



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



الموضوع

استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير دراسة حالة مطاحن الزيبن القنطرة - بسكرة -

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

الأستاذ المشرف:

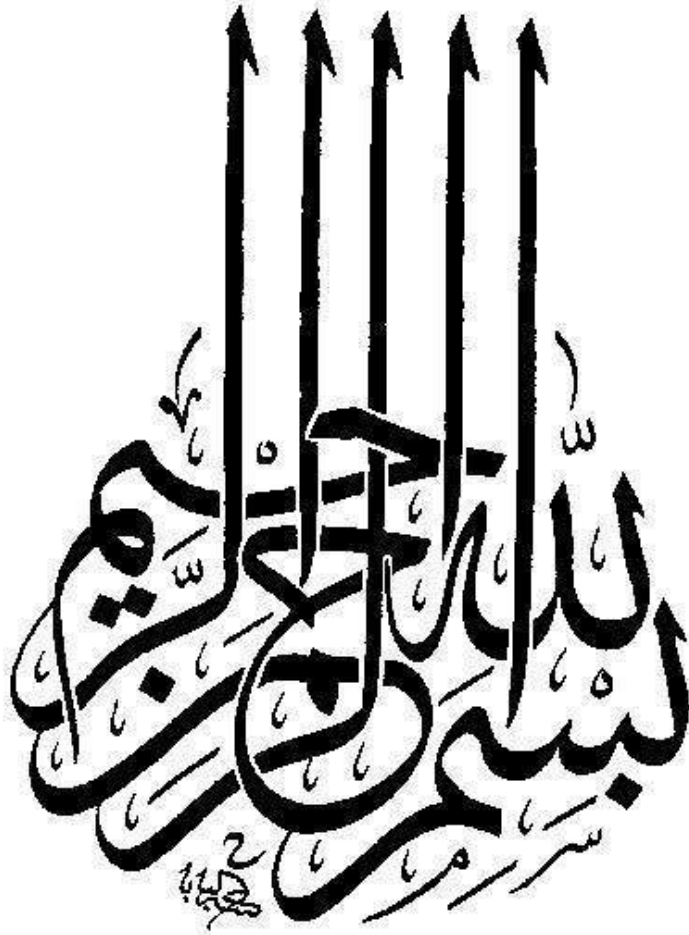
إعداد الطالب:

زايدي حميدة

بن عمر هشام

رقم التسجيل:/2015
تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2014-2015



((وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون
وستردون إلى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم
تعملون)).

سورة التوبة الآية: 104

رجاء

نرجو من كل من اطلع على هذه المذكرة أن يدعو بالرحمة والغفران لنا

ولوالدينا ولكل من علمنا حرفا وأن يكون هذا العمل في ميزان حسناتنا

وأن ينفع به الله الإسلام والمسلمين.

شكر و عرفان

قال الله تعالى : " رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت عليا وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضه و أدخلني برحمتك في عبادك الصالحين " .
النمل الآية 19

الحمد لله الذي وفقنا لإنجاز هذه المذكرة ونسأله عز وجل أن يجعله خالصا لوجهه الكريم وأن يوفقنا إلى ما يحبه ويرضاه .

إننا ونحن نضع اللمسات الأخيرة على هذا البحث لا يسعنا إلا أن نتقدم بشكرنا و عرفاننا إلى الأستاذة المشرفة المشرقة جدا "زیدی حميدة" على توجيهاتها القيمة ، فلم تبخل علينا بتشجيعها ونصحها ، فكانت لنا دليلا سرنا عليه طيلة إعداد هذه المذكرة .

نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل أساتذة قسم علوم التجارية وكل عمالها في مختلف الأقسام قسم إدارة وصيانة والأمن والنظافة على ما قدموه لنا طيلة مدة دراستنا .

ونتقدم بالشكر الجزيل إلى كافة عمال مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة ونخص بالذكر السيد " ضيف الله عبد المالك " و إلى مساعدته " صباح "

وأخيرا نشكر كل من قدم لنا يد العون من قريب أو من بعيد ولو بكلمة طيبة.

الاهـم داعات

أهدي هذا العمل إلى من رحل علي دنيانا في صمت من غير وداع
إلى روح والدي وجدي رحمة الله عليهما وإلى والدتي أطلال الله في عمرها
التي سهرت الليالي وتعبت طول العمر في تربيتنا وإلى كل العائلة
وجدتي وإخوتي ، وإلى كل أعمامي وعماتي وأخوالي وخالاتي وإلى
أولادهم وإلى زملاء الدراسة إلي دفعة فحص محاسبي 2015 بدون
استثناء و إلى أصدقاء الطفولة ، وإلى كل من علمنا يوم من الأيام ولو
بنصف حرف جميع أساتذتي المحترمين في كل أطوار التعليم بدون
استثناء شكرا لكم جميعا علي من قدم لنا يد المساعدة و دعم شكرا
شكرا جزيلا لكم وبارك الله فيكم

هشام بن عمر

الملخص:

تعد المحاسبة التحليلية أداة من أدوات الإدارة الفعالة ، حيث تساهم في تحسين الأداء في المؤسسة والتحكم في تسييرها الداخلي والتأقلم مع محيطها الخارجي ، وكذلك تهدف هذه الدراسة إلى محاولة التعرف على مدى أهمية محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية، فمحاسبة التكاليف تعتبر إحدى أهم أدوات مراقبة التسيير التي تصمن المؤسسة من خلالها التحسين المستمر للأداء الحالي والاستراتيجي من خلال عملية الربط بين أهداف المدى الطويل والقصير ، والنتائج المحققة لذلك، كما تعمل محاسبة التكاليف أيضا كأساس تقوم عليه عملية توظيف واستخدام مختلف أساليب مراقبة التسيير مثل: الميزانية التقديرية ولوحة القيادة من خلال ما توفره من معلومات تنتج عن استخدامها لطريقة التكاليف الكلية، طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وطريقة التكاليف المستهدفة...الخ، ومن هنا يمكن القول أن الاعتماد على محاسبة التكاليف لتحسين مراقبة التسيير يمكن المؤسسة الاقتصادية من معرفة استخداماتها ومستهلكاتها وما نتج عن دورتها الإنتاجية وكذلك المساهمة في معرفة معدل نموها وقدراتها، بما يضمن لها استغلال امثل لمواردها والاستفادة منها إلى أقصى الحدود في تحقيق الأهداف.

الكلمات المفتاحية: مراقبة التسيير ، أساليب مراقبة التسيير، لوحة القيادة ، الموازنات التقديرية ،

محاسبة التكاليف، طرق محاسبة التكاليف، الأداء وسعر التكلفة.

Résumé:

L'objectif essentiel de ce travail est de savoir la manière dont la comptabilité analytique permet l'amélioration permanente du contrôle de gestion dans l'entreprise. En effet, la comptabilité analytique constitue l'une des outils essentiels de contrôle de gestion qui garantie à l'entreprise l'amélioration de sa performance actuelle et stratégique à travers l'alignement qu'elle peut assurer entre les objectifs à long terme et ceux à court terme.

Elle considérée également comme la structure fondatrice qui peut garantir l'utilisation efficace des différents outils de contrôle de gestion tels que les bilans prévisionnels et le tableau de bord à travers les informations que fournissent ses

méthodes des couts complets, de la comptabilité analytique comme un moyen d'amélioration du contrôle de gestion permet à l'entreprise de contrôler l'utilisation efficace de ses ressources et ses résultats, de poursuivre sa croissance et ses investissements productifs afin d'atteindre les objectifs.

Mots clés: Contrôle de gestion, tableau de bord ,Budget préforma ,Outils de contrôle de gestion, Comptabilité analytique, Méthodes de la comptabilité analytique, Performance et cout de revient.

قائمة المحتويات

IV.	البسمة
V.	الشكر
VI.	الاهداءات
VII.	الملخص
VIII.	قائمة المحتويات
IX.	قائمة الجداول والأشكال
أ - د	المقدمة
	الفصل الأول: مدخل مراقبة التسيير
2	تمهيد
3	المبحث الأول : ماهية مراقبة التسيير
3	المطلب الأول : التطور التاريخي للمراقبة التسيير ومفهومه
6	المطلب الثاني: أنواع ومراحل مراقبة التسيير
10	المطلب الثالث : وظائف وأهداف مراقبة التسيير
12	المبحث الثاني : أدوات مراقبة التسيير التقليدية
12	المطلب الأول : نظام المعلومات
17	المطلب الثاني: المحاسبة العامة
18	المطلب الثالث : محاسبة التكاليف
19	المبحث الثالث : أدوات مراقبة التسيير الحديثة
19	الطلب الأول : لوحة القيادة
23	المطلب الثاني : الميزانيات التقديرية
27	المطلب الثالث : التحليل المالي
29	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير
31	التمهيد
32	المبحث الأول : ماهية المحاسبة التحليلية
32	المطلب الاول : تطور ومفهوم المحاسبة التحليلية
34	المطلب الثاني: شروط ووظائف المحاسبة التحليلية
36	المطلب الثالث : أهداف المحاسبة التحليلية
38	المبحث الثاني : التكاليف وسعر التكلفة
38	المطلب الأول : مفهوم التكاليف وسعر التكلفة

قائمة المحتويات

39	المطلب الثاني : تصنيف التكاليف
42	المطلب الثالث : مكونات التكاليف وسعر التكلفة
44	المبحث الثالث : محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير
44	المطلب الأول : طريقة الأقسام المتجانسة
47	المطلب الثاني : طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
51	المطلب الثالث : طريقة التكاليف المتغيرة
55	المطلب الرابع : طريقة التكاليف المعيارية
62	خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير دراسة حالة مطاحن الزيبان القنطرة - بسكرة -
64	تمهيد
65	المبحث الأول : نظرة عامة حول مؤسسة مطاحن الزيبان
65	المطلب الأول : تعريف بمنشأة رياض سطيف
66	المطلب الثاني : تعريف بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة
68	المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة مطاحن الزيبان
81	المبحث الثاني : مراقبة التسيير بمؤسسة مطاحن الزيبان
81	المطلب الأول : واقع مراقبة التسيير في المؤسسة مطاحن الزيبان
82	المطلب الثاني : لوحة القيادة
84	المطلب الثالث : الميزانيات التقديرية
88	المبحث الثالث : المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير بمطاحن الزيبان
88	المطلب الأول : واقع المحاسبة التحليلية في مؤسسة مطاحن الزيبان
90	المطلب الثاني : مراحل حساب التكلفة
99	المطلب الثالث : استخدام الانحرافات المعياري لمراقبة التسيير في المؤسسة
107	خلاصة الفصل الثالث
109	الخاتمة
113	قائمة المراجع
119	الملاحق

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	خصائص لوحات القيادة مقارنة بالأدوات الرقابية الأخرى	22
02	حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المتغيرة	51
03	توزيع العمال حسب التسلسل المهني للفئات	67
04	توزيع العمال على مصالح المنشأة	67
05	تشكيلة المنتجات المتوفرة بالشركة.	73
06	لوحة القيادة للإنتاج والمبيعات المادية لسنة 2013	82
07	ميزانية تقديرية للمختلف تموينات المؤسسة لسنة 2013	85
08	موازنة التقديرية لكمية المطحونة والإنتاج من المادة الأولية لسنة 2013	86
09	موازنة تقديرية للمبيعات في المؤسسة للسنة 2013	87
10	تكلفة شراء المواد الأولية لسنة 2013	90
11	التكاليف الإجمالية لشراء للمادة الأولية لسنة 2013	91
12	توزيع الأعباء علي الإنتاج (ح/ أعباء مستخدمين) لسنة 2013	92
13	تكلفة مواد التغليف للدقيق المنتج لسنة 2013	93
14	سعر التكلفة الإجمالية للدقيق لسنة 2013	94
15	تكلفة مواد التغليف للفريشة المنتج لسنة 2013	94
16	سعر التكلفة الإجمالية للفريشة لسنة 2013	95
17	مجموع تكلفة الإنتاج النخالة لسنة 2013	96
18	الأسعار البيع المسقفة	96
19	تحديد أسعار الفريشة لسنة 2013	97
20	تحديد أسعار النخالة لسنة 2013	97
21	النتيجة التحليلية لمادة الدقيق لسنة 2013	98
22	النتيجة التحليلية لمادة الفريشة لسنة 2013	98
23	النتيجة التحليلية لمادة الدقيق لسنة 2013	99
24	النتيجة التحليلية الإجمالية لسنة 2013	99
25	انحراف كمية مواد التموين لسنة 2013	100
26	انحراف كمية الإنتاج من مادة أولية لسنة 2013	101
27	انحراف كمية الإنتاج التام لسنة 2013	102
28	انحراف كمية المبيعات التام لسنة 2013	105

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
06	مثلث مفاهيم مراقبة التسيير	01
09	مراحل مراقبة التسيير	02
13	مكونات نظام المعلومات	03
24	مخطط مراحل إعداد الموازنة التقديرية	04
43	أعباء المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية	05
45	مخطط يوضح طريقة الأقسام المتجانسة	06
73-72	مراحل العملية الإنتاجية	07
74	مراحل عملية الشراء	08
80	الهيكل التنظيمي الرئيسي للمؤسسة - مطاحن الزيبان	09

المقدمة

المقدمة

عرفت المؤسسات الاقتصادية تطورات وتحولات عميقة في طرق إنتاجها وحساب تكلفتها وتسويقها ومختلف العمليات الحاصلة فيها ، وذلك تماشياً ومواكبة للتطورات الحاصلة في كل المجالات و مسايرة للبيئة الجديدة المحيطة بها ومقاومة المنافسة الشرسة من المؤسسات الاقتصادية الاخرى لذا وجب على المؤسسة تخفيض والتحكم في تكاليفها للنجاح في المنافسة ، لذا جاءت مراقبة التسيير كأداة أساسية في عملية التحكم في التكاليف وفي موارد المؤسسة ، ولم تعد مراقبة التسيير محصورة في مفهوم واحد وهذا بعد انجاز العملية الاقتصادية ، ولكن مفهومها توسع وصارت تشمل كل العمليات الاقتصادية من بدايتها كالتخطيط واختيار الوسائل وتحديد الأهداف والاستراتيجيات وتقديم الملاحظات ومراقبة العمل المنجز واتخاذ القرارات .

ولتحقق مراقبة التسيير أهدافها يجب الاستعانة بكل الأساليب والأدوات الممكنة من نظم معلومات ، ومحاسبة التحليلية الموازنات التخطيطية ، التحليل المالي وغيرها .

إحدى هذه الأدوات هي المحاسبة التحليلية التي تمكن من تحليل ومراقبة التكاليف بكيفية مفصلة ودقيقة، حيث يستخدم مديري المؤسسات الناجحة البيانات المحاسبية بصفة دائمة لمساعدتهم في التخطيط وقياس كفاءة الأداء واتخاذ العديد من القرارات، ومن أهم القرارات التي تتخذ في المؤسسات قرار التسعير والذي يؤثر على ربحية المؤسسة واستمرارها.

وتتخذ الشركات مهما كان نوعها أو حجمها المئات من القرارات الخاصة بتسعير المنتجات وهذا مع الأخذ في الحسبان عامل المنافسة وقابلية المنتج للبيع حين تسعيره.

إلا أن نقطة البداية عادة ما تكون تحديد السعر على أساس التكلفة زائد هامش الربح، وحينما يعتمد التسعير على التكلفة فإن التحديد الدقيق لتكلفة إنتاج المنتج يصبح أمراً حاسماً وضرورياً وهنا تظهر أهمية وجود نظام المحاسبة التحليلية لتوفير المعلومات اللازمة للإدارة.

وبما أن المؤسسة الجزائرية في بداية مرحلتها الجديدة، وهي الانتقال من المنافسة المحلية إلى المنافسة العالمية، فهي تعاني جملة من المشاكل التي حالت دون تحقيق أهدافها، ولضمان بقائها واستمرارها وجب عليها أن تغير من أساليب تسييرها السابقة فهي مرهونة بالمنافسة مستقبلاً حيث يعتبر تحديد سعر التكلفة طريقة علمية و مما سبق يمكن أن نطرح الإشكالية التالية:

كيف يتم استخدام المحاسبة التحليلية في عملية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ؟

جيدة لتحقيق أهدافها الاقتصادية

وعلي ضوء هته الإشكالية نطرح بعض التساؤلات الفرعية :

- 1 ما هي مراقبة التسيير ؟ وما هي أساليبها ؟
 - 2 هل تستخدم المؤسسة محل دراسة المحاسبة التحليلية و مراقبة التسيير ؟
 - 2 كيف تستخدم مؤسسة مطاحن الزيبان المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير ؟
 - 3 هل تساهم التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير في المؤسسة ؟
- وللإجابة علي التساؤلات نقوم ببعض الفرضيات :

- 1 مراقبة التسيير نظام لمراقبة أداء المؤسسة
- 1 تستخدم المؤسسة محل دراسة المحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير
- 2 تساهم المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير من خلال استخدام طرق التكاليف
- 3 تساهم التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير من خلال مراقبة الانحرافات الحاصلة ومعرفة أسبابها .

أهمية الموضوع: تتجلى أهمية الموضوع في:

1. محاولة التعرف على وظيفة مراقبة التسيير ومختلف أدواتها ومدى أهميتها بالمؤسسات الاقتصادية.
2. المكانة المتميزة لوظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية.
3. التعرف على محاسبة التحليلية والتي تعتبر ابرز أداة، والتعرف على الطرق الحديثة لها التي مكنت المؤسسات من تحسين قدراتها على المراقبة.
4. دور محاسبة التحليلية وعلاقتها بالمعلومات المالية، والتي تساعد المسيرين على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات والإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.
5. تبيان أهمية التكاليف المعيارية في معرفة الانحرافات الحاصلة في المؤسسة

أهداف البحث: هناك عدة أهداف يرمي إليها بحثنا هذا نوجزها فيما يلي:

1. التعرف على مراقبة التسيير وإبراز أهميتها في المؤسسة الاقتصادية.
2. التعرف على مجالات تطبيق محاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية.
3. محاولة تبيان الطرق المختلفة لمحاسبة التحليلية وإبراز أهميتها في مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية.

4. محاولة الوقوف على واقع محاسبة التحليلية بالمؤسسات الاقتصادية وعلاقتها بمراقبة التسيير من خلال مؤسسة .

الدراسات السابقة: سوف نتناول هذه الدراسات على النحو التالي:

1. دراسة طوايبي احمد " المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج" مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003، حيث تناول الباحث من خلال دراسته على مكانة ودور المحاسبة التحليلية ضمن الأدوات الأخرى المستعملة للتخطيط ومراقبة الإنتاج على أساس أنها تشكل نظام معلومات متكامل، وذلك من أجل تحليل المعلومات المحاسبية ومعالجة السلبيات ونقاط الضعف بوضع عمليات التخطيط للمنتج ودراستها سابقا ومراقبتها في ميدان التسيير الإنتاجي بهدف الوصول إلى تحقيق المنتج وبأقل التكاليف.

2. دراسة مرابطي نوال " أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، دراسة حالة مؤسسة فنطال" مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2006 : هدفت الباحثة من خلال دراستها على التأكيد إن مراقبة التسيير تقوم على مجموعة من الأسس حيث تمثل المحاسبة التحليلية أهمها، وهذا لأنها تعد مصدر توفير المعلومات اللازمة لكل ما يتعلق بالسعر تكلفة المنتجات مما يساعد المسير على مقارنة النتائج و تحليلها واكتشاف الثغرات الموجودة ومعالجتها باتخاذ القرارات اللازمة وفي الوقت الملائم.

3. دراسة شحتاني عبد العالي " محاسبة التكاليف اداة لتحسين مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية" مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة 2011 : هدف الباحث خلال دراسته تهدف هذه الدراسة إلى محاولة التعرف على مدى أهمية محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية، فمحاسبة التكاليف تعتبر إحدى أهم أدوات مراقبة التسيير التي تضمن المؤسسة من خلالها التحسين المستمر للأداء الحالي والاستراتيجي من خلال عملية الربط بين أهداف المدى الطويل والقصير، والنتائج المحققة لذلك، كما تعمل محاسبة التكاليف أيضا كأساس تقوم عليه عملية توظيف واستخدام مختلف أساليب مراقبة التسيير مثل: الميزانية التقديرية ولوحة القيادة من خلال ما توفره من معلومات تنتج عن استخدامها لطريقة التكاليف الكلية، طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وطريقة التكاليف المستهدفة... الخ، ومن هنا يمكن القول ان الاعتماد على محاسبة التكاليف لتحسين مراقبة التسيير يمكن المؤسسة الاقتصادية من معرفة استخداماتها ومستهلكاتها وما نتج عن دورتها الإنتاجية وكذلك المساهمة في

معرفة معدل نموها وقدراتها، بما يضمن لها استغلال امثل لمواردها والاستفادة منها إلى أقصى الحدود في تحقيق الأهداف.

المنهج المتبع:

الدراسة المعمقة و التحليل لمختلف عناصر ومتغيرات البحث سنعتمد في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على محاسبة التكاليف واستخدامها كأداة تساعد المسيرين على مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية، حيث يمكن هذا المنهج من وصف وتحليل الموضوع وتجميع الحقائق وتبويبها وتحليلها، ومنهج دراسة الحالة الذي يمكن من التعمق في مختلف جوانب الموضوع وكشف أبعاده و الوقوف على واقعه بالمؤسسة محل الدراسة وتطبيق التقنيات التي تم دراستها نظريا واستخلاص النتائج.

هيكل البحث:

نظرا لطبيعة الموضوع ومتطلباته تم تقسيم البحث إلى جانبين، جانب نظري مبني على المفاهيم والدراسات النظرية وجاء في فصلين باستخدام الأسلوب الوصفي التحليلي، وجزء عملي خاص بالدراسة الميدانية التي تم إجراؤها في مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة -

حيث تصمن الفصل الأول تحت عنوان "عموميات حول مراقبة التسيير و والذي تطرقنا فيه إلى مفهوم مراقبة التسيير و وظائفها ، أهميتها، أنواعها، مختلف مراحلها ومكانتها بالمؤسسة الاقتصادية، ثم تطرقنا إلى أهم الطرق الحديثة والتقليدية و المستعملة مثل لوحة القيادة والموازنات التقديرية و التحليلي المالي والمحاسبة .

أما الفصل الثاني بعنوان استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير في مؤسسة اقتصادية " وفيه تطرقنا إلى التعريف بمحاسبة التحليلية مع ذكر أهمية وأهداف المحاسبة التحليلية و كذا عرفنا التكاليف و سعر التكلفة ومختلف تصنيفاتها والعناصر المكونة لها وكذا بينا طرق المحاسبة التحليلية من طريقة التكلفة الثابتة والمتغيرة وكذا طريقة التكلفة المعيارية .

أما في الفصل الثالث والذي هو فصل تطبيقي قمنا بدراسة حالة في مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة ، حيث قمنا بدراسة واقع وأدوات مراقبة التسيير فيها وقمنا بدراسة واقع محاسبة التحليلية وكيفية حساب سعر التكلفة والتكلفة المعيارية ومدى استخدام محاسبة التحليلية في مراقبة التسيير .

الفصل الأول

مدخل إلى مراقبة تسيير

تمهيد

إن التطور الكبير الحاصل في أساليب الإدارة والتسيير والبحوث العلمية النظرية والتطبيقية وكذا المعلوماتية افرز معطيات جديدة لواقع الاقتصاد الحالي الذي أُنسم بالضغوطات الشديدة والمستمرة على المؤسسات الاقتصادية من كل الجوانب (الاقتصادية،القانونية ، الاجتماعية ، الثقافية).جعل مسيري المؤسسات وخاصة الاقتصادية منها يدرسون الإجراءات الكفيلة لاتخاذ القرارات المناسبة،في هذا المحيط المتذبذب وغير القار ، الذي تعقدت فيه مهمة التقدير والتوقع،ومن هنا أصبح لزاما على مسيري المؤسسات العمل على تطوير أساليب التسيير وتبني أدوات رقابية قادرة على ترقية الأداء وتحسينه مع تصحيح الأخطاء للوصول إلى تحقيق الأهداف المنشودة والمتمثلة عموما في محاولة التمتع في السوق لضمان البقاء في ظل منافسة شديدة وحادة بين المؤسسات .

حيث يحضا موضوع مراقبة التسيير بكثير من الاهتمام من قبل العديد من الباحثين والمهتمين بشؤون التسيير لان التسيير الحديث والجيد للمؤسسات يتوقف بالدرجة الأولى علي التحكم في موارد بسبب ندرتها وهذا لتحقيق الأهداف المسطرة ، وتكمن تلك القدرة في كفاءة المسير في استخدام الأدوات اللازمة لقياس الفعالية و التأكد من سلامة العمل بالتجديد الدائم والفعال للموارد المتاحة من اجل تحقيق الأهداف بأقل تكاليف وعليه سوف نتطرق في هذا الفصل إلي:

المبحث الأول : ماهية لمراقبة التسيير

المبحث الثاني : أدوات المراقبة التسيير التقليدية

المبحث الثالث : أدوات المراقبة التسيير الحديثة

المبحث الأول : ماهية لمراقبة التسيير

قبل التطرق إلي ماهية مراقبة التسيير والبحث في مفاهيم وأدواته لابد أن ، نشير إلي تطور التاريخي ومختلف مراحل التي مرة عليها عملية مراقبة التسيير .

المطلب الأول : تطور التاريخي لمراقبة تسيير ومفهومه

مرت عملية مراقبة التسيير بعدة مراحل تطور وهذا بتطور العلوم والبحوث وتوسع نشاطات الاقتصادية وتنوعها .¹

أولا - ظهور مراقبة التسيير : ظهرت مراقبة التسيير في بداية القرن العشرين في المؤسسات الأمريكية هذه المؤسسات و مع تطور نشاطها و تعقد عملياتها ما سببت الأزمة الاقتصادية لها لذا مرت مراقبة التسيير بعدة المراحل تاريخية وكانت كالآتي:²

-المرحلة الأولى (بعد الحرب العالمية الأولى 1919): في البداية و كمرحلة أولى استعملت مراقبة التسيير المحاسبية العامة (المالية) وإعلام المسيرين بالمعلومات اللازمة المتنوعة المتعلقة بعلاقة المر دودية بالنشاط، و المنتجات المحققة و المباعية من طرف المؤسسة. و هكذا وضعت النقاط الأولى لاستعمال أنظمة النسب ومؤشرات قياس الأداء الاقتصادي منذ بداية القرن الماضي و شاع نظام النسب و تطور داخل المؤسسات الكيميائية الأمريكية خاصة مثل مؤسسة "DUPONT" سنة 1907 و هذا النظام و ضع لأول مرة في علاقة مع حسابات الميزانية وحسابات النتائج من أجل إبراز مختلف خطوات تكوين المر دودية في كل الهوامش التجارية.³

-المرحلة الثانية (بعد الحرب العالمية الثانية 1945): تعتبر هذه المرحلة مرحلة بداية اللامركزية في المؤسسة وضعت من طرف "SLOAM"، "الذي وضع ميكانيزمات التنظيم" وتقسيم هيكل المؤسسة إلى عدة وظائف داخل المقر المركزي مثل الخزينة المالية، البحث و التطوير، و حاول فرض نظام استقلالية الأقسام في التسيير و إجراء مقارنة داخلية مع الأقسام الأخرى من أجل تحديد الموارد الضرورية للاستثمارات الجديدة وتطويرها .⁴

- المرحلة الثالثة (مع بداية الستينات): المرحلة التي تأسس فيها نظام مراقبة التسيير والتي جاءت بعد الحرب العالمية الثانية في عصر الطرق التقنية للتسيير والتنبؤ التقديري والتي طبقت في المؤسسات الخاصة، هذه الأخيرة خصت إستراتيجية تخطيط العمليات والموازنة عن طريق الأقسام التي تعتبر ذات أهمية في

¹ Michel GERVAIS, control de gestion, 7^{ème} Edition, ECONOMICA, 2000, p:09

² ناصر دادي وآخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية ، دار المحمدية -الجزائر 2003 ، ص 11 إلى 14

³ نعيمة يحيوي ، أدوات مراقبة تسيير بين النظرية والتطبيق ، أطروحة نيل شاهدة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الحاج لخضر باتنة - الجزائر ، سنة 2009 ، ص 23-27

⁴ - محمد رفيق الطيب : مدخل للتسيير ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 1995 ، الجزء الثاني، ص 248

المستقبل بالنسبة للمسيرين، ولكن ذلك في تخطيط عملياتهم وتسيير الميزانية الداخلية من أجل مطابقة الموارد مع الاهتمامات الخاصة.¹

-**المرحلة الرابعة (بداية من التسعينات)**: هذه المرحلة التي تعتبر من أهم المراحل التطور مراقبة التسيير ظهرت في الستينات مع انتشار أسس الإدارة بالأهداف التي أنشأت نمط التنظيم التسلسلي الذي يعتمد على معالجة الأهداف ومقارنتها بالنتائج الموازية، و الذي استدعى عن طريق مراقبة التسيير تصميم مراكز المسؤولية وبذلك رسمت مراقبة التسيير أولى مستويات المسؤوليات التسلسلية.²

ثانيا : مفهوم مصطلح مراقبة التسيير

قبل تعرفنا على مراقبة التسيير يجب تعريف المصطلحين المكونين له بدقة :

أولا :المراقبة : تعتبر وظيفة من وظائف التسيير تكمل الوظائف الأخرى وتسعى إلي ضمان أن الخطط الموضوعة تسيير بشكل سليم لبلوغ الأهداف المنتظرة ، فهي تمارس في كل لحظة قبل وإثناء وبعد النشاط لمواجهة مختلف العراقيل والصعوبات ، وبالتالي فهي تقيم الأداء لتصحيح الاختلالات لحظة وقوعها ، خاصة في ظل تغيير المستمر في محيط المؤسسة .³

وكلمة (مراقبة) في المفهوم اللغوي الفرنسي " مشتقة في الأصل من كلمتين (**CONTRE-ROLE**) وتعني جدول التقارب " .

ويعرف **فايول (H. Fayol)** المراقبة بأنها : " التأكد من أن كل شي في المنظمة يتم وفق خطط الموضوعة ، والتعليمات الصادرة وبالمبادئ المعتمدة وذلك بهدف الكشف عن مواطن الضعف وتصحيحها .

فهي تهدف وفق **فايول (H. Fayol)** إلي العمل علي حسن تنفيذ الخطط وتصحيح الاختلالات أن وجدت ، مما يفرض أن تكون ملازمة للنشاط قبل وإثناء وبعد تنفيذه .

فالمراقبة ما هي إلا تحفيز للعمال وحثهم علي بذل كل الجهود للوصول إلي النتائج المرجوة ، وهنا يتطلب أن يتوفر المدير معرفة ودراية كاملة بسلوك كل عامل لديه .

ثانيا :التسيير : يعرف التسيير على انه العلاقة " الديناميكية الموجودة بين الموارد والطاقات المختلفة ، وهذا بغرض تحقيق الأهداف ، أي انه استغلال عقلائي والرشيد للموارد لتحقيق الأهداف المسطرة ، والتسيير في حد ذاته علم حيث انه يستعين بمجموعة من الوسائل كالمحاسبة والإحصاء ، أيضا هو فن يستعمل مبادئ الإنسانية والمهارات الإبداعية " .

1 محمد رفيق الطيب : نفس المرجع السابق، ص 248

² سعيد محمد المصري ، **التنظيم والإدارة** ، الدار الجامعية - مصر -1999 ، ص 231

³ عبد الرحمان هياج ، **إثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي** ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2012 ، ص 23

(C . Alazard et S . Sépari) يعرفان التسيير بأنه " علم اختيارات والعمل ،يشتمل على قيادة

المؤسسة باستخدام تقنيات ومناهج عديدة للمساعدة علي اتخاذ القرارات "

أما (P. Bergeron) فيعرفه انه " تلك العملية التي من خلالها نخطط وننظم وندير ونراقب موارد مؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة" .

ومن التعريفات السابقة يتضح أن التسيير هو عبارة عن " مسار يستخدم مجموعة التقنيات العلمية و العملية والفنية المتفاعلة فيما بينها ، وبالتالي فان الشخص الذي يتولي هذه المهمة يجب أن يتوفر فيه كل الخصائص من معارف ومهارات تسمح له بقيادة عملية التسيير.¹

ثالثا: تعريف مراقبة التسيير :

عرفه (ENTONY) هي " التي من خلاله يقوم مسؤولي المؤسسات بضمان استغلال الموارد المتاحة بأقل التكاليف وأكثر فعالية ونجاعة للوصول إلي الأهداف المسطرة " .

أما (G.PILLOT) " يتمثل نظام مراقبة تسيير في العملية المراد لها ضمان توحيد الأهداف اللامركزية للنشاطات المنسقة من أجل تحديد أهداف المؤسسة مع مراعاة أخلاقيات متفق عليها مسبقا ويشمل نظام مراقبة تسيير جملة من العمليات داخلية والتي بدورها تحتوي علي جملة من المناقشات كما يعمل أيضا علي تنمية الكفاءات الفردية وذلك عن طريق إدخال نظام تأهيل وتكوين مهنة التسيير لاكتساب مهنة متواصلة في ميدان التسيير " .²

أما (A,H et LISGERMA,V et ARNOULD.VIGNON) " هي جملة من وسائل المرافق و العمليات التي تزود المؤسسة بأهداف طويلة الأجل وكذلك ضمان تحقيقها بصفة مستمرة " .³

و عرفه (KHEMAHEM) " هي العملية المنجزة داخل وحدة اقتصادية لضمان التنشيط و التحريك الفعال الدائم لطاقت و الموارد الراد بها تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الوحدة" .⁴

وبشكل أدق فمراقبة التسيير تتضمن شقين المراقبة والتسيير ويمكن تعريفهما كالآتي :
من التعارف السابقة يمكن القول:⁵

مراقبة التسيير هي عبارة عن مجموعة من التقنيات التي تسمح للمؤسسة خلال فترة مزاوله نشاطها التأكد من أن

¹ معراج هوارى و مصطفى الباهي ، مدخل الي مراقبة التسيير ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2011، ص11

² فداق فاروق: نظام المعلومات المحاسبية ودوره في اتخاذ القرار، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير، مذكرة لنيل شهادة ماجيستير، جامعة الجزائر، 2002، ص 02

³ سعاد عقون ، نظام مراقبة التسيير أدواته ومراحلته و اقامته في المؤسسات الاقتصادية ، رسالة ماجيستير ، جامعة الجزائر ، 2007 ص 73

⁴ مرابطي نوال ، مرجع سابق ، ص 17-22

⁵ قورين حاج قويدر نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية و دوره في تحسين الأداء من الموقع: [http :www.ulum.nl/d74.html](http://www.ulum.nl/d74.html)

قي : 2015/05/02 علي ساعة 22.49

القرارات اتخذت طبقا للأهداف المسطرة، فمراقبة التسيير إذن هي مجموعة من الإجراءات و العمليات التي تسمح لمختلف المسيرين بتجنيد كل طاقتهم من أجل تحقيق أهدافهم المسطرة و التأكد من تحقيقها فهي التي تسمح بالتأكد من الاستعمال العقلاني للموارد و الطاقات المتاحة و كذلك تحديد الأهداف القصوى التي هي بمقتور المؤسسة تحقيقها و أخيرا التأكد من تحقيق الأهداف، و بالتالي نستنتج أن مراقبة التسيير تركز على ثلاثة مفاهيم أساسية هي :

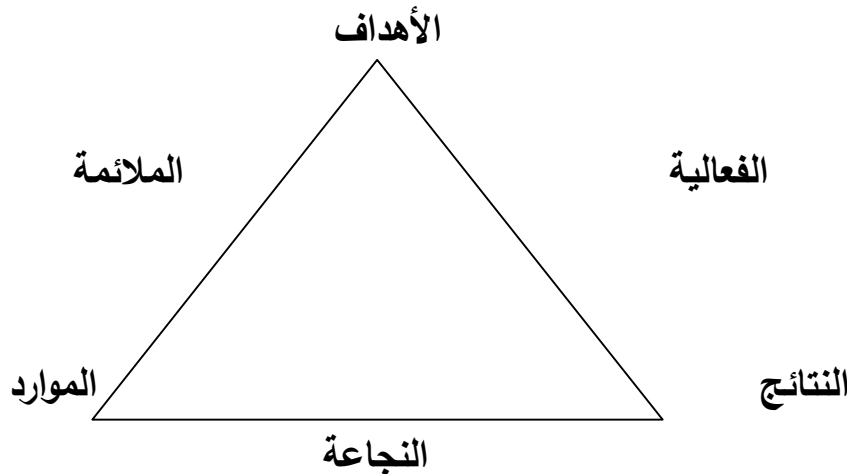
☞ **الفعالية** : " **efficacité** " وتعني مقارنة النتائج بالأهداف المحددة.

☞ **الكفاءة** : " **compétence** " وتعني مقارنة النتائج بالوسائل المستعملة.

☞ **الملائمة** : " **pertinence** " وتعني مقارنة الوسائل المتاحة بالأهداف المحددة.

والشكل الذي يوضح جوانب مفهوم مراقبة التسيير.¹

شكل (01) مثلث مراقبة التسيير



المصدر: ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سابق، ص : 47

المطلب الثاني : أنواع و مراحل مراقبة التسيير

لعملية مراقبة التسيير مراحل و أنواع سوف نتطرق إليها

أولا : أنواع مراقبة التسيير

يمكن تصنيف مراقبة التسيير حسب معايير مختلفة منها : الزمن، التنظيم، المصدر، الشمولية، وسوف نتطرق إلى أنواع المراقبة حسب كل معيار :

1 من حيث الزمن : إن وظيفة الرقابة تتطلب قياس الأداء الفعلي سواء قبل التنفيذ أو بعد التنفيذ ونجد²

¹ الشيخ سالم و اخرون ، " المفاهيم الادارية الحديثة " ، مركز الكتب الأردني ، الطبعة 5 ، 1990 ، ص 244 .

1.1_المراقبة القبلية : ويعتمد هذا النوع على التأكد من توفر متطلبات إنجاز العمل قبل البدء في التنفيذ أي مراقبة وقائية، حيث تقلل من شدة الانحرافات بين النتائج المتوقعة (التقديرية) والفعلية، كما تساعد في مواجهة المشاكل المستقبلية التي تعرقل العمل، وتعتبر هذه المراقبة التنبؤية لأنها تركز على التنبؤ بالمشاكل المتوقعة التي تحدث مستقبلا من أجل تحديد الإجراءات والاستعدادات لمواجهة هذه المشاكل .

2.1_المراقبة أثناء الانجاز (الآنية) : هذا النوع من المراقبة يعتبر مراقبة إصلاحية أو علاجية أثناء عملية الانجاز أي أنه يتم تصحيح الأخطاء والانحرافات إذا حدثت أثناء تنفيذ العمل والتأكد من أنه سيتم إنجازه بالمواصفات المطلوبة و هذا النوع من الرقابة له كذلك تأثير في تقادي وقوع الانحرافات .

3.1_ الرقابة اللاحقة (البعدية): تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعيا أو شهريا أو أيام محددة لذلك توضع برامج دورية للمراقبة ويتم تنفيذها مسبقا و الهدف منها هو وقائي أكثر منه علاجي من الانحرافات وسليبتها ويتم هذا النوع بعد انجاز النشاط .

2_ من حيث التنظيم: حسب هذا المعيار هناك ثلاثة أنواع للمراقبة هي :¹

1.2_ المراقبة المفاجئة: تتم هذه الرقابة بشكل مفاجئ وبدون إنذار مسبق وهذا من أجل اكتشاف الأخطاء والانحراف و التمكن من تقييم الأفراد ويتم ذلك بجولات تفتيشية لمعرفة مدى انضباطهم ومدى تسيير أعمالهم وفق الخطة المسطرة دون اتخاذ ترتيبات مسبقة من المدير أو الرئيس المباشر.

2.2_ المراقبة الدورية: تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون يومية، أسبوعية أو شهرية و ذلك بوضع برامج المراقبة الدورية التي يتم تنفيذها مسبقا و الهدف منها هو وقائي أكثر منه علاجي و ذلك بوضع جدول زمني على أساس ربع أو نصف سنوي.

_ المراقبة المستمرة : تكون عبر طوال أيام السنة، أي دائمة وليست على فترات متقطعة و ذلك عن طريق المتابعة والتقييم لعمليات التنفيذ باستمرار و القيام بعملية التقييم الدائم لأداء العمل و هذا باستخدام سجلات دوام يومية لمراقبة الانضباط في العمل .

3_ من حيث المصدر نحسب هذا المعيار هناك نوعان من مراقبة التسيير هما :²

1.3_ المراقبة الداخلية : و يقصد بها المراقبة الذاتية ، أي تتم داخل المؤسسة على جميع الأنشطة والمهام والغرض منها هو ضبط الأعمال الجارية في المؤسسة للوصول إلى الأهداف المرسومة وتقوم بها وحدة إدارية مختصة في مراقبة التسيير ويهدف هذا النوع من المراقبة أساسا إلى :

- مراجعة المخطط المؤسسة الداخلي .

-مراجعة سياسة القيادة وإستراتيجيتها المتبعة في النشاط .

- تقييم محيط المؤسسة من الجانب الاجتماعي والاقتصادي .

¹. علي عباس ، " الرقابة الإدارية في منظمة الأعمال " ، اثناء للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2008 ، ص 29 .

² سعاد عقون ، نفس المرجع سابق ، ص74.

- تقدير حصة المؤسسة في السوق .

- تقدير احتياجات الزبائن وتصنيفهم .

2.3_ المراقبة الخارجية: هذه المراقبة تقوم بها جهات متخصصة ومستقلة عن المؤسسة تكون تبعيتها غالبا لجهاز الدول، كمراقب مجلس المحاسبة المالية على الدوائر الحكومية، مراقبة ومدقق الحسابات لميزانيات المؤسسة.

4_ من حيث الشمولية: تنقسم مراقبة التسيير حسب هذا المعيار إلى ثلاثة أنواع:

1.4_ المراقبة على مستوى الأفراد: تقوم هذه المراقبة بالتركيز على أداء الأفراد لأعمالهم والتعرف على سلوك الأفراد أثناء العمل و هذا باستخدام عدة مؤشرات منها: الكفاءة، الإنتاجية معدل الغياب و التأخر....الخ.

2.4_ المراقبة على الأنشطة الوظيفية: وتشمل كل الوظائف و أنشطة المؤسسة مثل: التسويق، التمويل،

الإنتاج، إدارة الموارد البشرية، وتقوم بقياس أداء كل منها بمؤشرات.

3.4_ المراقبة على الأداء الكلي للمؤسسة : من خلالها يمكن تقييم الأداء الكلي للمؤسسة خلال فترة زمنية

معينة وهذا عن طريق معايير ومؤشرات تستخدم في هذا الخصوص منها معدل الربحية، الحصة السوقية للمؤسسة إلى غير ذلك من المؤشرات و هذا من أجل معرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف المسطرة .

5_ من حيث الطريقة (طريقة المراقبة) هناك نوعين من المراقبة:

1.5_ عن طريق الحلقة المغلقة : هي عبارة عن مخطط للمراقبة قائم على أساس الملاحظة المباشرة لحالة

المعايير ثم المقارنة بين هذه الملاحظة، إذن هي عبارة عن خطوات للتحديد المباشر للانحرافات بين الانجازات والأهداف.

2.5_ الرقابة بطريقة الحواجز: هي عبارة عن رقابة قائمة على أساس استعمال المعلومات المتحصل عليها من النظام المراقب ولكن لا تعطي مباشرة المعلومات حول المعايير.

ثانيا : مراحل مراقبة التسيير :

وتتحقق مراقبة التسيير من خلال المراحل التالية : ¹

مرحلة تقديرية : ترتبط هذه المرحلة بالإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة ، حيث تقوم الإدارة بتقدير الوسائل الضرورية لبلوغ الأهداف الاستراتيجية لضمان مجال وقي محدود ، وتشكل النتائج المتوقعة نموذج لعرض الأهداف قصيرة الأجل .

