



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم : علوم التسيير



الموضوع

دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على
الإنتاج في المؤسسة الإنتاجية
دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB"
بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذة المشرفة:

صورية زاوي

إعداد الطالبة:

فاطمة زهرة بلجاني

..... / Master-GES / AUDIT / 2017	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2016-2017

قسم العلوم التسيير

الإهداء

أهدي هذا العمل إلى من علماني مبادئ الحياة ورباني على الصدق والإخلاص

إلى اللذان وهبا لي الأمل الذي أعيش له

إلى ثالث من يحبهم قلبي بعد الله والرسول اللذان لو أهديتهما حياتي لن تكفي لتوفيقهما حقهما

إلى "أبي الغالي" الذي علمني أن الحياة كفاح وأن العلم سلاح وأن العمل شرف ونجاح

إلى من دعائها سر نجاحي وتوفيقي في الحياة "أمي الحبيبية"

أسأل الله عز وجل أن يحفظهما لي وأن يدخلهما فسيح جنانه ويجعلني بارة بهما إن شاء الله

إلى بلسم روحي وحياتي إخوتي اللذين ساعدوني في إنجاز هذا العمل حفظهم الله ورعاهم وأنار
دربهم كل واحد باسمه: "حفصة، رضا، عبد الحكيم، نور الهدى، الخنساء، شرف الدين،

لخضر، والكتكوت الصغير بشير"

إلى كل الأهل والأقارب خاصة خالتي كاملة وزوجها بلقاسم أطال الله في عمرهما

إلى كل صديقاتي: "عائشة، مسعودة، خديجة، رحيمة، الهدى، صارة"

إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد في عملي هذا

إلى كل من ذكرهم اللسان ونسيهم القلم

شكر و عرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

قال الله تعالى: "لئن شكرتم لأزدنكم"

أحمد الله تعالى وأشكره وأستعين في كل شيء

وعملا بقول رسول الله صلى الله عليه وسلم

"من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

اللهم أعنا على ذكرك وحسن عبادتك، اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك

الحمد بعد الرضى على نعمة الهدايا والإرشاد والتوفيق

يسرني ويشرفني في نهاية هذا العمل أن أتقدم بالشكر الجزيل للأستاذة الدكتورة المشرفة

والمحترمة "زاوي صورية"

اعترافا مني بجميلها أولا على قبولها الإشراف على الموضوع، وعلى إشرافها وتوجيهاتها

ونصائحها

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى موظفي مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة وخاصة

مصلحة المحاسبة منهم: "ياسين، كمال، نور الهدى، عبد الباسط" الذين مد لي يد العون

لإنجاز هذه المذكرة

كما أتقدم بالشكر أيضا إلى الأساتذة المحترمين: "بن عيشي بشير، أحمد قايد نور الدين،

دبابش محمد نجيب" على مساندتهم لي

وفي الأخير أشكر كل من ساندني من قريب أو من بعيد في إنجاز ثمرة جهدي

الملخص:

يتناول هذا البحث المحاسبة التحليلية بشكل عام وأهميتها في تحسين أداء المؤسسات والحصول على المعلومات التفصيلية في ظل المستجدات الحديثة من أجل ضمان البقاء والاستمرار.

فمن خلال التعريف بالمحاسبة التحليلية وأهدافها ثم استعراض أهم الأنظمة والطرق المستخدمة في تحليل الأعباء وتحديد سعر التكلفة، وإيضاح منهجية عملها، فعملية الرقابة تخضع لعدة معايير داخل المؤسسة لا بد من توفرها لتكون عملية الرقابة ناجحة في تحسين الأداء، وبالتالي نظام المحاسبة التحليلية له دور أساسي في مراقبة تسيير المؤسسة الإنتاجية.

ومنه فالمحاسبة التحليلية تعتبر أداة لتحسين الرقابة على الإنتاج باعتبار أن أهم وظائف المؤسسة هي وظيفة الإنتاج، فهذه الأخيرة تعمل على توظيف المعلومات والبيانات التي توفرها المحاسبة التحليلية في عملية الرقابة على الإنتاج من أجل تحسين الأداء.

وفي دراسة الحالة حاولنا تقديم دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج في مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة التحليلية، التكاليف، سعر التكلفة، الرقابة على الإنتاج، الميزانية التقديرية للإنتاج.

Résumé :

Cette recherche a pour objet d'étudier la comptabilité analytique en général, et son rôle dans l'amélioration de la performance des entreprises, et d'acquiescer les informations détaillées dans le cadre du développement moderne afin d'assurer la continuité et l'existence.

Nous avons procédé dans cette recherche à la définition de comptabilité analytique, puis nous avons étudiés les plus importants systèmes et méthodes utilisés dans l'analyse des charges et la détermination des prix de revient, en suite nous sommes basés sur l'une desdites méthode (méthode des sections homogènes) d'après la clarification de la méthodologie de son fonctionnement, le contrôle du processus est soumis à plusieurs critères au sein de l'institution doit être fournie pour contrôler le succès dans l'amélioration de la performance, et donc la comptabilité analytique a un rôle primordial dans le contrôle de la gestion productive de l'entreprise, la comptabilité analytique est aussi un outil qui aide à améliorer le contrôle de la production qui est la plus importante activité d'une entreprise productive, ce dernier travaille à recueillir des informations et les critères que lui procure la comptabilité analytique dans l'opération de la production.

Dans notre étude de cas, nous avons essayé de fournir le rôle de la comptabilité analytique pour améliorer le contrôle de la production dans l'entreprise tissage finissage "TIFIB" Biskra.

Mots – clés :

Comptabilité analytique, des coûts, prix de revient, contrôle de la production, budget de production estimé.

الفهارس

الصفحة	الفهرس
	البسمة
	شكر وعران
	قائمة الأشكال
	قائمة الجداول
	قائمة الملاحق
	الملخص
أ	مقدمة
	الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة
2	تمهيد
3	المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية
3	المطلب الأول: مفاهيم حول المؤسسة الاقتصادية
9	المطلب الثاني: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية
12	المطلب الثالث: وظائف وأهداف المحاسبة التحليلية
16	المبحث الثاني: ماهية التكاليف
16	المطلب الأول: مفهوم التكاليف وسعر التكلفة
19	المطلب الثاني: تصنيف التكاليف
24	المطلب الثالث: مكونات التكاليف وسعر التكلفة
28	المبحث الثالث: طرق حساب التكاليف
28	المطلب الأول: الطرق التقليدية لحساب التكاليف
46	المطلب الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف
57	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج
59	تمهيد

60	المبحث الأول: ماهية الرقابة على الإنتاج
60	المطلب الأول: ماهية الإنتاج وإدارة الإنتاج
70	المطلب الثاني: مفاهيم حول الرقابة
76	المطلب الثالث: ماهية الرقابة على الإنتاج
79	المبحث الثاني: عملية الرقابة على الإنتاج
79	المطلب الأول: أنواع ومجالات الرقابة على الإنتاج
82	المطلب الثاني: أساليب الرقابة على الإنتاج
84	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على وظيفة الرقابة على الإنتاج
85	المبحث الثالث: دور الميزانية التقديرية في تحسين الرقابة على الإنتاج
85	المطلب الأول: ماهية الميزانية التقديرية
92	المطلب الثاني: دور الميزانية التقديرية في تحسين الرقابة على تكاليف الإنتاج
110	المطلب الثالث: اتخاذ الإجراءات التصحيحية
111	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج في مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة
113	تمهيد
114	المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة
114	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة محل الدراسة
118	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة
122	المطلب الثالث: تعريف منتج المؤسسة محل الدراسة
126	المبحث الثاني: التكاليف في مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة
126	المطلب الأول: الطريقة المتبعة لحساب التكاليف غير المباشرة في مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة
136	المطلب الثاني: حساب تكلفة الإنتاج في مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة

139	المبحث الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية بتحسين الرقابة على الإنتاج في المؤسسة محل الدراسة
139	المطلب الأول: أهمية الميزانية التقديرية في الرقابة على الإنتاج
142	المطلب الثاني: أهمية الميزانية التقديرية في الرقابة على المواد الأولية المستهلكة
143	المطلب الثالث: أهمية الميزانية التقديرية في الرقابة على تكاليف الإنتاج
144	المطلب الرابع: دور المحاسبة التحليلية في تسيير الطلبات
144	الفصل الخامس: اختبار الفرضيات
146	خلاصة الفصل
148	الخاتمة
152	المراجع
159	الملاحق

قائمة الجداول

جدول قائمة الأشكال:

رقم الصفحة	العنوان	الرقم
21	التكاليف المتغيرة	01
22	التكاليف الثابتة	02
48	المبدأ الأساسي لنظام "ABC"	03
66	إدارة العمليات الإنتاجية في المؤسسة الاقتصادية	04
74	مراحل عملية الرقابة	05
93	دورة نظام الرقابة على تكلفة الإنتاج	06
116	مديريات المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية	07
119	الهيكل التنظيمي لمؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة	08

مقدمة

لقد شهد العالم خلال العقود الأخيرة، تغيرات جذرية ومنها الجزائر في جميع مؤسساتها، سواء التي تتعلق بالدولة أو تلك التي تمس القطاع الاقتصادي والمالي. وهذا بسبب شروعها في تغيير نظامها الاقتصادي من نظام مخطط إلى نظام تسوده المنافسة أو ما يسمى باقتصاد السوق. والبقاء لمن يتحكم في الوقت، الجودة، والتكلفة. وعليه فإن المؤسسات مطالبة في هذه الظروف اتخاذ قرارات صعبة ورسم سياسات تحقق أهدافها وتمكنها من المحافظة على مكانتها واستمرارها في السوق، والعمل على تطوير أساليب التسيير والتخطيط وتبني أدوات رقابية فعالة.

ونظرا لتعدد الأنشطة وتزايد المتطلبات المختلفة في المؤسسات الإنتاجية خاصة ظهرت الحاجة القوية للرقابة وخاصة الرقابة على الإنتاج باعتبارها من أهم الأنشطة فيها، لذلك كان على هذه المؤسسات العمل على تحسين الأداء بدراسة أسعارها وتكاليف إنتاجها. ومن سبل تحقيق ذلك انتهاج نظام المحاسبة التحليلية كأداة فعالة لترشيد التكاليف عن طريق تقليلها، ووضع كل منها في مكانه. ودراسة ومراقبة المسؤوليات سواء على المستوى التنفيذي أو الإداري.

فأسلوب المحاسبة التحليلية من الأساليب الحديثة والأدوات الهامة لمراقبة الإنتاج التي تساعد على اتخاذ القرار المناسب. إذ تقوم بتحليل الدقيق من خلال حساب التكاليف وسعر التكلفة، وذلك بتحليل نتائجها العامة بصفة دقيقة وتفصيلية، تسمح بمعرفة النتائج الحقيقية، كما تسمح بوضع الميزانيات التقديرية لنشاط المؤسسة وتقييم المخزونات والاستثمارات، وبالتالي تمكن المؤسسة من التحكم في التكاليف، ومن ثم التعرف على النتائج المحققة على مستوى كل منتج وكل قسم أو مركز مسؤولية.

بناء على ما سبق يمكن صياغة الإشكالية التالية:

ما هو دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج في المؤسسة الإنتاجية؟.

تساؤلات الدراسة:

وللإجابة عن هذه الإشكالية تطلب الأمر الإجابة على التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هي المحاسبة التحليلية؟ وما هي الطرق المستخدمة فيها؟.
- ما هي الرقابة على الإنتاج؟ وما هي مجالاتها؟.

- كيف تساعد المحاسبة التحليلية في الرقابة على إنتاج المؤسسة محل الدراسة؟.
- كيف تساعد المحاسبة التحليلية في الرقابة على تكاليف المؤسسة محل الدراسة؟.
- هل تستخدم المؤسسة محل الدراسة المحاسبة التحليلية؟.

فرضيات الدراسة:

لكي تتمكن من الإجابة عن هذه التساؤلات انطلقنا من الفرضيات التالية:

- 1- المؤسسة محل الدراسة تطبق طريقة التكاليف الكلية (الحقيقية) لحساب تكاليف.
- 2- تساعد المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على كمية الإنتاج من خلال ميزانيتها التقديرية.
- 3- تساعد المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على تكاليف الإنتاج من خلال ميزانيتها التقديرية.

أسباب اختيار الموضوع: تم اختيار الموضوع لعدة دوافع أهمها:

- كون الموضوع يدخل في صميم التخصص.
- الاهتمام الشخصي للباحث في هذا الموضوع لما له من الأهمية البالغة.
- سعي الباحث إلى توسيع رصيده المعرفي في مجال المحاسبة التحليلية.

أهداف الدراسة:

كما أن هذا البحث يسعى إلى تحقيق عدة أهداف أهمها:

- إبراز أهمية المحاسبة التحليلية كنظام يسمح للمسيرين بكشف نقاط القوة ونقاط الضعف، ويساعدهم على اتخاذ القرار، وليس مجرد طريقة لحساب التكاليف.
- التعرف على واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسة محل الدراسة.
- العمل على المساهمة في إبراز أهمية المحاسبة التحليلية في جانب مهم من إدارة المؤسسات ألا وهو الرقابة على الإنتاج في المؤسسة محل الدراسة.
- محاولة الوصول إلى بعض المقترحات التي من شأنها تفعيل دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج.

أهمية الموضوع: تكمن في:

- الأهمية العلمية بمحاولة إضفاء قيمة علمية من ناحية الدراسة النظرية لأهم متغيرين في المؤسسة هما تطبيق المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالرقابة على الإنتاج.

● الأهمية الميدانية من خلال محاولة تسليط الضوء على واقع تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية وخاصة المؤسسات الإنتاجية وكيفية استغلالها في ضبط الرقابة على الإنتاج.

وللإجابة على إشكالية البحث ومحاولة اختبار صحة الفرضيات تم الاعتماد على المنهج الوصفي فيما يخص الجانب النظري، لأنه ملائم لتعريف وتحليل وتشخيص الحقائق وفهم مكونات الموضوع وإخضاعه للدراسة الدقيقة وتحليل أبعاده، بينما تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة فيما يخص الجانب الميداني من أجل إسقاط الدراسة على واقع المؤسسات الجزائرية وخاصة الإنتاجية منها.

هيكل الدراسة: تبعا للأهداف المتوخاة من الدراسة ولمعالجة إشكالية البحث والإجابة على الأسئلة الفرعية واختبار الفرضيات سنقوم بتقسيم البحث إلى ثلاثة فصول بالإضافة إلى مقدمة والخاتمة، حيث سيتناول الفصل الأول والثاني دراسة متغيرات البحث من الناحية النظرية بينما الفصل الثالث يتناول الدراسة الميدانية حيث:

مقدمة: تضمنت إشكالية البحث الرئيسية ومن ثم تطرقنا إلى التساؤلات الفرعية، كما تم استخلاص منها بعض الفرضيات للإجابة عن التساؤلات الفرعية إلى جانب أهمية وأهداف هذه الدراسة.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة.

سنتطرق من خلاله إلى المفاهيم حول المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية وما هي أهدافها ودورها في المؤسسة، ثم دراسة التكاليف، ثم سنتطرق إلى طرق حساب التكاليف مع تبيان كل طريقة على حدى مع إبراز خصائص كل طريقة والتعرف على مميزاتها.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج.

سنتطرق فيه إلى ماهية الرقابة على الإنتاج وذلك من خلال التطرق إلى الإنتاج وإدارة الإنتاج وإلى أهدافها، وبعدها سنتطرق إلى عملية الرقابة على الإنتاج وذلك بتقديم أنواعها ومجالاتها وكذلك العوامل المؤثرة عليها، وفي الأخير سنتطرق إلى دور الميزانية التقديرية في تحسين الرقابة على الإنتاج وذلك من خلال التطرق إلى الميزانية التقديرية وعلاقتها بالرقابة على الإنتاج.

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج في مؤسسة النسيج

والتجهيز "TIFIB" بسكرة

سننطلق فيه إلى تقديم المؤسسة محل الدراسة وأيضاً توضيح التكاليف في المؤسسة، وفي الأخير إبراز علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج.

الخاتمة: تضمنت خلاصة العمل إلى جانب النتائج النظرية والميدانية المستخلصة من الدراسة، إلى جانب مجموعة من الإقتراحات.

الدراسات السابقة: من خلال إعدادنا لهذا الموضوع، سجلنا تواجد بعض الدراسات السابقة التي تتعلق بالمحاسبة التحليلية نذكر منها:

- طويبية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، 2002 - 2003، مذكرة ماجستير، فرع التخطيط والتنمية، جامعة الجزائر، هدفت الدراسة إلى إبراز مكانة ودور المحاسبة التحليلية ضمن الأدوات الأخرى المستعملة للتخطيط ومراقبة الإنتاج على أنها تشكل نظام معلومات متكامل. وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن المحاسبة التحليلية تشكل القاعدة الأساسية للتخطيط والرقابة على الإنتاج بما يوفره من معلومات وتقنيات. أما في دراستنا نجد أن المحاسبة التحليلية تعتمد على معايير تقنية ومحاسبية فهي تعتبر أداة إدارية ورقابية لمختلف نشاطات المؤسسة وخاصة الرقابة على الإنتاج.

- درهمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، 2004 - 2005، أطروحة دكتوراه، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية المحاسبة التحليلية كنظام يسمح للمسيرين بكشف نقاط القوة ونقاط الضعف ويساعدهم على اتخاذ القرار وليس مجرد طريقة لحساب التكاليف. وقد توصلت الدراسة إلى أن التنظيم هو أساس نجاح أي مؤسسة اقتصادية، باعتبار أن نظام المحاسبة التحليلية نواة نظام المعلومات. أما في دراستنا نجد أن نظام المحاسبة التحليلية يعد من أدوات الإدارة، فهو يقدم معلومات شاملة عن التكاليف.

- بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج، 2013 - 2014، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة. هدفت هذه الدراسة إلى المساهمة في إبراز أهمية المحاسبة التحليلية في جانب مهم من إدارة المؤسسات ألا وهو الرقابة على الإنتاج. وقد توصلت إلى أن المحاسبة التحليلية تشكل القاعدة الأساسية لتحليل التكاليف والرقابة على

الإنتاج لما توفره من معلومات مساعدة في عملية الرقابة. أما في دراستنا نجد أن من أدوات المحاسبة التحليلية هي الميزانية التقديرية، والتي لها دور فعال في تحسين الرقابة على تكاليف الإنتاج. أما فيما يخص هذه الدراسة فإنها تتميز على ما سبقها من دراسات أنها تناولت دور المحاسبة التحليلية وذلك من خلال أداة المحاسبة التحليلية وهي الميزانيات التقديرية من خلال أبعادها (الرقابة على كمية الإنتاج، الرقابة على تكاليف الإنتاج).

الفصل الأول

المحاسبة الخيرية في المؤسسة

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

تمهيد:

تختلف أهداف المحاسبة التحليلية اختلافا واضحا مع الأهداف التقليدية للمحاسبة العامة، إذ تعتبر المحاسبة التحليلية فرعا من فروع علوم التسيير ومرحلة متقدمة في التطور الفكر المحاسبي، تكمن مهمتها في تجميع، تحليل وتفسير التكاليف، لتوجيه التسيير في المؤسسة الاقتصادية.

كما تطور مفهوم المحاسبة التحليلية من مجرد أداة لمتابعة تنفيذ خطة معينة إلى أداة فعالة تساهم في بناء الخطة ذاتها وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد، حيث تعطي المحاسبة التحليلية التحليل الدقيق للنتائج كونها تقوم بحساب التكاليف وتحليلها والتحكم فيها، كما تسمح بتحديد التقديرات لنشاط المؤسسة وتقييم المخزونات، والاستثمارات، وبالتالي تمكن المؤسسة من الحصول على أكبر ربح ممكن مقابل أقل تكلفة ممكنة.

ولقد أعد هذا الفصل لتوضيح أهمية المحاسبة التحليلية وحساب التكاليف وسعر التكلفة في المؤسسة وذلك من خلال ثلاث مباحث كمايلي:

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة التحليلية.

المبحث الثاني: مدخل إلى مفهوم التكاليف والأعباء.

المبحث الثالث: طرق حساب التكاليف.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية

إن التسيير الجيد والعقلاني للمؤسسات وبالخصوص الإنتاجية منها سواء كان ذلك في القطاع العام والخاص يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في استعمال عوامل الإنتاج بكيفية رشيدة، وبالتالي في النفقات والمصاريف الخاصة بذلك الاستعمال، إلى جانب قدرة وكفاءة مسيري المؤسسات في استخدام الأدوات اللازمة استخداما ناجعا، منها المحاسبة التحليلية.

المطلب الأول: مفاهيم حول المؤسسة الاقتصادية

تعتبر المؤسسة الاقتصادية المحور الأساسي الذي يدور حوله أي اقتصاد، حيث تعمل من خلال وظائفها المختلفة إلى بلوغ وتحقيق أهداف متعددة فيرى البعض بأنها مصدر لزيادة الثروة، والبعض الآخر يرى بأنها مكسب للأرباح. فلهذا اختلفت مفاهيم المؤسسة باختلاف وجهات النظر.

1- تعريف المؤسسة الاقتصادية

هناك مفاهيم عديدة للمؤسسة الاقتصادية نذكر منها:

يمكن تعريف المؤسسة على بأنها "الوحدة الاقتصادية التي تمارس النشاط الإنتاجي والنشاطات المتعلقة به من تخزين وشراء وبيع من أجل تحقيق الأهداف التي أوجدت المؤسسة من أجلها".¹

كما تعرف على أنها "متعامل اقتصادي ينتج سلع وخدمات لمتعاملين آخرين محققا نتيجة ذلك أرباحا".²

أيضا تعرف المؤسسة بأنها "مجموعة من الطاقات البشرية والموارد المادية (طبيعية كانت أو مادية أو غيرها) والتي تشغل فيما بينها وفق تركيب معين وتوليفة محددة، قصد إنجاز أو أداء المهام المنوطة بها من طرف المجتمع".³

كما عرفها مكتب العمل الدولي على أنها "كل مكان لمزاولة نشاط اقتصادي ولهذا المكان سجلات مستقلة".⁴

¹ - عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993، ص 24.

² - jean luccharron, sabine sépari : organisation et gestion de l'entreprise, manuel et application, 2^eédition, Dunod, paris, 2001, p01.

³ - أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص15.

⁴ - عمر صخري، مرجع سبق ذكره، ص 25.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

أما المؤسسة حسب "PIERRE LAUZET" فيعتبرها ككتل أو تجمع إنساني متسلسل يستعمل وسائل فكرية، مادية، مالية، بغية استخراج وتحويل ونقل وكذلك توزيع ثروات أو إنتاج خدمات، طبقا لأهداف موضوعة ومسطرة من طرف الإدارة سواء كانت فردية أو جماعية، بإدخال مجموع العوامل المحددة للربح وللمنفعة الاجتماعية بدرجات مختلفة¹.

وبصفة عامة تعرف المؤسسة بأنها كل وحدة قانونية، سواء كانت شخصا طبيعيا أو شخصا اعتباريا تتمتع باستقلالية اتخاذ القرارات، وتنتج سلعا وخدمات قابلة للتسويق.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن المؤسسة تتميز بعدة خصائص، أهمها:²

- ✓ للمؤسسة شخصية قانونية مستقلة من حيث امتلاكها لحقوق وصلاحيات أو من حيث واجباتها ومسؤولياتها.
- ✓ تكون بحوزة المؤسسة وسائل مادية ومالية وبشرية تحدد حجمها وقدرتها التنافسية، ومن ثم فإن تغيير هذه الوسائل يعتبر قرارا حاسما يتوقف عليه مستقبل المؤسسة.
- ✓ المؤسسة وحدة اقتصادية أساسية في المجتمع الاقتصادي، فبالإضافة إلى مساهمتها في الإنتاج ونمو الدخل الوطني فهي مصدر رزق الكثير من الأفراد.
- ✓ التحديد الواضح للأهداف والسياسات والبرامج وأساليب العمل، فكل مؤسسة تضع أهدافا معينة تسعى إلى تحقيقها. أهداف كمية ونوعية بالنسبة للإنتاج، تحقيق رقم أعمال معين...
- ✓ تعمل المؤسسة على ضمان الموارد المالية لكي تستمر عملياتها، إما عن طريق الاعتمادات، أو عن طريق الإيرادات الكلية، أو عن طريق القروض أو الجمع بين هذه العناصر كلها أو بعضها حسب الظروف.
- ✓ لا بد أن تكون المؤسسة مواتية للبيئة التي وجدت فيها وتستجيب لهذه البيئة، باعتبارها نظام مفتوح.
- ✓ تمثل المؤسسة وجود ذمة وتعتبر مركز اتخاذ القرارات الاقتصادية وتمتلك القدرة على الإنتاج، حيث تنسق بين عوامل الإنتاج وتختار السلع التي ترغب في إنتاجها.
- ✓ تتعرض المؤسسة لعنصر المخاطرة المرتبط بحالة عدم التأكد وعلى هذا يجب أن تكون قادرة على البقاء بما يكفل لها من تمويل كاف وظروف ملائمة وعمالة كافية ويجب أن تكون قادرة على تكييف نفسها مع الظروف المتغيرة.

¹ - Farouk Bouyakoub : **L'entreprise et le financement bancaire**, casbah éditions, 2000, pp 37-38.

² - عمر صخري، مرجع سبق ذكره، ص ص 25-26.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

2- أهداف المؤسسة الاقتصادية:

تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى تحقيق عدة أهداف أهمها:

1-2 الأهداف الاقتصادية: أهمها:¹

- **تحقيق الربح:** يعتبر الربح المبرر الأساسي لوجود المؤسسة، لأنه يسمح لها بتعزيز طاقتها التمويلية الذاتية التي تستعملها في توسيع قدراتها الإنتاجية وتطويرها، أو على الأقل الحفاظ عليها، وبالتالي البقاء في السوق.
- **عقلنة الإنتاج:** ويقصد به الاستعمال الرشيد لعوامل الإنتاج ورفع إنتاجها من خلال التخطيط المحكم والدقيق للإنتاج والتوزيع، ثم مراقبة تنفيذ الخطط والبرنامج وذلك بهدف تفادي الوقوع في المشاكل لسوء استعمال عوامل الإنتاج.
- **تغطية المتطلبات التي يحتاجها المجتمع:** وذلك من خلال تحقيق كامل عناصر الإنتاج لتلبية حاجات المتزايدة. ويجب أن يحقق الإنتاج مايلي:²
 - مستوى عالي من المرونة.
 - أن يتم الإنتاج في وقته المحدد دون تقديم أو تأخير.
 - أن يتم تسليمه لطالبه في الوقت المحدد.

2-2 الأهداف الاجتماعية: من بين هذه الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها مايلي:³

- **ضمان مستوى مقبول من الأجور:** يعتبر العمال في المؤسسة من بين المستفيدين الأوائل من نشاطها، حيث يتقاضون أجورا مقابل عملهم بها، ويعتبر هذا المقابل حقا مضمونا، إلا أن مستوى وحجم هذه الأجور تتراوح بين الانخفاض والارتفاع حسب طبيعة المؤسسة وطبيعة النظام الاقتصادي ومستوى المعيشي.
- **تحسين مستوى معيشة العمال:** إن التطور السريع الذي شهدته المجتمعات في الميدان التكنولوجي يجعل العمال أكثر حاجة إلى تلبية رغبات تتزايد باستمرار بظهور منتجات جديدة بالإضافة إلى التطور الحضاري لهم.

¹ - ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، ط2، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998، ص ص 17 - 18.

² - عمار زيتوني، مصادر تمويل المؤسسات مع دراسة للتمويل البنكي، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، العدد 9، مارس 2006، ص 43.

³ - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 19.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

- توفير تأمينات ومرافق للعمال: تعمل المؤسسات على توفير بعض التأمينات مثل التأمين الصحي، والتأمين ضد الحوادث الناتجة عن العمل وكذلك التقاعد، بالإضافة إلى المرافق العامة مثل تعاونيات الاستهلاك والمطاعم...إلخ.
- تأهيل العمال: حيث يتم تدريب وتطوير العاملين ورفع مستويات مهاراتهم المهنية، وهذا عن طريق إخضاع العمال إلى دورات تكوين من أجل رفع المستوى المهني، والتخصص حسب القدرة المهنية للعمال.

2-3 الأهداف التكنولوجية: من بين هذه الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها هي:¹

- البحث والتنمية: عملت المؤسسات على توفير إدارة أو مصلحة خاصة بعملية تطوير الوسائل والطرق الإنتاجية، وترصد لهذه العملية مبالغ قد تزداد أهمية لتصل إلى نسبة عالية من الأرباح، إذ تتنافس المؤسسات فيما بينها للوصول إلى أحسن طريقة إنتاجية ووسيلة، تؤدي إلى التأثير على الإنتاج ورفع المردودية الإنتاجية للمؤسسة.
- كما أن المؤسسة الاقتصادية تؤدي دورا مساندا للسياسة القائمة في البلاد في مجال البحث والتطوير التكنولوجي، ونظرا لما تمثله من وزن في مجموعها وخاصة الضخمة منها من خلال الخطة التنموية العامة للدولة متوسطة الأجل، التي يتم من خلالها التنسيق بين العديد من الجهات ابتداء من مؤسسات البحث العلمي، والجامعات والمؤسسات الاقتصادية.

3 - تصنيف المؤسسة الاقتصادية:

تصنف المؤسسات حسب عدة معايير تمثل أهمها في:

3-1: تصنيف المؤسسات حسب المعيار الاقتصادي:

يعتمد تصنيف المؤسسات تبعا لهذا المعيار، أي تبعا للنشاط الاقتصادي الذي تمارسه إلى:²

- المؤسسات الصناعية: وهي المؤسسات التي تهتم بتحويل المادة الأولية عن طريق عملية التصنيع إلى منتجات نهائية وكذلك منشآت الأشغال العمومية.
- المؤسسات الفلاحية: وهي المؤسسات التي تهتم بزيادة إنتاجية الأرض أو استصلاحها، وتقوم هذه المؤسسات بتقديم ثلاث أنواع من الإنتاج هو: الإنتاج النباتي، والإنتاج الحيواني والإنتاج السمكي.

¹ - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 21.

² - عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص ص 30-31.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

- المؤسسات التجارية: وهي المؤسسات التي تهتم بالنشاط التجاري كمؤسسات الجملة.
- المؤسسات المالية: وهي المؤسسات التي تقوم بالنشاطات المالية كالبنوك ومؤسسات التأمين ومؤسسات الضمان الاجتماعي،... إلخ.
- مؤسسات الخدمات: وهي المؤسسات التي تقدم خدمات معينة كمؤسسات النقل، مؤسسات البريد والمواصلات، المؤسسات الجامعية، مؤسسات الأبحاث العلمية،... إلخ.

3-2: تصنيف المؤسسات وفقا لطبيعة الملكية:

يتم تقسيم المؤسسات وفقا لهذا المعيار إلى مايلي:

- المؤسسات الخاصة: وهي تلك المؤسسات التي تؤول ملكيتها إلى شخص واحد أو مجموعة من الأشخاص، كالمؤسسات الفردية، والشركات على أن كل نوع من هذه المؤسسات يحكمه نمط قانوني معين يحدد طرق وإجراءات تسييرها.¹
- المؤسسات المختلطة (حسب ملكية رأس المال): وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها بصورة مشتركة للقطاع العام والقطاع الخاص. حسب نسبة المساهمة في رأس المال.²
- المؤسسات العامة (العمومية): وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للدولة، فلا يحق للمسؤولين عنها التصرف بها، ولا يحق لهم بيعها أو إغلاقها إلا إذا وافقت الدولة على ذلك.

3-3 : تصنيف المؤسسات حسب معيار الحجم:

- يكون للحجم في هذا النوع من المؤسسات تأثير كبيرا على طبيعة التنظيم وعلى نمط العلاقات بين الإدارات.
- ويعتبر معيار عوامل الإنتاج من أهم المعايير إبرازا لحجم المؤسسة عن طريق عدد العمال فيمكن تصنيف المؤسسات حسب هذا العنصر إلى مايلي:³

¹ - أحمد طرطار، مرجع سبق ذكره، ص 17.

² - عمر صخري، مرجع سبق ذكره، ص ص 28 - 29.

³ - Lazary , Economie de l'entreprise, Editions Es , Salem chéraga , 2001 , p11.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

- **المؤسسات المصغرة:** تعرف المؤسسة المصغرة بأنها تشغل من 01 إلى 09 عمال ويكون رقم أعمالها السنوي أقل من 20 مليون دج، أو يكون مجموع حصيلتها السنوية لا يتجاوز 10 ملايين دج.
- **المؤسسات الصغيرة والمتوسطة:** وفق القانون رقم 01-18 الصادر في 12 ديسمبر 2001 المتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والذي اعتمدت الجزائر على معياري عدد العمال ورقم الأعمال حيث يحتوي هذا القانون في مادته الرابعة على تعريف مجمل للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة على أنها: "مهما كانت طبيعتها القانونية تعرف بأنها مؤسسة إنتاج السلع والخدمات وتشغل من 01 إلى 250 عامل. ولا يتجاوز رقم أعمالها السنوي مليار دج أو لا يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية خمسمائة مليون دج مع استثناءها لمعيار الاستقلالية"¹.
- **المؤسسات الكبيرة:** وهي التي تستعمل يد عاملة أكثر من 250 عامل، وهي لها دور معتبر في الاقتصاد الرأسمالي المتطور.

3-4 : تصنيف المؤسسات حسب المعيار القانوني:

- في هذا الإطار يتم التصنيف من الناحية القانونية وبالتالي يطلق على المؤسسة مصطلحا آخر وهو مصطلح الشركة، ويساهم شخصان أو أكثر بتوظيف أموالهم داخل الشركة مع تحمل المسؤولية المتأتمية من وراء هذا التوظيف وتقبل النتائج سواء كانت أرباحا أم خسائر وتقسم الشركات حسب هذا المعيار إلى:²
- **شركات الأشخاص:** وهي عبارة عن ارتباط بين شخصين أو أكثر على أن لا يتجاوز عدد الشركاء 20 شخصا ويتم اقتسام الأرباح والخسائر.³ وتنقسم بدورها إلى ثلاثة أنواع: (شركات التضامن، شركة التوصية البسيطة، شركة المحاصة).
 - **شركات الأموال:** تقوم هذه الشركات على الاعتبار المالي وليس على الاعتبار الشخصي للشركاء المكونين لها وتكون مسؤولية الشريك فيها بمقدار ما يملكه في الشركة وهي تصنف إلى: (شركة ذات مسؤولية محدودة، شركة المساهمة، شركة التوصية بالأسهم).

¹ - الجريدة الرسمية، القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة رقم 01-18، الصادر عن وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، 2001، العدد 77، المادة 4، ص 7.

² - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص ص 55-56.

³ - عبد الغفور عبد السلام وآخرون، إدارة المشروعات الصغيرة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص 24.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

المطلب الثاني: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية

لقد مرت المحاسبة التحليلية بعدت مراحل منذ نشأتها في أوائل القرن العشرين وتحولت الأدوار التي أسندت لها إلى أن أصبحت أداة للتسيير ومساعدة على اتخاذ القرارات. ورغم اختلاف الطرق والأساليب التي تستعمل لتجسيدها في الميدان، إلا أن ذلك لا يعتبر من نقائص هذه المحاسبة وإنما تطورا تاريخيا متماشيا مع تطور وتنوع النشاطات الاقتصادية.

1- تعريف المحاسبة التحليلية:

توجد عدة تعاريف للمحاسبة التحليلية منها مايلي:

تعرف المحاسبة التحليلية بأنها " تقنية تحليل الأعباء والنواتج لمؤسسة ما".¹

كما تعرف بأنها " أداة معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، بالإضافة إلى مصادر أخرى، وتحليلها قصد الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها المسير القرارات المتعلقة بالنشاط الاستغلالي أو الاستثماري كما تمكن من دراسة المردودية، ومراقبة المسؤوليات وتحديدها، سواء على المستوى التنفيذي أو مستوى القرار".²

أيضا تعرف بأنها " نظام للمعلومات الأساسية والضرورية الذي تعتمد عليه المؤسسة من أجل معرفة النتائج واتخاذ القرارات".³

كما تعرف المحاسبة التحليلية على أنها " طريقة كمية تعمل على تجميع وتصنيف، تلخيص وتفسير المعلومات من خلال وضع ثلاثة أهداف رئيسية هي: أنشطة التخطيط والرقابة، اتخاذ القرارات غير العادية، تقييم المنتج".⁴

فهي " مجموعة تقنيات لتخصيص وتحميل الأعباء للمنتجات. بهدف إدماج النفقات في التكاليف".⁵

¹ - بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية، دار الهدى للنشر والتوزيع، عين مليلة - الجزائر-، 2013، ص 8.

² - بديسي فهيمة، مرجع سبق ذكره، ص 8.

³ - محمد سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار الأفاق، الجزائر، 1991، ص 5.

⁴ - Hangren , Méthode d'analyse des couts, Edition du mangement, paris, 2000, p18.

⁵ - ناصر داداي عدون، المحاسبة التحليلية -سلسلة تقنيات مراقبة التسيير-، دار المحمدية، الجزائر، 2000، ص 8.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

وبصفة عامة تعرف المحاسبة التحليلية بأنها عبارة عن أداة من أدوات الإدارة الحديثة تعمل على تطبيق المبادئ والأسس المحاسبية في تسجيل وترتيب وتحليل البيانات المحاسبية للأعمال التي تمت داخل المؤسسة بمساعدة الإدارة في تخطيط وقياس وتقييم نتائج الأعمال والرقابة عليها واتخاذ قرارات مناسبة.

2- نشأة وتطور المحاسبة التحليلية:

أدت الثورة الصناعية التي بدأت في القرن الثامن عشر إلى انتقال طريقة تصنيع الخامات والمواد الأولية من طريقة يدوية إلى طريقة آلية، مما ظهر تطور صناعي وحضاري رافقه تطور في الفكر المحاسبي، مما زادت حاجة الأفراد والمؤسسات لتخفيض الأسعار وتشديد الرقابة على عناصر التكاليف. وظهرت الضرورة إلى معلومات تتناول التكاليف، ولعجز المحاسبة المالية عن ذلك ظهرت المحاسبة التحليلية كأحد فروع علم المحاسبة، فعمدت على تطبيق المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية في تحليل وتسجيل بيانات التكاليف، بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة والاستفادة من هذه البيانات في زيادة الكفاية الإنتاجية في المؤسسات، كما أنها استخدمت كأداة فعالة للمحيط الداخلي والخارجي حتى أطلق على المحاسبة التحليلية في تطورها (المحاسبة الإدارية). ويمكن تقسيم فترة ظهورها إلى:¹

1-2: المحاسبة التحليلية التقليدية: في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر، كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير، والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية، ونظام المحاسبة العامة هو المتبع الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية. ولقد أصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة بعد الضائقة الكبرى لسنة 1929، وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.

2-2: المحاسبة التحليلية المعاصرة: المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية، بدأت بعد 1945، حيث تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة، مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها: تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية، تكاليف تقديرية معيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة، لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة، ومعرفة عتبة مردوديتها.

تعتبر ولادة المحاسبة التحليلية تطورا طبيعيا للمحاسبة العامة ومرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي.

¹ - بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص ص 7-8.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

3- العلاقة بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية:

هناك علاقة وطيدة بين المحاسبتين، فالمحاسبة العامة تعد المصدر الأساسي لتوريد المحاسبة التحليلية بالمعلومة المحاسبية اللازمة من أجل تحليل النشاط، وذلك من خلال القيام بعمليات التصنيف، التوزيع ثم الترتيب لمختلف الأعباء والمصاريف وهذا وفقا للوظائف والعمليات، بالإضافة إلى أن عناصر الأعباء والمصاريف تختلف في جزء منها بين المحاسبة العامة والتحليلية، على اعتبار أن هناك أعباء غير مفوترة... إلخ، والتي تعتبر من أعباء المحاسبة العامة دون التحليلية لعدم إمكانية تحديدها في الوقت المناسب. في حين هناك أعباء تعد من المحاسبة التحليلية دون العامة والتي تعرف بالعناصر الإضافية، والمتعلقة بالرواتب والرأس المال الخاص.

الفروق بين الأعباء المسجلة بالمحاسبة العامة وتلك المسجلة بالمحاسبة التحليلية تمثل ما يعرف بفروق التحميل. والتي تظهر في نهاية الدورة المحاسبية (نهاية السنة) كعناصر محاسبية يتم أخذها بعين الاعتبار للمساواة بين نتيجة المحاسبتين.¹

إلا أن هناك بعض الاختلافات بينهما والتي يمكن أن نلخصها فيما يلي:²

- الهدف من المحاسبتين: المحاسبة العامة تهدف أساسا إلى تحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية لمجموع المؤسسة، كما تساهم في تحديد الميزانية العامة لآخر السنة بعد تقييد التحولات التي تحدث لعناصرها خلال السنة المالية، أما المحاسبة التحليلية فهي بالعكس تحاول الحصول على نتيجة المؤسسة السنوية (أو الفصلية، أو شهرية) بصفة عامة منفصلة لكل منتج على حدى. ونلاحظ أن المحاسبة التحليلية تهتم بدورة الاستغلال فقط بينما المحاسبة العامة فتهم في نفس الوقت بدورة الاستغلال والوضعية المالية العامة للمؤسسة.

- المدة الزمنية: تهتم المحاسبة العامة بنشاط المؤسسة وحركة ممتلكاتها خلال السنة المالية وتعمل على تسهيل هذه العمليات طوال فترة الاستغلال. وقد تحدد ميزانيات ونتائج استغلال شهرية أو فصلية أو سنوية حسب اختلاف حجم نشاط ونوعية تسيير المؤسسة. أما في المحاسبة التحليلية فالفترة التي تكون مقياسا للتحليل هي الشهر عاديا، إلا في حالات خاصة فيستعمل الفصل أو السنة كمدة للتحليل.

¹ - بديسي فهمية، مرجع سبق ذكره، ص 11.

² - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص ص 11-13.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

- مصدر للمعلومات: المعلومات التي تستغلها المحاسبة العامة تخضع كلية للمخطط الوطني للمحاسبة، الذي يحدد كيفية تسجيل والحصول على المعلومات والأعمال التي يقوم بها المحاسب حتى إظهار النتيجة الإجمالية، أما المحاسبة التحليلية فتستخدم بالإضافة إلى المعلومات التي تحصل عليها من المحاسبة العامة معلومات أخرى تخرج عن هذه الأخيرة، كلما تستخدم أدوات تحليل خاصة لا تشبه الأدوات المستعملة في المحاسبة العامة (مثل نقطة الصفر).

