

الجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة

مذكرة تخرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر في علوم التسيير

دور محاسبة التسيير في مراقبة التسيير

دراسة حالة مؤسسة تونيك صناعة

تخصص : مراقبة التسيير

اشراف الاستاذ:

رابح كشاد

اعداد الطالبة

آسية عذاوري

مكان التربص: مؤسسة تونيك صناعة

فترة التربص : من 20 جوان الى 19 جويلية 2021

السنة الجامعية 2020 2021

الشكر

خالص الشكر لله على توفيقه ومنه علي لإنجاز هذا العمل

كما أتقدم بالشكر لكل من ساهم في انجاز هذا العمل سواء كان الدعم مادي او معنوي

الاهداء

الى جميع افراد عائلتي

امي وابي

اخوتي واخواتي صلاح، رزيقة، اسحاق ويعقوب

الى خالتي مليكة بوذينة

الى كل من ساهم في انجاز هذا العمل

من قريب او بعيد، من عمل صغير او كبير

الى كل صاحب قلب طيب جميل بريء

الى كل شخص صادق تقي ذو قلب نقي

الى كل ذوي النوايا الطيبة الرائعة

الى كل من يهب قلبه للمساعدة

الى ذوي الهمم العالية

الفهرس

I	الفهرس
	قائمة الأشكال
I	قائمة الجداول
I	ملخص الدراسة
أ	المقدمة العامة

الفصل الاول : الاطار النظري لمراقبة التسيير

المبحث الأول : مدخل الى مراقبة التسيير

2	المطلب الأول: نشأة وتطور مراقبة التسيير
6	المطلب الثاني : ماهية مراقبة التسيير
11	المطلب الثالث: اهمية واهداف مراقبة التسيير
13	المطلب الرابع : وظائف ومسارات مراقبة التسيير

المبحث الثاني: وظيفة مراقبة التسيير

17	المطلب الاول: دور مراقب التسيير والصفات المطلوبة فيه
19	المطلب الثالث: انماط الارتباط الهرمي
22	المطلب الثالث معيقات مراقبة التسيير
24	المطلب الرابع: شروط نجاح مراقبة التسيير

المبحث الثالث: ادوات مراقبة التسيير ومحددات اختيارها

25	المطلب الاول :الادوات المالية
35	المطلب الثاني: الادوات التسييرية
38	المطلب الثالث: محددات اختيار ادوات مراقبة التسيير حسب معياري المردودية والخطر المالي
40	المطلب الرابع : محددات اختيار ادوات مراقبة التسيير حسب عوامل مؤثرة على المؤسسة

الفصل الثاني: محاسبة التسيير كأداة لمراقبة التسيير

المبحث الاول: مدخل الى محاسبة التسيير

- المطلب الاول: نشأة وتطور مراقبة التسيير..... 45
- المطلب الثاني : ماهية محاسبة التسيير 47
- المطلب الثالث: علاقة محاسبة التسيير بالمحاسبات الاخرى..... 50
- المطلب الرابع: نطاق تطبيق محاسبة التسيير والعوامل المؤثرة فيها 53

المبحث الثاني : الاطار المفاهيمي للتكاليف

- المطلب الاول: مفاهيم حول التكاليف..... 55
- المطلب الثاني : تبويب عناصر التكاليف..... 56
- المطلب الثالث العناصر المكونة للتكاليف والاعباء المتعلقة بمحاسبة التسيير 61
- المطلب الرابع: نظم وادوات محاسبة التسيير..... 62

المبحث الثالث : الرقابة على التكاليف

- المطلب الاول: تطور مفهوم الرقابة..... 65
- المطلب الثاني: طبيعة الرقابة على التكاليف..... 67
- المطلب الثالث: متطلبات الرقابة على التكاليف..... 68
- المطلب الرابع : دور التكاليف في مجالي الرقابة وتقييم الاداء..... 70

الفصل الثاني: طرق حساب وتحليل التكاليف ودورها في مراقبة التسيير

المبحث الاول: الطرق التقليدية

- المطلب الاول : الطريقة التقليدية الكلية 74
- المطلب الثاني : طرق التكاليف الجزئية..... 78
- المطلب الثالث : طريقة التكلفة المعيارية..... 85
- المطلب الرابع: طريقة التكلفة الهامشية 89

المبحث الثاني: الطرق الحديثة

- المطلب الاول: طريقة التكلفة المستهدفة 92
- المطلب الثاني : طريقة التكاليف على اساس الانشطة الحديثة ABC 97
- المطلب الثالث: طريقة التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت TD-ABC 100
- المطلب الرابع: نظام التكاليف على اساس الانشطة المرتكزة على الأداء PFABC..... 105

المبحث الثالث: اساليب تحليل التكاليف ودورها في مراقبة التسيير

- المطلب الاول : ماهية التحليل المحاسبي..... 107
- المطلب الثاني: محتوى التحليل المحاسبي..... 116
- المطلب الثالث: واقع التحليل المحاسبي في المؤسسات الجزائرية..... 117
- المطلب الرابع : معايرة وتحليل الانحرافات..... 121

الفصل الثالث : واقع استخدام محاسبة التسيير كأداة لمراقبة التسيير بمؤسسة تونيك -صناعة

المبحث الأول : التعريف بمؤسسة تونيك – صناعة

- المطلب الاول: نشأة المؤسسة وتطورها التاريخي..... 123
- المطلب الثاني : التعريف بمؤسسة تونيك صناعة..... 126
- المطلب الثالث: مجالات عمل مؤسسة تونيك صناعة واستراتيجياتها..... 128
- المطلب الرابع : الهيكل التنظيمي للمؤسسة 130

المبحث الثاني : التعريف بمديرتي الدراسة والاطار النظري للدراسة

- المطلب الأول : التعريف بمديرية المحاسبة والمالية..... 136
- المطلب الثاني: التعريف بمديرية مراقبة التسيير والتنظيم..... 138
- المطلب الثالث: المنهج المتبع في الدراسة..... 140
- المطلب الرابع: عينة وأداة الدراسة.. 141

المبحث الرابع : عرض وتحليل نتائج الدراسة

143.....	المطلب الأول: عرض نتائج المقابلة الأولى.....
145.....	المطلب الثاني : عرض نتائج المقابلة الثانية.....
146	المطلب الثالث : تحليل نتائج المقابلة.....
152.....	الخاتمة العامة.....

المراجع

الملاحق

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الجدول الشكل	رقم الشكل
16	مسارات مراقبة التسيير	1
29	كيفية تحليل انحرافات التكلفة	2
31	كيفية توزيع الاهداف على مختلف الفترات	3
31	كيفية استخدام الموازنات التقديرية في مراقبة التسيير	4
36	اذرع بطاقة الاداء المتوازن	5
38	الوضعيات المختلفة للمؤسسات	6
110	تحليل انحرافات المواد الاولية	6
137	الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والمالية	7
139	الهيكل التنظيمي لمديرية مراقبة التسيير والتنظيم	8

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	وضعيات المؤسسات ووسائل مراقبة التسيير المناسبة لها.	39
2	اوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	50
3	اوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	51
4	اوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية	52

ملخص الدراسة:

تعد محاسبة التكاليف من الادوات الاولى المستعملة في مراقبة التسيير منذ نشأتها ومع مختلف التطورات التي شهدتها مراقبة التسيير حافظت محاسبة التكاليف على مكانتها وذلك بابتكارها العديد من الطرق الحديثة استجابة لتغيرات البيئة الاقتصادية، ومن هذا المنطلق تناول موضوع هذه الدراسة دور محاسبة التكاليف من خلال دراسة الجانب النظري لهذا الموضوع وفي المقابل دراسة الواقع التطبيقي لهذا الموضوع بمؤسسة تونيك صناعة، ولقد توصلنا في النهاية الى وجود فجوة كبيرة بين الجانب النظري والتطبيقي، فواقع محاسبة التكاليف بالمؤسسة الجزائرية يختلف تمام عن الدراسات النظرية.

الكلمات المفتاحية : مراقبة التسيير، محاسبة لتكاليف، الرقابة على التكاليف، تقييم الاداء.

Résumé :

La comptabilité analytique est l'un des premiers outils utilisés dans le contrôle de gestion depuis sa création et avec les différentes évolutions dont les établissements ont été témoins, la comptabilité analytique a maintenu sa position en innovant de nombreuses méthodes modernes en réponse à Par l'utilisation des méthodes modernes en réponse au changement de l'environnement économique de ce point le sujet de cette étude a étudié le rôle de la comptabilité de gestion par l'étude de la côte théorique et de l'autre côté la partie pratique du sujet au niveau de la société tonique industrie.

Les mots clés : contrôle de gestion, comptabilité analytique, contrôle des coûts, l'évaluation de la performance.

المقدمة العامة

المقدمة:

كانت المؤسسات الصناعية صغيرة الحجم ولها أنشطة بسيطة ومنتجات وحيدة او قليلة فكانت الرقابة على هذه المؤسسات رقابة مباشرة بسيطة من طرف ملاك المؤسسات لكن مع تطور المؤسسات ومنتجاتها وانشطتها ادى ذلك الى كبر حجمها فلم تعد الرقابة السابقة تجدي نفعاً امام ضخامة أنشطة المؤسسة فاصبح امراً مستحيلاً الرقابة على هذه المؤسسات وفي ظل هذه التطورات تم البحث عن وسائل لحماية بنية هذه المؤسسات من الانفجار، فتم على اثر ذلك ابتكار العديد من ادوات مراقبة التسيير فكانت الادوات المحاسبية اول هذه الادوات، اهمها محاسبة التكاليف فبعدها كان استخدام محاسبة التكاليف يقتصر فقط على تحديد سعر البيع اصبحت أداة لتحقيق الرقابة على هذه المؤسسات فلعبت دوراً هاماً في ذلك، فهي تعمل على احكام الرقابة على التكاليف وقياس وتقييم الاداء عبر تقسيم هذه التكاليف الى مراكز مسؤولية وتتبع هذه التكاليف ومقارنتها مع التكاليف المعيارية من اجل تحديد وتحليل الانحرافات لمعرفة اسبابها والمسؤولين عنها وتصحيحها وذلك بهدف التحكم في الاداء بالمؤسسة وتحسينه، ومع مرور الزمن تطورت طرق محاسبة التكاليف لتلبي متطلبات البيئة ومختلف التغيرات ومحاولة التخلص من عيوب الطرق التقليدية فكانت الطرق التي لاقت شهرة وتجاوزاً كبيراً طريقة محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة التي ظهرت سنة 1987 والتي جاء بعدها العديد من التحديثات على هذه الطريقة فكانت طريقة محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة الموجهة بالوقت سنة 2003 ثم طريقة محاسبة التكاليف المرتكزة على الاداء اواخر عام 2008، هذه الاخيرة التي لها تأثير ومساهمة كبيرة في الرقابة على التكاليف، سنحاول من خلال هذا البحث دراسة دور محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير وذلك من الاجابة عن الاشكالية الرئيسية ومختلف التساؤلات الفرعية التي تخدم هذه الاشكالية، وذلك من خلال تناول الجانب النظري للموضوع ثم اسقاط النظري على الواقع العملي من اجل دراسة واقع المؤسسات الجزائرية حول هذا الموضوع.

تتمثل الاشكالية الرئيسية للدراسة في:

ما هو دور ومكانة محاسبة التكاليف ضمن اليات مراقبة التسيير بالمؤسسة ؟

ولمحاولة الاجابة عن الاشكالية الرئيسية يتطلب الاجابة عن عدة اسئلة فرعية تخدم هذه الاشكالية والتي

تتمثل في مايلي:

- هل تستعمل مؤسسة تونيك صناعة محاسبة التكاليف كأداة لمراقبة التسيير؟
- ما هو واقع ودور محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير بمؤسسة تونيك صناعة؟
- كيف يمكن استخدام محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير بصفة عامة وبالنسبة لمؤسسة تونيك صناعة بصفة خاصة ؟

الفرضيات :

للإجابة على الاسئلة نقترح الفرضيات التالية:

- تستعمل مؤسسة تونيك صناعة محاسبة التكاليف كأداة لمراقبة التسيير.
- مراقبة التسيير بالمؤسسة تستعمل العديد من الادوات كلوحة القيادة والتي لها دور كبير بالمؤسسة المتمثل في تحسين الاداء بالمؤسسة من خلال تحليل انحرافات الاداء وتحديد اسبابها وذلك بمقارنتها بالمعايير، تستعمل مؤسسة تونيك العديد من طرق حساب التكاليف لخدمة اغراض مختلفة منها تسعير المنتجات.
- يتم استخدام محاسبة التكاليف كأداة لمراقبة التسيير وذلك من خلال استخدام ادوات محاسبة التكاليف التي تخدم هذا الغرض كاستخدام التكلفة المعيارية، التحليل المحاسبي ومحاسبة المسؤولية.

اسباب ودوافع اختيار الموضوع:

قام الباحث باختيار الموضوع للعديد من الاسباب منها اسباب موضوعية واخرى ذاتية.

ومن بين الاسباب الموضوعية نذكر منها:

- اهمية محاسبة التكاليف في التحكم في التكاليف وتحسين الاداء الذي يضمن للمؤسسة البقاء والريادة في ظل سوق المنافسة عند حسن استخدامها.
- عدم استخدام نظام محاسبة التكاليف في الكثير من المؤسسات، كما ان هناك مؤسسات تطبق هذا النظام لا تستعمله لأغراض اخرى غير تحديد الاسعار.
- عدم اعطاء المؤسسات اهمية لهذا الموضوع الذي خلق فجوة كبيرة بين التطور النظري والواقع العملي لمحاسبة التكاليف.

اما الاسباب الذاتية نذكر من بينها ما يلي:

- تم اختيار الموضوع لأنه يندرج تخصص الباحث الذي هو مراقبة التسيير ومحاسبة التكاليف باعتبارها اداة من ادوات مراقبة التسيير.
- رغبة الباحث في الاطلاع والالمام بهذا الموضوع والتعرف على مختلف المفاهيم المرتبطة بالجانب النظري والتطبيقي باعتباره يندرج ضمن تخصصه.
- رغبة الباحث في معرفة الواقع التطبيقي لمراقبة التسيير ومحاسبة التكاليف بالمؤسسة الجزائرية.

اسباب اختيار المؤسسة:

نذكر من اسباب اختيار المؤسسة ما يلي:

- استخدام المؤسسة لنظام محاسبة التكاليف.
- وجود نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة.
- كونها مؤسسة كبيرة متعددة المنتجات ضمن سوق تنافسية.

اهداف البحث:

- محاولة ابراز ماهية مراقبة التسيير ومختلف المفاهيم المتعلقة بها.
- محاولة ابراز مكانة محاسبة التكاليف ضمن اليات مراقبة التسيير وتطوراتها.
- محاولة ابراز ماهية محاسبة التكاليف ومختلف المفاهيم المتعلقة بها.
- محاولة ابراز دور واهمية محاسبة التكاليف كأداة لمراقبة التسيير من خلال طرق حساب وتحليل التكاليف من اجل تحسين الاداء واستمرارية ونجاح المؤسسة في ظل المنافسة.
- محاولة معرفة واقع استخدام محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير بالمؤسسة الجزائرية.

اهمية البحث:

تكمن اهمية هذا البحث في :

- اظهر البحث اهمية محاسبة التكاليف في توفير معلومات التكاليف التي تساهم في الرقابة على التكاليف وتقييم هذه التكاليف والتحكم بها من اجل تحسين الاداء بالمؤسسة.
- اظهر اهمية تطبيق محاسبة التكاليف في ظل عدم اجباريتها وعزوف المؤسسات عن تطبيقها واستخدامها لأغراض الرقابة.
- الاهتمام المتزايد حاليا بمحاسبة التكاليف وربطها بمراقبة التسيير من طرف المؤسسات، لهذا فالدراسة مفيدة للمؤسسات لمختلف انواع المؤسسات منها العمومية والخاصة ، مختلف الهيئات الحكومية، مكاتب البحوث والدراسات.....

