



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية

الموضوع

المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير في

المؤسسة الاقتصادية - دراسة ميدانية - مؤسسة الجرس

ومشتقاته - أولاد جلال

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ المشرف:
الحاج عامر

إعداد الطالب:
مزروع فتيحة

رقم التسجيل:/2018
تاريخ الإيداع

شكر وتقدير

بداية وقبل كل شيء، أتوجه بشكري الخالص لرب السماوات والأرض،
رب كل شيء، وملكه، ولي الدنيا والآخرة على توفقه لي لإنجاز هذا
العمل المتواضع راجية أن يتقبله خالصا لوجهة الكريم وأن يفتح لي به
طريقا إلى الجنة .

كما أوجه تشكراتي الصادقة إلى أستاذي المحترم ، الأستاذ والدكتور
" الحاج عامر " على إشرافه وملاحظاته القيمة أثناء إعدادي للمذكرة
شكلا ومضمونا.

ونشكر كل من أعاننا في إنجاز هذا العمل العلمي من قريب أو بعيد،
أساتذة وطلاب، وكل الذين اهتموا بهذا العمل ولم يبخلوا بأرائهم
ومساعدتهم

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع بحارة جهدي إلى:

أبي وأخي ترحمهم الله إلى أمي أطال الله في عمرها ومتعها بالصحة
والعافية التي كانت بعد الله عز وجل سببا في إمدادي بالقوة
والعزيمة المعنوية والمادية وبدعواتها الخاصة لإكمال هذا
المشوار الدراسي وأصل إلى ما أنا في الآن، والله الحمد والمنة.

- إلى كل أشقائي كل باسمه.

- إلى زميلاتي المخلصات.

- إلى خطيبي وأهله.

- إلى كل من رفع من معنوياتي في ساعة الضيق والعسرة
بالكلمة الطيبة وتشجعي إلى المضي قدما بكل صدق.

مزروع فتية

مقدمة

تعمل المؤسسة الاقتصادية في محيط شديد التقلب يتميز بالسرعة والتعقيد نتيجة للعديد من التغيرات كالعولمة وزيادة حدة المنافسة والتطور الكبير في المجال التكنولوجي ، مما جعلها تواجه مشكل البقاء قبل التميز خاصة في ظل ندرة الموارد وصعوبة التنبؤ بالإحداث المستقبلية .

- كل هذه الظروف تفرض عليها القيام بإصلاحات عديدة في مستوى نشاطها الاقتصادي ، وهذه الإصلاحات يجب إن تطبق بالدرجة الأولى على المؤسسة باعتبارها عصب النشاط الاقتصادي من جهة وطرفا فعالا في العملية الإنتاجية وتحقيق المرودية من جهة ثانية، هذه المرودية لن تتحقق إلا إذا اعتمدت على معايير الجودة العالمية للإنتاج، وانتهاج أساليب تسيير فعالة ترفع مستوى أدائها وتأهلها للمنافسة الداخلية والخارجية، وبناءا على ذلك يعد نظام المحاسبة التحليلية جزءا هاما من نظام المعلومات التي يحتاج إليها المسير للتحكم في تسيير مؤسسته مراقبتها واكتشاف الأخطاء المسجلة وتصحيحها .

- وفي هذا الاطار يعد أسلوب المحاسبة التحليلية من الأساليب الحديثة والأدوات الهامة لمراقبة التسيير التي تساعد المسير على اتخاذ القرار المناسب وذلك من خلال حساب التكاليف المختلفة، وكذا طرقها وأساليبها التي تساهم بشكل فعال في تسيير التكاليف والرقابة عليها ومساعدة الإدارة ورسم سياساتها والقيام بوظائفها هذا ما جعلها تكتسب مكانة اكبر وواسع في الدول المتقدمة حتى أصبحت تعرف بمحاسبة التسيير .

- ولكن على الرغم من أهمية المحاسبة التحليلية كأداة فعالة في مراقبة التسيير إلا أنها قد تكون غير موجودة في بعض مؤسساتنا وذلك نتيجة لعدم وعي بعض مسؤولي المؤسسات بالمعنى الحقيقي لها

طرح الإشكالية: وانطلاقا مما سبق يمكننا طرح الإشكال الرئيسي :

كيف نستعمل المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير؟

وفي إطار تحليل الإشكالية سنحاول الإجابة على التساؤلات الفرعية الآتية :

✓ فيما تتمثل المحاسبة التحليلية ؟



- ✓ فيما تتمثل مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ؟
- ✓ ما هي طرق او أساليب التي تستعملها المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير في المؤسسة
- ✓ هل يمكن استخدام المحاسبة التحليلية في تحسين مراقبة التسيير بمؤسسة الجبس ومشتقاته أولاد جلال؟

فرضيات الدراسة :

- تشير محاسبة التحليلية من أدوات المهمة في المؤسسة الاقتصادية .
- ميزانية التسيير قائمة على مجموعة من الركائز حيث تمثل المحاسبة التحليلية أهمها باعتبارها قاعدة التزويد المسير المعلومات الضرورية لتحليل النتائج واتخاذ القرارات
- يمكن استخدام محاسبة تحليلية من تحسين التسيير بمؤسسة الجبس ومشتقاته - بسكرة

أسباب اختيار الموضوع:

- ✓ انعدام الاهتمام بهذه الأداة التسييرية في معظم المؤسسات الجزائرية .
- ✓ التأكيد عن أن مراقبة التسيير المؤسسة لا يمكن أن يتم دون المعلومات الدقيقة التي تقدمها المحاسبة التحليلية.

- ✓ الأوضاع الاقتصادية العالمية الجديدة التي دخلت المؤسسة الجزائرية في نطاقها والتي تحتم عليها إعادة النظر في أساليب تسييرها وتبقى أساليب جديدة تساعدنا لتكون أكثر تنافسية.

أهمية الموضوع : تتجلى أهمية الموضوع في :

- 1- المكانة المتميزة لوظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية.
- 2- محاولة التعرف على وظيفة مراقبة التسيير وأدواتها وأهميتها داخل المؤسسات الاقتصادية .
- 3- محاسبة التحليلية تساعد المسيرين على التخطيط والرقابة واتخاذ القرار .
- 4- ظهور طرق حديثة في مجال المحاسبة التحليلية استعملت المؤسسات لمراقبة تسييرها

أهداف البحث: هناك عدة أهداف يرمي إليها بحثنا هذا نوجزها في :

- 1- التعرف على مجالات تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية .
- 2- محاولة تبيان الطرق المختلفة في المحاسبة التحليلية ومساهمتها في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية .
- 3- محاولة الوقوف على واقع المحاسبة التحليلية داخل المؤسسات الجزائرية وعلاقتها بمراقبة التسيير من خلال مؤسسة الجبس ومشتقاته - أولاد جلال - بسكرة .

المنهج المستخدم:

يهدف الإلمام بكل الجوانب الموضوع اعتمدنا في دراسة إشكالية البحث على المنهج الوصفي من اجل إيضاح محاولة الإجابة قدر الإمكان هي الأشكال الرئيسي والأسئلة ، كما اعتمدنا من جهة ثانية على منهج تطبيقي في دراسة الحالة كمحاولة إسقاط الجانب النظري على ارض الواقع من خلال التطرق الى كل ما يخص نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة المستقبلية شكل ومضمون .

الدراسات السابقة :

- دراسة **مرابطي نوال** (أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير دراسة حالة مؤسسة نفضال) مذكرة ماجستير 2006 : هدفت الباحثة من خلال دراستها على التأكيد أن مراقبة التسيير تقوم على مجموعة من الركائز حيث تمثل المحاسبة التحليلية أهمها ، وهذا لأنها مصدر توفير المعلومات اللازمة لكل ما يتعلق بأسعار تكلفة المنتجات مما يمكن المسير ويساعده على مقارنة النتائج وتحليلها واكتشاف الثغرات الموجودة ومعالجتها باتخاذ القرارات اللازمة والملائمة .

وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :

➤ عدم اعتماد نظام المحاسبة التحليلية كهدف في حد ذاته ولكن كأساس لاكتشاف الأخطاء وتحديد المسؤوليات.

➤ تنص مراقبة التسيير بالدرجة الأولى في التأكد من أن أداء المؤسسة يمتاز بالفعالية، الكفاءة والملائمة في تحقيق أهدافها الأساسية.

وقدمت الباحثة عدة توصيات من بينها توعية أفراد المؤسسة محل الدراسة (نفعال) بضرورة تبني المحاسبة التحليلية كأداة تساعد في توفير معلومات دقيقة وسريعة لضمان فعالية نظام مراقبة التسيير والذي يعد نظام مستخدم لتعظيم مردودية المؤسسة وتحسين أدائها وليس كوسيلة ردع وضغط وتخويف كما تمت ملاحظة بالدراسة الميدانية.

- دراسة هادفي خالد : بعنوان دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسات التسعير في المؤسسة الاقتصادية
مذكرة ماجستير 2012 جامعة محمد خيضر بسكرة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية .

أهداف الدراسة

هدفت هذه الدراسة لتعرف على مدى إدراك المسيرين للدور الذي قد تلعبه المحاسبة التحليلية وإمكانية تطبيقها والاستفادة من مخرجاتها في الواقع العلمي للمؤسسة الاقتصادية خصوصا الصناعية منها، دراسة جانب مهم في مجال التسيير يتعلق باتخاذ قرار تسويقي أساسي يتمثل في تحديد وضع سياسة محددة وواضحة للمؤسسة الاقتصادية تتعلق بتسعير منتجاتها في ظل تعدد المنتجات والتغيير السريع في أذواق المستهلكين وتزايد حدة المنافسة الاقتصادية والإنتاج على الأسواق الخارجية ومواجهة سياسات الإغراء المنتهجة من طرف بعض الدول والمؤسسات الأجنبية .



- أما دراستنا فتمثلت في تحسين إدارة الإنتاج من خلال الاستفادة بالمحاسبة التحليلية التي هي عبارة عن نشاط او نظام محاسبي يشير الى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبة خاصة بعناصر تكلفة مدخلات من هذه الأنشطة سواء كانت في شكلها الوسيط او النهائي وذلك بغرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط والرقابة على الإنتاج.

صعوبات الدراسة : ومن بين الصعوبات التي واجهتنا خلال قيامنا بدراسة هذا الموضوع :

- عدم تحصل على الوثائق اللازم من طرف المؤسسة .
- صعوبة التنقل لمقر المؤسسة .
- عدم توافق مع برنامج عمل المؤسسة والذي تشتغل ليلا .
- عدم توفر وسائل النقل ليلا لمقر المؤسسة .

هيكل الدراسة

على أساس ما تم ذكره من قبل وللاجابة على الإشكالية وتؤكد من الفرضيات تم تناول الدراسة وفق ثلاث فصول بعد المقدمة حيث كان :

الفصل الأول المعنون ب مدخل المحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير تم تقسيمه الى مبحثين المبحث الأول

اعتنى بإبراز مفاهيم الأساسية المرتبطة بمحاسبة التحليلية ومبحث الثاني تتعلق بمفاهيم حول مراقبة التسيير .

أما الفصل الثاني : طرق المحاسبة التحليلية وأهميته في مراقبة التسيير .تم تقسيمه الى مبحثين تناولنا في

المبحث الأول الطرق التقليدية وأهميتها في مراقبة التسيير .

أما الفصل الثالث المعنون استخدام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير بمؤسسة الجبس ومشتقاته

-أولاد جلال من نشأتها وهيكلها التنظيمي وأهميتها الاقتصادية وأهدافها وانجازاتها ثم طرقنا الى وصف مراحل



إنتاج في المؤسسة بعد ذلك تناولنا واقع حساب التكاليف ودورها في مراقبة التسيير بالمؤسسة بعد ذلك الدراسة وحاولنا من خلال المعطيات المتحصل عليها تطبيق طريقة التكاليف الكلية ودورها في مراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة .

الخاتمة : تضمنت اختبار الفرضيات، ومجموع النتائج المتحصل عليها من خلال هذا البحث والتي تجسد في مجملها إجابة مختصرة عن الإشكالية .

الفصل الأول

ماهية المحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير

تمهيد:

لقد ظهرت المحاسبة التحليلية كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية الاقتصادية والقانونية المؤثرة على الذمة المالية للفرد أو المؤسسة إذا تركز هذه الأخيرة على تقنية لمراقبة عمليات المشاريع والعمليات التجارية والمالية التي تقتضيها هذه المؤسسة، وعلى مواجهة المنافسة وتعتبر المحاسبة التحليلية تقنية من تقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في بروزها لمساعدة التسيير وتحديد التكاليف وحسابها، وبعد أن أصبح التحكم في هذه الأخيرة صعب وبالتالي يستوجب أدوات علمية لمراقبتها.

ولهذا الغرض قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين التاليين:

المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية.

المبحث الثاني: ماهية مراقبة التسيير.

المبحث الأول : ماهية المحاسبة التحليلية

تتمثل المحاسبة التحليلية في مجال موجود أمام المحاسبين لخدمة إدارة المؤسسة، وهي إحدى فروع المحاسبة ومهمتها المتكونة في تجميع وتحليل بيانات التكاليف، وتوزيع المصروفات من أجل تحديث ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات، وتقديم المعلومات الدقيقة إلى إدارة المؤسسة، وتقوم بتسجيل كل العمليات الخاصة بنشاط المؤسسة.

المطلب الأول : نشأة ونتائج تطور المحاسبة التحليلية

أولاً: نشأة المحاسبة التحليلية¹

لقد ظهرت المحاسبة كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية والقانونية، المؤثرة على الذمة المالية لفرد أو المؤسسة، وقد اتخذت عدة أنظمة منذ القديم (من عهد بابل)، إذ كانت تعتمد أساساً على القيد الوحيد على المحاسبة العامة، وتطورت هذه الأخيرة إلى أن ظهر القيد المزدوج في أواخر القرن الخامس عشر، وبالتحديد سنة 1494 على يد الإيطالي "ليك بيسيولي" في كتابه (" Summa de arthmitika ") الذي نشر في هذه السنة في البندقية في إيطاليا، ومن أسباب ظهور هذا التطور في المحاسبة في إيطاليا بالذات، والازدهار الاقتصادي التجاري إذ اقتضت المشروعات الكبيرة والعلاقات التجارية الواسعة هذه الوسيلة، وهي التي تسمح بمراقبة العمليات في أوروبا إلى أن ظهرت الثورة الصناعية في إنجلترا، فانتقلت المحاسبة إلى هذا البلد، وعرفت تطور سريعاً لتتلاءم مع احتياجات جديدة (SARL-EURL...).

وهكذا ظهرت أساليب محاسبية جديدة وأدى تطور ونشأة الشركات التجارية والمالية والصناعية إلى ظهور نوع آخر من المحاسبة وهو ما يسمى بالمحاسبة التحليلية أو محاسبة التكاليف أو محاسبة التسيير، وقد ازدهرت أهمية هذه المحاسبة مع تطور نشاطات المؤسسات، إذ تطورت هي الأخرى باستمرار وأصبحت ذات أهمية كبيرة ووسيلة ضرورية للتسيير في المؤسسات بمختلف أنواعها (التجارية، الصناعية والخدمية... إلخ) وازدادت أهميتها في المؤسسات الصناعية الخاصة، وقد أصبحت ذات مفهوم وتطبيق واسع بعد الحرب العالمية الثانية لتشمل ما يسمى بمحاسبة التسيير وأدخلت فيها أساليب جديدة، بعد أن كانت تستعمل أسلوب التكاليف بمختلف أنواعها (تكاليف اقتصادية- تكاليف تاريخية - تكاليف نقدية-تكاليف معيارية - تكاليف متغيرة - تكاليف شبه متغيرة ...) وسعر التكلفة الحقيقي أو التاريخي فقط.

¹ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير (محاسبة تحليلية)، دار العجبية العامة، الجزائر، ج1، 1999، ص7-8.

ثانيا : نتائج تطور المحاسبة التحليلية

يمكن تلخيص نتائج تطور نظام المحاسبة التحليلية فيما يلي:¹

- ✓ قياس التكاليف الغير مباشرة ووضع طرق لتوزيعها وتحميلها عن المنتج النهائي .
- ✓ وضع طرق علمية لمبدأ التكلفة التاريخية، وتحديد التكلفة المباشرة الأولية ككل من المواد والقوى البشرية والخدمات الصناعية المباشرة.
- ✓ ظهور الاتجاه نحو توحيد أنظمة التكاليف الصناعية النوعية.
- ✓ وضع أساليب التكاليف التقديرية والمحددة مقدما.
- ✓ طرق تحديد التكاليف الإضافية والأساليب معالجة التكاليف الفعلية عنها، وفيما تتعلق بالتكاليف الغير مباشرة.
- ✓ تحول الاهتمام من التكاليف إلى الرقابة على عناصر التكلفة.
- ✓ تأكد أهمية المحاسبة التحليلية كأداة ضرورية في كافة النشاطات للإدارة الحديثة.
- ✓ مساهمة التكاليف بشقيها الفعلية والقياسية في وضع نظم الموازنات التخطيطية والمرنة، لتحقيق أغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء .
- ✓ توجيه البحوث العملية نحو دراسة التكاليف التسويق وتكاليف النشاط الإداري.
- ✓ استخدام أساليب البحوث العمليات في المحاسبة التحليلية وتطور أساليبها والطرق العلمية .

المطلب الثاني : تعريف محاسبة التحليلية وأهدافها

أولاً: تعريف المحاسبة التحليلية

تعريف 1: يمكن تعريف المحاسبة التحليلية نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع وقياس البيانات المحاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء إنتاجية أو خدمية وتشغيلها طبقاً لقواعد ومفاهيم محددة، وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة سواء كانت سلعة أو خدمة، سواء كانت في شكلها الوسيط أو النهائي، ولذلك بغرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.²

تعريف 2: تعتبر المحاسبة التحليلية عن المبادئ والأساليب والنظم التي تطبقها المؤسسة للتخطيط ومراقبة الموارد المستعملة من قبل المؤسسة.³

¹ - أحمد كليونة، رأفت سلامة، إيهاب نظمي، الأصول والأساليب في محاسبة التكاليف (المدخل النظري والتطبيق)، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2011، ص 13-09.

² - محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار الجامعية، إسكندرية، 2003، ص 20-21.

³ - صلاح عبد الله الرزق، عطا الله وارد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص 24.

تعريف 3: إن المحاسبة التحليلية امتدت للمحاسبة المالية تمد الإدارة بالتكلفة إنتاج الوحدات أو بيع الوحدات من الإنتاج أو الخدمات التي تقوم للغير.¹

تعريف 4: يمكن تعريف المحاسبة التحليلية بأنها نوع من المحاسبة التي تهتم بتحديد تكلفة الإنتاج الوحدات المنتجة والرقابة على عناصر الإنتاج بهدف التخطيط ورسم السياسات.²

من التعاريف السابقة يمكن أن نعرف المحاسبة التحليلية كما يلي:

- هي عبارة عن مجموعة من المبادئ والمفاهيم و الطرق والأساليب والنظريات التي تبحث في متابعة الإنفاق في أي مشروع بغرض قياس النشاط والرقابة عليه وترشيد قرارات الإدارة بشأنها .

- هي عملية تسجيل وتبويب وتحليل وتفسير الأحداث التكاليفية بالمشروع ككل والمعبر عنها في صورة وحدات نقدية .

- هي علم له موضوع محدد وأهداف ووظائف محددة .

ثانيا: أهداف محاسبة التحليلية

إن المحاسبة التحليلية لها مجموعة من الأهداف تسعى إلى تحقيقها بالرغم من وجود تداخل بين الأهداف والوظائف، التي تسعى المحاسبة التحليلية لتحقيقها ويمكن تلخيص هذه الأهداف فيما يلي :³

- ✓ تقديم تقارير داخلية للإدارة من أجل التخطيط والرقابة عليها، وتقييم أداء الأفراد والأقسام.
- ✓ توفير تقارير داخلية للمدراء عن ربحية المنتجات وأداء أقسام وغيرها من المعلومات المساعدة في اتخاذ القرارات في الإدارة .
- ✓ توفير البيانات المتعلقة بتقييم المخزون وذلك بغرض إعداد التقارير المالية .
- ✓ قياس وتحديد سعر التكلفة للوحدات المنتجة والمساعدة على تحديد التكلفة الفعلية .
- ✓ ترشيد القرارات الإدارية ومساعدتها في رسم السياسات .
- ✓ مساعدة الإدارة في تحديد التكاليف المستقبلية وإعداد الموازنات التقديرية .
- ✓ تحديد التكلفة الفعلية للسلع المنتجة أو الخدمة المؤداة وذلك من خلال تجميع البيانات الفعلية للأنشطة وتسجيلها وتحليلها بشكل يسمح لتحديد مخرجات هذه الأنشطة .
- ✓ تقييم الأداء وتطوير خطط الحوافز وذلك عن طريق بيانات التكاليف.
- ✓ جمع المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة .

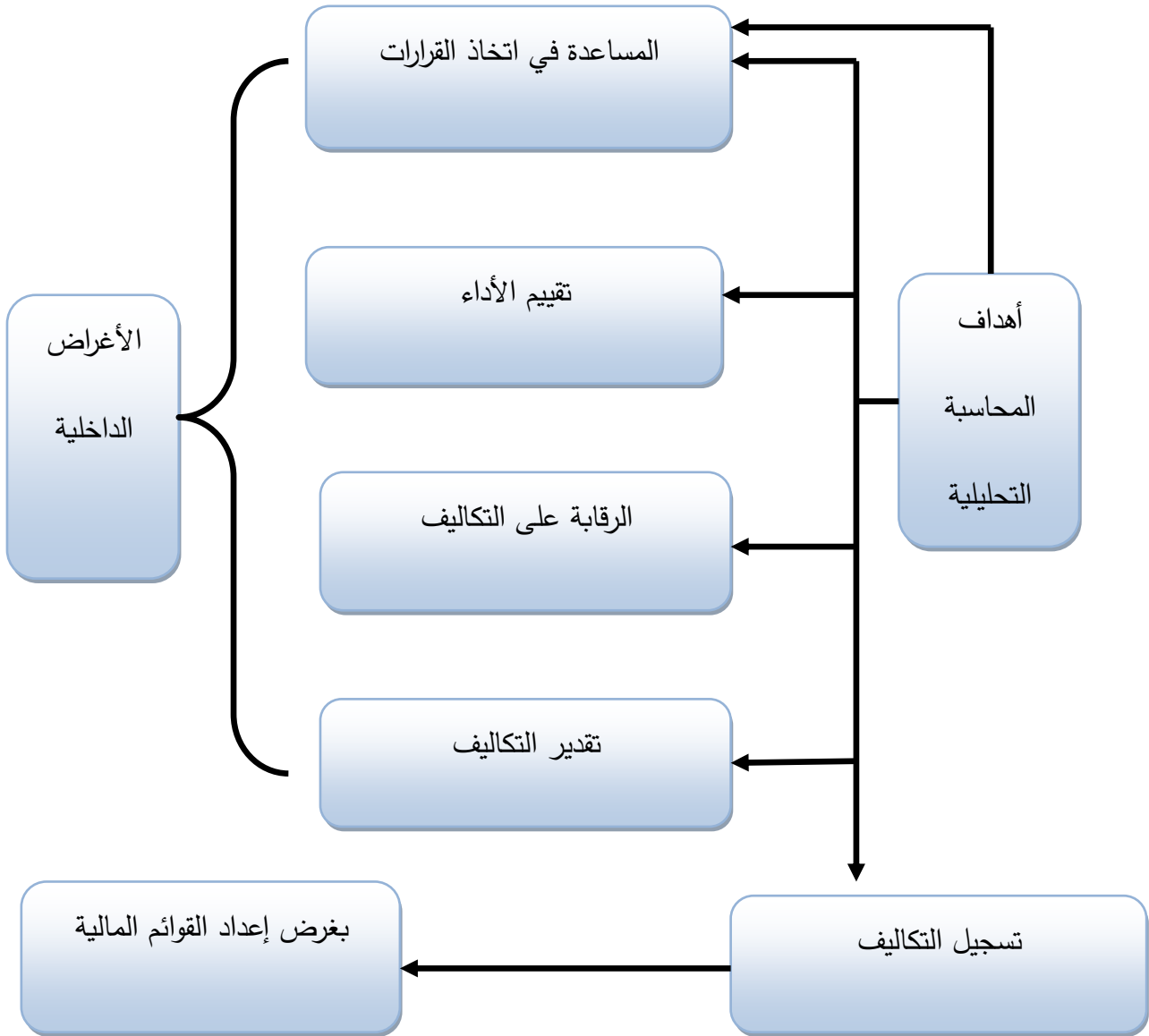
¹ - عبد الكريم بويقوب ، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص09.

² - عبد الناصر إبراهيم، نور عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار السيرة للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2002، ص12.

³ - علي جغروري ، استخدام محاسبة التكاليف في ترشيد تكاليف الإنتاج في مؤسسة اقتصادية، كمنكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص13.

- ✓ المتابعة المستمرة لحركة المخزونات .
 - ✓ إكمال المحاسبة العامة عن طريق تزويدها لكل المعلومات المتعلقة بتطوير بعض عناصر الأصول.
 - ✓ دراسة المردودية التحليلية التي تسمح بمراقبة سياسة الاستثمار والإنتاج .
- ويمكن تلخيص الأهداف في الشكل التالي:

الشكل رقم 01: تلخيص أهداف المحاسبة التحليلية



المصدر : جغروري علي، مرجع سابق، ص 14.

المطلب الثالث : دور المحاسبة التحليلية ووظائفها

أولاً: دور المحاسبة التحليلية

تلعب المحاسبة التحليلية دوراً هاماً في المؤسسة ويظهر ذلك من خلال :¹

أ- المحاسبة التحليلية أداة للتخطيط : يعد التخطيط من أهم وظائف التسيير بما أن المؤسسة توجد في محيط يتميز بالتغيير ومليء بالمخاطرة وجب أن تكون الخطط مرنة وذلك بالاعتماد على السياسات الصحيحة والدقيقة وواضحة وهناك نوعين من الخطط قصيرة وطويلة المدى.

ب- المحاسبة التحليلية أداة للمراقبة : تسمح المحاسبة التحليلية في الرقابة على العمليات وكذلك من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالمخططة، فإذا ما حدث انحراف كبير على الخطة تخطر الإدارة لاتخاذ إجراءات مناسبة وتستعمل المحاسبة التحليلية طريقتان للمراقبة عناصر التكاليف:

• **طريقة تكاليف المعيارية :** والتي تعرف بأنها: "تكاليف محددة مقدما والتي تسمح بتقسيم الأداء في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة".

• **طريقة ميزانيات التقديرية :** والتي تعرف بأنها " خطة تفصيلية محددة مقدما للأعمال المرغوب تنفيذها وتوزيع هذه الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشدا لهم في تصرفاتهم وحتى يتمكن من استخدامها كأساس لتقييم الأداء في المؤسسة".

ت- **المحاسبة التحليلية أداة لاتخاذ القرارات :** تستخدم إدارة المؤسسة بيانات التكاليف في اتخاذ عدد كبير من القرارات المتنوعة، ولمساعدة الإدارة في المفاضلة بين البدائل، تقدم المحاسبة التحليلية معلومات توضح اختلاف في الإيرادات والتكاليف المتوقعة في ظل كل بديل مختلف.

