

دور نظام المحاسبة التحليلية في تسيير ومراقبة تسيير المؤسسات الجزائرية

- دراسة تطبيقية على مؤسسة SARL SPRO TRAP -

The role of the analytical accounting system in the management and control of the management of Algerian institutions - Applied study on SARL SPRO TRAP

أ. عميروش عريان*، د. بوسعين تسعديت،

جامعة أكلبي محمد أولحاج البويرة، الجزائر

تاريخ الاستلام: 2019/09/19 ؛ تاريخ القبول: 2019/10/25 تاريخ النشر : 2019/12/31

ملخص: استهدفت هذه الورقة البحثية في مجملها دراسة دور المحاسبة التحليلية في تسيير ومراقبة تسيير المؤسسات الجزائرية، ومن أجل تحقيق ذلك حاولنا من خلال الدراسة الميدانية تصميم نظام محاسبة تحليلية في مؤسسة SARL SPRO TRAP مكيف حسب الاحتياجات الداخلية للمؤسسة ويسمح لنا بمعالجة الإشكالية المطروحة، وقد كشفت الدراسة على أن تبني نظام محاسبة التكاليف يعطي للمؤسسة إمكانية التحكم في التكاليف والتحسين من الرقابة على التسيير.

الكلمات المفتاحية: محاسبة تحليلية؛ تحليل مالي؛ لوحة قيادة.

Abstract: This research paper aimed in general to study the role of analytical accounting in the management and control of the management of Algerian institutions, and in order to achieve this we tried through the field study designed analytical accounting system in SPRO TRAP SARL adapted to the internal needs of the institution and allows us to address the problem raised. The adoption of a cost accounting system gives the organization the ability to control costs and improve control over management.

Keywords: Accounting analytical; Financial analysis; dashboard.

Résumé : L'objectif de cet article est d'étudier le rôle de la comptabilité analytique dans la gestion et le contrôle des institutions algériennes. Pour ce faire, nous avons essayé toute au long de l'étude empirique de concevoir chez la société SARL SPRO TRAP un système de comptabilité analytique adapté aux besoins internes de la firme et capable de résoudre la problématique principale. L'étude a révélé que l'adoption d'un système de comptabilité analytique permet à l'organisation de contrôler les coûts et d'améliorer le contrôle de la gestion.

Mots-clés : Comptabilité analytique ; analyse financière ; tableau de bord.

1- تمهيد :

تغير الأوضاع الاقتصادية العالمية التي أصبحت تتميز بمرونة النشاط واتساع الرؤية الجغرافية المعبر عنها بالمؤسسات المتعددة الجنسيات والتنافسية العالمية، جعلت هيكلية ومنهجية الأعمال القائمة داخل المؤسسات تتغير طبيعتها وشكليتها من أعمال روتينية ذات طبيعة كلاسيكية مبنية على إنتاجية المنتوجات الواحدة، إلى أعمال استراتيجية معقدة ومتقدمة تعمل على تغطية توسع الأنشطة

*اسم مرسل المقال

وكبر حجم المؤسسات وتعدد المنتجات، الأمر الذي خلق نوع من الصعوبة في تحديد وتصنيف التكاليف التي يمكن من خلالها حساب وتحديد أسعار التكلفة وهوامش الربح.

بغيت السيطرة والتحكم في هذه التكاليف التي لم تعد النظم الكلاسيكية والطرق التقليدية قادرة على تحديدها وتحليلها نظرًا للتطورات الحديثة التي تم التوصل إليها، كان لا بد من تطوير الأدوات التي تسمح بالتحكم في هذه التكاليف لا سيم تكاليف التصنيع والإنتاج لتسعير المنتجات وللولوج نحو التنافسية، من هنا ظهرت أداة المحاسبة التحليلية كأحد أهم أدوات مراقبة التسيير في متابعة النشاط بالمقارنة بين ما تم تقديره وما تم التوصل إليه لتقييم النشاط وتحسين الأداء وضمان الاستغلال الأمثل للموارد والامكانية بهدف تحقيق الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة وللحفاظ على مكانتها في الأسواق المحلية والعالمية.

1.1 إشكالية الدراسة: ومن أجل الوقوف على مدى استعمال المحاسبة التحليلية في مؤسسة SPRO TRAP لانتاج الأغلفة البلاستيكية، سنحاول من خلال هذه الورقة البحثية دراسة تأثير هذه الأداة على تسيير ومراقبة تسيير المؤسسة من خلال الإشكالية التالية:

"كيف يؤثر استخدام نظام المحاسبة التحليلية على تسيير ومراقبة تسيير مؤسسة SPRO TRAP؟"

2.1 فرضية الدراسة: بهدف الوصول إلى معالجة إشكالية الدراسة سنستند طيلت البحث على فرضيتان أساسيتان مفادهما:

- تلعب محاسبة التكاليف دور مهم في إيصال المعلومات إلى الأطراف أصحاب المصلحة لاتخاذ القرارات المهمة في الوقت المناسب.
 - تسمح مراقبة التسيير للمؤسسة بإمكانية التحكم في تكاليف المنتجات ومنه تعظيم القيمة السوقية.
- 3.1 منهج الدراسة:** اعتمدنا في عملية انجاز الورقة البحثية على المنهج التاريخي والمسح المكتبي في الجانب النظري الذي تناولنا فيه أهم المفاهيم المرتبطة بمحاسبة التكاليف، أما الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا في إنجازه على منهج دراسة الحالة الذي اقتصرنا فيه على تقديم نموذج لنظام محاسبة التكاليف يمكن لإدارة المؤسسة الاستناد عليه في حساب أسعار التكلفة.

4.1 الهدف من الدراسة: يمكن حصر الأهداف الأساسية للدراسة في:

- إظهار دور محاسبة التكاليف كأداة من أدوات مراقبة التسيير في اظهار مواطن القوة والضعف والمساعدة على تحقيق عملية صنع القرارات.
- توضيح العلاقة بين المعلومات المالية والمحاسبة التحليلية ودورها في تحديد مسار المؤسسة من خلال المقارنة بين ما تم تسطيره وما تم تحقيقه من نتائج.
- تصميم نظام محاسبة تحليل نموذجي يمكن لإدارة مؤسسة SARL SPRO TRAP الاعتماد عليه مستقبلا في تحديد أسعار التكلفة للمنتجات.