حدود الدراسة:

فيما يخص حدود الموضوع يركز هذ البحث على التعريف بمراقبة التسيير ومحاسبة التكاليف وكيفية استخدام محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير.

اما بالنسبة لحدود الدراسة المكانية فقد تم اختيار مؤسسة تونيك صناعة ببو سماعيل وذلك نظرا لأهميتها الاقتصادية واستخدامها لنظام محاسبة التكاليف يهدف الى تحديد التكاليف والتكلفة النهائية للمنتجات بالإضافة الى وجود قسم خاص بمراقبة التسيير بهذه المؤسسة.

اما حدود الدراسة الزمانية فقد كانت من عشرين جوان الى غاية تسعة عشر من شهر جويلية سنة 2021، وقد تم استخدام ديناميكية مختلف التكاليف بالمؤسسة خلال سنة 2018، وذلك من اجل دراسة واقع التحليل المحاسبي بالمؤسسة ودورها في مراقبة التسيير، اختبار فرضيات الدراسة والوصول الى نتائج البحث.

منهج الدراسة:

من اجل التمكن من الاجابة على مختلف التساؤلات المطروحة واختبار فرضيات الدراسة وكذا الاحاطة بجوانب الموضوع تم الاعتماد على المنهج التحليلي الوصفي بهدف الاجابة بقدر الامكان على اشكالية البحث الرئيسية ومختلف التساؤلات الفرعية.

اما بالنسبة للجانب التطبيقي فتم استخدام منهج دراسة حالة من اجل اسقاط الجانب النظري على الواقع العملي وذلك من خلال دراسة استخدام محاسبة التكاليف ودورها في مراقبة التسيير بالمؤسسة محل الدراسة تونيك صناعة ببو سماعيل.

خطة البحث:

في اطار موضوع البحث الذي يتحدث عن دور محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير وبيان اهمية ضرورة وجودها بالمؤسسة الاقتصادية خاصة وبجميع المؤسسات عامة لقياس وتحليل التكاليف والتحكم فيها من اجل تقييم الاداء وتحسينه من منظور التكاليف، فرأى الباحث معالجة الموضوع من خلال ثلاث فصول نظرية وفصل تطبيقي بدراسة حالة مؤسسة.

بالنسبة للفصل الاول فقد تناولنا الاطار النظري والعلمي لمراقبة التسيير من خلال ثلاث مباحث تتمثل في مدخل مراقبة التسيير ثم المبحث الثاني وظيفية مراقبة التسيير، وفي الاخير تطرقنا الى ادوات مراقبة التسيير ومحددات اختيارها.

اما الفصل الثاني فتناولنا الاطار النظري لمحاسبة التكاليف والرقابة على التكاليف من خلال ثلاث مباحث، الاول يتضمن مدخل الى محاسبة التكاليف، اما الثاني فيضم مفاهيم حول التكاليف وفي الاخير تطرقنا الى الرقابة على التكاليف.

تناولنا في الفصل الثالث طرق واساليب قياس وتحليل التكاليف ودورها في مراقبة التسيير باعتبارها الرابط الذي يربط محاسبة التكاليف بمراقبة التسيير وذلك من خلال ثلاث بحوث فتطرقنا بالمبحث الاول الطرق التقليدية ودورها في مراقبة التسيير، اما الثاني فكان حول الطرق الحديثة، وبالنسبة للمبحث الثالث يتحدث عن التحليل المحاسبي ودوره في مراقبة التسيير.

اما الجانب التطبيقي فقد قام الباحث بدراسة حالة مؤسسة تونيك صناعة بيو سماعيل وتجربتها في تطبيق محاسبة التكاليف وذلك من خلال ثلاث مباحث، الاول يتعلق بعرض وتقديم المؤسسة والثاني يتناول التعريف بمديرتي مراقبة التسيير والمحاسبة والمالية والاطار المنهجي للدراسة الميدانية ، ثم في المبحث الاخير عرض وتحليل نتائج الدراسة من خلال استعمال اداة المقابلة بين المديرتين محل الدراسة.

صعوبات البحث:

تتمثل صعوبات البحث التي واجهت الباحث اثناء انجازه لبحثه في مايلى:

- صعوبة ايجاد مؤسسة للتربص الى درجة الاستحالة خاصة بسبب وباء كوفيد.

- صعوبة ايجاد مؤسسة يمكن تطبيق موضوع البحث عليها نظرا لقلّة استعمال محاسبة التكاليف وقلّة وجود قسم خاص بمراقبة التسيير بالمؤسسات والاكثر صعوبة ايجاد مؤسسة لديها قسم مراقبة التسيير يستخدم محاسبة التكاليف كأداة لتحسين الاداء بالمؤسسة مما جعل ايجاد مؤسسة من هذا النوع الاخير شبه مستحيل.
- عدم اخذ البحث بجديّة من طرف مستخدمي المؤسسة.
- عدم وجود المساعدة و التوجيه من قبل مستخدمي المؤسسة فيما يخص موضوع البحث.

الفصل الاول:

الاطار النظري لمراقبة التسيير

الفصل الاول : الاطار النظري لمراقبة التسيير

تمهيد :

من اجل دراسة موضوع البحث تم التطرق في الفصل النظري الاول الى تقديم مراقبة التسيير من خلال نشأتها وتطورها التاريخي بالإضافة الى التعريف بمفهومها ومختلف خصائصها، اهميتها واهدافها ، مهام ومسارات مراقبة التسيير ، ثم في المبحث الثاني نتحدث عن وظيفة مراقبة التسيير من مختلف الجوانب، ثم في المبحث الاخير نتحدث عن ادوات مراقبة التسيير بالإضافة الى محددات اختيار هذه الادوات، وذلك لدراسة دور محاسبة التكاليف ضمن ادوات مراقبة التسيير.

ويمكن تلخيص محتوى الفصل في مايلي:

المبحث الاول: مدخل الى مراقبة التسيير

المبحث الثاني: وظيفة مراقبة التسيير

المبحث الثالث: ادوات مراقبة التسيير ومحددات اختيارها.

المبحث الأول : مدخل الى مراقبة التسيير

سنتحدث في هذا المبحث التعريف بمراقبة التسيير عموما من خلال من خلال نشأتها وتطوراتها، التعريف بمفهومها، اهميتها واهدافها، ثم في الاخير نقوم بتناول مهام مراقبة التسيير ومختلف خطواتها.

المطلب الأول: نشأة وتطور مراقبة التسيير

يمكن توضيح نشأة وتطور مراقبة التسيير كمايلي:¹

1.نشأة مراقبة التسيير :

حدثت تطورات كبيرة في النصف الثاني من القرن الماضي بالمؤسسات الاقتصادية من ناحية حجمها وتطور أنشطتها بالإضافة الى كبر اتساع حصتها السوقية وتطور هيكلها التنظيمية ، فأدى ذلك الى استحالة تسيير المؤسسات من طرف ملاك المؤسسات فتم توكيل ذلك الى مسيرين ذوي كفاءة اكثر فتم ايضا تفويض المسؤوليات والسلطات والاعتماد على اللامركزية .

عندئذ برزت الكثير من المشاكل بعد هذه التطورات تتعلق بالتنسيق والمراقبة بين القادة والملاك وبين القادة والمسؤولين من جهة أخرى ، وبذلك تم ابتكار ادوات عديدة لمراقبة التسيير فكان أول ظهور لها على يد فردريك تايلور لذي بين أن المحاسبة التحليلية لا تستعمل فقط لحساب التكلفة وانما يمكن استعمالها ايضا لمقارنة التقديرات والانحرافات واستخراجها.

¹محمد عز الدين نعمون، "تطور اختصاص وممارسات مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية"، مجلة ابعاد اقتصادية، المجلد(10)،العدد(1)،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر3، 30 جويلية 2020، ص ص 105-118.

بعدها تطورت ممارسات مراقبة التسيير بشركتي جنرال موتورز و دبون DuPont التي تبنت مجموعة متكاملة من الادوات من بينها المحاسبة التحليلية ، معدل العائد على الاستثمار ، الموازنات التقديرية ولوحة القيادة ، ونتيجة لذلك تم التأسيس لاختصاص مراقبة التسيير سنة 1965 من طرف Robert Anthony الذي وضع أول تعريف لها ثم قام بتعديله سنة 1988 ليواكب تطورات المؤسسات في تلك الفترة.

لكن لم تعد مقارنة Anthony Robert تتماشى مع السياق الجديد للمؤسسات الاقتصادية بداية من ثمانينات القرن الماضي كما أن الأدوات التقليدية أصبحت لا تقدر على الاستجابة لمتطلبات هذه المؤسسات لذلك ظهرت الكثير من التغيرات العميقة في الممارسات والأدوات كنظام المحاسبة على اساس الانشطة ABC، ABB، ABM، بطاقة الاداء المتوازن... كذلك بالنسبة لوظيفة مراقبة التسيير ومهامها خاصة عند تبني المعايير المحاسبية الدولية .

2.التطورات الحديثة لمراقبة التسيير:

يمكن تلخيص هذه التطورات الجديدة في مايلي :

1.1. تطور اختصاص مراقبة التسيير من نشر الى اعداد الاستراتيجية :

تحول اختصاص مراقبة التسيير من نشر الاستراتيجية الى المساهمة في ابرازها من خلال استراتيجيات اخرى، والتي نوضحها بالآتي:

أ.اعادة النظر في مقارنة النشر الاستراتيجي:

ظهر أول مفهوم لمراقبة التسيير سنة 1965 من طرف Anthony الذي عرفها بأنها "العملية التي يتأكد من خلالها المسيرين من أن الموارد قد تم الحصول عليها وتستخدم بكفاءة وفعالية من أجل تحقيق أهداف المؤسسة"، ومن هذا التعريف يتبين أنها تتمثل في التأكد من أن مختلف وحدات المنظمة تعمل على تنفيذ الاستراتيجية أي انها تهتم بمهام نشر الاستراتيجية، وذلك بتنفيذ الاهداف والسياسات المحددة

في مرحلة التخطيط الاستراتيجي الموضوعة من طرف القادة التي تحدد الاهداف الاستراتيجية والسياسات التي تقوم مراقبة التسيير بوضعها حيز التنفيذ بتوليها الرقابة التنفيذية بتأدية الأهداف الاستراتيجية والسياسات بكفاءة وفعالية بعدها تلقت مقاربة النشر لمراقبة التسيير العديد من الانتقادات وذلك لحرصها في مجال تنفيذ الاستراتيجية كما انتقد ايضا المفهوم الثاني ل Anthony الذي عدله سنة 1988 والذي تسيطر فيه الاستراتيجية على الهيكله فهي لا تتماشى مع المكانة التي تمنح لمراقبة التسيير المتعلقة بصياغة الاستراتيجية وذلك للتطورات الحاصلة في البيئة الاقتصادية التي تتطلب مرونة وتفاعلا اكثر وبهذا لا يمكن الفصل بين مستويات الرقابة الثلاثة المتمثلة في التخطيط الاستراتيجي ، مراقبة التسيير والرقابة التنفيذية، وعليه لابد لوظيفة مراقبة التسيير ان تتفاعل مع المستويات الاخرى للرقابة.

ب. مراقبة التسيير كأداة لإعداد الاستراتيجية:

رفضت مجموعة من الباحثين مع بداية التسعينات فكرة وجود استراتيجية واضحة محددة سابقا يتم اعدادها من طرف القائد اذ دعوا الى فكرة "الاستراتيجية الناشئة" يتم اعدادها بتدخل العديد من الفاعلين بالمؤسسة تماشيا مع تطور المؤسسة واسواقها ، وبذلك يكون تشارك انظمة المراقبة بكل مستوياتها في اعداد الاستراتيجية للمساعدة على تحديد حالة عدم التأكد واتخاذ قرارات استراتيجية.

بعدها تم اثراء هذا التعريف الجديد بفكرة Mintzberg التي ترى ان الاستراتيجية ليست حصرا على الادارة العامة وانما يمكنها ان تنشأ في ميدان المؤسسة وذلك من خلال النشاطات اليومية، عندئذ يكون على مراقبة التسيير مهمة تصميم نظام يظهر هذه الاستراتيجية فابتكر روبرت سيمون نظاما يتكون من اربع اذرع احدها سمي بنظام الرقابة التفاعلي الذي يتضمن الانظمة الرسمية للمعلومات المستخدمة من قبل المسيرين للمشاركة المنتظمة والشخصية في قرارات رؤوسهم وبذلك فان انظمة الرقابة تعمل بشكل تفاعلي بينهم فيقع عندئذ على عاتق القادة تحديد ما هو حرج بالنسبة للمؤسسة وبالتالي يتم التعامل معه بطريقة تفاعلية وكذلك بين أنظمة المراقبة.

يكن هدف مراقبة التسيير الحديثة في التأكد من سير المؤسسة وفق الاهداف المحددة والمساهمة في تطوير تلك الاهداف الى اهداف جديدة فالاستراتيجية لا تقتصر على القادة وانما يمكنها ان تنشأ في أي جزء من المؤسسة لذلك يتوجب على المؤسسة الانتقال الى نظرة اكثر نوعية تعتمد على التعلم التنظيمي والاقتراب اكثر ممن يقوم بالابتكار فعلا كما يسمى هذا النوع من المراقبة بالرقابة الابوية وذلك لأنها تتيح لأفراد المؤسسة ما يتاح للأبناء من الابتكار بدل التنفيذ فقط.

2.2. اعادة النظر في الادوات التقليدية لمراقبة التسيير :

أ. اعادة النظر في المحاسبة التحليلية وظهور طريقة التكاليف على اساس الانشطة

ب. اعادة النظر في نظام الموازنات التقديرية وظهور الموازنة الصفرية والموازنة على اساس الانشطة

ج. اعادة النظر في بطاقة الاداء المتوازن وظهور لوحة قيادة رأس المال الفكري:

بعد لوحة القيادة العملياتية ظهرت لوحة القيادة المتوازنة او ما يعرف ببطاقة الاداء المتوازن لاستخدام مؤشرات تتناغم مع استراتيجية المؤسسة كما تهدف الى بناء اداة قيادة لصالح الادارة العامة والتي تم الترويج لها في بداية التسعينات بعد الانتقادات الموجهة للأدوات التقليدية التي تعتمد اكثر على المؤشرات المالية.

لكن بعدها ظهرت العديد من الانتقادات لهذه الطريقة الجديدة والتي ترى بأنها:

- لا تتوافق مع طريقة تفكير المنظمة وسبب وجودها.
- لا تعتبر المورد البشري المورد الرئيسي للربح في المنظمة.
- تعتمد على تصميم تقليدي لسلسلة القيمة التي تعتبر انتاج سلعة ملموسة لتحقيق رضا الزبائن والمساهمين عنصرا اساسيا وليس رأس المال البشري الذي يعتبر عنصرا هاما للدعم يهدف لتثمين الابتكار والانتاج ورضا الزبائن.

• تعتمد على نظرة تقليدية للاستراتيجية التي تقوم على اساس اولوية التحليل الاستراتيجي (فرص /تهديدات) والتشخيص الداخلي (نقاط القوة والضعف)، فهو بذلك لا يعطي اهمية كبيرة للتحليل الخاص برأس المال البشري في اعداد الاستراتيجية.

نتيجة لتلك الانتقادات ظهر هذا النوع الجديد لوحدة قيادة رأس المال الفكري سنة 1999 بمؤسسة تأمين سويدية تسمى skandia AFS لذلك تسمى ايضا هذه اللوحة ب Navigateur de skandia ، يعتمد هذا النوع على فكرة ان المكونات غير الملموسة (الفكرية) هي مصدر الاداء كما تشكل نسبة هامة من أصول المنظمة.

3.2. تطور اللاحق الهرمي ومهام وظيفة مراقبة التسيير:

لقد عرف اللاحق الهرمي لوظيفة مراقبة التسيير تطورات في السنوات الاخيرة حيث ازداد احاطها بالمديرية المالية وذلك نتيجة تطبيق الانظمة المحاسبية التي استمدت من المعايير المحاسبية الدولية بهدف مساعدة المصالح المحاسبية من اجل اعداد القوائم المالية ، لذلك اصبحت مهام مراقب التسيير تركز اكثر على الابلاغ المالي.

