

جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية
شعبة: العلوم المحاسبية والمالية
التخصص: مالية مؤسسة

بـعـنـوان

أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة مراقبة للتسيير في المؤسسة
دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية ALFAPIP – غرداية-

إشراف الأستاذ:
د/ مصطفى بن نوي

إعداد الطالبين:
- حمزة مولاي عمار
- عبد الرحمان سلاق

السنة الجامعية: 2019 / 2020

شكر و عرفان

الحمد لله والشكر لله سبحانه وتعالى على جميع نعمه وفضله الذي وفقنا وجمع شملنا و سدد

خطانا لإتمام هذا العمل المتواضع

في مثل هذه اللحظات يتوقف اليراع ليفكر قبل أن يخط الحروف ليجمعها في كلمات

ولا يبقى لنا في نهاية المطاف إلا قليلاً

من الذكريات و صور تجمعنا برفاق كانوا إلى جانبنا

فواجب علينا شكرهم و نحن نخطو خطواتنا الأولى في نهار الحياة

نتقدم بأسمى عبارات التقدير و العرفان و أزكى معاني الشكر و الامتنان إلى الأستاذ المشرف

الذي تكرم بإشرافنا و أشعل شمعة في دروب عملنا و على صبره معنا في تقديم النص

والتوجيهات و الآراء النيرة طوال فترة الدراسة

و نخص بجزيل الشكر و العرفان إلى كل الأساتذة الأفاضل و كل من وقف على المنابر وأعطى

من حيلة فكره لينير دربنا خير فلهم منا كل التقدير والاحترام

و إلى كل الذين رافقونا في مشوارنا الدراسي

وكل طاقم تخصص مالية مؤسسة بجامعة حرديّة

كما لا ننسى كل عمال مؤسسة صناعة الأنابيب وحدة حرديّة

الملخص

نهدف من خلال هاته الدراسة إلى التعرف على أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأداة مراقبة للتسيير في المؤسسة، والذي يعتبر من الطرق الحديثة لمعالجة التكاليف، من خلال مراحلها التي يمر بها لتقديم بيانات ومعلومات أكثر دقة ووضوح لتسهيل مهام مراقبة التسيير في اتخاذ القرارات المناسبة .

بعد العرض النظري للموضوع جاءت الدراسة الميدانية التي قمنا بها على مستوى مؤسسة الأنابيب الحلزونية ALFAPIP، حيث شملت عينة الدراسة مصلحة المحاسبة والمالية ومصلحة الانتاج، باستخدام مجموعة من أدوات جمع المعلومات و بعض الأساليب الاحصائية.

توصلنا إلى أن نظام التكاليف ABC من أفضل الأنظمة حيث له فعالية عالية في تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة بدقة، وهذا مايساعدنا في الحصول على معلومات صحيحة تساعد مراقبة التسيير في أداء وظائفها على أكمل وجه ومنه تحقيق هدف المؤسسة.

Summary abstract :

We aimed from this study to know about the important of the costs system according to the activities abc by controlling the managemant incide the firm which is considered as the new method to treat the costs by passing by steps to give more details clear and exact to simplify the missions to controll the gestion and take the right decions .

Our work was practical by visiting the firm of tubes and taking some sampel by using special tools.

We noticed that the system of costs abc is among the best systems because it has results in giving more details and spesial results this helps us to get more information to control the firm to get more results.

فهرس الموضوعات

I	الشكر.....
II	الاهداء.....
III	ملخص.....
IV	فهرس الموضوعات.....
V	قائمة الجداول.....
V	قائمة الأشكال.....
VI	الملاحق.....
أ-هـ	مقدمة.....
الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة	
2	تمهيد.....
3	المبحث الأول: دراسة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومراقبة التسيير.....
22	المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع.....
27	خلاصة.....
الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة صناعة أنابيب الحلزونية غرداية	
29	تمهيد.....
30	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة.....
39	المبحث الثاني: تطبيق نظام ABC ونتائجه.....
48	خلاصة.....
50	خاتمة.....
56	قائمة المراجع.....
60	الفهرس.....

قائمة الأشكال والجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم
18	تحديد مسبب التكلفة	.1
39	تحديد مصالح المؤسسة وأنشطتها	.2
40	تخصيص عناصر التكاليف على الأنشطة	.3
41	تحديد التكاليف في كل نشاط وتجميعها	.4
42	مصنوفة الارتباط بين الأنشطة ومسببات التكلفة	.5
43	تحديد مسببات الأنشطة	.6
42	تكلفة الوحدة الواحدة من مسببات التكلفة للأنشطة ومراكز الأنشطة	.7
44-43	عدد مسببات المخصصة لكل منتج	.8
45-44	تكلفة المنتجات النهائية	.9
45	تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة لكل منتج	.10

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
5	مبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة	1.
19	يوضح منهجية طريقة ABC في حساب التكاليف النهائية	2.
37	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	3.

المقدمة

أ- توطئة

نظرا للتطورات المتواصلة التي تشهدها المؤسسات في البيئة الاقتصادية، وكذا توجه الدول نحو اقتصاد السوق، اضافة الى نشاطات المؤسسة المتعددة وحجمها الواسع، وهياكلها الادارية المتعددة، الأمر الذي أدى إلى صعوبة وظيفة مراقبة التسيير داخل المؤسسة، مما استدعى على المؤسسات توفير المعلومات والبيانات بدقة ووضوح وهذا ما أتى به نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، حيث يعتبر من الطرق الحديثة في المحاسبة، والذي يعد كأداة من أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة وذلك عن طريق تخصيص التكاليف غير المباشرة وتحميلها للمنتوج حسب كل نشاط، من أجل تحسين ربحية المؤسسة، إضافة إلى المساعدة على المراقبة الفعالة للمصاريف والتزويد بكل المعلومات اللازمة لتسيير المؤسسة.

وعلى ضوء ماسبق ومن خلال هذه الدراسة سنحاول إجراء دراسة لمؤسسة الانايبب الحلزونية حول أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة مراقبة للتسيير في المؤسسة وللإلمام بجوانب الموضوع تمكنا من طرح الإشكالية كالاتي:

ب- اشكالية البحث:

فيما تتمثل أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مراقبة التسيير في المؤسسة؟

وهو مادفعنا الى طرح أسئلة الفرعية :

1- هل يمكن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة محل الدراسة؟

2- إلى أي مدى يمكن اعتبار نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة مساعدة على مراقبة التسيير

في المؤسسة ؟

ج- فرضيات البحث:

وبهدف الاجابة على التساؤلات نحاول اختبار صحة الفرضيات التالية:

1- يمكن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، وذلك باتباع مراحل تصميمه خطوة بخطوة.

2- وجود علاقة طردية بين مراقبة التسيير ونظام التكاليف على أساس الأنشطة .

د - مبررات اختيار البحث:

لقد وقع الاختيار على هذا الموضوع بناء على جملة من المبررات وهي:

- يتطلب تخصص دراستنا دراسة ومعرفة مثل هذه المواضيع.

- تسليط الضوء على ضرورة اللجوء الى هذه التقنية، وذلك من خلال ايضاح مدى اهميتها في توفير

المعلومات والبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات الادارية للمؤسسة.

هـ- أهداف الدراسة:

مما سبق نجد ان دراسة هذا الموضوع ترجو الاهداف التالية:

- محاولة الاجابة على التساؤلات والتأكد من الفرضيات المطروحة.

- محاولة ابراز اهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مراقبة التسيير في المؤسسة.

- تطبيق طريقة نظام ABC على المؤسسة الاقتصادية لتحديد التكاليف.

و- أهمية الدراسة:

تتجسد اهمية الدراسة في مايلي:

- حاجة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية الى تطبيق انظمة التكاليف الحديثة للرفع من كفاءتها وترشيد قراراتها.

-تسليط الضوء على بعض المفاهيم المتعلقة بالتكاليف.

ز-حدود الدراسة:

لقد تم اجراء هذه الدراسة ضمن حدوده زمنية ومكانية وبشرية واخرى موضوعية.

1-الحدود الزمنية

تتعلق الحدود الزمنية بدراسة تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة خلال سنة 2017.

2-حدود مكانية وبشرية

تمثل الحدود المكانية في مؤسسة الأنايب الحلزونية ALFAPIP غرداية، أما الحدود البشرية كانت على

مستوى قسم المحاسبة والمالية وقسم الانتاج.

ط-منهج البحث والأدوات المستخدمة :

بغية الإلمام والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع، والإجابة على الإشكالية المطروحة واثبات الفرضيات،

اعتمدنا في الجانب النظري المنهج الوصفي وذلك من خلال التطرق للمفاهيم الأساسية والنظرية في الموضوع

واستخلاص أهم ماتوصلت إليه الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع باستخدام أسلوب جمع المعلومات عن

طرق الكتب، المجالات، المذكرات، أما الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على أسلوب دراسة الحالة لتطبيق نظام

التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة الأنايب الحلزونية ALFAPIP، باستخدام أسلوب الملاحظة

والمقابلة الشخصية والطرق الاحصائية كمجدول EXEL.

ك- صعوبات الدراسة:

لقد واجهتنا صعوبات عديدة لإعداد هذا البحث في ظل الأزمة الراهنة كوفيد 19 .

- صعوبة الوصول إلى المؤسسة.

- صعوبة إيجاد مراجع كثيرة باللغة الأجنبية إثر غلق المكتبات.

م- تقسيمات الدراسة:

للوصول إلى الأهداف المرجوة من البحث وللإجابة على إشكاليته، اقتضت ضرورة الدراسة تقسيمه إلى فصلين، حيث خصص الفصل الأول للأدبيات النظرية والتطبيقية لمتغيرات الدراسة، والذي بدوره ينقسم إلى المبحث الأول الذي تم فيه عرض مختلف المفاهيم العامة حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ومراقبة التسيير ، والمبحث الثاني الذي تناولنا فيه بعض الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع .

بعد المضي من الفصل الأول ننتقل إلى الفصل الثاني الذي شمل الدراسة التطبيقية، وذلك من خلال إسقاط الجانب النظري على التطبيقي لإبراز أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مراقبة التسيير في مؤسسة الأنابيب الحلزونية، الذي قسم بدوره إلى مبحثين، المبحث الأول تضمن الطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة، بينما المبحث الثاني خصص لعرض ومناقشة النتائج المحصل عليها واختبار صحة الفرضيات المقترحة والإجابة على إشكالية البحث.

الفصل الأول: الإطار النظري للأداء المالي والدراسات السابقة

تمهيد:

في الوقت الراهن باتت تحتل مراقبة التسيير مكانة هامة داخل المؤسسات الاقتصادية، نظرا لما تضيفه المراقبة على المؤسسات من خصائص ومميزات خاصة في ظل الظروف الدولية التي أصبحت تعيشها، وذلك من خلال قدرة هذا النظام على ترشيد وتوجيه المؤسسة من خلال كشف الانحرافات والأخطاء ومعرفة أسبابها واقتراح الحلول لمعالجتها، وهذا من خلال عدة أدوات وتقنيات رياضية وإحصائية ومحاسبية وتكنولوجية.

على ضوء ما سبق تم تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- المبحث الأول: دراسة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومراقبة التسيير.
- المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع.

المبحث الأول: دراسة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومراقبة التسيير

كانت أول بداية لفكرة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC عندما طور الباحثان caplan و coper سنة 1987 في الولايات المتحدة نظاما جيدا يستخدم في توزيع التكاليف غير المباشرة ، ومن بعد انتشر استخدامه في الكثير من الدول وكان مصب اهتمام الباحثان يتركز على ضرورة الاهتمام بمسببات التكلفة وفيما بعد عرف هذا النظام تميزا واضحا بدقة توزيع التكاليف غير المباشرة مقارنة بالنظام التقليدي وأصبح محل اهتمام الأكاديميين والإداريين حيث أصبح شائع الاستخدام وفتح مجالا واسعا أمام البحث والتجديد وإجراء التغييرات في أنظمة الرقابة وتقييم الأداء

المطلب الأول: أساسيات نظام التكاليف على أساس الأنشطة

إن أنشطة التكاليف تزودنا بمعلومات وبيانات في غاية الأهمية والتأثير، إذ تعتمد عليها الإدارة في اتخاذ قراراتها لتحقيق أهدافها، ونتيجة للتقدم والتطور السريع في بيئة الأعمال فتوجب توفير نظام محاسبي جيد الذي يقوم بتزويد المنظمات بمعلومات دقيقة لمساعدتها في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

أولا: التعريف بنظام التكاليف المبنية على الأنشطة

1- أسباب ظهور ABC:

وجه Kaplan.R انتقادات إلى الطرق التقليدية خصوصا في مجال تحميل التكاليف غير المباشرة منها:

- اشتقت طرق معالجة التكاليف من أنظمة المحاسبة المالية، وبالتالي فقد ركزت على تقييم المخزون وتكلفة البضاعة المباعة أكثر من اهتمامها بتقديم معلومات ذات دلالة عن تكلفة المنتج.
- تستخدم نظم التكاليف التقليدية أسسا مرتبطة بحجم الإنتاج مثل ساعات العمل المباشرة، ساعات تشغيل الآلات، في تحميل التكاليف غير المباشرة على الإنتاج بما في ذلك تكاليف تصميم المنتج وتكاليف تجهيز الآلات وغيرها من النشاطات التي لا ترتبط تكلفتها بالتغير في حجم الإنتاج، مما يؤدي إلى عدم دقة معلومات قياس تكلفة الإنتاج أو الرقابة عليها، خاصة في ظل التطور التقني في تكنولوجيا الإنتاج، وما ترتب عليه من انخفاض دور العمالة المباشرة.

- عدم اتضاح العلاقة السببية بين تكلفة المنتج واستخدامات الموارد، أي عدم وضوح العلاقة سبب/أثر

1. Cause / effect

¹ ساحل عبد الفتاح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في العلوم المحاسبية، جامعة الجزائر، 2004، ص82.

2- تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

إن فلسفة نظام التكاليف على أساس الأنشطة قائمة على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي (الخدمة)، ومنه تعددت التعاريف لهذا النظام فنذكر من أهمها :

أ- طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة أو ما يسمى بتكلفة الموارد على الأنشطة التي استفادت منها ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات¹.

ب- أنه أسلوب يتكون من مرحلتين لتوزيع التكلفة غير المباشرة حيث يتم تجميعها في مجتمعات للتكلفة ثم يتم تخصيصها على المنتجات النهائية بناء على موجهاً التكلفة.

ج - أنه ذلك النظام الذي يقوم أولاً بتخصيص الموارد على الأنشطة التي استفادت منها، ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة وفقاً لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة².

من خلال التعاريف السابقة خلصنا إلى أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة جاء لتحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف وأساسه تجميع التكاليف غير المباشرة للمؤسسة في مجتمعات للتكلفة ومن ثم تخصيصها على المنتجات النهائية بواسطة مسببات للتكلفة وذلك للوصول إلى كلفة المنتج النهائي الفعلية مما يساعد الإدارة في اتخاذ قرارات إدارية سليمة لتحقيق أهداف المؤسسة.

3- مبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

يجب الأخذ بعين الاعتبار المبادئ الأساسية في هذا النظام قبل وأثناء استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، ولهذا النظام مبدئين يقوم عليهما:

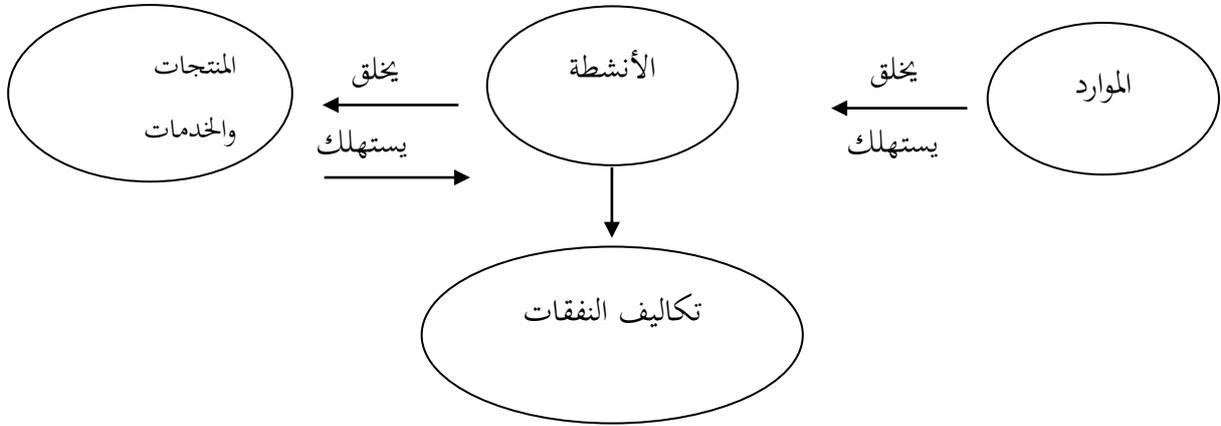
- أن الأنشطة تستهلك الموارد وأن اقتناء الموارد يسبب حدوث التكاليف.
- أن المنتجات والخدمات تستهلك الأنشطة.

¹إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، الطبعة الأولى، دار أسامة، النشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص، 99.

² عبد العزيز الرومي، أثر استخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت، مذكرة ماجستير في المحاسبة، الكويت 2012.

وهذا ما سنحاوله أن نوضحه في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-1): مبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة



من إعداد الطالب بناء على عز الدين موسى، اثر تطبيق نظام ال ABC في تخفيض التكاليف وترشيد القرارات، دراسة تطبيقية في المؤسسة الاستشفائية-تفرت-، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013، ص.09

ثانيا: أهمية ودور نظام التكاليف على أساس الأنشطة وشروط تطبيقه :

1- أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة :

تبرز أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في النقاط التالية:

- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.¹
- قياس تكلفة المنتج بأكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.
- توفر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة معلومات حول التكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية

تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج والأنشطة المختلفة مثل قرارات التسعير وقرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة، تحديد مستويات الإنتاج واختيار قنوات التسويق والتوزيع، وقرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة

بطرق أكثر كفاءة، إعادة تصميم عمليات المؤسسة وذلك من خلال إلغاء أو دمج أو إعادة تنظيم أنشطة معينة، وإعادة تصميم المنتج النهائي.

-تتيح هذا الطريقة للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية وإجراء تعديل في تصميم المنتج وإتباع أساليب تكنولوجية حديثة¹.

2- دور نظام التكاليف أساس الأنشطة

يكمن دور نظام التكاليف أساس الأنشطة في النقاط التالية الذكر:

أ- في مجال تحسين وظائف التسيير:

إن فاعلية نظام التكاليف أساس الأنشطة ABC يعكس ايجابا على تحسين اداء وظائف المؤسسة (التنظيم ، التوجيه، التخطيط، الرقابة) وتدعيم وضعيتها الاستراتيجية في ظل بيئة الاعمال المعاصرة².

فقد وفر أيضا آلية لإدارة التكاليف خاصة في مجال الرقابة، وذلك عن طريق مساعدته في تحديد مسببات التكاليف التي لم تكن معروفة في السابق، وكذا امكانية فهم أفضل لماهية نظام ABC مما يسمح لمديري الانتاج كيفية إدارتها فقد أعطى نظام الأعمال التي يؤديها العاملون في المؤسسة الفهم الأفضل للتكاليف الحقيقية وكذا الفرص المتاحة لتخفيض تلك التكاليف .

ب- في مجال تخفيض التكاليف:

نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يأخذ بعدا واسعا من خلال تحليل الأنشطة وتسييرها، إلا أنه يتجاوز سلبيات الأنظمة التقليدية لأنه يوفر معلومات تفصيلية حول الأنشطة والتكلفة ومسبباتها مما يمكن الفهم الجيد للتكاليف وبهذا السيطرة عليها، ويظهر تخفيض التكاليف في:

- تقليص الجهد والوقت المطلوبين للقيام بالنشاط (الفعالية).

- إلغاء الأنشطة غير الضرورية وهي النقطة الأكثر أهمية في هذا المجال إذ أنه بواسطة تحليل الأنشطة يمكن الوصول

إلى تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى منتجاتها وحذفها.

¹ عز الدين موسى، اثر تطبيق نظام ال ABC في تخفيض التكاليف و ترشيد القرارات، دراسة تطبيقية في المؤسسة الاستشفائية-تقرت-، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013، ص.09

² خولة وقيس، محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC وأثره على قياس ربحية المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مركز الزفت بنفطال ، مذكرة ماستر ، جامعة ورقلة 2014، ص06.

3- شروط تطبيق نظام التكاليف أساس الأنشطة ABC:

- من أجل مواجهة العراقيل التي يتعرض لها تطبيق طريقة ABC في المؤسسات حدد كل من Ness Joseph & Cucuzza Thomas بعض الشروط الواجب أخذها بعين الاعتبار لضمان نجاح ABC بالمؤسسة كما يلي:¹
- يجب على العمال أن يفهموا جيدا ماذا تنتظر المؤسسة من تطبيق برنامج ABC، وكيف يمكن لكل واحد منهم أن قوم بتطبيقه في مهامه.
 - يجب على العمال أن تكون لديهم قناعة بفرص نجاح برنامج ABC، ومن أجل إقناعهم يجب على المؤسسة أن تصمم بعناية برنامجها آخذة بعين الاعتبار ثقافتها وخصوصياتها.
 - يجب مراجعة كل أنظمة التسيير الأخرى حتى يدمج العمال بصفة كاملة برنامج ABC في أعمالهم اليومية ولا يستطيعون الاحتماء وراء الطرق القديمة في حالة ما إذا شعروا بالقلق أو الشك في هذا النظام.
 - يجب على المؤسسة أن تتخلى على النظم المحاسبية القديمة بأسرع ما يمكن.
 - يجب أن تكون أنظمة التقييم و المكافآت مرتبطة بنتائج نظام ABC.
 - استمرارية تعديل العملية اليومية في اتخاذ القرار.
- وتجدر الإشارة إلى أن عدم احترام هذه الشروط سبب جوهرى لفشل نظام ABC فيجب إدماج نظام ABC ضمن الأنظمة المالية وأنظمة تقييم أداء المؤسسة، وأن يكون تحديث معلومات نظام ABC ومقارنتها بالميزانيات المالية والتعامل معها كأرقام رسمية، حتى لا يرجع المسير إلى النظام القديم، لأن وجودهما معا يولد أخطاء وبالتالي فشل النظام.

¹ Cucuzza Thomas & Ness Joseph, "Exploiter pleinement le potentiel de l'ABC", Article, Harvard Business Review, édition d'organisation, Paris, 1999, P 70.

المطلب الثاني : ماهية مراقبة التسيير

في الوقت الراهن باتت تحتل مراقبة التسيير مكانة هامة داخل المؤسسات الاقتصادية، نظرا لما تضيفه المراقبة على المؤسسات من خصائص ومميزات خاصة في ظل الظروف الدولية التي أصبحت تعيشها، وذلك من خلال قدرة هذا النظام على ترشيد وتوجيه المؤسسة من خلال كشف الانحرافات والأخطاء ومعرفة أسبابها واقتراح الحلول لمعالجتها، وهذا من خلال عدة أدوات وتقنيات رياضية وإحصائية ومحاسبية وتكنولوجية، ومن أجل توضيح معنى مراقبة التسيير سنحاول إبراز أهم العناصر المتعلقة بها من خلال طرحنا للمطلب التالي.

أولا: مفهوم مراقبة التسيير

كانت أول استعمال لعملية مراقبة التسيير في المؤسسات الصناعية في الولايات المتحدة في الخمسينات والستينات من القرن الماضي نظرا لتنوع النشاط الاقتصادي، وبعد اتساع العمليات التجارية في أوروبا بداية السبعينات أصبحت تستعمل في المؤسسات التجارية، ثم إلى مرحلة الثمانينات عندما عرفت ثورة الأسواق والعمليات المالية استعملت في البنوك والمؤسسات المالية للمساعدة في تقييم الأداء واتخاذ القرار، إلى أن أصبحت الآن في جل التنظيمات بمختلف أنواعها.

وكان لها عدة تعريفات أهمها:

- هي الوظيفة الإدارية الخاصة بضبط وتنظيم مختلف العوامل اللازمة لإتمام الأعمال كما خطط ونظم وتم التوجيه لها، وذلك بغرض التحقق من أن كل فرد قد أنجز العمل المطلوب منه في المكان والوقت المناسب وبالموارد المحددة.
 - هي قياس أداء المرؤوسين وتصحيحه من أجل التأكد من أن، أهداف المؤسسة والخطط المرسومة لبلوغها قد نفذت ، فهي الوظيفة التي يستطيع كل مدير أن يتأكد من أن ما يتم فعله هو الذي كان يقصد إتمامه فعلا.
 - هي الخطة التنظيمية وجميع الإجراءات و الوسائل التي تتبع داخل المؤسسة والتي من شأنها تحقيق أكبر قدر من الكفاءة في عمليات المؤسسة والفعالية أي الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة.¹
- من خلال التعريفات السابقة يمكننا أن نعرف مراقبة التسيير بأنها وظيفة من وظائف الإدارة وهي قائمة على إجراءات وتقنيات وأساليب تستخدم لمتابعة مختلف أنواع العمليات التي تقوم بها المؤسسة لاتخاذ قرارات سليمة حتى يتسنى لها تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية.

¹ قريشي محمد الصغير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة مجموعة من مؤسسات الجنوب الجزائري خلال الفترة 2011-2012، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في إدارة الأعمال، جامعة ورقلة، 2013، ص31-32.

ثانيا: أنواع وخصائص مراقبة التسيير

1- أنواع مراقبة التسيير: هناك عدة تقسيمات تستخدم لتصنيف مراقبة التسيير نوجزها في مايلي:

1-1 مراقبة التسيير حسب أهدافها وموضوعها:

تنقسم مراقبة التسيير حسب الهدف الذي تسعى إليه إلى نوعين:

أ- الرقابة الايجابية:

تهدف الرقابة الايجابية إلى التأكد من أن التصرفات والإجراءات والأنشطة المختلفة تسيير وفقا للتعليمات واللوائح والأنظمة المعمول بها في المؤسسة بما يكفل تحقيق الأهداف من جهة والنظر إلى المستقبل والتنبؤ به من جهة أخرى.¹

ب- الرقابة السلبية:

تهدف الى كشف الأخطاء وتصديها دون أن توجه انتباه المسؤولين الى أوجه القوة أو الضعف في التنفيذ وتقديم الحلول لمعالجة المشاكل القائمة وعدم تكرار حدوث الأخطاء والانحرافات وتهدف إلى منع حدوث المخالفات ودفع استعمال السلطة ومعاقبة الآخرين.

1-1- مراقبة التسيير حسب المدى الزمني للتنفيذ

وتنقسم هذه الرقابة إلى ثلاثة أنواع:

أ- الرقابة المستمرة الموجهة:

وهي ما يعرف بالرقابة المانعة التي تسبق عملية التنفيذ وتبدأ مع التخطيط في مراحله الأولى للتأكد من كونه يسيير في المنحنى الملائم وتستمر مع التنفيذ وتبشره باستمرار فتعمل على التثبيت من أنه يسير كما هو مخطط له، وتسعى الى منع وقوع الانحرافات منذ البداية وقبل الانتهاء من التنفيذ.²

ب- الرقابة المرحلية:

يعنى بها تقسيم الخطة إلى مراحل، يتم قياس نتائج التنفيذ الفعلية بكل مرحلة بعد انتهائها ومقارنتها بالمعايير الموضوعة سابقا، ولا يتم الانتقال إلى المرحلة التالية إلا بعد التأكد من مطابقة الأداء الفعلي للمرحلة السابقة مع ما هو مخطط له.

¹ محمد عبد الفتاح ياغي، الرقابة في الادارة العامة، مركز أحمد ياسين الفني، ط 02، عمان، الأردن، ص438.

² محمد عيسى الفاعوري، الإدارة بالرقابة، دار كنوز المعرفة، عمان، 2008، ص27.

ج- الرقابة بعد التنفيذ:

ويطلق عليها بالرقابة اللاحقة أو البعدية أو غير المباشرة وتتم هذه الرقابة بعد تنفيذ العمل كله واكتمال نتائجه، ومهمتها قياس النتائج الفعلية لهذا العمل بعد انتهاءه ومقارنتها بالمعايير الموضوعية مسبقاً لتحديد الاختلافات ومعرفة أسبابها ومحاولة اصلاحها.

1-2- مراقبة التسيير حسب التخصص أو أنواع النشاطات:

تتعلق أنواع الرقابة حسب التخصص بنشاط متميز ويكون موضوعها النشاط وحده، ويمكن أن تشمل الرقابة في مثل هذه الحالات على كل أو بعض عناصر عمليات التسيير في المؤسسة من نواحي إدارية وتنظيمية ونواحي مالية.

أ- الرقابة على الأعمال الإدارية

وتقوم برقابة جميع أوجه النشاطات التي تقوم بها المؤسسة ومتابعة أدائها وتقييمها بهدف للتأكد من سير العمل الإداري بمختلف الوحدات الإدارية والتعرف على المعوقات التي تحد من سير هذا العمل لإزالتها وعلاجها والتأكد من تنفيذ السياسات التي تقررت من أجل تحقيق كفاءة الإدارة وسلامتها.

ب- الرقابة المحاسبية أو المالية:

وتعني الرقابة على الأعمال المالية المتعلقة بصرف وتحصيل الأموال، وتشمل الرقابة على البيانات المالية والعمليات المحاسبية، وإعداد الدفاتر والسجلات والمستندات القانونية وفقاً للطرق النظامية وقواعد الميزانية والمبادئ المحاسبية وأحكام القوانين واللوائح والتعليمات والقرارات والمنشورات المالية، وتهدف إلى حماية الأموال العامة خاصة بالمؤسسة وكشف الأخطاء والمخالفات المالية وتحديد أسبابها وإيجاد الطرق والوسائل لتصحيحها وعلاجها.¹

ج- الرقابة الفنية

ويقصد بها الرقابة المختصة بالعمال الفنية التي يمارسها الفنيون مثل الأعمال الطبية والهندسية والصحية والتربوية والتعليمية والقانونية.

