



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أحمد دراية - أدرار - الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية



أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث (ل، م، د)

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

العنوان:

إستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) لمراقبة
التسيير في المؤسسة الإقتصادية (دراسة تطبيقية)

إشراف الأستاذ الدكتور:

بن الدين أمحمد

إعداد الطالب:

نبو مجيد

نوقشت بتاريخ: 2020/12/28 أمام لجنة المناقشة المتكونة من:

رئيسا	جامعة أدرار	أستاذ محاضر"أ"	د/ لخديمي عبد الحميد
مشرفا ومقررا	جامعة أدرار	أستاذ	أ.د/ بن الدين امحمد
ممتحنا	جامعة أدرار	أستاذ	أ.د/ بوعزة عبد القادر
ممتحنا	جامعة أدرار	أستاذ محاضر"أ"	د/ مسعودي عبد الكريم
ممتحنا	المركز الجامعي تندوف	أستاذ محاضر"أ"	د/ فردي حماد
ممتحنا	جامعة بشار	أستاذ محاضر"أ"	د/ مازري عبد الحفيظ

الموسم الجامعي: 2020/2019

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى الوالدين الكريمين؛

إلى جميع أفراد العائلة؛

إلى الزملاء والأصدقاء؛

بسم الله الرحمن الرحيم
" وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ أُنِيبُ " سورة هود- الآية 88

شكر وتقدير

الحمد لله الذي وفقا لإنجاز هذه العمل ويسر لنا طريقه، ونسأله عز وجل أن يجعله خالصا لوجه الكريم وأن يوفقنا إلى ما يحبه ويرضاه.

إننا ونحن نضع اللمسات الأخيرة لهذه الدراسة لإيسعنا إلا أن نتقدم بجزيل الشكر والتقدير والإمتنان إلى الأستاذ المشرف: " الأستاذ الدكتور بن الدين أحمد " الذي تفضل بالإشراف على هذه الرسالة ومتابعة تفاصيل العمل بها، وما أبداه من روح علمية وخلق عال ونبيل، وعلى ملاحظاته القيمة وتوجيهاته السديدة ومناقشته الغنية التي كان لها الأثر البالغ في إعداد هذا الرسالة، كما نتقدم بجزيل الشكر إلى السادة الدكتورة أعضاء فريق التكوين في الدكتوراه شعبة العلوم المالية والمحاسبية على كل ما قدوه لنا طيلة مدة التكوين.

نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل أساتذة كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة أدرار وكل عمالها وموظفيها في مختلف الأقسام والإدارت على كل ما قدموه لنا طيلة مدة دراستنا.

ونتقدم بجزيل الشكر والإمتنان إلى السيد: "بخالق أحمد" المدير العام لمؤسسة إيباش (IBACH) للأشغال العامة والبنائات المعدنية بولاية أدرار على قبوله احتضان الدراسة التطبيقية لهذا العمل وعلى مختلف المساعدات المقدمة من طرف إيطارات وعمال المؤسسة في سبيل إثراء هذا العمل ونخص بالذكر السيد: قويدي عبد العالي، والسيد: نوار أحمد.

كما أتقدم بالشكر والتقدير مسبقا إلى السادة الدكتورة أعضاء لجنة المناقشة المحترمين، لما سيبدلونه من جهد ووقت لقراءة ومناقشة وإثراء هذه الرسالة، وكذا على النصائح والتوجيهات القيمة التي ستزيد هذا العمل إتقاناً.

وأخيرا نشكر كل من قدم لنا يد العون في سبيل إتمام هذه الرسالة سواء بفكرة أو قول أو فعل.

فهرس المحتويات

I	الإهداء
II	شكر وتقدير
III	فهرس المحتويات
XV	قائمة الجداول
XVIII	قائمة الأشكال
XX	قائمة الملاحق
XXI	قائمة الإختصارات والرموز
أ، ب، ج	مقدمة

الفصل الاول: الإطار العام لنظام مراقبة التسيير في المؤسسة

2	تمهيد:
3	المبحث الأول: الرقابة ضمن الوظائف التسييرية
3	المطلب الأول: مفهوم التسيير ووظائفه
3	أولاً: مفهوم التسيير
4	ثانياً: وظائف التسيير
8	المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول الرقابة
8	أولاً: مفهوم الرقابة أغراضها وأنواعها
11	ثانياً: خصائص النظام الرقابي الفعال
12	ثالثاً: أهداف وأهمية الرقابة
14	المطلب الثالث: خطوات ومستويات العملية الرقابية
14	أولاً: خطوات العملية الرقابية
18	ثانياً: مستويات الرقابة في المؤسسة

19	المبحث الثاني: ماهية مراقبة التسيير
19	المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير
19	أولاً: التطور التاريخي لمراقبة التسيير
23	ثانياً: مفهوم وخصائص مراقبة التسيير
29	ثالثاً: مبادئ وأهداف مراقبة التسيير
32	المطلب الثاني: مسار مراقبة التسيير وأنواعها
32	أولاً: مسار مراقبة التسيير
35	ثانياً: أنواع مراقبة التسيير
37	المطلب الثالث: وظائف وأهمية مراقبة التسيير
37	أولاً: وظائف مراقبة التسيير
38	ثانياً: أهمية مراقبة التسيير
39	المبحث الثالث: خطوات تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة وشروط نجاحها
39	المطلب الأول: مراحل تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة
41	أولاً: تحليل محيط وقطاع نشاط المؤسسة
43	ثانياً: تحليل المحيط الداخلي للمؤسسة
44	ثالثاً: إقتراح نظام مراقبة التسيير ومتابعته
46	المطلب الثاني: دور ومكانة نظام مراقبة التسيير في المؤسسة
47	أولاً: دور مراقبة التسيير في المؤسسة
48	ثانياً: مكانة مراقبة التسيير بالمؤسسة
51	المطلب الثالث: خصائص فعالية مراقبة التسيير وشروط نجاحها في تحقيق أهدافها
51	أولاً: خصائص فعالية مراقبة التسيير
52	ثانياً: شروط نجاح مراقبة التسيير في تحقيق أهدافها
56	المبحث الرابع: أدوات مراقبة التسيير

56	المطلب الأول: الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير
57	أولاً: محاسبة التكاليف
58	ثانياً: الموزنات التقديرية
59	ثالثاً: لوحة القيادة
61	رابعاً: التحليل المالي
63	المطلب الثاني: حدود الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير
63	المطلب الثالث: الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير
64	أولاً: بطاقة الأداء المتوازن (Balanced Scorecard)
64	ثانياً: التكلفة المستهدفة (Target Costing)
65	ثالثاً: نظام الإنتاج وفق الوقت المحدد (Just In Time)
67	رابعاً: تحليل سلسلة القيمة (Value Chaine Analysis)
68	خامساً: مدخل محاسبة الأنشطة (Activity Accounting)
69	خلاصة:

الفصل الثاني: الإطار النظري لنظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير

71	تمهيد:
72	المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف
72	المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول محاسبة التكاليف
72	أولاً: مفهوم محاسبة التكاليف
75	ثانياً: أهداف محاسبة التكاليف
75	ثالثاً: مجالات إستخدام محاسبة التكاليف
76	المطلب الثاني: وظائف ومقومات محاسبة التكاليف
76	أولاً: وظائف محاسبة التكاليف
78	ثانياً: مقومات محاسبة التكاليف

80	المطلب الثالث: أوجه المقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية.....
80	أولا: أوجه المقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية.....
82	ثانيا: أوجه المقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية.....
84	المبحث الثاني: طبيعة التكاليف وتصنيفاتها
84	المطلب الأول: مفهوم التكلفة وسعر التكلفة.....
84	أولا: مفهوم التكلفة.....
88	ثانيا: سعر التكلفة.....
89	المطلب الثاني : تبويات عناصر التكاليف.....
90	أولا: التبويب الأساسي (الطبيعي) لعناصر التكاليف.....
91	ثانيا: التبويب الوظيفي لعناصر التكاليف.....
92	ثالثا: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية.....
94	رابعا: تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط.....
97	خامسا: تبويب التكاليف لأغراض الرقابة.....
97	سادسا: تبويب التكاليف لأغراض إتخاذ القرارات.....
98	المطلب الثالث: مكونات التكاليف وسعر التكلفة.....
98	أولا: العناصر المكونة للتكاليف.....
99	ثانيا: العناصر المكونة لسعر التكلفة.....
100	المبحث الثالث: محاسبة التكاليف ضمن نظام المعلومات المحاسبي
101	المطلب الأول : ماهية نظام المعلومات الإدارية بالمؤسسة.....
101	أولا: مفهوم نظام المعلومات الإدارية وأهميته.....
102	ثانيا: مكونات وخصائص نظام المعلومات بالمؤسسة.....
104	ثالثا: وظائف وأنواع نظام المعلومات بالمؤسسة.....
106	المطلب الثاني: مفاهيم عامة حول نظام المعلومات المحاسبي.....

106.....	أولا: مفهوم وخصائص نظام المعلومات المحاسبي.
108.....	ثانيا: آلية عمل نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة.
110.....	ثالثا: أهداف وأهمية نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة.
111.....	المطلب الثالث: محاسبة التكاليف ضمن النظم الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسة.
111.....	أولا: نظام معلومات المحاسبة المالية.
112.....	ثانيا: نظام معلومات المحاسبة الإدارية.
112.....	ثالثا: نظام معلومات محاسبة التكاليف.
113.....	المبحث الرابع : دور نظام محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير بالمؤسسة.
113.....	المطلب الأول : مفهوم نظام محاسبة التكاليف والعوامل المؤثرة في تصميمه.
113.....	أولا: مفهوم نظام محاسبة التكاليف وأهدافه.
114.....	ثانيا: أنظمة محاسبة التكاليف.
117.....	ثالثا: العوامل المؤثرة في تصميم نظام محاسبة التكاليف.
118.....	المطلب الثاني : إجراءات تصميم نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة.
119.....	أولا: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
119.....	ثانيا: دراسة الواقع العملي للمشروع لتوفير المعلومات اللازمة لتصميم النظام.
120.....	ثالثا: تصميم نظام التكاليف المناسب.
120.....	رابعا: وضع نظام محاسبة التكاليف حيز التشغيل.
121.....	خامسا: متابعة وتقييم نظام محاسبة التكاليف الموضوع.
121.....	المطلب الثالث : إسهامات نظام محاسبة التكاليف في مجال مراقبة التسيير.
121.....	أولا: توفير البيانات اللازمة للتخطيط.
122.....	ثانيا: ضبط ورقابة عناصر التكاليف.
122.....	ثالثا: ترشيد القرارات الإدارية.
123.....	رابعا: تقييم الأداء.

125..... خلاصة

الفصل الثالث: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) كأداة

حديثه لمراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية

127..... تمهيد

128..... المبحث الأول: مدخل إلى نظام محاسبة التكاليف التقليدي (TCS)

128..... المطلب الأول: مفاهيم عامة عن نظام محاسبة التكاليف التقليدي

128..... أولا: مدخل عام إلى نظام محاسبة التكاليف التقليدي

129..... ثانيا: المعلومات المرتبطة بالنظام التقليدي لمحاسبة التكاليف

130..... المطلب الثاني: نظريات (طرق) تحميل التكاليف وفق النظام التقليدي للتكاليف (TCS)

130..... أولا: نظرية التكاليف الإجمالية (الكلية)

137..... ثانيا: نظرية التكاليف المتغيرة.

140..... ثالثا: نظرية التكاليف المستغلة

141..... المطلب الثالث: جوهر ومصدر وأثار الخلل في النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف (TCS)

141..... أولا: عدم عدالة توزيع التكاليف الغير المباشرة

141..... ثانيا: إستناد أسس التخصيص في قياس التكاليف إلى حجم الإنتاج

ثالثا: أنظمة التقليدية مصممة لتلائم بيئة إنتاج تعكس ظروف تكنولوجية بدائية وعدم مواكبتها

142..... للتطورات التكنولوجية

142..... رابعا: عجز أنظمة التكاليف التقليدية عن رقابة العمليات وقياس كلفة الإنتاج بدقة

خامسا: عدم دقة أو عدالة ما توفره أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية من معلومات عن تكلفة المنتجات

143..... والخدمات

سادسا: عجز الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف في توفير المعلومات التكاليفية الملائمة لخدمة إدارة

143..... المؤسسة

144..... المبحث الثاني: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

- المطلب الأول: ظروف نشأة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).....144
- أولاً: العوامل والأسباب التي إقتضت التحول إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) 145
- ثانياً: نشأة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وتطوره..... 146
- ثالثاً: المفاهيم المتعلقة بنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) 147
- المطلب الثاني: الإطار النظري لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) 152
- أولاً: مفهوم وخصائص نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) 152
- ثانياً: مبادئ وأهمية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) 154
- ثالثاً: أوجه الاختلاف بين نظام (ABC) و النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف (TCS) 158
- المطلب الثالث: شروط و خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) 159
- أولاً: الظروف الداعمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) 159
- ثانياً: شروط وعوامل نجاح تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) 160
- ثالثاً: خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) 161
- المطلب الرابع: تقييم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)..... 165
- أولاً: مزايا نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) 165
- ثانياً: الإنتقادات الموجهة لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) 166
- المبحث الثالث: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) . 167**
- المطلب الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) ... 168
- أولاً: نشأة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) 168
- ثانياً: مفهوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) 169
- ثالثاً: أوجه الاختلاف بين نظام (TD-ABC) و نظام (ABC) التقليدي..... 171
- المطلب الثاني: مقومات وأهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الزماني (TD-ABC) 172
- أولاً: مقومات نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) 172
- ثانياً: أهداف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) 174

175	.....	ثالثا: أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC)
175	.....	المطلب الثالث: خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC)
176	.....	أولا: تقدير وحدة الطاقة المتوفرة
176	.....	ثانيا: تقدير وحدة الزمن
176	.....	ثالثا: بناء معدلات الوقت
177	.....	رابعا: حساب إجمالي تكاليف الموارد من قبل أهداف التكلفة
180	.....	المطلب الرابع: تقييم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC)
180	.....	أولا: مزايا تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC)
181	.....	ثانيا: الإنتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC)
182	.....	المبحث الرابع: دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) في مراقبة التسيير بالمؤسسة الإقتصادية
183	.....	المطلب الأول: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة الزمني (TD-ABC) في الرقابة على التكاليف
183	.....	أولا: مفهوم الرقابة على التكاليف
184	.....	ثانيا: أهداف الرقابة على التكاليف
184	.....	ثالثا: أهمية الرقابة على التكاليف
185	.....	رابعا: أساليب الرقابة على التكاليف
187	.....	خامسا: إسهام نظام الـ (TD-ABC) في مجال الرقابة على التكاليف
188	.....	المطلب الثاني: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة الزمني (TD-ABC) في تقييم الأداء
188	.....	أولا: مفهوم عملية تقييم الأداء
189	.....	ثانيا: أهمية عملية تقييم الأداء
189	.....	ثالثا: الأساليب المستخدمة في تقييم الأداء
190	.....	رابعا: إسهام نظام الـ (TD-ABC) في مجال تقييم الأداء

المطلب الثالث: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة الزمني (TD-ABC) في دعم عملية إتخاذ القرارات الإدارية.....	191
أولاً: مفهوم عملية إتخاذ القرار.....	191
ثانياً: مراحل عملية إتخاذ القرار.....	192
ثالثاً: تصنيف القرارات الإدارية.....	192
رابعاً: أساليب عملية إتخاذ القرار.....	193
خامساً: أهمية عملية إتخاذ القرارات.....	193
سادساً: إسهام نظام الـ (TD-ABC) في مجال إتخاذ القرارات الإدارية.....	194
196.....	196
الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية لكيفية استخدام نظام (TD-ABC) لمراقبة التسيير في مؤسسة إيباش (IBACHE) بأدرار	
تمهيد:.....	196
المبحث الأول: تقديم مؤسسة (IBACHE) وتقييم مساهمة نظام التكاليف المتبع فيها لمراقبة التسيير.....	198
المطلب الأول : تقديم مؤسسة (IBACHE) إيباش للأشغال العامة والبنائات المعدنية.....	198
أولاً: لمحة تعريفية عن مؤسسة إيباش (IBACHE).....	198
ثانياً: مهام ونشاطات مؤسسة إيباش (IBACHE).....	199
ثالثاً: أهداف وتطلعات مؤسسة إيباش (IBACHE).....	200
المطلب الثاني: إستعراض ودراسة الهيكل التنظيمي لمؤسسة إيباش (IBACHE).....	200
أولاً: عرض الهيكل التنظيمي لمؤسسة إيباش (IBACHE).....	200
ثانياً: تحليل الهيكل التنظيمي لمؤسسة (IBACHE).....	201
المطلب الثالث: دراسة نظام التكاليف وتقييم مساهمته في مراقبة التسيير بمؤسسة (IBACHE).....	205
أولاً: طبيعة نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة.....	205

205	ثانيا: حساب تكاليف المنتجات بموجب نظام التكاليف التقليدي بالمؤسسة محل الدراسة.....
216	ثالثا: تقييم مساهمة نظام التكاليف المتبع في مراقبة التسيير بالمؤسسة.....
218	المبحث الثاني: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالمؤسسة.....
218	المطلب الأول: دراسة مدى توفر مقومات تطبيق نظام ABC بالمؤسسة.....
218	أولا: عدم نمطية منتجات المؤسسة.....
218	ثانيا: إرتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة ضمن هيكل التكاليف.....
219	ثالثا: إستخدام المؤسسة محل الدراسة لوسائل تصنيع حديثة.....
219	رابعا: زيادة الأنشطة الداعمة أو المساندة بالمؤسسة.....
219	خامسا: إقرار إدارة المؤسسة بعجز النظام التقليدي المطبق في التحديد الدقيق لتكلفة الإنتاج.....
219	المطلب الثاني: خطوات تطبيق نظام أـل (ABC) بالمؤسسة.....
220	أولا: تحديد هدف التكلفة (المنتجات المختارة كأغراض تكلفة).....
220	ثانيا: تحديد وتحليل الأنشطة.....
222	ثالثا: تحديد تكاليف الأنشطة.....
224	رابعا: تحديد مسيبات التكلفة للأنشطة.....
229	خامسا: تحديد تكلفة مراكز الأنشطة.....
234	سادسا: تحديد التكلفة النهائية لأهداف التكلفة.....
239	المطلب الثالث: تقييم مساهمة نظام (ABC) في مراقبة التسيير بالمؤسسة.....
240	أولا: الرقابة على التكاليف.....
241	ثانيا: تقييم الأداء.....
241	ثالثا: إتخاذ قرارات التسعير.....
243	المبحث الثالث: تطبيق نظام أـل (TD-ABC) وإبراز مساهمته في مراقبة التسيير بالمؤسسة.....
243	المطلب الأول: بيانات الخطوط الإنتاجية بالمؤسسة محل الدراسة.....
243	أولا: بيانات خط إنتاج أعمد الشبكة الكهربائية.....

245	ثانيا: بيانات خط إنتاج أعمد الإنارة العمومية.....
247	ثالثا: بيانات خط إنتاج الأبواب المعدنية.....
249	رابعا: بيانات خط إنتاج الكراسي والطاولات.....
251	المطلب الثاني: معالجة البيانات وفقا لنظام لـ (TD-ABC).....
252	أولا: تقدير الطاقة العملية الخاصة بكل خط إنتاجي.....
253	ثانيا: حساب تكلفة وحدة الوقت لكل خط إنتاجي.....
254	ثالثا: تقدير الوقت المطلوب لإنجاز الأنشطة بكل خط إنتاجي.....
257	رابعا: تحديد تكلفة الإنتاج على مستوى كل خط إنتاجي.....
263	خامسا: حساب تكلفة الطاقة الغير المستغلة بكل خط إنتاجي.....
264	المطلب الثالث: إبراز مساهمة نظام (TD-ABC) في مراقبة التسيير بالمؤسسة.....
266	أولا: مساهمة نظام (TD-ABC) في الرقابة على التكاليف.....
267	ثانيا: مساهمة نظام (TD-ABC) تقييم أداء الأنشطة بالمؤسسة.....
269	ثالثا: مساهمة نظام (TD-ABC) إتخاذ القرارات الإدارية.....
272	خلاصة.....
274	خاتمة.....
283	قائمة المصادر والمراجع.....
312	الملاحق.....

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
23	أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير	(1-1)
117	الفروقات الجوهرية بين نظام تكاليف الأوامر ونظام تكاليف المراحل الإنتاجية	(1-2)
178	تكلفة دائرة الزبائن (X) وفقا ل نظام (TD-ABC)	(1-3)
178	التكلفة الإجمالية لدائرة الزبائن (X) وفقا ل نظام (TD-ABC)	(2-3)
206	إنتاج مؤسسة إيباش فرع البناءات المعدنية لعام 2018 حسب الخطوط الإنتاجية	(1-4)
207	عناصر التكاليف المرتبطة بالإنتاج بفرع البناءات المعدنية	(2-4)
208	التكاليف المباشرة الخاصة بخط إنتاج أعمدة الشبكة الكهربائية لسنة 2018	(3-4)
209	التكاليف المباشرة الخاصة بخط إنتاج أعمدة الإنارة العمومية لسنة 2018	(4-4)
210	التكاليف المباشرة الخاصة بخط إنتاج الأبواب المعدنية لسنة 2018	(5-4)
211	التكاليف المباشرة الخاصة بخط إنتاج الكراسي والطاولات لسنة 2018	(6-4)
213	مجموع التكاليف الغير المباشرة بالمؤسسة محل الدراسة لسنة 2018	(7-4)
214	تكاليف الإنتاج بخط أعمدة الشبكة الكهربائية وفق نظام التقليدي المعتمد لسنة 2018	(8-4)
214	تكاليف الإنتاج بخط أعمدة الإنارة العمومية وفق نظام التكاليف التقليدي المعتمد لسنة 2018	(9-4)
215	تكاليف الإنتاج بخط إنتاج الأبواب المعدنية وفق نظام التكاليف التقليدي المعتمد لسنة 2018	(10-4)
215	تكاليف الإنتاج بخط إنتاج الكراسي والطاولات وفق النظام التقليدي المعتمد لسنة 2018	(11-4)
216	سعر بيع المنتجات بفرع البناءات المعدنية بالمؤسسة محل الدراسة	(12-4)
221	مجموع الأنشطة بالمؤسسة محل الدراسة	(13-4)
222	تحديد تكاليف الأنشطة بالمؤسسة محل الدراسة	(14-4)
224	مسيبات التكلفة الخاصة بكل نشاط بالمؤسسة محل الدراسة	(15-4)
226	مصفوفة الارتباط بين الأنشطة ومسيبات التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة	(16-4)
228	عدد مسيبات التكلفة الخاصة بكل نشاط بالمؤسسة محل الدراسة	(17-4)

231	تكلفة مراكز الأنشطة بالمؤسسة محل الدراسة	(18-4)
233	معدل تحميل تكلفة مراكز الأنشطة بالمؤسسة محل الدراسة	(19-4)
234	عدد مسببات التكلفة الخاصة بكل خط إنتاجي بالمؤسسة محل الدراسة	(20-4)
235	التكلفة النهائية وسعر بيع المنتجات الخاصة بخط إنتاج أعمدة الشبكة الكهربائية وفق نظام (ABC)	(21-4)
236	التكلفة النهائية وسعر بيع المنتجات الخاصة بخط إنتاج أعمدة الإنارة العمومية وفق نظام (ABC)	(22-4)
237	التكلفة النهائية وسعر بيع المنتجات الخاصة بخط إنتاج الأبواب المعدنية وفق نظام (ABC)	(23-4)
238	التكلفة النهائية وسعر بيع المنتجات الخاصة بخط إنتاج الكراسي والطاولات وفق نظام (ABC)	(24-4)
239	المقارنة بين تكلفة الإنتاج حسب النظام التقليدي (TCS) ونظام (ABC)	(25-4)
242	المقارنة بين سعر بيع وربحية كل منتج حسب النظام التقليدي (TCS) ونظام (ABC)	(26-4)
243	بيانات خط إنتاج أعمد الشبكة الكهربائية لسنة 2018	(27-4)
245	بيانات خط إنتاج أعمد الإنارة لسنة 2018	(28-4)
247	بيانات خط إنتاج الأبواب المعدنية لسنة 2018	(29-4)
249	بيانات خط إنتاج الكراسي والطاولات لسنة 2018	(30-4)
251	بيانات قسم إتمام عمليات الإنتاج لسنة 2018	(31-4)
252	الطاقة العملية الخاصة بكل خط إنتاجي بالمؤسسة محل الدراسة	(32-4)
253	معدل تكلفة الطاقة الخاصة بكل خط إنتاجي بالمؤسسة محل الدراسة	(33-4)
254	الوقت المطلوب لإنجاز الأنشطة المرتبطة بخط إنتاج أعمدة الشبكة الكهربائية	(34-4)
255	الوقت المطلوب لإنجاز الأنشطة المرتبطة بخط إنتاج أعمدة الإنارة العمومية	(35-4)
256	الوقت المطلوب لإنجاز الأنشطة المرتبطة بخط إنتاج الأبواب المعدنية	(36-4)
256	الوقت المطلوب لإنجاز الأنشطة المرتبطة بخط إنتاج الكراسي والطاولات	(37-4)
257	الوقت المطلوب لإنجاز الأنشطة المرتبطة بقسم إتمام عمليات الإنتاج	(38-4)

258	التكلفة النهائية وسعر بيع المنتجات الخاصة بخط إنتاج أعمدة الشبكة الكهربائية وفق نظام (TD-ABC) لسنة 2018	(39-4)
259	التكلفة النهائية وسعر بيع المنتجات الخاصة بخط إنتاج أعمدة الشبكة للإنارة العمومية وفق نظام (TD-ABC) لسنة 2018	(40-4)
260	التكلفة النهائية وسعر بيع المنتجات الخاصة بخط إنتاج الأبواب المعدنية وفق نظام (TD-ABC) لسنة 2018	(41-4)
262	التكلفة النهائية وسعر بيع المنتجات الخاصة بخط إنتاج الكراسي والطاولات وفق نظام (TD-ABC) لسنة 2018	(42-4)
263	تكلفة الطاقة الغير المستغلة المرتبطة بكل خط إنتاجي بالمؤسسة	(43-4)
265	المقارنة بين تكلفة الإنتاج حسب النظام التقليدي (TCS) ونظام (ABC) ونظام (TD-ABC) الزمني	(44-4)
268	الأنشطة التي تستغرق وقتا أطول على مستوى الخطوط الإنتاجية بالمؤسسة الدراسة	(45-4)
270	المقارنة بين سعر بيع وربحية كل منتج حسب النظام التقليدي (TCS) ونظام (TD-ABC)	(46-4)

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
10	أغراض الرقابة	(1-1)
16	عملية مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المعياري.	(2-1)
17	مراحل العملية الرقابية	(3-1)
19	مستويات المراقبة بالمؤسسة	(4-1)
27	قاعدة مراقبة التسيير	(5-1)
32	مسار مراقبة التسيير	(6-1)
33	الحلقة الدائرية لمراقبة التسيير	(7-1)
41	نموذج القوى الخمس لـ Porter	(8-1)
45	مخطط تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة	(9-1)
47	الدور الحديث لمراقبة التسيير	(10-1)
48	تابعية مراقبة التسيير للمدير المالي	(11-1)
49	تابعية مراقبة التسيير للمدير العام	(12-1)
49	تابعية مراقبة التسيير للمواقع الأخرى	(13-1)
77	وظائف محاسبة التكاليف	(1-2)
88	العلاقة بين التكلفة والأصل والمصرف والخسارة	(2-2)
91	التبويب الأساسي (الطبيعي) لعناصر التكاليف	(3-2)
92	التبويب الوظيفي لعناصر التكاليف	(4-2)
94	تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية	(5-2)
95	العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط	(6-2)
96	العلاقة بين التكاليف الثابتة وحجم النشاط	(7-2)
98	تبويب التكاليف لأغراض إتخاذ القرارات	(8-2)
103	مكونات نظام المعلومات	(9-2)
132	كيفية حساب التكاليف وسعر التكلفة وفق طريقة الأقسام المتجانسة	(1-3)
155	المبادئ الأساسية لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)	(2-3)

164	يلخص خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)	(3-3)
179	خطوات تطبيق نظام أل (TD-ABC)	(4-3)
201	الهيكل التنظيمي لمؤسسة إيباش (IBACHE)	(1-4)
207	نسب عناصر التكاليف بالمؤسسة سنة 2018	(2-4)
212	نسب التكاليف المباشرة لخطوط الإنتاج بالمؤسسة	(3-4)
217	الموقع المقترح لوظيفة مراقبة التسيير بالمؤسسة محل الدراسة	(4-4)
224	نسب إستفادة أقسام المؤسسة من التكاليف غير مباشرة	(5-4)
244	مراحل عملية إنتاج أعمدة الشبكة الكهربائية	(6-4)
246	مراحل عملية إنتاج أعمدة الإنارة العمومية	(7-4)
248	مراحل عملية إنتاج الأبواب المعدنية	(8-4)
249	مراحل عملية إنتاج الكراسي المعدنية	(9-4)

قائمة الملاحق

الصفحة	إسم الملحق	رقم الملحق
213	إنتاج مؤسسة إيباش (IBACHE) لسنة 2018	(1)
214	يوضح قائمة التكاليف المباشرة لمؤسسة (IBACHE) لسنة 2018	(2)

Signification	الرمز	الدلالة
Balanced Scorecard	(BSC)	بطاقة الأداء المتوازن
Target Costing	(TC)	التكلفة المستهدفة
Just In Time	(JIT)	نظام الإنتاج وفق الوقت المحدد
Value Chaine Analysis	(VCA)	تحليل سلسلة القيمة
Commission d'Etudes Générales d'Organisation Scientifique.	(CEGOS)	لجنة الدراسات العامة للتنظيم العلمي
Traditiooel Costing System	(TCS)	النظام التقليدي للتكاليف
Activity Based Costing	(ABC)	نظام التكاليف على أساس الأنشطة
Time Driven Activity Based Costing system	(TD-ABC)	نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت

مقدمة

○ توطئة

إن ما يشهده العالم في العديد من المجالات الاقتصادية في ظل العولمة من تطورات وتغيرات جذرية وعميقة أضحت يمس بالدرجة الأولى المؤسسات الاقتصادية بإعتبارها المحرك الأساسي لدواليب الإقتصاد بحيث أصبحت تواجه العديد من التحديات المرتبطة بشكل أو بآخر بالتكيف مع مختلف التطورات والتغيرات الحادثة على مستوى المحيط الإقتصادي الذي أصبح يتسم بحدة المنافسة وتزايد درجة المخاطرة وعدم التأكد.

وفي ظل هذه التطورات والتغيرات المفروضة في المحيط الإقتصادي أصبح بقاء المؤسسة وضمان إستمرارها في ممارسة نشاطها مرهون بمدى قدرتها على التحكم في التسيير، لذلك أضحت من الواجب على المؤسسة الاقتصادية تحسين سلوكها الإداري من خلال تبني وتطوير الأنظمة والأساليب الإدارية ووضع آليات وتقسيمات لتسهيل مهمة تسيير الوظائف الإدارية من تنظيم، تخطيط، وتوجيه، ورقابة، وبناء أنظمة مراقبة ومتابعة وتقييم مستمرة للنشاط الإداري، والذي أضحت ضرورة ملحة لمواكبة التطور الحاصل في أساليب الإدارة والتسيير من جهة ومواجهة قوى المنافسة من جهة أخرى.

ويعتبر نظام مراقبة التسيير من أهم الأنظمة الرقابية التي أصبحت تحظى بمكانة هامة في المؤسسات الحديثة، فهو يعمل على ضمان إستمرارية وفعالية المؤسسة عن طريق التحكم الجيد في التسيير من خلال قدرة هذا النظام على تمكين المؤسسة في كشف الإنحرافات ومعرفة أسبابها وإقتراح الحلول الممكنة لها من خلال عدة أدوات وتقنيات تساهم في تفعيله لمساعدة المسؤولين في التحكم في الأداء التسييري بغرض الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة بكفاءة وفعالية.

ويعد النظام المحاسبي من أهم الأنظمة المنتجة للمعلومات اللازمة لخدمة مختلف الوظائف الإدارية بالمؤسسة، كما يمثل نظام محاسبة التكاليف - باعتباره نظاما فرعيا من نظم المعلومات المحاسبية - أحد أهم أدوات مراقبة التسيير، كونه يعتبر المزود الأساسي للمعلومات التكاليفية التي يعتمد عليها مراقب التسيير في الرقابة على التكاليف، تقييم الأداء، وتسعير المنتجات بالإضافة إلى مساعدة الإدارة في إتخاذ مختلف القرارات الإدارية.

إن تقديم المعلومات المحاسبية لأغراض مراقبة تسيير في المؤسسة يعد الركيزة الأساسية لنظام محاسبة التكاليف، غير أن التطورات الهائلة التي حدثت في بيئة التصنيع الحديثة وظهور العديد من المتغيرات والتي شملت كل المفاهيم والأساليب الإنتاجية لاسيما التوجه إلى الألية في الإنتاج والتطور في تكنولوجيا التصنيع والتقليل من دور العنصر البشري، كل ذلك أدى إلى التغير في هيكل وسلوك التكاليف من خلال زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة من مجموع التكاليف، إن هذا التغير أدى عجز الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف في التخصيص الدقيق لهذه التكاليف بسبب اعتمادها على معدل تحميل واحد (حجم الإنتاج) وبالتالي تشويه تكلفة الإنتاج والخدمات، وهذا ما يبرر فشل هذا النظام في توفير معلومات مفيدة ودقيقة عن تكاليف الإنتاج لأغراض مراقبة التسيير، الأمر الذي إستلزم ضرورة تطوير الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف بما يتماشى وهذه التغيرات لتلبية إحتياجات الإدارة من المعلومات عالية الدقة.

في ضوء ما تقدم كان لابد من تطوير نظام جديد لمحاسبة التكاليف بغرض الوصول إلى توزيع أكثر دقة للتكاليف غير المباشرة وتلبية إحتياجات الإدارة في الحصول على المعلومات التكاليفية بالكم والنوعية والدقة والسرعة المطلوبة، لتلافي أوجه القصور في الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف، وهذا ما أدى إلى ظهور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في نهاية الثمانينات من القرن المنصرم على يد الباحثان " كوبر وكابلان " بوصفه حلا لمشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة التي بينت عجز الأنظمة التقليدية في التحديد الدقيق للتكلفة، وقد أثبت هذا النظام نجاحه في الكثير من المؤسسات التي قامت بتطبيقه في تلك الفترة إلا أن ذلك لم يدم طويلا فقد تخلت العديد من المؤسسات عن تطبيقه نظرا لعدة أسباب وإنتقادات تمثلت أساسا في إرتفاع تكلفة التصميم والتطبيق والتشغيل والتحديث والتي أثقلت كاهل هذه المؤسسات، نظرا لما يتطلبه تطبيق هذا النظام من كوادرات وتقنيات معلومات ودراسات إستشارية.

ونتيجة للإنتقادات والمشاكل التي رافقت تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، قام الباحثان " كابلان و أندرسون " عام 2004 بتطوير نظام جديد متمثل في نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC)، يسعى هذا النظام لتجاوز نقاط ضعف نظام الـ (ABC) التقليدي، والإسهام في توفير معلومات تكاليفية تتسم بالدقة والموضوعية يمكن الإعتماد عليها لأغراض مراقبة التسيير.

وباعتبار أن المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ليست بمنأى عن مختلف التطورات والتحولات الاقتصادية التي شهدتها العالم، فقد عرفت هذه المؤسسات عدة تحولات وإصلاحات جذرية، فرضتها العولمة والتكيف مع مختلف الهيئات والمنظمات الدولية ولعل من بينها (إعادة الهيكلة، إستقلالية المؤسسات، التخصصية) وبالتالي كان لزاما على هذه المؤسسات التحول من التسيير ضمن إقتصاد موجه تفرض فيه الجهات الوصية أساليب وأدوات التسيير، وطرق حساب التكاليف وتقييم نشاط المؤسسة، إلى تسيير ضمن إقتصاد حر يعتمد على حرية إنتقال الأموال والتنافس في بيئة الأعمال، غير أن هذا التحول وجدت فيه جل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نفسها عاجزة عن مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال والمنافسة الخارجية لعدم وجود أرضية مناسبة وغياب الآليات الحديثة لمراقبة التسيير، وهو ما أجبر العديد منها على الإنسحاب من التنافس بسبب وجود صعوبة في التكيف مع البيئة الجديدة.

○ إشكالية الدراسة:

بالرغم من مرور عديد السنوات على ظهور نظام (TD-ABC)، وإثباته لنجاعته في مجال التخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة وتوفير المعلومات التكاليفية بالكم والنوعية والدقة والسرعة المطلوبة لخدمة مراقبة التسيير، وإنتشار تطبيقه في العديد من المؤسسات الحديثة، إلا أن تطبيقه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا يزال محتشما إن لم نقل منعما حيث بقيت هذه المؤسسات تعتمد النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف وهو ما أثر على فعالية نظام مراقبة التسيير في هذه المؤسسات بفقدان قدرتها على الرقابة على التكاليف، تقييم الأداء، وإتخاذ القرارات، وفي هذا السياق تأتي دراستنا من أجل تقديم مقترح لكيفية إستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، بحيث تتبلور الإشكالية الرئيسية للدراسة حول التساؤل التالي:

كيف يمكن إستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC)

لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ؟

ولتبسيط معالم هذه الإشكالية الرئيسية يمكن إدراج الأسئلة الفرعية التالية :

- ما هو واقع نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وإلى أي مدى يدرك مسيري هذه

المؤسسات بأهمية إعتقاد الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف في مراقبة تسيير مؤسساتهم؟

- هل تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية يؤدي إلى توفير معلومات تكاليفية تتميز بالدقة والملائمة لخدمة مراقبة التسيير؟
- كيف يمكن تبني نموذج لنظام (TD-ABC) يتم من خلاله تقدير تكلفة المنتجات بمؤسسة إيباش (IBACH) للأشغال العامة والبنائات المعدنية؟ وكيف يمكن إستخدام مخرجات هذا النظام لخدمة مراقبة التسيير بالمؤسسة؟
- هل توجد فروق ذات دلالة كمية بين تطبيق نظام (TD-ABC) وتطبيق النظام التقليدي بمؤسسة (IBACH) للأشغال العامة والبنائات المعدنية؟
- هل توجد فروق ذات دلالة كمية بين تطبيق نظام (TD-ABC) وتطبيق النظام التقليدي بمؤسسة (IBACH) للأشغال العامة والبنائات المعدنية؟

○ فرضيات الدراسة:

لمعالجة الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية نطرح الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى: لا تهتم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمراقبة التسيير كوظيفة أساسية تتمكن من خلالها من متابعة عملياتها المختلفة وتقييم وأدائها؛
- الفرضية الثانية: لا يوجد إدراك لدى غالبية مسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية اعتماد الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف في مراقبة تسيير مؤسساتهم؛
- الفرضية الثالثة: يؤدي تطبيق نظام (TD-ABC) في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة مما يؤدي إلى التحديد الدقيق لتكاليف الإنتاج، وتوفير معلومات تكاليفية أكثر دقة مقارنة بالأنظمة التقليدية للتكاليف؛
- الفرضية الرابعة: يساهم اعتماد نظام (TD-ABC) بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، في توفير معلومات تكاليفية تتميز بالدقة والملائمة لخدمة مراقبة التسيير بالمؤسسة؛
- الفرضية الخامسة: توجد فروق ذات دلالة كمية بين تطبيق نظام (TD-ABC) وتطبيق نظام التكاليف التقليدي في مؤسسة إيباش للأشغال العامة والبنائات المعدنية؛

- الفرضية السادسة: توجد فروق ذات دلالة كمية بين تطبيق نظام (TD-ABC) ونظام (ABC) في مؤسسة إيباش للأشغال العامة والبنائات المعدنية.

○ أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من كونها تسلط الضوء على أحد أهم أحد الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف، ألا وهو نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC)، وتوضيح كيفية استخدام مخرجاته لخدمة وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، حيث أضحي الإهتمام بالأنظمة الحديثة للتكاليف ضرورة ملحة للمؤسسة الاقتصادية في ظل التطورات الحاصلة في البيئة الصناعية العالمية، وتزداد هذه الأهمية لكون الدراسة تم تدعيمها بدراسة تطبيقية بأخذ مؤسسة الأشغال العامة والبنائات المعدنية كمحل للدراسة وإستقاط المفاهيم النظرية على الواقع الميداني بالإعتماد على البيانات الخاصة بسنة 2018 المقدمة من قبل المؤسسة.

○ أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة تحقيق جملة من الأهداف منها:

- التعريف بالظروف التي نشأ فيها مفهوم مراقبة التسيير والتطورات التي عرفها هذا المفهوم من مجرد مفهوم محاسبي إلى مفهوم شامل ذو أبعاد إستراتيجية.
- إبراز مختلف إجراءات تصميم نظام مراقبة التسيير كنظام ضروري وفعال لتسيير المؤسسة وتحقيق أهدافها المسطرة.
- توضيح أهمية نظام محاسبة التكاليف كأحد الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي ودوره في توفير المعلومات التكاليفية الملائمة لخدمة مراقبة التسيير.
- عرض التطور التاريخي لأنظمة محاسبة التكاليف، وبيان أهم الإنتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية للتكاليف، ومبررات اللجوء إلى تبني الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف.
- إستعرض نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC)، وتوضيح مدى قدرة هذا النظام على توفير المعلومات التكاليفية الهامة لخدمة مراقبة التسيير.

- تحليل الواقع الراهن لأنظمة محاسبة التكاليف المستخدمة في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية و مدى دعم هذه الأنظمة لنظام مراقبة التسيير.
- تبيان الفروقات بين إستخدام النظام التقليدي للتكاليف، ونظام (ABC) ثم نظام (TD-ABC) وأثر ذلك في التخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة، وكذا توفير المعلومات اللازمة لخدمة مراقبة التسيير.
- تقديم مقترح لكيفية تبني نظام أُل (TD-ABC) بفعالية لمراقبة التسيير بالمؤسسة الإقتصادية الجزائرية من خلال التطبيق على مؤسسة (IBACH) للأشغال العامة والبناءات المعدنية بولاية أدرار.

○ مبررات إختيار الموضوع:

- توجد العديد من الأسباب التي دفعتنا لإختيار ودراسة هذا الموضوع نذكر منها ما:
- قلة الدراسات التي عاجلت تطبيق الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، مع إنعدام الدراسات التي تناولت موضوع نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) في البيئة الجزائرية بشكل عام؛
- تنامي التوجه العالمي في ظل التحديات والتحولات الإقتصادية نحو تبني النظم الحديثة لمحاسبة التكاليف لاسيما في ظل إعتقاد معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية ما يستوجب بالضرورة على المؤسسات الإقتصادية الجزائرية التكيف مع هذه المتغيرات العالمية من خلال تبني للأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف كنظم لمراقبة تسييرها؛
- رغبة الباحث وميوله في التعمق في مجال الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف؛
- إحساس الطالب بالضرورة الملحة في إظهار أهمية التوجه إلى تطبيق نظام (TD-ABC) في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، وذلك من خلال تبني نموذج لكيفية تطبيق هذا النظام، يتم من خلاله توضيح مدى قدرته في التحديد الدقيق لتكاليف الإنتاج وأهميته في توفير المعلومات والبيانات الملائمة لخدمة مراقبة التسيير بالمؤسسة؛

○ حدود الدراسة:

يمكن إبراز حدود الدراسة فيما يلي:

- الحدود المكانية للدراسة: تتمثل الحدود المكانية في مقر مؤسسة إيباش (IBACH) للأشغال العامة والبنائات المعدنية، الواقعة بالمنطقة الصناعية بولاية أدرار، وكانت الدوافع الرئيسية من وراء إختيار المؤسسة كما يلي:

- الأهمية الإقتصادية للمؤسسة محل الدراسة نظر لإمتداد نشاطها محليا وجهويا؛

- الشبكة التجارية الواسعة للمؤسسة لتصريف مختلف المنتجات المعدنية؛

- حصولها على شهادة الإعتماد من المخبر الوطني لمؤسسة سونلغاز لتغطية حاجيات المنطقة والولايات المجاورة من الأعمدة الكهربائية؛

- وجود رغبة من إدارة المؤسسة في تبني نظام تكاليف حديث يضمن التحديد الدقيق لتكاليف الإنتاج؛

- التسهيلات الممنوحة من قبل إدارة المؤسسة ، وتوفير المعلومات اللازمة لإتمام الدراسة؛

- قرب موقع المؤسسة من الجامعة.

- الحدود الزمانية: تم إجراء الدراسة في شقها النظري في الفترة الممتدة من نوفمبر 2017 إلى جوان 2020 أما

الجانب التطبيقي فتم إنجازه في الفترة الممتدة من ديسمبر 2019 إلى نهاية شهر أوت 2020.

○ منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة:

تماشيا مع طبيعة الموضوع والإشكالية المطروحة وإستخلاص النتائج حول الفرضيات المطروحة، إرتأينا الإعتماد على المنهج الوصفي و التحليلي فالوصفي لإبراز مفاهيم المتعلقة بنظم محاسبة التكاليف وكذا مراقبة التسيير، بالإضافة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت أما التحليلي فيستخدم لي تحليل مختلف النتائج المتحصل عليها في الجانب التطبيقي كما تم إستخدام المنهج التاريخي لعرض تطور نظام مراقبة وكذا تطور أنظمة محاسبة التكاليف، هذا بالإضافة إلى إستخدام المنهج المقارن لإظهار الفوارق بين النتائج المستخلصة من تطبيق مختلف طرق محاسبة التكاليف في المؤسسة محل الدراسة.

ولإعتماد المناهج السالفة الذكر تم الإستعانة بمجموعة من الأدوات في الدراسة بشقيها النظري

والتطبيقي:

ففي الجزء النظري تم إستخدام مجموعة من الكتب والدوريات والأطروحات والرسائل، الملتقيات العلمية بلغات متعددة، بالإضافة إلى المواقع الإلكترونية.

أما في الجزء التطبيقي فقد تم جمع البيانات الأولية المتعلقة به من خلال:

- المقابلات الشخصية: حيث الإعتماد في الدراسة بشكل كبير على أسلوب المقابلات مع القائمين على المؤسسة محل البحث، والمتمثلين في مختلف رؤساء المصالح وفي مقدمهم رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، بغرض الوصول إلى البيانات اللازمة والدقيقة لإتمام الدراسة، وكذا التمكن من فهم وتحليل نظام محاسبة التكاليف المتبع بالمؤسسة وتقييم مساهمته في دعم مراقبة التسيير، بالإضافة إلى التوصل إلى معلومات تساعدنا في فهم وتحديد الأنشطة ومسبباتها نظرا لصعوبة تحديد هذه المسببات.

- الملاحظة: بالإضافة إلى أسلوب المقابلات الشخصية تم الإعتماد كذلك على أسلوب الملاحظة من خلال القيام بزيارات ميدانية للمؤسسة طوال فترة الدراسة، ومحاولة إستخراج وإنتقاء مختلف الوثائق المحاسبية التي تفيد الدراسة، وكذا تقدير الوقت اللازم للقيام للقيام بمختلف الأنشطة المتعلقة بالإنتاج.

ولمعالجة المعطيات المتحصل عليها من المؤسسة والتمثلة أساس في بيانات الخاصة بسنة 2018 وبغرض إجراء مختلف العمليات الحسابية لاسيما المتعلقة بتحديد تكاليف الإنتاج بالمؤسسة تم إستخدام برنامج Excel 2007

○ الدراسات السابقة:

تكتسي الدراسات السابقة أهمية بالغة في تدعيم الجوانب النظرية والتطبيقية لدراستنا هذه، خصوصا تلك المرتبطة بمواضيع مراقبة التسيير، النظام التقليدي للتكاليف (TSC)، نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC)، وهنا نشير بالضببط أنه لم نجد أي دراسة عملية من درجة دكتوراه تم من خلالها توضيح مساهمة أنظمة محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير، بداية من تقييم مساهمة النظام التقليدي للتكاليف (TC) ونظام (ABC) في مراقبة التسيير، وصولا إلى إبراز مساهمة نظام (TD-ABC) في مراقبة التسيير كأحد التطورات الحديثة في محاسبة التكاليف في ضوء النقائص التي تعاني منها الأنظمة التقليدية للتكاليف، الأمر الذي يزيد من أهمية الدراسة الحالية، إلا أنه يمكننا عرض أهم الدراسات ذات الصلة بالموضوع وذلك فيما يلي:

■ الدراسات باللغة العربية:

دراسة عمر محمد هديب، بعنوان: نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن، وعلاقته بالأداء المالي - التطبيق ونموذج مقترح للقياس - وهي أطروحة دكتوراه نوقشت خلال سنة 2009، بالأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية - الأردن - عمان، هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إستخدام تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) لدى الشركات الصناعية في الأردن من خلال تطوير نموذج مقترح للقياس، وبيان العلاقة بين تطبيق هذا النظام وتحسين الأداء المالي لهذه الشركات، بحيث أعتد في الدراسة على أسلوب المسح الشامل للمجتمع الإحصائي للدراسة لبيان الشركات التي تطبق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة من تلك التي لا تطبقه، وقياس مستوى التطبيق لديها بهدف التعرف على مدى إنتشار النظام لديها، كما تعمل على تحليل العلاقة بين تطبيق النظام ومستوى الأداء المالي لهذه الشركات؛ ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة ما يلي:

- عدد الشركات الصناعية العاملة في الأردن المطبقة لنظام (ABC) هي (5) شركات فقط، أما الشركات التي تنوي الشروع في تطبيقه (16) شركة؛
- توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين تطبيق نظام (ABC) وتحسين الأداء المالي لشركتين من خمسة شركات أي بنسبة (40%) من العينة النهائية للدراسة؛
- أظهرت الدراسة عدم وجود علاقة إيجابية بين تحسين الأداء المالي لثلاثة شركات مثلت (60%) من العينة النهائية للدراسة؛
- توصلت الدراسة إلى نتيجة نهائية مفادها إلى عدم وجود علاقة واضحة بين قيام الشركات الأردنية بتطبيق نظام (ABC) وتحسن الأداء المالي.

دراسة مرتضى محمد علي صديق، بعنوان: إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة للرقابة وتقييم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية (دراسة ميدانية لقطاع الصناعة التحويلية 2013م)، وهي أطروحة دكتوراه نوقشت خلال مارس 2014، بجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - السودان، هدفت الدراسة إلى معرفة إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة للرقابة وتقييم الأداء

الإنتاجي في المنشآت الصناعية السودانية من خلال تحليل الأنشطة الإنتاجية إلى (أنشطة ذات قيمة إنتاجية مضافة، وأنشطة ليس لها قيمة إنتاجية مضافة)، وتحديد الصعوبات والمشاكل التي تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة وفقا للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية ووضع الحلول والمقترحات التي تساعد من عملية تطبيق الأسلوب، من خلال إجراء دراسة إحصائية ميدانية على عينة من قطاع الصناعات التحويلية السودانية بالمنطقة الصناعية بحري، وتوصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- أن أسلوب التكلفة وفقا للنشاط يحدد تكلفة الإنتاج بصورة دقيقة الأمر الذي يساعد في عملية الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية، وتقديم معلومات تفصيلية عن الأنشطة مما يمكن من عملية تقويم الأداء الإنتاجي؛

- المنشآت الصناعية السودانية لاتطبق التكلفة وفقا للنشاط والبعض منها يطبق الأسلوب التقليدي للتكلفة؛

- قلة الموارد البشرية المؤهلة تأهيلا علميا وعمليا على تطبيق أسلوب التكلفة وفقا للنشاط وعدم وجود البرامج الحاسوبية للأسلوب من أهم المشاكل التي تحول دون تطبيقه بالمنشآت الصناعية السودانية.

-دراسة درويش عمار بعنوان: محاسبة الأنشطة كبديل إستراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات

الإقتصادية، وهي أطروحة دكتوراه نوقشت خلال السنة الجامعية 2016/2015 بجامعة الجليلي اليابس- سيدي بلعباس- الجزائر، هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف والتحكم فيها، ومعرفة مدى توفر المقومات الأساسية لنجاح تطبيقه بالمؤسسة الإقتصادية الجزائرية والمتمثلة في (التوجهات الإستراتيجية، أهمية الأعباء الغير مباشرة وعدم دقة البيانات الناتجة عن النظم التكاليف التقليدية)، من خلال إجراء دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية على مستوى الغرب الجزائري (ولايات: عين تموشنت، سيدي بلعباس، تلمسان، وهران، مستغانم) بالإعتماد على الإستبيان في جمع البيانات ومعالجتها بإستخدام مختلف الطرق الإحصائية، ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها على المستوى النظري:

- تعترى نظم التكاليف التقليدية عدة نقائص جعلتها غير قادرة على مواكبة التطورات الحاصلة في البيئة الإقتصادية الحديثة، وهذا ما أدى إلى ظهور نظام (ABC)؛

- يمتاز نظام (ABC) عن غيره من النظم التقليدية بالبعد الإستراتيجي من خلال مبادئه الأساسية التي تهدف إلى تسيير مسببات التكاليف والتحكم فيها مما يساهم في تحقيق التميز بواسطة التكاليف؛
- يعتبر نظام (ABC) من أفضل الأدوات الإستراتيجية للتكاليف، نظراً لأنه يوفر بيئة لتسيير المؤسسة قائمة على الأنشطة؛
- أما في جانبها التطبيقي، فقد توصلت هذه الدراسة للنتائج التالية:
- توفر معظم المقومات الأساسية المقترحة للاختبار ميدانياً بعينة من المؤسسات الإقتصادية المتواجدة بناحية الغرب الجزائري؛
- وجود توافق بين التوجهات الإستراتيجية للإدارة العامة لمؤسسات عينة الدراسة مع متطلبات تطبيق نظام (ABC)؛
- عدم دقة البيانات الناتجة عن النظم التقليدية بسبب إرتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة؛
- عدم دراية الكوادر البشرية بالمؤسسات عينة الدراسة بنظام وعدم القدرة على تصميمه وتسييره (ABC).
- دراسة محمد هيثم الدبس، بعنوان: نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TD-ABC) كأساس لإتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة - دراسة تطبيقية-، وهي رسالة ماجستير نوقشت بجامعة دمشق كلية الإقتصاد، قسم المحاسبة، الجمهورية العربية السورية، هدفت الدراسة إلى عرض نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC) بكافة جوانبه من حيث المفهوم، والمقومات والمزايا التي يتمتع بها، وتوضيح المنافع التي يتمتع بها، وتوضيح المنافع المترتبة على تطبيقه، وعمدت إلى إظهار دوره في إتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الإقتصادية السورية، بحيث تم تطبيق هذا النظام على مشأة سورية بغية بيان أثره في عملية قياس التكاليف، وتحسين قدرة الإدارة على الرقابة وإتخاذ القرارات المناسبة.
- وأظهرت نتائج التطبيق دور نظام (TD-ABC) في إحداث فرق جوهري في عملية قياس التكاليف وتوزيعها على الوحدات المنتجة، وقدرته على رفع مستوى الرقابة لدى إدارة المنشآت من خلال كشفه عن الطاقة الإنتاجية غير المستغلة وقياس قيمتها، إضافة إلى إمكانية إعتداد البيانات الصادرة عن هذا النظام في إتخاذ القرارات الرشيدة

- دراسة هيثم محمد عقل إسماعيل أبو غبن بعنوان: نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) وأثره على سياسة توزيع الأرباح لدى شركة المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، وهي رسالة ماجستير نوقشت خلال 2013، بجامعة الأزهر- غزة، هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) على سياسات توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين، وذلك من خلال التعرف على ممارسة تلك الشركات لنظام (TD-ABC)، وللإستدلال على سياسات توزيع الأرباح المستخدمة لهذه الشركات تم الإعتماد على نسب مشتقة من القوائم المالية المنشورة لتلك الشركات لسنتي 2010-2011 وهذا النسب هي (التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية إلى إجمالي الأصول، التدفقات النقدية الحرة إلى إجمالي الأصول، ونصيب السهم من الربح الموزع، نصيب السهم من التغيير في حقوق الملكية، والقيمة السوقية إلى الدفترية لحقوق الملكية)، عبر قائمة إستقصاء تم توزيعها على كافة الشركات المدرجة في بورصة فلسطين البالغ عددها 48 شركة، بحيث بلغ عدد الشركات المستجيبة 36 شركة بنسبة 75% من مجتمع الدراسة وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- وجود علاقة طردية دالة إحصائياً بين ممارسة شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لنظام (TD-ABC) وكافة النسب المذكورة؛

- توصلت الدراسة إلى ما نسبته 78% من الشركات المستجيبة لا توزع أرباحاً نقدية، بحيث بلغ متوسط نصيب السهم من الربح الموزع لهذه الشركات 2%؛

- الشركات الفلسطينية لديها تطبيق بنسب مقبولة لنظام (TD-ABC) حيث بلغ متوسط درجة التطبيق 57.84% وهي دالة عند مستوى دلالة 5%.

- دراسة عبد الحكيم مصطفى جودة، بعنوان: تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

الموجهة بالوقت (TD-ABC) في شعبة التصوير بالرنين المغناطيسي في أحد المستشفيات الأردنية

الخاصة، وهي مقال منشور خلال سنة 2019، بمجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الإقتصادية والإدارية،

الجامعة الإسلامية بغزة، العدد الأول، هدفت الدراسة إلى إجراء دراسة تطبيقية لنظام التكاليف المبني على

الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) في شعبة التصوير بالرنين المغناطيسي في إحدى المستشفيات

الأردنية، وحساب تكلفة التصوير، والطاقة المستغلة والغير مستغلة بالمستشفى، وتم استخدام أسلوب دراسة الحالة مع استخدام المنهج الوصفي التحليلي لتحليل المعلومات المتحصل عليها من قسم الحسابات العامة للمستشفى لعام 2017.

وتوصلت الدراسة إلى أنه لا يتم حساب تكلفة التصوير في شعبة التصوير بالرنين المغناطيسي وذلك بسبب الإعتماد على أسعار البيع المحددة من قبل وزارة الصحة الأردنية، بحيث بلغة نسبة الطاقة الغير مستغلة 72.2% ويرجع السبب في ذلك حسب الباحث إلى العمل في هذه الشعبة لأن العمل فيها يتم على مدار الساعة وإن الطلب على التصوير يتركز في ساعات النهار أكثر منه ليلا.

-دراسة مثنى فاتح بدر الزبيدي، بعنوان: أهمية استخدام مدخل احتساب التكاليف على أساس الأنشطة بإعتماد الوقت (TD-ABC) في المشروعات الصغيرة دراسة تطبيقية، وهي مقال منشور خلال سنة 2012 بمجلة الإدارة والإقتصاد، جامعة الموصل، العراق، العدد 92، تناقش هذه الدراسة المشاكل والصعوبات التي واجهت تطبيق مدخل التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، والتي رافقت تطبيق بناء إطاره الفكري وأدت إلى إنحصار تطبيقه وإنخفاض مستويات قبوله عالميا، فضلا عن دراسة مدخل احتساب التكاليف التكاليف على أساس الأنشطة بإعتماد الوقت (TD-ABC) والذي تم إبتكاره لاتلافي الإنتقادات الموجهة إلى نظام (ABC).

■ باللغة الأجنبية:

- دراسة Szychta Anna بعنوان: **Time-Driven Activity-Based Costing in Service Industries** وهي مقال منشور بمجلة العلوم الاجتماعية (Social Sciences , Nr 1,(67) سنة 2010، حاولت من خلاله الباحثة توضيح بإيجاز دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة الخدمائية، كما قدمت عرضا عن مبادئ وآليات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC) المصمم لتقليل الصعوبات والتعقيدات في قياس وتوزيع التكاليف التي تميز بها نظام (ABC) التقليدي في المؤسسات الصناعية الكبيرة، إستنادا إلى النموذج الأصلي لـ (ABC)، هذا وتطرقت الدراسة إلى النسخة الجديدة من نظام (ABC) في مجال صناعة الخدمات. وتمثل الهدف الرئيسي من هذه الدراسة في توضيح مفهوم ومبادئ وإجراءات تطبيق نظام (TD-ABC) مقارنة بنظام (ABC) التقليدي، من أجل

توضيح أهم الآليات التي تجعل من تطبيق نظام (TD-ABC) مفيد في المؤسسات الخدمية، كما حاولت الدراسة الإجابة على ثلاثة تساؤلات رئيسية: ماهي الأسباب الرئيسية من وراء إستخدام نظام (ABC) في المؤسسة الخدمية؟، كيف يمكن لنظام (TD-ABC) تبسيط إجراءات حساب التكاليف؟، كيف يتم بناء معدلات الوقت وما هو دورها في حساب تكاليف المتغيرات المختلفة لأداء نشاط معين، وخاصة الأنشطة المتعلقة بتقديم الخدمة؟ وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- يوفر تطبيق نظام (ABC) في المؤسسة الخدمية المعلومات اللازمة لإدارة ربحية الزبائن، لكن يبقى تطبيقه في المؤسسات الصناعية الكبيرة غير مجدي بسبب إرتفاع تكاليف التطبيق؛
- يعتبر نظام (TD-ABC) أكثر سهولة ودقة في حساب تكلفة الأنشطة والخدمات والزبائن في المؤسسات الخدمية مقارنة بنظام (ABC) التقليدي؛
- إن نظام (TD-ABC) يعتمد على عامل الوقت كمقياس رئيسي للطاقة العملية للعمليات والأنشطة مما يجعل تطبيقه مفيدا وملائما للمؤسسات الخدمية.
- دراسة: Patricia Everaert ، وآخرون بعنوان:

Cost modeling in logistics using time - driven ABC: Experiences froma wholesaler

وهي مقال منشور سنة 2008 بالمجلة الدولية للتوزيع المادي وإدارة اللوجيستيك

(International Journal of Physical Distribution & Logistics Management, Vol 38-No03)

يتمثل الغرض الرئيسي من هذه الدراسة في تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC) في مجال الخدمات اللوجستية، من خلال دراسة حالة تاجر جملة بلجيكي، حاولت هذه الدراسة الإجابة على ثلاثة تساؤلات رئيسية: كيف يمكن نمذجة العمليات اللوجستية المعقدة بواسطة نظام (TD-ABC)؟، هل يوفر نظام (TD-ABC) معلومات تكاليفية أكثر دقة من نظام (ABC) التقليدي؟، كيف يمكن الإستفادة من مخرجات نظام (TD-ABC)؟، وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- هناك عدة عمليات لوجستية لا يمكن نمذجتها بإستخدام محرك تكلفة واحد في ظل إعتماد نظام (ABC)؛

- يستخدم نظام (TD-ABC) معدلات الوقت لتقدير الوقت المستغرق لأداء كل نشاط؛

- قدرة نظام (TD-ABC) من خلال معدلات الوقت في إلتقاط التعقيدات المختلفة من خلال تضمين خصائص مختلفة أو خصائص التفاعل في المعدلات الزمنية؛
- يوضح تحليل قاعدة البيانات بوضوح أن نظام (TD-ABC) قدم معلومات تكاليف أكثر دقة من نظام (ABC) التقليدي؛
- يبالغ نظام (ABC) في تبسيط 64 % من الأنشطة، وأخطأ في تخصيص 55 % من مجموع التكاليف الغير مباشرة؛
- دراسة Terungwa Azende بعنوان:

Practicability of time-driven activity-based costing on profitability of restaurants in makurdi metropolis of benue state Nigeria

وهي مقال نشر سنة 2012 بمجلة الإدارة المعاصرة

(Journal of contemporary management Number 13.(3)) تبحث الدراسة إمكانية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC) في تحليل ربحية العملاء في المؤسسات الخدمية الصغيرة، بمدينة بينو، نيجيريا، بحيث تحاول هذه الدراسة تحديد ما إذا كان تطبيق نظام (TD-ABC) في المؤسسات الخدمية بمدينة بينو، سيعزز أداؤها من حيث الربحية، من خلال إجراء بحث تطبيقي بإختيار مطعم واحد من بين المؤسسات الخدمية الصغيرة التي تم تحديدها بشكل عشوائي بالإعتماد على الإستبيان والمقابلات للحصول على البيانات اللازمة للدراسة، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن نظام التكاليف المعتمد بالمؤسسات الخدمية الصغيرة غير مناسب لتحليل ربحية العملاء، وأن إستخدام نظام (TD-ABC) مقارنة بنظام التكاليف التقليدي المعتمد بالمطعم، يوفر مزيدا من من البيانات حول تكلفة وربحية العملاء الذين يتم خدمتهم مما يجعل منه نظاما ملائما للمؤسسات الخدمية الصغيرة لأغراض تحليل الربحية.

-دراسة Hadi, Rosul Estabraq, and Sabiha Barzan Alubaidy بعنوان:

The Reflection of the application TD-ABC approach on profits persistence Applied study in the General State of Hydraulic Industries Factory of Plastic.

وهي مقال نشر سنة 2019 بمجلة الإقتصاد والعلوم الادارية (journal of Economics And Administrative Sciences , Vol 25 ,.No116) حاولا من خلاله الباحثين تطبيق أسلوب لتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة من خلال إعتماد نظام التكلفة الموجهة بالوقت (TD-ABC)، بحيث هدفت

الدراسة إلى إستخدام هذا النظام ومعرفة مدى تأثيره في قياس ديمومة الأرباح في الشركة العامة للصناعة الهيدروليكية (مصنع البلاستيك)، من خلال التعرف على النظام التقليدي المتبع بالشركة محل الدراسة ومدى تأثيره في قياس ديمومة الأرباح، تحديد مفاهيم وخصائص كل من نظام (ABC) ونظام (TD-ABC) وعرض أهم المبررات التي حدثت من تطبيقها في الشركات العامة، وكذا التعرف على مقياس ديمومة الأرباح والتأثير المتبادل في كل من ديمومة الأرباح ونظام (TD-ABC) وخلصت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- يعتبر نظام (TD-ABC) سهل التطبيق والتفويض والتحديث مقارنة بالنظام التقليدي للتكاليف الذي يحتاج إلى وقت أطول؛

- نظام التكاليف التقليدي المعتمد بالشركة محل الدراسة لا يوفر المعلومات اللازمة والمفيدة لأغراض إتخاذ القرارات الإدارية ولا يمكن من الحفاظ على ديمومة الأرباح، مما يسدعي ضرورة إستخدام نظام (TD-ABC) بالشركة محل الدراسة؛

- يؤدي تطبيق نظام (TD-ABC) إلى إستمرار وإستدامة أرباح الشركة مقارنة بالنظام التقليدي المعتاد بالشركة محل الدراسة؛

- يعد نظام (TD-ABC) هو البديل لنظام التكاليف التقليدي المطبق بالشركة محل الدراسة، حيث عالج مشكلة تحديد التكاليف الغير مباشرة وتخصيصها، فضلا عن أنه يحافظ على إستمرارية وديمومة الأرباح.

- دراسة **Gervais, Michel, Yves Levant, and Charles Ducrocq** بعنوان:

Le Time Driven Activity Based Costing (TDABC): New Wine, or Just New Bottles ,

وهي دراسة نشرت سنة 2009 بمقر البعد الأوروبي في المحاسبة والمراقبة والتدقيق بفرنسا

(The place of the European dimension in Accounting Control Audit, 2009, France) تناقش

هذه الدراسة نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC) كنظام جديد مبتكر من قبل الباحثان R. Kaplan و S. Anderson للرد على الإنتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) من حيث تكاليف التطبيق والتعقيد في تنفيذه وصيانته، بحيث هدفت هذه الدراسة إلى تحليل وتقييم نظام (TD-ABC)، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن نظام (TD-ABC) يقدم حل جزئيا فقط للإخفاقات التي يعاني منها نظام (ABC) التقليدي، وأن هذا النظام الجديد يعاني كذلك من نقاط الضعف والمتمثلة أساسا في صعوبة قياس أوقات بعض الأنشطة وعدم مراعاته لمبدأ مبدأ التكرار والتجانس إذ يقتصر

هذا نظام على الإجراءات والأنشطة المحددة مسبقاً؛ وأن نظام لن يكون أكثر من طريقة تقليدية لحساب التكاليف على أساس معدلات الوقت كمحاولة لإضافة إيجاء منطقي لا يستخدم دائماً في الممارسة.

– دراسة Tse, Michael, and Maleen Gong بعنوان:

Recognition of idle resources in time-driven activity-based costing and resource consumption accounting models,

وهي مقال منشور سنة 2009، بمجلة بحوث المحاسبة الادارية التطبيقية (Journal of applied management accounting research ,Vo7 , No2). توضح هذه الدراسة فشل نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في تعويض الأنظمة التقليدية للتكاليف في العديد من المؤسسات وكذا فشله في الكشف عن الطاقة الغير مستغلة، إستناداً إلى ذلك تستعرض هذه الدراسة نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC)، ونظام محاسبة إستهلاك الموارد (RCA) كبديل عن نظام (ABC) بخصوص الكشف عن الموارد الغير المستغلة، كما تقدم هذه الدراسة مناقشة حول الآثار المترتبة عن الكشف عن الطاقة الغير المستغلة في ظل تطبيق نظام (TD-ABC) ونظام (RCA) على عمليات التطوير والصيانة وإستخدامات أنظمة إدارة التكلفة، من خلال تقديم حالة إفتراضية لتوضيح آلية الإنتقال من نظام (ABC) إلى نظامي (TD-ABC) و (RCA)، وتوصلت هذه الدراسة إلى أنه يعد كل من نظامي (TD-ABC) و (RCA) فلسفتين مختلفتين بشأن تطوير نظم إدارة التكاليف، وقد صمم نظام (TD-ABC) خصيصاً لتبسيط تنفيذ وصيانة نظم إدارة التكاليف.

○ ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

بعد عرض الدراسات والأبحاث السابقة في الموضوع، فإن الدراسة الحالية تتميز بعدة إختلافات جوهرية مقارنة بالدراسات السابقة، ويمكن عرض وذكر أهم هذه الإختلافات ضمن ثلاثة مستويات أساسية تتمثل في الآتي:

– على مستوى المتغيرات الرئيسية للدراسة: تتكون إشكالية الدراسة الحالية من متغيرين رئيسيين هما:

أنظمة محاسبة التكاليف (النظام التقليدي للتكاليف (TCS)، نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) كمتغير مستقل، ومراقبة التسيير (الرقابة على التكاليف، تقييم الأداء، إتخاذ القرارات الإدارية) كمتغير تابع، كمحاولة منا لتوضيح

دور نظام محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية بشكل عام، وتبيان محدودية الأنظمة التقليدية وعدم ملائمتها لمراقبة التسيير، وصولاً إلى إبراز مساهمة نظام (TD-ABC) في مراقبة التسيير بوصفه أحد التطورات الحديثة في مجال محاسبة التكاليف، الأمر الذي يضيف على دراستنا ميزة الإختلاف التام عن الدراسات السابقة بخصوص الجانب النظري.

– على مستوى الجانب التطبيقي للدراسة: تتميز الدراسة الحالية في جانبها التطبيقي في أن معظم الدراسات السابقة تناولت كل من نظام (ABC) ونظام (TD-ABC) على حدى، بحيث ركزت أغلب هذه الدراسات على أداة الإستبيان للحصول على البيانات وتحليلها، في حين ركزت الدراسة الحالية على منهج دراسة الحالة للحصول على البيانات، من أجل تحليل نظام التكاليف التقليدي المعتمد، ثم محاولة تطبيق نظام (ABC) وتقييم مساهمته في مراقبة التسيير بالمؤسسة محل الدراسة، وصولاً إلى تقديم مقترح لكيفية إستخدام نظام (TD-ABC) لمراقبة التسيير بالمؤسسة محل الدراسة.

– على مستوى البعد الزمني والمكاني للدراسة: تتميز الدراسة الحالية عن باقي الدراسات السابقة كونها تختلف عنهم في بعدها الزمني والمكاني، فقد تم إجراء الدراسة التطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تمثلت في مؤسسة إيباش (IBACH) للأشغال العامة والبنائات المعدنية- بولاية أدرار خلال سنة 2018م، لتكون بذلك أول دراسة تطبق في البيئة الجزائرية، الأمر الذي من شأنه أن يقودنا لنتائج جديدة ومختلفة لم يسبق الوصول إليها.

○ تقسيمات الدراسة:

من أجل الإلمام بمختلف حيثيات الموضوع وتحليل أبعاده والإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول كما يلي:

– الفصل الأول: الإطار العام لنظام مراقبة التسيير في المؤسسة، تم من خلاله إبراز مفهوم التسيير ووظائفه، ثم التعرض لمفهوم الرقابة ومختلف مستوياتها، ثم التطرق إلى مختلف المفاهيم المتعلقة بمراقبة التسيير من خلال الإشارة إلى مفهومها وتطورها التاريخي وتبيان دورها وأهم خصائصها، وأهم الخطوات المتبعة من أجل تصميم نظام مراقبة التسيير بالإضافة إلى أهم الأدوات التي يستعملها هذا النظام.

– **الفصل الثاني:** الإطار النظري لنظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير، يخصص هذا الفصل من الدراسة إلى التعرف على المفاهيم الأساسية المتعلقة بمحاسبة التكاليف والتكلفة، ثم الإشارة إلى مقومات ووظائف محاسبة التكاليف، وكذا أهم أوجه المقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، وللتعرف على موقع محاسبة التكاليف ضمن نظام المعلومات المحاسبي ستم الإشارة إلى نظام المعلومات المحاسبي بصفة عامة كأحد الأنظمة الجزئية لنظام المعلومات الإدارية، ونظام معلومات محاسبة التكاليف بصفة خاصة كنظام يتفرع عن نظام المعلومات المحاسبي، وأخيرا سنوضح مفهوم نظام محاسبة التكاليف وإجراءات تصميمه وتطبيقه وإبراز مساهمته في مراقبة التسيير.

– **الفصل الثالث:** نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) كأداة حديثة لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، سيخصص هذا الفصل لدراسة أنظمة تخصيص التكاليف وتطورها، وصولا إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) وإبراز مساهمته في مراقبة التسيير بإعتباره أحد التطورات الحديثة في مجال محاسبة التكاليف، بداية من عرض مختلف المفاهيم المتعلقة به، وطرق تحميل التكاليف وفق النظام التقليدي للتكاليف (TCS) وكذا أبرز الانتقادات الموجهة له، ثم سيتم التعرض لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كبديل عن النظام التقليدي للتكاليف من خلال توضيح ظروف نشأته ومفهومه وخصائصه ومبادئه وخطوات تطبيقه، وأخير أهم المحددات التي تواجه تطبيقه، وصولا إلى نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) كبديل عن نظام (ABC) التقليدي، وإبراز مساهمته في مراقبة التسيير.

– **الفصل الرابع:** مقترح لكيفية إستخدام نظام (TD-ABC) لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية بالتطبيق على مؤسسة إيباش (IBACHE) بأدرار، بحيث يتم التطرق من خلال هذا الفصل التطبيقي للتعريف بالمؤسسة محل الدراسة وإستعراض ودراسة هيكلها التنظيمي، وكذا تحليل ودراسة نظام التكاليف المتبع وتقييم مساهمته في مراقبة التسيير بالمؤسسة، ثم تطبيق نظام (ABC) بالمؤسسة محل الدراسة وتقييم مساهمة مخرجاته في مراقبة التسيير، وصولا إلى تقديم نموذج لنظام (TD-ABC) بالمؤسسة وتوضيح كيفية إستخدام مخرجاته لمراقبة التسيير.

○ صعوبات الدراسة:

واجهت الدراسة عديد الصعوبات أثناء إعدادها نذكر منها:

- تشعب الموضوع وحدائته كون أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) كنظام محاسبي حديث غير مستخدم في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية؛
- إنعدام الدراسات السابقة في الموضوع على المستوى الوطني ما شكل لنا عائقا في معالجة مفاهيم الدراسة؛
- صعوبة الترجمة للعديد من المصطلحات الأجنبية المتخصصة في مجال موضوع الدراسة.
- صعوبة جمع المعلومات التفصيلية من أجل تطبيق النظام، نظرا لغياب الخبرة المحاسبية لدى إطارات مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسة محل الدراسة.

الفصل الأول

الإطار العام لنظام مراقبة التسيير في المؤسسة

تمهيد:

يرتبط التسيير الجيد بمدى قدرة المؤسسات على التحكم في الموارد بسبب قلتها ونذرتها وهذا من أجل تحقيق الأهداف المبرمجة، وتكمن تلك القدرة في كفاءة المسيرين في وضع آليات وتقسيمات لتسهيل مهمة تسيير الوظائف الإدارية من تنظيم، تخطيط، وتوجيه، ورقابة من أجل التأكد من سلامة العمل بالتحديد الدائم والفعال للموارد المتاحة من أجل تحقيق الأهداف بأقل تكلفة ممكنة.

وتعتبر الرقابة من أهم حلقات الوظائف التسييرية وتأتي إستكمالاً للوظائف الأخرى، فالرقابة مرحلة غير قابلة للإنفصال عن التسيير، فهي إذن وظيفة تعنى بقياس وتقييم الأداء الفعلي المنجز، والتأكد من مدى مطابقته للخطة الموضوعة إستناداً إلى معايير محددة مسبقاً بغرض الكشف عن الإنحرافات وتصحيحها بما يتماشى مع الخطة الموضوعة.

فمراقبة التسيير تعتبر إحدى الحلقات الرئيسية للعملية التسييرية، وذلك لأنها تعتبر المسار الذي يضمن للمؤسسة التعديل والتحكم في مختلف أنشطتها من خلال تقييم الأداء وتحديد الانحرافات وتصحيحها، مما يسمح لها باتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب بما يضمن الأهداف المرجوة.

ونظراً لأهمية البالغة لمراقبة التسيير في المؤسسة فقد حظيت بإهتمام واسع من قبل العديد من الباحثين المهتمين بشؤون التسيير، ومن أجل ذلك سنحاول من خلال هذا الفصل إبراز مفهوم التسيير ووظائفه، ثم التعرض لمفهوم الرقابة ومختلف مستوياتها وكذا مختلف المفاهيم المتعلقة بمراقبة التسيير من خلال الإشارة إلى مفهومها وتطورها التاريخي وتبيان دورها وأهم خصائصها، و الخطوات المتبعة من أجل تصميم نظام مراقبة التسيير بالإضافة إلى أهم الأدوات التي يستعملها هذا النظام وذلك من خلال المباحث التالية :

- المبحث الأول: الرقابة ضمن الوظائف التسييرية

- المبحث الثاني: ماهية مراقبة التسيير

- المبحث الثالث: خطوات تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة وشروط نجاحها

- المبحث الرابع: أدوات مراقبة التسيير.

المبحث الأول: الرقابة ضمن الوظائف التسييرية

يستند نجاح أي مؤسسة على القيام بمجموعة من الوظائف التسييرية والتي تعتبر القلب النابض والحرك لها والتي تتفاعل فيما بينها بكفاءة وفعالية نحو تحقيق الأهداف التي تسعى إليها، وتعتبر الرقابة أخطر وأهم وظيفة فهي تقوم بتصحيح العملية التسييرية في حالة إنحرافها عن مسارها وتساعد على إتخاذ الإجراءات اللازمة من أجل تحقيق أهداف المؤسسة، ويظهر ذلك من خلال إدراج جل النظريات الإقتصادية و وظيفة المراقبة ضمن الوظائف التسييرية، ولذلك سنشير في هذا المبحث إلى مفهوم التسيير ووظائفه، إضافة إلى مفهوم الرقابة، أهميتها، خطواتها ومستوياتها.

المطلب الأول: مفهوم التسيير ووظائفه

أولاً : مفهوم التسيير

كلمة تسيير هي ترجمة للمصطلح الفرنسي " Gestion " الذي هو في الحقيقة ضيق المضمون يشير إلى مجموعة التقنيات في عملية التسيير، بينما يلاحظ أن مفهوم التسيير حسب المصطلح الإنكليزي " Management " فإنه يشمل المفهوم الضيق بالإضافة إلى الكفاءات القيادية التي يجب أن تتوفر عليها الميسير¹.

هناك عدة مفاهيم للتسيير بحسب تعدد التيارات الفكرية فقد عرفه الكلاسيكي فريدريك تايلور (F.Taylor)، في كتابه مبادئ الإدارة العلمية " The Principles OF Scientific Management " في عام 1911 على أنه " علم يعتمد على مجموعة من القوانين والقواعد والمبادئ المحددة بوضوح، و الوصول إلى الأهداف لا بد وأن يمر من خلال التطبيق الدقيق لهذه القوانين والقواعد"²، أما حسب المدرسة القرارية فقد عرفه سايمون (H.Simon) التسيير على أنه " عملية أخذ القرار بقدر ماهي عمليات تنطوي على فعل "³.

¹ - نادية سعودي، مدى إستخدام الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير في قياس وتقييم أداء البنوك التجارية ، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2018، ص 53.

² - رعد حسن الصرن، نظريات الإدارة والأعمال دراسة لـ 401 نظرية في الإدارة وممارستها ووظائفها، الطبعة الأولى، دار الرضا للنشر، 2004، ص 37.

³ - ناصر قاسمي، الصراع داخل المنظمة وفعالية التسيير الإداري، الطبعة الأولى، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2013، ص 58.

الفصل الأول: الإطار العام لنظام مراقبة التسيير في المؤسسة

ويعرف P.Bergeron التسيير على أنه " تلك العملية التي من خلالها نخطط وننظم وندير ونراقب موارد المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة"¹،
وفي تعريف آخر التسيير هو " مجموعة من العمليات المنسقة والمتكاملة التي تشمل أساسا، التخطيط، التنظيم، والتوجيه، والرقابة"².

ثانيا: وظائف التسيير:

لقد قسم هنري فايول في كتابه بعنوان الإدارة الصناعية والعامة، العملية التسييرية إلى أربعة وظائف هي، التخطيط، التنظيم، التوجيه، الرقابة³، وفيما يلي توضيح لهذه الوظائف :

1. التخطيط Planning:

يعتبر التخطيط أحد المكونات الأساسية للعملية التسييرية والتي ترتبط وتؤثر تأثيرا مباشرا على باقي الوظائف التسييرية من تنظيم وتوجيه ورقابة، ويستلزم التخطيط النظر إلى الماضي والحاضر والمستقبل، فنقطة البداية في التخطيط للمستقبل هي تقييم الماضي والحاضر والمستقبل، وبالتالي فالتخطيط فلسفة أو طريقة للتفكير المنظم والتي تساعد المدير على توقع القضايا المستقبلية والإعداد لها مستقبلا، ويستوجب التخطيط السليم الوحدة والمرونة والإستمرار والدقة⁴.

ويمكن تعريف التخطيط على أنه " العملية التي من خلالها يتم تحديد أهداف المؤسسة، والموارد الضرورية والأفعال المؤدية إلى تحقيقها"⁵.

وفي تعريف آخر " التخطيط هو عملية التفكير بما يجب عمله في المستقبل، وكيف ومتى يتم هذا العمل، أي أنه يتضمن تحديد الأهداف، وتحديد الخطط والوسائل، والخطوات اللازمة لبلوغها"⁶.

¹ ناصر دادي عدون وآخررون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، 2003، ص 09.

² محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير (أساسيات، وظائف، تقنيات)، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011 ص 13.

³ رعد الصرن، مرجع سبق ذكره، ص 57.

⁴ أحمد محمد المصري، التخطيط والمراقبة الإدارية، مؤسسة شباب الجامعة، 2004، ص 28.

⁵ صالح مهدي محسن العامري، طاهر محسن منصور الغالبي، الإدارة والأعمال، الطبعة الثانية، دار وائل عمان، 2008، ص 30.

⁶ محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير (أساسيات، وظائف، تقنيات)، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2012، ص 13.

الفصل الأول: الإطار العام لنظام مراقبة التسيير في المؤسسة

من خلال المفاهيم المقدمة سابقا يمكن القول أن عملية التخطيط تمر بعدة مراحل ولعل أهمها ما يلي¹:

- تحديد الأهداف المطلوب تحقيقها بالجهد الجماعي وبأقل التكاليف الممكنة؛
- رسم السياسات، أي مجموعة القواعد التي ترشد المرؤوسين لغرض تحقيق الأهداف؛
- التنبؤ بما ستكون الأحوال في المستقبل وتقدير إحتياجات العمل من القوى المادية والبشرية وتسجيل ذلك في سجلات تدوين خاصة؛
- إقرار الإجراءات، أي الخطوات التفصيلية التي تتبع في تنفيذها الأعمال المختلفة؛
- وضع برامج زمنية تبين الأعمال المطلوب القيام بها زمنيا.

2. التنظيم Organization:

تأتي وظيفة التنظيم بعد عملية التخطيط، والتي تؤدي إلى فشله أو نجاحه وهي ترتبط بتنفيذ فعال للخطة الموضوعية،

ويمكن تعريف التنظيم على أنه " عملية إدارية أساسية تقتضي وضع هيكل الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتحديد أهدافها ومهامها ومسؤولياتها وأساليب وطرق العمل فيها وذلك بهدف تمكينها من تقديم خدماتها بأقل تكلفة ممكنة وأقصر وقت ممكن وأكبر وقت ممكن وأكبر إنتاجية"² ويمكن أن نعرف وظيفة التنظيم بأنه " العملية المرتبطة بتأشير المهام وتخصيص الموارد وتنسيق أنشطة العمل، وتحديد البنية الهيكلية الضرورية من أقسام ووظائف لإنجال الأعمال بشكل فعال"³، وعليه فإن عملية التنظيم تغطي نوعين من الإعتبارات:

1.2- إعتبارات تصميم الهيكل التنظيمي: وتتمثل في تحديد الأنشطة والوظائف، والتقسيمات

الإدارية، ونطاق الإشراف، وتوصيف الأعمال والمهام، وتتبعها إعتبارات توفير القوى البشرية اللازمة.

¹ - خالد محمود عزيز، فهد صالح ذياب الشهاب، تقييم وظائف الإدارة لدى الحكومة المحلية من وجهة نظر الإتحادات الرياضية في محافظة

كركوك، مجلة أبحاث كلية التربية الأساسية، الصادرة عن جامعة الموصل، العراق، المجلد، العدد 01، المجلد 15، 2018، ص 1288.

² - ميساء ندم أحمد، محمد أسماعيل مهدي، السلوك القيادي وعلاقته بالتنظيم الإداري لدى مديري ومديرات المدارس الإعدادية بمركز بعقوبة

من وجهة نظر مدرسيهم ومدرساتهم، مجلة علوم الرياضة، الصادرة عن كلية التربية الرياضية للبنات بجامعة بغداد، العراق، العدد 04، المجلد 04،

2012، ص 167.

³ - صالح مهدي محسن العامري، مرجع سبق ذكره، ص 30.

2.2- إعتبرات التنسيق: وذلك من خلال إستعمال السلطة وتفويضها، وإستخدام اللجان وتصميم العمل¹.

وعليه من خلال ما قدم من مفاهيم حول وظيفة التنظيم يتضح أن هذه الوظيفة تمر بالخطوات التالية²:

- تحديد أهداف المؤسسة؛

- تحديد أوجه الأنشطة المختلفة؛

- تحديد العمليات المطلوبة في كل نشاط وتجميعها في وحدات إدارية؛

- تحديد الوظائف المطلوبة في كل عملية ومؤهلات شغلها؛

- تعيين الأفراد وتكليفهم لأداء وجباتهم؛

-إعطاء السلطات لهؤلاء الأفراد لأداء واجباتهم.

من خلال ما سبق نخلص إلى أن التنظيم عبارة عن عملية توزيع المهام والمسؤوليات في المؤسسة وتخصيصها على الأنشطة والوظائف، وتقسيم هذه المهام والمسؤوليات على الأفراد العاملين طبقاً للقوانين التنظيمية المعتمدة بما يضمن تحقيق الأهداف المرجوة.

3. التوجيه Directing:

التوجيه هو الوظيفة الثالثة من وظائف التسيير وهو يعطي إشارة البدء بالعمل، فتسري الحياة في المؤسسة وتتحرك الأجزاء المكونة للتنظيم في سبيل تحقيق الأهداف الموضوعية، وتعتبر هذه الوظيفة من أكثر الوظائف حساسية لأنها تعنى بالعنصر البشري من حيث قيادته وإرشاده، وتوجيهه وتحفيزه وغرس الروح الجماعي في داخله، بالإضافة إلى توفير إتصالات فعالة لتحسين أدائه، وبالتالي فإن على أي مسير

¹ - محمد رفيق الطيب، (الجزء الثاني)، مرجع سبق ذكره، ص 101.

² - نوري علي جابر، أثر التنظيم الإداري في العمل الإداري دراسة حالة شركة أور العامة للصناعات الهندسية في الناصرية، مجلة جامعة ذي قار، الصادرة عن جامعة ذي القار قسم البحث والتطوير، العراق، العدد 02، المجلد 12، 2017، ص 61.

الفصل الأول: الإطار العام لنظام مراقبة التسيير في المؤسسة

في كل مستوى إداري أن يوجه رؤوسيه بالشكل المطلوب وصولاً لتحقيق أهداف المنظمة¹، وعليه فإن وظيفة التوجيه تشمل ما يلي²:

- الإتصال بالمرؤوسين وإرشادهم إلى كيفية إتمام الأعمال بواسطة إصدار التعليمات والشرح والوصف وضرب الأمثلة، وقد يتم الإتصال بطريقة مكتوبة أو شفوية ويشمل الإتصال على أوامر عامة لا تحتوي تفصيلاً لكل الأعمال المطلوب إنجازها وإنما يترك للمرؤوسين فرصة التكيف من أجل إنجاز العمل وقد تكون الأوامر محددة وتشمل على كافة التفاصيل المطلوبة؛

- رفع الحالة المعنوية للمرؤوسين والإلتزام بمفاهيم القيادة بقصد الحصول على تعاونهم الإختياري في تنفيذ الأعمال.

4. الرقابة Controlling:

وهي آخر وأهم وظيفة من بين الوظائف التسييرية، والتي تهدف إلى قياس وتقييم الأداء الفعلي المنجز لجميع الوظائف السابقة من تخطيط وتنظيم وتوجيه، ومقارنته بما هو مرسوم أو مخطط له، وذلك بغرض الكشف عن ما يظهره هذا الأداء من إنحرافات عن المطلوب، والقيام بإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة³.

فالوظيفة الرقابية هي عملية مستمرة وملازمة وشاملة لجميع الوظائف التسييرية السابقة من تخطيط وتنظيم وتوجيه، فهي بذلك لا يمكن أن تقتصر على وظيفة معينة، فهي بذلك تعنى بتقويم وقياس جميع الأنشطة والوظائف بناءً على الخطط الموضوعية، وإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في حالة وجود إنحرافات.

¹ - نادية سعودي، مرجع سبق ذكره، ص 58.

² - خالد محمود عزيز، فهد صالح ذياب الشهاب، مرجع سبق ذكره، ص 129.

³ - أحمد محمد المصري، مرجع سبق ذكره، ص 133.

المطلب الثاني : مفاهيم أساسية حول الرقابة.

أولا : مفهوم الرقابة أغراضها وأنواعها

1. مفهوم الرقابة :

إن مصطلح الرقابة يقصد هي المقابل للكلمة الفرنسية " **contrôle** " وهي تعني التحقق " **vérification** " أي رصد وتقييم الأداء الإقتصادي للمؤسسة والتأكد من مدى مطابقة النتائج للأهداف الموضوع، ويقصد بها كذلك التحكم والسيطرة " **maîtrise** " من خلال الكشف عن الثغرات في المؤسسة وإتخاذ الإجراءات التصحيحية¹.

لقد تعددت وتنوعت التعاريف حول مفهوم الرقابة، ويمكن إظهار بعض المفاهيم بهدف إظهار وجهات النظر المختلفة :

يعرف هنري فايول (Henry Fayol) الرقابة بأنها " التحقيق فيما إذا كان كل شيء يحدث طبقا للخطة الموضوعة والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة وأن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها كما أنها تطبق على الأشياء والناس والأفعال² ". ويعرفها محمود عساف في كتابه أصول الإدارة بأنها " الوظيفة الرئيسية في قياس أداء المرؤسين وتصحيحه من أجل التأكد من أن الأهداف قد تحققت وأن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطريقة الصحيحة³ "،

ومن كتاب الإدارة العرب يعرفها محمد ماهر عليش على أنها " العملية التي تسعى إلى التأكد من أن الأهداف المحددة والسياسات المرسومة والخطط والتعليمات الموجهة إنما تنفذ بدقة وعناية كما تعني الرقابة أن النتائج المحققة تطابق مما تتوقعه الإدارة وتصبو إليه⁴ "

¹ - Azar, Jihane Abi, " **Les Outils De Controle De Gestion Dans Le Contexte Des Pme: Cas Des Pmi Au Liban** ", Comptabilité et Connaissances, 2005, pp , 2-3.

² - عبد الكريم أبو مصطفى، الإدارة والتنظيم (المفاهيم، الوظائف، العمليات)، بدون ناشر، 2001، ص 246.

³ - بشير عبد العباس محمد البايتي، الرقابة الفاعلة ودورها في تحقيق النمو الإقتصادي، مجلة التراث الجامعة، الصادرة عن جامعة زيان عاشور الخلفة، الجزائر، العدد 13، 2013، ص 17.

⁴ - محمد محمود علاونة، الأصول العلمية والعملية في الرقابة الإدارية، الطبعة الأولى، دار البداية، 2014، ص 123.

وفي تعريف آخر " تعني كلمة مراقبة وضع ما يعني القدرة على التحكم فيه وتوجيهه للوجهة المرجوة (المرادة) أي، كل مراقبة تهدف إلى قياس النتائج لفعل ما ومقارنة هذه النتائج مع الأهداف المحددة مسبقا لمعرفة التوافق من (أي التباعد أو الانحراف) ¹."

وفي تعريف آخر " الرقابة هي هي التأكد من أن التنفيذ يتم طبقا للخطة الموضوعة وأنه يؤدي إلى تحقيق الهدف المحدد في البداية والعمل على كشف مواطن الضعف لعلاجها وتقويمها وتصحيحها ² ".
وتعرف كذلك على أنها " تحديد لما يتم تنفيذه عن طريق تقييم الأداء، وإتخاذ الإجراءات العلاجية إذا إستلزم الأمر حتي يتماشى الأداء مع الخطط الموضوعية ³."

في تعريف آخر " الرقابة هي وظيفة من وظائف الإدارة تتمثل في التحقق من إنجاز العمليات والتأكد من مسيرتها للخطط والبرامج السابق وضعها، ومن ثم تهتم وظيفة المراقبة بتحديد المعايير التي يمكن الإعتماد عليها لقياس الأداء ومقارنتها بالمعايير السابق تحديدها، بغرض تحديد الانحرافات وإتخاذ القرارات بشأن تصحيحها ⁴ ".

من خلال المفاهيم المقدمة يمكن تعريف الرقابة على أنها وظيفة من الوظائف الإدارية تعنى بقياس وتقييم الأداء الفعلي المنجز، والتأكد من مدى مطابقته للخطط الموضوعة إستنادا إلى عدة معايير محددة مسبقا بغرض الكشف عن الانحرافات وتصحيحها بما يتماشى مع الخطط الموضوعة.

2. أغراض الرقابة: يمكن حصر أهم الأغراض من وجود النظام الرقابي في المؤسسة فيما يلي:

1.2- التكيف مع المتغيرات البيئية: أصبحت البيئة المحيطة بالمؤسسات اليوم معقدة ومضطربة، فكل المؤسسات تواجه التغيير فإذا إستطاع المدير أن يحدد الأهداف ويحققها دائما وبدون مشكلة فلا حاجة للرقابة لكن هذا الأمر مستحيل التحقيق، وهنا يبرز دور النظام الرقابي الجيد الذي يساعد المدراء على إستباق التغيرات والتعامل معها والتكيف مع الحالة الجديدة.

¹ - معراج هوارى، مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011، ص 05.

² - جود تعزت عطوي، الإدارة التعليمية والإشراف التربوي، (أصولها وتطبيقاتها)، الطبعة الأولى، دار الثقافة، 2004، ص 23.

³ - جاسم كاظم كباشي العبودي، الإختصاص الرقابي للحكومات في التشريع العراقي، مجلة كلية الرافدين للعلوم، العراق، العدد 34، 2014، ص 64.

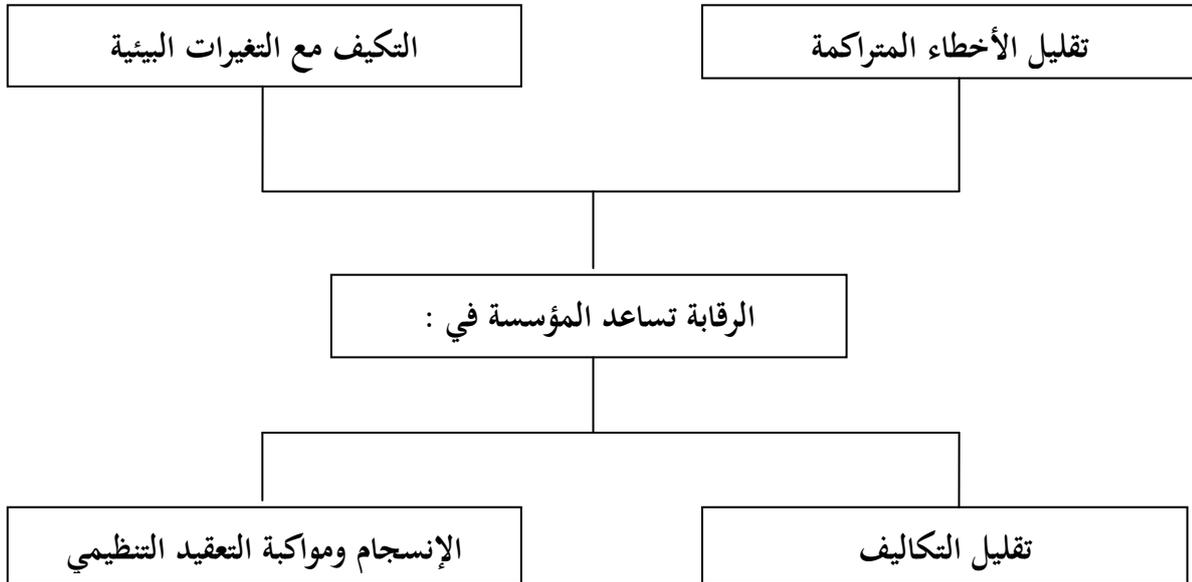
⁴ - فتحي أحمد ذياب عواد، إدارة الأعمال، الطبعة الأولى، دار الصفا للنشر والتوزيع، 2012، ص 461.

2.2- تقليل تراكم الأخطاء: إن الأخطاء الصغيرة والانحرافات البسيطة قد لا تؤثر على المؤسسة حالياً، لكن تراكم هذه الأخطاء والانحرافات البسيطة يمكن أن تؤدي إلى مشكلة كبيرة، لذا يجب أن تكون المعالجة أولاً بأول وأي انحراف يجب أن يؤخذ على محمل الجد لأن هذا الخطأ قد يخفي من ورائه ما هو أكبر وأخطر.

3.2- المواكبة والإنسجام مع التعقيد التنظيمي: عندما تكون المؤسسة بسيطة في هيكلها وعملها كأن تكون موجودة في رقعة جغرافية محلية وتنتج منتجاً واحداً فقط فإن نظامها الرقابي سيكون بسيطاً، لكن المؤسسات الكبيرة التي تنتج منتجات كثيرة وتستخدم مواد أولية متنوعة وتغطي مساحات جغرافية واسعة وله منافسون كثيرون فإنه يحتاج إلى نظام رقابي يستطيع أن يوضح هذا التعقيد ويساعد الإدارة في التعامل معه ومعرفة كل أليات عمله.

4.2- تخفيض التكاليف: إذا ماتم استخدام النظام الرقابي بشكل فعال فإنه سيؤدي إلى خفض في التكاليف من خلال ضبط عمليات الإنتاج ووضع معايير دقيقة للأداء ونسب التالف والوقت الضائع¹.

الشكل: (1-1) أغراض الرقابة



المصدر: فتحي أحمد ذياب عواد، مرجع سبق ذكره، ص 461.

¹ - رفاء فرج سموعي، زينة رائد عبد الزهرة الجبوري، الرقابة الإدارية وأثرها في تماسك المرؤسين (دراسة تطبيقية في عينة من وزارة العمل والشؤون الاجتماعية العراقية)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، الصادرة عن كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة بغداد، العراق، العدد 78، المجلد 20، 2013، ص 24-25.

ثانيا: خصائص النظام الرقابي الفعال:

نشير فيما يلي إلى ستة متطلبات، يعتبر توفرها ضروريا حتى يكون نظام الرقابة فعالا 1:

1. إمكانية تشخيص وتصحيح الإنحرافات: لنظام الرقابة أن يكشف عن موقع الإنحرافات والجهة المتسببة فيه، إلا أن ذلك غير كافي، بل يجب أن يوضح النظام الرقابي سبل تصحيح الإنحرافات في مختلف أنشطة المؤسسة.

2. المرونة: لنجاح النظام الرقابي يجب أن تتوفر فيه المرونة على التكيف مع المتغيرات المستجدة على المؤسسة كتغيير الخطط والأهداف، فإذا إستجدت ظروف أملت تغييرات في الأهداف، فلا بد أن ينعكس ذلك في تغيير معايير الأداء التي تتم الرقابة على أساسها.

3. الوضوح وسهولة الفهم: إذ يجب أن يكون النظام الرقابي مفهوما من قبل مستخدميه من حيث المعايير والأدوات الرقابية وكيفية إستخدامها.

4. الإقتصادية: يجب أن تتناسب التكاليف المخصصة لإرساء النظام الرقابي مع الفوائد التي تعود على المؤسسة من جراء تطبيقه، فلا حاجة لنظام رقابي تفوق تكاليفه الفوائد الناتجة عن إستخدامه وتطبيقه.

5. الملائمة: وتعني إتفاق النظام الرقابي المقترح مع حجم وطبيعة النشاط التي تتم الرقابة عليه.

6. الموضوعية وإمكانية التطبيق: يجب أن تكون العملية الرقابية واقعية بحيث يمكن ممارستها دون الإساءة إلى الأطراف المراقبة أو النشاط المراقب.

ثالثا : أهداف وأهمية الرقابة :

1. أهداف الرقابة :

تسعى الرقابة إلى تحقيق جملة من الأهداف أهمها²:

¹ - راشد حمدون ذنون، أحمد حسين حاسم، بناء مقياس لمتطلبات الرقابة الإدارية لأعضاء الهيئات الإدارية في الأندية المشاركة بدوري النخبة العراقي بكرة القدم، مجلة الرافدين للعلوم الرياضية، الصادرة عن كلية التربية الرياضية بجامعة الموصل، العراق، العدد 62، المجلد 19، 2013، ص 08.

² - بدور فاضل علوان، نضال رؤوف أحمد، أهمية اعتماد الرقابة الإدارية في زيادة كفاءة الفحص الضريبي بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، مجلة دراسات محاسبية ومالية، الصادرة عن المعهد العالي للدراسات المحاسبية و المالية ببغداد، العراق، العدد 39، المجلد 12، 2017، ص 128.