المطلب الثاني : ماهية مراقبة التسيير

1. مفهوم مراقبة التسيير وتطورات¹

كان أول تعريف لمراقبة التسيير ل Anthony سنة 1965 الذي عرفها بأنها العملية او الاجراءات التي يتأكد من خلالها المسيرين ان الموارد تم الحصول عليها واستعمالها بفعالية وكفاءة من اجل تحقيق اهداف المؤسسة.

¹ د. مصطفى الباهي، الادوات الحديثة لمراقبة التسيير من طرق محاسبية الى ادوات للحوكمة وقيادة الاداء، مجلة افاق علوم الادارة والاقتصاد، المجلد(02)، العدد(02)، جامعة محمد بوضياف-مسيلة-، 31 ديسمبر 2018، ص.168.ص.170.

ثم اعد تعريفها سنة 1988 بنظرة جديدة من حيث الربط بينها وبين الاستراتيجية كما يلي :

العملية التي يستطيع خلالها المسيرين التأثير على افراد المؤسسة من اجل وضع الاستراتيجية حيز التنفيذ بكفاءة وفعالية.

كما يعرفها عساف وسلامة على انها قياس الاداء وتصحيحه من اجل التأكد من ان الاهداف قد تحققت وان الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطريق الصحيح.

كما عرفها ايضا الصباب سنة 1999 بأنها مراجعة الاعمال للتأكد من مدى اتفاتها مع الخطة الموضوعة اوهي بعبارة اخرى وظيفة مهمتها التثبت من صحة الاتجاه نحو الهدف وتقويم هذا الاتجاه اذا انحرف عنه.

وعرفها الجبيلي سنة 1990 بانها النشاط الذي تمارسه الادارة في المنظمة للتأكد من ان العمل فيها يسير وفقا للسياسات والخطط الموضوعة لتحقيق اهداف المنظمة والكشف عن الانحرافات والعمل على اصلاحها

كل هذه التعاريف السابقة تعبر عن المفهوم القديم لمراقبة التسيير من الجيل الاول والتي تركز كثيرا على الموارد وطرق استعمالها، بعدها مع تغيرات المهام ومختلف التطورات الحاصلة والمقاربات الجديدة كطريقة التكاليف حسب الانشطة ABC،ABM... ظهر المفهوم الحديث لمراقبة التسيير فعرفها كثيرون ومن بين التعريفات نذكر :

تعريف سيمون بأنها مجموعة من الاجراءات (العمليات) والسياقات الرسمية مبنية على اساس المعلومات التي يستعملها المسيرين من اجل الحفاظ والابقاء او من اجل تغيير بعض التشكلات لأنشطة المنظمة.

كما عرفها Burlaud بانها عبارة عن لغة تمارس سلطة على من يستعملها (لأن اللغة تتضمن في طياتها رؤية العالم الذي يتبناه حتما الذين يتكلمون بها) تقوم مراقبة التسيير بتوحيد الانشغالات

والتصرفات من خلال الكلمات التي تفرضها، حيث تزداد اهمية مجهود هذا التوحيد كلما زادت المجموعة اهمية وتنوعا (تنوع المهن وبالتالي تنوع الثقافات والاختلاف الجغرافي).

كما يعرفها اخرون من الناحية التطبيقية بأنها تهتم بوضع المعايير ثم قياس الاداء ليليه مقارنة الاداء بالمعايير الموضوعية وفي الاخير تصحيح الفرق بين النتائج الفعلية والخطط الموضوعية.

ومنه بعد التعريفات المتنوعة يمكن تعريف مراقبة التسيير بأنها مجموعة من الاجراءات او العمليات التي تهتم بوضع المعايير لقياس وتقييم الاداء من اجل تحسينه والتي تكون مبنية اساس المعلومات التي يستخدمها المسيريون من اجل المحافظة على المؤسسة لاستمرارية بقاءها.

2. ركائز نظام مراقبة التسيير

ترتكز مراقبة التسيير على ثلاث عناصر اساسية المتمثلة في الاهداف ، الوسائل والنتائج، كما يتضمن التداخل بين العناصر الثلاثة التالية :¹

- **الملاءمة** : يقصد بها تحديد اهداف المؤسسة حسب الوسائل المتاحة .
- **الكفاءة** : يقصد بها التأكد من مدى الانتفاع بالموارد من أجل تحقيق النتائج وذلك بمقارنة النتائج بالوسائل المتاحة.
- **الفعالية** : هي القدرة على تحقيق الأهداف تبعا للبرامج والجدول الزمنية وذلك بمقارنة النتائج بالأهداف.

3. النظرة الجديدة لمراقبة التسيير (مقاربة اعداد الاستراتيجية):²

¹ الياس صالح، سعدية بن احمد، دور الادوات الحديثة لمراقبة التسيير في التحسين المستمر لأداء المؤسسة، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الاول، بدون تاريخ، ص.162.

² عز الدين نعمون، "محددات اختيار ادوات مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية"، مجلة الميادين الاقتصادية، المجلد(02)، العدد(01)، جامعة الجزائر3، الجزائر.2019، ص.112.ص.113.

تعمل مراقبة التسيير الحديثة على انشاء استراتيجيات جديدة وذلك من خلال اقامة الادوات الضرورية وانشاء فضاء للنقاش والتحاور بين المسيرين والتنفيذيين بالطريقة التي تسمح بفهم وقيادة احسن لعدم التأكد الاستراتيجي ، حيث يتمثل التحدي الذي يواجه المؤسسة في اقامة نظام رقابة تفاعلي بالمؤسسة، فيمكن للمؤسسة ان تستعمل الموازنات التقديرية بشكل تشخيصي ولوحات القيادة بشكل تفاعلي المهم في النهاية وجود نظام رقابة تفاعلي بمكان ما بالمؤسسة يتيح الحوار وصياغة استراتيجيات ناشئة، فيمكن ان يكون هذا النظام موجود بإحدى الادوات التقليدية أو الحديثة ومن الاحسن اتباع مقاربة منظمة وتحقق الحوار بين المستويات الادارية حول الاستراتيجية وتنفيذها.

وكخلاصة انه يمكن استخدام نظام مراقبة التسيير بطريقة تشخيصية من اجل نشر الاستراتيجية المقصودة التي يتم اعدادها من قبل وتخطيطها من طرف المسيرين او يمكن استخدام هذا النظام بطريقة تفاعلية بهدف المساهمة في ابراز وانشاء استراتيجيات جديدة والتي تتشكل مع مرور الوقت من اجل الاستجابة للتغيرات الغير المتوقعة التي تعترض المؤسسة.

4. شروط مراقبة التسيير

حسب Hofstede تتمثل شروط مراقبة التسيير فيمايلي¹:

- خاصية وضوح الاهداف.
- امكانية قياس النتائج.
- يمكن التنبؤ بآثار الأفعال التصحيحية.
- تكرار النشاط او على الاقل امكانية استنباط النتيجة من التجربة.

5. مراقبة التسيير والمستويات الرقابية الاخرى:

¹ د. مصطفى الباهي، الادوات الحديثة لمراقبة التسيير من طرق محاسبية الى ادوات للحوكمة وقيادة الاداء، مرجع سابق،

هناك ثلاث مستويات للرقابة بالمؤسسة يتم تقسيمها حسب العامل الزمني للتسيير يمكن تلخيصها

فيمايلي:¹

على المدى الطويل=>المراقبة الاستراتيجية : تتواجد المراقبة الاستراتيجية على مستوى التسيير الاستراتيجي تتمثل مهمتها في التأكد من مدى ملاءمة الاهداف والغايات طويلة الأجل.

على المدى المتوسط=>مراقبة التسيير : وتسمى ايضا بالرقابة الادارية تتواجد بين الاستراتيجية والمراقبة العملية للربط بينهما والتي تسمح بتحويل الاهداف طويلة الأجل الى أعمال تشغيلية والتي تهدف اساسا لضمان التجانس بين الاستراتيجيات والعمليات اليومية، فنقوم بالتأكد من أن النشاطات اليومية تسمح بتنفيذ الاستراتيجيات المختارة.

على المدى القصير=> الرقابة التنفيذية او العملية : هي التي تقوم بالتأكد من احترام مختلف القواعد الوظيفية.

6. خصائص مراقبة التسيير :

تتمثل خصائص مراقبة التسيير فيمايلي:²

- الرقابة وظيفة وليست سلطة، فهي تعمل على متابعة الأنشطة من أجل التحقق من مستوى الانجاز ومطابقته لما خطط له، كما تعمل على الكشف عن الانحرافات لاتخاذ الاجراءات اللازمة.
- لا تقتصر الرقابة على مستوى اداري معين بل على جميع المستويات.
- الرقابة عملية مستمرة باستمرار المؤسسة.
- الرقابة وسيلة لقياس الأداء.

¹ الياس صالح، سعدية بن احمد، دور الادوات الحديثة لمراقبة التسيير في التحسين المستمر لأداء المؤسسة، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الاول، بدون تاريخ، ص163.

²العونية بن زكورة، "اهمية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية بين التفصيل النظري والممارسات التطبيقية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، جامعة مصطفى إسطمبولي معسكر -الجزائر-،المجلد04،العدد02، 25 ديسمبر 2019، ص. 187 ص188.

- الرقابة وسيلة للكشف عن الانحرافات والاطفاء كما انها وسيلة والبحث عن اسبابها وطرق لتصحيحها لتفادي تفاقمها.
- الرقابة تعتبر اداة لمتابعة تنفيذ الخطة ومطابقتها بالأهداف.

المطلب الثالث: أهمية واهداف مراقبة التسيير

1.اهمية مراقبة التسيير:

تكمن اهمية مراقبة التسيير بالمؤسسة في النقاط التالية:¹

- تساعد مراقبة التسيير على توقع التغير والاستعداد للاستجابة له.
- تساعد في الكشف عن اخطاء التسيير والتقليل منها والاستفادة من طرق تصحيحها.
- الوقوف على المشاكل والعقبات التي تواجه الأعمال التنفيذية بالمؤسسة بهدف حلها.
- التأكد من قواعد التطبيق الصحيحة خاصة المتعلقة بالمالية.
- اكتشاف الأخطاء عند وقوعها وتوجيه القرارات لمعالجتها.
- تقييم كفاءة المديرين عند جميع المستويات والمحافظة على الحقوق.
- الحد من التكاليف ونفقاته.
- التأكد من تطبيق القوانين واحترام القرارات.
- التأكد من وجود انسجام واتساق بين الاجهزة الادارية.

¹ العونية بن زكورة، "اهمية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية بين التفصيل النظري والممارسات التطبيقية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، جامعة مصطفى إسمبولي معسكر -الجزائر-،المجلد04،العدد02، 25 ديسمبر 2019، ص. 187 ص188.

- التحقق من الوصول الى المعلومات الواقعية عن سير العمل.
- التأكد من سير الأجهزة الادارية نحو تحقيق الأهداف المسطرة.

2. اهداف مراقبة التسيير:

يمكن تلخيص اهداف مراقبة التسيير في النقاط التالية:¹

- الهدف الرئيسي لمراقبة التسيير يتمثل في مساعدة المسيرين على اتخاذ القرارات.
- *التوفيق والربط بين المستوى الاستراتيجي والمستوى العملي.
- تصميم ووضع نظام معلومات التسيير والاستغلال الجيد له.
- مساعدة المسؤولين العمليين على التعلم والتدرب وتحسين الاداء.
- تصحيح التأثيرات والانحرافات المتواجدة في اساليب قياس الاداء.
- اكتشاف الانحرافات وتحديد اسبابها والمسؤولين عنها واخذ الاجراءات اللازمة لتحسينها.
- تصحيح الأخطاء المرتكبة في النشاطات السابقة.
- التمكن من تحقيق اللامركزية.
- مسايرة الاحداث الراهنة.
- المساهمة في تصميم هيكل المؤسسة.

¹ عثمان فلاح، دور مراقبة التسيير في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج ضمن متطلبات شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2016، ص.10.

المطلب الرابع : وظائف ومسارات مراقبة التسيير

1. وظائف مراقبة التسيير:

يختلف باختلاف حجم المؤسسة ففي المؤسسات الصغيرة يقتصر الدور على المهمة المحاسبية والمالية اما في المؤسسات الكبيرة فتتنوع المهام وتتعدد ، حيث تتمثل مهام مراقبة التسيير بشكل عام كما يلي:

رقابة الاداء الوظيفي: تسمح مراقبة التسيير بمراقبة الأداء الوظيفي وءلك بجمعها المعلومات المتعلقة بتقييم اداء الموظفين التي تساعد على اتخاذ قرارات الترقية، المكافأة والعقوبات، زيادة الأجور...، فتصبح العلاقة وطيدة بين المؤسسة وعمالها وتزداد الثقة التي بينهم والتي تظهر ب:

- مشاركة العمال في تحديد اهداف المؤسسة وذلك بإحداث توازن بين اهداف المؤسسة واهداف الفرد.
- العدالة في التعامل عبر التواصل الدائم بين المسؤولين وممثلي العمال من أجل مناقشة مشاكلهم وحلها بما يلائمهم.

- عدالة التوزيع بتوزيع الاجور حسب طبيعة عمل كل فرد وتوزيع الارباح حسب الهيكل الهرمي.
- **مراقبة الجودة:** تعمل مراقبة التسيير على مراقبة الجودة وذلك من خلال ادارة الجودة التي تقوم بتحديث وتطوير المنتجات لتلبية رغبات الزبائن فتقوم مراقبة التسيير مستعملة معلومات هذه الادارة بتتبع تغيرات المنتجات ورغبات الزبائن من اجل ضمان استمرارية المؤسسة.

ادارة الوقت: تعمل مراقبة التسيير على ادارة الوقت لغرض المحافظة على مركزها التنافسي وذلك من خلال الوسائل الاتية:

- استخدام التكنولوجيا على مستوى الادارات بهدف ربح الوقت.
- تحديد كيفية استخدام الوقت وفق خطة مدروسة.

- تنفيذ اهداف من خلال جدول زمني مستخدمة في ذلك بحوث العمليات
- العمل على تطوير الكفاءة من خلال التكوين المستمر.

التنسيق والتنظيم: تعمل مراقبة التسيير على التنسيق بين مختلف مراكز المسؤولية في المؤسسة لرسم الأهداف واعداد الموازنات ومؤشرات التقييم.

التخطيط: تقوم مراقبة التسيير بدعم التخطيط في كل المستويات الادارية وكل انواع التخطيط :

- التخطيط الاستراتيجي على مستوى الادارة العليا.
- التخطيط التكتيكي على مستوى الادارة الوسطى.
- التخطيط للعمليات على مستوى الادارة التشغيلية.

مراقبة الاداء: تعتبر مراقبة التسيير عملية لتقييم جودة اداء التسيير من خلال موظفين مناسبين لتصميم وتنفيذ عملية الرقابة وذلك بإنجاز أنشطة مستمرة كتقارير ارضاء العملاء.

اتخاذ القرار: تعمل مراقبة التسيير على دعم القرارات المتعلقة بمستويات الادارية وذلك بتوجيه متخذي القرار من خلال المعلومات التي تقدمها.

