جامعة يحي فارس المدية
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم المالية والمحاسبة

الموضـــــوع:

أثر محاسبة التكاليف في رفع من أداء المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة: مؤسسة صيدال "المدية"

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبتين:
أميرة خليل الشرفي
سارة سند

تحت إشراف الأستاذ:
زاهي محمد أمين

أعضاء لجنة المناقشة

زاهي محمد أمين	جامعة المدية	مشرفا
بوشنافة الميسوم	جامعة المدية	رئيسا
زرواطي محمد	جامعة المدية	ممتحنا

السنة الجامعية: 2024/2023

شكر وعرفان

مصداقا لقول الله تعالى:

"ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي
وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين"

"سورة النمل الأية 19"

شكرا للبارئ الخالق الذي وهبنا نعمتي العقل والصحة لإتمام هذا العمل
بفضله سبحانه وتعالى وصلاة وسلاما دائمين على الحبيب
"محمد" صلى الله عليه وسلم"،
أدى الأمانة وبلغ الرسالة وجاهد في الله حق جهاده.

نتقدم بالشكر إلى الأستاذ المشرف
"زاهي محمد امين"
لمساعدته ودعمه وتقديمه لنا النصائح
إلى كل عمال مؤسسة الذين ساعدونا
ولم يبخلوا علينا بما لديهم من معلومات
وإلى جميع أصدقاء الدراسة

إهداء

إلى من وضع المولى عز وجل الجنة تحت قدميها وقرها

فالكتاب العزيز

(أمي الغالية حفظها الله ورعاها)

وإلى صاحب الوجه الطيب والأفعال الحسنة فلم يبخل عليا

طيلة حياته

(أبي الغالي حفظه الله وأطال في عمره)

إلى التي أعتمد عليها رفيقة دربي

أختي الحنونة "هادية"

وإلى صديقتي التي شاركتني في المذكرة

"سارة سند"

وإلى كل من في قلبي وساعدني وكان لي سند

في حياتي وقدم لي كل احترام والتقدير

وإلى كل من علمني حرفا في مسيرتي الدراسية

خليل الشرفي أميرة

إهداء

أيام مضت من عمري بذاتها بخطوة وها أنا اليوم أقطف

ثمار جهدي وسهري مسيرة أعوام كان هدفي فيها واضحا

وكنت أسعى في كل يوم لتحقيقه والوصول له

إلى من أعطتني من دمها وروحها وعمرها حبا وتصميما ودفء

لغد أجمل إلى الغالية التي لا نرى الأمل إلا من بريق عينيها

إلى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها

"أمي الحبيبة"

إلى الانسان الذي علمني كيف يكون الصبر طريقا لنجاح فكان

على الدوام سندا وقدوة لي "أبي الغالي"

إلى من حبهم يجري في عروقي ويلهج بذاكرهم فؤادي

إلى القلوب الطاهرة الرفيقة والنفوس البريئة إلى رياحين حياتي

"إخواتي و أخواتي "

إلى ابتسامة اليوم وأمل الغد الكتكوتة الصغيرة

ابنة أخي "سارة جودي"

إلى من شاركتني هذا العمل المتواضع "خليل الشرفي أميرة"

إلى صديقاتي العزيزات

إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد في هذه المذكرة

إلى كل من علمني حرفا في مسيرتي الدراسية

إلى كل من سعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي

سند سارة

المستخلص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر نظام محاسبة التكاليف في رفع من أداء المؤسسة، وذلك من خلال التطرق إلى المفاهيم العامة حول نظام محاسبة التكاليف والأداء وتقييمه في الإطار النظري للدراسة، و تم الاعتماد على أسلوب دراسة حالة، حيث تم تصميم استمارة استبيان وزعت على عينة عشوائية تضم 60 فردا على عينة من العاملين داخل مؤسسة صيدال " فرع المدية " واسترجع منها 60 استبانة صالحة للدراسة، وقد ثم إتباع المنهج الوصفي التحليلي والاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية واستخدمنا برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية **(SPSS 26)** من أجل معالجة مختلف العلاقات بين متغيرات الدراسة، وقد خلصت هذه الدراسة: بأن مؤسسة صيدال فرع المدية تطبق نظام محاسبة التكاليف، كما أن هذا نظام يساهم في رفع من أداء المؤسسة، بإضافة إلى وجود أثر ذو دلالة معنوية بين نظام محاسبة التكاليف و أداء المؤسسة عند مستوى المعنوية .0.05

الكلمات المفتاحية: نظام محاسبة التكاليف، الأداء، مؤسسة صيدال "فرع المدية".

Abstract

This study aimed to identify the impact of the cost accounting system in increasing the organization's performance, by addressing the general concepts about the cost accounting system and performance and evaluating it in the theoretical framework of the study. A case study method was relied upon, where a questionnaire form was designed and distributed to a sample. Randomly, it included 60 individuals on a sample of employees within the Sidal Foundation, "Medea Branch", from which 60 valid questionnaires were retrieved for study. Then, we followed the descriptive analytical approach and relied on the questionnaire as the main tool, and we used the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS 26) program in order to address the various relationships between variables. The study concluded: This study concluded that the Saidal Foundation, Medea Branch, applies a cost accounting system, and that this system contributes to raising the performance of the institution, in addition to the presence of a significant effect between the cost accounting system and the performance of the institution at the moral level of 0.05.

Keywords*: cost accounting system, performance, Saidal Foundation "Medea Branch".*

فهرس المحتويات

❖قائمة المحتويات

المحتويات	الصفحة
كلمة شكر وعرفان	
الإهداء	
المستخلص	**I-II**
قائمة المحتويات	**V-IV**
قائمة الجداول	**VI**
قائمة الأشكال	**VII**
قائمة الملاحق	**VIII**
مقدمة عامة	أ-ح
الفصل الأول: الإطار النظري لنظام محاسبة التكاليف وتقييم أداء المؤسسة	
تمهيد	**02**
المبحث الأول: مدخل محاسبة التكاليف	**03**
المطلب الأول: نظام محاسبة التكاليف	**04**
المطلب الثاني: طرق حساب تصنيفات التكاليف	**09**
المبحث الثاني: مدخل لتقييم الأداء في المؤسسة	**24**
المطلب الأول: ماهية تقييم الأداء	24
المطلب الثاني: مكانة تقييم الأداء في المؤسسة	**27**
خلاصة الفصل	**36**
الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة الميدانية	
تمهيد	**38**
المبحث الأول: مدخل عام لمؤسسة صيدال	**39**
المطلب الأول: نشأة ولمحة عن مجمع صيدال	**39**
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمقر إنتاج المؤسسة بالمدية وأهدافه	**42**
المبحث الثاني: منهجية الدراسة	**48**

المطلب الأول: تخطيط وتصميم الدراسة	***48***
المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة واختبار صحة الفرضية	***54***
خلاصة الفصل	***68***
خاتمة عامة	***72-70***
قائمة المراجع	***78-74***
قائمة الملاحق	***91-80***

❖قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-1)	أوجه الاختلاف بين طريقة التقليدية وطريقة على أساس الأنشطة (ABC)	23
(1-2)	الخيارات المكونة لمقياس ليكارت الخماسي	50
(2-2)	مجال الاتجاه حسب مقياس ليكارت الخماسي	50
(3-2)	معامل الارتباط بين كل فقرة من الفقرات المحور الأول مع الدرجة الكلية للمحور	52
(4-2)	معامل الارتباط بين كل فقرة من الفقرات المحور الثاني مع الدرجة الكلية للمحور	53
(5-2)	نتائج اختبار الفا كرونباخ	54
(6-2)	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	54
(7-2)	توزيع أفراد العينة حسب السن	55
(8-2)	توزيع أفراد العينة حسب المركز الوظيفي	56
(9-2)	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	57
(10-2)	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	58
(11-2)	نتائج أراء عينة الدراسة المتعلقة بالمحور الأول	60
(12-2)	نتائج أراء عينة الدراسة المتعلقة بالمحور الثاني	62
(13-2)	نتائج اختبار الفرضية الأولى	64
(14-2)	نتائج اختبار الفرضية الثانية	65
(15-2)	نتائج اختبار فرضية الدراسة	66

❖ قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-1)	تصنيف عناصر التكاليف	09
(2-1)	طريقة التكاليف على أساس الأنشطة	17
(3-1)	خطوات نظام ABC	18
(4-1)	خصائص الهدف الأمثل	32
(1-2)	مراحل نشأة مجمع صيدال	41
(2-2)	الهيكل التنظيمي لمقر الإنتاج بالمدية	43
(3-2)	توبع أفراد العينة حسب الجنس	54
(4-2)	توزيع أفراد العينة حسب السن	56
(5-2)	توزيع أفراد العينة حسب المركز الوظيفي	57
(6-2)	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	58
(7-2)	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	59

❖ قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	شهادة الجودة(1994) ISO 9002	80
02	شهادة الجودة(2000) ISO 9001	81
03	استمارة استبيان	84-82
04	مخرجات نتائج برنامج SPSS26	91-85

مقدمة عامة

مقدمة

شهد العالم تغيرات وتطورات سريعة، مع ظهور تقنيات حديثة لتكنولوجيا المعلومات والاتصال، وهذا ما أدى بالمؤسسات إلى ضرورة مواجهة العديد من الصعوبات والتحديات ومحاولة منها لمواكبتها والتكيف معها، وهذا ما أشار إلى الاعتماد على أنظمة حديثة تستجيب لمختلف هاته التغيرات، ومن هذا عرفت المؤسسات الاقتصادية تطورا هائلا من خلال التقدم الحاصل في أساليب الإدارية المستخدمة، ونظرا لكبر حجمها أدت الحاجة إلى زيادة التخصصات الإدارية وتعقد العملية الإدارية، وهذا الأمر الذي يتطلب معه تحقيق التنظيم والرقابة الفعالية.

محاسبة التكاليف تعد واحدة من أهم الأنظمة التي أصبحت لها مكانة هامة لتحسين أداء المؤسسة وتحقيق الكفاية الإدارية والإنتاجية، كما أنها تهتم بقياس وتوفير المعلومات وتبويبها بما يفيد الإدارة ويساعدها على تخطيط وتقييم النتائج والرقابة على العمليات، وهذا باعتمادها على مجموعة من الطرق المختلفة تساعدها في التقليل من تكاليف إلى أدنى حد من أكبر ربح ممكن.

فالمؤسسات الاقتصادية هي بحاجة إلى محاسبة التكاليف من أجل تشخيص وتحسين أدائها، وهذا للوصول إلى ترقية الموارد الخاصة بها والوقوف أمام مختلف التحديات خاصة التكنولوجية منها.

- **إشكالية الدراسة**

على ضوء من سبق تمحورت إشكالية البحث على النحو التالي:

ما مدى تأثير محاسبة التكاليف على رفع من أداء مؤسسة صيدال بالمدية؟

وسنحاول الإجابة على هذا السؤال المحوري من خلال الأسئلة الفرعية التالية:

- ما محدودية استخدام الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية؟
- ما هي العوامل التي تساعد في تطبيق طرق محاسبة التكاليف الحديثة؟

– هل المؤسسة محل الدراسة تطبق الأدوات الحديثة في محاسبة التكاليف لغرض تحسين أدائها؟

- **فرضيات البحث**

للإجابة على الأسئلة الفرعية نقترح الفرضيات التالية:

– بعض المؤسسات الاقتصادية مازالت تستخدم الطرق التقليدية في معالجة تكاليفها.

– توجد عوائق تحول دون تطبيق الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف في بعض المؤسسات الجزائرية.

– المؤسسة صيدال بالمدية تطبق الأنظمة الحديثة من أجل تخفيض تكاليفها وتحسين أداءها.

- **أهداف الدراسة**

تتلخص أهداف الدراسة في النقاط التالية:

– التعرف على أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة.

– أهمية محاسبة التكاليف ودورها في رفع من أداء المؤسسة الاقتصادية.

– إبراز التقنية التي تستعملها محاسبة التكاليف خاصة الحديثة التي تتماشى مع التطورات لأنها تساعد على تعزيز مكانتها وإعطاء صورة واضحة للمؤسسة.

– تطوير الأنظمة التي تعمل بها المؤسسات الاقتصادية من التقليدية إلى الحديثة من أجل إعطاء نتائج دقيقة.

- **أهمية الدراسة**

تستمد الدراسة الحالية أهميتها من النقاط التالية:

– محاسبة التكاليف الحديثة تعتبر في وقتنا الحالي ضرورية ومهمة في تحسين أداء المؤسسة وتسهيل عمل المسيرين.

– تساعد محاسبة التكاليف على تقييم وتحليل الموارد الاقتصادية مقارنة مع الأهداف المرجوة التي يرجو بلوغها.

– إبراز الدور الذي تلعبه محاسبة التكاليف في تحسين ورفع من أداء المؤسسة

الاقتصادية.

- **المنهج والأدوات المستخدمة**

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، في الجانب النظري للبحث حيث أن الوصف يقوم على جمع معلومات وبيانات من مختلف المراجع والمصادر من أجل تكوين صورة متكاملة حول ظاهرة مدروسة، أما في الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على أسلوب دراسة حالة، وتمثلت أداة جمع البيانات التي اعتمدتها الدراسة الحالية في الاستبانة الموجهة لمؤسسة صيدال بالمدية للإجابة عليها، وقد تم تحليل النتائج المتعلقة بالدراسة الميدانية باستخدام برنامج SPSS.

- **أسباب اختيار الموضوع**

لم يكن اختيارنا لهذا الموضوع بمحض الصدفة، وإنما كان نتيجة عدة أسباب موضوعية وذاتية، حيث تتمثل هذه الأسباب فيمايلي:

✓ **الأسباب الذاتية:**

– ارتباط الموضوع وملائمته بالتخصص الذي ندرس فيه.

– الميول للموضوع ورغبته منا في دراسته.

– الشعور بالأهمية والقيمة الحقيقية لهذا الموضوع.

✓ **الأسباب الموضوعية:**

– لفت انتباه الإداريين داخل المؤسسة إلى تأكيد فعالية محاسبة التكاليف الحديثة كأداة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة.

– إبراز أهمية تثبت مبادئ محاسبة التكاليف الحديثة الواجب تبنيها من طرف المؤسسة الاقتصادية.

– إمكانيات البحث متوفرة، أي أن هذا الموضوع قابل للبحث والدراسة نظرا لإمكانية الوصول الى نتائج ملموسة في هذا الموضوع.

- **صعوبات الدراسة**

- عدم توفر معلومات كاملة وكافية من المؤسسة محل الدراسة.
- عدم جدية بعض عمال المؤسسة بعين الاعتبار لأسئلة الاستبيان.
- الإجابة العشوائية على أسئلة الاستبيان.

- **الدراسات السابقة**

من خلال اطلاعنا على بعض الدراسات لم نجد دراسة توضح نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة من خلال فصلين وذلك لإظهار نظام التكاليف التي من خلالها يتم معرفة أثر محاسبة التكاليف في رفع من أداء المؤسسة.

- **الدراسة الأولى:** دراسة راضية عطوي، بعنوان "**دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف**"، رسالة ماجيستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2007-2008، وقد هدفت هذه الدراسة إلى:

- مدخل لمحاسبة التكاليف وتطورها.
- التركيز على التكلفة المستهدفة كأساس لتخفيض التكاليف.
- القيام بدراسة حالة تطبيقية كمحاولة لإسقاط هذا النظام على أرض الواقع.
- التطرق إلى مختلف الطرق الحديثة.
- غض النظر عن الطرق التقليدية، وأسعار التنازل.

- **الدراسة الثانية:** دراسة سالمي ياسين، بعنوان "**الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة**"، رسالة ماجيستير، جامعة الجزائر 3، 2009-2010، وقد هدفت هذه الدراسة إلى:

- بيان أثر تبني الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف على المؤسسات الاقتصادية وذلك لكونها تعطي نتائج بدقة وبأكثر مصداقية.
- تطوير الأنظمة التي تعمل بها المؤسسات من تقليدية إلى حديثة من أجل إعطاء

تفسير دقيق للنتائج.

- تحديد نقاط القوة والضعف للأسلوبين التقليدي والحديث.

- إعداد دراسة لمحاسبة التكاليف سواء من المنظور التقليدي أو الحديث.

➢ **الدراسة الثالثة:** دراسة ريغة أحمد، بعنوان "تقييم **أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن**"، رسالة ماجيستير، جامعة قسنطينة 2، 2013-2014، وقد هدفت هذه الدراسة:

- تبيان ماهية بطاقة الأداء المتوازن كأداة حديثة في تقييم الأداء الاستراتيجي.

- دراسة الابعاد الأربعة التي تقوم عليها بطاقة الأداء المتوازن وكيفية تأثير كل بعد على الأداء داخل المؤسسة.

- لفت أنظار كافة المؤسسات الجزائرية بشكل خاص على أهمية دمج المؤشرات و المداخل الغير مالية في عملية الأداء، وذلك بهدف الحصول على وجهة نظر أكثر شمولية تعكس الأداء الفعلي والحقيقي لهذه المؤسسات.

- **حدود الدراسة**

لقد تم تحديد هذه الدراسة على ثلاثة مجالات والتي تتمثل في:

- **الحدود الزمانية:** تم انجاز البحث خلال السنة الجامعية 2023-2024.

- **الحدود المكانية:** مؤسسة صيدال فرع الإنتاج المدية.

- **الحدود البشرية:** وتتمثل في مجموعة إطارات وأعوان التحكم والتنفيذ في مؤسسة صيدال بالمدية.

- **هيكل الدراسة**

في هذا البحث اعتمدتا على فصلين نظري وتطبيقي يعكس الدراسة الميدانية:

جاء الفصل الأول بعنوان الإطار النظري لمحاسبة التكاليف وتقييم أداء المؤسسة، فقد تطرقنا إلى مدخل محاسبة التكاليف ولتقييم الأداء في المؤسسة.

أما الفصل الثاني جاء تحت عنوان الإطار التطبيقي للدراسة الميدانية بمؤسسة صيدال بالمدية، حيث قمنا بمعالجته من خلال تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة، ثم عرض الإجراءات المنهجية التي تم السير عليها، وتحليل النتائج المتعلقة بالاستبيان، وفي الأخير أهم النتائج المتحصل عليها والتوصيات التي اخترنا أن تكون خاتمة بحثنا هذا.

الفصل الأول

الإطار النظري لمحاسبة التكاليف و تقييم أداء المؤسسة

تمهيد الفصل الأول:

نظام محاسبة التكاليف يعتبر من أهم الأنظمة التي أصبحت لها مكانة وأهمية لتحسين أداء المؤسسة وتحقيق الكفاية الإدارية والإنتاجية وتحقيق الرقابة المستمرة لعناصر التكاليف والسيطرة عليها بهدف تحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

واقد ارتأينا إلى تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: مدخل محاسبة التكاليف.

المبحث الثاني: مدخل لتقييم الأداء في المؤسسة.

المبحث الأول: مدخل محاسبة التكاليف

محاسبة تكاليف أصبحت أمرا ضروريا وحيويا لاستقرار أي مؤسسة اقتصادية حيث تهتم بما يخدم أغراض تساعد مسير المؤسسة في أداء مختلف الوظائف التسييرية بأكبر قدر ممكن، كما أنها تختص بتحليل وتسجيل وتقرير المعلومات المتعلقة بالتكاليف المنشأة من أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة، كما أنها تهتم أيضا بمساعدة الإدارة في تحديد الأسعار و في رسم السياسات السعرية السليمة للمنتجات الخدمات المختلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها أو تقديمها مع توفير المعلومات الضرورية للإدارة من تمكنها من القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط و تنظيم و توجيه و رقابة.[1]

وهناك نوعين من التكاليف وهما التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، فالتكاليف الثابتة هي عبارة عن مجموع التكاليف التي لا تتغير مع تغير حجم الإنتاج أو أنها تتغير تغيرا محدودا بحيث يمكن اعتبارها ثابتة في الأمد الطويل. أما التكاليف المتغيرة فهي تكاليف التي تتغير مع تغير حجم الانتاج في المدى الزمني القصير، حيث ترتبط بعلاقة طردية مع تغير حجم الإنتاج.[2]

[1] بلرهمي كاميليا، نور الهدى عموري، **دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2020، ص120.

[2] الوقاد محمد سامي، **الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف**، عمان، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، 2012، ص27.

المطلب الأول: نظام محاسبة التكاليف

سنتطرق في هذا المطلب إلى مقومات واستخدامات نظام محاسبة التكاليف والعوامل المؤثرة في تقييمه.

أولا: مقومات نظام التكاليف

تتميز مقومات التكاليف:[1]

أ. دليل وحدات الإنتاج

تعتبر الخطوة الأولى في تصميم النظام المحاسبي للتكاليف تتمثل في تحديد نوع المنتجات النهائية التي ينوي إنتاجها.

ويتطلب وضع دليل وحدات التكلفة اتخاذ الخطوات الرئيسية التالية:

- حصر المنتجات النهائية التي تنوي المنشأة إنتاجها.
- تقسيم المنتجات النهائية إلى مجموعات بحيث تتكون كل مجموعة من عدد من البنود المتشابهة العامة في النواحي العامة، وعلى تقسيم كل مجموعة داخليا حسب الاختلافات الرئيسية بين البنود المجموعة الواحدة.

ب. دليل مراكز التكاليف

من الضروري تقسيم المنشأة إلى وحدات إدارية صغيرة تسمى "مراكز التكاليف" وبحيث تكون كل واحدة إدارية تحت مسؤولية شخص معين حتى يمكن الرقابة على التكاليف على أساس سليم، ومن الشروط الواجب توفرها في مراكز التكاليف:

- أن يشغل مركز التكلفة مساحة محددة من المصنع حتى يتسنى الاشراف على نشاطه واستخدام المسحة كأساس لتوزيع المصاريف الصناعية غير المباشرة المتعلقة بها.
- أن يحدد العمال العاملين بالمراكز حتى يسهل تحديد أجورهم وتحليلها.
- أن يحدد بكل مركز مجموعة الآلات التي تستخدم في تنفيذ عملية صناعية محددة وغالبا ما يسمى المركز باسم العملية الصناعية التي يقوم بها.

[1] عدس نائل، خلف نضال، **محاسبة التكاليف مدخل جديد**، جهينة للنشر والتوزيع، 2007، ص ص 25-27.

ت. دليل عناصر التكاليف

عند قيام المنشأة بإنتاج منتج أو أداء خدمة تتحمل نفقات كثيرة، ولذلك من الضروري وضع دليل لعناصر التكاليف. ويمكن تقسيم التكاليف إلى ثلاثة مجموعات رئيسية وهي:

* **عنصر تكلفة المواد:** وتتمثل في تكلفة المواد المستخدمة في نشاط الوحدة الاقتصادية.

* **عنصر تكلفة العمالة:** ويتمثل في الأجور والمرتبات المدفوعة للعاملين وما في حكمها.