¹ قريشي محمد الصغير، مرجع سبق ذكره، ص86.

1-4 مراقبة التسيير حسب كيفية جمع الحقائق

يمكن تقسيمها الى قسمين رئيسيين:

أ- الرقابة على الوثائق والمستندات والسجلات

يكون النشاط الرقابي هنا على الوثائق والسجلات الورقية والالكترونية الموجودة في المنظمة للتبث من صحة هذه المستندات، لهذا تشكل الوثائق والمستندات وسيلة أخرى من وسائل مراقبة التسيير، فعن طريق مراقبتها يمكن للرقابة التوصل الى سير العمل داخل المنظمة، وتطبق هذه الرقابة في المنظمات الكبرى لأنها تأكد من أن التصرفات والإجراءات تسيير وفقا للتعليمات والقوانين المعمول بها والمخططة أصلا لتحقيق الأهداف¹.

ب- الرقابة على سلوك الافراد وادائهم

يعتمد هذا النوع على الملاحظة الشخصية لسلوك العمال وادائهم للعمل.

1-5 مراقبة التسيير حسب مصادرها

وينقسم هذا النوع من الرقابة الى قسمين:

أ- الرقابة الداخلية

تعددت مفاهيم الرقابة الداخلية، فنعرفها حسب نشرة معايير المراجعة الدولية: هي خطة تنظيمية وكافة الطرق والأساليب التي تتبعها المؤسسة من أجل حماية أصولها، والتأكد من دقة وإمكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية².

ب - الرقابة الخارجية

هذه المراقبة تقوم بها جهات متخصصة ومستقلة عن المؤسسة ، تكون تبعيتها غالبا لجهاز الدولة كمرقابة مجلس المحاسبية للعمليات المالية على الدوائر الحكومية ومراقبة مدققي الحسابات لميزانيات المؤسسات³.

¹ - محمد عيسى الفاعوري، مرجع سبق ذكره، ص 35.

² - جريدة المحاسبين copyright، صوت المحاسب، 2020، ص2.

³ - تر نبيل، علي حبيش، إبراز دور مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة - الجزائرية للمياه- وحدة البويرة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة ماستر علوم تجارية، جامعة البويرة، 2015-2016، ص 15.

2- خصائص مراقبة التسيير

لدى مراقبة التسيير خصائص عديدة نوجزها في ما يلي:

أ- أن الرقابة وظيفة وليست سلطة تملك حق المساءلة:¹

أي أن الرقابة تعتبر وظيفة من وظائف الإدارة وتمارسها السلطة المخولة لها وتقتصر على عملية المتابعة وكشف الانحرافات وإبلاغها إلى المسؤولين واتخاذ القرارات المصححة لهذه الانحرافات.

ب- أن الرقابة عملية مستمرة باستمرار المؤسسة في أداء وظائفها:

أي أن الرقابة تبدأ مع النشاط وتنتهي معه وتسري على جميع الأفراد.

ج- الرقابة ليست عملية قاصرة على مستوى إداري معين

أي أن الرقابة تشمل كل المستويات الادارية دون سواها لأنها وسيلة اتصال بين جميع المستويات الادارية وترتبط ببعضها البعض عن طريق خطوات عمل واجراءات محددة وتتطلب استخدام وتجميع البيانات بشكل معين وفقا لاحتياجات كل مستوى ودوره في تطبيق الرقابة.

د- أن الرقابة تسعى إلى قياس الأداء وفقا لمعايير مالية وغير مالية محددة سلفا لضمان سيرها نحو تحقيق الأهداف المرجوة.

هـ- أن الرقابة تتمكن من متابعة تنفيذ الخطة لمعرفة مدى تحقيق الأهداف، والتأكد من أن الأداء يسير ضمن اللوائح والأنظمة والإجراءات والسياسات والتحقق من أنه ينفذ بأفضل الطرق وأكثرها فعالية.

و- أن الرقابة تساعد على اكتشاف الأخطاء والانحرافات وتسعى إلى تصحيحها من خلال البحث عن الأسباب التي أدت إلى وجودها وإيجاد الوسائل اللازمة لمواجهتها قبل تفاقمها وعدم تكرارها مستقبلا.

ثالثا: أدوات مراقبة التسيير وأهميتها

1- أدوات مراقبة التسيير:

حتى تكون عملية مراقبة التسيير فعالة عليها أن تعتمد على أدوات عديدة لتحصيل المعلومات منها في

المؤسسات الإقتصادية نذكر منها:

1-1- أدوات مراقبة التسيير التقليدية:

تمثل أدوات مراقبة التسيير التقليدية في نظام المعلومات، المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية.

¹ - قريشي محمد الصغير، مرجع سبق ذكره، ص 49.

أ- نظام المعلومات: هو مجموعة من المكونات المربوطة مع بعضها البعض بشكل منتظم من أجل إنتاج المعلومات المفيدة، وإيصال هذه المعلومات إلى المستخدمين بالشكل الملائم، والوقت المناسب، من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف الموكلة إليهم.¹ أو أنه مجموعة من العاملين والإجراءات والموارد التي تقوم بتجميع البيانات ومعالجتها ونقلها لتتحول إلى معلومات مفيدة وإيصالها إلى المستخدمين بالشكل الملائم والوقت المناسب من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف المستندة إليهم.²

ب- المحاسبة العامة: تمكنت المحاسبة العامة في العصر الحديث من أن تصبح الركيزة الأساسية في التسيير واتخاذ القرارات إذ تعتبر أول نظام لمعلومات التسيير في المؤسسة "SIG" (Système d'information de gestion)، ويمكن القول أنها لغة المسيرين والماليين والمهنيين بمجال الأعمال وتسمى كذلك بالمحاسبة المالية. وتعرف المحاسبة بأنها: "التسجيل الدائم للعمليات التي تمس الذمة المالية لمؤسسة والمعبر عنها بالنقود، وبالتالي فهي تعطي الصورة الحقيقية للمركز المالي للمؤسسة لكل الأطراف الخارجية التي يهملها ذلك".³

ج- المحاسبة التحليلية: هي تقنية كمية لتحليل وترجمة المعطيات العامة التي تؤدي إلى إتخاذ معايير دقيقة وتفصيلية، وإلى حل مشاكل مرتبطة بالتسيير بطريقة توجه متخذي القرار إلى ترشيد قراراتهم، كما تمثل نظام للمعلومات وهزمة وصل تربط بين كل أجهزة الإدارة ووظائفها بإمدادهم بالمعلومات التفصيلية التي تساهم في تقييم الكفاءة لمختلف الأنشطة.

1-2 أدوات مراقبة التسيير الحديثة:

تمثل هذه الأدوات عنصرا فعالا في تقييم الأداء لأنها تتماشى مع عصرنة المؤسسة، وهناك أداتين التحليل المالي والموازنات التقديرية.

أ- التحليل المالي: هو عبارة عن عملية معالجة منظمة للبيانات المالية المتاحة عن مؤسسة ما للحصول على معلومات تستعمل في عملية إتخاذ القرار وتقييم الأداء في الماضي والحاضر وكذلك في تشخيص المشاكل الموجودة

¹ عبد الباسط بوحايك، دور نظام المعلومات الحاسبي في تحقيق فعالية الرقابة الداخلية للمؤسسة البترولية -دراسة حالة المؤسسة البترولية للتكرير بأردار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة-، 2015/2014، ص3.

² زويبة بن فرج، المخطط الحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس-سطيف-، 2014/2013، ص5.

³ نوال مرايطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير -حالة مؤسسة نفضال، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص10.

وتوقع ما سيكون عليه الوضع في المستقبل ويتطلب تحقيق مثل هذه الغاية القيام بعملية جمع وتصحيح البيانات المالية وتقديمها بشكل مختصر وبما يتناسب مع عملية اتخاذ القرار¹.

ب- الموازنات التقديرية: تعتبر الموازنات التقديرية إحدى الأدوات التي تستخدم على نطاق واسع لغرض مراقبة التسيير، وهي تندمج ضمن إطار التسيير الاستراتيجي للمؤسسة ففي البداية يتم وضع المخطط الاستراتيجي (plan stratégique) لتغطية مدة تتراوح بين 5 إلى 10 سنوات، ثم تقسم أهداف المخطط الاستراتيجي إلى أهداف متوسطة المدى في إطار المخطط العملي (Plan opérationnel) لمدة 3 سنوات مثلاً، وبناءً على المخطط العملي يتم وضع الموازنات للمدى القصير (تقديرات للسنة المقبلة).

وعليه يمكن تعريف الموازنة على أنها خطة مالية قصيرة المدى، تتضمن توزيعاً للموارد مرتباً بالمسؤوليات المحددة من أجل تحقيق الأهداف التي تطمح إليها المؤسسة. ويجب أن تكون الموازنة مرفوقة بمخطط عمل (Plan d'action) نوعي ويتضمن تواريخ إنجاز النشاطات.

1-3- أدوات مراقبة التسيير المستحدثة:

وتتمثل هذه الأدوات في مايلي:

أ- لوحة القيادة: هي أداة تلخيصية (Outil de Synthèse) تتضمن المعلومات الضرورية التي تسمح لكل مسؤول بتحليل الوضعيات لسبق الأحداث ولاتخاذ القرارات في أوقات قياسية، وهي من جهة أخرى وسيلة إتصال مفضلة لدى جميع الفاعلين بالمؤسسات. أوهي وسيلة رقمية (Instrument Numérique) تشير إلى المستوى المحتمل للمشاكل الفعلية أو المستقبلية، وهي تتكون من مجموعة مؤشرات لتزويد المسؤولين بالمعلومات الأساسية لقيادة نشاطهم².

ب- بطاقة الأداء المتوازن: هي الكلمة المقابلة باللغة الانجليزية (Balanced Scorecard (BSC) والتي ترجمت بدورها إلى اللغة الفرنسية بجدول القيادة المستقبلي Tableau de bord prospectif وتعني: "ترجمة النوايا والميولات وإستراتيجية المنظمة في صور كاملة من مؤشرات الأداء". وتعرف كذلك بأنها: "منهجية للرقابة الإستراتيجية تستخدم إطاراً متعدد الأبعاد لوصف وتنفيذ وإدارة الإستراتيجية في جميع إدارات المنظمة، كما تقدم مقياساً شاملاً عن كيفية تقدم المنظمة نحو أهدافها الإستراتيجية ويتيح للإدارة العليا توضيح رؤية المنظمة من خلال ترجمتها إلى

¹ مفلح عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، الطبعة الثانية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 279.

² صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2005-2006، ص 98-113.

وسيلة للوصول إلى الغايات الإستراتيجية ومتابعة الأداء وفقا للأهداف الموضوعية، حيث تستطيع المنظمة التفكير في خططها الإستراتيجية.¹

2- أهمية مراقبة التسيير

لمراقبة التسيير أهمية بالغة في نشاطات المؤسسة نوجزها في مايلي:

- اكتشاف الأخطاء فور وقوعها أو أثناء وقوعها لكي تعالج فوراً ويتخذ ما يلزم لمنع حدوثها.
- التأكد من أن القواعد المقررة مطبقة على وجهها الصحيح.
- التأكد من أن المعلومات الفنية تؤدي وفقاً للأصول المقررة تم تقديم المعالج منها.
- تقييم المسيرين للتأكد من كفاءتهم في جميع المستويات وحسن سلوكهم.
- التأكد من توفير الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها في اتجاه الهدف الواحد وفقاً للسياسات المقدره.
- التأكد من ان القوانين المطبقة دون إخلال وأن القرارات الصادرة محل احترام الجميع.
- الحد من تكاليف العمل ونفقاته وإيقاف الإسراف الزائد وضغط الإنفاق في تغيير الحيوية وتحقيق الإدارة الاقتصادية.
- الوصول الى معلومات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد اتخاذ القرارات وخاصة المتعلقة بالسياسة العامة للعمل وبأهدافه.²

3- مهام مراقبة التسيير:

تتمحور مهام مراقبة التسيير في النقاط الأربع التالية:

- صياغة الإستراتيجية: تحديد الأهداف الإستراتيجية مع مؤشرات الأداء لتقدير التكاليف وقياس النتائج؛
- إصدار البيانات الضرورية لاتخاذ القرار: (مؤشرات، تكاليف حسب النشاط ABC، لوحة القيادة... الخ...) والحرص على تطوير تطبيقات نظم المعلومات لكي تتمكن من إنتاج المؤشرات وضمان موثوقية البيانات؛

¹ محرز عبد القادر، أدوات مراقبة التسيير لقيادة إستراتيجية المؤسسة، لوحة القيادة المتوازنة ونظام الموازنات التقديرية- دراسة حالة الجزائرية للمنتجات الرذائية **ALDAR**، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات درجة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2010، 2011، ص 93.

² بوجناح جوجيقة، بريرة نورة، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الخدمية حالة مؤسسة تيمبي للخدمات الفندقية بدارار، مذكرة لنيل شهادة ماستر، علوم تجارية، تدقيق ومراقبة التسيير، 2017-2018، ص 29-30.

- تحليل النتائج المتحصل عليها والإعلام: بالنسبة للنقطة الأولى تتمثل في إعداد ملخص تحليل الانحرافات وتحديد الإجراءات التصحيحية. أما النقطة الثانية فتتمثل في المساهمة في دوران المعلومات داخل المؤسسة من جهة وبين المؤسسة والوصاية من جهة أخرى من خلال تنظيم حوار التسيير بإنتاج وثائق رسمية تحتوي على المعلومات الضرورية لقيادة المؤسسة (ملخص يوضح النتائج المحققة مع الأهداف المسطرة مثلاً)؛
- التنسيق والتنشيط: يقع على عاتق مراقبة التسيير مسؤولية تنسيق إنتاج البيانات القادمة من مختلف المصالح وتدعيم نشاط التنسيق (تشجيع المصالح على إنتاج لوحات قيادة خاصة بها وإعلانها للمسؤولين مع التعليق عليها خلال الاجتماعات ومساعدتهم في تحليل البيانات).¹

¹ عميروش بوشلاغم، شروط تطبيق نظام مراقبة التسيير بالمؤسسات الصحية العمومية في الجزائر، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، العدد 42، ديسمبر 2014، ص 287.

المطلب الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مراقبة التسيير ومراحل تصميمه

أولاً: مراحل تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

من أجل تطبيق طريقة التكلفة على أساس الأنشطة لابد من إتباع المراحل الإجرائية الآتية:

- تحديد الأنشطة اللازمة لإنتاج المخرجات.

- حصر الموارد التي تستهلكها الأنشطة خلال فترة معينة.

- تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط.

- تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات.

