



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

الموضوع:

محاسبة التكاليف كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية
دراسة حالة مؤسسة مطاحن الأوراس
الوحدة الإنتاجية - آريس -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: فحص محاسبي

إشراف الأستاذة

غضاب رانية.

إعداد الطالب:

يحيوي سيف الدين.

...../2015	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2014-2015

القسم: العلوم التجارية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

اهداء

أهدي ثمرة جهدي، إلى الحنان وبر الأمان، إلى العطاء والكلمة
الطيبة، إلى من غمرتني بحبها وحنانها، كانت رمزا للصبر والعطاء،
إلى من شجعتني لأمضي قدما في الحياة، إلى من بعطفها أنارت
طريق حياتي، وشاركتني فرحتي ومسحت دموعي، إلى من تعبت لأرتاح وشقيت لأسعد،
إلى قرة عيني وسبب وجودي " أمي الغالية " أطال الله في عمرها.
إلى من كان رضاه سر توفيقى ودعاؤه سر نجاحي، إلى نبض حياتي " أبي العزيز
" أدعو له بالشفاء.

إلى من دعموني وساندوني، إلى أحن وأرق وأطيب نفوس، إلى أعظم عواطف في
الوجود، إلى من وقفوا بحياتي في السراء والضراء، إلى خير الأحباب إخوتي " وليد "-
خالد "

إلى زملائي وأحابي " عبد الغني " - " سامي " - " عبد السلام "

إلى كل من ذكره قلبي و نسيه قلمي .

سيف الدين

شكر وعرفان

الحمد لله والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم أما بعد:
أشكرا لله العلي القدير على عظيم نعمته وفضله وتوفيقه في إتمام هذا البحث، كما أتقدم
بخالص الشكر والتقدير إلى أستاذتي المشرفة على هذا البحث
غضاب رانية، حيث لم تبخل بجهدا وعلمها، في التوجيه لما فيه صالح البحث حتى
نهايته على أكمل وجه كما أحيي فيها روح التواضع والمعاملة الممتازة، فجزاها الله
عني كل خير.

كما أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة الذين تكرموا
وتفضلوا

بقراءة هذا البحث ووافقوا على مناقشته و إثرائه.

وكذلك الشكر موصول لكل من مد لي يد العون في جميع مراحل البحث ، من قريب
أو من بعيد فجزاهم

الله الجميع خير الجزاء ووقفهم لما يحب و يرضى، كما أوجه شكري واحترامي لجميع
أساتذة وعمال وطلبة جامعة محمد خيضر بسكرة.

وأخيرا أسأل الله أن يجعل عملي هذا خالصا لوجهه الكريم وأن يتقبله مني ويجعله في
ميزان حسناتي.

قائمة المحتويات

شكر
إهداء
ملخص
قائمة المحتويات
قائمة الجداول I
قائمة الأشكال II
قائمة الملاحق III
مقدمة أ
الفصل الأول: الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف و مراقبة التسيير
تمهيد 02
المبحث الأول : الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف 03
المطلب الأول : المفاهيم الأساسية للتكاليف و تصنيفاتها 03
الفرع الأول : المفاهيم الأساسية للتكاليف 03
الفرع الثاني : تقسيمات التكاليف 04
الفرع الثالث : تصنيفات التكاليف 05
المطلب الثاني : ماهية محاسبة التكاليف 12
الفرع الأول : مفهوم محاسبة التكاليف 12
الفرع الثاني : أهداف محاسبة التكاليف 13
الفرع الثالث : وظائف محاسبة التكاليف 15
المطلب الثالث : طرق محاسبة التكاليف 17
الفرع الأول : طريقة التكاليف الكلية (الإجمالية) 17
الفرع الثاني : طرق التكاليف الجزئية 21
الفرع الثالث : الطريقة الحديثة : طريقة التكاليف على أساس النشاط (ABC) 27
المبحث الثاني : الإطار النظري لمراقبة التسيير 30



30.....	المطلب الأول : ماهية مراقبة التسيير.....
30.....	الفرع الأول :نشأة وتعريف مراقبة التسيير.....
33	الفرع الثاني : أهمية و خصائص مراقبة التسيير
35	الفرع الثالث: مسار و مهام مراقبة التسيير
38	المطلب الثاني : أدوات مراقبة التسيير
38	الفرع الأول : الموازنة التقديرية
42	الفرع الثاني : لوحة القيادة
47	الفرع الثالث : المحاسبة العامة و محاسبة التكاليف
51	المطلب الثالث : استخدام محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير.....
51	الفرع الأول : الرقابة على التكاليف
55	الفرع الثاني : مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين الأداء
57	الفرع الثالث : طريقة الأقسام المتجانسة كأداة لمراقبة التسيير
64	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة مطاحن الأوراس - الوحدة الإنتاجية - آريس
66	تمهيد ص
66.....	المبحث الأول :دراسة حالو مؤسسة مطاحن الأوراس - الوحدة الإنتاجية - آريس
66.....	المطلب الأول : تقديم مؤسسة مطاحن الأوراس - الوحدة الإنتاجية - آريس
66.....	الفرع الأول : التعريف بالمؤسسة
68	الفرع الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومنتجات المؤسسة
71	الفرع الثالث : منتجات المؤسسة و مراحل الإنتاج؟.....
73	المطلب الثاني : واقع استخدام محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير بالمؤسسة محل الدراسة
73.....	الفرع الأول : مكونات التكلفة بمؤسسة مطاحن الأوراس . الوحدة الإنتاجية " آريس
74.....	الفرع الثاني : مراحل حساب سعر التكلفة بمؤسسة مطاحن الأوراس - الوحدة الإنتاجية آريس
	الفرع الثالث : تحديد تكلفة الإنتاج لمنتجاتي الدقيق و الفرينة وفق الطريقة المعتمدة من طرف
75	المؤسسة.....

المطلب الثالث : استخدام محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير بمؤسسة مطاحن الأوراس - الوحدة الإنتاجية آريس - 81
الفرع الأول : الرقابة على التكاليف 81
الفرع الثاني : تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة كأداة لمراقبة التسيير بمؤسسة مطاحن الأوراس - الوحدة الإنتاجية - آريس - 82
الفرع الثالث : استخدام طريقة الأقسام المتجانسة كأداة لمراقبة التسيير في مؤسسة مطاحن الأوراس - الوحدة الإنتاجية آريس 91
خلاصة الفصل 93
الخاتمة 94
قائمة المراجع 96
الملاحق 100

فهرس الأشكال

الصفحة	البیان	الرقم
06	العلاقة بين التكاليف المتغيرة و حجم النشاط	(01)
07	العلاقة بين التكاليف الثابتة و حجم الإنتاج	(02)
09	(تصنيف التكاليف حسب الوظيفة	(03)
10	تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالوحدة	(04)
11	تصنيف التكاليف حسب عامل الزمن	(05)
16	وظائف محاسبة التكاليف	(06)
26	التمثيل البياني لعتبة المردودية	(07)
35	مراقبة التسيير في أربع مراحل	(08)
53	المستويات الثلاثة لعملية الرقابة	(09)
57	الهيكل التنظيمي للمؤسسة للوحدة الإنتاجية - آريس -	(10)
61	مراحل الإنتاج	(11)

قائمة الجداول

الصفحة	البيان	الرقم
60	يوضح بعض مفاتيح التوزيع الأولي المقترحة	(01)
61	جدول التوزيع الأولي	(02)
67	أنواع و عدد الشاحنات بالمؤسسة	(03)
71	أنواع منتجات المؤسسة	(04)
74	تحديد التكاليف المتغيرة بدلالة حجم الإنتاج لشهر مارس 2015	(05)
75	تحديد التكاليف الثابتة بدلالة حجم الإنتاج لشهر مارس 2015	(06)
76	تكلفة إنتاج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز	(07)
77	سعر تكلفة القنطار الواحد من الدقيق الممتاز	(08)
79	تكلفة إنتاج القنطار الواحد من الفريضة	(09)
80	سعر تكلفة القنطار الواحد من الفريضة	(10)
83	أعباء المحاسبة العامة لشهر مارس 2015	(11)
85	إتمام عملية توزيع الأعباء غير المباشرة	(12)
87	التوزيع الثانوي للتكاليف غير المباشرة	(13)
88	إتمام عملية التوزيع الثانوي للتكاليف غير المباشرة	(14)
90	سعر التكلفة لمنتوجي الدقيق الممتاز 25 كغ و الفريضة 25 كغ	(15)
91	المقارنة بين طريقة المؤسسة و طريقة الأقسام المتجانسة	(16)
91	كفاءة منتوجي الدقيق الممتاز و الفريضة لشهر مارس	(17)
92	إنتاجية منتوجي الدقيق الممتاز و الفريضة لشهر مارس	(18)

قائمة الملاحق

الصفحة	البيان	الرقم
101	جدول الأسعار	(01)
102	جدول حسابات النتائج	(02)
103	عناصر الإهلاكات	(03)
104	التكلفة الوسطية المرجحة للقمح الصلب	(04)
105	التكلفة الوسطية المرجحة للقمح اللين	(05)
106	جدول أعباء شهر مارس	(06)
107	وصل طلب	(07)
108	وصل تسليم	(08)
109	فاتورة بيع	(09)
110	إنتاج شهر مارس	(10)
111	استهلاكات الدورة (AGS)	(11)

مقدمة

إن موضوع مراقبة التسيير بالرغم من كونه ظهر مع مطلع الألفية الثانية إلا انه لا يزال بحضي بالكثير من الاهتمام من قبل العديد من الباحثين و المهتمين بشؤون التسيير لأن التسيير الجديد اليوم للمؤسسات يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في الموارد بسبب ندرتها و هذا لتحقيق الأهداف المسطرة و تكمن تلك القدرة في كفاءة المسير في استخدام الأدوات اللازمة لقياس الفعالية و التأكد من سلامة العمل بالتجنيد الدائم و الفعال للموارد المتاحة من اجل تحقيق الأهداف بأقل التكاليف لقد ازداد اهتمام مؤسستنا الاقتصادية العمومية و الخاصة بمراقبة التسيير على الإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر مند التخلي عن الاقتصاد الموجه و الشروع في انتهاج اقتصاد السوق حيث أصبحت المؤسسات على إثرها تتمتع بالاستقلالية في إنجاز القرارات المتعلقة بتسيير شؤونها و اعتبرت مراقبة التسيير وظيفة أساسية يتعين على المؤسسات العمومية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة و تحسين أنماط سيرها و تسييرها بصفة مستمرة . و تعتبر مراقبة التسيير هي الإجراءات و الأدوات التي يتأكد من خلالها المسيرون أن الموارد تم الحصول عليها و يتم استعمالها بفعالية و فاعلية و ذلك لتحقيق أهداف المؤسسة .

و من بين تلك الأدوات نجد محاسبة التكاليف التي تلعب دورا مهما و حيويا في الحياة الاقتصادية باعتبارها تشكل قاعدة أساسية لإنتاج البيانات و المعلومات الداخلية و الكمية و النقدية و التي تلعب دورا في الرقابة ، كما تلعب محاسبة التكاليف دورا مهما في مراقبة التسيير من خلال ما تتيحه من أدوات تساهم في تعزيز دورها ، و من هذا المنطلق يمكن طرح الإشكالية التالية : ما هو دور محاسبة التكاليف كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ؟

و لمعالجة هذه الإشكالية و العمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذا الموضوع قمنا بطرح التساؤلات التالية :

1. ما هي الأسس النظرية و الطرق التي تعتمد عليها محاسبة التكاليف ؟
2. ماهي مهمة مراقبة التسيير ؟ و ما هي أدواتها ؟
3. هل تنظر المؤسسات الجزائرية لمحاسبة التكاليف كأداة لمراقبة التسيير ؟ أم أن الواقع الذي تعمل فيه لا يسمح بذلك ؟

فرضيات البحث

1. تعتبر محاسبة التكاليف بمختلف الطرق التي تستعملها أداة مهمة تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها و التخطيط للمستقبل .
2. مراقبة التسيير هي المهمة التي تركز على ضمان استغلال الموارد المتاحة بأقل التكاليف و أكثر فعالية للوصول إلى الأهداف المسطرة .
3. تتم عملية مراقبة التسيير من طرف مصلحة مراقبة التسيير بطلب من مسيري المؤسسة الإقتصادية بالإعتماد على معطيات محاسبة التكاليف .

أهمية البحث

إن قيام الجزائر بعد الإستقلال بانتهاج سياسة الإقتصاد الموجه و التي حققت إنجازات لا يمكن الإستهانة بها ، لكن هذه السياسة لم تكن خالية من النقائص و السلبيات و بالخصوص في مجال تسيير المؤسسات العمومية ، و تعود هذه السلبيات إلى النقائص الموجودة في المحاسبة العامة ، و المرتبطة بالمخطط المحاسبي الوطني الذي لا يتوافق مع التوجيهات الحالية لاقتصاد السوق .

و من خلال هذا البحث سنحاول تسليط الضوء على محاسبة التكاليف و مدى أهميتها و دورها في مراقبة التسيير باعتبارها من الأدوات الرقابية التي تعتمد على عدة طرق فعالة للرقابة .

أهداف البحث

- إبراز دور و أهمية محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير .
- إحكام الرقابة على عناصر التكاليف و متابعتها على مستوى الإشراف و المسؤولية.
- مساعدة مسيري المؤسسات الإقتصادية و العمومية على تبني أساليب تسييرية تشتمل على أدوات ذات أبعاد إقتصادية منها محاسبة التكاليف .

أسباب و دوافع اختيار الموضوع

أسباب ذاتية

- الرغبة في الإطلاع أكثر على هذا الموضوع و التعرف على المفاهيم المتعلقة به من الناحية النظرية و التطبيقية .
- ارتباط الموضوع بمجال التخصص .



أسباب موضوعية

- إبراز أهمية محاسبة التكاليف و التأكيد على ضرورة وجودها داخل المؤسسة بالرغم من أن القانون لا يجبرها على ذلك ، ما يستدعي فهم الطرق المختلفة لحساب و تحليل التكاليف .
- إن مخرجات محاسبة التكاليف من تقارير و معلومات حول التكاليف تساعد في رسم الخطط و السياسات و اتخاذ القرارات و الرقابة التي تعتبر جوهر العملية الإدارية .

منهج البحث

للإجابة على التساؤلات المطروحة و الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع و أبعاده ، واختبار فرضياته سوف نقوم بالدراسة و التحليل متبعين المنهج الوصفي و التحليلي في الجانب النظري .
في حين نعتمد في الجانب التطبيقي على منهج دراسة حالة و المتمثلة في مجمع مطاحن الأوراس .
الوحدة الإنتاجية آريس .

تقسيم البحث

قمنا بتقسيم الدراسة فصلين ، الفصل الأول يتعلق بالجانب النظري و الفصل الثاني نتناول من خلاله دراسة حالة .

حيث خصصنا الفصل الأول للأسس النظرية لمحاسبة التكاليف و مراقبة التسيير حيث تناولنا في المبحث الأول ماهية محاسبة التكاليف ، ثم تطرقنا للمفاهيم الأساسية للتكاليف وتصنيفاتها، أما في المبحث الثاني تناولنا ماهية مراقبة التسيير ، و في المبحث الثالث استخدام محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير .
أما الفصل الثاني نحاول من خلاله إسقاط ما تم اكتسابه نظريا على الواقع العملي .

صعوبات إعداد البحث

- قلة المراجع التي تعالج هذا الموضوع ، حيث أنها تحتوي على طرق الحساب فقط .
- عدم استعمال محاسبة التكاليف لدى أغلب المؤسسات الاقتصادية ، ما يصعب إجراء التريص
التطبيقي .

الدراسات السابقة

- عبد العالي شحتاني ، محاسبة التكاليف أداة لتحسين مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة ، جامعة بسكرة ، 2010 / 2011 ، (غير منشورة) ، و تهدف الدراسة إلى التعرف على مجالات تطبيق محاسبة



التكاليف في المؤسسة الإقتصادية ، و تبيان الطرق المختلفة في محاسبة التكاليف داخل المؤسسة الإقتصادية الجزائرية و علاقتها بمراقبة التسيير و تحسينها .

وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :

1. ازدياد أهمية مراقبة التسيير بالمؤسسة الإقتصادية لقدرتها على تحقيق تكيفها مع مختلف التقلبات التي يشهدها المحيط من خلال مجموعة من الأدوات التي تتطور بدورها .
2. هناك مجموعة من الأساليب التي من شأنها تحسين مراقبة التسيير تتمثل في الموازنات التقديرية ، لوحة القيادة ، محاسبة التكاليف ، إلخ .
3. تقوم محاسبة التكاليف بتوفير المعلومات لختلف المستويات الإدارية لمساعدتهم على تحسين الأداء و اتخاذ القرارات .

كما قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات وهي :

1. ضرورة إنشاء مصلحة لمراقبة التسيير لتسهيل و ضبط عملية الرقابة .
 2. محاولة تبني نظام محاسبة التكاليف واضح بتطبيق طريقة علمية لحساب التكاليف .
 3. الإعتماد على حاسبة التكاليف في ترشيد استخدام الموارد و التحكم في التكاليف و تقييم الأداء .
- **بن لعمودي حياة ، أهمية محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير ،** مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية ، تخصص فحص محاسبي ، جامعة بسكرة ، 2013 / 2014 ، (غير منشورة) ، و تهدف الدراسة إلى التعرف على مراقبة التسيير و إبراز أهميتها في المؤسسة الإقتصادية ، و التعرف على مجالات تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة الإقتصادية ، و تبيان الطرق المختلفة لمحاسبة التكاليف و إبراز أهميتها في مراقبة التسيير بالمؤسسة الإقتصادية .

و خلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

1. ازدياد أهمية مراقبة التسيير بالمؤسسة الإقتصادية لقدرتها على تحقيق الكفاءة و الإنتاجية و تكيفها مع مختلف التقلبات التي يشهدها المحيط .
 2. محاسبة التكاليف من أهم أدوات مراقبة التسيير ، إذ تعتمد هذه الأخيرة على مخرجات محاسبة التكاليف .
- كما قدمت الدراسة توصيات بإنشاء مصلحة لمراقبة التسيير ، ومحاولة تبني نظام محاسبة تكاليف واضح بتطبيق طريقة علمية لحساب مختلف التكاليف ، و أن فعالية مراقبة التسيير تتوقف على فعالية أدواته و التي تعتبر محاسبة التكاليف أهمها .

تمهيد

تعتبر محاسبة التكاليف فرعاً من فروع التسيير إذ أنها تعتبر مصدره الأول للمعلومات وبدونها تبقى المؤسسة مجردة من نظام يوفر لطرق عملها النجاعة و الفعالية ، حيث ظهرت محاسبة التكاليف لتدارك النقص الذي ميز المحاسبة العامة ، لأن هذه الأخيرة لا تعطي في نهاية السنة سوى النتيجة الإجمالية ، بينما تحتاج المؤسسة إلى وسيلة تقنية لمساعدة الإدارة على التخطيط و مراقبة الأداء للحصول على نتائج تحليلية دقيقة في الوقت المناسب لضمان اتخاذ القرارات المناسبة ، و نظراً لأن التسيير المالي يفرض على المؤسسة دراسة المحيط الإقتصادي و معرفة التقدم التكنولوجي ، و قد ترتب على هذا التقدم تحديد أهداف جديدة لمحاسبة التكاليف ، و عليه فإن هذا التطور الذي شهدته محاسبة التكاليف جعلها تتميز عن باقي المحاسبات الأخرى في تقنياتها و أساليبها .

و سنحاول من خلال هذا الفصل تقديم الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف ومراقبة التسيير من خلال المباحث التالية :

- المبحث الأول : الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف .
- المبحث الثاني : الإطار النظري لمراقبة التسيير .

المبحث الأول : الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف

المطلب الأول : المفاهيم الأساسية للتكاليف و تصنيفاتها

الفرع الأول : المفاهيم الأساسية للتكاليف

أولاً : مفهوم التكاليف

يعتبر مصطلح التكاليف من أكثر المصطلحات المحاسبية تداولاً و انتشاراً ، إلا أن لفظ تكلفة لا يعني بمفرده الكثير ، لكونه يعطي مجموعة متنوعة من المعاني و بالتالي فإنه من الضروري تعريف التكلفة حسب الصفة الدالة لها ، حيث إن تكلفة شيء معين بالنسبة للشخص العادي قد تعني الثمن المدفوع لشراء أو حيازة ذلك الشيء ، و فيما يلي بعض التعاريف لمصطلح التكلفة :

لقد عرف Pearce و Sturmeي التكاليف بأنها " الإنفاقات المالية التي تتحملها إدارة المشروع في سبيل تجميع الموارد الإنتاجية لغرض إنتاج سلع أو خدمات يمكن بيعها " .
كما عرفها أحمد نور بأنها " التضحية ذات القيمة الاقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل " .

و يرى Gerard Melyon أن التكلفة هي " مقدار التضحية بالموارد دون الإشارة إلى الحصول على منفعة أو عدم الحصول عليها " (1).

كما تعرف التكلفة بأنها تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة ، قابلة للقياس المالي النقدي - لأغراض المحاسبة المالية - لتحقيق هدف أو غرض معين ، و هو الأمر الذي يعني أنه بانتقاء الغرض أو الهدف ينتقى وجود التكلفة في حد ذاتها . (2)

كما قام مجمع المحاسبين الإداريين بإعطاء تعريف لمصطلح التكلفة أو تحديد التكاليف (Costing) كمايلي " هي عملية تحديد تكاليف المنتج أو الخدمة أو النشاط " . (3)

ثانياً : سعر التكلفة

1. تعريفه

يعرف على أنه " مفهوم اقتصادي يعبر عن حجم المصاريف المنفقة منذ بداية عملية الشراء إلى نهاية عملية البيع ، حيث أن لكل منتج عدة تكاليف (تكلفة الشراء ، تكلفة الإنتاج ، تكلفة التوزيع) و لكن لديه سعر تكلفة واحد . (4)

(1) إسماعيل حجازي ، معالم سعاد ، محاسبة التكاليف الحديثة - من خلال الأنشطة ، دار أسامة للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، 2013 ، ص 14 .

(2) محمد سامي راضي ، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2003 ، ص 18 .

(3) زهير عمرو دردر ، محاسبة التكاليف مدخل اتخاذ القرارات (التكاليف المعيارية و تحليل الإنحرافات) ، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ،

كما يعرف أيضا بأنه " مجموع التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاما و قابلا للبيع .

يخص سعر التكلفة فقط المنتجات المباعة فعلا ، و يحسب بالعلاقة التالية :

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتجات المباعة + تكلفة توزيع المنتجات المباعة

و يمكن الحصول على سعر التكلفة للمنتجات المباعة من ضرب سعر تكلفة الوحدة في عدد الوحدات المباعة فعلا .

و يحسب في المؤسسات التجارية على النحو التالي :

سعر التكلفة = تكلفة شراء البضاعة المباعة + مصاريف التوزيع + المصاريف الملحقة .

و يتم حسابه في المؤسسة الصناعية كما يلي :

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع + المصاريف الملحقة .⁽¹⁾

الفرع الثاني : تقسيمات التكاليف

و تقسم التكلفة طبقا للمنافع و الخدمات التي تترتب عليها إلى :

1. **تكلفة إيرادية :** و هي عبارة عن التكاليف التي تنفق لخدمة الإنتاج خلال فترة محاسبية معينة و تحمل

الإيرادات تلك الفترة المحاسبية بشكل مباشر و تشمل مايلي :

أ. عناصر التكاليف المتعلقة بإنتاج السلع المختلفة مثل أجور عمال التشغيل ، و يتم تحميل هذه التكاليف

لإيرادات الفترة المحاسبية التي وقعت التكاليف خلالها إذا تم بيع جميع الإنتاج ، أما في حالة عدم بيع الإنتاج

فإن تكلفة الوحدات المتبقية ترحل للفترة التالية .

ب. عناصر التكاليف المتعلقة بعامل الزمن و لا تتعلق بإنتاج السلع مثل رواتب المدراء و موظفي الإدارات

المختلفة و يتم تحميلها لإيرادات الفترة المحاسبية التي وقعت خلالها بالرغم من عدم وجود علاقة بينها و بين

الإنتاج .

2. **تكلفة رأسمالية :** و هي عبارة عن التكاليف التي تنفق لخدمة أكثر من فترة محاسبية واحدة ، و تمثل مجموعة

من الخدمات دفعت تكلفتها مسبقا يستخدمها المشروع خلال عدة فترات قادمة ، و يتم توزيع هذه التكاليف على

الفترات التي تستفيد منها بحيث تتحمل كل فترة نصيبها من هذه التكاليف .⁽²⁾

(4) علي رحال ، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1999 ، ص 4 .

(1) بويعقوب عبد الكريم ، المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثالثة ، الجزائر ، 2004 ، ص 32 .

(2) عاطف الأخرس و آخرون ، ، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار البركة للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2001 ، ص 48 .

أما عند الربط بين التكلفة و الإسترداد فتقسم إلى :

1. **تكلفة مستنفذة** : و هي تضحيات اقتصادية ستفيد الفترة المحاسبية الحالية و لا يتوقع أن تفيد فترات مقبلة

(1) ، أو هي التي ترتبط بتحقيق الإيراد خلال الفترة التي تم فيها استنفاد التكلفة .(2)

2. **تكلفة غير مستنفذة** : و هي التي تمثل تضحيات اقتصادية يتوقع أن تفيد فترات محاسبية مقبلة (3) ، وهي

تعبّر عن منافع اقتصادية ستنقل إلى الفترات التالية و تعتبر ضمن أصول المشروع أو ممتلكاته

أما عندما ترتبط التكلفة بعنصر الزمن فتقسم إلى :

1. **تكلفة منتج** : هي تكاليف العناصر التي تلتصق بوحدة السلعة المنتجة أو الخدمة و تسترد عند بيع

السلعة أو الخدمة .

2. **تكلفة زمنية** : هي التي ترتبط بوحدة السلعة أو الخدمة لاستخراج تكلفة نشاط معين و إنما تعتبر ذات

علاقة بعنصر الزمن .(4)

الفرع الثالث : تصنيفات التكاليف

1. **التصنيف حسب طبيعة التكلفة** : لقد صنف النظام المحاسبي المالي (SCF) المجموعة السادسة لتصنيف

التكاليف حسب طبيعتها كم يلي : (5)

– الحساب رقم 60 : المشتريات المستهلكة .

– الحساب رقم 61 : الخدمات الخارجية .

– الحساب رقم 62 : الخدمات الخارجية الأخرى .

– الحساب رقم 63 : أعباء المستخدمين .

– الحساب رقم 64 : الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة .

– الحساب رقم 65 : الأعباء العملية الأخرى .

– الحساب رقم 66 : الأعباء المالية .

– الحساب رقم 67 : العناصر غير العادية – الأعباء .

– الحساب رقم 68 : المخصصات للإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة .

– الحساب رقم 69 : الضرائب على النتائج و ما يماثلها .

2. **التصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط** :

(1) محمد الفيومي محمد ، أصول محاسبة التكاليف ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، مصر ، 1998 / 1999 ، ص 32 .

(2) محمود علي الجبالي ، قصي السامرائي ، محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2000 ، ص 10 .

(3) محمد الفيومي محمد ، مرجع سابق ، ص 32 .

(4) محمود علي الجبالي ، قصي السامرائي ، مرجع سابق ، ص 10 .

(5) علي رحال ، مرجع سابق ، ص 03 .

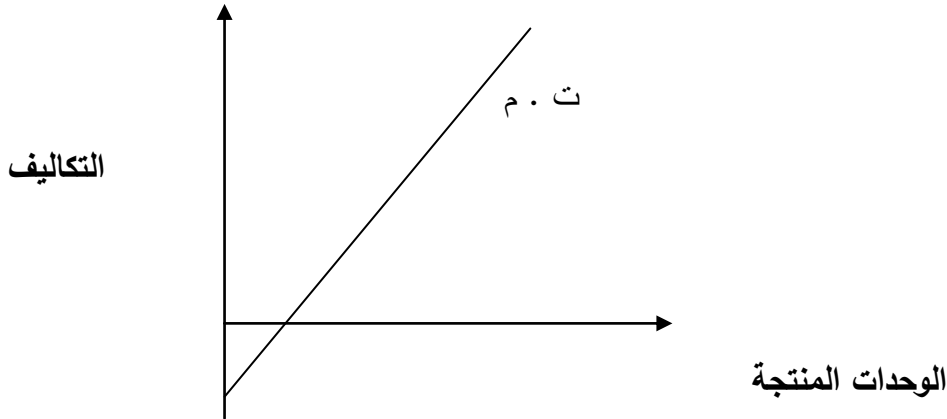
إن احتساب تكلفة المنتج بشكل إجمالي يتأثر بحالات تغير أحجام الإنتاج و المبيعات ، و إذا لم يأخذ هذا التغير في الإعتبار فإن ذلك قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات تفتقر للدقة و الموضوعية لأن التكلفة الإجمالية تتأثر في الواقع بحجم النشاط ، و من ذلك يمكننا القول بأن كافة عناصر التكاليف تنقسم إلى ثلاث مجموعات و هي :

أ. **التكاليف المتغيرة** : و هي عناصر التكاليف كافة التي تتأثر بتغير حجم النشاط في أي قسم من أقسام المشروع و يترتب على هذا الإرتباط بين هذه النفقات و حجم النشاط في المشروع وجود علاقة طردية بينهما ، تتغير النفقات بنسبة تغير حجم النشاط و بالإتجاه نفسه ، أي أن هذه النفقات تنعدم تماما عند توقف النشاط و ترتفع بارتفاعه و تنخفض بانخفاضه ، و هي تتميز بما يلي :

- تخضع للرقابة المباشرة للمستويات التنفيذية في المشروع .
- تتأثر التكاليف المتغيرة بالتغير في حجم نشاط المشروع فترتفع بارتفاعه و تنخفض بانخفاضه ، و تنعدم تماما بتوقفه .
- تتميز التكاليف المتغيرة بالتغير في المجموع و الثبات بالنسبة للوحدة .

و الشكل التالي يوضح العلاقة بين التكاليف المتغيرة و حجم النشاط .

الشكل رقم (01) : العلاقة بين التكاليف المتغيرة و حجم النشاط



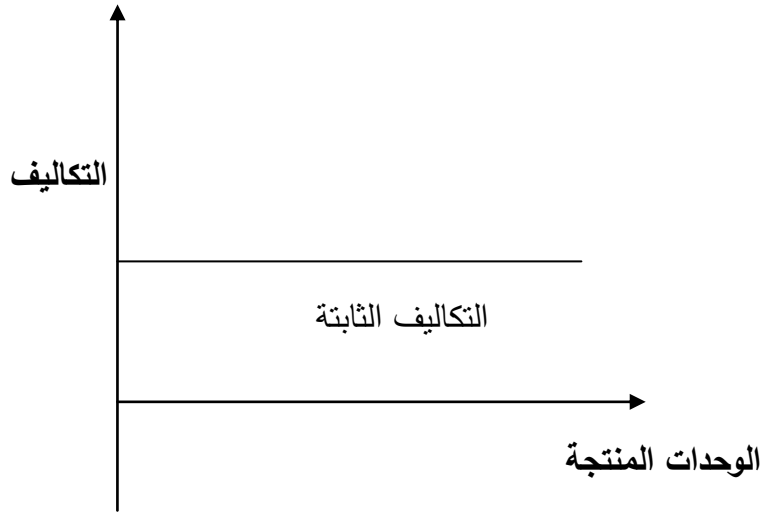
المصدر : إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2006 ، ص 33.

ب. **التكاليف الثابتة** : و هي المصاريف و الأعباء التي لا تتأثر بتغير حجم النشاط في المشروع و إنما ترتبط بفترة زمنية معينة و بطاقة إنتاجية معينة للمشروع ، و تتميز بأنها :

- تنشأ التكاليف الثابتة نتيجة القرارات الإدارية العليا في المشروع و تخضع لرقابتها .
- لا تتأثر التكاليف الثابتة بتغير حجم النشاط في المشروع .
- تتميز التكاليف الثابتة بالثبات في المجموع و التغير في الوحدة .
- تنقسم التكاليف الثابتة إلى تكاليف ملزمة و تكاليف غير ملزمة :

- 1) التكاليف الثابتة الملزمة : و هي التكاليف التي لا يمكن التخلص منها بسهولة و بسرعة مثل اهتلاك المباني ، و اهتلاك الآلات ...إلخ .
- 2) التكاليف الثابتة غير الملزمة : و هي التكاليف التي يمكن للإدارة التخلص منها بشكل أسرع و أسهل نسبيا مثل تكاليف البحوث و التطوير .(1)

الشكل رقم (02) العلاقة بين التكاليف الثابتة و حجم الإنتاج



المصدر : إسماعيل يحي التكريتي ، مرجع سابق ، ص 34 .

