



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان : علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

قسم : العلوم المالية و المحاسبية

تخصص : محاسبة و جباية

## بـعـنـوان :

دور محاسبة المسؤولية دراسة حالة في مؤسسة

PROLIPOS مارس - ماي 2022

تحت إشراف الأستاذ:

زررقون فاروق

من إعداد الطالب:

زاوي أمين

السنة الجامعية : 2022/2021





وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان : علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

قسم : العلوم المالية و المحاسبية

تخصص : محاسبة و جباية

**بعنوان :**

**دور محاسبة المسؤولية دراسة حالة في مؤسسة  
PROLIPOS مارس - ماي 2022**

تحت إشراف الأستاذ:

من إعداد الطالب:

زرغون فاروق

زاوي أمين

**السنة الجامعية : 2022/2021**



# الإهداء

أهدي عملي المتواضع هذا وثمرة جهدي إلى من هما أعز ما أملك  
"أمي وأبي وجدتي الكريمة" وإلى عائلتي وأصدقائي كل باسمه ومقامه

# الشكر

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله والشكر لله

أولا وأخيرا على نعمة التوفيق وأتقدم بجزيل الشكر لمن

ساهموا في مساعدتي على إتمام هذا العمل المتواضع من قري

أو من بعيد وأخص بالذكر الأستاذ المشرف

على المجهودات المبذولة والأساتذة الذين درسوني من مرحلة الإبتدائي

إلى الجامعة

## ملخص

توضح هذه الدراسة دور محاسبة المسؤولية في تحقيق التكلفة كإجراء مهم للتمييز في المؤسسات الاقتصادية. نظام محاسبة المسؤولية كأداة ل استكمال مراكز التكلفة الخاصة بالشركة الصناعية (رواد) والخدمات. وبالتالي ، فإن حسابات هذه المراكز من مسؤوليتها لديها من خلال الانحرافات المسجلة بين التكاليف المحققة والتكاليف المحددة. تتم هذه الدراسة على مدى شهر واحد (01) من استخدام 2022/01/01 حيث أنها تحدد مسؤولية المراكز وتحدد نقاط الضعف في الشركة.

أخيرًا ، بعض النتائج وبعض الكلمات الرئيسية:

\*التكلفة

\*محاسبة تحليلية

\* محاسبة المسؤولية

\* مراكز المسؤولية

\*مراكز التكلفة

# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
I	الإهداء
II	الشكر
III	ملخص
VI	قائمة المحتويات
V	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
IIV	قائمة الملاحق
أ، ب، ت، ث	المقدمة العامة
1	<b>الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية</b>
2	تمهيد
3	<b>المبحث الأول: الأدبيات النظرية، محاسبة المسؤولية ونظام محاسبة التكاليف</b>
3	المطلب الأول: ماهية محاسبة المسؤولية
3	الفرع الأول: مفهوم محاسبة المسؤولية
4	الفرع الثاني: أهمية واهداف محاسبة المسؤولية
8-5	الفرع الثالث: مراكز المسؤولية والمفاهيم الادارية المرتبطة به
9	المطلب الثاني: عموميات حول محاسبة التكاليف
11-9	الفرع الأول: مفهوم محاسبة التكاليف
18-11	الفرع الثاني: انظمة محاسبة التكاليف والطرق المعاصرة لإدارة التكلفة
19	<b>المبحث الثاني: الادبيات التطبيقية</b>
23-19	المطلب الاول: الدراسات السابقة المركزة على محاسبة المسؤولية
26-24	المطلب الثاني: الدراسات السابقة المركزة على محاسبة التكاليف
29-26	المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية
30	<b>خلاصة الفصل</b>
31	<b>الفصل الثاني : دراسة حالة PROLIPOS لإنتاج المواد الدسمة</b>
35-32	<b>المبحث الاول : الطريقة و الادوات المستعملة</b>
35-32	المطلب الاول : اختيار عينة الدراسة
38-36	المطلب الثاني : أدوات التحليل
44-38	المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة PROLIPOS
ح ، ج	الخاتمة

# فهرس المحتويات

خ، د، د	المراجع
---------	---------



# قائمة الجداول

## قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
	مقارنة بين الدراسات السابقة المتعلقة بمتغيرات الدراسة والدراسة الحالية	28-27
42	توزيع العمال وعددهم في الشركة لسنة	
	حساب تكلفة الإنتاج التقديرية لمنتجات الفريئة والنخالة	
	حساب تكلفة الإنتاج الفعلية لمنتجات الفريئة والنخالة	
	حساب النتيجة المتوقعة والفعلية، وانحراف النتيجة	
	تحليل الانحرافات الجزئية للهامش الإجمالي على أساس المنتجات	
	تحليل انحرافات سعر وحجم المبيعات على أساس المنتجات	
	تحليل انحرافات حجم المبيعات إلى انحرافات الاستخدام والتشكيلة (المزيج)	
	الانحراف الجزئي على تكاليف الإنتاج	
	تحليل انحرافات تكلفة الإنتاج على أساس المنتجات	
	تحليل انحرافات حجم الإنتاج على أساس المنتجات	
	الانحراف على تكلفة شراء القمح المستعمل	
	تحليل الانحراف على تكلفة القمح المستعمل	
	تحليل التكاليف الصناعية والإدارية غير المباشرة	
	حساب تكلفة الإنتاج التقديرية حالة الاستقلال الأمثل	
	تحليل انحراف النتيجة التقديرية في حالة الاستقلال الأمثل	

## قائمة الأشكال

### قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
	مراكز المسؤولية	6
	المراحل المتتابعة (المتتالية) لنظام تكاليف المراحل	13
	المراحل المتوازية لنظام تكاليف المراحل	14
	المراحل المتداخلة لنظام تكاليف المراحل	36
	مساحة الشركة	41
	الهيكل التنظيمي للوظائف في الشركة لسنة 2018	44
	توزيع العمال وعددهم في الشركة لسنة 2012	
	مرحلة الإنتاج لشركة الرواد للصناعة والخدمات	
	هيكل حساب وتحليل الانحرافات	
	التمثيل البياني لأنبوب الاختناقات لمراكز المسؤولية	

## قائمة الملاحق

### قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملاحق	الرقم
	FACTURE/OAIC N°: 2018/02 1 36 الملحق	
	FACTURE N°: 03/2018 2 30 الملحق	
	FACTURE N°: 04/2018 3 30 الملحق	
	FACTURE BON DE LIVRATION N° 4 :019/2018 36 الملحق	
	FACTURE BON DE LIVRATION N° 5 :023/2018 الملحق	

# المقدمة

أفضت التحولات الكبرى التي يشهدها محيط المؤسسات الاقتصادية في ظل عملة الصناعة، واكتساح التكنولوجيا المجالات الانتاج المختلفة، نوعا من الاهتمام اللافت للنظر بتطوير الأداء المؤسسي من خلال اعتماد نظم ادارية وصناعية من شأنها ان تحقق التقدم المنشود.

وتبرز مساعي المؤسسات الصناعية في تطوير أنظمتها الادارية من الديناميكية الكبيرة التي يشهدها المحيط التنافسي، حيث تسعى مختلف المؤسسات الاقتصادية لكسب مزايا تنافسية تواجه منافسيها في القطاع.

ولعل البعد التقليدي للميزة التنافسية، أو ما يسمى بالتميز بالتكلفة، وما يحققه من إمكانية اختراق الأسواق، والنحو

المتسارع للحصص السوقية، يجعل من المؤسسات الاقتصادية المختلفة تقيم نظاما للرقابة على التكاليف وتعتمد نظاما

لمحاسبته، حتى يتسنى لها ضمان الاستمرارية بما انها استطاعت تغطية تكاليف إنتاجها وهامش ربح مقبول انطلاقا من

السعر السائد في السوق كمرحلة أولى، وفي إطار لاحق ستمكن من تحقيق منتجات تنافسية باقل تكلفة ممكنة.

ويعتبر فرض الرقابة على التكلفة من خلال عناصرها او مراحلها أمر ضروري لتحقيق البعد التنافسي للتكلفة، وقد

اعتمدت نظاما للرقابة على التكاليف في إطار ما يسمى بمحاسبة المسؤولية التي يتعين على إدارة المؤسسة توصيفها توصيفا

دقيقا يحدد مهام كل مركز مسؤولية ويعلم نطاق إشرافها.

### 2/ طرح الإشكالية:

من خلال ما تقدم يمكن طرح التساؤل التالي:

- ما هو دور محاسبة المسؤولية في تحقيق البعد التنافسي للتكلفة الاقتصادية ؟

### 3/ الأسئلة الفرعية:

قصد تبسيط الاشكالية وتسهيل معالجتها قمنا بصياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- ما علاقة محاسبة بتكلفة المسؤولية ؟

- ما هو البعد التنافسي للتكلفة ؟

- ما جدوى محاسبة المسؤولية بشركة الرواد للصناعة والخدمات الوادي ؟

### 4/ الفرضيات:

قصد المعالجة الموضوعية للإشكاليات الفرعية المطروحة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

1- هناك علاقة بين محاسبة المسؤولية والتكلفة كمفهوم محاسبي؛

2- تكون التكلفة بعدا تنافسيا من خلال التحسين المستمر في اداء مراكز التكلفة ؛

3- تظهر جدوى محاسبة المسؤولية بشركة الرواد من خلال إظهار نقاط القوة والضعف.

5- مبررات اختيار الموضوع:

1- الرغبة في التعرف أكثر على واقع محاسبة المسؤولية ومحاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية ؛

2- التدقيق في الجوانب النظرية والتطبيقية المتعلقة بالموضوع ؛

## المقدمة

3-إرادة الباحث في مواصلة البحث في مجال تخصصه والتعمق أكثر وبناء معارف حديثة مكتسبة من الواقع.

6-اهداف الدراسة:

هناك عدة اهداف يرمي إليها بحثنا هذا نوجز اهمها في ما يلي:

-محاولة إظهار وإبراز دور محاسبة المسؤولية في المؤسسة باعتبارها اداة فعالة .

-استقرار المؤسسات الاقتصادية وقدرتها على المنافسة ؛

-البحث عن سبل التميز بغية تحقيق البقاء والاستمرارية

7-أهمية الدراسة:

تتجسد أهمية هذه الدراسة في:

-الإشارة الى أهمية تطبيق محاسبة المسؤولية في تحقيق بعد التكلفة ؛

-التعرف على عموميات محاسبة التكاليف؛

-أهمية محاسبة المسؤولية كونها عنصر من عناصر الرقابة الداخلية.

8-المنهج والأدوات المستخدمة:

لتحقيق اهداف البحث والإجابة عن التساؤلات وإثباته او نفيها في الفرضيات السابقة قمنا بما يلي:

القسم الأول دراسة الجانب النظري ، ثم بناءه على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على جمع البيانات والمعلومات

وتتمثل في الاطلاع على الكتب والمراجع، كما تم الاعتماد على مجموعة من الرسائل الماجستير،.

9-محتوى البحث:

سيتم تناول محتوى البحث في فصلين:

-الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لمحاسبة المسؤولية في تحقيق بعد التكلفة تم تقسيمه الى مبحثين ،

المبحث الأول: سيتناول الأدبيات النظرية لمحاسبة المسؤولية ونظام محاسبة التكاليف أما المبحث الثاني: فسيتناول

الدراسات السابقة التي لها علاقة مباشرة بالدراسة الحالية؛





الفصل الأول  
الأدبيات النظرية  
والتطبيقية لمحاسبة  
المسؤولية في تحقيق بعد  
التكلفة

تمهيد:

نظرا للمحيط التنافسي للمؤسسات الاقتصادية المعاصرة، وتعدد المتغيرات البيئية التي من شأنها أن تؤثر بشكل كبير على مختلف جوانب الأداء، أضحت من الضروري البحث عن سبل التميز بغية تحقيق البقاء والاستمرارية، ونشد التفوق في مجال الاعمال.

ولعل ابرز مجالات التميز التي تحقق الاستمرارية والتفوق نجد التميز عن طريق التكاليف فالإدارة الرشيدة تستطيع تثبيتها اقل ما يمكن لتجعل من منتجات المؤسسة في افضل رواق تنافسي.

ويعتبر نظام محاسبة المسؤولية من الادوات الفاعلة في اطار تطبيق نظم الرقابة الكلية على الأداء بصفة عامة والأداء المالي بصفة خاصة، وإدارة التكاليف بصفة أقصى وسنحاول في هذا الفصل ابراز ما يلي:

المبحث الأول :الإطار النظري، محاسبة المسؤولية ونظام محاسبة التكاليف.

المبحث الثاني :الدراسات السابقة

**المبحث الأول : الأدبيات النظرية، محاسبة المسؤولية ونظام محاسبة التكاليف.**

من خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى الجانب النظري الخاص بكل من محاسبة المسؤولية ونظام محاسبة التكاليف.

**المطلب الأول: ماهية محاسبة المسؤولية.**

سننتظر في هذا المطلب إلى ماهية محاسبة المسؤولية هذا بالنسبة للفرع الأول أما الفرع الثاني سنتناول أهمية وأهداف محاسبة المسؤولية.

**الفرع الأول: مفهوم محاسبة المسؤولية.**

يمكن تعريف محاسبة المسؤولية من وجهات نظر متعددة:

1. هي نظام يهدف إلى جمع البيانات التي تعكس نشاط كل مسؤول خلال فترة معينة مقارنة بالمسؤوليات المحددة مقدما ونشرها في التقارير وذلك لتقييم أداء الشخص وقدرته على التحكم في التكلفة، ولذلك يمكن تسميتها نظام مساءلة المحاسبية عن التكاليف.
  2. كما يمكن تعريفها بالنظام المحاسبي الذي تضعه المؤسسة الاقتصادية لتتبع عناصر التكاليف وإعداد التقارير عن أداء المستويات الإدارية المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية<sup>1</sup>.
  3. هي رقابة على تصرفات الافراد في انشاء التكاليف كل في حدود السلطات الممنوحة له والمسؤوليات المترتبة عليها<sup>2</sup>.
  4. عرفت محاسبة المسؤولية بأسلوب يربط النظام المحاسبي بالتنظيم الإداري القائم في المؤسسة الاقتصادية، وتقسم المؤسسة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية ترتبط بالمستويات الإدارية في التنظيم الإداري ومن ثم ربط عناصر النشاطات المختلفة بالمسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم فيها والرقابة عليها<sup>3</sup>.
- وعموماً يمكن القول أن محاسبة المسؤولية عبارة عن أسلوب رقابي محاسبي لخدمة الإدارة في تقييم أداء المسؤولين في المستويات الإدارية من حيث مدى التزامه بالتكاليف وأهداف إحداثها من خلال التقارير.

<sup>1</sup> - احمد حلمي جمعة ، عطا الله خليل ، خالد إبراهيم الطروانة ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار صفاء للنشر و التوزيع - عمان - الطبعة الاولى، 1999 ص257.  
<sup>2</sup> - جبرائيل جوزيف كحالة ، رضوان حلوة خنان ، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية و تقييم الأداء ، عمان ، دار الثقافة لنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، 2002 ، ص 413.  
<sup>3</sup> - كتنزة بجاعلي ، محاسبة المسؤولية كاداة لمراقبة التسيير "دراسة حالة المؤسسة تعاوني الحبوب و الخضر الجافة، CCL.S" مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، شعبة علوم التسيير ، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، سنة 2015 ، ص 8.

الفرع الثاني: أهمية وأهداف محاسبة المسؤولية.

أولاً: أهمية محاسبة المسؤولية.