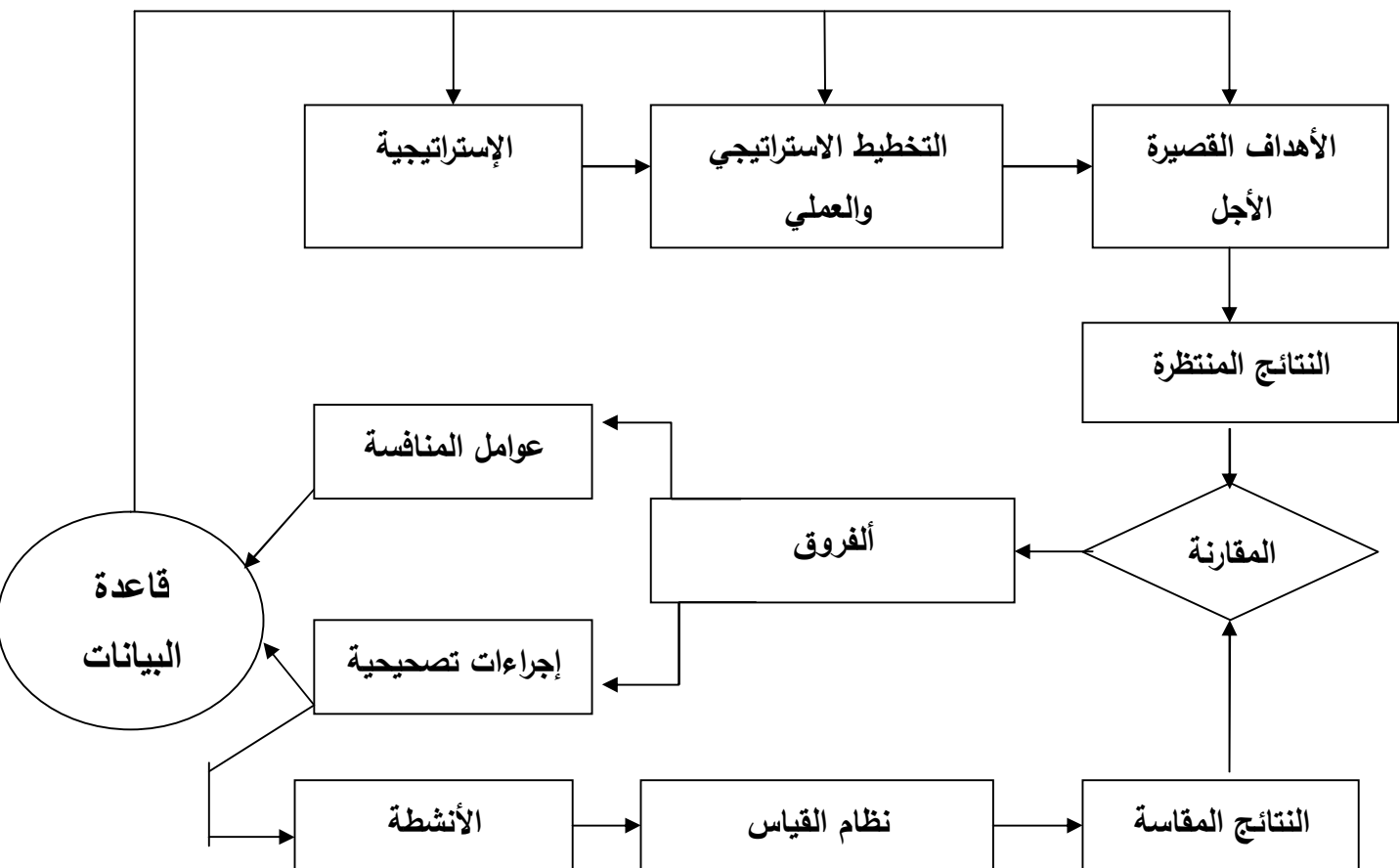
¹Departement Etudes et Développement de L'APEC ,**Les Métiers du contrôle de Gestion** ,Edition d'organisation , France , 2000,PP ;30-31

مرحلة التنفيذ : تتم هذه المرحلة علي مستوى وحدات المؤسسة ، حيث يعمل المسؤولين بالوسائل التي تخصص لهم ، ولديهم نظاما لمعلومات الذي يقيس نتيجة نشاطهم ، ويكون هذا النظام مقبول ومفهوم من طرفهم ، ويقوم فقط بقياس الأنشطة التي يتم تفويضها .

مرحلة التقييم : تشتمل هذه المرحلة علي مقارنة النتائج المحصل عليها من طرف الوحدات مع النتائج المرجوة من طرف الإدارة لتقييم أدائها ، فهذه المرحلة توضح الفروقات وتحدد الأساليب ، وبالتالي فهي تقود المسؤولين لاتخاذ الإجراءات التصحيحية .

مرحلة التعلم : تسمح هذه المرحلة بتحسين مجموع أنظمة التقدير بواسطة التعلم من خلال تحليل فروقات ، ويمكن للعوامل تنافسية إن تكون مكشوفة وكذلك ضعيفة ، ويتم إنشاء قاعدة معلومات تستخدم في القيام بتوقعات المستقبلية .

شكل رقم (02) مراحل مراقبة التسيير



المصدر : عبد الله شحتاني ، محاسبة التكاليف أداة لتحسين مراقبة تسيير بالمؤسسة الاقتصادية مذكرة نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة 2011 ، ص 65

يظهر من خلال الشكل أن مراقبة تسيير تربط بمهام والعمليات اليومية بالإستراتيجية المنتهجة من طرف المؤسسة ومقابلة الأهداف المنتظرة مع النتائج المقاسة ، مما يسمح بتحديد الفروقات واتخاذ الإجراءات التصحيحية مع وجود إلي لعملية التغذية العكسية ، وبالتالي توجد ثلاث عناصر أساسية هيا : الأهداف ، الوسائل و النتائج .

المطلب الثالث : وظائف و أهداف مراقبة التسيير

ترتبط مراقبة التسيير بالعمليات الإدارية داخل المؤسسة الاقتصادية وترتبط في نفس الوقت بأهداف وأهمية ومكانة ووظائف المؤسسة والاستراتيجيات المسطرة من طرف الإدارة .

أولا : وظائف مراقبة التسيير

هناك ثلاث وظائف تقوم بها مراقبة التسيير وتتمثل في :

1- **مراقبة الأداء الوظيفي** : إن مراقبة الأداء الوظيفي في المؤسسات تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها ، باعتبارها الأداة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات من اجل تقييم الأداء بموضوعية ، حيث يعمل القائم بهذه الوضعية علي الإصغاء للمشاكل والعراقيل التي يعاني منها الأفراد ، التي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية ، زيادة الأجور أو لعقوباتالخ ، مما يؤدي إلي زيادة الثقة في المؤسسة والتي تحقق عن طريق جملة من الخصائص : ¹

المشاركة في تحديد الأهداف : تعتبر المشاركة في تحديد الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة دافعا معنويا من اجل تحقيقها مع ضرورة إحداث نوع من التوازن بين أهداف الفرد وأهداف المؤسسة .

عدالة التوزيع : وتعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلي تقوية الثقة بين الإدارة والعمال ، وذلك من خلال توزيع الأجور كل حسب طبيعة عمله ، إضافة إلي التوزيع العادل للإرباح حسب هيكل الهرمي للمؤسسة .

عدالة التعاملات : إن عدالة التعاملات تكون بإيصال الدائم لممثلي العمال بمختلف المسؤولين من اجل طرح مشكلتهم علي الإدارة لاتخاذ القرارات المنصفة أو العدالة المتعلقة بالعمل ومستقبل العمل المهني .

2- **مراقبة الجودة** : إن إدارة الجودة لها أهمية كبيرة علي مستوى المؤسسات التي تسعى إلي التقدم في توسع في نشاطها ، حيث يتطلب منها إنتاج سلع ذات جودة تتلاءم ورغبات المستهلكين من حيث المظهر الخارجي لها والمواد المستعملة في إنتاجها .

3- **إدارة الوقت** : إن للوقت أهمية كبيرة في المنظمة وكلما استطاعت هذه الأخيرة استغلاله بالشكل الحسن كلما كانت لها القدرة علي التنافس كبيرة ، من خلال تخفيض الوحدة الواحدة والعكس صحيح وعليه فمن الواجب استغلاله ومراقبته بالوسائل التالية :

- العمل علي تطوير الكفاءات عن طريق التكوين المستمر للتغلب علي المشاكل الطارئة

¹ هاجر بويصلة ، نفس المرجع السابق ، ص 9 - 10

- مقننة العمليات علي مستويات الحسابية كالإنتاج ، التمويلالخ ، مثل استعمال آلة الحاسب الآلي لريح الوقت .
- تنفيذ أهداف عن طريق جدول زمني باستخدام بحوث العمليات .
- تحديد كيفية استخدام الوقت حسب خطة مدروسة سابقا .

ثانيا : أهداف مراقبة التسيير

- إن الهدف الرئيسة هو ضمان التسيير الحسن والأداء الجيد لجميع وظائف المؤسسة وإن هذا ليتحقق إلا إذا قام المسير بانجاز المهام الملقاة علي عاتقه بأحسن وجه .¹
- ومن بين الأهداف الفرعية التي تعمل مراقبة تسيير علي تحقيقها :²
- 1- العمل علي تحسين مستوى الإنتاجية وزيادة رقم الأعمال .
 - 2- مراقبة مستوى استغلال الطاقات الإنتاجية والموارد الاقتصادية المتاحة واتخاذ القرارات التي تضمن استغلالها أفضل استغلال .
 - 3- مراقبة تكاليف عن طريق تحديد المعايير والتقديرات لعناصر التكاليف المختلفة .
 - 4- متابعة تنفيذ الخطط الموضوعة والمعبرة عنها بالميزانيات التقديرية .
 - 5- تحديد الانحرافات وتحليلها واتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها .
 - 6- مراقبة الوضع المالي والمصادر المالية واستخداماتها ومحاولة ضمان توازن المالي علي مدى القصير والمتوسط والطويل .
 - 7- اتخاذ قرارات اللازمة فيما يتعلق بالاستثمارات الطويلة المدى التي تنوي المؤسسة الوصول أو القيام بها

كما يمكن حصر إجمالاً أهداف مراقبة التسيير في العناصر التالية :³

- 1- تحليل الانحرافات التي قد تكون ناتجة بين نشاط الحقيقي والنشاط المعياريها، إبراز الأسباب التي أدت إلي هذه الانحرافات وذلك يتم عن طريق الموازنات التقديرية .
- 2- تحقيق الفعالية ونعني بها تحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالموارد المتاحة من أجل تحسين الفعالية لابد من ديناميكية أنظمة المعلومات .
- 3- الوقوف علي نقاط ضعف التي تعاني منها المؤسسة لتصحيحها واستنتاج نقاط القوى والتركيز عليها .

¹ محمد خليل وآخرون مراقبة التسيير في المؤسسة ، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية ، إشراف موسى سليم www.scribd.com/doc 23:10 : 2015/05/02

² صفاء لشهب ، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة الجزائر كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، سنة 2006 ، ص 59-60 .

³ Norbert Geudj , le contrôle de gestion pour améliorer la performance le L'Enterprise , op , cit , p ; 45

- 4- تحقيق الفاعلية ويعتبر مبدأ أساسي في النظرية النيوكلاسيكية من الاستعمال العقلاني الرشيد لموارد المؤسسة ويتم تحقيق ذلك عن طريق وضع ميزانيات تقديرية ثم مقارنة ما خطط له وما تم تحقيقه .
- 5- تحقيق الملائمة : إي التأكد من الأهداف المسطرة تتماشى مع الوسائل المتاحة وذلك بتبني إستراتيجية مدروسة وتسيير امثل للأفراد إذ أن بهذين العاملين يتماشى التسيير الفعال لوسائل الاستغلال وبالتالي تحقيق الأهداف بأقل التكاليف .
- تقوم مراقبة التسيير داخل المؤسسة بدور مهم والذي يبرز من خلال الوظائف التي يؤديها هذا النظام داخل المؤسسة والممثلة خاصة في التخطيط والرقابة ومن طبيعة العلاقة التي تربطه مع متخلف الوظائف داخل المؤسسة سواء مع الإدارة العليا أو الوسطى أو التشغيلية .¹

المبحث الثاني : أدوات المراقبة التسيير التقليدية

للمراقبة التسيير العديد من الأدوات التقليدية والحديثة منها وهنا سوف نتطرق إلي بعض هذه الأساليب التقليدية والتي تتمثل في :

المطلب الأول : نظام المعلومات

أولاً - تعريف نظام المعلومات:

لا يوجد تعريف واحد لنظام المعلومات ولا يوجد نظام معلومات واحد لكل منظمة .فقد يختلف تعريف هذا المصطلح من منظمة إلى أخرى أما قد يختلف مضمونه حسب الأهداف المنتظرة منه، إلا أن البعض حاول إعطاء تعريف مختلفة تتقارب من حيث المضمون .فقد يعرف نظام المعلومات على أنه :مجموعة منتظمة من موارد ومسارات (سواء أكانت آلية أم لا) مخصصة لمساندة مهمة منظمة معينة و تزويدها بالمعلومة المفيدة لبلوغ أهدافها.²

كما يعرف نظام المعلومات على أنه جهاز يزود المؤسسة بالمعلومات التي تسمح لها بتسيير عملها و تطويرها.³

ويعرف نظام المعلومات أيضا بأنه مجموعة من المسارات الرسمية لإدخال، معالجة، تخزين ونقل المعلومة، قائم على أساس أدوات تكنولوجية، التي تقدم سند للمسارات المعاملاتية و القرارية؛ إذا لعمليات الاتصال المنبثقة من متعاملين مع المنظمات، الأفراد أو مجموعات الأفراد، داخل منظمة واحدة أو عدة منظمات.⁴

¹ عبد العالي شحتاني ، نفس المرجع السابق ، ص 66-67

² هاشم احمد عطية، "مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية"، الدار الجامعية، مصر، 1999 ، ص 9.

¹ سعد غالب ياسين ، "أساسيات نظم المعلومات الإدارية و تكنولوجيا المعلومات"، ط2، دار المناهج للنشر و التوزيع ، سنة 2008 ص18.

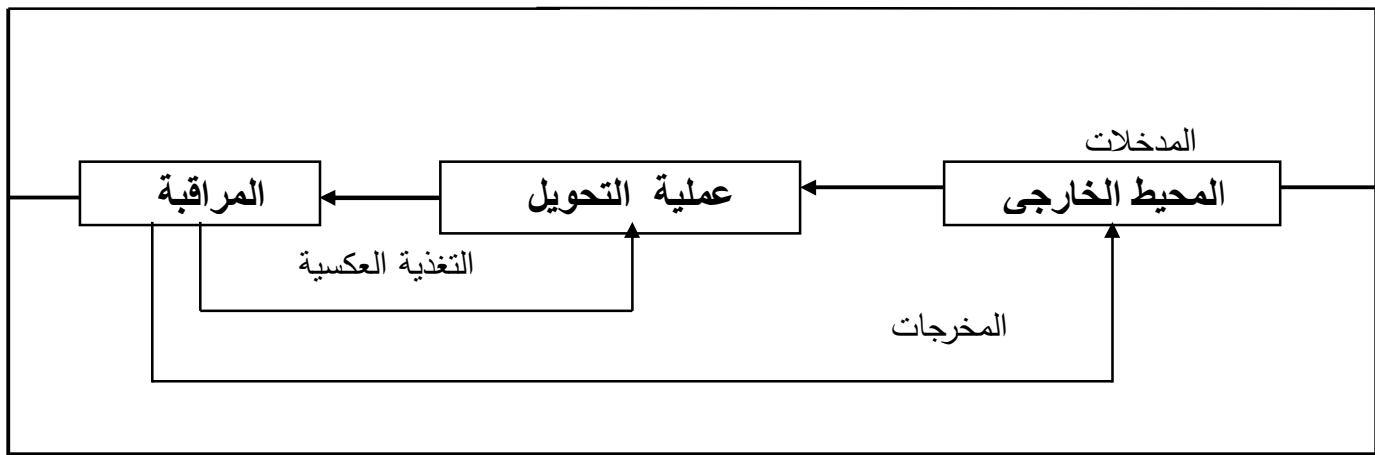
⁴ منال محمد الكردي، جلال إبراهيم العبد، "نظم المعلومات الإدارية"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الاردن ، 2005، ص 13 .

أما يمكن إعطاء تعريف آخر لنظام المعلومات حسب (R.COURCY) بحيث يعرفه " بأنه مجموعة من المعطيات التي، بحسب درجة الشكلية والأهداف المتبعة، يمكن أن تسمح بوصف، شرح، تنبؤ وحتى التأثير على الظواهر".

مما سبق يمكن القول أن نظام المعلومات يشمل علي موارد مادية معلوماتية وبرامج تسمح باقتناء وتخزين ومعالجة ونقل المعلومات في شكل معطيات و نصوص وصور بهدف دعم اتخاذ القرار و المراقبة داخل المنظمة.

ويمكن حصر مكوناته في هذا الشكل :

شكل رقم (03) : مكونات نظام المعلومات



المصدر: محمد السيد غالب: «نظام المعلومات الإدارية»، 1995 ص15

ثانيا : مهام نظام المعلومات

لكي يتمكن نظام المعلومات من الربط بين مختلف أجزائه و بلوغ الأهداف المرجوة منه، لا بد أن يتمتع هذا الأخير بمجموعة من المهام التي تميزه .ومهما اختلفت أنظمة المعلومات فإنها تتمتع كلها بأربع مهام أساسية هي :إدخال البيانات، الحفظ، المعالجة والاتصال :¹

1- إدخال البيانات : كل نشاط يتم بموجبه نقل معلومة يستلزم إدخال معطيات أساسية .فمهما كانت أهمية المعطيات الخامة، إذا لم تحجز لا يمكن القول بأنها قابلة للاستعمال، وبالتالي فهي ليست جزء من نظام المعلومات. وعملية الحجز ليست بالسهلة، إذ أنها تتطلب طرح عدة أسئلة لجعل المعطيات مفيدة لمستعملها، وهذا مرتبط تماما مع الصيغة الإجمالية لنظام المعلومات الذي نهتم بها إلى ترابط جميع المعلومات التي يحتويه.²

¹ صلاح الدين عيد المنعم مبارك، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2000، ص 51.

² معالي فهمي حيدر، نظم المعلومات، مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2002، ص36

فبعد التساؤل عن منفعة المعطيات، تشترط عملية الحجز طرح تساؤل ثاني يتعلق بترميز المعطى. بمعنى آخر كيف يمكن تحويل ما يمكن اعتباره حدث معين إلى إشارة (أو إشارات) قابلة للفهم بفضل الرمز الذي يعرفه هذا من جهة، و يكون هذا الفهم مشترك لجميع المستعملين المهتمين بهذا المعطى من جهة أخرى. بالإضافة إلى هذه التساؤلات، لا بد من الاهتمام بجوانب أخرى، تتعلق بما إذا كانت المعطيات موثوقة أم لا، كذلك صحة المعطيات وفائدتها (كأن يتساءل المستعمل عن الوقت الذي تم فيه إدخال المعطيات مقارنة بوقت الاستعمال).

2- الحفظ : لا يمكن تصور وجود معطيات داخل نظام المعلومات إلا بحفظها، وهذه ضرورة لا يمكن تفاديها. فالمعطيات لا بد أن توجد في مكان يسمح بالعثور عنها بهدف استغلالها. وهذا يشبه عملية تخزين الوثائق في حافظات أو في خزانات حتى يتمكن صاحبها من إيجادها فيما بعد. أما فيما يخص معطيات النظام المعلوماتي فيتم وضعها عادة في سند مغنطيسي. ولتسهيل عملية الحفظ، لا بد من الاعتماد على نماذج وترتيبات تمكن من الوصول إلى المعلومة في أقرب وقت ممكن وبالطريقة التي يفهمها الجميع. ولذلك لا بد من إشراك المسير أو المستعمل مع المختص في الإعلام الآلي في وضع هذه النماذج الآلية.

3- المعالجة : لا يمكن التحدث عن نظام معلومات إذا تعذر الوصول إلى المعطيات و تفعيلها. وتقتضي عملية المعالجة التي يجب أن يضمنها نظام المعلومات تحقيق ثلاثة مطالب هي:¹

- إمكانية التوصل إلى المعطيات : ويتوجب هنا أن تسمح قاعدة المعطيات للمسير في التوصل وبصفة انتقائية إلى المعطيات التي يريد استعمالها.
- إمكانية صيغتها في الشكل المرغوب فيه : إما على شكل جداول أو أشكال أو نصوص...
- الاستعمال : استعمالها بصفة تجعل منها معلومات بقيمة مضافة إزاء مشاكل يتلقاها المسير: القرار، التخطيط، المراقبة، الاتصال.... وهذا يقتضي القيام بعمليات حسابية مركبة، تحتاج إلى وضع نماذج تسمح باتخاذ القرارات.

4- الاتصال :

المهمة الرابعة لنظام المعلومات تخص الاتصال، ولقد رأينا فيما سبق أن هناك علاقة بين الاتصال والمعلومة بحيث تكمن مهمة الاتصال في تبادل ونقل المعطيات سواء داخل نظام المعلومات أي بين مختلف الوظائف التي يحتويها أو علاقة هذا النظام بالمصادر التي تغذي بالمعطيات أو كذلك بمستعمليه. بالفعل، فإن الإشكال يقع غالبا في عملية إرسال المعلومة منذ حجزها إلى غاية معالجتها ثم استغلالها، في الاتجاه الذي يصبو سواء من النظام العملياتي إلى نظام القيادة أو العكس.

¹ درحمون هلال، "المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية"، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة - الجزائر، 2005، ص 62

من الناحية التكنولوجية، تعتمد وظيفة الاتصال هذه على هندسة الأنظمة المعلوماتية والإرسالية التي تسمح بتحقيق هذا الاتصال، و من هنا جاء مصطلح "الشبكات المحلية" أو "أنظمة التوزيع".¹

ثالثا :إعداد و وضع نظام معلومات للتسيير

يمكن تلخيص المراحل التي يجب أن يمر عليها نظام المعلومات للتسيير فيما يلي:²

المرحلة الأولى: تحديد المفاهيم :و تتمثل هذه المرحلة فيما يلي:

القيام بتقييم أولي لمختلف الإمكانيات - شراء نظام جاهز للاستعمال، تكييف نظام نموذجي أو إعداد نظام من طرف المنظمة ذاتها .

وبعد الانتهاء من هذه المرحلة، تعد المنظمة تقريراً يسمح بقيادة أشغال المرحلة الموالية.

وللتمكن من تحقيق عملية تحديد المفاهيم (أي عناصر المرحلة الأولى)، لا بد من إتباع الخطوات التالية:

- إعداد فرقة العمل : ويشترط أن تكون هذه المجموعة متكونة من أخصائيين أو ذوي خبرة عالية في الميدان، و قد يكون أغلبهم من موظفي المنظمة و بعضهم مستشارين أو خبراء من خارج المنظمة، و من المهام الرئيسية لمجموعة العمل، تحديد إلى أي مدى يجب أن تصل المعلومة.
- تحديد الاحتياجات: تعتبر هذه أهم نقطة من خطوات المرحلة الأولى، بحيث أنها توفر لفرقة العمل آل المعطيات التي تسمح لهم باختيار الحلول الممكنة. وتتمثل هذه المعطيات في جمع آل الوثائق التي تشرح بدقة المهام الرئيسية التي تقوم بها
- تحديد ما هو ممكن عمله :بعد تحديد الاحتياجات، تبقى عملية التقييم .وهذه من مهام فرقة العمل حيث يتطلب منها فحص هذه المسألة من ثلاثة جوانب تخص الموارد البشرية المتاحة، الجوانب التكنولوجية و الجوانب المالية.³

المرحلة الثانية: التقييم والتصور في هذه المرحلة تستند فرقة العمل على نتائج الأبحاث التي قامت بها أثناء المرحلة الأولى لصياغة القرارات التي ستنفذ في المرحلة الثالثة. وتتمثل الخطوات التي تخص هذه المرحلة في النقاط الآتية:⁴

- القيام بفحص تقني مفصل لجميع البرامج المعلوماتية المعنية.
- تصور النظام في مجمله بالوصول إلى أقصى مستوى من الفحص والتدقيق (هيكلية لوائح قواعد المعطيات، المعلومات التي يجب جمعها، القواعد الواجب تطبيقها، حجم التقارير التي يجب إعدادها).
- إعداد مخطط تنفيذ مفصل، رزنامة وموازنة.

¹ كمال الدين الدهراوي، "مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية"، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص20.

² قاسم محمد ابراهيم الحديتي، زياد يحيى السقا، "نظم المعلومات المحاسبية"، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، جامعة الموصل، العراق، 2003، ص5

³ عبد الرزاق محمد قاسم، "نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية"، دمشق، 1998، ص 50.

⁴ عبد الرزاق محمد قاسم ، نفس المرجع السابق ، ص 52 .

المرحلة الثالثة : برمجيات كيب النظام، وهي أطول مرحلة، إذا كانت القرارات المتخذة في المرحلة الثانية تستدعي تحضير وامتحان البرنامج المعلوماتي، سواء تعلق الأمر بتعديل البرنامج المعمول به في المنظمة أو المنشأ من جديد. يضاف إلى ذلك الوقت الذي تستغرقه عمليتي التركيب و تحويل المعطيات إذا كانت المنظمة ذات حجم كبير.

- يمكن تلخيص الخطوات المتعلقة بهذه المرحلة في النقاط التالية:¹
- تطوير البرنامج المعلوماتي :سواء الموجود أو المنشأ من جديد.
 - تركيب العتاد.
 - تحضير و مراجعة الوثائق المرجعية.
 - تصوير النظام .
 - تجريب النظام .
 - تحويل (نقل) المعطيات .
 - التكوين.
 - استعمال النظامين القديم والجديد.

المرحلة الرابعة: صيانة النظام واختبار نظام المعلومات للتسيير .بالإضافة إلى الصيانة التي تقوم بها المؤسسات المختصة في وضع الأنظمة المعلوماتية يجب عليها توفير الوثائق التقنية الضرورية التي تسمح للمستعمل بالقيام بالإصلاحات الضرورية في حالة تعطله، وهناك عدة طرق تستعمل في هذا الشأن كتكوين تقني سامي في هذا الميدان أو عقد اتفاقية مع مؤسسة محلية مختصة في الاستشارة المعلوماتية... وفي الأخير يجب اختبار البرنامج دوريا للتأكد من صحة استعماله بشكل جيد وانه يستجيب لاحتياجات المعلومات التي تفيد المسيرين و المستعملين لها.²

رابعا: استعمال نظام المعلومات في مراقبة التسيير :

يعتبر نظام المعلومات من إحدى الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير حيث انه من خلال مخرجاته المتمثلة في المعلومات تستطيع المؤسسة الحصول على كل المعلومات التي تحتاجها لمراقبة التسيير سواء فيما يتعلق بالمراقبة القبلية ، مراقبة إثناء التنفيذ و المراقبة البعدية ، هذه المعلومات تتعلق بصورة أساسية بنشاط المؤسسة أو الأداء الفعلي لها، وبالتالي سيتم مقارنة هذا الأخير بالأداء المخطط وسيتم حساب الانحرافات لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.³

¹ قاسم محمد إبراهيم الحديتي، زياد يحيى السقا، نفس المرجع السابق ، ص 9 ، 10 .

² أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص15

³ . احمد حسين علي حسين : "نظم المعلومات المحاسبية"، الدار الجامعية-مصر ، 2003، ص 26 .

المطلب الثاني : المحاسبة العامة

أولاً- مفهوم المحاسبة العامة : هي عبارة عن فن للتسيير المحكم و المضبوط المتمثل في متابعة و معاينة كل الحركات المخصصة للاستثمار داخليا و خارجيا، و التي تمكننا من معرفة الحالة المالية للمؤسسة في مدة معينة، مع تجديد النتيجة من حيث الربح أو الخسارة
أهداف المحاسبة العامة: تتمثل أهداف المحاسبة العامة في:¹

- معرفة نتائج النشاط .
- معرفة مدى تطور الذمة.
- تزويد المحاسبة التحليلية و المحاسبة التقديرية بالبيانات اللازمة.
- تمثل المحاسبة العامة قاعدة لكل تحليل مالي .

هذه الأهداف خاصة بالمؤسسة أما بالنسبة للغير فهي:

تعرف المحاسبة العامة على أنها نظام إعلامي و بالإضافة إلى تزويد مسؤولي المؤسسة بالبيانات اللازمة، فإنها تزود كل من يتعامل مع المؤسسة (الزبائن،الموردون، المساهمون ،الخواص، البنوك، و كل الهيئات الأخرى) .

ثانيا : المبادئ المحاسبية: تتصف هذه المبادئ بالقوة القانونية أن المحاسبين يحاولون دائما تقديم صورة

صادقة لوضعية المؤسسة متمثلة في القوائم المالية .

من المبادئ الأساسية المحاسبية المتعارف عليها عموما.²

- مبدأ استمرارية النشاط .
- مبدأ استقلالية الدورات و النتائج الدورية .
- مبدأ استقرار الوحدة النقدية .
- مبدأ ثبات أو استمرارية الطرق المحاسبية .
- مبدأ الحيطة و الحذر .
- مبدأ القيد المزدوج .
- مبدأ أحسن البيانات أو الموضوعية .

ثالثا - استعمال المحاسبة العامة في مراقبة التسيير :

كما أشرنا فان مراقبة التسيير هي مجموعة من التقنيات الكمية التي يمكن استخدامها لتسهيل و اتحاد القرار و التي منها المحاسبة العامة فمراقبة التسيير تستعمل معلومات و أنباء كثيفة جدا حيث أن جزء هام منها مأخوذ من المحاسبة العامة حيث تأخذ المعلومات المقاسة بصفة إجمالية مثلا رقم الأعمال، حجم الإنتاج، حجم

¹ مراقبة التسيير في المؤسسة، محمد خليل و آخرون، موقع شبكة الأبحاث و الدراسات الاقتصادية، ص17.

² الجريدة الرسمية لجمهورية الجزائرية الديمقراطية ، المادة **06 من لقانون 11/07** الصادر في 2007/11/25 ،

المشتريات ،المخزونات ،حيث أن مراقبة التسيير تعتمد عليها كثيرا لأنها كما أشرنا مصدر المعلومات و هي تقوم بتحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية و تحدد الميزانية العامة لآخر السنة.

المطلب الثالث : محاسبة التكاليف

أولا : مفهوم محاسبة التكاليف هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسات القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية، وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة¹.

ثانيا : أهداف المحاسبة التكاليف : و تتجلى فيما يلي²:

- 1- **تحديد تكلفة الإنتاج:** ويعتبر الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف، إذ تقوم باستخراج سعر تكلفة الإنتاج التام، ومجمل التكاليف في مختلف مراحل الإنتاج، بالإضافة إلى استخدام هذه التكلفة لتحديد سعر البيع .
- 2- **ضبط رقابة التكاليف :** المحاسبة التحليلية تهدف إلى تخفيض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على المواصفات الخاصة بالمنتج، وتحقيق الجودة المطلوبة لنجاح تسويقه لذلك يعتبر ضبط ورقابة استخدام هذه العناصر المهمة أساسا لتحقيق هدف خفض التكلفة وتحقق هذه المهمة من خلال تصميم الإجراءات والنظم والدورات الخاصة لكل عنصر من عناصر التكاليف .
- 3- **إمكانية تقييم المخزونات:** أي الكميات المنتجة التي لم يتم استهلاكها في نهاية الفترة المحاسبية .
- 4- **مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرية وتحليل الانحرافات:** وتتمثل في إمكانية تحليل كل من البيانات المعبرة عن الخطط المعيارية، والبيانات الممثلة للتنفيذ الفعلي الحقيقي، والمقارنة بينهما وتحليل الانحرافات لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة .
- 5- **اختيار أفضل بديل :** تهتم محاسبة التكاليف بتوفير بيانات لكل بديل، ويتحقق ذلك من خلال تحليل بيانات التكاليف وفق مفاهيم وطرق معينة، بحيث يمكن لها إعداد تقارير ملأمة تتضمن بيانات مقارنة عن تكلفة القرارات البديلة والعائدات المترتبة عن كل بديل منها .
- 6- **قياس النتائج التحليلية:** لمعرفة التكاليف وسعر التكلفة نستطيع قياس مردودية المنتوجات المختلفة أو المبيعات كل منها على حدى إذ يتحدد سعر البيع على أساس سعر التكلفة وتحديد المردودية على أساس الربح الذي تحققه المؤسسة .
- 7- **إكمال المحاسبة العامة:** عن طريق تزويدها بكل المعلومات المتعلقة بتطورات بعض عناصر الأصول كمخزونات السلع، المنتوجك، والاستثمارات التي تمولها، والأعباء غير المعبرة، وكذلك العناصر الإضافية

¹ ناصر دادي عدون، "المحاسبة التحليلية و تقنيات مراقبة التسيير" الجزء الثاني، دار البعث - الجزائر ، 1988، ص 8 .

² . كمال حسن جمعة الربيعي ، سعدون مهدي الساقي : "محاسبة التكاليف الصناعية" ، إثناء للنشر و التوزيع - الاردن ، 2008 ، ص 17.

-إضافة الى مساعدة الإدارة في تحديد الأسعار، وتوفير المعلومات الضرورية للإدارة من اجل تمكينها من القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة .

-توفير المعلومات الضرورية للإدارة لإغراض اتخاذ القرارات عن طريق المفاضلة بين البدائل المختلفة، وكذلك لتقييم أداء الوظائف المختلفة في الشركة .

-توفير المعلومات الضرورية لإعداد الموازنات التخطيطية، والرقابة على عناصر التكاليف وترشيد استخدامها، واستغلال الطاقة الإنتاجية، وزيادة ربحية الشركة .

ثالثا : علاقة محاسبة التكاليف بمراقبة التسيير : تعتبر جزء من التسيير و التنظيم داخل المؤسسة ، إن لأغلب المؤسسات الكبيرة محاسبة التكاليف التي تعتمد بشكل طبيعي على تنبؤات تسمح بمراقبة التسيير، و نظر للأهمية البالغة التي تكتسبها المحاسبة التحليلية حيث هي الوحيدة التي تسمح ب:

- المراقبة الفعالة للمصاريف (النفقات).
- توجه الجهود للعمل على أساس تخفيض التكاليف و التكلفة النهائية .
- قياس مردوديات التصنيع .
- التزويد العام بكل المعلومات الضرورية لتسيير المؤسسة .
- التقديرات (التنبؤات) بتبني سياسة معينة .

هذا و أن كل مؤسسة ناجحة يجب تقسيمها إلى أقسام بغية تحديد المسؤولية في كل قسم، وأن محاسبة التكاليف هي التي تحدد علاقات الأقسام ببعضها كما وأن كل قسم يوزع إلى أجزاء أو وحدات صغيرة تحمل كل منها مسؤولية خاصة .

المبحث الثالث : الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير

بعدما تطرقنا الى الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير , نتطرق في هذا المبحث إلى الأدوات الحديثة لها و التي تتمثل في :

المطلب الأول : لوحة القيادة

أولا - مفهوم لوحة القيادة :

يعرف (Sépari.S و Alazard.C) لوحة القيادة على أنها " مجموعة من المؤشرات المرتبة في نظام خاضع لمتابعة فريق عمل أو مسؤول ما للمساعدة على اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة على عمليات القسم المعني .كما تعتبر أداة اتصال تسمح لمراقبي التسيير بلفت انتباه المسؤول إلى النقاط الأساسية في إدارته بغرض تحسينها." ¹

¹ ALZARD.C et SEPARI.S ,control de gestion, 5 éme Edition ,Dunod , Paris ,P591.

ويضيف (Yves jean Saulou) أن لوحة القيادة هي " عرض لأهم المعلومات التي يحتاجها المسير ، والتي تسمح بإظهار الانحرافات الناتجة عن سوء التسيير ، كما تعتبر أداة تنبؤ تسمح بتقدير التطورات المتوقعة لاقتناص الفرص وتخفيض نسبة الخطر".¹

وعليه فإن لوحة القيادة هي عبارة عن تمثيل مبسط وملخص لأهم المؤشرات والمعلومات التي يحتاجها المسير من أجل التحكم الجيد في سير العمليات اليومية ، وهي تتميز بما يلي:²

- يتم إعدادها وتمثيلها في وقت قصير بشكل مناسب وهادف للفت انتباه المعنيين ، ير كز فيها على أهم النقاط التي تسمح بمتابعة أداء كل مسير ، وذلك بمراعاة طبيعة وحجم نشاط كل مسؤول عملي .
- تكون واضحة وسهلة التفسير ، حيث تسمح لجميع أعضاء الفريق بالتحاور بلغة مشتركة حول نتائج أدائهم ، ومن ثم التفاهم حول الإجراءات التصحيحية المناسبة وفي الوقت المناسب .
- يتم إعدادها بشكل دوري حسب احتياجات المسؤولين ولمواكبة التغيرات ، سواء الداخلية منها أو الخارجية .

ثانيا -تصميم وعرض لوحات القيادة في المؤسسة

يعتبر وضع نظام لوحات القيادة استثمارا مجديا بالنسبة إلى المؤسسة ،كونه يسمح بمتابعة عملية التسيير باستمرار ، ويلفت نظر المسؤولين إلى نقاط الخلل التي يجب تداركها في الوقت المناسب . وتخضع عملية تصميم نظام لوحات قيادة فعال إلى مراحل أساسية هي:³

- 1 **دراسة محيط المؤسسة:** في هذه المرحلة يتم التركيز على المؤسسة والسوق الذي تعمل فيه ،(موارد واستراتيجية المؤسسة ، والهيكل التنظيمي للمؤسسة) . وعلى ضوء ذلك يتم تحديد أهداف المؤسسة ككل ، وأهداف مراكز النشاط . كما يتم أيضا وضع المؤشرات المناسبة لكل نشاط أو قسم أو مركز مسؤولية.⁴
- 2 **وضع المؤشرات:** المؤشر عبارة عن أداة لتقويم وضعية ، وهو عبارة عن تجميع لمجموعة من المعلومات . ويمكن التمييز ما بين ثلاث مجموعات من المؤشرات:⁵
 - مؤشرات نتائج ومؤشرات متابعة: يمكن للمؤشر أن يهتم بمتابعة سير العمليات أو الأحداث التي هي في طور الإنجاز (مؤشر متابعة) ، كما يمكن للمؤشر أن يشير إلى النتيجة النهائية لعملية أو لحدث قد تم فعلا (مؤشر نتائج) ، ويرتبط هذان النوعان من المؤشرات بالزمن ومجال التطبيق .

¹ سالم شحرور ، أثر استخدام لوحة القيادة التسويقية على تحسين الأداء الرقابي لإدارة التسويق ، ماجستير تسويق ، كلية الاقتصاد جامعة دمشق سوريا ، سنة 2010 ، ص 05 .

² د.رحيم حسين و بونقيب احمد ، دور لوحة القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير ، ابحاث اقتصادية وإدارية ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية . العدد 4 ديسمبر 2008 ، ص 03 .

³ د.رحيم حسين و بونقيب احمد ، نفس المرجع السابق ، ص 05 .

⁴ D Brigitte., Contrôle de Gestion, Dunod ,Paris 1999 p 120

⁵ د.رحيم حسين و بونقيب احمد ، نفس المرجع السابق ، ص 06

- مؤشرات قيادية ومؤشرات رقابية: يمكن للمؤشر أن يزود المستوى التنظيمي الأعلى بالنتائج الحقيقية للمركز المكلف بتنفيذ بعض الخطط وبرامج العمل، ويسمى هنا مؤشرا رقابيا، في حين تعمل مؤشرات القيادة على توضيح سير العمليات بالنسبة للمسؤول المعنى، وتساعد في اتخاذ القرارات، دون أن يتم رفعها إلى المستويات الأعلى، فالغرض منها هو تمكين المسؤولين من قيادة عملياتهم وتحسين أدائهم.
- مؤشرات مالية ومؤشرات تشغيلية: يمكن لمؤشر ما أن يتم تحضيره إما انطلاقا من معطيات المحاسبة المالية (تكلفة الإنتاج، معدل المردودية (.. وإما من معطيات تشغيلية) عدد الغياب الأسبوعي، ..) والمعطيات التشغيلية تساعد على اتخاذ الإجراءات التصحيحية بصورة أسرع من المعطيات المالية، لأن هذه الأخيرة تتطلب مدة زمنية أطول لتحضيرها، عكس المعطيات التشغيلية.

ومن أجل تحضير مؤشرات فعالة، ينصح بإتباع طريقة (OVAR) وهي اختصار ل:¹

"Objectifs- Variables d'action- responsabilité"، أي أهداف، متغيرات عمل، مسؤوليات.

و OVAR طريقة حديثة في مراقبة التسيير تسمح بربط الإستراتيجية بالعمليات اليومية، والتنسيق ما بين المحاور الإستراتيجية وخطط العمل الواجبة التنفيذ، كما أنها تنبه المسؤولين في كل مستوى تنظيمي بالأهداف الواجب تحقيقها والأنشطة الواجب التركيز عليها.

ونظرا لكون المؤشرات تمثل جوهر أية لوحة قيادة، فإن سلامة هذه الأخيرة مرتبطة بشكل كبير بمدى سلامة المؤشرات الموضوعية، مع الحرص على تحقيق البساطة والوضوح والملائمة عند وضعها.

3 تحديد المعايير: تبقى المؤشرات بدون فائدة إذا لم تقارن بمعايير يتم تحديدها، حيث تتم مقارنة المؤشرات الفعلية للوحات القيادة بقيم معيارية أو نموذجية. ويمكن أن تتمثل هذه المعايير في أهداف تحدها المؤسسة. والمعايير تمثل في الحقيقة مؤشرات قياسية، قد تكون مستوحاة من المنافسين الأوائل، أو من مكاتب دراسات مختصة في مجال الاستشارات وقياس الأداء.

4 تجميع المعلومات: بعدما تتم عملية تحديد المؤشرات واختيار الأنسب منها، تبدأ مرحلة تشكيل المؤشرات، انطلاقا من المعلومات التي تمتلكها المؤسسة. وفي هذه المرحلة يقوم كل مسؤول بتحديد المعلومات التي يحتاجها لتحضير المؤشرات التي تخصه، كما تحدد المدة اللازمة للحصول عليها (يومية، شهرية، ..).

5 اختيار الأنظمة المعلوماتية المناسبة: تعتبر المعلوماتية (أو الإعلام الآلي) أداة ضرورية في عملية تصميم نظام لوحات القيادة في المؤسسة، حيث إن عملية حجز واستخراج المعطيات ومعالجتها تتم بسهولة كلما كانت الأداة المعلوماتية أفضل، ويبقى على المؤسسات أن تختار منها ما يناسبها (حجم المؤسسة، تكلفة النظام، ..).

