



جامعة أحمد دراية أدرار  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



قسم العلوم التجارية  
مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي  
تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

### بعنوان

## دور محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير دراسة ميدانية

تحت إشراف الدكتور

بلوافي عبد المالك

إعداد الطالبين

بكري محمد عبد السلام  
أولاد بلقاسم عبد العزيز

### لجنة المناقشة

(رئيسا)	أستاذ محاضراً	بن مسعود محمد
(مقررا ومشرفا)	أستاذ محاضر ب	بلوافي عبد المالك
(مناقشا)	أستاذ محاضر ب	مونة يونس

### الموسم الجامعي

2021-2020

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
République algérienne populaire et démocratique  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique

UNIVERSITÉ AHMED DRAYA - ADRAR  
BIBLIOTHÈQUE CENTRALE  
Service de recherche bibliographique  
N°..... B.C.S.R./U.A./2021

جامعة أحمد درaya - أدرار  
المكتب المركزي  
مصلحة البحث العلمي  
الرقم: 215 / أ.ج. / 2021

شهادة البحث العلمي

بلواحي عبد الحلاله

دراسة حاسوبية التاليف في صرفة التسمير  
دراسة صداقية

من إجازة صديقه بكريا محمد عبد السلام  
والطالبة: أولاد بلقاسم عبد العزيز  
كلية: العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم: علوم تجارية

تحت إشراف دة غيرة قورمراحمه التسمير

تاريخ تقديم الرسالة: 13 جوان 2021

أفيد أن الطالب قد تم بالعمليات والعمليات الضرورية من طرف لجنة التقييم والمناقشة ومن المصادق بين  
التسوية الرسمية والأكاديمية استقرت جميع الأوراق  
والمكاتب التي أطلع الشيخ المؤرخ (02) والأكاديمية (PDF)

2.7 JUN 2021

بلواحي عبد الحلاله  
مكتف



د. وليد باخلمر سعيدي  
مساعد رئيس قسم العلوم التجارية  
مكتف بالتحضير والتقييم في التدرج

الخطوة الأولى في شهادة بدون التوقيع والمصادقة

# الإهداء

نهدي هذا العمل المتواضع إلى الوالدين الكريمين بآرك الله  
في أعمارهم.

وإلى جميع الأساتذة الكرام الذين أعانونا في مشوارنا  
الدراسي.

# الشكر والعرفان

نشكر كل من ساعدنا في في هذا العمل المتواضع من قريب أو من بعيد  
نخص بالذكر الأستاذ المشرف

الدكتور. بلوافي عبد المالك الذي لم يبخل علينا بالنصح والتوجيه.

ونشكر كل الأساتذة الذين أعانونا في عملنا هذا.

## قائمة المحتويات

إهداء	رقم الصفحة
شكر	
قائمة المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
مقدمة	أ
الفصل الأول: مفاهيم نظرية حول محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير	
تمهيد	5
المبحث الأول: الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف	6
المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف	6
المطلب الثاني: أهداف محاسبة التكاليف	7
المطلب الثالث: وظائف محاسبة التكاليف	9
المبحث الثاني: الإطار النظري لمراقبة التسيير	10
المطلب الأول: نشأة وتعريف مراقبة التسيير	10
المطلب الثاني: أهمية وخصائص مراقبة التسيير	13
المطلب الثالث: أهداف ومهام مراقبة التسيير	15
المبحث الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير	17
المطلب الأول: علاقة محاسبة التكاليف بمراقبة التسيير	17
المطلب الثاني: الانتقادات الموجهة لنظام محاسبة التكاليف	18
خلاصة الفصل الأول	19
الفصل الثاني: دراسات سابقة حول محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير	
تمهيد	21

22	المبحث الأول: الدراسات السابقة
22	المطلب الأول: الدراسات السابقة لمحاسبة التكاليف
24	المطلب الثاني:الدراسات السابقة لمراقبة التسيير
26	المبحث الثاني: أوجه التشابه والاختلاف والقيمة المضافة للدارسة
26	المطلب الأول: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة
27	المطلب الثاني: القيمة المضافة للدراسة
28	خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
30	تمهيد:
31	المبحث الأول: الطريقة والأدوات والنموذج المتبع في الدراسة
31	المطلب الأول: نبذة تعريفية عن المؤسسة محل الدراسة (مجتمع الدراسة)
34	المطلب الثاني: إعداد وتصميم الاستبيان.
36	المطلب الثالث:الأساليب الإحصائية المستخدمة
36	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الوصفية وتحليلها.
36	المطلب الأول: صدق وثبات أداة القياس
37	المطلب الثاني: تحليل خصائص العينة المدروسة
41	المطلب الثالث: تحليل نتائج الدراسة الوصفية لمتغيرات الدراسة
44	المبحث الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج
44	المطلب الأول: اختبار فرضيات الدراسة
48	المطلب الثاني: مناقشة النتائج
49	خلاصة الفصل
51	الخاتمة

53	المصادر والمراجع
55	الملاحق
68	الملخص

### قائمة الجداول

رقم الصفحة	اسم الجدول	رقم الجدول
12	أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير	01
37	اوجه الاختلاف ومعايير المعايير المقارنة بين المحاسبين	02
37	نتيجة اختبار ثبات أداة القياس	03
38	توزع أفراد العينة حسب متغير السن	04
39	توزع أفراد العينة حسب متغير الجنس	05
40	توزع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	06
42	توزع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية	07
43	استجابة عينة الدراسة حول محور تطبيق محاسبة التكاليف	08
45	استجابة عينة الدراسة حول محور مدى تطبيق مراقبة التسيير في المؤسسة	09
45	معامل الارتباط بين محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير	10
47	نتائج تقدير الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر محاسبة التكاليف على مراقبة التسيير	11

## قائمة الاشكال

رقم الصفحة	اسم الشكل	رقم الشكل
13	مثث مراقبة التسيير	01
16	أهداف مراقبة التسيير	02
36	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	03
38	توزيع عمال المؤسسة حسب السن	04
39	توزيع عمال المؤسسة حسب الجنس	05
39	توزيع عمال المؤسسة حسب المؤهل العلمي	06
40	توزيع عمال المؤسسة حسب المؤهل العلمي	07
41	بواقى نموذج الانحدار	08



# المقدمة العامة

## مقدمة

إن موضوع مراقبه التسيير بالرغم من كونه ظهر مع مطلع الألفية الثانية إلا انه لا يزال يحضى بالكثير من الاهتمام من قبل العديد من الباحثين و المهتمين بشؤون التسيير لأن التسيير الجديد اليوم في المؤسسات يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في الموارد بسبب ندرتها و هذا لتحقيق الأهداف المسطرة ومن تلك القدرة في كفاءة المسير في استخدام الأدوات اللازمة لقياس الفعالية و التأكد من سلامة العمل بالتجنيد الدائم و الفعال للموارد المتاحة من اجل تحقيق الأهداف بأقل التكاليف قد ازداد اهتمام مؤسستا الاقتصادية العمومية و الخاصة بمراقبة التسيير على الإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر مند التخلي عن الاقتصاد الموجه و الشروع في انتهاج اقتصاد السوق حيث أصبحت المؤسسات على إثرها تتمتع بالاستقلالية في إنجاز القرارات المتعلقة بتسيير شؤونها و اعتبرت مراقبة التسيير وظيفة أساسية يتعين على المؤسسات العمومية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة و تحسين أنماط سيرها و تسييرها بصفة مستمرة، و تعتبر مراقبة التسيير هي الإجراءات و الأدوات التي يتأكد من خلالها المسيريون أن الموارد تم الحصول عليها و يتم استعمالها بفعالية و فاعلية و ذلك تحقيق أهداف المؤسسة .

ومن بين تلك الأدوات نجد محاسبة التكاليف التي تلعب دور مهما وحيويا في الحياة الاقتصادية باعتبارها تشكل قاعدة أساسية إنتاج البيانات والمعلومات الداخلية والكمية والنقدية والتي تلعب دور في الرقابة، كما تلعب محاسبة التكاليف دورا مهما في مراقبة التسيير من خلال ما تتيحه من أدوات تساهم في تعزيز دورها ومن هذا المنطلق يمكن طرح الإشكالية التالية: ما هو دور محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير بمؤسسة حليب أدرار؟ ولمعالجة

هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذا الموضوع قمنا بطرح التساؤلات الآتية:

1. ما هي الأسس النظرية والطرق التي تعتمد عليها محاسبة التكاليف؟
2. ماهي مهمة مراقبة التسيير؟ و ما هي أدواتها؟
3. هل يوجد دور واثر للمحاسبة التكاليف في مراقبة التسيير بمؤسسة حليب أدرار ؟

## فرضيات البحث:

**الفرضية الأولى:** يوجد ارتباط موجب دال احصائيا بين محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير.

**الفرضية الثانية:** يوجد تأثير موجب دال احصائيا لمحاسبة التكاليف على مراقبة التسيير.

## أهمية البحث

إن قيام الجزائر بعد الاستقلال بانتهاج سياسة الاقتصاد الموجه والتي حققت إنجازات لا يمكن الاستهانة بها، لكن هذه السياسة لم تكن خالية من النقائص والسلبيات وبالخصوص في مجال تسيير المؤسسات العمومية، وتعود هذه السلبيات إلى النقائص الموجودة في المحاسبة العامة، والمرتبطة بالمخطط المحاسبي الوطني الذي يتوافق مع التوجيهات الحالية لاقتصاد السوق.

ومن خلال هذه الدراسة سنحاول تسليط الضوء على محاسبة التكاليف ومدى أهميتها ودورها في مراقبة التسيير باعتبارها من الأدوات الرقابية التي تعتمد على عدة طرق فعالة للرقابة.

## أهداف البحث

- إبراز دور وأهمية محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير.
  - إحكام الرقابة على عناصر التكاليف ومتابعتها على مستوى الإشراف والمسؤولية.
  - معرفة كيفية تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية.
  - معرفة مدى تطبيق مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية.
- أسباب اختيار الموضوع:** تم اختيار هذا الموضوع لأسباب موضوعية وهي:
- الموضوع ضمن مجال التخصص
  - محاولة التعمق والفهم الجيد لدور محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير والوصول الى نتائج تؤيد الافتراضات التي يقوم عليها هذا النظام
  - محاولة تجسيد المعارف النظرية المكتسبة من خلال التخصص وتطبيقها في الدراسة الميدانية
- منهج الدراسة:** بهدف معالجة موضوع هذه الدراسة اعتمدنا على المنهج الوصفي كونه ملائم لإبراز جميع المفاهيم بالنسبة للإطار النظري من خلال الاستعانة بأهم الدراسات والكتب المرتبطة بالموضوع، ومنهج دراسة ميدانية في الجانب التطبيقي حيث اسقطنا دراستنا على مؤسسة حليب أدرار.

## صعوبات البحث:

- قلة المراجع التي تعالج هذا الموضوع، حيث أنها تحتوي على طرق الحساب فقط.

- أما فيما يتعلق بالجانب الميداني صعوبة الحصول على المعلومات وتوسيع عينة الدراسة لقلّة الموارد البشرية بالمؤسسة.
- تأثيرتدايعات فيروس كوفيد(19) المستجد، مما أدى إلى صعوبة المقابلة الشخصية لعينة الدراسة.

#### **تقسيم البحث:**

قمنا بتقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول، الفصل الأول يتعلق بالجانب النظري والفصل الثاني نتناول من خلاله الدراسات السابقة، كما تطرقنا في الفصل الثالث إلى دراسة ميدانية وهو الجانب التطبيقي لموضوعنا. حيث خصصنا الفصل الأول للأسس النظرية لمحاسبة التكاليف ومراقبة التسيير حيث تناونا في المبحث الأول ماهية محاسبة التكاليف، ثم تطرقنا للمفاهيم الأساسية للتكاليف وتصنيفاتها، أما في المبحث الثاني تناولنا ماهية مراقبة التسيير، وفي المبحث الثالث علاقة محاسبة التكاليف بمراقبة التسيير. أما الفصل الثاني نحاول من خلاله عرض للدراسات السابقة للموضوع وأهم النتائج المتوصل إليها. أما الفصل الثالث ف جاء لعرض الدراسة الميدانية التي قمنا بها و ابراز اهم التحليلات والنتائج

# الفصل الأول

المفاهيم النظرية

لمحاسبة التكاليف

ومراقبة التسيير

## تمهيد

تعتبر محاسبة التكاليف فرعاً من فروع التسيير، إذ أنها تعتبر المصدر الأول للمعلومات، وبدونها تبقى المؤسسة مجردة من نظام يوفر لطرق عملها النجاعة و الفعالية، حيث ظهرت محاسبة التكاليف لتدارك النقص الذي ميز المحاسبة العامة، لأن هذه الأخيرة لا تعطي في نهاية السنة سوى النتيجة الإجمالية، بينما تحتاج المؤسسة إلى وسيلة تقنية لمساعدة الإدارة على التخطيط ومراقبة الأداء للحصول على نتائج تحليلية دقيقة في الوقت المناسب لضمان اتخاذ القرارات المناسبة، و نظراً لأن التسيير المالي يفرض على المؤسسة دراسة المحيط الإقتصادي و معرفة التقدم التكنولوجي، وقد ترتب على هذا التقدم تحديد أهداف جديدة لمحاسبة التكاليف، وعليه فإن هذا التطور الذي شهدته محاسبة التكاليف جعلها تتميز عن باقي المحاسبات الأخرى في تقنياتها وأساليبها.

وسنحاول من خلال هذا الفصل تقديم الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف ومراقبة التسيير من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف.
- المبحث الثاني: الإطار النظري لمراقبة التسيير.
- المبحث الثالث: علاقة محاسبة التكاليف بمراقبة التسيير.

## المبحث الأول: الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف.

تهدف المؤسسة إلى التواجد الدائم في محيط مرن ومتطور، فإن لمحاسبة التكاليف ميزة تساعدها على معرفة وضعها في السوق ومدى قدرتها على تحمل التذبذبات وتغيرات الحاصلة فيه. ولذلك تستخدم نظم لحساب تكاليفها وتقديرها حسب خيارها، كما تتبع نظام خاص بمحاسبة تكاليفها ويتم اختيار هذا النظام حسب مجال عمل المنشأة والطرق التي تراها أكثر نجاعة للوصول إلى تقديرها تقديراً سليماً وتحميلها بمعدلات أكثر إنصافاً.

### المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف.

#### أولاً: تعريف محاسبة التكاليف.

يمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها " نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء الإنتاجية أو خدمية وتشغيلها طبقاً 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<sup>(1)</sup>".

- أما "Horngren" فقد عرف محاسبة التكاليف بأنها " المحاسبة الإدارية مضافاً لها جزء من المحاسبة المالية بالمدى الذي يجعل من محاسبة التكاليف قادرة على توفير معلومات تساعد في إكمال متطلبات التقارير الخارجية<sup>(2)</sup> ".

- أما السيدية فقد عرفها بأنها " وسيلة تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل، والتي يستخدمها محاسب التكاليف في تتبع وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف بغرض استخدامها بأقصى درجة من الفعالية<sup>(3)</sup> ".

مهما كثرت التعريفات وتنوعت فإنها غالباً ما تؤكد أن:

- محاسبة التكاليف هي نشاط يتعلق بتشغيل بيانات تخص بتكلفة مدخلات الأنشطة المختلفة لتحديد تكلفة المخرجات.

- محاسبة التكاليف تحكمها مجموعة من المبادئ والنظريات والأساليب والإجراءات والقواعد المتخصصة، بمعنى أنه يستخدم المنهج العلمي في جمع وتحليل وتفسير البيانات وإعداد المخرجات.

(1) محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص18.

(2) إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2010 ص23.

(3) إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص23

- مخرجات محاسبة التكاليف من تقارير ومعلومات تخدم إدارة المؤسسة في اتخاذ كافة القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء.
  - محاسبة التكاليف لها موضوع محدد تختص به وتتمثل في عناصر الإنفاق والتكاليف.
- ومما سبق يمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها علم له موضوع محدد وأهداف ووظائف محددة، يعتمد على مجموعة من المبادئ والنظريات والقواعد والأساليب بغرض قياس تكلفة النشاط والرقابة عليها، من خلال التسجيل والتبويب، والتحليل، والتفسير، بغرض تقديم معلومات تخدم الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة.

