهر أهمية محاسبة التسيير في المؤسسة كالاتي:

أ. تخفيض التكاليف:

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

¹ أسلمى العتلي، منال بوكموش، دور طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تفعيل الرقابة في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة الكاتمية للفلين، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2021-2022، ص 09، 10.

ب. خلق قيمة:

يؤدي مراقبة التكاليف الى تطوير مختلف الاستراتيجيات خاصة المتعلقة بالتسويق لضمان شروط النجاح في الأسواق مما يؤدي الى خلق قيمة إضافية للمؤسسة، مما يسمح لها بكسب سمعة جيدة وهذا ما يؤثر إيجابا على أداء المؤسسة من مختلف الجوانب.¹

ثانيا: أهداف محاسبة التسيير

تهدف محاسبة التسيير على تحقيق الأهداف التالية:

1. توفير المعلومات اللازمة لمساعدة المديرين في اتخاذ القرارات والتخطيط
2. مساعدة المدراء في توجيه ورقابة الأنشطة التشغيلية، وذلك من خلال توفير بيانات مقارنة بين التكاليف الفعلية، وتلك المحددة بالموازنة، فمعلومات المحاسبة تساعد على القيام بوظيفة التوجيه والرقابة.
3. تحفيز المدراء والعاملين اتجاه تحقيق أهداف المؤسسة، ويتم ذلك من خلال اعداد الموازنة والتركيز على الأنشطة التي يتم تخصيص الموارد اليها والتي تساعد على تحقيق أهداف المؤسسة والعاملين بها.
4. قياس أداء وإنجاز إدارات المؤسسة وأقسامها ومختلف موظفيها وتقييمه بغية الوصول لأهداف المؤسسة.
5. تقييم الوضع التنافسي للمؤسسة والعمل مع بقية الإدارات الأخرى من أجل الحفاظ على مركز تنافسي جيد للمؤسسة على المدى الطويل.²
6. المساهمة في صنع القرارات الاستثمارية والتخطيط للأموال اللازمة والرقابة عليها بما يضمن تحقيق الأرباح المناسبة.
7. قياس أداء مراكز المسؤولية المتمثلة في: مركز الاستثمار، الربحية.³
8. توفير المعلومات الخاصة بتكاليف المنتجات أو الخدمات أو أية عناصر تحددها الإدارة.

¹بويباون مسعود، رفاة عبد العزيز. مداخلة دور الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة، كتاب الملتقى الدولي، جامعة غليزان كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير -مخبر إدارة الأسواق المالية باستخدام الأساليب الرياضية والاعلام الالي، 22 و 23 جوان 2022 غليزان - الجزائر ص 36

²داحو خير الدين، أثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في إدارة وتخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة شركة سوناطراك - أطروحة مقدمة ضمن نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، سنة 2021 - 2022، ص 07 08

³ ابتسام نحال، خولة عوايشة، دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تخفيض التكاليف - مدخل التكلفة المستهدفة، سلسلة القيمة - دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات - مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي التبسي -تبسة- سنة 2016-2017، ص 07

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التسيير

9. توفير المعلومات المرتبطة بعمليات التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء والتحسينات المستمرة.

10. توفير المعلومات الخاصة بمراحل عملية اتخاذ القرار.¹

الفرع الثاني: وظائف ومزايا محاسبة التكاليف

سنطرق في هذا الفرع إلى مختلف مزايا ووظائف محاسبة التكاليف

أولاً: وظائف محاسبة التكاليف

تقوم محاسبة التكاليف بعدة وظائف نذكر منها:

1. الوظيفة التسجيلية:

يعني أن يقوم محاسب التكاليف بتدوين التكاليف في السجلات المناسبة الخاصة بها، وفق المعايير المتفق عليها وبشكل واضح ودقيق بحيث يمكن الرجوع إليها والاستفادة منها عند الحاجة.

2. الوظيفة التحليلية:

يتم من خلال هذه الوظيفة تحليل البيانات التكاليفية التي وقعت في المؤسسة فعلاً وتصنيفها وربطها بمنتج معين أو أمر إنتاج معين أو قسم معين.

3. الوظيفة الرقابية:

تحدد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، ولكل مركز تكلفة بما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلاً لكل عناصر التكاليف، وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون ملائمة أو غير ملائمة وتبحث عن أسباب هذه الانحرافات وتحليلها ودراستها ثم رفع النتائج إلى الجهات المختصة للحد من الانحرافات.

4. الوظيفة الإخبارية:

ترتبط هذه الوظيفة بالوظيفة السابقة، فبعد اكتشاف الانحرافات ودراسة أسبابها، تخبر الإدارة بهذه النتائج وذلك لاتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها.

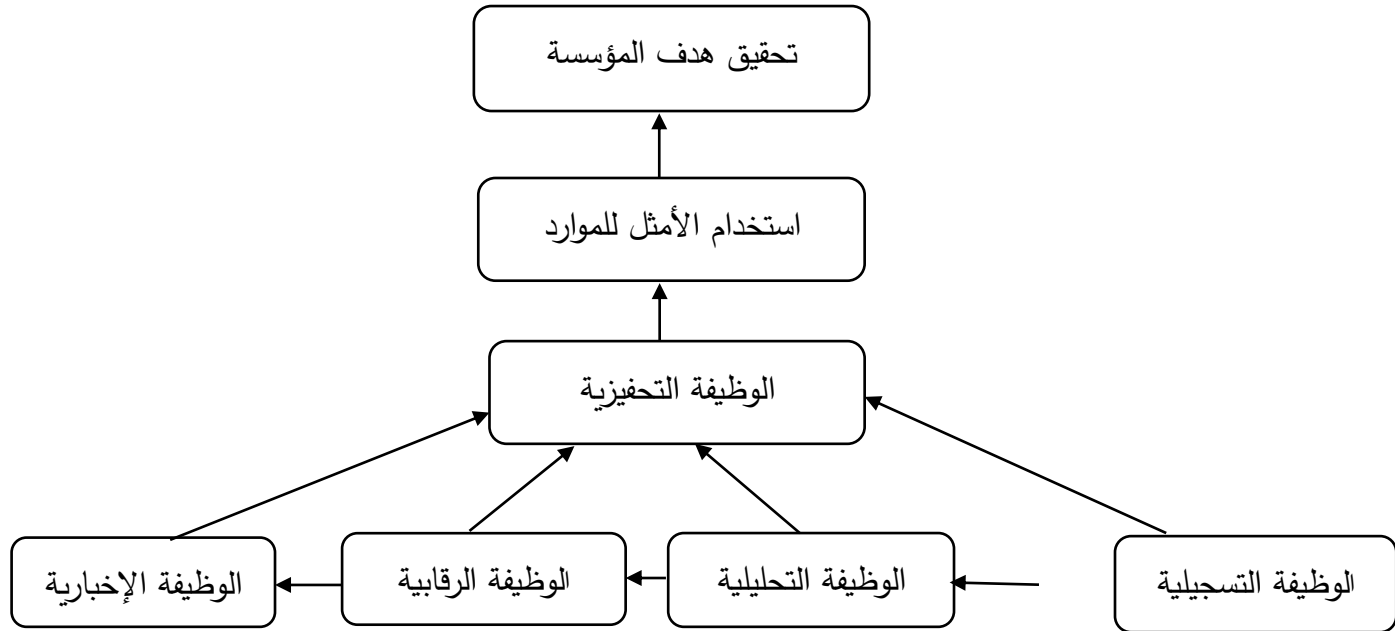
¹وليد ناجي الحياي، المدخل في المحاسبة الإدارية، مؤسسة مي للطباعة، الأكاديمية العربية المفتوحة بالدمارك ، سنة 1991، ص06.

5. الوظيفة التحفيزية:

تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة، حيث تمثل هذه الوظيفة عامل دفع للأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ومن هنا سوف تحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها بشكل كفاء واقتصادي، هذا ما يساعد الإدارة على تحقيق أهدافها.¹

يمكن توضيح ما سبق من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (01-01): يوضح وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: يحيى النكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2006، ص 24.

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أن وظائف محاسبة التكاليف متكاملة تعمل على الاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة وبالتالي تحقق أهداف المؤسسة.

¹حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير في علوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2010/2011، ص 30، 31.

ثانيا: مزايا محاسبة التكاليف

لمحاسبة التكاليف عدة مزايا سيتم عرضها في النقاط التالية:

- ❖ توفير البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة المؤسسة، والتي تفيد إدارة المؤسسة في التعرف على مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية للمؤسسة من ربح أو خسارة، وتساعد في اتخاذ القرارات الخاصة باختيار التشكيلة المناسبة للمبيعات،
- ❖ تحديد عناصر التكاليف في شكل تكلفة المنتج النهائي.
- ❖ تساعد إدارة المؤسسة على اتخاذ قرارات المزايدات والمناقصات.
- ❖ مراقبة وضبط عناصر التكاليف المختلفة من مواد خام وأجور ومصاريف صناعية
- ❖ تحديد أسباب الربح والخسارة في المؤسسة
- ❖ تزويد البيانات عن تكاليف المراحل والعمليات المختلفة.
- ❖ الكشف عن نواحي الضعف في كفاءة المؤسسة وذلك عن طريق حصر التلف من المواد ومعرفة الوقت الضائع.¹

المبحث الثاني: أدوات وأساليب محاسبة التسيير

تعتمد محاسبة التسيير على مجموعة من الأدوات والأساليب التي تمكن الإدارة من تحليل التكاليف، التخطيط، الرقابة، واتخاذ القرارات الرشيدة وتهدف هذه الأدوات الى تحسين استخدام الموارد وتساهم في تحقيق الكفاءة والفعالية.

المطلب الأول: الأدوات التقليدية لمحاسبة التسيير

نتطرق من خلال هذا المطلب الى الموازنات التقديرية أولا، والتكاليف المعيارية ثانيا.

الفرع الأول: الموازنات التقديرية

إن الموازنات التقديرية أداة من أدوات الإدارة لمساعدة في عملية التخطيط والرقابة وكذلك لتحقيق الأهداف المسيطرة.²

¹مرآوي رشيدة، استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية دراية حالة مؤسسة بيسكو فروي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2023/2022، ص06.

²دحو خير الدين، مرجع سابق، ص79

1- تعريف الموازنات التقديرية:

يعرفها معهد التكلفة والمحاسبين الإداريين بإنجلترا بأنها " خطة كمية ورقمية يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة وهي تبين عادة الإيرادات المنتظر تحقيقها والنفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة وكذا الأصول التي تستعمل لتحقيق هدف معين".¹

كما تعتبر الموازنة التخطيطية خطة تفصيلية محددة مقدما للأعمال المرغوب تنفيذها، وتعرف الموازنة التخطيطية "بأنها الخطة المنسقة بجميع عمليات المشروع في فترة الموازنة"، فهي تمد المشروع بتقدير لأرباحه الكلية والأرباح المحققة بواسطة كل قسم من الأقسام عن طريق تجميع المبيعات والتكاليف الصناعية والمصاريف البيعية والإدارية وإدراج جميع عناصر الإيرادات والمصروفات التي لم تتضمنها أي موازنة فرعية، وعليه فإن الموازنات التخطيطية هي:

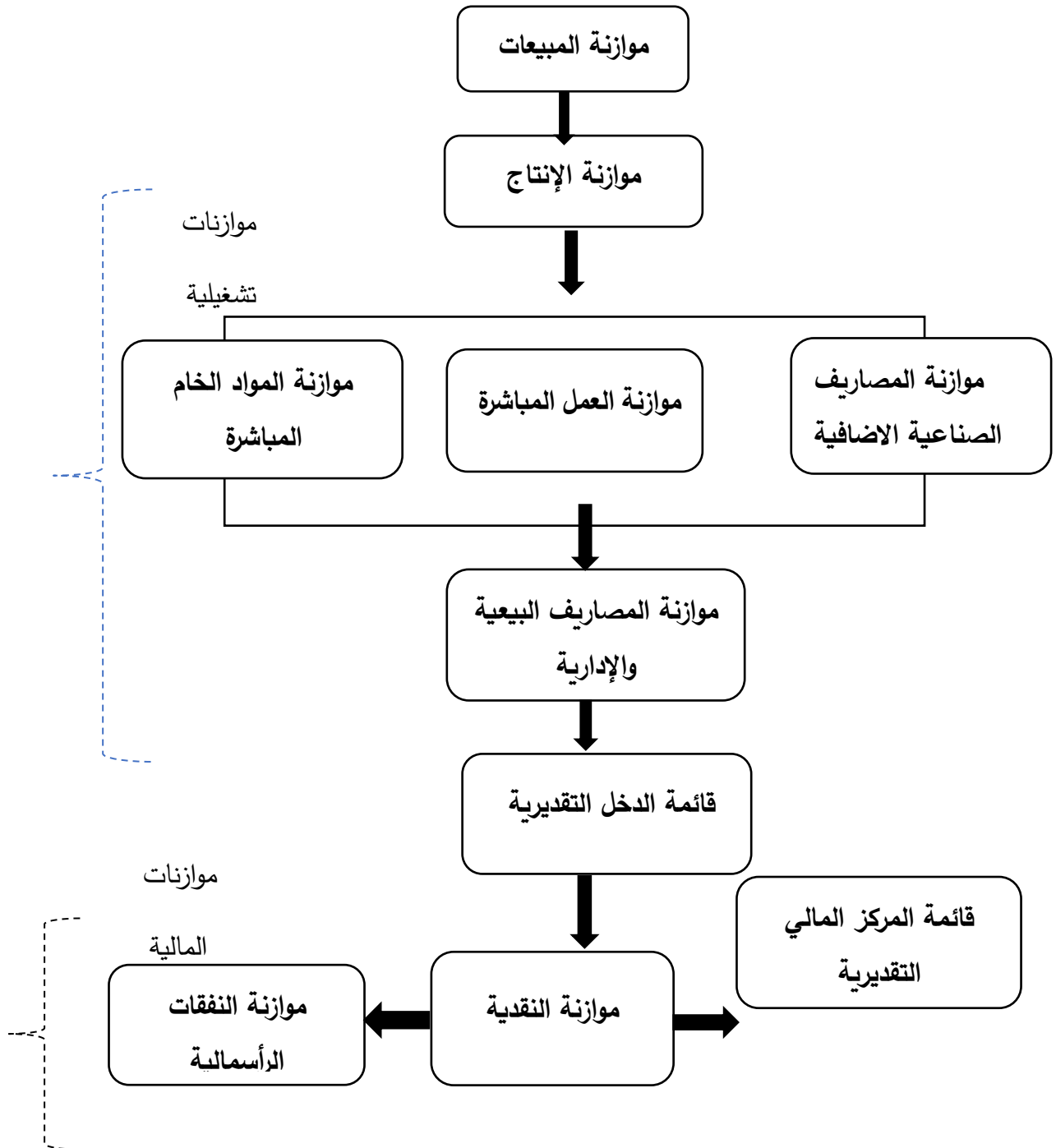
- ✓ خطة مالية تشمل جميع أوجه نشاط المنشأة ومنسقة ولها إطار وفق موارد المنشأة.
 - ✓ أداة رقابية للتأكد من تنفيذ الأهداف والخطط الموضوعة.
 - ✓ أداة تقييم إدارة المنشأة والعاملين بها وتحدد مراكز المسؤولية فيها.
 - ✓ التعبير عن الخطط والأهداف في صورة كمية ومالية وإيصالها الى جميع العاملين بالمنشأة والعمل على تحقيقها.
 - ✓ تقديرات كمية ومالية للأهداف لفترة مستقلة والاسترشاد بالماضي في وضع التقديرات.
- وتعتبر الموازنات التخطيطية موازنة مالية ونقدية تغطي كل أوجه النشاط في الوحدات المختلفة لفترة محددة بهدف تحقيق أهداف الإدارة (التخطيط والتنسيق والرقابة) على أنشطتها.²

2- أنواع الموازنات التقديرية:

¹باردي عبد الكريم، قد نورالدين، أدوات مراقبة التسيير الحديثة ومدى استخدامها في المؤسسات الجزائرية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، سنة 2019-2020 ص 21

² وليد سمير عبد العظيم الجبلي، دور أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في تعظيم الإيرادات وتحقيق التنافسية في المؤسسات الفندقية -دراسة ميدانية- مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 04، العدد: 01 سنة(2020)، ص15

الشكل رقم (01-02): يوضح أنواع الموازنات التقديرية



المصدر: داحو خيرالدين، أثر استخدام محاسبة الإدارية في إدارة وتخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة ضمن نيل شهادة دكتوراه العلوم، جامعة الجزائر 3، 2021-2022، ص 80.

الفرع الثاني: التكاليف المعيارية

1-التعريف الأول:

التكاليف المعيارية هي بمثابة تكاليف محددة مقدما باستخدام أسس علمية بواسطة خبراء مخصصين، فهي مثل التكلفة التي ينبغي أن تكون وهي تساعد على:

- ✓ بناء موازنات تخطيطية
- ✓ تقييم ومتابعة الأداء
- ✓ إيجاد وعي تكاليفي
- ✓ تحديد تكلفة الإنتاج وقرارات التسعير
- ✓ الرقابة على التكاليف
- ✓ كيفية تنفيذ المهام المختلفة وما ينبغي أن تكون عليه التكلفة¹

2-التعريف الثاني:

تمثل التكاليف المعيارية تكاليف محددة مسبقا أو يمكن تسميتها بالتكاليف المرجعية، تحتسب على أساس فني وعلمي دقيق، ويستند في ذلك الى معايير إدارية تتعلق بالتشغيل والمصاريف المرتبطة بهذه العملية، ويتم مقارنتها بالتكاليف الفعلية من أجل تحديد الانحرافات، هذه الأخيرة يتم تحليل أسبابها وتستعمل في عملية الرقابة الفعالة للتسيير الداخلي للمؤسسة. أيضا يمكن القول ان هي التكاليف نمطية موضوعية أو محددة بصورة مسبقة على أساس من التجربة والبحوث العملية والعلمية التي تحدث في ظل ظروف تشغيل مدروسة لكي تستطيع الإدارة من خلالها قياس مدى فعالية الأداء، وتنصب هذه التكلفة على تكلفة

¹الفضيل محمد الصديق، المقارنة بين الأدوات التقليدية والحديثة للمحاسبة الإدارية وأثرها على أداء المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة- أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3 كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التسيير والعلوم التجارية، سنة 2017-2018 ص66،65

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التسيير

المدخلات وكمياتها، فمعيار التكلفة يحدد ما يجب أن يكون عليه، تكلفة الوحدة الواحدة من كميات المدخلات وتقاس بها التكاليف الفعلية لتحديد الانحرافات.¹

التكلفة المعيارية ما هي الا محصلة كمية معيارية مرجحة بسعر معياري، وباختصار تتحدد التكلفة المعيارية في ضوء المعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المعيارية} = \text{كمية المعيارية} \times \text{السعر المعياري}$$

المطلب الثاني: الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير

سنتطرق من خلال هذا المطلب الى بطاقة الأداء المتوازن أولاً، ولوحة القيادة ثانياً.

أولاً: بطاقة الأداء المتوازن

تعريف كل من R.Kaplan و Nolan Nortan حيث عرفا بطاقة الأداء بأنها مجموعة من المقاييس المالية وغير مالية التي تسمح للإدارة العليا في المؤسسة بتتبع أدائها وتحسينه في المستقبل، من خلال أربعة أبعاد مهمة يجب اعدادها للإجابة على أربعة أسئلة أساسية:

- كيف ينظر لنا الزبائن؟ (بعد الزبائن)
- ما الذي يجب أن نتوفق فيه؟ (بعد العمليات الداخلية)
- هل يمكننا أن نواصل في التحسن وخلق الثروة؟ (بعد التعلم والنمو)
- كيف ننظر الى حملة الأسهم؟ (البعد المالي)²

كما تعرف بأنها " نظام لقياس وتقييم الأداء من خلال ترجمة استراتيجية المؤسسة الى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر، كما أنها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المؤسسة."³

¹ زهير سعدي، طريقة التكاليف المعيارية أو المحددة سلفاً، محاضرات في مقياس محاسبة التسيير، جامعة أم البواقي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2023-2024 ص 01

² بلحوت وفاء سارة، طاوغي خولة، الآليات الحديثة لمراقبة التسيير ومدى مساهمتها في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية-دراسة ميدانية- مذكرة تخرج لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2023-2024، ص 30

³ ميلود بن خيرة، إبراهيم براهيمية، أساليب محاسبة التسيير الحديثة ودورها في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الوطنية للوالب والبراعي غيليزان، مجلة دفاتر بوادكس، المجلد 10 العدد 2 سنة 2021 ص 253

أهمية بطاقة الأداء المتوازن:

تتلخص أهمية بطاقة الأداء المتوازن في:

- ✓ تعمل البطاقة بمثابة الحجر الأساس للنجاح الحالي والمستقبلي عكس المقاييس المالية التي تقيد بما حدث في الماضي ولا تشير الى كيفية الاستفادة منها في تحسين الأداء مستقبلا.
- ✓ تمكن من ربط استراتيجية المنظمة البعيدة المدى مع نشاطاتها القريبة المدى.
- ✓ تمكن البطاقة من تشخيص وتحديد بصورة عملية مجالات جديدة ينبغي أن تتميز بها المؤسسة لتحقيق أهداف المستهلك والمؤسسة.
- ✓ توضيح الرؤية الاستراتيجية وتحسن الأداء وتضع تسلسلا للأهداف وتوفر التغذية العكسية الاستراتيجية وترتبط المكافأة بمعايير الأداء.¹

فوائد بطاقة الأداء المتوازن:

لبطاقة الأداء المتوازن العديد من الفوائد منها:

- ✓ تقدم تغذية عكسية عن العمليات الداخلية والمخرجات النهائية من أجل التحسين الاستراتيجي المستمر للأداء والمخرجات.
- ✓ توفير وسائل لقياس النتائج بناء على أولويات الخطة الاستراتيجية.
- ✓ عمل وسائل للقياس والتقييم تمكن المدير من البقاء ويشكل دائم على اطلاع على المنظمة من جوانب عديدة، تمكنه من اتخاذ قرارات أكثر رشدا لاستناده الى المعلومات حقيقية وواقعية وقد أطلق على هذا النظام اسم الإدارة بالحقائق.
- ✓ تمكن المنظمة من التركيز على العوامل التي تمنحها القيمة والميزة التنافسية طويلة الأجل.
- ✓ تساعد بطاقة الأداء المتوازن المنظمة على التحول الاقتصاد القديم الى الاقتصاد الحديث وهي تخدم عملية التغيير في المنظمة.²

ثانيا: لوحة القيادة:

عبارة عن وثيقة شاملة تجمع عدة مؤشرات حول محاور التسيير الأساسية الموجهة لمسؤول معين قصد مساعدته في قيادة نشاطه هذه المؤشرات ليست فقط كمية ولكن قد تكون نوعية.

¹بوعيط أيم، دور بطاقة الأداء المتوازن في تحسين الأداء المالي للمؤسسة، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير تخصص إدارة مالية،

المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، سنة 2019-2020 ص 52-53

²أمينه طيباوي، استخدام أبعاد بطاقة الأداء المتوازن في قياس الأداء الاستراتيجي لمؤسسة- مطاحن الأغواط، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 10

العدد 02 سنة جوان 2019 ص 96.

تعريف 01: لوحة القيادة عبارة عن نظام معلومات يسمح بالمعرفة الدائمة والسريعة للمعطيات

الضرورية لمراقبة سير المؤسسة في المدى القصير وتسهيل أداء المسؤوليات فيها.¹

تعريف 02: هي مجموعة من المؤشرات المجموعة في نظام خاضع لمتابعة فريق عمل أو مسؤول ما

للمساعدة على اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة على عمليات القسم المعني، كما تعتبر أداة اتصال

تسمح لمراقبي التسيير لفت انتباه المسؤول الى النقاط الأساسية في ادارته بغرض تحسينها.²

خصائص لوحة القيادة:

تتميز لوحة القيادة بأنها:

- ✓ نظام سهل الاستعمال ويسهل ممارسات والمسؤوليات.
- ✓ تساعد في تقديم الأداء في المدى القصير.
- ✓ تساهم في اتخاذ القرارات.³
- ✓ لكل مسؤول عملي لوحة القيادة الخاصة به والتي تتناسب مع طبيعة نشاطه.
- ✓ يركز فيها على أهم النقاط التي تسمح بمتابعة أداء المسؤول، والتي تعكس الاستراتيجية المتبعة.
- ✓ يعبر عنها بلغة مشتركة تسمح لجميع الأعضاء الفريق بالتحاور حول نتائج أدائهم.
- ✓ تسمح بكشف الخلل والتعديل فيها لمطابقة احتياجات المسؤولين.⁴

أهداف لوحة القيادة:

الهدف الأساسي للوحة القيادة وهو توفير نظام المعلومات يسمح لكل مسؤول بالحصول على أداة

تساعد باستمرار في قياس المؤشرات:

- نتائج الحالية.
- الانحرافات عن الأهداف المسيطرة.
- النتائج المقدرة في نهاية السنة.
- التطورات المحققة المقارنة بالسنوات الماضية.⁵
- المساعدة في تقييم الأداء في المدى القصير.

¹الحاج مقدم خرفي، لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير المصرفي - دراسة حالة البنك الوطني الجزائري - مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر

أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، سنة 2017-2018، ص03

²زينب بوغازي، رقاد سليمة، لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 06، العدد 01 سنة 2021 ص293

³حمزة يعقوب، خديجة بن تركية، دور لوحة القيادة الاستراتيجية في مراقبة التسيير - دراسة حالة المديرية العملية لاتصالات الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن

متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم التجارية والمالية، المدرسة العليا للتجارة، سنة 2013-2014 ص48

⁴الحاج مقدم خرفي، مرجع سابق، ص07-08

⁵د. رحيم حسين، أ. بونقيب أحمد، دور لوحات القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية - العدد الرابع سنة ديسمبر

2008. ص04

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التسيير

- معرفة وضعية الخزينة.
- متابعة تطور الهامش الإجمالي، ومراقبة مستوى المردودية.¹
- السماح للمسير بتحديد درجة الكفاءة للقرارات وللعمليات الأساسية في المؤسسة.
- ضمان إجراءات وقواعد عمل مفهومة ومحترمة من طرف مختلف الأعوان في المؤسسة.²

¹مراد حجاج، دور لوحة القيادة في تحسين الأداء وظيفية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية-دراسة حالة شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية تقرت- مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة غرداية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، سنة 2014-2015 ص 10

²بن خنيش ثامر، عبد الاوي هشام، لوحة القيادة ودورها في ترشيد القرار داخل المؤسسة دراسة حالة مؤسسة ALGAL PLUS بالمسيلة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير سنة 2022-2023 ص 11

خلاصة:

بناءً على ما تم تقديمه في هذا الفصل فإن محاسبة التسيير هي أحد فروع المحاسبة، والتي تقدم العديد من المعلومات المالية والمحاسبية للمسیر، التي تساعد على تقييم البدائل المختلفة واتخاذ القرارات الأكثر ملائمة، وكذا مواجهة الانحرافات التي تواجه المؤسسة، وكل هذا باستخدام مجموعة من أدوات محاسبة التسيير التقليدية منها والحديثة، لضمان تحقيق الأهداف وحسن التسيير. التي تعتمد عليها المؤسسة في تحليل التكاليف، التحكم فيها، تقييم الأداء، مما يمهد لدراسة دورها في إدارة تخفيض التكاليف في الفصول الموالية.

الفصل الثاني: إدارة التكاليف وأساليب تخفيضها في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد:

تعد إدارة التكاليف من أهم الوظائف الإدارية التي تعتمد عليها المؤسسة الاقتصادية في تحقيق الكفاءة وترشيد استخدام مواردها، خاصة في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة التي تتسم بتزايد المنافسة وارتفاع الأعباء، إذ تهدف إدارة التكاليف إلى التخطيط والرقابة والتحليل المستمر للتكاليف بما يسمح بالتحكم فيها واتخاذ القرارات الملائمة التي تسهم في تحسين الأداء وتحقيق الأهداف المسطرة.

وفي سبيل تحقيق ذلك، تعتمد المؤسسات على مجموعة من الأساليب التي تختلف باختلاف طبيعة النشاط والبيئة التي تعمل فيها، حيث تشمل أساليب تقليدية وحديثة تهدف إلى تخفيض التكاليف دون التأثير بجودة المنتجات والخدمات، وانطلاقاً من هذا ما سنتطرق إليه في فصلنا هذا الذي قسمناه إلى مبحثين:

المبحث الأول: الإطار العام لإدارة التكاليف

المبحث الثاني: أساليب تخفيض التكاليف

المبحث الأول: الإطار العام لإدارة التكاليف

تعد إدارة التكاليف من الركائز الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسة الاقتصادية في تنظيم مواردها وتحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية، ومع تزايد الضغوط التنافسية وتنوع الأنشطة الاقتصادية، أصبح من الضروري الإحاطة بمفهوم إدارة التكاليف ومختلف عناصرها، ويهدف هذا المبحث الى تقديم الإطار العام لإدارة التكاليف من خلال مطلبين:

المطلب الأول: عموميات حول إدارة التكلفة والتكلفة

المطلب الثاني: تصنيف وتبويب التكاليف

المطلب الأول: عموميات حول إدارة التكلفة والتكلفة

سننطلق في هذا المطلب الى إدارة التكلفة أولاً ومختلف المفاهيم الأساسية حول التكاليف ثانياً.

الفرع الأول: مفهوم إدارة التكلفة

سننطلق في هذا الفرع الى مختلف تعاريف إدارة التكلفة.

تعريف 1: يقصد بإدارة التكلفة: "استخدام الأدوات اللازمة والتي أهمها نظم التكاليف لتتبع تنفيذ العمليات المالية والمستقبلية بغرض انتاج المنتج، بالجودة المطلوبة وتوصيل هذا المنتج في الوقت المناسب علاوة على تخفيض تكلفة بهدف تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة في السوق. وتهدف فلسفة إدارة التكلفة الى تتبع خطوات التحسين المستمر والقياس المقارن بمعنى مقارنة ما تم تحقيقه بأهداف الخطة الموضوعة وبالتالي التخلي عن الإدارة وفقاً لأرقام تحقيق خلال الدورة الاستقلالية مثل معدل التكلفة، صافي الربح المحقق".

تحدد نظم إدارة التكلفة cms كيفية تأثير القرارات الإدارية على التكلفة وذلك عن طريق:

✓ قياس الموارد المستخدمة في أداء أنشطة المؤسسة.

✓ تقدير تأثير ذلك على تكلفة تغير هذه الأنشطة.¹

تعريف 2: تعرف إدارة التكلفة على أنها: مجموعة الأساليب والإجراءات المتخذة من قبل المديرين للتخطيط ومراقبة القرارات، والتي تؤدي الى تحقيق رضا الزبائن الى جانب تخفيض التكاليف ومراقبتها بصورة مستمرة.

¹ عبد الهادي فاطمة الزهرة، زيان حورية، أهمية استخدام أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة ملينة سيدي خالد- تيارت، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، جامعة ابن خلدون تيارت كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، سنة: 2018-2019، ص02.