2. مسارات مراقبة التسيير:

يتواجد نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة عبر مسار او حلقة تتضمن اربعة مراحل او خطوات تتمثل في مايلي:

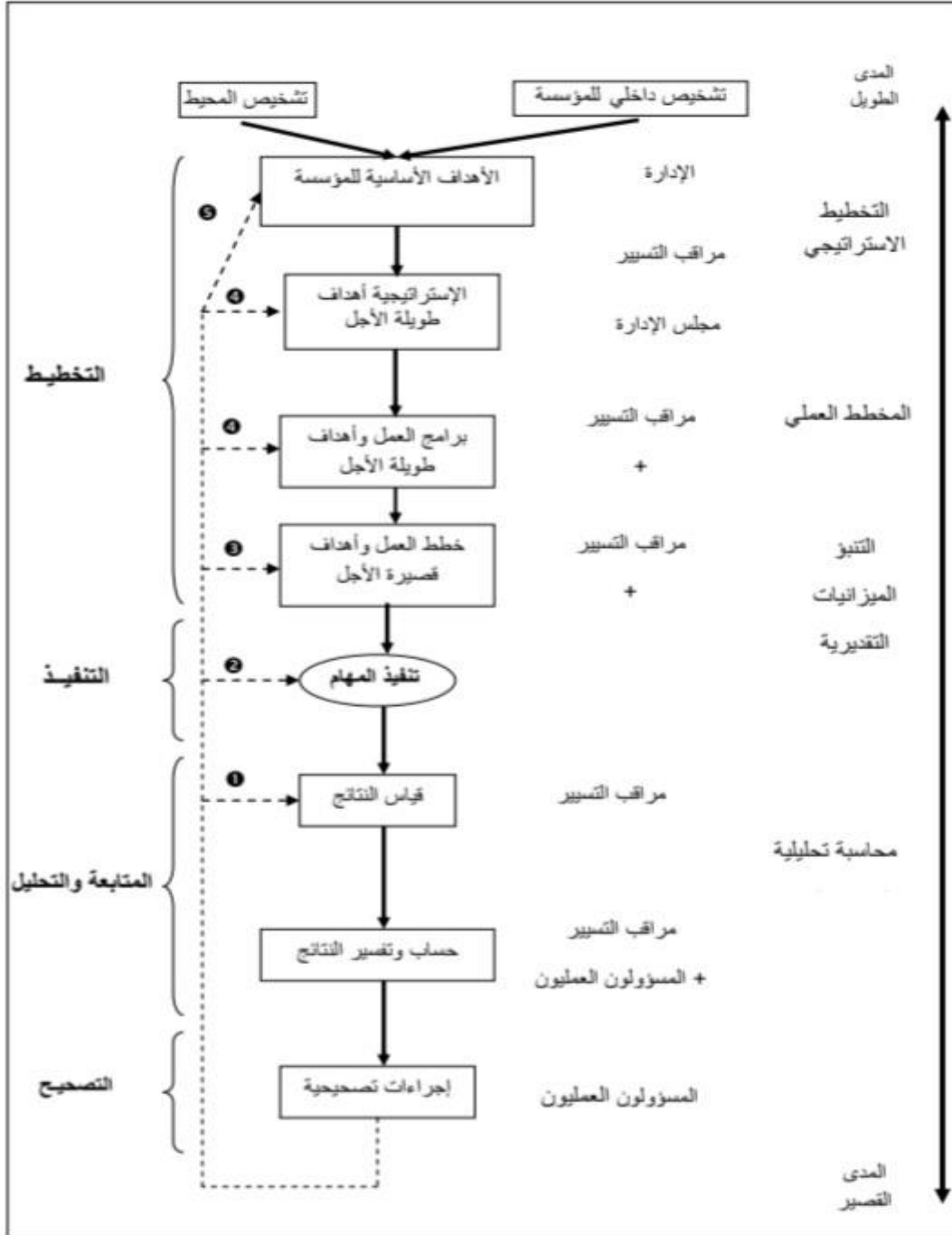
مرحلة التخطيط: يعمل مراقب التسيير بهذه المرحلة على تزويد ادارة المؤسسة بالمعلومات الكمية اللازمة للتفكير الاستراتيجي التي تساعد المدراء على الترجمة العملية للسياسات المختارة، ثم يقوم المدراء بمساعدة من مراقبي التسيير مع برمجة الوسائل اللازمة لتحقيق الاهداف على تقسيم الخطة الاستراتيجية الى المدى المتوسط ثم يتم بعدها اعداد الموازنات على المدى القصير لتحقيق الاهداف القصيرة الاجل.

مرحلة التنفيذ: يقصد بها تطبيق خطط العمل التي وضعت في مرحلة التخطيط تحقيقا لأهداف المؤسسة.

مرحلة المتابعة والتحليل: تهدف هذه المرحلة الى معرفة مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها ومدى تحقيق المؤسسة لأهدافها ومدى تطابق النتائج مع الخطط بالإضافة الى تحديد الانحرافات التي حدثت واسبابها من اجل اتخاذ الاجراءات اللازمة لتصحيح المسار وتحقيق الاهداف.

مرحلة الاجراءات التصحيحية: تحتاج الانحرافات التي تخرج عن المجال المقبول للعمل التنبؤي ضرورة اتخاذ اجراءات تصحيحية، قد تكون هذه التصحيحات متعلقة بطريقة التنفيذ (الاعمال الواجبة) او الوسائل التي يجب توفيرها او كيفية استعمال الوسائل او المتعلقة بالأهداف والغايات مما يستوجب اعادة النظر فيها.

الشكل التالي يوضح مسار مراقبة التسيير: الشكل رقم 1 : مسارات مراقبة التسيير



المصدر: ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والاداء بالمؤسسة الاقتصادية، دار

المحمدية، الجزائر،

المبحث الثاني: وظيفة مراقبة التسيير

وظيفة مراقبة التسيير وظيفة تتطلب مجموعة من المهارات والقدرات حتى يمكن تكليف الشخص بها وهذا ما سنوضحه في هذا المبحث بالإضافة الى المعينات التي تواجه هذه الوظيفة وشروط نجاحها.

المطلب الاول: دور مراقب التسيير والصفات المطلوبة فيه

1. دور مراقب التسيير¹

الملاحظ: يتجلى هذا الدور في مهامه اتجاه القواعد وذلك بتحليل المحيط والبيئة الاجتماعية الخاصة بالمؤسسة، كما يلاحظ الطريقة الأنسب للتعريف بالأهداف وتصورها لكن يلزم ان تكون ملاحظته نشيطة وموضوعية وفعالة خلال مراقبته لسير العمل بالمؤسسة.

المستشار: لمراقب التسيير دور فعال في قيادة المؤسسة عبر النصح والتوجيه فهو لا يتخذ القرار لكن يساهم في تفعيله وترشيده.

المنسق: حيث يقوم مراقب التسيير من ناحية التنسيق ب:

- التنسيق بين تنبؤات جميع مراكز المسؤولية في الوقت المناسب لغرض اعداد الموازنات التقديرية وضمان جودة التوقعات المتعلقة بالأهداف والوسائل.
- تنسيق وتجانس الخطط الطويلة الأجل مع القصيرة الأجل.

¹ Pierre lauzel, Robert Teller, le contrôle de gestion et budgets, 4eme édition, Edition Sirey, Paris, 1986, p :100-102.

- التأكد من تناسق العمل مع الخطط عبر تحليل الانحرافات ثم يقوم باقتراح اجراءات تصحيحية لها.

المنشط: مراقب التسيير هو منشط المؤسسة وذلك من خلال قيامه بهذه المهام:

- تحفيز وتشجيع المسؤولين على القيام بوظائفهم بفعالية تامة وبصفة مستمرة ومستقرة.
- ارشاد صناع القرار.
- تنظيم اجتماعات لجنة الموازنات او لجنة الادارة خلال اعداد الخطط والموازنات السنوية.
- استدعاء المسؤولين لحضور الاجتماعات.

2. الخصائص الواجب توفرها في مراقب التسيير:

الكفاءة الذهنية: يعني ذلك ان تكون له القدرة على القيام بالتحليل المناسبة والتحلي بالنزاهة المهنية بالإضافة الى ان تكون له علاقة بينه وبين الموظفين الاخرين من اجل ضمان السير الحسن للعملية والعمل بفعالية والتنقل المستمر والمتكرر.

التكوين التقني: أي ان يمتلك شهادة دراسات عليا وان يكون مسير وله دراية وعلم بتقنيات الادارة والتنظيم.

الخبرة: ان يكون على علم بجوانب المؤسسة الذي يمكنه من الدراسة الشاملة والدقيقة لمختلف الوظائف.

3. مؤهلات وصفات مراقب التسيير:

تتمثل المؤهلات والصفات الواجب توفرها في مراقب التسيير فيما يلي:

- المستوى العلمي والشخصية القوية.
- الموضوعية والنزاهة.
- قدرته على الاتصال والافتتاح والتفاوض مع الغير.
- قدرته على الاستماع للغير والتأثير فيهم.

- قدرته على التعامل مع الموظفين الاخرين واكتساب ثقتهم.
- امتلاكه لنظرة شاملة للمؤسسة واسواقها بالإضافة الى المشاكل التي تعاني منها.
- قدرته على التحكم في الأدوات والتقنيات المستعملة في مراقبة التسيير.
- قدرته على توفير المعلومات الضرورية للمديرية العامة ومراكز المسؤولية.
- قدرته على تقديم تقارير متعلقة بمخاطر الانحرافات واتخاذ الاجراءات التصحيحية في الوقت المناسب مع طرح وتحليل مختلف ابعاد النشاط بالمؤسسة.
- قدرته على تقديم توجيهات ونصائح لمساعدة الادارة العليا في اتخاذ القرار وعزومه على الدعم والتطوير

المطلب الثاني : انماط الارتباط الهرمي¹

يختلف موقع مراقبة التسيير داخل التقسيم الوظيفي بالمؤسسة حسب المؤسسة وذلك بسبب العوامل التالية:

- طريقة تسيير المؤسسة مركزي او اللامركزي.
- حجم المؤسسة.
- امكانيات المؤسسة.
- الاهداف الموضوعية من طرف الادارة العامة.
- درجة المنافسة بمحيط المؤسسة.

¹ العونية بن زكورة، مرجع سبق ذكره، ص190.

• وسائل ومسؤوليات مراقبة التسيير بالمؤسسة.

هناك ثلاث انواع الخاصة بالارتباط الهرمي لمراقبة التسيير تتمثل فيما يلي :

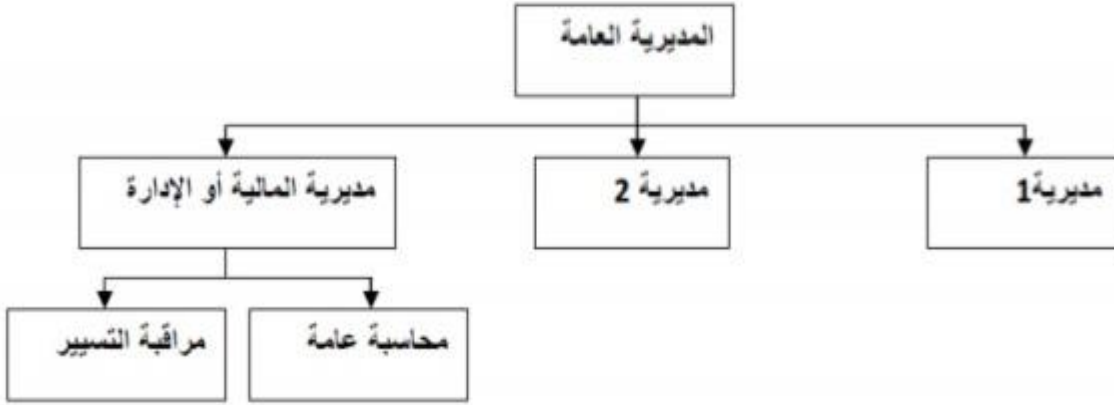
الوضعية الاولى : الارتباط المباشر لمراقبة التسيير مع المديرية العامة



تتميز مراقبة التسيير في هذه الحالة بانها:

- تحضى اهمية كبيرة.
- امتلاكها الاستقلالية.
- امكانية الحصول على المعلومات المثلى الخاصة بالتوجهات الاستراتيجية.
- المكانة المثلى لإعداد وتحضير مراقبة التسيير

الوضعية الثانية: ارتباط مراقبة التسيير بمديرية وظيفية



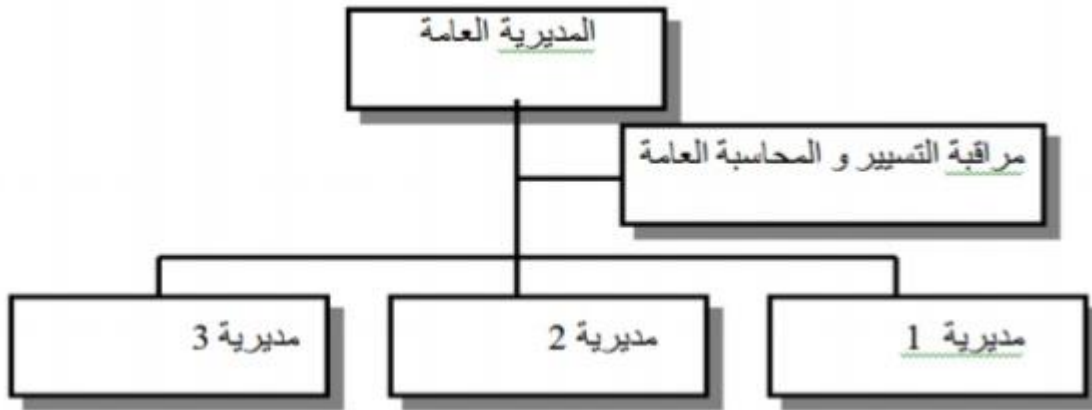
تتميز مراقبة التسيير في هذه الحالة ب:

- عدم الارتباط المباشر بالمديرية العامة.
- توفر وقرب المعلومات المالية والمحاسبية .
- اتاحة الاتصال الأفضل بين مديريات العمليات.
- الحد من المشاركة في رسم التوجهات الاستراتيجية.
- انعزال المحاسبة العامة ومراقبة التسيير.



الوضعية الثالثة: ارتباط مراقبة التسيير مع المديرية العامة عن طريق التقارير

أو:



تتميز مراقبة التسيير في هذه الحالة ب:

- تعتبر حل وسط بين الحلتين السابقتين.
- الفصل بين المحاسبة ومراقبة التسيير.
- امكانية التحليل السريع للمعلومات المحاسبية.
- توفر الحوار والتواصل بين مختلف المديريات عن طريق التقارير.
- تعمل على توفير نظام معلوماتي متجانس.

المطلب الثالث معيقات مراقبة التسيير

يمكن تلخيص معيقات مراقبة التسيير فيمايلي:

- اهلية وكفاءة مراقب التسيير: هناك صعوبة ايجاد الشخص المناسب له الاهلية والكفاءة اللازمة لعمله كمراقب للتسيير.
- اختيار المعلومة المناسبة من بين جملة المعلومات المتاحة: ويظهر ذلك من خلال تزويدها بمختلف وظائف المؤسسة بجميع المعلومات التي يحتاجونها وان تكون واضحة ودقيقة وملائمتها

لنشاط المؤسسة فقد يؤدي كل ذلك ضخامة كمية المعلومات المتداولة واجال الحصول عليها ،

مما يجعلها عائق من حيث استغلالها بالشكل الصحيح والفضل عند اتخاذ القرارات السليمة.

- **عملية قياس الاداء:** هي المشكل الاساسي نظرا لكثرة الانحرافات الناجمة عنها وصعوبة تحديد الانحرافات التي تحتاج اجراءات تصحيحية خاصة الانحرافات الناتجة عن عدم تحقيق الاهداف، فيجب ان تكون هناك علاقة دقيقة بين الاهداف والاداء لكن هذا الجانب النظري صعب تجسيده في الواقع.

- **صعوبة قياس مردودية مراقبة التسيير:** بالرغم من ان قياس الارباح والتكاليف المترتبة عن

عملية مراقبة التسيير تهدف الى الاستعمال العقلاني والامثل للموارد بأقل التكاليف الممكنة فإنها

تبقى مسألة تحديد النتائج اللازمة تحديدا دقيقا امرا صعبا تحقيقه، فالتساؤل المطروح هنا هو :

➤ هل تقاس النتائج المرجوة بالمؤسسة من خلال تكلفة الأخطاء التسييرية التي تم تفاديها.