1. تتمثل أهمية محاسبة المسؤولية في كونها عنصر من عناصر الرقابة الداخلية، حيث تشارك في وضع ورسم الخطط لمراكز المسؤولية المختلفة وتعمل على رقابة الموارد المستخدمة في الوحدة الاقتصادية لتحقيق الكفاءة في استخدامها، كما تعمل على تقييم أداء مراكز المسؤولية وفقاً للخطط الموضوعة لمحاسبة افراد كل مركز مسؤولية على أدائهم لواجباتهم<sup>1</sup>.
  2. تتبع أهميه محاسبة المسؤولية من كونها جزءاً لا يتجزأ من نظام الرقابة الداخلية، الذي يوظف لخدمة عمليات التخطيط والرقابة على الموارد المستخدمة في الوحدة الاقتصادية لتحقيق الكفاءة والفعالية في استخدامها، وكذلك في تقييم أداء الأقسام والإرادات في الوحدة الاقتصادية، كما تعتبر من الأدوات المحاسبية التي تساعد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل مركز مسؤولية في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية ككل<sup>2</sup>.
- ثانياً: أهداف محاسبة المسؤولية.

الهدف الأساسي لمحاسبة المسؤولية هو مساعدة وإرشاد المسؤولين في مراكز المسؤولية للوصول إلى أهداف المؤسسة، والأهداف الرئيسية لتطبيق محاسبة المسؤولية هي كالاتي<sup>3</sup> :

1. تحديد مراكز المسؤولية ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة ؛
2. تعريف وتوضيح مسؤوليات وصلاحيات كل مسؤول في مراكز المسؤولية ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة ؛
3. التركيز والتأكيد على الاهتمام للعنصر البشري في المؤسسة؛
4. تحدد التكاليف الخاضعة للرقابة من غير الخاضعة لرقابة المسؤولين ضمن المستويات الإدارية المختلفة؛
5. تزود متخذي القرارات بالمعلومات المهمة كقرار الأداء.

<sup>1</sup> - أحمد رمضان مرتجي، قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعة الفلسطينية (دراسة ميدانية) قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل ، الجامعة الإسلامية - غزة - عمادة الدراسات العليا كلية التجارة ، 2007 ، ص 27 .

<sup>2</sup> - يعرب جميل عبد الرازق كلاب ، مدي توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في بنك فلسطين المحدود ( دراسة تطبيقية ) قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، الجامعة الإسلامية - غزة - عمادة الدراسات العليا كلية التجارة ، 2008 ، ص 20 .

<sup>3</sup> - حنان عبد الله حسين ، دور محاسبة المسؤولية في إنجاز الإصلاح الإداري و المالي بحث تطبيقي ، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية العدد 95 بغداد ، 2017 ، ص 242 .

الفرع الثالث: مراكز المسؤولية والمفاهيم الإدارية المرتبطة به.

أولاً: أنواع مراكز المسؤولية

يعتبر نظام المحاسبي على أنه ذلك النظام الذي يهدف إلى تسجيل التكاليف والإيرادات حسب مراكز المسؤولية المحدثة لها بحيث يمكن تحديد الانحرافات عن الموازنة وتحديد الأشخاص المسؤولين عن هذه الانحرافات ومن أهم أنواع مراكز المسؤولية هي:

مركز الاستثمار: وهو دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسؤولية عنها (المدير) عن العائد على ما تم استثمارها من موارد حيث يعتقد البعض بعدم كفاية صافي الربح وحدة في تقييم أداء الأقسام، السبب في ذلك أن هذا المقياس أي الربح يتجاهل قيمة الأصول المستثمرة في كل قسم ويحسب العائد على الأصول الطريقة التالية<sup>1</sup>:

العائد على الأصول = مكاسب مركز الاستثمار / أصول مركز الاستثمار

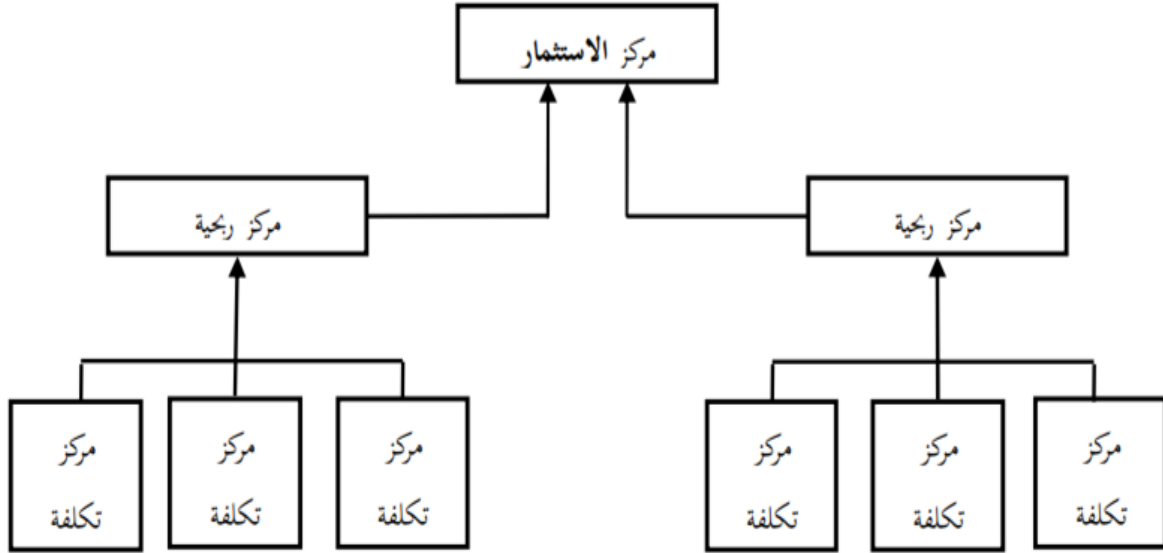
مركز تكلفة: وهو دائرة النشاط يكون مديرها مسؤولاً أساساً عما يحدث فيها من تكاليف فقط ويكون هدفه تخفيض التكلفة إلى أدنى حد ممكن، أما الإيرادات ورأس المال المستثمر فلا يدخل في نطاق مسؤوليته ومساءلته<sup>2</sup>.

مركز الإيراد: وهو القسم في المؤسسة المسؤول فقط عن الإيراد التي يحققها، ويكون مدير هذا القسم مسؤولاً فقط عن الإيرادات التي حققها قسمه.

مركز الربحية: يكون مدير المركز مسؤولاً عن الإيرادات والتكاليف الخاصة بمركز في نفس الوقت ويشمل تقدير أداء المركز في هذه الحالة الإيرادات التي حققها المركز والتكاليف التي تحملها في سبيل تحقيق هذه الإيرادات<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - ليستراي هيتجر، سيرج ماتلوتش، المحاسبة الإدارية، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1988، ص 463.  
<sup>2</sup> - جبرانيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية و تقييم الأداء مرجع سبق ذكره، ص 418.  
<sup>3</sup> - كنزة علي، محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير "دراسة حالة المؤسسة تعاوني الحبوب و الخضار الجافة"، CCL.S، مرجع سابق ذكره، ص 10:9.

شكل رقم (1-1) يوضح  
مراكز المسؤولية



المصدر: فخر ، نواف ، محاسبة المسؤولية - و الظروف الملائمة لتطبيقها ، مجلة جامعة تشرين للدراسات و البحوث العلمية المجلد 20 ، العدد الأول ، 1997 ص 107.

حيث يبين الشكل رقم (1-1) كيفية تقسيم الشركة إلى مراكز مسؤولية ، حيث يكون مركز التكلفة مسؤولاً عن التكاليف فقط و هو في المرتبة الأولى ، ثم يأتي في أعلى منه مركز الربحية و يكون مسؤولاً عن التكاليف و الأرباح ، بينما مركز الاستثمار يأتي تطويراً لمركز الربحية .

ثانياً: المفاهيم الادارية المرتبطة بمحاسبة المسؤولية.

### 1. محاسبة المسؤولية واللامركزية:

تعني اللامركزية، تفويض صلاحيات وسلطات اتخاذ القرارات من الإدارة العليا إلى الإدارة الدنيا والأفراد الذين يعملون فيها وذلك نتيجة لكبر حجم المؤسسات سواء كانت الحكومية أو الاقتصادية وإفساح المجالات أمام الإدارة العليا للقيام بعمليات التخطيط الاستراتيجي ورسم السياسات العليا للمؤسسة على أكمل وجه. أما باقي فعاليات الإدارة فتتم من طرف باقي المستويات الإدارية في إطار اللامركزية في التسيير، الذي يعد في درجة عليا من الأهمية وذلك لعدة أسباب أهمها نذكر<sup>1</sup>:

- التنظيم (المؤسسة) مقسم إلى وحدات أو دوائر نشاط ذات أحجام يمكن أو يسهل إدارتها؛

<sup>1</sup> - لبيستراي هيتجر ، سيرج ماتلوتش ، المحاسبة الإدارية ، مرجع سابق ذكره ، ص 457.

- اتخاذ القرارات يتم عند ذلك المستوى الذي يكون عنده كل مدير أكثر قدرة على تلمس مشاكل الواقع من غيره؛
- اتخاذ القرارات يمكن أن يتم بسرعة وكفاءة أكثر وفي الوقت المناسب؛
- إن مشاركة رجال الإدارة في اتخاذ القرارات يكون من شأنه رفع روحهم المعنوية وتحقيق درجة عالية من الرضا النفسي عن أعمالهم؛
- إن مديري مراكز المسؤولية يكون لديهم فرصة ذهبية لإظهار مواهبهم ومهاراتهم الإدارية.

## 2. محاسبة المسؤولية والإدارة للاستثناء:

إن الإدارة للاستثناء هو مبدأ من مبادئ القيادة التبادلية التي تعني على القائد عدم التدخل في العمل ما لم يلاحظ انحرافات من التابعين عن القواعد و المعايير الموضوعة، وأن تدخل القائد ينبغي أن يكون موجها فقط نحو تصحيح الانحرافات أو لجعل العاملين يحققون المستويات والمعايير المطلوبة.

ويؤدي تطبيق نظام محاسبة المسؤولية إلى تطبيق ما يعرف بمبدأ الإدارة للاستثناء، حيث ينعكس تطبيق مبدأ الإدارة للاستثناء في أن نظام محاسبة المسؤولية يهيئ للإدارة العليا التفرغ للقرارات الحيوية و الاستراتيجية من خلال تخليصها من تفاصيل الأعمال التي يمكن للإدارات الأقل تأديتها بكفاءة، فأى مستوى إداري للمنظمة لا يمارس ولا يراقب من العمليات إلا بما يؤهله موقعه التنظيمي لذلك.

ومما سبق يتضح أن هناك علاقة وثيقة بين مفهوم محاسبة المسؤولية و مبدأ الادارة للاستثناء تمكن في أن قيام المديرين بعدم التدخل في الامور الروتينية هي بمثابة تفويض غير مباشر للصلاحيات والمسؤوليات<sup>1</sup>.

## 3. محاسبة المسؤولية و الادارة للأهداف:

يتمثل نظام الادارة للأهداف في تحديد الأهداف التي يجب تحقيقها في فترة زمنية معينة وتحديد الأساليب اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، وتحديد مقاييس الأداء، ثم تقييم النتائج الفعلية بناء على هذه مقاييس الأداء، ثم تقييم النتائج الفعلية بناء على هذه المقاييس، حيث يقوم بهذه العملية كل من الرؤساء والمرؤوسين.

حيث أن تطبيق نظام الإدارة بالأهداف يعني اتفاق الرؤساء بمختلف مستويات السلطة للمنظمة مع العاملين في وحداتهم على تلك الأهداف المحددة والمتوقع الوصول إليها، والتي يتم مقارنة الأهداف المتوصل إليها بها. فلا بد من النظر للنتائج التي تم مقارنتها مسبقا بما توصلت له المنظمة من أهداف بدلا من التركيز على الأنشطة فقط.

<sup>1</sup> - معتصم مفضي الخالدي ، دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية (دراسة ميدانية ) قدم هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة في تخصص المحاسبة ، كلية الاقتصاد ، جامعة جدارا ، الأردن ، 2015 ، ص 14.

إن محاسبة المسؤولية لها دور كبير في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف، وذلك للربط بين المتوازيات التخطيطية وبين مراكز المسؤولية. وتعد الموازنة التخطيطية لمراكز المسؤولية هدفا يسعى المركز إلى تحقيقه، فتقارن النتائج التي تم التواصل إليها للأهداف التي سبق تحديدها<sup>1</sup>.

ومن خلال ما ذكر سابقا فإن جوهر العلاقة بين نظام محاسبة المسؤولية والإدارة للأهداف هو أن جميع الإدارات قد شاركت سابقا في إعداد الأهداف وفي تحديد المسؤوليات وبالتالي فإن قدرة تنفيذ الأعمال تكون واقعية واقرب للتحقق، وأن أي انحرافات سيتم إيجادها بسهولة وذلك لأن هناك وضوح للأهداف لدى جميع الإدارات.

<sup>1</sup> - جبرائيل جوزيف كحالة ، رضوان حلوة حنان ، مرجع سبق ذكره ، ص 415.



## المطلب الثاني: عموميات حول محاسبة التكاليف.

تعتبر محاسبة التكاليف أحد الفروع الأساسية لعلم المحاسبة، وقد ارتبط هذا الفرع في البداية للمؤسسات الصناعية نظرا لطبيعة هذه المؤسسات وخصائصها، ولكن مع الانفتاح العالمي وزيادة حدة المنافسة وسعي إدارة المؤسسات في القطاعات المختلفة إلى تقليل وضبط التكاليف من أجل الحصول على مركز تنافسي قوي، أدى ذلك إلى زيادة الاهتمام بفرع محاسبة التكاليف لما له من دور في تزويد إدارة المؤسسات بالبيانات المختلفة اللازمة لتخطيط ورقابة التكاليف واستغلال موارد المؤسسة الاستغلال الأمثل.

## الفرع الأول: مفهوم محاسبة التكاليف.

أصبحت محاسبة التكاليف أمرا ضروري وحيوي لاستقرار المؤسسات الاقتصادية وقدرتها على المنافسة، وتتم هذه المحاسبة بقياس التكلفة بما يخدم أغراض معينة تساعد مسيري المؤسسة في أداء مختلف الوظائف التسييرية لأكثر قدر ممكن من الكفاءة.

**أولاً: تعريف محاسبة التكاليف:** تعددت تعاريفها ومن أهمها "هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى)، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المسؤولية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على المستوى التنفيذي أو على المستوى الإداري، وتعتبر محاسبة التكاليف أداة ضرورية لتسيير المؤسسات"<sup>1</sup>.  
"محاسبة التكاليف هي تقنية تحليل الأعباء والمنتجات تهدف تقييم السلع والمنتجات المباعة، وكذا مراقبة الشروط الداخلية للاستغلال"<sup>2</sup>.

"محاسبة التكاليف هي تقنية لتحديد التكاليف التي لها علاقة بنشاط المؤسسة، تهدف تحديد تكاليف الإنتاج وأسعار التكلفة ومختلف النتائج التحليلية"<sup>3</sup>.

ويمكن تعريف محاسبة التكاليف على أنها أحد فروع المحاسبة المالية وكأداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية لما مثبت من مبالغ إجمالية في المحاسبة المالية لعناصر التكاليف وربط هذه العناصر بمراكز الكلف.

<sup>1</sup> - أحمد حاجي ، دراسة مقارنة بين طرف التكاليف التقليدية ، و طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و إمكانية تطبيقها في المؤسسة الصناعية الجزائرية - دراسة حالة بسكرة - ، مذكرة مقدمة ضمن شهادة ماجستير في محاسبة و تدقيق ، جامعة الجزائر 03 ، 2011.

<sup>2</sup> -A.Rppin , et j. poly, **comptabilité Analytique d'exploitation**, DUNOD , paris , France , 1996 , P10.

<sup>3</sup> - Sohraoui Ali , **comptabilité de gestion** ,Berti Edition , Alger ,2004 , P9.