- المستعملين للتقنية: نظرا لطبيعة المحاسبة العامة التي تشمل الناحية القانونية والمالية والاقتصادية للمؤسسة فهي تستعمل من عدة أطراف لها علاقة بالمؤسسة إبتداء من مديرها إلى العمال، وإلى المتعاملين معها باختلاف وضعياتهم القانونية والمالية. أما المحاسبة التحليلية فإن المستفيد الأساسي من تحليلاتها ومعلوماتها هي الإدارة أو المسيرين، بحيث يتم على ضوءها اتخاذ قرارات حالية أو مستقبلية.

- الحسابات المستعملة: تستعمل المحاسبة العامة حسابات خاصة بها محتواة في المخطط الوطني للمحاسبة والتي تكون حسب طبيعة المصاريف والإيرادات، أما المحاسبة التحليلية تستعمل حسابات خاصة بها تختلف عن حسابات المحاسبة العامة والتي تدعى الحسابات المنعكسة، وتهتم أيضا بمجموعة الأعباء المتواجدة في الصنف السادس من المخطط الوطني للمحاسبة.

المطلب الثالث: وظائف وأهداف المحاسبة التحليلية

1- وظائف المحاسبة التحليلية:

ترتكز المحاسبة التحليلية على مجموعة من الوظائف حتى تقوم بأداء دورها الفعال في المؤسسة، كما أنها تعد مجموعة من الوظائف التي بتحقيقها تساعد على تحقيق أقصى ربح ممكن وضمان الاستمرارية في السوق. وتمثل هذه الوظائف فيما يلي:¹

1-1: الوظيفة التسجيلية: وهي تختلف حسب الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة في عملية التسجيل، سواء كان أساس دمجها في السجلات المحاسبية ككل أو مسك سجلات مستقلة بالمحاسبة التحليلية.

2-1: الوظيفة التحليلية: تقوم المحاسبة التحليلية بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف، وربطه بمراكز التكلفة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.

3-1: الوظيفة الرقابية: وذلك من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة، لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا، وتحديد الانحرافات، والتي إما أن تكون ملائمة عندما

¹ - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص ص 24-25.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

تكون التكاليف الفعلية أقل من المعايير المحددة، أو غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أكبر من المعايير المحددة ويجب أن تدرس أسباب هذه الانحرافات من أجل الحد منها.

1-4: الوظيفة التحفيزية: تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة، وهي تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ونتيجة لذلك ستتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها بشكل كفاء، وهذا سيساعد إدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة.

2- شروط تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية

إن المحاسبة التحليلية هي أداة من أدوات التسيير الحديثة، حيث تعمل على تطبيق الأسس والمبادئ المحاسبة الخاصة بها، من خلال مختلف الأعباء المرتبطة بالمؤسسة أو النشاط الذي تزاوله، وذلك من أجل تقييمه جيدا ومعرفة النشاط الفعلي ومقارنته بالنشاط المخطط من طرف الإدارة في إطار استراتيجيتها.

كما أنها تساهم بشكل فعال في فصل مراحل الإنتاج وتقييم المخزونات وفقا لمعايير المحاسبة التحليلية، وتحديد تكاليف كل مرحلة على حدى من العملية الإنتاجية، أي:

- تكلفة الإنتاج.
- تكلفة التوزيع.
- سعر التكلفة.

وعلى هذا الأساس فإن المؤسسة التي تريد الاستفادة من نظام المحاسبة التحليلية، وجب عليها توفير بعض الشروط المعينة، والمتمثلة في:¹

- ✓ يجب أن تكون المحاسبة العامة تتماشى والمفاهيم العامة التي يفرضها المخطط الوطني المحاسبي، لأن أي خلل في المعلومات التي تقدمها المحاسبة العامة سيؤدي إلى عدم صحة المعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية.
- ✓ ضرورة وجود تخطيط عقلائي للمشاريع، يضمن القيام بدراسة دقيقة قبل الانطلاق في دورة الاستغلال، وذلك للتأكد من النتائج التي سوف تتحقق مستقبلا.

¹ - مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، تخصص التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص ص 26-27.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

✓ ضرورة توفر الشرط النفسي، بحيث يجب على المؤسسة الإنتاجية إعداد الأفراد وتهيئتهم باعتبارهم يشكلون عاملاً رئيسياً لنجاح استراتيجيتها، وذلك لقبول نظام المحاسبة التحليلية، وهنا لا بد أن تلعب الإدارة دوراً كبيراً في تجنيد طاقاتها البشرية من خلال تكوينهم وتوجيه كل فرد في مكانه المناسب الذي يتلائم ومؤهلاته، بالإضافة إلى تقسيم العمل وتنظيمه... إلخ، وهذا حتى يكون هؤلاء الأفراد على دراية ووعي بأهمية هذه الإدارة في مجال التسيير والرقابة، وبالتالي يشكلون مصدر دعم وعون للإدارة لتطبيق ما ترمي إليه وذلك من خلال حرص كل فرد على تنفيذ ما هو مكلف به، بصفة صحيحة.

✓ يجب أن تكون المعلومات التي تنتجها المحاسبة العامة دقيقة وموثوق بها، باعتبارها منبع ومصدراً لمعلومات للمحاسبة التحليلية من جهة، ومن جهة ثانية فإن النتائج المحصل عليها تعتمد كلية على مخرجات المحاسبة العامة التي تبقى رغم صيغتها القانونية، المالية والجبائية أداة فعالة وضرورية لتسيير المؤسسة الإنتاجية، بشرط أن يتم الحرص على تطبيقها بصفة صحيحة.

3- أهداف المحاسبة التحليلية:

إن للمحاسبة التحليلية عدة أهداف باعتبارها موجهة لتسيير المؤسسات وتساعد أصحاب القرار في اتخاذ القرار المناسب. وتتمثل أهم أهدافها بما يلي:¹

1-3: قياس تكاليف الأداء: الهدف الرئيسي للمحاسبة التحليلية هو تسجيل وتبويب وتحليل وتلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف من أجل إثبات تكلفة كل عنصر، مما يؤدي للوصول إلى الأهداف التالية:

- تحديد تكلفة كل عنصر.
- تحديد التكاليف داخل كل مركز تكلفة.
- تحديد التكلفة الإجمالية لتحديد أسعار بيع المنتجات.
- تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم للمخزونات.

2-3: قياس تكلفة الإنتاج: تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة، وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من مواد واستغراقه من وقت، وكذلك مدى استفادته من الخدمات واللوازم المشتركة التي ساهمت في عملية الإنتاج، لتحديد سعر البيع وتقييم المخزون السلعي.

¹ - محمد شفيق حسين طنيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص 26.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

3-3: الرقابة على عناصر التكلفة: وذلك لتحقيق الكفاية والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج، وتتم من خلال المستندات، وذلك لمقارنة النتائج الفعلية بالمخططة لتصحيح الانحرافات واتخاذ الإجراءات المناسبة.

4-3: اتخاذ القرارات: يجب أن تعتمد الإدارة قرارا من أفضل البدائل المتاحة لديها، والذي يحقق أهداف المؤسسة. ومن بين القرارات التي تساعد المحاسبة التحليلية في اتخاذها:

➤ تحديد العلاقة بين التكلفة، الحجم، الربح.

➤ اتخاذ القرار بتوقيف خط إنتاجي معين أو الاستمرار فيه.

➤ شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج.

➤ تغيير الآلات وتوسيع النشاط.

5-3: إعداد الكشوف المالية: تهدف المحاسبة التحليلية إلى جمع البيانات وتحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج لتحديد تكلفة السلع المصنعة والبضائع المباعة، وتستخدم بيانات التكاليف في إعطاء صورة صادقة عن وضعية المؤسسة.¹

6-3: تقدير المردودية: تدرس المردودية على مستويات مختلفة، وكذلك على ضوء النتائج المحاسبية تتخذ القرارات المناسبة سواء: زيادة الإنتاج أو تخفيضه، أو التوقف تماما عنه.

¹ - Abdallah Boughaba , comptabilité analytique d'exploitation, Edition Berti, Alger, 1998, p6.

المبحث الثاني: ماهية التكاليف

تعتبر التكاليف أعباء تتحملها المؤسسة من خلال ممارسة نشاطها المعتاد، أي في جميع مراحل العملية الإنتاجية، وصولاً إلى سعر التكلفة المنتجات أو الخدمات، وبالتالي تحديد نتيجة المؤسسة من هذا النشاط.

المطلب الأول: مفهوم التكاليف وسعر التكلفة

1- تعريف التكاليف:

تطور مفهوم التكلفة مع تطور احتياجات المحاسبين. حيث أصبح معناها يعطي معنى عام يختلف باختلاف الهدف الذي تستخدم من أجله والمجال الذي تستخدم فيه.

والتكلفة هي " قياس للتضحية بالموارد من أجل الحصول على منفعة. وبالتالي تؤثر بالنقصان على الموجودات عند اكتساب المنفعة بالمستقبل".¹

كما تعرف التكلفة على أنها قيمة النفقات - الموارد النقدية أو العينية - التي تدفعها المؤسسة أو تتعهد بدفعها مستقبلاً بهدف الحصول على سلعة أو خدمة.²

أن التكلفة تتشكل مع جمع كل الأعباء المتعلقة بصنع منتج معين - سلعة أو خدمة - وهي عبارة عن مفهوم داخلي في المؤسسة.³

أيضاً تعرف التكلفة بأنها " الإنفاقات المالية التي تتحملها إدارة المؤسسة في سبيل تجميع الموارد الإنتاجية لغرض إنتاج سلع أو خدمات يمكن بيعها".⁴

التكلفة في مفهومها العام: " هي تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل. أو بمعنى آخر هو استنفاد الموارد الاقتصادية المتاحة اختيارياً بهدف الحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو

¹ - محمد علي الجبالي، قصي السمراي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، 2000، ص 9.

² - رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف (مفاهيم، مبادئ، تطبيقات)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 13 - 14.

³ - G.Melyon, comptabilité analytique, Edition baréal, paris, 2001, p 15.

⁴ - إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 14.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

المستقبل.¹ أي أن التكلفة تتشكل مع جمع كل الأعباء المتعلقة بصنع منتج معين - سلعة أو خدمة - وهي عبارة عن مفهوم داخلي في المؤسسة.²

ومن خلال هذا المفهوم يمكن أن نستنتج أن هناك أركان يجب توافرها لكي تتحقق التكلفة. وهذه الأركان هي:

✓ التضحية المادية أو استنفاد المورد الاقتصادي.

✓ الاختيار في قرار التضحية أو الاستنفاد.

✓ الهدف أو الرغبة في الحصول على منفعة مادية أو مورد اقتصادي آخر في الحاضر والمستقبل.

- **المصاريف:** وهي عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصرف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل للنقود، ومن الوهلة الأولى يتبادل إلى الذهن أنه بإمكان المؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والإيرادات، إلا أن هذا ليس ممكناً إلا في حالات مدة طويلة من حياة المؤسسة أو على المدى الطويل نظراً لأن المصاريف والإيرادات لا تتزامن مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة، أي هناك تحمل مصاريف نظرية قبل أو بعد دفعها نقداً أو العكس بالنسبة للإيرادات.³

- **الأعباء:** يتقابل العبء مع الناتج اللذان يعملان على تحديد نتيجة الدورة ومن بين الأعباء: استهلاك البضائع والمواد واللوازم ومخصصات الاهتلاك... إلخ، ففي حين نجد أن المصاريف تتميز بالصفة المادية وهي سهلة الحساب وتحديد الزمن الذي تصرف فيه، نجد أن الأعباء لها الصفة غير المادية أو بصفة أخرى فهي تجريدية وقابلة للتقييم.

- **التكاليف:** هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو بمنتج مادي معين، أو مجموعة منتوجات، أو خدمة أو مجموعة خدمات مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية، أي قبل وصولها إلى البيع.

إذن فإن العبء هو نظام لتقسيم المصاريف على الفترات، فهناك إذن الفرق في تاريخ تحقيق المصاريف وتاريخ تسجيل أو تحمل الأعباء، ويفيدنا التاريخ الأول في تحديد مستوى الخزينة بينما لا يتعلق بنتيجة الدورة عكس تسجيل

¹ - عبد المقصود محمد ديبان، ناصر نورالدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002-2003، ص 59.

² - G.Melyon, op. cit , p 15.

³ - محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، تخصص دراسات اقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006، ص 8.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

للأعباء إذ تحدد النتيجة على أساس تاريخ تسجيل الأعباء (نظريا) وليس على أساس صرفها، حيث هذه العملية قد تكون قبل أو بعد تسجيل الأعباء بينما تحمل للدورة التي تسجل فيها (الأعباء).¹

2- خصائص التكلفة: تتميز التكلفة بعدة خصائص أهمها:²

1-2: **حقل تطبيق التكلفة:** إذا كانت التكلفة عبارة عن مجموعة أعباء، فإنها يمكن أن تطبق على عدة وحدات مختلفة يمكن إبرازها في الوظيفة الاقتصادية، وسائل الاستغلال، نشاط الاستغلال والمسؤولية.

2-2: **محتوى التكلفة:** بالنسبة لدورة الاستغلال يمكن أن تحسب التكاليف، إما بإدماج جميع أعباء المحاسبة العامة بدون تعديل أو إضافة، وإما بإدخال جزء فقط من هذه الأعباء، في الحالة الأولى نتكلم عن التكاليف الكلية و الحالة الثانية نتكلم عن التكاليف الجزئية.

3-2: **زمن حساب التكلفة:** يمكن أن تحسب التكاليف بعد نهاية النشاط، وتسمى عندئذ التكاليف الحقيقية (الملاحظة، التاريخية)، كما يمكن أن تحسب قبل وأثناء الاستغلال وتسمى عندها التكاليف المحددة مسبقا (معيارية، تقديرية، توقعية)، ومقارنة التكاليف الحقيقية بالتكاليف المعيارية للتعرف على مسببات أي تغير في التكاليف، وتحديد تلك المسببات هو الذي يساعد الإدارة في الرقابة على التكاليف عن طريق اتخاذ الإجراءات المصححة في الوقت المناسب وتقييم النجاح الداخلية للمؤسسة.

3- تعريف سعر التكلفة:

سعر التكلفة هو " مجموع التكاليف التي يتم صرفها من هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تماما وقابلا للبيع. حيث يخص سعر التكلفة فقط المنتجات المباعة فعلا".³

فهو " مجموع التكاليف التي يتكلفها منتج معين أو خدمة مقدمة إبتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها، وتحسب فيها تكاليف

¹ - محمد الخطيب نمر، مرجع سبق ذكره، ص 8.

² - صالح لخضاري، إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة، مذكرة الماجستير، في العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007، ص 54.

³ - بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 32.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

البيع، وبمعنى آخر فإن المنتج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر التكلفة وحيد وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به".¹

أي يعبر سعر التكلفة على انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه.²

كما يعرف سعر التكلفة على أنه "مجموع التكاليف الخاصة بالمنتج، سلعة أو خدمة، وذلك في المرحلة النهائية، أي مرحلة البيع". فسعر التكلفة هو عبارة عن مجموع ما ينفق من أجل إنتاج وبيع سلعة أو خدمة، فهو يمثل مجموع إنفاقات الفترة المحددة للاستغلال، أي دورة الاستغلال (المدة الزمنية لأنجاز النشاط وحساب النتيجة المحاسبية، قد يكون الشهر، الشهرين،...، أو سنة)، بما فيها التكاليف المتعلقة بعملية إيصال المنتج للزبون. حتى خدمات ما بعد البيع تحسب ضمن سعر التكلفة.³

ويرى "J.margerin" أن سعر التكلفة لمنتج معين هو تحميل هذا المنتج بكافة التكاليف المباشرة وغير المباشرة حتى المرحلة النهائية بما فيها تكاليف التوزيع.⁴

المطلب الثاني: تصنيف التكاليف

يمكن تصنيف التكاليف إلى عدة أنواع وفقا لعدة معايير، أهمها:

1- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بأغراض التكلفة أو وحدات الإنتاج:

تصنف التكاليف حسب هذا الأساس إلى:⁵

1-1: التكاليف المباشرة: هي تلك التكاليف التي يتم ربطها بغرض التكلفة ومن ثم تتبعها له بطريقة ممكنة

اقتصاديا، وتتكون التكاليف المباشرة عموما من:

¹ - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 14.

² - علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 38.

³ - بديسي فهمية، مرجع سبق ذكره، ص 12.

⁴ - إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 16.

⁵ - نفس المرجع، ص 34 - 35.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

- **المواد المباشرة:** وهي كافة المواد الخام والمستلزمات الضرورية والمرتبطة بالمنتج النهائي بصفة مباشرة حيث يمكن تحميلها للوحدات بشكل مادي واضح.

- **الأجور المباشرة:** وهي تكلفة اليد العاملة التي ساهمت بشكل مباشر في إنتاج وحدات منتج معين، حيث يمكن تتبع تكلفة العمل بشكل واضح لغرض التكلفة.

ويطلق على إجمالي المواد المباشرة والأجور المباشرة مصطلح التكاليف الهندسية، أي التكاليف التي تنتج من علاقات السبب. النتيجة واضحة وصريحة بين المدخلات والمخرجات.

1-2: التكاليف غير المباشرة: وهي مجموعة التكاليف الأخرى ماعدا المواد المباشرة والأجور التي ترتبط بعملية الإنتاج ككل وليس بغرض أو وحدة تكلفة معينة بذاتها إذ أنه لا يمكن تتبعها اقتصاديا، ولهذا يتم تحميل هذه التكاليف على المنتجات بالاعتماد على أسس معينة، وتقسم التكاليف غير المباشرة إلى مايلي:¹

- **مواد غير مباشرة:** وهي تلك المواد التي لا يمكن تخصيصها مباشرة لمنتج بحد ذاته بشكل واضح ودقيق وإنما هي مشتركة بين أكثر من منتج.

- **أجور غير مباشرة:** وهي الأجور التي لا يمكن تخصيصها بشكل مباشر على الوحدات المنتجة دون الحاجة إلى استخدام معدلات تحميل وأسس ومعايير تقريبية مختلفة، على اعتبار أن هذه الأجور تخص الإنتاج بأجمعه مثل أجور المشرفين، المراقبين الفنيين، رواتب المسيرين، أجور عمال الصيانة، أجور مهندسي الإنتاج،... إلخ.

- **تكاليف غير مباشرة أخرى:** وهي باقي عناصر التكاليف التي لا تتضمن المجموعات السابقة كالإهلاكات ونفقات الإضاءة والإيجار والتأمينات،... إلخ.

1- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط أو مستوى النشاط

تصنف التكاليف على هذا الأساس إلى:²

1-2: التكاليف المتغيرة: وهي عبارة عن عناصر التكاليف التي تتغير مباشرة مع تغير حجم النشاط بنفس النسبة ونفس الاتجاه، ومن خلال هذا التعريف نستنتج مجموعة من المميزات لهذا النوع من التكاليف:

✓ أن هناك علاقة تزامن وارتباط كامل بين حجم النشاط وهذه التكلفة المتغيرة الكلية.

¹ - إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص ص 35 - 36.

² - محمد الخطيب نمر، مرجع سبق ذكره، ص ص 12 - 13.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

✓ التكلفة المتغيرة للوحدة ثابتة مهما تغير حجم النشاط. وتساوي:

$$\text{التكلفة المتغيرة للوحدة} = \text{إجمالي التكلفة المتغيرة} / \text{حجم النشاط}$$

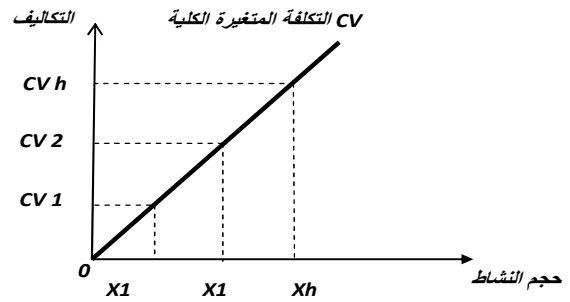
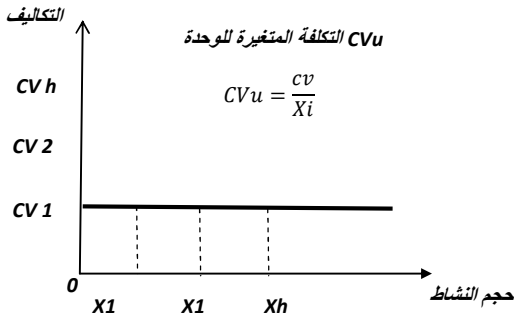
✓ سهولة التعامل معها من حيث التوزيع والتحميل بين مختلف الأقسام.

✓ يمكن مراقبة صرفها واستهلاكها عادة من قبل رؤساء الأقسام ومن أمثلة ذلك (المواد الأولية المستعملة في عملية

التحويل، مصاريف المستخدمين المباشرين في عملية التحويل،...إخ).

ويمكن توضيح ذلك بالشكل التالي:

الشكل رقم (01): التكاليف المتغيرة



المصدر: عبد المقصود محمد ديبان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية،

الإسكندرية، 2002-2003، ص 100.

من خلال المنحنيين نلاحظ أن التكلفة المتغيرة للوحدة ثابتة وأن التكلفة المتغيرة الكلية متغيرة وهذا بالنظر إلى حجم النشاط.

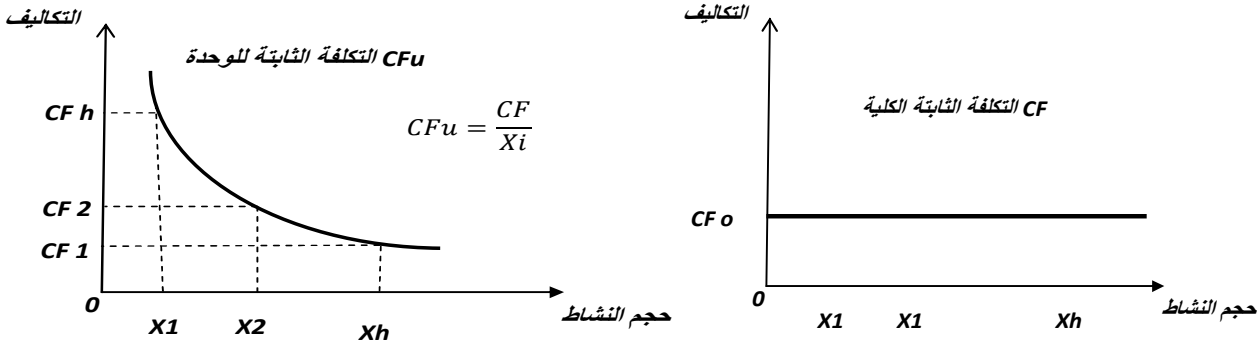
2-2: التكاليف الثابتة: وهي التكاليف التي تبقى كما هي بدون تغيير بالرغم من تغير مستوى النشاط، ومن ثم

نلاحظ أن التكلفة الثابتة هذه لم توجد أساسا بسبب بداية النشاط، وإنما وجدت أولا وقبل كل شيء لتجهيز العملية الإنتاجية.

كما أن التكلفة الثابتة الكلية ثابتة مهما تغير حجم النشاط ضمن الطاقة المتاحة للمؤسسة بينما نجد أن التكلفة الثابتة للوحدة متغيرة، بحيث تتناقص هذه الأخيرة بزيادة حجم الوحدات المنتجة. كما هو موضح في الشكل التالي:

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

الشكل رقم (02): التكاليف الثابتة



المصدر: عبد المقصود محمد ديبان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002-2003، ص 103.

2-3: التكاليف شبه الثابتة وشبه المتغيرة: وهي تشمل عناصر التكاليف التي لا تعتبر ثابتة كلها ولا متغيرة، فإذا كان عنصر التكلفة يميل إلى التغير فإنه يعتبر شبه متغير، والعكس إذا كان الجزء الثابت يزيد عن الجزء المتغير تعتبر شبه ثابتة، فيجب إضافة الجزء المتغير إلى التكاليف المتغيرة والجزء الثابت إلى التكاليف الثابتة.¹

2- تصنيف التكاليف حسب وظائف المؤسسة:

في الغالب تقوم المؤسسات بثلاث وظائف أساسية هي الشراء، الإنتاج، التوزيع.²

وبناء على هذه الوظائف يتم تقسيم التكاليف إلى:

3-1: تكاليف الشراء: وهي مجموعة النفقات المتعلقة بشراء مواد ومستلزمات الإنتاج بما فيها مصاريف التخزين،

تحسب كمايلي:

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف الشراء}$$

¹ - محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية، دار المكتبة المصرية، مصر، 2008، ص 124.

² - إسماعيل حجازي، معالم سعد، مرجع سبق ذكره، ص 43.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

3-2: تكاليف الإنتاج: وهي تلك التكاليف المتعلقة بتحويل المدخلات من مواد ومستلزمات بواسطة العمل إلى منتجات معينة، وتتضمن تكاليف شراء المواد والمستلزمات وتكاليف اليد العاملة المتواجدة في مختلف مراكز العمل ومختلف النفقات المتعلقة بهيكل التصنيع، تحسب كمايلي:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة شراء المواد} + \text{مصاريف الإنتاج}$$

3-3: تكاليف التوزيع: وهي مجموع المصاريف المتعلقة بتصريف المنتج النهائي وإيصاله إلى المستهلك ويمكن تقسيمها إلى ثلاث مجموعات وهي:

✓ تكاليف تخزين المنتج النهائي.

✓ التكاليف المتعلقة بعملية البيع والتوزيع كمصاريف دراسة السوق، الإشهار والترقية.

✓ تكاليف خدمات ما بعد البيع.

3-3: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالرقابة: تصنف التكاليف على هذا الأساس إلى:¹

4-1: التكاليف الخاضعة للرقابة: وهي التكاليف التي يمكن للمستوى الإداري أن يراقبها ولها القدرة على التأثير فيها، فمثلا تعتبر كمية المواد المستخدمة في الإنتاج وحجم اليد العاملة في مصنع قابلة للرقابة من مدير المصنع.

4-2: التكاليف غير الخاضعة للرقابة: وهي التكاليف التي لا يمكن لمستوى إداري معين أن يؤثر فيها، وتشمل أيضا التكاليف التي من الصعب التحكم فيها خلال فترة زمنية محددة لأن المؤسسة قد تكون تعاقدت عليها مثل عقد توريد مواد خام لمدة معينة وكان من شروط العقد الالتزام وعدم جواز الإلغاء لذا يصبح من الصعب على المؤسسة التحكم في السعر مثلا خلال فترة العقد.

¹ - رضوان محمد العناني، مرجع سبق ذكره، ص 37.

4- تصنيف التكاليف حسب عامل الزمن أو توقيت حدوثها:

تصنف التكاليف على هذا الأساس إلى:¹

1-5: التكاليف التاريخية: وهي التكاليف التي تمت فعلا لإنتاج السلع أو الخدمات التي تقدمها المؤسسات، فهي تعكس الأداء الفعلي.

2-5: تكاليف الإحلال: تكلفة الإحلال هي التكلفة التي تدفعها المؤسسة حاليا لاستبدال أصل من الأصول بأصل آخر يقوم بنفس العمل، وعادة ما تختلف تكلفة الإحلال عن التكاليف الفعلية وذلك نظرا لزيادة الأسعار أو ظهور تكنولوجيا جديدة أو اختلاف التصميم...إلخ.

3-5: التكاليف المعيارية: وهي تكاليف مستقبلية تم تقديرها مسبقا، لتمثل الهدف الواجب التوصل إليه في ظل مستوى الأداء الجيد في فترة مقبلة وتستخدم التكاليف المعيارية كأداة للرقابة ورفع الكفاءة الإنتاجية واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة. كما يمكن مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية لمعرفة الانحرافات ووضع الإجراءات التصحيحية اللازمة.

المطلب الثالث: مكونات التكاليف وسعر التكلفة:

تحتاج المحاسبة التحليلية لدراسة مختلف عناصر التكاليف خلال الفترة المحاسبية إظهار مختلف الأعباء المكونة لها، والتي تختلف عن أعباء المحاسبة العامة، حيث يمكن التمييز بين ثلاث مكونات للتكاليف وسعر التكلفة وهي:

1- مكونات التكاليف:

1-1: الأعباء المعتمدة (المحملة): وهي الأعباء التي تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة بعد عملية الفرز وهي مجموعة أعباء المحاسبة التحليلية. وهي تختلف عن أعباء المحاسبة العامة، لأنه يضاف إلى هذه الأخيرة الأعباء (العناصر الإضافية) وتطرح منها الأعباء غير المحملة (غير المعتمدة).²

¹ - إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 12.

² - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 21.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

2-1: الأعباء الإضافية (العناصر الإضافية): وهي أعباء غير مسجلة في المحاسبة العامة لأنها لا تمثل مصاريف مدفوعة، إلا أنها تحتسب ضمن سعر التكلفة في المحاسبة التحليلية وتعتبر فروق التحميل.¹ وتتمثل هذه العناصر أساساً في:²

- **مبلغ الفائدة المحسوب على رأس المال الخاص:** عند استخدام المؤسسة لأموال خارجية فهي تدفع عنها فوائد وتحسب ضمن مصاريف المحاسبة العامة، ولكن استعمال رأس المال الخاص لا يتم دفع عليه فوائد وبالتالي فهي غير مسجلة ضمن أعباء المحاسبة العامة، لذلك فإنه يجب أن يأخذ بعين الاعتبار هذا العنصر عند حساب التكاليف.

- **الدفع النظري لأعمال صاحب المؤسسة:** في المؤسسة الخاصة فإن عملية الإدارة يقوم بها صاحب المؤسسة ويتقاضى مقابل يتمثل في نتيجة المؤسسة أي الربح الصافي الموزع، وبهذا فإن أجرة أو مقابل عمله لا يمثل عبئاً في المحاسبة العامة، بالمقابل ففي المؤسسات التي يديرها مسيرون يتقاضون أجوراً تحسب ضمن أعباء المحاسبة العامة، لذلك فلكي نحصل على سعر التكلفة ذو معنى، ولكي نستطيع مقارنته أيضاً مع سعر التكلفة لنفس المنتج في مؤسسة خاصة أو في مؤسسة يديرها مسيرون يجب الأخذ بعين الاعتبار أجرة صاحب المؤسسة.

3-1: الأعباء غير المعتبرة (غير المحملة): وهي الأعباء التي تحسب ضمن تكاليف المحاسبة العامة، ولا تحسب ضمن سعر التكلفة (لا تأخذ بعين الاعتبار ضمن تكاليف المحاسبة التحليلية)، وهي تمثل فروقات محاسبية أو فروق التحميل، تأخذ لاحقاً من أجل تقريب نتيجة المحاسبة العامة والتحليلية،³ ومن هذه الأعباء يمكن ذكر أعباء خارج الاستغلال (ح/69)، وهي أعباء لم تنتج عن دورة الاستغلال العادية أو الحالية، مخصصات استثنائية (الاهتلاكات والمؤونات)، ديون غير محصلة، مصاريف إعداد اللافات، منح استثنائية مثل منح التأمينات لمواجهة بعض الأخطار... الخ.

4-1: تكلفة المواد: يقصد بها تكلفة المواد الخام في شكلها الطبيعي، والتي تدخل في نشاط المؤسسة ومن الممكن أن يأخذ عنصر المواد عدة أشكال: مواد خام، مواد نصف مصنعة، مواد تامة الصنع.

5-1: تكلفة اليد العاملة: وهي تكلفة العمال أو الآلات في المؤسسة.

¹ - بديسي فهيمة، مرجع سبق ذكره، ص 18.

² - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص ص 22 - 23.

³ - بديسي فهيمة، مرجع سبق ذكره، ص 18.

2- حساب التكاليف وسعر التكلفة:

1-2: حساب التكاليف: يتم حساب التكاليف وفق العلاقات التالية:¹

تكلفة شراء للفترة = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة

تكلفة شراء الوحدة = تكلفة شراء الفترة / عدد الوحدات المشتراة

التكلفة الوسطية المرجحة للشراء = تكلفة الشراء + مخ 1 بالقيمة / المشتريات
+ مخ بالكمية

تكلفة الإنتاج للفترة = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج
المباشرة وغير المباشرة

تكلفة إنتاج الوحدة = تكلفة إنتاج الفترة / الوحدات المنتجة

التكلفة الوسطية المرجحة للإنتاج = تكلفة الإنتاج + مخ 1 (بالقيمة) /
الإنتاج + مخ 1 (بالكمية)

2-2: حساب سعر التكلفة:

بمعزل عن كل ما يتعلق بالتسجيلات المحاسبية العامة المتوافقة مع المبادئ المحاسبية، تقوم المحاسبة التحليلية وعن طريق عمليات حسابية خالية من التعقيد بحساب سعر التكلفة الخاصة بمنتج ما وفقا لمراحل النشاط وطبيعته، حيث يختلف تحديد سعر التكلفة حسب المؤسسة. فالمؤسسة التجارية التي يتمثل نشاطها في عملية بيع السلع المشتراة دون

¹ - سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2009-2010، ص 52-53.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

إدخال أي تغيير عليها مقابل فائض قيمة يمثل مبلغ أو نسبة هامش ربح، ففي هذه المؤسسات يعبر عن سعر التكلفة بالعلاقة التالية:¹

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة شراء الوحدات المباعة} + \text{مصاريف التوزيع} + \text{المصاريف الملحقة}$$

حيث أن: تكلفة شراء الوحدات المباعة تساوي تكلفة شراء الوحدة \times عدد الوحدات المباعة، أما مصاريف التوزيع تتمثل في جميع المصاريف المتعلقة بالتوزيع في المؤسسة التجارية منها عمولات البيع، وسائل النقل وغيرها.

أما المؤسسات الإنتاجية التي تبدأ نشاطها عند شراء المواد الأولية لغرض التصنيع ثم القيام بمختلف العمليات الإنتاجية للحصول على منتج تام، نصف مصنع، ... إلخ، لتصل في الأخير إلى مرحلة تصريف منتجاتها للحصول على فائض سعر التكلفة من سعر البيع، وهذا ما يحقق ربح المؤسسة، فإن سعر التكلفة في المؤسسة الإنتاجية يضم تكلفة شراء المواد المستعملة، تكلفة إنتاج المنتجات المباعة، بالإضافة إلى مصاريف التوزيع المبيعات وتحسب بالعلاقة

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة إنتاج المنتجات المباعة} + \text{مصاريف توزيع المنتجات المباعة}$$

التالية:²

حيث تكلفة إنتاج المنتجات المباعة تساوي تكلفة إنتاج الوحدة \times عدد الوحدات المباعة، أما مصاريف توزيع المنتجات المباعة تتمثل في مصاريف متعلقة بتوزيع منتجات المؤسسة مثل مواد التعبئة والتغليف، وسائل النقل، نفقات الإشهار، عمولات البيع، ... إلخ.

كما سبق نستطيع القول أن سعر التكلفة هي عبارة عن مجموعة من المصاريف المنفقة بدءاً من عملية الشراء منتهية بعملية البيع، وترتب هذه المصاريف وفقاً لمراحل النشاط لتكون في كل مرحلة تكلفة معينة، ومنه نستنتج أن للمنتج عدة تكاليف غير أن له سعر تكلفة واحد.

¹ - بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 32.

² - نفس المرجع، ص 32.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

ولكي نحصل على النتيجة التحليلية الصافية يجب إدخال الفوارق الموجودة بين النوعين من الأعباء في المحاسبة التحليلية، وذلك حسب العلاقة التالية:¹

$$\text{النتيجة التحليلية} = \text{رقم الأعمال الصافي} - \text{سعر التكلفة}$$

$$\begin{aligned} \text{النتيجة التحليلية الصافية} &= \text{النتيجة التحليلية الإجمالية} - \text{الأعباء غير المعتبرة} + \\ &\text{العناصر الإضافية} + \text{أو} - \text{فرق الأقسام} + \text{أو} - \text{فرق التحميل} + \text{أو} - \text{فرق الجرد} \\ &\text{للمواد} + \text{أو} - \text{فرق جرد المنتجات} \end{aligned}$$

المبحث الثالث: طرق حساب التكاليف

إن حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات المادية أو الخدمات في المؤسسة يمكن أن يتم بعدة طرق، وذلك لتحليل التكاليف وتحديدتها من أجل مراقبتها واتخاذ القرار على أساسها، فتنقسم التكاليف إلى منها ما هو تقليدي ومنها ما هو حديث.

المطلب الأول: الطرق التقليدية لحساب التكاليف:

1- طريقة التكاليف الحقيقية أو الكلية:

1-1: مفهوم طريقة التكاليف الكلية: عرفها "E.cohen" على أنها "طريقة أساسية في محاسبة التكاليف (المحاسبة التحليلية)، وهي تقوم على مجموعة من الإجراءات، حيث يتم توزيع إجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تتحملها المؤسسة بين المنتجات والأنشطة المراد تحديد أسعار تكلفتها. فهدف هذه الطريقة هو التحميل الشامل لكل الأعباء على المنتجات وتصحيح بعض تقديرات المحاسبة العامة".²

تقوم طريقة التكاليف الكلية على عدة مبادئ، أهمها:³

¹ - بديسي فهيمة، مرجع سبق ذكره، ص ص 19 - 20.

² - إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 58.

³ - بوشاشي بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 1997، ص 17.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

✓ تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد أولية مستهلكة، أجور)، وحسب وظائف المؤسسة (التموين، الإنتاج،...).

✓ فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة.

✓ لا يبقى هناك أي جزء من تكاليف الفترة دون أن تحمل به الوحدات المنتجة.

✓ تقييم المخزون السلعي من المنتجات التامة الصنع أو تحت الصنع بتكلفة الصنع الكلية.

✓ معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مراكز تحليل التكاليف).

1-2: نشأة طريقة التكاليف الكلية: تعود أصول هذه الطريقة إلى الفترة ما بين الحربين العالميتين لأعمال العقيد الفرنسي "Rimailino" في اللجنة العامة للتنظيم، ثم بعد الحرب العالمية الثانية للجنة الوطنية الفرنسية للتنظيم. وقد تم المصادقة عليها من طرف لجنة التطبيع (البرلمان الفرنسي) بقرار 4 أبريل 1948، وبالمخطط المحاسبي العام لسنة 1947 ثم 1957. واعتمدت كطريقة أساسية لحساب أسعار التكلفة.¹

1-3: أهداف طريقة التكاليف الكلية: تهدف طريقة التكاليف الكلية إلى:²

✓ مقابلة جميع التكاليف بالإيرادات خلال الفترة الزمنية، وذلك لإظهار الأرباح الإجمالية والصافية للمؤسسة بالنسبة لكل منتج على حدى.

✓ تحديد تكلفة كل وظيفة من الوظائف التي مر بها المنتج.

✓ استخراج نصيب الوحدة من كل عناصر التكاليف لكل وظيفة مبوبة على الأساس المباشر وغير المباشر.

✓ وضع سياسة الاستثمار طويل المدى.

✓ تقييم المخزون بتكلفة الإنتاج الكلية المباشرة وغير المباشرة.

¹ - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 32.

² - نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف (مدخل حديث)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 73.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

1-4: الأسس التقنية والتنظيمية لطريقة التكاليف الكلية:

- تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل (أو أقسام):

➤ مفهوم القسم المتجانس: هو مركز حقيقي من مراكز المؤسسة، يتكون من مجموعة الوسائل التي تعمل بتجانس لتحقيق هدف معين ويمكن قياسها بوحدة عمل، ويستعمل في تحليل الأعباء التي لا تحتسب مباشرة في التكاليف، أي الأعباء غير المباشرة.¹ وهناك نوعان من الأقسام المتجانسة هما:²

✓ الأقسام الرئيسية (مراكز الاستغلال): وتسمى بالأقسام الأساسية أو الفعلية وهي أقسام ذات نشاط قابل للقياس، أو بمعنى آخر لها علاقة مباشرة بالمنتجات المدجة ضمن دورة الاستغلال. وبالتالي تنسب المصاريف الخاصة بها إلى التكاليف وسعر التكلفة وذلك من خلال وحدات العمل، وتتمثل أساسا في: قسم التموين، قسم الإنتاج، قسم التوزيع.

✓ الأقسام الثانوية (المساعدة): وتسمى بالتابعة، وهي أقسام ذات نشاط يصعب قياسه، وتكمن مهمتها الأساسية في تقديم خدمات للأقسام الأساسية، حيث تساعد في تأدية عمليات النشاط الاقتصادي على أحسن وجه، وتحول مصاريف هذه الأقسام كليا عند عملية التوزيع الثانوي للأعباء، ونذكر من بين هذه الأقسام الثانوية مايلي: قسم الإدارة، قسم الصيانة، قسم المحاسبة والمالية... إلخ.

➤ قياس نشاط المراكز (الأقسام): تكون عملية تجميع التكاليف في كل مركز خالية من أي معنى إذا لم يتم ربطها بنشاط هذا المركز. فاختيار وحدة القياس لهذا النشاط سيسمح بتحميل مصاريف المراكز لمختلف المنتجات ومتابعة إنتاجها، من هنا يمكن القول بأن وحدة العمل تعبر عن نشاط المركز، ومن خلالها يمكن أن يتم التنازل عن تكلفة مركز عمل إلى مراكز عمل أخرى أو تحميلها لتكاليف المنتجات أو الطلبات على أساس عمليات جدائية بسيطة.³

أما إذا لم توجد وحدة عمل مادية لقياس نشاط المركز فيتم قياس نشاطه بمقدار نقدي يسمى معدل المصاريف، وتسمى مراكزها بالمراكز الهيكلية أو مراكز المصاريف، ويحسب معدل المصاريف كمايلي:

¹ - مرابطي نوال، مرجع سبق ذكره، ص 112.

² - محمد الخطيب نمر، مرجع سبق ذكره، ص 17.

³ - درحون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، تخصص نقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004-2005، ص 191.

معدل المصاريف = تكلفة المركز / قيمة قاعدة المصاريف

وبما أن أعباء المراكز الهيكلية هي أعباء خارج الإنتاج، فهي تحمل مباشرة للتكاليف النهائية أي بعد حساب تكلفة الإنتاج، وتعتمد قاعدة المصاريف لهذه المراكز في الغالب على تكلفة إنتاج المنتوجات المباعة على رقم الأعمال (خارج الرسم) المحقق.