الفصل الأول: الإطار العام لنظام مراقبة التسيير في المؤسسة

- إبداء الرأي فيما إذا كانت إدارة المؤسسة قد إستخدمت الموارد البشرية والموارد المادية المتاحة بكفاءة وتحقيق أقصى النتائج وفق الأهداف المحددة سلفاً، وإبراز نواحي الضياع وعدم الكفاءة في كل الأنشطة والعمليات للتغلب عليها وعلاجها، وترشيد إستخدام الموارد الإقتصادية المتاحة للمشروع؛
- تخفيض إحتمال حدوث المشكلات الناتجة عن الإنحرافات السلبية؛
- التأكد من أن القوانين والتعليمات والوائح تسيير وفق الطريق الصحيح؛
- قيام إتصال موثوق زمتين بين مختلف المستويات الإدارية؛
- تجنب سوء إستخدام السلطة الرسمية وتحقيق العدالة في تقديم الخدمات للمستفيدين.

2. أهمية الرقابة:

ترجع أهمية الرقابة إلى العديد من الإعتبارات ولعل أهمها مايلي :

- إن الرقابة هي الجزء المكمل لكل ما يتقرر، فعندما تتخذ الإدارة قرار ما أوتعد خطة ما، أوغيرهما فهذا لا يعني بالضرورة أنه سينفذ، فالرقابة تسعى للتأكد من ذلك ؛
- الرقابة هي أداة إنضاج وتعلم وتكيف، بحيث تعتبر وسيلة لإكتشاف الأخطاء في القرارات لتصحيحها، والتغيرات الجديدة للتكيف معها، وهذا ما يساعد في إنضاج كل من الأفراد أنفسهم والمؤسسة¹؛
- أن العمل يقوم بتأديته العنصر البشري، وهو بالنتيجة عرضة للخطأ والإنحراف مما يستوجب مراقبته لتفادي الخطأ وتصحيح الإنحرافات؛
- لايمكن مسائلة الأفراد والجماعة عن أعمالهم من دون وجود رقابة إدارية فعالة تجعلهم يدركون مسؤولياتهم وما يترتب عليهم؛
- سرعة التغير في الظروف الداخلية أوالخارجية يتطلب رقابة مستمرة لرصد التغيرات ومواجهتها؛
- إنتشار وكبر حجم المؤسسات العصرية وتطبيق اللامركزية كل هذا يتطلب نظام رقابي فعال².

¹ - راشد حمدون ذنون، أحمد حسين جاسم، مرجع سبق ذكره، ص 05.

² - محمد جبار فشاخ، مصطفى كاظمي نجب أبادي، عبد الأمير نجم عبد القاضي، مسؤولية مراقب الحسابات عن تقييم نظام الرقابة الإدارية، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، الصادرة عن كلية الإدارة والإقتصاد بجامعة كربلاء، العراق، العدد 58، المجلد 14، 2012، ص 135.

المطلب الثالث : خطوات ومستويات العملية الرقابية.

أولا : خطوات العملية الرقابية:

تمر العملية الرقابية بأربعة خطوات رئيسية لقياس التقدم في العمل نحو تحقيق الأهداف، وتقرير مدى كفاءة إنجازها، فهي إذن تعنى بتقويم إنجازات المؤسسة بإستعمال معايير محددة سلفا، وإتخاذ القرارات التصحيحية بناء على نتيجة التقويم، أي أنها تتطلب تتبع الأداء وقياسه، ومقارنة نتيجة القياس مع المعايير المحددة، لمعرفة ما إذا كان الإنجاز مرضيا أم لا، بعبارة أخرى، لمعرفة ما إذا كان الإنحراف طفيفا لا يستدعي الإهتمام، أم مهما يتطلب إتخاذ قرار تصحيحي¹.

وإجمالا فإن العملية الرقابية تمر بالخطوات التالية :

- تحديد معايير الأداء؛
- قياس الأداء الفعلي؛
- مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المعياري؛
- إتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

1. تحديد معايير الأداء:

يعرف المعيار على أنه وحدة للقياس يمكن أن يخدم الإدارة لتقييم الأداء، أو أنه مستوى الأداء المطلوب إنجازه أو الحد الأدنى من الأداء المتوقع، وتعد عملية تحديد معايير الأداء أساس العملية الرقابية ومرتبطة إرتباطا وثيقا بوظيفة التخطيط، إذ أن أي خطة لا بد أن تتضمن معايير محددة تعكس مدى كفاءة تحقيق الخطة الموضوعة، وعليه فإن عملية التحديد الدقيق للمعايير ليس بالأمر السهل فهناك الكثير من الأعمال القابلة للقياس، وأعمال أخرى غير قابلة للقياس، وعلية يتم التركيز على مراقبة الأنشطة المهمة والتي يكون لها تأثير فعال على باقي الأنشطة، وأن تكون هذه المهام من إختصاص المديرين وتترك لهم التفصيلات الخاصة بالأعمال الروتينية لمراقبتها والإشراف عليها²، ويمكن تقسيم معايير الأداء إلى نوعين³:

¹ - محمد رفيق الطيب، مرجع سبق ذكره، ص 275.

² - بدور فاضل علوان، مرجع سبق ذكره، ص 130.

³ - محمد فاتح محمود بشير المغربي، مبادئ الإدارة، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، 2014، ص 153.

1.1- المعايير كمية: وهي المعايير التي يمكن التعبير عنها في صورة رقمية مثل النقود، الوقت، النسب، الأوزان، المسافة، وغيرها، وتتميز المعايير الكمية بأنها محددة بصورة مقبولة، ويمكن قياسها وفهمها بسهولة.

2.1- المعايير النوعية: وتتمثل في المعايير التي يتعذر التعبير عنها بمقاييس عددية أو كمية سواء كانت مادية أو نقدية، مثل معايير تحديد كفاءة الموظفين، مدى نجاح برنامج العلاقات العامة، الأمانة التي يتمتع بها رؤساء الأقسام...إلخ.

2. قياس الأداء الفعلي:

يتم في هذه المرحلة قياس ما أنجز فعلا من المهام والأنشطة سواء كانت للموظفين أو الأقسام أو الإدارة بأكملها، ويجب أن يكون القياس دقيقا لمعرفة ما تحقق بشكل أدق على أرض الواقع لمقارنته مع ماهو مخطط¹، ويتم قياس الأداء إما عن طريق الملاحظة المباشرة الشخصية التي يستخدمها المديرون لمراقبة سير العمل في مراحل المختلفة، ومن ثم يتعرف على الأداء الفعلي ويتطابقه بالمعايير المحددة الكمية والنوعية، أو عن طريق التقارير المكتوبة والشفهية والتي تعطي صورة متكاملة عن العمل الذي تم أدائه، أوالذي يجري إنجازه والطرق المتبعة في ذلك، والمستويات التي تحققت ومدى مطابقتها للمعايير الموضوعية².

3 : مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المعياري:

في هذه المرحلة تتم مقارنة النتائج الفعلية بما تم تحديده من معايير، وقد تكون مقارنات تاريخية يقارن فيها الأداء في الفترات الزمنية السابقة بالأداء الحالي، وكذلك قد تكون مقارنات نسبية حيث تتم المقارنة بين الأداء المتحقق من الأفراد والأقسام أو المؤسسة ككل مع أفراد أو أقسام أو مؤسسات معيارية، أو مقارنة هندسية فتكون من خلال إستخدام معايير محددة علميا بطرق فنية مثل طريقة دراسة الوقت والحركة، وإجمالاً فإنه يمكن التعبير عن ذلك من خلال المعادلة التالية :

¹ - بدور فاضل علوان، مرجع سبق ذكره، ص 135.

² - على محمد عبد الوهاب، مقدمة في الإدارة، معهد الإدارة العامة، بدون ناشر، 1979، ص 127.

الحاجة إلى الإجراء التصحيحي (الإنحراف) = (الأداء المعياري - الأداء الفعلي)

وعليه فإن الحاجة إلى إتخاذ الإجراء التصحيحي (الخطوة التالية) تتحدد بموجب الأغراض

الحاصلة¹، بحيث نميز بين نوعين من الإنحرافات :

1.3- إنحرافات طبيعية : والتي تتميز بأنها تتصف بوحدة أو أكثر من الصفات التالية :

- فرق أو إنحراف بين الخطة والتنفيذ؛

- الإنحرافات الخارجة عن سيطرة القائمين بالتنفيذ؛

- إنحرافات ناجمة عن ظروف طارئة؛

- الإنحرافات الغير المتكررة.

2.3- إنحرافات غير طبيعية : فهي تتصف بوحدة أو بأكثر من الصفات التالية :

- الإنحرافات الجسيمة؛

- الإنحرافات الناجمة عن قصور في المنفذين أو لتعمدهم؛

- الإنحرافات المتكررة.

ويحتاج الإنحراف الغير الطبيعي لعلاج حاسم ومحدد ومخطط له بشكل يعتمد على نوع الخطأ

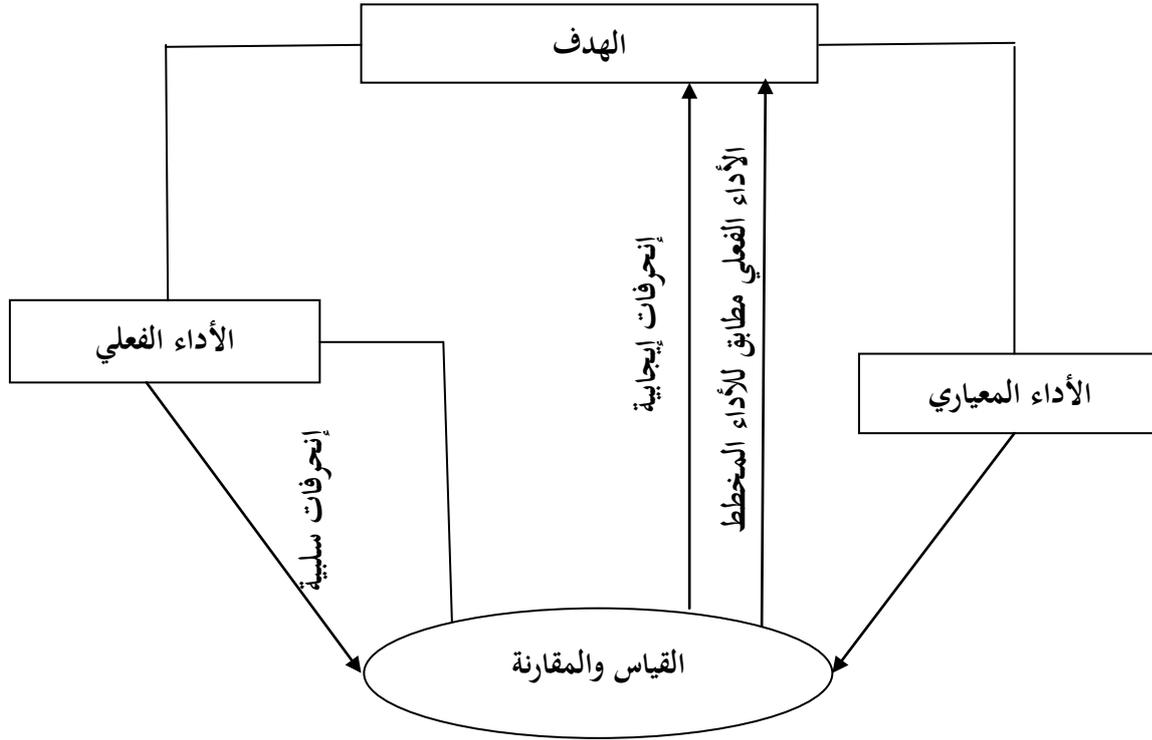
وجسامته، أما الإنحراف الطبيعي فقد لا يحتاج إلى علاج فهو يتميز بأنه بسيط و سطحي².

والشكل التالي يوضح عملية مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المعياري :

¹ - صالح مهدي محسن العامري، طاهر محسن منصور الغالبي، مرجع سبق ذكره، ص 231.

² - نادية سعودي، مرجع سبق ذكره، ص 68.

الشكل (1-2): عملية مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المعياري



المصدر: كامل بربر، الإدارة عملية ونظام، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 1996، ص 138.

4. إتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة:

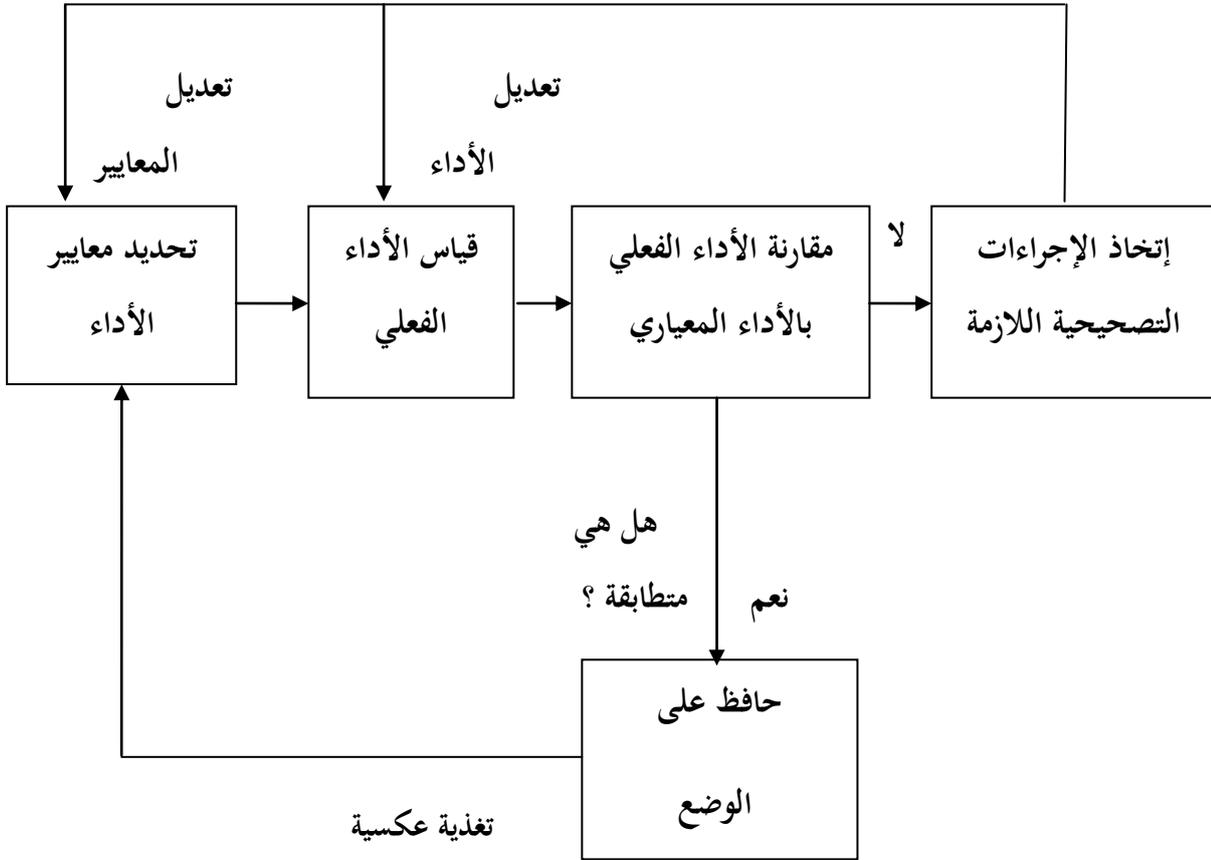
بعد أن يتم معرفة أسباب الانحرافات وطبيعتها (إنحرافات طبيعية، إنحرافات غير طبيعية)، يتم إتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة لتصحيح مسارات الأداء المسببة للإنحرافات¹، وعليه فإن عملية تصحيح الإنحرافات نشاط مهم للغاية منه تقوية ورفع مستوى الأداء الفعلي ليتساوى فيه مع معايير الأداء الموضوعية، لغرض تلافي الإنحرافات بعد كشف أسبابها ومعالجتها بغية عدم تكرار حدوثها مستقبلاً، ولضمان فعالية القرارات التصحيحية لا بد أن نتأكد من صحة ودقة البيانات والمعلومات التي إستند عليها في تفسير وتحليل الإنحرافات².

ويمكن تلخيص مراحل العملية الرقابية في الشكل التالي :

¹ - كامل بربر، مرجع سبق ذكره، ص 153.

² - رفاء فرج سموعي، زينة رائد عبد الزهرة الجبوري، مرجع سبق ذكره، ص 68.

الشكل (1-3) : مراحل العملية الرقابية



المصدر: فتحي أحمد ذياب عواد، مرجع سبق ذكره، ص 232.

ثانيا : مستويات الرقابة في المؤسسة:

هناك ثلاثة مستويات للمراقبة في المؤسسة، حيث يرتبط كل مستوى منها بالتقسيم الزمني للتسيير بحيث نميز بين¹ :

- على مستوى التسيير الإستراتيجي : والذي يعمل على توجيه نشاطات المؤسسة على المدى الطويل نجد المراقبة الإستراتيجية (Contrôle Strtégique).
- وعلى مستوى التسيير اليومي أو الجاري : والذي يرافق دوما العمليات على المدى القصير (أقل من سنة) توجد المراقبة التنفيذية (Contrôle d'exécution).

¹ - صالح إلياس، بن أحمد سعدي، دور الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في الحسين المستمر لأداء المؤسسة، مجلة الإبتكار والتسويق، الصادرة عن جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس، الجزائر، المجلد 01، العدد 01، 2014، ص 163.

وفي إطار هذا التقسيم الزمني للتسيير (Contrôle de gestion) تتموضع مراقبة التسيير كحلقة وصل بين المراقبة الإستراتيجية لضمان التجانس بين العمليات اليومية مع التوجهات الإستراتيجية للمؤسسة.

ويمكن توضيح مستويات المراقبة بالمؤسسة من خلال ما يلي :

1. الرقابة الاستراتيجية :Contrôle Strtégique

وهذا النوع من الرقابة يتضمن مراقبة ومتابعة العوامل البيئية الأكثر تعقيداً والتي يمكنها التأثير وبصورة كبيرة على مدى تطبيق الخطط الاستراتيجية، كما ويتضمن تقييم جوهر أوفحوى الإجراءات التنظيمية الاستراتيجية المتخذة والتأكيد على تنفيذ الخطط الاستراتيجية كما خطط لها، وتساهم الرقابة الاستراتيجية في وضع خطط رقابية تكتيكية وتشغيلية، والجدير ذكره أن الرقابة الاستراتيجية تتم وبصورة أساسية من خلال مدراء الإدارة العليا الذين يتمتعون بالخبرة وبالنظرة الشمولية لكل أنشطة وأقسام المنشأة المختلفة،

2. مراقبة التسيير : Contrôle de gestion

وهي نوع من أنواع الرقابة التي تقوم بها الإدارة الوسطى، والتي تركز على تقييم عملية التنفيذ للخطط التكتيكية، متابعة النتائج الدورية المرافقة لعملية التنفيذ، متابعة مدى التقدم ومدى تحقيق الأقسام لأهدافها وبرامجها وموازنتها ومتابعة التقارير الأسبوعية والشهرية للخطط، ويمكننا القول أن هذا النوع من الرقابة يمكنها المشاركة مع الرقابة الاستراتيجية من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بالقضايا الاستراتيجية.

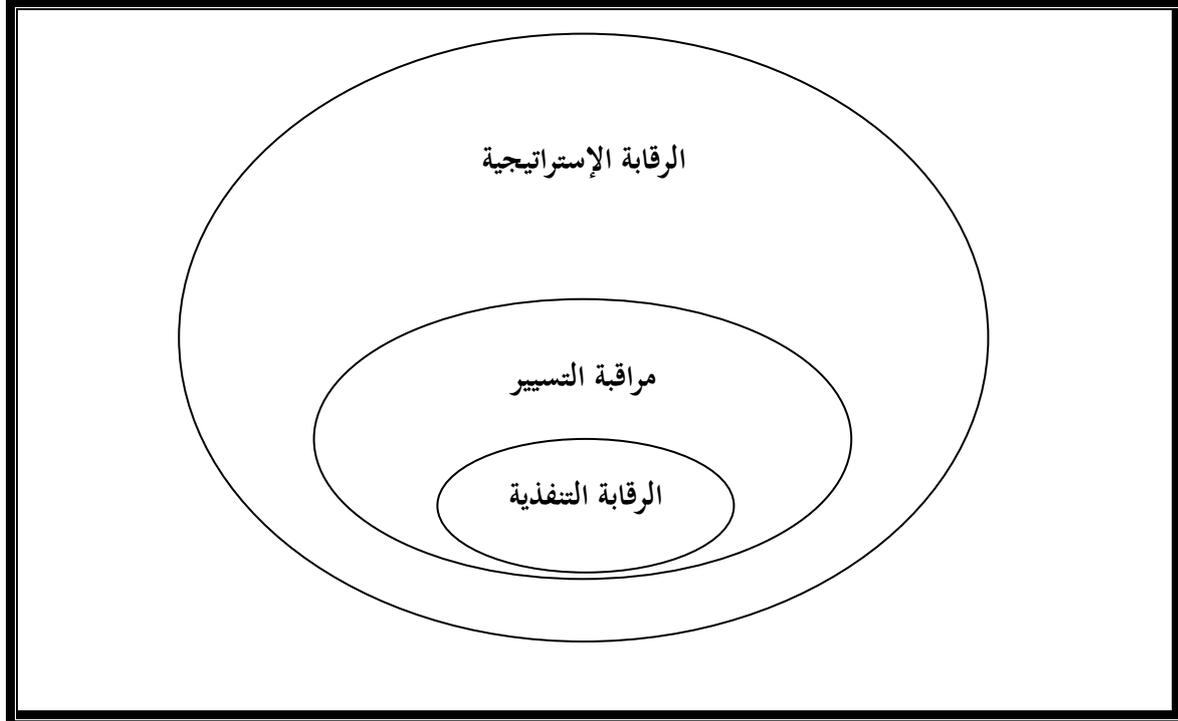
3. مراقبة التنفيذ : Contrôle d'exécution

وهذا النوع من الرقابة يقوم به مديري المستويات الإدارية الدنيا من خلال الإشراف على تنفيذ الخطط التشغيلية، متابعة النتائج اليومية للأنشطة، اتخاذ الإجراءات الصحيحة عند الطلب، إعداد الجداول، الموازنات، القواعد، ومخرجات محددة عادة ما تكون مخصصة للأفراد¹.

والشكل الموالي يوضح المستويات الثلاثة للمراقبة بالمؤسسة :

¹ - الصباح عبد الرحمن، مبادئ الرقابة الإدارية، دار الزهوان للنشر والتوزيع، عمان، 1997، ص 107.

الشكل (4-1) : مستويات المراقبة بالمؤسسة



Source: Naas Abdelkader, **Pratique de contrôle et Emergence D'une Fonction de contrôle de Gestion Dans les Entreprises Publiques Algeriennes**, Revue Algérienne d'économie et gestion Volume 6, Numéro 1, P166.

المبحث الثاني: ماهية مراقبة التسيير

تحتل مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكانة هامة داخل المؤسسة، نظراً لما تضفيه للعملية الرقابية من خصائص ومميزات خاصة في ظل الظروف الدولية التي أصبحت تعيشها، وذلك من خلال قدرتها على ترشيد وتوجيه المؤسسة من خلال كشف الانحرافات ومعرفة أسبابها واقتراح الحلول الممكنة لذلك، ولقد عرفت مراقبة التسيير تطوراً ملحوظاً نتيجة التغيرات على مستوى المحيط الذي تنشط فيه المؤسسة، بحيث سنتناول في هذا المبحث التطور التاريخي لمراقبة التسيير، مفهومها وخصائصها، مسارها وأنواعها، وظائفها وأهميتها.

المطلب الأول : مفهوم مراقبة التسيير.

أولاً: التطور التاريخي لمراقبة التسيير.

ظهرت مراقبة التسيير في بداية القرن العشرين في المؤسسات الأمريكية ومع تطور نشاطها وتعدد عملياتها وما سببته اللازمة الاقتصادية العالمية لها آنذاك وبسبب عجز الطرق الرقابية الكلاسيكية المستعملة في إخراج هذه المؤسسات من أزمتها، حاولت إيجاد طرق وأساليب رقابية جديدة من طرق

الفصل الأول: الإطار العام لنظام مراقبة التسيير في المؤسسة

محاسبية مثل المحاسبية التحليلية وطرق رياضية أخرى مثل بحوث العمليات هذه الطرق التي ابتكرتها هذه المؤسسات كانت هي بداية ميلاد مراقبة التسيير الحديثة ومن أبرز المؤسسات التي ساهمة في ذلك نجد شركة " (General Motors) " وشركة " (Du Pont) " هذه الشركات التي أدخلت طرق وأساليب جديدة على نظام مراقبة التسيير من أجل دعم التخطيط والقرار الإستراتيجي في إدارة المؤسسات من خلال التحكم في الأداء وتوجيهها نحو تحقيق أهدافها عن طريق الرشادة في إستعمال مواردها المتاحة، وقد شهد مسار تطور مراقبة التسيير عدة محطات تاريخية يمكن توضيحها فيما يلي :

1. مرحلة الرقابة التقليدية للفترة الممتدة من سنة 1910 إلى 1945:

شهدت هذه المرحلة ظهور أول نموذج للرقابة المالية في شركة (General Motors)، والذي تم إقتراحه من طرف (Alfred Sloan) و (Donaldson Brown)، ومجموعة (Du Pont)، والذي جاء نتيجة الأزمة العالمية لسنة 1929، بحيث أصبح أسلوب الإنتاج التaylorي غير قادر على مواجهة الوضعية الجديدة بسبب آلية إجراءاته وصلابتها وعدم قدرتها على التكيف مع الظروف الجديدة، ولقد ساعد هذا النموذج على ظهور أول تفسيري لمراقبة التسيير، وإلحاق (Alfred Sloan) على ضرورة تفويض السلطة لمسؤولي الوحدات كقاعدة أساسية للرقابة، ساهم في وضع التصميم الأولي لمراقبة التسيير، بحيث كانت تهدف الأليات الرقابية آنذاك إلى التحقق من الإستعمال الحسن للسلطة المفوضة مع ضمان تدخل المسيرين في الحالات الطارئة، وهذا ما جعل مراقبة التسيير تعمل من هذه الزاوية كجهاز إنذار مزود بميزات إدارية (تسييرية) أكثر منها إستراتيجية، وبهذا تعد هذه المرحلة الموجة الأولى من علوم التسيير، والتي تدور حول الرقابة العملية والتي إستعارت كثيرا من مبادئها من المدرسة التaylorية.

2. مرحلة البحث عن الأمثلية للفترة الممتدة من سنة 1945 إلى 1968:

في هذه المرحلة كان للحرب العالمية الثانية الدور الفعال في إحداث تغيرات هامة في مجال البحث العلمي المتعلق بعلوم التسيير، فقد شكل تطوير وسائل الأمثلية الرياضية أساس هذه المرحلة وظهور مادة جديدة تسمى ببحوث العمليات كانت مجالا لعدة تفسيرات، ففي الولايات المتحدة الأمريكية قدم هنري فورد (Henry Ford) سنة 1945 بتأسيس نظام مالي في مجموعة فورد يبين فيه في أن واحد مراقبة التسيير والتدقيق الداخلي ويسمى بـ (WHIZ KIDS) يهدف هذا النظام إلى حماية أصول

المؤسسة تجاه المحيط مضطرب وتكثر فيه المنافسة، أما في فرنسا وفي إطار التكيف مع المحيط التنافسي المتحرك والذي يتطلب الدقة أكثر على مستوى التسيير اليومي أو على مستوى إتخاذ القرارات الإستراتيجية قامت بعض المؤسسات الكبرى (EDF - Renault) بتطوير تطبيقات طموحة لبحوث العمليات أشهرها ترشيد الإختبارات بالموازنات (Rationalisation des Choix Budgetaires)، هذا فيما يتعلق بالتخطيط كمرحلة أولى لمراقبة التسيير، أما مرحلة التقييم والمتابعة فإعتمدت على قياس وتقييم النتائج بحيث يتم تفويض السلطة للمسؤولين وتحديد أهدافهم، ومن ثم متابعة النتائج التي حققوها بواسطة مؤشرات غلب عليها الطابع المالي والمحاسبي للتأكد من بلوغ الأهداف.

3. مرحلة الأبعاد المتعددة لمراقبة التسيير للفترة الممتدة من سنة 1968 إلى سنة 1960:

تميزت هذه المرحلة بالعدول عن إستعمال النماذج التقليدية وإلغاء الأمثلة عن بحوث العمليات، والتي عملت على ظهور علوم التسيير متعدد الأبعاد ومتحررة من قيود الأمثلة، كما ساهمت في تحديد المفهوم العام لمراقبة التسيير وإبتكار عدة أساليب ساعدت على حل الكثير من المشاكل، إلا أن الظروف التي إبتكرت في ظلها هذه الطرق لا تبقى ثابتة، في ظل محيط متغير تزداد مخاطره كل يوم، وعليه أصبح نجاح المؤسسات مرهون بمدى إعتماها على عنصر الجودة والمرونة وتخفيض تكاليف تكيفها وأجال ردة فعلها أكثر من السعي وراء تخفيض تكاليف إنتاجها ومن الطبيعي دعوتها إلى تعويض المبادئ القاعدية لمراقبة التسيير وأدواتها المكيفة مع التنظيم والظروف التي ولدت فيها بمبادئ وأدوات تتناسب مع الظروف الجديدة، وهذا يعني ضرورة إعادة تفعيلها من جديد لتواكب المرحلة الموالية من تطورها.

4. مرحلة مراقبة التسيير المتكاملة للفترة التي تبدأ من سنة 1980 :

تميزت هذه المرحلة بالإنتقال من النظرة الجزئية للأمر إلى النظرة الشاملة ومن مراقبة التسيير (قصيرة المدى) إلى مراقبة التسيير إستراتيجية (بعيدة المدى)، وإعادة تأسيس مراقبة التسيير وتزامن ذلك مع تاريخ نشر مقال (The best seller) للمؤلف (M.Porter) سنة 1985 والذي إقترح فيه إيجاد علاقة بين قياس الأداء والنوايا الإستراتيجية، وساهم ذلك في ظهور إتجاهات جديدة لمفهوم مراقبة

الفصل الأول: الإطار العام لنظام مراقبة التسيير في المؤسسة

التسيير والتي من بينها ربط مراقبة التسيير بالأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، والأخذ بعين الاعتبار عنصر المخاطرة عند إتخاذ القرارات¹.

وعليه وفي نفس السياق ورغبة في تحقيق هذه الإتجاهات، تم تطوير أدوات وأساليب تعكس الطموح الإستراتيجي في نهاية القرن العشرين ومن أهمها²:

- التكاليف على أساس الأنشطة ABC (Activity Based Costing)؛

- الموازنات على أساس الأنشطة ABB (Activity Based Budgeting)؛

- التكلفة المستهدفة (Target Costing)؛

- بطاقة الأداء المتوازن BSC (Balanced Scorecard)؛

- نظام الإنتاج في الوقت المحدد (Just - in - time).

ثانيا : مفهوم وخصائص مراقبة التسيير :

1. مفهوم مراقبة التسيير:

إن كلمة مراقبة التسيير هي المقابل والترجمة الحرفية للكلمة الفرنسية " **Contrôle de gestion** " والتي لا يستلطفها الفرنسيون أنفسهم إذ تعني التحقق في مدى إحترام المعايير والعقوبة ومثل هذه المعاني تثير الخوف لدى الأشخاص ويبعدها كلياً عن هدفها وإتجاهها الصحيح، أما في المشرق العربي فيطلق عليها تسمية " الرقابة الإدارية " أو " المحاسبة الإدارية " والتي ترجمت بدورها من الكلمة الإنجليزية " **Management Control** " والتي تعني القيادة والتحكم في التسيير، والمتحكم في التسيير هو الشخص الذي يحسن الشراء، التصنيع بفعالية والبيع بدهاء، ومثل هذا المعنى سيزيل الخوف ويشعر الأشخاص بالأمان ويجعلهم يتخذون أفضل القرارات³.

لقد إختلفت وجهات نظر الباحثين حول تحديد مفهوم مراقبة التسيير بإختلاف وجهات نظر التيارات التي ينتمون إليها، ويمكن توضيح أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير حسب الجدول التالي:

¹ - نعيمة بجاوي، مرجع سبق ذكره، ص 17-25.

² - الباهي مصطفى، الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير من طرق محاسبية إلى أدوات للحكومة وقيادة الأداء، مجلة أفاق علوم الإدارة والإقتصاد، والإقتصاد، الصادرة عن جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 04، 2018، ص 178.

³ - شطارة نبيلة، لبرش سارة، دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة، مداخلة علمية مقدمة في إطار الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كألية لحكومة المؤسسات وتفعيل الإبداع، يوم 2017/04/25 بجامعة البلدة 02، الجزائر، ص 03.

الفصل الأول: الإطار العام لنظام مراقبة التسيير في المؤسسة

الجدول (1-1) : أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير

مفهوم مراقبة التسيير	تصور المؤسسة
<ul style="list-style-type: none"> - مراقبة مالية ومحاسبية - قائمة على التحقيق - تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات 	المدرسة الكلاسيكية
<ul style="list-style-type: none"> - مراقبة إجتماعية وإقتصادية - التركيز على التحفيز والمشاركة والإتصال 	مدرسة العلاقات الإنسانية
<ul style="list-style-type: none"> - قيادة المؤسسة - مراقبة متكاملة للأنظمة الفرعية - العلاقة بين الهيكل، الأهداف والأداء - العلاقة بين الإتصال، المعلومات والأداء 	المقاربة النظامية

Source: P.Lauzel et R.Teller, **contrôle de Gestion et Budget**, Sirey Editions, Paris, 7^{ème} édition 1994, P8.

وحتى يمكن الإلمام بمفهوم مراقبة التسيير، سنستعرض مجموعة من التعاريف لأبرز الكتاب في هذا المجال كما يلي :

إن أول تعريف لمراقبة التسيير، هو الذي قدمه سنة " R.N.Anthony " 1965 كما يلي " مراقبة التسيير هي ذلك المسار الذي يتأكد من خلاله المسيرون من أن الموارد قد تم الحصول عليها، وأنه تم إستخدامها بفعالية وكفاءة من أجل تحقيق أهداف المؤسسة ¹ "،
 وقدم "Abdelatif Khemakem" مفهوم لمراقبة التسيير سنة 1977 بحيث يرى أنها " هي مسار للعمليات الموضوعة لخدمة المؤسسة لضمان التنشيط والتحرك الفعال والمستمر للطاقة والموارد من أجل الوصول إلى الهدف المنتظم من قبل المؤسسة ² ".

¹ LONING, Hélène, et al, **le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques**, Dunod Paris, 3^{ème} édition, 2008, P2.

² - Khemakhem Abdelatif , **la dynamique du contrôle de gestion** , Dunod , paris, 1977, P14.

الفصل الأول: الإطار العام لنظام مراقبة التسيير في المؤسسة

وحسب "C.Aiazard" رقابة التسيير تبحث عن إدراك ووضع وسائل معلوماتية موجهة، لتمكين المسؤولين من حسن التصرف، وتحقيق التنسيق الإقتصادي العام بين الأهداف والوسائل وما هو محقق، لذا يجب إعتبره نظام معلوماتي لقيادة وتسيير المؤسسة كونه يراقب فعالية ونجاعة الأداء لبلوغ الأهداف¹ ويعرف المخطط المحاسبي الفرنسي العام PCG لسنة 1982 مراقبة التسيير " هي مجموعة الإجراءات المتخذة لتزويد المسيرين ومختلف المسؤولين بمعطيات رقمية دورية التي تعكس سير المؤسسة، ومقارنة هذه المعطيات مع المعطيات السابقة أو المتوقعة (المقدرة) وعند الإقتضاء تجعل المسيرين وبسرعة يعطون أو يتخذون الإجراءات أو التعديلات التصحيحية المناسبة² " بينما يعرفها " R.Teller " بأنها " مجموعة العمليات المساعدة على إتخاذ القرار، والتي تسمح بالتدخل قبل وخلال وبعد أداء العمليات، وهي أيضا نظام شامل للمعلومات الداخلية للمؤسسة تسمح بتحقيق، تلخص وتفسر مجموع المعطيات المرتبطة بكل نشاط من نشاطات المؤسسة³ " من خلال ما سبق يتضح أن هذه المفاهيم تقليدية، بحيث تنطلق هذه المفاهيم من إفتراض أساسي يتمثل في التحكم ومراجعة الأداء التسييري، من خلال التأكد من الإستخدام الأمثل للموارد، والوقوف على الإنحرافات الممكنة وتصحيحها بما يضمن تحقيق الأهداف الموضوعة، إلى أنه وبسبب التغيرات في البيئة الداخلية والخارجية، والتي كان لها أثر كبير على طبيعة أعمال المؤسسات أظهر عجز المقاربة التقليدية لمراقبة التسيير في مواكبة التغيرات على مستوى المحيط الذي تتواجد فيه المؤسسة، وهذا ما أدى إلى توسيع مفهوم مراقبة التسيير من رقابة ذاتية على حسن إستخدام الموارد وكيفية إستخدامها إلى مراقبة تسيير حديثة تأخذ بعين الإعتبار البعد الإستراتيجي للمؤسسة، ومن بين المفاهيم التي جاءت مركزة على هذا المعنى :

¹ - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره ص 10.

² - معراج هواري، مصطفى الباهي، مرجع سبق ذكره، ص 6.

³ -Teller, Robert , **Le contrôle de gestion : Por un pilotage intégrant stratégie et finance**, Management, 1999 ,P8.

قام " R.N.Anthony " سنة 1988 بإعادة تعريف مراقبة التسيير بأنها " تلك العملية الذي من خلالها يقوم المديرين التأثير على أعضاء آخرين داخل المؤسسة، من أجل تنفيذ إستراتيجية المؤسسة¹ ". وفي نفس السياق قدم " M.Gervais " تعريفاً مشابهاً لتعريف " R.N.Anthony " بحيث عرف مراقبة التسيير على أنها " سيرورة عمليات يتأكد من خلالها المسيرون من أن الموارد موجودة ومستخدمة بكفاءة وفعالية، إضافة إلى ملائمة هذه الموارد لأهداف المؤسسة، وأن النشاطات الحالية تسيير في إتجاه الإستراتيجية المحددة² "،

وقدم " Simon " مفهوماً لمراقبة التسيير سنة 1995 بأنها " مجموعة العمليات والإجراءات المستندة إلى المعلومات، التي يستخدمها المسيرون للمحافظة أو تعديل بعض التشكيلات من أنشطة المؤسسة بحيث يجب التمييز بين :

- التحكم التشخيصي : ويكون ذلك من خلال توفير مجموعة من المؤشرات التي تهدف إلى تشخيص أداء مختلف الأنشطة بالمؤسسة، لتوفير المعلومات اللازمة للمديرين.
- التحكم التفاعلي : ويكون من خلال تفاعل المسيرين مع الأفراد العاملين، حول التعامل مع الأولويات الإستراتيجية للمؤسسة والقرارات التوجيهية³.

وفي نفس الإتجاه قدم كل من " J.Jacques et Sophie Nussbaumer " سنة 2011 مفهوم لمراقبة التسيير بأنها " العلة التي توحد السلوك، فهي أداة توجيهية للمسيرين تضمن التماسك الإقتصادي الشامل... وبالتالي فإن تنفيذ إستراتيجية المؤسسة يفرض مهمة جديدة لمراقبة التسيير، وهي مساعدة صانعي القرار في خياراتهم⁴ ".

¹ - Mallek Meriem, **La Contractualisation outil majeur pour la mise en place d'un système de contrôle gestion hospitalier**, Maaref (Revue académique) partie : Sciences Economiques , 10 ème Année -N°: 20 (Juin 2016), P68.

² - Gervais, Michel, **Contrôle de gestion**, 7^{ème} édition, Economica, Paris, 2000, P20.

³ - AHSINA, Khalifa. **Systèmes de contrôle de gestion et performance: essai de modélisation**, el- bahith review-N°: 09 (2011), P3.

⁴ -Amara Meriem , et Elhadje Ameer, **La complémentarité entre l'audit interne et le contrôle de gestion comme un facteur d'amélioration des instruments de contrôle et de gestion, cas du group Algéro-Espagnole – FERTIAL-**, Roa Iktissadia REVIEW, University of Echahid Hamma Lakhdar, Eloued, Algeria, V: 7, N: 2, Dec 2017 , P359.

من خلال ماسبق يمكن تقديم مفهوم شامل لمراقبة التسيير على أنها " عبارة عن سيرورة عمليات المسخرة لخدمة الوحدة الإقتصادية، والتي تضمن للمديرين التحكم في الأداء التسييري من خلال الرقابة على حسن إستخدام الموارد بكفاءة وفعالية، بما يسمح بالكشف عن الإنحرافات الممكنة وتزويد مختلف صانعي القرار بالمعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات التصحيحية لغرض الوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة وفق التوجه الإستراتيجي للوحدة الإقتصادية ".

2. خصائص مراقبة التسيير:

على أساس المفاهيم السابقة الذكر، يمكن أن نخلص إلى مجموعة من الخصائص التي تتميز بها مراقبة التسيير:

1.2- تركز مراقبة التسيير على ثلاثة مفاهيم أساسية : هي:

- **الأهداف:** إن تحديد الأهداف هونقطة الإنطلاق لمراقبة التسيير، حيث تكون هذه الأهداف على مدى سنوي بالإضافة إلى كونها متجانسة مع الأهداف الإجمالية للمؤسسة والمسطرة على المدى الطويل وضمن الخطة الإستراتيجية،

- **الموارد:** قد تكون الموارد الموضوعة حيز التطبيق تقنية، مادية، بشرية أو مالية.

- **النتائج:** من أجل تحقيق الأهداف المسطرة لابد من قياس نتائج العمليات والتدخلات بالوسائل المخصصة لذلك .

2.2- مراقبة التسيير عبارة عن سيرورة عمليات: تمر بأربعة خطوات:

- **تحديد الأهداف:** تسمح هذه المرحلة بالإننتقال من الأهداف العامة التنظيمية إلى أهداف محددة وعملية ووضع الخطط التي تسمح ببلوغ هذه الأهداف.

- **القياس:** إن إنجاز العمليات المقررة يعطي نتائج ترتبط جزئيا بالظروف التي يمكن أن تكون من السهل تحديدها، فبواسطة نظام القياس يتم قياس النتائج التي تم إنجازها.

- **المراقبة:** وهي المقارنة الدورية للنتائج المقاسة الحقيقية مع الأهداف المسطرة وتحليل الإنحرافات لتحديد ما إذا كان يتوجب وضع تصحيحات أوإذا كانت هذه الإنحرافات بسيطة لا تتعدى عتبة القبول الناجمة عن عدم الدقة في التوقعات.

الفصل الأول: الإطار العام لنظام مراقبة التسيير في المؤسسة

- النمذجة: وتتضمن وضع قاعدة بيانات تاريخية للنتائج السابقة التي تصدر عن نظام المراقبة¹.

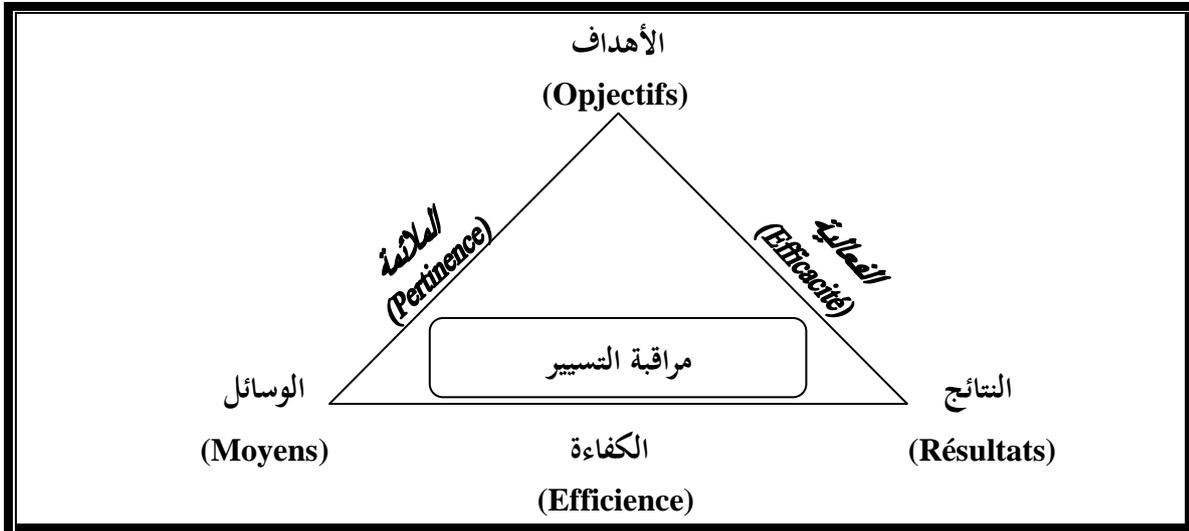
3.2- مراقبة التسيير مسار دائم للتعديل :

يمكن تعريف المسار على أنه مجموعة من الأحداث أو النشاطات المرتبطة فيما بينها من حيث الزمان و المكان والتي تؤدي إلى تحقيق نتيجة مشتركة معينة، وعليه يتم من خلال هذا المسار التأكد من أن الموارد والطاقات قد حصلت وإستعملت بكل فعالية وكفاءة، ويسمح هذا المسار بالتدخل قبل، أثناء وبعد الأداء²، وبالرجوع إلى إلى المفهوم المقدم من طرف R.N.Anthony سنة 1965 نميز بين ثلاثة مراحل لدورة مراقبة التسيير هي مرحلة تحديد الغايات والأهداف (تكون قبل الفعل)، ثم تليها مرحلة القيادة (تكون أثناء الفعل)، لتنتهي عملية المراقبة بمرحلة التقييم (التي تكون بعد الفعل)³.

4.2- العلاقة بين الوسائل والأهداف والنتائج تمثل قاعدة مراقبة التسيير :

لكل مؤسسة أهداف ووسائل تسعى إلى تستخدمها لتحقيق النتائج المرجوة في نهاية المسار وتعمل مراقبة التسيير على إكتشاف هذه العلاقة، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل (1-5) : قاعدة مراقبة التسيير



Source: Lõning, Hélène, et al. Contrôle de gestion: Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles. Dunod, Paris, 4^{ème} édition, 2013, P7.

¹ - قرقاد عادل، زغيب مليكة، دور لوحة القيادة في تفعيل حوكمة المؤسسة، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، الصادرة عن المركز الجامعي لميلة، الجزائر، المجلد 04، العدد الأول، جوان 2018، ص 414.

² - تدولاتي يامنة، العيد محمد، أثار وإنعكاسات التوحيد المحاسبي على نظام مراقبة التسيير، مجلة دراسات في الإقتصاد والتجارة والمالية، الصادرة عن جامعة الجزائر 3، الجزائر، المجلد 04، العدد 02، 2015، ص 282.

³ - الباهي مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 171.

ويمكن توضيح العلاقة بين الوسائل والأهداف والنتائج من خلال ما يلي¹ :

أ- العلاقة بين الأهداف والوسائل: يتم تحديد الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها على مستوى المؤسسة بصورة مترابطة ومتزامنة، وعليه فالوسائل المتوفرة لدى المؤسسة في زمن معين قد تشكل قيودا ينبغي أخذه بعين الاعتبار عند وضع الأهداف القصيرة المدى، فحتى يمكن تجسيد الأهداف المحددة لا بد أن يكون احتمال مؤكد لتحقيقها بالوسائل المتاحة، ومن جهة أخرى فإن تجزئة الأهداف العامة للمؤسسة إلى أهداف فرعية وتوزيعها على مختلف مراكز القرار في المؤسسة لا يمكن أن يتم بصورة مستقلة عن الوسائل المتاحة، وبالتالي فإن العلاقة بين الأهداف والوسائل تطرح مشكل مضاعفا للملائمة :

-على المدى القصير: الملائمة بين الأهداف والوسائل المتاحة،

-على المدى الطويل: الملائمة بين الوسائل المستغلة من أجل تحقيق الإختيارات الإستراتيجية، وهذه الأخيرة تتطلب أهدافا أبعد.

ب- العلاقة بين الأهداف والنتائج: تظهر هذه العلاقة من خلال مقارنة النتائج المحققة مع الأهداف المبدئية لتقييم مدى تحقق هذه الأخيرة، كما تتيح عملية المقارنة تقييم مدى فعالية نشاطات المؤسسة أي قدرة المؤسسة على تحقيق الأهداف المطلوبة بفعالية.

ج- العلاقة بين الوسائل والنتائج: يؤدي تحديد الأهداف وتوفير النتائج إلى إعتماد مسارات معينة للنشاط من أجل تحقيق النتائج المسطرة، والإشكال الذي سي طرح لاحقا هو تقييم إذا ما كانت النتائج المحققة حسب نظام القياس المتاح يمكن إعتبارها مرضية بالنظر إلى الوسائل المستعملة، والتساؤل الذي س طرح هو: هل حققت النتائج بأقل موارد ممكنة؟

من خلال ماسبق يمكن القول، أن المهمة الأساسية لمراقبة التسيير هي الربط بين القمة والقاعدة بهدف تحقيق الفعالية، الكفاءة والملائمة، ويمكن توضيح هذه العناصر من خلال ما يلي :

- **الفعالية (L'efficacité) :** وتعني مقارنة النتائج بالأهداف المحددة؛

- **الكفاءة (L'efficience) :** وتعني مقارنة النتائج بالوسائل المستعملة؛

¹ - تدولاتي يامنة، العيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص 283.

– الملائمة (La Pertinence) : وتعني مدى توافق الأهداف مع الوسائل المتاحة¹.

د- تساعد المسؤولين والعاملين على التحكم في أدائهم التسييري:

بالرجوع إلى التعريف الذي قدمه المخطط الفرنسي العام، فإن مراقبة التسيير تهتم بتزويد المسيرين ومختلف المسؤولين بالمعلومات اللازمة والناجحة عن المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية، وعن حالة السوق والمحيط الخارجي والتي تساعدهم على التحكم في أدائهم وعلى إتخاذ القرارات.

ثالثا : مبادئ وأهداف مراقبة التسيير :

1. مبادئ مراقبة التسيير: يمكن حصر أهم مبادئ مراقبة التسيير فيما يلي :

– تعتمد مراقبة التسيير على مبدأ التنسيق والربط بين التخطيط الإستراتيجي والتخطيط العملياتي بالتنفيدي، فعلى مستوى القرارات الإستراتيجية يتم تحديد السياسة والأهداف العامة، أما على مستوى القرارات العملياتيّة أو التكتيكية المتخذة في مراكز المسؤولية أو الإدارات الفرعية فكل مسؤول ملزم بإعداد برامج وموازنات وخطط في إطار الفرضيات المحددة على مستوى الأهداف العامة؛

– تقوم مراقبة التسيير على مبدأ التقليل من إحتمال عدم التأكد، ويكون ذلك من خلال تدخل مراقب التسيير في تحديد عوامل الخطر التي يجب أخذها بعين الإعتبار، وعلى كافة المستويات خطر إستراتيجي، خطر الإستغلال، خطر مالي؛

– من المبادئ الأساسية التي تعتمد عليها مراقبة التسيير هي مبدأ الإستقلالية فيجب على مراقبة التسيير أن يكون مستقلا تنظيما على المسؤولين المراد المراقبة على نشاطاتها وعموما يكون مراقب التسيير يتبع مباشرة المدير العام على أن لا يحدث تزيف في النتائج والتقييم لأي مسؤول بداعي الخوف منه ويكون تقييم أداء كل مسؤول بشكل موضوعي؛

– مراقبة التسيير تعتمد على مبدأ الشفافية والإفصاح فيما يخص الأهداف الموكلة لكل مسؤول من أجل القدرة على تقييم أدائه ونتائجه وعدم التحجج بعدم معرفته للأهداف المطلوب تحقيقها.

¹-Jacquot Thierry et Richard Milkoff , Comptabilité de gestion analyse et maîtrise des coûts Pearson Education France, 2007, P20.

2. أهداف مراقبة التسيير:

لقد عرفت مراقبة التسيير تطورا واسعا في مهامها، وذلك بالانتقال من المهمة المحاسبية إلى المهمة الشاملة لجميع الوظائف دون إستثناء فأصبح لها دور فعال في كل من العمليات التخطيطية وإدارة الأفراد في المؤسسة، فهي بذلك إذن وحدة من وحدات المؤسسة للتأكد من التجنيد والمستمر للطاقات والموارد المتاحة لغرض بلوغ الهدف المحدد بإستخراج الفروقات وتحليلها وتحديد أسبابها لتفاديها مستقبلا¹، ويمكن تلخيص أهم أهداف مراقبة التسيير فيما يلي²:

1.2- التوفيق والربط بين مراقبة التسيير الإستراتيجي ومراقبة التسيير العملي: تعمل مراقبة التسيير

على الربط بين المسؤولين العمليين والذي يتمثل دورهم في تنفيذ الإستراتيجية، وتكون الإدارة العامة هي المسؤولة عن وضع الإستراتيجية العامة، لكن الواقع يشير إلى وجود فجوة بين المستوى العملي والمستوى الإستراتيجي وهذا لا يتأتى إلا بأن يكون مراقب التسيير على إلمام تام بالإستراتيجية ويمتلك الأدوات المناسبة لذلك.

2.2- القضاء على الآثار السلبية لأنظمة قياس الأداء: يتمثل الدور الأساسي لمراقبة التسيير

باعتبارها نظاما للمعلومات في المؤسسة في الكشف عن وجود أي ضعف في الأداء، أوتحريف في المعلومة، ومساعدة أنظمة التقييم في المؤسسة على عدم التأثير السلبي على نظام المعلومات.

3.2- عدم الإقتصار على أنظمة التقييم اللاحق: لقد إتسمت عمليات مراقبة التسيير ولوقت طويل

بالإعتماد على التقييم اللاحق للأداء والإعتماد على القواعد المحاسبية البحثية، وهذا ماجعلها تتسم بالتأخر والإنحراف عن الأهداف الأساسية لها فكان لزاما عليها تطوير أساليب وطرق تسمح بالتوقع المسبق لما الأداء المستقبل.

4.2- ضمان تقارب الأهداف: إن من أهم الصعوبات التي تواجه مراقبة التسيير تعدد الأهداف

وتناقضها في أحيان عدة وكذلك غموضها وعدم وضوحها، وعليه لرفع هذا الغموض والتناقض تلعب

¹ - بوقرة رابح، عريوة محاد، أثر المعايير المحاسبية الدولية (ISA/IFRS) في تفعيل أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء في المؤسسات

الإقتصادية، مجلة البحوث الإقتصادية والمالية، الصادرة عن جامعة العربي بن المهدي أم البواقي، الجزائر، العدد الأول، جوان 2014، ص 17.

² - مرغني وليد، تقييم فعالية مراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية (حالة مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية ENICAB)، مجلة رؤى

إقتصادية، المجلد 08، عدد 01، 2018، ص 125.

الفصل الأول: الإطار العام لنظام مراقبة التسيير في المؤسسة

الإعتبرات النفسية أهمية بالغة في تقارب الأهداف لدى مراقب التسيير، كما يجب أن يهتم هذا الأخير بالإتصال، التشجيع، الإقناع، والنقد والذي يعد جزءاً أساسياً في عملية مراقبة التسيير من أجل ضمان تقارب الأهداف

5.2- إعداد نظام معلومات التسيير: تهدف مراقبة التسيير في المؤسسة إلى إقامة نظام للمعلومات خاص بها، يسمح بتزويد مختلف المستويات الإدارية بالمعلومات الضرورية التي تساعد على إتخاذ القرارات السليمة والفعالة، كما يجب على نظام المعلومات أن يكون له الدور الإستشاري بمعرفة الحاضر والمستقبل، كما يجب أن يكون متكيفاً مع طبيعة المنظمة (حجم، وهيكلية) وأيضاً فعالاً (العلاقة بين الجودة والتكاليف)، إذن فنظام مراقبة التسيير في حاجة ماسة إلى معلومات تتصف بالدقة والشمولية والمصدقية¹.

6.2- المساهمة في تصميم هيكل المؤسسة: من بين أهداف مراقبة التسيير كذلك المساهمة في تصور هيكل المؤسسة على أساس اللامركزية الفعالة، وذلك كجزء من مخرجات نظام معلومات التسيير، كما يساهم هذا النظام على توزيع مراكز المسؤولية وتقييم مدى تطور كل مركز².

المطلب الثاني: مسار مراقبة التسيير وأنواعها

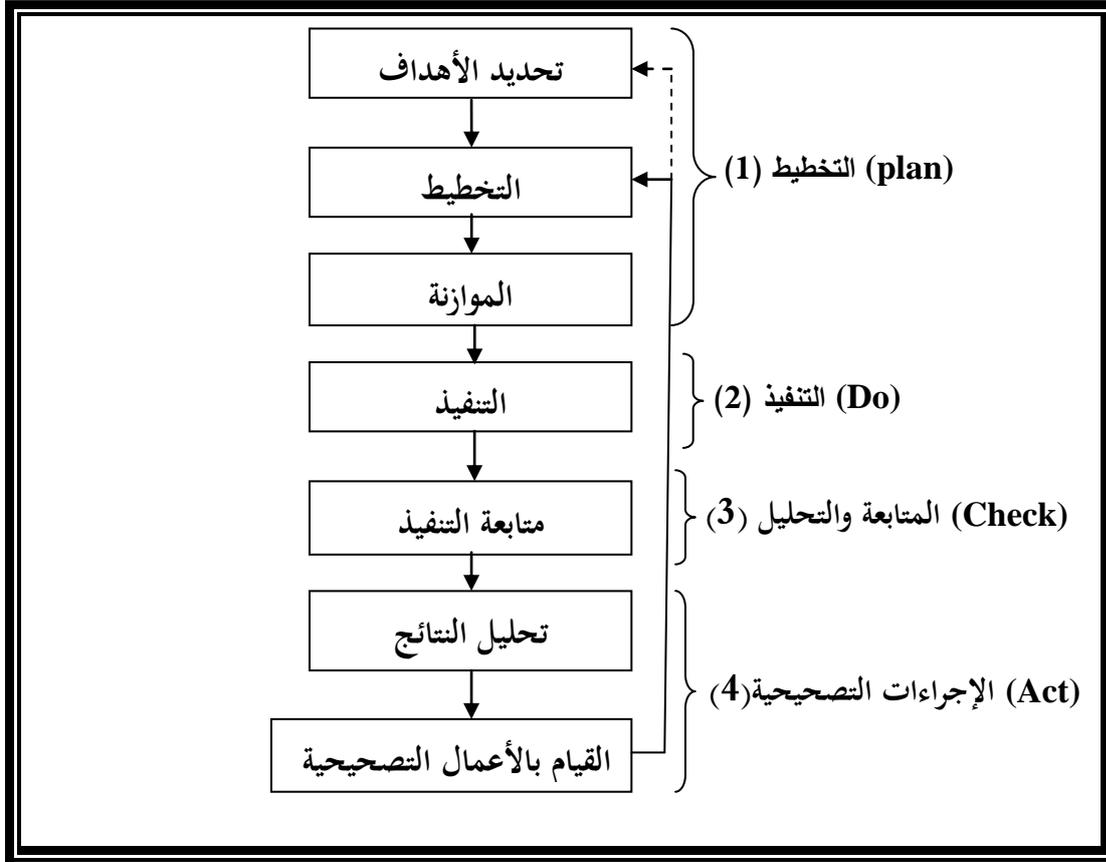
أولاً: مسار مراقبة التسيير: يمكن النظر إلى مراقبة التسيير كمسار للعمليات، أو حلقة تفترض التعلم تدريجياً عن طريق التكرار هذا المسار عبارة عن دورة مكونة من أربعة مراحل أساسية³. ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

¹ - نادية سعودية، مرجع سبق ذكره، ص 85.

² - سعود وسيلة، قاسمي كمال، نظرة على مراقبة التسيير كألية من أليات حوكمة المؤسسات، مداخلة تندرج في إطار الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كألية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، يوم 2017/04/25، بجامعة البلدة 02- الجزائر، ص 08.

³ Löning, Hélène, et al , 2013 , Opcit , P3.

الشكل (1-6): مسار مراقبة التسيير



Source: Löning, Hélène, et al , 2013 , Opcit , P3

ويمكن توضيح هذه الخطوات فيما يلي¹ :

- 1. التخطيط (plan) :** يتم في هذه المرحلة تكوين وإعداد الأهداف الإستراتيجية، وتسمح عملية التخطيط بترجمة هذه الأهداف إلى مخططات طويلة المدى والتي يتم تقسيمها فيما بعد بمساعدة مراقب التسيير إلى المدى المتوسط (3-5) سنوات، وإلى المدى القصير (أقل من سنة) عن طريق ما يسمى بالموازنات حيث تسمح هذه الأخيرة بتحقيق الأهداف القصيرة الأجل.
- 2. التنفيذ (Do) :** وهي المرحلة الموالية لمرحلة التخطيط، يبحث يتم التنفيذ الفعلي للمخططات المعدة سابقا للوصول إلى الأهداف المحددة.
- 3. المتابعة والتحليل (Check):** يتم أثناء سير العمليات الوقوف دوريا على النتائج بقياس النتائج الجزئية المحققة، بحيث لا يمكن التأثير على الماضي بل يكون التركيز هنا على فهم أسباب تلك النتائج

¹ - وليد مرغني، مفيدة بجاوي، مساهمة التفكير الإستراتيجي في تعزيز فعالية مراقبة التسيير، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، الصادرة عن جامعة

الوادي، الجزائر، المجلد 01، العدد 10، 2017، ص 124.

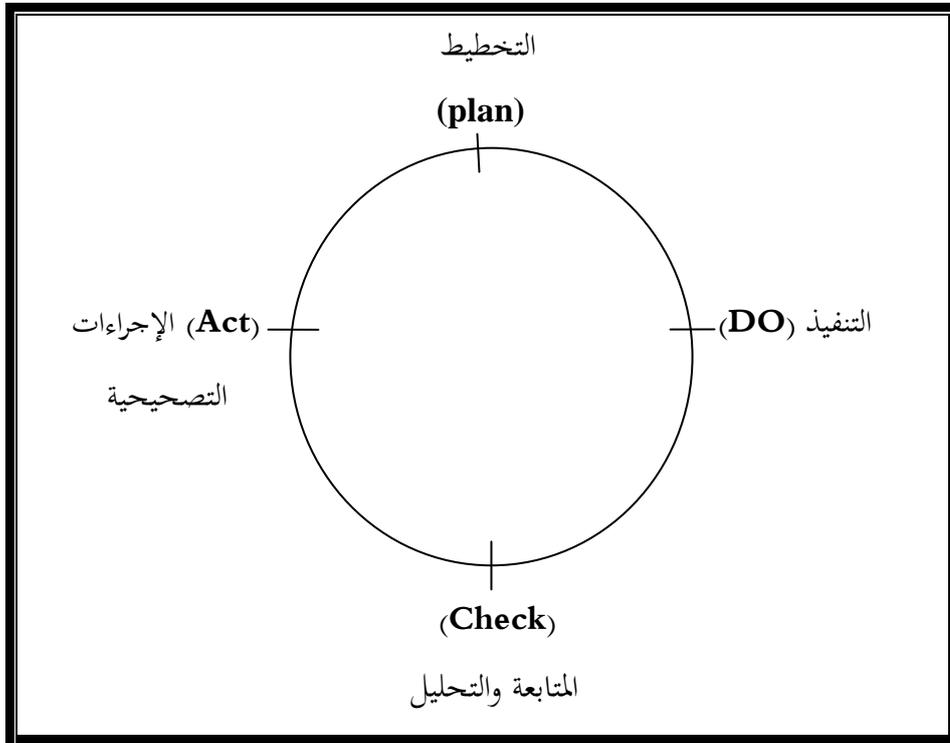
الفصل الأول: الإطار العام لنظام مراقبة التسيير في المؤسسة

والتوصل إلى ما يمكن فعله لتصحيح السير، وبالتالي فإنه في هذه المرحلة يتم معرفة ما تم تحقيقه ومقارنته مع ما تم تقديره، والكشف عن الانحرافات الممكنة وتحديد أسبابها من أجل إقتراح الإجراءات التصحيحية وهذا ما يكون في الخطوة الموالية.

4. الإجراءات التصحيحية (Act): في هذه المرحلة يتم صياغة مجموعة من الإجراءات التصحيحية والتي تصب في إطار معالجة القصور في الأداء ككل، والذي قد ينجم عن عمليات القياس التي قد تكون غير صحيحة، أو بالتنفيذ الغير السليم للعمليات، وعموما فإن دور مراقب التسيير في هذه المرحلة يقتصر على إقتراح التعديلات وتقديم التوصيات ولا يمكن له بأية حال من الأحوال إتخاذ القرارات بهذا الشأن، لأن هذه الأخيرة من صلاحيات المسؤولين العمليين المرتبطين بها.

مما سبق يمكن القول أن مسار مراقبة التسيير عبارة عن حلقة دائرية ويتضح ذلك من خلال إدراج الإجراءات التصحيحية السابقة في مرحلة التخطيط للدورة اللاحقة، كما أن هذا المسار يتيح التعلم والتدريب المستمر الناتج عن طريق تحليل أسباب الانحرافات السابقة وضمان عدم تكرارها، والشكل الموالي يوضح الحلقة الدائرية لمسار مراقبة التسيير :

الشكل: (1-7) الحلقة الدائرية لمراقبة التسيير



Source: Löning, H  l  ne, et al , 2008 , Opcit , P4.

ثانيا: أنواع مراقبة التسيير:

يمكن تصنيف مراقبة التسيير إلى أنواع عديدة وذلك حسب معايير وأسس مختلفة وهي :

1. الرقابة حسب المستوى (Levels OF Control): تختلف الرقابة باختلاف المستوى الإداري التي

تمارس فيه، وهنا أيضا تختلف الرقابة في مستوى شموليتها ودقتها وتفصيلها فقد تكون¹:

1.1- الرقابة الإستراتيجية (Strategic Control) : حيث تركز على كيفية مراقبة تنفيذ الإستراتيجيات

الشاملة للمؤسسة أو وحدات أعمالها وأقسامها الرئيسية ووظائفها، ويتمثل دور هذه الرقابة في مساعدة المؤسسة في إنجاز الأهداف على المستويات الثلاثة (الكلي، العمليات، الوظيفي)،

2.1- الرقابة الهيكلية (Structural Control) : يهتم هذا النوع من الرقابة بكيفية إنجاز مختلف

عناصر الهيكل التنظيمي لوظائفها ومهامها للوصول إلى غاياتها، وكمثال لها تدقيق النسب الخاصة بالإنتاج الإداري للتأكد من أن هذه النفقات لا تتجاوز الحدود الموضوعة لها،

3.1- الرقابة المالية (Financial Control) : وتهتم برقابة الموارد المالية للمؤسسة فمثلا وضع نظام

لمتابعة حسابات الزبائن والتأكد من أنهم يسددون إلتزامهم وفق المواعيد المتفق عليها،

4.1- الرقابة على العمليات : ويتمثل مجال تركيزها في المراحل التي بموجبها تحول المؤسسة المدخلات

من الموارد إلى منتجات في شكل سلع وخدمات ومن أمثلة هذا النوع من الرقابة هو ضبط جودة المنتجات.

2. الرقابة حسب موعد إجرائها (Time Control): يمكن تصنيف الرقابة حسب موعد إجرائها إلى

ثلاثة أنواع²:

1.2- الرقابة المسبقة (Feed Forward Control) : وهي الرقابة التي تسبق التنفيذ وحدوث

الإنحرافات عن المعايير الموضوعة، وتسمح بإتخاذ الإجراءات التصحيحية قبل حدوثها،

2.2- الرقابة المتزامنة (Concurrent Control) : يركز هذا النوع من الرقابة على مايجري بالضبط

أثناء الإنجاز أوالتنفيذ، أي أنها تهدف إلى الكشف عن الإنحرافات الأداء أثناء تنفيذ النشاط،

¹ - صالح مهدي محسن العامري، مرجع سبق ذكره، ص 232-233.

² - كامل بربر، الإدارة عملية ونظام، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 1996، ص 138.

3.2- الرقابة اللاحقة (Feedback control): وتتم عبر الخطوات التالية :

- قياس الأداء بعد حدوث التنفيذ وتحديد الانحرافات؛

- تصحيح الانحرافات؛

- تعديل الأداء الحالي وتحديد الخطوات العلاجية للأداء في المستقبل.

3.3. الرقابة حسب المصدر (Sources OF Control): يمكن تصنيف الرقابة من حيث مصدرها إلى

نوعين رئيسيين هما ¹ :

1.3- الرقابة الداخلية (Internal Control): تتم هذه الرقابة داخل المؤسسة وعلى كافة المستويات

الإدارية، بحيث يشارك فيها كل الأفراد العاملين فيها على اختلاف وظائفهم ومواقعهم في المؤسسة سواء كانوا رؤساء أقسام أو مدراء،

2.3- الرقابة الخارجية (External Controller): تعتبر الرقابة الخارجية عملاً متمماً للرقابة الداخلية،

ذلك لأنه إذا كانت الرقابة الداخلية على درجة عالية من الإلتقان بما يكفل حسن الأداء، فإنه ليس ثمة داع عندئذ إلى رقابة أخرى خارجية، لذلك فإن الرقابة الخارجية في العادة تكون شاملة أي غير تفصلية كما أنها تمارس بواسطة أجهزة مستقلة متخصصة، ما يكفل الإطمئنان إلى أن الجهاز الإداري للمؤسسة لا يخالف القواعد والإجراءات.

4. الرقابة من حيث الشمولية: تنقسم مراقبة التسيير حسب هذا المعيار إلى ثلاثة أنواع ²:

1.4- المراقبة على مستوى الأفراد: تقوم هذه المراقبة بالتركيز على أداء الأفراد لأعمالهم والتعرف

على سلوك الأفراد أثناء العمل، وهذا باستخدام عدة مؤشرات منها: الكفاءة، الإنتاجية، معدل الغياب والتأخر... الخ.

2.4- المراقبة على الأنشطة الوظيفية: تشمل كل وظائف وأنشطة المؤسسة مثل: التسويق،

التمويل الإنتاج وإدارة الموارد البشرية، وتقوم بقياس أداء كل منها بمؤشرات .

¹ - على عباس، الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال، الطبعة الأولى، إثراء للنشر، الأردن، 2008، ص 60.

² - عبد الرزاق سلام، وهيبه خيتري، واقع مراقبة التسيير في المجمعات الصناعية الكبرى، - دراسة حالة بمجمع صيدال المدية - ، مداخلة مقدمة في إطار الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كألية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع يوم 2017/04/25، بجامعة البليدة 02، الجزائر، ص 05.

3.4- المراقبة على الأداء الكلي للمؤسسة : من خلال هذا النوع يمكن تقييم الأداء الكلي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة عن طريق معايير ومؤشرات تستخدم في هذا الخصوص منها : معدل الربحية، الحصة السوقية للمؤسسة معدل الإنتاجية، معدل العائد من الاستثمار، ويهدف هذا النوع من المراقبة لمعرفة إلى أي مدى تقوم المؤسسة كوحدة واحدة بتحقيق الأهداف الموضوعة مسبقا.

5. من حيث طريقة المراقبة : حسب هذا المعيار هناك نوعين من المراقبة:

1.5- الرقابة عن طريق الحلقة المغلقة : هي عبارة عن مخطط للرقابة قائم على أساس الملاحظة المباشرة لحالة المعايير ثم المقارنة بين هذه الملاحظة (الإنجاز)، إذن هي عبارة عن خطوات للتحديد المباشر للانحرافات بين الإنجازات والأهداف .

2.5- الرقابة بطريقة الحواجز : هي عبارة عن رقابة قائمة على أساس استعمال المعلومات المتحصل عليها من النظام المراقب ولكن لا تعطي مباشرة المعلومات حول المعايير¹.

المطلب الثالث : وظائف وأهمية مراقبة التسيير

أولا : وظائف مراقبة التسيير:

يمكن حصر أهم وظائف مراقبة التسيير في النقاط التالية²:

1. التخطيط : يعمل نظام مراقبة التسيير على دعم عملية التخطيط في كل المستويات الإدارية وبكل أنواعه سواء التخطيط الإستراتيجي على مستوى الإدارة العليا أو التكتيكي في الإدارة الوسطى والتخطيط للعمليات على مستوى الإدارة التشغيلية.

2. اتخاذ القرار: يعمل نظام مراقبة التسيير على دعم القرارات في مختلف المستويات الإدارية من خلال ترشيد سلوك متخذ هذا القرار عن طريق المعلومات الجيدة التي يقدمها هذا النظام.

3. التنسيق والتنظيم: لابد على مراقب التسيير التنسيق بين جميع مراكز المسؤولية فيما يخص وضع الأهداف ووضع الميزانيات.

¹ - عبد الرزاق سلام، وهبية خيبري، مرجع سبق ذكره، ص 06.

² - بومسجد بدر، إشكالية الملائمة بين مراقبة التسيير والإستراتيجية في المؤسسة الجزائرية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الإلكترونيك **ENIE**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص إدارة الأعمال، جامعة جيلالي ليابس سيدي بلعباس، الجزائر، 2017، ص 52.

4.مراقبة الأداء : لتقييم جودة أداء التسيير وأنها تتضمن التقييم بواسطة الموظفين المناسبين عن طريق التقارير مثلا.

5.مراقبة الجودة : حيث تعمل مراقبة التسيير على قياس الجودة ومتابعتها.

6.إدارة الوقت : للوقت أهمية كبيرة في المؤسسة فكلما استطاعت المنظمة استغلاله بالشكل الحسن كلما كانت قادرة على التنافس، وذلك من خلال تخفيض تكلفة الوحدة الواحة والعكس صحيح. وعليه فمن الواجب استغلاله في مراقبة التسيير بالوسائل التالية :

- تنفيذ الأهداف عن طريق جدول زمني باستخدام بحوث العمليات؛
- تحديد كيفية استخدام الوقت حسب خطة مدروسة مسبقا.

ثانيا : أهمية مراقبة التسيير

لمراقبة التسيير مكانة هامة داخل المؤسسة الاقتصادية، ويتجلى ذلك من خلال ما تضيفه هذه الوظيفة من خصائص ومميزات للمؤسسات خاصة في ظل التطور السريع لهذه المؤسسات وتعقد أنشطتها وتعدد مشاكلها، وذلك من خلال قدرة هذا النظام على ترشيد وتوجيه موارد المؤسسة وإكتشاف الأخطاء والانحرافات وإقتراح التعديلات الممكنة، وهذا ما جعل مراقبة التسيير تحظى بإهتمام واسع من قبل المؤسسات ويرجع ذلك للأسباب التالية¹ :

- تعقد وتشعب نطاق عمل المؤسسات جعل الإدارة تعتمد على التقارير والتحليلات لإحكام الرقابة على العمليات؛

- التقليل من مخاطر التسيير لأقل حد ممكن لتنفيذ التسيير بالكفاءة المطلوبة، حيث أن مراقب التسيير يعتمد كثيرا على حكمه المهني وذلك لكي يتأكد من فعالية برنامج الرقابة الذي يمكنه من إبداء الرأي المهني السليم عن وضعية المؤسسة، وهذا يعني أن على المراقب أن يهتم بخصائص الجودة للأدوات التي يعتمد عليها من خلال تقويمه للتسيير لتحديد المخاطر، ومن ثم تصميم الإختيارات التفضيلية التي تمكنه

¹ - يدو محمد، سياخن مریم، رباحي صابرينة، دور أدوات مراقبة التسيير في ترسيخ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، مداخلة علمية مقدمة في إطار الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كألية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع يوم 2017/04/25 بجامعة البلدة 02، الجزائر، ص 06.

الفصل الأول: الإطار العام لنظام مراقبة التسيير في المؤسسة

من الحصول على أدلة وقرائن إضافية تمكنه من إبداء الرأي المهني السليم عن أداء المؤسسة ومدى وصولها لأهدافه؛

- تنظيم وتوجيه وتوزيع الموارد، حيث أن الموارد المتاحة بأي مؤسسة هي محدودة بطبيعتها ويقع على عائق المدراء مسؤولية توزيع هذه الموارد النادرة لاستعمالها في المؤسسة بأقصى كفاءة وفعالية ممكنة، ويتطلب ذلك تعاون مختلف الأنشطة وتنظيمها وتوجيهها بحيث تؤدي إلى أفضل استعمال لها، وتتعلق مهام التنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد بعملية تنفيذ الخطط الموزعة للوصول إلى أهداف المؤسسة المرسومة، وأن مختلف القرارات المتعلقة بالمهام المذكورة تتطلب معلومات مراقبة التسيير الأكثر دقة للوصول إلى اتخاذ القرارات السليمة؛

- تقييم الأداء وتصحيح الانحرافات بحيث ترغب إدارة المؤسسة بمعرفة كيفية تنفيذ الخطط المرسومة ومدى ملائمتها، وتتسلم الإدارة عدّة معلومات عن الانجاز الفعلي الذي تم مقارنته مع الخطط المرسومة وتقييم الانحرافات بين الانجاز الفعلي والتوقعات حسب الخطط الموضوعة، ويتم البحث عن أسباب الانحرافات والمتسببين فيها وتصحيحها وبهذه الطريقة تتم الرقابة على الانجاز وتقييمه؛

- جمع وتحفيز وتنشيط الأفراد بحيث تعمل مراقبة التسيير على توحيد الجهود من أجل تحقيق المشاركة في عملية الرقابة، وبالتالي تحقيق أهداف المؤسسة، حيث تقوم مراقبة التسيير بالعمل على بعث الحيوية في مختلف مستويات السلطة في المؤسسة وتنشيطها عن طريق مكافئة المجد ومتابعة المتهاون، وكذا تحفيز الأفراد وحثهم على بذل أقصى جهودات ممكنة؛

- توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب من أجل المساعدة على اتخاذ القرار خاصة ما يتعلق بالوضعية التنافسية للمؤسسة؛

- مراقبة التسيير تسمح بتنظيم وتعظيم الأثر الرجعي للمعلومات أو حلقات التغذية العكسية التي تزود المؤسسة بالمعلومات الضرورية حول تطور وظائفها أو تقلبات محيطها وفق وتيرة منسجمة؛

- التقريب بين معطيات الواقع وما يجب أن تكون في الإستراتيجية.

المبحث الثالث : خطوات تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة وشروط نجاحها

تعتمد عملية وضع نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة على جملة من الشروط ومن أهمها ضرورة ملائمة هذا النظام مع طبيعة وخصائص المؤسسة ونمطها التسييري، فلا يوجد نظام نموذجي لمراقبة التسيير يمكن تطبيقه في كل المؤسسات، لذا يعمل مراقب التسيير على الأخذ بعين الاعتبار جمع المعطيات والمعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة وعلى دراسة مختلف المتغيرات الداخلية والخارجية المؤثرة على نشاط المؤسسة عند إعدادها وتصميمه لنظام مراقبة التسيير، كما يتوقف نجاح هذا النظام على جملة من الشروط وهذا ما سنشير إليه من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول : مراحل تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة

يمكن لمراقب التسيير أن يصادف عند إعداد نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة حالتين وهما ¹ :

- الحالة الأولى: إما أن يكون النظام موجود بالمؤسسة، وفي هذه الحالة يندمج مع فريق العمل الذي يترأسه ويندمج كذلك في النظام، ويسعى إلى تحقيق فعالية هذا النظام الموجود،
- الحالة الثانية: عدم وجود نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة، وفي هذه الحالة يجب عليه أن يقوم بإنشاء وظيفة مراقبة التسيير ونظام المعلومات.

بناء على ماسبق سنشير إلى الحالة الثانية وذلك بدراسة طريقة العمل ومختلف المراحل التي يتبعها مراقب التسيير عند إعداد نظام المراقبة بالمؤسسة، وعليه فإن نجاح هذه المهمة (إعداد نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة) تعتمد على التحليل الشامل للوضعية الموجودة ومخطط نشاط المؤسسة، وتجدر الإشارة هنا إلى أن نظام مراقبة التسيير يجب أن ينسجم مع خصوصيات المؤسسة أي مع تنظيمها وطريقة إدارتها ولهذا وقبل كل شيء يجب على مراقب التسيير جمع كافة المعلومات المتعلقة بالمؤسسة ومجالات نشاطها من أجل تحليلها بصورة معمقة وفق ثلاثة مراحل وهي ² :

- المرحلة الأولى تحليل محيط وقطاع نشاط المؤسسة : في هذه المرحلة يقوم مراقب التسيير

بدراسة محيط المؤسسة وقطاع نشاطها وذلك لإستخراج التوجهات العامة للمؤسسة وذلك من خلال:

¹ - نادية سعودي، مرجع سبق ذكره ص 94.

² - ناص داداي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية بالجزائر)، دار المحمدية الجزائر، 2010، ص ص 83-84.

الفصل الأول: الإطار العام لنظام مراقبة التسيير في المؤسسة

- معدل التطور المسجل خلال السنتين أو الثلاث سنوات الأخيرة،

- التطلعات على المدى المتوسط،

- الخصائص الرئيسية مثل : الثبات، التذبذب، الإحتكار، المردودية.

وعليه فمن خلال هذه المرحلة يسعى مراقب التسيير إلى التعرف على الفرص والتهديدات الموجودة بمحيط وقطاع نشاط المؤسسة، بالإضافة إلى تحديد النقاط الأساسية التي يجب على المؤسسة التحكم فيها.

- المرحلة الثانية تحليل المحيط الداخلي للمؤسسة : في هذه المرحلة يركز مراقب التسيير على

تحليل مسار التسيير نفسه، من اجل تقييم إيجابياته وسلبياته ومقارنته مع إحتياجات المؤسسة،

- المرحلة الثالثة إقتراح نظام لمراقبة التسيير ومتابعته : في هذه المرحلة يقوم مراقب التسيير بإقتراح

نظام لمراقبة التسيير وعليه كذلك أن يتابع طريقة التنفيذ لتحديد الإنحرافات وتصحيح الأخطاء.

وسنحاول فيما يلي تفصيل المراحل السابقة والتي تصب في إطار تصميم نظام مراقبة التسيير

بالمؤسسة :

أولا : تحليل محيط وقطاع نشاط المؤسسة:

ينطلق هذا التحليل من المحيط الإقتصادي والإجتماعي والتقني للمؤسسة ليصل إلى قطاع نشاط

المؤسسة، وهذا من أجل إستخلاص أثر الطواهر الخارجية على المؤسسة بحيث نميز بين:

1. تحليل المحيط العام: يعتمد مراقب التسيير لتحقيق هذه الدراسة على المعلومات والدراسات

المتوفرة في مصالح التوثيق الداخلية للمؤسسة أولدى إدارة الموظفين، كما يستشير الجهات المتخصصة

وكذلك الغرف التجارية، بالإضافة إلى المعلومات التي يجمعها أثناء المقابلات مع المسؤولين الرئيسيين

للمؤسسة، وبصورة خاصة أولئك الذين هم في إتصال دائم مع السوق والمنتجات.

وعليه في نهاية هذه الدراسة يكون بإمكان مراقب التسيير تحديد العوامل المؤثرة في مستقبل

المؤسسة ويمكن تلخيص هذه العوامل في :

- العوامل الإقتصادية والإجتماعية : وتتضمن مؤشرات الأسعار، ووضعية التشغيل، ومؤشرات التضخم،

الفصل الأول: الإطار العام لنظام مراقبة التسيير في المؤسسة

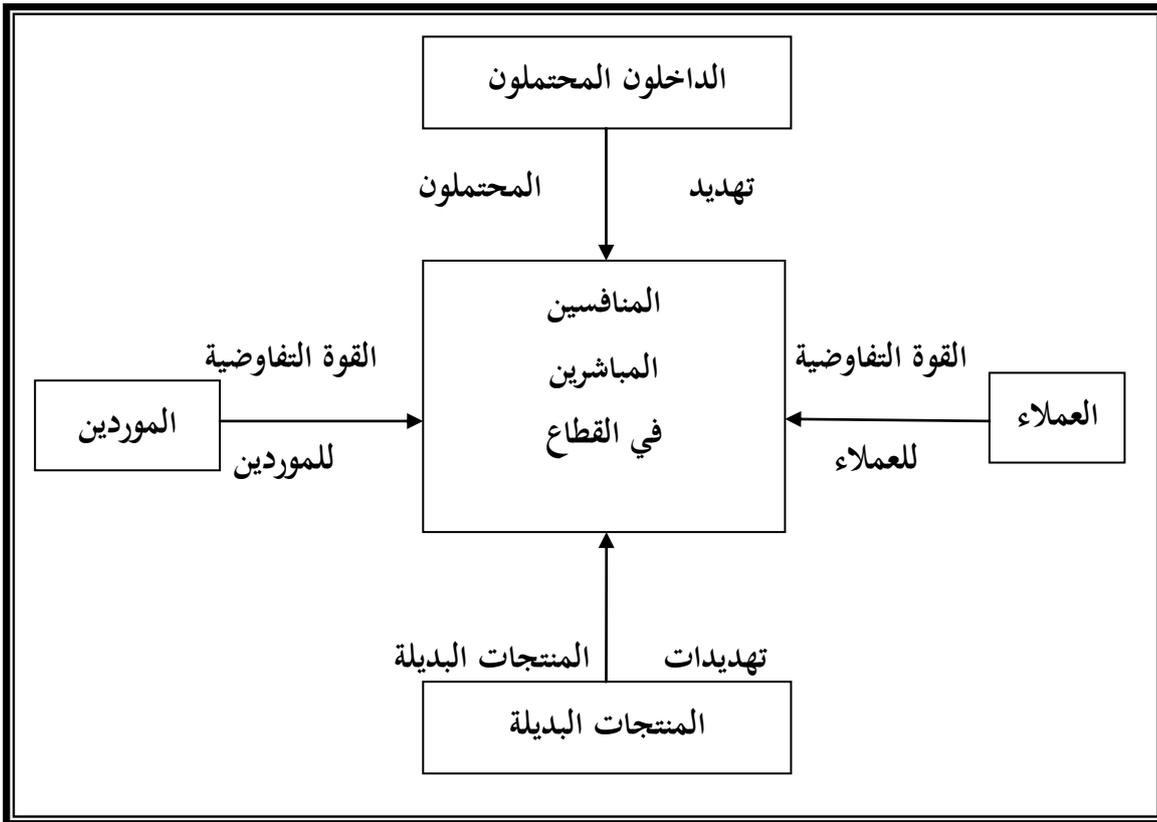
- العوامل التجارية: وتتمثل في المعطيات المتعلقة بالأسواق وتطورها وحتى تحافظ المؤسسة على مكانتها بالسوق؛

- العوامل الخاصة بالنشاط: كمستوى التأهيل لمهمة المؤسسة، سياسة التوظيف، الأجور المطبقة؛

- العوامل التنظيمية: وتتعلق بالتشريعات بصفة خاصة بالمنتجات والأسواق وقطاعات النشاط، وكنتيجة لهذا البحث والتحليل .

2. تحليل قطاع نشاط المؤسسة: في هذه المرحلة يتعمق مراقب التسيير في دراسته أكثر وذلك عن طريق التعرف أكثر على قطاع النشاط الذي تعمل به المؤسسة وهذا لمعرفة درجة الضغط التنافسي الذي تواجهه المؤسسة داخل القطاع الذي تنشط فيه¹، وفي هذا الصدد حصر **Porter** العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية في 5 قوى والتي يمكن توضيحها من خلال الشكل التالي :

الشكل (1-8) : نموذج القوى الخمس لـ Porter



المصدر : عادل بوعافية، دراسة تأثير قوى المنافسة الخمسة لـ Porter على تنافسية مؤسسات قطاع خدمة الهاتف النقال في

الجزائر، مجلة إقتصاديات المال والأعمال، الصادرة عن المركز الجامعي لميلة، الجزائر، العدد 08، 2018، ص 589.

¹ - نادية سعودي، مرجع سبق ذكره، ص 96.

وعليه فإن نتائج هذه الدراسة تسمح للمؤسسة بتحديد نقاط قوتها وضعفها وتساعد على إعداد إستراتيجيتها كما تسمح لها بتحديد الفرص والتحديات الموجودة في محيطها وبتالي تساعد على تحسين موقعها في السوق وفي قطاع نشاطها.

ثانيا : تحليل المحيط الداخلي للمؤسسة

بعد التعرف على مختلف التهديدات والفرص الموجودة في محيط المؤسسة وفي قطاع نشاطها، يقوم مراقبة التسيير بدراسة المحيط الداخلي للمؤسسة للوقوف على نقاط قوتها وضعفها وتهدف هذه الدراسة إلى تحديد ملامح المؤسسة وتوجهاتها المستقبلية بحيث نميز بين¹:

1. الدراسة الاقتصادية: في هذه المرحلة يركز مراقب التسيير على تكوين صورة عن المؤسسة من خلال تحليله على ماضيها، حاضرها ومستقبلها، وذلك للتعرف على إستراتيجية المؤسسة وأهدافها من خلال المقابلات التي يجريها مع الإدارة العامة والمسيرين، وهذا من شأنه أن يساعده كثيرا على تصميم نظام متلائم معها.

وعليه فبعد التعرف على الأهداف والإستراتيجية الموضوعية من طرف المؤسسة، يقوم مراقب الحسابات بإجراء دراسة تفصيلية لمختلف نشاطات المؤسسة من خلال دراسة مختلف المؤشرات الاقتصادية (كرقم الأعمال، حصتها في السوق... إلخ) والمالية (السيولة، الإستقلالية المالية، رأس المال العام، الخزينة... إلخ) .

إن مقارنة النتائج السابقة مع النتائج الحالية المحققة، وكذلك مع النتائج المحققة من طرف المؤسسات المنافسة تسمح لمراقب التسيير بتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف التي ينبغي تحسينها، كما تسمح له بتكوين نظرة إقتصادية شاملة عن المؤسسة.

2. تشخيص تنظيم المؤسسة: في هذه الدراسة يتعين على مراقب التسيير الإطلاع 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

¹ - ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مرجع سبق ذكره، ص 87.

المسؤوليات، ثم يقوم مراقب التسيير بدراسة نظام التقييم والترقية المطبق، فهو يفضل أن تكون الترقية على أساس النتائج وليس على أساس الأقدمية أو المحسوبية، بإعتبار هذه الأخيرة ليست حكما على أدائهم.

ثالثا : إقتراح نظام مراقبة التسيير ومتابعته

بعد القيام بالتحليل المعمق للمحيط الخارجي والداخلي وتحديد مختلف نقاط القوة والضعف للمؤسسة، يكون مراقب التسيير مؤهلا لإقتراح نظام المراقبة بالمؤسسة ومتابعته.

1. إقتراح النظام: يجب أن يكون النظام المقترح متلائم مع وضعية المؤسسة، ويعتمد هذا النظام المقترح من طرف مراقب التسيير في بداية الأمر على نظام المعلومات الموجود والمتعلق بالمحاسبة التحليلية والإحصائيات، بعد ذلك يتم تكيف هذه المجموعة من النظم مع الإحتياجات الناجمة عن الأهداف المنتظرة، وخلال مرحلة البحث عن المعلومات يكون المراقب قد تمكن من تقييم مستوى نظام المعلومات الموجود ومدى أهميته، وإذا ما كانت أجال الإنجاز محترمة والوسائل المستعملة ملائمة وكاملة، وتجدر الإشارة إلى أن مراقب التسيير في هذه المرحلة يقوم بإختيار وسائل المراقبة الملائمة لحالة المؤسسة والتي قد شخصها في المرحلة السابقة¹.

2. متابعة النظام المقترح : لا يكتفي مراقب التسيير بإقتراحه للنظام فقط، بل يقوم بعدها بمتابعته من خلال النقاط التالية :

1.2. تكيف النظام مع إحتياجات المؤسسة: وتمثل التساؤلات المطروحة في هذا الصدد كما يلي :

- هل الوسائل المقترحة تسمح بتحسين النتائج ؟
- هل تستجيب هذه الوسائل للتوقعات العملية كما تم التعبير عنها أثناء الدراسات الأولية ؟
- وهل هي مركزة على المتغيرات الأساسية التي ينبغي متابعتها في كل مراكز المسؤولية ؟

¹ - قويدر الواحد عبد الله، دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة مؤسسة الإسمنت ومشتقاته ECDE الشلف-، مذكرة ماجستير علوم التسيير تخصص إدارة الاعمال، جامعة حسينية بن بوعلي الشلف، الجزائر 2007، ص 35.

الفصل الأول: الإطار العام لنظام مراقبة التسيير في المؤسسة

إن إستجابة نظام مراقبة التسيير لإحتياجات المؤسسة يعني كذلك تلبية طلبات الإدارة ونظام الرقابة الداخلية، لهذا ينبغي التساؤل عن مدى ملائمة الوسائل المستعملة مع المشاكل التي يمكن أن تواجه المؤسسة ومع المتغيرات الأساسية التي ينبغي متابعتها قبل كل شيء¹.

وعليه فإن الحكم على فعالية النظام المقترح يتم بالإعتماد على عدة مقاييس نوعية نذكر منها أجال تنصيب النظام ووتيرة تقديم الوثائق والنتائج المطلوبة، سهولة إستعماله، مصداقية الوثائق المقدمة، وظيفة المعلومات المقدمة، إمكانية إجراء مناقشات داخلية، وعلى مراقب التسيير أن يتحلى بالروح النقدية وأن يتقبل الإنتقادات الموجهة له، والجرأة عند طرحه للأسئلة².

2.2. طريقة عمله: يتضمن الحكم على طريقة عمل نظام مراقبة التسيير المقترح مراقبة مدى تطابق هذا النظام مع ما هو مخطط، مع إحترام الإجراءات والأجال المحددة، وعليه فإن مراقب التسيير يقوم بدراسة ومقارنة النظام المقترح مع الأهداف الداخلية للمؤسسة وعلى أساس هذه المقارنة يتم إدخال التصحيحات اللازمة على النظام المقترح وتكون الوثائق مسحوبة بإجراءات أو تعليمات مختصرة للتذكير بطريقة العمل، وتسمح الرزنامة (Calendrier) بالتأكد من ملائمة توقعات النظام وبتحديد التواريخ الداخلية التي ينبغي إحترامها، وأي تأخر يدل على وجود مشكل يرجع إما لكثافة و ثقل العمل أو لعدم توفر المعلومات في الأجال المطلوبة³.

3.2. 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 / التكلفة) محل دراسة تحليلية دقيقة بهدف دراسة كيفية تحسينها⁴.

ويمكن توضيح مختلف المراحل التي يتبعها مراقب التسيير عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير

بالمؤسسة من خلال الشكل التالي :

¹ - ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مرجع سبق ذكره، ص 88.

² - نادية سعودي، مرجع سبق ذكره، 98.

³ - صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته بإتخاذ القرار - دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية-، مذكرة ماجستير علوم التسيير تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2006، ص 73.

⁴ - قويدر الواحد عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 36.

الشكل (1-9) : مخطط تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة



المصدر : ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية (المؤسسة العمومية بالجزائر)، دار المحمدية الجزائر،

مما سبق يمكن القول أن عملية وضع نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة تتركز على مدى تجانس وتلائم هذا النظام مع طبيعة وخصائص المؤسسة من حيث تنظيمها، وطريقة إدارتها ووضعيتها الإقتصادية، مع ضرورة متابعة النظام المقترح للتعرف على الانحرافات الممكنة وتصويبها بما يتواءم مع وضعية المؤسسة لتحقيق فعالية النظام.

المطلب الثاني : دور ومكانة نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

أولاً : دور مراقبة التسيير في المؤسسة:

إن لمراقبة التسيير عدة أدوار، تطورت بتطور المحيط الذي تعيش فيه المؤسسة فقد تطور هذا الدور من ضمان القدرة على التحكم في تسيير المؤسسة بما يضمن الأهداف المسطرة إلى قيادة الأداء والتطوير والتحسين المستمر للمؤسسة، وبتالي فمراقبة التسيير تقوم بعدة أدوار ولعل أهمها التنبؤ، الإستشارات، الرقابة وتطوير الإجراءات ويتجلى هذا الدور من خلال المستويات التالية¹ :

1- على مستوى التوقعات : يجب أن تضمن وظيفة مراقبة التسيير تحديد الأهداف ووضع الوسائل

اللازمة لتحقيقها، وأن تعد بشكل خاص خططاً بديلة في حالة إخفاق الخطط المحددة سلفاً.

2- على مستوى مراكز المسؤولية : تعمل مراقبة التسيير بوصفها نظام للمعلومات بتوفير البيانات

والمعلومات اللازمة لمختلف مراكز المسؤولية داخل المؤسسة وبالاعتماد على عدة وسائل لتحسين إدارتها.

3- على مستوى السيطرة والتحكم : مراقبة التسيير تحدد المسؤوليات وتضمن الرصد الدائم لنشاط

المؤسسة مع الحفاظ على التوافق بينهما.

4- على مستوى تطوير الإجراءات : تعمل مراقبة التسيير على تطوير المؤشرات وتوحيدها بحيث

تكون المقارنة بين المؤسسة وبيئتها متجانسة.

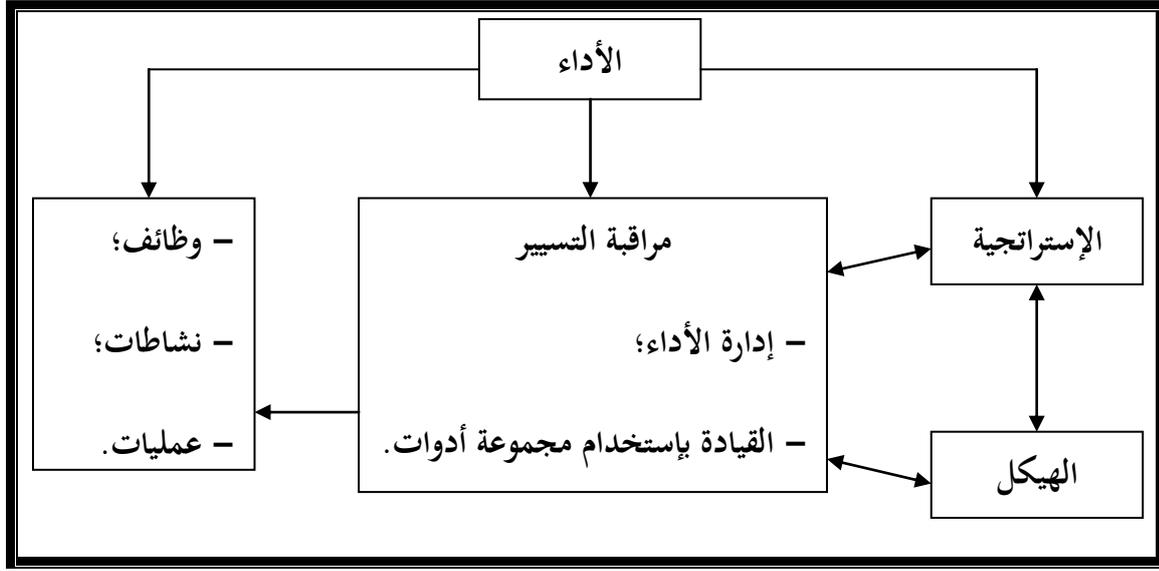
وعليه فإن الدور الحديث لمراقبة التسيير يتمثل في قيادة أنشطة المؤسسة والعمل على التطوير

والتحسين المستمر لمختلف العمليات والوسائل بما يضمن تحقيق أهدافها ويمكن توضيح ذلك من

خلال الشكل الموالي :

¹ - قرقاد عادل، زغيب مليكة، مرجع سبق ذكره ص 416.

الشكل (1-10): الدور الحديث لمراقبة التسيير



المصدر: طاهري فاطمة الزهراء، بلولة محمد أكرم، دور الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة، مداخلة علمية مقدمة في إطار الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، يوم 2017/04/25 بجامعة البلدة02، الجزائر، ص،6.

ثانيا : مكانة مراقبة التسيير بالمؤسسة

تعتبر مراقبة التسيير بوصفها كنظام للمعلومات يسمح بتزويد مختلف المسيرين والمسؤولين بالمعلومات الضرورية والتي تساعدهم على إتخاذ مختلف القرارات، لذلك أضحي لهذا النظام مكانة مهمة جدا في المؤسسة وعموما فإن هذه المكان تكون مرتبطة ب :

- حجم المؤسسة؛

- نمط التسيير (مركزية أولا مركزية)؛

- الوسائل المتوفرة؛

- الأهداف المتبعة من طرف إدارة المؤسسة.

ومن جهة أخرى ومن خلال مختلف الأدوار التي يقوم بها نظام مراقبة التسيير فإنها تخول له تبوء المرتبة أوالمراتب التي تلائمه في الهيكل التنظيمي للمؤسسة حتى تكون له الإمكانيات والوسائل اللازمة وكذلك حتي يتمتع بالإستقلالية ليقوم بالأدوار الموكلة له، وذلك إستجابة لثلاثة متطلبات، الأول يعني إستقلالية وظيفة مراقبة التسيير، والثاني يتعلق بضمان تقارب وإحتكاك مراقبة التسيير بالميدان، والأخير يهتم

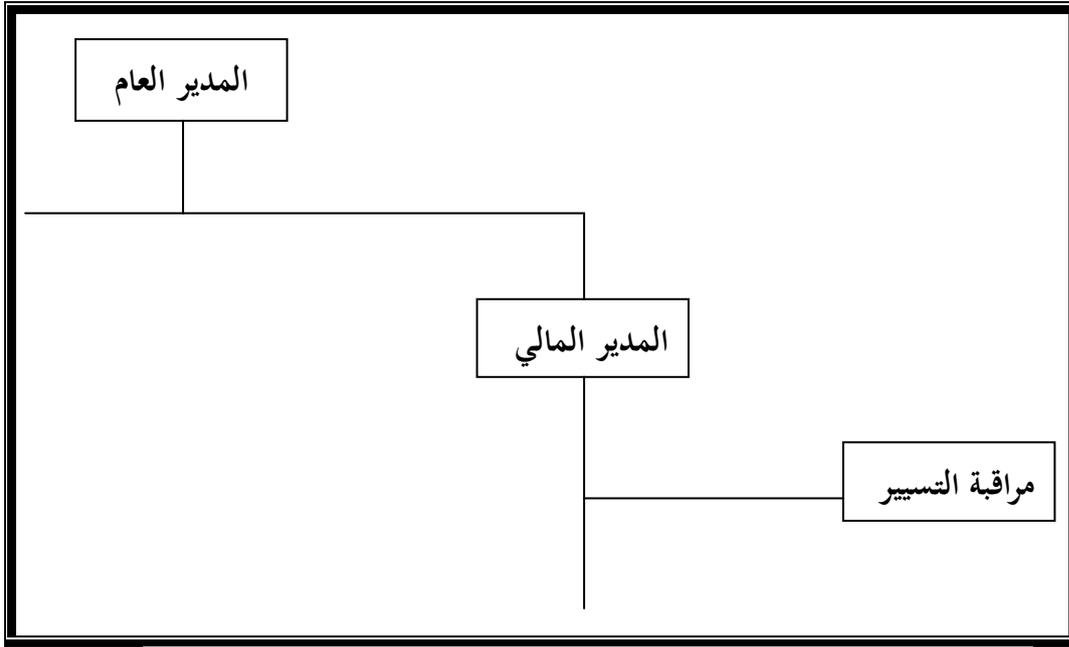
الفصل الأول: الإطار العام لنظام مراقبة التسيير في المؤسسة

بالمعلومات من حيث وفرتها وسهولة الوصول إليها، وهو بذلك يحتل موقعا وظيفيا يكون إما تابعا للمدير العام أو المدير المالي، أو المواقع الأخرى¹.