ت. التكاليف المختلطة (شبه متغيرة) : في كثير من الأحيان قد توجد بعض التكاليف التي لا يمكن تبويبها كتكاليف ثابتة أو متغيرة حيث تتضمن جزءا يظل ثابتا خلال الفترة و جزء آخر يتغير بتغير مستوى النشاط لذلك يطلق عليها تكاليف مختلطة .

3. التصنيف حسب علاقة عنصر التكلفة بالوظائف المختلفة للمؤسسة : إن الغرض الأساسي من هذا التبويب هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية ، و أن الوظائف الأساسية التي تقوم بها المؤسسة هي :

أ. تكاليف الوظيفة الصناعية : وهي تلك التكاليف المتعلقة بإنتاج أو صنع منتج معين ، و تتضمن كل تكاليف العمليات التصنيعية ، و هي بذلك تعبر عن تكلفة وظيفة التحويل أو التصنيع أو الإنتاج في المؤسسة .

و قد حظيت التكاليف الصناعية تاريخيا باهتمام المحاسبين بسبب الرغبة في الوصول إلى أرقام دقيقة عن المخزون السلعي باعتبار أن التكاليف الصناعية هي الأساس في تحديد تكلفة المخزون السلعي عند تقييم هذا المخزون .(2)

(1) صالح عبد الله رزق ، عطا الله وراد خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 1999 ، ص 40 .

(2) محمد سامي راضي ، مرجع سابق ، ص 50 .

وهي تتضمن التكاليف التالية :

1) تكاليف المواد المباشرة : و تتضمن تكاليف الحصول على كافة المواد التي يمكن اعتبارها جزءا من التكاليف الصناعية .

2) تكاليف العمالة الصناعية المباشرة : و تتمثل في تكاليف كافة العمالة التي يمكن اعتبارها جزءا من التكاليف الصناعية .

3) التكاليف الإضافية الصناعية : و تتضمن كافة التكاليف الصناعية الإضافية في عملية الإنتاج و التي يمكن ربطها بالسلعة المنتجة .

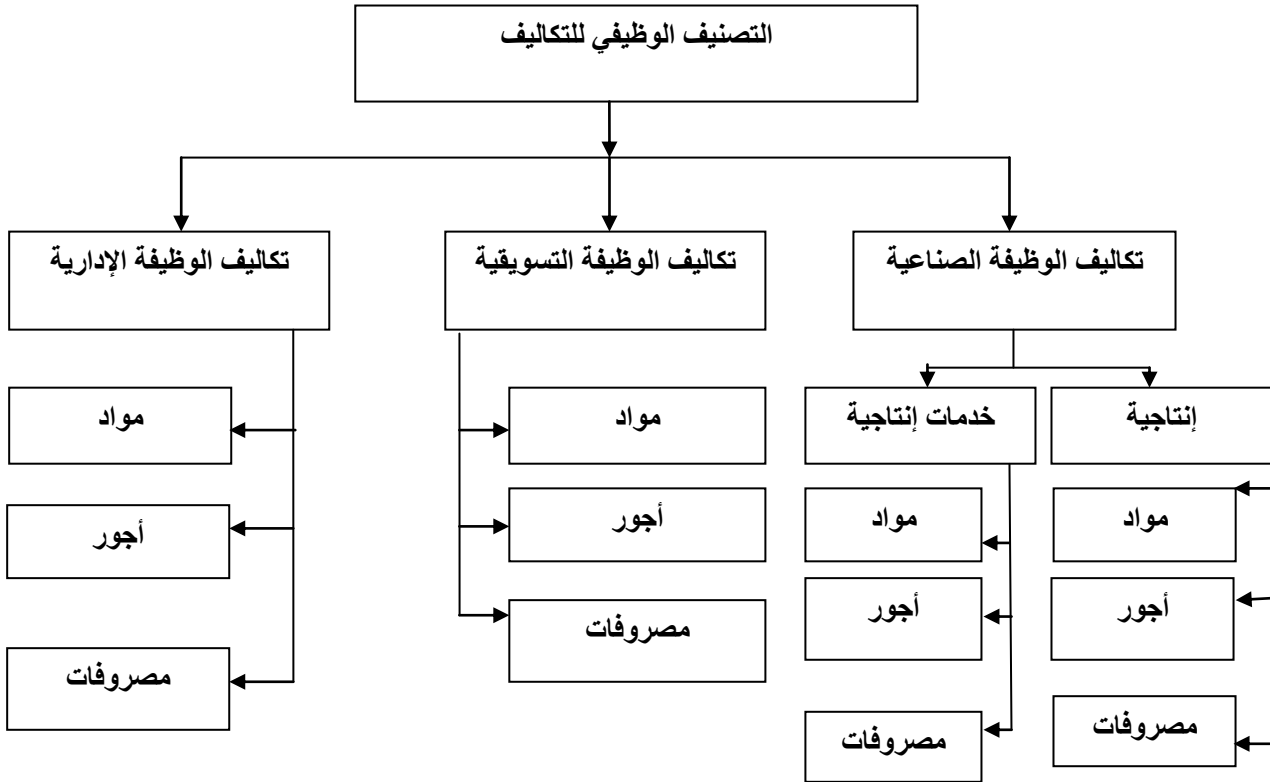
ب. **تكاليف وظيفة التسويق** : تتمثل في عناصر التكاليف التي يتم إنفاقها في سبيل تسويق منتجات المؤسسة و بيعها و توزيعها و الإعلان عنها ، و هي تتحقق من خلال إدارة التسويق ممثلة في أقسام و مراكز التسويق التابعة لها ، و تتضمن هذه التكاليف العناصر الطبيعية للتكاليف من مواد و أجور و خدمات ، كذلك فإنها تكون تكاليف مباشرة قابلة للرد مباشرة على وحدة المنتج أو أمر الإنتاج المباع كعمولة المبيعات أو تكاليف نقلها ، كما أنها قد تكون غير مباشرة يصعب ردها لوحدات المنتج أو أوامر الإنتاج المباع دون استخدام معدلات تحميل خاصة (1).

ت. **تكاليف الوظيفة الإدارية** : وهي تلك الوظيفة التي يقع على عاتقها عمليات الإشراف و التنسيق بين الإدارات المختلفة فهي تحتاج إلى أجور (رواتب الإدارات العليا و الموظفين و كافة العاملين داخل هذه الوظيفة) و مصروفات إدارية و هي كافة النفقات الإدارية من مصاريف ضيافة و إيفاد و بريد و هاتف يخص الوظيفة الإدارية فقط أن محصلة هذه العناصر تمثل تكاليف الوظيفة الإدارية (2).

(1) السيد عبد المقصود محمد ديبان ، ناصر نور الدين عبد اللطيف ، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2002 / 2003 ، ص 143

(2) محمود علي الجبالي ، قصي السامرائي ، مرجع سابق ، ص 24 .

الشكل رقم (03) تصنيف التكاليف حسب الوظيفة



المصدر : إسماعيل يحي التكريتي ،مرجع سابق ، ص 36 .

4. تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية

إن هذا التصنيف لعناصر التكاليف هو حسب علاقة هذه العناصر بالوحدة الإنتاجية حيث تقسم عناصر التكاليف على وفق هذا التصنيف إلى :

أ. عناصر التكاليف المباشرة

و هي تلك العناصر التي تتفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية كما أنها العناصر التي يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة الإنتاجية كما يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة منها بشكل مباشر و أهم هذه العناصر :

- المواد المباشرة : و تشمل كل المستلزمات السلعية التي تدخل مباشرة بالعملية الإنتاجية مثل المواد الأولية .
- الأجور المباشرة : وهي كل ما يصرف للعاملين المباشرين في العملية الإنتاجية من أجر و الذين يخصص عملهم بصفة مباشرة في تحويل المواد الأولية إلى منتج نهائي .

– **المصروفات المباشرة** : و هي بقية المصروفات التي تصرف مباشرة على العملية الإنتاجية باستثناء المواد و الأجر المباشرة (1).

و تمثل عناصر التكاليف المباشرة بهذه الصورة التكلفة الأولية للإنتاج و يعني ذلك أن التكلفة الأولية يمكن قياسها بالمعادلة التالية : (2)

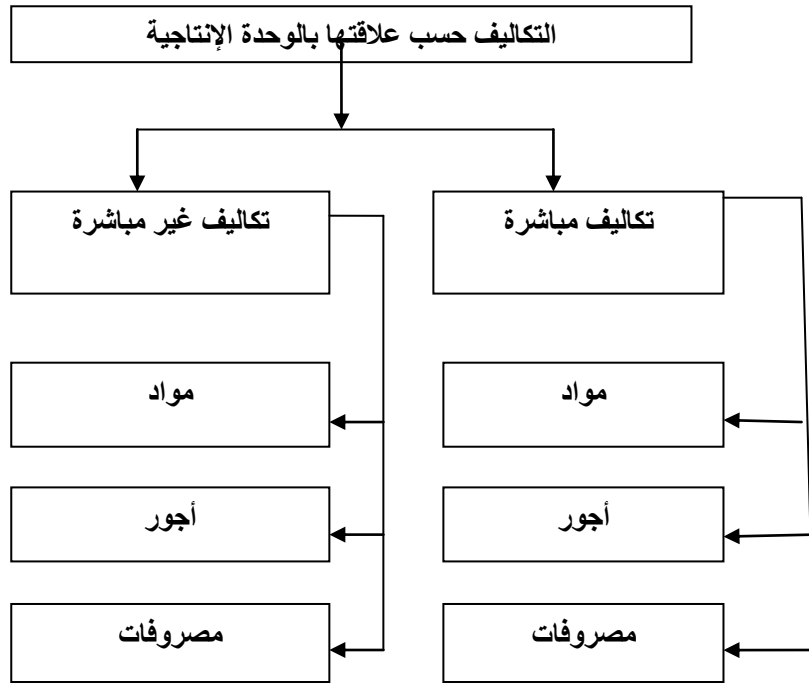
$$\text{التكلفة الأولية} = \text{المواد المباشرة} + \text{الأجر المباشرة} + \text{المصروفات المباشرة}$$

ب. عناصر التكاليف غير المباشرة

و تمثل عناصر التكاليف التي يصعب ردها مباشرة إلى وحدة المنتج أو أمر الإنتاج أو الطلبية ، وتكمن صعوبة رد هذه التكاليف إلى الإنتاج إلى كونها ذات طبيعة عامة تستفيد منها وحدات و أوامر و طلبيات الإنتاج بصورة غير مباشرة و لا تدخل بطبيعتها في تشكيل و خلق المنتج ، وأهم هذه العناصر المواد غير المباشرة ، و الأجر غير المباشرة ، و المصاريف غير المباشرة .

و الشكل التالي يبين التكاليف حسب علاقتها بالوحدة

الشكل رقم (04) : تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالوحدة



المصدر : إسماعيل يحي التكريتي ، مرجع سابق ، ص 38 .

(1) إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2006 ، ص 37 .

(2) السيد عبد المقصود محمد ديبان ، ناصر نور الدين عبد اللطيف ، مرجع سابق ، ص 70 .

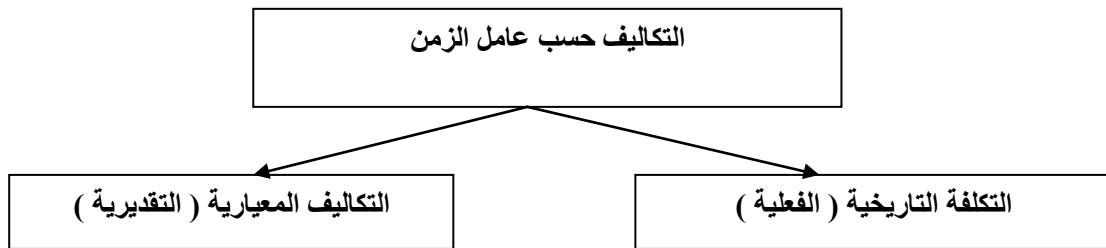
2. تصنيف التكاليف حسب عامل الزمن : و تنقسم إلى قسمين :

أ. **التكلفة التاريخية (الفعلية)** : هي تكاليف حدثت في الماضي و من ثم يتم عرض نتائجها بعد انتهاء العملية الإنتاجية و تقديم السلع و الخدمات ، و تستخدم التكاليف التاريخية عادة في إعداد القوائم المالية المستخرجة من القيد في الحسابات المالية ، و لا شك أن هذه التكاليف تتميز بقابليتها للتحقق فضلا عن موضوعيتها ، و هما الخاصيتين المطلوبتين في البيانات المالية التي تظهر في القوائم المالية ، غير أن التكاليف التاريخية لا تكون مفيدة في اتخاذ القرارات حيث تختلف ظروف اتخاذ القرار عما كانت عليه الظروف الماضية حال حدوث التكلفة .⁽¹⁾

ب. **التكاليف المعيارية** : و تسمى أيضا بالتكاليف التقديرية ، و هي تكاليف محددة مسبقا قبل بداية عملية الإنتاج و تنقسم إلى تكاليف مباشرة و تكاليف غير مباشرة ، و هي تكاليف خاصة بالإنتاج و تعتمد على تحديد المعيار الكمي و القيمي للمادة الأولية ، اليد العاملة و المصاريف غير المباشرة ، إذ أنها لا تهتم بتكاليف التوزيع ، و تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية :

- تحديد الانحرافات من جراء مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية .
- تحليل الانحرافات قصد تحديد مستوى و أسباب وقوعها و المسؤول عنها .
- تقييم تحركات المنتج .
- تحديد تأثير تغيرات السعر و المردودية على سعر التكلفة .⁽²⁾

الشكل رقم (05) تصنيف التكاليف حسب عامل الزمن



المصدر : إسماعيل يحي التكريتي ، مرجع سابق ، ص 39 .

(1) محمد سامي راضي ، مرجع سابق ، ص 77 .

(2) رحال علي ، مرجع سابق ، ص 86 .

المطلب الثاني : ماهية محاسبة التكاليف

الفرع الأول : مفهوم محاسبة التكاليف

أولاً : تعريف محاسبة التكاليف

يمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها " نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع و قياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء إنتاجية أو خدمية وتشغيلها طبقاً لقواعد ومفاهيم محددة ، و ذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة سواء كانت سلعة أو خدمة ، و سواء كانت في شكلها الوسيط أو النهائي ، و ذلك بغرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات ".⁽¹⁾

أما "Horngren" فقد عرف محاسبة التكاليف بأنها " المحاسبة الإدارية مضافاً لها جزء من المحاسبة المالية بالمدى الذي يجعل من محاسبة التكاليف قادرة على توفير معلومات تساعد في إكمال متطلبات التقارير الخارجية " .⁽²⁾

أما السيدة فقد عرفها بأنها " وسيلة تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها و التخطيط للمستقبل ، و التي يستخدمها محاسب التكاليف في تتبع و تسجيل و تحليل عناصر التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفاعلية " .⁽³⁾

مهما كثرت التعريفات وتنوعت فإنها غالباً ما تؤكد أن :

- محاسبة التكاليف هي نشاط يتعلق بتشغيل بيانات تختص بتكلفة مدخلات الأنشطة المختلفة لتحديد تكلفة المخرجات .
- محاسبة التكاليف تحكمها مجموعة من المبادئ و النظريات و الأساليب و الإجراءات و القواعد المتخصصة ، بمعنى أنه يستخدم المنهج العلمي في جمع و تحليل و تفسير البيانات و إعداد المخرجات .
- مخرجات محاسبة التكاليف من تقارير ومعلومات تخدم إدارة المؤسسة في اتخاذ كافة القرارات المتعلقة بالتخطيط و الرقابة و تقييم الأداء .
- محاسبة التكاليف لها موضوع محدد تختص به و تتمثل في عناصر الإنفاق و التكاليف .

و مما سبق يمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها علم له موضوع محدد وأهداف و وظائف محددة ، يعتمد على مجموعة من المبادئ و النظريات و القواعد و الأساليب المتبعة بغرض قياس تكلفة النشاط و الرقابة عليها ، من خلال التسجيل ، و التويب ، و التحليل ، و التفسير ، بغرض تقديم معلومات تخدم الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة .

(1) محمد سامي راضي ، مرجع سابق ، ص 19 .

(2) إسماعيل يحي التكريتي ، مرجع سابق ، ص 23 .

(3) إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية و التطبيق ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى ،

ثانيا : أسباب ظهور محاسبة التكاليف

بالرغم من الأهمية الكبيرة التي أولتها المحاسبة المالية من حيث ما تقدمه من بيانات مهمة جدا و من أهمها إعداد الحسابات الختامية و التي تهدف إلى تبيان المركز المالي للمؤسسة ، و لما لهذه التقارير من أهمية للأطراف الخارجية ، و خاصة المستثمرين و الهيئات الضريبية .

إلا أن المحاسبة المالية أصبحت قاصرة في تلبية متطلبات الإدارة من البيانات و المعلومات المتعلقة بالنقاط التالية :

1. عناصر الإنتاج المستخدمة في كل مركز من مراكز التكلفة و ربطه بكل أمر إنتاجي أو مرحلة إنتاجية أو قسم إنتاجي حيث يكون فيه المدير معرضا للمساءلة عن التكاليف (محاسبة المسؤولية) .
2. تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة .
3. تكاليف مجموعة عمليات سلسلة القيمة المتعلقة ببيع و توزيع المنتجات .
4. معلومات عن زيادة التكاليف المرتبطة بزيادة حجم الإنتاج .
5. تسعير الوحدة الواحدة المنتجة اعتمادا على تكلفة العناصر الداخلة في إنتاجه .
6. العوائد المحققة من كل سلعة .

كل هذه المبررات أدت إلى ظهور محاسبة التكاليف (1).

الفرع الثاني : أهداف محاسبة التكاليف

يمكن تحديد أهداف محاسبة التكاليف بشكل عام في النقاط التالية :

1. تحديد تكاليف الإنتاج :

و يعتبر الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف حيث يتم جمع و تحليل و تخصيص بيانات التكاليف الخاصة بمنتج محدد أو أمر إنتاجي معين أو مرحلة إنتاجية معينة بغرض توفير أساس سليم لتقييم الإنتاج التام أو الإنتاج تحت التشغيل ، و تساعد عملية تحديد تكاليف الإنتاج عند إعداد الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي حيث تقوم بتزويد هذه الحسابات بتكلفة الإنتاج المباع و تقوم بتزويد قائمة المركز المالي بتكلفة الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة و تكلفة الإنتاج التام لآخر المدة ، كما يمكن الاستفادة من المعلومات الرقمية المحددة كتكاليف خاصة بالإنتاج عند إعداد الميزانيات التقديرية لتقييم الأداء حيث يتم مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية لتحديد الانحرافات و معرفة أسبابها (2).

(1) إسماعيل يحي التكريتي ، مرجع سابق ، ص 22 .

(2) عاطف الأخرس و آخرون ، مرجع سابق ، ص 15 .

2. الرقابة على التكاليف :

وتعني التحقق من حسن سير العمل وفقا للأهداف و البرامج المحددة مسبقا ، و قياس الإنحرافات عن الخطة

الموضوعة ثم تحليل هذه الإنحرافات حسب مسبباتها و اتخاذ الإجراءات التصحيحية ، و هي على شكلين :

أ. الرقابة المانعة : و هي القدرة على تفادي الوقوع في الأخطاء و ضمان الإلتزام بحدود التكاليف المحددة سابقا و عدم تجاوز التكاليف الفعلية لها .

ب. الرقابة المصححة : و تتم بعد الإنتهاء من الإنتاج بمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المحددة مسبقا ، و اتخاذ الإجراءات التصحيحية (1).

3. توفير البيانات المقارنة للقرارات البديلة الممكنة

تهدف محاسبة التكاليف إلى توفير المعلومات اللازمة للتخطيط و اتخاذ القرارات ، وحتى تتحقق عملية اتخاذ القرارات فإنها تتطلب المقارنة بين العديد من البدائل المتاحة و الممكنة و المفاضلة بين هذه البدائل و اختيار أفضلها تحقيقا لأهداف الإدارة ، و لكي تتم عملية المقارنة بين هذه البدائل و المفاضلة بينها ، فإن إدارة المؤسسة تكون في حاجة إلى بيانات و معلومات عن كل بديل سواء من حيث التكاليف المرتبطة بهذا البديل أو العائدات المتوقعة منه .

فإن من المهام الرئيسية لمحاسبة التكاليف توفير هذه البيانات ، و يتحقق ذلك من خلال تحليل بيانات التكاليف وفقا لمفاهيم و طرق معينة بحيث يمكن لها إعداد تقارير ملائمة تتضمن بيانات مقارنة عن تكلفة القرارات البديلة و العائدات المترتبة على كل بديل منها ، و تفيد هذه التقارير بالطبع في تمكين إدارة المؤسسة في مجال المفاضلة بين هذه البدائل و اختيار البديل الأفضل لتحقيق أهدافها و تسعى للتخطيط لتنفيذه (2).

4. المساعدة في التسعير

تساعد محاسبة التكاليف في رسم السياسة السعرية لمنتج معين أو خدمة معينة و ذلك من خلال المعلومات التي توفرها عن تكلفة ذلك المنتج أو الخدمة ، حيث يراعى عند تسعير منتج معين تغطية التكاليف بالإضافة إلى نسبة معينة من الربح تعتمد على الظروف المحيطة بالمؤسسة الإقتصادية من منافسة أو كسب أسواق جديدة ، و قد يكون السعر محددًا من قبل الحكومة و في هذه الحالة فإن مهمة الإدارة المحافظة على تخفيض تكلفة المنتج بشكل تستطيع المؤسسة من خلاله تحقيق أرباح مناسبة مع المحافظة على الجودة (3).

(1) صالح عبد الله رزق ، عطا الله و راد خليل ، مرجع سابق ، ص 10 .

(2) السيد عبد المقصود محمد ديبان ، ناصر نور الدين عبد اللطيف ، مرجع سابق ، ص 36 .

(3) عاطف الأخرس و آخرون ، مرجع سابق ، ص 16 .

الفرع الثالث : وظائف محاسبة التكاليف

إن لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف و التي بتحقيقها ستساعد إدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة و المتمثلة في تحقيق الربح و خاصة في ظل المنافسة من خلال تحفيز المؤسسة على استخدام مواردها الإقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي ، و تتمثل هذه الوظائف فيما يلي :

1. **الوظيفة التسجيلية :** وهي أولى الوظائف التي تقوم بها محاسبة التكاليف، و المؤسسة هي التي تختار الطريقة المناسبة للتسجيل سواء كان على أساس (طريقة الإدماج) أي إضافة حقول السجلات المحاسبية المالية خاصة بمحاسبة التكاليف ، أو على أساس (الانفصال) أي مسك سجلات مستقلة و منفصلة عن سجلات المحاسبة المالية خاصة بمحاسبة التكاليف ، حيث تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر تكاليف (مواد ، أجور ، مصروفات) .

2. **الوظيفة التحليلية :** و تعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف و اقترنت هذه الوظيفة باسم محاسبة التكاليف حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف و ربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز الكلف المستفيدة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر و لكل مركز تكلفة من المراكز الموجودة في المؤسسة (1).

و بالتالي فهي تعكس التعامل مع البيانات و المعلومات المتعلقة بالتكاليف لاستخلاص النتائج و تفسير الأحداث المتعلقة بها ، فهي تتولى فحص و متابعة كل عنصر من عناصر الإنفاق و تحديد طبيعته و نوع استخدامه و ارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات (2).

3. **الوظيفة الرقابية :** و تعتبر من الوظائف المهمة الأساسية التي تقوم بها محاسبة التكاليف ، من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة و لكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة و مقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا و لكل عناصر التكلفة و تحديد الانحرافات بأنواعها و التي إما تكون انحرافات (ملائمة) عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أقل من المعايير المحددة ، أو أن تكون الانحرافات (غير ملائمة) عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أكثر من المعايير المحددة ، و هنا يجب أن تدرس بدقة أسباب هذه الانحرافات و تبليغ الإدارة من أجل اتخاذ القرارات الكفيلة بالحد من هذه الانحرافات ، سواء كانت انحرافات ملائمة أو غير ملائمة (3).

(1) إسماعيل يحي التكريتي ، مرجع سابق ، ص 24 .

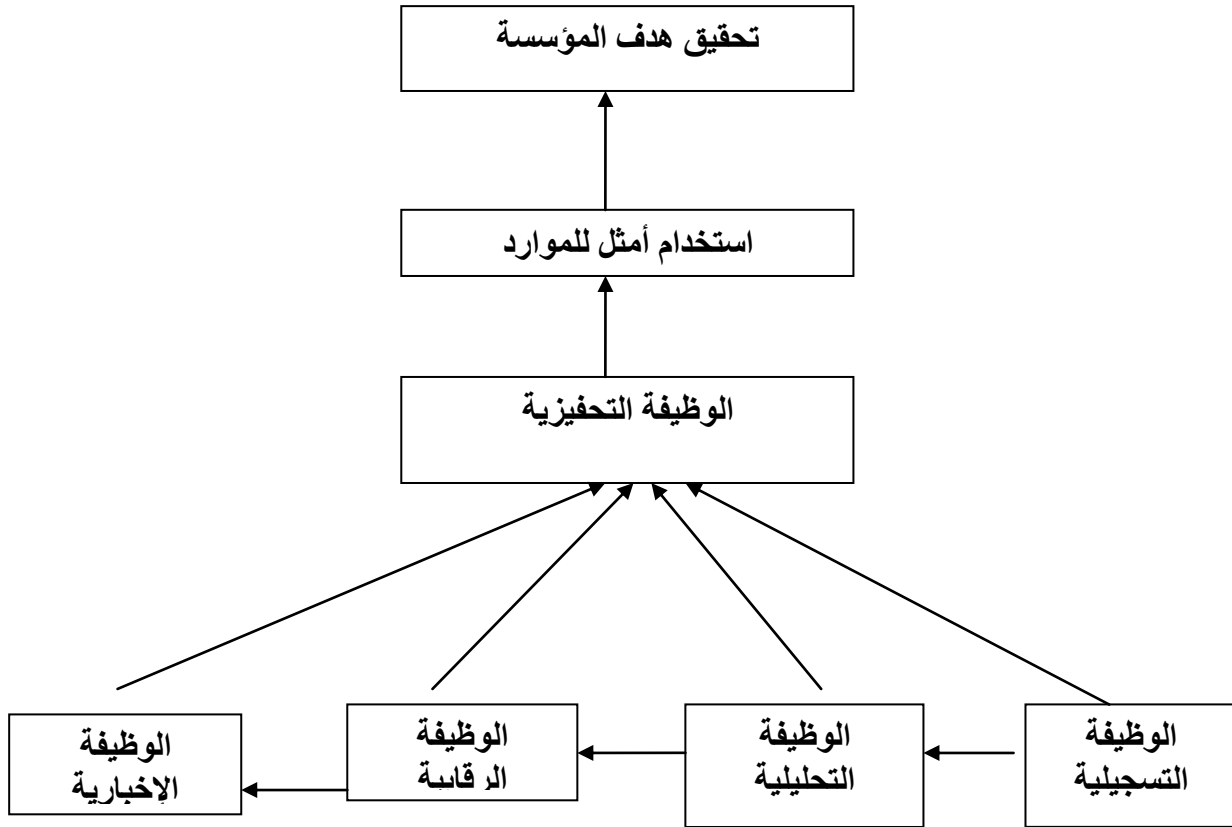
(2) صالح عبد الله رزق ، عطا الله وراد خليل ، مرجع سابق ، ص 10 .

(3) إسماعيل يحي التكريتي ، مرجع سابق ، ص 24 .

4. **الوظيفة الإخبارية :** و هذه الوظيفة ترتبط بالوظيفة السابقة (الوظيفة الرقابية) حيث و بعد تحديد الإنحرافات و دراسة أسبابها بشكل دقيق ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الإنحرافات و عدم تكرارها في الفترات اللاحقة و يجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية و ليس الإنتظار إلى نهاية السنة .

5. **الوظيفة التحفيزية :** إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف و هذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط و عدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق ، و بهذا و نتيجة لذلك ستتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الإقتصادية المتاحة بشكل كفؤ ، و هذا سيساعد الإدارة على تحقيق هدفها المرسوم (1).

الشكل رقم (06) : وظائف محاسبة التكاليف



المصدر : إسماعيل يحي التكريتي ، مرجع سابق ، 24 .

(1) إسماعيل يحي التكريتي ، مرجع سابق ، ص25 .

المطلب الثالث : طرق محاسبة التكاليف

الفرع الأول : طريقة التكاليف الكلية (الإجمالية) :

إن هذه الطريقة تعتمد على التحميل الكلي للتكاليف سواء كان على الوحدات المنتجة أو على الوحدات المباعة ، سواء كانت هذه التكاليف مباشرة أو غير مباشرة ، ثابتة أو متغيرة ، و العلاقة السببية في ذلك تتمثل في أنه لولا وجود الإنتاج لما نشأت هذه التكاليف⁽¹⁾، و أن إعداد قائمة التكاليف الكلية تكون بالشكل التالي :

الجدول رقم (01) : قائمة التكاليف الكلية

المبلغ الكلي	المبلغ الجزئي	عناصر التكاليف
	xxx	مواد أولية أول المدة
	xxx	مشتريات مواد أولية
	xxx	+ مصاريف مشتريات
xxx		= تكلفة المواد المتاحة
(xxx)		- مواد أولية آخر المدة
xxx		= تكلفة المواد الأولية المستهلكة
xxx		+ أجور مباشرة
xxx		= التكلفة الأولية المباشرة
xxx		+ التكاليف الصناعية المتغيرة
xxx		+ التكاليف الصناعية الثابتة
xxx		= تكلفة الصنع
xxx		+ تكلفة الإنتاج تحت التشغيل أول المدة
xxx		المتغير + الثابت
xxx		= تكلفة الإنتاج
(xxx)		- تكلفة الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة
xxx		المتغير + الثابت
xxx		= تكلفة الإنتاج التام
xxx		+ تكلفة الإنتاج التام أول المدة
xxx		المتغير + الثابت
xxx		= تكلفة الإنتاج المعد للبيع
xxx		- تكلفة الإنتاج التام آخر المدة
xxx		المتغير + الثابت
xxx		= التكلفة الصناعية للإنتاج المباع
xxx		+ تكاليف تسويقية متغيرة
xxx		+ تكاليف تسويقية ثابتة
xxx		= تكلفة المبيعات

المصدر : إسماعيل يحي التكريتي ، مرجع سابق ، ص 60 .

(1) إسماعيل يحي التكريتي ، مرجع سابق ، ص 59 .

أولاً : مبادئ طريقة التكاليف الكلية

تقوم هذه الطريقة على عدة مبادئ و هي :

- ضرورة تحميل وحدة الإنتاج النهائي بجميع عناصر التكاليف سواء المباشرة أو غير المباشرة منها ، أو المتغيرة أو الثابتة ، و يترتب على ذلك تحميل وحدة الإنتاج بتكاليف جميع الوظائف الموجودة في المشروع سواء الوظيفة الإنتاجية أو الوظيفة التسويقية أو الوظيفة الإدارية و التمويلية .
- تصنيف عناصر التكاليف بحيث يتم الفصل بين عناصر التكاليف المباشرة و عناصر التكاليف الغير مباشرة .
- يتم تقييم المخزون السلعي من الإنتاج التام الصنع و كذلك الإنتاج تحت التشغيل (غير تام الصنع) سواء في أول الفترة أو في آخرها على أساس التكلفة الإجمالية .
- تناسب هذه الطريقة المبدأ المحاسبي المعروف (مقابلة الإيرادات بالتكاليف) نظرا لمقابلة التكاليف الإجمالية للوحدات المباعة بإيرادات بيعها ، و يعتبر الفائض من الإيرادات ربحا صافيا في حالة زيادة الإيرادات عن التكاليف ، و يكون خسارة في حالة زيادة التكاليف عن الإيرادات .
- يجب أن تكون التكلفة الإجمالية في ظل ظروف التشغيل العادية هي الحد الأدنى لسعر البيع و الذي لا يجب أن ينخفض عنها و إلا تحققت خسارة (1).

ثانيا : مميزاتها

- سهولة الإستخدام و تعمل على إعداد قوائم مالية بصورة تقليدية .
- تساعد الإدارة على تحديد سياسات التسعير لها و ذلك في الأمد البعيد حيث تؤمن هذه النظرية بأن السعر يجب أن يغطي التكاليف الإجمالية و يزيد عن ذلك في تحقيق هامش الربح .