* **عنصر تكلفة الخدمات الأخرى:** ويتمثل في بنود المصروفات الأخرى.

ث. الدورة المستندية

تعتبر المستندات عنصرا هاما من عناصر نظام التكاليف، وتنقسم المستندات إلى:

* **المستندات الخارجية:** وهي متعلقة باقتناء العناصر اللازمة لأداء النشاط.

* **المستندات الداخلية:** وهي مجموعة المستندات التنظيمية الداخلية التي يستخدمها المشروع في ضبط النشاط داخل الإدارات والأقسام المختلفة.

ج. المجموعة الدفترية والسجلات التحليلية

إن تصميم المجموعة الدفترية والسجلات تتخلص في تحديد تكلفة المنتجات واستخدام البيانات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية. ويمكن تصميم سجلات التكاليف إلى ثلاث مستويات:

* **المستوى الأول:** هو سجل تحليلي نوعي لكل عنصر من عناصر التكاليف حيث يتمثل في التحليلات المطلوبة لتحقيق أهداف محاسبة التكاليف ويطلق عليه "بالتحليل للعناصر".

* **المستوى الثاني:** ويتمثل في تحليل عناصر التكاليف على أساس مراكز المسؤولية المنتشرة داخل المشروع.

* **المستوى الثالث:** يتمثل في إعادة تسجيل البيانات المحاسبية السابقة على أساس الإجماليات لتكلفة النشاط والإيراد المحقق من المشروع ككل.

ح. التقارير والملخصات والكشوفات

تعتبر التقارير والكشوفات هي الوعاء الذي يحمل نتائج العمل وعلى مصمم نظام التكاليف أن يحدد الهدف من النظام حتى يتم تحديد التقارير المطلوبة التي تحمل البيانات المطلوبة.

وتقوم التقارير المحاسبية على تحقيق ما يلي:

- رسم السياسات ووضع الخطط المتعلقة بأوجه النشاط (إنتاجا، تسويق، تمويل) في المشروع.
- اتخاذ القرارات الإدارية المتعددة من البيانات.
- الرقابة وتقييم الأداء عن طريق توفير التعرف على الوفورات والاسراف وتحديد المسؤولية واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

خ. أساس قياس التكلفة

من أهم مقومات نظام التكاليف هو أساس قياس التكلفة وحيث تتعدد الأسس وتختلف فيما بينها بخصوص عناصر التكلفة، التي تعترف بها لتحديد تكلفة النشاط هذا الاختلاف سوف يحمل هناك تباين في رقم التكلفة، وعلى مصمم نظام التكاليف تحديد أساس قياس التكلفة وتوضح الأسس كالأتي:

- أساس أو نظرية التكاليف الكلية.
- أساس أو نظرية التكاليف المباشرة.
- أساس أو نظرية التكاليف المتغيرة.
- أساس أو نظرية التكاليف المستعملة.

ثانيا: العوامل المؤثرة في تقييم نظام التكاليف.

هناك عدة عوامل تؤثر على مدى تبسيط او تعقيد نظام محاسبة التكاليف أو على حجم البيانات والمعلومات الناتجة عن ذلك، من أهم هذه العوامل نذكر:[1]

- **حجم المؤسسة:** إن حجم معلومات التكاليف التي تحتاجها المؤسسة لاتخاذ قراراتها يختلف باختلاف حجم المؤسسة، حيث مراحل إعداد وتحليل وتجهيز بيانات التكاليف تكون أكثر تعقيدا في المؤسسات الصغيرة من هذا استنتج أنه كلما زاد حجم بيانات التكاليف زادت درجة تعقيد نظام التكاليف.
- **تنوع المنتجات وتعددها:** إن كانت المؤسسة تنتج منتج واحد فنظام محاسبة التكاليف يكون أسهل بكثير، لأن التكاليف في هذه الحالة تعمل على انتاج واحد فقط أي لا تكون أي مشكلة عكس ذلك في تنوع المنتجات فإنه يكون بتوزع كل تكاليف الإنتاج على المنتجات حسب تنوعها واختلافها.
- **نظام طريقة الإنتاج:** تعتمد محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الإنتاج على أساس نظام طريقة الإنتاج فإذا كان الإنتاج يتميز بالاستمرارية النمطية لكل خط إنتاجي فيتم تطبيق نظام التكاليف الإنتاجية أو يتم على أساس متقطع غير نمطي فيتم تطبيق نظام الأوامر الإنتاجية أي كلما تعقدت طريقة الإنتاج ومراحلها كلما زادت صعوبة أنظمة التكاليف.
- **الوعي لدى إدارة المؤسسة:** إن معلومات التكاليف أصبحت ملحة لكل مؤسسات على اختلاف الأنواع لا يمكننا القول إن نوعية أو حجم المعلومات أو البيانات الخاصة بالتكاليف تتوقف على مدى حاجيات المؤسسة إلى هذه المعلومات، وأن المؤسسة بأهمية تلك التكاليف والمعلومات نجد الوعي هو الذي يقوم بتحديد المدى الاكمالي أو التفصيلي لتلك البيانات.

[1] عيساوي سمية، مقلوبي نسرين، **إمكانية تطبيق محاسبة التكاليف في الإدارات الحكومية**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة يحي فارس، المدية، 2023، ص 9.

ثالثا: استخدامات نظام التكاليف.

تتجلى استخدامات نظام محاسبة التكاليف في مجموعة من المشروعات التي تستفيد منها وتتمثل في:[1]

* **المشروعات الزراعية:** تحتاج هذه المشروعات إلى التعرف على تكاليف كل نوع من أنواع المحاصيل وتكلفة كل عنصر لازم لإنتاج هذه المحاصيل إضافة إلى تكلفة الخدمات اللازمة للزراعة وتكلفة استصلاح الأرض والرقابة على التكاليف واستخدامها الأمثل للوصول إلى أفضل منتج بأقل تكلفة.

* **المنشأة المالية:** معظم المالية أصبحت في الوقت الحاضر تستثمر مبالغ كبيرة في نشاطاتها المالية، وإن هذه المبالغ من المفروض استثمارها الاستثمار الأمثل لكي تحقق أهداف المنشأة.

* **الوحدة الحكومية:** تستطيع محاسبة التكاليف إعطاء صورة واضحة لهذه الوحدات عن تكاليف الخدمات التي تقدمها وكفاءتها في تقديم مسؤولية الوحدات أمام الجهات المركزية في مجالات الصرف والخدمات التي تقدمها.

* **المخطط القومي:** تستطيع محاسبة التكاليف تزويد المخطط القومي للبيانات و المعلومات التي تمس مقومات الخطة بمقاسها الكمي والقيمي، وحيث عملية التخطيط يجب أن تبني على حقائق علمية وعملية ومحاسبة التكاليف وما يوفر من بيانات عن كافة أوجه النشاط المختلفة من الأنشطة الزراعية والصناعية والخدماتية والمالية، لذا تعد منبعا للمعلومات التي يحتاجها المخطط لإعداد الخطط القومية على المستوى.

[1] نهاد هجيرة، بوزيد فوزية، **أثر محاسبة التكاليف في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية العمومية**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة يحي فارس، المدية، 2017، ص ص 19-20.

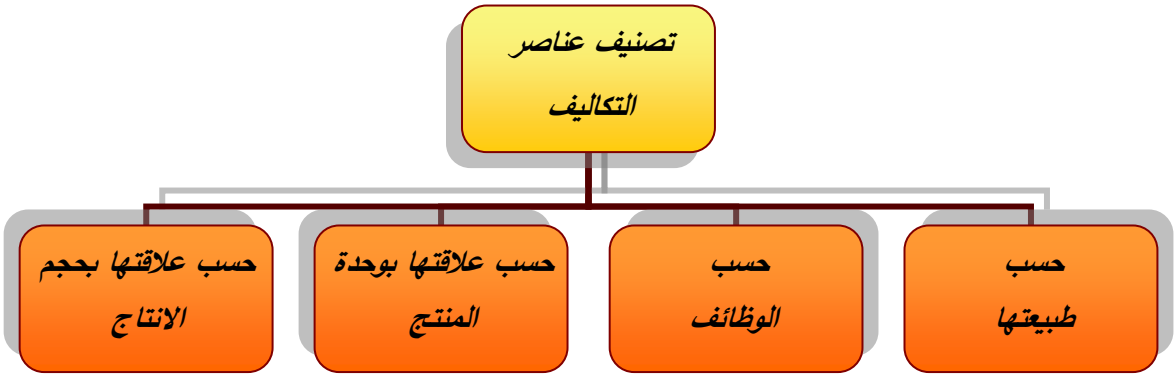
المطلب الثاني: طرق حساب تصنيفات التكاليف

سنتطرق في هذا المطلب الى تصنيفات وطرق حساب التكاليف.

أولا: تصنيفات التكاليف

تتنوع التكاليف التي يمكن أن تتكبدها المؤسسة، فمنها تكاليف تتغير بها للتغير في حجم المنشأة، ومنها تكاليف تبقى ثابتة، كما أن هناك تكاليف يمكن ربطها وتخصيصها بوحدة الإنتاج وأخرى تخص جمع المنتجات، كما يوجد تكاليف ملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية كما يوجد منها غير ملائمة.

الشكل رقم (01-01): تصنيف عناصر التكاليف



المصدر: سامي محمد الوقاد، **أصول المحاسبة والأسس العلمية في محاسبة التكاليف**، دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص 28.

1. تصنيف التكاليف حسب طبيعتها

تصنف التكاليف حسب طبيعتها يكون كما يلي:[1]

* **المواد الخام:** تتضمن الخامات والسلع التي تستخدم في تصنيع المنتج.
* **الأجور:** تتضمن كافة ما يستحق للعاملين مقابل أدائهم لأعمالهم، وكذا ما يصرف لهم من مزايا، وما يستحق على المشروع من تأمينات تتعلق بالعاملين به.

[1] عبد الرحمن توفيق، طرق **محاسبة التكاليف للأنشطة الصناعية**، مركز الخبرات المهنية للإدارة، 2010، مصر، ص10.

* **المصروفات:** وتتضمن كافة التكاليف بخلاف المواد والأجور، ولا يقتصر تبويب عناصر التكاليف في المشروع حسب طبيعتها فقط بل يجب أن يتم تبويب هذه العناصر في ضوء الوظائف الرئيسية للمشروع حتى يمكن حساب تكلفة الإنتاج وتكلفة المبيعات والتكلفة الإجمالية.

2. تصنيف التكاليف حسب الوظائف

تصنف عناصر التكاليف (مواد، الأجور، المصروفات) على حسب علاقتها بوظائف المشروع الرئيسية إلى:[1]

* **وظيفة الشراء (التموين):** أعباء التموين أو الشراء.
* **وظيفة الإنتاج:** وتشمل كافة ما ينفق على عمليات الإنتاج بالمشروع (أعباء الإنتاج في المؤسسة الصناعية).
* **وظيفة الإدارية:** أعباء الإدارة (هي كل ما ينفق على الوظيفة الإدارية العامة بالمشروع).
* **وظيفة المالية:** أعباء التمويل.

3. تصنيف التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج النهائي

تصنف هذه التكاليف كالتالي:[2]

* **التكاليف المباشرة:** وهي التي ترتبط مباشرة بالمنتوجات والسلع المتعامل بها مثل المواد المستعملة فيها واليد العاملة التي تستعمل في التحويل.
* **التكاليف غير المباشرة:** وهي عكس السابقة فهي تتعلق بعناصر مختلفة كالتكلفة الخاصة بالطاقة، فهي مشتركة وليست خاصة، وعليه تطرح صعوبة في عملية حسابها وإلحاقها بعنصر معين.

[1] زكرياء لشهب، **دور العتبة المردودية**، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2014، ص ص 22-23.

[2] حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقي، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص86.

4. تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج

تصنف عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط إلى:[1]

* **تكاليف المتغيرة:** تتضمن العناصر التي تتغير زيادة بنفس نسبة التغير في حجم الإنتاج وعمولات البيع.

* **التكاليف الثابتة:** وهي تكاليف غير مرتبطة بحجم النشاط المؤسسة، فهي تلك ثابتة مثل تكلفة الإيجار.

* **التكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة:** جزء منها ثابت ولأخر متغير مثل تكاليف الصيانة، فيها جزء دوري وجزء متغير كالتصليحات الناتجة عن استعمال المتزايد.

ثانيا: طرق التقليدية لحساب التكلفة.

لقد ظهرت الطرق التقليدية للتكاليف في ظل محيط اقتصادي يتسم بعدم التعقيد وبساطة التشغيل والبعد التام عن مظاهر المنافسة الحادة التي يعرفها العالم اليوم.

1. طريقة التكاليف الكلية

أ. تعريف طريقة التكاليف الكلية

تعتبر هذه الطريقة من الطرق الأساسية في محاسبة التكاليف حيث تقوم بتسجيل التكاليف التي تمت خلال العملية الإنتاجية وتشمل جميع عناصر التكاليف، بحيث يقوم التحليل المحاسبي لمجموع الأعباء المباشرة وغير المباشرة سواء كانت ثابتة أو متغيرة من أجل حساب سعر تكلفة المنتجات.[2]

---

[1] عبد الرحمان توفيق، مرجع سبق ذكره، ص 30.

[2] سالمي ياسين، **الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة**، رسالة ماجيستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة الجزائر 3، 2010، ص48.

ب. خطوات طريقة التكلفة الكلية

تعمل هذه الطريقة وفق الخطوات التالية:[1]

* **معالجة التكاليف المباشرة:** وهي التكاليف الخاصة بتكلفة وحيدة وبالتالي فهي تختص مباشرة على التكلفة بدون حساب مثل المواد الأولية المستهلكة لإنتاج المنتوج، أجور، اليد العاملة المباشرة.

* **معالجة التكاليف غير مباشرة:** تعرف التكاليف الغير مباشرة بأنها التكاليف التي لا يمكن أن تكون مباشرة في التكلفة لأنها تتعلق بمجموعة المنتجات أو الوظائف او الأقسام أو التي تتعلق بنشاط المؤسسة الإجمالي.

* **تحميل تكاليف المنتجات الرئيسية على المنتجات:** وتأتي هذه المرحلة بعد إتمام توزيع التكاليف الغير مباشرة من خلال تحصيل عناصر التكاليف الواردة في الأقسام الرئيسية حسب نوعها (تكلفة الشراء، الإنتاج، سعر التكلفة) لمختلف المنتجات والطلبيات.

ت.مزايا وعيوب طريقة التكاليف الكلية

لطريقة التكلفة الكلية مزايا تتمثل فيمايلي:[2]

- تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية والبيعية.
- دراسة تطور تكاليف أي منتج عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع.
- القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة.
- إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل المؤسسات التي بها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة، وهذا بهدف تسطير خيارات استراتيجية.

[1] بن السراج إيمان، مانع سهام، **دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية، جامعة البشير الابراهيمي، برج بوعريريج، 2023، ص 10.

[2] عيشاوي فايزة، **استخدام مدخل التكلفة المستهلكة في اتخاذ القرارات**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2018، ص20.

ولطريقة التكلفة الكلية عيوب، تتمثل فيمايلي:[1]

– يتطلب الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب مجمل الأعباء، وهذا يساعد الإدارة عن الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات أو القيام بدراسة الوضعية.

– قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل على أساس عامل خارج الأقسام ويتعلق بالأعباء المباشرة المتعلقة بالمواد الأولية أو اليد العاملة المباشرة، أي ليست له رابطة قوية دقيقة مع الأعباء غير المباشرة لذلك القسم إلا بصورة نسبية حتى وإن كان يراعي هذا الجانب عند تحديد معايير التعميل واختيار وحدات العمل المناسبة.

– عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة.

2. طريقة التكاليف المتغيرة

أ. تعريف طريقة التكاليف المتغيرة

تقوم هذه الطريقة بتحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط، واستبعاد التكاليف الثابتة من تكلفة الإنتاج، وذلك لاعتبار أن التكاليف الثابتة هي تكاليف غير مرتبطة بالمنتج فهي ثابتة وموجودة سواء حدث الإنتاج أو لم يحدث فهي تعالج بتحميلها في نهاية الفترة إلى حساب الأرباح والخسائر[2]

ب. مبادئ طريقة التكلفة المتغيرة

تتمثل مبادئ هذه الطريقة في:[3]

– تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير بتغير حجم النشاط، هذه الأعباء هي أعباء متغيرة أو استغلالية يتم توزيعها على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتوج، الأعباء الثابتة لا يتم توزيعها حسب المنتجات ولكن يتم معالجتها إجمالا من أجل تحديد النتيجة، يتم استعداد أثر التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف الوحدوية بعبارة أخرى هذه التكاليف ليس لها تأثير على مستوى التكلفة الوحدوية.

---

[1] عيشواوي فايزة، نفس المرجع السابق، ص 20.

[2] سالمي ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 65.

[3] منصوري صادق محمد، **دور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض تكاليف الإنتاج**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، بسكرة، الجزائر، 2016، ص27.

- يسمح بإعداد التقديرات حسب التكاليف، النتائج، عينة المردودية بسهولة.
- تحليل عناصر التكاليف حسب وظائف المؤسسة وطبيعة تلك العناصر يتم تحليلها إلى تكاليف إنتاجية تسويقية وبيعية وإدارية وتمويلية.
- تعتبر التكاليف الثابتة تكاليف زمنية يتحملها المستهلك حسب الأرباح والخسائر.
- يتم تقييم المخزون السلعي سواء تحت التشغيل الأول أخر مدة والتام والصنع على أساس التكلفة المتغيرة.

ت. مزايا وعيوب التكاليف المتغيرة

لطريقة التكاليف المتغيرة مزايا تتمثل فيمايلي:[1]

- تستعمل كطريقة مفيدة للمؤسسة في تقييم المخزونات النهائية.
- تستعمل هذه الطريقة لأغراض أخرى بعد تطوير هذه الطريقة.
- نجاح استعمالها يعود إلى التقديرات المستقبلية.
- السهولة في حسابها.
- تسمح بالمقارنة بين المؤسسات على أساس الهامش على التكلفة المتغيرة.

ولطريقة التكلفة المتغيرة عيوب تتمثل فيمايلي:[2]

- ليس هناك تمييز واضح بين فترة طويلة وقصيرة الاجل.
- ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة المتغيرة.
- لا يمكن الاعتماد على هذه الطريقة لوضع سياسة التسعير طويلة الأجل، لأن السعر يجب أن يغطي إجمالي التكاليف خلال الأجل الطويل، وكذلك أنها تستبعد جميع التكاليف الثابتة وتعتبرها تكاليف فترة، في حين أن العمليات الإنتاجية والبيعية يفترض أن تحمل النشاط بالتكاليف الثابتة بنسبة استغلال الطاقة.

[1] سالمي ياسين، مرجع سبق ذكره، ص86.

[2] سالمي ياسين نفس المرجع السابق، ص 89.

3.طريقة التكاليف المعيارية

أ. تعريف طريقة التكاليف المعيارية: هي التكاليف المعيارية المحددة مقدما على أساس علمي في ظروف معينة والتي تتخذ أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية.[1]

ب. أهداف طريقة التكاليف المعيارية

هناك مجموعة من الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها طريقة التكاليف المعيارية من بينها:[2]

* **المساعدة في التخطيط:** ويقصد به التحديد المسبق لعناصر تكاليف الإنتاج بصورة عملية وموضوعية سواء متغيرة أو الثابتة لفترة قادمة سواء تعلق بتخطيط عملية بشراء، عملية انتاج، وعملية البيع، بهدف الحصول على الموازنات التخطيطية التي تعتبر الأداة الفعالة لعملية التخطيط.

* **الرقابة على التكاليف:** تعتبر الرقابة على التكاليف من الوظائف الأساسية لكل مدى كما أن نظام التكاليف المعيارية يعتبر النظام الذي يوفر المعلومات الملائمة للرقابة على التكاليف.

ت. مزايا وعيوب طريقة التكاليف المتغيرة

إن من بين المزايا التي تحققها طريقة التكاليف المعيارية ما يلي:[3]

– العمل على تحسين شروط الاستغلال وذلك من خلال تحليل انحرافات وتحديد المسؤوليات.

– إمكانية تقديم التكاليف لأي حاجة من الانتاج وتحليل الانحرافات الخاصة به وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية.

– تزويد الإدارة بتقارير دورية عن وضعية المؤسسة ومستوى أدائها والانحرافات وذلك من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة.

---

[1] يعقوب عبد الكريم، **المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الرابعة، 2005، ص227.

[2] تكريتي يحي إسماعيل، **محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة**، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر، الأردن، 2007، ص217.

[3] بن السراج إيمان، مانع سهام، مرجع سبق ذكره، ص 13.

كما أن لهذه الطريقة عيوب وهي ملخصة كالأتي:[1]

– إن وضع معيار وإن تم على أساس صحيح فإنها تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق.

– بعد أن تقوم بتحديد التكلفة المعيارية وتبدأ في التطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث التغيرات التي تقتضي ذلك.

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

– المعلومات غير دقيقة وتسجل انحرافات غير صحيحة يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة.

ثالثا: طرق الحديثة لحساب التكلفة

سنعرض أهم الطرق الحديثة لحساب التكاليف والمتمثلة في:

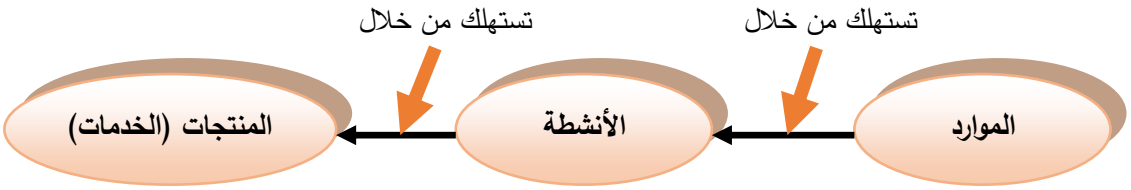
1. طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

أ. تعريف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

يقوم هذا النظام على فكرة توفير الخدمات او المنتجات يحتاج إلى مؤسسات وان هذه المؤسسات تقوم على ممارسة عدة أنشطة لتحقيق غاياتها، وأن تلك الأنشطة تحتاج إلى موارد وأن هذه الموارد بطبيعتها اقتصادية ولها تكلفة، ومن هذا يتجلى المبدأ الأساسي لهذا النظام في: أن الأنشطة تستهلك التكاليف والمنتجات أو الخدمات تستهلك الأنشطة كما هو موضح في الشكل الأتي:

[1] بن السراج ايمان، مانع سهام، نفس المرجع السابق، ص 14.

الشكل رقم (01-02): مخطط يوضح طريقة التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: سعاد حمدية، **استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية**، رسالة ماجيستير في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011. ص 52.