¹ هادف احمد عبد السلام ، إثر لوحة القيادة في تحسين أداء الموارد البشرية ، مذكرة لنيل شهادة ماستر ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2014 ، ص

ثالثا : مراعاة طريقة عرض لوحات القيادة: من أهم مميزات لوحة القيادة لفت انتباه المسؤولين وسهولة قراءة المعلومات المتواجدة بها، لذا يجب احتواء لوحات القيادة على معلومات تلخيصية، مرتبة وشمولية. ويمكن للوحة القيادة أن تكون شاشة كمبيوتر، لوحة، لافتة، أو حتى ورقة تعرض فيها البيانات.¹

الجدول رقم (01) خصائص لوحات القيادة مقارنة بالأدوات الرقابية الأخرى

الأدوات الرقابية الأخرى للرقابة الإدارية	لوحات القيادة
معلومات مالية بحتة	تتضمن معلومات غير مالية (نوعية)
مصدر المعلومات يكون من داخل المؤسسة	إمكانية وجود معلومات تخص المحيط الخارجي للمؤسسة
محتواها معياري لكل المسؤولين	محتواها يتناسب مع احتياجات مختلف المسؤولين
عرض المعلومات يكون في العموم شهريا	عرض المعلومات فيها يتمشي مع النشاط اليومي للمسؤولين
معطيات كثيرة، جد مفصلة، شمولية.	عطيات قليلة، مركز حول النقاط الأساسية المهمة والتي تسمح بالعمل
تمثيل البيانات يكون معقدا	تمثيل البيانات يكون في شكل جذاب وفعال
تأخذ وقتا في تحليل معلوماتها	سرعة في القراءة، والتحليل
صعوبة في تطوير هذه الأدوات	مرنة وقابلة للتجديد والتعديل
بطئ في تحصيل المعلومات	سرعة في تحصيل المعلومات

المصدر: دور لوحات القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير، د.رحيم حسين و بونقيب احمد، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، أبحاث اقتصادية و إدارية، العدد الرابع ديسمبر 2008، ص 4.

رابعا : مساهمة لوحات القيادة في تحسين عملية مراقبة التسيير:

بعد التعرف على ماهية لوحات القيادة والطرق المنهجية في تصميمها، نتناول فيما يلي المساهمة المنتظرة من لوحات القيادة في تحسين عملية مراقبة التسيير، إن على مستوى المؤسسة ككل، أو على مستوى كل مركز مسؤولية.

لوحات قيادة لمختلف مراكز المسؤولية بالمؤسسة:

1- تحليل الانحرافات: بعد معرفة الانحرافات يتم التركيز في المرحلة الأولى على الانحرافات المهمة فقط والإسراع إلى تحليلها. والهدف من هذا التحليل هو تبيان مصدر هذه الانحرافات، مع التنبيه أن فترات حساب الانحرافات مرتبطة بنوعية النشاط أو الوظيفة، فهناك وظائف تحتاج إلى معرفة الانحرافات اليومية. وأسباب الانحراف يمكن أن تكون إما خارجية (السوق، المنافسة، الظروف، ..)، أو داخلية (انقطاع في المخزون، عجز تقني، ..).

¹ د.رحيم حسين و بونقيب احمد ، نفس المرجع السابق ، ص 07-09

2-شرح أسباب الانحرافات: بعد تحديد الانحرافات وتحليلها يتم شرحها والوقوف على أهم أسبابها. وترفق عملية تحليل الانحرافات بتعليق كتابي يحرر من طرف المراقب الإداري، ثم يتم التحاور مع المسؤول المعني. ويتمحور التعليق حول: الانحرافات المهمة وأسبابها؛ الرؤى المستقبلية الخاصة بالفترات المقبلة ومقارنة أهداف نهاية السنة؛ ثم تقديم اقتراحات من المسؤولين حول العمليات المتبعة في أقسام أخرى، كأن يقترح مسؤول قسم الإنتاج تعديلا في برنامج الصيانة الوقائية.

3-البحث عن العمليات التصحيحية: من أجل دراسة العمليات التصحيحية وتحليلها، يجب أن يتم حوار فوري ما بين المسؤول ومعاونيه، مع الاستعانة بالمراقب الإداري، الذي يعمل على تقييم الأفكار واقتراح الحلول ومقارنتها، وفي الأخير يتم ترتيب هذه العمليات التصحيحية عادة إدراجها ضمن الاختيارات الإستراتيجية والخطط العملية المستقبلية للمؤسسة. ولتوضيح محتوى العمليات التصحيحية نعرض فيما يلي مثالا عن العمليات التصحيحية الخاصة بأحد مراكز التكلفة، مع الإشارة إلى أن مركز التكلفة يمكن أن يكون مصنعا أو ورشة أو غير ذلك من وحدات الأنشطة

المطلب الثاني : الميزانية التقديرية

أولا - تعريف الميزانية التقديرية :

هي تعبير كمي أو مالي لأهداف المؤسسة المسطرة وترجمة لتلك الأهداف نقديا أو كميا لكن هذا الجانب التقني لها لم بهمل البعد البشري للميزانية التقديرية فيمكن النظر إليها باعتبارها مترجمة لتطلعات و مصالح مديريات المؤسسة تطلعات و مصالح كل مديرية متقاربة مع أهداف المؤسسة ويمكن النظر إلى الميزانية التقديرية على أنها خطة تفصيلية محددة مسبقا لأعمال مرغوب في تنفيذها في المؤسسة في فترة زمنية في المستقبل مترجما عنها في شكل نقدي 1.

و التعبير النقدي عن الميزانية التقديرية أمر ضروري لتحقيق شمول الموازنة أمام اختلاف وحدات القياس للميزانية الفرعية فعلى سبيل المثال قد يعبر عن ميزانية التموينات في شكل كيلو غرامات في حين ميزانية اليد العاملة قد تأخذ شكل ساعات عمل ومن الواضح أنه لا يمكن جمع الميزانيتين لاختلاف وحدة القياس في كل منها و لتغلب على هذا المشكل يتم التعبير عن الميزانية التقديرية في شكل نقدي أفضل و لإعداد الميزانيات التقديرية من الضروري توفر شروط التالية :²

أ-**الشرط التنظيمي:** إن تطبيق نظام الميزانيات التقديرية يتطلب ضرورة تواجد تنظيم إداري تكون فيه مراكز المسؤولية واضحة حتى يتم تقييم الأداء لكل مركز.

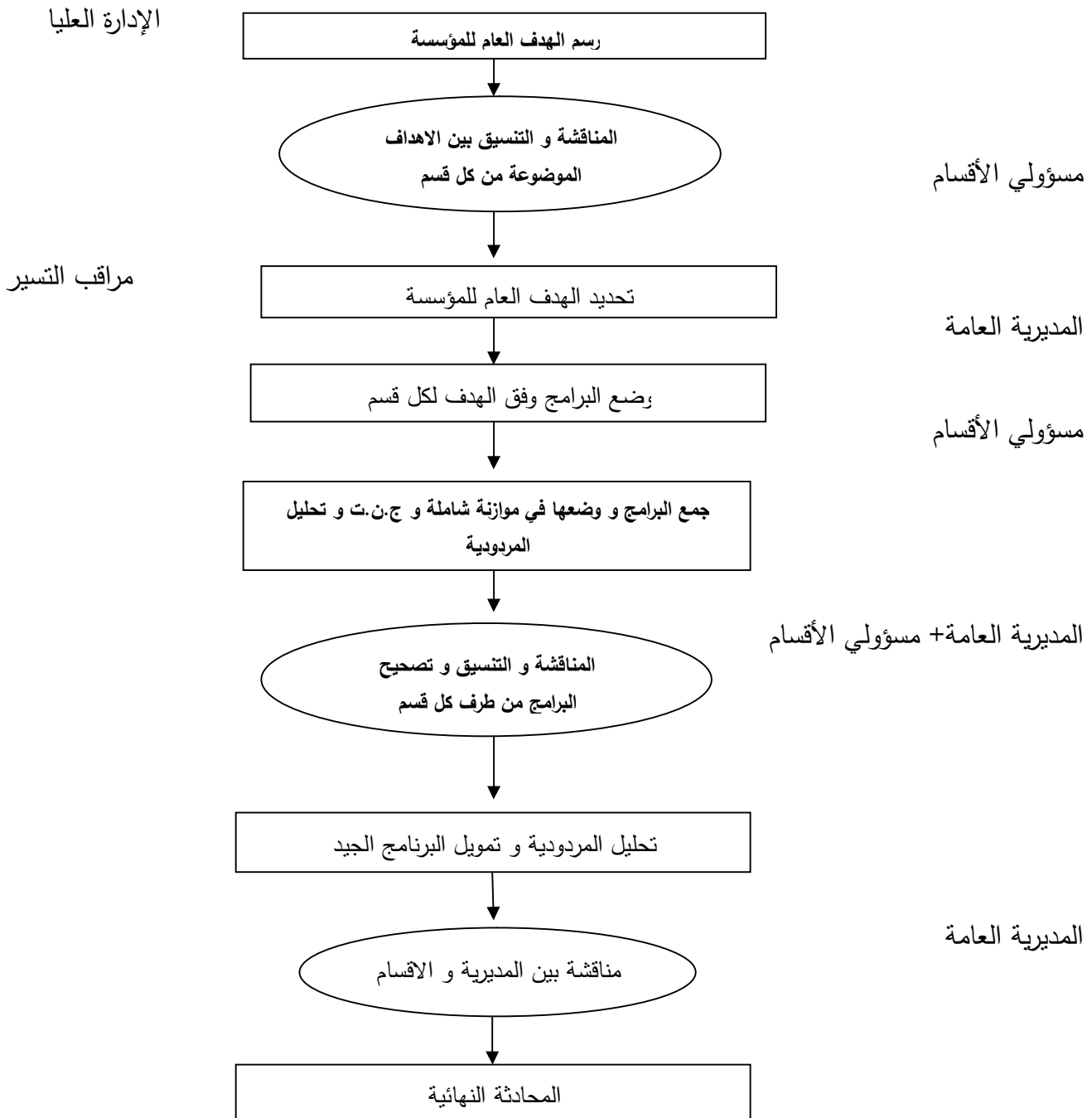
¹ بوشاشي بوعلام، الرائد في المحاسبة، دار الملكية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2000، ص 19.

² ناصر داداي عدون، وآخرون، نفس المرجع السابق 2000، ص 48

ب- الشرط النفسي: من الضروري إشراك جميع المسؤولين لإعداد الميزانية التقديرية و تنفيذها فمشاركتهم في إعداد هذه التقديرات أثر فعال في رفع الروح المعنوية للمسؤولين و ذلك ما يحفز على نجاح الميزانيات و العمل على تحسين لأداء.

ج- الشرط المادي: يتطلب نظام الميزانيات التقديرية كل الأدوات الكمية المستخدمة التسيير كنظام المحاسبة العامة و التحليلية و التحليل المالي و الميزانيات التقديرية منبع معلوماتها هي المعطيات المحاسبية.

الشكل رقم (04): مخطط مراحل إعداد الموازنة التقديرية



ثانيا -أنواع الميزانيات التقديرية التي تعدها المؤسسة

تضم الميزانيات التقديرية مجمل نشاط المؤسسة المستقبلي على شكل تنبؤات على ضوء هذه التنبؤات يقوم المسيرون بإعداد برنامج عمل تتمثل في تقسيم الهدف الرئيسي إلى عدة أهداف فرعية في شكل خطط تعرف بالميزانيات لفترة زمنية محددة مقارنة و مقارنة مستمرة بين الميزانيات التقديرية و النشاط الحقيقي ينشأ عنها ظهور الانحرافات و استغلال هذه الانحرافات يشكل لنا المراقبة

و هكذا يمكن تصنيف ثلاثة مجموعات للميزانيات التقديرية :¹

أ - ميزانيات الاستغلال التي تشمل (ميزانية المبيعات ، ميزانية الإنتاج ، ميزانيات التموينات)

ب - ميزانية الاستثمارات

ج- ميزانية الخزينة

هذا الترتيب لم يكن عشوائيا فقد بينت التجربة على أن ميزانية المبيعات هي التي تؤثر على الميزانيات الأخرى فالإنتاج و المشتريات مرتبطان بالمبيعات و مصاريف البيع و الإشهار و مصاريف الإدارة كلها في النهاية مرتبطة بالمبيعات .

1 -الميزانيات التقديرية للمبيعات:

إن أول ما يقوم به مسؤول إعداد الميزانيات التقديرية للمبيعات لأنها تعتبر الأساس الذي يسند عليه إعداد الميزانيات الأخرى و نجاح نظام الميزانيات التقديرية يتوقف إلى حد كبير على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات و لهذا يجب أن تتم عملية التنبؤ بالمبيعات بإتباع الأساليب العملية و تتم عملية التقدير وفقا للكيفية الآتية :²

- تحديد الهدف من التقدير
- تقسيم المنتجات المراد بيعها إلى مجموعات متجانسة
- معرفة العوامل التي تؤثر على مبيعات كل مجموعة و ترتيبها حسب قوة تأثيرها
- اختيار أسلوب التنبؤ الذي يناسب كل مجموعة متناسبة
- جمع البيانات و المعلومات و تحليلها تحليلا علميا و استخلاص النتائج

2 - الميزانية التقديرية للإنتاج:

تهدف الميزانية التقديرية للإنتاج إلى تقدير الكميات التي ترغب المؤسسة أن تنتجها خلال فترة الميزانية حتى تلبي احتياجات عملية تقدير و مراقبة برنامج الإنتاج تقوم بها الأقسام الآتية:³

- مكتب الدراسات,

¹ كمال خليفة أبو زيد، عطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص ، 103 - 104

² د. محمد فركوس ، الموازنات التقديرية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 1995، ص 136

³ خالص صافي صالح ، رقابة تسيير مؤسسة في ظل اقتصاد السوق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، بدون سنة نشر ، ص 223-224.

- مكتب الأساليب ,
- مصلحة المستخدمين .

3 -الميزانية التقديرية للتموينات:

إن الهدف من وراء إعداد الميزانية التقديرية للتموينات هو من أجل ضمان أن كمية المواد التي يحتاج إليها برنامج الإنتاج سوف يتم شراؤها بالكميات المطلوبة في المنافسة و بأقل التكاليف و نظرا أن الكميات المباعة تكون عموما مختلفة عن الكميات المشتراة و نظرا للتقلبات الموسمية و للمدة المطلوبة من أجل التموين بالمواد فترة الانتظار.....

فانه يصبح من الضروري تخزين المواد بالكميات المطلوبة و يتطلب الأمر ادن تكوين كمية من المخزون تكون عموما مختلفة عن الكميات المشتراة و نظرا للتقلبات الموسمية و للمدة المطلوبة من أجل التموين بالمواد فترة الانتظار فانه يصبح من الضروري تخزين المواد بالكميات المطلوبة و يتطلب الأمر ادن تكوين كمية من المخزون تكون تكلفة الكلية أقل ما يمكن و تدعي هذه الكمية بالحجم الأمثل الكمية الاقتصادية¹.

4 -ميزانية الاستثمارات:

إن الميزانية الاستثمارية هي أداة تحليلية تساعد في عملية التخطيط الطويل الأجل الخاص باختيار المشاريع الاستثمارية و تخصيص رأس المال المحدود بينها بحيث أن النفقات المتعلقة بهذه المشاريع تؤثر على المركز المالي للمؤسسة لفترة طويلة .
و الميزانية الاستثمارية تستجوب القيام بعدة عمليات لمعرفة المبالغ التي يستوجب استثمارها في أصول ثابتة و كيف تخصص هذه الأموال و ما هي مصادر التمويل التي يجب اختيارها .

5-ميزانية الخزينة : هي ميزانية تختلف عن باقي الميزانيات بحيث لا نشعر فيها بميزانية التكاليف و لكن بتقديرات المصاريف و الإيرادات لهذا في أغلب الأحيان هي ليست مرتكزة على قاعدة سنوية و لكن على الأقل على قاعدة شهرية و في بعض الأحيان أسبوعية و هي تستعمل للتخطيط و مراقبة الخزينة و هي تعكس من وجهة نظر المالية نشاطات تنبئية للمؤسسة، إن ميزانية الخزينة تبين لنا بقية السيولة سواء في الصندوق أو في الخزينة في نهاية كل فترة أسبوع .²

ثالثا : استعمال الميزانية التقديرية في مراقبة التسيير :

مراقبة التسيير عن الميزانيات التقديرية تتحقق من خلال وضع خطة أو معايير للأداء أو كميات وقيم تقديرية ليتم على أساسها متابعة الخطط المرسومة و تحفيز العاملين في المؤسسة لتنفيذها وتحقيق مستويات الأداء المطلوب، وذلك من خلال دراسة وتحليل النتائج المحققة ومقارنتها مع ما خطط له في الميزانيات التقديرية وتحديد الانحرافات وطبيعتها وأسبابها وكيفية معالجتها وإعداد التقارير الدورية .

¹ كمال خليفة أبو زيد، عطية عبد الحي مرعي، نفس المرجع السابق ،ص 104-105.

² محمد فركوس ، نفس المرجع السابق ، ص 137 .

المطلب الثالث : التحليل المالي

أولا : مفهوم التحليل المالي

يعني التحليل المالي إيجاد النسب المالية للبنود المتناسقة في القوائم المالية الختامية و غيرها لاستخلاص المعلومات التي تعطي صورة واضحة عن تقدم المشروع و نموه، إذ أن الرقم المالي في أي قائمة لا تظهر أهميته و لا تتضح دلالتة إذا نظرنا إليه بشكله المطلق، و يجب أن ننظر إليه في علاقته مع غيره من الأرقام المرتبطة به، ليعطي صورة لها مدلولها الخاص و مفهومها الواضح، بل أن دلالة الأرقام المطلقة مشكوك في صحتها و الاعتماد عليها غالبا يؤدي إلى نتائج لا يمكن الاعتماد عليها

و من الممكن تلخيص المعلومات المنتقاة من التحليل المالي بصفة عامة في الآتي:¹

- معلومات عن مستقبل المشروع و بيانات يمكن الاستفادة منها في فحص أعماله عن طريق التحليل المالي للقوائم الختامية و تبرز هذه المعلومات المعاني التالية :
 - مدى تمثيل هذه القوائم لرقم الربح أو الخسارة في قائمة الدخل و مدى تمثيل المركز المالي السليم في قائمة المركز المالي .
 - مدى التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية المقبولة بصدق .
 - إيضاحات خاصة بالبنود المحاسبية في القوائم المالية الختامية مع توضيح أسباب الزيادة أو النقص في البنود المهمة خلال الفترة أو الفترات المالية المتعاقبة .
- و يعاب على النسب المالية أنها مقياس للأداء عن مدة ماضية، و لما كانت مؤسسة الأعمال تعمل داخل اقتصاديات الحركة، فإن النسب المالية تكون غير سليمة حينما تستخدم في تقييم العمليات المالية الخاصة بمستقبل المشروع، و من الممكن وضع نمط معين لنسبة الربحية مثلا حتى يتسنى تحديد درجة نجاح المشروع و استخلاص الانحرافات و تحليلها و معرفة مسبباتها. 2

ثانيا - أهداف التحليل المالي :

تستخدم المؤسسة التحليل المالي من أجل تحقيق عدة أهداف أهمها ما يلي :³

1-الرقابة:

معرفة درجة أداء المؤسسة من خلال التقارير المالية التي تعدها في السابق، و من ثم إمكانية إعداد برنامج للمستقبل يخص السياسات المالية التي تتبعها في عدة دورات من نشاطها، و كذلك القيام بالدراسات التفصيلية للبيانات المالية الخاصة بها، و بالتالي اكتشاف الإيجابيات و السلبيات في السياسة المالية المطبقة خلال فترة

1 محمد خليل و اخرون، مرجع سبق ذكره، ص 22.

2 د أبو الفتوح علي فضالة، " التحليل المالي وإدارة الأموال " دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع، 1999، ص 65.66

³ عدنان تايه النعيمي، ارشد فؤاد النعيمي، التحليل والتخطيط المالي اتجاهات معاصرة، دار البازوري العملية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، سنة 2008، ص 21-22.

معينة، و على أثر ذلك يتم الاتفاق على الاستمرار في تطبيقها إذا كانت نتائجها جيدة أو تعديلها أو تغييرها إذا كانت النتائج سلبية .

2- اتخاذ القرارات المالية:

تتمثل القرارات المالية في قراري الاستثمار و مصادر التمويل، فالأول يعني اختيار المشاريع المناسبة للاستثمارات، بينما القرار الثاني فهو إيجاد مصادر كافية لتمويل المشاريع، و من أهمها رأس مال المؤسسة الخاصة و كذلك القروض، و يصب المحلل اهتمامه نحو دراسة هيكل الأصول و قدرة المؤسسة على الاقتراض و التسديد، و تطور شروط التمويل سوءا ذاتيا أو عن طريق الاقتراض يستطيع المحلل تسيير هيكل الأصول في فترة معينة، و منه فان وضع أي برنامج متوازن منت طرف مجلس الإدارة يصعب تحقيقه إذا كانت وضعية الانطلاق مختلفة .

3. -إعلام الغير:

يؤدي ذلك إلى تحاليل مالية تبعا لسياستها المالية اتجاه السوق المالية، هذه التحاليل يتضمنها تقارير مجلس الإدارة و غالبا ما تتصف سياسة المؤسسة تجاه معاملتها بالحر .

بصورة عامة يمكن الكشف عن حقيقة المركز المالي، و ذلك بتوفير بيانات محاسبية و مالية التي تستخلص منها النتائج المعبرة عن المركز المالي، و بالتالي التخطيط للسياسات المالية.¹

ثالثا: استعمال التحليل المالي في مراقبة التسيير :

يسمح التحليل المالي بمعرفة درجة أداء المؤسسة من خلال التقارير المالية ومن ثم إمكانية إعداد برنامج للمستقبل بخص لسياسات المالية التي تتبعها في عدة دورات من نشاطها، وكذلك القيام بدراسات التفصيلية للبيانات المالية الخاصة بها، و بالتالي اكتشاف الايجابيات والسلبيات في السياسة المالية المطبقة خلال فترة معينة، وعلى اثر ذلك يتم الاتفاق على الاستمرار في تطبيقها إذا كانت نتائجها جيدة أو تعديلها أو تغييرها إذا كانت النتائج سلبية، وبالتالي فالتحليل المالي يساعد في مراقبة التسيير ومن ثم تحسين تسيير المؤسسة و وضعيتها المالية .

¹ ناصر دادي عدون، "تحليل مالي" دار البعث، قسنطينة 1988، ص 11.

خلاصة الفصل :

في هذا الفصل رأينا أن مراقبة التسيير تمثل نظاما وعلمًا للتسيير في أن واحد ، فباعتباره نظام فهو يقوم علي مجموعة الطرق التي تؤسس الأمور الهامة في الميدان ، وهي تقوم علي مسار محدد : تحديد الأهداف ، التخطيط، الموازنة ، متابعة الانجاز ، تحليل النتائج ، وأخيرا إجراءات تصحيحية . ولأداء وظيفة مراقبة التسيير في مختلف عصور تطور هذه المهمة استعملت العديد من الأدوات والتي بدورها تطورت بتطور طرق التسيير ومختلف الطرق الاقتصادية والمحاسبية والإحصائية ، فهناك أدوات مراقبة التسيير تقليدية (نظام معلومات ، محاسبة عامة ، محاسبة تكاليف) وبعد حصول تطور ظهرت أدوات مراقبة التسيير حديثة (تحليل مالي ، ميزانية تقديرية ، لوحة القيادة ،) .

الفصل الثاني

استخدام المحاسبة

التحليلية في

مراقبة التسيير

مقدمة الفصل :

تعتبر محاسبة التكاليف أو كما تعرف بالمحاسبة الداخلية أو محاسبة التكاليف جزء مكمل للمحاسبة العامة ولقد لعبت المسائل المتعلقة بالتكاليف وما زالت تلعب دورا أساسيا في اتخاذ القرارات في المؤسسة ، ولا يمكن أن تتخذ القرارات المتعلقة بحاضر ومستقبل المؤسسة ، إلا إذا لعبت المحاسبة التحليلية دورها الكامل أداة في يد المسيرين من خلال المعلومات التفصيلية التي تقدمها لهم ، والتي علي أساسها يمكن اختيار الحلول المثلى ، فالمحاسبة التحليلية بمفهومها تفتح أفقا جديدة أمام المحاسبين لخدمة الإدارة في مختلف المنظمات (المؤسسات) ومساعدتها في ممارسة مهمات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الرشيدة ، وهذه المحاسبة ورغم أهميتها لم تثبت إلزاما قانونا نظرا لتعدد الطرق التي تستخدم في تطبيقها ونظرا لما يمكن أن تدلي به من سرية إستراتيجية والتي تعتمد عليها المؤسسة ، بالإضافة إلي ذلك ارتفاع تكلفة وضعها .

وسنتناول في هذا الفصل الذي يحتوي علي :

المبحث الأول : عموميات حول المحاسبة التحليلية

المبحث الثاني: التكاليف وسعر التكلفة:

المبحث الثالث : مراقبة التسيير باستخدام المحاسبة التحليلية

المبحث الأول : عموميات حول المحاسبة التحليلية

لقد مرت المحاسبة التحليلية بعدة مراحل منذ نشأتها في أوائل القرن العشرين ،وتحولت من الأدوار التي أسندت لها إلا أن أصبحت أداة للتسيير و مساعدة لاتخاذ القرارات ، ورغم اختلاف الطرق و الأساليب التي تستعمل لتجسيدها في الميدان ، إلا أن ذلك لا يعتبر من نقائص المحاسبة و إنما تطور يتماشى مع تطور و تنوع النشاطات الاقتصادية .

المطلب الأول : تطور و مفهوم المحاسبة التحليلية

سنعرض في هذا المطلب إلى التعاريف المختلفة حول المحاسبة التحليلية و إلى مختلف المصطلحات التي تحملها .¹

أولا : نبذة تاريخية حول المحاسبة التحليلية (النشأة والتطور)

يرجع تاريخ المحاسبة التحليلية إلى بداية القرن العشرين حيث استعملت الطرق المعمول بها آنذاك لأغراض التخطيط والرقابة في المؤسسات الأمريكية الكبيرة خاصة **Du Pont De Nemours** و **GENERAL MOTORS**. وقد تطورت المحاسبة التحليلية (أو محاسبة التكاليف أو المحاسبة الصناعية كما كان يطلق عليها في ذلك الوقت) في أمريكا بمعدل أسرع من تطورها في أوروبا لأن معدل النمو الصناعي في الأولى كان أسرع منه في الثانية. كما تجدر الإشارة إلى أن أول كتاب صدر حول المبادئ الأولية لتحليل التكاليف كان عام 1878 في بريطانيا للمؤلف **Hamilton Robert**، فيما يتعلق بالولايات المتحدة الأمريكية فقد أثرت الأزمة الاقتصادية 1928-1932 سلبا على البلاد مما أدى إلى تطبيق مخطط **"New Deal"** الذي خلق إضطراب في العلاقات التقليدية ما بين السلطة، المؤسسات المالية، المؤسسات والمستهلكين، وكانت إحدى جوانب هذا المخطط ترمي إلى مكافحة التصرفات الفوضوية التي تتعلق بأسعار البيع من خلال تأسيس قوانين المنافسة العادلة، وقد حددت القوانين والقواعد التي يجب أن تتبع في حساب التكاليف وعلاقتها مع أسعار البيع، وكانت الطريقة المقترحة من طرف مجموعات متعددة التخصصات المتكونة من مجموعة مهنية، تقنيين محاسبين وممثلي الإدارات العمومية لحساب التكاليف، وهي طريقة التكلفة الكلية لكل منتج، و اعتبرت هذه الطريقة أثناء الأزمة كأحسن وسيلة للتوزيع الحكيم للمصاريف العامة بين المنتجات المصنعة أو البضائع، وما إن انتهت الأزمة حتى ظهرت اتهامات حول الصفة التوجيهية (السلطوية) التي تتصف بها طريقة التكلفة الكلية، مما أدى إلى ظهور طريقة التكلفة المباشرة والتي بدورها لم تتجو من الانتقادات.²

1- غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006 ص 15- 16

2- محمد عطية مطر وآخرون ، نظريات المحاسبة واقتصاد المعلومات ، دار الحنين والتوزيع ، الأردن ، ط 2 ، 1996 ، ص 31.

في ألمانيا وفي عام 1938 كانت المجهودات كلها مركزة حول تهيئة للحرب، فاضطرت الحكومة إلى تطبيق قوانين صارمة من خلالها إظهار ومراقبة التكلفة الكلية لكل منتج مقارنة بسعر البيع، وكانت الطريقة المقترحة للحساب هي الأقسام المتجانسة، التي تشبه بكثير الطريقة الفرنسية.¹

أما في فرنسا، فكان أول اقتراح لتطبيق ما يسمى بطريقة الأقسام المتجانسة التي تعتمد على حساب التكلفة الكلية بعد توزيع الأعباء على مختلف الأقسام التي لها علاقة من خلال النشاط الذي يربطها بالمنتج النهائي، كان عام 1928 وكانت المسؤولة عن هذا العمل لجنة تدعى **GEGOS** ، وقد كلف بمهمة اقتراح المبادئ الأساسية لهذه الطريقة أحد أعضائها المقدم **Emile Rimailho**.²

واستمر استعمال هذه الطريقة إلى غاية ظهور أول مخطط محاسبي عام 1942 حيث التوصيات التي يحملها هذا المخطط فيما يخص المحاسبة التحليلية، هي استعمال طريقة الأقسام المتجانسة، و بقيت هذه التوصيات سارية المفعول حتى بعد إعادة إعداد المخطط المحاسبي العام سنة 1982، مع الإشارة إلى أن التسمية الأولى التي أطلقت على المحاسبة التحليلية هي المحاسبة الصناعية بحيث أنها كانت تطبق

خصيصا في الشركات الصناعية والتي كان الهدف منها قياس مردود الشركات حتى كانت تسمى محاسبة المردود ثم تحول اسمها إلى المحاسبة التحليلية للاستغلال حسب المخططين الفرنسيين لعام 1947 و 1957، كي تتحول بعد ذلك إلى المحاسبة التحليلية حسب مخطط 1982 و مازالت تحتفظ بنفس التسمية إلى يومنا هذا .³

رغم ما ظهر من طرق جديدة لحساب التكاليف سواء في الولايات المتحدة الأمريكية أو اليابان في سنوات السبعينيات أو الثمانينات ، إلا أن ذلك لم يؤثر سلبا على الطرق المعتمدة في الدول الأوروبية (خاصة منها فرنسا) و بالرغم من الإشهار و الدعاية التي عرفت هذه الطرق ، و الذي دفع بعض المؤسسات الفرنسية إلى التحلي عن الطرق التي كانت تتبعها، إلا أن الخبرة الميدانية أثبتت أن هذه الأخيرة بدورها لها سلبيات مما دفع نفس المؤسسات إلى الرجوع فيما بعد إلى الطرق الأولى .

ثانيا : تعاريف عن المحاسبة التحليلية

رغم مرور حوالي قرن منذ أن ظهرت المحاسبة التحليلية ، إلا أن التعاريف التي أسندت إليها لا تختلف في الجوهر و أن اختلفت في الشكل و هناك من يعرف هذه المحاسبة من خلال الأهداف المنتظرة منها لذلك يصعب تعريفها بسبب تعدد الأهداف التي يمكن أن تحققها و الاختلاف في استعمال المعلومات التي يمكن أن توفرها⁴

¹ محمد قيومي محمد ، مقدمة في اصول محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، لبنان ، 1990 ، ص 13

² LASARY , Comptabilité analytique Imprimerie, Es-Salam , Alger , 2001, P22

³ D.KHOUATRA et T.LESTRAIT , Comptabilité de gestion , Edition ELLIPSES ,Paris, 1996.P17.

⁴ محمد سعد الشناوي ، دراسات في محاسبة التكاليف ، ج 1 ، دار النهضة العربية ، مصر ، 1998 ، ص 15.

التعريف الأول : المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى) و تحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيروا المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها ، و تسمح بدراسة و مراقبة المردودية و تحديد فعالية تنظيم المؤسسة ، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة ، و تعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسات¹

التعريف الثاني : وهناك من يعرفها على أنها فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير و تجميع و تسجيل و توزيع و تحليل و تفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية و البيعية و الإدارية ، و هي أداة هادفة ، فكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الإدارة فهي تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام²

التعريف الثالث : يعرف معهد محاسبي التكاليف بلندن محاسبة التكاليف بأنها "عملية المحاسبة على التكلفة بدء من حدوث النفقة أو الالتزام بها وصولاً إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكز و وحدات التكلفة و لذلك تتضمن إعداد البيانات الإحصائية و تطبيق طرق الرقابة على التكاليف و تحديد ربحية الأنشطة سواء المنفذة أو المخططة"³

التعريف الرابع : أورد المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي التعريف الآتي: " محاسبة التسيير هي نموذج لمعالجة البيانات التي ينبغي أن تساهم بصفة عامة بعناصر موجهة لتسهيل عملية أخذ القرارات داخل المؤسسة"⁴. من التعاريف السابقة " يمكن القول بأن المحاسبة التحليلية هي نظام معلومات داخلي بالدرجة الأولى يعتمد على تقنيات الجمع و فحص تكاليف المؤسسة من جهة، و تحليل مكونات النتائج من جهة أخرى، بشكل يساعد المسيرين باتخاذ القرارات اللازمة".

المطلب الثاني : شروط و وظائف المحاسبة التحليلية

أولاً: شروط المحاسبة التحليلية

تتطلب المحاسبة التحليلية أثناء العمل بها النقاط التالية:

أن توضع المواد في المخازن و توفر شروط تخزينها و إسناد تسيير المخازن لأمين المخزن.

وجود وثائق محاسبية تسجل فيها كافة حركة المواد بانتظام.

¹ ناصر دادي عدون ، نفس المرجع السابق ، ص 08.

² يعقوب عبد الكريم ، المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2004 ، ص 10.

³ صالح عبد الله رزق و عطاء الله و راد خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار زهران للنشر و التوزيع ، الأردن ، 1999، ص 97

⁴ حمزة بن كسيرات، المحاسبة التحليلية كتقنية لاتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة الجزائر، دفعة 2011.

مراقبة اليد العاملة اعتمادا على التتقيط اليومي وتوزيعها على مختلف المنتجات والطلبات

إلزامية توفير مجموعة من المعلومات خاصة المتعلقة بخروج و دخول السلع والمنتجات التامة ، و من كل مراحل عملياتها الإنتاجية و توزيع الأجور، و كذا اليد العاملة و ساعات العمل المباشرة.

و لا يأتي هذا كله إلا في ظل تنظيم علمي يلاءم هيكل المؤسسة أو نشاطاتها ما لم تصلنا كل المعلومات التي تخص المؤسسة، وللسير الجيد للمحاسبة التحليلية لا بد من تنفيذ دقيق للمحاسبة العامة حيث يصعب تسيير المحاسبة التحليلية بصفة جيدة ما لم تكن المحاسبة العامة لأنها الممون الأساسي لها بالمعلومات، إذ للوصول إلى تحقيق أهداف المحاسبة التحليلية مثل حساب سعر التكلفة ومراقبة التكاليف للمنتجات و اتخاذ القرارات لا بد من الاستعانة بالمعطيات التي تزودها بها المحاسبة العامة والتي تمثل المصدر الأساسي لمعلوماتها و أساس هذا النظام التحليلي.

كما أن النتائج المتحصل عليها في هذا النظام تعتمد كلية على أهمية تلك المعلومات لأنه رغم المحاسبة العامة القانونية والجنائية والمالية فإنها تعتبر أداة لتسيير المؤسسة وتبقى عملية إتقان العمل وهذا كما يلي:

تطبيق تقنياتها بطريقة فعالة خاصة عند تقسيم الاستثمارات للتمكن من امتلاكها.

تسيير مخزونات المؤسسة بالجرد المحاسبي الملائم لتلك المخزونات.

التسجيل الحقيقي والفعلي لكل الأعباء والمنتجات سواء المادية أو المالية للتمكن من حساب أسعار التكلفة وتحديد النتيجة وكل هذا يدل على تكامل المحاسبة العامة مع المحاسبة التحليلية.

ثانيا : وظائف المحاسبة التحليلية

للمحاسبة التحليلية دور بارز في المنظومة التسييرية ، فهي تعد جهاز لتوليد المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات لعي كافة المستويات الإدارية، بالإضافة إلى استخدامها في تحليل وتفسير تلك المعلومات واعداد التقارير والمخططات والموازنات ، وتوفير المؤشرات التي تساعد في التسيير ، ويمكن تلخيص الوظائف الأساسية للمحاسبة التحليلية فيما يلي : 1

1- قياس تكلفة الإنتاج :

وتعد هذه المهمة المنطلق الذي أدى إلى ظهور المحاسبة التحليلية بحيث يهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر مراحل المختلفة للنشاط المؤسسة ، وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج ، حسب ما تم استهلاكه من مواد واستغراقه من وقت ، وكذا مدى استفادته من الخدمات واللوازم المشتركة ، التي ساهمت في عملية الإنتاج للقيام بتسعير وتقييم المخزون السلعي .²

¹ سفيان بن القاسم وحسين لبيهي ، المحاسبة التحليلية " منهجية حساب سعر التكلفة " ، دار الافاق ، لبنان ، 2001 ، ص 06.

² عبد الناصر إبراهيم ونور عليان الشريف ، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، الاردن ، 2002 ، ط 2 ، ص 17.

2- ضبط ورقابة عناصر التكاليف :

إن استخدام المحاسبة التحليلية يساعد علي وضع الإجراءات التنظيمية ، لضبط ورقابة تداول واستخدام المواد اللوازم ، متابعة نشاط العمال ، وتحديد الأعباء الغير مباشرة حسب مستويات الطاقة الإنتاجية ، واستفادة كل منتج من الخدمات واللوازم المشتركة ، وذلك يؤدي الي الضغط علي التكاليف عن طريق القضاء لعي التبذير والإسراف في المواد ، ومتابعة وتنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العمال ، والتحكم في الأعباء الغير مباشرة وهذا يؤدي إلي زيادة الفعالية وقدرة المؤسسة في المنافسة .1

3- تحليل الانحرافات وإعداد التقارير

إن القيام بتجميع وتحليل البيانات والمعلومات التكاليفية ومقارنتها بالمعايير المعتمدة ، تمكن القائمين علي المؤسسة من عدة استنتاجات ومقارنة مختلف عناصر التكلفة ، ومن ثم تحديد الانحرافات والعمل علي تحليلها ، وتحديد أسبابها و المسؤولين عنها ، واتخاذ كل الإجراءات والقرارات الكفيلة بتصحيح الوضعيات وتدارك النقائص المسجلة ، ويتم ذلك بإعداد تقارير دورية وتمكن المستويات الإدارية العليا من مراقبة مدى نجاح الخطط المعدة و نجاعة الأساليب المطبقة من قياس التكلفة والموازنات التقديرية ، وحسن الأداء علي مستوى كل المراكز الإنتاجية و الخدماتية .

4- ترشيد قرارات الإدارة إعداد الخطط :

إن لاتخاذ القرارات اثر علي مستقبل المؤسسة ويمس كل الأنظمة المسيرة لها ، لذا فان توفيروا إعداد البيانات والمعلومات الضرورية التي تتوفر فيها الدقة من الوقت المناسب لاتخاذ القرارات وإعداد السياسات والخطط والموازنات التقديرية ، يعد مطلباً في المؤسسة لمختلف مستويات الإدارة .2

المطلب الثالث : أهداف المحاسبة التحليلية

يمكن تحديد أهداف محاسبة التكاليف بشكل عام فيما يلي:³

1. تحديد تكلفة الإنتاج الخاصة بوحدة معينة أو مرحلة إنتاجية معينة أو قسم معين :

إن تحديد التكلفة يساعد إدارة المشروع على اتخاذ القرار الملائم فهو يساعد في تحديد سعر بيع الوحدة وضبط التكاليف وتحديد كمية الإنتاج و المبيعات التي تحقق اعلي ربحية ممكنة .

كما أن تحديد التكلفة و قياسها يساعد في معرفة وتحليل سلوك عناصر التكاليف وتساعد في إعداد قائمة الدخل وتحديد قائمة المخزون من السلع التامة الصنع وتحت التشغيل .

¹ طوايبية احمد ، مرجع سابق ، ص 81-82.

² صالح الرزق ، عطاء الله خليل بن ورا ، مرجع سابق ، ص 32.

³ بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 8،9،

2. ضبط الرقابة على التكاليف :

وذلك بقيامها بعملية الرقابة على تكاليفها و العمل على تخفيض تكلفة الوحدات المنتجة بغد دراسة البيانات التي تتلقاها الإدارة من إدارة الإنتاج و التكاليف فتعمل على خفض التكاليف مع المحافظة على النوعية عن طريق اتخاذ قرارات إدارية، وتصميمها و مراقبة أداء العمال و التقليل من الوقت الضائع أو المنتجات التالفة لزيادة الكفاءة الإنتاجية و لا شك في إعداد نظام التكاليف المعيارية المقدرة أو الميزانيات التقديرية سيكون له اثر كبير في تحقيق الرقابة على الأداء وضبط التكاليف ¹.

3. مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات :

محاسبة التكاليف تقوم بإعداد التقارير التي تساعد إدارة المشروع على اتخاذ القرارات المناسبة ، فهي تقدم تقارير عن الوقت الضائع أو الطاقة الضائعة أو تلف بعض المنتجات في مراحل الإنتاج ، حيث تقوم الإدارة بدراسة هذه التقارير و اتخاذ القرارات الإدارية اللازمة ².

فقد تكون هناك تقارير محاسبة التكاليف تبين أن سلعة ما تحقق خسارة ، مما يلزم الإدارة على اتخاذ القرار لتجنب وقوع الخسارة أو التقليل منها .

4. القيام بتسجيل العمليات ذات الطابع المتعلق بتكلفة الإنتاج :

كما أنها تقوم بتحليل البيانات و المعلومات للوصول إلى النتائج و هذا ما يؤدي إلى صياغة تقارير وقوائم مالية تستخدمها الإدارة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات .

5. المساعدة في إعداد الموازنات التقديرية :

تلعب محاسبة التكاليف دورا بارزا في المساعدة في إعداد الموازنات التقديرية حيث يساعد محاسب التكاليف في توفير البيانات الضرورية لإعداد الكشوف الخاصة بتكلفة كل سلعة .

حيث يستفيد معد الموازنة التقديرية من بيانات التكاليف التاريخية حيث يقوم بدراسة سلوك التكاليف و ذلك بهدف التنبؤ بما سيحدث مستقبلا .

6. المساعدة في رسم السياسات السعرية :

تساعد محاسبة التكاليف إدارة المنشأة على تسعير المنتجات أو الخدمات الخاصة بها، حيث يراعي عند تحديد سعر منتج معين تكلفة هذا المنتج و هامش الربح وحدة المنافسة في السوق و الرغبة في زيادة الحصة في السوق

¹ عبد النصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2002، ص 17، 18،

² رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2000، ص 17، و محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص 21

أو السيطرة على السوق وهل هناك تسعير جبري من قبل الحكومة أم لا ؟ إن المنافسة السعرية تستدعي من إدارة المنشأة الاهتمام بمرونة الطلب السعرية لكل منتج من منتجاتها .¹

7. توفير معلومات إعداد القوائم المالية المرحلية والسنوية :

كما سبق القول تساعد محاسبة التكاليف في إعداد القوائم المالية سواء المرحلية الربع والنصف سنوية أو السنوية وذلك عن طريق حساب تكلفة البضاعة المباعة وتقويم المخزون السلعي في نهاية الفترة والتي تعتبر عناصر أساسية في هذه القوائم سواء في إظهار ربح الفترة من ناحية أو المركز المالي لها من ناحية أخرى .²

8. ترشيد قرارات التخطيط و الرقابة :

لا شك انه من المبادئ الأساسية لتخطيط الأعمال والأنشطة تقدير التكلفة التي تتطلبها هذه الأعمال، حيث تعتبر التكلفة ترجمة للعناصر المستخدمة من المدخلات المختلفة، أو ما يعني التقدير المسبق لعناصر التكلفة اللازمة لأداء العمل أو النشاط .

9. دراسة المردودية التحليلية :

تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك ب :³
تسجيل المصاريف حسب اتجاهاتها (حسب الوظائف أو المنتجات)
مراقبة التكاليف: الترمين، الإنتاج، التوزيع

المبحث الثاني: التكاليف وسعر التكلفة:

إن الهدف الأساسي من حساب مختلف التكاليف التي تحملتها المؤسسة في جميع مراحل العملية الإنتاجية هو الوصول إلى سعر التكلفة وبالتالي النتيجة التحليلية وذلك بعد تحديد أعباء كل مرحلة من مراحل نشاط المؤسسة وهذا من أجل التحكم بأكبر قدر ممكن التكاليف .