### ثانيا: أسباب ظهور محاسبة التكاليف

بالرغم من الأهمية الكبيرة التي أولتها المحاسبة المالية من حيث ما تقدمه من بيانات مهمة جدا ومن أهمها إعداد الحسابات الختامية والتي تهدف إلى تبيان المركز المالي للمؤسسة، وما لهذه التقارير من أهمية للأطراف الخارجية، وخاصة المستثمرين والهيئات الضريبية.

إلا أن المحاسبة المالية أصبحت قاصرة في تلبية متطلبات الإدارة من البيانات والمعلومات المتعلقة بالنقاط التالية:

1. عناصر الإنتاج المستخدمة في كل مركز من مراكز التكلفة وربطه بكل أمر إنتاجي أو مرحلة إنتاجية أو قسم إنتاجي حيث يكون فيه المدير معرضا للمساءلة عن التكاليف (محاسبة المسؤولية).
  2. تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة.
  3. تكاليف مجموعة عمليات سلسلة القيمة المتعلقة ببيع وتوزيع المنتجات.
  4. معلومات عن زيادة التكاليف المرتبطة بزيادة حجم الإنتاج.
  5. تسعير الوحدة الواحدة المنتجة اعتمادا على تكلفة العناصر الداخلة في إنتاجه.
  6. العوائد المحققة من كل سلعة.
- كل هذه المبررات أدت إلى ظهور محاسبة التكاليف<sup>(1)</sup>.

### المطلب الثاني: أهداف محاسبة التكاليف

يمكن تحديد أهداف محاسبة التكاليف بشكل عام في النقاط التالية:

#### 1. تحديد تكاليف الإنتاج:

و يعتبر الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف حيث يتم جمع وتحليل و تخصيص بيانات التكاليف الخاصة بمنتج محدد أو أمر إنتاجي معين أو مرحلة إنتاجية معينة بغرض توفير أساس سليم لتقييم الإنتاج التام أو

<sup>(1)</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 22



## الفصل الأول ..... مفاهيم نظرية حول محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير

الإنتاج تحت التشغيل، وتساعد عملية تحديد تكاليف الإنتاج عند إعداد الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي حيث تقوم بتزويد هذه الحسابات بتكلفة الإنتاج المباع وتقوم بتزويد قائمة المركز المالي بتكلفة الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة وتكلفة الإنتاج التام آخر المدة، كما يمكن الإستفادة من المعلومات الرقمية المحددة للتكاليف الخاصة بالإنتاج عند إعداد الميزانيات التقديرية لتقييم الأداء حيث يتم مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية لتحديد الإنحرافات ومعرفة أسبابها.

### **2. الرقابة على التكاليف:**

وتعني التحقق من حسن سير العمل وفقا للأهداف والبرامج المحددة مسبقا، وقياس الإنحرافات عن الخطة الموضوعية ثم تحليل هذه الإنحرافات حسب مسبباتها واتخاذ الإجراءات التصحيحية، وهي على شكلين:

أ. **الرقابة المانعة:** وهي القدرة على تفادي الوقوع في الأخطاء وضمان الإلتزام بحدود التكاليف المحددة سابقا وعدم تجاوز التكاليف الفعلية لها.

ب. **الرقابة المصححة:** وتتم بعد الإنتهاء من الإنتاج بمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المحددة مسبقا، واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

### **3. توفير البيانات المقارنة للقرارات البديلة الممكنة**

تهدف محاسبة التكاليف إلى توفير المعلومات اللازمة لتخطيط واتخاذ القرارات، وحتى تتحقق عملية اتخاذ القرارات فإنها تتطلب المقارنة بين العديد من البدائل المتاحة والممكنة والمفاضلة بين هذه البدائل واختيار أفضلها تحقيقا لأهداف الإدارة، ولكي تتم عملية المقارنة بين هذه البدائل والمفاضلة بينها، فإن إدارة المؤسسة تكون في حاجة إلى بيانات ومعلومات عن كل بديل سواء من حيث التكاليف المرتبطة بهذا البديل أو العائدات المتوقعة منه.

فإن من المهام الرئيسية لمحاسبة التكاليف توفير هذه البيانات، ويتحقق ذلك من خلال تحليل بيانات التكاليف وفقا لمفاهيم وطرق معينة بحيث يمكن لها إعداد تقارير ملائمة تتضمن بيانات مقارنة عن تكلفة القرارات البديلة والعائدات المترتبة على كل بديل منها، وتفيد هذه التقارير بالطبع في تمكين إدارة المؤسسة في مجال المفاضلة بين هذه البدائل واختيار البديلا لأفضل لتحقيق أهدافها وتسعى للتخطيط لتنفيذه<sup>(1)</sup>.

### **4. المساعدة في التسعير**

تساعد محاسبة التكاليف في رسم السياسة السعرية لمنتج معين أو خدمة معينة وذلك من خلال المعلومات التي توفرها عن تكلفة ذلك المنتج أو الخدمة، حيث يراعى عند تسعير منتج معين تغطية التكاليف بالإضافة إلى نسبة معينة من الربح تعتمد على الظروف المحيطة بالمؤسسة الإقتصادية من منافسة أو كسب أسواق

(1) عاطف الأخرس، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2001، ص15

جديدة، وقد يكون السعر محددًا من قبل الحكومة وفي هذه الحالة فإن مهمة الإدارة المحافظة على تخفيض تكلفة المنتج بشكل تستطيع المؤسسة من خلاله تحقيق أرباح مناسبة مع المحافظة على الجودة.

### المطلب الثالث: وظائف محاسبة التكاليف

إن لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي بتحقيقها ستساعد إدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة والمتمثلة في تحقيق الربح وخاصة في ظل المنافسة من خلال تحفيز المؤسسة على استخدام مواردها الإقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي، وتتمثل هذه الوظائف فيما يلي:

1. **الوظيفة التسجيلية:** وهي أولى الوظائف التي تقوم بها محاسبة التكاليف، والمؤسسة هي التي تختار الطريقة المناسبة للتسجيل سواء كان على أساس (طريقة الإندماج) أي إضافة حقول السجلات المحاسبية المالية الخاصة بمحاسبة التكاليف، أو على أساس (الإنفصال) أي مسك سجلات مستقلة ومنفصلة عن سجلات المحاسبة المالية الخاصة بمحاسبة التكاليف، حيث تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر تكاليف (مواد، أجور مصروفات).

2. **الوظيفة التحليلية:** وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف واقتترنت هذه الوظيفة باسم محاسبة التكاليف حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربط كل عنصر من هذه العناصر مع بعض بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر ولكل مركز تكلفة من المراكز الموجودة في المؤسسة<sup>(1)</sup>.

وبالتالي فهي تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات المتعلقة بالتكاليف لاستخاض النتائج وتفسير الأحداث المتعلقة بها، فهي تتولى فحص ومتابعة كل عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدامه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات<sup>(2)</sup>.

3. **الوظيفة الرقابية:** وتعتبر من الوظائف المهمة الأساسية التي تقوم بها محاسبة التكاليف، من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة و تحديد الإنحرافات بأنواعها والتي إما تكون انحرافات (ملائمة) عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أقل من المعايير المحددة ، وأأن تكون الإنحرافات (غير ملائمة) عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أكثر من المعايير المحددة، و هنا يجب

(1) ناصر دادي عدون، معزوي ليندة، لهواسي هجيرة، مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية (حالة البنوك)، دار المحمدية العامة الجزائر،

ص11، ص14

(2) داهنين بن عامر، من المعلومة إلى المعرفة تطور أساليب الرقابة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص6

أن تدرس بدقة أسباب هذه الانحرافات وتبليغ الإدارة من أجل اتخاذ القرارات الكفيلة بالحد من هذه الانحرافات، سواء كانت انحرافات ملائمة أو غير ملائمة<sup>(1)</sup>.

4. **الوظيفة الإخبارية:** وهذه الوظيفة ترتبط بالوظيفة السابقة (الوظيفة الرقابية) حيث وبعد تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية وليس الإنتظار إلى نهاية السنة<sup>(2)</sup>.

5. **الوظيفة التحفيزية:** إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ونتيجة لذلك ستتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الإقتصادية المتاحة بشكل كفؤ، وهذا سيساعد الإدارة على تحقيق هدفها المرسوم<sup>(3)</sup>.

### **المبحث الثاني: الإطار النظري لمراقبة التسيير**

تعتبر مراقبة التسيير في الوقت الراهن اداة هامة داخل المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال قدرة هذا النظام (مراقبة التسيير) على ترشيد وتوجيه المؤسسة من خلال كشف الانحرافات ومعرفة اسبابها واقتراح الحلول الممكنة لذلك، وهذا من خلال عدة أدوات وتقنيات رياضية واحصائية ومحاسبية، ومن اجل توضيح معنى مراقبة التسيير سنحاول ابراز اهم العناصر المتعلقة بهذه العملية.

### **المطلب الأول: نشأة وتعريف مراقبة التسيير**

#### **أولاً: نشأة مراقبة التسيير**

ظهرت عملية مراقبة التسيير لأول مرة في بداية القرن العشرين في المؤسسات الأمريكية وتأثيرها على المؤسسات الأمريكية أدى إلى توقف الازدهار وقلة الموارد مما تطلب تطوير أدوات جديدة موجهة لتسيير المؤسسات بالعمل على التحكم في التكاليف وتحديد المسؤوليات.

وتجدر الإشارة إلى أن شركة فوردوجينيرال موتورز وشركة DUPONT هذه الشركات التي أدخلت طرق وأساليب جديدة على نظام مراقبة التسيير من أجل تدعيم وتنمية الفعالية الاقتصادية وذلك للتحكم

(1) إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 24.

(2) صالح عبد الله رزق، عطا الله وراد خليل، مرجع سابق، ص 10.

(3) إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 24.

في إدارة المؤسسة مهما كبر حجمها وتعددت وظائفها.

ويمكننا أن نحصر التطور التاريخي لمراقبة التسيير في أربع مراحل كالتالي<sup>(1)</sup>:

**المرحلة الأولى:** كمرحلة أولى استعملت مراقبة التسيير المحاسبة العامة (المالية)، وإعلام المسيرين بالمعلومات اللازمة المتنوعة المتعلقة بعلاقة المردودية بالنشاط، والمنتجات المحققة والمباعة من طرف المؤسسة.

وهكذا وضعت النقاط الأولى لاستعمال أنظمة النسب ومؤشرات قياس الأداء الاقتصادي منذ بداية القرن الماضي وشاع نظام النسب وتطور داخل المؤسسات الكيمائية الأمريكية خاصة مثل مؤسسة DUPONT سنة 1907 وهذا النظام وضع لأول مرة في علاقة مع حسابات الميزانية وحسابات النتائج من أجل إبراز مختلف خطوات تكوين المردودية في كل الهوامش التجارية.

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

**المرحلة الثالثة:** المرحلة التي تأسس فيها نظام مراقبة التسيير والتي جاءت بعد الحرب العالمية الثانية في العصر الطرق التقنية للتسيير والتنبؤ التقديري والتي طبقت في المؤسسات الخاصة، هذه الأخيرة خصت إستراتيجية تخطيط العمليات والموازنة عن طريق الأقسام التي تعتبر ذات أهمية في المستقبل بالنسبة للمسيرية، ولكن ذلك في تخطيط عملياتهم وتسيير الميزانية الداخلية من أجل مطابقة الموارد مع الاهتمامات الخاصة.

**المرحلة الرابعة:** هذه المرحلة التي تعتبر من أهم المراحل التطور لمراقبة التسيير 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 أولى مستويات المسؤوليات التسلسلية<sup>(2)</sup>.

ومن خلال ما سبق إن تطور عملية مراقبة التسيير جاء بشكل ألي وحتمته الظروف الاقتصادية المعاشة في كل مرحلة من المراحل مما جعل المؤسسات الاقتصادية تطور من ردة فعلها اتجاه التغيرات الاقتصادية الحاصلة في محيطها تدريجيا فمن مجرد إمدادات المسؤولين بالمعلومات المحاسبية فقط وصولا إلى استعمال

<sup>(1)</sup> ناصر دادي عدون، معزوي ليندة، لهواسي هجيرة، مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية (حالة البنوك)، دار المحمدية العامة الجزائر،

ص11، ص14

<sup>(2)</sup> داهينين بن عامر، من المعلومة إلى المعرفة تطور أساليب الرقابة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص6

الفصل الأول ..... مفاهيم نظرية حول محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير

أساليب كمية ونوعية حديثة تساعد في عملية اتخاذ القرار قبل وبعد عملية الاستغلال.

**الجدول 1: أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير**

تطور المؤسسة	تطور مراقبة التسيير
النظرة الكلاسيكية	1. مراقبة محاسبية ومالية 2. مركزة على التدقيق 3. تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات
مدرسة العلاقات الإنسانية	1. مراقبة اجتماعية، اقتصادية 2. مشاركة، تحفيز 3. اتصال
التقارب النظامي والتنظيمي	1. قيادة المنظمة 2. مراقبة متكاملة للأنظمة الفرعية 3. هيكله أهداف وأداء 4. اتصال ومعلومات وأداء

المصدر: عقون سعاد، نظام مراقبة التسيير: أدواته ومراحل اقامته بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة لنيل

شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، 2001\2001

ثانيا: تعريف مراقبة التسيير

توجد عدة تعاريف مراقبة تسيير نذكر منها:

1. مراقبة التسيير هي عملية تهتم بتقييم إنجازات المؤسسة باستعمال معايير محددة سابقا، واتخاذ الإجراءات

التصحيحية بناء على نتائج التقييم، وهي مرتبطة بالتخطيط وذلك من خلال القيام بالتعديلات اللازمة للخطط الموضوعة بالإعتماد على النتائج المحققة.

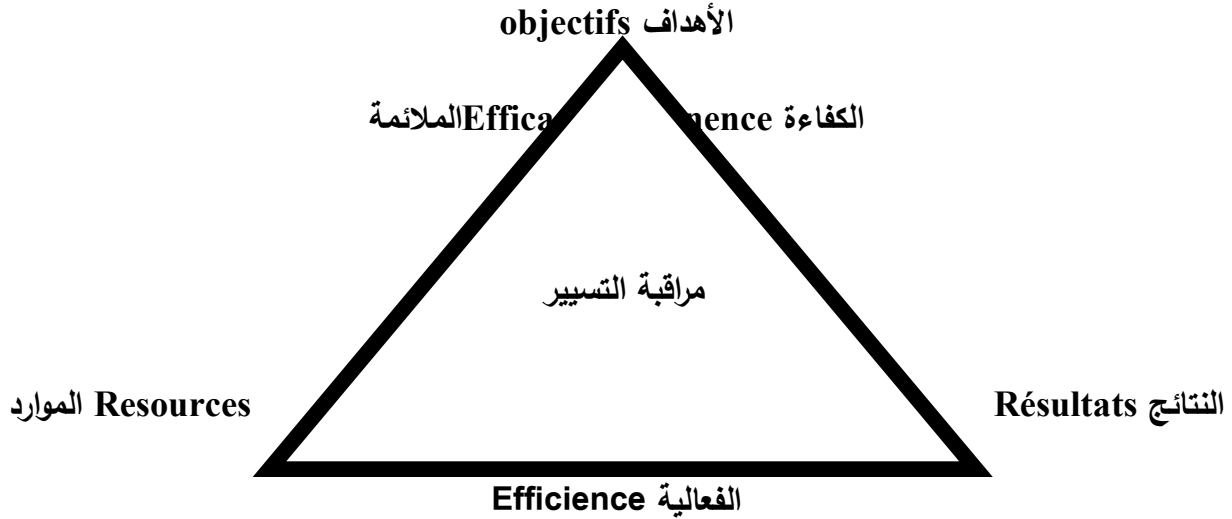
2. تعريف A.N. Anthonny "مراقبة التسيير هي مجموعة الإجراءات التي يقوم المديرون من خلالها بالتأثير على الأفراد في المؤسسة بغرض تنفيذ الإستراتيجيات بفعالية وفاعلية".