من خلال الشكل يتضح لنا ان طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يركز على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي. وذلك يمكن اعتبار هذا النظام بمثابة وسيلة ملائمة تساعد على فهم أفضل لمبررات حدوث التكلفة.

ب. خطوات طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

هناك خمس خطوات لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC تتمثل في:[1]

1. **تجميع الأنشطة:** تعتبر الخطوة الأولى عند طريقة (ABC) بمثابة التعرف على الأعمال المختلفة التي تقوم بها المنشأة وبسبب تعدد هذه العمال يكون من غير المفيد استخدام سبب تكلفة لكل عمل، وبالتالي يمكن تجميع عدد من الأعمال المتشابهة في نشاط واحد بحيث يمكن استخدام سبب لتتبع تكلفة النشاط على المنتجات.

2. **تحديد تكلفة النشاط:** بعد تجميع الأنشطة بالمؤسسة يتم تحديد مستوى التجميع الذي يستخدمه النظام عند التقرير عن تكلفة نشاط.

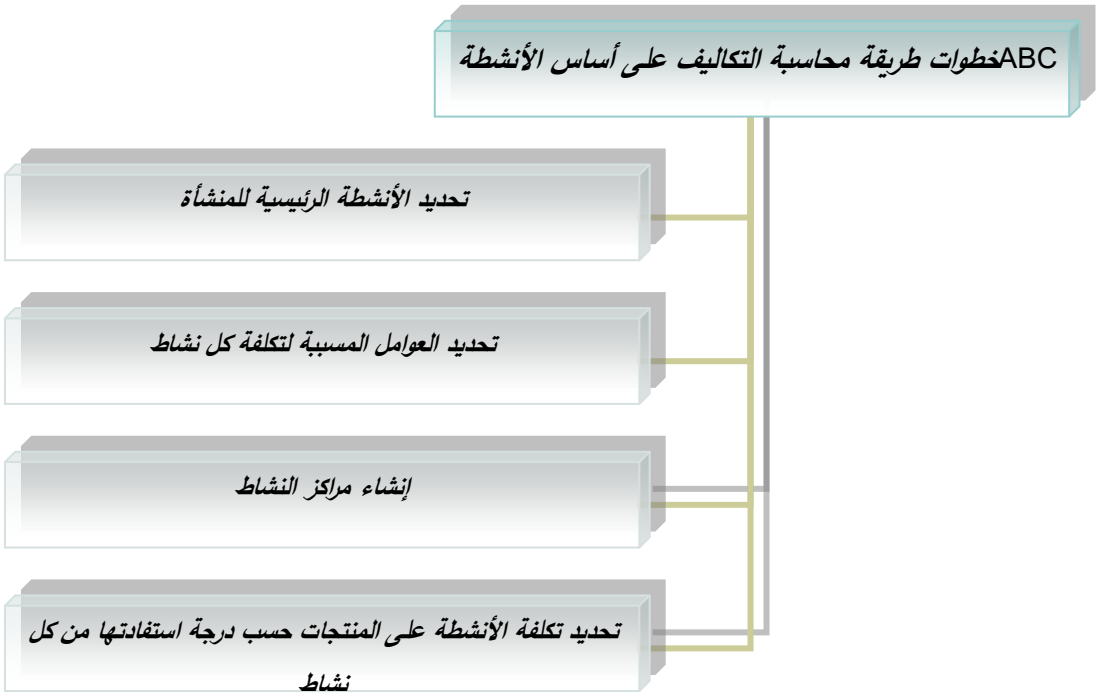
3. **تحديد مراكز الأنشطة:** ويقصد بمركز النشاط المكان الذي تقوم فيه العملية الإنتاجية أي تأدية عمل معين لتحقيق وظائف المنشأة وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز.

[1] أنوار أحمد محمد، **مبادئ محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، الجزائر، 2003، ص363.

4. اختيار المستوى الأول لمسببات التكلفة: ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة.

5. اختيار المستوى الثاني لمسببات التكلفة: ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على المنتجات، ويمكن استخدام الشكل الأتي لتوضيح خطوات نظام .

الشكل رقم (01-03): خطوات نظام ABC



المصدر: أنوار أحمد محمد، **مبادئ محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، الجزائر، 2003، ص 365.

ت. المزايا والانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

منذ بدأ الاهتمام علميا وعمليا بقياس التكلفة على أساس النشاط خاصة في المؤسسات الصناعية ظهرت العديد من المزايا لهذا المدخل ويمكن اختصارها فيمايلي:[1]

– يساعد على تحديد الاحداث والأنشطة المسبقة للتكلفة تحديدا دقيقا.

– يفيد في توزيع التكاليف غير المباشرة.

– قياس التكلفة على أساس النشاط يساعد على نجاح جهود الإدارة في مجال خفض التكلفة من خلال أليات تخفيض الزمن والجهد واستبعاد الأنشطة غير الضرورية ومشاركة الأنشطة وإعادة توزع المواد غير المستخدمة.

وجه لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عدة عيوب ومن أهمها ما يلي:[2]

– أن نظام محاسبة تكاليف الأنشطة ما هو إلا تطور لنظام التكاليف القديم أو التقليدي الذي يبحث في علاقة النتيجة مع السبب مع إدخال تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة.

– إن كفاءة استخدام نظام تكاليف النشاط ABC تعتد بصفة رئيسية على الاختبار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس بالأمر الهين والسهل بل يحتاج إلى تكاليف ووقت كبير ودراسة دقيقة.

– عدم توفر الخبرة الكافية لتطبيق هذا النظام حيث يحتاج إلى وعي تكاليف ودراية كافية من قبل المحاسب وهذا ما ينقص مستخدمي النظام التقليدي.

– صعوبة التطبيق في المؤسسات الخدماتية ولهذا صعوبة الحصول على البيانات.

– أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يحتاج إلى جهد كبير وتكاليف مرتفعة، وإضاعة للوقت وهو ما يجعله صعب التطبيق والعزوف عند من قبل بعض المؤسسة.

---

[1] القباني ثناء علي، **محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في المشروعات السياحية والفندقية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص313.

[2] القباني ثناء علي، مرجع سبق ذكره، ص ص 314-315.

2.طريقة التكلفة المستهدفة

هي أحد أساليب إدارة التكاليف بهدف خفض تكاليف المنتج التشغيلية والمرحلة الانتاجية طوال دورة حياة المنتج.

أ. مفهوم التكلفة المستهدفة

تعرف التكلفة المستهدفة بأنها: "نظام تخطيط الربح وإدارة التكلفة الوصول إلى السعر المنافس من خلال التركيز على المراحل الأولية لتصنيع المنتج وتطويره في دورة حياة المنتج الكلية وتحليل الأنشطة في سلسلة القيمة مع متطلبات الزبائن.[1]

ب. خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة

تتعدد خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة كالأتي:[2]

* **التخطيط الاستراتيجي والعلمي:** في هذه الخطوة يتم تحديد التقديرات طويلة المدى التي تبين أهداف ومردودية كل منتج من مصلحة التخطيط المركزية في المؤسسة، وينجز هذا المخطط من طرف مكتب الدراسات لإدارة الإنتاج.

* **مخطط الدراسة المنتجات الجديدة:** كل مشروع جديد أو كل تعديل في المنتج الحالي هو موضوع دراسة خاصة بإشراف من رئيس المشروع، في نفس الوقت تقوم المصلحة المركزية لمراقبة التسيير بتقدير التكاليف والتأكد من تحقيق الأهداف المسطرة، ومن ثم حساب مردودية المشاريع على طول حياة المنتجات، ثم يتم اختيار مشاريع المنتجات المربحة.

* **مخطط الأساس لمنتج جديد:** بعد اختيار المنتجات من الخطوة السابقة تصبح موضوع دراسة معمقة أكثر، بحيث تحدد الخصائص الأساسية لتعيين التكلفة المستهدفة، ويقوم رئيس المشروع بإحصاء القطع وأوقات التصنيع المهمة، وبذلك يتم تحديد التكلفة المستهدفة التي تقع بين التكلفتين المقدرة والمقبولة.

---

[1] نبو مجيد، بن الدين احمد، **مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد قرارات التسعير في المؤسسة الخدمية**، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 08، العدد 05، 2019، ص468.

[2] مكرم عبد المسيح باسيلي، **نظم التكاليف المعيارية**، المكتبة العصرية، الطبعة 3، المنصورة، 2003، ص29.

* **تصميم المنتج:** يضع مكتب الدراسات نموذجا عن المنتج على أساس التكلفة المستهدفة، وتحدث تغيرات وتعديلات تعتبر ضرورية للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

* **مخطط الإنتاج:** بعد تحديد خصائص المنتج الجديد أو المعدل يتم المرور إلى خطوة الإنتاج، وبعد مرور أشهر من عملية الإنتاج تتم المتابعة والتأكد منها إذا تم الوصول للتكلفة المستهدفة المرغوبة أو لا.

ت. مزايا وعيوب التكلفة المستهدفة

تتحدد وتتنوع المكاسب التي تجنيها المؤسسة من تطبيقها لأسلوب التكلفة المستهدفة نذكر منها ما يلي:[1]

– التكلفة المستهدفة تزود الإدارة بأساليب وطرق تحليلية لتطوير المنتجات الجديدة، بحيث تدعم تكاليفها الأهداف الاستراتيجية للشركة كالحصة السوقية والأرباح.

– يمكن مدخل التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء، ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم وأطراف أخرى خارجية كالموردين والعملاء.

– عمليات التكلفة تدار من قبل فريق عمل يمثلون عدة أقسام في المؤسسة، يتعاونون في اتخاذ القرارات اللازمة، مما يقود إلى حد من الفجوة من المعلومات بين الأقسام المختلفة، مما يجعلها أكثر استجابة لمتطلبات إنجاح العمل.

– تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد في تحفيز قدرات الموردين على الابتكار.

على الرغم من أهمية التكلفة المستهدفة والمزايا التي يمكن تحقيقها من وراء تطبيقها إلى أن نقاط الضعف سيتم إدراجها فيمايلي:[2]

– تتمثل أهم نقطة ضعف لنظام التكلفة المستهدفة في فرضه ضغط كبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح مستحيل.

---

[1] زعرور نعيمة، ضيف أحمد، **التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية**، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، العدد 1، جوان 2017، ص ص 397–398.

[2] عطوي راضية، **دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكلفة**، رسالة ماجستير في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008، ص61.

– عند نقطة معينة، تبدأ درجة عدم فهم نظام التكلفة المستهدفة، ترتبط إيجابيا بدرجة تعقيده وسلبيا بدرجة القياس، فكلما أصبح النظام أكثر تعقيدا ومتضمنا لمتغيرات وقياسات أكثر، كلما أصبح صعوبة للفهم.

– يتمثل أحد مشاكل التكلفة المستهدفة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة، إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين، والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة.

3.المقارنة المرجعية

تعد هذه العملية من التطبيقات المعاصرة التي بدأت تستخدمها المؤسسات كأحد الأدوات المستخدمة لتطوير وتحسين الأداء والوصول إلى الزيادة في مجال العمل، وتحقيق رضا العملاء والاستفادة من قدرات العاملين في المؤسسة في تحقيق التميز والإبداع.

أ. مفهوم المقارنة المرجعية

يحظى مفهوم المقارنة المرجعية باهتمام العديد من الكتاب والباحثين كونه مصطلح حديث نسبيا في الدراسات الإدارية مما دفع الكثير منهم الى تناوله بالدراسات والتحليل. كما تبرز اختلافات في التعبير عن هذا المصطلح فيسميه بعضهم أداة ويدعيه أخرون أسلوب وفريق أخر يعتبره طريقة وآخرون يرون أن المقارنة المرجعية عملية وعلى الرغم من هذه التسميات اللفظية إلا أن هناك شبه اتفاق على المعنى المقصود والفائدة من التطبيق فقد، عرفت بأنها العملية المستمرة لقياس المنتجات والخدمات والأنشطة مقابل المستويات الأفضل للأداء التي غالبا ما توجد في الوحدات المنافسة أو وحدات أخرى لديها عمليات متشابهة.[1]

ب. أهمية المقارنة المرجعية

تبرز أهمية المقارنة المرجعية من خلال ما تحققه من منافع والتي تجمل كالاتي:[2]

– تساعد الوحدة في التحديد الدقيق للفجوة بين أداءها وأداء الوحدات الرائدة.

---

[1] مجيل داوي إسماعيل، **فعالية المقارنة المرجعية في تقويم الأداء وإمكانية تطبيقها**، معهد تقني، العمارة، 2007، ص3.

[2] عيساوي سمية، مقلوبي نسرين، مرجع سبق ذكره، ص 30.

- تساعد على تحديد العمليات الحرجة وإعطائها الاهتمام اللازم والأولوية في التنفيذ.
- تسهم بشكل فاعل في تطوير الابداع الفردي والجماعي.
- تزود الوحدة بالوسائل التي تمكنها من أن تبني في ذات الوقت الذي تعالج فيه نقاط الخلل.
- تسهم بشكل فاعل في تطوير الإبداع الفردي والجماعي.

المقارنة بين الطريقة التقليدية وطريقة على أساس الأنشطة (ABC)

يمكن التمييز بين طريقة التكاليف المبنية على الأنشطة وطريقة التقليدية في النقاط التالية:

الجدول رقم (01-01): أوجه الاختلاف بين طريقة التقليدية وطريقة على أساس الأنشطة (ABC)

المعيار	طريقة التقليدية	طريقة ABC
من حيث المعلومات المقدمة	يقدم معلومات التكاليف كاملة عن وظيفة كاملة، وتكون تجميعية لمختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها.	تقدم طريقة (ABC) معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم.
من حيث التركيز	تركز طريقة التقليدية على المنتجات ويعتبرها هدف التكلفة.	تركز طريقة (ABC) على الأنشطة ويعتبرها هذه التكلفة.
من حيث مجمعات التكلفة	ستخدم مجمع واحد للتكلفة الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجمعات.	يتعدد استخدام مجمعات التكلفة في القسم الواحد وبتخصيص كل مجمع منها بنشاط معين أو الأنشطة متجانسة.
من حيث المتغيرات التي يستند إليها	تتضمن أسس التحميل متغيرا مالية تمثل تكلفة المواد المباشرة.	في الغالب لا يستند العامل الموجه لطريقة ABC إلى متغيرات أخرى مثل الوقت، وعدد الأوامر أو كمية الإنتاج.

المصدر: حفاف سليمة، **تقييم العوامل الأساسية لنجاح تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط**، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد نقدي وبنكي، جامعة المسيلة، 2014، ص4.

المبحث الثاني: مدخل لتقييم الّاداء في المؤسسة

يعتبر الأداء من أبرز المفاهيم التي تحظى بالاهتمام من طرف الباحثين والمفكرين نظرا للأهمية في تحقيق الأهداف الربحية للمؤسسة مع البقاء والاستمرار.

يعد الأداء مفهوما جوهريا بالنسبة للمنظمات وله العديد من المفاهيم المتعددة المعاني وقد اختلف الباحثون في طرح مفهومه حسب اختلاف الخلفيات الفكرية، ومنهم من يرى ان الأداء هو المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها لذا فهو يعكس كلا من الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيقيها.[1]

ويمثل تقييم الأداء تعريف الفرد بكيفية أدائه لعملة، وعمل خطه لتحسين وتطوير أدائه في كثير من الأحيان، وعندما يطبق تقييم الأداء بصورة صحيحة فأنه يوضح للفرد مستوى أدائه الحالي، وقد يؤثر في مستوى جهد الفرد واتجاهات المهام المستقبلية وتدعيم الجهود المبذولة لتحسين الأداء بطريقة صحيحة.[2]

المطلب الأول: ماهية تقييم الاداء

إن عملية تقييم الأداء تعد عنصرا أساسيا في عمليات التقييم فهي بمثابة تغذية لمدى فعالية الخطة ومؤشر على مدى تطبيق هذه الخطة، ويتفق كل من المحاسبين والإداريين على أهمية الدور الذي تلعبه عملية تقييم الأداء في عملية التخطيط والرقابة.

أولا: مفهوم تقييم الاداء

هناك عدة تعاريف لتقييم الأداء تتمثل فيمايلي:

- هو تقديم حكما ذو قيمة على إدارة مختلف موارد المؤسسة.[3]
- هو تقييم نشاط الوحدة الاقتصادية في ضوء ما توصلت إليه من نتائج في نهاية فترة

---

[1] بوبكر محمد الحسن، **دور المسؤولية الاجتماعية في تحسين أداء المنظمة**، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص 29.

[2] مدحت محمد أبو ناصر، **الأداء الإداري المتميز**، الطبعة الأولى، المجموعة العربية للنشر، مصر، ص 10.

[3] فرحات السعيد جمعة، **الأداء المالي لمنظمات الأعمال**، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000، ص30.

مالية معينة، وهي تهتم أولا بالتحقق من بلوغ الأهداف المخططة والمحددة مقدما وثانيا بقياس كفاءة الوحدة في استخدام الموارد المتاحة سواء كانت موارد بشرية أو رأسمالية.[1]

– كما أنه يعرف بأنه عملية تقدير أداء كل فرد من العاملين خلال فترة زمنية معينة لتقدير مستوى ونوعية أداءه.[2]

ومن خلال التعاريف السابقة يعرف تقييم الأداء على أنه دراسة وتحليل أداء العاملين لعملهم وملاحظة سلوكهم وتصرفاتهم أثناء العمل ذلك للحكم على مدى نجاحهم ومستوى كفاءتهم في القيام بأعمالهم الحالية.

ثانيا: أهمية تقييم الاداء

وتتلخص أهمية تقييم الأداء في النقاط التالية:[3]

– إن عملية تقييم الأداء من اهم الركائز التي تبني عليها عملية الرقابة.

– يفيد تقييم الأداء بصورة مباشرة في تشخيص المشكلات وحلها، ومعرفة مواطن القوة والضعف في المؤسسة.

– يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات الهامة سواء للتطوير أو الاستثمار عند إجراء تغيرات جوهرية.

– يعد من اهم دعائم رسم السياسات العامة سواء على مستوى المؤسسة، الصناعة أو الدول.

– يعتبر من أهم مصادر البيانات اللازمة للتخطيط.

ومنه يمكن تعريف تقييم الأداء بأنه: " تقييم الأداء هو النظام يمكن من خلاله الوقوف على مستوى كفاءة الأداء الفعلي لمختلف الأنشطة، ويضع أمام المسؤولين عن إدارة

---

[1] عشي عادل، **الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية "قياس وتقييم"**، رسالة ماجيستير في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، جامعة بسكرة، 2001، ص21.

[2] جودة محمود أحمد، **إدارة الموارد البشرية**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص 243.

[3] ريغة احمد الصغير، **تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة2، 2014، ص ص 23-25.

المؤسسة صورة تفصيلية عن نتائج هذا الأداء، والكشف عن كل القرارات المتخذة لعلاج السلبيات، وتصحيح مسار العامل، وبالتالي تحسين ورفع الإنتاجية.[1]

ثالثا: مزايا عملية تقييم الأداء

تتميز عملية تقييم الأداء بمزايا عديدة نذكر منها:[2]

– تساعد طريقة تقييم الأداء المنهجي المديرين/ المشرفين على تحديد أداء الموظفين بشكل صحيح وإبراز المجالات التي يحتاجون إلى تحسين.

– يساعد الإدارة على تعيين الموظف المناسب للوظيفة المناسبة. هذا وضع مربح للجانبين لكل من الموظف والمؤسسة.

– غالبا ما يعرض على الموظفين المحتملين الذين قاموا ببعض الأعمال الاستثنائية ترقية على أساس نتيجة تقييم الأداء.

– هذه العملية فعالة أيضا في تحديد برامج التدريب التي تجريها المؤسسة للموظفين. كما يمكن أن يظهر للمديرين مدى تحسن الموظف بعد التدريب. سيعطي هذا رؤى قابلة للتنفيذ للمديرين حول كيفية تحسين البرامج.

– يستخدم المديرون هذا كمنصة للحصول على تعليقات مباشرة من الموظفين للتحدث عن وظائفهم وكيفية التعامل معها.

– إن الاحتفاظ يسجل للتقييمات السنوية حيث يمنح للمديرين فكرة جيدة جدا عن نمط معدل نمو الموظفين وأي منهم لديه معدل متناقص وماهي الإجراءات التي يجب اتخاذها.

[1] محمد السيد منصور، **إطار مفتوح لتقييم الأداء الإداري لقطاع البنوك والمصارف**، دراسة تطبيقية، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، مصر، العدد الثاني، 1990، ص 220.

[2] الموقع الالكتروني: **https: www.questionpro.com**، بتاريخ: 2024/05/05، الساعة: 11:49.

المطلب الثاني: مكانة تقييم الأداء في المؤسسة

إن عملية تقييم الأداء تتبع عددا من طرق والمراحل التي ينبغي المرور بها، وكل ذلك بغية الوصول إلى نتائج صحيحة تعكس الواقع الفعلي للمؤسسة.

أولا: مراحل تقييم الأداء

يمكن حصر مراحل عملية تقييم في أربع مراحل أساسية مكملة لبعضها البعض حيث تشمل:[1]

أ. جمع المعلومات والبيانات اللازمة

تعد المعلومات موردا من الموارد الأساسية في عملية التسيير بمختلف مستوياته، فلا يمكن أن يكون هناك تخطيط او رقابة، وبالتالي تقييم للأداء دون توفر المعلومات بالجودة اللازمة وفي الوقت المناسب. لذلك تتطلب عملية تقييم الأداء بمجموعة من المعلومات، البيانات والتقارير التي يمكن إرجاعها إلى ثلاث مصادر أساسية هي:

✓ **الملاحظة الشخصية:** تعد الملاحظة الشخصية منهجا يتمثل في نزول الملاحظين إلى ميدان الأنشطة وملاحظة ما يجري فيها، وتعتبر من أقدم وسائل جمع المعلومات في المؤسسة، غير أنها تقتصر على معلومات نوعية فقط، غير أن ما يعيب هذه الطريقة هو عدم قدرتها على تقديم معلومات كمية دقيقة فضلا عن الوقت الكثير الذي تحتاجه الطريقة.

✓ **التقارير الشفوية:** وتتمثل في سلسلة المحادثات واللقاءات التي تتم بين الرئيس و مرؤوسيه، أين يتم مناقشة الخطط والإنجازات إضافة إلى التعرض للمشاكل والانحرافات أين يتم الخروج بمقترحات وحلول.

✓ **التقارير الكتابية:** تعد التقارير الكتابية المصدر الأساسي لجمع المعلومات في أغلب المؤسسات، حيث تقدم التقارير الكتابية معلومات وبيانات كاملة ودقيقة تشكل سجل دائم يمكن المؤسسة من قياس وتقييم أدائها بشكل موضوعي.