أ- **تحديد الأنشطة** : تقوم المؤسسة بتحديد كافة الأنشطة عن طريق تعريف وتوصيف كل نشاط عن طريق اعداد قائمة توضح تفصيلاً ما يقوم به كل نشاط من أعمال، وسلوك التكاليف واثراً على عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالنشاط، وكذلك يجب ان توضح هذه القائمة حركة التدفقات بين كل الأنشطة، وإذ تبين خلال تحليل مراحل العمل تدفق معلومات جديدة يصعب ربطها بالنشاط السابق فإنه يجب تحليل هذا النشاط إلى أنشطة فرعية أخرى من بينها) إعداد أوامر الشراء، شراء المواد والاجزاء، فحص المواد المستلمة، نشاط التخزين، مناولة المواد، إعداد الآلات ، نشاط الفحص والرقابة على الجودة، اصلاح وصيانة الآلات).

وقد تكون صعوبة في الأنشطة المؤداة داخل المؤسسات الكبيرة مما يؤدي الى تجميع العديد من الاعمال في مجموعة من النشاط (مجمعات التكلفة) مثل تجميع الاعمال المتعلقة بتحديد سرعة الآلة وسرعة ادخال وحدات الانتاج اليها واحضار الادوات اللازمة للتشغيل وتركيبها واجراء اختبار اولي لوحداث الانتاج وغيرها من الاعمال المماثلة في نشاط واحد وهو تجهيز الآلة¹، ومن هنا نستنتج ان التكاليف في كل مجمع تكلفة هي نتيجة اعمال متجانسة داخل كل نشاط وهذه التكاليف تتناسب طردياً مع النشاط.

ب- **تحديد تكلفة الأنشطة** : تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي يمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويماً للتكلفة طبقاً لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة، ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال

¹ هاشم احمد عطية، محاسبة التكاليف في المحاسبة التطبيقية، دار النشر والتوزيع الاسكندرية، مصر، ص 27.

فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة)، والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجات من النشاط .

ج - تحديد مسبب التكلفة : بعد الانتهاء من دراسة وتحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة تحديد مؤشرات التكلفة التي هي بمثابة وسيلة ربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس النشاط، ومثال هذه المؤشرات نوضحها في الجدول الآتي:¹

جدول رقم (1): تحديد مسبب التكلفة

النشاط	مسبب النشاط
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
استلام المواد	عدد مرات توريد المواد
تشغيل الآلات	ساعات تشغيل الآلات
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء

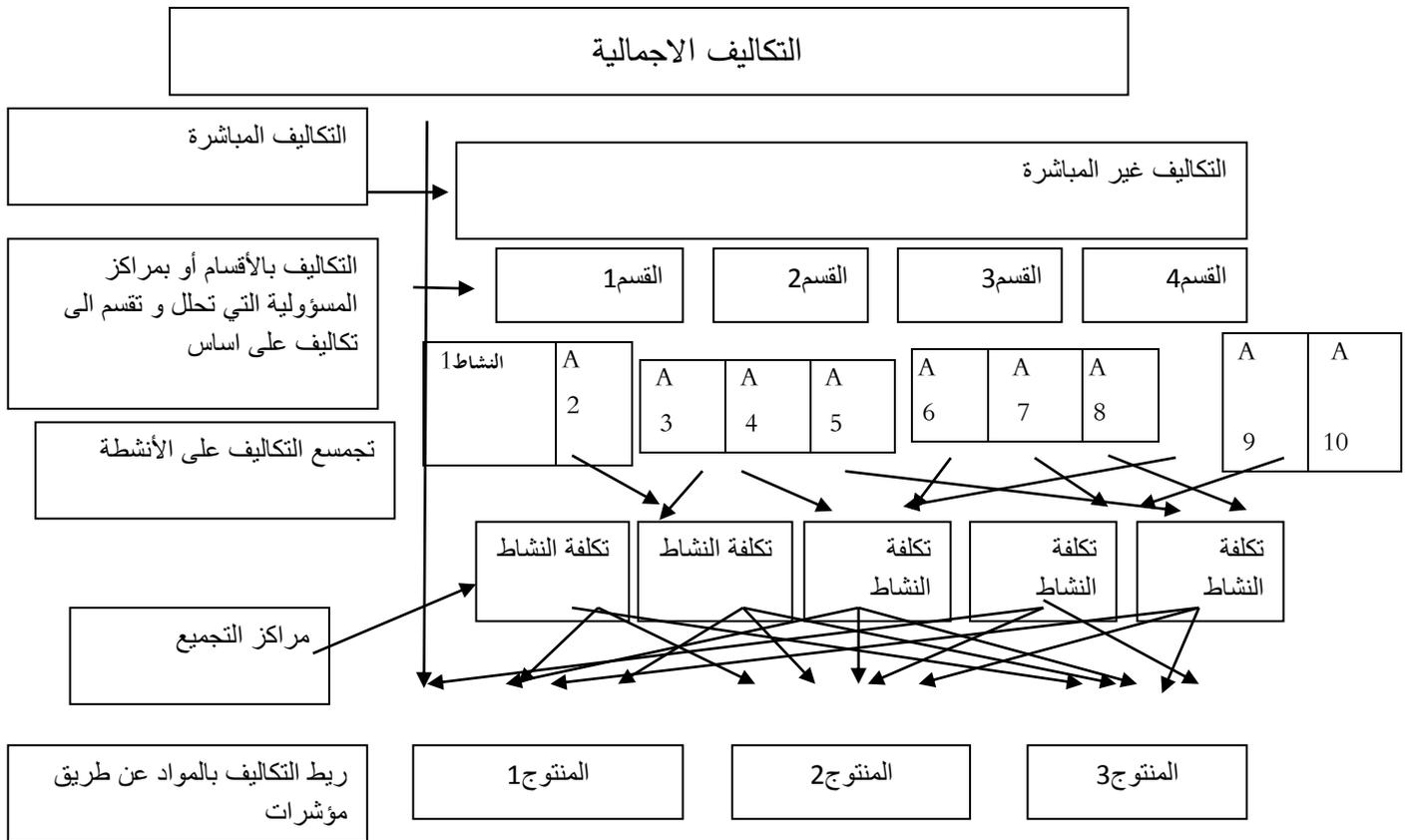
المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على قويدر فورين، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، قسم العلوم التجارية، جامعة الشلف، ص16.

ويتحقق نجاح نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال تحديد مؤشرات التكلفة لكل نشاط وبشكل دقيق، حيث تتم تتبع تكلفة استخدام الموارد بالأنشطة المتاحة بالمؤسسة من خلال استخدام هذه المؤشرات، والتي تستخدم أيضا في تتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج، ومن ثم فإن مؤشر التكلفة يمثل عاملا مرتبطا بالنشاط، وينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة.

¹ - أحمد محمد نور، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الاعمال المعاصرة، الدار الجامعية الاسكندرية، 2007، 349.

د- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات : بعد تحديد تكلفة الأنشطة وتحديد المسببات والعدد المناسب لهذه المسببات تأتي آخر مرحلة تحديد سعر التكلفة، وذلك بقسمة تكلفة النشاط على عدد مولدات التكاليف لفترة معينة نتحصل على تكلفة الوحدة لمسبب تكلفة النشاط الفعلي، أي تقوم بتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية، وذلك من خلال تتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة، وسير هذه الوحدة بين الأنشطة من بداية تصنيعها إلى أن تصبح وحدة تامة، ويكون تخصيص تكلفة النشاط على مختلف المنتجات المستهلكة له على أساس كمية مولد التكلفة المخصص للمنتج¹.

الشكل (1-2): يوضح منهجية طريقة ABC في حساب التكاليف النهائية



المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بلقيس بوخلوة، أثر تطبيق نظام التكاليف ABC في تعظيم ربحية المؤسسة، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، جامعة اصدي مرباح ورقلة، ص 09.

1 محمد الخطيب نمر، محاولة تطبيق ال ABC في قطاع الخدمات الجامعية، مجلة الأداء للمؤسسات الجزائرية، الجزائر، العدد 04، 2003، ص 74-75.

ثانيا: استخدام طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مراقبة التسيير:

أن عمل طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة قائم على توفير معلومات دقيقة عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة ومن خلال دقة هذه المعلومات تتحقق عملية الرقابة على التسيير، ويمكن إنجاز هذه الاستخدامات فيما يلي:

- توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية الأنشطة معبرا عنها في شكل تكلفة، وتحديد مجالات الوفرة أو الإسراف في هذه التكلفة ويمكن ذلك الإدارة من اتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد طبقا لأهداف كل نشاط؛

- تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤوليتهم تجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم، ويساعد ذلك الإدارة على توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاية في الأداء. وقد تستخدم مسببات أو موجبات التكلفة كأدوات لتحفيز المسؤولين لزيادة النشاط من خلال زيادة أعداد أو أحجام هذه الموجبات، كهدد دورات الإنتاج أو عدد الأوامر المسلمة للعملاء. مما قد ينتج عنه زيادة في الإيرادات تفوق الزيادة في تكلفة استخدام الموارد المتاحة.

- يعتبر مدخل التكاليف على أساس الأنشطة مدخلا فعالا لتقييم الأداء على أساس القيمة المضافة أو المساهمة التي تحقق الأنشطة للإدارة، وبالتالي التعرف على جدوى كل نشاط.

- تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف ومن ثم إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل.

- تحديد المزيج الأمثل للمنتجات والعملاء، حيث يساعد هذا النظام الإدارة على فهم أفضل للطريقة التي يتم توليد الأرباح بها، وبالتالي يستطيع المديرون الاستفادة من هذا الفهم في زيادة الربحية من خلال التخلص من المنتجات والعملاء الأقل ربحية، أو إعادة النظر في المزيج الحالي الى مزيج أكثر ربحية، حيث أن إتباع طريقة ال ABC سوف تقلل من إتباع إستراتيجيات تشغيلية أو تسويقية ينجم عنها بيع المنتج بأقل من التكلفة المحسوبة على أساسه.

- يعمل على قياس الأداء بفاعلية وبصورة أدق، وتحديد مواطن الإسراف، وكذلك يمثل آلية للرقابة على التكاليف وإدارتها على المدى الطويل أيضا، ويتم ذلك من خلال تركيز الإدارة على مسببات التكلفة، وكذلك فإن هذا النظام يساهم في إدارة التكلفة، إعداد الموازنات، الرقابة وتقييم الأداء.

- توفير بيانات تكلفة أكثر دقة وملاءمة للوحدة أو السلعة المقدمة.
- زيادة القدرة التنافسية للمؤسسات، حيث أشارت بعض التجارب إلى أن السبب الرئيسي لتبني المؤسسات طريقة التكلفة على أساس الأنشطة هو عجز أنظمة التكاليف التقليدية عن توفير بيانات تكلفة دقيقة وملائمة تكمن المؤسسة من قياس نجاح البرامج التطويرية لديها وكذلك تعتبر طريقة التكلفة حسب الأنشطة نموذجاً لقياس الطلب على استخدام الموارد وليس نموذجاً لقياس الإنفاق، حيث أن هذه الطريقة تحاول قياس مقدار ما استخدم من موارد على مستوى المؤسسة ككل، وتجزئة ذلك على مستوى كل نشاط فرعي ورئيسي داخل المؤسسة، إلا أنه بالنسبة لبعض العناصر مثل الموارد المباشرة، فإن هناك ارتباطاً كاملاً وكمياً فيما بين الطلب على المورد وبين الإنفاق على التكلفة الثابتة، حيث يلاحظ أنه نتيجة زيادة حجم الإنتاج يزيد الطلب على المواد المباشرة يتبعه زيادة في الإنفاق على عنصر المواد المباشرة، إلا أن زيادة حجم الإنتاج تؤدي إلى زيادة الطلب على الموارد الثابتة، مما لا يترتب عليه في الأجل القصير زيادة في الإنفاق على تلك الموارد بل زيادة في درجة استغلالها غالباً¹.

1 حاج قويدر قرين، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير حالة مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بواد سلي-الشلف (ECDE)، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بو علي، الشلف، 2007، ص 141-142.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة للموضوع

من خلال بحثنا توضح لدينا أنه هناك عدة دراسات تناولت الاتجاهات الحديثة لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ، وفيما يأتي عرض لأهم تلك الدراسات:

المطلب الأول: الدراسات الوطنية

أولاً: أمين بن سعيد، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء "دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير ، علوم اقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 2009، 3، 2010، عالجت هذه الدراسة اشكالية متطلبات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الجزائرية، فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي بالتطرق الى نظام محاسبة التكاليف ضمن نظام المعلومات المحاسبي و الدراسات السابقة في الجزء النظري، والمنهج التجريبي الذي قام بدراسة جوانب معالجة نظام التكاليف على مستوى المؤسسة الوطنية لتهيئة الري واسقاط الجانب النظري عليها بتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ووضع بعض القواعد والاجراءات المساعدة على خلق أرضية مناسبة لتطبيق هذا النظام لتخطي مشاكل التطبيق، باستخدام أداتين هما الوثائق والمقابلة، حيث توصل الباحث إلى أن أنظمة المعلومات المحاسبية لها أهمية بالغة في المؤسسة، حيث أصبحت من اهم الموارد التي تعتمد عليها لما توفره من معلومات تترجم بها مختلف احداث ووظائف المؤسسة، وان نظام التكاليف على أساس الأنشطة بمثابة نقطة تحول في مجال محاسبة التكاليف، حيث أصبح نظام اداري تسييري وليس نظام كلفوي فقط، وان المؤسسة الوطنية للري رغم اهتمامها بنظام معالجة التكاليف وتبنيها لتطبيقه غير انها بقيت تعاني من بعض النقائص كعدم إيمان الادارة العليا بمخرجات هذا النظام.

من خلال هذه الدراسة تبين لدينا انها تتفق مع دراستنا في منهج وادوات الدراسة المستعملة وتختلف مع دراستنا في انها لم تتطرق الى مراقبة التسيير.

ثانياً: مليكة محمدي، دور تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مطاحن الواحات - تقرت-، علوم اقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية، علوم مالية ومحاسبية، دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014-2015.

عالجت هذه الدراسة اشكالية "دور تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مراقبة تسيير مؤسسة مطاحن الواحات - تقرت- عن طريق استخدام المنهج الوصفي الذي قام بعرض الأسس النظرية لمراقبة التسيير ونظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ودراسات سابقة حول الموضوع ، واسلوب دراسة الحالة الذي عرض دور تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مراقبة تسيير مؤسسة مطاحن الواحات ، وقد توصلت الدراسة الى جملة نتائج اهمها ان نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC له دور كبير تسيير المؤسسة لما يقدمه من معلومات دقيقة تخص التكاليف مما يساعد الادارة والمسيرين من اتخاذ القرارات التسييرية السليمة. وان مجموع تكاليف انتاج الدقيق العادي ، والسמיד الممتاز منخفضة عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بالمقارنة بالطريقة المستعملة داخل المؤسسة، وهذا الانخفاض يفسر بأن المؤسسة تحمل للمنتوج تكاليف غير مباشرة اضافية لا ترتبط به. نجد ان هذه الدراسة تتفق مع دراستنا المتمثلة في اهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مراقبة التسيير ويختلفان فقط في مجتمع الدراسة .