ثانياً: وظائف المحاسبة التحليلية :

وهي عدة وظائف بتحقيقها يساعد إدارات المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة والمتمثلة في تحقيق الربح وخاصة في ظل المنافسة من خلال تحفيز المؤسسة على استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة في شكل اقتصادي ويمكن ذلك هذه الوظائف باختصار كما يلي:²

1- **الوظيفة التسجيلية:** ومن خلال هذه الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة في عملية التسجيل سواء على أساس طريقة الاندماج وإضافة إلى دخول السجلات المالية خاصة بالمحاسبة التحليلية والتي تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف (مواد- أجور- مصروفات...).

¹ - عبد المقصود ديبان، ناصر عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، دار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2002، ص32-37 .
² - إسماعيل يحيى الكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2006، ص24-25.

بعبارة أخرى هي الإثبات الفعلي أو التاريخي للأحداث ذات طابع التكاليف التي نستخرجها من الوثائق والمستندات وتتم عملية الإثبات في السجلات والدفاتر التكاليفية.

2- **الوظيفة التحليلية:** هذه الوظيفة اقترنت باسم محاسبة التحليلية وتعتبر من الوظائف الأساسية للمحاسبة التحليلية بحيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربطها بمراكز الكلفة المستفيدة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر ولكل مركز تكلفة حرية الإنتاج.

وأیضا هي تقوم بعكس التعامل مع البيانات ومعلومات التكاليف للاستخلاص النتائج وتفسير الأحداث التكاليفية فهي تولي فحص ومتابعة عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع الاستخدام ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات .

3- **الوظيفة الرقابية:** تقوم بتحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل من مراكز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا لكل عنصر التكلفة وتحديد الانحرافات، والتي إما أن تكون انحرافات ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أكثر من المعايير المحددة وهنا يجب أن تدرس دقة أسباب هذه الانحرافات وإخبار الإدارة بها ، مما سبق تعتبر الوظيفة من الوظائف الأساسية الأخرى .

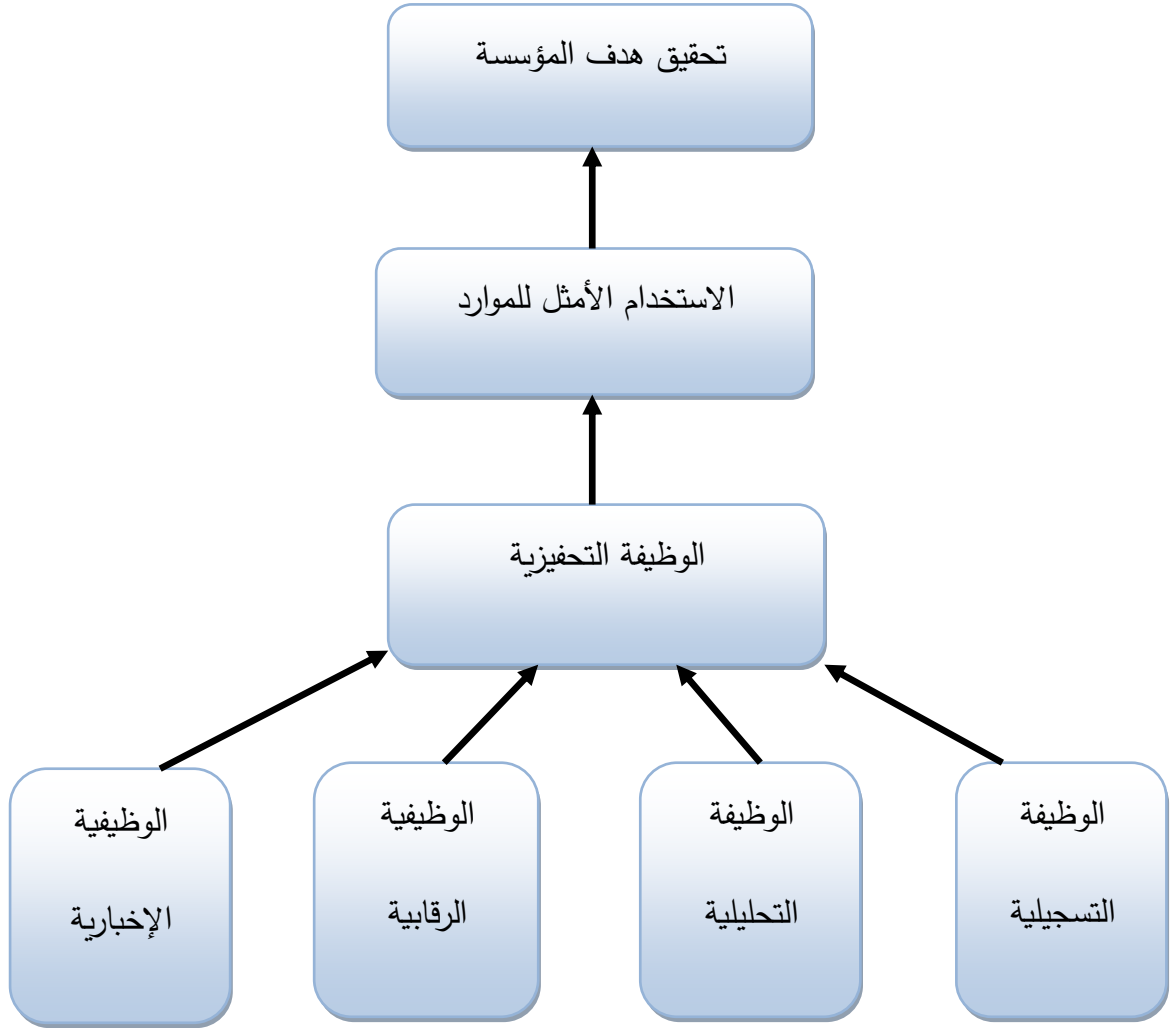
4- **الوظيفة الإخبارية:** تقوم هذه الوظيفة بتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق برفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تتحدد القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة.

وبعبارة أخرى تقوم بصياغة نتائج عملية أثناء التسجيل والتحليل والرقابة في شكل قوائم مالية وتقارير توضع أمام الإدارة بما حدث من الوقائع تكاليفية وتفسيرها تفسيراً عملياً مدلول هذه الوقائع.

5- **الوظيفة التحفيزية:** تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة حيث تمثل هذه الوظيفة عامل دافع للأقسام من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية النفقات، وهذا يؤدي إلى تحفيز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفاء واقتصادي، مما يؤدي إلى تحقيق الهدف المرسوم.

ويمكن تلخيص الوظائف السابقة في المخطط التالي:

الشكل رقم 02 : وظائف المحاسبة التحليلية



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، نفس مرجع سابق، ص 28.

ويمكن ذكر وظائف أخرى للمحاسبة التحليلية فيما يلي:¹

1- **قياس تكلفة الإنتاج والنشاط:** وهي المهمة الأولى التي تسعى المحاسبة التحليلية إلى تحقيقها وذلك لأغراض قياس نتيجة أعمال هذه المؤسسة وتتم هذه العملية من خلال تتبع المتوالي لتكلفة الصنع في مراحل وأقسام الإنتاج المتتالية ويتم الاستعانة بتكلفة الإنتاج لأغراض بناء سياسة التسعير المناسبة للمنتجات التي تنتجها المؤسسة .

¹ - عبد المقصود دبيان، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 32-37.

2- ضبط ورقابة عناصر التكاليف: هدف المحاسبة التحليلية ترشيد استخدام المؤسسة للموارد الإنتاج المتاحة لها ومن أهم المهام وتسعى لهدف خفض التكلفة، وهذه المهمة تتجسج من خلال تصميم إجراءات والنظم والدورات المستندية الخاصة بكل عنصر من عناصر التكاليف.

3- الرقابة على تكلفة النشاطات الخدمية : هذه المهمة لا تساهم مباشرة في خلق المنتج بل تحقق خدمات تستعين بها الأقسام المتجانسة وعمليات الإنتاج، وتعتبر هذه التكاليف بمثابة مصاريف لتقديم هذه الخدمات وترد بصورة أو بأخرى إلى تكلفة المنتج، لذا من الضروري ربط تكاليف هذه الأقسام بالخدمات التي تقدمها ومتابعة ومراقبة هذه التكاليف من أجل تناسبها مع الأسعار السائدة في السوق، وذلك في حالة لو لجأت المؤسسة للحصول على هذه الخدمات دون الحاجة إلى تحقيقها ذاتيا .

4- مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرية والتحليل الانحرافات: تقوم هذه المهمة بمقارنة الأداء المحدد مقدما أو المخطط بالأداء الفعلي، وتقضي أسباب تناولت الأداء الفعلي عن المخطط، لتحديد مسؤولية هذا التفاوت واتخاذ إجراءات تصحيح المناسبة لتقليل بين التفاوت ما هو مخطط وما هو فعلي .

5- إعداد التقارير للمستويات الإدارية المختلفة : هذه المهمة تقوم بتوفير هذا النظام للاتصال من خلال التقارير، وهذه الوظيفة أساسية وذلك من أجل توجيهها إلى المستويات الإدارية المختلفة في الوقت المناسب .

6- توفير البيانات المقارنة للقرارات البديلة الممكنة : هدف المحاسبة التحليلية هو توفير معلومات اللازمة لتخطيط واتخاذ القرارات من أجل تحقيق هذه القرارات المتخذة، وتتطلب العديد من البدائل المتاحة والممكنة والمفاضلة بين البدائل واختيار أفضلها لتحقيق أهداف الإدارة.

المطلب الرابع: مفهوم التكاليف وسعر التكلفة ومراحل حسابه

أولا: مفهوم التكاليف

1- تعريف التكلفة¹: تعرف بأنها: " التضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل .

وتعرف أيضا بأنها " مجموع الأعباء المتعلقة بوظيفة معينة أو قسم معين من المؤسسة أو موضوع معين من المؤسسة أو موضوع معين أو أداء خدمة معينة، أو مجموعة من المواضيع أو الخدمات.

وتستخدم التكاليف في:

- ✓ تبرير أسعار البيع .
- ✓ تقديم عناصر تسمح باتخاذ القرار .

¹ - محمد علي الجبالي، قصر السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل لنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص 09-10.

✓ توفير محددات الرقابة .

✓ تقييم السلع والخدمات.

1- تحليل التكاليف:

• **تكلفة الشراء:** سنطرق لتكلفة الشراء من خلال النقاط التالية:¹

❖ **تعريفها:** تشمل كافة النفقات التي أنفقت على هذا العنصر من لحظة الشراء إلى أن أصبحت في مخازن المؤسسة، وجاهزة للاستخدام في عمليات الإنتاجية.

❖ **حسابها:**

تكلفة المواد = ثمن الشراء + مصاريف الشحن البضاعة من ميناء البائع (العميل) إلى ميناء المشتري + الرسوم والضرائب الجمركية المفروضة على المواد + مصاريف النقل وتحميل وتفريغ هذه المواد داخل مخازن المؤسسة + أية مصاريف أخرى تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على المواد .

ولا تواجه محاسب التكاليف مشكلة في تحميل هذه المصروفات على ثمن الشراء للمواد، عندما تكون عملية الشراء لا تشمل نوع واحدا أو مادة واحدة فقط .

• **تكلفة الإنتاج:** سنطرق لتكلفة الإنتاج من خلال النقاط التالية:²

❖ **تعريفها:** هي التكلفة المحصل عليها بعد عمليات تحويل المواد الأولية حسب طريقة الإنتاج وهي أيضا تكون بعد الانتهاء من عملية شراء المواد اللازمة وتشترع المؤسسة في عملية الإنتاج والتي تمتد من استلام المواد الأخرى الضرورية للإنتاج إلى تسليم المنتج النهائي إلى محلات التخزين أو محلات البيع.

وتكلفة الإنتاج من الناحية المحاسبية وهي الكميات معينة من المدخلات من وسائل الإنتاج المستخدمة في عملية التصنيع، وهذه الوسائل هي:

- **وسائل العمل:** وهي الوسائل المادية مثل: معدات وتجهيزات الإنتاج، الآلات مباني والمنشآت سير العملية الإنتاجية .

- **مواضيع العمل:** مواد لوازم مستهلكة، منتجات نصف مصنعة.

- **القوى العاملة (الجهد البشري):** وهي تتمثل في القوى العاملة واستخدام مجهودها الفكري والعضلي في العملية الإنتاجية، وتتم ضمنها إما مباشرة كيد عاملة أو غير مباشرة كيد الغير عاملة إلى تكلفة الإنتاج.

❖ **حسابها:**

¹ - عبد الكريم بويعقوب ، مرجع سابق، ص 29-30.

² - عبد الكريم بويعقوب ، مرجع سابق، ص 30.

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد المستهلكة + مصاريف

ثانيا : مفهوم **سعر التكلفة**: سنطرق لسعر التكلفة من خلال النقاط التالية:¹

❖ **تعريفها** : هو مفهوم اقتصادي معبر عن حجم المصاريف المنفقة عند بداية عملية الشراء إلى نهاية عملية البيع، ولكل منتج عدة تكاليف (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع) ولكن له سعر التكلفة واحدة يعبر سعر التكلفة على انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي حيث يضم كل مصاريف شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى، إلى حيث إعداد المنتج وبيعه تختلف مكونات سعر التكلفة من المؤسسة الصناعية إلى المؤسسة التجارية.

- **لدى المؤسسة الصناعية يضم سعر التكلفة:**

▪ تكلفة شراء المواد المستعملة .

▪ تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة .

▪ مصاريف التوزيع للوحدات المباعة.

- **ويتكون سعر التكلفة لدى المؤسسة التجارية من :**

▪ تكلفة شراء الوحدات المباعة .

▪ مصاريف التوزيع للوحدات المباعة.

❖ **حسابها**:²

في المؤسسة الصناعية :

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع + مصاريف الملحقة

في المؤسسة التجارية :

سعر التكلفة = تكلفة شراء البضائع المباعة + مصاريف التوزيع + مصاريف الملحقة .

1- **مراحل حساب التكلفة:**

تختلف مراحل حساب التكلفة من مؤسسة إلى أخرى .

- **في المؤسسة التجارية:** يتم حساب تكلفة الشراء وتكلفة التوزيع وسعر التكلفة .

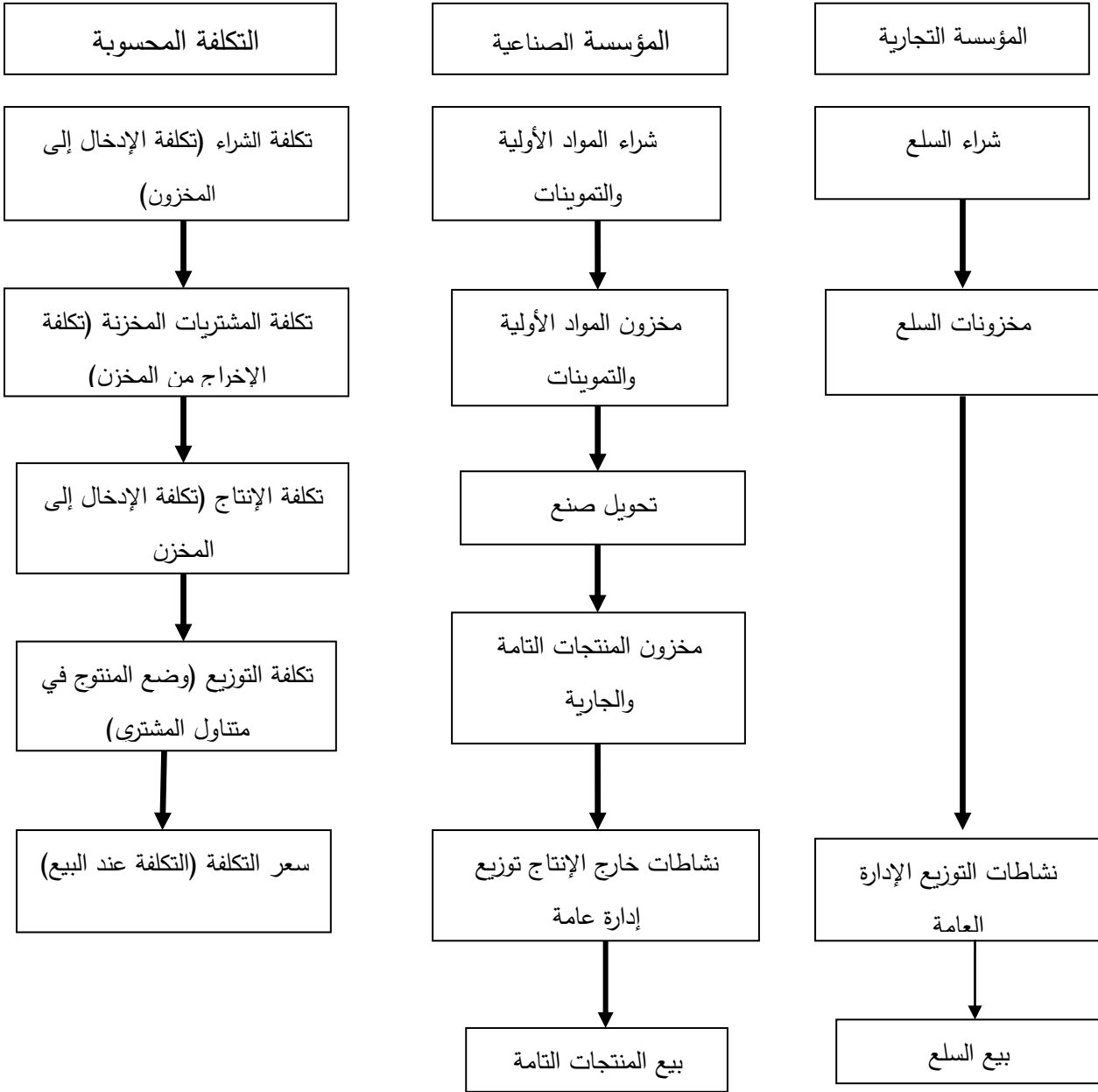
- **في المؤسسة الصناعية :** يتم حساب تكلفة الشراء وتكلفة الإنتاج وتكلفة التوزيع وسعر التكلفة.

ويوضح الشكل التالي مراحل حساب التكلفة لكل مؤسسة.

الشكل رقم 03: خطوات التكاليف حسب كل مؤسسة

¹ - علي رحال ، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية ، 1999، ص34.

² - علي رحال ، مرجع سابق، ص34.



المصدر: عبد العالي شحتاني، "محاسبة التكاليف أداة لتحسين مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2010-2011، ص 07.

المطلب الخامس: تصنيف التكاليف

تصنف وفق أسس عديدة أهمها:

1- **التكلفة حسب الطبيعة:** ويطلق عليها أيضا بالتصنيف النوعي، وتعتمد على طبيعة عنصر التكلفة، يتم تقسيم التكاليف حسب هذا التصنيف إلى:¹

¹ - ناصر نورالدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص 42.

- **تكلفة المواد** : تشمل كافة العناصر الملموسة الضرورية العملية إنتاج سلعة أو خدمة مثل المواد الخام ومواد التعبئة والتغليف ومواد النظافة والمواد واللوازم المكتبية...إلخ.
 - **تكلفة العمل**: هي مجموع الأجور المدفوعة للعمال مقابل قيامهم بأعمال تمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها.
 - **تكلفة الخدمات**: تشمل كافة أنواع الخدمات سواء كانت هذه الخدمات إنتاجية مثل الصيانة إهلاك الآلات والمباني والإيجارات...إلخ. والخدمات التسويقية مثل إهلاك سيارات البيع والتوزيع وإيجار معارض البيع...إلخ. والخدمات الإدارية والتمويلية مثل إهلاك مباني الإدارة، تكاليف الهاتف...إلخ.
- 2- **التكلفة حسب الوظيفة**: وتقسم التكاليف وفق هذا الأساس إلى :¹
- **تكاليف صناعية** : هي كل التكاليف المتعلقة بإنتاج أو صنع منتج معين من المواد الأولية، الأجور المباشرة، المصارف الصناعية.
 - **تكاليف إدارية وتمويلية**: هي التكاليف التي تتحملها المؤسسة لتسيير لمشروع ووضع مختلف السياسات لجميع الأعمال التي تقوم بها. مثل مرتبات المدراء ما عدا مدير المصنع، مرتبات عمل الإدارة... كما تتضمن فوائد القروض ومصاريف البنك...إلخ.
 - **تكاليف البيع والتسويق**: هي مختلف التكاليف التي تحصلها المؤسسة في سبيل تصريف وتوزيع المنتج أو الأجزاء التي تقوم المؤسسة بإنتاجها.
- 3- **التكلفة حسب العلاقة بوحدة المنتج** : يكون التصنيف وفق هذا الأساس:²
- **تكاليف مباشرة**: هي التكاليف المرتبطة بوحدة إنتاج أو خدمة معينة، ويمكن أن تتسبب إلى تلك الوحدة بطريقة عملية واقتصادية، ويتم الحصول عليها دون اللجوء إلى التقدير أو التوزيع التكلفة.
 - **تكاليف غير مباشرة**: هي تكاليف يصعب تمييزها عكس التكاليف المباشرة، وهي تربط بمنتج معين ولكن لا يمكن أن تتسبب له بطريقة علمية واقتصادية من دون اللجوء إلى التقدير وتوزيع التكلفة، لأنها ترتبط بمجموع الإنتاج ككل مثل تكلفة الزيوت المستخدمة في تشغيل الآلات، إهلاك الآلات، تكاليف الصيانة...إلخ.
- 4- **التكلفة حسب علاقتها بالفترة المحاسبية**: وتصنف إلى نوعين :³
- **تكاليف الإيرادية** : وهي تكاليف تدفع مقابل السلع والخدمات وتستهلك خلال عملية إنتاجية واحدة وتستفيد منها الفترة المحاسبية التي أنفقت خلالها.

¹ - محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 50-51.

² - كمال حسين جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقي، محاسبة التكاليف الصناعية منهاج علمي وعملي، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 35-36.

³ - صالح عبد الله الرزق، عطا الله واردة الخليل، مرجع سابق، ص 48-49.

• **تكاليف رأسمالية** : هي تكاليف تستفيد منها أكثر من فترة محاسبية واحدة، وتؤدي إلى زيادة أصول المؤسسة.

5- **التكلفة حسب علاقتها بحجم الإنتاج**: يتم تصنيف التكاليف وفق هذا الأساس إلى ¹ :

• **تكاليف متغيرة**: هي التكاليف التي تتغير بتغير حجم الإنتاج، فكلما زاد حجم الإنتاج زاد مجموع هذا التكاليف والعكس صحيح.

• **تكاليف الثابتة** : هي تكاليف التي لا ترتبط بحجم الإنتاج، فهي تبقى ثابتة مهما تغير حجم الإنتاج حتى لو كان مساويا للصفر.

• **التكاليف شبه متغيرة وشبه ثابتة**: هي تكاليف تجمع بين التغير والثبات تتغير بتغير حجم الإنتاج، ولكن ليس بنفس النسبة وبالتالي فهي تتغير بنسبة أقل من نسبة تغير التكاليف المتغيرة، مثل تكاليف الصيانة، فهناك أعمال صيانة تقوم بها المؤسسة دوريا وهناك أعمال صيانة فجائية لمعالجة التوقعات، ويكون الجزء المتغير فيها أكبر من الجزء الثابت، أما بالنسبة للتكاليف شبه الثابتة فتكون بالعكس، حيث يمون الجزء الثابت فيها أكبر من المتغير.

6- **التكلفة حسب وقت حدوثها**: تصنف إلى ² :

- **تكاليف تاريخية**: هي تكاليف حدثت فترات سابقة.
- **تكاليف فعلية**: هي تكاليف حدثت خلال الفترة الحالية.
- **تكاليف تقديرية** : هي المتوقع حدوثها خلال فترة مستقبلية، حيث يتم حسابها بناء على التقدير الشخصي والخبرة السابقة.
- **تكاليف معيارية**: هي التكاليف التي ينبغي أن تحدث مستقبلا وتحسين بناء على خبرات وتجارب هندسية عملية وعلمية .

7- **التكلفة من ناحية أثرها على اتخاذ القرارات**: وتصنف إلى ³ :

- **تكاليف غير ملائمة أو غارقة**: هي تكاليف لا يرتبط وجودها باتخاذ قرار معين، ولا يتأثر به، أي أن المؤسسة تتحملها في كل الأحوال.
- **تكلفة الفرصة البديلة**: تعني اقتصاديا الأموال المصروفة على أحسن البدائل المعروضة نتيجة توظيف الأموال على استخداماتها الحالية.

¹ - كمال حسين جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقبي، مرجع سابق، ص 38-41.

² - ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 46.

³ - محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 81-84.

- **تكلفة المضافة :** هي بمثابة التكلفة التفاضلية الصافية وتتميز عن التكلفة التفاضلية من خلال أن التكلفة المضافة تعني زيادة التكلفة التفاضلية الخاصة بأحد البدائل عن التكلفة الخاصة بأقل تلك البدائل تكلفة .
- 8- **التكلفة لأغراض الرقابة:** يهدف هذا التصنيف إلى إخضاع عناصر التكاليف إلى الرقابة، حيث يتم مقارنة التكاليف الفعلية مع المعيارية أو التقديرية وتقسّم التكاليف بناء على هذا الأساس إلى:¹
- **تكاليف خاضعة للرقابة:** هي تكاليف التي تمكن التحكم فيها قبل بدء عملية الإنتاج وبالتالي تعديلها قبل وقوعها.
- **تكاليف غير خاضعة للرقابة:** هي التكاليف لا يمكن التحكم فيها بسبب تعاقد الإدارة عليها ويجب تنفيذها بالكمية والسعر المتفق عليهما.

¹ - عبد الناصر إبراهيم ، نور عليان لشريف، مرجع سابق، ص32.

المبحث الثاني : ماهية مراقبة التسيير

تعتبر مراقبة التسيير حلقة رئيسية من حلقات علمية الإدارة والتسيير، بتوفير المعلومات المتعلقة بمختلف العمليات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية لمساعدة المسيرين والمسؤولين في تقييم الأداء ومعرفة مدى تحقيق الأهداف المرسومة ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة والقيام بالمهام المنوطة بهم.

المطلب الأول : مفهوم مراقبة التسيير

يمكن تعريف مراقبة التسيير كما يلي:¹

تظهر مراقبة التسيير كنظام داخلي للمؤسسة وتطبق أثناء العمليات وتعتبر كمراقبة ذاتية، وتكون فعالة لا بد أن تكون أيضا مستمرة ومتواصلة .

- ويمكن إدراج بعض التعاريف لأشهر المهتمين بمراقبة التسيير حيث يعرف P.BERGERON مراقبة التسيير بأنها: تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أداءاتهم وبمقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة، وبتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة بينما C.ALAZARD فيرى أن: رقابة التسيير تبحث عن إدراك ووضع وسائل معلوماتية موجهة، لتمكين المسؤولين من التصرف وتحقيق التنسيق الاقتصادي العام بين الأهداف والوسائل ومما هو محقق لذا يجب اعتباره نظاما معلوماتيا لقيادة وتسيير المؤسسة كونه يراقب فعالية ونجاعة الاداءات لبلوغ الأهداف.
- أما عبد اللطيف خمّام فيعرف مراقبة التسيير على أنها: "مسار لعمل الموضوع في خدمة المؤسسة لضمان التنشيط والتحرك الفعال والمستمر للطاقات والمواد المتاحة، لبلوغ الهدف المنتظم من قبل الكيان .
- فمراقبة التسيير إذن هي مجموعة الإجراءات والعمليات التي تسمح بمختلف المسيرين، بتجنيد كل صافتهم من أجل تحقيق أهدافهم المسطرة والتأكد من تحقيقها. فهي التي تسمح بالتأكد من الاستعمال العقلاني للموارد والطاقات المتاحة وكذلك تحديد الأهداف القصوى، التي هي بمقدر المسؤولية تحقيقها، وأخيرا التأكيد من تحقيق من الأهداف وعليه نستنتج أن مراقبة التسيير تركز على ثلاثة مفاهيم أساسية:

أ- **الفعالية (efficacité)** : وتعني مقارنة النتائج بأهداف محددة .