➤ **مفاتيح التوزيع:** يقصد بمفاتيح التوزيع الطريقة التي تسمح بتوزيع الأعباء (المرتبة حسب طبيعتها) بين مختلف المراكز، فهي تستعمل إذن قبل وحدات العمل.¹

- تحميل التكاليف غير المباشرة للمنتوج:

بعد الانتهاء من مرحلة تقسيم المؤسسة إلى أقسام (مراكز تحليل) وتحديد الأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية وذلك حسب علاقتها بالنشاط الرئيسي للمؤسسة، تأتي مرحلة أو عملية معالجة وتحليل التكاليف غير المباشرة، وهذا ما يسمى بالتوزيع الأولي. أما التكاليف المباشرة كما نعرف أنها تحمل مباشرة إلى المنتوجات.

➤ **التوزيع الأولي:** من خلاله يتم توزيع التكاليف غير المباشرة من أعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب الوظيفة، وهذا التوزيع يكون انطلاقاً من مفاتيح التوزيع أو نسب مئوية.²

حيث نحصل على الجدول التوزيع الأولي، كما هو موضح في الجدول التالي:

¹ - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 37.

² - محمد الخطيب نمر، مرجع سبق ذكره، ص 18.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

جدول رقم (01): جدول يوضح التوزيع الأولي

رقم الحساب	الأعباء حسب طبيعتها	مبلغ التوزيع	أقسام مساعدة			أقسام رئيسية		
			الإدارة	المالية	النقل	تمويل	إنتاج	توزيع
620	النقل كلم	Xxx	10%	-	60%	15%	-	15%
621	الإيجارم2	Xxx	10%	5%	5%	25%	30%	25%
622	الصيانة%	Xx	-	-	20%	10%	50%	10%
626	الدعاية	Xxx	-	-	-	-	-	100%
6300	مبيعات الأجرور	Xx	10%	5%	10%	10%	50%	15%
64	الضرائب%	Xx	20%	10%	10%	15%	30%	15%
65	م. مالية%	Xx		100%		20%	30%	50%
660	تأمين%	Xx				20%	30%	50%
68	الاهتلاكات	Xx	5%		30%	15%	40%	10%

المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية-تقنيات مراقبة التسيير-، دار المحمدية، الجزائر، 2000، ص

39.

من الجدول نلاحظ أنه يحتوي على أعمدة بعدد الأقسام المتجانسة الرئيسية والثانوية، وعدد الأسطر بعدد الأعباء غير المباشرة المستخرجة مع توضيح لكيفية التوزيع من خلال مفاتيح التوزيع.

➤ التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة: بعد الحصول على الأعباء الإجمالية للأقسام الثانوية، تأتي عملية التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة، والتي يقصد بها تحويل أعباء الأقسام الثانوية إلى الأقسام الأساسية للحصول على أعباء للأقسام الأساسية ويكون هذا وفق مفاتيح التوزيع الثانوي الذي يشترط فيها أن تمثل نسبة الخدمة المقدمة لكل قسم،

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

ويبرر وجود التوزيع الثانوي نتيجة الخدمات التي تقدمها الأقسام الثانوية إلى الأقسام الرئيسية، ولهذا فإن كل قسم رئيسي يتحمل أعباء الأقسام الثانوية، وذلك تناسب مع حجم الخدمات المنتفع بها.¹

ويتخذ التوزيع الثانوي أشكال عديدة من بينها:²

● **الطريقة المباشرة:** تقوم على أساس التوزيع الإجمالي للأعباء غير المباشرة التابعة للأقسام الفرعية، وفق أسس متناسبة مع الأقسام الرئيسية.³

● **التوزيع الإجمالي:** وهو تجميع أعباء الأقسام الثانوية ثم توزيعها على الأقسام الأساسية.

● **التوزيع التنازلي:** يقوم على توزيع الأعباء غير المباشرة للأقسام الفرعية على الأقسام الرئيسية في اتجاه واحد، ولا تراعي تبادل الخدمات بين الأقسام الفرعية، بمعنى أن القسم الفرعي الذي توزع أعباءه لا يعاد تحميل من الأقسام الفرعية الأخرى.

● **التوزيع التبادلي:** يتم توزيع الأعباء غير المباشرة لكل قسم من الأقسام للخدمات على أقسام الخدمات الأخرى بالإضافة لأقسام الإنتاج، وبالتالي يقوم كل قسم من أقسام الخدمات بتوزيع تكاليف غير المباشرة على كل من أقسام الخدمات السابقة له والتالية له، ومن ثم فإنه تأخذ في الاعتبار تماما الاستفادة الكاملة المتبادلة بين كل أقسام الخدمة وكل الاتجاهات، وبعد الانتهاء من عملية تفريغ أعباء المراكز (الأقسام الفرعية) في المراكز (الأقسام) الرئيسية يتم تحميل هذه الأعباء إلى المنتوجات بواسطة وحدات العمل.⁴

- **تحديد وحدات العمل (وحدات القياس):** يتمثل دور وحدة العمل في تحميل أعباء المراكز الرئيسية إلى المنتوجات، ويتم تحديدها عندما تتم معالجة الأعباء غير المباشرة في مراكز التحليل:⁵

➤ **تعريف وحدة العمل:** وهي الوحدة التي تمكن من تحميل التكاليف مراكز التحليل على حسابات تكاليف

المنتجات والطلبات كما تعتبر وحدة مشتركة تمكن من القيام ب:

✓ تحميل الأعباء غير المباشرة إلى التكاليف وسعر التكلفة.

✓ تسمح وحدة العمل بمتابعة تطور التكاليف في الأقسام.

¹ - محمد الخطيب نمر، مرجع سبق ذكره، ص 19.

² - أحمد نور، في مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، 1996، ص 98.

³ - بويقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 103.

⁴ - إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 68.

⁵ - محمد سعيد أوكيل، مرجع سبق ذكره، ص 116.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

➤ معيار اختيار وحدة العمل: يتم وفق مواصفات تكون معبرة عن نشاط القسم، وتسمح بمتابعة نشاط المركز، وأن تكون أداة لتحميل الأعباء إلى المنتجات، أن تمثل خاصية نشاط المراكز، أن تكون بسيطة وسهلة الاستعمال في حالة العمل وفق نظام الطلبات.

➤ تحديد تكلفة وحدات العمل: وذلك بقسمة تكلفة كل قسم رئيسي (مجموع التكاليف بعد التوزيع الثانوي) على عدد وحدات العمل.

5-1: تقييم طريقة التكاليف الكلية: إن طريقة التكاليف الكلية بقيت لمدة طويلة من الزمن الطريقة الأحسن والأكثر استعمالاً لما لها من إيجابيات جاءت بها هذه الطريقة، ولكن بمرور الزمن ومع تغيير المحيط الاقتصادي ظهرت سلبيات هذه الطريقة، فمنها يمكن إبراز إيجابيات وسلبيات هذه الطريقة

- مزايا طريقة التكاليف الكلية: من أهم مزايا هذه الطريقة:¹

✓ تعتبر طريقة التكاليف الكلية (طريقة الأقسام المتجانسة) من أحسن الطرق لحساب التكاليف من حيث إدخال مجموع الأعباء في سعر التكلفة، ومن خلالها إمكانية تحليل تطور أسعار التكلفة عبر مختلف مراحل الإنتاج والتوزيع.

✓ تسمح بمراقبة تطور تكاليف الأقسام .

✓ تمكن من تقييم أداء المسؤولين عن الأقسام.

✓ إيجاد الفروق وذلك بالمقارنة بين التكاليف المقدرة والمحصل عليها فعلاً، ومن هناك تحليل هذه الفروقات والبحث عن أسبابها بهدف التقليل منها أو القضاء عليها.

✓ مقارنة تكلفة الإنتاج أو سعر التكلفة بأسعار البيع السوقية بهدف اتخاذ قرارات صائبة في هذا المجال (السعر، التكلفة).

- عيوب طريقة التكاليف الكلية: تتمثل هذه العيوب في مايلي:²

✓ يوجه لهذه الطريقة أنها طويلة الحسابات في توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة ولا تطلعنا بسعر التكلفة إلا بعد

انتهاء دورة الاستغلال، في حين يحتاج المسيرون المؤسسات معرفة سعر تكلفة منتجاتها من خلال الدورة، وهذا اتخاذ القرارات المتعلقة بحجم وأسعار المبيعات قبل التكاليف.

¹ - محمد الخطيب نمر، مرجع سبق ذكره، ص 30 - 31.

² - خالد هادي، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص 52.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

✓ يتطلب الانتظار حتى نهاية الدورة القيام بحساب مجمل الأعباء، وهذا لا يساعد الحصول على المعلومات في الوقت المناسب للقيام بدراسة وضعية المؤسسات.

✓ عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة.

✓ صعوبة تحديد الجهة المسؤولة عن سعر التكلفة.

2- طريقة التحميل العقلاني: تعتمد طريقة التحميل العقلاني على مبدأ التمييز بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة من جهة، وعلى العموم أيضا على مستوى الأعباء غير المباشرة، بين الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة.

1-2: مفهوم طريقة التحميل العقلاني: إن طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، هي ناتجة عن مجموعة أبحاث " H.gantt " المنتسب للتيار الفكري للتنظيم العلمي للعمل، وهذا سنة 1915. يقوم على أساس تحميل الوحدات المنتجة بالقدر الملائم لها من التكاليف الثابتة، وفق لمعامل التحميل، الذي يحدد كمايلي:¹

معامل التحميل = النشاط الحقيقي / النشاط العادي

ويكون سعر التكلفة وفقا لذلك مستقلا عن حجم النشاط.

تعتمد هذه الطريقة على تحميل النشاط لعناصر التكاليف المتغيرة ونصيب من عناصر التكاليف الثابتة على قدر استغلال الطاقة واعتبار الجزء الباقي من التكاليف الثابتة الذي يقابل الطاقة المستغلة عبئا على إيرادات الفترة ويتحمل به حساب الأرباح والخسائر، وهكذا تكون طريقة التحميل العقلاني حلا عادلا لمشكلة تحميل التكاليف الثابتة، وحلا وسطا بين طريقة التكاليف الكلية التي تقضي بتحميل كل التكاليف الثابتة على النشاط بأي حجم كان، وبين طريقة التكاليف المتغيرة التي تقضي بعدم تحميل النشاط المحقق بجزء من التكاليف الثابتة يقابل استغلاله للإمكانات والأصول المكونة للطاقة المتاحة والاستفادة منها للبرنامج المخطط له والمستلزمات الضرورية والمواصفات المقررة له.²

ووفقا لطريقة التحميل العقلاني يمكن الوصول إلى التكاليف والأرباح كمايلي:

¹ - مرابطي نوال، مرجع سبق ذكره، ص 118.

² - طبائية سليمة، سعيدة بورديمة، دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات ومدى استخدامها من طرف المؤسسات الاقتصادية بالجزائر، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي لصنع القرار في المؤسسات الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2009، ص ص 8-9.

التكاليف الثابتة المحملة = التكاليف الثابتة \times معامل التحميل

التكاليف الإجمالية = التكاليف الحقيقية + التكاليف الثابتة المحملة

فرق التحميل = التكاليف الثابتة المحملة - التكاليف الثابتة الكلية

النتيجة = رقم الأعمال - التكاليف الإجمالية - فرق التحميل

2-2: كيفية تطبيق طريقة التحميل العقلاني:

- تحديد حجم النشاط: يمكن التمييز بين نوعين من نشاط المؤسسة وهما:¹
 - النشاط الفعلي: والمقصود به النشاط الذي تحققه المؤسسة أثناء العملية الإنتاجية فعلا ويكون النشاط العادي وفق حجم النشاط الذي ترجو المؤسسة تحقيقه.
 - النشاط العادي: وهو حجم النشاط الذي ترجو المؤسسة تحقيقه.
- تحديد فروق التحميل العقلاني: من خلال معامل التحميل العقلاني لدينا ثلاثة حالات:²
 - معامل التحميل العقلاني أقل من 1: وهذا دليل على أن حجم النشاط الفعلي أقل من حجم النشاط العادي وهذا يدل على أن المؤسسة لم تستخدم كامل طاقتها الإنتاجية.
 - معامل التحميل العقلاني = 1: أي أن حجم النشاط الفعلي يساوي النشاط العادي وهذا دليل أن التكلفة الإجمالية تساوي التكلفة الثابتة المحملة، وبالتالي ليس هناك فروق التحميل لأن المؤسسة استخدمت كامل طاقتها الإنتاجية.
 - معامل التحميل العقلاني أكبر من 1: هذا يدل على أن النشاط الفعلي أكبر من النشاط الطبيعي "العادي".

¹ - فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2004، ص 71.

² - سفيان بن بلقاسم، حسين لبيعي، المحاسبة التحليلية (منهجية حساب سعر التكلفة)، دار الأفاق، الجزائر، دون سنة نشر، ص 82.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

- تحديد فروق المخزونات: يظهر نتيجة الاختلاف الموجود بين تكلفة الإنتاج الحقيقية وتكلفة الإنتاج بطريقة التحميل العقلاني، فإذا كان الفارق موجبا فإنه يضاف للنتيجة، أما إذا كان سالبا فإنه يطرح من النتيجة.

2-3: تقييم طريقة التحميل العقلاني: يمكن إبراز مزايا وعيوب هذه الطريقة كمايلي:

- مزايا طريقة التحميل العقلاني: تتمثل مزايا طريقة التحميل العقلاني كمايلي:¹
- ✓ يسمح سعر التكلفة المحسوب بهذه الطريقة بالاطلاع على المدروية التقنية ونظام المؤسسة، كما يسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة، ويمكن من المقارنات في الزمن في نفس المؤسسة أو مع مؤسسات أخرى.
- ✓ تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلانيا لتحديد التكاليف التقديرية.
- ✓ تسمح بمشاركة كل مسؤول في اتخاذ القرارات في حدود مسؤوليته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة.
- ✓ تسمح بحساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة.
- ✓ تسمح بالتخلص من أثر ارتفاع سعر تكلفة الوحدة الذي يؤثر في تحديد سعر البيع، حيث يرتفع هذا الأخير عند انخفاض عدد الوحدات وهذا ما يعبر عن سياسة غير جيدة.

- عيوب طريقة التحميل العقلاني: تتمثل عيوب هذه الطريقة كمايلي:²

- ✓ من الصعب قياس مستوى النشاط العادي للمؤسسة.
- ✓ وحتى وإن أمكن قياس مستوى النشاط العادي، فمن الصعب توزيع تلك التكاليف على وحدات الإنتاج باستخدام أسس علمية ولذلك يلجأ المحاسب إلى استخدام أسس تقديرية لتوزيع التكاليف.
- ✓ لا تساعد الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح.
- ✓ عدم حل مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع، بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، وكذلك طرح مشكلة تقييم المخزونات النهائية وأثرها على النتيجة.³
- ✓ لا تقييم المخزونات بتكلفتها الحقيقية لأنه تم تحميل التكاليف الثابتة على أساس معامل التحميل العقلاني.
- ✓ الانعكاسات السلبية على تحميل التكاليف وتحديد الأسعار الناجمة عن تحديد النشاط العادي.

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 132.

² عبد الحليم محمود كراجه، محاسبة التكاليف، دار الأمل، عمان، 2000، ص 201.

³ صالح الرزق، عطا الله بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف (الإطار العلمي والنظري)، دار زهران، عمان، 1997، ص 143.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

3- طريقة التكاليف المتغيرة : تعتمد هذه الطريقة على تقسيم التكاليف إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة، وتهتم بدراسة مستوى المردودية أكثر مما تهتم بمستوى سعر التكلفة.

1-3: مفهوم طريقة التكاليف المتغيرة: هي طريقة تعتمد أساساً على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير، وبطرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال لنحصل على الهامش على التكلفة المتغيرة، الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية في المؤسسة، بطرح التكاليف الثابتة الإجمالية من هذا الهامش نحصل على النتيجة.¹

تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة. وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وهي طريقة تقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج فتحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية، وتطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكاليف المتغيرة مع حساب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج. وهذه الطريقة يطلق عليها التكلفة المتغيرة البسيطة.²

2-3: مبادئ طريقة التكاليف المتغيرة: تعتمد هذه الطريقة على مجموعة من المبادئ أهمها:³

- ✓ تحليل عناصر التكاليف حسب وظائف المؤسسة وطبيعة تلك العناصر ويتم تحليلها إلى تكاليف إنتاجية، تكاليف تسويقية وبيعية، وتكاليف إدارية وتمويلية.
- ✓ تقسيم عناصر التكاليف إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة.
- ✓ تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط لتحديد قيمة تكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة.
- ✓ تعتبر التكاليف الثابتة تكاليف زمنية يجب على نتيجة الدورة أن تغطيها.
- ✓ المنتجات التامة والمنتجات قيد التنفيذ يتم تقييمها على أساس التكلفة المتغيرة.
- ✓ تحديد الهامش على التكلفة المتغيرة أي أن رقم الأعمال هو أساس قياس مستوى النشاط ويجب عليه أن يغطي التكاليف المتغيرة.
- ✓ تبويب التكاليف المتغيرة حسب طريقة الأقسام المتجانسة (التكاليف الكلية).

¹ - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص ص 135 - 136.

² - بويقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 179.

³ - عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر، الأردن، ص ص 247 - 248.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

يمكن تلخيص مبادئ هذه الطريقة في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): جدول مبسط لطريقة التكاليف المتغيرة

البيانات	المبلغ	النسبة
CA رقم الأعمال خارج الرسم	Xxx	100%
CV التكلفة المتغيرة (-)	Xxx	100%
MCV = الهامش على التكلفة المتغيرة	Xxx	100%
CF التكلفة الثابتة (-)	Xxx	100%
= النتيجة R	Xxx	100%

المصدر: بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص 180.

يتضح أن هدف طريقة التكاليف المتغيرة ليس حساب النتيجة وإنما أداة تحليل للاستغلال إذ أنها بتحميلها المنتج بالتكاليف المتغيرة فقط لا يعني إطلاقاً أنها تهمّل التكاليف الثابتة، ولكنها بهذا التقسيم تساهم في اتخاذ عدة قرارات مثلاً في حالة انخفاض الطلب على منتج معين فإنه يتخلى عن جزء من التكاليف الثابتة لتحمل على المنتجات الأخرى الأقل تأثر بالسوق، أو تحميلها مباشرة على النتيجة، كما تسمح هذه الطريقة بتحديد عتبة المردودية لكل منتج ولكل وظيفة على حدى. كما أن الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة (والتي بدورها يمكن تقسيمها إلى ثابتة هيكلية لا يمكن الاستغناء عليها ولو كانت المؤسسة متوقفة عن النشاط مثل: الضريبة العقارية وثابتة للنشاط تتحملها المؤسسة أثناء نشاطها وليست متناسبة معها مثل الإشهار) لسعر تكلفة الوحدة يسهل حساب حدود رقم الأعمال نقطة الصفر التي تستخدم في تسيير المؤسسة.

3-3: عتبة المردودية (نقطة التعادل): يعتبر تحليل نقطة التعادل أداة مهمة في مجال التحليل والرقابة، وهي تعني التعادل بين الإيرادات الكلية والتكاليف الكلية للمؤسسة، والزيادة عن هذه النقطة تحقق أرباحاً، باعتبار أن التكاليف الثابتة ستوزع على عدد كبير من الوحدات ومن ثم يقل نصيب الوحدة من هذه التكاليف كلما زاد حجم الإنتاج، ونقطة التعادل تبنى على بعض العناصر الأساسية وهي: الإيرادات الكلية، التكاليف الثابتة، التكاليف المتغيرة،

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

التكاليف الكلية. وبعبارة أخرى هي النقطة التي تصل فيها المؤسسة (رقم أعمال أو بالزمن) إلى التوازن، أي تبدأ المؤسسة بعدها في تحقيق الأرباح وقبل هذه النقطة تكون قد حققت خسارة.¹

- حساب عتبة المردودية: نحسب عتبة المردودية كمايلي:

$$\text{رقم أعمال عتبة المردودية} = (\text{رقم الأعمال الصافي} \times \text{التكاليف الثابتة}) / \text{الهامش على التكلفة المتغيرة}$$

$$\text{رقم أعمال عتبة المردودية} = \text{التكاليف الثابتة} / \text{نسب الهامش على التكلفة المتغيرة}$$

$$\text{حجم المبيعات الأدنى للوحدات} = \text{التكاليف الثابتة} / \text{الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة}$$

$$\text{رقم أعمال عتبة المردودية للوحدات} = \text{رقم الأعمال عتبة المردودية} / \text{سعر البيع}$$

$$\text{رقم أعمال عتبة المردودية زمنيا (بالشهر)} = (\text{رقم أعمال عتبة المردودية} \times 12 \text{ شهرا}) / \text{رقم الأعمال الصافي}$$

$$\text{رقم أعمال عتبة المردودية الزمنية (بالأيام)} = (\text{رقم أعمال عتبة المردودية} \times 360 \text{ يوم}) / \text{رقم الأعمال الصافي}$$

أو

¹ - وليد ناجي الحياي، المدخل في المحاسبة الإدارية، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك، ص ص 171 - 173.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

- هامش الأمان: هو عبارة عن الفرق بين المبيعات الإجمالية ومبيعات نقطة التعادل حيث يحسب كمايلي:¹

$$\text{هامش الأمان} = \text{رقم الأعمال} - \text{عتبة المردودية}$$

$$\text{معدل الأمان} = (\text{هامش الأمان} / \text{رقم الأعمال}) \times 100\%$$

$$\text{النتيجة} = \text{هامش الأمان} \times \text{نسبة الهامش} / \text{التكلفة المتغيرة}$$

$$\text{النتيجة} = \text{معدل الأمان} \times \text{الهامش على التكلفة المتغيرة}$$

أو

- التوقعات: يمكن توقع النتيجة أو رقم الأعمال من خلال مايلي:

$$\text{النتيجة المتوقعة} = (\text{رقم الأعمال المتوقع} \times \text{نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة}) - \text{التكاليف الثابتة}$$

$$\text{رقم الأعمال المتوقع} = \text{هامش التكلفة المتغيرة الضروري} / \text{نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة}$$

$$\text{هامش التكلفة المتغيرة الضروري} = \text{النتيجة المتوقعة} + \text{التكاليف الثابتة}$$

¹ - فركوس محمد، الموازنات التقديرية- أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 77.

3-4: الفروق الناتجة عن طريقة التكاليف المتغيرة:

الفروق الناتجة عن هذه الطريقة تتمثل في:¹

■ فرق المواد = [تكلفة شراء الفترة - تكلفة المواد الأولية المستعملة
(بالطريقة الحقيقية)] - [تكلفة شراء الفترة - تكلفة شراء المواد الأولية
المستعملة (بالطريقة المتغيرة)]

■ فرق المنتجات = قيمة الإنتاج المخزن بالطريقة الحقيقية - قيمة الإنتاج
المخزن بالطريقة المتغيرة

■ فرق رقم الأعمال = رقم الأعمال بالطريقة الحقيقية - رقم الأعمال
بالطريقة المتغيرة

3-5: تقييم طريقة التكاليف المتغيرة: يمكن إبراز مزايا وعيوب هذه الطريقة كمايلي:²

- مزايا طريقة التكاليف المتغيرة: تتمثل مزايا هذه الطريقة فيمايلي:

- ✓ تستخدم كمرجع تسييري يفيد في اتخاذ القرارات المستقبلية.
- ✓ إنها تقوم على أساس الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة وفق منهجية دقيقة تسمح لنا بحساب عتبة المردودية، وكذا تمتد المسيرين بالمعلومات الضرورية التي تساعد على فهم الوضعية وضبط سلوك التكاليف وخطط الإنتاج وإعداد الميزانيات لاستخدامها في الرقابة.
- ✓ تحديد حجم الإنتاج الأمثل للمبيعات الذي يمكن المؤسسة من تحقيق الأرباح والابتعاد عن الخسارة.
- ✓ تسهيل عملية المقارنة بين التكاليف لمختلف الفترات وذلك باستعمال الهامش على التكلفة المتغيرة والاستغناء على أثر التكاليف الثابتة.
- ✓ تحديد المنتجات ذات المردودية وغير ذات المردودية وترتيبها واتخاذ القرارات بشأنها.

¹ - سالمى ياسين، مرجع سبق ذكره، ص ص 68 - 69.

² - محمد الخطيب نمر، مرجع سبق ذكره، ص 45.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

- عيوب طريقة التكاليف المتغيرة: تتمثل هذه العيوب في:

- ✓ صعوبة التفرقة بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة نظرا لتشابكها.
- ✓ صعوبة تسعير المنتجات في الأجل الطويل نظرا لاتخاذ التكاليف المتغيرة قاعدة لتحديد هذه الأسعار.
- ✓ استبعاد التكاليف الثابتة في الوهلة الأولى مما يجعل قيمة المخزونات لا تعبر عن تكلفتها الحقيقية، وذلك نظرا لاستبعاد أثر التكلفة الثابتة بالرغم من مساهمتها في تكوين هذه المنتجات.
- ✓ تغير التكاليف يحدد أحيانا على حجم الإنتاج وأحيانا على حجم المبيعات في حين لا يكون التناسب من الإنتاج والمبيعات إلا في المدى الطويل.

4- طريقة التكاليف الهامشية: تعد من بين الطرق التي تستعملها المؤسسة في مراقبة نشاطها ونتائجها واستغلالها، وذلك حرصا على بقاءها وتحسين مردوديتها.

1-4: مفهوم طريقة التكاليف الهامشية (المعيارية): هي عبارة عن الارتفاع في مجمل التكاليف التي يسببها الارتفاع في حجم الإنتاج وذلك سواء كان إنتاج المواد أو السلع أو إنتاج الخدمات.¹

كما يمكن أن تعرف التكاليف الهامشية بأنها "الفرق بين مجموع التكاليف الموافقة لحجم إنتاج معين والمجموع الموافق لنفس الحجم منقوصا أو زائدا بوحدة واحدة واحدة، حيث أن للوحدة قد تكون وحدة أو كمية منتجة". وعليه فإن التكاليف الهامشية تكون مساوية ل:²

✓ ارتفاع الأعباء المتغيرة للوحدات المنتجة والوحدات المباعة.

✓ ارتفاع الأعباء الثابتة.

وتحسب التكاليف الهامشية وفق العلاقة التالية:

التكلفة الهامشية للوحدة = التغير في التكاليف الإجمالية / التغير في الكمية

الدخول الهامشي - التكلفة الهامشية = النتيجة الهامشية

¹ - محمد سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، ج2، دار الأفاق، الجزائر، بدون سنة نشر، ص 68.

² - بديسي فهيمة، مرجع سبق ذكره، ص 256 - 257.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

4-2: مكونات التكاليف الهامشية: تتكون التكاليف الهامشية من التكاليف أو الأعباء المتغيرة والتكاليف أو الأعباء الثابتة الإضافية، والتي يجب تحملها من أجل زيادة الحجم الإنتاج. وهناك حالتين:¹

- كمية الإنتاج الإضافية لا تترتب عنها تكاليف ثابتة، في هذه الحالة التكاليف الهامشية تتكون من التكاليف المتغيرة فقط أي:

$$\text{التكاليف الهامشية الوحودية} = \text{التكلفة المتغيرة الوحودية}$$

- كمية الإنتاج الإضافية تترتب عنها تكاليف ثابتة في هذه الحالة التكاليف الهامشية تتكون من التكاليف الثابتة والمتغيرة. وأن التكاليف الثابتة الإضافية تحمل على أساس الوحدة الإضافية أي:

$$\text{التكلفة الهامشية الوحودية} = \text{التكلفة المتغيرة الوحودية} + \text{التكاليف الثابتة الإضافية} / \text{الوحدات الإضافية}$$

4-3: الفروق الناتجة عن طريقة التكاليف الهامشية:²

عندما يكون الأداء الفعلي أفضل من المعياري: يظهر الانحراف سالبا:

$$[\text{ع (معيارى) - ف (فعلى)} = \text{سالب}] .$$

1. عندما يكون الأداء الفعلي أسوأ من المعياري: يظهر الانحراف موجبا:

$$[\text{ع (معيارى) - ف (فعلى)} = \text{موجب}] .$$

2. عندما يتساوى الأداء الفعلي مع المعياري: لا تظهر أي انحرافات (أي يكون الانحراف مساويا للصفر)

$$[\text{ع (معيارى) - ف (فعلى)} = 0] .$$

¹ - بديسي فهيمة، مرجع سبق ذكره، ص 258.

² - سعيد محمد المصري، التنظيم والإدارة - مدخل معاصر لعمليات التخطيط والتنظيم والقيادة والرقابة -، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1999، ص 244.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

وقد نجد أن دلالة الانحراف السالب أو الصفري تكون لصالح المؤسسة، إلا أن هذا يكون صحيحا في حالتين فقط:

- أن تكون المعايير المستهدفة قد وضعت بطريقة موضوعية ولم تكون أدنى مما يجب.
 - أن يكون الأداء الفعلي قد ارتفع مستواه أثناء التنفيذ ولم يكن ذلك مأخوذا في الاعتبار عند وضع المعايير.
- بينما في جميع الحالات الأخرى تكون الدلالة صحيحة، ويكون الانحراف الموجب هو الانحراف الوحيد الذي يكون في غير صالح المؤسسة، لأنه يدل على أن الأداء الفعلي كان عند مستوى أدنى من المعياري.

4-4: تقييم طريقة التكاليف الهامشية: يمكن إبراز مزايا وعيوب هذه الطريقة كمايلي:¹

- مزايا طريقة التكاليف الهامشية: وتتمثل مزايا هذه الطريقة في:
 - ✓ لهذه الطريقة أهمية كبيرة في توجيه اتخاذ القرارات بخصوص برنامج الإنتاج والمبيعات.
 - ✓ فرص التعاقد مع أطراف أخرى لإنتاج وتوفير ما تحتاجه بدل القيام بذلك.
 - ✓ قبول الطلبات وترتيب الزبائن حسب طلباتهم.
 - ✓ تحديد حجم الإنتاج الأمثل الذي يسمح بالحصول على أكبر نتيجة.
- عيوب طريقة التكاليف الهامشية: تتمثل هذه العيوب في:
 - ✓ التكلفة الهامشية تشمل فقط التكاليف المتغيرة عند مجال معين من مستويات الإنتاج التي تفرض الزيادة في التكاليف الثابتة، وذلك يؤثر على التكلفة الهامشية وبالتالي ترتفع وتشتمل على التكلفة المتغيرة والثابتة.
 - ✓ الصعوبة في تحديد المعادلات الخاصة بالتكلفة الإجمالية والتكلفة المتوسطة، وهذا نظرا لصعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.
 - ✓ يوجد عدد قليل من المؤسسات التي تعرف بدقة دالتها الإنتاجية، نظرا لأن المعطيات ليست دائما ثابتة (تخفيض الأسعار مثلا، قد يسبب رد فعل معاكس في طرق المنافسين، مما يؤدي إلى اضطراب في قطاع النشاط بسبب تغير في الأسعار).

¹ - سلمى ياسين، مرجع سبق ذكره، ص ص 78-79.

المطلب الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

تتجه المؤسسات الحديثة إلى استعمال أنظمة التكاليف الحديثة بدلا من استعمال أنظمة التكاليف التقليدية، وسبب هذا التوجه وجود المزايا العديدة المتوفرة فيها، ومع تزايد الوضع التنافسي في السوق بالشكل الذي جعل المؤسسة تبحث عن الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، وكذلك التنوع في المنتجات داخل السوق واختلاف نوعيات العملاء، والاعتماد على استخدام نظم إنتاجية حديثة بالشكل الذي أدى إلى زيادة المبالغ المستثمرة في وسائل الإنتاج.¹

1- طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

1-1: مفهوم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

نظام ABC هو " طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى مثل: السلع والخدمات والعملاء".²

كما يعرف بأنه هو " أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية ظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي يقوم على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي، وذلك من خلال ربط بين الموارد المستخدمة التي تستخدم تلك الموارد، وهذا ما يساعد الإدارة على تركيز اهتمامها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثير على زيادة الأرباح".³

إذن هو " مدخل لنمذجة تشغيل المؤسسات أو المنظمات أكثر منه نظام لحساب التكاليف، هذه النمذجة يمكن أن تستعمل أيضا لبناء أدوات حساب سعر التكلفة، للقيادة والتحكم في قياس الأداء، للتنسيق فضلا عن استعمالها في الخيارات الاستثمارية".⁴

¹ - سالمى ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 92.

² - اسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 98.

³ - أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 70.

⁴ - إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 98 - 99.

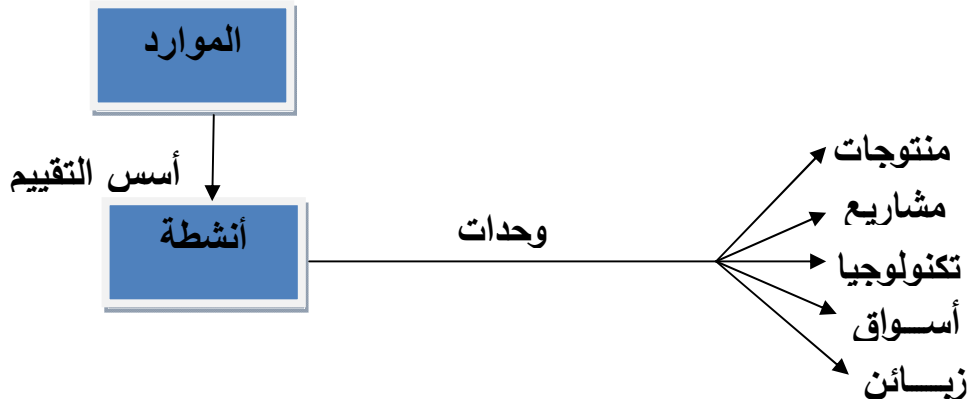
1-2: ظهور طريقة التكاليف على أساس الأنشطة "ABC":

بدأ ظهور نظام (طريقة) على أساس الأنشطة ABC بداية العقد الثمانينات على بعض الأكاديميين من أمثال روبرت كابلان وروين كوبر وذلك سنة 1963، حيث اقترحا على ضرورة إحكام الرقابة على الأنشطة التي تسبب هذه التكاليف، وبهذا نجد أن هذه الدراسة انصبت على تحليل تكاليف الأنشطة ومسببات هذه الأنشطة، أما في سنة 1987 استطاع الباحثان روبرت كابلان وروين كوبر أن يقدموا نظاما جديدا لتوزيع التكاليف غير المباشرة، أصبح يعرف فيما بعد بنظام أو طريقة التكاليف المرتكزة على الأنشطة ABC، حيث أن ABC تتمثل في **Activity Based Costing** هذا النظام الذي طور بالموازاة مع متطلبات السوق كان في البداية يمثل نموذج أحادي البعد بمعنى أنه كان نظاما موجها لحساب سعر التكلفة أكثر دقة فحسب ولكن هذا النموذج سرعان ما يتحول إلى نموذج ذو بعدين حيث أظهر نجاحته في تزويد المسيرين بنوعين من المعلومات، معلومات متعلقة بالتكلفة وأخرى حول العمليات.¹

1-3: مبدأ طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC: المبدأ الأساسي لهذه الطريقة هو أن المنتجات لا تستهلك مباشرة موارد وإنما تستهلك أنشطة وهذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وعلى هذا الأساس فإن الأنشطة هي حلقة الربط الأساسية بين المنتجات (أو أي غرض تكلفة أخرى) وبين الموارد، والشكل التالي يوضح المبدأ الأساسي لنظام "ABC".

¹ - إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 96 - 97.

الشكل رقم (03): المبدأ الأساسي لنظام "ABC"



المصدر: إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 99.

من خلال الشكل نجد أن نظام ABC يتعرف أولاً على سبب التكلفة غير المباشرة (الموارد) ثم يقوم بتتبع التكلفة "أسس تقييم" إلى المنتجات وفق الأنظمة التي استفادت منها هذه المنتجات.

1-4: أهداف طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC: تسعى هذه الطريقة إلى تحقيق الأهداف التالية:¹

- ✓ تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة المنتجات المختلفة.
- ✓ تقديم معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات وتحديد الأسباب وارتفاع التكاليف في قيم ما.
- ✓ التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة من المنتجات المختلفة.
- ✓ يساعد إدارة المؤسسة في إعطاءها صورة واضحة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدى.
- ✓ يساعد إدارة المؤسسات في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه تكلفة للمنتج والعمل على تقليل وتخصيص هذه الأنشطة.
- ✓ تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

¹ - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 164.

1-5: الخطوات المتبعة في تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

تتضمن خطوات تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC مايلي:¹

- **تحديد تكلفة الأنشطة:** النشاط بصفة عامة هو عمل مجهود أو مهمة أو عملية يتم القيام بها وتستغرق وقتا معيناً، وهو يتطلب تخصيص بعض الموارد، وتكلفة النشاط في مجموع التكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي يمكن تتبعها. وتبين أنها تخصص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بالمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويب للتكلفة طبقاً لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة، ويتم تتبع التكاليف الخاصة لاستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، والمحور الرئيسي للتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة)، والذي يكون مقياساً هاماً لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجات من النشاط.

- **تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط:** مسبب التكلفة هو وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط، ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

¹ - هاشم أحمد عطية، محمود محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية - محاسبة التكاليف - المحاسبة الإدارية، دار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص ص 220 - 223.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

الجدول رقم (03): مسببات التكلفة لكل نشاط

النشاط	مسبب التكلفة
جدولة الإنتاج	عدد دورات الإنتاج
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
استلام المواد	عدد مرات توريد المواد
مناولة المواد	عدد مرات أو وقت المناولة
إعداد تجهيز الآلات	عدد مرات التجهيز
تشغيل الآلات	ساعات تشغيل الآلات
رقابة الجودة	عدد مرات الفحص
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء

المصدر: هاشم أحمد عطية، محمود محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية - محاسبة التكاليف -

المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 223.

ويتحقق نجاح طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC من خلال تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط وبشكل دقيق، حيث تتم عملية تتبع التكلفة استخدام الموارد بالأنشطة المتاحة بالمؤسسة من خلال استخدام هذه المسببات، والتي تستخدم أيضا في تتبع لتكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج، ومن ثم فإن مسبب التكلفة يمثل عاملا مرتبطا بالنشاط، وينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة.

- تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات (المخرجات): تركز طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC على فكرة أن الأنشطة تستهلك الموارد وبالتالي التكلفة المرتبطة لها، ومن ناحية أخرى فإن المنتجات تستهلك الأنشطة، مما يتطلب تحميلها بتكلفة هذا الاستهلاك، وبالتالي فإن هذه الخطوة تعتبر تحميل تكاليف الأنشطة من المنتجات طبقا لحاجة كل من هذه المنتجات للموارد المستنفذة في تنفيذ الأنشطة وذلك عن طريق تحديد معدل للتكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسبة، ويستخدم هذا المعدل لتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية، أي أنه يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي يتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة، ويعد

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

هذا التتبع في ضوء حركة سير وحدة المنتج من الأنشطة منذ بداية تصنيعها حتى تصبح وحدة تامة الصنع.¹ ويحسب معدل تحميل التكاليف المتغيرة كمايلي:

**معدل تحميل التكاليف غير المباشرة = مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة /
حجم الحجم المقدر لأساس التحميل**

1-6: تقييم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC: يمكن إبراز مزايا وعيوب هذه الطريقة كمايلي:²

- مزايا طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC: تتمثل هذه المزايا في:
 - ✓ التواصل إلى التكاليف على أساس الأنشطة ABC هي الأكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن طريق التكاليف التقليدية.
 - ✓ استمرارية عملية التحسين وتجاوز المشاكل المرتبطة بالأسلوب التقليدي بتخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة، وذلك من خلال إلغاء جميع الفعاليات غير الضرورية، والتي لا تضيف أي قيمة للسلعة أو الخدمة.
 - ✓ استفاد من طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات التي تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة عالية، وتنوع المنتجات.
 - ✓ تشجيع هذه الطريقة المؤسسات على تقييم الأنشطة لتحديد أي الأنشطة ليست ذات قيمة، ويمكن أن تهمل في العملية الاستغلالية والتركيز على الأنشطة ذات القيمة.
- عيوب طريقة التكاليف على أساس الأنشطة "ABC": تتمثل هذه العيوب في:
 - ✓ العيب الرئيسي لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" هو ارتفاع تكاليف تطبيقها، فهذه الطريقة تكون مكلفة للتطوير والصيانة أكثر من طريقة التكاليف التقليدية، الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة قبل تطبيق لغرض التحقق من جدوى الطريقة.
 - ✓ إن استعمال طريقة التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" لا تقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلا قد تكون هناك صعوبة في توزيع التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة، نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة، مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة لتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشر كإهلاك مباني المصنع أو التأمين على مباني المصنع...إلخ.

¹ - هاشم أحمد عطية، محمود محمود عبد ربه محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 226 - 227.

² - سالمى ياسين، مرجع سبق ذكره، ص ص 111 - 113.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

✓ لقد طبقت هذه الطريقة في احتساب التكلفة الكلية والتي تحتوي على التكاليف الثابتة، وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" لا يقيس التكاليف المتغيرة لإنتاج الوحدة.

✓ من الواضح أن هناك بعض المشاكل العلمية مازالت دون حل، مثل اختيار مسببات التكلفة، كما أوضحت الدراسات العلمية أن محاولات تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في مجال التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية لم تكتمل.

✓ للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب نظام المعلومات ذو جودة عالية، وهذا لا يوجد، مما أدى إلى الحصول على المعلومات غير صحيحة.

2- طريقة التكلفة المستهدفة:

1-2: مفهوم طريقة التكلفة المستهدفة:

التكلفة المستهدفة يقصد بها تكاليف التصنيع وتسويق المنتج التي تتضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقيق أيضا العائد المطلوب.¹

كما تعرف أيضا بأنها " التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف".² ويتم الوصول إلى تكلفة الوحدة المستهدفة تقوم على فكرة بسيطة جدا وهي أن:

$$\text{التكلفة المستهدفة (التكلفة المسموح بها)} = \text{سعر البيع المتوقع} - \text{العائد (الأرباح المستهدفة)}$$

2-2: ظهور طريقة التكلفة المستهدفة:

ظهرت التكلفة المستهدفة في اليابان في فترة الستينات وقد تم الاعتراف بها بشكل واسع كعامل مهم للوضعية التنافسية المتفوقة للمؤسسات اليابانية في سنوات الثمانينات، كما بذلت جهودات كبيرة لنقلها إلى المؤسسات الغربية، وقد حاولت العديد من المؤسسات الكبيرة في شمال أمريكا وأوروبا أن تتبنى التكلفة المستهدفة واستعملت في دول مختلفة، ومثل أي ممارسات إدارية وفلسفات أخرى، من غير المفاجئ أن نلاحظ هذه التغيرات في تطبيق التكلفة

¹ - ثناء علي القباني، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 475.