5.1 الدراسات السابقة: في هذا الصدد يمكن أن نذكر دراسة مرابطي نوال، حاولت الباحثة من خلال هذه الدراسة توضيح علاقة المحاسبة عامة والتحليلية خاصة، بالمعلومات المالية التي تتحصل عليها من المحاسبة العامة من أجل مساعدة المسير في متابعة مسار المؤسسة والعمل على أن يكون مطابقا للأهداف المسطرة، فضلا عن هذا هدفت الدراسة إلى التعرف على مراقبة التسيير كنظام فعال وضروري لتسيير المؤسسة وتحقيق الإستراتيجيات المسطرة، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي أن الهدف الجوهرية

للمؤسسة من اعتماد نظام المحاسبة التحليلية هو معرفة أسعار تكلفة منتجاتها، خاصة تلك التي تحدد أسعارها إدارية وبذلك توفر المحاسبة التحليلية للمديرين معلومات متنوعة تسمح لهم بسهولة التحكم في الرقابة على تسيير المؤسسة ومنه التسيير الفعال والكفاء لها.

6.1. هيكل البحث: قسمة الورقة البحثية كما يلي:

- الخلفية النظرية لنظام المحاسبة التحليلية.
- نظام المحاسبة التحليلية كآلية تسيير ومراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية.

2- الخلفية النظرية لنظام المحاسبة التحليلية :

أصبحت المحاسبة التحليلية خلال العقود القليلة الأخيرة تلعب دور مهم في إعادة توجيه وهيكل طريقة حساب تكاليف المؤسسة لملاحقة التغيرات الاجتماعية والاقتصادية التي شهدتها العالم خاصة بعد الثورة الصناعية العالمية، هذه الأهمية التي تحضي الأداة التحليلية الناتجة عن الفكر المحاسبي الحديث يرتبط بالدور الذي تلعبه في تحقيق القدرة التنافسية للمؤسسة بجعلها أكثر كفاءة وفعالية، من هنا سنحاول من خلال هذا المحور التطرق إلى مختلف العناصر التالية:

1.2- ماهية المحاسبة التحليلية: يمكن تقسيم مراحل ظهورها إلى مرحلتين:

1.1.2- المحاسبة التحليلية التقليدية: في منتصف القرن 18 عشر وحتى أواخر القرن 19 كانت الغالبية العظمى للمؤسسات ذات الحجم الصغير والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية، ونظام المحاسبة العامة هو المنهج الذي يتبع في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية، وبالتالي أصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجز عن تلبية الاحتياجات والمتطلبات المتمثلة في عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها.

2.1.2- المحاسبة التحليلية المعاصرة: المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية بدأت بجد في 1945، تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها التخفيض من تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكن مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها: تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية، تكاليف تقديرية، تكاليف ثابتة تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة، لاستخدامها في إعداد الميزانية المرننة المتغيرة ومعرفة عتبة مردوديتها. (أوبختي و بوهنة ، الصفحات 315-413)

2.2- مفهوم المحاسبة التحليلية: تعرف المحاسبة التحليلية بأنه "مجموعة من الإجراءات المنتظمة طبق لمنهج منطقي، وتشكل مجموعة من الوظائف لها هدف مطلوب، وتقوم على قواعد علمية من ناحية وعلى تطبيق واقعي في الحياة العلمية من ناحية أخرى". (طلال جيجان، 2011، صفحة 217)

تعرف أيضا المحاسبة التحليلية على أنها الأداة التي تهتم بتحديد تكاليف نشاط المؤسسة الاقتصادية وتسعير منتجاتها، وتلعب دورا مهما في المؤسسة الاقتصادية، كما تقوم بتوفير البيانات اللازمة لتخطيط تكاليف العملية المستقبلية ورقابتها عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية بالمخطط وبيان الانحرافات. (أيمن طه و إبراهيم ، 2018، صفحة 578)

هناك من يعرف المحاسبة التحليلية أيضا على أنها نظام محاسبي يعمل على تجميع المعلومات، تصنيفها وتلخيصها، وتحليلها، والتقرير عنها إلى الإدارة لمساعدتها في أنشطة التخطيط والرقابة. (محمد و عبد الحكيم ، 2009، صفحة 17)

من التعريفات المختلفة التي قمنا بتلخيصها يمكن أن نعرف المحاسبة التحليلية على أنها النظام الذي يقوم على مجموعة من الإجراءات والأسس التي تعمل على تجميع المعلومات وتصنيفها وتبويبها وتحليلها لتحديد أسعار المنتجات وتقديم التقارير إلى الإدارة العليا للتخطيط واتخاذ القرار.

3.2- أهداف المحاسبة التحليلية: تلخص أهداف المحاسبة التحليلية في:

- تقديم التقارير الداخلية للإدارة بغرض تخطيط الكلفة والرقابة عليها، تقييم أداء الأفراد والأقسام.
- إعداد تقارير داخلية للمدراء تساعد على اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتكتيكية.
- توفير البيانات المتعلقة بتقييم المخزون لغرض إعداد التقارير المالية.
- قياس تكلفة الأداء وهي من أول الأهداف التي تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيقها.
- قياس الأداء الفعلي بصورة تفصيلية. (إسماعيل ، 2009، الصفحات 26-27)
- تحليل النتائج وإظهار مختلف العناصر المكونة لها، وهذا لتسهيل عملية مراقبة المردودية (Caujet & Roulet, 1996, pp. 3-4)

4.2- العوامل المؤثر في تصميم نظام المحاسبة التحليلية: من أهم العوامل المؤثر في تصميم نظام محاسبة التكاليف نجد:

- الهيكل التنظيمي: إن المحاسبة التحليلية بحساباتها التشغيلية يجب أن تطابق لتقسيم مراكز المسؤولية حتى تتمكن من محاسبة المشرفين ورؤساء الأقسام والمديرين عن التكاليف التي انفقت ضمن أقسامهم.
- أهداف الإدارة: يجب مراعات أهداف الإدارة التي ترمي إلى تحقيقها من تصميم نظام التكاليف حتى يعد النظام ناجحا ومحقق للأهداف المرجوة.
- كفاءة محاسبي التكاليف: أن يتمتع المحاسب بدرجة من الكفاءة والخبرة والدراسة العلمية المطلوبة.
- الفترة الزمنية التي تغطيها معلومات التكاليف: تحديد المدة التي تغطيها التكاليف.
- الدقة مع السرعة: يجب على محاسب التكاليف مراعات عامل دقة البيانات المقدمة وعامل السرعة.
- الوضوح والسهولة: يجب توضيح أسس النظام ومميزاته على شكل تعليمات واضحة وسهلة.
- المرونة: إمكانية التعديل عند الحاجة. (حنان، 2012، الصفحات 442-443)