3. تعريف A. Bulaurd et C. Simon "مراقبة التسيير هي نظام ضبط تصرف أفراد النشاط والتنسيق بينهم للمساعدة على تحقيق أهداف المؤسسة".

4. تعريف A. KHemakhem "هي عملية يتم تنفيذها داخل كيان اقتصادي لضمان التنشيط والتحرك الفعال والدائم للطاقات والموارد المتاحة لتحقيق الأهداف من ذلك".

5. كما تعرف مراقبة التسيير على أنها " التأكد من أن النتائج المحققة مطابقة وموافقة لتلك المحددة مسبقا واكتشاف الإنحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة"<sup>(1)</sup>.

الشكل 1: يوضح مثلث مراقبة التسيير



المصدر: معزوزي ليندة، لهواسي هجيرة، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية دار المحمدية العامة، ص 17، 2003

المطلب الثاني: أهمية وخصائص مراقبة التسيير  
أولاً: أهمية مراقبة التسيير

من خلال التطور الذي شهدته المؤسسات الاقتصادية تظهر أهمية مراقبة التسيير من حيث أنه في بعض المؤسسات الفردية لم تكن هناك حاجة لوجود نظام رقابة على عملياتها لقيام أصحابها بإدارتها بأنفسهم والمأمهم بكل وظائفها، و عندما كبر حجم المؤسسات و تعددت مشاكلها وزاد عدد العاملين بها للقيام بالأنشطة المختلفة سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو إدارية أو تمويلية فقد تعذر على أصحابها إدارتها إدارة فعلية، و صاحب ذلك تنازل أصحابها على اختصاصاتهم في الإدارة والرقابة لأشخاص آخرين، مما دعا إلى ضرورة

<sup>(1)</sup> ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية الجزائرية)، دارالمحمدية العامة، الجزائر، ص43.

إدارة المؤسسة على أسس علمية سليمة للحفاظ على أصولها و رسم سياساتها ومتابعة تنفيذها بسهولة وتحقيق الكفاءة في استغلال الإمكانيات المتاحة و ذلك من خلال<sup>(1)</sup>:

- تقسيم المؤسسات إلى وحدات إدارية، أو ما يعرف بمراكز المسؤولية.
- وضع القواعد التنظيمية التي تحكم تنفيذ العمليات المختلفة وتضمن تدفقها في ظل نظام رقابة دقيقة.
- تسجيل مجمل المؤشرات المالية وغير المالية التي تمكن من قياس أداء كل مستوى من المستويات.
- تزويد الإدارة بالبيانات والمعلومات التي تساعد على اتخاذ القرارات ورسم السياسات.

### ثانيا: خصائص مراقبة التسيير .

بارغم من الاختلاف في النظر إلى دور مراقبة التسيير وتحديد تعريف دقيق لها وهو ما أدى إلى تعدد مفاهيمها وتنوعها فإنه من الممكن تبيان نقاط الاتفاق التي أجمع أكثر الباحثين على كونها الخصائص الأساسية لمراقبة التسيير والتي نوجزها فيما يلي<sup>(2)</sup>:

1. **أن الرقابة وظيفة وليست سلطة تملك حق المساءلة:** فالرقابة تعتبر وظيفة من وظائف الإدارة وليست سلطة قائمة بذاتها تملك حق المتابعة و كشف الأخطاء ومحاسبة المسؤولين عن هذه الأخطاء. وانما الرقابة تهدف أساسا إلى متابعة النشاط لتحقيق من أن ما يجري داخل المؤسسة يسير في مساره الطبيعي وفقا للخطة الموضوعة والكشف عن الأخطاء والانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة.
- 2- **أن الرقابة عملية مستمرة باستمرار المؤسسة في أداء وظائفها:** فهي تبدأ مع النشاط وتستمر معه ولا تتوقف ولا تنتهي بل تبدأ من حيث تنتهي. ذلك فإن الرقابة لا تقتصر على نشاط دون نشاط ولا على أفراد دون آخرين ولا على مرحلة دون مرحلة، بل تشمل جميع الأوضاع وتسري على كافة الأفراد.
- 3- **الرقابة ليست عملية قاصرة على مستوى إداري معين.** إن الرقابة ليست قاصرة على مستوى إداري معين يقوم بها وينفرد بمباشرتها دون المستويات الإدارية الأخرى، فالإهتمام بارتقابة على أداء مستوى إداري دون الآخر سوف يؤدي إلى فشل نظام الرقابة المتبع مما يتطلب الإهتمام بجميع المستويات الإدارية، وذلك أن الوسائل الرقابية تعتبر في حد ذاتها وسيلة اتصال بين جميع المستويات الإدارية تربطها ببعض البعض عن طريق خطوات عمل واجراءات محددة وتتطلب استخدام وتجميع البيانات بشكل معين وفقا لاحتياجات لمستوى ودوره في تطبيق الرقابة.

(1) بوقرة رابح، عريوة محاد، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية JEFR العدد 01 جوان 2014 جامعة ام البواقي، ص 18.

(2) بوقرة رابح، عريوة محاد، مرجع سبق ذكره، ص 20

### المطلب الثالث: أهداف ومهام مراقبة التسيير

#### أولاً: أهداف مراقبة التسيير

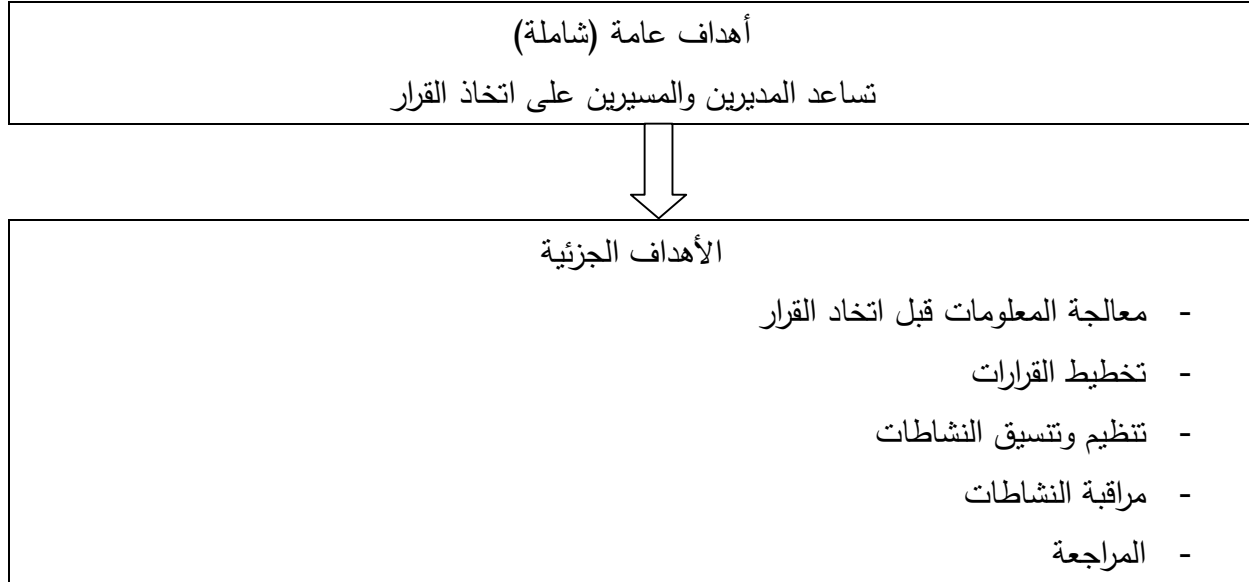
من خلال تعرضنا لبعض التعاريف الخاصة بمراقبة التسيير يتضح لنا أنها وظيفة ضرورية، تساهم بشكل كبير في مساعدة المسيرين على اتخاذ القرار حيث نجدتها تسعى إلى<sup>(1)</sup>:

- تحليل الانحرافات: التي تكون ناتجة بين النشاط الحقيقي والنشاط المعياري وإبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات، وذلك يتم عن طريق الميزانيات التقديرية.
  - تحقيق الفعالية: ونعني بها تحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالموارد المتاحة ومن أجل تحسين الفعالية يتطلب تطوير ديناميكي لأنظمة المعلومات حتى يتمكن من جمع المعلومات في الوقت والحجم المناسبين، إضافة إلى ضرورة معرفة إيرادات وتكاليف المؤسسة.
  - الوقوف على نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة لتصحيحها واستنتاج نقاط القوة للتركيز على تدعيمها.
  - تحقيق الفاعلية: يعتبر المبدأ الأساسي في النظرية النيوكلاسيكية من الاستعمال العقلاني والرشيد لموارد المؤسسة، ويتم تحقيق ذلك عن طريق وضع ميزانيات تقديرية ثم مقارنة بين ما خطط له وما تم تحقيقه.
  - تحقيق الملاءمة: أي التأكد من أن الأهداف المسطرة تتماشى مع الوسائل المتاحة وذلك بتبني استراتيجية مدروسة وتسيير أمثل للأفراد، إذ أن هدف العاملين يتمشى مع التسيير الفعال لوسائل الاستغلال وبالتالي تحقيق الأهداف بأقل تكاليف.
- والشكل التالي يوضح ذلك:

(1) ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 54.



الشكل 2: أهداف مراقبة التسيير



المصدر: 6<sup>e</sup> Alazard.c et separe.s ; le contrôle de gestion manuel et application,

Edition, Paris, Dunod, 2004, p08

ثانيا: مهام مراقبة التسيير<sup>(1)</sup>:

1. مراقبة الأداء الوظيفي: تعتبر هذه الوظيفة حسب المنظمات من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن الاستغناء عنها باعتبارها الدعامة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات لتقديم الأداء بصورة موضوعية.
2. مشاركة في تحديد الأهداف: مشاركة العمال في تحديد الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة تعتبر رافعا معنويا من أجل تحقيقها مع ضرورة وجود نوع من التوازن بين أهداف الفرد وأهداف المؤسسة.
3. عدالة التوزيع: وتعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلى تقوية الثقة بين الإدارة والعمال وذلك من خلال توزيع الأجر على حسب طبيعة عمله إضافة إلى التوزيع العادل في المنح حسب الهيكل الهرمي في المؤسسة.
4. إدارة الوقت: إن للوقت أهمية كبيرة في المؤسسة ولما استطاعت هذه الأخيرة استغلاله بالشكل المناسب كلما كانت القدرة على تسيير الكفاء وضمان استمرارية المؤسسة.

<sup>(2)</sup> بوقرة رابح، عريوة محاد، مرجع سبق ذكره، ص 20

### المبحث الثالث: علاقة محاسبة التكاليف بمراقبة التسيير والانتقادات

تساهم محاسبة التكاليف في فرض رقابة على المؤسسة وعلى تكاليفها ويعرض في هذا المبحث علاقة محاسبة التكاليف بمراقبة التسيير والانتقادات الموجهة لها.

#### المطلب الأول: علاقة محاسبة التكاليف بمراقبة التسيير

##### 1- علاقة محاسبة التكاليف بمراقبة التسيير

- **التخطيط والموازنة:** تساهم محاسبة التكاليف بتوفير الكثير من البيانات لإعداد الموازنة والتخطيط، حيث تستطيع توفير البيانات على مستوى الوحدات الإدارية المختلفة وعلى مستوى المنشأة ككل، إضافة إلى ذلك يمكن للمحاسبة المساهمة في تعديل الخطط الموضوعة عن طريق تقديم تقارير الأداء الدورية، التي تعمل على مقارنة الإنجاز الفعلي مع الخطط وهذا ما يسمى بالتغذية العكسية وبهذا نرى أن بإمكان محاسبة التكاليف المساعدة في وضع الخطط وتعديلها.
- **التنظيم والتوجيه:** تقوم محاسبة التكاليف بمراعاة التنظيم الإداري الموضوع وتعمل على تجميع وقياس وتخصيص تكاليف التشغيل كل وحدة إدارية، مما يسهل على الإدارة قياس أداء هذه الوحدات إضافة إلى ذلك إذا وجدت المحاسبة أن التنظيم الإداري يؤدي إلى حدوث ضعف في أنظمة الرقابة الداخلية، مثل وجود تضارب في السلطات يتم اقتراح إجراء التعديلات اللازمة على التنظيم الإداري وبالنسبة للتوجيه تقوم المحاسبة بالتأكد من إشراك المديرين في صياغة الأهداف وتوصيلها إلى الجميع وتقديم تقارير دورية.
- **الرقابة:** تقوم محاسبة التكاليف بمقارنة التكاليف الفعلية والمخططة الواردة في الموازنات على مستوى وحدات الإنتاج والأقسام والإدارات وعلى مستوى المنشأة ككل، وتقوم بتقديم تقارير عن ذلك إلى الإدارة وهذا يساعد في تطبيق محاسبة المسؤولية التي تتطلب ربط الأداء بالأشخاص المسؤولين في المنشأة، وكذلك يمكن لمحاسبة التكاليف توفير بعض الإحصائيات السريعة مثل عدد ساعات توقف الآلات وعدد وحدات الإنتاج التالفة.
- **اتخاذ القرار:** تقوم محاسبة التكاليف بالمفاضلة بين البدائل المتاحة واختيار أفضلها، وكذلك المفاضلة بين القرارات المتعلقة بمسألة الأفراد وكذلك المفاضلة بين مجالات العمل اللازمة لمعالجة الانحرافات<sup>(1)</sup>.

(1) محمد تيسير الرحبي، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة لتسويق والتوريدات، 2009، ص 13 15.

## المطلب الثاني: الانتقادات الموجهة لنظم محاسبة التكاليف

وجه لأنظمة محاسبة التكاليف عدة انتقادات ومن أهمها:

- ركزت الطرق التقليدية على توفير بيانات لغرض تقييم المخزون لأغراض إعداد التقارير المالية، عجزت عن توفير بيانات إضافية لخدمة الإدارة ومساعدتها في صنع القرارات التشغيلية والإستراتيجية.
- عدم إمكانية حساب تكلفة المنتج إلا بعد إنهاء فترة التكاليف والاهتمام بالنتائج المالية الإجمالية دون الاهتمام بالأنشطة الفعلية التي كانت المسبب في هذه النتائج مما يترتب عليه عدم تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف غيرالمباشرة.
- تؤدي طرق تخصيص التقليدية إلى عدم دقة بيانات تكلفة المنتج نظرا لعدم وجود علاقة سببية لتكلفة المنتج وبين ما استخدمه من الموارد بالمنشأة، بمعنى عدم وجود علاقة بين التكاليف الموجودة بمجمع التكلفة وبين الأساس المستخدم في تخصيص تلك التكاليف إلى الهدف النهائي للتكلفة.
- تركز الأنظمة التقليدية للتكاليف على مقاييس الأداء على مستوى الأقسام للوصول إلى أداء أقل من المثالي على مستوى المنشأة ككل.
- لا يمكن تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة من خلال نظم التكاليف التقليدية لذا يصعب وضع وتطبيق برامج التحسين المستمر.
- عدم الوصول إلى بيانات دقيقة، فالعمل بالأنظمة التقليدية لا يساعد في التوصل إلى بيانات دقيقة عن كلفة المنتج أو الخدمة المقدمة ولا يساعد في إحكام عملية الرقابة وبالتالي لا يساعد المنشأة في اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة خاصة في حالة وجود العديد من السلع أو الخدمات التي تتعامل بها المنشأة.
- إن النظم التقليدية لا توزع بصفة دقيقة ولا بطريقة عادلة للتكاليف غير المباشرة بحيث قد يتحمل منتج ما أو خدمة ما أكثر مما ساهم فيه فهو نظام لا يخرج القيم الدقيقة التي يستوجب على كل منتج تحملها بل توزع بقسمة مجمل التكاليف على عدد الوحدات المنتجة<sup>(1)</sup>.

<sup>(1)</sup>مجلة بابل، العلوم الانسانية، المجلد 22، العدد 4، 2004 نظام التكاليف المبني على الأنشطة (abc) في القرارات الإدارية.