➤ ام ان هذه النتائج تتعلق بدرجة تحقيق اهداف المؤسسة وتحسين عملية اتخاذ القرارات.

هنا تظهر اشكالية مفهوم المردودية في مراقبة التسيير الذي يصعب تحديد مجاله نظرا لصعوبة قياسها.

- التغيرات في النظم والاجراءات بالإضافة الاهدال وعدم التركيز او سوء فهم الموظفين للتعليمات

المقدمة من طرف مراقب التسيير الذي ينتج عنه ارتكاب الأخطاء مما يؤدي ال انهيار نظام

مراقبة التسيير.

- امكانية حدوث تواطؤ موظفي المؤسسة مع جهات خارجية او مع بعضهم البعض وعدم احترام

الاجراءات المعتمدة بغية تحقيق اهداف غير قانونية وذلك خدمة لمصلحتهم الشخصية .

المطلب الرابع: شروط نجاح مراقبة التسيير:

لنجاح مراقبة التسيير بالمؤسسة هناك مجموعة العوامل نذكرها بمايلي:

- **وجود اخلاقيات للمنظمة** : أخلاقيات المنظمة هي مجموعة من القيم ، القواعد والسلوكيات تبين عددا من الاعمال التي تعمل على توجيه الأفراد لإنجاز اهداف مشتركة لصالح المؤسسة لكنها غير مطلقة لأنه في بعض الحالات تدفع ظروف المؤسسة لمخالفة تلك القيم وذلك في حالة المنافسة الشديدة بهدف ضمان استمرارية المؤسسة.
- **وضوح البنية وسهولة الاتصال**: تعتبر سهولة عملية الاتصال بالمؤسسة ونوعية وامكانية الانفتاح لدى الاشخاص، جميعها عوامل لها تأثير كبير على فعالية مراقبة التسيير، كما يمكن قياس نوعية وشدة الاتصال بالمؤسسة من خلال البنية الداخلية والمحادثات التي تكون بين الافراد.
- **توزيع الأدوار على العناصر المتحكمة**: تعتبر الادارة العامة، الاطارات العلمية ومراقبة التسيير هي العناصر الأساسية المتحكمة في تسيير المؤسسة لهذا يتوقف نجاح نظام مراقبة التسيير على التحديد والتوزيع الجيد للمسؤوليات بين هذه العناصر .
- **جودة المعلومات، مرونتها وقدرتها على التكيف**: نجاح مراقبة التسيير يتوقف على فعالية وكفاءة النظام الذي يتعلق بنوعية المعلومة التي يوفرها، وحتى يمكن لنظام المعلومات توفير المعلومات المناسبة عليه ان يتصف بالجودة، المرونة والقدرة على التكيف.

المبحث الثالث: ادوات مراقبة التسيير ومحددات اختيارها

سننظر في هذا المبحث الى مختلف ادوات مراقبة التسيير وذلك بتصنيفها حسب ادوات التوجه المالي وحسب التوجه التسييري التي من بينها محاسبة التكاليف بالإضافة الى ذكر محددات اختيار هذه الادوات.

المطلب الأول : الادوات ذات التوجه المالي

1. المحاسبة المالية :

1.1. تعريفها: هي فن التسيير المحكم والمضبوط الذي يقوم على متابعة ومعاينة كل الحركات الخاصة بالاستثمار في داخل وخارج المؤسسة والتي تسمح بمعرفة الحالة المالية للمؤسسة خلال مدة معينة مع تجديد النتيجة من حيث الربح او الخسارة.

2.1. اهداف المحاسبة المالية:

بالنسبة لداخل المؤسسة:

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

خارج المؤسسة:

- تزويد المتعاملين مع المؤسسة بالبيانات اللازمة عن المؤسسة (الموردين ، الزبائن ، المساهمون، الخواص، البنوك...).
- تزويد المحاسبة الوطنية بما تحتاجه من اجل التخطيط (الدخل، ميزان المدفوعات).
- تزويد مصلحة الضرائب بالبيانات.

3.1. استعمالها في مراقبة التسيير:

مراقبة التسيير هي عبارة عن مجموعة من التقنيات الكمية التي يمكن استخدامها لتسهيل اتخاذ القرار ومن بين هذه التقنيات نجد المحاسبة المالية، حيث تستعمل مراقبة التسيير معلومات وانباء كثيفة جدا فجزء هام جدا مأخوذ من المحاسبة العامة، فهي تأخذ منها المعلومات المقاسة بصفة اجمالية مثلا رقم الاعمال، حجم الانتاج، حجم المشتريات، المخزونات... فمراقبة التسيير تعتمد عليها كثيرا لأنها مصدر المعلومات فهي التي تقدم النتائج العامة للسنة المالية بصفة اجمالية كما تحدد الميزانية العامة لآخر السنة¹، وحسب دراسة M.Gervais عام 1986 التي درسها على 62 شركة غرب فرنسا، فوجد في نتائجها ان حسابات النتائج هي الاداة الاكثر استعمالا في عملية المراقبة فيتم تحضيرها واستعمالها شهريا.

4.1. شروط المحاسبة المالية لاستعمالها في مراقبة التسيير:

توفير القوائم المالية على فترات متقاربة: من اجل استعمال نتائج المحاسبة المالية يتوجب الانتظار لسنة او اكثر وهذا يعرقل عملية التحكم في نشاط المؤسسة واتخاذ القرارات الملائمة لحالة المؤسسة لذلك يلزم توفير حسابات النتائج شهريا لفترات قصيرة كشهريا وفصليا.

توزيع الاعباء ذات فترات التسديد الطويلة: كعلاوات التأمين، الضرائب، فواتير المياه والغاز والكهرباء لأن هذه الاعباء يمكن تنتج خلال فترة النشاط لكن لا يتم فوترتها لحظة استهلاكها يجب توزيع هذه الأعباء على فترات كشهريا لاستعمالها في مراقبة التسيير.

ارفاق القوائم المالية بمعايير: يمكن ارفاق القوائم المالية بمعايير تقديرية او فعلية متعلقة بالسنوات السابقة.

ازالة اثر التضخم على النتائج: لأن المحاسبة المالية مسجلة على اساس تكاليف تاريخية، ففي حالة حدوث التضخم تصبح بياناتها فاقدة للكثير من الصحة والمصدقية وذلك لأن الاصول الثابتة والمخزونات تصبح غير قادرة على تمثيل قيمتها، نفس الأمر بالنسبة للاهتلاكات، لذلك عند وجود تضخم كبير يلزم للمحاسبة المالية من اجل استعمالها كأداة لمراقبة التسيير ان :

➤ التنبه لأهم العوامل المسببة للارتفاع العام في الأسعار.

➤ القيام بعملية اعادة تقييم الاصول.

2. محاسبة التسيير

1.2. تعريفها :

هي تقنية معالجة المعلومات التي تم الحصول عليها من طرف المحاسبة المالية ومصادر اخرى وتحليلها من اجل الوصول الى نتائج في اتخاذ القرارات بالمؤسسة، كما تسمح بدراسة مختلف التكاليف ومراقبة المردودية بالإضافة الى انها تقوم بتحديد فعالية تنظيم المؤسسة وتسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الادارة.

2.2. اهداف محاسبة التسيير:

يمكن تلخيص اهداف المحاسبة التسيير في مايلي:

* تحديد تكلفة الانتاج.

* ضبط رقابة التكاليف.

* امكانية تقييم المخزونات.

* مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرية وتحليل الانحرافات.

* اختيار افضل بديل.

* قياس النتائج التحليلية.

* اكمال المحاسبة المالية.

3.2. علاقة محاسبة التسيير بمراقبة التسيير:

تعتبر محاسبة التسيير جزء من التسيير والتنظيم ، حيث ان لأغلب المؤسسات الكبيرة لديها محاسبة تكاليف تعتمد بشكل طبيعي على تنبؤات تسمح بمراقبة التسيير، حيث تستخدم مراقبة التسيير المحاسبة التحليلية بمقارنة النتائج الفعلية بالمقدرة سابقا (المعيارية) واستخراج الانحرافات من اجل تصحيحها وتختلف استخدامات المحاسبة التحليلية حسب الطرق المحاسبية المستعملة بالمؤسسة، لكن يمكن ذكرها عموما بأنها تسمح ب:

• المراقبة الفعلية للمصاريف.

• قياس مردودية التصنيع.

• التوجيه نحو تخفيض التكاليف.

• التزويد العام بالمعلومات الضرورية لتسيير المؤسسة.

حيث تقوم مراقبة التسيير باستخدام محاسبة التسيير للرقابة من اجل تحسين الاداء بأسلوبين اساسين هما:

أ. **المراقبة عن طريق تحليل التكاليف** : تهدف المؤسسة من خلال تحليلها لنشاطاتها السابقة الى

تقدير تكاليفها المستقبلية من أجل الوصول الى مستوى تحديد التكاليف الحقيقية، فيتم تحديد

تكاليف عملية او نشاط معين داخل المؤسسة وفق فترتين من الزمن قبل بداية النشاط وهي

التكاليف وبعد نهايته المتمثلة في التكاليف الحقيقية.

يفسر الفرق بين التكاليفين كما يلي :

➤ عندما يكون موجبا يعني ذلك ان التكاليف الحقيقية أكبر من التكاليف التقديرية، في هذه

الحالة يجب البحث عن الخلل بتحليل الفارق الاجمالي الى مجموعة فوارق فرعية.

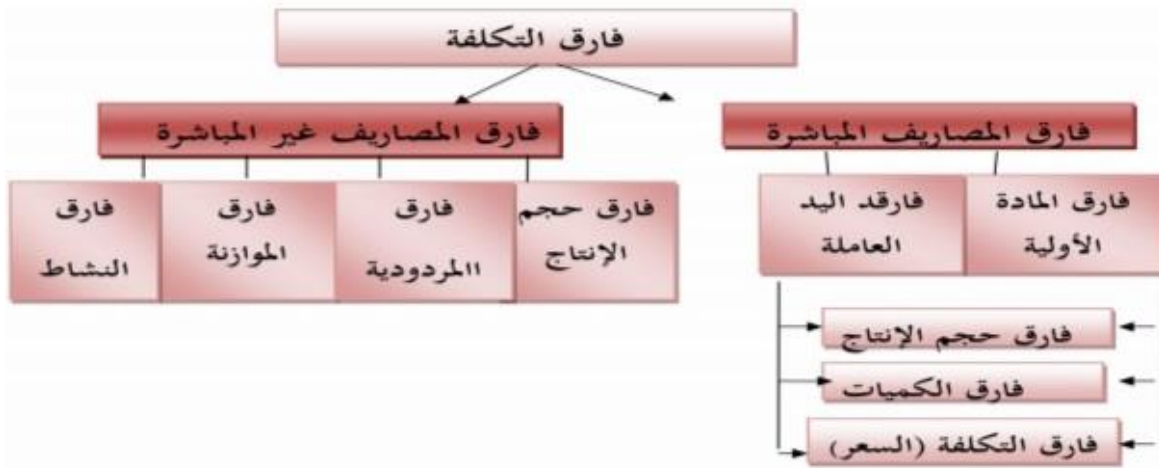
➤ عندما يكون سالبا يعني ان المؤسسة أخذت كل التدابير والاحتياطات اللازمة لتقدير

تكاليفها.

يتم تحليل الفوارق فقط اذا كانت اكبر من هامش الخطأ المسموح به، يتم تحليل الفارق الاجمالي الى فارق

حول المصاريف المباشرة واخر حول المصاريف الغير مباشرة ثم بعد ذلك يتم تقسيمها الى فوارق فرعية

كما هو مبين في الشكل التالي:



الشكل رقم 2 : كيفية تحليل انحرافات التكلفة

Source : Grandguillot, B.F (2013), l'essentiel du contrôle de gestion, paris :

coilino lextenso édition, 2013, p28

ب. المراقبة عن طريق تحليل نقطة التعادل:

• تسمح هذه الطريقة بمعرفة نقاط قوة وضعف أجزاء النشاط، وذلك لأنه من خلال حساب نقطة

التعادل يتم التعرف على الجزء من النشاط الذي يحقق الخسارة، فالهدف منها معرفة الأرباح

والخسائر الوظيفية بالقيمة الحقيقية او التقريبية، يمكن قياس النشاط بالوحدة المادية (الكمية) أو

بالوحدة النقدية، كما يمكن قياسها بالنسبة لإجمالي النشاط او الخاصة بكل وظيفة او بالنسبة لمجموعة من المنتجات وهنا يمكن التمييز بين:

➤ **تكاليف النشاط:** هي تلك المتعلقة بالنشاط الرئيسي للمؤسسة وتتضمن التكاليف المتغيرة والتشغيلية.

➤ **التكاليف الهيكلية:** تتفصل هذه التكاليف عن نشاط المؤسسة وتتضمن التكاليف المتغيرة والثابتة.

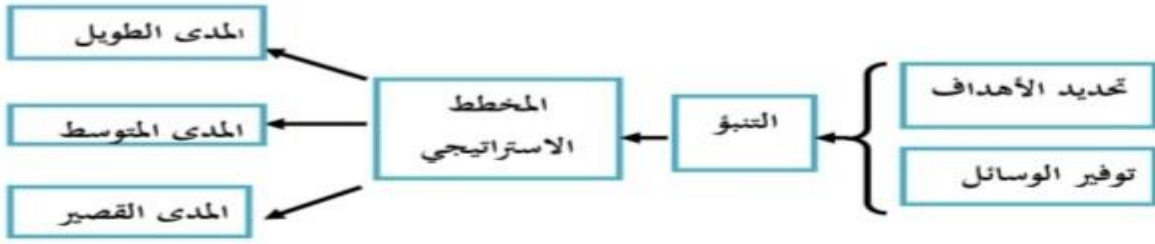
3.التسيير الموازي: يضم التسيير الموازي اعداد الموازنات التقديرية والرقابة على هذه الموازنات.

1.3.تعريفها: هي خطة مالية قصيرة المدى تتضمن توزيعا للموارد ومرتبطة بالمسؤوليات المحددة من أجل تحقيق أهداف المؤسسة تستخدم لغرض مراقبة التسيير تدخل في اطار التسيير الاستراتيجي للمؤسسة، الذي ينطلق اولا بوضع المخطط الاستراتيجي الخاصة ب 5 الى 10 سنوات ثم يتم تقسيم أهداف هذا المخطط الى أهداف متوسطة الأجل في اطار المخطط العملي لمدة أقصر بين 2 الى 5 سنوات ثم يتم بناءا عليه وضع الموازنات التقديرية للمدى القصير لمدة سنة.

2.3. علاقة مراقبة التسيير بالموازنات التقديرية:

يعمل مراقب التسيير على وضع مخطط استراتيجي لتسيير نشاط المؤسسة، حيث يتم تقسيم المخطط الى المدى الطويل ، المتوسط والقصير وذلك باستخدام التنبؤ.

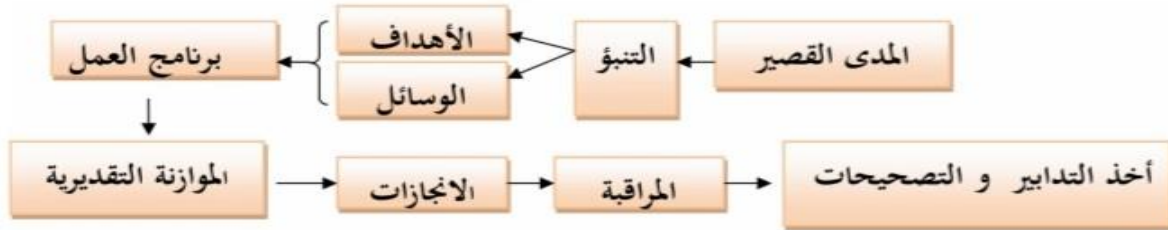
الشكل رقم 3 :كيفية توزيع الاهداف على مختلف الفترات



المصدر: العونية بن زكورة، مرجع سبق ذكره، ص: 193

الموازنات التقديرية هي أداة للتسيير الموازناتي الذي يعتبر نمط تسيير للأجل القصيرة فالموازنات التقديرية تسمح بتحليل النشاط بين ما يتوقع انجازه وما تم تحقيقه من أجل اتخاذ القرار المناسب والشكل التالي يوضح علاقتها بمراقبة التسيير:

الشكل رقم 4: كيفية استخدام الموازنات التقديرية في مراقبة التسيير



المصدر: العونية بن زكورة، مرجع سبق ذكره، ص193.