المطلب الأول: مفهوم التكاليف وسعر التكلفة:

لحساب سعر التكلفة لابد من معرفة مختلف التكاليف التي تحملتها مختلف أقسام المؤسسة.

¹ عبد النصر ابراهيم نور، عليان الشريف نفس المرجع السابق ، ص 19.

² رضوان محمد العناتي ، نفس المرجع السابق ، ص 18.

³ محمد شفيق حسين طنيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص 26

1-محمد سامي راضي، نفس المرجع السابق، ص 50

1- تعريف التكاليف: لها عدت تعريف منها: " التكلفة هي تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين، وهو الأمر الذي يعني أنه بانتفاء الغرض أو الهدف ينتفي وجود التكلفة في حد ذاتها " ¹

كما تعرف بأنها " قياس للتضحية بالموارد من أجل الحصول على منفعة والتي تؤثر بالنقصان على الموجودات عند اكتساب المنفعة بالمستقبل " ²

2- تعريف سعر التكلفة: " سعر تكلفة المنتج أو الخدمة هو عبارة عن مجموع التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاما وقابلا للبيع "، ويعبر سعر التكلفة على " انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه"

وتختلف مكونات سعر التكلفة من المؤسسة الصناعية إلى المؤسسة التجارية، وهذا بسبب اختلاف وظائف كل منها، فسر التكلفة لدى المؤسسة الصناعية يضم:

- تكلفة شراء المواد المستعملة.
 - تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة.
 - مصاريف التوزيع للوحدات المباعة.
- أما في المؤسسة التجارية فسر التكلفة يتكون من:
- تكلفة الشراء للوحدات المباعة .
 - مصاريف التوزيع للوحدات المباعة .
- ويحسب على أساس:

- مستوى المؤسسة ككل.
- مستوى الوظائف الرئيسية والثانوية.
- مستوى كل منتج .

المطلب الثاني: تصنيف التكاليف:

تصنف التكاليف إلى أنواع عديدة، ومن أهم التصنيفات نذكر:

1- التكاليف حسب الطبيعة: حسب النظام المحاسبي والمالي تتمثل في الحسابات التالية:

2- محمود علي جبائي، قصي السمراي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الاردن، 2000، ص9.

د/60 المشتريات المستهلكة

د/61 الخدمات الخارجية

د/62 الخدمات الخارجية الأخرى

د/63 المستخدمين

د/64 الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة

د/65 الأعباء العملياتية الأخرى

د/66 الأعباء المالية

د/67 العناصر غير العادية – الأعباء

د/68 المخصصات للاهتلاكات، والمؤونات وخسائر القيمة

2- التكاليف حسب وحدة القياس: حسب هذا المعيار نجد:¹

2-1 التكلفة الكلية: هي مجموع التكاليف التي تتحملها المؤسسة خلال عملية الإنتاج.

2-2 تكلفة الوحدة: هي عبارة عن حاصل قسمة التكلفة الكلية على عدد الوحدات المنتجة أو عدد المرات التي تؤدي فيها الخدمة.

3- التكاليف حسب العلاقة بحجم الإنتاج: تصنف للأصناف التالية:

3-1 تكاليف ثابتة: هي التكاليف تتعلق بهيكل المؤسسة ولا ترتبط بحجم النشاط وهي تبقى ثابتة ومن أمثلتها الإيجار، التأمينات، الاهتلاكات

3-2 تكاليف متغيرة: هي التكاليف التي تتعلق بعمليات وظائف المؤسسة التي تقوم بها، هذا التغير يتعلق بنشاط كل وظيفة، وهي ترتبط بكمية الإنتاج، عدد ساعات العمل، الكمية المباعة، رقم الأعمال.....

3-3 تكاليف شبه متغيرة: في بعض التكاليف نجد أن بعض التكاليف جزء منها ثابت و جزء آخر متغير يتعلق بحجم النشاط وتحليل هذه التكاليف يكون عن طريق ضبطها خطيا ومراقبتها.

4- التكاليف حسب الوظيفة: يمكن أن تقسم المؤسسة محاسبيا إلى أقسام عديدة منها الأساسية والثانوية وعموما أقسام رئيسية هي: قسم الشراء(التموين)، قسم التصنيع(الإنتاج)، قسم التوزيع(البيع)، في المقابل نجد أقسام مساعدة (ثانوية أو فرعية) عديدة نذكر منها على مثل: الإدارة، النقل، الصيانة ، ونميز في هذا التصنيف:

1- أحمد نور، محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993، ص 37-40.

4-1 تكلفة الشراء: وهي تمثل تكلفة البضائع، المواد الأولية، اللوازم، وتشمل سعر الشراء و الأعباء الملحقة بعملية الشراء (النقل، التأمينات، الرسوم الجمركية).

4-2 تكلفة الصنع (الإنتاج): تشمل مجموعة الأعباء الملحقة في عملية إنتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية (مرحلة الدخول إلى المخازن للبيع)، وتشمل تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة وغير المباشرة.

4-3 تكلفة التوزيع: وهي مجموعة الأعباء المرتبطة بعملية التوزيع أو عملية ما بعد الإنتاج، وتشمل المصاريف الداخلية المرتبطة بعملية البيع والمصاريف الخارجية: كالنقل، الإشهار وخدمات ما بعد البيع... الخ مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة (تجارية، إنتاجية، خدمية).

5- التكاليف حسب علاقتها بالمنتج: يتأثر المنتج بالتكاليف التي تنقسم بدورها إلى الأصناف التالية: ²

5-1 التكاليف المباشرة: وهي عبارة عن مجموعة المصاريف التي تحمل مباشرة إلى التكلفة النهائية للمنتج بشكل مباشر ومن بينها :تكلفة المواد الأساسية المستعملة في الإنتاج، تكلفة اليد العاملة المباشرة، خدمات مباشرة كالأبحاث.

5-2 التكاليف غير مباشرة: وهي عبارة عن التكاليف المنفقة على النشاط الإجمالي ولا تخص منتج معين أو مرحلة محددة، أي يشترك فيها أكثر من منتج، وهنا تطرح إشكالية تحميلها إلى سعر التكلفة، حيث يتم تحميلها وتوزيعها وفق مؤشرات وأدوات رياضية على مختلف المنتجات، ويمكن ذكر بعض أنواع هذه التكاليف:

5-2-1 تكلفة المواد غير المباشرة: وهي عبارة عن تكلفة المواد اللازمة لعملية الإنتاج ولا يمكن تحميلها إلى المنتجات بشكل مباشر، أي أنها ليست من مكونات المنتج مثل: الزيوت، مواد الصيانة، الوقود... الخ.

5-2-2 ساعات العمل غير المباشرة: هي تكلفة غير مرتبطة بالوحدات المنتجة كرواتب وأجور (مدير المصنع، المراقبين وأمناء المخازن).

5-2-3 تكلفة الإنتاج غير المباشرة: وتضم كل من:

✓ تكلفة المياه لأغراض صناعية أي المياه الضرورية لسير العملية الإنتاجية.

✓ تكلفة الطاقة الكهربائية من إضاءة، تدفئة.

✓ نفقات نقل وتخزين المواد واللوازم من رسوم وضرائب وشحن ونقل وترتيب المواد واللوازم.

✓ نفقات إعدادية وصيانة خاصة نفقات التشغيل.

6- التكاليف حسب وقت حسابها: تبوب التكاليف حسب وقت حسابها إلى:

1 J.Trahand, B.Morad, E.C. Charles, Comptabilité de gestion: coût, activité, réparation, Press universitaire Gronble, France, 2000, P13

6-1 التكاليف الفعلية: تعرف بأنها التكاليف التي حدثت فعلا في سبيل إنتاج السلع والخدمات التي تقدمها المؤسسات، فهي تعكس الأداء الفعلي بما يحتويه من كفاءة أو عدم كفاءة.¹

6-2 التكاليف التقديرية: وتسمى كذلك التكاليف المسبقة أو المعيارية، وتقيم مسبقا حسب قواعد معينة، وتهدف أساسا إلى السماح بالتعرف إلى انحرافات التكاليف الحقيقية والتي تساعد بعد تحليلها في اتخاذ قرارات التصحيح.²

7- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالرقابة: وتنقسم إلى صنفين هما.³

7-1 التكاليف الخاضعة للرقابة : وهي التي يمكن التحكم فيها من قبل الشخص المسؤول عن القسم في وقت محدد ويزداد التحكم فيها كلما انخفض المستوى الإداري في الوحدة وهي تعد من المفاهيم الهامة للإدارة في مجال التخطيط والرقابة وتقييم كفاية الأداء.

7-2 التكاليف غير الخاضعة للرقابة: وهي التي تحدث في مركز مسؤولية معينة وتكون غير خاضعة لإرادة الشخص المسؤول عن المركز ولا يمكن التحكم فيها أو التأثير عليها .

المطلب الثالث: مكونات التكاليف و سعر التكلفة

تتكون التكلفة من عدة عناصر وهذا حسب المرحلة التي يتم فيها الحساب.

1- العناصر المكونة للتكاليف: تحتاج عملية التحليل التي تتضمنها محاسبة التكاليف إلى دراسة عناصر التكاليف خلال فترة محاسبية محددة، وإظهار الأعباء التي تنقسم إلى أعباء المعتبرة وأعباء غير معتبرة بالإضافة إلى الأعباء الإضافية، والتي بعد تحليلها تحمل على التكاليف وسعر التكلفة.

1-1 الأعباء المعتبرة (المحملة): المعتبرة هي الأعباء التي تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة بعد عملية الفرز، وهي تعبر عن أعباء المحاسبة التحليلية، وهي تختلف عن أعباء المحاسبة العامة، لأنه يضاف إلى هذه الأخيرة العناصر الإضافية ويطرح منها الأعباء غير المعتبرة أي:⁴

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + العناصر الإضافية - الأعباء غير المعتبرة.

1-2 الأعباء غير المعتبرة (غير المحملة): إذا كانت أغلبية الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة تدمج في حساب التكاليف، فالبعض منها على العكس لا يؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية، وتسمى هذه الأخيرة بالأعباء غير القابلة للتحميل.⁵

¹ 1-Henri Cullmann , La Comptabilité Analytique, Edition Bouchene , Alger , 1993, P32

² - علي قاسم حسن العبيدي، أهمية تخفيض التكاليف التسويقية والتحكم فيها لمنظمات الأعمال، مجلة جامعة كربلاء العلمية، 2010، ص133

³ P.Barnager, P.Moutan, Comptabilité de gestion, Édition Hachette livre, France , 1997, P 41

⁴ J. Margerin, Comptabilité analytique, les éditions d'organisation, france, 1994, P 63

⁵ G. Melyon, Comptabilité analytique, édition Bréal, france, 2001, P15

1-3 أعباء إضافية: هي عبارة عن أعباء وهمية، غير مسجلة في المحاسبة العامة، وتدمج في التكاليف على مستوى المحاسبة التحليلية بغرض إعطائها مضمون اقتصادي جد مناسب، يسمح بإقامة مقارنة بين المؤسسات مهما كان شكلها القانوني، ومهما كانت إستراتيجيتها التمويلية أو إستراتيجيتها السوقية، وعادة ما تصنف هذه الأعباء إلى صنفين: ¹

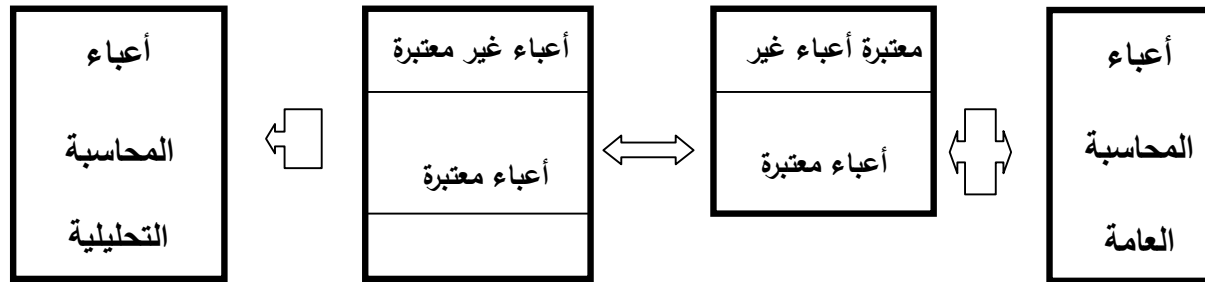
1-3-1 مكافأة عمل المستغل: لا يتقاضى المستغل في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أجر لقاء عمله، بل أن الربح هو الذي يمثل مكافأة عمله ورأسماله، وبالتالي لا نجد أثر لأجره في المحاسبة العامة. ولكن لحساب التكلفة الحقيقية لا بد أن يضاف أجر خيالي في حساب التكاليف.

1-3-2 مكافأة رأس المال: لا يمكن أن تتخذ قرارات عقلانية عند مقارنة تكلفة منتجين، أحدهما ممول بالأموال الخاصة للمؤسسة والآخر ممول بقروض خارجية، حيث أن هذا الأخير سيظهر حتما تكلفة أكبر ولتفادي هذا الاختلال يعمد إلى إضافة أعباء اقتصادية تمثل مكافأة الأموال الخاصة، تتناسب مع معدل الفائدة المعمول به في البنوك.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن هذه المكافأة لا تسجل في المحاسبة العامة، بما أنها أعباء وهمية.

ويمكن توضيح الأعباء السابقة بالشكل التالي :

الشكل (05): أعباء المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية



المصدر : ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص21

2- حساب سعر التكلفة: تقوم المحاسبة التحليلية وعن طريق عمليات حسابية بحساب سعر التكلفة الخاص بمنتج ما وفقا لمراحل النشاط وطبيعته، حيث يختلف تحديد سعر التكلفة حسب المؤسسة، فالمؤسسة التجارية التي يتمثل نشاطها في عملية بيع السلع المشتراة دون إدخال أي تغيير عليها مقابل نسبة هامش ربح، ففي مثل هذه المؤسسات يعبر عن سعر التكلفة بالعلاقة. ¹

سعر التكلفة في المؤسسة التجارية = كلفة شراء البضائع المباعة + مصاريف التوزيع + مصاريف الملحقة

1 بويقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص32

أما المؤسسات الصناعية التي يبدأ نشاطها من شراء المواد الأولية بغرض التصنيع إلى القيام بمختلف العمليات الإنتاجية للحصول على المنتج التام، لتصل إلى مرحلة تصريفها له، ومنه فإن سعر التكلفة في المؤسسة الصناعية يضم تكلفة إنتاج المنتجات المباعة، بالإضافة إلى مصاريف توزيع المبيعات وتحسب بالعلاقة التالية.

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

مما سبق نستطيع القول أن سعر التكلفة يعبر عن مجموعة من المصاريف المنفقة بدءاً من عملية الشراء إلى عملية البيع، وترتب هذه المصاريف وفقاً لمراحل النشاطات في كل مرحلة تكلفة معينة، ومنه نستنتج أن للمنتج عدة تكاليف غير أن له سعر تكلفة واحد.

المبحث الثالث : محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير

تتميز محاسبة التكاليف بالتطور في تقنياتها وأساليبها، وهذا راجع لطبيعتها الديناميكية من جهة، و من جهة أخرى لحجبات المؤسسة المتزايدة والمتعلقة بطرق التسيير والبحث المتواصل عن أدوات كفيلة لمساعدة الإدارة على التخطيط ومراقبة الأداء والحصول على نتائج تحليلية دقيقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات المناسبة والتسيير السليم .

المطلب الأول :طريقة الأقسام المتجانسة

أولاً :مبدأ الطريقة :

عرف القسم المتجانس على انه جزء معين وحقيقي من المؤسسة (إدارة، نقل...الخ) بحيث له إمكانيته وأهدافه، نشاطه الذي يمكن قياس مصاريف التي تنقسم إلى مصاريف مباشرة ومصاريف غير مباشرة وهي:¹

المصاريف المباشرة : هي مصاريف تتعلق بإنتاج نوع معين دون سواه وبالتالي تحمل على سعر التكلفة لهذا النوع فقط مثل مصاريف المواد الأولية.

المصاريف الغير المباشرة : هي المصاريف التي تخص في أن واحد أكثر من منتج مثل مصاريف الكهرباء تعتمد هذه الطريقة (طريقة الأقسام المتجانسة) في تحليلها وتقديمها على التكاليف الغير المباشرة ، لأن هذه الأخيرة يجب توزيعها على المنتجات بصفة متجانسة.²

¹. رجال علي، مرجع سابق، ص 46 .

². سفيان بن بلقاسم ، حسين البيهي، المحاسبة التحليلية منهجية حساب سعر التكلفة، دار الافاق الجزائر، بدون سنة، ص 62.

الفصل الثاني : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير

تعني كلمة التجانس بالمفهوم المحاسبي توزيع التكاليف حسب تحملها للمنتج عن كريق الاستهلاك الحقيقي للنفقات.

بمجرد معرفة المبلغ الإجمالي للتكاليف المتعلقة بقسم وعدد وحدات القياس الناتجة عن هذا القسم نحصل على تكلفة وحدات القياس.¹

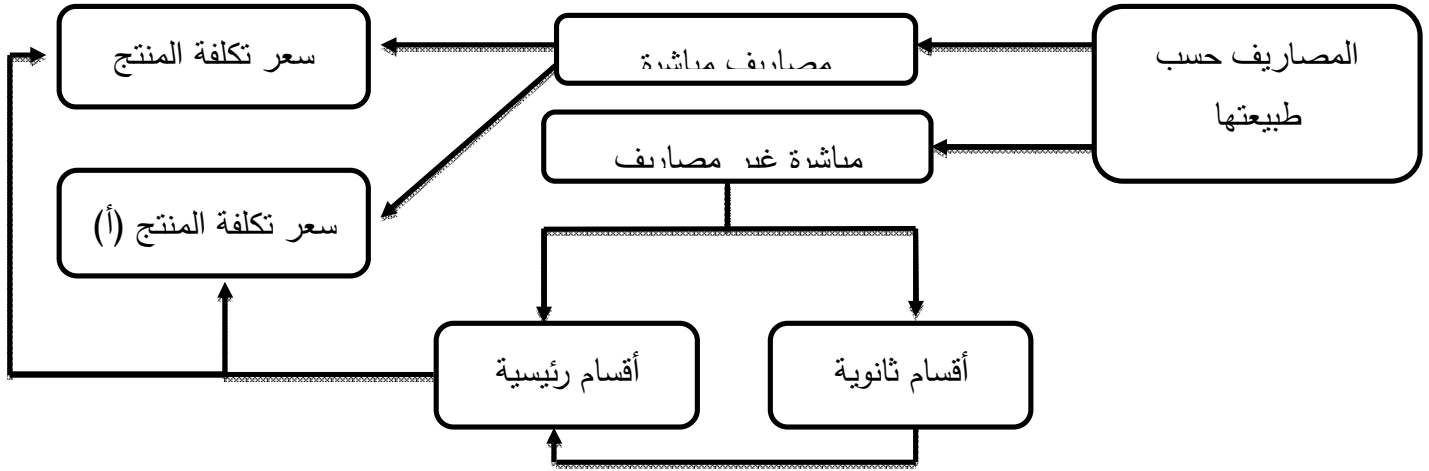
و القسم المتجانس هو مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك ، و يمكن قياس نشاطها بنفس الوحدة نسميها « وحدة العمل ».²

تكلفة وحدة العمل = مجموع المصاريف الغير المباشرة الخاصة بالقسم

عدد وحدات العمل " القياس "

عدد وحدات العمل هي عدد الوحدات التي استهلكها أو استعملها القسم المعني .³

شكل رقم (06) مخطط يوضح طريقة الأقسام المتجانسة



المصدر : رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992 ص 51.

ثانيا : توزيع المصاريف الغير المباشرة على الأقسام .

يتم التوزيع على مرحلتين هما : - التوزيع الأولي

- التوزيع الثانوي

¹. بوشاشني بوعلام، مرجع سابق، ص 177.

². بويقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 93.

³ ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص 68

1. التوزيع الأولي :

يسمح لنا التوزيع الأولي بتحديد وتقدير حصة كل قسم أو مركز تحليلي للتكلفة الغير المباشرة يجب علينا أخذ بعين الاعتبار كل التوزيعات المتعلقة بهذا التوزيع حتى نتمكن من تحديد حصة كل قسم أو مركز بصفة دقيقة . إذن نقوم في بداية هذا التوزيع بعد حصر كل النفقات لكل قسم أو وظيفة نتقوم بتوزيعها على الأقسام¹.

2. التوزيع الثانوي :

هو عبارة عن توزيع المصاريف الغير المباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية ويحمل نصيب كل قسم رئيسي من هذه الخدمات المقدمة من طرف الأقسام الفرعية المساعدة.²

ثالثا : المنهجية المتبعة لحساب السعر .

لحساب سعر التكلفة وفق طريقة الأقسام، نتبع الخطوات التالية :³

1. حساب التوزيع الأولي: نقوم المؤسسة في هذه المرحلة بحصر و حساب النفقات غير المباشرة لكل قسم،

من أجل معرفة التكلفة البدائية لكل قسم، يتم جمع هذه المعلومات من الوثائق المحاسبية.

2. حساب التوزيع الثانوي: بعد أن تحضر المؤسسة كل المعلومات عن التوزيع الأولي، و بعد ذلك التكلفة

غير المباشرة لكل قسم من الأقسام المحددة

ثم نقوم بمرحلة ثانية و التي يجب فيها معرفة نسب الخدمات المقدمة من قسم لآخر، و في الأخير

نقوم بتوزيع تكاليف الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية، و بعد ذلك حساب تكلفتها الحقيقية.

3. حساب سعر التكلفة: وفي هذه المرحلة، نقوم بحساب تكلفة المنتج انطلاقا من حساب تكلفة المادة الأولية

المستهلكة، و اليد العاملة و تكلفة التوزيع و الإدارة.

رابعا : أهمية الطريقة في مراقبة التسيير :

إن معرفة التكلفة الكلية للمنتوجات المشتراة، المنتجة والمباعة، يعد عنصر معلومات لا يمكن تجاهله عندما

يتعلق الأمر بقيادة المؤسسة ومراقبة تسييرها بحيث تسمح ب:⁴

¹. سفيان بن بلقاسم ، حسين البيهي، مرجع سابق ، ص 64.

². بويعقوب عبد الكريم ، مرجع سابق، ص 95 .

³. سفيان بن بلقاسم، حسين البيهي، مرجع سابق ، ص ص 74،75.

⁴. نوال مرابطي، مرجع سابق ، ص 137 .

- تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية و البيعية .
 - دراسة تطور التكاليف أي منتج، عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع .
 - القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة .
 - إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل المؤسسات (في مختلف مراحل الانتاج، حسب وسائل الاستغلال المستخدمة و حسب الزبائن) .
 - إعداد سعر تجاري لسلعة او خدمة ، لا يكون محدد او مفروض من طرف المنافسة .
 - تساهم في التسيير العقلاني للمؤسسة و في لا مركزية المسؤوليات وبالتالي في مراقبة التسيير .
 - تحديد التكلفة التي يمكن للمؤسسة تحقيقها ، و هذا لمقارنتها فيما بعد بالتكلفة التي لا يجب ان تتجاوزها إذا أرادت أن تكون تنافسية في سوق تنافسي .
 - اتخاذ القرارات فيما يخص صنع أو معالجة المنتجات .
- في المقابل تطرح طريقة التكلفة الكلية مساوئ لا يمكن تجاهلها، منها :

- يتطلب الحصول على المعلومات الانتظار حتى نهاية الدورة .
- قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل وهذا لوجود بعض المصاريف التي قد لا يتوافق تسجيلها مع حساب التكاليف وسعر التكلفة .
- ان تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات قد ينجر عنه صعوبة تحديد الجهة المسؤولة عن النفقة ، فقد يتأثر سعر التكلفة بعوامل أخرى خارجية مستقلة عن حجم النشاط كمعدل التضخم ، سعر الصرف ، ... الخ .
- لا تمكن من معرفة أسعار التكلفة التي تساعد متخذي القرار في ترشيد قرارات البيع قبل البدء في الحساب الفعلي لها .¹

المطلب الثاني : طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

أولا : مبدأ طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة :

لحساب التكلفة نعتمد علي مبدأ التفريق بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة ، وهذا لإيجاد النصيب الذي تم استغلاله من التكاليف الثابتة . لتحمل بعدها علي المنتجات إضافة إلي التكاليف المتغيرة ، والجدوى منها إلغاء تأثير تقلبات مستويات الإنتاج علي تكلفة الوحدة عن طريق استخدام معامل التحميل (معامل التحميل =

¹ بلغيث مداني ، فعالية نظام المعلومات المحاسبية في التسيير واتخاذ القرارات ، مذكرة نيل شهادة ماجيستر ، جامعة الجزائر ، 1998 ، ص 104

النشاط الحقيقي / النشاط العادي (العقلاني) والذي يعبر عن مستوى الفعالية ، ومن ثم حساب الأعباء الثابتة عقلانيا ، بضرب الأعباء الثابتة في معامل التحميل والناتج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة ، وتكون بالتالي تكلفة الوحدة الثابتة ، نتيجة ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة ، ويختلف تحديد حجم النشاط العادي من مركز لآخر ومن مؤسسة لأخرى ، ويكون أما بساعات العمل أو بالكميات المستهلكة ، أو غيرها لتكون كوحدة لقياس المستوى العادي ، وليقارن فيما بعد بطاقة الممكنة فعليا ، حيث تأخذ هذه الأخيرة في الحسبان الحوادث والتوقعات التي تصادف النشاط الإنتاجي ، قصد تحديد ما يعرف بمعامل التحميل ، والذي من خلاله يتعرف المسؤولين علي فروق التحميل التي قد تأخذ ثلاث حالات :¹

1- معامل التحميل ≤ 1 \Leftarrow النشاط الفعلي < النشاط العادي

هذا يعني أن المؤسسة فاقت قدراتها الإنتاجية العادية ، وبالتالي فإن المؤسسة حملت أعباء ثابتة أكثر من الأعباء الثابتة الفعلية ، وهذا يظهر فرق موجب ، يمثل ربح المؤسسة لأنه زيادة في المستوى الفعالية والفرق يضاف إلي النتيجة .

2- معامل التحميل $= 1$ \Leftarrow النشاط الفعلي = النشاط العادي

معناه أن التكاليف الثابتة الواجبة التحميل يتم تحميلها فعليا وبصفة كلية ، وعليه فإن الفارق يكون معدوم ، وتكون نتائج طريقة مساوية لنتائج طريقة التكاليف الكلية في هذه الحالة .

3- معامل التحميل > 1 \Leftarrow النشاط الفعلي > النشاط العادي

هذا يعني أن المؤسسة لم تستعمل طاقتها بشكل عادي ، وعليه فإن الفرق يعتبر كأعباء نقص النشاط أو الفعالية وهنا الفرق يطرح من النتيجة لأنه يمثل خسارة للمؤسسة ، لأنها أنفقت أكثر مما كان يجب عليها نتيجة ضعف النشاط . ويتم حساب تكلفة المنتجات وفق الطريقة التالية :

التكلفة الأولية المباشرة = تكلفة مواد المباشرة + تكلفة الأجور المباشرة + لوازم وخدمات مباشرة

تكلفة الإنتاج المحملة عقلانيا = التكلفة الأولية المباشرة + أعباء إنتاجية متغيرة غير مباشرة + الجزء المستغل من الأعباء الإنتاجية الثابتة الغير مباشرة المحملة عقلانيا

سعر التكلفة المحملة عقلانيا = تكلفة الإنتاج المباع + أعباء التوزيع المتغير + الجزء المستغل من أعباء التوزيع الثابتة المحملة عقلانيا

¹ سفيان بلقاسم ، حسني لبيهي ، المحاسبة التحليلية ، منهج حساب سعر التكلفة ، دار الافاق الجزائر ، دون سنة نشر ، ص 82

ثانيا : كيفية تطبيق الطريقة :

حسب هذه الطريقة نفصل الأعباء غير المباشرة الثابتة والمتغيرة لكل قسم ، وتخضع الثابتة للتحميل بواسطة معامل التحميل الذي يكون وحيد في مجموع أقسام المؤسسة الأساسية في طريقة التكلفة الحقيقية.¹

1- توزيع الخدمات بمعامل التحميل الواحد :²

في هذه الحالة يتم توزيع كل الأعباء حسب طبيعتها إلى جزء ثابت والآخر متغير ، فالجزء الثابت يضرب بالمعامل التحميل وبالتحديد المجموع المحمل أي (الأعباء الثابتة المحملة ÷ الأعباء المتغيرة) يوزع علي الأقسام بنفس طريقة التوزيع الأولي في الأقسام المتجانسة بطريقة التكاليف الحقيقية ثم يجري التوزيع الثانوي ونحسب تكلفة وحدة العمل .

2- توزيع الخدمات بمعاملات التحميل المختلفة :

يجري التحميل في هذه الحالة بإتباع إحدى الطريقتين التاليتين :

- ازدواج حقول التوزيع داخل جدول واحد

أن خطوات العمل بهذه الطريقة كما يلي :

يخصص حقلان لكل قسم الأول للنفقات المتغيرة والثاني للنفقات لثابتة ، حيث توزع النفقات وفقا للنسب أو المفاتيح المعطاة ، ثم يحدد جزء النفقات الثابتة بمقابل لمستوى الفعالية في القسم ويضاف إلى حقل النفقات المتغيرة التابع للقسم ، أما الفرق بين مبلغ النفقات الثابتة الإجمالية والمبلغ المحصل حسب الفعالية فيسجل في حقل فروقات التحميل حسب طبيعته ، ثم يتم إكمال التوزيعات كالمعتاد .

- فتح أو الاستعانة بجدول ملحقة :

تستعمل هذه الطريقة عندما يكون عدد الأقسام مرتقعا ويتعذر السير وفقا للطريقة السابقة بفتح جدولين أو حلقتين لكل قسم في هذه الحالة يجري استعمال جداول ملحقة بإتباع الخطوتين التاليتين : تحديد جزء من النفقات الثابتة الواجب تحميله وبالنسبة لكل نوع من أنواع النفقات وذلك في جدول ملحق (ثانوي) بفتح جدول لكل نوع من النفقات الثابتة ، ثم نقل ذلك الجزء إلى جدول التوزيع الأساسي .

¹ دادن عبد الغني، الاتجاه الحديث للمنافسة وفق أسلوب تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص 48

² سفيان بلقاسم ، حسني لبيهي ، نفس المرجع السابق ، ص83.

ثالثا: أهمية طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة في مراقبة التسيير .

لقد وصلت هذه الطريقة إلي حد ما معالجة قصور الذي يصيب طريقة التكاليف الكلية فيما يتعلق بالمعلومات التي تخص اثر تغير مستويات النشاط علي أداء المؤسسة ، لذلك هي تساهم من خلال أهميتها في مراقبة تسيير المؤسسة من خلال :¹

- مراقبة فعالية التسيير عن طريق تقييم الأداء بناءا علي ملاحظة التغيرات التي تحدث في مستويات النشاط من خلال الفروق التي تحققها معاملات التحميل العقلاني التي تعتبر مؤشرات رقابة فعالة ، هذا يساعد في البحث عن أسباب الفروق ، واتخاذ إجراءات تشغيل الطاقة الغير مستغلة وتحسينها والعمل علي تحديد عوامل زيادة الفعالية من اجل دراستها وتعميمها ، كما تساعد علي تقييم الفرص الضائعة من جراء نقص النشاط والخسارة الناتجة عن ذلك ، وفي الحالة المعاكسة فان زيادة النشاط يوفر للإدارة معلومات يمكن أن تستخدمها في التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة علي استغلال الطاقة ، وكذا اعداد الموازنات والعمل علي تحسين دقة المعايير المتعلقة بالنشاط والطاقة الإنتاجية ، وتستخدم ذلك في حساب التكاليف المتوقعة.
- الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظل مستويات النشاط المختلفة وهذا يساعد علي سهولة تحديد سعر البيع مع استقراره .

تعد أكثر واقعية في تناولها للتكاليف الثابتة وتحميلها بالقدر الملائم وتبرز الطاقة العاطلة ، ومع هذا فهي لا تخلو من بعض العيوب .

- عند انخفاض حجم الوحدات المباعة ترتفع أسعار تكلفتها جراء تحميل التكاليف ، وهذا مايفقدها ميزتها التنافسية .
- صعوبة تحديد أحجام النشاطات العادية لتعدد المراحل الإنتاجية واختلاف قدرات وسائل الإنتاج .
- صعوبة تحديد أحجام النشاطات العادية لتعدد المراحل الإنتاجية واختلاف قدرات وسائل الإنتاج .
- صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة ، وخصوصا إذا تعلق الأمر بالتكاليف شبه متغيرة ، إضافة إلي مشكل توزيع الأعباء الغير مباشرة وفق أسس الطريقة .
- إشكالية تقييم المخزونات النهائية ، التي يجب أن تقيم بقيمتها الحقيقية وهذا ما غفلت عنه الطريقة وبالتالي سيكون هناك مقدار بالزيادة في حالة معامل التحميل أكثر من الواحد لأنه يحتوي علي تكاليف ثابتة أكثر من نصيبها ، وسيكون هناك مقدار بالنقصان في حالة معامل التحميل اقل من الواحد وذلك لإهماله لجزء من التكاليف الثابتة .

¹ احمد طوابيبة ، مرجع سابق ، ص 104.

المطلب الثالث : طريقة التكاليف المتغيرة

أولا : مبدأ عمل طريقة التكاليف المتغيرة :

إن أساس الطريقة هو الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة ، واستخدام هذه لأخيرة مباشرة كانت أم غير مباشرة في تحليل وحساب الهامش علي تكلفة المتغيرة الذي يساهم في إيجاد عتبة المردودية .

وينصب مضمون الطريقة في أن تحمل وحدات المنتجة بنصيبها الكامل من الأعباء المتغيرة بشقيها المباشر وغير مباشر وهذا حسب مستويات الإنتاج ، باعتبار أنها تدخل في حساب مختلف التكاليف وتستبعد في المقابل الأعباء الهيكلية لأنها تبقى ثابتة في المدى القصير والمتوسط رغم تغير حجم النشاط ، وبإيجار فان خصائص طريقة التكاليف المتغيرة تتمثل في :¹

- اعتبار التكاليف المتغيرة من مكونات تكلفة إنتاج ، في حين ترتبط الأعباء الثابتة بأعباء الفترة المحاسبية .
 - حساب الهامش لعي تكلفة المتغيرة لكل منتج علي حدي .
 - تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج سواء كانت ثابتة أو متغيرة .
 - تحميل التكاليف الثابتة مباشرة علي نتيجة باعتبارها ثابتة .
 - ضرورة وجود رقم أعمال يغطي كل الأعباء المتغيرة ومختلف التكاليف ويسمح بتحقيق هامش ربح لصالح المؤسسة .
- ويمكن ترجمة سير الطريقة وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (02) : حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المتغيرة

النسبة %	المبلغ	البيان
		رقم الأعمال
		التكاليف المتغيرة
		الهامش علي تكلفة متغيرة
		التكاليف الثابتة
		النتيجة

المصدر : بوعلام بوشاشي ، المنير في المحاسبة ، دار هومة ، الجزائر ، 1998

ونستخلص من الجدول انه للوصول للنتيجة التحليلية يجب حساب كل عناصر التكاليف المتغيرة لجميع المراحل وتقارن مع رقم الأعمال وهذا من اجل استخراج معامل الهامش علي تكاليف المتغيرة الذي يساوي:

رقم الأعمال - التكاليف المتغيرة

¹ P.lesseque « Gestion de l'entreprise et Comptabilité » 11eme Ed.dalloz.1996.

وهذا بعد إن نكون قد حسبنا الهامش علي التكلفة المتغيرة الذي يساوي بدوره :

الهامش علي التكلفة المتغير / رقم الأعمال

وهنا يظهر لنا جليا مدى أهمية رقم الأعمال في المؤسسة باعتباره المعيار المستعمل لقياس مستوى النشاط ، الذي ينتج عنه هامش يسمح بامتصاص التكاليف الثابتة ، ومن جهة أخرى يعتبر المسؤول عن تغطية النفقات المتغيرة ، والفائض يعتبر هامش تقاسبه ربحية المؤسسة .

ثانيا : استعمالات طريقة التكاليف المتغيرة:

تعد طريقة التكاليف المتغيرة من أكثر الطرق استعمالا في المؤسسات الاقتصادية وفيما يلي اعم استعمالاتها:¹

1- تحليل النتيجة :

إن الخلط في مفهوم هذه الطريقة يضاف إليه الخلط في استعمالها ، حيث التكاليف المتغيرة ليس هدفها حساب النتائج وإنما هيا أداة لتحليل الاستغلال ، إذ لا يمكن أن نستعمل أي طريقة محاسبية تسمح بإهمال جزء معين من التكاليف (التكاليف الثابتة) ، أي يجب استعمال طريقة التكاليف الإجمالية في حساب النتيجة ، وفي حالة التخفيض من سعر التكلفة لمنتوح معين الذي ينتج عن حالة الفرق (عند انخفاض الطلب) وذلك بالتخفيض أو إلغاء التكاليف الثابتة التي يتحملها هذا المنتج يكون تحميلها علي المنتجات الأخرى الأقل تأثرا بالسوق ، أو تحويلها مباشرة إلي نتيجة إذا فالتكلفة الإجمالية هي الوسيلة الوحيدة للتسيير في مجال واسع أو مدى طويل ، لذا فاستعمال هذه الطريقة في حساب النتيجة هو مرور إلي حساب هامش التكلفة المتغيرة ونقطة التعادل .

2- تسمح التكاليف المتغيرة بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة:

حيث تمكن من متابعة التطورات التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة قصير الأجل ومقارنتها بالأرقام المثالية ، والسهر على التخفيض من مبلغها ، ومن جهة أخرى فهذه الطريقة توضح العلاقة بين حجم النشاط والتكاليف التي لا نجدها واضحة في التكاليف الكاملة أو الإجمالية .

3- التكاليف المتغيرة كطريقة لتقييم المخزونات التي تشكل صعوبة أثناء حسابها :

وهذه الطريقة تعطي ميزة لتقييم المخزونات بالتكلفة المتغيرة فقط وتحسب التكاليف الثابتة كتكاليف المدورة إي تسهيلا لتغطيتها ، عكس إدخالها في قيم المخزون الذي قد يستغرق وقتا لتصريفه وتحقيق هذه التكاليف كما تمثل هذه الطريقة لتقييم المخزونات ضمانا ضد احتمال انخفاض أسعارها مستقلا ، أي كلما كانت تكلفتها اقل كان ربحها أكثر عند انخفاض أسعارها .

¹ D .Boussars .Comptabilité Analytique .1995.P12.

4- التكاليف المتغيرة كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية :

وذلك فيما يخص عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة ، وكذلك مستوى سعر البيع أو هانش الربح المحقق في عملية البيع ، وهذا بدراسة الشروط الاستغلالية المتوفرة في إطار المدة القصيرة وتحديد سياسات استغلالية وفق أحسنها بالنسبة للمؤسسة وإذا كانت هناك عدة منتجات فتدرس الشروط الاستغلالية المستقبلية بكل منها علي حدى ويتم تحديد أحسنها وإذا لم تكن هناك إمكانية تحسين مردوديتها فيمكن التخلص من إنتاج الأسوأ ورفع إنتاجية للأحسن ، وذلك تبعا لشروط السوق ، وفي حالة عدم وجود طلب على المنتجات التي ترغب المؤسسة الزيادة منها فالأحسن لها إنتاج اكبر حجم من المنتجات ذات الأكبر ربحا أو الأقل خسارة من المجموع .

5- تسمح التكاليف المتغيرة بتحديد عتبة المردودية لكل منتج على حدا :

وهذا تعميما لمبدأ عتبة المردودية العامة للمؤسسة ، حيث تصبح عتبة المردودية لكل منتج أو لكل قسم أكثر فائدة من عتبة المردودية الإجمالية للمؤسسة ، كما أن الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة لسعر تكلفة الوحدة يسهل عملية حساب حدود رقم الأعمال نقطة الصفر التي تراعي في تسيير المؤسسة ، كما تسمح تكاليف المتغيرة بحساب هامش الأمان ومعدل مؤشر الأمان وبتطوير هذه الطريقة فقد استعملت عتبة المردودية في استخراج ما يسمى عتبة النشاط وهذا بتوزيع تكاليف المؤسسة ليس إلي ثابتة ومتغيرة بل إلي :¹ **ثابتة هيكلية** : ذات المدى الطويل وهي تكاليف التي لا يمكن الاستغناء عنها ولو كانت المؤسسة متوقفة عن النشاط كمصاريف الإيجار وأجور الحراس ، الضرائب العقارية ، فوائد القروض الخ .

ثابتة للنشاط : وهي التكاليف التي تتحملها المؤسسة إنشاء نشاطها وهي ليست متناسبة مع هذا الأخير ، مثل مصاريف التسيير العام ، الإشهار ، البريد والمواصلات ، مصاريف المستخدمين الدائمين إنشاء نشاط المؤسسة .

التكاليف المتغيرة : وهي التكاليف التي تتغير مع تغير حجم النشاط وتعتبر متناسبة معه مثل المواد الأولية المستعملة في عملية التحويل ، مثل رسوم اعلي رقم الأعمال ، مصاريف المستخدمين المباشرين في عملية التحويل أو الإنتاج وبعد هذا تقسيم يكون التحليل كما يلي :²

✓ إذا أنتج رقم الأعمال هامش علي التكلفة المتغيرة أكثر من مجموع التكاليف الثابتة فهناك ربح فان كان يساويه فان الربح سوف يكون معدوم .

¹ ناصر داداي عدون ، مرجع سابق ، ص 137.

² حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أو مكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 1010-2011، ص 54.

✓ أما عندما يكون هامش التكلفة المتغيرة اقل من التكاليف الثابتة الإجمالية أو اكبر من التكاليف النشاط الثابتة فسوف تحقق المؤسسة خسارة لن تكون بمقدار عدم تغطية التكاليف الهيكلية الثابتة ، إذا فان استمرار نشاط المؤسسة أحسن من غلقها إذ تكون في هذه الحالة الخسارة تقدر بجزء من التكاليف الثابتة الهيكلية .

✓ أما إذا كان الهامش علي التكلفة المتغيرة اقل من التكاليف الثابتة للنشاط فيكون من الأحسن اقتصاديا توقيف نشاط المؤسسة ، وتنتج من لعاقبة العتبة المردودية عتبة النشاط التي تساوي :

$$(\text{التكاليف الثابتة لنشاط } 100 *) / (\text{نسبة الهامش الإجمالي } 100 *)$$

ثالثا : أهمية طريقة التكاليف المتغيرة في مراقبة التسيير

تظهر أهمية حساب التكاليف وتبويب عناصرها وفق طريقة التكاليف المتغيرة من خلال استخداماتها المختلفة في مراقبة التسيير بحيث يسمح بدراسة مسلك التكاليف التي تعتبر في غاية الأهمية بالنسبة لاتخاذ بعض القرارات خاصة تلك المتعلقة بتخطيط الإرباح أو ما يسمى بتحليل التعادل أو عتبة المردودية ، حيث يتم وفقها دراسة العلاقة بين التكلفة ، الحجم والربح الذي يمثل أساس عملية تخطيط الإرباح المستقبلية وتحديد الآثار المترتبة عن السياسات الإدارية البديلة ، ويفترض هذا تحليل أن المؤسسة تملك مجموعة من الموارد الاقتصادية تستلزم نقص التكاليف الثابتة علي الأقل في الفترة القصيرة ، وفي هذا الإطار تنحصر مشكلة المدير في هذه الوحدات علي اتخاذ القرارات التي تحقق أفضل استخدام ممكن لهذه الموارد الاقتصادية من ناحية مستويات الإنتاج وتشكيلة المبيعات ، ولذلك يتم دراسة العلاقة بين تكلفة والحجم والربح كأساس لتحديد الإنتاج الأمثل لقسم من أقسام المؤسسة أو للمؤسسة ككل وإذا تعددت منتجاتها أو خدماتها ، وكل هذه القرارات تتوفر على متابعة تآثر التغيير في حجم الانتاج عي التغيرات في الدخل وفي التكاليف ¹.