## خلاصة الفصل:

لقد واكبت محاسبة التكاليف التطورات التي عرفتتها مختلف الصناعات وذلك من خلال تطوير أساليبها وتقنياتها، فمحاسبة التكاليف تعتبر من أهم الأساليب التي تحقق عدة أهداف للمسيرين ومتخذي القرارات من خلال ما تقدمه من معلومات وبيانات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات المناسبة. وبهذا توصلنا إلى ان محاسبة التكاليف حقيقة أداة ضرورية من أدوات مراقبة التسيير، وعلى قدر كبير من الأهمية، حيث تعطي للمؤسسة امكانية التعرف على اسعار تكلفة منتجاتها والعمل على تنميتها لتحقيق القدرة على المنافسة من جهة وتحقيق الربح الذي يمثل هدف وجودها ونشاطها من جهة ثانية. كما تظهر مخرجاتها من المعلومات كأساس لتحديد المسؤوليات، التنبؤ واتخاذ القرارات الاستراتيجية، كقرارات تسعير المنتجات ورسم سياسات المنافسة بالتكاليف. وقد تطرقنا في هذا الفصل لمحاسبة التكاليف، حيث قدمنا لها عدة تعريفات وقدمنا أهدافها ووظائفها كما تطرقنا للمفاهيم الأساسية للتكاليف وتصنيفاتها، بالإضافة إلى مختلف الطرق التي تستخدمها محاسبة التكاليف في حسابات التكاليف وسعر التكلفة. كما تم التطرق أيضا لمراقبة التسيير، حيث تطرقنا إلى الإطار النظري لمراقبة التسيير، حيث تناولنا ماهية مراقبة التسيير في المطلب الأول، بالإضافة إلى الأدوات المستخدمة في مراقبة التسيير في المطلب الثاني، وأخيرا استخدامات محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير في المطلب الثالث.

# الفصل

## الثاني الدراسات

### السابقة

### **تمهيد:**

تعددت الدراسات التي تناولت موضوع محاسبة التكاليف ودورها في مراقبة التسيير، وتعتبر محاسبة التكاليف من أهم أدوات مراقبة التسيير، وقد تناولت الدراسات السابقة هذا الموضوع بالقدر الذي يخدم الدراسة. بحيث يكون الهدف من استعراض الدراسات السابقة هو تعريف القارئ بكافة الدراسات التي سبق إجرائها في موضوع البحث، مع عرضها بطريقة منطقية وأمينة تأخذ في الحسبان أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بين نتائجها، ومحاولة لبيان أسباب أوجه الاختلاف.

وتمثل الدراسات السابقة سجلا حافلا بالمعلومات التي يمكن من خلالها رصد الظاهرة وتحديد موقعها من التراث، ولإلقاء الضوء على الدراسة الحالية من الدراسات السابقة، والأدوات المستخدمة، والنتائج المستخلصة، والبدء من حيث انتهى الآخرون لأن العلم تراكمي، وهو سلسلة متتابعة من المعارف والدراسات. يتضمن هذا الفصل عرضا للبحوث والدراسات السابقة التي أتيح للطلبة الاطلاع عليها، والتي تتناول المتغيرات التي لها صلة وثيقة بالدراسة الحالية، مرتبة ترتيبا زمنيا من الأحدث إلى الأقدم، وبعد عرضها ومن أجل معرفة علاقة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة، سيتم تحليل هذه الدراسات من حيث الموضوعات والأهداف، والإجراءات المنهجية، والأدوات والنتائج.

كما تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، المبحث الأول (الدراسات السابقة) قسم إلى مطلبين المطلب الأول (الدراسات السابقة لمحاسبة التكاليف) المطلب الثاني (الدراسات السابقة لمراقبة التسيير) المبحث الثاني نتطرق فيه إلى أوجه التشابه والاختلاف والقيمة المضافة لهذه الدراسة.

## المبحث الأول: الدراسات والأبحاث العلمية السابقة.

### المطلب الأول: الدراسات السابقة لمحاسبة التكاليف

**1\_ دراسة بعنوان "نظام التكلفة على أساس النشاط"** قام بها Robert 1988 , Robin & Kaplan  
تهدف هذه الدراسة إلى بيان أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في احتسابه لتكاليف المنتجات بشكل دقيق وأثر ذلك على اتخاذ القرارات المختلفة، حيث بينت أن القياس الدقيق للتكلفة يؤدي إلى اتخاذ قرارات صحيحة. وقد توصلت الدراسة إلى أن اتخاذ القرارات الإدارية السليمة والصحيحة يعتمد بدرجة أساسية إلى الاحتساب السليم لتكاليف الإنتاج.

ويرى الباحث أن الدراسات السابقة بعضها يهدف إلى دراسة نظام التكاليف المعيارية ودوره في التخطيط والرقابة، ودور محاسب التكاليف في قياس تكلفة المشروعات الزراعية، قياس تكاليف مراحل إنتاج الألبان. وبعضها يهدف إلى التعرف على المقومات الرئيسية اللازمة لتطبيق نظام التكلفة في صناعة النفط، وأثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC على تعظيم الربحية في المستشفيات الخاصة والبعض الآخر يهدف إلى بيان أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط وأسباب تحول الشركات من أنظمة تكاليف تقليدية إلى نظام ABC لتخفيض تكاليف المنتجات<sup>(1)</sup>.

### "طرق الرقابة على التكاليف" 2\_ دراسة بعنوان قامت بها Katja سنة 2002:

تناولت هذه الدراسة طرق الرقابة على التكاليف، وانتهت إلى أن أكثر الطرق فعالية في هذا المجال تلك التي تهتم بتصميم التكاليف قبل الإنتاج.

ويرى الباحث أن الدراسة أكدت على أنه وفقاً للنظم التقليدية لقياس التكاليف من النادر أن تكون بيانات التكاليف متاحة لمصممي المنتج بشكل يمكن استخدامه بشكل فعال. وتمثل الهدف من الدراسة في بيان مدي

(1) Robert Kaplan , Robin & Kaplan نظام التكلفة على أساس النشاط، سنة 1988

(2) Katja طرق الرقابة على التكاليف، سنة 2002

في توفير معلومات تكاليفية مفيدة لمصممي الإنتاج بالشكل الذي يقدم أداة فعالة ABC إمكانية استخدام مدخل لتقييم الخيارات المختلفة للتصميم.

وانتهت الدراسة إلى أنمدخل ABC يقدم نقطة بداية جيدة نحو الاهتمام بشكل أكبر بعملية تصميم المنتج.<sup>(2)</sup>

**3\_دراسة بعنوان: " المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج"** قام بها طويبية أحمد في إطار مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع التخطيط والتنمية جامعة الجزائر 2004: تدور إشكالية الدراسة حول ما مكانة ودور المحاسبة التحليلية ضمن الأدوات الأخرى المستخدمة لتخطيط ومراقبة الإنتاج على أساس أنها تشكل نظام معلومات متكامل؟

الهدف من هذه الدراسة إبراز أهمية المحاسبة التحليلية في جانب مهم من إدارة المؤسسات ألا وهو التخطيط والرقابة على الإنتاج، و لمعالجة هذا البحث اعتمد الباحث المنهج التحليلي، فكان استخدامه عبر كامل فصول البحث حسب ما تقتضيه مرحلة المعالجة وذلك بغرض التعمق في فهم وتبيان العناصر المكونة للموضوع وتحليل مختلف العلاقات بتحديد أثارها وخاصة فيما يتعلق بالجوانب العملية التنفيذية المتعلقة بالتخطيط والرقابة أو وضع نظام وطرق المحاسبة التحليلية، وأيضا الاستخدامات المختلفة لها للوصول إلى استنتاجات تمكننا من الإجابة على الإشكالية المطروحة متضمنة الأسئلة الفرعية للإمام بالموضوع محل الدراسة ، وتم استخدام العرض التحليلي والأشكال البيانية كأدوات بحث لخدمة غرض هذه الدراسة. كما توصل الباحث من خلال دراسته إلى:

- يشكل نظام المحاسبة التحليلية القاعدة الأساسية للتخطيط والرقابة على الإنتاج بما يوفره من معلومات وتقنيات
- اعتبار أن المحاسبة التحليلية مصدر معلومات متعدد المداخل من خلال تعدد الطرق، فكل طريقة يمكن أن توفر معلومات بشكل مغاير بقصد التحليل والكشف على مختلف الجوانب التي تؤثر في مسار التكاليف والتوجهات الخاصة بنشاط المؤسسة الإنتاجية، إلا أن هناك طرق يمكن إحلالها محل طرق الأخرى نظرا لدرجة الدقة التي توفرها وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليهما في نفس الغرض فمثلا طريقة التكاليف المتغيرة على أساس الأنشطة تعد أكثر دقة من طريقة الأقسام المتجانسة.



- المحاسبة التحليلية كفيلة بالإجابة على الانشغالات المستجدة المتعلقة بدقة المعلومات، والتكاليف الاقتصادية<sup>(1)</sup>.

**4\_دراسة بعنوان:"المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية"** قام بها درحمن هلال في إطار مذكرة دكتوراه غير منشورة بجامعة يوسف بن خده الجزائر 2005 تدور إشكالية الدراسة حول كيف يمكن لنظام المحاسبة التحليلية أن يكون أداة فعالة للتسيير ووسيلة تسمح للتسيير باتخاذ القرار؟ وكيف يجب أن تتأقلم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع تسيير أحسن في ظل التحولات الجارية في الاقتصاد الوطني باستخدام أدوات التسيير؟

الهدف من هذه الدراسة إبراز أهمية توفر المؤسسة على أدوات التسيير واختبار فعاليتها في المدى المتوسط والمدى الطويل في تحسين نوعية المنتج وضمان بقاء المؤسسة، بحيث اعتمد المنهج التاريخي لسرد أصول المحاسبة التحليلية منذ ظهورها إلى أن توصلت إلى أحدث الطرق المكتشفة في هذا المجال ثم المنهج الوصفي التحليلي للتعرف بمفهوم المحاسبة التحليلية كنظام وأداة تساعد الميسرين على اتخاذ القرار، مع محاولة دراسة واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

كما توصل الباحث من خلال دراسته إلى انه لا يمكن لنظام المحاسبة التحليلية لوحده أن يوفر

المعلومات الكافية للميسرين لاتخاذ القرارات المتعلقة بمستقبل المؤسسة.

فكل نظام فرعي له دوره في تحسين التسيير، لكن أهمية نظام المحاسبة التحليلية يكمن في أنه يذهب إلى أعماق التحاليل فيما يخص المعطيات التي يحصل عليها من الأنظمة الفرعية الأخرى لذلك، لا يمكن له أن يستغني عن الآليات الأخرى مثلا المحاسبة العامة، المراقبة الموازنة، المراجعة...بل أنه يعتبر مكملا لها<sup>(1)</sup>.

### **المطلب الثاني:الدراسات السابقة لمراقبة التسيير**

**1\_دراسة بعنوان:"محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير دراسة حالة المؤسسة تعاوني الحبوبوالخضر الجافة CCL.S جامعة ورقلة 1994 /1995"قامت بهاباعلي كنزة.**

<sup>(1)</sup>طوايبي أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط والتنمية، جامعة الجزائر، 2004.

<sup>(1)</sup>درحمن هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة دكتوراه، جامعة يوسف بن خده، الجزائر، 2005.

حاولت الباحثة في دراستها معالجة الإشكالية التالية: كيف يمكن استخدام محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة تعاونية الحبوب والخضر الجافة.

هدفت الدراسة إلى محاولة إظهار وإبراز دور محاسبة المسؤولية في المؤسسة باعتبارها أداة فعالة ومحاولة إبراز مهامها ومدى إسهامها في تفعيل النظام التخطيطي والرقابي في المؤسسة وتحليل نظام مراقبة التسيير في المؤسسة والخروج بنتائج واقتراحات بعد التعرف على نقاط القوة والضعف. انتهجت الباحثة في دراستها في القسم الأول (الجانب النظري) تم بنائه على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على جمع البيانات والمعلومات وتتمثل في الاطلاع على الكتب والمراجع ومجموعة من رسائل الماجستير والقسم الثاني دراسة الجانب التطبيقي والذي بني على منهج دراسة الحالة لمعرفة واقع محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة وذلك باستخدام أداتي المقابلة والملاحظة. توصلت الباحثة في دراستها إلى أن محاسبة المسؤولية تسهل عملية مراقبة التسيير في المؤسسة، كما أن المؤسسة تقوم بفصل الموازنة التقديرية الخاصة لكل مركز مسؤولية عن الموازنة الإجمالية عند القيام بعملية الرقابة يكون كل مسؤول مسؤولاً عن الانحرافات الموجودة في مركز مسؤوليته، وتتم مساءلته عن أسباب هذه الانحرافات<sup>(1)</sup>.

### 3\_دراسة محمد الصغير قريشي، مقال في مجلة الباحث عدد 11/1999 تحت عنوان: "واقع مراقبة

التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، "جامعة ورقلة 2000/1999

حاول الباحث في دراسته الإجابة عن الإشكالية التالية: ما هو واقع مراقبة التسيير في

المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر.

هدفت الدراسة لتعريف بالمؤسسات الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ومعرفة البيئة الاقتصادية التي تنشط فيها ومحاولة ربطها بأدوات مراقبة التسيير المناسبة لها والتي يمكن لها أن تطبقها. استعمل الباحث في دراسته المنهج الوصفي لوصف واقع تطبيق أدوات مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كما استعمل برنامج spss لتحليل البيانات ومعرفة الواقع.

توصل الباحث في دراسته إلى أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر لا تزال مجالاً للبحث

والدراسة وهي مختلفة من عدة نواحي، كما أن لمراقبة التسيير تقنيات كمية وغير كمية متعددة يمكن استعمالها في مراقبة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كما توصل الباحث إلى أن المؤسسات الصغيرة

<sup>(1)</sup> باعلي كتنز، محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، 1994 / 1995

والمتوسطة بالجزائر لم تعنى بأدوات مراقبة التسيير الحديثة والمتقدمة كتحليل سلسلة القيمة وإدارة الجودة الشاملة والشفافية في نظام المعلومات ومنها حوكمة الشركات.

**4\_دراسة بعنوان " واقع تطبيق أدوات مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية لولاية ورقلة 2016/2015"** قامت بهابوغابة نور الهدى. حاولت الباحثة في هذه الدراسة معالجة الإشكالية التالية: ما مدى تطبيق نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على أدوات مراقبة التسيير التقليدية والحديثة الموجودة في المؤسسات الجزائرية، وكذا التعرف على أسباب عدم اهتمام أغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق أدوات مراقبة التسيير، وكذا دراسة أهمية تطبيق أدوات مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. جمعت الباحثة في دراستها بين المنهج التجريبي والتاريخي وذلك للربط بين الإطار النظري والتطبيقي وذلك لتحقيق الشمول والعمق في دراستها، مستعملة في ذلك استبيان قامت بتوزيعه على المؤسسات محل الدراسة واستعملت الأساليب الإحصائية من أجل عرض وتحليل النتائج المتوصل إليها. توصلت الباحثة في دراستها إلى أن معظم المؤسسات متمسكة باستعمال أدوات مراقبة التسيير التقليدية والمتمثلة في المحاسبة العامة .... الخ وعدم استخدام تام للأدوات الحديثة، وكذا اختلاف استعمال أدوات مراقبة التسيير من مؤسسة إلى أخرى حسب تطور المؤسسة وثقافة المسيرين ونوع نظام مراقبة التسيير المعتمد<sup>(1)</sup>.

### **المبحث الثاني: أوجه التشابه والاختلاف والقيمة المضافة للدارسة**

#### **المطلب الأول: أوجه التشابه والاختلاف بين الدارسة الحالية والدارسات السابقة**

- اتفقت دراستنا الحالية مع الدراسات السابقة من حيث المضمون المتمثل في توضيح الدور الفعال لنظام مراقبة التسيير في تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية وابرار أهم الادوات المستخدمة في مراقبة التسيير.

<sup>(1)</sup>ابوغابة نور الهدى، واقع تطبيق أدوات مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة اكايمي، تخصص تدقيق ومراقبة

التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2016- 2017

- حيث أكدت معظم الدراسات السابقة على أهمية نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية مع ابراز أهم المراحل القائمة على انشائه، وضرورة انتقاء أهم الأدوات التي تساعد على زيادة تفعيل القرارات الصحيحة والمناسبة.
- وتناولت بعض الدراسات السابقة دور ومكانة نظام مراقبة التسيير في المؤسسة مع ابراز أهم العوامل التي يمكن لها أن تؤثر على قرارات المؤسسات الاقتصادية.
- بينما اختلفت كل من الدراسات سواء السابقة أو الحالية من حيث طرق المعالجة ومجتمع الدراسة والعينات الخاصة التي طرحت، وعليه يتضح لنا من خلال استعراض الدراسات السابقة أن كل دراسة جاءت تكمل سابقتها من الدراسات.