ثالثا : عيوبها

يؤخذ على هذه الطريقة العيوب التالية :

- تدبذب تكاليف الوحدة المنتجة و ذلك تبعا لتغير حجم الإنتاج فإذا زاد تقل تكلفة الوحدة ، و إذا نقص فإن التكلفة تزداد و ذلك نتيجة لتحميل التكاليف غير المباشرة (و التي من ضمنها التكاليف الثابتة) .
- إن تقييم المخزون السلعي حسب تكلفة الإنتاج يؤدي إلى تحويل جزء من التكاليف الثابتة التي تقع ضمن المصروفات الصناعية غير المباشرة إلى الفترات المقبلة و هذا ما يتنافى مع مبدأ استقلال الدورات المالية .

(1) عاطف الأخرس و آخرون ، مرجع سابق ، ص 234 .

– إن تحميل جميع التكاليف الإجمالية على وحدات الإنتاج لا يسمح ببيان مدى استغلال الطاقة الكلية المتاحة و التكاليف المقابلة للجزء المستغل و غير المستغل منها ، و المفروض أن يتحمل النشاط الفعلي نصيبه فقط من التكاليف و ليس بها كاملة طبقا لهذه الطريقة .⁽¹⁾

رابعاً : حساب سعر التكلفة باستخدام طريقة الأقسام المتجانسة

1. مفهوم القسم المتجانس : يعرف دليل المحاسبة العامة القسم المتجانس بأنه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف و أسعار التكلفة مقدما ، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات قياس معينة أو نسب مئوية تعطى قصد توزيع عناصر هذه التكاليف .

و القسم المتجانس هو مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هذه مشترك ، و يمكن قياس نشاطها بنفس الوحدة نسميها " وحدة العمل " .
و تنقسم الأقسام المتجانسة إلى نوعين رئيسيين هما :

أ. الأقسام المتجانسة الرئيسية : و هي التي تقوم بتوريد المواد و تصنيع المنتجات و توزيعها ، مثل قسم التوزيع ، قسم الإنتاج ، قسم التوزيع .

ب. الأقسام المتجانسة الفرعية (الثانوية) : و هي الأقسام التي تستفيد من نشاطاتها أقسام أخرى ، مثل قسم الصيانة ، قسم النقل ، قسم الإدارة .⁽²⁾

2. تحديد وحدات العمل : وحدات العمل هي مقياس يسمح بتحديد نصيب المنتج من الأعباء غير المباشرة لمركز معين ، و بفضلها يمكن التنازل عن تكلفة مركز التحليل بطريقة عادلة إلى مراكز أخرى أو تحميلها لتكاليف المنتجات أو الطلبات .

و ترتبط وحدات العمل بعدة أسس من أهمها :

- أ. وحدات الإنتاج .
- ب. المواد المباشرة .
- ت. الأجر المباشرة .
- ث. ساعات تشغيل الآلات .
- ج. ساعات العمل المباشرة .
- ح. تكلفة المواد المباشرة .⁽³⁾

(1) صالح عبد الله رزق ، عطا الله وراد خليل ، مرجع سابق ، ص 87

(2) بويعقوب عبد الكريم ، مرجع سابق ، ص 93 .

(3) إسماعيل حجازي ، معالم سعاد ، مرجع سابق ، ص 69 .

و يتم تحديد ارتباط وحدات العمل في قسم متجانس رئيسي من عدة وحدات ممكنة عن طريق تحليل تقني و ذلك بحساب معامل الإرتباط الأقرب من الواحد الصحيح ، وذلك وفق العلاقة التالية :⁽¹⁾

حيث أن :

٢ : هو معامل الإرتباط .

X : يمثل وحدة العمل .

Y : يمثل مصاريف القسم .

3. توزيع التكاليف غير المباشرة على الأقسام المتجانسة

أ. **التوزيع الأولي** : يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من الأعباء حسب طبيعتها (أعباء المحاسبة العامة - الصنف 6 -) إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام (الرئيسية والمساعدة) .

ب. **التوزيع الثانوي** : هدف هذه المرحلة هو تحديد قيمة الأعباء لكل من الأقسام الرئيسية حتى يتسنى تحميلها على المنتجات وبالتالي يتم توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية ، وقد يحدث أن يكون هناك تبادل للخدمات بين الأقسام المساعدة ، لذا يتطلب القيام بعدة عمليات حسابية وقد يلجأ إلى المعادلات وحسابات المصفوفات وبرامج المعلوماتية (الإعلام الآلي) في حالة تعدد التبادلات وتعد مسألة حساب قيمها .⁽²⁾

ت. **التوزيع التنازلي** : تأخذ هذه الطريقة بصورة جزئية الخدمات المتبادلة بين الأقسام المساعدة ، و يتم توزيع الأعباء بشكل متسلسل على المراكز التي يتم ترتيبها بطريقة متناقصة على أساس النسبة المئوية للخدمات التي تقدم للأقسام الأخرى و لأقسام الإنتاج ، بداية من المركز الذي يقدم خدمات إلى المراكز الأخرى دون أن يستفيد من أية خدمة من قسم آخر إلى غاية القسم الذي لا يقدم أية خدمة و يستفيد من خدمات كل الأقسام الأخرى ، و من الضروري ملاحظة أنه بعد تفريغ تكاليف قسم خدمات معين حسب الترتيب لا يرجع إليه مرة أخرى ، ولا يجوز له استقبال تكاليف قسم آخر .⁽³⁾

(1) رحال علي ، مرجع سابق ، ص 50

(2) طوابيية أحمد ، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط و مراقبة الإنتاج ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية ، تخصص تخطيط و تنمية ،

غير منشورة) ، الجزائر ، 2003 ، ص 100 .

(3) إسماعيل حجازي ، معالم سعاد ، مرجع سابق ، ص 68 .

ث. التوزيع التبادلي : في ظل هذه الطريقة يتم توزيع التكاليف غير المباشرة لكل قسم من أقسام الخدمات على أقسام الخدمات الأخرى بالإضافة لأقسام الإنتاج ، و بالتالي يقوم كل قسم من أقسام الخدمات بتوزيع تكاليفه غير المباشرة المنطوية على نصيبه من أقسام الخدمات الأخرى على كل قسم من أقسام الخدمات السابقة له و التالية له ، و من ثم فإن هذه الطريقة تأخذ في الاعتبار تماما الإستفادة الكاملة المتبادلة بين كل أقسام الخدمات و في كل الإتجاهات .(1)

الفرع الثاني : طرق التكاليف الجزئية

أولا : طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

تم اللجوء إلى هذه الطريقة بعد الانتقادات التي وجهت إلى طريقة الأقسام المتجانسة ، ويقصد بالتحميل العقلاني العملية التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط أي أخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف ، الجزء المستغل من التكاليف الثابتة وهذا مقارنة بمستوى النشاط العادي ، والفرق يضاف أو يطرح من النتيجة إذ يعتبر حسب الحالات زيادة الفعالية أو نقص الفعالية وهذا يعد في حد ذاته مؤشر رقابة على نشاط الأقسام والمسؤولية على الأداء ، ومن ثم يمكن القيام بعدة إجراءات حسب الوضعية .

تعرف هذه الطريقة في بعض المراجع بطريقة التكاليف الإجمالية المعدلة أو الكلية المعدلة وبالرغم من أن بعض الكتاب من يعتبرها من الطرق الجزئية وليست من الطرق الإجمالية (الكلية) على أساس أن التحميل لا يكون إجماليا لكل التكاليف (الثابتة) في حالة نقص النشاط ، إلا أن هذا القول لا يمكن تبريره في حالة تطبيق هذه الطريقة عند زيادة النشاط أو تعادله مع النشاط العادي ، وحتى في حالة نقص النشاط لا ينطبق عليه المعيار الذي نميز به الطرق الجزئية عن الطرق الإجمالية (الكلية) .

ونجد بعض الكتاب الآخرين من يطلق على هذه الطريقة تسمية طريقة التكاليف المستغلة ، ونرى أن هذه التسمية ملائمة وتتنطبق على مواصفات هذه الطريقة .

1. المبادئ

تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة وتحمله على المنتجات بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة، وتهدف إلى إلغاء تأثير تقلبات مستويات الإنتاج على تكلفة الوحدة عن طريق استخدام معامل التحميل العقلاني وهو مستوى الفعالية الذي يساوي إلى الإنتاج الفعلي على الإنتاج العادي ومنه يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلايا بضرب الأعباء الثابتة في مستوى الفعالية (معامل التحميل العقلاني) والناتج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة ويلاحظ ثبات تكلفة الوحدة وهذا راجع

(1) محمد سامي رياض ، مرجع سابق ، ص 242 .

إلى ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة في هذه الطريقة ، وعند تطبيقها نكون أمام ثلاث حالات متعلقة بأحجام النشاط ومعامل التحميل العقلاني⁽¹⁾ :

أ. النشاط الفعلي = النشاط العادي : إن مستوى الفعالية (م ت ع) يكون مساويا لـ 1 مما يعني تحميل الأعباء الثابتة بصفة كلية ولا ينتج عن هذه الحالة أي فرق (تطابقها مع نتائج طريقة الأقسام المتجانسة) .

ب. النشاط الفعلي > النشاط العادي : مستوى الفعالية (م ت ع) > 1 ، في هذه الحالة المؤسسة لم تستعمل طاقتها بشكل عادي ، وطبقا لهذه الطريقة فإنه يحمل جزء فقط من الأعباء الثابتة والفرق بين الأعباء الثابتة والجزء المحمل يعد كأعباء نقص النشاط أو الفعالية (تكلفة البطالة) .

ت. النشاط الفعلي < النشاط العادي : مستوى الفعالية (م ت ع) < 1 ، في هذه الحالة المؤسسة فاقت قدراتها الإنتاجية العادية فيتم تحميل أعباء ثابتة أكبر من الأعباء الثابتة العادية والفرق بينهما يمثل ربح زيادة النشاط أو الفعالية .

يتم معالجة تلك الفروق بإضافة الفرق إلى النتيجة في حالة ربح زيادة النشاط وطرحه من النتيجة في حالة نقص النشاط ، وذلك يمثل قيمة التأثير على سعر التكلفة من جراء تطبيق مبدأ هذه الطريقة ويتم حساب سعر تكلفة المنتجات وفق هذه الطريقة كما يلي :

- كلفة مباشرة أولية = كلفة المواد المباشرة + كلفة الأجور المباشرة + لوازم وخدمات مباشرة .
- كلفة الإنتاج المحملة عقلانيا = كلفة مباشرة أولية + أعباء صناعية غير مباشرة متغيرة + الجزء المستغل من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة المحملة عقلانيا .
- سعر التكلفة المحملة عقلانيا = كلفة الإنتاج المباع + أعباء التوزيع المتغيرة + الجزء المستغل من أعباء التوزيع الثابتة المحملة عقلانيا .

2. المزايا والعيوب

لقد عالجت هذه الطريقة إلى حد ما القصور الذي تشتمل عليه طريقة الأقسام المتجانسة خاصة فيما يتعلق بالمؤشرات التسييرية والمعلومات التي تخص أثر تغير مستويات النشاط على الأداء العام للمؤسسة ، وفيما يلي نستعرض مزايا وعيوب هذه الطريقة⁽²⁾

أ. المزايا :

(1) - سفيان بن بلقاسم ، حسين لبيهي ، المحاسبة التحليلية - منهجية حساب سعر التكلفة - دار الأفاق الجزائر، ب ت، ص 82 .

(2) - صالح الرزق ، عطا الله خليل بن وراذ ، مرجع سابق ، ص 143 .

- الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظل مستويات النشاط المختلفة وهذا يساعد على سهولة تحديد سعر البيع مع استقراره .

- مراقبة فعالية التسيير عن طريق تقييم الأداء بناء على ملاحظة التغيرات في مستويات النشاط ، وهذا يساعد على البحث في أسباب الفروق و اتخاذ إجراءات تشغيل الطاقة الغير مستغلة وتحسينها والعمل على تحديد عوامل زيادة الفعالية من أجل دراستها وتعميمها ، وتساعد على تقييم الفرص الضائعة من جراء نقص النشاط والخسارة الناتجة من ذلك والعكس في حالة زيادة النشاط ، وكل ذلك يوفر للإدارة معلومات يمكن استخدامها في التخطيط و اتخاذ القرارات والمراقبة على استغلال الطاقة ، وإعداد الموازنات والعمل على تحسين دقة المعايير المتعلقة بالنشاط والطاقة الإنتاجية و استخدام ذلك في حساب التكاليف المتوقعة أو المعيارية .

- تخدم أهداف محاسبة المسؤولية .

- تحقيق عدالة في تحديد تكلفة الوحدة من المنتجات بتحميلها بالأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة المستغلة.

- تجمع إلى حد ما بين مزايا طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة التكلفة المتغيرة .

ب. العيوب :

- صعوبة تحديد أحجام النشاطات العادية لتعدد المراحل الإنتاجية و اختلاف قدرات الآلات .

- عدم حل مشكلة توزيع الأعباء الغير مباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة .

- مشكلة تقييم المخزونات النهائية وأثرها على النتيجة .

ثانيا : طريقة التكاليف المتغيرة

تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تقوم بإنتاج عدة منتجات دفعة واحدة ، و هي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة و الثابتة ، و تقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج ، فتحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج ، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الدورة عند استخراج

النتيجة الصافية تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة مع هامش التكلفة المتغيرة لكل وحدة ، وهذه الطريقة يطلق عليها التكلفة المتغيرة البسيطة⁽¹⁾، و قد ظهرت هذه الطريقة في الولايات المتحدة الأمريكية سنة

1936 م تحت تسمية Direct Costing ، و انتقلت فيما بعد إلى إنجلترا في الخمسينات تحت تسمية Marginal

Costing ، و بعدها إلى فرنسا⁽²⁾ .

(1) بوعقوب عبد الكريم ، مرجع سابق ، ص 179 .

(2) نواصر محمد فتحي ، ناصر دادي عدون ، إقتصاد المؤسسة ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، ص 135 .

1. مبادئ الطريقة

تستند طريقة التكاليف المتغيرة إلى مجموعة من المبادئ تتمثل في النقاط التالية :

أ. تحليل عناصر التكاليف حسب وظائف المؤسسة ، و تحديد طبيعة تلك العناصر، و يتم تحليلها إلى تكاليف إنتاجية ، و تكاليف إنتاجية ، و تكاليف تسويقية .

ب. تقسم عناصر التكاليف إلى :

– تكاليف متغير و التي تتغير حسب حجم الإنتاج .

– تكاليف ثابتة و التي لا تتغير حسب حجم الإنتاج .

ت. تحميل التكاليف المتغيرة فقط للوحدات المنتجة من أجل تحديد تكلفة الإنتاج .

ث. تحميل التكاليف الثابتة في نهاية الدورة .

ج. يقيم الإنتاج تحت التشغيل و الإنتاج التام لأول و آخر المدة بالتكلفة المتغيرة فقط .⁽¹⁾

2. أهمية الطريقة

تظهر أهمية حساب التكاليف و تبويب عناصرها وفق هذه الطريقة في عدة أوجه من الإستخدامات في التسيير بحيث يتم تحميل التكاليف المتغيرة على المنتجات و التي تعد التكاليف الحقيقية المباشرة حسب هذه الطريقة ، وتحديد الهامش الإجمالي على التكاليف المتغيرة و مدى مساهمته في تغطية التكاليف الثابتة و منه الأرباح الحقيقية نظرا لتقييم المخزون بتكلفته الحقيقية على عكس طريقة التكاليف الإجمالية التي تنقل جزءا من تكاليف (ثابتة) هذه الدورة إلى دورة قادمة في حالة وجود مخزون آخر المدة و بالتالي تضخم الأرباح للدورة الحالية .

إن إمكانيات التقديرات المستقبلية و مقارنات الحالات المختلفة واسعة في هذه الطريقة مع قدرة التعمق في التحليل بإيجاد تقديرات لرقم الأعمال و الهامش على التكلفة المتغيرة و نقطة التعادل سواء للنشاط العام أو لكل منتج على حدى بالنسبة للمؤسسات ذات المنتج الوحيد أو ذات المنتجات المتعددة ، و كذلك بالنسبة إلى التكاليف يمكن تفصيلها و تحديد أثرها و دراسة مختلف التغيرات المتوقعة في رقم الأعمال و التكاليف بالرجوع إلى المعطيات الحالية للسوق و ظروف المؤسسة ، و توقع التغيرات بالزيادة أو الإنخفاض في أسعار البيع ، الوحدات المباعة ، أسعار المواد الأولية إلى غير ذلك من المعطيات المؤثرة على سلوك التكاليف و نشاط المؤسسة.

و يمكن تلخيص و صياغة مفهوم و سير هذه الطريقة وفق المعادلة التالية :

النتيجة = (سعر بيع الوحدة × التكلفة المتغيرة للوحدة) حجم المبيعات – مجموع التكاليف الثابتة .⁽²⁾

أ. عتبة المردودية

(1) مؤيد الفضل و آخرون ، المحاسبة الإدارية ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2007 ، ص 132 .
(2) حساني نجوة و آخرون ، واقع المحاسبة التحليلية في المستشفيات ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الليسانس في علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، (غير منشورة) ، 2012 ، ص 36 ، 37 .

تعرف عتبة المردودية على أنها الكمية التي يتساوى عندها إجمالي الإيرادات مع إجمالي التكاليف . (1)
و تعرف أيضا عتبة المردودية بنقطة التوازن " نقطة الصفر " ، و يمكن تحديد زمن وقوعها بالأسلوب الرياضي أو
الأسلوب الهندسي . (2)

أ. 1. تحديد عتبة المردودية بالقيمة

رقم الأعمال نقطة التعادل هو رقم الأعمال الذي يتساوى مع التكاليف الكلية ، و يحسب كآتي :

$$\text{رع ن} = (\text{رقم الأعمال} \times \text{التكاليف الثابتة}) \div \text{الهامش على التكلفة المتغيرة} .$$

حيث أن

$$\text{الهامش على التكلفة المتغيرة} = \text{رقم الأعمال} - \text{التكلفة المتغيرة} .$$

أو كمايلي

$$\text{رع ن} = \text{التكاليف الثابتة} \div \text{نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة} .$$

و يمكن حسابها بالعلاقة التالية

$$\text{رع ن} = (\text{التكاليف الثابتة} \div \text{الهامش على التكلفة المتغيرة}) \times \text{سعر بيع الوحدة} . (3)$$

أ. 2. تحديد عتبة المردودية بالزمن

تيم تحديد زمن عتبة المردودية (نقطة التعادل) وفق العلاقة التالية :

– إذا كانت بالأيام : تحسب بالعلاقة التالية

$$\text{زمن عتبة المردودية} = (\text{التكاليف الثابتة} \div \text{الهامش على التكلفة المتغيرة}) \times 360 .$$

– إذا كانت بالأشهر : تحسب كمايلي

$$\text{زمن عتبة المردودية} = (\text{التكاليف الثابتة} \div \text{الهامش على التكلفة المتغيرة}) \times 12 .$$

ب. تحديد عتبة المردودية هندسيا

وتتحدد بعدة طرق منها طريقة إجمالي التكاليف و الإيرادات ، طبقا لهذه الطريقة فإنه يتم تمثيل خط إجمالي

التكاليف و خط إجمالي الإيرادات بيانيا و ذلك لتحديد نقطة تقاطعهما (4)، و الشكل التالي يوضح ذلك

(1) ثابت عبد الرحمن إدريس ، جمال الدين محمد المرسي ، التسويق المعاصر ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، الطبعة الأولى ، 2005 ، ص 309 .

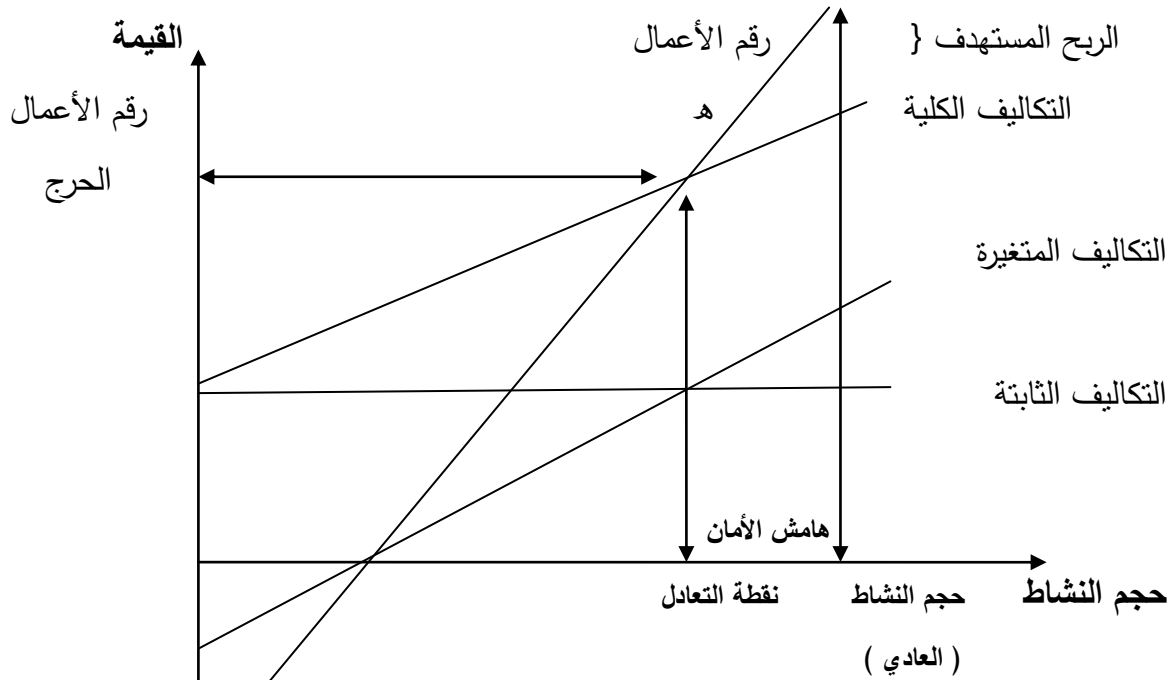
(2) فركوس محمد ، الموازنات التقديرية – أداة فعالة للتسيير - ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2001 ، ص 68 .

(3) ري إنش جاريسون ، إيريك نورين ، المحاسبة الإدارية ، دار المريح ، الرياض ، السعودية ، 2002 ، ص 332 .

(4) هدى جاب الله ، دور محاسبة التكاليف في دعم نظم المعلومات المحاسبية ، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص

محاسبة ، (غير منشورة) ، 2012/2011 ، ص 85 .

الشكل رقم (07) : التمثيل البياني لعتبة المردودية



المصدر : ري إتش جاريسون ، إيريك نورين ، مرجع سابق ، ص 332 .

ج. هامش الأمان

يتم حسابه بالعلاقة التالية :

هامش الأمان = رقم الأعمال الصافي - رقم أعمال نقطة التعادل .

د. معدل المردودية

يتم حسابه وفق العلاقة التالية :

معدل المردودية = (هامش المردودية × 100) ÷ رقم الأعمال الصافي .

الفرع الثالث : الطريقة الحديثة : طريقة التكاليف على أساس النشاط (ABC)

أولاً : مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

هو أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية ، ظهرت كوسيلة لمواجهة الإحتياجات المتزايدة و المتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال ، و هو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة ، و تشغيل و تجميع و تتبع ما يرتبط بها من تكاليف إعتقاداً على العديد من مسببات التكلفة ، و ذلك تمهيداً لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها في هذه الأنشطة .⁽¹⁾

(1) هاشم أحمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2000 ، ص 21 .

و تأخذ الكثير من المؤسسات عند تحسين نظمها الحالية لحساب التكاليف ما يعرف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة (Activity Based Cost-System) أو (Activit Based Costing) ، و الذي يرمز له اختصارا (ABC) و هناك من يسميه أيضا المحاسبة على أساس الأنشطة (Activity Based accounting) و تعد طريقة أو نظام التكلفة على أساس النشاط مدخلا لتطوير و تحسين قيم التكلفة المحسوبة في نظم تحديد تكلفة الأوامر أو نظم تحديد تكلفة المراحل ، كما يمكن اعتبار هذا المدخل بمثابة طريقة جديدة لتوزيع التكاليف إذ يمكنها تفادي عيوب المدخل التقليدي و تساهم في توفير معلومات أكثر دقة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة و تجميع و تشغيل و تتبع ما يرتبط بها من تكاليف إعتقادا على العديد من مسببات التكلفة ، و ذلك تمهيدا لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها من هذه الأنشطة .⁽¹⁾

ثانيا : أهمية طريقة التكلفة على أساس الأنشطة

تتمثل أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة في النقاط التالية :

- تحديد الانشطة و الموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة ، و تحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم و مقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة معينة .
- قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة ، عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة ، و تحميل تلك التكاليف على المنتجات باستعمال مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة .
- يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات أكثر دقة و موضوعية حول التكاليف تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج و أنشطته المختلفة كقرارات التسعير ،قرارات تقديم منتج جديد أو خدمة جديدة ، ...إلخ .
- يتيح هذه النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل : إدخال تحسينات على العملية الإنتاجية .⁽²⁾

ثالثا : مراحل تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

المرحلة الأولى : تحديد الأنشطة الرئيسية

خلال هذه المرحلة يتم تحديد الأنشطة الرئيسية بالمؤسسة من خلال التعرف على الأعمال المختلفة التي تقوم بها المؤسسة ، و بسبب تعدد هذه الأعمال يكون من غير المفيد استخدام مسبب تكلفة لكل عمل ، و بالتالي يمكن تجميع عدد من الأعمال المتشابهة في نشاط واحد ، بحيث يمكن استخدام مسبب واحد لتتبع تكلفة النشاط إلى المنتجات .⁽³⁾

(1) إسماعيل حجازي ، معالم سعاد ، مرجع سابق ، ص 97 .

(2) هاشم أحمد عطية ، مرجع سابق ، ص 24 .

(3) زينات محرم و آخرون ، أصول محاسبة التكاليف ، دار الأمل للنشر و التوزيع ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2001 ، ص 396 .

المرحلة الثانية : تحديد مسببات التكلفة

تستهدف المرحلة الثانية تحديد مسببات تكلفة كل نشاط من الأنشطة الرئيسية و ذلك على اعتبار أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يفترض أن سلوك التكلفة يرتبط بمسببات التكلفة ، و بالتالي فإن تخصيص التكاليف على المنتجات المختلفة سوف يتطلب ضرورة فهم سلوك التكلفة جيدا حتى يمكن تحديد المسبب الملائم لتلك التكلفة (1) ، حيث أن تحديد و فهم مسببات التكلفة التي تمثل بدورها عوامل متغيرة تؤثر على التكاليف و ترتبط معها بعلاقة سببية واضحة و قوية ، و يمثل معظمها بمقاييس كمية يسهل ربطها بمنتج معين أو خط إنتاجي معين مثل : تكلفة المواد المباشرة ، ساعات عمل الآلات ، عدد مرات تحضير الآلات ، ... إلخ .(2)

المرحلة الثالثة : تحديد مراكز أو مجموعات التكلفة

بمعنى أن كل الأنشطة التي لديها نفس مسبب التكلفة تصنف في نفس " مركز التجميع " .(3)

المرحلة الرابعة : تخصيص تكلفة الأنشطة

في هذه المرحلة يتم تتبع تكلفة الأنشطة الرئيسية إلى المنتجات المختلفة بمعنى تخصيصها عليها ، و يتم تخصيص تلك التكاليف وفقا لما يحتاجه كل منتج من الأنشطة المختلفة ، و يتم قياس ذلك و تحديده استنادا إلى معدل تكرار مسبب التكلفة كل نشاط .

رابعا : مزايا و عيوب استخدام طريقة التكلفة على أساس الأنشطة

أ. المزايا

1. تقدم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مقاييس أكثر تفصيلا للتكاليف عما تقدمه طرق التوزيع على أساس الأقسام أو على أساس المنشأة كوحدة .
2. توفر أرقام أكثر دقة عن تكاليف المنتج تفيد قرارات التسويق و التسعير و المنتجات التي يجب الحد منها .
3. مساعدة إدارة الإنتاج على تقديم معلومات أفضل عن تكاليف كل نشاط ، و معرفة مسببات التكلفة مسبقا .
4. تقدم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة معومات أكثر عن تكاليف المنتج ، و لكنها تتطلب نظاما دفتريا أكثر تفصيلا ، و يجب أن تقارن التكلفة بالمنفعة التي يحققها استخدام هذا النظام .(4)

ب. العيوب

1. نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ما هو إلا تطوير لنظم التكاليف المتعارف عليها و التي تعتمد في تحميل و تخصيص التكاليف الغير مباشرة على علاقة السببية .

(1) بديع الدين ريشو ، مرجع سابق ، ص 194 .

(2) إسماعيل حجازي ، معالم سعاد ، مرجع سابق ، ص 133 .

(3) هدى جاب الله ، مرجع سابق ، ص 106

(4) كمال خليفة أبو زيد ، كمال الدين الدهراوي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، مصر ، 2002 ، ص 97 .

2. إن كفاءة استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تعتمد بصفة أساسية على الإختيار السليم لمسببات التكلفة ، و هذا ليس بالأمر السهل و من الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط .
3. إن تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يتطلب تكلفة مرتفعة و جهدا كبيرا ، و هذا ما يجعل العديد من المؤسسات تتردد في استخدامه .⁽¹⁾

(1) زينات محمد محرم ، مرجع سابق ، ص 408 .

المبحث الثاني : الإطار النظري لمراقبة التسيير

سوف نتناول في هذا المبحث الإطار النظري لمراقبة التسيير ، حيث سنتطرق إلى ماهية مراقبة التسيير في المطلب الأول ، بالإضافة إلى الأدوات المستخدمة في مراقبة التسيير في المطلب الثاني ، و أخيرا استخدامات محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير المطلب الثالث .

المطلب الأول : ماهية مراقبة التسيير

سوف نتعرف من خلال هذا المطلب إلى نشأة و تعريف مراقبة التسيير ،

الفرع الأول :نشأة وتعريف مراقبة التسيير

أولا : النشأة و التطور

1 -مرحلة استخدام المحاسبة في تسيير المؤسسة (1820-1920)⁽¹⁾

أ. ظهور المحاسبة الصناعية (1820-1880)

انتشرت في تلك الفترة من الزمن الصناعات الحديدية كصناعة السكك الحديدية وصناعة المعادن ،أين كان مسير أمريكي يدعى " carnegie " يحتفظ بأوراق تحمل بيانات دقيقة حول التكاليف، من أجل تقييم أداء رؤساء الأقسام والعمال، وفحص نوعية المنتجات وكذا مراقبة تركيبة المواد المصنعة، وهنا كانت القيادة المباشرة (الاتصال المباشر بين الرئيس ومروؤسيه) غير ممكنة في هذا النوع من المؤسسات، لذا ظهرت الحاجة إلى الاستثمار في إنشاء محاسبة داخلية تسمح بمتابعة المنتج طوال مراحل إنتاجه ، غير أن المحاسبة التي سادت في تلك الفترة تميزت بقلّة فعاليتها نظرا لبطنها في توفير النتائج .

ب. تطور محاسبة التسيير (1880-1920) :

عرفت فترة نهاية القرن التاسع عشر بالولايات المتحدة الأمريكية تزايدا هائلا في اليد العاملة بالورشات، مما أوجب قيام المدراء برفع كفاءة العمال وتحفيزهم لزيادة الإنتاجية، ولأجل هذا تم وضع معايير للإنتاج وكذا تم تقسيم العمل وترشيد تحركات العمال في المصنع (وهذا ما يسمى بالطريقة التaylorية)، مما نتج عنه فيما بعد المحاسبة باستخدام التكاليف المعيارية، كما تم وضع نظام المكافأة والعلاوات من أجل رفع إنتاجية العمال وتحسين أداء المصانع، وفي هذه الفترة تم استخدام نظام المعايير وأدخل في المحاسبة . أما المنعطف الذي أدى إلى ظهور مراقبة التسيير هو ما حدث في شركة السيارات الأمريكية "General Motors" سنة 1920، حين كانت مبيعاتها ضعيفة ولا تستحوذ إلا على 12% من سوق السيارات الأمريكية، مما جعل مؤسسها " William C. Durant " ينسحب من الإدارة ليتولى Purre Samuelli صاحب شركة المواد الكيماوية " Du Pont Nemours " رئاسة

(1) H.Zimnovitch," La Recherche Historique en Contrôle de Gestion",dans Y. Dupuy, Faire de la Recherche en Contrôle de Gestion, éditions Vuibert, FNEGE, Paris, 1999,p 162.163

الشركة، حيث جلب معه مجموعة من مدراء شركة " Nemours " ، فقاموا باستخدام مجموعة من التقنيات المالية المكتسبة من خلال خبراتهم في الشركة التي كانوا يعملون بها ، ووظفوها في عملية تسيير شركة " General Motors " ، مما نتج عنه تحقيق أرباح هائلة سنة 1940، وتم بيع أكثر من مليوني سيارة وأصبحت الشركة تستحوذ على 50 % من سوق السيارات الأمريكية .