ثالثا: خولة اوقيس، محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة و أثره على قياس ربحية المؤسسة الاقتصادية حالة مركز الزيت بنفطال-تقرت- نموذجاً لفترة 2013 ، مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبية تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة ورقلة، 2014، هدف هذا البحث إلى دراسة ربحية المنتجات المؤسسة الاقتصادية التي تتأثر بتغير طريقة حساب التكاليف، و توصلت الباحثة إلى أن تطبيق ABC اثبت فعاليته إذ ساهم في إعطاء معدل ربحية الحقيقي للمنتجات المؤسسة محل الدراسة هذا من خلال تخصيص التكاليف الغير مباشرة الحقيقية للمنتجات، و بالتالي يساهم في تحسين ربحية المؤسسة عندما يتم الاعتماد عليه في حساب التكاليف. نجد أن دراستنا اتفقت مع هذه الدراسة في التوصل الى نفس النتائج المتعلقة بضرورة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بكل خطواته على أنشطة المؤسسة للمساعدة في اتخاذ قرارات الادارة، وتختلف الدراستان في كون دراستنا تمحورت في أهمية نظام التكاليف في مراقبة التسيير.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

ألقى نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC اهتمام العديد من الباحثين نذكر من بين هذه الدراسات

مايلي:

أولاً: عامر ياسين سالم عبد الغني (2005) بعنوان: إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الأردني، دراسة تطبيقية على المؤسسات التعليمية الجامعية، البحث عبارة عن رسالة مقدمة للحصول على شهادة الدكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأردن، وتكمن أهمية هذه الدراسة كونها ركزت على تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قطاع الخدمات خاصة فيما يتعلق بالمؤسسات التعليمية، وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة له دور كبير في المساعدة على توفير معلومات دقيقة يمكن الاعتماد عليها، في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بشكل فعال و كفاء، خاصة إذا علمنا أن معظم تكاليف المؤسسات التعليمية الجامعية هي تكاليف غير مباشرة مما يلزمها لتبني هذا النظام.

نجد أن دراستنا اتفقت مع هذه الدراسة في التوصل لنفس النتائج الخاصة بأهمية نظام التكاليف وما يقدمه من

معلومات وبيانات دقيقة ، وتختلف الدراستان من حيث عينة الدراسة فقط.

ثانياً: - دراسة صالح ، مدخل المحاسبة على أساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات، 2002، تناولت هذه الدراسة انتهاج نظام ABC في مجال قياس وترشيد تكلفة الخدمات الصحية، والعمل على توفير المعلومات الضرورية في مجال ترشيد القرارات الإدارية، وخاصة تسعير الخدمات في المستشفيات الخاصة بناء على أسس موضوعية دقيقة.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها أن نظام ABC نظاماً بديلاً وشافياً للقصور المرتبط بالطرق التقليدية لتخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة وذلك من خلال استخراج معاملات التكلفة لكل نشاط على حسب طبيعة نشاط المؤسسة الصحية، مع الأخذ بعين الاعتبار قيمة ضياع بعض الخدمات بين الأنشطة المختلفة، إمكانية حل مشكلة التجديد الرأسمالي عن طريق قياس وتحميل تكلفة الاستثمارات بالمستشفيات ضمن تكاليف الخدمات الصحية، وانتهاج مخطط الاستهلاك الذي يتماشى مع عامل التقادم لبعض الأجهزة بالمستشفيات.

اتفقت الدراستان في النتائج التي كانت حول إيجابيات نظام التكاليف ، وكان الختلاف في عينة الدراسة فقط.

ثالثاً: أمير ابراهيم المسحال، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية (دراسة تطبيقية على شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية بقطاع غزة)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، 2005.

عاجلت هذه الدراسة اشكالية فيما هل تواجه الشركات الفلسطينية معوقات تحول دون تطبيق نظام تكاليف المبني على أساس الأنشطة ومدى تأثيره في الرقابة على المصروفات الصناعية غير المباشرة والسياسات الانتاجية للشركات والقرارات المتخذة، وذلك باستخدام الأسلوب النظري الذي يعتمد على الدراسات السابقة حول نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في الشركات الصناعية، والأسلوب التطبيقي المتمثل في اجراء مقابلات شخصية مع مدراء ومسيري الشركات، ودراسة مسح ميداني لواقع انظمة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، ودراسة تطبيقية على شركة الشرق الأوسط للصناعات الدوائية والعاملة في قطاع غزة.

حيث توصلت الدراسة الى جملة من النتائج اهمها ان عملية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط هي عملية منظمة تتم على خطوات متتابعة للوصول الى تطبيق هذا النظام وهي لا تختلف في التنفيذ العملي من شركة الى أخرى، وان الشركات الصناعية الفلسطينية تفتقر لوجود نظام معلومات يساعدها في التسعير الدقيق لمنتجاتها، وان نظام التكاليف المستعمل يعتبر قاصر في تخصيص التكاليف غير المباشرة، كما أنه لا يوجد نظام تحميل دقيق للأجور المباشرة، وأن إدارة الشركات الصناعية الفلسطينية ليس لديها معرفة بنظام التكاليف المبني على الأنشطة، وكذا عدم وجود جهات تعمل على تعريف إدارة الشركات وموظفيها بهذا النظام وأهميته لذلك تجد صعوبات في تطبيقه. نجد أن هذه الدراسة تشابهت مع دراستنا حول المامها بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وانها توصلت لنفس النتائج المتوصل اليها في بحثنا ويكمن الاختلاف في دراستنا لدور نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC في مراقبة التسيير أي أنهما يختلفان في التطرق إلى موضوع مراقبة التسيير فقط.

المطلب الثالث: دراسات أخرى

أولاً: Innes et al، عالجت هذه الدراسة مدى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية الكبرى في الولايات المتحدة ، الولايات المتحدة الأمريكية، 2001، وخلصت الى ان معدل تطبيق نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC يختلف اختلافا بسيطا بين السنوات 1994-1999 ، كما انه لا يوجد له انتشار سريع على مستوى الشركات اضافة الى ان انخفاض التكلفة واسعار المنتجات والخدمات هي التي تفرض على الشركات تطبيق النظام خلال السنوات 1994-1999 ، وأن عوامل نجاح نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC مرتبط بالعديد من العوامل كتقييم وتحسين الأداء، دعم الادارة العليا، الاهتمام بدعم الجودة. من خلال مقارنة دراستنا مع هذه الدراسة نجد انها تتفق معنا في توصلنا لنتيجة ان نجاح نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC مرتبط بعوامل وأن أغلب المؤسسات لا تستخدمه استخداما كاملا، وتختلف هذه الدراسة مع دراستنا في ان دراستنا تعلقت بدراسة مراقبة التسيير.

ثانياً: EL Aouin Houda et al، تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة كأداة لحساب تكاليف الصيانة، دراسة حالة شركة الصناعة الغذائية للمشروبات الغازية ، المغرب، 2004-2005. عالجت هذه الدراسة اشكالية مدى تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة كأداة لحساب تكاليف الصيانة، وحصر أنشطتها للوصول الى استراتيجية مثلى لتسيير تكاليف الصيانة ، وكانت النتائج المتوصل اليها ان نظام التكاليف التقليدي محدود وله عدة نقائص وكذا اقتراح استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة لتسيير تكاليف الصيانة. نجد ان دراستنا تتفق مع هذه الدراسة في نتيجة ان نظام التكاليف على أساس الأنشطة غير مطبق في المؤسسات ويجب تطبيقه بدلا من النظام السابق ، وتختلف الدراسات في كون دراستنا تطرقت لمراقبة التسيير.

ثالثاً: Crooper Paul, Cook Roger ، Activity Based Costing In Universites ، 2002، اقتصر هنا الباحث في دارسته على الأدبيات المتعلقة بالموضوع، ولقد تطرق فيها إلى أهم الصعوبات التي يمكن أن تواجه تطبيق هذا النظام في قطاع الخدمات، كتلك المتعلقة بتحديد وضبط الوقت المستنفذ لكل نشاط في حالة مشاركة العامل بأكثر من نشاط. توصلت الدراسة إلى سرد العديد من المزايا التي تؤكد وجوب تطبيق نظام ABC في المؤسسات الصغيرة أو الكبرى مهما كانت طبيعة نشاطها، لما توفره من بيانات ومعلومات دقيقة يمكن الاستناد عليها في اتخاذ مختلف القرارات، وخاصة في ظل المنافسة التي تواجهها هذه الأخيرة والتي تهدد بقاءها واستمرارها. اتفقت الدراسات في وجوب تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وكان الاختلاف فقط في عينة الدراسة.

خلاصة الفصل

بعد تقديمنا في هذا الفصل للأسس النظرية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ومراقبة التسيير. توصلنا إلى أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة له القدرة في معالجة التكاليف، وإظهار الأنشطة التي لا تضيف قيمة في المؤسسة الاقتصادية، وتعتبر طريقة ABC مساعد مهم في تسيير نشاط المؤسسة والقيام بوظائفها على أكمل وجه، لما تقدمه من معلومات وبيانات دقيقة تخص التكاليف، مما يجعل وظيفة مراقبة التسيير تقوم بعملها من اكتشاف الأخطاء وإيجاد الحلول المعالجة لها في وقت قصير وبدقة، ومنه إمداد الإدارة والمسيرين بالمعلومات الصحيحة والدقيقة لاتخاذ القرارات السليمة التي من خلالها تستطيع المؤسسة تحقيق أهدافها المرجوة.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية لمؤسسة صناعة

أنابيب الحلزونية غرداية

تمهيد :

بعد عرض الجانب النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ومراقبة التسيير، والذي تناولنا فيه أساسيات نظام التكاليف على أساس الأنشطة الذي يعتبر أمر ضروري في عمل ونشاط كل مؤسسة تسعى لتحقيق أكبر أرباح، وكذا التعريف بمراقبة التسيير والدور الذي يقوم به نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تفعيل مراقبة التسيير في المؤسسة، وكذا أهم الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع.

ولإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي اعتمدنا على المنهج التحليلي، حيث قمنا باختبار جملة من الفرضيات المرتبطة بالموضوع باستخدام أسلوب المقابلة الشخصية و الملاحظة، حيث يتم استخدام بعض الأساليب الإحصائية لمعالجة هذا الفصل، وهذا ما سنتطرق إليه في مبحثين، يتناول الأول منها الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة والثاني تطبيق نظام ABC ونتائجه.

المبحث الأول: الطريقة و الأدوات المستخدمة

المبحث الثاني: تطبيق نظام ABC ونتائجه.

المبحث الأول: الطريقة و الأدوات المستخدمة

لقد أملى علينا موضوع البحث اتباع منهج معين دون غيره من المناهج من أجل تقصي المعلومات من الميدان، حيث أصبح منهج دراسة الحالة أكثر المناهج ملائمة لهذا الغرض، بسبب توافقه مع هدف الدراسة والمتمثل في الوصول إلى التعرف على مدى مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مراقبة التسيير.

فلكل ظاهرة منهج يرتبط بها قصد وصفها وتفسيرها للوصول إلى أسباب هذه الظاهرة والعوامل التي تتحكم فيها واستخلاص النتائج لتعميمها، أما الأدوات المستخدمة فهي تلك المتعلقة بجمع المعلومات من أجل الاستعانة بها في التحليل لتساعدنا على الوصول لتحقيق الفرضيات أو نفيها.

المطلب الأول : تقديم الدراسة الميدانية

أولا : المنهج المتبع

للإجابة على الإشكالية المطروحة والوصول إلى النتائج قمنا باستخدام مصدرين أساسيين للمعلومات كالتالي: المصادر الأولية: اعتمدنا عليها لمعالجة الجانب التطبيقي لموضوع البحث عن طريقة اللجوء إلى مؤسسة الأنابيب الحلزونية غرداية لتطبيق نظام ABC.

المصادر الثانوية : من أجل معالجة الجانب النظري اتجهنا إلى مصادر البيانات الثانوية المتمثلة في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ، المداخلات والمقالات، الأبحاث والدراسات السابقة التي لها صلة بالموضوع.

ثانيا: مجتمع الدراسة وعينتها

لدراسة هذا الموضوع تم اختيار مؤسسة الأنابيب الحلزونية *ALFAPIP* غرداية باعتبارها أحد أهم المؤسسات الاقتصادية بالمنطقة وتمت هذه الدراسة في جميع مصالح المؤسسة .

1-نشأة التاريخية للمؤسسة :

تعود نشأة المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية *ALFA PIPE* إلى الشركة الوطنية للحديد والصلب *SNS* التي تعتبر أول شركة أسستها الجزائر في ميدان صناعة الحديد والصلب ، ولقد بدأت هذه الشركة نشاطها بعد الاستقلال وأخذت في التوسع خصوصا بعد إعادة تأميم الوحدتين *SOTUABL* و *ALTUME* وتمت عملية التأميم بعد إمضاء وثيقة التعاون التقني لثلاثة سنوات من عام 1968 إلى عام 1972 مع مؤسسة *VOLLOVEC* بغرض المساعدة في التسيير التقني ، كما تم إنشاء مركب الحجار الذي يعتبر الركيزة الأساسية لصناعة الحديد والصلب في الجزائر .

وفي هذا الإطار إعادة هيكلة الشركة الوطنية للحديد والصلب SNS إلى عدة شركات وهي :

- ✓ شركة SIDRE التي تشرف على مركب الحجار بعنابة .
- ✓ شركة EMB من اختصاصها صناعة منتجات الخاصة بالتغليف.
- ✓ شركة ENIPL تقوم بإنتاج الحديد الموجه للبناء والأشغال العمومية.
- ✓ شركة ENGL متخصصة في صناعة الغازات الصناعية .
- ✓ شركة ANABIB وهي الشركة الوطنية للأنابيب و تحويل المنتجات مختصة في إنتاج الأنابيب بمختلف أنواعها بالإضافة إلى المنتجات المسطحة و زوايا الأنابيب الفلاحية (PIOUUT) ومختلف تجهيزات الري كنتيجة
- الطلب الداخلي والخارجي على الحديد والصلب وفي هذه الفترة وخاصة في القطاع البترولي.
- وفي إطار الإصلاحات الاقتصادية وبعد إصدار القانون رقم : 01/88 تمت إعادة هيكلة الشركة حتى أصبحت تسمى * المؤسسة العمومية الاقتصادية أنابيب * والتي استقلت بمجلس إدارة خاص و رأس مال تابع لدولة حيث تفرعت عنها عدة وحدات و هي :
- ✓ وحدة أنابيب الغاز - تبسة - TGT.
- ✓ وحدة الصفائح المفتوحة الناقلة للماء - وهران - TON.
- ✓ وحدة الأنابيب الصغيرة - الرغاية - PTS.
- ✓ وحدة الأنابيب الكبيرة - الرغاية - GTR
- ✓ وحدة أنابيب و تجهيزات الري - برج بوعرييج - TMIA.
- ✓ وحدة الأنابيب الحلزونية بغرداية TUSGH ، و التي صارت بعد ذلك تسمى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للأنابيب الناقلة للغاز PIPE GAZ.