وعموما فان الإنتاج يجب ان يرتفع او يتم تغيير تشكيلة المبيعات اذا كانت الزيادة في الدخل ناتجة عن ارتفاع الإنتاج تزيد عن الزيادة المتوقعة في التكاليف نتيجة لزيادة الحجم ، وبناءا عليه يمكن القول ان هذا التحليل يركز علي مسلك التكاليف والإيرادات بالنسبة لإحجام الإنتاج المختلفة .

وتسمح التكاليف المتغيرة بمراقبة فعالة للتسيير الداخلي للمؤسسة ، حيث تمكن من متابعة تطور التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة في المدى القصير ومقارنتها بالأرقام المثالية والسهر في تخفيض مبلغها .

1- احمد حلمي جمعة ، عطا الله خليل ، ابراهيم الطراونة، محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، ط2 ، الاردن، 1999

وتستعمل عادة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص التكاليف المتغيرة والثابتة وكذا سعر البيع أو هامش الربح الذي سيتحقق في عملية البيع سواء لكل منتج علي حدة أو للنشاط العام للمؤسسة ، أيضا دراسة التكاليف وتحديد أثرها ودراسة مختلف التغيرات المتوقعة فيها وفي رقم الأعمال بالرجوع إلي المعطيات الحالية للسوق ولظروف المؤسسة وكل التنبؤات المتعلقة بالزيادة أو الانخفاض في أسعار البيع ، الوحدات المباعة ، أسعار المواد الأولية ، وباقي المعطيات الإستراتيجية التي تأثر سلبا أو إيجابا علي سلوك التكاليف أو نشاط المؤسسة ، وبالتالي نلاحظ كل هذا ملائمة حقيقية لمراقبة لتسيير بصفة مفصلة ، أما فيما يخص العيوب فنجد ما يلي :¹

- ليس من السهل الفصل بين عناصر التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة الربط بين عناصر التكاليف و حجم الإنتاج و المبيعات ، فان هناك بعض التكاليف شبه المتغيرة وشبه الثابتة التي لا تعتبر ثابتة أو متغيرة تماما بالنسبة لحجم النشاط ولذلك يكون علي المحاسب دراسة سلوك العنصر اتجاه النشاط خلال فترة طويلة من الزمن ، حين يصل لترتيب المطلوب قد تتغير طبيعة العنصر مما يؤدي إلى إعادة تبويبها من جديد ولهذا فانه حد فاصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة .
- التشابه الكبير بين التكاليف الثابتة والمباشرة أدى إلي خلط بين المفاهيم عند مستعملي الطريقة .
- تفيد هذه الطريقة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط طويل الأجل .
- تراجع نسبة الأعباء المتغيرة لصالح الأعباء الثابتة .
- طريقة تقييم المخزونات ليست دقيقة ، لأنها تدخل ضمن عملية التقييم لأعباء التكاليف الثابتة .
- هذه الطريقة لا تساعد إدارة المؤسسة في تسعير المنتجات في المدى الطويل ، لان اتخاذ التكلفة المتغيرة كأساس في تحديد أسعار البيع علي المدى الطويل يؤدي إلي عدم المحافظة علي الأصول المستعملة في المشروع .

المطلب الرابع: طريقة التكاليف المعيارية

أولا : أساليب طريقة التكاليف المعيارية

يقوم هذا النظام علي أساس استخدام معايير لكل عنصر من عناصر التكاليف ، ولذلك فهي تعبر عن الترجمة المالية لمعدلات الإنتاج الهندسية ، التي نشأت كفكرة مع ظهور الحركة الإدارة العملية لتخطيط العمليات الإنتاجية والحكم علي مدى الكفاية الإنتاجية للمعطيات الصناعية المنفذة ، وبغرض تحقيق الهدفين السابقين يجب وجود نظام جيد للرقابة ، لمتابعة سير العمليات في المؤسسة والتأكد من استغلال الموارد المتاحة علي أفضل وجه ، وكذا التحديد الواضح للاختصاصات المسؤوليات في المستويات الإدارية المختلفة ، ومن ثم وضع النظم و القواعد التي تحكم الإجراءات التنفيذية لكشف أي حوادث غير طبيعية أو انحرافات في مجال الرقابة ، والتي قد ترجع إلى عوامل تدخل في حدود سلطات الشخص المسؤول الذي تقدم

¹ خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف تخطيط ورقابة، دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن، 2011، ص57

إليه البيانات ، أو الانحرافات ف غير مجال الرقابة ، والتي قد ترجع إلى عوامل خارجية عن حدود سلطات الشخص ولذلك يعرف الانحراف بأنه الفرق بين التكلفة المعيارية والفعلية ، الذي قد يكون سالباً ويؤدي لانخفاض الإرباح أو موجبا ويؤدي إلى ارتفاعها ، وبناءا علي ما سبق نستنتج أن التكاليف المعيارية تمثل احد الأساليب الرقابية علي التكاليف الفعلية ويتكون من :¹

1- المعيار :

وهو مقياس أو معدل أو رقم يتم تحديده مقدما وفقا لمواصفات هندسية لتقدير كل من :

- المواد اللازمة لمنتج معين من حيث التحديد الأمثل للكمية والمعايير .
- العمالة اللازمة لمنتج معين من حيث العدد الأمثل والخبرة ومعدل الأجور
- الأعباء الإضافية اللازمة لمنتج معين لكي يصبح نموذجا لما يجب ألا تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توفر الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول بمستوى الأداء إلى درجة الجودة .

2- معايير الأداء :

تعتبر عما يجب عليه أن تكون العلاقة المفضلة بين خصائص المدخلات و المخرجات

3- معايير التكلفة :

هي التي تحدد مسبقا علي أساس علمي يتم اعتمادها كنموذج لما يجب ألا تتجاوزه التكلفة الفعلية لتحقيق الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة .

4- التكلفة المعيارية :

هي التكلفة التي يتم قياسها علي أساس المعايير لحجم معين من الإنتاج أو الانجاز الذي يمكن أن يكون وحدة واحدة ، ولكي يتحقق المفهوم العلمي للتكاليف المعيارية يجب تصميم البطاقات التالية :

أ- بطاقة معايير التكلفة :

ويتكون من المواصفات المعيارية لعناصر التكاليف الكمية المعيارية لعناصر التكاليف ، السعر المعياري للوحدة ، ويتم إعداد بطاقة لكل من معيار التكلفة المواد في المنتج ، وبطاقة معيار التكلفة العنصر البشري ومنها يمكن إعداد بطاقة معيار لتكلفة المواد المباشرة ، بطاقة معيار تكلفة الأجور المباشرة ، بطاقة معيار التكلفة الخدمات الإنتاجية غير مباشرة.²

¹ أبو زيد كمال خليفة و آخرون، محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2001، ص 60.

² أبو زيد كمال خليفة و آخرون ، مرجع سابق ، ص 61-62.

ب- بطاقة التكلفة المعيارية للمنتج :

وتتضمن معايير التكلفة المتعلقة بوحدة المنتج أو مجموعة من المنتجات ، وبالتالي يسجل في كل بطاقة من عناصر الإنتاج ما يلي :¹

$$\text{معيـار تكلفـة المـواد} = \text{معيـار الكميـة} * \text{معيـار السـعر}$$

وهكذا مع كل معايير العناصر الأخرى .

ويتم الحصول علي معايير التكلفة من مصادر مختلفة هي :²

• المواد :

حيث يتم الحصول علي التكلفة المعيارية لكل نوع من المواد الأولية من :

✓ دراسة الأسعار الحالية لمشتريات المادة الأولية وتعديلها حسب الظروف والتعديلات المتوقعة .

✓ تقدير كمية المواد الأولية التي يتطلبها إنتاج كل وحدة من المنتج التام .

وعادة ما يساعد قسم المشتريات في الوصول الى أسعار المواد الأولية ، في حين يساعد المهندسون الصناعيين والفنيون في الوصول الى الكميات المعيارية المطلوبة لإنتاج وحدة تامة .

• الأجور :

يتم تقدير عدد ساعات العمل المباشرة المطلوبة لكل وحدة منتجة من خلال ملاحظة الوقت الذي يقضيه العامل في الإنتاج ليقوم فيما بعد قسم المحاسبة بتحديد معدل الأجر المتوقع خلال الفترة .

• أعباء الإنتاج المتغيرة :

يتم تقدير معدل هذا العنصر عن طريق استخدام أسلوب الانحدار ، وغالبا ما تستخدم ساعات العمل المباشر كمتغير مستقل لكل قسم إنتاجي ، ويتم تعديل معدل الأعباء المتغيرة كل سنة بناءا علي التغذية العكسية المتوصل إليها من مديري الأقسام الإنتاجية وتقديمها للمعنيين لتعديل المعدل سنويا .

• أعباء الإنتاج الثابتة المقدرة :

يتم تقديرها حسب ماهو متوقع حدوثه في كل قسم إنتاجي ، بما فيها تكلفة أقسام الخدمات الموزعة على أقسام الإنتاج ، ولضمان عقلانية هذه المعايير يتم تقديرها وفق أسلوب العينات ، ويتم تعديلها لتعكس المتغيرات

¹ خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق ، ص 58.

1- كمال خليفة ابو زيد ، كمال الدين الدهراوي ، محاسبة التكاليف لإغراض التخطيط والرقابة ، مكتبة الإشعاع الفنية ، 1999 ، ص 144-145.

المتوقعة في الظروف داخل الأقسام الإنتاجية خلال السنة أيضا عن طريق تحليل الانحرافات الناتجة عن المقارنة بين التكاليف المعيارية والفعلية ليتم في الأخير الموافقة عليها من طرف الإدارة العليا .

ثانيا : كيفية تحديد الفروق

1- تحديد الفروق :

تسمح طريقة التحليل بواسطة التكلفة المعيارية من تقديم إمكانيات المؤسسة ، وذلك بحساب المفروقات بينها وبين الحقيقية وهذا لمختلف عناصر التكلفة ، ويتم تحديد المسؤوليات علي الأسباب التي أدت إلى حدوثها ، والواقع أن حساب الفروقات لا يكون أوتوماتيكيا بعد كل دورة ، بل حسب الحاجة الى ذلك مع العلم أن هناك مستويات من الفروق لا تراقب لأنه مسموح بها إنشاء إجراء عملية التحليل ، يجب أن تكون القواعد التي تحدد بها تكاليف الحقيقية والمعيارية ومتشابهة ، فتكون الكميات المعيارية المستعملة في التحليل ليست التي حدثت من قبل النشاط ، ولكن الكميات التي كان جب أن تستعمل للحصول علي الإنتاج المحقق ، أي أن الكميات المعيارية تحول دائما بدلالة المنتجات الحقيقية ، وهناك أساسا ثلاثة عناصر ، التي يمكن حساب فروقاتها وهي المواد الأولية المستعملة ، اليد العاملة ، الأعباء غير مباشرة للإنتاج ، بحيث أن حساب معدلات كل منها وفق المعدلات التالية :¹

أ- الفروقات علي المواد الأولية :

ونميز فيها نوعين من التحليل :

• التحليل الثنائي لانحراف المواد :

انحراف السعر = السعر الفعلي - السعر المعياري

انحراف الكمية = الكمية الفعلية - الكمية المعيارية

انحراف الإجمالي = (السعر الفعلي - السعر المعياري) - (الكمية الفعلية - الكمية المعيارية)

• التحليل الثلاثي لانحراف المواد :

انحراف السعر = (السعر الفعلي - السعر المعياري) الكمية المعيارية

¹ إسماعيل إبراهيم جمعة ، محاسبة التكاليف ، دار المعرفة الجامعية ، سنة 1999 ، ص 327-335.

انحراف الكمية = (الكمية الفعلية - الكمية المعيارية) السعر الفعلي

انحراف إجمالي = (السعر الفعلي - السعر الإجمالي) - (الكمية الفعلية - الكمية المعيارية)

• الفروق علي اليد العاملة : ¹

انحراف الوقت = (المدة المعيارية - المدة الفعلية) معدل السعر المعياري

انحراف السعر = (معدل السعر المعياري - معدل السعر الفعلي) المدة الفعلية

ج- الفروق علي الأعباء الغير مباشرة للإنتاج :

الفروق علي الموازنة = (التكلفة المرنة للساعة - التكلفة الحقيقية للساعة) المدة المتوقعة للساعة

الفروق في النشاط = (التكلفة المعيارية للساعة - التكلفة المرنة للساعة) المدة المتوقعة للإنتاج الحقيقي

الفروق في المردودية = (المدة المتوقعة للإنتاج الحقيقي - المدة الحقيقية للإنتاج) التكلفة المعيارية للساعة

مع العلم أن :

الفرق المشترك = (التكلفة المعيارية للساعة - التكلفة الحقيقية للساعة) (المدة المتوقعة للإنتاج - المدة الحقيقية للإنتاج)

التكلفة المرنة للساعة = (التكاليف المرنة / المدة الحقيقية) = (التكلفة المتغيرة + التكلفة الإجمالية الثابتة) / المدة الحقيقية

ثالثا - تحديد الأسباب :

يمكن خلال فترة محددة ملاحظة مجموعة من الانحرافات لسلبية ، التي يجب العمل حتى لا تتكرر ف الفترة المقبلة ، لذا يجب أن ينصب الاهتمام ، ليس علي الانحراف الإجمالي فحسب ، بل علي الانحرافات الجزئية المحسوبة عند التحليل والتي تخص كل من السعر والكمية ، وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين أسباب داخلية وخارجية .²

¹ بوعلام بوشاشي ، مرجع سابق ، ص 235.

1- أسباب الانحراف علي مواد الأولية :

• الانحراف علي السعر :

الأسباب الداخلية: وغالبا ما ترجع للأسباب منها غياب دراسة مقارنة للأسعار ، عدم تحديد شروط تنافسية للموردين بمواصفات نوعية تكون نفسها ، وهنا تكون المؤسسة هي المسؤولة عن الانحراف المسجل .

الأسباب الخارجية : الارتفاع العام لأسعار المواد الأولية ، مما يستوجب علي المؤسسة إقامة تقديراتها المستقبلية علي أساس الأسعار الجديدة .

الانحراف علي الكمية :

يمكن أن يكون سبب الاستهلاكات الزائدة راجع الي التبذير ، السرقة ، التلف المستمر الناتج عن سوء التخزين ، لذلك يجب اتخاذ الإجراءات اللازمة حتى تكون المعايير المقدرة محترمة الى أقصى درجة ممكنة إضافة الى أن التنظيم الأفضل للعمل يمكن أن يقلل من استهلاكات المواد الأولية .

2- أسباب الانحراف علي اليد العاملة :

أما فيما يخص الفروق في اليد العاملة فنجد أسباب مختلفة منها ارتفاع رواتب أو الأعباء الاجتماعية ، عدم توفر اليد العاملة المؤهلة ، عدم كفاية الإشراف علي العمل ، عدم واقعية المعايير .

3- أسباب الانحراف علي الأعباء غير مباشرة :

ترجع هذه الفروق أساسا إلي أسباب تتعلق بطبيعة هذا النوع من الأعباء الذي يتسم بالتعقيد والترابط علي كل من مستوى الأنشطة ، الأقسام ومختلف العمليات ، هذا ما يجعل صعوبة في تحديد أسبابها و درجة تأثيرها وعموما ترتبط أسباب الفروقات هذه بعوامل عدة نذكر منها " الكفاية الإنتاجية للعمال ، الطاقة الإنتاجية للآلات ، ظروف الطلب والعرض في السوق الذي يجعل من عامل الكمية يؤثر علي الأعباء غير المباشرة الإجمالية ، الأعباء الغير مباشرة لوحدة المنتج ، لذا وجب القيام بدراسات محاسبية لبناء نماذج إحصائية ، تهدف لمتابعة سلوك الأعباء باستمرار ، وفي ظل مستويات مختلفة علي الإنتاج ، مما يعطي إمكانية التعرف علي مختلف التأثيرات الحاصلة وتحديد مصدرها وبالتالي ضمان مراقبة مستمرة تكون لصالح أداء المؤسسة¹.

¹ زعبيط نور الدين، مراقبة التكاليف بتقنية الانحرافات وتحسين أداء ومردود المؤسسة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الأول، جوان 2007، ص 97 .

رابعاً : أهمية طريقة التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير

لقد أثبتت طريقة التكاليف المعيارية فعالية كبيرة في ميدان مراقبة تسيير المؤسسة وكل مراكزها وعلى اختلاف مستوياتها من خلال مراقبة الأداء وتقييمه ، بعد تحليل النتائج الفعلية ومقارنتها بالمعيارية وتحديد الانحرافات وتشخيص الأسباب ، ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة التي تحول دون تكرارها مستقبلاً . كما أنها توفر للمؤسسة أداة لمراقبة الأعباء المساعدة في تحديد مصادر الخلل أو حسن الأداء وكذا تحسين شروط الاستغلال مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المتمثلة في :¹

- ✓ قرارات تسعير المنتجات .
- ✓ قرارات اختيار طرق الصنع .
- ✓ قرارات توفير الطاقة الإنتاجية .
- ✓ قرارات التوسع في حجم الإنتاج .
- ✓ قرارات اختيار طرق بيع وأساليب الإعلان .
- ✓ تعتبر وسيلة فعالة لتحقيق هدف الرقابة على التكاليف .
- ✓ زيادة كفاءة الإنتاج ، نتيجة المفاضلة المستمرة بين النتائج الفعلية والمقاييس المعيارية .
- ✓ إمداد الإدارة بتقارير دورية توضح الانحرافات الناتجة عن معايير المحددة مقدماً .
- ✓ توفر المعلومات التي تخدم الإدارة عن أسعار وكميات الإنتاج والطاقة الإنتاجية ، وتكلفة الطاقة العاطلة والتكاليف المتوقعة ، وكذا معدلات التكاليف في الفترات المختلفة واتجاهاتها ، مما يساعد الإدارة في ترشيد قراراتها .

ومع هذا فهي لا تخلو من بعض النقائص نتيجة سوء استخدامها خاصة مع غياب المرونة والدقة في إعداد المعايير المتعلقة بها ، وفيما يلي بعض النقائص :

- ✓ قد تكون معايير الموضوعة في مستوى كبير من المثالية ، مما يجعل مستويات النتائج صعبة التحقيق في أرض الواقع .
- ✓ صعوبة تعديل النموذج المعياري المطبق في العمليات الإنتاجية في حال حدوث تغيرات في المستويات التشغيل إلا بعد نهاية الدورة .
- ✓ إمكانية تحريف قاعدة أسعار البيع .
- ✓ دفع المؤسسة في بعض الأحيان إلى مراجعة معاييرها دون الحاجة إلى ذلك مما يرفع التكاليف .

¹ نوال مرابطي ، مرجع سابق ، ص 153 .

خلاصة الفصل :

من خلال ما تم ذكره في الفصل الثاني عرفنا علي مختلف مفاهيم و مراحل تطور المحاسبة التحليلية ومختلف أنواعها و تصنيفاتها مع شرح مختلف طرق المحاسبة التحليلية ، حيث أن محاسبة التحليلية تمثل أداة فعالة لمراقبة التسيير في المؤسسة والكشف عن مختلف الانحرافات وتحديد أسبابها وتبني الإجراءات المناسبة لتصحيحها من خلال قرارات واعية مناسبة وفي وقت الملائم .

ومن هذا المنطلق فقد قمنا بعرض مختلف الطرق الموجودة في المحاسبة التحليلية لحساب التكاليف و سعر للكلفة وإبراز مساهمتها في مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، إضافة إلى إبراز عيوبها التي تتطلب عليها كل طريقة من طرق المذكورة ، وبهذا توصلنا إلى أن المحاسبة التحليلية أداة ضرورية في مراقبة التسيير ، وعلي قدر كبير من الأهمية ، حيث تحظى المؤسسة بإمكانية التعرف علي أسعار تكلفة منتجاتها والعمل علي التحكم والتقليل منها لتحقيق القدرة علي المنافسة في السوق و تحقيق أعظم قدر ممكن من الربح الذي يمثل سبب وجود ونشاط المؤسسة .

الفصل الثالث : دراسة حالة في مطاحن الزيبان القنطرة

تمهيد :

في خلال الفصل هذا سوف نحاول أن نسقط الجانب النظري علي الجانب التطبيقي وتبيان واقع المحاسبة التحليلية و مراقبة التسيير واستخدام محاسبة التحليلية في مراقبة التسيير في مؤسسة محل دراسة حالة والتي كانت هيا مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة- .

حيث قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين تناولنا في المبحث الأول تعريف مؤسسة رياض سطيف المؤسسة الأم للوحدة مطاحن الزيبان وفيه بينا أهداف وسياسات المؤسسة وكذا وضعنا هيكلها التنظيمي ومختلف المصالح المتواجدة علي مستواها .

وفي المبحث الثاني تناولنا واقع مراقبة التسيير في المؤسسة والادوات المستخدمة فيها والقينا نظرة علي المحاسبة التحليلية في المؤسسة وطريقة حساب سعر التكلفة فيها .

المبحث الأول : المبحث الأول : نظرة عامة حول منشأة مطاحن الزيبان

المبحث الثاني : مراقبة التسيير ومحاسبة التحليلية في المؤسسة

المبحث الأول : نظرة عامة حول منشأة مطاحن الزيبان

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى المؤسسة في محاولة تعريفها من كل جوانبها .

المطلب الأول: تعريف بمنشأة الرياض سطيف:

- التعريف بالمنشأة:

منشأة الرياض هي منشأة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها، شركة مساهمة برأسمال 5000.000.000 دج ممتلك بنسبة 80% من طرف صندوق تسيير مساهمات الحبوب و 20% من طرف أشخاص طبيعيين ومعنويين. وتعد الرياض سطيف أول منشأة تقوم باللجوء للادخار العلني، وقد نتج عن ذلك رفع رأسمالها الاجتماعي، وتسعيرة سهمها في البورصة يوم 13 سبتمبر 1999 وبذلك فهي أول منشأة جزائرية تدخل البورصة.

يشتغل النشاط التحويلي للرياض باستغلال ستة عشر (16) مسمدة ومطحنة لطحن الحبوب بنوعيتها الصلب واللين وخمس وحدات للعجائن الغذائية والكسكى.

هذا النشاط مدعوم بأسطول نقل ممثل بـ 207 وحدة متحركة بحمولة إجمالية تقدر بـ 2,360 طن وأسند تسييرها للشركة التابعة "نقل الفؤارة" من جهة أخرى، ومن خلال شركته التابعة "صورمي" ينشط مجمع الرياض سطيف في مجال هندسة، دراسة، صناعة، صيانة تجهيزات المطاحن والتركيب الصناعي.

ويهدف الموضوع الاجتماعي للرياض سطيف إلى:

- تحويل الحبوب (القمح الصلب والقمح اللين) وتسويق المواد المشتقة كالسميد والدقيق والعجائن الغذائية والكسكى.

- البحث والتنمية الصناعية، الإنتاج، التحويل، التوظيف، الترقية، التسويق والتوزيع على كافة المراحل والتخزين لمواد الصناعات الغذائية.

- التموين، التوزيع على كافة المراحل وصياغة التجهيزات وعتاد الصناعات الغذائية .

- تطبيق إستراتيجية التنمية الصناعية التكنولوجية، التجارية، وترقية منتجات الصناعات الغذائية بما في ذلك الدخول في الشراكة بشركات أخرى.

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التشغيل دراسة حالة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة-

بصفة عامة فإن ممارسة الأنشطة الصناعية، التجارية والمالية بما فيها نشاط التجارة الخارجية واكتساب إنجاز أو التنازل عن براءات الاختراع، والعلامات التجارية التي تمس بصفة مباشرة أو غير مباشرة ميدان منتجات الصناعة الغذائية والقابلة لتسهيل النمو والتنمية بصفة مثلى للمنشأة .

المطلب الثاني: تعريف منشأة مطاحن الزيبان:

منشأة مطاحن الزيبان هي إحدى المنشآت التابعة للشركة الأم مجمع الرياض سطيف، وهي من المنشآت العمومية التي بدأت نشاطها على مراحل ابتداء من سنة 1983 إثر إعادة هيكلة الشركة الوطنية للمسامد والمطاحن والعجائن الغذائية والكسكسي (سمياك)، وتحولت بعد ذلك إلى شركة مساهمة SPA برأس مال قدره 235.000.000 دج ابتداء من سنة 1990، ليصل رأس مالها في سنة 2009 إلى 896.260.000 دج وبقي ثابت كما هو لغاية سنة 2013، وهي منشأة وطنية تتمتع بالشخصية المعنوية.

مقرها الاجتماعي ببلدية القنطرة، دائرة القنطرة، ولاية بسكرة. هدفها هو صناعة السميد والدقيق و مواد الأنعام وتسويقها، بالإضافة إلى تسويق العجائن المنتجة من طرف مجمع الرياض سطيف .

منشأة مطاحن الزيبان منشأة إنتاجية منظمة قانونيا تحت شركات الأموال، على شكل شركة مساهمة SPA، حيث أنها تخضع إلى النظام الحقيقي في تحديد الربح الضريبي، وهذا طالما أن رقم أعمالها في ارتفاع متزايد ومستمر؛ حيث انتقل من 235.000.000 دج سنة 2008 ليصل إلى 896.260.000 دج، لهذا فهي مجبرة على مسك الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في المواد 9، 10، 11، من القانون التجاري الجزائري.

ومن الناحية الجبائية فإن المنشأة تخضع إلى جميع الالتزامات الجبائية والنظام الضريبي المتعلقين بالأشخاص المعنويين، وتتمثل مختلف الضرائب في:

- الضريبة على أرباح الشركات IBS على أساس الربح المحقق بمعدل 30% .
- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG على أساس حصة كل شريك من الربح الموزع.
- الرسم على القيمة المضافة TVA على جميع عمليات البيع التي تخص الدقيق الممتاز، النخالة بأنواعها، والسميد الثانوي وبمعدل 7%.
- الرسم على النشاط المهني TAP على أساس رقم الأعمال المحقق 2% .

- المجال البشري للمنشأة:

تحتوي كل منشأة على مجموعة من العمال الذين بدورهم يساهمون في تطوير المنشأة وزيادة إنتاجها وتحسين مردودها، بحيث وجدنا أن العدد الإجمالي لعمال منشأة مطاحن الزيبان القنطرة يصل إلى: 116 عامل يتوزعون حسب التسلسل المهني للفئات.

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التشغيل دراسة حالة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة-

وسنوضح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (03): توزيع العمال حسب التسلسل المهني للفئات

الفئات	العدد	النسبة
أعوان التحكم	62	%33
الإطارات	24	%19
المنفذين	30	%48
الإجمالي	116	%100

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات المنشأة

كما تتوزع هذه الفئات بدورها على مصالح المنشأة وأقسامها وسنوضحها من الجدول التالي:

جدول رقم(04): توزيع العمال على مصالح المنشأة

المستوى المهني	التدقيق	الإطارات	التحكم	المجموع
القسم والمصلحة				
المديرية العامة	00	04	01	05
الموارد البشرية	01	03	02	06
المالية والحاسبة	/	04	00	04
التجارة والنقل	02	03	12	17
الإعلام الآلي	/	01	/	01
الاتصال	/	01	/	01
المخبر	/	01	/	01
الأمن والنظافة	21	01	04	26
التمويل	/	/	02	02
تسيير المخزون	02	01	09	12
الصيانة	/	01	09	10
الإنتاج	04	03	23	30
شؤون قانونية	/	01	/	01
المجموع	30	24	62	116

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات المنشأة

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمنشأة:

تعتبر منشأة مطاحن الزيبان من المنشآت المتوسطة العامة التي تمارس نشاطها الصناعي فهي من الناحية التنظيمية تنقسم إلى عدة مديريات ومصالح، وهذا من أجل السير الحسن للمنشأة وتسهيل عمليات الرقابة وتتكون من المصالح التالية:¹

1- الرئيس المدير العام: يعد المسؤول عن كل رؤساء الهياكل وهو مكلف بحسن تشغيل المنشأة إداريا وتقنيا واتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة والتنسيق بين مختلف مصالح المنشأة، ومن مهامه أنه:

- يمثل المنشأة خارجيا (الناطق الرسمي للمنشأة).
- يعقد اجتماعات دورية مع مختلف الإدارات (مجلس المديرية العامة).
- يترأس مجلس الإدارة.
- رئيس لجنة حفظ الصحة والأمن.

2- أمانة الرئيس المدير العام: وتعد أمانة الرئيس المدير العام همزة الوصل بين المدير العام وباقي مصالح المنشأة، من مهامها (كل هذه المهام مرتبطة بالرئيس المدير العام):

- استقبال، تسجيل وتوزيع البريد الوارد وإرسال البريد الصادر.
- استقبال المكالمات الهاتفية الداخلية والخارجية وكذلك الفاكس.
- كتابة المراسلات وتوزيعها على مختلف المصالح.
- تحرير اجتماعات مجلس الإدارة.
- استقبال الضيوف (زبائن، الإدارة العامة للرياض، الزوار،....).
- توصيل تعليمات المدير العام لمختلف رؤساء المصالح.

3- هيئة إعادة الهيكلة، دراسة السوق والاتصال: وهي تقوم بالمهام التالية:

- دراسة إعادة الهيكلة للمنشأة؛
- دراسة السوق.
- تنظيم المشاركة في المعارض الاقتصادية، الإشهار.
- تمثل المنشأة من ناحية الإعلام.

4- المستشار القانوني:

يتلخص دور المستشار القانوني في إبداء الاستشارة القانونية لمختلف المصالح، أما مهامه فتتمثل في:

¹ من وثائق الإدارية للمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة -

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير دراسة حالة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة-

- التكفل بقضايا المنشأة محل نزاع سواء مع الأشخاص الطبيعية أو المعنوية (أغلب المنازعات التجارية مع مجموعة الزبائن الذين ترتب في ذمتهم ديون تجارية غير مسددة).
- متابعة ملفات الصكوك بدون رصيد أمام القسم الجزئي على مستوى مختلف الجهات القضائية المختصة.
- متابعة إجراءات التنفيذ الجبري على العقارات المرهونة بمعية المحضرين القانونيين قصد تحصيل الديون المترتبة في ذمة المدين الراهن.
- متابعة ملفات التأمين على ممتلكات المنشأة ضد جميع الأخطار بمعية شركة التأمين CAAT وكالة بسكرة، وتحصيل جميع التعويضات في هذا الشأن.

5- مشروع الإعلام الآلي:

- تم إدماج الإعلام الآلي في المنشأة من أجل تسهيل التعاملات بين جميع المصالح والتسريع في وصول المعلومة بالإضافة إلى النتائج السريعة الموثقة مقارنة بالعملية اليدوية، ومن المهام:
- إنشاء برامج أو إحداث التغييرات التطورات اللازمة على البرامج التابعة لمختلف المصالح، من بين البرامج الموجودة في المنشأة (حساب الأجور، الفوترة، المحاسبة، تسيير المخزون، الاستثمارات، الاهتلاكات...).
 - برمجة وصيانة حواسيب المنشأة.
 - إدارة شبكة الإعلام الآلي.
 - مراقبة البرامج وتطبيقها بالإضافة إلى تقديم المعلومات اللازمة على مختلف البرامج.
 - المساهمة في الجرد السنوي.

6- مصلحة النظافة والأمن:

تقوم هذه المصلحة بالحفاظ على أمن المنشأة بمختلف أنواعه ونظافتها، وتنقسم إلى فرعين:

أ- فرع الأمن:

يشرف عليه رئيس فرع، مسؤول عن رؤساء أفواج يشرفون على مجموعة من أعوان الأمن، يمكن تقسيم مهامهم إلى قسمين:

- مهام خاصة بالأمن العام:

- حراسة المنشأة ووسائلها وآلاتها من كل نهب أو سرقة.
- مراقبة كل شخص يدخل أو يخرج من المنشأة.
- إعطاء تأشيرة دخول الشاحنات من أجل حمل المنتج.

- مهام خاصة بالأمن الصناعي:

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير دراسة حالة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة-

- المحافظة على أمن الآلات من المخاطر.
- رش الأدوية على المواد الأولية والآلات لإزالة بعض المخاطر كإزالة السوس مثلا.
- الحفاظ على صحة العمال من أخطار الآلات.
- إتقان استعمال وسائل الدفاع عن الحريق.
-

ب- فرع النظافة:

يوجد تحت إمرة رئيس الفرع مجموعة من العمال والعاملات المسؤولين عن:

- التنظيف الدوري.
- مراقبة مستوى مخزون المياه وتعقيمه.

7- مصلحة مراقبة التسيير وأعادة التقييم:

- تعد من أهم المصالح كونها مسؤولة عن مراقبة التسيير داخل المنشأة، ومن أهم المهام التي تقوم بها:
- إعداد الميزانية التقديرية المنشأة: ويتم إعدادها بإتباع خطوط التوجيه التي تقدمها المديرية العامة، وهي تشمل كل من: الميزانية التقديرية للتموين، تسيير المخزون، الإنتاج، المبيعات، الاتصالات (الإشهار...)، الموارد البشرية.
 - تقوم كل مصلحة بإعداد الميزانية الخاصة بها، فمصلحة المبيعات مثلا تقوم بإعداد الميزانية التقديرية، وكذا إعداد اللوح البياني للمنشأة (التسويق، الإنتاج المبيعات، الموارد البشرية....) ومقارنتها مع التقديرات وتحليل النتائج.
 - إعداد التقارير الثلاثية والسادسية: تمثل تراكم نتائج الأشهر السابقة.
 - إعداد التقرير السنوي للتسيير: وهو تقرير مفصل عن نشاط المنشأة خلال السنة.
 - تقديم إحصائية ثلاثية للديوان الوطني للإحصائيات ردا على مراسلتهم.
- بمعنى أن دور رئيس المصلحة يتمثل في:
- جمع المعلومات من مختلف المصالح.
 - تحليل المعلومات.
 - إعداد التقارير الشهرية، الثلاثية، السادسة والسنوية.

8- مراجع الحسابات:

تعد وظيفة المراجع وظيفة مستقلة، وهي تقييم مراقبة العمليات على مستوى مصالح المنشأة، وهدف المراقبة في هذا المجال هو تقييم مدى كفاءة مختلف المراقبات الأخرى، أي متابعة أعضاء المنشأة في أداء مسؤولياتهم.

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التشغيل دراسة حالة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة-

مراحل مهمة المراجع: وتتمثل في:

- **مرحلة الدراسة والتحضير:** يقوم المراجع بجمع الوثائق، المراجع، والمناهج وهذا لتكوين مصادر رسمية للاعتماد عليها لتحضير القيام بمهمة.
- ثم تأتي مرحلة تحضير الوسائل المادية وتحديد تاريخ إجراء المهمة مع المصلحة المعنية.
- **مرحلة التنفيذ:** يعتمد المراجع في هذه المرحلة على الخبرة المكتسبة وتقنيات الاتصال مع الأفراد من أجل الإجابة على الإشكاليات المطروحة والمحددة عنده مسبقاً، فمثلاً عند الاتصال بالأشخاص يركز على الاستماع أكثر من توجيهه للحوار، ويعتمد كذلك في الحوار على الأسلوب القمعي كان يطرح أسئلة عامة ويترك الأشخاص يجيبون بحرية ثم يطرح أسئلة بشكل جزئي حتى يحصل على الإجابات الحقيقية للأسئلة المحددة، كما يمكن له الاستعانة بالمختصين للاستشارة.
- **إعداد تقرير التدقيق:** يأخذ شكل من منشأة إلى أخرى ولكن يشتركون في عناصر:
 - اسم المراجع، رقم الرسالة، تاريخ المهمة، عدد التوصيات، الأهداف، قائمة المرسل إليهم التقرير، اسم رئيس المصلحة.
 - بالإضافة إلى: مقدمة، أهداف المهمة، تطورات المهمة، التوصيات.
- **مرحلة المتابعة:** أي متابعة إذا ما تم تطبيق التوصيات.

9- دائرة الاستغلال:

تعد دائرة الاستغلال دائرة تقنية نظراً للمصالح المكونة لها، أساس هذه الدائرة هو الإنتاج، ومهمتها تحويل القمح إلى مادة منتهية، لذا تعد مصلحة الإنتاج أهم مصلحة في الدائرة أما باقي المصالح فهي مصالح دعم من أجل تحقيق أهداف المصلحة.

- **مهام مسؤول الاستغلال:**
 - تحقيق الأهداف المسطرة من خلال:
 - الربط بين مصلحة الإنتاج وباقي المصالح الأخرى؛
 - الربط بين مصالح دائرة الاستغلال مع باقي المصالح (مصلحة الموارد البشرية، الدائرة التقنية....).
 - البحث عن الكفاءات من خارج المنشأة عند وجود نقص.
- أ- **مصلحة الإنتاج:**

تتكون مطاحن الزيبان القنطرة من مطحنتين، يشرف على كل واحدة رئيس مطحنة وتتمثل مهامه في:

- متابعة المادة الأولية (النوعية، الكمية...).
- متابعة اليد العاملة (توفر الكفاءة المهنية...).

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التشغيل دراسة حالة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة-

- متابعة الوسائل المعدة للعمل.
- متابعة مراحل الإنتاج.
- متابعة محيط العمل.

أما مهام كل من:

- **رئيس مطحني:** مسؤول عن متابعة سير المطحنة مع مراعاة النوعية؛
- **رئيس وردية:** يشرف على متابعة المطحنة.
- **مسير الدرفيل:** مسؤول عن آلات الطحن.
- **مسير التنظيف:** مسؤول عن تشغيل آلات التنظيف

مراحل العملية الإنتاجية:

شكل رقم(07): مراحل العملية الإنتاجية

تتم على مستوى المخازن .

يتم فيها التخلص من الأوساخ الكبيرة والشوائب الكبيرة.

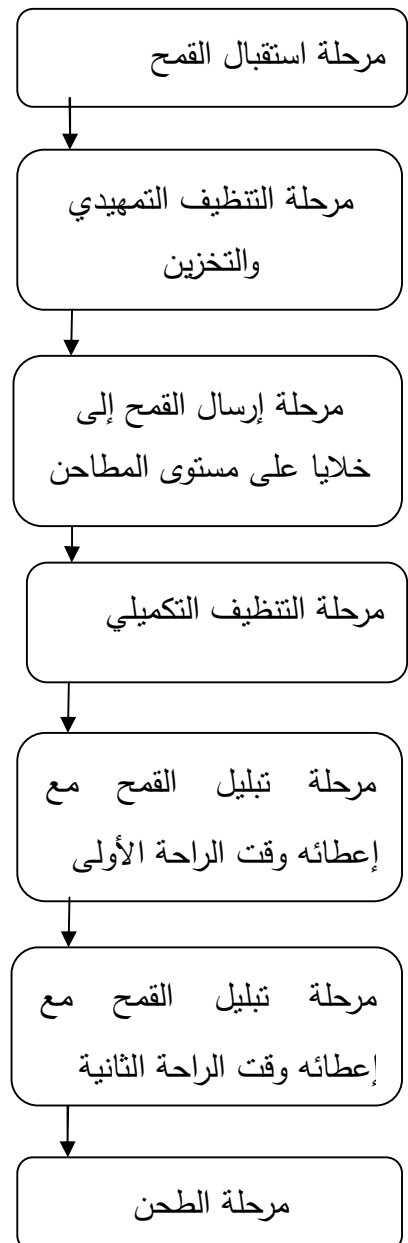
يتم فيها إرسال القمح إلى خلايا التخزين الموجودة في المطاحن.

تستعمل عدة آلات للتنظيف من أجل تصفية المادة الأولية من

الشوائب الصغيرة.

في هذه المرحلة يتم إضافة كميات محددة من الماء لبلوغ نسبة محددة الرطوبة من أجل فصل القشرة عن اللب لتسهيل عملية الطحن.

يتم تبلييل القمح وإعطائه وقت للراحة مرة أخرى



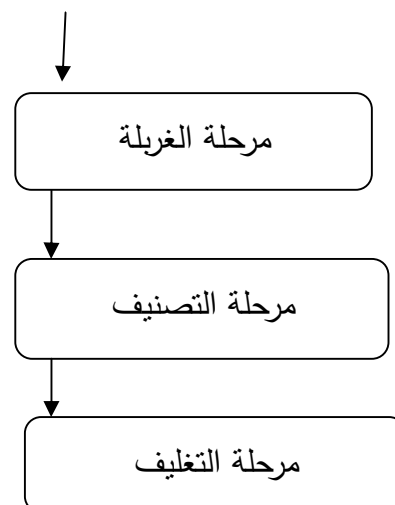
الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التشغيل دراسة حالة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة-

يتم استخدام آلات تسمى الدرافيل وتتم عملية الطحن عدة مرات

حتى الحصول على النوعية المطلوبة.

يتم فصل النخالة باستخدام آلات تسمى Plan sichteur.

يتم وضع المنتج في أكياس خاصة مختلفة المقاييس والسعات.



المصدر: من إعداد الطالب حسب المعطيات المقدمة من المصلحة

*منتجات المنشأة:

الجدول رقم (05) : تشكيلة المنتجات المتوفرة بالشركة.

المنتج	النوع	السعة
السميد	ممتاز	25-10 كغ
	عادي	25 كغ
	ثانوي	25 كغ
الدقيق	ممتاز	50-25-10-05 كغ
	عادي (الخباز)	50-25 كغ
النخالة	نخالة القمح الصلب	100-40 كغ
	نخالة القمح اللين	100 - 40 كغ
	النخالة المكعبة	100 - 40 كغ

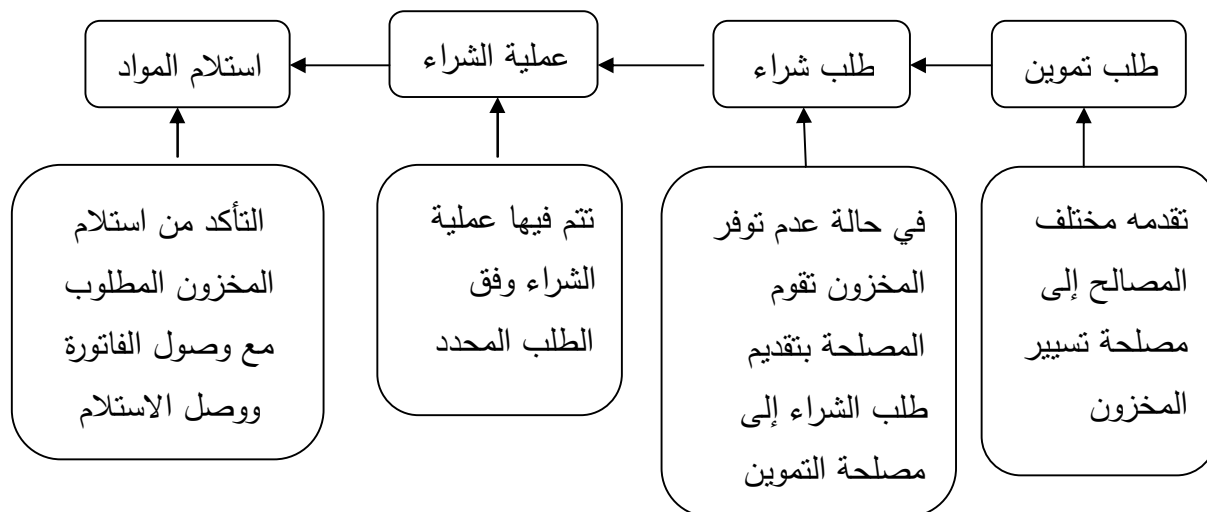
المصدر: من وثائق الشركة، مصلحة الإنتاج.

