جامعة يحي فارس بالمدية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم المالية و المحاسبة

إمكانية تبني الطرق الحديثة لمراقبة التسيير في المؤسسة

- دراسة حالة المقاطعة التجارية نفطال لولاية المدية -

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

من اعداد الطالبين:

- قدقاد ياسين
- بوهدة أحمد ياسين

إشراف الأستاذ:

– بوشنافة ميسوم

أعضاء لجنة المناقشة

أ. بن عيشوش محمد	أستاذ محاضر أ	جامعة المدية	**رئيس لجنة**
أ. بوشنافة ميسوم	أستاذ محاضر ب	جامعة المدية	**مشرفا و مقررا**
د.يوسف السعيدي أحمد	أستاذ محاضر أ	جامعة المدية	**ممتحنا**

السنة الجامعية : 2020/2019

جامعة يحي فارس بالمدية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم المالية و المحاسبة

إمكانية تبني الطرق الحديثة لمراقبة التسيير في المؤسسة

- دراسة حالة المقاطعة التجارية نفطال لولاية المدية -

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

من اعداد الطالبين:

- قدقاد ياسين
- بوهدة أحمد ياسين

إشراف الأستاذ:

– بوشنافة ميسوم

أعضاء لجنة المناقشة

بن عيشوش محمد	أستاذ محاضر أ	جامعة المدية	**رئيس لجنة**
بوشنافة ميسوم	أستاذ محاضر ب	جامعة المدية	**مشرفا و مقررا**
د.يوسف السعيدي أحمد	أستاذ محاضر أ	جامعة المدية	**ممتحنا**

السنة الجامعية : 2020/2019

كلمة شكر

أول شكر، شكرنا لخالقنا ومولانا وشكرنا لمن هدانا لهذا العمل فلولا هديه لنا سبحانه وتعالى ما كنا لنهتدي ونصل إلى هذه الدرجات العلى، والصلاة والسلام على سيدان و حبيبنا ونبينا وشفيعنا وعلى آله وصحبه.

أما بعد:

لا بد لنا و نحن نخطو خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفة نعود بها إلى أعوام مضت قضيناها في رحاب الجامعة مع أساتذتنا و دكاترتنا الكرام و قبل أن نمضي نقدم أسمى آيات الشكر و التقدير لأساتذتنا الذين قدموا لنا الكثير باذلين بذلك جهودا كبيرة في بناء جيل الغد.

نتقدم بجزيل الشكر والعرفان للأستاذ الفاضل الدكتور " **بوشنافة ميسوم** " الذي تفضل مشكورا بقبول الإشراف على هذا العمل والذي لم يبخل علينا بحسن توجيهاته وإرشاداته، كما نتوجه بالشكر مسبقا **لأعضاء لجنة المناقشة** وهذا لتفضلهم بقبول مناقشة هذه المذكرة.

ولا يفوتنا في هذا المقام أن نتقدم بكل الشكر والتقدير لكل من ساعدنا على هذا العمل من قريب أو من بعيد.

شكرا...

تشكرات

قبل كل شيء نشكر الله عز وجل الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم، وأعطانا من القوة والمقدرة ما نحتاجه للوصول الى هذا المستوى، وإتمام هذا العمل المتواضع.

وعرفانا منا بالجميل اتجاه من ساهم من قريب او من بعيد في انجاز مذكرتنا هاته نتقدم بالشكر الجزيل الى:

الأستاذ المشرف: ميسوم بوشنافة الذي لم يبخل علينا بنصائحه وتوجيهاته القيمة

والى كل أساتذة مالية ومحاسبة الذين أثروا معلوماتنا طوال مدة دراساتنا الجامعية وإلى أصدقائي في الدراسة.

وإلى أبي وأمي اللذان قدما كل ما بوسعهما لكي أصل إلى مبتغاي.

بوهدة احمد ياسين



اهداء

لكل بداية نهاية ونهاية مشواري الدراسي بهذا العمل المتواضع فلم أجد سبيل لرد الجميل سوى بهذا الإهداء البسيط، اهدي ثمرة عملي و جهدي المتواضع هذا

إلى المرأة التي كانت تعزيني في الحزن و قوتي في الضعف و لا تزال

إلى من علمتني معنى الحياة، إلى نور حياتي، إلى رمز الحنان، إلى التي ربتني فأحسنت تربيتي و إن القلب يهواها و العمر فداها و أطلب من الله أن يرعاها أمي الغالية حفظها الله و أطال في عمرها.

إلى من حرم نفسه ليعطينا إلى من حمل هموم الدنيا وشقائها كي تكون لنا مكانة وشان بين الناس ،إلى من تحدى الصعاب ليوصلنا إلى ما نحن عليه إلى تاج رأسي ودليلي أبي العزيز أطال الله في عمره.

وإلى الذي هو بمثابة اخي العزيز الذي شاركني بهذا العمل "بوهدة ياسين"

الى كل أصدقائي و رفقاء الدرب و أخص بالذكر اخوتي الذان تمنيت اضافتهم الى الدفتر العائلي " إبراهيم موسوني " و " بن عياد عبد الرحمان "

الى كل زملائي و زميلاتي في الدراسة و الى كل من ساعدنا من قريب او من بعيد في انجاز هذا العمل المتواضع

قدقاد ياسين

مستخلص

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على الطرق الحديثة لمراقبة التسيير و أهمية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية، بالإضافة الى معرفة حدود و العراقيل التي تحول دون استخدامها و لتحقيق هذا الهدف حاولنا التطرق في الحيز النظري على مفاهيم مراقبة التسيير و تقديم الطرق التقليدية و الحديثة لحساب التكاليف مع تبيان حدودها مدعمين ذلك بجانب تطبيقي تمثل في استخدام استبيان لجمع بيانات الدراسة و تم معالجة بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي spss.

و لقد خلصت الدراسة إلى أنّ الطرق الحديثة لمراقبة التسيير تساعد على تدارك نقائض و عجز الانظمة التقليدية في معالجة التكاليف، غير أنّ هناك عوامل محدّدة تمنعها من ذلك، و لذلك يجب عليها تخطّي هذه العراقيل و السعي إلى استخدام هذه الطرق لضمان التسيير الجيد للمؤسسة و بقائها و استمرارها.

الكلمات المفتاحية :

مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، التكاليف المعيارية، الطرق الحديثة لمراقبة التسيير

Abstract

This study aims to identify the modern method of monitoring management and the importance of thier application in economic institutions, in addition to knowing the limits and obstacles the prevent their use and achieving this goal we tried extremism in the theoretical space on the concepts of monitoring construction and presenting traditional and modern methods of calculating cost while identifying their limitation, supported by an application that represented in the use of teeth ro collect study data and dental data was proscessed using the SPSS statisrical progrem .

The study concluded that modern methods of monitoring management help to remedy the mobile and the inability of tradiotional systems to address cost, but there are factors that prevent them from doing so, and therefore they must overcome these obstacles and seek to use these methods to ensure the good expression of the institution and its grocer and it’s continuation.

Key words :

Routing control, analytical accounting, standard costs, modern methods of routing control


بسم الله الرحمن الرحيم

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
كلمة الشكر	-
إهداء	-
الفهرس	I
قائمة الاشكال و الجداول	III
قائمة الملاحق	VII
قائمة المختصرات	VIII
مستخلص	
مقدمة	أ - خ
الفصل الأول: عرض تحليلي لمراقبة التسيير ومحدودية طرقها التقليدية	
تمهيد الفصل الأول	02
المبحث الاول: مدخل الى مراقبة التسيير	03
المطلب الأول: التطور التاريخي لمراقبة التسيير و تعريفها	03
المطلب الثاني: خصائص فعالية مراقبة التسيير و مهامها	05
المطلب الثالث: أهداف مراقبة التسيير و أنواعها	07
المطلب الرابع: مراحل تصميم نظام مراقبة التسيير	12
المبحث الثاني: الطرق التقليدية لمراقبة التسيير و حدودها	19
المطلب الأول: المحاسبة التحليلية وطريقة التكاليف المعيارية كأداة من أدوات مراقبة التسيير	19
المطلب الثاني: الموازنات التقديرية ودورها في مراقبة التسيير	37
المطلب الثالث: لوحة القيادة	43
خلاصة الفصل الاول	46
الفصل الثاني: الطرق الحديثة لمراقبة التسيير ودورها في ترشيد القرارات	
تمهيد الفصل الثاني	48
المبحث الأول: الأنظمة القائمة على أساس الأنشطة ABC	49
المطلب الأول: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC	49
المطلب الثاني: نظام الإدارة (التسيير) على أساس الأنشطة ABM	52
المطلب الثالث: نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB	55

المطلب الرابع: نظام التكاليف على أساس الأنشطة الزمني TDABC	57
المبحث الثاني: أنظمة أخرى لمراقبة التسيير	60
المطلب الأول: نموذج بطاقة الأداء المتوازن وموعد الإنتاج في الموعد بالضبط	60
المطلب الثاني: أسلوب قياس المقارن وأسعار التحويل (تنازل)	71
المطلب الثالث: نظام إدارة الجودة الشاملة والتكلفة المستهدفة	77
المطلب الرابع: طريقة OVAR و طريقة GIMSI	87
خلاصة الفصل الثاني	91
الفصل الثالث: دراسة ميدانية في المقاطعة التجارية نفطال لولاية المدية	
تمهيد الفصل الثالث	93
المبحث الأول: تقدم مؤسسة نفطال المقاطعة التجارية لولاية المدية	94
المطلب 01: البطاقة الفنية لمؤسسة نفطال	94
المطلب 02: الهيكل التنظيمي العام لشركة نفطال ومهام أقسامه	96
المطلب 03: تعريف المقاطعة التجارية نفطال بولاية المدية وهيكلها التنظيمي	100
المطلب 04: إمكانيات مؤسسة نفطال	102
المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية	104
المطلب الأول : مجتمع، عيّنة، أدوات الدراسة، و أساليب المعالجة الإحصائية	104
المطلب الثاني: أدوات التحليل الإحصائي	105
المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة	107
المطلب الأول: إختبار التوزيع الطبيعي، وتقييم صحة وثبات أداة الدراسة	107
المطلب الثاني: وصف المتغيرات الديمغرافية لعينة الدراسة	113
المطلب الثالث: التحليل الوصفي لإجابات موظفي عينة الدراسة واختبار فرضيات الدراسة	120
خلاصة الفصل الثالث	135
خاتمة عامة	136
قائمة المراجع	141
الـمـلاحـــــق	152

قائمة الجداول و الاشكال

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
(2-1)	تلخيص خطوات طريقةOVAR ، الخطوة الثالثة: إعداد شبكات أو مصفوفات	88
(2-2)	مراحل طريقة GIMSI	89
(3-1)	إحصائيات الاستمارات الموزعة و المسترجعة و الصالحة و المستبعدة	104
(3-2)	اختبار كلمجروف-سميرنوف (K-S) لتحقق من التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة	107
(3-3)	معاملات الإرتباط سبيرمان بين درجات عبارات محور مدى الحاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة لمراقبة التسيير في المقاطعة التجارية نفطال مع الدرجة الكلية للمحور نفسه.	110
(3-4)	معاملات الإرتباط سبيرمان بين درجات عبارات محور الصعوبات التي تحول دون استخدام الاتجاهات الحديثة في المؤسسة مع الدرجة الكلية للمحور نفسه.	112
(3-5)	معاملات الإرتباط سبيرمان بين كل متغير من متغيرات الدراسة والدرجة الكلية للإستبيان	113
(3-6)	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات المتغيرات والدرجة الكلية للاستبيان	114
(3-7)	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الجنس	115
(3-8)	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الفئة العمرية	116
(3-9)	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المستوى التعليمي	118
(3-10)	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المصلحة التي تنتمون إليها	119
(3-11)	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	120
(3-12)	هل تقومون بحساب سعر التكلفة	120
(3-13)	على أي مستوى يتم تحديد التكاليف	121
(3-14)	ماهي طرق معالجة التكاليف	121
(3-15)	هل تقومون بالموازنات التقديرية	122
(3-16)	ماهي أنواع الموازنات لديكم	122
(3-17)	على أي مستوى توجد الموازنات	123
(3-18)	كيف يتم إعداد الموازنات	123
(3-19)	كيف يتم متابعة الموازنات لديكم	124

(3-20)	هل لديكم لوحة القيادة	124
(3-21)	على أي مستوى من الدوائر توجد لوحة القيادة	125
(3-22)	ما نوع معطيات لوحة القيادة لديكم	125
(3-23)	ماهي الدورة المتبعة في لوحة القيادة	126
(3-24)	الاختبار التائي والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمحور مدى الحاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة لمراقبة التسيير في المقاطعة التجارية نفطال	127
(3-25)	الإختبار التائي والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمحور الصعوبات التي تحول دون استخدام الاتجاهات الحديثة في المؤسسة	131

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	ملخص لمراحل تصميم نظام مراقبة التسيير	13
(2-1)	العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية و على مستقبل المؤسسة	15
(1-2)	بنية مقاربة ABM	53
(2-2)	الفرق بين (ABM) و (ABC)	54
(3-2)	أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة	79
(1-3)	الهيكل التنظيمي العام لشركة نفطال	97
(2-3)	الهيكل التنظيمي للمقاطعة التجارية نفطال لولاية المدية	101
(3-3)	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الجنس	114
(4-3)	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الفئة العمرية	116
(5-3)	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المستوى التعليمي	117
(6-3)	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المصلحة التي تنتمون إليها	118
(7-3)	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	120

قائمة الملاحـــق و

الاختصارات

قائمة المـلاحـق

الرقم	عنوان الملحق
1	الاستـبـيــان
2	جدول اختبار التوزيع الطبيعي
3	ثبات الاستبيان
4	الخصائص الديمغرافية
5	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والإختبار التائي لمحاور الدراسة الاول
6	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والإختبار التائي لمحاور الدراسة الثاني

قائمة الإختصارات

الرقم	الاختصار	المدلول
1	ABC	Activity Based Costing
2	ABM	Activity Based Management
3	ABB	Activity Based Budgeting
4	ABCM	Activity-Based Cost Management
5	TDABC	Time driven activity based costing
6	OVAR	Objectifs, Variables d'action, Responsabilités
7	GIMSI	Généralisation, Information, Méthode, Système, Individuelle
8	BSC	Balanced Scorecard
9	JITPS	Just in time production system
10	JAT	Juste à temps
11	PCI	Prix de cession interne
12	TQM	Total Quality Management

مقدمـــة

يدفع التغير في الظروف غالبا إلى تغيير وسائل المواجهة وإيجاد الحلول المناسبة، لذلك يعد استحداث وسائل لمواجهة التغيرات والتحولات الحديثة أمرا طبيعيا، ونظرا لما تواجهه المؤسسات الاقتصادية اليوم أكثر من أي وقت من رهانات متعددة مصدرها القوى التنافسية والتحديات الناشئة عن العولمة، وانفتاح الأسواق وخفض الحواجز التجارية مع حرية أكبر للتدفقات الرأسمالية والمعلوماتية، إضافة إلى التقنية المتمثلة في الإلكترو نيات وتكنولوجيات الاتصالات، أصبح نجاح المؤسسة متوقفا إلى حد بعيد على مدى رشد القرارات المتخذة من قبل صناع القرار، باعتبار أن المعرفة الصحيحة و الدقيقة لعملية صنع القرار تساعدهم في تحليل الوضعيات التي تواجهها المؤسسة من خلال تحديد نقاط القوة و نقاط الضعف و الفرص و التهديدات.

ولقد أدت هاته التطورات التي شهدتها المؤسسات الاقتصادية في الآونة الأخيرة إلى زيادة نشاطاتها وعملياتها، وهذا أدى بدوره إلى تعقد عمليات التسيير ومن ثم تعقيد عملية الرقابة مما جعل المؤسسة تحاول البحث عن طرق وأساليب جديدة تضمن لها السير الحسن لعملياتها وتمكنها من تقييم نشاطاتها والكشف عن مدى كفاءة عملياتها. فالمؤسسة الاقتصادية يجدر بها الظروف المتغيرة باستمرار أن تساير جميع التطورات الحاصلة وأن تسعى إلى التطور المستمر وذلك عن طريق تحديث أسلوب عمل مختلف الوظائف تماشيا مع أحدث الطرق والأساليب بالأخذ بعين الاعتبار جميع العوامل المؤثرة في النشاط سواء من البيئة الداخلية أو الخارجية للمؤسسة.

ويسعى المسيرون دوما إلى تحقيق أهدافهم وهذا ما أدى إلى بلورة مختلف آليات مراقبة التسيير ومع تواصل التغيرات الاقتصادية كان لابد على المؤسسات من سرعة التأقلم مع المحيط المتقلب باستمرار، مما استوجب إعادة النظر في نموذج مراقبة التسيير، حيث تم تطوير مختلف الأدوات والتقنيات لمواجهة التحديات التي شهدتها المؤسسات في السنوات الأخيرة. ومن هنا تم استحداث طرق مراقبة التسيير من أجل مواكبة التطورات الحديثة، حيث اعتبرت هذه الطرق الحديثة التي تم ابتكارها ميلادا لمراقبة التسيير الحديثة.

وبناء على ما سبق يمكننا صياغة الإشكالية الرئيسية التالية:

الإشكالية الرئيسية:

ما هو واقع استخدام الطرق الحديثة لمراقبة التسيير في المقاطعة التجارية نفطال لولاية المدية ؟ و ماهي العراقيل التي تواجهها في تطبيق تلك الطرق ؟

الأسئلة الفرعية:

لمعالجة الإشكالية الرئيسية للبحث قمنا بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل ظهور الطرق الحديثة لمراقبة التسيير كان وليدا للحاجة إلى التأقلم مع المحيط المتقلب باستمرار ؟

- هل توجد حاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة لمراقبة التسيير في المقاطعة التجارية نفطال في المؤسسات محل الدراسة من وجهة نظر موظفي عينة الدراسة ؟

- هل توجد صعوبات تحول دون استخدام الاتجاهات الحديثة في المؤسسة في المؤسسات محل الدراسة من وجهة نظر موظفي عينة الدراسة ؟

الفرضيـات:

للإجابة على الأسئلة الفرعية للدراسة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- ظهور الطرق الحديثة لمراقبة التسيير كان وليدا للحاجة إلى التأقلم مع المحيط المتقلب باستمرار ؛

- لا توجد حاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة لمراقبة التسيير في المقاطعة التجارية نفطال من وجهة نظر موظفي عينة الدراسة.

- لا توجود صعوبات تحول دون استخدام الاتجاهات الحديثة في المؤسسة محل الدراسة من وجهة نظر موظفي عينة الدراسة.

مبررات اختيار الموضوع:

- نظرا لأن الموضوع حديث نسبيا مقارنة بباقي المواضيع؛

-نقص الدراسات المتعلقة ذا الموضوع في مكتبتنا الجامعية؛

-توافر المعلومات حول هذا الموضوع؛

-نظرا للميول الشخصي لمثل هذه المواضيع المتعلقة بمراقبة التسيير.

- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال التخصص.

أهداف البحث:

تتمثل أهداف الدراسة فيما يلي:

-معرفة مفهوم كل من مراقبة التسيير و تحديد ادواتها

-التعرف على الطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية و محدوديتها؛

-محاولة التعرف على بعض الطرق الحديثة لمراقبة التسيير، مع توضيح أهم الأمور المتعلقة بها؛

-معرفة مدى رغبة المقاطعة التجارية نفطال لولاية المدية في تبني الطرق الحديثة لمراقبة التسيير؛

-تحديد العراقيل والصعوبات التي تحد من استخدام الطرق الحديثة لمراقبة التسيير، و محاولة تقديم بعض الاقتراحات التي يمكن أن تساعد على التخلّص من هذه العراقيل.

أهمية الدراسة:

-تكمن أهمية هذه الدراسة في حاجة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى تبني طرق وأساليب حديثة لحساب التكاليف وهذا من أجل إعطاء نتائج أكثر واقعية يمكن على أساسها اتخاذ القرار الأمثل.

- استعراض مختلف الطرق الحديثة من أجل محاولة إيجاد التكامل فيما بينها.

- إبراز الدور الذي يلعبه استخدام الطرق الحديثة لمراقبة التسيير في المساعدة على تدارك نقائض و عجز الانظمة التقليدية في معالجة التكاليف،

- تحديد مختلف العراقيل التي تحد من استخدام هذه الطرق، ومحاولة تقديم بعض الحلول لتفاديه.

حدود الدراسة:

يتم معالجة دراستنا في إطار الحدود التالية:

- **الحدود النظرية:** تقتصر دراستنا على تناول الطرق الحديثة لمراقبة التسيير في صياغة القرارات الاستراتيجية.
- **الحدود المكانية:** اقتصرت الدراسة على ولاية المدية.
- **الحدود الزمنية:** حاولنا القيام بمسح تاريخي للدراسات السابقة، بالإضافة إلى توزيع استبيان وتحليله خلال سنة 2020.

منهج وأدوات الدراسة:

يمكن الاعتماد في تحليلنا لهذا البحث، كما هو معمول به في مثل هذه البحوث على جزئين:

-**الجزء النظري**: للإجابة عن إشكالية البحث وإثبات صحة الفرضيات المتبناة من عدمه، اخترنا المنهج الوصفي، الذي يهدف إلى جمع الحقائق والبيانات عن ظاهرة أو موقف معين، مع محاولة تفسير هذه الحقائق وتحليلها للوصول إلى إبداء الاقتراحات بشأن الموقف أو الظاهرة موضوع الدراسة، وذلك بالاعتماد على العديد من الكتب العربية والأجنبية وبعض الدراسات والبحوث السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث.

- الجزء التطبيقي: التطرق من خلاله للدراسة الميدانية لواقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وذلك من خلال:

- الاعتماد على استبيان لجمع بيانات الدراسة الميدانية من أفراد عينة الدراسة.
- برنامج(spss) ، والذي تم استعماله من أجل تحليل بيانات الدراسة الميدانية.

الدراسات السابقة:

من بين الدراسات السابقة التي لها علاقة ذا الموضوع نذكر ما يلي:

أ – دراسة الباحث بن سعيد أمين (2009-2010)، تحت عنوان نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء " دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري"، ومن أهم أهداف هذه الدراسة نورد ما يلي:

- ✓ استعراض أنظمة حديثة مثل نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وتوضيح مدى قدرة هذا النظام على توفير معلومات دقيقة وسليمة لتكون قاعدة صحيحة للقرارات المتخذة؛
- ✓ محاولة وضع بيئة سليمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، ومعرفة أثره على المؤسسة محل الدراسة.

أما بالنسبة لأهم النتائج المتوصل إليها من هذه الدراسة فكانت كالآتي:

- ✓ يعتبر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة نقطة تحول في مجال محاسبة التكاليف، فظهوره في فترة الثمانينات من القرن الماضي والتي تزامنت مع فقدان الثقة في الأنظمة التقليدية، بالإضافة إلى

فلسفته وآلية عمله التي تعتبر جديدة ومختلفة عن مبادئ التنظيم منذ زمن، جعل منه نظام إداري تسييري وليس نظام كلفوي فقط؛

- ✓ يعتبر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كمدخل متكامل وشامل وكأداة مساعدة على التسيير من خلال محاربته للإسراف في الإستهلاك وترشيد استخدام الموارد بكيفية تحقق إضافة قيمة حقيقية للمنتجات والخدمات ما يحقق للمؤسسة ميزات تنافسية ويرفع من درجة ثقة العملاء فيها.

ب –دراسة الباحثة حمدية سعاد (2010-2011)، تحت عنوان استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) –بسكرة، وتتمثل أهم أهداف هذه الدراسة فيما يلي:

- ✓ لتعرف بشكل تفصيلي على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) ؛
- ✓ البحث في كيفية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة) ABC) في تحديد تكلفة الخدمات الصحية وهذا بالمؤسسة الصحية العمومية وإظهار الفروقات الناتجة عن تطبيق هذا النظام.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها في هذا البحث نذكر ما يلي:

- ✓ نظام (ABC) من بين الطرق التي ترمي إلى التحديد الدقيق للتكلفة ومعالجة مشكلة تخصيص المصاريف غير المباشرة؛
- ✓ تحديد مسببات التكلفة يعد بمثابة العمود الفقري لنظام(ABC) ؛
- ✓ يقوم نظام (ABC) على فكرة أساسية وهي أن المنتجات (الخدمات) هي التي تستهلك أنشطة المؤسسة وأن هذه الأنشطة هي التي تستهلك مواردها وهذا على عكس الطرق التقليدية التي تقوم على فكرة أن المنتجات (الخدمات) هي التي تقوم باستهلاك الموارد.

ت –دراسة الباحث سالمي ياسين (2009-2010)، تحت عنوان الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPL البليدة، ومن أهم أهداف هذه الدراسة:

- ✓ تحديد نقاط القوة والضعف للأسلوبين التقليدي والحديث؛
- ✓ المساهمة في تحسين أدوات مراقبة التسيير؛

- ✓ تطوير الأنظمة التي تعمل ا المؤسسات من تقليدية إلى حديثة من أجل إعطاء تفسير دقيق للنتائج.

أما أهم النتائج المتوصل إليها من هاته الدراسة فهي كالآتي:

- ✓ رغم توفر الأنظمة المحاسبية في المؤسسة ورغم تطورها، إلا أن المؤسسات لم تتوجه في مجملها نحو تطبيق الأنظمة الحديثة، وهذا راجع إلى نقص التأطير والتكاليف الباهظة التي يتكلفها النظام من أجل تصميمه؛
- ✓ لا يمكن القول بأن نظام معين أفضل من الآخر لأن كل نظام لا يخلو من العيوب، ولا يمكن فرض نظام معين على مؤسسة ما لأن النشاط يختلف من مؤسسة لأخرى.

ث –دراسة الباحث طويل ميلود (2014-2015)، تحت عنوان دور المقارنة المرجعية في تحسين أداء المنظمة دراسة حالة " منظمة كوسيماد لصناعة العطور ومنظمة الورود لصناعة العطور–الوادي"، ومن أهم أهداف هذه الدراسة نذكر ما يلي:

- ✓ إيضاح الدور الذي تلعبه المقارنة المرجعية في عملية تحسين الأداء الشامل للمنظمات؛
- ✓ التعرف على إمكانية وجود علاقة ترابطية بين موضوع المقارنة المرجعية والأداء.

أما فيما يخص أهم النتائج المتوصل إليها من هذه الدراسة فكانت كالآتي:

- ✓ المقارنة المرجعية هي عملية مستمرة تقوم على أساس مقارنة أداء المنظمة بأداء المنافس المقارن عن طريق جمع المعلومات التي تحدد الطريقة الأفضل للأداء وذلك من أجل تفوق المنظمة وتحسين أدائها؛
- ✓ توفر منظمة كوسيماد بالوادي على عوامل نجاح المقارنة المرجعية والتي من أبرزها دعم الإدارة العليا، مشاركة العاملين، فهم جيد للعمليات الداخلية للمنظمة.

صعوبات الدراسة:

عند القيام بإعداد هذا البحث صادفتنا جملة من الصعوبات نذكر منها:

- صعوبة التنقل الى المؤسسة محل الدراسة و ذلك نتيجة لتفشي الوباء العالمي covid-19
- قلة المراجع باللغة العربية.
- صعوبة الاستقبال في ظل الظروف التي تمر بها البلاد و عدم تواجد العمال على مستوى مكاتبهم.

- قلة المراجع التي تتحدث عن بعض الطرق الحديثة لمراقبة التسيير (كطريقة OVAR وطريقة GIMSI).

هيكل البحث:

تم تقسيم البحث إلى فصلين نظريين وفصل تطبيقي، وذلك على النحو التالي:

– الفصل الأول: تحت عنوان "محاولة تحديد مفهوم مراقبة التسيير"، وسنتطرق فيه أولا إلى ماهية مراقبة التسيير، ثم إلى الطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية، وبعد ذلك إلى كل من الموازنات التقديرية و لوحة القيادة.

–الفصل الثاني : المعنون بـ "الطرق الحديثة لمراقبة التسيير و دورها في ترشيد القرارات"، و نتعرف من خلاله على بعض طرق مراقبة التسيير الحديثة و على دورها في ترشيد القرارات، بداية بالأنظمة القائمة على أساس الأنشطة، ثم ننتقل إلى أسلوبين المقارنة المرجعية و التكلفة المستهدفة، و بعد ذلك نتناول طريقتي OVAR و GIMSI بالإضافة إلى نموذج بطاقة الأداء المتوازن، وفي الأخير نتطرق إلى أنظمة حديثة أخرى لمراقبة التسيير.

–الفصل الثالث: تناول هذا الفصل الدراسة الميدانية و التي حاولنا من خلالها إجراء دراسة تحليلية لمدى حاجة المؤسسات الاقتصادية لولاية المدية لتطبيق الاتجاهات الحديثة في مجال مراقبة التسيير ،ومحاولة تشخيص أهم المعوقات والمشاكل التي تحول دون تبنيها، حيث تم عرض وتحليل استبيان ومناقشة نتائجه.

وفي الأخير ستكون هناك خاتمة تتضمن مجموعة من النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة.

الفصل الأول :

عرض تحليلي لمراقبة التسيير

ومحدودية طرقها التقليدية

تمهيد الفصل الاول

تحتاج المؤسسات على اختلاف أنواعها، إلى توفير المعلومات المساعدة للقيام بوظائفها بأحسن صورة، لذلك كان البحث عن أنظمة محاسبية ومالية تمكنها من ذلك، ولقد كان اهتمام المحاسبة في البداية بعملية تقديم تقارير مالية سنوية لإخلاء مسؤولية الإدارة، لكن مع تطور الأنشطة الاقتصادية وكبر حجم المؤسسات، وتنوع الإنتاج وزيادة حدة المنافسة، أصبح من الضروري تطوير آليات وأساليب لزيادة دقة التقارير المالية وتقديم صورة واضحة عن أداء كل الوظائف داخل المؤسسة.

ومن أهمها نظام مراقبة التسيير الذي يعتبر إحدى الأنظمة الفرعية بالمؤسسة وهو كذلك مسار دائم للتعديل وللتحكم في التسيير ويقوم هذا المسار بثلاثة أدوار أساسية وهي دور الكاشف الذي يقدم المعلومات اللازمة التي تحتاجها المؤسسة ويوضح النتائج المنتظرة من القرارات التي سيتم اتخاذها بمختلف المستويات التنظيمية، وأيضا دور المساند الذي يعمل على المساعدة في تحديد الأهداف ووضع برنامج العمل، إضافة إلى قيامه بمتابعة الأداء وقياس النتائج ثم تقديم الاقتراحات التي يتم على ضوئها التخطيط للمستقبل.

ولكي تحقق مراقبة التسيير هذه المقاصد لابد من الاستعانة بآليات وأدوات موضوعة لهذا الغرض، منها: المحاسبة التحليلية، لوحة القيادة، الموازنات التقديرية...الخ، فما المقصود بمراقبة التسيير ؟ وفيما تتمثل الطرق التقليدية لمراقبة التسيير؟

وهذا ما سنحاول الإجابة عليه من خلال عرضنا لمحتوى هذا الفصل والذي قمنا بتقسيمه إلى مبحثين على النحو التالي:

المبحث الأول: مدخل لمراقبة التسيير؛

المبحث الثاني: الطرق التقليدية لمراقبة التسيير وحدودها؛

المبحث الأول: مدخل الى مراقبة التسيير

تعتبر مراقبة التسيير من الوظائف حديثة النشأة حيث ظهرت في الو.م.أ خلال الفترة الفاصلة بين الحربين العالميتين، ويمكن القول إن أحداث وظيفة مراقبة التسيير ترجع إلى إنشاء معهد مراقبي التسيير سنة 1931 بالولايات المتحدة الأمريكية وبدأت الوظيفة بالتطور بصورة فعالة بعد الحرب العالمية الثانية حيث نقل هذا التطور من الولايات المتحدة الأمريكية إلى أوروبا وأصبحت المؤسسات تعطي أهمية متزايدة لهذه الوظيفة، لذلك سنحاول تسليط الضوء على هذه الظاهرة من خلال التطرق إلى تطورها التاريخي و تعريفها و أنواع مراقبة التسيير بالإضافة الى عناصر أخرى.

المطلب 01: التطور التاريخي لمراقبة التسيير وتعريفها

الفرع 01: التطور التاريخي لمراقبة التسيير

مر هذا التطور بأربع مراحل نوجزها فيما يلي: [1]

1- المرحلة الأولى: في البداية كمرحلة أولى استعملت مراقبة التسيير المحاسبة العامة المالية "في إعلام المسيرين بالمعلومات اللازمة المتعلقة بعلاقة المردودية بالنشاط و المنتجات المحققة و المباعة من طرف المؤسسة، وهكذا وضعت النقاط الأولى لاستعمال أنظمة النسب ومؤشرات قياس الأداء الاقتصادي منذ بداية القرن الماضي وشاعت النسب و تطورت داخل المؤسسات الكيميائية الأمريكية خاصة في مؤسسة "Dupont" سنة 1970 وهذا النظام وضع لأول مرة في علاقة مع حسابات الميزانية وحسابات النتائج من أجل إبراز مختلف خطوات تكوين المردودية في كل الهوامش التجارية.

2- المرحلة الثانية: تعتبر هذه المرحلة مرحلة بداية اللامركزية في المؤسسة وجاءت من طرف " Sloam" والذي وضع "ميكانيزمات التنظيم وتقسيم هيكل المؤسسة إلى عدة وظائف داخل المقر المركزي مثل الخزينة المالية، البحث والتطوير، وحاول فرض نظام استقلالية الأقسام وإجراء مقارنة داخلية مع الأقسام الأخرى من أجل تحديد الموارد الضرورية للاستثمارات الجديدة وتطويرها.

[1] Michel Rouoch et Gerad Naulleau, **le contrôle de gestion bancaire et financier**, Edition Reuve Banque, 4eme Edition, 2002, pp 28-30.

3- المرحلة الثالثة: هي المرحلة التي تأسس فيها نظام مراقبة التسيير والتي ظهرت بعد الحرب العالمية الثانية في عصر الطرق التقنية للتسيير والتنبؤ التقديري والتي طبقت في المؤسسات الخاصة، هذه الأخيرة خصت استراتيجية تخطيط العمليات والموازنة عن طريق الأقسام التي تعتبر ذات أهمية في المستقبل بالنسبة للمسيرين، ولكن ذلك في تخطي عملياتهم وتسيير الميزانية الداخلية من أجل مطابقة الموارد مع الاهتمامات الخاصة.

4- المرحلة الرابعة: هذه المرحلة تعتبر من أهم مراحل تطور مراقبة التسيير والتي ظهرت في الستينات مع انتشار أسس الإدارة بالأهداف التي أنشأت نمط التنظيم التسلسلي الذي يعتمد على معالجة الأهداف ومقارنتها بالنتائج الموازية، والذي استدعى عن طريق مراقبة التسيير تصميم مراكز المسؤولية وبذلك رسمت مراقبة التسيير أولي مستويات المسؤوليات التسلسلية. [1]

الفرع 02: تعريف مراقبة التسيير

اختلفت نظرة المختصين حول تحديد مفهوم مراقبة التسيير باختلاف وجهات نظر المدارس التي ينتمون إليها، وخاصة مع التطورات التي شهدها هذا المفهوم:

- فقد عرف Robert Anthony مراقبة التسيير بأنها مجوعة العمليات التي يتأكد بواسطتها المسؤولون أن الموارد المتحصل عليها مستعملة بكفاءة وفعالية من أجل بلوغ أهداف المنظمة. [2]

- يعتبر Robert Anthony الذي من الأوائل الذين وضعوا نظريات لهذا الاختصاص سنة 1965 والذي قدم تعريف غني ودقيق، ثم أضاف تعريفا أخر سنة 1988، فعرف مراقبة التسيير بأنها" العملية التي يؤثر من خلالها المسيرون على باقي أعضاء المنظمة لتنفيذ الإستراتيجية. [3]

- وحسب C. Alazard فتعبر مراقبة التسيير عن وضع وإدراك وسائل معلوماتية موجهة لتمكين المسؤولين من حسن التصرف، وتحقيق التنسيق الاقتصادي العام بين الأهداف والوسائل وما تم تحقيقه، لذا يجب اعتبارها نظام معلوماتي لقيادة وتسيير المؤسسة كونه يراقب فعالية ونجاعة الأداء لبلوغ الأهداف. [4]

---

[1] ناصر دادي عدون، معزوي ليندة و لهواسي هجيرة، **مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية، الجزائر**، دار المحمدية العامة، 2004، ص06.

[2] Rached Gabsi, **contrôle de gestion (Tom1)**, 1ere Edition, C.l.E Edition, Tunis, 2002, pp 9-10.

[3] Hervé Arnaud, Ali Garmilis, Véronique Vignon, **Le contrôle de gestion... en action**, 2eme Edition, Liaisons Edition, France, 2001, p 09.

[4] ناصر دادي عدون و آخرون، **مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية**، مرجع سبق ذكره، ص10.

عموما يمكن القول إن مراقبة التسيير مفهوم متعدد يمكن التعبير عنه بأنه مجموعة من العمليات التسييرية وإجراءات التأثير على سلوكيات الأفراد من أجل تحقيق الأهداف المستخلصة من إستراتيجية المؤسسة بكفاءة وفعالية، وذلك بإيجاد الصيغة المثلى بين ثنائية الموارد، الأهداف) باستخدام مجموعة من الأدوات وفق مختلف المستويات الإدارية.

المطلب 02: خصائص فعالية مراقبة التسيير ومهامه

الفرع 01: خصائص فعالية مراقبة التسيير

يمكن أن نوجز الخصائص التي تجعل من مراقبة التسيير تتصف بالفعالية باعتبارها نظام معلوماتي في المنظمات في النقاط التالية: [1]

أولا– حسن توقيت المعلومة المقدمة وتأكيد صحتها: تقام مراقبة التسيير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب حيث أن المعلومة المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئيا أو كليا، فحصول متخذ القرار على معلومة صحيحة ولكن متأخرة ليس لها أثر على القرار، كما تعمل مراقبة التسيير من خلال مسارها ومختلف عملياتها على تقديم المعلومات الصحيحة لمتخذ القرارات لأن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلل متخذ القرار وكثيرا ما تؤدي إلى نتائج سلبية؛

ثانيا– الاقتصاد في التكاليف: فمراقبة التسيير الفعالة تعمل على تخفيض التكاليف خاصة إذا كانت مختلف عملياتها تعتمد على الحاسب والبرمجيات فهي يخفض من تكاليف التشغيل وتكلفة الوقت، وأيضا تخفض التكاليف من خلال تقليل الأخطاء والتشوه في نقل المعلومات التي تكون لها تكاليف باهظة؛

ثالثا– سهولة الفهم من أجل تسهيل اتخاذ القرارات: يجب أن تتصف مختلف عمليات وإجراءات مراقبة التسيير بسهولة الفهم سواء في الفهم أو التطبيق، فإذا لم يفهم المسير جوهر عمليات مراقبة التسيير والنتائج التي تقدمها، فإن المسير سوف يسيء تفسير هذه النتائج، الأمر الذي يؤدي به إلى اتخاذ قرارات خاطئة

[1] Chales Horngren, Alnoor bhimani et outres, **Contrôle de gestion et gestion budgétaire**, 3eme Edition, Pearson Edition, France, 2006, pp 3-4.

وبالتالي يجب أن تتم المعلومات التي يقدمها مراقب التسيير إلى متخذ القرار بالوضوح والجاهزية، دونما حاجة إلى التفسير والتحليل والاستقصاء؛ [1]

رابعا– التركيز والدقة والتوجه نحو إستراتيجيات وأهداف المنظمة: فيجب أن يتم النظام الرقابي بالتركيز الجذب انتباه المسير بسرعة إلى الانحرافات التي تشكل نقاط اختناق تعرقل سير العمل في المنظمات، كما يجب أن يكون موجها نحو إستراتيجية وأهداف المؤسسة، ومن بين الأمثلة حول الإستراتيجيات المتبعة من طرف المؤسسات مثلا مضاعفة الأرباح الصافية خلال أربع سنوات، الحصول على نسبة معينة من السوق خلال سنتين أو تعظيم الأرباح خلال المدى القصير.. إلخ، فإذا اختارت مثلا إدارة المؤسسة تطبيق إستراتيجية تعظيم الأرباح على المدى القصير، فعلى مراقبة التسيير أن تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق هذه الإستراتيجية من خلال تقديم المعلومات الضرورية للمدراء من أجل توجيه قراراتهم على المدى القصير، إضافة إلى تزويد المسؤولين بمعلومات حول الهامش على التكلفة المتغيرة الخاص بكل منتوج وعليه يجب أن يتماشى عمل مراقبة التسيير مع أهداف المؤسسة. [2]

الفرع 02: مهام مراقبة التسيير

هناك من صنف مهام مراقبة التسيير إلى ثلاث مهام رئيسية: [3]

أولا –تحسين الأداء وفعالية النشاط: وهنا تجدر الإشارة إلى أن تحسين فعالية نشاط المنظمة يتطلب من مراقبي التسيير القيام بمجموعة من الأعمال منها:

– التطوير والاستعمال الأمثل لأنظمة معلومات التسيير التي تعنى بجمع المعلومات؛

– التأكد من أن تكلفة هذا النظام لا تفوق الفائدة المحصلة منه؛

– وضع نظام معلومات للتقديرات بواسطة المخططات والموازنات التقديرية ومتابعة تحليل النتائج؛

–معرفة ودراية مفصلة ودقيقة للإيرادات والتكاليف.

---

[1] محمد رفيق الطيب، **مدخل للتسيير (أساسيات، وظائف، تقنيات)**، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص216.

[2] Horngren C et autres, **Contrôle de Gestion et Gestion Budgétaire**, 2ème Edition, Traduction de G. Longlois, Pearson Éducation, France, 2003, pp 195-196.

[3] حمادوش مليكة، **مراقبة التسيير في المؤسسات العمومية الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة التأمينات la CAAT**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، كلية العلوم التجارية و الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2000، ص 09.

ثانيا– التحكم في التطور: فمسايرة التطورات ومحاولة التحكم فيها يجعل من مراقب التسيير المشاركة فيها يلي:

–تحديد الموازنات السنوية التقديرية والتي تكون متناسقة مع الخطط على المدى القصير؛

– وضع مخطط على المدى المتوسط في إطار إستراتيجية محددة؛

– إعلام المستويات الإدارية العليا بجميع الانحرافات والفروقات الموجودة بين الموازنات التي هي بمثابة ترجمة للأهداف المحددة والتي تم الاتفاق عليها بعد طرحها للنقاش

–إعلام المديرية العامة بالنتائج مع تزويدها بمختلف التفسيرات حول الانحرافات وأسبابها.

ثالثا– الاستعمال الأمثل لوسائل الاستغلال: فدراسة المردودية الحالية والمرتقبة وكذلك التسيير الأحسن للأفراد يقترن بمدى التسيير الأمثل لوسائل الاستغلال، ولهذا فمراقبة التسيير يمكن أن تساهم في بعض الدراسات الاقتصادية، وبالأخص تقوم بتعريف السياسة المتبعة من طرف المؤسسة، كما أنها تعمل على استنتاج واستخلاص التحاليل الاقتصادية التي تقوم بها من أجل تحقيق أكبر مردودية، وأحسن فعالية.

المطلب 03: أهداف مراقبة التسيير وأنواعها

الفرع 01: أهداف مراقبة التسيير

ومن بين الأهداف التي تسعى مراقبة التسيير إلى تحقيقها: [1]

أولا– التوفيق والربط بين مختلف ممارسات مراقبة التسيير في المستويات التنظيمية المختلفة: في مراقبة التسيير تقوم بالربط بين المسؤولين العاملين والإدارة العامة نظرا إلى أن الواقع يشير الواقع إلى وجود هوة بين المستوى العلمي والمستوى الإستراتيجي، وهذا لا يتأتى إلا بأن يكون مراقب التسيير على إلمام تام بالإستراتيجية ويمتلك الأدوات المناسبة؛

ثانيا– القضاء على الآثار السلبية لأنظمة قياس الأداء: فدور مراقب التسيير ضمن نظام المعلومات الكلي في المؤسسة في إبراز أي تحريف في المعلومة المحولة ومساعدة أنظمة التقييم في المؤسسة على عدم التأثير السلبي

[1] Norbert Guedj, **le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise**, 3eme Edition D'organisation, France,2000, P 47-71.

على نظام المعلومات، ذلك أنه في حالة وجود ضعف في الأداء سوف تقوم الأطراف المعنية بتحريف للمعلومة المحولة؛

ثالثا– عدم الاقتصار على أنظمة التقييم اللاحق: لقد اتسمت عمليات مراقبة التسيير ولوقت طويل بالاعتماد على التقييم اللاحق للأداء والاعتماد على القواعد المحاسبية البحتة، وهذا ما جعلها تتسم بالتأخر والانحراف عن الأهداف الأساسية لها فكان لزاما عليها تطوير أساليب وطرق تسمح بالتوقع المسبق لما سيكون عليه الأداء؛

رابعا– ضمان تقارب الأهداف: حيث تواجه مراقب التسيير عدة صعوبات منها تعاد الأهداف وتناقضها في أحيان عدة وكذلك غموضها، وبالتالي لرفع هذا الغموض تلعب الاعتبارات النفسية أهمية بالغة في تقارب الأهداف لدى مراقب التسيير، كما يجب أن يهتم هذا الأخير بالاتصال التشجيع الإقناع والنقا، جزءا أساسيا في عملية مراقبة التسيير من أجل ضمان تقارب الأهداف.