1. تابعة مراقبة التسيير للمدير المالي

في هذه الحالة تكون وظيفة مراقبة التسيير ضمن مصالح المديرية المالية، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي :

الشكل (11-1) : يوضح تابعة مراقبة التسيير للمدير المالي



Source: Bouin, Xavier, and François-Xavier Simon. Les nouveaux visages du contrôle de gestion. Dunod, 2001,P54.

إلا أن تابعة مراقب التسيير للمدير المالي يمكن أن ينجم عنها عدة سلبيات لاسيما:

- يمكن للمدير المالي أن يشكل حاجزا أقل أو أكثر شفافية بين المدير العام ونظام مراقبة التسيير؛
- يحمل نظام مراقبة التسيير في هذه الحالة شعار " المديرية المالية " وهذا ما يصعب علاقتة مع المنفذين ومسؤولياتهم لأنه سيكون طرفا وحكما في نفس الوقت؛
- تكون مصادر المعلومات في هذه الحالة بالدرجة الأولى ذات طبيعة إقتصادية ومالية على حساب المعطيات الأخرى².

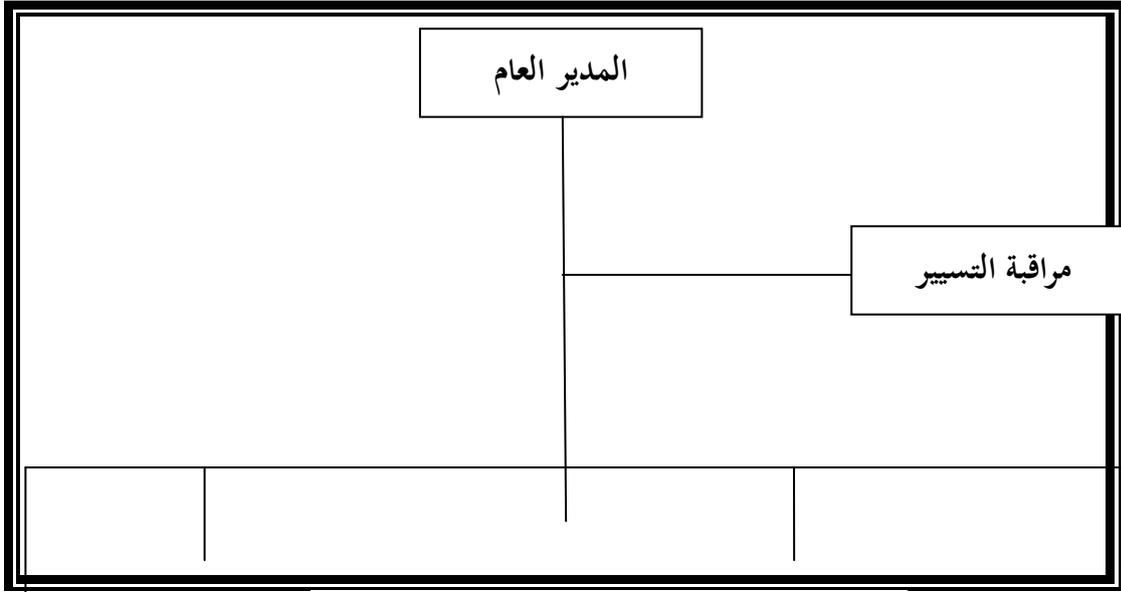
¹ - ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مرجع سبق ذكره، ص 81.

² - Bouin, Xavier, and François-Xavier Simon. Opcit, P54.

2. تابعة مراقبة التسيير للمدير العام:

إن تتموقع وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات الحديثة تكون مرتبطة بالمسيير (المدير العام)، وهذا الموقع سيرفع من إستقلالية وسلطة التدخل¹، ويمكن أن يتضح ذلك من خلال الشكل الموالي:

الشكل (1-12): تابعة مراقبة التسيير للمدير العام

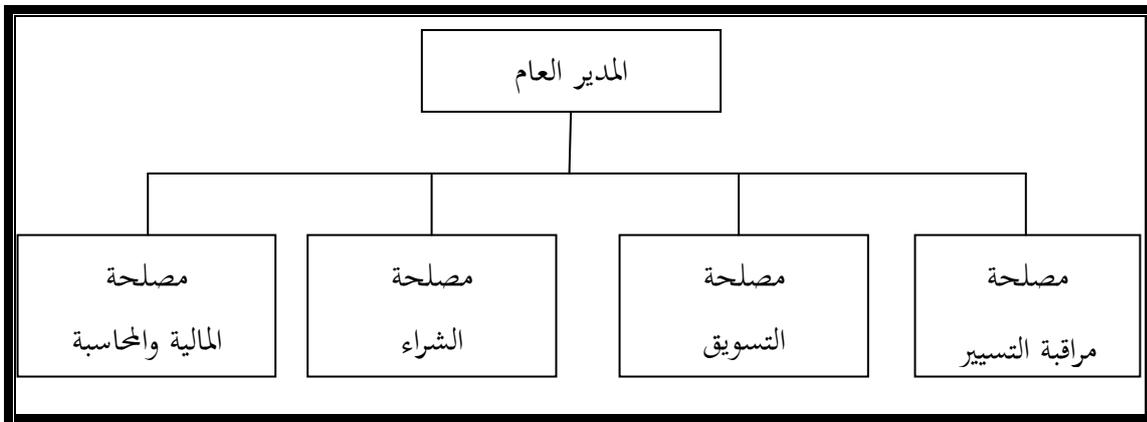


Source: Bouin, Xavier, and François-Xavier Simon, Opcit, P54.

3. تابعة مراقبة التسيير للمواقع الأخرى

تضع بعض المؤسسات منصب مراقب التسيير في نفس مستوى المسؤولين الرئيسيين للمؤسسة وذلك بهدف تسهيل الإتصالات بين مختلف المصالح، والشكل الموالي يوضح ذلك :

الشكل (1-13) : تابعة مراقبة التسيير للمواقع الأخرى



Source: Bouin, Xavier, and François-Xavier Simon .Opcit,P54

¹ - ناص دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مرجع سبق ذكره، ص82.

المطلب الثالث : خصائص فعالية مراقبة التسيير وشروط نجاحها في تحقيق أهدافها.

أولاً : خصائص فعالية مراقبة التسيير

يمكن إيجاز أهم الخصائص التي يجب توفرها في وظيفة مراقبة التسيير باعتبارها نظام معلوماتي لكي تتصف بالفعالية ولعل أهمها ما يلي:

1- حسن توقيت المعلومة وتأكيد صحتها:

تعمل مراقبة التسيير بتوفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب، حيث أن المعلومة المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئياً أو كلياً، فحصول متخذ القرار على معلومة صحيحة ولكن متأخرة قد يكون لها أثر سلبي ومضلل لعملية إتخاذ القرار، لذلك يفترض في نظام مراقبة التسيير أن يقدم معلومات واضحة وصحيحة لتسهيل عملية إتخاذ القرار.

2. الإقتصاد في التكاليف:

فمراقبة التسيير الفعالة تعمل على تخفيض التكاليف خاصة إذا كانت مختلف عملياتها تعتمد على الحاسب والبرمجيات فهي تخفض من تكاليف التشغيل وتكلفة الوقت، وأيضاً تخفض التكاليف من خلال تخفيض الأخطاء والتشوه في نقل المعلومات ذات التكلفة الباهضة.

3. سهولة فهم نظام مراقبة التسيير المطبق:

يجب أن تتصف مختلف عمليات وإجراءات مراقبة التسيير بسهولة الفهم والتطبيق، فعدم إلمام المسيير بجوهر عمليات مراقبة التسيير وطريقة عملها والنتائج التي تسفر عنها، يؤدي إلى إتخاذ قرارات خاطئة وبالتالي يجب أن تتسم المعلومات التي يقدمها مراقب إلى متخذ القرار بالوضوح والجاهزية دونما الحاجة إلى التفسير والتحليل والإستقصاء¹.

4. التركيز والدقة والتوجه نحو إستراتيجيات وأهداف المنظمة:

فيجب أن يتسم النظام الرقابي بالتركيز على جذب إنتباه المسيير بسرعة إلى الإنحرافات التي تشكل نقاط إختناق تعرقل سير العمل في المؤسسة، كما يجب أن يكون موجهاً نحو إستراتيجية وأهداف

¹ - مرغني وليد، مرجع سبق ذكره، ص 126.

الفصل الأول: الإطار العام لنظام مراقبة التسيير في المؤسسة

المؤسسة، وتعمل مراقبة التسيير على تطبيق هذه الإستراتيجية من خلال تقديم المعلومات الضرورية للمدراء من أجل توجيه وترشيد عملية إتخاذ القرارات.

ثانيا : شروط نجاح مراقبة التسيير في تحقيق أهدافها

تعد مراقبة التسيير نظاما للمعلومات والإتصال تمارس من طرف الإطارات العملية وتنشط من طرف مراقب التسيير، ولضمان نجاح هذا النظام في تحقيق أهدافه يجب توفر مجموعة من الشروط تتمثل في :

- وجود أخلاقيات بالمؤسسة؛
- توزيع الأدوار على الأطراف المتحكمة؛
- أساليب إعداد ووضع نظام المعلومات؛
- البنية الواضحة وسهولة الإتصال؛
- جودة المعلومة ومرونتها وقدرتها على التكيف.

1. وجود أخلاقيات في المؤسسة:

الأخلاق هي مجموعة المبادئ دائمة للمؤسسة والتي يقع على عاتقها توضيحها لمختلف الأشخاص لغرض القضاء على عدم الترابط، وتوضح هذه المبادئ مجموعة من الأعمال والسلوكات (كدور كل موظف في المؤسسة، حدود فضاء المبادرة...) والتي لا تتعارض والصورة المراد إعطائها للمؤسسة تجاه محيطها، وتجدر الإشارة هنا أن هذه المبادئ ليست مطلقة بل هناك حالات قد تأتي في ظروف إستثنائية (كحالة المنافسة الشديدة مثلا) تستدعي مخالفتها وذلك من أجل ضمان إستمراريتها¹.

¹ - نادية سعودي، مرجع سبق ذكره، ص 87.

2. توزيع الأدوار على العناصر المتحكمة:

يتم التحكم في المؤسسة من خلال ثلاثة عناصر تتمثل في الإدارة العامة، مراقبة التسيير والإطارات العملية، ويمكن توضيح دور كل عنصر في هذه العملية والذي يسمح له بتحقيق الأهداف من خلال ما يلي¹:

1.2. دور الإدارة العامة كحكم للتوزيع: يتمثل دور الإدارة العامة بوصفها الجهة المسؤولة عن وضع

إستراتيجية المؤسسة في تنفيذ مختلف العناصر ذات العلاقة بالمعلومة (سواء من ناحية تكوينها، حجتها أو تميزها) بشكل يسمح بوجود المعلومة المرتدة التي تبين للإطارات العملية المحاور الكبرى للإستراتيجية وبالتالي يستطيعون فهم وإدراك الغاية من الأعمال التي يمارسونها، وهذا يعني أنه على الإدارة العامة:

- أن تكون منارة لجميع من في المؤسسة من خلال نظام المعلومات التي تستعمله وتوفره؛
- أن تكون أول من ينظم مسالك المعلومة النازلة؛
- أن تعمل بنصائح مراقب التسيير وتعطيه سلطة التوجيه الضرورية بإعتباره أكثر من في المؤسسة يتحصل على المعلومات وأشملهم وأوسعهم نظرة حولها.

2.2. دور مراقب التسيير كمورد للأساليب والمعلومات: يعتبر مراقب التسيير كحلقة وصل بين

المستويات العليا للإدارة والمستويات العملية، وبالتالي يجب أن يكون على علم بالإستراتيجية العامة للمؤسسة وأساليب إعدادها وتنفيذها وهذا بدوره يجعله موردا وبائعا في أن واحد للأساليب والمعلومات وحتى يرقى لهذه المرتبة يجب عليه:

- التفكير الدائم في كيفية تلبية إحتياجات زبائنه بأقل التكاليف وأحسن الخدمات؛
- تحديد إحتياجات كل زبون على حدى بفضل التحاليل الضرورية التي يجب أن يجريها باستمرار؛
- الإعلان عن منتجاته (الأساليب و المعلومات) وشرحها، وإقتراح نصائح حول كيفية إستخدامها.

3.2. دور الإطارات العملية كعوامل أساسية في إعداد وتشغيل النظام: تعمل الإدارة العامة على

التأكد من وجود عنصر جودة المعلومة في جميع المستويات، وذلك من خلال إقناع الإدارات العملية بضرورة حصول على معلومة ذات مصداقية و أحسن وسيلة لذلك دعم جداول قيادة هؤلاء بتقارير

¹ - نعيمة بجاوي، مرجع سبق ذكره، ص 33.

حول عناصر التسيير الأساسية، كما يجب على المستويات العملية أن تضمن المعلومات المرتدة، وفي المقابل على الإدارة العامة أن تتجنب سوء الفهم لهذه المعلومة.

3. أساليب إعداد ووضع نظام للمعلومات:

توجد العديد من الأساليب لإعداد نظام للمعلومات ووضعه موضع التنفيذ ومن بين هذه الأساليب:

1.3. أسلوب الإدارة: يجب على جميع المستويات بالمؤسسة (الأفراد، التقنيات، المستويات التسلسلية) المساهمة في تأسيس نظام المعلومات والمحافظة عليه، كما يجب أن يشجع على ممارسة المعلومة المرتدة، وعليه فإن التكوين يجب أن لا يقتصر على مراقبة التسيير فقط بل يجب أن يتسع إلى مجال التسيير ككل (كالإتصال، التحكم، المالية، التسويق)، كما على الإدارة العامة أن تشترك شخصيا في إعداد وإستعمال نظام المعلومات،

2.3. الأساليب: وهذه الأخيرة تلي حقيقة إحتياجات التسيير وليس فقط إحتياجات الإدارة العامة، فالمعلومة الضرورية للإدارة العامة لإتخاذ القرار ليست بالضرورة هي نفسها التي تسمح للمسؤول بتحسين تسييره، وهذا ما يجعل وصل المعلومة بين الطرفين أساسي مع ضرورة الموازنة بين الأبعاد الإستراتيجية والأبعاد العملية للمعلومة، ومن بين أحسن الوسائل المستعملة في هذا التوازن طريقة الجودة الشاملة،

3.3. الإعلام الألي: يعرف هذا المجال كغيره من مجالات التسيير تطورا مذهلا، مما يعرضه للفوضى والإستعمال المزدوج، كما تزيد فيه النماذج وتتراكب أكثر مما تتكامل، ولضمان الجودة المناسبة للمعلومات يجب إستشارة بنك معلومات المسير من طرف القسم المركزي للإعلام الألي¹.

4. جودة المعلومة ومرونتها وقدرتها على التكيف :

يعد نظام المعلومات بالمؤسسة الجهة المسؤولة عن توفير المعلومات المناسبة والتي يجب أن تتوفر على عدة شروط أهمها²:

¹ - نادية سعودي، مرجع سبق ذكره، ص 89.

² - نعيمة بجاوي، مرجع سبق ذكره، ص 34.

1.4. الجودة : حتى يتمكن الإعلام الالي من تلبية إحتياجات الأقسام، يجب أن تكون لكل وحدة

تسيير قاعدة معطيات خاصة بها تستعملها يوميا بشكل دائم، وحتى تكون القرارات مبنية على أساس

سليم يجب أن تكون المعلومة التي يستند إليها هذا القرار :

- مقبولة بشكل مباشر من طرف كل مسؤول؛

- يمكن إيصالها للأطراف المستخدمة؛

- مناسبة وملائمة الأهداف؛

- شاملة وقابلة للمحاكات في حالة الحاجة إليها.

2.4. المرونة والقدرة على التكيف : لضمان هذه الميزة للمعلومة يجب :

- تطوير مكوناتها باستمرار؛

- تكيفها مع الأهداف الجديدة؛

- القيام بالتحليل غير المنتظرة والتي تثيرها ظهور مشاكل جديدة.

بالإضافة إلى ذلك على مسؤول كل وحدة تسيير أن يقوم بما يلي :

- تشخيص كامل لوحدة التسيير؛

- إعداد إستراتيجية خاصة به؛

- تحديد إحتياجاته من الأفراد؛

- تقديم برنامج استثمار خاص بوحدته.

وتتم هذه المهمة بمساعدة ونصائح مراقب التسيير الذي يعمل على تطوير سلوك الأفراد من

خلال تشجيعهم على تطوير مراقبة ذاتية كل على حده.

5. البنية الواضحة وسهولة الإتصال:

ترتبط طرق وأساليب الإدارة وفعالية نظام مراقبة التسيير بنوعية العلاقات الإنسانية وإمكانية الإنفتاح

لدى الأشخاص فقد تجد أنظمة إدارة أو هياكل غير راشدة إلا أنها تعمل بفضل أسلوب الأشخاص

الذين يتولون القضاء على الهياكل المشوشة¹.

¹ - نادية سعودي مرجع سبق ذكره، ص 90.

الفصل الأول: الإطار العام لنظام مراقبة التسيير في المؤسسة

وعموما فإن فعالية الإتصال داخل المؤسسة تقاس إنطلاقا من البنية الداخلية والمحادثات التي تقع بين الأشخاص ويعود سوء الإتصال إلى¹:

- إنعدام الإتصال بين الأقسام المسؤولة عن نظام المعلومات وباقي الأقسام بسبب البناء السيئ لنظام المعلومات، أو نتيجة الإختيار السيئ للأشخاص أو راجع لعدم ملائمة أسلوب الإدارة؛

- إعتبرات التكاليف بحيث تتطلب عملية تلبية إحتياجات المستعملين لمؤشرات تسيير مضاعفة الهجوم على قاعدة المعطيات، وهذا بدوره يضاعف التكاليف ومثل هذا الإنشغال يؤدي إلى القيام بالتحليل الأولية، لأن الإحتياجات غالبا ما تمس شكل المعلومة (بيانية، أرقام، مصطلحات من جداول القيادة) لذا يجب شرح لكل فرد تكلفة ما يطلبه من معلومات ومؤشرات، كما يجب أن تكون هناك إدارة فعالية لضمان الخدمة لكل فرد بشكل مرضي؛

- المشاكل المشوهة لهيكلها وعدم قدرتها على معالجة المشاكل الجديدة وخاصة إذا كانت المؤسسة تقدم نفس المنتجات والخدمات، وسيحول هذا دون إمكانية البحث عن الفرص الجديدة، وهذا إلى جانب عجز الهياكل المشوهة عن تحكيم وحل النزاعات الداخلية.

وللقضاء على هذه المشاكل يجب تحديد وتجميع النشاطات في وحدات متجانسة تحت مسؤولية الأشخاص المناسبين، مع ضرورة تكوينهم وتحفيزهم بما يكفل وضوح البنية من جهة وتسهيل عملية الإتصال من جهة أخرى.

المبحث الرابع: أدوات مراقبة التسيير

يعمل مراقب التسيير عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير على إقتراح مجموعة من الأدوات التي تساعد المسؤولين في التحكم بأدائهم التسييري من أجل بلوغ الأهداف المحددة، ويمكن تقسيم هذه الأدوات حسب الوضع التاريخي إلى أدوات تقليدية وأدوات حديثة وهذا ما سنتطرق إليه من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير

وهي الأدوات التي إرتبطت بظهور مراقبة التسيير ونخص بالذكر هنا محاسبة التكاليف، الموزنات التقديرية، فمحاسبة التكاليف تسعى إلى دراسة وتحليل ومراقبة التكاليف لمختلف مستويات النشاط

¹ - نعيمة بجاوي، مرجع سبق ذكره، ص 36.

الفصل الأول: الإطار العام لنظام مراقبة التسيير في المؤسسة

الإقتصادي، أما الموازنات التقديرية فهي أداة لتقييم الأداء من خلال تحديد الإنخرفات وأسبابها، في حين نجد التحليل المالي يعمل على معالجة البيانات المالية المتاحة وإستعمالها في عملية إتخاذ القرار وتحسين الأداء¹.

أولاً: محاسبة التكاليف:

تعد محاسبة التكاليف من بين العلوم المحاسبية التي تساعد المؤسسات الإقتصادية في جميع المجالات سواء كانت إنتاجية أوخدمية، والتي تهدف بدرجة أساسية إلى تحديد تكلفة المنتج، لما لهذا التحديد من أهمية كبيرة لدى إدارة المؤسسات الإقتصادية لأن تحديد التكلفة ستكون الأساس في تحديد أسعار هذه المنتجات أوالخدمات والإبتعاد عن التقدير الغير الدقيق للتكاليف إضافة إلى الأهداف توجد أهداف أخرى التي تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيقها من خلال البيانات التي تقدمها للإدارة العليا في مجالات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة².

وبالرجوع إلى التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف، نجد أن هذا العلم عرف تطوراً نتيجة للتغيرات التي عرفها محيط المؤسسة، فمن المحاسبة المالية إلى محاسبة التكاليف، هذا التطور في النظم المحاسبية جاء لتلبية إحتياجات المسيرين في مجال مراقبة التسيير وإتخاذ القرارات³، ويمكن تقسيم ظهور محاسبة التكاليف إلى مرحلتين :

- المرحلة الأولى (محاسبة التكاليف التقليدية): في منتصف القرن 18 وحتى أواخر القرن 19 كانت الغالبية العظمى للمؤسسات ذات الحجم الصغير والسوق هو المرشد للقرارات الإقتصادية ونظام المحاسبة المالية هو المتبع الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية، وبالتالي أصبحت المحاسبة المالية قاصرة وعاجزة عن تلبية إحتياجات ومتطلبات هذا التطور الحاصل مما إنعكس على عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج⁴.

¹ ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر، مرجع سبق ذكره، ص 117.

² - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 17.

³ - مهاوت لعبيدي، بومعرف إلياس، وظيفة وأدوات مراقبة التسيير كألية لتقييم أداء المؤسسات الإقتصادية، مجلة التنمية الإقتصادية، الصادرة عن جامعة الوادي، الجزائر، العدد 02، 2016، ص 83.

⁴ - أوجتي نصيرة، بوهنة كلثوم، المحاسبة التحليلية ودورها في إتخاذ القرارات دراسة حالة مؤسسة BENTAL، مجلة الإستراتيجية والتنمية، الصادرة عن جامعة عبد الحميد ابن باديس بمستغانم، الجزائر، العدد 06، المجلد 04، 2016، ص 315.

– المرحلة الثانية (محاسبة التكاليف المعاصرة): إبتداء من سنة 1945، بحيث تميزت هذه المرحلة بتقدم وتطور الصناعة أدى إلى ظهور وإشتداد المنافسة بين المؤسسات، وبالتالي أصبح إستمرار وبقاء المؤسسة في السوق مرهون بمدى قدرتها على التحكم في التكاليف وتخفيضها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة من خلال دراسة وتحليل التكاليف إلى تكاليف تاريخية، تكاليف إقتصادية، تكاليف تقديرية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، لإستخدامها في إعداد مختلف الموازنات المرنة، وتعتبر ولادة محاسبة التكاليف تطورا طبيعيا للمحاسبة العامة ومرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي¹.

وما يمكن قوله أن مسيرة محاسبة التكاليف لم تتوقف عند المرحلتين السابقتين بل إستمرت خاصة في أواخر الثمانينات من القرن الماضي، بسبب الترويج الهائل للإنتقادات الموجهة لممارسات محاسبة تكاليف التقليدية، وكذا التغيرات الجذرية التي حدثت في تكنولوجيا التصنيع والتي ولدت محيطا صناعيا جديدا مع زيادة التأكيد على نوعية المنتج و زيادة المنافسة العالمية²، وهذا ما أدى إلى ظهور أنظمة حديثة للتكاليف، كنظام التكلفة المستهدفة، نظام الإنتاج المحدد، نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الزمني، وهذا ما سنشير إليه في المطلب الثالث من هذا الفصل.

ثانيا: الموازنات التقديرية:

تعتبر الموازنات التقديرية من أقدم الأدوات الفعالة للرقابة على فهذه الأداة تكاد تغطي على مجال مراقبة التسيير ويرجع ذلك حسب إلى استحالة وجود مراقبة واستخراج الانحرافات بدون نظام موازنات، التي تقوم على تحديد الأهداف ثم متابعة وتقييم النتائج، وكانت في بداية ظهورها سوى طريقة يتم على أساسها تجميع الموارد المطلوبة لأجل تنفيذ برنامج ما وبعد التطور الذي شهدته أصبحت تلعب دورا هاما في التخطيط والتنسيق والرقابة وتقييم الأداء³.

¹ - بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 07.

² - هوام جمعة، أوجه التقارب والاختلاف في ممارسات أنظمة محاسبة التسيير/ التكلفة عبر الدول، مجلة العلوم الإنسانية، الصادرة عن جامعة

محمد خيضر بسكرة، العدد 07، 2005، ص 194.

³ - شطارة نبيلة، لبرش سارة، مرجع سبق ذكره، ص 11.

ويرجع أصل كلمة موازنة إلى الكلمة الفرنسية "Bougette" وتعني حافظة، ويعتبر "De Gazeux" أول من إستعمل لفظ موازنة سنة 1825، ووصفها على أنها جداول الإحتياجات من الموارد مع تحديد توقيت هذه الإحتياجات، أما إستعمال الموازنات التقديرية كأداة للرقابة فيعتبر حديث العهد نسبياً، إذ يعود لسنة 1912، هذا ولقد زاد الإهتمام بالموازنات التقديرية على إثر ظاهرة التضخم التي شملت معظم دول العالم سنة 1920، الأمر الذي أكد ضرورة الأخذ بمبدأ التخطيط¹ وتطورت هذه الحركة تدريجياً إلى أن أصبحت الطابع المميز لإدارة الأعمال في الولايات المتحدة الأمريكية المتحدة، حيث أعدت هذه الأخيرة أول موازنة لها عن السنة المنتهية في 30 جويلية 1933، بعد أن إتضح لها أنه من المستحيل الإشراف على مالية الدولة دون التخطيط للمستقبل على ضوء الظروف الحالية، ثم إنتشر تطبيق هذا النظام في أوروبا إثر الحرب العالمية الثانية، وطبق في فرنسا في الخمسينيات².

ويمكن تعريف الموازنة التقديرية حسب الدليل الفرنسي للمحاسبة بأنها: "أسلوب للتقدير يقتضي ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة ومختلف المسؤولين إلى برنامج عملي ورقمي"³.

وتعرف حسب معهد التكلفة والمحاسبين الإداريين بإنجلترا بأنها "خطة كمية وقيمة يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة وتبين عادة الإيراد المخطط المنتظر تحقيقه أو النفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة والأموال التي ستستعمل لتحقيق هدف معين"⁴.

ويعرفها "Jen Meyer" بأنها عبارة "عن خطة تتركز على تقديرات تحدد ظروف داخلية وخارجية للمؤسسة وبناء على هذه التقديرات يتلقى مسيري المؤسسة بعد الموافقة برامج ووسائل لمدة محددة في صورة كمية ويتم القيام بالمقارنة دورياً بين هذه الموازنات التقديرية والإنجازات لإبراز الفوارق المنجزة عنها وشرح وإستغلال هذه الفوارق يشكّلان الرقابة"⁵

¹ - نعيمة بجاوي، التوجهات الحديثة لنظام الموازنات التقديرية، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، الصادرة عن جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 03، 2009، ص 03.

² - نعيمة بجاوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق دراسة حالة قطاع الحليب، مرجع سبق ذكره، ص 75.

³ - دبي علي، وداة سعاد، أهمية مشاركة المسيرين بفعالية في إعداد موازناتهم التقديرية وتأثيراتها السلوكية - دراسة عينة من مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية - ، مداخلة مقدمة في إطار الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع يوم 2017/04/25، جامعة البليدة 02، الجزائر، ص 04.

⁴ - فرّكوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 04.

⁵ - Jean Mayer, Gestion budgétaire, 9^{ème} édition Bordas, Paris, 1984, P.36

الفصل الأول: الإطار العام لنظام مراقبة التسيير في المؤسسة

إنطلاقاً مما سبق فإن أهمية الموازنات التقديرية تنبع من الدور الذي تلعبه في مراقبة تسيير المؤسسة سواء كان ذلك على مستوى التخطيط، أو إن على مستوى الرقابة وتقييم الأداء، ويمكن إبراز هذا الدور من خلال¹ :

– **أداة للتخطيط**: يعرف التخطيط على أنه ضبط وتحديد الأهداف وتطوير الإستراتيجيات من أجل تحقيق هذه الأهداف، وبالتالي فإنه يمكن إعتبار الموازنة التقديرية أداة للتخطيط تقوم على ترجمة الخطط والأهداف إلى جداول تقديرية لمختلف أنشطة المؤسسة،

– **أداة للرقابة وتقييم الأداء** : تعتبر الموازنات التقديرية أداة فعالة تتمكن من خلالها المؤسسة من القيام بعملية الرقابة وتقييم الأداء وذلك من خلال قياس ما هو مقدر أو مخطط له بالأداء الفعلي والذي يعبر عنه بأرقام فعلية مستخرجة من النظام، وعند وجود انحرافات بين النتائج المتوقعة والفعليه فإنه يتم تحليل أسباب هذه الانحرافات عن طريق مراكز المسؤولية لكي تتمكن المؤسسة من أخذ الإجراءات التصحيحية لذلك،

– **أداة للتنسيق والإتصال** : تفيد الموازنات التقديرية في تحقيق التنسيق التام بين إدارات وأقسام المنشأة وأنشطتها المختلفة خلال عملية تنفيذ الموازنة، بحيث يعمل الجميع بشكل متوازن نحو تحقيق الأهداف المحددة مسبقاً من قبل إدارة المؤسسة.

ثالثاً: لوحة القيادة:

ظهر مصطلح لوحة القيادة سنة 1930 على شكل مراقبة النسب والمؤشرات التي تتيح للمسيير متابعة تسيير المؤسسة نحو الأهداف المسطرة من خلال مقارنة النسب الفعلية بالمعيارية، وتطور هذا المصطلح إبتداء من سنة 1948 في الولايات المتحدة الأمريكية، ويمكن تعريف لوحة القيادة بأنها " عبارة عن عرض لأهم المعلومات عن المؤسسة والتي يحتاجها المسييرين، والتي تسمح بالكشف عن الانحرافات الناتجة عن مختلف الوظائف بالمؤسسة، كما تعتبر أداة للتنبؤ تسمح بتقدير التطورات المتوقعة لإستغلال

¹ – عبد الناصر إبراهيم نور، زيد عليان، مدى أهمية إستخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، مداخلة مقدمة في إطار المؤتمر العلمي الرابع حول الإبداع والتميز في منظمات الأعمال يومي 30/29 أبريل 2012 بكلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، بجامعة الشرق الأوسط، الأردن، ص 10.

الفصل الأول: الإطار العام لنظام مراقبة التسيير في المؤسسة

الفرص وتخفيض المخاطر¹، كما تعرف على أنها " مجموعة من المؤشرات والتي تتيح الحصول على نظرة شاملة عن المؤسسة، والتي تسمح بإتخاذ الإجراءات التوجيهية في التسيير، لبلوغ الأهداف المنشودة ضمن إستراتيجية المؤسسة² ".

وبتالي فإن لوحة القيادة أهمية خاصة بإعتبارها نظام للمعلومات يساعد في معرفة المعطيات الضرورية لمراقبة التسيير أداء المؤسسات في المدى القصير وكذا تسهيل ممارسة المسؤوليات ويمكن إيضاح أهميتها في النقاط التالية³ :

تعطي لوحة القيادة معلومات عن نقاط القوة والضعف للتسيير كما هو معروف وعلى المزالق والإنخرفات الممكنة لكن الأهم من ذلك أن تكون هذه المعلومات سببا في إتخاذ القرارات؛

- **أداة مراقبة:** تعتبر لوحة القيادة الأداة المفضلة في نظام مراقبة التسيير، وتجدد الإشارة أن المراقبة من خلال لوحة القيادة لا تعني العقاب وإنما توجيه وإرشاد المؤسسة نحو تحقيق الأهداف المسطرة بفعالية كبيرة وذلك من خلال تدخل قمة الهرم التنظيمي في ضبط مسار عمل المؤسسة؛

- **أداة إتصال وتنسيق:** بمجرد صدور لوحة القيادة تصبح كأداة إتصال بين مختلف مستويات الهرم الإداري، ويجب أن تسمح للمنفذين أي أسفل الهرم الإداري بمناقشة النتائج وكذلك نقاط لضعف والقوة ويجب كذلك أن تسمح هذه المناقشات بطلب وسائل إضافية أو تحديد لما هو مطلوب ومنتظر منهم (المنفذين).

رابعا: التحليل المالي:

يعود ظهور تقنية التحليل المالي إلى نهاية القرن 19م، بحيث إستخدمت البنوك والمؤسسات المالية النسب المالية التي تبين مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بديونها، وذلك إستنادا إلى كشفها المحاسبية، ولكن مع تطور الصناعة والتجارة في بداية القرن العشرين إتضح ضعف وعدم كفاية التحليل المالي مما أدى ظهور العديد من الدراسات المبنية على مؤسسات من قطاعات مختلفة بإستعمال عدد كبير من

¹ - Saulou, Jean-Yves. **Le tableau de bord du décideur méthodologie de mise en place.** Ed. d'Organisation, Paris, 1982, P40.

² - NORBERT, GUEJ. **Le contrôle de gestion.** Pour améliorer la performance de l'entreprise, Paris, 2001, P285.

³ - علوطي لمن، أولاد إبراهيم ليلي، إستخدامات لوحة القيادة في المجال المصرفي (دراسة حالة مصلحة القروض لوكالة مصرفية)، مجلة جمعية إدارة الأعمال العربية، العدد 153، 2009، ص 75.

الفصل الأول: الإطار العام لنظام مراقبة التسيير في المؤسسة

النسب المالية، لكن سرعان ما تطور هذا التحليل من خلال تصنيف المؤسسات وفق القطاعات الاقتصادية، وهذا ما ساعد على المقارنة بين المؤسسات بسهولة¹.

ويمكن تعريف التحليل المالي على أنه " دراسة تفصيلية للبيانات والقوائم المالية للمؤسسة من أجل الحصول على معلومات تستعمل في إتخاذ القرارات، وبذلك التخطيط للمستقبل لتحقيق الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة، وتقييم أداء الشركات ومن ثم كشف الإنحرافات وإيجاد نقاط القوة والضعف للسياسات المالية التي تنتهجها، وبتالي المساهمة في التوفيق بين السيولة والربحية وذلك لضمان حمايتها من مخاطر عدم تسديد إلتزاماتها للدائنين من خلال الأموال المستخدمة في عمليات الإستغلال والإستثمار، وزيادة قدرتها التنافسية ومدى إستمرارها في السوق"².

وعليه فالتحليل المالي يشكل أداة هامة للتخطيط والرقابة وتوفير المعلومات والتي تساهم بشكل كبير في ترشيد قرارات المؤسسة بالإعتماد على تحليل كافة البيانات المالية من خلال الكشف عن نقاط القوة و الضعف و الكشف عن الإنحرافات الممكنة، ويمكن توضيح أهمية التحليل المالي من خلال³ :

- تحديد القدرة الإئتمانية للمؤسسة؛
- تحديد القدرة الإيرادية للمؤسسة (وتحديد مدى كفاءة النشاط الذي تقوم به المؤسسة)؛
- تحديد الهيكل التمويلي الأمثل والتخطيط المالي للمؤسسة؛
- تحديد حجم المبيعات المناسب من خلال تحليل التعادل والتحليل التشغيلي؛
- تحديد قيمة المؤسسة الصافية ومؤشر للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة؛
- المساعدة في وضع السياسات والبرامج المستقبلية للمؤسسة وتوفير أرضية مناسبة لإتخاذ القرارات.

¹ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر، 1998، ص 13.

² يزيد تقرات، إستخدام أدوات التحليل المالي في تشخيص الوضع المالي للمؤسسات الاقتصادية في ظل الإصلاح المحاسبي دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج اللوالب والسكاكين والصنابير " BCR " بولاية سطيف للفترة المالية (2011-2014)، مجلة بحوث جامعة الجزائر، الصادرة عن جامعة يوسف بن خدة الجزائر، الجزائر، العدد 11، 2016، ص 125.

³ حازم أحمد فروانة، أثر إعتماد المصارف الفلسطينية على التحليل المالي كأداة لترشيد قراراتها الإئتمانية، مجلة دراسات وأبحاث المجلة العربية في العلوم الإنسانية والإجتماعية، الصادرة عن مجلة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، المجلد 10، العدد 03، 2018، ص 482.

المطلب الثاني: حدود الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير

لقد لاقت أدوات مراقبة التسيير التقليدية إنتقادات لاذعة في الأونة الأخير، كنظم محاسبة التكاليف التقليدية، الموازنات التقديرية، التحليل المالي، بحيث أضحت عديمة الفائدة وأقل ملائمة لعمليات المؤسسة وإستراتيجيتها في ظل بيئة التصنيع الحديثة وما تتميز به من ديناميكية وتغير في أنظمة التصنيع وزيادة حدة المنافسة، وتتمثل أهم الإنتقادات الموجهة إلى هذه الأدوات¹:

- التركيز إلى حد كبير بمحاسبة تكاليف المنتج والرقابة على التكاليف في أوضاع بسيطة نسبياً، والإهتمام بشكل كبير بمتطلبات إعداد التقرير المالي الخارجي بالشكل التقليدي الذي يشجع على ممارسة المحاسبة المالية مما يؤثر بشكل سلبي على تطور مراقبة التسيير؛

- العجز في عمليات متابعة وتقييم الأداء والذي يرجع إلى تركيز هذه الأساليب على قياس نتائج الأحداث الماضية في المؤسسة، والتي لا تمكن من تقديم معلومات عن البدائل المتاحة مستقبلاً للإختيار من بينهم من أجل تطوير وتحسين الأداء؛

- تجاهل الأدوات التقليدية الإستراتيجيات التي تتبناها المؤسسة لإدارة أداؤها، وعدم تقديمها للدعم اللازم لتلك الإستراتيجيات لضمان نجاحها في التأثير الإيجابي على الأداء في الأجل الطويل من أجل مواجهة المنافسة وتحقيق مستويات الربحية المطلوبة؛

- إغفال هذه الأدوات للأنشطة المولدة للقيمة، وعدم شموليتها على المؤشرات النوعية مثل مؤشرات قياس الجودة، رضا العملاء، المرونة، الإنتاجية...إلخ؛

- عجز هذه الأدوات عن ربط المقاييس غير المالية بالنتائج المالية التي تفصح عنها القوائم المالية المنشورة.

المطلب الثالث: الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير

في ظل الإنتقادات الموجهة لأدوات مراقبة التسيير التقليدية المبينة سابقاً، أدى كل ذلك إلى ظهور مفاهيم وفلسفات جديدة، وذلك بإستحداث أدوات جديدة لمراقبة التسيير إستجابة للتغير الذي شهدته

¹ - منى أحمد التير، عبد الغاني أحمد الفطيسي، أدوات المحاسبة الإدارية (الواقع ومعوقات التطبيق) دراسة ميدانية على شركات الصناعة الليبية، مجلة العلوم الإقتصادية والسياسية، الصادرة عن كلية الإقتصاد والتجارة بزلتين الجامعة الأسمرية الإسلامية، ليبيا، العدد 02، 2013، ص 331-330.

الفصل الأول: الإطار العام لنظام مراقبة التسيير في المؤسسة

العمليات والمنافسات لضمان إستمرار ونمو المؤسسات وتحقيق مزايا تنافسية ومن أبرز هذه الأدوات الحديثة، بطاقة الأداء المتوازن، نظام التكلفة المستهدفة، نظام الإنتاج في الوقت المحدد، سلسلة القيمة، نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

أولاً: بطاقة الأداء المتوازن (Balanced Scorecard):

توصل الباحثان "Kaplan and Norton" سنة 1992 إلى إستحداث أدوات لتقييم الأداء في المؤسسة الإقتصادية تضم مؤشرات غير مالية و تجميعها في وثيقة واحدة أطلق عليها بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، فعرفها كل من "Robert and Norton" بأنها " نظام لقياس الأداء بشكل منتظم يتم بواسطتها ترجمة الإستراتيجية إلى أهداف واضحة ومجموعة من المقاييس الملائمة لتقويم الأداء مع توفير معايير للأداء يتم ربطها بمجموعة من الأعمال والبرامج التي ينبغي القيام بها لتحقيق تلك الأهداف¹ ". وتستهدف هذه الأداة قياس أداء المؤسسة بالإعتماد على أربع مؤشرات وهي المؤشر المالي، والمؤشر الخاص بالعملاء، ومؤشر لتقييم الأنشطة الداخلية للمؤسسة ومؤشر أنشطة الابتكار وأعمال التطوير بالمؤسسة، وتظهر أهمية هذا الأسلوب في أنه يمكن إدارة المؤسسة من ربط أهدافها الإستراتيجية مع عدد من المؤشرات المالية والتشغيلية سواء الإنتاجية أو البيعية بهدف إستخدامها في أعمال تقييم الأداء².

ثانياً: التكلفة المستهدفة (Target Costing):

يعود ظهور نظام التكلفة المستهدفة (TC) إلى سنوات الستينات باليابان، وبالضبط في شركة Toyota سنة 1963، رغم أنها ظلت تستخدم سرا لعدة سنوات وقد تم الإعتراف بها بشكل واسع كعامل مهم للوضع التنافسية المتفوقة للشركات اليابانية في سنوات الثمانينات لتنتشر فيما بعد على نطاق واسع في الدول الغربية، وهذا النظام ماهو إلا تطوير لفكرة أمريكية بسيطة يطلق عليها هندسة القيمة التي ظهرت في شركة (جنيرال إلكتريك) بعد الحرب العالمية الثانية بهدف إنتاج منتج في ظل وجود

¹ - نوبلي نجلاء، إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية (دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة)، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015، ص 126.

² - دعاء سعد الدين بكرى أحمد، دراسة تحليلية لفجوة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في مصر (دراسة نظرية)، مجلة إدارة الأعمال العربية، مصر، العدد 143، 2014، ص 48.

نقص في عناصر الإنتاج من المواد الخام والمنتجات الوسيطة وتحويلها إلى نظام فعال لتخطيط وإدارة التكلفة¹.

ويمكن تعريف مدخل التكلفة المستهدفة على أنها " أحد أهم الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف والتي تهدف إلى تخصيص التكاليف الكلية للمنتج على مدار دورة حياته ويكون ذلك من خلال مساعدة القائمين على هندسة الإنتاج التصميم، وبحوث التسويق² " وفي تعريف آخر هي " سيرورة تهدف إلى تخفيض تكاليف المنتجات الجديدة في جميع مراحل دورة حياتها وفي نفس الوقت تضمن جودة المنتج والوفاء بمتطلبات المستهلك، وذلك عن طريق فحص كل الأفكار المحتملة من أجل تخفيض التكلفة مسبقا في مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم³، وتعرف كذلك على أنها "، وتعرف كذلك بأنها " طريقة للتسيير تستهدف موائمة التكلفة الكلية المقدرة للمنتجات مع أهداف السعر والربح في المؤسسة⁴ ".

وتظهر أهمية التكلفة المستهدفة كمدخل حديث للتحكم في تكاليف الإنتاج هدفه الأساسي هو خفض تكاليف الإنتاج في المؤسسة بما يضمن لها الربحية المرغوبة، ويتحقق ذلك من خلال قيامها بدراسات السوق التي توفر لها كل المعلومات المتعلقة بإحتياجات ورغبات العملاء المتباعدة والعمل على تلبيةها، من خلال توفير منتجات ذات تكلفة منخفضة وبسعر مناسب يتماشى مع أسعار المنافسين ويضمن للمؤسسة المكانة السوقية المرغوبة، ويتم تحديد التكلفة وفق هذا المدخل عن طريق تحديد سعر البيع المستهدف، ثم تحديد هامش الربح المستهدف وبالتالي تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج بالفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف.

ثالثا: نظام الإنتاج وفق الوقت المحدد (Just In Time) :

يعد نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT تقنية حديثة برزت الأفكار الأساسية لها في الصناعة اليابانية من قبل شركة Toyota، ومع بداية السبعينات من القرن الماضي حقق نجاحا متميزا وانتشارا واسعا في اليابان وخارجها، ويقوم هذا النظام على فلسفة تجمع بين التقنيات الحديثة والقديمة، مما يجعل

¹- Feil, Patrick, Keun-Hyo Yook, and Il-Woon Kim, Japanese target costing: a historical perspective, International Journal 11, 2004, P 10

²-Sakurai, M, Target costing and how to use it. Journal of cost management, 3(2), 1989, p39.

³-Yves DE RONGE', Karine CERRADA, Contrôle de gestion, PERASON Education, Paris, 2009, p54

⁴- Langlois.L, Bonnier.C, Bringer.M, "Contrôle de gestion", BERTI Editions FOUCHER, Paris, 2006, p103.

الفصل الأول: الإطار العام لنظام مراقبة التسيير في المؤسسة

تطبيقه ممكنا في جميع مجالات الأعمال من إنتاج وشراء وتسليم، ويتمثل في تشغيل نظام إنتاجي مبسط وكفاء قادر على الإستغلال الأمثل للموارد، تمهيدا لتلبية طلبات المستهلكين بالكمية والجودة المطلوبتين وفي الوقت الدقيق والسعر الملائم، حيث أن الهدف من هذا النظام هو إزالة جميع العمليات التي لاتضيف قيمة، والتحسين المستمر للعمليات الإنتاجية والنظام ككل¹.

ويعرف نظام الإنتاج في الوقت المحدد على أنه " النظام التي تتم فيه عملية الإنتاج وحركة المواد والسلع وفقا لنمط الإنتاج من اليد إلى الفم² "، وفي تعريف آخر هو " نظام إنتاجي هدفه الرئيسي هو إنتاج نوع محدد من الوحدات الصناعية أوالمنتجات المطلوبة في الوقت المحدد تماما وبالكميات المطلوبة تماما من دون السماح بالزيادة أوالتقصان³ "، ويعرف كذلك على أنه " نظام تكاليف المخزون في الوقت المناسب الذي يعمل على إستلام المواد اليوم وإستعمالها غدا، وذلك من خلال ضبط توقيت إستلام المواد عند البدء في إستخدامها للإنتاج، وضبط توقيت الإنتهاء منها على وقت التسليم أوالشحن التام⁴ ".

وبتالي فإن هذا النظام يتسم بسمة رئيسية وهوأن الإنتاج لايبداً إلى يتم إستلام طلب من أحد الزبائن وبمجرد إستلام هذا الطلب يتم شراء المواد الأولية، وبمجرد إستلام المواد الأولية يتم إدخالها في العملية الإنتاجية وبمجرد إتمام صنع المنتجات يتم بيعها مباشرة للزبون، مما يترتب على ذلك تخفيض المخزون وبتالي التخفيض في تكلفة الإحتفاظ بهذا المخزون⁵.

¹ - محمد روزاقي، نجمة عباس، محاولة بناء أنموذج لتطبيق نظام الوقت المحدد (JIT) في المؤسسات الجزائرية، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، الصادرة عن جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 17، 2017، ص 318.

² - عياش قويدر، أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المناسب في تنافسية المؤسسة من خلال إستراتيجية الريادة بالتكلفة، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية- دراسات إقتصادية-، الصادرة عن جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، العدد 05، المجلد 03، 2008، ص 146.

³ - برحومة عبد الحميد، بن عامر صافية، دور نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في الحصول على المخزون الصفري دراسة ميدانية للمؤسسة الجزائرية (ALGAL⁺)، مجلة البحوث الإقتصادية المتقدمة، الصادرة عن جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 02، 2017، ص 29.

⁴ - نوبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره، ص 117.

⁵ - دعاء سعد الدين بكرى أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 48.

رابعاً: تحليل سلسلة القيمة (Value Chain Analysis):

يعود ظهور فكرة تحليل سلسلة القيمة لأول مرة سنة 1985، كطريقة لعرض بناء قيم المستهلك النهائي، وذلك من خلال الإعتماد على سلسلة الأنشطة المسؤولة عن إنتاج السلع والخدمات، وكان مفهوم سلسلة القيمة آنذاك يركز على مجموعة الأنشطة الداخلية التي تتعلق بتصميم وبعد بوتر أول من يستخدم وطور منهجية تحليل سلسلة القيمة، إذ وصفها بأنها مجموعة الأنشطة التي تؤديها المؤسسة الإنتاجية لسعلة ما، وربطها بالموقع التنافسي للمؤسسات، وذلك بالنظر إلى وحدة كل نشاط معين باعتبارها نظاماً معقداً لتحويل مدخلات الإنتاج إلى مخرجات نهائية، والتي تمر بعدة أنظمة قبل وصولها للزبون¹.

ويتم إنتاج وتسويق وتدعيم المنتج، ليتم توسع وتطوير مفهوم سلسلة القيمة لتشمل مجموعة الأنشطة الداخلية والخارجية المترابطة معاً بعضها البعض والمسؤولة عن خلق القيمة بدأ من مرحلة الحصول على المادة الأولية وصولاً إلى مرحلة تسليم المنتج إلى المستهلك النهائي².
وبتالي فإن مفهوم سلسلة القيمة يركز على محورين أساسيين هما³:

- تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة: وهي الأنشطة التي يقتنع المستهلكون أنها تضيف منفعة أوقيمة للمنتج، وتستخدم المؤسسات هذا المفهوم للفصل بين الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة،
- تحديد التكاليف التي تضيف قيمة: وهي تلك التكاليف التي يقتنع المستهلكون أن إنفاقها يؤدي إلى إضافة قيمة للمنتج، وتستخدم المؤسسات هذا المفهوم للفصل بين التكاليف التي تضيف قيمة والتكاليف التي لا تضيف قيمة.

¹ - المهدي هجالة صارة، درهمون هلال، نموذج سلسلة القيمة كإستراتيجية لدعم إدارة تكاليف الجودة، مجلة الأبحاث الإقتصادية، الصادرة عن جامعة البليدة 2، الجزائر، العدد 18، 2018، ص 354.

² - أقاسم عمر، آلية تطبيق مفهوم سلسلة القيمة في إدارة التكاليف سلسلة الإمداد، مجلة العلوم الإقتصادية، المجلد 05، العدد 05، 2010، ص 94.

³ - يونس الشعباني، حمودي عبد الحديدي، استخدام سلسلة القيمة كأحد الإستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة بهدف التخفيض بالتطبيق على الشركة العامة لصناعة الأدوية في نينوى، مجلة تنمية الرافدين، الصادرة عن جامعة الموصل، العراق، العدد 97، المجلد 32، 2010، ص 76.

ويقوم أسلوب تحليل سلسلة القيمة بوظائف التصميم للعمليات الجديدة ثم الإنتاج ثم التسويق والتوزيع وخدمات ما بعد البيع، وذلك بالقيام بالعديد من الخطوات لتحديد القيمة، متمثلة في تحديد سلسلة القيم في المجال الصناعي الذي تنتمي إليه المؤسسة وتحديد التكاليف والإيرادات والأصول الخاصة بأنشطة سلسلة القيم، ثم دراسة مسببات التكلفة المتضمنة في الأنشطة التي تضيف قيمة وأخيرا تطوير العوامل التي تخلق ميزة تنافسية للمؤسسة، إما عن طريق التحكم في مسببات التكلفة بشكل أفضل أو عن طريق إعادة هيكلة سلسلة القيم¹.

خامسا: مدخل محاسبة الأنشطة (Activity Accounting):

يعود السبب الرئيسي لظهور مدخل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة نتيجة الإنتقادات الموجهة إلى نظم محاسبة التكاليف التقليدية التي لم تعد قادرة على مواجهة التطور الحاصل في أنظمة الإنتاج وأساليب التسيير، ولقد أثبت هذا المدخل فعاليته في مجال تدعيم آليات الرقابة وتسيير التكاليف، وتحسين عملية إتخاذ القرار، فضلا عن التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات، ونخص بالذكر هنا نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، ونظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC)، والتي سنتطرق إليها بتفاصيل أكثر في الفصل الثالث من الدراسة.

¹ - دعاء سعد الدين بكرى أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 48.

خلاصة:

بناء على ما تم التعرض إليه في هذا الفصل نخلص إلى أن نجاح أي مؤسسة في السيطرة على محيطها الداخلي ومسايرة محيطها الخارجي، يعتمد على التسيير بمختلف وظائفه من تنظيم وتخطيط وتوجيه ورقابة، بحيث تعتبر هذه الأخيرة كوظيفة هامة وضرورية لتكامل الوظائف الإدارية الأخرى وتصحيح العملية التسييرية إن حادت عن مسارها الصحيح، والتي تتعدد أنواعها وخطواتها والتي تتمثل أساسا في تحديد معايير الأداء، قياس الأداء الفعلي، مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المعياري، ثم إتخاذ الإجراءات التصحيحية، كما أن لهذه الوظيفة ثلاثة مستويات والتي من بينها مراقبة التسيير والتي تعمل كحلقة وصل بين الرقابة الإستراتيجية والرقابة التنفيذية.

كما تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى ماهية مراقبة التسيير بدأ من تطورها التاريخي من مجرد مفهوم محاسبي إلى مفهوم شامل يتضمن كل المعايير والمقاييس والأدوات التي من شأنها دعم إستراتيجية المؤسسة والمساعدة على تقييم كل أنواع الأداء، وتوصلنا إلى أنها مسار دائم للتعديل يسمح بالتدخل قبل، وأثناء وبعد الأداء، والذي يضمن للمديرين التحكم في الأداء التسييري من خلال الرقابة على حسن إستخدام الموارد بكفاءة وفعالية، بما يسمح بالكشف عن الإنحرافات الممكنة وتزويد مختلف صانعي القرار بالمعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات التصحيحية.

وقمت الإشارة إلى أهم الخطوات المتبعة من طرف مراقب التسيير في تصميم نظام مراقبة التسيير والمتمثلة أساسا في دراسة محيط وقطاع نشاط المؤسسة، تحليل المحيط الداخلي للمؤسسة، إقتراح النظام ومتابعته، والذي يجب أن يتضمن جملة من الشروط لضمان نجاعته في تحقيق أهدافه،

وفي الأخير توصلنا إلى أن عملية تصميم نظام مراقبة التسيير تقوم على إقتراح مجموعة من الأدوات التي تساعد المسؤولين في التحكم بأدائهم التسييري من أجل بلوغ الأهداف المحددة، والتي يمكن تقسيمها إلى أدوات تقليدية والتي تعرضت إلى إنتقادات لاذعة بسبب عدم ملائمتها لعمليات المؤسسة وإستراتيجيتها في ظل بيئة التصنيع الحديثة وهذا ما أدى إلى بروز أدوات حديثة تأخذ بعين الإعتبار التوجه الإستراتيجي للمؤسسة ومن أهم هذه الأدوات نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، ونظام محاسبة

الفصل الأول: الإطار العام لنظام مراقبة التسيير في المؤسسة

التكاليف الزمّني (TD-ABC)، ولهذا سنتطرق في الفصل الثاني إلى توضيح الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف وتبيان مساهمتها في مراقبة التسيير.

الفصل الثاني

الإطار النظري لنظام محاسبة التكاليف ودوره في
مراقبة التسيير

تمهيد:

يمكن اعتبار محاسبة التكاليف كمرحلة متقدمة من تطور الفكر المحاسبي نتيجة عجز المحاسبة المالية عن توفير المعلومات التفصيلية والدقيقة التي يحتاج إليها المسيرين، خاصة بعد قيام الثورة الصناعية في النصف الثاني من القرن الثامن عشر نتيجة تطوير الوحدات الإنتاجية وإنشاء المصانع الضخمة وزيادة استخدام عوامل الإنتاج، وهذا ما أدى إلى ظهور محاسبة التكاليف كفرع من فروع المحاسبة لكي تفي بالأغراض المستحدثة التي تسعى المؤسسة لتحقيقها.

ومن جهة أخرى فإن السيطرة على الكم الهائل من البيانات و المعلومات وضمان وصولها إلى من يستخدمها في الوقت المناسب والكفاءة المطلوبة إلى نظام معلومات إداري مصمم بشكل دقيق ومضبوط يخدم أهداف المؤسسة.

وكأحد الأنظمة الجزئية لنظام المعلومات الإداري نجد نظام المعلومات المحاسبي الذي يكتسي أهمية بالغة كغيره من الأنظمة الجزئية داخل المؤسسة، يؤدي هذا النظام مجموعة من الوظائف والتي يقوم من خلالها بالوصول إلى هدفه المتمثل في إيصال المعلومات إلى مستخدميها لأغراض إتخاذ القرار لذلك يعمل المسيرون دائما على جعله مواكبا للتغيرات الجديدة مما يكسبه صفة المرونة.

ويعد نظام معلومات محاسبة التكاليف كأحد الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي ومن بين أهم الأنظمة التي تستخدمها الإدارات العصرية في مراقبة التسيير وذلك من خلال ما يوفره هذا النظام من معلومات ملائمة تساعد الإدارة لإتمام عمليات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات السليمة، ولهذا سنتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية :

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف

المبحث الثاني: طبيعة التكاليف وتصنيفاتها

المبحث الثالث: محاسبة التكاليف ضمن نظام المعلومات المحاسبي

المبحث الرابع: دور نظام محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير.

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف

إن محاسبة التكاليف واحدة من العلوم المحاسبية التي تساعد الوحدة الإقتصادية في جميع المجالات سواء كانت إنتاجية أو خدمية، تهدف بدرجة أساسية إلى تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة، لما لهذا التحديد من أهمية كبيرة لدى إدارات المؤسسات الإقتصادية وذلك لأن تحديد التكلفة سوف يكون الأساس في تسعير هذه المنتجات أو الخدمات والإبتعاد عن التقدير الغير الدقيق للتكاليف، إضافة للأهداف الأخرى التي تسعى محاسبة التكاليف في تحقيقها من خلال البيانات التي تقدمها للإدارة العليا في مجال التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة، ولهذا سنشير في هذا المبحث إلى المفاهيم الأساسية المتعلقة بمحاسبة التكاليف، ثم الإشارة إلى مقومات ووظائف محاسبة التكاليف، وأخير سنعرض أهم أوجه المقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول محاسبة التكاليف

إن هدف أي مؤسسة إقتصادية هو تحقيق الربح، ويكون ذلك من خلال أن تكون الإيرادات التي تحصل عليها المؤسسة أكبر من التكاليف التي تتحملها خلال فترة مالية معينة، وبذلك تكون التكاليف عنصر جد مهم ومن الواجب دراستها والإهتمام بها بدقة، لكونها تعتبر العنصر الرئيسي والذي يساهم في تحقيق الهدف من خلال إستخدامها بشكل أمثل وبشكل إقتصادي، وتعد محاسبة التكاليف واحدة من العلوم والتي تساعد إدارة المؤسسة على ذلك، ولهذا سنشير في هذا المطلب إلى أهم المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف وأهدافها ومجالات تطبيقها.

أولاً: مفهوم محاسبة التكاليف

لقد تنوعت وتعددت التعاريف حول مفهوم محاسبة التكاليف وذلك لأنه لا يوجد إتفاق بين المحاسبين والباحثين على تعريف واحد موحد، لذا أطلق عليها تسميات عديدة منها المحاسبة التحليلية، محاسبة التسيير، المحاسبة الصناعية، إلا أنهم يتفقون جميعهم من حيث الدور الذي تلعبه ويمكن إستعراض بعض هذه المفاهيم لبيان طبيعتها وموضوعها كما يلي :

محاسبة التكاليف هي فرع من فروع علم المحاسبة وتطبيقاً لمبادئها تقوم بتقديم معلومات تتعلق بعناصر التكاليف وتعمل على تسجيلها وتبويبها وتحليلها وتخصيصها على مراكز التكلفة وأوامر التشغيل والعمليات المختلفة من أجل حساب تكلفة المنتجات وأصنافها ووحداتها¹.

ويتركز إهتمام محاسبة التكاليف في تجميع البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف ومتابعة تدفقها بين مراكز النشاط المختلفة (إنتاجية أو خدمية) في المؤسسة وتحليلها وعرضها ليس فقط بهدف تحديد تكلفة المنتجات النهائية، وإنما أيضاً بهدف إحكام الرقابة على التكاليف وإعداد قوائم وتقارير لتقويم الأداء لمساعدة الإدارة في رسم السياسات الإنتاجية والتسويقية والإختيار من بين البدائل المتاحة لحل المشاكل الإدارية المختلفة².

وبتالي فإن محاسبة التكاليف كفرع من فروع المحاسبة تعنى بتجميع وتحليل وتفسير بيانات التكاليف لكل نشاط أو إدارة أو قسم في المؤسسة وتبويبها إلى ترشيدها أداء الإدارة في عمليات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات المختلفة³.

ويعرف "Maher Michael" محاسبة التكاليف بأنها " حقل من حقول المحاسبة الذي يهتم بقياس وتسجيل والتبليغ عن المعلومات الكلفية"⁴.

ويضيف "Jacques Trahand" على أنها "عبارة عن مجموعة تقنيات لتخصيص وتحميل الأعباء للمنتجات، بهدف إدماج النفقات في التكاليف"⁵.

وفي تعريف آخر لـ " Sahraoui Ali " هي " عبارة عن تقنية لتحديد التكاليف التي لها علاقة بنشاط المؤسسة، بهدف تحديد تكاليف الإنتاج وأسعار التكلفة ومختلف النتائج التحليلية"⁶.

¹ - محمود على الجبالي، قيصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 14.

² - نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، ص 13.

³ - محمود علي الجبالي، قيصر السمرائي، مرجع سبق ذكره، ص 14.

⁴ - إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010،

ص 23.

⁵ - Jacques Trahand, Bernard. Morard and Charles Emmanuelle, Comptabilité de gestion : coût, activité, répartition, Edition Presses universitaires de Grenoble, France 2000, P10

⁶ - Sahraoui Ali, Comptabilité de gestion, Berti Edition, Alger, 2004, P9.

ويرى "Lazary" بأنها " نظام معلومات داخلي خاص بهيكل المؤسسة وبطبيعة محيطها الذي يسمح ب : متابعة تطور التكاليف الوسيطة والتكاليف النهائية، وإتخاذ مجموعة من قرارات التسعير"¹. ويعرفها **جمعة الربيعي** بأنها " عبارة عن مجموعة من الاساليب والإجراءات المستخدمة في جمع وتبويب وتسجيل بيانات التكاليف وتحليلها بهدف إحتساب تكاليف الإنتاج أو الخدمات أو الأنشطة المختلفة من أجل تقديم المعلومات الضرورية للإدارة لأغراض التسعير وممارسة الوظائف الإدارية وتقييم الأداء"².

ويرى **محمد الفومي** محاسبة التكاليف بأنها " تقنية لتجميع وتخصيص وتحليل لبيانات تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية وللتخطيط الداخلي والرقابة على العمليات الجارية ولإتخاذ القرارات الخاصة"³.

وحسب **ناصر دادي عدون** " هي تقنية لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية بالإضافة إلى مصادر أخرى، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة، وتعتبر كأداة ضرورية لتسيير المؤسسات"⁴.

من العرض المتقدم يمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها " إحدى الفروع المحاسبية المستحدثة والتي تتضمن مجموعة الأساليب والتقنيات التي تهتم بتحديد وقياس وتبويب وتحليل التكاليف المرتبطة بنشاط المؤسسة بهدف تحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات، بل تتعدى هذا الهدف بحيث يمكن إعتبارها كنظام للمعلومات لتزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات اللازمة التي تفيد في مجالات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات وتقييم الأداء".

¹ -LASARY, Comptabilité analytique, Imprimerie Es-Salem, Alger, 2001, P22.

² - جمعة الربيعي، سعدوني مهدي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 16.

³ - محمد الفيومي محمد ، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1990، ص 13.

⁴ - ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير المحاسبية التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 08.

ثانيا: أهداف محاسبة التكاليف:

- تقوم فلسفة محاسبة التكاليف على حصر وتسجيل وتبويب وتحليل عناصر التكاليف، أي تتبع حركية عناصر التكاليف داخل المؤسسة لتحقيق الأهداف التالية¹:
- إحتساب تكلفة الإنتاج أو الخدمات أو الأنشطة المختلفة التي تقوم بها المؤسسة بهدف التوصل إلى تكلفة الوحدة المنتجة (سلعة أو خدمة)، من أجل المساعدة في تقويم المخزون السلعي في نهاية المدة وتحديد النتيجة و المركز المالي؛
 - مساعدة لإدارة في رسم السياسات التسعيرية الرشيدة للمنتجات والخدمات التي تقوم المؤسسة بإنتاجها أو تقديمها؛
 - إحكام عملية الرقابة على تكاليف الإنتاج بهدف تحقيق الكفاية والإستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج وذلك بمتابعتها على مستوى الإشراف والمسؤولية؛
 - تعمل على تحديد إحتساب تكلفة الإنتاج التام و الإنتاج تحت التشغيل من أجل المساعدة على إعداد الميزانية والحسابات الختامية؛
 - مساعدة الإدارة في رسم سياسات الإنتاج والتشغيل ورسم السياسة العامة للدولة في صورة موازنة تخطيطية، وذلك لما تقدمه من تقارير تحتوي على بيانات تفصيلية عن تكلفة المواد والعمالة والمصروفات الغير المباشرة لكل منتج أو قسم أو نشاط؛
 - توفير المعلومات اللازمة للإدارة في مجال التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة؛
 - توفير المعلومات التي تساعد الإدارة على إتخاذ القرارات المناسبة في مختلف المستويات عن طريق المفاضلة بين البدائل المختلفة، وكذا تقييم أداء الوظائف المختلفة للمؤسسة.

ثالثا: مجالات إستخدام محاسبة التكاليف:

- لم يعد إستخدام محاسبة التكاليف قاصرا على المؤسسات الصناعية فقط، وإنما تعدى ذلك ليشمل المؤسسات الخدمية، والزراعية، والمصرفية وغيرها، ولعل من أبرز الأسباب التي أدت إلى تعميم وإتساع مجال تطبيق محاسبة التكاليف في مختلف الميادين مايلي :

¹ - علي محمد الجوهري، درسات في محاسبة التكاليف، بدون دار نشر، 1988، ص 09.

- أن محاسبة التكاليف قد تطورت ولم يعد الهدف من إستخدامها قاصرا على تحديد تكلفة الإنتاج وتقوم المخزون السلعي وإنما إمتدت أهدافها لتشمل المساعدة في الرقابة على التكاليف وتوفير البيانات اللازمة لإعداد الموازنات التخطيطية وتوفير المعلومات المناسبة لرسم السياسات وإتخاذ القرارات؛
- إشتداد المنافسة بين المؤسسات قد تتطلب توفير بيانات دقيقة عن تكاليف النشاط التسويقي لكل سلعة، وتحديد إمكانية خفض سعر البيع، وحدود التكاليف التي يمكن التغاضي عن تغطيتها في الأجل القصير على الأقل لمواجهة المنافسة مما أظهر ضرورة وجود نظام للتكاليف لخدمة الإدارة في ترشيد قرارات التسعير، وضبط التكلفة¹؛
- كبر حجم المؤسسات وتعدد فروعها وجنسياتها، وبعد المسافة بين الإدارة ومراكز الإنتاج يزيد من صعوبة الإتصال بين الإدارة العليا ومختلف المستويات الإدارية الأخرى، وبالتالي صعوبة الرقابة عليها من خلال الملاحظة المباشرة عن طريق الأساليب التقليدية؛
- حاجة الإدارة العليا إلى بيانات تفصيلية وتحليلية، وكذا معلومات محاسبية مستقلة محددة وفق أسس التنبؤ العلمي قصد إتخاذ قرارات إدارية رشيدة، وهذا ما توفره محاسبة التكاليف بغية تقويم الأداء².

المطلب الثاني: وظائف ومقومات محاسبة التكاليف

سنقوم في هذا المطلب بعرض أهم وظائف محاسبة التكاليف ومقوماتها.

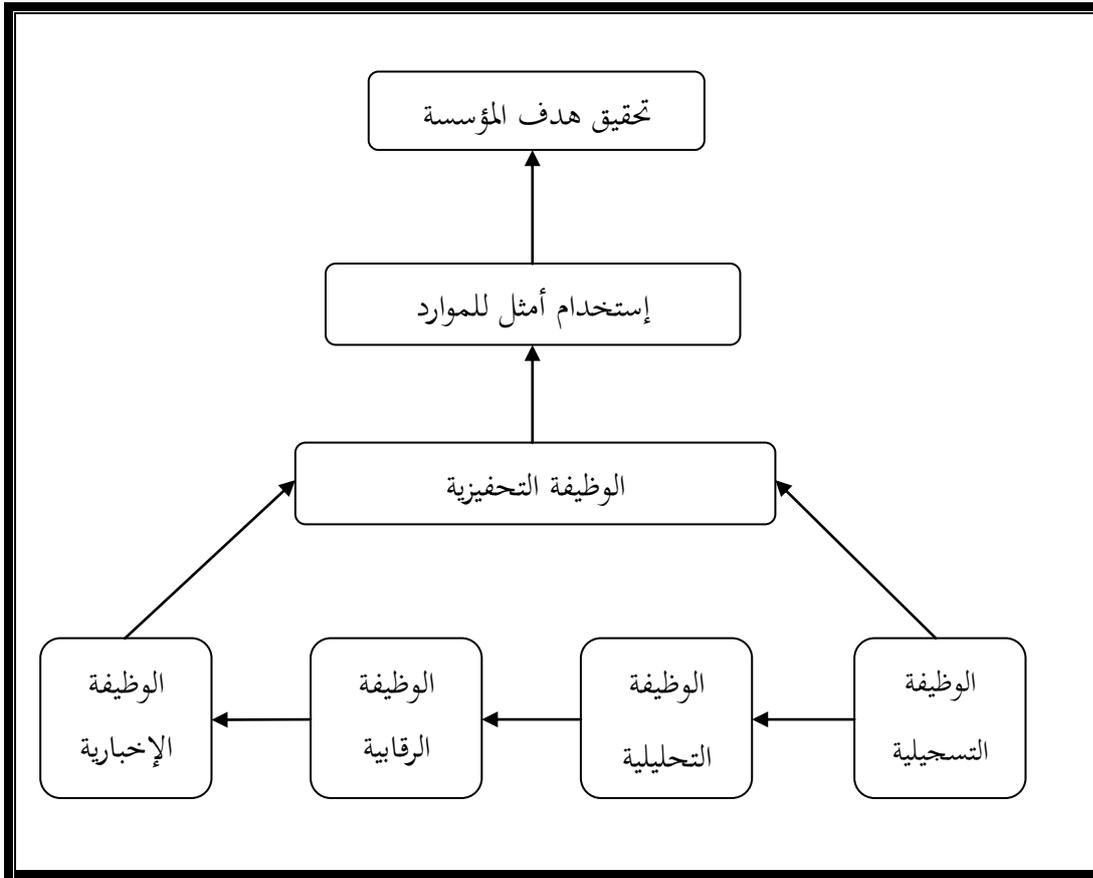
أولا: وظائف محاسبة التكاليف

لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي تتفاعل فيما بينها لتحقيق الأهداف المرجوة للمؤسسة والمتمثلة أساسا في تحقيق الربح خاصة في ظل المنافسة، فهي تعمل على تحقيق ذلك من خلال تحفيز المؤسسة على إستخدام مواردها الإقتصادية المتاحة بفعالية وكفاءة، ويمكن التعبير عن هذه الوظائف من خلال الشكل التالي:

¹ - محمد بليغ توفيق، محمد أبو العلا الطحان، ثناء عطية فراج، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار العربية للنشر والتوزيع، مصر، 1998 ص 09.

² - درويش عمار، محاسبة الأنشطة كبديل إستراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات الإقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجليلي ليايس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2016، ص 31.

الشكل (1-2): وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: محمد تسيير، عبد الحكيم الرجحي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 28.

وفيما يلي بيان لهذه الوظائف :

1. **الوظيفة التسجيلية:** وهي أولى الوظائف التي تقوم بها محاسبة التكاليف، وإن الوحدة الإقتصادية هي التي تختار الطريقة المناسبة للتسجيل لاسيما وأن هناك طريقتين للتسجيل إما على أساس (طريقة الإندماج) ، أي إضافة طريقة حقول السجلات المحاسبة المالية الخاصة بمحاسبة التكاليف أو على أساس (الإنفصال) أي مسك سجلات مستقلة ومنفصلة عن سجلات المحاسبة المالية.
2. **الوظيفة التحليلية:** وتعتبر من الوظائف الأساسية وإقتزنت بإسم محاسبة التكاليف، بحيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز الكلف المستفيدة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر ولكل مركز تكلفة من المراكز الموجودة في الوحدة الإقتصادية¹.

¹ - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 24-25.

3. الوظيفة الرقابية: وتعتبر من أهم وظائف محاسبة التكاليف، ويتم ذلك من خلال وضع المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة لما ينبغي ان تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة وتحديد الإنحرافات الممكنة والتي يمكن أن تكون ملائمة وذلك عندما تكون التكلفة الفعلية المصروفة أقل من المعايير المحددة، أو تكون إنحرافات غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أكبر من المعايير المحددة وهنا يجب أن تدرس بدقة أسباب هذه الإنحرافات من أجل إتخاذ القرارات الكفيلة بالحد من هذه الإنحرافات¹.

4. الوظيفة الإخبارية: ترتبط هذه الوظيفة بالوظيفة السابقة (الوظيفة الرقابية)، فبعد تحديد الإنحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا من أجل دراستها وإتخاذ القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الإنحرافات لضمان عدم تكرارها في الفترات اللاحقة، ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية وليس الإنتظار إلى نهاية السنة المالية.

5. الوظيفة التحفيزية: تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة، بحيث تمثل الحافز الدافع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ونتيجة لذلك ستحفز أقسام المؤسسة في إستخدام مواردها الإقتصادية المتاحة بشكل كفؤ وإقتصادي وهذا فعلا سيساعد إدارة المؤسسة في تحقيق هدفها المرسوم².

ثانيا: مقومات محاسبة التكاليف

تقوم محاسبة التكاليف على عدة مقومات يمكن حصرها في الآتي:

1. دليل عناصر التكاليف: وقد جرى العمل في مجال محاسبة التكاليف على تبويب عناصر التكاليف

التي تستخدم في مزاولة النشاط إلى ثلاثة أنواع وهي:

- المواد، ويطلق عليها المستلزمات السلعية، وتشمل كافة أنواع المواد سواء الرئيسية أو الفرعية؛
- الأجور، سواء في شكل نقدي أو في شكل مزايا عينية؛

¹ - محمد تسيير، عبد الحكيم الرجحي، مرجع سبق ذكره، ص 28.

² - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 25-26.

- الخدمات، وتمثل التسهيلات الضرورية لمزاولة النشاط مثل السكن ويقابله الإيجار، وخدمة النقل ويقابلها مصاريف النقل¹.

2. دليل مراكز التكاليف: بحيث يتم تقسيم نشاط المؤسسة إلى مراكز تكلفة، ويعبر مركز التكلفة عن

دائرة أداء نشاط متجانس، ويمكن تقسيم مراكز التكاليف إلى :

- مراكز الإنتاج، وتعكس هذه المراكز النشاط الأساسي الذي قامت من أجله المؤسسة؛

- مراكز الخدمات الإنتاجية، مثل مركز الصيانة للألات والمعدات؛

-مركز الخدمات التسويقية، والتي تعمل على ترويج منتجات المؤسسة وتوصيلها للمستهلك:

- مركز الخدمات الإدارية والتمويلية؛

- مركز العمليات الرأسمالية².

3. دليل وحدات النشاط: ويقصد بوحدة النشاط الوحدة التي تتخذ أساسا لقياس تكاليف هذا

النشاط وتنسب إليها عناصر التكاليف التي تستخدم داخل هذا النشاط، وتعتبر وحدة النشاط عن المنتج

النهائي لهذا النشاط³.

4. الدورة المستندية: والمستندات والتي تعتبر وسيلة المحاسبة في تجميع البيانات وتسجيلها والتحقق من

صحتها، ويتأثر تصميم الدورة المستندية بالتنظيم الإداري المتبع في المؤسسة وبالتخطيط الفني للمصنع

والعمليات الإنتاجية⁴.

¹ - علاء سلامة أحمد محمود، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع، 2017، ص 09.

² - أيمن يوسف عبد السلام، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، 2018، ص 14.

³ - علاء سلامة أحمد محمود، مرجع سبق ذكره، ص 10.

⁴ - أيمن يوسف عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص 14.

المطلب الثالث: أوجه المقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية
للتعمق أكثر في فهم طبيعة محاسبة التكاليف من المفيد مقارنتها مع المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية.

أولاً: أوجه المقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

1. العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية:

بما أن محاسبة التكاليف هي أحد فروع المحاسبة المالية أو إمتداد لها فهناك علاقة بينهما وهذه العلاقة تتمثل في:

- تعد محاسبة التكاليف إمتداد للمحاسبة المالية، بحيث تظهر محاسبة التكاليف مختلف البيانات التفصيلية التي تظهر في مختلف الحسابات الختامية في المحاسبة المالية، كتلفة الإنتاج التام، مما يوضح علاقة الإرتباط بينهما في مجال إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي¹؛

- إن من أهم أهداف المحاسبة المالية تحديد المركز المالي للمؤسسة من خلال إعداد القوائم المالية الختامية (كشف ملخص للدخل ومن ثم كشف لحقوق الملكية وقائمة المركز المالي)، وأن محاسبة التكاليف تمد المحاسبة المالية بالبيانات المتعلقة بتكلفة الصنع وتكلفة البضاعة المباعة والتي هي من أحد عناصر الأساسية لكشف الدخل؛

- تمد محاسبة التكاليف المحاسبة المالية بالبيانات الخاصة بالمخزون السلعي، الإنتاج تحت التشغيل، الإنتاج التام، والتي تعتبر من مكونات الأصول المتداولة التي تظهر في قائمة المركز المالي للوحدة الإقتصادية²؛

- كما أن المحاسبة المالية تمد محاسبة التكاليف بالبيانات المتعلقة بتكاليف ومصاريف شراء المواد الأولية وتقوم محاسبة التكاليف بتحليل هذه التكاليف المثبتة ببيئتها الإجمالية في سجلات المحاسبة المالية وربطها بمراكز الكلفة ومن ثم تحميلها على وحدة المنتج؛

¹ - الأخرس عاطف، الهنبي إيمان، حمودة سمير، الجعبري أحمد، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص 17.

² - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 28.

- تعتبر البيانات المقدمة من المحاسبة المالية إلى محاسبة التكاليف بمثابة أداة رقابية على صحة البيانات المقدمة¹.

2. أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية:

- يمكن تلخيص أهم أوجه التشابه بين كل من محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية في النقاط التالية :
- تعتمد كل من محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية على نفس مصادر تسجيل البيانات والمتمثلة بمستندات الوارد والصادر المخزني وقوائم الأجور وغيرها لإعداد التقارير والقوائم المالية التي يمكن إستخدامها لاغراض الرقابة على البيانات الإجمالية والتفصيلية؛
- إشتراك كل من محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية في إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي²؛
- تعمل كل من محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية على تحقيق عملية الرقابة على نشاط المؤسسة وإظهار النتائج الفعلية لهذا النشاط، وما يمكن ملاحظته أن محاسبة التكاليف تظهر هذه النتائج بصورة تحليلية تفصيلية، بينما تظهر محاسبة التكاليف هذه النتائج بصورة إجمالية³؛
- تهتم محاسبة التكاليف بالبيانات التفصيلية والتحليلية بينما تظهرها المحاسبة المالية بصورة إجمالية بحيث يتساوى إجمالي المبالغ الظاهرة في كل من سجلات محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية⁴.

3. أوجه الإختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية:

- بالرغم من وجود هذه العلاقة الترابطية والتشابه بين المحاسبتين إلا أن هناك بعض أوجه الإختلاف والتي تتمثل في :
- محاسبة التكاليف لا يحكمها إطار محدد من الأسس المحاسبية، حيث العبرة بمنفعة المعلومات، بينما المحاسبة المالية تعمل وفق مجموعة من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً؛
- بيانات محاسبة التكاليف فعلية وتقديرية تتضمن معلومات عن الفترة السابقة وتقديرات عن الفترة اللاحقة والتي على أساسها يتم رسم سياسات الفترة المقبلة، بينما تعتبر المحاسبة المالية محاسبة تاريخية

¹ - نفس المرجع أعلاه، ص 28.

² - لبني هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف منهاج علمي وتطبيقي، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، 2013، ص 18.

³ - جمعة الربيعي، كمال حسان، سعدوني مهدي الساقى، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 22.

⁴ - لبني هاشم نعمان العاني، مرجع سبق ذكره، ص 18.

(فعلية) إذ أنها لا تهتم إلا بالبيانات الفعلية التي حدثت فعلاً¹؛

- تعتبر تقارير محاسبة التكاليف تقارير إختيارية تعد لمنفعة الإدارة، بخلاف تقارير المحاسبة المالية التي تعتبر تقارير إجبارية²؛

- تعد الجهات المستفيدة من البيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف هي الأطراف الداخلية المتمثلة في إدارة المشروع نفسه وأقسامه، أما المحاسبة المالية فإن الجهات المستفيدة من البيانات التي تقدمها هي الأطراف الداخلية و الأطراف الخارجية والمتمثلة في المستثمرين، المقترضين والدائنين³؛

- تهتم محاسبة التكاليف بالبيانات المالية (نقدية) وبيانات كمية (غير نقدية) المتعلقة بأوجه نشاط الوحدة مثل كميات المواد، عدد العاملين، ساعات العمل، في حين ينحصر مجال إهتمام المحاسبة المالية بالبيانات المالية فقط⁴؛

ثانياً: أوجه المقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية

1. العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية:

تظهر العلاقة الترابطية بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية من ناحية الأهداف فكلاهما يهدف إلى توفير المعلومات والبيانات اللازمة لمساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات الإدارية ولأغراض التخطيط والرقابة وتقويم الأداء⁵، وعليه فالبرغم من وجود تداخل كبير بين أنشطة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية إلا أنه تعد البيانات والمعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف قاصرة بهدف مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات، وهذا ما تحققه المحاسبة الإدارية من خلال البيانات والمعلومات التي تقدمها للإدارة العليا والتي تستند في غالب الأحيان إلى البيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف⁶.

¹ - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 29.

² - أيمن يوسف عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص 260.

³ - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 28.

⁴ - لبنى هاشم نعمان العاني، مرجع سبق ذكره، ص 19.

⁵ - لبنى هاشم نعمان العاني، مرجع سبق ذكره، ص 20.

⁶ - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 29.

2. أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية:

- يمكن إظهار العلاقة التكاملية بين كل من محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية من خلال أوجه التشابه التالية¹:
- تعتبر كل من محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية من فروع المحاسبة والتي تعنى لخدمة الأطراف الداخلية والمتمثلة في الإدارة؛
 - تحتاج المحاسبة الإدارية أثناء إتخاذ القرارات إلى المعلومة المحاسبية والمالية التي تنتجها محاسبة التكاليف أي أن هذه الأخيرة تعتبر كقاعدة لعمل المحاسبة الإدارية؛
 - تتعامل كل من المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف مع الأحداث الإقتصادية للمؤسسة وتعتمدان كل الإعتماد على المعلومة المحاسبية والمالية.

3. أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية:

- بلرغم من وجود العلاقة التكاملية وأوجه التشابه بين المحاسبتين، إلا أن هذا لاينفي وجود نقاط إختلاف بين كل من محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والتي يمكن توضيحها في النقاط التالية :
- الهدف من محاسبة التكاليف هو تحديد تكلفة الإنتاج، في حين أن المحاسبة الإدارية تهدف لحل المشكلات الإدارية والمفاضلة بين البدائل المتاحة؛
 - الفترة المحاسبية لمحاسبة التكاليف لها وقت محدد (فترة تكاليفية) بينما لا يوجد قيود على الوقت (فترة غير محددة) بالمحاسبة الإدارية؛
 - درجة الدقة في محاسبة التكاليف تتسم بالموضوعية وخاصة عند حصر المخزون، والمحاسبة الإدارية تتسم بالحكم الشخصي والتنبؤ²؛
 - تتميز محاسبة التكاليف بإجراءات وقواعد ثابتة وفي بعض الأحيان يمكن القول بأنها صارمة بينما المحاسبة الإدارية تسيير وفق قواعد وإجراءات مرنة نوعا ما يمكن تعديلها وتغييرها حسب هدف المؤسسة؛

¹ - نوبلي بجلاء، مرجع سبق ذكره، ص 28.

² - حاب الله شريف، أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة الجزائر، 2016، ص 44.

- تركز محاسبة التكاليف على المعلومات المالية المتعلقة بعناصر تكاليف المؤسسة فقط، بينما تركز المحاسبة الإدارية على المعلومات المالية الخاصة بعناصر تكاليف المؤسسة¹؛
- تهتم محاسبة التكاليف بعناصر التكلفة وتحليلها (الأقسام الإنتاجية فقط) في حين أن المحاسبة الإدارية لها مجالات متعددة في كافة أنشطة ووظائف الإدارة؛
- ينحصر نطاق محاسبة التكاليف على التركيز فقط على التكاليف، في حين أن نطاق المحاسبة الإدارية يناقش محاسبة المسؤوليات وتقييم الأداء ومؤشرات².

المبحث الثاني: طبيعة التكاليف وتصنيفاتها

لقد رأينا في المبحث السابق بأن موضوع محاسبة التكاليف هو التكلفة، وعليه فإن هذا المبحث يعالج كل ما يتعلق بالتكلفة وذلك بتعريفها وتصنيفاتها ومكوناتها.

المطلب الأول: مفهوم التكلفة وسعر التكلفة

لغرض الفهم الجيد للتكلفة سنحاول من خلال هذا المطلب تسليط الضوء على مفهوم التكلفة وأهم عناصرها والمصطلحات المرتبطة بها.

أولاً: مفهوم التكلفة:

لقد تطور مفهوم التكلفة مع تطور إحتياجات المحاسبين والإقتصاديين، وأصبح معنى كلفة يعطي معنى عاماً يختلف باختلاف الغرض الذي يستخدم من أجله والمجال الذي يستخدم فيه، لذا أصبح من الضروري تعريفها بإضافة الصفة الدالة لها مثل : المباشرة، المتعبئة، الأولية ... وغيرها³، ومن أجل ذلك سنحاول عرض مفهوم التكلفة حسب وجهة النظر الإقتصادية والمحاسبية.

1. مفهوم التكلفة عند الإقتصاديين:

عند الإقتصاديين يرتكز مفهوم التكلفة بصفة كبيرة على مفهوم تكلفة الفرصة البديلة والذي يتعلق بتضحيات ببدائل لم يتم الإستفادة منها نظراً لإستخدام الموارد المتاحة في بديل معين بدل البدائل الأخرى، فإستخدام حجم معين من الموارد في إنتاج سلعة معينة يعني التضحية بسلع أخرى، كما يمكن

¹ - نوبلي بجلاء، مرجع سبق ذكره، ص 90.

² - حاب الله شريف، مرجع سبق ذكره، ص 44.

³ - زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة دراسة حالة: مؤسسة إتصالات الجزائر- وكالة بسكرة-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم، تخصص: علوم التسيير، جامعة محمد خيضر- بسكرة-، الجزائر، ص 24.

أن توجه هذه الموارد لإنتاجها، أي أن تكلفة الفرصة البديلة تعني من الناحية الإقتصادية الإيرادات أو الأموال المنفقة على أحسن البدائل المعروضة نتيجة لتوظيف الأموال في إستخداماتها الحالية¹.

وبالتالي فإن التكلفة بالمفهوم الإقتصادي هي تضحية إختيارية بموارد إقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول (سلع أو خدمات، مواد أولية أموال..) تم إستلامها فعلا لإستخدامها قصد الحصول على منافع في الحاضر أو المستقبل².

وما يمكن ملاحظته أن مصطلح التكلفة في الفكر الإقتصادي يرتبط بمفهوم التضحية النقدية والتي تعني أن المنتج عندما يحصل على عوامل الإنتاج يقوم بتعويض أصحابها بمبالغ نقدية تعادل في قيمتها التضحية التي تحصل عليها من طرف أصحاب عوامل الإنتاج، وهو يرتبط بالتضحية الطبيعية المقدمة والتي تساهم في تحقيق النشاط الإقتصادي كالجهد المبذولة من كل أنواع العمل التي تدخل في إنتاج السلعة³.

2. مفهوم التكلفة عند المحاسبين:

أما عند المحاسبين التكلفة تتعلق بكل ماتضحي به المؤسسة قصد بلوغ الأهداف المسطرة مع قبول ما يتم التضحية به للقياس الكمي، حيث يتم إظهار مجمل الربح أو الخسارة وصافي الربح والخسارة على ضوء مقابلة جميع التكاليف بالإيرادات، وبإعتبار التكلفة تمثل تخفيضا لإيرادات المؤسسة ومن ثم تنقص قيمة الربح، وكون المحاسبة تسعى إلى تحديد الأرباح بالنسبة للمؤسسة الإقتصادية هذا ما جعل مفهوم التكلفة يأخذ موضعا واضحا ومهما بالنسبة للمحاسبين⁴، وبالتالي يمكن القول بأن مصطلح التكلفة من وجهة النظر المحاسبية هو " مورد يضحى به من أجل تحقيق هدف معين وتقاس التكلفة محاسبيا بالقيمة التي يجب التضحية بها أو دفعها مقابل السلع والخدمات"⁵.

¹ - براهيمية إبراهيم، تدنية التكاليف كأسلوب هام لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الإقتصادية، المجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية،

الصادرة عن جامعة حسيبة بن بوعلي شلف، الجزائر، العدد 05، 2011، ص 102.

² - درويش عمار، مرجع سبق ذكره، ص 07.

³ - براهيمية إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 102.

⁴ - براهيمية إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 103.

⁵ - حسين علي حسين أحمد، مبادئ التكاليف الصناعية للإداريين، مكتبة الإشعاع للنشر والتوزيع، 1998، ص 10.

والملاحظ أن مفهوم التكلفة في الفكر الإقتصادي يقترن بمفهوم التضحية أو الإستنفاد والتي تمثل مجموعة الموارد التي تبذل من قبل شخص أو المؤسسة قابلة للقياس النقدي بالعملة النقدية كالدينار أو الدولار مثلاً، بمعنى خروج النقد من المؤسسة للحصول على المنفعة¹.

وفيما يلي سنوضح هذا المصطلح بدقة بعرض بعض المفاهيم :

فحسب المخطط المحاسبي العام (PCG) التكلفة " تمثل مجموعة الأعباء المتعلقة بعنصر من عناصر المخطط المحاسبي، وتعرف بالميزات التالية: "مجال تطبيق الحساب": منتج، خدمة، طلبية "محتوى الحساب": وتصنف الأعباء المختارة في مجموعات أو أجزاء لفترة محددة، "توقيت الحساب": سابق أو لاحق (حدوث التكلفة) في فترة معتبرة² ".

وفي نفس السياق يعرف (Lochard, J., & Gilbert, D) التكلفة بأنها " مجموعة الأعباء المتعلقة بوظيفة معينة أو قسم معين من المؤسسة، أو موضوع معين، أو خدمة معينة، أو مجموعة معينة من المواضيع والخدمات"³.

و يضيف (Melyon, Gérard) " هي عبارة عن مفهوم داخلي للمؤسسة، وتعنى بتجميع كل الأعباء المتعلقة بصنع منتج معين، سواء كانت سلعة أو خدمة"⁴.

بناء على ما سبق يمكن القول أن التكلفة تضحية معينة إختيارية يمكن التعبير عنها بوحدة النقد من أجل تحقيق وبلوغ الأهداف المسطرة، وهي بهذا المعنى محل إتفاق بين وجه النظر المحاسبية ووجهة النظر الإقتصادية، ويمكن الإختلاف بين وجهات النظر في مجال قياس قيمتها (التكلفة) عن طريق وحدة النقد، بحيث يأخذ الإقتصاديين في الحسبان القيمة الزمنية للنقود، أي التغيرات والتقلبات التي تطرأ على قيمة النقود نتيجة عدة عوامل مما ينعكس على تغير قيمة السلع والخدمات، أما المحاسبين لا يأخذون بعين الإعتبار التقلبات والتغيرات التي تحدث على قيمة النقود، ويعتمدون على في تقييم السلع والخدمات بناء على التكلفة التاريخية للنقود (ثبات وحدة النقد)⁵.

¹ - لبنى هاشم نعمان العاني، مرجع سبق ذكره، ص 20.

² - Abdallah Boughaba, **comptabilité Analytique**, Berti éditions, Alger, 1994, p5.

³ - Lochard, Jean, and Dominique Gilbert, **La Comptabilité analytique: ou comptabilité de responsabilité, Ed. d'organisation**, France, 1998, P16.

⁴ - Melyon Gérard, **Comptabilité analytique**, 2ème Edition baréal, Paris, 2001, P 15 .

⁵ - درويش عمار، مرجع سبق ذكره، ص 8.

يعتقد الكثير أن بعض المصطلحات المرتبطة بالتكلفة، الأصل، الخسارة والمصرف تحمل نفس المعنى، إلا أن التعمق في مدول كل منها يدل على أن كل منها له معنى محدد، ونظرا لأهمية التفرقة بين هذه المصطلحات والمفاهيم سنقوم بإيضاحها فيما يلي:

- **التكلفة:** تتحمل المؤسسة تكاليف وهذا للوصول إلى تحقيق أهدافها المسطرة والحصول على السلع ومنتجات أو تقديم خدمات، بحيث نميز بين نوعين هما¹:

- تكلفة مستنفذة: تعبر عن قيمة المنافع الاقتصادية التي حصلت عليها المؤسسة وإستنفدت خلال الفترة،

- تكلفة غير مستنفذة: تعبر عن قيمة المنافع الاقتصادية التي تم الحصول عليها ولم تستنفذ بعد.

- **المصرف:** يمكن تعريف المصرف بأنه تضحية إختيارية بموارد إقتصادية في الماضي أو الحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على منافع في الحاضر فقط²، ويعتبر المصرف تكلفة مستنفذة إذا كان الغرض منه الحصول على إيراد في الفترة الحالية ومثال ذلك: الإيجار، الصيانة، الضرائب والرسوم، الأجر... إلخ، ويتم طرح قيمة المصروفات من إيرادات الفترة المالية قبل الوصول إلى رقم صافي الربح³.

- **الأصل:** يمثل الأصل تكلفة غير مستنفذة في الفترة المالية الحالية يتم إقتناؤه بغرض خلق منفعة إقتصادية في الفترات المالية المستقبلية، وهذا ما يتماشى مع مفهوم الأصل بإعتباره يمثل منافع إقتصادية مستقبلية، ويوجه الأصل إلى قائمة المركز المالي، ويلاحظ أن الأصل (التكلفة الغير مستنفذة) يتحول تدريجيا إلى مصرف (تكلفة مستنفذة) عن طريق الإهلاك⁴.

¹ - زعور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة دراسة حالة: مؤسسة إتصالات الجزائر- وكالة بسكرة-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم، تخصص: علوم التسيير، جامعة محمد خيضر- بسكرة-، الجزائر، ص 24.

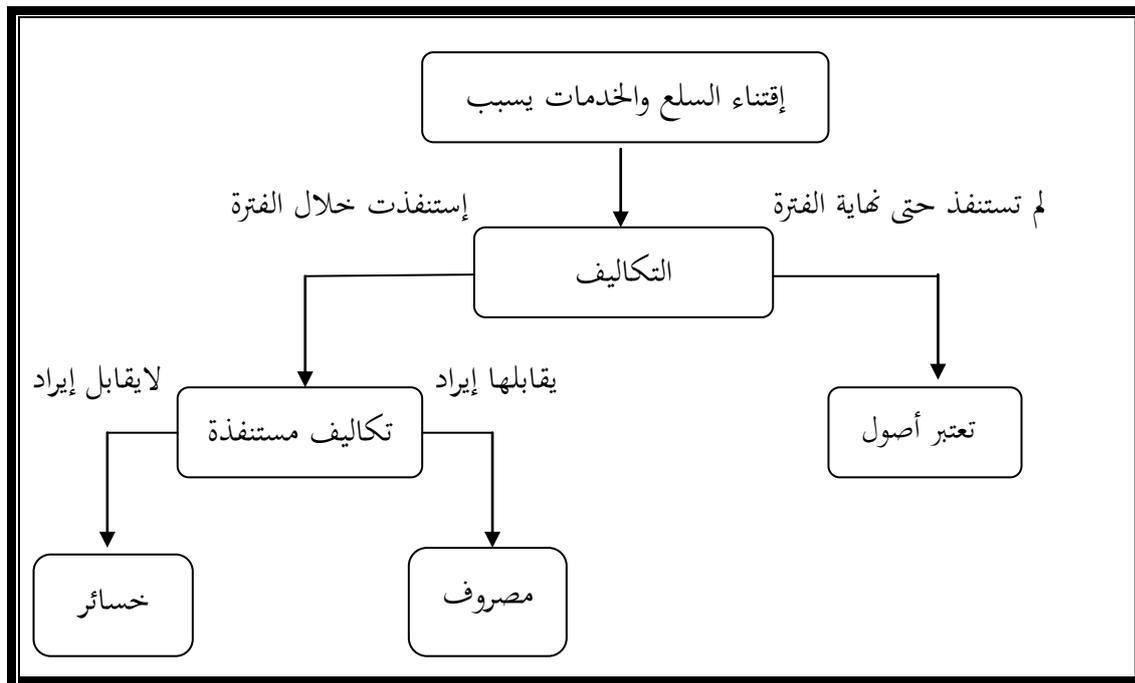
² - عبد الحى مرعي، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، عطية عبد الحى مرعي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية الإسكندرية، 202، ص 03.

³ - محمد تسيير، عبد الحكيم الرجحي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 35.

⁴ - كمال حسين، ممدوح عبد الحميد، كمال الدين على محمد، أصول محاسبة التكاليف، كلية التجارة للتعليم المفتوح، بدون سنة نشر ص12.

- **الخسارة** : هي تكاليف مستنفذة ولكن بدون تحقيق إيراد بصورة مباشرة أو غير مباشرة، وفي القياس المحاسبي نجد أن الخسارة تحدث إذا كان الإيراد أقل من التكاليف، أو عندما تحدث التكاليف ولا تؤدي إلى تحقيق إيرادات مثل الفاقد الصناعي، أو سرقة بعض البضائع من قبل العمال أو الزبائن¹.
إنطلاقاً مما سبق يمكن توضيح العلاقة بين التكلفة والأصل والمصرف والخسارة من حيث إعتبارها تكاليف مستنفذة أو تكاليف غير مستنفذة من خلال الشكل التالي :

الشكل (2-2): العلاقة بين التكلفة والأصل والمصرف والخسارة



المصدر: زعرور نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص 26.

من خلال الشكل السابق يتضح أن الأصل هو تكلفة غير مستنفذة خلال الفترة الحالية، وينتظر منها منافع مستقبلية، أما المصرف فهو عبارة عن تكاليف إستنفذت والغرض منه الحصول على إيراد خلال الفترة الحالية، بينما تعتبر الخسارة تكاليف مستنفذة خلال الفترة ولا يقابلها إيراد، وبالتالي يعتبر عنصر الإستنفاد العامل الرئيسي للفرقة بين الأصل والخسارة والمصرف.

ثانياً: سعر التكلفة:

يمكن تعريف سعر التكلفة بأنه " مجموع التكاليف التي يتحملها منتج معين أو خدمة مقدمة (أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها)، ابتداءً من إنطلاق عملية إعدادها

¹ - محمد تسيير، عبد الحكيم الرجحي، مرجع سبق ذكره، ص 35.

إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية وتحسب فيها تكاليف البيع، وبمعنى آخر فإن المنتج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر تكلفة وحيد وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به¹ .

وفي تعريف آخر هي " مجموع التكاليف المنفقة في سبيل إيجاد منتج أو تقديم خدمة إبتداء من مرحلة تصوره وإعداد العملية الإنتاجية إلى غاية وصوله إلى المرحلة النهائية، بحيث تحسب فيها كل تكاليف البيع"² .

ومن جهة أخرى يعبر سعر التكلفة عن " إنتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، بحيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه"³ .

إلا ما يمكن قوله أن مصطلح " سعر تكلفة " إنتقد من طرف عدة متخصصين، وذلك بإعتباره عبارة عن تكوين داخلي خاص ومخصص لكل مؤسسة وبذلك تقلصت علاقته مع المحيط وفي هذه الحالة أصبح التمسك بمصطلح "سعر التكلفة" والذي له علاقة بالسوق صعب جدا، مما دفع مؤلفي المخطط المحاسبي العام الفرنسي إلى تغيير مصطلح " سعر التكلفة "، "Prix de revient" إلى " التكلفة النهائية "، "Coût de revirnt"⁴، وهي بهذا المصطلح تعني " التكلفة النهائية لمنتج معين في مرحلته الأخيرة، مع العلم أن تكلفة التوزيع متضمنة فيه"⁵ ، ويتم حساب سعر التكلفة بالعلاقة التالية :

- في المؤسسة الصناعية : سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج للمنتجات المباعة + أعباء التوزيع.

- في المؤسسة التجارية : سعر التكلفة = تكلفة المشتريات المباعة + أعباء التوزيع.

المطلب الثاني : تبويات عناصر التكاليف

يقصد بالتبويب هو تجميع عناصر التكاليف في مجموعات على أساس التشابه بالطبيعة أو الصفات بحيث يوجد إرتباط بينها وبين وحدة الإنتاج وهذه العناصر قد تم تصنيفها في المحاسبة المالية حسب نوعها أي حسب طبيعتها كمشتريات المواد الأولية والرواتب والأجور... إلخ، أما في محاسبة التكاليف فهناك أكثر من طريقة لتصنيفها و تحميلها على وحدات الإنتاج النهائية وتحتاج إدارة المؤسسة لتصنيف التكاليف

¹ - ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير المحاسبية التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 14.

² - درويش عمار، مرجع سبق ذكره، ص 10.

³ - رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 38.

⁴ - درجون هلال، المحاسبة التحليلية : نظام مساعد للتسيير ومساعد على إتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية- دراسة مقارنة-، أطروحة دكتوراه في المحاسبة التحليلية تخصص نقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة-الجزائر، 2005، ص 186.

⁵ - Abdallah Boughaba, comptabilité Analytique d'exploitation, Berti éditions, Alger ,1998, P28.

لتحقيق أغراض معينة في مجالات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات¹، ومن الأسس التي تستخدم في تبويب عناصر التكاليف ما يلي :

- التبويب الأساسي (الطبيعي) لعناصر التكاليف؛
- التبويب الوظيفي لعناصر التكاليف؛
- تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية؛
- تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط؛
- تبويب التكاليف لأغراض الرقابة؛
- تبويب التكاليف لأغراض إتخاذ القرارات.