² - أيمن الشنطي، عامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 335.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

المستهدفة، وعلى الرغم من مساهمة العديد من المقالات المنشورة في الاستعمال الواسع للتكلفة المستهدفة فإن أغلبها تناولت البحث فقط في جانب معين للتكلفة المستهدفة، كما تسبب بعضها لفهم المحدود لبعض الكتاب لهذا المدخل في اليابان.

وتؤكد الأبحاث أن جذور التكلفة المستهدفة تعود إلى اليابان حيث استخدمت مؤسسة TOYOTA الإدارة بالتكلفة المستهدفة سنة 1963، ثم بدأ هذا المفهوم يظهر في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية في أواخر سنوات الثمانينات.

ومع ذلك بدأت أفكار مدخل التكلفة المستهدفة في البروز خلال فترة ندرة المنتج المرغوبة في تدنية تكاليفه في آن واحد، وعرفت هذه التقنية بهندسة القيمة (تحليل القيمة). والتي استخدمتها فيما بعد المؤسسات اليابانية للصمود أمام المنافسة الشديدة داخل اليابان، وفي سنوات الستينات تم الجمع بين تحليل القيمة وفكرة التأثير على تكاليف المنتج وتخفيضها قدر الإمكان أثناء مراحل تخطيط وتطوير المنتج. وقد كان أول استعمال لتحليل القيمة في اليابان تحت اسم Genka Kikaku في مؤسسة TOYOTA سنة 1963، غير أنها لم تذكر الكتابات اليابانية حتى سنة 1978، وقد تم فيما بعد ترجمة المصطلح Genka Kikaku من اللغة اليابانية Target Costing وهو المصطلح المستعمل حاليا في كل أنحاء العالم.

وقد قام Rosler سنة 1996 ببحث لمعرفة كيفية اشتقاق مصطلح Target Costing من اللغة اليابانية، حيث تم الاجتماع السنوي لجمعية التكاليف اليابانية Japan Cost Socting سنة 1995 على وضع الاسم الرسمي Taret Cost Mangement وهو إدارة التكلفة المستهدفة.¹

2-3: خصائص طريقة التكلفة المستهدفة: إن طريقة التكلفة المستهدفة تمتاز بعدة خصائص من أهمها:²

✓ عدم تقديم المنتج إلى السوق إلا بعد تحديد المتوقع الذي يمكن أن يقبله العملاء، وبعد تحديد الكمية المتوقع بيعها، وبذلك تضمن المؤسسة أن السعر الذي سيتم به تقديم المنتج الجديد للسوق سيكون مقبولا مقدما.

¹ - راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير في فرع العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية،

تخصص إدارة الأعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2007 - 2008، ص ص 37 - 38.

² - سلمى ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 118.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

- ✓ تحديد التكلفة المستهدفة لإنتاج الوحدة من المنتج الجديد ستكون بمثابة حافز قوي للسيطرة على التكاليف ومحاولة تخفيضها إلى أدنى حد ممكن قبل اتخاذ أي إجراء فعلي لإنتاج المنتج.
- ✓ أنه يتم استخدام التكلفة المستهدفة في مرحلتي التخطيط والتصميم للمنتج، وليس في مرحلة الإنتاج، ولذلك تعتبر التكلفة المستهدفة مدخلا لتخطيط وإدارة التكاليف في مرحلتي التخطيط والتصميم، وليس لرقابة التكاليف في مرحلة الإنتاج.
- ✓ أن تحليل هندسة القيمة في مدخل التكلفة المستهدفة يكون على مستوى كل الأنشطة في المؤسسات ككل، وليس على عمليات الإنتاج فقط. بمعنى أن تحليل هندسة القيمة ينطبق على الأنشطة الأخرى أساسا مثل: أنشطة الشراء والتخطيط والتصميم، وبذلك يمكن تخفيض التكاليف بدون التأثير على جودة وخصائص المنتجات، وبذلك تنتفع المؤسسة ككل من خلال تخفيض التكلفة في المجالات غير الإنتاجية.
- ✓ وجود حافز قوي على البحث والتطوير لتحقيق التقدم التكنولوجي، حتى يمكن تصنيع المنتجات الجديدة وتقديمها إلى السوق بتكلفة اقتصادية.

2-4: الخطوات المتبعة في تصميم طريقة التكلفة المستهدفة

تتم طريقة التكلفة المستهدفة وفق الخطوات التالية:¹

- **تحديد سعر البيع المستهدف:** يتم تحديد سع البيع المستهدف بناء على دراسة السوق فيما يخص المنافسين من حيث الجودة والأسعار المطبقة والزبائن من حيث رغباتهم وتقييمهم للمنتجات، وكذلك من حيث طبيعة المنتج والوظائف التي يؤديها ودورة حياته وكمية المبيعات المتوقعة. بالإضافة إلى آفاق تطوير المنتجات الأخرى لها نفس الخصائص للمنتج المعني.
- **تحديد الربح المستهدف:** يعد الخطوة الثانية بناء على استراتيجية المؤسسة المتعلقة بالأرباح، أي الربح الذي ترغب المؤسسة تحقيقه من منتج معين.
- **تحديد التكلفة المستهدفة:** للحصول على التكلفة المستهدفة يتم استخدام عنصرين سابقين بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف. وعادة ما تكون هذه التكلفة أكبر من التكلفة المسموح بها، وفي هذه الحالة يلجأ إلى إجراءات البحث عن فرص تخفيض تكاليف الإنتاج، وهذا على كامل المراحل والنشاطات، ويطلق على هذه الإجراءات بهندسة القيمة.

¹ - أيمن الشنطي، عامر الأشقر، مرجع سبق ذكره، ص 335.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

- تصميم أجزاء ومكونات السلعة بشكل يحقق التكلفة المستهدفة: تتمثل الخطوة الأخيرة في القيام بالدراسات اللازمة والتي تتم في الغالب من قبل المهندسين في المؤسسات للوصول إلى الأجزاء والعناصر وأسلوب الإنتاج المناسب الذي يضمن تصنيع المنتجات بقيمة التكلفة المستهدفة، والتي تم تحديدها في الخطوة الثالثة. وهذه الخطوة تتطلب عناية خاصة بتحديد مراحل وخطوات الإنتاج لمحاولة إلغاء مراحل الإنتاج التي لا تتضمن إضافة أي قيمة للسلعة، وذلك لتوفير تكلفة الأنشطة عديمة القيمة.

2-5: تقييم طريقة التكلفة المستهدفة: يمكن إبراز مزايا وعيوب هذه الطريقة كمايلي:¹

- مزايا طريقة التكلفة المستهدفة: تتمثل هذه المزايا في:
 - ✓ تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقات مع الموردين.
 - ✓ يساعد تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في التحسينات الداخلية وذلك من خلال دعم عمل الفريق وإدماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات جديدة.
 - ✓ تسهل العمل الجماعي بإيجاد لغة مشتركة وهدف مشترك يكتمل في التكلفة المستهدفة، يعمل كل أعضاء الفريق على تحقيقه.
 - ✓ تتجه التكلفة المستهدفة بسبب غرضها المحدد إلى توفير بيانات ملائمة للقرارات، بينما تتجه الطرق التقليدية للتكلفة إلى تسجيل كل التكاليف بغض النظر عن ملائمتها لاتخاذ القرارات.
 - ✓ يصبح السعر مسببا لعملية تطوير المنتج بدلا من أن يكون ناتجا عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح.

- عيوب طريقة التكلفة المستهدفة: تتميز هذه العيوب في:

- ✓ ضعف طريقة التكلفة المستهدفة في فرضها لضغط كبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح مستحيل.
- ✓ عند نقطة معينة، تبدأ درجة عدم فهم طريقة التكلفة المستهدفة، ترتبط ايجابيا بدرجة تعقيده وسلبيا بدقة القياس، فكلما أصبحت الطريقة أكثر تعقيدا ومتضمنة لمتغيرات وقياسات أكثر، كلما أصبحت أكثر صعوبة للفهم.

¹ - راضية عطوي، مرجع سبق ذكره، ص 59 - 61.

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

✓ عندما تكون طريقة التكلفة المستهدفة مفهومة، متكاملة وفعالة ومتعلقة بأهداف طويلة الأجل لتخفيض التكلفة تصبح السرية قيذا أساسيا، حيث أن بعض المنافسين على استعداد لدفع أي ثمن مقابل الحصول على تطوير التكلفة المستهدفة للفترة القادمة لأهم منتج.

✓ يتمثل أحد مشاكل التكلفة المستهدفة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة، إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين، والذي يعتبر نقطة البداية لحساب الكلفة المستهدفة.

خلاصة الفصل:

تعتبر المحاسبة التحليلية من أهم التقنيات في مراقبة التسيير، وعبر وسائلها وأدواتها يمكن للمسيرين داخل المؤسسة أن يقفون على أهم النتائج وتطورها بطريقة تتيح اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب، وبالنظر إلى الطرق المتجددة التي تستعملها والتي تتمثل في نفس الوقت تطوراً يمكن تنويع التقييم والمتابعة بحسب الأهداف المحددة من قبل المؤسسة، فطريقة التكاليف الحقيقية تتيح متابعة ومسايرة التكاليف كما هي تاريخياً، فهي تواكب المحاسبة العامة من حيث العرض غير أنها تتيح في الأجل القصير التعرف على مسار تطور التكاليف، وإذا كان الهدف تحليلياً أكثر فإن طريقة التحميل العقلاني التي جاءت لتقدم حلولاً لإشكالية التكاليف وتحديد أثرها ثابت منه لتحديد فاعلية الأموال المنتجة. تعتبر طريقة فعالة في قياس النجاح التسييرية المتعلقة بتوجيه الأموال.

وفي نفس الصياغ فإن طريقة التكاليف المتغيرة تتمثل وسيلة ممتازة لتحليل التكاليف وربطها بالمستقبل حيث تمكن من الفصل النهائي بين الأعباء المتغيرة والثابتة، للتقريب عملية التحليل إلى مستويات التقدير المستقبلي، لما يمكن أن تكون عليه نتائج المؤسسة، وكذلك لفهم مستويات تفاعل الأموال المنتجة وقدرتها وحجمها.

إن هذه السياقات المختلفة في التحليل تمكن من بلورت قنوات الاتصال داخل المؤسسة تسهل عمليات متابعة التنفيذ، ولذا فإن المحاسبة التحليلية تعتبر أداة فاعلة في هذا المجال، من خلال تعدد الطرق والأنظمة الحديثة للمحاسبة التحليلية التي تهدف أساساً لزيادة دقة تحليل وحساب مختلف التكاليف خصوصاً معالجة الأعباء غير المباشرة التي تزايدت على حساب التكاليف المباشرة، في ظل تعقد العمليات الإنتاجية واستخدام للتكنولوجيات العالية من مختلف الصناعات وهذا ما يمكن من تحديد أسعار التكلفة المختلفة للمنتجات بشكل دقيق وموثوق مما يساعد المسيرين في عمليات الرقابة وخاصة الرقابة على الإنتاج التي سنتطرق إليها في الفصل الثاني.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الحمد لله رب العالمين
والصلاة والسلام على
سيدنا محمد وآله الطيبين
الطاهرين أجمعين
اللهم صل على محمد
وعلى آل محمد
اللهم صل على محمد
وعلى آل محمد
اللهم صل على محمد
وعلى آل محمد
اللهم صل على محمد
وعلى آل محمد

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

تمهيد:

تهتم المؤسسات الإنتاجية والخدمية بخلق السلع وتقديم الخدمات، بتحويل مدخلات معينة إلى مخرجات ذات فائدة للمجتمع، وبالنظر إلى تعقد العملية الإنتاجية فإن المؤسسة تتطلب درجة معينة من التخطيط والرقابة على عملياتها، للمساعدة في التأكد من أن هذه المنتجات أو الخدمات تقدم في الموعد، وبالجودة وبالكمية المخططة أو المطلوبة.

ووظيفة الرقابة ضرورية ومتلازمة مع وظيفة التخطيط فهي تعمل على التأكد من أن التنفيذ يتم وفقاً لما هو مخطط له عن طريق ضبط وتوجيه أنشطة العمليات خلال العملية الإنتاجية. في ظل حرص أية مؤسسة على خفض تكاليف الإنتاج، والتشغيل، والمصاريف الإدارية والبيعية، والمحافظة على المستويات المطلوبة للجودة، وبنفس الوقت الاستغلال الأمثل للموارد المحدودة.

فالمحاسبة التحليلية من خلال تعدد وسائلها توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بطرق متعددة أكثر مصداقية، وهذا ما يساعد إدارة المؤسسة الإنتاجية إلى اتخاذ القرارات بشكل أكثر موضوعية وواقعية وخاصة يتعلق منها الإنتاج والرقابة. ولكي تكون عملية الإنتاج سليمة فهي تعتمد على الرقابة والتشغيل والجودة في موادها الأولية، وذلك لضمان الالتزام بالمواصفات والمعايير المطلوبة حتى تقترب المؤسسة الإنتاجية من النتائج المخططة بأقل انحرافات وفروق ممكنة.

لذا سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية الرقابة على الإنتاج.

المبحث الثاني: عملية الرقابة على الإنتاج.

المبحث الثالث: دور الميزانية التقديرية في تحسين الرقابة على الإنتاج.

المبحث الأول: ماهية الرقابة على الإنتاج

تحتل وظيفة الإنتاج أهمية خاصة سواء في المؤسسات الإنتاجية أو مؤسسات تقديم الخدمات، فهي تعتبر المبرر الأساسي لوجودها واستمرار بقائها، كما أنها ذات تأثير مباشر على حسن استخدام الكفاء للموارد ودرجة رضا المستهلك عن الموارد التي تنتج أو الخدمة التي تقدم.

المطلب الأول: ماهية الإنتاج وإدارة الإنتاج

1- ماهية الإنتاج

1-1: مفهوم الإنتاج:

يقصد بالإنتاج " تحويل مجموعة من المدخلات إلى منتج أي مخرجات - سواء إنتاج منتج ملموس أو خدمة من الخدمات".¹ فهو بالمعنى الواسع " يشمل كل نشاط حيوي يقوم به الإنسان، ويشتمل على كل الأعمال والأنشطة ذات النفع الأكبر للأخرين".²

كما يعرف بأنه " إدخال المكائن والمعدات في العملية الإنتاجية واستخدامها بشكل فعال واستخدام المواد الأولية في عمليات تصنيعه للحصول على سلع وخدمات تسد حاجة المستهلك".³

أيضا الإنتاج هو " عبارة عن عملية خلق للأشياء المادية باستخدام ثلاثة عناصر أساسية، وهي:⁴

- الأفراد العاملين عبر اختلاف مستوياتهم.
- المعدات والمكائن اللازمة للإنتاج.
- المواد الأولية الأساسية والمساعدة.

وتجدر الإشارة إلى ضرورة التفرقة بين الإنتاج والإنتاجية حيث:

¹ - فريد النجار، الإنتاج التجريبي في الصناعات والخدمات، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 25.

² - أحمد محمد المصري، إدارة الإنتاج والعلاقات الصناعية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2003، ص 5.

³ - مؤيد الفضل، تخطيط ومراقبة الإنتاج "منهج كمي مع حالة دراسية"، دار المريخ للنشر، مملكة العربية السعودية، 2007، ص 20.

⁴ - نفس المرجع، ص ص 20 - 22.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

يستخدم لفظ الإنتاجية للتعبير عن المقياس النسبي للعلاقة بين عناصر المدخلات و المخرجات و عادة ما يتم التعبير عنها بالمعادلة التالية:¹

$$\frac{\text{المخرجات}}{\text{المدخلات}} = \text{الإنتاجية}$$

كما تعتبر الإنتاجية مقياسا للمقدرة على خلق الناتج "المخرجات" باستخدام عوامل الإنتاج "المدخلات" خلال فترة زمنية محددة، فهي مدى مساهمة الأداء الذي يتم القيام به أو القرار الذي يتم اتخاذه في تحقيق هدف محدد موضوع بشكل مسبق، أي أنها مقياس لدرجة الاقتراب من الهدف المنشود نتيجة للقيام بعمل ما.²

والإنتاجية هي "العلاقة النسبية ما بين المخرجات والمدخلات". أي العلاقة ما بين المنتج أي المخرجات من ناحية والمستخدم من أحد أو كل الموارد الداخلة في العملية الإنتاجية "المدخلات" من ناحية أخرى. أي أن الإنتاجية تشير إلى العلاقة النسبية لكل أو أحد الموارد المستخدمة وبالتالي فإنها تقاس بمقدار الإنتاج لكل مورد من موارد الإنتاج.³

لذلك كثيرا ما يحدث الخلط بين مصطلح الإنتاجية والإنتاج، فالإنتاج يتعلق بالأنشطة الخاصة بإنتاج السلع والخدمات، بينما الإنتاجية تهتم بالاستخدام الكفء للموارد "المدخلات" في إنتاج المنتجات أو الخدمات "المخرجات"، أو هي عبارة عن النسبة بين المدخلات والمخرجات للعناصر الإنتاجية.

وإن نظرنا للفرق بينهم في شكل كمي نجد أن الإنتاج هو كمية المخرجات المنتجة بينما الإنتاجية في نسبة المخرجات بالنسبة للمدخلات، كما أن زيادة الإنتاج قد يؤدي أو لا يؤدي إلى تحسين الإنتاجية، وهذا يتوقف على المدخلات التي

¹ - محمد إسماعيل بلال، إدارة الإنتاج والعمليات "مدخل كمي"، الدار الجامعية الجديدة للنشر والتوزيع، مصر، 2004، ص 31.

² - محمد توفيق ماضي، إدارة الإنتاج والعمليات "مدخل اتخاذ القرارات"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1999، ص 52.

³ - عبد الستار محمد العلي، التخطيط والسيطرة على الإنتاج والعمليات، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 68.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

تستخدم للوصول إلى زيادة الإنتاج¹، كما يمكن أن نقول على أن زيادة الكفاءة الإنتاجية لأي مؤسسة اقتصادية لا يتم إلا باستخدام الموجودات الإنتاجية بكفاءة عالية، وهذا يمكن أن يتحقق في إحدى الصور التالية²:

✓ زيادة قيمة المنتج النهائي مع ثبات قيمة الموارد المستخدمة في الإنتاج.

✓ زيادة قيمة المنتج النهائي مع زيادة الموارد المستخدمة بنسبة اقل.

✓ ثبات قيمة المنتج النهائي مع انخفاض قيمة الموارد المستخدمة.

✓ انخفاض قيمة المنتج النهائي مع انخفاض قيمة الموارد المستخدمة بنسبة أكبر.

✓ زيادة قيمة المنتج النهائي مع انخفاض قيمة الموارد المستخدمة.

وبصفة عامة فإن الإنتاج هو التحويل التدريجي لشكل المواد إلى شكل آخر عن طريق عمليات فيزيائية أو كيميائية أو معا بطريقة تجعل من هذه المواد ذات قيمة أو منفعة بالنسبة للمستهلك.

1-2: عوامل الإنتاج:

لتحقيق الإنتاجية بشكل فعال في أية مؤسسة إنتاجية أو خدمية لا بد من الركون إلى توفر المستلزمات أو العوامل الأساسية المتمثلة في:³

- **القوى البشرية:** وتمثل القوى البشرية إحدى المدخلات الأساسية لنظام الإنتاج. وفي الواقع هذا العنصر لا يمكن الاستغناء عنه حتى في حالة إتمام العمليات الإنتاجية، وتنقسم القوى البشرية إلى عدة أنواع مختلفة، نذكر منها: الإداريين، المهندسين، الفنيين، العمال المهرة، العمال نصف ماهرين، العمال غير الماهرين.

- **المواد:** يعتمد إنتاج السلع والخدمات على مدى توافر المواد التي تتطلبها العمليات الإنتاجية، وعلى مدى صلاحية هذه المواد من حيث الكم والنوع والأوقات والأماكن المطلوبة، ويمكن تصنيف هذه المواد كمايلي: المواد الأولية، المواد نصف المصنعة، المواد والأجزاء التكميلية.

- **المعدات والآلات:** فعلى حسب الوظيفة الإنتاجية يحدد اختصاص الآلات والمعدات الوظائف.

¹ - سونيا محمد البكري، تخطيط ومراقبة الإنتاج، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، بدون سنة نشر، ص 274.

² - خضير كاظم حمود، هایل يعقوب فاخوري، إدارة الإنتاج و العمليات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 47.

³ - نفس المرجع، ص 36 - 38.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

المباني والتشييدات: لممارسة نشاط المؤسسة، تلجأ هذه الأخيرة إلى اختيار التصميم الذي يحقق أكبر عدد من المزايا لتحقيق الهدف المنشود وبأقل تكلفة، وخاصة عندما تكون أرض المشروع مرتفعة، وكذا مدى مطابقة هذه التصاميم وطبيعة النشاط الإنتاجي.

1-3: نظم الإنتاج:

يمكن التمييز بين العديد من النظم المتاحة في تنفيذ العمليات الإنتاجية الخاصة بالمؤسسة، ويتوقف النظام الملائم على العديد من العوامل منها: طبيعة نشاط المؤسسة، طبيعة السلع التي تقوم بإنتاجها والتكنولوجيا المستخدمة، وغير ذلك من العوامل، ومن نظم الإنتاج نذكر مايلي:¹

- **الإنتاج المستمر:** يتم الإنتاج في هذا النوع من النظم بصورة منتظمة، وفي شكل منوال خطي مستمر، ويستنفذ هذا النظام الإنتاجي استثمارات رأسمالية كثيفة في التجهيزات الآلية الخاصة، مما يتطلب ضرورة تدفق الإنتاج بكميات كبيرة وعلى نطاق واسع، ومن أبرز هذه الأمثلة على هذا النظام: خطوط التجميع في مصانع السيارات، صناعة تكرير النفط، صناعة الإسمنت ومواد البناء.

- **الإنتاج المتقطع:** هو النظام الذي تكون فيه التسهيلات مرنة بصورة تسمح بإنتاج تشكيلة متباينة من السلع أو أحجام مختلفة لنفس السلعة، وينطوي مثل هذا النظام على عمليات إنتاجية تتوقف عند الانتهاء من صنع كمية معينة من السلعة أو مجموعة من السلع وفقا لطلبات مسبقة، وبناء على رغبات وميول المستهلكين. ويتميز هذا النوع من النظم الإنتاجية بالمواصفات التالية:²

✓ استخدام الآلات والأجهزة ذات الأغراض العامة لتحقيق المرونة المطلوبة في استغلالها لإنتاج أنماط متباينة من المنتجات.

✓ يضع هذا النوع من النظم المنتجات التي يتم إنتاجها بالطلبات تتسم بصغر كمية الإنتاج المطلوب.

✓ تتطلب العمليات الإنتاجية في هذا النظام مستوى عاليا من المهارات الفنية، كما يتطلب اهتماما أكبر بتطوير الأساليب وتحسينها.

¹ - بن عنتر عبد الرحمان، إدارة الإنتاج في المنشآت الخدمية والصناعية، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص135.

² - زهوانى رضا، تحسين تخطيط الإنتاج في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006-2007، ص27.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

- ✓ يختلف معدل تكرار إنتاج المنتجات من وقت لآخر طبقا لدرجة استقرار الطلب عليها.
- ✓ المراحل والعمليات الإنتاجية تعتبر منفصلة وشبه مستقلة.

ويمكن من خلال الجدول التالي توضيح الفرق بين الإنتاج المستمر والإنتاج المتقطع كما يلي:

جدول رقم(04): الفرق بين الإنتاج المستمر والإنتاج المتقطع

البيان	الإنتاج المستمر	الإنتاج المتقطع
المنتج	نمطي	غير نمطي لتغير المواصفات
عدد المنتجات	محدود	متعدد
نوع التخطيط الداخلي	على أساس المنتج	على أساس العمليات
مراقبة الإنتاج	على أساس مراقبة التدفق	على أساس مراقبة الطلبية
مراقبة العمليات التشغيل	منخفض	مرتفع
مراقبة المنتجات تامة الصنع	مرتفع	منخفض
الآلات	متخصصة الغرض	عامة الغرض

المصدر: فريد راغب النجار، إدارة الإنتاج والعمليات والتكنولوجيا، مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1997، ص360.

4-1- أهمية الإنتاج: للإنتاج أهمية بالغة تكمن في خلق وتحقيق عدد من المنافع الاقتصادية والمتمثلة فيمايلي:¹

- المنفعة الشكلية "التحويلية": وهي تتمثل بتغير جوهر المادة وتحويلها إلى مادة نفعية سواء سلعة أو خدمة.
- المنفعة المكانية: تتمثل في نقل السلع والخدمات من مكانها إلى أماكن أكثر حاجة إليها وذلك عن طريق النقل الذي يعد طريقة اقتصادية فعالة.
- المنفعة الزمانية: وذلك عن طريق الادخار والتخزين واختيار الوقت المناسب الذي تزداد فيه الحاجة إليها.
- المنفعة الملكية: وذلك عن طريق نقل ملكية السلعة أو الخدمة أحيانا من شخص إلى شخص آخر.

¹ - فهد محمد علي فهد، الإقتصاد الإداري مدخل في اتخاذ القرارات على المؤسسة الاقتصادية، مكتبة الأنجلو المصرية، مصر، 1985، ص 170.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

- المنفعة الاجتماعية: وهي محصلة المنافع السابقة ويمكن تحقيقها بتكامل للنشاط الإقتصادي وذلك عن طريق تحقيق الأهداف والفعالية الإيجابية.

2- ماهية إدارة الإنتاج

تتجلى أهمية إدارة الإنتاج من خلال النظر للسبل الكفيلة بالاستخدام الكفاء للموارد المادية والبشرية والمالية والمعلوماتية المتاحة، وبما يساهم بتحقيق أهداف المؤسسات الإنتاجية والخدمية بشكل خاص.

2-1: مفهوم إدارة الإنتاج:

تعرف إدارة الإنتاج بأنها " أنشطة تخطيط وتنظيم وتوجيه وتكوين وتنمية الكفاءات والرقابة على جميع أنشطة النظام الإنتاجي، المسؤول عن تحويل عناصر المدخلات إلى تشكيلة المخرجات سواء كانت سلعا أو خدمات"¹.

فهي " السياسة المتعلقة بصنع القرار الإداري في مجال وظيفة العمليات، ولذلك فهي تعني الفعاليات المتعلقة بالحصول على عوامل الإنتاج واستخدامها لغرض صناعة بضاعة أو تقديم خدمة معينة"².

تعرف أيضا بأنها " أنشطة اتخاذ القرارات الخاصة بالتصميم والتخطيط والرقابة للعوامل المؤثرة في العمليات الإنتاجية، وخاصة تلك التي تتعلق بالمنتج والطاقة الإنتاجية ووسائل الرقابة على الجودة"³.

كما أنها " الجهة المسؤولة عن تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة وتنسيق واتخاذ القرارات المتعلقة بالنشاط الإنتاجي بالمؤسسة، لتحقيق أعلى إنتاجية وبمستوى الجودة المطلوب، بما يحقق أهداف المؤسسة بأكبر كفاءة ممكنة وأنسب تكلفة وفي حدود الموارد والإمكانات المتاحة"⁴.

ولتوضيح مفهوم إدارة الإنتاج نوضح الشكل التالي:

¹ - سامح عبد المطلب عامر، علاء محمد سيد قنديل، تخطيط ومراقبة الإنتاج في المؤسسات الصناعية والخدمية، دار الفكر، عمان، 2011، ص 20.

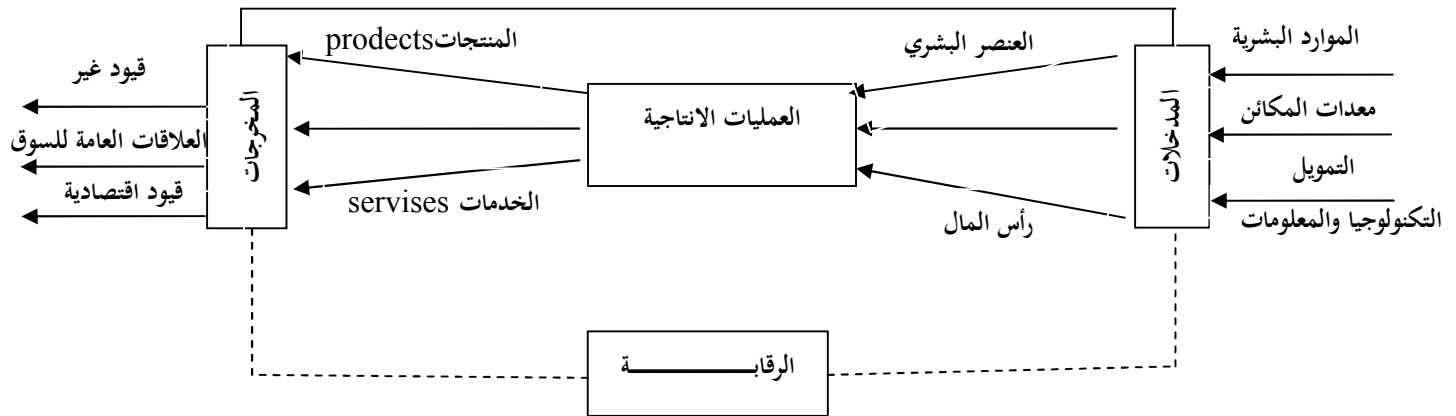
² - خضير كاظم حمود، هايل يعقوب فاخوري، مرجع سبق ذكره، ص 21.

³ - سامح عبد المطلب عامر، علاء محمد سيد قنديل، مرجع سبق ذكره، ص 20.

⁴ - نفس المرجع، ص 20.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

الشكل رقم (04): إدارة العمليات الإنتاجية في المؤسسة الاقتصادية



المصدر: خضير كاظم حمود، هايل يعقوب فاحوري، إدارة الإنتاج والعمليات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 21.

من الشكل السابق يتضح أن إدارة العمليات الإنتاجية تمثل النشاط الذي يتولى عملية تجميع، ثم تحويل الموارد المتاحة وفق أسس محددة من أجل إضافة أو خلق قيمة تتلاءم مع السياسات التي تمارسها إدارة ذلك النظام، ولذلك فإن إدارة الإنتاج تتضمن ثلاث اتجاهات أساسية وهي:¹

- **القرارات الإستراتيجية:** وتتضمن كافة القرارات التي تتخذها إدارة المؤسسة في إطار الأبعاد والآفاق ذات الميادين الزمنية الطويلة، والمتعلقة بالإنتاج والعمليات الإنتاجية والتسهيلات وتحديد الطاقات الإنتاجية... الخ.
- **القرارات التشغيلية:** وتتضمن كافة القرارات التي تتعلق بتخطيط الإنتاج لمقابلة الطلب المتوقع في الأسواق.
- **القرارات الرقابية:** وتتضمن كافة القرارات المتعلقة بمراقبة المسارات التخطيطية للإنتاج، وتحديد الانحرافات الحاصلة بين المخطط والمتحقق فعلا بغية اتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأنها، ويتضمن الأنشطة التحويلية التي تتم بموجبها تحويل المواد الأولية أو الأجزاء نصف المصنعة إلى سلع وخدمات.

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج أن إدارة الإنتاج تتميز بما يلي:²

- **تطبيق الأسلوب العلمي:** وكان ذلك على يد "تايلور فريديريك" الذي أسهم في التطور الفكري لإدارة الإنتاج عن طريق الأسلوب العلمي، وذلك بالاعتماد على الخطوات التالية:

¹ - سامح عبد المطلب عامر، محمد سيد قنديل، مرجع سبق ذكره، ص ص 21 - 22.

² - زهواني رضا، مرجع سبق ذكره، ص ص 21 - 22.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

- ✓ تعريف المشكلة أو الظاهرة و تحديد أبعادها.
- ✓ جمع المعلومات والبيانات والمؤثرات المقترنة بطبيعة المشكلة أو الظاهرة.
- ✓ تحليل البيانات أوالمعلومات.
- ✓ إيجاد الحلول أو البدائل المختلفة لمعالجة المشكلة أو الظاهرة.
- ✓ اختيار وتعميم البديل الأمثل للمشكلة أو الظاهرة.
- اعتماد التخصيص الإنتاجي أو الخدمي: لقد أدت ظاهرة التخصص في مجالات معينة بتخفيض واضح في تكاليف الإنتاج وتحسين جودة المنتجات أو الخدمات، كما رافق ذلك تخصصا واضحا في مجال الوظائف الإدارية والتنظيمية في المؤسسات الصناعية والإنتاجية المختلفة.
- التوسع باستخدام الآلات والتكنولوجيا الحديثة: لقد استهدفت المؤسسات الإنتاجية عموما إدخال المكننة في عملياتها الإنتاجية، مما يسمح بظهور الإنتاج الكبير الهادفة إلى استبدال قوة العاملة بالآلات والأجهزة بغرض تقليص التكاليف الناجمة عن استخدام الجهود البشرية وتوجيهها نحو الإبداع والابتكار المستمر في تحسين الأداء الإنتاجي.
- استخدام بحوث العمليات: بدأ استخدام أسلوب بحوث العمليات خلال الحرب العالمية الثانية، وتركزت سبل استخدام سبل استخدامه على ثلاث أسس ومبادئ مهمة وهي:
 - ✓ تحويل المشاكل الإدارية والتنظيمية إلى مجموعة من المعادلات الرياضية.
 - ✓ إمكانية اتخاذ القرار الإداري من قبل أفراد ليس إداريين وذلك بالاعتماد على الجوانب الكمية.
 - ✓ خلق مبدأ التعاون والمشورة بين مختلف الأنظمة لحل المشاكل الإدارية.
- إدارة الإنتاج هي عامل من عوامل النجاح في السوق وذلك لتحقيق أبعاد الأداء التنافسي المحتملة في الجودة والتكلفة، الاعتمادية والمرونة.
- تألية إدارة الإنتاج: شهدت الفترة الأخيرة تطور مذهل في مجال المعلوماتية فقد أصبحت ملاذا لكل مجال حيوي وأسلوبا يمكن الاعتماد عليه لحل الكثير من المشاكل التي تواجه إدارة الإنتاج، وبصفة خاصة فقد أصبح استخدام الكمبيوتر في عملية الجدولة والرقابة على المخزون.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

2-2: أهمية إدارة الإنتاج:

- إن أهمية إدارة الإنتاج من كونها إحدى الوظائف الأساسية في المؤسسات الإنتاجية التي تهتم بإنتاج السلع والخدمات من عناصر الإنتاج المتاحة بأعلى كفاءة وأفضل استخدام، لتوفير تلك السلع والخدمات إلى مستهلكيها بالكميات المطلوبة والجودة المناسبة وبالتكلفة المناسبة أيضا. كذلك تظهر أهمية إدارة الإنتاج في عدة عناصر أهمها:¹
- ✓ يعطي الإنتاج إلى المجتمع مكانة معينة تنسجم مع طبيعة الأهداف المتوخى تحقيقها.
 - ✓ تحقق مردودات مادية ومعنوية للأفراد في المؤسسة.
 - ✓ علاقة الإنتاج بالمالية والتسويق.
 - ✓ نظام الإنتاج نظام فرعي في المؤسسة.
 - ✓ حقيقة المسؤولية الفردية في تلك العمليات الإنتاجية.
 - ✓ يؤخذ بنظر الاعتبار التحضير والتهيئة لهذا الأداء.
 - ✓ يؤكد على جانب الدور المتعلق بالأفراد والجماعة.
 - ✓ العمل الإنتاجي لا يقتصر على السلع والبضائع ولكن أيضا يمتد إلى الخدمات.

3-2: وظائف إدارة الإنتاج:

هناك العديد من المهام المخولة لإدارة الإنتاج في المؤسسات الإنتاجية، نذكر منها:

- **تخطيط الإنتاج:** ونعني القيام بتحديد الكميات المطلوب إنتاجها من كل منتج خلال الفترة القادمة سواء كانت يوم أو أسبوع أو شهر، أي القيام بتنبؤ لوضع خطة لجميع خطوات تتابع العملية الإنتاجية بالطريقة التي يمكن لها تحقيق الأهداف الإنتاجية، ولتحقيق هذه الأخيرة نجد أن تخطيط الإنتاج يحدد المتطلبات الرئيسية من إمكانيات إنتاجية التي تقوم مباشرة بإنتاج هذه الكمية.²
- **تنظيم الإنتاج:** يقصد بتنظيم الإنتاج جميع الأنشطة اللازمة لتحويل المدخلات إلى مخرجات ووضعها في جزء من الهيكل التنظيمي في صورة إدارة أو وحدة أو قسم يتكامل مع بقية الأجزاء، ويتمثل دور التنظيم في تحديد البنية الهيكلية والمهام المطلوب تأديتها والمواصفات المرتبطة بها، وتحديد العلاقات الرئيسية والأفقية بين الأقسام والأفراد والإدارات، ورسم

¹ - سامح عبد المطلب عامر، محمد سيد قنديل، مرجع سبق ذكره، ص ص 24 - 25.

² - زهواني رضا، مرجع سبق ذكره، ص 23.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

خطوط السلطة وقنوات الاتصال حتى يناسب العمل في دورته المستمرة من المدخلات إلى المخرجات بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية.¹

- **توجيه الإنتاج:** يقصد به خلق مناخ ملائم للعمل ورفع كفاءة العاملين ودفهم نحو تحقيق الأهداف، عن طريق النصح والإرشاد والإشراف وإصدار الأوامر والتوجيهات والتدريب لتوجيه جهودهم نحو تحقيق الأهداف المحددة، ويتم ذلك قبل العمل وأثناءه.²

- **الرقابة على الإنتاج:** وذلك بهدف متابعة العمل وأنشطة المرؤوسين للتأكد من تحقيق الأهداف المخططة وتصحيح أي انحراف قد يحدث، وتعتبر وظيفة الرقابة على الإنتاج وظيفية إدارية وإحدى مسؤوليات إدارة الإنتاج.³

4-2: أهداف إدارة الإنتاج:

إن الضمان الأساسي لاستمرار المؤسسة الإنتاجية وبقائها في ميدان العمل هو قيامها بتحويل مدخلاتها إلى مخرجات بفاعلية وكفاءة، كما عليها أن تلاحظ دائما تكلفة الوحدة المنتجة من السلع والخدمات التي تقدمها ودرجة مساهمتها في تحقيق الأرباح، ورفع إنتاجيتها، وإدارة الإنتاج هي المسؤولة عن ذلك، إلى جانب العمل على تحقيق أهداف أخرى، أهمها:⁴

- **الفاعلية:** تقاس فاعلية المؤسسة الإنتاجية عادة بدرجة تحقيقها للأهداف الخاصة بها، وذلك فكلما زادت كمية البضاعة المنتجة والمباعة كلما دل على زيادة الفاعلية للمؤسسة الإنتاجية، ويتطلب ذلك ضرورة استبعاد كل الأنشطة غير الضرورية وحذف المخرجات التي لا تحقق مستوى الجودة المطلوب. وتقاس الفاعلية بواسطة مبيعات المؤسسة في السوق وآراء المستهلكين.

- **الكفاءة:** تشير إلى الكيفية التي يتم بها تحقيق الأهداف، إذ لا يكفي تمتع المؤسسة الإنتاجية بفاعلية عالية فقط عن طريق تحقيق أرقام مستهدفة مسبقا، بل يلزم أيضا تحقيق ذلك بأقل وقت وجهد ممكن وبأقل كمية من الخامات المستخدمة، وعادة ما يتحقق درجات أعلى من الكفاءة من خلال متغيرات فنية كاستخدام آلات أسرع وأفضل وعمالة

¹ محمد رفيق الطيب، مدخل التسيير أساسيات ووظائف تقنيات، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص 79.

² سامح عبد المطلب، علاء محمد سيد قنديل، مرجع سبق ذكره، ص 22.

³ نفس المرجع، ص 22.

⁴ نفس المرجع، ص 23.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

مدرية، أو من خلال تغييرات إدارية مثل: ضمان جودة التخطيط، والتنظيم ورقابة أفضل مع تعديل سلوك العاملين وتوجيههم ودفعهم للعمل نحو تحقيق الأهداف المطلوبة.

- **التكلفة:** يستلزم أن يكون لدى النظام الإنتاج القدرة على الإنتاج بتكلفة منخفضة عن بقية المنافسين، حيث أن هذه الأخيرة تتأثر بعوامل كثيرة في مقدمتها خبرة النظام في إنتاج المنتج والتكنولوجيا المستخدمة، والمتوقع تصميم المنتج والمعدات.

- **الجودة:** الجودة هي سلامة المنتج وصلاحيته للاستخدام وخلوه من العيوب ومطابقتها للمواصفات، فلهذا تبرز دور الإدارة في عملية الرقابة على الجودة واختيار المنتج ومدى ملائمته لاحتياجات العملاء وأذواقهم.

- **المساهمة في الربح:** يعتبر الربح من أحد أهم أهداف المؤسسة الإنتاجية لذا يجب تحديد مدى المساهمة في تحقيق الأرباح والتي تدخل كعامل أساس عند اتخاذ القرار الإنتاجي.

- **الإنتاجية:** وهي تحديد النسبة بين المدخلات والمخرجات، وتهدف الإنتاجية إلى تحقيق أعلى نسبة للمخرجات إلى المدخلات، ولكي تستمر المؤسسة في المجال الأعمال يجب عليها أن تحافظ وتزيد من إنتاجيتها، الأمر الذي ينعكس أثره على تحسين تكلفة الوحدة والربح العائد على الأموال المستثمرة، إذ أن رفع الإنتاجية يؤدي إلى استخدام أفضل للموارد، وإمكانية البيع بسعر أقل مما يؤدي إلى مركز أقوى في الأسواق.

المطلب الثاني: مفاهيم حول الرقابة

تعتبر الرقابة أهم الوظائف في المؤسسات لما لها من أثر على المردودية خاصة في المؤسسات الإنتاجية وخاصة التي تخص مرحلة الإنتاج وتكاليفها بالنسبة للمؤسسة الإنتاجية.