من أجل تحديد تكلفة الوحدة المنتجة في كل قسم إنتاجي تمر عليه، والرقابة على هذه العناصر ومساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار<sup>1</sup>.

ثانياً: وظائف محاسبة التكاليف

تقوم محاسبة التكاليف بعدة وظائف نذكر منها:

● **الوظيفة التسجيلية:** يعني أن يقوم محاسب التكاليف بتدوين التكاليف في السجلات المناسبة الخاصة بها، وفق المعايير المتفق عليها وبشكل واضح ودقيق بحيث يمكن الرجوع إليها والاستفادة منها عند الحاجة.

● **الوظيفة التحليلية:** يتم من خلال هذه الوظيفة تحليل البيانات التكاليفية التي وقعت في المؤسسة فعلاً وتصنيفها وربطها بمنتج معين أو أمر إنتاج معين أو مرحلة معينة أو قسم معين<sup>2</sup>.

● **الوظيفة الرقابية:** تحدد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، ولكل مركز تكلفة بما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلاً لكل عناصر التكاليف، وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون ملائمة أو غير ملائمة وتبحث عن أسباب هذه الانحرافات وتحليلها ودراستها ثم رفع النتائج إلى الجهات المختصة للحد من الانحرافات<sup>3</sup>.

● **الوظيفة الإخبارية:** ترتبط هذه الوظيفة للوظيفة السابقة، فبعد اكتشاف الانحرافات ودراسة أسبابها، تخبر لإدارة بهذه النتائج وذلك لاتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها<sup>4</sup>.

● **الوظيفية التحفيزية:** تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة، حيث تمثل هذه الوظيفة عامل دفع للأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ومن هنا سوف تحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها بشكل كفاء واقتصادي، هذا ما يساعد الإدارة على تحقيق أهدافها<sup>5</sup>.

ثالثاً: أهداف محاسبة التكاليف.

يمكن تلخيص أهم أهداف محاسبة التكاليف فيما يلي<sup>6</sup>:

\* قياس تكلفة الوحدات المنتجة: يهدف قياس التكلفة إلى تحديد صافي الربح او الخسارة الفترة المالية وتقييم المخزون السلعي اخر المدة بأنواعه كأحد أهم عناصر الموجودات المتداولة في الميزانية العمومية.

1 - إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان الأردن ، ط 1، ص 23 .  
 2 - عاطف الأخرس ، إيمان هن ، سمير حمودة ، أحمد العبرة ، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار البركة للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2001 ، ص 41 .  
 3 - يحي التكريتي إسماعيل ، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق ، دار حامد للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2006 ، ص 2.  
 4 - يحي التكريتي إسماعيل ، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق ، مرجع سابق ص 24 ، ص 25 .  
 5 - يحي التكريتي إسماعيل ، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق ، مرجع سابق ، ص 25.  
 6 - أحمد نور ، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية و التطبيق ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، 1983 ص 3 .

**\*فرض الرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج:** تسعى إدارة المؤسسة إلى تخفيض التكاليف إلى أقصى درجة ممكنة مع الاحتفاظ بجودة الإنتاج ونوعيته ذلك لتحقيق الكفاية الإنتاجية القصوى والتي تعني تحقيق أكبر قدر من الأرباح. إن تخفيض التكلفة ممكن عن اتخاذ بعض القرارات الإدارية المتعلقة باستخدام مادة أولية جديدة.

**\*تزويد الإدارة بالمعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية:**

تقوم محاسبة التكاليف بإمداد مختلف المستويات الإدارية بالتقارير الضرورية لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة من قرارات إدارية قصيرة الأجل.

**\*المساعدة في إعداد المتوازيات التقديرية:** تلعب محاسبة التكاليف دورا بارزا في المساعدة في إعداد المتوازيات

التقديرية حيث يساعد محاسب التكاليف في توفير البيانات الضرورية لإعداد الكشوف الخاصة بتكلفة كل سلعة أو مركز تكلفة كل فرع من فروع المؤسسة.

يستفيد معد الموازنة التقديرية من بيانات التكاليف التاريخية حيث يقوم بدراسة سلوك التكاليف وذلك بهدف التنبؤ بما سيحدث مستقبلا وتعتبر دراسة هذا الموضوع من محاسبة التكاليف المتقدمة. يمكن تعريف الموازنة التقديرية بأنها "خطة" كمية معبر عنها بقيمة مالية لتحقيق أهداف المؤسسة لفترة مالية قادمة تتضمن تحديد الوسائل والأساليب و الموارد الضرورية تلك الخطة"<sup>1</sup>.

**\*المساعدة في رسم السياسات السعرية:** تساعد محاسبة التكاليف إدارة المؤسسة على تسعير المنتجات أو الخدمات الخاصة بها، حيث يراعي عند تحديد سعر لمنتج معين تكلفة هذا المنتج وهامش الربح وحدة المنافسة في السوق و الرغبة في زيادة الحصة في السوق أو السيطرة على السوق.

**الفرع الثاني: أنظمة محاسبة التكاليف والطرق المعاصرة لإدارة التكلفة.**

**أولا: أنظمة حساب التكاليف**

تعتمد المؤسسة على نظامين أساسيين لمحاسبة التكاليف والتي تتماشى مع طبيعتها ونوعية منتجاتها وأهدافها المرسومة، فقد نتبع نظام تكاليف المراحل، أو نظام تكاليف الأوامر، ولما لهذين النظامين من أهمية كبيرة في محاسبة التكاليف، سنقوم بعرضهما بشيء من التفصيل كما يلي:

<sup>1</sup> - أحمد نور ، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية و التطبيقية ، مرجع سابق ذكره ، ص 32 .

## 1- نظام تكاليف الأوامر

يستخدم نظام تكاليف الأوامر لقياس تكلفة المنتجات التي تقوم المؤسسة بتصنيفها وفقا لمواصفات يحددها العميل، ويقوم نظام تكاليف الأوامر بتخصيص عناصر التكلفة على أوامر الإنتاج التي استفادت منها<sup>1</sup>. يسعى نظام تكاليف الأوامر إلى تحقيق بعض الأهداف نذكر منها<sup>2</sup>:

\* يمكن إدارة من تحديد نتيجة أعمال كل أمر من ربح أو خسارة؛

\* تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف من أجل تحقيقها؛

\* الاستخدام الأمثل و بشكل كفاء لكل عنصر من عناصر التكلفة عن طريق المقارنة بين التكاليف الفعلية لكل أمر مع التكاليف المحددة مقدما له؛

\* استخدام البيانات الخاصة لأوامر إنتاج سابقا في تسعير الأوامر الإنتاجية الجديدة.

تعتمد التكاليف المعيارية في ظل نظام الأوامر الإنتاجية على وضع معايير لكل طلبيه يتم استلامها ومن ثم تحليل انحرافاتا ودراسة أسباب هذه الانحرافات، وبالرغم من إن اعتماد المعايير لكل طلبيه وتحديد انحرافاتا ليس بالأمر الهين لكن لأهمية التكاليف المعيارية واعتبارها أحد الأساليب الأساسية لفرض الرقابة الفعالة على استخدام عناصر التكاليف. يمكن تطبيق نظام التكاليف المعيارية في المؤسسات التي تستخدم نظام الأوامر الإنتاجية<sup>3</sup>.

## 2- نظام تكاليف المراحل.

يطبق هذا النظام بالمؤسسات التي يكون إنتاجها نمطي لا يخضع لطلبات الزبائن، حيث أن الإنتاج يسبق التصريف أين تقوم المؤسسة بالإنتاج، التخزين ثم تأتي عملية التسويق، على عكس المؤسسات التي تعتمد على نظام الأوامر الإنتاجية التي يكون التصريف فيها يسبق الإنتاج أين تقوم المؤسسة بعملية الإنتاج بناء على طلبيه تردها من الزبائن. إن تطبيق نظام التكاليف المعيارية في المؤسسات التي تطبق نظام المراحل الإنتاجية سيكون أسهل بكثير من المؤسسات التي تطبق نظام الأوامر الإنتاجية والسبب يعود إلى أن الإنتاج في نظام المراحل الإنتاجية يتدفق بانتظام وتكون الوحدات متماثلة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ط 2، 2003، ص 235.

<sup>2</sup> - يوسف الشبخ عماد، محاسبة التكاليف، دار إثراء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008 ص 216.

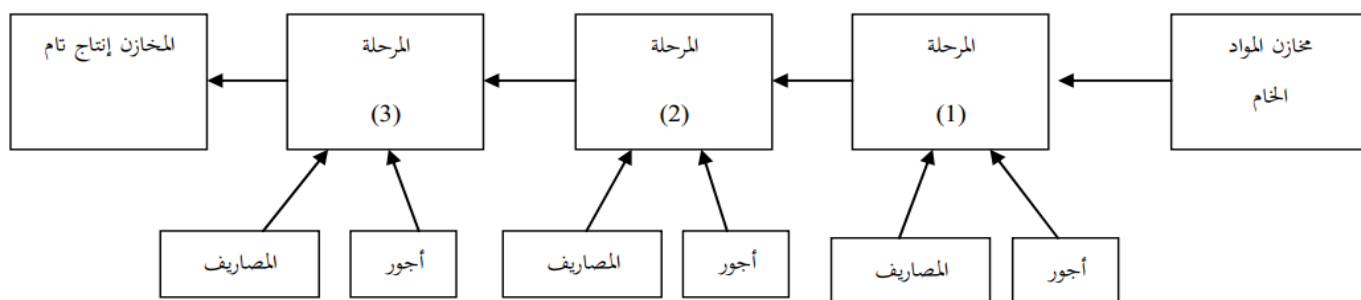
<sup>3</sup> - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2008، ص 269.

<sup>4</sup> - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 211.

وتختلف المراحل التي يمر بها الإنتاج من مؤسسة إلى أخرى باختلاف طبيعة المنتج ولكن بشكل عام هناك ثلاثة أنواع للمراحل الإنتاجية<sup>1</sup>.

**1 - 2 مراحل الإنتاج المتتابعة (المتتالية):** حيث يمر الإنتاج بمراحل متتالية، متتابعة، أي يمر الإنتاج في المرحلة (1) وبعد أن تجري العمليات التشغيلية عليه في هذه المرحلة، ينتقل إلى المرحلة (2) وهكذا ينتقل إلى المراحل الأخرى إلى أن يصبح إنتاج تام الصنع، ينتقل إلى مخازن الإنتاج التام مثل شركات صناعة الغزل و النسيج، وشركات الإسمت، وصناعة الورق... الخ. ويمكن إيضاحها بالشكل التالي

الشكل رقم (1 - 2) المراحل المتتابعة (المتتالية)



4،5،6 وبعدها تصبح منتجات تامة، تحول إلى مخازن الإنتاج التام ومن أمثلتها الصناعات الغذائية. ويمكن إيضاحها بالشكل التالي:

الشكل رقم (1 - 3) المراحل المتوازية.

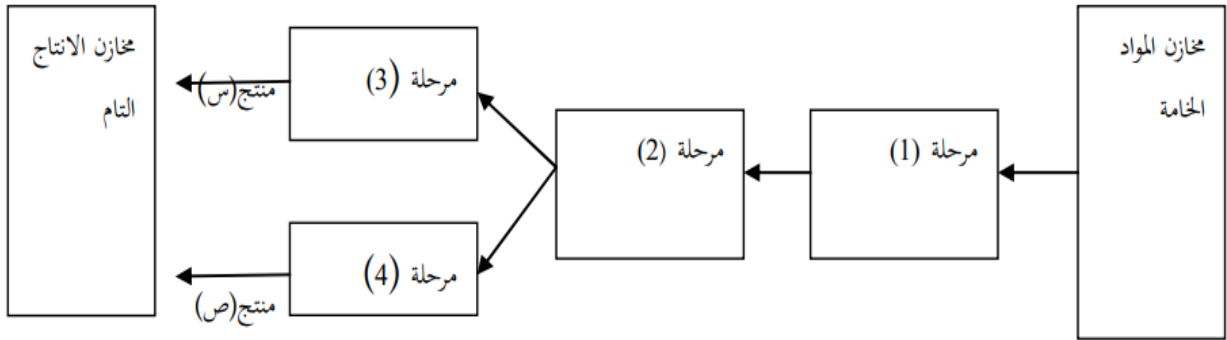


المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2008 ص 67.

<sup>1</sup> - إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، مرجع سبق ذكره، ص 66.

2-3 مراحل الإنتاج المتداخلة: وهي تطبق في المؤسسات التي تشترك منتجاتها بأكثر من مرحلة إلى أن تصل إلى نقطة ينفصل كل منتج عن المنتج الآخر، وينفرد كل منتج بمراحله الخاصة وصولاً إلى المنتج النهائي. ففي الصناعات البترولية كل المنتجات تشترك بمرحلي التسخين والتبخير وبعد مرحلة التبخير تنفصل المنتجات في مراحلها المستقلة، حيث ينتج بنزين سيارات والمرحلة الأخرى IS ل النفط الخام وهكذا..... ويمكن إيضاحها بالشكل التالي:

الشكل رقم (1-4): المراحل المتداخلة



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2008 ص 68.

## ثانياً: الطرق المعاصرة لإدارة التكلفة

### 1. محاسبة التكاليف المعيارية

يمكن تعريف التكلفة المعيارية على أنها تكلفة محددة مقدما وفق أسس علمية وتنبؤات دقيقة، وذلك بوضع معايير نمطية للكمية والقيمة لعناصر التكاليف فهي تعبر عن برنامج دقيق يستهدف من طرف المؤسسة أو الوحدة الإنتاجية مستقبلاً، في حدود سياسة معينة، لذلك تمثل التكلفة المعيارية الأساس الذي يركز عليه الأداء من حيث عنصر التكلفة فيتم بناء عليه تقويم التكلفة الفعلية ومقارنتها بالمعيارية لإيجاد الفرق فيما بينهما تتويجا للبرنامج المستهدف<sup>1</sup>.  
تقوم محاسبة التكاليف المعيارية على مجموعة من المبادئ و الأسس والتي يمكن اختصارها فيما يلي<sup>2</sup>:

- تحديد المستويات المعيارية مسبقاً لمستوى النشاط والعناصر المكونة له (الكمية، السعر، الطاقة الإنتاجية، اليد العاملة،...) والمناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقاً لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما هي بحاجة إليه من موارد حسب دراسة تقنية اقتصادية محاسبية أو وفق معايير محددة من جهات أخرى.

<sup>1</sup> - أحمد طرطار ، الترشيد الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2001 ، 99.

<sup>2</sup> - سليمان قذاح ، محاسبة التكاليف المعيارية ، مطبعة خالد بن وليد ، دمشق ، سوريا ، 1978 ، ص 158.

● القيام بدراسات مقارنة بين التكاليف المعيارية والفعلية بغية حساب الانحرافات ومعرفة المصادر المسؤولة عن حدوثها ومن ثم تصحيحها.

● العمل على تعديل المعايير المعتمدة بصفة مستمرة حسب المعطيات الجديدة المتعلقة للهيكل التنظيمي للمؤسسة، بتغيرات السوق، وبكافة التقنيات الحديثة ومعايير الجودة.

تهدف طريقة التكاليف المعيارية إلى مجموعة من الأهداف نوجز أهمها فيما يلي<sup>1</sup> :

● المساعدة في فعاليات عمليات التخطيط والرقابة.

● المساعدة في اتخاذ القرارات، خاصة تلك المتعلقة بتسعير المنتجات والخدمات.

إن التكاليف المعيارية من خلال المهام أعلاه ستعتبر محفزا كبيرا لأقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي وكفاء وهذا يعتبر من أحد عوامل تحقيق المؤسسة لأهدافها الأساسية<sup>2</sup>.