### المطلب الثاني: القيمة المضافة للدراسة

اتفقت هاته الدراسة مع الدراسات السابقة على أن لمحاسبة التكاليف ولعملية مراقبة التسيير دور كبير في التحسين من أداء المؤسسة وتحقيق أهدافها بكل كفاءة وفعالية، حيث تقوم محاسبة التكاليف بدراسة وتحليل مختلف المعلومات المحاسبية والمالية بغرض استخدامها واستغلالها، كما تسعى أدوات مراقبة التسيير التقليدية منها والحديثة لمساعد مسير المؤسسة على تسيير مؤسسته بكل كفاءة مع عدم إهمال أي جانب من جوانب النشاط.

لكن ما يميز هذه الدراسة عما سبقها كون الدراسات السابقة ركزت على دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات المتعلقة بالإنتاج فقط، وذلك باستخدام طريقة محددة لحساب التكاليف، في حين كانت الدراسة الحالية تهدف إلى التعرف على مختلف الطرق المستعملة في حساب التكاليف وتحديد الطريقة الأنسب لاستخدامها، بالإضافة إلى تحديد المحاسبة التحليلية في اتخاذ مختلف القرارات سواء تلك المتعلقة بالإنتاج أو المخزون أو التسيير أو غيرها من القرارات التي من شأنها الرفع من مردودية المؤسسة.

كما قمنا بتقسيم أدوات مراقبة التسيير لثلاث مراحل من مراحل تسيير المؤسسة مرحلة التخطيط مرحلة المتابعة مرحلة التحليل وقمنا بالاقتران على الأدوات الممكنة التطبيق من قبل المؤسسات البسيطة وذات الهيكل التنظيمي البسيط وذلك من أجل معرفة الواقع الفعلي لعملية مراقبة التسيير ومدى تطبيق أدوات مراقبة التسيير البسيطة والمعقدة منها.

### خلاصة الفصل الاول:

لقد حاولنا من خلال هذا الفصل عرض مختلف الدراسات السابقة للموضوع، والتي هدفت إلى التعرف إلى مجالات تطبيق محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية، وتبيان الطرق المختلفة لمحاسبة التكاليف وإبراز أهميتها في مراقبة التسيير، وأن فعالية مراقبة التسيير تتوقف على فعالية أدواتها والتي تعتبر محاسبة التكاليف أهمها، حيث استنتجنا أن كل من الدراسات السابقة ودراستنا الحالية تهدف إلى التعرف على مجالات تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية، وتبيان طرق مختلفة لها وعلاقتها بمراقبة التسيير، إذ تعتمد هذه الأخيرة على مخرجات محاسبة التكاليف، وأن فعالية مراقبة التسيير تتوقف على فعالية أدواته التي تعتبر محاسبة التكاليف من أهمها، كما اعتمدنا ترتيب هذه الدراسة حسب التسلسل الزمني من الأحدث إلى الأقدم .

# الفصل الثالث

## الدراسة الميدانية

### تمهيد:

بعد دراستنا في الفصل الأول للإطار النظري لمحاسبة التكاليف ومراقبة التسيير وأدواتها المستخدمة في المؤسسة، والفصل الثاني للدراسات السابقة للموضوع.

سنحاول من خلال هذا الفصل، محاولة إسقاط الجانب النظري على الواقع، من خلال دراسة تجربة مؤسسة "حليب ادرار" في تطبيق نظام محاسبة التكاليف، ومدى تطبيق نظم مراقبة التسيير، بعد معرفة أهمية محاسبة التكاليف التي تعد جزءا من أدوات مراقبة التسيير، خاصة في ظل العولمة التي تحكمها المنافسة، حيث تعمل المؤسسة كغيرها من المؤسسات (التي تسعى الى حفظ وجودها وتحقيق الأهداف التي ترغب للوصول إليها، والتي هي بالدرجة الأولى تعظيم أرباحها تحت قيد تدنية التكاليف).

وهذا كله لا يتم إلا بدراسة التكاليف من كل جوانبها، على إعتبار أنها تساهم وتساعد في إتخاذ القرارات الإستراتيجية، على إعتبار أن نشاطها ينصب في تسويق المنتجات واسعة الاستهلاك. وبما ان المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لمراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة، فان هدفنا في هذا الفصل التطبيقي هو التطرق الى كل الجوانب التي خصت تصميم النظامين في المؤسسة. ومن هذا المنطلق سنتصب الدراسة التطبيقية في المباحث التالية:

**المبحث الاول: الطريقة والأدوات والنموذج المتبع في الدراسة.**

**المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الوصفية وتحليلها.**

**المبحث الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج**

### المبحث الأول: الطريقة والأدوات والنموذج المتبع في الدراسة.

نحاول في هذا المبحث عرض وتحليل الطريقة والأدوات والنموذج المتبع في الدراسة على النحو التالي:

- نبذة تعريفية عن المؤسسة محل الدراسة
- إعداد وتصميم الاستبيان
- الأساليب الإحصائية المستخدمة

### المطلب الأول: نبذة تعريفية عن المؤسسة محل الدراسة (مجتمع الدراسة)

#### أولا/ التعريف بملبنة أدرار حليب:

تأسست وحدة أدرار في نوفمبر 2010 وتم إنشاؤها في ظل برنامج المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المطروح من طرف الدولة وتم فتح هذه الوحدة للإنتاج في مارس 2011 بإنتاج الحليب المبستر وبطاقة إنتاجية تقدر ب 1500 لتر يوميا.

تقع ملبنة "أدرار حليب" في عاصمة ولاية أدرار على بعد 02 كلم في المنطقة الصناعية للولاية، وتربع على مساحة 7200 م. موزعة كما يلي:

#### 1- المساحة المغطاة :

- 1000 م مخصصة لورشة الإنتاج الحليب.
- 10م مخصصة للمبنى الإداري.
- مخزن واحد يتسع ل 20 طن مساحته 120م.
- غرفة التبريد: هناك غرف واحدة تتسع ل 3000ل من الحليب كحد أقصى.

#### 2- المساحة غير المغطاة:

- تقدر هذه المساحة ب 6200 م وسيتم دمجها بالمصنع مستقبلا ليشمل إنتاج معظم مشتقات الحليب.

ثانيا/الصيغة القانونية: مؤسسة ذات أسهم spa. عمومية حكومية تعمل تحت وصاية وزارة الفلاحة والتنمية الريفية.

ثالثا/التعريف بالمنتج: إنتاج حليب خالي من الدسم في علب بلاستيكية من حجم 1 لتر. أهم المنتجات التي تنتجها المؤسسة.

تنتج المؤسسة حوالي 10000 لتر من الحليب توزعها كلها وهي مقسمة كتالي:

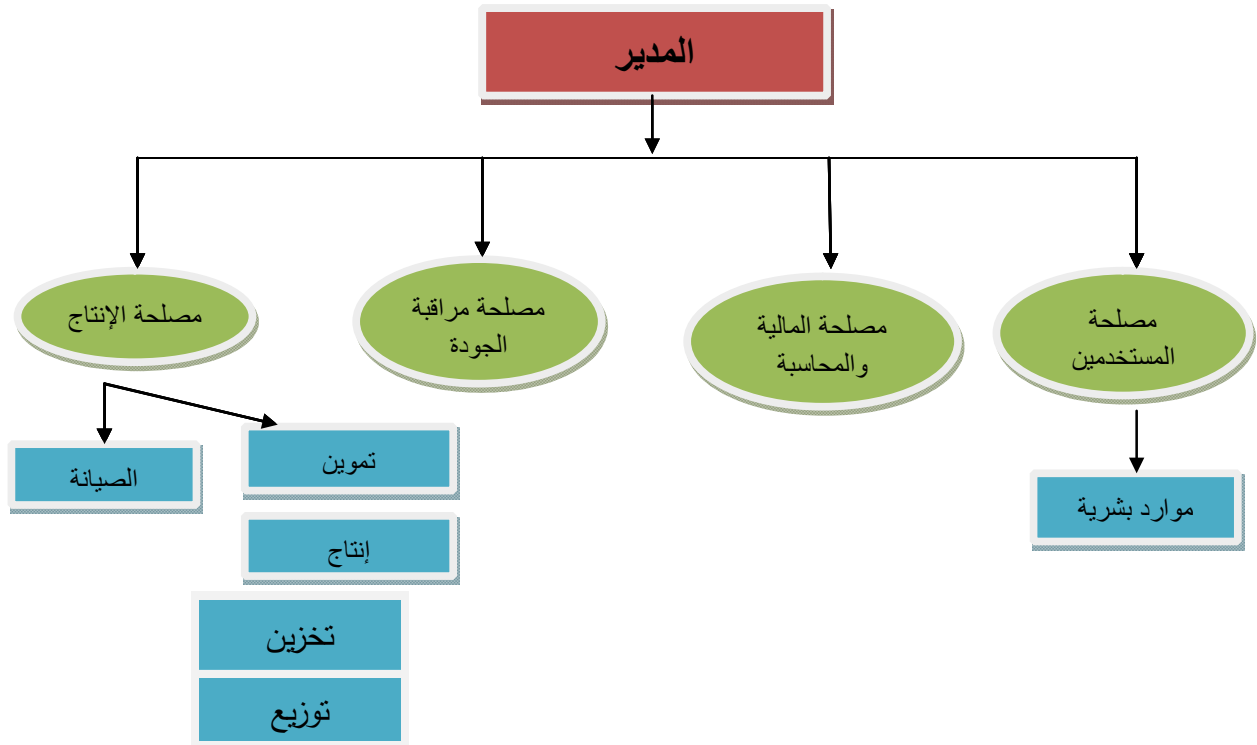


- 8000 لتر حليب معقم، 200 لتر لين.
- كما أن الملبنة تنتج وعاء بلاستيكي يوميا.

رابعا/ الهيكل التنظيمي لملبنة أدرار:

يعتبر الهيكل التنظيمي الإطار الموزع والمحدد للمسؤوليات بين مختلف المستويات الإدارية والمصالح داخل المؤسسة، ويمكن عرض الهيكل التنظيمي لملبنة أدرار في الشكل التالي:

الشكل رقم (1) الهيكل التنظيمي للمؤسسة.



المصدر: وثائق المؤسسة

### 1- مصصلحة الإنتاج:

وهذه المصصلحة بدورها تضم ثلاث ورشات: ورشة التحضير، ورشة التعقيم، ورشة التعليب.

- أ- ورشة التحضير: ويتم في هذه المرحلة تخطيط المادة الأولية \* مسحوق الحليب \* مع إضافة الماء وبعض المستلزمات الضرورية للحصول على الحليب، هذه المواد التي تستورد غالبا من الدول الإسكندنافية بالتحديد م النرويج.

ب- **ورشة التعقيم:** هذه المرحلة يتم تعقيم الحليب أو ما يعرف بعملية البسترة حيث يكون صالحا لاستهلاك إضافة إلى الورشتين السابقتين هناك غرفتين للتبريد تفصلان بينهما الغرفة الأولى مخصصة لتخزين مشتقات الحليب التي تحتاج إلى برودة شديدة هي منتجات ذات مدة صلاحية طويلة، أما الغرفة الثانية فدرجة البرودة فيها متوسطة ويتم فيها تخزين المنتجات التي تكون مدة فسادها سريعة جدا، وتفكر المؤسسة في زيادة إنتاج بإضافة فرقة ثالثة لضمان الإنتاج على مدار الساعة.

ج- **ورشة التعليب:** في هذه الورشة يتم تغليب الحليب بنوعين حليب مبستر أو حليب البقرة وكذلك لبن في مواد التعليب والتغليب البلاستيكية.

**2-الصيانة :** تقوم هذه المصلحة بصيانة واصلاح آلات وتجهيزات مستعملة في الإنتاج، ولها علاقة أيضا مع مصلحة التموين والتوزيع عن طريق إصلاح وسائل النقل حيث تسهر هذه المصلحة على:

- ضمان المحافظة على وسائل الإنتاج.

- ضمان الصيانة والتشغيل المتواصل لكل التجهيزات المرتبطة والمشاركة في الإنتاج.

- تحقيق الأهداف المسطرة ضمن برنامج الصيانة المعدة سابقا.

- إعداد وتنسيق ومراقبة الصيانة السنوية للوحدة، وتضم مكتب للدارسات وورشة لعملية الصيانة المجهزة بالوسائل اللازمة لذلك.

1- **المخبر:** يقوم باستقبال حليب المربين واجراء تحليلات للتأكد من مدى مطابقته للمعايير المطلوبة سواء تعلق الأمر بنسبة الماء أو درجة الحموضة وهذا عن طريق تحاليل كيميائية ثم تحاليل بكتريولوجي للتأكد من خلوه من أي أمراض ويقوم بتحليل المواد المستوردة من الوحدات الأخرى.

2- **مصلحة المستخدمين:**

تهتم المصلحة بجميع شؤون المستخدمين كإعداد برامج التكوين، وتسيير المسار المهني للعمال ومعالجة المشاكل ذات البعد الاجتماعي لهم وكذا مسك سجلات خاصة باليد العاملة تتعلق بالغيابات والعطل المرضية.

3- **مصلحة المحاسبة المالية:**

تحتوي هذه الوظيفة على المصالح التالية:

أ - **مصلحة المحاسبة العامة والمالية:** والتي تعني بضبط العمليات والحسابات المالية التجارية وفقا لأصول المحاسبة المتعارف عليها، وبناء على الوثائق التي يحتفظ بها لغرض الإثبات ومن مهامها:

- مراقبة ومتابعة الصندوق وتوجيه المداخل إلى البنك.

- مراقبة خزينة المؤسسة.
- تبرير نفقات كمداخيل المؤسسة.
- إعداد قوائم الحسابات الختامية الميزانية وجدول حسابات النتائج والتي تمكن من تحليل وضعية التسيير داخل المؤسسة.
- القيام بعملية الجرد كالترحيل إلى دفتر الأستاذ كتسجيل العمليات يوميا.

#### ب- محاسبة المواد:

وتهتم بتسجيل وتخزين المدخلات كالمخرجات للمواد الأولية المختلفة ومواد التغليف، مواد التنظيف، قطع الغيار ومواد أخرى في نظام الإعلام الآلي، وتزود مصلحة المحاسبة العامة بالقوائم الخاصة بالاستهلاك مواد ولوازم كل شهر وكذلك المدخلات لهذه الأخيرة، كما تقوم أيضا بمتابعة عملية الجرد في نهاية السنة من البداية إلى نهاية العملية كذلك تلعب دور الوسيط بين مكلف بالتسيير المخزونات والمكلف بالمحاسبة العامة.

#### 4- مصلحة مراقبة النوعية:

حيث تقوم بمراقبة جودة المنتج عن طريق تحليل عينة الاعتماد على المعايير الأولية، ولها دور أساسي وصلاحيات واسعة فيما يتعلق بالقرارات التي تخص عملية الإنتاج.

#### - عينة الدراسة:

تتكون عينة الدراسة من عمال في مؤسسة أدرار الحليب والبالغ عددهم 40 عامل وقد يزيد عدد العمال إلى 60 عامل على حسب الطلب المتزايد على كمية الحليب، وقمنا بتوزيع 30 استمارة استبان، تتميز عينة الدراسة بأنها عينة عشوائية.

#### المطلب الثاني: إعداد وتصميم الاستبيان.

قبل أن تصل الاستبانة إلى شكلها النهائي من خلال هذا المطلب، سنتطرق إلى خطوات إعداد الاستمارة الأولية للاستبيان، بالإضافة إلى هيكل الاستبيان وطرق توزيع الاستمارة على أفراد العينة.

#### أولاً: خطوات إعداد الاستبيان

تمثل استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعطيات، والمتمثلة في آراء وجهات نظر إطارات وأعاون التحكم حول إشكالية الدراسة

ولكي تكون الاستمارة دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة والوضوح والمضمون، فقد مر

تصميمها على مرحلتين:

\***مرحلة التصميم الأولى:** تعتبر هذه الخطوة الأولى في إعداد الاستمارة، وانطلاقاً من الجانب النظري والدراسات السابقة تم صياغة مجموعة من الأسئلة مراعين في ذلك إشكالية البحث والفرضيات الموضوعية، ولقد راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي :

-صياغة عبارات الأسئلة بطريقة بسيطة وواضحة لتفادي الالتباس.