الفرع 02: أنواع مراقبة التسيير

يمكن تصنيف مراقبة التسيير حسب معايير مختلفة منها الزمن، التنظيم، المصدر والشمولية، نلخصها كمايلي: [1]

أولا –من حيث الزمن :إن وظيفة الرقابة تتطلب قياس الأداء الفعلي سواء قبل التنفيذ أو أثناء أو بعد التنفيذ، ونجد:

1– الرقابة القبلية: بهذا النوع من الرقابة يتعلق بالمستقبل، ويعتمد هذا النوع من الرقابة على التأكد من توفر متطلبات إنجاز العمل قبل البدء في التنفيذ، أي هي مراقبة وقائية، حيث تقلل من شدة الانحرافات بين النتائج المتوقعة التقديرية والنتائج الفعلية كما تساعد في مواجهة المشاكل المستقبلية التي تعرقل العمل وتعتبر مراقبة تنبؤية لأنها ترتكز على التنبؤ بالمشاكل المتوقعة التي تحدث مستقبلا من أجل تحديد الإجراءات والاستعدادات لمواجهة هذه المشاكل.

[1] محمد خليل وعبد الحميد احمد ومنى عبد السلام، **مراقبة التسيير في المؤسسة**، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية، 2012، ص13.

2- الرقابة الآنية: أثناء الإنجاز وهذا النوع من المراقبة يعتبر مراقبة علاجية أي يتم تصحيح الأخطاء أو الانحرافات إذ حدثت أثناء تنفيذ العمل والتأكد من أنه سيتم إنجازه بالمواصفات المطلوبة وهذا النوع من الرقابة له كذلك تأثير في تفادي وقوع الانحرافات.

3- الرقابة اللاحقة (البعدية): تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعية، شهرية أو أيام محددة، لذلك توضع برامج دورية للمراقبة ويتم تنفيذها مسبقا والهدف منها وقائي أكثر منه علاجي من الانحرافات وسلبيتها، ويتم هذا النوع من المراقبة بعد إنجاز النشاط.

ثانيا- من حيث التنظيم :هناك ثلاثة أنواع حسب هذا المعيار: [1]

1- المراقبة المفاجئة :وهي التي تتم بشكل مفاجئ وبدون إنذار مسبق لغرض اكتشاف الأخطاء والانحرافات والتمكن من تقييم الأفراد. وذلك بالقيام بجولات تفتيشية لمعرفة مدى انضباطهم وسير أعمالهم وفق الخطة المسطرة.

2- المراقبة الدورية: وتكون على شكل دورات أسبوعية، شهرية وتكون هذه الرقابة وقائية أكثر منها علاجية.

3- المراقبة المستمرة: تكون طوال أيام السنة، دائمة لمتابعة عمليات التنفيذ باستمرار والقيام بعملية التقييم الدائم للأداء.

ثالثا- من حيث المصدر :وهناك نوعان من مراقبة التسيير: [2]

1- المراقبة الداخلية :وهي المراقبة الذاتية أي Autocontrôle تتم داخل المؤسسة على جميع الأنشطة والمهام والغرض منها هو ضبط الأعمال الجارية في المؤسسة للوصول إلى الأهداف المرسومة، تقوم هنا وحدة إدارية مختصة في مراقبة التسيير ويهدف هذا النوع أساسا إلى:

- مراجعة مخطط المؤسسة الداخلي.
- مراجعة سياسة القيادة واستراتيجياتها المتبعة في النشاط.

[1] كمال نور الله، **وظائف القائد الإداري**، طلاس للدراسات والترجمة والنشر، دمشق،1992 ، ص278.

[2] ناصر دادي عدون و آخرون، **مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية**، مرجع سبق ذكره، ص06.

- تقييم محيط المؤسسة من الجانب الاجتماعي والاقتصادي.
- تقدير حصة المؤسسة في السوق.
- تقدير احتياجات الزبائن وتصنيفهم.

2- المراقبة الخارجية :هذه المراقبة تقوم بها جهات متخصصة ومستقلة عن المؤسسة تكون تبعيتها غالباً لجهاز الدولة كمراقبة مجلس المحاسبة للعمليات المالية على الدوائر الحكومية ومراقبة مدققي الحسابات الميزانيات المؤسسات.

رابعا- من حيث شموليتها :تنقسم مراقبة التسيير حسب هذا المعيار إلى ثلاثة أنواع نذكرها كمايلي: [1]

أ -على مستوى الأفراد :تقوم هذه المراقبة بالتركيز على أداء الأفراد الأعمالهم والتعرف على سلوك الأفراد أثناء

عملهم وهذا باستخدام عدة مؤشرات الكفاءة، الإنتاجية، معدل الغياب والتأخر.

ب -المراقبة على الأنشطة الوظيفية :وتشمل كل وظائف وأنشطة المؤسسة مثل :التسويق، التمويل، الإنتاج وإدارة الموارد البشرية، وتقوم بقياس أداء كل منها بمؤشرات.

ج -المراقبة على أداء المؤسسة الكلي :ومن خلالها يمكن تقييم الأداء الكلي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة وهذا عن طريق معايير ومؤشرات تستخدم في هذا الخصوص منها: معدل الربحية، الحصة السوقية للمؤسسة، معدل الإنتاجية وإلى غير ذلك من المؤشرات وهذا من أجل معرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف المسطرة.

[1] قندوز بتول، **واقع تطبيق مراقبة لبتسيير في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة اتحاد التعاونيات الفلاحية بمستغانم**، مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، الجزائر، 2018-2019، ص17-18.

خامسا –حسب مستويات الرقابة

1– الرقابة الاستراتيجية :وهي مجموع الإجراءات التي تحددها الأهداف طويلة المدى للمنظمة، ويتم وضع الاستراتيجية العامة الكلية واختيار ابتهالات التي يمكن للمؤسسة أن توظف مواردها، والخيارات الاستراتيجية ثم تحديد الاستراتيجيات الوظيفية

2– مراقبة التسيير :والتي بها يتمكن المسير من التأثير على الأفراد الآخرين لوضع الاستراتيجية موضع وقيد التنفيذ وتكون مهمة مراقبة التسيير تلخيص الاستراتيجية إلى برامج قصيرة المدى وتكون عادة سنة، تكون قرارات مراقبة التسيير في إطار التخطيط الاستراتيجي ويتضمن سير مراقبة التسيير عدد من الإجراءات المتسلسلة: برمجة، تحضير الميزانيات، تنفيذها، و تقييم الأداء، والهدف الأساسي لمراقبة التسيير لتسهيل التنسيق بين الأفراد ذوي الأهداف الشخصية المتباعدة و أهداف المنظمة فتقوم مراقبة التسيير بتقليل و تقليص الفوارق الفجوة بين الأفراد الذين لا يملكون المعرفة الكافية للاستراتيجيات المنظمة.

وحسب bouquin فإن مراقبة التسيير أمام ثلاث مهمات أساسية: [1]

- ضمان التوافق بين الاستراتيجية والعمليات اليومية
- بحث الأفراد على تطبيق استراتيجية المؤسسة
- تنميط نمذجة العلاقات الموجودة بين النتائج المحققة والموارد المستهلكة لتحقيقها.

3– المراقبة الوظيفية :بمراقبة المهمات هي التي تضمن أن المهمات الخاصة قد تم تنفيذها بكل كفاءة وفعالية في أجل قصير المدى.

❖ الكفاءة: يعبر عنها بالمقارنة بالأهداف الموضوعة.

❖ الفعالية: مقاسة بحجم المخرجات المنتجة من وحدة واحدة للمدخلات.

[1] H.Bouquin, **Les fondements du contrôle de gestion**, Presse universitaire de France « Que sais-je», N°2892, 1994, Paris.

المطلب 04: مراحل تصميم نظام مراقبة التسيير

يمكن لنظام مراقب التسيير أن يصادف عند وصوله إلى المؤسسة حالتين وهما:

– إما أن يكون نظام مراقبة التسيير موجودا في المؤسسة، وفي هذه الحالة يندمج مع فريق العمل الذي يترأسه ويندمج كذلك في النظام، ويسعى إلى تحسين فعالية هذا النظام الموجود؛

– وإما أن يكون نظام مراقبة التسيير غير موجود في المؤسسة وفي هذه الحالة عليه أن يقوم بإنشاء وظيفة مراقبة التسيير ونظام المعلومات ومسار المراقبة في آن واحد.

الفرع 01 :تقدم عام لمراحل عمل نظام مراقبة التسيير :

تحدد العوامل الأساسية لنجاح مهمة مرافق التسيير على التحليل الشامل للوظيفة الموجودة والمخطط النشاط، وتجدر الإشارة هنا إلى أن نظام مراقبة التسيير يجب أن ينسجم مع خصوصيات المؤسسة أي مع تنظيمها وطريقة إدارتها وهذا وقبل كل شيء على نظام مراقبة التسيير أن يقوم بجمع كل المعلومات المتعلقة بالمؤسسة ومجالات نشاطها من أجل تحليلها بصورة معمقة وذلك وفق ثلاثة مراحل: [1]

المرحلة الأولى :يتفرغ مراقبة التسيير في هذه المرحلة إلى دراسة محيط المؤسسة وقطاع نشاطها لاستخراج التوجهات العامة أي:

– معدل التطور المسجل خلال السنتين أو الثلاث سنوات الأخيرة

– التطلعات على المدى المتوسط

– الخصائص الرئيسية: مثل الثبات، التذبذب، الاحتكار، المردودية ...الخ.

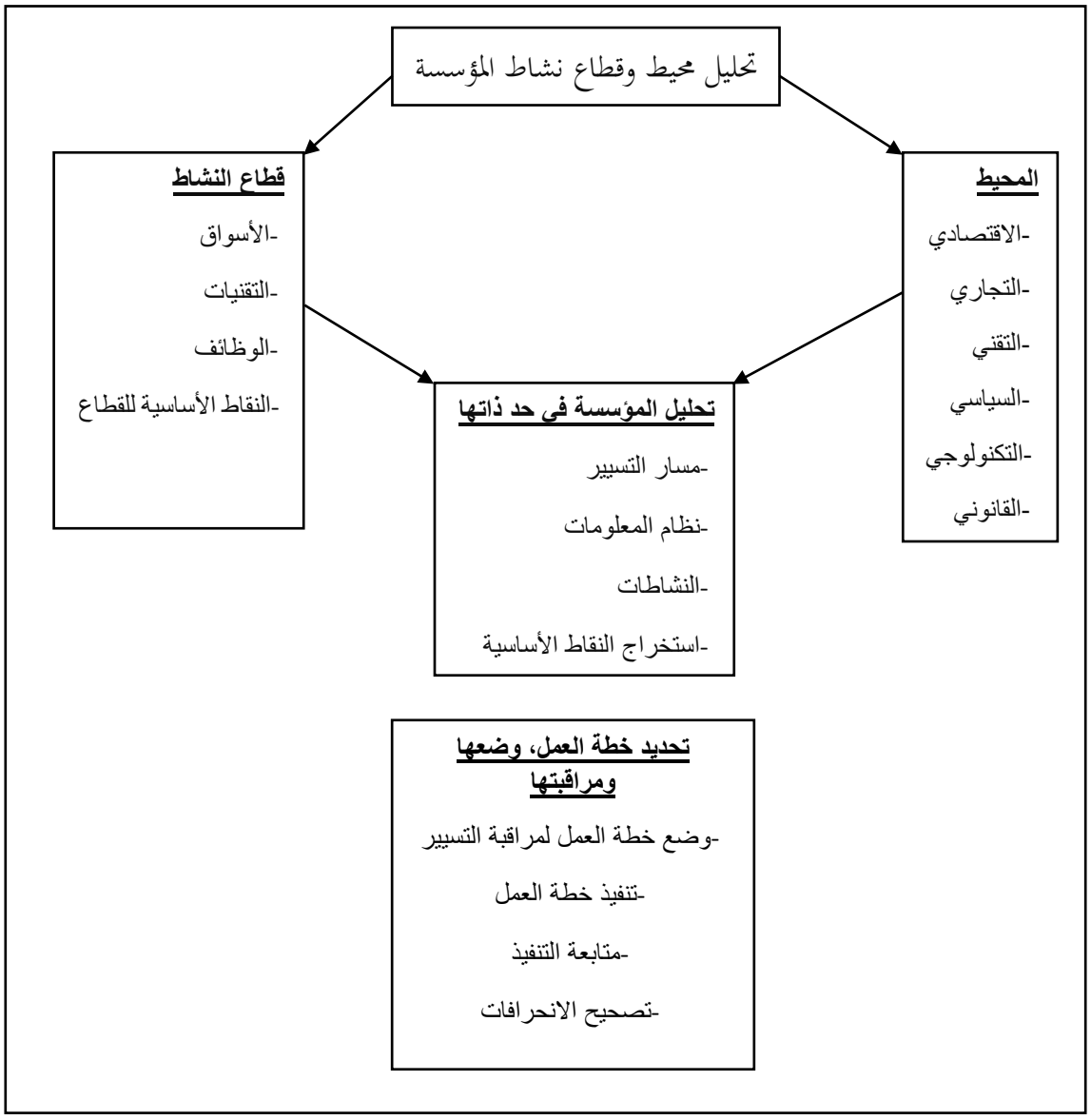
وتهدف هذه المرحلة إلى التعرف على الفرص والتهديدات الموجودة بمحيط وقطاع نشاط المؤسسة، كما تهدف إلى تحديد النقاط الأساسية التي يجب على المؤسسة أن تتحكم فيها؛

المرحلة الثانية :وفي هذه المرحلة يركز مراقب التسيير على تحليل مسار التسيير نفسه، من أجل تقييم إيجابيات وسلبياته ومقارنته مع احتياجات المؤسسة؛

[1] De kerviller Isabelle, De Kerviller Loic, **Le control De Gestion à la portée de tous**, 3eme édition, Paris, Economica, 2000, P129.

المرحلة الثالثة :وفي الأخير عند الانتهاء من مرحلة التحليل يشرع في اقتراح نظام مراقبة التسيير، وعليه كذلك أن يتابع طريقة التنفيذ لتحديد الانحرافات وتصحيح الأخطاء. ويوضح الشكل الموالي ملخصا للطريقة التي يتبعها مراقب التسيير عند وضعه لنظام مراقبة التسيير.

الشكل رقم01: ملخص لمراحل تصميم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة



المصدر (بالتصرف): Isabelle de Kerviler Loic de Kerviler, le contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise, 2ème édition, Dunod, Paris, 2002, p139.

الفرع :02 تحليل محيط وقطاع نشاط المؤسسة

حيث يتجه التحليل من المحيط الاقتصادي والاجتماعي والتقني للمؤسسة ل صل إلى قطاع نشاط المؤسسة، وهذا لاستخلاص أثر الظواهر الخارجية على المؤسسة.

1- تحليل المحيط العام: يعتمد مراقب التسيير للقيام بذه الدراسة على المعلومات والدراسات السابقة المتوفرة في مصالح التوثيق الداخلية للمؤسسة، لدى المسؤولين التجاريين ولدى إدارة الموظفين، كما يستشير الجهات المتخصصة، وكذلك الغرف التجارية ... الخ، كما يعتمد كذلك في دراسته على المعلومات التي يجمعها أثناء المقابلات مع المسؤولين الرئيسيين للمؤسسة، وبصورة خاصة أولئك الذين هم في اتصال دائم مع السوق والمنتجات.

وفي نهاية هذه الدراسة بإمكان مراقب التسيير تحديد العوامل المؤثرة في مستقبل المؤسسة ويمكن تلخيص هذه العوامل في: [1]

-العوامل الاقتصادية والاجتماعية : كمؤشرات الأسعار، ووضعية التشغيل، مؤشرات التضخم... الخ.

-العوامل التجارية : وتتضمن المعطيات المتعلقة بالأسواق وتطورها وهذا حتى تحافظ المؤسسة على مكانتها في السوق.

-العوامل الخاصة بالنشاط : كمستوى التأهيل لمهمة المؤسسة (الإعلام الآلي مثلا)، سهولة التوظيف، الأجور المطبقة ....الخ.

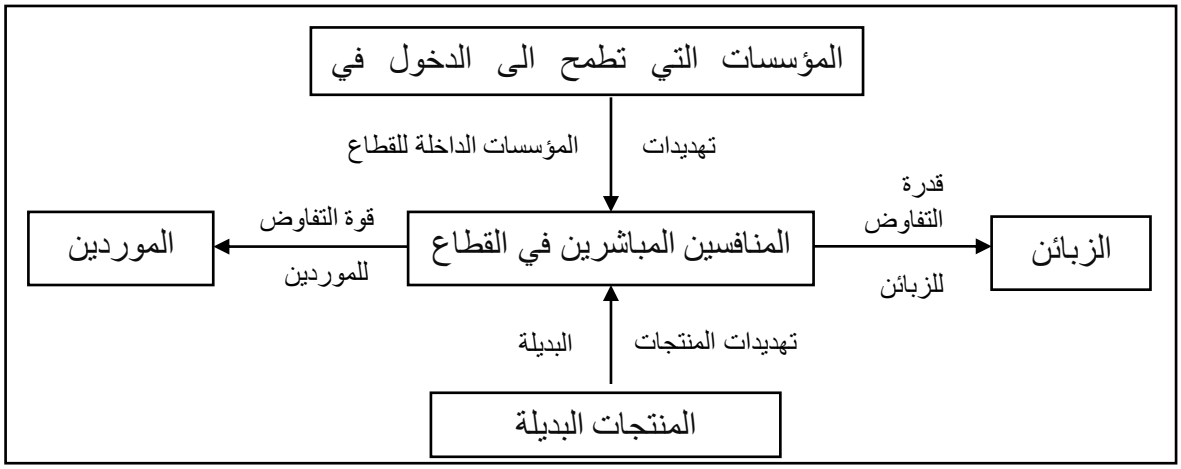
-العوامل التنظيمية : وتتعلق بالتشريعات بصفة خاصة بهذا المنتوج أو ذلك بالأسواق وقطاعات النشاط، ونتيجة لهذا البحث والتحليل يمكن لمراقب التسيير أن يستخلص العوامل الأساسية التي تعتمد عليها كل مؤسسة من أجل نجاحها.

-تحليل قطاع نشاط المؤسسة : وفي هذه المرحلة يتعمق مراقب التسيير في دراسته إلى أكثر عن طريق التعرف على قطاع النشاط الذي تعمل به المؤسسة، وهذا المعرفة درجة الضغط التنافسي الذي تواجهه المؤسسة داخل القطاع الذي تنشط فيه.

[1] M. Porter, **L'avantage Concurrentiel**, Dunod, Paris, 1997, P14.

وفي هذا الإطار حدد Porter العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية في 5 قوى كما هي موضحة في الشكل:

الشكل رقم 02: العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية و على مستقبل المؤسسة



المصدر (بالتصرف): M.Porter, opcit, p15

تسمح نتائج هذه الدراسة للمؤسسة بتحديد نقاط قوقا وضعفها وتساعدها على إعداد إستراتيجيتها كما تسمح لها بتحديد الفرص والتهديدات الموجودة في محيطها وبالتالي تساعدها على تحسين موقعها في السوق وفي قطاع نشاطها.

الفرع :03 تحليل المحيط الداخلي للمؤسسة

يقوم مراقب التسيير بدراسة المؤسسة في حد ذاتها لاستخراج نقاط قوقتها وضعفها وتهدف هذه الدراسة إلى تحديد ملامح المؤسسة وتوجيه التدخلات المستقبلية.

1- الدراسة الاقتصادية: يركز مراقب التسيير من أجل رصد صورة للمؤسسة على ماضيها، حاضرها، ومستقبلها، ويحاول في بداية الأمر استخلاص ومعرفة إستراتيجية المؤسسة وأهدافها من خلال مقابلاته مع الإدارة العامة وأهم المسيرين، وهذا من شأنه أن يساعده كثيرا على تصميم نظام متلائم معها.

بعد التعرف على الأهداف وعلى الإستراتيجية الموضوعة، يقوم المراقب بإجراء دراسة تفصيلية لمختلف نشاطات المؤسسة من خلال دراسة مختلف المؤشرات الاقتصادية (رقم أعمالها، حصتها في السوق ...الخ) والمالية (السيولة، الاستقلالية المالية، رأس المال العام، الخزينة...الخ).

إن مقارنة النتائج السابقة مع النتائج الحالية المحققة، كذلك مع النتائج المحققة من طرف المؤسسات المنافسة تسمح لمراقبي التسيير بتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف التي ينبغي تحسينها وهذا برجوع مراقب التسيير إلى الميزانيات، حسابات النتائج، الإحصائيات)، كما تسمح له بالحصول على نظرة اقتصادية شاملة عن المؤسسة.[1]

2- تشخيص تنظيم المؤسسة: وفيها يقوم مراقب التسيير بالاطلاع على الهيكل التنظيمي وعلى مراكز المسؤولية المختلفة لدراسة مدى تحكم هذه المراكز في المتغيرات الأساسية، وفي حالة وجود متغيرة أو أكثر غير متحكم فيها لابد من إعادة النظر في الهيكل التنظيمي وإعادة تحديد المسؤوليات. ثم يقوم مراقب التسيير بدراسة نظام التقييم والترقية المطبق، فهو يفضل أن تكون الترقية على أساس النتائج وليس على أساس الأقدمية أو المحسوبية، باعتبار هذه الأخيرة ليست حكما على أدائهم. [2]

الفرع :04 اقتراح النظام

عندما يتعرف مراقب التسيير على الإجابات السابقة يصبح بإمكانه اقتراح نظام المراقبة التسيير، بحيث يكون متلائم مع وضعية المؤسسة، في بداية الأمر يعتمد النظام المقترح من طرف مراقب التسيير على نظام المعلومات الموجود و المتعلق بالمحاسبة التحليلية والإحصائيات، بعد ذلك تكيف هذه المجموعة من النظم مع الاحتياجات الناجمة عن الأهداف المنتظرة، وخلال مرحلة البحث عن المعلومات يكون المراقب قد تمكن من تقييم مستوى نظام المعلومات الموجود ومدى أهميته أي إذا كان ذا مصداقية، وإذا ما كانت آجال الانجاز محترمة والوسائل المستعملة ملائمة وكاملة.

[1] De kerviller Isabelle, De Kerviller Loic, opcit, p132.

[2] صفاء لشهب، **نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار دراسة حالة مؤسسة انتاج المياه المعدنية لموزاية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، فرع إدارة الاعمال، جامعة الجزائر3، 2005-2006، ص84.

يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة باختيار وسائل المراقبة الملائمة لحالة المؤسسة وذلك حسب حالة المؤسسة والتي يكون قد شخصها في المرحلة السابقة. [3]

الفرع :05 متابعة النظام المقترح

لا يكتفي مراقب التسيير باقتراح النظام فقط، بل يقوم بعدها بمتابعته من خلال النقاط الثلاث التالية: [1]

أولا –تكيف النظام مع احتياجات المؤسسة :وتتمثل التساؤلات المطروحة في هذا الصدد فيما يلي:

– هل الوسائل المقترحة تسمح بتحسين النتائج؟

– هل تستجيب هذه الوسائل التوقعات العملية كما تم التعبير عنها أثناء الدراسات الأولية؟

– وهل هي مركزة على المتغيرات الأساسية التي ينعى متابعتها في كل المراكز للمسؤولية؟

إن استجابة نظام مراقبة التسيير لاحتياجات المؤسسة يعني كذلك تلبية طلبات الإدارة ونظام المراقبة الداخلية، لهذا ينبغي التساؤل عن مدى ملائمة الوسائل المستعملة مع المشاكل التي يمكن أن تواجه المؤسسة ومع" المتغيرات الأساسية "التي ينبغي متابعتها قبل كل شيء.

وعادة يتم الحكم على مدى فعالية النظام المقترح بالاعتماد على عدة مقاييس نوعية نذكر منها:

– آجال تنصيب النظام ووتيرة تقديم الوثائق والنتائج المطلوبة؛

– سهولة استعمالها؛

– مصداقية المعلومات المقدمة؛

– وظيفة المعلومات المقدمة؛

– إمكانية إجراء مناقشات داخلية.

وعلى مراقب التسيير أن يتحلى بالروح النقدية وأن يتقبل الانتقادات الموجهة له، كما عليه أن يتحلى بالجرأة في طرح الأسئلة.

[3] صفاء لشهب، مرجع سبق ذكره، ص84.

[1] صفاء لشهب، مرجع سبق ذكره، ص86.

ثانيا –طريقة عمله :إن الحكم على طريقة عمل نظام مراقبة التسيير تعني مراقبة مدى تطابق مسار هذا النظام مع ما هو مخطط، مع احترام الإجراءات والآجال المحددة، يقوم مراقب التسيير بدراسة ومقارنة النظام والأهداف الداخلية للمؤسسة وعلى أساس هذه المقارنة يتم إدخال التصحيحات اللازمة على النظام المقترح وتكون الوثائق مصحوبة بإجراءات أو تعليمات مختصرة للتذكير بطريقة العمل.

تسمح الرزنامة Calendrier بالتأكد من ملائمة توقعات النظام وبتحديد التواريخ الداخلية التي ينبغي احترامها، وأي تأخر يدل على وجود مشكل يرجع أما لكثافة وثقل العمل أو لعدم توفر المعلومات في الآجال المطلوبة

ثالثا– تكلفته :من المهم جدا التأكد من مدى توافق التكلفة الإجمالية للنظام مع إمكانية المؤسسة إضافة إلى ذلك فإنه ينبغي أن تكون العلاقة بين (تحسين النتائج والتكلفة) محل دراسة تحليلية دقيقة بهدف دراسة كيفية تحسينها.

المبحث الثاني: الطرق التقليدية لمراقبة التسيير وحدودها

تطرقنا في المبحث السابق إلى مدخل لمراقبة التسيير، وسنحاول الآن في هذا المبحث التعرف على مختلف الطرق التقليدية لإحدى أدوات مراقبة التسيير والمتمثلة في المحاسبة التحليلية وطريقة التكاليف المعيارية والتي سنتطرق إلى مفهومهما في المطلب الأول من هذا المبحث. كما سنتطرق في هذا المبحث الى التطرق للطريقة التقليدية الثانية في مراقبة التسيير والتي تتمثل في الموازنات التقديرية ودورها والتي سنتناولها في المطلب الثاني من هذا المبحث، بالإضافة إلى طريقة لوحة القيادة واهم مؤشراتها نتعرف عليها من خلال المطلب الأخير من هذا المبحث.

المطلب 01: المحاسبة التحليلية وطريقة التكاليف المعيارية كأداة من أدوات مراقبة التسيير

الفرع 01 المحاسبة التحليلية كأداة من ادوات مراقبة التسيير

أولا: مدخل الى المحاسبة التحليلية

1. تعريف المحاسبة التحليلية وأهدافها

1.1 تعريف المحاسبة التحليلية

تعرف المحاسبة التحليلية بأنها: "هي تقنية معالجة معلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج تتخذ على ضوئها مسيروا المؤسسة مختلف القرارات المتعلقة بنشاطاتها كما أنها تسمح بمراقبة المسؤولين على مختلف مستويات سواء كان على مستوى الإداري أو تنفيذي".[1]

وفي تعريف آخر " هي امتداد للمحاسبة المالية حيث تمد الإدارة بتكلفة الإنتاج أو بيع الوحدات من الإنتاج أو الخدمات التي تقدمها للغير ". [2]

[1] ناصر دادي عدون واخرون، **تقنيات مراقبة التسيير المحاسبة التحليلية**، دار المحمدية، الجزائر، 1995، ص07.

[2] يعقوب عبد الكريم، **المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، الطبعة الأولى، 1998، ص08.

أنما نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء إنتاجية أو خدماتية وتشخيصها طبقا لقواعد ومفاهيم محددة وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة، سواء كانت سلعة أو خدمة وسواء كانت في شكلها الوسيط أو النهائي وذلك بغرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. [1]

2.1 اهداف المحاسبة التحليلية

هناك من يعتبر أهداف المحاسبة التحليلية هي نفسها المهام التي ترمي إليها، ومن يعتبر أن الأهداف هي المبادئ عليها نظام المحاسبة التحليلية ولكن مهما كانت الأغراض المنتظرة من هذه المحاسبة، فهي تبقى عبارة عن نظام يهتم به أصحاب القرار، لأنه يسمح بتحقيق الأهداف التالية:

- ✓ **قياس تكاليف الأداء:** الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف هو تسجيل وتبويب وتحليل وتلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف من أجل إثبات تكلفة كل عنصر مما يؤدي للوصول إلى الأهداف التالية: [2]
  - تحديد التكاليف داخل كل مركز تكلفة
  - تحديد تكلفة كل منتج أو خدمة
  - تحديد التكلفة الإجمالية لتحديد أسعار بيع المنتجات.
- ✓ **قياس تكلفة الإنتاج:** تعد هذه المهمة المنطلق الذي أدى إلى ظهور محاسبة التكاليف، بحيث تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من مواد واستغراقه من وقت، وكذلك مدى استفادته من الخدمات واللوازم المشتركة التي ساهمت في عملية الإنتاج، للقيام بالتسعير وتقييم المخزون السلعي.
- ✓ **الرقابة على عناصر التكلفة:** تعتبر الرقابة على عنصر التكاليف أحد الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف لتحقيق الكفاية والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج وعملية الرقابة على عنصر التكاليف تتطلب وضع الدورات المستندية السليمة المتعلقة بعناصر التكاليف بهدف مراقبتها والسيطرة عليها وتعتبر الرقابة إحدى

[1] محمد سامي راضي، **مبادئ محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، اسكندرية، 2003، ص19-20.

[2] ناصر دادي عدون واخرون، **تقنيات مراقبة التسيير المحاسبة التحليلية**، مرجع سبق ذكره، ص08.

الوظائف المهمة في حالة وضع الموازنات حيث تساعد في رقابة العمليات بمقارنة النتائج الفعلية بالمخططة فإذا ما حدث انحراف كبير عن الموازنة فيتم إبلاغ الإدارة لاتخاذ الإجراءات المناسبة. [1]

بالإضافة الى اهداف أخرى يمكن تلخيصها فيمايلي: [2]

- جمع المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة؛
- حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة ومقارنتها برقم الأعمال؛
- المتابعة المستمرة لحركة المخزونات؛
- تحديد النتائج الجزئية والعامة لكل قسم من أقسام المؤسسة؛
- الرقابة المستمرة للتكاليف واتخاذ القرارات في الوقت المناسب ومحاولة التقليل من التكاليف إلى أدنى مستوى لها؛
- التخطيط ووضع استراتيجيات مستقبلية؛

ثانيا: الطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية

تم استخدام الطرق التقليدية لفترة طويلة من الزمن وهذا في بيئة تميز ت بالثبات نسبيا، وعدم التعقد وقلة المنافسة، إلا وأنه مع التطور الحاصل في البيئة الاقتصادية أصبحت هذه الطرق لا تفي بالغرض المطلوب حيث تعرضت للعديد من الانتقادات، وفيما يلي سنتطرق بالتفصيل إلى هذه الطرق التقليدية.

1. طريقة التكاليف الكلية: تعتبر طريقة التكاليف الكلية من أول النظريات في محاسبة التكاليف وهي تقوم على مجموعة من المفاهيم والأسس والتي سنحاول من خلال هذا العنصر الإلمام بها وذكر أهم الانتقادات التي واجهتها.

[1] محمد شفيق، حسين طنيب، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص26.

[2] شنه محمد أمين، **دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الإقتصادية دراسة حالة مؤسسة نقاوس مصبرات**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، ،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2013-2014، ص19.

1.1 تعريف الطريقة: يمكننا التمييز بين عدة تعريفات لطريقة التكاليف الكلية نذكرها كالتالي:

يقصد بالتكاليف الكلية تلك التي تأخذ بعين الاعتبار جميع النفقات الإنتاجية بما فيها النفقات المباشرة وغير المباشرة، وبالمقارنة مع أسلوب التكاليف الجزئية فإن هذا الأخير يركز على بعض النفقات أو العناصر فقط وتدعى التكاليف الكلية بالفعلية لكونها حقيقية، ومن جهة أخرى فهي تمثل أساس الفعلي الذي تستخرج بالإسناد إليه الفروقات الممكنة عند ما تجرى المقارنة بينهما وبين التكاليف النموذجية. [1]

تشكل طريقة التكاليف الكلية طريقة حساب التكاليف الأكثر قدما، حيث أنها تتميز عن الطرق الأخرى بميزتين أساسيتين هما: [2]

- بعدها الحسابي التاريخي أي المتعلقة بفترة ماضية.
- اتساع مجال تطبيقها والذي يتضمن مجموعة التكاليف المستخدمة الإنتاج وتوزيع المنتجات.

2.1 الأسس والمبادئ التقنية لطريقة التكلفة الكلية:

تعتمد هذه الطريقة على عدة أسس ومبادئ يتطلب مراعاتها عند تطبيقها وتتمثل فيمايلي:

- ✓ **تحديد الأقسام:** تنطلق عملية تحديد الأقسام بالقيام بدراسة ميدانية لكل المصالح داخل المؤسسة بنشاطاتها وعملياتها معتمدة على الهيكل التنظيمي وهذا ليتسنى تقسيم المؤسسة بشكل يناسب العمل المحاسبي، ويتم الحرص على تجانس العمليات داخل كل قسم لتسهيل عملية حصر وتحميل الأعباء غير المباشرة، ويختلف هذا التصنيف من مؤسسة إلى أخرى لاختلاف تنظيمها [3]، إن عدد الأقسام يختلف من مؤسسة إلى أخرى، لأن ذلك مرتبط بطبيعة نشاطها، و بحجمها و كذلك تنظيمها، لكن و مهما تعددت الأقسام فإنها لا تكاد تخرج عن صنفين اثنين كما بينها المخطط المحاسبي العام هما : [4]

[1] محمد سعيد أوكيل، **تقنيات المحاسبة التحليلية**، دار الآفاق، ، الجزائر، الجزء 1، 1998، ص 180.

[2] الأخرس عاطف، الهنيني إيمان و آخرون، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، بدون سنة نشر، ص 234.

[3] بن لكحل أسماء، بن جاب الله امينة، **أهمية تطبيق الاتجاهات الحديثة في مجال مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية دراسة ميدانية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس المدية، الجزائر، 2015-2016، ص20.

[4] محمد شفيق حسين طنيب ، مرجع سبق ذكره ، ص56.

أ– المراكز التشغيلية: وهي المراكز التي تكون فيها وحدات العمل مادية (ساعات العمل المباشر، الوحدات المنتجة، ساعات عمل الآلات ...)، وهي تضم نوعين:

أ–1 المراكز الرئيسية: وهي التي تجمع فيها كل الأعباء غير المباشرة ثم تحمل على التكاليف وذلك بواسطة وحدات معينة تدعى" وحدات القياس "وتتمثل هاته الأقسام في: [1]

- **قسم التموين:** ويسمى كذلك بقسم المشتريات أو المخزن، ويتمثل نشاط هذا القسم في الشراء والتخزين ويقاس نشاطه بالكمية المشتراة.
- **قسم الإنتاج:** ويسمى أيضا بقسم الصنع أو المعمل، ويتمثل في الورشات المنتشرة عبر المؤسسة، ويعبر عن نشاطه بإحدى الوحدات: الكمية المنتجة، عدد ساعات العمل المباشرة، عدد ساعات عمل الآلة.
- **قسم التوزيع:** النشاط الأساسي لهذا القسم هو البيع، ويقاس نشاطه برقم الأعمال.

أ–2– الأقسام المساعدة (الثانوية): التي تقدم خدمات للأقسام الرئيسية وتجد من بينها قسم الصيانة، الطاقة، الإدارة، وكثيرا ما نجد خدمات متبادلة بين عدة أقسام وهذا ما يثير صعوبة في تحديد قيمة التبادلات وتوزيعها بدقة، تسمى مراكز الخدمات الفنية والإدارية وهي التي تقوم بعملية تخطيط وضبط الإنتاج وتصميم المنتجات وتطويرها وهذه المراكز يرتبط نشاطها بالنشاط الصناعي ومن أمثلتها إدارة المصنع وإدارة التخطيط وضبط الإنتاج وإدارة الأفراد وإدارة التكاليف وإدارة التصميم، وبالتالي فإن دور هذه المراكز لا يتعدى تقديم خدمات للأقسام الرئيسية، كما يمكن أن تتبادل المراكز الثانوية خدمات فيما بينها، لذا فإنه لا يوجد من داع لقياس نشاطها.

ب– المراكز الهيكلية (أو مراكز البنية): وهي التي تكون فيها وحدات العمل نقدية، والتي يكون فيها النشاط صعب القياس مثل الإدارة العامة. [2]

✓ **توزيع الأعباء غير المباشرة:** بعد عملية تحديد الأقسام تأتي المرحلة الثانية و التي يتم فيها توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل، و التي تتم بخطوتين أساسيتين نوضحهما كمايلي: [3]

---

[1] بوعلام بوشاشي، **المنير في المحاسبة التحليلية**، دار هومة، الجزائر، 2002، ص7.

[2] فرزيزي إبراهيم، **دور نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC في تسيير تكاليف المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة صناعة الأواني النحاسية والتنك الجزائر**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2006، ص30.

أ- التوزيع الأولي: يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من الأعباء حسب طبيعتها (أعباء المحاسبة العامة -الصنف 6-) إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام (الرئيسية والمساعدة).

بعدها يتم استخدام مفتاح التوزيع فالمؤسسة تلجأ إلى مفاتيح التوزيع لتقسيم الأعباء حسب طبيعتها بين مراكز التحليل ما يسمى بالتوزيع الأولي، لكما تلجأ إليها أيضا لتوزيع المراكز الثانوية على المراكز الرئيسية ما يسمى بالتوزيع الثانوي، ويعتبر مفتاح التوزيع الأولي الوسيلة التي بواسطتها توزع الأعباء غير المباشرة على مختلف الأقسام، لأن توزيع هذه الأعباء يرتكز أساسا حول الأداءات القابلة للقياس المقدمة من الأقسام، ومفتاح التوزيع يستعان به إذا كانت الخدمات المقدمة غير قابلة للقياس. [1]

ب- التوزيع الثانوي: يقصد بالتوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة توزيع الأعباء غير المباشرة للأقسام الفرعية على الأقسام الرئيسية، ويتم تحميل نصيب كل قسم رئيسي من أعباء الأقسام الفرعية المساعدة الأخرى على حسب وحدة قياس معينة تختلف من مؤسسة الأخرى، وهذا التوزيع يتخذ عدة طرق نذكرها: [2]

- **طريقة التوزيع المباشرة**: تقوم على أساس التوزيع الإجمالي للمصاريف غير المباشرة التابعة للأقسام الفرعية، وفق أسس متناسبة من الأقسام الرئيسية.
- **طريقة التوزيع التنازلي**: في ظل هذه الطريقة يتم توزيع المجموع الأولي للأعباء الخاصة بكل قسم من الأقسام الثانوية، على الأقسام الثانوية التالية له، بالإضافة إلى الأقسام الرئيسية، أي أن المركز يقدم خدماته فقط للمراكز التي تليه، ليصبح مجموع أعبائه معدوما، وهكذا يوزع مجموع أعباء القسم الثاني على المراكز الموالية له دون الرجوع إلى الوراء وبالتالي فإن هذه الطريقة تتجاهل تماما الاستفادة العكسية، أي أنها تهتم بالاستفادة في اتجاه واحد فقط هو الاتجاه التنازلي. [3]
- **طريقة التوزيع التبادلي**: تقوم على مبدأ تبادل الخدمات بين الأقسام، فقد يستفيد قسم ما من خدمات الأقسام الفرعية الأخرى، وقد يقدم هذا القسم بالمقابل خدمات لتلك الأقسام، ومن خلال التوزيع التبادلي

---

[3] ناصر دادي عدون واخرون، مرجع سبق ذكره، ص38.

[1] J.Trahand, B.Morad, E.C. Charles, **Comptabilité de gestion : coût, activité, réparation** , Press universitaire Gronble , Paris, 2000, P18.

[2] أحمد نور، **محاسبة التكاليف**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993، ص98.

[3] ناصر نور الدين عبد اللطيف، **الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية و تكنولوجيا المعلومات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص204-205.

يتضح لنا أنه قد نصادف تبادل للخدمات بين الأقسام، أي بمعنى أنه يمكن إيجاد قسم يقدم خدمة ويتلقى أخرى في نفس الوقت، ولذلك يتوجب الأمر تحديد قيم الخدمات المتبادلة أولا ثم بعدها مباشرة عملية التوزيع الثانوي، أما في حالة عدم وجود أي تبادل للخدمات، هنا تتم عملية التوزيع الثانوي بشكل عادي كما نشير إلى أن عملية تبادل الخدمات لا تقتصر على الأقسام المساعدة فقط بل تتعداه إلى الأقسام الرئيسية، وعادة ما نجد قسمين أساسين أو أكثر يستفيدون من خدمات بعضهم البعض، ويتم حساب قيمة الخدمات المتبادلة للقسمين بطريقة المصفوفات، مثل ما هو الحال في الأقسام الثانوية. [1]

تهدف هذه الطريقة إلى تتبع مسار أجزاء الأعباء بدقة وتستعمل في حالة تبادل الخدمات فيما بين الأقسام المساعدة، ويتطلب تسوية التبادل بين الأقسام المساعدة ثم تستكمل عملية التسوية، ويلجأ أحيانا كما ذكرنا سالفا إلى المعادلات والمصفوفات وبرامج المعلوماتية لإيجاد قيم التبادلات. [2]

- ✓ **تحديد وحدات العمل**: بعد عملية توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل تأتي المرحلة الثالثة والتي تتم فيها تحديد وحدات العمل، والتي هي عبارة عن مقياس يسمح بتحديد نصيب المنتوج من الأعباء غير المباشرة لمركز معين.

إن تحديد وحدة العمل يعد عملا أساسيا، فبدونها لا يمكن توزيع الأعباء الغير مباشرة فهي الأساس الذي يعتمد عليه في ذلك، إلا أنه تتار مشكلة عدم تجانس الإنتاج من حيث الوحدات أو الوزن (القياس بصفة عامة) لذا يلجأ إلى الوحدات المماثلة تكون كوحدة قياس مشتركة وقد تختلف من قسم الآخر وتحد من بينها: [3]

- وحدة المنتج في حالة اختلاف عوامل الإنتاج المستخدمة، ويمكن أن يكون منتج ثمالي أو جزئي أو خاص بمركز عمل معين ويتم قياسه يه (العدد، الوزن، الحجم، المساحة ...)
- ساعات اليد العاملة
- ساعات دوران الألة
- مواد أولية مستعملة في قسم معين
- وحدة نقدية مثلا (100 دج من رقم الأعمال ...)

[1] A. Burlaud, C.Simon, **Comptabilité de gestion**, Vuibert, Paris, 1993, P33

[2] ناصر دادي عدون و اخرون، **تقنيات مراقبة التسيير المحاسبة التحليلية**، مرجع سبق ذكره، ص41.

[3] ناصر دادي عدون و اخرون، **تقنيات مراقبة التسيير المحاسبة التحليلية**، مرجع سبق ذكره، ص122.

✓ **تحديد تكلفة وحدة العمل:** بعد تحديد مجاميع التوزيع الثانوي للأقسام الرئيسية وتحديد كمية أو عدد وحدات العمل المشار إليها سالفا يتم إيجاد تكلفة وحدة العمل بقسمة مجموع القسم الرئيسي على عدد وحدات العمل الخاصة به ومن ثم تتم عمليه تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات.

لكي نتمكن من تحديد تكلفة وحدة العمل لابد من تحديد كل من: [1]

- التكلفة الإجمالية لكل مركز رئيسي لفترة معينة؛
- عدد وحدات العمل لكل مركز رئيسي لنفس الفترة.

وتحسب تكلفة وحدة العمل كما يلي: | تكلفة وحدة العمل = مجموع أعباء المركز / عدد وحدات القياس |

2. طريقة التكاليف المتغيرة:

1.2 تعريف الطريقة: هي طريقة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة على أساس التكاليف المتغير فقط، وبطرح إجمالي التكاليف المتغيرة من رقم الأعمال نحصل على هامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في عملية اتخاذ القرارات الدورية، وحساب سعر التكلفة بالتكاليف المتغيرة على عكس طريقة التحميل العقلاني التي تعتمد على التكاليف الثابتة. [2]

ويرتبط مفهوم عتبة المردودية بتقسيم المصاريف إلى ثابتة ومتغيرة، وتسمى كذلك نقطة التوازن، وتدل على الكمية التي يجب بيعها أو رقم الأعمال الواجب تحقيقه حتى تكون النتيجة صفراء وتتحقق عتبة المردودية عندما:[3]

– تتعادل التكلفة الإجمالية مع رقم الأعمال التحقق؛

– عندما يساوي هامش التكلفة المتغيرة (الفرق بين رقم الأعمال والمصاريف المتغيرة) المصاريف الثابتة؛

---

[1] ناصر دادي عدون و اخرون، **تقنيات مراقبة التسيير المحاسبة التحليلية**، مرجع سبق ذكره، ص122.