الفصل الثاني: إدارة التكاليف وأساليب تخفيضها في المؤسسة الاقتصادية

تعريف 3: كما تعرف أيضا بأنها: مجموعة الأنظمة التي يمارسها المديرون عند التخطيط قصير الاجل وطويل الاجل.¹

تعريف 4: شهد مصطلح إدارة التكاليف انتشارا واسعا في الآونة الأخيرة، الا أنه لا يوجد تعريف موحد متفق عليه من طرف الباحثين والمختصين، فقد اعتبره الغالبية على أنه أسلوب استراتيجي يهدف بالدرجة الأولى الى خلق نوع من التميز من خلال تخفيض التكاليف والسيطرة عليها والعمل على عرض منتجات ذات جودة وسعر مغري سعيا لكسب رضى العميل الذي يعتبره الركيزة الأساسية لنجاح المنظمات في ظل بيئة الأعمال الحديثة.²

الفرع الثاني: المفاهيم الأساسية حول التكاليف

سننتقل في هذا الفرع الى تعريف التكلفة والمصروف والخسارة والأصل.

أولاً: تعريف التكلفة:

لقد عرف Pearce و Sturmeay التكاليف بأنها: الإنفاقات المالية التي تتحملها إدارة المشروع في سبيل تجميع الموارد الإنتاجية لغرض انتاج سلع أو خدمة.

كما عرفها أحمد نور بأنها: التضحية ذات القيمة الاقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل.

ويرى Gerard Melyon أن التكلفة هي مقدار التضحية بالموارد دون الإشارة الى الحصول على منفعة أو عدم الحصول عليها.³

كما تعرف التكلفة على أنها التضحية، أو المبلغ الذي تتكبده المؤسسة في سبيل الحصول على سلعة، أو خدمة، أو منفعة ما، أو تحقيق هدف معين وحتى يكون هناك معنى لتعريف التكاليف فلا بد من ربطها بموضوع

¹ مسكين الحاج، الإدارة الحديثة للتكاليف ودورها في تنافسية المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجيلالي ليايس سيدي بلعباس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2019-2017 ص 70.

² مسعودي سارة، سماش كمال، أهمية تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل البيئة الحديثة، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 10، العدد 01، 2022، ص 351.

³ يحيوي سيف الدين، محاسبة التكاليف كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مؤسسة المطاحن الأوراس - مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية سنة 2014-2015، ص 03

الفصل الثاني: إدارة التكاليف وأساليب تخفيضها في المؤسسة الاقتصادية

التكلفة cost objective، أي ما هو موضوع الذي يراد إيجاد تكلفته، هل هو انتاج سلعة، أو تقييم خدمة، أو قسم من أقسام المؤسسة، أو مرحلة تصنيع معينة.¹

ثانيا: تعريف المصروف

هي الجزء المستنفذ من الكلفة نتيجة قيام المنشأة بمزاولة نشاطها، وان هذا النشاط قد تحقق منه منفعة للمنشأة سواء كانت متمثلة بوحدة الإنتاج أو تحقيق الارادات تفوق قيمة العناصر المستنفذة من الكلفة اما عندما تستخدم عناصر الكلفة في النشاط ولم ينتج عن هذا الاستخدام منفعة للمنشأة، فان الجزء المستنفذ من الكلفة ليوصف كونه مصروف وانما خسارة.²

ثالثا: تعريف الخسارة

الخسارة هي تكاليف مستنفذة ولكنها لا تؤدي الى تحقيق ايراد بصورة مباشرة أو غير مباشرة، وتتحقق في حالة ما يكون الايراد أقل من التكاليف أو في حالة حدوث تكاليف دون تحقيق أي ايراد.

رابعا: تعريف الأصل

الأصل هو التكلفة التي تترتب عنها منفعة ولكن في فترات مستقبلية والتي تظهر في ميزانية المؤسسة ويعبر عن الأصل بالتكاليف غير مستنفذة "Unexpired Cost".³

ويمكن توضيح العلاقة بين المفاهيم سالفة الذكر وشرح الترابط بينهم نعرض الشكل التالي:

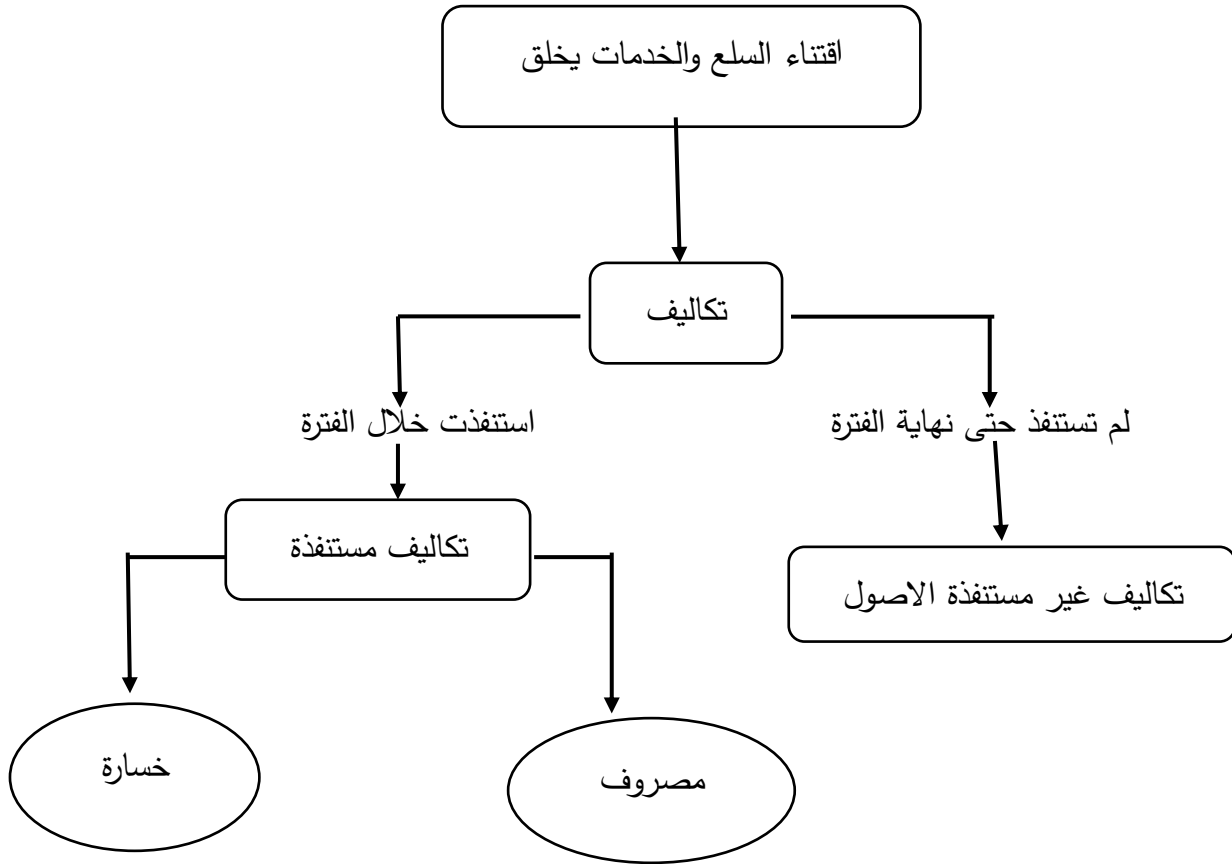
¹داحو خيرالدين، أثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في إدارة وتخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة ضمن نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، سنة 2021-2022، ص 21.

²ابتسام نحال، خولة عوايشة، دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تخفيض التكاليف - مدخل التكلفة المستهدفة، سلسلة القيمة - مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة العربي التبسي-تبسة- سنة 2016-2017 ص 33.

³مسكين الحاج، مرجع سابق، ص 60

الفصل الثاني: إدارة التكاليف وأساليب تخفيضها في المؤسسة الاقتصادية

الشكل رقم 02-01: العلاقة بين التكلفة والمصروف والأصل والخسارة



المصدر: صالح عبد الله الرزق، محاسبة التكاليف الفعلية، ط2، دار زهران النشر والتوزيع، الأردن، 1997، ص27

المطلب الثاني: تصنيف وتبويب التكاليف

هناك عدة تصنيفات لعناصر التكلفة نذكر منها ما يلي:

الفرع الأول: التبويب الطبيعي (الأساسي)

سنتطرق في هذا الفرع الى عنصر التكلفة المواد أولاً، وإلى عنصر تكلفة العمل ثانياً، وإلى عنصر تكلفة المصروفات ثالثاً.

أولاً: عنصر تكلفة المواد

أو المستلزمات السلعية ويتمثل بكل ما ينفق من هذا العنصر من مواد خام أو نصف مصنعة أو تامة الصنع في مؤسسة ما تكون مادة خام في المؤسسة ثانية كما أنها تشمل كل المواد التي تدخل في العملية الإنتاجية والعملية التسويقية وكذلك الوظيفة الإدارية، وعنصر تكلفة المواد من حيث الأهمية النسبية يعتبر من أهم

الفصل الثاني: إدارة التكاليف وأساليب تخفيضها في المؤسسة الاقتصادية

عناصر التكاليف حيث يمثل أكثر من 50% من تكلفة الإنتاج لذا يستوجب الاهتمام به وفرض الرقابة الفعالة عليه.¹

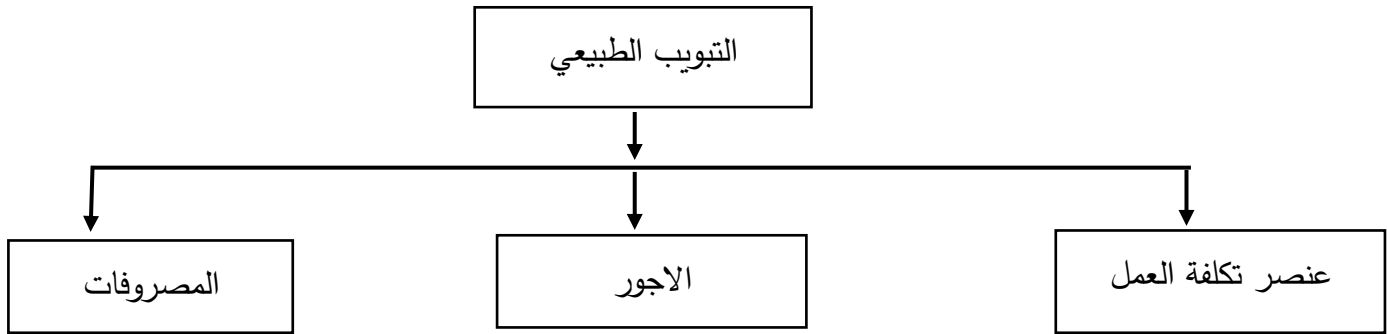
ثانيا: عنصر تكلفة العمل(الأجور)

يقصد بكلفة العمل كل ما تتحمله المنشأة في سبيل الاستفادة من القوة البشرية المتاحة لديها، سواء كانت في شكل نقدي، أو مزايا عينية أو تأمينات اجتماعية، والحال كذلك مع كلفة العمل.

ثالثا: عنصر تكلفة المصروفات

هي كل ما تتحمله المنشأة من مصاريف باستثناء المواد والأجور، وهي تمثل تكلفة خدمات الإنتاج وخدمات الإدارة من مصاريف صيانة الآلات، ومن مصاريف الإدارية الأخرى.²

الشكل رقم 02-02: التبويب الطبيعي



المصدر: عبد الله عباس، أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط على قرارات التسعير، مذكرة لاستكمال نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011-2012، ص33

الفرع الثاني: حسب النظام المالي والمحاسبي الجديد SCF:

- ح/60 المشتريات المستهلكة
- ح/61 الخدمات الخارجية: كالأيجار، الإصلاحات والأبحاث.

¹مراوي رشيدة، استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة بيسكو فروي بسكرة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2022-2023 ص 26.

²لبداعي مفيدة، بوركو مريم، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لاستكمال لمتطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2015-2016 ص 28

الفصل الثاني: إدارة التكاليف وأساليب تخفيضها في المؤسسة الاقتصادية

- **ح/62 الخدمات الخارجية الأخرى:** هي المصاريف تتعلق بالمستخدمين خارج المؤسسة ومصاريف وسيطيه كنقل المبيعات، الاشهار، التنقلات، الاستقبالات...
- **ح/63 أعباء المستخدمين:** تتعلق بالأجور، الاشتراكات الاجتماعية والمكافآت.
- **ح/64 الضرائب والرسوم:** تضم كل الضرائب والرسوم ماعدا الضرائب على أرباح المؤسسة التي يتم تسجيلها في ح/69: الضرائب على النتائج.
- **ح/65 الأعباء العملياتية الأخرى:** المتعلقة ببرامج الاعلام الالي، الماركات التجارية...
- **ح/66 الأعباء المالية:** أعباء فوائد، نقص قيمة سندات المساهمة، خسائر الصرف....
- **ح/67 العناصر غير العادية (الأعباء):** يستعمل في الظروف الاستثنائية
- **ح/68 المخصصات للاهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة.**
- **ح/69 الضرائب على النتائج وما يماثلها.¹**

الفرع الثالث: التكاليف حسب الوظيفة

يقصد بالتصنيف الوظيفي تقسيم التكاليف طبقا للوظائف التي تستفيد منها، وذلك بهدف قياس تكاليف كل وظيفة على حدا مما يسهل تحديد المسؤوليات، ويمكن تصنيفها كما يلي:

أولاً: وظيفة الشراء (التموين): أعباء التموين أو الشراء

ثانياً: وظيفة الإنتاج: أعباء الإنتاج في المؤسسة الصناعية

ثالثاً: وظيفة التوزيع: أعباء التوزيع

رابعاً: الوظيفة الإدارية: أعباء الإدارة

خامساً: وظيفة المالية: أعباء التمويل²

الفرع الرابع: تكاليف حسب غرض التكلفة أو وحدات الإنتاج

يتم تصنيف التكاليف حسب هذا الأساس الى قسمين: تكاليف مباشرة، وتكاليف غير مباشرة:

¹ عبد الهادي فاطمة الزهرة، زيان حورية، مرجع سابق، ص 08، 09.

² راشدي بلال، بن عزيز عمار، محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة منيعة للدواجن، مذكرة لنيل درجة ماستر مهني في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة البلدية 02 لونيبي علي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، سنة 2020-2021، ص 30.

أولاً: التكاليف المباشرة

وهي التكاليف مرتبطة بهدف التكلفة ومن ثم تتبع التكلفة بطريقة مجدية اقتصادياً، وتشمل التكاليف المباشرة عادة ما يلي:

✓ تكاليف المواد المباشرة

✓ تكاليف الأجور المباشرة

ثانياً: التكاليف غير مباشرة

هي مجموعة من التكاليف الأخرى بخلاف المواد والأجور المباشرة التي تتعلق بعملية الإنتاج الإجمالية وليس لغرض محدد أو وحدة التكلفة نفسها، حيث لا يمكن تتبعها اقتصادياً، لذلك يتم تحميل هذه التكاليف على المنتج. وتنقسم التكاليف غير مباشرة إلى:

✓ تكاليف الأجور غير مباشرة

✓ التكاليف غير مباشرة الأخرى¹

الفرع الخامس: تصنيف التكاليف حسب وحدة القياس

وتنقسم إلى:

تكلفة الوحدة

هي عبارة عن ناتج قسمة التكلفة الكلية على عدد الوحدات المنتجة أو عدد المرات التي تؤدي فيها الخدمة، وتساعد تكلفة الوحدة على فهم المقصود بالتكاليف أكثر من التكاليف الكلية، نظراً إلى أنها تنسب التكاليف إلى أساس معين هو الوحدة المنتجة، ولا شك أن تكلفة الوحدة أكثر دلالة من التكلفة الكلية.

التكلفة الكلية

هي مجموع التكاليف التي تتحملها المؤسسة خلال عملية الإنتاج.²

¹ مريم بالي، قطر الندى مسعودي، دور محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير دراسة حالة: مؤسسة بن حوحو بسكرة، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل

الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2022-2023، ص 05

² محمد لمين معافية، هشام معافية، المحاسبة التحليلية كأداة للرقابة على الإنتاج دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدرجات والدرجات النارية، مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2016-2017 ص 08.

الفصل الثاني: إدارة التكاليف وأساليب تخفيضها في المؤسسة الاقتصادية

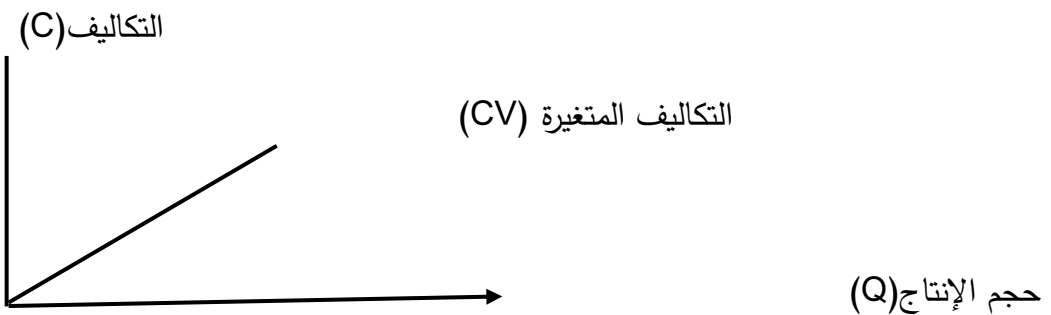
الفرع السادس: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط

وتنقسم الى ثلاثة أنواع وهما:

المصاريف المتغيرة

تعرف المصاريف المتغيرة بأنها تلك التي ترتبط مباشرة بحجم النشاط المؤسسة، اذ كلما زاد النشاط ازداد حجم هذه المصاريف، وكلما تقلص النشاط انخفضت أي علاقة طردية بينهما. ومن أمثلتها مصروفات المواد الأولية وتكاليف اليد العاملة، حيث يظل نصيب الوحدة المنتجة من هذه المصاريف ثابتا.

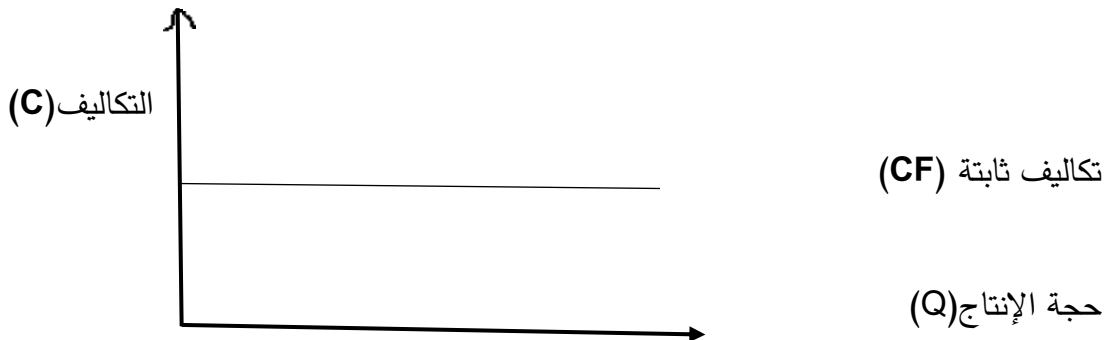
الشكل رقم 02-03: التمثيل البياني لتكاليف المتغيرة



المصدر: زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة دراسة حالة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014-2015 ص31

المصاريف الثابتة: تبقى المصاريف الثابتة مستقرة ولا تتأثر بتغير حجم النشاط. تشمل هذه المصاريف البنود مثل: الإيجارات والاهتلاكات الخ، ويختلف نصيب كل وحدة منتجة منها تبعا لتغير مستوى النشاط. وتعرف أيضا بالمصاريف الهيكلية ولأنها مرتبطة بهيكل وقدرة معينة للمؤسسة.

الشكل رقم 02-04: التمثيل البياني لتكاليف الثابتة

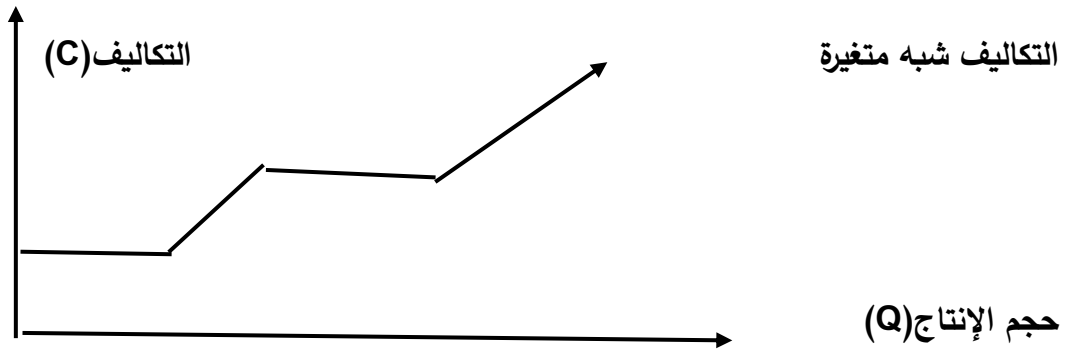


الفصل الثاني: إدارة التكاليف وأساليب تخفيضها في المؤسسة الاقتصادية

المصدر: وحيدة عتروس، أهمية التكاليف الخفية في المؤسسة الصناعية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012 ص10.

المصاريف النصف متغيرة ونصف ثابتة: تتألف هذه المصاريف من جزأين، جزء ثابت لا يتغير مع حجم النشاط، وجزء متغير يتأثر بتغير النشاط.¹

الشكل رقم 02-05: التمثيل البياني بتكاليف نصف متغيرة ونصف ثابتة



المصدر: وحيدة عتروس، مرجع سابق ص12

الفرع السابع: تصنيف التكاليف حسب الوقت

ويتم تقسيم التكاليف حسب وقت حدوثها إلى:

أولاً: التكاليف التاريخية

هي تكاليف حدثت في الماضي ومن ثم يتم عرض نتائجها بعد انتهاء العملية الإنتاجية وتقديم السلع والخدمات وتستخدم في اعداد القوائم المالية المستخرجة من القيد وتتميز بقابليتها للتحقق فضلا عن موضوعيتها وهما الخاصيتين المطلوبتين في البيانات المالية التي تظهر في القوائم المالية.

إن التكاليف التاريخية لا تكون مفيدة في اتخاذ القرارات حيث تختلف ظروف اتخاذ القرار على ما كانت عليه الظروف الماضية في حدوث التكلفة.

ثانياً: التكاليف المعيارية

ويقصد بها التكاليف التي تحدد مقدماً قبل وقوعها وتبين ما يجب أن تكون عليه تكاليف فترة العمل القادمة ضمن الظروف التي تتوقعها الإدارة وبناءً على أسس موضوعية ودراسات تاريخية للتكاليف الفعلية التي حدثت بالفترات السابقة وعلى تنبؤات عملية بعد دراسة كافية لمتغيرات الخاصة بالإنتاج، ويتم استخدام التكاليف الفعلية

¹بوسهلة اسراء، دور تحليل الانحرافات القائم على أساس التكاليف المعيارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة الاسمنت تبسة، جامعة العربي التبسي تبسة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، سنة 2024-2025 ص29.

الفصل الثاني: إدارة التكاليف وأساليب تخفيضها في المؤسسة الاقتصادية

بعد حدوثها لتحديد اية الانحرافات ودراسة أسباب حدوثها والعمل على تصحيحها ومن هنا فان التكاليف المعيارية تعتبر أداة رقابة فعالة تستخدمها الإدارة لزيادة الكفاءة الإنتاجية والعمل على تقليل التكاليف الى أدنى حد ممكن.¹

الجدول رقم 02-01: تبويات التكاليف

التصنيف	أنواع التكاليف التي يتضمنها التصنيف
التبويب الطبيعي	✓ تكلفة المواد ✓ تكلفة الأجور ✓ تكلفة المصروفات
التبويب حسب النظام المالي والمحاسبي الجديد SCF:	- ح/60 المشتريات المستهلكة. ح/61 الخدمات الخارجية. ح/62 الخدمات الخارجية الأخرى. - ح/63 أعباء المستخدمين. ح/63 الضرائب والرسوم والمدفوعات المتماثلة - ح/65 الأعباء العملياتية. ح/66 الأعباء المالية. ح/67 العناصر الغير العادية. - ح/68 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة. ح/69 الضرائب على النتائج ومايمثلها
تبويب الوظيفي	✓ وظيفة الشراء ✓ وظيفة الإنتاج ✓ وظيفة التوزيع ✓ الوظيفة الإدارية ✓ وظيفة المالية
التبويب حسب غرض التكلفة أو وحدات الإنتاج	✓ التكاليف المباشرة ✓ التكاليف غير مباشرة
التبويب حسب وحدة القياس	✓ تكلفة الوحدة ✓ التكلفة الكلية
التبويب حسب علاقتها بحجم النشاط	✓ المصاريف المتغيرة ✓ المصاريف الثابتة ✓ المصاريف نصف متغيرة ونصف ثابتة

¹ زاية عبد النور، محاسبة التكاليف وتحسين الأداء المالي للمؤسسة دراسة حالة المؤسسة الوطنية للصناعة الكهرو كيميائية، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2017-2018 ص 26، 27.

الفصل الثاني: إدارة التكاليف وأساليب تخفيضها في المؤسسة الاقتصادية

التبويب حسب الوقت	✓ التكلفة التاريخية (الفعلية) ✓ التكلفة المعيارية
-------------------	--

المصدر: اعتمادا على ما سبق

المبحث الثاني: أساليب تخفيض التكاليف

تسعى المؤسسات الاقتصادية الى تخفيض تكاليفها باعتبارها أحد أهم الطرق لتحسين نتائجها المالية وتعزيز قدرتها التنافسية، خاصة في ظل التطورات الاقتصادية والتكنولوجية المتسارعة، وتختلف الأساليب المعتمدة في تخفيض التكاليف باختلاف طبيعة النشاط وظروف المؤسسة، حيث تتنوع بين أساليب تقليدية وأخرى حديثة تهدف الى تحقيق كفاءة وترشيد النفقات دون التأثير على جودة المنتجات، ومن هذا يهدف هذا المبحث الى استعراض أهم أساليب تخفيض التكاليف وبيان دورها في تحسين أداء المؤسسة.

المطلب الأول: الأساليب التقليدية لتخفيض التكاليف

سنتطرق في هذا المطلب الى أساليب التكاليف الكلية أولا، وإلى أساليب التكاليف الجزئية ثانيا.

الفرع الأول: أسلوب التكاليف الكلية

تقوم هذه الطريقة بتصنيف التكاليف الى تكاليف مباشرة وغير مباشرة وفقا للعلاقة بين التكلفة ووحدة المنتج، والمعروفة أيضا باسم طريقة الأقسام المتجانسة أو طريقة مراكز التحليل، والتي اقترحها العقيد "رمليو" قبل الحرب العالمية الثانية وتم اعتمادها في المخطط المحاسبي الفرنسي عام 1947، و1982، هذا النهج ليس هدفه الأساسي المساعدة في اتخاذ القرارات، لكن له علاقة أكبر بإيجاد طريقة للتقييم.¹

ويعرف هذا الأسلوب بأنه: "الأسلوب الذي يأخذ بعين الاعتبار جميع نفقات المؤسسة (مباشرة وغير مباشرة) حيث يفترض هذا الأسلوب تقسيم المؤسسة الى مراكز وأقسام تدعى بمراكز التحليل أو مراكز العمل والتي تستعمل في تحليل الأعباء التي لا تحتسب مباشرة في التكاليف".²

أولا: مبادئ التكاليف الكلية

وتقوم هذه الطريقة على عدة مبادئ، منها:

¹ مريم بالي، قطر الندى مسعودي، مرجع سابق ص 10

² خشعي عفاف، استخدام أساليب المحاسبة التحليلية لتحقيق تنافسية المؤسسة دراسة حالة المؤسسة ببسكو فروي بسكرة، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في

العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2021-2022 ص 12، 13

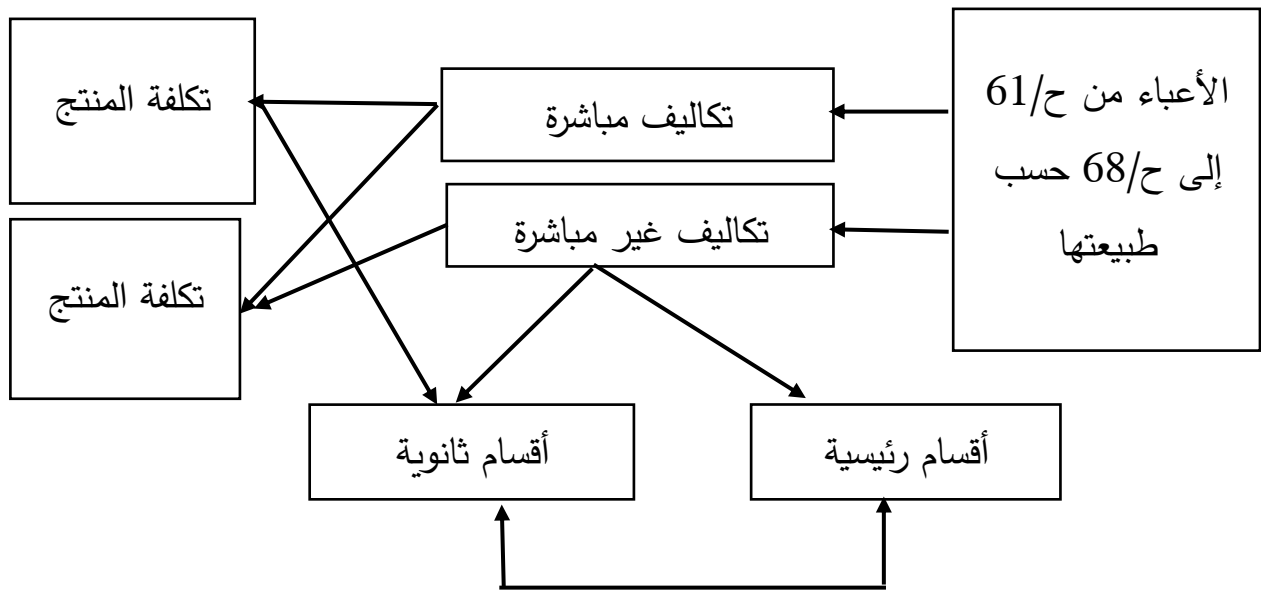
الفصل الثاني: إدارة التكاليف وأساليب تخفيضها في المؤسسة الاقتصادية

- ❖ تحميل وحدة الإنتاج سواء كانت سلعة أو خدمة بتكاليف جميع الوظائف الموجودة في المؤسسة.
- ❖ يتم تقييم المخزون السلعي من الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل في أول فترة أو آخرها على أساس التكلفة الكلية.¹

ثانيا: مراحل حساب التكلفة الكلية

وللحصول على النتيجة الصافية وفق هذا الأسلوب يتم اتباع المراحل الموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم 02-06: مراحل حساب التكلفة حسب أسلوب التكلفة الكلية



المصدر: علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص51.

1. تحديد الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة:

وفق طريقة التكلفة الكلية تتكون تكلفة أي منتج صناعي من نوعين من الأعباء:

أ- **الأعباء المباشرة:** وهي الأعباء التي ترتبط ارتباطا وثيقا بوحدة الإنتاج، وتتمثل عناصر التكاليف التي يسهل تحديدها وتخصيصها لوحدة انتاج معينة، حيث أنها عناصر مباشرة صرفت خصيصا لإنتاج سلعة معينة بذاتها.²

¹خشعي عفاف، المرجع السابق ص 12، 13

²هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة، مذكرة مقدمة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسويق، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسويق، سنة 2012-2013، ص43، 42.