1- مفهوم الرقابة:

الرقابة هي " الوظيفة التي تضمن أن الأنشطة توفر لنا النتائج المرغوبة وتتعلق بوضع هدف وقياس أداء واتخاذ الإجراء التصحيحي".¹ وكذلك هي " الخطوات التي تتخذها الإدارة للتأكد من تحقيق وتنفيذ الأهداف المحددة في مرحلة التخطيط، والتأكد من أن جميع الوظائف منسقة مع سياسات المؤسسة".²

¹ - حسين عبد الله التميمي، إدارة الإنتاج والعمليات "مدخل كمي"، دار الفكر للطباعة، عمان، 1997، ص 293.

² - أمين السيد أحمد لطفي، التخطيط والرقابة باستخدام الموازنات والمحاكاة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010، ص 150.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

كما تعرف الرقابة على أنها " عملية قياس النتائج ومقارنتها بالخطط أو المعايير وتشخيص الأسباب وانحراف النتائج الفعلية عن النتائج المتوقعة والمرغوبة واتخاذ الإجراءات التصحيح عندما يكون ذلك ضروريا".¹

إذن الرقابة في أي مؤسسة تشمل الكشف عما إذا كان كل شيء يتم وفقا للخطط الموضوعية والتعليمات الصادرة والمبادئ السارية، وهي تهدف إلى الوقوف على نواحي الضعف والأخطاء، ومن ثم العمل على علاجها ومنع تكرارها، وهي تكون على كل شيء سواء أعمال أو أشياء أو أفراد أو مواقع.²

2- أنواع الرقابة:

الرقابة بشكل عام عديدة ومتنوعة يمكن تصنيفها حسب المعايير التالية:

1-2: أنواع الرقابة حسب أهدافها أو موضوعها:

هنالك نوعان من الرقابة حسب الهدف هي:³

- **الرقابة الايجابية:** تهدف الرقابة الايجابية إلى التأكد من أن التصرفات والإجراءات والأنشطة المختلفة تسير وفقا للوائح والأنظمة والتعليمات المعمول بها، بما يكفل تحقيق الأهداف من جهة والنظر إلى المستقبل والتنبؤ به من جهة أخرى، وميزة هذه الرقابة هو سهرها على حسن سير العمل بعيدا عن محاولة تصيد الخطأ والانحراف.
- **الرقابة السلبية:** وتهدف هذه الرقابة إلى اكتشاف الأخطاء بل تسعى إلى الكشف عنها دون أن توجه انتباه المسؤولين إلى أوجه القوة أو الضعف في التنفيذ، وتقديم الحلول لمعالجة المشاكل القائمة وتلاقي تكرار حدوث الأخطاء والانحرافات، وتهدف كذلك إلى منع حدوث المخالفات ودفع سوء استعمال السلطة ومعاقبة الآخرين.

2.2: أنواع الرقابة حسب المدى الزمني للتنفيذ: وتقسم إلى:⁴

- **الرقابة المستمرة الموجهة:** وتسمى بالرقابة الوقائية أو القبليّة أو الرقابة المباشرة، تبدأ قبل وعند البدء في عمليات التنفيذ، وتكون مصاحبة لتلك العمليات، ومن شأنها أن تتوقع حدوث انحرافات قبل وقوعها لكي يتخذ الإجراء التصحيحي في الوقت المناسب وقبل اكتمال النتائج والانتهاء من التنفيذ، وهي مباشرة لأنها تشرف وتباشر عملية التنفيذ

¹ - عبد الرزاق سالم الرحاحلة، ناصر جمال حضور، مفاهيم حديثة في الرقابة الإدارية، الاعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص 38.

² - حسين الطراونة، توفيق صالح عبد الهادي، الرقابة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص 19.

³ - محمد عيسى الفاعوري، الإدارة بالرقابة، دار كنوز المعرفة، عمان، 2008، ص 26.

⁴ - نفس المرجع، ص 26.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

باستمرار، كما وأنها تتم بحضور المدير المباشر، وتعتبر من أفضل الأنواع وأدقها، حيث بمقدورها توقع حدوث الانحرافات وخاصة الخطيرة منها، وعنها تضمن اتخاذ القرارات العلاجية لمنع وقوع تلك الانحرافات وعليه فان هذه الرقابة تكون وقائية، ايجابية، موجهة، حيث يتم فيها توجيه الرؤوسين وإرشادهم نحو الأفضل.

- **الرقابة المرحلية:** المقصود بالرقابة المرحلية هو رقابة الإدارة على كل مرحلة من مراحل الخطة بعد تنفيذها، وتتم الرقابة هنا بعد تقسيم الخطة إلى مراحل ثم يتم قياس نتائج التنفيذ الفعلية بعد اكتمال كل مرحلة ومقارنتها بالمعايير الموضوعية مسبقاً، ولا تتم الرقابة على تنفيذ فعلى المرحلة ما قبل التأكد من أن المرحلة التي سبقتها قد تمت فعلا كما هو مخطط لها.

- **الرقابة بعد التنفيذ:** ويسمى هذا النوع بالرقابة البعدية أو اللاحقة أو غير المباشرة. في هذه الحالة يبدأ نشاط الرقابة عند الانتهاء من تنفيذ الخطة واكمال نتائجها، وذلك بمقارنة النتائج الفعلية النهائية بالمعايير الموضوعية لتحديد الانحرافات إذا هي رقابة من شأنها معالجة الأخطاء ولكن بعد وقوعها أي ليس في الوقت المناسب. والرقابة في هذه الحالة تعتبر سلبية، حيث أنها لا تمنع وقوع الخطأ ولا يستفاد منها إلا عند إعداد خطة جديدة.

2-3: أنواع الرقابة حسب التخصص أو أنواع النشاطات: تنقسم إلى:¹

- **الرقابة على الأعمال الإدارية:** تتمثل مهمتها في متابعة الأداء والتقييم وتستههدف الرقابة على الأعمال الإدارية التأكد من حسن سير العمل الإداري بالمصالح بعناصره ووظائفه المختلفة، من تنفيذ السياسات التي تقررت بما يحقق الصالح العام، ومن حسن استخدام الموارد البشرية. وتتمثل كذلك المستويات والهيكل التنظيمي وطرق عمل المؤسسة.

- **الرقابة المحاسبية أو المالية على عمل الجهاز التنفيذي:** ترتكز هذه الرقابة أعمال الإدارة المالية المتعلقة بصرف وتحصيل الأموال العامة، وتشمل على البيانات المالية والعمليات الحسابية وإعداد الدفاتر والسجلات والمستندات القانونية وفقا للطرق النظامية وقواعد الميزانية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأحكام القانون واللوائح والتعليمات والقرارات والمنشورات المالية. فهي تهدف لمراجعة المتحصل من الإيرادات العامة والمتصرف من الإنفاق العام للتثبيت من صحة التصرفات المالية وحماية الأموال العامة وكشف الأخطاء والمخالفات المالية، والبحث عن أسباب التي أدت إلى حدوثها ومحاولة إيجاد الطرق والوسائل الكفيلة لعلاجها وتصحيحها وتحديد المسؤولية ومساءلة مرتكبيها.

¹ - محمد عيسى الفاعوري، مرجع سبق ذكره ، ص ص 27 - 28.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

- الرقابة الفنية: ويقصد بها هي تلك النوع من الرقابة تختص بالأعمال الفنية التي يمارسها الفنيون في مجالات العمل المهنية والحرفية المختلفة.

2-4: أنواع الرقابة حسب كمية العمل ونوعيته: تنقسم إلى:¹

- الرقابة على كمية العمل: وتنصب هذه الرقابة على كمية العمل المنتج، أي على المخرجات وذلك لمعرفة التغيرات المنتظمة وغير المنتظمة في حجم تلك الكميات من زيادة أو نقصان، ليصل من ثم البحث عن الأسباب ومعالجة الموقف.

- الرقابة على نوعية العمل: وتعني أسلوب يتم بواسطته قبول أو رفض الخدمة أو الإنتاج ويتوقف قبول أو رفض الخدمة أو الإنتاج على أساس وجود معايير موضوعية لنوعية العمل ومواصفاته، وقد تكون هذه المعايير محددة بواسطة المؤسسة أو بواسطة جهاز خارجي.

2-5: أنواع الرقابة حسب نوع وسائل جمع الحقائق: تنقسم إلى:²

- الرقابة على الوثائق والمستندات والسجلات: يكون النشاط الرقابي هنا على الوثائق والسجلات الموجودة في المؤسسة للتثبيت من صحة هذه المستندات، لهذا تشكل الوثائق والمستندات والسجلات وسيلة أخرى من وسائل الرقابة الإدارية، فعن طريق مراقبتها يمكن للرقابة التوصل إلى معرفة سير العمل داخل المؤسسة، لأن هذا النوع من الرقابة قادر على التأكد من أن التصرفات والإجراءات تسيير وفقا للتعليمات والقوانين المعمول بها والمخططة أصلا لتحقيق الأهداف.

- الرقابة على سلوك العاملين وأدائهم للعمل: يعتمد هذا النوع من الرقابة على الملاحظة الشخصية لسلوك العاملين وأدائهم للعمل، وتعتبر الملاحظة الشخصية من أحسن الوسائل لجمع المعلومات من سلوك العاملين وأدائهم، إذ يقوم المسؤول عن المراقبة بنفسه لمشاهدة ما يجري في ظروف طبيعية تماما، مما يزيد في دقة المعلومات التي يحصل عليها عن طريق الملاحظة الشخصية، وهناك أدوات يمكن استخدامها للحصول على صورة واقعية لسلوك العاملين.

¹ - محمد عيسى الفاعوري، مرجع سبق ذكره، ص 29.

² - نفس المرجع، ص 31.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

2-6: أنواع الرقابة حسب مصدرها: تنقسم إلى:¹

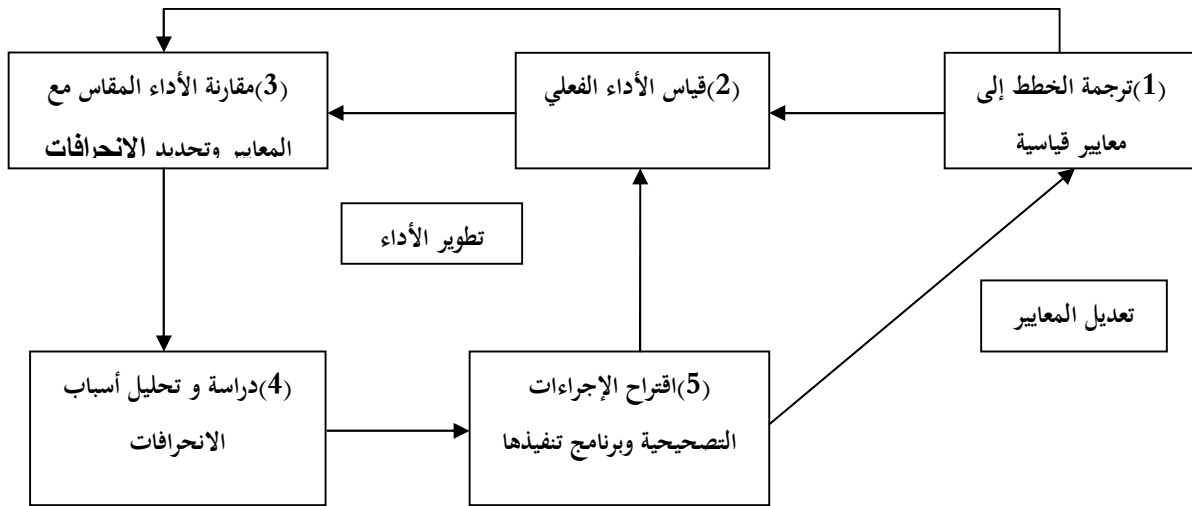
- **الرقابة الداخلية:** ويقصد بها الرقابة الذاتية وفي أنواع الرقابة التي تمارسها كل مؤسسة بنفسها على كل أو بعض العمليات التي تؤديها المؤسسة، وهذه الرقابة قد تمتد خلال مستويات التنظيم المختلفة، والغرض من الرقابة الداخلية في المؤسسة الإنتاجية هو ضبط الأعمال الجارية فيها، وإحكام مسارها في الاتجاه الصحيح، حتى تصل إلى الأهداف المرسومة لها.

- **الرقابة الخارجية:** وهي تلك التي يعهد بها إلى الجهات المختصة المستقلة وغير الخاضعة للسلطة التنفيذية لتقوم بمهمة الرقابة المركزية الخارجية على نشاط الأجهزة الحكومية المختلفة، ويقوم كل من هذه الأجهزة بالرقابة على نوع معين من النشاط، بما يكفل الاطمئنان إلى أن الجهاز الإداري لتلك المؤسسة يلتزم بالقوانين المعمول بها، ويستهدف المصلحة العامة ويساير الخطط العامة للدولة ويحسن الإدارة بصفة عامة.

3- مراحل عملية الرقابة:

تمر عملية الرقابة بعدة مراحل كما هي موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (05): مراحل عملية الرقابة



المصدر: سعيد محمد المصري، التنظيم والإدارة-مدخل معاصر لعمليات التخطيط والتنظيم والقيادة والرقابة-، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1999، ص 273.

¹ - محمد عيسى الفاعوري، مرجع سبق ذكره، ص 36 - 37.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

من خلال الشكل نلاحظ أن الرقابة تمر بالمراحل التالية:¹

3-1: مرحلة ترجمة الخطط المرسومة إلى معايير قياسية للأداء:

من الضروري في البداية أن يكون توضيح الفرق بين كلا من عملية رسم الخطط أي تحديد أهداف ومسارات المؤسسة في المستقبل، وهذا هو الاختصاص الرئيسي لعملية التخطيط وعملية الترجمة المرسومة إلى معايير قياسية " أي قابلية للقياس " تتم مقارنة الأداء الفعلي عليها " وهذا اختصاص أصيل لعملية الرقابة ". فمن الضروري كبدية منطقية لعملية الرقابة أن تتم ترجمة الأهداف والخطط إلى معايير قابلة للقياس، يمكن مقارنة نتائج التنفيذ الفعلي عليها للتأكد من مدى تقدم المؤسسة في اتجاه تحقيق أهدافها.

ولكي تنجح عملية تحديد معايير قياس الأداء لا بد من الضروري أن تكون المعايير التي يتم اختيارها ملائمة لطبيعة الأشياء المراد قياسها، وأن تكون الأهداف أو النتائج المراد اختيار المعايير لقياسها واضحة ومحددة.

3-2: مرحلة قياس الأداء الفعلي: تتضمن هذه المرحلة تحليل معايير الأداء التي تتم تحديدها في المرحلة الأولى إلى مكوناتها (أي المتغيرات التي تنطوي عليها تلك المعايير)، حتى تكون الإدارة على علم بما عليها أن تقيسه، وكيفية قياسه بطريقة صحيحة، كما هو ضروري عند لحظة بدء التنفيذ الفعلي.

3-3: مقارنة الأداء المقاس بالمعايير و الكشف عن الانحرافات: تتم هنا مقارنة الأداء المقاس بالمعايير الموضوعه (المعيار المستهدف، الأداء الفعلي المقاس) بغرض تحديد الانحرافات واتجاهها.

3-4: مرحلة دراسة وتحليل أسباب الانحرافات: تبدأ هذه المرحلة بعد أن يتم تحديد الانحرافات واتجاهاتها ونوعيتها ومداهها، وتعتبر من أهم المراحل لتحقيق الفعالية في عملية الرقابة، فبدونها لا يمكن اقتراح الخطوات التصحيحية وبرامج تنفيذها، والتي يجب أن تستهدف إزالة أو الحد من أسباب الانحرافات أو الوقاية منها، وليس فقط معالجة أعراضها.

3-5: مرحلة اقتراح الإجراءات التصحيحية وبرامج تنفيذها:

تتم هذه المرحلة من خلال عدد من الخطوات وهي:

- ✓ اقتراح عدد من البدائل الممكنة (إجراءات تصحيحية بديلة) التي يمكن تطبيقها لإزالة أسباب الانحرافات.
- ✓ الاتفاق على معايير المفاضلة بين البدائل.

¹ - سعيد محمد المصري، التنظيم والإدارة-مدخل معاصر لعمليات التخطيط والتنظيم والقيادة والرقابة-، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1999، ص 238 - 246.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

- ✓ تقييم البدائل على أساس المعايير المتفق عليها، واختيار أفضل البدائل الممكنة.
- ✓ اختيار بديل احتياطي للبدل الرئيسي كنوع من التأمين في حالة تغير الظروف أو ثبوت عدم فعالية البديل الرئيسي.
- ✓ اقتراح برنامج تنفيذي البديل الرئيسي والاحتياطي.

المطلب الثالث: ماهية الرقابة على الإنتاج

إن وظيفة الرقابة على الإنتاج هي المسؤولة عن إعداد الخطة الإنتاجية داخل المؤسسة الإنتاجية وهي التي تحدد الأهداف والأعمال المطلوبة والإمكانات الواجب استخدامها لتنفيذها.

1- مفهوم الرقابة على الإنتاج:

تعرف الرقابة على الإنتاج بأنها " مجموعة القواعد والإجراءات التي تهدف إلى تنسيق أداء الموارد الإنتاجية المتاحة وتحقيق أعلى مستويات الكفاءة الإنتاجية".¹ فهي " تخصص كل الأنشطة التي تستهدف إنتاج السلع المطلوبة بالكمية والنوعية في الوقت المناسب وبأقل تكلفة ممكنة".²

كما تعرف بأنها " مجموعة من الإجراءات والقواعد التي تساعد على تنسيق أداء الأفراد، والمواد والآلات والمعدات لتحقيق أعلى مستوى ممكن من الكفاءة الإنتاجية".³

من خلال ما سبق نستنتج أن الرقابة على الإنتاج تعتمد على أساسيات وإجراءات أهمها:⁴

- ✓ وضع خطة الرقابة و تطوير معدلات ومعايير الأداء المستهدف أو الخطط.
- ✓ تعميم هذه الخطة على الجهات المعنية كافة.
- ✓ قياس الأداء الفعلي بالاعتماد على مقاييس ومؤشرات معينة.
- ✓ مقارنة النتائج القياس مع المعدلات والمعايير المستهدفة.
- ✓ تقديم التقارير إلى الجهات المسؤولة تتضمن الانحرافات المكتشفة وأسبابها.

¹ - محمد أبديوي الحسين، تخطيط الإنتاج ومراقبته، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص121.

² - محمد قاسم القريوبي، مبادئ الإدارة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص382.

³ - فايز الرغي، الرقابة الإدارية في منشآت الأعمال، دار الهلال، عمان، 1991، ص29.

⁴ - محمد أبديوي الحسين، مرجع سبق ذكره، ص121.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

✓ اقتراح الحلول العلاجية أو التصحيحية لهذه الانحرافات.

إن إجراءات الرقابة على الإنتاج قابلة للتغيير نتيجة لتغير كمية الإنتاج أو في مراحل أو عمليات الإنتاج، وإن كانت هذه الإجراءات في إطارها العام تبقى على حالها دون تغيير، كما أن أشكال وإجراءات الرقابة تختلف حسب نوع النشاط ونمط الإنتاج وحجم المؤسسة.

2- أهداف الرقابة على الإنتاج:

الهدف الاستراتيجي لوظيفة الرقابة على الإنتاج يتمثل في التأكد من الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، والوصول إلى أفضل مستويات من الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة الإنتاجية، أما الأهداف المحددة لهذه الوظيفة فعديدة، تتمثل أهمها في:¹

✓ تقديم صورة واضحة عن كميات الإنتاج العقلية الجيدة أو المرفوضة منها، مقارنة مع كميات الإنتاج المخططة ومستويات الجودة المطلوبة.

✓ تقديم صورة عن الكميات المرسله لمستودعات الإنتاج، وعن الكميات التي تم استخدامها في عمليات الإنتاج.

✓ إعطاء تصور واضح عن مستوى خدمات الإنتاج وحجم ونوع الأعطال في خطوط الإنتاج.

✓ مراقبة كل من الطاقة الإنتاجية المخططة وكذا مراقبة أولويات الإنتاج المخططة.

✓ اكتشاف وتحديد مسببات انخفاض الجودة والمسؤولية الأخطاء.

3- خطوات الرقابة على الإنتاج:

ونقصد بهذه الخطوات الإجراءات العلمية والتنفيذية للرقابة على الإنتاج وهي:

3-1: التخطيط للإنتاج: بعد الوصول الأمر الإنتاجي سواء من الزبون مباشرة أو من المخازن إلى إدارة الإنتاج، يتم تقسيمه إلى مكوناته وإعداد قائمة بنية المنتج، ثم وضع قائمة المواد والأجزاء الواجب شراؤها أم تصنيعها²، ويمكن تقسيم عملية تخطيط الإنتاج إلى ثلاثة أنواع وهي كما يلي:

¹ - محمد أبديوي الحسين، مرجع سبق ذكره، ص 121-122.

² - نفس المرجع، ص 122.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

✓ **تخطيط الإنتاج طويل المدى "تخطيط الطاقة":** وهو الذي يتضمن تحديد مستويات الإنتاج في الفترات القادمة، وعلى اختيار موقع المصنع وتنظيم وتطوير الخطط الإنتاجية أو محطات العمل، ويمتد النطاق الزمني لهذا التخطيط عادة لأكثر من سنة".¹

✓ **تخطيط الإنتاج متوسط المدى "تخطيط إجمالي":** وهو يتعلق بتخطيط الإنتاج لمدة سنة مع تفصيل كل شهر، ومن الممكن أيضا لعدد من الأشهر على مدار السنة، ويعني التخطيط المتوسط المدى بتحديد إجمالي ما تحتاجه العملية الإنتاجية ضمن معطيات التسهيلات ومهارات العمال.²

✓ **تخطيط قصير المدى "جدولة الإنتاج":** وهو ما يتعلق بالتخطيط التفصيلي لفترات إنتاجية تقل عن شهر، فقد يكون لمدة شهر أو أسبوع أو يوم أو فترة ساعات أو دقائق، ويطلق على هذه العملية جدولة الإنتاج، لأنها تنطوي على جدولة استخدام الإمكانيات الإنتاجية لإنتاج أكثر من طلبية أو أمر إنتاجي في نفس الفترة الإنتاجية.³

2-3: المسار التصنيعي: حيث يحدد الطريق الذي سيسلكه العمل داخل الورشات، ومن الذي سيقوم بالعمل وأين يتم إنجازه، وكذلك تحديد تتابع العمليات الخاصة بجزء واحد وفي علاقته بالأجزاء الأخرى.

3-3: الجدولة: وتعني وضع الجداول الزمنية التي تحكم حركة العمل أثناء الإنتاج وهذه الجداول هي:⁴

✓ **الجدول الرئيسي:** وهو يبين عدد الوحدات الواجب الانتهاء منها كل شهر أو كل أسبوع،...

✓ **الجدول الأسبوعية للإرادات:** وتبين الإنتاج المتوقع من كل الأجزاء المنتوج في كل من إدارة على حدى، وفي كل أسبوع من أسابيع دورة الإنتاج.

✓ **جداول التحميل المسبق:** تعد لكل إدارة وتبين حجم العمل المنتظر إدخاله إلى الإدارات المختلفة بعد أن تنتهي الأعمال الجارية فيها.

¹ - محمد توفيق ماضي، تخطيط ومراقبة الإنتاج، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010، ص 111.

² - مؤيد الفضل، مرجع سبق ذكره، ص 32.

³ - محمد توفيق ماضي، مرجع سبق ذكره، ص 112.

⁴ - محمد أبديوي الحسين، مرجع سبق ذكره، ص 119.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

4-3: الإرسال: يشير الإرسال إلى إعداد وإصدار تعليمات العمل إلى المراكز التشغيلية المختلفة، حيث يتم إعداد الطلبات للمواد والتوريدات كما يتم التحقق من أن الأدوات اللازمة قد تم تجميعها.¹

المبحث الثاني: عملية الرقابة على الإنتاج

تهدف الرقابة على الإنتاج إلى التأكد من أن ما تم أو يتم في الإنتاج مطابق لما هو مطلوب إتمامه، وأن تتضمن الرقابة على المواد، على حجم الموارد البشرية، وكذلك الرقابة على تكاليف الإنتاج.

المطلب الأول: أنواع ومجالات الرقابة على الإنتاج

1- أنواع الرقابة على الإنتاج:

ثمة أنواع عديدة للرقابة على الإنتاج، وهذه الأنواع تختلف باختلاف الظروف الإنتاجية للمؤسسة، كما يمكن للمؤسسة الواحدة استخدام أكثر من نوع رقابي حسب طبيعة المنتجات والظروف، وغالبا ما يتبع نوع الرقابة على الإنتاج، نوع الإنتاج ذاته، وأهم هذه الأنواع:²

1-1: الرقابة على الإنتاج المتقطع "الإنتاج حسب الطلب": الإنتاج حسب الطلب هو نوع إنتاجي يستخدم لتلبية أو لتنفيذ أوامر إنتاجية مقدمة سواء من الزبائن مباشرة أو من المخازن، بسبب نقص حاصل في مخزون منتج ما، وبما أن الأوامر الإنتاجية المقدمة من الزبائن المباشرة تختلف من حيث الكمية والمواصفات ومواعيد التسليم وغيرها، فإن مهمة الرقابة على الإنتاج تكون أكثر صعوبة، ففي هذه الحالة يتم تزويد العاملين بطبيعة العمل الواجب القيام به من قبلهم، وكيفية تنفيذه، وما هي العمليات التي يجب أن يتضمنها، والآلات والمعدات التي يتم استخدامها والوقت المطلوب لتنفيذ هذا العمل، ومسار المناولة وغيرها.

فوظيفة الرقابة على الإنتاج تتطلب الحصول على بيانات ومعلومات عن الإنتاج لكل جزء من المنتج ولكل عملية، سواء من حيث الكمية أو المواصفات أو توقيت الانجاز، فالمؤسسة الإنتاجية ضمن هذا النوع ملزمة بتسليم هذه الطلبات في مواعيدها المحددة وبالمواصفات والكميات المطلوبة. لذلك لا بد من إصدار ونشر التعليمات الضرورية الخاصة بكل طلبية.

¹ - محمد أبديوي الحسين، مرجع سبق ذكره، ص 122.

² - نفس المرجع، ص 123-125.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

1-2: الرقابة على الإنتاج المستمر: في ظل نوع الإنتاج المستمر يتم إنتاج كميات كبيرة متجانسة خلال فترة محددة من الزمن وهي دورة الإنتاج، ولما كانت مواصفات الإنتاج واحدة تقريبا فإن مستلزمات العملية الإنتاجية هي الأخرى متشابهة أو ثابتة تقريبا. فالمواد والأجزاء والعمليات والمراحل الإنتاجية هي ذاتها، لذلك فإن مهمة الرقابة على الإنتاج في ظل هذا النوع تبدو أسهل منها في حالة الإنتاج المتقطع، فالتعليمات والإرشادات تعطى لمرة واحدة، فكثيرا ما يكتسب العامل خبرة ومقدرة على الإنتاج ما هو مطلوب منه بدونها، وغالبا ما تكون مهمة الرقابة على الإنتاج هي برمجة الإنتاج أي تحديد الفترة الزمنية اللازمة لتشغيل خط الإنتاج.

1-3: الرقابة على الإنتاج وفقا لتشابه العمليات: إن نوع الإنتاج وفقا لتشابه العمليات يجمع بين النوعين السابقين، وهو يقوم على فكرة إنتاج منتجات متجانسة ولكن بصورة متقطعة على نفس خط الإنتاج، وهذا النوع يتطلب ضرورة إعادة إعداد التجهيز الآلي لبعض محطات العمل داخل خط الإنتاج بعد الانتهاء من إنتاج منتج معين قبل الشروع في إنتاج منتج آخر، وتكون مهمة الرقابة على هذا النوع محصورة في تحديد كمية وتواريخ بدء الإنتاج والانتهاء منه لكل منتج على حدى، وفي حالة إمكانية إنتاج كل المنتجات وفقا لنفس التجهيز الآلي، فإن مهمة الرقابة تتمثل في تحديد التتابع الأفضل وإقرار أسبقيات الإنتاج.

2- مجالات الرقابة على الإنتاج

تتضمن الممارسة الميدانية لوظيفة الرقابة على الإنتاج مايلي:¹

1-2: الرقابة على الأعمال: تشمل الرقابة على الأعمال تجميع المهام المتصلة بإصدار الأوامر والتعليمات، وتنطوي عادة على الأوامر الخاصة بتنفيذ الخطط في الأوقات المحددة لها.

2-2: الرقابة على الخدمة: بالإضافة إلى ضرورة إرسال المواد المطلوبة إلى العامل والتعليمات اللازمة لتمكينه من بدء عمله فإن هناك خدمات متصلة بالورشات يجب القيام بها عن طريق الرقابة، كالتعليمات الخاصة بالعدد والأدوات والأجهزة المطلوبة للعمل.

¹ - عبد الغفور يونس، التنظيم الصناعي وإدارة الإنتاج، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 1997، ص ص 259-260.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

2-3: الرقابة على كمية الإنتاج: وتعني مراقبة كافة الأنشطة في كل عملية وفي كل مرحلة من مراحل الإنتاج.¹

2-4: الرقابة على المواد: فمهمة الرقابة على المواد تتمثل في الاحتفاظ بكمية كافية من المواد وبالجودة المطلوبة وبأقل التكاليف. ولتجنب أي فقدان لهذه المواد يجب الاحتفاظ بما يسمى بمخزون الأمان، وتحديد نقطة إعادة الطلب، وتحديد الكمية الاقتصادية للطلب، وكذلك تخطيط المستلزمات المادية.

بالإضافة إلى الرقابة على حركة المواد التي تنطوي هذا على توريد الكميات المحددة من المواد المطلوبة من المخازن حينما تتطلبها جداول الإنتاج، ثم تسليمها للعامل الذي يقوم بالعمل، بالإضافة إلى ذلك وضع الترتيبات الخاصة بحركة المواد من عملية إلى أخرى داخل الورشة، كما تشمل الرقابة على حركة المواد جميع المراحل التي تمر فيها المادة حتى تضمن إرسال المنتجات حينما تنتهي صناعتها إلى المخازن.

2-5: الرقابة على الآلات: تأخذ الرقابة على الآلات عدة أوجه أهمها:²

- ✓ التأكد من أن الآلات المطلوبة موجودة في المصنع وصالحة للعمل حسب المطلوب.
- ✓ التأكد من الاستخدام الأمثل للآلات الموجودة، أي عدم وجود ضياع ومعرفة السبب في عطل الآلات مع إجراء الإصلاحات اللازمة في الوقت الملائم. ومن الأدوات الرقابية التي تساعد الإداريين في الرقابة على تشغيل الآلات هي: جدول أعمال الآلات، بطاقة البيانات الخاصة بالآلة غير الصالحة للعمل، سجل إجمالي الوقت الضائع للآلات .

عدد الوحدات المنتجة

حيث: استخدام الآلات =

عدد ساعات تشغيل الآلات

2-6: الرقابة على وقت وحركة الإنتاج: إن الوقت والمجهود الجسماني من العناصر الأساسية المستخدمة في الإنتاج، لذا ظهرت الرقابة على وقت وحركة الإنتاج، ومن هنا ظهرت أهمية دراسة الوقت والحركة، أي ملاحظة وتسجيل الوقت

¹ - عبد الغفور يونس، مرجع سبق ذكره، ص 261.

² - حسين أحمد الطراونة، توفيق صالح عبد الهادي، مرجع سبق ذكره، ص 150 - 151.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

اللازم لأداء كل عنصر تفصيلي من عناصر العمليات الإنتاجية، إلى جانب دراسة حركات العامل أو الآلة أثناء تأدية العملية بهدف تفادي الحركات غير الضرورية، وتترتب تتابع الحركة الضرورية بأحسن طريقة فعالة.

2-7: الرقابة على جودة الإنتاج: "المنتجات": وتعني التأكد من أن هذه المنتجات مطابقة للجودة المطلوبة المحددة محليا أو عالميا، والرقابة على الجودة عملية فكرية تتعلق بتحديد معايير الجودة المطلوبة والمدى المقبول وتقرير حجم العينة التي تفحص، ووقت الفحص والمراحل الواجب الفحص عندها، وقد يشمل الفحص الخامات، أجزاء السلعة المصنوعة، السلعة النهائية.¹

وقد يتم الفحص: قبل بدء الإنتاج، خلال مراحل العمل المختلفة، قبل المراحل الأساسية للعمل أو بعدها، قبل التجميع النهائي للمنتج، السلعة النهائية أي التامة الصنع.

2-8: الرقابة على تكلفة الإنتاج: إن اهتمام وظيفة الرقابة على تكلفة الإنتاج يختلف تبعا لنوع الإنتاج المطبق، ففي ظل نوع الإنتاج المتقطع، يتم حساب تكلفة كل طلبية على حدى، بينما في ظل نوع الإنتاج المستمر فتحسب التكاليف بالنسبة للوحدة المنتجة الواحدة، وفي كل الأحوال فإن الرقابة على تكاليف الإنتاج تهدف إلى ضبط التكاليف وتخفيضها (ليس على حساب الجودة)، مما سيمكن المؤسسة الإنتاجية من طرح منتجاتها في الأسواق بأسعار أقل وبالتالي يعطيها ميزة تنافسية.²

المطلب الثاني: أساليب الرقابة على الإنتاج

إن الرقابة على الإنتاج في المؤسسة الإنتاجية تعتمد على مجموعة من الأساليب والطرق الرياضية والمحاسبية.

1- التقارير: وهي أكثر أدوات الرقابة شيوعا، تستخدم لتزويد الإدارة بالمعلومات المطلوبة لمقارنة الأداء الفعلي مع المعايير الموضوعية في المجال الإنتاجي، والتقارير إما تكون منتظمة أو استثنائية يتم إعدادها عند ظهور أي انحراف عن المعايير الإنتاجية.³

2- خريطة جانث: تعتبر خريطة جانث من أقدم وأبسط أساليب الجدولة المستخدمة في الرقابة على زمن الإنتاج. وقد قدمها هنري جانث "Henry Gantt" أحد رواد حركة الإدارة العلمية وما زالت تستخدم في الإنتاج وفي مراكز

¹ - حسين أحمد الطراونة، توفيق صالح عبد الهادي، ص ص 152 - 153.

² - محمد أبديوي الحسين، مرجع سبق ذكره، ص 129.

³ - نفس المرجع، ص 131.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

الخدمات، وهي عبارة عن تصوير بياني يمكن به تخطيط وجدولة وانجاز بعض العمليات المتتابعة سواء كان ذلك على مركز إنتاجي واحد أو عدة مراكز إنتاجية مختلفة، كذلك فإنه يمكن استخدامها كأداة لتتبع الأداء الذي يتم لكل عملية ومعرفة مدى تطابق التشغيل الفعلي مع الجداول الموضوعه.¹

3- أسلوب تقييم و مراجعة البرامج "أسلوب بيرت Pert : من الأساليب التي يمكن استخدامها في الجدولة ورقابة العمليات أسلوب بيرت **Pert** ولعمل خريطة بيرت فإن الأمر يتطلب تحديد الأعمال أو الأنشطة المطلوبة لانجاز مشروع معين أو إنتاج منتج معين، ثم تحديد تتابع الأحداث والوقت المتوقع لكل منهما.²

4- أسلوب تخطيط الاحتياجات من المواد MRP: يعتبر أسلوب تخطيط الاحتياجات من المواد **MRP** من أحدث الأساليب المستخدمة في مجال التخطيط ومراقبة الاحتياجات من الأصناف والمواد، حيث يستخدم في إدارة جداول التسليم المعقدة وتحديد كميات الأصناف اللازمة للعمليات الإنتاجية، ويمكن تعريف برنامج تخطيط الاحتياجات من المواد بأنه: نظام معلومات يستخدم الكمبيوتر في تخطيط الاحتياجات من المخزون سواء المواد الخام أو الأجزاء نصف المصنوعة وغيرها من المكونات التي تدخل في تصنيع المنتج من كل صنف ثم الوقت المطلوب فيه هذه الأصناف.³

5- البرمجة الخطية: يعتبر أسلوب البرمجة الخطية من أنجح الأساليب الكمية في تخصيص الموارد المحدودة لتحقيق هدف معين، وقد قدم "جورج دانتر" هذا الأسلوب في عام 1947 من أجل الوصول إلى التوزيع الأمثل للموارد المتاحة بين الاستخدامات البديلة للقرارات الإدارية وبصفة خاصة قرارات الإنتاج والعمليات، حيث يمكن الاستعانة به في التوصل إلى القرار الأمثل في الكثير من المجالات كتحديد أماكن تخزين المواد الخام والمنتجات التامة الصنع بما يحقق أقل تكلفة ممكنة، واختيار الآلات والمعدات وتقييم أساليب تحسين استغلالها بما يحقق أفضل النتائج الممكنة من حيث الأرباح أو التكاليف.

6- طريقة التخصيص: وهي أسلوب من أساليب البرمجة الخطية التي تستخدم في تخصيص أوامر الإنتاج على الآلات أو على العمال، أي أنها تهتم بكيفية توزيع أوامر إنتاج عدة على عدد الآلات إذا عرفنا تكلفة الإنتاج كل أمر بالنسبة لكل آلة، وذلك حتى تصل إلى أقل تكاليف ممكنة، حيث يفترض مايلي:⁴

- أن هناك عددا من الأوامر يراد تخصيصها على عدد من الآلات بشرط تساوي العدد.

¹ - محمد توفيق ماضي، إدارة و جدولة المشاريع، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014، ص ص 62 - 63.

² - محمد إسماعيل بلال، مرجع سبق ذكره، ص 59.

³ - نفس المرجع، ص 60.

⁴ - سامح عبد المطلب عامر، علاء محمد سيد القنديل، مرجع سبق ذكره، ص ص 176 - 177.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

- أن كل أمر يجب أن يخصص لآلة واحدة فقط.
- يمكن استخدام دالة هدف واحدة للتصميم وتكون تقليل التكاليف أو الوقت.
- 7- المسار الحرج:** وهو أحد الأساليب الهامة والمستخدمه بفاعلية في أنشطة التخطيط والجدولة والرقابة في مختلف أنواع المشاريع أو الإنتاج، ويعرف المسار الحرج على أنه: مجموع الفعاليات المتعاقبة التي تكون السلسلة الحرجة للأحداث والأنشطة والتي تشكل مجموع المشروع المراد انجازه في الوقت اللازم للانجاز.
- فبعد تحديد أهداف المشروع ومكوناته وما يحتاجه من موارد وطاقات، يتم ترجمتها في نموذج مع توضيح العلاقات بين الأنشطة المختلفة المكونة للنموذج بإطاره الشامل، ويعبر عن هذا النموذج بشبكة تشير إلى الوظائف الأساسية المختلفة للمشروع والفعاليات الضرورية لانجاز الوظائف مع بيان العلاقات والتسلسل الزمني والمنطقي بين الأنشطة.¹
- 8- الموازنة التقديرية:** وهي عبارة عن خطة مالية مكتوبة إما بالوحدات "ساعات العمل، وحدة الإنتاج، عدد الأفراد"، أو بالمبالغ النقدية وعن طريق مقارنة الرقم الفعلي مع الرقم التقديري (المعياري) والزمن الفعلي الذي استغرقه تنفيذ الإنتاج.²
- 9- تحليل التعادل:** يعتبر تحليل التعادل من الأدوات المفيدة في مجال الرقابة، يمكن بيان العلاقة بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة والأرباح، ويهدف هذا التحليل أساسا إلى تحديد حجم الإنتاج والمبيعات الذي تتعادل عنده التكاليف الكلية والإيرادات الكلية، ومن ثم لا تحقق المؤسسة الإنتاجية عنده أي أرباح أو تتحمل أي خسائر، ويعتبر حجم ما قبل التعادل خسارة بالنسبة للمؤسسة الإنتاجية وتبدأ في تحقيق أرباحا بعدما تزيد الإيرادات الكلية عن التكاليف الكلية.³

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على وظيفة الرقابة على الإنتاج

يتأثر نشاط الرقابة على الإنتاج بالعديد من العوامل أهمها:⁴

- 1- نوع الإنتاج:** ففي ظل نوع الإنتاج المتقطع أو حسب الطلب، فإن مهمة الرقابة على الإنتاج تهدف إلى التنسيق بين طاقة الإنتاج المتاحة وبين احتياجات الطلب، لاكتشاف أية فجوة بينهما واقتراح الإجراءات والأساليب المناسبة

¹ - محمد أبديوي الحسين، مرجع سبق ذكره، ص 132.

² - علي عباس، أساسيات علم الإدارة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 193.

³ - محمد فريد الصحن، إسماعيل السيد، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001 - 2002، ص 383.

⁴ - محمد أبديوي الحسين، مرجع سبق ذكره، ص ص 126 - 127.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

لتغطية هذه الفجوة. أما في ظل نوع الإنتاج المستمر فإن مهمة الرقابة تتمثل في تنسيق تدفق العمليات بمعدل معين يتفق مع معدل الإنتاج المخطط، وتكون عملية الرقابة هنا عملية مستمرة ومتتابة.

2- حجم المؤسسة والترتيب الداخلي لها: فكلما كان حجم المؤسسة الإنتاجية "قسم الإنتاج" أكبر كلما تعقدت مهمة الرقابة على الإنتاج والعكس من ذلك صحيح.

أما الترتيب الداخلي لقسم الإنتاج فله تأثير مباشر على مهمة النشاط الرقابي على الإنتاج، فكلما زادت مرونة الترتيب الداخلي، كلما ساعد ذلك على إدارة الإنتاج والعمليات وتحديد سير العمل والرقابة عليه بأفضل الطرق.

3- نظام الجدولة: نجاح عملية الجدولة يعتمد على قدرة العاملين والإداريين والمشرفين على تفهم ما هو مطلوب منهم، فوضوح العملية يسهل من مهمة تنفيذ الأعمال المطلوبة وبالتالي تسهيل مهمة الرقابة على الإنتاج.

4- تصميم المنتج: كلما كان تصميم المنتج بسيطاً كلما سهلت مهمة الرقابة على الإنتاج، وكلما كان التصميم معقداً أدى ذلك إلى تعقد عملية الرقابة.

5- الموارد البشرية: إن الأنشطة المختلفة لإدارة الموارد البشرية من حسن الاختيار والتدريب والعمل على تحقيق مصلحة الأفراد، ستؤدي إلى إشاعة حالة الاستقرار والانتماء والانتظام في سير العمل، وبالتالي تنفيذهم للمهام الموكلة لهم بأفضل الطرق، وبالتالي تسهيل مهمة الرقابة على الإنتاج.