[2] ناصر دادي عدون و اخرون، **تقنيات مراقبة التسيير المحاسبة التحليلية**، مرجع سبق ذكره، ص122.

[3] زعيبط نور الدين، **مراقبة التكاليف بتقنية الانحرافات وتحسين أداء ومردود المؤسسة**، أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، جوان 2007، ص89.

– عندما تساوي تكلفة الوحدة الإجمالية سعر بيعها.

2.2 مبادئ الطريقة: إن المبدأ الرئيسي لهذه الطريقة هو الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة واستخدام التكاليف المتغيرة سواء كانت مباشرة أم غير مباشرة في التحليل وحساب الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في إيجاد نقطة التعادل، وقد عرفت هذه الطريقة شكلين أو أسلوبين وهما طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة وطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة التي تأخذ بعين الاعتبار جزء من التكاليف الثابتة في التحليل وحساب الهوامش والمتمثل في الأعباء الثابتة المباشرة وتعرف بالأعباء الثابتة الخاصة. [1]

أ. التكاليف المتغيرة: وتعرف بالتكاليف التشغيلية وهي التكاليف المرتبطة بحجم النشاط وتتغير في مجموعها في الأجل القصير حسب مستوى النشاط كالمواد الأولية واللوازم، الماء، الطاقة...الخ، ويفترض نظريا أن تكون التكلفة المتغيرة للوحدة من المنتجات ثابتة إلى حد ما وهذا يرجع إلى إمكانية وجود نوعين من التكاليف المتغيرة وهما: [2]

- ✓ **الأعباء المتغيرة المتناسبة:** وهي الأعباء التي تتغير طرديا مع مستوى النشاط المعبر عنه بالكمية المستخدمة من المواد أو ساعات العمل، الكمية المنتجة أو المباعة، رقم الأعمال ....، ويمكن التعبير عنها في شكل معادلة $Y = a * x$

حيث (a) ثابت يمثل الأعباء المتغيرة للوحدة و (x) عامل متغير يمثل الكمية.

- ✓ **الأعباء المتغيرة الغير متناسبة:** هي تلك الأعباء المرتبطة بمستوى النشاط بشكل غير خطي (غير تناسبي)، وتوجد حالتين إما أن تكون درجة تغير الأعباء أقل من درجة تغير النشاط أو العكس، وذلك يؤثر على مردودية النشاط في بعض الحالات لذا يتطلب البحث عن أسباب عدم التناسب، فهناك أسباب موضوعية عادية وهناك أسباب غير عادية قد تعود إلى سوء التسيير ونوعية الاستثمارات (التجهيزات) المستخدمة من حيث قدمها والعناية بها (الصيانة) او الى درجة كفاءة وتجربة العمال ...الخ.

[1] Gérard Melyon, **Comptabilité Analytique**, Bréal, 2éme edition, Paris, 2001, p 136.
[2] Gérard Melyon, **Comptabilité Analytique**,opcit , p 136

ب– التكاليف الثابتة: وتعرف بالتكاليف الهيكلية المرتبطة بوجود المؤسسة وليست متعلقة بحجم النشاط وتكون ثابتة في المدى القصير، ونجد من أمثلتها أعباء الإيجار، التأمين، فو ائد القروض، الضرائب العقارية، المرتبات...الخ، وفي هذا النوع من التكاليف نجد كذلك نوعين من التكاليف الثابتة: [3]

- **لأعباء الثابتة المستقرة:** نجد أن هذه الأعباء تكون مستقرة لفترات طويلة مهما كان مستوى النشاط ولا يحدث التغيير فيها إلا إذا كانت هناك تغييرات جذرية في هياكل المؤسسة وإستراتيجيتها ويحدث التغير بشكل متدرج يتصف بالمدى الطويل.
- **الأعباء الثابتة الغير مستقرة:** تكون هذه الأعباء غير مستقرة وقد تحدث أحيانا في المدى القصير إلا أنها لا تتغير ولا ترتبط بكمية الإنتاج بل يرتبط تغيرها بمستوى الإنتاج أو النشاط، فعند وصول مستوى النشاط إلى حد معين يؤدي إلى حدوث تلك الأعباء وتتصف بالتدرج كسابقتها إلا أنها تعد مرنة إلى حد ما مقارنة بها.

3.2 مزايا تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة:

لطريقة التكاليف المتغيرة العديد من المزايا يمكن إيجازها في الآتي: [1]

- تسمح بتحديد عتبة المردودية، وبالتالي اتخاذ بعض القرارات في المدى القصير كالإبقاء على إنتاج منتوج معين رغم تحقيقه لخسارة؛
- هذه الطريقة مناسبة أحسن بالنسبة للمؤسسات التي تعمل بنظام الطلبات، لأن المبيعات تكون مساوية للإنتاج؛
- إذا كان هامش الربح معروفا فإن التغيرات في الربح الناتجة عن التغيرات في الأحجام المختلفة للبيع يمكن تحديدها.

3. طريقة التحميل العقلاني:

1.3 تعريف الطريقة: تعرف هذه الطريقة في بعض المراجع بطريقة التكاليف الإجمالية المعدلة أو الكلية المعدلة وبالرغم من أن بعض الكتاب من يعتبرها من الطرق الجزئية وليست من الطرق الإجمالية (الكلية) على أساس أن التحميل لا يكون إجماليا لكل التكاليف (الثابتة) في حالة نقص النشاط، إلا أن هذا القول لا يمكن تبريره

[3] Gérard Melyon, **Comptabilité Analytique**,opcit , p 136
[1] Gérard Melyon, **Comptabilité Analytique**,opcit , p 136

في حالة تطبيق هذه الطريقة عند زيادة النشاط أو تعادله مع النشاط العادي، وحتى في حالة نقص النشاط لا ينطبق عليه المعيار الذي نميز به الطرق الجزئية عن الطرق الإجمالية (الكلية). [2]

2.3 مبادئ الطريقة:

تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة وتحميله على المنتجات بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة، و تهدف إلى إلغاء تأثير تقلبات مستويات الإنتاج على تكلفة الوحدة عن طريق استخدام معامل التحميل العقلاني وهو مستوى الفعالية الذي يساوي إلى الإنتاج الفعلي على الإنتاج العادي ومنه يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلانيا بضرب الأعباء الثابتة في مستوى الفعالية (معامل التحميل العقلاني) والناتج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة ويلاحظ ثبات تكلفة الوحدة وهذا راجع إلى ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة في هذه الطريقة، وعند تطبيقها نكون أمام ثلاث حالات متعلقة بأحجام النشاط ومعامل التحميل العقلاني: [1]

أ- النشاط الفعلي = النشاط العادي: إن مستوى الفعالية يكون مساويا لـ 1 مما يعني تحميل الأعباء الثابتة بصفة كلية ولا ينتج عن هذه الحالة أي فرق (تطابقها مع نتائج طريقة الأقسام المتجانسة).

ب- النشاط الفعلي < النشاط العادي: مستوى الفعالية < 1 في هذه الحالة المؤسسة لم تستعمل طاقتها بشكل عادي، وطبقا لهذه الطريقة فإنه يحمل جزء فقط من الأعباء الثابتة والفرق بين الأعباء الثابتة والجزء المحمل يعد كأعباء نقص النشاط أو الفعالية (تكلفة البطالة).

ج- النشاط الفعلي > النشاط العادي: مستوى الفعالية > 1، في هذه الحالة المؤسسة فاقت قدراتها الإنتاجية العادية فيتم تحميل أعباء ثابتة أكبر من الأعباء الثابتة العادية والفرق بينهما يمثل ربح زيادة النشاط أو الفعالية.

[2] سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، **المحاسبة التحليلية منهجية حساب سعر التكلفة**، دار الأفاق الجزائر، بدون سنة نشر، ص 82.

[1] سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، مرجع سبق ذكره، ص82.

يتم معالجة تلك الفروق بإضافة الفرق إلى النتيجة في حالة ربح زيادة النشاط وطرحه من النتيجة في حالة نقص النشاط، وذلك يمثل قيمة التأثير على سعر التكلفة من جراء تطبيق مبدأ هذه الطريقة ويتم حساب سعر تكلفة المنتجات وفق هذه الطريقة كما يلي: [2]

أ- تكلفة مباشرة أولية = كلفة المواد المباشرة + كلفة الأجور المباشرة + لوازم وخدمات مباشرة.

ب- تكلفة الإنتاج المحملة عقلانيا = كلفة مباشرة أولية + أعباء صناعية غير مباشرة متغيرة + الجزء المستغل من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة المحملة عقلانيا.

ج- سعر التكلفة المحملة عقلانيا = كلفة الإنتاج المباع + أعباء التوزيع المتغيرة + الجزء المستغل من أعباء التوزيع الثابتة المحملة عقلانيا.

3.3 مزايا والانتقادات الموجهة لهذه الطريقة

من الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة مايلي:

- صعوبة تحديد أحجام النشاطات العادية لتعدد المراحل الإنتاجية واختلاف قدرات الآلات.
- مشكلة تقييم المخزونات النهائية وأثرها على النتيجة.
- صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة.

من مزايا تطبيق هذه الطريقة ما يلي:

- الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظل مستويات النشاط المختلفة وهذا يساعد على سهولة تحديد سعر البيع مع استقراره.
- تحقيق عدالة في تحديد تكلفة الوحدة من المنتجات بتحميلها بالأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة المستغلة.
- تجمع إلى حد ما بين مزايا طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة التكلفة المتغيرة. [1]

4. طريقة التكلفة الهامشية

[2] سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، مرجع سبق ذكره، ص82.

[1] صالح عبد الله الرزق، عطا الله خليل بن وراد، **مبادئ محاسبة التكاليف**، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن ، 1998، ص 14.

1.4 تعريف طريقة التكلفة الهامشية

التعريف الأول: هي التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية إثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة من وحدات الإنتاج، وبمعنى أخر هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية على إثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة.[2]

من هذا التعريف السابقة نستنتج أن هناك علاقة بين التكلفة الهامشية والتكلفة الإجمالية المتوسطة، وتستخدم تلك العلاقة في التحليل من أجل إيجاد الحلول واتخاذ القرارات المناسبة، فإذا كان **متوسط التكلفة يساوي التكلفة الإجمالية /عدد الوحدات**، فإن **التكلفة الهامشية تعد مشتقة من التكلفة الإجمالية**، وهذا أيضا بالنسبة للعائد والربح، وهذا كله يدخل في التحليل الرياضي لتقنية التكلفة الهامشية.

2.4 أنواع التكلفة الهامشية وترتيبها:

نلاحظ أن المنتجات المباعة قد تكون سلعا مادية أو خدمات، وهذه الأخيرة قد تستلزم عدة عناصر من التكاليف مثل: تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع أو مجموعها (وهو سعر التكلفة)، فيمكن إذن أن يكون هناك ثلاث أنواع من التكلفة الهامشية: [1]

أ- التكلفة الهامشية الإجمالية أو سعر التكلفة الهامشية: والتي غالبا ما توزع إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة للاستعمال في التحليل.

ب- تكلفة إنتاج هامشية: وهي تمثل التكاليف الإضافية للإنتاج التي يستلزمها إنتاج وحدة إضافية.

ج- تكلفة توزيع هامشية: وهي تشكل التكاليف الإضافية للتوزيع عند بيع وحدة إضافية، وغالبا ما تكون في المؤسسات التجارية.

3.4 مزايا وعيوب تطبيق طريقة التكلفة الهامشية

أ- مزايا طريقة التكلفة الهامشية: لطريقة التكلفة الهامشية عدة مزايا نذكرها باختصار كما يلي: [2]

[2] يعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 195.

[1] ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص180.

[2] عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص199.

- تمكن من تحديد مستوى النشاط الأكثر مردودية.
- تساهم في توجيه اتخاذ القرارات بخصوص برنامج الإنتاج والمبيعات.
- توفر فرصة للتعاقد مع أطراف أخرى لإنتاج وتوفير ما تحتاجه بدل القيام بذلك.
- تفيد في قبو ل أو رفض طلبيات الزبائن وترتيبهم حسب طلبياتهم.
- تمكن من تحديد أسعار بيع مختلفة حسب مستويات النشاط التي تحققها المؤسسة وحسب علاقتها مع الزبائن.

ب– الانتقادات الموجهة لطريقة التكلفة الهامشية: من الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة مايلي: [1]

- التكلفة الهامشية تشمل فقط التكاليف المتغيرة عند مجال معين من مستويات الإنتاج وعند الانتقال إلى درجة ثانية من مستويات الإنتاج التي تفرض الزيادة في التكاليف الثابتة وذلك يؤثر على التكلفة الهامشية وبالتالي ترتفع وتشتمل على التكلفة المتغيرة والثابتة.
- الصعوبة في تحديد المعادلات الخاصة بالتكلفة الإجمالية والتكلفة المتوسطة وهذا نظرا لصعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.

الفرع 02: طريقة التكاليف المعيارية وتحليل انحرافاتها

أولا: تعريف ومبادئ الطريقة

1. تعريف طريقة التكاليف المعيارية

تعرف على أنها التكاليف المعيارية المقدرة مسبقا، ذات ميزة معيارية تسمح بتقييم الأداء داخل المؤسسة لفترة معينة، وقد عرفها المعهد المحاسبي على أنها تكلفة يتم حسابها قبل البدء في الإنتاج على أساس مواصفات لجميع العوامل التي تؤثر على التكلفة، ثم مقارنتها بالفعلية وتحليل الانحرافات وفقا لمسبباتها. [2]

2. مبادئ طريقة التكاليف المعيارية

[1] درحمون هلال، **المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، دراسة مقارنة**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005، ص24.

[2] أحمد حلمي، إبراهيم الطراونة، **محاسبة التكاليف المتقدمة**، دار النشر والتوزيع، عمان، 1999، ص42.

ترتكز هذه الطريقة على أسس ومبادئ رئيسية للوصول إلى الأهداف المرجوة كما يلي: [3]

- العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا بمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقا لهيكلة المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما تحتاجه من موارد حسب دراسة تقنية أو معايير محددة من جهات أخرى.
- العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعلية)، وحساب الانحرافات، مع إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية.
- العمل على تعديل المعايير الموضوعة باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، ظروف السوق، تطور التقنيات ومعايير الجودة.
- العمالة اللازمة لمنتج معين من حيث العدد الأمثل والخبرة ومعدل الأجور.
- الأعباء الإضافية اللازمة لمنتج معين لكي يصبح نموذجا لما يجب ألا تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توفر الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول بمستوى الأداء إلى درجة الجودة.

ثانيا: حساب وتحليل الانحرافات وتحديد الأسباب

إن حساب الانحرافات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية يكون بعد تنفيذ برنامج الإنتاج، ولا يكون ذلك بعد كل دورة بل حسب الحاجة إلى ذلك وبمقارنة فوائد العملية مع تكاليفها، كما أن هناك مستويات من الانحرافات مسموح بها لا تراقب.

1. انحرافات المواد الأولية:

تنتج هذه الانحرافات نتيجة الاختلافات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية، والتي قد تنتج إما عن التغير في كمية الاستهلاك أو في الأسعار: [1]

الانحراف الإجمالي للمواد الأولية = التكلفة المعيارية - التكلفة الفعلية

= (الكمية المعيارية × السعر المعياري) – (الكمية الفعلية × السعر الفعلي)

[3] طوايبية أحمد، **المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003، ص123.

[1] جميل أحمد توفيق، **إدارة الأعمال: مدخل وظيفي**، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر، ص431.

2. انحرافات اليد العاملة: لقياس الانحرافات المتعلقة بالأجور أو اليد العاملة تقوم المصالح المختصة (مكتب الدراسات والطرق) بإعداد وتحديد معايير آخذة بعين الاعتبار العوامل التالية: مستويات المهارة، الوقت اللازم لإنتاج الوحدة من المنتجات، الأجر اللازم لوحدة المنتج، يتحدد الفرق الإجمالي للأجور كما يلي: [1]

الانحراف الإجمالي = التكاليف المعيارية – التكاليف

يتم تحليل هذا الانحراف إلى الانحرافات الجزئية التالية:

أ– انحراف الموازنة: يحدد هذا الانحراف حصة الانحراف الإجمالي المتعلقة بميزانية الأعباء غير المباشرة، بحيث تعتبر الأعباء الثابتة غير قابلة للتعديل خلال فترة التحليل.

ب– انحراف المردودية: يسمح بقياس خسائر أو أرباح الإنتاجية وذلك بوضع علاقة بين مستوى النشاط والكميات المنتجة.

ج– انحراف النشاط: هو عبارة عن مؤشر تحميل الأعباء الثابتة على المنتجات. وتحمل الأعباء غير المباشرة لتكاليف المنتجات بواسطة وحدات العمل، أي لمستوى النشاط.

4. الانحراف على المبيعات: كما هو الحال بالنسبة للأعباء، فإنه يمكن تحديد انحرافات على الإيرادات، والمتمثلة في مبيعات المؤسسة، حيث يمكن تحديد انحراف إجمالي، ثم تفصيله إلى انحرافات فرعية، يمكن تحديد الانحراف الإجمالي على المبيعات كما يلي: [2]

الانحراف الإجمالي للمبيعات = المبيعات الفعلية – المبيعات

5. أسباب الانحرافات

أ– أسباب الانحراف الكمية المباعة: يرجع سبب هذا الانحراف إلى عدة أسباب أهمها:

[1] هاشم أحمد عطية، محمد عبد ربه، **دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية**، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص358-359.

[2] درهمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص262.

- ظروف السوق؛
- حجم الطلب على المنتج؛
- جودة ونوعية السلعة؛
- الإستراتيجية التسويقية المتبعة من طرف المؤسسة.

ب- أسباب الانحراف سعر البيع: ينشأ هذا الانحراف بسبب:

- شدة المنافسة في السوق؛
- سياسة التسعير للمؤسسة؛
- أهداف التسعير التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها.

ج- أسباب الانحراف في الكمية: ويكون ناتج عن: [1]

- استعمال يد عاملة غير مؤهلة؛
- استعمال مواد غير جديدة؛
- التبذير والتلف الناتج عن سوء المتابعة والمراقبة؛
- قلة صيانة الآلات الإنتاجية.

ثالثا: مميزات تطبيق الطريقة وأهم الانتقادات الموجهة لها

أ- مميزات تطبيق طريقة التكلفة المعيارية: لهذه الطريقة إيجابيات نلخصها فيما يلي: [2]

- العمل على تحسين شروط الاستغلال بناءا على تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات.
- إمكانية تقدير تكاليف أي حجم من الإنتاج والقيام بتحليل الفروق الخاصة به وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية؛

[1] Louis Dubrulle, Didier Jourdain, **Comptabilité analytique de gestion**, Dunod, Paris, 2000, P314.
[2] طويبية أحمد، مرجع سبق ذكره، ص126.

- تزويد الإدارة بتقارير دورية عن الوضعية ومستوى الأداء والانحرافات المسجلة، ومن ثم يمكن اتخاذ القرارات المناسبة؛
- المساهمة في إعداد معايير دقيقة بالدراسة والمتابعة والتطوير، وهذا ما يؤدي إلى تحسين الأداء؛
- تستعمل في مراقبة نشاط المؤسسة وفقا للانحراف، وذلك نتيجة مقارنة النشاط المعياري بالنشاط الفعلي.
- يمكن اعتماد طريقة التكاليف المعيارية كقاعدة وأساس لتحديد الأسعار.

ب- الانتقادات الموجهة للطريقة: بالرغم من المزايا إلا أن وجهت لها عدة انتقادات أهمها ما يلي: [1]

- صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي لا تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية.
- يهتم أسلوب التكاليف المعيارية بالرقابة على التكاليف فقط، ولا يهتم بالرقابة على الإيرادات، لذلك يجب الاستعانة بأسلوب الموازنة التقديرية لوضع تقديرات للإيرادات والرقابة عليها؛
- إذا لم تراعى الدقة في تحديد الانحرافات وأسبابها الحقيقية فإن ذلك يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة.

[1] مرابطي نوال، **أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص تحليل اقتصادي، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2005-2006، ص38.

المطلب 02: الموازنات التقديرية ودورها في مراقبة التسيير

الفرع 01: تعريف الموازنات التقديرية وأنواعها

أولا: تعريف الموازنات التقديرية

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

يمكن تعريفها بأنها هي التعبير الكمي والمالي لبرنامج عمل مسطر لفترة معينة. [2]

ثانيا: أنواع الموازنات التقديرية

I. **معايير تقسيم الموازنات** :لقد تم اعتماد عدة معايير لتقسيم الموازنات كمايلي: [3]

آ –**على أساس الفترة الزمنية** :وفقا لهذا المعيار تقسم الموازنات إلى الموازنات قصيرة الأجل وهي التي تعبر عن الأعمال التي ترغب المؤسسة تحقيقها في المدى القصير وموازنات تقديرية طويلة الأجل وهي تعبر عن الأعمال التي ترغب المؤسسة تحقيقها في المدى الطويل، وتعتبر الموازنات القصيرة الأجل جزءا من الموازنات الطويلة الأجل ولهذا يجب أن لا يكون هناك تعارض في الأهداف بينهما.

ب –**من حيث وحدة القياس المستعملة** :هناك موازنات معبر عنها على أساس عيني (أي كمية الوحدات المنتجة، الأمتار من النسيج، ساعات العمل ... إلخ) وموازنات معبر عنها على أساس نقدي.

نجد الموازنات يعبر عنها عينيا في المؤسسات الصناعية ولكن أغلب الموازنات يعبر عنها على أساس نقدي نظرا لاعتمادها على المعلومات المستفادة من المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية، وكذلك نظرا أنه لا يمكن الجمع بين الموازنات المختلفة نظرا لاختلاف أساس القياس في كل منها (أساس القياس في موازنة المواد

[1] هاشم أحمد عطية، محمد عبد ربه، مرجع سبق ذكره، ص350-351.

[2] فركوس محمد، **الموازنات التقديرية اداة فعالة للرقابة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الأولى، 1995، ص01.

[3] Goujet, Christiane Raulet, **Comptabilité analytique et contrôle de gestion, coûts préétablis et écarts, prévision et budgets** ,2eme édition, édition Dunod, paris, 2001, p09.

الأولية أطنان من الصوف مثلا بينما موازنة اليد العاملة ساعات العمل)، وحتى نوحد أساس القياس نستعمل التعبير النقدي فهو يمثل القاسم المشترك.

ج –على أساس طبيعة الأعمال التي تغطيها الموازنة :

- **موازنة التشغيل** :وهي الموازنة التي تغطي موازنة النشاطات العادية للمؤسسة من شراء، إنتاج وبيع...الخ؛
- **الموازنة المالية** :وتتضمن كل خطط التمويل المتعلقة بموازنة الاستغلال بالإضافة إلى ذلك فهي تتخصص بالتخطيط والإنفاق في المشاريع الاستثمارية وهي تتكون من العناصر التالية :الموازنة النقدية، الموازنة الاستثمارية، جدول التمويل التقديري، موازنة القدرة على التمويل الذاتي.

د– على أساس معيار الثبات والمرونة :إن الخطط التي تقوم المؤسسة بإعدادها، تعتمد على المعلومات المستقاة من التنبؤ ومهما كانت الطريقة المستعملة في التنبؤ فلا بد من أن تحتوي على هامش عدم التأكد كالمتغيرات الاقتصادية، ظهور منافسة جديدة، التغيرات في أذواق المستهلكين ... إلخ، لذا يجب أن تكون الخطط متضمنة بدائل لتجنب الأخطاء التي تنجم عن عدم التأكد وفي هذا المجال تقسم الموازنات إلى:

- **الموازنات المرنة والمتغيرة** :تعد الموازنات المرنة على أساس تعدد الأسعار، بينما الموازنات المتغيرة تعد على أساس تعدد مستويات النشاط ويمكن أن تغير على الموازنة المرنة على نوعين من الموازنات المرنة والمتغيرة ويعتبر هذا النوع من الموازنات أداة فعالة لتقييم الأداء؛
- **الموازنة الثابتة** :تكون هذه الموازنات على أساس افتراض مستوى واحد من النشاط وتستعمل في المؤسسات التي تنشط في محيط تستطيع أن تتنبأ فيه بدقة .

هـ– من ناحية درجة التفاضل التي تسهل عليها الموازنة التقديرية :تقسم الموازنات التقديرية وفق هذا المعيار إلى موازنات المسؤولية وموازنات البرنامج:

- **موازنة المسؤولية** :تتكون المؤسسة من عدة أقسام وورشات وعلى كل منها يوجد مسؤول وكل جزء يكون له موازنة تتضمن الأعمال المراد تنفيذها خلال فترة الموازنة، موازنة المسؤولية هي إذا أداة فعالة

للرقابة لأنها تزودونا بالمعلومات المفصلة التي تقيم بواسطتها أداء المسؤول واتخاذ الإجراءات المصححة الواجب القيام بها؛

- **موازنة البرنامج** :وهذا الصنف يحدد ما تنوي المؤسسة القيام به من خطط رئيسية، وأساس موازنة البرنامج هو نشاط معين أو عملية محددة تنوي المؤسسة القيام بها شراء آلة جديدة مثلا، ودور هذه الموازنة هو إضفاء أهمية خاصة لعملية التنبؤ وتزداد أهميتها عندما تواجه المؤسسة مشاكل اختبار المشاريع لأنها تزود الإدارة بالمعلومات عن الآثار والنتائج الاقتصادية والمالية الناجمة عن اختيارها لكل مشروع فهي تساعد على اتخاذ القرارات.

II. أنواع الموازنات التقديرية

تتنوع الميزانيات التقديرية وتتنوع حسب الزاوية الذي ينظر منها إلى الميزانية، فإذا نظرنا إلى الميزانية التقديرية من حيث الفترة التي تشملها فهناك الميزانية التقديرية الطويلة الأجل والتي تغطي فترة تزيد عن الخمس السنوات وهي في الغالب تتم وتخطط للاستثمارات الرأسمالية، أما الميزانية التقديرية القصيرة الأجل أو تسمى بالميزانية التقديرية السنوية أو فهي تخطط للأنشطة التي تمارسها المؤسسة خلال الدورة المالية القادمة وكل ما يتعلق بالموارد والمصروفات والخسائر والأرباح المتوقع أن تنتج خلالها، وتحت هذا الباب نجد الميزانيات التقديرية التالية:

آ– موازنة المبيعات: أثبتت التجارب أن نظام الموازنات التقديرية يتوقف إلى حد كبير على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات المستقبلية، ويلاحظ أن الميزانية التقديرية للمبيعات هي أول التقديرات التي يجب إعدادها عند إتباع نظام الموازنات إذ تعتبر أساسا لإعداد باقي الموازنات لإعدادها تعدد طرق التنبؤ بالمبيعات ونظرا لأهمية موازنة المبيعات فإنه ينبغي توخي الدقة في إعداد تقديراتها، ومن الخطأ أن نذهب في تقدير المبيعات المستقبلية على أساس المبيعات السابقة مضافا إليها نسبة محددة، إذ أن إعداد الموازنة على هذا الأساس يؤدي إلى تجاهل أحوال السوق أو التغيرات المتوقعة الأخرى، وتحسب كما يلي: [1]

مبيعات السنة المقبلة= مبيعات السنة الحالية × (مبيعات السنة الحالية / مبيعات السنة

[1] خالص صافي صالح، **رقابة تسيير المؤسسات في ظل اقتصاد السوق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 2، 2010، ص24.

ب– موازنة الإنتاج :إن الميزانية التقديرية للإنتاج لا تهدف إلى التنبؤ بدقة بالغة بكمية الإنتاج وإنما تهدف إلى تخطيط الكميات المنتجة والطاقات الإنتاجية المتاحة والاحتياجات من المواد الأولية وأوقات شرائها، وكذلك

موازنة الإنتاج =كمية المبيعات + المخزون الواجب الاحتفاظ بها في نهاية فترة الميزانية – المخزون من المنتجات الموجودة في أول فترة الميزانية.

ج –الموازنة التقديرية للمواد الأولية :هذه الموازنة تحدد الاحتياجات من المواد الأولية الداخلة في الإنتاج مما يتطلب تقليم مشتريات المواد الأولية ومخزونها أي إعداد الموازنات التالية : [2]

- **موازنة الاحتياجات اللازمة من المواد الأولية** :يجب معرفة أولا حجم الإنتاج ثم معرفة الكمية اللازمة من المواد الأولية لإنتاج وحدة واحدة من المنتوج وأخيرا حساب كمية المواد اللازمة لتنفيذ برامج الإنتاج
- **موازنة المشتريات من المواد الأولية ومخزونها** :وذلك بتحديد المواد الأولية اللازمة للإنتاج وقيمتها مع الأخذ بعين الاعتبار المخزون منه هذه المواد وتحسب من خلال القاعدة التالية:

مشتريات المواد الأولية = المواد الأولية اللازمة للإنتاج – مخ1 +

د –موازنة الأجور :يعتبر العمل من أهم عوامل الإنتاج والغرض من إعداد الميزانية التقديرية للعمل والأجور هو تحديد مقدار العمل المباشر اللازم للإنتاج معبر عنه لساعات العمل.، تحسب عدد الساعات العمل التقديرية من خلال العلاقة التالية:

عدد ساعات العمل اللازمة لتنفيذ برنامج الإنتاج = عدد ساعات العمل اللازمة لإنتاج وحدة × كمية الإنتاج

تكلفة الأجور المباشرة التقديرية = عدد ساعات العمل المباشرة × معدل الأجور

معدل الأجور= تكاليف الأجور / عدد ساعات العمل المباشرة

[1] مروان بلخير، أمين بن زرقة، **دور الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة وحدة المضخات بوفال البرواقية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس المدية، الجزائر، 2014، ص58.

[2] خالص خالص صالح، مرجع سبق ذكره، ص43.

هـ –موازنة التموين: تتطلب عملية الإنتاج مواد أولية يتم استخدامها في نشاطها، ولهذا فإن عملية الانتقال من برنامج الإنتاج إلى برنامج التموين يتطلب استخدام المعطيات التقنية المتعلقة بتركيبة المنتجات فكل منتج يجب أن تتم معرفة قائمة المواد اللازمة والقطع الداخلة في إنتاجه وتحديد كمياتها، لذا يمكن اعتبار برنامج الإنتاج مصدرا يعتمد عليه في معرفة كمية المواد الواجب شراؤها، وترتبط عموما عملية وضع موازنة التموين بمشكلة أداة المخزونات، حيث يجب على إدارة المشتريات تحب عاملين اثنين وهما: [1]

- الزيادة في كمية المخزون والتي تؤدي بالمؤسسة إلى تحمل تكاليف إضافية؛
- عملية الانقطاع التي تحصل في عملية الإمداد والتي قد تؤدي إلى تعطيل العملية الإنتاجية مما يؤثر على مبيعات المؤسسة.

و– موازنة الاستثمار: تتضمن موازنة الاستثمارات العائدات والتدفقات النقدية المتوقع أن يحققها المشروع الاستثماري، كما تظهر في هذه الموازنة جميع أنواع المصاريف التي يتحملها المشروع كتكاليف الاستغلال والاهتلاكات والتغيرات الحاصلة في احتياجات رأس المال العامل، كل هذه البيانات تظهر بالتفصيل على مدى السنوات التي يتم فيها الاستثمار، وتستعمل المؤسسات عدة طرق من أجل وضع الخطط الاستثمارية وتقييم مدى نجاح هذه المشاريع الاستثمارية، ويوجد من بين هذه الطرق ما يلي: [2]

- ✓ معدل العائد على الاستثمارROI ؛
- ✓ القيمة الحالية الصافيةVAN ؛
- ✓ معدل العائد الداخلي.TIR

لا يكفي أن يكون المشروع الاستثماري مربحا لقبوله، بل يجب أولا ترتيب هذه الاستثمارات حسب مردوديتها ودرجة الخطر المتوقع منها ثم تحديد البرنامج الستوب الاستثماري من خلال قدرات المؤسسة على تمويل هذه المشاريع.

[1] فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص7-9.

[2] D. Leclère, **Gestion Budgétaire**, Eyrolles Université, Paris, 1994, p125.

ي– موازنة الخزينة والحسابات التقديرية :تختلف الموازنة بالخزينة عن باقي الموازنات حيث تتعلق بتقديرات المصاريف والإيرادات، لهذا في أغلب الأحيان هي ليست مرتكزة على قاعدة شهرية أو أسبوعية، وهي تستعمل للتخطيط ومراقبة الخزينة، وهي تعكس من جهة نظر المالية نشاطات تنبؤية للمؤسسة. [1]

الفرع الثاني: مميزات و عيوب الموازنات التقديرية

أولا/ مميزات الموازنات التقديرية:

انتهاج أسلوب الموازنات التقديرية في مراقبة التسيير و اتخاذ القرار له مزايا عديدة نقدم أهمها: [2]

– أداة تحليلية دقيقية و في الوقت المناسب؛

– القدرة على التقدير مسبقا بالاداء؛

– مقارنة ارقام نموذجية او تقديرية حقيقية او إنجازات و تحليل الانحرافات بينها؛

– تنظيم و تحديد المسؤولية لكل مستوى من مستويات الإدارة، و كل فرد من افرادها و تحديد مراكز السلطة تبعا لذلك؛

– تسمح بترجمة اهداف المؤسسة و اهداف الأقسام المختلفة الى اهداف رقمية محددة ترتبط بجدول زمني محدد.

ثانيا/ عيوب الموازنات التقديرية

إن استعمال أسلوب الموازنات التقديرية كأداة في مراقبة التسيير له عدة عيوب نقدم أهمها: [3]

– اعداد الموازنة التقديرية لا يمكن ان يحل محل الإدارة الجيدة او يكون بديلا عنها، بل هو فقط يعتمد استخدامها على المهارات التي يحملها المديرون الى وظائفهم؛

– تتطلب دراسة و متابعة مستمرة و تعديلات؛

– لا توجد طريقة موحدة لحساب و قياس الموازنات التقديرية فهناك التجترب الماضية و مع مايحدث في الحاضر بالإضافة الى دراسة ما يمكن ان يتوقع حدوثه في المستقبل؛

[1] مروان بلخير، أمين بن زرقة، مرجع سبق ذكره، ص63.

[2] C.Alzard et S.Separi, **contrôle de gestion, manuel et applications**,2eme édition, Dunod, France,2010, p271.

[3] طارق عبد الحال حمادة، الموازنات التقديرية، دار المريخ، 2005، ص07.

– عدم مراعات القدرة المالية للمؤسس؛

المطلب :03 لوحة القيادة

الفرع :01 تعريف وأهداف لوحة القيادة

أولا :تعريف لوحة القيادة

تعريف Norbet Guedj : لوحة القيادة هي مجموعة مهمة من المؤشرات الإعلامية التي تسمح بالحصول على نظرة شاملة للمجموعة كلها، والتي تكشف الاختلافات الحاصلة، والتي تسمح كدلك باتخاذ القرارات التوجيهية في التسيير، وهدا لبلوغ الأهداف المسطرة ضمن استراتيجية المؤسسة. [1]

كما عرفها Alzard.C et Separi.S : على أنها مجموعة من المؤشرات المرتبة في نظام خاضع لمتابعة فريق عمل أو مسؤول ما للمساعدة على اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة على عمليات القسم المعني،كما تعتبر أداة اتصال تسمح لمراقبي التسيير بلفت انتباه المسؤول إلى النقاط الأساسية في إدارته بغرض تحسينها. [2]

ثانيا/ أهداف لوحة القيادة :من بين أهداف لوحة القيادة نجد: [3]

- لوحة القيادة كأداة المراقبة: تسمح لوحة القيادة بالمراقبة المستمرة على ما تحقق ومقارنة الأهداف (المحققة) المحددة وهي تجلب الاهتمام للنقاط الحساسة ومدى انحرافها بالنسبة المعايير وهي تسمح بتشخيص وفحص نقاط الضعف وإظهار النقائص، لها تأثير مباشر على نتيجة المؤسسة.
- بمجرد صدور لوحة القيادة تصبح كأداة للاتصال بين مختلف مستويات الهرم الإداري ويجب أن تسمح للمنفذين أي أسفل الهرم بمناقشة النتائج وكذلك نقاط القوة والضعف، ويجب كذلك أن تسمح هذه المناقشات بطلب وسائل إضافية أو تحديد أكثر لما هو مطلوب ومنتظر منهم. أما المسؤول في التسلسل الهرمي فيجب عليه أن ينسق الإجراءات والقرارات التصحيحية المزمع القيام بها قصد تعظيم النتائج الإجمالية بدلا من الجزئية.

[1] Norbert Guedj, **le contrôle de gestion**, édition d'Organisation, Paris, 1995, p285.
[2] C.Alzard et S.Separi, Opcit, P591.
[3] معراج هواري، مصطفي الباهي، **مدخل الى مراقبة التسيير**، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 2011، ص85.

- لوحة القيادة كأداة لاتخاذ القرار: تعطي لوحة القيادة معلومات عن نقاط القوة والضعف للمسير، هذه المعرفة تسمح بوضع خطة تصحيحية محددة المدى وبالتالي فهي تؤدي دور أداة مساعدة على اتخاذ القرار ثم كوسيلة من الوسائل المهمة في عملية التسيير.

الفرع 02: أدوات لوحة القيادة ومراحل إعدادها

أولا– أدوات لوحة القيادة

إن تعريف القيادة بأنها مجموعة من المؤشرات يستدعي توضيح الأدوات التي تبين هذه النسب حتى تؤدي دورها التقيمي والقيادي لابد أن تعبر عن حقيقة وتكون بسيطة وسهلة الاستيعاب، وعليه تتلخص ادواتها فيمايلي: [1]

- ✓ **النسب:** وهي عبارة عن علاقة بين مجموعتين أو عنصريين ماليين أو كميين. فهذه النسب حتى تؤدي دورها التقييمي والقيادي لابد أن تعبر عن حقيقة وتكون بسيطة وسهلة الاستيعاب.
- ✓ **التمثيل البياني:** وهي عبارة عن أشكال هندسية معبرة لبعض النسب أو الجداول وهي أداة أكثر سهولة للاستيعاب .
- ✓ **الجداول** :وهي عبارة عن ترتيب المعلومات في شكل جداول (أعمدة وصفوف).

ثانيا– مراحل إعدادها :

تتلخص مراحل إعداد أو بناء لوحة القيادة فيما يلي: [2]

- اختيار المؤشرات.
- دراسة جميع المعلومات وتحديد المعلومات الضرورية والمتوفرة وتصنيفها حسب الطبيعة والمصدر.

[1] قندوز بتول، **واقع تطبيق مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة اتحاد التعاونيات الفلاحية بمستغانم**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، الجزائر، 2018-2019، ص53.

[2] خالص صافي صالح، مرجع سبق ذكره، ص2.

- بناء لوحة القيادة: وتعتمد هذه المرحلة على إعداد لوحة القيادة الوسيطية التي تظهر كما يلي: معايير التسيير، مؤشراتها ومقاييسها، مستقبل كل مؤشر، دورية نشر الجداول، أجال تحصيل المعلومات.
- تقديم لوحة القيادة بشكل واضح حتى تستطيع أن تهيئ الاستغلال الجيد لها، ولذا يجب إبراز هذه الانحرافات وعرض هذه المعلومات على شكل جداول ورسومات، بطاقة معلومات.

خلاصة الفصل الأول

تعتبر مراقبة التسيير بأنها مجموعة من العمليات التي يتأكد المسيرون من خلالها على الاستعمال الجيد للموارد المتاحة من اجل تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة، من أنواع مراقبة التسيير الرقابة القبلية و المراقبة المستمرة، حيث تهدف الى ضمان تقارب الأهداف و التوفيق و الربط مختلف ممارسات مراقبة التسيير في مختلف المستويات التنظيمية، أما فيما يخص مهامها فمن بينها تحسين الأداء و فعالية النشاط و ذلك كن خلال التأكد من ان تكلفة هذا النظام لا تفوق الفائدة المحلة منه و معرفة مفصلة للإيرادات و التكاليف بالإضافة الى مهمة أخرى تتمثل في الاستعمال الأمثل لوسائل الاستغلال.

من طرق التقليدية لمراقبة التسيير المحاسبة التحليلية و التي تعرف بانها تقنية امتدادا للمحاسبة المالية حيث تمد الإدارة بتكلفة الإنتاج او بيع الوحدات المنتجة و للمحاسبة التحليلية أهداف منها قياس تكلفة الإنتاج حيث تقوم بمتابعة أعباء المنتج، من بين طرق المحاسبة التحليلية طريقة التكاليف الكلية و التي تعتبر من اول النظريات في محاسبة التكاليف، طريقة التكاليف المتغيرة حيث تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة، طريقة التحميل العقلاني، طريقة التكاليف الهامشية و طريقة التكاليف المعيارية.

بالإضافة الى المحاسبة التحليلية توجد أداتين أخرتين من أدوات مراقبة التسيير و هي موازنات التقديرية و لوحة القيادة، حيث تعرف الموازنات التقديرية بأنها تعبير كمي و مالي لبرنامج عمل مسطر لفترة معينة و لها عدة أنواع منها الموازنات المبيعات و موازنة الإنتاج حيث تهدف هذه الأخيرة الى تخطيط الكميات المنتجة و الطاقات الإنتاجية، اما لوحة القيادة فيمكن القول بانها مجموعة من المؤشرات التي تكشف الاختلافات الحاصلة و تسمح باتخاذ القرارات التوجيهية في التسيير من بين ادواتها النسب و الجداول و التي هي عبارة عن ترتيب المعلومات في شكل أعمدة و صفوف.

الفصل الثاني :

الطرق الحديثة لمراقبة التسيير

ودورها في ترشيد القرارات

تمهيد الفصل الثاني

نظرا لحاجة المؤسسات المتزايدة لإيجاد طرق كفيلة تضمن لها التسيير الجيد وتساعد على اتخاذ القرارت المناسبة، ولما كان الاعتماد على الطرق التقليدية لمراقبة التسيير غير كافي لمواجهة النقائص التي يمكن أن تظهر أثناء تسيير المؤسسة وتحسين نتائجها. أصبحت المؤسسات تبحث عن طرق وأساليب جديدة تضمن لها السير الحسن لعملياتها وتمكنها من تقييم نشاطها والكشف عن مدى كفاءة عملية التسيير. ومن بين هذه الطرق: طريقة الإدارة على أساس الأنشطة، طريقة الموازنة على أساس الأنشطة، أسلوب المقارنة المرجعية، نموذج بطاقة الأداء المتوازن...إلخ

وبعدما تطرقنا في الفصل السابق إلى عرض تحليلي لمراقبة التسيير و محدودية طرقها التقليدية و مفهوم كل من مراقبة التسيير واتخاذ القرار في المؤسسة، وإلى الطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية، بالإضافة إلى كل من الموازنات التقديرية ولوحة القيادة، سنحاول التطرق الآن في هذا الفصل إلى أهم الأمور المتعلقة بالطرق الحديثة لمراقبة التسيير، كما سنحاول إبراز دور هذه الطرق في ترشيد القرارات، وذلك من خلال عرضنا لمضمون هذا الفصل والذي قمنا بتقسيمه إلى مبحثين نتطرق في كل مبحث إلى مجموعة من الطرق الحديثة لمراقبة التسيير، وذلك على النحو الآتي:

-المبحث الأول: الأنظمة القائمة على أساس الأنشطة ABC

- المبحث الثاني: أنظمة أخرى لمراقبة التسيير

المبحث الأول: الأنظمة القائمة على أساس الأنشطة ABC

نظرا لأهمية القرارات المتخذة من قبل المؤسسات تسعى الإدارة دائما إلى إيجاد أساليب كفيلة تضمن لها توفير معلومات دقيقة ومفيدة تساعدها على اتخاذ قرارات رشيدة. ومن بين هذه الطرق: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، طريقة الإدارة على أساس الأنشطة، طريقة الموازنة على أساس الأنشطة إضافة إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (الزمني). وسنحاول التعرف على هذهّ الطرق صنا المطلب الأول لطريقة التكاليف على أساس من خلال عرضنا لمضمون هذا المبحث، بحيث خص الأنشطة؛ والثاني لنظام الإدارة على أساس الأنشطة؛ والمطلب الثالث لنظام الموازنة على أساس الأنشطة؛ والرابع والأخير لنظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت.