ب-مصلحة التموين:

تهتم هذه المصلحة بجلب المادة الأولية المتمثلة في القمح الصلب واللين، بالإضافة إلى شراء بقية الأشياء كقطع الغيار، أدوات مكتب،...

ب-1- فرع المشتريات: يتكون من رئيس فرع ومصفي وهو لذي يقوم بعمليات الشراء، وتتم عملية الشراء على النحو التالي:

الشكل رقم(08): مراحل عملية الشراء



من إعداد الطالب حسب الوثائق المقدمة من المصلحة

ب-2- فرع تعبير الحبوب:

ويتكون من معير الحبوب، تكمن مهمته في تعبير المادة الأولية (قمح صلب، قمح لين) قبل أن تتم عملية الشراء، فهو الذي يعطي الإذن بشراء المادة الأولية من عدمها، كما أنه يصل إلى اتفاق في سعر الشراء مع المورد (OAIC) على حساب المعايير المنصوص عليها في الجريدة الرسمية رقم 80 المؤرخة في 2007/12/26.

ت-مصلحة تشغيل المخزون:

وهو مخصص لتشغيل مخزن قطع الغيار ومخزن الأكياس، يشرف على كل مخزن أمين مخزن، وهو موجود تحت مسؤولية رئيس الفرع، وتتمثل مهام هذه المصلحة في:

- بعد استقبال طلب التمويل من مختلف المصالح وإذا توفر المخزون يتم تقديم المخزون وتسجيل ذلك؛
- أما في حالة عدم توفر المخزون يتم إعداد طلب الشراء وتقديمه إلى مصالح التمويل؛
- وعند استلام المخزون بعد شرائه يتم التأكد من مطابقة المخزون مع الطلب المقدم، ثم يتم تسجيله وإعطائه رقم تسجيل خاص في بطاقة متابعة المخزون، ثم بعد ذلك يتم ترتيبه؛
- متابعة المخزون: تسجيل أي دخول أو خروج في بطاقة متابعة المخزون؛
- يقيم شهريا مجموع المدخلات والمخرجات لمختلف المخزونات ويقدمها لمصلحة المحاسبة والمالية.

ج-1- فرع الاستقبال:

وهو مخصص لتسيير المادة الأولية، وهو يتكون من رئيس فرع يشرف على مسيري الصومعات الذين بدورهم يشرفون على أعوان رفع المنتج.

كما يتم فيه استقبال القمح بنوعيه وتحديد الكمية المستقلة وذلك باستعمال الجسر الوزن، ووضع القمح في الصومعات.

الكمية المستقلة= وزن الشاحنة مملوءة - وزن الشاحنة فارغة.

أما فيما يخص تقديم القمح إلى المطاحن فهذه المصلحة تعتمد على طريقة Fifo أي أن القمح الذي يدخل للمخازن أولاً يذهب إلى المطاحن أولاً (وهذا لأن القمح يفسد بمرور الزمن)، إلا في حالات استثنائية كأن يكون في المخازن قمح محلي ثم يدخل للمخازن قمح مستورد وتتم عملية دمجها معا.

ج-2- فرع الإرسال:

وهذا الفرع مخصص لتسيير المادة المنتهية، يتكون من رئيس فرع يشرف أعوان رفع المنتج، وتكمن مهامه في:

- تحديد كمية المواد المنتهية التي نقلت من المطاحن إلى المخازن؛
- التأشير على وصل رفع المنتج وتسجيل الكمية، ثم الطلب من الأعوان رفع المنتج في وسائل النقل؛
- تقديم شهريا مجموع المخرجات لمختلف المنتجات.

د- مصلحة الصيانة:

الهدف الرئيسي لهذه المصلحة هو تأمين الخدمات لضمان السير الحسن للآلات المستخدمة في عملية الإنتاج.

أما مسؤول الورشة فهو المسؤول عن كل الآلات الموجودة في الورشة، كما انه يشرف على عمال المصلحة عند غياب الرئيس، علما أن تدخل الأعوان يكون فرديا أو جماعيا عند الضرورة.

هـ-المخبر:

يعد المخبر مصلحة لا يمكن الاستغناء عنها في هيكل المنشأة حيث يشرف رئيس المصلحة على مجموعة من الأعوان الذين يقومون بإجراء اختبارات وتحليل المادة الأولية والمنتجات تامة الصنع من بين هذه الاختبارات:

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التشغيل دراسة حالة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة-

- **الرطوبة:** وهي قياس نسبة الماء في القمح وهذا من أجل تحديد نسبة الماء التي يجب إضافتها قبل عملية الطحن؛
- **نسبة الرماد:** يجري هذا الاختبار على كل من السميد والدقيق من أجل تحديد كمية الرماد؛
- **نسبة الغلوتين:** من تحديد نسبة العلك في كل من السميد والدقيق وهل هي مناسبة أم يجب تعديلها؛
- **نسبة الاستخراج:** من أجل استخراج هيات السميد الممتاز والعدي وتحديد نسبتهما؛
- **نسبة الحموضة:** يجري هذا الاختبار على المنتجات تامة الصنع التي بقيت فترة في المخازن هل يمكن بيعها أم لا؛
- **نسبة نشاط α ميلاز:** هذا الاختبار يجري على الدقيق هل هو يناسب الخباز أو يجب تغيير النسبة.

10- دائرة التقنية التجارية:

أ- **مصلحة المبيعات:** تعد هذه المصلحة هي المتعامل المباشر مع الزبائن، يدرج تحت مهامه رئيس المصلحة :

- تقصي السوق.
 - الإشهار للمنتج.
 - إرضاء الزبائن.
 - متابعة نوعية المنتجات.
 - استقبال ملفات الزبائن الجدد،
 - **مركز الفوترة:**
 - إعداد وصل رفع المنتج بعد استلام طلب الشراء من الزبائن؛
 - إعداد الفاتورة.
 - متابعة أرصدة الزبائن.
 - تقييم يومية المبيعات مرفقة بنسخ من الفواتير وتسديدات الزبائن لمصلحة المحاسبة والمالية.
- ت- **مصلحة النقل والوسائل العامة:**

تتقسم هذه المصلحة إلى فرعين يشرف عليهما رئيس المصلحة وتتمثل مهام الفرعين في:

ب- 1- فرع النقل:

- السهر على الوثائق الإدارية الخاصة بالسائقين.
- إعطاء بطاقات من أجل إعادة تعبئة خزانات الوقود الخاصة بشاحنات وسيارات المنشأة.
- طلب قطع الغيار الخاصة بشاحنات وسيارات المنشأة عند الحاجة.

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير دراسة حالة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة-

- توزيع المهام على السائقين من أجل نقل السلع إلى الزبائن، أو نقل خاص لصالح المنشأة.
- يقوم بتسيير 7 شاحنات، 4 سيارات، بالإضافة إلى حافلة لنقل العمال.

ب-2- فرع الوسائل العامة:

- السهر على إصلاح الوسائل العامة التابعة للإدارة.
- تسديد فواتير الماء، الكهرباء.
- تحضير الوجبات والإقامة للزوار وكذلك لأفراد المنشأة عند القيام بالمهام.

11- مصلحة الموارد البشرية:

رئيس المصلحة: وهو المسؤول الأول في المصلحة, ومن مهامه:

- تطبيق سياسة المنشأة فيما يخص تسيير الموارد البشرية:
 - التطبيق الكامل للاتفاقية الجماعية.
 - احترام تطبيق النظام الداخلي للمنشأة.
 - المتابعة اليومية لملفات المستخدمين.
 - متابعة تطور المسار المهني للمستخدمين.
 - تطبيق منهجيات العمل في الإطار القانوني.
 - المساهمة في إعداد الميزانية التقديرية للمصلحة.
 - المشاركة مع رؤساء المصالح في إعداد مخطط التوظيف.
 - مراقبة كشوف الأجور والرواتب للمستخدمين قبل التخليص.

أ-1- فرع تسيير الموارد البشرية:

- إعداد، تسجيل و ترتيب كل الوثائق الواردة من مختلف المصالح المتمثلة في: أمر بقيام بمهمة، قرار، شهادة عمل، رخصة الخروج.
- مراقبة كشف الحضور للعمال والمهتمين وتقديمها لفرع الأجور نهاية الشهر.
- التكفل بالعطل: السنوية، المرضية، الاستثنائية.
- تحرير المقررات (التقاعد، التعيين، تغيير المنصب...).
- تحرير العقوبات على العمال بعد استجوابهم.

أ-2- مراسل الضمان الاجتماعي:

- إنشاء ترقيم للعمال في صندوق الضمان الاجتماعي.

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير دراسة حالة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة-

- دفع ملف المرض، حوادث العمل لدى صندوق الضمان الاجتماعي.
- استرجاع مصاريف الأدوية من صندوق الضمان الاجتماعي.
- السهر على متابعة ومراقبة ملفات العمال المتواجدة في صندوق الضمان الاجتماعي.

أ-3- فرع الأجور:

- تطبيق العقود الجماعية لإعداد الأجور.
- جمع المعلومات لحساب الأجور (مقدمة من فرع تسيير الموارد البشرية).
- إدخال معطيات الأجور في قاعدة البيانات.
- طبع كشف الأجور.

12- مصلحة المحاسبة والمالية:

المحاسبة تقنية متعارف عليها تجري بواسطتها رصد ومسايرة التدفقات المختلفة الموجهة لنشاط المنشأة، مهما كانت طبيعتها، ويترجم ذلك في شكل نتائج مكرسة لمردودية هذا النشاط وفعاليته. وتتمثل تقنية المحاسبة في مجموعة من الإجراءات والطرق الفنية الموجهة لمتابعة نشاط المنشأة، ومدى تأثيره على هيكله أموالها أو ذمتها المالية خلال مدة معينة وهي السنة المالية، وعليه فيمكن القول أن المحاسبة عبارة عن أداة لكشف وتصوير المركز المالي للمنشأة وتحديد نتائج نشاطها من حين إلى آخر، وإظهار مكونات حساباتها (ذمتها) وأيضاً النتائج لاسيما بين دورة مالية وأخرى؛ فهي بصورة أشمل نظام متكامل لتنظيم ومسايرة التدفقات المنتجة لحركة الأموال أو التزامات المنشأة، عبر نشاطاتها أو حتى أنشطتها سواء مع نفسها (التصرف في التقنية، الإنتاج أو التشغيل...) أو مع بقية المتعاملين الاقتصاديين (زبائن، موردين، مصارف، مصالح جبائية،...).

أ- فرع الاستغلال:

يختص هذا الفرع بجانب النفقات التي تقوم بها المنشأة، فيتم فيه استقبال الملفات من مختلف المصالح والهياكل الخاصة من المشتريات والخدمات، وتتمثل مهامه في:

- مسك مسودة البنك: تقيد به كل العمليات البنكية (إصدار صكوك وكذا التحويلات).
- مسك مسودة الصندوق: تقيد به كل العمليات التي تتم نقداً.
- استقبال والتأكد من صحة ملفات المشتريات والخدمات المؤداة المتكونة من ملف المشتريات:
- طلب الشراء (ملحق رقم).
- الفاتورة (ملحق رقم).
- وصل استلام (ملحق رقم).
- طلب تخليص (ملحق رقم).

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التشغيل دراسة حالة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة-

- ملف الخدمات: نفس الوثائق باستثناء وصل استلام يقابله إقرار بالخدمة المؤداة (ملحق رقم).
 - التأشير على طلب التخليص
 - التسجيلات المحاسبية في اليومية المناسبة.
 - إعداد التقارب البنكي: والذي يأخذ يعين الاعتبار مسودة البنك الخاصة بالمنشأة، والجدول البنكي الخاص
 - تقييد حركة المخزون الخاصة بالمواد الأولية.
 - استخراج اليوميات المساعدة ودفتر الأستاذ لكل حساب للتأكد من صحة العمليات المحاسبية.
 - إعداد الميزانية.
 - إعداد جدول حسابات النتائج.
 - التنسيق مع المديرية العامة الكائنة بسطيف حول تسيير المنشأة بإرسال مختلف الوثائق المحاسبية
- ب- فرع الإيرادات:

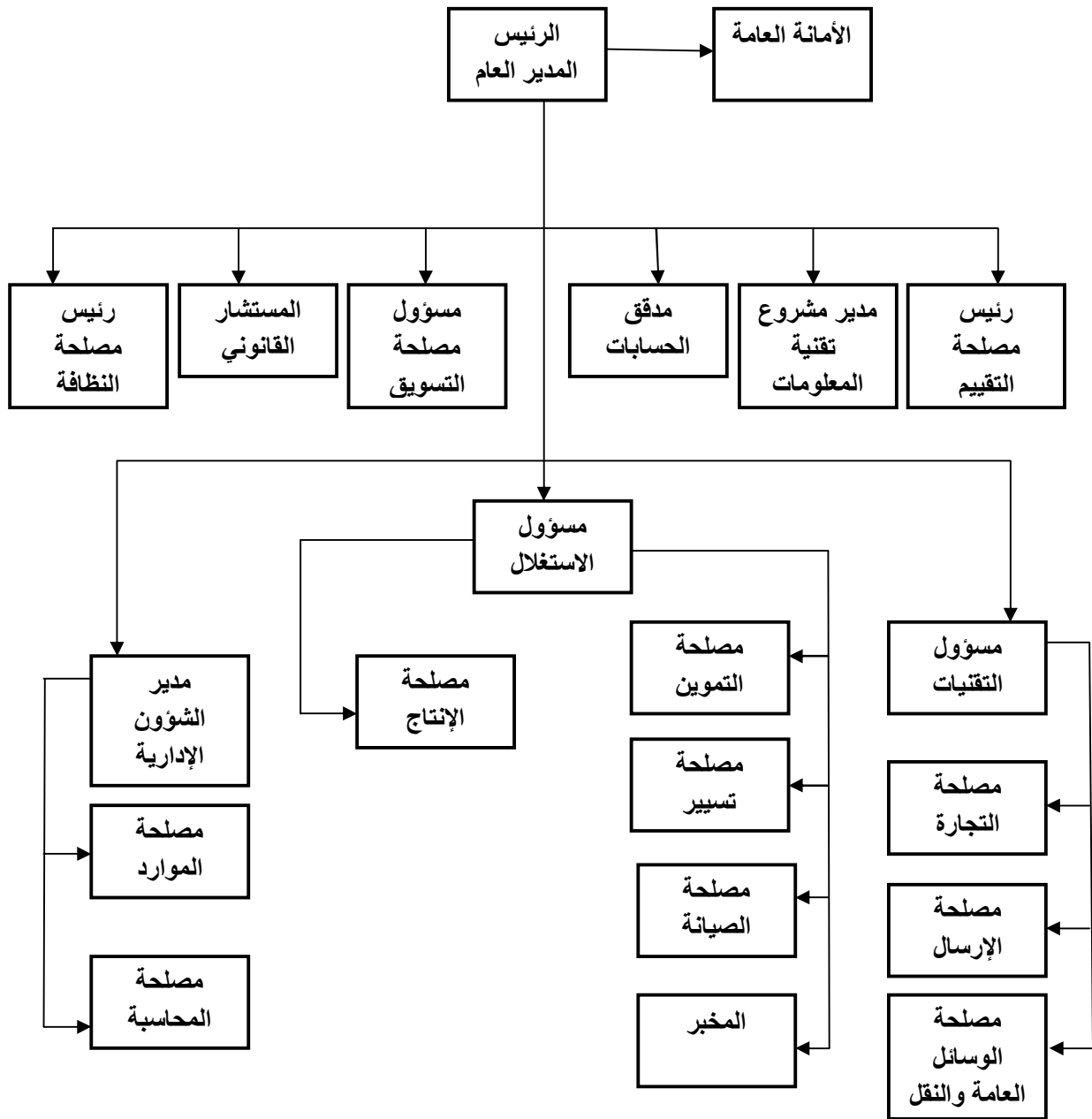
- يهتم بجانب الإيرادات الناتجة عن عملية البيع التي تقوم بها المنشأة، فيتم فيه استقبال الملفات من مصلحة المبيعات مرفقة بالفواتير ووثائق التخليص، وتتمثل أبرز مهامه في:
- التأكد من صحة اليوميات ومطابقته للفواتير وقيمة التحويل.
 - فويرة التحويلات أو الصكوك المؤشر عليها.
 - فويرة يوميات المبيعات (الفاتورة، كيفية التسديد).
 - متابعة المبيعات بالآجال.
 - إيقاف رقم الأعمال الشهري ومقارنته مع اليوميات المحاسبية واليوميات المرسله من طرف مصلحة المبيعات.
 - يقوم المكلف بالتحصيل الجبائي برصد قيمة الضريبة على القيمة المضافة، حقوق الطابع و الضريبة على رقم الأعمال ويصرح بها قبل 20 يوم من الشهر الموالي (ملحق رقم 14)؛
 - استخراج جدول حساب خاص بالإيرادات من أجل إعداد التقارب البنكي.
- ج- فرع متابعة الاستثمارات:

يعد هذا الفرع مسؤول عن التحركات الخاصة بالاستثمارات من:

- الشراء لأول مرة مع إعطائه رمز خاص.
- تغيير مكان الاستثمار.
- القيام بعملية الجرد و الإهلاك الخاص بالاستثمار

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التشغيل دراسة حالة مطاحن الزيبان
القنطرة – بسكرة-

الشكل رقم (09) : الهيكل التنظيمي الرئيسي للمؤسسة – مطاحن الزيبان



المصدر: من وثائق مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة - بسكرة -

المبحث الثاني: مراقبة التسيير بمؤسسة المطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة-

سوف تطرق في هذا المبحث إلى واقع محاسبة التحليلية ومراقبة التسيير في المؤسسة ومختلف الأدوات والطرق المستعملة .

المطلب الأول : واقع مراقبة التسيير في المؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة-

مراقبة التسيير في مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة- تم تخصيص لها مصلحة بالكامل وهي مصلحة مستقلة بذاتها تتصل مباشرة برئيس مدير العام ، يقوم بتسييرها مدير مصلحة مراقبة التسيير الذي يتمتع بخبرة كبيرة حيث انه شغل العديد من المناصب وتقريبا عمل في اغلب مصالح المؤسسة حيث انه علي دراية تامة بما هو يجب أن يكون عليه الأمر في كل المصالح ، والملاحظ في مؤسسة مطاحن الزيبان أن المسؤول علي مصلحة مراقب التسيير يعتبر في نفس الوقت المدقق الداخلي للمؤسسة .

حيث يعتبر مركز مراقب تسيير مركز حساس جد هام وعملية رئيسية في المؤسسة تعبر من خلالها كل المعلومات الخاصة بكل المصالح المكونة للمؤسسة حيث فيه يتم مراقبة المعلومات الموجود و إحصائها و دراستها وتحليلها وذلك بغرض تحسين إدارة المؤسسة بشكل المطلوب وتحقيق أهدافها (التقديرية) وهذا بعد أن يقوم بانجاز الموازنات التقديرية لكل المصالح ، حيث أن مراقبة التسيير تعتبر الوسيط المباشر بين رئيس مدير العام ومختلف المصالح .

وبصفة عامة فان مراقب التسيير في المؤسسة يراقب المعاملات التي تحصل بين كل المصالح فيراقب عملية شراء المواد الأولية ومختلف المستلزمات في قسم التوين ويراقب تحويلها إلي قسم التخزين ثم تحويل المواد إلي قسم الإنتاج بغرض التصنيع ثم عودة المنتج التام الي المخازن ومراقبة مدى مطابقة الكميات الداخلة والخارجة ، وفي الأخير خروج الإنتاج النهائي من المخزن إلي قسم التجارة لقيام بعملية البيع ويجب أن يتأكد المراقب أن كل العمليات تمت بصورة طبيعية وبنجاح ووفق الأطر القانونية ، ويعمل مراقب التسيير علي تخصيص مراقبة منتظمة بصورة شهرية حيث انه كل شهر يقوم بمراقبة مصلحة معين بشكل كامل وتحرير تقارير منتظمة في شكل ملاحظات وتوصيات إلي المصالح والي رئيس مدير العام ، و القيام بتقارير ثلاثية او سداسية وسنوية للمؤسسة و مختلف الإحصاءات اللازمة للمصالح الديوان الوطني .

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التشغيل دراسة حالة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة-

المطلب الثاني : لوحة القيادة

تستعين المؤسسة في عملية مراقبة التشغيل بشكل كبير على لوحة القيادة ، بحث تمثل لوحة القيادة التقرير الشهري والثلاثي والسنوي والذي يعد على مستوى كل الوحدات التابعة للمديرية العامة ، تموين ، تشغيل مخزون، إنتاج ، استغلال ، محاسبة ومالية ، تجارة ، موارد بشرية ، حيث يقوم كل مسؤول بإجراء مقارنات شهرية، ثلاثية، سداسية ، سنوية.

جدول رقم (06) لوحة القيادة للإنتاج والمبيعات المادية لسنة 2013

BURBRIQUE	MOLS M	CUM FIN MOLS M	RAPPEL OBJECT		TRO %		RAPPEL MOLS M-1	EV.EN M/M-1	REPPEL EX (N-1)		Ev.N/N-1 %	
			MOLS M	CUM	MOLS	CUM			MOLS M	CUM	MOLS	CUM
A-Capacités												
Installées :												
Trituration blé dur	79200	871200	79200	871200	100.0%	100.0%	79200	0.0%	79200	871200	0.0%	0.0%
Trituration blé tendre	27000	297000	27000	297000	100.0%	100.0%	27000	0.0%	27000	297000	0.0%	0.0%
Pâtes et couscous					#DIV/0 !	#DIV/0 !					#DIV/0 !	#DIV/0 !
B -Trituration :												
Blé dur	25450	353627	55440	609840	46.1%	58.0%	17930	42.4%	29154	333374	-12.4%	6.1%
Blé tendre	9082	109973	18900	207900	48.1%	52.9%	9786	-7.2%	4544	72464	99.9%	51.8%
C-Production												
Semoule	16576	227908	36812	404932	45.0%	56.3%	11960	41.8%	19242	217788	-13.9%	4.6%
Farine	6938	83087	153986	153846	49.6%	54.0%	7608	-8.8%	3379	52394	105.3%	58.6%
Issues de meunerie	12672	167677	258962	258962	53.8%	64.7%	9457	34.0%	14661	151337	-13.6%	10.8%
Pâtes et couscous					#DIV/0 !	#DIV/0 !		#DIV/0 !			#DIV/0 !	#DIV/0 !
Autres					#DIV/0 !	#DIV/0 !		#DIV/0 !			#DIV/0 !	#DIV/0 !
G-Ventes physiques :												
Semoule	17896	230087	36812	404932	48.6%	56.8%	14640	22.2%	16962	216261	5.5%	6.4%
Farine	8552	80889	13986	153846	61.1%	52.6%	6870	24.5%	3405	51562	151.2%	54.9%
Issues de meunerie	12366	166300	23542	258962	52.9%	64.2%	8883	39.2%	15291	151496	-19.2%	9.8%
Pâtes et couscous	50	18	00	00	#DIV/0 !	#DIV/0 !	04	25.2%	00	06	#DIV/0 !	200.0%
Autres	25	175	00	00	#DIV/0 !	#DIV/0 !	07		00	10	#DIV/0 !	#DIV/0 !

المصدر : من إعداد مسؤول مصلحة مراقبة التشغيل في المؤسسة

التعليق على لوحة القيادة :

- حيث انه من خلال لوحة القيادة الإنتاج والمبيعات لسنة 2013 في مؤسسة مطاحن الجنوب نلاحظ في الخانة (A) أن طاقة الاستغلال المقدرة في سنة 2013 من القمح اللين والصلب هي 871200 قنطار وهو ما تم بالفعل حيث ان نسبة الاستغلال مثالية في المؤسسة بنسبة 100% ، وان طاقة الاستغلال خلال 2013 لم تتطور ولم تتدهور مقارنة بسنة التي قبلها 2012 ، حيث ان طاقة الاستغلال السنوية بالنسبة للقمح الصلب هي 871200 قنطار والطاقة الاستغلال بالنسبة للقمح اللين هي 29700 قنطار .

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التشغيل دراسة حالة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة-

- كما اننا نلاحظ في الخانة (B) الكمية المطحونة من القمح الصلب هي 227908 قنطار بينما الكمية المتوقع سحقها هي 404932 قنطار بنسبة 58.0% ومقارنة بالكمية المطحونة في 2012 هناك تطور طفيف حيث كانت كمية مطحونة في 2012 هي 333374 قنطار بتطور بنسبة 6.1% ، بينما في القمح اللين كانت الكمية المطحونة هي 109973 قنطار بينما كانت الكمية المقدر طحنها هي 207900 قنطار بنسبة 52.9% ومقارنة بالكمية المطحونة في 2012 تم طحن 72465 قنطار بتطور معتبر قدر ب 51.8%.

- ونلاحظ في خانة (C) الكمية المنتجة من دقيق خلال سنة 2013 والمقدر ب 227908 قنطار بينما كان من المقدر ان تنتج 404932 قنطار بنسبة انجاز قدرت ب 56.3% ومقارنة الكمية المنتجة خلال 2012 والمقدرة ب 217788 قنطار نجد أن الإنتاج تطور بنسبة 4.6% ، بينما في الفريضة كانت كمية منتجة خلال 2013 هي 83087 قنطار بينما كان من المقدر إنتاج 153846 قنطار بنسبة انجاز قدرت ب 54.0% وبالمقارنة بالكمية المنتجة خلال 2012 والمقدرة ب 52394 نلاحظ تطور معتبر في إنتاج الفريضة بنسبة 58.6% ، أما في النخالة كان الإنتاج مقدر ب 167677 قنطار بينما الإنتاج المقدر منه يقدر ب 258962 قنطار بنسبة 64.7% ، ومقارنة بالإنتاج من سنة 2012 والمقدر ب 151337 نجد أن الإنتاج تطور بنسبة 10.8%.

- اما في الخانة (G) نلاحظ ان المبيعات من الدقيق كان 230087 قنطار بينما كان من المقدر بيع 404932 قنطار بنسبة انجاز تقدر ب 56.8% ، ومقارنة مع مبيعات الدقيق خلال سنة 2012 الذي كان 216261 قنطار بتطور يقدر ب 6.4% ، بينما بيع من الفريضة 80889 قنطار بينما كان من المقدر بيع 153846 قنطار بنسبة انجاز 52.6% ، ومقارنة مع مبيعات خلال سنة 2012 والتي كانت 51562 قنطار نلاحظ تطور قدر ب 56.9%، بينما في النخالة كانت الكمية المباعة هي 166300 قنطار بينما كان من المقدر ان يباع 258962 قنطار بنسبة انجاز 64.2% ، ومقارنة مع كمية المبيعات خلال 2012 والمقدرة ب 151469 قنطار نجد ان هناك تطور قدر بنسبة 9.8% .

- كما يظهر لنا في لوحة القيادة للمؤسسة هذه فهيا تحتوي علي مؤشرات تفصيلية تقوم علي المقارنات الشهرية والتراكمية في شهر وسنة المدروسة ، لكن في نفس الوقت هذه المؤشرات تكتسي في اغلبها طابع كمي مع إهمال للطابع النوعي في عملية التحليل ، إذ هي تهتم بدراسة مؤشرات الاستغلال ، كما أن لوحات قيادة في كل مصالح تقوم مؤشراتها علي معلومات كمية عامة كما في شكل الموضح حيث يبين تطور المبيعات والإنتاج في شهر معين و بصفة تراكمية سنوية مع مقارنة مع نفس الشهر من السنة الماضية و مقارنة تركم السنة الحالية مع التي سبقتها ومراقبة تقدم حجم الإنتاج والمبيعات الشهري والتراكمي السنوي مع معرفة أسباب عدم تحقيق أو تحقيق الإنتاج والمبيعات التقديرية .

المطلب الثالث : الموازنات التقديرية

يتم إعداد الميزانيات التقديرية في المؤسسة بناءا علي الأوامر من المؤسسة الأم رياض سطيف حيث تقوم المديرية المركزية بإرسال أوامر للوحدة مطاحن الزيبان القنطرة تبين فيه الكميات التي يجب أن تطن والكميات التي يجب أن تباع من المنتج النهائي وتكون هته الميزانيات التقديرية مختصرة في كمية المطحونة و الإنتاج والبيع .

حيث يجتمع رؤساء المصالح لكامل الوحدات للمناقشة (رئيس مصلحة التموين ، رئيس مصلحة المخزون ، رئيس مصلحة الإنتاج ، رئيس مصلحة مراقبة التسيير ، رئيس مصلحة البيع ، رئيس مصلحة الاستغلال) حيث يتم عرض الأهداف المسطرة من طرف القيادة المركزية والتقديرية اللازمة التحقيق ودراسة وتحليل الحالة من كل الجوانب وتبيان مسؤولية ودور كل مصلحة من المصالح ، بعد دراسة وتحليل هذه الموازنات يتم التنسيق بينها من أجل أن تكون متكاملة فيما بينها .

أنواع الميزانيات التقديرية في المؤسسة

1- موازنة التموينات : انطلقا من الأوامر التي تأتي من المؤسسة لإلام رياض سطيف على أساسه تعد الميزانية التقديرية للتموينات يتم وضع برنامج شهري للتموين، حيث يلتزم الديوان الوطني للحبوب (OAIS) بتموين المؤسسة بما تحتاجه من مواد أولية من قمح صلب وللين في إطار الاتفاقيات وبمبدأ الأولية للشركات العمومية ، حيث يقوم الديوان بإرسال شحنات يومية حسب جدول التموين حسب الكمية التي يجب أن تنتج .

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التشغيل دراسة حالة مطاحن الزيبان
القنطرة – بسكرة-

جدول رقم (07) : ميزانية تقديرية للمختلف تموينات المؤسسة لسنة 2013

الوحدة : قنطار * دج

RUBRIQUES	PREVISIONS 2013		REALISATION2013	
	QUANTITE	VALEUR	QUANTITE	VALEUR
	QL	DA	QL	DA
IMPORTATIONS				
M/SES REVENUES EN ETAT		0		0
MATIERES PREMIERES	0	0	0	0
1- Blé dur	0	0	0	0
2- Blé tendre	0	0	0	0
3- Frais de transport	0	0	0	0
PIECES DE RECHANGES	0	0	0	0
EMBALLAGES	0	0	0	0
AUTRES IMPORTATIONS	0	0	0	0
TOTAL IMPORTATIONS	0	0	0	0
ACHATS LOCAUX				
MATIERES PREMIERES	817740	1657586700	817740	1657586700
1- Blé dur	609840	1390435200	609840	1390435200
2- Blé tendre	207900	267151500	207900	267151500
3- Frais de transport	0	0	0	0
PIECES DE RECHANGES	-	3664164	-	3664164
1- MEUNERIE		2638198		2638198
2- TRANSPORT		1025966		1025966
MARCHANDISES	0	0	0	#REF!
EMBALLAGES	2951171	45252113	0	504000
1- POLYPROPYLENE	2951171	44748113	0	0
2- KRAFT	0	0	0	0
3- ETIQ. + FICELLES	-	504000		504000
AUTRES ACHATS LOCAUX		24281529		24281529
TOTAL ACHATS LOCAUX		1730784506		1686036392
TOTAL APPROVISIONNEMENT		1730784506		1686036392

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات المصلحة

من خلال الشكل موازنة تقديرية للتموينات المؤسسة يتبين لنا أن المؤسسة لا تستورد من الخارج إطلاقاً فكل تمويناتها من السوق المحلية، وأن المؤسسة تحقق نسبة (100%) من الكمية المقدر شراؤها حيث أنها قدرت أن الكمية التي تمون بها من القمح الصلب هي (1390435200 قنطار) و كان التموين الحقيقي كذلك (1390435200 قنطار) بينما قدرت الكمية التي سوف تمون بها من القمح اللين هي (267151500 قنطار) وكان تموين الحقيقي من القمح اللين كذلك (267151500 قنطار) وهذا بنسبة (100%) ، وكذلك كان التقدير من تموينات في القطع الغيار ماكينات الإنتاج أو وسائل النقل محققة بنسبة (100%) وفي مواد التغليف نقص المؤسسة بالأكياس حيث لم تقم بشراء الفعلي عكس ما كانت متوقع حيث اعتمدت المؤسسة

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التشغيل دراسة حالة مطاحن الزيبان
القنطرة – بسكرة-

علي ما لديها في المخزن من أكياس التغليف وإجمالاً كان قيمة التموينات المتوقعة هيا (1730784506 دج) بينما كانت تكلفة التموينات الحقيقية هيا (1686036392 دج) بنسبة انجاز قدرت بـ (97.41) وهي نسبة جد مقبولة

2- موازنة الإنتاج : بعد إعداد موازنة الإنتاج التي تحددها الشركة لإلام رياض سطيف يتقوم المؤسسة بتنظيم عملية الإنتاج للوصول إلى الإنتاج التقديري المحدد في موازنات شهرية وسنوية للكمية الإنتاج حيث تقوم وحدة مطاحن الزيبان بطحن مادتي القمح الصلب وللين لإنتاج الدقيق و الفرينة و النخالة

جدول رقم (08) موازنة التقديرية لكمية المطحونة والإنتاج من المادة الأولية لسنة 2013

الوحدة : قنطار

RUBRIQUES	PREVISIONS 2013	REALISATION 2013
	QUANTITE	QUANTITE
Trituration		
Blé dur	609840	353627
Blé tendre	207900	109973
Total Trituration	817740	463600
Production		
Semoule	404932	227908
Farine	153846	83087
Issues de meunerie	258962	167677
Total Production	817740	478672

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات المصلحة

من الشكل نلاحظ أن الكمية المتوقعة إنتاجها من الدقيق هيا (404932 قنطار) بينما كان الإنتاج الحقيقي من الدقيق هو (227908 قنطار) بنسبة انجاز 56.3% بينما كان إنتاج الفرينة المتوقع هو (153846 قنطار) بينما كان الإنتاج الحقيقي هو (83087 قنطار) بنسبة انجاز قدرت بـ 54.0% اما في مادة النخالة كان الإنتاج التقديري يقدر بـ (258962 قنطار) بينما كان الإنتاج الحقيقي (167677 قنطار) بنسبة انجاز

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التشغيل دراسة حالة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة-

64.7% ، هذه النتائج تدل على أن نسبة انجاز في مادتي الدقيق والفرينة جد متوسطة ولا ترقى إلى تطلعات والى تقديرات مسيري المؤسسة بينما في مادة النخالة فتعتبر نسبة الانجاز فوق المتوسط .

3- . موازنة المبيعات: تقوم المؤسسة الأم رياض سطيف بإعداد موازنات تقديرية للمبيعات التي يجب على مؤسسة مطاحن الزيبان بسكرة بيعها في سوق المحلي وتغطية احتياجات السوق المحلية من سميد و فرينة و نخالة .

شكل رقم (09) موازنة تقديرية للمبيعات في المؤسسة للسنة 2013

الوحدة : قنطار

RUBRIQUES	PREVISIONS 2013	REALISATION2013
	QUANTITE	QUANTITE
Ventes Physique		
Semoule	404932	230087
Farine	153846	80889
Issues de meunerie	258962	166300
Total Ventes Physique	817740	270276

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات المصلحة

من الشكل نلاحظ ان الكمية التقديرية التي متوقع أن تبيعها المؤسسة من الدقيق هي (404932 قنطار) بينما كانت الكميات المباعة الحقيقية منه هي (230087 قنطار) بنسبة انجاز قدرت ب 56.8 %، بينما كان الكمية المقدر بيعها من مادة الفرينة هي (153846 قنطار) بينما كانت الكمية الحقيقية المباعة هي (80889 قنطار) بنسبة انجاز قدرت ب 52.6 %، بينما في مادة النخالة فكان من المقدر إنتاج (258962 قنطار) بينما كان الإنتاج في الحقيقة (166300 قنطار) بنسبة انجاز 64.2 % هذه النسب تدل على أن المبيعات من مادتي الدقيق والفرينة متوسط ولا يرقى إلى تطلعات مسيري المؤسسة بينما المبيعات من مادة النخالة فيعتبر الانجاز فوق المتوسط .

وبشكل عام فان الميزانيات التقديرية في المؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة تعد أداة مراقبة تشغيل فعالة تبين لمسيري المؤسسة مدى ونسبة انجاز الحاصل في المؤسسة وكذا نسبة تطور مقارنة بسنوات السابقة ومعرف

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التشغيل دراسة حالة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة-

التطور الحاصل في المؤسسة او الانحرافات التي تعاني منه المؤسسة وتبيان ذلك للمسؤولي المؤسسة بهدف معالجة هذه الانحرافات وإيجاد طرق للوصول إلى الأهداف المسطرة .

المبحث الثالث: استخدام محاسبة التحليلية بمؤسسة المطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة-

قبل التطرق الي طرق محاسبة التحليلية المستخدمة في المؤسسة يجب علينا معرفة واقع المحاسبة التحليلية في مؤسسة مطاحن الزيبان .

المطلب الأول : واقع محاسبة التحليلية في المؤسسة :

في الواقع لا وجود لمصلحة المحاسبة التحليلية كمصلحة قائمة بذاتها كما هو الحال في بعض المؤسسات لكن تقوم مصلحة المحاسبة والمالية خاصة في فرع الاستغلال ومتابعة الاستثمار حيث أن في الفرع الأول يتم حساب مختلف النفقات من ثمن شراء ومصاريف شراء ومصاريف الشحن ومصاريف العمال وفي فرع متابعة الاستثمار يقوم بحساب عملية الجرد ومختلف عمليات اهتلاك الاستثمارات وبالتعاون بينهم جميعا يقومون بحساب سعر التكلفة للمنتجات ومختلف المصاريف وإضافة هامش الربح للحصول على سعر البيع ولكن قبل التعرف على هذه الطريقة ينبغي إلقاء نظرة على تكاليف المؤسسة.

ويتم حساب تكاليف بالاعتماد على مختلف الوثائق المقدمة من طرف :

- المحاسبة العامة : حسابات الأعباء المختلفة الكلية
- مصلحة التمويل: حيث توفر معلومات تتعلق باستهلاك المواد الأولية و أسعارها.
- مصلحة التخزين: تقدم معلومات عن حركة المواد الأولية و المنتجات بالكمية والنوعية.
- مصلحة التجارة: تقدم معلومات حول الكميات المباعة و أسعار البيع.
- عناصر التكاليف: تتمثل في مختلف العناصر التي تؤدي إلى إنتاج المنتج النهائي من منتجات الدقيق و الفرينة وهي:

1. المواد الأولية والمستلزمات الوسيطة ومختلف المواد الاستهلاكية الأخرى: و تشمل ما يلي:

- القمح بنوعيه :
- القمح الصلب سعر شراؤه هو 2280 دج
- القمح اللين سعر شراؤه هو 1285 دج
- الأكياس: تحصل المؤسسة على الأكياس من مؤسسة الكيس التي تنشط بولاية بسكرة، بالإضافة إلى موردين آخرين .
- الخيط: تتحصل عليه المؤسسة من السوق المحلية بالكيلوغرام.

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التشغيل دراسة حالة مطاحن الزيبان القطرة – بسكرة-

- البطاقات: تقوم بطباعتها لدى الخواص .
- الماء الصالح لمعالجة القمح: يتم الحصول من المنابع الصافية مثل منبع الغزلان...الخ، ومن خلال اتفاقهم مع الموردين.
- استهلاكات أخرى: وهي المواد التي تستهلك بمجرد الحصول عليها مثل مواد التنظيف، الخردوات، البنزين و المازوت لتشغيل معدات النقل، و الكهرباء لتشغيل المطحنة، وكذلك قطع الغيار...الخ.
- 2. أجور المستخدمين: تتمثل في الأجر القاعدي ومختلف العلاوات والتعويضات الممنوحة للعمال مقابل أدائهم المهام المكلفين بها،
- 3. الخدمات: وتتمثل في:
- مصاريف الإيجار: تتمثل في كراء محلات المستغلة كنقاط بيع و ما يلزمها من كهرباء وماء، وصيانة بالإضافة إلى شاحنات نقل المواد الأولية.
- صيانة و إصلاحات: هناك أعمال صيانة تقوم بها المؤسسة دوريا، وهناك أعمال صيانة في حالة وجود عطب، وتتمثل في ترميم البناءات وتهيئة مختلف تجهيزاتها، وصيانة مختلف معدات وتجهيزات المؤسسة من سيارات، آلات ومعدات...الخ.
- الخدمات الأخرى: وتشمل مصاريف نقل القمح، وخدمات الهاتف والبريد، ومصاريف تحميل السلع والتنقل، وأتعاب مختلف المتعاملين من محافظي الحسابات و محامين...الخ، إضافة إلى الإشهار الذي تقوم به المؤسسة.
- 4. الضرائب والرسوم غير المسترجعة: تتمثل في الرسم على النشاط المهني (TAP) المفروضة على المؤسسة ، وحقوق الطابع التي تفرض في حالة الشراء نقدا، إضافة إلى مختلف الضرائب والرسوم الأخرى المختلفة.
- 5. المصاريف المالية: و تتمثل في فوائد القروض الممنوحة من طرف البنوك و عمولات تحصيل الصكوك وفوائد دورية ثابتة متعلقة بحسابات المؤسسة، ومختلف مصاريف المتعلقة بكشف الحساب و تحويل الشيكات والأموال بين الحسابات...الخ.
- 6. حقوق الاستغلال: وتتمثل في حقوق استغلال البرامج وبراءات الاختراع، مثل برنامج المحاسبة العامة وبرنامج الأجور.
- 7. المصاريف المختلفة: و تشمل ما يلي:
- التأمينات: مصاريف تأمين مختلف موجودات المؤسسة، من مركب إنتاج الدقيق والفريشة، ومختلف التجهيزات الأخرى مثل السيارات، والشاحنات التابعة للمؤسسة..
- اقتطاعات أخرى و منح: تتمثل في مجموع المساعدات التي تقدمها المؤسسة الى مختلف الجمعيات والنوادي الرياضية والإعانات
- المصاريف المختلفة الأخرى: وهي التي تتحملها المؤسسة والناجمة عن التشغيل الجاري، وكذلك مختلف الغرامات والعقوبات...الخ.

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير دراسة حالة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة-

8. مخصصات الاهتلاكات و المؤونات: و تتمثل في مبالغ اهتلاك الدورة لمجموع استثمارات المؤسسة، وكذلك مختلف المؤونات المشكلة لمواجهة تدني قيم المخزون، والزبائن...الخ.

المطلب الثاني : مراحل حساب التكلفة

تقوم المؤسسة بعدة مراحل لحساب تكلفة المنتج بناءا علي كل المعومات والسائق المقدمة من مختلف المصالح المعنية والتي توضح في هته المراحل التالية :

أولا -حساب تكلفة الشراء :

حيث أن مؤسسة مطاحن الزيبان تشتري نوعين من القمح (الصلب ، اللين) و تربطها اتفاقيات مع الديوان الوطني للحبوب (OAIS) ، حيث أن سياسة الدولة تقتضي بان الأولوية تكون دائما للشركات العمومية وقد حددت وسققت سعر القمح بنوعيه لأجل التحكم في أسعار الدقيق والفرينة ، حيث يقوم الديوان الوطني للحبوب بشكل يومي بتموين المؤسسة بشحنات زيادة علي أن الديوان الوطني للحبوب قام باكتراء بعض المخازن الفارغة لدى مطاحن الزيبان لذا فان المؤسسة لا تعاني من نقص كبير في التموين .