6- انسياب المعلومات: وخاصة تلك المتصلة بالنشاط الإنتاجي بين إدارة الإنتاج وأقسامها ومواقع الإنتاج والعاملين فيها، فكلما تدفقت المعلومات من أعلى وأسفل وبالعكس، كلما أمكن الحصول على المعلومات الدقيقة عن مقدار العمل المنجز للطاقت الإنتاجية الفعلية، أرصدة المواد، صعوبات الإنتاج وغيرها.

المبحث الثالث: دور الميزانية التقديرية في تحسين الرقابة على الإنتاج

تعتبر الميزانية التقديرية من أدوات المحاسبة التحليلية التي تستخدم على نطاق واسع لغرض الرقابة على الإنتاج، وما تتضمنه هذه الأخيرة من عناصر، الرقابة على كمية أو حجم الإنتاج، أو الرقابة على تكاليف الإنتاج، أما عنصر الرقابة على جودة الإنتاج، فنجد أن هناك أدوات أخرى غير الميزانية التقديرية تستخدم في ذلك كحلقات الجودة.

المطلب الأول: ماهية الميزانية التقديرية

الرقابة والتخطيط يعدان وجهان لعملة واحدة وللقيام بهاتين الوظيفتين تعتمد المؤسسة على الميزانيات التقديرية بالدرجة الأولى مقارنة بباقي أدوات مراقبة التسيير والمحاسبة التحليلية.

1- تعريف الميزانية التقديرية

عرفها معهد التكلفة والمحاسبين الإداريين بإنجلترا بأنها: " خطة كمية وقيمة يتم تحضيرها والموافقة عليها من قبل فترة محددة، وتبين عادة الإيراد المخطط المنتظر تحقيقه أو/ والنفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة والأموال التي ستستعمل لتحقيق هدف معين".¹

كما تعرف بأنها " هي وسيلة من وسائل التخطيط والرقابة والتنسيق بين مختلف نشاطات المؤسسة، ويعتبرها البعض بمثابة برنامج زمني يتم بموجبه تحديد معالم النشاطات المستقبلية وذلك بالاعتماد على مؤشرات معينة يتم استخلاصها من الأرقام والسنوات التي تم تحقيقها في السابق وتعتمد كأساس لبناء الأرقام المستقبلية".²

أيضا تعرف بأنها " خطة مالية كمية تغطي أوجه النشاط المختلفة للوحدة الاقتصادية لفترة مالية مستقبلية، وينظر إليها على أنها ترجمة كمية ومالية للأهداف التي تسعى إدارة المؤسسة للوصول إليها، كما أنها أداة رقابية فعالة للتأكد من حسن تنفيذ الخطط الموضوعة من قبل الإدارة العليا".³

فهي " بيان رقمي يتعلق بالنتائج المتوقعة معبرا عنها بقيم عددية هذا ويمكن أن يجري التعبير عنها إما بساعات عمل، أو بوحدات إنتاجية، أو ساعات آلة، أو أي مقياس عددي آخر".⁴

تتميز الميزانية التقديرية بعدة خصائص نذكر منها:⁵

- يتم التعبير عن الميزانية التقديرية بأرقام هذه الأخيرة تكون قيم (مبالغ مالية) أو كميات.
- تتميز الميزانية التقديرية بالشمولية لكونها تضم جميع أوجه نشاط المؤسسة.
- تتعلق بفترة زمنية مستقبلية.

¹ - فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص 4.

² - مؤيد الفضل، مرجع سبق ذكره، ص 147.

³ - حسين أحمد الطراونة، توفيق صالح عبد الهادي، مرجع سبق ذكره، ص 104.

⁴ - رضا صاحب أبو حمد آل علي، سنان كاظم الموسوي، الإدارة لمحات معاصرة، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 343.

⁵ - نعيمة بجاوي، زكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص 172

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

- تقوم على مبدأ التقدير هذا الأخير يعتمد على معطيات إحصائية للفترات الماضية وكذلك على دراسة الاتجاهات في المستقبل.
- مساهمة كل المستويات الإدارية في إعدادها باعتبارها المنفذ للميزانية التقديرية وحتى يساعد ذلك في تحقيق أهداف المؤسسة.
- أداة فعالة للرقابة وتقييم الأداء.
- بمثابة المسار (الدليل) الذي يجب على الجميع احترامه عند التنفيذ.
- نظاما للمعلومات.

2- أهمية الميزانية التقديرية:

تظهر أهمية الميزانية التقديرية من خلال أهدافها التي تتمتع بدراسة الدور الذي تقوم به في مجال التخطيط والرقابة، فمرحلة التخطيط تتبعها مرحلة التنسيق بين الأجهزة الفنية والمالية وتوجيه الإمكانيات المتاحة، كما تظهر أهمية الميزانية التقديرية من خلال دورها في إعداد وثائق التسيير المالي على الصعيد المستقبلي مثل: جدول حسابات النتائج التقديري وبالتالي فهي تساعد المسؤولين الإداريين في عملية صنع القرار وذلك على جميع المستويات.¹

3- أنواع الميزانيات التقديرية:

يوجد عدة أنواع من الميزانيات التقديرية وفقا لمعايير محددة، نذكر منها:²

3-1: معيار الفترة الزمنية: تنقسم الميزانية التقديرية وفقا لهذا المعيار إلى:

- الميزانيات طويلة الأجل: تتمثل في مجموعة الأعمال التي ترغب المؤسسة تحقيقها في المدى الطويل، ويعد هذا النوع من الميزانيات لفترة بعيدة المدى (من 5 إلى 10 سنوات) وهي لا تتضمن التفاصيل الدقيقة. وهدفها توضيح الاتجاه العام للمؤسسة في المستقبل من حيث التوسع وطرح منتجات جديدة أو الحصول على أصول جديدة.

- الميزانيات قصيرة الأجل: تتمثل في مجموعة الأعمال التي ترغب المؤسسة تنفيذها في المدى القصير (أقل من سنة)، وهي جزء من الميزانيات طويلة الأجل، لهذا يجب أن لا يكون هناك تعارض في الأهداف بينهما.

¹ - محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص 13.

² - نعيمة بجاوي، زكية مقري، مرجع سبق ذكره، ص ص 173-175.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

- الميزانيات المستمرة: تعد مثل هذه الميزانيات التقديرية في حالة عدم إمكانية إعداد تقديرات سليمة عن فترة معقولة من الزمن.

3-2: معيار طبيعة الأعمال التي تغطيها الميزانية التقديرية: وفقا لهذا المعيار تنقسم الميزانيات التقديرية إلى:

- الميزانيات التشغيلية: وتسمى كذلك بميزانيات الاستغلال، لأنها تغطي نشاط الاستغلال للمؤسسة كالشراء، الإنتاج، البيع،... الخ.

- الميزانيات الرأسمالية: وتدعى كذلك بميزانية الاستثمار، لأنها تتعلق بتخطيط العمليات الاستثمارية للمؤسسة.

3-3: معيار وحدة القياس المستعملة: تنقسم الميزانيات وفقا لهذا المعيار إلى:

- الميزانيات العينية: يعبر عنها بوحدات مادية (كالوزن، الوقت، الوحدات،...) ويكثر هذا النوع من الميزانيات في المؤسسات الإنتاجية.

- الميزانيات النقدية: يتم العبر عنها بوحدات نقدية، يستعمل هذا النوع لغرض تقييم الميزانيات العينية من جهة، ومن جهة ثانية لغرض الجمع بين الميزانيات التقديرية في الأعمال النهائية.

3-4: معيار الثبات والمرونة: تنقسم الميزانيات وفق هذا المعيار إلى:

- الميزانيات الثابتة: وتعد لمستوى واحد من مستويات التشغيل أو مزيج واحد من مستويات الأنشطة، ومن ثم فهي ترتبط بحجم تقديري أو معياري واحد من النشاط الإنتاجي أو البيعي، أي أنها تعد على أساس ثابت من الأسعار والنشاط.

- الميزانيات المرنة: تعد على أساس مجموعة من مستويات النشاط، أي أحجام مختلفة من الإنتاج والمبيعات، يتم تحديدها طبقا لمدى التقلبات المتوقع حدوثها خلال فترة الميزانية، أي أنها تعد على أساس مجموعة متعددة من الأسعار والمستويات المختلفة من النشاط لتفادي الأخطار التي تنجم عن عدم اليقين.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

3-5: معيار درجة التفاصيل التي تشمل عليها الميزانية التقديرية: وفقا لهذا المعيار تنقسم الميزانيات إلى:¹

- ميزانيات المسؤولية: تتكون المؤسسة من عدة أقسام على رأس كل منها مسؤول يتولى تنفيذ الميزانية التقديرية الخاصة بقسمه، وتشكل هذه الميزانية أداة فعالة للرقابة لأنها توفر المعلومات المفصلة التي بواسطتها يقيم أداء المسؤول.
- ميزانية البرامج: أساسها نشاط معين أو عملية محددة تنوي المؤسسة القيام بها (مثلا شراء آلة جديدة)، يتمثل دور هذه الميزانية في إضفاء أهمية خاصة لعملية التنبؤ، وتزداد أهمية ميزانية البرامج عندما تواجه المؤسسة مشاكل اختيار المشاريع فهي تزود الإدارة بالمعلومات عن الآثار والنتائج الاقتصادية والمالية عن اختيارها لكل مشروع.
- ميزانيات المنتجات: تقوم هذه الميزانية على اعتبار كل منتج وحدة محاسبية مستقلة لأغراض الميزانية التقديرية، وتتضمن ميزانية المنتج برنامج الإنتاج والتشغيل الخاص به وبرنامج المبيعات والمخزون التعلق به وتخطيط عناصر التكاليف والمستلزمات اللازمة له وتقدير الإيرادات المتوقع الحصول عليها منه، وتساعد ميزانية المنتجات على تخطيط ربحية المنتجات المختلفة والرقابة عليها وتحسينها.
- الميزانيات الشاملة: تقوم هذه الميزانيات على اعتبار أن المؤسسة بكل أنشطتها المختلفة وبرامجها المتعددة وبأقسامها المتنوعة ومراكز مسؤولياتها الكثيرة بمثابة الوحدة المحاسبية لأغراض إعداد الميزانية التقديرية، ويترتب على ذلك أن الميزانية الشاملة تتمثل الهيكل العام الذي تستقر فيه الميزانيات التقديرية الأخرى.

4- الميزانية التقديرية للإنتاج

تعتبر الميزانية التقديرية للإنتاج العنصر (الجزء)، الثاني المكون لنظام الميزانيات التقديرية بعد الميزانية التقديرية للمبيعات، وتسعى إلى دراسة وتعبئة كل الوسائل المادية والعمليات المتاحة والمحتملة لضمان الطاقة الإنتاجية الضرورية لتحقيق الأهداف المحددة في برنامج المبيعات وفي الآجال المحددة.

وتمر عملية إعداد الميزانية التقديرية للإنتاج بالمراحل التالية:

- إعداد برنامج الإنتاج: يتمثل برنامج الإنتاج في إعداد تقديرات كمية للمنتجات التي سوف تنتج وذلك باستعمال طرق وأساليب تختلف باختلاف أنظمة الإنتاج السائدة.²

¹ - محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص 38.

² - عبد العزيز محمود الإمام، الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة، دار المريخ للنشر، الرياض، 1983، ص 61.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

- تقييم برنامج الإنتاج: تعتبر عملية تقييم برنامج الإنتاج المرحلة الثانية من إعداد الميزانية التقديرية للإنتاج، وتتمثل في تحويل برنامج الإنتاج من وحداته المادية إلى وحدات نقدية باستعمال العلاقة التالية:¹

الميزانية التقديرية للإنتاج = برنامج الإنتاج التقديري x تكلفة الإنتاج

تتكون تكلفة الإنتاج لمنتج معين عادة من أعباء مباشرة وأخرى غير مباشرة.

✓ تتمثل الأعباء المباشرة في تلك الأعباء التي تخص نوع معين من الإنتاج بحيث يمكن تخصيصها مباشرة لتكلفته دون ما حاجة إلى حسابات وسيطة أو معالجات قبل تحملها، وتشتمل خاصة أعباء المواد الأولية ومصاريف اليد العاملة المنتجة.

✓ أما الأعباء غير المباشرة فتخصص عدة أنواع من المنتجات مما يستلزم معالجتها قبل تحملها وتضم كل الأعباء الأخرى للإنتاج (للتصنيع) غير المواد الأولية واليد العاملة المباشرة. وعادة ما يطلق عليها اسم الأعباء الصناعية (الإنتاجية) العامة. وعلى أساس هذا التصنيف تعد الميزانية التقديرية لكل نوع من هذه المصاريف، واحدة للمواد الأولية المستهلكة، والأخرى لليد العاملة المنتجة، وثالثة للمصاريف (التكاليف) الصناعية (الإنتاجية) غير المباشرة. ومجموع هذه الميزانيات التقديرية يحدد قيمة برنامج الإنتاج أو الميزانية التقديرية الإجمالية للإنتاج.

فبعد انتهاء قسم المبيعات من وضع تقديراته الخاصة بالمبيعات المتوقعة، ويقوم قسم الإنتاج بتحويل هذه التقديرات إلى تقديرات كمية للإنتاج، والغرض من ذلك من معرفة مستويات المخزون من الإنتاج اللازمة لتلبية حاجات الميزانية التقديرية للمبيعات.

تسعى الميزانية التقديرية للإنتاج إلى تحقيق مجموعة من الأهداف في ظل العديد من الاعتبارات و حسب أنظمة الإنتاج السائدة.

حيث يمكن تعريفها بأنها " خطة تقوم بإعداد التقديرات بالكمية والقيمة لمختلف عمليات الإنتاج للفترة المستقبلية. وهي بمثابة أداة معبرة عن الأهداف والسياسات والنتائج المتوقعة للإنتاج".²

¹ - نعيمة بجاوي، زكية مقري، مرجع سبق ذكره، ص 237 - 238.

² - نفس المرجع، ص 223 - 224.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

في هذه الميزانية يتم تحديد حجم الإنتاج الخاص بفترة الاستغلال، والملاحظ هو وجود علاقة مباشرة بين ميزانية المبيعات وميزانية الإنتاج، وبالرغم من أن هناك عوامل تؤثر على كمية الإنتاج مثل الطاقة الإنتاجية المتاحة، فإن كمية الإنتاج تتحدد بشكل أكبر من خلال ميزانية المبيعات، ويتم تحديد برنامج الإنتاج الخاص بالسنة المقبلة كما في العلاقة التالية:¹

**الوحدات المطلوب إنتاجها = الوحدات المطلوب بيعها + الوحدات المخزنة آخر المدة -
الوحدات المخزون أول المدة**

إن الميزانية التقديرية للإنتاج توضح لمتخذ القرار في المؤسسة الإنتاجية عدد الوحدات أو الكميات من المنتجات التي ينبغي إنتاجها خلال فترة الميزانية، وهذه الفترة عادة تجزأ إلى وحدات زمنية تتناسب وطبيعة الإنتاج (فصل، شهر، أسبوع،... الخ) وذلك لأغراض الرقابة والسيطرة على الإنجاز.

إذن الميزانية التقديرية للإنتاج تعتبر تقديراً للكمية التي يمكن المؤسسة الإنتاجية إنتاجها خلال فترة الميزانية التقديرية، بعد الأخذ بعين الاعتبار سياسة المبيعات والتخزين، كما أن للميزانية التقديرية للإنتاج عدة أهداف نذكر منها:²

- تقدير كميات الإنتاج التي تقابل بها حاجات الميزانية التقديرية للمبيعات من جهة وتواجه بها طلبات الزبائن في زمن وجيز من جهة ثانية، وهذا يستدعي تحديد مستويات المخزون السلعي الذي ينبغي توافره.
- تقدير الاحتياجات من المواد الأولية ومواقيت شرائها.
- تخطيط الاحتياجات من اليد العاملة المباشرة.
- معرفة التكاليف الإنتاج اللازمة لإنتاج الكميات الواجب إنجازها لمواجهة الطلب.
- مراقبة الإنتاج والغرض من ذلك هو الاستعمال الأمثل للطاقات المتاحة للوصول إلى مستويات المخططة لجودة وكمية الإنتاج وفي الوقت المحدد بأقل التكاليف.

¹ - طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية (نظرة متكاملة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 737.

² - نعيمة بجاوي، زكية مقري، مرجع سبق ذكره، ص 224 - 225.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

المطلب الثاني: دور الميزانية التقديرية في تحسين الرقابة على تكاليف الإنتاج

تعرف تكاليف الإنتاج بأنها مجموعة النفقات من مواد وعمل وخدمات تنفق على السلعة أو الخدمة خلال مرحلة الإنتاج وتشمل على:¹

✓ تكاليف المواد المستخدمة في الإنتاج.

✓ تكاليف العمل أو أجور العمال.

✓ تكاليف الإنتاج غير المباشرة.

إن الرقابة على التكاليف تعد الأداة الرئيسية لمراقبة التسيير في المؤسسة ولها أبعاد محاسبية واقتصادية لذلك فإنها تعمل على ضبط عناصر التكاليف وتحليلها وتفسيرها من عدة جوانب، وتستعين في ذلك بإجراءات ومعايير تقنية ومحاسبية، والتي تعد وسيلة أساسية للتحكم في التكاليف، من حيث التسجيل والتخزين والمعالجة والحصول على نتائج معلوماتية ذات خصائص عالية يعتمد عليها في اتخاذ القرارات وإعداد الموازنات والخطط المختلفة.

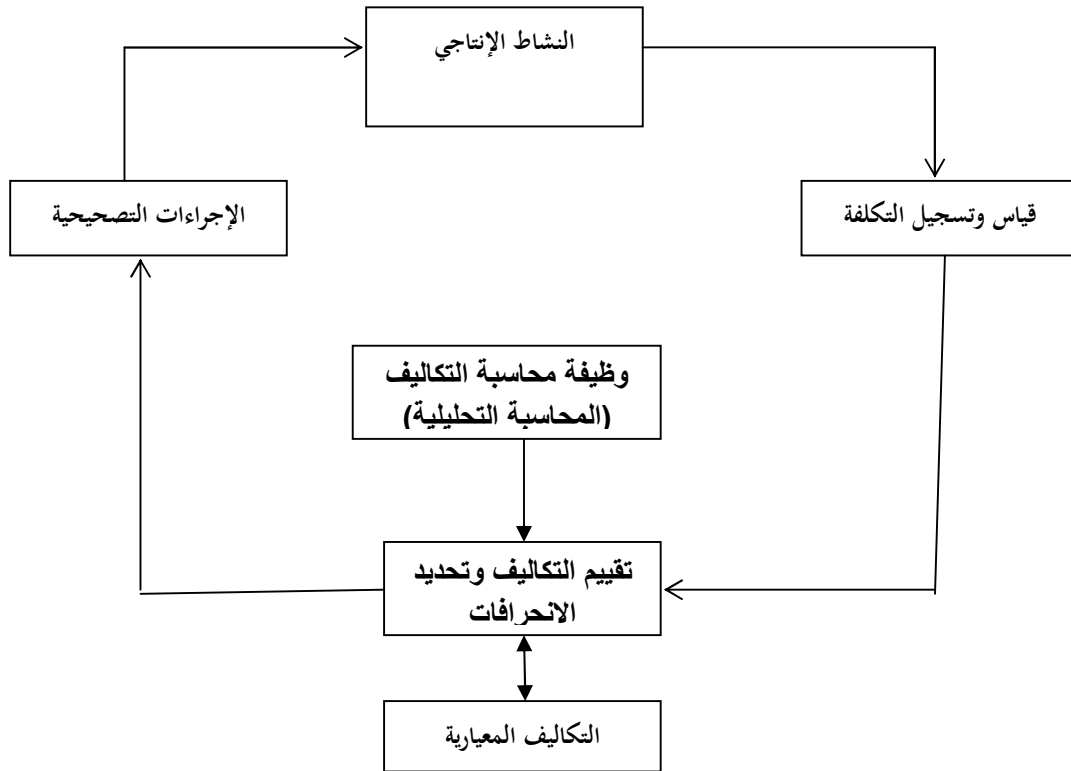
ونظام الرقابة على تكلفة الإنتاج يجب تصميمه في شكل دائري مغلق يسمح بالرقابة على هذه التكلفة.²

كما هو موضح في الشكل التالي:

¹ - بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج، مذكرة الماجستير في العلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013 - 2014، ص ص 94 - 95.

² - نفس المرجع، ص 97.

الشكل رقم (06): دورة نظام الرقابة على تكلفة الإنتاج



المصدر: محمد أبديوي الحسين، تخطيط الإنتاج ومراقبته، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص 130.

نلاحظ من الشكل أن التكاليف الفعلية للإنتاج يتم قياسها وتسجيلها، ثم تتم مقارنتها مع التكاليف المعيارية وتحديد الانحرافات، ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، وحتى تنجز وظيفة الرقابة على تكاليف الإنتاج يتوجب الاحتفاظ بسجلات تفصيلية عن تكلفة كل منتج¹ وكل جزء، وكل عملية لجميع العمليات، كما يعد نظام معلومات الإنتاج ضروريا ومهما جدا لإنجاح الرقابة على التكاليف.

وللحفاظ على مستوى معين من التكاليف لما لها من أهمية كبيرة في زيادة مردودية المؤسسة الإنتاجية فإنه يجب حساب مايلي²:

- **التكاليف الفعلية:** يتم فيها حصر بنود التكاليف المختلفة خلال فترة زمنية معينة بصرف النظر عن التغيير في وحدة النقد من القيمة الحقيقية، لها نظرا للعوامل التضخم الاقتصادي وعادة ما يتم التوصل إلى هذه التكاليف بالنسبة لمتغيري

¹ - محمد أبديوي الحسين، مرجع سبق ذكره، ص 130.

² - بوناب بلال، مرجع سبق ذكره، ص 98.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

العمل والإنتاج عن طريق حاصل ضرب الكمية في السعر بالنسبة للوحدة، وللحفاظ على مستوى معين من التكاليف لما لها من أهمية كبيرة في زيادة مردودية المؤسسة الإنتاجية وبالتالي تعبر التكاليف الفعلية المستفيدة التي يتم تسجيلها على أساس تاريخي عن لحظة حدوثها بالنسبة لكل عنصر من عناصر الإنتاج.

- التكاليف المعيارية (النموذجية): التكاليف المعيارية هي تكاليف نمطية موضوعة أو محددة بصورة مسبقة، على أساس من التجزئة والبحوث العلمية والعملية التي تحدث في ظل ظروف تشغيل مدروسة لكي تستطيع الإدارة من خلالها قياس مدى فاعلية الأداء، وتنصب هذه التكلفة على تكلفة المدخلات وكمياتها، فمعيار التكلفة يحدد ما يجب أن تكون عليه تكلفة الوحدة الواحدة من كميات المدخلات وتقاس بها التكلفة الفعلية لتحديد الانحرافات وبيان أسبابها، ومعنى آخر فإنها تمثل مستوى التكلفة الذي تم تقديره من قبل الإدارة.¹

1- دور الميزانية التقديرية في الرقابة على تكاليف المواد الأولية المستخدمة:

1-1: الرقابة على تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج: يرتبط تحليل الصنف الأول بعاملان رئيسيان هما²:

✓ يتعلق بشراء المواد الداخلة مباشرة في عملية الشراء.

✓ يتعلق بترشيد استخدام تلك المواد أي استخدامها بطريقة مثلى.

العامل الأول: يتأثر بمتغيرات عديدة منها التغير في أسعار الشراء، والوقت الملائم للشراء، وحجم الطلبية والنوعية، والمواصفات المرغوبة.

والمؤسسات تدرك أهمية هذه الرقابة لما لها من انعكاس مباشر في خفض التكاليف وزيادة حجم المبيعات ومن ثم زيادة الإيرادات، لذلك قد تلجأ العديد من المؤسسات التعاون فيما بينها وذلك من خلال شراء كميات كبيرة بهدف تخفيض تكاليف وأسعار الشراء. ولتحقيق الرقابة الفعالة على التكلفة المباشرة للإنتاج لابد من الاهتمام بالجوانب الأساسية في عملية الشراء المواد والتي تتمثل أهميتها في:

● تحديد مواصفات المواد المستعملة في عملية الإنتاج.

● تحديد كميات المواد الواجب شراؤها.

¹ - عبد الله جميل عبد الله أبو معلق، التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005، ص ص 18 - 19.

² - بوناب بلال، مرجع سبق ذكره، ص 95.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

• تحديد حجم المخزون الذي تتوفر عليه المؤسسة.

العامل الثاني: يتأثر بمتغيرات أخرى مثل طريقة استخدام المواد والتغليف، وطرق التخزين ومعدلات التلف والفضلات الناتجة، فالاستخدام الأمثل للموارد في عملية الإنتاج يسمح لها بتخفيض تكاليف الإنتاج وزيادة المبيعات والإيرادات. لذلك فإن الرقابة على التكلفة المباشرة للإنتاج تتطلب تحليل هذين العاملين، وذلك بالاعتماد على المقارنة بين التكاليف التقديرية والفعلية، ومن ثم التعرف عند المقارنة على أسباب الاختلافات واقتراح الحلول المناسبة لمواجهة الانحرافات.

1-2: الميزانية التقديرية للمواد المستخدمة: بعد إعداد الميزانية التقديرية للإنتاج تكون الخطوة التالية هي إعداد الميزانية التقديرية للمواد الأولية،¹ والهدف منها هو إعداد التقديرات بالكمية والقيمة للمواد الأولية اللازمة لتنفيذ برنامج الإنتاج، كما أنها تهدف إلى تحقيق الرقابة على المواد الأولية، ونظرا لعدم ارتباط المواد واللوازم غير المباشرة ببرنامج الإنتاج فإنه لا يمكن اعتبارها ضمن الميزانية التقديرية للمواد المباشرة ولكن تضم إلى الميزانية التقديرية للتكاليف الصناعية (الإنتاجية) غير المباشرة.² وتعد الميزانية التقديرية للمواد الأولية باستخدام المعادلات التالية:³

**تحديد احتياجات الإنتاج من المواد الأولية = الوحدات الواجب إنتاجها
x احتياجات الوحدة المنتجة من المواد الأولية**

**تحديد الكمية الواجب شراؤها من المواد الأولية = احتياجات الإنتاج من
المواد الأولية + مخزون المواد الأولية في نهاية الفترة - مخزون
المواد الأولية في بداية الفترة**

**التكلفة المقدرة للكمية الواجب شراؤها من المواد الأولية = الكمية الواجب
شراؤها من المواد الأولية x التكلفة المقدرة للوحدة المشتراة من المواد**

¹ - أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002 - 2003، ص 259.

² - فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص 102.

³ - أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، مرجع سبق ذكره، ص 259.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

- تقدير كميات المواد الأولية: إن إعداد التقديرات للمواد الأولية اللازمة للإنتاج يتوقف على مدى تماثل المنتجات المراد إنتاجها.

● بالنسبة للمؤسسات التي تنتج منتجات نمطية، فإن التقديرات تشمل تحديد الكمية المعيارية من كل نوع من أنواع المواد التي تدخل في عملية إنتاج كل وحدة من المنتج، وبعد تحديد الكمية المعيارية التي تكون في صورة معدل لوحدة واحدة من المنتج، يتم بعد ذلك تحديد كمية المواد اللازمة لتنفيذ برنامج الإنتاج، وذلك حسب المعادلة التالية:

برنامج المواد الأولية المستهلكة = معدل المواد لكل وحدة منتجة x عدد الوحدات المقدر (برنامج الإنتاج)

● أما بالنسبة للمؤسسات ذات الإنتاج غير المتماثل أي يكون الإنتاج حسب الطلبات، يحدد الزبون المواصفات المطلوبة، ففي هذه الحالة يتم القيام بتحليل المواصفات التي حددها الزبون في الطلبية وذلك لتحديد أنواع وكميات المواد التي تستعمل في إنتاج الطلبية، وعند تحديد الميزانية التقديرية للمواد يجب أن لا ننسى تحديد نسبة التلف الطبيعي المسموح به في عملية الإنتاج.¹

- تقدير الأسعار للمواد الأولية: إن التنبؤ بالأسعار أسهل من التنبؤ بكميات المواد اللازمة للإنتاج، فالأسعار تتبع السوق، فإذا كان هذا الأخير مستقر فإن التقديرات وتقييم مخزون المواد الأولية والمنتجات التامة يكون على أساس سعر معياري.

أما إذا كان السوق غير مستقر ويتميز بتقلبات هامة وعشوائية فالانتفاع بالأسعار المعيارية غير ممكن ولكن التقييم يتم على أساس آخر الأسعار المعروفة، ويمكن حساب السعر المعياري على أساس:

● سعر الفترة الأخيرة مضافا إليه مصاريف التمويل.

● سعر تقديري عند حساب التكلفة المعيارية للمواد يجب أخذ الفضلات والمهملات بعين الاعتبار وخصم قيمتها من قيمة المواد للحصول على التكلفة المعيارية النهائية.²

¹ - فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 102 - 103.

² - نعيمة بجاوي، زكية مقري، مرجع سبق ذكره، ص ص 239 - 240.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

– أهمية إعداد التقديرات: بالنسبة لقسم التموين فبالاعتماد على الكميات التقديرية للوحدة المنتجة ببرنامج الإنتاج يستطيع تحديد احتياجات كل قسم من أقسام الإنتاج حسب كل صنف من المواد، وهذا يساعد قسم التموين على إعداد برامج الشراء والتخزين.

أما بالنسبة لقسم الإنتاج المستعمل للمواد، فإن معرفة الكميات التقديرية سيساعده على تحقيق هذا الهدف الذي شارك في إعداده وهو تخفيض التكاليف. ومنحت لهم علاوة عند الاقتصاد في المواد فإن المستخدمين سيعملون على تحقيق الهدف وحتى تجاوزه.¹

1-3: تحليل انحرافات تكاليف المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج:

تعتبر عملية تحليل الانحرافات وسيلة لاكتشاف وإظهار الخلل وتحديد مصدره، ويتمثل مبدأ تحليل الانحرافات في تحديد أثر كل عنصر مع افتراض ثبات العناصر الأخرى. وحساب الانحرافات مؤسس على أساس خوارزمية حسابية وتوجد ثلاثة طرق لذلك وهي:²

– الطريقة المحاسبية: وهي التي تميز بين انحراف المواد، انحراف اليد العاملة والتي تعتبر تكاليف مباشرة وانحراف التكاليف غير مباشرة.

– الطريقة الأمريكية: وهي مستوحاة من المقاربات التحليلية والتي تميز كذلك بين انحراف المواد وانحراف اليد العاملة والتي تعد تكاليف متغيرة مباشرة وانحراف التكاليف المباشرة.

– طريقة مراقبة الميزانيات التقديرية: والتي تحسب عددا كبيرا من الانحرافات الضرورية لفهمها بالنسبة للميزانية التقديرية، مع ضرورة تحليل وتفسير جميع الانحرافات ويطلق عليها انحرافات (الحجم، المردودية، السعر، المزيج) وتعتمد هذه الأخيرة على:

● انحراف الحجم: يعكس مدى احترام المؤسسة لفرضية مستوى النشاط الإجمالي (هل باعت وأنتجت ما كانت ترغبه؟) أو ما هي أثار ارتفاع أو انخفاض مستوى النشاط على النتيجة.

¹ - فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص 103.

² - نعيمة بجاوي، زكية مقري، مرجع سبق ذكره، ص ص 299 - 300.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

- **انحراف المردودية:** ويسمى في بعض الأحيان بانحراف الكمية وهو عبارة عن انحراف كمية الموارد المستهلكة في مختلف الأقسام المنتجة، وتتمثل في معرفة إذا تم استخدام الموارد حسب الإنتاجية المقدرة في الميزانية التقديرية، أي هل زاد أو انخفض استهلاك الموارد لإنتاج وحدة واحدة؟ هل تم احترام التشكيلة والمعايير أم لا.
- **انحراف الأسعار:** يقيم الانحراف بالنسبة لمستوى تكلفة اقتناء الموارد هل تم شراء المواد الأولية بسعر مرتفع أو منخفض عما تم تقديره؟، وما هي آثار ذلك على النتيجة؟ أما بالنسبة لليد العاملة فغالبا ما يتم التكلم عن انحراف في معدل الأجر عوضا عن انحراف السعر.
- **انحراف المزيج:** يظهر هذا الانحراف في المؤسسات الإنتاجية التي تنتج وتبيع عدة منتجات وبأسعار مختلفة، وهو عبارة عن تجزئة لانحراف الحجم حسب نوع المنتج.

يمثل انحراف المادة الأولية المستهلكة في الفرق بين الاستهلاك التقديري والاستهلاك الفعلي. حيث يقوم المحاسب بمقارنة التكاليف الفعلية للمواد الأولية المستهلكة في مراكز الإنتاج بالتكاليف المعيارية المحددة مسبقا، ويكون الفرق هو انحراف تكلفة المواد، ويجب تحليل هذا الانحراف هل يرجع إلى اختلاف الكمية الفعلية عن الكمية المعيارية للمواد الأولية؟ أم يرجع الانحراف إلى اختلاف السعر الفعلي للوحدة من المواد الأولية عن السعر المعياري لها؟ حيث أن علاقة انحراف تكاليف المادة الأولية المستهلكة تكون كمايلي:¹

$$EGMP = QPMP \times CP - QRMP \times CR$$

حيث أن:

EGMP: الانحراف الإجمالي للمادة الأولية المستهلكة.

QRMP: الكمية الفعلية المستهلكة من المادة الأولية.

QPMP: الكمية من المادة الأولية المقدر استهلاكها للإنتاج الحقيقي.

CP: التكلفة التقديرية لاقتناء المادة الأولية.

¹ - علي أحمد أبو الحسن، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص 232.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

CR: التكلفة الحقيقية لاقتناء المادة الأولية.

- **انحراف كمية المواد:** ويسمى أيضا انحراف استخدام المواد، ذلك لأنه ناتج عن اختلاف الكمية المستخدمة فعلا عن الكمية المعيارية المحددة لإنتاج الفترة، ويحدث هذا الانحراف لواحد أو أكثر من سبب من الأسباب¹:
 - الإهمال من جانب العمال في عملية المناولة والاستخدام مما يترتب عليه وجود ضياع والتلف والفساد في المواد الأولية.
 - عدم إرجاع المواد غير المستخدمة إلى المخازن أو عدم جردها في قسم الإنتاج، مما يزيد من التكلفة الفعلية نظرا لعدم خصم الكمية غير المستخدمة هذه من الكمية المستهلكة في قسم الإنتاج.
 - حدوث تغيرات لم تؤخذ في الاعتبار عند وضع الكمية المعيارية مثل: تغيير في تصميم السلعة، تغيير في الآلات والأدوات وطرق التشغيل، إحلال مواد أولية أخرى.
 - عدم إمكانية المحافظة على الآلات والمعدات في حالة جيدة مما يؤدي إلى زيادة في استخدام المواد الأولية.

ويجب التعبير عن انحراف كمية المواد تعبيرا نقديا، وتستخدم لهذا الغرض التكلفة المعيارية للوحدة من المواد الأولية وليس التكلفة الفعلية، وذلك لوجود اختلاف بسبب عوامل خارجة عن رقابة وسيطرة المشرف في قسم الإنتاج، وبالتالي فإن استخدام التكلفة الفعلية (السعر الفعلي) قد يؤدي إلى تضخيم أو تخفيض قيمة الانحراف دون أن يكون ذلك راجعا إلى سوء أو حسن استخدام المواد الأولية في القسم الإنتاجي، وتبعاً لذلك يحسب انحراف كمية المواد الأولية كمايلي:

$$\text{انحراف الكمية (EGMP)} = (\text{الكمية المعيارية للمواد لإنتاج الفترة (QPMP)} - \text{الكمية المستخدمة (QRMP)}) \times \text{السعر المعياري للمادة الأولية (CP)}$$
$$= + \text{ انحراف موجب أو - انحراف سالب}$$

انحراف موجب يعني أن الكمية المستخدمة أقل من الكمية المعيارية دون الإخلال، بهدف الكمية المنتجة والموجودة وهذا يدل على الكفاءة والفعالية في التسيير. أما انحراف سالب يكون نتيجة لتسجيل الكمية المستخدمة تفوق الكمية المعيارية وهذا يدل على وجود إختلالات يجب تحديدها ومعرفة أسبابها والعمل على معالجتها.

فانحراف كمية المواد يقع مسؤوليته على عاتق عمال الورشات.

¹ - علي أحمد أبو الحسن، مرجع سبق ذكره، ص 232 - 233.

- انحراف السعر للمواد الأولية:

يحدث هذا الانحراف نتيجة اختلاف السعر الفعلي عن السعر المعياري للوحدة من المادة الأولية، وأهم الأسباب التي تؤدي إلى حدوث هذا الاختلاف في السعر هي:

- التقلبات في أسعار الشراء في أسواق المواد الأولية.
- النقص في الكمية المشتراة أثناء النقل مما يرفع من تكلفة الوحدة.
- الشراء بكميات غير اقتصادية.
- عدم الحصول على خصم كمية أو خصم تجاري.
- الشراء من موردين يغالون في الأسعار ولا يتقيدون بشروط التوريد المحددة.

ومن هذه الأسباب نجد أن بعضها خارج عن رقابة وتحكم إدارة المشتريات بالمؤسسة مثل تقلبات في أسعار السوق، أما الأسباب الأخرى فإنها تخضع لرقابة وسلطة إدارة المشتريات.

لذلك يجب على المحاسب أن يحسب انحراف السعر لكل من المواد الأولية المشتراة والمواد المستخدمة لأهمية ذلك من ناحية الرقابة على إدارة المشتريات ومن ناحية أخرى لتعديل التكلفة المعيارية للإنتاج خلال الفترة. وتحسب الانحرافات

كمايلي:¹

$$\text{انحراف السعر للمشتريات} = (\text{السعر المعياري (CP)} - \text{السعر الفعلي (CR)}) \times \text{الكمية المشتراة فعلا (QRMP)}$$

$$\text{انحراف المواد المستخدمة} = (\text{السعر المعياري (CP)} - \text{السعر الفعلي (CR)}) \times \text{الكمية المستخدمة فعلا لإنتاج الفترة (QRMP)}$$

وتقع مسؤولية انحراف السعر على عاتق مصلحة الشراء.

¹ - علي أحمد أبو الحسن، مرجع سبق ذكره، ص ص 238 - 239.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

ويمثل إجمالي انحراف المواد المباشرة الفرق بين التكلفة الفعلية للمواد المباشرة والتكلفة المعيارية، ويكون ملائماً إذا كانت التكلفة الفعلية تقل عن التكلفة المعيارية ويكون الانحراف غير ملائم إذا كانت التكاليف الفعلية تزيد عن التكلفة المعيارية. ويتم تحليله إلى انحراف كمية وانحراف سعر حيث تخضع مسؤولية حدوث انحراف كمية إلى المسؤول عن قسم الإنتاج فيما يعتبر انحراف السعر من مسؤولية المشرف على المشتريات.¹

2- دور الميزانية التقديرية في الرقابة على التكلفة المباشرة للعمل:

1-2: الرقابة على التكاليف المباشرة للعمل: إن تكلفة العمل (الأجور) تحظى بأهمية بالغة من قبل الإدارة، وذلك بغرض تحقيق الرقابة وتفادي ضياع غير عادي للوقت والعمل على تخفيض نسبة الضياع العادي، إلى أدنى حد ممكن، ووجود معايير تكلفة العمل (الأجور) يساعد أيضاً في تحديد الاحتياجات من القوى العاملة وذلك عند إعداد موازنة المؤسسة، وتتطلب عملية إعداد معايير تكلفة الأجور تحديد العوامل التالية: مستويات المهارة، معيار الوقت.²

2-2: الميزانية التقديرية للتكاليف المباشرة للعمل (اليد العاملة):

بعد إعداد الميزانية التقديرية للمواد الأولية التي يحتاجها برنامج الإنتاج تكون الخطوة التالية هي إعداد الميزانية التقديرية لليد العاملة، حيث يعتبر العمل المباشر (اليد العاملة) من أهم عناصر الإنتاج، وتكلفته تمثل قسماً كبيراً في تكلفة الإنتاج، ولهذا من الواجب تخطيط الأجور ومراقبتها، وتهدف هذه الميزانية التقديرية إلى تحديد الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج لمقارنته مع الوقت الفعلي.

ولإعداد هذه الميزانية التقديرية لابد من معرفة مايلي:³

- برنامج الإنتاج التقديري.
 - الوقت اللازم لإنتاج الوحدة من المنتج وكمية الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج.
 - الوقت المتاح من العمل المباشر (اليد العاملة).
 - معدل الأجر الذي يدفع للعامل.
- تقدير الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج: تقوم المؤسسة بإجراء دراسات لتحديد معايير قياسية للزمن اللازم لإنتاج الوحدة، وبعد تحديد الزمن المعياري لإنتاج الوحدة نضرب عدد وحدات برنامج الإنتاج في الزمن المعياري لإنتاج الوحدة

¹ - عبد الله جميل عبد الله أبو معلق، مرجع سبق ذكره، ص 109.

² - نفس المرجع، ص ص 73 - 74.

³ - فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص 108.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

لتحديد الزمن اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج، أما بالنسبة للمؤسسات التي لم تتوصل إلى وضع المعايير القياسية فإنه بإمكانها أن تقوم بدراسة وتحليل نتائج الفترة السابقة لاستخراج متوسط الزمن الفعلي اللازم لتنفيذ عملية من عمليات الإنتاج، وفي حالة كون إنتاج وحدة من المنتج يتطلب عدة عمليات إنتاجية تقوم بجمع الزمن لكل عملية لتحصل على الزمن اللازم لإنتاج الوحدة ثم يتم ضربه في عدد وحدات برنامج الإنتاج، مع العلم أن الأوقات الإجمالية يدخل ضمنها أوقات تحضير الآلات والأوقات الضائعة المسموح بها.¹

- **تحديد الوقت المتاح:** في هذه المرحلة يتم تحديد حجم الساعات المنتجة للعمل المباشر (اليد العاملة) ويستخرج هذا الحجم كما يلي:

- تحديد عدد العمال الذين لهم علاقة مباشرة بالإنتاج.
 - تحديد عدد أيام الحضور لعامل له علاقة مباشرة بالإنتاج.
- **تقدير معدل الأجر:** إذا كان أساس دفع الأجور هي الساعة، فمن السهل تحديد المعدل التقديري لأجرة الساعة، ونلاحظ أن هناك حالتين: الحالة الأولى يكون معدل الأجر موحدًا في جميع مراكز العمل في قسم التشغيل، الحالة الثانية يكون معدل الأجر متغيرًا في مختلف مراكز العمل التي تتطلب اختصاصات مختلفة.