-ترتيب الأسئلة وتسلسلها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية.

بعد الانتهاء من إعداد الأسئلة تم عرضها على الأستاذ المشرف من أجل اختبار منهجيتها العلمية ومدى ملائمتها لجمع البيانات وقد تم خلال هذه المرحلة تعديلها بشكل أولي.

بعد ذلك تم عرض الاستمارة على مجموعة من الأساتذة المختصين في المحاسبة والمالية، وذلك بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة وصياغة الأسئلة، وتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد تحول دون الوصول إلى الأهداف المنشودة.

\* **مرحلة التصميم النهائي:** بعد المراجعة والأخذ بعين الاعتبار الملاحظات المقدمة من قبل المحكمين، فقد شملت معظم آرائهم تعديلات في صياغة الأسئلة وحذف البعض منها، انتقلنا إلى مرحلة التصميم النهائي للاستبيان، وبعد تصحيح الأخطاء والتعديل النهائي تم توزيع الاستبيان .

**ثانياً: هيكل الاستبيان:** احتوى الاستبيان قسمين من الأسئلة على النحو التالي:

-**القسم الأول:** خاص بالأسئلة المتعلقة بالبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة والمتمثلة في:

- السن
- الجنس
- المؤهل العلمي
- الخبرة المهنية

-**القسم الثاني:** متعلق بالأسئلة الخاصة بموضوع الدراسة حيث قسم إلى محورين، المحور الأول خاص بتطبيق محاسبة التكاليف في مؤسسة أدرار حليب، أما المحور الثاني خاص بمستوى مراقبة التسيير في مؤسسة أدرار حليب

- **المحور الأول:** تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة ضم خمسة عبارات
- **المحور الثاني:** مدى تطبيق مراقبة التسيير في المؤسسة وضم بدوره كذلك خمسة عبارات

### **المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة.**

تم التعامل مع البيانات المحصلة من الاستبيانات المقبولة، بتفريغ البيانات من خلال تبويب المعلومات الشخصية التي تخص عينة الدراسة في برنامج spss لاستخراج التكرارات والنسب المئوية والأشكال البيانية، بالنسبة لمحاور الاستبيان ، تم تجميع وتبويب إجابات أفراد العينة في برنامج spss الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الجيد والموضوعي لمخرجات الاستبيان، ومن بين هذه الأساليب نجد:

التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية لمعرفة مدى إرتفاع وانخفاض استجابة عينة الدراسة لكل عبارة، والانحرافات المعيارية لمعرفة مدى إنحراف استجابة عينة الدراسة والاستعانة به في ترتيب العبارات في حالة تساوي المتوسطات الحسابية واختبار الفرضيات، لإعطاء صورة دقيقة عن مضمون الجداول وبالتالي تحديد النتائج المتوصل إليها. ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم جمعها، استخدمنا العديد من الأساليب الإحصائية التي تتمثل فيما يلي:

- استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة في الاستبيان
- قياس المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة في الاستبيان
- قياس المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري لكل محور من محاور الاستبيان
- معامل ارتباط لقياس محاور الدراسة
- اختبار الانحدار الخطي البسيط

### **المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الوصفية وتحليلها**

نحاول في هذا المبحث عرض وتحليل نتائج الدراسة الوصفية على النحو التالي:

- صدق وثبات العينة المدروسة
- تحليل خصائص العينة المدروسة.
- تحليل نتائج الدراسة الوصفية لأبعاد ومحاور الدراسة

**المطلب الأول: صدق وثبات أداة القياس**

صدق الاستبيان يعني تمثيله للمجتمع المدروس بشكل جيد، أي أن الاجابات التي نحصل عليها من أسئلة الاستبيان تعطينا المعلومات التي وضعت لأجلها الأسئلة، أما ثبات الاستبيان فيعني أننا اذا اعدنا توزيع نفس الاستبيان على عينة أخرى من نفس المجتمع فان النتائج ستكون مقاربة لنتائج العينة الأولى، ويتم اختبار صدق وثبات الاستبيان بعدة أدوات أشهرها معامل ألفا- كرونباخ، حيث يأخذ هذا المعامل قيما بين الصفر والواحد، وتشير أغلب الدراسات إلى أنه يجب أن تكون معامل ألفا- كرونباخ أكبر من 0.60 حتى يتسنى قبول أداة القياس، وبالنسبة لدراستنا فنتيجة اختبار ثبات أداة القياس موضحة في الجدول الموالي.

**الجدول رقم(1): نتيجة اختبار ثبات أداة القياس**

البيان	عدد العبارات	معامل الثبات ألفا كرونباخ
القيمة الاجمالية لجميع متغيرات الدراسة	10 عبارة	0.612

المصدر: من إعداد الطالبين اعتماد على مخرجات spss

يتضح من الجدول أن القيمة الاجمالية لمعامل الثبات ألفا كرونباخ لجميع متغيرات الدراسة قدرت بـ 0.612 وهي أكبر من 0.6 مما يدل على أداة القياس الاستبانة على درجة مرتفعة من الثبات وهي قابلة للدراسة والتحليل.

**المطلب الثاني: تحليل خصائص العينة المدروسة**

تناول القسم الأول من الاستبانة أسئلة حول البيانات الشخصية لأفراد العينة وهي: السن، الجنس، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، وفيما يلي نستعرض توزيع أفراد العينة حسب كل متغير مع التحليل الوصفي.

**1- السن: توزع أفراد العينة حسب متغير السن موضحة في الجدول الموالي**

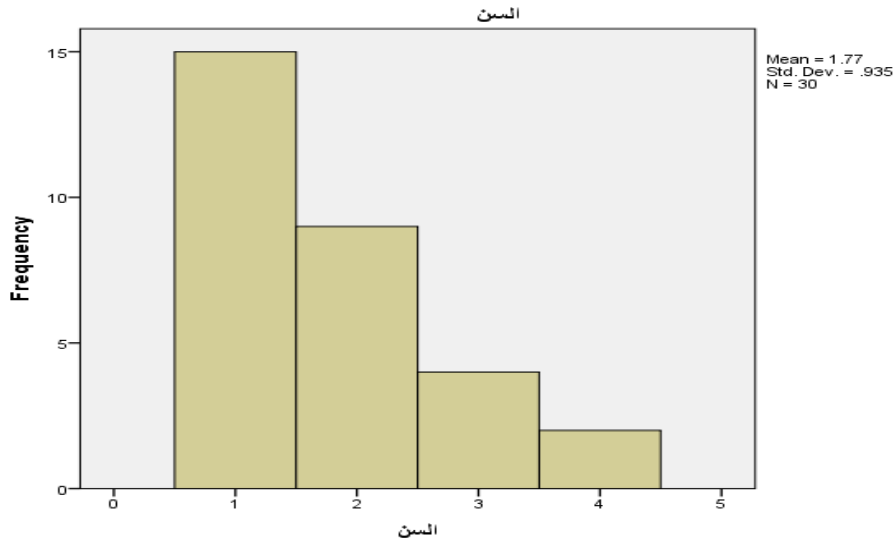
**الجدول رقم(2): توزع أفراد العينة حسب متغير السن**

السن	التكرار	النسبة المئوية %
اقل من 30 سنة	15	50%
من 30 إلى 40 سنة	9	30%
من 41 إلى 50 سنة	4	13.3%
من 51 فأكثر	2	6.7%
المجموع	30	100.0%

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات spss

من خلال نتائج الجدول يلاحظ أن الفئة السائدة هي فئة الموظفين الذين اعمارهم أقل من 30 سنة حيث قدر عددهم بـ 15 عاملا من أصل 30 عاملا مستجوبا بما نسبته 50 %، مما يدل على أن معظم عمال المؤسسة من فئة الشباب، تليها فئة العمال الذين تتراوح من 30 إلى 40 سنة بـ 9 عمال بنسبة 30% وكذلك فئة العمال الذين تتراوح أعمارهم كم 41 إلى 50 سنة بـ 4 عمال بما نسبته 13.3%، وفي الأخير فئة العمال الذي أعمارهم من 51 فأكثر بـ عاملين بنسبة 6.7 %، ويمكن توضيح توزيع عمال المؤسسة حسب السن من خلال الشكل الموالي

الشكل رقم(2) توزيع عمال المؤسسة حسب السن.



المصدر: اعتمادا على مخرجات spss

2- السن: توزع أفراد العينة حسب متغير الجنس موضحة في الجدول الموالي

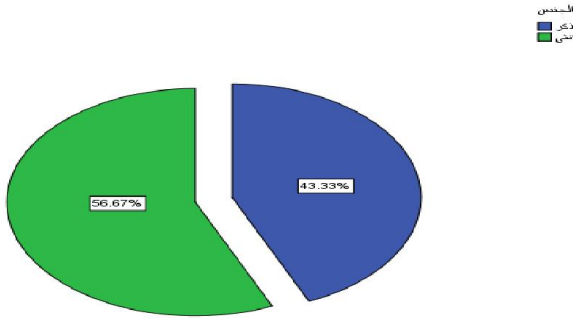
الجدول رقم(4): توزع أفراد العينة حسب متغير الجنس

النسبة المئوية	التكرار	الجنس
43.3 %	13	ذكر
56.7 %	17	انثى
100 %	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات spss

الشرح. من خلال نتائج الجدول يلاحظ أن الفئة السائدة هي فئة الموظفين الإناث حيث قدر عددهم بـ 17 عاملة من أصل 30 عاملا مستجوبا بما نسبته 56.7 %، مما يدل على أن معظم عمال المؤسسة من الإناث، تليها فئة العمال الذكور قدر عددهم بـ 13 عاملا من أصل 30 عاملا بنسبة 43.3 %، ويمكن توضيح توزيع عمال المؤسسة حسب الجنس من خلال الشكل الموالي وهذا ما يوضحه أيضا الشكل الموالي.

الشكل رقم (3) توزيع عمال المؤسسة حسب الجنس.



المصدر: مخرجات spss

3- المؤهل العلمي: توزع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي موضحة في الجدول الموالي

الجدول رقم (5): توزع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
أقل من ثانوي	03	10 %
ثانوي	10	33.3 %
جامعي	16	53.3 %
المجموع	30	100 %

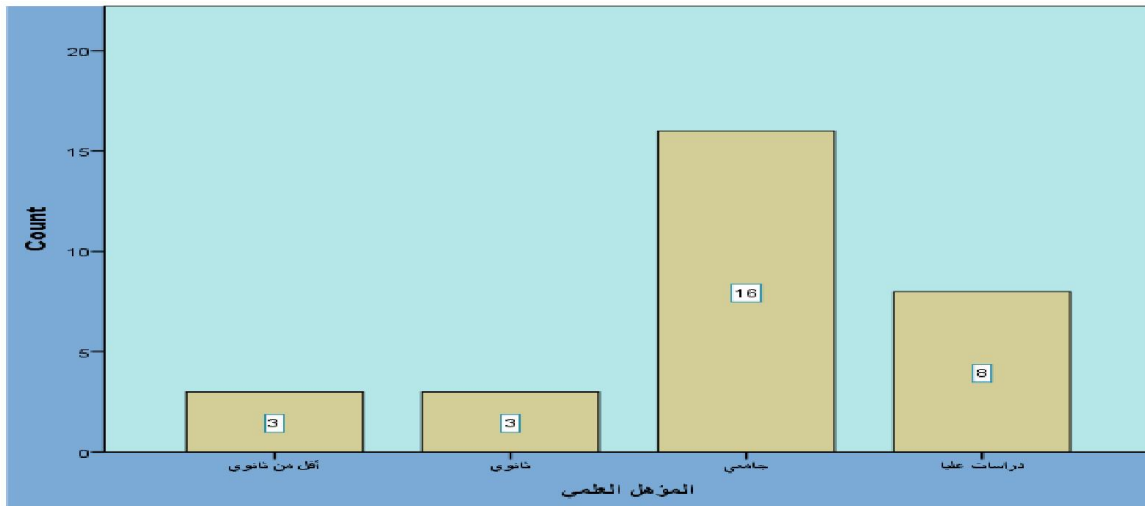
المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات spss

الشرح من خلال نتائج الجدول يلاحظ أن الفئة السائدة هي فئة الموظفين الذين لديهم مستوى جامعي حيث قدر عددهم بـ 16 عاملا من أصل 30 عاملا مستجوبا بما نسبته 53.3 % أي ما يفوق النصف، مما يدل



على أن معظم عمال المؤسسة متحصلين على مستوى جامعي، تليها فئة العمال المتحصلين على المستوى الثانوي قدر عددهم بـ 10 عمال بنسبة 33.3% وكذلك فئة العمال الذين لديهم مستوى اقل من الثانوي بـ 3 عمال بما نسبته 10%، ويمكن توضيح توزيع عمال المؤسسة حسب المؤهل العلمي من خلال الشكل الموالي.

الشكل رقم(4) توزيع عمال المؤسسة حسب المؤهل العلمي.



المصدر: مخرجات spss

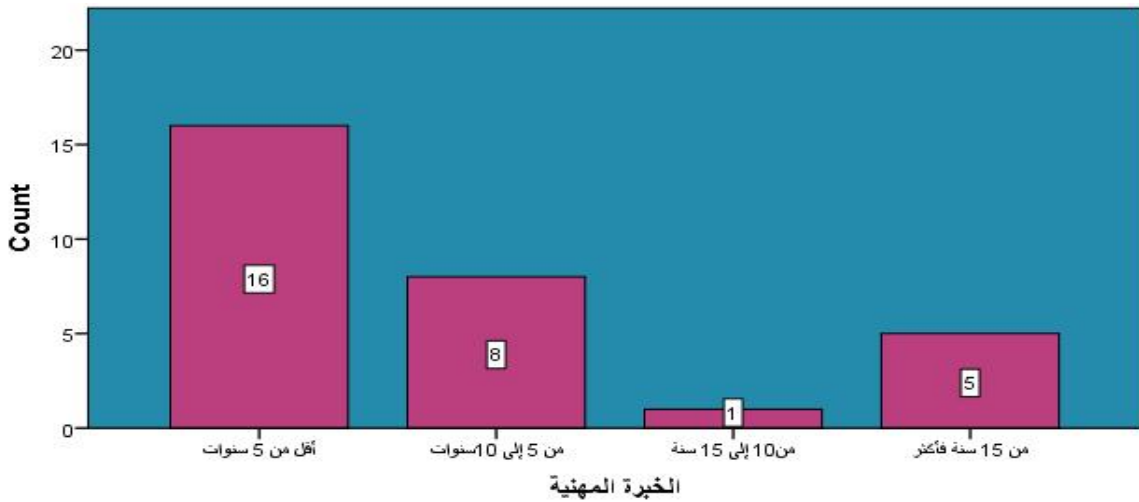
4- السن: توزع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية موضحة في الجدول الموالي

الجدول رقم(6): توزع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	16	53.3 %
من 5 إلى 10 سنوات	8	26.7 %
من 10 إلى 15 سنة	1	3.3 %
من 15 سنة فأكثر	5	16.7 %
المجموع	30	100 %

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات spss

الشرح. من خلال نتائج الجدول يلاحظ أن الفئة السائدة هي فئة الموظفين الذين لديهم خبرة أقل من 5 سنوات حيث قدر عددهم بـ 16 عاملا من أصل 30 عاملا مستجوبا بما نسبته 53.3 %، تليها فئة العمال الذين لديهم خبرة من 5 إلى 10 سنوات قدور بـ 8 عمال بنسبة 26.7% وكذلك فئة العمال الذين لديهم خبرة من 10 إلى 15 سنة بعامل واحد بما نسبته 3.3%، وفي الأخير فئة العمال الذين لديهم خبرة من 15 فأكثر بـ 5 عمال بنسبة 16.7 %، ويمكن توضيح توزيع عمال المؤسسة حسب الخبرة المهنية من خلال الشكل (5) توزيع عمال المؤسسة حسب المؤهل العلمي.