المطلب الأول: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

الفرع الأول: مفهوم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة

بدء ظهور نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC بداية من عقد الثمانينات على يد بعض الأكاديميين من أمثال روبين كوبر وروبرت كابلان، حين أخذوا يثيرون عددا من علامات الاستفهام حول درجة كفاية وملاءمة الممارسات العلمية لنظم محاسبة التكاليف التقليدية. في هذا الوقت تمكن روبين كوبر من تطوير نظام جديد للتكاليف يقوم على فكرة تخصيص التكاليف الإضافية على الأنشطة ثم على المنتجات أطلق عليه اسم (ABC) Activity-Based Costing.[1]

ويعرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأن: "نظام لتوزيع التكاليف غير المباشرة علىّ ه المنتجات بناء على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدفا لاحتساب التكلفة الأساسية والتي تنجم عنها خدمات مشتركة، وتجمع تكاليف كل نشاط على حدي، وتحمل للمنتجات على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكاليف.[2]" وتستند طريقة ABC على مبدأين أساسيين:

-المنتجات تستهلك الأنشطة؛

[1] أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006 ص 70.

[2] نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب – بسكرة -، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر -بسكرة -، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015/2014 ص 41.

- الأنشطة وليس المنتجات تستهلك الموارد[1].

وتعتبر التكاليف على أساس النشاط أكثر تعقيدا ولكنها تعطي تكاليف أكثر دقة تساعد على اتخاذ القرار.[2] ولطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مجموعة من الأهداف نورد بعضها كما يلي:

-تحقيق العدالة و التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛

-البحث الدائم و الضروري على تحسين إنتاجية الأنشطة غير المباشرة و خاصة خدمات دعم الإنتاج؛

-تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات و تحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما؛[3]

-إدماج التكاليف المرتبطة بالتطور التكنولوجي في المنتجات و توسيع الأنظمة الآلية للإنتاج؛

-الربط بين التكاليف و النشاطات و مراكز المسؤولية من وجهة نظر إدارة الأداء الداخلي؛[4]

-تحديد كلفة المنتوج بالدقة المطلوبة[5].

الفرع الثاني: مراحل تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة

يقوم نظام التكلفة على أساس النشاط على أربعة مراحل أساسية:

1-تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد: وتحتاج هذه المرحلة فهما جيدا للأنشطة اللازمة للمنتج، كما يجب اختيار الأنشطة ذات الأثر الكبير على التكاليف؛

2- تحديد العوامل المسببة للتكلفة : حيث يتم خلال هذه المرحلة تحديد مختلف مسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط، و يمكن تطبيق ثلاث معايير لاختيار العوامل المسببة للتكلفة:

-يتم اختيار المسبب انطلاقا من علاقات سببية، و يعد معيارا مثاليا لولا صعوبة تطبيقه نتيجة عدم و جود علاقات سببية واضحة بين التكلفة و المسبب.

---

[1] Louis Dubrulle et Didier Jourdain, comptabilité analytique de gestion, DUNOD, Paris, France, 2000, p 367

[2] ثناء على القباني، مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2006، ص34.

[3] حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية -بسكرة-، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر03، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 201-1011، ص 72.

[4] سالمي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPL البليدة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر03 كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 2009-2010، ص 96.

[5] إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، الطبعة الثانية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 164.

-يتم اختياره انطلاقا من تخصيص التكاليف بنسبة المنافع التي يتم الحصول عليها .

-اختيار الأساس الملائم والمعقول بحيث أنه إذا كانت تكاليف ثمانية أنشطة قد تم توزيعها، فإن النشاط التاسع يتم توزيعه على أساس نصيب المنتجات من تكاليف الأنشطة الثمانية الأولى.

3-تحديد معدل تكلفة لكل وحدة من العامل المسبب للتكلفة: وعلى سبيل ذلك بالنسبة لشراء الموارد يمكن أن يكون معدل التكلفة هو تكلفة كل أمر شراء؛

4-تخصيص التكاليف على المنتجات، بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج.[1]

الفرع الثالث: مزايا استخدام طريقةABC

*التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، وبشكل عام نستطيع القول أن تكاليف المنتجات عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي الأكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي.

*استمرارية عملية التحسين واجاوز المشاكل المرتبطة بالأسلوب التقليدي بتخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غري المباشرة وذلك من خلال إلغاء مجيع الفعاليات غري الضرورية واليت ال تضيف أي قيمة للسلعة أو الخدمة.

*يستفاد من نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات التي تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة عالية وتنوع المنتجات[2].

الفرع الرابع: أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يسعى نظام التكاليف عمى أساس الأنشطة"ABC"إلى تحقيق الأهداف التالية:

1-تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة .

2-التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة .

3-تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما.

[1] بودحوش عثمان، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية-حالة شركة إسمنت عين الكبيرة-، رسالة ماجستير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية2007-2008، ص-ص 99-100.

[2] ماهر موسى درغام. مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، دراسة ميدانية، جملة الجامعة الإسلامية "سلسلة الدراسات الإنسانية" المجلد 15، العدد 2، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2006، ص692.

4-يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة لتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من نشاط على حدى .

5-يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي ال تصنيف فيه تكلفة لمنتوج والعمل على التعليل أو التخفيض تكاليف هذه الأنشطة.[1]

الفرع الخامس: عيوب طريقة ABC

على الرغم من المزايا والفرص التي يتميز بها النظام ABC إلا أنه يؤخذ عنه بعض العيوب منها:

- تكلفة تطبيق هذا النظام مرتفعة جدا و تتطلب صبرا من المؤسسة لتعود بالفوائد المنتظر.

-صعوبة تحديد مسببات التكلفة لبعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تحديد التكاليف.[2]

-تعقد الإجراءات و صعوبة الوصول إلى المعلومات، و الحاجة إلى إقناع الإدارة بأهمية و منافع النظام، مع العاملين، كما أن بطئ الاستجابة من المديرين تحديد أنشطة المؤسسة بدقة و وضوح يعتبر من أهم التحديات التي تواجه ذلك النظام.[3]

-إن أسلوب ABC ما هو إلا تطوير للأساليب التقليدية و التي تعتمد في تحميل و تخصيص التكاليف غير المباشرة على العلاقة السبب –النتيجة مع إجراء تفاصيل في مراكز الأنشطة[4].

المطلب الثاني: نظام الإدارة (التسيير) على أساس الأنشطة ABM

لقد كان الهدف من تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة" ABC " في بداية الأمر هو الحصول على تكاليف دقيقة للمنتوجات أو الخدمات، لكن سرعان ما اتضح لمستعمليها أنه من الممكن توسيعها لتصبح أكثر من مجرد طريقة لتحديد تكلفة المنتوج، وإنما لتصبح نوعا من ممارسات إدارة التكلفة، و يستعمل مصطلح الإدارة على أساس الأنشطة" ABM " أو إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABCM "

[1] إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المقدمة (قضايا المعاصرة)، دار حامد لمنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2007، ص 164.

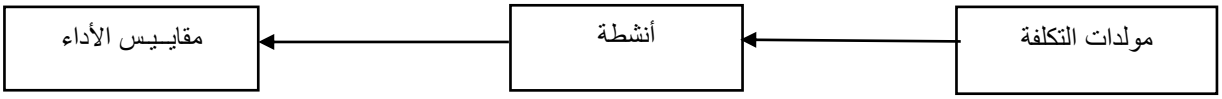
[2] نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب –بسكرة-، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر–بسكرة-، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،2014-2015، ص 44.

[3] شادة أشرف، دور نظام محاسبة التكاليف وفق نظام (ABC) في تحسين ربحية المؤسسة دراسة حالة – مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-أوماش-بسكرة-، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر –بسكرة-، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2012-2013 ص 26.

[4] تومي ميلود وزعرور نعيمة، دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 14 ،جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، ديسمبر2013، ص 184.

"للتعبير عن ممارسات إدارة التكلفة لنظام. ABC و يعرف نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABCMعلى أن : " قرارات الإدارة التي تستخدم معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة " " ABCلإرضاء الزبون و تحسين الربحية.[1]" و تظهر مقاربة ABM على النحو التالي:

بنية مقاربة ABM :



وهي تشمل ثلاث خطوات:

-تحليل الأنشطة لتحديد فرص التحسين؛

-دراسة العوامل المسببة (أو مولدات التكلفة) للأنشطة؛

-قياس أداء الأنشطة[2].

قبل ظهور نظام الإدارة على أساس الأنشطة" ABM " لم تكن معظم المؤسسات على علم بتكلفة الأنشطة التي تنجز فيها، وقد مكنت معرفة تكلفة الأنشطة من تركيز الانتباه على تلك الأنشطة المرتفعة التكلفة وإعطائها الأولوية في الدراسة المفصلة للتحقق من إمكانية إلغائها أو أدائها بكفاءة أفضل، وقد وجدت عدة مؤسسات أنه من المفيد تصنيف الأنشطة إلى أنشطة ذات قيمة مضافة وأنشطة بدون قيمة مضافة لتحديد وتمييز القدرة على تخفيض التكلفة[3].

يعد التسيير على أساس الأنشطة الإطار الذي تعمل من خلاله طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABCبحيث يشكلان نظاما متكاملا لسير المؤسسة مبني على أسس واحدة، و تعد طريقة ABC الأداة الرئيسية و الفاعلة لمراقبة التسيير في نظام ABM من حيث اعتبارها مصدر رئيسي للمعلومات و استخدامها للتقنيات المختلفة التي تساعد على اتخاذ القرارات و برمجة العمليات و إعداد الموازنات، و في نفس الوقت يوفر نظام التسيير على أساس الأنشطة الإطار الملائم و المرن لتطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، لذلك ينصح الخبراء عند وضع أحد النظامين مراعاة متطلبات النظام الآخر سواء يتم تصميم و وضع النظامين في

[1] سالمي ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 127.

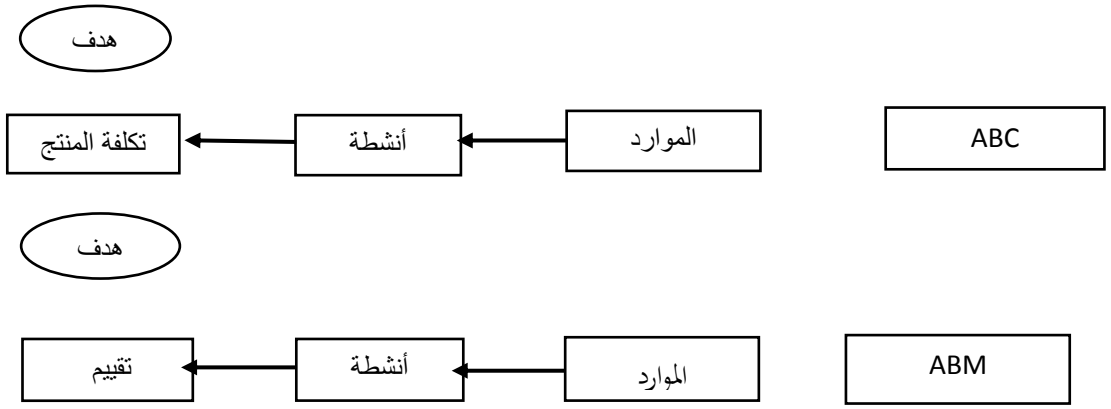
[2] Carla MENDOZA et autres, Coûts et décisions،2e édition، Gualino, Paris, France,2004 , p-p 292-293

[3] سالمي ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 129

مرة واحدة أو بصفة مستقلة لضمان الانسجام و تحقيق أقصى حد للفاعلية و الأداء الجيد.[1] وتهدف إدارة التكلفة على أساس النشاط ABM إلى تلبية حاجات الزبون باستعمال كميات صغيرة من موارد المنظمة، لذلك فإدارة التكلفة على أساس النشاط ABM تزود الإدارة بمعلومات عن كيفية إنفاق التكاليف والمخرجات الناتجة من الأنشطة.[2]

أما ا فيما يخص الفرق بين الإدارة على أساس الأنشطة ونظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة فيتمثل في الهدف النهائي، والشكل التالي يوضح هذا الفرق:

الشكل رقم 1: الفرق بين (ABC) و (ABM)



المصدر: نوبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره، ص42

من خلال الشكل يتبين بأن الهدف الأخير لكل من نظام الإدارة على أساس الأنشطة ونظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة هو الفرق الوحيد فالأول هدفه يكمن في تقييم الأنشطة المتعلقة بالعملية الإنتاجية أما الثاني فهدفه الأخير يقتصر على تحديد تكلفة المنتوج.[3]

وتبرز أهمية نظام التسيير على أساس الأنشطة في العملية التسييرية من خلال جملة من المتغيرات والمتمثلة في: تخفيض التكاليف؛ اتخاذ القرارات؛ تحليل ربحية الزبائن؛ ترشيد تنظيم المؤسسة؛ التشخيص الجيد لمسببات

[1] بودحوش عثمان، مرجع سبق ذكره، ص 101.

[2] حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص-ص 131-132

[3] نوبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره، ص-ص 41-42.

التكاليف؛ ولعل أهم المواضيع التي يساهم فيها نظام التسيير على أساس الأنشطة هي المساهمة في تحسين أداء المؤسسة[1].

وفيما يخص كيفية ترشيد القرار ات باستخدام نظامABM ، نفرض مثلا أن إحدى المؤسسات ترغب بالمفاضلة بين قرار شراء جزء معين من الخارج أو تصنيعه داخليا، ولأجل ذلك تقوم بحساب تكلفة تصنيع المنتج داخليا، فتجد بأن تكلفة التصنيع أكبر من تكلفة الشراء، فتتخذ قرارا برفض التصنيع داخليا.

ولكن من الممكن أن يتغير قرارها في حال استخدامها لنظام الإدارة على أساس الأنشطة فمن خلال تحليل الأنشطة تحدد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة، ومن ثم تتمكن من استبعاد أو تقليل الأنشطة غير المضيفة للقيمة وهذا سيؤدي إلى تخفيض التكاليف، ومن الممكن أن تصبح تكلفة تصنيع الجزء أقل من تكلفة شرائه، وبذلك سيساهم نظام الإدارة على أساس الأنشطة في ترشيد قرار المؤسسة فتقرر صنع الجزء داخليا بدلا من شرائه من الخارج.

المطلب الثالث: نظام الموازنة على أساس الأنشطةABB

الفرع الأول: مفهوم نظام الموازنة على أساس الأنشطة

ظهرت الموازنات على أساس الأنشطة ABB مع البدايات الأولى لتطوير طريقة التكاليف حسب الأنشطة، لكن بقيت دون متابعة إلى غاية سنة 1999. وهي ترتكز على المفاهيم العامة لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC مع وجو د اختلافات، فهي بالإضافة إلى كونها عنصر من نظام حساب التكاليف لـ ABC تعد جزءا من العملية العامة للتخطيط الاستراتيجي. وتعرف الموازنة على أساس الأنشطة بأنها تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة للمنظمة، يعكس تنبؤ الإدارة بحمل العمل والمتطلبات المالية وغير المالية للوفاء بالأهداف الاستراتيجية المتفق عليها والمتغيرات المخططة لتحسين الأداء. فهي إذن عملية تخطيطية للأنشطة المتوقعة وليس لعناصر التكلفة كما هو الحال بالنسبة للأسلوب التقليدي، إذ تسعى إلى تحديد الموارد الضرورية لبلوغ المستوى المنشود من المنتجات، السلع أو الخدمات. أما ا عنصر التكلفة فيتم اشتقاقها من الأنشطة والعمليات من خلال حمل العمل الذي يعبر عن وحدات النشاط المطلوبة.

[1] حجازي إسماعيل ومعاليم سعاد، دور التسيير على أساس الأنشطة ABM في تحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية العدد 28/27، جامعة محمد خيضر بسكرة، نوفمبر 2012، ص108-109.

لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة يجب التقيد أولا بالعميل، حيث على المؤسسة أن تقرر من هو العميل وما يريده، ويجب أن تنظر إلى منافسيها سواء المباشرين منهم أو الخدمات البديلة التي قد تنافس خدمات المؤسسة. ثم تضع استراتيجية للوفاء باحتياجات العميل، وبعد ذلك تحدد معدل استهلاك الأنشطة والموارد الضرورية لبلوغ الهدف[1].

الفرع الثاني: مزايا نظام الموازنة على أساس الأنشطة ومعوقات تطبيقه

من أبرز المعوقات التي تواجه نظام الموازنة على أساس الأنشطة نذكر:

-وجوب توفر كل المعلومات عن العمليات و الأنشطة و الموارد و التكاليف المرتبطة بها و الحفاظ على المعلومات؛

-تطبيقه مرتبط بتبني المؤسسة لنظام التكلفة على أساس الأنشطة و هو أمر صعب و مكلف؛

-يتوقف النجاح النهائي لنظام (ABB) على شدة التزام و ضبط الروابط المبنية لعلاقة السبب و النتيجة داخل المؤسسة و التي تربط الطلب على المنتجات و الأنشطة اللازمة مع الموارد المطلوبة لتنفيذ الأنشطة؛

ومن بين مزايا نظام الموازنة على أساس الأنشطة:

-تحقيق فعالية نظام التسيير على أساس الأنشطة بإدراج متطلبات الموازنة التشغيلية حيث يتم استبعاد كل الحسابات غير اللازمة ذات الأثر المالي و التي لا تخص المخطط التشغيلي الموضوع؛

-يركز نظام الموازنة على أساس الأنشطة على توليد موازنة بشكل صريح انطلاقا من الأنشطة و الموارد. مما يسلط الضوء على مصادر الخلل، عدم الكفاءة والعقبات التي تواجه تطبيق النظام وهو ما يسمح بتوفير أفضل منتج أو عملية أو نشاط، وكذا أحسن تخصيص للموارد لدعم الأولويات التنظيمية بالمؤسسة؛

-تحليل قدرة الموارد و طاقة استهلاكها، مما يسمح للمؤسسات بتحديد الانحرافات مع إجراء التعديلات المتوقعة مسبقا على عملية إعداد الموازنة، و هذا يختلف عما كانت عليه في عمليات الموازنة التقليدية.[2]

---

[1] يحياوي نعيمة، التوجهات الحديثة لنظام الموازنات التقديرية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 03، جامعة المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2009، ص 9.

[2] غضاب رانية، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة التسيير، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميز التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMsud -أوماش-بسكرة، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2013-2014، ص69.

الفرع الثالث: ترشيد قرارات المؤسسة باستخدام نظامABB

يمكن لنظام الموازنة على أساس الأنشطة أن يساعد المؤسسة فيما يخص اتخاذ القرار المتعلق بإضافة منتج جديد مثلا. فعلى سبيل المثال ترغب مؤسسة لإنتاج الملابس بإضافة منتج جديد وهو "المعطف"، باستخدام أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة تتمكن المؤسسة من تحديد الموارد اللازمة للأنشطة، مثلا الموارد اللازمة لنشاط الإنتاج هي: القماش والخياطين وآلات الخياطة والأزرار .... الخ، ولنشاط الصيانة: عمال الصيانة، ولنشاط التوزيع: سيارات النقل والسائقين ...وغيرهما. فإذا رأت المؤسسة بأنها لن تتمكن من توفير الموارد اللازمة لإنتاج المنتج الجديد سوف تتخذ قرارا برفض إنتاج المعاطف، أما إذا تبين لها بأنها تستطيع الحصول على هاته الموارد فستقرر الانطلاق في إنتاج المنتج الجديد.

المطلب الرابع: نظام التكاليف على أساس الأنشطة الزمنيTDABC

يطلق عليه أيضا منهج التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت وهو نظام يقوم على أسس نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) لكن مع تخفيض تكاليف التطبيق وسرعة البناء والتنفيذ والسهولة في عملية التحديث، ويعتمد على محركات التكلفة الزمنية فيساعد على تحديد معدلات دوران التكلفة على أساس القدرة الفعلية لتدفق الموارد. ويتم تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة الزمني وفقا للمراحل الموالية:

1-تحديد المجموعات المختلفة من الموارد التي تستنفذ التكلفة؛

2-تقدير تكلفة وحدة الطاقة المتوفرة: يتم ذلك عن طريق تقدير تكلفة الطاقة الإنتاجية وتحديد الموارد، ففي دائرة الزبائن مثلا يتم تحديد الموارد الآتية:

- موظفي الاستقبال الذين يتلقون ويستجيبون لطلبات الزبائن؛
- مشرف موظفي الاستقبال؛
- الموارد المساعدة التي يحتاجوا لأداء مهماتهم (الحواسيب، الاتصالات، الأثاث)؛
- الموارد من الأقسام الأخرى (تكنولوجيا المعلومات، دائرة الموارد البشري).

ثم يقر المحلل الطاقة العملية للموارد المتاحة (عادة تقدر بين 80 -85 % من الطاقة النظرية) فإذا كان العامل أو الآلة تستطيع العمل نظريا لمدة (40) ساعة في الأسبوع، فإن الطاقة العملية الحقيقية تكون (32)

ساعة في الأسبوع، مما يسمح بمعدل (20%) من الوقت للعامل لإنجاز أمور شخصية مثل: الاستراحات، الوصول والمغادرة، بالنسبة للآلات يسمح بنسبة (20 %) من وقت الإصلاح والصيانة.

ويوجد بديل بسيط لتقدير الطاقة العملية، وهو مراجعة الأنشطة المؤداة في فترة زمنية سابقة مثل تحديد عدد طلبيات الزبائن المستلمة خلال عام أو عامين سابقين، ثم تحديد العدد الشهري مع مراعاة وجود تأخير مفرط، جودة ضعيفة، وقت إضافي، أو إجهاد زائد للموظفين، و يمكن أن يترك مجالا للخطأ في تقدير الطاقة بنسبة (5 -10 %).

وتحسب كالآتي: التكلفة الوحدوية = تكلفة الطاقة المتوفرة / الطاقة العملية للموارد المتاحة

3-تحديد مسببات الوقت وتقدير وحدة الزمن:

هو تقدير للزمن اللازم لإنجاز النشاط، وهذه الخطوة بديلة لإجراء المقابلات مع العمال ويمكن الحصول على تقدير الزمن عن طريق الملاحظة المباشرة أو إجراء المقابلات مع المديرين. بعد الحصول على التقديرات الزمنية من الخطوة الثانية ويمكن كتابة معادلة الوقت لمنتج معين، وهي تساوي مجموع أزمنة الأنشطة اللازمة لإنتاج هذا المنتج أو هذه الخدمة، ويمكن إضافة أزمنة الأنشطة الخاصة التي تتطلبها الطلبات المعقدة أو الطلبات ذات الطابع الخاص، ويمكن تعديلها بسهولة من خلال إضافة الأزمنة الخاصة بالأنشطة الجديدة وإزالة الأزمنة الخاصة بالأنشطة الملغاة. فإذا كانت عملية توريد أحد المنتجات تستغرق (0.5) دقيقة لتجهيزها للشحن، ويتم إضافة (6.5) دقيقة إذا كان المنتج يحتاج إلى تغليف، وإذا كان الشحن جويا يتم إضافة (0.2) دقيقة. فعندئذ تكون معادلة وقت التوريد تساوي:

0.5+6.5 (عند طلب تغليف خاص) + (0.2 إذا كان الشحن جويا).

فمن خلال معادلة الوقت يتم حساب الزمن اللازم لعملية التوريد ثم يضرب بتكلفة وحدة الشحن للحصول على تكلفة شحن هذا المنتج.

مسببات الوقت:

تعتبر مسببات الوقت(Time drivers) متغيرات أو خصائص تحدد الوقت المطلوب للقيام بنشاط ما، وتمتاز مسببات الوقت كأحد العناصر الأساسية في نظام التكلفة على أساس الأنشطة الزمني بكثرة المتغيرات المسببة للوقت في النموذج الواحد لمعادلة الوقت.

معادلات الوقت:

يعتبر تحديد معادلات الوقت (Time Equations) أحد الخطوات المهمة بنظام التكلفة على أساس الأنشطة الزمني حيث تستخدم للتعبير عن وقت إنجاز النشاط أو الحدث باستخدام مسببات الوقت .وتوضح معادلة الوقت العامة الوقت الذي يعبر عنه بالرمز (Tip) وتكون الصيغة العامة للمعادلة كما يلي:

$$Process.time = Ti\ p = (B0 + B1\ X1 + B2\ X2 + B3\ X3 + \ldots + Bi\ Xp)$$

نفترض تتابع الأنشطة تدريجيا وفقا للتسلسل الزمني الفعلي داخل المؤسسة حيث:

Ti p = مجموع أوقات الأنشطة منفردة.

B0= المقدار الوقتي الثابت لأداء النشاط القاعدي.

B1…i= الوقت المستهلك أو المقدر لتنفيذ النشاط التدريجي

X1…p= =مسبب الوقت للنشاطI . و يمثل مسبب التكلفة العادي (مثل عدد أوامر الإنتاج)

X1= مسبب الوقت للنشاط المصنف تدريجيا بالأول.

X2=مسبب الوقت للنشاط المصنف تدريجيا بالثاني.

4-حساب التكلفة الكلية لأغراض التكلفة: يتم بحساب إجمالي تكاليف الأنشطة ثم بضرب تكلفة الوحدة في الوقت المطلوب وفقا للمعادلة التالية:

Ci Tip= تكلفة النشاط i

حيث أن:

Tip= مجموع أوقات الأنشطة منفردة.

Ci= تكلفة وحدة الوقت (بالدقائق مثلا) الخاصة بمجموعة النشاط (i)[1].

[1] غضاب رانية، مرجع سبق ذكره، ص-ص 32-34.

عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت سنتحصل على تكاليف أكثر دقة منّ ا يترتب عليه زيادة في درجة رشد القرارات المتخذة من قبل التكاليف المحسوبة بواسطة الطرق التقليدية، مم المؤسسة والمتعلقة مثلا بتسعير المنتوج، أو المفاضلة بين البدائل ...إلخ.

المبحث الثاني: أنظمة أخرى لمراقبة التسيير

المطلب الأول: نموذج بطاقة الأداء المتوازن وموعد الإنتاج في الموعد بالضبط

الفرع الأول: نموذج بطاقة الأداء المتوازن

أولا: تعريف بطاقة الأداء المتوازن

تعد بطاقة الأداء المتوازن إحدى أبرز وأهم الوسائل الإدارية المعاصرة التي تستند إلى فلسفة واضحة في تحديد الاتجاه الاستراتيجي للمؤسسة أيا كانت طبيعة عملها، وقياس مستوى التقدم في الأداء باتجاه تحقيق الأهداف من خلال تقديم صورة واضحة عن وضع المؤسسة الراهن ومستقبلها[1]. ولقد تعددت التعريفات التي تبين مفهوم بطاقة الأداء المتوازن، حيث يعرفها البعض ببساطة على أنها إطار متعدد الأبعاد لقياس الأداء الاستراتيجي يجمع ما بين المؤشرات المالية وغير المالية[2]. وأيضا بطاقة الأداء المتوازن هي نظام لقياس الأداء الاستراتيجي، تستخدم من أجل تسيير الشركة والسماح بتقييم أداء الشركة عن طريق ترجمة استراتيجيات القادة إلى أهداف محدد.[3] كما تعرف بطاقة الأداء المتوازن بأنها ا " أول عمل نظامي حاول تصميم نظام لتقييم الأداء يهتم بترجمة استراتيجية المنظمة إلى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر، كما أنها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المنظمة" .[4] والهدف من BSC هو تزويد صانعي القرار في المنظمة بمعلومات تساعدهم على اتخاذ القرارات المناسبة والإجراءات التصحيحية. وما أضافته هذه

---

[1] قريشي محمد، التغيير التكنولوجي وأثره على أداء المؤسسات الاقتصادية من منظور بطاقة الأداء المتوازن دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل– فرع جنرال كابل– بسكرة، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر–بسكرة–، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2013–2014، ص67.

[2] ريغة أحمد الصغير، تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية – PMO–، رسالة ماجستير، جامعة قسنطينة 2، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2013–2014، ص 61.

[3] Yassine Ali BELHADJ, Etude empirique sur les variables du modèle de performance Balanced Scoreca Algerian Business Performance Review, N°_09, Université Kasdi Merbah-Ouargla, Faculté des sciences économiques des sciences commerciales et des sciences de gestion, 2016 , p5

[4] مزريق عاشور، بطاقة الأداء المتوازن كمنهج لقياس وبناء ثقافة الأداء الاستراتيجي المتميز لمنظمات الأعمال، مجلة علوم الاقتصاد والتجارة، العدد 28، المجلد 4، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2013، ص59.

البطاقة باعتبارها أداة تقييم فضلا عن كونها أداة الضرورية لأي خلل يواجه المنظمة[1] .استراتيجية اعتمادها أربعة مناظير لتقييم أداء المنظمات بدلا من التركيز على المنظور المالي فقط مع أهميته إلا أنه غير كاف لتكوين الصورة الشاملة عن المنظمة.[2]

ثانيا: مكونات بطاقة الأداء المتوازن

تضم بطاقة الأداء المتوازن عناصر أساسية تتبلور من خلال آلية عمل هذه البطاقة والممثلة في الآتي:[3]

–الرؤية المستقبلية : و التي تبين إلى أين تتجه المنظمة و ما هي الهيئة المستقبلية التي ستكون عليها؛

–الاستراتيجية : و التي تتألف من مجمل الأفعال و الإجراءات المهمة لتحقيق الأهداف أو خطط تحقيق الأهداف التي قامت منظمة الأعمال بتحديدها؛

–المنظور (المحور) : مكون يدفع باتجاه تبني استراتيجية معينة وفق تحليل لمؤشرات مهمة في هذا المنظور أو المكون و من ثم العمل على تنفيذ هذه الاستراتيجية للوصول إلى المؤشرات الواردة في المنظور؛

–الأهداف : إن الهدف هو بيان عرض الاستراتيجية و يبين كيفية القيام بتنفيذ الاستراتيجية المعتمدة و يعبر عنها بالمستويات المحددة و القابلة للقياس لتحقيق الاستراتيجية؛

–المقاييس : تعكس قياس أداء التقدم باتجاه الأهداف، و يفترض أن يكون المقياس ذو طابع كمي و توصل القياسات إلى الأعمال المطلوبة لتحقيق الهدف و يصبح الكشف الممكن وضعه على شكل فعل لكيفية تحقيق تنبؤات عن الأداء المستقبلي و هذه المقاييس هي التي تدعم تحقيق الأهداف الاستراتيجية فالمقاييس ما هي إلا الأهداف؛

–المبادرات الاستراتيجية : هي برامج عمل توجه الأداء الاستراتيجي و تسهل عملية التنفيذ و الإنجاز على المستويات التنظيمية الدنيا.

---

[1] محمد عبد العال النعيمي وآخرون، إدارة الجودة المعاصرة (مقدمة في إدارة الجودة الشاملة للإنتاج والعمليات والخدمات)، اليازوري، عمان، الأردن،2009، ص208.

[2] طاهر محسن منصور الغالبي ووائل صبحي إدريس، دراسات في الاستراتيجية وبطاقة التقييم المتوازن، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 128.

[3] حجاج عبد الرؤوف وبن رنو أحلام، دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الاستراتيجي للمؤسسات النفطية – دراسة حالة مؤسسة نفطال – مقاطعة الوقود حاسي مسعود (2011-2014) –، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 03، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، ديسمبر2015، ص 140

ثالثا: أبعاد (محاور) بطاقة الأداء المتوازن

وتتمثل فيما يلي:

– المحور المالي: والذي يقيس مستوى وتطور الأداءات المالية للمؤسسة؛[1] ويهدف هذا المحور إل الإجابة عن التساؤلات التالية

– هل حققت المنافع والنتائج التي ترضي المساهمين؟

– كيف تبدو صورة المؤسسة في أعين المساهمين؟[2]

ومن أهم مؤشراته ما يلي: 1–إجمالي الأصول؛ 2–(%)الإيرادات/إجمالي الأصول؛ 3–(%)تخفيض التكاليف و تحسين الإنتاجية؛ 4–معدل دوران الأصول؛ 5–(%)هامش الربح[3].

–محور الزبائن : يمكن هذا المنظور من وضع معايير أساسية لقياس مخرجات الزبائن، مثل : رضا الزبائن، الولاء، اكتساب الزبائن، الاحتفاظ بهم، سمعة المؤسسة، الحصة السوقية.[4]

–محور العمليات الداخلية : يهتم هذا المحور بقياس الأداء المستقبلي للمؤسسة من خلال عرض الأنشطة و العمليات الداخلية التي تنفذها المؤسسة لتحقيق الأهداف المالية و متطلبات العملاء، و فيما يلي بعض المقاييس التي يمكن الاعتماد عليها عند تطبيق محور العمليات الداخلية : 1–التسليم في الوقت المحدد؛ 2– دوران المخزون؛ 3– التحسين في الإنتاجية؛ 4– معدل الأداء اليومي(%)؛5–الوقت المعياري من إصدار الطلبية إلى التسليم.[5]

---

[1] Azzouz Elhamma, Impact de la taille sur les outils modernes du contrôle de gestion : cas de l'ABC et du BSC au Maroc, Algerian Business Performance Review, N°_03, Université Kasdi Merbah-Ouargla, Faculté des sciences économiques des sciences commerciales et des sciences de gestion, 2013, p5

[2] يحياوي نعيمة ولدرع خديجة، بطاقة الأداء المتوازن BSC أداة فعالة للتقييم الشامل لأداء المنظمات (دراسة ميدانية)، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، يومي 22 و23 نوفمبر 2011، ص 79.

[3] حجاج عبد الرؤوف وبن رنو أحلام، مرجع سبق ذكره، ص 139

[4] بوبحان عادل وموسى عبد الناصر، التمكين الإداري وأثره على أداء المؤسسة دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل فرع جنرال كابل – بسكرة–، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 17، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جوان 2015، ص 308.

[5] حجاج عبد الرؤوف وبن رنو أحلام، مرجع سبق ذكره، ص 139.

-محور التعلم و النمو : يتضمن هذا المحور قدرة المؤسسة على التجديد للمدى البعيد و يهدف كذلك إلى توجيه الأفراد نحو التطوير و التحسين المستمر و الضروري للبقاء. كما يمكن منظور التعلم والنمو المؤسسة من ضمان قدرا على التجديد، بوصفه شرطا أساسيا لاستمرارها وبقائها على المدى الطويل.[1]

رابعا: خطوات تصميم بطاقة الأداء المتوازن

يمر تصميم بطاقة الأداء المتوازن بمجموعة من الخطوات وهي:

1- صياغة الرؤية التنظيمية: تمثل الرؤية تصورات أو توجهات أو طموحات وآمال لما يجب أن تكون عليه المنظمة في المستقبل، وتتم هذه الخطوة عن طريق عقد مقابلات مع أكبر عدد ممكن من الأفراد على أن يتم ذلك قدر الإمكان بمعرفة طرف خارجي للحصول على الصورة الأكثر موضوعية حول موقف الصناعة والاتجاهات فيها؛[2]
2- تحديد الأهداف الاستراتيجية من قبل المؤسسة الاقتصادية؛
3- تحديد مقاييس الأداء لكل منظور من المنظورات الأربعة (السابقة الذكر) وعرضها أمام المسؤولين للدراسة؛
4- وضع قيم مثالية مستهدفة لكل هذه المقاييس لكي تساعد في التقييم؛
5- تقييم الأداء وفق هذه المقاييس ومن ثم تقويمه؛
6- تقييم فعالية بطاقة الأداء المتوازن ومدى تناسقها مع الأهداف الاستراتيجية المسطرة، ثم اتخاذ الإجراءات اللازمة للتحسينات والتعديلات المطلوبة[3].

خامسا: فوائد وصعوبات تطبيق نموذج بطاقة الأداء المتوازن

1- فوائد بطاقة الأداء المتوازن

يمكن تلخيص الفوائد التي تحققها بطاقة الأداء المتوازن فيما يلي:

-تمد الإدارة بصورة شاملة عن عمليات المشروع؛

[1] حديد نعيمة، دور الابتكار في تحسين أداء المؤسسة من منظور بطاقة الأداء المتوازن دراسة حالة مؤسسة BIFA للصناعة الغذائية بقسنطينة، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015-2016، ص 124.

[2] محمد هاني محمد، إدارة وتنظيم وتطوير الأعمال قياس الأداء المتوازن، الطبعة الأولى، دار المعتز للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2015، ص270.

[3] نوبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره، ص 56.

-تمكن المنظمة من إدارة متطلبات الأطراف ذات العلاقة؛

-تسهل و تحسن طريقة تدفق المعلومات و توصيل وفهم أهداف العمل لكل مستويات المنظمة؛

-تحسن النظم التقليدية للرقابة و المحاسبة بإدخال الحقائق غير المالية و الأكثر نوعية؛

-تساعد على الإدارة الفعالة للموارد البشرية من خلال تحفيز الموظفين على أساس الأداء؛

-تساعد على تكوين مقاييس الأداء الحاكمة المتفقة مع الاستراتيجية على كل مستويات المنظمة[1].

2- صعوبات تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن

هناك العديد من المعوقات والصعوبات التي يمكن أن تواجه تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن، وهي على النحو التالي:

-يحتاج إعداد نموذج بطاقة الأداء المتوازن إلى رؤية مشتركة لاستراتيجية متفق عليها قد لا تكون واضحة لكل المستويات الإدارية؛

-صعوبة تحديد الوزن المرغوب للأهداف الأساسية التي تكون ذات أبعاد متعددة، لذا يجب على الإدارة أن تحدد الأهداف الثانوية التي تمثل موجهات للأداء وفقا للأهداف الأساسية لأنه من الصعب جدا تعظيم كل المؤشرات في آن واحد؛

-نقص الموظفين المؤهلين القادرين على التعامل مع نظام بطاقة الأداء المتوازن، و الذي يؤدي في النهاية إلى مقاومة تطبيق هذا النظام. وتتكون لديهم اتجاهات سلبية تجاه استخدام بطاقة الأداء المتوازن وخاصة أنهم لا يدركون أهداف واضحة لها؛

-عملية وضع و تحديد المقاييس في بطاقة الأداء المتوازن معقدة جدا، و صعوبة تحديد العدد الأمثل من المقاييس المستخدمة التي تظهر الأداء بشكل متكامل؛

-يمكن أن تكون تكاليف بطاقة الأداء المتوازن في قياس الأداء تفوق المنفعة التي يمكن الحصول عليها؛

-نقص المعرفة عن بطاقة الأداء المتوازن في قياس الأداء أو عدم الدراية بمزايا هذا النموذج؛

[1] لحسين عبد القادر، محاولة دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن المستدامة لمنظمات الأعمال لتحقيق الأداء المتميز، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، يومي 22و23 نوفمبر 2011، ص 328.

-عدم وجود مقاييس لبعض متغيرات الأداء، حيث أن وجود هذه المقاييس مهم لوضع الاستراتيجياتّ موضع التنفيذ، و بالتالي فإن عدم وجود مقاييس لقياس متغير ما يؤدي إلى عدم قدرة الإدارة على توجيه أدائها.[1]

سادسا: دور نموذج بطاقة الأداء المتوازن في ترشيد القرارات في المؤسسة

باستخدام نموذج بطاقة الأداء المتوازن يمكن تقييم أداء المؤسسة من خلال مقارنة القيم المحققة لمقاييس الأداء لكل منظور من المنظورات الأربعة مع القيم المثالية المستهدفة لهذه المقاييس، وهذا سيساعدها على اتخاذ قرارات رشيدة فإذا تبين لها مثلا أن الأداء سيء تتخذ قرارا بالقيام بالإجراءات المناسبة لتحسن أداءها.

مثلا: مؤسسة لإنتاج عصير البرتقال، هدفها الاستراتيجي المتعلق بالمنظور المالي هو زيادة الأرباح مثلا. من بين مقاييس أو مؤشرات الأداء في هذه الحالة نسبة هامش الربح الصافي، نفترض أن القيمة المثالي المستهدفة لمؤشر نسبة هامش الربح الصافي هي 10%، أما القيمة المحققة لنسبة هامش الربح الصافي فتقدر بـ 8% وهي أقل من القيمة المثالية، وهذا يعني أن أداء المؤسسة سيئ فيما يخص المنظور المالي، و بذلك ستتمكن المؤسسة من اتخاذ القرارات المناسبة لتحسين الأداء من هذا المنظور (أي لزيادة نسبة هامش الربح الصافي)، فتتخذ قرارا مثلا بتغيير سعر منتجاتها (إعادة التسعير) إما بزيادة سعر البيع الوحدوي أو إم بتخفيض السعر لجذب مزيد من العملاء، و بالتالي زيادة حجم المبيعات و الذي قد يزيد من القيمة الإجمالية للمبيعات و في نفس الوقت قد يؤدي إلى نقص التكاليف نتيجة لتفادي تلف المنتجات (انتهاء صلاحية عصير البرتقال).

الفرع ثاني: موعد الإنتاج في الموعد بالضبط

أولا: نشأة ومفهوم نظام الإنتاج في الموعد بالضبط

في محاولة للقضاء على مشكلات نظم الإنتاج التقليدية فقد قدم الفكر الياباني الحديث نظاما جديدا أطلقوا عليه إسم " نظام الإنتاج في الموعد بالضبط JITPS "حيث قام تاييجي أوهنو Tauchi Ohnoو الذي يعمل نائبا لمؤسسة تويوتا اليابانية (company Toyota Motors) بتطوير هذا النظام و التوصل إلى مفهوم حديث له تم تطبيقه فيها عام 1970 ،كما اتجهت أيضا بعض المؤسسات الأمريكية إلى تطبيقه مع بداية عام 1980 في صناعة الإلكترونيات و السيارات، و يطلق على

[1] شرفي منصف وبن تركي عز الدين، بطاقة الأداء المتوازن كأسلوب حديث لتقييم أداء المؤسسات الجزائرية دراسة حالة وحدات إنتاج الحليب ومشتقاته، مجلة دراسات اقتصادية، العدد رقم 03، جامعة قسنطينة 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2016، ص-ص 81-82.

هذا النظام نظام الإنتاج اللحظي أو نظام الإنتاج الحيني، أو الإنتاج في الموعد بالضبط. ويحتوي هذا النظام على عدة مفاهيم منها فلسفة المصنع في إزالة الهدر في عمليات الإنتاج، أو حالة الإنتاج بالطلب، أو تخفيض حجم المخزون السلعي إلى أقل قدر، أو حالة الإنتاج حسب الحاجة وفي الوقت المحدد، أو التخلص من المخزون السلعي بكافة صوره وأشكاله ويطلق عليه " نظام المخزون الصفري " أو " نظام الإنتاج بدون مخزون "[1].

ويعرف نظام (JIT) بأنه:" مدخل شامل لتحسين الإنتاجية الكلية وإزالة الفاقد واتخاذ الإجراءات الوقائية للإنتاج بتكلفة منخفضة، مع تسليم الأجزاء الضرورية بالكمية والجودة المطلوبة، وفي الو قت المحدد، والموقع المطلوب".[2] ومن مميزات نظام Jit الإنتاجية العالية والنوعية العالية وهما ميزتين مهمتين، حيث تحرص أي منشأة ناجحة على بلوغ تطبيقات هذا النظام والميزات التي يتصف بها والنجاحات التي يحققها.[3]

لقد كان نشوء نظام (JIT) يرتبط باليابان بوصفه بلدا يتسم بالحيز المكاني المحدود والاكتظاظ. لهذا فقد طور اليابانيون نظرتهم إلى المخزون (لأنه هدر في المكان وتعطل في موارد نادرة ثمينة) وإلى الإنتاج حيث الإنتاج بوجبات صغيرة يؤدي إلى خفض المخزون من المواد الأولية والمواد تحت التشغيل والمنتجات النهائية، وما يرتبط بهما من عوامل أساسية تؤدي إلى جعل النظام مدخلا فعالا لإزالة الهدر ومصادره المختلفة وأي شيء لا يؤدي إلى القيمة المضافة في الإنتاج. [4]

تركز تقنية الإنتاج الفوري على اعتبار أن طلب الزبون هو نقطة انطلاق عمليات الشراء والإنتاج لتلبية هذا الطلب، حيث تتميز هذه التقنية باستبعاد كل الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج النهائي وخاصة أنشطة التخزين، فهذه التقنية تهدف إلى تحقيق مفهوم المخزون الصفري بالعمل على الاستغناء على كل أنواع المخزونات ليصبح بذلك المخزون صفر أو يقتر منه في أي وقت. وهنا تجدر الإشارة إلى أن أهداف هذه

[1] سالمي ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 141.

[2] بسمان فيصل محجوب وآخرون، نظم التخطيط والرقابة على الإنتاج والعمليات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2005، ص 107.

[3] مؤيد الفضل ومحسن محمد، إدارة الإنتاج والعمليات، زهران للنشر، الأردن، عمان، 2006، ص 151.