4. التحليل المالي:

1.4. تعريفه: هو ايجاد النسب للبنود المتناسقة في القوائم المالية الختامية وغيرها بهدف استخراج المعلومات التي تعطي صورة واضحة عن تقدم المؤسسة أو المشروع ومدى نموه، ويستخدم هذا التحليل المالي لأنه لا تظهر أهمية الرقم المالي في أي قائمة ولا تتضح دلالاته فيجب النظر اليه بالنسبة لعلاقته مع غيره من الارقام المالية التي ترتبط به وذلك عن طريق النسب المالية فيعكس صورة لها مفهوم واضح ومدلول خاص.

2.4. المعلومات المنتقاة من التحليل المالي:

- هي معلومات عن مستقبل المشروع وبيانات يمكن الاستفادة منها في فحص اعمال بالمؤسسة عن طريق التحليل المالي للقوائم الختامية وذلك حيث تظهر هذه المعلومات مايلي:
- مدى التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية المقبولة بصدق.
 - مدى تمثيل القوائم لرقم الربح او الخسارة في قائمة الدخل.
 - مدى تمثيل المركز المالي السليم في قائمة المركز المالي.
 - ايضاحات خاصة بالبنود المحاسبية في القوائم المالية الختامية مع توضيح أسباب الزيادة أو النقص في البنود المهمة وذلك عند الفترة او الفترات المالية المتعاقبة.

3.4. عيوب النسب المالية:

رغم أهمية التحليل المالي إلا ان له عيوب تعرقله المتمثلة في انها تقيس الاداء لمدة ماضية فتصبح غير سليمة عند استعمالها في تقييم العمليات المالية الخاصة بمستقبل المشروع، كما يمكن وضع نمط معين لنسبة الربحية، مثلا حتى يمكن تحديد درجة نجاح المشروع واستخلاص الانحرافات وتحليلها ومعرفة مسبباتها.

4.4. أهداف التحليل المالي:

تتمثل اهداف التحليل المحاسبي فيمايلي:

الرقابة: يساهم التحليل المالي في معرفة درجة اداء المؤسسة وذلك من خلال التقارير المالية تساعد في اعداد برنامج للمستقبل المتعلق بالسياسات المالية المتبعة والدراسات التفصيلية للبيانات المالية الخاصة بها فتعمل بذلك على اكتشاف الايجابيات والسلبيات في السياسة المالية المطبقة وحسب هذه النتائج المتحصل عليها من التحليل المالي يتم اتخاذ قرار للاستمرار في تطبيق السياسة المالية اذا كانت النتائج المتحصل عليها جيدة او يتم تعديلها او تغييرها في حالة كانت سلبية.

اتخاذ القرارات المالية: يساهم التحليل المالي في اتخاذ القرارات المالية التي تتضمن قراران ، الاول هو قرار الاستثمار والذي يقصد به اختيار المشاريع التي تناسب الاستثمارات، أما القرار الثاني فيتعلق بقرارات مصادر التمويل والذي يقصد به ايجاد مصادر كافية لتمويل المشاريع ومن أهم هذه المصادر رؤوس الاموال الخاصة والقروض فيقوم المحلل المالي في هذه الحالة بدراسة هيكل الأصول وحول قدرة المؤسسة على الاقتراض والتسديد بالإضافة الى تطور شروط التمويل ذاتيا او عن طريق الاقتراض.

اعلام الغير: تقوم المؤسسة بتحليل مالية تبعا لسياستها المالية اتجاه السوق المالية، تتضمن هذه التحليل تقارير مجلس الادارة لكن غالبا ما تكون سياسة المؤسسة بالحذر تجاه متعاملها.

5. لوحة القيادة:

1.5. تعريفها :

هي اداة رقابية حديثة شاملة كما تضم معها أيضا الادوات التقليدية المتمثلة في المحاسبة المالية والتحليلية ، التحليل المالي ونظام المعلومات ، كما انها احد اهم الادوات التي تعمل على تسهيل متابعة ومراقبة سير نشاط العمليات على المستوى الكلي للمؤسسة وعلى مستوى مراكز المسؤولية فهي تقدم المعلومات الكافية عن النقاط الأساسية التي يجب الاهتمام بها في المؤسسة.

يمكن تعريفها بأنها: " مجموعة من المؤشرات المنظمة التي تسمح بالمتابعة لمجموعة معينة او لمراكز مسؤولية والرقابة عليها وتوجيهها او يمكن القول أنها مجموعة من البيانات المختارة على شكل ارقام، مؤشرات او بيانات تعبر عن تحليل لوثائق الاستغلال التي تسمح باتخاذ القرار المناسب بالمؤسسة.

2.5. اهداف لوحة القيادة:

يمكن تلخيص اهداف مراقبة التسيير في العناصر التالية:

أداة للرقابة والمقارنة: وذلك بمقارنة ما تم انجازه بالأهداف المقدرة مسبقا.

ادوات حوار وتشاور: وذلك بخلقها حوار عبر كافة مراكز المسؤولية الذي يكون على شكل اجتماعات عامة وغيرها.

تسهيل عملية الاتصال والتحفيز: تكون وسيلة اتصال بإعلام المسؤولين بالنتائج المتحصل عليها في مختلف مراكز المسؤولية ، كما انها تساعد على الاتصال الجيد وتبادل المعلومات بين المسؤولين، بالإضافة الى أنها تعمل على تحفيز العمال على العمل اكثر بسبب امدادهم بمعلومات اكثر موضوعية ووضوح للتقييم كزيادة الأجور والعلاوات.

لوحة القيادة أداة لاتخاذ القرار: بعد تحديد الانحرافات ومعرفة اسبابها وتبيان نقاط القوة والضعف التي يعاني منها كل مركز مسؤولية تقوم باتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات في الوقت المناسب. اداة لتشخيص المؤسسة: لأن الهدف من لوحة القيادة هو الوصول الى تحديد دقيق لوضعيتها وذلك بتحديد جميع العوامل التي تعرقل تحقيق الاهداف المسطرة في آجالها المحددة ومحاولة التحكم في هذه العوامل بغية تحسين الوضعية العامة.

3.5. انواع لوحة القيادة :

لوحة قيادة مراكز المسؤولية (لوحة قيادة الاستغلال او الوظيفية) :يعتبر هذا النوع وسيلة تساعد الادارة على قيادة الهيئات اللامركزية ويتم تتبعها من خلال مؤشرات محددة من نقاط مفاتيح التسيير.

لوحة القيادة الخاصة بالمديرية العامة(لوحة قيادة التسيير): تظهر هذه اللوحات الاداء الاقتصادي والمالي لأنشطة المؤسسة المختلفة وذلك حسب التوجهات الاقتصادية المتبناة باعتبارها أساس للتحليل الدائم لشروط تشكيل الناتج الصافي ومختلف مستويات الهوامش، كما انها ايضا تظهر مجموع مراكز الاساسية، المستخدمين، مختلف التكاليف العامة والمتنوعة، فعند هذا المستوى من لوحة القيادة يمكن حساب المردودية والمعلومات المرسله من طرف مراكز المسؤولية والتي تمثل القيمة الاجمالية او الهامش المعياري لكن نادرا ما يكون هامش حقيقي صافي بسبب تقسيم المسؤوليات.

المطلب الثاني : الادوات ذات التوجه التسييري

من بين الادوات التسييرية لمراقبة التسيير نذكر :

1. اسلوب التكلفة المستهدفة: هي أحد اهم ادوات التسيير الاستراتيجي للتكاليف ، تستخدم خلال مراحل التخطيط وتصميم المنتج بهدف تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات الجديدة مع الحفاظ مواصفات الجودة ووظائف المنتج وباقي المتطلبات، وذلك عن طريق فحص وتقييم كل الأفكار الممكنة لتخفيض التكلفة وذلك خلال مراحل البحث والتطوير والتصميم والتخطيط للمنتج الجديد ،سنقوم بتفصيلها اكثر لاحقا ضمن الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف.

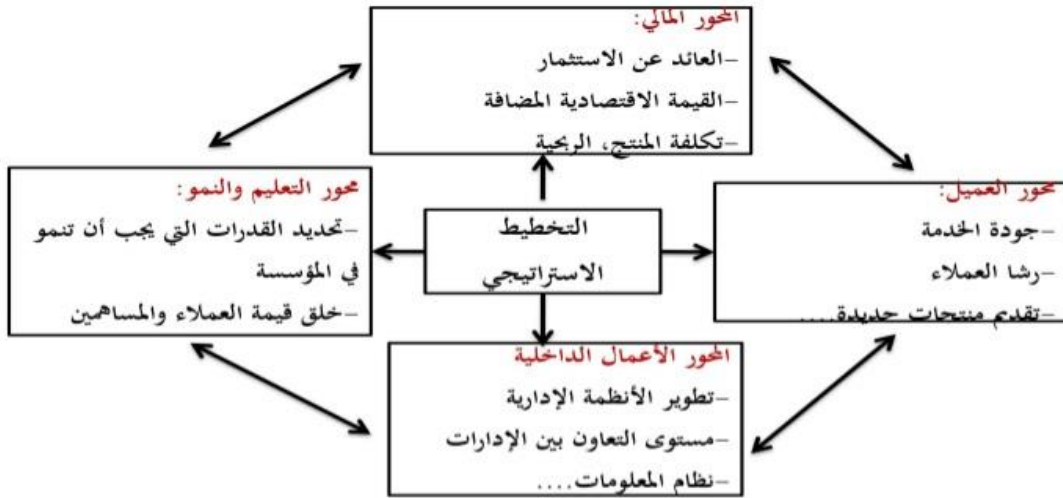
2.نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC: هي اداة استراتيجية للمؤسسة تساعد في الحصول على تكلفة اكثر دقة، فهي طريقة لتوزيع التكاليف تقوم على الربط بين الموارد المستخرجة والانشطة التي تستعمل فيها هذه الموارد، ثم تقوم بالربط بين تكاليف الانشطة والمنتج النهائي من اجل تحقيق رقابة أفضل على الانشطة والموارد والطاقة المتوفرة وكيفية استغلالها، توفر هذه الطريقة مجموعة من مقاييس الاداء الغير مالية بقياس مسببات التكلفة الذي يشمل كل من التكلفة، الوقت، النوعية والكمية، مما يؤدي الى التركيز على الانشطة التي تتميز بالانتاجية واستبعاد الانشطة التي لا تنتج قيمة مضافة، سنقوم بتفصيلها لاحق

3 بطاقة الاداء المتوازن:

تسمى أيضا بلوحة القيادة المتوازنة او لوحة القيادة الاستشرافي ، هي اداة مكورة للوحة القيادة تضم اربع محاور اساسية لقياس الاداء بالمؤسسة، تعتبر أداة للتخطيط الاستراتيجي ومعيار للتعرف على اداء نظام الادارة.

فهي أحد النماذج الاداء التي تقوم بدمج الجوانب المالية وغير المالية لتشكيل نظام اكثر شمولية للتعبير عن الوضع الفعلي للمؤسسة، يمكن تعرفها بأنها نظام يعمل على ترجمة رسالة واستراتيجية المؤسسة المجموعة من المؤشرات الشاملة التي توفر اطارا للقياس الاستراتيجي والادارة الاستراتيجية تتكون من اربع عناصر اساسية والتي يوضحها الشكل التالي:

الشكل رقم 5: اذرع بطاقة الاداء المتوازن



المصدر: العونية بن زكورة، مرجع سبق ذكره، ص193.

4. بطاقة الاداء المتوازن المستدامة: مع تطور لوحة القيادة ظهرت بطاقة الاداء المتوازن المستدامة التي تختلف عن بطاقة الاداء المتوازن التقليدية بإضافتها لبعد خامس المتمثل في البعد البيئي والاجتماعي ويعتبر هذا النوع من لوحة القيادة اداة فعالة للربط بين استراتيجية المؤسسات والتنمية

المستدامة وذلك لتمكين المؤسسة من خلق قيمة مستدامة على المدى الطويل كما انها ايضا تعتبر اداة فعالة لقياس الاداء وحل المشاكل الادارية خاصة تلك المتعلقة بإدارة الاستدامة، وتكون كيفية ادماج بعد الاستدامة في بطاقة الاداء المتوازن من خلال ثلاثة انواع ممكنة تتمثل في:

- دمج المقاييس البيئية والاجتماعية في الابعاد الاربعة للبطاقة.
- اضافة بعد خامس متعلق بالجانب البيئي والاجتماعي.
- اعداد بطاقة خاصة بالأداء البيئي والاجتماعي.

5. لوحة قيادة رأس المال الفكري:

يعتبر النموذج الاكثر تطورا للوحة القيادة ظهر نتيجة التطورات التي حدثت للوحدة القيادة في الوسطين الاكاديمي والصناعي، يعتمد على فكرة ان المكونات الغير ملموسة هي مصدر الاداء وتشكل نسبة هامة من المنظمة ظهرت لأول سنة 1999 بشركة تأمين سويدية.

6. نظام المعلومات:

هو مجموعة من الاجراءات التي تعمل على جمع واسترجاع وتشغيل وتخزين وتوزيع المعلومات من اجل المساعدة في اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة كما تساعد المديرين والعاملين في تحليل المشاكل وتطوير المنتجات القديمة وخلق منتجات جديدة.

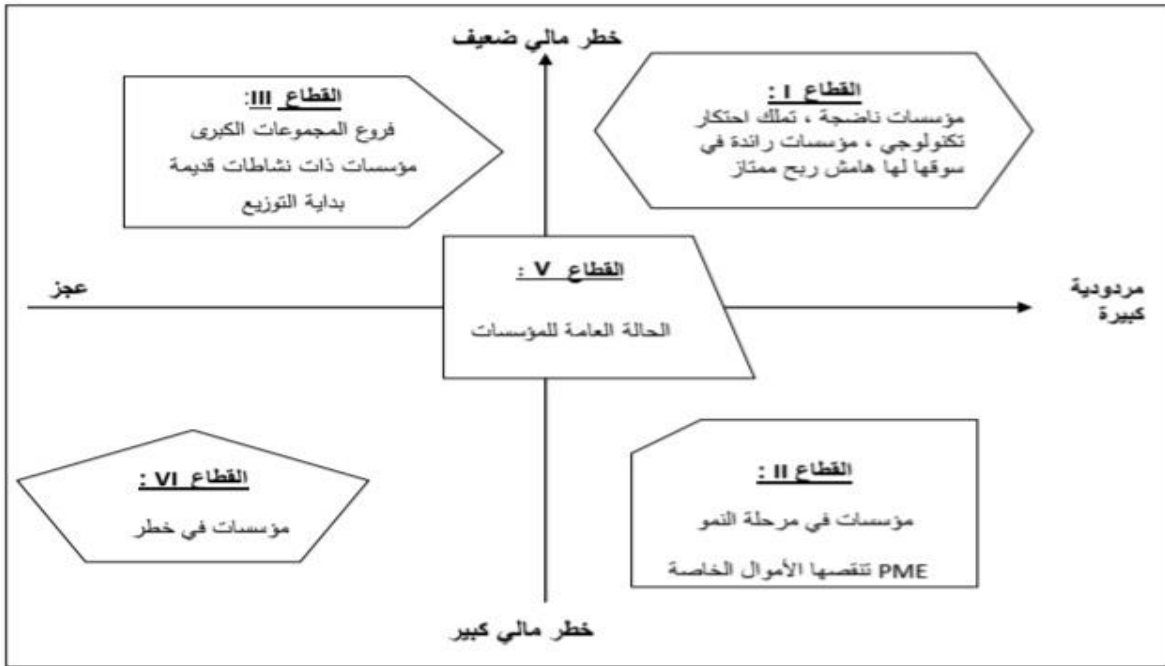
كانت المعلومات غير مهمة بالنسبة للمؤسسة لكنفي الفترة الاخيرة اصبح لا يمكن تجاهل كيفية ادارة المعلومات بالمؤسسة واعتباره كمورد استراتيجي يؤثر على قدرة المؤسسة في المنافسة والبقاء في مجال الاعمال ومن بين البرمجيات الحديثة نجد نظام تخطيط موارد المؤسسة الشهير .ERP.