جدول رقم (10) تكلفة شراء المواد الأولية لسنة 2013

الوحدة : القنطار * الدينار

FOURNISSEUR	PRODUIT	QUANTITE	PRIX.U	VALEUR
OAIC ALGER	Blé DUR	609840	2280	1390435200
	Blé TANDRE	207900	1285	267151500
	TOTAL	817740		1657586700

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على معطيات المصلحة

تكلفة الشراء في المؤسسة ثابتة هذا نظرا للإستراتيجية المتبعة من طرف الدولة في إطار سياسة حماية المواطن من ارتفاع أسعار السلع الاستهلاكية فالدقيق يطبق عليه قانون السلع المدعمة ، فتكلفة الشراء دائما تكون في المؤسسة 2280 دج للقنطار من قمح الصلب و 1285 دج للقنطار من القمح اللين مع تحمل ديوان وطني للتكلفة الشحن وفرق بين تكلفة القمح الحقيقية المتداولة في السوق الدولية وبين ما يتم توزيعه علي مختلف مطاحن الوطن .

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التشغيل دراسة حالة مطاحن الزيبان
القنطرة – بسكرة-

ثانيا -حساب تكلفة الإنتاج المادة الأولية :

تقوم مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة بسكرة بطحن القمح الصلب واللين ويعطي لنا ذلك نوعين من أنواع من المادة الأولية (دقيق ، فرينة) ، بينما ينتج عن عملية طحن القمح الصلب واللين بقايا وتسوق البقايا في شكل منتج نهائي (النخالة) ، ولحساب تكلفة الإنتاج تعتمد المؤسسة في حساب تكلفة الإنتاج علي طريقة التكاليف الإجمالية (الكلية) وتكون الطريقة كالتالي :

جدول رقم (11) التكاليف الإجمالية شراء للمادة الأولية لسنة 2013

الوحدة : قنطار * دينار

الحساب	اسم الحساب	دقيق	فرينة	مجموع
60	المشتريات المستهلكة	823695491.76	147660133.57	971355625.33
61	الخدمات الخارجية	3561456.04	1298388.08	4859844.12
62	الخدمات الخارجية الأخرى	6572923.47	2396268.65	8969192.12
63	مصاريف المستخدمين	62381471.73	22742203.79	85123675.52
64	الضرائب و الرسوم	436633.87	159182.15	595816.02
65	أعباء عملياتية أخرى	424275.80	154676.81	578952.61
68	أعباء مالية	7141496.26	2603541.48	9745010.74
	المجموع	782056090.83	149468289.40	931524380.23
	الكمية المنتجة	227907.85	83087.60	
	سعر الوحدوي	3431.46	1798.92	

_المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات المصلحة

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التشغيل دراسة حالة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة-

حساب تكلفة الإنتاج في المؤسسة يتم بعد حساب لكامل الأعباء كما هو موضح في وبعد حساب عبء كل حساب على حدي ونأخذ مثال هنا حساب /63 أعباء مستخدمين :

جدول رقم (12) : توزيع الأعباء على الإنتاج (ح/ أعباء مستخدمين) لسنة 2013

الوحدة : دينار

CUMPT	INTITULE	TOTAL	SOM 73%	MIN 27%
6310000	TRAITEMENE & SALAIRE	19 982 190,73	14 643 616,58	5 338 574,15
6310020	TRAITEMENT & SALAIRE PARTIE VARIABLE	740 304,00	542 519,49	197 784,51
6310100	HEURES SUPPLEMENTAIRE 100%	451 229,86	330 676,31	120 553,55
6310220	INDEMNITE DE TRAVAIL POSTE	8 459 821,98	6 199 640,02	2 260 181,96
6310230	INDEMNITE DE NUISANCE	1 541 830,16	1 129 904,62	411 925,54
6310250	INDEMNITE FORFAITAIRE DE SERVICE PERMANENT	129 672,29	95 028,18	34 644,11
6310270	INDEMNITE FORFAITAIRE DE FONCTION (IFF)	2 199 253,36	1 611 686,30	587 567,06
6310280	INDEMNITE CAISSE	255 728,32	187 406,25	68 322,07
6310340	INDEMNITE DE TRANSPORT	615 945,35	451 385,32	164 560,03
6310350	INDEMNITE DE PANIER	5 826 886,51	4 270 136,99	1 556 749,51
6310400	PRIME D'INVENTAIRE DE FIN D'ANNEE	101 362,50	74 281,82	27 080,68
6310410	PRIME DE BILAN	389 325,00	285 310,36	104 014,64
6310500	INDEMNITE POUR SALAIRES UNIQUES	943 665,00	691 549,22	252 115,78
6310510	INDEMNITE DE CONGES ANNUEL	8 222 627,26	6 025 815,81	2 196 811,45
6310520	ALLOCATION DE FIN DE CARRIERE	4 786 752,58	3 507 892,12	1 278 860,46
6310560	PRIMES D'INTRESSEMENT	9 615 398,40	7 046 485,01	2 568 913,39
6310580	INDEMNITE DE ZONE	4 032 364,91	2 955 051,65	1 077 313,26
6310900	AUTRES PRIMES ET INDEMNITES	480 180,00	351 891,94	128 288,06
6311000	FRAIS D'APPRENTISSAGE	582 555,66	426 916,24	155 639,42
6350000	COTISATION SECURITE SOCIALE	7 509 012,94	5 502 855,41	2 006 157,53
6350020	COTISATIONS CHOMAGE	1 196 842,14	877 085,88	319 756,26
6352100	COTISATIONS RERAITE LEGALE	4 570 716,36	3 349 573,56	1 221 142,79
6352500	COTISATIONS RERAITE ANTICIPEE	239 368,39	175 417,15	63 951,24
6370000	OEUVERS SOCIALES	2 250 641,84	1 649 345,49	601 296,35
TOTAL		85123675.52	62381471.73	22742203.79

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات المصلحة

من الجدول السابق نلاحظ أن بعد حساب عبء الحساب الإجمالي يقوم المحاسب بقسمة المجموع الإجمالي للحساب على المنتجين الرئيسيين في المؤسسة وهو الدقيق و الفريضة ويكون هذا بنسبة (73 % بالنسبة للدقيق و 27 % بالنسبة للفريضة) ، ومثله يتم حساب باقي حسابات التكاليف (المجموعة 6) .

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التشغيل دراسة حالة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة-

ثالثا -حساب سعر تكلفة إنتاج التام :

بعد حساب تكلفة الشراء وبعد حساب تكلفة الإنتاج للمواد الأولية تأتي مرحلة حساب تكلفة الإنتاج التام ، في مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة -بسكرة- توجد منتجات نهائية (دقيق ، فريشة ، نخالة).

1: تكلفة إنتاج الدقيق

تنتج مؤسسة مطاحن الزيبان نوعين من الدقيق :

- كيس 25 كلغ دقيق ممتاز

- كيس 10 كلغ دقيق ممتاز

وللحساب التكلفة النهائية يجب معرفة تكلفة كل منتج من الدقيق من مواد التغليف وهذا جدول يبين لنا ذلك :

جدول رقم (13) تكلفة مواد التغليف للدقيق المنتج لسنة 2013

الوحدة : دينار

SAC						ETIQUETTES	FICELLES	PERT	TOTAL
PRODUIT	ENTREE	NUM	TOTAL	PRIX	MONTANT				
25KG	194 565,35	4	778 261,40	13,26	10 318 090,70	204 093,15	276 996,10	3 880 317,04	14 679 496,99
10KG	33 342,50	10	333 425,00	9,10	3 033 724,45	34 975,27	47 468,59	664 966,66	3 781 134,97
TOTAL	227 907,85				13 351 815,15	239 068,43	324 464,69	4 545 283,69	18 460 631,96

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات المصلحة

من الجدول نلاحظ أن مواد التغليف في المؤسسة تنقسم إلى ثلاثة أقسام هي (الأكياس ، الخيط ، وبطاقات) حيث أن قيمة الكيس الواحد بالنسبة للدقيق 25 كلغ هي 13.26 دج بينما بالنسبة للكيس 10 كلغ هي 9.10 دج بإضافة تكاليف الخيط والبطاقات نجد تكلفة الإجمالية للمواد التغليف .

ولمعرفة النتيجة النهائية لتكلفة الإنتاج سميد نجمع جميع الأعباء من تكلفة شراء وأعباء تغليف ومختلف الأعباء الأخرى وهذا يحدد يبين لنا ذلك

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التشغيل دراسة حالة مطاحن الزيبان
القنطرة – بسكرة-

جدول رقم (14) سعر التكلفة الإجمالية للدقيق لسنة 2013

الوحدة : قنطار * دينار

		SEM SUP			
INTITULE	MANTANS	50 KG	25 KG	10 KG	TOTAL
EMBALAGES	18 460 631,96	00	14 679 496,99	3 781 134,97	18 460 631,96
SEM SUP	782 056 090,83	00	667 642 720,65	114 413 370,18	782 056 090,83
CHARGES SEM	800 516 722,79	00	682 322 217,64	118 194 505,15	00
QUANTITES PRODUITS		00	194 565,35	33 342,50	227 907,85
		00	682 322 217,64	118 194 505,15	
		00	3 506,91	3 544,86	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات المصلحة

بعد حساب تكلفة الاجمالية لانتاج النهائي للدقيق بنوعيه وجدنا ان سعر التكلفة هو :

- سميد ممتاز 25 كلغ : 3506.91 دج للقنطار
- سميد ممتاز 10 كلغ : 3544.86 دج للقنطار

2 : تكلفة إنتاج الفرينة

تنتج مطاحن الزيبان القنطرة نوعين من الفرينة :

- أ- كيس 50 كلغ فرينة عادية.
- ب- كيس 5 كلغ فرينة ممتازة.

وللحساب التكلفة النهائية يجب معرفة تكلفة كل منتج من الفرينة من مواد التغليف وهذا جدول يبين لنا ذلك

جدول رقم (15) تكلفة مواد التغليف للفرينة المنتج لسنة 2013

الوحدة : دينار

PRODUIT	ENTREE	NUM	TOTAL	PRIX	MONTANT	ETIQUETTES	FICELLES	PERT	TOTAL
TOTAL	227 907,85				13 351 815,15	239 068,43	324 464,69	4 545 283,69	18 460 631,96
50KG	82 832,00	2	165 664,00	18,49	3 062 699,51	86 888,26	117 925,11	1 651 961,26	4 919 474,14
05 KG	255,60	20	5 112,00	6,94	35 474,85	268,12	363,89	5 097,56	41 204,42
TOTAL	83 087,60				3 098 174,36	87 156,37	118 289,00	1 657 058,82	4 960 678,56

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات المصلحة

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التشغيل دراسة حالة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة-

من الجدول نلاحظ أن مواد التغليف في المؤسسة تنقسم إلى ثلاثة أقسام هي (الأكياس ، الخيط ، وبطاقات) حيث أن قيمة الكيس الواحد بالنسبة للفريشة 50 كلغ هي 18.49 دج بينما بالنسبة للكيس 5 كلغ هي 6.94 دج بإضافة تكاليف الخيط والبطاقات نجد تكلفة الإجمالية للمواد التغليف .

ولمعرفة النتيجة النهائية لتكلفة الإنتاج الفريشة نجمع جميع الأعباء من تكلفة شراء وأعباء تغليف ومختلف الأعباء الأخرى وهذا يحدد يبين لنا ذلك :

جدول رقم (16) سعر التكلفة الإجمالية للفريشة لسنة 2013
الوحدة : قنطار * دينار

INTITULE	MANTANS	FAR SUP		FAR COUR
		05 KG	50 KG	TOTAL
EMBALAGES	4 960 678,56	41 204,42	4 919 474,14	4 960 678,56
FAR SUP	503 424,52	503 424,52		503 424,52
FAR COUR	148 964 864,88		148 964 864,88	148 964 864,88
CHARGE FAR	154 428 967,95	544 628,94	153 884 339,02	154 428 967,95
QUANTITES PRODUITS		255,60	82 832,00	83 087,60
		2 130,79	1 857,79	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات المصلحة

بعد حساب تكلفة الاجمالية لانتاج النهائي للفريشة بنوعيه وجدنا ان سعر التكلفة هو :

- فريشة عادية 50 كلغ : 2130.79 دج للقنطار

- فريشة ممتازة 5 كلغ : 1857.79 دج للقنطار

3 : تكلفة إنتاج النخالة :

تنتج المؤسسة نوع من النخالة وهو ينقسم إلى أربعة أنواع هي :

أ- نخالة بدون قمح صلب .

ب-نخالة بدون قمح لين .

ت-نخالة SSF.

ث- بقايا .

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التشغيل دراسة حالة مطاحن الزيبان
القنطرة – بسكرة-

وهذا الجدول يوضح لنا تكلفة إنتاج النخالة :

جدول رقم (17) مجموع تكلفة الإنتاج النخالة لسنة 2013

الوحدة : قنطار * الدينار

	Valeur	Quantité	T.d'occupation	Charge issus	Cout de produ
SON (BLÉ DUR)	138 395 432,46	98 926,60	35,55%	89 194 122,79	901,62
SON (BLÉ TENDRE)	38 111 200,86	28 114,40	27,72%	27 546 105,13	979,79
SEMOULE SSF SAC	50 473 819,70	38 576,75	35,55%	35 462 423,01	919,27
DÉCHETS	673 036,69	2 058,20	35,55%	433 763,72	210,75
total		167675.95	Total charge		152 636 414,64

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات المصلحة

رابعاً: سعر البيع (هامش الربح) :

1- الدقيق :

نظراً إلى أن مادة الدقيق تعتبر مادة أساسية للاستهلاك لدى المجتمع الجزائري قامت الدول بتدعيم للسعر حفاظاً على القدرة الشرائية للأسرة الجزائرية ، لذا قامت الدولة بسياسة تدعيم الدقيق من خلال المرسوم الوزاري الصادر في الجريدة الرسمية العدد 80 بتاريخ 2007/12/26²:

جدول رقم (18) الأسعار البيع المسقفة

الوحدة : قنطار

السعر دج/ قنطار	السميد	السميد العادي	السميد الممتاز
سعر الخروج من المصنع	3250	3500	
هامش الربح بالجملة	150	200	
سعر البيع لتجار التجزئة	3400	3700	
هامش الربح علي التجزئة	200	300	
سعر بيع للمستهلكين	3600	4000	
كيس 25 كيلو غرام	900	1000	

المصدر : الجريدة الرسمية العدد 80 بتاريخ 2007/12/26

¹ الجريدة الرسمية العدد 80 بتاريخ 2007/12/26

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التشغيل دراسة حالة مطاحن الزيبان
القنطرة – بسكرة-

لهذا لا وجود للهامش ربح في منتج الدقيق في مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة- حيث تقوم المؤسسة ببيع الدقيق عند سقف السعر المحدد وتتكفل الدولة بتعويض الخسائر الناجمة عن هذه العملية.

2- الفريضة :

جدول رقم (19) تحديد أسعار الفريضة لسنة 2013

الوحدة : دينار

Nature	50 KLG FAR COUR	5 KLG FAR SUP
Cout de Revient	1857.79	2130.63
Prix Ventes Qtx	1910.68	2979.78
Marge	52.89	849.15
Marge %	2.85 %	39.8%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات المصلحة

نلاحظ من جدول و يتبين لنا أن هامش ربح فريضة ممتازة 5 كلغ هامش ربحها كبير يصل إلى 39.8 % مع هامش ربح صغير للفريضة 50 كلغ بنسبة 2.85 % ، مما يسمح للشركة بتعويض خسائرها من دقيق .

3- النخالة :

جدول رقم (20) تحديد أسعار النخالة لسنة 2013

الوحدة : دينار

Nature	SON BLE DUR	SON BLE TENDRE	SEMOULE SSF SAC	DECHETD
Cout de Revient	1401.70	1355.57	1308.4	769.36
Prix Ventes Qtx	901.62	979.79	919.27	201.72
Marge	500.08	373.78	389.13	567.64
Marge %	35.67 %	27.57%	29.74%	73.78%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات المصلحة

يتبين لنا من الجدول أن مركز قوة مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة- هي في مادة النخالة حيث ان هامش الربح جد مرتفع فيه يسمح للمؤسسة بان تعوض خسائرها في مادة الدقيق ويسمح للمؤسسة بتحقيق ربح معتبر .

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التشغيل دراسة حالة مطاحن الزيبان
القنطرة – بسكرة-

خامسا - النتيجة التحليلية :

1- في الدقيق :

جدول رقم (21) النتيجة التحليلية لمادة الدقيق لسنة 2013

الوحدة : دج

المجموع	دقيق ممتاز 10 كلغ	دقيق ممتاز 25 كلغ	
806352060	117180835	689171225	رقم الأعمال
808161370.11	118493326.24	689668043.87	سعر التكلفة
-1809310.11	-1312491.24	-496818.87	النتيجة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات المصلحة

نلاحظ أن النتيجة التحليلية خسارة وان رقم الأعمال اقل من سعر التكلفة وهذا راجع إلي سياسة تسقيف الأسعار للمواد الأساسية التي تنتهجها الدولة فلا يمكن إضافة هامش ربح للسعر التكلفة وقد قدرت خسارتها في مادة الدقيق 1809310.11 دج .

2- الفريفة :

جدول رقم (22) النتيجة التحليلية لمادة الفريفة لسنة 2013

الوحدة : دج

المجموع	فريفة ممتاز 5 كلغ	فريفة عادية 50 كلغ	
160536502.3	696227.30	159840275	رقم الأعمال
155913139.32	497859.08	155415280.24	سعر التكلفة
4623362.98	198368.22	4424994.76	النتيجة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات المصلحة

نلاحظ في الجدول ان النتيجة التحليلية للمادة الفريفة ايجابية يعني أن المؤسسة حققت ربح وان رقم أعمالها في مادة الفريفة اكبر من سعر تكلفتها ، وقد حققت ربح قدره 4623363.89 دج.

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير دراسة حالة مطاحن الزيبان
القنطرة – بسكرة-

3- النخالة :

جدول رقم (23) النتيجة التحليلية لمادة الدقيق لسنة 2013

الوحدة : دج

المجموع	DECHATES	SEMOULE SSF	SON BLE TENDRE	SON BLE DUR	
227653489.71	673036.96	50473819.70	38111200.88	138395432.46	رقم الأعمال
152213389.79	184364.1	35462448.97	27546207.97	89020368.75	سعر التكلفة
75440099.92	488672.86	15011370.73	10564992.91	49375063.71	النتيجة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات المصلحة

4- النتيجة التحليلية الإجمالية :

جدول رقم (24) النتيجة التحليلية الإجمالية لسنة 2013

الوحدة: دينار

المبالغ	البيان
1194542052.01	رقم الأعمال الإجمالي
1116287899.22	سعر التكلفة الإجمالية
+78254152.21	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات المصلحة

وبتالي فان نتيجة تحليلية للإنتاج الإجمالي (دقيق ، فريضة ، نخالة) ايجابي ومنه يتبين لنا أن مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة ، قد حققت ربح قدره (78254152.21 دينار جزائري) .

المطلب الثالث : استخدام الانحرافات المعياري لمراقبة التسيير في المؤسسة

سنقوم في هذا المطلب بتحليل الانحرافات الحاصلة في المؤسسة باستخدام القوانين الانحرافات التالية :

- انحراف الكمية = (كمية الفعلية - كمية المقدرة) × السعر المعياري
- انحراف الإنتاج = (الإنتاج الحقيقي - الإنتاج المنجز) × السعر المعياري
- انحراف المبيعات = (المبيعات المقدرة - المبيعات المحققة) × السعر المعياري

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التشغيل دراسة حالة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة-

- نسبة التقدير = (الإنتاج التقديري لسنة ****) / (الإنتاج الفعلي لسنة ****)
- نسبة الانجاز = (الكمية الفعلية لسنة ****) / (الكمية التقديرية لسنة ****)

أولاً : انحراف كمية التموين :

يمكن حساب انحراف الكمية التموين بالاعتماد على ما يلي:

- انحراف الكمية = (كمية الفعلية - كمية المقدرة) × السعر المعياري

جدول رقم (25) انحراف كمية مواد التموين لسنة 2013

الوحدة : قنطار

2013								2012	البيان
%التطور	%الانجاز	الانحراف			الفرق	الفعلي	التقديري	الفعلي	
		المجموع	السعر المعياري	الكمية					
%00	%100	00	2280	00	00	871200	871200	871200	الفمّح الصلب
%00	%100	00	1285	00	00	297000	297000	297000	الفمّح اللين
		00		00	00	1168200	1168200	1168200	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات المصلحة

- 1- قمح الصلب : كانت كمية الممون بها في عام 2012 هي 871200 قنطار وكان التقدير في سنة 2013 أن تبقى نفس الكمية وبالفعل كانت نسبة الاتجار 100/100 وحقق قسم التموين 871200 قنطار من القمح الصلب ولكن لم يحقق تطور في كمية التموين .
 - 2- قمح اللين : كانت كمية الممون بها في عام 2012 هي 297000 قنطار وكان التقدير في سنة 2013 ان تبقى نفس الكمية وبالفعل كانت كمية ممون بها في سنة 2013 هي 297000 بنسبة انجاز قدرت ب 100/100 ولكن نسبة تطور التموين بقي في نسبة 100/00.
- الملاحظ ان المؤسسة تحقق مانسبته 100/100 من الكميات المقدر دخولها للمؤسسة .

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التشغيل دراسة حالة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة-

ثانيا -انحراف السعر

بما أن الأسعار مسقفة من طرف الدولة في إطار سياستها المنتهجة في حماية قدرة الشرائية للمواطن الجزائري عن طريق دعم بعض المواد الأساسية مثل الدقيق ، وبمقتضى القرار الوزاري الصادر في الجريدة الرسمية عدد 80 الصادرة يوم 2007/12/26 فإن الأسعار تبقى ثابتة إلى أن يصدر مرسوم وزاري جديد ، فعليه فانه لا وجود في المؤسسة إلى سعر معياري ولا وجود الى انحرافات في الأسعار .

ثانيا: انحراف إنتاج مادة الأولية :

يمكن حساب انحراف الإنتاج من مادة الأولية بقانون التالي :

$$- \text{انحراف الإنتاج} = (\text{الإنتاج الحقيقي} - \text{الإنتاج المنجز}) \times \text{السعر المعياري}$$

جدول رقم (26) انحراف كمية الإنتاج من مادة أولية لسنة 2013

لوحة : قنطار

2013								2012	البيان
% التطور	% الانجاز	الانحراف			الفرق	التقديري	الحقيقي	الفعلي	
		المجموع	السعر المعياري	الكمية					
%6.2	%58.0	-584165640	2280	-256213	-256213	609840	353627	333374	القمح الصلب
%51.8	%52.9	-125836195	1285	-97927	-97927	207900	109973	72464	القمح اللين
		-710001835		-354140		817740	463600	405838	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات المصلحة

1-قمح صلب : كانت كمية الإنتاج من مادة الأولية التقديرية هي 609840 قنطار بينما كانت الكمية المنجزة هي 353627 قنطار بنسبة انجاز وصلت إلى 58.0% ، بينما كانت الكمية المنجزة لسنة 2012 هي 333374 قنطار بنسبة تطور في سنة 2013 وصل إلى 6.1% ، بينما قدر الانحراف المعياري الاجمالي للكمية الانتاج -256213 قنطار بنسبة تقارب 42% من كمية انتاج المادة الاولى .

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التشغيل دراسة حالة مطاحن الزيبن القنطرة – بسكرة-

2- قمع للين : كانت كمية الإنتاج من مادة الأولية التقديرية هيا 207900 قنطار بينما كانت الكمية المنجزة هيا 109973 قنطار بنسبة انجاز وصلت إلى 52.9% ، بينما كانت الكمية المنجزة لسنة 2012 هيا 72465 قنطار بنسبة تطور في سنة 2013 وصل إلى 51.8، بينما قدر الانحراف المعياري الاجمالي للكمية الانتاج 256213- قنطار بنسبة تقارب 47.1% من كمية انتاج المادة .

الملاحظ ان المؤسسة لا تحقق الا النصف من تقديراتها من انتاج مادة الاولوية وهذا يدل علي خلل في سير النظام داخل المؤسسة و معالجة هذا الخلل لرفع من نسبة الانجاز .

ثالثا : انحراف الإنتاج التام :

- يمكن حساب انحراف الإنتاج بقانون التالي : انحراف الإنتاج = (الإنتاج الفعلي - الإنتاج التقديري) × السعر المعياري

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير دراسة حالة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة-

جدول رقم (27) انحراف كمية الإنتاج التام لسنة 2013

الوحدة : قنطار

2013							2012		البيان
% التطور	% الانجاز	الانحراف			الفرق	التقديري الكمية	الحقيقي	الفعلي	
		المجموع	السعر المعياري	الكمية					
		-530406412.73	3544.86	-149626.9	-149626.9	344192.2	194565.3	184767.9	دقيق ممتاز 25 كلغ
		-83751080.34	3506.91	-27397.3	-27397.3	60739.8	33342.5	32606.1	دقيق ممتاز 10 كلغ
%4.6	%56.3	6141157493.07 —		-177024.2	-177024	404932	227908	217374	المجموع
		-131128818.9	1857.79	-70583.23	-70583.23	153415.23	82832	52247.30	فرينة عادية 50 كلغ
		-373229.17	2130.79	-175.16	-175.16	430.76	255.6	146.70	فرينة ممتازة 5 كلغ
%58.6	%54.0	-131502048		-70758.39	-70759	153846	83087	52394	المجموع
		-48562136.79	901.62	-53860.98	-53860.98	152787.58	98926.6	89288.83	Son b-d
		-14977902.62	979.74	-15287.63	-15287.63	43402.03	28114.4	25364.08	Son b-t
		-19101569.92	910.27	-20984.51	-20984.51	59561.26	38576.75	34807.51	3ssf
		-301484.19	210.75	-1430.53	-1430.53	3488.73	2058.2	1816.04	dach
%10.8	%64.7	-82943093.52		-91285	91285 -	258962	167677	151337	المجموع

المصدر : من إعداد الطالب بناء على معطيات المصلحة

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير دراسة حالة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة-

الدقيق : كانت الكمية الإنتاج التام التقديرية في 2013 هي 404932 قنطار بينما كان الإنتاج الفعلي هو 177024 قنطار بنسبة انجاز قدرة ب56.3% ، بينما كان الإنتاج المنجز في 2012 يقدر بـ217374 قنطار بنسبة تطور في 2013 بنسبة 4.6%. بينما قدر الانحراف المعياري الاجمالي للكمية الانتاج -177024.2 قنطار بنسبة تقارب 43.7% من كمية الإنتاج التامة .

الفريفة : كانت الكمية الإنتاج التام التقديرية في 2013 هي 153846 قنطار بينما كان الإنتاج الفعلي هو 70759 قنطار بنسبة انجاز قدرة ب54.0%، بينما كان الإنتاج المنجز في 2012 يقدر بـ52394 قنطار بنسبة تطور في 2013 بنسبة 58.6%، بينما قدر الانحراف المعياري الإجمالي للكمية الإنتاج -70758.39 قنطار بنسبة تقارب 46% من كمية الإنتاج التامة .

النخالة : كانت الكمية الإنتاج التام التقديرية في 2013 هي 258962 قنطار بينما كان الإنتاج الفعلي هو 167677 قنطار بنسبة انجاز قدرة ب 64.7% ، بينما كان الإنتاج المنجز في 2012 يقدر بـ151337 قنطار بنسبة تطور في 2013 بنسبة 10.8%، بينما قدر الانحراف المعياري الاجمالي للكمية الانتاج -91285 قنطار بنسبة تقارب 35.3% من كمية الإنتاج التامة .

رابعا : انحراف المبيعات

يمكن حساب انحراف المبيعات بقانون التالي :

انحراف المبيعات = المبيعات المقدر ة - المبيعات المحققة

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير دراسة حالة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة-

جدول رقم (28) انحراف كمية المبيعات التام لسنة 2013

الوحدة : قنطار

2013								2012	البيان
% التطور	% الانجاز	الانحراف			الفرق	التقديري الكمية	الحقيقي	الفعلي	
		المجموع	السعر المعياري	الكمية					
		523681941.42	3504.4	-149435.55	-149435.55	346095.3	196659.75	184838.27	دقيق ممتاز 25 كلغ
		89076594.88	3505.6	-25409.8	-25409.8	58836.6	33426.8	31422.7	دقيق ممتاز 10 كلغ
%6.4	%56.8	-612758536.3		-174845	-174845	404932	230087	216261	المجموع
		13331951.83	1910.68	-69774..61	-69774..61	153430.61	83656	51422.78	فرينة عادية 50 كلغ
		541545.21	2979.78	-181.74	-181.74	415.39	233.65	-139.22	فرينة ممتازة 5 كلغ
%56.9	%52.6	-13873497.04		- 69956.35	-69956.35	153846	83889	51562	المجموع
		-77110222.28	1401.70	-55011.93	-55011.93	153745.73	98733.8	89943.17	Son b-d
		-21215307.20	1355.57	-15650.47	-15650.47	43764.57	28114.4	25602.82	Son b-t
		-28099891.85	1308.4	-21476.53	-21476.53	60053.28	38576.75	35131.92	3ssf
		-570711.24	769.36	-741.8	-741.8	1346.6	874.8	787.7	dach
%9.8	%64.2	-126996132.57		-92880.73	- 92880.73	258962	166300	151496	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات المصلح

الفصل الثالث : استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التشغيل دراسة حالة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة-

الدقيق : كانت الكمية المباعة التقديرية في 2013 هيا 404932 قنطار بينما كانت المبيعات الفعلية هي 230087 قنطار بنسبة انجاز قدرة ب56.8% ، بينما كانت الكمية المنجزة في 2012 تقدر ب216261 قنطار بنسبة تطور في 2013 بنسبة 6.4% ، بينما قدر الانحراف المعياري الاجمالي للكمية المبيعات 174845-قنطار بنسبة تقارب 43.2% من كمية المبيعات .

الفريفة : كانت الكمية المباعة التقديرية في 2013 هيا 153846 قنطار بينما كانت المبيعات الفعلية هي 80889 قنطار بنسبة انجاز قدرة ب56.9% ، بينما كانت الكمية المنجزة في 2012 تقدر ب51562 قنطار بنسبة تطور في 2013 بنسبة 56.9% ، بينما قدر الانحراف المعياري الاجمالي للكمية 69956.35 - قنطار بنسبة تقارب 47.4% من كمية المبيعات .

النخالة : كانت الكمية المباعة التقديرية في 2013 هيا 151496 قنطار بينما كانت المبيعات الفعلية هي 166300 قنطار بنسبة انجاز قدرة ب64.2% ، بينما كانت الكمية المنجزة في 2012 تقدر ب151496 قنطار بنسبة تطور في 2013 بنسبة 9.8% ، بينما قدر الانحراف المعياري الاجمالي للكمية 92880.73- قنطار بنسبة تقارب 35.8% من كمية المبيعات .

وبصفة عامة يمكن القول أن المؤسسة تتمتع بتحكم ممتاز في عملية التمرين من مادة الأولية لكنها تعاني من ناحية الإنتاج حيث أن نسبة انحرافها المعياري في المادة الأولية يتجاوز النصف بقليل ، مما يعطل الكثير من قدراتها الاستغلالية ، فالمؤسسة قادرة علي زيادة حجمها الإنتاجي لو يتم التقيد بالكميات المقدر إنتاجها فنسبة الانجاز فيها متوسطة فلا بد علي المسؤولين إيجاد أسباب التي تمنع المؤسسة من تحقيق أهدافها التقديرية.

خلاصة الفصل :

من خلال دراستنا التطبيقية حول مؤسسة المطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة – حاولنا معرف واقع مراقبة التسيير فيها والأدوات المعتمدة في ذلك ولقد تبين لنا أن المؤسسة تعتمد إلا على لوحة القيادة و الميزانيات التقديرية وركزنا في دراستنا هذه على منتج الدقيق و الفرينة وعلى حساب سعر تكلفتها ، واتضح بان المؤسسة محل الدراسة لا تعتمد في حسابها للتكاليف على طريقة علمية معينة خاصة فيما يتعلق بتصنيف التكاليف، و تبين أن هذه الطريقة لا تساعد كثيرا في عملية مراقبة التسيير باعتبار أنها يمكن أن تضلل متخذ القرار وتوقعه في أخطاء خاصة في تحديد أسعار البيع، أو في اختبار كفاءة بعض الأقسام.

ومن خلال معطيات و ظروف المؤسسة محل الدراسة تبين أن طريقة التكاليف الكلية يمكن أن تساعد في تحديد التكاليف وأسعار التكلفة بطريقة علمية وسهلة حيث تساهم في مراقبة الميزانية من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط له مسبقا وتحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات، وتوجيه انتقادات حول هذه الطريقة و تسيير مخزونات المؤسسة حتى تتمكن من تحقيق نتائج أفضل مستقبلا.

الخاتمة

الخاتمة

تطورت وتوسعت المنشأة الاقتصادية ولم يعد نجاح المؤسسة ومداومتها مرتبط فقط بإمكانيات المادية والبشرية، ولكن بقائها مرتبط بمدة تأقلمها وتكيفها مع كل التغيرات الحاصلة في المحيط الاقتصادي خاصة مع التطور التكنولوجي الكبير الحاصل وانفتاح الاسواق علي بعضها والعولمة التي زحفت على جميع المجالات والمستويات ، حيث إن هذه الحقائق التي تضعنا وجها لوجه أمام تحديات وذلك من اجل تطوير المؤسسات الوطنية قصد مواكبة التطورات ورفع من وتيرة التنمية الاقتصادية ، لذا وجب استعمال الاساليب والطرق الحديثة في تسيير هته المؤسسات الوطنية الاقتصادية و محاسبة التكاليف من أهمها لكونها من انجح سبل التحكم في التكاليف و تحقيق الكفاءة الاقتصادية، حيث ان محاسبة التكاليف تعمل علي ضبط التكاليف والتحكم فيها والعمل علي تخفيضها الى قدر ممكن ، وتوفير معلومات دقيقة و كافية وفي وقت مناسب لاتخاذ القرارات و مراقبة التسيير في المؤسسة بشكل جيد.

ومن خلال الفصلين النظريين والتطبيين في بحثنا، والذي أردنا إسقاطه على الواقع لتتعرف على مدى ارتباط المعارف النظرية بالتطبيقية، تمكنا من الوصول إلى النتائج والتوصيات المتعلقة بهما، نذكرها فيما يلي:

✓ نتائج نظرية: تتمثل في:

1. مراقبة التسيير عملية مهمة في المؤسسة وأهميتها تطور وتزداد مع تطور المؤسسات الاقتصادية
2. ان أدوات مراقبة التسيير ادوات فعالة في تسيير المؤسسة الاقتصادية وهته الادوات في تطور مستمر ودائما مثل لوحة القيادة والموازنات التقديرية ومحاسبة التكاليف .
3. تستخدم مراقبة التسيير مجموعة من التقنيات والتحليلات واتخاذ الإجراءات التصحيحية.
4. تهتم مراقبة التسيير بسلوكية المؤسسة من خلا عملية التحفيز و استخراج طاقات العمال و الموظفين .
5. إن مراقبة التسيير تهدف الي تحسين الاداء المنجز وتصحيح الانحرافات.
6. إن محاسبة التكاليف من أهم أدوات مراقبة التسيير، إذ تعتبر نظاما للمعلومات، حيث يقوم نظام مراقبة التسيير بدوره على أكمل وجه، باعتماده على مخرجات محاسبة التكاليف، لتكون مدخلا له، للتقويم وتصحيح أداء المؤسسة ومقارنة النتائج بالأهداف المسطرة.
7. تقوم محاسبة التكاليف بتوفير المعلومات إلى مختلف المستويات الإدارية حتى تساعد على تحسين أدائهم، واتخاذ القرارات بالسرعة والدقة المطلوبتين.
8. تستخدم محاسبة التكاليف مجموعة من الطرق والاساليب لمعرفة سعر التكلفة

9. محاسبة التكاليف تعمل علي تقليل التكاليف الي اقل قدر ممكن .

10 تساعد محاسبة التكاليف في عملية اتخاذ القرار .

ثانيا: النتائج التطبيقية: من خلال الدراسة الميدانية بمؤسسة المطاحن الزيبان القنطرة - بسكرة - ظهرت النتائج التالية:

1. لا يوجد قسم للمحاسبة التكاليف في المؤسسة حيث سعر التكلفة يشترك عدة مصالح في تحديدها وخاصة قسم المحاسبة والمالية وخاصة فرعي الاستغلال ومتابعة الاستثمار .
2. لا تتبع المؤسسة طريقة علمية واضحة لحساب التكاليف .
3. تستعمل المؤسسة اسلوب التكاليف الكلية الاجمالية مما يحمل بعض المنتجات اعباء ليست حقيقية .
4. وجود قسم للمراقبة التسيير ساعد كثير في تحديد الانحرافات و تصحيحها
5. قسم مراقبة التسيير في المؤسسة هو همزة وصل بين كل المصالح ورئيس مدير عام المؤسسة .
6. استعمال مراقب التسيير في المؤسسة للادوات مراقبة التسيير لوحة القيادة و الميزانيات التقديرية ساعد في توضيح المعلومات وتبيان نقاط قوة وضعف المؤسسة .
7. استعمال محاسبة التكاليف في عملية مراقبة التسيير والعمل علي تقليل تكاليف المؤسسة ورفع من ادائها .

التوصيات: لقد لخصت دراستنا إلى مجموعة من التوصيات منها:

1. ضرورة إنشاء مصلحة او علي الاقل فرع محاسبة التحليلية لتوضيح التكاليف والاعباء وتحميلها بشكل واضح واكثر دقة .
2. اعادة النظر في طريقة تمويل من المادة الاولى وكيفية احتساب المخزون في المؤسسة .
3. محاولة تبني نظام محاسبة التكاليف واضح بتطبيق طريقة علمية لحساب مختلف التكاليف.
4. اجراء دورات تكوينية لمختلف العمال وتوعيتهم باهمية المحاسبة التحليلية .
5. الاستعانة بخبراء ومستشارين ومتخصصين لديهم الدراية والخبرة الكافية في مجال تطبيقها.
6. اختيار الكفاءات البشرية القادرة التي تتمتع بالتكوين اللازم والخبرة للتطبيق محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير .
7. ان فعالية نظام مراقبة التسيير في المؤسسة، تتوقف على فعالية أدواته والتي تعتبر محاسبة التكاليف أهمها، لذا يجب أن تكون المعلومات التي تنتجها دقيقة، سريعة، ملائمة وفي الوقت المناسب.

8. استخدام ادوات مراقبة تسيير وطرق محاسبة تكاليف الاكثر تطور مثل تكاليف حسب الانشطة او التكاليف المستهدفة او التكاليف المعيارية .

اختبار صحة الفرضيات: و يمكن إن نقول انه:

1. مراقبة التسيير هيا مجموعة تقنيات تسمح لنا بمعرفة حالة المؤسسة وهي مجموعة من الادوات و التي تمثل محاسبة التكاليف احدها ، و تعد مصدر توفير المعلومات اللازمة لكل ما يخص أسعار تكلفة المنتجات وهذا سيساعد المسير على مقارنة النتائج وتحليلها واكتشاف الثغرات الموجودة ومعالجتها باتخاذ القرارات الملائمة.
2. تستخدم المؤسسة محل دراسة المحاسبة التحليلية وفق طرق علمية منهجية
3. نعم محاسبة الكاليف هيا إحدى أهم تقنيات التي تستخدمها المؤسسة مطاحن الزيبان في مراقبة التسيير حيث تساهم في التحكم والتقليل بأقل قدر ممكن من الأعباء والتكاليف التي يتحملها المنتج .
4. كما تم التأكد من صحة الفرضية الرابعة والمتعلقة بقدرة التكاليف المعيارية على مساعدة مراقبة التسيير في تحسين الأداء من خلال قدرتها على توفير المعلومات اللازمة لتحديد أبعاد الأداء من كفاءة وفعالية وإنتاجية وذلك من خلال النتائج المحققة وتحديد الانحرافات إن وجدت ، وتوفير المعلومات للمؤشرات الأخرى كالميزانيات التقديرية ولوحة القيادة.

أفاق البحث:

حاولنا من خلال هذه الدراسة التعرف على أهمية محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير بمؤسسة المطاحن الزيبان القنطرة -بسكرة - ، ولقد درستنا منتوجات المؤسسة من دقيق وفرينة ونخالة وفق طريقة التكاليف الكلية، وهي طريقة تقليدية لصعوبة وعدم تطبيق طرق أخرى لحساب التكاليف، وعليه يمكن أن نوجز بعض الأفاق المستقبلية لبحثنا كما يلي:

- استخدام التكاليف المعيارية للتسهيل عملية مراقبة التسيير و معرفة الانحرافات في مؤسسة .
- استخدام التكلفة المستهدفة في مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية.
- أهمية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في دعم نظام المعلومات المحاسبية.
- استخدام التكلفة المستهدفة في مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية.
- استخدام ادوات مراقبة التسيير الحديثة ومتطورة في المؤسسات الاقتصادية .

قائمة المراجع

قائمة المراجع بالعربية

أولا -الكتب باللغة العربية :

- 1- أبو الفتوح علي فضالة، " التحليل المالي و ادارة الأموال " دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع، 1999.
- 2- احمد حسين علي حسين : " نظم المعلومات المحاسبية " ، الدار الجامعية-مصر ،2003
- 3- الشيخ سالم و اخرون ، " المفاهيم الادارية الحديثة " ، مركز الكتب الأردني ، الطبعة 5 .
- 4- الياس بن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 5- بوشاشي بوعلام، الرائد في المحاسبة، دار الملكية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2000.
- 6- بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.
- 7- خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف تخطيط ورقابة، دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن، 2011
- 8- خالص صافي صالح ، رقابة تسيير مؤسسة في ظل اقتصاد السوق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، بدون سنة نشر .
- 9- سعد غالب ياسين ، " أساسيات نظم المعلومات الإدارية و تكنولوجيا المعلومات " ، دار المناهج للنشر و التوزيع ، الأردن 2008.
- 10- عبد الناصر إبراهيم ونور عليان الشريف ، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ،الأردن .
- 11- عدنان تايه النعيمي ،ارشد فؤاد التميمي ، التحليل والتخطيط المالي اتجاهات معاصرة ، دار البازوري العملية للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، سنة 2008 .
- 12- علي عباس ، " الرقابة الادارية في منظمة الاعمال " ، اثراء للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2008.
- 13- غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006 .
- 14- محمد رفيق الطيب : مدخل للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 5، الجزء الثاني، 1995.
- 15- محمد فركوس ، الموازنات التقديرية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر .
- 16- محمد عطية مطر وآخرون ، نظريات المحاسبة واقتصاد المعلومات ، دار الحنين والتوزيع ، عمان ، ط 2 ، 1996
- 17- محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003
- 18- محمود علي جبائي، قصي السمرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر،الأردن، 2000.