ت. ظهور وانتشار مراقبة التسيير (1920-1970)

إن أهم ما سمح لمراقبة التسيير بالظهور هو حدوث تلك المفارقة العجيبة التي فحواها أن العديد من المدراء قاموا بتطبيق اللامركزية في ما كان مركزيا (تفويض السلطة وإنشاء مراكز المسؤولية) كما لم يحدث من قبل ولعل السبب الآخر وراء ظهور مراقبة التسيير هو النمو الهائل لوحدة الإنتاج وتوسعها. في تلك الفترة، مما أوجب تفويض السلطات والقيام بالرقابة على المنفذين. ومن بين أهم الأدوات المالية التي استخدمت في تلك الفترة هي : معدل العائد على الاستثمار ROI (Return on investment) لشركة " Du Pont Nemours " كما استعملت شركة G.M نظام تسيير الميزانية، حيث كان كل قسم يدير الخزينة الخاصة به و هذا لتحديد المسؤوليات والتقييم الجيد للنتائج. كما يجب التذكير بالدور الكبير للحرب العالمية الثانية التي ساعدت في تطوير أدوات حسابية، مثل البرمجة الخطية التي تم استعمالها فيما بعد من طرف المؤسسات في عملية التسيير.

وفي الختام يمكن القول أن الظهور الأول لوظيفة مراقبة التسيير كانت سنة 1939 ، حين تم إنشاء المعهد الأمريكي للمراقبين. بالولايات المتحدة الأمريكية . "CIA" Controler's Institute of America

ث. مراقبة التسيير لفترة ما بعد سنة 1970

ابتداء من سبعينيات القرن الماضي ظهرت العديد من المفاهيم الجديدة في التسيير مثل : إدارة القيمة " Gestion de la valeur " ، وإدارة التغيير وإدارة الكفاءات . كل هذه التطورات الحاصلة في مجال التقنية والمعلومات كان لها الأثر البالغ على مراقبة التسيير التي أصبح لزاما عليها تطوير أدواتها و تقنياتها لمواكبة هذه التحديات الجديدة، حيث عرفت هذه الفترة انتشار العديد من الأدوات الرقابية الفعالة ، و من أمثلتها : نظام التكلفة على أساس النشاط " Activity Based costing : ABC " ، ومراقبة الجودة الشاملة TQC " Total Quality control " ، وظهور بطاقة الأداء المتوازن " Balanced Scorecard " . مما أدى إلى إنتقال عملية مراقبة التسيير من مراقبة التكاليف إلى متابعة الأداء وقيادة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها ، ثم إن بلوغ مراقبة التسيير هذه الدرجة من التطور باستخدامها مختلف التقنيات الكمية والكيفية ،لم تكن صدفة وليس بالأمر السهل ، وإنما مرت على عدة أشكال ابتداء بالمراقبة المحاسبية حتى وصولها إلى ما تعرف به حاليا، باعتبارها عملية شاملة لمختلف جوانب المؤسسة .

فحسب خماخ "KHEMAKHEM"⁽¹⁾ فإن ميلاد مراقبة التسيير كان سنة 1939 بالمعهد الأمريكي بفرنسا ، أي فترة ما بين الحربين العالميتين ، و كانت تستعمل بمفهوم خاطئ، حيث اعتبرت كسلاح لتحقيق النمو و المردودية (أداة عقابية)، كما ارتبط مفهومها بمراقبة الميزانيات فقط، أي كان دورها يتمثل مع دور الخبير المحاسبي، في حين أن مراقبة الميزانية هي أداة من أدوات مراقبة التسيير، وبعد الحرب العالمية الثانية تطورت مراقبة التسيير، وأصبحت تهتم بكل جوانب المؤسسة، من تمويل، وإنتاج، وتوظيف، وتسويق، ولها صلة مباشرة مع المسيرين، إذ تمدهم بكل المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات اللازمة والملائمة .

ثانيا : تعريف مراقبة التسيير

توجد عدة تعاريف لمراقبة التسيير نذكر منها :

- مراقبة التسيير هي عملية تهتم بتقييم إنجازات المؤسسة باستعمال معايير محددة سابقا ، واتخاذ الإجراءات التصحيحية بناء على نتائج التقييم ، و هي مرتبطة بالتخطيط و ذلك من خلال القيام بالتعديلات اللازمة للخطط الموضوعة بالإعتماد على النتائج المحققة .⁽²⁾
- تعريف A.N. Anthonny " مراقبة التسيير هي مجموعة الإجراءات التي يقوم المسيرون من خلالها بالتأثير على الأفراد في المؤسسة بغرض تنفيذ الإستراتيجيات بفعالية و فاعلية " .
- تعريف A . Bulaurd et C . Simon " مراقبة التسيير هي نظام ضبط تصرف أفراد النشاط و التنسيق بينهم للمساعدة على تحقيق أهداف المؤسسة " .⁽³⁾
- تعريف A. KHemakhem " هي عملية يتم تنفيذها داخل كيان اقتصادي لضمان التنشيط و التحريك الفعال و الدائم للطاقات و الموارد المتاحة لتحقيق الهدف من ذلك " .⁽⁴⁾
- كما تعرف مراقبة التسيير على أنها " التأكد أن النتائج المحققة مطابقة و موافقة لتلك المحددة مسبقا و اكتشاف الإنحرافات و اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة " .⁽⁵⁾

الفرع الثاني : أهمية و خصائص مراقبة التسيير

أولا : أهمية مراقبة التسيير

من خلال التطور الذي شهدته المؤسسات الاقتصادية تظهر أهمية مراقبة التسيير من حيث أنه في بعض المؤسسات الفردية لم تكن هناك حاجة لوجود نظام رقابة على عملياتها لقيام أصحابها بإدارتها بأنفسهم و إلمامهم

⁽¹⁾Abd Elatif Khemakhem , Introduction Au Control De Gestion , Paris , France , 1971 , P09 .

⁽²⁾ محمد رفيق الطيب ، مدخل التسيير ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزء الثاني ، الجزائر ، 1995 ، ص 284 .

⁽³⁾L . Langois ; C. Bonnier ; M. Bringer ; Contrôl de gestion ; collection LMD et professionnel ; Edition Berti ; Alger ; 2008 ; P 13 .

⁽⁴⁾ هاجر بويصلة ، دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي ، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ، غير منشورة ، ورقة ، الجزائر ، 2014 ، ص 07 .

⁽⁵⁾ محمد عبد الفتاح ياغي ، مبادئ الإدارة العامة ، مطبعة الفرزدق ، الرياض ، السعودية ، 1994 ، ص 284 .

بكل وظائفها ، و عندما كبر حجم المؤسسات و تعددت مشاكلها و زاد عدد العاملين بها للقيام بالأنشطة المختلفة سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو إدارية أو تمويلية فقد تعذر على أصحابها إدارتها إدارة فعلية ، و صاحب ذلك تنازل أصحابها على اختصاصاتهم في الإدارة و الرقابة لأشخاص آخرين ، مما دعا إلى ضرورة إدارة المؤسسة على أسس علمية سليمة للحفاظ على أصولها و رسم سياساتها و متابعة تنفيذها بسهولة و تحقيق الكفاءة في استغلال الإمكانيات المتاحة و ذلك من خلال :

- تقسيم المؤسسات إلى وحدات إدارية ، أو ما يعرف بمراكز المسؤولية .
- وضع القواعد التنظيمية التي تحكم تنفيذ العمليات المختلفة و تضمن تدفقها في ظل نظام رقابة دقيقة .
- تسجيل مجمل المؤشرات المالية و غير المالية التي تمكن من قياس أداء كل مستوى من المستويات .
- تزويد الإدارة بالبيانات و المعلومات التي تساعد على اتخاذ القرارات و رسم السياسات .

و تستمد مراقبة التسيير أهميتها من العوامل التالية :

أ. **تغير الظروف** : تواجه كل المؤسسات تغيرات في الظروف المحيطة بها ، و تتخلل المدة بين صياغة و تحديد الأهداف و وضع الخطط و تنفيذها تغيرات في المؤسسة و محيطها ، مما يعيق تحقيق الأهداف و تنفيذ الخطط ، و نظام مراقبة التسيير إذا ما تم تصميمه و ممارسته بشكل سليم فإنه يساعد في توقع التغيير و الإستعداد للإستجابة له و كلما طال الإطار الزمني للتخطيط كلما زادت أهمية مراقبة التسيير .

ب. **التعقيد المنظمي** : عندما تقوم المؤسسة بإنتاج نوع واحد من السلع و تشتري عدد محدد من المواد الأولية ، و تعمل ضمن هيكل بسيط ، فإن مهمة مراقبة التسيير تبدو أيسر للمسير ، غير أن توسع المؤسسات في المنتجات و المشتريات و تعقد هيكلها ، و ازدياد حدة المنافسة يجعلها تهتم بدرجة كبيرة بعملية الرقابة و الإستفادة من نتائجها في التخطيط و اتخاذ القرارات .

ت. **تراكم الأخطاء** : غير أنه بمرور الوقت قد تتراكم هذه الأخطاء ، و يتعاظم أثرها إذا ما بقيت بدون معالجة ، فعدم الإستفادة من خصم ممنوح من قبل الموردين على طلبية واحدة قد لا يشكل خطأ جسيماً ، و لكن الإستمرار في سياسة من هذا النوع يعني تضحية المؤسسة بفرص مالية مهمة قد تؤثر في أرباحها .

و بالتالي فإن مراقبة التسيير هي ترشيد علمي للقرارات التي يتخذها المسؤولون في عملية التسيير التي تبدأ بالتخطيط و التنظيم و التوجيه و التنسيق و التنفيذ و المتابعة و التقييم ، كما تساهم في قياس الكفاءة بالإستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة و قياس فعالية الإدارة في تحقيق الأهداف و النتائج المنشودة (1).

ثانياً : خصائص مراقبة التسيير.

(1) محمد الصغير قريشي ، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر ، مجلة الباحث ، العدد 09 ، 2011 ، ص 166 ، 167 .

بالرغم من الاختلاف في النظر إلى دور مراقبة التسيير وتحديد تعريف دقيق لها وهو ما أدى إلى تعدد مفاهيمها وتنوعها فإنه من الممكن تبيان نقاط الاتفاق التي أجمع أكثر الباحثين على كونها الخصائص الأساسية لمراقبة التسيير والتي نوجزها فيما يلي :

1. أن الرقابة وظيفة وليست سلطة تملك حق المساءلة:

فالرقابة تعتبر وظيفة من وظائف الإدارة وليست سلطة قائمة بذاتها تملك حق المتابعة وكشف الأخطاء ومحاسبة المسؤولين عن هذه الأخطاء. وإنما الرقابة تهدف أساسا إلى متابعة النشاط للتحقق من أن ما يجري داخل المؤسسة يسير في مساره الطبيعي وفقا للخطط الموضوعة والكشف عن الأخطاء والانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة.

غير أن هذا لا يعني أن الرقابة لا تمارس عن طريق سلطة ما. فعملية الرقابة تمارس في حدود السلطة التنفيذية المخولة لها. غير أن هذه السلطة تقتصر على عملية المتابعة وكشف الانحرافات وإبلاغها إلى المسؤولين واتخاذ القرارات التصحيحية لهذه الانحرافات ولا تمتد لتشمل محاسبة المسؤولين عن هذه الانحرافات. ولا شك أن ذلك يفيد في خلق جو من الثقة والتعاون بين أجهزة الرقابة وبين من تقع الرقابة عليهم ، من أجل تحسين أداء المؤسسة ، وذلك عكس المفهوم السابق للرقابة الذي يركز على مبدأ الجزاء والعقاب .

2 أن الرقابة عملية مستمرة باستمرار المؤسسة في أداء وظائفها:

فهي تبدأ مع النشاط وتستمر معه ولا تتوقف ولا تنتهي بل تبدأ من حيث تنتهي. كذلك فإن الرقابة لا تقتصر على نشاط دون نشاط ولا على أفراد دون آخرين ولا على مرحلة دون مرحلة، بل تشمل جميع الأوضاع وتسري على كافة الأفراد .

3 الرقابة ليست عملية قاصرة على مستوى إداري معين.

إنّ الرقابة ليست قاصرة على مستوى إداري معين يقوم بها و ينفرد بمباشرتها دون المستويات الإدارية الأخرى، فالإهتمام بالرقابة على أداء مستوى إداري دون الآخر سوف يؤدي إلى فشل نظام الرقابة المتبع مما يتطلب الإهتمام بجميع المستويات الإدارية. و ذلك لأن الوسائل الرقابية تعتبر في حد ذاتها وسيلة اتصال بين جميع المستويات الإدارية تربطها ببعضها البعض عن طريق خطوات عمل وإجراءات محددة وتتطلب استخدام وتجميع البيانات بشكل معين وفقا لاحتياجات كل مستوى ودوره في تطبيق الرقابة .

4 أن الرقابة تسعى إلى قياس الأداء وفقا لمعايير مالية وغير مالية محددة مسبقا لضمان سيرها نحو تحقيق

الأهداف المرجوة.(1)

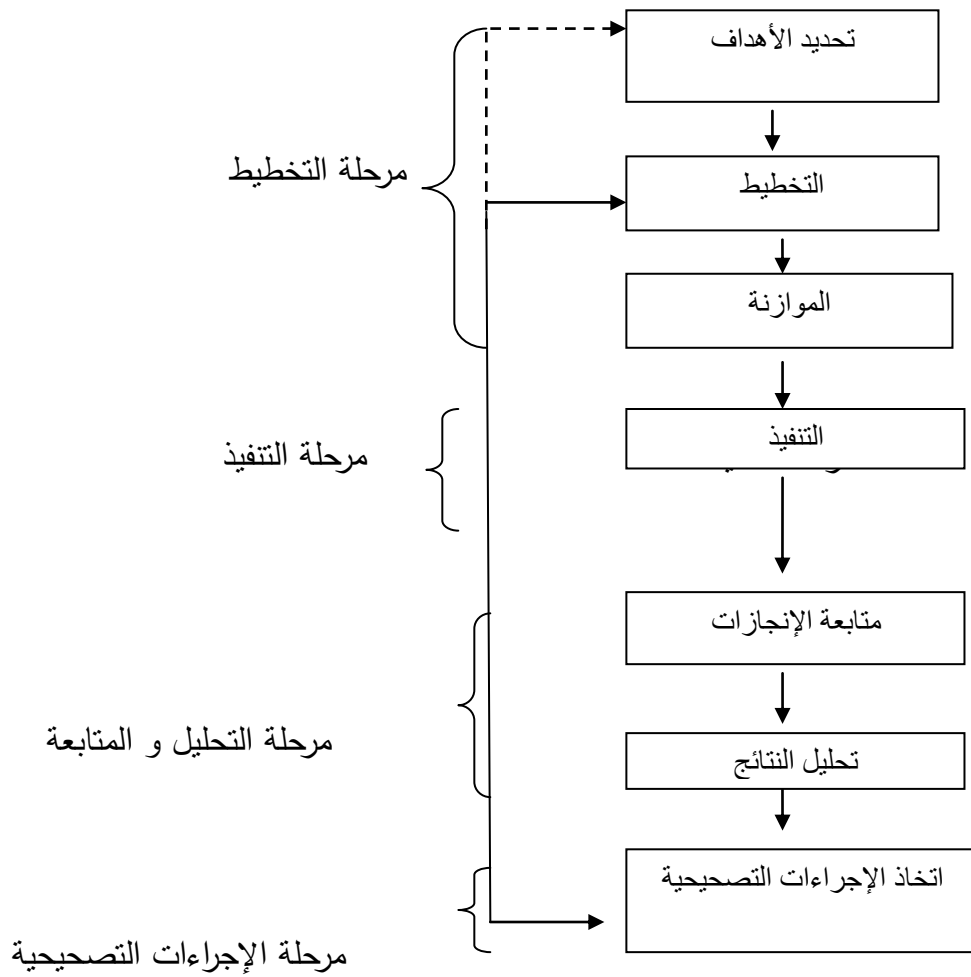
الفرع الثالث: مسار و مهام مراقبة التسيير

أولا : مسار مراقبة التسيير

يمكن التعبير عن نظام مراقبة التسيير بإعطائه شكل المسار أو حلقة تفترض الإثراء والتعلم تدريجيا، هذا المسار

عبارة عن حلقة متكونة من أربع مراحل كما هي موضحة في الشكل التالي :

شكل رقم (08) : مراقبة التسيير في أربع مراحل :



المصدر : Helene Loning, Le contrôle de gestion Paris, EDITION Dunod, 2003, P03

إن مرحلة التخطيط من ناحية تحديد الأهداف والتسيير التنبئي تكون متبوعة بمرحلة التنفيذ أو الإنجاز، حيث تسجل النتائج بعناية ثم تحلل لكي يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية للأعمال التي تم التخطيط لها وسنحاول شرح و تبسيط هذه المراحل الأربعة فيما يلي:(2)

(1) قريشي محمد الصغير ، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في إدارة الأعمال ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، (منشورة) ، 2012 / 2013 ، ص 49 ، 50 .

(2) Helene Loning, Le contrôle de gestion Paris, EDITION Dunod, 2003:P03/ 04

• مرحلة التخطيط (La Planification)

تسمح هذه المرحلة بالانتقال من الغايات إلى الأهداف المحددة القابلة للتنفيذ و ذلك بتصميم مخططات تسمح بتنفيذها، يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتقديم المعلومات اللازمة لإدارة المؤسسة والتي تساعد المديرين على وضع استراتيجية طويلة المدى يتم تقسيمها فيما بعد بمساعدة مراقب التسيير إلى المدى المتوسط (3-5) سنوات وأيضا المدى القصير (أقل من سنة) عن طريق ما يسمى بالموازنات حيث تسمح هذه الأخيرة بتحقيق الأهداف القصيرة الأجل.

• مرحلة التنفيذ (l'exécution)

مرحلة التنفيذ هي المرحلة المالية لمرحلة التخطيط, فبعدما يتم التخطيط لما تريد المؤسسة أن تحققه, تبدأ مرحلة التنفيذ وهي تطبيق المخططات التي تم إعدادها على أرض الواقع للوصول إلى الأهداف المحددة.

• مرحلة التحليل و المتابعة (Le suivi et l'analyse)

إن النشاطات المخطط لها تعطي نتائج تعتمد جزئيا على الظروف المحيطة و بالتالي يصعب تحليل هذه النتائج مما يستوجب ضرورة وجود "نظام للقياس". ففي الواقع لا يمكن معرفة النتائج المتحصل عليها بصورة مباشرة, أي أن تحديدها يتطلب وضع مؤشرات, و مجموع المؤشرات المعتمدة في النهاية من أجل وصف واقع النتائج تشكل " نظام القياس".

إن الهدف من هذه المرحلة هو مقابلة و مقارنة النتائج المقاسة بتلك المنتظرة أو المتوقعة, وكذا تحليل الفروقات التي لا يمكن تقاؤها لتحديد فيما إذا كانت تشكل انحرافا بالنسبة لمخطط النشاط وهذا يتضمن اتخاذ إجراءات تصحيحية, أو ببساطة إذا كانت هذه الفوارق تندرج ضمن المجال المحدد والمقبول لأي عمل تنبئي. وبالتالي فإن هذه المرحلة تمثل مراقبة أولية, وهي تنظيم يسمح بالتأكد من أن المؤسسة تتوجه بصورة جيدة نحو الأهداف المنتظرة .

• مرحلة الإجراءات التصحيحية (Les actions correctives)

تتطلب الانحرافات الخارجة عن المجال المقبول للعمل التنبئي ضرورة إتخاذ إجراءات تصحيحية, هذه التصحيحات تتم في غالب الأحيان على الأعمال الواجب القيام بها أي طريقة التنفيذ, أو على الوسائل التي ينبغي توفيرها وكيفية استعمالها, كما يمكن أن تتم هذه التصحيحات في الحالات القصوى على الأهداف والغايات في حد ذاتها والتي تستوجب إعادة النظر فيها.

في هذه المرحلة يقوم مراقب التسيير بتقديم التوصيات والاقتراحات الواجب اتخاذها فقط فهو غير مسؤول عن اتخاذ القرارات بهذا الشأن لأن هذه الأخيرة لا تندرج ضمن صلاحياته.

ثانيا : مهام مراقبة التسيير⁽¹⁾

1. **مراقبة الأداء الوظيفي:** تعتبر هذه الوظيفة حسب المنظمات من أهم الوظائف الإدارية التي يمكن الاستغناء عنها باعتبارها الدعامية الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات لتقديم الأداء بصورة موضوعية حيث المشاكل وتصفيتها ومراعاة العراقيل التي يعاني منها الأفراد أنه دائما يسعى إلى جمع المعلومات ذات صيغة موضوعية تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار والتي تعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية والزيادة في الأجور والمكافآت إلى غير ذلك ، وهذا ما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة.
2. **المشاركة في تحديد الأهداف:** مشاركة العمال في تحديد الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة تعتبر رافعا معنويا من أجل تحقيقها مع ضرورة وجود نوع من التوازن بين أهداف الفرد وأهداف المؤسسة.
3. **عدالة التوزيع:** وتعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلى تقوية الثقة بيم الإدارة و العمال وذلك من خلال توزيع والأجور كل حسب طبيعة عمله إضافة إلى التوزيع العادل في المنح حسب الهيكل الهرمي للمؤسسة.
4. **إدارة الوقت :** إن للوقت أهمية كبيرة في المؤسسة وكلما استطاعت هذه الأخيرة استغلاله بالشكل المناسب كلما كانت القدرة على التسيير الكفاء وضمن استمرارية المؤسسة،

وعليه فمن الواجب استغلاله ومراقبته بالوسائل التالية:

- السهر على تطوير الكفاءة عن طريق التكوين المستمر للتغلب على المشكلات الطارئة أو الممكن حدوثها أو توقعها.
 - تأدية العمليات على المستويات الحسابية كالبرمجة والتخطيط..الخ مثل استعمال
 - تنفيذ الهدف بطريقة محكمة وتنظيم جيد. الحاسب الآلي لريح الوقت.
 - تحديد كفية استخدام الوقت حسب تخطيط مدروس مسبقا.
5. **التنسيق الهيكلي:** التنسيق بين مستويات المؤسسة ضروري وذلك حسب ما يتطلبه الهيكل التنظيمي لهذه الأخيرة وذلك لتمامها مع بعضها البعض لا بد على مراقب التسيير التنسيق بين جميع مراكز المسؤولية المحددة فيما يلي:

- ❖ وضع الأهداف المبرمجة.
- ❖ وضع الميزانيات.
- ❖ وضع مؤشرات لتقديم أداء الخدمات.

ثالثا : حدود مراقبة التسيير:

(1) طویل رشید ، تسيير و تحليل الأموال العمومية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير ، تخصص المنظمة ، التدقيق و استراتيجية اتخاذ القرار ، كلية العلوم الإقتصادية ، التسيير و العلوم التجارية ، جامعة أبي بكر بلقايد ، تلمسان ، الجزائر ، 2007/2008 ، ص 21 ، 22 .

هناك بعض العوامل التي من شأنها الحد من فعالية مراقبة التسيير داخل المؤسسة نذكر منها (1):

- 1- أخطاء حكمية: ربما تفشل الإدارة و الموظفين أحيانا في اتخاذ القرارات الحكمية أو أداء المهمات الروتينية نسبة لعدم اكتمال المعلومات، أو ضيق الزمن أو أية ضغوطات أخرى .
- 2- الانهيار: ربما ينجم انهيار نظم الرقابة عن الفهم الخاطئ من الموظفين للتعليمات أو ارتكاب أخطاء نتيجة: للإهمال، عدم التركيز، الإعياء والتغيرات الدائمة أو المؤقتة في الموظفين أو في التنظيم أو في الإجراءات .
- 3- التواطؤ: قيام موظف أو الموظفين بإبطال عملية الرقابة بالتواطؤ مع أطراف خارج أو داخل المؤسسة .
- 4- تخطي الإدارة للإجراءات الرقابية: قد تقوم الإدارة بتجاوز السياسات و الإجراءات المتبعة لتحقيق أهداف غير قانونية أو لتحقيق مصلحة ذاتية أو تحريف المعلومات .
- 5- احتمال تقادم السياسات و الإجراءات: وذلك بسبب تغير الأحوال أو تدهور تطبيق الإجراءات مع مرور الزمن .

الفرع الثاني : أدوات مراقبة التسيير

من خلال هذا المطلب سوف نتعرف على أدوات مراقبة التسيير المختلفة ، حيث سنتطرق إلى الموازنة التقديرية ، ولوحة القيادة ، بالإضافة إلى المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف .

أولا : الموازنة التقديرية

1. تعريف الموازنة التقديرية

تعددت التعاريف المتعلقة بالموازنات التقديرية ، حيث يرى بعض الكتاب بأنها خطة منهم (2):

SHillingelan Gorden الذي يعرفها على أنها خطة تفصيلية محددة مسبقا للأعمال المرغوبة ، و توزع هذه الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشدا لهم في تصرفاتهم و حتى يمكن استخدامها كأساس لتقييم الأداء في المؤسسة .

أما بالنسبة ل Keller et Ferrara فقد عرفا الموازنة التقديرية بأنها الخطة المنسقة لجميع عمليات المؤسسة في فترة الموازنة .

و يعرفها Horen Gren.C.T بأنها التعبير الكمي عن خطة عمل و مساعدة لتحقيق التنسيق و الرقابة .

و يعرف الدليل الفرنسي للمحاسبة الموازنة التقديرية بأنها " أسلوب للتقدير يقتضي ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة مع اشتراك المسؤولين إلى برامج أعمال تدعى الموازنات " (3).

(1) زابي مريم ، عيسى عيدة ، مراقبة التسيير كنظام للمعلومات ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ، تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية ، جامعة البويرة ، الجزائر ، 2012/2011 ، ص 20 .

(2) أحمد نور ، المحاسبة الإدارية ، الدار الجامعية ، بيروت ، لبنان ، 1987 ، ص 63 .

(3) فركوس محمد ، مرجع سابق ، ص 04 .

من التعاريف السابقة يمكن إعطاء تعريف للموازنة التقديرية على أنها تعبير كمي لبرنامج مستقبلي تسيير وفقه المؤسسة .

2. أهمية الموازنة التقديرية

✓ أداة تخطيط (1)

تتمثل الموازنات التقديرية في ترجمة أهداف المؤسسة إلى صورة كمية، وتبين الأسس التي تقوم عليها هذه الأهداف وتحديد الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف المرجوة باستخدام الطرق العلمية، بحيث تساعد على تصحيح مسار التنفيذ ومن ثم تحقيق أهداف الخطة المرجوة وبالتالي فهي أداة تخطيط تحقق المزايا التالية :

أ. يتيح تحضير الموازنة فرصة التعرف على أي مشاكل ينتظر حدوثها، مما يتطلب عرض تلك المشاكل

وفحصها والعمل على تفادي وقوعها خلال تنفيذ الخطة .

ب. لما كانت الموازنة هي الصفة الكمية لخطة شاملة لجميع أنشطة المؤسسة، فإن ذلك يتطلب جهود جميع

المستويات الإدارية في تحضير الموازنة، مما يشعر الجميع بأنهم متكاتفون لتحقيق هدف واحد .

ت. تحقق الموازنة إجراء التنسيق بين خطط وأهداف مختلف الإدارات والأقسام، في ضوء الهدف المشترك

لكل العاملين في المؤسسة، بمعنى أنها تهتم بالجزء والكل في آن واحد، بحيث تكون خطة متكاملة تتجسد من خلال التنسيق بين مختلف الوظائف، وبالتالي فهي أداة إعلام واتصال، فمدير الإنتاج مثلا يكون على علم ببرنامج البيع، ومدير التموين يكون على علم كذلك ببرنامج الإنتاج وهكذا.

ث. تحقق الموازنة التوازن عن طريق التخطيط السليم لأنشطة المؤسسة للوصول إلى حالة التوازن الاقتصادي والمالي مع تحقيق الكفاية القصوى في جميع مجالات النشاط، بالإضافة إلى رفع الكفاءة الإنتاجية ومنع الإسراف في العمليات .

✓ أداة رقابة: (2)

الرقابة هي عملية متابعة تنفيذ الخط والأهداف الموضوعه واستخدام الميزانيات التقديرية للرقابة يحتم ضرورة إبلاغ الإدارة. لمدى ملائمة الخط والأهداف والسياسات الموضوعه مقدما، ومقارنة نتائج العمليات الفعلية في جميع أقسام المشروع بالخطط والأهداف الموضوعه مسبقا، ومتابعة الانحرافات التي تحدث نتيجة للتنفيذ الفعلي.

✓ أداة لتنفيذ إستراتيجية المؤسسة (3)

(1) قريشي محمد الصغير ، مرجع سابق ، ص 95 .

(2) طويل رشيد ، مرجع سابق ، ص 29 .

(3) قريشي محمد الصغير ، مرجع سابق ، ص 96 .

إنّ الموازنات التقديرية هي وسيلة لتنفيذ إستراتيجية المؤسسة المتمثلة في أهدافها العامة ونوعية المنتجات والأسواق التي تعمل فيها وكيفية اكتساب الميزة التنافسية لمواجهة المنافسين، حيث ترجمة هذه الإستراتيجية إلى مخططات طويلة ومتوسطة المدى ثم تحويل هذه المخططات إلى برامج قصيرة المدى تتمثل في الموازنات التقديرية التي تُعبر عن مختلف الوظائف والأنشطة المالية وغير المالية، وبالتالي فإنّ تقدير الموازنات يجب أن يأخذ بالحسبان الأبعاد الإستراتيجية لتكون في نفس الاتجاه معها .

3. إجراءات إعداد الموازنات التقديرية

تتلخص عموماً هذه الإجراءات في النقاط التالية : (1)

- أ. تحديد الفترة الموازناتية لسنة أو أكثر و التي تتضمن الفترات القصيرة الملائمة .
- ب. تجميع الوثائق الضرورية لتحديد مع وكل المسؤولين (بيع ، إنتاج ،.....إلخ) الأهداف الفردية المعبر عنها بقيمة الإيرادات و التكاليف التي تسمى موازنات .
- ت. جمع الموازنات الأساسية و التي تسمح بإعداد :
 - حسابات الإستغلال التقديرية .
 - الميزانية التقديرية .
 - موازنة الخزينة .
 - المخطط المالي .
- ج. تعديل كل هذه الموازنات بما يتماشى مع الصعوبات المواجهة في فترة إعدادها.
- د. مقارنة الإنجازات مع الموازنات في الفترة القصيرة و تحديد الإنحرافات .
- ذ. مناقشة هذه الإنحرافات مع و بين المسؤولين ، الدراسة الجماعية للقرارات التصحيحية التي ستتخذ من أجل الإقتراب من الأهداف التي انحرفت عنها المؤسسة مؤقتاً ، و وضع موازنات الفترات اللاحقة .

4. أنواع الموازنات

4.1 حسب طبيعتها (2)

أ. موازنة الإستغلال

هي تنبؤ معبر عنه بالأرقام لكل العناصر التي تتعلق بفرضية إستغلال معينة خلال فترة محددة ، هي برنامج عمل مرقم قصير الأجل .

(1) Lauzel Pierre et Teller Robert ; contrôle de gestion et budgets ; 7^{ème} édition ; sirey ; Paris ; 1994 ; P 237 .

(2) فركوس محمد ، مرجع سابق ، ص 08 .

كما يمكن تعريفها بأنها تنبؤ مالي خاص بالنشاطات العادية التي تقوم بها المؤسسة خلال دورة الإستغلال مثل : موازنة المبيعات ، موازنة الإنتاج ، المشتريات ، يعتمد هذا النوع على المعلومات المستخلصة من المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف (على الخصوص نظام التكاليف المعياري) .

ب. الموازنة المالية

تتضمن خطط التمويل المتعلقة بموازنة الإستغلال بالإضافة إلى ذلك تختص بالتخطيط و الإنفاق في المشاريع الإستثمارية التي ترغب المؤسسة القيام بها كبناء مصنع جديد ، و تتكون من العناصر التالية : الموازنات الإستثمارية ، جدول التمويل التقديري ، موازنة القدرة على التمويل الذاتي ، و تتكون الموازنة الشاملة من موازنة الإستغلال و الموازنة المالية .

2.4. حسب الثبات و المرونة

تتأثر الموازنات التقديرية بالفرضيات المتضمنة عند تصميمها و التي تتعلق بدرجة عدم التأكد و الشخصية المتفائلة أو المتشائمة للفرقة المكلفة بإعداد الموازنات ، مما يجعلها تنقسم إلى موازنات ثابتة و موازنات مرنة .

أ. الموازنات الثابتة

هذا النوع يكون مبنيا على أساس افتراض مستوى واحد من النشاط يستعمل خاصة في المؤسسات التي تنشط في محيط أين تستطيع أن تتنبأ بدقة من حجم نشاط الفترة القادمة .