3- نظام المحاسبة التحليلية كآلية تسيير ومراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية: قبل التطرق إلى الجانب التطبيقي توجب علينا الإلمام بأهم المفاهيم المرتبطة بالتسيير ومراقبة التسيير في مجموعة من العناصر التي يمكن أن نلخصها كما يلي:

1.3- مفهوم مراقبة التسيير: تعرف مراقبة التسيير أنها مجموعة الأعمال والإجراءات والوثائق الهادفة إلى مساعدة الإدارة العامة والمسؤولين العمليين في التحكم بأدائهم التسييري للوصول إلى الأهداف المحددة. (صفاء، 2005، صفحة 41)

يعرف أيضا الكلاسيكيون مراقبة التسيير على أنها ذلك المسار الذي يعتمد عليه المسيرون للتأكد من أن الموارد التي تم الحصول عليها يتم استعمالها بكفاءة وفعالية في تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة. (DET GEA, 2006, p. 1)

تعرف أيضا مراقبة التسيير على أنها عبارة عن مجموع الإجراءات والتدابير التي تضمن التناسق بين الاستراتيجية والأنشطة اليومية للمؤسسة. (Benjelloun, 2017, p. 9)

من التعريفات السابقة مراقبة التسيير هي نظام يقوم على مجموعة من الإجراءات والمبادئ المصمم من طرف الإدارة العليا والتي تسعى من خلالها إلى تحقيق أهداف المؤسسة .

2.3- أهداف مراقبة التسيير: تسعى مراقبة التسيير إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تحليل الانحرافات التي تكون ناتجة بين النشاط الحقيقي والنشاط المعياري.
- تحقيق الفعالية ونعني بها تحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالموارد المتاحة، وتحقيق الملائمة أي التأكد من أن الأهداف المسطرة تتمشى مع الوسائل المتاحة. (حمد، عبد الحميد، و منى ، بلا تاريخ)

3.3- خصائص مراقبة التسيير: تتميز مراقبة التسيير بالخصائص التالية:

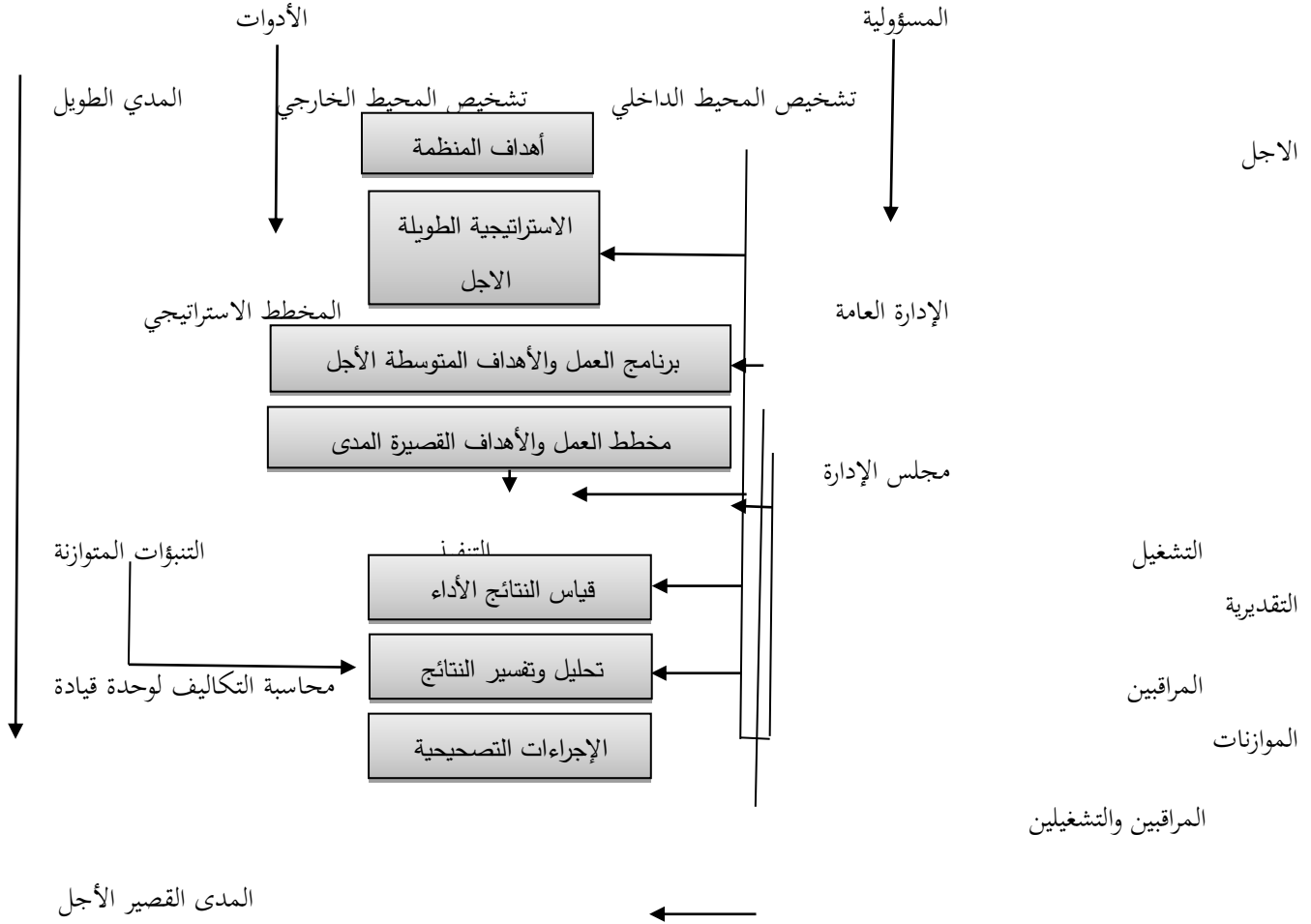
- تعتبر الرقابة وظيفة من وظائف الإدارة وليست سلطة قائمة بذاتها.
- إن الرقابة تسعى إلى قياس الأداء وفق لمعايير مالية وغير مالية محددة سلفا.
- الرقابة تتمكن من متابعة تنفيذ الخطة لمعرفة مدى تحقيق الأهداف المقررة.
- تساعد الرقابة على اكتشاف الأخطاء والانحرافات وتسعى إلى تصحيحها. (قريشي ، 2013، الصفحات 49-50)

4.3- أدوات مراقبة التسيير (قريشي ، 2013، الصفحات 49-50): من أهم أدوات مراقبة التسيير نجد:

1.4.3- الأدوات التقليدية: تشمل الأدوات التقليدية على نظم المعلومات (Najoua, 2014, p. 71) ، المحاسبة العامة (السيد عطا الله، المفاهيم المحاسبية الحديثة، 2009، صفحة 23)، المحاسبة التحليلية.