ب- **الكفاءة (efficence)** : وتعني مقارنة النتائج بالوسائل المستعملة.

¹ - ناصر دادي عدون، معزوي ليندة، لهواسي هجيرة، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية (حالة البنوك)، موجه الى طلبة الإدارة والتسيير، العلوم التجارية والمالية، الجزائر، دار المجدية العامة، 2004، ص10-11.

ت-الملائمة : **pertinence**: وتعني مقارنة الوسائل المتاحة بالأهداف المحددة.

وبذلك يمكن القول أن مراقبة التسيير تعتبر جد ضرورية في المؤسسة لشموليتها، إذ تؤخذ بعين الاعتبار جميع أقسامها أو المديرية فيها بغية تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا.

المطلب الثاني : أنواع مراقبة التسيير

هناك أنواع مختلفة للرقابة حسب الزمن وحسب المسائل (الطرق):¹

أولاً: حسب الزمن :

تتطلب وظيفة الرقابة قياس الأداء الفعلي سواء قبل التنفيذ العمليات أو إتمامها أو بعدها.

1- الرقابة القبلية : أو ما يعرف بالرقابة عن طريق التغذية الأمامية أي تحديد المشكلة قبل حدوثها، ويعرف هذا النوع بالرقابة الوقائية، ويعتبر هذا النوع من أهم الأساليب التي تعتمد عليها المؤسسات حالياً وهو في نفس الوقت معقد ومرتعج التكلفة.

- يعتمد نظام الرقابة القبلية على التنبؤات التي يتم القيام بها باستخدام أحداث المعلومات المتوفرة لدى المؤسسة في المجالات المختلفة ، ثم مقارنة ما هو مرغوب بما تم التنبؤ به ليتم بعدها القيام بالإجراءات الكفيلة بإدخال التغييرات على البرامج ليصبح التنبؤ مناظر للمستوى المرغوب الوصول إليه . لكن هذا لا ينفي الدور المهم للتغذية المرتدة في العملية الرقابية، بحيث أن أي اختلاف ناتج عن قياس مخرجات النظام ومقارنته بما هو مطلوب يستدعي تعديلا في مدخلات النظام بما يقتضي جعل المخرجات مطابقة للمعايير المحددة في الخطة .

1- الرقابة الحالية : تقوم الرقابة المتزامنة للأداء بتصحيح الانحرافات في المعايير كما تحدث في نفس وقت التنفيذ، والميزة الأساسية لهذا النوع من الرقابة هو تحديد المشاكل وتحجيمها قبل أن تتفاقم تسبب خسائر كبيرة للمؤسسة.

2- الرقابة البعيدة: أو ما يعرف بالرقابة عن طريق التغذية المرتدة وتعني القيام برصد النتائج وإبلاغها بعد فترة طويلة نسبيا من حدوثها فهي تقوم بإخبار الإدارة إلى أي مدى ثم مقابلة الأهداف الموضوعية سلف بعد حدوثها، فالقوائم المالية مثل ميزان المراجعة وقوائم الدخل تعطي صورة واضحة عما قامت به المؤسسة في فترة سابقة(الشهر الماضي، الثلاثة شهور الماضية، السنة الماضية)، كذلك النسب المالية المختلفة تقيس كفاءة الإدارة في العيود من المجالات كالإنتاج والتمويل والتسويق...إلخ.

¹- فايز الزعبي، الرقابة الإدارية في منشآت الأعمال، دار الهلال، عمان، 1991، ص 26.

وتوضيح هذه الأسباب أيا من المجالات تحتاج إلى مراجعة وتعديل بما يؤدي إلى تفادي وقوع الأخطاء في المستقبل ولكن ما يعيب هذه الطريقة هو انه لا يمكن من خلالها تقويم الخلل عند وقوعه إلى تقاوم وتدهور الموقف، والوقوع في أضرار فادحة.

ثانيا: حسب الوسائل(الطرق)

1- مراقبة الحلقات المغلقة : وهي عبارة عن مخطط للرقابة قائمة على أساس الملاحظة المباشرة في حالة المعايير ثم المقارنة بين هذه الملاحظة بالأهداف.

2- الرقابة بالحواجز : وهي عبارة عن رقابة قائمة على أساس استعمال المعلومات المتحصل عليها والمستخرصة من نظام المراقب ولكن لا تعطي المعلومات حول حالة المعايير.

المطلب الثالث: أهمية مراقبة التسيير

تستخدم المراقبة في أي منطقة لتحقيق الفوائد التالية:¹

- لتحقيق نوع من النمطية أو التوافق لأداء العاملين كما هو الحال في دراسة الوقت والحركة وإعداد جداول العمل.
 - للحد من السرقات والاختلافات وضياع أموال المؤسسة وممتلكاتها.
 - لتحديد مقدار السلطة المفوضة للمسؤولين مع تحديد طبيعة أعمالهم والتي عادة ما تكون مكتوبة في سجلات الوصف الوظيفي للأعمال.
 - لقياس الانجاز أو مستوى الأداء الفعلي كما هو الحال في استخدام التقارير لقياس التكاليف الفعلية ومقارنتها بالتكاليف المعيارية.
 - للقيام بتوجيه أداء الأفراد وتحفيزهم.
 - بالإضافة إلى استخدامها للتأكد من أن المؤسسة قد حققت أهدافها العامة وفق ما تم تخطيطه.
- ورغم أهمية المراقبة، إلا أن هناك اعتراضات ظهرت من الآثار التاريخية التي صاحبت الثورة الصناعية وهذه الاعتراضات يمكن إيجازها فيما يلي:

- ✓ نبذ فكرة العقاب وإدخال الحوافز التي تؤدي إلى رفع معنويات الأفراد وتشجيعهم على الالتزام بالمستويات الموضوعية.
- ✓ يجب أن يكون المعيار مرنا حتى يمكن أن يخدم مصالح المؤسسة .
- ✓ يجب إتباع الأسلوب اللامركزي في الرقابة حتى عندما يتم وضع المعايير بطريقة مركزية .
- ✓ الالتزام بالموضوعية عند وضع المعايير بحيث لا يترتب على صعوبتها الإحساس بالإحباط لدى العاملين .
- ✓ يجب تحسين نظام الاتصال وتشجيع التعاون والمناقشة الجماعية مع العاملين قبل تطبيق نظر الرقابة.

¹ - فايز الزعبي، مرجع سابق، ص10.

- وبصفة يتوافق نجاح أو فشل أي عملية رقابية على:

كفاءة الأفراد المنفذين والمعلومات التي تستند إليها النظام الرقابي فدقه المراقبة تتوقف على درجة المعلومات وهذا ما يستدعي وجود نظام للاتصال يتصف بالكفاءة والدقة.

المطلب الرابع: أدوات مراقبة التسيير

وتقسم أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة إلى: ¹

1- الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير (قياس النتائج) :

- تحليل التكاليف بالنسبة للسوق ككل : طريقة التكاليف الكلية .
- تحليل التكاليف بالنسبة للسوق مقسمة: طريقة التكاليف المباشرة المتغيرة الهاشمية، عتبة المردودية، تحميل الأعباء الثابتة.
- تحليل وظيفة الإنتاج: طريقة التكلفة المعيارية وتحليل الانحرافات أو الفوارق .
- تحليل نظام المؤسسة: يتم ذلك عن طريق الميزانية، الخطة، لوحة القيادة ومراقبة الميزانية.

1- الأدوات المتطورة: إن التطور التكنولوجي وبالتالي التطور في الإنتاج كذا تطور المؤسسة بصفة

عامة. كل هذا جعل إعادة النظر في الوسائل والأدوات المذكورة سابقا ممكنا بحيث نتحدث الآن عن:

• الإشكالية الجديدة للإنتاج.

• حدود ونقائص المحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير .

2- التقنيات الجديدة لمراقبة التسيير (قياس النجاعة)

• تحليل القيمة .

• مراقبة النوعية (الجودة).

• تحليل الفائض .

• الإعلام الآلي.

المطلب الخامس : مهام وأهداف مراقبة التسيير

1- مهام مراقبة التسيير

وتتمثل مهام مراقبة التسيير : ²

- مساعدة الإدارة العامة على اتخاذ القرار .

- مساعدة أو نصح المنفذين على اتخاذ القرارات .

- تحفيز العمال للتفكير في المستقبل .

¹ - معراج هوري، مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 04-2011، ص17.

² - ناصر دادي، مغروي ليندة، لهواسي هجيرة، مرجع سابق، ص19.

- المساعدة في تقييم الاداءات الفردية .
- الإشراف التقني على تشغيل الأدوات.
- تحسين موثوقية البيانات.
- تحليل التكاليف والنتائج.
- تشخيص الاحتياجات وتحديد الأدوات .

2- أهداف مراقبة التسيير: تتمثل أهداف مراقبة التسيير فيما يلي:¹

أ- **تنسيق المؤسسات التي تعمل بالنظام اللامركزي:** من أولويات اللامركزية السعي لتحفيز العاملين، كما أنها تعتبر ضرورية للمؤسسات الاقتصادية خاصة مع زيادة تعقيدها من حيث حجمها وأنشطتها، وتقلب المحيط الذي تعمل فيه، بالتالي فمراقبة التسيير تستجيب لحاجات تنسيق المؤسسات اللامركزية .

وتستند اللامركزية على تفويض السلطة التي تتفق مع التنظيم العلمي في:

- تحديد أهداف واضحة لبلوغها من طرف العالمين .
- إعلام الإدارة العامة بفعالية العمليات.
- تحديد مستوى التفويض، بمعنى طبيعة وحدود القرارات التي يمكن أن يتخذها مسؤول معين لبلوغ الأهداف التي يجب تحقيقها.
- وبالتالي تسهر مراقبة التسيير - باعتبارها وسيلة للتنسيق - على تحقيق الانسجام الداخلي للأهداف بالنسبة إلى الاستراتيجيات المتبعة وتهيئة نظام المعلومات الذي يسمح بالتأكيد من إمكانية بلوغ الأهداف.
- ب- **توفير المعلومات لمختلف المستويات الإدارية:** تكون حركة المعلومة في مؤسسة اللامركزية في الاتجاهين العمودي والأفقي، حيث أن وظيفة مراقبة التسيير تكون في إدراك واستنباط ومعالجة هذه التدفقات من المعلومات بهدف تحسين أداء المؤسسة.
- ويوجد نوعين من المعلومات : المعلومات العمودية والمعلومات الأفقية.

1- المعلومات العمودية: بدورها تنقسم إلى:

- ✓ **معلومات متجهة من الأعلى إلى الأسفل:** توزيع الإدارة العامة معلومات حول المحيط الاقتصادي، وكذلك الخيارات الاستراتيجية المتاحة على المستويات السلفي، ومهمة مراقبة التسيير تتمثل في:
- صياغة هذه المعلومات في صورة واضحة ومفهومة للجميع.
- تعميم ومندرج الأهداف الاستراتيجية لكل المستويات الإدارية.

¹ - نعيمة يحيوي، زكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، جامعة الحاج لخضر -باتنة -الجزائر، دار الولاية للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، ط1، 2015، ص43-46.

✓ **معلومات المتجهة من الأسفل إلى الأعلى:** تنظم مراقبة التسيير صعود المعلومات الضرورية للتكبير الاستراتيجي، ويتطلب اختيار المعلومات أن يكون واسعاً بما فيه الكفاية وغير محدد بالمعلومات المالية فقط مثل مستوى التكاليف ومردودية مختلف المنتجات.

2- **المعلومات الأفقية:** حيث تقوم مراقبة التسيير بإنتاجها لتلبية حاجات تنسيق الوحدات على نفس المستوى الإداري، ويؤدي تدفق المعلومات بهذه الطريقة إلى تحسين نوعية الخدمات المؤداة إلى العملاء، حيث لا يجب أن يكون توجيه سياسة الجودة على مستوى الفرع ولكن على مستوى العمليات.

ج- **توفير أدوات القيادة :** ويوجد نوعين:

✓ **المستوى المركزي:** لضمان انسجام مجموع الأنشطة، وتقوم هذه القيادة بتنظيم ومتابعة كيفية استعمال تفويض السلطة، حيث تضبط الأهداف المنتظرة وتتأكد من تحقيقها، وتعتبر كل من التخطيط والتقرير أداتين رئيسيتين للقيادة المركزية، وفي الو.م.أ ومنذ سنوات عديدة لم تكتفي الإدارة العامة بتحقيق النتائج، بل بحثت عن فهم الطريقة التفصيلية لأسباب الأداء المتحصل عليه من خلال استخدام أدوات حديثة وليست فقط مالية مثل بطاقة الأداء المتوازن.

✓ **المستوى اللامركزي:** يسمح بمراقبة ذاتية للوحدات اللامركزية التي تكون خاضعة للإلزامية النتائج (مقارنة بالإلزامية الوسائل)، حيث تمنح مراقبة التسيير للوحدات الوسائل لفهم نتائج أنشطتها لكي يقوم المسؤولين بتصحيح الفروقات المتوقعة، وتساعد الأدوات المطروحة على مسئولين الوحدات اللامركزي يتوسع ملامتها وقابليتها مثل: لوحات القيادة في التسيير ومحاسبة التكاليف.

خلاصة

تعد المحاسبة التحليلية من أهم الركائز التي يقوم عليها النظام المحاسبي ومن أهم مصادر المعلومات داخل المؤسسة باعتبارها تمثل أساس معالم اقتصاد السوق، يتقدمها كل المواصفات الكمية والنوعية، والتي على أساسها يتوقف اتخاذ مجموعة من القرارات الهادفة إلى تحقيق المردودية المالية للمؤسسة وتحسين أدائها باستمرار.

ومن جهة أخرى نجد أنها تمثل إحدى أدوات مراقبة التسيير، الذي يسعى إلى مقارنة الإنجازات بها تم تسطيره من قبل من خلال مجموعة من الوسائل معتمد في ذلك على نظام معلومات، وما يوفر من بيانات استراتيجية لمراقبة مسار المؤسسة.

الفصل الثاني

طرق المحاسبة التحليلية وأهميتها

في مراقبة التسيير

تمهيد:

أخذ السعي الدائم من طرف المؤسسات إلى تحقيق القدر الأكبر من الربح إلى البحث عن الطريق الأنجع لذلك، والتي لا تكتمل إلا من خلال تخفيض التكاليف إلى أدنى حد، ولا يتم هذا التخفيض إلا بالتوصل إلى حسابها بطرق مبنية على أسس علمية تحدد عن طريقها كيفية الوصول إلى سعر تكلفة للمنتوج وفقا أهداف المؤسسة، وتشمل المحاسبة التحليلية على مختلف الطرق المستعملة في المراقبة وحساب التكاليف لذلك تسمى بمحاسبة التكاليف.

وسنحاول عن طريق هذا الفصل التميز بين الطرق التقليدية والطرق الحديثة للمحاسبة التحليلية وكيفية تطبيق وأهميتها في مراقبة التسيير، حيث :

المبحث الأول: طرق التقليدية وأهميتها في مراقبة التسيير.

المبحث الثاني: طرق الحديثة وأهميتها في مراقبة التسيير.

المبحث الأول: الطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية

إن ما يميز المحاسبة التحليلية هو قدرتها على تطوير مجموعة من التقنيات تسمح بمعالجة التكاليف وتوفير معلومات تساعد الإدارة على التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، فظهرت العديد من الطرق التقليدية والحديثة التي تقوم بذلك، وسنطرق في هذا المبحث إلى مختلف الطرق التقليدية الكلية والجزئية والمعارية، ومع إبراز أهم الجوانب المتعلقة بكل الطريقة وأهمية تطبيقها في التسيير.

المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية وأهميتها في مراقبة التسيير

I. طريقة التكاليف الكلية

أولاً: تعريف طريقة التكاليف الكلية:

سميت بهذا الاسم لأنها تحمل وحدات الإنتاج بجميع الأعباء المباشرة (المواد والعمل) وغير المباشرة (الإضافية) سواء كانت متغيرة أو ثابتة، كما تحمل الكميات المباعة بتكاليف البيع المباشرة وغير مباشرة سواء كانت التكاليف ثابتة أو متغيرة.¹

- وتعرف بأنها: " الطريقة التي تضع التكلفة متضمنة جميع الأعباء التي يمكن بلوغها من خلال المعالجة التحليلية المناسبة: تخصيص، توزيع، تحميل.²

ثانياً: الأسس التقنية لطريقة التكاليف الكلية

تعتمد طريقة التكاليف الكلية في تحليلها على مجموعة من الأسس والمبادئ وتنطلق من إدراج كافة الأعباء المتعلقة بنشاط المؤسسة، وذلك من خلال تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة تم التمييز بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة بحيث يتم تخصيص الأعباء المباشرة إلى مختلف مراكز التحليل وفق عمليات حسابية ثم توزع على المنتجات وفق وحدات العمل ليتم تحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية لمختلف المنتجات .

¹- خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، دار وائل للنشر، الأردن، 2005، ص324-325.

²- ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، دار المعجبية العامة، ج1، الجزائر، 1999، ص36.

- 1- تحديد الأعباء المباشرة وغير المباشرة: وفق طريقة تكلفة أي منتج تتشكل من نوعين من الأعباء: ¹
- 1-1- الأعباء المباشرة : هي الأعباء التي ترتبط ارتباطا وثيقا بوحدات الإنتاج، وتتمثل في عناصر التكاليف، التي يسهل تحديدها وتخصيصها لوحدات إنتاج معينة، حيث أنها أعباء مباشرة صرفت خصيصا لإنتاج سلعة معينة بذاتها.
- 1-2- الأعباء غير مباشرة: تعتبر هذه التكاليف هامة وضرورية لإتمام عمليات التصنيع والتسويق والإدارة إلا أنه لا يمكن تخصيصها أو ربطها بسلعة معينة، بل قد يستفيد منها أكثر من نوع من المنتجات ويتم تحميلها على الوحدات المنتجة وفقا لوحدات القياس، وتشمل الأعباء الصناعية غير مباشرة مثل: الزيوت، الغراء والقوى المحركة، إيجار المباني، التأمينات، الكهرباء، المياه، لوازم الصيانة وغيرها.
- 2- خطوات تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة : تقسم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة والتي تعد مراكز تكلفة وبالتالي مراكز مسؤولية، الأمر الذي يؤدي إلى تسهيل عملية حساب التكاليف والرقابة عليها.
- 1-2- تعريف القسم المتجانس : هو مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك².
- وهناك نوعان من الأقسام المتجانسة هما:
- أ- الأقسام الرئيسية: وهي التي تجمع فيها كل الأعباء غير المباشرة ثم تحمل على التكاليف وذلك بواسطة وحدات معينة تدعى "وحدات القياس" وتتمثل هذه الأقسام في: ³
- ✓ قسم التموين: ويسمى كذلك بقسم المشتريات أو المخزن، ويتمثل نشاط هذا القسم في الشراء والتخزين ويقاس نشاطه بالكمية المشتراة.
- ✓ قسم الإنتاج: ويسمى أيضا بقسم الصنع أو المعمل، ويتمثل في الورشات المنتشرة عبر المؤسسة، ويعبر عن نشاطه بإحدى الوحدات، الكمية المنتجة، عدد ساعات العمل المباشرة، عدد ساعات عمل الآلة.
- ✓ قسم التوزيع: النشاط الأساسي التوزيع لهذا القسم هو البيع، ويقاس نشاطه برقم الأعمال.
- ب- الأقسام المساعدة: وهي الأقسام التي تستفيد من نشاطاتها أقسام أخرى مثل: الصيانة، والنقل، الإدارة. ⁴
- ويمكن تلخيص ما سبق في الشكل التالي:

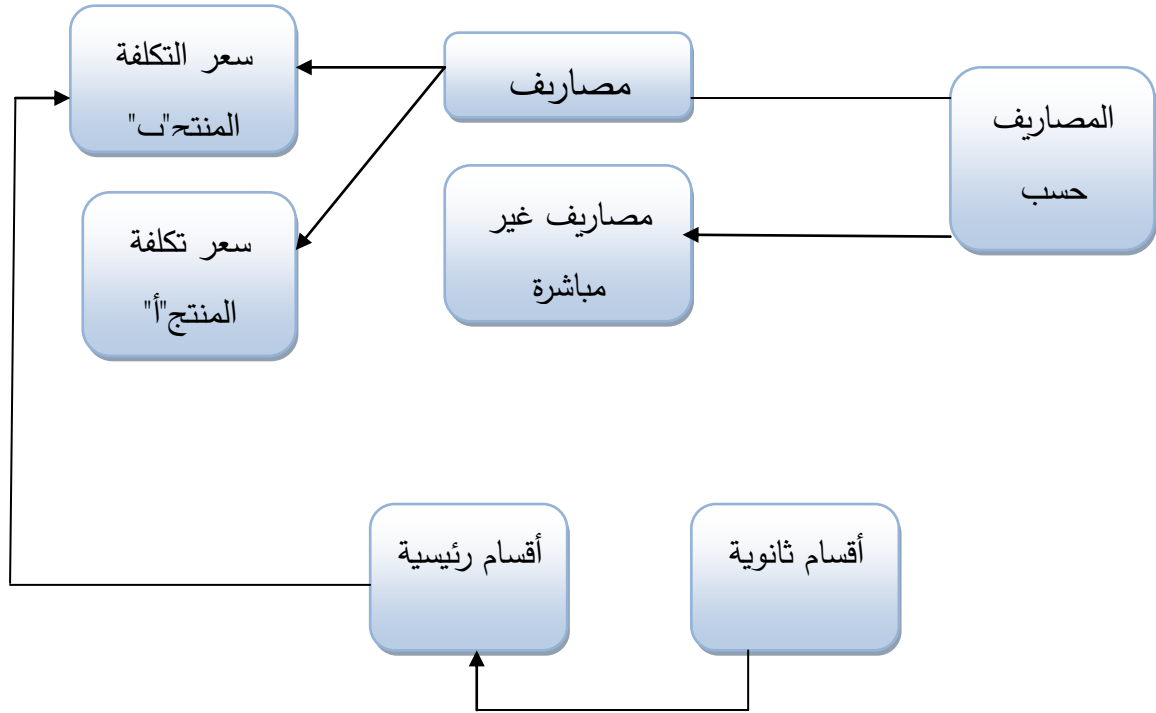
¹ - هلال درحمون، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004-2005، ص194.

² - بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002، ص17.

³ - عبد الكريم بويقوب، مرجع سابق، ص103-106.

⁴ - ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص44-47.

الشكل رقم 04: مخطط تفصيلي يوضح طريقة الأقسام المتجانسة



المصدر: علي رحال ، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 51

3- **تحديد وحدات العمل¹**: يتم تحميل أعباء المراكز الرئيسية على المنتجات وفق وحدات عمل والتي تحدد عندما يتم معالجة الأعباء غير المباشرة في مراكز التحليل .

- **تعريف وحدات العمل**: هي الوحدة التي تمكن من تحميل تكاليف مركز التحليل على حسابات تكاليف المنتجات أو طلبيات.

كما تسمح وحدات العمل بمتابعة تطور التكاليف في الأقسام وقياس هدفين هما أولاً متابعة تطور التكاليف بالأقسام وثانياً التحميل على التكاليف وسعر التكلفة، أي أن وحدة العمل يتم على أساسها توزيع تكاليف القسم على المنتجات.

4- **التوزيع الأولي**: يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من الأعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام، بعدها يتم استخدام مفتاح التوزيع فالمؤسسة تلجأ إلى مفاتيح التوزيع لتقسيم الأعباء حسب طبيعتها بين مراكز التحليل ما يسمى بالتوزيع الأولي، كما تلجأ إليها أيضاً لتوزيع المراكز الثانوية على المراكز الرئيسية ما يسمى بالتوزيع الثانوي، ويعتبر مفتاح التوزيع الأولي الوسيلة التي بواسطتها توزع الأعباء

¹ - محمد سعيد أوكيل، تقنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزائر، 1998، ص 116.

غير مباشرة على مختلف الأقسام، لأن توزيع هذه الأعباء يرتكز أساسا حول الاداءات القابلة للقياس المقدمة من الأقسام، ومفتاح التوزيع يستعان به إذا كانت الخدمات المقدمة غير للقياس.¹

5- **التوزيع الثانوي:** هو توزيع الأعباء غير مباشرة للأقسام الفرعية على الأقسام الرئيسية، ويتم تحميل نصيب كل قسم رئيسي متناسبة مع الأقسام الفرعية المساعدة الأخرى على حسب وحدة قياس معينة تختلف من مؤسسة لأخرى.²

وهذا التوزيع يتخذ عدة طرق نذكرها:

5-1- **طريقة التوزيع المباشرة:** تقوم على أساس التوزيع الإجمالي للمصاريف غير المباشرة التابعة للأقسام الفرعية، وفق أسس متناسبة مع الأقسام الرئيسية.³

5-2- **طريقة التوزيع التنازلي:** في ظل هذه الطريقة يتم توزيع المجموع الأولي للأعباء الخاصة بكل قسم من الأقسام الثانوية، على الأقسام التالية له، بالإضافة إلى الأقسام الرئيسية، أي أن المراكز يقدم خدماته فقط للمراكز التي تليه، ليصبح مجموع أعبائه معدوماً، وهكذا يوزع مجموع أعباء القسم الثاني على المراكز الموالية له دون الرجوع إلى الوراء وبالتالي فإن هذه الطريقة تتجاهل تماماً الاستفادة العكسية، أي أنها تهتم بالاستفادة في اتجاه واحد فقط هو الاتجاه التنازلي.⁴

5-3- **طريقة التوزيع التبادلي:** تقوم على مبدأ تبادل الخدمات بين الأقسام فقد يستفيد قسم ما من خدمات الأقسام الفرعية الأخرى، وقد يقدم هذا القسم بالمقابل خدمات لتلك الأقسام.

ومن خلال التوزيع التبادلي يتضح لنا أنه قد نصادف تبادل للخدمات بين الأقسام أي بمعنى أنه يمكن إيجاد قسم يقدم خدمة ويتلقى أخرى في نفس الوقت ولذلك يتوجب الأمر تحديد قيم الخدمات المتبادلة أولاً ثم بعدها مباشرة عملية التوزيع الثانوي، أما في حالة عدم وجود أي تبادل للخدمات، هنا تتم عملية التوزيع الثانوي بشكل عادي كما تشير إلى أن تبادل الخدمات لا تقتصر على الأقسام المساعدة فقط بل تتعداه إلى الأقسام الرئيسية وعادة ما نجد قسمين أساسيين أو أكثر يستفيدون من خدمات بعضهم البعض، ويتم حساب قيمة الخدمات المتبادلة للقسمين بطريقة المصفوفات مثل ما هو الحال في الأقسام الثانوية.

¹- ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 98.

²- أحمد نور، محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 1993، ص 37-40.

³- عبد الكريم بويقوب، مرجع سابق، ص 103.

⁴- ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 204-205.