[4] نجم عبود نجم، المدخل الياباني إلى إدارة العمليات (الاستراتيجية والنظم والأساليب)، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر 2 والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 83

التقنية لا تنحصر فقط في العمليات الإنتاجية ولكن هي تشمل جميع مراحل المنظمة الإنتاجية والتسويقية والإدارية وكافة الأنشطة المساندة.[1]

ثانيا: شروط تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحددة

إن تطبيق نظام JAT في شركة ما يتطلب الشروط التالي:

-حسن جودة المنتج؛

-حسن التعامل في ورشات العمل؛

-أداة مرنة جدا للمرور من عملية إنتاج إلى أخرى؛

-دورة إنتاج قصيرة جدا؛

-علاقات شراكة متطورة مع الموردين؛

-صيانة دقيقة جدا؛

-تدريب وتأهيل الموظفين (براعة العمال)؛

-التواصل الجيد في الشركة؛

-إنتاج بسلاسل صغيرة؛

-تدفق جد فعال للمعلومات.[2]

ثالثا: عناصر نظام الإنتاج في الوقت المحدد"JIT"

حتى تتمكن المنشأة من تحقيق أهداف تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد"JIT" ، لا بد من توفر عناصر متعددة بصورة مترابطة[1]:

[1] بن سعيد أمين وزغدار أحمد، دور إدارة التكاليف من منظور استراتيجي في تعزيز الموقف التنافسي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 06، المجلد 1، جامعة الوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2013، ص 21.

[2] YAHIAOUI Moufida, JAT : Une nouvelle approche de gestion de la production pour l'entreprise algerienne Reflection à partir d'une etude de cas : ENICA-BISKRA, Revue des sciences économiques et de gestion, N°_5 , Université Ferhat Abbas Sétif 1, Faculté des sciences économiques et commerciales et sciences de gestion, 2005, p 100

1-التركيز على الزبون:

المقصود بذلك ليس فقط تلبية طلب العميل من حيث الإنتاج والتوصيل بالمواصفات المطلوبة وفي الوقت المحدد، وإنما الاطلاع إلى تنفيذ رغباتهم وتأمين احتياجاتهم المستقبلية، وأن ذلك يخدم المنظمة في وضع خططها المستقبلية للإنتاج حسب طلب الزبون وخلق الولاء والانتماء بين الزبون والمنشأة، وهذا في الواقع أساس نظام الإنتاج في الوقت المحدد" JIT" وأي نظام آخر مهما كان نوعه.

2-تقدير القوة البشرية العاملة:

إن العنصر البشري في نظام الوقت المحدد يلعب دورا مهما لنجاح المصنع وأنظمته، فهو يقوم بتنفيذ الأعمال ويعد منبعا للأفكار البناءة، وأن التقدير يتم من خلال الاحترام المتبادل بين العاملين وإدارة المنشأة مع الاهتمام بتوفير البيئة الملائمة للعمل والعناية بتدريبهم المستمر، وتبني إبداعاتهم ومعاملتهم على أنهم أساس للنجاح وشركاء في المنشأة .إن هذا التقدير يقود العاملين نحو الشعور بالانتماء والولاء لمنشأتهم وعدم خسارتهم ويكون حافزا لهم نحو البقاء والعمل بها لمدة أطول لاسيما وأن المنشآت عادة ما تنفق أموالا لا بأس بها في تدريبهم، وأن انتماء العاملين هذا حتما يقود نحو نجاح المنشأة .ومن الجدير بالذكر أن وجود عمالة متنوعة الوظائف " Multi task Employees"يدعم وبشكل كبير نجاح تنفيذ النظام.

3-تجنب المعيب والتالف والمخلفات

إن ما نقصد به هنا أن المعيب هو ذلك الإنتاج غير المطابق للمواصفات بحسب طلب العميل. أما عن التالف فهو المنتوج الذي لا يحمل قيمة مضافة له.

في حين أن مخلفات تلك الفضلات الناتجة عن العملية الإنتاجية، وأن زيادتها جميعها يؤدي حتما إلى تحميل المنشأة تكاليف إضافية يمكن تجنبها.

- الإنتاج بكميات أكثر من طلبية العميل "Over Production"، وأن هذه الزيادة تقود إلى زيادة حجم المخزون وبالتالي أو تلف تلك الكمية الزائدة إذا لم يقابلها طلب وبالتالي زيادة التكاليف.

[1] سناء نايف اليعقوب، أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد على تعظيم ربحية الشكات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ،2009، ص22.

●التالف نتيجة أعمال النقل والمناولة" Transportation & Handling" حيث يمكن أن يحدث التلف لخلل ما في أسلوب نقل المواد الخام من المورد إلى المنشأة أو قد يحدث التلف عند نقل البضاعة من المنشأة إلى الأسواق.

●وقد ينجم عن الانتظار لمدة طويلة تلف للمواد الخام، وهذا ما يحدث كثيراً للمواد سريعة التلف مثل المواد الغذائية.[1]

4-التحسين المستمر في الأداء والرقابة على الجودة الشاملة:

هذا العنصر يجمع بين مواكبة الإدارة العليا للتطورات المتغيرة بصورة مستمرة والمنافسة الشديدة مع وجود نظرة مستقبلية بعيدة المدى، والتركيز على العنصر البشري كما ذكرنا سابقاً، مع تحديد المنشأة لأهدافها والأساليب التي يجب إتباعها لتحقيق تلك الأهداف.

أما عن رقابة الجودة الشاملة" Total Quality Control" فإنها تساعد كثيراً في زيادة جودة المنتج وتقليل التالف، فكلما زادت قوة إدارة الجودة الشاملة أدى ذلك إلى تقليل التالف وخفض التكاليف وزيادة ربحية المنشأة.[2]

5-نظام المعلومات "Information System"

حيث تم استخدام نظام البطاقات من قبل شركة "تويوتا"، وهو ما يعرف بنظام كانبان "Kanban" في ظل تطبيق نظام الوقت المحدد"Jit" ، هو نظام معلوماتي بسيط يتم استخدامه من قبل مركز العمل داخل المنشأة للاتصال بالمورد من أجل توريد طلبية من مادة ما، وتجهيز طلبية أخرى من المادة نفسها. ويستخدم النظام "كانبان" نوعين من البطاقات: بطاقات السحب التي تعطي الإذن لسحب كمية من المرحلة السابقة، وبطاقات الإنتاج التي تعطي الإذن لمعالجة أو العمل على المواد التي تحتويها حاوية قياسية لوحدات خاصة محددة في البطاقة.

ولضمان نجاح هذا النظام " نظام كانبان " لا بد من توفر شروط خاصة هي:

*يجب أن يكون عدد البطاقات قليلاً، إذ إن كمية المخزون تتحدد بعددها .

[1] سناء نايف اليعقوب، أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد على تعظيم ربحية الشكات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، مرجع سابق، ص23.

[2] سناء نايف اليعقوب، أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد على تعظيم ربحية الشكات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، مرجع سابق، ص24.

*يتم سحب كمية المواد التالية للإنتاج بحسب ما هو محدد بالبطاقة دون زيادة أو نقصان.[1]

6-الشراء في الوقت المحدد "Jit Purchasing":

إن شراء الكمية المحددة وفي الوقت المحدد من العناصر المهمة في نظام" JIT" إذ إنه وبطبيعة الحال يتم تحديد الاحتياجات المطلوبة وبالمواصفات الملائمة وبعدها تحديد كمية الشراء اللازمة بحسب طلب الزبون. ولابد من أن نذكر هنا أهمية العلاقة الوثيقة مع الموردين "إن الشراء في نظام" JIT" يقوم على تطوير علاقات طويلة الأمد مع الموردين"، مع الأخذ بعين الاعتبار نصائحهم لتحديد المواصفات الفنية للمواد المشترات، وهذا يقود نحو جودة أعلى وتكاليف أقل.[2]

رابعا: مزايا وعيوب أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد

1- مزايا أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد

يمكن تلخيص أهم مزايا تطبيق أسلوب (JIT)في:

-تخفيض حجم مخزون الموارد الأولية و الإنتاج التام لأقل حد ممكن و كمية الأموال المستثمرة فيه و الأماكن اللازمة لوضع كميات المخزون الكبيرة؛

-تخفيض تكاليف النقل و مناولة المخزون؛

-زيادة إيرادات المبيعات نتيجة لسرعة استجابة العملاء؛

-تخفيض عدد موردي المواد الخام، حيث تتفق المؤسسة مع الموردين ذوي السمعة الطيبة و الموثوق بهم على توريد المواد الأولية لها في الوقت المحدد من قبلها؛

-إعادة تنظيم خطوط الإنتاج بحيث يتم تجميع الآلات اللازمة لتنفيذ العملية الإنتاجية في عدة مجموعات تقوم كل مجموعة بإنتاج كل نوع على حدى.[3]

2- عيوب تطبيق نظام التوقيت المنضبط

[1] نفس المرجع السابق، ص25.

[2] نفس المرجع السابق، ص26.

[3] زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر –وكالة بسكرة-، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر– بسكرة-، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014-2015، ص 121.

ونوجزها فيما يلي:

– يتطلب هذا النظام إجراء تحسينات كبيرة في الإدارة وتطوير نظم المحاسبة مما يأخذ وقتا طويلا لإجراء هذا التحويل؛

– صعوبة تكيف الموردين مع هذا النظام؛

– إن هذا النظام يتطلب تعاونا كبيرا بين الإدارة والعمال هذا الأخير الذي يتميز بقلة التزامه وانعدام الثقة بينه وبين الإدارة؛

– صعوبة اقتناع المؤسسة بالتحول من الأنظمة التقليدية إلى الأنظمة الحديثة نظرا للتكلفة المرتفعة التي تتكبدها في بداية التحول وخوفا من عدم نجاح النظام الجديد؛

– صعوبة تحقيق بعض المبادئ كالمخزون الصفري.[1]

خامسا: ترشيد القرارات في المؤسسة باستخدام نظام الإنتاج في الوقت المحددJITPS

مثلا فيما يخص اتخاذ قرار يتعلق بتسعير المنتجات، قد تقوم المؤسسة بتسعير منتج معين بمبلغ مرتفع نظرا لتكلفته المرتفعة، ولكن إذا تبنت المؤسسة نظام الإنتاج الآني سيكون قرارها في تسعير المنتج أكثر رشادة لأن تكلفة إنتاج هذا المنتج ستنخفض نظرا لما قد يترتب عن تبني هذا الأسلوب من انخفاض في تكاليف النقل ومناولة المخزون وغير ذلك، ولذلك سوف تقوم بتسعير المنتج بقيمة أقل من القيمة السابقة.

المطلب الثاني: أسلوب قياس المقارن وأسعار التحويل(تنازل)

الفرع الاول: المقارنة المرجعية (قياس مقارن)

اولا: مفهوم المقارنة المرجعية

إن المقارنة المرجعية هي "عملية قياس ومقارنة أداء المؤسسة مع أداء مؤسسة أو مؤسسات أخرى مماثلة تنتج نفس السلعة أو تقدم نفس الخدمة".[2] وتعرف كذلك بأنها: "عمليات مستمرة ونظامية لتقييم المنتجات،

[1] نوبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره، ص-ص 46-47.

[2] بن عيشاوي أحمد، إدارة الجودة الشاملة (TQM) السبيل إلى تحقيق الأداء المنظمي المتميز، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 03، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2013، ص38.

الخدمات والعمليات والمعارف مقارنة مع المنافسين الأكثر تميزا (الأفضل)، ومع المؤسسات المعروفة بأنها رائدة أو مسيطرة على السوق".[1] وإجمالا هناك ثلاثة مستويات من المقارنة المرجعية:

-مقارنة مرجعية داخلية : و هي مقارنة أقسام و فروع نفس المؤسسة؛

-مقارنة مرجعية خارجية : و هي مقارنة المؤسسة بمنافسيها؛

-مقارنة مرجعية وظيفية : و هي مقارنة بين الوظائف بغض النظر عن القطاع المنتمية له[2].

وللمقارنة المرجعية مجالات واسعة بحيث تشمل كل مجالات نشاط المؤسسات ووظائفها وأهدافها فقد يكون مجال المقارنة المرجعية: المنتج، العملية، خدمة الزبون، أنظمة التصنيع، كفاءة الخزن، نظام التوزيع، إدارة الموارد البشرية، إدارة البيئة، تخفيض الكلفة، معالجة العيوب، العائد على رأس المال، خدمات ما بعد البيع، نقل التكنولوجيا، الاستجابة لشكاوى الزبائن، أو أساليب توثيق المعلومات[3].

ثانيا: مبادئ المقارنة المرجعية

يجب أن تتصف المقارنة المرجعية بالحرص على المبادئ التي أساسها تحقيق الفائدة المشتركة للطرفين (المقارن والمقارن به)، وقد وضع بيت الخبرة الأمريكي للمقارنة المرجعية النقاط أدناه كمبادئ[4]:

❖ **مبدأ الشرعية:**

وهو تحاشي أي عملي عد من قبيل السرقة لجهود الآخرين أو معرفة أسرار لا يرغب الآخرون في كشفها، أو محاولة استخدام المعلومات التي تحصل عليها للإضرار بهم. ويتضمن مبدأ الشرعية أيضا الابتعاد عن التصرفات التي تحتمل الشك أو الاستعانة بمستشار قانوني عند الضرورة.

❖ **مبدأ الثقة:** لا تنقل أية معلومات حصلت عليها من شريك في عملية المقارنة إلى طرف ثالث إلا بموافقة الشريك.

---

[1] بلاسكة صالح ومزياني نور الدين، مساهمة المقارنة المرجعية في قيادة وتقييم أداء المؤسسات دراسة مقارنة شركتي الحضنة / المراعي، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 04، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، ديسمبر 2013، ص 57.

[2] بن عيشاوي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 38

[3] علاء فرحان طالب وعبد الفتاح جاسم محمد، أساسيات المقارنة المرجعية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 71

[4] مراد سليم عطياني، عبد الناصر ابراهيم نور، أثر المقارنات المرجعية في التحسين المستمر لجودة المنتجات والعمليات: دراسة ميدانية على شركات صناعة الأدوية في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 10، العدد2، 2014، ص278

- **مبدأ التبادل:** كن مستعدا لإعطاء شريكك القدر نفسه من المعلومات من النوع نفسه، ومن الأفضل توضيح هذا الاستعداد منذ اللقاء الأول بين الطرفين.
- **مبدأ الاستخدام:** لا تستخدم المعلومات التي حصلت عليها من المقارنة في الدعاية والإعلان والتسويق، بل أستخدمها فقط في تحسين عملياتك التشغيلية.
- **مبدأ الاتصال:** لا تتصل مباشرة بالوحدة التي ترغب في المقارنة معها لدى الشريك، بل ينبغي أن يتم ذلك من خلال المسؤولين.
- **مبدأ الاتصال من طرف ثالث:** لا تفصح عن أسماء الأفراد المشتركين في المقارنة سواء من طرفك أم من طرف الشريك لجهة ثالثة إلا بموافقة الجميع.

ثالثا: مزايا وعيوب أسلوب المقارنة المرجعية

1-مزايا أسلوب المقارنة المرجعية

تتمثل أهم مزايا أسلوب المقارنة المرجعية فيما يلي:

-توفير وسيلة لمعرفة ما حققه الآخرون؛

-تخفيض مهلة تحسين الأداء بسبب الحصول على الأفكار الجديدة و الممارسات المجربة؛

-الحصول على منظور مختلف، بعيدا عن المنهج التقليدي الباطني في إجراء التحسين؛

-التمكن من معرفة مستويات الأداء للمؤسسات الأخرى لتحديد الأهداف؛

-تقديم الحوافز للعاملين في المؤسسة بمجرد رؤية ما هو ممكن التحقيق.

2-عيوب أسلوب المقارنة المرجعية

تتمثل الانتقادات التي وجهت إلى هذا الأسلوب في الآتي:

-محدودية تشجيع إدارة المؤسسة على اعتماد هذا الأسلوب؛

-التضارب بين برنامج المقارنة و المسح عن المؤسسات بذات القطاع لا يمثل مقارنة حقيقية لأنها قد تعطي للمؤسسة صورة عن موقعها بين المؤسسات و لكنه لا يساعدها في تحسين أدائها؛

-إغفال معايير مهمة مثل خدمات ما بعد البيع و رضا الزبون خاصة عندما يتم التركيز على التكلفة كمعيار أساسي و إهمال الخدمات المقدمة للزبائن؛

-عدم وجود قواعد أخلاقية و سلوكية و تجاوز الاتفاقات مع المؤسسات المقارنة.[1]

رابعا: ترشيد القرارات باستخدام أسلوب المقارنة المرجعية

المقارنة المرجعية تساعد على تحديد نقاط الضعف للمؤسسة ومن ثم تتخذ المؤسسة قرارا بالقيام بمجموعة من الإجراءات لتحسين أدائها، مثلا: إذا كانت المشكلة في نقص كفاءة العمال يمكنها أن تتخذ قرارا بإخضاعهم لدورات تدريبية لتنمية قدراتهم وكفاءاتهم، وإذا كانت المشكلة في الآلات كأن تكون قديمة مثلا يمكنها أن تتخذ قررا باستبدالها بآلات أخرى أحسن منها أو بالتنازل عليها وشراء آلات أخرى جديدة ومتطورة.

الفرع الثاني: نظام أسعار التحويل (التنازل)

اولا: مفهوم نظام أسعار التحويل

إن تحويل السلع والخدمات من قسم لآخر يؤدي إلى ظهور مشكلة تحديد أسعار هذه التحويلات، وتعرف هذه الأسعار باسم أسعار التحويل، ويعتبر هذا السعر إيرادا للقسم المحول (القسم البائع) وتكاليفا للقسم المحول إليه (القسم المشتري).[2] حيث أن سعر التنازل الداخلي هو السعر الذي تقّيم به المعاملات التي تتم بين مختلف مراكز المسؤولية داخل المؤسسة من أجل ضمان تخصيص موارد المؤسسة بطريقة مثلى، ومن ثم تعظيم هوامشها وتحقيق فوائض إنتاجية تضمن لها مستوى تنافسي مقبول. كما يساعد سعر التنازل الداخلي أيضا على التوفيق بين الأهداف المتضاربة في المنظمة، ويسمح بالحكم على أداء المراكز بصفة موضوعية وواقعية إذا أحسن اختياره بطريقة لا تؤثر على نتائج المراكز الأخرى[3]. ويقوم نظام أسعار التحويل على افتراض وجود ما يلي:

- وجود عمليات تحويل بين الأقسام والمراكز داخل المؤسسة، و أن هذه الأقسام أو المراكز الداخلية تعمل كمراكز ربحية أو مراكز استثمار في المؤسسات التي تطبق اللامركزية بدرجة كبيرة؛

[1] زعرور نعيمة، المرجع نفسه، ص-ص 118-119.

[2] سالمي ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 137.

[3] شنافي مولاي عبد القادر جيلالي، دور نظم دعم القرار في قيادة الأداء حالة مجمع اتصالات الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2012-2013، ص 79.

-يكون للقسم المحول منه (البائع) الحق في تحويل مخرجاته إلى قسم آخر داخل المؤسسة أو بيعها إلى العملاء خارج المؤسسة، و في نفس الوقت يكون للقسم المحول إليه (المشتري) الحق في الحصول على مدخلاته من قسم آخر داخل المؤسسة أو شرائها من موردين خارج المؤسسة[1].

ثانيا: طرق تحديد أسعار التحويل

هناك عدة طرق لتحديد أسعار التحويل ويعتمد استخدام أيا منها على ظروف المؤسسة وسياساتها الإدارية، ومن هذه الطرق ما يلي:

-طريقة سعر السوق : بموجب هذه الطريقة يتم التحويل على أساس السعر السائد في السوق للمنتج بمعنى سعر البيع؛

-طريقة سعر السوق المعدل : بموجبها يتم التحويل على أساس سعر السوق مطروحا منه نسبة معينة من مصاريف البيع و التسويق و أحيانا تطرح منه كافة مصاريف البيع و التسويق؛

-طريقة التكلفة الفعلية أو التاريخية : بموجب هذه الطريقة يتم التحويل على أساس التكلفة الفعلية المعدة على أساس الطريقة الكلية و ليس بالتكلفة المتغيرة؛

-طريقة التكلفة المعيارية : بموجب هذه الطريقة يتم التحويل على أساس التكلفة المعيارية المحددة مقدما؛

-طريقة التكلفة المعدلة : بموجب هذه الطريقة يتم التحويل على أساس التكلفة بعد أن يتم تعديلها بأحد الإجراءين:

- ✓ التكلفة + الهامش؛
- ✓ التكلفة المتغيرة فقط أو الأولية فقط[2].

-السعر التفاوضي : سعر التفاوض هو السعر الناتج عن المساومة التي تسمح بها الإدارة بين القسم المحول منه و القسم المحول إليه على سعر تحويل معين. وبالتالي فإن تحديد أسعار التحويل الداخلية على أساس السعر التفاوضي معناه إعطاء كل قسم كامل حريته في التفاوض، وتقرير سعر منتجه أو خدمته، وفي نفس الوقت إذا لم يتم الاتفاق على سعر معين فإنه يكون لكل قسم (سواء كان محولا منه أو محولا إليه) كامل الحرية في دخول

[1] سالمي ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 138.
[2] سالمي ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 140.

الأسواق الخارجية إما لبيع وتصريف إنتاجه أو لشراء احتياجاته، ومن هنا فإنه ما لم تتوافر هذه الحرية فإن أسلوب التفاوض يفقد الكثير من قيمته وفائدته.[1]

-الربح المستهدف: يستخدم سعر السوق المستهدف كأساس لتحديد أسعار التنازل الداخلي عندما لا يكون هناك سعر سوق محدد للمنتج الذي ينتجه القسم، أو إذا كانت الطرق الأخرى التي تستخدم لتحديد أسعار التحويل نتائجها غير مرضية، و يتم تحديدها في هذه الطريقة بناء على ربح مستهدف من قبل الإدارة، كأن يكون هدف الربحية للقسم مثلا 20 % من التكاليف المعيارية أو 20 % من التكاليف الفعلية[2].

ثالثا: أهمية أسعار التحويل

عند زيادة حجم المؤسسة وتعدد عملياتها ومنتجاتها وتباعد مواقعها الجغرافية تضطر الإدارة إلى متابعة أنشطة وحداتها الإدارية (أقسامها) المختلفة، وبدون تحديد أسعار التحويل لتحديد تكلفة السلع المحولة من قسم لآخر يحدث هدر في استخدام الموارد الاقتصادية، فبتحديد أسعار التحويل يعرف القسم المحول إليه أن السلع والخدمات التي يستهلكها من إنتاج أقسام أخرى ليست مجانية وأن عليه أن يستغلها بطريقة كفأة، إضافة إلى ذلك تفيد أسعار التحويل في الأمور التالية:

- تحفيز الأقسام على استغلال الموارد التي تصل إليها من أقسام أخرى؛

- عند تحديد أسعار التحويل بالاتفاق بين رؤساء الأقسام وموافقة الإدارة يزداد مستوى الرضا الوظيفي بين رؤساء الأقسام مقارنة بحالة فرض هذه الأسعار من قبل الإدارة؛

- يمكن للإدارة استخدام أسعار التحويل في تنفيذ بعض السياسات الإدارية مثل: استرجاع رأس المال المستثمر في مناطق لا تتمتع بالاستقرار السياسي أو تجميع الأرباح في المناطق التي تكون فيها معدلات الضرائب منخفضة؛

- يساعد تحديد أسعار التحويل في زيادة دقة أرقام تكلفة المخزون الموجودة في الأقسام المختلفة في المؤسسة؛

-يمكن استخدام أسعار التحويل كأساس لتحفيز الأقسام نحو تحقيق أهدافها وهذا ينعكس إيجابيا على الهدف الكلي للمؤسسة؛

[1] هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 156.

[2] تواتي مريم، أسعار التنازلات الداخلية كأداة لتحسين أداء مراكز المسؤولية في المؤسسات الاقتصادية، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 12، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ديسمبر 2012، ص191.

– ولا تقتصر أهمية استخدام الطريقة الملائمة للتسعير الداخلي على التحديد الصحيح لقيمة التحويلات الداخلية من سلع وخدمات وسيطة بين الأقسام الداخلية، بل تفيد هذه الأسعار أيضا في اتخاذ أنواع أخرى من القرارات لا تقل أهمية على التسعير الداخلي وهي:

- ✓ تقييم أداء مراكز المسؤولية؛
- ✓ تسعير المنتجات النهائية للمؤسسة؛
- ✓ التصنيع داخليا أو الشراء من الخارج؛
- ✓ استمرار أو إلغاء خط إنتاج معين؛
- ✓ اعداد الموازنات الرأسمالية[1].

المطلب الثالث: نظام إدارة الجودة الشاملة والتكلفة المستهدفة

الفرع الأول: نظام إدارة الجودة الشاملة TQM

ازداد وعي المؤسسات في السنوات الأخيرة بضرورة تطبيق مفاهيم إدارة الجودة الشاملة، إذ سعت العديد من المؤسسات والشركات في العالم لترسيخ مبادئ ومفاهيم الجودة في عملياتها التصنيعية والخدمية والإنتاجية حتى تستطيع مجابهة التحديات الجديدة المرتبطة بشدة المنافسة على المستوى الدولي والمحلي بعد أن تم التركيز على حرية التجارة، والسماح للسلع بالتدفق الحر بين الدول وإلغاء الحواجز الجمركية، ويعني هذا الأمر ضرورة سعي هذه الشركات والمؤسسات إلى الوصول إلى أعلى مستويات الجودة في سلعها وخدماتها حتى تستطيع أن تثبت نفسها على الصعيد المحلي والدولي. ويعد مفهوم إدارة الجودة الشاملة من المفاهيم الإدارية الحديثة التي تقوم على مجموعة من الأفكار والمبادئ التي يمكن لأي مؤسسة أن تطبقها من أجل تحقيق أفضل أداء ممكن، وتحسين الإنتاجية، وزيادة الأرباح، وتحسين سمعتها في السوق المحلي والخارجي، في ظل الارتفاع الكبير في عدد الشركات والمؤسسات على اختلاف مجالاتها ونشاطاتها.

اولا: مفهوم نظام إدارة الجودة الشاملة

ازداد وعي المؤسسات في السنوات الأخيرة بضرورة تطبيق مفاهيم إدارة الجودة الشاملة، إذا سعت العديد من المؤسسات والشركات في العالم إلى ترسيخ مبادئ ومفاهيم الجودة في عملياتها التصنيعية والخدمة والإنتاجية حتى تستطيع مجابهة التحديات الجديدة المرتبطة بشدة المنافسة على المستوى الدولي والمحلي بعد أن يتم التركيز

[1] سالمي ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 139.

على حرية التجارة، والسماح للسلع بالتدفق الحر بني الدول وإلغاء الحواجز الجمركية وفي هذا الأمر ضرورة سعي هذه الشركات والمؤسسات إلى الوصول إلى أعلى مستويات الجودة في سلعها وخدماتها حيت تستطيع أن تثبت نفسها على الصعيد المحلي والدولي، ويعد مفهوم إدارة الجودة الشاملة من المفاهيم الإدارية الحديثة التي تقوم على مجموعة من الأفكار والمبادئ التي يمكن لأي مؤسسة أن تطبقها من اجل تحقيق أفضل أداء ممكن، أو تحسين الإنتاجية، وزيادة الأرباح، وتحسين سمعتها في السوق المحلي والخارجي، في ظل الارتفاع الكبرى في عدد الشركات والمؤسسات على اختلاف مجالاتها ونشاطاتها.

هناك عدة تعاريف لنظام إدارة الجودة الشاملة منها:

التعريف الأول: يعرفها Pavis et Goetsch بأنّها نشاطات التحسين التي تشترك بها جميع الأفراد العاملين في المنظمة بجهود تكاملية شاملة من أجل تحسين الأداء في كل المستويات الإدارية في المنظمة[1].

التعريف الثاني: يعرفها Wiele الجودة الشاملة هي التعاون بين كل فرد من أفراد المنظمة بين كل من له علاقة بعمليات المنظمة لإنتاج سلع وخدمات تلبي حاجات ورغبات الزبائن.[2]

التعريف الثالث: لقد عرف معهد الجودة الفدرالي نظام إدارة الجودة الشاملة على أنه القيام بالعمل الصحيح بشكل صحيح ومن أول مرة مع الاعتماد على تقييم المستهلك في معرفة تحسين الأداء[3].

ثانيا: المبادئ الأساسية لنظام إدارة الجودة الشاملة

يقوم نظام إدارة الجودة الشاملة على مجموعة من المبادئ والقواعد المتمثلة في:

-التركيز على العميل؛

-التركيز على إدارة الموارد البشرية؛

-التحسين المستمر في الإبداع؛

-التزام الإدارة العليا؛

[1] باسم عباس اريدي الجاسمي. مبادئ الجودة الشاملة وأثرها في تحقيق الأسبقيات التنافسية-دراسة ميدانية في مصنع نسيج الديوانية، جملة القادسية للعلوم التجارية والاقتصادية، المجلد 9، العدد 2، جامعة القادسية، 2007، ص 7.

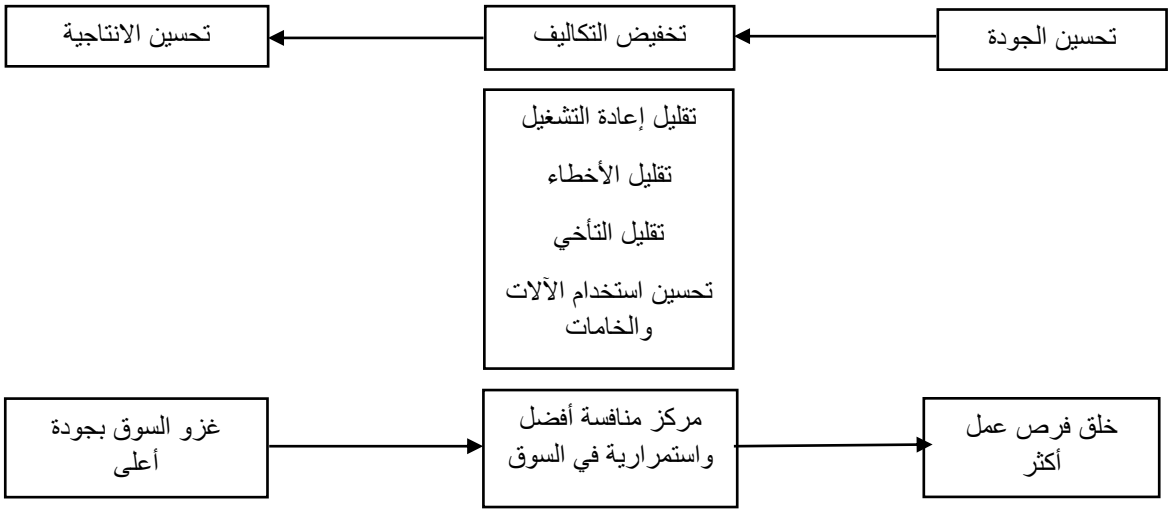
[2] باسل فارس قنديل. أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على السياسات التنافسية في المنشآت الصناعية، دراسة تطبيقية على منشآت القطاع الصناعي في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2008، ص 26.

[3] محمد محمد محمد الخولاني، إدارة النشاط الإنتاجي والعمليات، دار الوفاء لدنيا الطباعة، الإسكندرية، 2007، ص 293.

-القرارات المبنية على الحقائق[1].

ثالثا: أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة

ينظر إلى إدارة الجودة الشاملة على أنها مقياس أساسي للمفاضلة بين المؤسسات. حيث اعتمدتها الكثير من المنظمات لأهميتها الاستراتيجية الفائقة، مما زاد من فاعليتها ومن قدرتها على البقاء في سوق تنافسية ويمكن توضيح أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة من خلال الشكل التالي:



المصدر: العيهار فلة، دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2005، ص59

من خلال هذا الشكل نستنتج أن أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة تبنى على عدة مقومات بدءا من استعمال أحد النماذج في تحسين الجودة، وتخفيض التكاليف سواء بتقليل إعادة التشغيل، تقليل الأخطاء، تقليل التأخير، تحسين استغلال الآلات والخامات، وكذلك تحسين الإنتاجية، وغزو السوق بالجودة العالية من أجل المحافظة على البقاء والاستمرارية في الأسواق من خلال المنافسة، وخلق فرص عمل أكثر.

رابعا: خطوات تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة:

حدد جوزيف جابلونسكي خمس خطوات ضرورية للتطبيق الناجح لإدارة الجودة الشاملة في أي منظمة، وهذه المراحل هي:

[1] بومدين يوسف، إدارة الجودة الشاملة و الأداء المتميز، مجلة الباحث، العدد 5، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم 4 الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، 2007، ص 67.

1-مرحلة الإعداد

تعتبر هذه المرحلة من أكثر المراحل أهمية في عملية تطبيق إدارة الجودة الشاملة، وتكمن أهمية هذه المرحلة بالأساس في تحديد مدى الاستفادة الموجودة من تطبيق هذا المدخل الإداري مقارنة بالتكلفة المحتملة ثم عمليات التدريب المناسبة للمديرين التنفيذيين الرئيسيين، ويفضل أن يكون التدريب خارج المنظمة وجماعيا وذلك حتى يمكنهم أن يفهموا بشكل أفضل فوائد إدارة الجودة الشاملة لمنظمتهم إضافة إلى تكوين محيط تفاعلي بينهم أثناء التدريب. وفي هذه المرحلة نجد أن المديرين التنفيذيين يقومون بإعادة صياغة رسالة المنظمة ووضع أهدافها المستقبلية بما يتماشى بمنهج الجودة والتحسين المستمر، وإعداد السياسة التي تدعم بشكل مباشر الخطة الاستراتيجية بالشركة. وتنتهي هذه المرحلة بالالتزام بتخصيص الموارد الضرورية لتطبيق هذا المدخل الإداري.[1]

2-مرحلة التخطيط

وفيها يتم وضع الخطط التفصيلية للتنفيذ، وتحديد الموارد اللازمة لتطبيق النظام، وفي هذه المرحلة أيضا يتم اختيار (الفريق القيادي لبرنامج إدارة الجودة والمقررين والمشرفين)، ويتم التصديق على هذه الخطة بعد الموافقة عليها من جميع أعضاء الفريق[2].

3-مرحلة التقويم والتقدير

إن تقدير وتقويم التركيبة البشرية عملية ضرورية قبل الانطلاق في عملية التطبيق، حيث أن هذه المجموعات البشرية تتكون من مزيج من الأفراد ذوي أفكار ومعتقدات قد تكون متباينة، لذلك نجد أن الثقافة التنظيمية التي يجب أن يرتكز عليها التقدير والتقييم مبنية على فهم نقاط القوة والضعف للأنماط المختلفة لشخصية الأفراد وهذا ما يسمح للمديرين بتكوين فرق عمل أكثر سرعة وفعالية وأقل أخطاء وهذا ما يتيح للمنظمة بأن تخطو بشكل أسرع تجاه التحسين المستمر[3].

---

[1] مزغيش عبد الحليم، تحسين أداء المؤسسة في ظل إدارة الجودة الشاملة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2012، ص73.

[2] علي قاسم حسن العبيدي، قياس وتحليل كلف الجودة الشاملة في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد29، كلية الإدارة الاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، 2011، ص7

[3] حسن عيسى أبو حمام، أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين (PEX) وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الازهر، غزة، 2013، ص 40.

4-مرحلة التطبيق

وفي هذه المرحلة يتم اختيار الأفراد الذين سيعتمد عليهم في عملية التنفيذ، ويتم تدريبهم على أحدث وسائل التدريب المتعلقة بإدارة الجودة الشاملة.[1]

5-مرحلة تبادل ونشر الخبرات

وفي هذه المرحلة يتم استثمار الخبرات والنجاحات التي تم تحقيقها من تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة، حيث تشارك جميع إدارات وأقسام الشركة وكذلك المتعاملون معها من العملاء والموردين في عملية تحسين الجودة.[2]

خامسا: عيوب أسلوب إدارة الجودة الشاملة

يمكن إيجاز أهم عيوب تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة فيما يلي:

-عدم توفر الكفاءات البشرية المؤهلة في هذا المجال؛

-الاعتقاد الخاطئ لدى بعض العاملين و خاصة القدامى منهم بعدم حاجتهم إلى التدريب؛

-مقاومة التغير لدى بعض العاملين بسبب الخوف من تأثيرات التغير عليهم أو غير ذلك من الأسباب؛

-عدم وجود نظام فعال للاتصالات و التغذية العكسية؛

-التأخر في إيصال المعلومات عن الإنجازات التي يحققها العاملون في الوقت المناسب.[3]

سادسا: ترشيد القرارات باستخدام نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM)

من بين مبادئ أسلوب إدارة الجودة الشاملة القرارات المبنية على الحقائق ولذلك فإن القرارات المتخذة في ظل تبني نظام إدارة الجودة الشاملة ستكون رشيدة.

---

[1] نرمان إبراهيم صباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة،2008، ص46.

[2] ختيم محمد العيد، إدارة الجودة الشاملة واستراتيجية المؤسسة دراسة ميدانية سونلغاز، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2009، ص50.

[3] زعرور نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص 126.

أيضا في إطار تبني أسلوب إدارة الجودة الشاملة تقوم المؤسسة بالتركيز على العميل وتقوم بتصميم المنتج حسب حاجته، وهذا سيساعد المؤسسة في ترشيد القرار المتعلق بتحديد الشكل النهائي الذي يجب أن يظهر به المنتج، فمثلا إذا كانت مؤسسة تنتج العصير وتعبئه في عبوات بلاستيكية غير أن العملاء يرغبون بأن يكون العصير معبأ في قارورات زجاجية ستتخذ المؤسسة قرارا باستبدال الغلاف الخارجي البلاستيكي بغلاف زجاجي تلبية لرغبة العملاء. أو أن العملاء لم يعجبهم مذاق العصير مثلا، أي أم غير راضين على جودة المنتج، وستحاول المؤسسة في هذه الحالة إرضاء الزبائن من خلال اتخاذ قرار بتغيير نوعية المنتج من خلال تغيير المكونات الأساسية له فإذا كانت المؤسسة مثلا تستخدم فواكه محددة في إنتاج العصير ستتخذ قرارا بتغيير نوع بعض أو كل الفواكه واستبدالها بنوع آخر بناء على رغبة الزبائن.

الفرع الثاني: التكلفة المستهدفة

أولا: مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة

في حالات معينة قد تتوصل المؤسسة إلى أن القوة السوقية تفرض عليها بيع أحد منتجاتها بسعر معين، لذلك يتبقى أمامها حرية تحديد تكلفة إنتاج هذا المنتج، وهذه التكلفة يجب أن تكون مرشدا لها أثناء عملية تصميم المنتج، ولمراعاة ذلك تقوم بتصميم الأجزاء والقطع اللازمة للإنتاج، وإذا تبين لها أنها مرتفعة تقوم بإعادة التصميم لتصل الى التكاليف والجودة التي تجعل من المتاجرة في المنتج أمرا مشجعا.[1] ويعرف أسلوب التكلفة المستهدفة بأن:" نظام يهدف إلى إدارة التكاليف والأرباح المخططة عن طريق دراسة للسوق وتحديد السعر مع محاولة إشباع رغبات العميل، كذلك التركيز على تصميم المنتج والوظائف المترابطة للمنتج".[2]

ثانيا: مبادئ التكلفة المستهدفة

تتحدد معظم التكاليف بناءا على القرارات المتخذة أثناء المراحل الأولى لتصميم المنتوج والعملية الإنتاجية وتعتبر محاولة تخفيض التكاليف عند بلوغ المنتوج مرحلة الإنتاج أمرا صعبا، لذلك فإن التركيز على التكاليف أثناء المراحل الأولى للتصميم يعتبر أساسيا لضمان تحقيق الربح والتكلفة المستهدفة. وهذا يعني أنه يلزم معرفة تصاميم المنتوج، اختيارات المواد، المواصفات والتجاوزات المسموحة، تصميم العمليات وقرارات الاستثمار قبل

[1] سالمي ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 114.
[2] قيسي لبنى، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة مركب الملح – الوطاية -، مذكرة ماستر، جامعة 3 محمد خيضر – بسكرة -، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014-2015، ص 12.

اتخاذ قرارات تصميم وتطوير المنتوج. وبناءا عليه فإن المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة هي التالية[1]:

أ –السعر يؤدي إلى التكلفة: وفقا لهذا الأساس فإن تحديد التكاليف باستخدام تقنية التكاليف المستهدفة يتم عن طريق طرح هامش الربح المستهدف من سعر السوق التنافسي وهذا ما يعبر عنه بالمعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة =سعر البيع – هامش الربح المستهدف

ب –التركيز على العميل: أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة والوقت والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتوج والعمليات وفي نفس الوقت تواجه تحاليل التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتوج (بالنسبة للعميل) أكبر من تكلفتها.

ج –التركيز على مرحلة التصميم: في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتوج. لذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض زمن إطلاق منتوجات جديدة في السوق.

د – فريق أعضاؤه من وظائف مختلفة: ويتعلق هذا بحقائق أن الفريق متعدد الوظائف مسؤول عن كامل العملية من الشروع في الاختبار إلى النهاية. ويعني الفريق المتعدد الوظائف هنا تفاعل أقسام مختلفة، مثلا: المحلل المالي الذي يخطط طلب الإمدادات والمبيعات يتفاعل مع المصممين للاتفاق على التكلفة المستهدفة النهائية.

هـ – تخفيض تكلفة دورة الحياة: يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء. وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة والتوزيع.

و – إدماج سلسلة القيمة: ويعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد، التوزيع، تقديم الخدمات والعملاء في أسلوب التكلفة المستهدفة.

[1] راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكاليف، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر،2008، ص 43،44

ثالثا: طرق تحديد التكلفة المستهدفة

1-طريقة الإضافة: يتم وفق هذه الطريقة تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء أو نشاط بدلا من مستوى التكلفة الحالية مع أخذ أي تخفيضات محتملة في التكلفة سواء لأسباب داخلية أو خارجية، ويتم تجميع التكلفة لكل منتج وفقا للوظائف التي يحققها حتى يتم التوصل للتكلفة المستهدفة للمنتج الجديد؛[1]

2-طريقة معدل تخفيض التكلفة: حسب هذه الطريقة فإن[2]:

التكلفة المستهدفة = التكاليف الحالية - (معدل التخفيض المستهدف × التكلفة الفعلية)

3-طريقة الخصم (الطرح):[3] في هذه الطريقة تحدد التكلفة المستهدفة اعتمادا على معدل الربح المستهدف وسعر البيع المستهدف، بحيث:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف -الربح المستهدف

4-**طريقة فجوة التكلفة:** حيث يتم تقدير التكلفة وفق هذه الطريقة بإضافة فجوة التكلفة إلى التكلفة الحالية وذلك وفق العلاقة التالية:

التكلفة المستهدفة = التكلفة الجارية + فجوة التكلفة

5-طريقة إعادة النظر في معايير التكلفة: يتم حسب هذه الطريقة تقدير التكلفة المستهدفة بتحديد معايير التكلفة لتصل إلى مستوى التكاليف المسموح بها، أي أنه وفقا لهذه الطريقة فإن:

التكلفة المستهدفة = التكاليف المعيارية بعد هندسة قيمتها

5-**طريقة الحدين الأدنى والأعلى:** يتم تقدير التكلفة المستهدفة وفق هذه الطريقة في المدى الذي يقع بين الحد الأدنى (التكلفة المسموح بها) والحد الأقصى (التكلفة المتوقعة للتصميم).[4]

[1] زعرور نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص 113.
[2] قيسي لبنى، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة مركب الملح-الوطاية-، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014-2015، ص 25.
[3] ذوادي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة 4 العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 09، جامعة فرحات عباس سطيف 1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2009، ص 212.
[4] زعرور نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص 114.

رابعا: مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

يمكن تلخيص مراحل أسلوب التكلفة المستهدفة على النحو التالي:

1-تحديد السعر المستهدف؛

2-تحديد الربح المستهدف؛

3-تحديد التكلفة المستهدفة؛

4-إستخدام هندسة القيمة لتحديد طرق تخفيض تكلفة المنتج؛

5-إستخدام التحسين المستمر في التكاليف ورقابة العمليات التشغيلية؛

6-التخفيض المستهدف للتكلفة حيث يمثل الفرق بين التكلفة المبدئية للمنتج والتكلفة المستهدفة بالتخفيض المنشود[1].

خامسا: مزايا وعيوب طريقة التكلفة المستهدفة

1- مزايا طريقة التكلفة المستهدف

لهذه الطريقة جملة من المزايا نذكر منها:

-تساعد في تحسين العلاقة مع الموردين؛

-تعتبر نقطة محورية للتحليل و بالتالي تتجنب المشاكل الخاصة بالتكاليف؛[2]

-تؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتجات بشكل ملحوظ؛[3]

-لا يقتصر دور المحاسب الإداري في ظلها على مجرد قياس أنشطة الأعمال و التقرير عنها و إنما يمتد ليشترك مع فريق العمل في مبادرات تصميم و تطوير و تنفيذ المنتجات؛[4]

---

[1] بن سعيد أمين وزغدار أحمد، دور إدارة التكاليف من منظور استراتيجي في تعزيز الموقف التنافسي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 06، المجلد 1، جامعة الوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2013، ص 19

[2] صولي حسيبة، دور محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة – الوحدة الإنتاجية آريس–، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر –بسكرة –، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015-2016، ص 23.