2. محاسبة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة

بدأت فكرة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) عندما طور الباحثان Kaplan et Coper

في عام 1987 ، الولايات المتحدة نظاما جيدا يستخدم في توزيع التكاليف غير المباشرة، ثم انتشر استخدامه في الكثير من الدول، وقد كان اهتمام الباحثان ينصب على ضرورة الاهتمام بمسببات التكلفة، وقد عرف هذا النظام فيما بعد وأظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) تميزا واضحا بدقة توزيع التكاليف غير مباشرة عن النظام التقليدي وحاز على اهتمام الأكاديميين والإداريين، وأصبح شائع الاستخدام وفتح مجالا واسعا أمام البحث والتجديد وإجراء التغيرات في أنظمة الرقابة و تقييم الأداء<sup>3</sup>.

عرفه كوبر على انه: " نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة ثم يتم تجميع التكاليف غير المباشرة لك لمنشاط على حدا حيث يتم تحميلها على الأنشطة أولا، ثم يتم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو الزبائن، وذلك حسب الغرض الذي ستستخدم فيه المعلومات"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق ، مرجع سبق ذكره ، ص 217.  
<sup>2</sup> - صفاء لشهب ، نظام مراقبة التسيير و علاقته باتخاذ القرار دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزية ، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير تخصص إدارة أعمال ، معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2006 ، ص 88.  
<sup>3</sup> - مليكة محمدي ، دور تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية في مطاحن الواحات - تقرت - مذكرة ماستير في محاسبة و جباية معمة ، ورقة 2015 ، ص 04.  
<sup>4</sup> - لطيفة بكوشي ، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية الجزائرية - دراسة حال مجمع صيدال - أطروحة دكتوراه في علوم التسيير في إطار مدرسة الدكتوراه في الاقتصاد التطبيقي و إدارة المنظمات تخصص محاسبة و نظم في الاقتصاد و نظم المعلومات ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علو التسيير ، جامعة محمد خيضر - بسكرة - الجزائر ، 2017 ، ص 83.

يرتكز نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة و الأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي، حيث تظهر أهمية هذا النظام من خلال:

\*تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في الحجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة<sup>1</sup>.

\*قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة، عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، وتحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.

\*يعتبر مدخل التكاليف على أساس الأنشطة مدخلا فعلا لتقييم الأداء على أساس القيمة المضافة أو المساهمة في تحقيق الأنشطة للإدارة.

\*قياس الطلب على استخدام الموارد حيث أن هذا النظام يحاول قياس ما استخدم من موارد على مستوى المؤسسة ككل، وتجزئة ذلك على مستوى كل نشاط فرعي ورئيسي داخل المؤسسة<sup>2</sup>.

ويهدف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة إلى<sup>3</sup>:

\*تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛

\*تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما؛

\*التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛

\*يساعد ادارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة على الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة؛

\*يساعد نظام ABC إدارة الشركة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه للمنتج و العمل

على تقليل أو تخفيض التكاليف مثل تلك الأنشطة؛

\*تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

1 - أحمد هاشم عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، الدار الجامعية ، 2000 ، ص 24.

2 - مليكة محمدي ، دور تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية في مطاحن الواحات - تقرت - مرجع سبق ذكره ص 8 .

3 - إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة) ، مرجع سبق ذكره ، ص 164.



## 2 - 1 استخدامات نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

يلعب نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة دورا هاما ورئيسيا في العديد من المجالات وذلك من خلال المعلومات التي يوفرها والتي تتسم بالدقة والصحة لذلك تخطى استخدامه كنظام لمعالجة التكاليف ليشمل العديد من المجالات الأخرى نذكر منها<sup>1</sup>:

- **تخصيص التكاليف وتسعير المنتجات**: إن أحد عوامل تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة هو دقة تخصيص التكاليف بما يحقق العدالة والدقة في حساب تكلفة المنتجات والخدمات، فالتغير في بيئة الأعمال واعتماد المؤسسات على تقنيات تصنيع متقدمة زاد من عوامل التحفيز التي تدفع الإدارة إلى تبني نظام حديث مثل نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة الذي يساعد على تحقيق الميزات التنافسية.
- **تسعير المنتجات أو الخدمات**: إن الدور الذي يلعبه نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قياس تكلفة المنتجات والخدمات بشكل دقيق ومضبوط، يساعده على توفير معلومات دقيقة والتي بدورها تساعد الإدارة في وضع سياسات تسعيرية تنافسية.
- **اتخاذ القرارات**: نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يوفر للمديرين المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية و الاستراتيجية المتعلقة بخطط الإنتاج ومؤشرات السوق، العلاقات مع العملاء، وتحسين مستوى عمليات التشغيل بصفة مستمرة.
- **التأثير على الموقف السلوكي للأفراد**: فقد استخدمت إحدى المؤسسات نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة للفت الانتباه إلى عدد من الأجزاء أو قطع لتخفيض الأنشطة الخاصة للهندسة ورقابة المواد، ويتم تخصيص التكاليف الإضافية غير المباشرة للمنتجات على أساس عدد هذه القطع أو المكونات، فهذه المؤسسة استخدمت عدد القطع كمقياس للنشاط ومسبب للتكلفة فيما يتعلق بأنشطة الشراء، التخزين، الاستعلام، صيانة قاعدة البيانات، هذا ما جعل مهندس التصميم يحاول عند التقييم أن يستخدم عدد قليلا من المكونات هذا ما أدى إلى تعديل تكلفة وحدة المنتج.
- **تخفيض التكلفة<sup>2</sup>**: نستنتج مما سبق وبالرغم من أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة مكلف لكنه يعمل على استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة مع انتقاء الأنشطة الأقل تكلفة في حالة وجود أنشطة تنافسية تؤدي الغرض نفسه، مما ساعد على خفض التكاليف بشكل ملموس دون المساس بتقديم

<sup>1</sup> - أمين بن سعيد ، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير و تحسين الأداء " دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري " ، ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة و تدقيق جامعة الجزائر 3 ، 2010 ، ص 99.

<sup>2</sup> - أمين بن سعيد ، مرجع سبق ذكره ، ص 100.

المنتجات والخدمات أو جودتها، بالإضافة إلى تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط وذلك من خلال إعادة هيكلة تنفيذ هذا النشاط أو تدريب العمال أو باي طريقة كانت.

● **تطوير الموازنة:** تستخدم الموازنات كأساس لتقييم الأداء ووسيلة للتخطيط والرقابية لتحقيق الأهداف المستقبلية، لهذا فان إعدادها يتطلب توفر معلومات أكثر دقة ومصداقية وهذا ما يوفره نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، بالإضافة إلى تعدد الأنشطة التي تعد الموازنة لها من جهة، واستنادها إلى مسببات التكلفة كأساس تبني عليه الموازنة من جهة أخرى.

● **تصميم المنتجات أو الخدمات الجديدة:** إن نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يزود الإدارة بمعلومات حول مسببات التكاليف هذا ما يساعدها على اتخاذ قرارات أفضل فيما يخص تصميم وتقديم المنتجات والخدمات الجديدة ورسم سياسات تسويقية في مجالات عديدة كالربحية والتسعير وإضافة أو إزالة خطوط إنتاج أو نقاط تسويق بعيدة.

● **تحليل ربحية العميل:** كون أن المؤسسة تعتبر العميل هدف التكلفة الأول بالنسبة لها، فان نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يساعد على دقة تخصيص تكاليف التسويق والبيع والتوزيع على العملاء وخطوط التوزيع وبالتالي يمكن الإدارة من تحليل ربحيته مما يخلق تفهم أكثر لها، هذا ما يساعد على تسطير سياسات تعظيم الأرباح.

● **قياس الأداء وتحسينه:** يوفر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة معلومات متنوعة مالية و غير مالية تعد بمثابة مقاييس للأداء بما يساعد على تحسين توجيه ودفع الأفراد والأنشطة وإحكام الرقابة عليها ومن ثم تسييرها بكفاءة بما يحقق أهداف المؤسسة، حيث تعتبر عملية تحسين الأداء بمثابة العمود الفقري لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة بالإضافة إلى أنه يساعد المؤسسة في تفهم أكثر احتياجات العملاء. في نفس السياق يستخدم نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة لتدعيم موقف الرقابة وبياناتها من خلال استخدام مسبب التكلفة، والذي يعتبر مقياساً لحجم النشاط وأداة لقياس أداء النشاط والرقابة عليه.

بناء عليه فان جميع مجالات استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة تهدف إلى تحسين التسيير والعمل على رفع أداء وظائف التسيير في المؤسسة.

## المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية

يعتبر تقديم وتحليل الدراسات السابقة المرتبطة بالموضوع من أهم معايير تحديد البناء البحثي السليم، إذ تساهم في دعم الفهم الايجابي حول موضوع الدراسة. سيتم التطرق في هذا العنصر المترتب حسب متغيرات الدراسة زمنيا حيث تم الاستفادة منها في بناء النموذج المقترح.

## المطلب الأول: الدراسات السابقة المركزة على محاسبة المسؤولية

أولاً: دراسة "عبد الرزاق محمد قاسم" آليات تحقيق التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة ونظام محاسبة المسؤولية " قسم المحاسبة كلية الاقتصاد مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 24 - العدد الأول 2008 - الدكتور عبد الرزاق محمد قاسم.

وهي عبارة عن مقال منشور في مجلة دولية محكمة ركز الباحث من خلاله على أهمية التكامل بين نظام محاسبة المسؤولية ونظام تكاليف الأنشطة واعتبره من الشروط الضرورية في تصميم وتطوير نظام معلومات عام ومتكامل للمنظمة. وذلك للمزايا الكبيرة والمهمة التي يحققها هذا التكامل في تقديم معلومات حيوية تساعد الإدارة في تنفيذ العديد من الوظائف واتخاذ العديد من القرارات الإدارية، مثل تقويم إنجاز الأقسام والارتقاء بفعالية العمليات وتكاليف الأنشطة والمنتجات. ويسهم النظام في تحسين كفاءة المنظمة وذلك عبر تقديمه معلومات تبين أفضل

الفرص المتاحة لبرامج تحسين كفاءة المنظمة واكتشاف الطاقة غير المستغلة ضمن أنشطة المنظمة. إلا أن تحقيق هذا التكامل بين نظام محاسبة المسؤولية ونظام تكاليف الأنشطة مرتبط بالعديد من الصعوبات مثل الاختلاف في الأهداف لكلا النظامين، ومن ثم الاختلاف في طبيعة البيانات التي يعالجها كل من النظامين واختلاف أساليب المعالجة، والتي تؤدي في حال عدم تجاوزها، إلى تقديم معلومات مضللة قد تسهم في صنع قرارات غير صحيحة. ومن أهم ما توصل إليه الباحث من نتائج فيما يخص هذه الدراسة:

● يشكل التكامل بين نظام محاسبة المسؤولية كنظام يخدم أهداف الرقابة التشغيلية ونظام تكاليف الأنشطة كنظام يخدم القرارات الإدارية أحد المداحل المهمة في تزويد الإدارة للمعلومات التي تسهم في العديد من عمليات صنع القرارات ضمن المنظمة مثل قرارات قبول طلبية إنتاج، وقرارات تقويم ربحية المنتجات والعملاء، وقرارات تخصيص الموارد على الأنشطة المختلفة.

● يتطلب تحقيق التكامل بين نظام محاسبة المسؤولية ونظام تكاليف الأنشطة الفصل بين مرحلتين في تطوير هذه النظم، مرحلة بناء قاعدة البيانات، ومرحلة تقويم مخزون قاعدة البيانات، فضلا عن الفصل بين المعطيات التخطيطية والمعطيات الفعلية. مما يمكن من الاستفادة من هذه المعطيات في صنع القرارات، من دون أن تؤدي إلى تزويد المدير بمعلومات مضللة وغير صحيحة عن كفاءة وفعالية أنشطة المنظمة وأقسامها.

● يؤدي هذا التكامل إلى إمكانيات جديدة في تحقيق الرقابة على الأنشطة والأقسام وإعداد التقارير المالية وإعداد الموازنات التقديرية، مما يمكن الإدارة من تبني السياسات الإدارية الحديثة (الإدارة بهدف التحسين المستمر، إدارة الجودة الشاملة، التكاليف الهادفة) بفعالية نتيجة توفر المعلومات الضرورية لتطبيق هذه السياسات.

ثانيا:

دراسة علي حسن إبراهيم الجذبه ( 2007) بعنوان "قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء الأجهزة الحكومية الفلسطينية" - دراسة ميدانية - وهي عبارة عن مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول شهادة ماجستير للجامعة الإسلامية عمادة الدراسات العليا كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل .تحت إشراف الدكتور: علي عبد الله شاهين

هدفت هذه الدراسة لبيان مدى إمكانية تطبيق الأجهزة الحكومية الفلسطينية لنظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء وإبراز أهمية وأهداف هذا النظام وبيان معوقات تطبيقه، واقترح بعض الحلول لمعالجة نقاط الضعف التي تعيق تطبيق هذا النظام. ولمعالجة الموضوع استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي باعتباره أنسب الأساليب لمعالجة مشكلة البحث، كما تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS لتحليل البيانات واختبار الفرضيات وشمل مجتمع الدراسة 174 مفردة يعملون في سبع وزارات رئيسية.

وبعد تحليل الاستبيانات المستردة بواسطة الأساليب الإحصائية المختلفة تم التوصل إلى ضعف مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية لعدم توافر الأسس والقواعد التي يرتكز عليها هذا النظام حيث تمثلت نتائج الدراسة فيما يلي:

● ليس هناك إمكانية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية في وضعها الحالي حيث لا تتوفر فيها جميع المقومات الرئيسية لتطبيقها.

● لدى الأجهزة الحكومية الفلسطينية هيكل تنظيمي يحدد تقسيمات مراكز المسؤولية ويصف إجراءات العمل ، كما يوجد مدير مختص لكل مركز، ولكن هذه الأجهزة تعمل ضمن هيكل تنظيمي ووصف وظيفي غير معتمد بشكل رسمي للجهات المختصة ، كما أن الهيكل التنظيمي يتأثر بدرجة كبيرة بتعاقب الحكومات والوزراء على المؤسسات الحكومية، الأمر الذي يحد من إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بشكل فعال.

- لا يعطي مدير مركز المسؤولية الوقت الكافي لعملية التخطيط، مما قد يسبب اتخاذ قرارات متسرعة تعود بضرر على الأهداف العامة للمؤسسة العمومية.
- لا يتم ربط تكاليف المراكز للأشخاص الذين خضعت لرقابتهم، مما يضعف من عملية المساءلة عن عملية الانحرافات التي قد تحدث في التكاليف.
- لا يوجد نظام للحوافز عادل وموضوعي وذلك لعدم تطبيق مبدأ الثواب والعقاب على كل العاملين بلا استثناء. وفي الأخير تم عرض جملة من التوصيات أهمها:
- توعية العاملين في الأجهزة الحكومية الفلسطينية وخاصة الإدارة العليا بمفهوم نظام محاسبة المسؤولية، وضرورة تطبيقه لما له من تأثير في مساعدة الإدارة العليا في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، بطريقة تعمل على استغلال الموارد المتاحة استغلالاً أمثلاً لتحقيق أهدافها بفضل الوسائل الممكنة.
- إيجاد نظام للحوافز المادية و المعنوية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية يتفق مع خصوصية نشاطها وعملياتها الخدمية.
- ضرورة الاعتماد في إعداد الموازنات التخطيطية على الأسس و المبادئ العلمية التي تبني عليها الأمر الذي يحقق الهدف من تلك الموازنات ويساهم في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بشكل جيد.