ثالثا : تقييم طريقة التكاليف الكلية:

تعتبر هذه الطريقة من أول الطرق في مجال المحاسبة التحليلية وقد أدت دورا بارزا في النشاط الاقتصادي للمؤسسات خاصة خلال الفترة التي تلت ظهورها وتطبيقها، بحيث زادت الاهتمام بها والعمل على تطويرها، وبرزت أهميتها من خلال مساهمتها في وضع قاعدة أساسية لبناء نظام معلومات محاسبي قابل للتطوير استفادت منه بعض الطرق الأخرى.

- **مزايا طريقة التكلفة الكلية:** لطريقة التكلفة الكلية عدة مزايا هي:¹
 - سهولة استخدامها لاعتمادها في مجموعة من الخطوات البسيطة.
 - قياس نسبة الأعباء غير المباشرة المحملة لكل قسم في حساب التكاليف وسعر التكلفة.
 - عزل بعض التكاليف المحددة التي يجب معرفتها لسد احتياجات التسيير وذلك بهدف إيجاد قدر المستطاع تحليل الأعباء غير مباشرة لصعوبة تحديدها وضبطها.
 - تساهم في عملية مراقبة التسيير بحيث تحدد مراكز المسؤولية وتمكن من تقييم أداء المسؤولين عن الأقسام، فهي تشكل عنصرا ضروريا في حالة تطبيق نظام تسيير لا مركزي.
 - تعتبر طريقة واسعة الاستعمال خاصة في المؤسسات الإنتاجية، باعتبارها تعطي نتائج تحليلية حسب مجال التطبيق المعمول به.
- **عيوب طريقة التكاليف الكلية :** لطريقة التكلفة الكلية عدة عيوب نذكر منها ما يلي²
 - عدم قدرتها على تزويد الإدارة بالبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات والتخطيط ورسم السياسات.
 - عدم قدرتها على معرفة ما هو مستغل وما هو غير مستغل من الطاقة المتاحة، مما يؤدي إلى ضياع الوقت مع عدم الاهتمام بالرقابة وضبط عمليات التشغيل والإنتاج.
 - لا يمكن حساب مجموع التكاليف إلا بعد انتهاء الدورة الاستغلالية، بينما يحتاج المديرون إلى معرفة تكاليف المنتجات قبل حساب مجموع التكاليف.
 - تعتبر هذه الطريقة طويلة عند تحميل وتوزيع الأعباء غير المباشرة .

¹ - عبد العالي شحتاني، مرجع سابق، ص 20-21.

² - نفس مرجع سابق، ص 21.

II. أهمية طريقة التكاليف الكلية في مراقبة التسيير:¹

- إن معرفة التكلفة الكلية للمنتجات المشتراة، المنتجة والمباعة، يعد عنصر معلومات لا يمكن تجاهله عندما يتعلق الأمر بقيادة المؤسسة ومراقبة تسييرها بحيث تسمح بـ:
- تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية والبيعية .
 - دراسة تطور التكاليف أي منتج، عبر مختلف مراحل مسار كل منها في النتيجة .
 - إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل المؤسسات (في مختلف مراحل الإنتاج حسب وسائل الاستغلال المستخدمة وحسب الزبائن التي لها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة وهذا بهدف تسطير خيارات استراتيجية (تخفيض التكاليف في بعض المراحل، إعادة تنظيم المسار...) .
 - إعداد سعر تجاري لسلمة أو خدمة لا يكون محدد أو مفروض من طرف المنافسة .
 - تساهم في التسيير العقلاني للمؤسسة، وفي لا مركزية المسؤوليات وبالتالي في مراقبة التسيير.
 - تحديد التكلفة التي يمكن للمؤسسة تحقيقها، وهذا لمقارنتها فيما بعد التكلفة التي يجب أن لا تتجاوزها إذا أرادت أن تكون تنافسية في سوق تنافسي .
 - اتخاذ القرارات فيما يخص صنع أو معالجة المنتوجات.

المطلب الثاني: طرق التكاليف الجزئية للمحاسبة التحليلية

تعتمد هذه الطرق على التحميل الجزئي للتكاليف، وبذلك فإن التكاليف تحمل لارتباطها بمستوى النشاط وبمعنى آخر فإن النشاط لا يتحمل إلا الجزء الذي يتعلق به التكاليف، في حين يحمل الجزء الباقي إلى النتيجة وهناك عدة طرق جزئية لتحميل التكاليف نذكر منها:

- طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة.
- طريقة التكلفة المتغيرة.
- طريقة التكلفة الهامشية.

¹ - نوال مرابطي ، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2006، ص 131-132.

I. طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

أولاً: ماهية التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

1- تعريف طريقة التحميل العقلاني: يكون التحميل العقلاني عندما يتم حساب جزء من الأعباء الثابتة حسب

مستوى النشاط المتفق عليه سابقاً كمستوى عادي، أما بالنسبة لكل مرحلة (الإنتاج، التوزيع أو أي مرحلة

أخرى)، تبلغ قيمة الأعباء الثابتة المدمجة في التكاليف قيمتها الحقيقية مضروبة في معامل التحميل.¹

2- مراحل حساب التكاليف والنتيجة التحليلية:

ترتكز طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة على تحديد مختلف التكاليف وسعر

التكلفة كما يلي:

أ- حساب معدل التحميل العقلاني:

يحسب معدل التحميل العقلاني من خلال العلاقة التالية:²

$$\text{معدل التحميل العقلاني} = \frac{\text{المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي} / \text{المستوى العادي للنشاط الاقتصادي}}$$

ب- حساب الأعباء الثابتة المحملة:

تحسب الأعباء الثابتة المحملة للتكاليف الفترة كما يلي :³

$$\text{الأعباء الثابتة المحملة} = \text{الأعباء الثابتة الفعلية} \times (\text{المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي} / \text{المستوى العادي للنشاط الاقتصادي})$$

ج- تحميل الأعباء الثابتة للأقسام المتجانسة:

حسب هذه الطريقة تفضل الأعباء غير مباشرة الثابتة عن المتغيرة في كل قسم وتخضع الأولى للتحميل

بواسطة معامل التحميل الذي قد يكون وحيد لمجموع أقسام المؤسسة أو قد تختلف المعاملات بين الأقسام

وتستعمل نفس المبادئ في توزيع الخدمات بين الأقسام المساعدة الأساسية في طريقة التكاليف الكلية.

د- تحديد فروق التحميل العقلاني :

¹ - عمر بوخراز ، مبادئ المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، بدون سنة نشر ، ص79.

² - علي رحال، مرجع سابق، ص64.

³ - عبد الكريم بويعقوب ، مرجع سابق، ص214.

من خلال قيمة معامل التحميل العقلاني لدينا ثلاث حالات ممكنة :¹

✓ **معامل التحميل العقلاني > 1:** وهذا يعني أن حجم النشاط الفعلي أقل من حجم النشاط العادي، مما يدل على أن المؤسسة لم تستخدم كامل طاقتها الإنتاجية، ومنه فإن سعر التكلفة يحمل بالجزء الذي يعنيه فقط والفرق الناشئ بين التكلفة الإجمالية الثابتة والتكلفة الثابتة المحملة يسمى بخسارة نقص الفعالية.

✓ **معدل التحميل العقلاني = 1:** أي أن حجم النشاط الفعلي يساوي حجم النشاط العادي، ومنه أن التكلفة الثابتة المحملة وبالتالي ليس هناك فرق تحميل وأن المؤسسة استخدمت كامل طاقتها النظرية .

✓ **معدل التحميل العقلاني < 1:** معناه أن النشاط الفعلي أكبر من النشاط الطبيعي، وتكون الأعباء الهيكلية المحملة بالتكاليف أكبر من المبلغ الطبيعي المتوقع، ويكون الجزء الإضافي من الأعباء الثابتة المخصص أو ربح زيادة الفعالية عبارة عن ربح ناتج عن زيادة النشاط.

3- تقييم طريقة التحميل العقلاني:

▪ **مزايا طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:** لطريقة التحميل العقلاني عدة مزايا:²

- تحميل الوحدة المنتجة بنصيبها من التكاليف الثابتة التي ساهمت في إنتاجها .
- ترحيل التكاليف الثابتة غير المستغلة إلى حسابات النتيجة، حيث لا يتحمل على المنتجات، وهذا ما يجعل الإدارة تتخذ الإجراءات اللازمة لتشغيل الطاقة غير المستغلة.
- الثبات النسبي لتكلفة الوحدة حتى مع تغير مستويات النشاط.
- عدم تحميل وحدة النشاط بالتكلفة الثابتة غير المستغلة يؤدي إلى تخفيض أسعار البيع، وبالتالي تخفيض العبء على المستهلك.

▪ **عيوب طريقة التحميل العقلاني:** رغم المزايا التي تتمتع بها هذه الطريقة إلا أنها لا تخلو من العيوب منها:³

- صعوبة تحديد حجم النشاط سواء في المؤسسة أو في كل قسم من أقسامها.
- صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة، وخاصة في حالة وجود أعباء نصف متغيرة حيث تستعمل عدة طرق تقريبية للفصل بين الجزئين الثابت والمتغير

¹ - خالد هادفي ، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير في مؤسسة اقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر - بسكرة ، 2012 ، ص 54-55.

² - خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص 362.

³ - ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق، ص 133

➤ تقييم المخزونات النهائية (منتجات أو مشتريات) التي تظهر الميزانية الختامية حيث تكون تكاليفها أكبر من الحقيقية عن بلوغ حجم نشاط أكبر من العادي، والعكس عند عدم بلوغ المستوى العادي للنشاط يكون هناك تخزين للمصاريف العامة.

ثانيا: أهمية الطريقة التكاليف التحميل العقلاني:

لقد وصلت هذه الطريقة إلى حد ما إلى معالجة القصور الذي تميزت به طريقة التكاليف الكلية خاصة فيما يخص المعلومات التي تخص اثر تغير مستويات النشاط على أداء المؤسسة.

لذلك فهي تساهم من خلال أهميتها في مراقبة تسيير المؤسسة من خلال:¹

- مراقبة فعالية التسيير عن طريق تقييم الأداء بناء على ملاحظة التغيرات التي تحدث فهي مستويات النشاط من خلال الفروق التي تحققها معاملات التحميل العقلاني التي تعتبر مؤشرات رقابة فعالية هذا ما يساعد في البحث عن أسباب الفروق، واتخاذ إجراءات تشغيل الطاقة غير المستغلة وتحسينها والعمل على تحديد عوامل زيادة الفعالية من أجل دراستها وتعميمها. كما تساعد على تقييم الفرص الضائعة من جراء نقص النشاط والخسارة الناتجة عن ذلك، وفي المقابل وفي الحالة المعاكسة فإن زيادة النشاط يوفر للإدارة معلومات يمكن استخدامها في التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة على استغلال الطاقة، وكذا إعداد الموازنات والعمل على تحسين دقة المعايير المتعلقة بالنشاط والطاقة الإنتاجية، واستخدام ذلك في حساب التكاليف المتوقعة (التقديرية).
- الثبات النسبي التكلفة الوحدة في ظل مستويات النشاط المختلفة وهذا ما يساعد على سهولة تحديد سعر البيع مع استقراره.
- تعد أكثر واقعية في تناولها للتكاليف الثابتة وتحميلها بالقدر الملائم وتبرر الطاقات العاطلة.

II. طريقة التكاليف المتغيرة

أولاً: ماهية طريقة التكاليف المتغيرة

1- تعريف طريقة التكاليف المتغيرة: تقوم هذه الطريقة على أساس الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة وتحمل فقط التكاليف المتغيرة في تكلفة المنتج، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الدورة عند حساب النتيجة الصافية.²

¹ - نوال مرابطي ، مرجع سابق ، ص134-135.

² - عبد الكريم بويعقوب، مرجع سابق، ص179.

وتوضح الأعباء التي تعمل بها هذه الطريقة في الشكل التالي:

الشكل رقم 05: الأعباء التي تعمل بها طريقة التكاليف المتغيرة

الأعباء المتغيرة	
1	الأعباء المباشرة
2	الأعباء غير مباشرة

المصدر: عبد العالي شحتاني، مرجع سابق، ص 26.

2- أنواع التكاليف المتغيرة: هناك نوعين لحساب التكلفة وفق هذه الطريقة، طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة وطريقة التكاليف المتغيرة المتزايدة.

- طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة: تقوم هذه الطريقة على أساس حساب الهامش على التكلفة المتغيرة من خلال الفرق بين رقم الأعمال والتكلفة المتغيرة وحساب النتيجة وحساب النتيجة بتخفيض التكاليف الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة.¹

وتتمثل خطوات إعداد هذه الطريقة في:²

- حساب رقم الأعمال المؤسسة.
- حصر وتحديد التكاليف إلى أعباء متغيرة وثابتة.
- حساب الهامش على التكلفة المتغيرة.

الهامش على التكاليف المتغيرة = رقم الأعمال - التكاليف

- ✓ يعبر الهامش على التكلفة المتغيرة عن ما تبقى من رقم أعمال المؤسسة بعد الأخذ في الاعتبار مجموع الأعباء المتغيرة، ويسمح كذلك بتغطية الأعباء الثابتة وما إذا كانت كافية لتحقيق الربح.
- ويوضح معامل الهامش على التكلفة المتغيرة من خلال العلاقة التالية:

معامل الهامش على التكاليف المتغيرة = (التكاليف المتغيرة / رقم الأعمال) × 100

¹ - عبد العالي شحتاني، مرجع سابق، ص 26-27.

² - عبد العالي شحتاني، مرجع سابق، ص 26-27.

حساب النتيجة وذلك بالفرق بين الهامش على التكلفة المتغيرة والتكاليف الثابتة ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

$$\text{النتيجة} = \text{الهامش على التكاليف المتغيرة} - \text{المصاريف الثابتة}$$

وتظهر النتيجة في ثلاث حالات:¹

- الهامش على التكلفة المتغيرة أكبر من التكاليف الثابتة، وتكون النتيجة في هذه الحالة موجبة.
 - الهامش على التكلفة المتغيرة أقل التكاليف الثابتة، وتكون النتيجة في هذه الحالة سالبة .
 - الهامش على التكلفة المتغيرة يساوي التكاليف الثابتة، وتكون النتيجة في هذه الحالة مساوية للصفر.
- ✓ ويمكن تلخيص الخطوات السابقة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 01: طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة لحساب النتيجة

النشاط أو المنتجات	منتج 01	منتج 02	منتج 03	المجموع
1- رقم الأعمال (خارج الرسم)				
2- التكلفة المتغيرة الإجمالية (التكلفة المتغيرة للإنتاج + التكلفة المتغيرة للتوزيع)				
3- الهامش على التكلفة المتغيرة (1-2)				
4- التكاليف الثابتة غير موزعة				
5- نتيجة الاستغلال (3-4)				

المصدر: عبد الكريم بويقوب ، مرجع سابق، ص 181.

- طريقة التكلفة المتغيرة المتزايدة: هي طريقة لحساب التكاليف، وسيطية بين طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة وطريقة التكاليف الكلية، تحمل للمنتجات:²

¹ - علي رحال، مرجع سابق، ص 71.

² - عبد العالي شحتاني، مرجع سابق، ص 28.

- مجموع الأعباء المتغيرة المباشرة.
- مجموع الأعباء المتغيرة غير المباشرة.
- مجموع الأعباء الثابتة المباشرة.

وتعرف هذه الطريقة بأنها: " طريقة محاسبية تتضمن إلى جانب الأعباء المتغيرة، الأعباء الثابتة الخاصة التي يمكن أن تضاف بدون صعوبة، وتستبعد الأعباء الثابتة المشتركة لعدة منتجات أو أنشطة".

وتقوم هذه الطريقة كغيرها من طرق المحاسبة التحليلية بتوفير ليس فقط المعلومات الإجمالية عن أداء المؤسسة، ولكن أيضا معلومات أكثر دقة عن كل عناصر نشاطها .

ويوضح الشكل التالي الأعباء التي تدخل في طريقة التكاليف المتغيرة المتزايدة

لشكل رقم 06 : الأعباء المتغيرة في طريقة التكاليف المتغيرة المتزايدة

	الأعباء المتغيرة	الأعباء غير المتغيرة
الأعباء المباشرة	01	03
الأعباء غير المباشرة	02	04

المصدر: عبد العالي شحتاني، مرجع سابق، ص28.

- يسمح الشكل بإعطاء نظرة أفضل للعناصر التي تؤخذ بعين الاعتبار، حيث تشكل الخانات التي تكون فيها الخطوط موصولة (خانة 1-2-3) التكاليف التي تؤخذ بعين الاعتبار في طريقة التكاليف المتغيرة المتزايدة، أما بالنسبة للخانة رقم 04 فهي تحتوي على التكاليف الثابتة غير مباشرة والتي لا تأخذ بعين الاعتبار ويمثل الهامش على التكلفة الخاصة الفرق بين سعر البيع والتكلفة المباشرة ويسمى بعض المؤلفين الهامش على التكلفة الخاصة للمنتج أو نشاط بـ"المساهمة" هذا المنتج أو هذا النشاط في تغطية الأعباء الثابتة المباشرة.

- ويمكن عرض هذا الهامش من خلال العلاقة التالية:

الهامش على التكاليف الخاصة = الهامش على التكاليف المتغيرة - المصاريف

ويمكن تلخيص الحسابات الرئيسية لهذه الطريقة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 02: حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة المتزايدة

عناصر الحساب	منتج 01	منتج 02	منتج 03	منتج 04	الإنتاج الإجمالي
رقم الأعمال (1)					
التكلفة المتغيرة (2)					
الهامش على التكلفة المتغيرة (3=2-1)					
التكاليف الثابتة الخاصة (4)					
الهامش على التكاليف الخاص أو هامش المساهمة (5=4-3)					
الهامش الإجمالي على التكاليف الخاصة					
الأعباء الثابتة المشتركة					
النتيجة التحليلية الإجمالية					

المصدر : عبد العالي شحتاني، مرجع سابق، ص 28.

يتضح من الجدول أن العملية الحصول النتيجة وفق هذه الطريقة، يمر بحساب الهامش على التكلفة المتغيرة، ثم الهامش على التكاليف الخاصة، مع تحديد التكاليف المباشرة (متغيرة وثابتة) وغير مباشرة (ثابتة).

3- تقييم طريقة التكاليف المتغيرة :

✓ مزايا طريقة التكاليف المتغيرة: لطريقة التكاليف المتغيرة عدة مزايا منها:¹

- ثبات متوسط تكلفة الوحدة الفترات مختلفة، وبالتالي ثبات أسعار البيع، حيث تعتبر التكاليف المتغيرة عن التكاليف الحقيقية لإنتاج، وتستبعد التكاليف لأنها ترتبط بالطاقة والزمن وتحسب من النتيجة .

¹ - هاشم أحمد عطية ، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 245-246.

- تسمح بإظهار الأرباح الحقيقية، وبالتالي تختفي الأرباح غير الحقيقية التي كانت تنتج عن تقييم المخزون في طريقة التكاليف الكلية.
- تسمح عملية تصنيف التكاليف الى متغيرة وثابتة، بمساندة الإدارة في اتخاذ مختلف القرارات.
- توفير البيانات اللازمة لتخطيط الأرباح، من خلال العلاقة بين التكاليف وحجم النشاط والأرباح.
- تسمح هذه الطريقة بتحقيق رقابة أدق من خلال استبعاد التكاليف التي لا تخضع لمسؤولية المشرفين والرؤساء متمثلة في التكاليف الثابتة.
- تبسط هذه الطريقة تقييم المنتجات، مناطق البيع، فئات العملاء، خطوط الإنتاج والأقسام، دون تعقيدها بإدخال التكاليف الثابتة .

✓ عيوب طريقة التكاليف المتغيرة : لطريقة التكاليف المتغيرة عدة عيوب منها:¹

- صعوبة الفصل بين التكاليف المتغيرة ،حيث أن بعض التكاليف تكون ثابتة ضمن حدود إنتاج معينة ثم تبدأ بالتغيير، ويعتبر هذا النوع تكاليف شبه ثابتة.
- هناك تكاليف متغيرة ولكنها لا تتغير بنفس نسبة تغير حجم الإنتاج، وتسمى التكاليف شبه المتغيرة .
- بما أن الوحدة المنتجة تحمل بنصيبها من التكاليف المتغيرة فقط، فإن تكلفتها لا تعبر عن التكلفة الحقيقية كما أن الوحدة المباعة تحل لها فقط التكاليف المتغيرة ولا تتحمل التكاليف الثابتة رغم أن هذه الأخيرة تسعى من خلالها المؤسسة إلى المحافظة على الطاقات والرقابة والإشراف والتوجيه والتخطيط.

ثانيا: أهمية الطريقة واستعمالها في مراقبة التسيير:

تظهر أهمية حساب التكاليف وتبويب عناصرها وفق طريقة التكاليف المتغيرة من خلال استخدامها المختلفة في مراقبة التسيير.²

- بحيث تسمح بدراسة مسلك التكاليف التي تعتبر في غاية الأهمية بالنسبة لاتخاذ بعض القرارات، خاصة تلك المتعلقة بتخطيط الأرباح أو ما يسمى بتحليل التعادل أو عتبة المردودية.
- حيث يتم وفقها دراسة العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح الذي يمثل أساس عملية تخطيط الأرباح المستقبلية وتحديد الآثار المترتبة عن السياسات الإدارية البديلة، ويفترض هذا التحليل أن المؤسسة تمتلك مجموعة من الموارد الاقتصادية تستلزم نقص التكاليف الثابتة على الأقل في الفترة القصيرة.
- وفي هذا الإطار تنحصر مشكلة المدير في هذه الوحدات في اتخاذ القرارات التي تحقق أفضل استخدام ممكن لهذه الموارد الاقتصادية من ناحية مستويات الإنتاج وتشكيلة المبيعات، لذلك يتم دراسة العلاقة بين

¹- عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، مرجع سابق، ص248.

²- نوال مرابطي ، مرجع سابق، ص 137-138.

التكلفة والحجم والربح كأساس لتحديد الإنتاج الأمثل لقسم من أقسام المصنع أو للمصنع كله في حالة تعدد منتجاته أو خدماته، وكل هذه القرارات تتوفر على متابعة تأثير التغيير في حجم الإنتاج على التغيرات في الدخل وفي التكاليف.

■ وعموما فإن إنتاج يجب أن يرتفع أو يتم تغيير تشكيلة المبيعات إذا كانت الزيادة في الدخل ناتجة عن ارتفاع الإنتاج، تزيد عن الزيادة المتوقعة في التكاليف نتيجة لزيادة الحجم، وبناء عليه يمكن القول أن هذا التحليل يركز على مسلك التكاليف الإيرادات بالنسبة لإحجام الإنتاج المختلفة .

■ تسمح التكاليف المتغيرة لمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة، حيث تمكن من متابعة تطور التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة في المدى القصير، ومقارنتها بالأرقام المثالية، وسهر على التخفيض من مبالغها.

■ تستعمل كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة كذا سعر البيع أو هامش الربح الذي سيتحقق في عملية البيع سواء لكل منتج على حدى، أو للنشاط العام للمؤسسة، أيضا دراسة التكاليف وتحديد أثرها ودراسة مختلف التغيرات المتوقعة فيها رقم الأعمال بالرجوع الى المعطيات الحالية لسوق ولظروف المؤسسة وكل التنبؤات المتعلقة بالزيادة أو الانخفاض في أسعار البيع، الوحدات المباعة، أسعار المواد الأولية، وباقي المعطيات الاستراتيجية التي تؤثر سلبا أو إيجابا على سلوك التكاليف ونشاط المؤسسة.

III: التكلفة الهامشية

أولاً: ماهية التكلفة الهامشية

2- تعريف التكلفة الهامشية : هي التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية اثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة من وحدات الإنتاج، وبمعنى آخر هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية على آخر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة، أو هي عبارة عن النقصان في التكاليف الكلية على اثر انخفاض كمية الإنتاج.¹

3- مبدأ التكلفة الهامشية: يمكن اعتبار التكاليف الهامشية، تكاليف اقتصادية نظرية لا تظهر في القوائم المالية وإنما تحسب من اجل دراسة النتائج المتوقعة لكل تغير في نشاط المؤسسة كما أنها تساعد في اتخاذ قرارات التسيير المتعلقة بتحديد الأسعار في حالة تخفيض أو زيادة الإنتاج، وقبول أو رفض الطلبات الخاصة المقدمة من طرف العملاء.²

¹ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص179.

² أحمد طويبية ، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، منكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003، ص146.

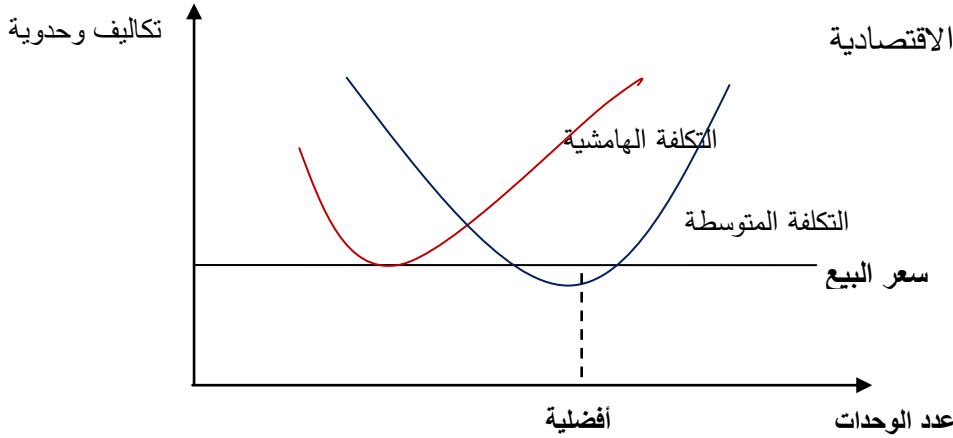
- يتم دراسة المردودية المتوقعة حسب حجم الإنتاج والتكلفة لوضعيات مختلفة من حيث الكمية المنتجة وما يقابلها من تكلفة متغيرة، وثابتة لكل كمية، وهذا بالزيادة أو النقصان في الوحدات مقارنة بالإنتاج الجاري، لذا يكون لدينا:

$$\text{التكلفة الهامشية الإجمالية} = \text{التكلفة الإجمالية للإنتاج} - 2 \text{ - التكلفة الإجمالية للإنتاج}$$

4- تحديد حجم الإنتاج الأمثل:

يمثل حجم الإنتاج الذي يحقق أكبر ربح ممكن من خلال الفرق بين رقم الأعمال الإجمالي والتكلفة الإجمالية، وتبلغ الأفضلية الاقتصادية حدها الأقصى عندما تقوم المؤسسة بعملية الإنتاج إلى غاية بلوغ الكمية التي تضمن التساوي بين الإيرادات الهامشي والتكلفة الهامشية، أما إذا أنتجت أكثر، فهذا يؤدي إلى انخفاض الربح خاصة في حالة السوق الذي تسوده منافسة كاملة، والتي لا يمكن من خلالها للمؤسسة أن تؤثر على سعر البيع بما إن هذا الأخير محدد من طرف السوق، فالأفضلية الاقتصادية يتم بلوغها عندما تكون التكلفة الهامشية مساوية إلى سعر البيع.¹

ويمكن إظهار هذه العلاقة في الشكل الموالي



الشكل رقم 07: تحديد الأفضلية الاقتصادية

المصدر: هلال درحمون ، مرجع سابق، ص245.