[3] بن سعيد هناء، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتوج دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل- ENICAB-بسكرة، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014-2015، ص 33.

[4] بورافعي سماح، دور التكاليف المستهدفة في تحسين سياسة تسعير منتجات المؤسسة دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل – ENICAB-، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر– بسكرة –، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2012-2013، ص45.

-تتجه التكلفة المستهدفة بسبب غرضها المحدد إلى توفير بيانات ملائمة للقرارات، بينما تتجه الطرق التقليدية للتكلفة إلى تسجيل كل التكاليف بغض النظر عن ملاءمتها لاتخاذ القرارات.[1]

2-عيوب نظام التكلفة المستهدف

على الرغم من أهمية التكلفة المستهدفة والمزايا التي يمكن تحقيقها من وراء تطبيقها إلا أن لها نقاط ضعف يمكن أن ندرج بعضا منها فيما يلي:

-تتمثل أهم نقطة ضعف لنظام التكلفة المستهدفة في فرضه لضغط كبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل؛

-عند نقطة معينة تبدأ درجة عدم فهم نظام التكلفة المستهدفة ترتبط إيجابيا بدرجة تعقيده و سلبيا بدقة القياس، فكلما أصبح النظام أكثر تعقيدا و متضمنا لمتغيرات و قياسات أكثر كلما أصبح أكثر صعوبة للفهم؛

-يكون ربط التكلفة المستهدفة بالأرباح العادية مقبولا عندما تكون المؤسسة تحقق أرباحا قريبة من المستويات العادية، لكن في حالة بعدها عن الأرباح العادية و بالأخص عند تحقيقها لسلسلة من الخسائر فإن قيام التكلفة المستهدفة على أساس الأرباح العادية يمكن أن يؤدي إلى أهداف غير قابلة للتحقيق، و في هذه الحالة غالبا ما ترحب الإدارة بأي طريقة عقلانية لتخفيض التكلفة[2].

سادسا: ترشيد القرارات باستخدام طريقة التكلفة المستهدفة

مثلا ترغب الشركة بإضافة منتج جديد والقوة السوقية تفرض بيع هذا المنتج بسعر محدد، بتطبيق منهج التكلفة المستهدفة تستطيع المؤسسة تحديد قيمة التخفيض المستهدف للتكلفة، فإذا رأت بأن قيمته كبيرة جدا يمكنها اتخاذ قرار برفض إنتاج المنتج الجديد أما إذ كانت قيمته منخفضة أو تساوي الصفر فيمكنها اتخاذ قرار البدا والانطلاق في إنتاج المنتج.

[1] جغروري علي، استخدام محاسبة التكاليف في ترشيد تكاليف الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة وحدة الجبس ومشتقاته–أولاد جلال-، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014-2015، ص 83.

[2] سالمي ياسين، مرجع سبق ذكره، ص-ص 124-12

المطلب الرابع: طريقةOVAR ، طريقةGIMSI

يعتبر الأداء البعد الأكثر أهمية لأغلب المؤسسات، ولذلك أصبح تحسين الأداء أمرا ضروريا خاصة في ظل تسارع التغيرات البيئية واشتداد المنافسة. ومن بين الطرق الحديثة التي تساهم في تحسين أداء المؤسسة: طريقة OVAR؛ طريقةGIMSI .

الفرع الأول: مفهوم طريقةOVAR

طريقة OVAR هي طريقة فرنسية اكتشفت ودرست منذ 1981.[1] وهي اختصار ل "objectifs-variables d'action-responsabilité" أي "أهداف – متغيرات عمل – مسؤول". ت. و OVARطريقة حديثة في مراقبة التسيير،[2] وهي طريقة تعبر على مسعى متكامل في قيادة الأداء من خلال العمل على ضمان نشر الأهداف الاستراتيجية في كل المؤسسة وبالتالي ربط الاستراتيجية بخطط العمل وتوحيد لغة الاتصال وتشجيع الحوار عموديا بين المستويات الهرمية للسلطة، وأفقيا بين الوظائف المختلفة،[3] كما أنها تنبه المسؤولين في كل مستوى تنظيمي بالأهداف الواجب تحقيقها والأنشطة ة الواجب التركيز عليها.[4] ويمكن تلخيص خطوات طريقة OVAR فيما يلي:

–الخطوة الأولى : و تتعلق بتحديد رسالة المؤسسة و الغايات (Objectifs) التي تسعى إليها، و الرسالة نعني بها السبب وراء إنشاء المؤسسة و الذي من شأنه أن يقدم لها هويتها التي تميزها عن غيرها من المؤسسات. ثم ننتقل إلى تحديد متغيرات الفعل (variables d'action) والتي تتعلق بفعل عملي يحققه فرد من المؤسسة، وتؤدي نتيجة الفعل إلى تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف المسطرة، ومن ثم يتم تحديد مجموعة المؤشرات التي من شأنها أن تقيس الأفعال المحددة سابقا.

–الخطوة الثانية : تتمثل في إسناد المسؤوليات (Responsabilités) حيث يتم الاهتمام بتحليل تفويض السلطة الحاصلة و الذي يسمح بإحداث رد فعل بتحديد العلاقات سبب – نتيجة بين كل ما يحدث في المؤسسة و كل ما أسهم في تحقيق أدائها.

---

[1] معروف أمال، الانتقال من الأداء المالي إلى الأداء الاستراتيجي دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3 ،2010-2011، ص31.

[2] رحيم حسين وبونقيب أحمد، دور لوحات القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 04، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، ديسمبر 2008، ص 8.

[3] شنافي مولاي عبد القادر جيلالي، دور نظم دعم القرار في قيادة الأداء حالة مجمع اتصالات الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2012-2013، ص 104.

[4] .رحيم حسين وبونقيب أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 8.

-الخطوة الثالثة : إعداد شبكات أو مصفوفات. كما يظهر في الجدول الموالي:[1]

	الهدف 1	الهدف 2	الهدف 3	الهدف 4
متغير العمل 1				
متغير العمل 2				
متغير العمل 3				
متغير العمل 4				

-الخطوة الرابعة : و فيها يعد الشكل الأخير للوحة القيادة، حيث يتم اختيار الشكل الذي تظهر به المؤشرات، لتظهر بذلك شبكة ثابتة تسمح بإعداد قائمة المؤشرات المتوافقة مع الأهداف من جهة ومع متغيرات الفعل من جهة أخرى.[2]

الفرع الثاني: مفهوم طريقةGIMSI

يعتبر نموذج أو طريقة GIMSI النموذج الفرنسي الحديث لنظام قياس الأداء لمصممه Alain Fernandez حيث ترتكز الطريقة في إعداد لوحة القيادة زيادة على استراتيجية المؤسسة على الأهداف التشغيلية لها وإشراك العاملين في مختلف مستوياتهم في إعداد لوحة القيادة الخاصة بكل مركز مسؤولية.

وسميت Gimsi الطريقة الشاملة لنظام المعلومات الفردي أي:

Généralisation : G: شاملة و ذلك لإمكانية استعمالها في مختلف المجالات: الإنتاج، الخدمات و الإدارات، و على مختلف أنواع المؤسسات: الكبيرة منها و الصغيرة... ؛

Information : I : و يقصد أن المعلومة الملائمة هي أساسية في المساعدة على القرار؛

Méthode : M : و هي طريقة للقياس؛

Système : S : الطريقة تسمح ببناء نظام قيادة و إدخاله في نظام معلومات المؤسسة؛

Individuelle :I : الطريقة تعزز روح المبادرة من خلال استقلالية الفرد.

[1] معروف أمال، مرجع سبق ذكره، ص 32.
[2] معروف أمال، مرجع سبق ذكره، ص 33.

يقسم نموذج GIMSI مراحل إعداد لوحة القيادة إلى عشرة مراحل متتالية مجتمعة في أربعة أقسام أساسية، ويمكن إيضاح ذلك من خلال الجدول الموالي:[1]

المحطة	رقم المرحلة	المرحلة	أهدافها
التعريف بهوية المؤسسة Identification	1	محيط المؤسسة	تحليل المحيط الاقتصادي واستراتيجية المؤسسة من أجل تحديد معالم المشروع
	2	تعريف المؤسسة	تحليل الهيكلة التنظيمية للمؤسسة لتحديد الإجراءات، الأنشطة والفاعلين الأساسيين
تصميم نظام لوحة القياده Conception	3	تحديد الأهداف	اختيار الأهداف التكتيكية لكل فريق
	4	بناء لوحة القيادة	التعريف بلوحة القيادة لكل فريق
	5	اختيار المؤشرات	اختيار المؤشرات تبعا للأهداف المسطرة
	6	جمع	تحديد المعلومات الضرورية لبناء المؤشرات

[1] بن لخضر محمد العربي، دور لوحة القيادة في تحسين القرارت التسويقية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية التسيير والعلوم التجارية، 2014-2015 ،ص-ص 24-28.

		المعلومات	
	7	نظام لوحات القيادة	بناء نظام للوحات القيادة، مراقبة الانسجام العام
تشغيل نظام لوحة القيادة Mise en œuvre	8	اختيار برنامج تشغيل الإعلام الآلي	تحديد الخيارات المطلوبة لاختيار برنامج تشغيل إعلام آلي مناسب
	9	تشغيل البرنامج وتوسيعه في المؤسسة	وضع البرنامج في المؤسسة وتشغيله وتوسيعه على كل المؤسسة
التحسين المستمر Amélioration continue	10	مراجعة النظام	المتابعة الدائمة للنظام

المصدر: بن لخضر محمد العربي، مرجع سبق ذكره، ص 29

الفرع الثالث: ترشيد القرارات باستخدام طريقة OVAR وطريقة GIMSI

تساعد كل من طريقة OVAR وطريقة GIMSIعلى ترشيد القرارات في المؤسسة من خلال مساهمتهما في إنشاء لوحات القيادة، هذه الأخيرة تزود بالمعلومات الضرورية اللازمة للمساعدة على اتخاذ القرارات المناسبة.

خلاصة الفصل الثاني

إن طريقة ABC تمثل إحدى الطرق الحديثة لمراقبة التسيير وهي طريقة خاصة بتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات. ولقد كان الهدف من تبنيها في بادئ الأمر الحصول على تكاليف دقيقة للمنتجات أو الخدمات ولكن سرعان ما اتضح لمستعمليها أنه من الممكن توسيعها لتصبح نوعا من ممارسات إدارة التكلفة وهذا ما أدى إلى ظهور نظامABM .. و من بين الطرق الحديثة لمراقبة التسيير أيضا نظام ABB و نظام TDABCو اللذين يرتكزان على أسس و مفاهيم نظام ABC مع وجود بعض الاختلافات.

في حالات معينة قد تتوصل المؤسسة الى أن القوة ة السوقية تفرض عليها بيع أحد منتجاتها بسعر معين لذلك يتعين عليها تحديد تكلفة إنتاج هذا المنتج، ولقد ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة للمساعدة على تحديد هذه التكلفة. ويمكن للمؤسسات التي ترغب بتحسين أدائها استخدام أسلوب المقارنة المرجعية لتحديد نقاط الضعف ومعالجة الخلل.

تستخدم طريقة OVAR وطريقة GIMSIفي تصميم لوحات القيادة، وتسمح طريقة OVAR بتنبيه المسؤولين في كل مستوى تنظيمي بالأهداف الواجب تحقيقها والأنشطة الواجب التركيز عليها. وترتكز طريقة GIMSI في إعداد لوحة القيادة زيادة على استراتيجية المؤسسة على الأهداف التشغيلية وإشراك العاملين في مختلف مستوياتهم في إعداد لوحة القيادة الخاصة بكل مركز مسؤولية.

إن بطاقة الأداء المتوازن هي إطار متعدد الأبعاد لقياس الأداء الاستراتيجي يجمع ما بين المؤشرات المالية وغير المالية. وتتمثل أبعادها أو محاورها في: المحور المالي، محور الزبائن، محور العمليات الداخلية، ومحور التعلم والنمو. وبغرض إزالة كل مظاهر ومصادر الهدر في النشاطات ظهر ما يسمى بنظام الإنتاج في الموعد بالضبط والذي يتطلب تطبيقه توفر شروط محددة من بينها حسن جودة المنتج وبراعة العمال.

إن تحويل السلع والخدمات من قسم لآخر يؤدي إلى ظهور مشكلة تحديد أسعار هذه التحويلات وتعرف هذه الأسعار باسم أسعار التحويل، بحيث يساعد تحديد أسعار التحويل في زيادة دقة أرقام تكلفة المخزون كما تفيد في اتخاذ القرارات. ومن أجل تحسين خدمة العملاء تبنت المؤسسات نظام إدارة الجودة الشاملة والذي يهدف إلى تطوير جودة المنتجات أو الخدمات مع تخفيض التكاليف تماشيا مع رغبة العملاء.

تساعد الطرق الحديثة لمراقبة التسيير مسيري المؤسسة على ترشيد العديد من القرارات، من بينها: قرار التسعير، قرار استبعاد أحد المنتجات، قرار إضافة منتج جديد... وغيره.

الفصل الثالث :

دراسة ميدانية في المقاطعة التجارية نفطال لولاية المدية

تمهيد الفصل الثالث

بعدما تطرقنا في الفصلين السابقين إلى الجانب النظري من هذه الدراسة و الذي تطرقنا فيه إلى مدخل لمراقبة التسيير في المؤسسة و كذا إلى الطرق التقليدية و الحديثة لمراقبة التسيير، سنحاول الآن في هذا الفصل القيام بدراسة ميدانية في إحدى المؤسسات الجزائرية و المتمثلة في مؤسسة نفطال، بالتحديد في إحدى المقاطعات التجارية لهذه المؤسسة و المتمثلة في المقاطعة التجارية لولاية المدية، و ذلك لمعرفة ما إذا كانت الوحدة تجد صعوبة في استخدام الطرق الحديثة لمراقبة التسيير أم لا، و كذا معرفة العراقيل التي تتسبب في الحد من استخدام هذه الطرق من قبل المقاطعة.

ولقد قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث و ذلك على النحو التالي:

المبحث الأول: تقدم مؤسسة نفطال المقاطعة التجارية لولاية المدية؛

المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية؛

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الإستبيان.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة نفطال المقاطعة التجارية لولاية المدية

سنقوم من خلال عرض محتوى مطالب هذا المبحث بالتعريف بالمؤسسة محل الدراسة نفطال في المطلب الأول، وبعد ذلك ومن خلال عرضنا لمحتوى المطلب الثاني سنتعرف على الهيكل ومهام اقسام المؤسسة، ثم نتطرق في المطلب الثالث إلى التعريف بالمقاطعة التجارية لولاية المدية و هيكلها التنظيمي، و في الأخير و في المطلب الرابع سنقوم بتقديم إمكانيات المؤسسة محل الدراسة.

المطلب 01: البطاقة الفنية لمؤسسة نفطال

سنتطرق في هذا المطلب إلى تقديم نبذة عن كل من مؤسسة سونطراك ومؤسسة نفطال

الفرع 01: نشأة شركة سونطراك

أولا– النشأة: اهتمت الدولة قبل الاستقلال بقطاع المحروقات فأنشأت تنظيم صحراوي يهتم بتقديم الحلول الممكنة لمعالجة مشاكل النفط الجزائري، وعلى تطوير البنية التحتية الصحراوية، عازمة على قدرتها في المراقبة الفعلية لمواردها البترولية، ورغبة في تطبيق سياستها الطاقوية عملت على إنشاء الشركة الوطنية لنقل وتسويق المحروقات "سونطراك "بموجب القرار رقم 4910/63 الموافق ل31 /1963/12 .

فالجزائر من الدول التي تسعى جاهدة إلى التطور والتقدم و تنمية اقتصادها و من اجل هذا فهي تعتمد بقوة على قطاع المحروقات، فمداخيل الجزائر من العملة الصعبة و التي تمثل حوالي % 97 من الدخل الوطني هي من قطاع المحروقات الذي يعد قطاع استراتيجي وحيوي ومن أهم المؤسسات الوطنية التي تساهم بفعالية في تحريك هذا القطاع و تنميته نجد شركة **نفطال** التي تعد الرائدة على المستوى الوطني في مجال تخزين، نقل و توزيع المنتجات البترولية و مشتقاتها.

تاريخيا و بالضبط في 6 افريل 1980 بعد استقلال الجزائر كان نشاط التخزين وتوزيع المحروقات من مهام مؤسسة **سونطراك** إلى أن أصدر مرسوم رقم 80/101 و الذي اقتضى إنشاء المؤسسة الوطنية لتكرير و توزيع المنتجات البترولية (***ERDP***) ، بدأت المؤسسة نشاطها في الفاتح من جانفي 1982، واهتمت بصناعة و تكرير وتوزيع المنتجات البترولية، عدلت و قسمت فيما بعد وفق المرسوم 189/87 :في 25 أوت 1987إلى مؤسستين وطنيتين. [1]

[1] الوثائق الداخلية للمؤسسة.

ثانيا– تأميم المحروقات: في 1971/02/24 تم تأميم المحروقات في الجزائر، حيث جسد هذا القرار بالتوقيع على مرسوم 1972/04/12 بإصدار القانون الأساسي للمحروقات، بنفس الإطار الذي تعمل المؤسسات الأجنبية في ميدان التنقيب واستغلال المحروقات في الجزائر وتوج قرار تأميم المحروقات بمسار طويل يرمي إلى التحكم في هذا القطاع واسترجاع الوطن لموارده من المحروقات. [1]

ثالثا– إعادة الهيكلة: بعد مدة استطاعت سونطراك أن تصل إلى تكامل عمودي وأفقي لنشاطات متعددة، وذلك انطلاقا من الإستغلال إلى التوزيع، وعلى إثر قاعدة التوجه نحو المخطط الخماسي 1980–1984، أعيدت هيكلته على خلاف المؤسسات الأخرى حيث تفرعت عنه 17 مؤسسة منها: مؤسسات صناعية، مؤسسات الخدمات، مؤسسات لتسيير المنطاق الصناعية الموجودة في أرزيو، سكيكدة، حاسي الرمل...الخ. [2]

الفرع الثاني: نشأة مؤسسة نفطال

أنشأت المؤسسة الوطنية لتكرير وتوزيع المواد البترولية نفطال بموجب المرسوم رقم101/80 الصادر بتاريخ 01 /1980/01، بعد هيكلة مؤسسة سوناطراك وبدأت نشاطها في 1982/01/01، حيث أصبحت مؤسسة مستقلة تماما ولها كامل الصلاحيات في تسيير شؤونها، وهذا في الفترة الممتدة بين–1982 1987، أما ابتداء من سنة 1988 غيرت المؤسسة قانونها الداخلي وأصبحت فرع تابع لسوناطراك، حيث انقسمت إلى مؤسستين:

- NAFTEK مؤسسة التكرير.
- NAFTALمؤسسة توزيع المواد البترولية المتعددة و مشتقاتها.

مؤسسة نفطال من أهم المؤسسات العمومية في الجزائر، إذ تحتل المرتبة الثالثة كأحسن مؤسسة عمومية بعد كل من سونطراك ونفتاك و هي فرع 100% من شركة سونطراك المحتكر لسوق المحروقات في الجزائر، و تماشيا مع المتطلبات و الظروف التي تفرضها التحولات الاقتصادية و العالمية خضعت مؤسسة نفطال سنة 2001إلى إعادة تنظيم حيث تحولت من مؤسسة إلى شركة ذات أسهم(Réorganisation) تابعة

[1] الوثائق الداخلية للمؤسسة.

[2] الوثائق الداخلية للمؤسسة.

لمجموعة سوناطراك، برأسمال يقدر ب15.650.000.000 دج، متخصصة في تسويق و توزيع المواد البترولية المتعددة على مستوى كامل التراب الوطني،وتقع مديريتها العامة بالعاصمة بالضبط في الشراقة. [1]

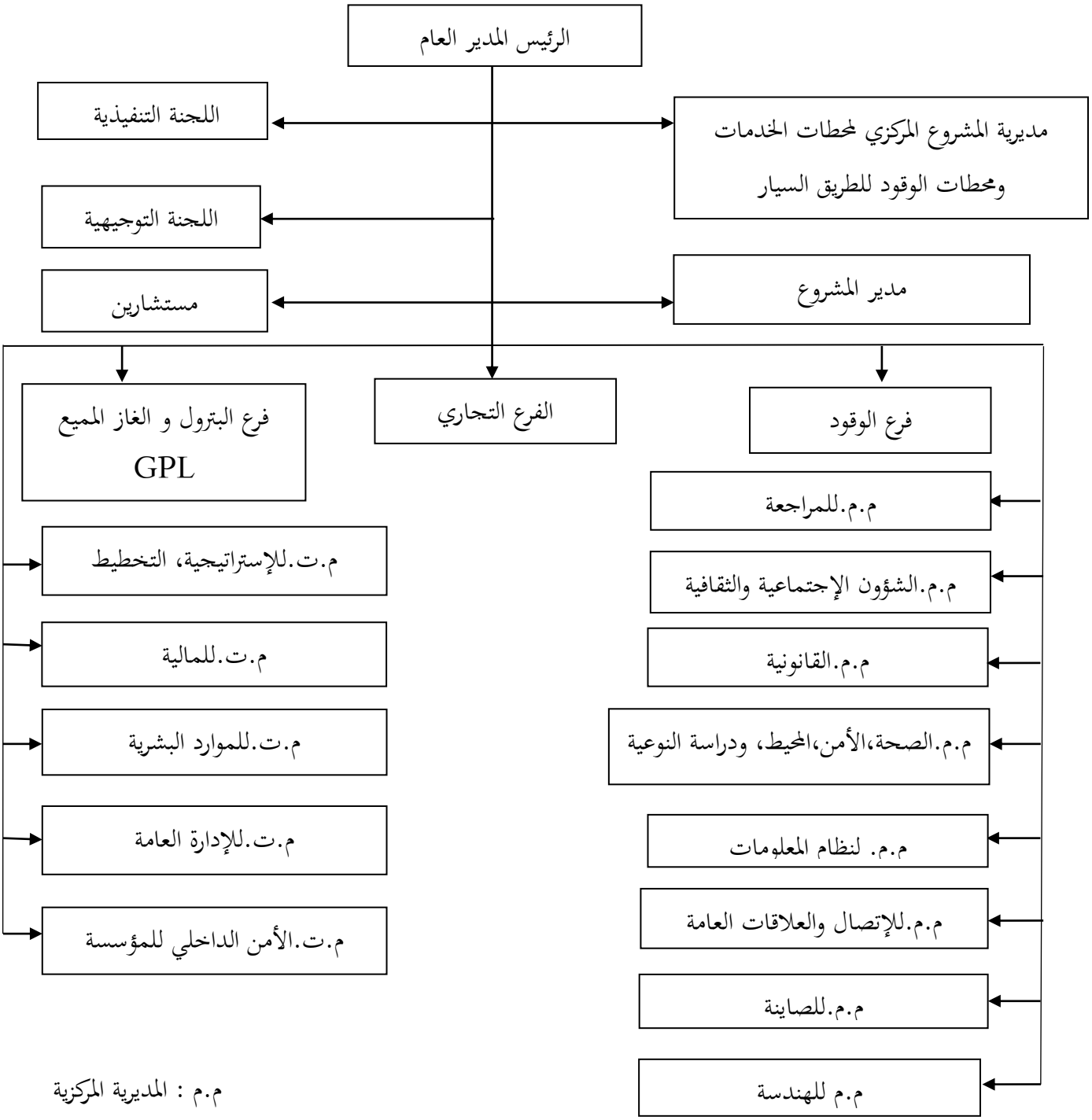
المطلب 02: الهيكل التنظيمي العام لشركة نفطال ومهام أقسامه

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي العام لشركة نفطال

بتاريخ 2014/05/08 وبأمر من الرئيس المدير العام للمؤسسة، أصبح الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفطال كالتالي حسب أخر تعديل قامت به مؤسسة نفطال على هيكلها التنظيمي و الذي هو على النحو التالي :

[1] الوثائق الداخلية للمؤسسة.

الشكل رقم (3-1) : الهيكل التنظيمي العام لشركة نفطال



م.م : المديرية المركزية

م.ت : المديرية التنفيذية

المصدر: من إعداد الطالبين إعتمادا على الوثائق الداخلية للمؤسسة

الفرع الثاني: مهام أقسام الهيكل التنظيمي العام لشركة نفطال

أولا: لجان وفروع مؤسسة نفطال

1- لجان المؤسسة: تتمثل لجان مؤسسة نفطال في: [1]

- **اللجنة التنفيذية Comité Exécutif** : يرأس الرئيس المدير العام اللجنة التنفيذية لمؤسسة نفطال، والتي تتكون من مدراء الأقسام والمدراء التنفيذيون، والمهمة المستندة لهذه اللجنة هي تحديد المحاور الإستراتيجية الكبرى الخاصة بمؤسسة نفطال، خاصة في مجالات الشراكة، الأمن وميادين التسيير.
- **اللجنة التوجيهية Comité Directeur** : يرأس الرئيس المدير العام اللجنة التوجيهية لمؤسسة نفطال، و التي تتكون من مدراء الأقسام، و المدراء التنفيذيون، والمهمة المسندة لهذه اللجنة هي مساعدة الرئيس المدير العام في تسيير و مراقبة العمل.
- **المستشارين Conseiller** : المهمة المسندة والموجهة إلى هذه اللجنة هي مساعدة المدير العام في الوظيفة التي يقوم بها، و في عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية فيما يخص الأنشطة الدولية وعلاقات الصحافة و الإعلام
- **رؤساء المشاريعChefs de projet** : المهام الموكلة إلى هذه اللجنة هي الإشراف على إعداد خطط المشاريع والتأكد من الالتزام بالمواصفات في المواد والمعدات والأعمال، وعرضها على الرئيس المدير العام، ومن بعدها الإجازة على المشاريع.

2- فروع مؤسسة نفطال: تحتوي مؤسسة نفطال على ثلاث فروع وتتمثل في: [2]

آ **- فرع الوقود Branche Carburants** :تتمثل المهام المستندة إلى فرع الوقود في:

- تغطية الاحتياجات الوطنية من الوقود في أحسن الظروف.

- ضمان تموين وتسويق الوقود عبر كافة التراب الوطني.

- ربط ومراقبة وظائف التوزيع، التخزين، النقل، الصيانة، والتموين في أنحاء الوطن.

[1] الوثائق الداخلية للمؤسسة.

[2] الوثائق الداخلية للمؤسسة.

– تأمين التوزيع الحسن لمنتجات الوقود و زيوت التشحيم.

– حماية وصيانة المعدات المتنقلة، التوزيع الحسن لمنتجات الوقود و زيوت التشحيم فيما يخص مجال الطيران و الملاحة.

– اقتراح دراسات عن الاحتياجات في ميدان التخزين والتوزيع للطيران والملاحة.

ب– الفرع التجاري Branche Commercialisation :

وتتمثل المهام الموكلة إلى الفرع التجاري في: [1]

– تسويق المنتجات البترولية وغيرها، بالإضافة إلى تقديم الخدمات عبر كافة شبكات نقاط البيع.

– تسيير، متابعة ومراقبة العلاقات التجارية مع كبار الزبائن.

– مراقبة، متابعة، تطوير، وتسيير شبكة نقاط البيع.

– وضع إستراتيجية لتطوير شبكة التوزيع.

– القيام بعملية مراقبة وتفتيش بصفة دورية ومنتظمة، لتتأكد من نوعية الخدمات واحترام معايير التسيير والأمن.

– تنشيط سياسة استقبال الزبائن ونوعية الخدمات.

– القيام بالدراسات الهادفة إلى تقوية مكانة المؤسسة في السوق.

– اتخاذ الإجراءات التي تسمح بتعظيم تدفقات التوزيع وتدنيه التكاليف.

– عرض منتجات المؤسسة في السوق.

– السهر على المحافظة على سمعة الشركة عبر كافة نقاط البيع.

ملاحظة: مقاطعة التسويق بالمدية تنتمي إلى الفرع التجاري.

[1] الوثائق الداخلية للمؤسسة.

ج- فرع البترول والغاز المميع Branche GPL 'Gaz de Pétrole Liquide :

تتمثل مهام هذا الفرع فيما يلي: [1]

- ضمان وفرة الغاز.

- توزيع الغاز على كافة التراب الوطني، خاصة في فصل الشتاء حيث يزداد استهلاك هذه المادة وبالتالي يزداد الطلب عليها.

- القيام بعملية مراقبة نقاط البيع.

- تطوير شبكة توزيع البترول والغاز المميع.

المطلب 03: تعريف المقاطعة التجارية نفطال بولاية المدية وهيكلها التنظيمي

الفرع الأول: تعريف المقاطعة التجارية نفطال لولاية المدية

المقاطعة التجارية نفطال بالمدية هي تابعة للفرع التجاري، وهي منطقة لتوزيع الوقود، الزيوت والأطواق و تضم مجموعة من والمراكز والوحدات التابعة لها و التي تقع في مواقع جغرافية مختلفة عبر الولايات التالية: المدية،البليدة، الجلفة، عين الدفلى، تيبازة و المسيلة.

- مركز توزيع الوقود الواقع بالبرواقية.

- مركز المطاط والزيوت بالبرواقية.

- مركز توزيع الوقود الواقع بالبليدة.

- مركز المطاط والزيوت بالبليدة.

- مركز توزيع الوقود الواقع بعين الدفلى.

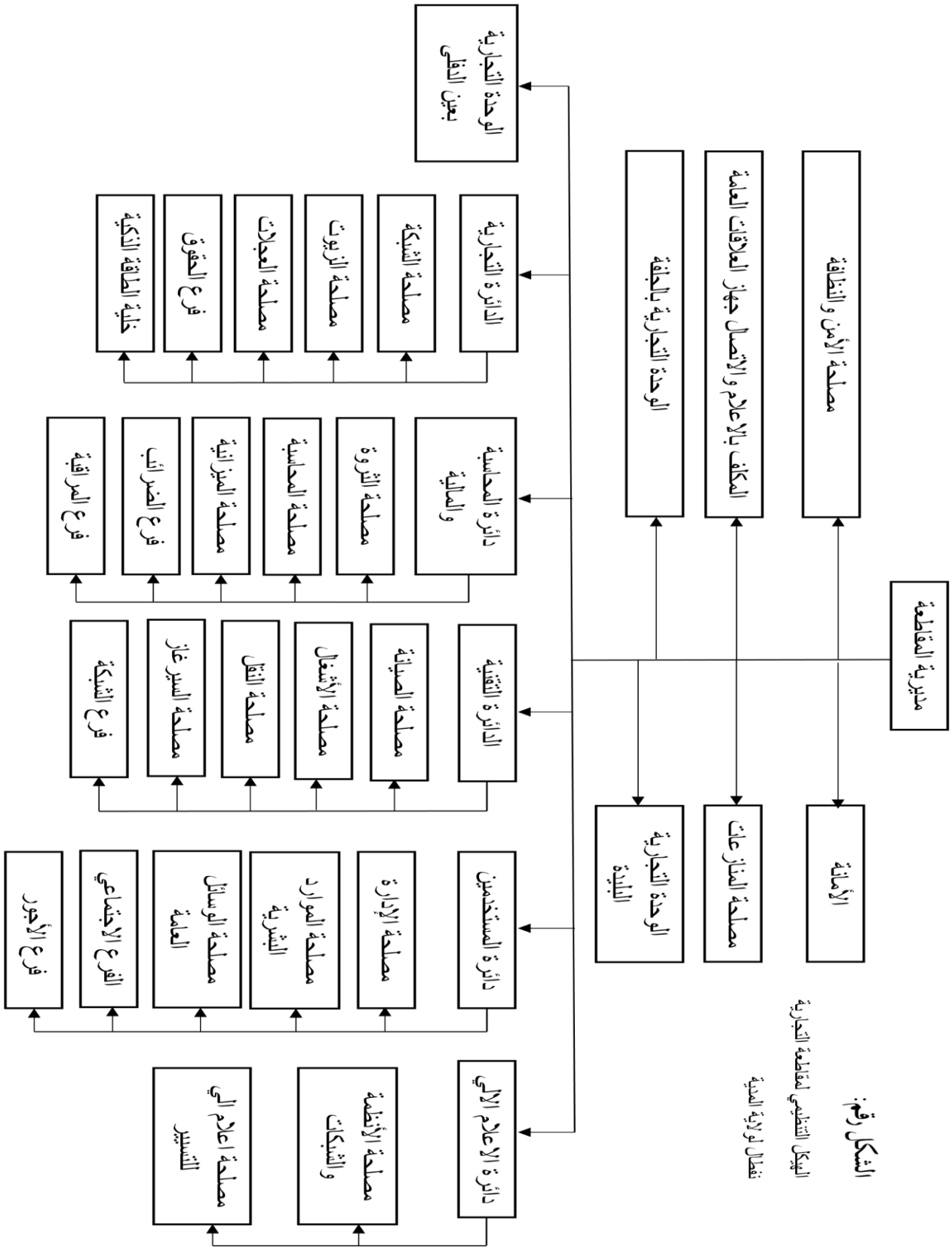
- مركز المطاط والزيوت بعين الدفلى.

- مركز توزيع الوقود الواقع بالجلفة.

- محطات التوزيع الواقعة بتيبازة وولاية المسيلة.

[1] الوثائق الداخلية للمؤسسة.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للمقاطعة التجارية لولاية المدية



الشكل رقم: الهيكل التنظيمي لمقاطعة التجارية نفطال لولاية المدية

المطلب 04: إمكانيات مؤسسة نفطال

قامت مؤسسة نفطال بتجهيز وسائل، هياكل وعمال يساهمون في توزيع المنتجات البترولية، وهذا من أجل رفع أداء المؤسسة من جهة وإتمام المهام المسندة إليها بطريقة جيدة وسريعة من جهة أخرى، بالإضافة إلى تسطير الأهداف المراد بلوغها من وضع قوانين، مخططات وبرامج تنموية.

الفرع الأول: اليد العاملة

يبلغ عدد عمال مؤسسة نفطال حوالي32144 عامل (سنة 2016) بين دائمين ومؤقتين موزعين على كل التراب الوطني و هم مقسمون إلى ثلاث فئات كالتالي: [1]

- 3508 إطار .
- 9092 تقني .
- 1954 (منفذ) يد عاملة .

ونذكر هنا أن عدد الموظفين قابل للزيادة خصوصا في فصل الشتاء أين يزيد الطلب على المنتجات البترولية خاصة قارورات الغاز المميع مما يستوجب توظيف اليد العاملة كما ونوعا لمواجهة هذه الأزمات.

الفرع الثاني: شبكة التوزيع

من أجل نقل و توزيع المواد البترولية قامت مؤسسة نفطال ب: [2]

✓ تجهيز 90 مركز للتخزين منها :

- 23 مركز للوقود ،14 مركز للزيوت ،53 مركز متعدد المنتجات (عجلات،منتجات خاصة).
- تجهيز16 وحدة لصناعة الزفت ذات طاقة تصنيع402000 طن/سنة.
- 42 مركز تعبئة غاز البوتان والبروبان GPL لها طاقة 1.2 مليون طن/سنة.
- 21 مركز ومخزن لقسم البحرية.
- 29 مركز ومخزن لقسم الطيران.

[1] الوثائق الداخلية للمؤسسة.

[2] الوثائق الداخلية للمؤسسة.

✓ 750 كم من قنوات الوقود والغاز GPL.

- 380 كم خط أنابيب متعدد المنتجات، و350 في طور الإنجاز.

✓ تجهيز 2010 محطة خدمات منتشرة عبر كافة التراب الوطني و تتمثل هذه المحطات في نقاط بيع المنتجات المسوقة، حيث تعكس نسبة% 85 من مبيعات الوقود، و يتم استغلالها على أربع حالات مختلفة: [1]

–الإدارة المباشرة: 338 محطة تملكها مؤسسة نفطال ،ويتم تسييرها من قبل عمال تابعين ل مؤسسة نفطال مباشرة.

– الإدارة الحرة: 537 محطة انتقلت ملكيتها لمؤسسة نفطال عن طريق التأميم، فتقوم مؤسسة نفطال بتأجيرها لمجموعة من الخواص وفق عقد كراء بين الطرفين.

[1] الوثائق الداخلية للمؤسسة.

المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية

سنتعرف في هذا المبحث على كل من مجتمع و عيّنة و أدوات الدراسة بالإضافة إلى مختلف أساليب المعالجة الإحصائية من خلال عرض محتوى المطلب الأول، و بعد ذلك في المطلب الثاني سنقوم بعرض و تحليل نتائج إختبارات صدق و ثبات الإستبيان.

المطلب الأول : مجتمع، عيّنة، أدوات الدراسة، و أساليب المعالجة الإحصائية

الفرع الأوّل : مجتمع و عيّنة الدراسة

تمثَّل مجتمع الدراسة في عمّال المقاطعة التجارية نفطال لولاية المدية على مستوى العديد من المصالح التابعة للمؤسسة نذكر منها :

- مصلحة المحاسبة
- مصلحة الميزانية
- مصلحة الموارد البشرية
- مصلحة الأجور
- المصلحة التجارية

تمّ اختيار عيّنة ميسّرة (ملائمة) مكوّنة من 33 فرد، حيث تمّ توزيع استمارات الاستبيان عليهم، و تمّ ملء جميع الاستمارات.

الجدول رقم (3–1) : إحصائيات الاستمارات الموزعة و المسترجعة و الصالحة و المستبعدة

الاستمارات	الموزعة	المسترجعة	المستبعدة	الصالحة
العدد	33	33	00	33
النسبة المئوية	100%	100%	00%	100%

المصدر : من اعداد الطالبين

الفرع الثاني : أدوات الدراسة

تمّ الإعتماد في الدراسة الميدانية على بعض الأدوات لجمع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات الجانب التطبيقي للبحث، و تمثّلت هذه الأدوات في:

- استمارة الاستبيان
- الوثائق الإدارية

تمّ إجراء عملية جمع البيانات (ملئ الاستمارات) بمساعدة رئيس مصلحة الصيانة و ذلك في الأيام التالية :

- يوم الاثنين 29 جوان 2020 من الساعة 8:00 صباحا الى 14:00 مساءا

- يوم الثلاثاء 30 جوان 2020 من الساعة 8:00 صباحا الى 12:00 صباحا

و لقد تمّ تقسيم أسئلة الإستبيان إلى اسئلة شخصية خاصة بالجنس، الفئة العمرية التي ينتمون اليها، المستوى التعليمي، المصلحة التي ينتمون اليها و عدد سنوات خبرة المبحوثين،

و 29 سؤال موضوعي موزعين على 3 محاور على النحو التالي:

- المحور الأول : يناقش الطرق التقليدية لمرقبة التسيير المطبقة في المؤسسة، و يتكون من 12 فقرة؛

- المحور الثاني : يناقش مدى الحاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة لمراقبة التسيير في المؤسسة، و يتكون من 9 فقرات؛

- المحور الثالث : يناقش الصعوبات التي تحول دون استخدام الاتجاهات الحديثة في المؤسسة، و يتكون من 8 فقرات.

المطلب الثاني: أدوات التحليل الإحصائي

بعد الإنتهاء من تفريغ البيانات المتضمنة في هذه الاستبيانات في الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية والمعروفة اختصارا (SPSS_ V25)، نقوم بإجراء التحليل الإحصائي للبيانات عن طريق مجموعة من الاختبارات الإحصائية وهذا تماشيا مع نوع المتغيرات وفرضيات الدراسة وفيما يلي توضيح للاختبارات الإحصائية التي تم استخدامها:

- اختبار كولمجروف-سمرنوف Kolmogorov-smirnov test (K-S) لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه؛
- معامل ألفا كرونباخ Cronbach Alpha لمعرفة ثبات فقرات الإستبيان؛
- معامل الإرتباط سبيرمان Spearman Corrélation Coefficient لحساب الإتساق الداخلي والصدق البنائي، والعلاقة بين المتغيرات؛
- التكرارات والنسب المئوية لوصف بيانات العيّنة من حيث خصائصها؛
- المتوسطات الحسابية من أجل معرفة الأهمية النسبية للمتغيرات والعبارات التي تقيسها؛
- الإنحرافات المعيارية لقياس درجة تشتت قيم استجابات الموظفين عن المتوسط الحسابي؛
- قيمة (t) لأختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

يتضمن هذا المبحث عرضاً لتحليل البيانات باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Spss)، حيث ستم إختبار التوزيع الطبيعي، وتقييم صحة وثبات أداة الدراسة، بعد هذا يتم وصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة، بعد ذلك يتم إجراء تحليل وصفي لإجابات موظفي عينة الدراسة واختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: إختبار التوزيع الطبيعي، وتقييم صحة وثبات أداة الدراسة

عند جمع البيانات العملية باستخدام الاستبيانات فإنه يتوجب التحقق من بعض المسائل المتعلقة بجمع البيانات. ومن أهم هذه المسائل هي: فحص التوزيع الطبيعي للبيانات، الثبات، صدق الاتساق الداخلي والصدق البنائي وفما يلي توضيح لهذه المسائل.

أولا: التحقق من التوزيع الطبيعي

للتأكد من ان البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، قامت الطالبتين باستخدام اختبار كولمجروف-سميرنوف (Kolmogorov-smirnov test (K-S) وهو اختبار ضروري في حالة استخدام الإختبارات المعلمية مثل اختبار (**t**) لعينة واحدة،حيث تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا، وحتى تكون البيانات تتبع التوزيع الطبيعي حسب هذا الإختبار فلابد أن تكون مستوى الدلالة للمتغيرات الدراسة أكبر من (0.05). والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار.

الجدول رقم (3-2): اختبار كلمجروف-سميرنوف (*K-S*) لتحقق من التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

محاور الدراسة	قيمة الاختبار *K-S*	درجة الحرية *df*	مستوى الدلالة *P*
مدى الحاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة لمراقبة التسيير في المقاطعة التجارية نفطال	0.085	33	0.200
الصعوبات التي تحول دون استخدام الاتجاهات الحديثة في المؤسسة	0.124	33	0.200

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات Spss.

نلاحظ من الجدول رقم (02): أن التحقق من التوزيع الطبيعي من خلال اختبار كلموجروف-سميرنوف قد أفضى إلى نتيجة مفادها أن شكل توزيع لمحاور الدراسة كان ضمن حدود التوزيع طبيعي، فبرجوع إلى قيم الاختبار لمتغيرات الدراسة نجدها غير دالة إحصائيا ($P>0.05$).

ثانيا: اختبارات الصدق

يؤكد العديد من العلماء والباحثين أن صدق الاختبار يعتمد على صدق عباراته، إذ يزداد أو يقل على أساسها، وعليه فإن العناية بصدق العبارات تعد بمثابة المعالجة على المستوى القاعدي مع المشكلة العامة، وقد تم في هذه الدراسة قياس صدق العبارات بعدة طرق، منها الصدق: الصدق الظاهري، صدق الاتساق الداخلي والصدق التمييزي. وفيما يلي تفصيل ذلك:

1-صدق المحتوى:

تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين ممثلين في (05) أساتذة من كلية العلوم التجارية والاقتصادية والتسيير، حيث طُلِب إليهم إبداء الرأي والملاحظات حول مدى انتماء العبارات لمحاور الدراسة التي أدرجت فيها، بالإضافة إلى سلامة الصياغة اللغوية، ووضوحها من حيث المعنى، وسهولة الفهم، وأي ملاحظات وتعديلات يرونها مناسبة، وقد تم إعادة تعديل الاستبانة وفق ما ارتأه السادة المحكمون حيث أصبحت الأداة بعد التحكيم بصورتها النهائية مكونة من (29) عبارة، موزعة على ثلاث محاور.

2-صدق الاتساق الداخلي

تعد قوة الارتباط بين العبارات المعدة لقياس خاصية ما مؤشراً إحصائياً لصدق الاتساق الداخلي. تشير "**أنستازي**" أن الاتساق الداخلي لعبارات الاختبار يحسب عن طريق معامل الارتباط بين درجات العبارات ودرجات المحك الخارجي، وعندما لا يتوفر محك خارجي فإن الدرجة الكلية للاختبار تعد أفضل محك داخلي يمكن الاعتماد عليه. ومن أجل تحقيق ذلك تم حساب معامل الارتباط سبيرمان (Spearman) بين درجات كل عبارة مع الدرجة الكلية للاختبار.

- **الإتساق الداخلي لمحور مدى الحاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة لمراقبة التسيير في المقاطعة التجارية نفطال.**

نوضح ذلك من خلال عرض الجداول ادناه

الجدول رقم: (3-3) معاملات الإرتباط سبيرمان بين درجات عبارات محور مدى الحاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة لمراقبة التسيير في المقاطعة التجارية نفطال مع الدرجة الكلية للمحور نفسه.