أولاً: التبويب الأساسي (الطبيعي) لعناصر التكاليف

طبقاً لهذا التبويب فإنه يتم تصنيف عناصر التكاليف حسب نوعها أو طبيعتها كما في المحاسبة المالية، ويعتبر التصنيف الطبيعي هو التصنيف الأساس لعناصر التكاليف أما باقي أنواع التبويب فهي عملية تقسيم فرعية لغرض تحقيق هدف إداري معين، وفي ضوء هذا التبويب تقسم عناصر التكلفة إلى :

1. عنصر تكلفة المواد: أو المستلزمات السلعية ويتمثل بكل ما ينفق من هذا العنصر من مواد خام أو نصف مصنعة أو تامة الصنع في مؤسسة ما تكون مادة خام في مؤسسة أخرى، كما أنها تشمل كل المواد التي تدخل في العملية التصنيعية والعملية التسويقية، وكذا الوظيفة الإدارية².

3. عنصر تكلفة العمل: تتمثل تكلفة عنصر العمل في كل ما تتحمله المؤسسة وتضحي به في سبيل الحصول على خدمات عنصر العمل الإنساني سواء تمثلت هذه التضحية في صورة مرتبات وأجور، أو تمثلت في صورة مزايا نقدية ومزايا عينية أو تأمينات إجتماعية يحصل عليها العاملون في المؤسسة³.

3. عنصر تكلفة المصروفات: وتمثل باقي التكاليف التي تتحملها المؤسسة بإستثناء عنصري المواد والأجور والتي تمثل تكلفة الخدمات الإنتاجية وخدمات إدارة التسويق، وخدمات الإدارة، مثل مصاريف

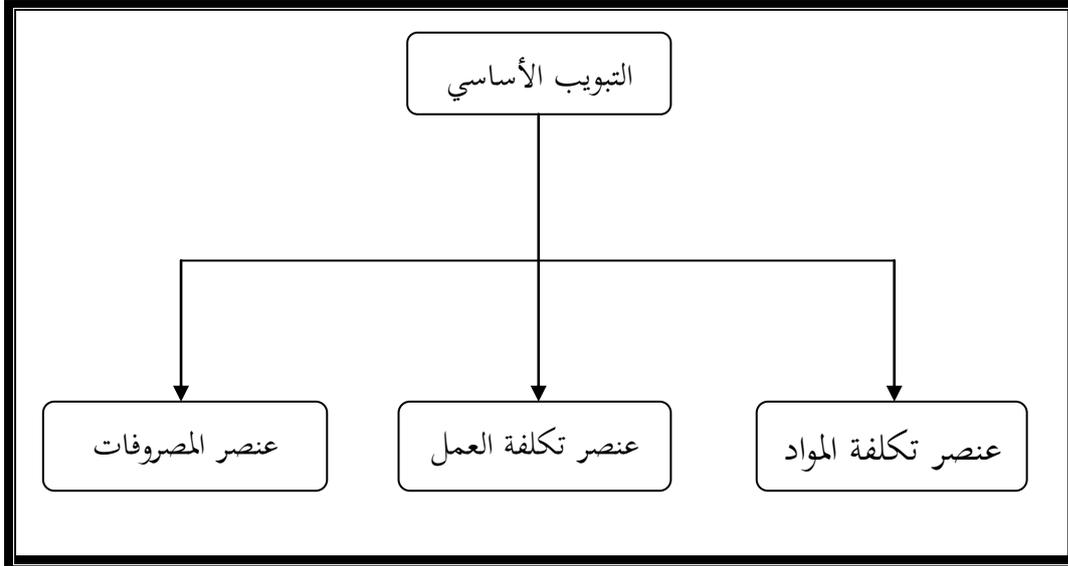
¹ - لبنى هاشم نعمان العاني، مرجع سبق ذكره، ص 31.

² - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 33.

³ - صلاح البسوني عيد، عبد المنعم فليح، سعيد يحي ضو، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، بدون دار نشر، 2017، ص 25.

صيانة الآلات والمعدات وإيجار معارض البيع ومصاريف الإعلان وكذا مصاريف الإدارة الأخرى¹. ويمكن إيضاح هذا التبويب من خلال الشكل التالي :

الشكل (2-3) : التبويب الأساسي (الطبيعي) لعناصر التكاليف



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص، 34.

ثانيا: التبويب الوظيفي لعناصر التكاليف

تنقسم الوظائف الرئيسية التي تزاو لها المؤسسة إلى ثلاثة وظائف هي وظيفة الإنتاج ووظيفة التسويق ووظيفة الإدارة العامة والتمويل من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية (مواد، أجور، مصروفات)، وفي ضوء ذلك تحلل عناصر التكاليف وظيفيا على النحو التالي:

1. تكاليف صناعية: وتتضمن كل ما تضحى به المؤسسة في سبيل القيام بنشاطها الصناعي وإنتاج منتجاتها التي قامت من أجلها، سواء تمثلت هذه التكاليف في المواد والأجور أو الخدمات، وبذلك تكون هناك تكلفة المواد الصناعية وأجور صناعية وتكلفة خدمات صناعية².

2. تكاليف تسويقية: هي عناصر التكاليف المتعلقة بتخزين الإنتاج والإعلان عنه وبيعه ونقله وتحصيل قيمته وتنقسم هذه التكاليف بدورها كالتالي :

- تكاليف خلق الطلب: تشمل تكاليف الإعلان عن المنتج وترويجه،

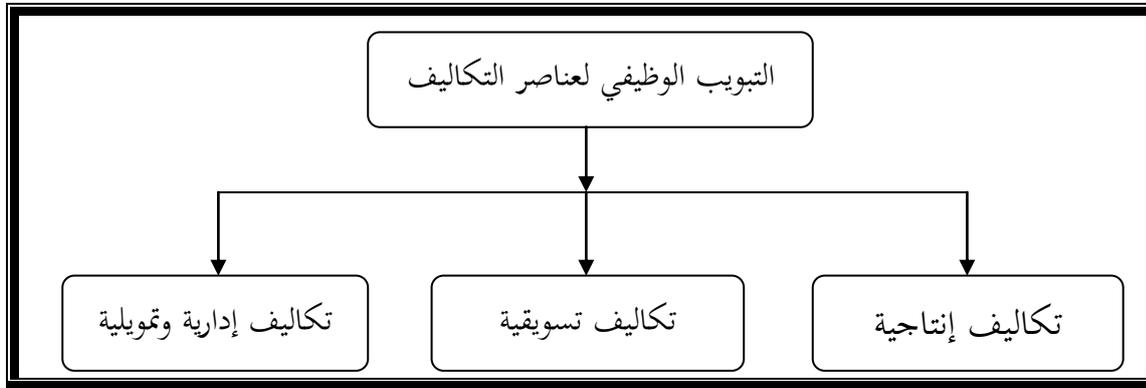
¹ - خالص صافي، رقابة تسيير المؤسسة في ظل إقتصاد السوق، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 88.

² - صلاح البسوني عيد، عبد المنعم فليح، سعيد يحي ضو، مرجع سبق ذكره، ص 26.

- تكاليف الوفاء بالطلب: تتمثل في تكاليف التخزين والشحن والنقل والتأمين، ومن ناحية أخرى يمكن أن ينظر إلى التكاليف التسويقية من منظور آخر كتكاليف البيع والتوزيع¹.

3. تكاليف إدارية وتمويلية: وتتمثل في عناصر التكاليف التي يتم إنفاقها في سبيل ممارسة النشاطات الإدارية والتمويلية فهي تشمل تكلفة الأدوات الكتابية والمطبوعات، وتكلفة العمالة ممثلة في مرتبات العاملين في إدارة الحسابات والإدارة القانونية، ومختلف الإدارات، وتكلفة الخدمات متمثلة في إهلاك مباني الإدارة والتجهيزات المكتبية، والتأمين على مباني الإدارة وأصولها وغيرها². ويمكن إيضاح هذا التبويب من خلال الشكل الموالي :

الشكل (2-4) : التبويب الوظيفي لعناصر التكاليف



المصدر: محمود على الجبالي، قيسي السامرائي، مرجع سبق ذكره، ص 20.

ثالثاً: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية

إن الهدف من هذا التبويب هو حصر عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية، بحيث تقسم عناصر التكاليف وفق هذا التبويب إلى :

1. عناصر التكاليف المباشرة: وتمثل العناصر التي تحمل مباشرة على إلى التكلفة النهائية للوحدة المنتجة بشكل مباشر، كما يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة من منها بشكل مباشر³. ومن بين أهم

¹ - محمد نجيت محمد علي، أنظمة التكاليف الحديثة ودورها في تحديد أساليب قياس تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية بالسودان (دراسة ميدانية)، رسالة دكتوراه فلسفة التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2017، ص 70.

² - السيد عبد المقصود محمد دياب، صلاح الدين عبد المنعم، ناصر نور الدين عبد الطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2004، ص 134.

³ - Cargnello-Charles Emmanuelle, Morard Bernard, Trahand Jacques , **Comptabilité de gestion: coût, activité, répartition**, Presses universitaires de Grenoble, 2000, P13.

هذه العناصر نجد¹:

1.1- المواد المباشرة: وتشمل كل المستلزمات السلعية التي تدخل مباشرة بالعملية الإنتاجية مثل

المواد الخام (كالخشب في صناعة الأثاث والقطن في صناعة الغزل)؛

2.1- الأجور المباشرة: وتمثل كل ما يصرف للعاملين المباشرين في العملية الإنتاجية من أجر والذي

يخصص عملهم في تحويل المواد الخام إلى منتج نهائي؛

3.1- المصروفات المباشرة: وهي بقية المصروفات التي تصرف مباشرة على العملية الإنتاجية

باستثناء المواد والأجور المباشرة؛

4.1. عناصر التكاليف غير مباشرة: تمثل عناصر التكاليف التي تخص النشاط الإجمالي والتي لا تخص

منتج معين أو مرحلة إنتاجية، أي يشترك فيها أكثر من منتج، ولا يمكن تحميلها مباشرة على الإنتاج؛

بحيث يتم تحميلها وتوزيعها وفق مؤشرات طرق رياضية على كافة المنتجات²، وتشمل عناصر التكاليف

غير مباشرة ما يلي³:

5.1- المواد غير مباشرة: وهي المواد التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة المنتجة مثل الصمغ في

صناعة الأثاث والتي لا يمكن تحديد نصيب المنتج منها بدقة؛

6.1- الأجور غير مباشرة: وهي كل ما يدفع للعاملين في المؤسسة والذين يكون عملهم غير مباشر

في علاقتها مع الوحدة المنتجة، والذي لا يمكن تحديد تكلفته مثل أجور المشرفين على الأقسام في

المؤسسة؛

7.1- المصروفات غير مباشرة: وتمثل بقية عناصر التكاليف غير مباشرة باستثناء المواد والأجور الغير

مباشرة وينطبق عليها نفس مواصفات المواد والأجور الغير مباشرة مثل مصاريف كهرباء المؤسسة، الهاتف

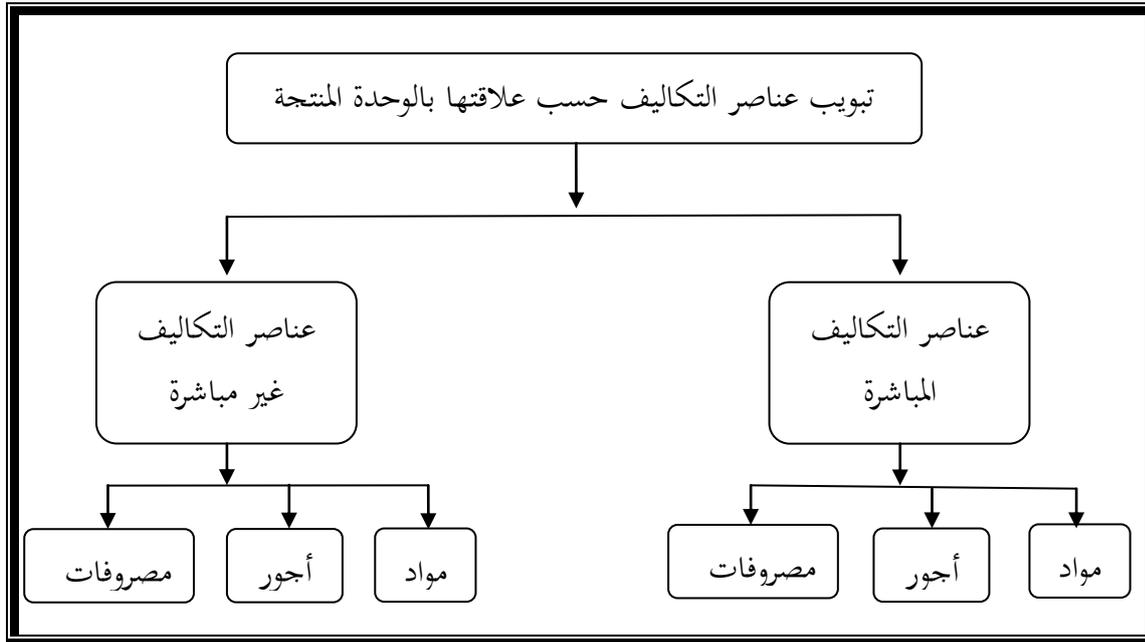
.. وغير ذلك. ويمكن توضيح هذا التبويب من خلال الشكل التالي:

¹ - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 37.

² - Cargnello-Charles Emmanuelle, Morard Bernard, Trahand Jacques ,Op.Cit ,P13.

³ - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 37.

الشكل (2-5) : تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص،38.

رابعاً: تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط

يعتبر هذا التبويب من التبويبات المهمة لعناصر التكاليف حيث أنه يرتبط بدراسة سلوك عناصر

التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج، بحيث تنقسم عناصر التكاليف وفق هذا التبويب إلى :

1. التكاليف المتغيرة: وتمثل التكاليف المرتبطة بالعملية الإنتاجية، أي بإستغلال المؤسسة لمواردها

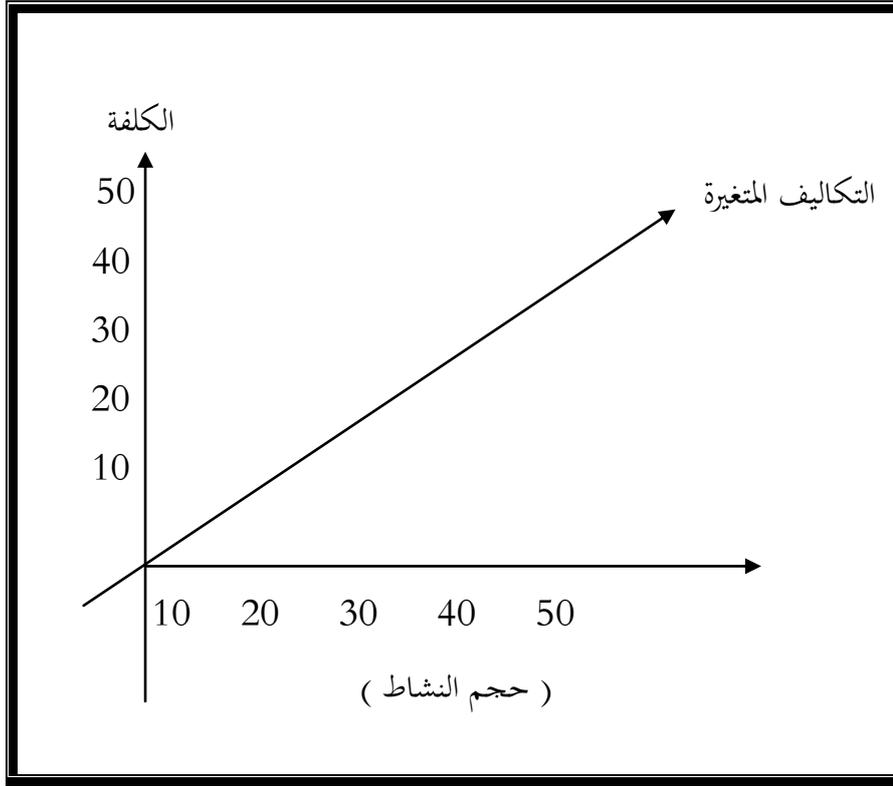
المتاحة والتي لا يمكن إنفاقها في حالة توقف المؤسسة عن النشاط، بحيث تعتبر هذه التكاليف تناسبية

مع وحدات الإنتاج (حجم النشاط) تزيد بزيادتها وتنخفض بإنخفاضها، لذلك فهي تكاليف تشغيلية

أو عملياتية¹، ويمكن توضيح العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط بالشكل البياني التالي :

¹ - درويش عمار، مرجع سبق ذكره، ص 13.

الشكل (2-6) : العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص،39.

من خلال الشكل السابق يتضح بأنه إذا تم إنتاج 10 وحدات فستحمل المؤسسة 10 دينار وإذا

أنتجت 20 وحدة ستحمل 20 دينار وهكذا أما نصيب الوحدة فلا يتغير، بحيث:

التكاليف

———— = نصيب الوحدة

عدد الوحدات

إذا كان الإنتاج 10 وحدة = $10/10 = 1$ دينار نصيب الوحدة،

إذا كان الإنتاج 20 وحدة = $20/20 = 1$ دينار نصيب الوحدة¹.

وعليه فمن خلال ما سبق يمكن القول أن نصيب الوحدة المنتجة يبقى ثابت مهما تغير حجم

النشاط سواء بالزيادة أو النقصان.

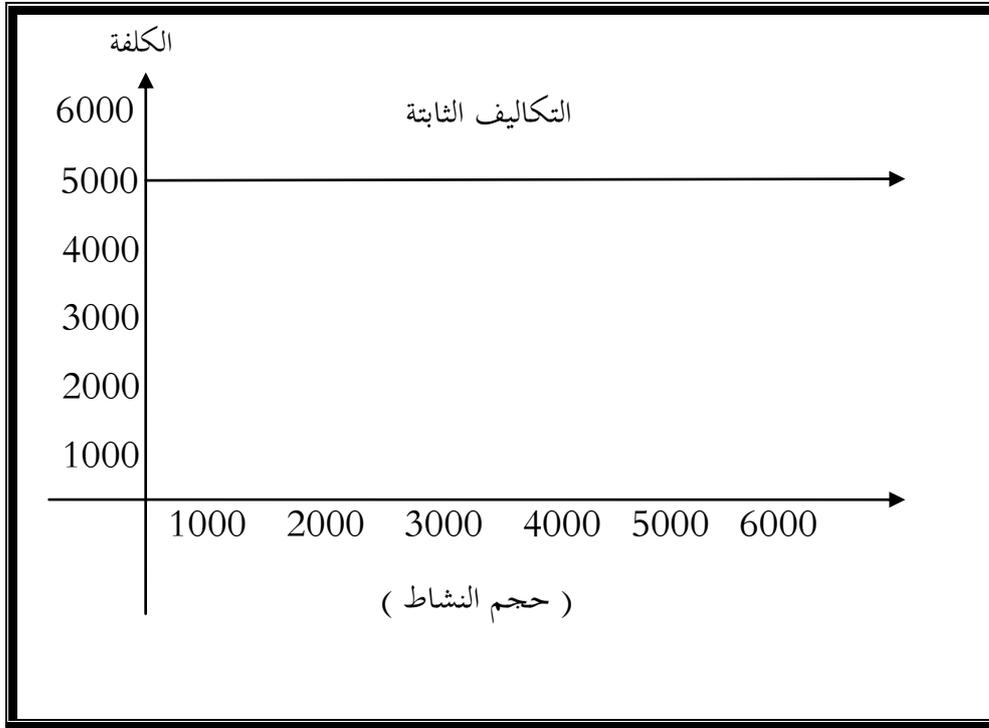
2. التكاليف الثابتة: وهي تلك التكاليف التي لا يتغير مجموعها مع تغير حجم النشاط زيادة

ونقصاناً (في حدود طاقة معينة) أي أن درجة أو معدل تأثيرها بالتغير في حجم النشاط 0%، أي أن

¹ - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص39.

مبلغها يظل دون تغيير سواء زاد حجم النشاط أو نقص أو توقف تماما (توقف مؤقت)، مثل مصاريف الإيجار والتأمين والضرائب العقارية¹. ويمكن إيضاح هذه العلاقة من خلال الشكل التالي :

الشكل (2-7) : العلاقة بين التكاليف الثابتة وحجم النشاط



المصدر: محمد تسيير، عبد الحكيم الرجحي، مرجع سبق ذكره، ص 53.

من خلال الشكل السابق يتضح بأن التكاليف الثابتة البالغة 5000 دينار لم تتغير مهما تغير حجم الإنتاج سواء كان 1000 وحدة أو 2000 وحدة فإن هذه التكاليف تبقى ثابتة لكن نصيب الوحدة منها يتغير.

3. التكاليف الشبه المتغيرة وشبه الثابتة: وهي التكاليف التي تجمع بين خصائص المجموعتين من التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، وهناك عدة طرق لفصل الجزء المتغير عن الجزء الثابت من هذه التكاليف (كطريقة الحد الأعلى وطريقة الحد الأدنى، طريقة خارطة الانتشار، طريقة المربعات الصغرى)، ومن أمثلة هذه التكاليف، تكاليف صيانة الآلات أي أن كلفتها تبقى ثابتة في حالة الصيانة الدورية للآلات ولكن هذه الكلف تزداد بزيادة عدد مرات الصيانة بسبب بدء عملها².

¹ - صلاح البسوني عيد، عبد المنعم فليح، سعيد يحيى ضو، مرجع سبق ذكره، ص 43.

² - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 41.

خامسا: تبويب التكاليف لأغراض الرقابة

وفق هذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من:

1. التكاليف الخاضعة للرقابة: هي تلك التكاليف التي يمكن ربطها مباشرة بمستوى معين من السلطة الإدارية، أو بعبارة أخرى هي تلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها بصورة واضحة والتي تتأثر تأثيرا مباشرا بمدير معين خلال فترة زمنية معينة، ومن أمثلة هذه التكاليف التكاليف الثابتة¹.

2. التكاليف الغير خاضعة للرقابة: وهي التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها ورقابتها ضمن مستوى إداري معين، مثل التكاليف المتغيرة التي تخصص لكل مركز إنتاجي فهي إذن تكاليف غير خاضعة للرقابة².

سادسا: تبويب التكاليف لأغراض إتخاذ القرارات

توجد بعض عناصر التكاليف المرتبطة بإتخاذ القرارات الخاصة بالإدارة، ومن أمثلة هذه القرارات هو قرار الزيادة أو عدم الزيادة في إنتاج معين، أو قرار يتعلق بتصنيع سلعة معينة أو شراءها من السوق الخارجي أو قرار يتعلق بإيقاف خط إنتاجي معين وعدم الإستمرار به، وهذه القرارات تتعلق تعتمد على بعض البيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف ومنها :

1. التكاليف الغارقة: وتتمثل في تلك التضحيات التي حدثت في الماضي، وبذلك تعتبر تكاليف غير مناسبة لإتخاذ القرارات لأنه ليس بالضرورة أن تتأثر بإتخاذ القرارات التي تتعلق بالمستقبل، وترتبط التكاليف الغارقة عادة بالإستثمار في الأصول الثابتة (ملموسة أو غير ملموسة) أو بالإرتباط بعقود لتأدية خدمات المؤسسة لفترة محددة مقبلة ولكن لا يمكن إستردادها أو إستعادتها³.

¹ - سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق، الجزائر، 1991، ص 09.

² - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 43.

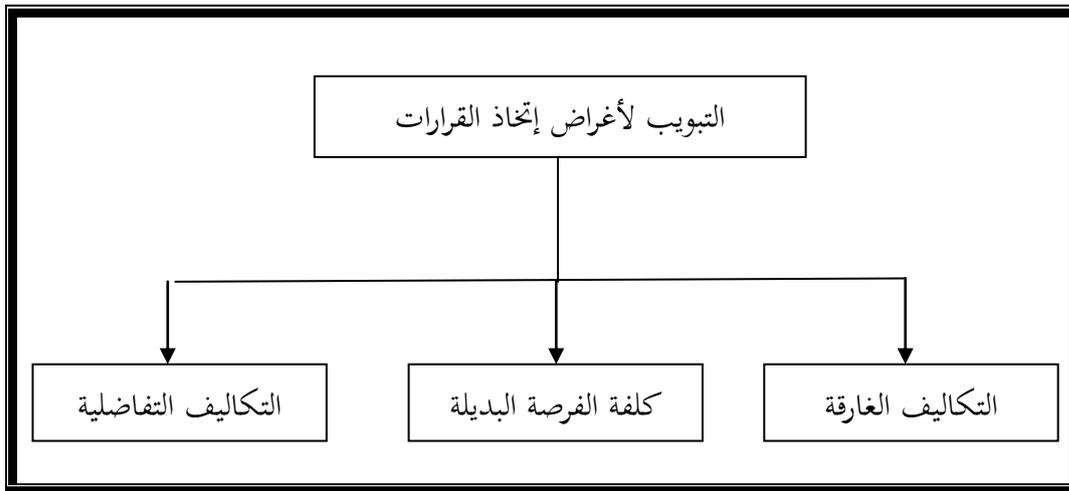
³ - صلاح البسوني عيد، عبد المنعم فليح، سعيد يحي ضو، مرجع سبق ذكره، ص 79.

2. تكاليف الفرصة البديلة: وهي التكاليف التي يمكن فقدها إذا ما تم إستخدام الموارد في أفضل البدائل المتاحة، أو هي الأرباح المفقودة لأفضل بديل بعد البديل الأول وأن هذه الخسائر لا يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية¹.

3. التكاليف التفاضلية: وهي الفرق بين تكلفة بديلين مختلفين، فإن نتج عن المفاضلة بين البدائل زيادة في التكاليف يطلق على التكاليف التفاضلية في هذه الحالة التكاليف المتزايدة، وإذا نتج عن المفاضلة بين البدائل نقص في التكاليف تسمى هذه الحالة الخاصة التكاليف التفاضلية بالتكاليف المتناقصة، ويلعب الفرق الدور الأساسي في إتخاذ القرار².

ويمكن إيضاح هذا التبويب من خلال الشكل التالي :

الشكل (2-8) : تبويب التكاليف لأغراض إتخاذ القرارات.



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص44.

المطلب الثالث: مكونات التكاليف وسعر التكلفة

سنعرض في هذا المطلب مختلف العناصر المكونة للتكلفة وسعر التكلفة.

أولاً: العناصر المكونة للتكاليف:

تعتبر المحاسبة المالية وفقاً لطبيعتها القانونية والإجبارية قاعدة لحساب التكاليف في مجال محاسبة

التكاليف، وعليه فمن أجل الوصول إلى عناصر الأعباء المكونة لمحاسبة التكاليف، لابد من إجراء بعض

¹ - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 43.

² - صلاح البسوني عيد، عبد المنعم فليح، سعيد يحي ضو، مرجع سبق ذكره، ص 77.

التعديلات على المحاسبة المالية للحصول على هذه العناصر، والتي سوف توجه إلى الإستعمالات المختلفة حسب الحاجة¹، وعليه يمكن التمييز بين ثلاثة مكونات للتكاليف وهي :

1. الأعباء المعتمدة: وهي الأعباء التي يتم إدراجها في المحاسبة المالية والتي تخص دائما دورة الإستغلال²، وتنقسم إلى قسمين :

- أعباء محتواة في التكاليف بنفس المبلغ المقدر في المحاسبة المالية وتمثل في الأعباء المتعلقة بالنشاط الطبيعي للمؤسسة كمصاريف اليد العاملة؛

- أعباء محتواة في التكاليف بمبلغ يختلف عن المبلغ المقدر في المحاسبة المالية والتي تخص (الفروق الناتجة عن مخصصات الإهلاك والمؤونات، الفروق على المواد المستهلكة)³.

2. الأعباء الغير معتمدة (غير محملة): وهي الأعباء التي تؤخذ بعين الإعتبار في المحاسبة المالية ولا تؤخذ بعين الإعتبار في محاسبة التكاليف، لأن تحميلها قد مجرد التكاليف من معناها وتتضمن ما يلي :

- الأعباء خارج الإستغلال؛

- أعباء متعلقة بالإستغلال ولكن ليس لها علاقة بالنشاط العادي للمؤسسة ومن أمثلتها الرسوم المسترجعة، مخصصات المؤونات الإستثنائية.. إلخ⁴.

3. العناصر الإضافية: هي تلك الأعباء النظرية التي لا توجد ضمن المحاسبة المالية ولكن تدخل في حساب التكاليف والتكلفة النهائية، وتسمى هذه العناصر إضافية لأنها ليست ضمن مصاريف المحاسبة العامة، ولا تدخل ضمن تقييم عناصر الأصول في الميزانية وتمثل في مبلغ الفائدة المحسوب على رأس المال الخاص وكذلك مبلغ الأجر لصاحب المؤسسة⁵.

ثانيا: العناصر المكونة لسعر التكلفة:

يمثل سعر التكلفة مجموع التكاليف المنفقة في سبيل إنتاج منتج أو خدمة معينة إبتداء من عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية كما يلي :

¹ - ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مرجع سبق ذكره، ص 119.

² - Élie Cohen, **Dictionnaire de Gestion**, Casbah Editions, Alger, 1998,P 75.

³ - ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره، ص 20.

⁴ - C.C.Raulet , **Comptabilité Analytique et Contrôle de gestion**, paris, Edition ,dunod,1982 P 22.

⁵ - ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مرجع سبق ذكره، ص 120.

1. **تكلفة الشراء (التموين)** : تمثل كلفة الشراء سعر الشراء زائد كافة المصاريف التي ترافق عملية الشراء إلى غاية تخزين البضاعة، بما في ذلك المصاريف الإضافية التي تتبع عملية الشراء كمصاريف النقل، الرسوم الجمركية... إلخ وبصفة عامة كافة المصاريف التي يتم دفعها للغير حتى تصل البضاعة إلى المؤسسة¹، ويمكن التعبير عنها بالمعادلة التالية:

$$\text{تكلفة الشراء} = (\text{المشتريات} + \text{مصاريف الشراء (المباشرة وغ المباشرة)} - \text{الخصومات})$$

2. **تكلفة الصنع (أو الإنتاج)**: تمثل مجموعة الأعباء الملحققة في عملية إنتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية، وتشمل سعر شراء المواد الأولية والوازم إضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة والغير المباشرة²، ويمكن التعبير عنها بالمعادلة التالية :

$$\text{تكلفة الإنتاج} = (\text{تكلفة شراء المواد المستهلكة} + \text{مصاريف الإنتاج})$$

3. **تكلفة التوزيع** : تعني تكلفة التوزيع جميع المصاريف المتعلقة بتوزيع منتجات المؤسسة مثل أجور ومرتببات عمال قسم التوزيع، مصاريف الصيانة، وسائل النقل، والإستهلاكات العائدة لها، نفقات الإشهار، عمولات البيع، مصاريف التصدير³.

المبحث الثالث: محاسبة التكاليف ضمن نظام المعلومات المحاسبي

يطرح التعرف على التكاليف عن طريق حسابها وتحليلها لغرض مراقبتها وإتخاذ القرارات اللازمة والملائمة مسألة نوعية لنظم المعلومات الإدارية داخل المؤسسة، ونخص بالذكر نظام المعلومات المحاسبي بصفة عامة كأحد الأنظمة الجزئية لنظام المعلومات الإدارية، ونظام معلومات محاسبة التكاليف بصفة خاصة كنظام يتفرع عن نظام المعلومات المحاسبي، ولهذا سنعرض في هذا المبحث مختلف المفاهيم المتعلقة بهذه النظم.

¹ - Abdallah Boughaba ,Opcit ,P28.

² - غرابية فوزي، محاسبة التكاليف : المبادئ، الإجراءات، الرقابة، منشورات مكتبة النهضة الإسلامية، عمان الأردن، 1979، ص 28.

³ - يعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 31.

المطلب الأول : ماهية نظام المعلومات الإدارية بالمؤسسة

تمثل المعلومات عنصرا حيويا في حياة المؤسسات بشكل عام والإقتصادية بشكل خاص إذن أنها تمثل موردا إستراتيجيا هاما يعتمد عليه في مجابهة ظروف المنافسة، فمحيط المؤسسة يتسم بالتغير السريع والمستمر، قصد مواكبة هذا التغير كان لزاما على المؤسسة أن تتوفر لديها نظام يمكن من خلاله توفير ماتحتاجه من معلومات، هذا النظام يدعى بنظام المعلومات الإدارية وهذا ما سنشير إليه في هذا المطلب من حيث مفهومه وأهميته، خصائصه، ووضائفه.

أولا: مفهوم نظام المعلومات الإدارية وأهميته:

1- مفهوم نظام المعلومات: سنشير أولا إلى إلى مفهوم النظام، ثم المعلومة، فنظام المعلومات.

1.1- النظام : مصطلح النظام (Système) مشتق أساسا من كلمة (Systema) اليونانية والتي تعني أساس الكل المركب من عدد ضخم من الأجزاء¹، ويمكن تعريف النظام من وجهة نظر التقارب النظامي على أنه " عبارة عن مجموعة منتظمة من الأجزاء أو الأنظمة الفرعية المترابطة والمتفاعلة فيما بينها، أو بتعبير آخر هو مجموعة متعددة من المكونات والأجزاء المختلفة ولكنها مترابطة في أداء أنشطتها بإتجاه تحقيق أهداف محددة² ".

2.1- المعلومة : يمكن تعريف المعلومة على أنها " البيانات التي تمت معالجتها لتحقيق هدف معين أو لإستعمال محدد، لأغراض إتخاذ القرارات، أي البيانات التي أصبح لها قيمة بعد تحليلها، أو تفسيرها، أو تجميعها في شكل ذي معنى والتي يمكن تداولها وتسجيلها ونشرها وتوزيعها في صورة رسمية أو غير رسمية وفي أي شكل³ ".

¹ محمد عبد الحسين الفرج الطائي، الموسوعة الكاملة في نظم المعلومات الإدارية الحاسوبية، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص 33.

² سعيد غالب ياسين، تحليل وتصميم نظم المعلومات، الطبعة الأولى، دار المنهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 88.

³ العربي خديجة، دحماني عزيز، حماية المعلومة بالمؤسسة الإقتصادية في ظل التوجه نحو الذكاء الإقتصادي- دراسة حالة مؤسسة (Lafarge) وهران- مجلة الدراسات الإقتصادية المعمقة، الصادرة عن جامعة ابن باديس مستغانم، الجزائر، المجلد 03، العدد 01، 2018، ص 113.

3.1- نظام المعلومات: يعرف نظام المعلومات على أنه " ذلك النظام الذي يتضمن مجموعة

متجانسة ومترابطة من الأعمال والعناصر والموارد تقوم بتجميع وتشغيل وإدارة ورقابة البيانات بغرض إنتاج وتوصيل معلومات مفيدة لمستخدمي القرارات من خلال شبكة من قنوات وخطوط الإتصال"¹.

2- أهمية نظام المعلومات: تكمن أهمية نظام المعلومات في النقاط التالية :

- التنسيق والإتصال بين مختلف المصالح عن طريق تبادل المعلومات والوثائق المرافقة لمختلف التدفقات؛
- المساعدة في عملية إتخاذ القرار عن طريق إيجاد أساس أو قاعدة لتحليل الإشارات التحذيرية الأولية التي تظهر داخليا وخارجيا؛

- توفير المعلومات الضرورية لكل المستويات الإدارية عن حالتها الحالية والسابقة والتنبؤ عن طريق تجميع هذه المعلومات وحفظها وتحليلها ووضعها معا²؛

- يمكن المؤسسة من السيطرة والرقابة على وظائفها؛

- تطوير أداء المؤسسات من خلال ما يتيح من معلومات عن تنفيذ الخطط والمشروعات؛

- يلعب دورا هاما في تشكيل الهيكل التنظيمي وإختيار الهيكل المناسب لنظم المعلومات³.

ثانيا: مكونات وخصائص نظام المعلومات بالمؤسسة :

1- مكونات نظام المعلومات: يتكون نظام المعلومات من ثلاثة عناصر أساسية : مدخلات، معالجة،

مخرجات، والتغذية العكسية:

1.1- المدخلات: وهي عبارة عن المفردات والمعطيات التي تصف الأحداث التي تدخل النظام⁴، أو

بعبارة أخرى فهي تتعلق بإستحصال وتجميع العناصر التي تدخل إلى النظام لكي تعالج مثل المواد الخام،

الطاقة، البيانات، الجهود البشرية، والتي يجب أن تتوفر وتنظم لأغراض المعالجة⁵.

¹ - أحمد قايد نور الدين، هلايلي إسلام، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة إقتصاد المال والأعمال، الصادرة عن جامعة الوادي، الجزائر، المجلد 04، العدد 01، جوان 2018، ص 243.

² - قنديلجي عامر، الجناني علاء الدين، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2005، ص 238.

³ - بن البار موسى، قديري عائشة، تقييم فعالية نظم المعلومات الإدارية من منظور بنوي بكلية العلوم الاقتصادية بجامعة المسيلة، مداخلة مقدمة في إطار الملتقى الدولي حول التحول الرقمي للمؤسسات والنماذج التنبؤية على المعطيات الكبيرة، بجامعة المسيلة يومي 13/12 نوفمبر 2017، ص 06.

⁴ - عبد الرزاق محمد قاسم، نظام المعلومات المحاسبية الحاسوبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1998، ص 18.

⁵ - عماد الصباغ، نظم المعلومات ماهيتها ومكوناتها، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2000، ص 13.

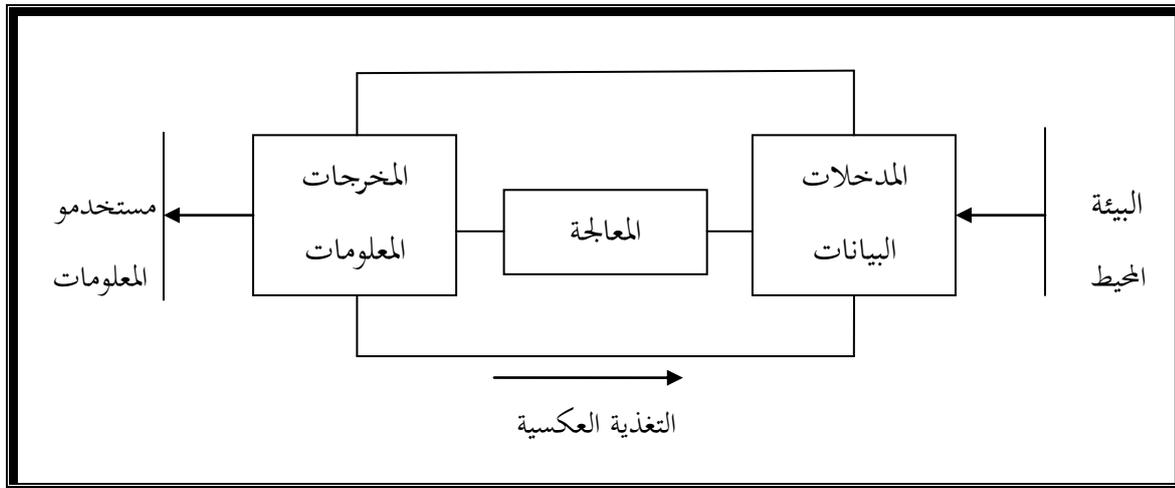
2.1- التخزين: وتتمثل في عملية حفظ البيانات أو المعلومات لإستخدامها في وقت لاحق، هناك وسائل تخزين تقليدية كالسجلات والدفاتر، ووسائل حديثة كالإسطوانات المرنة أو المضغوطة أو داخل جهاز الحاسوب¹.

3.1- المعالجة: وهي عبارة عن الجانب الفني من النظام والتي تتمثل في مجموعة العمليات التحويلية والتي يتم من خلالها تحويل المدخلات إلى مخرجات ومن أمثلتها العمليات التصنيعية، والحسابات التي تجرى على البيانات².

4.1- المخرجات: وتتعلق بنقل العناصر التي أنتجت خلال عملية تحويل إلى الجهات التي تحتاجها، مثلا المنتجات النهائية والخدمات البشرية، المعلومات الإدارية، التي يجب أن تنقل إلى مستخدميها³.

5.1- التغذية العكسية: تهدف بصفة أساسية إلى توفير أداة إرشادية لضبط عمليات النظام وتقويم نتائجه وأهدافه⁴. ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل الموالي :

الشكل (2-9) : يوضح مكونات نظام المعلومات



المصدر: عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 19.

¹ - عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 18.

² - عماد الصباغ، مرجع سبق ذكره، ص 13.

³ - نفس المجمع أعلاه، ص 13.

⁴ - عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 19.

2- خصائص نظام المعلومات: تستخدم نظم المعلومات في المؤسسات العامة منها والخاصة سواء

كانت كبيرة أم صغيرة وتشكل نوعاً متميزاً من النظم يتصف بالخصائص التالية¹ :

- يدعم وظائف التخطيط والرقابة والعمليات، وهي الأنشطة المطلوبة في كل مجالات النشاط؛
- يساعد الإدارة في إتخاذ القرارات بغية حل المشكلات وإيجاد القرار المناسب؛
- تعديل وتطوير العمليات الداخلية للمؤسسة ومقارنتها بالتوقعات والخطط المستقبلية؛
- المساهمة في تحليل البيئة الخارجية للمؤسسة للتعرف على الفرص المتاحة أمام المؤسسة والتهديدات ومدى تأثيرها على المؤسسة؛
- المساعدة في تحليل البيئة الداخلية لتحديد نقاط القوة وتنميتها ونقاط الضعف ومعالجتها لمساعدة المنظمة على إستغلال الفرص ومواجهة التهديدات.

ثالثاً: وظائف وأنواع نظام المعلومات بالمؤسسة**1- وظائف نظام المعلومات:** يقوم نظام المعلومات في المؤسسة بالعديد من الوظائف ولعل أهمها ما

يلي :

1.1- جمع المعلومات: تعد المعلومات من أهم المدخلات التي يعتمد عليها نظام المعلومات

بالمؤسسة، وتكون هذه المعلومات في بداية الأمر عبارة عن خامات تأتي من مصادر مختلفة في المؤسسة وكذلك المحيط الخارجي، ويتم الحصول على هذه المعلومات بعدة طرق².

2.1- تخزين المعلومات: يقصد بها وضع البيانات في ملفات أو قواعد بيانات وتقديم البيانات

المخزنة مختلف الاحداث التي تجري بالمؤسسة كما قد يتم تخزين هذه البيانات بصفة دائمة أو مؤقتة بغية المزيد من التشغيل لها³.

¹ - محمد عبد الرزاق، محمد حمو خليل، نظم المعلومات الإدارية ودورها في دعم إستراتيجيات إستدامة الشركات الصغيرة والمتوسطة- دراسة إستطلاعية في عينة من شركات تعبئة المياه المعدنية في إقليم كردستان العراق-، مجلة تنمية الرافدين، الصادرة عن كلية الإدارة والإقتصاد بجامعة الموصل، العراق، العدد 119، مجلد 37، 2018، ص 13.

² - عبد المنعم عوض الله، المحاسبة الإدارية في مجالات الرقابة والتخطيط، القاهرة، دار الفكر العربي، 1980، ص 17.

³ - كمال الدين مصطفى الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة، الإسكندرية، 1997، ص 35.

3.1- معالجة المعلومات: بعد أن يقوم النظام بجمع وتخزين المعلومات تاتي وظيفة المعالجة، والتي تتمثل في بلورة البيانات المتحصل عليها من المحيط الذي يتواجد فيه النظام وذلك حسب أهداف وإحتياجات المؤسسة¹.

3.1- نشر وإرسال المعلومات: بمعنى وضعها في يد المستخدمين سواء من داخل المؤسسة أو خارجها وفي الوقت المناسب وفي شكل يمكن من إستعمالها مباشرة والتي تسمح لهم بضمان أداء وظائفهم وإتخاذ القرارات الصائبة².

2- أنواع نظم المعلومات بالمؤسسة: بالإمكان تصنيف نظم المعلومات حسب الأنشطة الرئيسية للمؤسسة والمتمثلة أساسا في نشاط تسويق ومبيعات، تصنيع إنتاج، مالية ومحاسبة، وموارد بشرية، لتقدم لها المعلومات المناسبة بهدف رفع الكفاءة الإنتاجية لها، وفي هذا الإطار نميز بين أربع انواع من هذه النظم، وذلك بحسب الوظائف المذكورة.

1.2- نظام المعلومات التسويقية: عبارة عن عملية مستمرة ومنظمة لجمع وتسجيل البيانات وتبويبها وحفظها وتحليلها سواء كانت بيانات ماضية او حالية أو مستقبلية، والمتعلقة بأعمال الشركة والعناصر المؤثرة فيها، والعمل على إسترجاعها للحصول على المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات التسويقية في الوقت المناسب والشكل المناسب وبالذقة المناسبة بما يحقق أهداف المؤسسة³.

2.2- نظام معلومات الإنتاج: يعرف على أنه النظام الذي يتولى إمداد مديرية الإنتاج بمعلومات منظمة وكاملة ودقيقة، عن التدفق الطبيعي للعمليات والموارد والمنتجات من سلع وخدمات وكل الأنشطة الأساسية ذات العلاقة بالتخطيط، والرقابة على الإنتاج والنقل والعمليات، أي أن نظام المعلومات الإنتاج مهمته معالجة البيانات، وإنتاج المعلومات الإنتاجية الضرورية لإتخاذ القرارات الإدارية⁴.

¹ - عبد المعمر عوض الله، مرجع سبق ذكره، ص 17.

² - كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سبق ذكره، ص 35.

³ - قاشي خالد، دور نظام المعلومات التسويقية في صنع قرارات تسويقية رشيدة بالمؤسسة الجزائرية- دراسة حالة مؤسسة جيكوب، مجلة الإقتصاد الجديد، الصادرة عن جامعة خميس مليانة، الجزائر، المجلد 3، العدد 1، 2012، ص 318.

⁴ - دالي علي لمياء، دور نظام معلومات الإنتاج في مراقبة الإنتاج- دراسة ميدانية بمؤسسة صناعة الكوابل فرع جينرال كابل بسكرة-، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، الصادرة عن جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، المجلد 08، العدد 16، 2014، ص 275.

3.2- نظام معلومات الموارد البشرية: ينظر إليه على أنه نظام للمعلومات الذي يدعم وظيفة تسيير

الموارد البشرية من خلال تسيير كل من التوظيف، المكافآت، الأجور، التدريب والتكوين بالإضافة إلى تسيير المسار المهني كما يوفر المعلومات اللازمة المتعلقة بالموارد البشرية لمتخذي القرارات¹.

4.2- نظام المعلومات المحاسبية: وهو ذلك النظام الذي يجمع ويعالج بيانات العمليات وينشر

المعلومات المحاسبية للأطراف المهتمة، وهذا ما سنتطرق إليه في المطلب الثاني بتفاصيل أكثر.

المطلب الثاني: مفاهيم عامة حول نظام المعلومات المحاسبي.

رأينا في المطلب السابق أن إحدى الأنظمة الجزئية لنظام المعلومات الإدارية نجد نظام المعلومات المحاسبي وعليه خلال هذا المطلب سنتناول الإطار المفاهيمي لنظام المعلومات المحاسبي، وذلك بتحديد مفهومه وخصائصه وأليه عمله، وكذا أهميته بالنسبة للمؤسسة.

أولاً: مفهوم وخصائص نظام المعلومات المحاسبي.

1- مفهوم نظام المعلومات المحاسبي: يوجد العديد من التعريفات لنظام المعلومات المحاسبي ولعل

أهمها ما يلي :

يعرف كل من "Nash and Roberts" نظام المعلومات المحاسبي على أنه " أحد النظم الفرعية في الوحدة الاقتصادية، يتكون من عدة نظم فرعية تعمل مع بعضها البعض بصورة مترابطة ومتناسقة ومتبادلة، بهدف توفير المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية، المالية والغير مالية، لجميع الجهات التي يهملها أمر المؤسسة وبما يخدم تحقيق أهدافها² ."

ويعرفه " محمد يوسف حنفاوي" بأنه " مجموعة من المكونات والتي تمثل الوسائل الآلية والأوراق والدفاتر والمستندات والسجلات والتقارير والأفراد والإجراءات التي تتكامل مع بعضها البعض لتحقيق هدف معالجة البيانات المحاسبية عن طريق التسجيل والتبويب والتلخيص لتحويلها إلى معلومات محاسبية³ ."

¹ - رجم خالد، دادان عبد الغني، تقييم أثر نظام معلومات الموارد البشرية على وظائف إدارة الموارد البشرية في المديرية الجهوية للإنتاج

لمؤسسة سوناپارك- حاسي مسعود-، مجلة العلوم الإنسانية جامعة بسكرة، الجزائر، العدد 40، 2015، ص 522.

² - حواس صلاح، أثر استخدام الحاسوب على نظام المعلومات المحاسبية، مجلة علوم الإقتصاد والتسيير والتجارة، الصادرة عن جامعة الجزائر 3،

المجلد 12، العدد 03، 2008، ص 152.

³ - محمد يوسف حنفاوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 2001، ص 55.

وفي تعريف آخر لـ " أحمد قايد نور الدين " فإن "نظام المعلومات المحاسبية له نفس المواصفات الخاصة بنظام المعلومات بصفة عامة، كما أن له مواصفات متميزة عن بقية نظم المعلومات، وهذه الملامح ترتبط بالوظيفة المحاسبية، فنظام المعلومات المحاسبية يتعلق بالبيانات الإقتصادية الناتجة عن الأحداث الخارجية أو العمليات الداخلية، ومعظم هذه البيانات يعبر عنها في صورة مالية، وفي جانب المخرجات، فإن نظام المعلومات المحاسبية، ينتج عنه مستندات وتقارير وقوائم وبعض المعلومات الأخرى المعبر عنها في صورة مالية¹."

من خلال ما سبق يرى الباحث أن نظام المعلومات المحاسبي هو أحد النظم الفرعية لنظام المعلومات الإدارية، يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتوصيل المعلومات ذات الطابع المحاسبي للأطراف ذوي الإهتمام لأغراض إتخاذ القرار.

2- خصائص نظام المعلومات المحاسبي: يتصف نظام المعلومات المحاسبية بمجموعة من الخصائص التي تميزه عن الأنظمة الأخرى نذكر منها ما يلي:

- يعد هذا النظام هو الأساس المعتمد في عملية التخطيط والرقابة وإتخاذ القرار في المؤسسة الإقتصادية.
- يتصف نظام المعلومات المحاسبي بالشمولية بحيث يمتد إلى كافة الأنشطة بالمؤسسة، فلا يمكن تصور أي نشاط في المؤسسة لايحسه نظام المعلومات المحاسبية بطريقة أو بأخرى بإعتبار أن حركات هذه الأنشطة ذات أثر مالي، هذا الأثر يقيسه ويسيره نظام المعلومات المحاسبية²؛
- يتميز نظام المعلومات المحاسبية بتداخله وتفاعله مع مختلف الأنظمة الفرعية الأخرى، بحيث يتغلغل في الأنظمة الأخرى ليمدها بالمعلومات الضرورية والتي بدورها تمده بالبيانات الضرورية حول كل التصرفات المادية والمالية الت أحدثتها؛
- هذا النظام لا يقتصر دوره على توفير المعلومات للمستخدمين الداخليين فقط وإنما حتى للمستخدمين الخارجيين من عملاء، موردين، مساهمين...إلخ، من خلال القوائم المالية وبعض التقارير الخاصة³.

¹ - أحمد قايد نور الدين، هلايلي إسلام، مرجع سبق ذكره، ص 244.

² - كمال الدين مصطفى الدهراوي، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 70.

³ - أحمد قايد نور الدين، هلايلي إسلام، مرجع سبق ذكره، ص 245.

ثانيا: آلية عمل نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة:

1- مكونات نظام المعلومات المحاسبي:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي نظام مادي ملموس يتطلب مجموعة من المكونات والموارد المادية والتي لا تختلف كثيرا عن أي نظام للمعلومات وفيما يلي عرض موجز لهذه المكونات¹:

1.1- قاعدة البيانات: وتتضمن كل البيانات التي تخزنها في السابق سواء على أقراص وأسطوانات ممغنطة أو سجلات محاسبية.

2.1- الإجراءات: تشمل متابعة خطوات معالجة البيانات داخل نظام المعلومات المحاسبي وذلك من خلال إنجازها عبر الحاسب أويديا.

3.1- وحدة المعالجة: وتمثل الوسيلة المادية التي يتم من خلالها تحويل البيانات الخام إلى معلومات مفيدة قابلة للإستخدام وإتخاذ القرار.

4.1- وحدة إدخال وإخراج البيانات: وتتضمن الوسائل المستخدمة في تخزين وإسترجاع البيانات والمعلومات، سواء تمت عمليات التخزين يدويا أو عبر الحاسب.

2- مراحل نظام المعلومات المحاسبي:

يملك نظام المعلومات المحاسبية المواصفات الخاصة بنظم المعلومات الإدارية، كما له مواصفات متميزة عن بقية النظم، وهي مرتبطة بالوظيفة المحاسبية، وتمثل آلية عمل نظام المعلومات المحاسبية في المراحل التالية:

1.2- مدخلات نظام المعلومات المحاسبية: تنشأ المعاملات للعمليات المحاسبية من خارج أو داخل المؤسسة، فالعمليات الداخلية تنشأ بين الأقسام الداخلية في المؤسسة، أما العمليات الخارجية تكون نتيجة عملية التبادل بين المؤسسة وأطراف خارجية كالمدينين والموردين، والتي تمثل المدخلات

¹ - أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 50.

الأساسية لنظام المعلومات المحاسبية، والتي غالبا ما تكون في شكل بيانات مالية أو معبر عنها قياس كمي¹.

2.2- المعالجة في نظام المعلومات المحاسبية: وتتمثل في الإجراءات اللازمة لتحويل البيانات الخام إلى معلومات مفيدة لمستخدميها، فعند الحصول على رصيد زبون مثلا، تتطلب تجميع فواتير المبيعات ومدفوعاته وطرحها من مجموع المبيعات وهي عملية معالجة تقليدية، أما العمليات الحسابية، والمقارنة المنطقية، والتلخيص والتصنيف، والفرز بغرض تحويلها إلى معلومات تقدم للمستفيد النهائي، تمثل معالجة حديثة ترتبط بالجانب التقني للنظام².

3.2- مخرجات نظام المعلومات المحاسبية: تتمثل في المعلومات التي تمت معالجتها بحيث أصبحت لها دلالة معينة، ليتم إستخدامها في عملية إتخاذ القرارات، كما أن النتائج من عملية المعالجة تمثل حقائق أو مدلولات قد تكون بصورة كمية أو غير كمية تنفيذ في إتخاذ القرارات³.

4.2- التدقيق والمراقبة: وتتمثل في أجهزة الوحدة المحاسبية المختصة داخليا، وكذا مراقبة الحسابات خارجيا من قبل أي جهة أخرى، فالمدخلات والمخرجات تخضع لعملية التدقيق والمراقبة من قبل تلك الجهات، إذ يتطلب الحصول على معلومات صحيحة ودقيقة بوجود رقابة على عملية الإدخال والمعالجة والمخرجات للتأكد من أن النظام ينتج ويقدم معلومات وفق المعايير المفترضة عند التصميم⁴.

5.2- التغذية العكسية: والتي تمثل ردة فعل المستفيدين على عمل النظام، فقد يقوم بأداء وظائفه كما هو مفترض عند تصميمه، ولكن بعض المعلومات التي يقدمها قد لا تتلائم مع حاجات المستخدمين، مما يتطلب إجراء تعديلات عليه، كما تتمثل التغذية العكسية بالمخرجات التي ترسل إلى النظام ثانية

¹ - علوان محمد أمين، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة OPGI، أطروحة دكتوراه طور ثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر، 2016، ص 100.

² - سعد محمود الكواز، علاقة الإرتباط بين التجارة الإلكترونية ونظام المعلومات المحاسبي في منظمات تقنيات المعلومات، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، الصادرة عن كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة تكريت، العراق، العدد 34، المجلد 12، 2016، ص 224.

³ - أمجد صابر الدلوي، تفعيل نظام المعلومات المحاسبي في ظل التجارة الإلكترونية في العراق، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، الصادرة عن جامعة الأنبار، العراق، المجلد 07، العدد 13، 2015، ص 437.

⁴ - سعد محمود الكواز، مرجع سبق ذكره، ص 224.

كمصادر للمعلومات، ويمكن أن تكون من داخل المنظمة أو خارجها، وتستخدم بالبدء أو بالتغيير لتلك العمليات¹.

ثالثاً: أهداف وأهمية نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة.

1- أهداف نظام المعلومات المحاسبي:

- إن أهداف النظام المحاسبي بوصفه نظاماً للمعلومات لا يخرج عن أهداف المؤسسة ككل وهي تدور جميعها في إطار دعمها وإستمرارها، إذ تعد مخرجات النظام المحاسبي من أهم مدخلات العملية الإدارية، ويحقق النظام المحاسبي أهدافه من خلال تقديم المعلومات التي تساعد في الأغراض التالية:
- تحديد نتائج العمليات، وذلك بتحديد وقياس المعلومات الكمية والمالية والتي تتعلق بنشاط المؤسسة وإعداد التقارير عن نتائج هذا النشاط خلال فترة معينة؛
- تتبع موجودات ومطلوبات المؤسسة، وذلك بما يمكن من الحفاظ على الموجودات وقياس المركز المالي للمؤسسة في تاريخ معين؛
- مساعدة الإدارة في ممارسة وظائفها من تخطيط ورقابة وإتخاذ القرارات وذلك من خلال عدت وسائل منها الموزونات ومحاسبة المسؤولية ومقارنة الإنتاج الفعلي مع المخطط²؛
- العمل على معالجة البيانات المالية بكفاءة وبدقة وبأدنى قدر من الكلفة؛
- تقديم التقارير والمعلومات الهامة بالسرعة المطلوبة وفي الوقت المناسب؛
- تقليل إمكانية الغش والتلاعبات إلى أدنى حد ممكن³.

¹ - أمجد صابر الدولي، مرجع سبق ذكره، ص 437.

² - خديجة جمعة الزويني، العلاقة بين ثقافة المنظمة وإقتصاديات المعرفة وإنعكاسها على نظام المعلومات المحاسبية، مجلة الإدارة والإقتصاد، الصادرة عن جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، المجلد 02، العدد 93، 2012، ص 133.

³ - حاتم كريم كاضم، سندس ماجد رضا، أثر تقنية المعلومة على نظام المعلومات المحاسبية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، العراق المجلد 10، العدد 02، 2008، ص 111.

2- أهمية نظام المعلومات المحاسبي:

يمكن إبراز أهمية نظام المعلومات المحاسبية من خلال النقاط التالية¹:

- نظام المعلومات المحاسبية هو وحده الذي يمكن الإدارة والجهات ذات الصلة بها من الحصول على صورة وصفية متكاملة صحيحة عن المؤسسة؛

- يتصل نظام المعلومات المحاسبية بغيره من نظم المعلومات عن طريق مجموعة من القنوات، التي تعتبر حلقات وصل بين مصادر الحصول على المعلومات ومستخدميها، وتشكل في مجموعها مسارات النظام الشامل للمعلومات؛

- يمكن نظام المعلومات المحاسبية من التعرف على أحداث المستقبل بدرجة تقرب إلى حد ما إلى الصحة وتوجيه الموارد النادرة نحو الإستخدام الأمثل، كما أنه يوفر المقاييس التي تساعد على تطوير أساليب الرقابة؛

- إن المعلومات التي تنتج بواسطة النظم الفرعية الأخرى توضح في صورتها النهائية بدلالات مالية في التخطيط الإستراتيجي للوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة.

المطلب الثالث: محاسبة التكاليف ضمن النظم الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسة

يتكون نظام المعلومات المحاسبية من مجموعة من النظم الفرعية والتي يسعى إلى تقديم معلومات مختلفة لخدمة أغراض مختلفة، فكل نظام فرعي يسعى إلى تقديم نوع محدد من المعلومات، والتي تخدم إدارة الوحدة الإقتصادية في ممارسة وظائفها على الوجه الصحيح وإجمالاً فإن نظام المعلومات المحاسبي يتفرع إلى نظام معلومات المحاسبة المالية، نظام معلومات المحاسبة الإدارية، نظام معلومات محاسبة التكاليف.

أولاً: نظام معلومات المحاسبة المالية:

يعمل هذا النظام على قياس المعلومات المالية الخاصة بالوحدة الإقتصادية وتوصيلها إلى مستخدميها، ويهدف هذا النظام إلى توفير المعلومات المالية الملائمة في الوقت المناسب، وعرضها بشكل مناسب، وتقديمها إلى الجهات المستفيدة لمساعدتها في إتخاذ القرارات، فالمحاسبة المالية كانت في أول

¹ - علوان محمد ملين، مرجع سبق ذكره، ص 81.

نشأتها تهدف إلى المحافظة على موارد المؤسسة، ويقدم نظام المعلومات المالية المعلومات المطلوبة منه عبر إعداد تقارير دورية قد تكون (يومية، أسبوعية، شهرية..)¹.

ثانيا: نظام معلومات المحاسبة الإدارية:

يهدف نظام المعلومات المحاسبة الإدارية إلى توفير المعلومات الملائمة والوقتية لإتخاذ القرارات، وتوفير ما يلائم من نماذج وما يخدم من أساليب وإجراءات بشأن إتخاذ هذه القرارات، فهو يهدف إلى خدمة أغراض داخلية تعلق بتخطيط أداء المؤسسة وأنشطتها الفرعية وإدارتها ومتابعتها وتقييمها، وبتالي فهو يسعى إلى توفير هذه المعلومات من المصادر المحاسبية الأخرى، أي من نظام معلومات المحاسبة المالية ونظام معلومات التكاليف والتحليلات الخاصة لبعض القرارات الإدارية والموازنات التخطيطية للأنشطة المختلفة².

ثالثا: نظام معلومات محاسبة التكاليف:

يهتم نظام محاسبة التكاليف أساسا بقياس التكلفة لأغراض تسعير المنتجات وتخطيط ورقابة الأنشطة المختلفة المتعلقة بعمليات الإنتاج والتوزيع، فهو يركز أساسا على مفهوم القيمة المضافة أي القيمة التي تضيفها عمليات الإنتاج والتشغيل في مراكز المسؤولية، وبتالي فإن هذا النظام يهدف إلى توفير معلومات لمساعدة الإدارة من تخطيط، ورقابة، وإتخاذ القرار وهذا ما سنركز عليه في المبحث الموالي.

¹ - هشام عمر حمودي عبد نينوي، عزيزة بن سمية، دور نظام المعلومات المحاسبي في تكوين قاعدة بيانات عن المورد البشري تنفيذ متخذ القرار ، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، ، الصادرة عن المركز الجامعي لتيسميسيلت، الجزائر، العدد 03، مارس 2018، ص 207 .

² - نفس المرجع أعلاه، ص 207.

المبحث الرابع : دور نظام محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير بالمؤسسة

يتناول هذا المبحث دور نظام محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير، بإعتباره نظاما فعالا للمعلومات إذ يقوم بإيصال المعلومات الهامة إلى الإدارة لإتمام عمليات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات، ومن هذا المنطلق سنركز في هذا المبحث على الإطار المفاهيمي لنظام محاسبة التكاليف وإبراز مساهمته في مراقبة تسيير المؤسسة.

المطلب الأول : مفهوم نظام محاسبة التكاليف والعوامل المؤثرة في تصميمه.

أولا: مفهوم نظام محاسبة التكاليف وأهدافه.

1- مفهوم نظام محاسبة التكاليف : كثرت المفاهيم حول نظام محاسبة التكاليف، بحيث سنعرض

أهمها من خلال ما يلي :

فقد جاء في أحد المفاهيم لـ " Charlesthorgren " بأنه " ذلك النظام الذي يصممه محاسب التكاليف طبقا للأصول والقواعد العلمية لهذا العلم، بحيث يتحقق بإتباعه تحقيق الأهداف المرجوة من التكاليف، وقد تمتد أنشطة أنظمة التكاليف المتطورة إلى ضبط ومراقبة التكاليف المباشرة والغير مباشرة والمتغيرة، بالإضافة إلى عملية قياسها¹ ".

وفي تعريف آخر لـ " Khan & Jain " هو " نظام محاسبي لتجميع التكاليف وتبويب تكاليف المنتجات أو الأوامر الإنتاجية وإعداد تقارير معلومات التكاليف بإستعمال بعض الإجراءات والبيانات الكلف، ويختص هذا النظام بتزويد الإدارة بالبيانات الكلفوية التي تحتاجها للرقابة على العمليات التشغيلية اليومية والتخطيط للمستقبل وإتخاذ القرارات وغيرها من الوظائف الإدارية² ".

ويعرفه جمعة أحمد خليل على أنه " عبارة عن طرق وأساليب يتم بمقتضاها تتبع التكاليف المتعلقة بالأنشطة الإنتاجية والخدمية وحركتها في ضوء مجموعة قواعد ومبادئ متعارف عليها للتسجيل والتبويب

¹ - أيمن عبد الله محمد أبوبكر، إستخدام معلومات نظام التكاليف في ترشيد التخطيط والرقابة (دراسة حالة شركة مصنع البطاطين الوطني)، مجلة جامعة دنقلا للبحوث العلمية، السودان، العدد 03، 2012، ص 67.

² - حنان صبحت، محمد تحسين علي، تصميم نظام محاسبة التكاليف الإلكتروني لشركة الخطوط الجوية العراقية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، الصادرة عن كلية الإدارة والإقتصاد بجامعة بغداد، العراق، المجلد 22، العدد 91، 2017، ص 442.

والتحليل والتحميل ... (تشغيل النظام) بهدف تقديم تقارير دورية وملخصات وافية تساعد الإدارة في تحقيق القياس والرقابة وإتخاذ القرارات (مخرجات النظام)¹ .

من خلال ماسبق يمكن القول أن نظام محاسبة التكاليف هو عبارة عن مجموعة من الطرق والأساليب التي يتم من خلالها ضبط وقياس التكاليف المتعلقة بالأنشطة المختلفة في ظل قواعد ومبادئ محاسبية متعارف عليها، والتي تشكل في مجموعها نظام معلومات داخلي هدفه توفير البيانات اللازمة لمساعدة الإدارة لخدمة أغراض الرقابة، التخطيط وإتخاذ القرارات.

2- أهداف نظام محاسبة التكاليف:

تسعى محاسبة التكاليف إلى خدمة مجموعة متعددة من الأهداف وهي تحديد تكلفة الإنتاج، إلا أنه مع تطور الأنشطة الإقتصادية، تعددت الحاجات والإستخدامات التي من أجلها تتطلب بيانات التكاليف، الأمر الذي كان لزاما معه أن تتطور محاسبة التكاليف لتشبع الحاجات والإستخدامات المطلوبة، ومن ثم تعدد الأهداف وتنوعت وإزداد دور محاسبة التكاليف لتصبح شريك في الإدارة في القيام بوظيفتي التخطيط والرقابة، حيث تمد الإدارة بالأدوات المحاسبية اللازمة²، ويمكن بلورة أهداف نظام محاسبة التكاليف في أربعة أهداف رئيسية³:

- تحديد التكاليف الفعلية للمنتج أو النشاط؛
- الرقابة على التكاليف؛
- توفير البيانات اللازمة لخدمة أغراض التخطيط؛
- المساعدة في رسم السياسات وترشيد القرارات الإدارية.

ثانيا: أنظمة محاسبة التكاليف:

لقد كان النهضة التجارية وإنتشار المشروعات الصغيرة وإشتداد حدة المنافسة التي شهدها القرن القرن السادس عشر والقرون التي تليه في بعض دول أوروبا أثرا عظيما في إرساء الأسس والقواعد العلمية لمحاسبة التكاليف، وهذا ما أدى إلى ظهور ما يعرف بنظام محاسبة تكاليف الأوامر الإنتاجية ولقد رافق

¹ - أحمد حلمي جمعة، عطا الله خليل، خالد إبراهيم الطراونة، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الصفا للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن 1999، ص04.

² - أيمن عبد الله محمد أبوبكر، مرجع سبق ذكره، ص 66.

³ - أيمن يوسف عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص 11.

ذلك صدور العديد من الكتابات التي تناولت هذا النظام ولعل أهمها كتاب بعنوان (تكاليف المصنع 1889) لمؤلفه هنري ميتكالف، وفي القرن التاسع عشر ونتيجة للتطورات التكنولوجية التي طرأت على الصناعات التقليدية و ظهور الصناعات ذات المراحل المتعاقبة ظهر ما يعرف حاليا بنظام محاسبة تكاليف المراحل الإنتاجية، ولقد أصدر المحاسب الإنكليزي (نورتن) في أواخر القرن التاسع عشر تناول فيه مشاكل التكاليف في الإنتاج المستمر للمراحل الإنتاج وهو بذلك أرسى أسس وقواعد هذا النظام¹. وفيما يلي سنعرض مفهوم كل من نظام محاسبة تكاليف الأوامر الإنتاجية، و نظام محاسبة تكاليف المراحل الإنتاجية.

1. نظام محاسبة تكاليف الأوامر الإنتاجية:

يمكن تعريف الأمر الإنتاجي بأنه عمل يتم بموجبه تهيئة وإستخدام عوامل الإنتاج المختلفة وينتج عنه سلعة أو خدمة بموصفات محددة وفقا لمتطلبات الزبون، ويستخدم نظام محاسبة تكاليف الأوامر الإنتاجية في المؤسسات التي تختلف فيها مواصفات الإنتاج أو الخدمات التي تقدمها من طلبية إلى أخرى أو أمر تشغيل إلى آخر وتسود هذه الظروف في صناعات الأثاث، السفن، الآلات الإنتاجية وغيرها من الصناعات التي تعتمد في إنتاجها على طلبات ورغبات الزبائن².

تقوم محاسبة تكاليف الأوامر الإنتاجية بصورة رئيسية على تتبع تكاليف كل أمر إنتاجي على حدة، ولتحقيق ذلك يتم فتح حساب مستقل لكل واحد منها في دفتر أستاذ مساعد الأوامر الإنتاجية، ويجعل حسابه مدينا بما يصرف له من مواد مباشرة وأجور مباشرة ومصروفات صناعية غير مباشرة³، ومن أهم مزايا هذا النظام⁴:

- إن طبيعة الإنتاج ذو مواصفات يطلبها الزبائن وكل أمر يختلف عن الأمر الأخر؛
- إن كل أمر إنتاجي له شخصية مستقلة عن غيرها وقائمة بذاتها وتمثل وحدة تكلفة؛
- يتم الإنتاج بناء على طلبات محددة من قبل العملاء وليس بغرض التخزين؛

¹ - مثير مالك راضي، مجبل داوي إسماعيل، تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في إتخاذ القرارات - دراسة تطبيقية في معمل مزلجات الخفاجي في محافظة النجف الأشرف-، مجلة التقني، الصادرة عن الجامعة التقنية الوسطى، العراق، العدد 09، المجلد 24، 2011، ص 84.

² - لبنى هاشم نعمان العاني، مرجع سبق ذكره، ص 367.

³ - محمد تيسير، عبد الحكيم الرجبي، مرجع سبق ذكره، ص 70.

⁴ - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 173.

- يمر الإنتاج على مراكز إنتاجية تحدد الموصفات المطلوبة وحجم الطلبية؛
- لا يرتبط تحديد التكلفة للأمر الإنتاجي بالفترة ولكن بالإنهاء من التشغيل؛
- إن تصريف الإنتاج يسبق عملية الإنتاج؛
- يتم التوصل إلى تكلفة الأمر بعد تحميله نصيبه من التكاليف.

2. نظام محاسبة تكاليف المراحل الإنتاجية:

يتم استخدام نظام المراحل الإنتاجية عندما يكون الإنتاج مستمرًا وتكون الوحدات المنتجة متماثلة، وهذه الصفات تجعل كل وحدة تحتاج إلى نفس ما تحتاجه الوحدة الأخرى من التكاليف، ولذلك تقوم هذه الطريقة بحصر التكاليف التي تحدث خلال فترة زمنية معينة في قسم إنتاجي وقسمتها على عدد الوحدات التي تستفيد من تكاليف هذه الفترة للتوصل إلى تكلفة الوحدة، وعادة ما يتم تقسيم المصنع إلى مناطق عمل متخصصة تعرف كل واحدة منها بإسم المرحلة بحيث يكون لكل مرحلة هدف معين، ففي صناعة الإسمنت مثلاً هناك مرحلة الطحن، مرحلة التحميص مرحلة التعبئة¹.

ويهدف نظام المراحل الإنتاجية إلى تحقيق العديد من الأهداف ومن أبرزها²:

- قياس وحصر التكاليف خلال كل مرحلة إنتاجية وخلال الفترة التكاليفية بشكل يسهل معه تحديد وتتبع تفاصيل المدخلات والمخرجات لكل مرحلة إنتاجية على حدة؛
- تحديد متوسط تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة من كل عنصر من عناصر التكاليف وفي كل مرحلة من المراحل الإنتاجية؛
- حصر الكميات المنتجة في كل مرحلة بغرض إحكام الرقابة على كميات الإنتاج للمراحل المختلفة خلال الفترة التكاليفية؛
- تحديد الإنتاج المعدل وهو عبارة عن مخرجات المرحلة بعد تعديلها بمستوى الإتمام للمنتج وذلك بغرض تحديد متوسط تكلفة الوحدة؛
- تتبع تكاليف الإنتاج التالف المسموح به والغير مسموح به في كل مرحلة من المراحل الإنتاجية بغرض تحديد المسؤولين عن حدوثه وإتخاذ الإجراءات الكفيلة للحد منه.

¹ - محمد تيسير، عبد الحكيم الرجبي، مرجع سبق ذكره، ص 109.

² - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 213.

ومن خلال ما سبق يمكن حصر أهم الفروقات بين نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية ونظام المراحل الإنتاجية من خلال ما يلي :

الجدول (1-2) يوضح الفروقات الجوهرية بين نظام تكاليف الأوامر ونظام تكاليف المراحل

الإنتاجية

نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية	نظام تكاليف المراحل الإنتاجية
- يطبق في المؤسسات التي تعتمد في إنتاجها على طلبات الزبائن،	- يطبق في المؤسسات التي تعتمد في إنتاجها على طلبات الزبائن،
- تحدد المواصفات من قبل الزبون،	- تحدد المواصفات من قبل الزبون،
- تحتسب تكلفة كل أمر بتجميع عناصر التكاليف لكل أمر إنتاجي بصورة مستقلة عن الأوامر الأخرى،	- تحتسب تكلفة كل أمر بتجميع عناصر التكاليف لكل أمر إنتاجي بصورة مستقلة عن الأوامر الأخرى،
- وحدة التكلفة هي السلعة أو الخدمة،	- إنتاج غير نمطي ويجدد الزبون الكمية المطلوبة.
- تحتسب تكلفة كل سلعة أو خدمة بتحميل عناصر التكاليف على المرحلة التي أنفقت فيها ثم تقسم تكلفة الإنتاج على عدد الوحدات المنتجة	
- إنتاج نمطي ومستمر وبكميات كبيرة.	

المصدر: لبي هاشم نعمان العاني، مرجع سبق ذكره، ص 368.

ثالثا: العوامل المؤثرة في تصميم نظام محاسبة التكاليف

هناك العديد من الاعتبارات والظروف التي يجب مراعاتها عند تصميم نظام التكاليف حتى يكون

هذا النظام ملائما لطبيعة نشاط المؤسسة وحجمها وظروفها الخاصة ومن هذه الاعتبارات ما يلي:

1- الهيكل التنظيمي: إن نظام التكاليف بحسبته التشغيلية يجب أن يطابق تقسيم مراكز المسؤولية في المؤسسة حتى يتمكن من محاسبة المشرفين ورؤساء الأقسام والمديرين عن التكاليف التي أنفقت ضمن أقسامهم، ولذلك يتوجب على كل فرد في الهيكل التنظيمي تزويد قسم المحاسبة بالمعلومات التفصيلية لكي يتمكن من تصميم نظام محاسبة تكاليف ناجح¹.

¹ - حنان صبحت، محمد تحسين علي، مرجع سبق ذكره، ص 442.

2- الأهداف المطلوبة من النظام: إذ يجب أن يراعى عند تصميم نظام التكاليف الأهداف التي

يصمم من أجلها هذا النظام وقد سبق التعرف على أهداف هذا النظام،

3- الفترة التي تغطيها معلومات التكاليف: فقد تكون تقارير التكاليف أسبوعية أو نصف شهرية، أو

شهرية أو كل ثلاثة أشهر أو نصف سنوية، مع العلم أنه كلما قل الفاصل الزمني بين كل تقرير وآخر زادت الأعباء والجهد والتكلفة¹.

4- الدقة مع السرعة: يجب على محاسب التكاليف مراعات عامل دقة البيانات المقدمة وعامل السرعة

التي تفرضها الظروف في عرض هذه البيانات ويكون ذلك بملائمة بين عامل الوقت والدقة، حيث أن البيانات إذا عرضت بعد فوات الأوان تكون لا فائدة منها.

5- الوضوح والسهولة: لكي يخلق وعي محاسبي عند تشغيل النظام وتقبله لدى الإداريين للنظام مما

يزيد من كفاءة تنفيذه، يجب توضيح أسس النظام ومميزاته على شكل تعليمات واضحة وسهلة حتى يمكن فهمه وتنفيذه في كل المستويات الإدارية والتنفيذية².

6- تكلفة النظام: حتى يكون النظام سليماً يجب أن يكون تطبيقه في حدود تكلفة اقتصادية، بحيث

تزيد الفائدة التي تحصل عليها المؤسسة عن التكاليف التي تتكبدها في سبيل ذلك، إذ أن الكثير من المؤسسات تتعارض في إدخال الأنظمة الحديثة خوفاً من التكاليف التي تثقل كاهلها³.

المطلب الثاني : إجراءات تصميم نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة.

تتعدد المناهج التي يتبناها محاسبي التكاليف في تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف حسب ما

يتمشى مع طبيعة نشاط المؤسسة والظروف الداخلية السائدة، وإجمالاً فإن عملية تصميم نظام محاسبة

التكاليف تمر بالمراحل التالية :

- دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة؛

- دراسة الواقع العملي للمشروع لتوفير المعلومات اللازمة لتصميم النظام؛

¹ - أيمن يوسف عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص 13.

² - حنان صبيحت، محمد تحسين علي، مرجع سبق ذكره، ص 442.

³ - أيمن يوسف عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص 13.

- تصميم نظام التكاليف المناسب؛
- وضع نظام محاسبة التكاليف حيز التشغيل؛
- متابعة وتقييم نظام محاسبة التكاليف الموضوع.

أولاً: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أقسام وإدارات المؤسسة والوظائف الرئيسية والفرعية لكل منها ومدى مساهمتها في مجمل نشاط المؤسسة الأمر الذي يمكن معه تحديد إمكانية اعتبار هذه الوحدات الإدارية أو التنظيمية بمثابة مراكز للنشاط تحدث فيها التكاليف وتستنفذ فيه عناصر الإنفاق، ومن الضروري تحديد علاقة قسم التكاليف بالإدارات الأخرى من بيانات ومعلومات التي يحتاجها هذا القسم لكي يستطيع أن يحللها ويترجمها في شكل قوائم وتقارير أو كشوف تقدم للإدارات الأخرى¹.

ثانياً: دراسة الواقع العملي للمشروع لتوفير المعلومات اللازمة لتصميم النظام:

وتشمل هذه الدراسة ما يلي²:

- تحديد المستلزمات السلعية اللازمة لإنتاج مختلف المنتجات، وتصنيفها وكيفية شرائها وتخزينها وطرق تسعير المواد الصادرة من المخازن ونسب التلف المسموح به وأهميتها النسبية في تكلفة السلع المصنعة، وتصميم المستندات والسجلات المناسبة لإحكام عملية الرقابة عليها وتقليل نسب الهدر والضياع وغيرها؛
- دراسة طرق دفع الأجور وأهميتها النسبية ووضع معايير تقييم الأداء وتحديد الوقت الضائع الغير مسموح به ودراسة إمكانية تخفيضه إلى أقل ما يمكن وتصميم المستندات والسجلات لإحكام الرقابة على عناصر العمل؛
- تحديد أنواع المنتجات ومواصفاتها وتسلسل العمليات الإنتاجية وطول الدورة الإنتاجية ومدى نمطيتها وتكرارها والمراحل التي تمر بها الوحدة المنتجة وتحديد وحدات التكلفة ووحدات الإنتاج؛

¹ - بهاء حسين محمد، محمد كريم حميد، تصميم نظام التكاليف لمحطات تصفية المياه في أمانة بغداد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، الصادرة عن جامعة بغداد، العراق، المجلد 20، العدد 77، 2014، ص 362.

² - لبنى هاشم نعمان العاني، مرجع سبق ذكره، ص 74.

- تحديد الآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج من حيث مواصفاتها وطاقاتها الإنتاجية وترتيبها وطرق إنتقال المنتج من عملية إلى أخرى؛
- دراسة إمكانية تقسيم المشروع إلى مراكز تكلفة ومراكز مسؤولية مناسبة؛
- دراسة النظام المحاسبي المالي المتبع في المشروع وتصميم نظام التكاليف بما يتناسب ويتلائم مع النظام المحاسبي المالي وضرورة التكامل بين النظامين؛
- تحديد أنشطة المشروع المتعدد وتجميع الأنشطة المتقاربة بنشاط واحد من أجل تحقيق وفورات في تكلفة الإنتاج.

ثالثا: تصميم نظام التكاليف المناسب:

بعد أن تم دراسة الواقع العملي للمشروع وتوفير المعلومات الكافية عن نوع السلعة المنتجة ومواصفاتها وتسلسل العمليات الإنتاجية ومراحل إنتاجها، تأتي مرحلة تصميم نظام التكاليف والتي تشتمل على الخطوات التالية¹ :

- وضع التصور الإجمالي الذي يحدد الخطوط العريضة للنظام ومكوناته؛
- تحديد علاقة نظام التكاليف بالأنظمة الأخرى للمعلومات؛
- تحديد الصميم التفصيلي والذي يشمل بدوره على دليل التكاليف وتبويباتها، المجموعة الدفترية وسجلاتها، قوائم وتقارير التكاليف والمستويات التي سترفع إليها.

رابعا: وضع نظام محاسبة التكاليف حيز التشغيل:

بعد دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة لغرض التعرف على أقسام وإدارات المؤسسة، والتعرف على الواقع العملي للمؤسسة لغرض توفير المعلومات اللازمة لتصميم النظام، تأتي المرحلة الأخيرة لوضع النظام حيز التنفيذ والتي تتضمن العديد من الخطوات والتي تتمثل أساسا في إختيار أسلوب التشغيل الملائم وتجربته و إختباره، تحليل تكلفة النظام، إعداد تقارير المتابعة، القياس المبدئي للمخرجات.

¹ - عمارة مجدي، خليفة ميلود، السحيري الهادي، درسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف الفعلية، غريان (ليبيا) جامعة الجبل الغربي، كلية المحاسبة، 1992، ص 278.

خامسا: متابعة وتقييم نظام محاسبة التكاليف الموضوع:

بعد وضع نظام محاسبة التكاليف حيز التشغيل تأتي مرحلة متابعته وتقييمه والتي تشمل على

الخطوات التالية¹:

- دراسة تقارير وقوائم النظام (مخرجات النظام) ومقارنتها بالمستهدف إعدادة؛

- مقارنة مقومات النظام بأنظمة مماثلة أو بديلة اعتمادا على الخبرات السابقة لنفس المشروع أو الخبرات المماثلة للمشروعات المشابهة؛

- تحليل التكلفة (العائدة) من تطبيق وإستخدام النظام؛

- تقييم النظام بدلالة تحقيقه أو عدم تحقيقه للأهداف؛

- إقرار الإستمرار في تطبيق النظام كما هو أو تعديله أو إلغائه وإستبداله بأخر.

المطلب الثالث : إسهامات نظام محاسبة التكاليف في مجال مراقبة التسيير.

يعتبر نظام محاسبة التكاليف جزءا هاما من نظام المعلومات التي يحتاج إليها المسير للتحكم في تسيير المؤسسة ومراقبتها وإكتشاف الأخطاء المسجلة وتصحيحها، وهي بذلك تعتبر نظاما ليس فقط لحساب التكلفة وإنما تعتبر كأداة للتسيير تعمل على إبراز مراكز التكلفة فيحدد مختلف تكاليف هذه المراكز أو المؤسسة ويحللها ويدرسها عنصر بعنصر بالشكل الذي يسمح بإنتاج معلومات تستطيع الإدارة الإعتماد عليها في حل المشكلات، فهي بذلك تعتبر نظاما فعلا للمعلومات إذ تقوم بإيصال المعلومات الهامة إلى الإدارة لإتمام عماليات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات، ويمكن إبراز مساهمة نظام محاسبة التكاليف في مجال مراقبة تسيير المؤسسة من خلال الجوانب التالية :

أولا: توفير البيانات اللازمة للتخطيط:

يهدف التخطيط إلى وضع خطط العمل التي يجب التمسك بها خلال فترة العمل المقبلة، والتي في الغالب تكون سنة مالية، ويتم وضع الخطة بدراسة الظروف المتوقعة خلال فترة العمل المقبلة، وتعطي الخطط تقديرات الإيرادات والمصروفات اللازمة للوصول إلى أهداف المؤسسة، ويتم ترجمه هذه الخطط على شكل جداول تدعى باسم الموازنة ، تساهم محاسبة التكاليف في توفير الكثير من البيانات اللازمة لإعداد هذه الموازنة، بحيث تستطيع توفير بيانات على مستوى الوحدات الإدارية المختلفة وعلى مستوى

¹ - نفس المرجع أعلاه، ص 289.

المؤسسة ككل، إضافة إلى ذلك يمكن لنظام محاسبة التكاليف المساهمة في تعديل الخطط الموضوعة عن طريق تقديم التقارير الدورية التي تعمل على مقارنة الإنجاز الفعلي مع المخطط، وبهذا يمكن لمحاسبة التكاليف المساعدة في وضع الخطط وتعديلها¹.

وتعتبر دراسة ومسك التكاليف في غاية الأهمية بالنسبة لإتخاذ بعض القرارات الإدارية وخاصة تلك المتعلقة بتخطيط الأرباح أو ما يسمى بتحليل التعادل، وتعد دراسة العلاقة بين التكلفة والحجم الربح أساس عملية تخطيط الأرباح وتحديد الأثار المترتبة على السياسات الإدارية البديلة، ويفترض هذا التحليل أساساً أن المشروع أو الوحدة الإنتاجية تمتلك مجموعة من الموارد الاقتصادية التي تستلزم بعض التكاليف الثابتة على الأقل في المدى القصير، وتنحصر مشكلة المدير في هذه الوحدات في إتخاذ القرارات التي تحقق أفضل استخدام ممكن لهذه الموارد الاقتصادية من ناحية مستويات الإنتاج وتشكيلة المبيعات².

ثانياً: ضبط ورقابة عناصر التكاليف:

يقصد بالرقابة على التكاليف، الرقابة على مدى تحقيق الكفاءة في استخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج، وإمداد الإدارة بالبيانات والمعلومات عن أوجه النشاط المختلفة بها، ويساهم نظام محاسبة التكاليف في وضع الإجراءات التنظيمية لضبط ورقابة تداول استخدام المواد والوازم ومتابعة نشاط العمال، وتحديد الأعباء الغير المباشرة حسب مستويات الطاقة الإنتاجية وإستفادة كل منتج من الخدمات واللوامز المشتركة، ذلك يؤدي إلى الضغط على التكاليف عن طريق القضاء على التبذير والإسراف في المواد، متابعة وتنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العمال، والتحكم في التكاليف غير مباشرة وهذا لزيادة فعالية وقدرة المؤسسة على المنافسة³.

ثالثاً: ترشيد القرارات الإدارية:

يعد إتخاذ القرار الإداري واحد من أهم العمليات التسييرية، من تخطيط وتنظيم وتنسيق ورقابة، ويقصد بعملية إتخاذ القرار بأنه إختيار بين أفضل البدائل وأفضل السبل لتحقيق الهدف، وهي إختيار

¹ - محمد تيسير، عبد الحكيم الرجعي، مرجع سبق ذكره، ص 27.

² - أحمد محمد نور، حسين عبيد، شحاتة السيد شحاتة، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية الإبراهيمية، الإسكندرية، بدون سنة نشر، ص 75.

³ - محمد تيسير، عبد الحكيم الرجعي، مرجع سبق ذكره، ص 33.

مدى كفاية الرؤساء وقدرتهم على تحمل المسؤولية والبث في الأمور¹، وبما أن عملية إتخاذ القرار هي عصب الإدارة، ولكي يكون القرار رشيدا فإنه من الضروري أن يكون فإنه من الضروري أن يكون البديل الذي وقع عليه الإختيار هو أفضل البدائل الذي يعمل على تحقيق أهداف المؤسسة بأقل تكلفة، وتعد المعلومات التكاليفية ذات أهمية خاصة بالنسبة لإدارة المؤسسة في إتخاذ القرارات الرشيدة حيث أن إتخاذ القرارات الغير المدروسة قد يفوت على المؤسسة فرصة تحقيق أكبر ربح ممكن، أو قد يؤدي إلى إلحاق خسائر بها، ويقوم نظام محاسبة التكاليف بدوره في توفير المعلومات اللازمة مثل تكلفة المواد والأجور وتكاليف الخدمات وغيرها من التكاليف لإتخاذ القرارات الإدارية².

وتجدر الإشارة إلى أن ليس كل عناصر التكاليف ملائمة بالضرورة للقرار المراد إتخاذه لكن هناك بعض الصفات التي يجب أن تتميز بها التكاليف حتى تعتبر ملائمة ومنها³:

- أن تكون البيانات التكاليفية متعلقة بالمستقبل وتأخذ في الحسبان أثر الزمن على النقود كالتضخم وأسعار الصرف الأجنبي وأسعار الفوائد على القروض وأن تأخذ حالة عدم التأكيد في الحسبان.
- أن تؤدي هذه التكاليف إلى إختيار أفضل البدائل المتاحة وأن تأخذ في حسابها التكاليف الضمنية.

رابعاً: تقييم الأداء:

تعتبر عملية تقييم الأداء من أهم العمليات التي تعتمد عليها المؤسسة من أجل تقييم مدى تقدم نجاحها في تحقيق أهدافها، بإعتبار أن أداء المؤسسات الإقتصادية يعكس النتيجة المنتظرة من مختلف أنشطتها حيث تتيح عملية تقييم الأداء الكشف عن سلامة أداء مختلف الوظائف ومحاولة تحسين الأداء الغير الجيد للوصول إلى تطوير الأداء الكلي⁴، وبخصوص مساهمة محاسبة التكاليف في تقييم الأداء فإنه

¹ - شهيد هدى، بن علي عبد الرزاق، دور جودة نظام المعلومات في دعم إتخاذ القرار في المؤسسة الإقتصادية - دراسة حالة: مؤسسة إتصالات الجزائر للهاتف النقال موبيليس-، مجلة إقتصاديات المال والأعمال، الصادرة عن المركز الجامعي لميلة، الجزائر، المجلد 03، العدد 02، جوان 2019، ص 405.

² - عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن، وعلاقته بالأداء المالي - التطبيق ونموذج مقترح للقياس-، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم مالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009، ص 20.

³ - علاء سلامة أحمد محمود، مرجع سبق ذكره، ص 24.

⁴ - زعبة طلال، عريوة محاد، أهمية بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم أداء شركات التأمين دراسة حالة شركة (TRUST) للتأمينات بالجزائر 2014-2016، مجلة البشائر الإقتصادية، الصادرة عن جامعة بشار، الجزائر، المجلد 04، العدد 03، 2018، ص 509.

يقع على عاتق إدارة التكاليف إعداد قوائم التكاليف والتقارير الدورية ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط بحيث تظهر للإدارة مواطن الضعف في التنفيذ، ومواطن الإسراف أو الضياع في استخدام المواد أو القوى العاملة أو الآلات حتى تتمكن الإدارة من إتخاذ الإجراءات المصححة في الوقت المناسب، كذلك يمد قسم محاسبة التكاليف الإدارة ببيانات مماثلة عن مراكز الكفاية حتى تتمكن الإدارة بالارتقاء بمستوى الأداء¹، كما أن إدراج التكلفة معياريا في عملية التسيير تسمح بمقارنة النتائج المحققة بالقياس المعيارية، فمقارنة التكاليف الحقيقية بالتقديرية أو المعيارية يسمح بتحديد الفروقات الموازية وتحليلها لإتخاذ القرارات التصحيحية وبتالي فإن محاسبة التكاليف تهتم بتقديم المعلومات المحاسبية الضرورية لتقييم الأداء².

¹ - علي محمد الجوهري، مرجع سبق ذكره، ص 08.

² - ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية بالجزائر)، دار المحمدية العامة- الجزائر، بدون سنة نشر، ص 125.

خلاصة:

من خلال ما تم عرضه في هذا الفصل نخلص إلى أن محاسبة التكاليف ظهرت كنتيجة لسد النقص الحاصل في المحاسبة المالية لما توفره من بيانات تفصيلية عن كل نشاط من أنشطة المؤسسة لمساندة الإدارة في أداء مختلف وظائفها بصورة أكثر كفاءة وأكثر فاعلية لغرض تحقيق أهداف المؤسسة بتحليل عناصر التكلفة بالإضافة إلى الحصر والتسجيل في المجموعة المستندية والدفترية لإستخدامها في التقارير الدورية.

وبما أن الإهتمام بالمحاسبة ينصب من منظور أنها كنظام للمعلومات يعنى بتوفير المعلومات المحاسبية وإستخدامها لدعم مختلف الوظائف الإدارية، من هذا المنطلق قمنا بعرض والتعرف على ماهية نظام المعلومات الإدارية كنظام شامل للمعلومات يتكون من أنظمة جزئية حتى وإن اختلفت من حيث الوظائف والأهداف وأسس التصميم فإنها تتداخل وتتكامل مشكلة بذلك شبكة للمعلومات تهدف إلى ضمان نقل المعلومة بأحسن شكل، من ضمن هذه الأنظمة الجزئية نجد نظام المعلومات المحاسبي الذي يتفرع بدوره إلى نظام محاسبة التكاليف والذي يعد ركيزة أساسية ذات أبعاد عملية وإستراتيجية لم تعد المؤسسة قادرة عن الإستغناء عنه خاصة في ظل كبر حجم المؤسسات المؤسسات الإقتصادية وتعدد أنشطتها ومنتجاتها.

يعتبر نظام محاسبة التكاليف من بين أهم الأدوات التي تستخدمها المؤسسات العصرية في مراقبة التسيير، والذي أضحى في الوقت الحاضر ليس طريقة لحساب التكلفة فقط وإنما أصبح نظاما يعمل على إبراز مراكز التكاليف ودراساتها وتحاليلها عنصرا بعنصر بالشكل الذي يسمح بإنتاج معلومات تكاليفية هامة ودقيقة لمساعدة الإدارة في ممارسة وظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة وإتخاذ القرارات.

وتجدر الإشارة إلى أن تنامي أهمية نظام محاسبة التكاليف كأداة لدعم مراقبة التسيير بالمؤسسات دفع بالباحثين والمهتمين إلى مواصلة البحث والتجارب من أجل تحسين مستوى هذا النظام ورفع كفاءته، مما أدى إلى ظهور عدة نظريات وأنظمة من شأنها تحقيق هذه الأهداف والقضاء على نقائص ومشاكل الأنظمة التقليدية، وهذا ما سنتطرق إليه في الفصل الموالي بعرض نظام محاسبة التكاليف التقليدي وإبراز مختلف الإنتقادات الموجهة إليه وصولا إلى نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TD-ABC) كأحد الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف وإبراز مساهمته في مجال مراقبة التسيير.

الفصل الثالث:

نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة

بالوقت (TD-ABC) كأداة حديثة لمراقبة

التسيير في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد:

تعتبر عملية تخصيص التكاليف غير مباشرة من أهم المشاكل التي تواجه المؤسسة وأكبرها، وتعد عملية توزيعها على المنتجات أو الخدمات من أهم العمليات التي يقوم بها محاسب التكاليف داخل المؤسسة، حيث تخدم هذه العملية العديد من الأهداف والتي من أهمها خدمة الإدارة من خلال توفير المعلومات الملائمة والمفيدة بغرض مساعدتهم في القيام بمهامهم بكفاءة كما تساعد في المقارنة بين البدائل بهدف إتخاذ القرارات الإدارية اللازمة.

ومن أجل تحقيق هذه الأهداف كان لا بد أن تتسم هذه النظم والأسس المستخدمة في عملية التخصيص بالدقة حتى تكون نتائجها ملائمة ومفيدة، ولقد مرت أساليب تخصيص التكاليف الغير المباشرة بعدة مراحل بدأ من النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف (TCS) والذي لاقى عدة إنتقادات، وتجاوزا لهذه التشوهات وضع (Cooper & Kaplan) نظام جديد سمي بـ نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وعلى الرغم من النجاح الذي حققه هذا النظام إلى أنه تعرض إلى العديد من الإنتقادات، ولتلافي هذه العيوب تم تطوير نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TD-ABC) والذي أثبت كفاءة في مجال التخصيص الدقيق للتكاليف الغير مباشر، فضلا عن ما يوفره من معلومات تكاليفية هامة لخدمة مراقبة التسيير في المؤسسة.

إنطلاقا مما سبق وفي ظل الإنتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف والتي تتمثل أساسا في عجزها عن توفير المعلومات اللازمة لخدمة مراقبة التسيير بالمؤسسة، سنخصص هذا الفصل لدراسة أنظمة تخصيص التكاليف وتطورها، وصولا إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) وإبراز مساهمته في مراقبة التسيير بإعتباره أحد التطورات الحديثة في مجال محاسبة التكاليف، من خلال أربعة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: مدخل إلى نظام محاسبة التكاليف التقليدي (TCS)

المبحث الثاني: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

المبحث الثالث: نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC)

المبحث الرابع: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) في مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: مدخل إلى نظام محاسبة التكاليف التقليدي (TCS)

سنتطرق في هذا المبحث إلى الإطار النظري لنظام محاسبة التكاليف التقليدي، وذلك من خلال تقديم مدخل موجز لهذا للنظام، ثم إستعراض أهم الطرق التقليدية التي يحتوي عليها هذا النظام والمستخدم في توزيع وتحميل التكاليف الغير المباشرة وتقييمها من حيث مزاياها و عيوبها، وأخير سنشير إلى جوهر و مصدر وأثار الخلل في النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف.

المطلب الأول: مفاهيم عامة عن نظام محاسبة التكاليف التقليدي

أولاً: مدخل عام إلى نظام محاسبة التكاليف التقليدي:

يرجع تاريخ ظهور نظام محاسبة التكاليف التقليدي Traditioneel Costing System إلى سنوات العشرينيات من القرن الماضي، ويمكن الإصطلاح على النموذج التقليدي لحساب التكاليف على أنه نموذج " كمي " يعتمد على الحجم (Volumètrique)، وذلك لإرتكازه على متغير مفسر وحيد لقياس التكاليف نشاط المؤسسة غالباً ما يكون حجم المنتجات المنتجة والمباعة، وإذا لم تكن هناك صعوبة في إيجاد علاقة بين التكاليف غير مباشرة والمتغيرة مع عدد الوحدات فإن الإشكالية تطرح أثناء تحميل التكاليف غير مباشرة خاصة المتعلقة بالإدارة لهذه الوحدات، كما يتصف بـ الجمود لأن التسيير المحاسبي التقليدي يأخذ بعين الإعتبار التكلفة التاريخية في القياس ولا يتماشى مع والتغير في الوقائع الاقتصادية وتأثيرها على المؤسسة¹.

لقد ظل هذا المدخل - المدخل التقليدي لمحاسبة التكاليف - هو الأسلوب الامثل لعدة سنوات

والمدخل الأكثر شيوعاً والذي يقوم على أساس الخطوات التالية²:

- حصر وتقدير التكاليف الإضافية لمراكز التكلفة الإنتاجية والخدمية؛
- تخصيص وتوزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج؛

¹ - درويش عمار، مرجع سبق ذكره، ص 57.

² - عبد العال مصطفى أبو الفضل، إستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجهة بالوقت في قياس تكاليف الأنشطة المصرفية لتحسين مركزها التنافسي، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، الصادرة عن جامعة القصيم، السعودية، العدد 11، المجلد 02، 2017، ص 200.

- تحميل إجمالي تكاليف مراكز الإنتاج على وحدات قياس التكلفة باستخدام معدلات تحميل (للمؤسسة ككل أو لكل قسم إنتاج على حدى) مثل ساعات العمل المباشر أو ساعات دوران الآلات أو قيمة الأجور كأساس للتحميل.

و يعمل هذا المدخل كذلك على الإقتراب بعناصر التكاليف غير المباشرة إلى المباشرة لأننا كلما إقترنا من المباشرة كلما إقترنا من عدالة التوزيع.

ثانيا: المعلومات المرتبطة بالنظام التقليدي لمحاسبة التكاليف:

تتصف مدخلات البيانات والمعلومات في الطرق التقليدية بأنها تعتمد على بيانات ومعلومات محاسبة التكاليف باعتبارها جزءا متما للمحاسبة المالية، وعلى هذا الأساس تقسم عناصر التكلفة إلى مواد مباشرة وأجور مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة، وتعالج المصاريف الإدارية والمالية البيعية في قائمة الدخل، أما التكاليف الحدية (المتغيرة) فتقسم التكاليف إلى متغيرة وثابتة لتخدم الإدارة في إتخاذ القرارات القصيرة الأجل مثل تحليل التعادل وتسعير المنتجات، أما المصاريف الإدارية والمالية والبيعية فتعالج أيضا باعتبارها تكاليف فترية تفصل في قائمة الدخل¹.

أما من حيث مخرجات المعلومات في النظم التقليدية لتحديد التكلفة فيتم إستخدامها لإعداد القوائم المالية، تقويم المخزون السلعي، تحديد تكلفة إنتاج الدورة، تحديد تكلفة الوحدة المنتجة، تكلفة المبيعات، وإعداد الموازنات التشغيلية الجارية، وذلك على الأساس المعياري أو أحيانا الإستناد إلى المعلومات الفعلية التاريخية، مثل موازنة المبيعات، موازنة المشتريات، موازنة المخزون، الموازنات المالية².

وبتالي فإن نظم التكاليف التقليدية تطبق ماليا وإداريا بنجاح، حيث لا تتعدد المنتجات وحيث تكون التكاليف غير مباشرة ضئيلة نسبيا (صناعية وغير صناعية) وحيث لا تستخدم التكنولوجيا الحديثة في تقديم الخدمات، وهذه كلها ظروف سادت سابقا حتى الربع الأخير من القرن العشرين³.

¹ - محمد سرور الحريري، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار المنهجية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016، ص 23.

² - عبد العزيز عرفات العجلة، مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة " دراسة ميدانية

على الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2011، ص 36.

³ - محمد سرور الحريري، مرجع سبق ذكره، ص 23.

المطلب الثاني: نظريات (طرق) تحميل التكاليف وفق النظام التقليدي للتكاليف (TCS)

إن قياس تكاليف الإنتاج وتكاليف المبيعات يعتمد على الغرض المعد من أجله وكذلك وفق منهج قياس التكلفة والسياسة التي تعتمدها الوحدة الاقتصادية إضافة إلى طبيعة البيئة الاقتصادية لتلك المؤسسات.