- 19- محمد قيومي محمد ، مقدمة في اصول محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، بيروت-لبنان ، 1990.
- 20- معالي فهمي حيدر، نظم المعلومات، مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2002.
- 21- معراج هوارى و مصطفى الباهي ، مدخل إلى مراقبة التسيير ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2011.
- 22- منال محمد الكردي، جلال إبراهيم العبد، "تظم المعلومات الإدارية"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن .
- 23- صلاح الدين عبد المنعم مبارك، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2000
- 24- قاسم محمد إبراهيم الحديثي، زياد يحيى السقا، "تظم المعلومات المحاسبية"، وحدة הדباء للطباعة والنشر، جامعة الموصل، العراق.
- 25- كمال الدين الدهراوي، "مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية"، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- 26- كمال حسن جمعة الربيعي ، سعدون مهدي الساقى : "محاسبة التكاليف الصناعية "، اثراء للنشر و التوزيع - الاردن ، 2008
- 27- كمال خليفة أبو زيد، عطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- 28- هاشم احمد عطية، "مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية"، الدار الجامعية، مصر، 1999
- 29- ناصر دادى واخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية ، دار المحمدية -الجزائر 2003.
- 30- ناصر دادى عدون، "المحاسبة التحليلية و تقنيات مراقبة التسيير" الجزء الثاني، دار البعث- الجزائر ، 1988.
- 31- ناصر دادى عدون، معزوي ليندة ، لهواسي هجيرة ، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، 2000.
- 32- يعقوب عبد الكريم ، المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2004

- 1- درحمون هلال ،"المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية" , أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية , جامعة يوسف بن خدة – الجزائر.
- 2- دادن عبد الغني، الاتجاه الحديث للمنافسة وفق أسلوب تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2001-2002،
- 3- حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2010.
- 4- حمزة بن كسيرات، المحاسبة التحليلية كتقنية لاتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة الجزائر، دفعة 2011.
- 5-
- 6- سعاد عقون ، نظام مراقبة التسيير أدواته ومراحل و اقامته في المؤسسات الاقتصادية ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر ، 2007.
- 7- سالم شحرور ، أثر استخدام لوحة القيادة التسويقية على تحسين الأداء الرقابي لإدارة التسويق، ماجستير تسويق ، كلية الاقتصاد جامعة دمشق –سوريا ، سنة 2010 .
- 8- شحاتاني عبد العالي ، محاسبة التكاليف أداة لتحسين مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، سنة 2011.
- 9- صفاء لشهب ، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة الجزائر كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، سنة 2006 .
- 10- عبد الرحمان هياج ، ، اثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ،
- 11- فداق فاروق: نظام المعلومات المحاسبية ودوره في اتخاذ القرار، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة الجزائر 2008.
- 12- هادف احمد عبد السلام ، اثر لوحة القيادة في تحسين اداء الموارد البشرية ، مذكرة لنيل شهادة ماستر ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2014

13- نعيمة يحيوي ،أدوات مراقبة تسيير بين النظرية والتطبيق ، اطروحة نيل شاهدة الدكتوراة في العلوم

اقتصادية ، جامعة الحاج لخضر باتنة - الجزائر ، سنة 2009 ،

ثالثا -المقالات.

1- د.رحيم حسين و بونقيب احمد ، دور لوحة القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير ، أبحاث اقتصادية

وإدارية ،جامعة محمد خيضر بسكرة ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية . العدد

4ديسمبر 2008

رابعا -القوانين والمراسيم.

1- الجريدة الرسمية لجمهورية الجزائرية الديمقراطية ، المادة 06 من لقانون 11/07 الصادر في

2007/11/25

خاسا-الإنترنت

1- قورين حاج قويدر،نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية و دوره في تحسين الأداء من

الموقع: [http :www.ulum.nl/d74.html](http://www.ulum.nl/d74.html).

2- محمد خليل واخرون مراقبة التسيير في المؤسسة ، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية ، إشراف

موسى سليم www.scribd.com/doc

قائمة المراجع باللغة الأجنبية

1- ALZARD.C et SEPARI.S ,control de gestion, 5 éme Edition ,Dunod , Paris

2- D .Boussars .Comptabilité Analytique .1995

3- D Brigitte.,Contrôle de Gestion, Dunod ,Paris 1999

4- Departement Etudes et Développement de L'APEC ,Les Métiers du contrôle de Gestion ,Edition d'organisation , France , 2000

5- G. Melyon, Comptabilité analytique, édition Bréal, France, 2001, P15

6- Maurice coziane, comptabilité financière comptabilité de gestion france,

7- Michel GERVAIS, control de gestion , 7^{eme} Edition, ECONOMICA,

- 8- Norbert Geudj , **le contrôle de gestion pour améliorer la performance le L'Enterprise** .
- 9- B.Rebouche , **Comptabilité Analytique et contrôle de gestion** .Ellipes ,France , 1997
- 10- LASARY , **Comptabilité analytique Imprimerie**, Es-Salam , Alger , 2001, P22
- 11- D.KHOUATRA et T.LESTRAIT , **Comptabilité de gestion** , Edition ELLIPSES ,Paris, 1996.P17.
- 12- J.Trahand, B.Morad, E.C. Charles, **Comptabilité de gestion: coût, activité, réparation**
- 13- Henri Cullmann , **La Comptabilité Analytique**, Edition Bouchene , Alger , 1993,
- 14- P.Barnager, P.Moutan, **Comptabilité de gestion**, Édition Hachette livre, France
- 15- J. Margerin, **Comptabilité analytique**, les éditions d'organisation, France
- 16- P.lesseque « **Gestion de l'entreprise et Comptabilité** »11eme Ed.dalloz

الملاحق

COMPTE	INTITULE	TOTAL DES CHARGES	SEMOULIERIE	MINOTERIE
6010000	BLE DUR	806 645 962,09	806 645 962,09	-
6011000	BLE TENDRE	141 444 443,76	-	141 444 443,76
6021200	CARBURANT ET LUBRIFIANT	234 150,00	171 592,94	62 557,06
6021230	GRAISSE	-	-	-
6021240	HUILE	77 903,71	57 090,44	20 813,27
6021250	FLUIDES DIVES	2 645,37	1 938,61	706,75
6022010	ATELIER MAINTENANCE	4 560 377,47	3 341 996,88	1 218 380,59
6022014	ATELIER MENUISERIE	-	-	-
6022016	ATELIER ELECTRIC	-	-	-
6022126	PIÈCE DE RECHANGE	209 053,55	153 201,42	55 852,13
6022020	FOURNITURE LABORATOIRE	-	-	-
6022022	FOURNITURE INFORMATIQUE	208 170,52	152 554,31	55 616,21
6022124	PIECE DETACHEE PRODUCTION	321 665,24	235 727,03	85 938,21
6022128	PIECE DETACHEE MATERIELS TRANSPORT	281 740,84	206 469,09	75 271,74
6022334	FOURNITUR DROGUERIE	141 215,10	103 487,14	37 727,96
6022336	FOURNITUR PEINTURE	17 469,00	12 801,87	4 667,13
6022338	FOURNITURE JARDINAGE	-	-	-
6022440	FOURNITEUR SERRURE	-	-	-
6022442	FOURNITURE PLOMBERIE	-	-	-
6022446	FOURNITEUR ELECTRIQUE	401 480,76	294 218,51	107 262,25
6022448	FOURNITEUR QUINCAILLERIE DIVERS	254 915,36	186 810,49	68 104,87
6022550	FOURNITEUR PHARMACEUTIQUE	9 474,64	6 943,33	2 531,31
6022552	FOURNITEUR HABILEMENT	296 053,16	216 957,64	79 095,52
6022554	FOURNITEUR BUREAUX	430 670,66	315 609,84	115 060,82
6022590	CONSOMATION EAU	-	-	-
6022756	FOURNITEUR PETITE OUTILLAGE	-	-	-
6022758	FOURNITEUR DIVERSES	-	-	-
6026110	FOURNITURE SACS JUTE SEMOULE	26 353 988,92	21 393 310,36	4 960 678,56
6026514	FOURNITURE SACHETS			
6026750	FOURNITURE ETIQUETTES			
6026751	FOURNITURE FICELLES			
6071000	ACHATS NON STOCKES ELECTRICITE	15 245 800,86	11 172 631,93	4 073 168,93
6073000	ACHATS NON STOCKES EAU	572 433,24	419 498,20	152 935,05
611000	GARDIENNAGE ET SECURITE	272 734,34	199 868,83	72 865,51

6159000	AUTRES ENRIEEN REPARATION ET MAINTENANCE	2 110 116,23	2 030 011,64	140 098,59
6169000	AUTRES ASSURANCE	1 806 002,35	1 323 498,83	482 503,53
6181000	DOCUMENTATION GENERALE	10 931,20	8 010,75	2 920,45
6220100	FRAIS DE FORMATION	796 241,68	583 512,49	212 729,19
6222700	ETUDES D'ARCHITECTURE INGENIER CONSEIL	1 496 798,34	1 096 903,80	399 894,54
6222300	HONORAIRES COMMISSAIRE AUX COMPTE	-	-	-
6222500	VISTE TECHNIQUE	43 590,56	31 944,62	11 645,94
6222800	ANALYSES LABORATOIRE	446 021,51	326 859,46	119 162,05
6223000	FRAIS D'ACTE ET DE CONTENIEUX	137 072,84	100 451,55	36 621,29
6224000	DIVERS COMMISSIONS	-	-	-
6229000	AUTRES HONORAIRES	-	-	-
6230000	PUBLICITE	23 792,00	17 435,57	6 356,43
6231000	ANNONCES ET INSERTIONS	-	-	-
6232000	PUBLICITE COMMERCIAL	-	-	-
6233000	FOIRES ET EXPOSITIONS	3 232 837,49	2 369 131,26	863 706,23
6235000	SPONSORING	-	-	-
6236000	ECHANTILLONS	-	-	-
6250000	FRAIS DE VOYAGE ALGER	4 937,60	3 618,44	1 319,16
6251100	FRAIS DE SEJOURS EN ALGERIE	1 195 131,20	875 832,05	319 299,15
6255100	AUTRES FRAIS DE RECEPTION	-	-	-
6257000	AUTRES FRAIS D'HEBERGEMENT	814 628,40	596 986,89	217 641,51
6260000	FRAIS POSTEAUX ET DE TELECOM	-	-	-
6261000	AFFRANCHISSEMENT	8 000,00	5 862,67	2 137,33
6261100	POSTE TELECOM AFFRANCHISSE	412 807,54	302 519,15	110 288,39
6262000	TELEPHONE	-	-	-
6263000	INTERNET	71 774,40	52 598,68	19 175,72
6273000	COMMISSIONS SUR OUVERTURE	-	-	-
6275000	FRAIS BANCAIRE	285 558,55	209 266,84	76 291,71
6282000	cotisation diverses	-	-	-
6310000	TRAITEMENE & SALAIRE	19 982 190,73	14 643 616,58	5 338 574,15
6310020	TRAITEMENT & SALAIRE PARTIE VARIABLE	740 304,00	542 519,49	197 784,51
6310100	HEURES SUPPLEMENTAIRE 100%	451 229,86	330 676,31	120 553,55
6310220	INDEMNITE DE TRAVAIL POSTE	8 459 821,98	6 199 640,02	2 260 181,96
6310230	INDEMNITE DE NUISANCE	1 541 830,16	1 129 904,62	411 925,54
6310250	INDEMNITE FORFAITAIRE DE SERVICE PERMANENT (IFSP)	129 672,29	95 028,18	34 644,11
6310270	INDEMNITE FORFAITAIRE DE FONCTION (IFF)	2 199 253,36	1 611 686,30	587 567,06
6310280	INDEMNITE CAISSE	255 728,32	187 406,25	68 322,07

6310350	INDEMNITE DE PANIER	5 826 886,51	4 270 136,99	1 556 749,51
6310400	PRIME D'INVENTAIRE DE FIN D'ANNEE	101 362,50	74 281,82	27 080,68
6310410	PRIME DE BILAN	389 325,00	285 310,36	104 014,64
6310500	INDEMNITE POUR SALAIRES UNIQUES	943 665,00	691 549,22	252 115,78
6310510	INDEMNITE DE CONGES ANNUEL	8 222 627,26	6 025 815,81	2 196 811,45
6310520	ALLOCATION DE FIN DE CARRIERE	4 786 752,58	3 507 892,12	1 278 860,46
6310560	PRIMES D'INTRESSEMENT	9 615 398,40	7 046 485,01	2 568 913,39
6310580	INDEMNITE DE ZONE	4 032 364,91	2 955 051,65	1 077 313,26
6310900	AUTRES PRIMES ET INDEMNITES	480 180,00	351 891,94	128 288,06
6311000	FRAIS D'APPRENTISSAGE	582 555,66	426 916,24	155 639,42
6350000	COTISATION SECURITE SOCIALE	7 509 012,94	5 502 855,41	2 006 157,53
6350010	COTISATIONS ACCIDENT DE TRAVAIL	-	-	-
6350020	COTISATIONS CHOMAGE	1 196 842,14	877 085,88	319 756,26
6352100	COTISATIONS RERAITE LEGALE	4 570 716,36	3 349 573,56	1 221 142,79
6352500	COTISATIONS RERAITE ANTICIPEE	239 368,39	175 417,15	63 951,24
6370000	OEUVERS SOCIALES	2 250 641,84	1 649 345,49	601 296,35
6451000	DROIT D'ENREGISTREMENT	-	-	-
6451200	DROIT DE TIMBRE	-	-	-
6451400	VIGNIETTE	435 298,00	319 000,91	116 297,09
6451500	TAXE SUR ACHATS VEHICULE	-	-	-
6451600	TAXE D'APPRENTIUSAGE	160 518,02	117 632,96	42 885,06
6459100	TAXE D'AS SAINISSEMENT	-	-	-
6530000	JETONS DE PRESENCE	400 000,00	293 133,36	106 866,64
6561000	AMENDES ET PENALITES FISCALES	-	-	-
6563000	DONS	-	-	-
6579000	AUTRES CHARGES EXCEPTIONNELLES DE GESTION COURANTE	178 952,61	131 142,45	47 810,16
6580000	AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE	-	-	-
6810230	DOTATION AUX AMORTISSEMENT DES LOGICIELS ACHETÉS	38 699,72	28 360,45	10 339,27
6811310	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS BÂTIMENTS INDUSTRIELS	7 068 892,07	5 180 320,14	1 888 571,93
6811320	DOTATION AUX AMORTISSEMENT BÂTIMENTS COMMERCIAUX	-	-	-
6811330	DOTATION AUX AMORTISSEMENT BÂTIMENTS ADMINISTRATIFS	459 704,45	336 886,77	122 817,68
6811340	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS AUTRES BÂTIMENTS	241 679,04	177 110,47	64 568,57
6811350	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS BÂTIMENTS UVRES SOCIAUX	82 107,31	60 170,98	21 936,33
6811351	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS LOGEMENTS DU PERSONNEL	208 476,91	152 778,84	55 698,07

6811536	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MAT OUTILLAGE MACHINE A COUDRE	502 279,05	368 086,86	134 192,19
6811542	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MATÉRIEL DE LABORATOIRE	-	-	-
6811548	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MAT OUTILLAGE HYGIÈNE ET SÉCURITÉ	48 090,13	35 242,06	12 848,08
6811556	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MATÉRIEL ET OUTILLAGE MANUTENTION	4 550,28	3 334,60	1 215,68
6811560	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MATÉRIEL ET OUTILLAGE AUXILIAIRES	316 401,02	231 869,23	84 531,79
6811802	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MATÉRIEL DE TRANSPORT. 2T ET PLUS	-	-	-
6811803	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MATÉRIEL DE TRANSPORT. 2T ET PLUS	86 750,40	63 573,59	23 176,81
6811807	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MATÉRIEL TRANSPORT CAMION LÉGER	-	-	-
6811809	AUTRES DOTATION AUX AMORTISSEMENT MATÉRIEL DE TRANSPORT	-	-	-
6811810	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MOBILIER DE BUREAU	-	-	-
6811811	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MATÉRIEL DE BUREAU	-	-	-
6811813	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MAT CHAUFFAGE ET CLIMATISATION	-	-	-
6811814	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MAT ÉQUIPEMENT INFORMATIQUE	-	-	-
6811830	DOTATION AUX AMORTISSEMENT AGENCEMENT AMÉNAGEMENT	-	-	-
6811831	DOTATION AUX AMORTISSEMENT INSTALLATIONS	-	-	-
6811851	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MATÉRIEL ET ÉQUIPEMENT SOCIAUX	-	-	-

1 107 582 105,38	925 607 032,30	181 975 073,08
CHARGE ISSUSE	122 157 631,10	27 546 105,13
CHARGE EMBALLAGE	21 393 310,36	4 960 678,56
CHARGE PROD	782 056 090,83	149 468 289,40
QUANTITE	227 907,85	83 087,60
COUT MOYEN PRODUCTION	3 431,46	1 798,92

مجلس
البلدية
البيضا

ERAD-SETIF
LES MOULINS DES ZIBAN/SPA

PREVISIONS 2013
RECAPITULATION DU CHIFFRE D'AFFAIRES PAR FAMILLE DE PRODUIT

MOIS	SEMOULES		FARINES		ISSUES		TOT. PROD. VENDUE	PATES ALIMENTAIRES		CHIFFRE D'AFFAIRES
	QUANTITE	VALEUR	QUANTITE	VALEUR	QUANTITE	VALEUR		QUANTITE	VALEUR	
JANVIER	36 812	125 848 800	13 986	26 713 260	23 542	25 896 024	178 458 084	0	0	178 458 084
FEVRIER	36 812	125 848 800	13 986	26 713 260	23 542	25 896 024	178 458 084	0	0	178 458 084
MARS	36 812	125 848 800	13 986	26 713 260	23 542	25 896 024	178 458 084	0	0	178 458 084
AVRIL	36 812	125 848 800	13 986	26 713 260	23 542	25 896 024	178 458 084	0	0	178 458 084
MAI	36 812	125 848 800	13 986	26 713 260	23 542	25 896 024	178 458 084	0	0	178 458 084
JUIN	36 812	125 848 800	13 986	26 713 260	23 542	25 896 024	178 458 084	0	0	178 458 084
JUILLET	18 406	62 924 400	6 993	13 356 630	11 771	12 948 012	89 229 042	0	0	89 229 042
AOUT	18 406	62 924 400	6 993	13 356 630	11 771	12 948 012	89 229 042	0	0	89 229 042
SEPTEMBRE	36 812	125 848 800	13 986	26 713 260	23 542	25 896 024	178 458 084	0	0	178 458 084
OCTOBRE	36 812	125 848 800	13 986	26 713 260	23 542	25 896 024	178 458 084	0	0	178 458 084
NOVEMBRE	36 812	125 848 800	13 986	26 713 260	23 542	25 896 024	178 458 084	0	0	178 458 084
DECEMBRE	36 812	125 848 800	13 986	26 713 260	23 542	25 896 024	178 458 084	0	0	178 458 084
TOTAL	404 934	1 384 336 800	153 846	293 845 860	258 960	284 856 264	1 963 038 924	0	0	1 963 038 924

ملحق رقم 1 (الكمية المقدرة)
تجوز فيها من الفصح

ERAD-SETIF
FILIALE: LES MOULINS DES ZIBAN/SPA

PREVISIONS ANNEE 2013

RECAPITULATION DES APPROVISIONNEMENTS EN BLES

U:QL/MDA

	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPTEMBRE	OCTOBRE	NOVEMBRE	DECEMBRE	TOTAL
QUANTITES													
BLE DUR	55 440	55 440	55 440	55 440	55 440	55 440	27 720	27 720	55 440	55 440	55 440	55 440	609 840
BLE TENDRE	18 900	18 900	18 900	18 900	18 900	18 900	9 450	9 450	18 900	18 900	18 900	18 900	207 900
TOTAL	74 340	74 340	74 340	74 340	74 340	74 340	37 170	37 170	74 340	74 340	74 340	74 340	817 740
VALEURS													
BLE DUR	126	126	126	126	126	126	63	63	126	126	126	126	1 390
BLE TENDRE	24	24	24	24	24	24	12	12	24	24	24	24	267
TOTAL	151	151	151	151	151	151	75	75	151	151	151	151	1 658

ملحق رقم 1 (برنامج زرويه المستوي)

BUDGET ANNEE 2013

RUBRIQUES	PREVISIONS 2013		PROGRAMME ANNUEL DES APPROVISIONNEMENTS							
	QUANTITE QL	VALEUR DA	TRIMESTRE 1				TRIMESTRE 2			
			QUANTITE	VALEUR	QUANTITE	VALEUR	QUANTITE	VALEUR	QUANTITE	VALEUR
IMPORTATIONS										
M/SES REVENUES EN ETAT				0		0		0		0
MATIERES PREMIERES				0		0		0		0
1- Blé dur				0		0		0		0
2- Blé tendre				0		0		0		0
3- Frais de transport				0		0		0		0
PIECES DE RECHANGES				0		0		0		0
EMBALLAGES				0		0		0		0
AUTRES IMPORTATIONS				0		0		0		0
TOTAL IMPORTATIONS				0		0		0		0
ACHATS LOCAUX										
MATIERES PREMIERES	817740	1657586700	223020	452069100	223020	452069100	148680	301379400	223020	452069100
1- Blé dur	609 840	1 390 435 200	166320	379209600	166320	379209600	110880	252806400	166320	379209600
2- Blé tendre	207 900	267 151 500	56700	72859500	56700	72859500	37800	48573000	56700	72859500
3- Frais de transport	-	-	0	0	0	0	0	0	0	0
PIECES DE RECHANGES	-	3 664 164	0	916041	0	916041	0	916041	0	916041
1- MEUNERIE	-	2 638 198		659550		659550		659550		659550
2- TRANSPORT	-	1 025 966		256491		256491		256491		256491
MARCHANDISES	-	-	0	0	0	0	0	0	0	0
EMBALLAGES	2 951 171	45 252 113	0	126000	0	126000	0	126000	0	126000
1- POLYPROPYLENE	2 951 171	44 748 113	0	0	0	0	0	0	0	0
2- KRAFT	-	-	0	0	0	0	0	0	0	0
3- ETIQ. + FICELLES	-	504 000		126000		126000		126000		126000
AUTRES ACHATS LOCAUX	-	24 281 529		6587632		6587632		4518632		6587632
TOTAL ACHATS LOCAUX		1 730 784 506		459698773		459698773		306940073		459698773
TOTAL APPROVISIONNEMENT		1 730 784 506		459698773		459698773		306940073		459698773

مصدق () البعاب السوينة لكل المنتجات

RECAPITULATION ANNUEL DU CHIFFRE D'AFFAIRES
PAR PRODUITS Année : 2013

Unité/ Dinars

MOIS	PRODUCTION FILIALE	MARCHANDISES	Transport	Total CA
JANVIER	90 991 125,79	0,00	80 769,15	91 071 894,94
FÉVRIER	103 102 432,21	0,00	72 649,50	103 175 081,71
MARS	112 107 057,96	0,00	35 897,40	112 142 955,36
AVRIL	125 460 623,40	0,00	15 384,60	125 476 008,00
MAI	111 720 872,53	0,00	30 427,32	111 751 299,85
JUIN	136 653 715,23	89 498,11	41 196,54	136 784 409,88
JUILLET	93 015 571,70	141 520,14	88 375,98	93 245 467,82
AOÛT	73 398 528,64	138 026,26	56 581,14	73 593 136,04
SEPT	85 634 454,99	690 392,11	66 495,66	86 391 342,76
OCTOBRE	89 885 297,81	316 070,76	60 170,88	90 261 539,45
NOVEMBRE	76 559 067,28	124 346,93	52 564,05	76 735 978,26
DÉCEMBRE	96 013 304,47	182 639,57	55 042,68	96 250 986,72
TOTAUX	1 194 542 052,01	1 682 493,87	655 554,90	1 196 880 100,78

ملحق () مبيعات لكل فئة (مكتبات)

RECAPITULATION DES VENTES PAR CATEGORIES DE CLIENTS ET PRODUITS.

Année 2013

FILIALE

U/DA/Bis/ QL

CLIENTS PRODUITS	GROSSISTES		DETAILLANTS		CONSOMMATEURS		BOULANGERS		AUTRES FILIALES		TOTAL QUANT.	TOTAL CA
	QUANT	VALEURS	QUANT	VALEURS	QUANT	VALEURS	QUANT	VALEURS	QUANT	VALEURS		
SEM. SUP/25 KGS	193 903,00	678 660 500,00	0,00	0,00	2 756,75	10 510 725,00	0,00	0,00	0,00	0,00	196 659,75	689 171 225,00
SEMOULE SUP/10 KGS	31 855,90	111 495 650,00	0,00	0,00	770,90	2 965 185,00	0,00	0,00	800,00	2 720 000,00	33 426,80	117 180 835,00
TOTAL SEMOULES	225 758,90	790 156 150,00	0,00	0,00	3 527,65	13 475 910,00	0,00	0,00	800,00	2 720 000,00	230 086,55	806 352 060,00
SEM. DE orge 5 Kgrs	0,00	0,00	0,00	0,00	80,00	266 936,69	0,00	0,00	0,00	0,00	80,00	266 936,72
Farine de Maïs	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL SEM.MARCH (B)	0,00	0,00	0,00	0,00	80,00	266 936,69	0,00	0,00	0,00	0,00	80,00	266 936,72
TOTAL SEM. (A+B)	225 758,90	790 156 150,00	0,00	0,00	3 607,65	13 742 846,69	0,00	0,00	800,00	2 720 000,00	230 166,55	806 618 996,72
FARINE PANIF/50 KGS	81 821,50	156 279 065,00	0,00	0,00	34,50	75 210,00	1 800,00	3 486 000,00	0,00	0,00	83 656,00	159 840 275,00
FARINE SUP/5 KGS	110,15	303 793,70	0,00	0,00	123,50	392 433,60	0,00	0,00	0,00	0,00	233,65	696 227,30
TOTAL FARINE	81 931,65	156 582 858,70	0,00	0,00	158,00	467 643,60	1 800,00	3 486 000,00	0,00	0,00	83 889,65	160 536 502,30
PATES 500 GRS	0,00	0,00	0,00	0,00	18,525	103 859,18	0,00	0,00	0,00	0,00	18,525	103 859,26
PATES SANS GLUTEN	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL PATES	0,00	0,00	0,00	0,00	18,525	103 859,18	0,00	0,00	0,00	0,00	18,525	103 859,26
3 S F 25 KGS	38 576,75	50 473 819,70	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	38 576,75	50 473 819,70
SON GROS SEM vrac	4 958,80	6 936 010,88	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4 958,80	6 936 010,88
SON GROS SEM SACS	93 775,00	131 459 421,58	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	93 775,00	131 459 421,58
SON GROS SACS MINOT	22 040,80	30 898 115,87	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	22 040,80	30 898 115,87
SON GROS minot VRAC	6 073,60	7 213 084,99	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6 073,60	7 213 084,99
DECHET VRAC	0,00	0,00	0,00	0,00	874,80	673 036,69	0,00	0,00	0,00	0,00	874,80	673 036,69
TRANSPORT	0,00	655 554,93	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	655 554,93
TOTAL S/PRODUITS	165 424,95	227 636 007,95	0,00	0,00	874,80	673 036,69	0,00	0,00	0,00	0,00	166 299,75	228 309 044,64
Le Riz VREC	0,00	0,00	0,00	0,00	6,000	47 944,94	0,00	0,00	0,00	0,00	6,00	47 945,54
Haricot blanc 1 kg	0,00	0,00	0,00	0,00	40,000	557 000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	40,00	557 000,00
POI chiches ORIGINE Mexique vrac	0,00	0,00	0,00	0,00	5,990	91 528,22	0,00	0,00	0,00	0,00	5,99	91 527,20
Ol chiches ORIGINE Mexique sac 1 k	0,00	0,00	0,00	0,00	31,840	520 743,15	0,00	0,00	0,00	0,00	31,84	520 743,15
Lentilles 1 kg	0,00	0,00	0,00	0,00	12,000	94 482,14	0,00	0,00	0,00	0,00	12,00	94 482,00
TOTAL LEGUMES SECS	-	-	-	-	95,830	1 311 698,45	-	-	-	-	95,830	1 311 697,89
TOTAL GENERAL		1 174 375 016,65		0,00		16 299 084,61		3 486 000,00		2 720 000,00		1 196 880 100,81

ملحق رقم () تكلفة الانتاج

COUT DE PRODUCTION ISSUES

AU 31/12/2013

	Valeur	Quantité	Prix -ql-	T.d'occupation	Charge issus	Cout de produ
7016410	SON (BLÉ DUR)	138 395 432,46	98 926,60	1 398,97	89 194 122,79	901,62
7016420	SON (BLÉ TENDRE)	38 111 200,86	28 114,40	1 355,58	27 546 105,13	979,79
7011500	SEMOULE SSF SAC	50 473 819,70	38 576,75	1 308,40	35 462 423,01	919,27
7035000	DÉCHETS	673 036,69	2 058,20	327,00	433 763,72	210,75
	total	167 675,95		Total charge	152 636 414,64	

ISSUS SEMOULE	122 157 631,10
EMBALLAGE SSF	2 932 678,41
ISSUS MENOTRE	27 546 105,13
TOTAL	152 636 414,64

	temps de marche	taux
s2x200t	6325	45,55%
s1x150t	0	0
m1*150t	7561,45	54,45%
total	13886,45	100,00%

Taux d'occupation

	SUP	CORT	COMP	TOTAL	TOTAL /3	TAUX ISSUES
sem	64,45	-	0,00%	64,45%	64,45%	35,55%
men	69,01	75,55	0,00%	144,56%	72,28%	27,72%

مكلف الفريضة الحبوب

CALCUL COUT DE PRODUIT FARINE

AU 31/12/2013

INTITULE	MANTANS	FAR SUP			FAR COUR			TOTAL
		05 KG	02KG	01 KG	50 KG	25 KG	05 KG	
EMBALAGES	4 960 678,56	41 204,42	-	-	4 919 474,14	-	-	4 960 678,56
FAR SUP	503 424,52	503 424,52	-	-				503 424,52
FAR COUR	148 964 864,88				148 964 864,88	-	-	148 964 864,88
CHARGE FAR	154 428 967,95	544 628,94	-	-	153 884 339,02	-	-	154 428 967,95
QUANTITES PRODUITS		255,60	-	-	82 832,00	-	-	83 087,60
		2 130,79	#DIV/0!	#DIV/0!	1 857,79	#DIV/0!	#DIV/0!	

TOTAL CHARGES	TOTAL	FAR SUP	FAR COUR
Ble mise en oeuvre	109 972,90	370,40	109 602,50
100,00%	1,00	0,003368	0,996632
149 468 289,40		503 424,52	148 964 864,88

ملحق رقم () مجموع سواد الخلف

CALCUL EMBALLAGE

AU 31/12/2013

PRODUIT	ENTREE	SAC			ETIQUETTES		FICELLES	PERT	TOTAL
		NUM	TOTAL	PRIX	MONTANT				
S.SUP 50KG	-	2	-	-	-	-	-	-	-
S.SUP 25KG	194 565,35	4	778 261,40	13,26	10 318 090,70	204 093,15	276 996,10	3 880 317,04	14 679 496,99
S.SUP 10KG	33 342,50	10	333 425,00	9,10	3 033 724,45	34 975,27	47 468,59	664 966,66	3 781 134,97
S.SUP 05KG	-	20	-	-	-	-	-	-	-
S.COUR 25KG	-	4	-	-	-	-	-	-	-
S.COMP 10KG	-	10	-	-	-	-	-	-	-
S.COMP 25KG	-	4	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL	227 907,85				13 351 815,15	239 068,43	324 464,69	4 545 283,69	18 460 631,96
F.COUR 50KG	82 832,00	2	165 664,00	18,49	3 062 699,51	86 888,26	117 925,11	1 651 961,26	4 919 474,14
F.COUR 25KG	-	4	-	-	-	-	-	-	-
F.COUR 05KG	-	4	-	-	-	-	-	-	-
F.SUP 01 KG	-	100	-	-	-	-	-	-	-
F.SUP 02 KG	-	50	-	-	-	-	-	-	-
F.SUP 05 KG	255,60	20	5 112,00	6,94	35 474,85	268,12	363,89	5 097,56	41 204,42
TOTAL	83 087,60				3 098 174,36	87 156,37	118 289,00	1 657 058,82	4 960 678,56
3SSF 25KG	38 576,75	4	154 307,00	13,40	2 067 936,15	40 465,84	54 920,41	769 356,00	2 932 678,41
TOT PRODUITS	349 572,20				18 517 925,66	366 690,64	497 674,10	6 971 698,52	26 353 988,92
		BALANCE			25 489 624,18	366 690,64	497 674,10		26 353 988,92
		ECART			6 971 698,52	-	-		-

صالح لعد (خلاصة تكلفة الإنتاج)

RECAP COUT DE PRODUCTION 2013

SEMOULERIE		QUANTITES PRODUITES QX	COUT	VAL
	50 KG SEM SUP	-	-	-
	25 KG SEM SUP	194 565,35	3 506,91	682 322 217,64
	10 KG SEM SUP	33 342,50	3 544,86	118 194 505,15
	05 KG SEM SUP	-	-	-
	25 KG SEM COUR	-	-	-
	10 KG SEM COMP	-	-	-
	25 KG SEM COMP	-	-	-
	S/TOTAL	227 907,85	3 512,46	800 516 722,79

MINOTERIE		QUANTITES PRODUITES QX	COUT	VAL
	50 KG FAR COUR	82 832,00	1 857,79	153 884 339,02
	25 KG FAR COUR	-	-	-
	05 KG FAR COUR	-	-	-
	01 KG FAR SUP	-	-	-
	02 KG FAR SUP	-	-	-
	05 KG FAR SUP	255,60	2 130,79	544 628,94
	S/TOTAL	83 087,60	1 858,63	154 428 967,95

ISSUES		QUANTITES PRODUITES QX	COUT	VAL
	SON (BLÉ DUR)	98 926,60	901,62	89 194 122,79
	SON (BLÉ TENDRE)	28 114,40	979,79	27 546 105,13
	SEMOULE SSF SAC	38 576,75	919,27	35 462 423,01
	DÉCHETS	2 058,20	210,75	433 763,72
	S/TOTAL	167 675,95	910,31	152 636 414,64

TOTAL VARIATION	1 107 582 105,38
-----------------	------------------

TOTAL CHARGE COMPTABILITE ANALYTIQUE	1 107 582 105,38
--------------------------------------	------------------

حساب تكلفة المنتج (لـ ١٠ كغ)

CALCUL COUT DE PRODUIT SEMOULE

AU 31/12/2013

INTITULE	MANTANS	SEM SUP			SEM COUR		SEM COMP		TOTAL
		50 KG	25 KG	10 KG	05 KG	25 KG	25 KG	10 KG	
EMBALAGES	18 460 631,96	-	14 679 496,99	3 781 134,97	-	-	-	-	18 460 631,96
SEM SUP	782 056 090,83	-	667 642 720,65	114 413 370,18	-	-	-	-	782 056 090,83
SEM COUR	-	-	-	-	-	-	-	-	-
SEM COMP	-	-	-	-	-	-	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
CHARGES SEM	800 516 722,79	-	682 322 217,64	118 194 505,15	-	-	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
QUANTITES PRODUITS		-	194 565,35	33 342,50	-	-	-	-	227 907,85
		-	682 322 217,64	118 194 505,15	-	-	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
		#DIV/0!	3 506,91	3 544,86	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	

TOTAL CHARGES	TOTAL	SEM SUP	SEM COUR	SEM COMP
Ble mise en oeuvre	353 626,50	353 626,50	0,00	0,00
%	1,000000	1,000000	0,000000	0,000000
782 056 090,83		782 056 090,83	0,00	0,00

TABLEAU de la PRODUCTION et des VENTES PHYSIQUES du MOIS de : Decembre 2013

RUBRIQUE	Mois M	Cumul fin mois M	Rappel Objectifs		TRO en %		Rappel Mois M-1	Ev. En % M / M-1	Rappel Ex.(N-1)		Ev. N/N-1 %	
			Mois M	Cumul	Mois	Cumul			Mois M	Cumul	Mois	Cumul
A - Capacités installées												
Trituration blé dur	79 200	871 200	79 200	871 200	100,0%	100,0%	79 200	0,0%	79 200	871 200	0,0%	0,0%
Trituration blé tendre	27 000	297 000	27 000	297 000	100,0%	100,0%	27 000	0,0%	27 000	297 000	0,0%	0,0%
Pâtes et couscous					#DIV/0!	#DIV/0!		#DIV/0!		0	#DIV/0!	#DIV/0!
B - Trituration												
blé dur	25 540	333 627	55 440	609 840	46,1%	58,0%	17 930	42,4%	29 154	333 374	-12,4%	6,1%
blé tendre	9 082	109 973	18 900	207 900	48,1%	52,9%	9 786	-7,2%	4 544	72 464	99,9%	51,8%
C - Production												
Semoule	16 576	227 908	36 812	404 932	45,0%	56,3%	11 690	41,8%	19 242	217 788	-13,9%	4,6%
Farine	6 938	83 087	13 986	153 846	49,6%	54,0%	7 608	-8,8%	3 379	52 394	105,3%	58,6%
Issues de meunerie	12 672	167 677	23 542	258 962	53,8%	64,7%	9 457	34,0%	14 661	151 337	-13,6%	10,8%
Pâtes et couscous					#DIV/0!	#DIV/0!	0	#DIV/0!			#DIV/0!	#DIV/0!
Autres					#DIV/0!	#DIV/0!	0	#DIV/0!			#DIV/0!	#DIV/0!
D - Taux d'utilisation des capacités												
Trituration blé dur	32,2%	40,6%	70,0%	70,0%	46,1%	58,0%	22,6%	42,4%	36,8%	38,3%	-12,4%	6,1%
Trituration blé tendre	33,6%	37,0%	70,0%	70,0%	48,1%	52,9%	36,2%	-7,2%	16,8%	24,4%	99,9%	51,8%
Pâtes et couscous	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
E - Taux d'extraction												
Blé dur	64,9%	64,4%	66,4%	66,4%	97,7%	97,1%	65,2%	-0,5%	66,0%	65,3%	-1,7%	-1,3%
Blé tendre	76,4%	75,6%	74,0%	74,0%	103,2%	102,1%	77,7%	-1,7%	74,4%	72,3%	2,7%	4,5%
F - Importations												
Semoules	0	0	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!	0	#DIV/0!	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!
Farines	0	0	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!	0	#DIV/0!	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!
G - Ventes Physiques												
Semoules	17 896	230 087	36 812	404 932	48,6%	56,8%	14 640	22,2%	16 962	216 261	5,5%	6,4%
Farine	8 552	80 889	13 986	153 846	61,1%	52,6%	6 870	24,5%	3 405	51 562	151,2%	56,9%
Issues de meuneries	12 366	166 300	23 542	258 962	52,5%	64,2%	8 883	39,2%	15 291	151 496	-19,1%	9,8%
Pâtes et couscous	5	18	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!	4	25,0%	0	6	#DIV/0!	200,0%
Autres	25	175	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!	7		0	10		
dont ventes inter filiales												
Semoules		800	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!	0	#DIV/0!	0	600	#DIV/0!	33,3%
Farine	0	0	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!	0	#DIV/0!	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!
Issues de meuneries	0	0	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!	0	#DIV/0!	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!
Pâtes et couscous	0	0	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!	0	#DIV/0!	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!
Autres	0	0	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!	0	#DIV/0!	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!
dont ventes inter EPE HPAAB												
Semoules	0	0	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!	0	#DIV/0!	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!
Farine	0	0	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!	0	#DIV/0!	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!
Issues de meuneries	0	0	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!	0	#DIV/0!	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!
Pâtes et couscous	0	0	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!	0	#DIV/0!	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!
Autres	0	0	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!	0	#DIV/0!	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!
H - Effectifs												
PERMANENT			EFFECTIF DEBUT(M)	ENTREES DU MOIS	SORTIES DU MOIS		CUMUL ENTREES	CUMUL SORTIES		EFFECTIF FIN (M)	RAPPEL fin (M) EX. (N-1)	
TEMPORAIRE			103		1		22	16		103	110	
TOTAL			146	0	1		22	23		145	146	

(الاجاز 2013 - الاجاز 2014) $\frac{EV}{TPO} \times 100 = \dots$
 الاجاز 2014 $\frac{TPO}{\text{الاجاز}} \times 100 = \dots$
 الاجاز 2013 $\frac{TPO}{\text{الاجاز}} \times 100 = \dots$
 في حالة طلب بيانات ان نسبة الاجاز النسبة الحالية اقل من الاجاز سنة ما كانت
 موجبة الاجاز

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
Ministère de l'enseignement supérieure et de la recherche scientifique

Université Mohamed khider – Biskra
Faculté des Sciences Economiques,
commerciales et des sciences de Gestion
LE DECANAT



جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية
و علوم التسيير

الرقم: 413/ك.ق.ت.ت/2015

عمادة الكلية

الى السيد: محمد بن مكي
مطاحن... (الربيعي) بسكرة -
بسكرة -

طالب الجبراء بن مكي

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطالب(ة):

1. سن... خمس... هـ...

2. /

3. /

المسجل(ة): بالسنة... هـ... ت...: تخصص... محاسن...

و ذلك لاستكمال الجانب الميداني للبحث، المعنون بـ:

1. ... 2. ... 3. ...

تحت إشراف الأستاذ(ة): ...

وفي الأخير تقبلوا منا فائق الاحترام و التقدير

بسكرة في: 05/05/2015

ع/ عميد الكلية



تأشيرة المؤسسة المستقبلة
ع/ مدير العام
سها
يا حور نسيان



HEBDO APPROVISIONNEMENT

Achats matieres premieres

Interne

محقق رقم () التوفيق اليعوي

Du:30/04/2015

AU 06/05/2015

FOURNISSEUR	PRODUIT	QUANTITE	VALEUR	PRIX.U	OPERATIONS
	Blé dur				NEANT
	Blé tendre				NEANT
	TOTAL				NEANT

Externe

FOURNISSEUR	PRODUIT	QUANTITE	VALEUR	PRIX.U	OPERATIONS
OAIC ALGER	Blé dur	7902,6	18017928	2280	
	Blés tendre	2750,4	3534264	1285	
	TOTAL	10653	21552192		

Pièces de rechange

FOURNISSEUR	Pièces	QUANTITE	VALEUR	PRIX.U	OPERATIONS
	T.G	0	0	0	NEANT

fourniture

FOURNISSEUR	Pièces	QUANTITE	VALEUR	PRIX.U	OPERATIONS
	T.G	0	0		NEANT

EMBALLAGE

FOURNISSEUR	EMBALLAGE	QUANTITE	VALEUR	PRIX.U	OPERATIONS
	SACS POLYPROYLENE				
	SACS poly 25KG		0		NEANT
	SACS poly 10KG		0		NEANT
	SACS poly 50KG		0		NEANT
	SACS poly 100KG		0		NEANT
	Sous total (1)				NEANT
	SACS EN TOILE				
	SACS EN TOILE 25KGS		0		NEANT
	SACS EN TOILE 10KGS		0		NEANT
	SACS EN TOILE 05KGS		0		NEANT
	Sous total (2)	0	0		NEANT
	SACS KRAFT				
	SACS KRAFT 05KGS				NEANT
	SACS KRAFT 05KGS				NEANT
	SACS KRAFT 01 KGS				NEANT
	Sous total (3)				NEANT
	TOTAL=1+2+3				NEANT
	AUTRES				NEANT
	ETIQUETTES				NEANT
	FICELLES				NEANT

ملحق رقم () كتيبة الفتح
الطحنون المكنة قننة

PREVISIONS ANNEE 2013

RECAPITULATION DES TRITURATIONS ET PRODUCTION

	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPTEMBRE	OCTOBRE	NOVEMBRE	DECEMBRE	TOTAL
TRITURATIONS													
BLE DUR	55 440	55 440	55 440	55 440	55 440	55 440	27 720	27 720	55 440	55 440	55 440	55 440	609 840
BLE TENDRE	18 900	18 900	18 900	18 900	18 900	18 900	9 450	9 450	18 900	18 900	18 900	18 900	207 900
TOTAL	74 340	74 340	74 340	74 340	74 340	74 340	37 170	37 170	74 340	74 340	74 340	74 340	817 740
PRODUCTION													
SEMIOULES	36 812	36 812	36 812	36 812	36 812	36 812	18 406	18 406	36 812	36 812	36 812	36 812	404 934
FARINES	13 986	13 986	13 986	13 986	13 986	13 986	6 993	6 993	13 986	13 986	13 986	13 986	153 846
ISSUES	23 542	23 542	23 542	23 542	23 542	23 542	11 771	11 771	23 542	23 542	23 542	23 542	258 960
TOTAL	74 340	74 340	74 340	74 340	74 340	74 340	37 170	37 170	74 340	74 340	74 340	74 340	817 740

الطحن

الإنتاج