نلاحظ من خلال هذا الشكل انه من مصلحة المؤسسة زيادة الإنتاج، حتى تصل الى مستوى ينعدم فيه الربح على الوحدات الأخيرة، وتظهر هذه الحالة بمجرد تجاوز التكلفة الهامشية سعر البيع.

تجدر الإشارة هنا الى انه سواء في حالة ثبات سعر البيع أو تغييره يبقى مبدأ الأفضلية الاقتصادية معمول به في كلتا الحالتين، فما دامت التكلفة اقل من سعر البيع، تتصح المؤسسة بزيادة انتاجها.

¹ - هلال درحمون ، مرجع سابق، ص245.

5- تقييم طريقة التكلفة الهامشية:

✓ مزايا طريقة التكلفة الهامشية: لطريقة التكلفة الهامشية عدة مزايا نذكر منها: ¹

- تمكن من تحديد مستوى النشاط الأكثر مردودية .
- تساهم في توجيه اتخاذ القرارات بخصوص برنامج الإنتاج والمبيعات.
- توفير فرصة للتعاقد مع أطراف أخرى لإنتاج وتوفير ما تحتاجه بدل القيام بذلك.
- تقييد في قبول أو رفض طلبيات الزبائن وترتيبهم حسب طلبياتهم.
- تمكن من تحديد أسعار بيع مختلفة حسب مستويات النشاط التي تحققها المؤسسة وحسب علاقتها مع الزبائن .

✓ عيوب طريقة التكلفة الهامشية: لطريقة التكلفة الهامشية عدة عيوب نذكر منها: ²

- مفهوم التكلفة الهامشية هو مفهوم اقتصادي نظري، نادر ما يستعمل في المؤسسات الاقتصادية.
- عدم الدقة والتذبذب في حساب التكلفة الهامشية لأنها تشمل أحيانا التكاليف المتغيرة فقط عن مجال معين من مستويات الإنتاج وتشمل أحيانا أخرى الأعباء المتغيرة والثابتة عن الانتقال الى مجال إنتاجي آخر.
- الصعوبة في تحديد المعادلات الخاصة بالتكلفة الإجمالية والتكلفة المتوسطة ورسم المنحنيات الخاصة بها وهذا نظرا لصعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة كما أن المعطيات ليست دائما متوفرة وثابتة، ففي حالة تخفيض الأسعار مثلا، قد يسبب رد فعل معاكس من طرف المنافسين، مما يؤدي إلى اضطراب في قطاع النشاط بسبب حرب الأسعار.
- يصعب من الناحية التطبيقية، التمييز بين التكلفة المتغيرة والتكلفة الهامشية إلى درجة انه يقع الخلط بين المفهومين في غالب الأحيان .

ثانيا: أهمية طريقة التكاليف الهامشية في مراقبة التسيير: تكمن أهمية طريقة التكاليف فيما يلي: ³

- السماح بتحديد أثر التغيرات في مستوى النشاط على التكاليف وتقييم تأثيرها على الربح الإجمالي.
- حالة القرارات القصيرة الأجل وخصوصا في حالة القبول أو رفض طلبية إضافية من السوق المحلية أو الخارجية، أو إذا كان على المؤسسة اختيار بين التصنيع أو المناول من الباطن.
- عندما تقرر المؤسسة بيع جزء من إنتاجها بسعر منخفض لمراكز الشراء أو التصنيع وطوعية الإنتاج الإضافي والبيع بأسعار منخفضة المنتوجات أكثر قدما.

¹ عبد الكريم بويقوب، مرجع سابق، ص199.

² درحمون هلال، مرجع سابق، ص245.

³ مرابطي نوال، مرجع سابق، ص150.

- استخدام التكاليف الهامشية بتكيف أساسا مع سياسة التمييز (Differentiation) الأسعار في المؤسسات للأعباء الثابتة المهمة.

المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية وأهميتها في مراقبة التسيير

تهتم المؤسسة بمراقبة التسيير من خلال مراقبة تكاليفها وذلك باستخدام طريقة التكاليف المعيارية التي تتميز بتحديد معايير كمية وقيمة مسبقا ثم مقارنتها بالنتائج المحققة فعلا من أجل تحديد المسؤوليات على الفروقات الملاحظة وتحديد مدى استعمال إمكانيتها.

أولا: ماهية طريقة التكلفة المعيارية

1- تعريف طريقة التكلفة المعيارية:

- تكون التكاليف المعيارية محدد مقدما على أساس علمي وعملي في ظرف معينة والتي تتخذ أساس لقياس وضبط التكاليف الفعلية.¹

- هي: تكاليف خاصة بالإنتاج وتعتمد على تحديد معايير كمية وقيمة المادة الأولية اليد العاملة والمصاريف غير مباشرة إذ أنها لا تهتم بمصاريف التوزيع.²

- وتهدف الى:³

- مراقبة نظام الإنتاج بالمؤسسة.

- مراقبة إنتاجية اليد العاملة .

- تقدير تكاليف المشروعات.

- إنشاء ومعايير في عملية التصنيع .

- مقارنة المعايير بالإنجازات لاستخراج الفروقات لتحليلها.

- تحديد المسؤولين (داخل أو خارج المؤسسة) عندما تكون الانحرافات كبيرة (مبدأ التسيير بالاستثناء) .

- اتخاذ الإجراءات التصحيحية .

1- تحديد الانحرافات وتحليلها : تسمح طريقة التكاليف المعيارية بتقييم أداء كل مؤسسة من خلال مقارنة

التكاليف المعيارية مع التكاليف الحقيقية واستخراج الانحرافات وتحليلها وتحديد الأسباب التي أدت إليها والأطراف المسؤولة عنها .

¹ - عبد الكريم بويقوب، مرجع سابق، ص 227.

² - رحال علي، مرجع سابق، ص 86.

³ - عبد العالي شحتاني، مرجع سابق، ص 37.

وهناك ثلاثة عناصر يمكن حساب انحرافاتهما هي :

أ- انحراف المواد الأولية : يحدد الانحراف الإجمالي للمواد الأولية بطرح التكاليف الحقيقية من التكاليف المعيارية لنفس المادة بالاعتماد على الكمية الحقيقية، من خلال المعادلتين التاليتين :¹

$$\text{التكاليف الحقيقية} = \text{الكمية الحقيقية} \times \text{الإنتاج الحقيقي} \times \text{السعر الحقيقي}$$

$$\text{التكاليف المعيارية} = \text{الكمية المعيارية} \times \text{الإنتاج الحقيقي} \times \text{السعر المعيارى}$$

ويتكون الانحراف الإجمالي للمواد الأولية من :

- انحراف في الكميات : ويحسب بالعلاقة التالية

$$\text{انحراف الكمية} = (\text{الكمية المعيارية} - \text{الكمية الحقيقية}) \times \text{التكلفة المعيارية}$$

- انحراف في السعر : يحسب من خلال العلاقة التالية:

$$\text{انحراف السعر} = (\text{التكلفة المعيارية} - \text{التكلفة الحقيقية}) \times \text{الكمية الحقيقية}$$

اليد العاملة المباشرة : نفس العلاقة التي حددت في المواد الأولية ولكن بدل الكمية تكون عدد ساعات العمل وبدل تكلفة أجرة الساعة .

ويتكون الانحراف الإجمالي لليد العاملة من :²

• انحراف الوقت: ويحسب من خلال

$$\text{انحراف الوقت} = (\text{المدة المعيارية} - \text{المدة الحقيقية}) \times \text{معدل السعر المعيارى}$$

• انحراف الأجرة : وتحسب بالعلاقة التالية :

$$\text{انحراف الأجرة} = (\text{التكلفة المعيارى} - \text{التكلفة الحقيقية}) \times \text{المدة الفعلية}$$

¹ - علي رحال ، مرجع سابق، ص 90-91.

² - عبد الكريم بويعقوب، مرجع سابق، ص229.

ج- الأعباء غير مباشرة¹: ويحسب انحراف الأعباء غير مباشرة للأقسام ونفس طريقة حساب انحرافات المواد الأولية واليد العاملة، ولكن مع إضافة انحراف آخر الى انحراف السعر وانحراف الكمية فهو يعبر عن عدد الساعات المصروفة في عملية الإنتاج، وبالانطلاق من معادلة الانحراف الإجمالي:

$$\begin{aligned}
 & [(التكلفة المعيارية - التكلفة الحقيقية) \times الكمية المعيارية] \\
 & + \\
 & [(الكمية المعيارية - الكمية الحقيقية) \times التكلفة المعيارية] \\
 & - \\
 & [(تغير التكلفة \times تغير الكمية)] \\
 & = \\
 & الانحراف الإجمالي
 \end{aligned}$$

ويقسم انحراف السعر إلى جزئين بإدخال التكلفة المرنة المستخرجة من جدول الميزانية المرنة تحصل :

<p>انحراف الميزانية</p> <p>+</p> <p>انحراف النشاط</p> <p>+</p> <p>انحراف المردودية</p> <p>+</p> <p>انحراف المشترك</p> <p>=</p> <p>انحراف الأعباء غير مباشرة</p>	<p>←</p>	<p>[(التكلفة المعيارية - التكلفة المرنة) \times الكمية المعيارية]</p> <p>+</p> <p>[(التكلفة المرنة - التكلفة الحقيقية) \times الكمية المعيارية]</p> <p>+</p> <p>[(تغير التكلفة \times تغير الكمية)]</p> <p>=</p> <p>انحراف الأعباء غير مباشرة</p>
---	----------	---

وبالتالي فانحراف الميزانية هو الفرق بين الأعباء المعيارية للقسم وتكلفة الساعة للميزانية المرنة، وانحراف النشاط هو الفرق بين التكلفة الساعة للميزانية والتكلفة الحقيقية للقسم، أما انحراف المردودية هو الفرق بين تكلفة التكلفة المعيارية لوحدات العمل الحقيقية والتكلفة المعيارية لوحدات العمل المعيارية.

¹ - ناصر دادي عدون ، مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 174-175.

2- تقييم طريقة التكاليف المعيارية

✓ المزايا طريقة التكلفة المعيارية: لطريقة التكلفة المعيارية عدة مزايا نذكر منها :¹

- تستعمل في مراقبة نشاط المؤسسة وفقا للانحراف، وذلك نتيجة مقارنة النشاط المعياري بالنشاط الفعلي:
- اتخاذ القرارات المناسبة بعد تحليل وتفسير الانحرافات سواء كانت الانحرافات ايجابية أو سلبية التي كانت وليدة العملية الإنتاجية، وبالتالي تستطيع المؤسسة مراجعة تكاليفها.
- العمل على تحسين شروط الاستغلال وذلك من خلال تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات .
- إمكانية تقديم التكاليف لأي حجم من الإنتاج وتحليل الانحرافات الخاصة به، وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية المستقبلية.
- الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها وتزويد الإدارة بتقارير دورية عن وضعية المؤسسة ومستوى أدائها.
- يمكن اعتماد طريقة التكاليف المعيارية كقاعدة وأساس لتحديد الأسعار .

- السرعة في إيصال المعلومات الضرورية عن الانحرافات ليتمكن متخذو القرار من إصدار الأوامر التصحيحية في الوقت المناسب قبل فوات الأوان، وهذه العملية هي تغذية عكسية
- ✓ عيوب طريقة التكلفة المعيارية: لطريقة التكلفة المعيارية عدة عيوب نذكر منها²

- أن وضع معيار وان تم على أساس صحيح فإنها تشكل مستويات من النتائج صعبة لتحقيق .
 - بعد أن تقوم بتحديد التكلفة المعيارية وتبدأ في التطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث التغيرات التي تقتضي ذلك.
 - مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة الى نتيجة وقوع إحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.
 - صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية .
 - إن وجود معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة يؤدي الى اتخاذ قرارات غير رشيدة .
- ثانيا: أهمية الطريقة في مراقبة التسيير: تكمن أهمية الطريقة في مراقبة التسيير في المؤسسة فيما يلي :³

لقد أثبتت طريقة التكاليف المعيارية فعالية كبيرة في الميدان فيما يخص مراقبة تسيير المؤسسة وكل مراكزها وعلى اختلاف مستوياتها، من خلال متابعة الأداء وتقويمه بعد تحليل النتائج الفعلية ومقارنتها

¹ - محمد أحمد خليل ، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، دار النهضة العربية، لطباعة والنشر، بيروت، لبنان ، 2000، ص 314.

² - هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد ، مرجع سابق ، ص 350.

³ - مرابطي نوال، مرجع سابق، ص 147-148.

بالمعيارية وتحديد الانحرافات وتشخيص الأسباب، ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة التي تحول دون تكرار الانحرافات مستقبلا.

- كما أنها توفر للمؤسسة أداة لمراقبة الأعباء والمساعدة في تحديد مصادر الخلل أو حسن الأداء وهذا ما يسهل اعتماد ونشر التعليمات التي تطوير الأداء وترفع من الإنتاجية وتؤدي بها الى الرقي والازدهار.

- تحسين شروط الاستغلال بناء على تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات .

- الوقاية ضد اللا فعالية والروتين وهذا في إطار أنها أداة تسمح بمتابعة قيادية ومراقبة المسؤوليات .

- مساعدة الإدارة في التخطيط واتخاذ القرارات المتمثلة في :

➤ قرارات تسعير المنتجات.

➤ قرارات اختبار طرق الصنع.

➤ قرارات توفير الطاقة الإنتاجية.

➤ قرارات التوسيع في حجم الإنتاج.

➤ قرارات اختبار طرق البيع وأساليب الإعلان.

- تعتبر وسيلة فعالية لتحقيق هدف الرقابة على التكاليف.

- زيادة كفاءة الإنتاج، نتيجة المفاضلة المستمرة بين النتائج الفعلية والمقاس المعيارية.

- إمداد الإدارة بتقارير دورية توضح الانحرافات الناتجة عن المعايير المحددة مقدما .

- توفير المعلومات التي تخدم الإدارة عن الأسعار وكميات الإنتاج والطاقات الإنتاجية، وتكلفة الطاقة العاطلة

والتكاليف المتوقعة، وكذا معدلات التكاليف في الفترات المختلفة واتجاهاتها، مما يساعد الإدارة على ترشيد

قراراتها

المبحث الثاني: الطرق الحديثة للمحاسبة التحليلية

ظهرت حديثا العديد من الطرق التي تحاول معالجة العيوب التي تعاني منها الطرق التقليدية لكن لا يوجد اتفاق حول كونها تنسب لمحاسبة التحليلية وفي اعتقادنا ما دامت هذه الطرق تساهم في مساعدة المؤسسة على تحديد التكاليف فيمكن اعتبارها مدمجة في المحاسبة التحليلية من بين هذه الطرق نذكر: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة.

المطلب الأول : محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

1. ماهية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

1- تعريف طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة : تعرف طريقة (ABC) على أنها: "طريقة التوزيع التكاليف تعتمد على فكرة الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم فيها هذا المورد ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي لتحقيق الرقابة أفضل على أنشطة والموارد الإنتاجية والطاقة المتاحة وكيفية استغلالها.¹

2- الخطوات المتبعة في تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

2-1- تحديد أنشطة المؤسسة: يعتبر تحديد الأنشطة المرحلة الأولى والأساسية في عملية بناء نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، والتي على ضوءها تبني المراحل التالية، وكذلك تحديد طبيعة المعلومة المنتجة.² ويعرف النشاط بأنه: مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيها بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة.

2-2- توزيع الموارد بين الأنشطة : تسجيل الأعباء غير المباشرة عادة على مستوى أقسام المؤسسة ثم تقسم بين أنشطة كل قسم حيث:

• في حالة وجود رابط مباشر بين العبء والنشاط، فإن التخصيص يكون مباشرا (مثل مصاريف السفر لزيارة عميل تخصص على نشاط متابعة العملاء).

• في حالة عدم وجود رابط مباشر فإن العبء يوزع بالتناسب مع عدد العمال أو الوسائل المادية المستخدمة وفي المهام المشككة للأنشطة، وتسمى مفاتيح التوزيع المستخدمة لتخصيص الموارد على الأنشطة مسببان للموارد، وبالتالي فهذه المرحلة ترتبط بالتوزيع الأولي للأعباء غير مباشرة لكل قسم.

¹ - محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 269-270.

² - هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد ، مرجع سابق، ص 71-72.

2-3- **تعيين مسببات التكلفة لكل نشاط** : يتم في هذه المرحلة البحث عن العامل المفسر الأساسي (السبب) لتغير استهلاك الموارد، ويسمى هذا العامل بالمسبب، حيث يكون هذا الأخير بمثابة وسيلة قياس مادية للنشاط وقاعدة لتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات (أو موضوع التكلفة)، ويمكن أن تكون وحدة العمل عبارة عن عامل مفسر لتغيرات التكلفة لمركز التحليل، كما يمكن أن تكون مجرد وحدة قياس ضمن مركز التحليل تستخدم لتحميل تكلفة هذا المركز على المنتج، وبالتالي فمسبب التكلفة يعبر بالضرورة عن رابط سببي . **ويعرف مسبب التكلفة بأنه:** " مقياس يعكس السبب الجوهري في خلق أو تكوين عنصر التكلفة داخل كل وعاء تكلفة .¹

- ويمكن تصنيف مسببات التكلفة كما يلي:²

✓ **حسب درجة النشاط أو العمليات** وتتمثل في:

- مسببات التكلفة على مستوى التسهيلات العامة.
- مسببات التكلفة على مستوى المنتجات.
- مسببات التكلفة على مستوى الدفعات .
- مسببات التكلفة على مستوى الوحدات .

✓ **حسب مرحلة معالجة التكاليف** وتنقسم إلى :

- **مسببات تكلفة المرحلة الأولى** : هي مسببات لاستخدام الموارد بواسطة الأنشطة، تستخدم لربط تكاليف الموارد بالأنشطة ويطلق عليها بمسببات الموارد .
- **مسببات التكلفة المرحلة الثانية**: وهي مسببات لاستفاد الأنشطة بواسطة المنتجات، ويطلق عليها بمسببات الأنشطة.

2-4- **تخصيص التكاليف الأنشطة على مواضيع التكلفة (المنتجات)** : تعتبر هذه المرحلة هي الأخيرة

حيث يتم تحديد سعر التكلفة حسب طريقة ABC بالاعتماد على الخطوتين التاليين :³

- توزيع التكاليف على مجوعات الأنشطة (Cost Pool) المحدد مسبقا.
- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات الأنشطة وذلك على أساس الاستهلاك المنتج للأنشطة فعليا عن طريق حساب تكلفة مسببات التكاليف لكل مجمع أنشطة ويحسب سعر التكلفة بتحميل التكاليف المباشرة

¹- أحمد صالح عطية ، محاسبة تكاليف النشاط (ABC) للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر ، 2006 ، ص74.

²- محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص272-273.

³- عبد العالي شحتاني ، مرجع سابق، ص46.

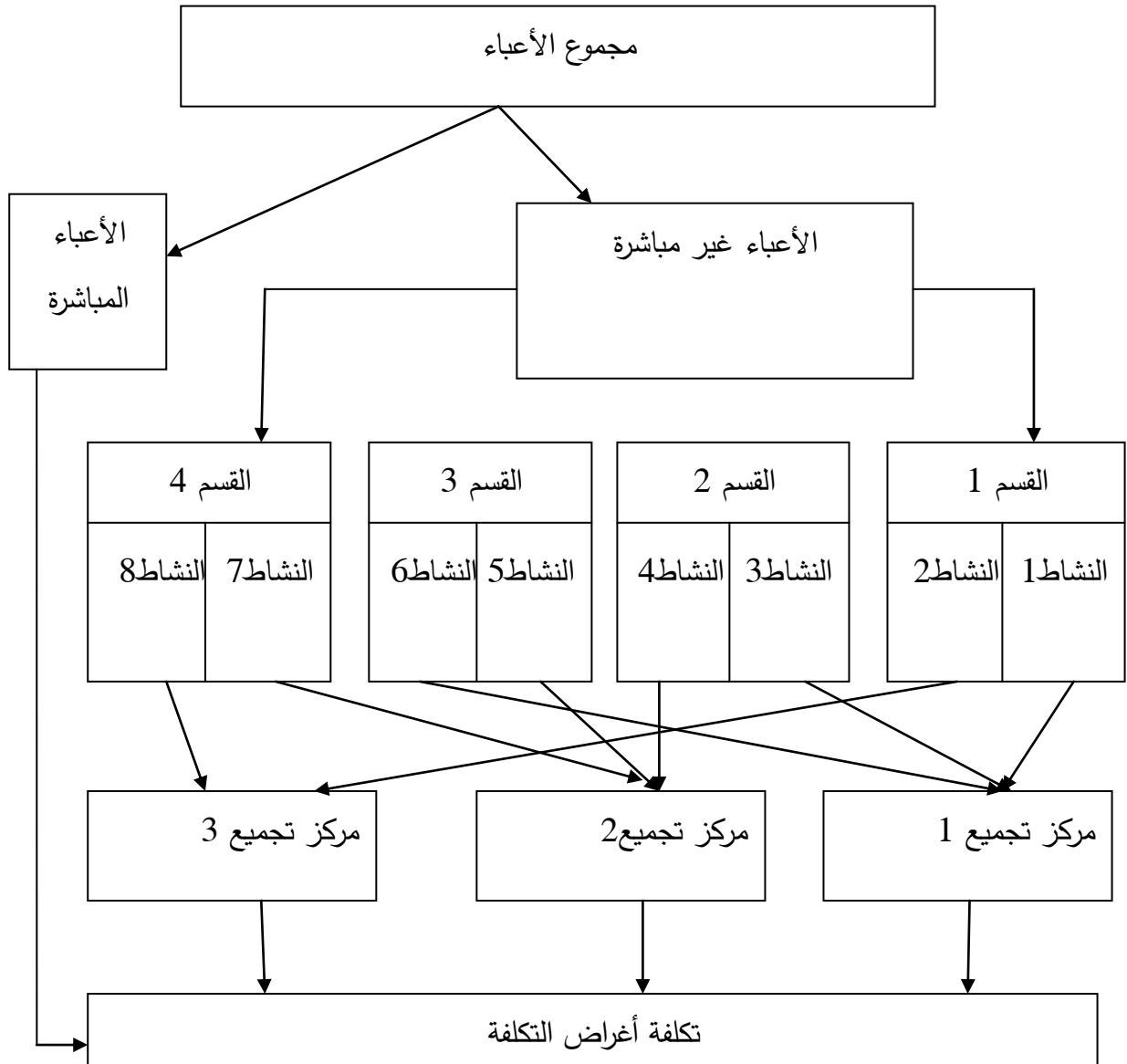
مباشرة على وحدات المنتج تضاف إليها التكلفة الوجودية لمسببات التكلفة باعتبارها تمثل مجموع التكاليف غير مباشرة المحملة على وحدات المنتج .

التكلفة الوجودية المسبب التكلفة = مجموع تكاليف مراكز الأنشطة / حجم مسببات كل مركز

سعر التكلفة الوجودي = التكاليف المباشرة للوحدة + مجموع التكاليف الوجودية للمسببات التكلفة

ويمكن جمع مختلف الخطوات للحصول على التكلفة وفق طريقة ABC من خلال الشكل التالي

الشكل رقم 08: خطوات إعداد طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: شحتاني عبد العالي، مرجع سابق، ص 47.

3- تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

✓ **مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:** لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC عدة مزايا نذكر منها: ¹

- فعالية الدور الرقابي لنظام محاسبة التكاليف على الأساس الأنشطة مقارنة بالطرق التقليدية لتخصيص التكاليف غير مباشرة، طالما انه يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات النهائية، الأمر الذي يزيد من إمكانية تلاقي أيه انحرافات.
- تحقيق الرقابة بأبعادها الثلاثة (القلبية - الآنية - البعدية) .
- تقديم أسلوب مختلف لتخفيض التكاليف من خلال إدارة الأنشطة والرقابة عليها من خلال فهم واستيعاب الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بها.
- العمل على زيادة النظرية الايجابية لأهمية ودور المحاسبين في إدارة الإنتاج، وفي مجالات اتخاذ القرارات الأخرى داخل المؤسسة، كما يعمل على تنمية روح العمل الجماعي، حيث إنه لم يقتصر تشغيله وفهمه على المحاسبين فقط، إنما امتد الى الوظائف الأخرى كالإنتاج والتسويق وغيرها.
- من أهم نتائج استخدام وتطبيق نظام ABC في المؤسسات العالمية ما يعرف بالإدارة الاستراتيجية للتكاليف التي تساعد في عملية التخطيط الاستراتيجي وإدارة الموارد .

✓ **عيوب تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC :** لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC عدة عيوب نذكر منها ²

- إن العيب الرئيسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقه فهذا النظام يكون مكلف للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقيق من جدوى النظام .
- إن كفاءة نظام على أساس الأنشطة يعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم للمسببات التكلفة، وذلك ليس سهلاً ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها.
- لقد طبق هذا النظام في احتساب التكلفة الكلية والتي تحتوي على التكاليف الثابتة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقيس التكاليف المتغيرة لإنتاج الوحدة.
- وجود بعض مشاكل العلمية مازالت دون حل، مثل اختيار مسببات التكلفة كما أوضحت الدراسة العالمية إن محاولات تطبيق نظام ABC في مجال التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية لم تكتمل بعد.

¹- أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل نشر ، عمان(الأردن) ، 2002، ص212.

²- خالد هادفي ، مرجع سابق، ص74-75.

II. أهمية الطريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

لقد أظهرت هذه الطريقة إمكانيات هائلة في الميدان الصناعي الذي يتميز بتكنولوجيا عالية في التسيير، التصنيع، حيث توفر نموذج للمعلومات المحاسبية الدقيقة التي تساعد في مهام التخطيط والرقابة وكذا اتخاذ القرارات، خاصة تلك التي تخص التشكيلة الإنتاجية وتسعير المنتجات.

- وفي هذا الصدد فإنها توفر فوائد عديدة لخدمة المسير وممارسة الرقابة، وهذا لأنها:¹
 - توضح ضرورة متابعة دورة الموارد عبر الأنشطة وأهداف التكلفة الخاصة بالمؤسسة.
 - تمنح جودة أكبر فيها النمذجة، على اعتبار أن النموذج المحاسبي فقط، محدد بصفة أدق، هذا يعني أن عدد المتغيرات المفسرة للاستهلاك ترتفع، العلاقات الداخلية تأخذ بعين الاعتبار بصفة أكبر، وبالتالي فإن مخاطر الدعم بين المنتجات تقل.
 - في إطار تقسيم الأنشطة، نجد أن الطريقة يمكن أن توفر تخطيط جيد ومفصل لعمل المؤسسة فيما يتعلق بطرق العمل، وأسباب التكاليف من البداية وحتى بعد بيع المنتجات.
 - على الصعيد الاستراتيجي، النظام يسمح بقياس كل الحوادث التي تقع على أنشطة المؤسسة والمتعلقة بأي قرار قد يمس منتج معين، فانطلاقاً من هيكل تكاليف أسعار التكلفة توجد إمكانية لتقييم مختلف مراكز المسؤولية.
 - تسمح أيضاً بسهولة حساب تكاليف المسارات والتي تتغير ببطء، باستثناء حالة إعادة التنظيم الضروري والهام، فتكلفة أي مسار تهتم بضرورة الاستقلالية الداخلية، التي يجب أن توجد بين وظائف المؤسسة، حيث توضح أن الأداء لا يرتبط فقط بتكلفة كل قسم ولكن بالتكلفة الناتجة عن التفاعلات بين كل أقسام المؤسسة.
 - استخدام الطريقة يسمح باستعمال معتدل لإعداد الفواتير الداخلية.
 - إلغاء التسيير بين المركز الرئيسية والمساعدة، يجنب التوزيع الثانوي للأعباء غير مباشرة.