ب. الموازنات المرنة (1)

هي في حقيقتها عدة موازنات لمؤسسة على أحجام مختلفة من النشاط ، بحيث يمكن تعديل بياناتها طبقا للتغير في حجم النشاط .

3.4. حسب الفترة (2)

فترة الموازنة هي الفترة الزمنية التي يتم فيها إعداد و تنفيذ الموازنة ، تتأثر بالظروف و نوع الموازنات كما يلي :

أ. الموازنة العملية : سنة واحدة .

ب. الموازنة الرأسمالية : عدة سنوات .

ت. موازنة البحث و التطوير : بعض السنوات .

ثانيا : لوحة القيادة

1. مفهوم لوحة القيادة ومميزاتها(1)

(1) قرشي محمد الصغير ، مرجع سابق ، ص 97 .
(2) جاب الله الشريف ، دور التكاليف المعيارية في تحسين المؤسسات الاقتصادية ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، (غير منشورة) ، جامعة باتنة ، الجزائر ، 2009/2008 ، ص 79 .

مثل ما هو عليه الحال في عملية قيادة السيارة ، والتي تستوجب وجود لوحة قيادة تزود السائق بالمعلومات الضرورية للتحكم بها، كمستوى الوقود والسرعة الحالية وحالة الفرامل...إلخ ، فإن هناك لوحة قيادة خاصة بعملية قيادة المؤسسة ، تتمثل في مجموعة من المؤشرات التي تزود المدير بالمعلومات المفيدة والفورية من أجل تحقيق الأهداف المخططة .

يعرف Sépari.S و Alazard.C لوحة القيادة على أنها "مجموعة من المؤشرات المرتبة في نظام خاضع لمتابعة فريق عمل أو مسؤول ما للمساعدة على اتخاذ القرارات و التنسيق و الرقابة على عمليات القسم المعني. كما تعتبر أداة اتصال تسمح لمراقبي التسيير بلفت انتباه المسؤول إلى النقاط الأساسية في إدارته بغرض تحسينها " ويضيف " Yves jean Saulou " أن لوحة القيادة " هي عرض لأهم المعلومات التي يحتاجها المسير، والتي تسمح بإظهار الإنحرافات الناتجة عن سوء التسيير، كما تعتبر أداة تنبؤ تسمح بتقدير التطورات المتوقعة لاقتناص الفرص وتخفيض نسبة الخطر " .

و تعرف لوحة القيادة كذلك بأنها (2) " مجموعة مهمة من المؤشرات الإعلامية التي تسمح بالحصول على نظرة شاملة للمجموعة كلها ، والتي تكشف الاختلافات الحاصلة، والتي تسمح كذلك باتخاذ القرارات التوجيهية في التسيير، وهذا لبلوغ الأهداف المسطرة ضمن إستراتيجية المؤسسة.

كما تعرف أيضا لوحة القيادة بأنها (3) " أداة تلخيصية (outil de synthèse) تتضمن المعلومات الضرورية التي تسمح لكل مسؤول بتحليل الوضعيات لسبق الأحداث ولاتخاذ القرارات في أوقات قياسية. وهي من جهة أخرى وسيلة اتصال مفضلة لدى جميع الفاعلين بالمؤسسة .

لوحة القيادة هي " وسيلة رقمية (instrument numérique) تشير إلى المستوى المحتمل للمشاكل الفعلية أو المستقبلية، و هي تتكون من مجموعة مؤشرات لتزويد المسؤولين بالمعلومات الأساسية لقيادة نشاطهم " .

كما أن لوحة القيادة تعتبر " وسيلة لقيادة المؤسسة توضع تحت تصرف المسؤول وفريق عمله من أجل اتخاذ القرارات والعمل على تحقيق أهداف المؤسسة ، وهي تتكون من مجموعة معلومات ووثائق تسمح باستغلالها " .

وعليه فإن لوحة القيادة هي عبارة عن تمثيل مبسط وملخص لأهم المؤشرات والمعلومات التي يحتاجها المسير من أجل التحكم الجيد في سير العمليات اليومية، ومن بين أهم خصائص لوحات القيادة نجد ما يلي: (1)

– لكل مسؤول عملي لوحة القيادة الخاصة به والتي تتناسب مع طبيعة نشاطه.

(1) بونقيب أحمد ، رحيم حسين ، دور لوحات القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير ، مجلة الأبحاث الإقتصادية و الإدارية ، كلية العلوم الإقتصادية و التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، العدد الرابع ، 2008 / 12 ، ص 03 ، 04 .

(2) مرابطي نوال ، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، فرع : التحليل الاقتصادي ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2006 / 2005 ، ص 86 .

(3) صفاء لشهب ، نظام مراقبة التسيير و علاقته باتخاذ القرار ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص إدارة أعمال ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر ، 2006 / 2005 ، ص 124 .

(1) بونقيب أحمد ، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، تخصص إدارة أعمال ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية (منشورة) ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، الجزائر ، 2006 / 2005 ، ص 120 .

الفصل الأول الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف و مراقبة التسيير

- يركّز فيها على أهم النقاط التي تسمح بمتابعة أداء المسؤول، والتي تعكس الإستراتيجية المتبعة .
 - يعبر عنها بلغة مشتركة تسمح لجميع أعضاء الفريق بالتحاور حول نتائج أدائهم .
 - تسمح بكشف الخلل والتعديل فيها لمطابقة احتياجات المسؤولين .
 - تسمح بتحديد الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب ، إضافة إلى أن المعلومات التي تقدمها لوحة القيادة .
 - تكون قليلة العدد .
 - تكون مطابقة لاحتياجات المسؤول المعني .
 - تحتوى علي قيم مالية وغير مالية .
 - يتم تحصيلها بسرعة مع القدرة على تحديد مصدرها.
 - تكون واضحة وسهلة الشرح .
 - يتم تمثيلها بشكل فعال (بيانات..) ، للفت انتباه المعنيين .
 - يتم إعدادها بشكل دوري حسب احتياجات المسؤولين و لمواكبة التغيرات سواء الداخلية أو الخارجية.
- يمكن تلخيص أهم خصائص لوحات القيادة ، مقارنة بالأدوات الرقابية الأخرى (المحاسبة العامة، محاسبة التسيير، الرقابة الموازنية) ، من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم () : خصائص لوحات القيادة مقارنة بالأدوات الرقابية الأخرى

لوحات القيادة	الأدوات الرقابية الأخرى للرقابة الإدارية
- تتضمن معلومات غير مالية (نوعية) .	- معلومات مالية بحتة .
- إمكانية وجود معلومات تخص المحيط الخارجي للمؤسسة .	- مصدر المعلومات يكون من داخل المؤسسة .
- محتواها يتناسب مع احتياجات مختلف المسؤولين .	- محتواها "معياري" لكل المسؤولين .
- عرض المعلومات فيها يتماشي مع النشاط اليومي للمسؤولين .	- عرض المعلومات يكون في العموم شهريا .
- معطيات قليلة ، مركز حول النقاط الأساسية المهمة والتي تسمح بالعمل .	- معطيات كثيرة ، جد مفصلة ، شمولية
- تمثيل البيانات يكون في شكل جذاب وفعال .	- تمثيل البيانات يكون معقدا .

– تأخذ وقتا في تحليل معلوماتها .	– سرعة في القراءة، والتحليل .
– صعوبة في تطوير هذه الأدوات .	– مرنة وقابلة للتجديد والتعديل .

المصدر ، بونقيب أحمد ، مرجع سابق ، ص 121 .

2. مبادئ لوحة القيادة

لكي تكون لوحة القيادة فعالة يجب أن تخضع إلى مجموعة من المبادئ منها: (1)

أ. **التلاؤم مع الهيكل التنظيمي** : يجب أن تأخذ لوحة القيادة بعين الاعتبار الهيكل التنظيمي للمؤسسة ، وتتكيف

مع هيكل السلطة ، ومن خلال هذه الأخيرة يظهر عمل كل مسؤول من خلال مستويين :

- استقبال تفويض السلطة من المستوى العلوي وإجباره على تقديم التقارير بشكل دوري .
- تفويض جزء من سلطته للمستويات السفلى .

وبفرض هذا الهيكل لكل مستوى مسؤولية ثلاث أنواع من الاتصالات :

❖ **الاتصالات النازلة** : من المستويات العليا إلى المستويات الدنيا، وتكون في شكل أوامر .

❖ **الاتصالات الأفقية** : بين المسؤولين الذين يكونون في نفس المستوى الإداري .

❖ **الاتصالات الصاعدة** : من المستويات الدنيا إلى المستويات العليا، وتكون في شكل تقارير نهائية .

ب. **المحتوى الشامل والمجمع** : وتكون من خلال الإختيار بين كل المعلومات الممكنة و المهمة ، والتي يحتاجها

المسير للقيام بتسييره ، وكذلك من خلال تحديد المؤشرات الملائمة مقارنة بمجال النشاط وطبيعة التفويض

للمستفيد من لوحة القيادة.

ج. **سرعة التحضير والإرسال** : في هذا المجال يجب أن تسود السرعة على الدقة، وهي غالبا ما تفضل الإعتماد

على عناصر حقيقية مقدرة بدلا من اعتمادها على بيانات حقيقية دقيقة ولكنها تصل متأخرة جدا.

ويبقى الدور الرئيسي للوحة القيادة في تنبيه المسؤول حول تسييره ، ومساعدته على اتخاذ الإجراءات التصحيحية

السريعة والفعالة ؛ ويكون التأكد من دقة النتائج المتحصل عليها عن طريق النشاطات الدورية الشهرية لمحاسبة

التكاليف .

3. مراحل تصميم لوحات القيادة

تمر عملية تصميم لوحة القيادة بالمراحل التالية : (2)

أ. **تحديد المخطط التنظيمي للتسيير والمتغيرات الأساسية**

(1) عبد العالي شحتاني ، محاسبة التكاليف أداة لتحسين مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2010 / 2011 ، ص 86 .

(2) صفاء لشهب ، مرجع سابق ، ص 132 .

يعرف المخطط التنظيمي للتسيير (L'organigramme de gestion) على أنه التمثيل الرسمي للمسؤوليات الممارسة حقيقة والاتصالات الموجودة بين مختلف المستويات التنظيمية وأنشطة المؤسسة ، وهو بهذا إعادة تشكيل للمخطط التنظيمي للمؤسسة بطريقة تبين المسؤوليات الممارسة فعليا في الواقع ، إن الهدف من هذه المرحلة هو تحديد المسؤوليات الحقيقية الخاصة بكل مسؤول وكذلك وسائل العمل المتاحة لكل واحد منهم ، وحتى يتمكن مراقب التسيير من تحقيق هذا عليه أن يقوم بإجراء مقابلات وحوارات مع مدير المؤسسة ومختلف المسؤولين حتى يطلع على النتائج المسطرة وخطط العمل الموضوعة لتحقيقها ، كما عليه أن يقوم بدراسة الوثائق المستعملة والمنتجة من قبل كل مسؤول وكذلك التعرف على العلاقات التنظيمية و الوظيفية.

وبالتالي ينتج عن هذا التحليل تحديد لمراكز المسؤولية والمهام والأهداف الرئيسية لكل مركز و بالتالي المتغيرات الأساسية الواجب مراقبتها.

ب. إختيار المؤشرات المناسبة

تتضمن هذه الخطوة وضع لكل متغيرة أساسية مجموعة من المؤشرات التي تسمح بقياس مستوى أداء المهام والتعرف بأقصى سرعة على الانحرافات للتمكن من تصحيحها في الأوقات المناسبة ، وتتم عملية اختيار المؤشرات بمشاركة المكلفين بقياس و تقدير الأعمال والكفاءات (رؤساء المصالح) و تعتبر مشاركة هؤلاء ضرورية بسبب معرفتهم الدقيقة لنقاط القوة و الضعف في المصالح و هذا ما يؤدي إلى تركيز المؤشرات على المتغيرات الأساسية ، و بالتالي يتم التوصل في الأخير إلى اتخاذ القرار النهائي بخصوص قائمة المؤشرات التي سيتم إستعمالها في لوحات القيادة.

ج. البحث عن مصادر المعلومات

إن عملية اختيار المؤشرات لا ترتبط فقط بمجرد تحديد المهام والأهداف المراد تحقيقها ، بل كذلك بإمكانية الحصول على المعلومات التي تسمح بحسابها و استعمالها في الوقت المناسب و من أجل هذا يقوم مراقب التسيير بدراسة نقدية لنظام المعلومات الخاص بالمؤسسة ، وتشمل هذه الدراسة على المراحل التالية :

- التأكد من توفر المعلومات إنطلاقا من قائمة المؤشرات المحددة في الخطوة السابقة ، وكذلك التعرف على درجة صلاحيتها (جيدة ، حسنة ، متوسطة ، رديئة ، سيئة) و على المدة اللازمة للحصول عليها .
- ثم يقوم مراقب التسيير بمساعدة المسؤولين العمليين بالبحث عن كيفية الحصول على المعلومات غير الموجودة أو المتأخرة.

ففي حالة عدم وجود بعض المعلومات ، فسيتم الاعتماد على إجراءات تسمح بالحصول عليها مستقبلا مثلا : وضع وثيقة لمتابعة حركة المخزونات ، وثيقة لتدوين ساعات الإنتاج...إلخ .

أما في حالة وجود المعلومات و لكن وصولها في أوقات متأخرة فسيتم تقدير قيمتها بمدة قصيرة و هذا باستعمال القيمة الحقيقية لها عند تاريخ الحاجة واستكمال أو تقدير قيمتها النهائية من أجل استخدامها ، ونتيجة لهذه الدراسة النقدية يتم تحديد قائمة المعلومات المتوفرة و إقصاء تلك التي لا يمكن الحصول عليها في الآجال المناسبة أو تلك التي تكون غير صالحة للاستعمال .

د. تصميم لوحة القيادة و تحديد قواعد إستغلالها

يعمل مراقب التسيير في هذه المرحلة على إقتراح لوحات قيادة متكيفة مع الهيكلية الموجودة و ليس العكس ، فإذا أدت عملية وضعها إلى إعادة النظر في التنظيم الموجود فسيتم رفضها ، لهذا السبب يجب أولاً التكيف ثم في وقت لاحق يتم القيام بالتعديلات اللازمة لأنه حينها سيتم التعرف على عدد من النقائص و الأخطاء في التنظيم وتؤدي بذلك إلى إعادة النظر فيها بصفة آلية .

و يجب أن تظهر لوحات القيادة المعلومات الأساسية بوضوح ، حتى تسمح باستغلالها بسرعة و تضمن الاتصال الجيد بين مستعمليها ومسؤوليهم ، و لتحقيق أفضل استخدام للوحات القيادة فمن الأفضل اتباع التعليمات التالية :

– إستخدام نفس الشكل للوحات القيادة المستخدمة في مختلف المستويات التنظيمية ، فتطابق التمثيل يسهل الحوار (جداول , أشكال...).

– أن تشمل لوحة القيادة الخاصة بكل مسؤول صفحة رئيسية أو عدة صفحات ، تحمل المعلومات المهمة المرتبطة بنشاط كل منهم، و يتم استعادة هذه الصفحة بنفس الشكل في لوحة قيادة المستوى الأعلى ، و يمكن كذلك إدراج في أسفل الصفحة الانحرافات المستخرجة و الإجراءات التصحيحية المتخذة لتصحيحها .

وفي الأخير يتم اختبار هذه اللوحات المقترحة لفترة محددة من الزمن لتحديد تلك القابلة للتطبيق الفعلي .

4. أهداف لوحة القيادة

تسعى لوحة القيادة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف نجد منها : (1)

– **لوحة القيادة كأداة المراقبة:** تسمح لوحة القيادة بالمراقبة المستمرة على ما تحقق ومقارنة الأهداف (المحققة) المحددة وهي تجلب الاهتمام للنقاط الحساسة ومدى انحرافها بالنسبة للمعايير وهي تسمح بتشخيص وفحص نقاط الضعف وإظهار النقائص ، لها تأثير مباشر على نتيجة المؤسسة .

– بمجرد صدور لوحة القيادة تصبح كأداة للإتصال بين مختلف مستويات الهرم الإداري و يجب أن تسمح للمنفذين أي أسفل الهرم بمناقشة النتائج و كذلك نقاط القوة و الضعف ، ويجب كذلك أن تسمح هذه المناقشات بطلب وسائل إضافية أو تحديد أكثر لما هو مطلوب ومنتظر منهم .

(1) معراج هوراي ، مصطفى الباهي ، مدخل إلى مراقبة التسيير ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2011 ، ص 85 .

أما المسؤول في التسلسل الهرمي فيجب عليه أن ينسق الإجراءات والقرارات التصحيحية المزمع القيام بها قصد تعظيم النتائج الإجمالية بدلا من الجزئية .

- لوحة القيادة كأداة لاتخاذ القرار: تعطي لوحة القيادة معلومات عن نقاط القوة والضعف للمسير ، هذه المعرفة تسمح بوضع خطة تصحيحية محددة المدى و بالتالي فهي تؤدي دور أداة مساعدة على اتخاذ القرار ثم كوسيلة من الوسائل المهمة في عملية التسيير .

ثالثا : المحاسبة العامة و محاسبة التكاليف

1. المحاسبة العامة

أ. مفهوم المحاسبة العامة: هي عبارة عن فن للتسيير المحكم و المضبوط المتمثل في متابعة ومعاينة كل الحركات المخصصة للاستثمار داخليا وخارجيا، والتي تمكننا من معرفة الحالة المالية للمؤسسة في مدة معينة ، مع تحديد نتائجها .

ب. أهداف المحاسبة العامة

تهدف المحاسبة العامة إلى: " تسجيل كل النشاطات التجارية والمالية للمؤسسة وحساب النتيجة العامة للنشاط وكذلك تبيان الذمة المالية للمؤسسة عن طريق الميزانية " .

ولها أهداف أخرى تتمثل أساسا فيما يلي :⁽²⁾

✓ تأمين مختلف المعلومات المالية المتعلقة بتبيان الوضع المالي للمؤسسة في وقت محدد بشكل يُمكن مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة من التعرف على مركزها المالي ، إضافة إلى تحديد نتائج أعمال المؤسسة في فترة زمنية محددة .

✓ قياس تطورات الوضع الاقتصادي للمؤسسة من خلال فترة محددة من الزمن نتيجة ممارستها للنشاط التي أنشأت من أجله .

✓ الحفاظ على ممتلكات المؤسسة وذلك لأن المحاسبة تعتبر من وسائل الرقابة في المؤسسة .

✓ توفير المعلومات التي تخدم المستخدمين الخارجيين عن المؤسسة مثل المساهمين ، المقرضين ، المحللين الماليين ، الجهات والهيئات الحكومية وغيرها ذات المصلحة بالمشروع ، كذلك يمكن للمعلومات المحاسبية أن تخدم هذه الأطراف في اتخاذ القرارات المالية في مجالات الاستثمار و التمويل .

✓ توفير المعلومات التي تخدم أغراض المستخدمين الداخلية و تشمل بشكل أساسي .

ج. دور المحاسبة العامة

⁽²⁾ بويغقوب عبد الكريم ، مرجع سابق، ص 12 .

للمحاسبة العامة دور كبير في المؤسسة يتمثل في: (2)

- تعمل المحاسبة العامة على تسجيل وشرح مختلف الأحداث ذات الطابع المالي بغرض التحضير الدوري لوضعيات المؤسسة كالموازنة الختامية "Bilan" ، جدول حسابات النتائج ... ، كما أن هذه الوثائق المحاسبية يتم تحضيرها بشكل موحد في جميع المؤسسات من أجل تسهيل عملية المقارنة .
- معلومات المحاسبة العامة موجهة خصوصا نحو الأطراف الخارجية المتعاملة مع المؤسسة ، حيث يتم تحويل ونقل المعلومات للمهتمين بشؤون المؤسسة ، مثل الدائنين وحملة الأسهم و المستثمرين ، لأن هؤلاء الأطراف لهم قدرة محدودة للوصول إلى المعلومات الخاصة بالمؤسسة ، كما أن لهم معرفة محدودة كذلك بتقنيات المحاسبة .
- يظهر الهدف من استعمال المحاسبة العامة في الجانب الضريبي ، فتقنياتها تسمح بحساب الأرباح و المداخل الخاضعة للضريبة ، وفق شروط واضحة ومطابقة لقوانين المصالح الجبائية .
- المحاسبة العامة عامل أساسي في نظام المعلومات ، حيث تسمح بالمتابعة والمراقبة على نشاط و وضعية المؤسسة ، وفي حالة حدوث أي انحراف تقوم باتخاذ الإجراءات الصحيحة .
- نتائج المحاسبة العامة تظهر المؤسسة كوحدة واحدة ، حيث لا يتم التركيز فيها على تفاصيل العمل الداخلي ، ولكن تعمل على دراسة العلاقات بين المؤسسة ومحيطها ، ولهذا فهي غير مكلفة بالسير الداخلي للتدفقات والمخزون بل القيام بعملية التسجيل المحاسبي فقط .
- تزود كلا من المحاسبة التحليلية و المحاسبة التقديرية مراقبة الميزانية بالبيانات اللازمة ، كما أنها تمثل قاعدة أي تحليل مالي (1).

د. التعديلات الضرورية على المحاسبة العامة لتصبح أداة مراقبة

من أجل أن تكون المحاسبة العامة أداة لمراقبة التسيير يجب إجراء بعض التعديلات عليها والمتمثلة في: (2)

✓ توفير القوائم المالية على فترات متقاربة

إن انتظار سنة أو أكثر بقليل من أجل معرفة النتائج يعتبر معرقلا لعملية التحكم في نشاط المؤسسة ، وكذا في اتخاذ القرارات المناسبة نظرا لطول الفترة ، لذا فإن توفير حسابات النتائج وحسابات الميزانية على فترات قصيرة (شهريا ، فصليا) يعتبر ضروريا جدا ، فحسب دراسة قام بها M.Gervais سنة 1986 حول 62 شركة تقع غرب فرنسا ، وجد أن جدول حسابات النتائج " Comptes de resultat " هو الأداة الأكثر استعمالا في عملية المراقبة ، كما أنه يتم استعماله و تحضيره شهريا ، كما أن دراسة أخرى تمت سنة 1998 من طرف الباحث H.Jordan

(2) بونقيب أحمد ، مرجع سابق ، ص 50 .

(1) محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1999 ، ص 2 .

(2) بونقيب أحمد ، مرجع سابق ، ص 51 .

على 230 مؤسسة ، أظهرت أن 80% منها تعمل على توفير حساب النتائج شهريا ، وتستعمله في عملية مراقبة التسيير بكثرة نظرا لقدرته على إظهار بيانات ومعلومات خاصة بكل التغيرات التي تحصل في التكاليف و المنتجات .

✓ توزيع الأعباء ذات فترات التسديد الطويلة

تتمثل هذه الأعباء عموما في (علاوات التأمين ، الضرائب ، فاتورة المياه ، الغاز ، الكهرباء...) ، هذه الأعباء يمكن أن تستهلك خلال فترة النشاط، دون أن تتم فوترتها لحظة استهلاكها بل تعتبر مصاريف سنوية ، ومن أجل تفادي حدوث تغيرات في النتائج و إمكانية تحميل هذه الأعباء على مراحل و نشاطات لا تخصّها ، أو ظهور نتائج مضللة لا تعكس الواقع ، فإنه من الأفضل توزيع مجموع هذه الأعباء على الفترات التي يتم فيها الاستهلاك الفعلي لها و التي كانت نتاجا لتلك النشاطات .

✓ إرفاق القوائم المالية بمعايير

يمكن إرفاق القوائم المالية بمعايير سواء تقديرية أو فعلية خاصة بسنوات سابقة ، ففي حالة غياب نظام تسيير الميزانية ، فإنه يمكن دائما الانطلاق من فرضيات شاملة حول تطور رقم الأعمال والتكاليف ، أين يتم إنشاء حساب نتائج تقديري لكل فترة ، وتتم فيه مراعاة قواعد التسديد من طرف الزبائن و الدفع للموردين و سياسات الاستثمار و الإقتراض ، بغرض تشكيل حساب ميزانية تقديري و جدول تمويل تقديري كذلك ، وفي نهاية كل فترة تتم مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرية مما يسمح باتخاذ إجراءات تصحيحية ، كما يمكن استعمال نفس الطريقة ولكن بالاعتماد على معايير فعلية تخص السنة أو الفترة الماضية ، وهذه الطريقة تتبّع عموما عندما تكون المؤسسات في مرحلة نمو بطيء أو في حالة المؤسسات الصغيرة .

✓ إزالة آثار التضخم على النتائج

إن معطيات المحاسبة العامة مسجلة على أساس تكاليف تاريخية ، وفي حالة حدوث تضخم فإن المعطيات المقدمة تصبح فاقدة للكثير من الصحة والمصدقية ، حيث أن الأصول الثابتة و المخزونات لا تصبح قادرة على تمثيل قيمتها الحقيقية ، و كذلك بالنسبة للإهلاكات واستهلاك المواد فإنه يتم حسابها إنطلاقا من أسعار سابقة مما يؤثر على النتائج ، و لهذا فإنه في حالة حدوث تضخم مرتفع فإن استعمال المحاسبة العامة في مراقبة التسيير يتطلب :

– التنبه لأهم العوامل التي تسببت في الارتفاع العام في الأسعار .

– القيام بعملية إعادة تقييم للأصول كلما تطلب الأمر ذلك .

ي. استعمال المحاسبة العامة في مراقبة التسيير⁽¹⁾

(1) خيرت ضيف ، الميزانيات التقديرية ، دار الجامعات المصرية ، الإسكندرية ، مصر ، 1981 ، ص 15 .

تعتبر مراقبة التسيير مجموعة من التقنيات الكمية التي يمكن استخدامها لتسهيل اتخاذ القرار والتي من ها المحاسبة العامة، فمراقبة التسيير تستعمل معلومات وأنباء كثيفة جدا حيث تأخذ المعلومات المقاسة بصفة إجمالية مثل رقم الأعمال، حجم الإنتاج ، حجم المشتريات، المخزونات، حيث أن مراقبة التسيير تعتمد علي ها كثيرا لأن ها تعتبر مصدر المعلومات وهي تقوم بتحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية، وتحدد الميزانية العامة لآخر السنة.

3. محاسبة التكاليف

محاسبة التكاليف هي تقنية لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، بالإضافة إلى مصادر أخرى و تحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسات القرارات المتعلقة بنشاطها و تسمح بدراسة و مراقبة المر دودية، و تحديد فعالية تنظيم المؤسسة ، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة .

بالإضافة إلى أنها⁽²⁾ تلعب دورا فعالا في عملية مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية ، وتكمل الأساليب الأخرى، فبدونها لا يمكن إعداد الميزانيات التقديرية ولا لوحة القيادة ، حيث توفر المعلومات الضرورية و اللازمة حول مختلف التكاليف و النتائج و التي تشكل الأساس الذي يعتمد عليه كل منهما .

المطلب الثالث : استخدام محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير

سننتقل في هذا المبحث إلى استخدام محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير بالمؤسسة ، حيث نتناول في المطلب الأول الرقابة على التكاليف ، و في المطلب الثاني مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين الأداء ، و طريقة الأقسام المتجانسة كأداة لمراقبة التسيير في المطلب الثالث .

الفرع الأول : الرقابة على التكاليف

أولا : مفهوم الرقابة⁽¹⁾

إن المفهوم الشائع لكلمة المراقبة " contrôle " هو التحقق " vérification " ، أي التأكد من أنّ ما تم التخطيط له ينفذ فعلا ، إضافة إلى قياس الانحرافات و متابعة المسؤولين و وضع نظام خاص بالجزاء و المكافأة ، غير أن هذا المفهوم يمثل المعنى الضيق والسلبى لكلمة المراقبة ، نتيجة الترجمة غير المناسبة للمصطلح الأنجلوساكسوني " control" ، والذي يعني التحكم "maîtrise" و السيطرة على الوضع .

فعملية المراقبة تشمل ما يلي :

- التحقق " vérifier " من مطابقة النتائج للأهداف المحددة .
- المراقبة " surveiller " الدائمة لسير العمليات .
- تقييم " évaluer " الانحرافات في النتائج مقارنة بالأهداف الموضوعه .

(2) عبد العالي شحتاني ، مرجع سابق ، ص 97 .

(1) بونقيب أحمد ، مرجع سابق ، ص 02 .

– التحكم " maîtriser " في العمليات من خلال استخدام معايير تصحيحية عبر مختلف مراحل نشاط المؤسسة

إنّ فالرقابة تتمثل في مجموع الأعمال التي تتعلق بمتابعة تنفيذ الخطة وتحليل الأرقام المسجلة للتعرف على مدلولاتها، ثم اتخاذ ما يلزم من إجراءات لتنمية تحقيق الأهداف ، ومعالجة أي قصور في تحقيق هذه الأهداف .

ثانيا : مراحل عملية الرقابة

بمجرد أن يبدأ أي نظام في العمل سواء كان هذا النظام آلة ميكانيكية أو مؤسسة ، فسرعان ما تظهر العديد من الظواهر التي تدفع هذا النظام لأن يخرج عن المسار الموضوع له لتحقيق أهدافه ، فعملية المراقبة الناجحة هي تلك التي ترمي إلى إجراء التصحيح الخاص بالنظام قبل أن تصبح الانحرافات خطيرة ، ويتم هذا عبر المراحل التالية :

- وضع المعايير الخاصة بالأداء .
- مقارنة الأداء الفعلي بهذه المعايير .
- اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة .

ثالثا : المستويات الثلاثة لعملية المراقبة

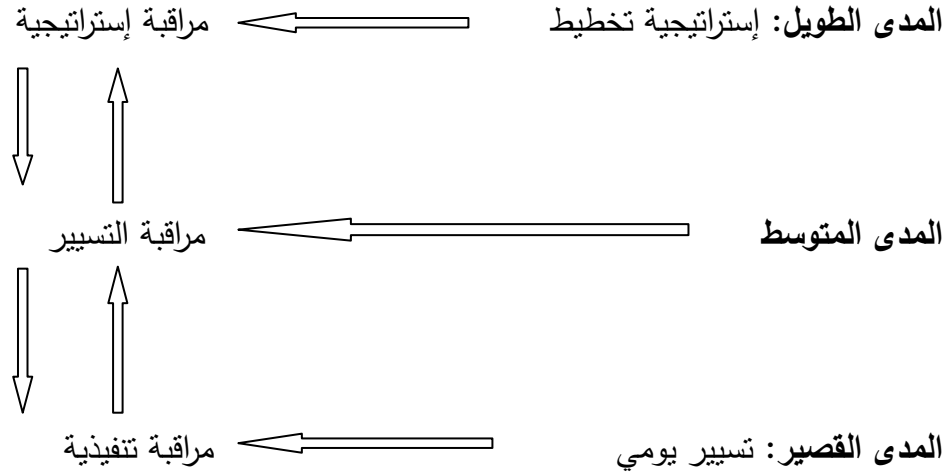
عن طريق تقسيم زمني واضح وموضوعي لعملية التسيير في المؤسسة ، يمكن تحديد رقابة مرتبطة بكل مستوى تسييري ، وتتمثل في :

(1) التسيير الإستراتيجي : والذي يعمل على توجيه نشاطات المؤسسة على المدى الطويل ، وعلى هذا المستوى توجد المراقبة الإستراتيجية التي تعمل على المساعدة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية (تحديد عوامل النجاح ، تحديد الوضعية التنافسية للمؤسسة...) و ذلك باستعمال معطيات مستقبلية ناتجة عن تشخيص داخلي وخارجي للمؤسسة.

(2) التسيير اليومي أو الجاري : و يرافق دوما العمليات على المدى القصير (أقل من سنة) ، و هنا توجد المراقبة التنفيذية التي تسمح بتعديل سيرورة العمليات المنكرة (العمليات الخاصة بالإنتاج ، استقبال الطلبات...) عن طريق التأكد من أن معايير العمل يتم احترامها ، وأن المهام الموكلة إلى العمال تتفقد حسب الرزنامة المحددة .

وفي إطار هذا التقسيم الزمني لعملية التسيير تتموضع مراقبة التسيير كحلقة وصل بين المراقبة الإستراتيجية و المراقبة التنفيذية ، فهي تسمح بالتعديل و المتابعة على المدى المتوسط من أجل ضمان توافق العمليات اليومية مع الخطط الإستراتيجية ، كما هو موضح في الشكل الموالي :

الشكل رقم (10): المستويات الثلاثة لعملية الرقابة



المصدر : بونقيب أحمد ، مرجع سابق ، ص 04 .

رابعا : متطلبات فعالية نظام الرقابة على التكاليف

يتطلب تصميم نظام رقابة تكاليفي فعال ، التعرف على المتطلبات الأساسية لتحقيق الرقابة على التكاليف و تشمل (1).