المصدر: مخرجات spss

### المطلب الثالث: تحليل نتائج الدراسة الوصفية لمتغيرات الدراسة

يهدف هذا التحليل إلى دراسة استجابة أفراد العينة المدروسة حول عبارات محاور الدراسة اعتمادا على التكرارات والنسب المئوية مع تحديد درجة الموافقة وترتيب كل عبارة اعتمادا المتوسطات

الحسابية والانحرافات المعيارية، كما أنه في حالة تساوي المتوسط الحسابي للعبارات يتم ترتيبها

وفقا للانحراف المعياري.

أولا: تحليل نتائج الدراسة الوصفية لمحور مستوى محاسبة التكاليف

الفصل الثالث.....الدراسة الميدانية لمؤسسة حليب أدرار

يعتبر محور مستوى تطبيق محاسبة التكاليف المحور أو المتغير المستقل للدراسة ويتكون هذا المحور من خمسة عبارات وفيما يلي نستعرض نتائج الدراسة الوصفية وتحليلها، حيث يوضح الجدول رقم (7) استجابة

العبارة	تكرار ونسبة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الاستجابة	ترتيب عبارة
يوجد على مستوى مؤسستكم نظام لمحاسبة التكاليف	التكرار	22	-	-	-	4.73	0.450	موافق بشدة	01
	النسبة	% 73.3	% 26.7	-	-	-	-	-	-
يوفر نظام محاسبة	التكرار	20	02	-	-	4.60	0.624	موافق بشدة	02
	النسبة	% 66.7	% 26.7	% 6.7	-	-	-	-	-

عينة الدراسة حول محور مستوى تطبيق محاسبة التكاليف في مؤسسة أدرار حليب.

الجدول رقم (7): استجابة عينة الدراسة حول محور تطبيق محاسبة التكاليف

الفصل الثالث.....الدراسة الميدانية لمؤسسة حليب أدرار

		التكاليف معلومات تساعد الادارة على اتخاذ قرارات ادارية رشيدة.								
03	موافق بشدة	0.630	4.50	-	-	02	11	17	التكرار	يتم حساب التكاليف بناءا على معلومات المحاسبة العامة ومصادر اخرى
				-	-	% 6.7	% 36.7	% 56.7	النسبة	
05	ممتوسط	0.858	2.77	02	08	16	03	01	التكرار	يصنف نظام التكاليف في مؤسستكم التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة
				% 6.7	26.7 %	% 53.3	% 10	% 3.3	النسبة	
04	موافق	0.788	4.0	-	01	06	15	08	التكرار	تسمح محاسبة التكاليف بالتنسيق بين قسم التكاليف والاقسام الاخرى
				-	% 3.3	% 20	% 50	% 26.7	النسبة	
			4.12	<b>المتوسط الحسابي المرجح</b>						

**المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على مخرجات spss**

من خلال الجدول رقم (7) يتضح أن العبارة "يوجد على مستوى مؤسستكم نظام لمحاسبة التكاليف " جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.73 وانحراف معياري 0.624 بدرجة موافق بشدة، تليها في المرتبة الثانية العبارة التي تنص على " يوفر نظام محاسبة التكاليف معلومات تساعد الادارة على اتخاذ قرارات ادارية رشيدة." بمتوسط حسابي 4.60 وانحراف معياري 0.624 بدرجة موافق بشدة، وجاءت العبارة " يتم حساب التكاليف بناءا على معلومات المحاسبة العامة ومصادر اخرى " في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 4.50 وانحراف معياري 0.630 وبدرجة موافق بشدة، في حين جاءت العبارة التي تنص " تسمح محاسبة التكاليف بالتنسيق بين قسم التكاليف والاقسام الاخرى " في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 4.0 وانحراف معياري 0.788، وفي المرتبة الخامسة والأخيرة جاءت عبارة " يصنف نظام التكاليف في مؤسستكم التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة " بمتوسط حسابي 2.77 وبدرجة متوسطة.

وبالنسبة للمحور ككل أي محور مستوى تطبيق محاسبة التكاليف في مؤسسة أدرار حليب فقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي المرجح لاستجابة أفراد العينة على العبارات الخمسة للبعد 4.12 مما يدل على ان اجابة أفراد العينة حول محور مستوى تطبيق محاسبة التكاليف كانت بدرجة موافق أي بدرجة مرتفعة.

**ثانيا: تحليل نتائج الدراسة الوصفية لمحور مدى تطبيق مراقبة التسيير في مؤسسة أدرار حليب:**

يمثل محور مدى تطبيق مراقبة التسيير في مؤسسة أدرار حليب المتغير التابع في الدراسة، وبالنسبة لنتائج الدراسة الوصفية لهذا المحور فهي موضحة في الجدول رقم (8)

الجدول رقم (8): استجابة عينة الدراسة حول محور مدى تطبيق مراقبة التسيير في المؤسسة  
المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على مخرجات spss

ترتيب العبارة	درجة الاستجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافقة بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافقة بشدة	تكرار ونسبة	
01	موافق بشدة	0.574	4.33	-	-	01	18	11	التكرار النسبة	أهمية أداة من تقديرية مسار تراجيحية لتحقيق لمرجوة
				-	-	3.3 %	60 %	36.7 %		
04	موافق	1.478	3.43	05	04	03	09	09	التكرار النسبة	رقابة في لميزانيات بين نتائج الفعلية اقسام
				16.7 %	13.3 %	10 %	30 %	30 %		
02	موافق	1.270	3.80	02	04	03	10	11	التكرار النسبة	نظام تسيير إلى الأهداف
				6.7 %	13.3 %	10 %	33.3 %	36.7 %		
05	متوسطة	0.928	2.97	03	03	17	06	01	التكرار النسبة	بدرجة على جميع مؤسسة
				10 %	10 %	56.7 %	20 %	3.3 %		
03	موافق	1.326	3.63	02	06	03	09	10	التكرار النسبة	نظام التسيير بين الواقع
				6.7 %	20 %	10 %	30 %	33.3 %		

										ان يكون بيجية
	موافق		3.63							طالحسابياالمرجح

من خلال الجدول رقم (8) يتضح أن العبارة "تكمُن أهمية ووظيفة أداة التخطيط من الموازنة التقديرية في تصحيح مسار تنفيذ استراتيجية المؤسسة لتحقيق الاهداف المرجوة " جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.33 و بانحراف معياري 0.574 بدرجة موافق بشدة، تليها في المرتبة الثانية العبارة التي تنص على " يهدف نظام مراقبة التسيير إلى تحقيق الأهداف المسطرة بمتوسط حسابي 3.80 و بانحراف معياري 1.270 بدرجة موافق ، وجاءت العبارة " يسمح نظام مراقبة التسيير بالتقريب بين معطيات الواقع وما يجب ان يكون في الاستراتيجية " في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 3.63 وانحراف معياري 1.326 وبدرجة موافق ، في حين جاءت العبارة التي تنص " تساهم الرقابة في عملية استخدام الميزانيات التقديرية للمقارنة بين نتائج العمليات الفعلية في جميع اقسام المشروع." في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 3.43 وانحراف معياري 1.478، وفي المرتبة الخامسة والأخيرة جاءت عبارة " توجد رقابة على التسيير في جميع مصالح المؤسسة " بمتوسط حسابي 2.97 بدرجة متوسطة.

وبالنسبة للمحور ككل أي محور مستوى تطبيق مراقبة التسيير في مؤسسة أدرار حليب فقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي المرجح لاستجابة أفراد العينة على العبارات الخمسة للبعد 3.63 مما يدل على ان اجابة أفراد العينة حول محور مستوى مراقبة التسيير في مؤسسة أدرار حليب كانت بدرجة موافق أي بدرجة مرتفعة.

### المبحث الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على إشكالياتها تم طرح فرضيتان رئيسيتان لاختبار، فرضية سببية لقياس أثر محاسبة التكاليف (المتغير المستقل) في مراقبة التسيير (المتغير التابع)، وفرضية ارتباطية لاختبار وجود علاقة بين متغيري الدراسة ودرجتها واتجاهها ودلالاتها الإحصائية.

#### المطلب الأول: اختبار فرضيات الدراسة

أولا/ اختبار الفرضية الأولى: تنص الفرضية الأولى على:

" يوجد ارتباط موجب دال احصائيا بين محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير "

تعتبر هذه الفرضية فرضية ارتباطية واختبارها يتم من خلال حساب معامل الارتباط بيرسون واختبار الدلالة الإحصائية له، وتوضح النتائج المبوبة في الجدول رقم (9) نتائج معامل الارتباط بين محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير

الجدول رقم (9):معامل الارتباط بين محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير

البيان	معامل الارتباط بيرسون	الدلالة الاحصائية
العلاقة بين محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير	0.451	0.012

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على مخرجات spss

يتضح من الجدول رقم (9) أن قيمة معامل الارتباط بيرسون بين محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير قدرت بـ 0.451 وهي قيمة متوسطة ذات إشارة موجبة مما يدل على وجود ارتباط (علاقة) موجبة (طردية) متوسطة بينهما، كما أن هذا الارتباط دال احصائيا وهذا ما اثبته قيمة الدلالة الإحصائية (sig) التي قدرت بـ 1.2% وهي أقل من 5%، وبالتالي نقبل الفرضية الأولى التي تنص على " يوجد ارتباط موجب دال احصائيا بين محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير "

ثانيا/ اختبار الفرضية الثانية: تنص الفرضية الثانية على:

" يوجد تأثير موجب دال احصائيا لمحاسبة التكاليف على مراقبة التسيير "

لاختبار هذه الفرضية قام الطالبين باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط لمعرفة هذا الأثر، حيث تبين النتائج التي تضمنها الجدول رقم (10) النتائج التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (10): نتائج تقدير الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر محاسبة التكاليف على مراقبة التسيير

المعامل B	قيمة t	Sig	معامل التحديد R2	معامل الارتباط R	قيمة F	sig
0.064	0.048	0.962				

				0.012	2.675	0.866	معامل محاسبة التكاليف
--	--	--	--	-------	-------	-------	-----------------------------

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على مخرجات spss

من خلال الجدول (10) يتضح لنا مايلي:

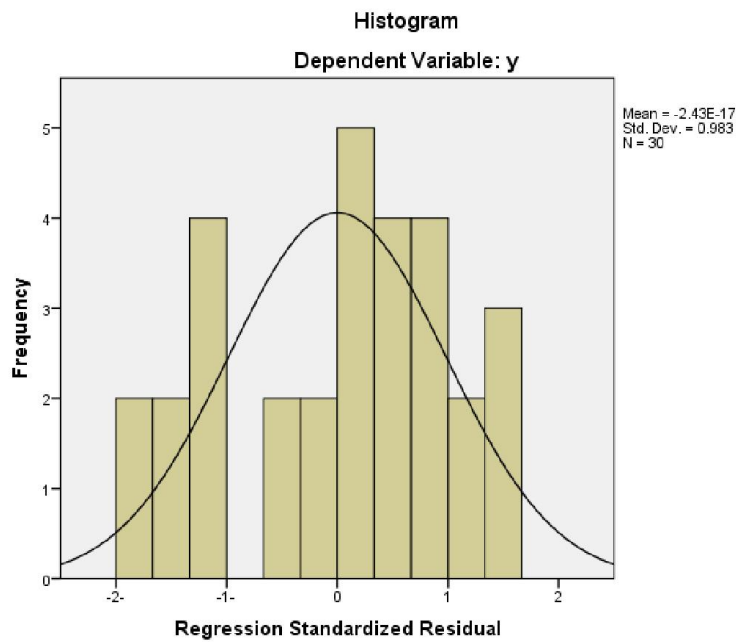
- أنه في حالة عدم وجود محاسبة التكاليف في المؤسسة فإن درجة مراقبة التسيير في المؤسسة متمثلة في قيمة معامل B للثابت والمقدرة بـ 0.064.
- كما في حالة تغير محاسبة التكاليف بدرجة واحدة فإن مراقبة التسيير ستتغير بـ 0.866 وهي قيمة معامل B للانحدار، كما يوضح هذا المعامل على أن هناك تأثير موجب لمحاسبة التكاليف في مراقبة التسيير نظرا لأن إشارة هذا المعامل هي إشارة موجبة وهو دال احصائيا لأن مستوى الدلالة الخاص به 0.012 أقل من مستوى الدلالة المفترض والذي افترضناه سابقا بـ 0.05، ومنه نستنتج أن هناك تأثير موجب دال احصائيا لمحاسبة التكاليف في مراقبة التسيير وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى
- تؤثر محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير بنسبة 20.4% وهي درجة تأثير ضعيفة أما النسبة الباقية فتعود إلى عوامل أخرى خارج النموذج.

كما يمكن التنبؤ بمتغير بمعلومية متغير آخر من خلال معادلة خط الانحدار التي قدرت في هذا النموذج على النحو:

- بواقى النموذج تتبع التوزيع الطبيعي وهو ما تثبته النتائج في الشكل رقم (6)



الشكل رقم (6)



المصدر: مخرجات SPSS ولاختبار معنوية نموذج الانحدار الخطي البسيط نقوم بتحليل التباين، والجدول رقم

جدول رقم (11): تحليل التباين لنموذج الانحدار الخطي البسيط

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة

		2.737	01	2.737	الانحدار
0.012	7.175	0.382	28	10.709	البواقي
		/	29	13.447	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على مخرجات spss

من خلال الجدول يتضح لنا نموذج الانحدار الخطي البسيط

معنوي لأن قيمة مستوى الدلالة 0.012(1.2%) وهي أقل من 5%، وبالتالي توجد علاقة بين محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير .

بناء على سبق يتم قبول الفرضية الثانية التي تنص على " يوجد تأثير موجب دال احصائيا لمحاسبة التكاليف على مراقبة التسيير"

#### المطلب الثاني: مناقشة النتائج

بينت نتائج اختبار الفرضيات النتائج التالية:

- قبول الفرضية الأولى التي تنص على " يوجد ارتباط موجب دال احصائيا بين محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير" وهذا يتفق مع ما أثبتته معظم الدراسات والنظريات على وجود علاقة طردية بين محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير .

- قبول الفرضية الثانية التي تنص على " يوجد تأثير موجب دال احصائيا لمحاسبة التكاليف على مراقبة التسيير"، وهي فرضية سببية تختبر أثر المتغير المستقل في المتغير التابع، كما يمكن من خلال اختبار هذه الفرضية التنبؤ بنتائج التأثير من خلال معادلة الانحدار بين المتغيرين والتي تم تقديرها على النحو التالي:

$$y = 0.064 + 0.866x$$

- كما بينت نتائج تقدير الانحدار أن 20.4% من التغيرات التي تحدث في مستوى مراقبة التسيير يعود سببها إلى التغيرات التي تحدث في محاسبة التكاليف، مما يعني وجود عوامل أخرى غير متضمنة في نموذج هذه الدراسة، وهذا أثبتته معظم الدراسات والنظريات التي بينت أن هناك عدة

عوامل تتحكم في مستوى مراقبة التسيير وبالتالي فلا تتعدى أن تكون محاسبة التكاليف إلا عامل من تلك العوامل العديدة.

### خلاصة الفصل الثالث:

حاولنا خلال هذا الفصل عرض واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف ونظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، لدى عمال مؤسسة حليب أدرار، ومحاولة الوقوف على مدى ادراكهم لهذا النظام وأدواته ومدى تطبيقهم لها، من خلال الاستمارة بالمقابلة التي تم إنجازها مع عمال المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة. بحيث أدركنا أن المؤسسة قطعت خطوات جديرة بالاعتراف في تصميم النظام وتشغيله رغم حساسية نشاطها.

ومن خلال دراستنا هذه توصلنا الى العديد من النتائج وهي كالتالي:

- كانت اداة القياس الاستبانة على درجة مرتفعة من الثبات، حيث قدر معامل الفا كرونباخ ب0.612، وبالتالي فهي قابلة للدراسة والتحليل.
- اكدت نتائج الدراسة، الوصفية ان هناك مستوى مرتفع لتطبيق محاسبة التكاليف في مؤسسة حليب أدرار.
- اكدت الدراسة النتائج الوصفية، ان هناك مستوى مرتفع لمدى تطبيق مراقبة التسيير في مؤسسة حليب أدرار.
- كما اكدت نتائج الدراسة، وجود ارتباط دال احصائيا بمحاسبة التكاليف ومراقبة التسيير، وهذا من خلال الدرجة المتوسطة والاشارة الموجبة لمعامل بيرسون.
- كما اكدت نتائج تقدير الانحدار الخطي البسيط، اختبار اثر محاسبة التكاليف على مراقبة التسيير وجود اثر موجب معنوي.