إن الاختلاف يتجسد عامة حول معالجة التكاليف غير مباشرة سواء المتغير منها أو التكاليف الثابتة حيث أن هناك آراء مختلفة لمعالجة هذه التكاليف، فالبعض يرى تحميل الإنتاج بجميع التكاليف الثابتة والمتغيرة والبعض الآخر يرى بالتحميل الجزئي للإنتاج من التكاليف المتغيرة فقط وهناك أخرى لمعالجة هذا الموضوع، نتيجة هذا الاختلاف طهرت عدة نظريات تبين كيفية تحميل التكاليف على الإنتاج¹.
ومن جهة أخرى فإن نظريات التكاليف تعتمد في تحميل وحدات الإنتاج النهائي بعناصر التكاليف على أسلوبين²:

- أسلوب التحميل الكلي: يعتمد هذا الأسلوب على تحميل وحدات الإنتاج النهائي بنصيبها الكامل من كل عنصر من عناصر التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة والمتغيرة منها أو الثابتة، ويعد هذا الأسلوب الأساس الذي تقوم عليه نظريات التكاليف الإجمالية.

- أسلوب التحميل الجزئي: يقوم هذا الأسلوب على أساس تحميل الإنتاج النهائي بجزء من إجمالي التكاليف كأن تحمل وحدات الإنتاج بالتكاليف المباشرة فقط أو التكاليف المتغيرة فقط أو بالتكاليف المستغلة فقط، ويتضمن هذا الأسلوب ثلاثة نظريات تتمثل في:

- نظرية التكاليف المتغيرة أو الحدية،

- نظرية التكاليف المستغلة.

وفيما يلي سنتطرق بشيء من التفصيل لهذه النظريات الثلاثة.

أولاً: نظرية التكاليف الإجمالية (الكلية):

يطلق على هذه النظرية تسميات " طريقة مراكز التكاليف " ، و " طريقة مراكز التحليل " وكذلك

" طريقة الأقسام المتجانسة "¹، وتعود أصول هذه النظرية إلى الدراسات التي أجريت في الفترة ما بين

¹ - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 139.

² - جمعة الربيعي، كمال حسان، سعدوني مهدي الساقى، مرجع سبق ذكره، ص 23.

الحربين العالميتين من طرف العقيد الفرنسي Rimailino في إطار تنظيم الورشات العسكرية من خلال لجنة الدراسات العامة للتنظيم العلمي Commission d'Etudes Générales d'Organisatio Scientifique (CEGOS) ثم تابعت بعد ذلك في إطار مكتب و مجلس تكوين المؤسسات، في هذه الفترة عرفت بطريقة الأقسام المتجانسة ثم فيما بعد بمراكز التحليل، تم المصادقة عليها وإعتمادها من طرف لجنة المعايير للمحاسبات الفرنسية وفق المرسوم 1948/04/04 وبالمخطط المحاسبي العام لسنة 1947، ثم سنة 1957².

1. التعريف بنظرية التكاليف الكلية:

تشكل نظرية التكاليف الكلية، طريقة لحساب التكاليف الأكثر قدما، بحيث تتميز عن الطرق الأخرى بميزتين أساسيتين هما³:

- بعدها التاريخي أي أنها متعلقة بفترة ماضية؛

- إتساع مجال تطبيقها والذي يتضمن مجموع التكاليف المستخدمة لإنتاج وتوزيع المنتجات؛

تعتمد هذه النظرية على مبدأ التحميل الكلي للتكاليف سواء كان على عدد الوحدات المنتجة أو على عدد الوحدات المنتجة أو على عدد الوحدات المباعة سواء كانت هذه التكاليف مباشرة أو غير مباشرة ثابتة أو متغيرة، ويقر أصحاب هذه النظرية إلى العلاقة السببية أي أنه لولا وجود الإنتاج لما نشأت هذه التكاليف⁴.

2. خطوات تطبيق طريقة التكلفة الكلية:

يتم حساب مختلف التكاليف والتكلفة النهائية للمنتجات أو الخدمات بإعتماد هذه الطريقة عن طريق الفصل بين مجموع التكاليف المباشرة والتكاليف الغير مباشرة، وهذه الطريقة تسمح بتخصيص التكاليف غير مباشرة على المنتجات وتوزيع التكاليف غير مباشرة على مراكز التحليل (الأقسام المتجانسة) قبل تحميلها على المنتجات، ووفق هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من

¹ - BOUQUIN , Henri, **Un aspect oublié de la méthode des sections: les enjeux d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion**, Revue Française de Comptabilité 271, octobre., 1995, P69.

² - ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره، ص 36.

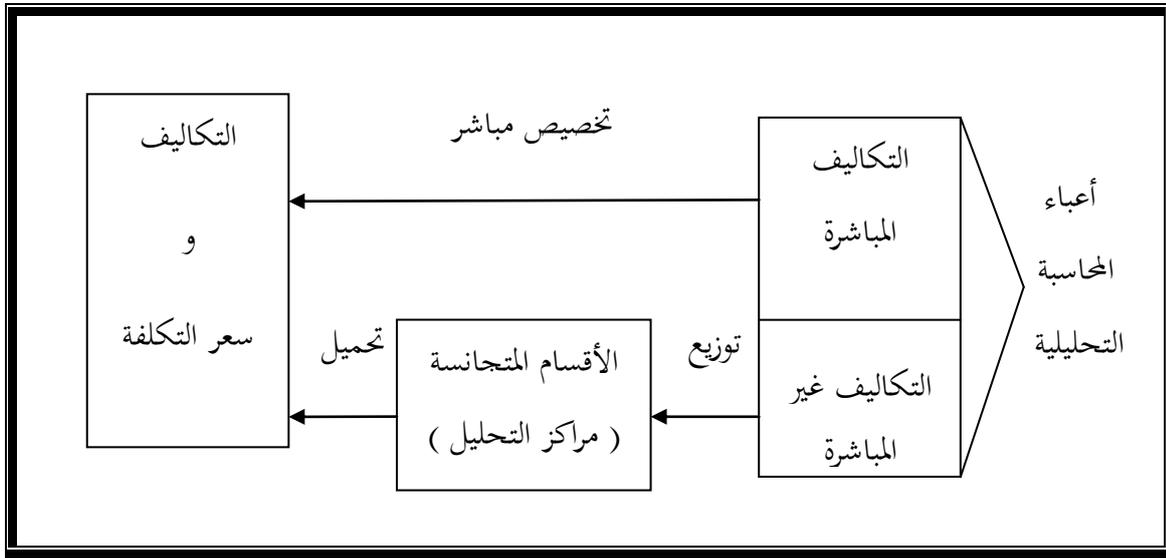
³ - درهون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 188.

⁴ - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 139.

الوظائف منها ما يكون مشتركا بين بعض النشاطات ومنها ما يكون متعلقا بنشاط معين واحد، وكل مركز تحليل يمكن أن يكون متصلا بوظيفة معينة في المؤسسة¹، والقسم المتجانس أو مركز التحليل حسب **Raulet Christina** يمثل قسم من أقسام الوحدة الاقتصادية يتم على مستواه تجميع كافة التكاليف الغير المباشرة قبل توزيعها على المنتجات أو الخدمات².

ويمكن توضيح كيفية حساب التكاليف و سعر التكلفة وفق طريقة الأقسام المتجانسة (مراكز التحليل) من خلال الشكل التالي:

الشكل (3-1): كيفية حساب التكاليف وسعر التكلفة وفق طريقة الأقسام المتجانسة



المصدر: ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره، ص 37.

ويتم حساب سعر التكلفة و التكلفة الكلية للمنتجات أو الخدمات بإعتماد طريقة التكلفة

الكلية وفق المراحل التالية:

1.2. تحديد مراكز التحليل: اعتمادا على الهيكل التنظيمي يتم تقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام رئيسية وأخرى ثانوية:

¹ - محمد أمين بربري، الطيب بولحية، أهمية تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية بالمؤسسات العمومية الإستشفائية - دراسة حالة المؤسسة الإستشفائية الأخوات باج الشلف -، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، الصادرة عن جامعة عمار ثليجي الأغواط، العدد 02، المجلد 10، جوان 2019، جامعة الأغواط، ص 06.

² - Raulet Christina , Comptabilité Analytique et Contrôle de gestion , paris , Edition ,dunod ,1982 , P 29

يقصد بالأقسام الرئيسية أو مراكز الإستغلال تلك المراكز التي تتم فيها العمليات أو الأنشطة الإنتاجية في مراحل إعداد المنتج حتى يصبح نهائيا، كقسم التموين، الإنتاج والتوزيع، حيث يتم فيها تحميل كافة أنشطتها إلى تكاليف المنتجات بواسطة وحدات عمل محددة لكل قسم رئيسي¹.

أما الأقسام الثانوية فهي عبارة عن أقسام ذات نشاط يصعب قياسه، وتكمن المهمة الأساسية لهذه الأقسام في تقديم مختلف الخدمات للأقسام الأساسية، بحيث تساعد في تأدية عمليات النشاط الإقتصادي على أحسن وجه، ويتم تحويل مصاريف هذه الأقسام كليا عند عملية التوزيع الثانوي للأعباء².

2.2. تحديد وحدة العمل أو القياس: تكون عملية تجميع التكاليف في كل مركز خالية من أي معنى إذا لم يتم ربطها بنشاط هذا المركز، فإختيار وحدة القياس لهذا النشاط سيسمح بتحميل مصاريف المراكز لمختلف المنتجات ومتابعة إنتاجيتها، من هنا يمكن القول أن وحدة العمل تعبر عن نشاط المراكز ومن خلالها يمكن أن يتم التنازل عن تكلفة مركز عمل إلى مراكز عمل أخرى أو تحميلها لتكاليف المنتوجات أو الطلبات على أساس عمليات جدائية بسيطة³.

3.2. توزيع التكاليف الغير المباشرة على مراكز التحليل: بعد عملية تجميع وحصر التكاليف الغير مباشرة، بهدف معرفة طبيعة كل منها وتحديد مراكز التكاليف التي إستفاد منها، ليتم توزيعها عبر مرحلتين :

أ. التوزيع الأولي: يتم إعداد جدول التوزيع الأولي للتكاليف الغير مباشرة وهو جدول يحتوي على أسطر بعدد أنواع التكاليف الموجودة والمرتبة حسب طبيعتها، وأعمدة تكون بعدد أقسام المؤسسة، تصنف في هذا الجدول التكاليف غير مباشرة وتوزع حسب طبيعتها على المراكز المستخدمة لها وفقا لمفاتيح توزيع محددة⁴.

¹ - نجوم قمازي، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية - دراسة إستقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف-، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم التجارية، تخصص محاسبة، مالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف-1، الجزائر، 2018، ص 39.

² - علي رحال، المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق، مطبعة عمار قرني، باتنة، الجزائر، بدون سنة نشر، ص 27.

³ - درهون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 191.

⁴ - نجوم قمازي، مرجع سبق ذكره، ص 40.

ب. **التوزيع الثانوي:** إن تقسيم المؤسسة إلى أقسام رئيسية وأقسام ثانوية لمجموع نشاطات المؤسسة، يؤدي إلى مساهمة الأقسام الثانوية في تحقيق نشاط الأقسام الرئيسية وبالتالي تحمل هذه الأخيرة لأعباء الأولى، وذلك حسب نسبة إستفادتها من خدماتها التي تقاس بوحدات متجانسة أو نسب مئوية وهذا التوزيع يأخذ نوعين : توزيع تنازلي، توزيع تبادلي¹.

ج. **طريقة التوزيع التنازلي:** تسمح هذه الطريقة بأخذ الخدمات المقدمة من بعض أقسام الخدمات لأقسام خدمات أخرى في الإعتبار، ويتطلب ذلك ضرورة ترتيب أقسام الخدمات ترتيبا تنازليا حيث يتم البدء بقسم الخدمات الذي يخدم أكبر عدد من الأقسام، ويتضح ذلك من الأساس الذي سيتم على أساسه توزيع تكلفة قسم الخدمات على الأقسام المستفيدة منه، وفي حالة تساوي أكثر من قسم من أقسام الخدمات في عدد الأقسام المستفيدة منها نبدأ بقسم الخدمات ذو التكلفة الأكبر وبعد ترتيب أقسام الخدمات ترتيبا تنازليا يتم توزيع كل قسم من أقسام الخدمات على الأقسام التالية له في الترتيب سواء كانت أقسام خدمات أو أقسام إنتاج².

وما يمكن ملاحظته أن هذه الطريقة تأخذ بعين الإعتبار احتمال إستفاضة مركز خدمات من مركز خدمات آخر ولكن من طرف واحد فقط أي أنها أغفلت فكرة تبادل الخدمات (الخدمات المتبادلة) بين مراكز الخدمات ذاتها³.

د. **طريقة التوزيع التبادلي:** هذه الطريق تراعي فكرة الخدمات المتبادلة بين مراكز الخدمات الإنتاجية وفي ظل هذه الطريقة يضاف إلى تكاليف كل مركز خدمات تكلفة الخدمات التي إستفادها من مراكز الخدمات الأخرى وتطرح نفس التكلفة المتبادلة من تكلفة المركز الذي أفاد مراكز الخدمة تبادليا ثم يتم توزيع صافي تكلفة كل مركز خدمة بعد إضافة وطرح تكلفة الخدمات المتبادلة على مراكز الإنتاج والخدمات بإستخدام الطريقة الإنفرادية أو التنازلية⁴.

2.4. تحميل تكاليف مراكز التحليل على المنتجات بواسطة وحدات العمل: بعد أن يتم تحديد مجموع التوزيع الثانوي للأقسام بإحدى الطريقتين المشار إليهما سابقا (التوزيع التنازلي، التوزيع

¹ - ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره، ص 43.

² - أحمد محمد نور، حسين عبيد، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره 279.

³ - علاء سلامة أحمد محمود، مرجع سبق ذكره، ص 320.

⁴ - أيمن يوسف عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص 238.

التبادلي)، وتحديد تكلفة وحدة العمل الخاصة بالأقسام عن طريق قسمة مجموع التوزيع الثانوي الخاصة بكل قسم على عدد وحدات العمل الخاصة به، يتم تحميل التكاليف الغير المباشرة على المنتجات، بضرب تكلفة وحدة العمل في عدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج ويمكن توضيح ذلك من خلال العلاقات التالية :

تكلفة وحدة العمل: (مجموع التكاليف غير مباشرة للقسم / عدد وحدات العمل)

نصيب المنتج من التكاليف غير مباشرة: (تكلفة وحدة العمل X عدد وحدات المنتج)

3. تقييم نظرية التكاليف الكلية: قبل الحديث عن سلبيات هذه الطريقة، وجب علينا ذكر الجوانب الإيجابية التي قد تعود بها على المؤسسة، فهي تعتبر طريقة واسعة الانتشار خاصة في المؤسسات الإنتاجية باعتبارها تعطي نتائج تحليلية حسب مجال التكاليف المعمول به ، إما حسب كل منتج أو حسب كل طلبية، وبالتالي فهي تكمل معلومات المحاسبة المالية التي تكتفي بإعطاء نتيجة إجمالية، فضلا عن أنها تمكن من قياس التكاليف غير مباشرة الخاصة بكل قسم ومراقبة تطورها، كما تساهم في مراقبة التسيير من خلال تحديد مراكز المسؤولية وتقييم أداء المسؤولين عن الأقسام، إلا أن هذه الطريقة تعرضت لعدة إنتقادات لعل أهمها ما يلي :

- أول سلبية لهذه الطريقة تتعلق بالمصطلح الذي يميزها كونها أنها كلية، فهذا النظام بحكم شموليته وثقل المعالجة الناجمة على ذلك، هو نظام جد مكلف سواء من الناحية البشرية (تكوين وتنفيذ) أو من ناحية الطرق (الخدمات المتبادلة، مفاتيح التوزيع، التحاليل المختلفة)؛

- تعتمد الطريقة على تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل رئيسية وثانوية، وبالتالي كل القواعد المستعملة اعتمادا على هذا التقسيم تؤدي إلى جمود تنظيمي للمؤسسة، وأي تغير في الهيكل التنظيمي أثناء الدورة يستلزم إعادة النظر في نظام حساب التكاليف لإعادة تحديد مراكز التحليل¹؛

¹ - درهون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 199.

- تعتبر هذه الطريقة طويلة الحسابات عند توزيع وتحميل التكاليف الغير مباشرة، بينما غالبا ما يطلب مسيري المؤسسات التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم من أجل إتخاذ القرار فيما يخص المبيعات والأسعار قبل حساب مجموع التكاليف؛
- تعتمد الطريقة على طريقة حسابية تقريبية فيما يخص التوزيع والتحميل¹.

¹ - ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره، ص 57.

ثانيا: نظرية التكاليف المتغيرة

يمكن إرجاع تاريخ ظهور نظرية التكلفة المتغيرة أول مرة عام 1936 في المؤسسات الأمريكية تحت تسمية "Direct Costing" ثم إنتقلت فيما بعد في الخمسينيات إلى أوروبا وبالضبط في إنجلترا وقد عرفت آنذاك بإسم "Managerial Costing" ثم إلى ألمانيا وقد أطلق عليها تسمية "Variable Costing" وتعد أصح مصطلح لهذه النظرية على الإطلاق.

وتعد هذه النظرية أكثر ملائمة من طريقة التكلفة الإجمالية من حيث إستعمالاتها في مراقبة التسيير وتحليل التكاليف، كون هذه النظرية تسمح بالتحديد المسبق للتكاليف على أساس معطيات تقديرية مستقبلية وإحكام عملية الرقابة على التكاليف من خلال إمكانية حساب الإنحرافات بين التكاليف الحقيقية والتكاليف التقديرية بهدف القيام بالتعديلات اللازمة وتحليل الإنحرافات، وتوفير المعلومات اللازمة في مجال إتخاذ قرارات تسعير المنتجات.

1. التعريف بنظرية التكلفة المتغيرة: هناك عدة مفاهيم سنورد أهمها فيما يلي :

تعرف بأنها " طريقة تقوم بتحديد التكاليف من حيث الكمية والقيمة مسبقا، ثم القيام بإستخراج الفروقات الناجمة بينها وبين التكاليف الحقيقية من أجل دراستها وتحليلها والوقوف على مسبباتها لأجل تحديد المسؤوليات ورفع الأداء الإقتصادي للمؤسسة¹ .

وفي تعريف آخر هي " طريقة تقوم على أساس تحميل المنتجات أو الخدمات بكافة التكاليف المتغيرة، وتعتبرها تكلفة المنتج أما البنود الثابتة فهي تكاليف زمنية، ولا تحمل على وحدات المنتج النهائي ولكنها تحمل على أرباح وخسائر الفترة التي يتم فيها الإنفاق² .

وتعرف بأنها " عبارة عن نظام يقوم بتحديد التكاليف مقدما لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة، وتعد إستنادا إلى دراسات مشتركة من مهندسين وإقتصاديين وإداريين محاسبين

¹ - بلكرشة رابح، التكاليف المعيارية ودورها في عملية الرقابة، مجلة المعيار المركز الجامعي تسمسيت، العدد 05، المجلد 05، 2014، ص 447.

¹ - هاشم علي هاشم، حوراء عبد الأمير أحمد، واقع تطبيق تقنيات محاسبة التكاليف الإدارية في الشركات العراقية - دراسة تطبيقية على عينة من الشركات في محافظة البصرة-، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة البصرة، العراق، العدد 42، المجلد 11، 2016، ص 209.

² - سلوى النور عبد الحمود أحمد، فتح الرحمن منصور، نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقويم الأداء الإداري بالمنشآت الصناعية

السودانية - دراسة ميدانية على قطاعي المشروبات الغازية والسكر، مجلة العلوم الاقتصادية جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، العدد 17، المجلد 01، 2016، ص 97.

لكل عملية إنتاجية أو مرحلة من مراحل الصنع على حدة، وذلك تحت ظروف الكفاية الإنتاجية الواقعية والممكنة، بغية تحديد نوع وحجم الإنحرافات عن الهدف المعياري حتى تتمكن الإدارة من إتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة¹.

من خلال المفاهيم المقدمة سابقا يمكن القول أن التكاليف المعيارية هي عبارة عن تكاليف محدد مسبقا للمنتج أو الخدمة بناء على دراسات واقعية علمية لأغراض القيام بالمقارنة بين التكاليف الحقيقية والتقديرية لإستخراج الإنحرافات الممكنة وتصحيحها كما تقوم هذه النظرية على مبدأ الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، بهدف تحميل المنتجات أو الخدمات بالتكاليف المتغيرة فقط مع إستبعاد التكاليف الثابتة وعدم تحميلها على المنتج النهائي بإعتبارها تكاليف زمنية وبتالي يتم تحميلها على حساب الأرباح والخسائر في نهاية الدورة.

2. أهداف نظرية التكلفة المتغيرة: لنظرية التكاليف المتغيرة جملة من الأهداف و أهمها ما يلي²:

1.2- الرقابة: ويعتبر أهم هدف لنظرية التكاليف المعيارية والتي تتم قبل الإنفاق أو بعده، وتعمل الرقابة السابقة على عناصر التكاليف على منع الإسراف أو الضياع منذ نشوئه ومنع تكرار حدوثه مستقبلا وهذا بدوره يؤدي إلى تخفيض تكلفة الإنتاج.

2.2- التخطيط: تقوم فكرة التكاليف المعيارية على التحديد المسبق وبصورة علمية وموضوعية لعناصر تكاليف الإنتاج المتغيرة منها والثابتة لفترة زمنية معينة.

3.2- إتخاذ القرارات: في ظل هذه النظرية القائمة على التمييز بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، تعد التكاليف المعيارية العامل الأساسي في إتخاذ قرارات التسعير.

3. مبادئ نظرية التكلفة المتغيرة:

تقوم هذه النظرية على مبدأ الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، قصد تحميل الإنتاج بالتكاليف المتغيرة فقط وإستبعاد التكاليف الثابتة من تكلفة الإنتاج بإعتبارها تكاليف غير مرتبطة بالمنتج وتبقى ثابتة سواء تم الإنتاج أو لم يتم، وتتم معالجتها من خلال تحميلها على حساب الأرباح والخسائر.

¹ - منال جبار سرور، مروة جمعة طمعة الزكاني، دور التكاليف المعيارية والتكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العراق، العدد 14، المجلد 01، 2014، ص 222.

ويتم حساب النتيجة التحليلية عن طريق طرح التكاليف المتغيرة لكل منتج من رقم أعماله للحصول على ما يسمى بهوامش التكلفة المتغيرة لهذه المنتجات، ثم يتم طرح التكاليف الثابتة الكلية للمؤسسة من مجموع هذه الهوامش للحصول على نتيجة الدورة، وقد عرفت هذه الطريقة شكلين أو أسلوبين وهما طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة، وطريقة التكلفة المتغيرة المطورة¹.

4. **تقييم نظرية التكاليف المتغيرة:** لغرض تقييم نظرية التكاليف المتغيرة سنحاول عرض أهم مزايا هذا الأسلوب والانتقادات الموجهة له، وعليه قبل عرض هذه الانتقادات فإن لهذه النظرية عدة مزايا ولعل أهمها ما يلي²:

- يساهم مبدأ الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة في حل مشكلة توزيع وتحميل عناصر التكاليف غير مباشرة على الوحدات المنتجة؛
- يمكن مبدأ الفصل كذلك من ربط عناصر التكاليف المتغيرة بالمستويات التنفيذية المسؤولة عن رقابتها، الأمر الذي يترتب عليه إمكانية التحكم في عناصر التكاليف وزيادة فعالية الرقابة عليها، بالإضافة إلى تتبع حجم التكاليف الثابتة ودراستها لتخفيضها إلى أدنى حد الأمر الذي ينعكس أثره على نتائج نشاط المؤسسة؛
- توضح هذه النظرية نتيجة أعمال الفترة المحاسبية، والنشاط البيعي بصورة أفضل، وتمكن من إظهار الربح الحدي سواء للمؤسسة ككل أو تحليله حسب المنتجات؛
- توفير المعلومات الملائمة التي تساعد المؤسسة في التخطيط ورسم السياسات الإنتاجية وتسعير المنتجات وفي إتخاذ القرارات الأخرى الهامة؛
- توفير المعلومات المتعلقة بالعلاقة بين حجم الإنتاج والإيرادات والتكاليف والأرباح بحيث تسهل وتساعد في إعداد الموازنات التخطيطية لكافة أوجه النشاط.

ما يمكن ملاحظته من خلال الإشارة لمزايا هذه النظرية هي ملائمتها لمراقبة التسيير وإستخدامها في التحليل الإقتصادي للمؤسسة، وبالرغم من ذلك فقد وجهت لها عدة إنتقادات ولعل أهمها ما يلي:

¹ - عبد الحميد بوخاري، الحاج عرابة، عبد الله مايو، نحو تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات العامة - دراسة حالة مستشفى

سليمان عميرات - تقرت - الجزائر -، مجلة التنظيم والعمل، الصادرة عن جامعة معسكر، الجزائر، العدد 05، المجلد 10، 2016، ص 10.

² - زعرور نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص 100.

- إن فكرة إستبعاد التكاليف الثابتة غير منطقية لأن الوحدة المنتجة تستفيد من بعض عناصر التكاليف الثابتة والتي لا يمكن إنتاجها بدون هذه التكاليف؛
- صعوبة الفصل في بعض الحالات بين التكاليف الثابتة والمتغيرة¹؛
- إن الترجمة الخاطئة للمعلومات التي تقدمها طريقة التكاليف المتغيرة قد يضر بالمؤسسة بالفعل فالتكاليف المتغيرة لا تمثل أساس لتحديد أسعار البيع، ولكي تتمكن المؤسسة من ضمان بقائها لا بد لها أن تكون قادرة على تغطية التكاليف المتغيرة والتكاليف الهيكلية؛
- أدت التطورات الاقتصادية والاجتماعية إلى تقليص التكاليف المتغيرة وفي نفس الوقت إرتفاع التكاليف الثابتة، وهذا ما يؤكد عدم صلاحية هذه النظرية في تحديد تكاليف المنتجات وأسعار بيعها².

ثالثا: نظرية التكاليف المستغلة:

جاءت هذه النظرية للتوفيق بين النظريتين السابقتين، بحيث تقتضي هذه النظرية بتحميل المنتجات بكل التكاليف المتغيرة (المباشرة وغير المباشرة) بالإضافة إلى جزء من التكاليف الثابتة بقدر الإستفادة من الطاقة القصوى المتاحة، أما الجزء الباقي من التكاليف الثابتة والذي يقابل الجزء الغير المستغل من الطاقة القصوى المتاحة، فيعتبر أعباء ترحل إلى قائمة الأرباح والخسائر ولا تحمل على وحدات الإنتاج³.

ويتم تحديد التكاليف الثابتة المتعلقة بالطاقة المستغلة وفق المعادلة التالية:

$$\text{التكاليف الثابتة المتعلقة بالطاقة المستغلة} = \text{التكاليف الثابتة} \times (\text{الطاقة المستغلة/الطاقة القصوى})$$

والمتبعي من التكاليف الثابتة تمثل تكاليف تتعلق بالطاقة الغير مستغلة، ومن مزايا هذه النظرية أنها تسهم في تحقيق نوع من العدالة في تحميل الوحدة المنتجة من نصيبها من التكاليف الثابتة التي إستفادة منها، كما أن إظهار الكلفة الثابتة المتعلقة بالطاقة العاطلة في حساب الأرباح والخسائر سوف يوجه أنظار الإدارة إليها لإتخاذ القرارات المناسبة من أجل الحد من هذه الطاقة⁴.

¹ - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 146.

² - درهمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 217.

³ - صلاح البسوي عيد، عبد المنعم فليح، سعيد يحيى ضو، مرجع سبق ذكره، ص 107.

⁴ - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 155.

ويعاب على طريقة التكاليف المستغلة صعوبة تحديد الطاقة المستغلة (سواء الإنتاجية أو التسويقية) وبتالي صعوبة تحديد ما يخص الطاقة المستغلة من التكاليف الثابتة، لكن يمكن القول أنه في ضوء الأساليب الكمية الحديثة التي إنتشر إستخدامها في فروع المحاسبة المختلفة فإنه يمكن تدليل الصعوبة المشار إليها سابقاً¹.

المطلب الثالث: جوهر ومصدر وأثار الخلل في النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف (TCS)

بالرغم من المزايا التي يتمتع بها النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف من حيث إنخفاض تكاليف تطبيقه وسهولة التعامل معه خاصة وأنه لا يتطلب تقنيات تكنولوجية عالية، بالإضافة إلى تأقلمه ونجاحه في المؤسسات التي تنخفض فيها التكاليف غير مباشرة والتي تختص بإنتاج منتج واحد، إلا أن هذا المدخل قد لقي إنتقادات شديدة و بالإجماع من طرف الأكاديمين والمهنيين نظرا لعدم مواكبة هذا الأخير للبيئة الحديثة ولعل أبرز وأهم أوجه هذه الإختلالات والقصور هي:

أولاً: عدم عدالة توزيع التكاليف الغير المباشرة:

تستخدم أنظمة محاسبة التكاليف طرق مبسطة لتوزيع التكاليف غير مباشرة مع تجاهل تعقيدات الأنشطة وعدم قياس تكلفتها، الأمر الذي أدى إلى تشويهه في حساب تكلفة المنتج النهائي، نظرا لعدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج وبين ما إستخدمته المؤسسة من الموارد بالمؤسسة، بمعنى أنه لا توجد علاقة بين التكاليف الموجودة بمجمع التكلفة وبين الأساس المستخدم في تخصيص تلك التكاليف، أي عدم وجود علاقة بين السبب والأثر².

ثانياً: إستناد أسس التخصيص في قياس التكاليف إلى حجم الإنتاج:

كمسبب وحيد لكافة عناصر التكاليف حيث يفترض أن جميع الأنشطة ترتبط بوحدة الإنتاج أو الخدمة، وهذا ما يؤدي إلى طمس العلاقة بين عنصر التكلفة وسبب حدوث التكلفة، إذ أن تحميل التكاليف على أساس ساعات العمل أو عدد الوحدات أو ساعات الآلات ينطوي على القول بأنه كلما زادت عدد الساعات أو وحدات الأساس كلما زادت التكاليف وهذا غير صحيح بالنسبة إلى عدد كبير من التكاليف الغير مباشرة³.

¹ - صلاح البسوني عيد، عبد المنعم فليح، سعيد يحيى ضو، مرجع سبق ذكره، ص 117.

² - حمد سرور الحريزي، مرجع سبق ذكره، ص 23.

³ - محمد سرور الحريزي، مرجع سبق ذكره، ص 23.

ثالثا: أنظمة التقليدية مصممة لتلائم بيئة إنتاج تعكس ظروف تكنولوجية بدائية وعدم مواكبتها للتطورات التكنولوجية:

بحيث فشلت الكثير من المؤسسات في إدراك العلاقة القائمة بين أنظمة محاسبة التكاليف وبيئة الإنتاج السائدة، حيث يتم إنفاق مئات الألوف من الوحدات النقدية على تصميم نظام تكاليفي متطور لا يلائم العمليات الإنتاجية، ومع حدوث تغيرات جوهرية في بيئة الإنتاج السائدة مثل تطبيق نظام الرقابة على الجودة الشاملة، والأنظمة الصناعية الموجهة إلكترونيا، فإن أنظمة محاسبة التكاليف ظلت في حالة جمود وإبطاء في إحداث التغيرات الضرورية لمواكبة التغيرات في بيئة الإنتاج الحديثة¹.

رابعا: عجز أنظمة التكاليف التقليدية عن رقابة العمليات وقياس كلفة الإنتاج بدقة: ويمكن إرجاع ذلك للأسباب التالية²:

- إن تجميع الإنحرافات بشكل إجمالي على مستوى الأقسام وعدم حصرها بالمنتجات التي تسببت في حدوث الإنحرافات، يؤدي إلى عدم إظهار هذه الإنحرافات في التقارير المالية بالشكل الذي يساعد في تصحيح الإنحرافات الغير الملائمة؛
- التركيز على النتائج المالية الإجمالية، وليس على الأنشطة الفعلية التي تسبب هذه النتائج والتي تعطي نتائج غير دقيقة حول تقييم قدرة الأقسام على تقديم التحسينات التشغيلية؛
- بسبب التخصيصات الشاملة للتكاليف أصبحت التقارير الدورية مشوهة، فهي تجعل مدارء الأقسام مسئولين عن إنفاق الموارد داخل أقسامهم حتى وإن لم يجري قياسها بشكل دقيق، وبالتالي فإن هذه التخصيصات لا توفر أساسا جيدا لتقييم المدارء والأقسام.

¹ - بن الدين أحمد، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لتقدير تكلفة الخدمة المصرفية - حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية (BADR-)، مجلة التكامل الاقتصادي، الصادرة عن جامعة أدرار، الجزائر، العدد 04، المجلد 04، 2016، ص 342.

² - محمد علي أحمد السيدية، منى سالم المرعي، تخصيص التكاليف المبنى على الأنشطة أسلوب جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، الصادرة عن كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة تكريت، العراق، العدد 3، العدد 2، 2007، ص 119.

خامسا: عدم دقة أو عدالة ما توفره أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية من معلومات عن تكلفة المنتجات والخدمات:

حيث أنه بالرغم من إتصاف أنظمة محاسبة التكاليف بالبساطة في تنفيذها، وإنخفاض تكلفتها، فإن المعلومات الناتجة عنها تتصف غالبا بعدم الدقة وعدم الملائمة، وقد يرجع ذلك إلى العديد من الأسباب¹:

- عدم وجود علاقة سببية واضحة بين تكلفة الإنتاج وبين ما إستنفذته من موارد نظرا لأن أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية تعتمد على أساس واحد في تحديد معدلات التحميل لتوزيع التكاليف الغير مباشرة، على الرغم من تعدد الأنشطة ومسببات التكاليف وهذا ما يؤدي إلى صعوبة إتخاذ العديد من القرارات وخاصة قرارات التسعير والرقابة؛

- وجود أنشطة لا تساهم في الإنتاج ولا تضيف قيمة له حيث تفشل أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية في أن تعكس تكلفة الموارد التي لا تضيف قيمة إلى الإنتاج.

سادسا: عجز الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف في توفير المعلومات التكاليفية الملائمة لخدمة إدارة المؤسسة:

ويعتبر أهم إنتقاد وجه للمدخل التقليدي للتكاليف من قبل " Johnson and Kaplan " في كتابهما " Relevance Lost " سنة 1987 على أن المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف التقليدية تعتبر غير دقيقة فيما يتعلق بتخصيص التكاليف غير مباشرة والتي زادت نسبتها مقارنة بالتكاليف المباشرة (المواد والأجور)، وعليه فإن النظم التقليدية للتكاليف تسعى بشكل أساسي لخدمة أهداف المحاسبة المالية بغرض تقييم المخزونات وتحديد تكلفة البيع، ولكنها تبقى عاجزة عن توفير المعلومات اللازمة لخدمة الوظائف الإدارية من تخطيط ورقابة وإتخاذ القرار، لكنها لا توفر المعلومات اللازمة لذلك².

مما سبق يمكن القول إلى أن أهم أوجه القصور في النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف تتمثل في عجز هذا النظام في التخصيص الدقيق لعناصر التكاليف الغير المباشرة على أهداف التكلفة، بسبب الإعتماد

¹ - بن الدين أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 343.

² - عبد الغني أحمد الفطيسي، عادل رمضان حيدر، تطبيقات محاسبة التكاليف في ليبيا - الواقع وأفاق الدراسات المستقبلية - دراسة إستكشافية على الشركات الصناعية الليبية، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، كلية الاقتصادية والتجارة زلتين /الجامعة الأسمرية الإسلامية، ليبيا، العدد 09، 2017، ص 282.

على طرق مبسطة لتوزيع هذه التكاليف مع تجاهل تعقيدات الأنشطة وعدم قياس تكلفتها، مما يؤدي إلى تشويه تكلفة المنتج النهائي، وهذا ما يؤدي إلى توليد بيانات تكاليفية مغلوطة لا يمكن الإعتماد عليها لأغراض التخطيط، الرقابة، وإتخاذ القرار، وهذا في ظل ما تشهده بيئة التصنيع الحديثة من إرتفاع لنسبة التكاليف الغير المباشرة مقارنة بالتكاليف المباشرة، وبالتالي إن ذل هذا على شئ فإنما يذل على أن هذه النظم كانت تلي متطلبات المرحلة التي وجدت فيها.

وهذا ما دفع بالباحثين والأكاديمين في هذا المجال في البحث عن نظام محاسبي بديل لتلافي أوجه القصور في النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف، ألا وهو نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وهذا ما سنتطرق إليه في المبحث الموالي.

المبحث الثاني: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

أدت الإنتقادات الموجهة للنظام التقليدي لمحاسبة التكاليف إلى الحاجة الملحة لإيجاد أنظمة قادرة على مجابهة هذه الثغرات، أدت هذه الحاجة إلى ظهور نظام جديد هو نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC) ولهذا سنشير في هذا المبحث إلى ظروف نشأة هذا النظام كمطلب أول، ثم تقديم الإطار النظري لنظام (ABC) من حيث مفهومه وأهدافه وخصائصه في المطلب الثاني، ليتم بعد ذلك سيتم عرض مختلف خطوات تطبيق نظام (ABC) في المطلب الثالث، وأخيرا وفي المطلب الرابع سيتم تقييم نظام (ABC) من خلال عرض أهم المزايا التي يتمتع بها هذا النظام وكذا الإنتقادات الموجهة له.

المطلب الأول: ظروف نشأة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

يرجع ظهور نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة نتيجة الإنتقادات الموجهة إلى أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية لتحميل التكاليف غير مباشرة على المنتجات، كما أن ظهوره ما هو إلى إستجابة للتطور الحاصل في مجال التصنيع و التطورات التكنولوجية على وسائل الإنتاج وتقنياته المستخدمة في أغلب المشاريع الصناعية وكذا تطور نظم المعلومات المحاسبية منها والإدارية، ولهذا سنتطرق في هذا المطلب إلى ظروف نشأة نظام (ABC) من خلال الإشارة إلى أهم العوامل وأسباب التحول إلى تطبيق هذا النظام ونشأته وتطوره.

أولاً: العوامل والأسباب التي إقتضت التحول إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) :

إنطلاقاً من الإنتقادات الموجهة للمدخل التقليدي لمحاسبة التكاليف وعلى وجه الخصوص عجزها عن تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق، كان لابد من إيجاد بديل لتجنب هذه الإنتقادات (نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة) وازدادت هذه الحاجة إليه بشكل كبير في ظل بعض المتغيرات:

1. التغير النسبي في هيكل التكاليف:

بسبب التطورات التكنولوجية الطارئة على وسائل الإنتاج وتقنياته وأساليبه فقد إرتفعت نسبة التكاليف الثابتة للإنتاج والتكاليف الغير مباشرة، بحيث أدى هذا التغير النسبي في هيكل التكاليف إلى حدوث قصور بالنسبة للطرق المستعملة في حساب التكاليف، وعدم قدرتها على الوصول إلى التكلفة الفعلية الصحيحة لكل منتج، بسبب إستخدام العمل المباشر كأساس لتخصيص التكاليف غير مباشرة وحدوث خلل في الحكم على أداء المؤسسة ككل¹.

2. درجة التنوع والتعقيد في المنتجات:

إن الإختلاف في حجم الإنتاج في ظل نظم التصنيع المتقدمة أدى إلى الإختلاف بين تلك المنتجات من حيث إحتياجاتها من الأنشطة المختلفة المطلوبة لعملية التصنيع، وهذه الإختلافات أدت إلى تحديد غير دقيق لتكاليف المنتجات، كما أدت التطورات الصناعية وماترتب عليها من زيادة في درجة التعقيد والتنوع والإختلاف في المنتجات إلى إنخفاض العمل المباشرة مع الزيادة المستمرة في التكاليف الصناعية غير مباشرة².

3. تطور تكنولوجيا المعلومات:

حيث أن أنظمة التكاليف تتطلب جمع وتحليل بيانات التكاليف بشكل دقيق وصولاً إلى أدق التفاصيل بغية الحصول على معلومات تكاليفية أكثر فعالية، إلا أن وفي ظل إستخدام الحاسب الإلكتروني في تشغيل البيانات جعل عملية تركيب مخرجات متعددة من البيانات التحليلية لإتخاذ

¹ - مزهود هشام، مرجع سبق ذكره، ص 114.

² - مرتضى محمد على صديق، إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة للرقابة وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية (دراسة ميدانية لقطاع الصناعات التحويلية 2013)، أطروحة دكتوراه تخصص فلسفة المحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2014، ص 46.

القرارات الإدارية ممكنة واقتصادية، ولم تعد البيانات مقتصرة على إعداد قوائم التكاليف وإعداد حسابات النتائج وغير ذلك، بل الهبوط للتفاصيل والدقة في إعداد التقارير ولأغراض متعددة¹.

4. التزايد المستمر في نسبة التكاليف الغير مباشرة: إلى إجمالي التكاليف الكلية نتيجة تزايد أهمية بعض الوظائف والأنشطة الخاصة بها، مثل تصميم المنتج، الرقابة على الجودة، خدمة العميل، تخطيط الإنتاج، معالجة أوامر المبيعات التي تعتبر مهمة ولا تقل أهمية عن باقي عناصر التكاليف بالمؤسسة².

5. المنافسة في أسواق المنتجات: أصبحت مبادئ بيئة المنافسة الحديثة تركز على التكاليف الشاملة لدورة حياة المنتج مما يجعل نظم التكاليف التقليدية عاجزة عن توفير المعلومات المتعلقة بتكاليف دورة حياة المنتج، نظرا لأنها توصف بالجزئية أو بتعبير آخر تركز على مرحلة الإنتاج دون غيرها من مراحل دورة حياة المنتج³.

كل هذا أدى إلى عدم ملائمة الأنظمة التقليدية لمحاكاة التكاليف تجاه العوامل السابقة، وهذا ما يتطلب ضرورة إيجاد منهج جديد لقياس تكاليف الإنتاج، تأخذ بعين الاعتبار المتطلبات الحالية ألا وهو نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

ثانيا: نشأة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وتطوره:

على الرغم مما أحدثه مدخل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (Activity Based Costing) من ضجة في الأدب المحاسبي المعاصر، إذ يكاد يكون الموضوع أكثر سخونة في معظم الدراسات المحاسبية، إلا أن العديد من الكتاب يشرون إلى أن فكرة الكلفة على أساس الأنشطة ليست بالفكرة الجديدة، فقد راودت العديد من المهتمين بالعلوم المحاسبية منذ زمن بعيد.

يمكن إرجاع الظهور الأولي والفعلي لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بدراسة الباحث " William Vatter " سنة 1954، والتي حاول من خلالها وضع إطار شامل لمحاسبة التكاليف ينسجم مع هيكل أنشطة المؤسسة، ليقوم بعدها " Staubus " سنة 1971، بتقديم تحليل أولي لنظام محاسبة التكاليف أخذنا بعين الاعتبار الأنشطة الممارسة. بعدها قام كل من الباحثان " Johnson

¹ - عمر محمد هديب، مرجع سبق ذكره، ص 34.

² - محمد محمود الثعلب، نصر صالح محمد، التكلفة على أساس النشاط الفلسفة والتطبيق، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة 2015، ص 31.

³ - درويش عمار، مرجع سبق ذكره، ص 57.

and Kaplan " سنة 1987 بدراسة مدى ملائمة الطرق والأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف بحيث تمثلت أبر النتائج التي تم التوصل إليها في ضرورة تبني طرق جديدة لتخصيص التكاليف غير مباشرة على المنتجات ومختلف أغراض التكلفة الأخرى¹.

وأيا كانت فكرة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة قديمة أم حديثة فإن المهم أن دخلوها حيز التطبيق وإستخدامها في الجوانب الإدارية المهمة كتحليل الربحية والتسعير وتطوير العمليات لم يكن إلا في نهاية الثمانينات من القرن المصمر وبالضبط سنة 1988 توصل « Cooper and Kaplan » في سلسلة من المقالات أن يجعل أفكار نظام التكلفة على أساس الأنشطة مفهومة وقابلة للتطبيق، ولقد أحدثت هذه المقالات صدى واسعاً ونوعاً من الدعاية لتطبيق أنظمة (ABC)².

ثالثاً: المفاهيم المتعلقة بنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

قبل التطرق إلى مفهوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وجب علينا التطرق إلى بعض المفاهيم الأساسية التي تخص هذا النظام وتميزه عن غيره من نظم التكاليف التقليدية تتمثل أهم هذه المفاهيم في :

1. الموارد (Les Ressources):

تمثل الموارد العناصر الاقتصادية التي توجيهها إلى موضوعات القياس التكاليفي وهي تعد مصدر التكلفة التي تحدث عند إستخدام هذه الموارد³، تعتبر النظرة الشاملة للموارد الركيزة الأولى التي يقوم عليها نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في فهم وتحليل الموارد وعلاقة الموارد بالأنشطة⁴.

¹ - مزهود هشام، إدارة التكاليف داخل المؤسسة الصناعية الصغيرة والمتوسطة في ظل تبني مدخل إعادة الهندسة - حالة مؤسسات بالمناطق الصناعية لولاية سطيف -، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف 01، الجزائر، 2019، ص 113.

² - محمد سمير دهيرب، شادية حسين عباس، نور فاضل شحادة، أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في ترشيد كلفة المنتج وتحسين القرارات الإدارية - بحث تطبيقي في الشركة العراقية لإنتاج البذور موقع غماس،، مجلة المتنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، الصادرة عن كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة المتنى، العراق، العدد 02، المجلد 07، 2017، ص 139.

³ - ناصر نور الدين عبد الطيف، مصطفى حسن خلف، أثر إستخدام محاسبة إستهلاك الموارد لإدارة التكلفة في تدعيم القدرة التنافسية - دراسة حالة قطاع الخدمات اللوجستية الملاحية -، مجلة العلوم الاقتصادية جامعة البصرة، العراق، العدد 50، المجلد 13، 2018، ص 123.

⁴ - Tse, Michael, and Maleen Gong , **Recognition of idle resources in time-driven activity-based costing and resource consumption accounting models**, Journal of applied management accounting research ,Vo 7 , No2 2009 , P42.

2. الأنشطة (Les Activités):

تعتبر الأنشطة إحدى الافتراضات الأساسية التي يقوم عليها نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، بحيث أن عملية تخصيص التكاليف لمختلف أهداف التكلفة تعتمد بصفة أساسية على الأنشطة، وفي هذا الإطار قدمت عدة مفاهيم للأنشطة ولعل أهمها ما يلي :

يعرف (Horngren) النشاط بأنه " مجموعة من وحدات العمل التي يتم وصفها عن طريق الأفعال التي ترتبط بالأهداف، كما يعرفه بأنه مهمة أو وحدة عمل، لها غرض معين"¹.

وفي تعريف آخر لـ (Michel Gervais) النشاط بأنه " مهمة محددة أو مجموعة المهام ذات طبيعة متكاملة، بحيث تسمح هذه الطبيعة بإضافة قيمة لإنتاج منتج معين"².

أما (P.Lorino) فيعطي تعريف أشمل لمفهوم النشاط الذي يرى أن " النشاط هو مجموعة من المهام الابتدائية :

- المنحرفة من طرف شخص أو جماعة؛
- تستدعي مهارة خصوصية؛
- متجانسة من وجهة نظر تصرفاتها إتجاه التكلفة والنتيجة؛
- تسمح بتقديم مخرج output (موازنة، كفاءة مورد..)،
- لزيون داخلي أو خارجي؛
- من خلال سلة من المدخلات inputs (عمل، آلات، معلومات)³.

ويمكن تصنيف أنشطة المؤسسة حسب الباحث (Cooper.R) والذي يعد من أهم الكتاب في مجال محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) فقد صنف أنشطة المؤسسة إلى أربعة أصناف كما يلي⁴:

¹ - ميشم مالك راضي، مجبل دواي إسماعيل، تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في إتخاذ القرارات الإدارية- دراسة تطبيقية في معمل مثلجات الخفاجي في محافظة النجف الأشرف-، مجلة التقني، هيئة التعليم التقني بالعراق، العدد 09، المجلد 24، 2011، ص 90.

² - Gervais, Michel. Contrôle de gestion, 7eme édition, Economica ,Paris, 2000,P171.

³ - درهمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 253.

⁴ - ساحل فاتح، الإطار المفاهيمي تحليل التكاليف على أساس النشاط، مجلة الإقتصاد الجديد، الصادرة عن جامعة خميس مليانة، الجزائر، العدد 04، سبتمبر 2012، ص 85.

- **أنشطة على مستوى الوحدة:** وتمثل النشاطات المنجزة كلما أنتجنا وحدة واحدة مثل عملية التلحيم، الثقب، الطلاء... إلخ، بحيث يجب أن يتناسب عدد مرات إنجاز هذه النشاطات مع عدد المواد المصنعة؛
- **أنشطة على مستوى الدفعة:** وهي النشاطات المنجزة عند الإنتهاء من كل دفعة مصنعة مثل عملية تغيير وسيلة المراقبة على الدفعات؛
- **أنشطة دعم المنتج:** تشمل الأنشطة المنجزة التي تسمح بإنتاج منتج معين، مثل إعداد قائمة لتحديد معاني المصطلحات، كمية الموارد الضرورية لهذه الأنشطة تزداد بإزدياد عدد المنتجات لكنها مستقلة عن كمية المنتجات المصنوعة؛
- **أنشطة مساعدة (دعامية):** وتمثل الأنشطة التي تسمح بالإنتاج لكن لا يمكن ربطها بالمنتجات مثل (الإضاءة، الحراسة، ترميم المباني..).

3. أهداف التكلفة (Objectif de coût):

هدف التكلفة هو وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها، سواء كانت وحدة مخرجات (منتجات أو خدمات)، أو وحدة تنظيمية (قسم أو وظيفة) وهو في نفس الوقت يعبر عن الشيء المراد معرفة تكلفته سواء كانت منتجات، عملاء، قنوات توزيع، مجالات وظيفية¹.

4. مجتمعات (أوعية) التكلفة (Pot de coût):

لأغراض تطبيق نظام (ABC) يتم تجميع الأنشطة المتجانسة بمجموعة واحدة تسمى وعاء أو مجمع ويعرف المجمع بأنه أقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف، وقد يتعلق هذا المجمع بنشاط واحد أو مجموعة متجانسة من الأنشطة ويمثل محصلة تجميع التكاليف الغير المباشرة بكل مجموعة من الأنشطة المتجانسة وهذا بإعتبار أن هذه المجموعات تخلق مركز تجميع التكاليف².

¹ - أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للإستخدامات الإدارية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006، ص 78.

² - قاسم محمد عبد الله، أهمية إستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية العراقية - دراسة تطبيقية في الشركة العامة للزيوت النباتية (مصنع المامون)-، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والإقتصادية، الصادرة عن كلية الإدارة والإقتصاد بجامعة المثنى، العراق، العدد 02، المجلد 02، 2012، ص 164.

5. مسببات أو موجه التكلفة (L'inducteur de coût):

تعتبر مسببات التكلفة العنصر الجوهرية الذي يقوم عليه نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) إنطلاقاً من كون أن هذا النظام يفترض أن الذي يتسبب في حدوث التكاليف ليس المنتجات أو الخدمات وإنما الأنشطة والعمليات المسؤولة على وجود المنتجات، ويطلق على هذه المسببات بمولدات التكاليف أو موجّهات أو محرّكات التكاليف لأنها تبين الظاهرة التنظيمية التي يثار فيها النشاط الذي يحدث ظهور التكاليف¹.

ويتوقف نجاح نظام (ABC) على التحديد الدقيق لهذه المسببات وحجمها الحقيقي، لأنه يتم تتبع تكلفة الموارد المستهلكة من طرف الأنشطة المنجزة بالمؤسسة باستخدام هذه المسببات كخطوة أولى، ثم يتم تتبع تكاليف الأنشطة لوحدة الإنتاج، ومن ثم يصبح مسبب التكلفة يمثل العلاقة التي تربط الموارد المستهلكة بالأنشطة والأنشطة بأهداف التكلفة².

ويمكن تعريف مسبب التكلفة (L'inducteur de coût) بأنه مقياس يعكس السبب الأساسي في نشوء عنصر التكلفة داخل كل مجمع تكلفة، وهو العامل المؤثر في التكلفة في الزيادة أو النقصان كما أنه يمثل العامل الذي يستعمل في قياس التكاليف كأساس في تحميلها بشكل أفضل على الأنشطة أو على أهداف التكلفة النهائية³. أو بعبارة أخرى تلك العوامل التي تؤثر في التكلفة ويؤدي التغيير فيها إلى تغيير في التكلفة الكلية للوحدة موضوع القياس التكاليفي، وهذا جوهر الاختلاف بين نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في إختيار عدد ونوع مسببات التكلفة فالأول يعتمد في توزيع التكاليف في أساس واحد وغالباً ما يكون ساعات العمل المباشر بينما الثاني يستخدم العديد من مسببات التكلفة في التوزيع⁴.

¹ - درويش عمار، صالح إلياس، الإدارة الإستراتيجية للتكاليف كأداة لتعزيز تنافسية المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مصنع النسيج للمواد الثقيلة MANTAL بتلمسان)، مجلة رؤى إقتصادية، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، الجزائر، العدد 08، جوان 2015 ص 2012.

² - درويش عمار، مرجع سبق ذكره، ص 79.

³ - قاسم محمد عبد الله، مرجع سبق ذكره 167.

⁴ - نائر عمران موسى، أرشد مكي رشيد، إستعمال نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تحليل ربحية الزبون (CPA) لتحقيق ميزة تنافسية - دراسة تطبيقية في شركة الكريستال لصناعة الأصباغ، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، الصادرة عن كلية الإدارة والإقتصاد بجامعة كربلاء، العراق، العدد 61، المجلد 15، 2016، ص 314.

ومن جهة أخرى يمكن التمييز بين نوعين أساسيين من مسببات التكلفة حسب الدراسات التي قام بها كل من (Cooper and Kaplan) هما¹:

- مسبب تكلفة للمستوى الأول " مسبب التكلفة للموارد": وهو العامل المؤثر في تحقيق مستويات مختلفة من التشغيل داخل المؤسسة ويستخدم لحساب معدل توزيع تكلفة الموارد على الأنشطة؛
- مسبب تكلفة للمستوى الثاني " مسببات التكلفة للأنشطة": الذي يربط تكلفة الأنشطة بهدف التكلفة من خلال قياس المعامل.

وتجدر الإشارة إلى أنه يجب الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من المعايير عند إختيار مسببات التكلفة تتمثل في:

- سهولة الحصول على البيانات المتعلقة بموجه التكلفة؛
- قدرة المسبب على قياس إستهلاك المنتج الفعلي للأنشطة؛
- وجود علاقة سببية بين الموجه والتكلفة؛
- الأهمية النسبية (المالية) كلما إرتفعت الأهمية النسبية لتكاليف النشاط كلما زاد التشويه بإستعمال مسبب التكلفة الغير مناسب؛
- المعقولية أو العدالة في التخصيص.

وفي بعض الأحيان يصعب تحديد مسببات التكلفة بالنسبة لبعض الأنشطة نتيجة عدم وجود أسباب جوهرية كافية تبرر الوصول لمسببات تكلفة مناسبة، ففي هذه الحالة تستخدم مقاييس عملية بديلة في تخصيص التكاليف تسمى مسببات التكلفة البديلة " Surrogate Cost Driver " وهي تلك المعاملات التي تقيس درجة الإستفادة من الأنشطة بصورة غير مباشرة².

¹ - نجوم قمازي، مرجع سبق ذكره، ص 73.

² - مليكة طاهري، نموذج مقترح لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المخبر - دراسة حالة المؤسسة العمومية الإستشفائية أولاد محمد بالشلف - مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الإقتصاد العالمي، الصادرة عن المدرسة العليا للإدارة، الجزائر، العدد 24، المجلد 12، 2017، ص5.

المطلب الثاني: الإطار النظري لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

سنستهل هذا الجزء بتقديم مفهوم لنظام (ABC) ومختلف المبادئ التي يقوم عليها، وأهميته بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية وكذا عرض أهم أوجه الاختلاف بين نظام (ABC) والنظام التقليدي لمحاسبة التكاليف (TCS).

أولاً: مفهوم وخصائص نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

1. مفهوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

يقوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على فكرة تحليل الأنشطة التي ينجم عن تنفيذها لخدمات مشتركة وبتالي تكاليف غير مباشرة ومن ثم تجميع تكاليف كل نشاط على حدى وتحميلها للمنتجات أو الخدمات على أساس حجم إستهلاكها لهذه الأنشطة، ويقوم هذا النظام على إفتراض رئيسي مفاده أن الأنشطة هي السبب في حدوث التكلفة وأن المنتجات تولد الحاجة للأنشطة، وهذا الإفتراض يمكن نظام (ABC) من تحديد تكلفة المنتج عن طريق تجميع تكاليف كل الأنشطة المطلوبة لتصنيع المنتج، فجوهر هذا النظام هو أن المنتجات لا تستهلك الموارد وإنما تستهلك الأنشطة، وأن الأنشطة هي التي تستهلك موارد المؤسسة¹.

وقدر عرف (Petty) نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بأنه " طريقة تعطي منظور جديد لقياس التكلفة وتتبعها من خلال تحديد العوامل المحركة لتكلفة الأنشطة وتجميع ما يتصل بها من بيانات وتشغيلها بهدف تحديد تكلفة وحدة المنتج لكل نشاط²."

وفي تعريف آخر لـ (Horngren et al) بأنه " نظام يقوم على أساس تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة في مجتمعات التكلفة (cost post) ثم تخصيص هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة على أساس موجهات أو محركات التكلفة (cost pools) مبنية على العلاقة السببية بين الأنشطة وأغراض التكلفة³."

¹ - Kaplan, Robert S, **Relevance regained, Management Accounting**, (UK) , September, (1988), P38.

² - محمد الخطيب نمر، إشكالية تطبيق المحاسبة التحليلية في الإدارة العمومية- دراسة حالة قطاع الخدمات الجامعية ورقلة-، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص دراسات اقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014، ص 04.

³ -Horngren, C. T., Sundem, G. L., Stratton, W. O., **Introduction To Management Accounting**, 13th. ed., Upper Saddle River : New Jersey, Prentice Hall, (2005),P13.

ويعرفه (Kim, Kyoung-jae and Ingoo Han) بأنه " منهج جديد لقياس تكلفة الإنتاج والذي يقوم على تخصيص التكاليف على الأنشطة بناءً على مسببات التكلفة، ومن ثم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات، فهو يركز على مقدار إستفادة كل منتج من الأنشطة، بمعنى أنه يستخدم الأنشطة كمعيار لتخصيص التكاليف¹ ".

كما عرفه (Newman) على أنه " نظام التكاليف الذي يهتم بتوزيع التكاليف الغير مباشرة، وتصنيفها ضمن مجتمعات تكلفة (مسارات) بحيث تكون هذه المجتمعات متجانسة داخليا، ثم تحميل تكاليف هذه المجتمعات للمنتجات والخدمات الخاصة بها بناءً على موجهاً التكلفة² ".

ولقد عرفه كل من (Johnson and Loews) على أنه " نظام مبني على فكرة أساسية وهي أن المنتجات تستهلك أساساً أنشطة وليس موارد اقتصادية وأن هذه الأنشطة هي التي تستهلك موارد فعلاً، وأن الأخذ بفكرة بهذه الفكرة الأساسية إنما يزيد من دقة عملية قياس تكاليف المنتجات والخدمات من ناحية، وزيادة فعالية الرقابة على عناصر التكاليف من ناحية ثانية، والعمل على توفير المعلومات ذات الخصائص المرغوب فيها لمتخذي القرارات من ناحية ثانية³ ".

بناءً على المفاهيم المقدمة سابقاً نلخص إلى أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) عبارة عن مدخل حديث لتخصيص التكاليف غير مباشرة عبر مرحلتين، وذلك عن طريق تجميع التكاليف المتعلقة بكل نشاط من أنشطة المؤسسة في مجتمعات تكلفة (cost post) كمرحلة أولية، ليتم تخصيص تكاليف الأنشطة على أهداف التكلفة سواء كانت منتجات، خدمات، زبائن، كمرحلة ثانية وذلك بناءً على موجهاً التكلفة لكل نشاط (cost pools)، أي وفقاً لمعدل إستفادة أغراض التكلفة من الأنشطة، بهدف توفير معلومات أكبر دقة وذات دلالة لخدمة الوظائف الإدارية من تخطيط ورقابة وإتخاذ القرارات.

¹ -Kim, Kyoung-jae, and Ingoo Han, "**Nonlinear cost allocation based on optimal cost driver set in activity-based costing: using hybrid genetic algorithms and artificial neural networks.**", Korea Expert System Society 98 Fall Conference . No. 2., Korea Intelligent Information Systems Society, 1998, P187.

² - درويش عمار، مرجع سبق ذكره، ص 73.

³ - عبد الحكيم مصطفى جوده، خالد عدنان عويس، إستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة لأغراض تسعير الخدمات - دراسة ميدانية على أحد المستشفيات الأردنية الخاصة-، مجلة إربد للبحوث والدراسات، الصادرة عن جامعة إربد الأهلية، الأردن، العدد 02، المجلد 12، 2009، ص 169.

2. خصائص نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC): يتميز نظام أل (ABC) بالعديد

من السمات ولعل أهمها ما يلي:

- يرتكز نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على محورين أساسيين مفادهما أن الأنشطة تستهلك الموارد وأن المنتجات تستهلك الأنشطة؛
- الهدف الأساسي من هذا النظام هو ربط الأنشطة بالتكاليف، ثم ربط الخدمات والتكاليف بالأنشطة الأساس الذي يميز هذا النظام بأنه يسمح بتتبع التكاليف وتخصيصها وتحديدتها وتوزيعها بشكل عادل؛
- يركز نظام (ABC) على مسببات التكلفة على اعتبار أن الأنشطة هي التي تسبب في التكلفة وأن المنتجات تسبب في الأنشطة، وتحمل بالتكلفة بقدر إحتياجها من تلك الأنشطة¹؛
- يهتم نظام (ABC) بتحديد تكلفة الأنشطة، وعلاقتها بالمنتجات، ويوفر ذلك أساسا لتحديد تكلفة المنتج، قياس الأداء، تحليل الربحية؛
- يتعامل هذا النظام كذلك مع تعقد العمليات الإنتاجية من خلال إستخدام عدة مسببات للتكلفة، ثم يقوم بتحميل التكاليف الخاصة بكل نشاط إلى المنتج أو العميل الذي تسبب فيها، مما يساعد على قياس التكلفة على أساس سليم؛
- يوفر هذا النظام تكلفة ذات مغزى عن تكاليف المنتج، معلومات عن تحليل الربحية، وأساس لقياس الأداء، وتجانسه مع المشاكل والإتجاهات الموجودة في البيئة الصناعية التنافسية الحالية².

ثانيا: مبادئ وأهمية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

1. مبادئ نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC):

يستند نظام أل (ABC) على مجموعة من المبادئ يتقدمها مبدأين أساسيين هما³:

- **الإفتراض الأول الأنشطة تستهلك الموارد:** ويعني هذا الإفتراض أن الأنشطة هي المستهلك الحقيقي للموارد، أي أن النشاط هو الذي يؤدي إلى حيازة الموارد، ومن ثم يؤدي إلى حدوث التكلفة؛

¹ - عريوة محاد، عبد الرحمن القرني، قياس وتقييم الأداء المستدام في القطاع العمومي المحلي بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) دراسة عينة من البلديات، مجلة أفاق للعلوم، الصادرة عن جامعة الخلفة، الجزائر، العدد 06، 2017، ص 377.

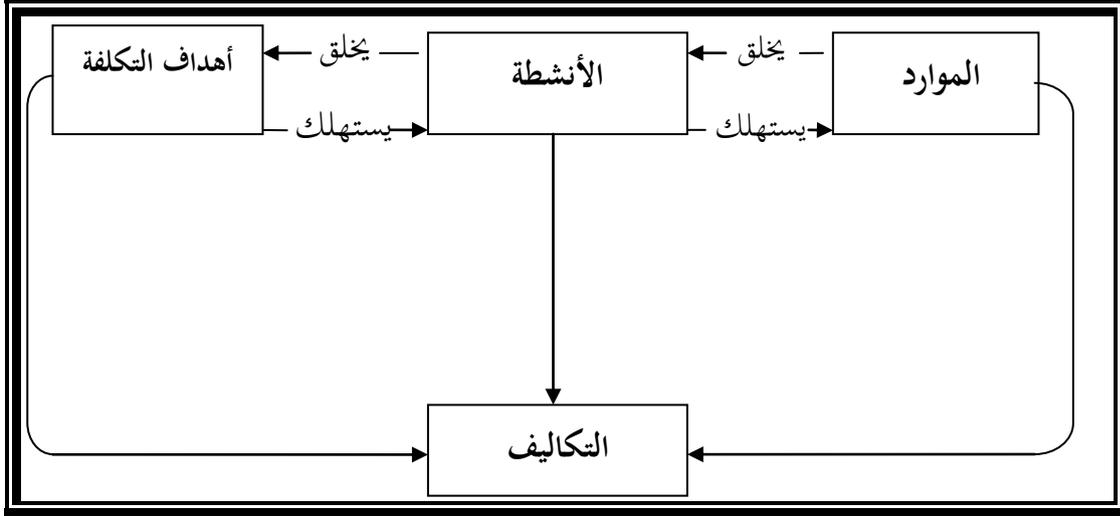
² - محمد مسعود الثعلب، نصر صالح محمد، مرجع سبق ذكره، ص 32.

³ - إسماعيل يحي التكريتي، فريال كاضم عبد الغني الشيعيلي، تحليل الكلفة- الحجم- الربح- في ظل نظام الكلفة على أساس الأنشطة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، الصادرة عن كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، العدد 50، مجلد 14، 2008، ص 260.

– **الإفتراض الثاني الخدمات والمنتجات والزبائن هي التي تستهلك الأنشطة:** أي أن الأنشطة تكون كحلقة وصل بين الموارد وأهداف التكلفة النهائية، وهذا يعني إستهلاك الأنشطة من قبل أهداف التكلفة.

ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل (3-2): المبادئ الأساسية لنظام الـ (ABC)



المصدر: سالم يسمينة، بلمهدي رنده، هراجي حمزة، مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض –

دراسة حالة مؤسسة بسكويت البرهان مسعودي (ميخور) – العجلة الجزائرية، المجلة العالمية للإقتصاد والأعمال، العدد 03، المجلد

05، 2018، ص 450.

أما باقي الإفتراضات يمكن توضيحها من خلال ما يلي¹:

– **الإفتراض الثالث:** هناك العديد من الأنشطة يمكن تحديدها وقياسها بحيث تمثل هذه الأنشطة حلقة وصل بين تكلفة الموارد وأغراض التكلفة ويحقق هذا الربط إمكانية إستعمال مجموعات تكلفة مختلفة بدلا من إستعمال مجمع تكلفة واحد وتقيس تلك الأنشطة علاقة السبب والنتيجة؛

– **الإفتراض الرابع:** أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة نموذج إستهلاك وليس نموذج إنفاق، أي أنه نظام يهدف إلى قياس الإستهلاك بدلا من قياس الإنفاق؛

– **الإفتراض الخامس:** مجموعات التكلفة يجب أن تكون متجانسة تعتمد على وجود عدد كبير من مسببات التكلفة؛

¹ – قاسم محمد عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 170.

- **الإفتراض السادس:** التكاليف في المجمعات في حالة تغير دائمة، بمعنى أن التكاليف في كل مجمع تكون متغيرة أو متناسبة بأحكام مع النشاط، إن التكاليف تكون ثابتة فقط على مستوى المؤسسة، وجميع الأنشطة الأخرى تكون تكاليفها متغيرة.

2. أهمية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

تتبع أهمية نظام (ABC) بإعتباره نظاما لتحليل التكاليف وأداة فعالة ومساعدة على التسيير، تتدارك ثغرات الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف، ويكمن إبراز أهمية هذا النظام من خلال بيان مساهمته في مجال مراقبة التسيير وذلك من خلال:

1.2 في مجال التخطيط: إن التحليل على أساس الأنشطة يمكن من دراسة كل نشاط تقوم به المؤسسة بشكل مستقل، مما يسمح بتصنيف الأنشطة إلى أنشطة مضيئة للقيمة وأنشطة غير مضيئة للقيمة، هذا التصنيف يعتبر ذا أهمية كبير في عملية التسيير، حيث يتم العمل على تعزيز الأنشطة المضيئة للقيمة والوصول إلى التميز فيها، ومحاولة القضاء أو التقليل من الأنشطة الغير مضيئة للأنشطة إلى أدنى حد ممكن¹.

2.2- في مجال الرقابة على التكاليف: يمكن إبراز مساهمة نظام (ABC) في الرقابة على التكلفة من خلال النقاط التالية²:

- يمارس نظام (ABC) الرقابة على عناصر التكاليف على مستوى الأنشطة مع وجود علاقة سببية بين التكلفة والنشاط مما يجعل قياس وتحليل الإنحرافات ذو ذلالة ونتائج أدق؛
- إن تحديد دور كل نشاط في العملية الإنتاجية وبيان الأنشطة التي لاتضيف القيمة يساعد في معالجتها ويخفض من تكاليفها مما يساهم في تعظيم الإنتاج من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها؛
- التخلص من العشوائية في التوزيع التكاليف غير مباشرة من خلال تحديد نصيب كل منتج من الأنشطة بإستخدام موجهات التكلفة الملائمة؛

¹ - معمر بوطالبي، التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، والموازنة على أساس النشاط (ABC,ABM,ABB)، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية-درسات إقتصادية-، الصادرة عن جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، العدد 29، المجلد 14، 2014، ص 04.

² - هودة سلطان قدوري، محمد بن سعيد، دورة حياة المؤسسة الاقتصادية وأثرها على إستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، مجلة دفاتر إقتصادية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، العدد 01، المجلد 05، 2014، ص 54.

- كما يساعد هذا النظام على تعين الفرص المتاحة لتخفيض التكلفة بكل دقة من خلال توفير معلومات أوضح عن الأنشطة وموجهات التكلفة، تسمح بالقضاء على التكاليف المرتبطة بالأنشطة الغير مضيعة للقيمة.

3.2- في مجال إتخاذ القرارات: تعتمد القرارات الإدارية على المعلومات والبيانات المحاسبية بشكل أساسي وبالتالي فكلما كانت البيانات والمعلومات دقيقة كان القرار الإداري صائبا، وهذا ما يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة على توفيره من خلال¹:

- توصيل معلومات دقيقة حول تكلفة كل منتج تعتمد عليها إدارة المؤسسة في عملية التسعير، وتقييم ربحية كل خط إنتاجي؛

- يقدم هذا النظام بيانات تساعد على إتخاذ قرارات تعديل عمليات مراحل الإنتاج؛

- يعمل على توفير بيانات تساعد على التوقف على إنتاج منتج أو إضافة منتج جديد؛

- كذلك يقدم هذا النظام بيانات تساعد على إتخاذ القرارات الإستراتيجية المتعلقة بصنع المنتجات النصف المصنعة أو الحصول عليها من الخارج.

4.2- في مجال قياس وتقييم الأداء: يمكن توضيح مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في قياس وتقييم الأداء من خلال النقاط التالية:

- يعتبر نظام (ABC) مدخلا فعالا لقياس وتقييم الأداء على أساس القيمة المضافة أو المساهمة التي تحقق الأنشطة للإدارة، وبالتالي التعرف على جدوى النشاط؛

- يوفر هذا النظام المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية النشاط معبرا عنها في شكل تكلفة، وتحديد مجالات الوفرة أو الإسراف في هذه التكلفة؛

- تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم تجاه أساليب إستخدام الموارد المتاحة لهم، ويساعد ذلك الإدارة على توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاية في الأداء²؛

¹ - جلاخ حسين، جمادي نبيل، أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الإفصاح والشفافية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، الصادرة عن جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 02، العدد 11، 2018، ص 160.

² - حاج قويدر قورين، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير، على الخط، <https://www.scribd.com/doc/51217945>، أطلع عليه بتاريخ 2020/04/09.

- يمكن نظام (ABC) من من تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف، وهذا ما يساهم في قياس الأداء بفعالية وصورة أدق مما يتيح فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل؛
- درجة الإرتباط العالية بين تطور الأداء المالي وتطبيق نظام (ABC)، الأمر الذي يزيد من دقة المؤشرات والمقاييس والنسب المالية مما يساعد على الوقوف على الوضعية المالية الصحيحة للمؤسسة،
- يوفر هذا النظام كذلك مجموعة من المقاييس الغير مالية لقياس موجهات التكلفة والتي تشمل الوقت والجودة¹.

ثالثا: أوجه الاختلاف بين نظام (ABC) و النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف (TCS):

- توجد العديد من أوجه الاختلاف التي يتميز بها نظام (ABC) عن الأنظمة التقليدية من أهمها:
- يقدم نظام (ABC) معلومات تفصيلية عن أي نشاط من الأنشطة داخل أي قسم، بينما تقدم الأنظمة التقليدية معلومات كلفة كاملة عن وظيفة كاملة، وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج؛
- يركز نظام (ABC) على الأنشطة ويعتبرها هدف التكلفة، في حين تركز الأنظمة التقليدية على المنتجات وتعتبرها هدف التكلفة؛
- يستعمل نظام (ABC) مؤشر كلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي، ويتم قياسه بقسمة كلفة النشاط المحدد على مقياس مخرجات ذلك النشاط أي العامل الموجه لكلف ذلك النشاط، أما الأنظمة التقليدية فتستعمل معدل تحميل واحد لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة داخل المؤسسة، أو يستعمل معدل لكل قسم إنتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع الكلف غير مباشرة المخططة على أساس التحميل المختار².
- يركز نظام (ABC) على مجتمعات تكلفة متعددة في القسم الواحد، ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل احتساب كلفة وحدة النشاط، بينما تستعمل الأنظمة التقليدية مجمع واحد للكلف الصناعية الغير المباشرة في كل قسم أو عدة مجتمعات للمؤسسة؛

¹ - معمر بوطالي، مرجع سبق ذكره، ص 5.

² - رغد هاشم جاسم، مساهمة هندسة القيمة بتخفيض التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، مجلة كلية التربية، كلية الإدارة والإقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد 01، 2011، ص 192.

- نظام (ABC) يعتبر الأسس المستعملة في توزيع التكاليف الغير المباشرة وفي تحميل هذه التكاليف هي نفسها العامل الموجه، أما في الأنظمة التقليدية قد تكون أسس التوزيع والتحميل هي نفسها العامل الموجه¹؛

- في الغالب لا يستند العامل الموجه إلى متغيرات مالية في نظام (ABC)، بل متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء، كمية الإنتاج، في حين أن الأنظمة التقليدية فتتضمن أسس التحميل متغيرات مالية، مثل تكلفة العمل المباشر، تكلفة المواد الأولية؛

- تحدد تكلفة المنتج في نظام (ABC) بتجميع كلفة الأنشطة التي قامت ببناءه، بينما تحدد كلفة المنتج في الأنظمة التقليدية بقسمة مجموع التكلفة على كمية الإنتاج².

المطلب الثالث: شروط و خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

سنتطرق في هذا المطلب إلى مختلف الشروط والظروف الداعمة لعملية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وكذا توضيح أهم خطوات تطبيقه.

أولاً: الظروف الداعمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

إن تطبيق نظام (ABC) عملية معقدة وشاملة تتطلب الخبرات وتستنفذ الكثير من موارد المؤسسة، لذلك يجب على الإدارة التأكد مسبقاً من أن المنافع المتوقعة أكبر من تكاليف تطبيق هذا النظام، ويمكن إعتبار الظروف والشروط التالية مشجعة لتطبيق هذا النظام³:

- تعدد المنتجات وتنوع نماذجها مع الاختلاف في حجم إنتاجها مما يجعل العملية الإنتاجية معقدة؛
- إزدياد الأنشطة المساندة كالتصميم الهندسي للمنتج وتصميم العمليات الإنتاجية وبرمجة العمليات والمعالجة الآلية للبيانات بإستخدام الكمبيوتر وإزدياد أهمية المحاسبة نتيجة نمو حاجات الإدارة إلى معلومات دقيقة وتحليلية؛

¹ - محمد الصديق الفضيل، نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، الصادرة عن جامعة البليدة 2، الجزائر، العدد 13، جوان، 2018، ص 271.

² - رعد هاشم جاسم، مرجع سبق ذكره، ص 193.

³ - جليل إبراهيم إبراهيم صالح، مشاكل وصعوبات تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية العراقية (دراسة ميدانية في عدد من الشركات الصناعية بمحافظة البصرة)، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق، العدد 01، المجلد 03، 2013، ص 200.

- تزايد استخدام نظم التصنيع المتقدمة (الإنسان الآلي) مما يخلق طاقة إنتاجية كبيرة ويرفع نسبة التكاليف الثابتة في هيكل تكلفة المؤسسة؛
- إزداد حدة المنافسة محليا وعالميا بحيث يصبح تخفيض التكاليف هو إستراتيجية الإستمرارية والمحافظة على حصة المؤسسة في السوق؛
- قصر العمر الإقتصادي للمنتج، مما يتطلب إستبعاد بعض المنتجات وتطوير وإدخال منتجات جديدة بإستمرار وبما ينسجم وتوقعات الزبائن الحاليين والمحتملين؛
- توفير نظام محاسبي يمكن من الحصول على البيانات والمعلومات الدقيقة والتفصيلية لأغراض تحديد وقياس العلاقة بين التكلفة ومسبباتها بتكلفة منخفضة.

ثانيا: شروط وعوامل نجاح تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

- من أجل مواجهة عراقيل تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) حدد الباحثان (Cucuzza Thomas & Ness Joseph) بعض الشروط الواجب أخذها بعين الإعتبار لضمان نجاح تطبيق نظام (ABC) بالمؤسسة كما يلي¹:
- يجب على العمال أن يفهموا جيدا ماذا تنتظر المؤسسة من تطبيق نظام (ABC)، وكيف يمكن لكل واحد منهم أن يطبقه في مهامه؛
- يجب أن يكون مقتنعين بفرض نجاح برنامج (ABC)، ومن أجل إقناعهم يجب على المؤسسة أن تصمم بعناية برنامجها مع الأخذ بعين الإعتبار ثقافتها وخصوصيتها؛
- يجب مراجعة كل أنظمة التسيير الأخرى حتى يدمج العمال بصفة كاملة نظام (ABC) في أعمالهم اليومية ولا يستطيعون الإحتماء وراء الطرق القديمة في حالة الشعور بالقلق أو الشك في نظام (ABC)؛
- يجب على المؤسسة التحلي عن النظم المحاسبية القديمة، كما يجب أن تكون أنظمة التقييم والمكافآت مرتبطة بنتائج نظام (ABC)؛
- يجب إدماج نظام (ABC) ضمن الأنظمة المالية وأنظمة تقييم أداء المؤسسة.

¹ - خالد عادل، أثر تطبيق نظام تكاليف الأنشطة كأساس لضبط التكاليف الصناعية وترشيدها- دراسة حالة شركة سوميفوس Somiphos - بئر العاتر - ولاية تبسة، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، الصادرة عن جامعة العربي بن المهدي أم البواقي، الجزائر، العدد 01، العدد 05، جوان 2018، ص 134.

ثالثا: خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

إن فلسفة هذا النظام تتطلب أن تمر عملية التخصيص بمرحلتين شأنها شأن الأنظمة التقليدية، مع الاختلاف في المنهج والإجراءات، حيث يتم تتبع التكاليف من الموارد إلى الأنشطة أولا من خلال ما يعرف بمسبب تكلفة الموارد، ثم يتتبع تكاليف الأنشطة إلى المنتجات ثانيا من خلال ما يعرف بمسبب تكلفة النشاط، هذا على المستوى النظري، أما عمليا فإن مراحل تطبيق نظام (ABC) تختلف من مؤسسة إلى أخرى، ويتوقف ذلك على طبيعة المؤسسة والأهداف المتوخات من النظام. وعموما فإن هناك خطوات خمسة رئيسية لتصميم نظام (ABC) حددها (Drury, Colin M) في¹:

- تحديد وتجميع الأنشطة؛
- تحديد تكلفة الأنشطة؛
- تحديد مراكز الأنشطة؛
- تحديد مسببات التكلفة وحساب معدل التكلفة لكل نشاط،
- تخصيص تكاليف الأنشطة على الوحدات المنتجة أو الخدمات المقدمة.

1- تحديد وتجميع الأنشطة:

تعد هذه المرحلة نقطة الإنطلاق في تصميم نظام (ABC)، بحيث يتم تحديد الأنشطة الرئيسية التي تخص المؤسسة وجمع كل ما يرتبط بها من بيانات ومعلومات، ويعتبر تحديد الأنشطة أمر في غاية الصعوبة لأنها تتطلب فهم جميع الأنشطة المطلوبة لإنتاج المنتج أو تقديم خدمة.

ولأجل تحديد الأنشطة يتم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة لتعين غرض التكلفة، ويتم تحديد عدد الأنشطة، خصائصها ومستوى تفصيلها الذي يعتمد على درجة تعقد الهيكل التنظيمي ودرجة الدقة التي تريدها المؤسسة وتجميع هذه الأنشطة داخل عمليات، وتتم هذه الأعمال بمقابلة المسؤولين بهدف تحديد الأنشطة بأكثر دقة²، وتجدر الإشارة إلى أنه في هذه المرحلة من غير المفيد والملائم تحديد عدد كبير من الأنشطة لأن ذلك سوف يؤدي إلى تعقيد العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج، ولذلك فإن تحديد الأنشطة يجب أن يكون عند مستوى مقبول من التجميع القائم على

¹ - Drury, Colin M , **Management and cost accounting**, 8th edition, Cengage Learning, Hampshire, 2012, P258.

² - ساحري الزيد، دور نظام التكلفة على أساس الأنشطة كمدخل إستراتيجي لتحسين الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير الصادرة عن جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، العدد01، المجلد 19، ديسمبر 2019، ص 74.

العلاقات التحليلية بين المنافع والتكاليف الخاصة بكل نشاط. وما يجب الإشارة إليه إلى أن هذه التحديد للأنشطة لا يعني بأن جميع هذه الأنشطة ذات أهمية أو ذات قيمة مضافة، ولهذا يجب تحليل هذه الأنشطة وتصنيفها حسب ما إذا كانت تضيف قيمة أولا تضيف قيمة، وذلك بطرح السؤال الجوهرى التالي: هل إستبعاد هذا النشاط يؤدي إلى إنقاص من رضا الزبون عن المنتج أو الخدمة المقدمة؟ فإذا كانت الإجابة بـ لا فمعناه أن هذا النشاط لا يضيف أي قيمة، والعكس صحيح¹، وهكذا يتم تصنيف أنشطة المؤسسة وفق مفهوم القيمة إلى مجموعتين:

- **الأنشطة المضيئة للقيمة:** هي تلك الأنشطة التي يرغب الزبون في أن يدفع قيمة مقابلها وتؤدي بدرجة عالية من الكفاءة، و تكون ضرورية لتحقيق أهداف المؤسسة؛
- **الأنشطة التي لا تضيف قيمة:** وتمثل الأنشطة التي يمكن إستبعادها بدون فقد رضا الزبون ودون أن يؤثر ذلك على تحقيق أهداف المؤسسة.

2- تحديد تكلفة الأنشطة:

بعد تجميع أعمال المؤسسة في صورة أنشطة يتم تحديد التكاليف المحممة لكل نشاط، وتكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك لمعرفة كل تكاليف النشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال الفترة، ويتم تتبع التكاليف الخاصة بإستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين إستخدام الموارد والمخرجات لكل نشاط². ويتضح أنه في هذه المرحلة يتم تخصيص موارد الوحدة الاقتصادية المتاحة على الأنشطة حسب درجة إستفادة كل نشاط من هذه الموارد.

¹ - ري إتش جاريسون، إريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد؛ مراجعة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 2002، ص 227.

² - محمد الصديق الفضيل، مرجع سبق ذكره، ص 272.

3- تحديد مراكز التكلفة:

بعد تحديد الأنشطة اللازمة لإنتاج كل منتج وكذا تحديد تكلفتها، بحيث يكون لدينا العشرات من الأنشطة لذلك يجب العمل على تجميع الأنشطة المتجانسة (التي لها نفس السلوك الاقتصادي)، في مراكز نشاط مستقلة، أي أن مركز النشاط يتكون من مجموعة من الأنشطة المتماثلة، ويتم تحديد تكاليف كل مركز بصورة مستقلة¹. وتقوم عملية تحديد مراكز الأنشطة على فرضين أساسيين هما:

- تجانس الأنشطة داخل كل مركز نشاط أو حوض تكلفة؛

- التناسب الطردي للتكاليف في كل مركز مع مستوى النشاط.

4- تحديد مسببات التكلفة وحساب معدل التكلفة لكل نشاط:

في هذه المرحلة يتم إستنادا إلى دراسات ومشاركات القائمين على إنجاز الأنشطة تحديد مسبب واحد أو أكثر لكل نشاط من الأنشطة، وذلك إنطلاقا من علاقة السبب والنتيجة بين تغير موجه أو مسبب للتكلفة وبين إحداث التكلفة نتيجة ذلك التغير، وغالبا ماتكون مسببات التكلفة مقاييس كمية عددية مثل عدد ساعات، عدد مرات إعداد الآلات، عدد مرات شحن المواد، عدد مرات طلب المواد، عدد مرات الفحص وإختبار الصلاحية أو تطابق المواصفات².

وبعد تحديد الأنشطة وتكالييفها ومراكزها وتحديد مختلف مسببات التكلفة لكل نشاط، يتم حساب معدل التكلفة لكل نشاط بقسمة مجموع التكاليف الغير مباشر المقدرة لكل نشاط على الحجم المقدر لأساس التحميل (مسبب التكلفة) حسب العلاقة التالية³:

$$\text{معدل تحميل تكلفة النشاط} = (\text{مجموع تكاليف النشاط (مركز النشاط)} / \text{عدد وحدات مسبب النشاط})$$

5- تخصيص تكاليف الأنشطة على الوحدات المنتجة أو الخدمات المقدمة:

بعد حساب معدلات التحميل للتكلفة الخاصة بكل نشاط يمكن حساب مقدار المواد أو التكاليف المستهلكة بواسطة كل منتج، ويتم تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة

¹ - محمد كنفوش، نظام ABC ودوره في تحسين الأداء وإستدامته بالمؤسسة، مجلة جديد الإقتصاد، الصادرة عن جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 04، ديسمبر 2009، ص 101.

² - محمد سرور الحريري، مرجع سبق ذكره، ص 31.

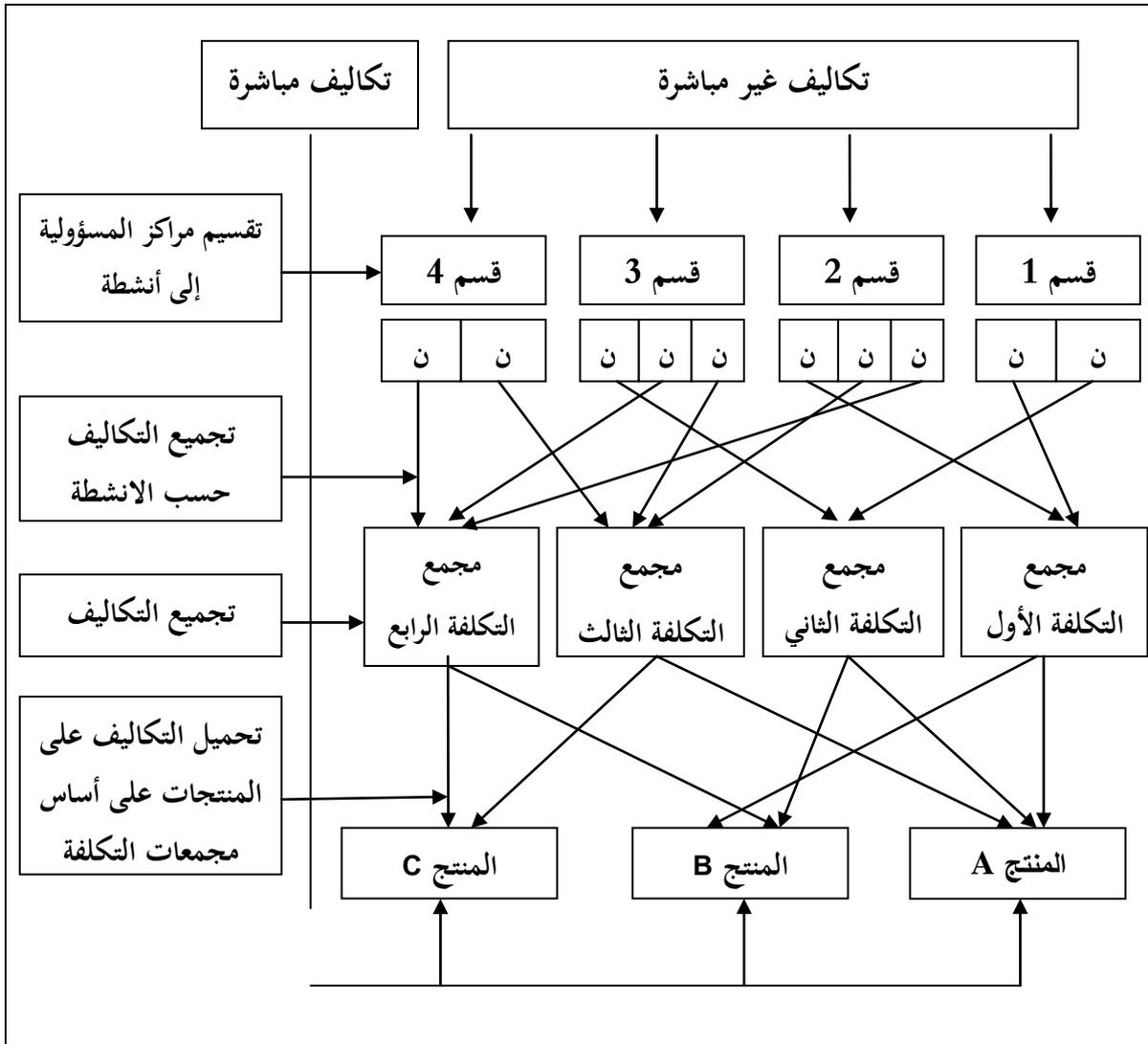
³ - بن الدين المحمد، مرجع سبق ذكره، ص 349.

التي مرت بها هذه الوحدة، منذ البدئ في تصميمها حتى تصبح وحدة تامة الصنع، وتخصص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل مثل ضرب تكلفة أمر الشراء في عدد أوامر الشراء، أي تحديد نصيب الوحدة وفق العلاقة التالية :

$$\text{التكاليف غير مباشرة للوحدة: (معدل تحميل النشاط (مركز النشاط) \times \text{عدد مسببات النشاط الخاص)}$$

ويمكن تلخيص خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) من خلال الشكل التالي:

الشكل (3-3): يلخص خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)



Source : Patrick Boisselier, contrôle de gestion, 3^{em} édition Vuibert, Paris, 2005, p204.

المطلب الرابع: تقييم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

لغرض تقييم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، سنحاول إبراز أهم مزايا هذا النظام ثم الإنتقادات الموجهة له.

أولاً: مزايا نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) :

يمكننا القول أن نظام (ABC) يتميز بقدرته على معالجة الأخطاء التي رافق تطبيق النظم التقليدية في ظل متغيرات بيئة الإنتاج المعاصرة، وتتجلى أهم مزايا هذا النظام فيما يلي :

- يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في التحديد السليم لتكاليف الإنتاج وذلك لتحقيق العدالة في تخصيص التكاليف غير المباشرة عن طريق إختيار مسببات التكلفة المناسبة والتي توضح العلاقة السببية لنشوء التكاليف، ونتيجة للتحديد السليم والدقيق لتكلفة المنتجات تصبح إدارة الوحدة الاقتصادية أكثر قدرة على إتخاذ القرارات الأفضل بالنسبة للمنتجات من حيث إستراتيجيات التسويق وربحية المنتج وما إلى ذلك، فضلا عن إمكانية الرقابة على التكاليف¹؛

- يعمل هذا النظام على تخفيض تكاليف الإنتاج، وذلك من خلال دراسة الوقت والجهد المطلوب للقيام بالنشاط، والعمل على تخفيضها وإلغاء الأنشطة عديمة القيمة، وإختيار الأنشطة عديمة القيمة، وإختيار الأنشطة الأقل كلفة كل هذا يساعد في تخفيض التكاليف من خلال إدارة الأنشطة، وإن أحسن وسيلة لتخفيض التكاليف هي فهم ومعرفة الأنشطة ومسبباتها الخاصة بها²؛

- يساهم في تدعيم المركز التنافسي للمؤسسة عن طريق التحول من مجرد أداة لتحديد التكلفة إلى إدارة التكلفة عن طريق إستبعاد الأنشطة التي تستهلك الموارد ولا تضيف قيمة للمنتجات؛

- يساعد في تقييم الأداء على أساس القيمة المضافة أو المساهمة في تحقيق الأنشطة، وبالتالي التعرف على جدوى كل نشاط،

- يوفر هذا النظام معلومات عن الطاقة المستخدمة والطاقة الفائضة في العملية الإنتاجية كما يزود الإدارة بمعلومات عن تكلفة إستخدام الموارد والتي يمكن إستخدامها في التنبؤ بإحتياجات الأنشطة³؛

¹ سلمان حسين عبد الله، ياسر مامون لطيف الجبوري، إستعمال قواعد البيانات الترابطية لتعزيز فعالية تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة، مجلة الدنانير، الجامعة العراقية، العراق، المجلد 01، العدد 09، 2016، ص 454.

² محمد الخطيب نمر، مرجع سبق ذكره، ص 34.

³ جليل إبراهيم إبراهيم صالح، مرجع سبق ذكره، ص 200.

- التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدي، من خلال توفير مجموعة من المقاييس المالية وغير مالية، كما يساعد هذا النظام في إنجاز الموازنة على أساس الأنشطة التي تعتبر أداة تخطيطية ورقابية ومساعدة على تقويم الأداء.

ثانيا: الإنتقادات الموجهة لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

على الرغم من المزايا التي يوفرها نظام (ABC) والمتمثلة أساسا في الدقة في تحديد تكلفة المنتجات والخدمات وكذا توفير المعلومات الملائمة لخدمة الوظائف الإدارية من تخطيط والرقابة وإتخاذ القرار، إلا أن هناك العديد من الإنتقادات الموجهة لهذا النظام ولعل أهمها ما يلي :

- إن نظام (ABC) ما هو إلا تطوير لنظام التكاليف التقليدي المتعارف عليه والذي يعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية الغير مباشرة على علاقة السبب- النتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة؛

- إن كفاءة إستخدام نظام (ABC) يعتمد بصفة رئيسية على التيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الأثار السلوكية لها، الأمر الذي يتطلب الإستعانة بخبرات خارجية متخصصة وإعادة تدريب الكادر المحاسبي¹،

- إن تطبيق نظام (ABC) يتطلب تكاليف مرتفعة وجهد كبير وهذا ما سيجعل الكثير من المؤسسات الصناعية تردد في إستخدامه؛

- إن عملية المقابلة والمعاينة من أجل تحديد الأنشطة تستهلك الكثير من الوقت والتكاليف هذا إلى جانب تكاليف تخزين البيانات والمعلومات²؛

- صعوبة تقسيم وقت عمل الفرد بين عدة أنشطة خصوصا إذا كانت طبيعة النشاط إدارية وهذا ما يؤدي إلى قصور في التتبع الدقيق لتكاليف الأنشطة للمنتجات؛

- قد تكون الأنشطة المؤدات داخل المؤسسة من الضخامة والتنوع ما يؤدي إلى جعل نظام (ABC) معقدا وأقل فهما من المستخدمين؛

- إن عملية تحديث وتعديل نظام (ABC) ليتلائم مع تغيرات الظروف يعد أمرا صعبا، ويستهلك الكثير

¹ - محمد سرور الحريري، مرجع سبق ذكره، ص 37.

² - Szychta, Anna, **Time-Driven Activity-Based Costing in Service Industries**, Social Sciences, Number 1(67), 2010, P53.

من الوقت والتكاليف¹؛

- يهمل نظام (ABC) احتمال وجود طاقة إنتاجية عاطلة ولا يأخذها بعين الاعتبار؛ الأمر الذي من شأنه أن يؤثر على قياس تكاليف المنتجات ومحاولة الوصول إلى قيمتها الفعلية والصحيحة²؛

- يري نظام (ABC) أن العلاقة بين الأنشطة وإستهلاك الموارد خطية مطلقة وأكيدة، وهذا يعني أن الأنشطة الإضافية تخلق تكاليف إضافية بينما مستويات النشاط المنخفضة تؤدي إلى تخفيض التكلفة وهذا من الغير الممكن عمليا وليس وبالتالي فالعلاقة غير خطية³.

من خلال ما سبق تتلخص أهم أوجه القصور في نظام (ABC) أنه يتجاهل قيود الإنتاج وما قد ينتج عنها من طاقات إنتاجية غير مستغلة وهذا ما يؤثر سلبا على التحديد الدقيق لتكلفة الإنتاج، وعجزه عن توفير المعلومات الدقيقة والملائمة لأغراض إتخاذ القرارات المتعلقة بتحديد الموارد والطاقات الغير المستغلة وغيرها من القرارات، الأمر الذي إستوجب البحث عن نظام محاسبي آخر لتجاوز مشاكل تطبيق هذا النظام وهذا ما أدى إلى بروز نظام جديد سمي بنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (Time Driven Activity Based Costing system) وهذا ما سنتطرق إليه في الفصل الموالي.

المبحث الثالث: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC)

تجاوزا للعقبات والمشاكل التي اعترضت طريق تطبيق نظام (ABC)، وانطلاقا من أن سر نجاح الشركة وتفوقها يكمن في قدرتها على إدارة تكلفتها بشكل علمي وعملي فعال كان لا بد من وجود منهج جديد يتغلب على المعوقات ويلبي الطموحات؛ فكان نظام (TD-ABC)، حيث تناول الباحثان (Kaplan & Anderson) في عام 2004 نظاما جديدا يعتمد على مؤشرات الوقت في حساب التكلفة على أساس الأنشطة، بحيث يمكن للنظام الجديد التعرف على عناصر التكلفة بطريقة أكثر سهولة باستخدام معادلات الوقت كما أن قدرة نظام (TD-ABC) على إحتواء نقاط قوة (ABC) وتجاوزه معظم نقاط ضعفه ساعد

¹ - إسماعيل حجازي، سعاد معالم، نظام التكاليف على أساس الأنشطة عوامل التنبؤ ونجاح التطبيق، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2018، ص 109.

² - مزهود هشام، مرجع سبق ذكره، ص 130.

³ - غضاب رانية، إستخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة: مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSUD - أوماش - بسكرة، رسالة دكتوراه طور ثالث في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر - بسكرة-، الجزائر، 2014، ص 31.

مفهوم توزيع التكلفة حسب الأنشطة للعودة للصدارة، والتحول من نظام مالي معقد ومكلف إلى أداة تقدم معلومات مفيدة ودقيقة للإدارة بأقل تكلفة¹.

المطلب الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC)
يتناول هذا المطلب الإطار المفاهيمي لنظام (TD-ABC) من خلال التطرق إلى نشأة هذا النظام ومفهومه وكذا أهم أوجه الاختلاف بينه وبين نظام (ABC) التقليدي.

أولاً: نشأة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC):

يمكن إرجاع أصول نظام الأنشطة الجديد (TD-ABC) في أدبيات الفكر المحاسبي عندما قدم (Robin cooper) بحثاً عام 2000 يبين فيه أوجه الاختلافات بين موجّهات التكلفة الفترية (Duration Driver) وموجّهات المعاملات (Transaction Driver)، حيث ترتبط موجّهات المعاملات بعدد المرات التي يتم فيها تنفيذ النشاط مثل (عدد مرات تهيئة الآلات، عدد الفحوصات، عدد أوامر الشراء...إلخ)، فعندما تتباين الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة في كل مرة يتم فيها تنفيذ النشاط، يمكن القول أن حساب التكاليف على أساس موجّهات المعاملات سيكون غير دقيق في تحديد التكلفة².

هذا التباين في المعاملات كان يعالج بطريقتين في مدخل نظام (ABC)، فالطريقة الأولى من خلال زيادة عدد الأنشطة وتصنيفها إلى مستويات بسيطة ومتوسطة ومعقدة وتحديد معدل تحميل لكل منها والثانية من خلال استخدام الموجّهات الفترية التي تتطلب تقدير الوقت اللازم لإنجاز النشاط مثل (ساعات التجهيز، ساعات الفحص ساعات العمل المباشر...إلخ)، وعلى الرغم من أن الموجّهات الزمنية تعد أكثر دقة من موجّهات المعاملات إلا أن حسابها يعد مكلفاً. لذلك غالباً ما يستخدم محاسبي

¹ - هيثم محمد عقل، جبر إبراهيم، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) وأثره على سياسة توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين على الخط، <https://www.researchgate.net/publication/257298556> أطلع عليه بتاريخ 2020/05/02، ص 16.

² - عبد الحكيم مصطفى جودة، تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) في شعبة التصوير بالرنين المغنطيسي في أحد المستشفيات الأردنية الخاصة، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، العدد 01، المجلد 27، 2019، ص 145.

التكاليف موجهات المعاملات في أي وقت يعتقد فيه أنها ستقدم معلومات وتقديرات يمكن التعويل عليها عن إستهلاك الموارد¹.

ويمكن إرجاع السبب الرئيسي لنشأة نظام (TD-ABC) إلى عدول الكثير من المؤسسات عن نظام (ABC) بسبب المشاكل الناجمة عن تطبيقه، ولأول مرة تم إستخدام نظام (TD-ABC) من قبل مؤسسة (The Frim Acom) الإستشارية، وتم تطبيقه بنجاح في أكثر من (200) شركة عالمية وفي عام 2004 تم إعتقاد نظام (TD-ABC) كمدخل حديث لمحاسبة التكاليف، وتم تسمية الإصدارات السابقة من نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بإسم نظام (ABC) التقليدي².

ثانياً: مفهوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC):

يعد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) نظام جديد لتخصيص التكاليف بديل لنظام التكاليف التقليدي (TCS) ونظام (ABC)، يعالج معظم المشاكل وأوجه القصور في نظام (ABC) التقليدي³، وهذا ما يؤكد (Barrett) بقوله " أدت صعوبات وتكاليف تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) بكثير من المؤسسات إما بتجنب أو إستبعاد تطبيق هذا النظام"⁴.

ويتميز نظام (TD-ABC) بأنه أقل صعوبة وأقل تكلفة وأكثر قوة من نظام (ABC) التقليدي، فنظام (TD-ABC) يبسط عملية حساب التكلفة من خلال القضاء على الحاجة لإجراء المقابلات وإستطلاع آراء الموظفين من أجل توزيع تكاليف الموارد قبل تحميلها على أهداف التكلفة⁵.

¹ - مثنى فاتح بدر الزبيدي، أهمية إستخدام مدخل إحتساب التكاليف على أساس الأنشطة بإعتماد الوقت (TD-ABC) في المشروعات الصغيرة دراسة تطبيقية، مجلة الإدارة والإقتصاد، جامعة الموصل، العراق، العدد 92، 2012، ص 108.

² - عبد الحكيم مصطفى جودة، مرجع سبق ذكره، ص 146.

³ - Terungwa Azende, **Practicability of time-driven activity-based costing on profitability of restaurants in makurdi metropolis of benue state Nigeria**, journal of contemporary management Number 13.(3) , 2012, P38.

⁴ - علاء محمد البنانوي، دراسات متقدمة في المحاسبة الإدارية والتكاليف (مدخل نظري وتطبيقي)، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية مصر، 2016، ص 2006.