ثالثاً:

دراسة "كنزة علي (2015) بعنوان "محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير" - دراسة حالة مؤسسة

تعاونية الحبوب والخضر الجافة CCL.S (ورقلة خلال 2015)" مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة ماستر أكاديمي ميدان علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية شعبة: علوم التسيير جامعة قاصدي مرباح ورقلة تحت إشراف الأستاذ: الحاج عرابة.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أهمية استخدام محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة، من خلال محاولة تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية والتحقق من أن كل نشاط في كل مركز يسير وفقاً لما هو مخطط له، فمحاسبة المسؤولية مهمة في كل مؤسسة بغض النظر عن نشاطها سواء كانت خدماتية أو تجارية أو صناعية، هادفة للربح أو غير هادفة، هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أهمية محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة، حيث تم إسقاط الدراسة النظرية والتطبيقية للموضوع لاستخدام بعض أدوات المستعملة في البحث المتمثلة في المقابلة الشخصية والملاحظة، وذلك عن طريق دراسة حالة في مؤسسة تعاونية الحبوب والخضر الجافة. توصل الباحث إلى عدة نتائج أهمها:

- يوجد لدى المؤسسة هيكل تنظيمي يحدد تقسيمات مراكز المسؤولية ويصف إجراءات العمل؛
- هناك تقسيم واضح يبين السلطات واختصاصات الوحدات الإدارية المختلفة؛
- هناك إمكانية لتطبيق محاسبة المسؤولية في المؤسسة؛

- محاسبة المسؤولية تسهل عملية مراقبة التسيير في المؤسسة؛
- تقوم المؤسسة بفصل الموازنة التقديرية الخاصة لكل مركز مسؤولية عن الموازنة الإجمالية؛
- الموازنات التقديرية في المؤسسة لها دور في نظام محاسبة المسؤولية كأداة رقابة على مختلف العمليات والخطط في كل وحدة من وحدات المسؤولية من خلال تقدير قيمة التكاليف والإيرادات لكل مركز مسؤولية؛
- لا يتم إشراك العاملين في مختلف المراكز المسؤولة في إعداد الموازنة التقديرية؛
- عند القيام بعملية الرقابة يكون كل مسؤل مسؤولا عن الانحرافات الموجودة في مركز مسؤوليته، وتتم مساءلته عن أسباب هذه الانحرافات. وقد تم وضع مجموعة من التوصيات منها:
- ضرورة إشراك العاملين في مختلف الدوائر في إعداد الموازنة التخطيطية ومعايير الأداء، مما يعزز من ثقة ورضاء الأفراد عن تلك المعايير وتفاعلهم معها ويؤدي إلى تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة؛
- إعطاء أهمية أكبر لوظيفة التخطيط كونها تعمل على وضع الأهداف العامة لكل مركز مسؤولية؛
- إعداد التقارير على مستوى مراكز المسؤولية وبصورة دورية، لتمكين الإدارة العليا من التعرف على كفاءة مسؤل كل مركز في استخدام الموارد المتاحة له وبالتالي تحديد مراكز المسؤولية الضعيفة ومعرفة أسباب ضعفها، ووضع الأساليب العلاجية المناسبة لها، وكذلك تعزيز نقاط القوة لديها؛
- إعطاء مراكز المسؤولية الحرية والحق في اتخاذ القرارات بحدوث السلطات الممنوحة لهم بما يتناسب وأهداف الشركة مع توفير الدعم لهم.

#### رابعاً:

دراسة معتصم مفضي الخالدي (2015) بعنوان "دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية" دراسة ميدانية "قدمت هذا الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة بكلية الاقتصاد والأعمال في جامعة -جدارا- اربد- الأردن تحت إشراف: الدكتور ثائر أبو طبر.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور تأثير محاسبة المسؤولية لمراكز المسؤولية الرئيسية وهي (مركز التكلفة، مركز الربحية، مركز الاستثمار) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية في المملكة العربية السعودية تحديداً في المنطقة الشرقية، وقد اعتمدت هذه الدراسة على استخدام المنهج الوصفي التحليلي حيث تم تجميع البيانات من خلال المصادر الثانوية والأولية. ولتحقيق هذا الهدف استخدم الباحث أداة الاستبانة، تم توزيعها على عينة الدراسة المكونة من (102) من المدراء الماليين والمحاسبين ومحاسبو التكاليف العاملين في الشركات الصناعية مجتمع الدراسة، وقد تم الاعتماد على أساليب الإحصاء الوصفي في وصف متغيرات الدراسة كما تم الاعتماد على أساليب الانحدار المتعدد (Multiple) régression في اختبار الفرضيات وتم استخدام اختبار التباين (VIF) و (Tolérance) لقياس قوة نموذج الدراسة

وعدم تداخل المتغيرات المستقلة. وقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها:

- هناك دور ايجابي لمحاسبة مراكز المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية في المملكة العربية السعودية.
  - تحقيق الميزة التنافسية في الشركة يتم من خلال التكامل بين مراكز المسؤولية والتي تعمل على رفع كفاءة أداء الشركة.
  - إن نظام محاسبة مراكز المسؤولية يساعد الإدارة العليا في تقييم الأداء الفعلي لمراكز التكلفة والمسؤولية لتحديد الانحرافات الملائمة وغير الملائمة كما يساعد في اتخاذ القرارات الإدارية ولكفاءة المستويات الإدارية لتحسين الأداء في المستقبل عن طريق المقارنة مع التكاليف المقدرة أو المعيارية.
- كما أوصت الدراسة بما يلي:
- ضرورة إعداد البرامج التدريبية للعاملين في الشركات وذلك لتعريفهم بمزايا مراكز محاسبة المسؤولية كإحدى الاستراتيجيات التي تسهم في تحقيق التميز في أداء الشركات بشكل عام.
  - زيادة تنسيق بين مراكز المسؤولية، والعمل على توضيح العلاقات فيما بينها، والعمل على رفع مستوى الأداء المقدم من قبل المراكز من خلال عقد الدورات التدريبية، مما يساهم في تطبيق نظام المحاسبة للشكل الصحيح.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة المركزة على محاسبة التكاليف.

أولاً:

دراسة احمد حابي (2011) بعنوان "دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة

التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية" "دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة" مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير في علوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر3\_ تحت اشراف د. حفيظ شبايكي مليكة

تمحور موضوع دراسة حول مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس، الأنشطة

(ABC) وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، حيث تم إبراز المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف

وأنظمتها والطرق المستخدمة في تحديد مختلف التكاليف والتكلفة النهائية وتخفيضها. بحيث تم إسقاط الدراسة النظرية

على واقع المؤسسات الصناعية الجزائرية، من خلال أخذ عينة منها والمتمثلة في مؤسسة صناعات الكوابل

الكهربائية بسكرة ENICAB.BISKR والتي استوفت شروط الدراسة من خلال النتائج التالية:

- رغم وجود طريقة لتحديد تكاليف الإنتاج والتكاليف النهائية للمنتجات إلا أنه ما يعاب على المؤسسة أنها تستعمل في تكاليف غير مباشرة تقديرية، وذلك بأخذ نسبة معينة من التكاليف المباشرة، وتكيف هذه النسبة مع الأسعار المنافسة في السوق، فاعتماد هذه الطريقة يعتبر مقياساً غير علمي وللتالي يشكل تكاليف منتجات غير حقيقية.
- رغم أن المؤسسة مقسمة إلى مجموعة من الأقسام والمصالح إلا أنها لا تتبع طريقة الأقسام المتجانسة، والتي تفيدها في حصر كافة التكاليف وإرجاعها إلى مصادرها ليتم في الأخير
- تستبعد المؤسسة تكاليف العمال والآلات لمدة شهر ونصف باعتبارها عطلة سنوية، وهذا كان سابقاً، أما حالياً فهي تعمل طيلة السنة كاملة ولا زالت المؤسسة تستبعد تكاليف تلك العطلة وهذا ما يعتبر خطأ وتحريفاً لأرقام التكاليف.

أهم ما توصلت إليه الدراسة من توصيات:

- نصح المؤسسات الصناعية الجزائرية اتباع أحد طرق تحديد التكاليف، وهذا يعود عليها بمجموعة من الفوائد.
- الاهتمام بتطبيق طريق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصناعية الجزائرية، وعلى وجه الخصوص التي تجد نفسها متعثرة في سوق المنافسة الذي بدأ يتسع وينمو بشكل متسارع لأن هذا الطريقة تساعد في إعادة هيكلة تكاليف منتجاتها واحتماب تكلفة كل منها بشكل دقيق ما يساعدها على اختيار القرار المناسب لتحديد أسعار هذه المنتجات بما يتلاءم و كلفتها وحجم الطلب عليها.



ثانيا:

دراسة بلال بوناب(2014) بعنوان " دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج "دراسة الحالة شركة الاسمنت حامة بوزيان -قسنطينة"- وهي عبارة عن مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير شعبة: علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر \_بسكرة\_ تحت إشراف الأستاذ الدكتور:ميلود تومي.

تناول الباحث من خلال دراسته هذه على اعتماد المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج الذي يهدف إلى تدنية التكلفة، ومن المعلوم أن عملية الرقابة داخل المؤسسة تخضع لعدة معايير لا بد من توفرها لتكون العملية ناجحة والمساهمة في تحسين الأداء ولهذا فان وجود نظام للمحاسبة التحليلية له دور أساسي في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية حيث يتم تحديد تكاليف منتجاتها وخدماتها المقدمة بكل دقة و موضوعية ما يساعد في بناء قاعدة أساسية تنطلق منها عملية الرقابة السليمة ما يؤدي بالضرورة إلى زيادة الفعالية الاقتصادية للمؤسسة.

توصلت هذه الدراسة إلى عدة النتائج أهمها:

- يجب أن تعتمد المؤسسة الاقتصادية على المحاسبة التحليلية لأنه يعتبر الهدف أساسي لاكتشاف الخطاء.
- القيام بمراقبة المنتجات بطريقة الآلية حتى ينبغي لنا اكتشاف الثغرات الموجودة بسرعة. من أهم التوصيات التي قدمها الباحث في دراسته و هي:
- تسمح لنا المحاسبة التحليلية بتوفير معلومات بطريقة سريعة ودقيقة فهي تضمن فعالية النظام الرقابة على المنتجات حيث تعمل علي تحسين الإنتاجية وبالتالي تعظيم الأرباح.

ثالثا:

دراسة مليكة محمدي (2015) بعنوان " دور تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة "مطاحن الواحات" \_ تقرت \_ وهي عبارة عن مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي، الطور الثاني في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية"

جامعة قاصدي مرياح \_ورقلة\_ تحت إشراف الأستاذ:"محمد الهاشمي حجاج

"تناولت هذه الدراسة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية، والذي يعد من الطرق الحديثة في معالجة التكاليف، من خلال محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومعرفة الدور الذي يلعبه في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية.

خص الجزء التطبيقي من هذه الدراسة لمؤسسة مطاحن الواحات "تقرت". حيث تم التوصل إلى أن نظام (ABC) من أفضل الأنظمة أين أثبت قوته وفعالته من خلال تخصيصه لتكاليف غير مباشرة على الأنشطة بدقة.

كما توصل الباحث إلى جملة من النتائج من أهمها نذكر ما يلي:

● إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ، بدل من الطريقة التقليدية المطبقة يمنح للإدارة بيانات دقيقة وتحليلاً أفضل للتكاليف غير المباشرة للمنتجات ، وبالتالي قرارات رشيدة في ما يخص التسيير.

● إن طريقة (ABC) من أفضل الطرق حيث أثبتت قوتها وفعاليتها من خلال تخصيصها لتكاليف غير المباشرة على الأنشطة بدقة ، وهذا ما يمكننا للوصول إلى معلومات صحيحة تساعد على مراقبة سير العمل بشكل أفضل يساعد متخذي القرار في المؤسسة.

استناداً على النتائج المتحصل عليها سابقاً، قام الباحث بتقديم بعض الاقتراحات لفائدة المؤسسة الاقتصادية وذلك كما يلي:

● على المؤسسة الاقتصادية الاهتمام بالمحاسبة التحليلية وتخصيص قسم خاص بها ؛

● على المؤسسة الاقتصادية محاولة تطبيق نظام (ABC) بدل من الطرق التقليدية، من أجل الوصول لمراقبة جيدة ودراسة مدى فعالية تسيير تكاليف؛

### المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

بعد القيام بعرض مختلف الدراسات السابقة العربية والمحلية، سنحاول في هذا الجزء مقارنة هذه الدراسات مع دراستنا الحالية وإبراز أوجه التشابه والاختلاف فيما بينهما وذلك من خلال:

1. المقارنة مع الدراسات المتعلقة بمتغيرات الدراسة : يمكن إجراء المقارنة في الجدول التالي:

جدول رقم (1 - 1): مقارنة بين الدراسات السابقة المتعلقة بمتغيرات الدراسة والدراسة الحالية

الدراسات السابقة المتعلقة بمتغيرات الدراسة							موضوع الدراسة
الدراسة (07)	الدراسة (06)	الدراسة (05)	الدراسة (04)	الدراسة (03)	الدراسة (02)	الدراسة (01)	
دور تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية	دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية	محاسبة كأداة لمراقبة التسيير	دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج	دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و إمكانية تطبيقه	آليات تحقيق التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة ونظام محاسبة المسؤولية	قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم أداء الأجهزة الحكومية الفلسطينية	
مدى إمكانية تطبيق الأجهزة الحكومية الفلسطينية لنظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء	ركز الباحث على أهمية التكامل بين النظامين واعتبره من الشروط الضرورية في تصميم وتطوير نظام معلومات	مقارنة حساب التكاليف في ظل النظم التقليدية لمحاسبة التكاليف ونظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة	اعتماد المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج الذي يهدف إلى تدنية التكلفة نظام المحاسبة التحليلية له دور أساسي في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية	معرفة أهمية استخدام لمسؤولية محاسبة كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة من خلال محاولة تقسيم هذه الأخيرة إلى مراكز مسؤولية	التعرف على دور تأثير محاسبة المسؤولية لمراكز المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية	محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومعرفة الدور الذي يلعبه في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية	المهدف
لأجهزة الحكومية الفلسطينية	دمشق	الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة	شركة الاسمنت حامة بوزيان قسنطينة	مؤسسة تعاونية الحبوب والخضر الجافة CCL.S ورقلة	الشركات الصناعية السعودية	مؤسسة "مطاحن الواحات" - تقرت	عينة الدراسة
2015	2015	2015	2014	2011	2008	2007	فترة الدراسة
المنهج الوصفي التحليلي باستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS	المقابلة الشخصية والملاحظة	المقابلة الشخصية والملاحظة	المقابلة الشخصية والملاحظة	المنهج الوصفي التحليلي باستخدام أساليب الإحصاء الوصفي	المقابلة الشخصية والملاحظة	المنهج الوصفي التحليلي باستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS	طريقة معالجة الموضوع

ليس هناك إمكانية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية في وضعها الحالي حيث لا تتوفر فيها جميع المقومات الرئيسية لتطبيقها الأجهزة الحكومية الفلسطينية في وضعها الحالي حيث لا تتوفر فيها جميع المقومات الرئيسية لتطبيقها	يؤدي هذا التكامل إلى إمكانيات جديدة للمنتجات إلا أنهما يعاب على المؤسسة أنها تستعمل تكاليف غير مباشرة لتقارير المالية وإعداد الموازنات التقديرية على الأنشطة والأقسام وإعداد التقارير المالية وإعداد الموازنات التقديرية على الأنشطة والأقسام وإعداد التقارير المالية وإعداد الموازنات التقديرية	يجب أن تعتمد المؤسسة الاقتصادية على المحاسبة التحليلية لأنها تعتبر الهدف الأساسي لاكتشاف الأخطاء	محاسبة المسؤولية تسهل عملية مراقبة التسيير في المؤسسة. تقوم المؤسسة بفصل الموازنة التقديرية الخاصة لكل مركز مسؤولية عن الموازنة الإجمالية. تقوم المؤسسة بفصل الموازنة التقديرية الخاصة لكل مركز مسؤولية عن الموازنة الإجمالية.	تحقيق الميزة التنافسية في الشركة يتم من خلال التكامل بين مراكز المسؤولية والتي تعمل على رفع كفاءة أداء الشركة والتي تعمل على رفع كفاءة أداء الشركة	تخصيصها لتكاليف غير المباشرة على الأنشطة بدقة وهذا ما يمكننا للوصول إلى معلومات صحيحة تساعد على مراقبة سير العمل بشكل أفضل يساعد متخذي القرار في المؤسسة. تخصيصها لتكاليف غير المباشرة على الأنشطة بدقة وهذا ما يمكننا للوصول إلى معلومات صحيحة تساعد على مراقبة سير العمل بشكل أفضل يساعد متخذي القرار في المؤسسة.	النتائج المتوصل إليها
--	--	--	--	--	---	-----------------------

### المصدر : من إعداد الطلبة للاعتماد على الدراسات السابقة

● ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

يمكن تحديد جوانب اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة المذكورة خلال هذا البحث فيما يلي:  
من خلال استعراضنا لبعض الدراسات في مجال محاسبة التكاليف وماله أثر كبير في زيادة فعالية القرارات للنسبة للمؤسسات فقد تم استخلاص العديد من النتائج والتوصيات التي من الممكن أن تثري في الدراسة.