وفي إطار إعادة الهيكلة لسنة 2000 تم تقسيم هذه الوحدات الى مدربات مشكلة لمجمع أنابيب هي :

- مديرية غرداية PIPE GAZ
- مديرية الرغاية TUPELONGITUDINAL وتضم وحدتي GTR و PTS
- مديرية الثالثة تضم كل من تبسة ، وهران ، برج بوعرييج .

هذا فيما يخص شركة الحديد و الصلب بصفة عامة ومختلف فروعها أهم محطات مسارها الإنتاجي.

وأما عن مؤسستنا محل الدراسة فقد تم إنشاؤها بغرداية سنة 1974 برأس مال قدره 7.000.000.000 دج وقد تم إنجاز هذه الوحدة على يد الشركة الألمانية (HOCH) بالمنطقة الصناعية بنورة و التي تبعد 10 كلم عن وسط الولاية وتتربع علة مساحة 23000 متر مربع و 969 عامل ، كما قامت بتقديم مساعدة لها لمدة 10 سنوات بعد تسليمها للمشروع ، وقد مرت هذه الوحدة بعدة مراحل إلى أن أصبحت مؤسسة اقتصادية مستقلة والتي سوف نوضحها فيما يلي :

- في 05 نوفمبر 1983: تم إعادة هيكلتها حسب الجريدة الرسمية رقم 46 بتاريخ 1983/11/13 م
- في سنة 1986 : تم إنشاء ورشة التغليف بالزفت في إطار توسيع نشاطها .
- في سنة 1992 انقسمت وحدة غرداية إلى وحدتين هما :
 - وحدة الأنابيب والخدمات القاعدية *ISP* والتي كانت تضم حوالي 390 عامل.
 - وحدة الخدمات المختلفة *UPD* والتي كانت تضم حوالي 350 عامل.
- وفي سنة 1993 تم إنشاء ورشة الحديد للتغليف الخارجي للأنابيب بمادة البوليتيلان .
- وفي سنة 1994 تم ضم الوحدتين الجديدتين نظرا لفشل التسيير في وحدة الخدمات المختلفة وبعدها أعيدت الوحدة الى حالتها السابقة أصبحت تسمى وحدة الأنابيب الحلزونية والخدمات القاعدية .
- وفي سنة 2000م : وبعد إعادة الهيكلة للمجموعة أصبحت الوحدة عبارة عن مؤسسة إقتصادية عمومية تحمل اسم مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز * *PIPE GAZ* * مستقلة ماليا و تابعة إداريا لمجمع الأنابيب * *GROOP ANABIB*
- في 20 جانفي 2001 م : تحصلت مؤسسة الأنابيب على شهادة الجودة العالية *ISO 9001* وعلى شهادة المعهد الأمريكي البترولي *APIQ 1*
- في 15 أوت 2003 : تم تجديد هذه الشهادة من طرف المختصة بعد إعطاء ملاحظات على ما يجب تغييره في المؤسسة للمحافظة على هذه الشهادة وقامت بمراقبة مدى دقة المؤسسة في الالتزام بهذه الملاحظات بعد سنتين عند تجديد الشهادة في المرة الثانية .
- في سنة 2006 : فكرت المؤسسة * *PIPE GAZ* * في مشروع الشراكة مع مؤسسة أنابيب غاز بالرعاية * *ALFA TUS* * لزيادة رأس مالها .
- في سنة 2007 : يوضح اندماج شركة أنابيب الغاز مع ألفا تيس .

- وتعتبر وحدة أنابيب الغاز *ALFA PIPE* بقرابة وحدة إنتاجية بالدرجة الأولى و يكون الإنتاج فيها حسب الطلبات و إبرام العقود كما تسعى الى جلب المستثمرين الصغار لاستغلال الفضلات والمهمات قصد التخلص منها وتوفير السيولة المالية .

تقوم هذه المؤسسة بصناعة الأنابيب الخاصة بنقل المحروقات وخاصة البترول والغاز ، إضافة إلى الأنابيب الخاصة بنقل المياه، عن طريق تحويل المادة الأولية والمتمثلة في لفائف الحديد الخام بالدرجة الأولى والتي تحصل عليها إما من مجمع الحديد و الصلب بالحجار أو عن طريق استيراد من ألمانيا أو فرنسا أو اليابان مرورا بثلاث ورشات وهي على الترتيب :

- ورشة الإنتاج : والتي تحوي أربع آلات للإنتاج ، وينتج عنها منتج نصف مصنع وأحيانا يكون تام الصنع إن كانت الطلبية تتطلب ذلك .
- ورشة التغليف الخارجي : وهي الورشة المختصة بالتغليف الخارجي بمادة البوليثلان ، ينتج عنها منتج نصف مصنع ويكون تام بالنسبة للأنابيب الموجه لنقل البترول .
- ورشة التغليف الداخلي : ويكون التغليف بطلاء غازي إذا كان الأسلوب موجه لنقل المحروقات، وطلاء المائي إن كان موجه لنقل المائي .

تشغل المؤسسة بطاقتها الكاملة عن طريق 04 مناوبات بأسلوب عمل مستمر وبدون عطل إن كانت الطلبات بالحجم الكبير ، أما إن كانت غير ذلك فتشغل المؤسسة بجزء من طاقتها باستخدام مناوبتين فقط بأسلوب عمل مستمر يكفي للإيفاء بالطلبية ، وتبلغ القدرة الإنتاجية للمؤسسة حوالي 120 ألف طن ، وأما الصافية فتبلغ 100 ألف طن ، ويتراوح حجم الأنبوب المصنوع من 508 ملم الى 1625 ملم وطوله من 07 أمتار الى 13 متر .

2- عرض ودراسة الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأنابيب الحلزونية

تتجلى أهمية الهيكل التنظيمي للمؤسسة في تحديد مختلف المسؤوليات وكذا توزيع المهام ن وهذا من أجل المساعدة على الرقابة والتنظيم من جهة و التسيير الحسن لمختلف العمليات والأنشطة من جهة أخرى ، بالإضافة إلى محاولة التنسيق بين مختلف الوظائف لبلوغ الأهداف ، وسنحاول من خلال دراسة الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز *ALFA PIPE* .

التطرق لمختلف المديریات والدوائر و المصالح المكونة لها الموضحة على النحو التالي :

-الرئيس المدير العام:

وهو أعلى سلطة في المؤسسة وهو المسؤول عن إستراتيجياتها العامة، يعمل على التنسيق بين جميع المديریات لتحقيق الأهداف العامة ، يصدر الأوامر ويتخذ القرارات اللازمة وهو الواصل بين المؤسسة ومجموعة أنابيب التابعة لها إدارياً.

-مساعدو المدير العام:

✓ مساعد المدير العام للأمن :

وهو الشخص المختص بتوفير الأمن الداخلي اللازم للمؤسسة وعمالها ، يسهر على تطبيق قواعد الأمن ، مسؤول على التعرف على أي دخيل للمؤسسة ، له جميع الوسائل التي تمكنه من ذلك ، مع تفويض من قبل الإدارة العامة باتخاذ القرارات الخاصة بمجال عمله وله فريق عمل تابع له يساعده على القيام بهذه الوظائف .

✓ مساعد المدير العام لمراقبة الجودة :

وهو الذي يسهر على تطبيق كل المواصفات العالمية للجودة على جميع الأعمال التي تقام في المؤسسة ، بمراقبة مدى تطبيق المديریات المختلفة للتعليمات الواجب إتباعها للقيام بعملها ، والحرص على أن يكون مقرات العمل مؤهلة للقيام بذلك العمل .

✓ مساعد المدير العام لمراقبة التسيير :

وهو المسؤول عن مراقبة المديریات المختلفة في المؤسسة ومدى احترامها لتحقيق أهدافها وتتبع الانحرافات أثناء حدوثها للتقليل من الأخطار التي يمكن أن تنتج عنها ، خاصة المحاسبة العامة والمالية .

✓ مساعد المدير العام القانوني:

وهو الذي من اختصاصه جميع المعاملات القانونية المتعلقة بالمؤسسة كالعقود المبرمة مع المؤسسات الأخرى ، الإنشاءات الجديدة ، مختص بحل المنازعات و القضايا المرفوعة في المحكمة سواء مع المؤسسات الأخرى أو مع المؤسسة و موظفيها .

✓ مساعد المدير العام للمراجعة :

المديريات:

1. المديريات الفنية: ولها دور مهم يتمثل في:

- تحديد مواصفات المواد الأولية وقطع الغيار .
- تعمل على تصليح الأعطاب على مستوى الآلات أو وسائل النقل.
- تقوم بإنتاج بعض أنواع قطع الغيار الخاصة بالطلبات المقدمة للمؤسسة ، كما أنها مسؤولة عن جميع عمليات الرقابة لضمان جودة منتجات المؤسسة تشمل دائرة الإنتاج التغليف دائرة الصيانة دائرة رقابة النوعية مصلحة البرمجة .

مديرية الموارد البشرية .

تتم هذه المديرية بمختلف الشؤون العاملين خاصة الإدارية و الاجتماعية منها حيث تقوم بالسهر و

الإشراف على مختلف عمليات التوظيف و التكوين التأهل و التحفيز الترقية و توزيع الأجور و المكافآت و العطل الوضعية الاجتماعية اتجاه الضمان الاجتماعي كما تقوم بإعداد التقارير التي تتعلق بتطور عدد العمال و معدل دورانهم و الغيابات وغيرها. و تحرص أيضا على ربط العمل بالمؤسسة أكثر فأكثر و ذلك على أساس المعلومات المحصلة من مختلف المديريات الأخرى يلخص هذا كله ضمن مهمة كل دائرة من دوائر المديريات التالية :

❖ **دائرة المستخدمين:** حيث تسهر على كل ما يرتبط بالمستخدمين و المشاكل و النزاعات التي تواجههم كما تقول بالإعداد و التخطيط للسياسات المتعلقة بالأفراد و تنميتهم و الإشراف على تنفيذها بالتنسيق مع دوائر الأخرى.

❖ **دائرة التسيير:** تسهر على السير الحسن للعمل في المؤسسة و ذلك بتسيير كل ما يتعلق بالعمال من خلال العمل على راحتهم و الحفاظ على أمنهم و حقوقهم .

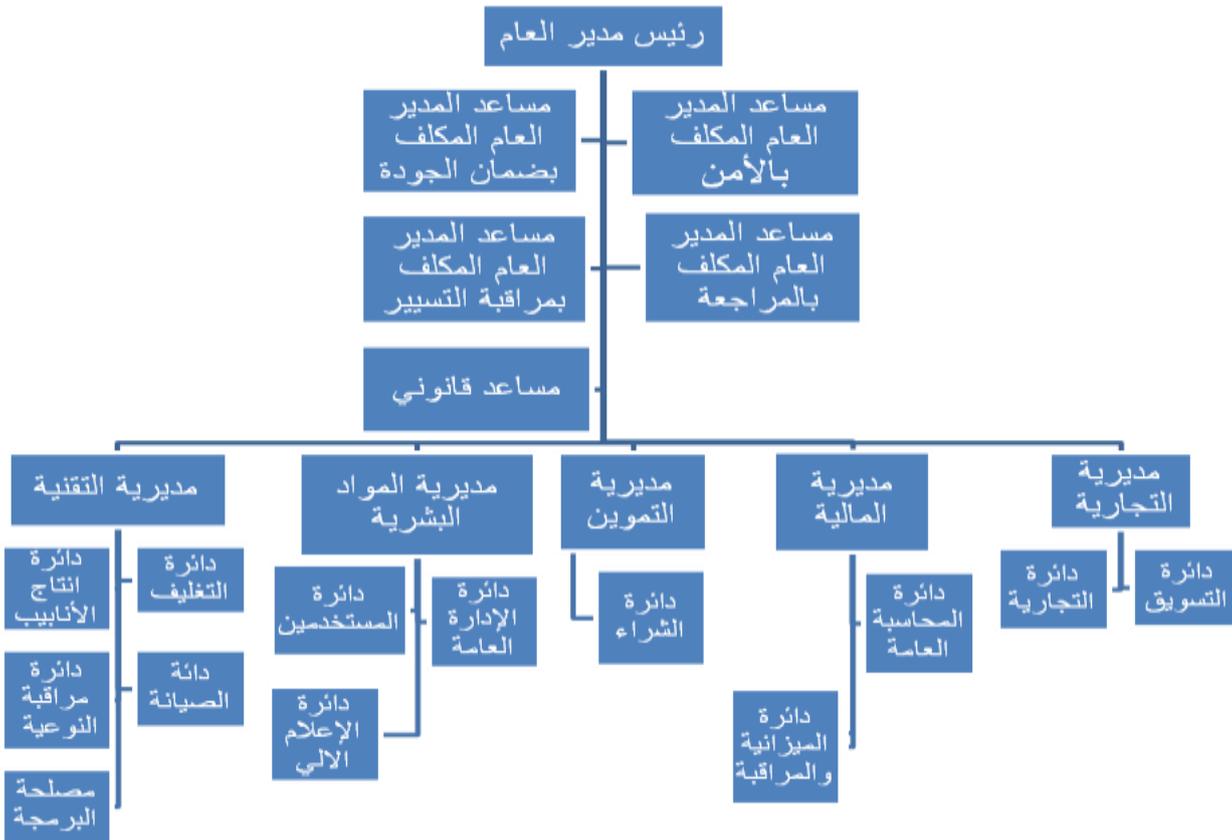
❖ **دائرة الإعلام الآلي :** تتكفل بمختلف العمليات المرتبطة بالجانب الإداري للعاملين من جداول و وثائق إدارية و ما شابه.