2.4.3- الأدوات الحديثة: تشمل أيضا على الأدوات التالية الموازنات التقديرية (المحاسبة التنبؤية) (محمد النجار، 2006، صفحة 18)، بطاقة الأداء المتوازن (عريوة و خاوي، صفحة 137)، لوحة القيادة (Simona & Daniela , 2013, p. 166) ، التحليل المالي (السيد عطا الله، النظريات المحاسبية، 2009، صفحة 65)، نظام مراقبة التسيير (مهاوات و بومعراف، 2016، صفحة 79)

الشكل رقم 1: نظام مراقبة التسيير



المصدر: (مهاوات و بومعراف، 2016، صفحة 79).

يسهر نظام الرقابة على الربط بين المدى الطويل وال المدى القصير (البعد الزمني)، بين التنبؤات والإنجازات (البعد الإداري) بين الإدارة العليا ومستوى الأقسام التشغيلية (البعد الهيكلي). (مهاوات و بومعراف، 2016، صفحة 79)

5.3- أهمية محاسبة التكاليف كأداة في الرقابة على التسيير: تتميز محاسبة التكاليف

- طريقة التكاليف الكلية : تقوم هذه الطريقة على تقسيم الاعباء إلى أعباء مباشرة وأخرى غير مباشرة. (مراطي ، 2012، الصفحات 117-118).

- طريق التكاليف الجزئية (هادفي ، 2012، صفحة 53): تعتمد هذه الطريقة على التحميل الجزئي للتكاليف. (مراطي ، 2012، الصفحات 125-126)
- طريقة التكاليف المتغيرة (هادفي ، 2012، صفحة 57): تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة. (مراطي ، 2012، الصفحات 128-129)
- التكلفة الهامشية: هي التغير الحاصل في التكلفة الاجمالية إثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة من وحدات الإنتاج. (هادفي ، 2012، صفحة 63)
- طريقة التكاليف المعيارية (Garveanu, Stan, & Andrei , n.d., p. 1230) تقوم هذه الطريقة على التوقع أو التنبؤ باحتياجات الإنتاج من موارد أولية ومصاريف الإنتاج غير المباشرة والمصروفات الخاصة بكل قسم وبكل وحدة.
- طريقة التكاليف الحديثة: تقوم هذه الطريقة على التحليل الأفقي لمختلف مسارات المؤسسة عوضا عن توزيع التكاليف حسب الأنشطة (Mebani, 2016, p. 51)

4- دراسة حالة مؤسسة SARL SPRO TRAP: يعد نظام المحاسبة التحليلية من أهم الأدوات المعتمد عليها في الرقابة على تسيير المؤسسات وفي ترشيد القرارات التي يتم اتخاذها من طرف المديرين وأصحاب القرار، والسبب في ذلك يعود إلى الدور الذي تلعبه هذه الأداة في التحديد الدقيق للتكاليف المرتبطة بالأنشطة والمنتجات التي تنتجها المؤسسات، بناء على هذا سنحاول من خلال هذا المحور اسقاط الجانب النظري على واقع مؤسسة SPRO TRAP، بمحاولة تصميم نظام محاسبة تحليلية للمؤسسة لمعرفة الدور الذي تحظى به هذه الأدوات عند ملاك المؤسسة ومتخذي القرارات في المؤسسة.

1.4- تقديم مؤسسة SPRO TRAP: تعتبر مؤسسة SPRO TRAP لإنتاج الأغلفة البلاستيكية في شكل قارورات نصف مصنعة مستعملة في تعبئة المياه المعدنية والعصير وجميع المشروبات غير الكحولية حديثة النشأت موجودة في بلدية الشرفة ولاية البويرة، حيث أخذ قرار انشائها في 17 مارس 2011 من طرف السيد BEN HEBRI SMAIL المدير الرئيسي والسيد IDAHMANEN MORAD كمدير ثانوي بهدف انتاج الأغلفة البلاستيكية préforme، بدأ انتاجها الفعلي في أواخر 2011 بإنتاج نوعين من الأغلفة البلاستيكية هما (86.5G) و(30G)*، تتمتع المؤسسة بالحكم الذاتي كشكل من أشكال إدارة رأس المال الاجتماعي، ولديها كل الحرية لتطوير استراتيجياتها، تعد من أهم المنتجين للأغلفة البلاستيكية في المنطقة، و توزع منتجاتها على شكلين: قارورات نصف مصنعة (86.5 G)، التي يتم تحويلها الى قارورات 5L، و قارورات نصف مصنعة (30 G)، يتم تحويلها الى قارورات (1.5L).

رقم الأعمال المحقق من طرف المؤسسة خلال السنوات موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (1): رقم الأعمال المحقق خلال السنوات الأخيرة

السنوات	2013	2014	2015	2016	2017
---------	------	------	------	------	------

* 30G, 86,5G: الوزن الخاص بكل وحدة واحدة من الوحدات المستخدمة في إنتاج المنتجات النهائية.

98761399,00	73984104,00	33981222,00	27321725,00	22351730,00	رقم الاعمال
-------------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

التعليق: فيما يخص سنة 2014 حققت المؤسسة رقم اعمال قدر ب 27321725,00 دج، مقارنة مع السنة 2013 نلاحظ ارتفاع طفيف في رقم الاعمال وهذا راجع الى ان المؤسسة بدأت تخلق لنفسها سياسة تسييرية جيدة وهذا ما ادى الى جلب زبائن اخرين أكثر اهمية، واستمر ذلك الى غاية سنة 2015، اما في السنوات الاخيرة 2016 و 2017، نلاحظ فيها ان رقم اعمال المؤسسة ارتفع والسبب في ذلك يعود الى نجاح السياسات المتبعة في تسيير المؤسسة والتي تتبين في جلب كبار الزبائن مثل شركة حمود بوعلام ومجمع "SIM"، وهذا يعود الى نجاح سياستها التسعيرية والامتيازات الممنوحة من طرف المؤسسة نذكر منها: سعرها المنافس في السوق الوطني، الخصومات الممنوحة بكل أنواعها، تسهيلات للدفع، توصيل السلع الى الزبائن.

2.4- أسباب التفكير في وضع النظام: من أهم الأسباب التي دفعتنا إلى محاولة تصميم نظام محاسبة تحليلية في المؤسسة:

- كونها تمثل قاعدة لتقييم المخزون.
- سماحها لنا بالحصول على المعلومات اللازمة والدقيقة لاتخاذ قرارات واضحة وسريعة.
- تحضير المؤسسة لجعلها قادرة على التنسيق والخوض في غمار المنافسة الوطنية، باعتبار ان المعيار الذي يحكم هذه الاخيرة، هو معيار المردودية الاقتصادية.