اتفقت دراستنا مع الدراسات السابقة من حيث الهدف و المتمثل في معرفة أهمية استخدام محاسبة المسؤولية في تحقيق بعد التكلفة في المؤسسة، إذ أنها تهدف إلى تحقيق كل نشاط في المؤسسة وفقاً لما هو مخطط له، فمحاسبة المسؤولية لازمة لكل مؤسسة بغض النظر عن نشاطها سواء كانت خدماتية أو تجارية أو صناعية هادفة لتحقيق ربح أو لا لكل منها طريقة خاصة في صياغة هدفه وأسلوب معالجته، في حين يتضح وجه الاختلاف فيكون الدراسة الحالية اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي في عرض وتقييم أدوات تحليل الانحرافات محل الدراسة ومعرفة كيفية استخدام محاسبة المسؤولية كأداة لتحقيق بعد التكلفة ويمكن اعتبار الدراسة الحالية مكتملة للنتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة

وذلك لما تهدف إليه الدراسة من:

1. الوقوف على مدى تطبيق المؤسسات الصناعية لمحاسبة المسؤولية والاطلاع على طرق محاسبة المسؤولية المتبعة من طرف المؤسسة، والكشف عن دورها في تحقيق بعد التكلفة.

2. السعي لبيان الفوائد والتي من الممكن تحقيقها من واقع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، والمعوقات التي تقف أمام تطبيق ذلك النظام، والعمل على وضع الحلول اللازمة لمعالجتها وتطويرها للإضافة إلى التعرف على محاسبة التكاليف كأداة تحليلية فعالة في تسيير المؤسسة وتحقيق أبعاد مسطرة.

## خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا للجانب النظري الذي يحتوي على ماهية محاسبة المسؤولية والتعرف إلى أنواع مراكز المسؤولية لاعتبار نظام محاسبة المسؤولية من الأدوات الفاعلة في إطار نظم الرقابة الكلية وإدارة التكاليف بصفة قصوى لاعتبار أن تحليل الانحرافات متضمن كجزء من حساب التكاليف، وفي محتوى لاحق تم التطرق إلى الخلفية الحسابية والتحليلية للانحرافات بما يمكن لمتخذ القرار التحليل السليم لمضمون الانحرافات ومدلولها، ومن جانب آخر تم عرض أهم الدراسات السابقة بشكل حاولنا من خلاله إدراك هدف الأبحاث ذات الصلة بمتغيري الدراسة و مجالات تركيزها وتقسيمها، والهدف من ذلك الاستفادة منها من جانبيين الأول يتمثل في تحديد مجال تركيز دراستنا والثاني الاستفادة من إيجابيتها والعمل على تحسينها ومحاولة ما أمكن تجنب الهفوات التي وقعت.

الفصل الثاني

دراسة حالة لشركة مؤسسة PROLIPOS

لإنتاج المواد الدسمة

تمهيد:

بعد أن تطرقنا في الفصل الأول من الدراسة إلى الإحاطة النظرية بالمتغيرين الأساسيين الذين بنيت عليهما الدراسة: محاسبة المسؤولية ونظام محاسبة التكاليف، وبالإضافة إلى التطرق إلى الدراسات السابقة التي لها علاقة بالدراسة الحالية، سنحاول في هذا الفصل إسقاط المفاهيم النظرية لمحاسبة المسؤولية ودورها في تحقيق بعد التكلفة في مؤسسة الرواد للصناعة والخدمات في ولاية الوادي ولالإلمام أكثر بالجانب التطبيقي للدراسة، رأينا أن نتناول من خلال هذا الفصل تقسيم الهيكل التنظيمي للمؤسسة إلى مراكز مسؤولية لكل فرد في إنشاء التكاليف في حدود السلطات الممنوحة لهو المسؤوليات المترتبة عليها وبعد ذلك نقوم باستعراض الأدوات المعتمدة في التحليل، بغية تحقيق أهداف الدراسة حيث تركز هذه الأدوات على ما يسمى بحساب وتحليل الانحرافات ولقد خصصنا هذا الفصل للوقوف على:

- التعريف بالمؤسسة محل الدراسة؛

- الإطار الزمني و أدوات التحليل المعتمدة في الدراسة؛

- لمناقشة وتحليل النتائج.



المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستعملة

### أدوات جمع المعلومات

خلال فترة التبرص اعتمدت على عدة أدوات منها: المقابلات الشخصية الملاحظة، الوثائق الداخلية،

1- المقابلات الشخصية؛ بهدف الحصول على معلومات دقيقة وذات مصداقية قمت بمقابلة بعض الموظفين من خلال طرح بعض الأسئلة الشفوية المتعلقة بالموضوع محل الدراسة

2- الملاحظة: خلال فترة التبرص سجلت عدة ملاحظات عن نشاط المؤسسة مثل تعامل الموظفين مع بعضهم البعض، وكذا طريقة تقديم الخدمة وكيفية معاملة الزبائن. وطريقة سلوك الزبون مع الموظفين.

المطلب الأول: اختيار عينة الدراسة

تمهيد :

تم اختيار عينة الدراسة بشكل حيادي وموضوعي، ودون أي تحيز أو أهواء شخصية.

تحققنا من أن عينة الدراسة تمثل مجتمع الدراسة بشكل متكامل وشامل.

تأكدنا من وجود توافق وتكافؤ بين مختلف مكونات مجتمع الدراسة.

تم حصر وتحديد ماهية مكونات المجتمع البحثي، وبعد ذلك يقوم باختيار عينة الدراسة المناسبة.

حجم عينة الدراسة متوافقة مع طبيعة البحث، ومستوى الاهداف نسعى الى تحقيقها في دراسته.

وبذلك نجد أن عينة الدراسة هي نموذج مصغر عن مجتمع الدراسة، ومن خلالها تم بناء جميع إجراءاته البحثية،

وبعد تنفيذ وتطبيق جميع الاجراءات البحثية، توصلنا الى النتائج البحثية التي يمكنه أن نعممها على جميع أفراد مجتمع الدراسة.

الفرع الأول: تقديم عام حول مؤسسة PROLIPOS لإنتاج المواد الدسمة

مؤسسة PROLIPOS أكبر وحدة إنتاجية وتجارية للمواد الدسمة ومشتقاتها في الجزائر، وهي شركة ذات مسؤولية

محدودة L.R.A.S أنشئت من طرف الإخوة بارش، رمز أعمالها 107301، تضمن أكبر 05 وحدات وهي :

• وحدة التصفية هذه الوحدة متخصصة في إنتاج الزيوت النباتية (ومن بينها واحدة مستعملة في صناعة الصابون

وأخرى موجهة إلى التسويق)؛

- وحدة تخزين الزيت؛
- وحدة المارجرين؛
- وحدة الصابون: وهي متخصصة في إنتاج صابون الغسيل الموجه للتجارة؛
- وحدة البلاستيك.

PROLIPOS تقترح نطاقات للمنتجات التجارية مع أسعار تنافسية، و تلتزم بعرض منتجات ذات نوعية و التي تحترم القواعد المفروضة على السوق الوطني، و ترد على حاجات زبائنها . حاليا PROLIPOS طورت إنتاجها بطريقة لموافقة الطلب على المستوى الوطني وكذا إرضاء الزبائن بأسعارها المتناسبة مع القدرات الشرائية .

✓ شعارها: دقة، مهارة، نوعية.

✓ قيمها: الشفافية، الإخلاص، النوعية، علاقة جيدة بين السعر والنوعية .

✓ موقعها على الانترنت [www.prolipos-dz.com](http://www.prolipos-dz.com)

يبلغ عدد عمال المؤسسة حتى 13/05/2022 384 عامل، كما أن المؤسسة حاصلة على شهادة الأمن والسلامة OHSAS18007 ؛

تتعامل المؤسسة مع تجار الجملة بصفة خاصة وتقوم في سياستها التسويقية بتقديم تخفيضات للزبائن الأوفياء، يعتبر منتج زيت "الينور" المنتج الأساسي للمؤسسة فتقوم بسياسة تسويقية للمنتجات الأخرى بفرض 7% من حجم الطلبية مرغرين و 20% صابون، حيث أن المؤسسة حاصلة على شهادة الجودة ISO 14001 و ISO9001 ؛

وتعتبر وحدة جيغل المسؤولة عن استراد المادة الأولية للزيت من بولونيا.

### 1- موقع المؤسسة وهيكلها

مقرها التجاري كائن بالمنطقة الصناعية طريق عين كرشة رقم 67 و 69 مدينة عين مليلة تبعد مسافة 60 كلم من عاصمة الولاية أم البواقي

.تتكون المؤسسة من 3 مواقع:

✓ الأول وهو النظام الأساسي لتخزين الزيت الخام على مستوى ميناء جيغل؛

✓ الثاني وهو الأكثر أهمية يتمثل في المركب الصناعي للصناعة التحويلية للمواد الدسمة: زيت، مرغرين، صابون.

✓ الموقع الثالث يتمثل في وحدة البلاستيك متوجها الأساسي ما قبل تصنيع القارورات، والسدادات.

وحدة التكرير تقع قبل التعبئة والتغليف للمرغرين، يكون في البداية في صهاريج نظيفة لتخزين الزيت الخام وعند الخروج من التكرير أو التصفية نجد الكثير من الصهاريج لتخزين الزيت الصافي الذي يغذي وحدة التعبئة والتغليف ووحدة المارغرين؛ الصابون أيضا يجهز له صهاريج كصهاريج تخزين الزيت، يستعمل الجزئيات المحيدة وتستعمل كمواد أولية بالاستعانة مع زيوت النخيل لإعطائنا الصابون.

## - 2 نشاطات المؤسسة الأساسية:

PROLIPOS مؤسسة صناعية شهدت تطورا وتوسعا ملحوظا واستقرار كبير في ال آونة الأخيرة لذا فهي تسعى الى تحقيق طموحها المتمثل خاصة في الاستمرار في تطوير نفسها من جهة وبغرض المساهمة في انعاش الاقتصاد الوطني من جهة أخرى.

## الفرع الثاني : أهداف المؤسسة

وعليه يمكن تقسيم أهداف المؤسسة الى استراتيجية وأخرى إنتاجية:

### أولا: الأهداف الاستراتيجية

- انتاج المواد الدسمة هو توفير متطلبات السوق من الزيت الغذائي وللتقليل من عبء التكاليف المرتفعة للاستيراد؛
- فتح وحدات جديدة مساعدة مثل وحدة صناعة الصابون (والتي تمت بالفعل في 2011) والتي تهدف المؤسسة الى تطويرها وإضافة منتج الجافيل مستقبلا؛
- المحافظة على هذا المركب لصناعة الزيت الغذائي الذي يعد من الهياكل القاعدية في الصناعات الغذائية بالجزائر؛
- تأسيس PROLI 02 من أجل زيادة في إنتاج الزيت المكرر وإنجاز تجديد لوحدة تخزين الزيت وإرجاع مناهج التمويل والصيانة الوقائية والإنتاج الأمثل؛
- والحصول على هذه الأهداف مرتبط بـ:

✓ جذب المال وتسخييره من طرف البنوك للإنشاءات الجديدة؛

✓ البرمجة الحسنة لتأجيل الحالات المتغيرة من طرف الأشخاص المؤهلة والمتاحة؛

✓ تنظيم حسن للإنشاءات التموينية والتقنية والإنتاجية؛

تخطيط نشاط جديد متعلق بالمارغرين ستكون فيه قدرة إنتاجية تصل إلى 40 طن في اليوم.

ثانيا: الأهداف الإنتاجية:

● استعمال أحدث الوسائل والتقنيات في الإنتاج بغرض تحديث مواصفات وجودة المنتج وزيادة كميته لإعطائه قدرة تنافسية وحصّة أكبر في السوق المحلي الوطني والسوق الخارجي مستقبلا؛

● خلق مناصب شغل جديدة؛

● تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح بغرض تطوير المؤسسة والاقتصاد الوطني ككل؛

● الهدف بالنسبة لإنتاج الشركة هو الإبقاء على قدرة احتمال تفوق 33% من قدرة منشآتها، وتنتج رقم أعمال من عملية إلى أخرى للشركة والبقاء عليه ثابتا؛

● عمل دون خسارة لتطوير المؤسسة؛

● البرمجة للتمويل بالمواد الأولية الكافية: تمويل متاح بالتوازي مع البرامج الآجلة للتمويل للمواد الأولية تصاعديا مع أهدافها الثابتة لكل نشاط (فرض الاستهلاك الكافي وتمويل دورة النشاط الإيجابية)؛

● التسويق الفعلي للمواد مع الحد الأدنى للأعباء: نجاح السياسة التجارية لشركة يعمل على تماسك التغيرات التسويقية الذي يظهر في الفكرة التالية: إنتاج جيد لا يعني شيء بدون سياسة اتصال جيدة وسياسة اتصال جيدة بالتعاون مع منتج لا تكون له مردودية بدون سياسة جيدة للسعر وفي النهاية السعر الجيد بدون سياسة جيدة للتوزيع لا تكون ذات فعالية للمنتج؛ المكون من قاعدة تجارية ناجحة للمؤسسة، فعندما تكون منظمة ومتناسقة مع متطلبات الزبون بغير سوء ستكون ناجحة بالتأكيد في السوق الوطني وكذا الأسواق العالمية؛

● المؤسسة تستطيع جذب أحسن الخبرات في العالم، ومخطط تجاري جيد مع ميزانية جد حسنة وجذابة من خلالها نجعل المنتج عالمي ولكن إذا كان المنتج غير مقبول من طرف المستهلك فهي تتجه نحو الخسارة.