رمز العبارة	العبارة	معامل الارتباط *SP*	مستوى الدلالة *P*
D1	تزايد تعقيدات العملية الإنتاجية وارتفاع الجودة بشكل كبير بالإضافة إلى فشل نظام التكاليف التقليدي الأمثل للتكاليف يجعل المؤسسة ترغب في التحول إلى استعمال الطرق الحديثة	0.752***	<0.001
D2	يساعد نظام التكاليف على أساس النشطة ABC الإدارة في التركيز على تحديد الدقيق لتكاليف المنتجات والعمليات الإنتاجية لزيادة الأرباح محققة واتخاذ القرارات مما يجعل المؤسسة ترغب في تبني هذا النظام	0.597***	<0.001
D3	يوفر نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB التقديرات المالية والغير مالية بدقة للوفاء بالهداف الاستراتيجية المتفق عليها والتغيرات المخطط لها لتحسين الأداء مما يجعل المؤسسة ترغب في تطبيقه	0.489**	0.002
D4	يساعد نظام إدارة الجودة الشاملة على تطوير جودة المنتجات مع تخفيض التكاليف مما يحسن خدمة وتلبية حاجياتهم وهذا يدفع المؤسسة للاتجاه نحو تطبيقه	0.563***	<0.001
D5	يساهم نظام الإنتاج في الموعد المحدد GIT في تخفيض كافة أنواع المخزون وتكاليفه بالإضافة إلى إزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وهذا يزيد من رغبة المؤسسة في تطبيقه	0.810***	<0.001
D6	تساعد بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء على نحو متكامل عن طريق ربط الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها من أجل تعزيز قدراتها التنافسية مما يجعل الوحدة تسعى على استخدامه	0.604***	<0.001
D7	تعزز طريقة GIMSI روح المبادرة من خلال استقلالية الفرد مع إمكانية استعمالها في مختلف المجالات وهذا يدفع المؤسسة للاتجاه نحو تطبيقه	0.847***	<0.001
D8	يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة الزمني TDABC في تحديد معدلات دوران التكلفة على أساس القدرة الفعلية لتدفق الموارد مما يجعل المؤسسة ترغب في	0.678***	<0.001

	تبني هذا النظام		
D9	يساعد نظام أسعار التحويل التنازلي في زيادة دقة أرقام تكلفة المخزون الموجود في مختلف أقسام المؤسسة مما يجعل الوحدة تسعى إلى استخدامه	0.492**	0.001
***:P<0.001 ***:P<0.001			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات Spss.

تبين نتائج الواردة في الجدول رقم (03) أن جميع المعاملات الإرتباط كانت من متوسطة إلى مرتفعة ودالة إحصائيا حيث تراوحت من ($SP = 0.489, P = 0.002$) للعبارة (D3) إلى ($SP = 0.847, P < 0.001$) للعبارة (D7) مما يعني وجود علاقة طردية بين العبارات والمحور الذي تنتمي إليه(مدى الحاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة لمراقبة التسيير في المقاطعة التجارية نفطال)، وبتالي توافر الاتساق الداخلي ولا نستثني أي عبارة من التحليل.

- **الإتساق الداخلي لمحور الصعوبات التي تحول دون استخدام الاتجاهات الحديثة في المؤسسة**

نوضح ذلك من خلال عرض الجداول رقم (04)

الجدول رقم: (3–4) معاملات الإرتباط سبيرمان بين درجات عبارات محور الصعوبات التي تحول دون استخدام الاتجاهات الحديثة في المؤسسة مع الدرجة الكلية للمحور نفسه.

رمز العبارة	العبارة	معامل الارتباط *SP*	مستوى الدلالة *P*
E1	عدم معرفة الإدارة بالطرق الحديثة لمراقبة التسيير	0.591***	<0.001
E2	صعوبة اقتناء المؤسسة بالتحول من الأنظمة التقليدية لمراقبة التسيير إلى الأنظمة الحديثة نظرا للتكلفة المرتفعة التي تتكبدها في بداية التحول وخوفا من عدم نجاح النظام الجديد	0.652***	<0.001
E3	تتطلب الأنظمة الحديثة لمراقبة التسيير اجراء تحسينات كبيرة في الإدارة وتطوير نظم المحاسبة مما يأخذ وقتا طويلا لإجراء هذا التحويل	0.677***	<0.001
E4	من بين معيقات استخدام الأنظمة الحديثة الإعتقاد بقلة مساهمتها في ترشيد القرارات وانخفاض قيمة المنافع المرتقبة مع بطيء استجابة المدرين والعاملين	0.639***	<0.001

E5	نقص الموظفين المؤهلين القادرين على التعامل مع هذه الأنظمة بسبب نقص الخبرة وعدم وجود التكوين اللازم الذي يسمح لهم بتطوير مهاراتهم والذي يؤدي في النهاية إلى مقاومة تطبيق هذه الأنظمة	0.473**	0.006
E6	عدم ثبات الأسعار بالإضافة إلى صعوبة تحديد مسببات مختلف التكاليف في المؤسسة لبعض الأنشطة يمثل مشكلة عند تطبيق الأنظمة الحديثة لمراقبة التسيير	0.690***	<0.001
E7	عدم معرفة المزايا الممكن تحقيقها من خلال استخدام الطرق الحديثة لمراقبة التسيير والخوف من عدم إمكانية تحقيق الأهداف المنشودة عند تطبيقه يعتبر سببا من أسباب الامتناع عن استخدامها	0.755***	<0.001
E8	تعقد الإجراءات وصعوبة توفر المعلومات مع صعوبة الوصول إليها	0.517***	<0.001
**:P<0.001 ***:P<0.001			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات Spss.

تبين نتائج الواردة في الجدول أن جميع المعاملات الإرتباط كانت من متوسطة إلى مرتفعة ودالة إحصائيا حيث تراوحت من (SP=0.473, P=0.006) للعبارة (E5) إلى ($SP = 0.755, P < 0.001$) للعبارة (E7) مما يعني وجود علاقة طردية بين العبارات والمحور الذي تنتمي إليه (الصعوبات التي تحول دون استخدام الاتجاهات الحديثة في المؤسسة)، وبتالي توافر الاتساق الداخلي ولا نستثني أي عبارة من التحليل.

ثالثا: الصدق البنائي:

يعتبر الصدق البنائي أحد أهم أنواع صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط درجة كل متغير مع درجة متغيرات الدراسة الأخرى والدرجة الكلية لعبارات الإستبانة.

الجدول رقم: (3–5) معاملات الإرتباط سبيرمان بين كل متغير من متغيرات الدراسة والدرجة الكلية للإستبيان.

المتغير	1	2	الدرجة الكلية للإستبيان
1- مدى الحاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة لمراقبة التسيير في المقاطعة التجارية نفطال	1	-	-
2- الصعوبات التي تحول دون استخدام الاتجاهات الحديثة في المؤسسة	0.629***	1	-
الدرجة الكلية للإستبيان	0.801***	0.764***	1

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات Spss.

نلاحظ من الجدول الذي يبين معاملات ارتباط محاور مع بعضها البعض، ثم مع الدرجة الكلية للمقياس (جميع عبارات الإستبيان)، أن جميع معاملات الإرتباط الظاهرة في الجدول محصورة بين القيمتين (SP=0.629 ;SP=0.801) وهي دالة أحصائيا عند مستوى (0.01%)، وهذا يعكس الصدق البنائي لأداة الدراسة.

رابعا: ثبات الإستبيان

يعد ثبات الفقرات شرطا أساسيا من شروط أدوات البحث، ويقصد بهبه أن تعطي عبارات الاختبار نفس النتائج أو قريبة منها إذا ما أعيد تطبيقها على الأفراد أنفسهم في الظروف نفسها.

وقد تم حساب معامل ثبات الاختبار بطريقة التباين ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)، حيث تتمتع هذه الطريقة بأهمية خاصة في حساب ثبات الاختبارات الموضوعية وهي تمثل التجانس في أداء الأفراد في قياس خاصية محددة، وتتراوح قيمة معامل الثبات بين (0) و(1) وكلما اقتربت من الواحد دل ذلك على ثبات عالٍ للمتغير أو المقياس، وكلما اقترب من الصفر دل على عدم وجود ثبات.

يوضح الجدول التالي نتائج معاملات الثبات بطريقة ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) لمتغيرات الدراسة والدرجة الكلية للإستبيان.

الجدول رقم (3–6) معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات المتغيرات والدرجة الكلية للاستبيان

محاور الدراسة	معامل ألفا كرونباخ α
مدى الحاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة لمراقبة التسيير في المقاطعة التجارية نفطال	0.715
الصعوبات التي تحول دون استخدام الاتجاهات الحديثة في المؤسسة	0.770
الدرجة الكلية للإستبيان	0.839

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات Spss.

تبين النتائج الواردة في الجدول أن قيم معامل الثبات ألفا كرونباخ كانت قيم مرتفعة، حيث جاءت قيمة معامل ألفا كرونباخ لمحور مدى الحاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة لمراقبة التسيير في المقاطعة التجارية نفطال: (α= 0.715)، ولمحور الصعوبات التي تحول دون استخدام الاتجاهات الحديثة في المؤسسة (α= 0.770)، أما على مستوى الدرجة الكلية للاستبيان فقد بلغ معامل الثبات (α= 0.839)، وهذا يؤكد أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة ثبات عالية ومناسبة وتقيس ما وضعت لقياسه، وبالتالي فهي تفي بأغراض الدراسة.

المطلب الثاني: وصف المتغيرات الديمغرافية لعينة الدراسة

اشتملت الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة كما جاء في الإستبيان المرفق في الملاحق على المتغيرات الديمغرافية (الجنس، الفئة العمرية، المستوى التعليمي، المصلحة التي تنتمي إليها، عدد سنوات الخبرة)، حيث سيتم الاعتماد على التكرارات والنسب المئوية والرسومات البيانية في التعبير عن خصائص أفراد العينة وتحليلها.

أولا: متغير الجنس

يمثل الجدول التالي تلخيصا للنتائج المتعلقة بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس

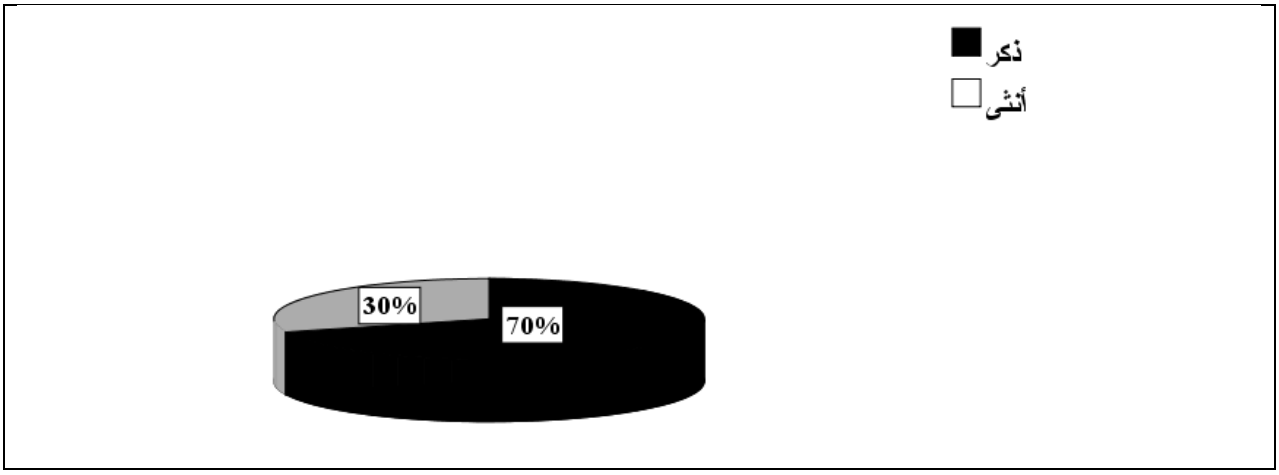
الجدول رقم (3–7) : توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الجنس

المتغير	الفئات	التكرار *f*	النسبة المئوية %
الجنس	ذكر	23	70
	أنثى	10	30
	المجموع	33	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول أن الموظفين في العينة أغلبهم ذكور إذ بلغت نسبتهم (70%) من إجمالي عينة الدراسة وبلغت نسبة الإناث (30%)، وهذا يدل على وجود الذكور بنسبة أكبر في مستويات تسيير المقاطعة التجارية لنفطال مقارنة بالإناث، والشكل الموالي يوضح ذلك.

الشكل رقم (03) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الجنس



المصدر: رسم مقتطع من مخرجات SPSS

ثانيا: متغير الفئة العمرية

يوضح الجدول أدناه، توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الفئة العمرية.

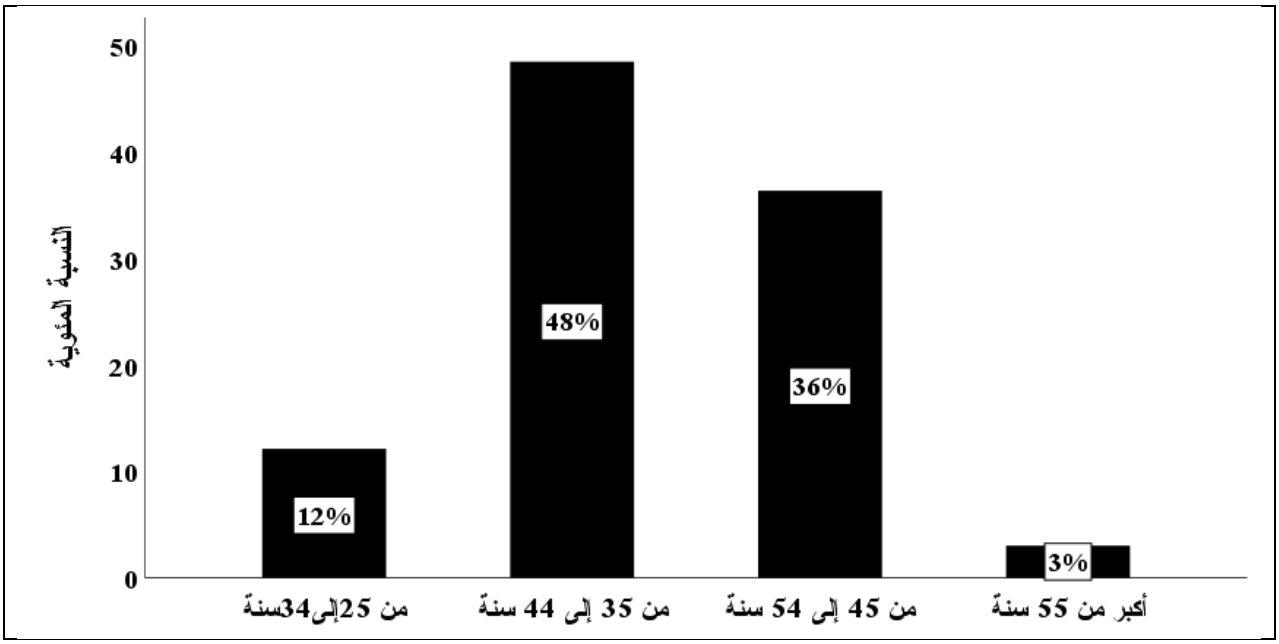
الجدول رقم (3–8) : توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الفئة العمرية

المتغير	الفئات	التكرار *f*	النسبة المئوية *%*
الفئة العمرية	أقل من 25 سنة	-	-
	من 25 سنة على 34 سنة	04	12
	من 35 سنة إلى 44 سنة	16	48
	من 45 سنة إلى54 سنة	12	36
	أكبر من 55 سنة	1	03
	المجموع	33	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه، أنّ معظم الموظفين في عينة الدراسة هم من الفئة العمرية [من35 سنة إلى 44 سنة]، حيث بلغ عددهم (16) موظف وبنسبة مقدارها (48%)، تليها الفئة العمرية [من 45 سنة إلى 54 سنة]، حيث بلغ عددهم (12) موظف وبنسبة (36%)، ثم الفئة العمرية [من 25 سنة إلى 34 سنة]، والبالغ عددهم (04) موظفين وبنسبة مقدارها (12%)، في حين بلغ مجموع الموظفين الذين هم من الفئة العمرية [أكبر من 55سنة] موظف وحيد وبنسبة مقدارها (03%). وبشكل عام يمكن القول أن سياسة التوظيف في المقاطعة التجارية لنفطال ترتكز على الفئات الشبابية، والشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم (04) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الفئة العمرية



المصدر: رسم مقتطع من مخرجات SPSS

ثالثا: متغير المستوى التعليمي

يوضح الجدول أدناه، توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المستوى التعليمي.

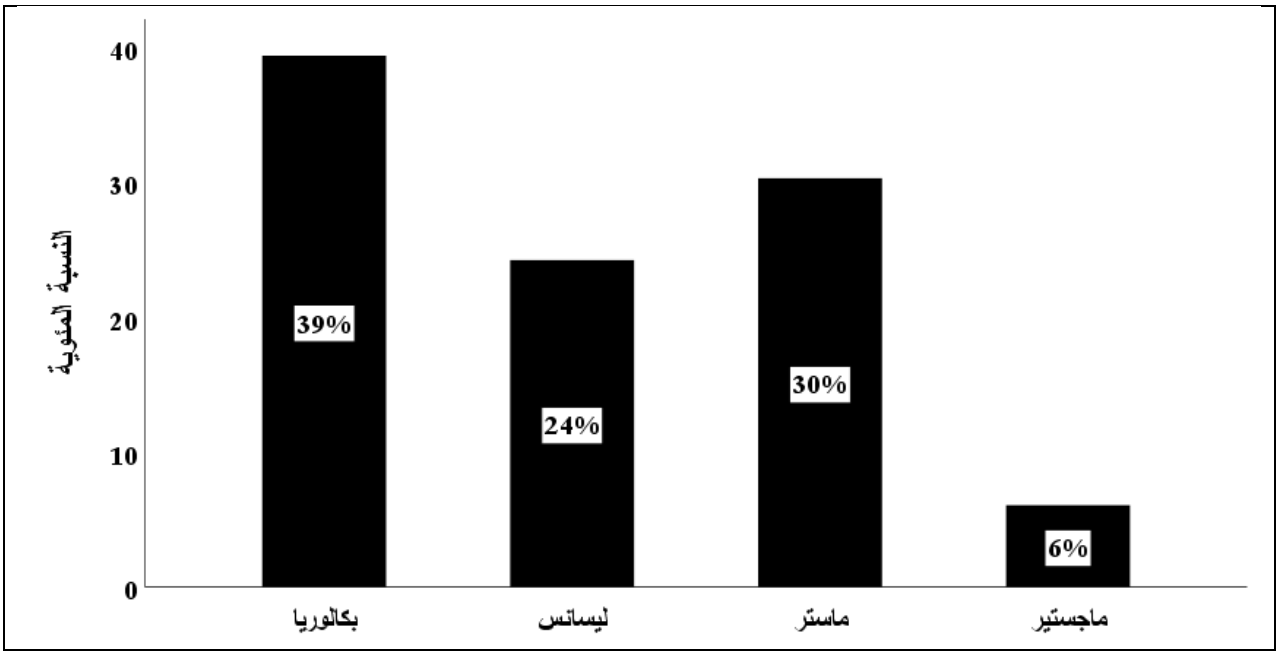
الجدول رقم (3–9) : توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المستوى التعليمي

المتغير	الفئات	التكرار *f*	النسبة المئوية *%*
المستوى التعليمي	بكالوريا	13	39
	ليسانس	08	24
	ماستر	10	30
	ماجستير	02	06
	دكتوراه	-	-
	المجموع	33	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول السابق أن الموظفين الذين يمتلكون شهادة بكالوريا يمثلون المستوى التعليمي الغالب في عينة الدراسة إذ بلغ عددهم (13) موظف وبنسبة مئوية بلغت (39%)، يليهم الموظفين الحاملين لشهادة ماستر بمجموع (10) موظف وبنسبة بلغت (30%)، ثم الموظفين الحاملين لشهادة ليسانس بمجموع (08) موظفين وبنسبة بلغت (24%)، في حين نجد أن الموظفين الذين يمتلكون شهادة ماجستير يمثلون أدنى نسبة من عينة الدراسة حيث بلغ عددهم (02) موظفين وبنسبة (06%). وعليه نستنتج أن غالبية الموظفين الذين يمثلون عينة الدراسة هم من حاملي شهادة البكالوريا وشهادات الجامعية والشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم (05) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المستوى التعليمي



المصدر: رسم مقتطع من مخرجات SPSS

رابعا: متغير المصلحة التي تنتمون إليها

يوضح الجدول أدناه، توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المصلحة التي تنتمون إليها:

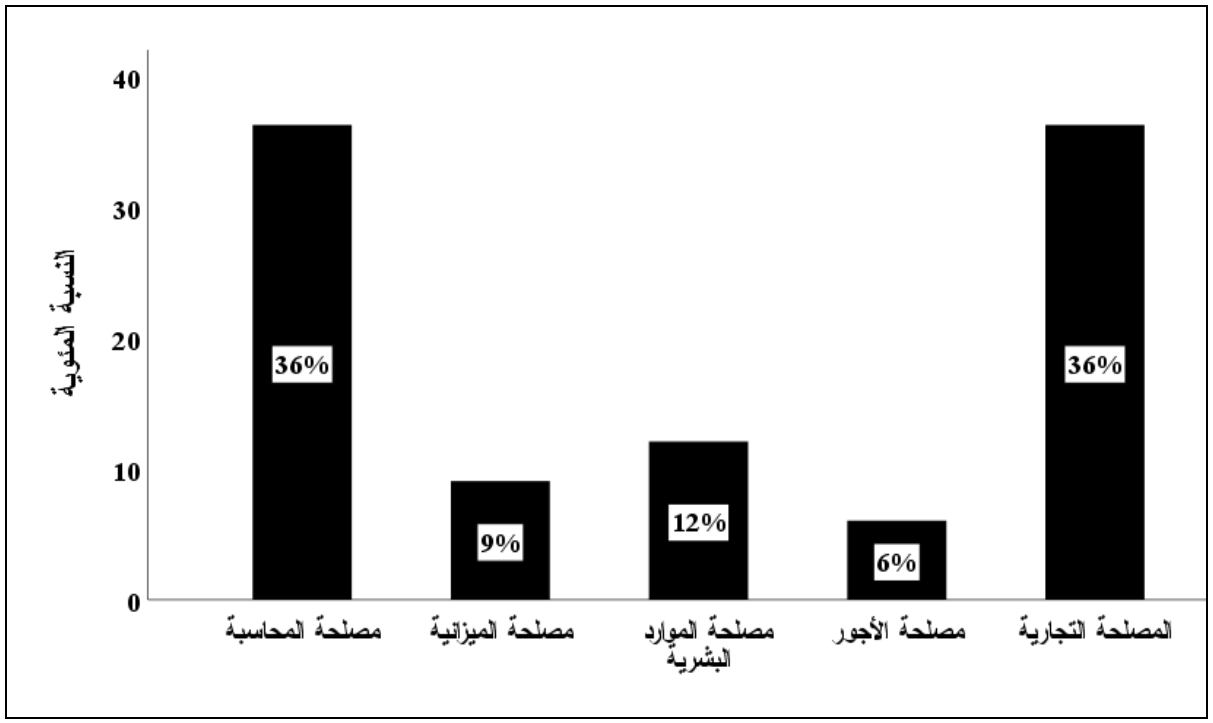
الجدول رقم (3–10) : توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المصلحة التي تنتمون إليها

المتغير	الفئات	التكرارات *f*	النسبة المئوية *%*
المصلحة التي تنتمون إليها	مصلحة المحاسبة	12	36
	مصلحة الميزانية	03	09
	مصلحة الموارد البشرية	04	12
	مصلحة الأجور	02	06
	المصلحة التجارية	12	36
	المجموع	33	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول السابق أن الموظفين الذين ينتمون إلى مصلحة المحاسبة والمصلحة التجارية يعتبران الأكثر تمثيلا في عينة الدراسة حيث بلغ عدد الموظفين لكل فئة منهما (12) موظف وبنسبة مئوية بلغت (36%)، يليهم الموظفين الذي ينتمون إلى مصلحة الموارد البشرية بمجموع (04) موظفين وبنسبة بلغت (12%)، ثم الموظفين الذي ينتمون إلى مصلحة الميزانية بمجموع (03) موظفين وبنسبة بلغت (09%)، وأخيرا الموظفين الذي ينتمون إلى مصلحة الأجور بمجموع (02) موظفين وبنسبة (06%). والشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم (06) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المصلحة التي تنتمون إليها



المصدر: رسم مقتطع من مخرجات SPSS

خامسا: متغير عدد سنوات الخبرة

يوضح الجدول التالي، توزيع أفراد العيّنة حسب متغير عدد سنوات الخبرة:

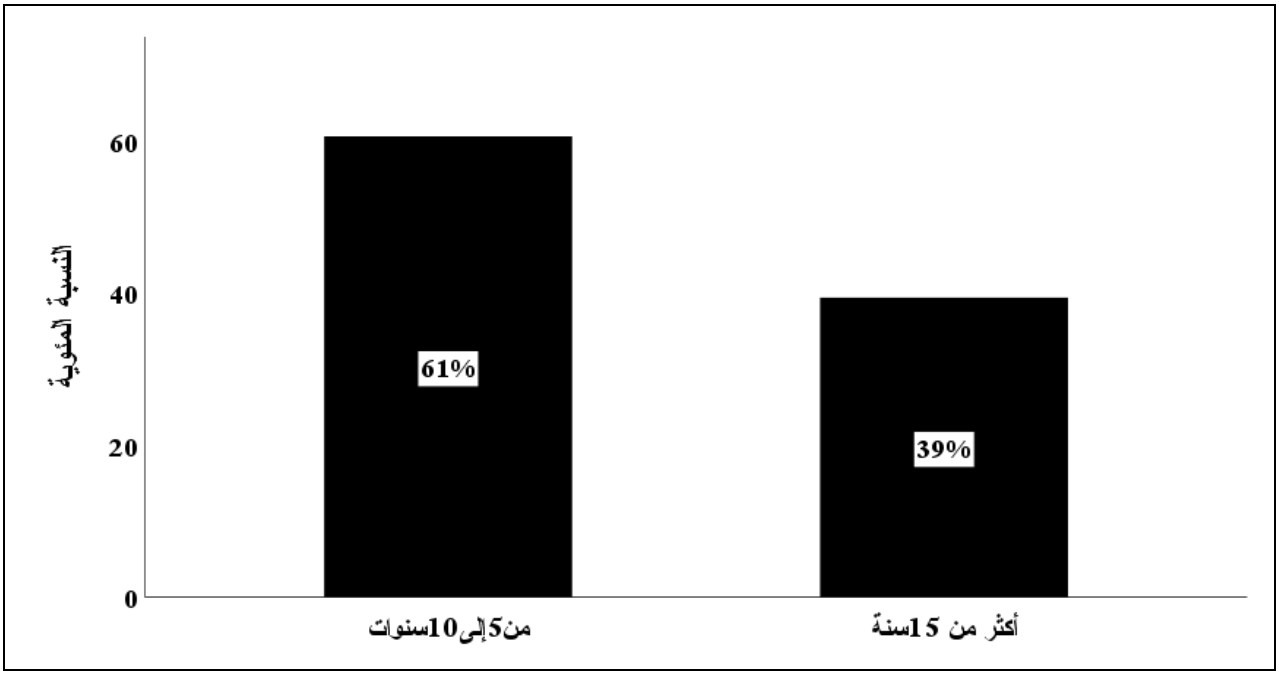
الجدول رقم (3–11) : توزيع أفراد العيّنة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

المتغير	الفئات	التكرار *f*	النسبة المئوية *%*
عدد سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	-	-
	من 5 إلى 10 سنوات	20	61
	أكثر من 15 سنوات	13	39
	المجموع	33	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه، أنّ أعلى نسبة من موظفي عينة الدراسة يمتلكون سنوات خبرة [من 05 إلى 10 سنوات]، حيث بلغ عددهم (20) موظف وبنسبة مقدارها (61%)، يليهم الموظفين الذين لديهم سنوات خبرة [أكثر من 15 سنة]، في حين نجد أن هنالك غياب تام للموظفين الذين يمتلكون سنوات خبرة [أقل من 5 سنوات]، وعليه يمكن القول أن هنالك نوع من الاستقرار الوظيفي داخل المقاطعة التجارية نفطال. والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (07) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير عدد سنوات الخبرة



المصدر: رسم مقتطع من مخرجات SPSS.

المطلب الثالث: التحليل الوصفي لإجابات موظفي عينة الدراسة واختبار فرضيات الدراسة

أولا: تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الموظفين لعبارات المحور الأول.

من أجل تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الموظفين العبارات واختبار الفرضية الأولى تم الاعتماد على اختبار (التكرارات والنسب المئوية) الموضحة في الجداول التالية:

1-محاسبة التكاليف

الجدول رقم (3-12) : هل تقومون بحساب سعر التكلفة

المتغير	الفئات	التكرار *f*	النسبة المئوية *%*
هل تقومون بحساب سعر التكلفة	نعم	28	85
	لا	01	03
	بدون إجابة	04	12
	المجموع	33	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

توضح النتائج الواردة في الجدول أن أعلى نسبة (63%) من الموظفين في عينة الدراسة يوافقون على أن مؤسستهم تقوم بحساب سعر التكلفة، بينما نجد نسبة (03%) من الموظفين لا يوافقون على أن مؤسستهم تقوم بحساب سعر التكلفة، أما بنسبة للموظفين الذين امتنعوا على الإجابة فقد بلغت نسبتهم (12%).

الجدول رقم (3-13) : على أي مستوى يتم تحديد التكاليف

المتغير	الفئات	التكرار *f*	النسبة المئوية %
على أي مستوى يتم تحديد التكاليف	المصالح	25	76
	الوظائف	04	12
	بدون إجابة	04	12
	المجموع	33	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

توضح النتائج الواردة في الجدول السابق أن أعلى نسبة (76%) من الموظفين في عينة الدراسة يعتبرون أن تحديد التكاليف يتم على مستوى المصالح، بينما تعتبر نسبة (12%) من الموظفين أن تحديد التكاليف يتم على مستوى الوظائف ، أما بنسبة للموظفين الذين امتنعوا عن الإجابة على هذا السؤال فقد بلغت نسبتهم (12%).

الجدول رقم (3-14) : ماهي طرق معالجة التكاليف

المتغير	الفئات	التكرار *f*	النسبة المئوية %
ماهي طرق معالجة التكاليف	طريقة التكاليف الكلية	16	48
	طريقة التكاليف المتغيرة	06	18
	طريقة التحميل العقلاني	01	03
	طريقة التكلفة الهامشية	02	06
	طريقة التحميل المعيارية	-	-
	بدون إجابة	08	24
	المجموع	33	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

توضح النتائج الواردة في الجدول اعلاه: أن نسبة عالية (48%) من الموظفين في عينة الدراسة يعتبرون أن طريقة التكاليف الكلية هي الطريقة المعتمدة في معالجة التكاليف، تليهم نسبة (18%) من الموظفين يعتبرون أن طريقة التكاليف المتغيرة هي الطريقة المعتمدة في معالجة التكاليف، ثم نسبة (06%) من

الموظفين يعتبرون أن طريقة التكلفة الهامشية هي الطريقة المعتمدة في معالجة التكاليف، أما أدنى نسبة (03%) من الموظفين يعتبرون أن طريقة التحميل العقلاني هي الطريقة المعتمدة في معالجة التكاليف. أما بنسبة للموظفين الذين امتنعوا عن الإجابة على هذا السؤال فقد بلغت نسبتهم (24%).

2-الموازنات التقديرية

الجدول رقم (3-15) : هل تقومون بالموازنات التقديرية

المتغير	الفئات	التكرار f	النسبة المئوية %
هل تقومون بالموازنات التقديرية	نعم	28	85
	لا	01	03
	بدون إجابة	04	12
	المجموع	33	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

توضح النتائج الواردة في الجدول أن أعلى نسبة (63%) من الموظفين في عينة الدراسة يوافقون على أن مؤسستهم تقوم بالموازنات التقديرية، بينما نجد نسبة (03%) من الموظفين لا يوافقون على أن مؤسستهم تقوم بحساب سعر التكلفة، أما بنسبة للموظفين الذين امتنعوا على الإجابة فقد بلغت نسبتهم (12%).

الجدول رقم (3-16) : ماهي أنواع الموازنات لديكم

المتغير	الفئات	التكرار f	النسبة المئوية %
ماهي أنواع الموازنات لديكم	موازنة المبيعات	28	85
	موازنة الإستثمار	02	06
	موازنة تقديرات المواد الأولية	03	09
	المجموع	33	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

توضح النتائج الواردة في الجدول أن أعلى نسبة من الموظفين (85%) من الموظفين في عينة الدراسة يقرون بأن مؤسستهم تعتمد على موازنات المبيعات، تليهم نسبة (09%) من الموظفين يعتبرون أن موازنة تقديرات المواد الأولية هي المعتمدة من قبل مؤسستهم، في حين نجد أن نسبة (03%) من الموظفين يعتبرون أن موازنة الإستثمار هي من بين أنواع الموازنات التي تعتمدها المؤسسة التي ينتمون إليها.

الجدول رقم (3–17): على أي مستوى توجد الموازنات

المتغير	الفئات	التكرار *f*	النسبة المئوية *%*
على أي مستوى توجد الموازنات	المصالح	22	67
	الوظائف	06	18
	المراكز	05	15
	المجموع	33	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

توضح النتائج الواردة في الجدول أن أعلى نسبة (67%) من الموظفين في عينة الدراسة يعتبرون أن الموازنات في مؤسستهم تتم على مستوى المصالح، بينما تعتبر نسبة (18%) من الموظفين أن الموازنات تتم على مستوى الوظائف، في حين نجد نسبة (15%) من الموظفين ترى بأن الموازنات تتم على مستوى الوظائف.

الجدول رقم (3–18): كيف يتم إعداد الموازنات

المتغير	الفئات	التكرار *f*	النسبة المئوية *%*
كيف يتم إعداد الموازنات	بالتشاور	03	09
	بشكل فردي	01	03
	بحسب القوانين	29	88
	المجموع	33	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

توضح النتائج الواردة في الجدول أن أعلى نسبة (88%) من الموظفين في عينة الدراسة ترى بأن إعداد الموازنات في المؤسسة يتم بحسب القوانين، بينما نجد أن نسبة (09%) من الموظفين يعتقدون بأن إعداد الموازنات في المؤسسة يتم بالتشاور، في حين نجد نسبة (03%) من الموظفين تعتبر أن إعداد الموازنات في المؤسسة يتم بشكل فردي.

الجدول رقم (3–19): كيف يتم متابعة الموازنات

المتغير	الفئات	التكرار *f*	النسبة المئوية *%*
كيف يتم متابعة الموازنات	سنويا	01	03
	سداسيا	02	06
	فصليا	24	73
	شهريا	06	18
	المجموع	33	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

توضح النتائج الواردة في الجدول أن نسبة عالية من الموظفين (73%) في عينة الدراسة ترى بأنه يتم متابعة الموازنات في المؤسسة كل 3 اشهر (فصليا)، بينما نجد أن نسبة (18%) من الموظفين تعتبر بأن متابعة الموازنات في المؤسسة يتم كل شهر، في حين نجد نسبة (06%) من الموظفين تعتبر أن بأن متابعة الموازنات في المؤسسة تتم في كل ستة أشهر، أما أدنى نسبة (03%) من الموظفين فترى بأن متابعة الموازنات في المؤسسة يتم كل سنة

3–لوحة القيادة

الجدول رقم (3–20): هل لديكم لوحة القيادة

المتغير	الفئات	التكرار *f*	النسبة المئوية *%*
هل لديكم لوحة القيادة	نعم	26	79
	لا	04	12
	بدون إجابة	03	09
	المجموع	33	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

توضح النتائج الواردة في الجدول أن النسبة العالية (79%) من الموظفين في عينة الدراسة يقرون بوجود لوحة قيادة في المؤسسة التي ينتمون إليها، بينما نجد نسبة (04%) من الموظفين ترى بأنه لا توجد لوحة قيادة داخل المؤسسة، أما بنسبة للموظفين الذين امتنعوا على الإجابة على هذا السؤال فقد بلغت نسبتهم (09%).

الجدول رقم (3–21): على أي مستوى من الدوائر توجد لوحة القيادة

المتغير	الفئات	التكرار *f*	النسبة المئوية *%*
على أي مستوى من الدوائر توجد لوحة القيادة	الدائرة التجارية	10	30
	دائرة المحاسبة والمالية	20	61
	دائرة المستخدمين	03	09
	المجموع	33	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

توضح النتائج الواردة في الجدول أن أعلى نسبة (61%) من الموظفين في عينة الدراسة ترى بأن لوحة القيادة في مؤسستهم توجد في دائرة المحاسبة والمالية، بينما تعتبر نسبة (30%) من الموظفين أن لوحة القيادة في مؤسستهم توجد في الدائرة التجارية، في حين نجد نسبة (09%) من الموظفين تعتبر بأن لوحة القيادة في مؤسستهم توجد في دائرة المستخدمين.

الجدول رقم (3–22): ما نوع معطيات لوحة القيادة لديكم

المتغير	الفئات	التكرار *f*	النسبة المئوية *%*
ما نوع معطيات لوحة القيادة لديكم	حقيقية	12	36
	تقديرية	16	49
	بدون إجابة	05	15
	المجموع	33	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

توضح النتائج الواردة في الجدول أن أعلى نسبة (49%) من الموظفين في عينة الدراسة يعتبرون أن المعطيات التي تتوفر في لوحة القيادة داخل مؤسستهم تقديرية، بينما ترى نسبة (36%) من الموظفين أن المعطيات التي تتوفر في لوحة القيادة داخل مؤسستهم حقيقية، أما بنسبة للموظفين الذين امتنعوا على الإجابة فقد بلغت نسبتهم (15%).

الجدول رقم (3-23): ماهي الدورة المتبعة في لوحة القيادة

المتغير	الفئات	التكرار f	النسبة المئوية %
ماهي الدورة المتبعة في لوحة القيادة	سنويا	05	15
	سداسيا	-	–
	فصليا	24	73
	شهريا	04	12
	المجموع	33	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

توضح النتائج الواردة في الجدول أن نسبة عالية من الموظفين (73%) في عينة الدراسة ترى بأن الدورة المتبعة في لوحة القيادة داخل المؤسسة هي فصلية، بينما نجد أن نسبة (15%) من الموظفين تعتبر بأن الدورة المتبعة في لوحة القيادة داخل المؤسسة هي سنوية، في حين أن نسبة (12%) من الموظفين فترى بأن الدورة المتبعة في لوحة القيادة هي شهرية.

ثانيا: تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الموظفين لعبارات المحور الثاني والثالث.

تم استخدام اختبار (*t*) للعينة الواحدة (One Sample t Test) لتحليل عبارات الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة، حيث تكون العبارة إيجابية بمعنى الموظفون من عينة الدراسة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة (*t*) المحسوبة أكبر من (*t*) الجدولية أو مستوى دلالة دالة إحصائيا ($P<0.05$)، وتكون العبارة سلبية بمعنى موظفي العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة (*t*) المحسوبة أصغر من (*t*) الجدولية أو مستوى دلالة دالة إحصائيا ($P<0.05$)، كما تكون العبارة محايدة إذا كان مستوى الدلالة غير دالة إحصائيا ($P<0.05$).

1- تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الموظفين لعبارات محور مدى الحاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة لمراقبة التسيير في المقاطعة التجارية نفطال.

من أجل تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الموظفين على العبارات واختبار الفرضية الأولى تم الاعتماد على اختبار (One Sample *t* Test) الموضحة في الجدول التالي :

الجدول رقم (3-24) الإختبار التائي والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمحور مدى الحاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة لمراقبة التسيير في المقاطعة التجارية نفطال

العبارة	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	اختبار t		القرار الخاص بالفرضية
			القيمة الإحصائية	مستوى دلالة *P*	
D1. تزايد تعقيدات العملية الإنتاجية وارتفاع الجودة بشكل كبير بالإضافة إلى فشل نظام التكاليف التقليدي الأمثل للتكاليف يجعل المؤسسة ترغب في التحول إلى استعمال الطرق الحديثة	3.272	1.039	1.508	0.141	حيادية
D2.يساعد نظام التكاليف على أساس النشطة ABC الإدارة في التركيز على تحديد الدقيق لتكاليف المنتجات والعمليات الإنتاجية لزيادة الأرباح محققة واتخاذ القرارات مما يجعل المؤسسة ترغب في تبني هذا النظام	3.454	0.753	3.464**	0.002	إيجابية
D3.يوفر نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB التقديرات المالية والغير مالية بدقة للوفاء بالهداف الاستراتيجية المتفق عليها والتغيرات المخطط لها لتحسين الأداء مما يجعل المؤسسة ترغب في تطبيقه	3.333	0.924	2.072*	0.046	إيجابية
D4.يساعد نظام إدارة الجودة الشاملة على تطوير جودة المنتجات مع تخفيض التكاليف مما يحسن خدمة وتلبية حاجياتهم وهذا يدفع المؤسسة للاتجاه نحو تطبيقه	3.545	0.832	3.764***	0.001	إيجابية
D5.يساهم نظام الإنتاج في الموعد المحدد GIT في تخفيض كافة أنواع المخزون وتكاليفه بالإضافة إلى إزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وهذا	2.727	0.674	-2.324*	0.027	سلبية

يزيد من رغبة المؤسسة في تطبيقه					
D6. تساعد بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء على نحو متكامل عن طريق ربط الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها من أجل تعزيز قدراتها التنافسية مما يجعل الوحدة تسعى على استخدامه	3.424	0.902	2.701*	0.011	إيجابية
D7. تعزز طريقة GIMSI روح المبادرة من خلال استقلالية الفرد مع إمكانية استعمالها في مختلف المجالات وهذا يدفع المؤسسة للاتجاه نحو تطبيقه	2.393	0.609	-5.714***	<0.001	سلبية
D8. يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة الزمني TDABC في تحديد معدلات دوران التكلفة على أساس القدرة الفعلية لتدفق الموارد مما يجعل المؤسسة ترغب في تبني هذا النظام	4.303	0.769	9.722***	<0.001	إيجابية
D9. يساعد نظام أسعار التحويل التنازلي في زيادة دقة أرقام تكلفة المخزون الموجود في مختلف أقسام المؤسسة مما يجعل الوحدة تسعى إلى استخدامه	2.757	1.118	-1.245	0.222	سلبية
مدى الحاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة لمراقبة التسيير في المقاطعة التجارية نفطال	3.245	0.448	3.148**	0.004	إيجابية
مستوى الدلالة	*:P<0.05		**:P<0.01		***:P<0.001
قيمة (t) الجدولية عند مستوى الدلالة (0.05) ودرجة حرية (30) هي: 2.04					

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تم استخدام اختبار (t) للعينة الواحدة والنتائج في الجدول السابق الذي يبين أراء موظفي عينة الدراسة حول عبارات المحور الثاني من الإستبيان مرتبة تنازليا حسب قيمة إختبار (t) لكل عبارة كما يلي:

- جاءت العبارة رقم (D8) في الترتيب الأول، حيث كانت قيمة (t= 9.722, P<0.001) أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.04) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالموظفين يوافقون على العبارة التي تنص " **يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة الزمني**

TDABC في تحديد معدلات دوران التكلفة على أساس القدرة الفعلية لتدفق الموارد مما يجعل المؤسسة ترغب في تبني هذا النظام ".