المطلب الثالث: محددات اختيار الادوات الاساسية حسب معياري المردودية والخطر المالي:¹

يمكن تحديد ادوات مراقبة التسيير التي تتاسب أكثر المؤسسة عن طريق التعرف على حالة المؤسسة وذلك باستعمال معايير، اكثر هذه المعايير استخداما نجد معياري المردودية والخطر المالي والتي يتم حسابها كما يلي: المردودية الاقتصادية = النتيجة المالية / مجموع الاصول.

الاستقلالية المالية (الخطر المالي) = الأموال الخاصة / مجموع الخصوم.

وعند حساب هذين المعيارين تكون امام خمسة حالات او قطاعات والتي يوضحها الشكل البياني التالي:



الشكل رقم 6: الوضعيات المختلفة للمؤسسات

¹سلاف بن قدور، اقتراح نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر في العلوم التجارية والمالية، تخصص مراقبة التسيير، المدرسة العليا للتجارة، 2018، ص ص 51-53.

Source : Schmaidt.J et al, les grands auteurs en organisation, Bordas, Paris, 1980,P274.

يمكن الملاحظة من خلال الشكل ان المؤسسات الاي تنتمي لنفس القطاع لها نفس المميزات والخصائص التي تميزها عن باقي مؤسسات القطاعات الأخرى، كما انه لكل قطاع مجموعة من ادوات مراقبة التسيير التي تتناسب معه والتي يتم تصنيفها ضمن القطاعات حسب أهميتها وقت تنفيذها بالمؤسسة، ويمكن توضيح مختلف وضعيات المؤسسات بالنسبة لكل قطاع وادوات مراقبة التسيير التي تناسبها عبر الجدول التالي :

الشكل رقم 1: الوضعيات المختلفة للمؤسسات ووسائل مراقبة التسيير المناسبة لها.

وسائل مراقبة التسيير المناسبة لكل حالة	الاستراتيجية المتبعة	المعايير		القطاع
		الخطر المالي	المردودية	
خطة للاستثمار	المحافظة على مكانتها	ضعيف	كبيرة	القطاع I
الموازنة التقديرية النقدية	وضع خطة للتمويل (تناسب طبيعة النشاطات مع طريقة التمويل)	كبير	كبيرة	القطاع II
المحاسبة التحليلية الموازنات التقديرية	-تحسين المردودية عن طريق هيكلية نشاطات المؤسسة	ضعيف	ضعيفة	القطاع III
المحاسبة التحليلية لوحة القيادة	وضع خطة عمل على المدى القصير لاختيار النشاطات ذات المردودية العالية -إعادة النظر في الهيكلية المالية .	كبير	ضعيفة	القطاع VI
جميع الوسائل مهمة والاختيار في يد مراقب التسيير .	-تحسين المردودية -المحافظة على الوضعية المالية	متوسط	ضعيفة	القطاع V

المصدر: عقون سعاد، نظام مراقبة التسيير ادواته ومراحل اقامته بالمؤسسة الاقتصادية، ص96-97.

يرجع تصنيف ادوات مراقبة التسيير لكل وضعية بهذه الطريقة الى الأخذ بعين الاعتبار عنصر الوقت عند اختيار الادوات وذلك لان المؤسسة تهدف لتحسين وضعيتها في اقرب الآجال اما بقية

الادوات تعتبر مهمة ايضا لكن ليس بنفس الدرجة، حيث يعتمد مراقب التسيير على درجة الاهمية والمدى الزمني لتنفيذ الادوات الاخرى الباقية.

المطلب الرابع: محددات اختيار ادوات مراقبة التسيير حسب العوامل المؤثرة على المؤسسة:

هناك من يرى ان هناك ادوات مراقبة التسيير انسب من ادوات اخرى بالنسبة لمؤسسة ما وذلك حسب مجموعة من المحددات التي تأثر عليها، واخرون يرون ضرورة تكاملية ادوات مراقبة التسيير فهم لا يرون ان هناك ادوات انسب من اخرى فحسبهم ان هذا التكامل يؤدي الى قيادة أشمل لأداء المؤسسة، ويمكن تفصيل هذين الرأيين بمايلي:¹

1. مقارنة وجود ادوات مراقبة التسيير انسب للمؤسسة الاقتصادية:

لتحديد انسب ادوات مراقبة التسيير للمؤسسة يحب دراسة العديد من العوامل التي تأثر على اختيار هذه الادوات والتي تتمثل في مايلي:

1.1. تأثير التكنولوجيا على اختيار ادوات مراقبة التسيير: المؤسسات التي تستخدم بطاقة الاداء المتوازن

تستعمل في اغلب الاحيان الادوات الحاسوبية المتكاملة من نوع Enterprise Information System (EIS) أو تستعمل برمجيات التسيير المتكامل ERP اما عند استخدام برمجيات بسيطة من نوع اكسل تناسبها في هذه الحالة اداة الموازنات التقديرية.

2.1. تأثير البيئة على اختيار ادوات مراقبة التسيير:

¹ محمد عز الدين نعمون، "محددات اختيار ادوات مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية"، مجلة الميادين الاقتصادية، المجلد(02)، العدد(01)، جامعة الجزائر3، الجزائر. 2019. ص ص 109-114.

تعتبر حالة عدم تأكد البيئة كمتغير توافقي حاسم عند اختيار الاداة، حيث ان اغلب الباحثين يرون انه في حالة وجود بيئة غير مستقرة فتعتبر بطاقة الاداء المتوازن انسب من الموازنات التقديرية في قيادة الاداء بينما تعتبر هذه الاخيرة انسب في حالة البيئة المستقرة وذلك لأنه لا يمكن استخدام الموازنات التقديرية كأداة لتنفيذ الاستراتيجية في حالة بيئة غير اكيده فالتسيير الموازني لا يتلاءم معها اذن انه من الصعب اعداد تنبؤات موثوقة في هذه البيئة وبذلك يصعب او يمكن يستحيل اعداد اهداف موازنية.

3.1. تأثير حجم المؤسسة على اختيار الاداة:

يؤدي تزايد حجم المنظمة الى تغييرات هيكلية هامة والتي تظهر عن طريق تطور وسائل التنسيق والرقابة من بينها مراقبة التسيير فكلما تنمو المنظمة يزيد تخصيص المهام اكثر وتتغير هيكلتها وتتجه نحو اللامركزية اكثر كما يزيد التنظيم والتخطيط والرقابة واستعمال اكبر لنظام المعلومات واستخدام رقابة متطورة، بالإضافة الى انه يؤدي الى تنوع تعقيد ادوات مراقبة التسيير فالمؤسسات الصغيرة التي يقل عدد افرادها عن مئة شخص تستعمل لوحة القيادة بشكل كبير كما انها لا تعتمد كثيرا على الموازنات التقديرية وتحليل الانحرافات، وتقوم بإعداد تقارير فصلية او سداسية اما الاي يتجاوز عدد افرادها المائة فالأدوات المستعملة تأخذ الطابع الرسمي كما يتم اعداد التقارير شهريا، حيث بالنسبة للأداة الانسب في ظل تأثير حجم المؤسسة حيث ان اغلب الدراسات ترى ان المؤسسات الكبيرة تستخدم مؤشرات الاداء الغير المالي اكثر من المؤسسات المتوسطة والصغيرة فهذه الاخيرة لا تستعمل لوحات القيادة التي تتضمن مؤشرات مادية فكلما تنمو المؤسسات كلما تستخدم اكثر المؤشرات الغير المالية كبطاقة الاداء المتوازن.

4.1. تأثير قطاع النشاط على اختيار ادوات مراقبة التسيير:

يؤثر قطاع النشاط على استخدام ادوات مراقبة التسيير حيث ان المؤسسات الصناعية هي الأكثر استعمالا للأدوات التسييرية تليها المؤسسات الخدمائية ثم مؤسسات البناء وفي الأخير المؤسسات التجارية، لكن لم توضح هذه الدراسة الادوات التسييرية الأكثر استخداما في كل قطاع.

5.1. تأثير نوع السلطة على اختبار ادوات مراقبة:

تعتبر بطاقة الاداء المتوازن انسب من لوحات القيادة على الطريقة الفرنسية وذلك بالنسبة للمؤسسات التي تعتمد على نظام سلطة بسيط ومركزي وذلك لأن هذا النوع من لوحة القيادة تقوم على مفهوم سياسي للاستراتيجية، اما في حالة المؤسسات التي تعتمد على اللامركزية فالأنسب لها لوحة القيادة على الطريقة الفرنسية والذي يمنح لكل مستوى هرمي قدر هام من السلطة.

6.1. تأثير حياة المنتج على اختيار ادوات مراقبة التسيير:

يمر المنتج في دورة حياته على اربعة مراحل، اولها الظهور ثم مرحلة النمو ليلها النضج ثم في الاخير مرحلة التدهور، حيث في المرحلة الاولى للمنتج مرحلة ظهوره لا تستعمل كثيرا المؤسسات ادوات الرقابة المالية التقليدية كالموازنات التقليدية فهي تعتمد اكثر على ادوات تتضمن مؤشرات غير مالية كبطاقة الاداء المتوازن اما في مرحلة النضج والتدهور فتستخدم المؤسسات الادوات التي تعتمد على المؤشرات المالية وذلك بهدف مراقبة العوائد المالية.

2. مقارنة تكاملية ادوات مراقبة التسيير

يرى العديد من الباحثين ضرورة استخدام العديد من ادوات مراقبة التسيير من اجل نشر وابرار الاستراتيجية فهم يرون ان جميع الادوات تتضمن نقائص فلا تستطيع احدى الادوات الاستجابة لكل متطلبات القيادة المختارة، كما انه لكل اداة شروط استخدام ومهام واهداف فمثلا تستخدم الموازنات من اجل نشر الاهداف المالية اما بطاقة الاداء المتوازن فتستخدم لنشر الاهداف الغير مالية اما التسيير على اساس الانشطة فهي لأجل قيادة أنشطة المؤسسة، لهذا يرى اصحاب مقارنة تكاملية الادوات الاعتماد على مجموعة متنوعة من ادوات مراقبة التسيير حتى تكمل كل اداة من ادوات مراقبة التسيير نقائص الادوات الاخرى مع تفادي التكرار في الادوات واختيار ادوات تسمح بنشر وابرار الاستراتيجي.

خاتمة الفصل:

لقد تحدثنا في هذا الفصل عن مفهوم مراقبة التسيير ومختلف المفاهيم المتعلقة بها ، وتعرفنا عليها كوظيفة بمراقبة التسيير فتعرضنا لمختلف جوانبها ثم تناولنا أهم الادوات المستعملة فيها ومحددات استعمالها في مراقبة التسيير لندخل في الفصل الموالي لتقديم محاسبة التكاليف باعتبارها اداة من ادوات مراقبة التسيير والتي هي موضوع الدراسة.

الفصل الثاني :

محاسبة التسيير كأداة لمراقبة التسيير

الفصل الثاني: محاسبة التسيير كأداة لمراقبة التسيير

تمهيد

سنقوم بتقديم محاسبة التسيير ودورها في مراقبة التسيير وذلك من خلال التعريف اول بمفهوم محاسبة التسيير ومختلف المفاهيم المتعلقة بها دراسة تفصيلية ثم نتطرق الى مختلف مفاهيم التكاليف والادوات المستعملة فيها لننتقل بعدها الى الطرق ودورها في مراقبة التسيير لنتناول في الاخير الادوات او الاساليب التي تستخدمها محاسبة التسيير في قياس التكاليف وتحليلها لخدمة اغراضها و التي يتم من خلالها استغلال المعلومات المقدمة في مراقبة التسيير

حيث ان مباحث هذا الفصل هي كالآتي:

المبحث الاول: مدخل الى محاسبة التسيير

المبحث الثاني : مفاهيم حول التكاليف

المبحث الثالث: الرقابة على التكاليف

المبحث الأول : مدخل الى محاسبة التسيير

سنحاول في هذا المبحث التعريف بمحاسبة التسيير من خلال نشأتها وتطورها ، مفهومها ، أهميتها واهدافها ، مجال تطبيقها وفي الاخير نتطرق الى العلاقة بينها وبين المفاهيم المتعلقة بها المتمثلة في المحاسبة المالية والمحاسبة الادارية.

المطلب الأول :نشأة وتطور محاسبة التسيير

كان أول ظهور لهذه المحاسبة باسم المحاسبة الصناعية في القرن الرابع عشر بإيطاليا ،¹ حيث كانت جزء من المحاسبة المالية ثم انفصلت عنها بداية من سنة 1876 لكن الاهتمام بها كان بداية من أواخر القرن الثامن عشر وذلك بظهور الثورة الصناعية التي أدت الى زيادة حجم المشاريع وتشعب الأنشطة الاقتصادية بالإضافة الى تعقد عملياتها والمنافسة الشديدة مما أدى الى الحاجة لحساب الانتاج و تكلفة الوحدة المنتجة لغرض سعر البيع والتخطيط لاستراتيجيات المنافسة بالتكاليف .²

ظهر التفكير الحدي سنة 1899 الذي جاء بأهمية استبعاد التكاليف الثابتة عن السعر فقسمت الأعباء فيه الى أعباء متغيرة وأخرى ثابتة ، ومن هنا كان أول ظهور لطريقة الأعباء المتغيرة في حساب التكاليف، بعدها ظهر مقال نشره شالمنبارخ سنة 1902 -1903 يظهر فيه العلاقة بين التكاليف ومستوى التشغيل فقام بتقسيم التكاليف الى متغيرة ، ثابتة ، تنازلية وتصاعدية ، بعدها اتجه الى تحليل

¹رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009،ص33.

²مرايطي نوال، اهمية نظام المحاسبة التحليلية كاداة في مراقبة التسيير ، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شعادة الماجيستر في العلوم الاقتصادية، فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر ، 2006، ص.33.

علاقات توابع الانتاج سنة 1907-1909 ، ومن ثم أصبح يركز على التكاليف الثابتة كمشكلة اساسية الذي ادى الى ظهور مقال سنة 1919 ثم طوره ونشره في كتاب يعد مرجعا تقليديا هاما في حساب التكاليف بعنوان : حساب التكلفة الذاتية وسياسة التسعير .

بعدها ظهرت طريقة الأقسام المتجانسة لأول مرة في فرنسا سنة 1928 من طرف لجنة الدراسات العامة للتنظيم العلمي GEGOS التي تقوم على حساب التكاليف الكلية بعد توزيع الأعباء على الأقسام. بدأ الاهتمام لأول مرة من سنة 1936 بطريقة التكاليف المتغيرة فتم استعمالها في المجال الانتاجي والاداري ، بعدها تم تطوير أدوات تحليل التكاليف وذلك باستخدام تحليل التعادل ومختلف الاساليب الرياضية والاحصائية الذي زاد من دقة المعلومات المقدمة .

بعدها في بداية الستينات زاد اهتمام المؤسسات بمحاسبة التكاليف المعيارية كأداة لإعداد الموازنات التخطيطية وتحليل الانحرافات ، تحديد أسبابها واتخاذ القرارات التصحيحية لتقويم الأداء .
بعدها تم ابتكار الكثير من طرق محاسبة التسيير الغير المنتهية الى يومنا هذا على حسب تطور وتنوع احتياجات المؤسسة كطريقة PF- ABC

تم تحديد مراحل تطور مجال تطبيق محاسبة التسيير عبر لجنة المحاسبة والمالية ومحاسبة التسيير

FMAC المنبثقة عن الفدرالية الدولية للمحاسبين IFA كما يلي¹:

المرحلة الأولى سنة 1950 : كانت محاسبة التكاليف في هذه الفترة تعتمد على تحديد التكاليف والرقابة المالية بالإضافة الى استخدام الموازنات التقديرية.