[1] لقراف ليندة، موساوي وسام، **نظام المعلومات الاستراتيجي كألية لتحسين أداء المؤسسة**، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة يحي فارس، المدية، 2023، ص ص 56-57.

وتجدر الإشارة إلى أن كل من الملاحظة الشخصية، والتقارير الشفوية والكتابية مصادر للمعلومات مكملة لبعضها البعض في إجراء عملية التقييم والرقابة.

ب. قياس الأداء الفعلي

هي المرحلة الثانية من عملية التقييم، فمن خلالها تتمكن المؤسسة من تحديد النتائج المنجزة وذلك بالاستعانة بمجموعة من المؤشرات التي يتم اختيارها أو تصميمها من أجل هذا الهدف. ويتمثل قياس الأداء في العملية التي تزود مسؤولي المؤسسة بقيم رقمية تعكس مستوى ودرجة بلوغ الأهداف في جميع الأنشطة والمجالات الوظيفية بالمؤسسة، كما تشكل النتائج التي حققتها المؤسسة الأساس المرجعي لإجراء عملية التقييم.

ت. مقارنة الأداء الفعلي بمستويات الأداء المرغوب

بعد أن تكون المؤسسة قد انتهت من مرحلة قياس الأداء الفعلي تشرع في العملية الموالية والمتمثلة في مقارنة أدائها المحقق بالأداء المرغوب أو المستهدف، ويتم ذلك من خلال إجراء مقارنة بين نتائج التنفيذ الفعلي ونتائج التنفيذ المستهدفة خلال فترة التقييم، وبناء على هذه المقارنة يتم تحديد مدى التقدم أو التخلف في التنفيذ الفعلي للأهداف عما هو وارد ضمن الخطة. كما يمكن إجراء مقارنة بين نتائج التنفيذ الفعلي خلال فترة التقييم مع النتائج الفعلية المحققة خلال فترة أو فترات سابقة وعلى ضوء هذه المقارنة يمكن التعرف على معدل التطور في مستوى الأداء.

ث. تحديد الانحرافات وإجراء العمليات التصحيحية

يتم ضمن هذه المرحلة تحديد وتفسير أسباب التباين والاختلاف بين نتائج الإنجاز الفعلي والمتوقع في حالة عدم قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها أو انحرافها عن المسار المحدد في الخطة، ليتم بعد ذلك تحديد العوامل التي تسببت في حدوث هذه الاختلافات، وهنا ينبغي التفرقة بين طبيعة العوامل وما إذا كانت داخلية أو خارجية. كما أن العوامل الداخلية تشير إلى أن التباين في النتائج والأهداف قد حدث بسبب أحد القرارات أو الأعمال التي تمت

داخل المؤسسة، أما العوامل الخارجية فهي تعبر عن جميع الظواهر التي تؤثر في تنفيذ أهداف المؤسسة والتي لا يمكن لها أن تتحكم فيها.

ثانيا: الطرق الحديثة لعملية تقييم الأداء

توجد هناك مجموعة من الطرق التي تستخدم في تقييم الأداء إلا ان الشائعة هي الطرق التقليدية والطرق الحديثة:[1]

أ. طرق القياس التقليدية

تعتمد الطرق التقليدية في عملية تقييم الأداء على الحكم الشخصي للرؤساء على أداء مرؤوسهم وأن كل طريقة من هذه الطرق تختلف عن الأخرى في تحديدها لأنواع الاحكام المحددة فيها ومن هذه الطرق:

- **طريقة الترتيب البسيط:** تعد هذه الطريقة من أقدم طرق التقييم وتعتمد هذه الطريقة على ترتيب الأفراد العاملين بالتسلسل، حيث يضع المقيم كل فرد عامل في ترتيب يبدأ من أحسن أداء إلى أسوء أداء.
- **طريقة المقارنة المزدوجة:** يقوم المقيم وفقا لهذه الطريقة بمقارنة كل فرد عامل مع جميع الأفراد العاملين الذين يخضعون للتقييم في المجموعة نفسها، فإذا كان لدينا مثلا خمسة (05) أفراد عاملين في خدمة الغرف فيتم تقييم الفرد الأول (أ) مع الفرد الثاني (ب) لمعرفة الأفضل.
- **طريقة التدرج:** وفقا لهذه الطريقة يتم وضع تصنيفات للأفراد العاملين يمثل كل تصنيف درجة معينة للأداء، فقد تكون هناك ثلاثة تصنيفات كالأداء المرضي الأداء غير المرضي والأداء المتميز، توضع هذه التصنيفات من قبل الإدارة او المقيم ومن ثم تتم مقارنة أداء الأفراد وفقا لهذه التصنيفات المحددة مسبقا.

[1] يعيشي إبراهيم، **التخطيط الاستراتيجي ودوره في تحسين أداء المنظمة**، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تسيير استراتيجي للمؤسسة، جامعة أم البواقي، 2015، ص 25.

- **طريقة التدرج البياني:** تعتمد هذه الطريقة على تحديد عدد من الصفات أو الخصائص المساهمة في الأداء ومن ثم يتم تقييم كل فرد لدرجة امتلاكه لهذه الصفات او الخصائص حيث أن المقيم يشير على مقياس التدرج البياني المحدد مسبقا والذي يحتوي على صفات وخصائص الخدمة.

ب.طرق القياس الحديثة

وتتمثل فيمايلي:[1]

- **أسلوب طريقة الأهداف والنتائج:** تركز هذه الطريقة على النتائج التي يحققها المرؤوسين، وفق الأهداف التي وضعت لهم بالاتفاق بينهم وبين رؤسائهم، ويتم القياس في النهاية دون النظر إلى الأساليب والإجراءات المتبعة تم اكتشاف الانحرافات سواء السلبية أو الإيجابية، واتخاذ الإجراءات اللازمة للعملية تقويمية، فمن مزاياه تعمل على تشجيع الأفراد وتحفيزهم فهم يساهمون في تحديد الأهداف وتحقيقها مما يساعد على تطوير أدائهم. وتؤكد هذا الأسلوب على ضرورة مشاركة الأفراد في جميع المستويات بصورة فعالة في تحديد الأهداف المراد تحقيقها.

- **طريقة البحث الميداني:** تعتمد هذه الطريقة بشكل أساسي على المشاركة الفعالية من قبل إدارة الأفراد في عملية قياس أداء العاملين في المؤسسة، ويتم الحصول على البيانات عادة شفهيا ودون استعمال أي نموذج أو التأشير على قوائم محددة وبذلك فإن الرئيس المباشر لا يقوم بتعبئة نماذج أو الإجابة كتابة على قوائم موضوعية بشكل مسبق، وتطبيق هذه الطريقة يتمثل في قيام ممثل أو ممثلين عن إدارة الأفراد بمقالة كل رئيس في مكتبه وتوجيه الأسئلة والحصول على إجابات عنها بخصوص كل فرد يعمل تحت إشراف هذا الرئيس.

[1] مسعودي رونق، توزوت منال، **دور تمكين العاملين في تعزيز أداء المؤسسة**، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة يحي فارس، المدية، 2021، ص ص 88-89.

- **طريقة التقدير الجماعي:** يتم من خلال هذه الطريقة قياس أداء العامل من قبل لجنة مكونة من عدد من الأعضاء، وعند اختيار اللجنة يجب مراعاة عامل معرفة الأعضاء للفرد المقيم وطبيعة عمله، كما يتم في العادة واختيار أحد أعضاء اللجنة ليعمل منسقا لأعمالها والذي يكون دوره الرئيسي العمل على تحقيق الهدف التقييمي وذلك بتنسيق المناقشة بين أعضاء لجنة ومن ثم يعد نتائجها.

ثالثا: متطلبات نجاح عملية تقييم الأداء والصعوبات التي تواجهها.

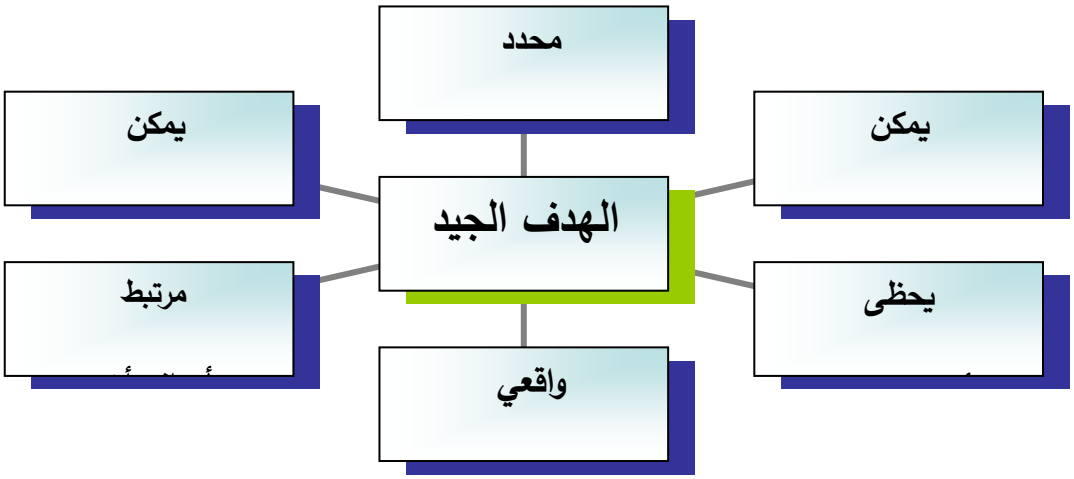
أ. متطلبات نجاح تقييم عملية الأداء

إن نجاح عملية تقييم الأداء في المؤسسة مرهون بمراعاة هذه الأخيرة لمجموعة من الاعتبارات والشروط الجوهرية والتي بدونها لا يصبح للتقييم معنى، وتتمثل هذه الاعتبارات فيمايلي:[1]

- **التحديد الدقيق للأهداف:** باعتبار أن تحقيق الأهداف المسطرة يمثل الهدف الأول لعملية تقييم الأداء في المؤسسة والأساس الذي تنطلق منه العملية، فيجب أن تكون هذه الأهداف محددة بدقة ومعروفة من طرف جميع الأفراد داخل المؤسسة، وفي هذا الإطار يرى A.Fernandez أن الهدف الجيد ينبغي أن تتوفر ستة خصاص أساسية يمكن توضيحها من خلال توضيحها في الشكل الموالي:

[1] عبد الرحيم محمد، **قياس الأداء: النشأة والتطور التاريخي، مجمع أعمال مؤتمر الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي**، المنظمة العربية للتنمية البشرية، القاهرة، 2008، ص 502.

الشكل (01-04): خصائص الهدف الأمثل



Source : Alain Fernandez, **les nouveaux tableaux de bord des managers**, 5eme, Edition d'organisation, paris, 2011, p224

- **قياس الأشياء الصحيحة**

ينبغي على المؤسسة قبل الشروع في قياس وتقييم الأداء أن تقوم أولا بتحديد وفهم كافة العمليات والأنشطة التي سيتم قياسها، وبذلك يجب على المؤسسة تحديد العمليات والأنشطة الرئيسية التي تعكس مستوى أدائها ووضعها ضمن خريطة التنفيذ.

- **النظر لعملية التقييم على أنها وسيلة وليست غاية**

يقوم العاملون والمديرون في المؤسسة بالعمل تجاه تحقيق النتائج والأهداف المرغوبة، لذلك ينبغي عليهم تركيز كل اهتمامهم نحو إنجاز هذه الأهداف، ولا يمثل تقييم الأداء سوى أداة تسمح لهم بقياس مدى تقدمهم نحو تحقيق الأهداف المسطرة. لذلك يجب النظر لعملية تقييم الأداء على أنها وسيلة وليست غاية، فالغاية بالنسبة للمؤسسة تتمثل في بلوغ أهدافها المسطرة.

ب. الصعوبات والمشاكل التي تواجهها عملية تقييم الأداء

أهم الصعوبات والمشاكل التي تواجهها عملية تقييم الأداء تتمثل في:[1]

- **قصور أنظمة المعلومات في بعض المؤسسات**

يعتبر وجود نظام متكامل للمعلومات الاقتصادية والمالية والإدارية أحد أهم الركائز التي تقوم عليها عملية تقييم الأداء، نظرا لكونها العنصر الرئيسي في عملية التقييم وأول خطوة تنطلق منها العملية، لذلك تبدل العديد من منظمات الأعمال محاولات جادة ومستمرة في إيجاد نظام للمعلومات يسمح بخدمة أهداف الإدارة المتعددة ويساعدها في اتخاذ القرارات الرشيدة، في حين أن البعض الاخر ليس لديه نظام معلومات أو في طريقه لاتخاذ قرارات متعلقة بتطبيق نظام معلومات، ففي هذه الحالة يكون الحصول على البيانات اللازمة لمتابعة وتقييم الأداء أمر بالغ الصعوبة، وترجع مشكلة قصور نظم المعلومات في بعض منظمات الأعمال إلى:

– ضعف نظام الرقابة الداخلية، وخصوصا ما يتعلق بعمليات الشراء والتخزين و الإنتاج والبيع والتحصيل ومراقبة العاملين، وتحليل أوقات تشغيل آلات ...الخ.

– قصور نظام التكاليف المطبقة وعدم تكاملها، إذ أنها لا تتضمن في أغلب المنظمات نظم التكاليف المعيارية أو التقديرية، بالإضافة إلى عدم تطبيق نظرية القياس الحدي للتكاليف الفعلية في معظم منظمات الاعمال.

– عدم وجود نظام للمحاسبة الإدارية في معظم المنظمات إما بسبب حداثتها أو بسبب عدم الإيمان بأهميتها.

[1] حامد عمرو، **تقييم الأداء المؤسسي في الوحدات الحكومية، مجمع اعمال مؤتمر قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسسي**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009. ص ص 121–122.

- **صعوبة قياس وتحديد بعض مؤشرات الأداء في بعض الأنشطة الاقتصادية**

تواجه بعض منظمات الأعمال صعوبات كثيرة عند قياس وتحديد بعض المعايير والمؤشرات المتعلقة بنتائج نشاطها وتقييم أدائها. وتختلف درجة الصعوبة تبعا لاختلاف النشاط، ويمكن توضيح بعض هذه الصعوبات فيمايلي:[1]

✓ **صعوبة القياس الكمي لحجم الإنتاج النهائي:** ويرجع ذلك غالبا لتعدد نوعيات المنتج واختلاف وحدة قياسه (كما في حالة صناعة المنتجات الصيدلية) أو لتعدد العمليات الإنتاجية وعدم توافق أزمنة تنفيذها أو عدم تكرارها بين فترة وأخرى.

✓**صعوبة التعبير الكمي عن بعض اهداف منظمات الأعمال:** مثل تنمية وتطوير العاملين لرفع مستوى خدمة الجمهور والعملاء، وفي هذه الحالة تأخذ عملية التقييم بأسلوب التقدير لما تحقق من نتائج من حيث نوعها ومدى فعاليتها.

✓**صعوبة توحيد مفاهيم الطاقة الإنتاجية وصعوبة قياسها:** ففي بعض الأنشطة حيث قياس الطاقة الإنتاجية كما هو الحال في قطاع الصناعة، نجد أن هناك اختلاف في تحديد مستوى الطاقة الذي يؤخذ معيارا للمقارنة وتحديد نسب الطاقة المستغلة. وفي بعض الأنشطة كالمقاولات يكون من الصعب تحديد الطاقة الإنتاجية بالرغم من وجود إمكانية التغلب على صعوبة التحديد الكمي للطاقة وذلك بإعادة تصنيف شركات المقاولات وتحديد مسؤولياتها.

وبذلك يمكن القول إن تحديد المؤشرات تعد نقطة حرجة عند تقييم الأداء، حيث أن عدم التحكم في هذه الأخيرة قد يحول دون نجاح عملية تقييم الأداء، لذلك ينبغي على المؤسسات الاهتمام بمؤشرات الأداء ومحاولة الإحاطة بها من أجل إنجاح عملية التقييم.

[1] ريغة أحمد الصغير، مرجع سبق ذكره، ص 37.

إضافة لما سبق، تجدر الإشارة إلى أن التقييم السليم للمؤسسات يتطلب وجود مجموعة من المبادئ التي يجب مراعاتها عند ممارسة عملية التقييم وهي:[1]

– ضرورة تأييد طبقة الادارة العليا لعملية تقييم الأداء، فكلما كانت اتجاهات الإدارة إيجابية نحو عملية التقييم كلما كانت فرص نجاحها وتحقيقها أكبر.

– ضرورة تحديد العناصر والصفات التي سيتم بناء عليها التقييم بشكل واضح، دقيق ومفهوم بحيث يستطيع الرؤساء والمرؤوسين فهمها بسهولة.

– ضرورة ارتباط تقييم الأداء بالنشاط أو الوحدة موضع التقييم، وبعد ذلك نابعا من اختلاف الأنشطة مما يؤدي إلى واقعية نتائج التقييم.

– لا ينبغي أن يقتصر هدف التقييم على كشف الانحرافات فقط بل يجب أن يمتد إلى تحليل ودراسة أسبابها من أجل اقتراح وسائل التصحيح المناسبة.

– يجب أن تتصف عملية تقييم الأداء بالاستمرارية، بمعنى ألا تقتصر على فترة زمنية محدودة، وإنما يجب أن تتم بصفة دورية ومنتظمة حتى يمكن الكشف عن الانحرافات ومواجهتها قبل تتبعها في المؤسسة.

[1] ريغة أحمد الصغير، مرجع سبق ذكره، ص 38.

خلاصة الفصل:

التسيير الفعال يمر حتما على المحاسبة والتي بدورها تؤدي دورا مهما في توفير المعلومات فمن دورها تفقد المؤسسة نجاحها وفعالياتها في محاسبة التكاليف التي هي عامل مهم في اتخاذ القرارات الخاصة بالمؤسسة، وذلك من خلال منحها معلومات التي من خلالها يتم حساب التكاليف وقياسها مع التطور الذي جاء لمعالجة التكاليف ويتمثل في نظام التكاليف على أساس الأنشطة وظهر هذا النظام نتيجة للقصور في الأنظمة التقليدية حيث يساعد هذا النظام على إظهار الأنشطة للقيمة، فبذلك يتضح أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعطي صورة واضحة ومفصلة حول الأنشطة وتكاليفها وذلك من خلال تقدير و توزيع التكاليف التي تحتاجها الأنشطة.

الفصل الثاني
الإطار التطبيقي للدراسة الميدانية

تمهيد الفصل الثاني:

بهدف إثراء ما جاء في القسم النظري وإعطاء تفاصيل أكثر وشرح دقيق لأثر محاسبة التكاليف في الرفع من أداء المؤسسة، ارتأينا أن نقوم بدراسة ميدانية لإحدى المؤسسات الجزائرية الخاصة المتمثلة في مؤسسة صيدال لصناعات الصيدلانية بولاية المدية، وهذا ما تم الحصول عليه من معلومات من طرف العمال، بحيث تحصلنا على المعلومات من خلال الاستبانة التي قمنا بتوزيعها عليهم، وهذا ما سنوضحه من خلال هذا الفصل، حيث تم تقسيمه على النحو التالي:

المبحث الأول: مدخل عام لمؤسسة صيدال.

المبحث الثاني: مراحل وأدوات إسقاط دراسة حالة مؤسسة صيدال.

المبحث الأول: مدخل عام لمؤسسة صيدال

يعد مجمع صيدال من أهم وأكبر المؤسسات التي يقف عليها الاقتصاد الجزائري والناشط في الصناعة الصيدلانية، هيكله الواسع يتوزع عبر مختلف أنحاء الوطن ومنتجاته تجاوزت السوق الوطنية واحتراق السوق العالمية.

إذ يعتبر مقر إنتاج المدية محل دراستنا، أحد أهم هاته المواقع، واهم مؤسسة منتجة للمضادات الحيوية والأدوية الجنسية البينيسيلية وغير البينيسيلية على المستوى الوطني، حيث سنتناول من خلال هذا المبحث تقديم عام لكل من المجمع والمقر.

المطلب الأول: نشأة ولمحة عن مجمع صيدال

مجمع صيدال هو أول مخبر صيدلاني ينتج الأدوية الجنسية في الجزائر، تأسس المجمع في عام 1982 لتلبية حاجة إقامة صناعة صيدلانية محلية قادرة على توفير الأدوية للمواطنين، حاليا صيدال منظمة على شكل مجمع صناعي متخصص في تطوير وإنتاج وتسويق المنتجات الصيدلانية الموجهة للاستهلاك البشري.[1]

يعتبر مجمع صيدال مؤسسة ذات أسهم يقدر رأس مالها الإجمالي بـ: 2.500.000.000دج، تم إدراج رأسمالها في البورصة سنة 1999، 80% من رأسمال صيدال ملك الدولة و الـ 20% المتبقية ملك للمستثمرين من المؤسسات و الأشخاص يقع مقره الاجتماعي في 01 شارع يحي العياشي بحسين داي، الجزائر العاصمة، يأخذ شكل مجمع صناعي يقوم بتطوير إنتاج و تسويق المنتجات الصيدلانية للطب البشري و البيطري.

تم إدراج صيدال في بورصة الجزائر بتاريخ 1999/07/17، تأشيرة خاصة منحت له من طرف لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها (Cosob) رقم 98/04 والمؤرخة في: 1998/12/24، وعرضت اسمه للبيع ما بين 15 فيفري و15 مارس 1999م، قدر عددها بـ 2.000.000 سهم، وقد كان البيع بسعر ثابت قدر بـ: 20% من رأس مال المجمع،

[1] مجمع صيدال الموقع الالكتروني: http: www.saidal groupe.dz تاريخ الإطلاع: 20 ماي 2024، الساعة: 13:15.