المطلب الثاني : التكلفة المستهدفة**I. ماهية التكلفة المستهدفة****1- تعريف نظام التكلفة المستهدفة**

- **التكلفة المستهدفة للوحدة** هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف.²

¹- نوال مرابطي، مرجع سابق، ص 152-153.

²- ثناء علي القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006، ص 475.

- يقصد بالتكلفة المستهدفة تكاليف التصنيع وتسويق المنتج التي تتضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقيق أيضا العائد المطلوب ويتم الوصول آلة تكلفة الوحدة المستهدفة حسب المعادلة التالية:¹

$$\text{التكلفة الوحدة المستهدفة} = \text{سعر الوحدة المستهدفة} - \text{ريح الوحدة}$$

ومنه نستنتج أن :

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

1- الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة المستهدفة : نتبع الخطوات التالية :²

أ- تحديد سعر البيع المستهدف : يعد المنطلق لهذه العملية ويتم ذلك بناء على دراسة السوق فيما يخص المنافسين من حيث الجودة والأسعار المطبقة والزيائن من حيث رغباتهم وتقييمهم للمنتجات، وكذلك من حيث طبيعة المنتج والوظائف التي يؤديها ودورة حياته وكمية المبيعات المتوقعة، بالإضافة الى آفاق تطوير المنتجات الأخرى لها نفس الخصائص للمنتج المعني.

ب- تحديد الربح المستهدف : يعد الخطوة الثانية بناء على استراتيجية المؤسسة المتعلقة بالأرباح، أي الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه من منتج معين .

ت- تحديد التكلفة المستهدفة : للحصول على التكلفة يتم استخدام عنصرين سابقين بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف ، وعادة ما تكون هذه فرص تخفيض التكاليف الإنتاج، وهذا على كامل المراحل والنشاطات، ويطلق على هذه الإجراءات هندسية القيمة.

ث- تصميم أجزاء ومكونات السلعة بشكل يحقق التكلفة المستهدفة: تتمثل الخطوة الأخيرة في القيام بالدراسات اللازمة والتي تتم في الغالب من قبل المهندسين في المؤسسات للوصول الى الأجزاء والعناصر وأسلوب الإنتاج المناسب الذي يضمن تصنيع المنتجات بقيمة التكلفة المستهدفة، والتي تم تحديدها في الخطوة الثالثة

¹- أيمن الشنقيطي وعامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2006، ص335.

²- نفس مرجع سابق، ص335.

2- تقييم طريقة نظام التكلفة المستهدفة :

✓ مزايا نظام التكلفة المستهدفة: لنظام التكلفة المستهدفة عدة مزايا نذكر منها ¹ :

- تساعد التكلفة على تحسين العلاقات مع الموردين.
- تسهيل العمل الجماعي بإيجاد لغة مشتركة وهدف مشترك يكتمل في التكلفة المستهدفة، يعمل كل أعضاء الفريق على تحقيقه.
- يساعد تطبيق نظام التكلفة المستهدفة كذلك من خلال دعم عمل الفريق وإدارة الإمداد وإدماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات جديدة .
- أداة ممتازة للتسعير في الأسواق ذات المنافسة العالية.
- تحسين الوضع التنافسي للمؤسسات ومساعدتها على كسب ميزة تنافسية .
- مساعدة المؤسسة على التحكم في تكاليفها.
- مساعدة المؤسسة على الإبداع والابتكار والتطوير من خلال جعل التصميم والعمليات الإنتاجية محصورة في حدود التكلفة المحددة مسبقا وبناء على معطيات السوق، مما يؤدي بالمسؤولين الى بذل مجهودات أكثر.
- أداة للرقابة باعتبار أنها تطبق في مرحلة التخطيط وتصميم المنتجات.

✓ عيوب نظام التكلفة المستهدفة: لنظام التكلفة المستهدفة عدة عيوب نذكر منها ²

- تمثل أهم نقطة ضعف لنظام التكلفة المستهدفة في فرضه لضغط كبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل .
- عند نقطة معينة، تبدأ درجة عدم فهم نظام التكلفة المستهدفة، ترتبط ايجابيا بدرجة تعقيده وسلبيا بدقة القياس، فكلما أصبح النظام أكثر تعقيدا ومتضمنا لمتغيرات وقياسات أكثر، كلما أصبح أكثر صعوبة للفهم.
- عندما يكون النظام مفهوما، متكاملا وفعالاً ومتعلقاً بأهداف طويلة الأجل لتخفيض التكلفة تصبح السرية قيذا أساسيا، حيث أن بعض المنافسين على استعداد لدفع أي ثمن مقابل الحصول على تطوير التكلفة المستهدفة للفترة القادمة لأهم منتج .
- يتمثل احد مشاكل التكلفة المستهدفة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة، إذا أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي للمنتج معين، والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة.

¹- مؤيد محمد الفضل وآخرون ، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة لنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2007، ص37-38.

²- نفس المرجع السابق، ص39.

- مشكل آخر وربما يكون أهم مشكل، يتمثل في إدارة التكلفة المستهدفة أو كيفية بلوغ التكلفة المستهدفة حقا فبعد مشكل تحديد التكلفة المستهدفة وتقسيمها على وظائف المنتج مرحلة إدارة التكلفة المستهدفة التي تؤدي الى استخدام تحليل القيمة وتحرير إبداع كل المعينين بها .

2- أهمية طريقة التكلفة المستهدفة في مراقبة التسيير: تكمن أهمية طريقة التكلفة المستهدفة فيما يلي :¹

- تحديد سع البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية.
- تحديدها من الربح الذي تسعى لتحقيقه قبل طرح المنتج في السوق.
- إنتاج المنتجات بالجودة التي تتناسب احتياجات العميل والتي تحقق ميزة تنافسية على المدى الطويل.
- تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل.
- تخفيض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشودة.
- مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.

¹ - نوال مرابطي ، مرجع سابق ، ص155-156.

خلاصة

على ضوء ما سبق ذكره رأينا أن الرقابة على التكاليف تمثل جزء من أهداف مراقبة التسيير، حيث تسعى إلى دراسته التكاليف وتتبع مسلكها وتشخيص مسبباتها وبذلك فهي تمثل الأداة الفعالة لمراقبة الانحرافات وتحديد أسبابها وتبني الإجراءات التصحيحية، من خلال قرارات واعية وملائمة في الوقت المناسب. ومن هذا المنطلق فقد بعرض مختلف الطرق الموجودة في المحاسبة التحليلية لحساب التكاليف وسعر التكلفة في طرق التقليدية منها والحديثة وإبراز مساهمتها في مراقبة تسيير المؤسسة، إضافة إلى إبراز إيجابيات والعيوب التي تنطوي على كل واحدة من هذه الطرق.

الفصل الثالث

استخدام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير لمؤسسة

الجبس ومشتقاته "أولاد جلال" –بسكرة-

تمهيد :

تعتبر مؤسسة الجبس ومشتقاته - أولاد جلال - (بسكرة) إحدى المؤسسات التي تتواجد في المحيط الحديث، وما يتميز به هذا الأخير من تغير مستمر مما يجعلها معينة بتطوير المستوى وتسييرها في مختلف الجوانب ولعل من أهم هذه الجوانب ذلك الذي يختص بالمحاسبة باعتبارها من أهم عناصر المؤسسة.

وقد حاولنا في هذا الفصل إسقاط الجوانب النظرية على مؤسسة الجبس ومشتقاته -أولاد جلال- بسكرة من خلال إبراز دور المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير بالمؤسسة وهذا ما سنتطرق إليه من خلال ثلاث مباحث:

المبحث الأول: المؤسسة الجبس ومشتقاته.

المبحث الثاني: واقع استخدام محاسبة التحليلية في مراقبة التسيير بالمؤسسة محل الدراسة .

المبحث الثالث: المساهمة في تحديد التكاليف وفق طريقة التكاليف الكلية ودورها في مراقبة التسيير بالمؤسسة محل الدراسة .

المبحث الأول : مؤسسة الجبس ومشتقاته

سنحاول في هذا المبحث إلقاء نظرة عامة على مؤسسة الجبس ومشتقاته من خلال تعريفها ونشأتها وطبيعة نشاطها ثم تنتقل إلى وصف مراحل الإنتاج في المؤسسة.

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة الجبس ومشتقاته¹

سننطلق في هذا المطلب إلى التعريف بمؤسسة الجبس ومشتقاته من خلال تقديمها ونشأتها وأهميتها وأهدافها وإنجازاتها.

أولاً: تقديم المؤسسة :

1- نشأة مؤسسة الجبس ومشتقاته -أولاد جلال-

تأسست هذه المؤسسة برأس مال قدره **10000000.00** دج إلى غاية سنة **2010** بعد ذلك عدل في سنة **2013** ليصل إلى **630000000.00** دج وهذا في إطار البرنامج المسطر من طرف المعهد الوطني للدراسات والتنمية **INPED** حول إمكانيات واحتياطي المنطقة من المادة الأولية (الجبس)، ونظرا للنتيجة الإيجابية تقرر إنشاء الوحدة بتاريخ **08 ماي 1977** تحت اسم مؤسسة البلدية لإنتاج الجبس ومشتقاته وهذا لغرض تلبية احتياجات الولاية.

وبدأت التجارب مع الإنتاج في **01 سبتمبر 1983** ولكن الانطلاق الفعلي مع التدشين كان في **01 جانفي 1984** بطاقة إنتاجية قدرت بـ: **100طن / 24** سا أي ما يعادل **30000 طن** سنويا.

- أما في سنة **1985** ثم إدراج مؤسسة الجبس ومشتقاته إلى الشركة الولائية لمواد البناء وبقيت تابعة لها حتى صدور قانون استغلالية المؤسسات، وبموجب قرار رقم **01/90** المؤرخ في **07 فيفري 1990** أصبحت تسمى بمؤسسة الجبس ومشتقاته -أولاد جلال-.

- وفي سنة **1993** أصدرت الخزينة قرار إداري رقم **729** في إطار تطهير المؤسسة العمومية لامتناسص النتيجة السلبية.

- وفي **21 أكتوبر 1995** منحت لها مساعدة بمبلغ **4000000.00** دج.

¹- وثائق مقدمة من طرف المؤسسة الجبس ومشتقاته- أولاد جلال-

الفصل الثالث: استخدام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير لمؤسسة الجبس ومشتقاته " أولاد

جلال" - بسكرة -

- وهذا في إطار إعادة بناء رأسمال وذلك بموجب مرسوم S/G وأصبحت بذلك تلبى احتياجات جنوب شرق بسكرة ليتسع نطاقها إلى شرق الولاية في 01 مارس 2002.
- إما في 01 سبتمبر 2007 وبموجب القرار رقم 77/07 باعت المداولة المؤسسة الى فرنسا بمبلغ 510920800.00 دج وبذلك أصبحت المؤسسة تابعة للشركة القابضة الأولى عالميا في صناعة الجبس وصفائح الجبس GROUPE SANT-GOUBAIN لمشروع الاستثمار في الجزائر ولمدة طويلة يدفع بالاقتصاد الجزائر إلى الأحسن في المستقبل خاصة أن:
- كبر المؤسسة فهي تبلغ 963.15 م² وإمكانية اتساعها عند الحاجة إضافة إلى طاقتها الإنتاجية الجيدة 31800 طن / سنة.
- تطور سوق صفائح الجبس.
- المؤسسة في مكان يؤهلها لتلبية احتياجاتها فالمحجر يبعد عن المؤسسة حوالي 14 كلم، وتقع ببلدية أولاد جلال ولاية بسكرة على طريق الوطني رقم 05، فينص الشبح ، طريق بسكرة -أولاد جلال-

1- تعريف مؤسسة الجبس ومشتقاته -أولاد جلال :-

مؤسسة الجبس ومشتقاته-أولاد جلال - هي وحدة كبيرة في مجالها أي إنتاج الجبس ومشتقاته وهذا لتلبية احتياجات ولاية بسكرة وضواحيها بالمادة الأولية، وهي شركة ذات أسهم ويقدر رأسمالها 630.000.000 دج ، وهذه المؤسسة مر من عمرها أكثر من ثلاثين سنة لذا تعتبر من المؤسسات القديمة ولها خبرة وتنوع في الإنتاج وموقعها الجغرافي يقع في ولاية بسكرة وبذلك ببلدية أولاد جلال .

2-1- طبيعة نشاط المؤسسة: تنتج المؤسسة أنواع عديدة للجبس المخصص للبناء كما هو مبين أدناه:

- جبس مخصص للبناء .

- جبس مخصص للبناء ++ (أحسنأحسن).

- جبس مخصص للقوالب.

- جبس رقيق جدا.

2-2- قدرات الإنتاج :

• متوسط الإنتاج في اليوم قبل وضع الخط 02.

الخط الأول :120 طن في اليوم.

الخط الثاني: لا شيء .

• المتوسط الحالي :

الخط الأول: 60 طن في اليوم .

الخط الثاني: 100 طن في اليوم.

• توقعات الإنتاج سنة 2018:

الخط الأول: 100 طن من اليوم .

الخط الثاني: 230 طن في اليوم.

• القدرة المرتفعة الإجمالية السنوية سنة 2019

110.000 طن في السنة.

2-3- سير العملية الإنتاجية: الخط الجديد المبني بهندسة بسيطة فعالة وسهلة التسيير .

فرن جديد بسعة 18 طن يفوق بثلاث مرات الخط الأول.

الخط الثاني : يحتوي على محصلة خلط تسمح له بتوسيع السلسلة الى منتجات أكثر تحضيراً لآخر جيل .

ثانيا : أهمية مؤسسة الجبس ومشتقاته -أولاد جلال-

تتمتع مؤسسة الجبس ومشتقاته بأهمية اقتصادية بالغة وذلك لأنها تقوم بإنتاج الجبس لتلبية احتياجات ولاية بسكرة وضواحيها.

- حيث أنها تشهد استهلاك كبيراً وذلك من خلال تقديم وتوفير الجودة في هذا المنتج لأنها تتحكم في تقنيات الإنتاج المتطورة والسهر على إنتاج وتوفير هذا الإنتاج.

- تتجسد أهمية المؤسسة فيها يلي:

- المهمة الأساسية لمؤسسة الجبس هو إنتاج الجبس وتوفيره للمستهلك .
- تقوم بإنتاج الجبس لإتمام عملية البناء التي هي في تطور مستمر .
- امتصاص البطالة وتوفير مناصب الشغل .
- توفير مادة الجبس في ولاية بسكرة وضواحيها لتغطية احتياجاتها كليا.الموقع الجغرافي للمؤسسة يمكنها من أداء نشاطها بشكل جيد.
- أهمية مادة الجبس في عملية البناء لذا فهي ضرورية لعملية البناء.

ثالثا: أهداف مؤسسة الجبس ومشتقاته -أولاد جلال-

تعد مؤسسة الجبس ومشتقاته من المؤسسات الساعية الى تحقيق ميزة تنافسية أمام الشركات التي تنشط معها في نفس القطاع وذلك بتقوية مركزها التنافسي أمام المنتجات المتماثلة لها، ولكي يتسنى لها ذلك سيطرت مجموعة من الأهداف التي تحاول تحقيقها وتتمثل هذه الأهداف فيما يلي:

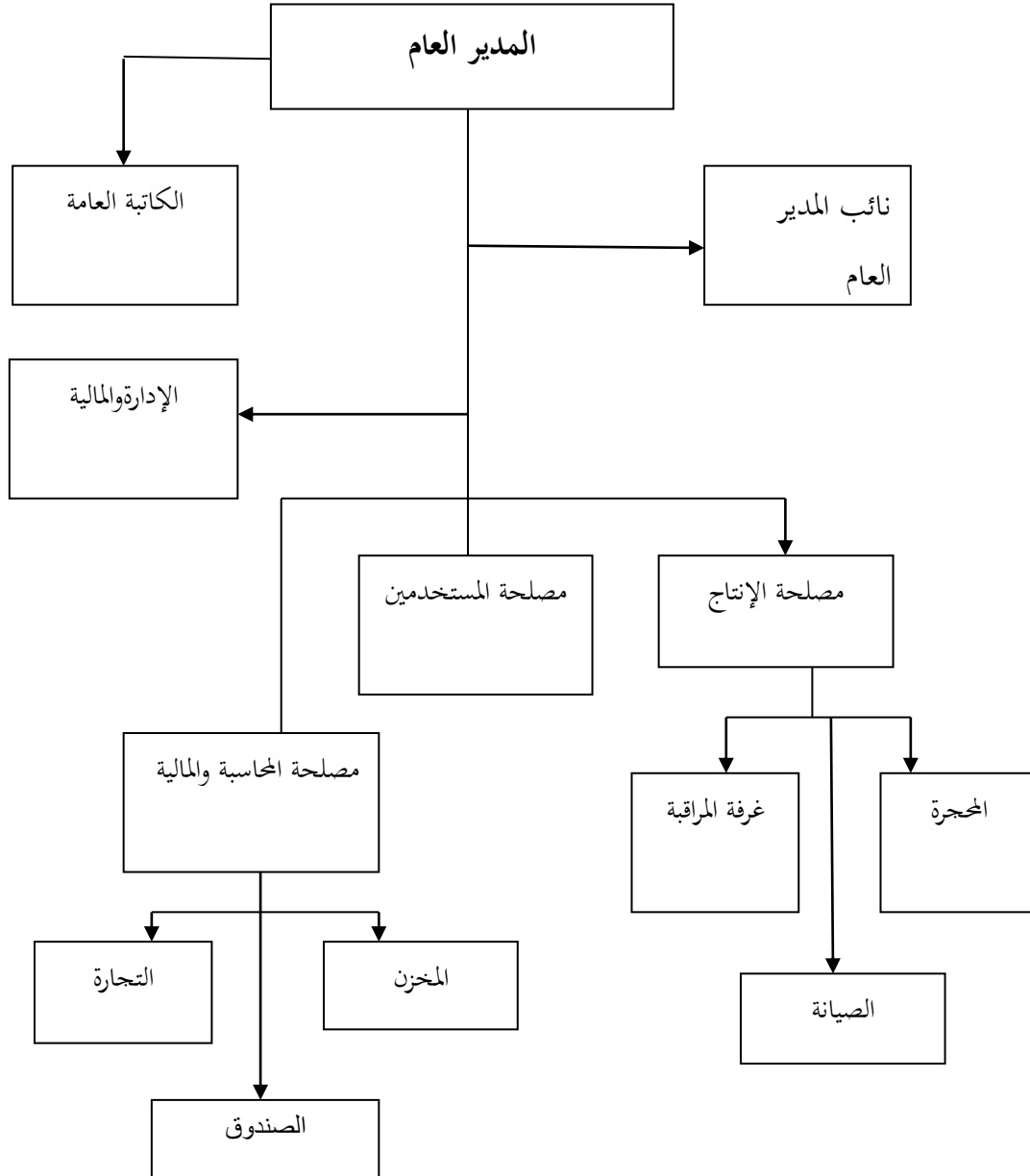
- العمل على تلبية حاجات السوق من مادة الجبس.
- وضع سياسته إنتاجية تعمل بدون توقف لتتطابق مع احتياجات السوق.
- تقوم بدعم الزبائن بالتعامل معها مع وجود تخفيضات تحفز الزبون على التعامل معها.
- تخفيض التكاليف من اجل تعظيم أرباحها.
- العمل على تطوير المنتج لتحقيق ميزة تنافسية.
- العمل على صنع نوع من الجبس ذو جودة عالية وميزة نجدها في هذه السنة المؤسسة فقط.

رابعا: انجازات المؤسسة:

- 1- الإدارة: إدارة جديدة، فريق جديد خاص ومكون للأدوات والثقافة الصناعية سانقوبان.
- 2- تكوين: برنامج تكوين الإطار بالخرج لاكتساب الأدوات ومنهجية المجموعة سان قوبان.
- 3- دعامة: توفير دائم لفريق من الخبراء على المستوى العالمي بإمكانية توجيهها ومساعدتها في حل المشاكل التقنية والتنظيمية.

المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

الشكل رقم 09: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الجبس ومشتقاته- أولاد جلال-



المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة الجبس ومشتقاته- أولاد جلال.-

ومن الشكل أعلاه نقوم بشرح لبعض المصالح في المؤسسة فيما يلي:

1- **المدير العام** : مهمته الحماية والحفاظ على الأموال في المؤسسة، وأيضاً يشرف على مراقبة رؤساء الأقسام في قيامهم بالمهام المستندة إليهم، وبالتأكيد على الشروط العمل ومتابعة كل ما يتعلق بميدان المؤسسة ويقوم أيضاً بعقد الاجتماعات وتساعد في ذلك الكاتبة العامة التي بدورها تقوم بتسجيل الرسائل الصادرة والواردة من والي المؤسسة.

2- **نائب المدير العام**: مهمته القيام بكل المسؤوليات السابقة في حال غياب المدير العام، وإضافة إلى ذلك هو المسؤول عن الإدارة والمالية حيث يقوم بالتحقق في حسابات المؤسسة المعدة من قبل المحاسب والتأكد من صحة التسجيل المحاسبي، وذلك لتوفر جميع المبالغ ومصداقيتها.

3- **مصلحة الإنتاج**: تعتبر أكبر مصلحة في المؤسسة وذلك للطابع الإنتاجي الذي تتميز به، كما أنها تضم أكبر قدر من العمال، وتنوع منتجات هذه المصلحة والتي تتمثل في ثلاثة أنواع:

1. جبس البناء.

2. جبس للقولبة.

3. جبس ناعم.

أ- **المحجرة**: هذا القسم هو الأهم في هذه المصلحة الإنتاج، حيث يضم كل وسائل الإنتاج اللازمة للقيام بالنشاط.

ب- **الصيانة**: وهي القيام بعملية إصلاح كامل التجهيزات الخاصة بالمؤسسة والتي غالباً ما تتمثل في عناصر القسم الأول.

ت- **غرفة المراقبة**: يشرف هذا القسم على أعمال القسمين السابقين إلا أنه يولي أهمية أكبر لعملية الإنتاج.

4- **مصلحة المستخدمين**: تشرف هذه المصلحة على جميع أمور المستخدمين من أجور وعلاوات وخصومات...إلخ.

5- **مصلحة المحاسبة والمالية**: هذه المصلحة مرتبطة بجميع المصالح، فهي تقوم بتسجيل العمليات المختلفة اليومية المتعلقة بنشاط العملاء الموردين المستخدمين إعداد الميزانيات الختامية ومراقبة تطور التكاليف من خلال مراقبة تطور السنوات، وهذه المصالح المرتبطة بها هي كالاتي:

الفصل الثالث: استخدام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير لمؤسسة الجبس ومشتقاته " أولاد

جلال" - بسكرة -

1. الصندوق.

2. المخزن.

3. التجارة .

الفرع الثاني: توزيع العمال في المؤسسة

عدد العمال يقدر بالمؤسسة 75 عامل موزعين عبر وحداتها كما يلي:

جدول رقم 03: توزيع العمال حسب المهام والوحدات الإنتاجية والوظائف.

أ- توزيع العمال حسب المهام:

1	الأمانة
15	المحجرة والنقل
6	الصيانة
1	المخبر
1	النظافة والأمن
6	تسيير المخزون
2	أمين المخزون
1	المحاسبة
4	البيع
2	الحظيرة
1	أمن داخلي
40	المجموع

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة الجبس ومشتقاته - أولاد جلال.-.

الفصل الثالث: استخدام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير لمؤسسة الجبس ومشتقاته " أولاد

جلال" - بسكرة -

ب- توزيع العمال حسب الوحدات الإنتاجية:

10	المنتج أ
9	المنتج ب
3	المنتج ج
3	المنتج د
25	المجموع

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة الجبس ومشتقاته - أولاد جلال.

ث- توزيع العمال حسب الوظائف:

01	المدير
09	رؤساء المصالح
10	المجموع

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة الجبس ومشتقاته - أولاد جلال.

ج- تشكيلة منتجات لدى مؤسسة الجبس ومشتقاته

المنتجات	محتوى الكيس	نوع الكيس
جبس للبناء	40كلغ	بلاستيك
جبس القولية	40كلغ	بلاستيك
جبس ناعم	30كلغ	ورق

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة الجبس ومشتقاته - أولاد جلال.

المطلب الثالث: وصف العمليات الأساسية في مؤسسة الجبس ومشتقاته بأولاد جلال:

أولاً: وصف لعملية الشراء:

تتمثل عملية الشراء في اقتناء السلع التي تحتاجها المؤسسة سواء في عملية التصنيع أو غيرها في العمليات التي تكمل نشاط المؤسسة.

حيث تتجلى عملية الشراء بظهور الحاجة إلى السلع المؤسسة، فكل عامل يرى أن السلع لم تبقى لإتمام نشاطه ويذهب إلى رئيس المصلحة ويحرر الطلب فيقوم رئيس المصلحة بتحويل الطلب إلى أمين المخزن ويجب أن يوافق على هذا الطلب ثلاثة أشخاص وهم : المدير - رئيس المصلحة - أمين المخزن (رئيس المخزن أو مسؤول المخازن).

فإن كانت السلع المطلوبة متواجدة بمخازن المؤسسة فإنه يقوم بتموينهم بهذه السلعة المطلوبة وإذا كانت هذه السلعة غير موجودة لدى المؤسسة فإن أمين المخزن يقوم بإرسال الطلبية شراء إلى الموردين الذين تتعامل معهم المؤسسة وبعدها يقوم كل مورد بإرسال الفواتير السلعية مع وصل الطلب (أنظر ملحق 1) أو وصل طلب مفصل (أنظر ملحق 7) يمضي فيه: مسؤول الإدارة والمالية- مدير المؤسسة .

- من خلال هذه الفواتير الشكلية يقوم المورد باختيار السلعة المراد شراؤها من ناحية جودة النوعية والأقل سعرا ونقوم بإرسال الطلبية باسم المورد وقيام بجميع العمليات اللازمة ثم تقوم المؤسسة بتسديد جميع المشتريات مع وصل يثبت إدخال المشتريات إلى المخازن.

- أما عن المادة الأولية فتأتي بها المؤسسة من حاسي سيدي حيث تقوم المؤسسة بتفجير الحجارة (carrière) وتدخلها إلى المخازن حيث يقوم أمين المخزن بتحرير وصل إدخال المادة الأولية.

- حيث تقوم المؤسسة بحساب تكلفة المادة الأولية كما يلي :

$$\text{تكلفة المادة الأولية} = \text{مصاريف المستخدمين} + \text{المواد المتفجرة} + \text{المازوت} + \text{الزيت} + \text{الماء} + \text{مصاريف النقل} + \text{الكهرباء}.$$

أي على أساس كل من ساهم في عملية جلب المادة الأولية إلى المخازن المؤسسة منذ تفجيرها إلى غاية نقلها ووصولها إلى مخان المؤسسة، وكل التكاليف الداخلية في ذلك.