3.4- المحاسبة التحليلية في مؤسسة SARL(SPRO TRAP): يمكن تقديم نظام المحاسبة التحليلية الذي اعتمدناه في مؤسسة SPRO TRAP وفق العناصر التالية:

1.3.4- توزيع المصاريف غير مباشرة: يمكن اعتبار المصاريف الغير مباشرة على انها مصاريف لا تدخل بشكل مباشر في تكلفة الشراء، و الإنتاج، والتوزيع، و وتقسم في المؤسسة إلى:

و تبلغ مصاريف الادارة : 500000,00 دج، يتم توزيعها على النحو التالي :

- التمويل : 30 %
- الانتاج : 40 % مقسم الى $20 : 30G$ و $20 : 86,5G$
- التوزيع : 30 % مقسم الى $15 : 30 G$ و $15 : 86,5 G$

أما مصاريف التطهير والتنظيف : 150000,00 دج، ويتم توزيعها على النحو التالي :

- التمويل : 20 %
- الانتاج : 60 % مقسم الى $30 : 30 G$

86,5 : 30 %

- التوزيع : 20 % مقسم الى $\swarrow$ $\searrow$ 30 G : 10 %

86,5 G : 10 %

وهذه المصاريف هي مصاريف غير مباشرة، اي هيكلية يتم ادراجها ضمن المصاريف التي ليس لها علاقة بالمنتوج مباشرة، ويمكن اظهار عملية توزيع الأعباء في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2): توزيع الأعباء غير المباشرة

البيان	المبالغ	التموين	الانتاج		التوزيع	
			30G	86,5 G	30 G	85,6 G
مصاريف الادارة	500000,00	150000	100000	100000	75000	75000
مصاريف التنظيف	150000,00	30000	45000	45000	15000	15000
التوزيع I	650000	180000	145000	145000	90000	90000
التوزيع على حسب	مادة مشتقات PET 900000	اولية	عدد الوحدات المنتجة 1368570 U	عدد الوحدات المنتجة 3960000 U	عدد الوحدات المنتجة 13685760 U	عدد الوحدات المنتجة 3960000 U
التوزيع الثانوي	0,2		0,011	0,037	0,007	0,023

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

ملاحظة : تقوم المؤسسة بعملية استيراد المادة الاولية الاساسية لعملية الانتاج و المتمثل في PET ، اربع مرات في كل شهر بنفس الكميات، اي في كل مرة 225000 kg.

2.3.4- تكلفة شراء المادة الاولية PET*

تعتبر المادة الاولية PET، هي المادة الاولية و الاساسية التي يتم الاعتماد عليها لإنتاج الاغلفة البلاستيكية préforme و التي يتم استيرادها من عمان من شركة اوكتال " OCTAL "، وذلك بواسطة بنك التوطين BNP PARIBAS، و يتم حساب تكلفة الشراء على النحو التالي:

* PET: خاص باسم المادة الأولية التي يتم استخدامها في انتاج الأغلفة البلاستيكية.

الجدول رقم (3): تكلفة شراء المادة الأولية PET

البيان	المبلغ (دج)
سعر شراء المادة الاولية	24409051,88
مصاريف الشراء المباشرة :	
-مصاريف العبور	20000
- مصاريف الجمركة	10270,00
- مصاريف وكالات البحرية و النقل البحري	243393,00
-مصاريف النقل	38500,00
-مصاريف الشراء غير مباشرة	45000
	0,2*225000
تكلفة شراء المادة الاولية	24766214,88
kg مادة اولية مشتريات	225000
تكلفة شراء المادة الاولية PET للكيلوغرام الواحد	110,07206

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

ملاحظة: يتم اخذ سعر المادة الاولية من الفاتورة التي يتم ارسالها من طرف المورد « OCTAL » حيث تحتوي الفاتورة على الكميات المشتريات و السعر بالعملة الصعبة (الدولار)، و يتم الحصول على السعر بالدينار بالنظر الى سعر الصرف السائد في البنوك .

مصاريف الشراء المباشرة تتكون من مصاريف الجمركة المتمثلة في الحقوق الجمركية على السلع.

- مصاريف العبور تتمثل في الخدمات التي تقدمها وكالة العبور المستكلفة من طرف الشركة لمتابعة عملية استيراد المادة الأولية، وتتعامل المؤسسة مع وكالة SNC TRANSIT IDRES.
- مصاريف وكالات البحرية والنقل البحري، "هي الوكالات التي تقدم خدمات النقل البحري للسلع بالإضافة الى شركة تسير المساهمات العمومية للموانئ.
- مصاريف النقل في المصاريف التي تتحملها المؤسسة لقاء حصولها على خدمة نقل المواد الاولية من الميناء الى مخازن المؤسسة.

3.3.4- تكلفة شراء المادة الاولية COLORANT BLEU

هي عبارة عن مادة اولية ثانوية لا تستخدم كثير في عملية الإنتاج، و يتم استيرادها من فرنسا بواسطة بنك توطين SPA NATIXIS ALGÉRIE، و يتم حساب تكلفة شراء المادة الاولية COLORANT BLEU، من خلال الطريقة التالية:

الجدول رقم (4): تكلفة شراء المادة الاولية COLORANT BLEU

المبالغ	البيان
1854692,85	سعر شراء المادة الأولية
9270	مصاريف الشراء المباشرة : - مصاريف العبور
95169,6	- مصاريف الجمركة
13523,81	- مصاريف الوكالات البحرية والنقل البحري
7000	- مصاريف النقل
1979656,26	تكلفة شراء المادة الأولية
1979656,26	تكلفة شراء المادة الأولية
1319,77084	تكلفة شراء المادة الأولية للكلغ الواحد

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

ملاحظة : لا تقوم مؤسسة SPRO TRAP، بتوزيع الاعباء غير المباشرة على تكلفة شراء المادة الأولية COLORANT لكونها لا تستعمل كثيرا في عملية الانتاج، كما انه نادرا ما تشتري المؤسسة هذه المادة الأولية.

4.3.4 تكلفة انتاج الاغلفة البلاستيكية G 86,5

ولإنتاج منتج الاغلفة البلاستيكية G 30 بكمية U 13685760، تقوم باستهلاك نفس كمية المادة الأولية الموافق للمنتج الاول مع الاخذ بعين الاعتبار مخزون اخر المدة.