2. **مديرية التموين:** تعتبر هذه المديرية بمثابة الوسيط بين المؤسسة و المورد حيث تقوم بالتفاوض مع هذا الأخير

سواء كان محليا أو أجنبيا لتوريد، ما تحتاج إليه (مواد أولية، مواد ولوازم، قطع الغيار..... الخ) وذلك بعد إعداد برامج التموين و تحديد الاحتياجات العامة و المختلفة للمؤسسة كما تعمل على التسيير الحسن لعمليات الاستيراد و كل ما يتعلق بها إضافة إلى حرصها على التسيير الأمثل للمخزونات و تضم هذه المديرية :

- ❖ **دائرة الشراء** : تهتم بشراء كل المواد التي تحتاج إليها المؤسسة بناء على طلب مركز التخزين أو أي جهة من الجهات الأخرى الممثلة في إحدى المديريات و الملفات أو البرامج الخاصة بالمشتريات .
3. **مديرية المالية** : تعد من المديريات الرئيسية و ذلك لأن عملها حساس نوعا ما إذا ما قورن بباقي المديريات الأخرى ، إذ تهتم بمختلف العمليات المالية ، و المحاسبية حسب طبيعتها ، و ذلك من خلال تحليل مختلف الحسابات و مراقبة جميع التصريجات المالية ، كما تقوم بإعداد مختلف الدفاتر و التسجيلات المحاسبية ، إضافة إلى القيام بإعداد مختلف الميزانيات و مراقبتها ، و هذا كله بهدف تحديد الوضعية أو الحالة المالية للمؤسسة و متابعة سير النشاط فيها و تضم هذه المديرية الدوائر التالية :
- ❖ **دائرة المحاسبة العامة**: تقوم هذه الدائرة بتسجيل العمليات المحاسبية (شراء و بيع) التي تقوم بها المؤسسة في إطار ممارسة نشاطها و من ثم مراقبتها .
- ❖ **دائرة الخزينة** : تقوم هذه الدائرة بالتكفل بكل ما يهم المصالح المالية للمؤسسة و تعمل على حفظ التوازن المالي لها .
4. **المديرية التجارية** : و تعتبر بمثابة الوسيط بين المؤسسة و الزبون ، حيث تقوم بالتفاوض مع هذا الأخير على الصفقات التي تريد إبرامها معه فيما يخص الطلبيات ، السعر و الوقت الخ ذلك بعد الاطلاع على العرض المقدم من طرفه و دراسته، كما تعمل على تلبية أكبر عدد ممكن من الطلبيات، إضافة الى الاهتمام بكل ما يتعلق بعمليات البيع و التسويق المرتبطة بالمنتوج و هذا بالتنسيق مع مختلف المديريات الأخرى ، تضم دائرتين هما:
- ❖ **دائرة التجارة** : تشرف على العمليات المتعلقة بمتابعة عمليات البيع الخاصة بالمنتوج من بداية التعاقد وحتى خروجه من المؤسسة.
- ❖ **دائرة التسويق** : تعد الأساس في عمليات التعاقد وإعداد الصفقات ، إذ إن عملها يتركز على عرض وإشهار وترويج المنتج لتلقي الطلبات من الزبائن ، ومن ثم العمل على دراستها لتحديد بنود الاتفاق كالمدة والسعر ، المواصفات المطلوبة ، هذا في حالة ما إذا تم هذا الأخير فعلا ، إضافة الى هذا فإن مهمتها الرئيسية تتمثل في القيام بمختلف عمليات التسويق والتعاقد مع الزبائن حتى يصل المنتج النهائي إليهم بالمواصفات المطلوبة .

الشكل رقم (2-3) مخطط الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على معلومات المؤسسة

ثالثا: طبيعة متغيرات الدراسة

اعتمدنا في دراستنا على متغيرين هما :

المتغير الأول: وهو المتغير المستقل الذي يمثل نظام التكاليف على أساس الأنشطة. ABC.

المتغير الثاني: وهو المتغير التابع الذي يمثل مراقبة التسيير.

المطلب الثاني : الطريقة التي اعتمدت عليها الدراسة

أولاً: تقنيات الدراسة الميدانية

استنادا لمتطلبات البحث الميداني والمحاولة تقريب وفهم موضوع البحث وجدنا أن أكثر التقنيات ملائمة لطبيعة البحث وهدفه، والتي تسمح لنا بالنزول إلى الواقع المهني، وجمع المعلومات اللازمة للإجابة على التساؤل المطروح في مشكلة البحث هي المقابلة الشخصية و الملاحظة، وهذا بعد تلقينا صعوبات في الحصول على المعلومات والاتصال بالمسؤولين نظرا للوضع الراهن أزمة كوفيد19.

1- المقابلة الشخصية:

هي تقنية مباشرة تستعمل من أجل طرح بعد الأسئلة على الأفراد بكيفية منعزلة، تسمح بأخذ معلومات كيفية بهدف التعرف العميق على الأشخاص المبحوثين، فهي تفيدها في التأكد من الحقائق الخاصة بالبحث عن طريق سؤال مدير قسم المالية و المحاسبة وقسم الإنتاج، كما تتيح لنا هاته الأداة فرصا أكبر لطرح أسئلة ترتبط بالإشكالية المطروحة من أجل فك الغموض حولها ومناقشتها، وتسمح بتكوين صورة واقعية عن الإشكالية.

إجراءات المقابلة:

* الاطلاع الكثيف على المواضيع ذات الصلة بالموضوع المدروس.

* اختيار مكان إجراء الدراسة التطبيقية و ذلك بالمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFAPIP.

* التوجه نحو مكتب التوظيف بغرض الحصول على إذن تسهيل المهمة.

* إظهار هذا الإذن للأقسام المختصة.

* التوجه مباشرة لقسم المالية و المحاسبة ومصالحة الإنتاج لمقابلة رئيس كل منهما.

2- الملاحظة:

استخدمنا في هذه الدراسة أسلوب الملاحظة قصد تجميع البيانات و ذلك من خلال الزيارات التي قمنا بها في مختلف مصالح المؤسسة محل الدراسة و من خلال الوثائق التي اعتمدنا عليها في جمع المعلومات أيضا.

3- برنامج EXEL2007

استخدمنا برنامج EXEL2007 من أجل المعطيات المتحصل عليها خلال الدراسة، من أجل فهم وتبسيط الطريقة المعمول بها لتحديد طريقة التكاليف في المؤسسة محل الدراسة.

المبحث الثاني: عرض وتفسير النتائج

من خلال هذا المبحث سنحاول عرض النتائج المتوصل إليها، وذلك عن طريق تخصيص مطلبين ، حيث تناول المطلب الأول نتائج تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ، أما المطلب الثاني تم فيه مناقشة النتائج المتوصل إليها.

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة

تعتبر هيكلية التكاليف في مؤسسة الأنابيب الحلزونية متعددة منها التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة.

أولاً: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة الأنابيب الحلزونية ALFAPIP
غرداية.

سنقوم بتطبيق نظام التكاليف في مؤسسة الأنابيب الحلزونية بإتباع مراحل تصميمه.

1- تحديد وتحليل الأنشطة:

تعتبر مؤسسة الأنابيب الحلزونية ALFAPIP متعددة منها الأنشطة الإدارية وأنشطة الإنتاج، حيث كل نشاط يختلف على النشاط الآخر حسب طبيعته، ومنه سنقوم بتحليل وإحصاء كل الأنشطة في كل مصلحة وذلك حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (2-2): تحديد مصالح المؤسسة وأنشطتها

الأقسام	قسم الإدارة	قسم الدراسات	قسم العتاد	قسم الإنتاج
الأنشطة	تسيير المصالح العامة	المتابعة التقنية تسيير المخزون	نقل العمال والموظفين	تشغيل الآلات أوامر بدء
	تسيير الموارد البشرية	الشراء والتمويل	صيانة	الإنتاج مراقبة
			نقل المواد	النوعية إعداد
			والسلع	الفواتير

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معلومات المؤسسة

2- تحديد تكلفة كل نشاط وتجميعها

1-2 تحديد تكلفة كل نشاط

في هذه المرحلة يتم تحديد تكاليف كل نشاط من الأنشطة المذكورة سابقا وتجميعها، انطلاقا من تكلفة كل قسم.

الجدول رقم(3-2): تخصيص عناصر التكاليف على الأنشطة

المجموع	ح/68	ح/66	ح/65	ح/64	ح/63	ح/62	ح/61+60	الأنشطة
212571078	204453701	/	/	/	/	7908599,22	208777,75	تسيير المصالح العامة
696507087,7	573393622,3	/	/	/	118371406	3753078	988981,36	تسيير الموارد البشرية
327353237,4	198122733,4	/	2409242	1701104,9	/	108474377	16645780,02	تسيير المخزون
62117655,65	/	46683005	606921,59	/	/	14827729,5		الشراء والتموين
10402257,21							10402257,21	نقل العمال
220096431	220096431							صيانة المعدات
93693100	1030000					92663100		نقل المواد والمنتجات
4888765302					1065342654		3823422648	تشغيل الآلات
17761611,2							17761611,2	إدارة الانتاج
2786913,25							2786913,25	ادارة الجودة
106774808	23085029,01			83689779				إعداد فواتير البيع
6638829482	1220181517	46683005	3016163,59	85390884	1183714060	227626884	3872216969	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معلومات المؤسسة

2- تجميع تكاليف النشاط

بعد تحديد تكاليف كل نشاط يت بعدها تجميع هذه التكاليف حسب النشاطات كما يلي:

التكلفة الاجمالية = تكلفة النشاط 1 + تكلفة النشاط 2 من نفس القسم

الجدول رقم (4-2): تحديد التكاليف في كل نشاط وتجميعها

التكاليف	الأنشطة ومراكز الأنشطة	التكاليف	الأنشطة
5103214980,23	تسيير مراكز الادارة والمحاسبة العامة	214449677,97	تسيير المصالح العامة
		4888765302,26	تشغيل الآلات
706909344,89	مراكز الادارة ونقل المستخدمين	696507087,68	تسيير الموارد البشرية
		10402257,21	نقل العمال
222883344,28	مراكز الصيانة ومراقبة النوعية	2786913,25	إدارة الجودة
		220096431,03	صيانة المعدات
93693100,00	نقل المواد والمنتجات	93693100,00	نقل المواد والمنتجات
327353237,41	تسيير المخزون	327353237,41	تسيير المخزون
62117655,65	الشراء والتمويل	62117655,65	الشراء والتمويل
17761611,20	إدارة الانتاج	17761611,20	ادارة الانتاج
106744508,01	إعداد فواتير البيع	106744508,01	إعداد فواتير البيع
6640677781,67		6640677781,67	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معلومات المؤسسة

3-تحديد مسببات التكلفة

في هذه المرحلة يتم إعداد مصفوفة الارتباط بين الأنشطة ومسببات التكاليف، وهذه العملية تحتاج إلى معرفة دقيقة بالنشاط وما هو مسبب هذا النشاط، والذي يعطي أفضل نتيجة دقيقة، وقد تم تحديد هذه المسببات عن طريق المقابلة مع مسؤولي المصالح المدروسة.

يمكن أن يكون للنشاط أكثر من مسبب وهذا ما سنوضحه في الشكل التالي:

الجدول رقم(2-5): مصفوفة الارتباط بين الأنشطة ومسببات التكلفة

المسببات الأنشطة	عدد أوامر الشراء	عدد الطلبات	عدد الفواتير	عدد المستخدمين	طن من المنتجات	ساعات عمل مباشرة	عدد أوامر الانتاج	ساعات الفحص
تسيير المصالح العامة						/		
تسيير الموارد البشرية				/				
تسيير المخزون		/						
الشراء والتمويل	/							
نقل العمال				/				
صيانة المعدات							/	
نقل المواد والمنتجات					/			
تشغيل الآلات						/		
إدارة الانتاج							/	
ادارة الجودة								/
إعداد فواتير البيع			/					

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معلومات المؤسسة

بعد تحديد المسبب الذي يتم استخدامه للوصول إلى نتائج دقيقة، نقوم بتحديد عدد المسببات حسب كل

نشاط وذا يوضحه الشكل التالي:

الجدول رقم (6-2): تحديد مسببات الأنشطة

ساعات الفحص	عدد أوامر الانتاج	ساعات عمل مباشرة	طن من المنتجات	عدد المستخدمين	عدد الفواتير	عدد الطلبيات	عدد أوامر الشراء	المسببات / الأنشطة
		2080						تسيير المصالح العامة
				850				تسيير الموارد البشرية
						685		تسيير المخزون
							1312	الشراء والتموين
				39				نقل العمال
989								صيانة المعدات
			63025					نقل المواد والمنتجات
		6105						تشغيل الآلات
	365							إدارة الانتاج
1306								ادارة الجودة
					56			إعداد فواتير البيع

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معلومات المؤسسة

بعد تحديد تكلفة كل نشاط وتجميع الأنشطة التي لها نفس المسبب وتحديد عدد المسببات يتم حساب تكلفة

الوحدة الواحدة من المسببات وذلك عن طريق العلاقة التالية:

تكلفة الوحدة الواحدة للمسبب = تكلفة النشاط / عدد وحدات مسبب للنشاط

وهذا ما سنوضحه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (7-2): تكلفة الوحدة الواحدة من مسببات التكلفة للأنشطة ومراكز الأنشطة

تكلفة الوحدة للمسبب	عدد المسبب	نوع المسبب	التكاليف	الأنشطة ومراكز الأنشطة
623483,81	8185	ساعات عمل مباشرة	5103214980,23	تسيير مراكز الادارة والمحاسبة العامة
795173,62	889	عدد المستخدمين	706909344,89	مراكز الادارة ونقل المستخدمين
97116,93	2295	ساعات الفحص	222883344,28	مراكز الصيانة ومراقبة النوعية
1486,60	6302 5	طن من المنتجات	93693100,00	نقل المواد والمنتجات
477887,94	685	عدد الطلبيات	327353237,41	تسيير المخزون

47345,77	1312	عدد أوامر الشراء	62117655,65	الشراء والتمويل
48661,95	365	عدد أوامر الإنتاج	17761611,20	إدارة الإنتاج
1906151,93	56	عدد الفواتير	106744508,01	إعداد فواتير البيع

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على معلومات المؤسسة

بعد ما تم تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط وتكلفة الوحدة الواحدة للمسبب، نقوم بتحديد عدد مسببات التكلفة لكل منتج، بالاعتماد على المعلومات المتحصل عليها من قسم المالية والمحاسبة للمؤسسة، اضافة إلى الطريقة المتبعة في معالجة تكاليف الانتاج في المؤسسة محل الدراسة، وهذا ما سنحاول توضيحه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (8-2) عدد المسببات المخصصة لكل منتج

نوع المسبب المنتج	عدد المسببات الاجمالية للمنتجين	عدد مسبب أنبوب من القطر 42cm	عدد مسبب أنبوب من القطر 48cm
عدد المستخدمين	889	159	730
عدد الطلبيات	685	130	555
عدد أوامر الشراء	1312	249	1063
عدد اوامر الانتاج	365	69	296
طن من المنتجات	63025	11951	51074
ساعات عمل مباشرة	8185	491	7694
ساعات الفحص	2295	436	1859
عدد الفواتير	56	11	45

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على معلومات المؤسسة والجدول رقم (2-6)

4- تحديد تكلفة المنتجات النهائية من مراكز النشاط

1- تحديد مدى استفادة كل منتج من التكاليف

تكلفة المنتج من مركز النشاط = عدد مسببات النشاط للمنتج * تكلفة مسبب النشاط

الجدول رقم (2-9) تكلفة المنتجات النهائية من مراكز النشاط

التكاليف	تكلفة أنبوب من القطر 48cm	تكلفة أنبوب من القطر 42cm	تكلفة الوحدة للمسبب	عدد مسببات النشاط للمنتج		نوع المسبب	الأنشطة ومراكز الأنشطة
				أنبوب من القطر 48cm	أنبوب من القطر 42cm		
510321498 0,23	4797084429,8 0	306130550,43	623483,81	7694	491	ساعات عمل مباشرة	تسيير مراكز الادارة والمحاسبة العامة
706909344 ,89	580476739,90	126432604,99	795173,62	730	159	عدد	مراكز الادارة ونقل

						المستخدمين	المستخدمين
222883344,00	180540364,49	42342979,51	97116,93	1859	436	ساعات الفحص	مراكز الصيانة ومراقبة النوعية
93693100,00	75926717,80	17766382,20	1486,60	51074	11951	طن من المنتجات	قل المواد والمنتجات
3273532336,94	2652278024,82	621254312,12	4778879,32	555	130	عدد الطلبات	تسيير المخزون
62117655,70	50328557,93	11789097,77	47345,77	1063	249	عدد اوامر الشراء	الشراء والتموين
17761611,20	14403936,75	3357674,45	48661,95	296	69	عدد اوامر المنتجات	إدارة الانتاج
106744508,02	85776836,81	20967671,22	1906151,93	45	11	عدد الفواتير	إعداد فواتير البيع
9586856880,98	8436815608,29	1150041272,69					المجموع

المصدر : من اعداد الطالب اعتمادا على الجدول (7-2) و الجدول (8-2)

2- حساب تكلفة الوحدة المنتجة لكل منتج

تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة = مجموع التكاليف/الوحدة المنتجة

الجدول رقم (10-2) تكلفة الوحدة المنتجة لكل منتج

أنبوب قطره cm48	أنبوب قطره cm42	بنود التكاليف المنتجات
297891446,04	62197115,11	الاستعمالات
862927549,81	202415104,28	يد عاملة مباشرة
1160818995,85	264612219,39	مجموع التكاليف المباشرة
5378315668,94	1262392112,73	تكاليف غير مباشرة
6539134664,79	1527004332,12	مجموع التكاليف الكلية
51074,00	11951,00	عدد الوحدات المنتجة
128032,55	127772,10	تكلفة الوحدة المنتجة

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على معلومات المؤسسة و الجدول رقم (9-2)

بعد ما تم عرض النتائج المتوصل لها بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، سنحاول بعد ذلك تقييم

هذه النتائج ومناقشتها وهذا ما سنوضحه في المطلب الثاني.