وقدرت القيمة الاجمالية للسهم الواحد بـ:2500دج، أما القيمة الحقيقية للسهم الواحد فقدرت بـ800 دج، وذلك أول تسعيرة لأسهم المجمع ويقدر عدد المساهمين في البورصة بـ19288 مساهم، ويعد مجمع الصناعة الصيدلانية الكيميائية المساهم الرئيسي و الذي قام بشراء 80% من مجموع الأسهم التي عرضت للبيع، وبيعت الحصة المتبقية البالغة 20% إلى المستثمرين من المؤسسات و الأفراد، تحصل المجمع بتاريخ 05 فيفري 2005، على شهادة الجودة ISO 9001 نسخة 2000، منحها إياه الجمعية الفرنسية للتدقيق و الجودة (IFAQ).[1]

أولا: نشأة مؤسسة صيدال

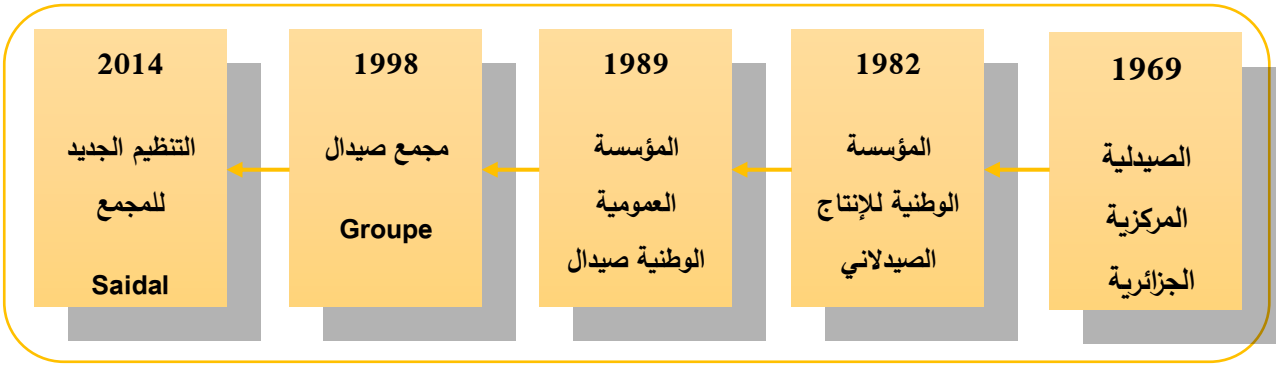
تم إنشاء مجمع صيدال المؤسسة الوطنية لإنتاج المواد الصيدلانية بقرار رقم 161/82 المؤرخ في أفريل 1982 م بعد هيكلة الصيدلية المركزية الجزائرية (PCA)، وفي هذا البيان تم تحويل وحدة أنيبيوتيكال للمضادات الحيوية بالمدية (مقر الإنتاج بالمدية حاليا) سنة 1988م رسميا إلى مؤسسة بعدما كان ملكا للشركة الوطنية للصناعات الكيميائية (SNIC) لتصبح عام 1989م مؤسسة عمومية اقتصادية تتمتع باستقلالية في التسيير والإدارة، وفي عام 1993م تم إجراء بعض التعديلات على طابعها القانوني مما اكتسب طابع الشركة ذات أسهم سنة 1997م أعيد هيكلة مؤسسة صيدال وتم تحويلها إلى مجمع صناعي.

وفي سنة 2009م رفعت المؤسسة حصتها من رأس مال مؤسسة (Laidimos) بنسبة 59% لتصبح فرعا جديدا تابعا للمجمع، وفي سنة 2010م استحوذت على 20% من رأس مال مؤسسة (Larebi) وحصتها في رأسمال (Ochpat) من نسبة 38.7% إلى 44.51%.[2]

[1] أخبار صيدال، نشرة إعلامية داخلية لمجمع صيدال، العدد 3، جويلية 2002.

[2] وثائق مقدمة من طرف مديرة المؤسسة: كساكاسى صونية، مديرة وحدة صيدال، تاريخ المقابلة: 06 ماي 2024.

الشكل رقم (2-1): مراحل نشأة مجمع صيدال



المصدر: الاعتماد على مستندات مقدمة من طرف المؤسسة المدروسة

ثانيا: تعريف مقر الإنتاج بالمدية

يعتبر مقر الإنتاج بالمدية مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم برأسمال اجتماعي يقدر بـ 2.5 مليار دينار جزائري، تم إنشاؤه سنة 1984م، متحصل على شهادة الجودة (إيزو 9002) سنة 1994م[1]، وشهادة الجودة (إيزو 9001) سنة 2000م[2] من طرف الجمعية الفرنسية للتدقيق والجودة ويتم تعريفه وفق المعطيات التالية:[3]

- **المؤسسة:** مؤسسة ذات أسهم برأسمال قدره: 2.500.000.000 دج.
- **العنوان:** ص.ب رقم 33 طريق الخميس المدية، الجزائر.
- **رقم السجل التجاري:** 080080342357/26.
- **رقم الحساب البنكي:** المدية رقم 00400110401707760184.
- **رقم الهاتف:** +213025905530
- **رقم الفاكس:** +213025905531
- **الموقع الالكتروني:** www.saidalgroup.dz

[1] الملحق رقم 01.

[2] الملحق رقم 02.

[3] معلومات مقدمة من طرف السيدة: كعوان أحلام، رئيسة مصلحة التكوين بصيدال، تاريخ المقابلة: 27 أفريل 2024 إلى غاية 06 أفريل 2024.

يقع المقر 100 كلم جنوب العاصمة الجزائرية، يتربع على مساحة تقدر بـ: 33 هكتار، يتوفر على:

- ✓ عمارتين لإنتاج منتجات تامة الصنع تخصص صيدلاني، الأولى مكرسة لعائلة المنتجات البينيسيلينية والأخرى لغير البينيسيلينية.
- ✓ عمارة لإنتاج المواد الأولية بالتجزئة عن طريق التركيب الكيميائي انطلاقا من المنتجات المخمرة باستعمال طريقة التجزئة.

بالإضافة إلى مطبعة عامة ضرورية لمختلف وظائف التعبئة والتغليف والخدمات، بدأ المركب بالإنتاج سنة 1988م، واختص في إنتاج الأشكال الجنسية التالية: حقن، كبسولات، مشروبات، أقراص، ومساحيق. وهو مركب يعتمد على طاقة بشرية بـ .689 عامل وعاملة منهم:[1]

- 158 إطارات.
- 168 أعوان تحكم.
- 190 أعوان تنفيذ.

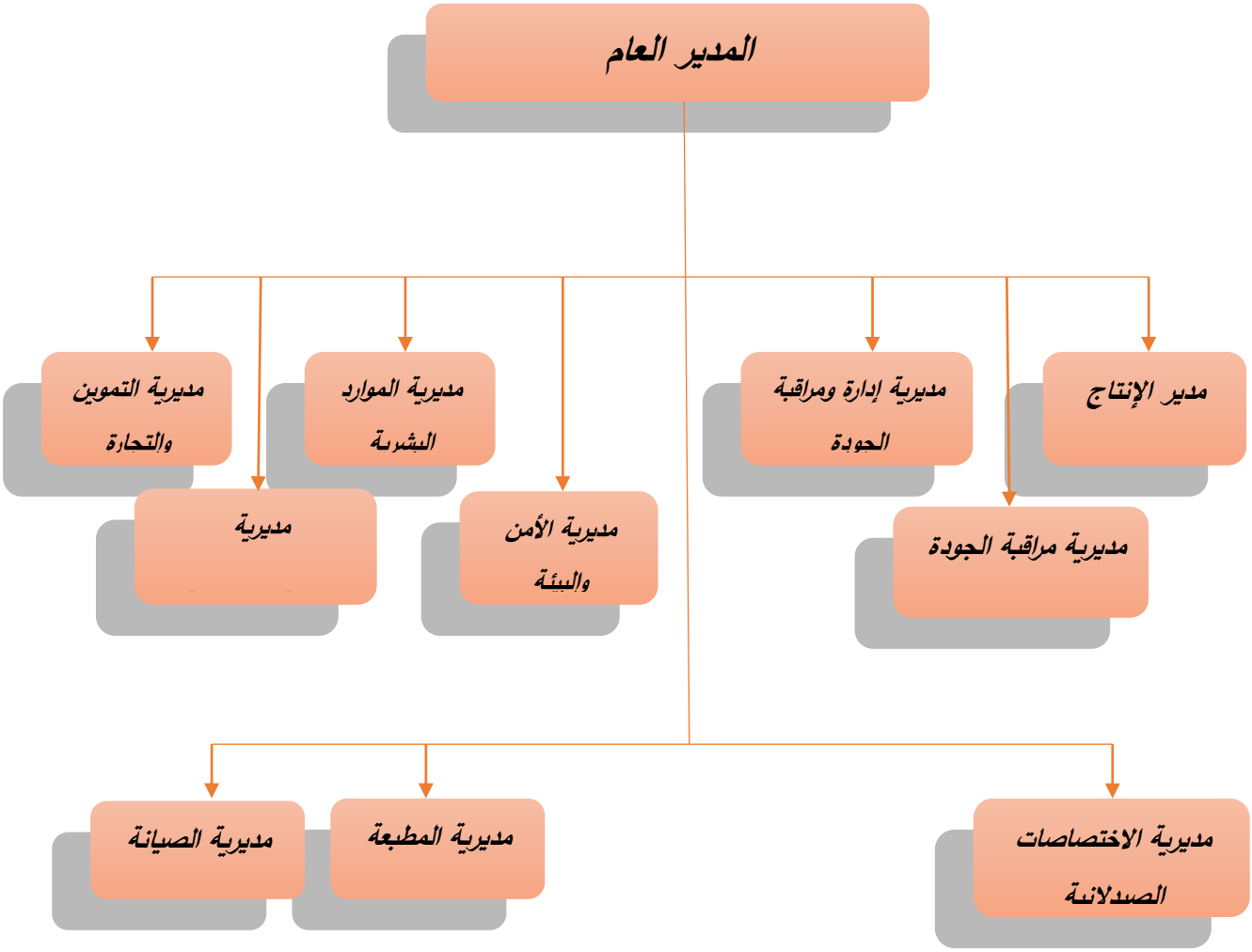
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمقر إنتاج المؤسسة بالمدية وأهدافه

أولا: الهيكل التنظيمي لمقر الإنتاج –المدية–

الهيكل التنظيمي للمؤسسة هو عبارة عن البناء أو الشكل الذي يحدد التركيب الداخلي للعلاقات السائدة في المؤسسة، ويوضح مختلف المستويات الإدارية والوحدات التنظيمية الرئيسية التي تقوم بمختلف الأعمال والأنشطة لتحقيق أهداف المؤسسة وتضم المؤسسة.

[1] معلومات ووثائق مقدمة من طرف السيد: محمد فاهير، رئيس المكتبة، تاريخ المقابلة: 24 أفريل 2024 إلى غاية 02 ماي 2024.

الشكل رقم (2-2): الهيكل التنظيمي لمقر الإنتاج بالمدية



المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

يمكن توضيح مهام كل من المدير العام والمديريات المساعدة له كالتالي:

1. الإدارة العامة للموقع

- **المدير العام:** مهمته إدارة وصنع سياسات منبثقة من الاستراتيجيات العامة للمجمع على المدى القصير، المتوسط والبعيد من أجل نمو اقتصادي وتوسيع الموقع.
- **خلية الاعلام والاتصال:** من مهامها وضع خطط اتصالية داخلية للمقر تتناسب مع السياسات الاتصالية العامة للمجمع.
- **المساعد القانوني:** مهمته التكفل بالدفاع عن مصالح المقر، ومتابعة القضايا القانونية والقضائية الخاصة بالمقر.

- **مساعد العلاقات الخارجية:** مكلف بتحضير الملفات المرتبطة بالمهام الخارجية وتقديم معلومات عن المؤسسة المنافسة والمتعاقدة معها، وكذا العلاقات مع الزبائن والموردين والشركاء.
- **خلية المشاريع:** مهمتها انجاز المشاريع الجديدة داخل المقر خاصة مشاريع الشراكة.
- **مديرية الوسائل العامة:** يقع على عاتق هذه المديرية القيام بتزويد الوحدة ككل بالأدوات المكتبية المتعددة مثل المكاتب، الأقلام، الأوراق، أجهزة الاعلام الآلي، مواد التنظيف، كما تعد مسؤولية عن حظيرة النقل.
- **المساعد المكلف بالبيئة:** مكلف بتطبيق ومتابعة سياسات البيئية المتبعة من طرف إدارة المقر على كافة المستويات.
- **خلية التدقيق والمراجعة والتحليل الشامل:** مهمتها الرقابة الداخلية وتدقيق الحسابات ووضع لوحات خاصة بتسيير الموقع.

2. المديريات الأساسية

وتتمثل في:

- **مديرية التقنيات الصيدلانية:** مهمتها ضمان تطبيق مجموعة القواعد التقنية والإدارية بهدف حماية الصحة العامة.
- **مديرية الاختصاصات الصيدلانية:** هدفها إنتاج أنواع الأدوية بالجودة والكمية المحددة.
- **مديرية مراقبة النوعية:** مهمتها ضمان الرقابة على إنتاج المواد الأولية (شروط التخزين ومحيط العمل) ومراقبة نوعية إنتاج المنتجات التامة الصنع.
- **مديرية الصيانة المركزية:** مهمتها الحفاظ على آلات المصنع، قصد المساعدة في استمرار عملية الإنتاج قي ظروف جيدة وهذا بصيانة وتصليح المعدات والألات.
- **مديرية المالية والمحاسبة:** تقوم بـ
  - التسيير المالي للمؤسسة.
  - إدارة التدفقات النقدية.

- إنجاز العمليات المالية للخزينة.
- التعامل مع الموردين في المجال المالي كالقروض...الخ.
- المحاسبة العامة للمخزونات.

○ **مديرية الموارد البشرية:** تقوم بـ

- تكوين العمال.
- مراجعة تنظيم الهياكل بالمقر.
- تسيير فعلي للعمال (الأجور، العطل، العطل المرضية...الخ).
- ضبط وتحسين كيفيات التسيير.
- اختيار وتعيين العمال وترقيتهم.

○ **مديرية التموين والتجارة:** تقوم بشراء المواد الأولية وقطع الغيار، مواد التعليب، مستهلكات المخابر، وغيرها من الوسائل اللازمة للإنتاج، كما يقع على عاتقها القيام بعملية التفاوض مع الموردين وتثبيت عقود الشراء.

○ **المديرية التقنية الصيدلانية:** تقوم هذه المديرية على مراقبة وتدقيق وفحص المواد الصيدلانية التي تصنع داخل المقر وهي بهذا تساهم في ضمان النوعية.

○ **مديرية المخابر:** مهمتها القيام بالتحاليل المخبرية للأدوية بهدف مراقبة النوعية وضمان جودة المنتجات.

○ **مديرية الطباعة:** تقوم بإنجاز كل وسائل الطباعة المستعملة في الإنتاج مثل الغلافات والبيانات التي تشرح كيفية استعمال الدواء (Ecition)، كما تختص في طباعة المنشورات الخاصة بالزبائن وزوار المقر من طلبة ومتربصين، كما تعمل بصفة مستمرة على تطوير النوعية وتلبية حاجيات المقر.

- **مديرية إنتاج المواد الأولية:** تقوم بـ

إنتاج المواد الأولية ما يسمى (العنصر الفعال Principe Actif) مثل:

- البينيسيلين Pénicilline
- الأوكسيتيترا سيكلين Oxytétracycline
- الستيربتوميسين Sterptomycessrimosus
- السيفالوسبورين Séphalosporine
- البلوروميتيلين Plouromitilline

كما تقوم بمراقبة والتحكم في تسيير الإنتاج، مع العلم أن هذه المواد الأولية المنتجة تستهلك على مستوى المقر وتصدر كمية منها لدول أخرى مثل: إيطاليا، الهند، الصين، والأردن، وغيرها.

ثانيا: أهداف فرع موقع الإنتاج (بالمدية)

تعددت أهداف الفرع إلى أهداف اقتصادية وأخرى اجتماعية

01: الأهداف الاقتصادية

تتمثل في زيادة المردودية لأجل المنافسة، البحث والتطوير في جميع المجالات وخاصة المجال الصيدلاني، تحقق أصل ربح وتعظيمه، تحقق نتائج صافية ورأس مال صافي الاستقلالية المالية.

ومن أجل أن يتمكن الفرع من الاندماج الكلي والتام في سياسة اقتصاد السوق والتحكم في مسار المنافسة:[1]

1. تحسين نظام التموين وذلك باللجوء إلى استعمال تدقيق الحسابات والتصديق عليها للمؤمنين المحليين والأجانب.

[1] مركز الإعلام والتوثيق، فرع أنتيبيوتيكال، المدية.

2. تحسين جهاز الإنتاج والاستغلال الأمثل لقدراته الإنتاجية بالخصوص فيما يتعلق بالمنتجات ذات الاستهلاك الواسع.
3. تطوير سياسة ترقية المنتجات.
4. تحسين العلاقة مع الزبائن.
5. ادخال شبكة معلوماتية في تسيير الهياكل.
6. يهدف الفرع أيضا إلى إنتاج الأدوية البيطرية.

02: الأهداف الاجتماعية

تتمثل في:[1]

1. توفير مناصب شغل.
2. تحسين الرواتب حسب الوظائف مع العاملين.
3. منح تحفيز للعاملين.
4. المساهمات المالية.
5. الترقية.
6. توفير الدواء وتغطية الطلب المحلي.

[1] مركز الإعلام والتوثيق، فرع أنتيبيوتيكال، المدية.

المبحث الثاني: منهجية الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أراء أفراد العينة المدروسة حول أثر محاسبة التكاليف في رفع من أداء المؤسسة الاقتصادية بمؤسسة صيدال بالمدية، سنحاول في البداية تحديد المنهج المعتمد في الدراسة بعدها نتعرف على مجتمع وعينة الدراسة ثم نتطرق إلى محتوى الاستبيان والاختبارات المتعلقة به وفي الأخير الاختبارات الإحصائية المستخدمة لتحليله.

المطلب الأول: تخطيط وتصميم الدراسة

تم في هذا المطلب إيضاح لنموذج الدراسة ومجتمع وعينة الدراسة بالإضافة إلى أداة الدراسة وهي الاستبيان، وهو الأسلوب المعتمد لجمع المعلومات من أجل تحقيق أهداف الدراسة.

أولا: منهج الدراسة

المنهج المتبع في دراستنا هو المنهج التحليلي الوصفي اعتباره المنهج المناسب لموضوع بحثنا والذي سنحاول من خلاله معرفة أثر محاسبة التكاليف في رفع من أداء المؤسسة الاقتصادية بمؤسسة صيدال بالمدية.

ثانيا: مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من كافة الأفراد العاملين في مؤسسة صيدال بالمدية على اختلاف وضعيتهم الوظيفية. ونظرا لكبر مجتمع الدراسة فقد تم أخذ عينة عشوائية بسيطة بحجم 60 موظف من المؤسسة محل الدراسة.

ثالثا: أدوات الدراسة

01: أداة جمع البيانات

بناءا على طبيعة البيانات المراد جمعها وعلى المنهج الذي اخترناه لهذه الدراسة، وجدنا أن الأداة المناسبة لتحقيق أهداف البحث هو الاستبيان، وذلك نظرا لصعوبة الحصول

على البيانات المطلوبة بإستخدام الأدوات الأخرى كالمقابلات الشخصية. وقد مر تطوير الاستبيان بمجموعة من المراحل، وذلك حتى نتأكد من قدرته وصلاحيته على تحقيق أهداف المنشود منه، وفيمايلي توضيح لما قمنا به في كل مرحلة.

أ. مضمون الاستبانة

قام الطالبتين بإعداد أداة الدراسة لمعرفة **أثر محاسبة التكاليف في رفع من أداء المؤسسة الاقتصادية**، بحيث تم الإطلاع على الأدبيات والدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع، وتحديد المتغيرات الرئيسية التي شملها الاستبيان، كما تم عرض الاستبيان على المشرف للنقاش وإبداء الملاحظات، وتم تصميم الاستبيان في صورته الأولية وقد تكونت من محورين أساسيين.

ب. الشكل النهائي للاستبيان

بعد تلقي الملاحظات والنصائح من الأستاذ المشرف قمنا بالالتزام بها في تعديل الاستبيان الذي جاء في شكله النهائي مكون من الأجزاء التالية:

الجزء الأول: يتعلق بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة، وباعتبارها فئة الموظفين، قام الطالبتين بأخذ بعض المواصفات الضرورية.

الجزء الثاني: تم تقسيمه إلى محورين وهي على النحو التالي:

المحور الأول: تشخيص واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة لمقر الانتاج، واشتمل هذا المحور على 09 عبارات.

المحور الثاني: مدى مساهمة تطبيق نظام محاسبة التكاليف في رفع أداء المؤسسة، واشتمل على 10عبارات.

واشتمل الاستبيان ككل على 19 عبارة، تم صياغتها بالأسلوب الثابت الإيجابي، وهذا حتى يمكن معالجتها وفقا الأساليب الإحصائية والسلم المستخدم.

ت. المقياس المستخدم

تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي لقياس استجابة العينة لعبارات الاستبيان، ويعتبر هذا المقياس أكثر المقاييس استخداما، وهو يتكون من خمسة اختبارات كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-1): الخيارات المكونة لمقياس ليكارت الخماسي

الأوزان	الرأي
1	غير موافق بشدة
2	غير موافق
3	محايد
4	موافق
5	موافق بشدة

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على بعض المراجع العلمية المتاحة

لتحديد اتجاه الإجابات قمنا بالاستعانة بجدول متوسط الأوزان المرجح المرافق للمقياس الخماسي، الذي يحدد مدى الفئة الموافقة لكل وزن:

الجدول رقم (2-2): مجال الاتجاه حسب مقياس ليكارت الخماسي

الأوزان	الاتجاه
من (1 إلى 1.79)	غير موافق بشدة
من (1.80 إلى 2.59)	غير موافق
من (2.60 إلى 3.39)	محايد
من (3.40 إلى 4.19)	موافق
من (4.20 إلى 5)	موافق بشدة

المصدر: إعداد الطالبين اعتمادا على بعض المراجع العلمية الاحصائية

ثالثا: الأساليب المستخدمة التحليل الإحصائي

استخدمنا برامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS26 للقيام بعملية التحليل الاحصائي للبيانات والتوصل إلى الأهداف الموضوعة في إطار هذه الدراسة، كما تم

اعتماد مستوى دلالة (0.05) الذي يقابله مستوى ثقة (0.95) لتفسير نتائج كل الاختبارات التي تم إجراؤها.

واستخدمنا الاختبارات المعلمية لأنها اختبارات مناسبة في حالة وجود بيانات ترتيبية، حيث أن مقياس ليكارت المستخدم في الدراسة يعتبر مقياسا ترتيبيا، كما اعتمدنا على الأدوات الإحصائية التالية:

1 قياس الاتساق الداخلي.

2. قياس معامل ثبات الاستبيان

3. التحليل الوصفي للبيانات الشخصية.

4. التحليل الوصفي للمتغيرات المستقلة والتابعة.

5. اختبار T.test لثبات صحة الفرضيات.

6. الانحدار الخطي البسيط لثبات صحة الفرضية الرئيسية.

رابعا: صدق وثبات أداة الدراسة

1. صدق الاتساق الداخلي

تم حساب الاتساق الداخلي للاستبانة وإيجاد معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحاور مع الدرجة الكلية للمحور نفسه.