الجدول التالي يبين كيفية حساب تكلفة انتاج الاغلفة البلاستيكية G 86,5.

الجدول رقم (5): تكلفة انتاج الاغلفة البلاستيكية G 86,5

المبلغ(دج)	البيان
16587475,5	مادة اولية مستهلكة من PET منها :
5778783,2	= 110,58317× 150000 Kg = 110,07206 × 52500 Kg
5295,097	مادة اولية مستهلكة من COLORANT الملون
232279,42	الازرق 180 kg منها : = 1323,77175 × 4 Kg = 1319,77084 × 176Kg

608622,42	مصاريف الانتاج المباشرة : اليد العاملة الساعة 720 سا × 845,31
435600	استهلاك الكهرباء = 3960000 × 0,11
208513,80	غلفة التعبئة : = 1980 × 105,31
174279,60	هتلاك الآلات : = 3960000 × 0,04401
145000	مصاريف الانتاج غير مباشرة : = 0,037 × 3960000
24175849,28	مجموع التكاليف
3960000	عدد الوحدات المنتجة
6,105	تكلفة انتاج الوحدة الواحدة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

- المصاريف المباشرة منها اليد العاملة 1217244,83، في ورشة الانتاج تقسم بالتساوي بين G 86,5 و G 30.
- اما استهلاك الكهرباء: $435600 = 3960000 \times 0,11$.
- يتم تحديد هتلاك الآلات في المؤسسة حسب الوحدات المنتجة.

5.3.4- حساب تكلفة انتاج الاغلفة البلاستيكية (30G (préforme

ويتضح كيفية حساب تكلفة انتاج الاغلفة البلاستيكية G 30، في الجدول التالي:

الجدول رقم (6): حساب تكلفة انتاج الاغلفة البلاستيكية (30G (préforme

المبلغ(دج)	البيان
16581475,5	مادة اولية مستهلكة من : PET 202500 منها :
5778783,2	= 110,58317 × 150000 kg = 110,07206 × 525000 Kg
	مادة اولية مستهلكة من colorant الملون الازرق :

5295,09	$= 1323,77175 \times 4 \text{ Kg}$
232279,67	$= 1319,77084 \times 176 \text{ Kg}$
608622,42	مصاريف الانتاج المباشرة : اليدين العاملة : $= 845,31 \times 720$
10505433,6	استهلاك الكهرباء : $= 13685760 \times 0,11$
208513,80	اغلفة التعبئة : $= 1980 \times 105,31$
602310,30	اهتلاك الآلات : $= 13685760 \times 0,04401$
506373,12	مصاريف الانتاج غير المباشرة : $= 0,037 \times 13685760$
35035086,7	مجموع التكاليف
13685760	عدد الوحدات المنتجة
2,56	تكلفة انتاج الوحدة الواحدة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

- المصاريف المباشرة منها اليد العاملة 1217244,83، في ورشة الانتاج تقسم بالتساوي بين 86,5 G و 30G.
- اما استهلاك الكهرباء يحسب على اساس عدد الوحدات المنتجة $10505433,6 = 13685760 \times 0,11$.
- يتم تحديد اهتلاك الآلات في المؤسسة حسب طريقة الوحدات المنتجة.

6.3.4 حساب سعر تكلفة الاغلفة البلاستيكية 86,5 G :

أخذ عينة من زبون TEXANNA، يقوم بشراء 264000 U من منتج الاغلفة البلاستيكية 86,5 G وذلك خلال كل شهر.

الجدول التالي يبين كيفية حساب سعر تكلفة توزيع منتج الاغلفة البلاستيكية 86,5 G:

الجدول رقم (7): حساب تكلفة انتاج الاغلفة البلاستيكية 30G (préforme)

المبالغ (دج)	البيان
600300	المنتج المباع : $= 6,003 \times 100000$

1001220	= 6,105× 164000
30000	مصاريف التوزيع المباشرة : مصاريف النقل
6072	مصاريف غير مباشرة = 0,023×264000
1637592	مجموع التكاليف
264000	عدد الوحدات المباعة
6,203	سعر تكلفة الوحدة الواحدة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

ملاحظة: يطبق في عملية اخراج المنتج من المخازن عند عملية البيع طريقة FIFO، ومنه فحسب مصلحة المحاسبة التحليلية فان سعر تكلفة المنتجات 86,5 G هو 6,003 بكمية 100000، حيث تعتبر هذه الكمية مخزون اخر الشهر الماضي، يتم اعتبارها مخزون اول المدة للشهر الحالي، علما ان مصاريف النقل تختلف حسب الوجهة ومقر الزبون، وبالنسبة لعينتنا TEXANNA الذي يوجد في ولاية جيجل فتحدد تكلفة النقل اليها بـ: 30000 دج.

7.3.4- حساب سعر تكلفة المنتج 30 G

نأخذ لحساب تكلفة المنتج 30 G نفس العينة TEXANNA الذي يوجد مقره بولاية جيجل.

من خلال الجدول التالي نوضح سعر التكلفة المرتبط بالمنتج 30 G.

الجدول رقم (8): حساب سعر تكلفة المنتج 30 G

البيان	الكميات	المبالغ (دج)
المنتج المباع :		
= 2,30 × 100000	528000	230000
= 2,56 × 428000	200000	1095680
مصاريف التوزيع المباشرة :		
مصاريف النقل		30000
مصاريف غير مباشرة للتوزيع :		
0,007 × 528000		3696
مجموع التكاليف	528000	1359376
عدد الوحدات المباعة	528000	528000

سعر تكلفة الوحدة المباعة	528000	2,574
--------------------------	--------	-------

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

ملاحظة: طبق في عملية اخراج المنتج من المخازن عند عملية البيع، طريقة FIFO ومنه فحسب مصلحة المحاسبة التحليلية، فان سعر تكلفة المنتجات 30 G هو 2,30 بكمية 200000، حيث تغير كمية مخزون اخر المدة للشهر الماضي من المنتجات التامة الصنع يتم اعتبارها مخزون اول المدة للشهر الحالي.

5- تحليل النتائج: أثر المحاسبة التحليلية على مراقبة تسيير في مؤسسة (SPRO TRAP)

يظهر ذلك في عدة نقاط يمكن الاشارة اليها في ما يلي:

1.5- قبل استخدام المحاسبة التحليلية: قبل ان تستخدم المؤسسة المحاسبة التحليلية كانت تواجه صعوبة في تحديد التكاليف منها:

- صعوبات في تحديد الارباح الصافية التي تحققها المؤسسة، وعدم التحكم في اسعار منتجاتها.
- عدم التحكم في تقنيات تسيير المخزون.
- صعوبة القيام بالتنبؤ واعداد الخطط التسييرية التي تعتمد المؤسسة عليها مستقبلا.
- الخوف من تقديم التسهيلات والامتيازات لزيائنها وذلك لتفادي الخسائر.
- عدم القدرة على المنافسة مع المؤسسات والشركات الوطنية المنافسة في هذا المجال.
- صعوبة الوصول الى الزبائن واقناعهم بشراء منتجات المؤسسة.