ثانيا: وصف لعملية التخزين:

بما أن المخزون هو الورشتان لعملية التصنيع فلا بد من وجود مكان مجهز لتخزين ومرتب ومنظم لتوزيع السلع والمواد المحفوظة على مصالح المؤسسة المتعددة، وهذا المكان هو المخزن فالمخازن يجب توفيرها داخل المؤسسة للحفاظ على سلعها ومواردها، وفي مؤسسة الجبس ومشتقاته يوجد 5 مخازن وتتمثل في :

1- أنواع المخازن في المؤسسة:

أ- **مخزن المادة الأولية:** في هذا المخزن توجد المادة الأولية اللازمة والأساسية لصنع المنتج التام الصنع "المنتج النهائي" (الجبس) لذا توفر المؤسسة الحيز المكاني والقريب لتمكين العمال من التواصل إلى المادة الأولية بسهولة .

ب- **مخزن قطع الغيار:** تتواجد هنا قطع الغيار الخاصة بالآلات الإنتاج حيث تسهر المؤسسة على تنظيم هذه القطع فكل صنف يتم الفعل فيه عن باقي الأصناف، وذلك قصد تسهيل الوصول إلى السلعة المرادة، كما تتوفر في هذا المخزن بطاقات لكل مادة تحمل رقم المنتج والكمية والنوعية واختصاص لاسم المنتج .

ت- **مخزن المواد الكيماوية:** يخصص هذا المخزن المواد الكيماوية المستعملة في عملية الإنتاج من زيوت ومواد كيماوية ومفجرات ومازوت وكل ما يدخل في تركيب المواد الكيماوية أيضا في هذا المخزن نجد المواد منظمة ومرتبطة لسهولة الحصول عليها.

ث- **مخزن الأغلفة :** تحتفظ المؤسسة هنا بمواد التغليف المخصصة لتغليف المنتج النهائي الموجه للبيع لذا فإن المخزن يخص بأهمية بالغة وعليه فإنه يخضع لنظام مراقبة دائم لأي نقص في هذه السلعة قد تتوقف عملية التصنيع لأجله، وتوجد 3 أغلفة حسب المنتج النهائي.

ج- **مخزن المواد التامة الصنع:** يتخصص هذا المخزن في السلع الجاهزة الموجهة للبيع حيث يحضى هو الآخر بمكان مميز الذي نجده عند دخولنا إلى المؤسسة وذلك لتسهيل عملية تسليم السلع الجاهزة وأديعها للزبائن المتعاقدة معهم، حيث أن المخزن ذو مساحة كبيرة مقسم إلى 3 أقسام كل قسم مخصص لنوع معين من الجبس الذي يقوم بدوره وصل تسديد بالمبلغ المدفوع من قبل الزبون، من ثم يتوجه هذا الزبون مرة أخرى إلى مصلحة الفوترة (مصلح الذي يعد التجارة) الذي بعد فاتورة من ثلاث نسخ أصلية ، نسخة تبقى لدى المؤسسة ونسخة

للزبون ونسخة لمصلحة المحاسبة (أنظر ملحق رقم 4) ، تحمل السعر الإجمالي الذي يعطى معها أيضا وصل بالدفع ، ثم بعد ذلك يقوم الزبون بدفع قيمة الفاتورة عن طريق البنك ويتم تقديم البضاعة للزبون وحصوله على وصل شحن (أنظر إلى ملحق رقم 5) ، وعندما يأتي الزبون يقدم الدراسة وصل الشحن كإثبات لعملية شحن البضاعة للحصول على مشترياته ثم يقدم أمين المخزن وصل خروج البضاعة ويقدم نسخة منه إلى مصلحة المحاسبة (أنظر الملحق 6).

• التخفيضات على المبيعات :

تحمل المؤسسات تخفيضات مالية عندما يشتري أكثر من 100 طن تمنح له 2 % وذلك قصد زيادة مبيعاتها وذلك عبر تنمية رغبة الزبائن لشراء كميات كبيرة ولاستغلال هذا التخفيض ، لكن هذا التخفيض يكون في جيبس القولية و جيبس البناء فقد لكن في الجيبس الأملس لا يوجد تخفيض .

• طريقة التسديد:

هناك طريقتين للتسديد و هما:

- الطريقة الأولى: طريقة الفاتورة المباشرة: حيث يكون التسديد هنا كما ذكرنا سابقا أي عن طريق البنك.
- الطريقة الثانية: طريقة الفاتورة المسبقة : وتسمى أيضا بالدفع المسبق بالكمية حيث يشتري الزبون كمية معتبرة من الجيبس ويقوم المسؤول بالفوترة بإعداد الفاتورة للجيبس المباع لكن عند حمل البضاعة لا يحملها دفعة واحدة وإنما بأقساط فكل مرة يحمل الزبون البضاعة يقوم المسؤول بالفوترة بإعداد الفاتورة بالقسط الذي حملة .

المبحث الثاني: واقع المحاسبة التحليلية وتكلفة الإنتاج بمؤسسة الجبس ومشتقاته:

وفق رأي المحاسب فهي تقوم بحساب تكلفة الإنتاج عن طريق جمع كل التكاليف التي تحملها المؤسسة خلال العملية وسبل تجهيز المنتج وتوصيلها للزبون.

المطلب الأول: حساب مختلف التكاليف في المؤسسة الجبس ومشتقاته.

1/ تكلفة الشراء: وفيها نوعين من المشتريات وهي:

أ/ مواد التعبئة: وهي عبارة عن أكياس تقوم المؤسسة بتعبئتها بالمنتج الأساسي وهو الجيد ومنتج هذه الأكياس منها الورقية بسعة 40 كلغ ، والأخرى بلاستيكية بسعة 40 كلغ و30 كلغ يتم شراء هذه المواد بالإنفاق مع حركة القليعة بتببازة "SASCO"

الجدول رقم04: مخزون أول الشهر لمؤسسة الجبس ومشتقاته:

نوع المادة	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة (دج)	التكلفة الإجمالية (دج)
أكياسورقية (F)			
كيس 40 كلغ	2000	19.50	39000.00
أكياس بلاستيكية (P)			
كيس 40 كلغ	3000	19.50	58500.00
كيس 30 كلغ	800	18.70	14960.00

المصدر : من إعداد الطالبة وفق لوثائق مقدمة من طرف مؤسسة الجبس ومشتقاته- أولاد جلال - بسكرة .

الفصل الثالث: استخدام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير لمؤسسة الجبس ومشتقاته " أولاد

جلال" - بسكرة -

الجدول رقم 05: تكلفة شراء مواد التعبئة

أكياس بلاستيك (P)		أكياس ورق (F)	البيان
كيس 30 كلغ (P2)	كيس 40 كلغ (P1)	كيس 40 كلغ	
28350.00	59100.00	651000.00	ثمن الشراء 18.60×35000
24000.00	44820.00	84900.00	19.70×3000 18.90×1500 مصارييف الشراء
52350.00	103920.00	735900.00	تكلفة الشراء الإجمالية (دج)
20.25	21.09	21.22	تكلفة شراء الوحدة (دج)

المصدر: من إعداد الطالبة وفق لوثائق مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة لمؤسسة الجبس ومشتقاته- أولاد جلال - بسكرة .

وبما أن المؤسسة تطبق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تسعير مخرجاتها فإن الوحدة المرجحة تحسب كما يلي:

الفصل الثالث: استخدام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير لمؤسسة الجبس ومشتقاته " أولاد جلال " - بسكرة -

الجدول رقم 06: حساب التكلفة الوسطية المرجحة للأكياس الوحدة: (دج)

أكياس ورق 40 كلغ			البيان
المجموع	تكلفة الوحدة	عدد الوحدات	
39000.00	19.50	2000	المخزن أولي
651000.00	18.60	35000	المشتريات
690000.00	18.65	37000	ت.و.م

المصدر: من إعداد الطالبة وفق لوثائق مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة لمؤسسة الجبس ومشتقاته- أولاد جلال - بسكرة .

أكياس بلاستيك 40 كلغ (P1)			البيان
المجموع	تكلفة الوحدة	عدد الوحدات	
58500.00	19.50	3000	المخزن أولي
59100.00	19.70	3000	المشتريات
117600	19.60	6000	ت.و.م

المصدر: من إعداد الطالبة وفق لوثائق مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة لمؤسسة الجبس ومشتقاته- أولاد جلال - بسكرة .

أكياس بلاستيك 30 كلغ (P2)			البيان
المجموع	تكلفة الوحدة	عدد الوحدات	
14960.00	18.70	800	المخزن أولي
28350.00	18.90	1500	المشتريات
43310	18.83	2300	ت.و.م

المصدر: من إعداد الطالبة وفق لوثائق مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة لمؤسسة الجبس ومشتقاته- أولاد جلال - بسكرة .

الفصل الثالث: استخدام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير لمؤسسة الجبس ومشتقاته " أولاد

جلال" - بسكرة -

ب/ الصخور الكلسية :

هي المادة الأساسية في عملية الإنتاج، يتم استخراج هذه المادة الأولية لصناعة الجبس، حيث يتم تفجير الصخور بالمتفجرات ويتم تجزئتها لتسهيل عملية النقل بالشاحنات ولها مخازن ذو وظائفه استعداد بـ 230 طن .

- ويبلغ مصاريف عملية شراء هذه المادة بـ 35090.00 دج أي مصاريف متنوعة وفي الجدول الموالي يبين تكلفة شراء الصخور الإجمالية الوحدة (طن).

الجدول رقم 07: تكلفة شراء الصخور الكلسية

المبالغ	البيان
360000.00 دج	ثمن الشراء 180×2000.00
35090.00 دج	مصاريف مختلفة (متنوعة)
395090.00 دج	تكلفة شراء الصخور الإجمالية
2194.95 دج	تكلفة الوحدة " طن "

المصدر : من إعداد الطالبة وفق لوثائق مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة لمؤسسة الجبس ومشتقاته - أولاد جلال - بسكرة .

الوحدة : (دج)

حساب التكلفة الوسطية المرجحة لصخور الكلسية

صخور كلسية			البيان
المجموع	تكلفة الوحدة	عدد الوحدات	
260000.00	2000.00	130	المخزن أولي
395090.00	2194.95	180	المشتريات
655090.00	2113.20	310	ت.و.م

المصدر: من إعداد الطالبة وفق لوثائق مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة لمؤسسة الجبس ومشتقاته - أولاد جلال - بسكرة .

الفصل الثالث: استخدام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير لمؤسسة الجبس ومشتقاته " أولاد

جلال" - بسكرة -

لذا نرى أن تسعيرة المخرجات من المادة الأولية الموجهة للورشات بالتكلفة الوسيطة المرجحة .

2/ تكلفة الإنتاج :

تم الانفاق على توجيه 280 طن من الجبس الى الورشات ، حيث تم استعمال 100 طن من مادة الجبس تملا 250 كيس ، من البلاستيك ذات وزن 40 كلغ ، واستعمال 90 طن من الجبس تملا 30 كيس البلاستيك ذات وزن 30 كلغ والباقي لأكياس الورق .

الجدول رقم 08: الأعباء المختلفة التي تتحملها المؤسسة في عملية الإنتاج

الورشات	مجموع المصاريف
<ul style="list-style-type: none">• ورشة التفطيت (الكسر)• ورشة الفرن• ورشة التعبئة	256004.00 دج 341800.00 دج
<ul style="list-style-type: none">• أكياس ورق 40 كلغ بـ 37000.00 دج• أكياس بلاستيك 40 كلغ (P1) بـ 46000.00 دج• أكياس بلاستيك 30 كلغ (P2) بـ 32000.00 دج	

المصدر : من إعداد الطالبة وفق لوثائق مقدمة من طرف مؤسسة الجبس ومشتقاته- أولاد جلال - بسكرة.

الفصل الثالث: استخدام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير لمؤسسة الجبس ومشتقاته " أولاد

جلال" - بسكرة -

الوحدة : (دج)

الجدول رقم 09: تكلفة إنتاج منتج الجبس

البيان	أكياس ورق 40 كلغ	أكياس بلاستيك 40 كلغ	أكياس بلاستيك 30 كلغ
تكلفة إنتاج جبس للتعبئة 2113.20×90 (F) 2113.20×100 (P1) 2113.20× 90 (P2)	130188.00	211320.00	190188.00
تكلفة شراء مواد التعبئة المستعملة 18.65×2000 (F) 19.60×2500 (P1) 18.83×3000 (P2)	37300.00	49000.00	56490.00
مصاريف الإنتاج : - ورشة التفطيت (الكسر) - ورشة الفرن - ورشة التعبئة	128002.00 85450.00 37000.00	64001.00 170900.00 46000.00	64001.00 85450.00 32000.00
تكلفة الإنتاج الإجمالية (دج)	477940.00	541221.00	428129.00
تكلفة الوحدة (الكيس)	238.97	216.49	142.71

المصدر : من إعداد الطالبة وفق لوثائق مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة لمؤسسة الجبس ومشتقاته - أولاد جلال - بسكرة .

نرى أنه تم توزيع مصاريف الإنتاج بالنسبة :

- ورشة التفطيت (الكسر) الى : $\frac{1}{2}$ بالنسبة أكياس الورق 40 كلغ وبالباقي بين أكياس البلاستيك بتساوي .
- ورشة الفرن الى : $\frac{1}{4}$ بالنسبة أكياس الورق 40 كلغ وأكياس بلاستيك 30 كلغ اما الباقي فالأكياس بلاستيك 40 كلغ .

الفصل الثالث: استخدام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير لمؤسسة الجبس ومشتقاته " أولاد

جلال" - بسكرة -

3/ سعر التكلفة المباعة :

بعد انتهاء عملية الإنتاج وأصبح تكلفة الإنتاج جاهزة والكمية المنتجة جاهزة، إلا أن المؤسسة تقوم بوضع المنتجات في المخزن عن طريق حملها بالشاحنات إليها، من أجل توزيع على الطلبات المطلوبة من طرف زبائن المؤسسة، أما المصاريف الشحن والتوزيع تتحملها المؤسسة وذلك على المنتج وهذه المصاريف كما يلي :

- منتج الجبس في أكياس ورق حجم 40 كلغ تقدر مصاريفها بـ 14840.00 دج .
- منتج الجبس في أكياس بلاستيك حجم 40 كلغ تقدر مصاريفها بـ 9840.00 دج .
- منتج الجبس في أكياس بلاستيك حجم 30 كلغ تقدر مصاريفها بـ 8973.00 دج .

الجدول رقم 10: سعر تكلفة المنتجات النهائية

البيان	جبس للبناء 40 كلغ	جبس للقولبة 40 كلغ	جبس ناعم 30 كلغ
تكلفة إنتاج الأكياس موجهة للبيع			
238.97×1000 (F)	238970.00		
216.42×625 (P1)		135306.25	
142.71×1233 (P2)			175961.43
مصاريف الشحن التفريغ	14840.00	9840.00	8973.00
التكلفة الإجمالي (دج)	25310.00	145146.25	184934.43
تكلفة الوحدة (دج)	253.81	232.234	150

المصدر: من إعداد الطالبة وفق لوثائق مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة لمؤسسة الجبس ومشتقاته - أولاد جلال - بسكرة .

المطلب الثاني : استخدامات طريقة حساب التكاليف في مراقبة التسيير بمؤسسة جبس ومشتقاته

ما يلاحظ على طريقة المؤسسة في حساب التكاليف أنها طريقة غير لا تخدم كثيرا مراقبة التسيير تستعمل فقط لتقييم بعض عناصر الميزانية لإعداد القوائم المالية، كما تضع التكاليف بصفة إجمالية وتحملها على كامل المنتجات مما يؤدي الى زيادة تكاليفها وعدم القدرة على معرفة اي المنتجات ساهمت اكثر في تحسين اداء المؤسسة واي منها لا يساهم وبالتالي اتخاذ القرارات اللازمة، كما ان عدم تقسيم المؤسسة التي

مراكز للتكاليف يؤدي الى عدم القدرة على ضبط التكاليف وتحديد المسؤوليات وبالتالي عدم التحكم في الموارد المتاحة مما يقلل يؤثر على اسعار البيع وبالتالي هامش الربح ومبيعات المؤسسة في السوق .

ورغم ذلك فان المؤسسة تتوفر على نظام معلومات يمكن ان يساعد المحاسبة التحليلية على اداء دورها في مراقبة التسيير فيما لو تم تطبيق طريقة مناسبة لحساب التكاليف.

أولاً: مجموعة الدفاتر والمستندات التي تعد بهدف الرقابة على عناصر التكاليف:

وتتمثل في:

1- **الدفاتر والسجلات المعدة من طرف مصلحة المحاسبة والمالية:** والتي تساعد على حصر التكاليف مثل :

السجلات المتعلقة بالأعباء المختلفة لكل عناصر الميزانية مثل :

- دفتر الجرد العام: تتضمن جرد مختلف موجودات المؤسسة من استثمارات ومخزونات ...الخ.
- دفتر الحوالات : يتضمن تسجيل مبالغ الفواتير المدفوعة من قبل المؤسسة.
- دفتر يتعلق بالوضع المالية للمؤسسة لكل ثلاثي بالإضافة الى الوضعية المالية السنوية والتي تبين كيفية استهلاك الاعتمادات لكل العناوين بالميزانية.

2- **الدفاتر المعدة من طرف المخزن :**

- سجل حركة المواد: يبين فيه الكميات الداخلة والخارجة من المخزن، وتتمثل في عناصر المواد اللازمة للإنتاج أو لأغراض أخرى.
- سجل حركة المنتجات : بين فيه الكميات الداخلة إلى المخزن والخارجة منه حسب كل منتج وتاريخ الدخول أو الخروج ورقم الوثيقة.

3- **الدفاتر المعدة من طرف مصلحة التجارة :**

- سجل المشتريات : هو دفتر شهري يبين فيه مختلف الكميات المشتراة ومبالغها وأرقام الفواتير وتواريخها.
- سجل المبيعات : يعد شهريا يوضح الكميات المباعة ومبالغها وارقام الفواتير وتاريخها وكمية الإنتاج حسب كل نوع من انواع المنتجات، وتوجه كل هذه الوثائق الى : غرفة المراقبة بإعداد جداول متابعة مختلف عناصر التكلفة ، والتي تقيد كثيرا في حساب التكاليف والرقابة عليها وإنتاج المعلومات اللازمة لخدمة اغراض الادارة وكذلك لإعداد القوائم الموجهة لأطراف الخارجية.

- مما سبق تبين ان هناك نظام متكامل يوفر معلومات مهمة حول التكاليف تسمح بمتابعة عملية تسيير المؤسسة بشكل فعال فيما لو تم استغلالها .

ثانيا: مجموعة مستندات والوثائق الضرورية للحصول على عنصر التكلفة: تتمثل في :

1- وصل الطلبية: حيث تقوم مصلحة بإعدادها وتسليمها للموارد بناء على حاجة المؤسسة، وذلك بالتنسيق مع المصالح التي تستفيد من عنصر التكلفة (مصلحة الإنتاج- المحاسبة والمالية- المخزن...)، وتحتوي على طبيعة العنصر خصائصه، الكمية المطلوبة او نوع الخدمة المطلوبة .

2- وصل التسليم : يأتي مع عنصر التكلفة ويسلم من طرف المورد، حيث تحصل كل مصلحة معينة على نسخة منه (مصلحة التجارة، المخزن ، ...) توضح فيه الكميات والمبيعة عنصر التكلفة في حالة مادة تخزن ، وفي حالة كونها خدمة توضح فيها طبيعتها.

3- وصل الدخول : بعد على مستوى غرفة التحكم والمراقبة الموجود عند مدخل المؤسسة حيث يعد من طرف المسؤول عنها، عن الكميات الداخلة، ويسلم نسخة الى مصلحة الإنتاج مصلحة التجارة... الخ.

4- وصل الاستلام : يعد من طرف مصلحة التخزين عند دخول عنصر التكلفة ويسلم نسخة منه الى كل من مصلحة الإنتاج ومصلحة التجارة... الخ.

5- الفاتورة : تعد من طرف المورد وتتضمن مختلف المعلومات التي تجعل منها قانونية من يتم الفاتورة وتاريخها، اسم المورد ورقم التعريف الجبائي، ورقم المادة الضريبية، والمقر الاجتماعي، ورقم حساب بنكي... الخ.

6- الشيك أو وصل التسديد: يتم من خلال تسديد مبلغ الفاتورة وتسلم نسخة منه الى مصلحة المحاسبة والمالية.

يتضح من خلال هذه الوثائق ان هناك رقابة تلقائية تتحقق من خلال مجموعة من المصالح ويقوم باعداد واستقبال هذه الوثائق، مما يسهل كثيرا اكتشاف مختلف الاختلالات التي يمكن ان تحدث وتحديد اسبابها وتصحيحها .

المبحث الثالث: مساهمة طريقة التكاليف الكلية في مراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة

سنقوم بحساب تكلفة نوع معين فقط من انواع الجبس او هو جبس ناعم كيس 30 كلغ ، وبما انه توجد طرق كثيرة لحساب التكلفة فإننا سنقوم بحساب التكاليف وفق طريقة التكاليف الكلية وكيفية استعمالها في مراقبة التسيير بالمؤسسة محل الدراسة.

المطلب الأول : توزيع الأولى والتوزيع الثانوي للاعباء غير المباشرة في مؤسسة :

وفق رأي المحاسب ومعطيات ادارة المؤسسة فان تم اتباع العناصر التالية:

مراكز التحليل : هي اقسام بالمؤسسة تجمع فيها الاعباء غير مباشر قبل ان توزع وتحمل على تكاليفها المعينة ونقسم الى :

- **مراكز مساعدة (ثانوية) :** هي التي اعباءها على باقي الاقسام بحيث بعد عملية التوزيع تصبح مساوية للصفر هي: قسم الصيانة ، قسم الإدارة .
- **مراكز اساسية (رئيسية) :** هي المراكز التي يجمع فيها الاعباء الغير مباشرة التي يجمع المساعدة هي : قسم الشراء (التموين) - اقسام الإنتاج- قسم التوزيع.

أولاً: التوزيع الأولى : يقصد به توزيع الاعباء حسب طبيعتها (ح/61 ← ح/86) على جميع مراكز التحليل سواء المساعدة أو الأساسية.

الفصل الثالث: استخدام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير لمؤسسة الجبس ومشتقاته " أولاد

جلال" - بسكرة -

جدول رقم 11: جدول التوزيع الأولي في الجدول التالي والخاص بمؤسسة الجبس ومشتقاته أولاد جلال.

أقسام أساسية				أقسام مساعدة		المبالغ	البيان	
التوزيع	الورشة 3	الورشة 2	الورشة 1	التموين	الصيانة	الإدارة		الموزعة
6000	7500	7500	12000	6000	15000	6000	60000	ح / 61 الخدمات الخارجية
6000	7500	7500	18000	6000	4800	24000	120000	ح / 62 الخدمات الأخرى
52500	52200	52200	157500	63000	52500	94500	52500	ح / 63 أعباء المستخدمين
9000	5625	5625	9000	4500	6750	4500	45000	ح / 64 الضرائب والرسوم
22500	-	-	-	-	-	52500	75000	ح / 65 الأعباء العملياتية الأخرى
27000	-	-	18000	-	-	45000	90000	66 الأعباء المالية
54000	33750	33750	27000	27000	40500	40500	270000	ح/68 مخصصات إهلاكات ومؤونات
2250	-	-	-	-	2250	10500	15000	ح / 69 أعباء إضافية
179250	106575	106575	106500	16500	165000	277500	1200000	مجموع التوزيع الأولي

المصدر: من إعداد الطالبة وفق لوثائق مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة والمالية لمؤسسة الجبس ومشتقاته - أولاد جلال - بسكرة .

ثانيا: التوزيع الثانوي: يقصد به إعادة توزيع أعباء الأقسام المساعدة على باقي الأقسام.

وحسب رأي المحاسب وبناء على وثائق المحاسبة والمالية في مؤسسة الجبس ومشتقاته، فإن مؤسسة

تعتمد في توزيعها الثانوي على التوزيع التبادلي (المتقاطع).

- التوزيع التبادلي (المتقاطع) : ويقصد به تبادل الخدمات بين الأقسام المساعدة بمعنى أن القسم المساعد الأول يقدم جزء من أعباءه إلى القسم المساعد الثاني وفي المقابل القسم المساعد الثاني يقدم جزء من أعبائه إلى القسم المساعد الأول. فمعرفة أعباء كل قسم من القسمين يجب إتباع الآتي:
- نرسم لمجموع أعباء كل قسم برمز معين.
 - تشكل جملة معادلتين من الدرجة الأولى.
 - تتضمن كل معادلة ما يلي:

100% مجموع أعباء القسم = مجموع التوزيع الأول للقسم + الجزء (النسبة) التي يتلقاها من القسم الآخر.

حساب الخدمات المتبادلة بين قسمين الإدارة والصيانة

نرمز لقسم الإدارة بـ x والصيانة y تشكل جملة معادلتين:

$$X = 277500 + 0.1y \dots ①$$

$$Y = 165000 + 0.2x \dots ②$$

نعوض عن y في المعادلة ①

$$X = 277500 + 0.1(165000 + 0.2x)$$

$$X = 277500 + 16500 + 0.02x$$

$$X = 277500 + 16500 + 0.02x$$

$$0.98x = 29400$$

$$\Rightarrow x = 294000 / 0.98 = 30000$$

نعوض عن x في المعادلة ②

$$Y = 165000 + 0.2(30000)$$

الفصل الثالث: استخدام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير لمؤسسة الجبس ومشتقاته " أولاد

جلال" - بسكرة -

=225000

جدول رقم 12: وفي الجدول التوزيع الثانوي للنسب كما يلي:

أقسام أساسية					أقسام مساعدة		البن الأقسام
التوزيع	ورشة 3	ورشة 2	ورشة 1	التموين	الصيانة	الإدارة	
179250	94875	94875	282000	106500	165000	277500	مجموع توزيع الأولي توزيع الثانوي :
90000	37500	37500	45000	30000	600000	-300000	- الإدارة
45000	3935	3935	45000	33750	22500	22500	- الصيانة
314250	136310	136310	372000	170250	0	0	مجموع توزيع الثانوي
وحدات رقم 100 الأعمال	وحدات منتجة	ساعة عمل يد مباشرة	Kg مادة أولية مستهلكة	Kg مادة مشتراة	/	/	طبيعة وحدة القياس
2500	3750	3750	2000	15000	/	/	عدد وحدات القياس
125.7	36.34	36.34	186	113.5	/	/	تكلفة وحدة قياس

يتبين من جدول أن تكلفة الوحدة غير المباشر لكل من قسم التموين، ورشة 1، ورشة 2، ورشة 3، والتوزيع

على التوزيع على التوالي : 113.5، 186، 36.34، 36.34، 125.7

ونستنتج من خلال معطيات المؤسسة أن الورشة 1 هي ورشة التفتيت (الكسر) ، الورشة 2 هي ورشة الفرن،
الورشة 3 هي ورشة التعبئة .