الجدول رقم: (2-3): يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من الفقرات المحور الأول مع الدرجة الكلية للمحور

العبارات	المحور الاول	
	Correlation de supermen	sig
1. تطبق مؤسستكم نظام محاسبة التكاليف	0.607**	0.000
2. تسعى مؤسستكم لدعم تطبيق نظام محاسبة التكاليف	0.642**	0.000
3. تعمل مؤسستكم على ترشيد النفقات واستغلال الموارد بشكل كفئ	0.502**	0.000
4. تسعى مؤسستكم لتخفيض تكاليفها مع تقديم الخدمات بجودة عالية	0.347**	0.007
5. تعمل مؤسستكم على تكوين موظفيها لتطبيق نظام محاسبة التكاليف وفق المداخل الحديثة	0.632**	0.000
6. النظام المحاسبي في مؤسستكم يأخذ بعين الاعتبار قياس تكاليف الخدمات الصحية وفقا لاحد أنظمة محاسبة التكاليف	0.660**	0.000
7. يساعد الاهتمام بنظام محاسبة التكاليف في الرقابة بمؤسستكم	0.649**	0.000
8. تتبنى مؤسستكم إجراءات للحد من ارتفاع التكاليف لخدماتها	0.675**	0.000
9. يساعد نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بمؤسستكم	0.651**	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (2-3): أن جميع الفقرات المحور الأول مرتبطة ارتباطا ذات دلالة إحصائية مع الدرجة الكلية للمحور بحيث يتراوح معامل الارتباط ما بين 0.347** و 0.675** كما أن كل قيم الدلالة كانت أقل من 0.05 وهذا ما يدل صدق الأداة.

الجدول رقم: (2-4): يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من الفقرات المحور الثاني مع الدرجة الكلية للمحور

العبارات	المحور الثاني	
	Correlation de supermen	sig
1. أسلوب محاسبة التكاليف في المؤسسة يساعد المؤسسة يساعد في تحديد التكاليف بصورة عادلة ودقيقة	0.947**	0.000
2. تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف بالمؤسسة يساهم باتخاذ بالقرارات	0.956**	0.000
3. استخدام نظام محاسبة التكاليف يساهم من رفع أداء المؤسسة	0.935**	0.000
4. استخدام نظام محاسبة التكاليف يزيد من رفع أداء المؤسسة	0.936**	0.000
5. اتباع الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف يزيد من ضبط القواعد رقابية	0.921**	0.000
6. تطبيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة يحد من التبذير والفساد	0.919**	0.000
7. تطبيق نظام محاسبة التكاليف يساهم في تحسين جودة الخدمات	0.922**	0.000
8. اعداد تقارير رقابية وفق بيانات نظام محاسبة التكاليف يساعد في التخطيط واتخاذ القرارات.	0.929**	0.000
9. تحديد المسؤوليات الإدارية والمالية وفق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة يساعد في معرفة الثغرات التسييرية	0.928**	0.000
10. تساهم محاسبة التكاليف في رفع من جودة الخدمات بالمؤسسة الانتاجية	0.930**	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (2-4): أن جميع فقرات المحور الثاني مرتبطة ارتباطا ذات دلالة إحصائية مع الدرجة الكلية للمحور، بحيث يتراوح معامل الارتباط ما بين 0.919** إلى 0.956** كما ان كل قيم الدلالة كانت أقل من 0.05 وهذا ما يدل على صدق الأداة.

2.ثبات الاستبانة

الجدول رقم (2-5): نتائج اختبار الفا كرونباخ

المحاور	عدد الفقرات	معامل الفا كرونباخ
المحور الأول	09	0.827
المحور الثاني	10	0.995
المحور الكلي للاستبانة	19	0.894

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (2-5): أن قيمة معامل ألفا كرومباخ كانت مرتفعة وهذا ما يعني أن معامل الثبات مرتفع وبذلك تأكدنا من صدق ثبات استبانة الدراسة مما يضفي ثقة أكبر على نتائج الدراسة.

المطلب الثاني: عرض نتائج الاستبيان واختبار صحة الفرضية

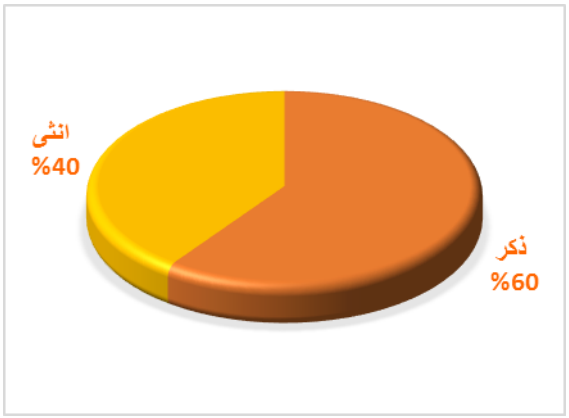
أولا: عرض نتائج الاستبيان

أ. متغير الجنس

الجدول رقم (2-6): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة%
ذكر	36	%60
انثى	24	%40

الشكل رقم(2-3): توزيع افراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول والشكل أعلاه أن نسبة الذكور أكبر من نسبة الإناث حيث بلغت نسبة الذكور 36%، بينما نسبة الاناث 24%، ومنه فإن أغلبية الموظفين في المؤسسة محل الدراسة هم فئة الذكور.

ب.متغير السن

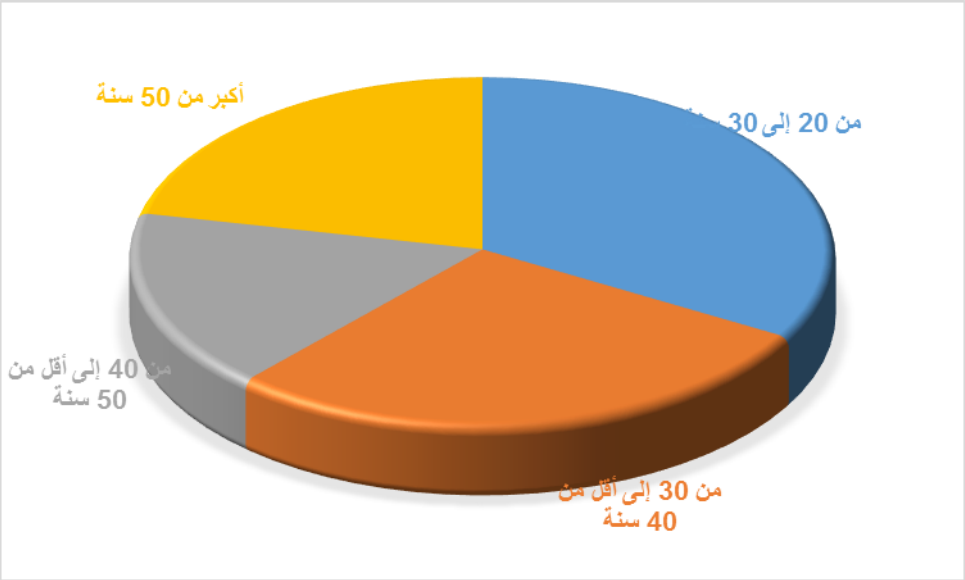
الجدول رقم(2-7): توزيع أفراد العينة حسب السن

السن	التكرار	النسبة%
من 20 إلى 30 سنة	20	%33.3
من 30 إلى أقل من 40 سنة	17	%28.3
من 40 إلى أقل من 50 سنة	10	%16.7
أكبر من 50 سنة	13	%21.7

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه: اتضح أن أغلبية الموظفين من عينة الدراسة أعمارهم أكبر من 20 إلى 30 سنة بنسبة 33.3%، تليها نسبة 28.3% للأفراد المحصورة أعمارهم من 30 إلى أقل من 40 سنة، وتليها الفئة الأكبر من 50 سنة بنسبة 21.7%، ثم أخر نسبة 16.7% بالنسبة للأفراد الذين تتراوح أعمارهم من 40 إلى أٌل من 50 سنة، ومنه يتضح أن الفئة الغالبة في المؤسسة محل الدراسة هي فئة الشباب الذين تتراوح أعمارهم من 20 إلى 40 سنة وهذا ما يعود بالنفع على المؤسسة.

الشكل رقم (2-4): توزيع أفراد العينة حسب السن



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Excel

ت. متغير المركز الوظيفي

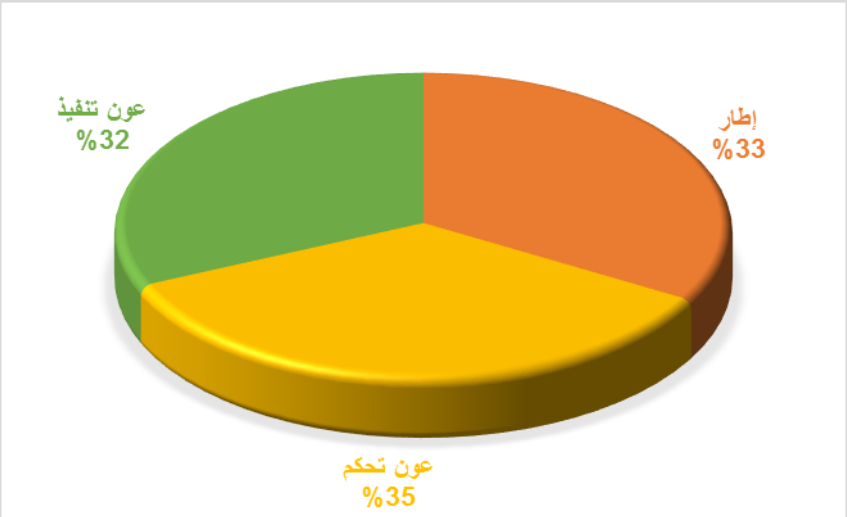
الجدول رقم: (2-8): توزيع أفراد العينة حسب المركز الوظيفي

المركز الوظيفي	التكرار	النسبة%
إطار	20	%33.3
عون تحكم	21	%35
عون تنفيذ	19	%31.7

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن الموظفين أغلبهم أعوان تحكم بنسبة 35% من المجموع الكلي للعينة، نليها فئة إطارات المؤسسة بنسبة 33.3%، ثم نسبة أعوان تنفيذ بـ31.7%. وهذا يعود إلى عدد المناصب المتوفرة حسب الهرم الإداري للمؤسسة.

الشكل رقم (2-5): توزيع أفراد العينة حسب المركز الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Excel

ث. متغير المستوى التعليمي

الجدول رقم(2-9): توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي

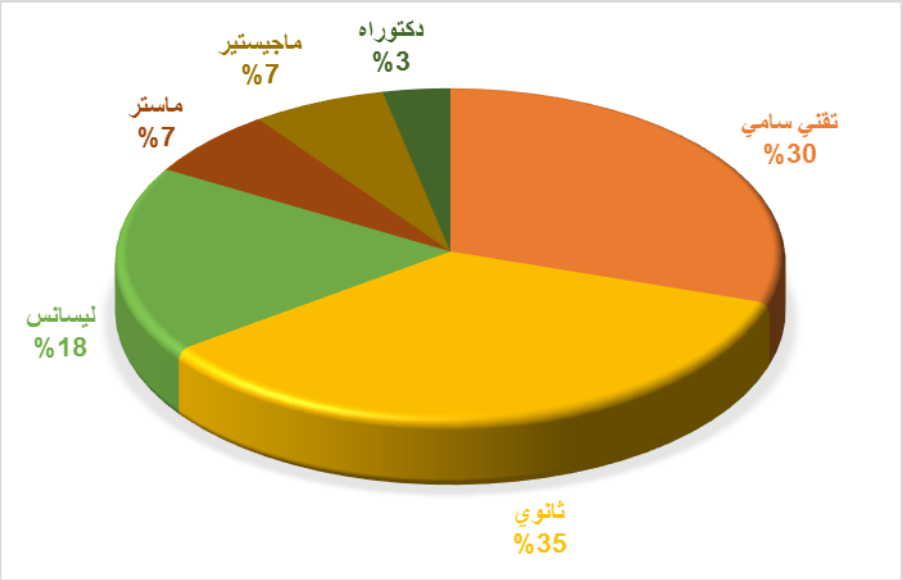
المستوى التعليمي	التكرار	النسبة%
تقني سامي	18	%30
ثانوي	21	%35
ليسانس	11	%18.3
ماستر	04	%6.7
ماجيستير	04	%6.7
دكتوراه	02	%3.3

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات برنامج SPSS

يتضح لنا من خلال الجدول أن الموظفين في المؤسسة أغلبهم ذات مستوى ثانوي حيث بلغت نسبتهم بـ35% وتليها نسبة تقني سامي بنسبة 30%، تليها نسبة 18.7% لمستوى

ليسانس وتليها نسبتين المتساوتين 6.7% للماستر والماجيستير، وتليها أخيرا نسبة 3.3% للدكتوراه، فأغلب نسبة هي لمستوى الثانوي وعليه هناك نقص في مؤهلات العلمية للمؤسسة من طرف العامل البشري، فلابد من توفرها وهذا ما يؤدي بالمؤسسة للتقدم والابتكار.

الشكل رقم (2-6): يمثل توزيع أفرد العينة حسب المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Excel

ج. متغير الخبرة المهنية

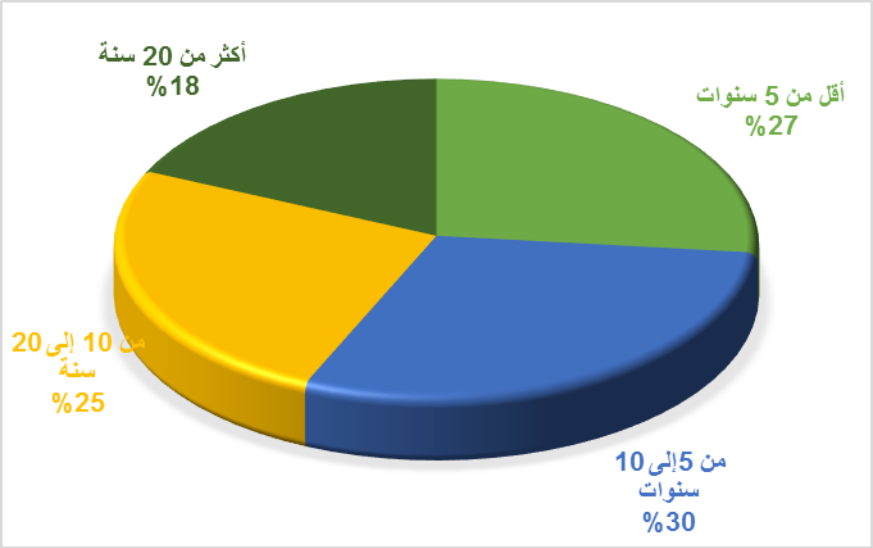
الجدول رقم(2-10): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة%
أقل من 5 سنوات	16	%26.7
من 5إلى 10 سنوات	18	%30
من 10 إلى 20 سنة	15	%25
أكثر من 20 سنة	11	%18.3

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول أن معظم عينة الدراسة تتراوح خبرتهم من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 30% وهي أعلى نسبة في المؤسسة، ثم تليها نسبة 26.7% أقل من 5 سنوات، وتأتي الفئة من 10 إلى 20 سنة بلغت نسبة 25%، وأخير فئة هم الذين لديهم خبرة أكثر من 18 سنة بلغت نسبتهم 18.3%. وعليه نجد أكثر الفئة في المؤسسة هم الذين لديهم خبرة من 5 إلى 10 سنوات وهي فئة متوسطة نوعا ما.

الشكل رقم (2-7): يمثل توزيع أفرد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Excel

ثانيا: التحليل الوصفي لإجابات مفردات عينة الدراسة

الجدول رقم (2-11): نتائج أراء عينة الدراسة المتعلقة بالمحور الأول

العبارة	نعم	لا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
1. تطبق مؤسستكم نظام محاسبة التكاليف	40	20	1.33	0.47	03
	%66.7	%33.3			
2. تسعى مؤسستكم لدعم تطبيق نظام محاسبة التكاليف	48	12	1.20	0.40	07
	%80	%20			
3. تعمل مؤسستكم على ترشيد النفقات واستغلال الموارد بشكل كفئ	49	11	1.18	0.39	08
	%81.7	%18.3			
4. تسعى مؤسستكم لتخفيض تكاليفها مع تقديم الخدمات بجودة عالية	51	09	1.15	0.36	09
	%85	%15			
5. تعمل مؤسستكم على تكوين موظفيها لتطبيق نظام محاسبة التكاليف وفق المداخيل الحديثة	37	23	1.38	0.49	01
	%61.7	%38.3			
6. النظام المحاسبي في مؤسستكم يأخذ بعيم الاعتبار قياس تكاليف الخدمات الصحية وفقا لأحد أنظمة محاسبة التكاليف	45	15	1.25	0.43	05
	%75	%25			
7. يساعد الاهتمام بنظام محاسبة التكاليف في الرقابة بمؤسستكم	42	18	1.30	0.46	04
	%70	%30			
8. تتبنى مؤسستكم إجراءات للحد من ارتفاع التكاليف لخدماتها	38	22	1.36	0.48	02
	%63.3	%36.7			
9. يساعد نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بمؤسستكم	47	13	1.21	0.41	06
	%78.3	%21.7			
المحور الأول			**1.26**	**0.28**	-

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم(2-11): أن المتوسطات الحسابية للمحور الأول كانت محصورة بين (1.38 و1.15) والانحرافات المعيارية بين 0.036 و0.049 كما نلاحظ أيضا أن جميع العبارات كانت بالاتجاه عام نحو الموافقة من طرف أفرد العينة المدروس.

كما بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي للمحور الأول: قيمة 1.26 وكانت باتجاه الموافقة أيضا، وهذا يعني أن المؤسسة تسعى لدعم تطبيق نظام محاسبة التكاليف، وبلغ الانحراف المعياري 0.28 مما يشير إلى وجود تباين قليل في اتجاهات معظم موظفي مؤسسة صيدال المدية من عينة الدراسة حول ما جاء في هذا المحور.

ومما سبق يمكن أن نستنتج أن:

- الاهتمام بنظام محاسبة التكاليف يساعد في الرقابة بالمؤسسة.
- المؤسسة تسعى لدعم تطبيق نظام محاسبة التكاليف.
- نظام محاسبة التكاليف يساهم في اتخاذ القرارات المؤسسة.
- المؤسسة تعمل على تكوين موظفيها لتطبيق نظام محاسبة التكاليف وفق المداخيل الحديثة.

الجدول رقم (2-12): نتائج أراء عينة الدراسة المتعلقة بالمحور الثاني

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه
1.أسلوب محاسبة التكاليف في المؤسسة يساعد في تحديد التكاليف بصورة عادية ودقيقة.	15	30	07	05	03	3.18	1,06	07	**محايد**
	%25	%50	%11.7	%8.3	%05				
2.تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف بالمؤسسة يساهم باتخاذ القرارات.	15	30	07	05	03	3.81	1.06	06	موافق
	%25	%50	%11.7	%8.3	%05				
3.استخدام نظام محاسبة التكاليف يساهم في تخفيض التكاليف.	15	32	04	06	03	3.83	1.07	04	موافق
	%25	%53.3	%6.7	%10	%05				
4.استخدام نظام محاسبة التكاليف يزيد من رفع أداء المؤسسة	15	33	04	06	02	3.83	1.00	06	موافق
	%25	%55	%6.7	%10	%3.3				
5.اتباع الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف يزيد من ضبط القواعد رقابية	14	34	04	05	03	3.85	1.03	04	موافق
	%23.3	%56.7	%6.7	%8.3	%05				
6.تطبيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة يحد من التبذير والفساد	15	34	03	05	03	3.88	1.04	02	موافق
	%25	%56.7	%05	%8.3	%05				
7.تطبيق نظام محاسبة التكاليف يساهم في تحسين جودة الخدمات	14	35	03	05	03	3.86	1.03	03	موافق
	%23.3	%58.8	%05	%8.3	%05				
8.اعداد تقارير رقابية وفق بيانات نظام محاسبة التكاليف يساعد في التخطيط واتخاذ القرارات	16	33	03	05	03	3.90	1.05	01	موافق
	%26.7	%55	%05	%8.3	%05				
9.تحديد المسؤوليات الإدارية والمالية وفق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة يساعد في معرفة الثغرات	15	34	03	05	03	3.88	1.04	02	موافق
	%25	%56.7	%05	%8.3	%05				

التسييرية									
10.تساهم محاسبة التكاليف في رفع من جودة الخدمات بالمؤسسة الانتاجية	16	33	03	05	03	3.90	1.05	01	موافق
	%26.7	%55	%05	%8.3	%05				
المحور الثاني						3.86	1.02	موافق	

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم(2-12):

أن العبارتين الثامنة والعاشرة جاءت في المرتبة الاولى بمتوسط حسابي قدره 3.90 يتوجه نحو الموافقة وبلغ الانحراف المعياري 1.05، أي تشتت في إجابات أفراد العينة المدروسة.

كما أن العبارتين السادسة والتاسعة جاءت المرتبة الثانية حيث قدر متوسط حسابهما 3.88 يتجه نحو الموافقة، والانحراف المعياري للعبارتين بلغت قيمته 1.04 هذا ما يدل على تشتت في إجابات أفراد العينة المدروسة.

وتضمنت العبارة الخامسة المرتبة الثالثة، حيث بلغت نسبة المتوسط حسابي 3.85 يتجه نحو الموافقة، وانحراف معياري بلغت قيمته 1.04، وهذا ما يدل على افراد العينة المدروسة موافقون في اجاباتهم حول هذه العبارة.

وجاءت العبارتين الثالثة والرابعة في الرتبة الرابعة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3.83 يتجه نحو الموافقة، أي أفراد العينة المستجوبة موافقون على ما جاء في العبارتين، وانحرا ف معياري بلغت قيمته1.00 و1.07. أي تشتت في إجابات الافراد العينة المدروسة.

وتضمنت العبارة الأولى المرتبة الخامسة قدر المتوسط الحسابي 3.18 أي أتجاه موافق، وبلغ الانحراف المعياري 1.06، أي عدم تشتت الإجابات أفراد حول ما تضمنه العبارة

ومنه تبين ان معظم موظفي مؤسسة صيدال المدية لديهم رأي موافق حول عبارت المحور الثاني وهذا ما يعكسه المتوسط الحسابي العام المرجح لهذا المحور إذ بلغ 3.86 بإنحراف معياري قدره 1.02 مما يشير إلى وجود تباين في اتجاهات معظم موظفي المؤسسة محل

الدراسة حول ما جاء في هذا المحور، وهذا يعني أن تطبيق محاسبة التكاليف يساهم من رفع أداء مؤسسة صيدال بالمدية.

ومنه نستنتج أن:

- استخدام نظام محاسبة التكاليف يزيد من رفع أداء المؤسسة.
- تطبيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة يساهم في تحسين جودة الخدمات.
- تحدد المسؤوليات الإدارية والمالية وفق نظام محاسبة التكاليف يساعد في التخطيط و اتخاذ القرارات.
- تساهم محاسبة التكاليف في رفع من جودة الخدمات بالمؤسسة الإنتاجية.

ثالثا: إختبار فرضية الدراسة

✓ الفرضية الأولى:

تنص الفرضية على أن:

H0: لا تطبق المؤسسة نظام محاسبة التكاليف.

H1: تطبق المؤسسة نظام محاسبة التكاليف.