ب- **التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة:** نقوم بحساب وحصر المصاريف غير مباشرة وإعادة تصنيفها من أعباء حسب طبيعتها الى أعباء حسب وظيفتها بغرض اعداد جدول التوزيع الأولي لهذه الأعباء، وهو جدول يحتوي على خانات بعدد الأقسام وعل سطور أفقية بعدد عناصر المصاريف غير المباشرة حيث يوجد من بين المصاريف مصاريف تدخل مباشرة في بعض الأقسام ولا توجد صعوبة في تحميلها مادامت تخصص مباشر للأقسام المتعلقة بها، أما المصاريف الأخرى فتوزع بين الأقسام بنسب مئوية مختلفة تسمى بمفاتيح التوزيع.¹

ج- **التوزيع الثانوي للأعباء غير مباشرة:** بعد ممرنا بعملية التوزيع الأولي التي تعني توزيع الأعباء حسب طبيعتها على الأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية، وتحصلنا على مجموع التوزيع الأولي، يجب مرة أخرى توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية باستخدام ثلاث طرق، وفي ضوء طريقة التوزيع المختارة، يتم تحديد معدل التقديري لكل قسم من أقسام الإنتاج، بقسمة تكاليفه على مستوى نشاطه المقدر الملائم، يتخذ هذا المعدل كأساس في تحديد نصيب الأعباء غير مباشرة (عملية التحميل) لكل منتج، وعليه لابد من معرفة هذه الطرق المستعملة في عملية التوزيع، والتي يطلق عليها اصطلاحا عملية التوزيع الثانوي.²

❖ **طريقة التوزيع المباشر:** والتي تقوم على أساس التوزيع الإجمالي للتكاليف غير المباشرة التابعة للأقسام الثانوية، وفق أسس متناسبة مع الأقسام الرئيسية، وهناك توزيع إجمالي والذي يتم على أساسه توزيع أعباء المراكز الثانوية (المساعدة) مرة واحدة على المراكز الإنتاجية، وذلك باتباع أساس توزيع واحد، وتوزيع انفرادي، حيث من خلاله يتم توزيع مراكز الخدمات بصورة انفرادية أو مستقلة عن بعضها على المراكز الرئيسية على أساس التوزيع المناسب له، وتمتاز هذه الطريقة بسهولة تطبيقها في الحياة العملية الا أنها لا تعبر عن التكلفة الحقيقية لتجاهلها تبادل الخدمات بين الأقسام.³

❖ **طريقة التوزيع التنازلي:** في ظل هذه الطريقة يتم توزيع مجموع التوزيع الأولي لكل قسم من الأقسام الثانوية على الأقسام الثانوية الباقية والأقسام الرئيسية أي أن كل قسم يقدم خدماته للأقسام التي تليه دون الرجوع للوراء، وبالتالي فإن هذه الطريقة تتجاهل هي أيضا الاستفادة العكسية، أي أنها تهتم بالاستفادة في اتجاه واحد.

¹رحمة سكيبة، متطلبات استخدام نظام محاسبة التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الاستشفائية دراسة حالة، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2019-2020، ص 20.

²سيدي محمد ولد عباد، دراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في موريتانيا وكيفية تفعيله دراسة حالة، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2010-2011 ص52.

³مسكين الحاج، مرجع سابق، ص87.

الفصل الثاني: إدارة التكاليف وأساليب تخفيضها في المؤسسة الاقتصادية

❖ **طريقة التوزيع التبادلي:** تقوم هذه الطريقة على تبادل الخدمات بين مختلف الأقسام الثانوية والرئيسية نظرا لوجود علاقات بين بعضهم البعض، فقد يقدم قسم خدماته لقسم آخر كما يمكن أن يستفيد من خدماته، ولتوزيع التكاليف بين الأقسام تستعمل النماذج الرياضية مثل: الطريقة الجبرية، المصفوفات والسملكس.¹

د- **تحديد وحدات العمل (وحدة القياس):**² تعرف وحدة القياس على أنها: "وحدة تسمح بتحميل مصاريف قسم تحليل معين الى حساب منتج معين."

ويمكن تحديد وحدة القياس بالطريقتين:

❖ **الطريقة الأولى:** تكون وحدة القياس للأقسام الرئيسية مستنبطة من التكلفة نفسها، ويمكن ذكر أكثر وحدات القياس انتشارا في الجدول التالي:

الجدول رقم 02-02: وحدات القياس

الأقسام	التموين	الانتاج	التوزيع
✓ وحدات العمل الأكثر شيوعا	✓ عدد الوحدات المشتراة ✓ الكميات المستعملة ✓ ثمن الشراء	✓ وحدات منتجة ✓ مادة مستعملة ✓ ساعات عمل مستعملة	✓ وحدات مباعة ✓ رقم أعمال

المصدر: مخلوفي نعيمة، مطبوعة محاسبة تحليلية دروس وتمارين، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2022-2023، ص 63.

❖ **الطريقة الثانية:** تسمى بالطريقة الإحصائية، وتقوم على أساس حساب معامل الارتباط، حيث يتم اختيار المعامل الأقرب الى الواحد الصحيح.

ويتم ذلك بحساب وحدات العمل كما سبق لكل قسم من أقسام المؤسسة الرئيسية، ثم الحصول على

تكلفة وحدة القياس = مصاريف القسم (مجموع التكاليف الغير مباشرة في القسم) ÷ عدد الوحدات القياس في القسم

¹خشعي عفاف، مرجع سابق، ص 15

²مخلوفي نعيمة، مطبوعة محاسبة تحليلية دروس وتمارين، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2022-2023، ص 63 62.

الفصل الثاني: إدارة التكاليف وأساليب تخفيضها في المؤسسة الاقتصادية

الجدول رقم 02-03: يوضح تقييم طريقة التكاليف الكلية:¹

مزايا	عيوب
✓ قياس التكاليف غير مباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف وأسعار التكلفة. ✓ عملية مراقبة التسيير تسمح بتحديد مراكز المسؤولية. ✓ تحليل سعر التكلفة حسب المراحل: شراء، إنتاج وتوزيع ✓ تساعد على تحديد سياسات التسعير في المدى الطويل. ✓ تحديد التكلفة التي يمكن للمؤسسة تحقيقها واتخاذ القرارات فيما يخص صنع أو معالجة المنتجات وتقييم هذه المنتجات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية.	✓ فشل هذه الطريقة في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط للمستقبل ✓ صعوبة تسعير المنتجات وخاصة في الأجل القصير، حيث أن معظم عناصر التكاليف غير المباشرة تعتبر عناصر ثابتة. ✓ تؤدي إلى تحميل طاقة غير مستغلة على الإنتاج والمبيعات في حين أن هذه التكاليف تعتبر خسارة ولا تعتبر تكلفة ✓ تؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة مع المخزون إلى الفترة التالية علما أن التكاليف الثابتة هي تكاليف الفترة

الفرع الثاني: طريقة التكاليف الجزئية

تعتمد هذه الطرق على تحميل جزء للتكاليف وبذلك فإن التكاليف تحمل تبعا لارتباطها بمستوى النشاط، وبمعنى آخر فإن النشاط لا يتحمل إلا الجزء الذي يتعلق به من التكاليف، في حين يحمل الجزء الباقي إلى النتيجة، وهناك عدة طرق جزئية لتحميل التكاليف.²

وسنتطرق إلى أهم هذه الطرق:

أولا: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

تعتمد هذه الطريقة على التعامل مع التكاليف الثابتة وكأنها متغيرة، وهي الطريقة لحساب سعر التكلفة، تقوم على تقسيم المصاريف إلى متغيرة وثابتة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع وحدات المنتجة،³

¹سالمي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة دراسة حالة مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2009-2010 ص 28

²هادفي خالد، مرجع سابق، ص 53.

³ناصر دادي عدوان، المحاسبة التحليلية، سلسلة تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر، 2000 ص 116.

1- مبدأ طريقة التحميل العقلاني:

تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة وتحميله الى المنتجات بالإضافة الى الأعباء المتغيرة، ومنه يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلانيا بضرب الأعباء الثابتة في معامل التحميل العقلاني، والنتيجة يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة، ويلاحظ ثبات تكلفة الوحدة وهذا راجع الى ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة في هذه الطريقة.¹

❖ مراحل حساب التكاليف والنتيجة التحليلية: والتي تركز على طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة على تحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة كما يلي:

حساب معامل التحميل العقلاني بالعلاقة التالية:

معامل التحميل العقلاني = المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي / المستوى العادي للنشاط الاقتصادي

حساب الأعباء الثابتة المحملة بالعلاقة التالية:

الأعباء الثابتة المحملة = الأعباء الثابتة الفعلية × (المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي / المستوى العادي للنشاط الاقتصادي)

تحميل الأعباء الثابتة للأقسام المتجانسة: وهي الطريقة التي تفصل الأعباء غير المباشرة الثابتة عن الأعباء المتغيرة في كل قسم وتخضع الاولى للتحميل بواسطة معامل التحميل.²

2- تقييم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: تتمثل مزايا وعيوب هذا الأسلوب في:

أ-المزايا: تتمثل في:

- ❖ تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلانيا لتحديد التكاليف.
- ❖ تسمح بحساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء الاجمالية للمؤسسة.

¹مرجع نفسه، ص166.

²علي رحال، مرجع سابق، ص56.

الفصل الثاني: إدارة التكاليف وأساليب تخفيضها في المؤسسة الاقتصادية

❖ تسمح بتقييم جميع تغيرات النشاط لاستخدام تكلفة البطالة أو ربح الفعالية

ب- العيوب: تتمثل فيما يلي:

❖ من الصعب قياس مستوى النشاط العادي للمؤسسة.

❖ لا تساعد إدارة المؤسسة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح.

❖ حتى وإن أمكن قياس مستوى النشاط العادي، فمن الصعب توزيع تلك التكاليف على وحدات الإنتاج باستخدام أسس عملية، ولذلك يلجأ المحاسب إلى أسس تقديرية لتوزيع التكاليف.¹

ثانيا: طريقة التكاليف المتغيرة

يقصد بالتكاليف المتغيرة هي تلك التكاليف التي يتغير حجمها طرديا من حجم الإنتاج (أو حجم المبيعات) فإذا زاد حجم الإنتاج زادت معه التكلفة الاجمالية لعناصر هذه التكاليف والعكس صحيح.

ويشترط أن تزيد القيمة الاجمالية لعناصر التكاليف بنفس نسبة الزيادة بحجم الإنتاج للحكم على ذلك العنصر بأنه متغير.²

1- مبدأ طريقة التكلفة المتغيرة: إن المبادئ التي تقوم عليها هذه الطريقة كالآتي:

❖ تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير تبعا لتغير حجم النشاط.

❖ هذه الأعباء هي أعباء متغيرة استغلالية، يتم توزيعها على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج.

❖ الأعباء الثابتة لا يتم توزيعها حسب المنتجات ولكن يتم معالجتها اجمالا من أجل تحديد النتيجة.

❖ إذن يتم استبعاد أثر التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف الوحودية، بعبارة أخرى التكاليف ليس لها تأثير على مستوى التكاليف الوحودية.

❖ طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بإعداد تقديرات حساب التكاليف، النتائج، عتبة المردودية بسهولة.³

2- أهداف طريقة التكاليف المتغيرة: لها عدة أهداف نذكر منها:

❖ تحقيق الفعالية في التسيير.

❖ تخفيض التكاليف عن طريق الاختيار السليم لمراحل الإنتاجية.

¹ زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة دراسة حالة مؤسسة الاتصالات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم تخصص علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم تسيير سنة 2014-2015 ص 102، 103.

² خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، سنة 2007، ص 100.

³ سالمى ياسين، مرجع سابق، ص 68.

الفصل الثاني: إدارة التكاليف وأساليب تخفيضها في المؤسسة الاقتصادية

- ❖ دراسة تخطيط الأرباح وعلاقتها بحجم المبيعات.
- ❖ الزيادة أو التخلي عن نشاط قطاع أو منتج معين وذلك من خلال القرارات الصائبة.¹

3-تقييم طريقة التكاليف المتغيرة:

مزايا طريقة التكاليف المتغيرة

- ❖ تبسيط حساب التكلفة
- ❖ سهولة تحديد نقطة التعادل ومؤشرات الانحراف
- ❖ تتيح التكاليف المتغيرة قياسا أفضل لكفاءة مراكز التحليل
- ❖ سهولة المقارنة بمرور الوقت ومع مجموعة مماثلة للشركات

عيوب طريقة التكاليف المتغيرة

- ❖ من الصعب التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة
- ❖ التكاليف المتغيرة ليست معيارا جيدا لتحديد سعر البيع
- ❖ انخفاض قيمة الأسهم لأن التكاليف المتغيرة فقط هي التي تؤخذ في الاعتبار.²

المطلب الثاني: الأساليب الحديثة لتخفيض التكاليف

سننتقل في هذا المطلب الى طريقة التكاليف على أساس النشاط ABC أولا، والى طريقة التكلفة المستهدفة TCثانيا.

الفرع الأول: ماهية التكاليف على أساس النشاط

سننتقل في هذا الفرع الى تعريف ونشأة التكاليف على أساس الأنشطة، وإلى أهم الفروقات، ومزايا وصعوبات تطبيقها.

1-تعريف التكاليف على أساس الأنشطة:

لقد حظي نظام ABC بتعريفات عديدة نذكر منها ما يلي:

¹درحمنون هلال، المحاسبة التحليلية نظام المعلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة - الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2004-2005، ص218.

²Azzouz Rahima, Essai de mise en place de la comptabilité analytique dans le secteur hospitalier par la méthode ABC, école supérieure de commerce-Alger, 2023-2024 ; p 24

الفصل الثاني: إدارة التكاليف وأساليب تخفيضها في المؤسسة الاقتصادية

نشأتها: في سنة 1986م، أعلن المجمع العالمي للبحث في ميدان الكمبيوتر (CAM-I) الذي أنشأ سنة 1972م بتكساس عن برنامج جديد سمي بنظام تسيير التكاليف (CMS) الذي يعتبر حيلة جهود كثيرة ومتواصلة لأكبر الخبراء المحاسبين والمراجعين الذين ضمهم هذا المجمع بهدف البحث عن أنظمة محاسبة تكون قادرة على توفير معلومات ملائمة لخصائص محيط صناعي ذو تكنولوجيا عالية وفي سنة 1987م استطاع الباحثان (Kaplan et cooper) أن يقدموا نظاما جديدا لتوزيع التكاليف غير المباشرة أصبح يعرف فيما بعد بنظام التكاليف المرتكزة على الأنشطة¹ ABC.

تعريف Horngren: نظام ABC هو طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى مثل السلع والخدمات والعملاء.²

عرف كوبر (Cooper) نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه: "نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة ثم يتم تجميع التكاليف غير مباشرة لكل نشاط على حدة حيث يتم تحميلها على الأنشطة أولا، ثم يتم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو الخدمات أو العملاء حسب الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات."³

وعرف على أنه طريقة لحساب التكاليف، بحيث تقوم هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة، ومن هناك تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقا مما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة.⁴

2- الفروقات بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والأنظمة التقليدية:

¹ زاية عبد النور، مصدر سابق، ص 54.

² إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، دور التسيير على أساس الأنشطة ABM تحسين الأداء، مجلة العلوم الإنسانية - جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 28/27، نوفمبر 2012، ص 105.

³ بكوش لطيفة، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير في إطار مدرسة الدكتوراه في الاقتصاد التطبيقي وإدارة المنظمات، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016-2017، ص 105.

⁴ محمد الحطيب نمر، هوري سوسي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، ورقلة، الجزائر، 2013، العدد 04، ص 74.

الفصل الثاني: إدارة التكاليف وأساليب تخفيضها في المؤسسة الاقتصادية

الجدول رقم 02-04: مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والأنظمة التقليدية

نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC	الأنظمة التقليدية
يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم	يقدم معلومات تكلفة كاملة عن وظيفة كاملة، وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في الأقسام.
التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف التكلفة الأساسي	التركيز على المنتجات واعتبارها هدف التكلفة
يستخدم مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم انتاجي، ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحددة على مقياس المخرجات لذلك النشاط، أي العامل المسبب للتكلفة لذلك النشاط.	يستخدم معامل تحميل واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة أو يتم استخدام معدل التحميل متخصص لكل قسم انتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجموعات للمؤسسة.
تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع التكاليف غير المباشرة وفي تحميل هذه التكاليف هي نفسها العامل المسبب (ذات احتمال عال)	قد تكون أسس التوزيع أو التحميل هي نفسها العامل المسبب (احتمال ضعيف).
في الغالب لا يستند العامل المسبب الى متغيرات مالية، بل متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء، كمية الإنتاج...	تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تتمثل في تكلفة العمل المباشر أو تكلفة المواد المباشرة.

المصدر: إسماعيل يحيى التريكتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2007، ص 166.

4-مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

- ❖ يهتم ويؤكد على جميع الأعمال والمهام في صورة أنشطة.
- ❖ يعمل على تحديد مراكز النشاط وكذلك تحديد تكلفة كل نشاط على حدى.
- ❖ تحديد مسبب التكلفة وكذلك حجم مسبب التكلفة لكل نشاط.
- ❖ يساعد على تحديد وتحليل الانحرافات على أساس الأنشطة الأمر الذي يوفر معلومات أكثر دقة وملائمة من تحليل الانحرافات التقليدية.
- ❖ توفير المعلومات أكثر دقة لأغراض تسعير المنتجات والخدمات.¹

5-صعوبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

رغم مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلا أن هناك العديد من الصعوبات التي تعيق تنفيذه، منها:

¹أحمد يوسف مولود إسماعيل، دور أساليب محاسبة التكاليف في الرقابة على عناصر التكاليف، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 10، العدد 02/ ديسمبر 2023، ص 128، 129.

الفصل الثاني: إدارة التكاليف وأساليب تخفيضها في المؤسسة الاقتصادية

- ❖ صعوبة الاختيار السليم لمسببات التكلفة الأمر الذي يستدعي الاستعانة بالخبرة الخارجية.
- ❖ المقاومة التي يلقاها من قبل مستخدمي النظام التقليدي، الذين لا يرغبون في التغيير، خاصة عند عدم توفرهم على الخبرة الكافية لتطبيق هذا النظام.
- ❖ ارتفاع تكلفة تطبيق النظام حيث يحتاج إلى سجلات محاسبية تفصيلية، ونظام معلوماتي قادر على تخصيص التكاليف بصورة دقيقة على الأوعية التكاليفية، ومن ثم المنتجات.
- ❖ صعوبة توفير بيانات تفصيلية عن الأنشطة المستهلكة للموارد، وبالتالي لا يقضي تماما على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، كتخصيص اهتلاك مباني مثلا.¹

الفرع الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة

سنتطرق في هذا الفرع نشأة ومختلف تعاريف التكلفة المستهدفة ومبادئها.

1/ نشأة التكلفة المستهدفة: ترجع بداية تقنية التكلفة المستهدفة الى العقود الأولى، من القرن الماضي في شركة FORD الأمريكية وشركة Volkswagen الألمانية وذلك أثناء عقد الثلاثينيات ففي هذه الشركة ومن أجل تحقيق السعر المستهدف للمركبة DM900 تم إيجاد تقنية بديلة تقوم على أساس تخفيض كلفة التصنيع إلا أن التطور المتكامل لتقنية التكاليف المستهدفة بدأ أثناء مدة ندرة الموارد الاقتصادية في أعقاب الحرب العالمية الثانية ففي ذلك الوقت تبنى رجال الأعمال الأمريكيين شعار تحسين نوعية المنتجات وتخفيض التكاليف الخاصة بالإنتاج في الوقت نفسه إذ عرفت هذه التقنية بهندسة القيمة والتي صارت تطبق من قبل الشركات اليابانية بشكل تدريجي لمواجهة المنافسة العالمية.

وفي الستينيات تم توحيد هندسة القيمة مع فكرة تخفيض تكاليف المنتجات في مراحل مبكرة من العملية الإنتاجية قدر المستطاع أي في مرحلة التخطيط والتطوير. وكان أول استخدام لها في اليابان من قبل شركة TOYOTA لصناعة السيارات وذلك عام 1963.²

2/ تعريف أسلوب التكلفة المستهدفة:

تعريف 1: فأسلوب التكلفة المستهدفة هو " بمثابة برنامج متكامل لخفض التكاليف والإدارة الاستراتيجية للأرباح وليس مجرد آلية مبسطة لخفض التكاليف ولكنها نظام للإدارة الاستراتيجية للأرباح.³

¹ شلابي عمار، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 04/ العدد 01، 2019، ص 53.

² طه عليون ناصر، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد القرارات التسعير، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، العدد 04 / 2010، ص 85.

الفصل الثاني: إدارة التكاليف وأساليب تخفيضها في المؤسسة الاقتصادية

تعريف 2: عرفها Sakurai على أنها: "أحد أدوات إدارة التكاليف التي تخصص التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين لهندسة الإنتاج التصميم وبحوث التسويق والمحاسبة."

تعريف 3: عرف المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي المتقدم (CAM-I) أن التكاليف المستهدفة هي: "نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق النظام."¹

3/ مبادئ التكلفة المستهدفة: تتمثل مبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة فيما يلي:

- ❖ السعر يؤدي الى التكلفة: يضع نظام التكلفة المستهدفة هدفاً للتكلفة يعبر عنه بالمعادلة التالية: التكلفة المستهدفة = سعر البيع - هامش الربح المستهدف.
- ❖ التركيز على العميل: وأخذ متطلباته المتعلقة بالجودة، التكلفة والوقت بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات وفي توجيه تحاليل التكلفة.
- ❖ التركيز على مرحلة التصميم: يتم التأكد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج والعملية وإنجاز التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة.
- ❖ فريق أعضاؤه من وظائف مختلفة (Cross-functional teams): يكون الفريق متعدد الوظائف مسؤولاً عن كامل العملية من الشروع، الاختبار الى النهاية، والمقصود هنا وجود تفاعل بين مختلف الأقسام.
- ❖ تخفيض تكلفة دورة الحياة: بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء.
- ❖ إدماج سلسلة القيمة: ويعني هذا ادماج كل أعضاء سلسلة القيمة، حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد، التوزيع، تقديم الخدمات والعملاء.²

³ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات في المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014، ص 311.

¹داحو خير الدين، سالمى ياسين، أثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة للمحاسبة الإدارية الحديثة في تخفيض تكاليف المؤسسات الصناعية الجزائرية. مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 10، العدد 3 ص 648.

²راضية عطوي، التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف دراسة حالة، مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة 2، العدد 15، ديسمبر 2016، ص 110.

خلاصة:

اتضح من خلال هذا الفصل أن إدارة التكاليف تعتبر أداة أساسية في دعم وتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة الاقتصادية، كما لها دور فعال في التخطيط والرقابة وترشيد استخدام مواردها، كما تم توضيح مفهوم إدارة التكاليف والتكلفة، الى جانب تصنيف عناصر التكاليف بما يساعد على فهم طبيعتها وتحليلها.

وقد تم التطرق كذلك الى أساليب تخفيض التكاليف، حيث تبين أن الأساليب التقليدية لا تزال تحظى بأهمية في ضبط التكاليف، الا أن الأساليب الحديثة أصبحت أكثر قدرة على مواكبة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية لما توفره من معلومات دقيقة تساعد الإدارة على تحسين الأداء وتحقيق الميزة التنافسية.

وعليه فإن حسن تطبيق إدارة التكاليف وأساليب تخفيضها يعد عاملا حاسما في تعزيز فعالية المؤسسة الاقتصادية ورفع كفاءتها.

وبناءً على ذلك سيتناول الفصل المواليا برار دور محاسبة التسيير في إدارة تخفيض التكاليف، باعتبارها احدى الاليات المحاسبية التي تساهم في تحسين عملية اتخاذ القرار والتحكم في التكاليف داخل المؤسسة الاقتصادية.

الفصل الثالث: دور محاسبة التسيير في إدارة تخفيض التكاليف

تمهيد:

تعد التكاليف من أهم عناصر النشاط الاقتصادي للمؤسسات، حيث تؤثر بشكل مباشر على قدرتها التنافسية وربحياتها. ومع تزايد التحديات الاقتصادية وتنوع الموارد المستخدمة، أصبح التحكم في التكاليف وتحليلها أمراً ضروريا لضمان الاستخدام الأمثل للموارد وتحقيق الأداء الاقتصادي المستدام. في هذا الإطار، تبرز محاسبة التسيير كأداة أساسية توفر للإدارة المعلومات الدقيقة حول التكاليف الفعلية والمستهدفة، وتتيح إمكانية التخطيط الفعال لها، متابعة تنفيذها، والكشف عن أي انحرافات قد تؤثر على الأداء.

يعتمد الفصل على عرض دور محاسبة التسيير في عمليتين أساسيتين: التخطيط على التكاليف، والذي يشمل إعداد الموازنات التقديرية، تحديد التكاليف المستهدفة وتحليل الأنشطة المرتبطة بها، والرقابة على التكاليف، والتي تركز على مراقبة الأداء وتحليل الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية. ومن خلال دراسة هذه الجوانب، يسلط الفصل الضوء على كيفية توظيف محاسبة التسيير كأداة فعالة لتحسين الأداء وتقليل الهدر في الموارد، بما يساهم في تحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة وفعالية.

المبحث الأول: العلاقة بين محاسبة التسيير وإدارة التكاليف

تعتبر محاسبة التسيير أداة أساسية لإدارة التكاليف داخل المؤسسة، حيث تساعد على التخطيط الفعال للموارد ومراقبة التكاليف وتحليل الانحرافات. ومن خلال هذا المبحث، سنتناول دور محاسبة التسيير في كل من التخطيط على التكاليف والرقابة عليها بهدف تعزيز الكفاءة وتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد.

المطلب الأول: دور محاسبة التسيير في التخطيط على التكاليف

تساهم محاسبة التسيير في التخطيط على التكاليف من خلال إعداد موازنات التقديرية، تحديد التكاليف المستهدفة، وتحليل الأنشطة بهدف تحسين الأداء وخفض التكاليف بفعالية.

الفرع الأول: وضع الموازنات تقديرية

سنتطرق في هذا الفرع إلى أسباب وأساسيات إعداد موازنة تقديرية، والمبادئ العامة لها.

أولاً: أسباب إعداد الموازنات التقديرية

هناك أسباب عديدة تدفع إدارة المؤسسات إلى الأخذ بأسلوب الموازنة لرفع كفاءتها الإدارية، من هذه الأسباب أن الموازنة:

1. تحقق التخطيط الدوري لكافة أنشطة المؤسسة في إدارة وتخفيض تكاليفها.
2. تحسن من الكفاءة التنسيقية للإدارة، وتشجع روح التعاون بين الأفراد، وتزيد من كفاءة نظام الاتصال بالمؤسسة.
3. تأخذ بالقياس الكمي في التحليل وعرض البيانات والمعلومات.
4. توفر نظام متكامل لتقييم الأداء.
5. تخلق الوعي التكاليفي لدى الأفراد.
6. تمكن من مقابلة المتطلبات القانونية أو التعااقبية.
7. تحرك كافة الجهود والأنشطة نحو تحقيق أهداف المؤسسة في الإدارة.
8. تحسين الكفاءة في التنسيق وروح التعاون بين العاملين.
9. الأخذ بالقياس الكمي.¹

¹الفضيل محمد الصديق، المقارنة بين الأدوات التقليدية والحديثة للمحاسبة الإدارية وأثرها على أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2017/2018، ص76.

الفصل الثالث: دور محاسبة التسيير في إدارة تخفيض التكاليف

ثانيا: أساسيات إعداد الموازنة

الموازنة خطة كمية لاستغلال الموارد المتاحة للمؤسسة خلال فترة محددة في المستقبل.

من هذا يجب على الموازنة أن:

1. تكون في صورة كمية.
2. تعلق بوحدة محاسبة معينة.
3. تغطي فترة محددة في المستقبل.

فالموازنة من وجهة النظر المحاسبية ما هي إلا ترجمة كمية لخطة المؤسسة، بمعنى أن كل المشروعات الأنشطة الواردة في خطة المؤسسة يتم وصفها أو ترجمتها كميا إما في صورة مالية باستخدام وحدة النقد السائدة، أو في صورة عينية باستخدام وحدات قياس المدخلات (عوامل الإنتاج) أو المخرجات (الإنتاج).

كما أن الموازنة يجب أن تعد لوحدة محاسبية معينة، هذه الوحدة المحاسبية قد تكون قسما من أقسام المؤسسة، أو إدارتها، أو نشاطها من أنشطتها، أو مشروعا من مشروعاتها، أو المؤسسة ككل، أو قطاعا من قطاعات الدولة، أو الدولة ككل، المهم هو أن نحدد بداية ما هي وحدة المحاسبة أو بالأحرى وحدة الموازنة ثم بعد ذلك تبدأ في إعداد الموازنة.¹

ثالثا: المبادئ العامة للموازنات التقديرية

✓ **مبدأ الشمول:** يجب أن تشمل الموازنة على كل أنشطة المؤسسة، بنود التكاليف والإيرادات وكل المستويات الإدارية وكذلك كل الجوانب الكمية والمالية.²

✓ **مبدأ الواقعية:** تعد الموازنة بمثابة تعبير مالي أو كمي للأهداف المؤسسة، وقصد تحقيق الفعالية في الموازنة يجب مراعاة الربط بين أهداف المؤسسة والإمكانات المتاحة، مع ضرورة أن تتصف الأهداف بالمرونة، إمكانات التنفيذ والقياس، بحيث يجب أن تعكس الأهداف الإمكانات المادية والبشرية للمؤسسة.

✓ **مبدأ الثبات والمرونة:** يقصد بالوحدة تحقيق التجانس بين أجزاء والخطط الفرعية للموازنة، من خلال التنسيق الكامل بين الأنشطة المختلفة للمؤسسة بهدف إعداد موازنة متكاملة ومترابطة يمكن استخدامها كأداة تخطيط ورقابة.³

¹ الفضيل محمد الصديق، نفس المرجع، ص 77.

² نعمود محمد عز الدين، الموازنات التقديرية كأداة لقيادة الأداء في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع دراسات محاسبية وجبائية وتدقيق، جامعة الجزائر 3 كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2013/2014، ص 54.