- جاءت العبارة رقم (D4) في الترتيب الثاني، حيث كانت قيمة (t= 3.764, P=0.001) أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.04) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالموظفين يوافقون على العبارة التي تنص "**يساعد نظام غدارة الجودة الشاملة على تطوير جودة المنتجات مع تخفيض التكاليف مما يحسن خدمة وتلبية حاجياتهم وهذا يدفع المؤسسة للاتجاه نحو تطبيقه**".
- جاءت العبارة رقم (D2) في الترتيب الثالث، حيث كانت قيمة (t= 3.464, P=0.002) أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.04) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالموظفين يوافقون على العبارة التي تنص " **يساعد نظام التكاليف على أساس النشطة ABC الإدارة في التركيز على تحديد الدقيق لتكاليف المنتجات والعمليات الإنتاجية لزيادة الأرباح محققة واتخاذ القرارات مما يجعل المؤسسة ترغب في تبني هذا النظام ".**
- جاءت العبارة رقم (D6) في الترتيب الرابع، حيث كانت قيمة (t= 2.701, P=0.011) أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.04) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالموظفين يوافقون على العبارة التي تنص على ما يلي:" **تساعد بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء على نحو متكامل عن طريق ربط الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها من أجل تعزيز قدراتها التنافسية مما يجعل الوحدة تسعى على استخدامه ".**
- جاءت العبارة رقم (D3) في الترتيب الخامس، حيث كانت قيمة (t= 2.072, P=0.046) أصغر من قيمة (t) الجدولية (t=2.04) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالموظفين يوافقون على العبارة التي تنص على ما يلي:" **يوفر نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB التقديرات المالية والغير مالية بدقة للوفاء بالهداف الاستراتيجية المتفق عليها والتغيرات المخطط لها لتحسين الأداء مما يجعل المؤسسة ترغب في تطبيقه ".**
- جاءت العبارة رقم (D1) في الترتيب السادس، حيث كانت قيمة (t=1.508, P=0.141) أصغر من قيمة (t) الجدولية (t=2.04) وغير دالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة حيادية، وبالتالي يبدي الموظفون حيادا فيما يتعلق بالعبارة التي تنص على مايلي " **تزايد تعقيدات العملية الإنتاجية وارتفاع الجودة بشكل كبير بالإضافة إلى فشل نظام التكاليف التقليدي الأمثل للتكاليف يجعل المؤسسة ترغب في التحول إلى استعمال الطرق الحديثة ".**

- جاءت العبارة رقم (D9) في الترتيب السابع، حيث كانت قيمة (t=-1.245, P=0.222) أصغر من قيمة (t) الجدولية (t=2.04) وغير دالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة حيادية، وبالتالي يبدي الموظفون حيادا فيما يتعلق بالعبارة التي تنص على مايلي "**يساعد نظام أسعار التحويل التنازلي في زيادة دقة أرقام تكلفة المخزون الموجود في مختلف أقسام المؤسسة مما يجعل الوحدة تسعى إلى استخدامه**".
- جاءت العبارة رقم (D5) في الترتيب الثامن، حيث كانت قيمة (t= -2.324, P=0.027) أصغر من قيمة (t) الجدولية (t=2.04) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة السلبية، وبالتالي فالموظفين لا يوافقون على العبارة التي تنص على ما يلي: " **يساهم نظام الإنتاج في الموعد المحدد GIT في تخفيض كافة أنواع المخزون وتكاليفه بالإضافة إلى إزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وهذا يزيد من رغبة المؤسسة في تطبيقه** ".
- جاءت العبارة رقم (D7) في الترتيب التاسع، حيث كانت قيمة (t= -5.714, P<0.001) أصغر من قيمة (t) الجدولية (t=2.04) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة السلبية، وبالتالي فالموظفين لا يوافقون على العبارة التي تنص على ما يلي: " **تعزز طريقة GIMSI روح المبادرة من خلال استقلالية الفرد مع إمكانية استعمالها في مختلف المجالات وهذا يدفع المؤسسة للاتجاه نحو تطبيقه.**

وعموما فالموظفين في عينة الدراسة يميلون إلى الموافقة على عبارات المحور الأول، حيث تشير النتائج أن قيمة اختبار (t= 3.148, P=0.004) و هي أكبر من قيمة (***t***) الجدولية (t=2.04) ودالة إحصائيا، وبالتالي يمكن القول أن هذا المحور إيجابي وهذا ما يجعلنا ننفي الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أن الموظفين في عينة الدراسة يعتبرون أن " **هنالك حاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة لمراقبة التسيير في المقاطعة التجارية نفطال** ".

2- تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الموظفين لعبارات محور الصعوبات التي تحول دون استخدام الاتجاهات الحديثة في المؤسسة.

من أجل تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الموظفين على العبارات واختبار الفرضية الثانية تم الاعتماد على اختبار (One Sample t Test) الموضحة في الجدول التالي

الجدول رقم (3–25) الإختبار التائي والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمحور الصعوبات التي تحول دون استخدام الاتجاهات الحديثة في المؤسسة

العبارة	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	اختبار t		القرار الخاص بالفرضية
			القيمة الإحصائية	مستوى دلالة *P*	
E1. عدم معرفة الإدارة بالطرق الحديثة لمراقبة التسيير	2.121	0.545	-9.258***	<0.001	حيادية
E2. صعوبة اقتناء المؤسسة بالتحول من الأنظمة التقليدية لمراقبة التسيير إلى الأنظمة الحديثة نظرا للتكلفة المرتفعة التي تتكبدها في بداية التحول وخوفا من عدم نجاح النظام الجديد	4.060	0.863	7.053***	<0.001	إيجابية
E3. تتطلب الأنظمة الحديثة لمراقبة التسيير اجراء تحسينات كبيرة في الإدارة وتطوير نظم المحاسبة مما يأخذ وقتا طويلا لإجراء هذا التحويل	2.303	0.728	-5.498***	<0.001	إيجابية
E4. من بين معيقات استخدام الأنظمة الحديثة الإعتقاد بقلة مساهمتها في ترشيد القرارات وانخفاض قيمة المنافع المرتقبة مع بطىء استجابة المدرين والعاملين	2.060	0.933	-5.782***	<0.001	إيجابية
E5. نقص الموظفين المؤهلين القادرين على التعامل مع هذه الأنظمة بسبب نقص الخبرة وعدم وجود التكوين اللازم الذي يسمح لهم بتطوير مهاراتهم والذي يؤدي في النهاية إلى مقاومة تطبيق هذه الأنظمة	2.090	1.182	-4.417***	<0.001	إيجابية
E6. عدم ثبات الأسعار بالإضافة إلى صعوبة تحديد مسببات مختلف التكاليف في المؤسسة لبعض الأنشطة يمثل مشكلة عند تطبيق الأنظمة	3.666	0.645	5.933***	<0.001	إيجابية

الحديثة لمراقبة التسيير					
E7. عدم معرفة المزايا الممكن تحقيقها من خلال استخدام الطرق الحديثة لمراقبة التسيير والخوف من عدم إمكانية تحقيق الأهداف المنشودة عند تطبيقه يعتبر سببا من أسباب الامتناع عن استخدامها	4	0.172	4.899***	<0.001	إيجابية
E8. تعقد الإجراءات وصعوبة توفر المعلومات مع صعوبة الوصول إليها	1.223	3.060	0.285	0.778	إيجابية
الصعوبات التي تحول دون استخدام الاتجاهات الحديثة في المؤسسة	2.920	0.302	-1.510***	0.141	إيجابية
مستوى الدلالة	*:P<0.05		***:P<0.001		
قيمة (t) الجدولية عند مستوى الدلالة (0.05) ودرجة حرية (30) هي: 2.04					

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تم استخدام اختبار (t) للعينة الواحدة والنتائج في الجدول أعلاه الذي يبين أراء موظفي عينة الدراسة حول عبارات المحور الثاني من الإستبيان مرتبة تنازليا حسب قيمة إختبار (t) لكل عبارة كما يلي:

- جاءت العبارة رقم (E2) في الترتيب الأول، حيث كانت قيمة (t= 7.053, P<0.001) أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.04) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالموظفين يوافقون على العبارة التي تنص " **صعوبة اقتناع المؤسسة بالتحول من الأنظمة التقليدية لمراقبة التسيير إلى الأنظمة الحديثة نظرا للتكلفة المرتفعة التي تتكبدها في بداية التحول وخوفا من عدم نجاح النظام الجديد** ".
- جاءت العبارة رقم (E6) في الترتيب الثاني، حيث كانت قيمة (t= 5.933, P=0.011) أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.04) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالموظفين يوافقون على العبارة التي تنص " **عدم ثبات الأسعار بالإضافة إلى صعوبة تحديد مسببات مختلف التكاليف في المؤسسة لبعض الأنشطة يمثل مشكلة عند تطبيق الأنظمة الحديثة لمراقبة التسيير** ".
- جاءت العبارة رقم (E7) في الترتيب الثالث، حيث كانت قيمة (t= 4.899, P<0.001) أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.04) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالموظفين

يوافقون على العبارة التي تنص " **عدم معرفة المزايا الممكن تحقيقها من خلال استخدام الطرق الحديثة لمراقبة التسيير والخوف من عدم إمكانية تحقيق الأهداف المنشودة عند تطبيقه يعتبر سببا من أسباب الامتناع عن استخدامها** ".

- جاءت العبارة رقم (E8) في الترتيب الرابع، حيث كانت قيمة (t= 0.285, P=0.778) أصغر من قيمة (t) الجدولية (t=2.04) وغير دالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة حيادية، وبالتالي يبدي الموظفون حيادا فيما يتعلق بالعبارة التي تنص على ما يلي:" **تعقد الإجراءات وصعوبة توفر المعلومات مع صعوبة الوصول إليها** ".
- جاءت العبارة رقم (E3) في الترتيب الخامس، حيث كانت قيمة (t= -4.417, P<0.001) أصغر من قيمة (t) الجدولية (t=2.04) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة السلبية، وبالتالي فالموظفين لا يوافقون على العبارة التي تنص على ما يلي: " **نقص الموظفين المؤهلين القادرين على التعامل مع هذه الأنظمة بسبب نقص الخبرة وعدم وجود التكوين اللازم الذي يسمح لهم بتطوير مهاراتهم والذي يؤدي في النهاية إلى مقاومة تطبيق هذه الأنظمة.**
- جاءت العبارة رقم (E3) في الترتيب السادس، حيث كانت قيمة (t= -5.498, P<0.001) أصغر من قيمة (t) الجدولية (t=2.04) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة السلبية، وبالتالي فالموظفين لا يوافقون على العبارة التي تنص على ما يلي: " **تتطلب الأنظمة الحديثة لمراقبة التسيير اجراء تحسينات كبيرة في الإدارة وتطوير نظم المحاسبة مما يأخذ وقتا طويلا لإجراء هذا التحويل.**
- جاءت العبارة رقم (E4) في الترتيب السابع، حيث كانت قيمة (t= -5.782, P=0.027) أصغر من قيمة (t) الجدولية (t=2.04) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة السلبية، وبالتالي فالموظفين لا يوافقون على العبارة التي تنص على ما يلي: " **من بين معيقات استخدام الأنظمة الحديثة الإعتقاد بقلة مساهمتها في ترشيد القرارات وانخفاض قيمة المنافع المرتقبة مع بطىء استجابة المدرين والعاملين** ".
- جاءت العبارة رقم (E1) في الترتيب الثامن، حيث كانت قيمة (t= -9.258, P<0.001) أصغر من قيمة (t) الجدولية (t=2.04) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة السلبية، وبالتالي فالموظفين لا يوافقون على العبارة التي تنص على ما يلي: " **عدم معرفة الإدارة بالطرق الحديثة لمراقبة التسيير**".

وعموما يبدي الموظفين في عينة الدراسة حيادا فيما يتعلق بعبارات المحور الثاني، حيث تشير النتائج أن قيمة اختبار (t= -1.510, P=0.141) و هي أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.04) ودالة إحصائيا، وبالتالي يمكن القول أن هذا المحور سلبي وهذا ما يجعلنا ننفي الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية

البديلة التي تنص على أن الموظفين في عينة الدراسة يقرون **"توجود صعوبات تحول دون استخدام الاتجاهات الحديثة في المؤسسة "**.

خلاصة الفصل الثالث

لقد قمنا في هذا الفصل بإجراء دراسة ميدانية في مؤسسة المقاطعة التجارية نفطال لولاية المدية مكونة من 33 فرد، و توزيع إستمارات الإستبيان عليهم و بعد القيام بملئها تمّت عملية تفريغ و معالجة البيانات باستخدام برنامج spss.

و تبيّن لنا من خلال تحليل نتائج الإستبيان انه لا توجد رغبة قوية في استخدام الطرق الحديثة لمراقبة التسيير، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام 3.245 بدرجة كلية "إيجابية"، و لقد احتل نظام التكاليف على أساس الأنشطة الزمني TDABC المرتبة الأولى مما يعني أنّ المؤسسة تولّي اهتماما كبيرا لهذا النظام، بينما احتلت طريقة GIMSI في المرتبة الأخيرة.

كما اتّضح لنا وجود عراقيل محدّدة تمنع المؤسسة من تبنّي الطرق الحديثة لمراقبة التسيير، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام 2.920 بدرجة كلية "إيجابية" و لقد تبيّن أنّ أكبر عائق هو صعوبة اقتناع المؤسسة بالتحول من الأنظمة التقليدية لمراقبة التسيير إلى الأنظمة الحديثة نظرا للتكلفة المرتفعة التي تتكبدها في بداية التحول وخوفا من عدم نجاح النظام الجديد.

و ممّا سبق يتضح بأنّ المقاطعة التجارية نفطال لولاية المدية ليس لديها رغبة كبيرة في استخدام الطرق الحديثة لمراقبة التسيير لأنّ العراقيل تمنعها من ذلك، و لذلك ينبغي محاولة تجاوز هذه العراقيل و اللجوء إلى استخدام هذه الطرق.

خاتمة عامة

على ضوء ما ورد في هذه الدراسة يمكن القول بان النظام العالمي شهد تطورات عديدة في السنوات السابقة و تركت اثارها على كافة المجالات الاقتصادية، التكنولوجية و غيرهما، و اتضح لنا أنه اصبح من الضروري على الإدارة الحديثة ان تواكب التغيرات الحاصلة في أنظمة التسيير حتى تتمكن من تأدية وظائفها الأساسية و المتمثلة في: التخطيط، الرقابة، و اتخاذ القرارات بشكل يؤدي الى تحقيق الأهداف المسطرة و ذلك من خلال ادخال تقنيات حديثة.

حيث كان الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو القاء الضوء على الطرق الحديثة لمراقبة التسيير و تبيان حدود استخدامها، اذ تبين لنا ان الفلسفة التي جاءت بها هذه الأساليب الحديثة كانت من اجل تدارك نقائض و عجز الانظمة التقليدية في معالجة التكاليف، و ذلك من خلال معالجة الإشكالية المطروحة و التي كانت كالآتي: **ما هو واقع تطبيق الطرق الحديثة لمراقبة التسيير في المقاطعة التجارية نفطال لولاية المدية ؟ و ماهي العراقيل التي تواجهها ؟**

و للإجابة عن هذه الإشكالية و الأسئلة المتفرعة عنها قمنا بتقسيم دراستنا إلى ثلاثة فصول، حيث خصص الفصل الأول و الفصل الثاني للدراسة النظرية في حين خصص الفصل الثالث لدراسة الميدانية إذ حولنا إبراز مدى حاجة المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لتطبيق الأساليب الحديثة لمعالجة التكاليف، و كذلك محاولة معرفة أهم الصعوبات و المعوقات التي تحول دون تبنيها، من خلال دراسة تحليلية تم الاعتماد فيها على استبيان لجمع البيانات من اجل تحليلها و مناقشة نتائجها للوصول لتحقيق أهداف الدراسة، وبعد استكمال الدراسة في الجانب النظري و الجانب الميداني توصلنا لعدد من النتائج و التوصيات، كما فتحت لنا هذه الدراسة أفاقا جديدة يمكن أن تكون مواضيع لأبحاث ودراسات مستقبلية.

1) نتائج الدراسة :

على ضوء ما تاولناه في دراستنا بجانبها النظري و التطبيقي تم التوصل الى مجموعة من النتائج نقدمها كمايلي:

أ- نتائج الجانب النظري:

- يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC الإدارة في التركيز على التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات والعمليات الإنتاجية لزيادة الأرباح محققة واتخاذ القرا رات مما يجعل المؤسسة ترغب في تبني هذا النظام.

- ❖ يساهم نظام التكاليف على أساس الانشطة الزمني TDABC في تحديد معدلات دوران التكلفة على أساس القدرة الفعلية لتدفق الموارد مما يجعل المؤسسة ترغب في تبني هذا النظام.
- ❖ يوفر نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB التقدي رات المالية والغير مالية بدقة للوفاء بالهداف الاستراتيجية المتفق عليها والتغييرات المخطط لها لتحسين الأداء مما يجعل المؤسسة ترغب في تطبيقه.
- ❖ يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC الإدارة في التركيز على التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات والعمليات الإنتاجية لزيادة الأرباح محققة واتخاذ القرا رات مما يجعل المؤسسة ترغب في تبني هذا النظام.
- ❖ تساعد بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء على نحو متكامل عن طريق ربط الأهداف التي تسعى المؤسسة الى تحقيقها من اجل تعزيز قدراتها التنافسية مّم ا يجعل الوحدة تسعى إلى استخدامه.

ب/ الجانب التطبيقي :

- ❖ جاءت العبارة " يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة الزمني TDABC في تحديد معدلات دوران التكلفة على أساس القدرة الفعلية لتدفق الموارد مما يجعل المؤسسة ترغب في تبني هذا النظام " في الترتيب الأول مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالموظفين يولون اهتماما كبيرا لهذا النظام.
- ❖ جاءت العبارة " يساهم نظام الإنتاج في الموعد المحدد GIT في تخفيض كافة أنواع المخزون وتكاليفه بالإضافة إلى إزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وهذا يزيد من رغبة المؤسسة في تطبيقه " في الترتيب الثامن وبالتالي فالموظفين لا يوافقون عليها.
- ❖ جاءت العبارة "يساعد نظام أسعار التحويل التنازلي في زيادة دقة أرقام تكلفة المخزون الموجود في مختلف أقسام المؤسسة مما يجعل الوحدة تسعى إلى استخدامه" وبالتالي يبدي الموظفون حيادا فيما يتعلق بالعبارة.
- ❖ وعموما فالموظفين في عينة الدراسة يميلون إلى الموافقة على عبارات المحور الأول وبالتالي يمكن القول أن هذا المحور إيجابي.
- ❖ جاءت العبارة تنص " صعوبة اقتناع المؤسسة بالتحول من الأنظمة التقليدية لمراقبة التسيير إلى الأنظمة الحديثة نظرا للتكلفة المرتفعة التي تتكبدها في بداية التحول وخوفا من عدم نجاح النظام الجديد " مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالموظفين يوافقون على العبارة.
- ❖ جاءت العبارة " عدم معرفة الإدارة بالطرق الحديثة لمراقبة التسيير" في الترتيب الثامن مما يعني أن العبارة السلبية، وبالتالي فالموظفين لا يوافقون على العبارة.

- جاءت العبارة " تعقد الإجراءات وصعوبة توفر المعلومات مع صعوبة الوصول إليها " في الترتيب الرابع مما يعني أن العبارة حيادية، وبالتالي يبدي الموظفون حيادا فيما يتعلق بالعبارة.
- وعموما يبدي الموظفين في عينة الدراسة حيادا فيما يتعلق بعبارات المحور الثاني وبالتالي يمكن القول أن هذا المحور سلبي.

2) اختبار صحة الفرضيات :

توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج تمكّنا من خلالها من القيام بإثبات أو نفي الفرضيات، بحيث:

- **الفرضية الأولى:** " ظهور الطرق الحديثة لمراقبة التسيير كان وليدا للحاجة إلى مواكبة التطوّر الحاصل في الظروف البيئية، و عدم ملاءمة الطرق التقليدية لبيئة الأعمال المعاصرة ".

نتيجة للتطوّر و التغيّر الحاصل في الظروف البيئية، و لما كان الإعتماد على الطرق التقليدية لمراقبة التسيير غير كافٍ لتلبية احتياجات بيئة الأعمال المعاصرة من جهة، و مواجهة التحديات و التغيرات البيئية المحيطة بالمؤسسة من جهة أخرى، ما انفكّت المؤسسات تطوّر إمكانيا و طرق عملها ، و هذا ما دفعها إلى اللجوء لتبنّي الطرق الحديثة لمراقبة التسيير من أجل التأقلم مع الظروف البيئية الجديدة و مواكبة متطلبات العصر الحالي، و هذا ما يؤكد صحّة الفرضية الأولى؛

- **الفرضية الثانية** : " لا توجد حاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة لمراقبة التسيير في المقاطعة التجارية نفطال من وجهة نظر موظفي عينة الدراسة "

حيث تشير النتائج أن قيمة الإختبار التائي والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمحور مدى الحاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة لمراقبة التسيير في المقاطعة التجارية نفطال (t= 3.148, P=0.004) و هي أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.04) ودالة إحصائيا، وبالتالي يمكن القول أن هذا المحور إيجابي وهذا ما يجعلنا ننفي الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أن الموظفين في عينة الدراسة يعتبرون أن " **هنالك حاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة لمراقبة التسيير في المقاطعة التجارية نفطال** ".

- **الفرضية الثالثة** : " لا توجود صعوبات تحول دون استخدام الاتجاهات الحديثة في المؤسسة محل الدراسة من وجهة نظر موظفي عينة الدراسة " .

حيث تشير النتائج أن قيمة الإختبار التائي والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمحور مدى الحاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة لمراقبة التسيير في المقاطعة التجارية نفطال (t= 3.148, P=0.004) و هي أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.04) ودالة إحصائيا، وبالتالي يمكن القول أن هذا المحور إيجابي وهذا ما يجعلنا ننفي الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أن الموظفين في عينة الدراسة يعتبرون أن " **هنالك حاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة لمراقبة التسيير في المقاطعة التجارية نفطال** ".

3) التوصيات البحث:

بناءا على النتائج التي تم التوصل إليها ، نقدم التوصيات التالية:

- ❖ التخلصّ من العراقيل التي تحدّ من استخدام الطرق الحديثة لمراقبة التسيير من قبل المؤسسات و السعي إلى استخدام هذه الطرق لضمان السير الحسن لعمليات المؤسسة
- ❖ على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية القيام بدورات تكوينية لفائدة عمالها وذلك بتنمية قدرا المعرفية حول الاتجاهات الحديثة
- ❖ اقتناع المؤسسة بالتحول من الأنظمة التقليدية لمراقبة التسيير إلى الأنظمة الحديثة نظرا لنجاح النظام الجديد.

آفاق الدراسة:

لقد تبيّن لنا من خلال تناولنا لهذا الموضوع وجود مواضيع هامة جديرة بالدراسة، نأمل أن تنال حقّها من الدراسة و التحليل في المستقبل، و من بين هذه المواضيع:

- ❖ أثر استخدام الطرق الحديثة لمراقبة التسيير على ربحية المؤسسة؛
- ❖ مستلزمات تطبيق الطرق الحديثة لمراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية؛
- ❖ دور الأنظمة الحديثة لمراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسات الجزائرية؛
- ❖ تقييم آثار استخدام الطرق الحديثة لمراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية.

قائـــمـــة المراجـــع

أولا: باللغة العربية

أ. الكتب

1. أحمد حلمي، إبراهيم الطراونة، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار النشر والتوزيع، عمان، 1999.
2. أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
3. أحمد نور، محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993.
4. الأخرس عاطف، الهنيني إيمان، حمودة سمير، الجعبري أحمد، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، بدون سنة نشر.
5. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، الطبعة الثانية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
6. بسمان فيصل محجوب وآخرون، نظم التخطيط والرقابة على الإنتاج والعمليات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2005.
7. بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة، الجزائر، 2002.
8. بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، الطبعة الأولى، 1998.
9. جميل أحمد توفيق، إدارة الأعمال: مدخل وظيفي، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر.
10. حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
11. خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسات في ظل اقتصاد السوق، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
12. سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، المحاسبة التحليلية، منهجية حساب سعر التكلفة، دار الأفاق الجزائر، بدون سنة نشر.
13. صالح عبد الله الرزق، عطا الله خليل بن وراد، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهران للنشر والتوزي، عمان، الأردن، 1998.
14. طاهر محسن منصور الغالبي ووائل صبحي إدريس، دراسات في الاستراتيجية وبطاقة التقييم المتوازن، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.

15. علاء فرحان طالب وعبد الفتاح جاسم محمد، أساسيات المقارنة المرجعية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

16. فركوس محمد، " الموازنات التقديرية اداة فعالة للرقابة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الأولى، 1995

17. كمال نور الله، "وظائف القائد الإداري"، طلاس للدراسات والترجمة والنشر، دمشق، 1992.

18. محمد خليل، عبد الحميد احمد، منى عبد السلام، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية، 2012.

19. محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير (أساسيات، وظائف، تقنيات)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الجزء الثاني، 1995.

20. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، اسكندرية، 2003.

21. محمد سعيد أوكيل، تقنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزء 1، الجزائر، 1998.

22. محمد شفيق، حسين طنيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.

23. محمد عبد العال النعيمي وآخرون، إدارة الجودة المعاصرة (مقدمة في إدارة الجودة الشاملة للإنتاج والعمليات والخدمات)، اليازوري، عمان، الأردن،2009.

24. محمد محمد الخولاني، إدارة النشاط الإنتاجي والعمليات، دار الوفاء لدنيا الطباعة، الإسكندرية، 2007.

25. محمد هاني محمد، إدارة وتنظيم وتطوير الأعمال قياس الأداء المتوازن، الطبعة الأولى، دار المعتز للنشر والتوزيع، الأردن، عمان،2015.

26. معراج هواري، مصطفي الباهي، مدخل الر مراقبة التسيير، الجزائر، ديوان المطبوعات الجزائرية، 2011.

27. مؤيد الفضل ومحسن محمد، إدارة الإنتاج والعمليات، زهران للنشر، الأردن، عمان، 2006.

28. ناصر دادي عدون واخرون، تقنيات مراقبة التسيير المحاسبة التحليلية، دار المحمدية، الجزائر، 1995.

29. ناصر دادي عدون، معزوي ليندة ولهواسي هجيرة، مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية، الجزائر، دار المحمدية العامة، 2004.

30. ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

31. نجم عبود نجم، المدخل الياباني إلى إدارة العمليات (الاستراتيجية والنظم والأساليب)، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر 2 والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.

32. هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.

33. هاشم أحمد عطية، محمد عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000.

ب. الأطروحات والمذكرات

1. 22. بورافعي سماح، دور التكاليف المستهدفة في تحسين سياسة تسعير منتجات المؤسسة دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل -ENICAB-، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر– بسكرة –، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2012-2013.

2. 6. شادة أشرف، دور نظام محاسبة التكاليف وفق نظام (ABC) في تحسين ربحية المؤسسة دراسة حالة – مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-أوماش-بسكرة-، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر – بسكرة-، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2012-2013.

3. باسل فارس قنديل. أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على السياسات التنافسية في المنشآت الصناعية، دراسة تطبيقية على منشآت القطاع الصناعي في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2008.

4. بن سعيد هناء، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتوج دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل- ENICAB-بسكرة، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014-2015.

5. بن لخضر محمد العربي، دور لوحة القيادة في تحسين القرارت التسويقية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية التسيير والعلوم التجارية، 2014-2015.

6. بن لكحل أسماء، بن جاب الله امينة، أهمية تطبيق الاتجاهات الحديثة في مجال مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دراسة ميدانية، مذكرة مقدمة صمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر، علوم تجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس المدية، الجزائر، 2015-2016.

7. بودحوش عثمان، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية–حالة شركة إسمنت عين الكبيرة–، رسالة ماجستير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية2007–2008.

8. جغروري علي، استخدام محاسبة التكاليف في ترشيد تكاليف الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة وحدة الجبس ومشتقاته–أولاد جلال–، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر–بسكرة–، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014–2015.

9. حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية –بسكرة–، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر03، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 201–1011.

10. حديد نعيمة، دور الابتكار في تحسين أداء المؤسسة من منظور بطاقة الأداء المتوازن دراسة حالة مؤسسة BIFAللصناعة الغذائية بقسنطينة، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر–بسكرة–، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015–2016.

11. حسن عيسى أبو حمام، أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين (PEX) وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الازهر، غزة، 2013.

12. ختيم محمد العيد، إدارة الجودة الشاملة واستراتيجية المؤسسة دراسة ميدانية سونلغاز، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2009.

13. راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكاليف، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر،2008.

14. رحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005.

15. زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر – وكالة بسكرة–، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر– بسكرة–، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014–2015.

16. سالمي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPL البليدة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر03 كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 2009-2010.

17. سناء نايف اليعقوب، أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد على تعظيم ربحية الشكات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ،2009.

18. شنافي مولاي عبد القادر جيلالي، دور نظم دعم القرار في قيادة الأداء حالة مجمع اتصالات الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2012-2013.

19. شنافي مولاي عبد القادر جيلالي، دور نظم دعم القرار في قيادة الأداء حالة مجمع اتصالات الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2012-2013.

20. شنه محمد أمين، دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الإقتصادية دراسة حالة مؤسسة "نقاوس مصبرات"، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر- بسكرة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2013-2014.

21. صولي حسيبة، دور محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة – الوحدة الإنتاجية آريس–، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر -بسكرة -، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015-2016.

22. طوايبية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003.

23. غضاب رانية، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة التسيير، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميز التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMsud -أوماش-بسكرة، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2013-2014.

24. فرزيزي إبراهيم، دور نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC في تسيير تكاليف المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة صناعة الأواني النحاسية والتنك الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، فرع علوم التسيير، تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2006.

25. قريشي محمد، التغيير التكنولوجي وأثره على أداء المؤسسات الاقتصادية من منظور بطاقة الأداء المتوازن دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل– فرع جنرال كابل– بسكرة، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر– بسكرة–، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2013-2014.

26. قندوز بتول، واقع تطبيق مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية، دراسة حالة اتحاد التعاونيات الفلاحية بمستغانم، مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، الجزائر، 2018-2019.

27. قيسي لبنى، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة مركب الملح – الوطاية –، مذكرة ماستر، جامعة 3 محمد خيضر – بسكرة –، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014-2015.

28. لشهب صفاء، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، دراسة حالة مؤسسة انتاج المياه المعدنية لموزاية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، فرع إدارة الاعمال، كلية العلوم التحارية والاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2009.

29. مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير تخصص تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر، 2005-2006.

30. مروان بلخير، أمين بن زرقة، دور الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة وحدة المضخات بوفال البرواقية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس المدية، الجزائر، 2014.

31. مزغيش عبد الحليم، تحسين أداء المؤسسة في ظل إدارة الجودة الشاملة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2012.

32. معروف أمال، الانتقال من الأداء المالي إلى الأداء الاستراتيجي دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3 ،2010-2011.

33. نريمان إبراهيم صباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة،2008.

34. نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب – بسكرة –، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر –بسكرة –، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015/2014.

ج. المجلات و الأبحاث و الملتقيات

1. باسم عباس اريدي الجاسمي. مبادئ الجودة الشاملة وأثرها في تحقيق الأسبقيات التنافسية–دراسة ميدانية في مصنع نسيج الديوانية، مجلة القادسية للعلوم التجارية والاقتصادية، المجلد 9، العدد 2، جامعة القادسية، 2007.
2. بسمان فيصل محجوب وآخرون، نظم التخطيط والرقابة على الإنتاج والعمليات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2005.
3. بلاسكة صالح، مزياني نور الدين، مساهمة المقارنة المرجعية في قيادة وتقييم أداء المؤسسات دراسة مقارنة شركتي الحضنة / المراعي، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 04، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، ديسمبر 2013.
4. بن سعيد أمين وزغدار أحمد، دور إدارة التكاليف من منظور استراتيجي في تعزيز الموقف التنافسي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 06، المجلد 1، جامعة الوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2013
5. بن سعيد أمين وزغدار أحمد، دور إدارة التكاليف من منظور استراتيجي في تعزيز الموقف التنافسي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 06، المجلد 1، جامعة الوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2013.
6. بن عيشاوي أحمد، إدارة الجودة الشاملة (TQM) السبيل إلى تحقيق الأداء المنظمي المتميز، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 03، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2013.
7. بومجان عادل وموسى عبد الناصر، التمكين الإداري وأثره على أداء المؤسسة دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل فرع جنرال كابل – بسكرة–، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 17، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جوان 2015.
8. بومدين يوسف، إدارة الجودة الشاملة و الأداء المتميز، مجلة الباحث، العدد 5، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم 4 الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، 2007.

9. تواتي مريم، أسعار التنازلات الداخلية كأداة لتحسين أداء مراكز المسؤولية في المؤسسات الاقتصادية، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 12، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ديسمبر 2012.

10. تومي ميلود وزعرور نعيمة، دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 14، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ديسمبر2013.

11. حجاج عبد الرؤوف وبن رنو أحلام، دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الاستراتيجي للمؤسسات النفطية – دراسة حالة مؤسسة نفطال – مقاطعة الوقود حاسي مسعود (2011-2014) –، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 03، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، ديسمبر2015.

12. حجازي إسماعيل ومعاليم سعاد، دور التسيير على أساس الأنشطة ABM في تحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية العدد 28/27، جامعة محمد خيضر بسكرة، نوفمبر 2012.

13. ذوادي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة 4 العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 09، جامعة فرحات عباس سطيف 1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2009.

14. رحيم حسين وبونقيب أحمد، دور لوحات القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 04، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، ديسمبر 2008.

15. شرفي منصف وبن تركي عز الدين، بطاقة الأداء المتوازن كأسلوب حديث لتقييم أداء المؤسسات الجزائرية دراسة حالة وحدات إنتاج الحليب ومشتقاته، مجلة دراسات اقتصادية، العدد رقم 03، جامعة قسنطينة 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2016.

16. علي قاسم حسن العبيدي، قياس وتحليل كلف الجودة الشاملة في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد29، كلية الإدارة الاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، 2011.

17. لحسين عبد القادر، محاولة دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن المستدامة لمنظمات الأعمال لتحقيق الأداء المتميز، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، يومي 22و23 نوفمبر 2011.

18. ماهر موسى درغام. مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية "سلسلة الدراسات الإنسانية" المجلد 15، العدد 2، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2006.

19. محمد عبد العال النعيمي وآخرون، إدارة الجودة المعاصرة (مقدمة في إدارة الجودة الشاملة للإنتاج والعمليات والخدمات)، اليازوري، عمان، الأردن،2009.

20. مراد سليم عطياني، عبد الناصر ابراهيم نور، أثر المقارنات المرجعية في التحسين المستمر لجودة المنتجات والعمليات: دراسة ميدانية على شركات صناعة الأدوية في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 10، العدد2، 2014.

21. مزريق عاشور، بطاقة الأداء المتوازن كمنهج لقياس وبناء ثقافة الأداء الاستراتيجي المتميز لمنظمات الأعمال، مجلة علوم الاقتصاد والتجارة، العدد 28، المجلد 4، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2013.

22. يحياوي نعيمة ولدرع خديجة، بطاقة الأداء المتوازن BSC أداة فعالة للتقييم الشامل لأداء المنظمات (دراسة ميدانية)، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، يومي 22 و23 نوفمبر 2011.

23. يحياوي نعيمة، التوجهات الحديثة لنظام الموازنات التقديرية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 03، جامعة المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2009.

ثانيا : باللغة الأجنبية

1. Ali BELHADJ, Etude empirique sur les variables du modèle de performance Balanced Scoreca Algerian Business Performance Review, N°_09, Université Kasdi Merbah-Ouargla, Faculté des sciences économiques des sciences commerciales et des sciences de gestion, 2016.
2. Azzouz Elhamma, Impact de la taille sur les outils modernes du contrôle de gestion : cas de l'ABC et du BSC au Maroc, Algerian Business Performance Review, N°_03, Université Kasdi Merbah-Ouargla, Faculté des sciences économiques des sciences commerciales et des sciences de gestion, 2013.
3. YAHIAOUI Moufida, JAT : Une nouvelle approche de gestion de la production pour l'entreprise algerienne Reflection à partir d'une etude de cas : ENICA-BISKRA, Revue des sciences économiques et de gestion,

N°_5 , Université Ferhat Abbas Sétif 1, Faculté des sciences économiques et commerciales et sciences de gestion, 2005.

ب. الكتب باللغة بالاجنبية

1. Chales Horngren, Alnoor bhimani et outres, Contrôle de gestion et gestion budgétaire, 3eme Edition, Pearson Edition, 2006, France.
2. De kerviller Isabelle, De Kerviller Loic, Le control De Gestion à la portée de tous, 3eme édition, Paris, Economica, 2000.
3. Hervé Arnaud, Ali Garmilis. (2001). Véronique Vignon, Le contrôle de gestion... en action, 2eme Edition, Liaisons Edition, France.
4. H.Bouquin, Les fondements du contrôle de gestion, Presse universitaire de France « Que sais-je», N°2892, 1994, Paris.
5. Horngren.C et autres, Contrôle de Gestion et Gestion Budgétaire, 2ème Edition, Traduction de G. Longlois, Pearson Éducation, France, 2003.
6. Michel Rouoch et Gerad Naulleau, le contrôle de gestion bancaire et financier, EditionReuve Banque, 4eme Edition, 2002.
7. M. Porter, L'avantage Concurrentiel, Dunod, Paris, 1997.
8. Norbert Guedj, le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, 3eme Edition D'organisation, 2000, France
9. Rached Gabsi, contrôle de gestion, 1ere Edition, C.l.E Edition, 2002, Tunis.
10. J.Trahand, B.Morad, E.C. Charles, Comptabilité de gestion: coût, activité, réparation , Press universitaire Gronble , Paris, 2000.

A. Burlaud, C.Simon, **Comptabilité de gestion**, Vuibert, Paris,1993.

11. Gérard Melyon, **Comptabilité Analytique**, Bréal, 2éme edition, Paris, 2001
12. Goujet, Christian Raulet, Christiane Raulet: Comptabilité analytique et contrôle de gestion, coûts préelablis et écarts, prévision et budgets ,tome 2,5emeédition,edition Dunod, paris
13. D. Leclère, *Gestion Budgétaire, Eyrolles Université*, Paris, 1994
14. Norbert Guedj, **le contrôle de gestion**, édition d'Organisation, Paris, 1995.
15. Alazard.c et Sépari.s, contrôle de gestion, manuel et applications,2eme édition, Dunod, France,2010.
16. Louis Dubrulle et Didier Jourdain, comptabilité analytique de gestion, DUNOD, Paris, France, 2000

الملاحق

2- جدول اختبار التوزيع الطبيعي:

Tests de normalité						
	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
الحديثة الاتجاهات لتطبيق الحاجة مدى التجارية المقاطعة في التسيير لمراقبة نفطال	,085	33	,200*	,972	33	,535
استخدام دون تحول التي الصعوبات المؤسسة في الحديثة الاتجاهات	,124	33	,200*	,960	33	,257
*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.						
a. Correction de signification de Lilliefors						

3-ثبات الاستبيان

- **مدى الحاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة لمراقبة التسيير في المقاطعة التجارية نفطال:**

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,715	09

- **الصعوبات التي تحول دون استخدام الاتجاهات الحديثة في المؤسسة**

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,770	08

- **الدرجة الكلية للإستبيان**

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,839	17

4-الخصائص الديمغرافية

Table de fréquences

الجنس					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	23	69,7	69,7	69,7
	أنثى	10	30,3	30,3	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

إليها تنتمي التي العمرية الفئة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنة34إلى25 من	4	12,1	12,1	12,1
	سنة 44 إلى 35 من	16	48,5	48,5	60,6
	سنة 54 إلى 45 من	12	36,4	36,4	97,0
	سنة 55 من أكبر	1	3,0	3,0	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

التعليمي المستوى					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بكالوريا	13	39,4	39,4	39,4
	ليسانس	8	24,2	24,2	63,6
	ماستر	10	30,3	30,3	93,9
	ماجستير	2	6,1	6,1	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

إليها تنتمي التي المصلحة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	المحاسبة مصلحة	12	36,4	36,4	36,4
	الميزانية مصلحة	3	9,1	9,1	45,5
	البشرية الموارد مصلحة	4	12,1	12,1	57,6
	الأجور مصلحة	2	6,1	6,1	63,6
	التجارية المصلحة	12	36,4	36,4	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

الخبرة سنوات عدد					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات10إلى5من	20	60,6	60,6	60,6
	سنة15 من أكثر	13	39,4	39,4	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

5- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والإختبار التائي لمحاور الدراسة الأول:

-محاسبة التكاليف

Table de fréquences

التكلفة سعر بحساب تقومون هل					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	28	84,8	84,8	84,8
	لا	1	3,0	3,0	87,9
	إجابة بدون	4	12,1	12,1	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

التكاليف تحديد يتم مستوى أي على					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	المصالح	25	75,8	75,8	75,8
	الوضائف	4	12,1	12,1	87,9
	إجابة بدون	4	12,1	12,1	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

التكاليف معالجة طرق ماهي					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	الكلية التكاليف طريقة	16	48,5	48,5	48,5
	المتغيرة التكاليف طريق	6	18,2	18,2	66,7
	العقلانى التحميل طريقة	1	3,0	3,0	69,7
	الهامشية التكلفة طريقة	2	6,1	6,1	75,8
	إجابة بدون	8	24,2	24,2	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

– الموازنات التقديرية

Table de fréquences

التقديرية بالموازنات تقومون هل					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	28	84,8	84,8	84,8
	لا	3	9,1	9,1	93,9
	إجابة بدون	2	6,1	6,1	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

لديكم الموازنات أنواع هي ما					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	المبيعات موازنات	28	84,8	84,8	84,8
	الإستثمار موازنة	2	6,1	6,1	90,9
	الأولية المواد تقديرات موازنة	3	9,1	9,1	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

الموازنات توجد أساس أي على					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	المصالح	22	66,7	66,7	66,7
	الوظائف	6	18,2	18,2	84,8
	المراكز	5	15,2	15,2	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

الموازنات إعداد يتم كيف					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بالتشاور	3	9,1	9,1	9,1
	فردي بشكل	1	3,0	3,0	12,1
	القوانين بحسب	29	87,9	87,9	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

الموازنات متابعة يتم كيف					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنويا	1	3,0	3,0	3,0
	سداسيا	2	6,1	6,1	9,1
	فصليا	24	72,7	72,7	81,8
	شهريا	6	18,2	18,2	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

–لوحة القيادة

Table de fréquences

القيادة لوحة لديكم هل					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	26	78,8	78,8	78,8
	لا	4	12,1	12,1	90,9
	إجابة بدون	3	9,1	9,1	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

القيادة لوحة توجد الدوائر من مستوى أي على					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	التجارية الدائرة	10	30,3	30,3	30,3
	والمالية المحاسبة دائرة	20	60,6	60,6	90,9
	المستخدمين دائرة	3	9,1	9,1	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

لديكم القيادة لوحة معطيات مانوع					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	حقيقية	12	36,4	36,4	36,4
	تقديرية	16	48,5	48,5	84,8
	إجابة بدون	5	15,2	15,2	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

القيادة لوحة في المتبعة الدورة ماهي					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوية	5	15,2	15,2	15,2
	فصلية	24	72,7	72,7	87,9
	شهرية	4	12,1	12,1	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

6-المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والإختبار التائي لمحاور الدراسة

- المحور الأول: مدى الحاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة لمراقبة التسيير في المقاطعة التجارية نفطال:

Test T

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
D1	33	3,2727	1,03901	,18087
D2	33	3,4545	,75378	,13122
D3	33	3,3333	,92421	,16088
D4	33	3,5455	,83258	,14493
D5	33	2,7273	,67420	,11736
D6	33	3,4242	,90244	,15709
D7	33	2,3939	,60927	,10606
D8	33	4,3030	,76994	,13403
D9	33	2,7576	1,11888	,19477
لمراقبة الحديثة الاتجاهات لتطبيق الحاجة مدى نفطال التجارية المقاطعة في التسيير	33	3,2458	,44856	,07808

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
D1	1,508	32	,141	,27273	-,0957	,6411
D2	3,464	32	,002	,45455	,1873	,7218
D3	2,072	32	,046	,33333	,0056	,6610
D4	3,764	32	,001	,54545	,2502	,8407
D5	-2,324	32	,027	-,27273	-,5118	-,0337
D6	2,701	32	,011	,42424	,1043	,7442
D7	-5,714	32	,000	-,60606	-,8221	-,3900
D8	9,722	32	,000	1,30303	1,0300	1,5760
D9	-1,245	32	,222	-,24242	-,6392	,1543
الاتجاهات لتطبيق الحاجة مدى في التسيير لمراقبة الحديثة نفطال التجارية المقاطعة	3,148	32	,004	,24579	,0867	,4048

- المحور الثاني: الصعوبات التي تحول دون استخدام الاتجاهات الحديثة في المؤسسة

Test T

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
E1	33	2,1212	,54530	,09492
E2	33	4,0606	,86384	,15037
E3	33	2,3030	,72822	,12677
E4	33	2,0606	,93339	,16248
E5	33	2,0909	1,18226	,20580
E6	33	3,6667	,64550	,11237
E7	33	4,0000	1,17260	,20412
E8	33	3,0606	1,22320	,21293
الاتجاهات استخدام دون تحول التي الصعوبات المؤسسة في الحديثة	33	2,9205	,30269	,05269

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
E1	-9,258	32	,000	-,87879	-1,0721	-,6854
E2	7,053	32	,000	1,06061	,7543	1,3669
E3	-5,498	32	,000	-,69697	-,9552	-,4388
E4	-5,782	32	,000	-,93939	-1,2704	-,6084
E5	-4,417	32	,000	-,90909	-1,3283	-,4899
E6	5,933	32	,000	,66667	,4378	,8956
E7	4,899	32	,000	1,00000	,5842	1,4158
E8	,285	32	,778	,06061	-,3731	,4943
دون تحول التي الصعوبات في الحديثة الاتجاهات استخدام المؤسسة	-1,510	32	,141	-,07955	-,1869	,0278