⁵ - المشهوراي زاهر حسني، تقييم نظام تكاليف الأنشطة الموجهة بالوقت TD-ABC في الشركات الصناعية: دراسة مقارنة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، الصادرة عن كلية التجارة بجامعة عين شمس، مصر، العدد 02، 2015، ص 310.

وتقوم فلسفة نظام (TD-ABC) على فكرة تحويل موجهات التكلفة (Cost Drivers) إلى معدلات الوقت التي تعبر عن الوقت المطلوب في إنجاز الأنشطة كوظيفة لبعض الموجهات وهذه الخصائص تدعى بموجهات الوقت (Time Drivers) التي تحدث نتيجة لإستهلاك وقت النشاط¹.

ويعرف نظام (TD-ABC) بأنه " نسخة مطورة من نظام (ABC) يركز على استخدام معدلات الوقت، ومعالجة مشكلات نظام (ABC) بحيث يضمن تخفيض المقابلات مع القائمين على أداء الأنشطة ذاتية التخصيص للوقت بين الأنشطة المؤدات، وسهولة تحديثه"².

وفي تعريف آخر ل (Monroy) " يعد نظام (TD-ABC) تقنية مطورة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) إذ يعمل على تحديد الطاقة المستغلة والطاقة الغير مستغلة، وبالتالي تحديد تكلفة المنتج بدقة، إذ أن تطبيقه يمكن أن يساهم في تحسين قيمة المنتج عن طريق تحديد الأنشطة وطاقاتها المستغلة ذات العلاقة بالعمليات التشغيلية"³؛

ويتم الربط بين الموارد والمخرجات ضمن نظام (TD-ABC) بشكل مباشر حيث توزع تكاليف الموارد على أهداف التكلفة من خلال سلاسل محركات التكلفة الوقتية، فيمثل كل محرك تكلفة وقتية إستهلاك مورد معين لإتمام نشاط ما، وإذا تطلب الأمر استخدام عدة موارد لإتمام نشاط معين، ستنشأ عدة محركات بين أهداف التكلفة التي تستهلك النشاط، وبين الموارد المستهلكة من قبل النشاط⁴. ولأن نظام (TD-ABC) تقنية سريعة وبسيطة فإنه يركز على خطوتين أساسيتين هما⁵:

¹ - Adkins Tony , Activity-based costing under fire. Five myths about time-driven activity-based costing , Beye NETWORK , 2008, P8.

² - جودة عبد الحكيم مصطفى محمود، تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) في شعبة التصوير بالرنين المغنطيسي في أحد المستشفيات الأردنية الخاصة، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، العدد 01، المجلد 27، جانفي 2019، ص 146.

³ - قيصر علي عبيد الفتلي، دور التكامل بين تقنيتي خارطة تدفق القيمة والتكلفة على أساس النشاط الموجهة بالوقت TDABC في تحسين قيمة المنتج- دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الرجالية في النجف، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، العدد 26، المجلد 06، 2017، ص 213.

⁴ - محمد هيثم الدبس، رفع القدرة التنافسية للمنشأة من خلال الكشف عن الطاقة الإنتاجية غير المستغلة باستخدام نظام (TD-ABC)، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، الصادرة عن جامعة تشرين، سوريا، العدد 01، المجلد 37، 2015، ص 432.

⁵ - أيمن يوسف عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص 57.

- تحديد القدرة الفعلية للموارد وتكلفة كل منها، كأساس لحساب التكلفة تجنباً للمبالغات في التكلفة تجنباً للمبالغات في التكلفة نتيجة تحميل الطاقة الغير مستغلة.
- تقدير الزمن اللازم لتأدية كل نشاط، أي أن نظام (TD-ABC) يعتمد على تقدير الوقت المطلوب لكل عملية أو حدث من عمليات النشاط الواحد بناءً على الخصائص المتعددة.

ثالثاً: أوجه الاختلاف بين نظام (TD-ABC) و نظام (ABC) التقليدي:

لا يوجد هناك جزم بأن يوجد نظام تكاليف هو الأفضل بسبب إيماده على عدة عوامل منها: الواقع الفعلي للمؤسسة وقوانينها ونوع المؤسسة ومنتجاتها والبيئة المحيطة بها وغيرها من العوامل الأخرى، إن نظام (TD-ABC) يعمل على تفادي نقاط ضعف نظام (ABC) التقليدي، إذ أن الفرق الجوهرى بين النظامين يكمن في إحتساب تكاليف الأنشطة حيث أن نظام (TD-ABC) يستخدم موجهات الوقت (Time Drivers) بينما نظام (ABC) التقليدي يستخدم موجهات التكلفة (Cost Drivers) وكذلك قدرة نظام (TD-ABC) على تحديد تكلفة الطاقة الغير مستغلة، وعجز نظام (ABC) التقليدي عن ذلك¹.

ويمكن تلخيص أهم الفروقات الرئيسية بين نظام (TD-ABC) ونظام (ABC) التقليدي في :

- يركز نظام (TD-ABC) على الوقت ويعتبره هدف التكلفة بينما يتجاهل نظام (ABC) عامل الوقت ويركز على الأنشطة بإعتبارها هدف التكلفة؛
- يعتمد نظام (TD-ABC) على مفهوم الطاقة العملية أي أن التكلفة المستغلة تقابل الزمن الفعلي المستغل وهي التي يتحملها المنتج أو الخدمة، أما نظام (ABC) فيتم الإعتماد على الطاقة الكلية؛
- نظام (TD-ABC) يبسط العديد من خطوات التنفيذ ويقلل عدد الأنشطة المستخدمة من خلال إستخدامه لمعدلات الوقت بينما نجد نظام (ABC) يستخدم العديد من الأنشطة²؛

¹ - حاتم كريم كاضم، إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجهة بالوقت (TD-ABC) في قياس تكلفة الخدمة المصرفية (دراسة تطبيقية في فندق النجف)، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، الصادرة عن كلية العلوم الإدارة والإقتصاد بجامعة الكوفة، العراق، العدد 32، المجلد 09، 2010، ص 273.

² - صائب سالم محمد، تحليل ربحية الزبون (CPA) باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) دراسة تطبيقية على أحد الفنادق/ بغداد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، جامعة تكريت- كلية الإدارة والإقتصاد، العراق، العدد 34، المجلد 12، 2016، ص 349.

- يستخدم نظام (TD-ABC) لكل نشاط عدة عوامل موجهة لتخصيص التكاليف بينما يعتمد نظام (ABC) عامل واحد لتخصيص التكاليف¹؛
- إن نظام (TD-ABC) يساعد على توجيه أنظار الإدارة نحو التكاليف المؤثرة ذات الربحية العالية بينما لا نجد ذلك في نظام (ABC) التقليدي؛
- يركز نظام (TD-ABC) على القرارات التي تحتاجها المؤسسة والخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير والطويل، بينما يركز نظام (ABC) على القرارات في الأمد الطويل²؛
- التحديث في نظام (ABC) التقليدي مكلف إلا أنه في نظام (TD-ABC) يكون سهل وأقل تكلفة، حيث هناك عدة عوامل تسبب حدوث تغيير في معدل تكلفة الأنشطة، وتتطلب إجراء تحديث لنظام التكاليف ففي الأخير تكون عملية التحديث فورية نظرا لإعتمادها على الوقت (دقائق، ثواني، ..)، في حين عملية تحديث نظام (ABC) تحتاج إلى تخطيط وتحديث في فترات منظمة (نصف سنوية، سنوية...)، لذا يتميز نظام (TD-ABC) بتقديم تقارير محدثة وبإستمرار للإدارة³.

المطلب الثاني: مقومات وأهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الزمني (TD-ABC)

سيتم الإشارة في هذا المطلب أهم المقومات التي يتمتع بها نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) وأهمية تطبيقه في المؤسسة.

أولاً: مقومات نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC):

تقوم فلسفة نظام على مجموعة من المفاهيم تتمثل في، التكلفة على أساس النشاط، مسببات الوقت، معدلات الوقت، وفيما ما يلي شرح لهذه المفاهيم:

1. التكلفة على أساس النشاط (Cost Based on Activities):

لقد ذكرنا بأن نظام (TD-ABC) ما هو إلا نسخة مطورة من نظام (ABC) وبالتالي فهو يقوم على فلسفة التكلفة على أساس الأنشطة، ويمكن الفرق بينها فقط من حيث موجهاً التكلفة، ويمكن تعريف فلسفة التكلفة على أساس النشاط بأنها مجموعة من الإجراءات المحاسبية المترابطة والمتكاملة

¹ - حاتم كريم كاضم مرجع سبق ذكره، ص 273.

² - صائب سالم محمد، مرجع سبق ذكره، ص 350.

³ - سلمى منصور سعد، إبتهاج إسماعيل يعقوب، منال حسين، قراءة تحليلية لإستجابة محاسبة التكاليف لمتطلبات البيئة: نظام الـ (ABC) حالة دراسية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، الصادرة عن جامعة بغداد، العراق، عدد 47، 2016، ص 164.

والهادفة إلى قياس هيكل وربحية المنتج أو الخدمة التي تقدمها المؤسسة من خلال تجزئة الأداء إلى مجموعة من الأنشطة وتحديد تكلفة كل نشاط، ثم تحمل تكلفة هذه الأنشطة على المنتج أو الخدمة وفقاً لمحركات تكلفة مناسبة.

2. مسببات الوقت (Time Drivers):

تعتبر مسببات الوقت (Time Drivers) من أهم مقومات نظام وتمثل تقدير الوقت اللازم لأداء النشاط وتتم عملية تقدير الوقت عن طريق الملاحظة المباشرة أو عن طريق المقابلات¹، أو بعبارة أخرى هي متغيرات أو خصائص تحدد الوقت المطلوب للقيام بنشاط ما، وتأخذ المتغيرات المسببة للوقت ثلاثة أشكال كما يلي²:

- الشكل الأول: وهو متغير مسبب للوقت مثل الوزن والمسافة بالكيلومتر،
- الشكل الثاني: وهو متغير مسبب للوقت المنفصل مثل عدد الأوامر، وعدد خطوط الإنتاج،
- الشكل الثالث: وهو متغير مسبب للوقت في شكل مؤشرات أو متغيرات وهمية تأخذ صورة صفر أو واحد مثل نوع العميل، نوع الأمر، وخصائص إستلام الأمر.

3. معادلات الوقت (Time Equations):

تعد معادلات الوقت (Time Equations) إحدى خطوات تطبيق نظام (TD-ABC) حيث تستخدم معادلات الوقت للتعبير عن وقت إنجاز النشاط أو الحدث باستخدام موجبات الوقت³، (Cost Drivers) وهي عبارة عن التمثيل الجبري المستخدم للتنبؤ بالوقت اللازم لأداء النشاط أو الحدث وفقاً لأوامر محددة توافق وصفات النشاط⁴، ويمكن التعبير عن معادلة الوقت كما يلي⁵:

$$T_{j,k} = \beta_0 + \beta_1 \cdot X_1 + \beta_2 \cdot X_2 + \beta_3 \cdot X_3 \dots + \beta_p \cdot X_p$$

¹ - حنان صبحت، حيدر مصطفى فالح، إستعمال تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) ودورها في تخفيض التكاليف - دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية والإلكترونية / الوزيرية، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العراق، العدد 43، 2018، ص 85.

² - أيمن يوسف عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص 58.

³ - التميمي مرتضي إبراهيم، الجبوري، نصيف جاسم، توظيف منهج التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت لتسعير الخدمات في القطاع الفندقي " دراسة تطبيقية في فندق مجمع زمزم السياحي عينة البحث"، مجلة الكلية الإسلامية الجامعة - النجف الأشرف، العراق، المجلد 01، العدد 40، 2016، ص 101.

⁴ - Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M., & Young, S. M., Management accounting: Information for decision-making and strategy execution, 6th ed, Pearson Education, 2012, P.195.

⁵ - Gervais, Michel, Yves Levant, and Charles Ducrocq, Le Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC): un premier bilan à travers une étude de cas longitudinale, Finance Contrôle Stratégie, Vol 13.N01, 2010, P 126.

حيث أن:

- $t_{j,k}$: الوقت المطلوب لإنجاز الحدث K في النشاط z؛

- β_0 : المقدار الثابت من وقت النشاط z، المستقبل لخصائص الحدث k؛

- β_1 : الوقت المستنفذ لوحدة من مسبب الوقت 1 عندما تكون X_1, X_2, \dots, X_P جميعها ثابتة،

- $X_1 =$ مسبب الوقت 1، $X_2 =$ مسبب الوقت 2، $X_P =$ مسبب الوقت P؛

- P: عدد مسببات الوقت التي تحدد الوقت المطلوب لإنجاز النشاط z.

ويتم تجميع كل تكاليف الأنشطة للوصول إلى التكلفة الكلية للمنتجات أو الخدمات من خلال

ما يلي¹:

$$\sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m \sum_{k=1}^i T_{kj} C_i = \text{التكلفة الكلية لهدف التكلفة}$$

حيث أن:

- C_i : وحدة تكلفة الوقت الخاصة بمجموعة الموارد (i)؛

- T_{jk} : الوقت المستنفذ للعملية (k) في النشاط z؛

- n: عدد الموارد، m: عدد الأنشطة، i: عدد أوقات النشاط z المستهلكة.

ثانيا: أهداف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC):

يسعى هذا النظام إلى تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة فيما يتعلق بتخصيص التكاليف غير

مباشرة ومن هذه الأهداف ما يلي²:

- تحقيق العدالة في تخصيص التكاليف غير مباشرة على المنتجات المختلفة والمتنوعة؛

- تقديم معلومات ملائمة تفيد الإدارة في إتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف؛

- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير مباشرة بين المنتجات المختلفة؛

- تقديم صورة واضحة للإدارة المؤسسة على الأنشطة المسببة للتكلفة ومن ثم معرفة نصيب المنتج - من

كل نشاط على حدى؛

¹ - علاء سلامة أحمد محمود، مرجع سبق ذكره، ص 52.

² - الهادي آدم محمد إبراهيم، حسن عوض حسن خالد، عبد الباقي مضوى العشا مضوى، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت ودوره في زيادة

الميزة التنافسية في منظمات الأعمال السعودية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، الصادرة عن المركز القومي للبحوث غزة، فلسطين، العدد 05،

المجلد 03، ماي 2019 ص 67.

- مساعدة المؤسسة على تخفيض التكاليف عن طريق تحديد الأنشطة التي تضيف من تلك التي لاتضيف قيمة للمنتج أو الخدمة وبالتالي العمل على تخفيض التكاليف؛
- تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة وذلك من خلال التحديد الدقيق للأنشطة التي تدخل في التركيبة الأساسية للمنتج.

ثالثا: أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC):

يمكن حصر أهمية هذا النظام في النقاط التالية¹ :

- يعد نظام الـ (TD-ABC) تقنية سريعة ومبسطة ومفيدة لتحليل التكاليف؛
- يوفر للمديرين القدرة على التخطيط في وقت مبكر، وإتخاذ القرارات الإستراتيجية والتشغيلية المدروسة بناءً على التكلفة؛
- يعالج أوجه القصور في نظام (ABC) بحيث يتم التركيز في نظام (TD-ABC) على الوقت وتكلفة كل وحدة من الأنشطة؛
- يتيح إمكانية الكشف عن الطاقة الغير مستغلة وبالتالي تجنب تكاليفها، وتعد الطاقة العملية هي العنصر الأساسي لنظام (TD-ABC)؛
- يستخدم هذا النظام كتقنية تحليل من قبل المديرين إذ توفر دعما قويا للوحدات الاقتصادية ويعمل على تحسين مستوى إدارة التكاليف وتعزيز القدرة التنافسية.

المطلب الثالث: خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC)

إن عملية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) تمر بالخطوات التالية² :

- تحديد المجموعات المختلفة من الموارد التي تنفذ التكلفة،
- تقدير تكلفة كل مجموعة من الموارد،
- تحديد وقت الطاقة العملية لكل مجموعة من مجموعات الموارد (ساعات العمل المتاحة)،

¹ - حنان صبحت عبد الله، حيدر موسى فالح، تكامل بطاقة العلامة المتوازنة وتقنية (TD-ABC) لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، الصادرة عن كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة بغداد، العراق، العدد 105، المجلد 24، 2018، ص 597.

² - Patricia, E., Werner, B., Gerrit, S., Steven, A. R., **Cost modeling in logistics using time - driven ABC: Experiences from a wholesaler**, International Journal of Physical Distribution & Logistics Management, Vol 38- No03, 2008, P172.

- حساب تكلفة الوحدة لكل مجموعة وذلك بقسمة إجمالي تكاليف الموارد على حجم الطاقة العملية،
 - تحديد الوقت المطلوب لكل حدث من أحداث النشاط بناءً على مسببات الوقت باستخدام معدلات الوقت،
 - حساب التكلفة الكلية لموضوع القياس (الهدف)، وذلك بضرب تكلفة الوحدة في الوقت المطلوب.
- ويمكن توضيح هذه الخطوات كما يلي :

أولاً: تقدير وحدة الطاقة المتوفرة:

تتم عن طريق تقدير تكلفة الطاقة المتاحة وتحديد الموارد، ومن ثم تقدير الطاقة العملية للموارد المتاحة (تقدر عادة بين 80% - 85%)، فإذا كان عامل أو آلة تستطيع أن يعمل نظرياً لمدة (40) ساعة في الأسبوع، فإن الطاقة العملية تكون (32) ساعة في الأسبوع، مما يسمح بمعدل (20%) من الوقت للعامل لإنجاز أمور شخصية : الإستراحات، الغذاء، الوصول، المغادرة... إلخ وبالنسبة للألات يسمح بنسبة (20%) من الوقت للإصلاح والصيانة¹، ويمكن أن تقاس من خلال العلاقة التالية:

$$\text{معدل تكلفة الطاقة} = (\text{تكلفة الطاقة المتاحة} / \text{الطاقة العملية للموارد})$$

ثانياً: تقدير وحدة الزمن:

أي تحديد الوقت اللازم لإنجاز كل نشاط، ويتم وضع تقديرات الوقت عن طريق فريق متخصص من المؤسسة، ويتم ذلك من خلال المراقبة المباشرة أو إجراء مقابلات مع المدراء.

ثالثاً: بناء معدلات الوقت:

معادلات الوقت تساوي مجموع اوقات الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج أو الخدمة ويمكن إضافة أوقات الأنشطة الخاصة التي تتطلبها الطلبات المعقدة أو الطلبات ذات الطابع الخاص والتي يمكن إجراء تعديلات عليها بسهولة من خلال إضافة الأوقات الخاصة بالأنشطة الجديدة وإزالة الأوقات الخاصة بالأنشطة التي تم إلغاؤها، فإذا كانت عملية تغليف أحد المنتجات تستغرق (0.5) دقيق لتجهيزها للشحن، ويتم إضافة (0.5) دقيقة في حالة التغليف الخاص وإن كان شحناً جويًا يتم إضافة (0.2) دقيقة وعلى وفق ذلك تكون معادلة الوقت كما يلي:

$$0.5 + 0.5 (\text{تغليف خاص}) + 0.2 (\text{جويًا}).$$

¹ - سلمى منصور سعد، إبتهاج إسماعيل يعقوب، منال حسين، مرجع سبق ذكره، ص 160.

رابعاً: حساب إجمالي تكاليف الموارد المطلوبة من قبل أهداف التكلفة:

من خلال ضرب معدلات التكلفة لكل مجموعة موارد في إجمالي الطاقة المستهلكة (الوقت المستهلك) من قبل أهداف التكلفة¹.

فيما يلي مثال توضيحي حول كيفية تخصيص التكاليف باستخدام نظام آل (TD-ABC) في دائرة الزبائن في إحدى الشركات (X) لديها ثلاثة أنشطة²:

- معالجة طلبات الزبائن؛

- معالجة شكاوى الزبائن؛

- فحص دائنية الزبون.

فإذا كانت تكلفة الموارد (موظفين، مشرفين، تقنية المعلومات، إتصالات، المساحة المشغولة) تبلغ \$560.000 لمدة ثلاثة أشهر.

وكان حجم العمل للنشاطات الثلاثة خلال ثلاثة أشهر كالتالي :

- (9.800) طلب زبون؛

- (280) شكاوى؛

- (500) فحص دائنية.

وبفرض وجود (28) موظف يهتمون بالزبائن في هذه الدائرة بمجموع (10.650) دقيقة في الشهر لكل موظف، أي (31.680) دقيقة خلال ثلاثة أشهر، وباعتماد نسبة (80%) للوقت العملي، فيكون الزمن العملي المتاح = (25.000) دقيقة للموظف في ثلاثة أشهر = (700.000) لـ 28 موظفاً في ثلاثة أشهر.

وتكون تكلفة الدقيقة = $700.000 / 560.000 = 0.8$ \$

وبملاحظة الوقت المستهلك من طرف الأنشطة الثلاثة:

¹ - محمد عبد الله أبو رحمة، خالد يوسف حماد، أثر تطبيق نظام التكاليف الموجه بالوقت (TD-ABC) على جودة القرارات الإدارية - دراسة حالة- الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا، مجلة الإقتصاد والأعمال JFBE، الصادرة عن المركز الجامعي لميلة، الجزائر، العدد 02، المجلد 03، جوان 2019، ص 216.

² - جلييلة عيدان حليجل، إبتهاج إسماعيل يعقوب، مدخل المحاسبة عن التكاليف (TD-ABC) وإمكانية تطبيقه في البيئة العراقية، مجلة جامعة ذي القار، الصادرة عن كلية الأدب بجامعة ذي القار، العراق، العدد 04، المجلد 09، 2014، ص ص 57-58.

- معالجة طلبات الزبائن = 40 دقيقة لكل طلب؛
 - معالجة شكاوى الزبائن = 220 دقيقة لكل طلب؛
 - فحص دائنية الزبون = 250 دقيقة لكل طلب.
- فتكون تكلفة النشاط الواحد كما يلي :

جدول (3-1): تكلفة دائرة الزبائن (X) وفقا ل نظام (TD-ABC)

النشاط	وحدة الزمن (دقائق)	معدل محرك تكلفة النشاط للدقيقة	تكلفة النشاط
معالجة طلبات الزبائن	40	\$0.8	\$32
معالجة شكاوي الزبائن	220	\$0.8	\$176
فحص دائنية الزبون	250	\$0.8	\$200

المصدر: جليلة عيدان حليحل، إبتهاج إسماعيل يعقوب، مرجع سبق ذكره، ص 57.

لتصبح التكلفة الإجمالية كما يوضحها الجدول التالي:

جدول (3-2): التكلفة الإجمالية لدائرة الزبائن (X) وفقا ل نظام (TD-ABC)

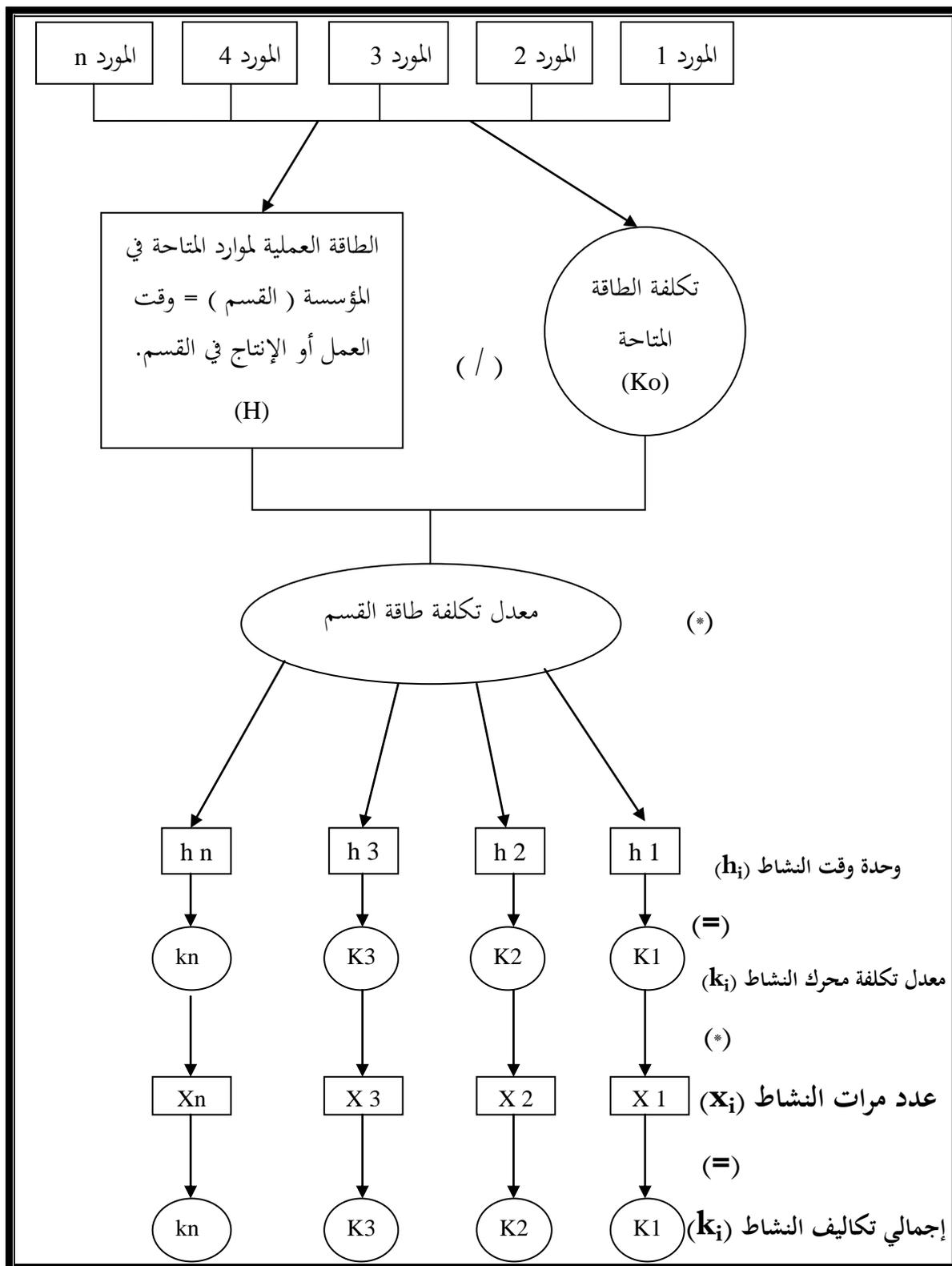
النشاط	وحدة الزمن	الكمية	إجمالي الدقائق	التكلفة الإجمالية
معالجة طلبات الزبائن	40	9.800	392.000	\$313.600
معالجة شكاوي الزبائن	220	280	61.600	\$49.280
فحص دائنية الزبون	250	500	125.000	\$100.000
الموارد المستخدمة	-	-	578.600	\$462.880
الموارد الكلية	-	-	700.000	\$560.000
الموارد الغير مستغلة	-	-	121.400	\$97.120

المصدر: جليلة عيدان حليحل، إبتهاج إسماعيل يعقوب، مرجع سبق ذكره، ص 57.

ويمكن توضيح خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت من خلال

الشكل التالي:

الشكل (3-4): خطوات تطبيق نظام آل (TD-ABC)



Source: Szychta Anna , Time-Driven Activity-Based Costing in Service Industries, Social Sciences , Nr 1,(67), 2010, P54.

المطلب الرابع: تقييم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC)
غرض تقييم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) وجب علينا عرض أهم المزايا التي يتحها تطبيق هذا النظام على مستوى المؤسسة، ثم الإشارة إلى الإنتقادات الموجهة لهذا النظام.

أولا: مزايا تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC):

من خلال عرض مختلف المفاهيم المتعلقة بنظام آل (TD-ABC) نجد أن هذا النظام قد ذلل المشاكل والصعوبات التي رافقت تطبيق نظام (ABC) التقليدي، وهذا بإعتبار نظام آل (TD-ABC) تقنية سهلة التطبيق فضلا عن إمكانية تحديثه حسب المستجدات، هذا ويمكن حصر أهم مزايا هذا النظام في النقاط التالية :

- يقدم نظام (TDABC) تقديرا أكثر دقة للتكلفة من نظام (ABC) حيث يعتمد الفحص العملي للزمن المطلوب للتشغيل وبيانات العمليات بصرف النظر عن الزمن الذي يستغرقه أو يستنفذه العاملون للقيام بأعمالهم؛

- يدمج بشكل واضح طاقة الموارد، ويلقى الضوء على طاقة الموارد الغير مستغلة؛

- سهولة التطوير والدقة في تقدير التكلفة والعمليات المختلفة؛

- يتميز هذا النظام بالصلاحية والاستمرار؛

- يوفر هذا النظام معلومات واضحة أثناء التشغيل أو بعد الانتهاء من العمل¹؛

- من الممكن تحديثه وتطبيقه شهريا للإستفادة من إقتصاديات التشغيل الحديثة؛

- يوفر رؤية واضحة عن كفاءة العمليات والإستفادة من الطاقة؛

- يتيح هذا النظام إمكانية التنبؤ بالموارد المطلوبة مما يسمح للوحدات الإقتصادية بإعداد موازنة للطاقة

الإنتاجية للموارد على أساس التنبؤ بالكميات ومدى تعقد العمليات²؛

¹ - هيثم محمد عقل، جبر إبراهيم ، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) وأثره على سياسة توزيع الأرباح لدى

شركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين على الخط، <https://www.researchgate.net/publication/257298556> أطلع

عليه بتاريخ 2020/05/02، ص 19.

² - Hadi, Rosul Estabraq, and Sabiha Barzan Alubaidy , **The Reflection of the application TD-ABC approach on profits persistence Applied study in the General State of Hydraulic Industries Factory of Plastic**, journal of Economics And Administrative Sciences , Vol 25 ,No116 ,2019, P231..

- إمكانية صيانة نظام (TD-ABC) بأقل تكلفة مقارنة بنظام (ABC) التقليدي؛
- توفير المعلومات التي يمكن أن نطلق عليها المعلومات المؤثرة (Granular Information) لمساعدة المستخدمين في التعرف على السبب الجوهري للمشاكل الموجودة ومعظم العقبات الجوهرية ليتم ربطها بإحتساب معدل تكلفة الطاقة الإنتاجية ليتم تقييم الطاقة الإنتاجية المطلوبة¹؛
- يمكن إستخدامه في أي صناعة أو مؤسسة، ويتكيف مع التعقيدات المختلفة (الزبائن، المنتجات، والقنوات، والقطاعات، والعمليات).

ثانيا: الإنتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC):

- على الرغم من المزايا التي يحققها نظام الـ (TD-ABC) إلى أن هناك العديد من العيوب التي لازمت هذا النظام ولعل أهمها ما يلي:
- مشكلة تكلفة الطاقة العاطلة والمؤكد عليها في مفهوم نظام (TD-ABC) ليست إكتشاف حديث، حيث أن هذه القضية في الأدبيات والدراسات منذ بداية القرن العشرين، واليوم تكاليف الطاقة العاطلة تستبعد من تكاليف الإنتاج، بحيث تعد لأغراض التقارير المالية توافقا مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وقوانين المحاسبة المالية في العديد من الدول²؛
 - يوجد مشاكل في قياس الوقت خصوصا لأنشطة الخدمة، بسبب أن أوقات النشاط الخدمة غير منتظمة وغير ثابتة، وقد تتضخم مشكلة القياس عندما يؤخذ الوقت المعلن في الحسبان، فرما يحدث هذا تشوها في حساب التكلفة بموجب نظام الـ (TD-ABC)³؛
 - إن إعتقاد نظام (TD-ABC) بشكل كبير على تقدير أوقات النشاط من قبل المديرين، ربما يؤدي على أخطاء هامة في نتائج حساب تكلفة النشاط وينتج معلومات غير دقيقة حول تكاليف المنتج ورجحيته إذا كانت التقديرات حسب أهواء المديرين مما يضعف هذا النظام؛
 - إعتقاد هذا النظام على دقة تقديرات الوقت وكذلك محاولة تحديد هذه التقديرات تستغرق وقتا طويلا ومكلفا، حيث توجد أنشطة لا يوجهها الوقت (لا تعتمد على الوقت) ويجب ان لاتدرج ضمن نظام

¹ - سلمى منصور سعد، إبتهاج إسماعيل يعقوب، منال حسين، مرجع سبق ذكره، ص 161.

² - جبر إبراهيم الداغور، إمكانية تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في بنك فلسطين، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، فلسطين، العدد 05، 2013، ص 560.

³ - أيمن يوسف عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص 62.

(TD-ABC) كما في الشركات الكيميائية فيتم الإعتماد على تكلفة المواد وليس تكلفة الوقت الذي يتطلب إعداد وتنظيف النشاط¹؛

- ينبغي مراعات مبدأ التكرار والتجانس إذ يقتصر نظام (TD-ABC) على الإجراءات والأنشطة المحددة مسبقاً؛

- نظام آل (TD-ABC) قد يحتاج لوقت طويل في حالة إعادة تصميم المنتج لأنه يركز على عامل الوقت².

وعليه فبرغم من هذه الإنتقادات الموجهة لنظام (TD-ABC)، إلا أنه يبقى في الصدارة ضمن أنظمة التكاليف في الفترات السابقة، فقد نجح هذا النظام في إحتواء نقاط قوة الأنظمة التقليدية لمحاكاة التكاليف وتجاوز معظم نقاط ضعفها، والتحول إلى نظام معلومات تكاليفي هام في يد الإدارة يقدم معلومات دقيقة ومفيدة للإدارة وبأقل تكلفة لأغراض مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية وهذا ما سنشير إليه في المبحث الموالي.

المبحث الرابع : دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) في مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية.

باعتبار أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) يعد أحد التطورات الحديثة في مجال محاسبة التكاليف، والذي أثبت نجاعته في القياس الدقيق لتكاليف الإنتاج والخدمات وما يوفره هذا النظام من معلومات تكاليفية دقيقة وملائمة لخدمة الوظائف الإدارية المختلفة، فضلاً عن سهولة تطبيقه وتحديثه، ولأجل ذلك سنحاول من خلال هذا المبحث إبراز مساهمة و دور نظام آل (TD-ABC) في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية، وذلك في مجال الرقابة على التكاليف، إتخاذ القرارات، وقياس وتقويم الأداء.

¹ - صائب سالم محمد، مرجع سبق ذكره، ص 349.

² - حنان صبحت عبد الله، أكرم خاشع بدوي، قياس تكلفة الإنتاج على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD-ABC ودوره في تقويم الأداء: -دراسة تطبيقية في الشركة العامة للمنتوجات الغذائية- قطاع البان أبي غريب / مصنع الرفادين، مجلة الدنانير، الصادرة عن كلية الإدارة والإقتصاد بالجامعة العراقية، العراق، العدد 16، ص 303.

المطلب الأول: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة الزماني (TD-ABC) في الرقابة على التكاليف.

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى إبراز مساهمة نظام الـ (TD-ABC) في الرقابة على التكاليف لكن قبل ذلك وجب علينا تقديم إطار مفاهيمي للرقابة على التكاليف من حيث مفهومها وأهميتها وأساليبها.

أولاً: مفهوم الرقابة على التكاليف:

يعتبر مفهوم الرقابة على التكاليف من أهم جوانب نظام الرقابة الشامل في أي مشروع وذلك لما تهدف إليه هذه الرقابة من تحقيق لأهداف المشروع بأكبر قدر من الكفاءة والفعالية، فإذا كان الهدف من نظام التكاليف الفعلية هو حصر عناصر التكاليف التي يتحملها المشروع جراء الإنتاج، فهذه التكاليف لا بد ان تخضع للتقييم لمعرفة ما إذا كانت هذه التكاليف هي التي ينبغي أن تحدث أم هناك إنحرافات يجب معالجتها وإلى أي مدى يمكن تلافيها مستقبلاً ومن هنا جاءت فكرة الرقابة على التكاليف¹.

إذا ما حاولنا الربط بين هذا المفهوم التقليدي للرقابة، وبين هدف الرقابة على التكاليف بشكل خاص أمكننا تحديد مفهوم الرقابة على التكاليف، بأنها تمثل تحقيق الكفاءة في استخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج، وذلك يؤدي على الضغط على التكاليف للقضاء على التبذير والإسراف وتنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العمال والتحكم في الأعباء الغير المباشرة²، أو بعبارة أخرى هي التأكد من أن التكاليف المحققة أو الفعلية تتماشى مع التكاليف المتوقعة طبقاً للأهداف المحددة مقدماً.

¹ - سلوى النور عبد المحمود أحمد، نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقييم الأداء الإداري في المنشآت الصناعية السودانية (دراسة تطبيقية- ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية - ولاية الخرطوم- شركة السكر السودانية- مصنع عسلاية 2012/2011 م)، رسالة

دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016، ص 76.

² - محمد خير عثمان محمد خير أحمد، نظام التكاليف المعيارية ودوره في كفاءة الرقابة على التكاليف (دراسة حالة عينة من مطاحن الغلال بالسودان)، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة شندي، جمهورية السودان، 2018، ص 177.

ثانيا: أهداف الرقابة على التكاليف:

تعتبر الرقابة على التكاليف أحد الوسائل الهامة في المؤسسة لتحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل

فيما يلي¹:

- الحد من أو إزالة الضياع أو الإسراف في استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة بالمشروع؛
- العمل على خلق روح الابتكار والتجديد لدى الأفراد العاملين بمراكز التشغيل أو بالخدمات الفنية بالمؤسسة؛
- تخفيض تكاليف الإنتاج والتشغيل إلى المستوى الذي يحقق ذلك الحجم المستهدف من الإنتاج؛
- تحقيق سيطرة الإدارة على العوامل التي تؤدي إلى زيادة أو تخفيض معدلات التكاليف بها؛
- إجراء الدراسات التشخيصية المستمرة على التكاليف بالمؤسسة.

ثالثا: أهمية الرقابة على التكاليف:

تتحلى أهمية الرقابة على التكاليف من خلال استخدام عدة أساليب كالموازنات والتكاليف المعيارية والتي تتيح فرصة التوصل إلى الإنحرافات لمعالجتها ومن ثم تحسين الوضع فهي تحدد القدرة على خفض التكلفة إلى المستوى المعياري الذي تم وضعه تحت ظروف معينة بينما خفض الكلفة عملية تتطلب إجراءات وأساليب تختلف عن إجراءات وأساليب الرقابة على التكاليف ولجميع المستويات الإدارية بأساليب مختلفة².

وعلى الرغم من الاختلاف بين الرقابة على التكلفة وخفض التكاليف إلا أنه يبقى هدف واحد يوحدهما هو الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة فضلا عن أنه لا يمكن أن تنجح عملية التخفيض الكلفة بدون وجود نظام فعال للرقابة للوصول إلى أدنى حد ممكن من التكلفة ، وأن خفض التكاليف يساهم في تنمية الحافز لدى العاملين لتقديم إقتراحات خاصة بتسهيل عمليات الإنتاج ومحاربة الإسراف والضياع بإستخدام أساليب مختلفة مثل خطط الإنتاج، بحوث العمليات، الإجراءات الهندسية وغير ذلك³.

¹ - محمد البشير إبراهيم أحمد، أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في الرقابة على التكاليف - دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الحكومية-، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، الصادرة عن جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 01، المجلد 04، 2019، ص 101.

² - محمد خير عثمان محمد خير أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 178.

³ - حاتم كريم كاسم، عبد العباس حسن كاسم، لوحة السيطرة النوعية ودورها في الرقابة على التكاليف (دراسة حالة في معمل الألبسة الرجالية في النجف)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، الصادرة عن كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة القادسية، العراق، العدد 03، المجلد 14، 2012، ص 70.

رابعاً: أساليب الرقابة على التكاليف:

يعتبر تحديد الأسلوب الملائم لتحقيق الرقابة على التكاليف من أهم المشاكل التي تواجهها المؤسسة بمستوياتها الإدارية المختلفة، ويمكن تقسيم أساليب الرقابة على التكاليف إلى أساليب تقليدية و أساليب حديثة :

1.1 الأساليب التقليدية: وتمثل، أسلوب المقارنة التاريخية، أسلوب التكاليف التقديرية، وأسلوب التكاليف المعيارية والتي تمت الإشارة إليها سابقاً:

1.1- أسلوب المقارنة التاريخية: يقوم هذا الأسلوب على مقارنة تكاليف الفترة الحالية بتكلفة الفترة الماضية، وقد تكون المقارنة على أساس متوسط عدد فترات ماضية بدلا من الإعتماد على تكاليف فترة واحدة، والواضح أن الرقابة وفق هذا الأسلوب تعتمد على معلومات فعلية، أي مقارنة تكاليف فعلية بتكاليف فعلية ماضية.

2.1- أسلوب التكاليف التقديرية: يتيح هذا الأسلوب للمؤسسة قدرا من الرقابة على التكاليف وذلك بمقارنة التكلفة الفعلية لعناصر الإنتاج بالتكلفة التقديرية المحددة مسبقا، كما يوفر هذا الأسلوب التكلفة التقديرية للوحدة المنتجة وذلك بصورة مسبقة لإنهاء العملية الإنتاجية، ويقوم بتقدير هذه التكلفة موظف أو مجموعة من الموظفين الذين يتم تدريبهم للقيام بهذا العمل¹.

3.1- أسلوب التكاليف المعيارية: يهدف هذا الأسلوب إلى التوصل إلى معدلات معيارية سليمة تتخذ كأساس للرقابة بهدف تخفيض التكاليف الفعلية، وتعتبر التكاليف المعيارية الأسلوب العلمي المحدد مقدما والذي يتيح فرصة تقويم الاداء والرقابة على التكاليف.

2. الأساليب الحديثة: تتمثل الأساليب الحديثة في الرقابة على التكاليف في أسلوب التكلفة المستهدفة (TC)، أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (Jit)، أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC)، ولهذا سنركز في النقطة الموالية على دور نظام (TD-ABC) في الرقابة على التكاليف بإعتباره أحد الأساليب الحديثة للرقابة على التكلفة.

¹ - محمد خير عثمان محمد خير أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 190.

خامسا: إسهام نظام الـ (TD-ABC) في مجال الرقابة على التكاليف:

باعتبار الرقابة على التكاليف من بين أهداف محاسبة التكاليف، وفي ظل الإنتقادات الموجهة للنظم التقليدية لمحاسبة التكاليف، يمكن توضيح إسهام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) في مجال الرقابة على التكاليف من خلال النقاط التالية:

- لنظام (TD-ABC) القدرة على فك علاقة الإرتباط (السبب والنتيجة)، من خلال توسيط الطاقة بين الموارد وأهداف التكلفة (المنتجات)، وهذا ما يمكن تتبع تكلفة الموارد المستهلكة وفقا لحالات النشاط المختلفة، فالعلاقة بين الموارد وطاقتها واضحة ومحددة في صورة معدل تكلفة وحدة الطاقة، والعلاقة السببية بين طاقات الموارد وغرض التكلفة النهائي معرفة بأنشطة متعددة المحركات قادرة على تحديد كمية الطاقة اللازمة لكل حالة من حالات النشاط إعتمادا على خصائص هذه الحالة التي تعكسها بمحركات إستهلاك الطاقة¹؛

- يعطي نظام (TD-ABC) تمثيلا أكثر دقة عن الطاقة من خلال التعبير عنها بوحدات من الزمن ويسلط الضوء على طاقة الموارد الغير المستغلة، ويعمل على حساب تكاليف الطاقة الغير المستغلة بهدف إدارة تلك التكاليف، فهو يخصص فقط تكاليف الوقت (أو الجهد) الذي تم إنفاقه على المخرجات، ولا يوزع تكلفة الطاقة الغير مستغلة على أهداف التكلفة²؛

- من خلال المعدلات الزمنية لنظام (TD-ABC) يمكن الكشف عن الأنشطة التي تتطلب وقتا أطول، والتي تؤدي إلى التكلفة المرتفعة، وتحديد الأنشطة التي قد تمثل قيادا يؤثر على أداء المنشأة بهدف تحقيق الموازنة بين العرض والطلب على الموارد، وبالتالي يصبح أمام الإدارة رؤية لمجالات الترشيد والتحسين ويكون ذلك من خلال إجراء التعديلات اللازمة في معاملات الوقت³؛

¹ - اللافي سامي معمر المختار، العلاقة بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت والرقابة على التكاليف وإنعكاسها على ترشيد القرارات الإدارية: دراسة تطبيقية على البنوك الإلكترونية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، الصادرة عن كلية التجارة بجامعة عين شمس، مصر، العدد 02، المجلد 09، 2018، ص 429.

² - محمد عبد الله أبو رحمة، خالد يوسف حماد، مرجع سبق ذكره، ص 219.

³ - اللافي سامي معمر المختار، مرجع سبق ذكره، ص 430.

- يعتبر نظام (TD-ABC) أكثر دقة في التحديد الدقيق لمواطن الهدر والإسراف، وذلك بإعتبار أن هذا النظام يقيس التكاليف الإضافية والمصاريف الفعلية من خلال إستخدام معامل الواحد عندما يكون هناك تغير في الأنشطة أو تعقيدات في العمليات¹.

المطلب الثاني: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة الزمني (TD-ABC) في تقييم الأداء

سنشير في هذا المطلب إلى مفهوم عملية تقييم الأداء وأسايلها وأهميتها بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية وأخير سنحاول إبراز مساهمة نظام أَل (TD-ABC) في عملية تقييم الأداء.

أولاً: مفهوم عملية تقييم الأداء:

يعتبر تقييم الأداء في المؤسسات الاقتصادية ذو أهمية بالغة فهو يعمل على التعرف على كافة الثغرات الموجودة بالمؤسسة وكذلك تحديد طرق علاجها ومتابعة تنفيذ مقترحات وتوصيات العلاج لأجل تحقيق الأهداف المخططة.

وعليه قبل التطرق إلى مفهوم تقييم الأداء وجب علينا أولاً تحديد مفهوم الأداء وفي هذا السياق فإن التوجهات العامة في الفكر التسييري تشير إلى أن الأداء ذو أبعاد شمولية، لذا تنطلق التوجهات الحديثة من ستة أطر مفاهيمية تغطي الصورة الشمولية والتكاملية للأداء وهي: منطلق الموارد (1)، وصول المؤسسة إلى أهدافها (2)، منظور النتائج (4)، القدرة على التكيف (5)، حيث بين ويت ومير أن الأداء هو المستوى الذي تتمتع به مخرجات المؤسسة بعد إجراء العمليات على مدخلاتها فالأداء هو مخرجات الأحداث التي تتشكل دخل المؤسسة، و(6) هو المفهوم الشمولي².

ومن جهة أخرى يمكن النظر إلى عملية تقييم الأداء كما أشرنا في الفصل الأول من الدراسة إلى أنه جزء من النشاط الرقابي الذي تقوم به إدارة المؤسسة، أي أن تقييم الأداء هو أحد المقومات الرئيسية للعملية الرقابية، حيث يتم مقارنة الأداء الفعلي لكل نشاط من أنشطة المؤسسة، وكذلك الأداء الكلي بمعايير محددة مسبقاً، وذلك لتحديد الإنحرافات عن الأهداف السابق تحديدها وتصحيحها لتلافيها

¹ - عبد العال مصطفى أبو الفضل، مرجع سبق ذكره، ص 275.

² - بكوش لطيفة، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة الحالة: مجمع صيدال، أطروحة دكتوراه في إطار مدرسة الدكتوراه في الإقتصاد التطبيقي وإدارة المنظمات، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، جامعة محمد خيضر - بسكرة - الجزائر، 2017، ص 05.

مستقبلاً، وذلك للحكم على كفاءة التشغيل سواء على مستوى المؤسسة ككل أو على مستوى الأنشطة الداخلية للمؤسسة¹.

ثانياً: أهمية عملية تقييم الأداء:

يمكن توضيح أهمية تقييم الأداء من خلال النقاط التالية²:

- معرفة مستوى إنجاز الوحدة الاقتصادية للوظائف المكلفة بأدائها مقارنة بما هو مخطط مسبقاً؛
- الكشف عن مواطن الخلل والضعف في أنشطة الوحدة المؤسسة وإجراء تحليل شامل لها لتحديد أسبابها ووضع الحلول اللازمة لها وتصحيحها وتوجيه المنفذين إلى وسائل تفاديها مستقبلاً؛
- الوقوف على مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة إذ تحقق عائد أكبر وبأقل تكلفة وبجودة عالية؛
- يهدف إلى معرفة تحمل المدراء للمسؤوليات المخولة لهم بشكل فعال؛
- تنشيط الأجهزة الرقابية على أداء عملها من خلال المعلومات التي تقدمها عملية تقييم الأداء ليكون بمقدورها التحقق من قيام المؤسسة بنشاطها بكفاءة وفعالية وتحقيقها لأهدافها الموضوعية.

ثالثاً: الأساليب المستخدمة في تقييم الأداء:

تتعدد الأساليب المستخدمة في تقييم الأداء، حيث يتوقف ذلك على طبيعة المؤسسة الاقتصادية التي يراد تقييم أدائها، ومن أهم هذه المقاييس³:

- 1- مقاييس الفعالية:** وتمثل هذه المقاييس درجة تحقيق المؤسسة الاقتصادية لأهدافها المحددة، أي تشيير على مدى توافق المخرجات (النتائج) مع المتطلبات؛
- 2- مقاييس الجودة:** تشيير هذه المقاييس إلى مدى قدرة المؤسسة الاقتصادية على توفير المنتجات والخدمات مطابقة لتوقعات ورغبات الزبائن؛
- 3- المقاييس الزمنية:** وتمثل مدى قدرة المؤسسة الاقتصادية على إنجاز المهام المحددة بالشكل الصحيح والوقت المناسب، وهذا بدوره يتطلب من إدارة المؤسسة تحديد الوقت المناسب لكل وحد عمل، بالإعتماد على متطلبات ورغبات الزبائن؛

¹ - منير سالم، تقييم أداء شركات قطاع الأعمال، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، بيروت، 1992، ص 139.

² - حنان صبحت عبد الله، أكرم خاشع بديوي، مرجع سبق ذكره، ص 304.

³ - حسن رضوان كلتو، بطاقة الأداء المتوازن لقياس الأداء في المنظمات الخدمية " دراسة تطبيقية "، مجلة تنمية الرافدين، الصادرة عن كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة الموصل، العراق، العدد 117، المجلد 37، 2014، ص 129.

4- **مقاييس الإنتاجية:** تربط هذه المقاييس بين المنتجات، الخدمات (المخرجات) من جهة وبين عناصر الإنتاج من جهة أخرى؛

5- **مقاييس الأمان:** وتمثل مدى سلامة الأداء العام للوحدة الاقتصادية؛

6- **مقاييس الكفاءة:** وتشير هذه المقاييس إلى مدى قدرة المؤسسة الاقتصادية على تحقيق الأهداف المطلوبة باستخدام أقل موارد ممكنة.

رابعا: إسهام نظام الـ (TD-ABC) في مجال تقييم الأداء:

يمكن حصر دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في تقييم الأداء بالمؤسسة

الإقتصادية من خلال النقاط التالية:

- يتيح نظام (TD-ABC) إمكانية تقييم مختلف الأنشطة المساهمة في إنتاج المنتج أو الخدمة من خلال تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة وإستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، وهذا ما يتيح التحديد الدقيق للأنشطة التي تدخل في التركيبة الأساسية للمنتج؛

- تقييم كلفة أداء الأنشطة والموارد اللازمة لذلك، من خلال قدرة هذا النظام بالتنبؤ المسبق بذلك وكذلك الكشف عن تكلفة الطاقة الغير المستغلة وعدم تخصيصها على المنتجات والخدمات؛

- يتيح هذا النظام إمكانية تقييم الوقت اللازم لأداء الأنشطة من خلال معدلات الوقت التي تمكن من الكشف عن الأنشطة التي تتطلب وقتا أطول والتي تؤدي إلى إرتفاع التكلفة، والعمل على تخفيضها إلى أدنى حد ممكن؛

- تقييم أداء العاملين ومختلف الآلات المستخدمة في الإنتاج من خلال معدلات الوقت والتي تحدد الوقت اللازم لأداء الأنشطة، وكذا تحفيزهم من خلال تحديد علاقة التكاليف بالأفراد العاملين وتقييم مسؤولياتهم تجاه إستخدام الموارد المتاحة، كما يمكن إستخدام مسببات الوقت كأدوات لتحفيز العاملين لزيادة مستوى النشاط أو تخفيضه.

المطلب الثالث: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة الزمني (TD-ABC) في دعم عملية إتخاذ القرارات الإدارية.

قبل التطرق إلى مساهمة نظام أُل (TD-ABC) في مجال إتخاذ القرار، وجب علينا تقديم إطار نظري موجز عن عملية إتخاذ القرار من حيث مفهومها ومختلف الخطوات التي تمر بها وكذا أهميتها بالنسبة للمؤسسة ومختلف الأساليب المستخدمة في عملية إتخاذ القرار.

أولاً: مفهوم عملية إتخاذ القرار:

يعد إتخاذ القرار الإداري واحد من أهم العمليات التسييرية، من تخطيط وتنظيم وتنسيق ورقابة، ويتوقف نجاح أي مؤسسة على مدى قدرة وكفاءة مسيرتها في إتخاذ القرارات المناسبة، وتزداد أهمية عملية إتخاذ القرار كلما إزداد كبر حجم المؤسسة وتشعبت مختلف نواحي أنشطتها وعملياتها، وذلك بإعتبار أن عملية إتخاذ القرار عملية متداخلة في جميع وظائف الإدارة وأنشطتها، إضافة إلى كونه عملية معقدة تتعلق بالمستقبل الذي لا يمكن التنبؤ به بشكل دقيق.

يمكن تعريف القرار على أنه سلوك أو تصرف واع منطقي وذو طابع إجتماعي، ويمثل الحل أو التصرف أو البديل الذي تم إختياره على أساس المفاضلة بين عدة بدائل ممكنة ومتاحة لحل المشكلة، ويعد هذا البديل الأكثر كفاءة وفعالية بين تلك البدائل المتاحة لمتخذ القرار، وبالتالي فهو أحد مراحل عملية إتخاذ القرار، يتم فيه الإفصاح عن إرادة صاحب القرار بإختيار أحد البدائل¹.

ويعتبر القرار الذي يمثل البديل المناسب أو الحل الأفضل للمشكلة، جزءاً من عملية تنطوي على مجموعة من المراحل أو الخطوات تسمى عملية إتخاذ القرار، فحسب "Simon" فإن عملية إتخاذ القرار تمثل قلب العملية الإدارية وتتعلق بعملية إختيار أفضل وأمثل بديل من البدائل المختلفة المتاحة أما من وجهة نظر " David Holt " فهي عملية تحديد المشاكل وتقديم الحلول وإختيار الحلول البديلة وإختيار بديل واحد وتنفيذه².

¹ - صيرينة ترغيني، واقع تطبيق الأدوات المساعدة في إتخاذ القرار الإستراتيجي: دراسة حالة ملبنة ومجينة بودواو- ولاية بومرداس مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، الصادرة عن جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، العدد 01، المجلد 11، 2018، ص 109.

² - بلال مسرحد، نظم المعلومات القرارية المساعدة على إتخاذ القرار، مجلد دراسات إستراتيجية، الصادر عن مركز البصيرة للبحوث والإستشارات والخدمات التعليمية، الجزائر، العدد 22، المجلد 11، 2015 ص 45.

ثانيا: مراحل عملية إتخاذ القرار:

إنطلاقا مما سبق عملية إتخاذ القرار بأنه عملية منهجية ومنظمة تهدف إلى إختيار الحل الأمثل لمشكلة معينة، وهو عملية تتضمن مجموعة من الخطوات تنتهي بحل معين كخطوة أخيرة، ويمكن توضيح عملية إتخاذ القرار من خلال ما يلي¹:

1- تحديد المشكلة: يعتبر تحديد المشكل بشكل واضح ومحدد من أهم دعائم الوصول إلى قرار سليم يساعد على حل هذه المشكلة؛

2- تحديد البدائل الملائمة لحل المشكل: بعد تحديد المشكلة يجب التفكير في حلول مناسبة؛

3- تقييم البدائل المرتبطة بحل المشكلة: يجب أن تخضع البدائل المقترحة لحل المشكلة للتقييم؛

4- إختيار البديل الملائم: تختار المؤسسة واحد من بين البدائل التي وضعتها، والذي يمكنها من تحقيق الهدف النهائي الذي رسمته؛

5- تنفيذ ومراقبة القرار: يقصد بذلك وضع البديل موضع التنفيذ من ثم مراقبة مدى التقدم في تنفيذ القرار من حيث الوقت والموارد الأخرى والآثار المترتبة على القرار ومدى الإلتزام بالجدول الزمني المعد للتنفيذ.

ثالثا: تصنيف القرارات الإدارية:

يختلف القرار الذي يتخذه صانع القرار بإختلاف المركز الإداري الذي يشغله ومدى الصلاحيات التي يتمتع بها والبيئة التي يعمل ضمنها، وتتعدد المعايير التي يمكن إتخاذها أساسا للتصنيف في أنواع القرارات المنظور إليها من زوايا مختلفة ويمكن تصنيف القرار بحسب المستوى الذي يتم فيه إتخاذ القرار²:

1- القرارات الإستراتيجية: وهي تلك القرارات المتعلقة بتحديد الأهداف والإستراتيجيات والسياسات الرئيسية للمؤسسة والرقابة على الأداء العام للمؤسسة حيث يتم إتخاذ هذه القرارات من خلال الإدارة العليا في المؤسسة وهي تتميز بقدر عال من عدم التأكد وهي تتعلق بالمستقبل البعيد؛

2- القرارات التكتيكية: حيث يتم إتخاذها في المستوى الإداري المتوسط عادة ويغلب على هذا النوع من القرارات درجة الكفاءة وفعالية إستخدام الموارد وتقوم فعالية أداء الوحدة التنظيمية في المؤسسة؛

¹ - صبرينة ترغيني، مرجع سبق ذكره، ص 113.

² - بوخاري عبد الحميد، دور المعلومات الإحصائية في إتخاذ القرارات الإدارية في المؤسسة، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، الصادرة عن جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، عدد 02، جوان 2016، ص 156.

3- القرارات التشغيلية: يتم إتخاذ هذه القرارات من قبل الإدارة الدنيا وتشمل على عمليات صنع

القرار المرتبطة بتسيير العمليات اليومية في المؤسسة حيث يمتاز هذا النوع من القرارات بأنه يحتاج إلى معلومات محددة ومتاحة للمؤسسة لأنها قرارات على درجة عالية من التأكد وتتعلق بفترات زمنية قصيرة.

رابعا: أساليب عملية إتخاذ القرار:

تعددت أساليب إتخاذ القرار فكان هناك ثلاثة أساليب تقليدية غير منهجية لإتخاذ القرارات وأسلوب عملي رابع¹:

1- إتخاذ القرار بالخبرة والإحساس الشخصي: يعتمد متخذ القرار على ذكائه وخبرته وإحساسه فيتخذ قراره دون أن يفسر كيف ولماذا؛

2- إتخاذ القرار بالدراسة والتحليل: يبحث متخذ القرار على الحقائق وتجميع المعلومات وينظم الأفكار للوصول من الأسباب إلى النتائج ويحاول إيجاد علاقات تفسر الظواهر المشاهدة ويصل إلى القرار بعد موازنة ومراجعة البدائل؛

3- إتخاذ القرار بمزيج من الإحساس والدراسة: فمتخذ القرار يجمع بين النمطين السابقين فهو لا يتمسك بالدراسة من أجل الدراسة كما أنه لا يتجاهل الخبرة الواقعية فهو يمزج الدراسة وبمصيلة الخبرة العملية؛

4- المنهج العلمي لإتخاذ القرار: وهو ما تم توضيحه سابقا، إنطلاقا من تحديد المشكلة إلى إتخاذ القرار ومراقبة تنفيذه.

خامسا: أهمية عملية إتخاذ القرارات:

يقتضي فهم أهمية القرارات الإدارية بيان دور القرارات وإرتباطها بالجوانب التالية²:

1- إتخاذ القرارات عملية مستمرة: إن مجال العمل في المؤسسة ما هو إلا مجموعة مستمرة ومتنوعة من القرارات الإدارية في مختلف المجالات كالإنتاج والأفراد وغيرها؛

¹ - مصطفى طه النوباني، عملية إتخاذ القرارات في إدارة الجودة الشاملة (دراسة تحليلية)، ورقة بحثية مقدمة في إطار المؤتمر الدولي لضمان جودة التعليم العالي، جامعة الزرقاء الأهلية، الأردن، 2011، ص 41.

² - أحمد ماهر، إتخاذ القرار بين العلم والإبتكار، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 35.

2- إتخاذ القرارات أداة المدير في عمله اليومي: إتخاذ القرارات هي أداة المدير التي بواسطتها يمارس

العمل الإداري حيث يقرر ما يجب عمله، ومن يقوم به؟، ومتى وأين يتم القيام به؟؛

3- القرارات الإستراتيجية تحدد مستقبل المؤسسة: ترتبط القرارات بالمدى الطويل بالمستقبل، ومثل

هذه القرارات يكون لها تأثير على نجاح المؤسسة أو فشلها، حيث تلعب دورا هاما في مصيرها ومكانتها؛

4- إتخاذ القرارات أساس لإدارة وظائف المؤسسة: إن الدور الإداري في وظائف المؤسسة يحتوي

على مجموعة من القرارات الخاصة بإدارة الجوانب المختلفة لهذه الوظائف؛

5- إتخاذ القرارات هو جوهر العملية الإدارية: ذلك أنها عملية متداخلة في جميع وظائف الإدارة

ونشاطاتها.

سادسا: إسهام نظام الـ (TD-ABC) في مجال إتخاذ القرارات الإدارية:

يؤمن نظام (TD-ABC) معلومات أكثر دقة عن تكاليف المنتج من تلك التي تقدمها أنظمة

محاسبة التكاليف التقليدية، وذلك من خلال إزالة تأثيرات الموارد الغير المستغلة عن تكاليف الإنتاج،

كما تتميز هذه المعلومات بكونها أكثر موثوقية وذات علاقة أفضل من أجل إتخاذ القرارات، ويوفر تبني

هذا النظام ثلاثة أنواع من المعلومات لأجل إتخاذ القرارات :

1- قرارات تخصيص الموارد: يوفر نظام (TD-ABC) المعلومات اللازمة لإتخاذ قرارات تخصيص

الموارد والإستخدامات الممكنة لها، من خلال قدرة هذا النظام على التنبؤ بالموارد اللازمة وهذا ما يسمح

للمؤسسة بموازنة الطاقة اللازمة للإنتاج للتحكم في حجم الطلب المقدر على الموارد¹؛

2- قرارات التصنيع أو الشراء: يتيح نظام (TD-ABC) المعلومات اللازمة لإتخاذ قرارات الشراء أو

الصنع من خلال ما يوفره من تحليل دقيق للتكاليف ذات العلاقة بقرار الصنع أو الشراء، وينطوي هذا

التحليل على تقرير تكلفة صنع صنف معين داخل المؤسسة ومقارنته بتكلفة شراؤه من الخارج²؛

¹ -Kaplan, Robert S., and Steven R. Anderson, Time-driven activity-based costing: a simpler and more powerful path to higher profits, Harvard business press, 2007, P42.

² - أسامة عمر جعارة، تطبيقات محاسبة التكاليف في قرارات الصنع أو الشراء (دراسة نوعية تحليلية في الشركات الصناعية الأردنية)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، الصادرة عن جامعة المسيلة، العدد 07، 2012، ص 06.

3- قرارات إستبعاد أو إضافة منتج : يوفر نظام (TD-ABC) معلومات عن التكاليف الموزعة على

أهداف التكلفة، والتي تمكن المؤسسة من إدارة تكاليف الإنتاج و تحديد ربحية المنتجات وهو ما يساعد إدارة المؤسسة بإتخاذ قرار إستبعاد المنتجات الغير مربحة؛

4- قرارات حذف أو إضافة الأنشطة: يوفر نظام (TD-ABC) معلومات عن الربط بين مجموعات

الموارد ومجمعات التكلفة ويمكن من خلال هذا النوع تخفيض تكاليف الإنتاج عن طريق إختزال أو حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة؛

5- قرارات التسعير: يعتبر التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات والخدمات من بين أهم العوامل المؤثرة

على قرارات التسعير، فتسعير المنتج بأقل من تكلفته بإستمرار يؤدي إلى إستنزاف موارد الوحدة الاقتصادية مع مرور الوقت، ويعد نظام (TD-ABC) أكثر ملائمة وأكثر دقة من الأنظمة التكاليف التقليدية في قياس وتحديد تكلفة المنتجات والخدمات، وهذا ما ينعكس بدوره على إتخاذ القرارات المتعلقة بالتسعير بصورة دقيقة¹.

6- قرارات التوسع أو الإنحسار: يوفر هذا النظام كذلك معلومات عن كمية الموارد الغير المستغلة

والتكاليف المرافقة لها، وتستطيع المؤسسة تحسين فعالية التشغيل لديها بإختزال كمية الموارد الغير مستغلة إما عن طريق قرار زيادة وتوسيع الإنتاج القائم، أو بتقليص حجم الموارد المتاحة للمؤسسة وعدم تحميل تكاليف تلك الموارد، ومن الممكن أن تختار المنشأة الإحتفاظ بالطاقة الغير مستغلة لمشاريع النمو المستقبلي، كقرار إدخال أنواع جديدة من المنتجات أو التوسع في أسواق جديدة².

¹ - محمد وفي عباس الشمري، حيدر قنبر علي، مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD-ABC ودوره في قرارات التسعير، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، الصادرة عن كلية الإدارة والإقتصاد بجامعة الكوفة، العراق، العدد 03، المجلد 15، 2018، ص 381.

² - محمد عبد الله أبو رحمة، خالد يوسف حماد، مرجع سبق ذكره، ص 221.

خلاصة:

من خلال ما سبق عرضه في هذا الفصل نخلص إلى أن النظام التقليدي لمحاكاة التكاليف (TCS) يمتاز بالسهولة والوضوح وإن كانت ملائمته في ظل منتجات قليلة إلا أنها قد لا تكون ملائمة في ظل منتجات متعددة وفي ظل تقدم تكنولوجيا مستمر، كما أن ماجاءت به من طرق لمعالجة مشكلة تخصيص وتوزيع التكاليف غير مباشرة ليست من الكمال الذي يجنبها النقد الذي تم الإشارة إليه فيما سبق.

وعليه في ظل عجز النظام التقليدي للتكاليف (TCS) في التخصيص الدقيق للتكاليف الغير مباشرة وما يتبع ذلك من تشويه لتكلفة المنتجات والخدمات، الأمر الذي أدى إلى ظهور نظام الـ (ABC) على يد "Cooper and Kaplan" كحل متطور لمشكلة استخدام النظام التقليدي لمحاكاة التكاليف (TCS)، إلا أنه هذا النظام لاقى عدة إنتقادات أهمها فشل هذا النظام في التعامل مع الأنشطة المتعددة، ومع العمليات التشغيلية المعقدة، وارتفاع تكاليف تطبيقه وتحديثه وعجزه عن الكشف عن الطاقة الغير المستغلة وتوزيعها على أهداف التكلفة مما يؤدي إلى تشويه تكلفة الإنتاج، وها ما يؤدي بدوره إلى ضعف هذا النظام في تقديم معلومات تكاليفية صحيحة عن تكلفة الإنتاج والخدمات.

تجاوزا للمشاكل والمعوقات الناجمة عن تطبيق نظام (ABC) التقليدي تم تطويره سنة 2004 من قبل الباحثان (Kaplan and Anderson) إلى نظام جديد سمي بـ نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC)، والذي يعد نظاما جديدا في حقل قياس التكاليف، وما هو إلا نسخة جديدة ومطور من نظام (ABC) وتقوم فلسفته على أساس تحويل موجهات التكلفة (Cost Drivers) إلى معدلات الوقت والتي تعبر عن الوقت المطلوب في إنجاز الأنشطة كوظيفة لبعض الموجهات، وهذه الموجهات تدعى بموجهات الوقت التي تحدث نتيجة إستهلاك وقت النشاط.

وقد أثبت هذا النظام فعاليته في التحديد الدقيق لتكاليف الإنتاج وكذا توفير معلومات تكاليفية ملائمة لخدمة مراقبة التسيير، وهذا ما جعله نظاما إداريا تسييريا وليس نظاما كلفويا فقط، إيماننا بهذا الدور الذي يلعبه نظام (TD-ABC) في مجال مراقبة التسيير سنخصص الفصل الموالي لتقديم دراسة تطبيقية بعرض مقترح لكيفية تطبيق نظام (TD-ABC) بمؤسسة (IBACH) بولاية أدرار، وكيفية إستعمال مخرجات هذا النظام لخدمة مراقبة التسيير.

الفصل الرابع:

الدراسة التطبيقية لكيفية إستخدام نظام
(TD-ABC) لمراقبة التسيير في مؤسسة إيباش
(IBACHE) بأدوار

تمهيد:

في ظل الإنتقادات الموجهة لأنظمة التكاليف التقليدية وعجزها عن توفير المعلومات اللازمة لخدمة مراقبة التسيير، تزايد الإهتمام في الأونة الأخيرة بتطبيق الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف نظرا لما توفره من معلومات تكاليفية دقيقة وملائمة لخدمة الوظائف الإدارية المختلفة.

وعليه بالرغم من العديد من المزايا والمنافع التي تعود على المؤسسة من جراء تطبيق الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف ونخص بالذكر المساهمة الفعالة لهذه الأنظمة في دعم مراقبة التسيير بالمؤسسة، إلا هذه الأنظمة تبقى محدودة التطبيق إن لم نقل تنعدم في مؤسساتنا الوطنية ويرجع ذلك لعدة أسباب ولعل أهمها جهل وعدم وعي مسيري وإطارات المؤسسات الجزائرية وعدم مواكبتها للتطورات الحاصلة في مجال إدارة التكاليف والأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف لأهميتها البالغة في دعم مراقبة التسيير بالمؤسسة.

فبعد تطرقنا في الفصول السابقة إلى التطورات الحاصلة في أنظمة محاسبة التكاليف بداية من النظام التقليدي (TCS) ثم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) والتي لاقت عدة إنتقادات فيما يتعلق بدقة مخرجاتها من المعلومات التكاليفية وعدم ملائمتها لخدمة مراقبة التسيير، وصولا إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) والذي أثبت نجاعة في تجاوز نقاط ضعف الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف.

وعليه سنحاول من خلال هذا الفصل تقديم مقترح لكيفية استخدام نظام (TD-ABC) لمراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية، وقد وقع إختيارنا على مؤسسة صناعية خاصة، والتي تنشط في مجال البناءات المعدنية، لإجراء الدراسة التطبيقية متمثلة في مؤسسة إيباش للأشغال العامة والبناءات المعدنية (IBACHE) بولاية أدرار، وكان الدافع الرئيسي من وراء إختيار المؤسسة هو عجز النظام التقليدي المطبق بالمؤسسة في توفير المعلومات اللازمة لخدمة الوظائف الإدارية، كما أن المؤسسة تتميز بتنوع منتجاتها وسيورتها ما يظهر أنشطتها بدقة وبالتالي يتمكن من الحصول على المعلومات الخاصة بهذه الأنشطة وتكاليها ومسبباتها هذا بالإضافة إلى ووجود رغبة من قبل إدارة المؤسسة لتحديد تكاليف الإنتاج بدقة وكذا توفر بعض المقومات التي من شأنها خلق بيئة ملائمة ومساعدة لتطبيق نظام (TD-ABC) كأداة في يد الإدارة لمساعدتها في التحكم في التسيير.

ولذلك سيتم معالجة هذا الفصل من خلال ثلاثة مباحث:

يتضمن المبحث الأول منها تقديم المؤسسة بإعتبارها ميدانا للدراسة التطبيقية ثم سيتم عرض موجز لنظام التكاليف المعتمد بالمؤسسة وتقييم مساهمته في مراقبة التسيير، أما المبحث الثاني يتناول تطبيق نظام (ABC) فقبل تطبيق هذا النظام سيتم دراسة مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيقه بالمؤسسة، وأخيرا سنناقش مدى مساهمته في مراقبة التسيير بالمؤسسة، أما المبحث الأخير يتضمن تطبيق نظام (TD-ABC) وإبراز مساهمته في مراقبة التسيير بالمؤسسة محل الدراسة.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة (IBACHE) وتقييم مساهمة نظام التكاليف المتبع فيها لمراقبة التسيير

تعد مؤسسة إيباش (IBACHE) للأشغال العامة والبناءات المعدنية من بين أهم المؤسسات الرائدة في مجال مقاوله أشغال البناء والبناءات المعدنية بولاية أدرار، نظرا للنشاط الذي تقوم به محليا وإقليميا والذي يمكنها من تحقيق مكانة مرموقة في السوق الذي تنشط فيه.

ولهذا سنتطرق في هذا المبحث إلى تقديم لمحة تعريفية عن المؤسسة من حيث نشأتها وتطورها بالإضافة إلى الأنشطة والمجالات التي تنشط بها، وكذا إستعراض ودراسة هيكلها التنظيمي، وأخير سيتم عرض وتحليل نظام التكاليف المتبع في المؤسسة وتقييم مدى مساهمته في مراقبة التسيير.

المطلب الأول : تقديم مؤسسة (IBACHE) إيباش للأشغال العامة والبناءات المعدنية أولا: لمحة تعريفية عن مؤسسة إيباش (IBACHE):

تعتبر مؤسسة إيباش (IBACHE) ♦ للأشغال العامة والبناءات المعدنية من أهم المؤسسات الإقتصادية بولاية أدرار، نظرا للنشاط الذي تقوم به في مجال الأشغال الكبرى للبناء والبناءات المعدنية، وهي مؤسسة ذات مسؤولية محدودة وذات الشخص الوحيد تأسست الشركة سنة 1998 بموجب عقد تأسيسي يحمل الرقم 08892023 B98 وبدأت نشاطها برأس مال يقدره بـ 100.000.00 دج والذي إرتفع ليصبح 40.000.000.00 دج سنة 2014، نشاطها الرئيسي هو مقاوله أشغال البناء، أما نشاطها الثانوي هو الإنتاج الصناعي المتمثل في البناءات المعدنية وكراء معدات وآلات البناء، حيث يقع مقر فرع الأشغال العامة بشارع بيدا محمد أدرار، أما بالنسبة لفرع البناءات المعدنية يقع بمنطقة النشاطات الصناعية بولاية أدرار¹.

ويمكن إجمال مراحل تطور مؤسسة إيباش في مرحلتين²:

1. مرحلة المقاولاتية:

في هذه المرحلة شرعت المؤسسة بتكوين رأس المال من خلال إنجاز العديد من المشاريع الحكومية في مختلف القطاعات.

♦ إيباش (IBACHE): سميت المؤسسة بهذا الاسم نسبة لإحدى الفقارات الموجودة ببلدية تسابيت، ولاية أدرار، مسقط رأس صاحب المؤسسة

¹ - مقابلة مع السيد المدير العام للمؤسسة ، بتاريخ 2018/10/24.

² - مقابلة مع السيد رئيس المصلحة التجارية بالمؤسسة بتاريخ 2018/10/28.

2. مرحلة الإستغلال:

في هذه المرحلة بدأت المؤسسة بإستغلال مختلف مشاريعها الخاصة بالمقاولة، غير أن سياسة المؤسسة التوسعية جعلتها تقتحم عالم البناءات المعدنية، حيث بدأت المؤسسة نشاطها الثانوي المتمثل في البناءات المعدنية سنة 2000 والمتمثل في إنتاج التجهيزات المدرسية وصناعة الأبواب الحديدية وأعمدة الإنارة الكهربائية بمختلف أنواعها وأحجامها.

ومع بداية سنة 2002 إمتد نشاطها إلى فكرة إنتاج أعمدة الشبكة الكهربائية بعد حصولها على شهادة الإعتماد من المخبر الوطني لمؤسسة سونلغاز لتغطية حاجيات المنطقة والولايات المجاورة. وفي نهاية 2016 إزداد توسع المؤسسة وذلك من خلال فتح فرع آخر خاص بكراء التجهيزات المعدات والآلات الخاصة بالبناء.

ثانيا: مهام ونشاطات مؤسسة إيباش (IBACHE) :

يتمحور حقل نشاط مؤسسة إيباش حول محورين أساسيين هما¹:

1. أنشطة الإنجاز:

تتمثل في إنشاء مختلف المشاريع المقاولاتية سواء في القطاع العام أو الخاص.

2. أنشطة التصنيع:

تتم أنشطة التصنيع على مستوى فرع البناءات المعدنية بحيث يتم إنتاج أنواع مختلفة من المنتجات المعدنية، أعمدة الشبكة الكهربائية، أعمدة الإنارة العمومية، الأبواب الحديدية كراسي والطاولات المدرسية، مختلف المنتجات المعدنية الخاصة بالمؤسسات العقابية (السجون)، بالإضافة إلى قطع خاصة ومستلزمات ضرورية تستخدم للتركيب وربط المنتجات المعدنية، وتمتلك المؤسسة أربعة خطوط إنتاجية تتمثل في :

- خط إنتاج أعمدة الشبكة الكهربائية: ينتج هذا الخط أعمدة الشبكة الكهربائية من مختلف الأنواع والأحجام، وتقدر الطاقة الإنتاجية لهذا الخط حوالي 60 وحدة في السنة.
- خط إنتاج أعمدة الإنارة العمومية: يختص هذا الخط بإنتاج نوعين من أعمدة الإنارة العمومية، بطاقة إنتاجية تقدر ب 520 وحدة في السنة.

¹ - مقابلة مع رئيس مصلحة الإنتاج بالمؤسسة بتاريخ 2018/11/3.

- خط إنتاج الأبواب المعدنية: ينتج هذا الخط عدة أنواع من الأبواب الحديدية وتقدر الطاقة الإنتاجية لهذا الخط حوالي 650 وحدة في السنة.

- خط إنتاج الكراسي والطاولات: ينتج هذا الخط أنواع مختلفة من الكراسي والطاولات بطاقة إنتاجية تقدر بـ حوالي 150 وحدة في السنة.

ثالثاً: أهداف وتطلعات مؤسسة إيباش (IBACHE):

تسعى مؤسسة إيباش (IBACHE) للأشغال العامة والبناءات المعدنية إلى تحقيق جملة من الأهداف تتمثل في¹:

- إنجاز مختلف المشاريع المقاولاتية في القطاع العام والخاص لتحقيق مداخيل إضافية للمؤسسة تمكن من إنشاء فروع إنتاجية أخرى؛

- تلبية طلبات الزبائن والراغبين في الحصول على منتجات المؤسسة بشكل سريع وفي الوقت المناسب،

- تلبية إحتياجات السوق المحلية (ولاية أدرار) بمختلف المنتجات المعدنية؛

- السهر على تنمية ورفع نوعية الإنتاج بغرض تحقيق الإكتفاء في السوق من المنتجات المعدنية داخل وخارج الولاية؛

- زيادة التوسع في ميدان الإستثمار المحلي من خلال زيادة فرع خدماتي له تطلع مستقبلي متمثل في كراء المعدات والآلات؛

- توفير المزيد من مناصب الشغل لذوى الكفاءات والخبرات المهنية لإمتصاص البطالة على المستوى المحلي.

المطلب الثاني: إستعراض ودراسة الهيكل التنظيمي لمؤسسة إيباش (IBACHE)

سيتم في هذا الجانب عرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة مع تقديم تحليل مختصر لمكونات هذا

الهيكل.

أولاً: عرض الهيكل التنظيمي لمؤسسة إيباش (IBACHE):

تنقسم مؤسسة إيباش (IBACHE) للأشغال العامة والبناءات المعدنية إلى ثلاثة فروع، فرع

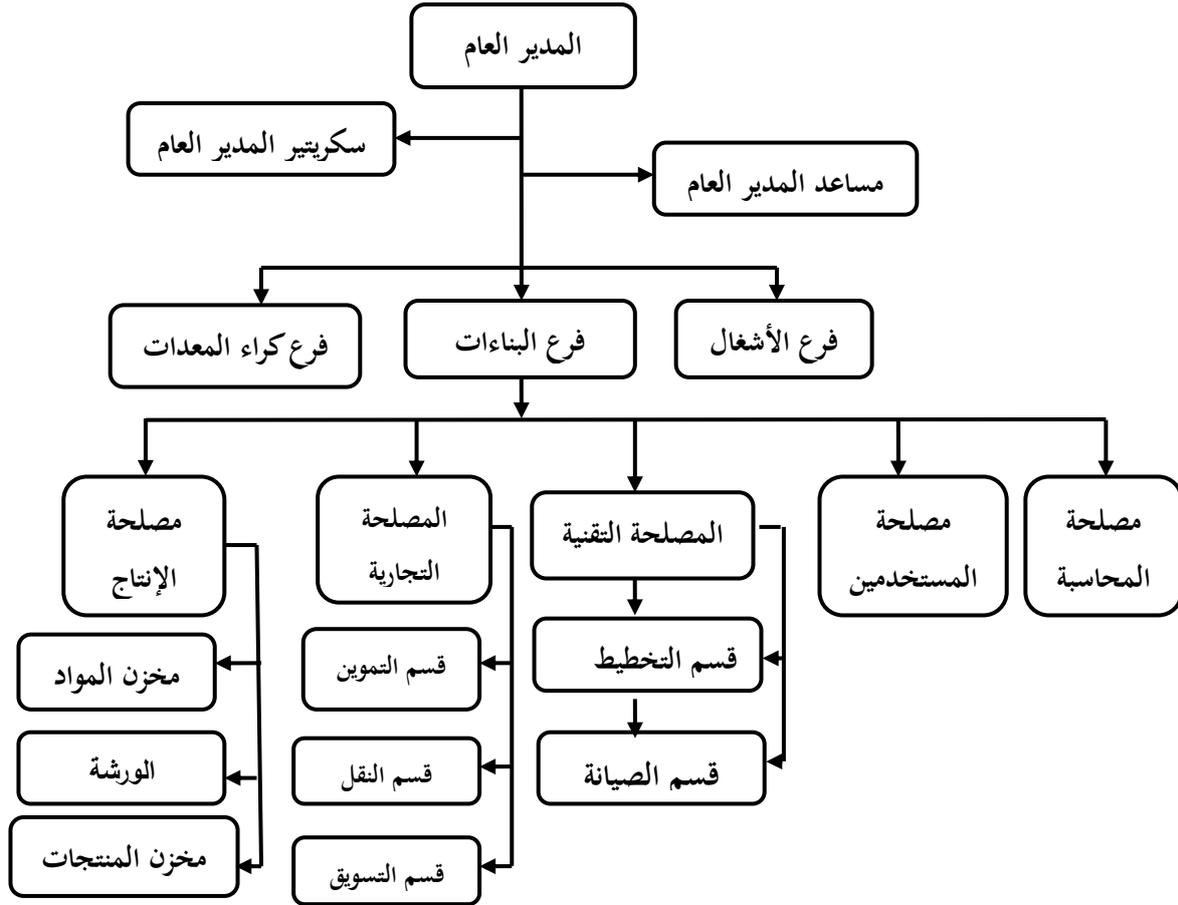
الأشغال العامة يعنى بمختلف المشاريع التي تقوم بها المؤسسة في مختلف أنحاء البلاد، يقع مقره بشارع

¹ - إعداد الطالب بناء على وثائق داخلية مقدمة من الدراسة.

بيدا محمد أدرار ، وفرع البناءات المعدنية وهو عبارة عن وحدة إنتاجية لإنتاج مختلف المنتجات المعدنية، وفرع آخر خدمي للكراء مختلف الآليات والمعدات، يقع مقرهما بمنطقة النشاطات الصناعية بولاية أدرار. ويوضح الشكل الموالي الهيكل التنظيمي لمؤسسة إيباش (IBACHE) للأشغال العامة والبناءات

المعدنية:

الشكل (4-1): الهيكل التنظيمي لمؤسسة إيباش



المصدر: إعداد الطالب بالإعتماد على وثائق مقدمة من مؤسسة إيباش

ثانيا: تحليل الهيكل التنظيمي لمؤسسة (IBACHE):

من خلال الهيكل التنظيمي لمؤسسة إيباش يتضح أن المؤسسة تتكون من ثلاثة فروع يتولى إدارتها

الرئيس أو المدير العام وهو المالك الرسمي للمؤسسة ويمكن تفصيل هذا الهيكل فيما يلي:

1. الإدارة العامة: يتولى تسيير مؤسسة إيباش كل من الرئيس المدير العام ومساعد المدير العام وذلك

كما يلي¹:

¹ - مقابلة مع السيد نائب المدير العام للمؤسسة بتاريخ: 2019/1/4

1.1- الرئيس المدير العام:

وهو المالك العام لمؤسسة الأشغال العامة والبنائات المعدنية فهو المسؤول عن التسيير العام للمؤسسة وتتمثل مهامه الرئيسية في:

- السهر على حسن تنظيم المؤسسة وضمان سير نشاطاتها؛
- الإشراف على إبرام العقود والإتفاقيات والموافقة على العمليات التي تتم داخل المؤسسة؛
- الوقوف على حسن تقدم أشغال المؤسسة بانتظام؛
- القيام بالإجتماعات التنسيقية بين مختلف مسيري المؤسسة؛
- تحديد الإستراتيجيات الواجب إتباعها والأهداف العريضة الموافقة لها.

2.1- مساعد المدير العام:

مكلف بمساعدة المدير العام في مختلف الوظائف التي يقوم بها وتتمثل مهامه الرئيسية في مساعدة المدير في تنظيم وتخطيط وتنفيذ الإستراتيجيات المختلفة، والتأكد من إتزام جميع الموظفين بسياسات المؤسسة وإرشاداتها.

3.1- سكرتير المدير العام:

يقوم بمختلف الأعمال المكتبية ، ومساعدة المدير العام في أداء أعماله وتنظيم وقته، وتتمثل مهامه الرئيسية في:

- ترتيب وتنظيم الملفات والمستندات المختلفة التي تقوم بها إدارة المؤسسة؛
- إستقبال وتلقي مختلف المراسلات والمكالمات والفاكسات، ورسائل البريد الإلكتروني وعرضها على المدير والرد عليها؛
- تحديد مواعيد المقابلات، وإجتماعات المدير وفقا لجدول أعماله؛
- حضور مختلف إجتماعات المؤسسة وتدوين مختلف الملاحظات والنتائج التي توصل إليها الإجتماع لتوفيرها للمدير في الوقت المناسب.

2. فروع المؤسسة ومصالحها: كما تم الإشارة له سابقا أن مؤسسة إيباش (IBACHE) للأشغال العامة والبنائات المعدنية تحتوي على ثلاثة فروع كما هو موضح في الهيكل التنظيمي على النحو التالي¹:

1.2- فرع الأشغال العامة (المقاول):

يعتبر هذا الفرع النشاط الرئيسي للمؤسسة إيباش، فهو بداية أو نقطة إنطلاق هذه المؤسسة، ويعنى هذا الفرع بإنجاز مختلف المشاريع المقاولاتية، إلا أن نشاط هذا الفرع تراجع في السنوات القليلة الماضية وهذا ما دفع بالمؤسسة إلى اعتماد فرع آخر خاص بالبنائات المعدنية.

2.2- فرع البنائات المعدنية:

يعتبر هذا الفرع النشاط الثانوي لمؤسسة إيباش والذي تم إنشائه مؤخرا بهدف التوسع في نشاطها وزيادة أرباحها، ويخص هذا الفرع بإنتاج مختلف المنتجات المعدنية من أعمدة كهربائية، الأبواب، الكراسي وغيرها، ويتميز هذا الفرع بكثرة العمليات التي تجرى فيه وقبول الزبائن والمؤسسات على المنتجات التي ينتجها ويحتوى هذا الفرع على خمسة مصالح تتمثل في:

1.2.2- مصلحة المحاسبة والمالية: تهتم هذه المصلحة بالجانب المالي والمحاسبي الخاص بالمؤسسة فهي تتكفل بـ:

- تسجيل مختلف المعاملات المالية التي تقوم بها المؤسسة؛
- مسك مختلف الوثائق المحاسبية ومراقبتها؛
- تسيير ديون ومستحقات المؤسسة؛
- مراقبة مصاريف وإيرادات المؤسسة ومتابعتها؛
- التسيير والتكفل بالعمليات الجبائية للمؤسسة.

2.2.2- مصلحة المستخدمين: تهتم هذه المصلحة بتسيير شؤون العاملين المهنية والاجتماعية وإعداد ضماناتهم الاجتماعية والتأمينات، ومتابعة كل ما يتعلق بهم (غيابات، أجور، عطل سنوية، ... إلخ)، وضمان توفير يد عاملة حسب المتطلبات التنظيمات التقنية للعمل في المؤسسة.

¹ - تم إعدادها بناء على عدة مقابلات أجريت مع مختلف رؤساء المصالح المؤسسة خلال يومي 11-12/ جانفي 2019.

3.2.2- المصلحة التقنية: تتمثل المهمة الأساسية لهذه المصلحة في دعم ومساندة العملية الإنتاجية وكذا عملية الرقابة على إستغلال مختلف الآلات والمعدات وصيانتها وتضم هذه المصلحة قسمين أساسيين :

أ- قسم التخطيط: يسهر هذا القسم على توفير كل الإستعمالات والمقاييس اللازمة من المادة الأولية لكل منتج إلى غير ذلك من المعايير الرقمية للمنتج.

ب- قسم الصيانة: يعنى هذا القسم بصيانة الآلات وتبديل قطاع الغيار وتركيب الآلات وغير ذلك.

4.2.2. المصلحة التجارية: وتضم هذه المصلحة ثلاثة أقسام كما يلي :

أ- قسم التموين: يقوم هذا القسم بدراسة السوق لشراء المادة الأولية ومختلف المشتريات الخاصة بعمليات الإنتاج ومستلزمات المؤسسة بأسعار معقولة؛

ب- قسم النقل: يسهر هذا القسم بتوفير وسائل النقل للعمال وكذا وسائل الخاصة بنقل المواد الأولية والمنتجات التامة الصنع سواء المحلية أو المستوردة؛

ج- قسم التسويق: يعنى هذا القسم ببيع وتسويق مختلف منتجات المؤسسة في مختلف ربوع الوطن، أخذًا بعين الإعتبار كل فرص البيع من تسويق وترويج للمنتجات من أجل كسب رضا الزبائن وجلب أكبر عدد ممكن منهم وضمان حصة سوقية مناسبة.

5.2.2 مصلحة الإنتاج: تعنى هذه المصلحة بإنتاج مختلف المنتجات المعدنية وتضم هذه ثلاثة أقسام :

أ- مخزن المادة الأولية: يتم فيه تخزين المواد الأولية الأساسية لعملية الإنتاج المقتتات من مختلف المصادر قبل بداية الإنتاج؛

ب- ورشة التصنيع: ويعتبر أهم قسم في هذه المصلحة، بحيث يتم إستخراج المواد الأولية وإدخالها في مرحلة التحويل التي تحتوي على عمال تنفيذيين وتقنيين وفنيين للحصول على منتجات جاهزة وتضم هذه الورشة ثلاثة خطوط إنتاجية، خط لإنتاج أعمدة الشبكة الكهربائية، خط إنتاج لإنتاج أعمدة الإنارة العمومية، أعمدة لإنتاج الأبواب والكراسي المعدنية؛

ج- مخزن المنتجات: يتم فيه تخزين المنتجات التامة الصنع المتحصل عليها من عملية الإنتاج قصد توجيهها للبيع.

د. فرع كراء المعدات والآلات: وهو فرع أنشأته المؤسسة مؤخرا لتمثل نشاطه الرئيسي في كراء مختلف المعدات والآلات لمختلف المتعاملين الإقتصاديين كالوسائل الإنتاجية.

المطلب الثالث: دراسة نظام التكاليف وتقييم مساهمته في مراقبة التسيير بمؤسسة (IBACHE) أولا: طبيعة نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة:

من خلال الزيارات الميدانية والمقابلات مع رئيس مصلحة المحاسبة تبين للباحث بأن فرع البناءات المعدنية بالمؤسسة محل الدراسة يستخدم النظام التقليدي في حساب تكاليف الإنتاج، بحيث يقوم قسم المحاسبة بتحديد التكاليف والتكلفة النهائية وسعر البيع لمختلف المنتجات المعدنية باستخدام طريقة التكاليف الكلية، وذلك بتقسيم المؤسسة إلى أقسام رئيسية :

- خط إنتاج أعمدة الشبكة الكهربائية والذي يختص بإنتاج أنواع متعددة من أعمدة الربط الكهربائي؛
- خط إنتاج أعمدة الإنارة العمومية المسؤول عن إنتاج أنواع مختلفة الأحجام والمقاسات من أعمدة الإنارة العمومية؛

- خط لإنتاج الأبواب المعدنية، يعنى هذا الخط بإنتاج مختلف الأنواع والأحجام من الأبواب المعدنية؛
- خط لإنتاج الكراسي والطاولات، يعنى هذا الخط بإنتاج مختلف الأنواع والأحجام من الكراسي والطاولات المعدنية.

تتلقى هذه الأقسام التكاليف المباشرة، بشكل مباشر من مراكز التكاليف، أما التكاليف الغير المباشرة والمتمثلة أساسا في (المصاريف الإدارية، الإهلاكات، مصاريف الكهرباء ..إلخ) توزع هذه التكاليف على المنتجات باستخدام معدل تحمل واحد (عدد الوحدات المنتجة).

ثانيا: حساب تكاليف المنتجات بموجب نظام التكاليف التقليدي بالمؤسسة محل الدراسة:
للقوف على كيفية إحتساب تكاليف المنتجات، لابد أن نتعرف أولا على أنواع المنتجات وعناصر التكاليف وكيفية توزيعها بالطريقة الحالية.

1. إنتاج مؤسسة إيباش (IBACHE) لمختلف المنتجات المعدنية لعام 2018:

يمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول (4-1): إنتاج مؤسسة إيباش فرع البناءات المعدنية لعام 2018 حسب الخطوط الإنتاجية

خط إنتاج أعمدة الشبكة الكهربائية			
إسم المنتج	الرقم	إسم الصنف	الكمية المنتجة
أعمدة الشبكة الكهربائية	1	Support 106 Bs 66	32 وحدة
	2	Support 96 Bs 66	10 وحدة
إجمالي الوحدات المنتجة لخط إنتاج أعمدة الشبكة الكهربائية			
42 وحدة			
خط إنتاج أعمدة الإنارة العمومية			
إسم المنتج	الرقم	إسم الصنف	الكمية المنتجة
أعمدة الإنارة العمومية	1	Condalabre Rond 5m	200 وحدة
	2	Condalabre Rond 6m	187 وحدة
إجمالي الوحدات المنتجة لخط إنتاج أعمدة الإنارة العمومية			
387 وحدة			
خط إنتاج الأبواب المعدنية			
إسم المنتج	الرقم	إسم الصنف	الكمية المنتجة
باب معدني خارجي	1	Porte métallique réf: P320/T	119 وحدة
	2	Porte métallique réf: 421/T	189 وحدة
إجمالي الوحدات المنتجة لخط إنتاج الأبواب المعدنية			
308 وحدة			
خط إنتاج الكراسي والطاولات			
إسم المنتج	الرقم	إسم الصنف	الكمية المنتجة
كرسي معدني	3	Chaise métallique réf :R001	109 وحدة
إجمالي الوحدات المنتجة لخط إنتاج الكراسي والطاولات			
109 وحدة			
إجمالي الإنتاج لفرع البناءات المعدنية			
846 وحدة			

المصدر: إعداد الطالب بالإعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مسؤول مصلحة الإنتاج بالمؤسسة

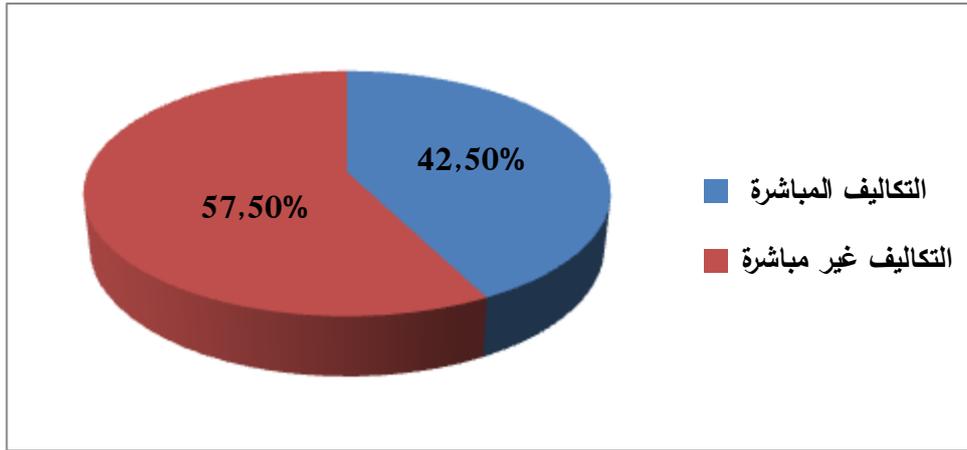
وتجدر الإشارة إلى أن هناك منتجات يتم إنتاجها بصفة دورية على مدار العام، وهناك أنواع من المنتجات لا يتم إنتاجها كل سنة، وهذا ما سيؤثر على بطبيعة الحال على تحميل التكاليف غير مباشرة على وحدة المنتج.

2. عناصر التكاليف بمؤسسة (IBACHE) فرع البناءات المعدنية : وهنا يجب التعرف على كافة عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة لإنتاج مختلف المنتجات المعدنية، وتنقسم عناصر التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة إلى:

- تكاليف مباشرة: وتمثل تكلفة شراء المواد الأولية اللازمة لإنتاج مختلف المنتجات المعدنية بالإضافة إلى أجور العاملين و المشرفين على العملية الإنتاجية، والتي تخصص بشكل مباشر على المنتجات، وقدرت هذه التكاليف لمجمل الخطوط الإنتاجية بالمؤسسة بـ 15.905.840,00 DA سنة 2018.

- تكاليف غير مباشرة: وتمثل باقي التكاليف والتي تخص النشاط الإجمالي بالمؤسسة محل الدراسة والمتمثلة أساسا في المصاريف الإدارية، تكاليف التشغيل، مصاريف الإهلاك، ويتم تحميل التكاليف الغير المباشرة وفقا لمعدل تحميل محدد مسبقا مبني على مسبب تكلفة واحد (عدد الوحدات المنتجة) وقدرت هذه التكاليف لمجمل الخطوط الإنتاجية بالمؤسسة بـ 21.521.000,00 DA سنة 2018؛ ويمكننا توضيح نسب عناصر التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة من خلال الشكل التالي:

الشكل: (2-4): نسب عناصر التكاليف بالمؤسسة سنة 2018



المصدر: إعداد الطالب بالإعتماد على البيانات المقدمة من مصلحة المحاسبة بالمؤسسة

ويمكن توضيح عناصر التكاليف بمؤسسة إيباش فرع البناءات المعدنية من خلال الجدول التالي:

الجدول (2-4): عناصر التكاليف المرتبطة بالإنتاج بفرع البناءات المعدنية

عناصر التكلفة	التكاليف
تكلفة المواد الأولية ومختلف المستلزمات الوسيطة	التكاليف المباشرة
أجور ومرتبات العاملين بورشات التصنيع	
تكاليف التشغيل	التكاليف الغير مباشرة
التكاليف الإدارية	
مصاريف الإهلاك	

المصدر: إعداد الطالب بالإعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مسؤول مصلحة المحاسبة بالمؤسسة.

3. احتساب تكلفة الإنتاج لمختلف الخطوط الإنتاجية بفرع البناءات المعدنية: تعتمد المؤسسة

ثلاثة خطوات أساسية لتحديد تكاليف الإنتاج تتمثل في :

- تحديد مجموع التكاليف المباشرة من مواد وأجور مباشرة الخاصة بكل خط إنتاجي؛

- تحديد مجموع التكاليف غير المباشرة وتخصيصها على المنتجات على أساس حجم الإنتاج من خلال

العلاقة التالية:

معدل تحميل التكاليف الغير مباشرة = (مجموع التكاليف الغير مباشرة / مجموع كميات

الإنتاج)

- تحديد تكلفة الوحدة المنتجة من خلال العلاقة التالية :

تكلفة الوحدة المنتجة = (مجموع التكاليف المباشرة للوحدة + نصيب الوحدة من التكاليف غ

المباشرة)

أ. تحديد التكاليف المباشرة الخاصة بكل خط إنتاجي: يمكن تحديد التكاليف المباشرة الخاصة بكل

خط إنتاجي لسنة 2018 من خلال الجداول التالية:

الجدول (3-4): التكاليف المباشرة الخاصة بخط إنتاج أعمدة الشبكة الكهربائية لسنة 2018

الوحدة: دج

خط إنتاج أعمدة الشبكة الكهربائية						
المنتجات	Support 96 Bs 66			Support 106 Bs 66		
	الكمية	سعر الوحدة	الإجمالي	الكمية	سعر الوحدة	الإجمالي
Fer plat 80/5	21M	700DA/M	14.700DA	24M	700DA/M	16.800.00
Fer plat 140/6	14M	950DA/M	13.300A	18M	950DA/M	17.100.00
Corrnier 50/5	20M	420DA/M	8.400DA	24M	420DA/M	10.800.00
Corrnier 60/6	20M	1000DA/M	20.000DA	24M	1.000DA/M	24.000.00
Panteur	1U	800DA/U	800DA	1U	900DA	900.00.00
main d'oeuvre	8H	400DA/H	3200DA	8H	400DA	3200DA
نصيب الوحدة	60.400,00DA			72.800,00DA		

من التكاليف المباشرة		
كمية الإنتاج	10 وحدات	32 وحدة
إجمالي التكاليف المباشرة للمنتج	604.000,00	2.329.600,00
إجمالي التكاليف المباشرة للخطة	2.933.600,00	

المصدر: إعداد الطالب بالإعتماد على بيانات مقدمة من مصلحة المحاسبة بالمؤسسة.

الجدول (4-4): التكاليف المباشرة الخاصة بخطة إنتاج أعمدة الإنارة العمومية لسنة 2018
الوحدة: دج

خط إنتاج أعمدة الإنارة العمومية						
	المنتجات	Condelabre Rond 5m			Condelabre Rond 6m	
المادة الأولية	الكمية	سعر الوحدة	الإجمالي	الكمية	سعر الوحدة	الإجمالي
Tube rond 60	4.4M	300DA/M	1.320DA	4.4M	300DA/M	1.320.00
Tube rond 90	3M	800DA/M	2.400DA	4M	800DA/M	3.200.00
Tube rond125	2M	1.500DA/M	3.000DA	2M	1500DA/M	3.000.00
Emajour	2U	900DA/U	1.800DA	2U	900DA	1.800.00
Panteur	1U	1.300DA/U	1.300DA	1U	1.500DA	1.500.00
Baqintee 3.25	-	-	-	1U	1.000DA	1.000.00
main d'oeuvre	3H	400DA/U	1.200DA	8H	400DA	3.200.00
نصيب الوحدة من التكاليف المباشرة	11.020,00			15.020,00		
كمية الإنتاج	200 وحدة			187 وحدة		
إجمالي التكاليف المباشرة للمنتج	2.204.000,00			2.808.740,00		
إجمالي التكاليف المباشرة للخطة	5.012.740,00					

المصدر: إعداد الطالب بالإعتماد على بيانات مقدمة من مصلحة المحاسبة بالمؤسسة.