الجدول رقم (2-13): نتائج اختبار الفرضية الأولى

المتغير	المتوسط الحسابي	قيمة T الجدولية	درجة الحرية	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة
المحور 1	1.26	2.00	59	47.40	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامج SPSS

وفقا لقاعدة القرار المستخدمة في إختبار (T) الواحدة التي تنص على ما يلي:

قبول الفرضية الصفرية (H0) ورفض الفرضية البديلة إذا كانت قيمة مستوى الدلالة (sig) المحسوبة أكبر من 0.05.

فمن خلال الجدول (3-13): بلغت قيمة T المحسوبة **T=47.40** وهي أكبر من **T** الجدولية والمقدرة **2.00** في حين بلغ مستوى الدلالة **sig=0.000** وهو يقل عن **0.05** وبالتالي نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة القائلة: " تطبق المؤسسة نظام

محاسبة التكاليف."، ومنه يمكن القول بأن مؤسسة صيدال بالمدية تطبق محاسبة التكاليف في حساب التكاليف التي تلعب دورا هاما في ترشيد وعقلنة التكاليف داخل المؤسسة.

✓**الفرضية الثانية:**

تنص الفرضية على أن:

H0: لا يساهم تطبيق نظام محاسبة التكاليف في رفع أداء المؤسسة.

H1: يساهم تطبيق نظام محاسبة التكاليف في رفع أداء المؤسسة.

الجدول رقم (2-14): نتائج اختبار الفرضية الثانية

المتغير	المتوسط الحسابي	قيمة T الجدولية	درجة الحرية	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة
المحور 2	3.86	2.00	59	6.51	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامج SPSS

وفقا لقاعدة القرار المستخدمة في إختبار (T) الواحدة التي تنص على ما يلي:

قبول الفرضية الصفرية (H0) ورفض الفرضية البديلة إذا كانت قيمة مستوى الدلالة (sig) المحسوبة أكبر من 0.05.

فمن خلال الجدول (3-14): بلغت قيمة T المحسوبة **T=6.51** وهي أكبر من **T** الجدولية والمقدرة **2.00** في حين بلغ مستوى الدلالة **sig=0.000** وهو يقل عن **0.05** وبالتالي نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة القائلة: " **يساهم تطبيق نظام محاسبة التكاليف في رفع أداء المؤسسة.**"، ومنه يمكن القول بأن تطبيق محاسبة التكاليف في مؤسسة صيدال بالمدية يساهم في الرفع من أداءها وذلك لتحسين جودة الخدمات الإنتاجية.

اختبار الفرضية الرئيسية

لقياس تأثير محاسبة التكاليف في رفع من أداء المؤسسة الاقتصادية ولتبسيط الدراسة، تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط، وذلك بقياس العلاقة بينهما.

H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتأثير محاسبة التكاليف في رفع من أداء المؤسسة الاقتصادية عند مستوى الدالة 0.05.

H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتأثير محاسبة التكاليف في رفع من أداء المؤسسة الاقتصادية عند مستوى الدالة 0.05.

الجدول رقم (2-15): نتائج اختبار فرضية الدراسة

المتغير المستقل: محاسبة التكاليف							
المتغير التابع: أداء المؤسسة	R معامل الارتباط	R^2 معامل التحديد	B معامل الانحدار	T المحسوبة	Sig مستوى الدلالة	F المحسوبة	دلالة F
	0.548^a	0.300	1.983	4.985	0.000	24.84	0.000^b

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول (2-15):

حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي ما يلي:

- قيمة معامل الارتباط بلغت $R=\mathbf{0.548^a}$ بين محاسبة التكاليف وأداء المؤسسة في مؤسسة صيدال بالمدية وهذا ما يتضح أنه يوجد علاقة طردية بين المتغيرين.
- في حين بلغ معامل التحديد $\mathbf{R^2=0.300}$ أي **30%** من المتغيرات في أداء المؤسسة ناتج عن محاسبة التكاليف وهي قيمة متوسطة نوعا ما.
- وبلغ معامل الانحدار **B= 1.983** وهذا يعني زيادة درجة واحدة في امحاسبة التكاليف يؤدي الى الزيادة في أداء المؤسسة.
- إذ بلغت قيمة T المحسوبة **T= 4.985**، عند مستوى الدلالة **0.000** وهي دالة عند مستوى المعنوية 0.05.

– كما بلغت قيمة F المحسوبة **F=24.84**، عند مستوى المعنوية **0.000**وهي دالة عند مستوى المعنوية 0.05.

وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص بأنه: " **يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتأثير محاسبة التكاليف في رفع من أداء المؤسسة الاقتصادية عند مستوى الدالة 0.05**."

ومن كل ما سبق يمكن استخلاص معادلة الانحدار الخطي البسيط للدراسة كالأتي:

حيث أن:

$$Y=6.37+1.983x$$

X: محاسبة التكاليف

Y: أداء المؤسسة

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى عرض أهم نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها، حيث حاولنا معرفة أثر محاسبة التكاليف في رفع من أداء المؤسسة من وجهة نظر عينة من العاملين بمؤسسة صيدال فرع المدية، كما قسمنا صدق وثبات أداء الدراسة (الاستبيان) باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية، ثم بعد ذلك تطرقنا إلى تحليل النتائج التي توصلنا إليها بعد توزيع الاستبيان على عينة الدراسة باستخدام الانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف، كما قمنا بتحليل عبارات المتغير المستقل (محاسبة التكاليف) و المتغير التابع (أداء المؤسسة)، وفي الأخير بناء على تحليل النتائج قمنا باختبار فرضية الدراسة وتم قبولها، حيث تبين أن المحاسبة التكاليف لها أثر في رفع من أداء المؤسسة.

خاتمة عامة

جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على نظام يعتبر من أبرز النظم الحديثة لمعالجة التكاليف في المؤسسة ألا وهو نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، وتبين لنا من أن الفلسفة التي جاء بها هذا النظام وآلية عمله مكنته من تلافي النقائص وتدارك عجز الأنظمة التقليدية على مواكبة تغيرات وتطورات المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة.

إن نظام محاسبة التكاليف لديه قدرة عالية على توفير المعلومات وذلك من خلال توفيره المعلومات الدقيقة الخاصة بتكلفة كافة الخدمات الانتاجية، أما فيما يتعلق بالمعلومات غير المالية فنجد أن نظام محاسبة التكاليف يوفر قاعدة بيانات حول الأنشطة ومقاييس الأداء التي تساعد في تطوير أداء الأقسام التي تم التطبيق عليها.

وتبقى مهمة مؤسسة صيدال في التحكم في تكاليفها وضبطها وترشيدها وإتباع استراتيجيات خاصة بذلك بمثابة الرهان الي يضمن لها تقديم أفضل خدمة إنتاجية بأقل تكلفة ممكنة.

❖ نتائج الدراسة:

بعد إسقاطنا الضوء على الجوانب النظرية والتطبيقية تم التوصل إلى مجموعة من النتائج وهي كالأتي:

✓ النتائج النظرية:

- محاسبة تكاليف هو نظام واجب الإعتماد وذلك من خلال نظام يتماشى مع نشاط المؤسسة وتنظيمها وحجمها.

- عملية تقييم الأداء تعد عنصرا أساسيا في عمليات التقييم فهي بمثابة تغذية لمدى فعالية الخطة ومؤشر على مدى تطبيق هذه الخطة، ويتفق كل من المحاسبين والإداريين على أهمية الدور الذي تلعبه عملية تقييم الأداء في عملية التخطيط والرقابة.

- الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لها تأثير إيجابي على أداء المؤسسة.

- استخدام نظام التكلفة والإدارة على أساس الأنشطة في مؤسسة صيدال يعطي رؤية أكثر

وضوحا حول مردودية المؤسسة.

✓ **النتائج التطبيقية:**

بعد دراستنا للموضوع من الناحية النظرية وإسقاطه على مؤسسة صيدال بالمدية يمكننا اختيار فرضيات الدراسة على النحو التالي:

الفرضية الأولى: والتي تنص على أن المؤسسة تطبق نظام تكاليف، بعد اختبار T.test تم ثبات من صحة الفرضية حيث بلغ مستوى الدلالة sig=0.000 وهذا يعني أنها أقل من 0.05 وهذا ما دل على قبول الفرضية وثبات صحتها، فهذا يعني أن مؤسسة صيدال تطبيق نظام المحاسبة التكاليف لأن هذا النظام يساعد في رقابة المؤسسة، مع اتخاذ قراراتها بشكل ملائم.

الفرضية الثانية: والتي تنص على أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف يساهم في رفع أداء المؤسسة، بعد اختبار T.test تم ثبات من صحة الفرضية حيث بلغ مستوى الدلالة sig=0.000 وهذا يعني أنها أقل من 0.05 وهذا ما دل على قبول الفرضية وثبات صحتها، فهذا يعني أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف يساهم في تخفيض تكاليف المؤسسة، ويساعد هذا النظام في تحديد تكاليف المؤسسة بصورة عادلة ودقيقة.

الفرضية الرئيسية للدراسة: والتي تنص على أن محاسبة التكاليف تؤثر في رفع من أداء المؤسسة الاقتصادية، بعد اختبار أسلوب اختبار الانحدار الخطي بسيط تم ثبات صحة الفرضية حيث بلغ مستوى الدلالة sig=0.000 وهذا يعني أنها أقل من 0.05 وهذا ما دل على قبول الفرضية وثبات صحتها، وعلى يعنى أن محاسبة نظام محاسبة التكاليف يؤثر في رفع من أداء المؤسسة، لأن هذا النظام يساهم في تحسين جودة الخدمات الإنتاجية للمؤسسة، كما يحد أيضا من التبذير والفساد، ويزيد من رفع أداءها بأساليب حديثة.

التوصيات

من خلال النتائج التي توصلنا في هذه الدراسة وبناءا على النقائص التي لامسناها، ارتأينا أن تقدم بعض التوصيات التي يمكن الاستفادة منها:

- ضرورة التخلي عن الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف وتطبيق أحد الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وذلك للأهمية التي تدرها على المؤسسة خاصة في تخفيض التكاليف وتحسين أداء المؤسسة.
- ضرورة مواكبة مؤسسة صيدال بالمدية للتطور التكنولوجي فيما يخص إجراءات أداء المؤسسة ومحاسبة التكاليف.
- تحسين وتطوير في الأنظمة المحاسبية بالمؤسسات الاقتصادية وذلك لمواكبة التطور الحاصل في النظم المحاسبة الحديثة.

أفاق البحث

من خلال دراستنا ارتأينا المواضيع التالية لتكون نواة ومنطلق لبحوث أخرى، وتتمثل في:

- الطرق الحديثة في محاسبة التكاليف ودورها في اتخاذ القرار.
- إبراز أهمية أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في المؤسسات ككل.
- علاقة الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف فيما بينها.

قائمة المراجع و المصادر

أولا: الكتب

1. أنوار أحمد محمد، **مبادئ محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، الجزائر، 2003.

2. تكريتي يحي إسماعيل، **محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة**، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر، الأردن، 2007.

3. جودة محمود أحمد، **إدارة الموارد البشرية**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.

4. حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقي، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

5. زكرياء لشهب، **دور العتبة المردودية**، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2004.

6. عبد الرحمن توفيق، طرق **محاسبة التكاليف للأنشطة الصناعية**، مركز الخبرات المهنية للإدارة، مصر، 2010.

7. عدس نائل، خلف نضال، **محاسبة التكاليف مدخل جديد**، جهينة للنشر والتوزيع، 2007.

فرحات السعيد جمعة، **الأداء المالي لمنظمات الأعمال**، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000.

8. القباني ثناء علي، **محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في المشروعات السياحية والفندقية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون سنة النشر.

9. مدحت محمد أبو ناصر، **الأداء الإداري المتميز**، الطبعة الأولى، المجموعة العربية للنشر، مصر، بدون سنة النشر.

10. مكرم عبد المسيح باسيلي، **نظم التكاليف المعيارية**، المكتبة العصرية، الطبعة 3، المنصورة، 2003.

11. الوقاد محمد سامي، **الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف**، عمان، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، 2012.

12. يعقوب عبد الكريم، **المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الرابعة، 2005.

ثانيا: أطروحات، رسائل، مذكرات

1. بلرهمي كاميليا، نور الهدى عموري، **دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2020.

2. بن السراج إيمان، مانع سهام، **دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية، جامعة البشير الابراهيمي، برج بوعريريج، 2023.

3. بوبكر محمد الحسن، **دور المسؤولية الاجتماعية في تحسين أداء المنظمة**، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.

4.ريغة أحمد الصغير، **تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة2، 2014.

5. سالمي ياسين، **الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة**، رسالة ماجيستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة الجزائر 3، 2010.

6.عشي عادل، **الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية "قياس وتقييم"**، رسالة ماجيستير في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، جامعة بسكرة، 2001.

7. عطوي راضية، **دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكلفة**، رسالة ماجستير في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008.

8.عيساوي سمية، مقلوبي نسرين، **إمكانية تطبيق محاسبة التكاليف في الإدارات الحكومية**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة يحي فارس، المدية، 2023.

9. عيشواوي فايزة، **استخدام مدخل التكلفة المستهلكة في اتخاذ القرارات**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2018.

10. لقراف ليندة، موساوي وسام، **نظام المعلومات الاستراتيجي كألية لتحسين أداء المؤسسة**، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة يحي فارس، المدية، 2023.

11. مجيل داوي إسماعيل، **فعالية المقارنة المرجعية في تقويم الأداء وإمكانية تطبيقها**، معهد تقني، العمارة، 2007.

12. مسعودي رونق، توزوت منال، **دور تمكين العاملين في تعزيز أداء المؤسسة**، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة يحي فارس، المدية، 2021.

13. منصوري صادق محمد، **دور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض تكاليف الإنتاج**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، بسكرة، الجزائر، 2016.

14. نهاد هجيرة، بوزيد فوزية، **أثر محاسبة التكاليف في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية العمومية**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة يحي فارس، المدية، 2017.

15. يعيشي إبراهيم، التخطيط الاستراتيجي ودوره في تحسين أداء المنظمة، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تسيير استراتيجي للمؤسسة، جامعة أم البواقي، 2015.

ثالثا: المجلات

1.زعرور نعيمة، ضيف أحمد، **التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية،** مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، العدد 1، جوان 2017.

2. محمد السيد منصور، **إطار مفتوح لتقييم الأداء الإداري لقطاع البنوك والمصارف،** دراسة تطبيقية، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، مصر، العدد الثاني، 1990.

3. نبو مجيد، بن الدين احمد، **مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد قرارات التسعير في المؤسسة الخدمية،** مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 08، العدد 05، 2019.

رابعا: المؤتمرات

1. عبد الرحيم محمد، **قياس الأداء: النشأة والتطور التاريخي، مجمع أعمال مؤتمر الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي،** المنظمة العربية للتنمية البشرية، القاهرة، 2008.

2.حامد عمرو، **تقييم الأداء المؤسسي في الوحدات الحكومية، مجمع اعمال مؤتمر قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسسي،** المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009.

خامسا: المقابلات

1. المقابلة مع السيدة: صونية، مديرة وحدة صيدال، تاريخ المقابلة: 06 ماي 2024.

2. المقابلة مع السيد: محمد فاهير، رئيس المكتبة، تاريخ المقابلة: 24 أفريل 2024 إلى غاية 02 ماي 2024.

3.المقابلة مع السيدة: كعوان أحلام، رئيسة مصلحة التكوين بصيدال، تاريخ المقابلة: 27 أفريل 2024 إلى غاية 06 أفريل 2024.

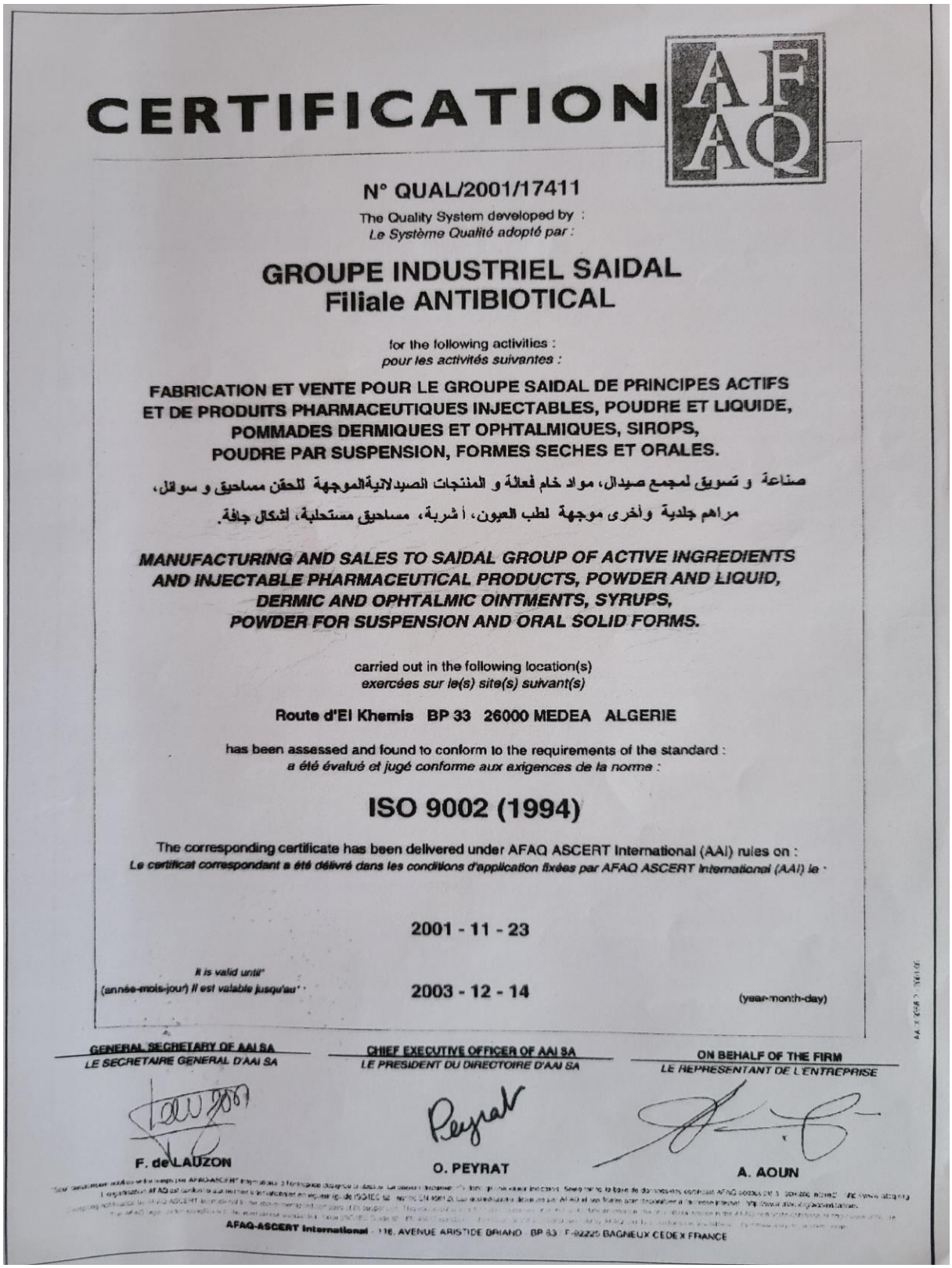
سادسا: المواقع الالكترونية

1. الموقع الإلكتروني: **https: www.questionpro.com**.

2. الموقع الإلكتروني: **https: www.saidalgroupe.dz**.

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01: شهادة الجودة(1994) ISO 9002



CERTIFICATION

AFAQ

N° QUAL/2001/17411

The Quality System developed by :
Le Système Qualité adopté par :

GROUPE INDUSTRIEL SAIDAL
Filiale ANTIBIOTICAL

for the following activities :
pour les activités suivantes :

FABRICATION ET VENTE POUR LE GROUPE SAIDAL DE PRINCIPES ACTIFS ET DE PRODUITS PHARMACEUTIQUES INJECTABLES, POUDRE ET LIQUIDE, POMMADES DERMIQUES ET OPHTALMIQUES, SIROPS, POUDRE PAR SUSPENSION, FORMES SECHES ET ORALES.

صناعة و تسويق لمجمع صيدال، مواد خام فعالة و المنتجات الصيدلانيةالموجهة للحقن مساحيق و سوائل، مراهم جلدية وأخرى موجهة لطب العيون، أشربة، مساحيق مستحلبة، أشكال جافة.

MANUFACTURING AND SALES TO SAIDAL GROUP OF ACTIVE INGREDIENTS AND INJECTABLE PHARMACEUTICAL PRODUCTS, POWDER AND LIQUID, DERMIC AND OPHTALMIC OINTMENTS, SYRUPS, POWDER FOR SUSPENSION AND ORAL SOLID FORMS.

carried out in the following location(s)
exercées sur le(s) site(s) suivant(s)

Route d'El Khemis BP 33 26000 MEDEA ALGERIE

has been assessed and found to conform to the requirements of the standard :
a été évalué et jugé conforme aux exigences de la norme :

ISO 9002 (1994)

The corresponding certificate has been delivered under AFAQ ASCERT International (AAI) rules on :
Le certificat correspondant a été délivré dans les conditions d'application fixées par AFAQ ASCERT International (AAI) le :

2001 - 11 - 23

It is valid until
(année-mois-jour) Il est valable jusqu'au :

2003 - 12 - 14

(year-month-day)

GENERAL SECRETARY OF AAI SA *LE SECRETAIRE GENERAL D'AAI SA*	CHIEF EXECUTIVE OFFICER OF AAI SA *LE PRESIDENT DU DIRECTOIRE D'AAI SA*	ON BEHALF OF THE FIRM *LE REPRESENTANT DE L'ENTREPRISE*
F. de LAUZON	O. PEYRAT	A. AOUN

AFAQ-ASCERT International - 116, AVENUE ARISTIDE BRIAND - BP 83 - F-92225 BAGNEUX CEDEX FRANCE

الملحق رقم 02: شهادة الجودة(2000) ISO 9001



CERTIFICATION

AFAQ

N° QUAL/2001/17411a

GROUPE INDUSTRIEL SAIDAL
Filiale ANTIBIOTICAL

انتيبيوتيكال

صناعة و تسويق لمجمع صيدال، مواد خام فعالة
و المنتوجات الصيدلانية الموجهة للحقن، مساحيق و سوائل، مراهم جلدية و أخرى
موجهة للعيون، أشربة، مساحيق معدة لتشكيل أشكال جافة.

FABRICATION ET VENTE POUR LE GROUPE SAIDAL DE PRINCIPES ACTIFS ET DE PRODUITS PHARMACEUTIQUES INJECTABLES, POUDRE ET LIQUIDE, POMMADES DERMIQUES ET OPHTALMIQUES, SIROPS, POUDRE POUR SUSPENSION, FORMES SECHES.