2.5- بعد تطبيق المحاسبة التحليلية: بعد ان طبقت المؤسسة المحاسبة التحليلية توصلت الى عدة ايجابيات تسييرية نذكر منها ما يلي:

- اصبحت المؤسسة لديها القدرة والامكانيات العلمية لتحديد التكاليف المرتبطة بمنتجاتها.
- سمحت المحاسبة التحليلية للمؤسسة من الوصول الى تحسين تسييرها.
- المعرفة الدقيقة بتكاليف المؤسسة من خلال المحاسبة التحليلية التي سمحت لها من تقديم تسهيلات وتخفيضات وامتيازات لزيائنها دون اي خوف، وهذا ادى الى الرفع من مبيعات المؤسسة.
- تفكير مسيري المؤسسة في وضع خطط توسعية للمؤسسة.
- سهولة جلب الزبائن والقدرة على المنافسة مع الشركات الاخرى.

نستنتج من خلال ما تطرقنا اليه، ان المحاسبة التحليلية لها اهمية ودور كبير داخل مؤسسات SPRO TRAP في تحسين وتسهيل العمليات التسييرية، وذلك من خلال التحكم في التكاليف لان اساس انشاء المؤسسات هو تدنية التكاليف والرفع من الارباح.

6- الخاتمة:

تعتبر الوضعية الاقتصادية التي تعيشها المؤسسات العالمية خلال الآونة الأخيرة من أهم العوامل التي دفعتها بالمؤسسات الجزائرية إلى ضرورة تبني مختلف الأدوات التسييرية الاستراتيجية الحديثة التي تعطي لها الفرصة بالتحليل الدقيق للتكاليف الإنتاجية وتقديم المعلومات الاقتصادية الضرورية والصحيحة للأطراف المختلفة داخل المؤسسة بهدف اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب وفي أحسن الظروف بما يضمن لها التحكم في السوق ومواجهة التنافسية وتحسين الأداء المالي والاستراتيجي للمؤسسة.

من هنا فإن الدراسة الميدانية التي قمنا بها والتي تمحورت على دراسة تأثير المحاسبة التحليلية على مراقبة تسيير مؤسسة SARL SPRO TRAP توصلنا من خلالها إلى مجموعة من النتائج، منها:

- المحاسبة التحليلية عبارة عن نظام يقوم على مجموعة من الأسس والإجراءات المنظمة والمهيكلية والتي تسمح بحساب التكاليف وتحليلها، لخدمة المسيرين ومتخذي القرارات.
 - يوفر نظام مراقبة التسيير للمؤسسات بمختلف أشكالها وأنواع إمكانية وضع الإجراءات والمبادئ التسييرية والرقابة عليها بشكل مستمر لتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف للوصول إلى تحسين الأداء.
 - إن الهدف الأساسي من تصميم نظام محاسبة التكاليف في مؤسسة SPRO TRAP، هو معرفة أسعار تكلفة منتجاتها، خاصة تلك التي تتحدد أسعارها إداريا، لتقدمها إلى السلطات المعنية كدليل تأخذه بعين الاعتبار عند تحديدها هوامش الربح بطريقة تغطي أسعار التكلفة وتضمن للمؤسسة هامش ربح محدد.
 - المؤسسة تعتمد على طريقة التكاليف الكلية وهي طريقة بطيئة في الحصول على المعلومات، وتتناقض مع حاجة المسير في سرعة الحصول على المعلومات لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب.
 - انفعالية التسيير في مؤسسة SPRO TRAP يتوقف بالدرجة الأولى على نوعية المعلومات التي تنتج عن نظام معلومات محاسبة التكاليف.
- بناء على النتائج التي تم التوصل إليها يمكن ان نقدم بعض التوصيات التالية:
- ضرورة سهر الميسيرين داخل مؤسسة SPRO TRAP على مواكبة المستجدات بالاعتماد أكثر على المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير وتقويم الأداء ذلك بتوعية الافراد وتحسيسهم بأهميتها من خلال تكوينهم في هذا المجال.
 - القيام بدورات تكوينية مستمرة بين فئة الباحثين الأكاديميين الذين يقدمون استنتاجات حول الحقائق التي توصلوا إليها والموظفين في مؤسسة SPRO TRAP بهدف تطبيقها في الواقع المهني لمواكبة المستجدات الحديثة وتحسين مستوى الأداء في المؤسسة.
 - ضرورة إعادة تصميم نظام محاسبة التكاليف بما يتماشى مع المستجدات العالمية وبما سيتوافق مع الهيكل الداخلي للمؤسسة بوضع قيود تقنية وإجراءات تتماشى مع الاحتياجات الداخلية والخارجية للمؤسسة SPRO TRAP.
 - ضرورة شمولية النظام المطبق داخل مؤسسة SPRO TRAP على جميع الأنشطة والتكاليف التي تدخل ضمن عملية الإنتاج، بهدف التحكم في مجمل أنشطة المؤسسة والإلمام بمجمل الجوانب التسييرية المتعلقة بها.

المراجع :

Benjelloun, S. (2017). *controle de Gestion*. Consulté le 07 02, 2018, sur [fsjes.usmba.ac.ma/ cours /benjelloun/controle-gestion.pdf](http://fsjes.usmba.ac.ma/cours/benjelloun/controle-gestion.pdf).

Caujet, C., & Roulet, C. (1996). *comptabilité analytique de gestion*. Pais: T1.

DET GEA. (2006). *contrôle de Gestion*. Consulté le 07 02, 2018, sur <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00581070/document>.

Garveanu, E., Stan, E., & Andrei, R. (n.d.). *The Implimentation of the Standard-cost Methode in the Furniture Industry: A Way of Inptroving the Managerial Accounting*.

Mebani, Y. (2016). la Méthode ABC (Activity Based Costing) Concepts et Mise en Place. *la Revus de la Stratégie et du Développement*, 02(02).

Najoua, F. (2014). La Crise D'identité des systèmes D'information du Secteur Public. *European Scientific Journal*, 10(23).

Simona, E., & Daniela, C. S. (2013). the Role of the Performance Dachboard in the Management of Modern Entreprises. *Studies of Scientific Researches*(18).