الجدول (4-5): التكاليف المباشرة الخاصة بخط إنتاج الأبواب المعدنية لسنة 2018

الوحدة: دج

خط إنتاج الأبواب المعدنية						
المنتجات المادة الأولية	Porte méatalliqueréf: P320/T			Porte méatalliqueréf: 421/T		
	الكمية	سعر الوحدة	الإجمالي	الكمية	سعر الوحدة	الإجمالي
Tolle 2.0	4U	2.300DA/U	9.200DA	2U	2.300DA/U	4.600.00
Pannaux 47*20	4U	200DA/U	800DA	2U	200DA/U	400.00
Pannaux 20*20	2U	100DAU	200DA	1U	100DAU	100.00
Fer plat 40/3	2U	800DA/U	1.600DA	-	-	-
Corrnier 40/4	2U	1.300DA/U	2.600DA	1U	1.300DA/U	1.300.00
Vachait/serrue	2U	1.000DAU	2.000DA	2U	1.000DAU	2.000.00
Pomalle	6U	100DA/U	600DA	3U	100DA/U	300.00
Panteur	1U	1.000DA/U	1000DA	1U	1.000DA/U	1.000.00
main d'oeuvre	24H	400DA/H	9.600DA	20H	400DA/U	8.000.00
نصيب الوحدة من التكاليف المباشرة	27.600,00			17.700,00		
كمية الإنتاج	119 وحدة			189 وحدة		
إجمالي التكاليف المباشرة للمنتج	3.284.400,00			3.345. 300,00		
إجمالي التكاليف المباشرة للخط	6.629.700,00					

المصدر: إعداد الطالب بالإعتماد على بيانات مقدمة من مصلحة المحاسبة بالمؤسسة.

الجدول (4-6): التكاليف المباشرة الخاصة بخط إنتاج الكراسي والطاولات لسنة 2018

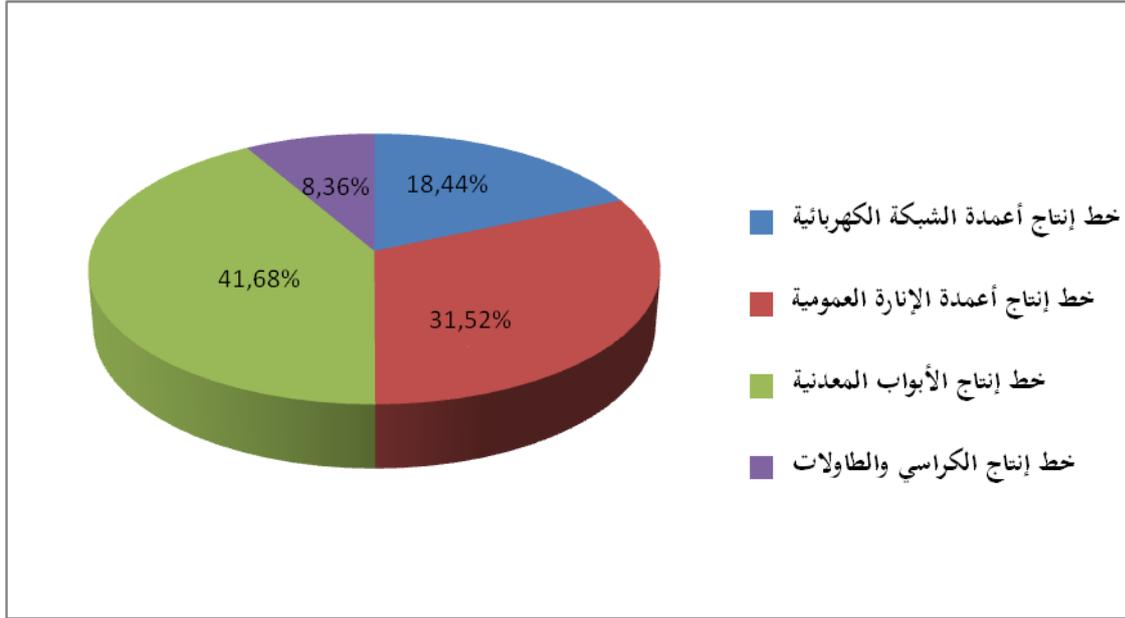
الوحدة: دج

خط إنتاج الكراسي والطاولات			
Chaise métallique réf :R001			
المنتجات	الكمية	سعر الوحدة	الإجمالي
المادة الأولية			
Tolle 1.0	1U	2.000DA/U	2.000.00
Tolle 3.0	1/2U	3.800DA/U	1.900.00
Tolle 8.0	1/4U	18.000DA/U	4.500.00
Fer plat 40/3	1U	800DA/U	800.00
Tube rond 25	1U	900DA/U	900.00
Panteur	1/2U	1.000DA/U	500.00
main d'oeuvre	4H	400DA/U	1.600.00
نصيب الوحدة من التكاليف المباشرة	12.200,00		
كمية الإنتاج	109 وحدة		
إجمالي التكاليف المباشرة للمنتج	1.329.800,00		
إجمالي التكاليف المباشرة للخط	1.329.800,00		

. المصدر: إعداد الطالب بالإعتماد على بيانات مقدمة من مصلحة المحاسبة بالمؤسسة.

ويمكن توضيح نسب التكاليف المباشرة بكل خط إنتاجي من خلال الشكل التالي:

الشكل (4-3): نسب التكاليف المباشرة لخطوط الإنتاج بالمؤسسة



المصدر: إعداد الطالب بالإعتماد على الجداول السابقة.

من خلال الشكل أعلاه الموضح لنسب التكاليف المباشرة الخاصة بكل خط إنتاجي من مجموع التكاليف المباشرة بالمؤسسة محل الدراسة لسنة 2018، نلاحظ أن خط إنتاج الأبواب المعدنية يمثل أعلى نسبة من حيث إستفادته من التكاليف المباشرة والتي قدرت بـ 41.68 %، ثم خط إنتاج أعمدة الإنارة العمومية بنسبة مقدرة بـ 31.52 % يلي ذلك خط أعمدة الشبكة الكهربائية بنسبة تقدر بـ 18.44 %، وأخيرا خط إنتاج الطاولات والكراسي المعدنية بنسبة 8.36 % من مجموع التكاليف المباشرة، ويعزى إرتفاع نسبة إستفادة بعض الخطوط الإنتاجية من التكاليف الإنتاجية وإخفاضها بالنسبة للخطوط الإنتاجية الأخرى إلى طبيعة وإحتياجات كل منتج من المادة الأولية وكذا حجم الإنتاج بكل خط إنتاجي.

ب. تحديد مجموع التكاليف غير المباشرة: يمكن توضيح مجموع التكاليف الغير مباشرة بالمؤسسة لسنة 2018 من خلال الجدول التالي:

الجدول: (4-7): مجموع التكاليف غير المباشرة بالمؤسسة لسنة 2018

مصاريف التشغيل		
الرقم	البيان	المبلغ
1	تأمينات	370.000,00
2	إيجار	290.000,00
3	إصلاح وصيانة الآلات	450.000,00
4	وقود ومحروقات	117.000,00
5	مصاريف الكهرباء، الغاز، الماء، ومواد التنظيف	550.000,00
مجموع مصاريف التشغيل		1.777.000,00
المصاريف الإدارية		
1	قرطاسية ومطبوعات	50.000,00
2	مصاريف صيانة وإستخدام أجهزة الإعلام الألي	80.000,00
3	مصاريف الأنترنت والهاتف	94.000,00
4	مصاريف وأتعاب الخبراء الخارجيين	150.000,00
مجموع المصاريف الإدارية		374.000,00
مصاريف الإهلاك		
1	إهلاك الآلات والمعدات	14.240.000,00
2	إهلاك المباني	4.000.000,00
3	إهلاك التجهيزات المكتبية	1.130.000,00
مجموع مصاريف الإهلاك		19.370.000,00
إجمالي التكاليف غير المباشرة		21.521.000,00

المصدر: إعداد الطالب بالإعتماد على معطيات تقديرية مقدمة من رئيس مصلحة المحاسبة بالمؤسسة.

وعليه مما سبق يمكن حساب معدل تحميل التكاليف الغير مباشرة من خلال العلاقة التالية:

معدل تحميل التكاليف غير مباشرة = (مجموع التكاليف غير مباشرة / كمية الإنتاج)

$$= 25.438.5 \text{ DA} = 846 / 21.521.000 \text{ لكل وحدة منتجة.}$$

ج. تحديد التكلفة النهائية وسعر البيع المنتجات بالمؤسسة: بعد تحديد معدل تحميل التكاليف

الغير المباشرة يمكن حساب التكلفة النهائية من خلال العلاقة التالية:

تكلفة إنتاج الوحدة = (نصيب الوحدة من التكاليف المباشرة + نصيب الوحدة من التكاليف غير المباشرة)

ويمكن توضيح ذلك من خلال الجداول التالية :

الجدول (4-8): تكاليف الإنتاج لخط أعمدة الشبكة الكهربائية وفق النظام التقليدي

الوحدة: دج

المعتمد لسنة 2018

خط إنتاج أعمدة الشبكة الكهربائية		
Support 96 Bs 66	Support 106 Bs 66	البيان
		المنتجات
60.400,00	72.800,00	نصيب الوحدة من التكاليف المباشرة
25.438.5	25.438.5	نصيب الوحدة من التكاليف غير مباشرة
85.838.5	98.238.5	تكلفة إنتاج الوحدة
10 وحدات	32 وحدة	كمية الإنتاج
858.385,00	3.143.632,00	مجموع التكاليف
4.002.017,00		إجمالي التكاليف للخط الإنتاجي

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات مقدمة من مصلحة المحاسبة بالمؤسسة.

الجدول (4-9): تكاليف الإنتاج لخط أعمدة الإنارة العمومية وفق نظام التكاليف التقليدي

الوحدة: دج

المعتمد لسنة 2018

خط إنتاج أعمدة الإنارة العمومية		
Condelabre Rond 6m	Condelabre Rond 5m	البيان
		المنتجات
15.020,00	11.020,00	نصيب الوحدة من التكاليف المباشرة
25.438,5	25.438,5	نصيب الوحدة من التكاليف الغير مباشرة
40.458,5	36.458,5	تكلفة إنتاج الوحدة
187 وحدة	200 وحدة	كمية الإنتاج
7.565.739,5	7.291.700,00	مجموع التكاليف
14.857.439,5		إجمالي التكاليف للخط الإنتاجي

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات مقدمة من مصلحة المحاسبة بالمؤسسة.

الجدول (4-10): تكاليف الإنتاج لخط إنتاج الأبواب المعدنية وفق نظام التكاليف التقليدي
المعتمد لسنة 2018
الوحدة: دج

خط إنتاج الأبواب المعدنية		
Porte métallique réf: 421/T	Porte métallique réf: P320/T	البيان
		المنتجات
17.700,00	27.600,00	نصيب الوحدة من التكاليف المباشرة
25.438.5	25.438.5	نصيب الوحدة من التكاليف الغير مباشرة
43.138.5	53.038.5	تكلفة إنتاج الوحدة
189 وحدة	119 وحدة	كمية الإنتاج
8.153.176.5	6.311.581.5	مجموع التكاليف
14.464.758,00		إجمالي التكاليف للخط الإنتاجي

. المصدر: إعداد الطالب بالإعتماد على بيانات مقدمة من مصلحة المحاسبة بالمؤسسة.

الجدول (4-11): تكاليف الإنتاج بخط إنتاج الكراسي والطاولات وفق النظام التقليدي
المعتمد لسنة 2018
الوحدة: دج

خط إنتاج الكراسي والطاولات	
Chaise métallique réf :R001	البيان
	المنتجات
12.200,00	نصيب الوحدة من التكاليف المباشرة
25.438.5	نصيب الوحدة من التكاليف الغير مباشرة
37.638,5	تكلفة إنتاج الوحدة
109 وحدة	كمية الإنتاج
4.102.596.5	إجمالي التكاليف للخط الإنتاجي

. المصدر: إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات مقدمة من مصلحة المحاسبة بالمؤسسة.

ومن خلال المقابلات الشخصية التي تم إجرائها مع رئيس مصلحة المحاسبة بالمؤسسة محل الدراسة

تبين لنا أن الطريقة المتبعة في تسعير مختلف المنتجات فرع البناءات بالمؤسسة هي كالتالي :

$$\text{سعر بيع المنتج} = (\text{تكلفة المنتج} + \text{هامش الربح})$$

بحيث أن النسبة المقررة من طرف المؤسسة محل الدراسة في احتساب هامش الربح هي 20% من تكلفة المنتج، وإنطلاقا مما سبق يمكن توضيح كيفية حساب سعر بيع مختلف المنتجات المعدنية من خلال الجدول التالي:

الجدول (4-12): سعر بيع المنتجات بفرع البناءات المعدنية بالمؤسسة محل الدراسة

الوحدة: دج

إجمالي المبيعات	الوحدات المبيعة	سعر لبيع	هامش الربح 20%	تكلفة الوحدة	البيان المنتجات
1.030.062,00	10	103.006,2	17.167,7	85.838,5	Support 96 Bs 66
3.772.258,4	32	117.886,2	19.647,7	98.238,5	Support 106Bs 66
7.788.496,8	178	43.755,6	7.297,1	36.458,5	Condelaire Rond 5m
7.476.730,8	154	48.550,2	8.091,7	40.458,5	Condelaire Rond m
7.319.313	115	63.646,2	10.607,7	53.038,5	Porte métallique réf: P320/T
8.903.786,4	172	51.766,2	8.627,7	43.138,5	Porte métallique réf: 421/T
4.923.115,8	109	45.166,2	7.527,7	37.638,5	Chaise métallique réf: R001

المصدر: إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات مقدمة من المصلحة التجارية بالمؤسسة.

ثالثا: تقييم مساهمة نظام التكاليف المتبع في مراقبة التسيير بالمؤسسة

1. مكانة وظيفة مراقبة التسيير بالمؤسسة:

تحتل وظيفة مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكانة هامة داخل المؤسسات الإقتصادية، نظرا لما تضيفه هذه الوظيفة على المؤسسات من خصائص ومميزات خاصة في ظل الظروف المنافسة التي أصبحت تعيشها، وذلك من خلال قدرة هذه الوظيفة على ترشيد وتوجيه المؤسسة لتحقيق أهدافها من خلال كشف الإنحرافات ومعرفة أسبابها وإقتراح الحلول التصحيحية بشأنها.

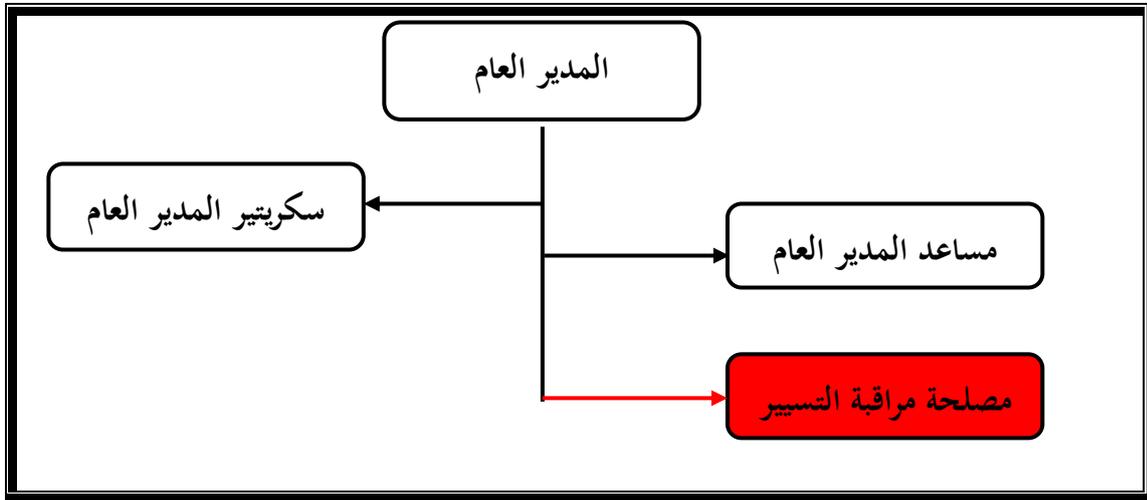
غير أنه من خلال الهيكل التنظيمي لمؤسسة إيباش للأشغال العامة والبناءات المعدنية (IBACHE)، نلاحظ الغياب التام لوظيفة مراقبة التسيير بالمؤسسة، إن غياب هذه الوظيفة الحيوية سوف يؤدي إلى فقدان القدرة على التحكم في الأداء التسييري، وبالتالي إنعدام عملية الرقابة على حسن استخدام موارد المؤسسة، وما قدر ينجر عن ذلك من تداخل في السلطات والمسؤوليات مما يؤثر سلبا على عملية إتخاذ القرار وتحقيق المؤسسة لأهدافها المنشودة.

ولهذا يقترح الباحث إقامة مصلحة لمراقبة التسيير بالمؤسسة محل الدراسة، مستقلة بذاتها تتصل مباشرة بالمدير العام، تعنى هذه المصلحة بمراقبة جميع المعاملات التي تحصل بين كل مصالح المؤسسة والتأكد من أن كل هذه المعاملات تتم بصورة طبيعية وبنجاح ووفق الأطر القانونية، والعمل على تخصيص رقابة منتظمة تنتهي بتقارير مفصلة في شكل ملاحظات توصيات عن مختلف الإنحرافات والتوصيات المقترحة، بشأنها ورفعها إلى رؤساء المصالح وإلى المدير العام.

والشكل الموالي يوضح الموقع المقترح لمصلحة مراقبة التسيير ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل

الدراسة :

الشكل: (4-4): الموقع المقترح لوظيفة مراقبة التسيير بالمؤسسة



المصدر: إعداد الطالب

2. تقييم نظام التكاليف التقليدي المتبع وإبراز محدوديته في مراقبة التسيير بالمؤسسة:

قبل الحديث عن الجوانب السلبية للنظام التكاليف التقليدي المطبق بالمؤسسة محل الدراسة وجب علينا أن نقر بأن هناك تحميل دقيق لتكلفة المنتجات من التكاليف المباشرة من أجور مباشرة ومواد أولية التي لها علاقة مباشرة مع المنتجات والتي يسهل تتبعها على مستوى الوحدة الواحدة، إلا أن هذا النظام يعاني من أوجه القصور في توزيع التكاليف غير مباشرة على المنتجات بشكل عادل وصحيح ويرجع ذلك لسببين رئيسيين هما:

- يتجاهل النظام المطبق إختلاف المنتجات في مدى إستفادتها من التكاليف غير مباشرة حيث يتم إستخدام مقياس واحد للتحميل (حجم الإنتاج) هذه التكاليف على المنتجات؛

- تم تحميل كافة التكاليف غير مباشرة على المنتجات ونُحَص بالذكر هنا مصاريف التشغيل، وتجاهله لدى إستفادة الأقسام الأخرى من هذه المصاريف؛

- كل ما سبق سوف يؤدي إلى تشويه تكلفة المنتجات.

ومن جهة أخرى وبسبب إعتقاد هذا النظام على معدل واحد لتحميل التكاليف الغير مباشرة ينتج بيانات تكاليفية مشوهة، وهذا ما يبين فشل هذا النظام في توفير المعلومات اللازمة والدقيقة عن تكاليف الإنتاج لخدمة مراقبة التسيير من تخطيط ورقابة وإتخاذ القرار بالمؤسسة، ولهذا سنتطرق في المبحث الموالي إلى محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالمؤسسة محل الدراسة وتقييم مساهمته في مراقبة التسيير.

المبحث الثاني: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالمؤسسة.

المطلب الأول: دراسة مدى توفر مقومات تطبيق نظام ABC بالمؤسسة

قبل الخوض في تصميم وتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالمؤسسة محل الدراسة، لا بد من التأكد من مدى توفر بعض المقومات والمؤشرات لنجاح عملية تطبيق هذا النظام وتحقيق المنافع المنتظرة منه وتمثل في:

أولاً: عدم نمطية منتجات المؤسسة:

بالرجوع إلى أنشطة التصنيع التي تتم على مستوى فرع البناءات المعدنية بالمؤسسة محل الدراسة

نجد أربعة خطوط إنتاجية:

- خط إنتاج أعمدة الشبكة الكهربائية؛

- خط إنتاج أعمدة الإنارة العمومية؛

- خط إنتاج الأبواب المعدنية؛

- خط إنتاج الكراسي والطاولات.

بحيث تنتج هذه الخطوط أنواع مختلفة من المنتجات المعدنية تختلف من حيث الحجم والكمية من

خط إنتاجي إلى آخر.

ثانياً: إرتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة ضمن هيكل التكاليف:

ينقسم هيكل التكاليف بفرع البناءات المعدنية بالمؤسسة محل الدراسة إلى :

- تكاليف مباشرة: وتمثل تكلفة شراء المواد الأولية اللازمة لإنتاج مختلف المنتجات المعدنية بالإضافة إلى أجور العاملين المشرفين على العملية الإنتاجية؛ وتخصص بشكل مباشر على المنتجات، بحيث بلغ مجموع هذه التكاليف DA 15.905.840 سنة 2018؛

- تكاليف غير مباشرة: وتمثل باقي التكاليف التي تخص النشاط الإجمالي بالمؤسسة محل الدراسة والمتمثلة أساسا في المصاريف الإدارية، تكاليف التشغيل، مصاريف الإهلاك والتي بلغ مجموعها DA 21.521.000 سنة 2018.

وهذا ما يفسر ارتفاع نسبة التكاليف الغير المباشرة مقارنة بالتكاليف مباشرة، بحيث بلغت نسبتها 57.50 % من مجموع التكاليف.

ثالثا: استخدام المؤسسة محل الدراسة لوسائل تصنيع حديثة:

بحيث تعتمد عملية التصنيع بالمؤسسة بشكل كبير على مختلف الأساليب والوسائل التكنولوجية، وهذا ما يؤدي إلى إنخفاض تكلفة العمل المباشرة من مجموع تكلفة الإنتاج؛

رابعا: زيادة الأنشطة الداعمة أو المساندة بالمؤسسة:

سبق لنا وأن ذكرنا بأن هذه الأنشطة تعمل على دعم ومساندة الأنشطة الرئيسية بالمؤسسة، حيث بدونها لا يمكن للأنشطة الرئيسية إتمام عملها كما ينبغي، وتمثل هذه الأنشطة بالمؤسسة محل الدراسة في أنشطة، التخطيط، التصميم، التموين، الصيانة، النقل.. الخ؛

خامسا: إقرار إدارة المؤسسة بعجز النظام التقليدي المطبق في التحديد الدقيق لتكلفة الإنتاج:

فمن خلال المقابلات الشخصية التي تم إجرائها مع مسيري مصلحة المحاسبة، تبين أن لإدارة المؤسسة قناعة بأن النظام التقليدي المطبق والذي يستند على معدل تحميل واحد (حجم الإنتاج) يشوه تكلفة المنتجات، كما ان لها رغبة في تغيير النظام التقليدي لتطبيق نظام جديد يعمل على التحديد الدقيق للتكاليف.

المطلب الثاني: خطوات تطبيق نظام الـ (ABC) بالمؤسسة

بعد التأكد من توفر بعض المؤشرات والمقومات التي ستساعد على إرساء وتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، سنتطرق في هذا المطلب إلى التطبيق الفعلي لنظام الـ (ABC) بفرع البناءات المعدنية من خلال إتباع المراحل الخمسة التالية :

أولاً: تحديد هدف التكلفة (المنتجات المختارة كأغراض تكلفة):

تقتضي هذه المرحلة تحديد مختلف أغراض التكلفة (المنتجات) بفرع البناءات المعدنية بالمؤسسة كما هو مبين في الجدول (1-4) الموضح لإنتاج مؤسسة إيباش فرع البناءات المعدنية لعام 2018 مقسم حسب الخطوط الإنتاجية؛

ثانياً: تحديد وتحليل الأنشطة:

تتعدد الأنشطة بفرع البناءات المعدنية بالمؤسسة ، فنجد أنشطة إنتاجية، وأنشطة إدارية وتختلف طبيعة كل نشاط عن الآخر، وعليه سنقوم في هذه الخطوة بتحليل وإحصاء كافة الأنشطة في كل مصلحة وتصنيفها إلى أنشطة رئيسية، وأنشطة ثانوية ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول (4 - 13): مجمل الأنشطة بالمؤسسة محل الدراسة

البيان	المصلحة	الأنشطة
أنشطة ثانوية	الإدارة العامة	تسيير المصالح العامة
		التنسيق بين مختلف المصالح
		القيام بعقد إجتماعات دورية
		مراقبة كل ماهو ملك للمؤسسة
أنشطة ثانوية	مصلحة المحاسبة والمالية	تسجيل مختلف المعاملات المالية للمؤسسة.
		مسك مختلف الوثائق المحاسبية ومراقبتها
		تسيير ديون ومستحقات المؤسسة
مصلحة المستخدمين	مصلحة المستخدمين	إعداد بطاقة حضور العمال
		إعداد بطاقة أجور المستخدمين
		التكفل بالشؤون الإجتماعية للعمال
		إعداد خطط الإنتاج لكل عملية
نشاط رئيسي	المصلحة التقنية	تحديد معايير ومواصفات كل منتج
		إعداد وتهيئة الآلات حسب المواصفات المطلوبة للإنتاج
		صيانة و إصلاح الآلات
		إعداد طلبيات شراء المادة الأولية
نشاط ثانوي	المصلحة التجارية	إستلام المادة الأولية
		نقل الموظفين والعمال
		إستقبال طلبات الزبائن
		إعداد فواتير بيع المنتجات
نشاط رئيسي	مصلحة الإنتاج	تخزين المادة الأولية
		إستلام المادة الأولية اللازمة للإنتاج من أمين المخزن
		نشاط صقل الحديد
		نشاط تقطيع الحديد
		نشاط طي الحديد
		نشاط تجميع وتليحيم الحديد
		نشاط تركيب زخرفات الأبواب
		نشاط الطلاء ومراقبة الجودة
		نشاط تخزين المنتجات المصنعة

المصدر: إعداد الطالب بالإعتماد على الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

من خلال الجدول أعلاه تم تقسيم أنشطة فرع البناءات المعدنية بالمؤسسة محل الدراسة إلى 28 نشاط موزعة على 6 مصالح.

ثالثا: تحديد تكاليف الأنشطة:

في هذه المرحلة يتم تحديد تكاليف كل نشاط من الأنشطة والسابقة ونظر لصعوبة تحديد نصيب كل نشاط من التكاليف الغير والمباشرة تم تقدير نسب مئوية لتوزيع إجمالي التكاليف الغير المباشرة على الأنشطة بالتعاون مع رئيس مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسة محل الدراسة ويمكن توضيح ذلك من الجدول التالي:

الجدول (4 - 14): تحديد تكاليف الأنشطة بالمؤسسة محل الدراسة

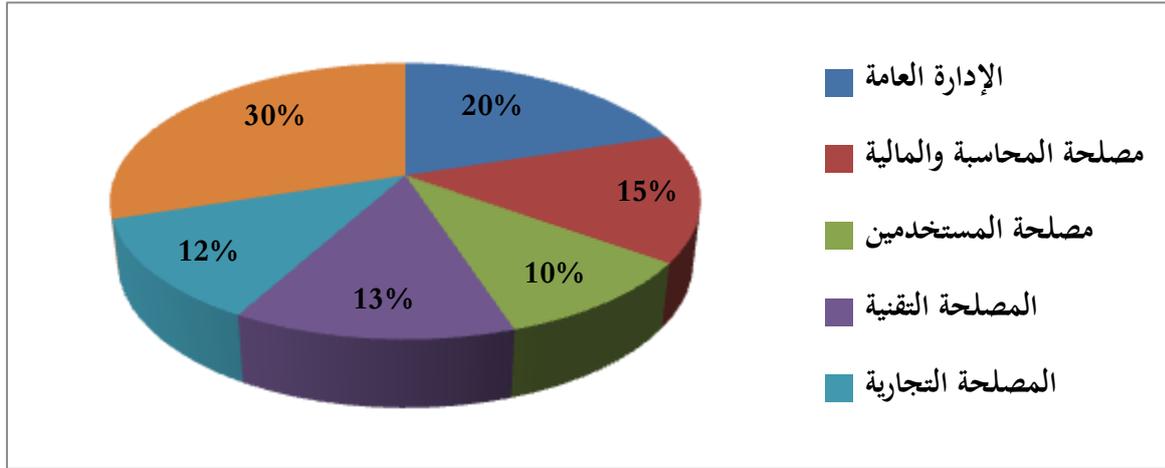
القسم	النسبة	التكلفة	الأنشطة	النسبة	التكلفة
الإدارة العامة	ت.غ. المباشرة 20% من	4.304.200	تسيير المصالح العامة	50%	2.152.100
			التنسيق بين مختلف المصالح	30%	1.291.260
			القيام بعقد إجتماعات دورية	5%	215.210,00
			مراقبة كل ماهو ملك للمؤسسة	15%	645.630,00
مصلحة المحاسبة والمالية	ت.غ. المباشرة 15% من	3.228.150	تسجيل مختلف المعاملات المالية	45%	1.452.667,5
			مسك مختلف الوثائق المحاسبية	30%	968.445,00
			تسيير ديون ومستحقات المؤسسة	25%	807.037,5
مصلحة المستخدمين	ت.غ. المباشرة 10% من	2.152.100	إعداد بطاقة حضور العمال	35%	753.235,00
			إعداد بطاقة أجور المستخدمين	45%	968.445,00
			التكفل بالشؤون الإجتماعية للعمال	20%	430.420,00
المصلحة التقنية	ت.غ. المباشرة 13% من	2.797.730	إعداد خطط الإنتاج لكل عملية	15%	419.659,5
			تحديد معايير ومواصفات كل منتج	30%	839.319,00
			إعداد وتهيئة الآلات	35%	979.205,5
			صيانة و إصلاح الآلات	20%	559.546,00

516.504,00	%20	إعداد طلبيات شراء المادة الأولية	2.582.520	%12 من ت.غ. المباشرة	المصلحة التجارية
387.378,00	%15	إستلام المادة الأولية			
258.252,00	%10	نقل الموظفين والعمال			
516.504,00	%20	إستقبال طلبات الزبائن			
903.882,00	%35	إعداد فواتير بيع المنتجات			
322.815,00	%5	تخزين المادة الأولية	6.456.300	%30 من ت.غ. المباشرة	مصلحة الإنتاج
193.689,00	%3	مناولة المادة الأولية اللازمة للإنتاج			
839.319,00	%13	نشاط صقل الحديد			
968.445,00	%15	نشاط تقطيع الحديد			
774.756,00	%12	نشاط طي الحديد			
1.291.260	%20	نشاط تجميع وتليحيم الحديد			
645.630,00	%10	نشاط تركيب زخرفات الأبواب			
774.756,00	%12	نشاط الطلاء ومراقبة الجودة			
645.630,00	%10	نشاط تخزين المنتجات			
21.521.000	%100	-	21.521.000	%100	الجميع

المصدر: إعداد الطالب بالإعتماد على المعطيات التقديرية المقدمة من طرف رئيس مصلحة المحاسبة بالمؤسسة.

والشكل الموالي يوضح نسب التكاليف غير مباشرة بمختلف الأقسام بالمؤسسة محل الدراسة:

الشكل (4-5): نسب إستفادة أقسام المؤسسة من التكاليف غير المباشرة



المصدر: إعداد الطالب بالإعتماد على الجداول السابقة.

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن مصلحة الإنتاج تستحوذ على نسبة من حيث من التكاليف غير المباشرة والتي قدرت بـ 30 %، يلي ذلك قسم الإدارة العامة بنسبة تقدر بـ 20% ثم مصلحة المحاسبة والمالية بنسبة 15%، يلي ذلك المصلحة التقنية بنسبة تقدر بـ 13%، ثم المصلحة التجارية بنسبة 12%، وأخير مصلحة المستخدمين بنسبة تقدر بـ 10%، ويمكن تفسير إرتفاع نسبة الإستحواذ التكاليف غير المباشرة في بعض أقسام المؤسسة وإنخفاضها بالنسبة للبعض الآخر إلى طبيعة وتعداد الأنشطة بكل قسم من أقسام المؤسسة.

رابعا: تحديد مسببات التكلفة للأنشطة:

بعد عملية تحديد هيكلية الأنشطة الرئيسية وحساب تكاليفها يتم في هذه المرحلة تحديد موجه التكلفة لكل نشاط (الحدث المؤدي إلى نشوء التكلفة)، وتحتاج هذه العملية معرفة دقيقة بمختلف الأنشطة وماهي المسببات الأقرب للأنشطة والتي تعطي نتائج دقيقة، وقد تم تحديد هذه المسببات بإجراء مقابلات مع مختلف المسؤولين في مختلف مصالح المؤسسة بمساعدة رئيس مصلحة المحاسبة، ويمكن توضيح مسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط من خلال الجدول التالي:

الجدول (4 - 15): مسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط بالمؤسسة محل الدراسة

الرقم	الأنشطة	مسبب التكلفة
1	تسيير المصالح العامة	عدد ساعات عمل (موظف إداري)
2	التنسيق بين مختلف المصالح	عدد ساعات عمل (موظف إداري)

عدد ساعات عمل (موظف إداري)	القيام بعقد إجتماعات دورية	3
عدد ساعات عمل (موظف إداري)	مراقبة كل ماهو ملك للمؤسسة	4
عدد ساعات عمل (موظف إداري)	تسجيل مختلف المعاملات المالية للمؤسسة.	5
عدد ساعات عمل (موظف إداري)	مسك مختلف الوثائق المحاسبية ومراقبتها	6
عدد ساعات عمل (موظف إداري)	تسيير ديون ومستحقات المؤسسة	7
عدد المستخدمين	إعداد بطاقة حضور العمال	8
عدد المستخدمين	إعداد بطاقة أجور المستخدمين	9
عدد المستخدمين	التكفل بالشؤون الإجتماعية للعمال	10
الخط الإنتاجي (عدد دورات الإنتاج)	إعداد خطط الإنتاج لكل عملية	11
الخط الإنتاجي (عدد دورات الإنتاج)	تحديد معايير ومواصفات كل منتج	12
عدد التدخلات	إعداد وتهيئة الآلات حسب الموصفات المطلوبة	13
عدد التدخلات	صيانة و إصلاح الآلات	14
عدد طلبيات الشراء	إعداد طلبيات شراء المادة الأولية	15
عدد طلبيات الشراء	إستلام المادة الأولية	16
عدد المستخدمين	نقل الموظفين والعمال	17
عدد المبيعات (الخط الإنتاجي)	إستقبال طلبات الزبائن	18
عدد المبيعات (الخط الإنتاجي)	إعداد فواتير بيع المنتجات	19
المساحة م ²	تخزين المادة الأولية	20
عدد مرات المناولة	مناولة المادة الأولية اللازمة للإنتاج	21
عدد ساعات عمل الآلة	نشاط صقل الحديد	22
عدد ساعات عمل الآلة	نشاط تقطيع الحديد	23
عدد ساعات عمل الآلة	نشاط طي الحديد	24
عدد ساعات عمل الآلة	نشاط تجميع وتليحيم الحديد	25
عدد ساعات عمل (عامل تقني)	نشاط تركيب زخرفات الأبواب	26
عدد ساعات عمل (عامل تقني)	نشاط الطلاء ومراقبة الجودة	27
المساحة م ²	نشاط تخزين المنتجات المصنعة	28

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على معطيات المؤسسة.

بعد تحديد مسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط يتم إعداد مصفوفة الارتباط بين الأنشطة ومسبباتها لغرض تجميع الأنشطة التي لها مسببات تكلفة مشتركة ليتم تجميعها فيما بعد في مراكز التكلفة ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي :

الجدول (4 - 16): مصفوفة الارتباط بين الأنشطة ومسببات التكاليف بالمؤسسة

الأنشطة	مسببات التكلفة									
	عدد ساعات عمل (موظف إداري)	عدد المستخدمين	عدد دورات الإنتاج	عدد التدخلات	عدد طلبيات الشراء	المساحة م ²	عدد مرات المناولة	عدد المبيعات	عدد ساعات عمل (الآلات)	عدد ساعات عمل (عون تقني)
1	X									
2	X									
3	X									
4	X									
5	X									
6	X									
7	X									
8		X								
9		X								
10		X								
11			X							
12			X							
13				X						
14				X						
15					X					
16					X					
17		X								
18								X		

19								X		
20						X				
21							X			
22									X	
23									X	
24									X	
25									X	
26										X
27										X
28						X				

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على معطيات المؤسسة.

بعد الربط بين الأنشطة ومسبباتها، نقوم بتحديد عدد المسببات الخاصة بكل نشاط والذي تم

تقديرها بالتعاون مع مختلف رؤساء مصالح المؤسسة، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول (4-17): عدد مسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط بالمؤسسة.

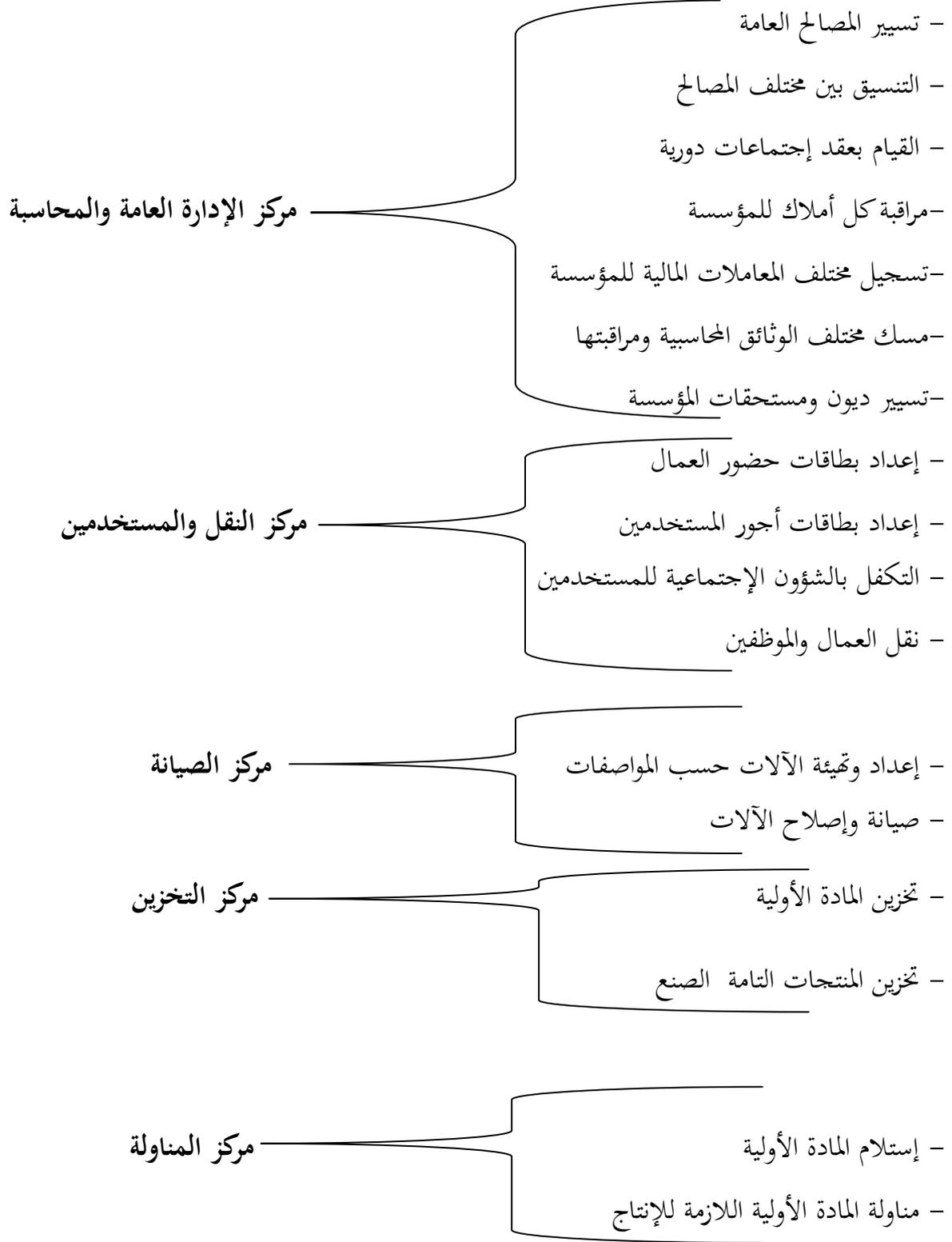
مسببات التكلفة										
الأنشطة	عدد ساعات عمل (موظف إداري)	عدد المستخدمين	عدد دورات الإنتاج	عدد التدخلات	عدد طلبيات الشراء	المساحة م ²	عدد مرات المناولة	عدد المبيعات	عدد ساعات عمل (الألات)	عدد ساعات عمل (عون)
1	2880									
2	1728									
3	288									
4	864									
5	1728									
6	1152									
7	960									
8		35								
9		35								
10		35								
11			12							
12			12							
13				210						
14				210						
15					510					
16					510					
17		35								
18								770		
19								770		
20						450				
21							275			
22								240		
23								450		
24								120		
25								720		
26										2160
27										1080
28						450				

المصدر: إعداد الطالب بالإعتماد على معطيات الجدول (4-15).

خامسا: تحديد تكلفة مراكز الأنشطة:

يتم في هذه المرحلة تحديد مراكز الأنشطة وذلك من خلال تجميع الأنشطة التي لها نفس المسبب،

ليتم بعد ذلك تحديد تكلفة مراكز الأنشطة ويمكن توضيح ذلك فيما يلي :





بعد عملية تمجيع الأنشطة بمركزها يتم تحديد تكلفة مراكز الأنشطة من خلال الجدول التالي :

الجدول (4 - 18): تكلفة مراكز الأنشطة بالمؤسسة

رقم النشاط	تكلفة النشاط	إسم المركز النشاط	تكلفة مركز النشاط
1	2.152.100,00	مركز الإدارة العامة والمحاسبة	7.532.350,00
2	1.291.260,00		
3	215.210,00		
4	645.630,00		
5	1.452.667,5		
6	968.445,00		
7	807.037,5		
8	753.235,00	مركز النقل والمستخدمين	2.410.352,00
9	968.445,00		
10	430.420,00		
17	258.252,00		
15	516.504,00	مركز التموين	516.504,00
11	419.659,5	مركز هندسة الإنتاج	1.258.978,5
12	839.319,00		
16	387.378,00	مركز المناولة	581.067,00
21	193.689,00		
22	839.319,00	مركز الإنتاج	3.873.780,00
23	968.445,00		
24	774.756,00		
25	1.291.260,00		
26	645.630,00	مركز الزخرفة والطلاء ورقابة الجودة	1.420.386,00
27	774.756,00		

1.538.751,5	مركز الصيانة	979.205,5	13
		559.546,00	14
968.445,00	مركز التخزين	322.815,00	20
		645.630,00	28
1.420.386,00	مركز التوزيع	516.504,00	18
		903.882,00	19

المصدر: إعداد الطالب بالإعتماد على معطيات المؤسسة.

بعد تحديد تكاليف الأنشطة و عدد المسببات الخاصة بكل نشاط، وكذا مراكز الأنشطة

وتكلفتها، يصبح بإمكاننا تحديد معدل تحميل تكلفة مركز النشاط وفق العلاقة التالية :

معدل تحميل تكلفة مركز النشاط = (تكلفة مركز النشاط / عدد مسببات التكاليف)

ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول (4 - 19): معدل تحميل تكلفة مراكز الأنشطة بالمؤسسة

معدل تحميل تكلفة مركز النشاط	عدد المسبب	نوع المسبب	تكلفة المركز	مراكز الأنشطة
784,6198	9600	عدد ساعات عمل (موظف إداري)	7.532.350	مركز الإدارة العامة والمستخدمين
68.867,2	35	عدد المستخدمين	2.410.352	مركز النقل والمستخدمين
1.012,7529	510	عدد طلبيات الشراء	516.504,00	مركز التموين
104.914,875	12	عدد دورات الإنتاج	1.258.978,5	مركز هندسة الإنتاج
2.112,971	275	عدد مرات المناولة	581.067,00	مركز المناولة
2.531,882	1530	عدد ساعات عمل (الألات)	3.873.780,00	مركز الإنتاج
438,39	3240	عدد ساعات عمل (عون تقني)	1.420.386,00	مركز الزخرفة والطلاء ورقابة الجودة
7.327,388	210	عدد التدخلات	1.538.751,5	مركز الصيانة
2.152,1	450	المساحة م ²	968.445,00	مركز التخزين
1.844,6571	770	عدد المبيعات	1.420.386,00	مركز التوزيع

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على معطيات المؤسسة.

بعد تحديد معدلات تحميل تكاليف مراكز الأنشطة بالمؤسسة محل الدراسة، يتم تقدير عدد

المسببات على مستوى كل خط إنتاجي، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول (4 - 20): عدد مسببات التكلفة الخاصة بكل خط إنتاجي بالمؤسسة

عدد مسببات خط إنتاج الكراسي والطاولات	عدد مسببات خط إنتاج الأبواب المعدنية	عدد مسببات خط إنتاج أعمدة الإنارة العمومية	عدد مسببات خط إنتاج أعمدة الشبكة الكهربائية	الخط الإنتاجي
				مسببات التكلفة
1152	3456	4320	672	عدد ساعات عمل (موظف إداري)
6	8	10	11	عدد المستخدمين
61	183	229	37	عدد طلبيات الشراء
2	3	5	2	عدد دورات الإنتاج
33	98	123	21	عدد مرات المناولة
183	550	688	109	عدد ساعات عمل (الآلات)
589	589	884	1178	عدد ساعات عمل (عون تقني)
25	75	94	16	عدد التدخلات
68	162	195	25	المساحة م ²
109	287	332	42	عدد المبيعات

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على معطيات المؤسسة.

تم تقدير عدد المسببات الخاصة بكل خط إنتاجي، حسب المعطيات المقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية، وذلك نظر لتشابك وتعقد الأنشطة وصعوبة التحديد عدد بعض المسببات الخاصة بكل خط الإنتاجي.

سادسا: تحديد التكلفة النهائية لأهداف التكلفة :

بعد تحديد معدلات تحميل تكاليف مراكز الأنشطة وتقدير عدد مسببات التكلفة الخاصة بكل خط إنتاجي، يمكن حساب تكلفة وسعر بيع المنتجات الخاصة بكل خط إنتاجي بالمؤسسة محل الدراسة وفق نظام (ABC) كما يلي:

الجدول (4 -21): التكلفة النهائية وسعر بيع المنتجات الخاصة بخط إنتاج أعمدة الشبكة الكهربائية وفق نظام (ABC) الوحدة: دج

خط إنتاج أعمدة الشبكة الكهربائية			
المجموع	تكلفة الوحدة	عدد المسبب	البيان
527.264,4848	784,6198	672	مركز الإدارة العامة والمستخدمين
757.539,2	68.867,2	11	مركز النقل والمستخدمين
37.471,8573	1.012,7529	37	مركز التموين
209.829,75	104.914,875	2	مركز هندسة الإنتاج
44.372,37	2.112,97	21	مركز المناولة
275.975,418	2.531,882	109	مركز الإنتاج
516.423,92	438,39	1178	مركز الزخرفة والطلاء ورقابة الجودة
117.238,228	7.327,388	16	مركز الصيانة
53.802,5	2.152,1	25	مركز التخزين
77.475,5982	1.844,6571	42	مركز التوزيع
2.617.393,3263			مجموع التكاليف غير مباشرة
Support 96 Bs 66	Support 106 Bs 66	المنتجات	
10	32	كمية الإنتاج	
62.318,89	62.318,89	نصيب الوحدة من التكاليف غير المباشرة	
60.400,00	72.800,00	نصيب الوحدة من التكاليف المباشرة	
122.718,89	135.118,89	تكلفة الوحدة	
24.543,778	27.023,778	هامش الربح (20%)	
147.262,668	162.142,668	سعر بيع الوحدة	
5.550.933,38			إجمالي تكاليف الخط الإنتاجي

المصدر: إعداد الطالب بالإعتماد على معطيات المؤسسة.

الجدول (4 - 22): التكلفة النهائية وسعر بيع المنتجات الخاصة خط إنتاج أعمدة الإنارة العمومية

الوحدة: دج

وفق نظام (ABC)

خط إنتاج أعمدة الإنارة العمومية			البيان
المجموع	تكلفة الوحدة	عدد المسبب	
3.389.557,328	784,6198	4320	مركز الإدارة العامة والمستخدمين
688.672	68.867,2	10	مركز النقل والمستخدمين
231.920,4141	1.012,7529	229	مركز التموين
524.574,375	104.914,875	5	مركز هندسة الإنتاج
259.895,31	2.112,97	123	مركز المناولة
1.741.934,816	2.531,882	688	مركز الإنتاج
387.537,41	438,39	884	مركز الزخرفة والطلاء ورقابة الجودة
688.774,472	7.327,388	94	مركز الصيانة
419.659,5	2.152,1	195	مركز التخزين
612.426,1572	1.844,6571	332	مركز التوزيع
8.944.951,7823			مجموع التكاليف غير مباشرة
Condelabre Rond 6m	Condelabre Rond 5m	المنتجات	
187 وحدة	200 وحدة	كمية الإنتاج	
15.020,00	11.020,00	نصيب الوحدة من التكاليف المباشرة	
23.113,57	23.113,57	نصيب الوحدة من التكاليف غير المباشرة	
38.133,57	34.133,57	تكلفة الوحدة	
4.622.714	6.826,714	هامش الربح (20%)	
42.756.284	40.960,284	سعر بيع الوحدة	
13.957.691,59			إجمالي تكاليف الخط الإنتاجي

المصدر: إعداد الطالب بالإعتماد على معطيات المؤسسة.

الجدول (4 - 23): التكلفة النهائية وسعر بيع المنتجات الخاصة بخط إنتاج الأبواب المعدنية وفق

الوحدة: دج

نظام (ABC)

خط إنتاج الأبواب المعدنية			البيان
المجموع	تكلفة الوحدة	عدد المسبب	
2.711.646,1	784,6198	3456	مركز الإدارة العامة والمستخدمين
550.937,6	68.867,2	8	مركز النقل والمستخدمين
185.333,7807	1.012,7529	183	مركز التموين
314.744,625	104.914,875	3	مركز هندسة الإنتاج
207.071,06	2.112,97	98	مركز المناولة
1.392.535,1	2.531,882	550	مركز الإنتاج
258.211,96	438,39	589	مركز الزخرفة والطلاء ورقابة الجودة
549.554,1	7.327,388	75	مركز الصيانة
348.640,2	2.152,1	162	مركز التخزين
529.416,5877	1.844,6571	287	مركز التوزيع
7.048.091,1134			مجموع التكاليف غير مباشرة
Porte métallique réf: 421/T	Porte métallique réf: P320/T	المنتجات	
189 وحدة	119 وحدة	كمية الإنتاج	
22.883,412	22.883,412	نصيب الوحدة من التكاليف غير المباشرة	
17.700.00	27.600.00	نصيب الوحدة من التكاليف المباشرة	
40.583,412	50.483,412	تكلفة الوحدة	
8.116.6824	10.096,6824	هامش الربح (20%)	
48.700,0944	60,580.0944	سعر بيع الوحدة	
13.677.790,896			إجمالي تكاليف الخط الإنتاجي

المصدر: إعداد الطالب بالإعتماد على معطيات المؤسسة.

الجدول (4 - 24): التكلفة النهائية وسعر بيع المنتجات الخاصة بخط إنتاج الكراسي والطاولات وفق نظام (ABC) الوحدة: دج

خط إنتاج الكراسي والطاولات			
المجموع	تكلفة الوحدة	عدد المسبب	البيان
903.882,0872	784,6198	1152	مركز الإدارة العامة والمستخدمين
413.203,2	68.867,2	6	مركز النقل والمستخدمين
61.777,9479	1.012,7529	61	مركز التموين
209.829,75	104.914,875	2	مركز هندسة الإنتاج
69.728,01	2.112,97	33	مركز المناولة
463.334,666	2.531,882	183	مركز الإنتاج
258.212,71	438,39	589	مركز الزخرفة والطلاء ورقابة الجودة
183.184,7	7.327,388	25	مركز الصيانة
146.342,8	2.152,1	68	مركز التخزين
201.067,6569	1.844,6571	109	مركز التوزيع
2.910.563,778			مجموع التكاليف غير مباشرة
Chaise métallique réf :R001			المنتجات
109 وحدة			كمية الإنتاج
26.702.420			نصيب الوحدة من التكاليف غير المباشرة
12.200.00			نصيب الوحدة من التكاليف المباشرة
38.902,420			تكلفة الوحدة
7.780,484			هامش الربح (20%)
46.682,904			سعر بيع الوحدة
4.240.363,78			إجمالي تكاليف الخط الإنتاجي

المصدر: إعداد الطالب بالإعتماد على معطيات المؤسسة.

المطلب الثالث: تقييم مساهمة نظام (ABC) في مراقبة التسيير بالمؤسسة

قبل التطرق إلى إبراز مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مراقبة التسيير بالمؤسسة وجب علينا أولاً إثبات دور هذا الأخير في التحديد الدقيق لتكلفة الإنتاج وذلك من خلال مقارنته مع النظام التقليدي المطبق بالمؤسسة، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول (4-25): المقارنة بين تكلفة الإنتاج حسب النظام التقليدي (TCS) ونظام (ABC)

الوحدة: دج

الخط الإنتاجي	المنتجات	وفق النظام (TCS)	وفق نظام (ABC)	الإنحراف
خط إنتاج أعمدة الشبكة الكهربائية	Support 96 Bs66	85.838,5	122.718.89	-36.880,39
	Support 106 Bs 66	98.238,5	135.118.89	-36.880,39
إجمالي تكاليف الخط الإنتاجي	-	4.002.017	5.550.933,38	-1.498.916 ,38
خط إنتاج أعمدة الإنارة العمومية	Condelaire Rond 5m	36.458,5	34.133,57	+2.324,93
	Condelaire Rond 6m	40.458,5	38.133,57	+2.324,93
إجمالي تكاليف الخط	-	14.857.439,5	13.957.691,59	+917.747,91
خط إنتاج الأبواب المعدنية	Porte méatallique réf: P320/T	53.038.5	50.483,412	+2.600,088
	Porte méatallique réf: 421/T	43.138.5	40.583,412	+2.555,088
إجمالي تكاليف الخط	-	14.464.758,00	13.677.790,896	+786.967.104
خط إنتاج الكراسي والطاولات	Chaise méatallique réf :R001	37.638,5	38.902,420	+1.263.92
إجمالي تكاليف الخط	-	4.102.596.5	4.240.363,78	-137.767.28

المصدر: إعداد الطالب بالإعتماد على الجداول السابقة.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن خط إنتاج أعمدة الشبكة الكهربائية غاب عنه ما مقداره 1.498.916,38 دج من التكاليف، كما هو الحال بالنسبة لخط إنتاج الكراسي والطاولات غاب عنه ما مقداره 137.767.28 من التكاليف، إذ يبين لنا نظام (ABC) أن هذا الخطوط ينبغي أن يتحمل ما مقداره 5.550.933.38 دج، 4.240.363,78 دج من التكاليف على التوالي بدل 4.002.017 دج، 4.102.596.5 دج حسب النظام التقليدي، ويعزى هذا الإنخفاض في تكلفة الخط الإنتاجي حسب النظام التقليدي إلى الأساس المستخدم لتوزيع التكاليف غير المباشرة (عدد الوحدات المنتجة).

في حين نلاحظ خط إنتاج أعمدة الإنارة العمومية يتحمل تكاليف إضافية قدرت بـ 917.747,91 دج كذلك خط إنتاج الأبواب المعدنية يتحمل تكاليف إضافية بمقدار 786.967.104 دج، إذ يبين لنا نظام (ABC) بأن هذه الخطوط تتحمل فقط 13.957.691,59 دج، 13.677.790,896 دج، على التوالي، بدل 14.857.439,5 دج، 17.858.918 دج، حسب النظام التقليدي (TCS) ويرجع هذا الإرتفاع في تكاليف الخطوط الإنتاجية وفق النظام التقليدي إلى تحميله للخطوط الإنتاجية تكاليف إضافية لا ترتبط بها بصفة مباشرة أو غير مباشرة بسبب إعماله على معدل تحميل واحد (حجم الإنتاج)، وبالتالي لا يمكن الإعتماد على هذا النظام كأداة لمراقبة التسيير بالمؤسسة.

ويمكن توضيح مساهمة نظام (ABC) في مراقبة التسيير من خلال النقاط التالية :

أولاً: الرقابة على التكاليف:

يوفر نظام المؤشرات اللازمة التي تساعد على الرقابة على التكاليف من خلال تحديد أهمية الأنشطة معبر عنها في شكل تكلفة وهذا ما يساعد في تحديد مواطن الإسراف والضياع في هذه التكلفة والعمل على الحد منها.

فمن خلال الجدول (4-18) الموضح لتكلفة مراكز الأنشطة بالمؤسسة محل الدراسة يبين لنا نظام (ABC) مراكز الأنشطة ذات التكلفة المرتفعة، بحيث نلاحظ أن مركز الإدارة العامة والمحاسبة يحمل المؤسسة تكلفة تقدر بـ 7.532.350 دج، يلي ذلك مركز النقل والمستخدمين بتكلفة تقدر بـ 2.410.352 دج ، ثم مركز الصيانة بتكلفة قدرت بـ 1.538.751.5 دج، وأخير مركز التوزيع بتكلفة قدرت بـ 1.420.386 دج.

ثانيا: تقييم الأداء:

يوفر نظام (ABC) المعلومات اللازمة لتقييم أداء العاملين وتحديد علاقتهم بالتكاليف، كما يمكن المؤسسة من زيادة مستويات الأنشطة أو تخفيضها، ويعمل كذلك على تحفيز العاملين من خلال مسببات التكلفة لزيادة النشاط من خلال زيادة أعداد أو أحجام هذه المسببات. فمن خلال الجدول الجدول (4-20) الموضح عدد مسببات التكلفة الخاصة بكل خط إنتاجي بالمؤسسة محل الدراسة، يمكن للمؤسسة زيادة مستويات الأنشطة من خلال زيادة عدد دورات الإنتاج عدد ساعات عمل (الآلات)، عدد ساعات عمل (عون تقني)، وهذا ما قد ينتج عنه زيادة في إيرادات المؤسسة تفوق الزيادة في تكلفة استخدام هذه الموارد.

ثالثا: إتخاذ قرارات التسعير:

إن الدور الذي يلعبه نظام (ABC) في التحديد الدقيق لتكاليف الإنتاج يساعد على توفير معلومات تكاليفية دقيقة تساعد إدارة الإدارة في إتخاذ قرارات تسعير تنافسية، على عكس ما يوفره النظام التقليدي من بيانات مشوهة لا تخدم سياسة التسعير بالمؤسسة ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول (4-26): المقارنة بين سعر بيع وربحية كل منتج حسب النظام التقليدي (TCS) ونظام (ABC) الوحدة: دج

نظام (ABC)			النظام التقليدي (TCS)			المنتجات
الربح	التكلفة	سعر البيع	الربح	التكلفة	سعر البيع	
24.543,77	122.718,89	147.262,6	17.167,7	85.838,5	103.006,2	Support 96 Bs 66
27.023,77	135.118,89	162.142,66	19.647,7	98.238,5	117.886,2	Support 106 Bs 66
6.826,714	34.133,57	40.960,284	7.297,1	36.458,5	43.755,6	Condabre Rond 5m
4.622,71	38.133,57	42.756,28	8.091,7	40.458,5	48.550,2	Condabre Rond 6m
10.096,68	50.483,412	60.580,09	10.607,7	53.038,5	63.646,2	Porte m�etallique r�ef: P320/T
8.116,68	40.583,412	48.700,09	8.627,7	43.138,5	51.766,2	Porte m�etallique r�ef: 421/T
7.780,484	38.902,42	46.682,904	7.527,7	37.638,5	45.166,2	Chaise m�etallique r�ef :R001

المصدر: إعداد الطالب بالإعتماد على الجداول السابقة.

من خلال الجدول السابق يتضح لنا بأن الإعتماد على مخرجات النظام التقليدي يؤدي إلى إتخاذ قرارات إدارية خاطئة فيما يتعلق بقرارات التسعير نظرا لما يوفره من بيانات مشوهة وغير دقيقة بسبب إعتماده على معدل تحميل واحد (حجم الإنتاج)، بحيث كانت هناك منتجات تحقق أرباحا أكبر في ظل النظام التقليدي أصبحت تحقق أرباحا أقل في ظل تطبيق نظام (ABC) والعكس صحيح بالنسبة لمنتجات أخرى.

ومن من جهة أخرى فبرغم من العديد من المزايا التي يتمتع بها نظام (ABC) ونخص بالذكر هنا مساهمته في مجال مراقبة التسيير، إلا أننا نسجل العديد من النقائص والمعوقات ولعل أهمها صعوبة تطبيق هذا النظام و إختيار وحصر عدد مسببات التكلفة الخاصة بكل منتج، وكذا صعوبة تقسيم وقت عمل الموظفين الذين يقومون بعدة أنشطة خاصة إذا كانت ذات طبيعة إدارية، كما أن هذا النظام يتجاهل قيود الإنتاج وما قد ينتج عنها من طاقات إنتاجية غير مستغلة وهذا ما يؤثر سلبا على التحديد الدقيق لتكلفة الإنتاج.

إنطلاقاً مما سبق سنحاول من خلال المبحث الموالي تطبيق نظام (TD-ABC) وإبراز مساهمته في

مراقبة التسيير.

المبحث الثالث: تطبيق نظام الـ (TD-ABC) وإبراز مساهمته في مراقبة التسيير بالمؤسسة

المطلب الأول: بيانات الخطوط الإنتاجية بالمؤسسة محل الدراسة

يتم في هذا الجزء عرض مختلف المعلومات اللازمة لتطبيق نظام (TD-ABC) الخاصة بكل خط إنتاجي، وتتعلق هذه البيانات بتحديد الأنشطة ومراحل العملية الإنتاجية الخاصة بكل خط إنتاجي، عدد العمال، عدد الآلات بكل خط إنتاجي، نصيب كل خط من التكاليف الغير مباشرة الخاصة بسنة 2018 والتي تم اعتمادها حسب مخرجات نظام (ABC).

أولاً: بيانات خط إنتاج أعمد الشبكة الكهربائية:

لقد سبق وأن ذكرنا بأن هذا الخط يختص بإنتاج أنواع متعددة من أعمدة الربط الكهربائي، ويمكن

توضيح مختلف البيانات الخاصة بهذا الخط من خلال الجدول التالي:

الجدول (4-27): بيانات خط إنتاج أعمد الشبكة الكهربائية لسنة 2018

عدد العمال	عون تحكم	عون تقني
	1	2
عدد الآلات	ألة قطع الحديد	ألة تلحيم
	3	2
نصيب الخط من ت.غ.م	2.047.166,9063	
المنتجات	Support 96 Bs 66	Support 106 Bs 66
كمية الإنتاج	10	32

المصدر: إعداد الطالب بناء على الجداول السابقة والمعلومات المقدمة من قبل رئيس مصلحة الإنتاج بالمؤسسة.

تم تحديد نصيب خط إنتاج أعمدة الشبكة الكهربائية بالإعتماد على مخرجات نظام (ABC)

وذلك بعد طرح التكاليف الخاصة بالقسم الخاص بإتمام عمليات الإنتاج.

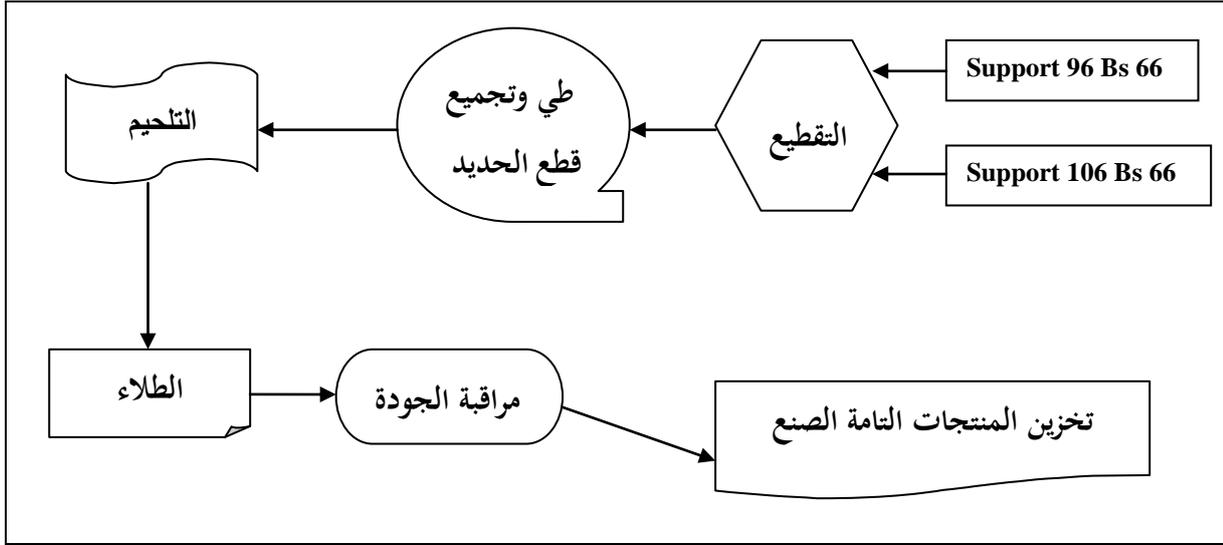
نصيب الخط من ت.غ.م = (إجمالي التكاليف الغير مباشرة بالخط - تكاليف مركز الزخرفة

والطلاع ورقابة الجودة - تكاليف مركز التخزين).

$$= 2.617.393,3263 - 516.423,92 - 53.802,5 = 2.047.166,9063 \text{ دج}$$

لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى الجدول (4-21): يوضح التكلفة النهائية وسعر بيع المنتجات الخاصة بخطط إنتاج أعمدة الشبكة الكهربائية وفق نظام (ABC) ويمكن توضيح عملية الإنتاج الخاصة بأعمدة الشبكة الكهربائية بالنسبة لـ النوعين من خلال الشكل التالي :

الشكل (4-6): مراحل عملية إنتاج أعمدة الشبكة الكهربائية



المصدر: إعداد الطالب بالإعتماد على المعلومات المقدمة من طرف رئيس المصلحة التقنية بالمؤسسة محل الدراسة.

وإجمالاً فإن عملية أنشطة تصنيع المنتجين: Support 96 Bs 66، Support 106 Bs 66 تمر

بالمراحل التالية:

- نشاط إعداد وتجهيز الآلات وحركة المواد: يتم في هذه المرحلة تهيئة وتجهيز الآلات والمعدات، نقل وتحويل المادة الأولية اللازمة للإنتاج من المخازن إلى ورشة التصنيع،
- نشاط تقطيع: يتم في هذه المرحلة قص وتقطيع الحديد حسب المقاسات المطلوبة لكل منتج؛
- نشاط طي وتجميع قطع الحديد: يتم في هذه المرحلة طي قطع الحديد حسب مقاسات كل منتج وتجميعها من أجل عملية التلحيم؛
- نشاط التلحيم: بعد نشاط تقطيع وتجميع قطع الحديد تأتي مرحلة تلحيم قطع الحديد للحصول على هيكل المنتج؛
- نشاط الطلاء: بعد نشاط التلحيم وتكوين الهيكل النهائي للمنتج، تأتي مرحلة الطلاء للحصول على منتجات تامة الصنع؛

- نشاط مراقبة الجودة: يتم في هذه المرحلة من فحص ومراقبة المنتجات للتأكد من مدى سلامتها لإحتمال تعرضها لأعطاب التي يمكن تتعرض لها من مرحلة إنتاجية إلى أخرى؛
 - نشاط التخزين: يتم تحويل المنتجات إلى المخزن من أجل توجيهها إلى البيع.
- ثانيا: بيانات خط إنتاج أعمد الإنارة العمومية:

يختص بإنتاج أنواع مختلفة الأحجام والمقاسات من أعمدة الإنارة العمومية، ويمكن توضيح مختلف البيانات الخاصة بهذا الخط من خلال الجدول التالي :

الجدول (4 - 28): بيانات خط إنتاج أعمد الإنارة لسنة 2018

عدد العمال	عون تحكم	عون تقني
	2	2
عدد الآلات	ألة قطع الحديد	ألة تلحيم
	3	2
نصيب الخط من ت. غير المباشرة	8.137.754,8723	
المنتجات	Condelabre Rond 5m	Condelabre Rond 6m
كمية الإنتاج	200 وحدة	187 وحدة

المصدر: إعداد الطالب بناء على الجداول السابقة والمعلومات المقدمة من قبل رئيس مصلحة الإنتاج بالمؤسسة.

تم تحديد نصيب خط إنتاج أعمدة الإل بالإعتماد على مخرجات نظام (ABC) وذلك بعد طرح التكاليف المتعلقة بالقسم الخاص بإتمام عمليات الإنتاج.

نصيب الخط من ت. غ = (إجمالي التكاليف الغير مباشرة بالخط - تكاليف مركز الزخرفة

والطلاع ورقابة الجودة - تكاليف مركز التخزين).

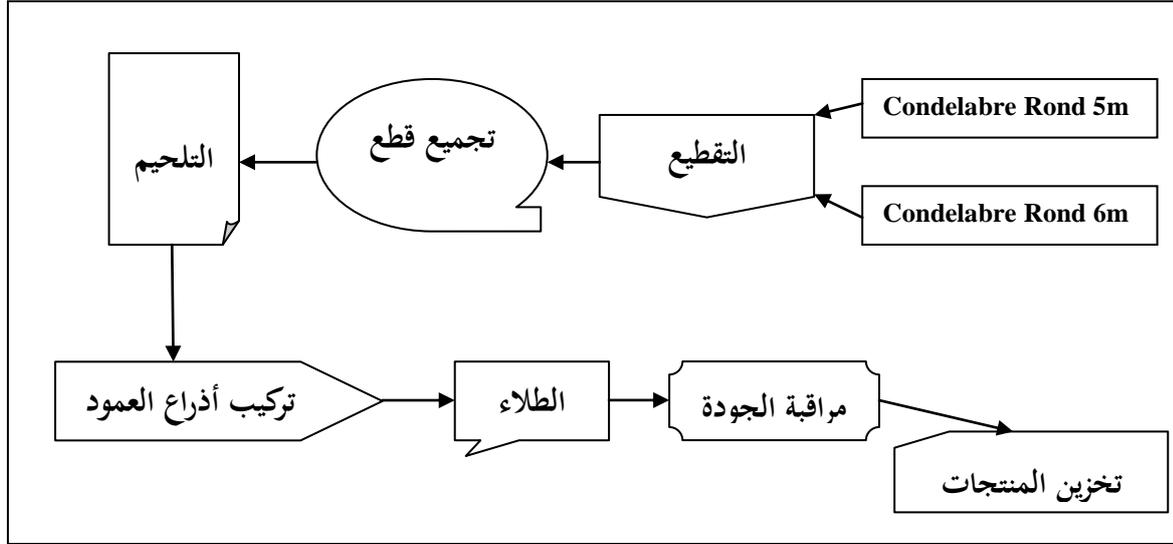
$$= 8.944.951,7823 - 387.537,41 - 419.659,5 = 8.137.754,8723 \text{ دج}$$

لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى الجدول (4-22): يوضح التكلفة النهائية وسعر بيع المنتجات

الخاصة بخط إنتاج أعمدة الشبكة الإنارة العمومية وفق نظام (ABC).

ويمكن توضيح مراحل عملية إنتاج أعمدة الإنارة العمومية ل النوعين من خلال الشكل التالي :

الشكل (4-7): مراحل عملية إنتاج أعمدة الإنارة العمومية



المصدر: إعداد الطالب بناء على الجداول السابقة والمعلومات المقدمة من قبل رئيس مصلحة التقنية بالمؤسسة.

تتم عملية تصنيع المنتجين: Condelabre Rond 5m ، Condelabre Rond 6m بالمرور بالأنشطة

التالية :

- نشاط إعداد وتجهيز الآلات وحركة المواد: يتم في هذه المرحلة تهيئة وتجهيز الآلات والمعدات، نقل وتحويل المادة الأولية اللازمة للإنتاج من المخازن إلى ورشة التصنيع،
- نشاط تقطيع: يتم في هذه المرحلة قص وتقطيع الأنابيب الحديدية المستديرة من مختلف الأقطار حسب المقاسات المطلوبة لكل منتج؛
- نشاط تجميع قطع الأنابيب: يتم من خلال هذا النشاط تجميع مختلف قطع الأنابيب اللازمة لكل منتج من أجل تلحيمها؛
- نشاط التلحيم: يتم تلحيم مختلف الأجزاء التي تم تقطيعها للحصول على هيكل المنتج.
- نشاط تركيب أذرع العمود: بعد الحصول على هيكل كل منتج يتم تركيب أذرع كل عمود، وتصدر الإشارة إلى أن العمود 5m، يتطلب ذراع واحد أما العمود 6m يتطلب ذراعين؛
- نشاط الطلاء: بعد نشاط التلحيم وتكوين الهيكل النهائي للمنتج، تأتي مرحلة الطلاء للحصول على منتجات تامة الصنع؛
- نشاط مراقبة الجودة: يتم في هذه المرحلة من فحص ومراقبة المنتجات للتأكد من مدى سلامتها -
- نشاط التخزين: يتم تحويل المنتجات إلى المخزن من أجل توجيهها إلى البيع.

ثالثا: بيانات خط إنتاج الأبواب المعدنية:

يعني هذا الخط بإنتاج مختلف الأنواع والأحجام من الأبواب المعدنية؛ ويمكن توضيح مختلف

البيانات الخاصة بهذا الخط من خلال الجدول التالي:

الجدول (4-29): بيانات خط إنتاج الأبواب المعدنية لسنة 2018

عدد العمال	عون تحكم	عون تقني
	2	3
عدد الآلات	آلة قطع الحديد	آلة تلحيم
	2	3
نصيب الخط من التكاليف الغير المباشرة	6.441.238,9534	
المنتجات	Porte métalliqueréf P320/T	Porte métallique réf: 421/T
كمية الإنتاج	119 وحدة	189 وحدة

المصدر: إعداد الطالب بناء على الجداول السابقة والمعلومات المقدمة من قبل رئيس مصلحة الإنتاج بالمؤسسة.

تم تحديد نصيب خط إنتاج الأبواب المعدنية بالإعتماد على مخرجات نظام (ABC) وذلك بعد

طرح التكاليف المتعلقة بالقسم الخاص بإتمام عمليات الإنتاج.

نصيب الخط من ت.غ = (إجمالي التكاليف غير مباشرة بالخط - تكاليف مركز الزخرفة

والطلاع ورقابة الجودة - تكاليف مركز التخزين).

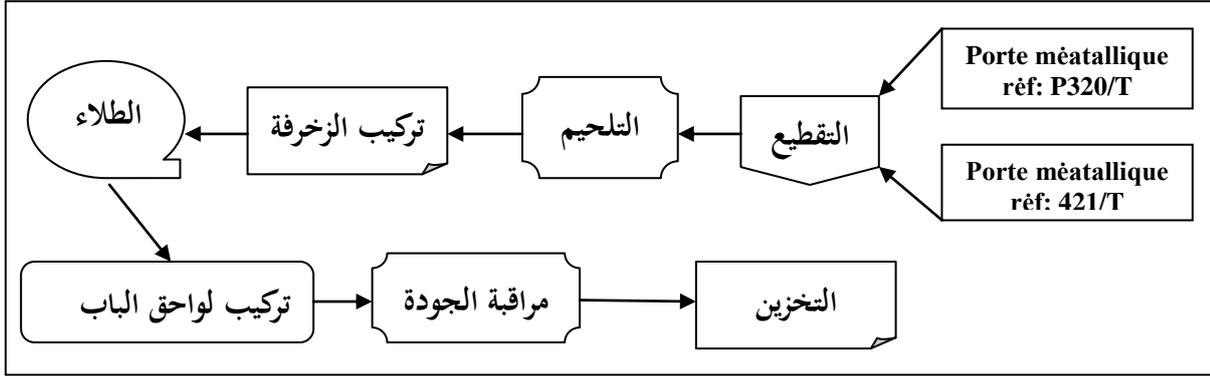
$$= 7.048.091,1134 - 258.211,96 - 348.640,2 = 6.441.238,9534 \text{ دج}$$

لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى الجدول (4-23): يوضح التكلفة النهائية وسعر بيع

المنتجات الخاصة بخط إنتاج الأبواب المعدنية وفق نظام (ABC)

ويمكن توضيح مراحل عملية إنتاج الأبواب المعدنية بالنسبة ل النوعين من خلال الشكل التالي :

الشكل (4-8): يوضح مراحل عملية إنتاج الأبواب المعدنية



المصدر: إعداد الطالب بناء على الجداول السابقة والمعلومات المقدمة من قبل رئيس المصلحة التقنية بالمؤسسة.

تم عملية تصنيع المنتجين السابقين بالمرور بالأنشطة التالية:

- نشاط إعداد وتجهيز الآلات وحركة المواد: يتم في هذه المرحلة تهيئة وتجهيز الآلات والمعدات، نقل وتحويل المادة الأولية اللازمة للإنتاج من المخازن إلى ورشة التصنيع؛
- نشاط التقطيع: تختص هذه المرحلة بتقطيع أجزاء الحديد لتشكيل إطار الباب، وكذا تقطيع وتفصيل الصفائح الحديدية لتشكيل واجهة الباب الخلفية والأمامية؛
- نشاط التلحيم: بعد عملية قص وتقطيع مختلف الأعمدة والصفائح الحديدية تأتي مرحلة تلحيم مختلف أجزاء الباب الحديدي؛
- نشاط تركيب زخرفة الأبواب: بعد نشاط التلحيم يتم تركيب زخرف الأبواب ويخص هذا النشاط فقط النوع Porte métallique réf421/T .
- نشاط الطلاء: يختص هذا النشاط بطلاء مختلف أجزاء المنتج؛
- نشاط تركيب إكسسورات ولواحق الأبواب: يتم في هذه المرحلة تركيب مختلف لواحق الباب، الأقفال والمفاتيح؛
- نشاط مراقبة الجودة: يتم في هذه المرحلة من فحص ومراقبة المنتجات للتأكد من مدى سلامتها لإحتمال تعرضها لأعطاب التي يمكن تتعرض لها من مرحلة إنتاجية إلى أخرى؛
- نشاط التخزين: يتم تحويل المنتجات إلى المخزن من أجل توجيهها إلى البيع.

رابعاً: بيانات خط إنتاج الكراسي والطاولات:

يعني هذا الخط بإنتاج مختلف الأنواع والأحجام من الكراسي والطاولات المعدنية، ويمكن توضيح

مختلف البيانات الخاصة بهذا الخط من خلال الجدول التالي :

الجدول (4-30): بيانات خط إنتاج الكراسي والطاولات لسنة 2018

عدد العمال	عون تحكم	عون تقني
	1	2
عدد الآلات	آلة قطع الحديد	آلة تلحيم
	2	1
نصيب الخط من ت.الغيرالمباشرة	2.506.008,268	
المنتج	Chaise métallique réf :R001	
كمية الإنتاج	109 وحدة	

المصدر: إعداد الطالب بناء على الجداول السابقة والمعلومات المقدمة من قبل رئيس مصلحة الإنتاج بالمؤسسة.

تم تحديد نصيب خط إنتاج الكراسي والطاولات المعدنية بالإعتماد على مخرجات نظام (ABC)

وذلك بعد طرح التكاليف المتعلقة بالقسم الخاص بإتمام عمليات الإنتاج.

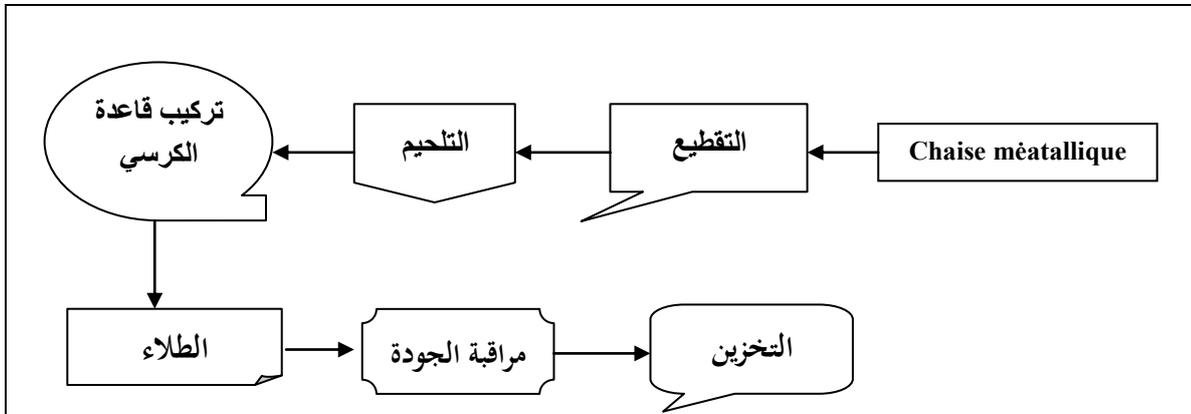
نصيب الخط من ت.غ = (إجمالي التكاليف غير مباشرة بالخط - تكاليف مركز الزخرفة

والطلاع ورقابة الجودة - تكاليف مركز التخزين)

$$= 2.910.563,778 - 258.212,71 - 146.342,8 = 2.506.008,268 \text{ دج}$$

ويمكن توضيح مراحل عملية إنتاج الكراسي المعدنية من خلال الشكل التالي:

الشكل (4-9): مراحل عملية إنتاج الكراسي المعدنية



المصدر: إعداد الطالب بناء على الجداول السابقة والمعلومات المقدمة من قبل رئيس المصلحة التقنية بالمؤسسة.

تتم عملية تصنيع الكراسي المعدنية بالمرور بالأنشطة التالية:

- نشاط إعداد وتجهيز الآلات وحركة المواد: يتم في هذه المرحلة تهيئة وتجهيز الآلات والمعدات، نقل وتحويل المادة الأولية اللازمة للإنتاج من المخازن إلى ورشة التصنيع،
 - نشاط التقطيع: يتم من خلال هذه المرحلة تقطيع وقص الأنابيب المعدنية المستديرة والصفائح الحديدية حسب المقاسات المطلوبة للمنتج؛
 - نشاط التلحيم: يتم تلحيم الأنابيب المعدنية والصفائح المعدنية من أجل تشكيل مسند الظهر والرجلين؛
 - نشاط تركيب قاعدة الكرسي: بعد تشكيل مسند الظهر والرجلين، يتم تركيب قاعدة الكرسي تمهيدا لمرحلة الطلاء؛
 - نشاط الطلاء: بعد نشاط التلحيم وتكوين الهيكل النهائي للمنتج، تأتي مرحلة الطلاء للحصول على منتجات تامة الصنع؛
 - نشاط مراقبة الجودة: يتم في هذه المرحلة من فحص ومراقبة المنتجات للتأكد من مدى سلامتها لإحتمال تعرضها لأعطاب التي يمكن تتعرض لها من مرحلة إنتاجية إلى أخرى؛
 - نشاط التخزين: يتم تحويل المنتجات إلى المخزن من أجل توجيهها إلى البيع.
- وتجدر الإشارة إلى أن جميع المنتجات تمر بقسم خاص بهدف إتمام عملية الإنتاج يعني هذا القسم بالقيام بالأنشطة التالية : نشاط تركيب زخرفة الأبواب، نشاط تركيب إكسسورات ولواحق الأبواب، نشاط الطلاء، نشاط مراقبة الجودة، نشاط التخزين.
- ويمكن توضيح البيانات الخاصة بهذا القسم من خلال الجدول التالي :

الجدول (4-31) : بيانات قسم إتمام عمليات الإنتاج لسنة 2018

عدد العمال	عون تقني
عدد الآلات	03
نصيب القسم من التكاليف غير المباشرة	ألة طلاء
	04
	2.388.831

المصدر: إعداد الطالب بناء على الجداول السابقة والمعلومات المقدمة من قبل رئيس مصلحة الإنتاج بالمؤسسة.

لقد تم تحديد نصيب قسم إتمام عمليات الإنتاج من خلال جمع تكلفة مركز الزخرفة والطلاء ورقابة الجودة مع مركز التخزين :

$$2.388.831 = 968.445 + 1.420.386 \text{ دج}$$

لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى الجدول (4 - 18): يوضح تكلفة مراكز الأنشطة بالمؤسسة محل الدراسة.

المطلب الثاني: معالجة البيانات وفقا لنظام لـ (TD-ABC)

بعد تحديد البيانات الخاصة بكل خط إنتاجي والمتمثلة أساسا في حصر الأنشطة المرتبطة بكل خط إنتاجي وتحديد نصيب كل خط من التكاليف غير مباشرة، سنحاول من خلال هذا المطلب تطبيق نظام (TD-ABC) من خلال المراحل التالية:

- تقدير الطاقة العملية بكل خط إنتاجي؛
- حساب تكلفة وحدة الوقت بكل خط إنتاجي؛
- تحديد الوقت المطلوب لإنجاز الأنشطة المتعلقة بكل خط إنتاجي؛
- تحديد تكلفة الإنتاج بكل خط إنتاجي.

أولاً: تقدير الطاقة العملية الخاصة بكل خط إنتاجي:

يتم من خلال هذه الخطوة تحديد الطاقة العملية الخاصة بكل خط إنتاجي بالمؤسسة محل الدراسة كما يلي:

– الطاقة العملية بالدقيقة = (عدد أيام العمل الفعلية في السنة X عدد ساعات العمل الفعلية في اليوم – 60 X دقيقة)

– عدد الأيام الفعلية في السنة = (عدد أيام السنة (365 يوم) – عطلة نهاية الأسبوع – 12 يوم أعياد دينية ووطنية = 240 يوم)

وتقدر عدد ساعات العمل النظرية بالمؤسسة محل الدراسة بـ 8 ساعات في اليوم مع تخصيص ساعتين (للإستراحة، الصيانة، الأوقات المستقطعة الأخرى)، وعليه تكون :

– عدد ساعات العمل الفعلية في اليوم = عدد ساعات العمل اليومي 8 ساعات – ساعتين للإستراحة

وعليه تكون:

– الطاقة العملية بالدقيقة = 240 يوم X 6 ساعات X 60 دقيقة = 86400 دقيقة.

إنطلاقاً مما سبق يمكن تحديد الطاقة العملية بكل خط إنتاجي من خلال ضرب عدد العمال الخاص بكل خط في الطاقة العملية ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي :

الجدول (4-32): الطاقة العملية الخاصة بكل خط إنتاجي بالمؤسسة

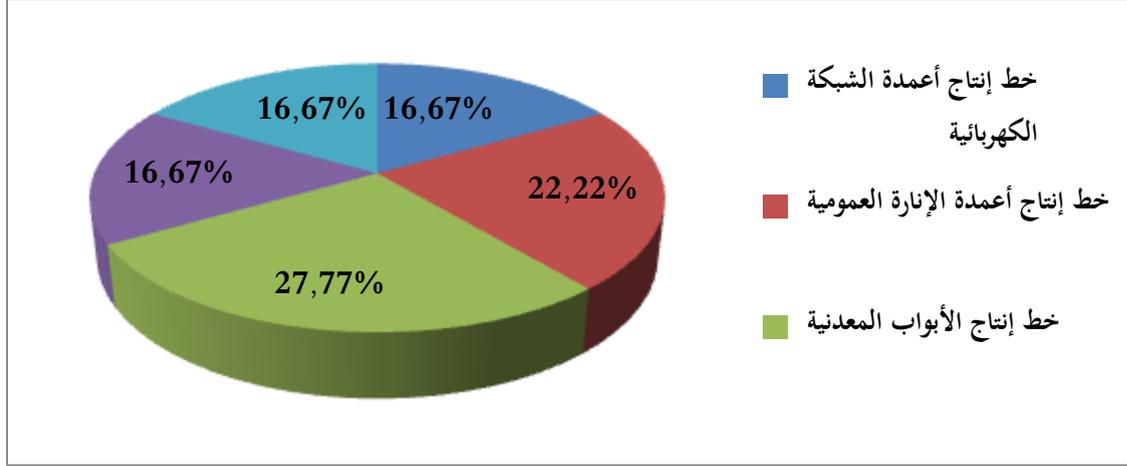
الوحدة: دقيقة

الخط البيان	خط إنتاج أعمدة الشبكة الكهربائية	خط إنتاج أعمدة الإنارة العمومية	خط إنتاج الأبواب المعدنية	خط إنتاج الكراسي والطاولات	قسم إتمام عمليات الإنتاج
الطاقة العملية بالدقيقة	86400	86400	86400	86400	86400
عدد العمال	3	4	5	3	3
الطاقة العملية للخط	259200	345600	432000	259200	259200
إجمالي الطاقة العملية	1555200				

المصدر: إعداد الطالب السابقة المقدمة من المؤسسة.

ويمكن توضيح نسبة الطاقة العملية بكل خط إنتاجي من خلال الشكل التالي:

الشكل (4-10): نسبة الطاقة العملية الخاصة بكل خط إنتاجي بالمؤسسة.



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الجدول (4-32).

ثانيا: حساب تكلفة وحدة الوقت لكل خط إنتاجي:

يتم حساب معدل تكلفة الطاقة (بالدقيقة) لكل خط إنتاجي من خلال قسمة إجمالي التكاليف

الغير مباشرة لكل خط على الطاقة العملية الخاصة ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي :

الجدول (4-33): معدل تكلفة الطاقة الخاصة لكل خط إنتاجي بالمؤسسة

معدل تكلفة الطاقة (دج / د)	الطاقة العملية (بالدقيقة)	إجمالي التكاليف غير مباشرة	الخط الإنتاجي
7,898	259200	2.047.166,9063	خط إنتاج أعمدة الشبكة الكهربائية
23,5467	345600	8.137.754,8723	خط إنتاج أعمدة الإنارة العمومية
14,9102	432000	6.441.238,9534	خط إنتاج الأبواب المعدنية
9,6682	259200	2.506.008,268	خط إنتاج الكراسي والطاولات
9.2161	259200	2.388.831,00	قسم إتمام عمليات الإنتاج

المصدر: إعداد الطالب بالإعتماد على الجداول السابقة.

ثالثا: تقدير الوقت المطلوب لإنجاز الأنشطة بكل خط إنتاجي:

يتم من خلال هذه الخطوة تحديد الوقت المطلوب لتنفيذ الأنشطة الخاصة لكل منتج على مستوى كل خط إنتاجي، وكذا القسم الخاص بإتمام عمليات الإنتاج، والتي تم تحديدها من خلال الملاحظة المباشرة والإستفسار من العمال والمشرفين على مستوى الخطوط الإنتاجية، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجداول التالية:

الجدول (4-34): الوقت المطلوب لإنجاز الأنشطة المرتبطة بخط إنتاج أعمدة الشبكة الكهربائية

الوحدة: دقيقة

Support106 Bs 66	Support96 Bs 66	وحدة الوقت (د)	الأنشطة
30	25		نشاط إعداد وتجهيز الآلات وحركة المواد
120	100		نشاط تقطيع
240	210		نشاط طي وتجميع قطع الحديد
360	300		نشاط التلحيم
750	635		مجموع الوقت للوحدة
32	10		كمية الإنتاج
24000	6350		إجمالي وقت الإنتاج (دقيقة)
30350			إجمالي الوقت بالخط الإنتاجي

المصدر: إعداد الطالب بناء على الملاحظات الشخصية والمعطيات المقدمة من قبل المصلحة التقنية للإنتاج بالمؤسسة.

الجدول (4 -35): الوقت المطلوب لإنجاز الأنشطة المرتبطة بخطط إنتاج أعمدة الإنارة

الوحدة: دقيقة

العمومية

Condelabre Rond 6m	Condelabre Rond 5m	وحدة الوقت (د)	الأنشطة
45	35		نشاط إعداد وتجهيز الآلات وحركة المواد
30	20		نشاط تقطيع
45	30		نشاط تجميع قطع الأنابيب
120	90		نشاط التلحيم
60	30		نشاط تركيب أذرع العمود
300	205		مجموع الوقت للوحدة
187	200		كمية الإنتاج
56100	41000		إجمالي وقت الإنتاج (دقيقة)
97100			إجمالي الوقت بالخط الإنتاجي

المصدر: إعداد الطالب بناء على الملاحظات الشخصية والمعطيات المقدمة من قبل المصلحة التقنية للإنتاج بالمؤسسة.

الجدول (4 - 36): الوقت المطلوب لإنجاز الأنشطة المرتبطة بخط إنتاج الأبواب المعدنية

الوحدة: دقيقة

المنتجات		وحدة الوقت (د)	الأنشطة
Porte métallique réf: 421/T	Porte métallique réf: P320/T		
40	30		نشاط إعداد وتجهيز الآلات وحركة المواد
120	90		نشاط تقطيع
210	180		نشاط التلحيم
370	300		مجموع الوقت للوحدة
189	119		كمية الإنتاج
69930	35700		إجمالي وقت الإنتاج (دقيقة)
105630			إجمالي الوقت بالخط الإنتاجي

المصدر: إعداد الطالب بناء على الملاحظات الشخصية والمعطيات المقدمة من قبل المصلحة التقنية للإنتاج بالمؤسسة.

الجدول (4 - 37): الوقت المطلوب لإنجاز الأنشطة المرتبطة بخط إنتاج الكراسي والطاولات

الوحدة: دقيقة

المنتجات		وحدة الوقت (د)	الأنشطة
Chaise métallique réf :R001			
35			نشاط إعداد وتجهيز الآلات وحركة المواد
180			نشاط التقطيع
120			نشاط التلحيم
90			نشاط تركيب قاعدة الكرسي
425			مجموع الوقت للوحدة
109			كمية الإنتاج
46325			إجمالي وقت الإنتاج (دقيقة)

المصدر: إعداد الطالب بناء على الملاحظات الشخصية والمعطيات المقدمة من قبل المصلحة التقنية للإنتاج بالمؤسسة.

الجدول (4-38): الوقت المطلوب لإنجاز الأنشطة المرتبطة بقسم إتمام عمليات الإنتاج

الوحدة: دقيقة

الأنشطة المنتجات	Support 96 Bs 66	Support106 Bs 66	Condelabr Rond 5m	Condelabr Rond 6m	Porte méatallique P320/T	Porte méatallique P421/T	Chaise méatalliqu
تركيب زخرفة الأبواب	-	-	-	-	-	45	-
تركيب لوحق الأبواب	-	-	-	-	30	45	-
الطلاء	90	120	120	180	60	90	60
مراقبة الجودة	15	20	20	30	20	30	20
التخزين	10	15	10	15	10	15	10
إجمالي الوقت للوحدة	115	155	150	225	120	225	90
كمية الإنتاج	10	32	200	187	119	189	109
إجمالي وقت الإنتاج	1150	4960	30000	42075	14280	42525	9810
إجمالي الوقت بالقسم	144800						

المصدر: إعداد الطالب بناء على الملاحظات الشخصية والمعطيات المقدمة من قبل المصلحة التقنية للإنتاج بالمؤسسة.

رابعاً: تحديد تكلفة الإنتاج على مستوى كل خط إنتاجي:

بعد تقدير الطاقة العملية وحساب تكلفة الوقت وكذا تحديد الوقت المطلوب لإنجاز الأنشطة الخاصة لكل خط إنتاجي وكذا القسم الخاص بإتمام عملية التصنيع، يتم حساب التكلفة النهائية للإنتاج على مستوى كل خط إنتاجي بتحديد نصيبها من التكاليف غير المباشرة من خلال معادلة التكلفة الوقتية والتي يتم الحصول عليها بضرب الزمن المقدر لتصنيع المنتج بالخط الإنتاجي في معدل تكلفة الطاقة للخط الإنتاجي، ثم تحديد نصيبها من التكاليف المباشرة (المحددة سابقاً وفق النظام التقليدي المعتمد)، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجداول التالية:

الجدول (4-39): التكلفة النهائية وسعر بيع المنتجات الخاصة بخطط إنتاج أعمدة الشبكة

الكهربائية وفق نظام (TD-ABC) لسنة 2018 الوحدة: دج

Support106 Bs 66	Support 96 Bs 66	المنتجات البيان
750	635	إجمالي الوقت لتصنيع الوحدة
7.898		معدل تكلفة الطاقة للخط الإنتاجي
5.923,5	5.015,23	نصيب الوحدة من ت.غ.م بالخط
155	115	إجمالي الوقت للوحدة بالقسم الخاص بإتمام عمليات التصنيع
9.2161		معدل تكلفة الطاقة للقسم
1.428,4955	1.059,8515	نصيب الوحدة من ت.غ.م بقسم إتمام عمليات التصنيع
7.351,9955	6.075,0815	نصيب الوحدة من ت. غير مباشرة
72.800,00	60.400,00	نصيب الوحدة من ت.المباشرة
80.151,9955	66.475,0815	تكلفة إنتاج الوحدة
16.030,3991	13.295,0163	هامش الربح (20%)
96.182,3946	79.770,0978	سعر البيع

المصدر: إعداد الطالب الإعتماد على الجداول السابقة.

وتكون معادلة التكلفة الوقتية للتكاليف الغير مباشرة للمنتج كما يلي :

$$Cu_I = (T_1 * M_A) + (T_2 * M_A) + (T_3 * M_A) + (T_4 * M_A) + (T_5 * M_E) + (T_6 * M_E) + (T_7 * M_E).$$

حيث:

Cu_I : نصيب الوحدة من التكاليف غير مباشرة

T_i : الوقت المطلوب لإنجاز النشاط حيث: $i = 1 \dots 7$

M_A : معدل تكلفة الطاقة لخط إنتاج أعمدة الشبكة الكهربائية.

M_E : معدل تكلفة الطاقة لقسم لإتمام عمليات الإنتاج.

وعليه يكون نصيب الوحدة من التكاليف الغير مباشرة بالنسبة للمنتج Support96 Bs 66 Cu_I :

$$= (25 \times 7.989) + (100 \times 7.989) + (210 \times 7.989) + (300 \times 7.989) + (90 \times 9.2161) \\ + (15 \times 9.2161) + (10 \times 9.2161) = 6.075,0815$$

ويكون نصيب الوحدة من التكاليف الغير مباشر بالنسبة للمنتج Cu_I Support106 Bs 66 :

$$= (30 \times 7.989) + (120 \times 7.989) + (240 \times 7.989) + (360 \times 7.989) + (120 \times 9.2161) \\ + (20 \times 9.2161) + (15 \times 9.2161) = 7.351,9955$$

. الجدول (4 -40): التكلفة النهائية وسعر بيع المنتجات الخاصة بخط إنتاج أعمدة الإنارة

العمومية وفق نظام (TD-ABC) لسنة 2018 الوحدة: دج

البيان	المنتجات	البيان
إجمالي الوقت لتصنيع الوحدة	300	Condelabre Rond 6m
معدل تكلفة الطاقة للخطة الإنتاجي	205	Condelabre Rond 5m
نصيب الوحدة من ت. غ.م بالخط	23,5467	
إجمالي الوقت للوحدة بالقسم الخاص بإتمام عمليات التصنيع	7.064,01	
معدل تكلفة الطاقة للقسم	4.827,0735	
نصيب الوحدة من ت. غ.م بقسم إتمام عمليات التصنيع	225	
إتمام عمليات التصنيع	150	
معدل تكلفة الطاقة للقسم	9.2161	
نصيب الوحدة من ت. غ.م بقسم إتمام عمليات التصنيع	2.073,6225	
نصيب الوحدة من ت. غير مباشرة	1.382,415	
نصيب الوحدة من ت. المباشرة	9.137,6325	
تكلفة إنتاج الوحدة	11.020,00	
هامش الربح (20%)	15.020,00	
سعر البيع	24.157,6325	
	17.229,4885	
	4.831,5265	
	3.445,8977	
	28.989,159	
	20.675,3862	

المصدر: إعداد الطالب الإعتماد على الجداول السابقة

وتكون معادلة التكلفة الوقتية للتكاليف الغير مباشرة للمنتج كما يلي:

$$Cu_I = (T_1 * M_B) + (T_2 * M_B) + (T_3 * M_B) + (T_4 * M_B) + (T_5 * M_E) + \dots + (T_8 * M_E)$$

حيث:

Cu_I : نصيب الوحدة من التكاليف غير مباشرة

T_i : الوقت المطلوب لإنجاز النشاط حيث: $i=1...7$

M_B : معدل تكلفة الطاقة لخط إنتاج أعمدة الإنارة العمومية.

M_E : معدل تكلفة الطاقة لقسم لإتمام عمليات الإنتاج.

وعليه يكون نصيب الوحدة من التكاليف الغير المباشرة بالنسبة للمنتج Cu_I Condelabre Rond 5m

$$= (35 \times 23.5467) + (20 \times 23.5467) + (30 \times 23.5467) + (90 \times 23.5467) + (35 \times 23.5467) + (120 \times 9.2161) + (20 \times 9.2161) + (120 \times 9.2161) + = 6.209,4885$$

ويكون نصيب الوحدة من التكاليف الغير مباشر بالنسبة للمنتج: Cu_I Condelabre Rond 6m

$$= (45 \times 23.5467) + (30 \times 23.5467) + (45 \times 23.5467) + (120 \times 23.5467) + (60 \times 23.5467) + (180 \times 9.2161) + (30 \times 9.2161) + (15 \times 9.2161) + = 9.137,6325$$

الجدول (4 - 41): التكلفة النهائية وسعر بيع المنتجات الخاصة بخط إنتاج الأبواب المعدنية وفق نظام (TD-ABC) لسنة 2018
الوحدة: دج

البيان	المنتجات	البيان
إجمالي الوقت لتصنيع الوحدة	370	300
معدل تكلفة الطاقة للخط الإنتاجي	14,9102	
نصيب الوحدة من ت. غ. م. بالخط	5.516,774	4.473
إجمالي الوقت للوحدة بالقسم الخاص بإتمام عمليات التصنيع	225	120
معدل تكلفة الطاقة للقسم	9.2161	
نصيب الوحدة من ت. غ. م. بقسم إتمام عمليات التصنيع	2.073,6225	1.105,932
نصيب الوحدة من ت. غير مباشرة	7.590,3965	5.578,992
نصيب الوحدة من ت. المباشرة	17.700.00	27.600.00
تكلفة إنتاج الوحدة	25.290,3965	33.178,992
هامش الربح (20%)	5.058,0793	6.635,7884
سعر البيع	30.348,4758	39.814,7904

المصدر: إعداد الطالب الإعتماد على الجداول السابقة.

وتكون معادلة التكلفة الوقتية للتكاليف الغير مباشرة للمنتج كما يلي:

$$Cu_I = (T_1 * M_B) + (T_2 * M_B) + (T_3 * M_B) + (T_4 * M_B) + (T_5 * M_E) + \dots + (T_8 * M_E)$$

Cu_I : نصيب الوحدة من التكاليف غير مباشرة

T_i : الوقت المطلوب لإنجاز النشاط حيث: $i=1 \dots 8$

M_C : معدل تكلفة الطاقة لخط إنتاج الأبواب المعدنية.

M_E : معدل تكلفة الطاقة لقسم لإتمام عمليات الإنتاج.