MANUFACTURING AND SALES TO SAIDAL GROUP OF ACTIVE INGREDIENTS AND INJECTABLE PHARMACEUTICAL PRODUCTS, POWDER AND LIQUID, DERMIC AND OPHTALMIC OINTMENTS, SYRUPS, POWDER FOR SUSPENSION, AND SOLID FORMS.

Route d'El Khemis - BP 33 - 26000 MEDEA - ALGERIE

AFAQ AFNOR INTERNATIONAL certifies that all the arrangements covering the above mentioned activities and locations established to meet the requirements of the international standard :

AFAQ AFNOR INTERNATIONAL certifie que pour les activités et les sites référencés ci-dessus toutes les dispositions mises en œuvre pour répondre aux exigences requises par la norme internationale :

ISO 9001 : 2000

have been examined and found conform.
ont été examinées et jugées conformes.

2005-02-02

(année/mois/jour) — Il est valable jusqu'au / *It is valid until* — 2008-02-01 (year/month/day)

On behalf of AAI
Le Représentant de AAI

Chief Executive Officer of AAI SA
La Présidente du Directoire de AAI SA

On Behalf of the firm
Le Représentant de l'Entreprise

الملحق رقم 03: استمارة استبيان

جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة **السنة: ثانية ماستر**

استبيـــــــان

تحية طيبة

السيد(ة) الفاضل(ة)

في إطار إعداد مذكرة تخرج ماستر حول **دور محاسبة تكاليف في رفع من أداء المؤسسة الاقتصادية**، دراسة حالة صيدال مقر الإنتاج المدية، يسعدنا أن نختاركم ضمن عينة الدراسة ونحن نضع بين أيديكم الاستبيان خاص لهذه الدراسة راجين منكم التكرم بالإجابة على الأسئلة الواردة، أملين منكم أن تكون الإجابة موضوعية كما نتعهد لكم بأن المعلومات الواردة والمعطاة تستعمل بسرية تامة ولغايات البحث العلمي وأغراضه فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم

من إعداد الطالبتين: **تحت إشراف الأستاذ:**

-سند سارة -زاهي محمد امين

- خليل الشرفي أميرة

السنة الجامعية: 2023-2024

البيانات الشخصية : ضع علامة X في إطار المناسب.

1-الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

2-المستوى التعليمي : تقني سامي ☐ ثانوي ☐ ليسانس ☐ ماستر ☐

ماجيستير ☐ دكتوراه ☐

3-المركز الوظيفي : إطار ☐ عون تحكم ☐ عون تنفيذ ☐

4-سنوات الخبرة : أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐

من 10 سنوات إلى 20 سنة ☐ أكثر من 20 سنة.

5-السن: من 20 سنة إلى اقل من 30 *سنة* ☐ من 30 سنة إلى أقل من 40 *سنة* ☐

من 40 سنة إلى أقل من 50 سنة ☐ أكثر من 50 سنة ☐

المحور الأول: تشخيص واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة لمقر الانتاج

الرقم	المتغيرات	نعم	لا
1	تطبق مؤسستكم نظام محاسبة التكاليف		
2	تسعى مؤسستكم لدعم تطبيق نظام محاسبة التكاليف		
3	تعمل مؤسستكم على ترشيد النفقات واستغلال الموارد بشكل كفئ		
4	تسعى مؤسستكم لتخفيض تكاليفها مع تقديم الخدمات بجودة عالية		
5	تعمل مؤسستكم على تكوين موظفيها لتطبيق نظام محاسبة التكاليف وفق المداخل الحديثة		
6	النظام المحاسبي في مؤسستكم يأخذ بعين الاعتبار قياس تكاليف الخدمات الصحية وفقا الاحد أنظمة محاسبة التكاليف		
7	يساعد الاهتمام بنظام محاسبة التكاليف في الرقابة بمؤسستكم		
8	تتبنى مؤسستكم إجراءات للحد من ارتفاع التكاليف لخدماتها		
9	يساعد نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بمؤسستكم		

المحور الثاني: مساهمة محاسبة التكاليف في رفع من أداء المؤسسة الإقتصادية

الرقم	المتغيرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	أسلوب محاسبة التكاليف في المؤسسة يساعد في تحديد التكاليف بصورة عادلة ودقيقة					
2	تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف بالمؤسسة يساهم باتخاذ القرارات					
3	استخدام نظام محاسبة التكاليف يساهم في تخفيض التكاليف					
4	استخدام نظام محاسبة التكاليف يزيد من رفع أداء المؤسسة					
5	اتباع الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف يزيد من ضبط القواعد رقابية					
6	تطبيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة يحد من التبذير والفساد					
7	تطبيق نظام محاسبة التكاليف يساهم في تحسين جودة الخدمات					
8	اعداد تقارير رقابية وفق بيانات نظام محاسبة التكاليف يساعد في التخطيط واتخاذ القرارات					
9	تحديد المسؤوليات الإدارية والمالية وفق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة يساعد في معرفة الثغرات التسييرية.					
10	تساهم محاسبة التكاليف في رفع من جودة خدمات بالمؤسسة الإنتاجية					

الملحق رقم 04: مخرجات نتائج برنامج SPSS26

Corrélations non paramétriques

Corrélations

			تطبق مؤسستكم نظام محاسبة التكاليف	تسعى مؤسستكم لدعم تطبيق نظام محاسبة التكاليف	تعمل مؤسستكم على ترشيد النفقات و استغلال الموارد بشكل كفئ	تسعى مؤسستكم لتخفيض تكاليفها مع تقديم الخدمات بجودة عالية	تعمل مؤسستكم على تكوين موظفيها لتطبيق نظام محاسبة التكاليف وفق المداخل الحديثة	النظام المحاسبي في مؤسستكم يأخذ بعين الاعتبار قياس تكاليف الخدمات الصحية وفقا لأحد أنظمة محاسبة التكاليف	يساعد الاهتمام بنظام محاسبة التكاليف في الرقابة بمؤسستكم	تتبنى مؤسستكم إجراءات الحد من ارتفاع التكاليف لخدماتها	يساعد نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بمؤسستكم	المحور الأول
Rho de Spearman	تطبق مؤسستكم نظام محاسبة التكاليف	Coefficient de corrélation	1,000	,442**	,305*	,198	,242	,408**	,309*	,342**	,315*	,607**
		Sig. (bilatéral)	.	,000	,018	,129	,062	,001	,016	,007	,014	,000
		N	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
	تسعى مؤسستكم لدعم تطبيق نظام محاسبة التكاليف	Coefficient de corrélation	,442**	1,000	,625**	,257*	,463**	,481**	,309*	,398**	,647**	,642**
		Sig. (bilatéral)	,000	.	,000	,048	,000	,000	,016	,002	,000	,000
		N	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
	تعمل مؤسستكم على ترشيد النفقات و استغلال الموارد بشكل كفئ	Coefficient de corrélation	,305*	,625**	1,000	-,078	,247	,323*	,442**	,265*	,587**	,502**
		Sig. (bilatéral)	,018	,000	.	,552	,058	,012	,000	,041	,000	,000
		N	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
	تسعى مؤسستكم لتخفيض تكاليفها مع تقديم الخدمات بجودة عالية	Coefficient de corrélation	,198	,257*	-,078	1,000	,245	,296*	-,071	,068	,119	,347**
		Sig. (bilatéral)	,129	,048	,552	.	,059	,021	,588	,607	,365	,007
		N	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
	تعمل مؤسستكم على تكوين موظفيها لتطبيق نظام محاسبة التكاليف وفق المداخل الحديثة	Coefficient de corrélation	,242	,463**	,247	,245	1,000	,416**	,307*	,254	,501**	,632**
		Sig. (bilatéral)	,062	,000	,058	,059	.	,001	,017	,050	,000	,000
		N	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
	النظام المحاسبي في مؤسستكم يأخذ بعين الاعتبار قياس تكاليف الخدمات الصحية وفقا لأحد أنظمة محاسبة التكاليف	Coefficient de corrélation	,408**	,481**	,323*	,296*	,416**	1,000	,378**	,599**	,444**	,660**
		Sig. (bilatéral)	,001	,000	,012	,021	,001	.	,003	,000	,000	,000
		N	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
	يساعد الاهتمام بنظام محاسبة التكاليف في الرقابة بمؤسستكم	Coefficient de corrélation	,309*	,309*	,442**	-,071	,307*	,378**	1,000	,483**	,450**	,649**
		Sig. (bilatéral)	,016	,016	,000	,588	,017	,003	.	,000	,000	,000
		N	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
	تتبنى مؤسستكم إجراءات الحد من ارتفاع التكاليف لخدماتها	Coefficient de corrélation	,342**	,398**	,265*	,068	,254	,599**	,483**	1,000	,439**	,675**
		Sig. (bilatéral)	,007	,002	,041	,607	,050	,000	,000	.	,000	,000
		N	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
	يساعد نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بمؤسستكم	Coefficient de corrélation	,315*	,647**	,587**	,119	,501**	,444**	,450**	,439**	1,000	,651**
		Sig. (bilatéral)	,014	,000	,000	,365	,000	,000	,000	,000	.	,000
		N	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
	المحور الأول	Coefficient de corrélation	,607**	,642**	,502**	,347**	,632**	,660**	,649**	,675**	,651**	1,000
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,007	,000	,000	,000	,000	,000	.
		N	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Corrélations non paramétriques

Corrélations

			أسلوب محاسبة التكاليف في المؤسسة يساعد في تحديد التكاليف بصورة عادلة و دقيقة	تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف بالمؤسسة يساهم باتخاذ القرارات	استخدام نظام محاسبة التكاليف يساهم في تخفيض التكاليف	استخدام نظام محاسبة التكاليف يزيد من رفع أداء المؤسسة	اتباع الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف يزيد من ضبط القواعد رقابية	تطبيق نظام محاسبة اتكاليف بالمؤسسة يحد من التبذير و الفساد	تطبيق نظام محاسبة التكاليف في تحسين جودة الخدمات	اعداد التقارير رقابية وفق بيانات نظام محاسبة التكاليف يساعد في التخطيط و اتخاذ القرارات	تحديد مسؤوليات الادارية و المالية وفق نظام محاسبية التكاليف بالمؤسسة يساعد في معرفة التغيرات التسيرية	تطبيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة يساهم في تحسين جودة الخدمات	المحور الثاني
Rho de Spearman	أسلوب محاسبة التكاليف في المؤسسة يساعد في تحديد التكاليف بصورة عادلة و دقيقة	Coefficient de corrélation	1,000	,934**	,873**	,861**	,878**	,923**	,865**	,834**	,849**	,907**	,947**
		Sig. (bilatéral)	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
		N	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
	تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف بالمؤسسة يساهم باتخاذ القرارات	Coefficient de corrélation	,934**	1,000	,943**	,897**	,914**	,886**	,902**	,907**	,886**	,907**	,956**
		Sig. (bilatéral)	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
		N	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
	استخدام نظام محاسبة التكاليف يساهم في تخفيض التكاليف	Coefficient de corrélation	,873**	,943**	1,000	,906**	,925**	,894**	,913**	,955**	,894**	,877**	,935**
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
		N	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
	استخدام نظام محاسبة التكاليف يزيد من رفع أداء المؤسسة	Coefficient de corrélation	,861**	,897**	,906**	1,000	,941**	,907**	,968**	,929**	,988**	,929**	,936**
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
		N	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
	اتباع الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف يزيد من ضبط القواعد رقابية	Coefficient de corrélation	,878**	,914**	,925**	,941**	1,000	,928**	,947**	,910**	,928**	,910**	,921**
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000
		N	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
	تطبيق نظام محاسبة اتكاليف بالمؤسسة يحد من التبذير و الفساد	Coefficient de corrélation	,923**	,886**	,894**	,907**	,928**	1,000	,938**	,897**	,917**	,939**	,919**
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000
		N	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
	تطبيق نظام محاسبة التكاليف في تحسين جودة الخدمات	Coefficient de corrélation	,865**	,902**	,913**	,968**	,947**	,938**	1,000	,960**	,979**	,919**	,922**
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000
		N	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
	اعداد التقارير رقابية وفق بيانات نظام محاسبة التكاليف يساعد في التخطيط و اتخاذ القرارات	Coefficient de corrélation	,834**	,907**	,955**	,929**	,910**	,897**	,960**	1,000	,939**	,877**	,929**
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000
		N	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
	تحديد مسؤوليات الادارية و المالية وفق نظام محاسبية التكاليف بالمؤسسة يساعد في معرفة التغيرات التسيرية	Coefficient de corrélation	,849**	,886**	,894**	,988**	,928**	,917**	,979**	,939**	1,000	,939**	,928**
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000
		N	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
	تطبيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة يساهم في تحسين جودة الخدمات	Coefficient de corrélation	,907**	,907**	,877**	,929**	,910**	,939**	,919**	,877**	,939**	1,000	,930**
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000
		N	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
	المحور الثاني	Coefficient de corrélation	,947**	,956**	,935**	,936**	,921**	,919**	,922**	,929**	,928**	,930**	1,000
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.
		N	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Fiabilité

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,827	9

Fiabilité

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,995	10

Fiabilité

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,894	19

Fréquences

Table de fréquences

السن

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 20 إلى 30 سنة	20	33,3	33,3	33,3
	من 30 إلى 40 سنة	17	28,3	28,3	61,7
	من 40 إلى 50 سنة	10	16,7	16,7	78,3
	أكثر من 50 سنة	13	21,7	21,7	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

المركز الوظيفي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	إطار	20	33,3	33,3	33,3
	عون تحكم	21	35,0	35,0	68,3
	عون تنفيذ	19	31,7	31,7	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

المستوى التعليمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	تقني سامي	18	30,0	30,0	30,0
	ليسانس	11	18,3	18,3	48,3
	ماستر	4	6,7	6,7	55,0
	ماجيستر	4	6,7	6,7	61,7
	دكتوراه	2	3,3	3,3	65,0
	ثانوي	21	35,0	35,0	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	16	26,7	26,7	26,7
	من 5 إلى 10 سنوات	18	30,0	30,0	56,7
	من 10 إلى 20 سنة	15	25,0	25,0	81,7
	أكثر من 20 سنة	11	18,3	18,3	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	36	60,0	60,0	60,0
	أنثى	24	40,0	40,0	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

Fréquences

Table de fréquences

تطبق مؤسستكم نظام محاسبة التكاليف

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	40	66,7	66,7	66,7
	لا	20	33,3	33,3	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

تسعى مؤسستكم لدعم تطبيق نظام محاسبة التكاليف

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	48	80,0	80,0	80,0
	لا	12	20,0	20,0	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

تعمل مؤسستكم على ترشيد النفقات و استغلال الموارد بشكل كفئ

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	49	81,7	81,7	81,7
	لا	11	18,3	18,3	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

تسعى مؤسستكم لتخفيض تكاليفها مع تقديم الخدمات بجودة عالية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	51	85,0	85,0	85,0
	لا	9	15,0	15,0	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

تعمل مؤسستكم على تكوين موظفيها لتطبيق نظام محاسبة التكاليف وفق المداخل الحديثة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	37	61,7	61,7	61,7
	لا	23	38,3	38,3	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

النظام المحاسبي في مؤسستكم يأخذ بعين الاعتبار قياس تكاليف الخدمات الصحية وفقا لأحد أنظمة محاسبة التكاليف

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	45	75,0	75,0	75,0
	لا	15	25,0	25,0	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

يساعد الاهتمام بنظام محاسبة التكاليف في الرقابة بمؤسستكم

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	42	70,0	70,0	70,0
	لا	18	30,0	30,0	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

تتبنى مؤسستكم إجراءات الحد من ارتفاع التكاليف لخدماتها

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	38	63,3	63,3	63,3
	لا	22	36,7	36,7	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

يساعد نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بمؤسستكم

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	47	78,3	78,3	78,3
	لا	13	21,7	21,7	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

أسلوب محاسبة التكاليف في المؤسسة يساعد في تحديد التكاليف بصورة عادلة و دقيقة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	5,0	5,0	5,0
	غير موافق	5	8,3	8,3	13,3
	محايد	7	11,7	11,7	25,0
	موافق	30	50,0	50,0	75,0
	موافق بشدة	15	25,0	25,0	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف بالمؤسسة يساهم باتخاذ القرارات

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	5,0	5,0	5,0
	غير موافق	5	8,3	8,3	13,3
	محايد	7	11,7	11,7	25,0
	موافق	30	50,0	50,0	75,0
	موافق بشدة	15	25,0	25,0	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

استخدام نظام محاسبة التكاليف يساهم في تخفيض التكاليف

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	5,0	5,0	5,0
	غير موافق	6	10,0	10,0	15,0
	محايد	4	6,7	6,7	21,7
	موافق	32	53,3	53,3	75,0
	موافق بشدة	15	25,0	25,0	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

استخدام نظام محاسبة التكاليف يزيد من رفع أداء المؤسسة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	3,3	3,3	3,3
	غير موافق	6	10,0	10,0	13,3
	محايد	4	6,7	6,7	20,0
	موافق	33	55,0	55,0	75,0
	موافق بشدة	15	25,0	25,0	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

اتباع الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف يزيد من ضبط القواعد رقابية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	5,0	5,0	5,0
	غير موافق	5	8,3	8,3	13,3
	محايد	4	6,7	6,7	20,0
	موافق	34	56,7	56,7	76,7
	موافق بشدة	14	23,3	23,3	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

تطبيق نظام محاسبة اتكاليف بالمؤسسة يحد من التبذير و الفساد

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	5,0	5,0	5,0
	غير موافق	5	8,3	8,3	13,3
	محايد	3	5,0	5,0	18,3
	موافق	34	56,7	56,7	75,0
	موافق بشدة	15	25,0	25,0	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

تطبيق نظام محاسبة التكاليف في تحسين جودة الخدمات

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	5,0	5,0	5,0
	غير موافق	5	8,3	8,3	13,3
	محايد	3	5,0	5,0	18,3
	موافق	35	58,3	58,3	76,7
	موافق بشدة	14	23,3	23,3	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

اعداد التقارير رقابية وفق بيانات نظام محاسبة التكاليف يساعد في التخطيط و اتخاذ القرارات

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	5,0	5,0	5,0
	غير موافق	5	8,3	8,3	13,3
	محايد	3	5,0	5,0	18,3
	موافق	33	55,0	55,0	73,3
	موافق بشدة	16	26,7	26,7	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

تحديد مسؤوليات الادارية و المالية وفق نظام محاسبية التكاليف بالمؤسسة يساعد في معرفة التغيرات التسيرية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	5,0	5,0	5,0
	غير موافق	5	8,3	8,3	13,3
	محايد	3	5,0	5,0	18,3
	موافق	34	56,7	56,7	75,0
	موافق بشدة	15	25,0	25,0	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

تطبيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة يساهم في تحسين جودة الخدمات الانتاجية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	5,0	5,0	5,0
	غير موافق	5	8,3	8,3	13,3
	محايد	3	5,0	5,0	18,3
	موافق	33	55,0	55,0	73,3
	موافق بشدة	16	26,7	26,7	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

Table de fréquences
Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
تطبق مؤسستكم نظام محاسبة التكاليف	60	1,00	2,00	1,3333	,47538
تسعى مؤسستكم لدعم تطبيق نظام محاسبة التكاليف	60	1,00	2,00	1,2000	,40338
تعمل مؤسستكم على ترشيد النفقات و استغلال الموارد بشكل كفئ	60	1,00	2,00	1,1833	,39020
تسعى مؤسستكم لتخفيض تكاليفها مع تقديم الخدمات بجودة عالية	60	1,00	2,00	1,1500	,36008
تعمل مؤسستكم على تكوين موظفيها لتطبيق نظام محاسبة التكاليف وفق المداخل الحديثة	60	1,00	2,00	1,3833	,49030
النظام المحاسبي في مؤسستكم يأخذ بعين الاعتبار قياس تكاليف الخدمات الصحية وفقا لأحد أنظمة محاسبة التكاليف	60	1,00	2,00	1,2500	,43667
يساعد الاهتمام بنظام محاسبة التكاليف في الرقابة بمؤسستكم	60	1,00	2,00	1,3000	,46212
تتبنى مؤسستكم إجراءات الحد من ارتفاع التكاليف لخدماتها	60	1,00	2,00	1,3667	,48596
يساعد نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بمؤسستكم	60	1,00	2,00	1,2167	,41545
المحور الأول	60	1,00	2,00	1,2648	,28353
N valide (liste)	60				

Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
أسلوب محاسبة التكاليف في المؤسسة يساعد في تحديد التكاليف بصورة عادلة و دقيقة	60	1,00	5,00	3,8167	1,06551
تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف بالمؤسسة يساهم باتخاذ القرارات	60	1,00	5,00	3,8167	1,06551
استخدام نظام محاسبة التكاليف يساهم في تخفيض التكاليف	60	1,00	5,00	3,8333	1,07619
استخدام نظام محاسبة التكاليف يزيد من رفع أداء المؤسسة	60	1,00	5,00	3,8833	1,00998
اتباع الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف يزيد من ضبط القواعد رقابية	60	1,00	5,00	3,8500	1,03866
تطبيق نظام محاسبة اتكاليف بالمؤسسة يحد من التبذير و الفساد	60	1,00	5,00	3,8833	1,04300
تطبيق نظام محاسبة التكاليف في تحسين جودة الخدمات	60	1,00	5,00	3,8667	1,03280
اعداد التقارير رقابية وفق بيانات نظام محاسبة التكاليف يساعد في التخطيط و اتخاذ القرارات	60	1,00	5,00	3,9000	1,05284
تحديد مسؤوليات الادارية و المالية وفق نظام محاسبية التكاليف بالمؤسسة يساعد في معرفة التغيرات التسيرية	60	1,00	5,00	3,8833	1,04300
تطبيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة يساهم في تحسين جودة الخدمات	60	1,00	5,00	3,9000	1,05284
المحور الثاني	60	1,00	5,00	3,8633	1,02676
N valide (liste)	60				

Test T

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
المحور الأول	60	1,2648	,28353	,03660

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur	Supérieur
المحور الأول	47,405	59	,000	1,73519	1,8084	1,6619

Test T

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
المحور الثاني	60	3,8633	1,02676	,13255

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur	Supérieur
المحور الثاني	6,513	59	,000	,86333	,5981	1,1286

Variables introduites/éliminées

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	المحور الأول	.	Introduire

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,548	,300	,288	,86647

ANOVA

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	18,655	1	18,655	24,847	,000
	de Student	43,545	58	,751		
	Total	62,199	59			

Coefficients

Modèle		Coefficients non standardisés B	Erreur standard	Coefficients standardisés Bêta	t	Sig.
1	(Constante)	6,372	,515		12,360	,000
	المحور الأول	1,983	,398	,548	4,985	,000