الفصل الثالث: دور محاسبة التسيير في إدارة تخفيض التكاليف

- ✓ **مبدأ وحدة الموازنة:** الموازنة التقديرية في صورتها النهائية تمثل مجموعة من الموازنات الفرعية لمختلف الأنشطة الاقتصادية، ومن الضروري إعداد الموازنة التقديرية الكلية أن يراعي التجانس والتناسق بين الموازنات الفرعية بحيث أن جزء من الأجزاء الفرعية يتأثر ويؤثر في أجزاء الموازنات الأخرى المختلفة.
- ✓ **مبدأ التوقيت (التوزيع الزمني):** ويقصد بها المبدأ من جهة تقسيم العمليات التي تشملها الميزانية التقديرية على فترات زمنية محددة وذلك حسب توقع فترة حدوث كل عملية، ومن جهة أخرى فترة الموازنة التقديرية ككل، أي الفترة الزمنية التي تنطوي عليها التقديرات الموجودة في الموازنة.¹
- ✓ **المشاركة في الإعداد:** يجب إشراك جميع المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعداد الموازنات لأن عدم مشاركتهم في إعدادها وفرض تقديراتها عليهم سوف يؤدي إلى تكاسلهم عن تحقيق أهداف الموازنة، ويمكنهم الدفاع عن أدائهم الضعيف بأن التقديرات مفروضة عليهم ولم يشاركوا في إعدادها.²

الفرع الثاني: تحديد وتخفيض التكاليف المستهدفة

سنتطرق في هذا الفرع إلى تحديد التكاليف المستهدفة أولاً، وإلى تخفيضها ثانياً.

1. تحديد التكاليف المستهدفة:

تخطيط التخطيط التكلفة المستهدفة وتتم كما يلي:

أولاً: تحديد سعر البيع المستهدف

يتم تحديد السعر المستهدف في نظام التكلفة المستهدفة بعد الأخذ بعين الاعتبار أربع محددات أساسية:

- ❖ حاجات ورغبات الزبائن المرتبطة بالخصائص والوظائف المادية والجمالية للمنتج.
- ❖ السعر الذي يكون الزبائن مستعدين لدفعه مقابل الخصائص والوظائف التي تميز المنتج.
- ❖ تحليل خصائص وأسعار المنتجات المنافسة.
- ❖ الحصة السوقية للمنتج، وتحليل المنافسين.³

³بوزقاق سميرة، دور الموازنة التقديرية للتنبؤ بالمبيعات في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة، مشروع مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر الأكاديمي الطور الثاني، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، 2016/2015، ص 04.

¹مكناسي سميرة، خضراوي نور الهدى، دور الموازنات التقديرية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2016/2015، ص 34.

²نعمود محمد عز الدين، مرجع سابق، ص 54.

³حبشي أسماء، تومي ميلود، استخدام التكلفة المستهدفة لتخفيض سعر الخدمات الصحية دراسة حالة بسكرة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 14، العدد 02، السنة 2020، ص 331، 332.

الفصل الثالث: دور محاسبة التسيير في إدارة تخفيض التكاليف

يعد المنطق لهذه العملية ويتم ذلك بناءً على دراسة السوق فيما يخص المنافسين من حيث الجودة والأسعار المطبقة والزبائن من حيث رغباتهم وتقييمهم للمنتجات، وكذلك من حيث طبيعة المنتج والوظائف التي يؤديها ودورة حياته وكمية المبيعات المتوقعة، بالإضافة الى افاق تطوير منتجات أخرى لها نفس الخصائص للمنتج المعني.¹

ويتم من خلال تحديد السعر الذي سوف يدفعه المستهلكين مقابل الحصول على المنتج ومن خلال دراسة السوق والأسعار المنتجات المنافسة والوظائف التي يؤديها المنتج.

وتوجد حالتين:

✓ **الحالة الأولى:** تعتبر سهلة على اعتبار أن المنتج مطروح في السوق والمعلومات المتعلقة به واستهلاكه متوفرة مما يسمح بوضع تقديرات حول أسعار.

✓ **الحالة الثانية:** تكون صعبة نوعاً ما على اعتبار أنها تتمثل في تعيين سعر مستهدف للمنتج جديد سيطرح في السوق وهذا يمكن الاختيار من الإستراتيجيتين التاليتين:

استراتيجية الاختراق: بناءً على هذه الاستراتيجية يتم البيع بأسعار منخفضة مبدئياً للحصول على حصة سريعة من السوق نتيجة لإقبال العملاء على الأسعار المنخفضة خاصة في حالة وجود منتجات متنافسة تتمتع بنفس الجودة. وتطلب هذه الإستراتيجية التضحية بالأرباح في الآجال القصيرة من أجل الحصول على حصة من السوق الأجل الطويل.

استراتيجية تصفح السوق: تكون هذه الاستراتيجية مناسبة في حالة كون المنتج يتمتع بخصائص عن المنتجات المنافسة.

وتقضي هذه الاستراتيجية بتحديد أسعار مرتفعة مبدئياً لتعظيم الأرباح في الأجل القصير، ثم تخفيض هذه الأسعار فيما بعد للتجارب مع السوق والمنافسة.

وتقوم المؤسسة باختيار واحدة من الإستراتيجيتين السابقتين وفق لأهدافها.²

ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

¹يعيش فريد، دور محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج بمؤسسة الاقتصادية دراسة المؤسسة البلدية للصناعات التقليدية (القنطرة)، مذكرة مقدمة لنيل

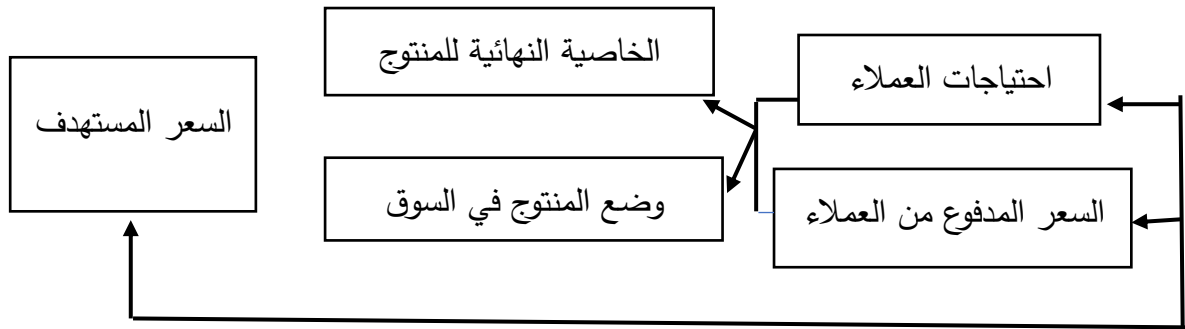
شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014/2015، ص25.

² هناء بن سعيد، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014/2015،

ص24.

الفصل الثالث: دور محاسبة التسيير في إدارة تخفيض التكاليف

الشكل رقم (03-01): السعر المستهدف



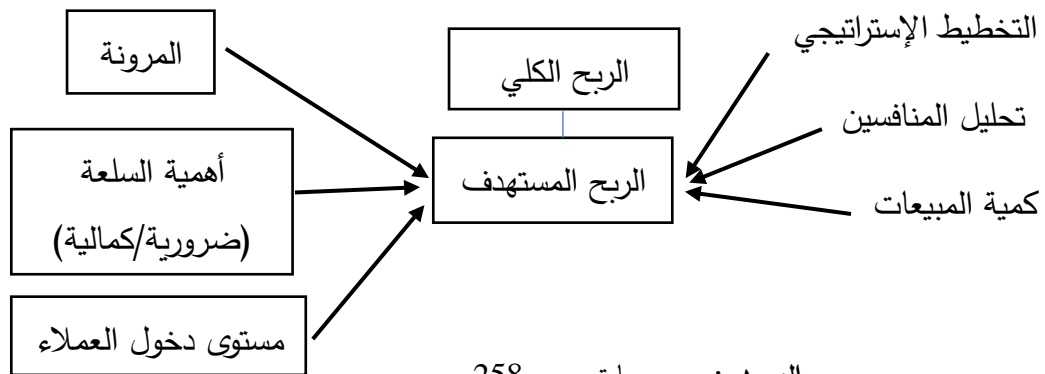
المصدر: صالح سميرة شهرزاد، مسكين الحاج، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الابتكار والتسويق، العدد 03، ص 258

ثانيا: تحديد الربح المستهدف

تتضمن الخطوة الثانية تحديد الربح المستهدف للمنتج المستقبلي. عند تحديد الربح المستهدف، تنظر الشركات اليابانية في عنصرين مهمين، يجب أن يكون الربح المستهدف واقعيًا ويجب أن يكون قادرًا على تعويض تكلفة دورة حياة المنتج.¹

وذلك بناءً على استراتيجية الربح طويل المدى للمؤسسة واستراتيجية حصة المنتج من السوق في المدى القصير. ويتحدد الربح المستهدف على أساس العائد على المبيعات الذي تريد المؤسسة تحقيقه بدلاً من العائد على الاستثمار وذلك لأسباب تقنية واستراتيجية.²

الشكل رقم (03-02): الربح المستهدف



المصدر: مرجع سابق، ص 258

¹ شمس الضحى أحمد شنان، إمكانية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في دورة حياة المنتج لخفض التكاليف دراسة تطبيقية في شركة أبو الخير للأعمال الحديدية في البصرة، مجلة الكلية الإسلامية الجامعة التقنية الجنوبية-الكلية التقنية الإدارية/بصرة، العدد 73، الجزء 2، دون تاريخ النشر، ص 73.
² راضية عطوي، التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف-دراسة حالة: تخفيض تكلفة صنوبر من نوع PRIMA لشركة SANIAK، مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة 2- العدد 15، ديسمبر 2016، ص 112.

ثالثا: تحديد التكلفة المستهدفة

والتكلفة المسموح بها حيث يتم طرح دخل التشغيل المستهدف من سعر البيع المتوقع مع المحافظة على جودة المنتج ووظائفه التي يرغب بها العملاء. حيث أن الهدف من التكلفة المستهدفة هو انجاز تلك التكلفة من خلال الضغط على مهندسي ومصممي المنتج لابتكار الطرق لخفض تكلفة تصنيع المنتج.¹

للحصول على التكلفة المستهدفة يتم استخدام عنصرين السابقين بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف وعادة ما تكون هذه التكلفة أكبر من التكلفة المسموح بها، وفي هذه الحالة يلجأ الى إجراءات البحث عن فرص تخفيض تكاليف الإنتاج وهذا على كامل المراحل والنشاطات ويطلق على هذه الإجراءات بهندسة القيمة التي تعمل على تقييم منظم لكل النشاطات ضمن ما يسمى بتحليل سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكلفة مع المحافظة على الوفاء باحتياجات الزبائن من حيث خدمات وظائف المنتج، إذا فهي تشمل نشاطات التصميم والإنتاج والبحث والتطوير ونشاطات التسويق، بالإضافة إلى وظائف المنتج في حد ذاته بدراسة المنتج من حيث مكوناته ووظائفه:

➤ **التحليل العضوي:** وذلك بتفصيل المنتج إلى أجزاء فرعية لمكوناته لمعرفة التكلفة الحالية بدقة ومحاولة تخفيضها.

➤ **التحليل الوظيفي:** تحليل المنتج انطلاقا من احتياجات الزبائن بحيث كل وظيفة تمثل حاجة الزبون على المنتج أن يلبها وقابلية ذلك للتطور بإضافة تقنيات جديدة ذات قيمة مضافة، فالتكلفة المستهدفة تترجم استعداد الزبائن مقابل مجمل الخدمات المتعلقة بالمنتج.²

2. تخفيض التكلفة المستهدفة:

إن تخفيض التكاليف هو الاستراتيجية الأسهل والأكثر تأكيدا لزيادة الأرباح على المدى القصير، ويمكن أن يكون أيضا محركا رئيسيا للنمو على المدى الطويل، إذا تم التعامل معه بشكل صحيح، حيث يجب على المؤسسة أن تهتم بالتسعير، الهوامش، سلوكيات المنافسين والتنظيم الحكومي، يعد تخفيض التكاليف أبسط طريق لزيادة الربحية وتعزيز التدفق النقدي للمؤسسات.

تعمل هذه الاستراتيجية على التركيز في تدنية التكاليف غير الضرورية باستمرار مع التحسين المستمر وتبسيط في العمليات، كما تعمل على زيادة الكفاءات العمال، بالإضافة الى ذلك فهي تساعد المؤسسة باستمرار على إعادة استثمار جزء أو كل وفورات الناتجة على تخفيض التكاليف في الأفراد والعمليات.

¹عباس صباح طالب، دور تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف المنتجات دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة المشروبات الغازية، مجلة الدراسات محاسبية ومالية (JAFS) المجلد 14، العدد 48، 2019، ص 54.

²يعيش فريد، مرجع سابق، ص 25.

الفصل الثالث: دور محاسبة التسيير في إدارة تخفيض التكاليف

مما لا شك فيه أن أسلوب التكلفة المستهدفة جاء استجابة للتحديات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية المختلفة في مجال المنافسة الشديدة وتكوين الميزة التنافسية وفي الحفاظ على الحصة السوقية، وبنفس الوقت لمعالجة عجز أساليب التكاليف التقليدية في مواجهة متطلبات الجديدة للبيئة الصناعية، إذ أن الأساليب التكاليف التقليدية تعتمد في تسعير المنتجات على فكرة حساب كل التكاليف في سعر التكلفة ثم إضافة هامش الربح لتحديد سعر البيع، ولم يعد هذا الأسلوب يتناسب مع التطورات العالمية، ومع ذلك فهناك اختلافات في وجهات النظر لموضوع إدارة التكاليف بين إدارة المؤسسات الاقتصادية في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا وبين إدارة المؤسسات الاقتصادية في اليابان فكلاهما يسعى إلى استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة إلا أن أهدافها مختلفة فالإدارة الغربية تسعى إلى استخدام المعلومات التكاليف في القرارات المتعلقة بالتسعير، أما الإدارة اليابانية فهي تسعى الاستخدام هذه المعلومات لغرض إدارة التكاليف والسيطرة عليها ومن ثم تخفيضها بدءاً من مرحلة تصميم وتطوير المنتج، إذ وجد بأن تكاليف مرحلة التخطيط والتصميم تشكل حوالي 70% من تكلفة الإنتاج في بعض المؤسسات الاقتصادية.¹

الفرع الثالث: تحديد الأنشطة وأثر تخفيضها

سنطرق في هذا الفرع إلى تحديد الأنشطة أولاً، وإلى أثر تخفيضها ثانياً.

أولاً: تحديد التكاليف على أساس الأنشطة

إن تبني المؤسسة الاقتصادية لأنظمة جديدة يزيد من قدرتها التنافسية ويؤدي إلى التحسينات المتعلقة بالأنشطة أو العمليات أو المنتجات.... الخ، كتبني ما يسمى بالإدارة على أساس الأنشطة وتحول جذري في نظم التسيير جاء كضرورة لمواكبة التطورات الحاصلة، والإدارة على أساس الأنشطة "ABM" نظام يركز على إدارة الأنشطة باعتبار أن ذلك هو الطريق لتحسين القيمة التي يوفرها أسلوب تحديد التكاليف على أساس الأنشطة.²

إن النشاط في المؤسسة الاقتصادية يشير إلى مجموعة مترابطة من العمليات التي تهدف إلى تحقيق هدف معين، وهو إنتاج المنتج النهائي. ويستند نظام التكاليف المعتمد على الأنشطة إلى تحديد الأنشطة الضرورية للعملية الإنتاجية، ثم تخصيص التكاليف لكل نشاط منفصل. بالإضافة إلى ذلك، يساهم هذا النظام في تحسين الرقابة على الأداء، حيث يتيح تحديد الأنشطة ذات التكلفة الأعلى وتحليلها لتطوير كفاءة العمليات وتقليل الهدر ويعرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بأنه: "نظام لتوزيع التكاليف غير مباشرة على المنتجات

¹ خشعي عفاف، عبد القادر الشيخ، مساهمة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف: دراسة حالة المؤسسة بيسكو فروي بسكرة، مجلة الحوكمة، المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة، المجلد 03، العدد 02، 2021، ص 23.

² جولي مايرلي، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسة المالية، ترجمة محمد زاحل، مركز البحوث، السعودية، 2004، ص 470.

الفصل الثالث: دور محاسبة التسيير في إدارة تخفيض التكاليف

بناءً على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدفاً لاحتساب التكلفة الأساسية والتي تتجم عنها خدمات مشتركة، وتجمع تكاليف كل نشاط على حدى، وتحمل للمنتجات على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكاليف.¹

يتسم نظام التكاليف المعتمدة على أساس الأنشطة بمجموعة من المزايا التي تدفع العديد من المؤسسات الاقتصادية إلى تطبيقه. من بين أبرز فوائده:

- ❖ تدعيم آليات الرقابة وتسيير التكاليف من خلال تحديد مسببات التكلفة مما يساهم في سهولة تتبع التكاليف.
- ❖ تحسين عملية اتخاذ القرارات الإدارية من خلال التحديد الدقيق للمعلومات الخاصة بالتكاليف مما يجعلها أكثر شفافية ووضوح وبسيطة للفهم.
- ❖ يساهم في قياس أداء الأنشطة الموجودة بالإضافة إلى مساهمته في تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعملية الإنتاجية تمهيدا للاستغناء عنها.²

1. تحديد الأنشطة على أساس التكاليف ABC:

- ❖ **تحديد الأنشطة:** تعرف الأنشطة على أنها مجموعة من العمليات المتجانسة، تتميز بتحقيق سلسلة من القيمة وتستهلك الموارد. أي أن الأنشطة تحدد مختلف الخدمات حيث تظهر المؤسسة كمجموعة من الأنشطة التي لها علاقة مع بعضها البعض في إطار عملية التحديد، كما تعرف الأنشطة "مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم ادائه داخل المنظمة". ويتم تحديد الأنشطة عن طريق عمل قائمة بكافة الأنواع المختلفة للعمل داخل المؤسسة مثل المناولة، التعبئة، التغليف والفحص. ونظراً لأن القائمة تحوي المئات من الأنشطة المختلفة فإنه يتم إعادة تصنيف تلك الأنشطة إلى مجموعات متجانسة، تؤدي إلى اختصار عدد الأنشطة والوصول إلى أوعية تكلفة متجانسة مما يقلل بدوره من عدد مسببات التكلفة المستخدمة في عمليات التحميل، كما يسهل عملية التطبيق.³
- ويمكن تعريف الأنشطة بأنها الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين ومن الأمثلة على نشاط شراء المواد الأولية كالأخشاب المستعملة في صناعة الأثاث، ونشاط تقطيع الأخشاب في تلك

¹كمال خليفة أبو زيد وعطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص32.

²رمزي نعيم نزال، مدى استخدام نظم التكاليف المحاسبية متكاملة لتعزيز الأداء والربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة اليرموك، الأردن، 2005، ص58-63.

³مورنيسة مريم، خفري خيضر، مدى مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسات، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 04، العدد 02، ص 7069.

الفصل الثالث: دور محاسبة التسيير في إدارة تخفيض التكاليف

الصناعة، ونشاط تجميع القطع الخشبية لغرض معين كصناعة الكراسي أو الخزائن الخشبية، ونشاط الدهان ومن ثم نشاط البيع والشحن للبضاعة المنتجة.¹

يعتمد أسلوب ABC على تحديد الأنشطة، بحيث يشتمل على كافة الأنشطة التي تقوم بها الدوائر المختلفة كما نعلم أن عملية انتاج منتج معين يتطلب أو يشمل عدد كبير من الأنشطة، علما أن زيادة عدد الأنشطة هذه تؤدي الى تعقيد العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج، وهذا ما ينعكس سلبا على تكلفة وضع النظام وتنفيذه، لذلك فان تحديد عدد الأنشطة يجب أن يكون مستوى مقبول من التجميع القائم على العلاقات التحليلية بين المنافع والتكاليف الخاصة بكل نشاط، ويتم ذلك عن طريق الدراسة والالمام الجيد بكل الأنشطة حيث يتم اعداد قائمة مبدئية لكل الأنشطة والقيام بدراسة كل الجوانب المتعلقة بها وخاصة بالنسبة لتأثيرها على المنتجات والأنشطة الأخرى، ويكون ذلك من خلال الأنشطة التي تساهم في خلق القيمة وترتيبها حسب أهميتها، واستبعاد الأنشطة عديمة القيمة والتي تؤثر سلبا على مجمل القيم أو التي لا يمكن قياسها كميا، كما يمكن جميع باقي الأنشطة اذا كان لها نفس مسبب التكلفة، ومن أهم الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة نذكر على سبيل المثال: التموين بالمواد الأولية والعتاد، التخزين نشاط المتابعة، الرقابة، اصلاح والصيانة... الخ.²

❖ **تحديد تكلفة الأنشطة:** يعد تحديد الأنشطة المختلفة التي تقوم بها المؤسسة، فإنه يتوجب توزيع تكاليف الموارد المستخدمة ضمن فترة معينة على هذه الأنشطة وذلك بهدف تحديد التكاليف كبقتها المؤسسة للقيام بهذه الأنشطة.³

ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل نشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة. وبعد تخصيص التكاليف على المراكز الناشطة كمرحلة أولى كما يمكن أن توزع باستخدام مسببات التكلفة كمرحلة أولى.

غير أن هذا النظام يتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط

¹بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج دراسة حالة شركة الاسمنت حامة بوزيان قسنطينة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2013/2014، ص55.

²رناسني حورية، مسعودي الهام، تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، مذكرة لاستكمال متطلبات لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب عين تموشنت، معهد العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، 2020/2019، ص64، 65.

³أسامة سماح، عادل بهلول، دور تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كأداة لمراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2018/2017، ص56.

الفصل الثالث: دور محاسبة التسيير في إدارة تخفيض التكاليف

(مسبب التكلفة)، والذي يكون مقياس هام لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة ومخرجات من النشاط.¹

❖ **تحديد مسببات التكلفة:** مسبب التكلفة هو وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط. ومن أمثلة مسببات التكلفة:²

الجدول رقم (01-03): أمثلة عن مسببات التكلفة

النشاط	مسبب التكلفة
جدولة الإنتاج	عدد دورات الإنتاج
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
استلام المواد	عدد مرات توريد المواد
مناولة المواد	عدد مرات أو وقت المناولة
إعادة تجهيز الآلات	عدد مرات التجهيز
تشغيل الآلات	ساعات تشغيل الآلات
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
رقابة الجودة	عدد مرات الفحص
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء

المصدر: فتيحة بوحروود، حمزة هرباجي، ياسمينه سالم، تحسين كفاءة مراقبة التسيير وفق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة ABC بالتطبيق على ملبنة التل مزلوقة بولاية سطيف، مجلة اقتصاديات الاعمال والتجارة، المجلد 05، العدد: 01، 2020، ص 89.

على محركات التكلفة أن تؤدي إلى تأمين التكاليف مثل تحريك تكاليف الشراء من خلال عدد أوامر الشراء التي تمت معالجتها وعادة لا يتم تخصيص التكاليف بالنسبة للمنتجات بطريقة تقديرية.

لذا يتم اختيار مسببات التكلفة وفق مرحلتين:

¹ هاشم أحمد عطية، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، محاسبة الإدارية، الدار الجامعية، القاهرة، 2000، ص 21.
² فتيحة بوحروود، حمزة هرباجي، ياسمينه سالم، تحسين كفاءة مراقبة التسيير وفق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة ABC بالتطبيق على ملبنة التل مزلوقة بولاية سطيف، مجلة اقتصاديات الاعمال والتجارة، المجلد 05، العدد: 01، 2020، ص 89.

الفصل الثالث: دور محاسبة التسيير في إدارة تخفيض التكاليف

✓ **المرحلة الأولى:** التي تربط الموارد الذي يتم تخصيصه على نشاط معين يصبح عنصر تكلفة النشاط ويكون الهدف في هذه المرحلة تحديد تكلفة الموارد المستهلكة بواسطة الأنشطة المنجزة داخل كل مجمع تكلفة (نشاط).

✓ **المرحلة الثانية:** استهلاك المنتجات للأنشطة يتم بمسببات تكاليف الأنشطة التي تعمل على ربط تكاليف الأنشطة داخل كل مجمع والمحددة في الخطوة السابقة بالمنتجات النهائية. والهدف هنا تحديد تكلفة الكميات المستهلكة من الأنشطة المبذولة للإنتاج المنتجات النهائية ويتطلب علاقة قوية بين مسبب النشاط والنشاط المستهلك لمنع حدوث أي تحريف في التكلفة وهو ما دفع كوبر وكابلان إلى تطوير نموذجهم الهرمي للأنشطة ومسببات كل نشاط ليعكس المستويات المختلفة للعلاقات المختلفة على مستوى الوحدة المنتجة. وهناك عدة معايير لاختيار محركات تكلفة الأنشطة:

➤ **معيار المنطقية المسبقة:** يقضي هذا المعيار وجود علاقة منطقية يمكن قبولها وتفسيرها بين محرك أو مسبب تكلفة النشاط وبين تكلفة هذا النشاط.

➤ **معيار جودة التوفيق:** كثيرا ما تتأثر تكلفة نشاط بأكثر من محرك أو مسبب واحد للتكلفة، ويعني معيار جودة التوفيق في هذا الإطار أن يتم اختيار المحرك أو المسبب الأكثر تأثيرا على تكلفة النشاط.

➤ **معيار ميل خط تكلفة النشاط:** فكلما زادت درجة ميل خط الانحدار الواقع بين تكلفة النشاط وبين محرك أو مسبب التكلفة لهذا النشاط أمكن الحكم بقوة العلاقة بين التكلفة والمحرك أو مسبب تكلفة هذا النشاط والعكس صحيح، حيث أن انخفاض درجة ميل خط الانحدار لتكلفة النشاط على مسبب أو محرك تكلفته يعني ضعف العلاقة بينهما.

❖ **تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات:** ترتكز عن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة أن الأنشطة تستهلك الموارد وبالتالي التكلفة المرتبطة بها ومن ناحية أخرى فإن هذه المنتجات للموارد المستنفذة في تنفيذ الأنشطة وذلك عن طريق تحديد معدل التكاليف غير مباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسبة.¹ من خلال تخصيص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل، مثل ضرب تكلفة أمر الشراء في عدد أوامر لشراء.²

بعد أن يتم تجميع الأنشطة في مجموعة الكلف وتحديد موجهات الكلفة المناسبة يتم احتساب كلفة موجه الكلفة الواحدة في كل مجموعة، حيث يمثل موجه الكلفة هنا وحدة مقياس النشاط وتتم عملية الاحتساب كما يأتي: كلفة الوحدة الواحدة من موجه الكلفة لأي نشاط أو مجموعة كلفة يتم حصر أو تحديد مقدار استهلاك

¹ هناء بن سعيد، مرجع سابق، ص 19.

² ججيش يسرى، مساهمة استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2023/2024، ص 25.

الفصل الثالث: دور محاسبة التسيير في إدارة تخفيض التكاليف

المنتجات من موجهات الكلفة وبالتالي تحديد كافة هذه المنتجات حيث تتكون الكلفة من كلفة من المواد المباشرة ونصيبه من التكاليف الصناعية الغير مباشرة.¹

❖ **تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة:** إن التطبيق الناجح لنظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد على التفهم الشامل لمبادئ الأساسية لسلوك التكلفة والقدرة على تسجيلها ومعالجتها بدقة.²

ثانياً: الأثر في تخفيض التكاليف

إن أفضل وسيلة لتخفيض التكاليف هي فهمها بشكل جيد، وذلك ما يتحدث عنه نظام ABC من خلال تحليل الأنشطة، إذ أن معرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بها تحدد كيفية سلوك التكاليف، وبالتالي تسهيل مهمة تخفيضها والخطوات الاتية تبين كيفية تخفيض التكاليف عن طريق تنظيم الأنشطة، وكما يأتي:

1. تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط.
2. إلغاء الأنشطة غير ضرورية والتي لا تضيف قيمة للمنتجات التي يطلبها المستهلك.
3. انتقاء الأنشطة ذات الكلفة الواطئة وذلك في حالة وجود الأنشطة التنافسية التي تؤدي الغرض نفسه.³

لقد قاما الباحثان (Cooper & Kaplan) بتطوير هذا النظام في جامعة هارفرد إذ وضعاً مدخلاً جديداً لاحتساب وتجميع التكاليف غير المباشرة، حيث يتطلب ذلك فهم سلوك التكاليف ويؤكد عليه ويحدد مسببات نشوء التكلفة غير المباشرة، وكان المقوم الأساس لنظام الجديد كما أسماه أن معظم التكاليف يمكن وضعها في مجموعات على أساس تكاليف متغيرة، إما طويلة الأجل وقصيرة الأجل، وقد اتفقا على أن مسببات نشوء التكاليف على أساس ارتباطها بحجم الإنتاج هي غير مناسبة للتتبع لمعظم التكاليف المتغيرة طويلة الأجل للمنتجات، وإن اعتماد الأنشطة أساساً لنشوء التكاليف غير المباشرة واستهلاك الموارد، وقد أثبتنا ذلك من خلال تطبيق النظام الجديد على أحد المنتجات باستخدام خطين إنتاجيين.⁴

المطلب الثاني: دور محاسبة التسيير في الرقابة على التكاليف

تلعب محاسبة التسيير دوراً أساسياً في تعزيز الرقابة على التكاليف داخل المؤسسة، من خلال توفير أدوات وأساليب تمكن من متابعة الأداء الفعلي ومقارنته بما هو مخطط. كما تسمح بالكشف عن الانحرافات وتحليل

¹ حمزة جيهان، شرفية إيمان، تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج لاستكمال متطلبات شهادة ماستر في العلوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2021/2022، ص 51.

² أحمد حسين ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، سنة 2002، ص 212.

³ محمد علي السيدية ومنى سالم حسين المرعي، تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية المجلد 02- العدد 03 / 2006، ص 120.

⁴ عز الدين بن موسى، أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في تخفيض التكاليف وترشيد الأداء دراسة تطبيقية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2012/2013، ص 16.

الفصل الثالث: دور محاسبة التسيير في إدارة تخفيض التكاليف

أسبابها، مما يساعد الإدارة على اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة في الوقت المناسب. وعليه، سيتم التطرق إلى أساليب الرقابة على التكاليف، ثم تحليل الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

الفرع الأول: أساليب الرقابة على التكاليف

في هذا الفرع سنتطرق إلى أسلوب التكلفة المعيارية والتكاليف التقديرية، والعلاقة بينهما.

أولاً: أسلوب التكاليف المعيارية

كان لا بد من تطوير الأساليب المستخدمة والبحث عن أسلوب يكون حكماً عادلاً على مدى صحة أرقام التكاليف الفعلية، بحيث يتوافر فيه الدقة والكفاية والفعالية وأن يتناسب مع مبادئ الرقابة، في بداية الأمر، تدخل المهندسون الفنيون في البحث عن معدلات معيارية للأداء، ثم تدخل محاسبو التكاليف بعد ذلك بهدف التوصل إلى معدلات معيارية سليمة تتخذ كأساس للرقابة بهدف تخفيض التكاليف الفعلية، فظهرت التكاليف المعيارية كأسلوب لتحقيق رقابة أدق في سبيل التوصل إلى الكفاية الإنتاجية.

وتعتبر التكاليف المعيارية الأسلوب العلمي للتكاليف المحددة مسبقاً والذي يتيح فرصة تقييم الأداء والرقابة على التكاليف.¹

ثانياً: أسلوب التكاليف التقديرية

كان الهدف من تقدير التكاليف هو تحديد الأسعار، لذا أطلق عليها تكلفة المقاسات. وقد تم استخدام هذا الأسلوب في الصناعات التي تقوم على الأوامر الإنتاجية.