وعليه يكون نصيب الوحدة من التكاليف الغير مباشرة بالنسبة للمنتج

Cu_I Porte métallique: réf p320/T=

$$= (30 \times 14.9012) + (90 \times 14.9012) + (180 \times 23.5467) + (30 \times 23.5467) + (60 \times 23.5467) + (20 \times 9.2161) + (10 \times 9.2161) = 5.578,992$$

وعليه يكون نصيب الوحدة من التكاليف غير المباشرة بالنسبة:

Cu_I Porte métallique: réf p421/T=

$$= (40 \times 14.9012) + (120 \times 14.9012) + (210 \times 23.5467) + (370 \times 23.5467) + (45 \times 23.5467) + (45 \times 9.2161) + (90 \times 9.2161) + (30 \times 9.2161) + (15 \times 9.2161) = 5.578,992$$

الجدول (4-42): التكلفة النهائية وسعر بيع المنتجات الخاصة بخط إنتاج الكراسي والطاولات وفق

الوحدة: دج

نظام (TD-ABC) لسنة 2018

البيان	المنتجات
Chaise métallique réf :R001	
425	إجمالي الوقت لتصنيع الوحدة
9,6682	معدل تكلفة الطاقة للخطة الإنتاجي
4.108,985	نصيب الوحدة من ت.غ.م. بالخط
109	إجمالي الوقت للوحدة بالقسم الخاص بإتمام عمليات التصنيع
9.2161	معدل تكلفة الطاقة للقسم
1.004.5549	نصيب الوحدة من ت.غ.م. بقسم إتمام عمليات التصنيع
5.113,5399	نصيب الوحدة من ت. غير مباشرة
12.200.00	نصيب الوحدة من ت.المباشرة
17.313,5399	تكلفة إنتاج الوحدة
3462.7079	هامش الربح (20%)
20.776.2478	سعر البيع

المصدر: إعداد الطالب الإعتماد على الجداول السابقة.

وتكون معادلة التكلفة الوقتية للتكاليف الغير مباشرة للمنتج كما يلي:

$$Cu_I = (T_1 * M_D) + (T_2 * M_D) + (T_3 * M_D) + (T_4 * M_D) + (T_5 * M_E) + (T_6 * M_E) + (T_7 * M_E)$$

حيث:

Cu_I : نصيب الوحدة من التكاليف غير مباشرة

T_i : الوقت المطلوب لإنجاز النشاط حيث: $i = 1 \dots 7$

M_D : معدل تكلفة الطاقة لخط إنتاج الكراسي والطاولات.

M_E : معدل تكلفة الطاقة لقسم لإتمام عمليات الإنتاج.

وعليه يكون نصيب الوحدة من التكاليف الغير مباشرة بالنسبة للمنتج: Chaise métallique: Cu_I

$$= (35 \times 9.6682) + (180 \times 9.6682) + (120 \times 9.6682) + (90 \times 9.6682) + (60 \times 9.2161) + (10 \times 9.2161) = 5.113,5399$$

خامسا: حساب تكلفة الطاقة غير المستغلة بكل خط إنتاجي:

يتم من خلال هذه الخطوة حساب تكلفة الطاقة غير المستغلة (العاطلة) الخاصة بكل خط

إنتاجي من خلال العلاقة التالية:

الطاقة غير المستغلة = الطاقة العملية - الطاقة المستغلة (إجمالي الوقت الفعلي للإنتاج

بالخط الإنتاجي).

الجدول (4-43): تكلفة الطاقة الغير المستغلة بكل خط إنتاجي بالمؤسسة

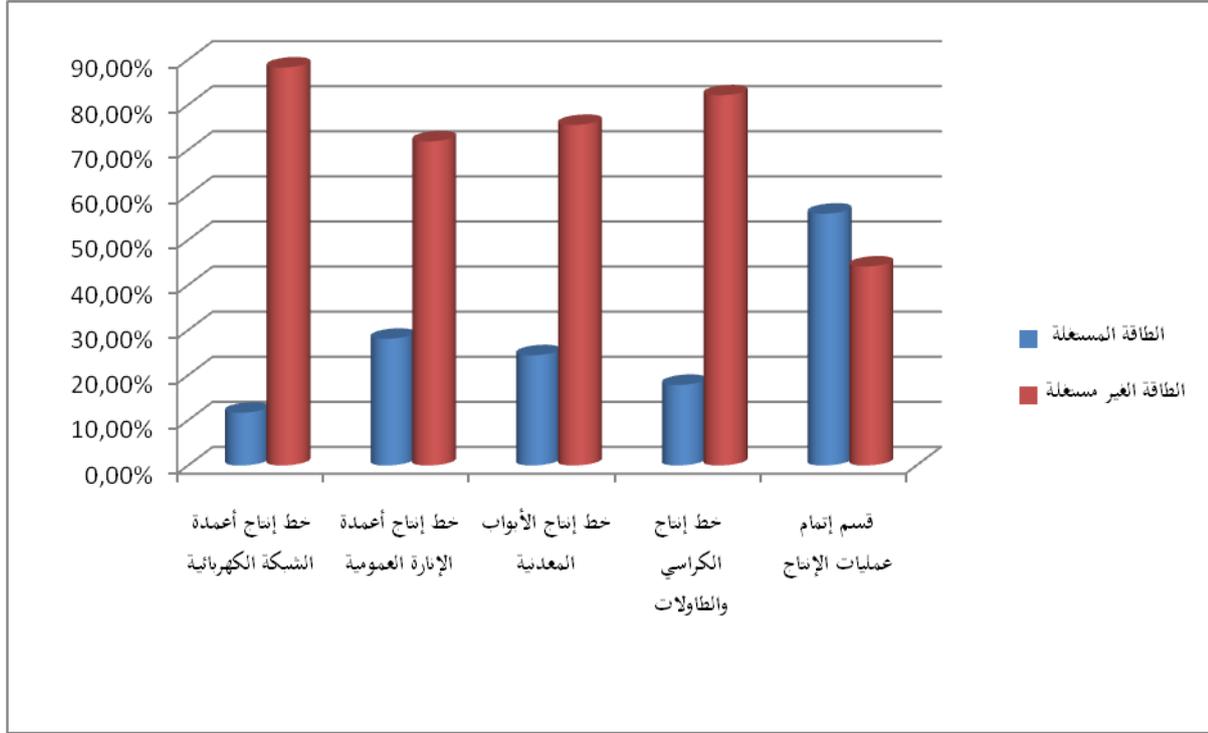
الوحدة: دج

البيان	خط إنتاج أعمدة الشبكة الكهربائية	خط إنتاج أعمدة الإنارة العمومية	خط إنتاج الأبواب المعدنية	خط إنتاج الكراسي والطاولات	خط إنتاج الإتمامات	قسم الخاص
الطاقة العملية	259200	345600	432000	259200	259200	259200
الطاقة المستغلة	30350	97100	105630	46325	144800	144800
نسبة الطاقة المستغلة %	11.71%	28.1%	24.45%	17.87%	55.86%	55.86%
الطاقة الغير مستغلة	228350	248500	326370	212875	114400	114400
نسبة الطاقة الغير مستغلة %	88.29%	71.9%	75.55%	82.13%	44.14%	44.14%
تكلفة الطاقة الغير مستغلة	1.803.508,3	5.851.354,95	4.866.241,9	2.058.118	1.054.321	84

المصدر: إعداد الطالب بالإعتماد على الجداول السابقة.

ما يمكن ملاحظته من خلال الجدول أعلاه هو إرتفاع نسبة الطاقة الغير المستغلة مقارنة بالطاقة المستغلة، بحيث بلغت هذه النسبة 88.29% بخط إنتاج أعمدة الشبكة الكهربائية، يلي ذلك خط إنتاج الكراسي والطاولات بنسبة تقدر بـ 82.13%، ثم خط إنتاج الأبواب المعدنية بنسبة 75.55%، بعدها خط إنتاج أعمدة الإنارة العمومية بنسبة تقدر بـ 71.9%، وأخيرا القسم الخاص بإتمام عمليات الإنتاج بنسبة تقدر بـ 44.14%.

ويمكن توضيح نسب الطاقة المستغلة وغير المستغلة بكل خط إنتاجي من خلال الشكل التالي:
الشكل (4-11): نسب الطاقة المستغلة وغير المستغلة بالخطوط الإنتاجية بالمؤسسة



المصدر: إعداد الطالب بالإعتماد على الجداول السابقة.

ويظهر الشكل أعلاه الفوارق الكبيرة بين الطاقة المستغلة وغير مستغلة لكل خط إنتاجي وهي فوارق كبيرة جدا ولهذا يجب على إدارة المؤسسة محاولة تخفيضها إلى أدنى حد ممكن.

المطلب الثالث: إبراز مساهمة نظام (TD-ABC) في مراقبة التسيير بالمؤسسة

سيتم من خلال هذا المطلب إبراز مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) في مراقبة التسيير نظرا لما يوفره هذا النظام من معلومات تكاليفية هامة لمساعدة الإدارة في خدمة الوظائف الإدارية من رقابة، تقييم الأداء، إتخاذ القرارات، ولكن قبل ذلك وجب علينا إبراز دوره في التحديد الدقيق لتكلفة الإنتاج وذلك من خلال عمل مقارنة بين تكاليف الإنتاج في ظل النظام التقليدي المتعمد بالمؤسسة و نظام (ABC) ونظام (TD-ABC) ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول (4 - 44): يوضح المقارنة بين تكلفة الإنتاج حسب النظام التقليدي (TCS) ونظام (ABC)

الوحدة: دج

ونظام (TD-ABC) الزمني

الخط الإنتاجي	المنتجات	تكلفة الإنتاج وفق النظام التقليدي (TCS)	تكلفة الإنتاج وفق نظام (ABC)	تكلفة الإنتاج وفق نظام (TD-ABC)
خط إنتاج أعمدة الشبكة الكهربائية	Support 96 Bs 66	85.838,5	122.718.89	66.475,0815
	Support 106 Bs 66	98.238,5	135.118.89	80.151,9955
إجمالي تكاليف الخط الإنتاجي	-	4.002.017	5.550.933,38	3.229.614,671
خط إنتاج أعمدة الإنارة العمومية	Condelaire Rond 5m	36.458,5	34.133,57	17.229,4885
	Condelaire Rond 6m	40.458,5	38.133,57	24.157,6325
إجمالي تكاليف الخط	-	14.857.439,5	13.957.691,59	7.963.374,9775
خط إنتاج الأبواب المعدنية	Porte mètallique réf: P320/T	64.058,5	50.483,412	33.178,992
	Porte mètallique réf: 421/T	54.158,5	40.583,412	25.290,3965
إجمالي تكاليف الخط	-	17.858.918	13.677.790,896	8.728.184,9865
خط إنتاج الكراسي والطاولات	Chaise mètallique réf :R001	48.658,5	38.902,420	17.313,5399
إجمالي تكاليف الخط	-	5.303.776,5	4.240.363,78	1.887.175,8491

المصدر: إعداد الطالب بالإعتماد على الجداول السابقة.

ما يمكن يمكن ملاحظته من خلال الجدول أعلاه هو إرتفاع تكاليف الإنتاج في ظل النظام التكاليف التقليدي (TCS) المعتمد لدى المؤسسة ونظام (ABC) التقليدي مقارنة بنظام (TD-ABC) الزمني

ويرجع هذا الإرتفاع في التكاليف في ظل النظامين السابقين وإنخفاضها في ظل تطبيق نظام (TD-ABC) لسببين أساسيين السبب الأول يعزى إلى طريقة تخصيص التكاليف الغير مباشرة بحيث يعتمد النظام التقليدي على أساس واحد للتحميل (حجم الإنتاج) وعجزه عن الكشف عن الطاقة غير المستغلة وتحميلها على أهداف التكلفة وهذا ما يؤدي إلى إرتفاع التكاليف وتشوه تكلفة الإنتاج ، أما السبب الثاني يعود إلى قدرة نظام (TD-ABC) في الكشف عن الطاقة غير مستغلة (العاطلة) وعدم تخصيصها على أهداف التكلفة وهذا ما يعجز عنه نظام (TCS) المعتمد و نظام (ABC) التقليدي.

وعليه يمكن توضيح مساهمة نظام (TD-ABC) في مراقبة التسيير من خلال النقاط التالية :

أولاً: مساهمة نظام (TD-ABC) في الرقابة على التكاليف:

يمكن تطبيق نظام (TD-ABC) بالمؤسسة من تعزيز القدرات الرقابية لمسييري المؤسسة على تكاليف الأقسام والخطوط الإنتاجية من خلال الكشف عن مواطن الهدر الإسراف والضياع من خلال تحديد تكاليف الطاقة الغير المستغلة، كما يمكن هذا النظام من خلال معادلة التكلفة الوقتية الكشف عن الأنشطة التي تتطلب وقتاً أطول والتي تؤدي إلى التكاليف المرتفعة وهذا ما يوفر للمؤسسة صورة واضحة لمجالات الترشيد والتحسين.

وبالرجوع إلى الجدول الجدول (4-41): الموضح لتكلفة الطاقة غير المستغلة المرتبطة بكل خط إنتاجي بالمؤسسة، فقد أظهر نظام (TD-ABC) وجود طاقة غير مستغلة على مستوى الخطوط الإنتاجية وكذا القسم الخاص بإتمام عمليات الإنتاج كما يلي:

- بالنسبة لخط إنتاج أعمدة الشبكة الكهربائية فقد بين لنا نظام (TD-ABC) وجود طاقة غير مستغلة بقيمة 1.803.508,3 دج وهي تمثل ما نسبته 88.29% من إجمالي التكاليف غير مباشرة للخط الإنتاجي والبالغة 2.047.166,9063 دج؛

- بالنسبة لخط إنتاج أعمدة الإنارة العمومية يشير نظام (TD-ABC) إلى وجود طاقة إنتاجية غير مستغلة بقيمة 5.851.354,95 دج ، بنسبة تقدر بـ 71.9% من إجمالي التكاليف غير مباشرة للخط الإنتاجي والمقدر بـ 8.137.754,8723 دج؛

- بالنسبة لخط إنتاج الأبواب المعدنية يبين لنا نظام (TD-ABC) وجود طاقة إنتاجية غير مستغلة بقيمة 4.866.241.974 دج بنسبة تقدر بـ 75.55% من إجمالي التكاليف الغير المباشرة للخط والتي تقدر بـ 6.441.238,9534 دج؛

- بالنسبة لخط الكراسي والطاولات يكشف لنا نظام (TD-ABC) عن وجود طاقة إنتاجية غير مستغلة بقيمة 2.058.118,075 دج بنسبة تقدر بـ وهي بذلك تمثل نسبة 82.13% من إجمالي التكاليف الغير مباشرة للخط والبالغة قيمتها 2.506.008,268 دج؛

- بالنسبة لقسم إتمام عمليات الإنتاج يشير نظام (TD-ABC) إلى وجود طاقة إنتاجية غير مستغلة بقيمة 1,054.321,84 دج، بنسبة تقدر بـ 44.14% من إجمالي التكاليف الغير المباشرة للخط والمقدرة بـ 2.388.831.00 دج.

وعليه وبناء على ما سبق نلاحظ إرتفاع نسبة تكلفة الطاقة غير المستغلة فهي تفوق 70% على مستوى الخطوط الإنتاجية بالمؤسسة محل الدراسة وهي بذاك نسبة ضخمة جدا، ولذلك يجب على إدارة المؤسسة إستغلال الطاقة الإنتاجية العاطلة ويكون ذلك إما من خلال زيادة حجم الإنتاج أو التوسع في الإنتاج من خلال إضافة خطوط إنتاجية أخرى.

في حين لم يبين لنا النظام التقليدي (TCS) المعتمد بالمؤسسة وكذا نظام (ABC) أي إشارة إلى وجود طاقة إنتاجية عاطلة على مستوى الخطوط الإنتاجية بالمؤسسة محل الدراسة وهذا ما يجعل من نظام (TD-ABC) أداة فعالة للرقابة على التكاليف.

ثانيا: مساهمة نظام (TD-ABC) تقييم أداء الأنشطة بالمؤسسة:

يمكن توضيح مساهمة نظام (TD-ABC) في تقييم الأداء بالمؤسسة محل الدراسة من خلال النقاط

التالية:

- يتيح لنا نظام (TD-ABC) إمكانية تقييم مختلف الأنشطة المساهمة في إنتاج المنتج من خلال تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة وإستبعاد الأنشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج فقد أظهرت معادلات التكلفة الوقتية إستهلاك جزء كبير من الوقت في أنشطة غير مضيئة للقيمة كنشاط إعداد وتجهيز الآلات وحركة المواد، وبالتالي يجب على إدارة المؤسسة حذف هذا النشاط أو محاولة تقليص الوقت المستغرق للقيام بالنشاط مما ينعكس إيجابا على تخفيض تكلفة الإنتاج؛

- يمكن نظام (TD-ABC) من تقييم الوقت اللازم لأداء الأنشطة من خلال الكشف عن الأنشطة التي تتطلب وقتاً أطول والتي تؤدي إرتفاع التكاليف، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول (4-45): الأنشطة التي تستغرق وقتاً أطول على مستوى الخطوط الإنتاجية بالمؤسسة محل

الوحدة: دقيقة

الدراسة

خط إنتاج أعمدة الشبكة الكهربائية		
Support106 Bs 66	Support96 Bs 66	الأنشطة
		الوقت المستغرق لإنجاز النشاط
240	210	نشاط طي وتجميع قطع الحديد
360	300	نشاط التلحيم
120	-	نشاط الطلاء (قسم إتمام عمليات الإنتاج)
خط إنتاج أعمدة الإنارة العمومية		
Condelaire Rond 6m	Condelaire Rond 5m	الأنشطة
		الوقت المستغرق لإنجاز النشاط
60	30	نشاط تركيب أذرع العمود
180	120	نشاط الطلاء (قسم إتمام عمليات الإنتاج)
30	20	نشاط مراقبة الجودة (إتمام عمليات الإنتاج)
خط إنتاج الأبواب المعدنية		
Porte métallique 421/T	Porte métallique P320/T	الأنشطة
		الوقت المستغرق لإنجاز النشاط
210	180	نشاط التلحيم
30	20	نشاط مراقبة الجودة (إتمام عمليات الإنتاج)
خط إنتاج الكراسي والطاولات		
Chaise métallique réf :R001		الأنشطة
		الوقت المستغرق لإنجاز النشاط
180		نشاط التقطيع
60		نشاط الطلاء (قسم إتمام عمليات الإنتاج)

المصدر: إعداد الطالب بالإعتماد على الجداول السابقة.

ولهذا يجب على إدارة المؤسسة العمل على تخفيض الوقت المستغرق للقيام بالأنشطة الموضحة في الجدول أعلاه إلى أدنى حد ممكن وهو ما يساهم في تخفيض تكاليف الإنتاج وزيادة القدرة التنافسية للمؤسسة.

- يمكن نظام (TD-ABC) من تقييم أداء العاملين من خلال معادلات الوقت والتي تحدد الوقت اللازم لإنجاز النشاط فمثلا يمكن للمؤسسة تخفيض الوقت المستغرق لإنجاز الأنشطة التي تتطلب وقتا أطول والتي تم تحديدها سابقا من خلال التحديد المسبق للوقت المطلوب لإنجاز الأنشطة ومقارنتها مع الوقت الفعلي المستغرق لإنجاز الأنشطة وهو ما يمكن إدارة المؤسسة من تقييم أداء العاملين وتقييم مسؤولياتهم وتخفيضهم على خفض وتقليص مستوى الأنشطة التي تستهلك وقتا أطول.

ثالثا: مساهمة نظام (TD-ABC) إتخاذ القرارات الإدارية:

يمكن توضيح مساهمة نظام (TD-ABC) في إتخاذ القرارات الإدارية بالمؤسسة محل الدراسة من خلال النقاط التالية :

- يساهم نظام (TD-ABC) من خلال معدلات الوقت في توفير المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات المتعلقة بجذف الأنشطة غير المضيغة للقيمة و التي تتطلب وقتا أطول وهذا ما تم توضيحه فيما سبق؛

- يساعد نظام (TD-ABC) إدارة المؤسسة محل الدراسة في إتخاذ القرارات المتعلقة بالتوسع أو الإنحسار من خلال الكشف عن الطاقة الغير المستغلة والتي فاقت نسبتها 70% بمختلف الأقسام والخطوط الإنتاجية بالمؤسسة ولهذا يجب على إدارة المؤسسة رفع الطاقة الإنتاجية أو إضافة خطوط إنتاجية جديدة لإمتصاص الطاقة العاطلة؛

- يساعد كذلك نظام (TD-ABC) في تخطيط الموارد البشرية حيث أن تحديد الطاقة غير مستغلة يمكن المؤسسة من إتخاذ قرارات منح الإجازات وتقديم التحفيزات بالإضافة إلى تنظيم الدورات التدريبية والتكوينية لتأهيل البشري.

- بإعتبار نظام (TD-ABC) يعد أكثر ملائمة وأكثر دقة من الأنظمة التكاليف التقليدية في قياس وتحديد تكلفة المنتجات والخدمات، فإن سوف ينعكس ذلك بدوره على إتخاذ القرارات المتعلقة بالتسعير بصورة دقيقة، ولتوضيح ذلك سوف نقوم بعمل مقارنة بين تسعير المنتجات في ظل النظام

التقليدي (TCS) المعتمد بالمؤسسة وتسعير المنتجات في ظل تطبيق نظام (TD-ABC) ويكون ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول (4-46): المقارنة بين سعر بيع وربحية كل منتج حسب النظام التقليدي (TCS) ونظام (TD-ABC)

الوحدة: دج

ABC)

نظام أـ (TD-ABC)			النظام التقليدي (TCS)			المنتجات
الربح	التكلفة	سعر البيع	الربح	التكلفة	سعر البيع	
13.295,01	66.475,081	79.770,09	17.167,7	85.838,5	103.006,2	Support 96 Bs 66
16.030,39	80.151,995	96.182,39	19.647,7	98.238,5	117.886,2	Support 106 Bs 66
3.445,897	17.229,488	20.675,38	7.297,1	36.458,5	43.755,6	Condelaire Rond 5m
4.831,526	24.157,632	28.989,15	8.091,7	40.458,5	48.550,2	Condelaire Rond 6m
6.635,788	33.178,992	39.814,79	76.870,2	64.058,5	76.870,2	Porte métallique réf: P320/T
5.058,079	25.290,396	30.348,47	10.831,7	54.158,5	64.990,2	Porte métallique réf: 421/T
3462.707	17.313,539	20.776.24	9.731,7	48.658,5	58.390,2	Chaise métallique réf :R001

المصدر: إعداد الطالب بالإعتماد على الجداول السابقة.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن نظام (TD-ABC) أداة ملائمة لأغراض تسعير المنتجات بشكل تنافسي فقد استطاع هذا النظام تخفيض سعر بيع المنتجات مقارنة بسعر بيع المنتجات في ظل النظام التقليدي المعتمد بالمؤسسة، بينما نلاحظ أن كل المنتجات تحقق أرباحاً أكبر في ظل النظام التقليدي مقارنة بنظام (TD-ABC) ويمكن إرجاع ذلك إلى عجز النظام التقليدي في التخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة بسبب تحميله لتكاليف الطاقة غير المستغلة على الوحدات المنتجة وهذا ما سيؤدي إلى ارتفاع تكلفة الإنتاج وبالتالي ارتفاع هامش الربح.

وعليه مما سبق يمكن القول أن نظام (TD-ABC) يعتبر أكثر ملائمة لأغراض إتخاذ قرارات التسعير ويرجع ذلك إلى دقة هذا الأخير في التحديد الدقيق لتكلفة الإنتاج من خلال إعتماده على مسببات التكلفة الوقتية في تخصيص التكاليف غير المباشرة على الوحدات الإنتاجية وعزله لتكاليف

الطاقة الإنتاجية غير مستغلة وعدم تحميلها على الإنتاج وهذا ما سيؤدي إلى خفض تكلفة المنتج وتحقيق ميزة تنافسية بالأسعار.

خلاصة:

بناء على ما سبق عرض في هذا الفصل نلخص إلى:

- غياب وظيفة مراقبة التسيير بالمؤسسة محل الدراسة ضمن هيكلها التنظيمي وهذا ما يؤدي إلى فقدان التحكم الجيد في تسيير المؤسسة وما ينجر عن ذلك من آثار سلبية على تحقيق المؤسسة لأهدافها؛
- يعتبر نظام محاسبة التكاليف المطبق بالمؤسسة نظام تقليدي فابرجم من دقته في تحميل التكاليف المباشرة على المنتجات، إلا ان هذا النظام يعاني من العديد من النقائص وأوجه القصور فيما يتعلق بتوزيع التكاليف غير مباشرة بسبب اعتماد هذا النظام على معدل واحد (حجم الإنتاج) لتحميل التكاليف غير مباشرة وهذا ما يؤدي إلى تشويه تكلفة الإنتاج وهذا ما يؤثر بدوره على مخرجات هذا النظام من بيانات تكاليفية مغلوبة، وهذا ما يبين فشل هذا النظام في توفير المعلومات اللازمة والدقيقة عن تكاليف الإنتاج لخدمة مراقبة التسيير من تخطيط ورقابة وإتخاذ القرار بالمؤسسة؛
- غياب نظام معلومات فعال في المؤسسة ساهم بدوره في صعوبة تحديد مسببات التكلفة الخاصة بالأنشطة بإعتبارها أساس تحميل التكاليف غير المباشرة؛
- تتوفر المؤسسة محل الدراسة على المقومات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) فبعد تطبيق هذا النظام بالمؤسسة تبين لنا أنه يتميز بالدقة في توزيع التكاليف غير المباشرة مقارنة بالنظام التقليدي (TCS) المعتمد بالمؤسسة، إلا أننا سجلنا صعوبة تطبيق هذا النظام والمتمثلة أساسا في إستحالة تحديد عدد مسببات التكلفة الخاصة بكل منتج، وكذا تجاهل هذا النظام لقيود الإنتاج وما قد ينتج عنها من طاقات إنتاجية غير مستغلة، كل هذا يؤدي إلى تقديم بيانات تكاليفية مشوهة لا تخدم وظيفة مراقبة التسيير بالمؤسسة؛
- يعتبر تطبيق نظام (TD-ABC) أكثر سهولة من نظام (ABC) فضلا عن الدقة في توزيع التكاليف غير المباشرة وتجاوزه لنقاط ضعف هاته الأنظمة والمتمثلة في إزالة تأثيرات الطاقة الإنتاجية العاطلة وعدم تحميلها على الإنتاج وهذا ما لمسناه عند تطبيق هذا النظام بالمؤسسة ، وهذا ما يجعل من نظام (TD-ABC) يحدث farkا جوهريا في التوزيع الدقيق للتكاليف الغير مباشرة، وتوفير المعلومات اللازمة لأغراض مراقبة التسيير.

الغائمة

خاتمة:

في ظل التطورات الهائلة في بيئة التصنيع الحديثة، وما رافق ذلك من تقدم تقني هائل في أساليب الإنتاج، وزيادة درجة الآلية في التصنيع وإشتداد حدة المنافسة، أضحت الأنظمة التقليدية لمحاكاة التكاليف لا تشكل أساسا ملائما لخدمة مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية، وهذا ما يفسره الإهتمام المتزايد في الآونة الأخيرة بتطبيق الأنظمة الحديثة لمحاكاة التكاليف نظرا لما توفره من معلومات تكاليفية دقيقة وملائمة لخدمة الوظائف الإدارية المختلفة.

من أجل ذلك حاولنا من خلال هذه الدراسة إبراز مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) - كأحد الأنظمة الحديثة لمحاكاة التكاليف - في مراقبة التسيير، بالتطبيق على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المتواجدة بولاية أدرار ممثلة في مؤسسة إيباش (IBACH) للأشغال العامة والبنائات المعدنية.

وبعد إجراء الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي تم التوصل إلى مجموعة من النتائج نوجزها فيما يلي:

النتائج النظرية: يمكن إيجاز أهم النتائج المتوصل إليها في الجانب النظري في النقاط التالية:

- مرت مراقبة التسيير بعدة مراحل وتطورات من مجرد مفهوم محاسبي إلى مفهوم شامل يتضمن كل المعايير والمقاييس والأدوات التي من شأنها دعم إستراتيجية المؤسسة والمساعدة على تقييم كل أنواع الأداء؛

- تمر عملية تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة بعدة مراحل أهمها الدراسة الشاملة لقطاع نشاط المؤسسة ومحيطها الداخلي، وتحديد ووضع خطة عمل من طرف مراقب التسيير، وتنتهي عملية التصميم بإقتراح مجموعة من الأدوات الرقابية التي تساعد المسؤولين في التحكم بأدائهم التسييري من أجل بلوغ الأهداف المحددة؛

- تنقسم أدوات مراقبة التسيير إلى أدوات تقليدية (محاسبة التكاليف، الموازنات التقديرية، التحليل المالي، لوحة القيادة)، وقد تعرضت هذه الأدوات إلى إنتقادات لاذعة بسبب عدم ملائمتها لعمليات المؤسسة وإستراتيجيتها في ظل بيئة التصنيع الحديثة وهذا ما أدى إلى بروز أدوات حديثة تأخذ بعين الإعتبار التوجه الإستراتيجي للمؤسسة ومن أهم هذه الأدوات (بطاقة الأداء المتوازن، نظام التكلفة المستهدفة، نظام الإنتاج في الوقت المحدد، سلاسل القيمة، محاسبة التكلفة على أساس النشاط)؛

خاتمة

- يعد نظام محاسبة التكاليف من بين أهم أدوات مراقبة التسيير، بإعتباره كنظام للمعلومات لتزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات اللازمة التي تفيد في مجالات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات وتقييم الأداء؛
- تعتبر عملية تخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة من أهم المشاكل التي تواجه محاسبة التكاليف؛
- مرت أساليب تخصيص التكاليف غير المباشرة بعدة مراحل بدءاً من النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف (TCS) مروراً بنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، وصولاً إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC)؛
- يعترى النظام التقليدي للتكاليف (TC) عدة نقائص جعلته عاجزاً عن تخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة، وما يتبع ذلك من تشويه لتكلفة المنتجات والخدمات مما يؤثر سلباً على مخرجات هذا النظام في توفير المعلومات اللازمة لخدمة مراقبة التسيير؛
- أدت الإنتقادات الموجهة إلى النظام التقليدي للتكاليف (TC)، إلى ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، كنقطة تحول هامة في مجال محاسبة التكاليف بحيث يقوم نظام (ABC) على إفتراض رئيسي مفاده أن الأنشطة هي السبب في حدوث التكلفة وأن المنتجات تولد الحاجة للأنشطة، وهذا الإفتراض جعل نظام (ABC) يعتمد لتحديد تكلفة المنتج على تجميع تكاليف كل الأنشطة المطلوبة لتصنيع المنتج، فجوهر هذا النظام هو أن المنتجات لا تستهلك الموارد وإنما تستهلك الأنشطة، وأن الأنشطة هي التي تستهلك موارد المؤسسة؛
- أهم أوجه القصور في نظام (ABC) أنه يتجاهل قيود الإنتاج وما قد ينتج عنها من طاقات إنتاجية غير مستغلة، وهذا ما يؤدي إلى تشويه تكلفة الإنتاج مما يؤثر سلباً على توفير المعلومات الملائمة لأغراض مراقبة التسيير؛
- لتجاوز المشاكل والمعوقات الناجمة عن تطبيق نظام (ABC) التقليدي، تم تطوير نظام تكاليف جديد سمي بنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC)، لإحتواء نقاط قوة نظام (ABC) التقليدي وتجاوز معظم نقائص ضعفه، والتحول من نظام مالي معقد ومكلف إلى أداة تقدم معلومات مفيدة ودقيقة للإدارة بأقل تكلفة؛

خاتمة

- تقوم فلسفة نظام (TD-ABC) على أساس تحويل موجهات التكلفة (Cost Drivers) إلى معادلات الوقت والتي تعبر عن الوقت المطلوب في إنجاز الأنشطة كوظيفة لبعض الموجهات، وهذه الموجهات تدعى بموجهات الوقت التي تحدث نتيجة إستهلاك وقت النشاط؛

- أثبت نظام (TD-ABC) فعاليته مقارنة بالأنظمة التقليدية للتكاليف في التحديد الدقيق لتكاليف الإنتاج وكذا توفير معلومات تكاليفية ملائمة لخدمة مراقبة التسيير سواء إن على مستوى الرقابة على التكاليف، تقييم الأداء، إتخاذ القرارات، وهذا ما جعله نظاما إداريا تسييريا وليس نظاما كلفويا فقط.

النتائج التطبيقية: حاولنا من خلال الدراسة التطبيقية إختبار مدى صحة الفرضيات الموضوعة فتوصلنا إلى ما يلي:

- الفرضية الأولى: لا تهتم المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بمراقبة التسيير كوظيفة أساسية تتمكن من خلالها من متابعة عملياتها المختلفة وتقييم أدائها.

أظهرت لنا النتائج أنه يمكننا قبول صحة هذه الفرضية، بحيث تم الوقوف من خلال تحليل الهيكل التنظيمي لمؤسسة إياش للأشغال العامة والبنائات المعدنية (IBACHE) على وجود غياب تام لوظيفة مراقبة التسيير، وهو ما سيؤدي إلى فقدان القدرة على التحكم في الأداء التسييري، وإنعدام عملية الرقابة على حسن إستخدام موارد المؤسسة، وما قدر ينجر عن ذلك من تداخل في السلطات والمسؤوليات مما يؤثر سلبا على عملية إتخاذ القرار وتحقيق المؤسسة لأهدافها المنشودة، ولأجل ذلك إقترح الطالب إقامة مصلحة لمراقبة التسيير بالمؤسسة محل الدراسة، مستقلة بذاتها تتصل مباشرة بالمدير العام.

- الفرضية الثانية: لا يوجد إدراك لدى غالبية مسيري المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بأهمية إعتداد الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف في مراقبة تسيير مؤسساتهم.

أسفرت نتائج إختبار هذه الفرضية، جهل وعدم وعي مسيري المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بأهمية إعتداد الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف لمراقبة التسيير في ظل الإنتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية للتكاليف والتي أضحت لا تشكل أساسا ملائما لخدمة مراقبة التسيير، وهذا ما يفسره إعتداد المؤسسة محل الدراسة على النظام التقليدي للتكاليف لتحديد التكاليف والتكلفة النهائية وسعر البيع لمختلف المنتجات، وهذا ما يثبت صحة هذه الفرضية.

خاتمة

- الفرضية الثالثة: يؤدي تطبيق نظام (TD-ABC) في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة مما يؤدي إلى التحديد الدقيق لتكاليف الإنتاج، وتوفير معلومات تكاليفية أكثر دقة مقارنة بالأنظمة التقليدية للتكاليف.

تبين لنا من خلال اعتماد نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) بالمؤسسة محل الدراسة، سهولة وسرعة وبساطة تطبيق هذا النظام مقارنة بالأنظمة التقليدية للتكاليف، ويرجع ذلك إلى أن هذا النظام قد استطاع أن يبسط العديد من خطوات التنفيذ ويقلل عدد الأنشطة المستخدمة من خلال استخدامه لمعدلات الوقت، وقد أثبت هذا النظام فعاليته في التخصيص الدقيق للتكاليف الغير المباشرة على الإنتاج بالمؤسسة من خلال قدرته على الكشف عن الطاقة غير المستغلة (العاطلة) وعدم تخصيصها على أهداف التكلفة مما يؤدي إلى تحقيق الدقة في تحديد تكلفة الإنتاج وهذا ما تعجز عنه أنظمة التكاليف التقليدية، وهذا ما يبرر قبول صحة هذه الفرضية.

- الفرضية الرابعة: يساهم اعتماد نظام (TD-ABC) بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، في توفير معلومات تكاليفية تتميز بالدقة والملائمة لخدمة مراقبة التسيير بالمؤسسة؛

بينت نتائج الدراسة قبول صحة هذه الفرضية، فقد ساهم تطبيق نظام (TD-ABC) الزمني بالمؤسسة محل الدراسة في توفير معلومات تكاليفية هامة لمساعدة إدارة المؤسسة في مراقبة التسيير من خلال:

- الرقابة على التكاليف: فقد ساهمت مخرجات نظام (TD-ABC) الزمني بالمؤسسة محل الدراسة، في توفير المعلومات اللازمة لتعزيز القدرات الرقابية على تكاليف الأقسام والخطوط الإنتاجية من خلال الكشف عن مواطن الهدر الإسراف والضياع من خلال تحديد تكاليف الطاقة غير المستغلة، فقد بين لنا نظام (TD-ABC) وجود طاقة غير مستغلة بنسب قدرها: 88.29%، 71.9%، 75.55%، 82.13%، 44.14%، بالنسبة للخطوط الإنتاجية: خط إنتاج أعمدة الشبكة الكهربائية، خط إنتاج أعمدة الإنارة العمومية، خط الكراسي والطاولات، قسم إتمام عمليات الإنتاج على التوالي؛

- تقييم الأداء: ساعدت مخرجات نظام (TD-ABC) الزمني المطبق بالمؤسسة محل الدراسة، في تقييم مختلف الأنشطة المساهمة في الإنتاج وإستبعاد الأنشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج، فقد أظهرت معادلات التكلفة الوقتية إستهلاك جزء كبير من الوقت في أنشطة غير مضيفة للقيمة كنشاط إعداد

خاتمة

وتجهيز الآلات وحركة المواد، كما ساهت مخرجات هذا النظام من تقييم الوقت اللازم لأداء الأنشطة من خلال الكشف عن الأنشطة التي تتطلب وقتاً أطول والتي تؤدي إرتفاع التكاليف، والتي تم تحديدها من خلال الجدول الجدول (4-43)؛

- **إتخاذ القرارات الإدارية:** يمكن لمخرجات نظام (TD-ABC) الزمني المتحصل عليها بالمؤسسة محل الدراسة أن تساهم في إتخاذ القرارات المتعلقة بالتوسع، من خلال الكشف عن الطاقة غير المستغلة والتي فاقت نسبتها 70% بمختلف الأقسام والخطوط الإنتاجية بالمؤسسة، وكذا القرارات المتعلقة بالتسعير من خلال قدرة النظام على التحديد الدقيق لتكاليف الإنتاج وعزله لتكاليف الطاقة الإنتاجية غير المستغلة وعدم تحميلها على الإنتاج وهذا ما جعل مخرجات هذا النظام أكثر ملائمة لأغراض إتخاذ قرارات التسعير.

- **الفرضية الخامسة:** توجد فروق ذات دلالة كمية بين تطبيق نظام (TD-ABC) وتطبيق نظام التكاليف التقليدي (TCS) في مؤسسة إيباش للأشغال العامة والبناءات المعدنية.

تبين لنا من خلال إعتداد نظام (TD-ABC) بالمؤسسة ومقارنته مع نظام التكاليف التقليدي (TCS) المطبق بالمؤسسة وجود فروقات كمية ذات دلالة في تكلفة الإنتاج، حيث ترتفع تكلفة الإنتاج بالنسبة لنظام التكاليف التقليدي (TCS) المعتمد بالمؤسسة، وبالمقابل تنخفض تكلفة الإنتاج في ظل إعتداد نظام (TD-ABC) بالمؤسسة، وتعزى هذه الفروق إلى الأساس المستخدم في تخصيص التكاليف غير المباشرة بحيث يعتمد النظام التقليدي على أساس واحد للتحميل (حجم الإنتاج) وعجزه عن الكشف عن الطاقة غير المستغلة وتحميلها على أهداف التكلفة وهذا ما يؤدي إلى إرتفاع التكاليف وتشوه تكلفة الإنتاج، في حين يعتمد نظام (TD-ABC) على سلاسل محركات التكلفة الوقتية لتخصيص التكاليف غير المباشرة وقدرته على الكشف عن الطاقة غير المستغلة (العاطلة) وعدم تخصيصها على أهداف التكلفة مما يؤدي إلى التحديد الدقيق لتكلفة الإنتاج، وهذا ما يفسر إرتفاع تكلفة الإنتاج بالنسبة لنظام التكاليف التقليدي المطبق بالمؤسسة وانخفاضها في ظل إعتداد نظام (TD-ABC)، وهذا ما يدفعنا إلى قبول صحة هذه الفرضية.

- **الفرضية السادسة:** توجد فروق ذات دلالة كمية بين تطبيق نظام (TD-ABC) ونظام (ABC) في مؤسسة إيباش للأشغال العامة والبناءات المعدنية.

خاتمة

أظهرت لنا النتائج أنه يمكننا قبول صحة هذه الفرضية، فبعد تطبيق نظام (TD-ABC) ومقارنته بنظام (ABC) بالمؤسسة تبين لنا وجود فروقات كمية ذات دلالة في تكلفة الإنتاج، حيث ترتفع تكلفة الإنتاج بالنسبة لنظام (ABC)، وبالمقابل تنخفض تكلفة الإنتاج في ظل اعتماد نظام (TD-ABC) بالمؤسسة، وتعزى هذه الفروق إلى الأساس المستخدم في تخصيص التكاليف غير المباشرة، بحيث يعتمد نظام (ABC) على محركات التكلفة لكل نشاط لتخصيص التكاليف غير المباشرة وعجزه عن الكشف عن الطاقة غير المستغلة وتحميلها على أهداف التكلفة وهذا ما يؤدي إلى إرتفاع التكاليف وتشوه تكلفة الإنتاج، في حين يعتمد نظام (TD-ABC) على سلاسل محركات التكلفة الوقتية لتخصيص التكاليف غير المباشرة وقدرته على الكشف عن الطاقة غير المستغلة (العاطلة) وعدم تخصيصها على أهداف التكلفة مما يؤدي إلى التحديد الدقيق لتكلفة الإنتاج، وهذا ما يفسر إرتفاع تكلفة الإنتاج بالنسبة لنظام (ABC) التقليدي المطبق بالمؤسسة وإنخفاضها في ظل اعتماد نظام (TD-ABC).

التوصيات: بناء على النتائج السابقة تتضح لنا أهمية اعتماد نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) كأداة لمراقبة التسيير بالمؤسسة الإقتصادية الجزائرية، ومن أجل ذلك يمكننا تقديم بعض التوصيات والتي من شأنها المساعدة في تبني هذا النظام:

- **التوصيات العامة:** يمكن عرض بعض التوصيات التي نراها ضرورية ومفيدة لمؤسساتنا الإقتصادية:
- ضرورة الإهتمام بوظيفة مراقبة التسيير نظرا للأهمية البالغة لهذه الوظيفة في ترشيد وتوجيه موارد المؤسسة وإكتشاف الأخطاء والانحرافات وإقتراح التعديلات الممكنة؛
- إنشاء أقسام متخصصة مستقلة لحاسبة التكاليف بالمؤسسات الإقتصادية، وتدعيمها بالكوادر البشرية المؤهلة علميا وعمليا؛
- إعداد وتأهيل الكوادر المحاسبية على أسس علمية وفنية متطورة وحديثة، لمواكبة التطورات الحاصلة في مجال الأنظمة الحديثة لحاسبة التكاليف.
- ضرورة التخلي عن الأنظمة التقليدية للتكاليف والتحول نحو تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) لما له من أهمية بالغة في دعم مراقبة التسيير.
- **توصيات خاصة بالمؤسسة محل الدراسة:** من بين أهم التوصيات نذكر:

خاتمة

- التحلي كليا عن النظام التقليدي المعتمد بالمؤسسة، والتحول نحو تطبيق نظام (TD-ABC) الزمني كأداة لمراقبة التسيير؛
 - يجب على إدارة المؤسسة إستغلال الطاقة الإنتاجية العاطلة والتي فاقت نسبتها 70% على مستوى الخطوط الإنتاجية للمؤسسة، ويكون ذلك إما من خلال زيادة حجم الإنتاج أو التوسع في الإنتاج من خلال إضافة خطوط إنتاجية أخرى؛
 - ضرورة حذف أو محاولة تقليص الوقت المستغرق للقيام بالأنشطة التي لا تضيف أي قيمة للمنتج كمنشآت إعداد وتجهيز الآلات وحركة المواد، مما ينعكس إيجابا على تخفيض تكلفة الإنتاج؛
 - الإعتماد على مخرجات نظام (TD-ABC)، فيما يتعلق بإتخاذ قرار تسعير المنتجات.
- _آفاق ونقاط بحثية مستقبلية:** في نهاية هذه الدراسة، نأمل في أن قد وفقنا في معالجة الموضوع وعرضه بكل جوانبه، وأن نكون قد فتحنا مجالات ومواضيع أخرى للدراسة والمناقشة ومن أهم هذه المواضيع:
- دراسة وتقييم معوقات تطبيق نظام (TD-ABC) الزمني في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية؛
 - إستخدام نظام (TD-ABC) الزمني كألية لتعزيز تنافسية المؤسسات الإقتصادية الجزائرية؛
 - إستخدام نظام (TD-ABC) الزمني للتحكم في التكاليف بالمؤسسة الخدمية؛
 - دراسة إمكانية تطبيق نظام (TD-ABC) الزمني في المؤسسات العمومية الجزائرية؛
 - إستخدام التكامل بين نظامي (TD-ABC) الزمني، والتكلفة المستهدفة لبناء ميزة تنافسية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

1- المراجع باللغة العربية

أ.الكتب:

1. أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية، مصر، 2003.
2. أحمد حلمي جمعة، عطا الله خليل، خالد إبراهيم الطراونة، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الصفا للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن 1999.
3. أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للإستخدامات الإدارية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006.
4. أحمد ماهر، إتخاذ القرار بين العلم والإبتكار، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
5. أحمد محمد المصري، التخطيط والمراقبة الإدارية، مؤسسة شباب الجامعة، 2004.
6. إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، نظام التكاليف على أساس الأنشطة عوامل التبرني ونجاح التطبيق، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2018.
7. الأخرس عاطف، الهيني إيمان، حمودة سمير، الجعبري أحمد، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001.
8. السيد عبد المقصود محمد ديباب، صلاح الدين عبد المنعم، ناصر نور الدين عبد الطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2004.
9. الصباح عبد الرحمان، مبادئ الرقابة الإدارية، دار الزهوان للنشر والتوزيع، عمان، 1997.
10. أحمد محمد نور، حسين عبيد، شحاتة السيد شحاتة، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإبراهيمية، الإسكندرية، بدون سنة نشر.
11. أيمن يوسف عبد السلام، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، 2018.
12. بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

13. جاسم كاظم كباشي العبودي، الإختصاص الرقابي للحكومات في التشريع العراقي، مجلة كلية الراءدين للعلوم، العدد 34، 2014.
14. جمعة الربيعي، سعدوني مهدي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
15. جمعة الربيعي، كمال حسان، سعدوني مهدي الساقى، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
16. جود تعزت عطوي، الإدارة التعليمية والإشراف التربوي، (أصولها وتطبيقاتها)، الطبعة الأولى، دار الثقافة، 2004.
17. حسين علي حسين أحمد، مبادئ التكاليف الصناعية للإداريين، مكتبة الإشعاع للنشر والتوزيع، 1998.
18. خالص صافي، رقابة تسيير المؤسسة في ظل إقتصاد السوق، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
19. رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
20. رعد حسن الصرن، نظريات الإدارة والأعمال دراسة لـ 401 نظرية في الإدارة وممارستها ووظائفها، الطبعة الأولى، دار الرضا للنشر، 2004.
21. ري إتش جاريسون، إريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد ؛ مراجعة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 2002.
22. سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق، الجزائر، 1991.
23. سعيد غالب ياسين، تحليل وتصميم نظم المعلومات، الطبعة الأولى، دار المنهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
24. صالح مهدي محسن العامري، طاهر محسن منصور الغالي، الإدارة والأعمال، الطبعة الثانية، دار وائل عمان، 2008.

25. صلاح البسوي عيد، عبد المنعم فليح، سعيد يحيى ضو، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، بدون دار نشر، 2017.
26. عبد الحي مرعي، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، عطية عبد الحي مرعي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية الإسكندرية، 202.
27. عبد الرزاق محمد قاسم، نظام المعلومات المحاسبية الحاسوبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1998.
28. عبد الكريم أبو مصطفى، الإدارة والتنظيم (المفاهيم، الوظائف، العمليات)، بدون ناشر، 2001.
29. عبد المنعم عوض الله، المحاسبة الإدارية في مجالات الرقابة والتخطيط، القاهرة، دار الذكر العربي، 1980.
30. علاء سلامة أحمد محمود، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع، 2017.
31. علاء محمد البتانوي، درسات متقدمة في المحاسبة الإدارية والتكاليف (مدخل نظري وتطبيقي)، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية مصر، 2016.
32. علي رحال، المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق، مطبعة عمار قرني، باتنة، الجزائر، بدون سنة نشر.
33. علي عباس، الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال، الطبعة الأولى، إثراء للنشر، الأردن.
34. علي محمد الجوهري، درسات في محاسبة التكاليف، بدون دار نشر، 1988.
35. علي محمد عبد الوهاب، مقدمة في الإدارة، معهد الإدارة العامة، بدون ناشر، 1979.
36. عماد الصباغ، نظم المعلومات ماهيتها ومكوناتها، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2000.
37. غرابية فوزي، محاسبة التكاليف : المبادئ، الإجراءات، الرقابة، منشورات مكتبة النهضة الإسلامية، عمان الأردن، 1979.
38. فتحي أحمد ذياب عواد، إدارة الأعمال، الطبعة الأولى، دار الصفا للنشر والتوزيع، 2012.
39. فركوس محمد، الموزونات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.

40. قنديلجي عامر، الجناني علاء الدين، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2005.
41. كامل بربر، الإدارة عملية ونظام، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 1996.
42. كمال الدين مصطفى الدهراوي، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
43. كمال الدين مصطفى الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.
44. كمال حسين، ممدوح عبد الحميد، كمال الدين على محمد، أصول محاسبة التكاليف، كلية التجارة للتعليم المفتوح، بدون سنة نشر.
45. لبي هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف منهاج علمي وتطبيقي، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع 2013.
46. محمد الفيومي محمد ، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1990.
47. محمد بليغ توفيق، محمد أبو العلا الطحان، ثناء عطية فراج، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار العربية للنشر والتوزيع، مصر، 1998.
48. محمد تسير، عبد الحكيم الرجحي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
49. محمد تسير، عبد الحكيم الرجحي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
50. محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير (أساسيات، وظائف، تقنيات)، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011.

51. محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير (أساسيات، وظائف، تقنيات)، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2012.
52. محمد سرور الحريري، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار المنهجية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016.
53. محمد عبد الحسين الفرج الطائي، الموسوعة الكاملة في نظم المعلومات الإدارية الحاسوبية، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2002.
54. محمد فاتح محمود بشير المغربي، مبادئ الإدارة، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، 2014.
55. محمد محمود الثعلب، نصر صالح محمد، التكلفة على أساس النشاط الفلسفة والتطبيق، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2015.
56. محمد محمود علاونة، الأصول العلمية والعملية في الرقابة الإدارية، الطبعة الأولى، دار البداية، 2014.
57. محمد يوسف حنفاوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 2001.
58. محمود علي الجبالي، قيصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
59. معراج هواري، مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011.
60. منير سالم، تقييم أداء شركات قطاع الأعمال، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية ، بيروت، 1992.
61. ناص داداي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية بالجزائر)، دار المحمدية الجزائر، 2010.
62. ناصر داداي عدون وأخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، 2003.

63. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير المحاسبية التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.

64. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر، 1998.

65. ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية المؤسسة العمومية بالجزائر، دار المحمدية العامة- الجزائر، بدون سنة نشر.

66. ناصر قاسمي، الصراع داخل المنظمة وفعالية التسيير الإداري، الطبعة الأولى، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2013.

67. نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، بدون سنة نشر.

68. عمارة مجدي، خليفة ميلود، السحيري الهادي، درسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف الفعلية، غريان (ليبيا) جامعة الجبل الغربي، كلية المحاسبة، 1992.

ب. المذكرات والرسائل الجامعية:

1. بن لخضر محمد العربي، دور لوحة القيادة في تحسين القرارات التسويقية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص تسيير المؤسسات، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2015.

2. بومسجد بدر، إشكالية الملائمة بين مراقبة التسيير والإستراتيجية في المؤسسة الجزائرية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الإلكترونيك ENIE، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص إدارة الأعمال، جامعة جيلالي ليايس سيدي بلعباس، الجزائر.

3. صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته بإتخاذ القرار- دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية-، مذكرة ماجستير علوم التسيير تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2006.

4. نادية سعودي، مدى إستخدام الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير في قياس وتقييم أداء البنوك التجارية ، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2018.
5. نوبلي نجلاء، إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية (دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة)، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015.
6. بكوش لطيفة، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الإقتصادية الجزائرية دراسة الحالة: مجمع صيدال، أطروحة دكتوراه في إطار مدرسة الدكتوراه في الإقتصاد التطبيقي وإدارة المنظمات، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، جامعة محمد خيضر- بسكرة- الجزائر، 2017.
7. حاب الله شريف، أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق- دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في الجزائر-، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة الجزائر، 2016.
8. درهمون هلال، المحاسبة التحليلية : نظام مساعد للتسيير ومساعد على إتخاذ القرار في المؤسسة الإقتصادية- دراسة مقارنة-، أطروحة دكتوراه في المحاسبة التحليلية تخصص نقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة-الجزائر، 2005.
9. درويش عمار، محاسبة الأنشطة كبديل إستراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات الإقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجليلي ليايس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2016.
10. زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة دراسة حالة: مؤسسة إتصالات الجزائر- وكالة بسكرة-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم، تخصص: علوم التسيير، جامعة محمد خيضر- بسكرة-، الجزائر، 2015.
11. سلوى النور عبد المحمود أحمد، نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقويم الأداء الإداري في المنشآت الصناعية السودانية (دراسة تطبيقية- ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية -

- ولاية الخرطوم- شركة السكر السودانية- مصنع عسلاية 2012/2011 م)، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016.
12. عبد العزيز عرفات العجلة، مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة " دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2011.
13. علوان محمد أمين، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة OPGI-، أطروحة دكتوراه طور ثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر- بسكرة-، الجزائر، 2016.
14. عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن، وعلاقته بالأداء المالي- التطبيق ونموذج مقترح للقياس-، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم مالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009.
15. غضاب رانية، إستخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة: مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSUD- أوماش- بسكرة، رسالة دكتوراه طور ثالث في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر- بسكرة-، الجزائر، 2014.
16. قويدر الواحد عبد الله، دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية 17. دراسة حالة مؤسسة الإسمت ومشتقاته ECDE الشلف-، مذكرة ماجستير علوم التسيير تخصص إدارة الاعمال، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2007.
18. محمد الخطيب نمر، إشكالية تطبيق المحاسبة التحليلية في الإدارة العمومية- دراسة حالة قطاع الخدمات الجامعية ورقلة- ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص دراسات إقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014.

19. محمد بنيت محمد علي، أنظمة التكاليف الحديثة ودورها في تحديد أساليب قياس تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية بالسودان (دراسة ميدانية)، رسالة دكتوراه فلسفة التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2017.
20. محمد خير عثمان محمد خير أحمد، نظام التكاليف المعيارية ودوره في كفاءة الرقابة على التكاليف (دراسة حالة عينة من مطاحن الغلال بالسودان)، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة شندي، جمهورية السودان، 2018.
21. مرتضى محمد علي صديق، إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقا للنشاط كأداة للرقابة وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية (دراسة ميدانية لقطاع الصناعات التحويلية 2013)، أطروحة دكتوراه تخصص فلسفة المحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2014.
22. مزهود هشام، إدارة التكاليف داخل المؤسسة الصناعية الصغيرة والمتوسطة في ظل تبني مدخل إعادة الهندسة- حالة مؤسسات بالمناطق الصناعية لولاية سطيف-، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف 01، الجزائر، 2019.
23. نجوم قمازي، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية - دراسة إستقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف- ، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم التجارية، تخصص محاسبة، مالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف-1، الجزائر، 2018.

ج. المجالات العلمية:

1. أحمد قايد نور الدين، هلايلي إسلام، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة إقتصاد المال والأعمال، الصادرة عن جامعة الوادي، الجزائر، المجلد 04، العدد 01، جوان 2018.
2. أسامة عمر جعارة، تطبيقات محاسبة التكاليف في قرارات الصنع أو الشراء (دراسة نوعية تحليلية في الشركات الصناعية الأردنية)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، الصادرة عن جامعة المسيلة، الجزائر، المجلد 05، العدد 07، 2012.

3. إسماعيل يحي التكريتي، فريال كاضم عبد الغني الشبخيلي، تحليل الكلفة- الحجم- الربح- في ظل نظام الكلفة على أساس الأنشطة، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، الصادرة عن كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة بغداد، العراق، العدد 50، مجلد 14، 2008.
4. أقاسم عمر، آلية تطبيق مفهوم سلسلة القيمة في إدارة التكاليف سلسلة الإمداد، مجلة العلوم الإقتصادية، الصادرة عن جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس، الجزائر، المجلد 05، العدد 05، 2010.
5. الباهي مصطفى، الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير من طرق محاسبية إلى أدوات للحكومة وقيادة الأداء، مجلة أفاق علوم الإدارة والإقتصاد، الصادرة عن جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 04، 2018.
6. التميمي مرتضي إبراهيم، الجبوري، نصيف جاسم، توظيف منهج التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت لتسعير الخدمات في القطاع الفندقي " دراسة تطبيقية في فندق مجمع زمزم السياحي عينة البحث"، مجلة الكلية الإسلامية الجامعة- جمهورية العراق- النجف الأشرف، المجلد 01، العدد 40، 2016.
7. العربي خديجة، دحماني عزيز، حماية المعلومة بالمؤسسة الإقتصادية في ظل التوجه نحو الذكاء الإقتصادي- دراسة حالة مؤسسة (Lafarge) وهران - مجلة الدراسات الإقتصادية المعمقة، الصادرة عن جامعة ابن باديس مستغانم، الجزائر، المجلد 03، العدد 01، 2018.
8. اللاني سامي معمر المختار، العلاقة بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت والرقابة على التكاليف وإنعكاسها على ترشيد القرارات الإدارية: دراسة تطبيقية على البنوك الإلكترونية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، الصادرة عن كلية التجارة بجامعة عين شمس، مصر، العدد 02، المجلد 09، 2018.
9. المشهراوي زاهر حسني، تقييم نظام تكاليف الأنشطة الموجهة بالوقت TD-ABC في الشركات الصناعية: دراسة مقارنة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، الصادرة عن كلية التجارة بجامعة عين شمس، مصر، العدد 02، 2015.
10. المهدي هجالة صارة، درحمون هلال، نموذج سلسلة القيمة كإستراتيجية لدعم إدارة تكاليف الجودة، مجلة الأبحاث الإقتصادية، الصادرة عن جامعة البليدة 2، الجزائر، العدد 18، 2018.

11. الهادي آدم محمد إبراهيم، حسن عوض حسن خالد، عبد الباقي مضوى العشا مضوى، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت ودوره في زيادة الميزة التنافسية في منظمات الأعمال السعودية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، الصادرة عن المركز القومي للبحوث غزة، فلسطين، العدد 05، المجلد 03، ماي 2019.
12. أجد صابر الدلوي، تفعيل نظام المعلومات المحاسبي في ظل التجارة الإلكترونية في العراق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، الصادرة عن جامعة الأنبار، العراق، المجلد 07، العدد 13، 2015.
13. أيمن عبد الله محمد أبوبكر، إستخدام معلومات نظام التكاليف في ترشيد التخطيط والرقابة (دراسة حالة شركة مصنع البطاطين الوطني)، مجلة جامعة دنقلا للبحوث العلمية، السودان، العدد 03، 2012.
14. بدور فاضل علوان، نضال رؤوف أحمد، أهمية إعتتماد الرقابة الإدارية في زيادة كفاءة الفحص الضريبي بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، مجلة دراسات محاسبية ومالية، الصادرة عن المعهد العالي للدراسات المحاسبية و المالية ببغداد، العراق، العدد 39، المجلد 12، 2017.
15. براهيمية إبراهيم، تدنية التكاليف كأسلوب هام لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، المجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، الصادرة عن جامعة حسيبة بن بوعلي شلف، الجزائر، العدد 05، 2011.
16. برحومة عبد الحميد، بن عامر صفية، دور نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في الحصول على المخزون الصفري دراسة ميدانية للمؤسسة الجزائرية (ALGAL⁺)، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 02، 2017.
17. بشير عبد العباس محمد الباقي، الرقابة الفاعلة ودورها في تحقيق النمو الإقتصادي، مجلة التراث الجامعة، الصادرة عن جامعة زيان عاشور الحلفة، الجزائر، العدد 13، 2013.
18. بلال مسرحد، نظم المعلومات القرارية المساعدة على إتخاذ القرار، مجلدة دراسات إستراتيجية، الصادر عن مركز البصيرة للبحوث والإستشارات والخدمات التعليمية، الجزائر، العدد 22، المجلد 11، 2015.

19. بن الدين أحمد، إستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لتقدير تكلفة الخدمة المصرفية - حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية -BADR-، مجلة التكامل الإقتصادي، الصادرة عن جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، العدد 04، المجلد 04، 2016.
20. بهاء حسين محمد، محمد كريم حميد، تصميم نظام التكاليف لمحطات تصفية المياه في أمانة بغداد، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، الصادرة عن جامعة بغداد، العراق، المجلد 20، العدد 77، 2014.
21. بوخاري عبد الحميد، دور المعلومات الإحصائية في إتخاذ القرارات الإدارية في المؤسسة، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، الصادرة عن جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، عدد 02، جوان 2016.
22. بوقرة رابح، عريوة محاد، أثر المعايير المحاسبية الدولية (ISA/IFRS) في تفعيل أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء في المؤسسات الإقتصادية، مجلة البحوث الإقتصادية والمالية، الصادرة عن جامعة العربي بن المهدي أم البواقي، الجزائر، العدد الأول، جوان 2014.
23. تدولاتي يامنة، العيد محمد، أثار وإنعكاسات التوحيد المحاسبي على نظام مراقبة التسيير، مجلة دراسات في الإقتصاد والتجارة والمالية، الصادرة عن جامعة الجزائر 3، المجلد 04، العدد 02، 2015.
24. ثائر عمران موسى، أرشد مكي رشيد، إستعمال نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تحليل ربحية الزبون (CPA) لتحقيق ميزة تنافسية - دراسة تطبيقية في شركة الكريستال لصناعة الأصباغ، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، الصادرة عن كلية الإدارة والإقتصاد بجامعة كربلاء، العراق، العدد 61، المجلد 15، 2016.
25. جاسم كاضم كباشي العبودي، الإختصاص الرقابي للحكومات في التشريع العراقي، مجلة كلية الرافدين للعلوم، العراق، العدد 34، 2014.
26. جبر إبراهيم الداغور، إمكانية تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في بنك فلسطين، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، فلسطين، العدد 05، 2013.

27. جلاخ حسين، جمادي نبيل، أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الإفصاح والشفافية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، الصادرة عن جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 02، العدد 11، 2018.
28. جليل إبراهيم صالح، مشاكل وصعوبات تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية العراقية (دراسة ميدانية في عدد من الشركات الصناعية بمحافظة البصرة)، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق، العدد 01، المجلد 03، 2013.
29. جلييلة عيدان حلحل، إبتهاج إسماعيل يعقوب، مدخل المحاسبة عن التكاليف (TD-ABC) وإمكانية تطبيقه في البيئة العراقية، مجلة جامعة ذي القار، الصادرة عن كلية الأدب بجامعة ذي القار، العراق، العدد 04، المجلد 09، 2014.
30. جودة عبد الحكيم مصطفى محمود، تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) في شعبة التصوير بالرنين المغنطيسي في أحد المستشفيات الأردنية الخاصة، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، العدد 01، المجلد 27، جانفي 2019.
31. دة سلطان قدوري، محمد بن سعيد، دورة حياة المؤسسة الاقتصادية وأثرها على استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، مجلة دفاتر إقتصادية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، العدد 1، المجلد 5، 2014.
32. حاتم كريم كاضم، إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجهة بالوقت (TD-ABC) في قياس تكلفة الخدمة المصرفية (دراسة تطبيقية في فندق النجف)، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، الصادرة عن كلية العلوم الإدارة والاقتصاد بجامعة الكوفة، العراق، العدد 32، المجلد 09، 2010.
33. حاتم كريم كاضم، سندس ماجد رضا، أثر تقنية المعلومة على نظام المعلومات المحاسبية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، الصادرة عن كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة القادسية، العراق، المجلد 10، العدد 02، 2008.

34. حاتم كريم كاضم، عبد العباس حسن كاضم، لوحة السيطرة النوعية ودورها في الرقابة على التكاليف (دراسة حالة في معمل الألبسة الرجالية في النجف)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، الصادرة عن كلية الإدارة والإقتصاد بجامعة القادسية، العراق، العدد 03، المجلد 14، 2012.
35. حازم أحمد فروانة، أثر اعتماد المصارف الفلسطينية على التحليل المالي كأداة لترشيد قراراتها الائتمانية، مجلة دراسات وأبحاث المجلة العربية في العلوم الإنسانية والإجتماعية، الصادرة عن مجلة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، المجلد 10، العدد 03، 2018.
36. حسن رضوان كلتو، بطاقة الأداء المتوازن لقياس الأداء في المنظمات الخدمية " دراسة تطبيقية "، مجلة تنمية الرافدين، الصادرة عن كلية الإدارة والإقتصاد بجامعة الموصل، العراق، العدد 117، المجلد 37، 2014.
37. حنان صبحت عبد الله، أكرم خاشع بديوي، قياس تكلفة الإنتاج على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD-ABC ودوره في تقويم الأداء: -دراسة تطبيقية في الشركة العامة للمنتوجات الغذائية- قطاع البان أبي غريب / مصنع الرافدين، مجلة الدنانير، الصادرة عن كلية الإدارة والإقتصاد بالجامعة العراقية، العراق، العدد 16، 2018.
38. حنان صبحت عبد الله، حيدر موسى فالح، تكامل بطاقة العلامة المتوازنة وتقنية (TD-ABC) لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، الصادرة عن كلية الإدارة والإقتصاد بجامعة بغداد، العراق، العدد 105، المجلد 24، 2018.
39. حنان صبحت، حيدر مصطفى فالح، إستعمال تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) ودورها في تخفيض التكاليف - دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية والإلكترونية / الوزيرية، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العراق، العدد 43، 2018.
40. حنان صبحت، محمد تحسين علي، تصميم نظام محاسبة التكاليف الإلكتروني لشركة الخطوط الجوية العراقية، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، الصادرة عن كلية الإدارة والإقتصاد بجامعة بغداد، العراق، المجلد 22، العدد 91، 2017.

41. حواس صلاح، أثر استخدام الحاسوب على نظام المعلومات المحاسبية، مجلة علوم الإقتصاد والتسيير والتجارة، الصادرة عن جامعة الجزائر 3، الجزائر، المجلد 12، العدد 03، 2008.
42. خالد محمود عزيز، فهد صالح ذياب الشهاب، تقييم وظائف الإدارة لدى الحكومة المحلية من وجهة نظر الإتحادات الرياضية في محافظة كركوك، مجلة أبحاث كلية التربية الأساسية، الصادرة عن جامعة الموصل، العراق، العدد 01، المجلد 15، 2018.
43. خالد عادل، أثر تطبيق نظام تكاليف الأنشطة كأساس لضبط التكاليف الصناعية وترشيدها- دراسة حالة شركة سوميفوس Somiphos - بئر العاتر - ولاية تبسة، مجلة البحوث الإقتصادية والمالية، الصادرة عن جامعة العربي بن المهدي أم البواقي، الجزائر، العدد 01، المجلد 05، جوان 2018.
44. خديجة جمعة الزويني، العلاقة بين ثقافة المنظمة وإقتصاديات المعرفة وانعكاسها على نظام المعلومات المحاسبية، مجلة الإدارة والإقتصاد، الصادرة عن جامعة زيان عاشور الحلفة، الجزائر، المجلد 02، العدد 93، 2012.
45. دالي علي لمياء، دور نظام معلومات الإنتاج في مراقبة الإنتاج- دراسة ميدانية بمؤسسة صناعة الكوابل فرع جينرال كابل بسكرة-، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، الصادرة عن جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، المجلد 08، العدد 16، 2014.
46. درويش عمار، صالح إلياس، الإدارة الإستراتيجية للتكاليف كأداة لتعزيز تنافسية المؤسسة الإقتصادية (دراسة حالة مصنع النسيج للمواد الثقيلة MANTAL بتلمسان)، مجلة رؤى إقتصادية جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، الجزائر، العدد 08، جوان 2015.
47. دعاء سعد الدين بكرى أحمد، دراسة تحليلية لفجوة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في مصر (دراسة نظرية)، مجلة إدارة الأعمال العربية، مصر، العدد 143، 2014.
48. راشد حمدون ذنون، أحمد حسين جاسم، بناء مقياس لمتطلبات الرقابة الإدارية لأعضاء الهيئات الإدارية في الأندية المشاركة بدوري النخبة العراقي بكرة القدم، مجلة الرافدين للعلوم الرياضية، الصادرة عن كلية التربية الرياضية بجامعة الموصل، العراق، العدد 62 المجلد 19، 2013.

49. رجم خالد، دادان عبد الغني، تقييم أثر نظام معلومات الموارد البشرية على وظائف إدارة الموارد البشرية في المديرية الجهوية للإنتاج لمؤسسة سوناطراك- حاسي مسعود-، الصادرة عن مجلة العلوم الإنسانية بجامعة بسكرة، الجزائر، العدد 40، 2015.
50. رغد هاشم جاسم، مساهمة هندسة القيمة بتخفيض التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) مجلة كلية التربية، الصادرة عن كلية الإدارة والإقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد 01، 2011.
51. رفاء فرج سموعي، زينة رائد عبد الزهرة الجبوري، الرقابة الإدارية وأثرها في تماسك المرؤسين (دراسة تطبيقية في عينة من وزارة العمل والشؤون الإجتماعية العراقية)، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، الصادرة عن كلية الإدارة والإقتصاد بجامعة بغداد، العراق، العدد 78، المجلد 20، 2013.
52. زعبة طلال، عريوة محاد، أهمية بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم أداء شركات التأمين دراسة حالة شركة (TRUST) للتأمينات بالجزائر 2014-2016، مجلة البشائر الإقتصادية، الصادرة عن جامعة بشار، الجزائر، المجلد 04، العدد 03، 2018.
53. ساحري اليزيد، دور نظام التكلفة على أساس الأنشطة كمدخل إستراتيجي لتحسين الميزة التنافسية، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، الصادرة عن جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، العدد 01، المجلد 19، ديسمبر 2019.
54. ساحل فاتح، الإطار المفاهيمي تحليل التكاليف على أساس النشاط، مجلة الإقتصاد الجديد، الصادرة عن جامعة خميس مليانة، الجزائر، العدد 04، سبتمبر 2012.
55. سالم يسمينة، بلمهدي رنده، هرياجي حمزة، مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض - دراسة حالة مؤسسة بسكويت البرهان مسعودي (ميخور)- العالمة الجزائر- ، المجلة العالمية للإقتصاد والأعمال، الصادرة عن مركز رفاذ للدراسات والأبحاث، الأردن، العدد 03، المجلد 05، 2018.
56. سعد محمود الكواز، علاقة الإرتباط بين التجارة الإلكترونية ونظام المعلومات المحاسبي في منظمات تقنيات المعلومات، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، الصادرة عن كلية الإدارة والإقتصاد بجامعة تكريت، العراق، المجلد 12، العدد 34، 2016.

57. سلمان حسين عبد الله، ياسر مامون لطيف الجبوري، إستعمال قواعد البيانات الترابطية لتعزيز فعالية تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة، مجلة الدنانير، الصادرة عن كلية الإدارة والإقتصاد بالجامعة العراقية، العراق، المجلد 01، العدد 09، 2016.
58. سلمى منصور سعد، إبتهاج إسماعيل يعقوب، منال حسين، قراءة تحليلية لإستجابة محاسبة التكاليف لمتطلبات البيئة: نظام أل (ABC) حالة دراسية، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، الصادرة عن جامعة بغداد، العراق، عدد 47، 2016.
59. سلوى النور عبد المحمود أحمد، فتح الرحمن منصور، نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقييم الأداء الإداري بالمنشاءات الصناعية السودانية - دراسة ميدانية على قطاعي المشروبات الغازية والسكر، مجلة العلوم الإقتصادية، الصادرة عن جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، العدد 17، المجلد 01، 2016.
60. شهيد هدى، بن على عبد الرزاق، دور جودة نظام المعلومات في دعم إتخاذ القرار في المؤسسة الإقتصادية- دراسة حالة: مؤسسة إتصالات الجزائر للهاتف النقال موبيليس-، مجلة إقتصاديات المال والأعمال، الصادرة عن المركز الجامعي لميلة، الجزائر، المجلد 03، العدد 02، جوان 2019.
61. صالح إلياس، بن أحمد سعدي، دور الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في الحسين المستمر لأداء المؤسسة، مجلة الإبتكار والتسويق، الصادرة عن جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس، الجزائر، المجلد 01، العدد 01، 2014.
62. صائب سالم محمد، تحليل ربحية الزبون (CPA) بإستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) دراسة تطبيقية على أحد الفنادق/ بغداد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، الصادرة عن جامعة تكريت- كلية الإدارة والإقتصاد، العراق، العدد 34، المجلد 12، 2016.

63. صبرينة ترغيني، واقع تطبيق الأدوات المساعدة في إتخاذ القرار الإستراتيجي: دراسة حالة ملبنة ومجبنة بودواو- ولاية بومرداس، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، الصادرة عن جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، العدد 01، المجلد 11 2018.
64. عادل بوعافية، دراسة تأثير قوى المنافسة الخمسة ل Porter على تنافسية مؤسسات قطاع خدمة الهاتف النقال في الجزائر، مجلة إقتصاديات المال والأعمال، الصادرة عن المركز الجامعي لميلة، الجزائر، العدد 08، 2018.
65. عبد الحكيم مصطفى جوده، تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) في شعبة التصوير بالرنين المغنطيسي في أحد المستشفيات الأردنية الخاصة، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الإقتصادية والإدارية، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، العدد 01، المجلد 27، 2019.
66. عبد الحكيم مصطفى جوده، خالد عدنان عويس، إستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة لأغراض تسعير الخدمات- دراسة ميدانية على أحد المستشفيات الأردنية الخاصة-، مجلة إربد للبحوث والدراسات، الصادرة عن جامعة إربد الأهلية، الأردن، العدد 02، المجلد 12، 2009.
67. عبد الحميد بوخاري، الحاج عرابة، عبد الله مايو، نحو تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات العامة - دراسة حالة مستشفى سليمان عميرات - تقرت- الجزائر-، مجلة التنظيم والعمل، الصادرة عن جامعة معسكر، الجزائر، العدد 05، المجلد 10، 2016.
68. عبد العال مصطفى أبو الفضل، إستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجهة بالوقت في قياس تكاليف الأنشطة المصرفية لتحسين مركزها التنافسي، مجلة العلوم الإدارية والإقتصادية، الصادرة عن جامعة القصيم ، السعودية، العدد 11، المجلد 02، 2017.
69. عريوة محاد، عبد الرحمن القري، قياس وتقييم الأداء المستدام في القطاع العمومي المحلي بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) دراسة عينة من البلديات، مجلة أفاق للعلوم، الصادرة عن جامعة الجلفة، الجزائر، العدد 06، 2017.

70. علوطي مين، أولاد إبراهيم ليلي، إستخدامات لوحة القيادة في المجال المصرفي (دراسة حالة مصلحة القروض لوكالة مصرفية)، مجلة جمعية إدارة الأعمال العربية، العدد 153، 2009.
71. عياش قويدر، أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المناسب في تنافسية المؤسسة من خلال إستراتيجية الريادة بالتكلفة، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية- دراسات إقتصادية-، الصادرة عن جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، العدد 05، المجلد 03 2008.
72. قاسم محمد عبد الله، أهمية إستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية العراقية - دراسة تطبيقية في الشركة العامة للزيوت النباتية (مصنع المامون)-، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والإقتصادية، الصادرة عن كلية الإدارة والإقتصاد بجامعة المثنى، العراق، العدد 02، المجلد 02، 2012.
73. قاشي خالد، دور نظام المعلومات التسويقية في صنع قرارات تسويقية رشيدة بالمؤسسة الجزائرية- دراسة حالة مؤسسة جيكوب، مجلة الإقتصاد الجديد، الصادرة عن جامعة خميس مليانة، الجزائر، المجلد 3، العدد 1، 2012.
74. فرقاد عادل، زغيب مليكة، دور لوحة القيادة في تفعيل حوكمة المؤسسة، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، الصادرة عن المركز الجامعي لميلة، الجزائر، المجلد 04، العدد الأول، جوان 2018.
75. قيصر علي عبيد الفتلي، دور التكامل بين تقنيتي خارطة تدفق القيمة والتكلفة على أساس النشاط الموجهة بالوقت TD-ABC في تحسين قيمة المنتج- دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الرجالية في النجف، مجلة الإدارة والإقتصاد، الصادرة عن جامعة كربلاء، العراق، العدد 26، المجلد 06، 2017.
76. مقيم مالك راضي، مجبل داوي إسماعيل، تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في إتخاذ القرارات - دراسة تطبيقية في معمل مثلجات الخفاجي في محافظة النجف الأشرف-، مجلة التقني، الصادرة عن الجامعة التقنية الوسطى، العراق، العدد 09، المجلد 24، 2011.

77. محمد البشير إبراهيم أحمد، أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في الرقابة على التكاليف - دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الحكومية-، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، الصادرة عن جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 01، المجلد 04، 2019.
78. محمد الصديق الفضيل، نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، الصادرة عن جامعة البليدة 2، الجزائر، العدد 13، جوان، 2018.
79. محمد أمين بربري، الطيب بولحية، أهمية تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية بالمؤسسات العمومية الإستشفائية - دراسة حالة المؤسسة الإستشفائية الأخوات باج الشلف -، مجلة دراسات العدد الإقتصادي، الصادرة عن جامعة عمار ثليجي الأغواط، العدد 02، المجلد 10، جوان 2019.
80. محمد جبار فشاخ، مصطفى كاظمي نجب أبادي، عبد الأمير نجم عبد القاضي، مسؤولية مراقب الحسابات عن تقييم نظام الرقابة الإدارية، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، الصادرة عن كلية الإدارة والإقتصاد بجامعة كربلاء، العراق، العدد 58، المجلد 14، 2012.
81. محمد روزاقي، نجمة عباس، محاولة بناء أنموذج لتطبيق نظام الوقت المحدد (JIT) في المؤسسات الجزائرية، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، الصادرة عن جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 17، 2017.
82. محمد سمير دهيرب، شادية حسين عباس، نور فاضل شحادة، أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في ترشيد كلفة المنتج وتحسين القرارات الإدارية- بحث تطبيقي في الشركة العراقية لإنتاج البذور موقع غماس، مجلة المتنى للعلوم الإدارية والإقتصادية، الصادرة عن كلية الإدارة والإقتصاد بجامعة المتنى، العراق، العدد 02، المجلد 07، 2017.
83. محمد عبد الرزاق، محمد حمو خليل، نظم المعلومات الإدارية ودورها في دعم إستراتيجيات إستدامة الشركات الصغيرة والمتوسطة- دراسة إستطلاعية في عينة من شركات تعبئة المياه المعدنية

في إقليم كردستان العراق-، مجلة تنمية الرفادين، الصادرة عن كلية الإدارة والإقتصاد بجامعة الموصل، العراق، العدد 119، مجلد 37، 2018.

84. محمد عبد الله أبو رحمة، خالد يوسف حماد، أثر تطبيق نظام التكاليف الموجهه بالوقت (TD-ABC) على جودة القرارات الإدارية - دراسة حالة- الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا، مجلة الإقتصاد والأعمال JFBE، الصادرة عن المركز الجامعي لميلة، الجزائر، العدد 02، المجلد 03، جوان 2019.

85. محمد علي أحمد السيدية، منى سالم المرعي، تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة أسلوب جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، الصادرة عن كلية الإدارة والإقتصاد بجامعة تكريت، العراق، العدد 03، العدد 02، 2007.

86. محمد كنفوش، نظام ABC ودوره في تحسين الأداء وإستدامته بالمؤسسة، مجلة جديد الإقتصاد، الصادرة عن جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 04، ديسمبر 2009.

87. محمد هيثم الدبس، رفع القدرة التنافسية للمنشأة من خلال الكشف عن الطاقة الإنتاجية غير المستغلة بإستخدام نظام (TD-ABC)، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الإقتصادية والقانونية، الصادرة عن جامعة تشرين، سوريا، العدد 1، المجلد 37، 2015.

88. مرغني وليد، تقييم فعالية مراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية (حالة مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية ENICAB)، مجلة رؤى إقتصادية، الصادرة عن جامعة الوادي، الجزائر، المجلد 08، عدد 01، 2018.

89. معمر بوطالبي، التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، والموازنة على أساس النشاط (ABC,ABM,ABB)، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية-دراسات إقتصادية-، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، العدد 29، المجلد 14، 2014.

90. مليكة طاهري، نموذج مقترح لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المخبر- دراسة حالة المؤسسة العمومية الإستشفائية أولاد محمد بالشلف-، مجلة الإصلاحات الإقتصادية

- والإندماج في الإقتصاد العالمي، الصادرة عن المدرسة العليا للإدارة، الجزائر، العدد 12، المجلد 24، 2017.
91. منال جبار سرور، مروة جمعة طمعة الزكاني، دور التكاليف المعيارية والتكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف، مجلة الكوت للعلوم الإقتصادية و الإدارية، الصادرة عن جامعة بغداد، العراق، العدد 14، المجلد 1، 2014.
92. منى أحمد التير، عبد الغاني أحمد الفطيسي، أدوات المحاسبة الإدارية (الواقع ومعوقات التطبيق) دراسة ميدانية على شركات الصناعة الليبية، مجلة العلوم الإقتصادية والسياسية، الصادرة عن كلية الإقتصاد والتجارة بزلتين الجامعة الأسمرية الإسلامية، ليبيا العدد 02، 2013.
93. مهاوات لعبيدي، بومعراف إلياس، وظيفة وأدوات مراقبة التسيير كألية لتقييم أداء المؤسسات الإقتصادية، مجلة التنمية الإقتصادية، الصادرة عن جامعة الوادي، الجزائر، العدد 02، 2016.
94. ميثم مالك راضي، مجبل دواي إسماعيل، تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في إتخاذ القرارات الإدارية- دراسة تطبيقية في معمل مثلجات الخفاجي في محافظة النجف الأشرف-، مجلة التقني، هيئة التعليم التقني بالعراق، العراق، العدد 09، المجلد 24، 2011.
95. ميساء نديم أحمد، محمد أسماعيل مهدي، السلوك القيادي وعلاقته بالتنظيم الإداري لدى مديري ومديرات المدارس الإعدادية بمركز بعقوبة من وجهة نظر مدرسيهم ومدرساتهم، مجلة علوم الرياضة، الصادرة عن كلية التربية الرياضية للبنات بجامعة بغداد، العراق، العدد 04، المجلد 04، 2012.
96. ناصر نور الدين عبد الطيف، مصطفى حسن خلف، أثر استخدام محاسبة إستهلاك الموارد لإدارة التكلفة في تدعيم القدرة التنافسية - دراسة حالة قطاع الخدمات اللوجستية الملاحية-، مجلة العلوم الإقتصادية جامعة البصرة، العراق، العدد 50، المجلد 13، 2018.
97. نعيمة يحاوي، التوجهات الحديثة لنظام الموزنات التقديرية، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، الصادرة عن جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 03، 2009.

98. نوري علي جابر، أثر التنظيم الإداري في العمل الإداري دراسة حالة شركة أور العامة للصناعات الهندسية في الناصرية، مجلة جامعة ذي قار، الصادرة عن جامعة ذي القار قسم البحث والتطوير، العراق، العدد 02، المجلد 12، 2017.
99. هاشم علي هاشم، حوراء عبد الأمير أحمد، واقع تطبيق تقنيات محاسبة التكاليف الإدارية في الشركات العراقية - دراسة تطبيقية على عينة من الشركات في محافظة البصرة-، مجلة العلوم الاقتصادية، الصادرة عن جامعة البصرة، العراق، العدد 42، المجلد 11، 2016.
100. هشام عمر حمودي عبد نينوي، عزيزة بن سمية، دور نظام المعلومات المحاسبي في تكوين قاعدة بيانات عن المورد البشري تنفيذ متخذ القرار، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، الصادرة عن المركز الجامعي لتيسمسيلت، الجزائر، العدد 03، مارس 2018.
101. هوام جمعة، أوجه التقارب والاختلاف في ممارسات أنظمة محاسبة التسيير / التكلفة عبر الدول مجلة العلوم الإنسانية، الصادرة عن جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد 07، 2005.
102. وليد مرغني، مفيدة يحياوي، مساهمة التفكير الإستراتيجي في تعزيز فعالية مراقبة التسيير، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، الصادرة عن جامعة الوادي، الجزائر، المجلد 01، العدد 10، 2017.
103. يزيد تفرات، إستخدام أدوات التحليل المالي في تشخيص الوضع المالي للمؤسسات الاقتصادية في ظل الإصلاح المحاسبي دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج اللوالب والسكاكين والصنابير " BCR " بولاية سطيف للفترة المالية (2011-2014)، مجلة بحوث جامعة الجزائر، الصادرة عن جامعة يوسف بن خدة الجزائر، الجزائر، العدد 2016.
104. يونس الشعباني، حمودي عبد الحديدي، إستخدام سلسلة القيمة كأحد الإستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة بهدف التخفيض بالتطبيق على الشركة العامة لصناعة الأدوية في نينوى، مجلة تنمية الرافدين الصادرة عن جامعة الموصل، العراق، العدد 97، المجلد 32، 2010.
105. عبد الغني أحمد الفطيسي، عادل رمضان حيدر، تطبيقات محاسبة التكاليف في ليبيا - الواقع وأفاق الدراسات المستقبلية- دراسة إستكشافية على الشركات الصناعية الليبية، مجلة العلوم

الإقتصادية والسياسية، كلية الإقتصادية والتجارة زلتين /الجامعة الأسمرية الإسلامية، ليبيا، العدد 09، 2017.

106. محمد وفي عباس الشمري، حيدر قنبر علي، مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD-ABC ودوره في قرارات التسعير، مجلة الغري للعلوم الإقتصادية والإدارية، الصادرة عن كلية الإدارة والإقتصاد بجامعة الكوفة، العراق، العدد 03، المجلد 15، 2018.

د- الملتقيات العلمية:

1. بن البار موسى، قديري عائشة، تقييم فعالية نظم المعلومات الإدارية من منظور بنيوي بكلية العلوم الإقتصادية بجامعة المسيلة، مداخلة مقدمة في إطار الملتقى الدولي حول التحول الرقمي للمؤسسات والنماذج التنبؤية على المعطيات الكبيرة، بجامعة المسيلة يومي 13/12 نوفمبر 2017.

2. دبي علي، وداة سعاد، أهمية مشاركة المسيرين بفعالية في إعداد موازناتهم التقديرية وتأثيراتها السلوكية - دراسة عينة من مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية- ، مداخلة مقدمة في إطار الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع يوم 2017/04/25، جامعة البليدة 02، الجزائر.

3. سعود وسيلة، قاسمي كمال، نظرة على مراقبة التسيير كآلية من آليات حوكمة المؤسسات، مداخلة تدرج في إطار الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، يوم 2017/04/25، بجامعة البليدة 02- الجزائر.

4. شطارة نبيلة، لبرش سارة، دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة، مداخلة علمية مقدمة في إطار الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، يوم 2017/04/25 بجامعة البليدة 02، الجزائر.

5. طاهري فاطمة الزهراء، بلولة محمد أكرم، دور الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة، مداخلة علمية مقدمة في إطار الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، يوم 2017/04/25 بجامعة البليدة 02، الجزائر.

6. طاهري فاطمة الزهراء، بلولة محمد أكرم، دور الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة، مداخلة علمية مقدمة في إطار الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، يوم 2017/04/25 بجامعة البلدة 02، الجزائر.
7. عبد الناصر إبراهيم نور، زيد عليان، مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، مداخلة مقدمة في إطار المؤتمر العلمي الرابع حول الإبداع والتميز في منظمات الأعمال يومي 30/29 أبريل 2012 بكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، بجامعة الشرق الأوسط، الأردن.
8. عبد الرزاق سلام، وهيبه خيتري، واقع مراقبة التسيير في المجمعات الصناعية الكبرى، - دراسة حالة بمجمع صيدال المدية - ، مداخلة مقدمة في إطار الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع يوم 2017/04/25، بجامعة البلدة 02، الجزائر.
9. مصطفى طه النوباني، عملية اتخاذ القرارات في إدارة الجودة الشاملة (دراسة تحليلية)، ورقة بحثية مقدمة في إطار المؤتمر الدولي لضمان جودة التعليم العالي، جامعة الزرقاء الأهلية، الأردن، 2011.
10. يدو محمد، سياخن مريم، رياحي صابرينة، دور أدوات مراقبة التسيير في ترسيخ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، مداخلة علمية مقدمة في إطار الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع يوم 2017/04/25 بجامعة البلدة 02، الجزائر.

هـ - المقابلات:

- مقابلة مع السيد المدير العام إيباش للأشغال العامة والبناءات المعدنية (IBACHE) بتاريخ 2018/10/24.
- مقابلة مع السيد رئيس المصلحة التجارية إيباش للأشغال العامة والبناءات المعدنية (IBACHE) محل بتاريخ 2018/10/28.
- مقابلة مع رئيس مصلحة الإنتاج إيباش للأشغال العامة والبناءات المعدنية (IBACHE) محل الدراسة بتاريخ 2018/11/3.

- مقابلة مع السيد نائب المدير العام إيباش للأشغال العامة والبنائات المعدنية (IBACHE) بتاريخ 2019/1/4.

هـ.المواقع الإلكترونية:

1.حاج قويدر قورين، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير، على الخط، <https://www.scribd.com/doc/51217945/> أطلع عليه بتاريخ 2020./04/09

2. هيثم محمد عقل، جبر إبراهيم ، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) وأثره على سياسة توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين على الخط، <https://www.researchgate.net/publication/257298556> أطلع عليه بتاريخ 2020/05/02.

2- المراجع باللغة الأجنبية:

1. Abdallah Boughaba, comptabilité Analytique d'exploitation, Berti éditions, Alger ,1998.
2. C.C.Raulet , Comptabilité Analytique et Contrôle de gestion, paris, Edition ,dunod,1982.
- 3.Drury, Colin M , Management and cost accounting, 8th edition, Cengage Learning, Hampshire, 2012.
4. Mallek Meriem, La Contractualisation outil majeur pour la mise en place d'un système de contrôle gestion hospitalier,Maaref (Revue académique) partie : Sciences Economiques , 10 ème Année -N°: 20 (Juin 2016)..
- 5.NORBERT, GUEDJ. Le contrôle de gestion. Pour améliorer la performance de l'entreprise, Paris, 2001.
6. Adkins Tony ,Activity-based costing under fire. Five myths about time-driven activity-based costing , Beye NETWORK , 2008.
7. Azar, Jihane Abi, "Les Outils De Controle De Gestion Dans Le Contexte Des Pme: Cas Des Pmi Au Liban ", Comptabilité et Connaissances, 2005.
8. Bouin, Xavier, and François-Xavier Simon. Les nouveaux visages du contrôle de gestion. Dunod, 2001.
- 9.BOUQUIN , Henri, Un aspect oublié de la méthode des sections: les enjeux d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion. Revue Française de Comptabilité 271, octobre., 1995.
- 10.Cargnello-Charles Emmanuelle, Morard Bernard, Trahand Jacques , Comptabilité de gestion: coût, activité, répartition , Presses universitaires de Grenoble, 2000.
- 11.Élie Cohen, Dictionnaire de Gestion, Casbah Editions, Alger, 1998,P 75.
12. Feil, Patrick, Keun-Hyo Yook, and Il-Woon Kim Japanese target costing: a historical perspective , International Journal 11, 2004.
13. Gervais, Michel, Contrôle de gestion, 7^{ème} édition, Economica, Paris, 2000..
14. Gervais, Michel, Yves Levant, and Charles Ducrocq, Le Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC): un premier bilan à travers une étude de cas longitudinale, Finance Contrôle Stratégie, Vol 13.N01, 2010.
15. Gervais, Michel. Contrôle de gestion, 7eme édition, Economica ,Paris, 2000.

16. Hadi, Rosul Estabraq, and Sabiha Barzan Alubaidy , **The Reflection of the application TD-ABC approach on profits persistence Applied study in the General State of Hydraulic Industries Factory of Plastic**, journal of Economics And Administrative Sciences , Vol 25 ,No116 ,2019.
17. Jacques Trahand, Bemard. Morard and Charles Emmanuelle, **Comptabilité de gestion : coût, activité, répartition**, Edition Presses universitaires de Grenoble, France 2000.
18. Jacquot Thierry et Richard Milkoff , **Comptabilité de gestion analyse et maîtrise des coûts**, Pearson Education France, 2007.
19. Kaplan, Robert S, **Relevance regained, Management Accounting**, (UK) , September, (1988).
20. Kaplan, Robert S., and Steven R. Anderson ,**Time-driven activity-based costing: a simpler and more powerful path to higher profits** , Harvard business press, 2007.
21. Khemakhem Abdelatif , **la dynamique du contrôle de gestion** , Dunod , paris, 1977, P14.
22. Langlois.L, Bonnier.C, Bringer.M, "**Contrôle de gestion**", BERTI Editions FOUCHER, Paris, 2006.
23. Lochard, Jean, and Dominique Gilbert, **La Comptabilité analytique: ou comptabilité de responsabilité, Ed. d'organisation**, France, 1998.
24. Löning, Hélène, et al. **Contrôle de gestion: Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles**, Dunod, Paris, 4^{ème} édition, 2013.
25. Melyon Gérard, **Comptabilité analytique**, 2ème Edition baréal, Paris, 2001.
26. Naas Abdelkader, **Pratique de contrôle et Emergence D'une Fonction de contrôle de Gestion Dans les Entreprises Publiques Algeriennes**, Revue Algérienne d'économie et gestion Volume 6, Numéro 1.
27. P.Lauzel et R.Teller, **contrôle de Gestion et Budget**, Sirey Editions, Paris, 7^{ème} édition 1994.
28. Patricia, E., Werner, B., Gerrit, S., Steven, A. R., **Cost modeling in logistics using time - driven ABC: Experiences from a wholesaler**, International Journal of Physical Distribution & Logistics Management, Vol 38-No03, 2008.
29. Raullet Christina , **Comptabilité Analytique et Contrôle de gestion** , paris , Edition ,dunod ,1982.
30. Sahraoui Ali, **Comptabilité de gestion**, Berti Edition, Alger, 2004.
31. Sakurai, M, **Target costing and how to use it**. Journal of cost management, 3(2), 1989.
32. Saulou, Jean-Yves. **Le tableau de bord du décideur méthodologie de mise en place. Ed. d'Organisation**, Paris, 1982.
33. Szychta, Anna, **Time-Driven Activity-Based Costing in Service Industries**, Social Sciences, Number 1(67), 2010.
34. Teller, Robert , **Le contrôle de gestion : Por un pilotage intégrant stratégie et finance**, Management, 1999.
35. Terungwa Azende, **Practicability of time-driven activity-based costing on profitability of restaurants in makurdi metropolis of benue state Nigeria**, journal of contemporary management , Number 13.(3) , 2012.
36. Tse, Michael, and Maleen Gong , **Recognition of idle resources in time-driven activity-based costing and resource consumption accounting models**, Journal of applied management accounting research , Vo 7 , No2 2009.
37. Abdallah Boughaba, **comptabilité Analytique**, Berti éditions, Alger, 1994.

- 38.AHSINA, Khalifa. Systèmes de contrôle de gestion et performance: essai de modélisation. el- bahith review-N°: 09 (2011).
- 39.Amara Meriem , et Elhadje Ameer, La complémentarité entre l’audit interne et le contrôle de gestion comme un facteur d’amélioration des instruments de contrôle et de gestion, cas du group Algéro-Espagnole – FERTIAL-, Roa Iktissadia REVIEW, University of Echahid Hamma Lakhdar, Eloued, Algeria, V: 7, N: 2, Dec 2017.
- 40.Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M., & Young, S. M, Management accounting: Information for decision-making and strategy execution, 6th ed, Pearson Education, 2012.
- 41.Horngren, C. T., Sundem, G. L., Stratton, W. O., Introduction To Management Accounting, 13th. ed., Upper Saddle River : New Jersey, Prentice Hall, (2005).
- 42.Kim, Kyoung-jae, and Ingoo Han, "Nonlinear cost allocation based on optimal cost driver set in activity-based costing: using hybrid genetic algorithms and artificial neural networks.", Korea Expert System Society 98 Fall Conference . No. 2., Korea Intelligent Information Systems Society, 1998.
- 43.LASARY, Comptabilité analytique, Imprimerie Es-Salem, Alger, 2001.
- 44.LONING, Hélène, et al, le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques, Dunod Paris, 3^{ème} édition, 2008.
45. Patrick Boisselier, contrôle de gestion, 3^{em} édition Vuibert, Paris, 2005.
- 46.Szychta Anna , Time-Driven Activity-Based Costing in Service Industries, Social Sciences , Nr 1,(67), 2010.
- 47.Yves DE RONGE’, Karine CERRADA, Contrôle de gestion, PERASON Education, Paris, 2009.

الملاحق

ملحق (1) : يوضح إنتاج مؤسسة إيباش (IBACHE) لسنة 2018



*Le montant de la production – entreprise Ibche Ceneraux Construction Metollaue-
l'année 2018.*

<i>Nom du produit</i>	<i>Nom de produit</i>	<i>La quantité produite</i>
<i>Poteaux de réseau électrique</i>	<i>Support 106 Bs 66</i>	<i>32U</i>
	<i>Support 96 Bs 66</i>	<i>10U</i>
<i>Poteaux d'éclairage public</i>	<i>Condélabre Rond 5m</i>	<i>200U</i>
	<i>Condélabre Rond 6m</i>	<i>187U</i>
<i>Porte extérieure en métal</i>	<i>Porte métallique réf: P320/T</i>	<i>119U</i>
	<i>Porte métallique réf: 421/T</i>	<i>189U</i>
<i>Chaise en métal</i>	<i>Chaise métallique réf :R001</i>	<i>109U</i>

الملحق (2) : بوضوح قائمة التكاليف المباشرة لمؤسسة (IBACHE) لسنة 2018



Liste du coût des matières premières utilisées pour la production en 2018 –
entreprise Ibche Ceneraux Construction Metohalle

1. Pur les produits de Poteaux de réseau électrique

matières premières	Support 96 Bs 66			Support 106 Bs 66		
	Ountité	Prix Unitaire	Montant total	Ountité	Prix Unitaire	Montant total
Fer plat 80/5	21M	700DA/M	14.700DA	24M	700DA/M	16.800DA
Fer plat 140/6	14M	950DA/M	13.300DA	18M	950DA/M	17.100DA
Corrnier 50/5	20M	420DA/M	8.400DA	24M	420DA/M	10.800DA
Corrnier 60/6	20M	1000DA/M	20.000DA	24M	1.000DA/M	24.000DA
Panteur	1U	800DA/U	800DA	1U	900DA	900DA
main d'oeuvre	8H	400DA/H	3200DA	8H	400DA	3200DA

2. Pur les produits de Poteaux d'éclairage public

matières premières	Condalabre Rond 5m			Condalabre Rond 6m		
	Ountité	Prix Unitaire	Montant total	Ountité	Prix Unitaire	Montant total
Tube rond 60	4.4M	300DA/M	1.320DA	4.4M	300DA/M	1.320DA
Tube rond 90	3M	800DA/M	2.400DA	4M	800DA/M	3.200DA
Tube rond 125	2M	1.500DA/M	3.000DA	2M	1500DA/M	3.000DA
Emajour	2U	900DA/U	1.800DA	2U	900DA	1.800DA
Panteur	1U	1.300DA/U	1.300DA	1U	1.500DA	1.500DA
Baqintee 3.25	-	-	-	1U	1.000DA	1.000DA
main d'oeuvre	3H	400DA/U	1.200DA	8H	400DA	3.200DA

3. Pur les produits de Poteaux d'éclairage public.

matières premières	Porte métalliqueréf: P320/T			Porte métalliqueréf: 421/T		
	Ountité	Prix Unitaire	Montant total	Ountité	Prix Unitaire	Montant total
Tolle 2.0	4U	2.300DA/U	9.200DA	2U	2.300DA/U	4.600DA
Pannaux 47*20	4U	200DA/U	800DA	2U	200DA/U	400DA
Pannaux 20*20	2U	100DAU	200DA	1U	100DAU	100DA
Fer plat 40/3	2U	800DA/U	1.600DA	-	-	-
Corrnier 40/4	2U	1.300DA/U	2.600DA	1U	1.300DA/U	1.300DA
Vachait/serrue	2U	1.000DAU	2.000DA	2U	1.000DAU	2.000DA
Pomalle	6U	100DA/U	600DA	3U	100DA/U	300DA
Panteur	1U	1.000DA/U	1000DA	1U	1.000DA/U	1.000DA
main d'oeuvre	24H	400DA/H	9.600DA	20H	400DA/U	8.000DA

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح كيفية استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) لمراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية في ظل عجز الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف، من خلال إجراء دراسة تطبيقية على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المتمثلة في مؤسسة إيباش للأشغال العامة والبنائات المعدنية (IBACHE) بولاية أدرار، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها، عدم إهتمام مسؤولي المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بوظيفة مراقبة التسيير، كما توصلت إلى أن تطبيق نظام (TD-ABC) يعد أكثر سهولة من الأنظمة التقليدية للتكاليف، فضلا عن الدقة في توزيع التكاليف غير المباشرة وتجاوزه لنقاط ضعف الأنظمة التقليدية والمتمثلة في إزالة تأثيرات الطاقة الإنتاجية العاطلة وعدم تحميلها على المنتجات وتوفير المعلومات اللازمة لأغراض مراقبة التسيير من خلال المؤسسة محل الدراسة، من أجل ذلك أوصت الدراسة بضرورة الإهتمام بوظيفة مراقبة التسيير نظرا للأهمية البالغة لهذه الوظيفة في ترشيد وتوجيه موارد المؤسسة وإكتشاف الأخطاء والانحرافات وإقتراح التعديلات الممكنة، والتخلي عن الأنظمة التقليدية للتكاليف المعتمدة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، والتحول نحو تطبيق نظام (TD-ABC) لما له من أهمية بالغة في دعم مراقبة التسيير.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف، مراقبة التسيير ، الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف، التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت، مسببات التكلفة.

Abstract:

This study aims to clarify how to use the time-oriented activities-based cost accounting system (TD-ABC) to monitor the management of the Algerian economic institution in light of the deficit of traditional cost-accounting systems, by conducting an applied study on one of the Algerian economic institutions represented by the Ibash Foundation for Public Works and Construction Mineral Resources (IBACH) in the wilaya of Adrar, and the study reached several results, the most important of which is the lack of interest of Algerian economic institutions officials in the management control function. It also concluded that the application of (TD-ABC) system is easier than traditional costing systems, as well as the accuracy in distributing the costs of others. Direct and bypassing the weaknesses of traditional systems represented in removing the effects of idle production capacity and not loading it on products and providing the necessary information for the purposes of monitoring management through the institution under study, for this, the study recommended the need to pay attention to the management control function due to the great importance of this function in rationalizing and directing the institution's resources and discovering Errors and deviations and suggesting possible adjustments, and abandoning the traditional systems of costs approved by Palm Algerian economic institutions, and the shift towards the application of (TD-ABC) system because of its great importance in supporting management control.

Key words: cost accounting, cost accounting system, traditional cost accounting systems, time-oriented activity based cost accounting system, management control, economic enterprise.