ففي المرحلة الأولى يعتبر معدل الأجر المعياري هو المعدل المشترك لجميع عمليات القسم، أما المرحلة الثانية يتوفر لدينا حلان: إما حساب معدل أجر مرجح للقسم أو تحديد معدلات أجر معيارية لكل مجموعة من العمليات المتجانسة. حيث أن الحل الثاني يساعد على إعداد ميزانية تقديرية دقيقة من جهة وتحقيق رقابة فعالة من جهة ثانية.

- **أهمية إعداد التقديرات:** بالنسبة لمصلحة المستخدمين فبمعرفة الأوقات التقديرية وبرنامج الإنتاج تستطيع التعرف على احتياجات كل قسم من أقسام الإنتاج من الأيدي العاملة في مختلف الاختصاصات، وبالتالي معرفة هل أن اليد العاملة المتوفرة كافية لتحقيق برنامج الإنتاج التقديري أو يتعين باللجوء إلى ساعات إضافية أو توظيف عمال جدد، كما تساعد هذه التقديرات على تخطيط الإنفاق النقدي خلال فترة الميزانية التقديرية من خلال التوزيع الزمني لهذه الميزانية، كما أنها أحد العناصر المحددة للنتيجة التقديرية.²

¹ - فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص 109.

² - نفس المرجع، ص ص 109 - 110.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

2-3: تحليل انحراف التكاليف المباشرة للعمل: يتمثل انحراف تكاليف اليد العاملة المباشرة في الفرق بين التكاليف التقديرية والتكاليف الحقيقية. حيث يقوم المحاسب بمقارنة تكلفة العمل المباشر (اليد العاملة المباشرة) الفعلية في كل مركز مسؤولية مع المعيارية ويحدد إجمالي الانحراف، ويجب تحليل هذا الانحراف الإجمالي لمعرفة مصادره، ومسبباته، والتي يمكن أن تكون:¹

• اختلاف كمية الزمن الفعلي عن المعياري لإنتاج الفترة.

• اختلاف معدل الأجر الفعلي للساعة عن المعدل المعياري للساعة.

ويحسب الانحراف الإجمالي لتكاليف اليد العاملة المباشرة بالعلاقة التالية:

$$EGMOD = TP \times TRP - TR \times TRR$$

حيث يمثل:

EGMOD: الانحراف الإجمالي لتكاليف اليد العاملة المباشرة.

TP: الوقت التقديري المكيف للإنتاج الحقيقي.

TR: الوقت المستغرق فعلا في الإنتاج.

TRP: معدل الأجر التقديري.

TRR: معدل الأجر الحقيقي.

- انحراف كمية الزمن (الوقت): ويطلق عليه انحراف الكفاية للعمل المباشر (اليد العاملة المباشرة) ويتم تحديده كالآتي:

$$\text{انحراف كمية الزمن (الوقت)} (ET) = (\text{كمية الزمن المعياري للإنتاج الفعلي} (TP) - \text{كمية الزمن الفعلي} (TR)) \times \text{معدل الأجر المعياري}$$

وتقع مسؤولية هذا الانحراف على عاتق عمال الورشات.

¹ - علي أحمد أبو الحسن، مرجع سبق ذكره، ص ص 244 - 245.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

- انحراف معدل الأجر: ويطلق عليه انحراف الانفاق للعمل المباشر (اليد العاملة المباشرة) ويتم تحديده كالآتي:

$$\text{انحراف معدل الأجر (ETR)} = (\text{معدل الأجر المعياري للساعة (TRP)} - \text{معدل الأجر الفعلي للساعة (TRR)}) \times \text{كمية الزمن الفعلي (TR)}$$

وتقع مسؤولية هذا الانحراف على عاتق فرع الأجر.

3- دور الميزانية التقديرية في الرقابة على تكاليف الإنتاج غير المباشرة

3-1: الرقابة على تكاليف الإنتاج غير المباشرة: يعتمد هذا الصنف من الرقابة على مقارنة التكلفة الفعلية والتقديرية، ومن ثم تحليل الفروقات على أساس عاملين هما:¹

العامل الأول: كفاءة العمل على تحقيق معايير الإنتاج المحددة لهم خلال الفترة.

العامل الثاني: تكلفة الأجور المدفوعة للعمال التقديرية منها والفعلية كذلك.

والرقابة على التكاليف غير المباشرة للعملية الإنتاجية يتطلب تحديد ما يلي:

- تحديد دقيق للمعايير الخاصة بهذا النوع من التكلفة.
- أسباب الانحراف في تكلفة الأجور المدفوعة والتقديرية حيث أن تكلفة الأجور تتعلق بعوامل عديدة أهمها:
- مدة العمل العادية.
- معدل الأجر العادي.
- الظروف الاقتصادية التي تمر بها الدولة.
- طبيعة العمل.

3-2: الميزانية التقديرية لتكاليف الإنتاج غير المباشرة:

تغطي الميزانية التقديرية لتكاليف الإنتاج غير المباشرة كافة تكاليف الإنتاج بخلاف المواد المباشرة والعمل المباشر (اليد العاملة)، حيث تشمل تلك التكاليف على تكلفة المواد والعمل غير المباشرة (اليد العاملة)، وتكلفة خدمات الصيانة

¹ - بلال يوناب، مرجع سبق ذكره، ص ص 95 - 96.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

بالإضافة إلى مرتبات المشرفين وأقساط الإهلاك الصناعية... الخ، ويجب أن يراعى عند تقدير تكاليف الإنتاج غير المباشرة التمييز بين الشق المتغير والثابت على أساس علاقة التكلفة بحجم النشاط ويمكن أن يتم تقدير تكاليف الإنتاج غير المباشرة في صورة معادلة ميزانية تقديرية بالشكل الآتي:

$$Y = ax + b$$

حيث أن:

Y: تكاليف الإنتاج غير المباشرة المقدرة.

a: تمثل المعدل المتغير من التكاليف غير المباشرة لكل وحدة.

X: تمثل مستوى النشاط (الإنتاج).

b: تمثل الجزء الثابت من تكاليف الإنتاج غير المباشرة.

حيث تتغير تكاليف الإنتاج غير المباشرة (**Y**) تبعاً لتغير مستوى النشاط (الإنتاج) (**X**) وكذلك التكاليف المتغيرة، في حين تبقى التكاليف الثابتة نفسها مهما كان مستوى النشاط (**b**).¹

- تقدير التكاليف الصناعية (الإنتاجية) غير المباشرة:

عند تقدير تكاليف الإنتاج غير المباشرة يمكننا الرجوع إلى سجلات النتائج الماضية، بحيث يتم تحليل هذه النتائج وأحسن طريقة في التحليل هي استعمال الرسوم البيانية لتحديد خط الاتجاه العام، ويجب أن تعدل حسب التغيرات المنتظر حدوثها في المستقبل بحيث:²

- قد يرتفع أو ينخفض قسط الإهلاك نظراً لشراء أو بيع الآلات والمعدات والمباني.
- قد تتغير عدد ساعات العمل.
- قد يتغير سعر الخدمات الصناعية (الإنتاجية) التي تستفيد منها المؤسسة.
- قد يتغير أسلوب الإنتاج والمنتجات والمواد المستعملة في الإنتاج، وهذا يؤدي إلى التغير في تكاليف الإنتاج.

¹ - أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002 - 2003، ص 270.

² - نعيمة مجاوي، زكية مقري، مرجع سبق ذكره، ص 246.

- كيفية إعداد الميزانية التقديرية للتكاليف الصناعية (الإنتاجية) غير المباشرة:¹

- تحديد جميع التكاليف وتقديرها.
- الفصل بين عناصر التكاليف الثابتة وعناصر التكاليف المتغيرة.
- توزيع هذه التكاليف على أقسام الإنتاج والخدمات.
- إضافة التكاليف الإنتاجية المتغيرة إلى التكاليف الثابتة للحصول على التكاليف الإنتاجية غير المباشرة التقديرية للفترة القادمة.

- أهمية إعداد التقديرات: اعتمادا على برنامج الإنتاج وعلى استعمال وسائل كل قسم يستطيع القسم التقني (قسم البرمجة) إعداد معدلات لكل فترة. فإذا لوحظ بأنه هذه المعدلات غير مرضية فيإمكانه اتخاذ الإجراءات التي يراها مناسبة لتحسين الوضع. فإذا كانت هناك طاقة مستغلة فعلى القسم التقني البحث عن الإمكانيات التي تؤدي إلى تشغيل الطاقة العاطلة في القسم، أما إذا استعملت وسائل القسم فوق المستوى العادي فيستعمل على فرض فترات الانتظار للزبائن والتقاعد مع مؤسسات أخرى للقيام بالأعمال الإضافية... الخ.²

بإعداد الميزانيات التقديرية لمستلزمات برنامج الإنتاج (ميزانية تقديرية للمواد الأولية، ميزانية تقديرية لليد العاملة، ميزانية تقديرية للتكاليف الإنتاجية غير المباشرة) تكتمل عناصر تقييم برنامج الإنتاج وبالتالي الميزانية التقديرية للإنتاج.

3-3: تحليل انحراف تكاليف الإنتاج غير المباشرة:

يسمح هذا التحليل بإيجاد العلاقة بين مراكز المسؤولية لنظام تسيير الميزانيات التقديرية ومراكز التحليل المعتمدة من طرف محاسبة التكاليف (المحاسبة التحليلية)، فكل مركز تحليل يرتبط بمركز مسؤولية معين، يتمثل التحليل هنا في مقارنة التكاليف غير المباشرة التقديرية بالتكاليف غير المباشرة الحقيقية، وإتمام ذلك تتوفر لدينا طريقتان هما كمايلي:³

- طريقة التحليل التقليدي: يسمح التحليل التقليدي لانحراف الإنتاج لمركز معين بتحديد ثلاثة أسباب للانحراف وهي:

¹ - فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص 118.

² - نفس المرجع، ص ص 119 - 121.

³ - نعيمة بجياوي، زكية مقرى، مرجع سبق ذكره، ص ص 314 - 318.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

- المردودية التقنية: تعكس الاستهلاك لوحدة القياس لإنتاج معين.
 - المصاريف الثابتة المحملة انطلاقاً من مستوى النشاط للمركز.
 - تنفيذ الميزانية التقديرية: بمعنى مدى الاستهلاك لعوامل الإنتاج لمستوى نشاط محدد.
- وبما أن أغلب الاستهلاك لا يتم متابعته بالكميات فإنه لا يمكن تجزئة آثاره بالكميات والأسعار.

يحسب الانحراف الإجمالي للتكاليف غير المباشرة بالعلاقة التالية:

$$EGI = CISA - CIR$$

حيث أن:

EGI: الانحراف الإجمالي للتكاليف غير المباشرة.

CISA: التكاليف غير المباشرة المعيارية المكيفة للنشاط الحقيقي.

CIR: التكاليف غير المباشرة الحقيقية.

وتحسب التكاليف غير المباشرة المعيارية والمكيفة للنشاط الحقيقي (**CISA**) كمايلي:

$$CISA = UR \times (VP + FP / UR) = VP \times UR + FP \times UR / US$$

حيث يمثل:

UR: عدد وحدات القياس الفعلية.

US: عدد وحدات القياس العادية (أو طاقة النشاط).

VP: التكلفة المعيارية المتغيرة لوحدة القياس.

FP: التكلفة الثابتة المعيارية للفترة وللمركز.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

والعناصر المكونة ل **CIR** هي:

$$\text{CIR} = \text{VR} \times \text{UR} + \text{FP}$$

حيث يمثل: **VR** التكلفة المتغيرة الحقيقية لوحدة القياس.

يمكن تجزئة هذا الانحراف إلى:

➤ **انحراف المردودية:** هو عبارة عن الفرق بين عدد وحدات القياس المعيارية المكيفة للإنتاج الحقيقي وعدد وحدات القياس الفعلية مقيمة بالتكلفة المعيارية:

$$\text{E/R} = (\text{CISP} - \text{CISA}) = (\text{UP} - \text{UR}) (\text{VP} + \text{FP} / \text{US})$$

حيث يمثل:

CISP: التكاليف غير المباشرة المعيارية للمركز مكيفة للإنتاج الحقيقي.

UP: عدد وحدات القياس المعيارية المكيفة للإنتاج الفعلي.

وإذا كان المركز ينتج عدة أنواع من المنتجات، يمكن حساب انحراف المردودية لكل نوع.

وتقع مسؤولية هذا الانحراف على عاتق عمال الورشات.

➤ **انحراف مستوى النشاط:** يبين هذا الانحراف الفائض أو العطالة في مستوى النشاط الناتج عن التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{E/A} = (\text{CISA} - \text{CB}) = \text{FP} \times (\text{UR} / \text{US} - 1)$$

حيث يمثل:

CB: التكلفة التقديرية للمركز وللنشاط الحقيقي وتحسب كمايلي:

$$\text{CB} = \text{VP} \times \text{UR} + \text{FP}$$

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

يمثل US / UR : معامل التحميل.

وتقع مسؤولية هذا الانحراف على عاتق المصلحة التقنية.

وبما أن هذا الانحراف يتعلق بالنشاط الإجمالي، فلا يمكن تجزئته حسب المنتجات.

➤ **انحراف الميزانية التقديرية:** هو عبارة عن الفرق بين الميزانية المرنة (الميزانية المرنة فهي تعد على أساس مجموعة متعددة من الأسعار ومستويات مختلفة من النشاط لتفادي الأخطاء التي تنجم عن عدم اليقين)¹ المكيفة للنشاط الحقيقي والتكلفة الفعلية لمركز التحليل، ويقاس مدى تنفيذ الميزانية التقديرية، بحسب هذا الانحراف بالعلاقة التالية:

$$E/B = (CB - CR) = (UR \times VP + FP) - CR$$

حيث أن مسؤولية هذا الانحراف تقع على عاتق مصلحة المحاسبة.

- طريقة التحليل على أساس المستويات المتغيرة للنشاط المقدر:

بصفة عامة وفي لحظة معينة يواجه مركز التحليل ثلاثة مستويات مرجعية للإنتاج:

- **الإنتاج المقدر:** يختلف عن الإنتاج الفعلي، بأنه يأخذ في الحسبان المظاهر الموسمية والظرفية، وبالتالي فهو مرجعية تقديرية للمدى القصير.
- **الإنتاج الفعلي:** هو الإنتاج الذي تحصلت عليه المؤسسة نتيجة للعملية الإنتاجية خلال فترة زمنية معينة.

¹ - نعيمة بجاوي، زكية مقري، مرجع سبق ذكره، ص 175.

المطلب الثالث: اتخاذ الإجراءات التصحيحية:

من البديهي أن تحليل الانحرافات وتفصي أسبابها يكونان عديمي الجدوى إذا لم يقتزنا باتخاذ الخطوات المؤدية إلى تصحيح الوضع السليم، من هنا لابد من دراسة مختلفة الخطوات والإجراءات التي يمكن إتباعها واختيار الأفضل والأنسب منها لاتخاذ الإجراءات التصحيحية إذا لزم الأمر، وفي هذه المرحلة يتم مناقشة الأسباب التي أدت إلى وجود انحرافات، واتخاذ القرارات لمعالجة هذه الانحرافات ومنع تكرارها مستقبلاً، وهو ما يتطلب:¹

- مناقشة الأسباب التي أدت إلى الانحرافات مع المسؤولين المباشرين عنها، سواء كان ذلك من خلال المطالبة بتقديم تفسيرات خطية عن هذه الانحرافات، أو الاجتماع بهم ومناقشة هذه الانحرافات سواء كانت ايجابية أو سلبية.
- اتخاذ القرارات بخصوص الخطوات الواجب إتباعها لمعالجة هذه الانحرافات وتحديد الطرق والوسائل التي يتم من خلالها معالجة وتصحيح الأوضاع غير الايجابية، وتفادي تكرارها مستقبلاً.
- متابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية من خلال:
 - إجراء دراسات وأبحاث لتحسين وضعية المؤسسة.
 - التأكد من مدى واقعية الأهداف المخططة مسبقاً ومدى قابليتها للتحقق وقدرة المؤسسة على بلوغها.
 - تحفيز المسؤولين ورفع أدائهم.
 - نقل الأساليب والتقنيات التي ساهمت في تحقيق نتائج ايجابية في قسم معين إلى الأقسام الأخرى في المؤسسة.
 - تعديل الأهداف المخططة وإعادة برمجة الميزانيات التخطيطية وفقها.

¹ - محمد سامي راضي، وجددي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص288.

الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج

خلاصة الفصل:

إن وصول أية مؤسسة إنتاجية أو خدمية إلى النجاح، وفرض وجودها في سوق المنافسة وبقائها فيه يتطلب وجود نظام رقابي فيها يساهم في التحكم في التكاليف، ومنها تكاليف المتعلقة بالإنتاج وضمان جودة المنتجات.

فالرقابة على الإنتاج تعتمد على العديد من الأساليب والطرق منها: الرياضية والبيانية وغيرها، والمحاسبة التحليلية من أهم الوسائل المساعدة والمساهمة في تحسين الرقابة على الإنتاج نظرا لتعدد الطرق والأدوات المستخدمة فيها، ومنها الميزانية التقديرية.

فنظام الميزانية التقديرية يعد نظاما متكاملا يزود الإدارة بالبيانات والتقارير التي تمكنها من تخطيط ومتابعة ومراقبة عملياتها الإنتاجية بكفاءة، من خلال تحديد الانحرافات وتحديد أسبابها واتخاذ القرارات الصحيحة في الأوقات المناسبة.

الفصل الثاني

دور المحاسبة الضريبية في تحسين الرقابة على الإيداع في مؤسسة السجود والحجر "TFB" بكرة

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج مؤسسة النسيج

والتجهيز "TIFIB" بسكرة

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة محل الدراسة

1- تعريف بالمؤسسة محل الدراسة

مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة هي مؤسسة إنتاجية متخصصة في صناعة القماش الجاهز، تقع في المنطقة الصناعية بولاية بسكرة يحدها شرقا مؤسسة العموري للأجر، ويحدها غربا مؤسسة الكوابل وشمالا مؤسسة نفضال، وجنوبا مؤسسة الغزال للطحين حيث تتربع على مساحة (12 هكتار) منها 6 هكتار مغطاة، وقد دامت مدة إنجازها 3 سنوات و4 أشهر بتكلفة 71,9 مليار سنتيم، يقدر رأسمالها ب 839.000.000 دج، حيث تتوفر على يد عاملة قدرت ب 350 عامل موزعة على 15 ورشة. حيث توجد 7 ورشات إنتاجية مجاورة لبعضها البعض، على شكل حرف U وهي كالاتي:

A1, B2, C3, D4, E5, F6, G7.

حيث أن:

A1: ورشة مخزن الخيط: يتم فيها عملية تخزين لكل أنواع الخيط التي تدخل في العملية الإنتاجية.

B2: ورشة التحضير: يتم فيها تحضير الخيط الذي يدخل في عملية النسيج (القماش).

C3: ورشة النسيج: تتم في هذه الورشة عملية نسج القماش.

D4: ورشة التصليح: هذه الورشة تتم فيها عملية تعديل وتصليح كل الأخطاء الموجودة في القماش.

E5: مخزن القماش الخام: تتم فيه عملية التخزين الأولي التي تدخل في عملية الغسل.

F6: التجهيز الرطب والجاف: تتم في هذه الورشة عملية الغسل وتخفيف كل أنواع القماش ومراقبته وتغليفه.

G7: مخزن القماش النهائي: تتم فيه عملية التخزين والتوزيع للقماش.

تهدف مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة إلى:

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج مؤسسة النسيج

والتجهيز "TIFIB" بسكرة

- ✓ تحقيق الربح: لا يمكن أن يستمر وجود المؤسسة ما لم تستطيع تحقيق مستوى أعلى من الربح، والذي يمكنها من رفع رأسمالها وتوسيع نشاطها والصمود أمام المؤسسات الاقتصادية المنافسة.
- ✓ عقلانية الإنتاج: يتم ذلك باستعمال الرشيد لعوامل الإنتاج، ودفع إنتاجها بواسطة التخطيط الجيد والدقيق للإنتاج والتوزيع بالإضافة إلى مراقبة عملية التنفيذ هذه الخطط والبرامج.
- ✓ تحقيق الاستقلال الذاتي للمؤسسة الاقتصادية.
- ✓ التكامل الاقتصادي على مستوى الوطني.
- ✓ تقليق الواردات من المواد الأولية، وتشجيع الصادرات من الفائض في المنتوجات النهائية عن الحاجات المحلية.
- ✓ الحد من الواردات خاصة السلع الكمية.
- ✓ إنتاج سلع معتدلة الثمن.
- ✓ تلبية حاجيات المستهلكين المحليين.
- ✓ يدخل في تحسين مستوى المعيشة.
- ✓ تحسين المستوى المعيشي للعمال وتوفير تأمينات ومرافق لهم.
- ✓ امتصاص الفائض من العمالة.

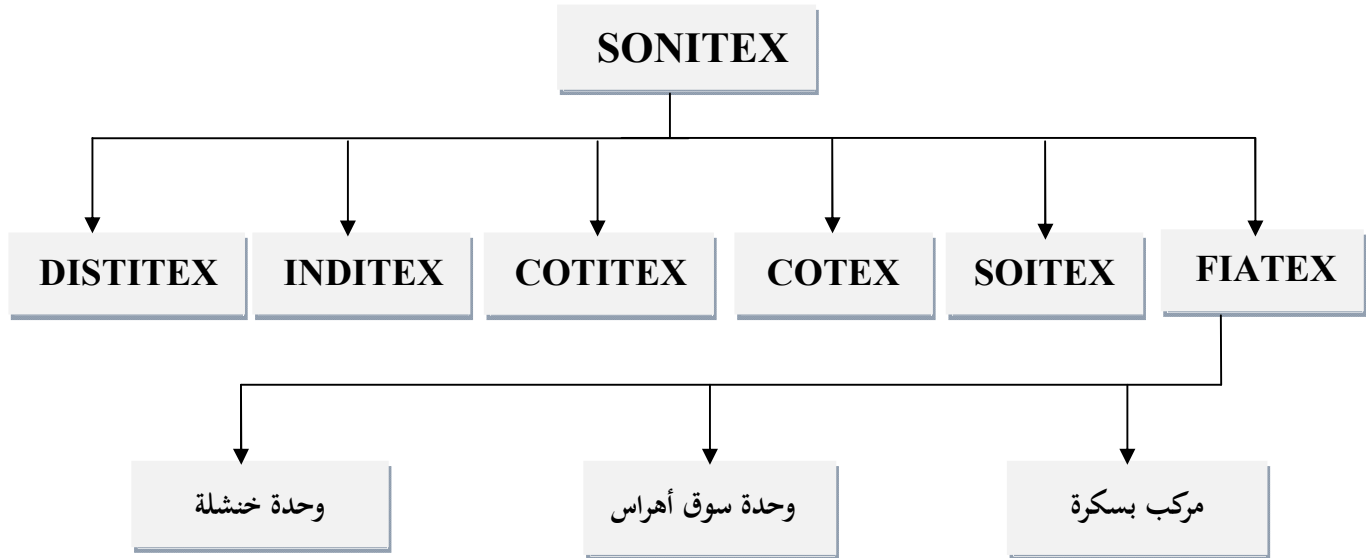
2- نشأة مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة:

ظهرت المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية SONITEX بعد التبعية شبه تامة للخارج من جانب المنتجات النسيجية، وكان إنشائها عبارة عن محاولة للتخلي عن التبعية والسعي وراء النهوض نحو الاستقلالية الإنتاجية وذلك بموجب المرسوم رقم 218/66 الصادر بتاريخ 1966/07/22 فتطورت هذه المؤسسة وتوسعت حيث أصبحت تضم 31 وحدة إنتاجية مجهزة بالآلات الحديثة تستهلك مواد أولية مختلفة نذكر منها: القطن، الصوف، الفيسكور،... إلخ. وبعد عدة سنوات انفصلت المركبات عن المؤسسة الأم بالكامل وأصبح مجال النسيج قائما على المركبات أو المديرية المفصلة، كما هي موضحة في الشكل كالتالي:

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج مؤسسة النسيج

والتجهيز "TIFIB" بسكرة

الشكل رقم (07): مديريات المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية



المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية

حيث أن:

DISTITEX: المؤسسة الوطنية لتوزيع المنتجات النسيجية.

INDITEX: المؤسسة الوطنية للأنسجة الصناعية.

ECOTEX: المؤسسة الوطنية لتفصيل الملابس الجاهزة القطنية.

SOITEX: المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية الحريرية.

COTITEX: المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية الصوفية.

ELATEX: المؤسسة الوطنية الأليف النسيجية الصوفية.

تعتبر مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة من أقدم المؤسسات الجزائرية المنتجة للأقمشة وهذا لاحتلالها مكانة في السوق الجزائري، ولكي تبقى في هذه المكانة لابد من تنظيم إدارة محكم يقوم على تسييرها خاصة معاملات البيع والشراء، لذا يجب أن يكون لها مزيجا تسويقيا منظما تستطيع من خلاله تصريف منتجاتها خاصة في ظل المنافسة

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج مؤسسة النسيج

والتجهيز "TIFIB" بسكرة

الشديدة من قبل المؤسسات الخاصة والأجنبية، وقد أنشئ مركب بسكرة تحت قرار 82/397 بتاريخ 11 أبريل 1982 بعد مدة إنجاز دامت ثلاثة سنوات وأربعة أشهر، وقد مرت عملية إنجازه بعدة مراحل يمكن حصرها كمايلي:

✓ أبريل 1976: تمت دراسة المشروع من قبل المؤسسة SENRI.

✓ ديسمبر 1976: إمضاء العقد بين المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية والمؤسسة الألمانية FAMAT.

✓ ديسمبر 1977: انطلاق الأشغال بعد تحضير المستلزمات.

✓ ديسمبر 1978: بداية تركيب الآلات ومختلف التجهيزات الخام بالمركب.

✓ ديسمبر 1980: وضع مخطط الإنتاج بمعدل تجريبي منتظم.

✓ 11 أبريل 1982: الانطلاقة الفعلية للعملية الإنتاجية.

وقد ساهمت عدة مؤسسات أجنبية متخصصة كل واحدة منها بمايلي:

■ مؤسسة FAMATEX الألمانية متكلفة بالتكوين التقني للعمال لتركيب الآلات.

■ مؤسسة مازورتو الايطالية متكلفة بالتكوين التقني للعمال لتركيب الآلات.

■ مؤسسة أندريتور متكلفة بالهندسة المدنية للمؤسسة.

وقد تفرع مركب الصوف بدوره عن تبسة بعد عقد محضر اجتماع الجمعية العامة الاستثنائية للمؤسسة يوم 25 مارس

1998 وتم تسميتها مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة كمؤسسة تابعة لمجموعة النسيج

TEXMACO التي أصبحت تسمى TEXALG في سنة 2012. مع العلم أن TIFIB تعني

.TISSAG FINISSAG BISKRA

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج مؤسسة النسيج

والتجهيز "TIFIB" بسكرة

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة

تعتبر مؤسسة صناعة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة وحدة مستقلة بذاتها من الناحية التنظيمية، تنقسم إلى خمس مديريات وكل مديرية تحتوي على أمانة خاصة بها ومصالح وفروع، وهذا من أجل السير الحسن للمؤسسة وتسهيل عمليات الرقابة على المنتجات، كما هو موضح في الشكل التالي:

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج مؤسسة النسيج
والتجهيز "TIFIB" بسكرة

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج مؤسسة النسيج

والتجهيز "TIFIB" بسكرة

من خلال الشكل نلاحظ أن الهيكل التنظيمي للمؤسسة يتكون من:

➤ **المديرية العامة:** تعتبر المحور الأساسي في المؤسسة يشرف عليها رئيس عام وهو المسؤول الأول في تسييرها داخليا وخارجيا.

➤ **الأمانة:** تشرف عليها كاتبة وهي التي تنسق كل الأعمال الإدارية الخاصة بالمؤسسة وتنظم العلاقات الداخلية والخارجية والمواعيد الخاصة بالمدير.

➤ **الحماية والأمن:** يشرف عليها رئيس مصلحة وتنقسم إلى ستة أفواج بالمناوبة والتي تسهر على سلامة وحماية المؤسسة.

➤ **مديرية الموارد البشرية:** يشرف عليها مدير مكلف بالموارد البشرية وهو الذي تربطه علاقة مع كل المصالح وكذلك المدير العام، ويتمثل دور هذه المديرية في تسيير وتكوين العمال وهي مقسمة إلى مصطلحتين:

➤ **مصلحة الموارد البشرية:** مهمتها تسيير شؤون العمال وتنقسم بدورها إلى فرعين هما:

✓ **فرع الموارد البشرية:** مهمته تخص كل شؤون العمال.

✓ **فرع الأجور:** مهمته تتعلق بدفع رواتب وأجور الخاصة بالعمال والتأمين عليهم.

➤ **مصلحة الوسائل العامة:** مهمتها تسيير وسائل النقل ونظافة المؤسسة داخليا ولها ثلاث فروع هي:

✓ **فرع التطبيق:** مهمته تطبيق الأوامر المطلوبة.

✓ **فرع صيانة السيارات:** مهمته تصليح معدات النقل الخاصة بالمؤسسة.

✓ **فرع وسائل النقل:** مهمته تتمثل في القيام بالأعمال التي تخص نقل العمال وغيرها.

➤ **مديرية المحاسبة والمالية:** يشرف عليها مدير مكلف بالمحاسبة والمالية وهو الذي يقوم بكل المحاسبة للمؤسسة مع الاتصال الدائم بالمدير العام، وتحتوي على مصلحة واحدة هي المحاسبة والمالية والإجراءات الحسابية، حيث تقوم بكامل العمليات المحاسبية والمالية المتعلقة بالمؤسسة، وتنقسم إلى فرعين:

✓ **فرع المحاسبة:** مهمته السهر على كل الحسابات الخاصة بالمؤسسة.

✓ **فرع المحاسبة التحليلية:** مهمته تسيير ومراقبة التكاليف والعمل على تحديد أسعار المنتجات.

➤ **مديرية التجارة والتمويل:** المكلف بالتمويل والتجارة هو المسؤول على العلاقات التي تربط بين الإدارة ومصالحها وتنقسم هذه المديرية إلى ثلاثة مصالح:

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج مؤسسة النسيج

والتجهيز "TIFIB" بسكرة

- مصلحة التجارة: مهمتها تسويق القماش التام محليا (مدني، عسكري، شبه عسكري) ويقسم إلى ثلاث فروع:
 - ✓ فرع البيع: مهمته بيع المنتج النهائي حسب الطلب.
 - ✓ فرع تسيير المخزونات: مهمته تزويد كل ما يتعلق بالمصالح من مواد أولية وغيرها.
 - ✓ فرع الفوترة: مهمته تسجيل كل الفواتير المتعلقة بعملية البيع والشراء.
- مصلحة تسيير المخزونات: مهمتها بتسيير كل المخزونات الخاصة بالمؤسسة منها: المواد الأولية، قطع الغيار،... إلخ، وتنقسم بدورها إلى ثلاث فروع وهي:
 - ✓ فرع تسيير المخزونات: مهمته تقديم كل ما تحتاجه المصالح من مواد أولية، قطع غيار وغير ذلك.
 - ✓ فرع تسيير المواد الأولية: مهمته تزويد مصالح المؤسسة بالمواد اللازمة.
 - ✓ فرع تسيير المواد الكيماوية: مهمته تزويد المصالح بالمواد الكيماوية.
- مصلحة الشراء: مهمتها تسيير كل مشتريات المؤسسة واحتياجاتها وتنقسم بدورها إلى فرعين:
 - ✓ فرع الشراء الداخلي: يقوم هذا الفرع بعمليات الشراء الداخلي ما بين الوحدات.
 - ✓ فرع الشراء الخارجي: مهمته شراء كل ما تحتاجه المؤسسة من مواد أولية، الآلات ومعدات وغيرها.
- مديرية الصيانة: مهمتها مكلفة بالصيانة والإصلاحات، تحتوي على مصلحة الصيانة تمثل مهمتها في صيانة الآلات الإنتاجية والآلات غير الإنتاجية وتنقسم إلى الفروع التالية:
 - ✓ فرع الكهرباء: مهمته تسيير شؤون كهرباء الآلات وكهرباء العامة.
 - ✓ فرع التسخين: مهمته القيام بتسخين الماء الذي يدخل في عملية غسل القماش وتخفيفه.
 - ✓ فرع التكييف والتبريد: مهمته توفير الجو الملائم للعمال والقماش.
 - ✓ فرع تكرير المياه: مهمته توفير المياه التي تدخل في عملية الغسل.
- مديرية الاستغلال: يشرف عليها مدير مكلف بالاستغلال وتنقسم إلى:
 - ✓ مصلحة البرمجة: مهمتها تقوم ببرمجة جميع المنتجات التي تدخل في المرحلة الإنتاجية بالتنسيق مع الإدارة ومصلحة التصليح.
 - ✓ مصلحة التحضير: تقوم هذه المصلحة بتحضير الخيط الذي يدخل في المرحلة الإنتاجية ولها علاقة بورشة مخزن الخيط والنسيج والبرمجة.

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج مؤسسة النسيج

والتجهيز "TIFIB" بسكرة

✓ **مصلحة النسيج:** تقوم هذه المصلحة بعملية غزل (نسج) كل أنواع القماش المبرمج مدني أو عسكري أو شبه عسكري.

✓ **مصلحة التصليح:** مهمتها تقوم بتصليح الأخطاء الموجودة في القماش.

✓ **مصلحة التجهيز الرطب:** تقوم هذه المصلحة بكل عمليات غسل القماش على حسب النوعية والطلبية.

✓ **مصلحة التجهيز الجاف (النهائي):** تقوم هذه المصلحة بكل عمليات تجهيز القماش (الكوي، التحفيف، مراقبة النوعية، تليف وتغليف القماش).

✓ **مصلحة المراقبة النوعية:** تقوم هذه المصلحة بمراقبة نوعية والتحليل المخبرية للمنتوج من بداية دخول المادة الأولية إلى غاية الوصول إلى المنتوج النهائي وهو القماش.

المطلب الثالث: تعريف منتوج المؤسسة محل الدراسة

1- مستلزمات إنتاج منتجات المؤسسة:

- **منتوج المؤسسة:** هو عبارة على قماش جاهز وتركيبته الأساسية تتمثل في الخيط، وله أنواع عدة حسب الخيط المستعمل، منها: 100% قطن، 100% بولستار، والممزوج مثل الكارمل « KERMAL » وبولستار « POLYSTER »

أما الخيط المستعمل فهو عدة أنواع منها: بولستار، بولستارلان، فيسكوز بولستار، أكريليك، 100% قطن، 100% صوف.

إذن للمؤسسة أنواع عديدة من القماش كل نوع له تركيبته الخاصة من الخيط. كما هو موضح في الجدول التالي:

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة

جدول رقم (05): نوع المنتج (القماش) ونوع الخيط المستعمل

نوع القماش	نوع الخيط المستعمل
W 3355	Polyster/Laine 45/55
Atlantic	Polister/ Viscose 35/65
Cirta.Tiss	100% (acrylique)
Ter 190	100% قطن (Coton)
A15	Polyster/Laine45/55

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مقابلة مع مسؤول مصلحة التجارة بتاريخ 2017/04/30.

كما أصبحت المؤسسة تنتج عدة أنواع جديدة من القماش منها ما هو مدني ومنها ما هو عسكري ويمكن تلخيص هذه الأنواع في الجدول التالي:

جدول رقم (06): نوع القماش

القماش المدني	القماش العسكري
CRT190	3395Bw
K 270	Atlantic
S 215	Classic
Par Ka	Prestige
	KAFAT

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مقابلة مع مسؤول مصلحة التجارة بتاريخ 2017/04/30.

2- مراحل العملية الإنتاجية في المؤسسة:

بما أن مؤسسة النسيج والتجهيز مؤسسة إنتاجية فهي تتوفر على ثلاث مخازن وهي:

- مخزن المواد الأولية: يتم فيه تخزين الخيط بكامل أنواعه.
- مخزن الإنتاج التام: يتم فيه تخزين القماش بكل أنواعه.
- المخزون المركزي: وهو الذي يتضمن مواد أولية وقطع الغيار وتجهيزات المكتب ومواد ولوازم.

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج مؤسسة النسيج

والتجهيز "TIFIB" بسكرة

وتمر العملية الإنتاجية بمؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة بمراحل أساسية متتالية وهي كالآتي:¹

- مرحلة تحديد المواصفات والكميات

تضم هذه المرحلة مجموعة من المراحل الفرعية:

➤ **مرحلة التصميم (الإبداع):** تتمثل في عملية نسج عينة من الخيط التي ترسل مواصفاته من قبل مصلحة البرمجة حتى تجري عليها عمليات الاختبار، والفحص للتأكد مدى مطابقتها لما تطلبه المؤسسة من مواصفات خلال السنة ووفقا ما يطلبه العميل.

➤ **مرحلة دخول المادة الأولية إلى مخزن الخيط:** بعد عملية تحديد المواصفات اللازمة للمواد الأولية، واختيار المورد المناسب تأتي عملية تسليم الخيط من قبل الوحدة المركزية الموجودة بالجزائر، فعند وصول المادة الأولية إلى المؤسسة "TIFIB" بسكرة ودخولها إلى مخزن الخيط تجرى على هذه الطلبية عملية اختبار (المعاينة) من حيث: وزن الخيط (كغ)، التأكد من أولوان الخيط، عدد الوحدات.

حيث تتبع مؤسسة "TIFIB" بسكرة نظام العينات لمعرفة نوعية الخيط ومدى مطابقته للمواصفات.

- مرحلة التحضير:

تتم هذه المرحلة بناء على بيان من مصلحة البرمجة يسمى ورقة السلسلة "BILLET-CHIAN" تحتوي على جميع المعلومات الخاصة بنوع القماش والمتمثلة في: طول الخيط وعرضه، لون الخيط، عدد الأمتار، الرسم الداخلي للقماش، وتقسم هذه المرحلة إلى أربعة مراحل:

- **المرحلة الأولى:** تقدم الخيط وجمعه في اسطوانة واحدة وفقا للنسخة المطلوبة.
- **المرحلة الثانية:** ترتيب الخيوط وتنظيمها.
- **المرحلة الثالثة:** عملية فرز الخيوط وتسديتها.
- **المرحلة الرابعة:** تكون هذه المرحلة في حالة يكون فيها الخيط ذا قوة ضعيفة حيث تضاف له مواد لاصقة للتنمية ثم يرسل إلى مصلحة النسيج.

كما توجد هناك مرحلة تصليح القماش تتمثل هذه المرحلة في تصليح بعض الأخطاء التي حددت من طرف المراقبة الأولى، مثال ذلك نزع الخيوط الزائدة والعقد، تلوين الخيوط التي يكون لونها مغاير للون القماش.

3- مرحلة التجهيز: تضم هذه المرحلة المراحل التالية:

- **مرحلة التجهيز الرطب:** في هذه المرحلة تتم عملية الغسل لكل أنواع القماش وتجهيفه وتدخول في عملية الغسل كذلك بعض المواد الكيميائية كما هي موضحة في الجدول التالي:

¹ - مقابلة مع مسؤول مصلحة التحضير بتاريخ 2017/05/02.

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة

جدول رقم (07): جدول المواد الكيماوية

المواد الكيماوية	دوره
Dafpon	صابون جاف
Ammoniaque	عدم ازالة اللون
Patmor	يستعمل لغلغ ثقب المانع لمرو الماد
Raplidise	ينزع الشموع
Mayor	ينزع الزيت
Fumon	مرطب القماش
Aversin	يستعمل للصبغة
Evlan-V33	مانع لدخول السوسة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المقابلة مع مسؤول مصلحة التجهيز الرطب بتاريخ 2017/05/09.

- مرحلة التجهيز الجاف: تتم هذه المرحلة عبر الخطوات التالية:
 - تجميع قطع القماش للحصول على طول واحد.
 - قص الزوائد، ويتم أيضا تحديد الوجه العلوي والسفلي للقماش.
 - عملية كي القماش لينتج عنه بريق القماش وتثبيت طول القماش.
 - تثبيت القماش للمرة الثانية لكي ينقص طوله وكذلك تخفيف لمعادن القماش المرتفع.
 - عملية مشط القماش من أجل تجعيده أنه يستعمل في خياطة البرانس والمعاطف، ثم ينتقل ليتم مراقبته نوعيا لتحديد نوعية القماش.
- مرحلة التغليف: هذه المرحلة تأخذ المواد المستعملة في عملية التغليف وهي البلاستيك المعالج بالمواد الكيماوية لمنع التلف في حالة التخزين الطويل.
- مرحلة التخزين النهائي: يتم في هذه المرحلة تخزين القماش وفقا للطريقة المناسبة للمحافظة على نوعية القماش.

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة

المبحث الثاني: التكاليف في مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة

لتوضيح آلية حساب التكاليف وسعر التكلفة في المؤسسة الوطنية للنسيج والتجهيز بسكرة اعتمدنا على معطيات المؤسسة لسنة 2014. حيث سنركز على منتج القماش A15
المطلب الأول: الطريقة المتبعة لحساب التكاليف غير المباشرة في مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة

إن مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة تتبع نظام الطلبات في الإنتاج، كما تتبع طريقة التكاليف الحقيقية "التكاليف الكلية" في حساب تكاليفها وتحديد سعر تكلفة منتجاتها.

ومن أسس طريقة التكاليف الحقيقية توزيع الأعباء أو المصاريف إلى مباشرة وغير مباشرة، حيث تشير:

✓ **تكاليف مباشرة:** وهي تتمثل في المادة الأولية الخام والمتمثلة في الخيط وكذلك مستلزماتها المتعلقة بالمنتج النهائي (القماش)، واليد العاملة التي تساهم بشكل مباشر في إنتاج المنتج النهائي (القماش) وذلك حسب وحدة القياس.
تكاليف غير مباشرة: وهي التكاليف التي تدخل في العملية الإنتاجية بطريقة غير مباشرة أي تشترك فيها عدة أقسام، حيث تقسم المؤسسة إلى مراكز التحليل أو أقسام.