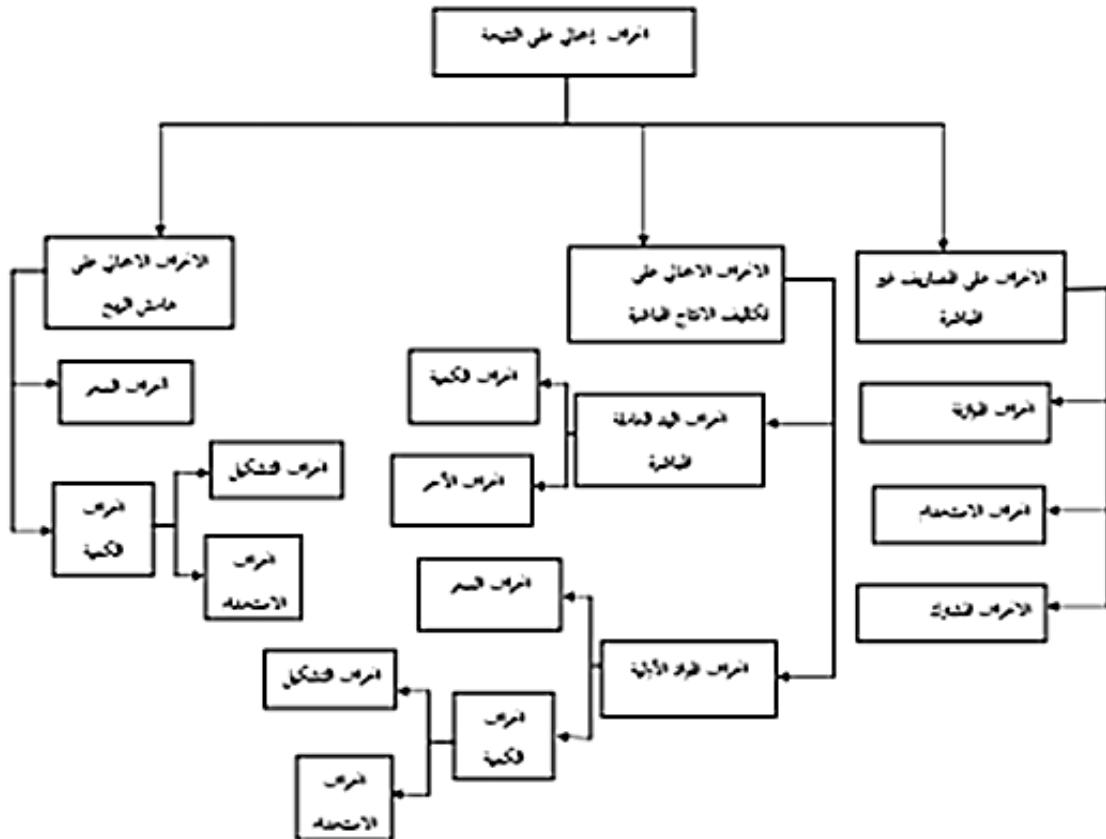
المطلب الثاني: أدوات التحليل

في هذا الإطار نستعرض الأدوات المعتمدة في التحليل، بغية تحقيق أهداف الدراسة، وترتكز هذه الأدوات على ما يسمى بحساب وتحليل الانحرافات، والتي من شأنها أن تحدد مسؤولية مراكز المسؤولية المختلفة، والتي تتحدد بطبيعة المؤسسة محل الدراسة وطبيعة نشاطها.

وعادة ما يتم ربط تحليل الانحرافات الأداء الفعلي عن المخطط له بالأقسام والأشخاص المسؤولين عنها، كما انهمن الضروري أن يتم فحص و اكتشاف الانحرافات في التوقيت المناسب لتسهيل إمكانية تصحيحها قبل يتزايد أثرها السلبي بمرور الزمن مما يؤدي إلى اتساع مدى الخسائر المترتبة عنها.

و على هذا الأساس، نجد أن إدارة المؤسسات الصناعية تسعى جاهدة لوضع نظام محاسبة التكاليف يمكن من تطبيق مبادئ محاسبة المسؤولية من خلال ما ينتجه من قياس و تحليل الانحرافات<sup>1</sup>.

شكل (2 - 5) مخطط حساب وتحليل الانحرافات



<sup>1</sup> - عبد الحي مرعي و اخرون ، محاسبة التكاليف المقدمة لأغراض التخطيط و الرقابة ، الدار الجامعية ،مصر 2002 ، ص 88.

من خلال الشكل البياني: يحلل الانحراف الإجمالي على النتيجة إلى:

- انحراف هامش الربح؛

- انحراف تكاليف الإنتاج المباشرة؛

- الانحراف على المصاريف الإدارية والصناعية غير مباشرة.

وهي بدورها انحرافات إجمالية جزئية يمكن تحليلها كما يلي:

**الفرع الأول: تحليل الانحراف على هامش الربح :**

من خلال الشكل أعلاه، وفقا لتحليل الثنائي يمكن تقسيم الانحرافات على الهامش الإجمالي إلى :

انحراف السعر الناتج عن اختلاف السعر الفعلي عن السعر المقدر حيث<sup>1</sup> :

$$E/MG = mgr * pr - mgr * Qp$$

$$= (pr - Avp) Qr - (Pp - Avp) * Qp$$

**الفرع الثاني : انحراف تكاليف الإنتاج المباشرة :**

انحراف تكاليف الإنتاج المباشرة : تتضمن تكاليف الانتاج المباشر كل تكاليف الانتاج التي تتغير تناسبيا مع حجم الانتاج ، ولعل ابرز عناصر هذه التكلفة نجدها ممثلة في التكلفة المواد الأولية المستعملة ، وتكلفة اليد العاملة المباشرة<sup>2</sup> .

**الفرع الثالث : الانحراف على المصاريف الإدارية و الصناعية غير مباشرة**

يمكن اعتبار تكلفة إنتاج غير المباشرة كل تكاليف تتعلق بتشغيل العمليات الانتاجية و لا يمكن تتبعها إلى وحدة المنتج ، أو أمر الانتاج المعين بشكل مباشرة<sup>3</sup> .

يحتاج تحليل انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشر الفعلية عن التكاليف المعيارية إلى مجموعة من التحليلات أكثر و أدق مما يحتاجه تحليل انحرافات المواد الأولية المباشرة أو انحراف الأجور المباشرة . ويرجع ذلك الى الصعوبة التي تتصف بها هذه

<sup>1</sup> - الامير إبراهيم عثمان و أحمد محمد كامل سالم ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة اتخاذ القرارات ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر 2006 ، ص 42 .

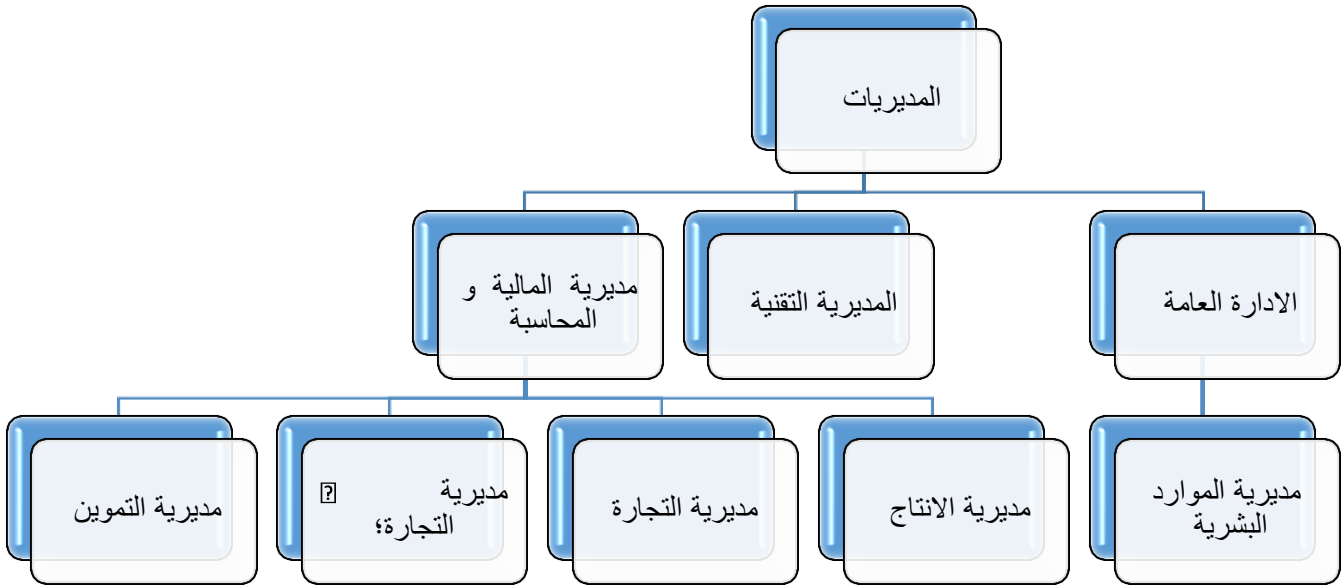
<sup>2</sup> - صلاح الدين عيد المنعم مبارك ، محاسبة التكاليف للأغراض الادارية (مخل إدارة التكلفة ) ، دار الوفاء لدينا الطباعة و النشر ، ط1 ، 2013 ص 43 .

<sup>3</sup> - احمد حسين ، مقدمة في محاسبة الصناعية ، الدار الجامعية للنشر ، 2002/ 2003 ، ص 365 .

التكاليف من حيث أنها (غير مباشرة) فيصعب تحميلها على وحدات الانتاج بشكل دقيق و سليم ، من حيث أنها تضم بنود كثيرة مختلفة الصفات و المرونة . فهي في حدوثها الفعلي تتأثر بمستوى الانتاج المحقق و بالكفاءة الانتاجية للعمال وللآلات و بعوامل السوق و بمدى قدرة المؤسسة في الحصول على الخدمات الازمة بكميات كافية و بأسعار معتدلة ، كما تتأثر بالاستعدادات و الترتيبات و كافة الظروف الأخرى المحيطة بالعملية الانتاجية<sup>1</sup> .

### المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة PROLIPOS لإنتاج المواد الدسمة

يعتبر الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة المرآة العاكسة لها، حيث تبرز فيه مراكز قيادتها "نقاط القوة والضعف"، ويمكن من خلاله معرفة مختلف المديريات والدوائر والمصالح وعلاقتها ببعضها البعض. وحتى يتسنى للمؤسسة إعداد سياستها العامة للتنمية، ومتابعة نشاطاتها في كافة الميادين للوصول إلى الأهداف المرجوة. إن الهيكل التنظيمي في مؤسسة PROLIPOS يوضع من قبل المديرية العامة للمؤسسة، بحيث يكون هو المرجع في تنظيم وتسيير أعمال المؤسسة، فمن خلاله تتم متابعة ومراقبة مختلف النشاطات، وبعد اطلاعنا على مختلف الأقسام بالمؤسسة محل الدراسة وجدنا أنها تتكون من سبع مديريات:



من أجل التسيير الجيد لمؤسسة PROLIPOS تم تحديد نظام جديد للمؤسسة تم من خلاله تشكيل هيكل تنظيمي للمؤسسة من طرف الادارة العامة الموضوعية في مجموعة منظمة للمديريات والخدمات المركزية والوحدات اللامركزية التي تساهم في الأشغال الجيدة والمقدمة كالتالي:

<sup>1</sup> - جبرانيل جوزيف كحالة ، رضوان حلوة حنان ، محاسبة التكاليف المعيارية ( رقابة و إثبات )، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، 2011 ، ص 254.

## 1- الإدارة العامة:

الرئيس المدير العام والمدير العام المساعد بالتعاون مع المجموعة التالية:

● الأمانة؛

● مسؤول عن جودة المنتج؛

● مسؤول المراجعة الداخلية؛

● مسؤول مراقبة التسيير؛

● مسؤول إدارة الأعمال؛

● مسؤول أمن والوقاية.

لبذل السير على كل الهياكل في الشركة نحرس على :

الأهداف الثابتة من أجل كل هيكل؛

تنظيم استراتيجية معينة تسمح بضمان التنسيق بين كل الهياكل. الهياكل المركزية التابعة للعمليات المتخصصة هي:

## 2- المديرية المالية و المحاسبة العامة:

تتفرع منها مجموعة من المصالح تتمثل في: المحاسبة العامة والتي يرأسها رئيس المحاسبة العامة ثم محاسب الضرائب، المالية مهام شؤون الدراسة المالية ومسؤول العلاقات البنكية، ومسؤول خزانة المؤسسة.

يجرص رئيس المحاسبة العامة على:

● التسيير المالي ومحاسبة المؤسسة؛

● تنظيم وتسيير الخزانة؛

● إعداد مخططات مالية؛

● دراسة المردودية؛

● الاختيار الجيد للطرق المالي؛



● تأسيس الميزانيات.

### -3مديرية الموارد البشرية:

بها خمسة مصالح: المساعد الاجتماعي، خدمة التوظيف، مكتب المنازعات ومصلحة المستخدمين ومصلحة الاعلام الآلي، ويعتبر مدير الموارد البشرية مسؤول عن ضمان:

- تقييم العمال؛
- إتباع سيرة العمال؛
- تحديث الملفات الفردية؛
- جو اجتماعي جيد؛
- مراقبة المحيط التسييري؛
- متابعة الأعمال القضائية، شكاوى ونزاع للشركة مع الأشخاص؛
- كل المهام الإدارية لسير الموارد البشرية؛
- توظيف ومتابعة تكوين العمال

### -4مديرية الإنتاج:

تعتبر من أهم المديريات في المؤسسة، بها ست وحدات مسؤولة عن انتاج المؤسسة وتوفير المنتجات: وحدة البلاستيك، وحدة الصابون، وحدة المنظفات، وحدة التكرير، وحدة التعبئة ووحدة المرغرين كما يعين عليها عون مراقبة داخلي.

المديرية الإنتاجية مسؤولة عن ضمان:

- متابعة الإنتاج المتوازن لكل وحدات الشركة، متابعة تحسين وتكميل نوعية منتوج المؤسسة؛
- متابعة النشاط المستقر للإنتاج والإنتاج المتوازن في كل وحدات المؤسسة؛
- المتابعة الحسنة لنوعية منتوج المؤسسة؛
- التعريف بالتركيبات تقديم استمارة لأنواع المنتوج المحقق وإعداد برنامج إنتاج من قبل مجموعة ومراقبة

- مخططاتها لغرض يحترم طلبات الإدارة التجارية؛
- اقتراح مناهج التصنيع بكفاءة؛
- إعداد برامج لصيانة المنشآت بصورة دورية وسنوية وبعناية الإدارة التقنية؛
- مراقبة مخطط الأعمال؛
- مراقبة نوعية المنتج؛
- إعداد سياسة التمويل بالمواد الأولية مع الإدارة التموينية؛
- إدارة الوظائف الشاغرة للعاملين بعناية.

#### 5-المديرية التجارية:

بها ثلاثة مصالح مختصة في تسيير المنتجات وهي: مصلحة التسويق والاشهار، مصلحة الايرادات، مصلحة المبيعات، الإدارة التجارية مسؤولة عن ضمان:

- التسيير التجاري (تصميم والتعريف بمختلف السياسات التجارية)؛
- تصميم سياسة تخزين المنتوجات المصنعة من طرف المؤسسة؛
- تنظيم الطلبات على وحدات الإنتاج على قاعدة نظامية سنوية للإنتاج؛
- تطبيق وإدارة جيدة وتصميم مثالي لبيع منتوجات المؤسسة؛
- دراسات تكنو تجارية لتقدير حاجات الزبائن؛
- السياسة التجارية تستجيب لاستراتيجية الشركة مع التسويق والتي تبحث عن أفكار مقنعة أحسن لطلب
- الزبائن الذي يلعب الدور الأهم.

#### 6-المديرية التموينية:

مصالحها الفرعية تتمثل في: تسيير المخزونات وتسيير المشتريات، بالإضافة الى المحطة الصناعية بمدينة جيجل (ميناء جنجن)، المديرية التموينية مسؤولة عن ضمان:

- الإدارة السليمة تسمح بالتموين بالمواد الأولية، المشتريات، وتسيير المخزون؛
- تنظيم ومتابعة المخزونات، ومسك الدفاتر التي تخدم تثبيت أسعار المخزون؛
- مراقبة كمية المخزون المسجلة والفعالية.