يعتمد هذا الأسلوب على تقدير التكاليف بالاعتماد على بيانات وخبرة التجارب الماضية مع الأخذ في الحسبان التنبؤ بالأحوال المستقبلية، فهو يقوم على وضع مقايسة للتكاليف قبل الإقدام على التشغيل، بحيث تعبر على وجه التقريب عما يجب أن تكون عليه هذه التكاليف خلال التشغيل.²

ثالثاً: العلاقة بين أسلوب التكاليف المعيارية وأسلوب التكاليف التقديرية

من خلال مراحل إعداد الموازنات يمكن أن نلاحظ الدور الكبير الذي يلعبه نظام التكاليف المعيارية في تحديد المعايير المناسبة للتنبؤ بالتكاليف، هذه المعلومات يحتاجها نظام الموازنات التقديرية لإعداد موازنات الاستغلال (مثل موازنة الاستهلاك، موازنة المشتريات)، موازنة الخزفية، والميزانية التقديرية التي تحتوي بدورها

¹ بوقشابة صفاء، بلعقون هند، دور محاسبة التكاليف في تعزيز نظام الرقابة الداخلية في القطاع الصحي دراسة حالة، مذكرة لنيل شهادة الماستر، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2025/2024، ص 25.

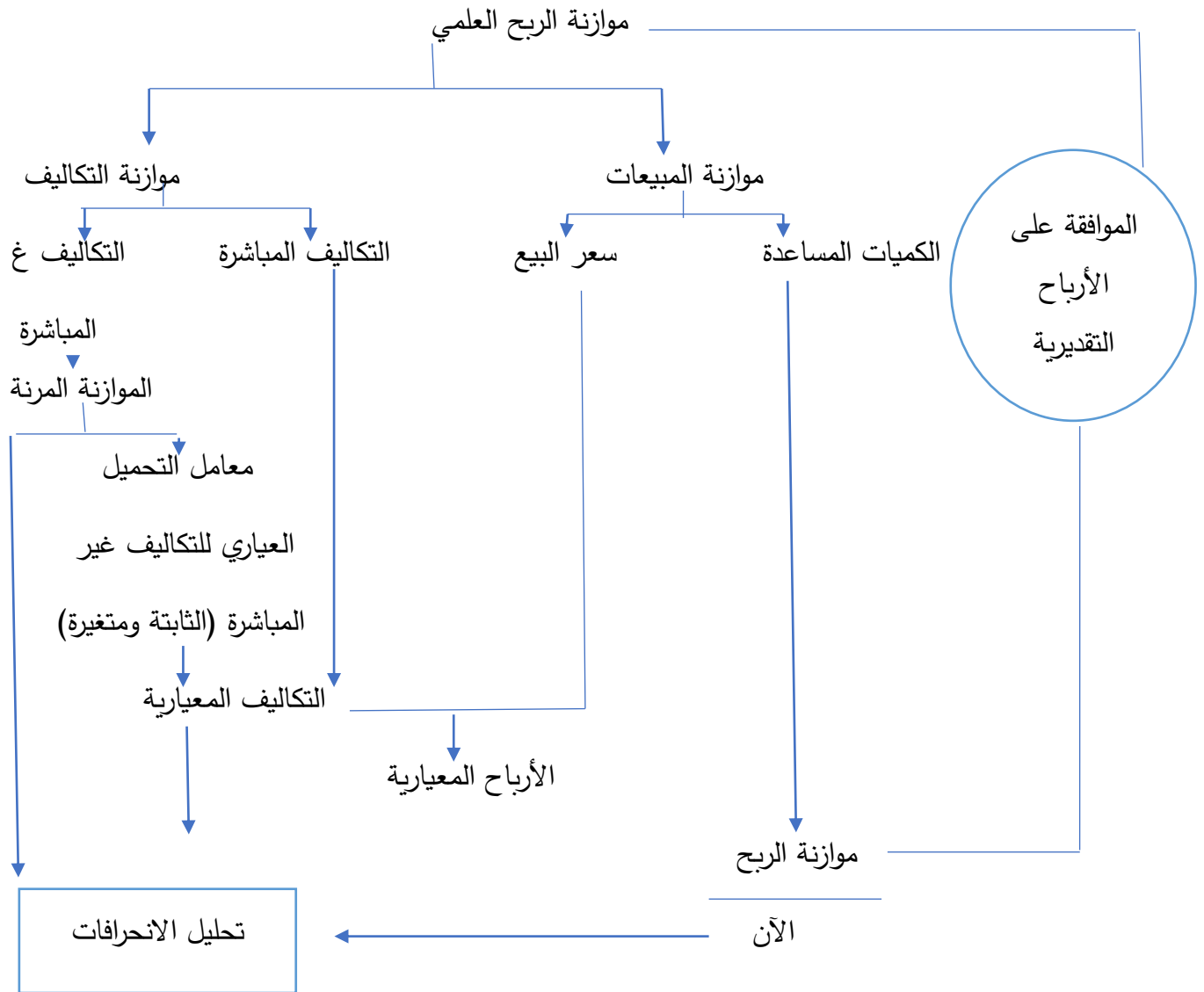
² بوقشابة صفاء، بلعقون هند، نفس المرجع، ص 25.

الفصل الثالث: دور محاسبة التسيير في إدارة تخفيض التكاليف

على النتيجة التقديرية المحسوبة على أساس الفرق بين الإيرادات المتوقعة والتكاليف المتوقعة (التكاليف المعيارية). إن نظام الموازنات التقديرية يساعد نظام التكاليف المعيارية في تقييم الأداء عن طريق الموازنة التي تسمح بحساب الانحراف الموازنة الذي يشكل مع انحراف المردود وانحراف النشاط: انحراف التكاليف غير مباشرة.¹

والشكل التالي يوضح التداخل بين هذين النظامين كما يلي:

الشكل رقم (03-03): التكاليف المعيارية والموازنات التقديرية



¹فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2003، ص127.

الفصل الثالث: دور محاسبة التسيير في إدارة تخفيض التكاليف

المصدر: فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2003، ص127.

الفرع الثاني: تحليل الانحرافات واتخاذ الإجراءات الصحيحة

في هذا الفرع نتطرق إلى النموذج العام للانحرافات الذي يوضح الإطار النظري لعملية المقارنة بين التكاليف الفعلية والمعيارية، تأتي مرحلة حساب الانحرافات كخطوة أساسية تهدف إلى قياس الفروقات بدقة، حيث من خلالها يتم تحديد قيمة الانحرافات المختلفة المرتبطة بعناصر التكلفة، مما يسمح بتوفير معلومات دقيقة تساعد في تفسير هذه الانحرافات واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها.

أولاً: النموذج العام لتحليل الانحرافات

تتشترك التكاليف الفعلية والمعيارية كونها تمثل حاصل ضرب كمية في سعر، في التكاليف الفعلية تكون الكمية الفعلية مضروبة في السعر الفعلي وفي التكاليف المعيارية تكون الكمية المعيارية مضروبة في السعر المعياري، ويمثل الفرق بين التكاليف الفعلية والمعيارية بالانحراف، والذي يرجع إما إلى انحراف في الكمية أو انحراف في السعر أو المعدل أو كليهما، أي أنه من الضروري تحليل الانحراف الكلي إلى انحراف كمية وانحراف سعر أو معدل مع اعتبار أن القرارات المتعلقة بالأسعار والمعدلات تتم في فترات مختلفة عن القرارات الخاصة بالكميات المستخدمة، ففي حين تكون القرارات المتعلقة بشراء المواد الأولية على سبيل المثال عند القيام بعملية الشراء، مما يستوجب أن تكون الرقابة على أسعارها عند ذلك التاريخ (ويمكن حساب انحراف السعر عند هذا التاريخ) في حين أن الرقابة على كمية المواد المستخدمة تتم عند استخدام تلك المواد في الإنتاج وقد يكون ذلك التاريخ بعد أسابيع أو أشهر من عملية الشراء وعندها يتم حساب انحراف الكمية. إضافة إلى ذلك فإن القسم المسؤول عن الأسعار يختلف عن القسم أو الأقسام المسؤولة عن الكميات المستخدمة في الإنتاج، مما يستدعي محاسبة كل منهما بعزل عن الأخرى.¹

ثانياً: حساب الانحرافات

إن الهدف الأساسي بين من وراء طريقة التكاليف المعيارية هو حساب الانحرافات بين ما تم تقديره، وما تم تحقيقه فعلاً وإعطاء التفسيرات اللازمة لهذه الانحرافات خاصة ما إذا كانت سالبة، بحيث هناك أسلوبين يتم عن طريقهما استخراج نسبة هذه الانحرافات إما:

المعيارية - الفعلي

الفعلي - المعياري

¹ عبد الله جميل عبد الله أبو معلق، التكاليف المعيارية ورقابة في الشركات الصناعية، مذكرة الماجستير، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة، 2005، ص09.

الفصل الثالث: دور محاسبة التسيير في إدارة تخفيض التكاليف

إلا أننا سوف نعتمد المنهج الأول عملية حساب وتحليل مختلف الانحرافات التي يمكن حسابها بالنسبة للتكاليف والإيرادات.

❖ تحليل الانحرافات على التكاليف:

1. الانحراف على الأعباء المباشرة: تبرز عملية تحليل الانحرافات أن السبب في ظهور هذه الفوارق يرجع عادة لعاملين جد مهمين هما الكمية والسعر، لذا فإن الفرق بين التكاليف الإجمالية الفعلية والتكاليف الإجمالية المعيارية ينتج عنه انحراف يمكن الاصطلاح عليه بالانحراف الإجمالي، لأنه يمكن تبسيطه إلى الانحراف عن الكمية والانحراف عن السعر.

يمكن حساب الانحراف الإجمالي كما يلي:

$$\text{الانحراف الإجمالي} = \text{التكلفة الإجمالية الفعلية} - \text{التكلفة الإجمالية المعيارية}$$

بحيث يكون ملائماً إذا كان سالبا، أما إذا كان موجبا فيعتبر غير ملائم.

وبتحليله أكثر ينتج عنه:

- الانحراف على السعر = (السعر الفعلي - السعر المعياري) الكمية الفعلية.
- الانحراف على الكمية = (الكمية الفعلية - الكمية المعيارية) السعر المعياري.

وإذا جمعنا بين هذين الانحرافين نحصل على الانحراف الإجمالي بطريقة عكسية:

$$\text{الانحراف الإجمالي} = [(السعر الفعلي - السعر المعياري) الكمية الفعلية + (الكمية الفعلية - الكمية المعيارية) السعر المعياري]$$

2. الانحراف على الأعباء غير المباشرة: ترتبط الأعباء غير المباشرة بالمنتجات تناسبيا مع وحدات العمل المستهلكة، كما تسمح عدد وحدات العمل لمركز تحليل بقياس نشاط هذا المركز بحيث يتم تحليل الانحرافات على الأعباء غير المباشرة بالاعتماد على مستوى النشاط هذا. وذلك بعد ما يتم تجميع الأعباء غير المباشرة في مراكز التحليل المتكونة من أعباء ثابتة وأعباء متغيرة مما ينتج عنه انحراف على التكاليف المتغيرة، وانحراف على التكاليف الثابتة. كما يتم على مستوى تحليل التمييز بين مستوى الإنتاج ومستوى النشاط في شكل انحراف المردود.¹

¹ أ. درويش عمار، أ.د. صالح إلياس، فعالية طريقة التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير وتحسين الأداء دراسة حالة، مجلة المالية والأسواق، ص161، 162.

❖ تحليل الانحرافات على الإيرادات:

كما هو شأن التكاليف فإنه بالإمكان تحديد الانحرافات على الإيرادات، ولعل أهمها المبيعات، في شكل انحراف إجمالي على المبيعات ثم يتم تبسيطه حسب مكوناته إلى انحراف على الكمية وانحراف على السعر، كما يمكن تحديد انحرافات أخرى على حسب الهوامش الإنتاج أو النتائج.

1- الانحراف على المبيعات:

بما أن الإيرادات معاكسة لاتجاه النفقات فتكون القراءة لانحراف الإيرادات بعكس القراءة للانحراف على التكاليف بحيث يكون هذا الانحراف ملائماً عندما يكون موجباً، أما إذا كان سالباً فهذا يعني أنه غير ملائم، أي أن المؤسسة لم تحقق رقم الأعمال الذي كان من المنتظر تحقيقه، فهو يتكون من:

➤ الانحراف على السعر: انحراف السعر = (سعر فعلي - سعر معياري) كمية فعلية.

➤ الانحراف على الكمية: انحراف الكمية = (كمية فعلية - كمية معيارية) سعر معياري

إذا كان هذين الانحرافين موجبين فهذا يعني أنهما ملائمين، والعكس صحيح، ويمكن الجمع بين الانحرافين ليعطي الانحراف الإجمالي.¹

الانحراف الإجمالي على المبيعات = المبيعات الفعلية - المبيعات

ثالثاً: الانحرافات واتخاذ الإجراءات الصحيحة

لقيام بعملية الرقابة يجب مقارنة الإنجازات وإدراك الانحرافات لمختلف المستويات وتحليل هذا الانحراف باستخدام معايير خاصة به وبالتالي اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

1- خصائص الانحرافات الملائمة لتقييم الأداء:

لا يقدم الانحراف أية فائدة إلا إذا كان نافعا، صادقا، أنيا، يخضع لمنطق اقتصادي ويتكامل مع مجموعة أوسع من وسائل تقييم الأداء سنشرح خصائص هذه الانحرافات كما يأتي:

أ- نافعة: يجب أن يكون ممكناً للمسؤول المعني فهم كل انحراف، وأن يمثل بالنسبة له سلوكاً متجانساً مع الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة، فالانحرافات المحسوبة تبحث إلى لفت انتباه المسؤولين إلى الأحداث التي تحدث في مجاله.

ب- صادقة: الحكم على أهمية الانحراف دون تحديد ما تسبب فيه عدم التأكد في إعداد التنبؤات (سوء وضع التنبؤ، قيمة المقياس غير معروفة جيداً) وما نتج فعله عن سوء عمل مركز المسؤولية يمكن

¹ حسين مصطفى هلال، الإبداع المحاسبي ودوره في تنمية المهارات الإدارية، دار النهضة العربية، 1998، ص 277.

الفصل الثالث: دور محاسبة التسيير في إدارة تخفيض التكاليف

أن يكون خطيرا، فقبل أي تحليل يجب الانشغال بدرجة مصداقية المقياس، من جهة أخرى يجب التحقق من أن المسؤولين عن الوحدة لا يبحثون عن الحصول على انحرافات إجمالية قريبة من الصفر لأن هذا من شأنه أن يقودهم إلى تخصيص بعض أعمالهم على خطوط موازنات يكون استهلاك الموارد فيها ضعيفا بالنسبة للتنبؤات.

ت- وقتية (أنية): حتى يمكن استعمال الانحراف في التحليل، تحديده يجب أن يكون آنيا، أضف إلى ذلك أن أية عملية قياس بعد مدة زمنية طويلة نوعا ما، يمكن أن يؤدي إلى اتخاذ قرار تصحيحي مسيء (لأنه يقوم على ملاحظات تجاوزها الوقت) ويقود إلى اختلال التوازن.

ث- تخضع إلى منطق اقتصادي: للمعلومة تكلفتها، لهذا فإن حساب كل الانحرافات بدقة بالغة من شأنه أن يكون غير اقتصادي.

ج- متكاملة مع مجموعة أوسع من وسائل تقييم الأداء: تقنيات نظام التكاليف المعيارية وتركز على التكاليف (مظهر كمي). فيما تهمل بعض الشيء المظاهر النوعية مثل الفترة والجودة.

2- اتخاذ الإجراءات الصحيحة:

وتمثل هذه المرحلة الأخيرة حيث تقوم الإدارة ببعض التصرفات التي تؤدي إلى تصحيح الانحرافات المؤثرة في الأداء الفعلي وجعله يتباين عن المعايير الموضوعية، وقد تضمن هذه الإجراءات تعديل المعايير، أو القيام بتغيير الإستراتيجيات لذلك أن هذه العملية تشمل مرحلتين هما تحديد الانحرافات والقيام بالتصرفات اللازمة لمعالجة تلك الانحرافات.¹

المبحث الثاني: دور الأساليب التقليدية والحديثة في التخطيط والرقابة

تعتمد المؤسسات في تسيير تكاليفها على مجموعة من الأساليب التي تساهم في دعم عمليتي التخطيط والرقابة، حيث تنقسم هذه الأساليب إلى تقليدية وحديثة. فبينما تركز الأساليب التقليدية على التقدير والمتابعة، جاءت الأساليب الحديثة لتقديم أدوات أكثر دقة وشمولية تساعد على تحسين الأداء واتخاذ قرارات. وعليه سيتم التطرق في هذا المبحث إلى أهم الأساليب.

¹ سناء غمراني، كريمة سيوان، دور الرقابة المالية في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر فرع علوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، 2014/2013، ص 63، 64.

الفصل الثالث: دور محاسبة التسيير في إدارة تخفيض التكاليف

المطلب الأول: الأساليب التقليدية ودورها في عمليتي التخطيط والرقابة

تعتمد المؤسسات الاقتصادية في إدارة تكاليفها على مجموعة الأساليب التقليدية التي تهدف إلى تحقيق الفعالية في عمليتي التخطيط والرقابة، حيث تساهم هذه الأساليب في وضع تقديرات مسبقة للنشاط المستقبلي ومتابعة تنفيذها على أرض الواقع. ومن أبرز هذه الأساليب نجد الموازنات التخطيطية التي تستخدم كأداة للتخطيط، ومحاسبة المسؤولية التي تُعنى بتقييم الأداء وربط نتائج بالمسؤولين داخل المؤسسة.

أولاً: الموازنات التخطيطية

تعد الموازنات التخطيطية أحد أهم الأساليب التي تستخدمها الإدارة العلمية من أجل التوصل للأهداف الإستراتيجية التي وضعها من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة سواء مادية أو بشرية. ويقوم التخطيط أساساً على الميزانيات التقديرية، ويتطلب التنبؤ مقدماً بنشاط المشروع خلال فترة معينة تبلغ عادة عامًا واحدًا، كما يقوم التخطيط أيضاً على التحليل اللازم للوصول إلى قرار بشأن اقتراح معين وهذا يتطلب دراسة مدى تأثير إيرادات المشروع ومصروفاته بالاقتراعات المختلفة خلال فترة مالية. وعند وضع الموازنة التخطيطية يستلزم الأمر وضع خطط مفصلة في صورة موازنات فرعية لكل مفردة من المفردات كتقديرات المبيعات وبرامج الإعلان وتخطيط المشتريات والمخزون السلعي، وتكلفة العمل والمصروفات وبرامج الأبحاث والإضافات الرأسمالية وبرامج التمويل. وينبغي مراعاة المرونة الكافية عند وضع تلك الميزانيات حتى يمكن المسؤولين عن التخطيط العمل على البحث عن طرق بديلة لمواجهة الظروف الجديدة. يتضح أن أهمية الميزانية التقديرية في تحقيق رقابة فعالة على عمليات المشروع فاستخدامها يمكن الإدارة من معرفة مدى ملائمة الخطط والأهداف والسياسات الموضوعة مقدماً ومتابعة الانحرافات التي قد تحدث نتيجة للتنفيذ الفعلي.¹

ثانياً: المحاسبة المسؤولية

ارتبط مفهوم نظام محاسبة المسؤولية بمفهوم اللامركزية في العمل بالرقابة وتقييم الأداء أيضاً، وتقييم الأداء حسب مفهوم نظام المحاسبة المسؤولية هو تقييم الأداء على المستوى الجزئي أي كل مركز مسؤولية على حدة ومن ثم على مستوى الكلي للمؤسسة، وهذا هو نتيجة طبيعية لكبر حجم المؤسسات والشركات، وكذلك تضخم الهياكل التنظيمية لها وتعدد الفروع والأقسام والدوائر.

¹ د. عبد المطلب عثمان محمود دليل، د. محمد إسحاق عبد الرحمن عيسى، دور أساليب المحاسبة الإدارية في التخطيط والرقابة في المنشآت الصناعية- دراسة ميدانية، جامعة الملك خالد-المملكة العربية السعودية، المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة المعرفة لنشر الأبحاث العلمية والتربوية، العدد 40، 2020، ص11،10.

الفصل الثالث: دور محاسبة التسيير في إدارة تخفيض التكاليف

لذلك ظهرت الحاجة الماسة إلى تقييم كفاءة الإدارية ومدى فعاليتها في جميع مستويات المختلفة، وذلك من أجل تحسين الأداء وتطويره وتخفيض وترشيد التكاليف وخاصة في ظل الندرة التي تعاني منها الدول في الآونة الأخيرة، وحسب نظام المحاسبة المسؤولية يتم تقسيم الوحدة أو المؤسسة إلى مراكز مسئولية بحيث تتفق تلك المراكز مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة لضمان الكفاءة استغلال الموارد المتاحة من خلال عمل موازنات تخطيطية أو الموازنة العامة كما هو متعارف عليه في القطاع العام، ويتم ترجمة الموازنة التخطيطية إلى أوامر واعتمادات مالية يتم تخصيصها للوحدات الاقتصادية.¹

المطلب الثاني: الأساليب الحديثة ودورها في عمليتي التخطيط والرقابة

في ظل تطور بيئة الأعمال، برزت الحاجة إلى اعتماد أساليب حديثة في محاسبة التسيير تدعم عمليتي التخطيط والرقابة، من خلال توفير معلومات أكثر دقة وفعالية تساعد على تحسين الأداء واتخاذ القرارات ومن أهم هذه الأساليب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، وبطاقة الأداء المتوازن (BSC).

أولاً: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

يقوم مفهوم نظام التكلفة على أساس الأنشطة على فكرة أن المنتجات تحتاج إلى منظمات تقوم بأنشطة تتطلب تكلفة أو موارد، مما يعني ضرورة تصميم النظم بحيث يتم تخصيص التكاليف على الأنشطة المتسببة فيها، ومن ثم يسهل تخصيص تكاليف كل نشاط على المنتج أو المنتجات حسب درجة استفادتها من ذلك النشاط.²

وعليه يساهم نظام ABC في تحديد الأنشطة الإدارية التي تستهلك الموارد ضخمة دون تقديم قيمة مضافة، مما يسهل على الإدارة اتخاذ قرارات بإلغاء المهام غير ضرورية، وبالتالي تحقيق تخفيض التكاليف فعلي وحقيقي في التكاليف الثابتة.

ثانياً: بطاقة الأداء المتوازن (BSC)

تترجم بطاقة المقاييس المتوازنة رسالة واستراتيجية المنظمة إلى مجموعة من مقاييس الأداء التي تقدم الإطار لتنفيذ الإستراتيجية، وتركز بطاقة المقاييس المتوازنة فحسب على تحقيق الأهداف المالية، ولكنها تلقي الضوء

¹ علي حسن إبراهيم الجدي، قياس إمكانية تطبيق نظام المحاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية دراسة ميدانية، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة عمادة الدراسات العليا كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل، 2007، ص 02، 03.

² د. عبد المطلب عثمان محمود دليل، د. محمد إسحاق عبد الرحمن عيسى، مرجع سابق، ص 12.

الفصل الثالث: دور محاسبة التسيير في إدارة تخفيض التكاليف

على الأهداف غير المالية التي يجب على المنظمة أن تحققها لمقابلة أهدافها المالية، وتقيس بطاقة المقاييس أداء المنظمة من أربعة أبعاد:

1. البعد المالي
2. بعد العميل
3. بعد التشغيل الداخلي
4. بعد التعلم والنمو

وتؤثر استراتيجية الشركة على المقاييس المستخدمة لمتابعة الأداء في كل هذه الأبعاد الأربعة. وقد أطلق هذا الاسم على باقة المقاييس المتوازنة، لأنها توازن في تقرير واحد وبين مقاييس الأداء المالية وغير المالية لتقييم الأداء قصير الاجل وطويل الاجل وتخفيض باقة المقاييس المتوازنة من تركيز رجال الإدارة على الأداء المالي قصير الاجل، مثل الأرباح سنوية وذلك لأن المؤشرات غير المالية والتشغيلية مثل جودة المنتج ورضا العميل تقيس التغيرات التي تصنعها الشركة للأجل الطويل، ويمكن ألا تظهر المنافع المالية لهذه التغيرات فوراً في الأرباح قصيرة الأجل، ولكن التحسين القوي في المقاييس غير المالية يعتبر مؤشراً لخلق قيمة اقتصادية في المستقبل فعلي سبل المثال، حدوث زيادة في رضا العملاء، يتم قياسه عن طريق الدراسات الميدانية للعملاء، وعمليات شراء شهرة، يعتبر مؤشراً لارتفاع المبيعات والداخل المستقبل، وعن طريق المزيج المتوازن من مقاييس مالية وغير مالية، فإن بطاقة المقاييس المتوازنة توسع اهتمام الإدارة بالأداء قصير الأجل.¹

وتكمن أهمية هذه البطاقة في منع التخفيض العشوائي للتكاليف الإدارية، فهي تضمن أن عملية ترشيد الإنفاق لا تؤثر سلباً على جودة الخدمة الإدارية (بعد العملاء) أو على مهارات الموظفين (بعد التعلم والنمو) بل تجعل تخفيض متوازناً ويخدم الأهداف المالية والتشغيلية في آن واحد.

¹مرجع نفسه، ص12.

خلاصة:

يوضح هذا الفصل الدور الحيوي لمحاسبة التسيير في إدارة تخفيض التكاليف داخل المؤسسات، من خلال تمكين الإدارة من التخطيط الفعال للتكاليف، ومراقبتها، وتحليل الانحرافات. كما أبرز الفصل أهمية الأساليب التقليدية والحديثة في دعم اتخاذ القرارات وتحقيق الكفاءة، مما يعزز الاستخدام الأمثل للموارد ويساهم في رفع الأداء العام للمؤسسة.

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية
بالمؤسسة الوطنية لمواد التنظيف
والصيانة

تمهيد:

يعد هذا الفصل تكملة إلى الجوانب النظرية للبحث، وذلك من خلال عرض أهم المفاهيم التي تطرقنا إليها فيما سبق، بحيث يهدف إلى إبراز مدى مطابقة موضوع بحثنا مع الواقع، وذلك من خلال دراسة ميدانية لفئة من الموظفين المؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD بسعيدة.

كما أن هذا الجانب ما هو إلا حلقة وصل بين ما تم طرحه في الجانب النظري، وبين ما سوف نقوم به من دراسة عملية لمتغيرات البحث، وحتى يتسنى لنا تسليط الضوء على ما تم التطرق إليه في الجانب النظري من الأدوات والوسائل المستخدمة في الدراسة وطريقة الحصول على الإحصائيات المتعلقة بالدراسة، وكذا مناقشة وتحليل أهم النتائج المتحصل عليها.

المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة

سنحاول في هذا المبحث إلقاء نظرة عامة للمؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD وذلك من خلال معرفة نشأتها وتطورها التاريخي، ومن ثم التعريف بالمؤسسة والوحدة ومعرفة مختلف منتوجاتها.

المطلب الأول: التقديم العام لشركة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD

سيتم من خلال هذا المطلب التطرق للتطور التاريخي للمؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD، وتعريف بالمؤسسة الأم، كما يتم من خلاله التعريف بالوحدة SODEOR ENAD ومنتوجاتها.

➤ الفرع الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة

كان إلزاما على الاقتصاد الجزائري إتباع سياسة التصنيع وذلك لخلق صناعة اقتصادية قوية ومن خلاله كانت حتمية إنشاء المؤسسات الوطنية خطوة لا مفر منها وعليه كانت البداية مع مؤسسة سوناطراك سنة 1967 ثم تلي ذلك مجال المحروقات سنة 1971 وبعد ذلك تم التفكير في إنشاء مؤسسات عمومية تبني لها اقتصادها خارج قطاع المحروقات وهذا ما تم من خلال إنشاء الشركة الوطنية LA SINC والتي تختص في المواد الكيماوية ومواد التنظيف والصيانة.

وفي 12 نوفمبر 1975 تم توقيع ثلاث عقود لإنجاز الشركات الثلاثة التالية:

مركب سور الغزلان، مركب شلغوم العيد، مركب عين تموشنت لرأسمال قدر ب 1355 مليون دينار.

وفي 30 أكتوبر 1975 كان هناك دعم من مؤسسة ITAL CONSOLT بقينة مالية قدرها 130 مليون دينار وهذا الدعم موجه بالدرجة الأولى إلى إتمام البناء الأساسي للمؤسسة.

ونظرا للعوائق التي تعرض لها المكلف المسؤول عن البناء تم توقيف عملية البناء ومن ثم التخلي عن المركبات في 10 أوت 1981، وفي إطار إعادة إدماج المشاريع تم إمضاء شراكة جديدة مع نفس الشركة لإتمام ما تبقى وذلك بتوجيه من المؤسسات.

وفي 04 ديسمبر 1982 بموجب المرسوم التنفيذي رقم 82-416 ظهرت المؤسسة الوطنية للمنظفات ومواد الصيانة ENAD كنتيجة لإعادة هيكلة الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية LA SNIC، وبعد المناقشات تم التوصل للتوقيع على اتفاقيات العودة في 15 مارس 1984 ليتم بعد ذلك مرحلة بداية استغلال مركب المنظفات ومواد الصيانة بسور الغزلان سنة 1986 كمرحلة أولية من المفاوضات وانطلاق عملية الإنتاج في نفس السنة

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية بالمؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD

في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وارتباطها بهيكل البحث والإنتاج والتنمية والتسويق في مجالات المنظفات ومواد الصيانة.

➤ الفرع الثاني: التعريف بالمؤسسة الأم

المؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة (مجمع ENAD) تأسست سنة 1984، يبلغ رأسمالها 421500000 دج مقرها الاجتماعي سور الغزلان ولاية البويرة تتكون من أربع فروع:

1/ فرع SIDET شركة لصناعة مواد الصيانة بتكعدة تنفرع إلى مركب لصنع مواد الصيانة سور الغزلان وكذا وحدة الإنتاج مواد التنظيف بالأخضرية.

2/ فرع SHYMECA لصناعة مواد تطهير الأواني والأجسام تنفرع إلى وحدات:

- وحدة صنع مواد التجميل بالروبية

- وحدة صنع مواد الصيانة بالرغاية

- وحدة صنع مواد التنظيف بحسين داي

- وحدة صنع مواد الشفرة بالروبية

3/ فرع SODER يعود إنشاء الشركة الفرعية للمنظفات بالرمال صودار التي يوجد مقرها بشلغوم العيد ولاية ميله وتتكون من وحدتين لمواد الصيانة بالعوينات ولاية سكيكدة.

4/ فرع SODEOR إنشاء الشركة الفرعية للغرب صوديور التي يوجد مقرها بالقطاع الوهراني، وهي شركة لصنع مواد الصيانة تأخذ:

- مركب لصنع مواد الصيانة بعين تموشنت

- وحدة صنع مواد التنظيف بسعيدة

ومع دخول الاستثمار الأجنبي استطاعت المؤسسة الألمانية "هينكل" أن تقتني بعض الوحدات من المجمع وهذا ما حصل في مركب عين تموشنت.