(1) **هيكل تنظيمي ملائم** : يتم وفقه تحديد الوظائف أو الأنشطة المؤداة بالمؤسسة بصفة واضحة ، مع تعيين المسؤولية على أداء الوظائف المختلفة على الأشخاص الذين سوف يمنحون السلطات اللازمة لتنفيذ المهام الموكلة إليهم ، كما يجب تقسيم المؤسسة إلى قطاعات حسب مجالات المسؤولية .

(2) **الموارد الإدارية والعاملين** : بحيث يجب أن يكون لدى المؤسسة موارد بشرية مؤهلة ذوي الخبرة اللازمة ، بداية من المدير إلى الأفراد التنفيذيين .

(3) **القيادة** : تعتبر القيادة الفعالة عنصرا ضروريا لرقابة التكاليف ، لأن الانظمة والتقارير وحدها غير كافية لأداء هذه المهمة الحساسة ، فتدعيم ومساندة القائد لأنظمة و إجراءات الرقابة على التكلفة سوف يكون له تأثير واضح على فعالية نظام رقابة التكاليف .

(4) **التخطيط** : يعتبر التخطيط مطلبا أساسيا لتحقيق هذا الهدف ، و ذلك من خلال تخطيط أنشطة المؤسسة و تحديد مقدار ما ترغب في إنفاقه عليها .

(1) مرابطي نوال ، مرجع سابق ، ص 116 .

(5) المعايير : يجب تحديد الأداء المستهدف أو المرغوب فيه مسبقا عن طريق وضع أهداف للأداء وبناء معايير للتكاليف و الموازنات ، مع ضرورة بناء المعايير بصورة مستقلة لكل مركز مسؤولية .

(6) السياسات والإجراءات : يجب وضع السياسات و الإجراءات الملائمة لعملية تحمل (حدوث) التكلفة و السلطات المرخصة لذلك .

(7) القياس : أي قياس أو تجميع التكاليف التي يتم تحملها بواسطة كل قسم أو مركز مسؤولية ، و إلا فلن تكون هناك رقابة .

(8) تقارير الرقابة على التكاليف : يجب عرض التكلفة الفعلية و إنحرافات عن التكلفة المعيارية في شكل تقرير ، يرفع لمسؤولي مراكز المسؤولية و المسؤولين عن هذه الأخطاء .

(9) الأعمال التصحيحية والوقائية : وذلك بتقصي أسباب الإنحرافات خاصة الهامة منها ، وإتخاذ الاجراءات التصحيحية أو الوقائية اللازمة ، إذ أنه في كثير من الحالات قد تتم الرقابة في وظيفة معينة يوما بيوم ، لذلك يجب على مسؤولي مراكز المسؤولية أن يكونوا قادرين على ملاحظة وتقصى الإنحرافات بأنفسهم حتى قبل إستلام التقارير ، كأن يتم ملاحظة الإستخدام الزائد للمواد المباشرة بما يؤدي إلى إتخاذ الاجراءات اللازمة في الوقت المناسب و دون إنتظار إستلام التقارير .

(10) ميكانيكية الدافع أو الحث الذاتي : بحيث يجب أن تكون ميكانيكية رقابة التكلفة ذات دافع ذاتي ، بمعنى آخر أن تصمم بحيث تؤخذ الخطوات هذه كمسألة روتينية ، ولتوضيح أكثر ، نقول على سبيل المثال أنه إذا ما تم تقديم تقارير التكاليف لمديري مراكز المسؤولية ، يجب أن يشرح المدراء مسببات الإنحرافات الهامة ، والأعمال التي تم إتخاذها لتصحيح أو لمنع حدوثها ، وهذا دون الإنتظار لطلب تفسيرها من طرف الإدارة ، ولهذا الغرض يجب أن يحدد نظام الرقابة متى تكون الانحرافات مهمة (إما بمبلغ نقدي أو نسبته من التكلفة المعيارية) .

(11) قياس الكفاءة و الفعالية : فكل مركز مسؤولية يعتبر مسؤولا عن تحقيق نتيجة معينة ، مثل الإنتاج أو المبيعات... الخ ، و لتمكين مركز المسؤولية من تحقيق هذه النتائج ، يتم السماح له باستخدام موارد معينة (مدخلات) ، و في حالة ما إذا حقق النتائج المحددة له مسبقا أو أفضل من منها يعتبر فعالا و إلا سيكون غير فعال أو اقل فعالية .

أما إذا تم إستخدام الموارد في ما تم تقديره مسبقا ، فسيكون في هذه الحالة كفتا ، أما إذا زاد المستخدم عن المعايير أو المقدر فيعتبر غير كفي .

(12) الإعبارات الإنسانية في رقابة التكاليف : فغالبا ما ينظر إليه أنه قائم فقط على معايير و موازنات و إعداد التقارير للحصول على تفسيرات ، و تجاهل حقيقة أن العنصر البشري أهم مقوماته ، ذلك أن مسؤولية

رقابة التكلفة تركز على الأشخاص ، و أن انحرافات التكاليف الفعلية عن المخططة ، يجب ربطها بالأشخاص المسؤولين عن رقابتها ، و لتحقيق الرقابة باستخدام المعايير والموازنات يجب السماح للمسؤولين بالمشاركة في وضعها ، بما يضمن قبولهم لها و تحفيزهم لتحقيقها و للرفع بمستوى الأداء .

الفرع الثاني : مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين الأداء

أولا : مفهوم تقييم الأداء و أهميته

1. مفهوم تقييم الأداء (1)

إن الأداء هو محاولة تحقيق المؤسسة للأهداف المنتظرة مع تخفيض الموارد المستخدمة لتحقيق تلك الأهداف ، و يشتمل مفهومي الفعالية " و هي الوصول إلى الأهداف المرجوة و النجاعة و هي تخفيض الموارد المستخدمة". أما تقييم الأداء (2) " فهو فحص تحليلي انتقادي شامل لخطط و أهداف و طرق التشغيل و استخدام الموارد البشرية و المادية بهدف التحقق من كفاءة و اقتصادية الموارد و استخدامها أفضل استخدام و أعلى كفاءة بحيث يؤدي ذلك إلى تحقيق الأهداف و الخطط المرسومة لها " .

أو هو " معرفة مدى تحقيق الأهداف المرسومة للوحدة الصناعية و كيفية استخدام الموارد و حساب المنافع و التكاليف و آثار ذلك على الوحدة نفسها

2. أهمية تقييم الأداء الإقتصادي للمؤسسة

يمكن تلخيص أهمية تقييم الأداء فيما يلي : (3)

1. إن تقييم الأداء يتمثل في الإستخدام الأمثل للموارد الإقتصادية .
2. يوضح العلاقة التبادلية بين المشروعات و الإلتزام بها ، فيساعد تقييم الأداء على التحقق من قيام المؤسسة بوظائفها بأفضل كفاءة ممكنة .
3. ترتبط أهمية تقييم الأداء ارتباطا وثيقا بالتخطيط على كافة المستويات في المؤسسة .
4. يساعد كذلك تقييم الأداء على مايلي :
 - توجيه العاملين في أداء أعمالهم .
 - توجيه إشراف الإدارة العليا .
 - توضيح سير العملية الإنتاجية .
 - تحقيق التنسيق بين مختلف أوجه النشاط للمؤسسة سواء ما تعلق بالإنتاج أو التسويق أو التمويل أو الأفراد .

(1) جاب الله الشريف ، مرجع سابق ، ص 84 .

(2) عقيل جاسم عبد الله ، مدخل في تقييم المشروعات ، دار الحامد للنشر ، الطبعة الأولى ، عمان ، الأردن ، 1999 ، ص 189 .

(3) جاب الله الشريف ، مرجع سابق ، ص 85 .

ثانيا : مساهمة محاسبة التكاليف في تحديد وقياس الأداء (1)

1. الأداء المنظماتي: تعددت المفاهيم المتعلقة به منذ ظهور مراقبة التسيير، فارتبط تاريخيا بتخفيض التكاليف ثم توسع ليشمل ثنائية تكلفة- قيمة .

– الأداء كثنائية تكلفة- قيمة : رغم الإختلاف الأساسي بين تخفيض التكاليف وإنتاج القيمة إلا أنهما مرتبطان في الواقع ، فالاهتمام بتعظيم القيمة دون الأخذ في الاعتبار الطريقة التي تحققت بها أي عدم الاهتمام بالتكاليف قد يشكل خطر على المؤسسة ، كما أن العمل على تخفيض التكاليف إلى أقصى حد يمكن أن يؤدي إلى تخفيض جودة المنتجات مما قد يفقدها زبائنها و بالتالي قيمتها .

و منه فالأداء كثنائية تكلفة - قيمة يسمح ببعديه تخفيض التكاليف وإنتاج القيمة بتقييم الأداء الصافي ، كما يساهم في إنتاج القيمة للعملاء بشرط تحقيق رقم الأعمال و التحكم في التكاليف للحصول على هامش الربح ، و بالتالي يجب أن يدمج نظام المراقبة هذه الثنائية لقيادة الأداء .

– محاسبة التكاليف مؤشر مالي للأداء المنظماتي : تسمح باستخلاص العناصر المالية والإستثنائية لتحديد نتيجة الاستغلال ، و كذلك تحديد مؤشرات النشاط (إنتاج الدورة ، رقم الأعمال ، الهامش التجاري ... الخ) ، مما يسمح بمعرفة مكانة المؤسسة في السوق ، ومن بين النسب المستخدمة النسبة بين نتيجة الإستغلال ورقم الأعمال ، أو التكاليف الكلية على رقم الأعمال، أو تكاليف الموظفين على رقم الأعمال... الخ .

و بالتالي تؤثر محاسبة التكاليف في الأداء التنظيمي ليس فقط باعتبارها مؤشر من مؤشرات ، ولكن أيضا بمساهمتها في توفير المعلومات للمؤشرات الأخرى كالمحاسبة العامة ولوحة القيادة و المردودية... الخ .

2. أداء وحدات المؤسسة : تعتبر محاسبة التكاليف من أقدم الأدوات المستخدمة في الإنتقال من القياس الكلي للأداء إلى القياس الجزئي ، وفي هذا الإطار فهي تشكل :

– أداة للقيادة : تسمح لمسؤولي الوحدات بقيادة تكاليفهم بشكل أفضل ، من خلال ما توفره من معلومات تفصيلية حول التكاليف (متغيرة ، ثابتة... الخ) و النتائج (حسب كل منتج ، خط إنتاجي ، وحدة... الخ) تساعد المسؤولين على اتخاذ القرارات .

– أداة للتقرير : تسمح محاسبة التكاليف بإثراء التقارير الموجهة للمسرين وتفيدهم في معرفة مدى نجاحهم في تحقيق أهدافهم وتحديد المسؤوليات واتخاذ القرارات كإلغاء المنتجات التي لا تضيف قيمة ، أو إلغاء خط إنتاجي ، أو شراء استثمارات جديدة... الخ.

– إعداد القوائم المالية للمحاسبة العامة : من خلال مساهمتها في تقييم المخزونات المتعلقة بالمنتجات والمواد الأولية.

(1) عبد العالي شحتاني ، مرجع سابق ، ص 109 .

ثالثا : مساهمة محاسبة التكاليف في ديناميكية قيادة أداء : تتجسد ديناميكية القيادة في التخطيط الموازني و تحليل

النتائج المختلفة ، و يستند تحليل فروقات النتائج على أربعة عناصر :

- حجم النشاط الإجمالي .
- تقسيم الأنشطة بين مختلف المنتجات ، أو ما يسمى بمزيج المبيعات .
- المردود .
- سعر الوحدة .

و منه فمساهمة محاسبة التكاليف تكون في توفير المعلومات اللازمة حول مختلف التكاليف و النتائج لإعداد الميزانيات التقديرية و كذلك لإجراء المقارنة بين الأداء الفعلي و التقديري و استخراج الفروقات و اتخاذ الإجراءات التصحيحية .

الفرع الثالث : طريقة الأقسام المتجانسة كأداة لمراقبة التسيير

أولا : نشأة طريقة الأقسام المتجانسة و معايير تصنيفها و ترتيبها

1. نشأة طريقة الأقسام المتجانسة⁽¹⁾

أوجدت طريقة الأقسام المتجانسة في الفترة الممتدة ما بين الحرب العالمية الأولى والثانية، وبالضبط سنة 1928، بفضل أعمال العقيد الفرنسي "RIMAILLINO" الذي كان ينتمي إلى منظمة تسمى باللجنة العامة للتنظيم العلمي للعمل C.E.G.O.S ، ثم طورت هذه الطريقة بعد الحرب العالمية الثانية من طرف اللجنة الوطنية للتنظيم الفرنسية ، "حيث تم المصادقة عليها سنة 1948 من طرف لجنة التطبيع بالبرلمان الفرنسي ، وبالمخطط المحاسبي العام سنة 1947، ثم سنة 1957 اعتمدت كطريقة أساسية لحساب أسعار التكلفة " ، إذ تسمح طريقة الأقسام المتجانسة في تحديد سعر التكلفة لكل منتج ، وبتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات بطريقة غير عشوائية و أكثر دقة من الطرق التي سبقتها .

2. معايير تصنيف الأقسام

تختلف معايير تصنيف الأقسام باختلاف حجم المؤسسات و نظامها الإداري و أهمها :

أ. معيار المسؤولية : يعني أن كل مركز تحدد له مسؤولية معينة ، حتى يتسنى له تحديد سعر التكلفة و مراقبة

التسيير، و على أساس هذا المعيار تصنف أقسام المؤسسة إلى نوعين :

- الأقسام العملية : و هي التي تكون فيها وحدة العمل حقيقية ، مثلا : ساعة يد عمل ، ساعة عمل آلة ،

وحدات حقيقية أخرى مثل : متر، كلغ...إلخ .

(1) محمد الخطيب نمر ، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع: دراسات اقتصادية ، (غير منشورة) ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، الجزائر ، 2005 / 2006 ، ص 15 .

– الأقسام الهيكلية: و هي الأقسام التي لا يمكن تحديد وحدة العمل بها، و بالتالي يمكن تحميل أعبائها إلى المنتجات أو الطلبات عن طريق مفاتيح توزيع ، مثلا : خدمات ، الإدارة ، إن هذا التصنيف يؤدي أيضا إلى التفرقة في مجال التكاليف .

ب. معيار التجانس : يستند هذا المعيار إلى مدى تجانس الأداءات و الخدمات المقدمة من الأقسام و طبيعة هذه الأقسام ، و يسمح لنا هذا المعيار بإيجاد نوعين من الأقسام :

ب 1. الأقسام الأساسية : و تسمى بالأقسام الرئيسية أو الفعلية ، و هي أقسام ذات نشاط قابل للقياس ، أو بمعنى آخر لها علاقة مباشرة بالمنتجات المدمجة ضمن دورة الاستغلال ، و بالتالي تنسب المصاريف الخاصة بها إلى التكاليف و سعر التكلفة و ذلك من خلال وحدات العمل ، و تتمثل أساسا في :

– قسم التموين : و يسمى كذلك بقسم المشتريات أو المخزن ، و يتمثل نشاط هذا القسم في الشراء والتخزين و يقاس نشاطه بالكمية المشتراة .

– قسم الإنتاج : و يسمى أيضا بقسم الصنع أو المعمل ، و يتمثل في الورشات المنتشرة عبر المؤسسة ، و يعبر عن نشاطه بإحدى الوحدات : عدد الوحدات المنتجة ، عدد ساعات العمل المباشرة ، عدد ساعات عمل الآلة .

– قسم التوزيع : النشاط الأساسي لهذا القسم هو البيع ، و يقاس نشاطه برقم الأعمال .

ب 2. الأقسام الثانوية : و تسمى بالتابعة أو المساعدة و هي أقسام ذات نشاط يصعب قياسه ، و تكمن مهمتها الأساسية في تقديم خدمات للأقسام الأساسية ، حيث تساعدها في تأدية عمليات النشاط الاقتصادي على أحسن وجه ، و تحول مصاريف هذه الأقسام كليا عند عملية التوزيع الثانوي للأعباء ، ونذكر من بين هذه الأقسام الثانوية ما يلي : قسم الإدارة ، قسم الصيانة ، قسم المحاسبة و المالية ...إلخ.

3. ترتيب الأقسام⁽¹⁾

ترتب الأقسام الأساسية تبعا لترتيبها في العملية الإنتاجية ، التموين ، الإنتاج ، التوزيع ، في حين ترتيب الأقسام الثانوية يكون تبعا لدرجة أهمية كل قسم ، و لذلك يجب مراعاة بعض النقاط التي من شأنها أن تحقق هذا الترتيب .

– تحديد القسم الذي يقدم خدمات إلى الأقسام الأخرى دون أن يستفيد من أي خدمة .

– تحديد القسم الذي استفاد مرة واحدة (من القسم الذي سبقه) و قدم بدوره خدمات إلى كل الأقسام الأخرى .

(1) علي رحال ، مرجع سابق ، ص 47 .

– تحديد القسم الذي استفاد مرتين و قدم خدمات إلى بقية الأقسام ، و هكذا حتى تحديد القسم الذي لم يقدم أي خدمة لأي قسم مع استفادته من خدمات كل الأقسام الأخرى من ناحية المعالجة المحاسبية ، تؤدي الإستفادة من الخدمات إلى تحمل قسط من مصاريف القسم المقدم لهذه الخدمات .

ثانيا : الخطوات المتبعة في طريقة الأقسام المتجانسة

بعد الانتهاء من مرحلة تقسيم المؤسسة إلى أقسام (مراكز تحليل) و تحديد الأقسام الرئيسية و الأقسام الثانوية و ذلك حسب علاقتها بالنشاط الرئيسي للمؤسسة ، ثم بعد هذا تأتي مرحلة أو عملية معالجة و تحليل التكاليف غير المباشرة ، و هذا ما يسمى بالتوزيع الأولي ، أما التكاليف المباشرة فهي تحمل مباشرة إلى المنتوجات.

1) التوزيع الأولي : و من خلاله يتم توزيع التكاليف غير المباشرة من أعباء حسب طبيعتها (المجموعة السادسة) إلى أعباء حسب الوظيفة ، و هذا التوزيع يكون انطلاقا من مفاتيح التوزيع أو نسب مئوية ، و نميز في التوزيع الأولي مرحلتين :

أ. **تخصيص الأعباء غير المباشرة :** يمكن تصنيف الأعباء غير المباشرة إلى قسمين :

– أعباء غير مباشرة للمنتج ، مباشرة لقسم معين فإنه يتم تخصيصها مباشرة لهذا القسم دون اللجوء إلى أي مؤشر .
– أعباء غير مباشرة لمراكز أو الأقسام ، و لكن هناك وسيلة تسمح بتخصيص هذه الأعباء .

ب. مفاتيح التوزيع الأولي : مفتاح التوزيع الأولي يعرف كنسبة مئوية ثابتة تطبق على الأعباء لتحديد نصيب مركز ما من هذه الأعباء و يعتبر مفتاح التوزيع الأولي الوسيلة التي بواسطتها توزع الأعباء غير المباشرة على مختلف الأقسام لأن توزيع هذه الأعباء يرتكز أساسا حول الأداءات القابلة للقياس المقدمة من الأقسام و مفتاح التوزيع يستعان به إذا كانت الخدمات المقدمة غير قابلة للقياس .

يمكننا تلخيص أهم هذه المفاتيح في هذا الجدول :

جدول رقم () : يوضح بعض مفاتيح التوزيع الأولي المقترحة

أعباء	الأقسام المعنية	المفتاح المستعمل
التنظيف		
إيجار	لكل الأقسام	المساحة (متر مربع)

		صيانة المباني الضرائب العقارية
التدفئة	لكل الأقسام	الحجم (متر مكعب)
الإضاءة	لكل الأقسام	عدد المصابيح، قوة المصباح
صيانة الآلات	الأقسام المعنية	عدد الآلات
التأمين الخاص بالآلات	الأقسام المعنية	قيمة الاستثمارات
الهاتف	لكل الأقسام	الاستهلاك
الطاقة الكهربائية	لكل الأقسام	القوة الكهربائية
الأجور	لكل الأقسام	الكتلة الأجرية
الإطعام	لكل الأقسام	عدد العمال
نقل العمال	لكل الأقسام	عدد العمال

المصدر : محمد الخطيب نمر ، مرجع سابق ، ص 18 .

بعد الانتهاء من المرحلتين السابقتين تأتي مرحلة تخصيص الأعباء غير المباشرة ، و توزيعها بواسطة مفاتيح التوزيع للحصول على جدول التوزيع الأولي .

ج. جدول التوزيع الأولي : ⁽¹⁾ نقوم بإعداد جدول التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة و هو جدول يحتوي على خانات بعدد الأقسام و على أسطر بعدد التكاليف المترتبة حسب طبيعتها .

جدول رقم () يوضح جدول التوزيع الأولي

رقم الحساب	الأعباء حسب طبيعتها	مبلغ التوزيع	الأقسام المساعدة			الأقسام الرئيسية	
			الإدارة	المالية	النقل	التمويل	الإنتاج
620	النقل (كلم)	XXX	10%		60%	15%	15%

(1) ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير - المحاسبة التحليلية - ، الجزء الأول ، دار المحمدية ، الجزائر ، 2000 ، ص 39 .

25 %	30 %	25%	5%	5%	10%	XXX	الإيجار(م2)	621
10 %	50 %	10 %	20 %			XXX	الصيانة(%)	622
100 %						XXX	الدعاية مبيعات	626
15 %	50 %	10 %	10 %	5 %	10 %	XXX	الأجور	6300
15 %	30 %	15 %	10 %	10 %	20 %	XXX	الضرائب (%)	64
				100 %		XXX	م مالية(%)	65
50 %	30 %	20 %				XXX	تأمين (%)	660
10 %	40 %	15 %	30 %		5 %	XXX	الإهتلاكات	68

المصدر: ناصر دادى عدون، ص 39 .

2. التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة (1)

و يعني توزيع تكاليف الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية التي تستفيد منها بالإستناد إلى مفاتيح التوزيع ، مثلا يستهلك قسم الطاقة ما قيمته 10000 دج شهريا ، 20 % من هذه القيمة (مفتاح توزيع) يستهلكها قسم التموين ، و يكون نصيب قسم التموين من تكاليف الطاقة يساوي : $10000 \text{ دج} \times 20 \% = 2000 \text{ دج}$.

ثالثا : إشكالية تبادل الخدمات بين الأقسام الثانوية :

غالبا ما تتبادل الأقسام الخدمات فيما بينها ، فمثلا قسم الطاقة يفيد قسم الصيانة ، و قسم الصيانة يفيد قسم الطاقة ، لهذا فلمعرفة تكاليف الأول يجب معرفة مجموع تكاليف الثاني ، و لمعرفة تكاليف الثاني يجب معرفة مجموع تكاليف الأول ، و هناك عدة طرق لحل هذا المشكل منها :

– الطريقة الجبرية لحساب الخدمات المتبادلة

تعتمد هذه الطريقة على مبدأ أساسي و هو تحديد تكلفة وحدة العمل للأقسام المتبادلة بمتغيرة مجهولة ثم تعيين لكل من القسمين مجموع تكاليفها بدلالة المبالغ الأولية للأقسام من جدول التوزيع و بالمتغيرات للمبالغ المحولة بينها ، و لعدد N من الأقسام المتبادلة للخدمات نحصل على N من المعادلات الجبرية ذات الدرجة الأولى ، و يكفي حلها جبريا للحصول على تكلفة الوحدة بصفة دقيقة لكل قسم ، و بالتالي توزيع أعبائها على الأقسام الأخرى .

رابعا : وحدات العمل

(1) عماد زودة ، مساهمة في تصميم نظام محاسبة التكاليف ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، فرع محاسبة ، (غير منشورة) ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة باتنة ، الجزائر ، 2009 / 2010 ، ص 21 .

1. معايير إختيار وحدة العمل

إن إختيار وحدات العمل يتم وفق مواصفات أهمها :

- أن تكون معبرة عن نشاط القسم وعن المعنى الكمي للخدمات المؤداة .
- أن تسمح بمتابعة نشاط المركز، ويجب أن تكون أداة لتحميل الأعباء إلى المنتجات أو الطلبيات .
- يجب ان تتوفر على ما يلي :

- أ. أن تمثل ميزة وخاصة نشاط المركز، أن تكون إحدى وسائل الاتصال بين المسؤولين على مختلف المسؤوليات ، أن تكون بسيطة ، أن تكون سهلة الإستعمال في حالة العمل وفق نظام الطلبيات .
- ب. أن توضح مدى الإرتباط القائم بين إجمالي التكاليف و الأداءات المقدمة .

2. أنواع وحدات العمل : يوجد نوعين من وحدات العمل و هما :

أ. وحدة العمل الحقيقية : و هي التي تعبر عن طبيعة الأداء المقدم من المراكز مثلا :

ساعة عمل آلة ، ساعة يد عاملة ، ساعة وحدة مشتراة ، وحدة مستهلكة ، وحدة مخزنة .

بحيث أن ساعة عمل الآلة ترتبط بوقت تشغيل الآلات المستعملة في صنع هذه المنتجات أو الطلبيات أما ساعة عمل يد عاملة ترتبط بوقت العمل الذي يستغرقه العامل في صنع المنتجات ، وأما وحدة مستهلكة ترتبط بالاستهلاكات المقدمة من كل مركز (عدد، وزن، حجم، مساحة) .

ب. وحدة العمل النقدية : وهي عبارة عن تعبير نقدي عن طبيعة نشاط المركز، وغالبا ما تختار هذه الوحدة على مستوى قسم التوزيع وقسم التموين أحيانا .

3. أصناف وحدات العمل الأكثر استعمال

- في مراكز التحليل الخاصة بالتموين : الوحدة النقدية كالدينار للوحدة المشتراة ، الكمية المشتراة و المعبر عنها بالأوزان ، الحجم ، الأطوال .

- في مراكز التحليل الخاصة بالإنتاج : ساعة عمل آلة ، ساعة عمل يد عاملة ، كمية المنتجات المعبر عنها بالوزن ، الطول...إلخ .

- في مراكز التحليل الخاصة بالتوزيع : الوحدة النقدية الدينار للوحدة المباعة ، الكمية المباعة في المنتجات .

4. تحديد تكلفة وحدة العمل:

لكي نتمكن من تحديد تكلفة وحدة العمل لابد من تحديد كل من :

- التكلفة الإجمالية لكل مركز رئيسي لفترة معينة .
- عدد وحدات العمل لكل مركز رئيسي لنفس الفترة .

و تحسب تكلفة وحدة العمل كما يلي :

تكلفة وحدة العمل = مجموع أعباء المركز ÷ عدد وحدات القياس .

خلاصة الفصل

لقد واكبت محاسبة التكاليف التطورات التي عرفتتها مختلف الصناعات و ذلك من خلال تطوير أساليبها و تقنياتها ، فمحاسبة التكاليف تعتبر من أهم الأساليب التي تحقق عدة أهداف للمسيرين و متخذي القرارات من خلال ما تقدمه من معلومات و بيانات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات المناسبة .

وقد تطرقنا في هذا الفصل لمحاسبة التكاليف ، حيث قدمنا لها عدة تعريفات و قدمنا أهدافها و وظائفها ، كما تطرقنا للمفاهيم الأساسية للتكاليف و تصنيفاتها ، بالإضافة إلى مختلف الطرق التي تستخدمها محاسبة التكاليف في حساب التكاليف و سعر التكلفة .

الفصل الأول الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف و مراقبة التسيير

كما تم التطرق أيضا لمراقبة التسيير ، حيث اتطرقن للإطار النظري لمراقبة التسيير ، حيث تناولنا ماهية مراقبة التسيير في المطلب الأول ، بالإضافة إلى الأدوات المستخدمة في مراقبة التسيير في المطلب الثاني ، و أخيرا استخدامات محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير المطلب الثالث .

تمهيد

بعد استعراض الجانب النظري للموضوع من خلال الفصل السابق، نحاول من خلال هذا الفصل إجراء عملية إسقاط لما تم التطرق إليه في الجانب النظري على مؤسسة مطاحن الأوراس الوحدة الإنتاجية آريس، و ذلك من أجل إبراز محاسبة التكاليف كأداة لمراقبة التسيير، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مبحثين، الأول يتم فيه التعريف بالمؤسسة محل الدراسة أما المبحث الثاني سنتطرق فيه إلى واقع استخدام محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير بالمؤسسة محل الدراسة .

الفصل الثاني: دراسة حالة مطاحن الأوراس..... الوحدة الإنتاجية - آريس -

المبحث الأول: دراسة حالو مؤسسة مطاحن الأوراس - الوحدة الإنتاجية - آريس -

المطلب الأول: تقديم مؤسسة مطاحن الأوراس - الوحدة الإنتاجية آريس -

سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى تعريف المؤسسة محل الدراسة و المتمثلة في مؤسسة مطاحن الأوراس

الوحدة الإنتاجية آريس، من خلال نظرة شاملة حول نشأتها و هيكلها التنظيمي والمنتجات التي تنتجها الوحدة.

الفرع الأول: نشأة و تقديم المؤسسة

الفرع الأول: التعريف بالمؤسسة

الوحدة الإنتاجية مصطفى بن بولعيدو حدة تابعة للمؤسسة الوطنية الصناعية الغذائية من الحبوب ومشتقاتها تقوم بإنتاج ثلاثة أنواع من المنتجات سميد ، دقيق و منتج ثانوي يطلق عليه المستخلصات الأخرى و تعتبر مطاحن الأوراس و حدة آريس من بين المؤسسات الإنتاجية القديمة التابعة لمجموعة الرياض، بدأت أشغال إنجاز الوحدة سنة 1977 و دامت 11 سنة و أنجزت من طرف المؤسسة الوطنية للأشغال العمومية يسنلري، و مؤسسة بيلار السويسرية التي قامت بتركيب المطحنة ، و تقع غرب مدينة آريس على الطريق الوطني رقم 31 الرابط بين باتنة و بسكرة مرورا بآريس، يبعد على مدينة آريس بحوالي 3 كلم و تبعد بدورها عن الولاية باتنة بحوالي 60 كلم ، و تقدر المساحة الإجمالية للوحدة ب 09 هكتارات منها 1.5 هكتار تم تشييد المباني عليها.

1. بداية النشاط

بدأت الوحدة نشاطها الإنتاجي في 1988 رأسمال قدره 5000.000.00 دج و بعدد عمال قدره 154 عامل و طاقة إنتاجية مقدرة بـ 2000 قنطار / 24 ساعة (1000 قنطار سميد و 1000 قنطار /دقيق) و سنة تم رفع رأسمالها إلى 367.000.000.00 دج .

2. الطاقة التشغيلية

عدد العمال في الوحدة حسب آخر إحصائية بلغ 82 عامل حسب الاختصاصات

❖ الإطارات : 11 إطارات .

❖ عون التحكم: 39 عون .

❖ عامل منفذين: 32 عامل .

أولا: أسباب إنشاء الوحدة ، أهدافها و مشاكلها

سنوضح في هذا المطلب أهم الأسباب التي دفعت إلى إنشاء المؤسسة، و أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة

إلى تحقيقها، و كما سنحاول التطرق إلى بعض المشاكل التي تواجهها الوحدة.

الفصل الثاني: دراسة حالة مطاحن الأوراس الوحدة الإنتاجية - آريس -

أ. أسباب إنشاء الوحدة: يعود السبب الرئيسي لإنشاء الوحدة إلى أسباب سياسية بالدرجة الأولى في إطار تنمية المنطقة التاريخية اقتصاديا و سياسيا و لفك العزلة عنها تحت ما يسمى اسم سياسة التوازن الجهوي العام على مستوى الوطن و توزيع الأقطاب الاقتصادية الكبرى وطنيا و جهويا.

جاء قرار إنشاء الوحدة في إطار المخطط الرباعي الثاني 1979/1975 لتبدأ عملية البناء في أكتوبر 1977 لتتوقف بعد ذلك بسبب الإفلاس و يعطي الدفع لمواصلة الأشغال وفق المرسوم الوزاري 82/375 المؤرخ في 27 نوفمبر 1982 لتنتهي سنة 1988.

ب. أهداف الوحدة

تسعى الوحدة لتحقيق الأهداف التالية على المدى المتوسط و الطويل:

- زيادة الإنتاج من الدقيق و السميد في المنطقة خاصة في الوطن عامة.
- تموين السوق الوطنية بالمنتجات الرفيعة الجودة.
- إشباع فئة عريضة من المستهلكين.
- توفير أكبر عدد ممكن من مناصب الشغل.