وقد كانت هذه المصاريف في سنة (أنظر الملحق رقم 1)، 2014 كما يلي:

- حساب 61: خدمات خارجية قدرها 11522424,28 دج
- حساب 62: خدمات خارجية أخرى 16540309,85 دج
- حساب 63: مصاريف المستخدمين 190437695,83 دج
- حساب 64: مصاريف الضرائب والرسوم 13013122,67 دج
- حساب 65: أعباء عملياتية أخرى 776657,41 دج
- حساب 66: أعباء مالية 1366892,24 دج
- حساب 68: مخصصات الاهتلاكات والمؤونات 248799544,56 دج
- مجموع أعباء المحاسبة العامة: 482456646,84 دج

يتم تحميل هذه التكاليف إلى الطلبات، أي من ح/61 خدمات خارجية إلى غاية ح/68 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة، بتحميلها أولاً إلى مراكز التحميل أو أقسام المؤسسة، وهذا اعتماداً على برنامج للإعلام الألي.

1- مراكز وأقسام التحليل: تقسم مراكز التحليل في المؤسسة إلى قسمين: أقسام رئيسية وأقسام ثانوية (أنظر الملحق رقم 2) وهي موضحة في الجدول التالي:

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج مؤسسة النسيج

والتجهيز "TIFIB" بسكرة

جدول رقم (08): الأقسام الرئيسية والثانوية (المساعدة) في مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة

الأقسام الرئيسية	الأقسام الثانوية
401 تابعة لورشة النسيج	المصاريف العامة 100
402 إلى غاية 406 تابعة لورشة النسيج	قسم التموين 130
407 إلى غاية 409 تابعة لورشة النسيج	الأقسام التقنية 200
520/510/500 تابعة لورشة التجهيز	أقسام الصيانة 300
501 إلى غاية 509 تابعة لورشة التجهيز	الإبداع 102
521 إلى غاية 527 تابعة لورشة التجهيز	400 تابعة لورشة النسيج

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

حيث يتم جمع المعطيات لغرض الحساب والتحليل من خلال مايلي:

✓ **مصلحة تسيير المخزون:** تقوم بإعطاء التقارير الخاصة بحساب 61 باعتباره المسؤول عن كل المدخلات والمخرجات.

✓ **مصلحة المحاسبة العامة:** تقدم هذه المصلحة التقارير الخاصة بالحسابات 62 - 63 - 64 - 66.

✓ **قسم الاستثمارات:** يقوم بإعطاء التقرير الخاص بحساب 68 للاهتلاكات والمؤونات.

بعد جمع الأعباء وتحديد كيفية توزيعها يقوم فرع المحاسبة التحليلية اعتمادا على برامج الإعلام الألي بإعداد جدول التوزيع لكل الأعباء والذي يكون مقسم إلى ثلاثة أجزاء وهي:

✓ **الجزء الأول:** يتمثل في توزيع الأعباء الأولي من ح/61 إلى غاية ح/68 على جميع الأقسام.

✓ **الجزء الثاني:** يظهر فيه التوزيع الثانوي لمجموع الأعباء غير المباشرة الناتجة عن المرحلة المدروسة وهو مبرمج مباشرة في جهاز الإعلام الألي.

✓ **الجزء الثالث:** تبرز فيه طبيعة وحدة القياس، إضافة إلى مجموع أعباء كل مركز، وأخيرا ينتج لدينا تكلفة الوحدة حسب العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الوحدة} = \text{مجموع أعباء كل قسم} / \text{عدد الوحدات لكل قسم}$$

2- **تحديد الأعباء:** تتمثل الأعباء في مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة في المجموعة السادسة حسب النظام المحاسبي المالي SCF انطلاقا من ح/61 خدمات خارجية إلى ح/68 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج مؤسسة النسيج

والتجهيز "TIFIB" بسكرة

وخسائر القيمة، علما أن المؤسسة لا تأخذ بعين الاعتبار ح/69 الضرائب المؤجلة وخسائر القيمة التي لا يتم حسابها، كما لا تحدد الأعباء الإضافية والأعباء غير المعتبرة. فمصلحة المحاسبة (فرع المحاسبة التحليلية) تتبع الخطوات التالية:

- ترتيب الأعباء دون تحديد الأعباء المحملة وغير المحملة والإضافية أي أعباء المحاسبة التحليلية.
- توزيع الأعباء على مراكز التكلفة أي توزيع الأعباء على الأقسام الرئيسية والثانوية وفق مفاتيح التوزيع ثم تحميلها للطلبات.

- حساب تكلفة شراء المادة الأولية.

- حساب تكلفة الإنتاج.

أما التكاليف المباشرة فهي تتحمل مباشرة إلى المنتج.

3- توزيع الأعباء: توزع الأعباء في مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة بأخذ حسابات المجموعة السادسة وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF من ح/61 إلى ح/68، وبعد تحديد الحسابات تقوم مصلحة المحاسبة (فرع المحاسبة التحليلية) بتحديد مركز تكلفة لكل حساب حسب وثيقة مقدمة من طرف مصلحة تسيير المخزون وفق برامج الإعلام الألي الموضح لوثائق المتحصل عليها.

هناك نوعين من التوزيع هما:

- **التوزيع الأولي للأعباء:** تحمل الأعباء حسب جدول توزيع الأعباء المقسم إلى أقسام رئيسية وأقسام ثانوية عن طريق التوزيع الأولي وفق مفاتيح التوزيع كما شرحت سابقا.

- **التوزيع الثانوي للأعباء:** يتم تحميل الأعباء لكل قسم انطلاقا من التوزيع الأولي وذلك وفق مفاتيح التوزيع.

4- جدول التوزيع الأولي لمؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة:

يتم التوزيع الأولي عن طريق برنامج الإعلام الألي، ومن خلال المعلومات المقدمة من قبل مصلحة المحاسبة (فرع المحاسبة التحليلية)، علما أن المؤسسة تتبع الطريقة المباشرة التي تقوم على أساس التوزيع الإجمالي للأعباء غير المباشرة التابعة للأقسام الفرعية، وفق أسس متناسبة مع الأقسام الرئيسية (أنظر الملحق رقم 02)، والجدول التالي يوضح ذلك.

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج مؤسسة النسيج
والتجهيز "TIFIB" بسكرة

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج مؤسسة النسيج
والتجهيز "TIFIB" بسكرة

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج مؤسسة النسيج
والتجهيز "TIFIB" بسكرة

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج مؤسسة النسيج

والتجهيز "TIFIB" بسكرة

5- جدول التوزيع الثانوي: يتم التوزيع الثانوي اعتمادا التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة عن طريق برنامج الإعلام الألي، وذلك من خلال المعلومات التي تقدمها مصلحة المحاسبة (فرع المحاسبة التحليلية)، (أنظر الملحق رقم 02)، والجدول التالي يوضح عن ذلك.

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج مؤسسة النسيج
والتجهيز "TIFIB" بسكرة

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج مؤسسة النسيج
والتجهيز "TIFIB" بسكرة

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج مؤسسة النسيج
والتجهيز "TIFIB" بسكرة

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج مؤسسة النسيج

والتجهيز "TIFIB" بسكرة

المطلب الثاني: حساب تكلفة الإنتاج في مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة

يتم حساب تكلفة الإنتاج بالمؤسسة محل الدراسة بالخطوات التالية:

1- حساب تكلفة الشراء:

فتكاليف الشراء: تتمثل في شراء المادة الأولية (الخيط) وكافة المستلزمات الخاصة بإنتاج المنتج النهائي (القماش) بما فيها كذلك مصاريف الخاصة بالتخزين.
وتحسب تكلفة الشراء وفق العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف الشراء المباشرة} + \text{مصاريف الشراء غير المباشرة}$$

تقوم مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة بشراء المادة الأولية وهي الخيط، حيث أن فترة الإنتاج سنوية، ففي سنة 2014 اشترت كمية 256204.28 كلغ من المادة الأولية. ثمن الكلغ يقدر ب 156519,41 دج للكلغ.
أما مصاريف الشراء المباشرة فتتمثل في مصاريف النقل، مصاريف الجمارك وغيرها (أنظر الملحق رقم 3).
أما المصاريف غير المباشرة فتظهر في جدول المصاريف غير المباشرة (التوزيع الثانوي)، حيث تتمثل في قسم التموين.
علما أن المؤسسة تعتمد في حساب تكلفة الشراء على طريقة التكلفة الوسطية والجدول التالي يوضح حساب تكلفة الشراء.

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة

الوحدة: دج جدول رقم (11): تكلفة الشراء

المادة الأولية F1 (المبالغ) بالدينار	البيان
40100942745	تكلفة شراء المادة الأولية: 156519,41 × 256204,28
16661,10	مصاريف الشراء المباشرة:
31500,00	مصاريف المورد (المغرب)
45000,00	مصاريف الناقل
7500,00	مصاريف النقل
52226,97	مصاريف كراء الحاويات
35314,80	مصاريف الجمارك
4235,00	AVIS D'ARRIVEE MSC
22943093,27	FRAIS DE BANQUE
	مصاريف الشراء غير المباشرة: 89,55 × 256204,28
40101135182,8	تكلفة الإجمالية شراء المادة الأولية
256204,28	عدد الوحدات (كلغ)
156520,16	تكلفة الشراء للوحدة (دج)

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

2- حساب تكلفة الإنتاج:

العملية الإنتاجية تتمثل في تحويل المادة الأولية الخام ألا وهي الخيط ومستلزماته إلى منتج نهائي بواسطة العمل (اليد العاملة)، أما تكلفة الإنتاج فتتمثل في تكلفة المواد المستعملة في الإنتاج مضاف إليها المصاريف المتعلقة بالإنتاج. حيث تحسب تكلفة الإنتاج وفق العلاقة التالية:

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج مؤسسة النسيج

والتجهيز "TIFIB" بسكرة

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المادة الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج غير المباشرة

فتحسب تكلفة الإنتاج بعد حساب تكلفة الشراء للمادة الأولية.

تكلفة المادة المستعملة: تستعمل المؤسسة المادة الأولية F1 لإنتاج القماش A15.

حيث كل متر واحد من منتج القماش A15 يستعمل 0,350 كلغ من المادة الأولية F1. (أنظر الملحق رقم 4).

فالمؤسسة قبل البدء في العملية الإنتاجية تحدد كمية الإنتاج المطلوبة وكذلك تحديد الكمية المستعملة من المادة الأولية F1، فلإنتاج 160.000 متر من القماش A15 يجب استعمال 56000 كلغ من المادة الأولية F1، أي $0,350 \times 160.000 = 56000$ كلغ.

- **مصاريف الإنتاج المباشرة:** تتمثل في المستلزمات التي تدخل ضمن العملية الإنتاجية بواسطة العمل إلى منتجات معينة، والتي تحمل مباشرة إلى المنتجات. مع العلم أن المؤسسة لا تحسب مصاريف مباشرة للإنتاج كل مصاريف إنتاجها مصاريف غير مباشرة

- **مصاريف الإنتاج غير المباشرة:** تتمثل في ورشتين النسيج والتجهيز، حيث أن مصاريف الإنتاج غير المباشرة أساس توزيعها في ورشتي النسيج والتجهيز هو المتر حسب الجدول توزيع الأعباء غير مباشرة (أنظر الملحق رقم 02).

إن العملية الإنتاجية لإنتاج المنتج التام وهو القماش A15 تمر عبر ورشتين ورشة النسيج وهي التي تتم فيها عملية الإنتاج، وورشة التجهيز وهي التي يتم فيها تجهيز المنتج حتى يكون نهائي جاهزا. والجدول التالي يوضح كيفية حساب تكلفة الإنتاج لسنة 2014:

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة

البيان	جدول رقم (12): تكلفة الإنتاج	الوحدة: دج
تكلفة شراء المادة الأولية المستعملة:	156520,16 × 56000	قماش A15 (المبالغ) بالدينار
مصاريف الإنتاج غير المباشرة:	30,17 × 160.000	8765128960
تكلفة الإنتاج الإجمالية		4827200,00
عدد الوحدات (كلغ)		8769956160
تكلفة الإنتاج للوحدة الواحدة		160.000
		54812,23

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

المبحث الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية بتحسين الرقابة على الإنتاج في المؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول: أهمية الميزانية التقديرية في الرقابة على كمية الإنتاج

1- الميزانية التقديرية للكمية المنتجة

تقوم مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة بالعملية الإنتاجية لإنتاج المنتج النهائي حسب الأوامر أي حسب الطلبات، أي أن المؤسسة لا تنتج من أجل التخزين والبيع وإنما تتبع نظام الإنتاج حسب الطلب.

فمصلحة التجارة هي المسؤولة على الطلبات المقدمة من طرف الزبائن لشراء المنتج (القماش A15)، وعادة المؤسسة تتعامل مع الجهات المحلية (مدني، عسكري، شبه عسكري)، أين يقوم الرئيس المكلف بالمصلحة بدراسة الطلبية المقدمة له من طرف الزبون، وبعد التفاهم والتراضي على الطلبية، أي حول مبلغ القماش A15 وتحديد السعر المناسب يقوم رئيس المصلحة بإعداد فاتورة شكلية.

إذن بناء على الطلب المقدم للمؤسسة قامت بتقدير كمية الإنتاج وإعداد ميزانية بذلك.

ففي سنة 2014 كانت الكمية المقدرة للإنتاج كما في الجدول التالي: (أنظر الملحق رقم 05)

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة

جدول رقم (13): الكمية المقدرة للإنتاج لسنة 2014

نوع القماش	الكمية المقدرة بالمتر	الكمية المقدرة بـكلغ
A15	298900	104274

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

حيث أن:

الكمية المقدرة للإنتاج بالمتر = عدد الأمتار في الآلة × عدد الآلات

الكمية المقدرة للإنتاج بالمتر = $4270 \times 70 = 298900$ متر

الكمية المقدرة للإنتاج بـكلغ = وزن الآلة × عدد الآلات

الكمية المقدرة للإنتاج بـكلغ = $178 \times 587 = 104274$ كلغ

علما أن الفرق بين الكمية بالمتر والكمية بـكلغ حيث أن الكمية تقاس بالمتر وذلك على أساس طول الآلة التي تحمل المادة الأولية (الخيط)، أما الكمية بـكلغ تقاس على أساس وزن الآلة التي تحمل الخيط، تستعمل المؤسسة المقياسين لمعرفة كمية المنتج بالمتر وكذلك كميته بـالكلغ.

2- دراسة انحراف كمية الإنتاج وتحليله

عند انتهاء عملية دخول المادة الأولية إلى مخزن التخزين تعطي مصلحة البرمجة الأمر ببدأ العملية الإنتاجية وفق بيان سلسلة BILLET- CHAIN لمصلحة تسيير المخزون بإنتاج منتج A15 حسب القياسات اللازمة "نوع الخيط، كمية الخيط، طول الخيط، لون الخيط، وزن الخيط، وغير ذلك"، حيث تبدأ العملية الإنتاجية عبر ورشتين:

- **الورشة الأولى:** ورشة النسيج: تبدأ فيها عملية النسيج مع المراقبة الأولية قبل وبعد الإنتاج لضمان السير الحسن لهذه العملية وتفادي الوقوع في الأخطاء. وبعد الانتهاء من الإنتاج يتم مراقبته مراقبة ثانية وذلك بعد عملية الغسل لمعرفة الأخطاء وتصحيحها من أمثلة هذه الأخطاء نذكر ظهور بقع زيتية على القماش A15 أو وجود خيط لونه مغاير للون المطلوب كل هذه الأخطاء لا بد من معالجتها وتصحيحها.

- **الورشة الثانية:** ورشة التجهيز: وهي تقوم بجميع العمليات من غسل وتخفيف وكبي للقماش A15

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة

وغيرها، ففيها يخضع المنتج أيضا لمراقبة ثالثة بعد التجهيز، للحصول في الأخير على منتج نهائي صافي للقماش A15 ، ليتم تخزينه في المخزن .

وقد أسفرت العملية الإنتاجية الفعلية لإنتاج القماش A15 لسنة 2014 فيما يتعلق بالكمية المنتجة على النتائج الموضحة في الجدول التالي (أنظر الملحق رقم 05):

جدول رقم (14): الكمية الفعلية المنتجة من A15

نوع القماش	الكمية المنتجة بالمتر	الكمية المنتجة بكلغ
A15	257381	118126,089

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

علما أن في مرحلة النسيج الكمية الفعلية المنتجة قدرت 338606 متر بالإضافة إلى الفرق بين الكمية الفعلية المنتجة بالمتر 39706 متر، ولكن في مرحلة التجهيز قدرت الكمية الفعلية المنتجة بالمتر ب 257381 متر.

ومقارنة الميزانية التقديرية للكمية المنتجة بالميزانية الفعلية أو الحقيقية لسنة 2014، أي مقارنة الكمية المقدرة أو المطلوب من المؤسسة إنتاجها في الطلبية بالكمية المنتجة فعلا، تحصلت المؤسسة على الفرق أو الانحراف الموضح في الجدول التالي:

جدول رقم (15): حساب انحراف كمية الإنتاج

البيان	الكمية الفعلية بالمتر	الكمية المقدرة بالمتر	الفارق
القماش A15	257381	298900	-41519

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

تحليل الفرق: من النتيجة المحصل عليها في الجدول نجد أن الانحراف سالب، أي أن المؤسسة لم تحقق

ما كان مطلوب منها، أي أن الكمية المنتجة فعلا أقل من الكمية المطلوبة في الطلبية، وذلك نتيجة عدة عوامل منها غسل القماش A15، وجود شوائب وأعطاب في القماش، والتجفيف والكي الذي ينتج عنه في بعض الأحيان حرق جزء من القماش وكذلك في حالة قص القماش، تنقص الكمية الفعلية المنتجة للقماش A15.

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج مؤسسة النسيج

والتجهيز "TIFIB" بسكرة

ونتيجة لهذا الانحراف أي حالة وجود نقص في الكمية المنتجة حسب الطلبية أي الكمية الفعلية من الإنتاج أقل من الكمية المطلوبة قامت المؤسسة باتخاذ الإجراء التالي: تسليم الكمية المنتجة الناقصة للزبون وإنتاج الفرق (الكمية الناقصة) ضمن الطلبية القادمة (في العملية الإنتاجية القادمة).

المطلب الثاني: أهمية الميزانية التقديرية في الرقابة على المواد الأولية المستهلكة

1- الميزانية التقديرية للمواد الأولية المستهلكة:

بعد الموافقة على الطلبية يرسل رئيس مكلف بمصلحة التجارة الفاتورة للرئيس المكلف بمصلحة البرمجة لبرمجة قيمة المادة الأولية وهو الخيط التي تدخل في الإنتاج، والكمية المقدرة لها، ليتم إرسال الفاتورة رئيس لمصلحة التموين وذلك لشراء المادة الأولية اللازمة حيث تقوم هذه المصلحة بإرسال طلبية شراء المادة الأولية إلى الوحدة المركزية الموجودة في الجزائر التي تقوم بإجراء مناقصات حول شراء المادة الأولية بنوعية جيدة وبأسعار مناسبة.

إذن بناء على تقدير كمية الإنتاج في سنة 2014 والموضح في الجدول رقم (13)، قامت المؤسسة بتقدير كمية المواد الأولية المستهلكة (الخيط) اللازمة لإنتاجه كما هو موضح في الجدول التالي (أنظر الملحق رقم 06):

جدول رقم (16): جدول تقدير كمية المادة الأولية المستهلكة

نوع القماش	الكمية المقدرة للمادة الأولية المستهلكة بـكلغ
A15	14267,95

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

2- دراسة انحراف المواد الأولية المستهلكة وتحليله:

بمجرد وصول المادة الأولية يتم دخولها مباشرة إلى مخزن التخزين وذلك بعد مراقبة المادة الأولية من حيث العينات نوعية الخيط ومدى مطابقته للمواصفات المطلوبة، والتأكد من الوزن الحقيقي للمادة الأولية وعدد الوحدات.

وعند انتهاء العملية الإنتاجية واستعمال المادة الأولية وجدت المؤسسة النتائج المتعلقة باستهلاك المادة الأولية فعلا لسنة 2014 كما يلي:

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة

جدول رقم (17): حساب انحراف لكمية المادة الأولية المستهلكة

البيان	كمية الفعلية المستهلكة للمادة الأولية بكلغ	الكمية المقدرة المستهلكة للمادة الأولية بكلغ	الفارق
القماش A15	15062,51	14267,95	+794,56

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

تحليل الفرق: من النتيجة المتحصل عليها في الجدول نجد أن الانحراف موجب، أي أن المؤسسة تستهلك المادة الأولية أكثر مما يمكن تقديره، أي الكمية المستهلكة أكبر من الكمية المقدرة.

المطلب الثالث: أهمية الميزانية التقديرية في الرقابة على تكاليف الإنتاج

فبعد الإنتاج تقوم المؤسسة بتحديد تكلفته الفعلية كما هو موضح في المطلب الأول، أين وجدت تكلفة إنتاج الوحدة من القماش A15 تقدر ب 54812.23 دج.

وبناء على الكمية المنتجة المقدرة والفعلية حددت الانحراف بين ما هو مطلوب أو متوقع وفعلي لتكاليف الإنتاج لسنة 2014 كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (18): حساب انحراف لتكاليف الإنتاج لسنة 2014 الوحدة: دج

البيان	الكمية الفعلية بالمتري	تكلفة إنتاج الوحدة	تكلفة الإنتاج الفعلية	الكمية المقدرة بالمتري	تكلفة إنتاج الوحدة	الفارق
القماش A15	257381	54812,23	14107626569,63	298900	54812,23	-2275748978

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج مؤسسة النسيج

والتجهيز "TIFIB" بسكرة

تحليل الفرق: من النتيجة المحصل عليها في حساب انحراف لتكاليف الإنتاج نجد أن الانحراف سالب، أي تكلفة الإنتاج الفعلية أقل من تكلفة الإنتاج المتوقع تحقيقها، وهذا راجع إلى نقص الكمية الفعلية عن الكمية المطلوبة أي لانحراف الكمية كما هو موضح في الجدول رقم 15.

بالإضافة إلى ذلك تبرز أهمية المحاسبة التحليلية على الرقابة بكونها تلعب دورا هاما في الرقابة على المواد الأولية والمنتجات التي تنتجها المؤسسة من خلال وثيقتين:

- بطاقة المخزون: تسجل فيها كل حركة من وإلى المخزون بالكمية والقيمة.
- بطاقة التوزيع: تسجل فيها مختلف الكميات الداخلة إلى المخزون من المنتجات.

المطلب الرابع: دور المحاسبة التحليلية في تسيير الطلبات:

يتم تحديد الأسعار في مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة على أساس سعر التكلفة المقدم من طرف المحاسبة التحليلية وكذلك أسعار السوق، ويتخذ قرار التسعير لجنة مكونة من: المدير العام، مدير التسويق، مدير الشراء، المدير التقني للصيانة.

تساهم المحاسبة التحليلية في تسيير طلبات الزبائن عن طريق:

- إذا كان نوع القماش معروف: في هذه الحالة يتم الاعتماد على نتائج المحاسبة التحليلية المعروفة مسبقا في التفاوض مع الزبون من حيث السعر، الكمية المتوفرة والوقت اللازم.
- إذا كان نوع القماش غير معروف: ترسل الطلبية من قسم التسويق أي المديرية التقنية (مصلحة البرمجة) حيث تدرس نوع القماش وإذا كان بإمكانها إنتاجه ترسل إدارة الإنتاج لتحديد طريقة الإنتاج والكميات، ثم ترسل إلى مصلحة المحاسبة (فرع المحاسبة التحليلية) التكاليف التي على أساسها يتم التفاوض مع الزبون واتخاذ القرار.

المطلب الخامس: اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى: المؤسسة محل الدراسة تطبق طريقة التكاليف الكلية (الحقيقية) لحساب تكاليف.

من خلال نتائج الدراسة نجد أن لحساب التكاليف تعتمد المؤسسة محل الدراسة على توزيع التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة، كما هو الحال في تكلفة الشراء، حيث تمثلت التكاليف المباشرة في مختلف تكاليف التي لها علاقة بالشراء كمصاريف نقل المادة الأولية، أما المصاريف الغير مباشرة فقد تم أخذها أو حسابها من جدول المصاريف غير المباشرة،

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج مؤسسة النسيج

والتجهيز "TIFIB" بسكرة

وهذا ما تنص عليه طريقة التكاليف الكلية ورغم أن المؤسسة لا تملك مصاريف مباشرة للإنتاج إلا أنها قامت بحساب المصاريف غير مباشرة، ومنه نقر بصحة الفرضية الأولى أي أن المؤسسة محل الدراسة تطبق طريقة التكاليف الحقيقية (الكلية) لحساب التكاليف.

الفرضية الثانية: تساعد المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على كمية الإنتاج من خلال ميزانياتها التقديرية.

من خلال نتائج الدراسة نجد أن الكمية المقدرة للإنتاج قدرت ب 298900 متر، في حين الكمية الفعلية قدرت ب 257381 متر أي الكمية الفعلية أقل من الكمية المقدرة، إذن هذا الانحراف ساعد في الرقابة على كمية الإنتاج، فالمحاسبة التحليلية لها دور في تحسين الرقابة على كمية الإنتاج من خلال إحدى أدواتها وهي الميزانية التقديرية. ومنه نقر بصحة الفرضية الثانية أي المحاسبة التحليلية تساعد في تحسين الرقابة على كمية الإنتاج من خلال ميزانياتها التقديرية.

الفرضية الثالثة: تساعد المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على تكاليف الإنتاج من خلال ميزانياتها التقديرية.

من خلال نتائج الدراسة نجد أن الميزانية التقديرية لها أهمية في الرقابة على تكاليف الإنتاج من خلال تحدد التكاليف الفعلية والمقدرة وتحديد الانحرافات حيث نجد أن تكلفة الإنتاج الفعلية قدرت ب 14107626569,63 دج أما بالنسبة للتكلفة الإنتاج المقدرة كانت 16383375547 دج أي تكلفة الإنتاج الفعلية المنتجة أقل من تكلفة الإنتاج المقدرة والمطلوبة، فمن خلال هذا الفرق يتم اتخاذ الإجراءات المناسبة لمعرفة أسباب الانحراف، فالمحاسبة التحليلية لها دور في تحسين الرقابة على تكاليف الإنتاج من خلال ميزانياتها التقديرية. ومنه نقر بصحة الفرضية الثالثة أي أن المحاسبة التحليلية تساعد في تحسين الرقابة على تكاليف الإنتاج من خلال ميزانياتها.

الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج مؤسسة النسيج

والتجهيز "TIFIB" بسكرة

خلاصة الفصل:

توصلنا من خلال الدراسة الميدانية في مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة من المؤسسات الكبرى في مجال بيع القماش، وخاصة من الجهات المحلية (مدني عسكري وشبه عسكري)، فالهدف من الرقابة على الإنتاج ليس الوصول إلى تحديد النتيجة فحسب، بل الرقابة على العمليات الإنتاجية ورقابة هذه التكاليف أيضا، من خلال مقارنتها بالمعايير المقدرة لتحديد الانحرافات ومن ثم التوصل إلى معرفة أسباب هذه الانحرافات، وهذا من أجل ضبط التكاليف.

الخطمة

يعد الإنتاج محور النشاط الاقتصادي، لذلك زادت أهمية تطويره وتنظيمه عن طريق أحدث الطرق والأساليب الإنتاجية المختلفة. خاصة بعد الثورة الصناعية وتوسع المؤسسات وتزايد حاجات المستهلكين، فظهرت أهمية إدارة الإنتاج الممثلة بشكل رئيسي في وظيفة الرقابة، إذ تعتبر وظيفة أساسية وجوهرية فيها سواء كانت إنتاجية أو خدمية أو تجارية، فهي التي ترسم مسار سير الوظائف الأخرى في المؤسسة، حيث تظهر أهميتها في مجال عملية الإنتاج. وللقيام بها تم استخدام أدوات مختلفة من بينها المحاسبة التحليلية، هذه الأخيرة أثبتت منذ ظهورها واستعمالها في مختلف المؤسسات الاقتصادية دورها في مساعدة المسيرين في مجال تحديد وضبط التكاليف، وهذا لما تتميز به من خصائص تتعلق بمرونتها وتطورها، كونها تساهم في اتخاذ أهم القرارات في المؤسسة، فهي كفيلة بكشف النقائص والاختلالات الخاصة بالتسعير وذلك عن طريق معالجتها للتكاليف وتحليلها لنصل إلى معرفة الانحرافات التي تعمل على تشخيص وضعيتها ومن ثم العمل على تحسين الأداء وزيادة الفعالية.

من خلال دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة هو محاولة إسقاط والتوفيق بين الجانب النظري والميداني لدور المحاسبة التحليلية ومدى علاقتها في تحسين الرقابة على الإنتاج بحيث نجد أنها تطبق الطرق التقليدية في حساب مختلف تكاليفها وخاصة طريق التكاليف الكلية (الحقيقية)، لنلخص في الأخير إلى جملة من النتائج التي من خلالها يمكن الإجابة على إشكالية البحث المطروحة.

أولاً: نتائج الدراسة

من خلال ما تم التطرق إليه في ثنايا البحث يمكن استخلاص النتائج التالية:

1- النتائج النظرية:

- ✓ يتم استخدام نظام المحاسبة التحليلية بعدة طرق تسمح بالتحكم في التكاليف مما يساعد المسيرين في اتخاذ قرارات التسيير وخاصة في مجال تحديد وضبط التكاليف، وبالتالي الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.
- ✓ يعد نظام المحاسبة التحليلية من أدوات الإدارة، مما يقدم للمؤسسة معلومات شاملة عن التكاليف، على ضوءها يمكن بناء قرارات ملائمة تجعل إدارة المؤسسة في موضع قوة لمواجهة السلع المنافسة الأخرى.
- ✓ تعتبر المحاسبة التحليلية مصدر معلومات متعدد المداخل من خلال تعدد الطرق، فكل طريقة يمكن أن توفر معلومات بشكل مغاير بقصد التحليل والكشف عن مختلف الجوانب التي تؤثر في مسار التكاليف والتوجيهات الخاصة

بنشاط المؤسسة الاقتصادية وخاصة المؤسسة الإنتاجية منها، كونها تعتمد على معايير تقنية ومحاسبية وهذا ما أهلها إلى أن تكون أداة إدارية ورقابية لمختلف نشاطات المؤسسة.

✓ تعتبر طرق المحاسبة التحليلية بمثابة أدوات أخذ القرارات فيما يخص التسيير الخاص بالمؤسسة، نتيجة التحليل المحاسبي وفقا لطرقها. فالمحاسبة التحليلية بسيطة في استعمالها ولكن صعبة في اتخاذ القرار نتيجة لعدد من العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة فيه.

2- النتائج الميدانية:

✓ غياب طرق المحاسبة التحليلية الحديثة في مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة، راجع لأسباب عديدة منها نقص التأطير مع انعدام الرؤية الإستراتيجية، والتركيز على تحقيق أكبر قدر من الأرباح.

✓ نلاحظ أن مؤسسة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة في حسابها للتكاليف بأنها تفتقر إلى الدقة في تصنيف التكاليف حسب طبيعتها أو حسب وظيفتها أو حسب علاقتها بحجم النشاط، ودون إتباع الأساليب العلمية في عملية التحليل أو الاستفادة منها في الرقابة على الإنتاج، إنما المؤسسة تسعى إلى التوافق بين ما هو مقدر وما هو حقيقي (فعلي) في ورشة النسيج والتجهيز (قسم الإنتاج) أي توافق الإنتاج التقديري مع الإنتاج الفعلي. ففي سنة 2014 لم نجد التوافق بين ما هو مقدر وما هو حقيقي في ورشة النسيج والتجهيز فالإنتاج المقدر قدر ب 298900 متر أما الإنتاج الفعلي في ورشة التجهيز قدر ب 257381 متر.

✓ تقسيم الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة بحسب علاقتها بالمنتج ومحاولة تحميل كل منتج بأعباءه الحقيقية، وذلك يفيد في تبين مدى ربح كل منتج بشكل موضوعي.

✓ تطور نظام المحاسبة التحليلية المعمول به في المؤسسة فكلما كان متطور فكلما كان لها القدرة في التحكم أكثر في التكلفة.

ثانيا: المقترحات

بهدف اكتساب البحث فائدة أكثر بناء على ما تقدم من نتائج، يمكن إجمال بعض المقترحات التي نرى ضرورة العمل بها مستقبلا وذلك كمايلي:

✓ دراسة واقع المؤسسات الجزائرية واقتراح نماذج للمحاسبة التحليلية لاستخدامها في الرقابة على الإنتاج وغيرها من الاستخدامات بما يناسب كل مؤسسة.

✓ ضرورة الاهتمام بجانب التكاليف في المؤسسات الاقتصادية ومنها الإنتاجية وذلك من خلال وعي المسؤولين والمسيرين بأهمية المعلومة الناتجة عنها وإدراك دورها الحقيقي في تحقيق رقابة فعالة للمؤسسة.

- ✓ على المؤسسات الجزائرية الالتزام بمواكبة التطورات الحاصلة في مجال تسيير التكاليف وتطبيق النظم الكلفوية الحديثة لأهميتها في تحسين التسيير وترشيد القرارات.
- ✓ الاهتمام بالطرق الحديثة في عملية الإنتاج والرقابة عليها أيضا باستخدام الطرق العلمية الحديثة وذلك من خلال التكوين في هذا المجال.
- ✓ اتخاذ قرار إلزامية تطبيق المحاسبة التحليلية لما تقدمه من أهداف على مستوى المؤسسة أو على المستوى الكلي، لأن غياب هذا الطابع الإلزامي لاستعمال نظام المحاسبة التحليلية. ولهذا يجب النظر في إرساء مرسوم قانوني يجعل من المحاسبة التحليلية إجبارية.
- ✓ إنشاء فرع للمحاسبة التحليلية مستقل بدوره عن فرع المحاسبة العامة بحيث تسند إليه مهمة جمع البيانات المحاسبية اللازمة، من خلال خطة عمل يسير عليها، تبين بوضوح علاقته مع الأقسام الأخرى وطبيعة البيانات التي على هذه الأخيرة توفيرها، في وقتها المناسب.
- ✓ توظيف أو تكوين مختصين مؤهلين في المحاسبة التحليلية، أو ضمان تأهيل علمي للمحاسبين الموجودين بالمؤسسة وهذا الميدان.
- ✓ تكييف معطيات المحاسبة العامة المعدة كل سنة وفق ما تتطلبه المحاسبة التحليلية.
- ✓ الاهتمام بوظيفة الإنتاج ومحاولة تطبيق الطرق العلمية للإدارة وتفعيل عملية الرقابة في هذه المرحلة لما لها أثر في تخفيض التكاليف ومن ثم زيادة هامش الربح للمؤسسة.

المرآة الجع

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

1- الكتب باللغة العربية:

- 1- أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
- 2- أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- 3- أحمد محمد المصري، إدارة الإنتاج والعلاقات الصناعية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2003.
- 4- أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002 – 2003.
- 5- أحمد نور، في مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، 1996.
- 6- إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
- 7- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
- 8- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 9- أمين السيد أحمد لطفي، التخطيط والرقابة باستخدام الموازنات والمحاكاة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010.
- 10- أيمن الشنطي، عامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
- 11- بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية، دار الهدى للنشر والتوزيع، عين مليلة – الجزائر، 2013.
- 12- بن عنتر عبد الرحمان، إدارة الإنتاج في المنشآت الخدمية والصناعية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
- 13- بوشاشي بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 1997.
- 14- بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
- 15- ثناء علي القباني، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

- 16- حسين الطراونة، توفيق صالح عبد الهادي، الرقابة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
- 17- حسين عبد الله التميمي، إدارة الإنتاج والعمليات "مدخل كمي"، دار الفكر للطباعة، عمان، 1997.
- 18- خضير كاظم حمود، هائل يعقوب فاخوري، إدارة الإنتاج والعمليات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 19- رضا صاحب أبو حمد آل علي، سنان كاظم الموسوي، الإدارة لمحات معاصرة، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
- 20- رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف (مفاهيم، مبادئ، تطبيقات)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
- 21- سامح عبد المطلب عامر، علاء محمد سيد قنديل، تخطيط ومراقبة الإنتاج في المؤسسات الصناعية والخدمية، دار الفكر، عمان، 2011.
- 22- سعيد محمد المصري، التنظيم والإدارة - مدخل معاصر لعمليات التخطيط والتنظيم والقيادة والرقابة -، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1999.
- 23- سعيد محمد المصري، التنظيم والإدارة-مدخل معاصر لعمليات التخطيط والتنظيم والقيادة والرقابة-، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1999.
- 24- سفيان بن بلقاسم، حسين لبيعي، المحاسبة التحليلية (منهجية حساب سعر التكلفة)، دار الأفاق، الجزائر، دون سنة نشر.
- 25- سونيا محمد البكري، تخطيط ومراقبة الإنتاج، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، بدون سنة نشر.
- 26- صالح الرزق، عطالله بن وراذ، مبادئ محاسبة التكاليف (الإطار العلمي والنظري)، دار زهران، عمان، 1997.
- 27- طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية (نظرة متكاملة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 28- عبد الحلیم محمود كراجه، محاسبة التكاليف، دار الأمل، عمان، 2000.
- 29- عبد الرزاق سالم الرحاحلة، ناصر جمال حضور، مفاهيم حديثة في الرقابة الإدارية، الاعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
- 30- عبد الستار محمد العلي، التخطيط والسيطرة على الإنتاج والعمليات، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
- 31- عبد العزيز محمود الإمام، الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة، دار المريخ للنشر، الرياض، 1983.

- 32- عبد الغفور عبد السلام وآخرون، إدارة المشروعات الصغيرة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان.
- 33- عبد الغفور يونس، التنظيم الصناعي وإدارة الإنتاج، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 1997.
- 34- عبد المقصود محمد ديبان، ناصر نورالدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002-2003.
- 35- عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر، الأردن.
- 36- علي أحمد أبو الحسن، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.
- 37- علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- 38- علي عباس، أساسيات علم الإدارة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- 39- عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 40- عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993.
- 41- فايز الزغبي، الرقابة الإدارية في منشآت الأعمال، دار الهلال، عمان، 1991.
- 42- فركوس محمد، الموازنات التقديرية- أداة فعالة للتسيير-، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- 43- فرهاد محمد علي فرهاد، الإقتصاد الإداري مدخل في إتخاذ القرارات على المؤسسة الإقتصادية، مكتبة الأبحلو المصرية، مصر، 1985.
- 44- فريد النجار، الإنتاج التجريبي في الصناعات والخدمات، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- 45- محمد أبدووي الحسين، تخطيط الإنتاج ومراقبته، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
- 46- محمد إسماعيل بلال، إدارة الإنتاج و العمليات "مدخل كمي"، الدار الجامعية الجديدة للنشر والتوزيع، مصر، 2004.
- 47- محمد توفيق ماضي، إدارة الإنتاج و العمليات "مدخل إتخاذ القرارات"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1999.
- 48- محمد توفيق ماضي، إدارة و جدولة المشاريع، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014.
- 49- محمد توفيق ماضي، تخطيط ومراقبة الإنتاج، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010.
- 50- محمد رفيق الطيب، مدخل التسيير أساسيات وظائف تقنيات، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
- 51- محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2001.

- 52- محمد سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار الأفاق، الجزائر، 1991.
- 53- محمد سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، ج2، دار الأفاق، الجزائر، بدون سنة نشر.
- 54- محمد شفيق حسين طيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.
- 55- محمد علي الجبالي، قصي السمراي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، 2000.
- 56- محمد عيسى الفاعوري، الإدارة بالرقابة، دار كنوز المعرفة، عمان، 2008.
- 57- محمد فريد الصحن، إسماعيل السيد، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001 – 2002.
- 58- محمد قاسم القريوتي، مبادئ الإدارة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- 59- محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية، دار المكتبة المصرية، مصر، 2008.
- 60- مؤيد الفضل، تخطيط ومراقبة الإنتاج "منهج كمي مع حالة دراسية"، دار المريخ للنشر، مملكة العربية السعودية، 2007.
- 61- ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، ط2، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998.
- 62- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية -سلسلة تقنيات مراقبة التسيير-، دار المحمدية، الجزائر، 2000.
- 63- نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف (مدخل حديث)، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
- 64- نعيمة يجياوي، زكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
- 65- هاشم أحمد عطية، محمود محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية -محاسبة التكاليف- المحاسبة الإدارية، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
- 66- وليد ناجي الحياي، المدخل في المحاسبة الإدارية، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك.
- 2- الكتب باللغة الأجنبية

1- Abdallah Boughaba , comptabilité analytique d'exploitation, Edition Berti, Alger, 1998.

2- Farouk Bouyakoub : L'entreprise et le financement bancaire, casbah éditions, 2000.

3- G.Melyon, comptabilité analytique, Edition baréal, paris, 2001.

4- Hangren , Méthode d'analyse des couts, Edition du mangement, paris, 2000.

5- Jean Luccharron, Sabine Sépari : organisation et gestion de l'entreprise, manuel et application, 2^édition, Dunod, paris, 2001.

6- Lazary , Economie de l'entreprise, Editions Es , Salem Chérage, 2001.

ثانيا: الملتقيات

1- طباييبة سليمة، سعيدة بورديمة، دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات ومدى استخدامها من طرف المؤسسات الاقتصادية بالجزائر، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي لصنع القرار في المؤسسات الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2009.

ثالثا: المجالات

1- عمار زيتوني، مصادر تمويل المؤسسات مع دراسة للتمويل البنكي، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، العدد 9، مارس 2006.

رابعا: المذكرات

1- بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج، مذكرة الماجستير في العلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013 – 2014.

2- خالد هادفي، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.

3- درحون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، تخصص نقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004-2005.

4- راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير في فرع العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2007 – 2008.

5- زهواني رضا، تحسين تخطيط الإنتاج في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، جامعة قاصدي مباح، ورقلة، 2006-2007.

6- سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2009-2010.

7- صالح لخضاري، إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة، مذكرة الماجستير، في العلوم الاقتصادية ، جامعة منتوري ، قسنطينة، 2007.

8- عبد الله جميل عبد الله أبو معلق، التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005.

9- فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية ، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2004.

10- محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، تخصص دراسات اقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006.

11- مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، تخصص التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2005-2006.

خامسا: الجرائد الرسمية

1- الجريدة الرسمية، القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة رقم 01-18، الصادر عن وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، 2001، العدد 77، المادة 4.

الملاحق

جدول قائمة الملاحق

الصفحة	البيان	رقم الملحق
1	جدول حسابات النتائج	01
2	توزيع الأعباء غير المباشرة	02
5	تكلفة الشراء	03
6	بطاقة تقنية	04
8	الإنتاج المقدر والفعلي	05
9	المادة الأولية المستهلكة المقدره والفعليه	06