➤ الفرع الثالث: الوحدة ENAD SODEOR سعيدة

أولاً: تعريف الوحدة

وحدة ENAD SODEOR سعيدة هي شركة عمومية تقع في المنطقة الصناعية رقم 01 طريق معسكر تتوسط المؤسستين SNPAC و EMIS يبلغ رأسمالها الاجتماعي 257.440.000.00 دج، تحتل مساحة

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية بالمؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD

تقدر 242079م² (متر مربع) منها 7150م² مغطاة يبلغ عدد عمالها 68 عامل، تعتمد المؤسسة في أداء وظيفتها على قناتين هما قناة الجملة التي تركز بالدرجة الأولى على الطلبات أما الثانية فهي قناة التوزيع التي تنحصر في رجال البيع وذلك بيع منتجات المؤسسة للزبائن (أصحاب المحلات) وقد يعتبر النشاط الرئيسي للمؤسسة في إنتاج وتوزيع مواد التنظيف والصيانة وقد يظهر ذلك من خلال الوظائف التالية:

✚ توسيع وتطوير نشاطات التوزيع لتحقيق أهداف المؤسسة

✚ استخدام القوة البيعية لتلبية حاجات المستهلكين من خلال بيع المنتجات بسعر مناسب وبخدمات جيدة.

✚ إن وحدة المؤسسة الصناعية التجارية يشمل نشاطها الأساسي في إنتاج وتسويق مواد الصيانة وكذلك شراء المواد الأولية وتحويلها إلى منتجات عامة لغرض بيعها.

✚ كما أن المؤسسة تقوم بتسويق عدة منتجات يمكن تقسيمها إلى قسمين:

1- منتجات تصنع داخل المؤسسة:

المتكونة من ماء جافيل، صانيبو، قريزيل أسود، نظاف، طهارة، حرير، نور سائل، روح ملح.

✓ استعمالات منتجات ENAD SODEOR

✚ ماء جافيل 12 و 32: يستعمل في تبيض الملابس ولتطهير ماء الشرب

✚ المطهر صانيبو: يستعمل لتطهير الأرضيات والقضاء على الجراثيم وتعطير الجو

✚ المطهر قريزيل: نفس استعمالات صانيبو بالإضافة إلى أنه يقضي على الروائح الكريهة في المجاري

✚ المنظف نور: منظف يدوي متعدد الاستعمالات، كغسيل الأواني والملابس.

✚ روح الملح: منتج فعال ضد الكلس فهو حامض ضد الرواسب الكلسية، يستعمل لتطهير وفتح المسالك والمجاري المائية.

✚ نظاف: منتج فعال يستعمل لتنظيف وتبيض الخزف الصحي ونزع الرواسب.

✚ طهارة: منظف حيوي يستعمل لتنظيف وتبيض الخزف الصحي من الرواسب والأوساخ.

✚ حرير: يستعمل في اخر مرحلة في غسيل الملابس لتطهيرها وتعطيرها.

2- المنتجات المعاد بيعها:

وتنقسم إلى قسمين:

أ- قسم يتم شراؤها من مركب سور الغزلان SIDET مباشرة لتدعيم السوق بالنسبة للجهة الغربية ومن أهم المنتجات (ثلج، مسحوق، ندا).

ب- مواد الزينة والتجميل ويتم شراؤها من وحدة الرويبة SHEMICA، فمن أهم هذه المنتجات (مرهم الحلاقة سفير، ملطف الجو، العطور بأنواعها وأحجامها المختلفة، شفرات الحلاقة).

ثانيا: إمكانيات الوحدة المادية والبشرية

لقد عاشت المؤسسة من سنة 2006 إلى غاية 2008 صعوبات مالية أدت بها إلى التوقف التام لمدة 9 أشهر في عام 2008 هذه السياسة أجبرت المسيرين داخل المؤسسة أو جانب المجمع البحث عن تمويل مالي ينعش الوحدة ويعيد لها مكانتها في السوق خاصة من الناحية الغربية للوطن.

وقد كللت هذه الجهود بوضع سياسة مالية وتسويقية جديدة حيث أنه قد تم تمويل المؤسسة بقرض مالي قدر ب 5 ملايين سنتيم زد على ذلك محاولة استرجاع الديون التي كانت على عاتق الدولة من بينها ديون المؤسسة سويدج وهي مؤسسة وطنية لتوزيع المواد الغذائية والتنظيف والتي قدرت ب 10 ملايين سنتيم.

إضافة إلى إعادة تمويل المؤسسة لمواد التنظيف التي تقوم باقتنائها من مؤسسة سيدات (مساحيق التنظيف) وتعيد بيعها بنسبة ربح ما بين (5%-10%).

مع العلم أن للمؤسسة إمكانيات بشرية ومادية أخرى من بينها أن قدرة الإنتاج اليومي قد تفوت 40 طن/اليوم. إضافة إلى إمكانية تنويع المنتجات وتغطية السوق بحصة سوقية معتبرة وتهدف المؤسسة إلى خلق منتجات جديدة بحيث تكون لها القدرة على المنافسة في السوق.

✚ تركز المؤسسة على جانب البيع المتنقل للرفع من رقم الأعمال.

✚ تحاول المؤسسة من خلال حصولها على شهادة ISO9001 في جويلية 2007 توظيفها على منتجاتها لإبراز مدى جودتها.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

سنستعرض فيما يلي الهيكل التنظيمي للمؤسسة بذكر كل مصلحة والدور التي تلعبه:

➤ الفرع الأول: مصلحة المديرية العامة

يتأسس هذه المصلحة المدير العام والذي يعتبر المسؤول الأول في المؤسسة رفقة طاقم من المساعدين.

فمن أبرز المهام الرئيسية الموجهة للمدير تتمثل فيما يلي:

✚ ضمان السير السن للمؤسسة.

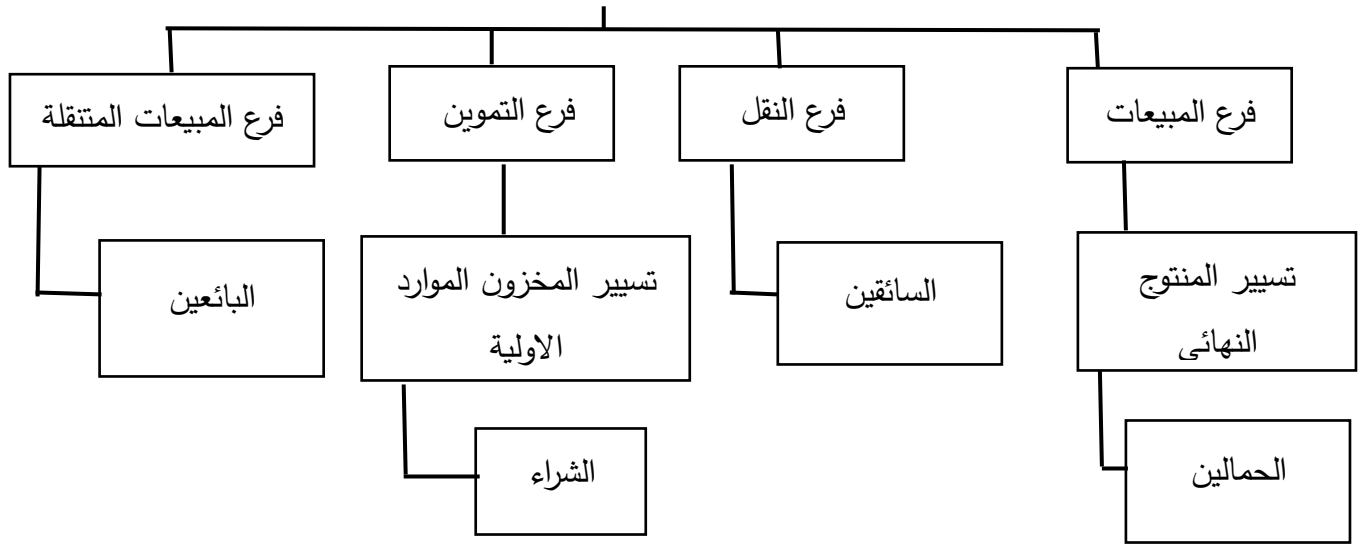
✚ تسيير أهداف المؤسسة حسب الإمكانيات المتوفرة.

العمل على تحقيق التوازن المالي للمؤسسة بتقييم مواردها.

➤ الفرع الثاني: مصلحة التجارة

الشكل رقم (01-04): هيكل مصلحة التجارة

مصلحة الانتاج



المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

فيما يتعلق بهذه المصلحة فتتكون مما يلي:

تهدف هذه المصلحة إلى تحقيق أكبر رقم أعمال ممكن عن طريق بيع أكبر قدر ممكن من المنتجات وتساهم في إبراز نقاط القوة والحفاظ عليها ونقاط الضعف ومحاولة اجتنبها بهدف مجابهة المنافسة الحادة في السوق وتوسيع الحصة السوقية للمؤسسة وهذا من خلال البحث على أسواق جديدة زد على الحفاظ على مكانة المؤسسة في السوق المحلي إضافة إلى العمل على الحفاظ على الزبائن الدائمين والجدد.

ومن خلال هذا المخطط يمكننا حصر أهم الوظائف كالاتي:

✚ إعداد فواتير البيع.

✚ تسجيل كل المعلومات المتعلقة بالبيع.

✚ تسيير المخزون ومراقبته.

✚ تحضير وصل الطلبية.

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية بالمؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD

✚ ضمان توفير الموارد الأولية وقطع الغيار.

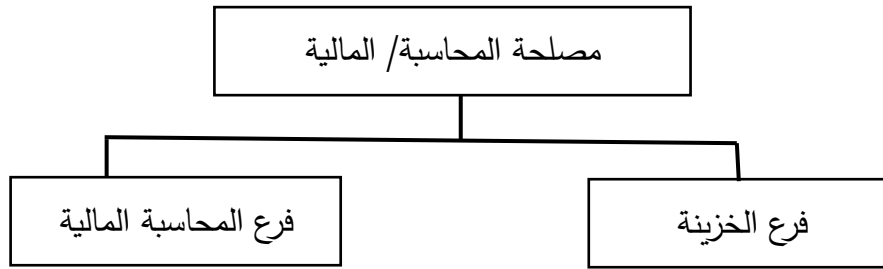
✚ البحث عن موردين للمؤسسة بأقل تكلفة ممكنة.

✚ حق مراقبة المنتجات والمواد الأولية.

➤ الفرع الثالث: مصلحة المحاسبة المالية

تهدف هذه المصلحة إلى الإشراف والمتابعة المالية المتعلقة للمؤسسة.

الشكل رقم (02-04): هيكل مصلحة المحاسبة/المالية



المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

أبرز مهامها:

✚ مراقبة النشاط التجاري (فواتير الشراء-البيع-المخزون).

✚ إجراء عملية الجرد السداسي والسنوي.

✚ تسيير ميزانية المؤسسة.

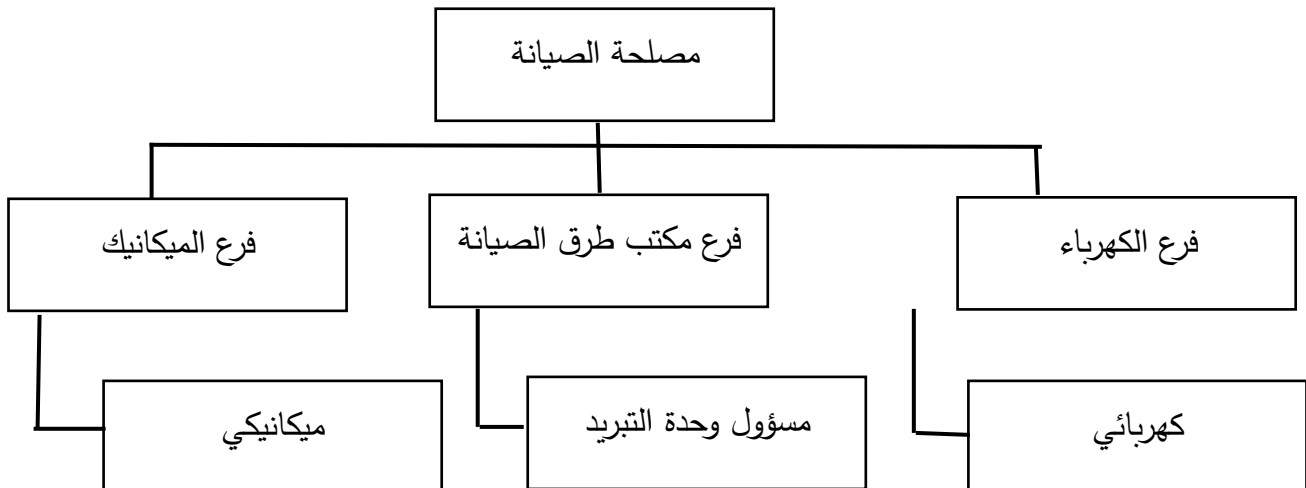
✚ إعداد الميزانية التقديرية.

➤ الفرع الرابع: مصلحة الصيانة

تهدف هذه المرحلة إلى مراقبة التقنية والجيدة وكذا الصيانة الدورية للآلات والعتاد الموجود داخل المؤسسة زد

على هذا تهدف إلى إعداد مخطط الصيانة.

الشكل رقم (03-04): هيكل مصلحة الصيانة



المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

➤ الفرع الخامس: مصلحة الإنتاج

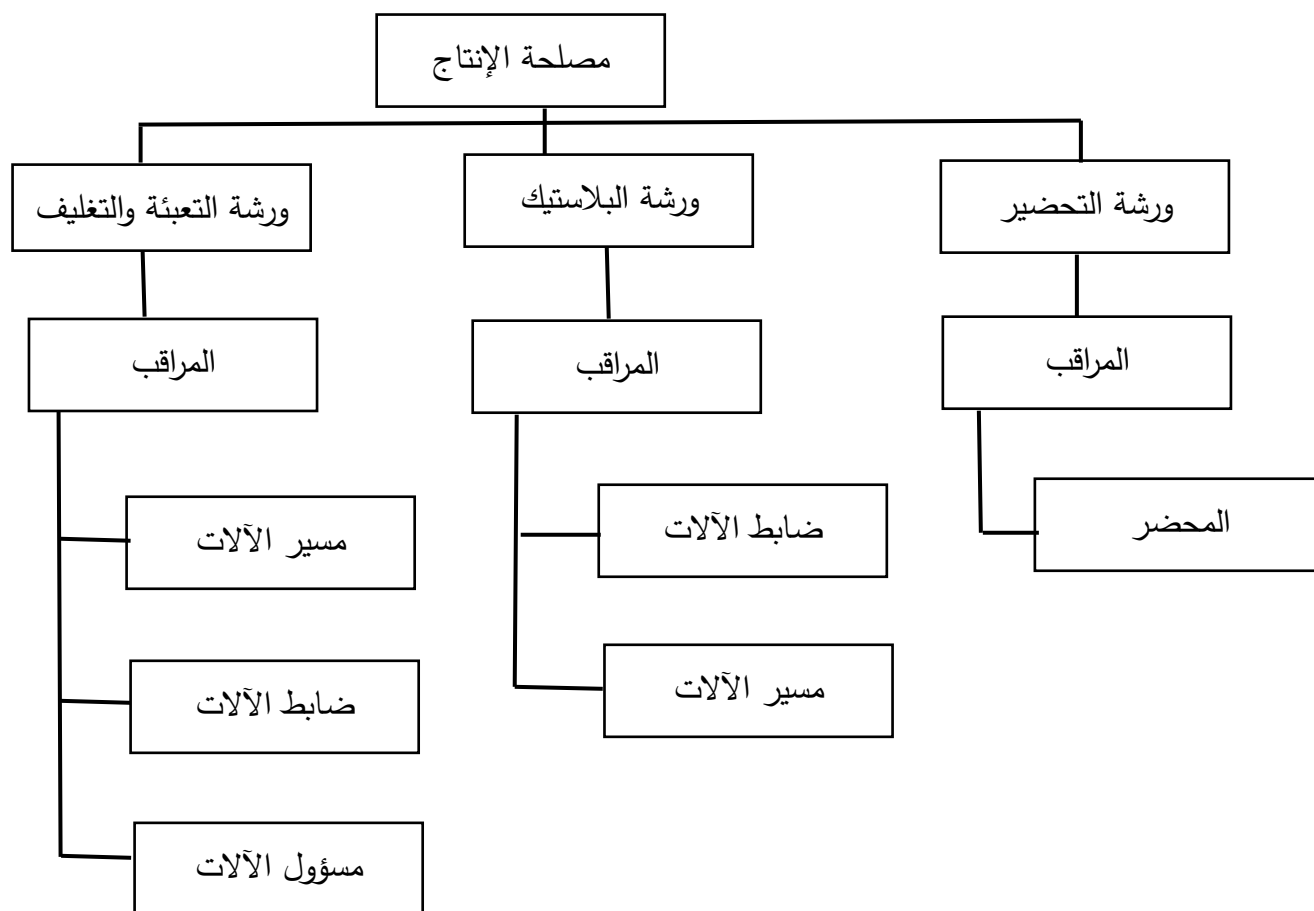
تهدف هذه المصلحة إلى تحقيق ما يلي:

✚ إعداد المخطط العام للإنتاج.

✚ متابعة ملفات الآلات.

✚ إعداد وبرمجة الآلات حسب الطلبية

الشكل رقم (04-04): هيكل مصلحة الإنتاج



المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية وتحليل ومحاو الدراسة التطبيقية

من أجل استكمال مقتضيات البحث العلمي واختبار فرضيات البحث، ومن ثم الإجابة على الإشكالية المطروحة، فقد ارتأينا أن يكون مجتمع مجموعة من موظفي المؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD بسعيدة، والذي وزع عليهم الاستبيان بطريقة عشوائية.

المطلب الأول: مصادر وأساليب جمع البيانات والمعلومات ومجتمع الدراسة والعينة

سنتطرق في هذا المطلب إلى مصادر جمع البيانات أولاً، والأساليب الإحصائية المستخدمة في البيانات ثانياً، وإلى مجتمع الدراسة والعينة ثالثاً.

أولاً: مصادر جمع البيانات

تم الحصول على البيانات المتعلقة بالدراسة من خلال مصدرين:

1/- المصادر الرئيسية:

تم الحصول على البيانات من خلال تصميم استبيان وتوزيعه على عينة من مجتمع البحث، ومن تم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS الإحصائية V22 وباستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى دلالات ذات قيمة، ومؤشرات تدعم موضوع البحث الذي قمنا به.

2/- المصادر الثانوية:

تم الحصول على المعطيات من خلال الرسائل الجامعية والمقالات والتقارير المتعلقة الموضوع قيد البحث والدراسة، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، والهدف من خلال اللجوء للمصادر الثانوية في هذا البحث هو التعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، والإحاطة بالموضوع.

ثانياً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

بعد تصميم الاستبيان واختباره وتعديله يتم تعميمه على العينة المستهدفة من الدراسة، وبعد جمعه من المبحوثين يتم تحليله، وهناك عدة برامج للتحليل الإحصائي، للوصول إلى دلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم الموضوع تم استخدام برنامج SPSS وهو اختصار لعبارة Statistical Package For The Social Sciences "الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية" ويسهل لنا البرنامج صنع القرار حيال موضوع الدراسة من خلال إدارته للبيانات وتحليله الإحصائي السريع للنتائج، وذلك باستخدام الأدوات الإحصائية التالية:

- ألفا كرو نباخ لمعرفة صدق وثبات الاستبيان. - (Alpha de Cronbach)

- التكرارات، النسب المئوية.
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.
- معامل الارتباط لقياس درجة الارتباط والعلاقة بين المتغيرات (Pearson)
- معامل الارتباط الثنائي ومعامل التحديد.
- معاملات الانحدار الخطي المتعدد.

ثالثا: مجتمع الدراسة والعينة

1/- **مجتمع الدراسة:** تمثل مجتمع الدراسة في مجموعة من موظفي المؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD بسعيدة، والتي تم تقسيم هذا الاستبيان عليهم بطريقة عشوائية.

2/- **عينة الدراسة:** قد اعتمدنا طريقة العينة العشوائية في اختيار عينة البحث والتي بلغ حجمها (50) موظف (ذكور وإناث)، حيث تم توزيع الاستبيان عليهم عبر زيارة ميدانية مع شرح الهدف من الاستمارة وتوضيح الأسئلة، وقد استرجعنا 46 استبانة، كما ألغينا 6 استبانة لعدم اكتمال المعلومات والبيانات فيها لتبقى لدينا (40) استبانة والتي تم الاعتماد عليها في التحليل.

3/- **أدوات الدراسة:** بعد تصميم الاستبيان واختباره وتعديله يتم تعميمه على العينة المستهدفة من الدراسة، وبعد جمعه من المبحوثين يتم تحليله، وهناك عدة برامج للتحليل الإحصائي، للوصول إلى دلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم الموضوع تم استخدام برنامج SPSS V 22 وهو اختصار لعبارة (Statistical Package For The Social Sciences) الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، ويسهل لنا البرنامج صنع القرار حيال موضوع الدراسة من خلال إدارته للبيانات وتحليله الإحصائي السريع للنتائج.

أ/- استمارة الاستبيان (ملحق رقم 2):

تعتبر استمارة الاستبيان المصدر الرئيسي لجمع البيانات والمعلومات والتي يمكن أن تحدد وتقيس أثر محاسبة التسيير على إدارة تخفيض التكاليف بالمؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD بسعيدة، وقد اعتمدنا في تحديد مقاييس متغيرات الدراسة على ما تم عرضه في الجانب النظري من الدراسة، فضلاً عن الدراسة الأولية التي قامت بها الباحثة لمجتمع الدراسة، وقد روعي في تصميم استمارة الاستبيان وعلى الدراسات السابقة مع الأخذ بعين الاعتبار تصميم الأسئلة التي تتلاءم وطبيعة مجتمع الدراسة والهدف من إجرائها.

وقد تكونت من ثلاث محاور رئيسية وهي:

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية بالمؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD

المحور الأول: الخاص بالبيانات الشخصية للمبحوثين وهي: (الجنس، السن، المستوى الدراسي، الخبرة المهنية، نوع الوظيفة).

المحور الثاني: الخاص بمحاسبة التسيير يتكون من بعدين.

البعد الأول: خاص بالتخطيط ويتضمن 5 عبارات.

البعد الثاني: خاص بالرقابة ويتضمن 5 عبارات.

المحور الثالث: الخاص بإدارة تخفيض التكاليف ويتكون من 8 عبارة.

وقد استخدمنا مقياس "ليكرت الخماسي" لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان، وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (04-01): درجات مقياس "ليكرت الخماسي"

الاستجابة	موافق	موافق بشدة	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	01	02	03	04	05

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية لبرنامج Spss v 2.40

ب/- أدوات المعالجة الإحصائية

- ألفا كرو نباخ لمعرفة صدق وثبات الاستبيان. - (Alpha de Cronbach)
- التكرارات، النسب المئوية.
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.
- معامل الارتباط لقياس درجة الارتباط والعلاقة بين المتغيرات (Pearson).
- معامل الارتباط الثنائي ومعامل التحديد.
- معامل التأثير.

المطلب الثاني: تحليل محاور الدراسة واختبار الفرضيات

سنتطرق في هذا المطلب إلى تحليل محاور الدراسة أولاً، وإلى تحليل المحاور واختبار الفرضيات ثانياً.

أولاً: تحليل محاور الدراسة

1/- صدق وثبات أداة الدراسة:

الجدول رقم (04-02): الخاص بصدق وثبات إستبيان Aplha de cronbach

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية بالمؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD

عدد العبارات	ألفا كرونباخ
18	0,990

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية لبرنامج Spss v 2.40

لقد تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لجميع بنود الاستمارة، وهذا للتأكد من ثبات الاستمارة، حيث قدر معامل الثبات الكمي ب (0,990)، كما هو موضح في الجدول أعلاه، وهي قيمة تفوق المعدل المتعارف عليه في العلوم الاجتماعية والذي يقدر ب (0,05)، إذن يمكن القول إن الاستمارة صادقة وثابتة ونستطيع الاعتماد عليها في دراستنا واستخلاص النتائج.

2/- التكرار والنسبة المئوية لمحاور الدراسة

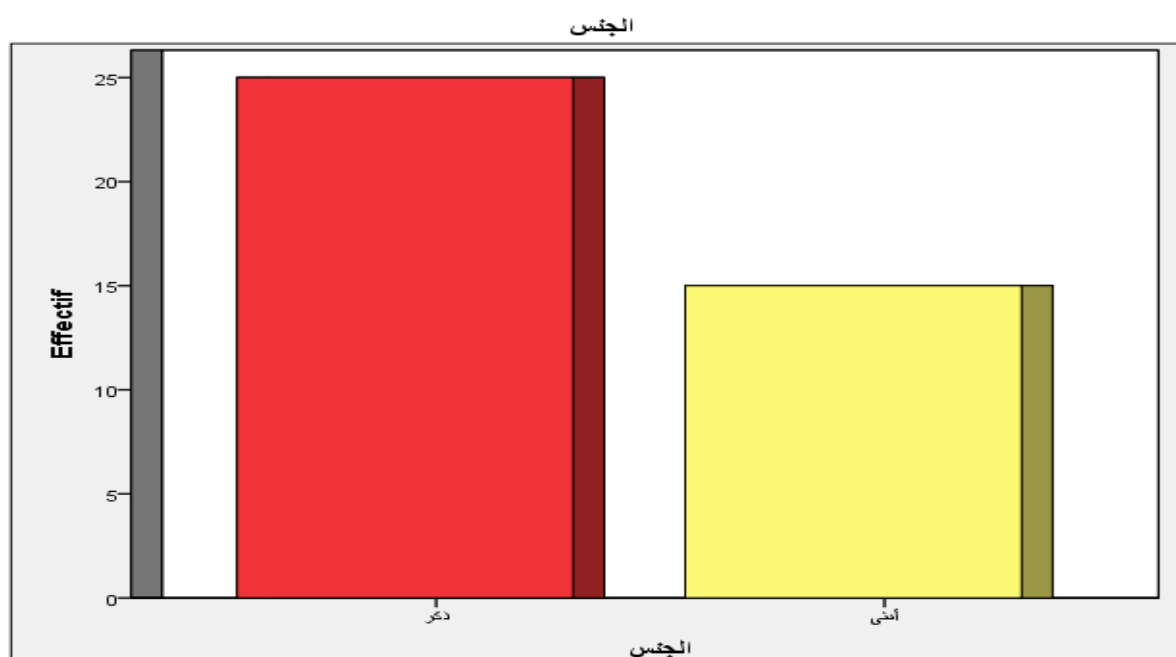
أ/- توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الجنس:

الجدول رقم (04-03): توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس.

الجنس	التكرار المطلق	التكرار النسبي (%)
ذكور	25	% 62.5
إناث	15	% 37.5
المجموع	40	% 100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية لبرنامج Spss v 2.40

الشكل رقم (04-05): التمثيل البياني لتوزيع العينة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية لبرنامج Spss v 2.40

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية بالمؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD

تحليل النتائج: من خلال الجدول والشكل أعلاه نلاحظ أن أكبر نسبة في العينة المدروسة كانت لفئة الذكور وبنسبة 62.5% أي بمعدل 25 موظف، بينما نسبة الإناث بلغت 37.5% أي بمعدل 15 موظفة، وهذا راجع لطبيعة العمل في المؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD، بسعادة حيث أن هذه المؤسسة هي مؤسسة اقتصادية صناعية وتجارية والتي تعتمد أساساً على عمليات التصنيع والتحويل الكيميائي للمواد الأولية لإنتاج مختلف أنواع المنظفات، حيث تتركز الوظائف الإنتاجية التي تتطلب جهداً تقنياً في فئة الذكور، في حين تشغل الإناث غالباً مناصب إدارية ومكتبية.

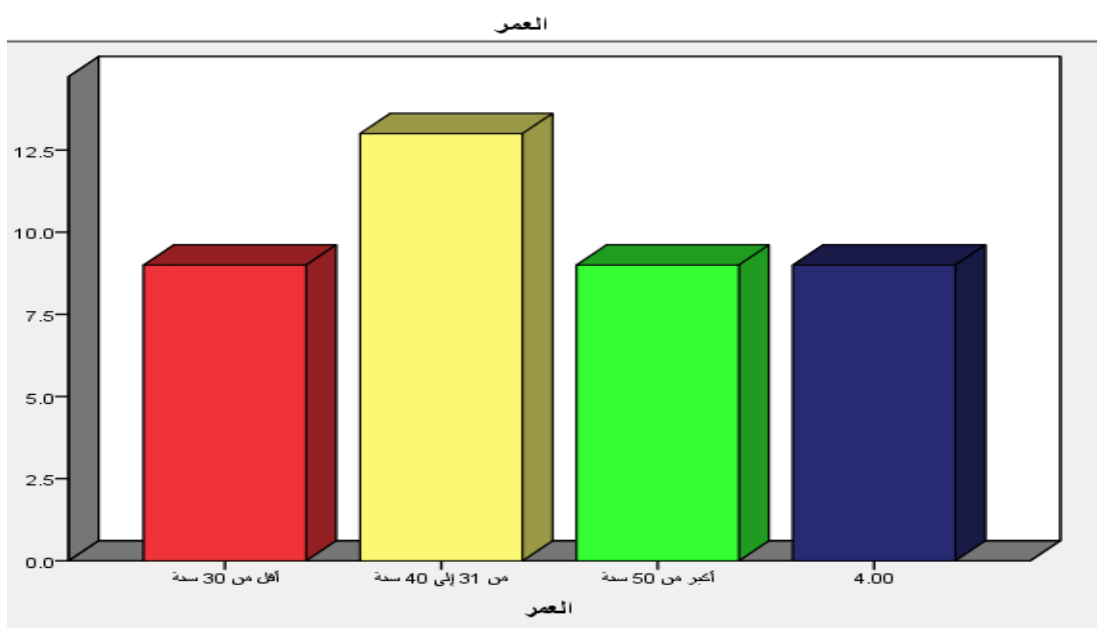
ب/- توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير السن:

الجدول رقم (04-04): توزيع أفراد العينة حسب متغير السن

السن	التكرار المطلق	التكرار النسبي (%)
أقل من 30 سنة	09	22.5 %
من 31 إلى 40 سنة	13	32.5 %
من 41 إلى 50 سنة	09	22.5 %
أكثر من 51 سنة	09	22.5 %
المجموع	40	100 %

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية لبرنامج Spss v 2.40

الشكل رقم (06-04): التمثيل البياني لتوزيع العينة حسب متغير السن



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية لبرنامج Spss v 2.40

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية بالمؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD

تحليل النتائج: من خلال الجدول والشكل أعلاه يلاحظ أن أكبر قيمة في عينة الدراسة كانت للفئة ذوي السن (من 31 إلى 40 سنة) بنسبة 32.5% أي بمعدل 13 موظف(ة)، بينما باقي الفئات (أقل من 30 سنة ومن 41 إلى 50 سنة، وأكبر من 51 سنة) كانت نسبهم متساوية بنسبة 22.5% لكل فئة وبمعدل 9 موظفين لكل فئة، وهذا إن دل فإنه يدل على أن المؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD بسعيدة، تعتمد على الفئة العمرية ذوي الكفاءة العملية والخبرة الكبيرة ولا تستغني عنهم لما لهم من أهمية في تسيير المؤسسة.