ج. المشاكل التي تعترض نشاط الوحدة

هناك مجموعة من المشاكل تواجه الوحدة و نوجز أهمها فيما يلي :

- **مشكل متعلقة بالموقع الجغرافي:** إن الوحدة تقع في منطقة جبلية شبه معزولة، و بعيدة عن الولايات المستهلكة لهذه المنتجات و خاصة الولايات التي تتواجد فيها مثل هذه الوحدات، كما أن الطريق المؤدية إلى الموقع كثيرة الالتواء مما يصعب عملية التموين و التوزيع .
- **مشاكل متعلقة بالنقل:** تعتبر وسائل النقل عاملا هاما و مؤثرا بشكل كبير على التموين، حيث تعتبر الوحدة عاجزة في هذا المجال لمحدوديتها ، 07 وسائل نقل مصنفة كما يلي :

جدول رقم (03) أنواع و عدد الشاحنات بالمؤسسة

سيارة Expres	10 طن	20 طن	نوع الشاحنة
01	02	04	العدد

المصدر: معلومات متحصل عليها من المؤسسة .

الفصل الثاني :دراسة حالة مطاحن الأوراس الوحدة الإنتاجية - أريس -

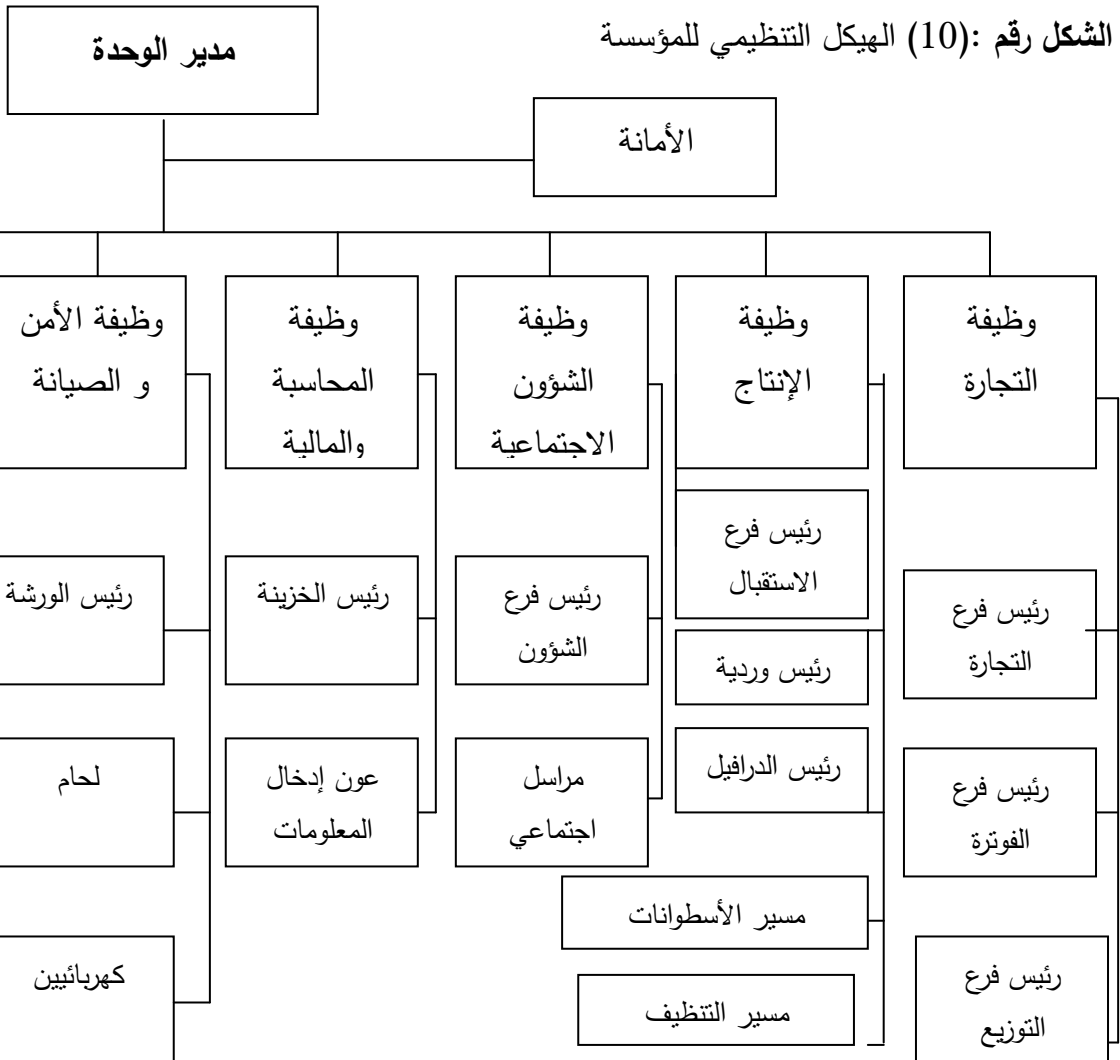
يلاحظ من الجدول السابق الذكر أن وسائل النقل مقارنة بحجمها و بإنتاجها فهي لا تكفي لتموين المؤسسة وتوزيع منتجاتها بشكل كامل، و خاصة و إن هذه الوسائل تتعرض للعطل بين المرة و الأخرى و هو ما يؤثر على أداء الوحدة من ناحية الإنتاج .

- **مشاكل من ناحية الأحوال الجوية:** نلاحظ أن نشاط التموين و التوزيع و نشاط الوحدة يتأثر عموما بشكر كبير بالأحوال الجوية خاصة في فصل الشتاء، حيث أن تساقط الثلوج و الأمطار تعزل المنطقة انعزالا شبه كلي خلال فترات قد تتجاوز الأسبوعين أو اكثر ، و هذا مما يؤدي إلى توقف نشاط التموين و التوزيع خلال فصل الشتاء و هو ما يؤثر سلبا على الوحدة من ناحية الأرباح و الخسائر التي تتكبدها المؤسسة و التأثير مكانتها السوقية.

الفرع الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومنتجات المؤسسة

يعتبر الهيكل التنظيمي من أهم الأشكال التي توضح الوحدات و الأقسام المتواجدة بالوحدة، و من خلاله يمكن التمييز بين الرئيس و المرؤوس و فصل المهام بين كل فرد بالمؤسسة

الشكل رقم : (10) الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: الوثائق المتحصل عليها من المؤسسة، سنة 2015

من خلال الشكل نلاحظ أن المؤسسة تحتوي على الأقسام التالية :

1. **مدير الوحدة:** وهو المشرف على إدارة الوحدة و يقوم بتسييرها و يهتم بمصالحها الداخلية و الخارجية، و يطبق القوانين الأساسية داخل المؤسسة.
 2. **الأمانة :** وهي تقوم بتسيير شؤون الإدارة بالتنسيق مع المدير، كما تسجل وترتب المواعيد و المصالح الأخرى داخل المؤسسة .
 3. **مصلحة المستخدمين:** تقوم بتسيير المستخدمين و ذلك من أنها تتكفل بجميع ملفات المستخدمين وتحرير مختلف القرارات المختلفة مثل العطل و التثبيت و الترسيم و العلاوات والنقل و الأجور... الخ. وتشرف على النظام العام للعمال من حيث الانضباط في العمل و الغيابات، وكذا تسيير و تنظيم العمال و فق القانون الداخلي و الاتفاقيات التي تتم على مستوى المديرية و نقابة العمال و تهتم أيضا بتكوين العمال سواء بمركز التكوين أو بتكوينهم في الميدان أو من خلال مراكز التكوين .
 4. **مصلحة الصيانة :** تتكفل بإصلاح الآلات و المعدات و تقوم بالصيانة التي تحتاج إليها الوحدة لضمان السير الحسن للعمل، و يشرف عليها رئيس المصلحة و 11 عاملا عامل ذوي خبرة في الميكانيك، ويسهرون على القيام بجميع الإصلاحات و الصيانة التي تحتاجها الوحدة موزعين على فروع كهروميكانيك و ميكانيك و تسيير الصيانة، و لها علاقة ببعض المصالح حسب وظيفتها كمصلحة الإنتاج و مصلحة التموين.
- **مصلحة الشؤون الاجتماعية:** تقوم بجميع المساعدات و الخدمات التي يحتاجها العامل مثل الأكل، لباس العمل، كما تقوم بتنظيم الرحلات و توفير الإمكانيات و الوسائل للممارسة بعض الرياضات، وذلك لضمان استقرار العمال و تحفيزهم على الإنتاج و العمل، حيث يشرف عليها رئيس المصلحة ويساعده في ذلك 03 عمال موزعين على مكاتب العيادة و التعاضدية و المطعم و النادي.
- **مصلحة الوقاية و الأمن:** تقوم بمهمة الحفاظ على أمن الوحدة من الحوادث المختلفة كما تقوم بتوعية العمال حول الأخطار المتعلقة بالعمل مثل : الحرائق و النظافة و القواعد الصحية، العمل على تطبيق التعليمات بحفظ الأمن و الصحة و متابعة حركة و وسائل النقل الداخلية و الخارجية من الوحدة سواء التابعة لها أو غير التابعة لها ، حيث يشرف

الفصل الثاني: دراسة حالة مطاحن الأوراس الوحدة الإنتاجية - آريس -

عليها رئيس المصلحة و يساعده في أداء القيام بالعمل 09 عاملا موزعين على فروع الأمن و النظافة و الصحة.

- **مصلحة التموين:** تتمثل وظيفة هذه المصلحة في القيام بعمليات التموين الخاصة بقطع الغيار، الأغلفة، و الحاجيات الأخرى، عدا المادة الأساسية تقوم بشرائها مصلحة الإنتاج و تربطها علاقة مع بعض المصالح الأخرى، مصلحة المحاسبة و المالية من ناحية تسديد و تسجيل فواتير العمليات المختلفة للتموين، بالإضافة إلى كمصلحة الصيانة تمدها بقطع الغيار و مصلحة الإنتاج التي تمدها بالأغلفة، يؤطر هذه المصلحة رئيسها و يشرف على 03 عمال موزعين على فروع تسيير المخازن والمشتريات .

- **مصلحة الإنتاج:** تقوم مصلحة الإنتاج بمهمة التموين بالمادة الأولية (القمح بنوعيه اللين و الصلب) واستقبالها و تخزينها بعد التأكد من جودتها و معايرتها في المخبر ، و بعد ذلك تمر إلى مرحلة الإنتاج وذلك بعد التصفية لتصبح منتجات تامة الصنع، و بعد الإنتاج تأتي عملية التعبئة في الأكياس و شحنها و إرسالها إلى مراكز التوزيع بعد التأكد من جودتها و معايرتها مرة ثانية في المخبر، يتولى عملية تسيير المصلحة الرئيس و 37 عاملا موزعين على فروع البرمجة و الورديات إرسال المادية التامة.

- **مصلحة المخبر:** مختبر الوحدة مجهز بأحدث الوسائل و الأجهزة و يتولى مهمة التحليل الخاصة بالمادة الأولية و المنتج النهائي لمعرفة صلاحيتها و جودتها و مدى مطابقته للمواصفات المرغوبة وكمية الرطوبة اللازم توفرها في المادة الأولية لتسهيل عملية الطحن و التحويل، و يؤطر المصلحة رئيس المصلحة بمساعدة عامل واحد.

- **مصلحة التجارة :** تتكون من رئيس الوظيفة، رئيس فرع التجارة، رئيس فرع الفوترة، رئيس فرع التوزيع، ويمكن حصر الوظيفة التجارية في:

استقبال الزبائن، وكذلك تحديد نوعية الزبون ثم تطلب منه إحضار ملف خاص يتضمن :

- بطاقة تسجيل من المديرية العامة للضرائب .

- نسخة من البطاقة الشخصية أو رخصة السياقة.

- وصل طلبه فارغ مع الختم .

- نسخة من شهادة الميلاد .

- تصريح شرفي مع البصم بالإصبع .

- نسخة مستخرجة من السجل التجاري .

- صورتين شمسيين .
- **مصلحة المحاسبة:** تعتبر من أهم المصالح في المؤسسة، وهذا راجع إلى أهمية النشاط الذي تقوم به وما تحتاجه من دقة و متابعة مستمرة لجميع العمليات التي يجب ترجمتها إلى أرقام و الحسابات التي بواسطتها يمكن معرفة ما حققته المؤسسة من ربح أو خسارة، وتضم قسم الخزينة و هو مسؤول عن التدفقات النقدية الواردة أو الخارجة خزينة الوحدة و قسم المحاسبة العامة يقوم بتسجيل مجمل العمليات التي تخص الوحدة ويشرف عليها رئيس المصلحة و موظفين اثنين موزعين على فروع الخزينة والمبيعات محاسبة عامة.

الفرع الثالث : منتجات المؤسسة و مراحل الإنتاج

تتمثل منتجات المؤسسة في الدقيق بنوعيه العادي و الممتاز، السميد بنوعيه أيضا العادي و الممتاز، منتج النخالة و منتج السمولات، وهذه الأخيرة عبارة عن خليط من الدقيق و السميد ينتج عندما يتبقى الدقيق و السميد في خلايا التخزين للتصفية، و يمكن عرض منتجات المؤسسة وفق الجدولين التالي:

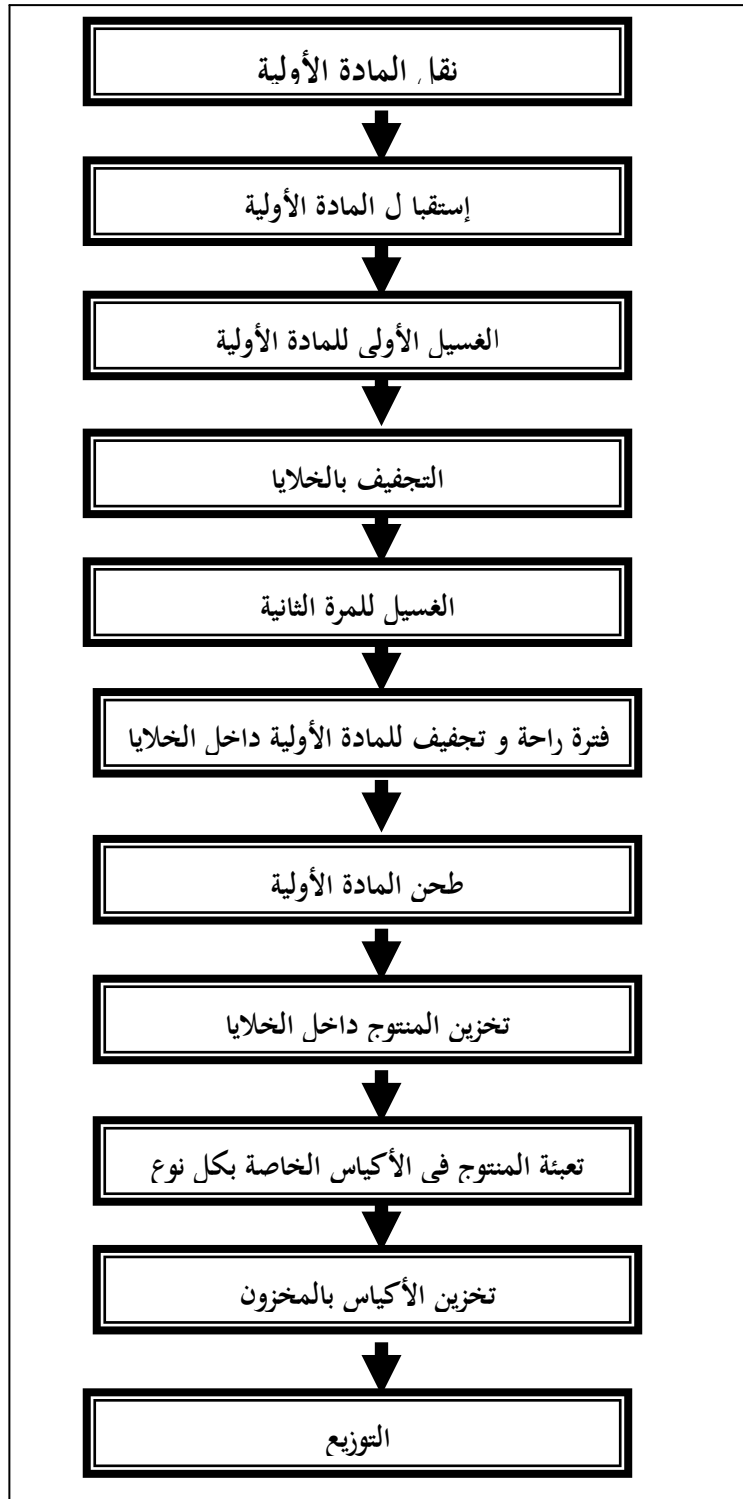
جدول رقم (04) أنواع منتجات المؤسسة

المنتج	النوع	السعة
الدقيق	عادي	50/25 كلغ
	عادي	50/25 كلغ
السميد	عادي	25 كلغ
	عادي	25 كلغ
النخالة		100/25 كلغ
سمولات		100/25 كلغ

المصدر: المعلومات المتحصل عليها من الإدارة .

و تتم عملية إنتاج المنتج النهائي من خلال عدة مراحل تمر بها المادة الأولية و ذلك من الحصول على منتج ذو جودة عالية و تتمثل هذه المراحل في الشكل الموالي:

الشكل الرقم (11) :مراحل الإنتاج



المصدر: المعلومات المتحصل عليها من المؤسسة

المطلب الثاني : واقع استخدام محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير بالمؤسسة محل الدراسة سوف نقوم في هذا المبحث بالتطرق للتكاليف و كيفية تحديدها حسب طريقة المؤسسة ، و كذا استخداماتها في مراقبة التسيير .

الفرع الأول : مكونات التكلفة بمؤسسة مطاحن الأوراس . الوحدة الإنتاجية " آريس " سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى مصادر المعلومات التي تسمح بحساب التكاليف بالمؤسسة و توضيح مختلف عناصرها، و سنقوم بالتركيز على منتوجي الدقيق و الفرينة الدقيق والفرينة فقط .

❖ مصادر حساب التكاليف

يتم حساب التكاليف الخاصة بالمنتجات من خلال الإعتماد على مختلف الوثائق المقدمة من طرف كل من المصالح التالية :

- المحاسبة العامة: من خلال حسابات الأعباء " المجموعة السادسة " .
- مصلحة التجارة و التسويق : تقوم بتوفير معلومات حول الكميات المباعة وأسعار البيع .
- مصلحة تسيير المخزونات : توفر معلومات عن حركة المواد الأولية و المنتوجات بالكمية والنوعية .
- مصلحة الإنتاج : توفر معلومات التي تتعلق بكميات المواد الأولية المستهلكة بالإضافة إلى أسعار الحصول عليها .

❖ عناصر التكاليف

1. القمح بنوعيه (صلب و لين) : تتحصل عليه المؤسسة من المؤسسة الوطنية Office Algerien Interprofessionnel Des Cereal " OAIC " بالأسعار التالية :
- القمح الصلب : تتحصل عليه المؤسسة بسعر 2281,21 دج للقطار الواحد ، في حين أن السعر الحقيقي هو 4500 دج للقطار الواحد .
- القمح اللين : تتحصل عليه المؤسسة بسعر 1285,99 دج للقطار الواحد ، بينما السعر الحقيقي هو 3500 دج للقطار الواحد .
- الأكياس :تقوم المؤسسة الوطنية لإنتاج الأكياس بالبويرة بتزويد الوحدة بالأغلفة اللازمة لمنتجاتها .
- البطاقات : تقوم مطبعة القدس بتلبية احتياجات الوحدة من البطاقات التي تحتوي المعلومات اللازمة عن المؤسسة و عن المنتج أيضا.

الفصل الثاني: دراسة حالة مطاحن الأوراس الوحدة الإنتاجية - آريس -

- الخيط : تتحصل عليه الوحدة من السوق المحلية .

2. أجور المستخدمين : و التي تتكون من الأجر القاعدي مضافا إليها مختلف العلاوات و المنح .

3. الخدمات : و تتكون من :

أ. مصاريف الإيجار: تتمثل في كراء المحلات المستغلة كنقاط بيع وما يلزمها من كهرباء وماء، وصيانة...الخ

ب. صيانة واصلاحات: و تتمثل في مصاريف صيانة معدات الإنتاج ، و صيانة المركبات ، و مصاريف التنقلات ، و مصاريف البريد و الهاتف .

4. الضرائب والرسوم : و تتمثل أساس في الرسم على النشاط المهني (TAP) .

5. المصاريف المالية: و تشمل عمولات تحصيل الصكوك ، و مختلف مصاريف المتعلقة بكشف الحساب و تحويل الشيكات و تحويل الأموال بين الحسابات...الخ .

6. المصاريف المختلفة : و تشمل المصاريف المتعلقة بتأمين معدات النقل .

7. الإهلاكات: و تتمثل في مبالغ الإهلاكات المتعلقة باستثمارات المؤسسة .

الفرع الثاني : مراحل حساب سعر التكلفة بمؤسسة مطاحن الأوراس - الوحدة الإنتاجية آريس -

أولاً: تقسيم أعباء المحاسبة العامة إلى متغيرة وثابتة: حيث يتم تصنيف حسابات التكاليف (المجموعة 6) حسب درجة تغيرها من سنة إلى أخرى ، ثم تقسيمها على عدد الوحدات المنتجة لكل شهر لتحديد التكلفة الوحديّة و تحسب بالعلاقة التالية:

الجدول رقم (05) : تحديد التكاليف المتغيرة بدلالة حجم الإنتاج لشهر مارس 2015 .

الرقم	البيان	المبالغ	تكلفة الوحدة
01	استهلاكات أخرى	506.644,86 دج	17,37 دج
02	كهرباء مستهلكة	810.763,89 دج	27,8 دج
03	المياه المستهلكة	72.503,68 دج	2,48 دج
04	الشحن و التفريغ (خاص بنقاط البيع)	55.860,00 دج	1,91 دج
05	مصاريف المهمات	277.024,00 دج	9,49 دج
06	خدمات (الصيانة)	227.983,91 دج	7,81 دج
07	البريد و المواصلات	6.036,00 دج	0,2 دج
08	مصاريف البنك	31.927,86 دج	1,09 دج
09	الضرائب و الرسوم	185.835,00 دج	6,37 دج

10	المحروقات	150.840,00 دج	5,17 دج
	المجموع الجزئي للتكاليف المتغيرة	2.325.419,20 دج	79,69 دج

الجدول رقم (06) : تحديد التكاليف الثابتة بدلالة حجم الإنتاج لشهر مارس 2015 .

الرقم	البيان	المبالغ	تكلفة الوحدة
01	مصاريف المستخدمين	2.928.565,89 دج	100,42 دج
02	الإهتلاكات	2.083.496,16 دج	71,44 دج
03	الشحن و التفريغ (خاص بالمؤسسة)	698.693,98 دج	23,95 دج
04	الإيجار	180.000,00 دج	6,17 دج
05	مصاريف التأمينات	130.213,00 دج	4,46 دج
	المجموع الجزئي للتكاليف الثابتة	6.020.969,03	206,44 دج

الفرع الثالث : تحديد تكلفة الإنتاج لمنتوجي الدقيق و الفرينة وفق الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى طريقة المؤسسة في حساب تكلفة الإنتاج المتعلقة بمنتوجي الدقيق و الفرينة .

❖ حساب تكلفة إنتاج الدقيق

يتم حساب تكلفة إنتاج الدقيق من خلال معرفة :

أ. تحديد الكميات المنتجة الإجمالية لكل منتجات الدقيق (الممتاز ، السيمولات ، النخالة)

ب. تحديد تكلفة شراء القمح الصلب المستهلك .

1. تحديد تكلفة الشراء

يتم حسابها بالعلاقة التالية :

تكلفة الشراء = الكمية المستهلكة × ثمن شراء القنطار

و بالتالي نجد أن تكلفة الشراء = 11160 × 2281,21 دج

ومنه تكلفة الشراء = 25458303.6 دج

أ. تحديد ثمن البيع السيمولات 3SF

يتم حساب ثمن البيع للسيمولات 3SF بالعلاقة التالية :

$$\text{ثمن بيع السيمولات} = \text{الكمية المنتجة} \times \text{سعر البيع}$$

$$\text{و بالتالي ثمن بيع السيمولات} = 370 \times 1700,00 \text{ دج}$$

$$\text{ومنه ثمن بيع السيمولات} = 629.000,00 \text{ دج}$$

بنفس الطريقة بالنسبة للنخالة

$$\text{و بالتالي ثمن بيع النخالة} = 2790 \times 1500,00 \text{ دج}$$

$$\text{ومنه ثمن بيع النخالة} = 4.687.200,00 \text{ دج}$$

ب. تحديد تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز

تحسب بالعلاقة التالية :

$$\text{تكلفة إنتاج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز} = (\text{تكلفة شراء القمح الصلب المستهلك} - \text{مبيعات منتج السيمولات (3SF)} - \text{مبيعات النخالة}) \div (\text{الكميات المنتجة من منتج الدقيق الممتاز})$$

و منه :

$$\text{تكلفة إنتاج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز} = (25458303,6 - 629.000,00 - 4.687.200,00 \text{ دج}) \div 6998,5$$

$$\text{تكلفة إنتاج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز} = 2.878,06 \text{ دج} .$$

و يمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (07) : تكلفة إنتاج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز

البيان	المبالغ الإجمالية (دج)	عدد الوحدات / ق	تكلفة الوحدة (د ج) / ق
تكلفة شراء القمح الصلب المستهلك (1)	25458303,6	11160	2281,21
ثمن بيع السيمولات (2)	629.000,00	370	1700,00
ثمن بيع النخالة (3)	4.687.200,00	3124,8	1500,00
تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز	20.142.103,6	6998,5	2.878,06

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات مصلحة المحاسبة و المالية

الفصل الثاني :دراسة حالة مطاحن الأوراس..... الوحدة الإنتاجية - أريس -
 يبين هذا الجدول تكلفة الطحن المعتمدة من طرف المؤسسة ، حيث أنها تحدد بالإعتماد على تكلفة شراء القمح الصلب وأسعار البيع المحتملة للمنتجات الثانوية ، و يجب القول بأن هذه الطريقة تختلف عن الطرق الأكاديمية المتبعة نتيجة لعدم إدراجها لمصاريف الشراء و الإنتاج .

ج. تحديد سعر تكلفة الدقيق الممتاز

بعد حساب تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز تأتي مرحلة حساب سعر التكلفة ، و ذلك بإدراج مصاريف المواد الأولية اللازمة لإنتاج قنطار واحد من الدقيق الممتاز ، و بما أن الفرق يكمن في الكميات المستعملة في تعبئة الدقيق الممتاز وفي حجم الأكياس نقوم بدراسة سعر تكلفة منتج دقيق ممتاز وزن 25 كلغ .

– الأولية اللازمة لإنتاج قنطار واحد من منتج دقيق ممتاز 25 تتمثل فيما يلي :

– تكلفة القنطار الواحد من الدقيق الممتاز تقدر بـ : 2.878,06 دج

– 4 أكياس حجم 25 كلغ .

– 4بطاقات للقنطار الواحد

– إضافة التكلفة المتغيرة التي تقدر بـ : 79,69 دج ، والتكلفة الثابتة الوحودية التي تقدر بـ : 206,44 دج

– 03 غرام خيط لإنتاج أربعة أكياس

بعد تحديد المواد الأولية اللازمة لإنتاج قنطار واحد من الدقيق الممتاز نقوم بتحديد سعر التكلفة و التي تظهر من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (08) : سعر تكلفة القنطار الواحد من الدقيق الممتاز

البيان	تكلفة الوحدة / دج	عدد الوحدات	تكلفة القنطار / دج
دقيق ممتاز / 01 قنطار	2.878,06	1	2.878,06
الكيس / 01 قنطار	13,20	4	52,80
الخيط / 01 قنطار	0,51	3 غ	1,35
البطاقة / 01 قنطار	0,4	4	1,60
تكلفة إنتاج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز 25 كغ (1)			2933,81

79,69	التكلفة المتغيرة (2)
206,44	التكلفة الثابتة (3)
3219,94	سعر تكلفة قنطار واحد من الدقيق الممتاز (4) = (1) + (2) + (3)
3500,00	سعر بيع القنطار الواحد من الدقيق الممتاز (5)
280,06	هامش الربح (5) - (4)
08%	نسبة هامش الربح

المصدر : معلومات مصلحة المحاسبة و المالية .

نلاحظ من خلال الجدول عملية حساب سعر تكلفة منتج دقيق ممتاز 25 كغ المعتمدة من طرف مؤسسة مطاحن الأوراس - الوحدة الإنتاجية آريس - حيث يتم حساب تكلفة المواد الأولية المستهلكة ثم إضافة التكاليف المتغيرة والثابتة لتحديد سعر التكلفة ، و نلاحظ بأن المؤسسة حققت هامش ربح يقدر بـ : 280,06 دج ، أي بنسبة 08 % .

❖ تحديد تكلفة إنتاج الفرينة

يتم حساب تكلفة إنتاج الفرينة من خلال معرفة :

- تحديد الكميات المنتجة الإجمالية لكل منتجات الفرينة (الفرينة ، النخالة) .
- تحديد تكلف شراء القمح اللين المستهلك .

1. تحديد تكلفة الشراء

يتم حسابها بالعلاقة التالية :

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{الكمية المستهلكة} \times \text{ثمن شراء القنطار}$$

و بالتالي نجد أن تكلفة الشراء = 18550 × 1286,00 دج

$$\text{ومنه تكلفة الشراء} = 23.855.300,00 \text{ دج}$$

أ. تحديد ثمن بيع النخالة :

$$\text{و بالتالي ثمن بيع النخالة} = 4637,5 \times 1500,00 \text{ دج}$$

$$\text{ومنه ثمن بيع النخالة} = 6956250,00 \text{ دج}$$

ب. تحديد تكلفة إنتاج الفريئة

تحسب بالعلاقة التالية :

تكلفة إنتاج القنطار الواحد من الفريئة = (تكلفة شراء القمح اللين المستهلك - مبيعات النخالة) ÷ (الكميات المنتجة من الفريئة)

و بالتالي :

تكلفة إنتاج القنطار الواحد من الفريئة = (23.855.300,00 دج - 6956250,00 دج) ÷ 13996,5

و منه تكلفة إنتاج القنطار الواحد من الفريئة = 1207,38 دج

و يمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (09) : تكلفة إنتاج القنطار الواحد من الفريئة

البيان	المبالغ الإجمالية (د ج)	عدد الوحدات / ق	تكلفة الوحدة (د ج) / ق
تكلفة شراء القمح اللين المستهلك (1)	23.855.300,00	18550	1286,00
ثمن بيع النخالة (2)	6956250,00	4637,5	1500,00
تكلفة إنتاج الفريئة	20.142.103,6	13996,5	1207,38

المصدر : معلومات مصلحة المحاسبة و المالية .

يبين هذا الجدول تكلفة الطحن المعتمدة من طرف المؤسسة ، حيث أنها تحدد بالإعتماد على تكلفة شراء القمح اللين و أسعار البيع المحتملة للمنتج الثانوي ، و هذه الطريقة أيضا تختلف عن الطرق الأكاديمية المتبعة نتيجة لعدم إدراجها لمصاريف الشراء و الإنتاج .

ج. تحديد سعر تكلفة القنطار الواحد من منتج الفريئة

بعد حساب تكلفة إنتاج الفريئة تأتي مرحلة حساب سعر التكلفة ، و ذلك بإدراج مصاريف المواد الأولية اللازمة لإنتاج قنطار واحد من الفريئة ، و بما أن الفرق يكمن في الكميات المستعملة في تعبئة الفريئة وفي حجم الأكياس نقوم بدراسة سعر تكلفة منتج الفريئة العادية وزن 25 كلغ .

- الأولية اللازمة لإنتاج قنطار واحد من منتج الفريئة وزن 25 كلغ تتمثل فيما يلي :

الفصل الثاني:دراسة حالة مطاحن الأوراس..... الوحدة الإنتاجية - أريس -

- تكلفة القطار الواحد من الفرينة يساوي 1207,38 دج .

- 4 أكياس حجم 25 كلغ .

- 4 بطاقات للقطار الواحد .

- إضافة التكلفة المتغيرة التي تقدر بـ : 79,69 دج ، والتكلفة الثابتة الوحيدة التي تقدر بـ

206,44 دج

- 02 غرام خيط لإنتاج أربعة أكياس .

بعد تحديد المواد الأولية اللازمة لإنتاج قنطار واحد من الدقيق الممتاز نقوم بتحديد سعر التكلفة و التي تظهر من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (10) : سعر تكلفة القطار الواحد من الفرينة

البيان	تكلفة الوحدة / دج	عدد الوحدات	تكلفة القطار / دج
الفرينة / 01 قنطار	1207,38	1	1207,38
الكيس / 01 قنطار	13,20	4	52,80
الخيط / 01 قنطار	0,45	02 غ	0,90
البطاقة / 01 قنطار	0,4	4	1,60
تكلفة إنتاج القطار الواحد من الفرينة العادية 25 كغ (1)			1262,68
التكلفة المتغيرة (2)			79,69
التكلفة الثابتة (3)			206,44
سعر تكلفة قنطار واحد من الفرينة العادية (4) = (1) + (2) + (3)			1548,81

الفصل الثاني: دراسة حالة مطاحن الأوراس الوحدة الإنتاجية - آريس -

1970,00	سعر بيع القنطار الواحد من الفرينة العادية (5)
421,19	هامش الربح (5) - (4)
21,38%	نسبة هامش الربح

المصدر : معلومات مصلحة المحاسبة و المالية .