### 7-المديرية التقنية:

تتكون من مصلحة الصيانة، ومصلحة السوائل والبيئة ومصلحة الاشغال الجديدة وتتمبها الدراسات والطرق ويعين فيها عون مراقبة داخلية. الإدارة التقنية مسؤولة عن ضمان:

- عملية مراقبة منشآت الإنتاج على كل وحدات المؤسسة؛
- تصميم مناهج دورية للصيانة؛
- مراقبة تنفيذ الأعمال بالاعتماد على الطرق المحدولة.

ثالثا: تعداد العمال بالشركة و توزيعهم :

يبلغ عدد العمال في مؤسسة PROLIPOS لإنتاج المواد الدسمة 384 عاملا.

رابعا: تطور عدد العمال في المؤسسة:

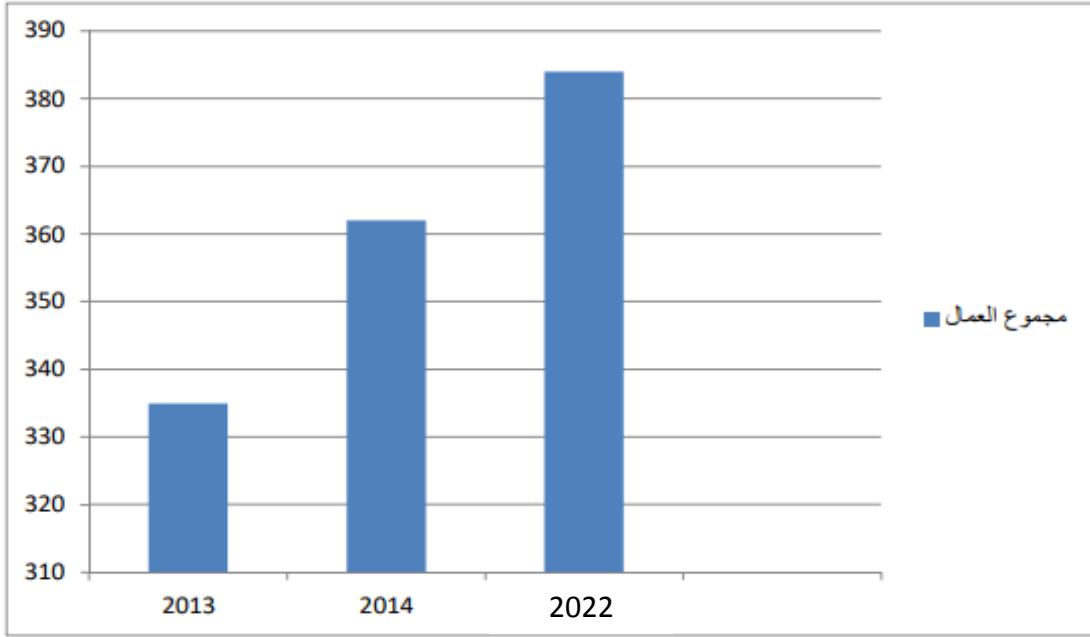
جدول رقم 13 تطور عدد العمال في المؤسسة

السنوات	الذكور	الاناث	مجموع العمال
2013	327	18	335
2014	350	22	362
*2015	361	23	384

ر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مصلحة المستخدمين

2022

والشكل الموالي يبرز تطور عدد العمال:



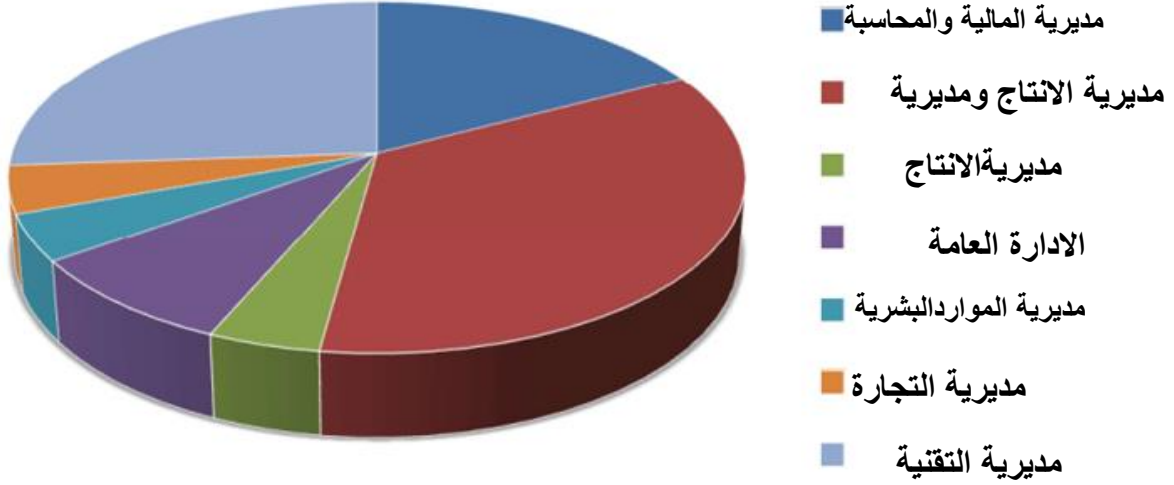
المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم 13.

التعليق :

من خلال التمثيل البياني يمكننا ملاحظة أن عدد العمال في زيادة حيث زاد عدد العمال بـ 07 عمار ما بين عامي 2013 و 2014 و 29 عامل ما بين عامي 2013 و 2015 .

أي أن عدد العمال في الشركة في تطور

توزيع العمال على مديريات المؤسسة لسنة  
2022



. المصدر: من اعداد الطالب حسب امداد المؤسسة .

عدد عمال الشركة في سنة 2022 هو 384 مقسمين كالتالي

مديرية المالية والمحاسبة 180 عامل

مديرية الانتاج ومديرية التموين 46 عامل

مديرية الانتاج : 12 عامل

الادارة العامة 15 عامل

مديرية الموارد البشرية 100 عامل

مديرية التجارة 15 عامل

مديرية التقنية 14 عامل

خلاصة الفصل :

تضمن هذا الفصل دراسة الحالة تم اعدادها من أجل إبراز الدور الذي تلعبه محاسبة المسؤولية في تحقيق بعد التكلفة ، حيث من خلال تحليلنا الطرق المستخدمة في الدراسة الميدانية ، وعرض أدوات تحليل التكاليف في المؤسسة محور دراسة ، حيث تم إثبات صحة الفرضيات التي تم بناؤها من أجل الوصول إلى إجابة عن إشكالية المطروحة في بحثنا و التي توصلنا من خلالها أن المؤسسة لها دور في تحقيق التكلفة .

الخاتمة

## الخاتمة :

في اطار مساعي المؤسسات الاقتصادية نحو التميز و خلق المزايا التنافسية تعدد الاساليب و الطرق لسلك سبل هذه المقومات ، إذ تعتمد طائفة على التميز في الاداء عن طريق خلق الابتكار في مجال التكنولوجيا الإنتاج المعتمدة ، و اخر تبني تميزها عن طريق التحسين المستمر في الجودة و التسليم ، و غيرها تتميز بالتكلفة من خلال ما توفيره من أسعار تنافسية للمنتجات .

إذ يعتبر التحكم في عناصر التكلفة بالمؤسسات الاقتصادية المعاصرة امر له بالغ الاهمية مما يستدعي تبني نظم ادارية تعتمد على محاسبة المسؤولية على مسببات التكاليف بغية ادراته بما يساهم في تحقيق الاهداف الربحية.

\*الفرضية الاولى : هناك علاقة بين محاسبة المسؤولية و التكلفة كمفهوم محاسبي ، ثبت صحتها لان محاسبة المسؤولية نظام قائم على تعيين و تحديد مراكز المسؤولية من اجل محاسبتها ، فكل مركز مسؤول عن أدائه جميع جوانبه ، الإيرادات التكاليف الاستثمار الارباح ..) وعلى هذا الاساس يمكن اتخاذ التكلفة كمفهوم محاسبي من خلال يتم تقييم اداء مركز المسؤولية الذي يسمى في هذا الحالة مركز التكلفة .

### 1- نتائج اختبار الفرضية :

\*الفرضية الثانية : يمكن ان تكون التكلفة بعد تنافسيا من خلال التحسين المستمر في اداء مركز التكلفة ، وهي فرضية مثبت صحتها لان استخدام نظام محاسبة المسؤولية سيظهر نقاط الضعف المرتبط بكل مركز تكلفة ، وباتخاذ جميع الاجراءات التصحيحية يمكن ان يتحسن اداء مركز التكلفة ، يظهر هذا التحسن من خلال تراجع النصيب الواحد المنتجة من عناصر التكلفة المرتبطة بدات المركز ، ولما تتحقق المعايير المطلوبة ، يطمح مركز التكلفة الى تحسين المستمر في المعايير المتخذة للتقييم .

الفرضية الثالثة : تظهر جدوى المسؤولية بالشركة انتاج المواد الدسمة و مشتقاتها من خلال اضهار نقاط القوة والضعف وهي فرضية ثبت صحتها ، من خلال تحليل الانحرافات والحاقتها بالمسؤول عنها يعد بمثابة تحليل لنقاط القوة والضعف .

### 2- النتائج :

من خلال دراستنا الميدانية التي أجريت بالمؤسسة PROLIPOS لانتاج المواد الدسمة و مشتقاتها تم التوصل إلى النتائج التالية :

-تعرف المؤسسة إنتعاش سوق منتجاتها بما أن كل ما منتج يتم بيعه .

-يخضع سوق مدخلات ومخرجات المؤسسة نوع من المراقبة المفروضة ذلك لتعلقه بمنتجات واسعة الاستهلاك .



### 3- التوصيات :

انطلاق من واقع الممارسة العملية لموضوع محاسبة المسؤولية بالمؤسسة PROLIPOS اردنا ان نختصرها في مجموعة من التوصيات :

- ترشيد استخدام اعباء البنية من خلال دراسة الطاقة القصوى لكل عنر من عناصر سلسلة التوريد بالمؤسسة .
- اعادة النظر في وريديات العمل بما يضمن الاستغلال الامثل للتجهيزات و الآلات .
- التفكير في دراسة جدوى امتلاك معدات نقل تختص في نقل المواد الاولية و تضمن الخدمة بعد البيع .
- يجب على المؤسسة ان تقوم بإجراء التغييرات الملائمة لهيكلها التنظيمي و إستراتيجياتها بما يتوافق و أهدافها.

### آفاق الداسة

من خلال هذه المدكرة حاولنا الإمام بأهم النقاط المتعلقة بموضوع البحث و التي لا يمكن حصرها إذ يكن نقترح بالمواضيع يمكن معالجتها مستقبلا:

- واقع تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعة.
- علاقة القرارات الاقتصادية بمحاسبة المسؤولية.

# قائمة المراجع

## ❖ الكتب :

- 1- أحمد طرطار ، الترشيد الاقتصادي للطاقت الانتاجية في المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2001 .
- 2- أحمد هاشم عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، الدار الجامعية ، 2000 .
- 3- أحمد نور ، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية و التطبيق ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، 1983 .
- 4- إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف المقدمة (قضايا معاصرة ) ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، الطبعة الثانية ، عمان ، الاردن ، 2008 .
- 5- إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف النظرية و التطبيق ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، الاردن ، الطبعة الاولى .
- 6- إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق ، دار حامد للنشر و التوزيع ، عمان ، الاردن ، 2006 .
- 7- الأمير إبراهيم عثمان و أحمد كامل سالم ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2006 .
- 8- جبرائيل جوزيف كحالة ، رضون حلوة حنان ، المحاسبة الادارية مدخل محاسبة المسؤولية و تقييم الاداء ، عمان ، دار الثقافة لنشر و التوزيع ، الطبعة الاولى ، 2002 .
- 9- جبرائيل جوزيف كحالة ، رضون حلوة حنان ، محاسبة التكاليف المعيارية (رقابة و إثبات ) عمان ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، 2011 .
- 10- د/أحمد حلمي جمعة ، عطا الله خليل ، إبراهيم الطروانة ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، الطبعة الاولى ، 1999 .
- 11- د/صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، محاسبة التكاليف للأغراض الادارية (مدخل إدارة التكلفة ) ، دار الوفاء لنديا الطباعة و النشر ، الطبعة الاولى ، 2013 .
- 12- سليمان قداح ، محاسبة التكاليف المعيارية ، مطبعة خالد بن وليد ، دمشق ، سوريا ، 1978 .
- 13- عاطف الاخرس ، إيمان هن ، سمير حمودة ، احمد العبرة ، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار البركة للنشر و التوزيع ، عمان ، الاردن ، الطبعة الاولى ، 2001 .

- 14- عبد الحى مرعي و آخرون ، محاسبة التكاليف المقدمة لأغراض التخطيط و الرقابة ، الدار الجامعية ، مصر ، 2002.
- 15- غسان فلاح المطازنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الاردن ، الطبعة الثانية ، 2002.
- 16- ليستراي هيتجر ، سيرج ماتلوتيش ، المحاسبة الادارية ، دار المريخ للنشر ل، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، 1988.

#### ❖ الرسائل و الاطروحات :

- 1- أحمد حابي ، دراسة مقارنة بين طرف التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الانشطة و إمكانية تطبيقها في المؤسسة الصناعية الجزائرية -دراسة حالة بسكرة -، مذكرة مقدمة ضمن شهادة ماجستير في محاسبة و تدقيق ، جامعة الجزائر 03 ، 2011.
- 2- أحمد رمضان مرتحى ، قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعة الفلسطينية ( دراسة ميدانية ) قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل ، الجامعة الاسلامية - غزة - عمادة الدراسات العليا كلية التجارة ، 2007.
- 3- أمين بن سعيد ، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الانشطة كأداة مساعدة على التسيير و تحسين الاداء "دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهئية الري " مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة و تدقيق جامعة الجزائر 03 ، 2010.
- 4- بكوش لطيفة ، مساهمة التسيير على أساس الانشطة في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة : مجمع صيدال - أطروحة دكتوراه في علوم التسيير في إطار مدرسة الدكتوراه في الاقتصاد التطبيقي و إدارة المنظمات تخصص محاسبة و نظم المعلومات ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر -بسكرة- الجزائر ، 2017.
- 5- كنزة بجاعلي ، محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير " دراسة حالة المؤسسة تعاوني الحبوب و الخضر الجافة ، CCL.S " ، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي شعبة علوم التسيير ، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، سنة 5à.

6- لشهب صفاء ، نظام مراقبة التسيير و علاقته باتخاذ القرار دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموازية ، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير تخصص إدارة أعمال – معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2006.

7- معتصم مفضي الخالدي ، دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية ( دراسة ميدانية ) قدم هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة في تخصص المحاسبة ، كلية الاقتصاد ، جامعة جدارا ، الاردن ، 2015.

8- مليكة محمدي ، دور تطبيق نظام التكاليف على أساس الانشطة (ABC) في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية في مطاحن الواحات – تقرت – مذكرة ماستر أكاديمي في محاسبة و جباية معمقة ، ورقة ، 2015.

9- يعرب جميل عبد الرازق كلاب ، مدي توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في بنك فلسطين المحدود ( دراسة تطبيقية ) قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، الجامعة الاسلامية – غزة – عمادة الدراسات العليا كلية التجارة ، 2008.

#### ❖ المقالات :

-حنان عبد الله حسين ، دور محاسبة المسؤولية في إنجاز الاصلاح الاداري و المالي تطبيقي ، مجلة العلوم الاقتصادية و الادارية ، العدد 95 بغداد ، 2017.

#### ❖ مراجع الاجنبية :

A.Rappin , et j.poly . comptabilité Analytique d'exploitation , DUNOD, paris ,France , 1996.

Sohraoui ali , comptabilité de gestion , berti edition ,alger , 2004.