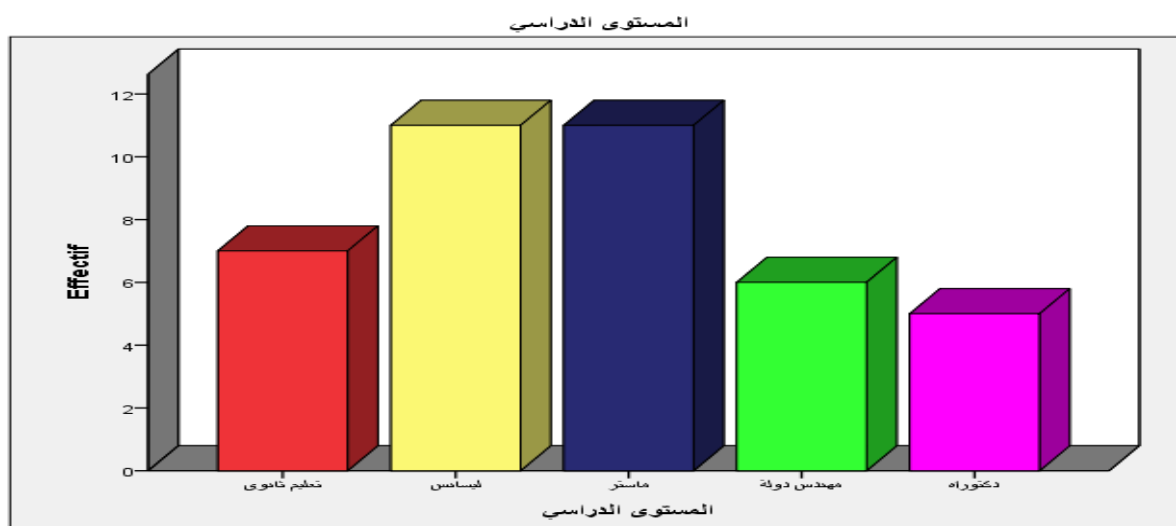
ج/- توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي

الجدول رقم (04-05): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار المطلق	التكرار النسبي (%)
تعليم ثانوي	07	17.5 %
ليسانس	11	27.5 %
ماستر	11	27.5 %
مهندس دولة	06	15 %
دكتوراه	05	12.5 %
المجموع	40	100 %

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية لبرنامج Spss v 2.40

الشكل رقم (04-07): التمثيل البياني لتوزيع العينة حسب متغير المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية لبرنامج Spss v 2.40

تحليل النتائج: من خلال الجدول والشكل أعلاه نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة المستهدفة كانت لفئتي حاملي الشهادات (ليسانس- ماستر) بنسبة 27.5% وبمعدل 11 موظف لكل فئة، وتليها فئة التعليم الثانوي بنسبة 17.5% ما يعادل 7 موظفين، وبعدها فئة مهندس دولة بنسبة 15% وبمعدل 6 موظفين، وأخيرا فئة ذوي المستوى دكتوراه بنسبة 12.5% وبمعدل 5 موظفين، يمكننا القول أن المؤسسة تعتمد على ذوي الكفاءات

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية بالمؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD

المهنية ميدانيا، وهذا ما نجده عند حاملي شهادات الماستر ليسانس والتكوين المهني (الثالثة ثانوي) الذين يعتمد تكوينهم وتعليمهم على جانب تطبيقي ميداني بنسبة كبيرة.

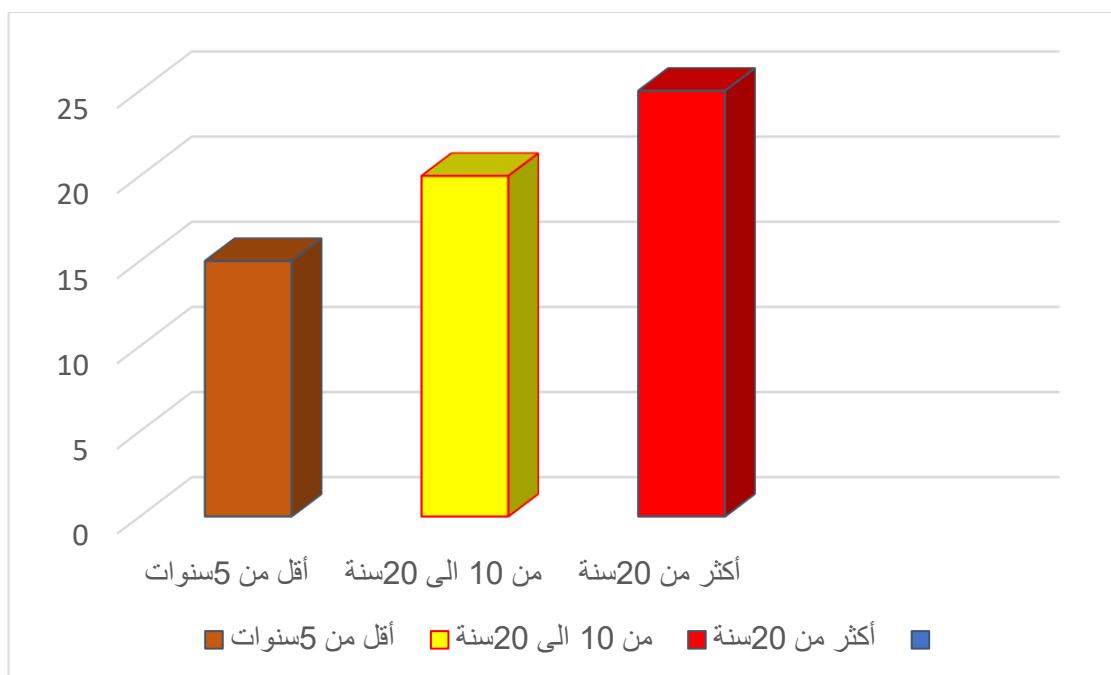
د/- توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية

الجدول رقم (04-06): توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار المطلق	التكرار النسبي (%)
أقل من 5 سنوات	11	27.5 %
من 10 إلى 20 سنة	14	35 %
أكثر من 20 سنة	15	37.5 %
المجموع	40	100 %

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية لبرنامج Spss v 2.40

الشكل رقم (04-08): التمثيل البياني لتوزيع العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية لبرنامج Spss v 2.40

تحليل النتائج: نلاحظ من خلال الجدول والشكل أعلاه، أن أغلبية أفراد العينة المستهدفة كانت لفئة أكثر من 20 سنة خبرة بنسبة 37.5% وبمعدل 15 موظف، ثم تليها من 10 إلى 20 سنة بنسبة 35% وبمعدل 14 موظف(ة)، وتليها الفئة أقل من 5 سنوات بنسبة 27.5% وبمعدل 11 موظف(ة)، وهنا يتبين لنا أن المؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD سعيدة، لا تستغني أبداً على موظفيها ذوي الخبرة المهنية الكبير، لكون أنها هي من تقوم بتكوينهم وترقيتها وتدريبهم، بالإضافة إلى الامتيازات الممنوحة لهم من المؤسسة تجعل ولائهم لها وتفانيهم وإخلاصهم في العمل.

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية بالمؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD

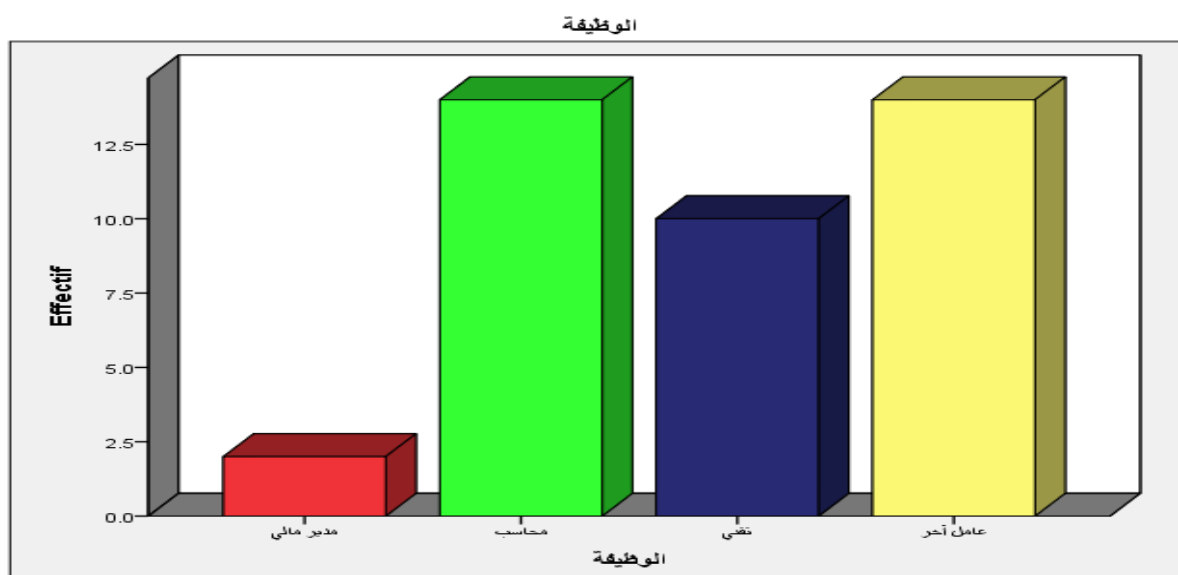
د/- توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الوظيفة

الجدول رقم (04-07): توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة

الوظيفة	التكرار المطلق	التكرار النسبي (%)
مدير مالي	02	5 %
محاسب	14	35 %
تقني	10	25 %
عامل آخر	14	35 %
المجموع	40	100 %

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية لبرنامج Spss v 2.40

الشكل رقم (04-09): التمثيل البياني لتوزيع العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية لبرنامج Spss v 2.40

تحليل النتائج: نلاحظ من خلال الجدول والشكل أعلاه، أن أغلبية أفراد العينة المستهدفة كانت لفئتي (محاسب وعامل آخر) بنسبة 35% وبمعدل 14 موظف، ثم تليها فئة تقني بنسبة 25% وبمعدل 10 موظف(ة)، وتليها فئة مدير مالي بنسبة 5% وبمعدل موظفين، وهنا يتبين لنا أن المؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD بسعيدة، تعتمد على المحاسبين والمسيرين، أكثر كونها مؤسسة تجارية وخدمتية واقتصادية.

ثانيا: تحليل المحاور واختبار الفرضيات

من أجل تحليل نتائج الدراسة وتحديد اتجاهات إجابات المستجوبين قمنا بالاستعانة بالمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، حيث تم تقسيم درجة تقييم المستجوبين لعبارات وفقرات الدراسة على النحو التالي:

➤ من 1 إلى 2.59 تقييم منخفض.

➤ من 2.60 إلى 3.39 تقييم متوسط.

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية بالمؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD

➤ من 3.40 إلى 5 تقييم مرتفع.

1/- تحليل الأبعاد المحور المستقل محاسبة التسيير (بعد التخطيط)

لمعرفة كيف يتم تشخيص بعد التخطيط في المؤسسة، تم الاعتماد على 05 عبارات التالية.

الجدول رقم (04-08): تقييم عينة الدراسة لوجهة نظر الموظفين اتجاه بعد التخطيط

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التقييم
1	عدم توفر المعلومات الملائمة للمحاسب يعود لعدم تخطيط وإلمام الموظفين القائمين على النظام المحاسبي بالخصائص التوجيهية للمعلومات المحاسبية	1.625	0.740	منخفض
2	يوجد توافق بين التخطيط لمحاسبة التسيير وإدارة تخفيض التكاليف في المؤسسة	1.550	0.552	منخفض
3	يتم تعيين الموظفين في محاسبة التسيير بناء على كفاءتهم وخبرتهم للتسيير الحسن لإدارة تخفيض التكاليف بالمؤسسة	1.750	0.980	منخفض
4	يساهم نظام محاسبة التسيير في تحسين التخطيط لإدارة تخفيض التكاليف	1.650	0.699	منخفض
5	أساليب محاسبة التسيير تساهم في تحسين إدارة التكاليف وتحفيظها	1.650	0.622	منخفض
	نتائج وجهة نظر الموظفين الشخصية اتجاه بعد التخطيط	1.645	0.718	منخفض

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية لبرنامج Spss v 2.40

نلاحظ أن العبارات أخذت درجات موافقة منخفضة لأن متوسطها الحسابي يساوي (1.645) والذي يعبر عن درجات الموافقة منخفضة حسب مقياس ليكرت، وبالتالي فإن الموظفون في المؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD، يوافقون وبدرجة منخفضة على العبارات الموجهة لهم والخاصة بالتخطيط، وذلك بمتوسط حساب (1.645)، وانحراف معياري (0.718)، وهو مقدار تشتت إجابات مفردات العينة عند المتوسط الحسابي (1.645)، إذن تم التوصل بأن الموظفون في مؤسسة يدعمون التخطيط بدرجة موافقة منخفضة.

2/- تحليل الأبعاد المحور المستقل محاسبة التسيير (بعد الرقابة)

لمعرفة كيف يتم تشخيص بعد الرقابة في المؤسسة، تم الاعتماد على 05 عبارات التالية.

الجدول رقم (04-09): تقييم عينة الدراسة لوجهة نظر الموظفين اتجاه بعد الرقابة

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية بالمؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التقييم
1	استخدام أسلوب محاسبي جيد يساعد الرقابة على ضبط إدارة تخفيض التكاليف في المؤسسة	1.650	0.843	منخفض
2	تعتبر الرقابة من بين الوسائل الأساسية لمحاسبة التسيير في إدارة وتخفيض التكاليف	1.575	0.858	منخفض
3	يزيد استخدام الرقابة في محاسبة التسيير من فعالية الرقابة الإدارية في تخفيض التكاليف	1.600	0.777	منخفض
4	تتوفر المؤسسة على نظام رقابي في المؤسسة يضمن التسيير المحاسبي الجيد	1.800	0.911	منخفض
5	نظام رقابة التسيير سهل وفي متناول الجميع	1.625	0.952	منخفض
	نتائج وجهة نظر الموظفين الشخصية اتجاه بعد الرقابة	1.650	0.868	منخفض

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية لبرنامج Spss v 2.40

نلاحظ أن العبارات أخذت درجات موافقة منخفضة لأن متوسطها الحسابي يساوي (1.650) والذي يعبر عن درجات الموافقة منخفضة حسب مقياس لكرت، وبالتالي فإن الموظفون في المؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD، يوافقون وبدرجة منخفضة على العبارات الموجهة لهم والخاصة بالرقابة، وذلك بمتوسط حساب (1.650)، وانحراف معياري (0.868)، وهو مقدار تشتت إجابات مفردات العينة عند المتوسط الحسابي (1.650)، إذن تم التوصل بأن الموظفون في مؤسسة يدعمون الرقابة بدرجة موافقة منخفضة.

3/- تحليل الأبعاد المحور المستقل إدارة تخفيض التكاليف

الجدول رقم (04-10): تقييم عينة الدراسة لوجهة نظر الموظفين اتجاه إدارة تخفيض التكاليف

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التقييم
1	تتوفر المؤسسة على نظام فعال لإدارة وتخفيض التكاليف	1.925	1.118	منخفض
2	يتم تحليل عناصر التكلفة بشكل دوري	1.570	0.812	منخفض
3	تستخدم المؤسسة موارد ذات تكاليف أقل	1.950	1.084	منخفض
4	تستخدم المؤسسة مجموعة من الأساليب التي تساعد على إدارة وتخفيض التكاليف	1.500	0.933	منخفض
5	يساعد نظام تخفيض التكاليف المستخدم في المؤسسة من التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج	1.775	0.999	منخفض

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية بالمؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD

6	تخفيض التكاليف دليل على نجاح سياسات المؤسسة	2.200	1.181	منخفض
7	تساهم أساليب محاسبة التسيير في تحسين كفاءة استخدام الموارد	1.825	0.957	منخفض
8	يؤدي التحكم الفعال في التكاليف باستخدام أساليب محاسبة التسيير إلى تعزيز ميزة تنافسية للمؤسسة	2.175	1.034	منخفض
	نتائج وجهة نظر الموظفين الشخصية اتجاه إدارة تخفيض التكاليف	1.865	1.014	منخفض

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية لبرنامج Spss v 2.40

نلاحظ أن العبارات أخذت درجات **موافقة منخفضة** لأن متوسطها الحسابي يساوي (1.865) والذي يعبر عن درجات الموافقة منخفضة حسب مقياس لكرت، وبالتالي فإن الموظفون في المؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ONAD، يوافقون وبدرجة منخفضة على العبارات الموجهة لهم والخاصة بإدارة تخفيض التكاليف، وذلك بمتوسط حساب (1.865)، وانحراف معياري (1.014)، وهو مقدار تشتت إجابات مفردات العينة عند المتوسط الحسابي (1.865)، إذن تم التوصل بأن الموظفون في مؤسسة يدعمون إدارة تخفيض التكاليف بدرجة موافقة منخفضة.

معامل الارتباط لقياس درجة الارتباط والعلاقة بين المتغيرات (Pearson):

بعد تحليل درجات الموافقة للعينة ننتقل إلى اختبار الفرضيات، وذلك للكشف عن نوعية العلاقة ودرجة الارتباط بين المتغيرين، وسنستعمل في ذلك معامل الارتباط بيرسون Pearson.

معامل الارتباط: هو مقياس لدرجة العلاقة بين المتغيرين $(y-x)$ ويرمز بالرمز (r) ويحقق معامل الارتباط الخطي المتباين $(-1 \leq r \leq 1)$.

أي أن قيمة معامل الارتباط محصورة بين -1 ، $+1$ وتدل قيمته على درجة العلاقات بين المتغيرين أو المتغيرات موضع الدراسة من حيث أنها قوية، متوسطة، أو ضعيفة وأما الإشارة فإنها تصف نوعية العلاقة بل هي عكسية أم طردية، فالإشارة السالبة تدل على وجود علاقة عكسية، أما الموجبة فتدل على وجود علاقة بين المتغيرين، حيث أنه إذا كانت قيمة معامل الارتباط مساوية للواحد صحيح فهذا يدل على أن الارتباط بين المتغيرين ارتباطا عكسيا تاما، إذا كانت قيمة معامل الارتباط مساوية لصفة $(r=0)$ فهذا يدل على عدم وجود ارتباط خطي بين المتغيرين.

فقد تكون حالات معامل الارتباط:

طردية ضعيفة عندما يكون $(0.5 \leq r \leq 0)$.

طردية متوسطة عندما يكون $(0.75 \leq r \leq 0.5)$.

طردية قوية عندما يكون $(1 \leq r \leq 0.75)$.

طردية ضعيفة عندما يكون $(0 \leq r \leq 0.5)$.

عكسية متوسطة عندما يكون $(-0.5 \leq r \leq -0.75)$.

عكسية قوية عندما يكون $(-1 \leq r \leq -0.75)$.

معامل الارتباط لقياس درجة الارتباط والعلاقة بين المتغيرات (Pearson):

بعد تحليل درجات الموافقة للعينة ننتقل إلى اختبار الفرضيات، وذلك للكشف عن نوعية العلاقة ودرجة الارتباط بين المتغيرين، وسنستعمل في ذلك معامل الارتباط بيرسون Pearson. **معامل الارتباط:** هو مقياس لدرجة العلاقة بين المتغيرين $(y-x)$ ويرمز بالرمز (r) ويحقق معامل الارتباط الخطي المتباين $(-1 \leq r \leq 1)$.

أي أن قيمة معامل الارتباط محصورة بين -1 ، $+1$ وتدل قيمته على درجة العلاقات بين المتغيرين أو المتغيرات موضع الدراسة من حيث أنها قوية، متوسطة، أو ضعيفة وأما الإشارة فإنها تصف نوعية العلاقة بل هي عكسية أم طردية، فالإشارة السالبة تدل على وجود علاقة عكسية، أما الموجبة فتدل على وجود علاقة بين المتغيرين، حيث أنه إذا كانت قيمة معامل الارتباط مساوية للواحد صحيح فهذا يدل على أن الارتباط بين المتغيرين ارتباطا عكسيا تاما، إذا كانت قيمة معامل الارتباط مساوية لصفة $(r=0)$ فهذا يدل على عدم وجود ارتباط خطي بين المتغيرين.

فقد تكون حالات معامل الارتباط:

طردية ضعيفة عندما يكون $(0.5 \leq r \leq 0)$.

طردية متوسطة عندما يكون $(0.75 \leq r \leq 0.5)$.

طردية قوية عندما يكون $(1 \leq r \leq 0.75)$.

طردية ضعيفة عندما يكون $(0 \leq r \leq 0.5)$.

عكسية متوسطة عندما يكون $(-0.5 \leq r \leq -0.75)$.

عكسية قوية عندما يكون $(-1 \leq r \leq -0.75)$.

اختبار الفرضيات الفرعية (فرضيات الارتباط)

أ/- اختبار الفرضية الفرعية 1: هناك علاقة ارتباط بين التخطيط وإدارة تخفيض التكاليف بالمؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD بسعيدة.

H_0 : لا يوجد علاقة ارتباط بين التخطيط وإدارة تخفيض التكاليف في مؤسسة

H_1 : يوجد علاقة ارتباط بين التخطيط وإدارة تخفيض التكاليف في مؤسسة

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية بالمؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD

الجدول رقم (04-10): نتائج علاقة الارتباط بين التخطيط وإدارة تخفيض التكاليف في مؤسسة

التخطيط		
0,949	Pearson معامل الارتباط	إدارة تخفيض التكاليف
0,000	Sig(القيمة الاحتمالية)	
50	عدد أفراد عينة الدراسة	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية لبرنامج Spss v 2.40

من الجدول أعلاه يتضح أن معامل الارتباط يساوي (0,949) يعني ارتباط قوي وطردي بين التخطيط وإدارة تخفيض التكاليف.

وبما أن مستوى الدلالة هو (0,000) وهو أقل من النسبة المعتمدة (0,05)، يمكننا القول إنه هناك علاقة قوية طردية بين البعد المستقل (التخطيط) والمتغير التابع (إدارة تخفيض التكاليف)، ومن خلال هاته النتائج نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة إنه يوجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين التخطيط وإدارة تخفيض التكاليف بالمؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD بسعيدة.

ب/- اختبار الفرضية الفرعية 2: هناك علاقة ارتباط بين الرقابة وإدارة تخفيض التكاليف بالمؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD بسعيدة

H_0 : لا يوجد علاقة ارتباط بين الرقابة وإدارة تخفيض التكاليف في مؤسسة

H_1 : يوجد علاقة ارتباط بين الرقابة وإدارة تخفيض التكاليف في مؤسسة

الجدول رقم (04-11): نتائج علاقة الارتباط بين الرقابة وإدارة تخفيض التكاليف في مؤسسة

الرقابة		
0,975	Pearson معامل الارتباط	إدارة تخفيض التكاليف
0,000	Sig(القيمة الاحتمالية)	
50	عدد أفراد عينة الدراسة	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية لبرنامج Spss v 2.40

من الجدول أعلاه يتضح أن معامل الارتباط يساوي (0,949) يعني ارتباط قوي وطردي بين الرقابة وإدارة تخفيض التكاليف.

وبما أن مستوى الدلالة هو (0,000) وهو أقل من النسبة المعتمدة (0,05)، يمكننا القول أنه هناك علاقة قوية طردية بين البعد المستقل (الرقابة) والمتغير التابع (إدارة تخفيض التكاليف)، ومن خلال هاته النتائج

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية بالمؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD

نرفض الفرضية الصفريّة ونقبل الفرضية البديلة القائلة إنه يوجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين الرقابة وإدارة تخفيض التكاليف بالمؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD بسعيدة.

اختبار الفرضيات الفرعية (فرضيات التأثير)

أ- اختبار الفرضية الفرعية 3: يؤثر التخطيط على إدارة تخفيض التكاليف بالمؤسسة.

H_0 : لا يوجد علاقة تأثير بين التخطيط وإدارة تخفيض التكاليف بالمؤسسة.

H_1 : يوجد علاقة تأثير بين التخطيط وإدارة تخفيض التكاليف بالمؤسسة.

الجدول رقم (04-06): نتائج علاقة التأثير بين التخطيط وإدارة تخفيض التكاليف بالمؤسسة.

ملخص النموذج					الفرضية الفرعية 3: هناك علاقة تأثير بين التخطيط وإدارة تخفيض التكاليف
معامل R	معامل التحديد	معامل التحديد الثنائي	Fقيمة	مستوى الدلالة	
0,949	0,901	0,899	347,460	0.000	
		تقدير معلمات النموذج			
	B	مستوى الدلالة			
الثابت	0,387	0,004			
الكفاءة	1,343	0,000			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية لبرنامج Spss v 2.40

التحليل: من خلال الجدول أعلاه نلاحظ بأنه يوجد تأثير ايجابي ذو دلالة إحصائية للتخطيط على إدارة تخفيض التكاليف بالمؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD بسعيدة، وبما أن مستوى الدلالة يساوي (0,000) وهو أقل من (0,05)، وأن قيمة الارتباط تساوي (0,949) إذن نرفض الفرضية الصفريّة، ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بالمؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD بسعيدة، كما أن مربع الارتباط (معامل التفسير أو التحديد) تشير إلى (0,901) أي ما نسبته (90.1%) من التغير في إدارة تخفيض التكاليف يعود إلى التخطيط الجيد والحسن.

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية بالمؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD

ب/- اختبار الفرضية الفرعية 4: تؤثر الرقابة على إدارة تخفيض التكاليف بالمؤسسة.

H_0 : لا يوجد علاقة تأثير بين الرقابة وإدارة تخفيض التكاليف بالمؤسسة.

H_1 : يوجد علاقة تأثير بين الرقابة وإدارة تخفيض التكاليف بالمؤسسة.

الجدول رقم (04-13): نتائج علاقة التأثير بين الرقابة وإدارة تخفيض التكاليف بالمؤسسة.

ملخص النموذج					
معامل R	معامل التحديد	معامل التحديد الثنائي	Fقيمة	مستوى الدلالة	الفرضية الفرعية 3: علاقة تأثير بين الرقابة وإدارة تخفيض التكاليف
0,975	0,950	0,949	724,571	0.000	
		تقدير معلمات النموذج			
	B	مستوى الدلالة			
الثابت	0,034	0,663			
الكفاءة	1,121	0,000			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية لبرنامج Spss v 2.40

التحليل: من خلال الجدول أعلاه نلاحظ بأنه يوجد تأثير ايجابي ذو دلالة إحصائية الرقابة على إدارة تخفيض التكاليف بالمؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD بسعيدة، وبما أن مستوى الدلالة يساوي (0,000) وهو أقل من (0,05)، وأن قيمة الارتباط تساوي (0,975) إذن نرفض الفرضية الصفرية، ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للرقابة على إدارة تخفيض التكاليف بالمؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ONAD بسعيدة، كما أن مربع الارتباط (معامل التفسير أو التحديد) تشير إلى (0,950) أي ما نسبته (95%) من التغير في إدارة تخفيض التكاليف يعود إلى الرقابة الصارمة والدائمة.

خلاصة:

من خلال ما تم معالجته في الجانب التطبيقي بعد إسقاط البيانات لغرض التعرف على محاسبة التسيير بأبعادها (التخطيط والرقابة) وأثرها على إدارة تخفيض التكاليف بالمؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD بسعيدة، وهذا من خلال استبيان الذي قمنا به والذي كان موجه لفئة من موظفي المؤسسة، حيث بينت لنا نتائج التحليل الإحصائي صحة فرضيات الدراسة ووجود علاقة قوية وطردية ذات أثر معنوي بين كل من المتغير المستقل محاسبة التسيير وأبعاده (التخطيط والرقابة) على المتغير التابع إدارة تخفيض التكاليف بالمؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD سعيدة، كما اكتشفنا أن لكل بعد نسبة في التأثير على إدارة تخفيض التكاليف كما يلي:

1/- تؤثر الرقابة أولاً بنسبة (95%) على إدارة تخفيض التكاليف.

2/- يؤثر التخطيط ثانياً بنسبة (90.1%) على إدارة تخفيض التكاليف.

الخاتمة

وفي الختام لدراستنا للموضوع "أثر استخدام محاسبة التسيير في إدارة تخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، يمكن القول أن محاسبة التسيير تعتبر من الوظائف الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسات الاقتصادية والركيزة الاستراتيجية التي تمد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الرشيدة وتحسين الأداء بالطريقة المناسبة وفي الوقت المناسب، وقد كان الهدف من إجراء هذه الدراسة هو إبراز الدور الجوهري لأدوات محاسبة التسيير في التحكم في التكاليف، خاصة في ظل هذه التحولات الاقتصادية المتسارعة واشتداد حدة المنافسة.

ومن خلال دراستنا الميدانية التي أجريت في المؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD بسعيدة وتوزيع الاستبيان على عينة من الموظفين والمسؤولين، ولمعالجة هذه الإشكالية ومختلف الأسئلة المطروحة حولها وكذا اختبار الفرضيات المذكورة في أول هذه الدراسة تم تقسيم هذه الأخيرة إلى أربعة فصول، الثلاثة الأولى نظرية والرابع عبارة عن دراسة استبائية، وقد تم التوصل إلى عدة نتائج، وفيما يلي سيتم عرض اختبار الفرضيات وأهم نتائج الدراسة وإدراج بعض التوصيات.

اختبار صحة الفرضيات:

بعد دراستنا لهذا الموضوع يمكننا الإجابة على الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: "يوجد علاقة ارتباط وتأثير لمحاسبة التسيير على إدارة تخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية"، أثبتت النتائج وجود علاقة ارتباط قوية وطردية بين أبعاد محاسبة التسيير (التخطيط والرقابة)، وبين إدارة تخفيض التكاليف في المؤسسة محل الدراسة ENAD.

الفرضية الثانية: "هناك علاقة ارتباط وتأثير بين التخطيط وإدارة تخفيض التكاليف في المؤسسة"، من خلال النتائج تبين أن لتخطيط علاقة قوية وطردية ذات أثر معنوي مرتفع جدا بنسبة 90.1%.

الفرضية الثالثة: "هناك علاقة ارتباط وتأثير بين الرقابة وإدارة تخفيض التكاليف في المؤسسة"، من خلال النتائج تبين أن للرقابة أثر معنويا مرتفع جدا بنسبة 95% وعلاقة طردية قوية.

نتائج الدراسة البحثية:

من خلال الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- محاسبة التسيير أحد فروع المحاسبة التي تهتم بخدمة مختلف مستويات الإدارة.

- ان اعتماد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير يعد شرطا أساسيا لتعزيز مكانتها السوقية وضمان تنافسيتها واستمراريتها.
- تساهم محاسبة التسيير في تمكين المؤسسة من خفض تكاليف منتجاتها مع ضمان الحفاظ على معايير الجودة والمزايا التنافسية للمؤسسة.
- توجد علاقة تكامل وترابط وظيفي بين مختلف أدوات محاسبة التسيير سواء كانت تقليدية أو حديثة، حيث تعمل هذه الأدوات معا بشكل متناغم لتحقيق أهداف المؤسسة.
- تعد محاسبة التسيير في مؤسسة ENAD نظاما معلوماتيا يوفر القاعدة الأساسية لمراقبة التكاليف وتحليلها، مما يمنح الإدارة القدرة على اتخاذ قرارات استراتيجية تضمن ميزة تنافسية.
- يسمح نظام مراقبة التسيير المتبع في مؤسسة ENAD بتحديد الانحرافات الجوهرية وتتمين مستويات الأداء المتميز، مما يوجه المؤسسة نحو تحسين مستمر لأدائها الاقتصادي.
- تبين من خلال الدراسة الميدانية أن المؤسسة تعتمد على نظام موازنات تقديرية يسمح بالتحكم في تكاليف الإنتاج، مع ضرورة العمل على تحديث طرق التوزيع التكاليف غير المباشرة لضمان دقة أكبر في تسعير المنتجات.