المطلب الثاني: حساب النتيجة التحليلية للمنتج الجبس الناعم 30كلغ

1- تكلفة الشراء : تحديد تكلفة شراء المواد الأولية اللازمة لإنتاج منتج جبس ناعم كيس 30كلغ :

يتم ذلك من المراحل التالية:

- تحديد تكلفة الشراء من خلال العلاقة التالية:

تكلفة شراء الدورة = ثمن شراء + مصاريف الشراء المباشرة + مصاريف الشراء غير المباشرة

الفصل الثالث: استخدام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير لمؤسسة الجبس ومشتقاته " أولاد

جلال" - بسكرة -

- تحديد تكلفة الشراء الإجمالية كما يلي:

تكلفة الشراء الإجمالية = تكلفة شراء الدورة + مخزون أول مدة بالقيمة

- تحديد الكمية الإجمالية كما يلي:

الكمية الإجمالية = الكمية المشتراة للدورة + مخزون أول مدة بالكمية

- تحديد تكلفة الشراء المحدودية : يتم ذلك بالاعتماد على طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة كما يلي:

تكلفة شراء الوحودية = تكلفة الشراء الإجمالية / الكمية الإجمالية

ويمكن توضيح المراحل السابقة في الجدول التالي:

جدول رقم 13: تكلفة الشراء للمنتج الجبس الناعم في أكياس بلاستيك 30 كلغ

التعيين	صخور كلسيه	كيس بلاستيك 30 كلغ	الخيط
ثمن الشراء المواد الأولية • صخور كلسيه 14997.20 طن (2000× دج) • كيس 30 كلغ (400000 كيس×10 دج) • الخيط	29994400.00	4000.000.00	0.00
مصاريف الشراء المباشرة	18911.34		
مصاريف الشراء غير المباشرة	335089.75	4325.30	0.00
تكلفة شراء الشهر (1)	30331301.09	4004325.3	0.00
مخزون أول مدة (2)	10401174.42	0.00	226488.11
تكلفة الشراء الإجمالية: (3)=(1)+(2)	40732475.51	4004325.3	226488.11
مخزون أول بالكميات "طن" (4)	4390.24	0.00	1096.37
الكميات المشتراة والمخزنة (5)	18387.44	32000.00	1096.37
الكميات المشتراة والمخزنة (5) تكلفة شراء الوحدة (6)=(3)/(5)	29636.55	125.135	206.58

المصدر: من إعداد الطالبة وفق لوثائق مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة لمؤسسة الجبس ومشتقاته - أولاد

جلال - بسكرة .

نلاحظ من الجدول أن تكلفة شراء الصخور الكلسية هي 29636.55 دج، أما بالنسبة لأكياس بلاستيك حجم 30 كلغ تكلفها 125.135 دج أما الخيط فتكلفته في 206.68 دج

4- تحديد تكلفة إنتاج منتج مصنع الجبس الناعم : يتم في البداية حساب تكلفة إنتاج الدورة كما يلي:

تكلفة إنتاج الدورة من منتج نصف المصنع = تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة + مصاريف
الشراء المباشرة + مصاريف الشراء الغير المباشرة - تكلفة إنتاج المنتجات الثانوية المباعة

ثم حساب تكلفة الإنتاج الإجمالية كما يلي:

تكاليف الإنتاج الإجمالية للمنتج نصف المصنع = تكلفة إنتاج الدورة + المخزون اول المدة بالقيمة

أما الكمية المنتجة الإجمالية فتحسب كما يلي:

الكمية المنتجة الإجمالية للمنتج نصف المصنع = الكمية المنتجة للدورة + مخزون اول مدة بالكمية

وبالتالي تكون :

تكلفة الإنتاج الوحدي للمنتج نصف المصنع = تكلفة الإنتاج الإجمالية / الكمية المنتجة الإجمالية

الفصل الثالث: استخدام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير لمؤسسة الجبس ومشتقاته " أولاد

جلال" - بسكرة -

وبالتالي يمكن تلخيص المراحل السابقة في الجدول التالي:

الجدول رقم 14: تكلفة إنتاج منتج نصف مصنع الجبس الناعم :

جبس أكياس بلاستيك 30 كلغ			
التحسين	الكمية (طن)	سعر الوحدة (دج)	التكلفة الإجمالية (دج)
تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة	14923.94	29636.55	442294094
• صخور الكلسية المستهلكة			
تكلفة إنتاج مباشرة	0.00	0.00	0.00
تكلفة إنتاج المنتجات الثانوية	/	/	/
تكلفة إنتاج الدورة	25504.99	30068.43	4468638153.2
مخزون اول مدة	1572.33	2286.95	3595832.29
تكلفة الإنتاج الإجمالية للمنتج نصف المصنع	27077.32	16636.05	450459685.5

المصدر: من إعداد الطالبة وفق لوثائق مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة لمؤسسة الجبس ومشتقاته- أولاد جلال - بسكرة .

تبين من الجدول أن تكلفة منتج نصف مصنع من الجبس الناعم تم حسابها باستبعاد تكلفة إنتاج المنتجات الثانوية إن وجدت.

5-تحديد تكلفة إنتاج منتج جبس ناعم في أكياس بلاستيك 30 كلغ : يتم ذلك من خلال المراحل التالية:

أ-تحديد تكلفة إنتاج الدورة من منتج الجبس الناعم في أكياس بلاستيك 30 كلغ :

تكلفة إنتاج الدورة من الجبس الناعم في أكياس بلاستيك 30 كلغ : تكلفة إنتاج الجبس الناعم المستهلك + تكلفة شراء الكيس المستهلك + تكلفة شراء الخيط المستهلك

الفصل الثالث: استخدام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير لمؤسسة الجبس ومشتقاته " أولاد

جلال" - بسكرة -

ب- تكلفة الإنتاج الإجمالية للحصول على منتج الجبس الناعم في أكياس بلاستيك 30 كلغ من خلال

تكلفة الإنتاج الإجمالية = تكلفة إنتاج الدورة + مخزون أول مدة بالقيمة

ج- يتم تحديد تكلفة الوحدة من منتج الجبس الناعم في أكياس بلاستيك 30 كلغ من خلال :

تكلفة إنتاج الوحدة من منتج الجبس الناعم في أكياس بلاستيك 30 كلغ = تكلفة إنتاج الإجمالية / الكمية المنتجة للشهر + مخزون أول مدة

ويمكن تلخيص المراحل السابقة في الجدول التالي :

جدول رقم 15: تكلفة منتج التام :

التعيين	الكمية (طن)	تكلفة الوحدة (دج)	المبلغ (دج)
تكلفة المواد الأولية المستهلكة			
• تكلفة إنتاج صخور الكلسية المستهلكة	5601.25	16636.05	93182675.06
• كيس	23525.00	125.135	2943800.875
• خيط (0.6 غ/كيس)	14.12	206.58	2915.88
تكلفة الإنتاج الشهرية	29140.37	16967.765	96129391.82
مخزون أول مدة	2444.00	3136.80	7666350.92
التكلفة الإجمالية	31584.34	3286.30	103795742.7

المصدر: من إعداد الطالبة وفق لوثائق مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة لمؤسسة الجبس ومشتقاته-

أولاد جلال - بسكرة .

يظهر من الجدول أن تحديد تكلفة إنتاج المنتج التام من تكلفة إنتاج المنتج نصف مصنع الاستهلاكيات من الكيس والخيط ومخزون أول مدة منتج الجبس الناعم في أكياس بلاستيك 30 كلغ ، وبالقسمة على الكميات الإجمالية تحصل على تكلفة الطن الواحد يساوي : 3286.30 دج

الفصل الثالث: استخدام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير لمؤسسة الجبس ومشتقاته " أولاد

جلال" - بسكرة -

6- تحديد سعر تكلفة منتج الجبس أكياس بلاستيك 30 كلغ : يتم ذلك من خلال العلاقة التالية :

سعر التكلفة منتج الجبس للأكياس بلاستيك 30 كلغ : تكلفة إنتاج منتج الجبس للأكياس بلاستيك
مباع + مصاريف التوزيع المباشرة + مصاريف التوزيع غير المباشرة

- جدول رقم 16: سعر تكلفة المنتج:

التعيين	الكمية (طن)	تكلفة الوحدة (دج)	تكلفة الإجمالية (دج)
تكلفة إنتاج منتج مباع	5333.75	3286.30	17528302.63
مصاريف التوزيع المباشرة	0.00	0.00	0.00
مصاريف التوزيع الغير مباشرة	5333.75	47.67	254259.92
سعر تكلفة المنتج	5333.75	3333.97	17782562.55

المصدر: من إعداد الطالبة وفق لوثائق مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة لمؤسسة الجبس ومشتقاته- أولاد جلال - بسكرة .

يتبين من خلال أن الحصول على سعر التكلفة يكون بتحديد تكلفة يكون بتحديد تكلفة إنتاج المنتج المباع مضافة إليها مصاريف التوزيع غير المباشرة المتحصل عليها من جدول توزيع الأعباء غير المباشرة لتحصل على سعر تكلفة يساوي 3333.97 دج

حساب النتيجة التحليلية المنتج الجبس الناعم أكياس بلاستيك 30 كلغ

تمثل الفرق بين مبيعات المنتج وسعر تكلفته وتوضح في الجدول التالي

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

جدول رقم 17: وتظهر من خلال الجدول التالي: النتيجة التحليلية

التعيين	المبالغ (دج)
رقم الأعمال (3401.79×5333.75)	18144297.41
سعر التكلفة (3333.97×5333.75)	17782562.49
النتيجة التحليلية	35926859.79

المصدر: من إعداد الطالبة وفق لوثائق مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة لمؤسسة الجبس ومشتقاته- أولاد جلال - بسكرة .

وبالتالي فإن النتيجة التحليلية للمنتج الجبس الناعم للأكياس البلاستيك 30 كلغ تساوي 35926859.79 دج

المطلب الثالث: المحاسبة التحليلية ودورها في نظام مراقبة التسيير في مؤسسة الجبس ومشتقاته أولاد جلال

أولاً: نظام مراقبة التسيير:

بالنظر إلى الهيكل التنظيمي لمؤسسة الجبس ومشتقاته أولاد جلال نجد انه لا يوجد مصلحة مختصة في مراقبة

التسيير هذا لا يمنع المؤسسة من استخدام أدوات عديدة من أدوات نظام مراقبة التسيير وتمثل فيما يلي :

1- المحاسبة العامة : ساعد المحاسبة العامة بمؤسسة الجبس ومشتقاته أولاد جلال في تزويدها بالمعلومات

والتي تساعد على التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة وبناء على ذلك يجب على المحاسب عند تصميمه النظام

المحاسبي أن يراعي في ذلك النظام الإداري والإجراءات الإدارية، ليتمكن بعد ذلك على فرض نتائجه على

مجلس الإدارة ودراسة هذا البرنامج لمعرفة ما إذا كان هذا البرنامج فعال لتطبيق القرارات الإدارية .

كما ترى المؤسسة على شكل مخرجات وذلك عن طريق الاستخدامات والموارد التي تؤدي إلى قياس الربح أو

الخسارة مع الزيادة أو النقصان في أصول المؤسسة ومطابقة حسابات الأصول مع الموجودات.

2- الميزانية التقديرية : تعتبر الموازنة التقديرية من أهم أدوات مراقبة التسيير الحديثة وهي عبارة عن قائمة

تعبّر على الخطط والبيانات المستقبلية التي ترسمها المؤسسة لتسيير عليها خلال فترة زمنية معينة وتُعطي

المؤسسة اهتماماً بأداة الموازنة التقديرية فهي أداة جيدة في مراقبة التسيير وتستخدم كوسيلة فعالة في التخطيط

الإداري والرقابة والتنسيق بين مختلف الأنشطة الدوائر والمصالح وتحضير الميزانية التقديرية في المؤسسة بناء

على الميزانيات الفعلية للدورات السابقة ، فبعد إعداد الميزانية التقديرية تطالب المديريات بتنفيذها ومراقبتها

، وذلك عن طريق اكتشاف الانحرافات وتحليلها ومعرفة أسبابها .

ومن هنا تظهر فروقات هامة ما بين التقديرات والانجازات، بهدف اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة، ومن هنا

أيضا تتجلى أهمية المحاسبة التحليلية التي تسمح بإعطاء، في إطار هذا النظام معلومات محاسبية ضرورية

للمراقبة الموازنة .

ثانياً: المحاسبة التحليلية ودورها في مراقبة التسيير :

فالمحاسبة التحليلية في إطار نظام مراقبة التسيير لها دورين أساسيين:

• الدور الأول: والذي يأتي في أعلى النظام بتقييم تكاليف الموازنة والتي لها علاقة بالأداة الأولى لمراقبة

التسيير .

• الدور الثاني: والذي يأتي في أسفل النظام، بتقييم الانجازات، حساب الفروقات، إعطاء شروحات رقمية عن كل فرق بهدف اتخاذ القرارات.

ولكي يتمكن نظام مراقبة السير من لعب دوره بشكل يحفظ له استقلاليته خاصة في ما يتعلق بإظهار الحقائق والكشف عن النقائص، وأحسن طريقة للوصول إلى هذه الغاية هو ربط الهيكل بالمديرية العامة المباشرة. تكتسب عملية المراقبة التسيير أهمية بالغة في مؤسسة الجبس ومشتقاته أولاد جلال حيث تتم من خلال التقارير الدورية التي تقوم بها بصفة منتظمة انطلاقا من المعلومات التي تقدمها مختلف المصالح المالية والمحاسبية التي تشمل حجم الإنتاج والمبيعات المحققة خلال الدورة حيث تلعب هذه التقارير دورا هاما في اتخاذ القرارات بالنسبة للمؤسسة خاصة المعلومات التي تقدمها مصلحة المحاسبة التحليلية المتضمنة مكونات المنتج والتكاليف المتعلقة بتحقيق فرض الرقابة الفعالة على تكلفة المنتج مع محاولة تخفيض مقدار تكاليف دون المساس بالمستوى الجودة وتوفير البيانات الملائمة في الوقت المناسب بتحديد تكلفة الناتج على أساس سليم . وتؤدي المحاسبة التحليلية إلى تحليل الأسعار وتقييم المخزون واتخاذ القرارات المطلوبة ,كما تحلل الانحرافات وتحدد أسبابها و المسؤول عنها .

خلاصة

من خلال الدراسة التطبيقية حاولنا التعرف على مؤسسة الجبس ومشتقاته -أولاد جلال ، حيث ركزنا في دراستنا على منتج الجبس الناعم في أكياس البلاستيك حجم 30 كلغ، واتضح بأن المؤسسة محل الدراسة لا تعتمد في حسابها للتكاليف على طريقة علمية واضحة خاصة فيها يتعلق بتصنيف التكاليف وتوزيع التكاليف غير مباشرة، وتبين أن هذه الطريقة لا تساعد كثيرا في عملية مراقبة التسيير باعتبار أنها يمكن أن تضلل متخذ القرار خاصة في تحديد أسعار البيع، أو في اختيار كفاءة بعض الأقسام أو الأنشطة.

من خلال المعطيات وظروف المؤسسة محل الدراسة تبين أن طريقة التكاليف الكلية يمكن أن تساعد في تحديد التكاليف وأسعار التكلفة بطريقة علمية وسهلة وتساهم في مراقبة الميزانية مما يؤدي إلى مراقبة التسيير في مؤسسة .

الختام

إن النمو الاقتصادي الحديث لا يتحقق إلا بامتلاك المعرف والتقنيات الحديثة والتي يجب أن تستغلها المؤسسات لازدهارها. وتعتبر المحاسبة التحليلية من أهمها كونها من أحسن سبل التحكم في التكاليف وتحقيق الرشادة الاقتصادية.

وان غياب هذه الأداة التسييرية كان ومازال من أهم أسباب المشاكل تعني فيها مؤسساتنا، والذي يؤدي الى ضعف الرقابة التي تعمل على تقويم الأداء، ترجمة الانحرافات وكشف أسبابها ومن ثم تحديد المؤسسات والقيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة.

ومن بين الأساليب المستخدمة لتحقيق ذلك مراقبة التسيير بمختلف أدواتها والتي من بينها المحاسبة التحليلية من خلال طرقها المختلفة التي تعمل على ضبط التكاليف والتحكم فيها والعمل على تخفيضها الى اقل قدر ممكن، وتوفير معلومات دقيقة ومناسبة لاتخاذ القرارات ، كل هذا دفعنا الى البحث في مجال المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير في مؤسسة اقتصادية من خلال دراستنا تم استخلاص مجموعة من النتائج الموضحة في :

أولاً: النتائج نظرية : تتمثل في :

- 1- تقوم محاسبة التحليلية بتوفير معلومات لمختلف مستويات الإدارية .
- 2- تستخدم مراقبة التسيير مجموعة من التقنيات والتحليلات واتخاذ الإجراءات التصحيحية وبالتالي فلها مهمة رئيسية وهي المراقبة.
- 3- هناك مجموعة من الأساليب من شأنها تحسين مراقبة التسيير أهمها المحاسبة التحليلية .
- 4- ازدياد أهمية مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية ، لقدرتها على تحقيق تكيفها مع مختلف التقلبات التي يشهدها المحيط من خلال مجموعة من الأدوات التي هي بدورها تتطور باستمرار .
- 5- تستخدم المحاسبة التحليلية مجموعة من الطرق تسمح بالتحكم أكثر في التكاليف وتساعد متخذ القرار على تخفيضها، وبالتالي تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة .

ثانياً: النتائج التطبيقية : من خلال الدراسة الميدانية بالمؤسسة الجبس ومشتقاته ظهرت النتائج التالية:

- 1- لا تتبع المؤسسة طريقة علمية واضحة لحساب التكاليف حيث أن :
 - طريقة تخصيص التكاليف على المنتجات غير مناسبة.
 - اقتصار هذه الطريقة على توفير معلومات إعداد القوائم المالية يفقدها الدقة والموضوعية خاصة.

- 2- ساهمت طريقة التكاليف الكلية التي قدمنا بتطبيقها في مراقبة التسيير من خلال :
- تقسيم المؤسسة إلى أقسام حسب مجموع الأنشطة الرئيسية.
 - تطبيق هذه الطريقة على المؤسسة ساعد على إعادة توزيع التكاليف وتحميل المنتجات التي أدت إلى تحقيقها من خلال جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.
 - تحديد مختلف التكاليف التي ساهمت في الحصول على منتج الجبس الناعم في أكياس بلاستيك 30 كلغ ابتداء من تكلفة الشراء وتكلفة الإنتاج وسعر التكلفة وصولاً إلى النتيجة التحليلية .

وبالنسبة لاختبار صحة الفرضيات نقول أن :

- تم التأكد من صحة الفرضية الأولى وهي أن المحاسبة التحليلية من الأدوات المهمة في المؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال مساعدتها على مراقبة التسيير في المؤسسة وتحديد المسؤوليات واستخراج الانحرافات التي تتعلق بالمؤسسة.

- فيما يخص الفرضية الثانية فهي تعتبر أن مراقبة التسيير تقوم على مجموعة من الركائز والتي تعتبر المحاسبة التحليلية أهمها، وهذا صحيح لأنها تعد مصدر لتوفير المعلومات اللازمة لكل ما يخص أسعار تكلفة المنتجات وهذا يساعد المسير على مقارنة النتائج وتحليلها واستكشاف الثغرات الموجودة ومعالجتها باتخاذ القرارات الملائمة .

- تم التأكد من صحة الفرضية الثالثة المتعلقة باستخدام المحاسبة التحليلية في مؤسسة الجبس ومشتقاتها وأولاد جلال كأداة لمراقبة التسيير حيث وجدنا أن طريقة التكاليف الكلية تساهم في تقسيم المؤسسة إلى مراكز التكلفة وبالتالي تحديد المسؤوليات وضبط التكاليف بشكل أفضل
- كخلاصة لما سبق نصل إلى أنه يمكن استعمال محاسبة التحليلية كأداة في المراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية وهذا ما يعبر إجابة عن الإشكالية المعتمدة .

التوصيات: لقد لخصت دراستنا إلى مجموعة من التوصيات منها:

1. ضرورة إنشاء مصلحة مراقبة التسيير لتسهيل وضبط عملية رقابة مختلف الأنشطة والأقسام بالمؤسسة محل الدراسة.
2. محاولة تبني نظام المحاسبة التحليلية واضح بتطبيق طريقة علمية لحساب التكاليف .
3. الاعتماد على المحاسبة التحليلية في ترشيد استخدام الموارد والتحكم في التكاليف وتقييم الأداء... الخ من خلال ما توفره من معلومات .

قائمة المراجع

قائمة المراجع

الكتب :

- 1- أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر ، عمان(الأردن) ، 2002.
- 2- أحمد صالح عطية ، محاسبة تكاليف النشاط (ABC) للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر ، 2006.
- 3- أحمد كليونة، رأفت سلامة، إيهاب نظمي، الأصول والأساليب في محاسبة التكاليف (المدخل النظري والتطبيق)، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2011.
- 4- أحمد نور، محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية ، 1993.
- 5- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق ، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان(الأردن)، 2006.
- 6- أيمن الشنقيطي وعامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2006.
- 7- بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2002.
- 8- ثناء علي القباني ، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006.
- 9- خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، دار وائل للنشر، الأردن، 2005.
- 10- صلاح عبد الله الرزق، عطا الله وارد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان، 1999.
- 11- عبد الكريم بويعقوب ، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 12- عبد الناصر إبراهيم، نور عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار السيرة للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2002.
- 13- علي رحال ، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية ، 1999.
- 14- عمر بوخرار ، مبادئ المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، بدون سنة نشر.
- 15- فايز الزعبي، الرقابة الإدارية في منشآت الأعمال، دار الهلال، عمان، 1991.
- 16- كمال حسين جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية منهاج علمي وعملي، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

- 17- محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، دار النهضة العربية، لطباعة والنشر، بيروت، لبنان ، 2000.
- 18- محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار الجامعية، إسكندرية، 2003.
- 19- محمد سعيد أوكيل، تقنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزائر، 1998.
- 20- محمد علي الجبالي، قصر السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل لنشر والتوزيع، الأردن، 2002.
- 21- مؤيد محمد الفضل وآخرون ، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة لنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2007.
- 22- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير (محاسبة تحليلية)، دار المحمدية العامة، الجزائر، ج1 ، 1999.
- 23- ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية ، دار المحمدية العامة، ج1، الجزائر، 1999.
- 24- ناصر دادي عدون، معزوي ليندة ، لهواسي هجيرة، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية (حالة البنوك)، موجه الى طلبة الإدارة والتسيير، العلوم التجارية والمالية، الجزائر، دار المحمدية العامة، 2004.
- 25- ناصر نورالدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية، مصر ، 2009.
- 26- نعيمة يحيوي، زكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، جامعة الحاج لخضر -باتنة -الجزائر، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، ط1، 2015.
- 27- هاشم أحمد عطية ، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000.
- 28- هوارى معراج ، مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 04-2011.

مذكرات :

- 1- أحمد طوابية ، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003.
- 2- خالد هادفي ، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير في مؤسسة اقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة ، 2012.
- 3- عبد العالي شحتاني، "محاسبة التكاليف أداة لتحسين مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة ،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة بسكرة ،2010-2011.

- 4- عبد المقصود دبيان، ناصر عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، دار الجامعية ، الاسكندرية، مصر، 2002.
- 5- علي جغوري ، استخدام محاسبة التكاليف في ترشيد تكاليف الإنتاج في مؤسسة اقتصادية، كمذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.
- 6- نوال مرابطي ، أهمية نظام المحاسبية التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2006.
- 7- هلال رحمون، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004-2005.

قائمة الأشكال

والجداول

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
13	تلخيص أهداف المحاسبة التحليلية	01
16	وظائف المحاسبة التحليلية	02
20	خطوات التكاليف حسب كل مؤسسة	03
35	مخطط تفصيلي يوضح طريقة الأقسام المتجانسة	04
42	الأعباء التي تعمل بها طريقة التكاليف المتغيرة	05
44	الأعباء المتغيرة في طريقة التكاليف المتغيرة المتزايدة	06
48	تحديد الأفضلية الاقتصادية	07
57	خطوات إعداد طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	08
70	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الجبس ومشتقاته-أولاد جلال-	09

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
43	طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة لحساب النتيجة	01
45	حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة المتزايدة	02
72	توزيع العمال حسب المهام والوحدات الإنتاجية والوظائف	03
77	مخزون أول الشهر لمؤسسة الجبس ومشتقاته	04
78	تكلفة شراء مواد التعبئة	05
79	حساب التكلفة الوسطية المرجحة للأكياس	06
80	تكلفة شراء الصخور الكلسية	07
81	الأعباء المختلفة التي تتحملها المؤسسة في عملية الإنتاج	08
82	تكلفة إنتاج منتج الجبس	09
83	سعر تكلفة المنتجات النهائية	10
87	لخص جدول التوزيع الأولى في الجدول التالي والخاص بمؤسسة الجبس ومشتقاته أولاد جلال	11
89	الجدول التوزيع الثانوي للنسب	12

90	تكلفة الشراء للمنتوج الجبس الناعم في أكياس بلاستيك 30 كلغ	13
92	تكلفة الانتاج للمنتوج نصف مصنع في اكياس بلاستيك 30كلغ	14
93	تكلفة انتاج المنتوج النهائي في اكياس بلاستيك 30كلغ	15
94	سعر تكلفة المنتوج	16
94	النتيجة التحليلية	17

فهرس

المحتويات

الصفحة	المحتويات
أ-و	مقدمة
الفصل الأول: ماهية المحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير	
10	المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية
10	المطلب الأول: نشأة ونتاج تطور المحاسبة التحليلية
11	المطلب الثاني: تعريف محاسبة التحليلية وأهدافها
14	المطلب الثالث: دور المحاسبة التحليلية ووظائفها
17	المطلب الرابع: مفهوم التكاليف وسعر التكلفة ومرآحل حساباه
20	المطلب الخامس: تصنيف التكاليف
24	المبحث الثاني: ماهية مراقبة التسيير
24	المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير
25	المطلب الثاني: أنواع مراقبة التسيير
26	المطلب الثالث: أهمية مراقبة التسيير
27	المطلب الرابع: أدوات مراقبة التسيير
27	المطلب الخامس: مهام وأهداف مراقبة التسيير
الفصل الثاني: طرق المحاسبة التحليلية وأهميتها في مراقبة التسيير	
33	المبحث الأول: طرق التقليدية وأهميتها في مراقبة التسيير
33	المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية وأهميتها في مراقبة التسيير
38	المطلب الثاني: طرق التكاليف الجزئية للمحاسبة التحليلية
50	المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية وأهميتها في مراقبة التسيير
55	المبحث الثاني: طرق الحديثة وأهميتها في مراقبة التسيير
55	المطلب الأول: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
59	المطلب الثاني: التكلفة المستهدفة
الفصل الثالث: استخدام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير لمؤسسة الجبس ومشتقاته -أولاد جلال -بسكرة	
66	المبحث الأول : المؤسسة الجبس ومشتقاته
66	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة الجبس ومشتقاته
70	المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة
74	المطلب الثالث: وصف للعمليات الأساسية في مؤسسة الجبس ومشتقاته بأولاد جلال

77	المبحث الثاني: واقع محاسبة التحليلية وتكلفة الإنتاج بمؤسسة الجبس ومشتقاته
77	المطلب الأول: حساب مختلف التكاليف في المؤسسة الجبس ومشتقاته
83	المطلب الثاني: استخدامات طريقة حساب التكاليف في مراقبة التسيير بمؤسسة جبس ومشتقاته
86	المبحث الثالث: المساهمة في تحديد التكاليف وفق طريقة التكاليف في مراقبة التسيير بالمؤسسة محل الدراسة
86	المطلب الأول: توزيع الأولي والتوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة في مؤسسة
89	المطلب الثاني: حساب النتيجة التحليلية للمنتج التحليلية للمنتج الجبس الناعم 30كلغ
95	المطلب الثالث: المحاسبة التحليلية ودورها في نظام رقابة التسيير في المؤسسة محل الدراسة
99	خاتمة
102	قائمة المراجع
106	قائمة الأشكال
107	قائمة الجداول
110	فهرس المحتويات

الملاحق