المطلب الثاني : عرض النتائج وتحليلها

أولا عرض النتائج:

من خلال الجدول رقم (2_2) تبين أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يظهر لنا تحديد وتحليل الأنشطة حسب كل مصلحة .

من خلال الجدول رقم (3_2) تبين أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يظهر تخصيص عناصر التكاليف على الأنشطة .

من خلال الجدول رقم (4_2) تبين أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يظهر تحديد تكلفة كل نشاط وتجميعها.

من خلال الجدول رقم (5_2) تبين أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يربط التكاليف مع الأنشطة حسب المسببات المشتركة.

من خلال الجدول رقم (6_2) تبين أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحدد مسببات الأنشطة .

من خلال الجدول رقم (7_2) تبين أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يظهر لنا تكلفة الوحدة الواحدة لمسببات التكلفة .

من خلال الجدول رقم (8-2) نلاحظ أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يظهر جميع أنواع مسببات التكلفة الخاصة بكل منتج وعددها و الجدول رقم (9-2) يحدد تكلفة كل نشاط لكل منتج .

من خلال الجدول رقم (10-2) تبين لنا مجموع تكاليف إنتاج المنتجين انبوب من القطر 42cm وانبوب من القطر 48cm عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة منخفضة وهذا ما يفسر أن المؤسسة لا تتحمل تكاليف غير مباشرة إضافية لا ترتبط بالمنتجين.

ثانيا: الاستنتاجات

إن طريقة ABC من افضل الطرق التي تجعل عملية تتبع التكاليف غير المباشرة مرنة ،وتقديم بيانات أكثر دقة وتفصيل مما يساعد في وظيفة مراقبة التسيير، على خلاف الطريقة المعمول بها في المؤسسة محل الدراسة وهذا حسب رأي المسير المالي.

- كل منتج يتحمل التكاليف غير المباشرة الخاصة به فقط .

- نستنتج أن طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة تسهل عملية تتبع التكاليف من خلال التحصل على نتائج أكثر دقة تساعد في عملية مراقبة التسيير بحيث على المسير اكتشاف الأخطاء و الانحرافات ومعالجتها فور وقوعها .

- أثبت نظام التكاليف على أساس الأنشطة فعاليته ونجاعته أثناء إسقاطه على تكاليف المؤسسة محل الدراسة حيث يساهم في تقديم معلومات تساعد على مراقبة سير العمل بشكل جيد ومنه نستنتج أنه كل ما كان نظام abc كفاء كلما كانت مراقبة التسيير فعالة .

خلاصة الفصل

تناولنا في هذا الفصل دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية ALFAPIP ، حيث هدفت الدراسة إلى محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ومعرفة أهميته في مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، بالاعتماد على أسلوب المقابلة الشخصية والملاحظة اللتان ساعدتنا في جمع المعلومات والبيانات، التي قمنا بمعالجتها بالاستعانة بمجدول EXCEL إصدار 2010، ثم بعد ذلك قمنا بعرض النتائج المتحصل عليها عن طريق جداول، وأخيرا حاولنا تفسير النتائج ومناقشتها ومنها تم التوصل إلى النتائج التالية:

- وجود علاقة قوية طردية بين نظام التكاليف ABC ومراقبة التسيير.
- إن طريقة ABC من أفضل الطرق التي تسهل عملية تتبع التكاليف غير المباشرة والحد من تكاليف العمل وإيقاف الإسراف الزائد وهذا بإزالة التكاليف الإضافية عكس الطريقة المعمول بها في المؤسسة.

الخاتمة

لقد قمنا من خلال هذه الدراسة بالبحث عن أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مراقبة التسيير، كما حاولنا تحديد أهميته في المؤسسة الاقتصادية، وتأكيد أن نجاح عملية مراقبة التسيير تركز على مدى كفاءة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في توفير معلومات وبيانات واضحة ودقيقة حول استخراج التكاليف غير المباشرة للمنتجات في المؤسسة، من خلال إتباع مراحل تصميمه، التي على أساسها تقوم وظيفة مراقبة التسيير بعملها في كشف الأخطاء والانحرافات ومعالجتها وقت حدوثها أو حتى قبل حدوثها مما يساعد المديرين والإدارة على اتخاذ قرارات صائبة ورشيدة.

ولالإلمام ببحوثات الموضوع قمنا بتقسيمه إلى جزئين ، الفصل النظري تناولنا من خلاله دراسة أساسيات نظام التكاليف على أساس الأنشطة و مراقبة التسيير، وكذا عرض بعض الدراسات السابقة حول الموضوع، وفصل تطبيقي يتناول إجراء دراسة ميدانية لمؤسسة الأنايب الحلزونية ALFAPIP غرداية ، بالاعتماد على تقنيات وأساليب جمع المعلومات المقابلة الشخصية والملاحظة وجدولة هذه المعلومات في جداول عن طريق أساليب إحصائية.

ان الهدف والدافع الرئيسي من هذه الدراسة هو توضيح مدى أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مراقبة التسيير ومعرفة دور تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال معالجة الإشكالية التالية:

فيما تتمثل أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مراقبة التسيير في المؤسسة؟

نقد وتفسير الفرضيات:

من خلال ما تم عرضه في سياق الإجابة على الإشكالية المطروحة، تم اختبار صحة الفرضيات من عدمها والتي

وضعت كإجابات مسبقة كما يلي:

الفرضية الأولى: " يمكن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، وذلك باتباع مراحل تصميمه".

من خلال الجزء النظري واسقاطه على الجزء التطبيقي من خلال دراستنا لتطبيق ABC في المؤسسة محل الدراسة وجدنا أنه

يمكن تطبيق نظام ABC وذلك باتباع جميع مراحل تصميمه بحذافرها دون اهمال او التخلي عن مرحلة.

ولهذه النتائج نقبل الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: " وجود علاقة طردية بين مراقبة التسيير ونظام التكاليف على أساس الأنشطة " .

من خلال الجزء النظري وإسقاطه على الجزء التطبيقي من خلال دراستنا لتطبيق ABC في المؤسسة محل الدراسة توصلنا إلى تكون مراقبة التسيير فعالة كلما كانت المعلومات المقدمة أكثر دقة وتفصيلا وهذا ما يمليه نظام ABC عند تحليل التكاليف ، ومنه نقبل الفرضية الثانية.

النتائج والتوصيات:

1- النتائج

بعد معالجتنا لموضوع البحث خالصنا إلى النتائج التالية:

- نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC هو نظام حديث يعمل على تحديد موارد المؤسسة وتوزيعها على الأنشطة كل حسب الإستفادة منها ومن تم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات.
- الهدف من نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC هو تقديم معلومات دقيقة ومفصلة.
- إن طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC من بين الطرق التي تسعى إلى التحديد الدقيق للتكلفة ومعالجة مشكل تخصيص التكاليف غير المباشرة .
- تحديد مسببات التكلفة يعد الركيزة الأساسية لنظام ABC.
- من خلال تصميم نموذج التكاليف المبني على أساس الأنشطة تبين وجود مقومات معينة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يجب أخذها بعين الاعتبار وأهمها التقليل من التكاليف غير المباشرة وتحميلها بأكثر واقعية.

2-التوصيات

استنادا إلى الدراسة التي قمنا بها خلصنا إلى جملة من التوصيات نوجزها في مايلي:

- على المؤسسة محل الدراسة تبني نظام التكاليف ABC لأنه يحقق العديد من المزايا وذلك بتوفيره لمعلومات دقيقة حول التكاليف وإمكانية تحقيق فعالية الرقابة والتسيير في ظل التطورات الراهنة.
- على المؤسسة أن تقوم بتكوين المستخدمين واطلاعهم على المستجدات الجديدة في محل اختصاصهم.
- وجوب استخدام نظام التكاليف ABC لما يضيفه من تسهيلات على مراقبة التسيير .

آفاق الدراسة :

من أجل مواصلة البحث في مجال نظام التكاليف على أساس الأنشطة وأهميته في مراقبة التسيير نقترح بعض المواضيع:

- تطبيق الدراسة على جميع المؤسسات الاقتصادية قصد تطوير الاقتصاد الوطني.
- دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية.
- محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لمعرفة دوره في تسيير القطاع الخاص.

المراجع

أولا : المراجع باللغة العربية

الكتب

1. هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المحاسبة التطبيقية.الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر.
2. أحمد محمد نور، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الاعمال المعاصرة، الدار الجامعية الاسكندرية، 2007.
3. اسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، الطبعة الأولى ،دار أسامة، النشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
4. مفلح عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، الطبعة الثانية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 2000.

الأطروحات والمذكرات:

5. أتر نبيل، علي حبيش، إبراز دور مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة - الجزائرية للمياه- وحدة البويرة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة ماستر علوم تجارية، جامعة البويرة، 2015-2016،
6. بوجناح جوجيقة، بربارة نورة، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الخدمائية حالة مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية بأدرار، 2017-2018، مذكرة لنيل شهادة ماستر ،علوم تجارية، تدقيق ومراقبة التسيير.
7. حاج قويدر قرين، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير حالة مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بواد سلي-الشلف (ECDE)، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بو علي، الشلف، الجزائر، 2007.
8. خولة وقيس، محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC وأثره على قياس ربحية المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مركز الزيت بنفطال ، مذكرة ماستر ، جامعة ورقلة 2014.
9. زوينة بن فرج، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس-سطيف-، 2013/2014.

10. ساحل عبد الفتاح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في العلوم المحاسبية، جامعة الجزائر، 2004.
11. صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 3، 2005-2006.
12. عبد الباسط بوحايك، دور نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق فعالية الرقابة الداخلية للمؤسسة البترولية - دراسة حالة المؤسسة البترولية للتكرير بأدرار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2014/2015.
13. عبد العزيز الرومي، أثر استخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت، مذكرة ماجستير في المحاسبة، الكويت 2012.
14. عز الدين موسى، اثر تطبيق نظام ال ABC في تخفيض التكاليف و ترشيد القرارات، دراسة تطبيقية في المؤسسة الاستشفائية - تقرت -، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013.
15. قريشي محمد الصغير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة مجموعة من مؤسسات الجنوب الجزائري خلال الفترة 2011-2012، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في إدارة الأعمال، جامعة ورقلة، 2013.
16. محرز عبد القادر، أدوات مراقبة التسيير لقيادة استراتيجية المؤسسة، لوحة القيادة المتوازنة ونظام الموازنات التقديرية - دراسة حالة الجزائرية للمنتجات الرذانية ALDAR، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات درجة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، سنة 2010-2011، مكتبة جامعة الجزائر.
17. محمد عبد الفتاح ياغي، الرقابة في الادارة العامة، مركز أحمد ياسين الفني، ط 02، عمان، الأردن،
18. محمد عيسى الفاعوري، الإدارة بالرقابة، دار كنوز المعرفة، عمان، 2008.
19. نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير - حالة مؤسسة نפטال، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2005-2006.

الجرائد والمجلات:

20. محمد الخطيب نمر، محاولة تطبيق ال ABC في قطاع الخدمات الجامعية، مجلة الأداء للمؤسسات الجزائرية، الجزائر، العدد 04.
21. جريدة المحاسبين copyright، صوت المحاسب، 2020.
22. عميروش بوشلاغم، شروط تطبيق نظام مراقبة التسيير بالمؤسسات الصحية العمومية في الجزائر، هذا المقال منشور في مجلة العلوم الإنسانية، مجلة دولية محكمة تصدرها كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، العدد 42، ديسمبر 2014.

ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية

23. Hilton, R, W, Managerial Accounting, 2 nd. ED , M.c Graw – Hill, 1994,
24. Cucuwza Thomas & Ness Joseph, "Exploiter plainmen le portentiel de l' ABC", Article, Harvard Business Review, édition d'organisation, Paris, 1999,

الفهرس

I	الشكر.....
II	الاهداء.....
III	ملخص.....
IV	فهرس الموضوعات.....
V	قائمة الجداول.....
V	قائمة الأشكال.....
VI	الملاحق.....
أ-هـ	مقدمة.....
الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة	
2	تمهيد.....
3	المبحث الأول: دراسة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومراقبة التسيير.....
3	المطلب الأول: أساسيات نظام التكاليف على أساس الأنشطة.....
8	المطلب الثاني: التعريف بمراقبة التسيير.....
17	المطلب الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مراقبة التسيير ومراحل تصميمه..
22	المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع.....
22	المطلب الأول: الدراسات الوطنية.....
24	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية.....
26	المطلب الثالث: دراسات أخرى.....

27	..... خلاصة
الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة صناعة أنابيب الحلزونية غرداية	
29	..... تمهيد
30	..... المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة
30	..... المطلب الأول: تقديم الدراسة الميدانية
38	..... المطلب الثاني: الطريقة التي اعتمدت عليها الدراسة
39	..... المبحث الثاني: تطبيق نظام ABC ونتائجه
39	..... المطلب الأول: عرض النتائج وتحليلها
46	..... المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة
48	..... خلاصة
50	..... خاتمة
56	..... قائمة المراجع
60	..... الفهرس