نلاحظ من خلال الجدول عملية حساب سعر تكلفة منتج الفرينة العادية 25 كغ المعتمدة من طرف مؤسسة مطاحن الأوراس - الوحدة الإنتاجية آريس - حيث يتم حساب تكلفة المواد الأولية المستهلكة ثم إضافة التكاليف المتغيرة والثابتة لتحديد سعر التكلفة ، و نلاحظ بأن المؤسسة حققت هامش ربح يقدر ب : 421,19 دج ، أي بنسبة 21,38% .

الفصل الثاني :دراسة حالة مطاحن الأوراس الوحدة الإنتاجية - آريس -

المطلب الثالث : استخدام محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير بمؤسسة مطاحن الأوراس - الوحدة الإنتاجية آريس -

سننظر في هذا المطلب إلى استخدام محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير بمؤسسة مطاحن الأوراس - الوحدة الإنتاجية آريس - ، حيث نتناول في الفرع الأول الرقابة على التكاليف ، و في الفرع الثاني مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين الأداء ، و طريقة الأقسام المتجانسة كأداة لمراقبة التسيير في الفرع الثالث .

الفرع الأول : الرقابة على التكاليف

تقوم المؤسسة بإعداد مجموعة من الدفاتر و السجلات و ذلك من أجل القيام بعملية الرقابة على التكاليف من أجل تحقيق الهدف الرئيسي لمؤسسة مطاحن الأوراس - الوحدة الإنتاجية آريس - ، حيث تقوم كل مصلحة بإعداد سجلات و دفاتر خاصة بها ، و هي على النحو التالي :

1. الدفاتر والسجلات المعدة من طرف مصلحة المحاسبة العامة

- دفتر الجرد العام : يتضمن جرد مختلف موجودات المؤسسة من استثمارات ومخزونات...الخ.
- دفتر الحوالات : يتضمن تسجيل مبالغ الفواتير المدفوعة من قبل المؤسسة (فواتير الماء ، فواتير الكهرباء ، إلخ) .
- دفتر الإهلاكات : تسجل فيه جميع أقساط الإهلاكات المتعلقة باستثمارات المؤسسة .
- دفتر اليومية : حيث يتم تسجيل كل العمليات اليومية المنجزة من طرف المصالح الأخرى ، و هذا بعد وصول .
- دفتر يتعلق بالوضع المالية للمؤسسة لكل ثلاثي بالإضافة إلى الوضعية المالية السنوية والتي تبين كيفية استهلاك الاعتمادات لكل العناوين بالميزانية .
- دفتر الأجور : حيث تسجل فيه مجموع الأجور المسددة للعمال بالمؤسسة .

2. الدفاتر المعدة من طرف مصلحة الإنتاج (فرع الإستقبال)

- يقوم فرع الإستقبال (التخزين) التابع لمصلحة الإنتاج بإعداد السجلات التالية :
- سجل المشتريات : يسجل عمليات شراء المواد الأولية من القمح الصلب و اللين .
 - سجل الإنتاج الشهري : يظهر فيه الكميات المستهلكة من المواد الأولية و كمية و نوع الإنتاج ، كما يسجل مخزون أول المدة و آخر المدة .

3. الدفاتر المعدة من طرف مصلحة التجارة : تتمثل في :

- سجل المشتريات: هو دفتر شهري يبين فيه مختلف المشتريات باستثناء مشتريات المادة الأولية من القمح الصلب و اللين ومبالغها و أرقام الفواتير و تواريخها .

الفصل الثاني: دراسة حالة مطاحن الأوراس الوحدة الإنتاجية - آريس -

- سجل المبيعات : يعد شهريا يوضح الكميات المباعة ومبالغها و أرقام الفواتير و تواريخها.

الفرع الثاني : تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة كأداة لمراقبة التسيير بمؤسسة مطاحن الأوراس - الوحدة الإنتاجية - آريس -

سوف نحاول في هذا المبحث إسقاط ماتم تناوله في الجانب النظري على الواقع العملي لمؤسسة مطاحن الأوراس - الوحدة الإنتاجية آريس - بداية من تحديد الأقسام المتجانسة ، و توزيع الأعباء غير المباشرة، و تحديد المفاتيح التي يتم على أساسها التوزيع ، والقيام بتوزيع الخدمات المتبادلة بين الأقسام ، وصولا إلى تحديد سعر التكلفة وفق هذه الطريقة .

أولا : تحديد الأقسام المتجانسة و توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام

1. تحديد الأقسام المتجانسة

تقسم المؤسسة إلى الأقسام المتجانسة التي تعتبر مراكز تكلفة (مراكز مسؤولية) ، يمكن تقسيم أقسام مؤسسة مطاحن الأوراس - الوحدة الإنتاجية آريس - بالإعتماد على هيكلها التنظيمي على النحو التالي :

أ. الأقسام الرئيسية : و هي الأقسام التي لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة و هي تتمثل فيما يلي :

- قسم التموين : حيث يقوم بتوفير احتياجات المؤسسة من المواد الأولية لممارسة نشاطها .

- قسم إنتاج الدقيق : يقوم بإنتاج الدقيق و بعض المنتجات الثانوية و المتمثلة في النخالة و السيمولات 3SF .

- قسم إنتاج الفرينة : يقوم بإنتاج الفرينة بالإضافة إلى المنتج الثانوي المتمثل في النخالة .

- قسم التوزيع : يقوم بعملية تسويق منتجات المؤسسة .

ب. الأقسام الثانوية : و هي الأقسام التي يتمثل دورها في تسيير عوامل الإنتاج التي تعمل بها

المؤسسة ، و تتمثل في الأقسام التالية :

- الإدارة : يقدم خدماته إلى الأقسام الأخرى من خلال عملية الإشراف و المتابعة .

- قسم المحاسبة : يقدم خدماته إلى الأقسام الأخرى من خلال توفير المعلومات المالية ، و الرقابة على التكاليف

.

- قسم الأمن و الصيانة : يقدم خدماته إلى الأقسام الأخرى من خلال التدخلات التي يقوم بها من أجل الصيانة

و توفير الأمن .

ثانيا : توزيع التكاليف غير المباشرة

يتم تحديد هذه الأعباء بناء على الوثائق و المستندات المحاسبية الموجودة بالمؤسسة ، و ذلك على النحو الآتي :

الجدول رقم (11) : أعباء المحاسبة العامة لشهر مارس 2015

المجموع	الاقسام الرئيسية				الاقسام الثانوية			المبالغ	البيان	رقم الحساب
	التوزيع	خط انتاج الفرينة	خط انتاج الدقيق	التموين	المحاسبة والمالية	الامن والصيانة	الادارة العامة			
100,00%	0,20%	62,01%	37,24%	0,03%	0,05%	0,25%	0,22%	810 763,89	طاقة كهربائية مستهلكة	611010
100,00%	99,95%			0,01%			0,04%	150 840,00	محروقات مستهلكة	611011
100,00%		61,48%	38,52%					72 503,68	الماء المستهلك	611014
100,00%	0,01%	30,41%	18,26%			51,32%		355 804,86	قطع الغيار المستهلكة	613030
0,00%								1 389 912,43	ح/61 - مواد ولوازم مستهلكة	
100,00%	100,00%							754 553,98	مصاريف المناولة	620061
100,00%	100,00%							223 580,00	كراء ومصاريف التاجير	621000
100,00%		62,48%	37,52%					121 000,00	صيانة واصلاح	622000
100,00%	99,86%						0,14%	106 983,91	صيانة واصلاح المركبات	622004
100,00%	65,81%			6,82%	7,19%	2,20%	17,98%	277 024,00	مصاريف التنقلات	627000
100,00%	87,57%					4,97%	7,46%	6 036,00	خدمات البرق والهاتف	628000
0,00%								1 489 177,89	ح/62 - الخدمات	
100,00%	18,62%	20,93%	12,57%	2,82%	5,66%	25,62%	13,78%	2 928 565,88	ح/63 - مصاريف المستخدمين	
100,00%	100,00%							185 835,00	الرسم على النشاط التجاري والصناعي	641000
0,00%								185 835,00	ح/64 - الضرائب والرسوم	
100,00%					100%			31 927,86	الخدمات البنكية و ما يتعلق بها	655000
0,00%								31 927,86	ح/65 - المصاريف المالية	
100,00%	99,55%						0,45%	130 213,00	التأمينات على العربات	660244
100,00%							100,00%	527 688,46	الإقتطاعات	669100
0,00%								657 901,46	ح/66 - مصاريف مختلفة	
100,00%	2,83%	50,87%	41,62%	1,22%	0,36%	1,14%	1,96%	2 083 496,16	مخصصات الاهتلاك	682000
0,00%								2 083 496,16	ح/68 - اهتلاكات ومؤونات	

المصدر: من إعداد الطالب .

ثالثا : تحديد مفاتيح التوزيع للأعباء غير المباشرة

- الطاقة الكهربائية المستهلكة: تم تحديد نصيب كل قسم من استهلاك الكهرباء بناء على الفواتير التي تبين قيمة الإستهلاك وباعتبار أن المؤسسة لديها عدادين الأول خاص بالإدارة و الثاني خاص بقسم الإنتاج ، وبالتالي يتحدد نصيب كل قسم كما يلي :

الفصل الثاني :دراسة حالة مطاحن الأوراس الوحدة الإنتاجية – آريس –

- الإدارة : تم اتخاذ عدد أجهزة الكمبيوتر كمفتاح للتوزيع بما أن الأجهزة الأخرى تتوزع على باقي الأقسام بالتساوي تقريبا.
- قسم الإنتاج : تم اتخاذ الكميات المطحونة كمفتاح للتوزيع .
- المحروقات المستهلكة : قسمت على أساس عتاد القسم الذي استفاد منه .
- الماء المستهلك : تم تقسيمه على أساس الكميات المطحونة من المادة الأولية في الورشات .
- قطع الغيار المستهلك : تم توزيعها على أساس العتاد الذي يستفيد منه .
- مصاريف المناولة و التأجير: يتم تخصيصها لقسم التوزيع باعتبارها مصاريف تخص عمليات الشحن و التفريغ التي يقوم بها عمال خارجيون في نقاط البيع .
- صيانة و إصلاح : تخصص لقسمي الإنتاج باعتبارها مصاريف تتعلق بصيانة معدات الإنتاج .
- صيانة و إصلاح المركبات : تم اتخاذ عتاد القسم المستفيد من عملية الصيانة كمفتاح للتوزيع .
- مصاريف التنقلات و المهمات : تم اتخاذ مفتاح الأمر بالمهمة .
- خدمات البريد و الهاتف : تم اتخاذ عدد الخطوط في كل قسم كمفتاح للتوزيع .
- مصاريف المستخدمين : تم تقسيمها على أساس عدد العمال في كل قسم مع الأخذ بعين الاعتبار للرتبة المهنية.
- الضرائب و الرسوم : تم تخصيصها لقسم التوزيع باعتبارها تتعلق بالمبيعات .
- المصاريف المالية : تخصص قسم المحاسبة و المالية باعتبار أنه هو الذي يهتم بالمعاملات البنكية .
- المصاريف المختلفة : وهي قسمان :
- التأمين على العربات : وزع على أساس عتاد القسم الذي استفاد منه لتحديد النسب .
- الإقتطاعات : تخصص للإدارة .
- مخصصات الإهتلاكات : تقسم على أساس العتاد الذي يحتويه كل قسم ، حيث تم الإعتماد على المحاسب لتحديد النسب .

رابعا: إتمام عملية توزيع الأعباء غير المباشرة : و هذا ما يوضحه الجدول الآتي :

الجدول رقم (12) : إتمام عملية توزيع التكاليف غير المباشرة

خامسا : تحديد مفاتيح التوزيع الثانوي ووحدات العمل و نصيب كل قسم .

بعد القيام بعملية التوزيع الأولي وحصول كل مركز على نصيبه من التكاليف تأتي مرحلة تحميل تكاليف المراكز الثانوية إلى المراكز الأخرى وفق مفاتيح التوزيع، التي وضعت حسب طبيعة ونسبة العمل المؤدى من المراكز الثانوية إلى المراكز الأساسية .

- الإدارة: بما أن الإدارة تقدم خدمات لجميع المراكز الأخرى فإننا سوف نأخذ عدد العمال كمفتاح للتوزيع.
- الأمن و الصيانة :تم الإعتماد على قيمة الإصلاحات والخدمات (قيمة التدخلات) المقدمة لكل قسم كمفتاح توزيع .

- قسم المحاسبة والمالية : تم اعتماد العمليات التي يقوم بتسجيلها للأقسام الأخرى .

- قسم التموين: تم اختيار كمية المشتريات من مادتي القمح اللين و الصلب .

- خط إنتاج الدقيق : تم اختيار كيلوغرام دقيق منتج .

- خط إنتاج الفرينة : تم اختيار كيلوغرام فرينة منتجة .

- قسم التوزيع : تم اختيار كيلوغرام مباع

سادسا : التوزيع الثانوي للتكاليف غير المباشرة

هناك علاقة تبادلية بين الأقسام المساعدة وباستخدام الطريقة الجبرية لحساب الخدمات المتبادلة يتم استخراج المبالغ وتوزيعها على مختلف الأقسام كما يلي :

X الإدارة .

Y الأمن والصيانة .

Z المحاسبة و المالية .

$$\left\{ \begin{array}{l} X = 1025033,03 + 0,0769Y + 0,0667Z \dots\dots\dots 1 \\ Y = 965089,20 + 0,1111X + 0,0333Z \dots\dots\dots 2 \\ Z = 225439,15 + 0,3333X + 0,0769Y \dots\dots\dots 3 \end{array} \right.$$

بتعويض 1 في 2 نجد

$$Y = 965089,20 + 0,1111(1025033,03 + 0,0769Y + 0,0667Z) + 0,0333Z$$

$$Y = 965089,20 + 113881,17 + 0,0085436Y + 0,074103Z + 0,0333Z$$

$$Y = 1078970,37 + 0,0085436Y + 0,1074037Z$$

$$0,9914564Y = 1078970,37 + 0,1074037Z$$

$$Y = 1078970,37 + 0,1074037Z / 0,9914564$$

$$Y = 1088268,1 + 0,1074037Z \dots\dots\dots 4 \text{ و منه :}$$

$$X = 1025033,03 + 0,0769(1088268,1 + 0,1074037Z) + 0,0667Z \text{ لدينا :}$$

$$X = 1025033,03 + 833687,8169 + 0,00826Z + 0,0667Z$$

$$X = 1108720,85 + 0,075Z \dots\dots\dots 5 \text{ و منه}$$

بتعويض 4 و 5 في 3 نجد :

$$Z = 225439,15 + 0,3333(1108720,86 + 0,075Z) + 0,0769(1088268,1 + 0,1074037Z)$$

$$Z = 225439,15 + 369536,66 + 0,025Z + 83687,82 + 0,00826Z$$

$$Z = 678663,63 + 0,03326Z$$

$$0,96674Z = 678663,63$$

$$Z = 678663,63 / 0,96674$$

و منه

و منه

$$Z=702012,568$$

$$X = 1161371,793$$

$$Y= 1163666,847$$

نقوم بتعويض قيم X و Y و Z في الجدول الثانوي .

الجدول رقم () : جدول التوزيع الثانوي لأعباء شهر مارس 2015

الفرع الثالث : استخدام طريقة الأقسام المتجانسة كأداة لمراقبة التسيير في مؤسسة مطاحن الأوراس - الوحدة الإنتاجية آريس

أولا : حساب سعر التكلفة لمنتوجي الدقيق الممتاز 25 كغ و الفريئة 25 كغ

الجدول رقم (15) سعر التكلفة لمنتوجي الدقيق الممتاز 25 كغ و الفريئة 25 كغ

البيان	المجموع	خط انتاج الفريئة	خط انتاج الدقيق
تكاليف الشراء المباشرة (قمح صلب ولين)	93 451 650,00	29 577 770,00	63 873 880,00
تكاليف الشراء غير المباشرة (قمح صلب ولين)	716366,0054	323067,022	393298,9834
تكلفة الشراء الاجمالية	94 168 016,01	29 900 837,02	64 267 178,98
عدد الكلوغرامات المشتراة		2300000	2800000
تكلفة الكلوغ المشتري		13,00	22,95
تكاليف الشراء	16664618,69	601266,8314	16063351,86
تكاليف انتاج مباشرة (sac emballage, fils,etiquette)	9119,05	25771,8875	389977,41
تكاليف الانتاج غير المباشرة	621489,52	601266,8314	2022268,431
تكلفة الانتاج الاجمالية	17295227,26	627038,7189	2412245,84
عدد الوحدات المنتجة		46 250,00	699 850,00
تكلفة انتاج الوحدة (الكلوغ الواحد)		13,55759392	22,95256392
تكلفة انتاج المنتوجات المباعة (كمية مباعة*ت انتاج)		509670,6283	19108510,42
مصاريف غ مباشرة للتوزيع	967727,1348	56977,10279	910750,032
تكلفة التوزيع الاجمالية	967727,1348	566647,7311	20019260,46
عدد الوحدات المباعة		37593	600905
سعر الكلفة		15,07	33,32

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على برنامج Excel.

نلاحظ من خلال الجدول أن سعر التكلفة لكل من الدقيق الممتاز و الفريضة هي 33,32 دج / كغ و 15,07 دج / كغ على التوالي ، ما يعني أن سعر تكلفة القنطار من الدقيق الممتاز يساوي 3332 دج ، أما بالنسبة للفريضة فإن سعر التكلفة للقنطار فهي تساوي 1507 دج .

كما نلاحظ أيضا أن تكلفة شراء المادة الأولية من القمح الصلب تساوي 22,95 دج / كغ أي 2295 دج / قنطار ، أما بالنسبة للقمح اللين فإن تكلفة الشراء تساوي 13 دج / كغ أي 1300 دج / قنطار .

ثانيا : المقارنة بين طريقة المؤسسة و طريقة الأقسام المتجانسة

يبين الجدول التالي المقارنة بين سعر تكلفة منتوجي الدقيق الممتاز و الفريضة

الجدول رقم (16) المقارنة بين طريقة المؤسسة و طريقة الأقسام المتجانسة

الفرق بالقيمة / دج (1) - (2)	سعر التكلفة وفق طريقة الأقسام المتجانسة (2)	سعر التكلفة وفق طريق المؤسسة (1)	
112,06 دج	3332 دج / قنطار	3219,94 دج/قنطار	الدقيق الممتاز
41,81 دج	1507 دج/قنطار	1548,81 دج / قنطار	الفريضة

نلاحظ من الجدول أن هناك تباينا واضحا في نتائج الطريقتين ، بالنسبة للدقيق الممتاز من الواضح أن الطريقة التي تطبقها المؤسسة أفضل من طريقة الأقسام المتجانسة فيما يخص حساب سعر التكلفة ، حيث أنها تعطي سعر تكلفة للدقيق الممتاز بقيمة 3219,94 دج / قنطار على عكس طريقة الأقسام المتجانسة التي تعطي سعر تكلفة بقيمة 3332 دج / قنطار .

أما فيما يخص الفريضة فنلاحظ العكس تماما حيث أن الطريقة التي تطبقها المؤسسة تعطي سعر تكلفة مرتفع مقارنة مع طريقة الأقسام المتجانسة حيث بلغ 1548,81 دج / قنطار ، في حين أن طريقة الأقسام المتجانسة تعطي سعر تكلفة يقدر بـ : 1507 دج / قنطار .

ثالثا : مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين أداء المؤسسة : و يكون ذلك من خلال مجموعة من المؤشرات

1. الكفاءة : هي النسبة بين المخرجات الإجمالية (المبيعات) بالقيمة والمدخلات (تكلفة إنتاج الفترة) بالقيمة، فإذا كانت :

النسبة أكبر من 1: معناه وجود كفاءة في تحويل المدخلات إلى مخرجات .

النسبة تساوي 1: معناه أن الكفاءة في تحويل المدخلات إلى مخرجات تكون معدومة .

النسبة أقل من 1: عدم وجود كفاءة في تحويل المدخلات إلى مخرجات .

الفصل الثاني :دراسة حالة مطاحن الأوراس الوحدة الإنتاجية – آريس -

و يمكن التوضيح من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (17) : كفاءة منتوجي الدقيق الممتاز و الفرينة لشهر مارس

معدل الكفاءة	تكلفة إنتاج الفترة	المبيعات الإجمالية	
1,60	23731913,50 دج	38103625 دج	الدقيق الممتاز
1,11	531600,00 دج	591000,00 دج	الفرينة

نلاحظ من خلال النتائج الواردة في الجدول بأن هناك كفاءة ضعيفة في تحويل المدخلات إلى مخرجات، سواء تعلق الأمر بالدقيق الممتاز أو الفرينة .

2. الإنتاجية : هي النسبة بين المخرجات بالكمية و المدخلات بالكمية حيث أنه :

- إذا كانت النسبة أكبر من 1: وجود إنتاجية .
- النسبة تساوي 1: إنتاجية معدومة.
- النسبة أقل من 1: عدم وجود الإنتاجية .

الجدول رقم (18) : إنتاجية منتوجي الدقيق الممتاز و الفرينة لشهر مارس

معدل الإنتاجية	إنتاج الفترة بالكمية	المبيعات بالكمية	
0,85	6982,00	5956,75	الدقيق الممتاز
1	300,00	300,00	الفرينة

نلاحظ من خلال النتائج الواردة في الجدول بأن الإنتاجية ضعيفة بالنسبة لمنتوج الدقيق الممتاز ، بينما هي معدومة بالنسبة لمنتوج الفرينة .

خلاصة الفصل

لقد حاولنا من خلال دراسة الحالة إسقاط ما تم التطرق له في الجانب النظري ، حيث تعرفنا على مؤسسة مطاحن الأوراس - الوحدة الإنتاجية آريس - في المبحث الأول ، وتطرقنا كذلك إلى طريقة المؤسسة في حساب سعر التكلفة ، و قمنا تطبيق إحدى طرق محاسبة التكاليف ألا و هي طريقة الأقسام المتجانسة بالرغم من عدم توفر جميع المعطيات حول التكاليف ، و هذا يرجع إلى عدم تطبيق المؤسسة لنظام محاسبة تكاليف فعال ، بالإضافة إلى عدم وجود نظام مراقبة التسيير .

خاتمة عامة

يمكننا القول بأن مراقبة التسيير تستعمل مجموعة من الأدوات يتم اختيارها حسب احتياجات المؤسسة ، و التي تعتبر أدوات مهمة لقيادة المؤسسة و التحكم في التسيير و المساعد على اتخاذ القرارات ، و من بين هذه الأدوات نجد محاسبة التكاليف ، حيث أن موضوع بحثنا هو محاولة منا للإحاطة بكل الجوانب المتعلقة بهذه الأداة و إبراز دورها و أهميتها، باعتبارها نظاما للمعلومات في مراقبة التسيير ، و هذا من خلال كل الطرق التي تتميز بها، ذلك أنها تمثل أحد الدعائم التي يعتمد عليها هذا نظام عن طريق مخرجاتها التي تستخدم كمدخلات له للتقويم، القياس، التحليل و كذا التصحيح ، حيث قمنا بتقسيم بحثنا إلى فصلين الأول نظري و تناولنا فيه محاسبة التكاليف و مراقبة التسيير ، أما الفصل الثاني تناولنا فيه دراسة حالة مؤسسة مطاحن الأوراس - الوحدة الإنتاجية آريس- حيث عرفنا بها و تطرقنا لطريقة المؤسسة في تحديد التكاليف ، و في الأخير قمنا بتطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لتحديد سعر التكلفة للمنتجات .

وقد قمنا بطرح الإشكالية التالية : ما هو دور محاسبة التكاليف كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية ؟

حيث توصلنا في الجانب النظري إلى النتائج التالية :

– محاسبة التكاليف هي علم له موضوع محدد وأهداف و وظائف محددة ، يعتمد على مجموعة من المبادئ

و النظريات و القواعد و الأساليب المتبعة بغرض قياس تكلفة النشاط و الرقابة عليها ، من خلال التسجيل ،

و التبويب ، و التحليل ، و التفسير ، بغرض تقديم معلومات تخدم الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة .

– تعتبر محاسبة التكاليف من بين أهم أدوات مراقبة التسيير التي تساعد على اتخاذ القرارات ، وتحديد مستويات الإنتاج ، و دراسة العلاقة بين التكاليف و الإيرادات الخاصة بالمنتجات .

– مراقبة التسيير هي عملية تهتم بتقييم إنجازات المؤسسة باستعمال معايير محددة سابقا ، و اتخاذ الإجراءات التصحيحية بناء على نتائج التقييم ، و هي مرتبطة بالتخطيط و ذلك من خلال القيام بالتعديلات اللازمة للخطط الموضوعة بالإعتماد على النتائج المحققة .

– مراقبة التسيير تعتبر وظيفة من وظائف الإدارة وليست سلطة قائمة بذاتها تملك حق المتابعة وكشف الأخطاء ومحاسبة المسؤولين عن هذه الأخطاء. وإنما الرقابة تهدف أساسا إلى متابعة النشاط للتحقق من أن ما يجري داخل المؤسسة يسير في مساره الطبيعي وفقا للخطط الموضوعة والكشف عن الأخطاء والانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة.

من خلال هذه الدراسة تمكنا من إثبات بعض الفرضيات وتفنيد أخرى كما هو مبين :

– تعتبر محاسبة التكاليف بمختلف الطرق التي تستعملها أداة مهمة تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها و التخطيط للمستقبل .

– كما تعرف مراقبة التسيير على أنها " التأكد أن النتائج المحققة مطابقة و موافقة لتلك المحددة مسبقا و اكتشاف الانحرافات و اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة " .

أما فيما يتعلق بالجانب التطبيقي توصلنا إلى عدة نتائج أهمها :

- انعدام مراقبة التسيير بالمؤسسة وهذا راجع إلى عدم الإهتمام بها .
- عدم استعمال محاسبة التكاليف بالمؤسسة ، حيث قمنا بالإعتماد على معلومات المحاسبة العامة.
- بناء على هذا قمنا بتقديم مجموعة من التوصيات و الإقتراحات للمؤسسة كمايلي :
- ضرورة إنشاء نظام لمحاسبة التكاليف باعتبارها من أهم الأدوات التي تعتمد عليها مراقبة التسيير .
- ضرورة إنشاء مصلحة مراقبة التسيير بالمؤسسة .
- تدريب الأفراد و تأهيلهم للمشاركة في وضع نظام لمراقبة التسيير ، و إشراكهم في اتخاذ القرارات .

آفاق الدراسة

من خلال قيامنا بدراسة موضوع محاسبة التكاليف كأداة لمراقبة التسيير ، و التطرق لأهميتها ، ارتأينا تقديم موضوع دور محاسبة التكاليف في زيادة فعالية مراقبة التسيير من أجل استكمال هذه الدراسة بدراسات أخرى .

قائمة المراجع

أولاً : المراجع باللغة العربية

أ. الكتب

- (1) أحمد نور ، المحاسبة الإدارية ، الدار الجامعية ، بيروت ، لبنان ، 1987.
- (2) إسماعيل حجازي ، معالم سعاد ، محاسبة التكاليف الحديثة - من خلال الأنشطة ، دار أسامة للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، 2013 .
- (3) إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2006 .
- (4) إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية و التطبيق ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2010 .
- (5) بويعقوب عبد الكريم ، أصول المحاسبة العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1999.
- (6) بويعقوب عبد الكريم ، المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثالثة ، الجزائر ، 2004 .
- ثابت عبد الرحمن إدريس ، جمال الدين محمد المرسي ، التسويق المعاصر ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، الطبعة الأولى ، 2005 .
- (7) خيرت ضيف ، الميزانيات التقديرية ، دار الجامعات المصرية ، الإسكندرية ، مصر ، 1981 .
- (8) ري إتش جاريسون ، إيريك نورين ، المحاسبة الإدارية ، دار المريخ ، الرياض ، السعودية ، 2002 .
- (9) زهير عمرو دردر ، محاسبة التكاليف مدخل اتخاذ القرارات (التكاليف المعيارية و تحليل الإنحرافات) ، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ، 2013 .
- (10) زينيات محرم و آخرون ، أصول محاسبة التكاليف ، دار الأمل للنشر و التوزيع ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2001 .
- (11) سفيان بن بلقاسم ، حسين لبيهي ، المحاسبة التحليلية - منهجية حساب سعر التكلفة - دار الأفاق الجزائر، ب ت.
- (12) السيد عبد المقصود محمد دبيان ، ناصر نور الدين عبد اللطيف ، في مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2002 / 2003 .
- (13) صالح عبد الله رزق ، عطا الله و راد خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 1999.

- (14) عاطف الأخرس و آخرون ، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار البركة للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2001 .
- (15) علي رحال ، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1999 .
- (16) فركوس محمد ، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2001 .
- (17) كمال خليفة أبو زيد ، كمال الدين الدهراوي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، مصر ، 2002 .
- (18) محمد الفيومي محمد ، أصول محاسبة التكاليف ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، مصر ، 1999 / 1998 .
- (19) محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1999 .
- (20) محمد رفيق الطيب ، مدخل التسيير ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزء الثاني ، الجزائر ، 1995 .
- (21) محمد سامي راضي ، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2003 .
- (22) محمد عبد الفتاح ياغي ، مبادئ الإدارة العامة ، مطبعة الفرزدق ، الرياض ، السعودية ، 1994 .
- (23) محمود علي الجبالي ، قصي السامرائي ، محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2000 .
- (24) معراج هواري ، مصطفى الباهي ، مدخل إلى مراقبة التسيير ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2011 .
- (25) مؤيد الفضل و آخرون ، المحاسبة الإدارية ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2007 .
- (26) ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير المحاسبة التحليلية . ، الجزء الأول ، دار المحمدية ، الجزائر ، 2000 .
- (27) نواصر محمد فتحي ، ناصر دادي عدون ، إقتصاد المؤسسة ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، الطبعة الثانية .
- (28) هاشم أحمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2000 .
- ب. المجلات**
- بونقيب أحمد ، رحيم حسين ، دور لوحات القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير ، مجلة الأبحاث الإقتصادية و الإدارية ، كلية العلوم الإقتصادية و التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، العدد الرابع ، 12 / 2008 .

29) محمد الصغير قريشي ، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر ، مجلة الباحث، جامعة ورقلة ، العدد 09 ، 2011 .

ج. المذكرات

- 30) بونقيب أحمد ، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، تخصص إدارة أعمال ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية (منشورة) ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، الجزائر ، 2005 / 2006
- 31) جاب الله الشريف ، دور التكاليف المعيارية في تحسين المؤسسات الإقتصادية ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، (غير منشورة) ، جامعة باتنة ، الجزائر ، 2009/2010 .
- 32) زابي مريم ، عيسى عيدة ، مراقبة التسيير كنظام للمعلومات ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ، تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية ، جامعة البويرة ، الجزائر ، 2011/2012.
- 33) صفاء لشهب ، نظام مراقبة التسيير و علاقته باتخاذ القرار ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص إدارة أعمال ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر ، 2005 / 2006
- 34) طويل رشيد ، تسيير و تحليل الأموال العمومية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير ، تخصص المنظمة ، التدقيق و استراتيجية اتخاذ القرار ، كلية العلوم الإقتصادية ، التسيير و العلوم التجارية ، جامعة أبي بكر بلقايد ، تلمسان ، الجزائر ، 2007/2008
- 35) عبد العالي شحتاني ، محاسبة التكاليف أداة لتحسين مراقبة التسيير بالمؤسسة الإقتصادية ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2010 / 2011
- 36) عماد زودة ، مساهمة في تصميم نظام محاسبة التكاليف ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، فرع محاسبة ، (غير منشورة) ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة باتنة ، الجزائر ، 2009 / 2010 .
- 37) قريشي محمد الصغير ، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في إدارة الأعمال ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، (منشورة) ، 2012 / 2013

المراجع الأجنبية

- 38) Abd Elatif Khemakhem , Introduction Au Control De Gestion , Paris , France , 1971.

- 39) H.Zimnovitch," La Recherche Historique en Contrôle de Gestion",dans Y. Dupuy,
Faire de la Recherche enContrôle de Gestion, éditions Vuibert, FNEGE, Paris,
1999,p 162.163
- 40) Helene Loning, Le contrôle de gestion Paris, EDITION Dunod, 2003.
- 41) L . Langois , C. Bonnier , M. Bringer , Contrôl de gestion , collection LMD et
professionnel , Edition Berti , Alger , 2008.
- 42) Lauzel Pierre et Teller Robert , contrôle de gestion et budgets , 7^{ème} edition ,
sirey , Paris , 1994 .