التوصيات:

من خلال النتائج المتوصل إليها سابقا يمكن تقديم التوصيات التالية:

- تبني أساليب محاسبة التسيير الحديثة مثل نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، وبطاقة الأداء المتوازن (BSC)، لتفادي قيود الأساليب التقليدية.
- ضرورة توجّه واعتماد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمختلف الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف كمنهج أساسي لتحقيق وتحسين القدرة التنافسية.
- ضرورة الاهتمام بتأهيل الإطارات المالية في المؤسسات الاقتصادية عن طريق تكوين دورات تدريبية للمسيرين ومحاسبين على استخدام الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير لضمان استغلال الموارد المتاحة بأفضل كفاءة ممكنة.
- تفعيل الرقابة المستمرة في متابعة الانحرافات بين التكاليف الفعلية والمعيارية لاتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.
- ضرورة تشجيع الدراسات الأكاديمية في مجال تطبيق محاسبة التسيير (الأساليب المحاسبة الحديثة) وإمكانية تطبيقها في مختلف القطاعات.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع والمصادر باللغة العربية

1. الكتب

- ❖ أحمد نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007
- ❖ أحمد حسين ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، سنة 2002
- ❖ إسماعيل يحيى التريكتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2007
- ❖ بويابون مسعود، رفاة عبد العزي. مداخلة دور الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة، كتاب الملتقى الدولي، جامعة غليزان كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - مخبر إدارة الأسواق المالية باستخدام الأساليب الرياضية والاعلام الالي، 22 و 23 جوان 2022 غليزان - الجزائر
- ❖ حسين مصطفى هلال، الإبداع المحاسبي ودوره في تنمية المهارات الإدارية، دار النهضة العربية، 1998
- ❖ خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، سنة 2007
- ❖ دكتور درويش عمار، أستاذ محاضر، محاسبة التسيير، مطبوعة بيداغوجية، جامعة عين تموشنت - بلحاج بوشعيب، كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير، 2021-2022.
- ❖ صالح عبد الله الرزق، محاسبة التكاليف الفعلية، ط2، دار زهران النشر والتوزيع، الأردن، 1997
- ❖ علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999
- ❖ كردوسي محمد، دور محاسبة التسيير في الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد: 03 العدد: 02 (2020)
- ❖ كمال خليفة أبو زيد وعطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004
- ❖ مخلوفي نعيمة، مطبوعة محاسبة تحليلية دروس وتمارين، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2022-2023
- ❖ ناصر دادي عدوان، المحاسبة التحليلية، سلسلة تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر، 2000

- ❖ ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات في المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014
- ❖ ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، مصر، 2004
- ❖ هاشم أحمد عطية، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، محاسبة الإدارية، الدار الجامعية، القاهرة، 2000
- ❖ وليد ناجي الحياي، المدخل في المحاسبة الإدارية، مؤسسة مي للطباعة، الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، سنة 1991

2. الأطروحات:

- ✓ الفضيل محمد الصديق، المقارنة بين الأدوات التقليدية والحديثة للمحاسبة الإدارية وأثرها على أداء المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة- أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3 كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التسيير والعلوم التجارية، سنة 2017-2018
- ✓ بكوش لطيفة، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير في إطار مدرسة الدكتوراه في الاقتصاد التطبيقي وإدارة المنظمات، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016-2017
- ✓ جحيش يسرى، مساهمة استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2023-2024
- ✓ حبشي أسماء، استخدام التكلفة المستهدفة للتحكم في تسعير الخدمات الصحية، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد خيضر، 2020
- ✓ خشعي عفاف، استخدام أساليب المحاسبة التحليلية لتحقيق تنافسية المؤسسة دراسة حالة المؤسسة بيسكو فروي بسكرة، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2021-2022
- ✓ درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004-2005،
- ✓ داحو خير الدين، أثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في إدارة وتخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة شركة سوناپارك - أطروحة مقدمة ضمن نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، سنة 2021-2022

- ✓ رحمة سكيينة، متطلبات استخدام نظام محاسبة التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الاستشفائية دراسة حالة، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2019-2020.
- ✓ راضية عطوي، الإدارة الاستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف 1 2017.
- ✓ مراوي رشيدة، استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة بيسكو فروي بسكرة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2022-2023
- ✓ مسكين الحاج، الإدارة الحديثة للتكاليف ودورها في تنافسية المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجيلالي ليايس سيدي بلعباس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2019-2017
- ✓ زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة دراسة حالة مؤسسة الاتصالات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم تخصص علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم تسيير سنة 2014-2015
- 3. رسائل ماجستير**
- ✓ بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج دراسة حالة شركة الاسمنت حامة بوزيان قسنطينة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2013/2014
- ✓ دادن عبد الغني، الاتجاه للمنافسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير فرع تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر 2001-2002.
- ✓ مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير -دراسة حالة مؤسسة نفطال- مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006
- ✓ رمزي نعيم نزال، مدى استخدام نظم التكاليف المحاسبية متكاملة لتعزيز الأداء والربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة اليرموك، الأردن، 2005

قائمة المراجع

- ✓ زاية عبد النور، محاسبة التكاليف وتحسين الأداء المالي للمؤسسة دراسة حالة المؤسسة الوطنية للصناعة الكهرو كيميائية، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2017-2018
- ✓ سيدي محمد ولد عباد، دراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في موريتانيا وكيفية تفعيله دراسة حالة، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2010-2011
- ✓ سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة دراسة حالة مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2009-2010
- ✓ عبد الله عباس، أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط على قرارات التسعير، مذكرة لاستكمال نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011-2012
- ✓ عبد الله جميل عبد الله أبو معلى، التكاليف المعيارية ورقابة في الشركات الصناعية، مذكرة الماجستير، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة، 2005
- ✓ علي حسن إبراهيم الجدي، قياس إمكانية تطبيق نظام المحاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية دراسة ميدانية، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة عمادة الدراسات العليا كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل، 2007
- ✓ فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003/2004
- ✓ نعمود محمد عزالدين، الموازنات التقديرية كأداة لقيادة الأداء في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع دراسات محاسبية وجبائية وتدقيق، جامعة الجزائر3 كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2013/2014
- ✓ هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة، مذكرة مقدمة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2012-2013
- ✓ وحيدة عتروس، أهمية التكاليف الخفية في المؤسسة الصناعية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012

4. مذكرات ماستر

- ✓ أسامة سماح، عادل بهلول، دور تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كأداة لمراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2018/2017
- ✓ ابتسام نحال، خولة عوايشة، دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تخفيض التكاليف- مدخل التكلفة المستهدفة، سلسلة القيمة- دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات- مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي التبسي -تبسة- سنة 2017-2016
- ✓ الحاج مقدم خرفي، لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير المصرفي- دراسة حالة البنك الوطني الجزائري- مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، سنة 2018-2017
- ✓ باردي عبد الكريم، قد نورالدين، أدوات مراقبة التسيير الحديثة ومدى استخدامها في المؤسسات الجزائرية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، سنة 2020-2019
- ✓ بن خنيش ثامر، عبد الاوي هشام، لوحة القيادة ودورها في ترشيد القرار داخل المؤسسة دراسة حالة مؤسسة ALGAL PLUS بالمسيلة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير سنة 2023-2022
- ✓ بلحوت وفاء سارة، طاوغي خولة، الأليات الحديثة لمراقبة التسيير ومدى مساهمتها في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية-دراسة ميدانية- مذكرة تخرج لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة 8ماي 1945قائمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2024-2023
- ✓ بوعطيط أيمن، دور بطاقة الأداء المتوازن في تحسين الأداء المالي للمؤسسة، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير تخصص إدارة مالية، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، سنة 2020-2019
- ✓ بوسهلة اسراء، دور تحليل الانحرافات القائم على أساس التكاليف المعيارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة الاسمنت تبسة، جامعة العربي التبسي تبسة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، سنة 2025-2024
- ✓ بوزقاق سمية، دور الموازنة التقديرية للتنبؤ بالمبيعات في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة، مشروع مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر الأكاديمي الطور الثاني، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، 2016/2015

- ✓ بوقشابة صفاء، بلعقون هند، دور محاسبة التكاليف في تعزيز نظام الرقابة الداخلية في القطاع الصحي دراسة حالة، مذكرة لنيل شهادة الماستر، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2025/2024
- ✓ حمزة جيهان، شرفية إيمان، تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC فالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج لاستكمال متطلبات شهادة ماستر في العلوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945 قالمه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2022/2021
- ✓ حمزة يعقوب، خديجة بن تركية، دور لوحة القيادة الاستراتيجية في مراقبة التسيير-دراسة حالة المديرية العملية لاتصالات الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم التجارية والمالية، المدرسة العليا للتجارة، سنة 2013-2014
- ✓ راشدي بلال، بن عزيز عمار، محاسبة التكاليف في المؤسسة اقتصادية دراسة حالة منيعة للدواجن، مذكرة لنيل درجة ماستر مهني في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة البليدة 02 لونيبي علي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، سنة 2020-2021.
- ✓ زناسني حورية، مسعودي الهام، تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، مذكرة لاستكمال متطلبات لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب عين تموشنت، معهد العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، 2020/2019
- ✓ زهير سعيدي، طريقة التكاليف المعيارية أو المحددة سلفا، محاضرات في مقياس محاسبة التسيير، جامعة أم البواقي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2023-2024
- ✓ سناء غمراني، كريمة سيوان، دور الرقابة المالية في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر فرع علوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945 قالمه، 2013/2014
- ✓ عبد الهادي فاطمة الزهرة، زيان حورية، أهمية استخدام أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة ملينة سيدي خالد- تيارت، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، جامعة ابن خلدون تيارت كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، سنة: 2018-2019
- ✓ عزالدين بن موسى، أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في تخفيض التكاليف وترشيد الأداء دراسة تطبيقية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2012/2013
- ✓ لبداعي مفيدة، بوركوة مريم، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لاستكمال لمتطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2015-2016

قائمة المراجع

- ✓ مراد حجاج، دور لوحة القيادة في تحسين الأداء وظيفية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية تقرت- مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة غرداية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، سنة 2014-2015
- ✓ مريم بالي، قطر الندى مسعودي، دور محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير دراسة حالة: مؤسسة بن حوجو بسكرة، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2022-2023
- ✓ محمد لمين معافية، هشام معافية، المحاسبة التحليلية كأداة للرقابة على الإنتاج دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدرجات والدرجات النارية، مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2016-2017
- ✓ مكناسي سمية، خضراوي نور الهدى، دور الموازنات التقديرية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015/2016
- ✓ هناء بن سعيد، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014/2015
- ✓ يعيش فريد، دور محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج بمؤسسة الاقتصادية دراسة المؤسسة البلدية للصناعات التقليدية (القنطرة)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014/2015
- ✓ يحيوي سيف الدين، محاسبة التكاليف كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مؤسسة المطاحن الأوراس- مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية سنة 2014-2015

5. المجالات والمقالات

- ✓ أحمد يوسف مولود إسماعيل، دور أساليب محاسبة التكاليف في الرقابة على عناصر التكاليف، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 10، العدد 02/ ديسمبر 2023
- ✓ أ. درويش عمار، أ.د. صالح إلياس، فعالية طريقة التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير وتحسين الأداء دراسة حالة، مجلة المالية والأسواق

قائمة المراجع

- ✓ أمينة طيباوى، استخدام أبعاد بطاقة الأداء المتوازن في قياس الأداء الاستراتيجي لمؤسسة- مطاحن الأغواط، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 10 العدد 02 سنة جوان 2019
- ✓ إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، دور التسيير على أساس الأنشطة ABM تحسين الأداء، مجلة العلوم الإنسانية -جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 28/27، نوفمبر 2012
- ✓ خشعي عفاف، عبد القادر الشيخ، مساهمة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف: دراسة حالة المؤسسة بيسكو فروي بسكرة، مجلة الحوكمة، المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة، المجلد 03، العدد 02، 2021
- ✓ د.رحيم حسين، أ.بونقيب أحمد، دور لوحات القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية - العدد الرابع سنة ديسمبر 2008
- ✓ داحو خير الدين، سالمى ياسين، أثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة للمحاسبة الإدارية الحديثة في تخفيض تكاليف المؤسسات الصناعية الجزائرية. مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 10، العدد 3.
- ✓ راضية عطوي، التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف دراسة حالة، مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة 2، العدد 15، ديسمبر 2016
- ✓ د. عبد المطلب عثمان محمود دليل، د. محمد إسحاق عبد الرحمن عيسى، دور أساليب المحاسبة الإدارية في التخطيط والرقابة في المنشآت الصناعية- دراسة ميدانية، جامعة الملك خالد-المملكة العربية السعودية، المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة المعرفة لنشر الأبحاث العلمية والتربوية، العدد 40، 2020
- ✓ زينب بوغازي، رقاد سليمة، لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 06، العدد 01 سنة 2021
- ✓ شلابي عمار، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 04/ العدد 01، 2019
- ✓ شمس الضحى أحمد شنان، إمكانية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في دورة حياة المنتج لخفض التكاليف دراسة تطبيقية في شركة أبو الخير للأعمال الحديدية في البصرة، مجلة الكلية الإسلامية الجامعة التقنية الجنوبية-الكلية التقنية الإدارية/بصرة، العدد 73، الجزء 2، دون تاريخ النشر
- ✓ طه عليون ناصر، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد القرارات التسعير، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، العدد 04 / 2010
- ✓ عباس صباح طالب، دور تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف المنتجات دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة المشروبات الغازية، مجلة الدراسات محاسبية ومالية (JAFS) المجلد 14، العدد 48، 2019
- ✓ فتيحة بوجرود، حمزة هرباجي، ياسمينه سالم، تحسين كفاءة مراقبة التسيير وفق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة ABC بالتطبيق على ملبنة التل مزلوقة بولاية سطيف، مجلة اقتصاديات الاعمال والتجارة، المجلد 05، العدد: 01، 2020

قائمة المراجع

- ✓ كروسي محمد، دور محاسبة التسيير في الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد: 03 العدد: 02 (2020).
- ✓ ميلود بن خيرة، إبراهيم براهيمية، تعزيز محاسبة التسيير في ظل تحديات الأمن السيبراني للأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية، مجلة أبحاث اقتصادية المعاصرة، المجلد: 04، العدد 02 (2021)
- ✓ ميلود بن خيرة، إبراهيم براهيمية، أساليب محاسبة التسيير الحديثة ودورها في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الوطنية للوالب والبراغي غيليزان، مجلة دفاتر بواذكس، المجلد 10 العدد 2 سنة 2021
- ✓ مسعودي سارة، سماش كمال، أهمية تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل البيئة الحديثة، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 10، العدد 01، 2022
- ✓ محمد الحطيط نمر، هوارى سوسي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، ورقلة، الجزائر، 2013، العدد 04
- ✓ مسكين الحاج، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الابتكار والتسويق، جامعة سعيدة، العدد الثالث
- ✓ محمد علي السيدية ومنى سالم حسين المرعي، تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية المجلد 02- العدد 03 / 2006
- ✓ مورنيسة مريم، خنفري خيضر، مدى مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسات، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 04، العدد 02
- ✓ نعيمة مخلوفي، أثر استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على عدالة ودقة البيانات التكاليف غير المباشرة للمنتجات في المؤسسات الصناعية، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 10 / العدد 01، جوان 2023
- ✓ وليد سمير عبد العظيم الجبلى، دور أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في تعظيم الإيرادات وتحقيق التنافسية في المؤسسات الفندقية -دراسة ميدانية- مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 04، العدد: 01 سنة (2020)

ثانيا: المراجع والمصادر باللغة الأجنبية

- ✓ Alazard ; C et SEPARI ; control de gestion, DONUD, paris, 2004
- ✓ Azzouz Rahima, Essai de mise en place de la comptabilité analytique dans le secteur hospitalier par la méthode ABC, école supérieure de commerce-Alger, 2023-2024
- ✓ BERNARD. Olivier, comptabilité en Allemagne, encyclopédie de comptabilité et contrôle de gestion, Art N25, Economica, paris, 2000.

- ✓ Bouquin, H. Les enjeux d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion, un aspect oublié de la méthode des sections, Revue française de comptabilité, N271, 1995

الملاحق

قائمة الملاحق

ملحق 1 قائمة الأساتذة المحكمين

الجامعة	الدرجة العلمية	الأستاذ
جامعة سعيدة	أستاذ التعليم العالي	زروقي ابراهيم
جامعة سعيدة	أستاذ التعليم العالي	دياب زقاي
جامعة سعيدة	أستاذ التعليم العالي	مسكين الحاج

ملحق 2 الاستبيان



وزارة التعليم العالي والبحث العلم
جامعة سعيدة الدكتور مولاي الطاهر



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم مالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

الاستبيان

- أخي الفاضل، أختي الفاضلة في إطار اعداد مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر بعنوان: "أثر استخدام محاسبة التسيير في إدارة وتخفيض التكاليف بالمؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة ENAD"، يشرفني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي يهدف الى دراسة الى أي مدى تؤثر محاسبة التسيير في إدارة تخفيض التكاليف داخل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، نرجو منكم التفضل بالإجابة على الأسئلة بكل موضوعية ودقة. نؤكد أن جميع المعلومات الواردة ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط، وتعامل بسرية تامة.

المحور الأول: البيانات الشخصية

1- عن المجيب معلومات:

ضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة

☐

انثى

☐

الجنس: ذكر

☐

من 31-40

☐

السن: أقل من 30

☐

أكبر من 50

☐

من 41-50

☐

ماستر

☐

ليسانس

☐

المستوى التعليمي: ثالثة ثانوي

☐

دكتوراه

☐

مهندس

☐

أكثر من 20 سنة

☐

من 10 الى 20 سنة

☐

سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات

قائمة الملاحق

نوع الوظيفة: مدير ☐ محاسب ☐ تقني ☐ وظيفة أخرى ☐

المحور الثاني: فيما يلي مجموعة من العبارات التي تتعلق بمحاسبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية من فضلك حدد درجة موافقتك ودرجة عدم موافقتك على هذه العبارات بوضع علامة (×) حول الرقم الذي يعبر عن رأيك

الرقم	العبارة	موافق	موافق بشدة	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
البعد الأول: التخطيط						
01	عدم توفر المعلومات الملائمة للمحاسب يعود لعدم تخطيط وإلمام الموظفين القائمين على النظام المحاسبي بالخصائص التوجيه للمعلومات المحاسبية.					
02	يوجد توافق بين التخطيط لمحاسبة التسيير وإدارة تخفيض التكاليف في المؤسسة.					
03	يتم تعيين موظفي محاسبة التسيير بناءً على كفاءاتهم وخبرتهم لتسيير الحسن لإدارة تخفيض التكاليف في المؤسسة.					
04	يساهم نظام محاسبة التسيير في تحسين التخطيط لإدارة تخطيط التكاليف.					
05	أساليب محاسبة التسيير يساهم في تحسين إدارة التكاليف وتخفيضها.					
البعد الثاني: الرقابة						
06	استخدام أسلوب محاسبي يساعد الرقابة على ضبط إدارة وتخفيض التكاليف في المؤسسة.					
07	تعتبر الرقابة من بين الوسائل الأساسية لمحاسبة التسيير في إدارة وتخفيض التكاليف					
08	يزيد استخدام الرقابة في محاسبة التسيير من فعالية الرقابة على إدارة في تخفيض التكاليف.					
09	تتوفر المؤسسة على نظام الرقابة في التسيير المحاسبي.					
10	نظام رقابة التسيير المحاسبي سهل وفي متناول الجميع.					

قائمة الملاحق

المحور الثالث: فيما يلي مجموعة من العبارات التي تتعلق بإدارة تخفيض التكاليف من فضلك حدد درجة موافقتك ودرجة عدم موافقتك على هذه العبارات بوضع علامة (x) حول الرقم الذي يعبر عن رأيك

الرقم	العبارة	موافق	موافق بشدة	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	لدى المؤسسة نظام فعال لإدارة التكلفة.					
02	يتم تحليل عناصر التكلفة بشكل دوري.					
03	تقوم المؤسسة باستخدام موارد ذات تكاليف أقل.					
04	تستخدم المؤسسة مجموعة من الأساليب التي تساعد على تخفيض التكاليف.					
05	يساهم نظام التكاليف المستخدم في المؤسسة من التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.					
06	تخفيض التكاليف دليل على نجاح سياسات المؤسسة.					
07	تساهم أساليب محاسبة التسيير في تحسين كفاءة استخدام الموارد.					
08	يؤدي التحكم الفعال في التكاليف باستخدام أساليب محاسبة التسيير إلى تعزيز ميزة التنافسية للمؤسسة.					

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.990	18

الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid ذكر	25	62.5	62.5	62.5
أنثى	15	37.5	37.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

العمر

Statistiques

العمر

Valide	40
N Manquante	0
Moyenne	2.4500

قائمة الملاحق

Ecart-type	1.08486
------------	---------

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من 30 سنة	9	22.5	22.5	22.5
من 31 إلى 40 سنة	13	32.5	32.5	55.0
من 41 إلى 50 سنة	9	22.5	22.5	77.5
أكبر من 51 سنة	9	22.5	22.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

المستوى الدراسي

Statistiques

المستوى الدراسي

N	Valide	40
	Manquante	0

قائمة الملاحق

Moyenne	2.7750
Ecart-type	1.27073

المستوى الدراسي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
تعليم ثانوي	7	17.5	17.5	17.5
ليسانس	11	27.5	27.5	45.0
ماستر	11	27.5	27.5	72.5
مهندس دولة	6	15.0	15.0	87.5
دكتوراه	5	12.5	12.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

الخبرة المهنية

قائمة الملاحق

الخبرة المهنية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e من 31 إلى 40 سنة	11	27.5	27.5	27.5
Valid e من 41 إلى 50 سنة	14	35.0	35.0	62.5
Valid e أكثر من 50 سنة	15	37.5	37.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

الوظيفة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e مدير مالي	2	5.0	5.0	5.0
Valid e محاسب	14	35.0	35.0	40.0
Valid e تقني	10	25.0	25.0	65.0
Valid e عامل آخر	14	35.0	35.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

Statistiques

	يساهم نظام محاسبة التسيير في تحسين التخطيط لإدارة تخفيض التكاليف	يتم تعيين الموظفين في محاسبة التسيير بناء على كفاءتهم وخبرتهم للتسيير الحسن لإدارة تخفيض التكاليف بالمؤسسة	يوجد توافق بين التخطيط لمحاسبة التسيير وإدارة تخفيض التكاليف في المؤسسة	عدم توفر المعلومات الملائمة للمحاسب يعود لعدم تخطيط والإمام الموظفين القائمين على النظام المحاسبي بالخصائص التوجيهية للمعلومات المحاسبية
Valide	40	40	40	40
N Manquant	0	0	0	0
Moyenne	1.6250	1.5500	1.7500	1.6500
Ecart-type	.74032	.55238	.98058	.69982
Variance	.548	.305	.962	.490

قائمة الملاحق

Statistiques

	يزيد استخدام الرقابة في محاسبة التسيير من فعالية الرقابة الإدارية في تخفيض التكاليف	تعتبر الرقابة من بين الوسائل الأساسية لمحاسبة التسيير في إدارة وتخفيض التكاليف	استخدام أسلوب محاسبي جيد يساعد الرقابة على ضبط إدارة تخفيض التكاليف في المؤسسة	أساليب محاسبة التسيير تساهم في تحسين إدارة التكاليف وتحفيظها
Valide	40	40	40	40
N Manquant	0	0	0	0
Moyenne	1.6500	1.5750	1.6750	1.6000
Ecart-type	.62224	.84391	.85896	.77790
Variance	.387	.712	.738	.605

Statistiques

	يتم تحليل عناصر التكلفة بشكل دوري	تتوفر المؤسسة على نظام فعال لإدارة وتخفيض التكاليف	نظام رقابة التسيير سهل وفي متناول الجميع	تتوفر المؤسسة على نظام رقابي في المؤسسة يضمن التسيير المحاسبي الجيد
Valide	40	40	40	40
N Manquant	0	0	0	0

قائمة الملاحق

Moyenne	1.8000	1.6250	1.9250	1.5750
Ecart-type	.91147	.95239	1.11832	.81296
Variance	.831	.907	1.251	.661

Statistiques

	تستخدم المؤسسة موارد ذات تكاليف أقل	تستخدم المؤسسة مجموعة من الأساليب التي تساعد على إدارة وتخفيض التكاليف	يساعد نظام تخفيض التكاليف المستخدم في المؤسسة من التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج	تخفيض التكاليف دليل على نجاح سياسات المؤسسة
Valide	40	40	40	40
N Manquant e	0	0	0	0
Moyenne	1.9500	1.5000	1.7750	2.2000
Ecart-type	1.08486	.93370	.99968	1.18105
Variance	1.177	.872	.999	1.395

Statistiques

قائمة الملاحق

		تساهم أساليب محاسبة التسيير في تحسين كفاءة استخدام الموارد	يؤدي التحكم الفعال في التكاليف باستخدام أساليب محاسبة التسيير إلى تعزيز ميزة تنافسية للمؤسسة
N	Valide	40	40
	Manquante	0	0
	Moyenne	1.8250	2.1750
	Ecart-type	.95776	1.03497
	Variance	.917	1.071

عدم توفر المعلومات الملائمة للمحاسب يعود لعدم تخطيط وإمام الموظفين القائمين على النظام
المحاسبي بالخصائص التوجيهية للمعلومات المحاسبية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	موافق	20	50.0	50.0
	موافق بشدة	16	40.0	90.0
	محايد	3	7.5	97.5
	غير موافق	1	2.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0

يوجد توافق بين التخطيط لمحاسبة التسيير وإدارة تخفيض التكاليف في
المؤسسة

قائمة الملاحق

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	19	47.5	47.5	47.5
موافق بشدة	20	50.0	50.0	97.5
Valid e محايد	1	2.5	2.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

يتم تعيين الموظفين في محاسبة التسيير بناءً على كفاءتهم وخبرتهم للتسيير
الحسن لإدارة تخفيض التكاليف بالمؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	21	52.5	52.5	52.5
موافق بشدة	12	30.0	30.0	82.5
Valid e محايد	3	7.5	7.5	90.0
غير موافق	4	10.0	10.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

يساهم نظام محاسبة التسيير في تحسين التخطيط لإدارة تخفيض التكاليف

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
--	-----------	-------------	--------------------	--------------------

قائمة الملاحق

موافق	18	45.0	45.0	45.0
موافق بشدة	19	47.5	47.5	92.5
Valid e محايد	2	5.0	5.0	97.5
غير موافق	1	2.5	2.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

أساليب محاسبة التسيير تساهم في تحسين إدارة التكاليف وتحفيظها

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	17	42.5	42.5	42.5
موافق بشدة	20	50.0	50.0	92.5
Valid e محايد	3	7.5	7.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

استخدام أسلوب محاسبي جيد يساعد الرقابة على ضبط إدارة تخفيض التكاليف في المؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
--	-----------	-------------	--------------------	--------------------

قائمة الملاحق

موافق	24	60.0	60.0	60.0
موافق بشدة	11	27.5	27.5	87.5
Valid e محايد	3	7.5	7.5	95.0
غير موافق	2	5.0	5.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

تعتبر الرقابة من بين الوسائل الأساسية لمحاسبة التسيير في إدارة وتخفيض التكاليف

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	20	50.0	50.0	50.0
موافق بشدة	16	40.0	40.0	90.0
Valid e محايد	1	2.5	2.5	92.5
غير موافق	3	7.5	7.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

قائمة الملاحق

يزيد استخدام الرقابة في محاسبة التسيير من فعالية الرقابة الإدارية في
تخفيض التكاليف

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	22	55.0	55.0	55.0
موافق بشدة	13	32.5	32.5	87.5
Valid e محايد	4	10.0	10.0	97.5
غير موافق	1	2.5	2.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

تتوفر المؤسسة على نظام رقابي في المؤسسة يضمن التسيير المحاسبي
الجيد

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	18	45.0	45.0	45.0
موافق بشدة	15	37.5	37.5	82.5
Valid e محايد	4	10.0	10.0	92.5
غير موافق	3	7.5	7.5	100.0

قائمة الملاحق

Total	40	100.0	100.0	
-------	----	-------	-------	--

نظام رقابة التسيير سهل وفي متناول الجميع

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	24	60.0	60.0	60.0
موافق بشدة	11	27.5	27.5	87.5
Valid e محايد	1	2.5	2.5	90.0
غير موافق	4	10.0	10.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

تتوفر المؤسسة على نظام فعال لإدارة وتخفيض التكاليف

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	19	47.5	47.5	47.5
Valid e موافق بشدة	12	30.0	30.0	77.5
محايد	2	5.0	5.0	82.5

قائمة الملاحق

غير موافق	7	17.5	17.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

يتم تحليل عناصر التكلفة بشكل دوري

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	23	57.5	57.5	57.5
موافق بشدة	13	32.5	32.5	90.0
Valid e محايد	2	5.0	5.0	95.0
غير موافق	2	5.0	5.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

تستخدم المؤسسة موارد ذات تكاليف أقل

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e موافق	20	50.0	50.0	50.0
موافق بشدة	6	15.0	15.0	65.0

قائمة الملاحق

محايد	10	25.0	25.0	90.0
غير موافق	4	10.0	10.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

تستخدم المؤسسة مجموعة من الأساليب التي تساعد على إدارة وتخفيض التكاليف

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	29	72.5	72.5	72.5
موافق بشدة	5	12.5	12.5	85.0
Valid e محايد	3	7.5	7.5	92.5
غير موافق	3	7.5	7.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

يساعد نظام تخفيض التكاليف المستخدم في المؤسسة من التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
--	-----------	-------------	--------------------	--------------------

قائمة الملاحق

موافق	21	52.5	52.5	52.5
موافق بشدة	11	27.5	27.5	80.0
Valid e محايد	4	10.0	10.0	90.0
غير موافق	4	10.0	10.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

تخفيض التكاليف دليل على نجاح سياسات المؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	14	35.0	35.0	35.0
موافق بشدة	13	32.5	32.5	67.5
Valid e محايد	5	12.5	12.5	80.0
غير موافق	7	17.5	17.5	97.5
غير موافق بشدة	1	2.5	2.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

تساهم أساليب محاسبة التسيير في تحسين كفاءة استخدام الموارد

قائمة الملاحق

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	18	45.0	45.0	45.0
موافق بشدة	15	37.5	37.5	82.5
Valid e محايد	3	7.5	7.5	90.0
غير موافق	4	10.0	10.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

يؤدي التحكم الفعال في التكاليف باستخدام أساليب محاسبة التسيير إلى تعزيز
ميزة تنافسية للمؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e موافق	10	25.0	25.0	25.0
موافق بشدة	20	50.0	50.0	75.0

قائمة الملاحق

محايد	4	10.0	10.0	85.0
غير موافق	5	12.5	12.5	97.5
غير موافق بشدة	1	2.5	2.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