# خاتمة عامة

## خاتمة:

من خلال هذه الدراسة التي هدفت إلى محاولة معرفة دور وأثر محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير من خلال دراسة ميدانية بمؤسسة حليب أدرار، وهذا انطلاقاً من أداة محاسبة التكاليف كونها من أهم أدوات مراقبة التسيير خاصة في المؤسسات الصناعية والتجارية، حيث ان عدم التحكم في محاسبة التكاليف يعد سبباً رئيسياً في المشاكل التي تتخبط فيها مؤسساتنا من عجز وسوء تسيير.

وعليه حاولت الدراسة الاجابة على التساؤل الرئيسي المتمثل في: **ما هو دور محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير بمؤسسة حليب أدرار؟** وتفرعت من هذا التساؤل الرئيسي أسئلة فرعية، كما تم اختبار الفرضيات التي انطلقت منها الدراسة، واتبعت الدراسة في سبيل الاجابة على التساؤلات واختبار الفرضيات الأسلوب الوصفي والتحليلي والقياسي من خلال تحليل استبيان وجه ل 30 عاملاً في مؤسسة حليب أدرار اعتماداً على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS.

### اختبار فرضيات الدراسة:

انطلقت هذه الدراسة من فرضيتين كانت نتائج اختبارهما:

- ✓ بالنسبة للفرضية الأولى التي نصت على " يوجد ارتباط موجب دال احصائياً بين محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير" تم قبولها اعتماداً على الدرجة المتوسطة والاشارة الموجبة لمعامل بيرسون للارتباط بالإضافة إلى مستوى دلالاته عند أقل من 5%.
- ✓ بالنسبة للفرضية الثانية التي نصت على " يوجد تأثير موجب دال احصائياً لمحاسبة التكاليف على مراقبة التسيير " تم قبولها كذلك اعتماداً على نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط التي أوضحت وجود أثر معنوي للعلاقة بين محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير.

كما توصلت الدراسات إلى جملة من النتائج والتوصيات والاقتراحات نستعرضها فيما يلي:

### - أولاً/ نتائج الدراسة: توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تمثلت فيما يلي:

- محاسبة التكاليف هي علم له موضوع محدد وأهداف ووظائف محددة، يعتمد على مجموعة من المبادئ والنظريات والقواعد والأساليب المتبعة بغرض قياس تكلفة النشاط والرقابة عليها، من خلال التسجيل، والتبويب، والتحليل، والتفسير، بغرض تقديم معلومات تخدم الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة.

- تعتبر محاسبة التكاليف من بين أهم أدوات مراقبة التسيير التي تساعد على اتخاذ القرارات وتحديد مستويات الإنتاج.
- مراقبة التسيير هي عملية تهتم بتقييم إنجازات المؤسسة باستعمال معايير محددة سابقا، واتخاذ الإجراءات التصحيحية بناء على نتائج التقييم، وهي مرتبطة بالتخطيط وذلك من خلال القيام بالتعديلات اللازمة للخطط الموضوعة بالاعتماد على النتائج المحققة.
- اوضحت نتائج الدراسة المستوى المرتفع لتطبيق محاسبة التكاليف بمؤسسة حليب أدرار
- بينت نتائج الدراسة المستوى المرتفع لمراقبة التسيير بمؤسسة حليب أدرار
- بينت نتائج الدراسة على وجود ارتباط موجب ودال احصائيا بين محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير بمؤسسة حليب أدرار.
- أكدت نتائج الدراسة على وجود دور وأثر لمحاسبة التكاليف على مراقبة التسيير بمؤسسة حليب أدرار

#### ثانيا/ توصيات الدراسة: توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها:

- ضرورة زيادة الاهتمام بمحاسبة التكاليف على مستوى المؤسسة على اعتبار محاسبة التكاليف تمثل الأداة الرئيسية للمراقبة على التسيير وبالتالي تحسين الأداء المالي للمؤسسة.
- إعطاء أهمية لمراقبة التسيير في المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة وفق استراتيجية المؤسسة.
- البحث عن أحسن طريقة لحساب التكاليف من أجل تحديد السعر الحقيقي للمنتج واتخاذ القرارات الإنتاجية والإدارية الصحيحة.
- العمل على عقد اجتماعات دورية من أجل معالجة الانحرافات والاختفاء.
- الاهتمام بالعمال من جميع النواحي من أجل زيادة انتاجيتهم

ثالثا/ أفاق الدراسة: ان عملية البحث في موضوع محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير يتجدد باستمرار انطلاقا من ظهور طرق حديثة في محاسبة التكاليف وأدوات حديثة مراقبة التسيير لذلك توصي الدراسة في معرفة

الطرق والأدوات الحديثة في مجال محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير ودراساتها وتوضيح دورها وتأثيرها على أداء المؤسسة.

## قائمة المراجع

### المراجع باللغة العربية:

#### أ. الكتب

- 1- أحمد نور، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1987.
- 2- إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة، من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2013.
- 3- إسماعيل إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2006.
- 4- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2010.
- 5- بويعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- 6- ثابت عبد الرحمان إدريس، جمال الدين محمد المرسي، التسويق المعاصر، الدار الجامعية، الاسكندرية، الطبعة الاولى، 2005.
- 7- خيرت الضيف، الميزانيات التقديرية، دار الجامعات المصرية، الاسكندرية، مصر، 1981.
- 8- ري أتش جاريسون، إيريك نورين، المحاسبة الادارية، دار المريخ، الرياض، السعودية، 2002.
- 9- صالح عبد الله ريزق، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 1999.
- 10- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، الجزء الاول، دار المحمدية، الجزائر، 2000.

#### ب. المجلات

- 1- بونقيب أحمد، رحيم حسين، دور لوحة القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير، مجلة الابحاث الاقتصادية والادارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الرابع، 2008/12.
- 2- مجلة جامعة بابل/ للعلوم الانسانية/ المجلد 22/ العدد أربعة، 2004.

## ج. المذكرات

1-بوغابة نور الهدى، واقع تطبيق ادوات مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2016.

2-يحياوي سيف الدين، محاسبة التكاليف كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء لنيل متطلبات شهادة ماستر، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015.

3-الضب محمد الهادي، واقع تطبيق أدوات مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة احمد دراية أدرار، الجزائر، 2018.

## المراجع الأجنبية

1-Lauzel Pierre et Teller Robert, contrôle de gestion et budgets, 7<sup>eme</sup> Edition, Sirey, Paris, 1994.



Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.612	10

Statistics

		السن	الجنس	المؤهل العلمي	الخبرة المهنية
N	Valid	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0
	Mean	1.77	1.57	2.97	1.83
	Std. Deviation	.935	.504	.890	1.117

السن

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 30 سنة	15	50.0	50.0	50.0
من 30 إلى سنة	9	30.0	30.0	80.0
من 41 إلى 50 سنة	4	13.3	13.3	93.3
من 51 سنة فأكثر	2	6.7	6.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

## الملاحق

### الجنس

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ذكر	13	43.3	43.3	43.3
Valid انثى	17	56.7	56.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

### المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أقل من ثانوي	3	10.0	10.0	10.0
ثانوي	3	10.0	10.0	20.0
Valid جامعي	16	53.3	53.3	73.3
دراسات عليا	8	26.7	26.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

الخبرة المهنية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أقل من 5 سنوات	16	53.3	53.3	53.3
من 5 إلى 10 سنوات	8	26.7	26.7	80.0
Valid من 10 إلى 15 سنة	1	3.3	3.3	83.3
من 15 سنة فأكثر	5	16.7	16.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

Statistics

	يوجد على مستوى مؤسستكم نظام لمحاسبة التكاليف	يوفر نظام محاسبة التكاليف معلومات تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات ادارية رشيدة.	يتم حساب التكاليف بناءا على معلومات المحاسبة العامة ومصادر اخرى	يصنف نظام التكاليف في مؤسستكم التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة	تسمح محاسبة التكاليف بالتنسيق بين قسم التكاليف والاقسام الأخرى
N Valid	30	30	30	30	30
Missing	0	0	0	0	0
Mean	4.73	4.60	4.50	2.77	4.00
Std. Deviation	.450	.621	.630	.858	.788

Statistics

	يسمح نظام مراقبة التسيير بالتقريب بين معطيات الواقع وما يجب ان يكون في الاستراتيجية	توجد رقابة على التسيير في جميع مصالح المؤسسة	يهدف نظام مراقبة التسيير إلى تحقيق الأهداف المسطرة	تساهم الرقابة في عملية استخدام الميزانيات التقديرية للمقارنة بين نتائج العمليات الفعلية في جميع اقسام المشروع.	تضمن أهمية ووظيفة أداة التخطيط من الموازنة التقديرية في تصحيح مسار تنفيذ استراتيجية المؤسسة لتحقيق الاهداف المرجوة
N	Valid Missing	30 0	30 0	30 0	30 0
	Mean	4.33	3.43	3.80	2.97
	Std. Deviation	.547	1.478	1.270	.928

يوجد على مستوى مؤسستكم نظام لمحاسبة التكاليف

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أوافق	8	26.7	26.7	26.7
Valid أوافق بشدة	22	73.3	73.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

## الملاحق

يوفر نظام محاسبة التكاليف معلومات تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات إدارية رشيدة.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محايد	2	6.7	6.7	6.7
أوافق	8	26.7	26.7	33.3
أوافق بشدة	20	66.7	66.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

يتم حساب التكاليف بناءً على معلومات المحاسبة العامة ومصادر أخرى

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محايد	2	6.7	6.7	6.7
أوافق	11	36.7	36.7	43.3
أوافق بشدة	17	56.7	56.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

## الملاحق

يصنف نظام التكاليف في مؤسستكم التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا أوافق بشدة	2	6.7	6.7	6.7
لا أوافق	8	26.7	26.7	33.3
محايد	16	53.3	53.3	86.7
أوافق	3	10.0	10.0	96.7
أوافق بشدة	1	3.3	3.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

تسمح محاسبة التكاليف بالتنسيق بين قسم التكاليف والأقسام الأخرى

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا أوافق	1	3.3	3.3	3.3
محايد	6	20.0	20.0	23.3
أوافق	15	50.0	50.0	73.3
أوافق بشدة	8	26.7	26.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

## الملاحق

تكمّن أهمية ووظيفة أداة التخطيط من الموازنة التقديرية في تصحيح مسار تنفيذ استراتيجية المؤسسة لتحقيق الاهداف المرجوة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محايد	1	3.3	3.3	3.3
أوافق	18	60.0	60.0	63.3
أوافق بشدة	11	36.7	36.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

تساهم الرقابة في عملية استخدام المعايير التقديرية للمقارنة بين نتائج العمليات الفعلية في جميع أقسام المشروع.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا أوافق بشدة	5	16.7	16.7	16.7
لا أوافق	4	13.3	13.3	30.0
محايد	3	10.0	10.0	40.0
أوافق	9	30.0	30.0	70.0
أوافق بشدة	9	30.0	30.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

يهدف نظام مراقبة التسيير إلى تحقيق الأهداف المسطرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا أوافق بشدة	2	6.7	6.7	6.7
لا أوافق	4	13.3	13.3	20.0
محايد	3	10.0	10.0	30.0
أوافق	10	33.3	33.3	63.3
أوافق بشدة	11	36.7	36.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

توجد رقابة على التسيير في جميع مصالح المؤسسة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا أوافق بشدة	3	10.0	10.0	10.0
لا أوافق	3	10.0	10.0	20.0
محايد	17	56.7	56.7	76.7
أوافق	6	20.0	20.0	96.7
أوافق بشدة	1	3.3	3.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	



## الملاحق

يسمح نظام مراقبة التسيير بالتقريب بين معطيات الواقع وما يجب ان يكون في الاستراتيجية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا أوافق بشدة	2	6.7	6.7	6.7
لا أوافق	6	20.0	20.0	26.7
محايد	3	10.0	10.0	36.7
أوافق	9	30.0	30.0	66.7
أوافق بشدة	10	33.3	33.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

### Correlations

	X	Y
Pearson Correlation	1	.451 <sup>**</sup>
Sig. (2-tailed)		.012

	N	30	30
	Pearson Correlation	.451 <sup>*</sup>	1
y	Sig. (2-tailed)	.012	
	N	30	30

\*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**Descriptive Statistics**

	Mean	Std. Deviation	N
y	3.6333	.68094	30
x	4.1200	.35467	30

		y	X
Pearson Correlation	y	1.000	.451
	x	.451	1.000
Sig. (1-tailed)	y	.	.006
	x	.006	.
N	y	30	30
	x	30	30

Variables Entered/Removed<sup>a</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	x <sup>b</sup>	.	Enter

Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics	
					R Square Change	F Change
1	.451 <sup>a</sup>	.204	.175	.61845	.204	7.157

Model Summary<sup>b</sup>

Model	Change Statistics		
	df1	df2	Sig. F Change
1	1 <sup>a</sup>	28	.012

a. Predictors: (Constant), x

b. Dependent Variable: y

ANOVA<sup>a</sup>

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2.737	1	2.737	7.157	.012 <sup>b</sup>
	Residual	10.709	28	.382		
	Total	13.447	29			

a. Dependent Variable: y

b. Predictors: (Constant), x

Coefficients<sup>a</sup>

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	
	B	Std. Error	Beta			
1	(Constant)	.064	1.339		.048	.962
	x	.866	.324	.451	2.675	.012

Coefficients<sup>a</sup>

Model	95.0% Confidence Interval for B		Correlations			Collinearity Statistics	
	Lower Bound	Upper Bound	Zero-order	Partial	Part	Tolerance	
1	(Constant)	-2.678	2.807				
	x	.203	1.530	.451	.451	.451	1.000

Coefficients<sup>a</sup>

Model	Collinearity Statistics	
	VIF	
1	(Constant)	
	x	1.000

a. Dependent Variable: y

**Collinearity Diagnostics<sup>a</sup>**

Model	Dimension	Eigenvalue	Condition Index	Variance Proportions	
				(Constant)	X
1	1	1.996	1.000	.00	.00
	2	.004	23.672	1.00	1.00

a. Dependent Variable: y

**Residuals Statistics<sup>a</sup>**

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	2.8364	4.0491	3.6333	.30723	30
Residual	-1.15614	.87061	.00000	.60769	30
Std. Predicted Value	-2.594	1.353	.000	1.000	30
Std. Residual	-1.869	1.408	.000	.983	30



**ملخص:**

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير لمؤسسة حليب أدرار. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة موجهة لعمال مؤسسة حليب أدرار وفي ضوء ذلك جرى جمع وتحليل البيانات واختبار الفرضيات باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS. تكونت عينة الدراسة من (30) عامل.

وتم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية لتحقيق أهداف الدراسة وبعد إجراء عملية التحليل لبيانات الدراسة وفرضيات توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج كان أهمها: أن كل من مستوى تطبيق محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير في مؤسسة حليب أدرار كان مرتفعاً كما بينت النتائج يوجد تأثير موجب دال احصائياً لمحاسبة التكاليف على مراقبة التسيير لمؤسسة الحليب بأدرار

**الكلمات المفتاحية:** محاسبة التكاليف، مراقبة التسيير، علاقة، اندثار.

**Summary:**

The study aimed to identify the role of cost accounting in the management control of the Adrar Milk Corporation.

To achieve the objectives of the study, a questionnaire was designed for the workers of the Adrar Milk Corporation. In light of this, data were collected and analyzed, and hypotheses were tested using the Statistical Package for Social Sciences (SPSS). The study sample consisted of (30) workers.

Several statistical methods were used to achieve the objectives of the study, and after conducting the analysis process for the study data and hypotheses, the study reached a number of results, the most important of which were: The level of application of cost accounting and management control in the Adrar Milk Corporation was high, as the results showed, there is a positive, statistically significant effect of cost accounting. Oversight of the management of the Milk Establishment in Adrar

**Keywords:** cost accounting, management control, relationship, regression.