السيد السيد عطا الله. (2009). *المفاهيم المحاسبية الحديثة*. عمان: دار الراية للنشر والتوزيع.

السيد السيد عطا الله. (2009). *النظريات المحاسبية*. عمان: دار الراية للنشر والتوزيع.

العلكاوي طلال جيجان. (2011). دور نظام محاسبة التكاليف في تطوير الصناعة السياحية في مملكة البحرين دراسة نظرية وتطبيقية. *مجلة تنمية الرفادين*(111).

تيسير محمد، و الرجبي عبد الحكيم . (2009). *مبادئ محاسبة التكاليف (الإصدار الخامسة)*. الأردن: دار وائل للنشر.

حمد النيل النور أيمن طه، و بن أحمد آل الشيخ مبارك إبراهيم . (2018). واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف في مؤسسة المقاولات بالمملكة العربية السعودية. *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية*(103).

خالد هادفي . (2012). دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية. *مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة بسكرة، تخصص محاسبة*.

خليل حمد، أحمد عبد الحميد، و عبد السلام منى . (بلا تاريخ). *مراقبة التسيير في المؤسسة*. تاريخ الاسترداد 07 02, 2018، من WWW.r4ee.net.

صحبة حنان. (2012). تصميم نظام محاسبة التكاليف الإلكتروني لشركة الخطوط الجوية العراقية. *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية*، 22(91).

لشعب صفاء. (2005). نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية موزايا. أطروحة دكتوراه مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، تخصص علوم التسيير.

لعبيدي مهاوات ، و ألياس بومعروف. (2016). وظيفة وأدوات مراقبة التسيير كآلية لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية. *مجلة التنمية الاقتصادية*(02).

محاد عريوة، و محمد خاوي. (بلا تاريخ). أهمية تطبيق ادوات مراقبة التسيير الحديثة في قياس وتقييم الأداء المستدام في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة بتطبيق نموذج بطاقة الأداء المتوازن في مؤسسة حضنة حليب بالمسيلة. مجلة التنمية الاقتصادية (02).

محمد الصغير قريشي . (2013). واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة مجموعة من مؤسسات الجنوب الجزائري خلال 2011-2012. أطروحة دكتوراه ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، تخصص إدارة الأعمال.

موسي محمد النجار. (2006). العوامل المؤثر على كفاءة الموازنات التقديرية كأدات تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة. مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، تخصص محاسبة وتمويل، غزة.

نصيرة أوبختي ، و كلثوم بوهنة . (بلا تاريخ). المحاسبة التحليلية ودورها في عملية اتخاذ القرارات. مجلة الاستراتيجية والتنمية، 04 (06).

نوال مراطي . (2012). أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير. مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة بسكرة، تخصص محاسبة.

يحية التكريتي إسماعيل . (2009). محاسبة التكاليف في المنشأة الصناعية بين النظرية والتطبيق. عمان: دار الحامد للنشر .

المراجع المترجمة إلى اللغة الإنجليزية:

Benjelloun, S. (2017). Management control. Accessed 07 02, 2018, on fsjes.usmba. ac.ma/ cours /benjelloun/controle-gestion.pdf .

Caujet, C., & Roulet, C. (1996). cost accounting management. Pais: T1.

DET GEA. (2006). Management control. Retrieved 07 02, 2018, from <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00581070/document> ,.

Mebani, Y. (2016). the ABC (Activity Based Costing) Method Concepts and Implementation. the Review of Strategy and Development, 02 (02).

Najoua, F. (2014). Identity Crisis of Public Sector Information Systems. European Scientific Journal, 10 (23).

Assaid A. Atallah. (2009). Marginal Accounting Concepts. Omman: Dar Al Raya for Publishing and Distribution.

Assaid A. Atallah. (2009). Accounting theories. Omman: Dar Al Raya for Publishing and Distribution.

Alkaoui Talal Jijan. (2011). The Role of Cost Accounting System in Developing Tourism Industry in the Kingdom of Bahrain. Journal of Tanmiat al-rafidain (111).

Taysir Mohammed, and Radjabi Abdul Hakim. (2009). Principles of Cost Accounting (Fifth Edition). Jordan: Wael Publishing House.

Hamad Al-Nile N. Ayman Taha, and ben Ahmed Al Shikh Mubarak Ibrahim. (2018). The reality of the application of cost accounting system in the contracting organization in Saudi Arabia. Journal of Economic and Administrative Sciences (103).

Khaled Hadfi.. (2012). The Role of Analytical Accounting in Determining Pricing Policy for Economic Institutions. Memorandum for obtaining a master's degree, University of Biskra, Specialty accounting.

Khalil Hamed, Ahmed Abdul Hamid., and Abdul Salam Mouna. (No date). Monitoring management in the organization. Retrieved 02 07, 2018, from WWW.rr4ee.net.

Sahbet Hanan. (2012). Designing the electronic cost accounting system for Iraqi Airways. Journal of Economic and Administrative Sciences, 22 (91).

Lachab Safa. (2005). Governance Monitoring System and its Relation to Decision Making Case Study of Mineral Water Production Corporation, Mozaya. Ph.D. thesis submitted to the offspring of the Master's degree, University of Algiers, specialization in management sciences.

Abedi Mahawat, and Elias Boumaaraf. (2016). Governance monitoring function and tools as a mechanism for evaluating the performance of economic institutions. Journal of Economic Development (02).

Mohad Ariwa, and Mohammed Khawi. (No date). The importance of applying modern management control tools in measuring and evaluating sustainable performance in SMEs. Journal of Economic Development (02).

Hamad Saghir Qureshi. (2013). The Status of Control of Governance in Small and Medium Enterprises: A Case Study of a Group of Southern Algerian Institutions During 2011-2012 Ph.D. thesis, University of Kasidi Merbah Ouargla, Business Administration.

Mousa Mohammed Al Najjar. (2006). Factors Affecting the Efficiency of Estimated Budgets as Planning and Control Instruments in Palestinian Universities in Gaza Governorate. Master Degree, Islamic University, Faculty of Commerce, Accounting and Finance, Gaza.

Nasira Obakhti, and Kalthoum Bouhna. (No date). Analytical Accounting and its Role in the Decision Making Process. Journal of Strategy and Development, 04 (06).

Nawal Mraati. (2012). The importance of analytical accounting system as a tool in management control. Memorandum for obtaining a master's degree, University of Biskra, Specialty accounting.

Yehia Tikriti Ismail. (2009). The cost sense in the industrial organization between theory and practice. Amman: Al-Hamed Publishing.