المرحلة الثانية سنة 1965: ظهور مفهوم مراكز المسؤولية وتحليل القرارات الذي أدى الى تطور هدف محاسبة التكاليف الى التخطيط ومراقبة التسيير .

¹ Charles horngren, etcd'autre comptabilité de gestion, traduit par georges langlois, 3é édition, pearson education, paris, 2006, p :13.

المرحلة الثالثة 1985: توسع استخدامها الى تخفيض وتقليل تبديد الموارد المستعملة .

المرحلة الرابعة من سنة 1995 : ظهور مفهوم خلق القيمة كهدف جديد لمحاسبة التكاليف ، وذلك بالاستعمال الفعال للموارد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحددة للقيمة لدى العملاء والتجديد المستمر .

المطلب الثاني: ماهية محاسبة التكاليف

1. تعريف محاسبة التكاليف

سنقوم بذكر بعض التعريفات الشهيرة لمحاسبة التسيير:

هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة الى مصادر أخرى وتحليلها من أجل الوصول الى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الادارة.¹

محاسبة التسيير هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها وتحصيلها على الأقسام الإنتاجية ، وتسمى أحيانا بالمحاسبة الصناعية ، غالبا ما تستعمل في المجال الصناعي.²

¹ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الطبعة الثانية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994، ص.08.

² اسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2006، ص:23.

هي أحد فروع المحاسبة المالية وكأداة تحكمها بمجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية ، تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الانتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل ، كما تقوم بتتبع وتسجيل وتحليل التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفعالية .¹

ومنه يمكن القول ان محاسبة التسيير هي وسيلة لمراقبة التسيير تقوم على جمع ومعالجة معلومات المالية ومصادر اخرى من اجل توجيه قرارات مسيري المؤسسة.

2. أهداف محاسبة التسيير:

يتمثل الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف في توفير المعلومات التي تساعد في أداء الوظائف الإدارية الأساسية كالتخطيط ، التنظيم ، الرقابة واتخاذ القرار ، ويمكن تفصيل هذه الاهداف كمايلي :²

- المساهمة في تسعير المنتجات.
- قياس تكاليف الاداء من اجل التخطيط والرقابة كما تستعمل في اعداد الموازنات التقديرية.
- الرقابة على عناصر التكلفة .
- قياس الاداء الفعلي بصورة تفصيلية.
- توفير قاعدة لمراقبة التسيير .
- كشف نقاط الضعف المتمثلة في نقاط عدم الكفاءة ومدى التبذير.
- المساعدة في اتخاذ القرارات.
- برمجة النشاطات المقبلة .

3.وظائف محاسبة التكاليف:

¹ رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص.1.

² يزيد تفرات، محاسبة التكاليف ودورها في تقييم الاداء، الطبعة الاولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان،

تتمثل وظائف محاسبة التكاليف فيما يلي:¹

الوظيفة التسجيلية : هي التي تتولى تسجيل عناصر التكلفة .

الوظيفة التحليلية: هي التي تعمل على تحليل عناصر التكاليف من أجل تحديد تكلفة كل منتج.

الوظيفة الرقابية : هي التي تعمل على وضع معايير خاصة لكل عناصر ومراكز التكاليف للوحدة

المنتجة ثم مقارنتها بالتكاليف الفعلية وحساب الانحرافات وتحديد اسبابها .

الوظيفة الاخبارية : بعد تحديد الانحرافات وأسبابها يتم اخبار الادارة بها من أجل اتخاذ قرارات

لتصحيحها لتجنب تكرارها.

الوظيفة التحفيزية: تأتي بعد استكمال جميع الوظائف الاخرى فتدفع أقسام المؤسسة الى تنفيذ ما تم

التخطيط له وعدم تجاوز المعايير التي تم تحديدها وبالتالي فهي تقوم بتحفيز الاقسام على الاستخدام

الكفاء لمواردها من اجل تحقيق الاهداف .

4. مقومات محاسبة التكاليف :

تتمثل مقومات محاسبة التكاليف التي هي مجموعة من العناصر يجب تحديدها وتحضيرها في الآتي:

- تحديد مجموعة مستندية ودفترية سليمة.
- تحديد اساس قياس التكلفة.
- تحديد دليل التكاليف.
- تحديد فترة التكلفة.
- تقارير التكاليف :

¹اسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 24-25.

- تقارير (قوائم) لقياس التكاليف الفعلية
- تقارير رقابية تتضمن الأداء المخطط والأداء الفعلي بالإضافة الى الانحرافات وتحليلها الى أسبابها من أجل اتخاذ القرارات.
- تقارير ترشيد اتخاذ القرارات التي تهدف الى مساعدة الادارة من اجل المفاضلة بين البدائل.

المطلب الثالث: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبات الاخرى :

سنذكر في هذا المطلب عن علاقة محاسبة التكاليف بأهم المحاسبات التي ترتبط ارتباطا وثيقا بها المتمثلة في المحاسبة المالية و المحاسبة الادارية، من خلال ذكر اوجه التشابه والتكامل وأوجه الاختلاف.

1. علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية او العامة :

1.1 أوجه الاختلاف بين المحاسبتين :

الجدول رقم 2 : اوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

أوجه الاختلاف	المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف
نوع البيانات	معلومات اجمالية عامة	معلومات تفصيلية وتحليلية
	بيانات فعلية	بيانات فعلية تقديرية معيارية
	بيانات تاريخية	بيانات متعلقة بالماضي، الحاضر والمستقبل
	بيانات متعلقة بعلاقة المؤسسة بالمحيط	بيانات متعلقة بحركة الأصول داخل المؤسسة

بيانات عن النفقات والايرادات	بيانات عن النفقات	
بيانات نقدية	بيانات نقدية وكمية	
بيانات موضوعية ومؤكدة	بيانات تتصف بالمرونة والسرعة	
تحديد النتيجة المالية من ارباح وخسائر	تحديد تكلفة الانتاج، الوحدة المنتجة والمباعة والرقابة على التكاليف	الهدف من تقديم البيانات
تكون سنة مالية عادة	يستحسن ان تكون قصيرة نسبيا.	فترة تقديم البيانات
المستثمرون، اصحاب رؤوس الأموال،المقترضون والدائتون	ادارة المؤسسة	المستفيد الاساسي من البيانات

المصدر: مجدي عمار، دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف ، ليبيا، 1996، ص 38.

2.1. أوجه التشابه والتكامل بين المحاسبتين:

الجدول رقم 3: أوجه التشابه بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

وجه التشابه	المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف
اعداد الحسابات الختامية واتباع نفس المبادئ والاجراءات والسياسات المحاسبية	تستخدم بيانات محاسبة التكاليف لتطوير الحسابات الختامية والمركز المالي	تقديم البيانات الخاصة بتكاليف المنتجات والمخزون النهائي للمحاسبة المالية في نهاية المدة من اجل مساعدتها في اعداد الحسابات الختامية وقوائم المركز المالي.
الرقابة على بعضهما البعض	تقديم المحاسبة المالية بيانات اجمالية بدون تفصيل	تقوم محاسبة التكاليف بتحليل وتفصيل بيانات المحاسبة المالية كتحليل النفقات

المصدر: زكرياء فريد عبد الفتاح، محاسبة التكاليف دراسات نظرية وتطبيقية، الدار

الجامعية، مصر، 1998، ص 10.

ب. العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية:

أ. أوجه التشابه والتكامل :

هناك علاقة تكاملية بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وذلك لأن الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو تحديد تكلفة الإنتاج من أجل تحديد سعر البيع وهامش الربح وتقييم مخزون نهاية المدة لكن هذه البيانات تعتبر غير كاملة لتحقيق أهداف الإدارة من تخطيط ، رقابة واتخاذ القرارات وهنا تدخل المحاسبة الإدارية التي تقدم المعلومات التي تحتاجها الإدارة باستعمال معلومات محاسبة التكاليف ، وعليه يمكن تلخيص أوجه التشابه والتكامل في ثلاث نقاط أساسية كما يلي :

- التعامل في الأحداث الاقتصادية.

- خدمة الأطراف الداخلية.

- استخدام المحاسبة الإدارية لبيانات محاسبة التكاليف .

ب . أوجه الاختلاف : يمكن توضيح أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية في

الجدول التالي:

الجدول رقم 4 : أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية

معيار التفرقة	محاسبة التكاليف	المحاسبة الإدارية
الهدف	تحديد تكاليف الإنتاج	المفاضلة بين البدائل المتاحة ومعالجة المشكلات المحاسبية
درجة الثقة	موضوعية	الحكم الشخصي في التنبؤ
مجال الاهتمام	الاقسام الانتاجية	مختلف الأقسام بالمؤسسة والمستويات المختلفة للإدارة
القيود الزمنية	الفترة المحاسبية المحددة	الفترة الزمنية غير محددة
النطاق	التكاليف	مراكز المسؤولية، الرقابة على تقييم الأداء، التخطيط ووضع القرار .

المصدر: اسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، دار الحامد، عمان،

المطلب الرابع: نطاق تطبيق محاسبة التكاليف والعوامل المؤثرة فيها :

1. مجالات تطبيق محاسبة التكاليف :

كانت محاسبة التكاليف في بداية ظهورها تقتصر على العمليات الصناعية في المؤسسات الانتاجية فحققت نجاحا كبيرا ، ومن ثم توسع وجودها الى مختلف وظائف عمل المؤسسة كالتوزيع ، المخازن والإدارة¹ ، بعدها توسع مجال تطبيق محاسبة التكاليف من المؤسسات الصناعية الى كافة أنواع المؤسسات بما فيها الخدماتية كالبنوك ، شركات التمويل والتأمين ، المستشفيات ، الجامعات ، ومختلف الهيئات الحكومية كالبلديات² ، وذلك لأن تطبيقها يسهل اعداد الموازنات التقديرية بالإضافة الى وضع معايير الأداء ومقارنتها مع النتائج الفعلية من أجل التحكم في الكفاءة والفعالية والزيادة في الربح.³

2.العوامل المساعدة على تطبيق محاسبة التكاليف :

تتمثل العوامل المساعدة على تطبيق محاسبة التكاليف بالمؤسسات في ما يلي:⁴

1. الاقتناع بأهمية المحاسبة التحليلية كأداة ادارية تساعد في الرقابة ، التنظيم والادارة.
2. ان يشمل الاقتناع كل المستويات الادارية بالمؤسسة.
3. وجود تنظيم اداري واضح ومحكم يساعد في الرقابة على التكاليف.
4. وجود روح التعاون بين أفراد المؤسسة من أجل تحقيق الاهداف.
5. أن يكون هناك محاسب مؤهل له القدرة التحليلية ومعرفة مصدر ونوعية البيانات وارسالها في الوقت والصورة المناسبة للمستفيدين منه.

¹يزيد تفرات، مرجع سابق، مرجع سابق، ص:39.

² كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية- منهج علمي وعملي-، دار اثراء للنشر والاوزيع، الاردن، 2008، ص22.

³محمد احمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الاداري، دار النهضة العربية، بيروت، بدون تاريخ، ص 40.

⁴يزيد تفرات، مرجع سابق، ص 41.

3. العوامل المؤثرة في محاسبة التكاليف :

لمحاسبة التكاليف العديد من العوامل المتحكمة فيها نذكر بالاتي:¹

- **حجم المؤسسة:** يزداد حجم البيانات ودرجة تعقيد نظام التكاليف المستعمل بزيادة حجم المؤسسات.
- **نظام وطريقة الانتاج:** يعتمد تحديد التكاليف على نظام وطريقة الانتاج، فيتم تطبيق نظام المراحل الانتاجية عندما تكون الاستمرارية في الانتاج ، اما عندما يكون هناك تقطع في الانتاج يتم تطبيق نظام الدفع أو الاوامر الانتاجية ، كذلك كلما زاد تعقيد أنظمة الانتاج زاد تعقيد أنظمة التكاليف.
- **تنوع وتعدد المنتجات :** كلما زاد عدد المنتجات بالمؤسسات كلما زاد تعقيد نظام التكاليف بسبب صعوبة توزيع الأعباء الغير المباشرة.
- **الوعي التكاليفي للإدارة :** حجم ونوعية المعلومات والبيانات التكاليفية يكون على حسب حاجة الادارة لها.
- **متغيرات خارجية:** يتأثر نظام التكاليف ومستوى تفصيل معلوماته، بما تتطلبه الأجهزة الحكومية والهيئات والتنظيمات من البيانات.

¹يزيد تفرات، مرجع سابق، ص 41-42.

المبحث الثاني : الإطار المفاهيمي للتكاليف

سنتحدث في هذا المبحث عن مختلف المفاهيم المتعلقة بالتكاليف كالتبويبات ونظم قياس التكاليف وادوات محاسبة التكاليف.

المطلب الأول: مفاهيم حول التكاليف

1. تعريف : المصاريف ، الأعباء ، التكلفة

ت. المصروف: هو نفقات مالية حقيقية تخرج من خزينة المؤسسة أو صندوق المؤسسة مقابل الحصول على سلع وخدمات.¹

ت. الأعباء: هي استهلاك المواد والخدمات من أجل الاستغلال وأهدافها الانتاجية ، تعتبر نظام لتقسيم المصاريف على فترات معينة ، حيث أن المصروف هو خروج حقيقي للنقود لكن الأعباء لا تمثل التدفق النقدي الخارجي فهي لا تأخذ الصفة المادية ، العباء يقابل الايراد في تحديد نتيجة الدورة.

ت. التكلفة: هي مجموعة الاعباء المتعلقة بمرحلة أو منتج أو خدمة معينة قبل وصولا للبيع² ، ويمكن القول أنها قيمة الموارد التي تضحي بها المؤسسة من أجل الحصول على سلعة او تقديم خدمة.³

¹ J.L. Cretal, j.p.Jolivet, analyse et contrôle des coûts, boulet, publi-union,paris, 1975, p :08.

² ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير - المحاسبة التحليلية- الجزء الاول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص:14.

³ محمد عادل الهامي، محاسبة التكاليف الفعلية الاسس العملية والعلمية، مكتبة عين الشمس، القاهرة 1989، ص 26.

ت. **التكلفة النهائية** : تسمى أيضا بسعر التكلفة، هي كل ما يتم تحميله من تكاليف بداية من عملية الشراء الى المرحلة النهائية لعملية البيع.

أهداف قياس التكلفة :

تتمثل اهداف قياس التكلفة في ما يلي:¹

- قياس التكلفة لأغراض التسعير.
- قياس التكلفة لأغراض التخطيط وذلك من خلال التكاليف التقديرية.
- قياس التكلفة لأغراض الرقابة وذلك من خلال تحليل الانحرافات.
- تقييم القرارات البديلة.

المطلب الثاني : تبويب عناصر التكاليف

يقصد بعملية تبويب عناصر التكاليف بتصنيف التكاليف على حسب نوعها من خلال خصائص عامة ومشاركة.

ويمكن تصنيف التكاليف كما يلي :²

1. حسب طبيعتها ونوعها :

- عنصر المواد.
- عنصر العمل.
- المصروفات.

¹ يزيد تفرات، مرجع سابق، ص 46-48.

² يزيد تفرات، مرجع سابق، ص 48-71.

2. حسب التأثير على المنتج:

- التكاليف المباشرة: هي التي لها علاقة مباشرة بالمنتج فيمكن ربطها بتكلفته دون استعمال العمليات الحسابية الوسيطة.

- التكاليف الغير المباشرة: هي التي ليس لها علاقة مباشرة بالوحدة المنتجة فلا يمكن تخصيصها بشكل مباشر على الانتاج.

3. حسب علاقتها بحجم النشاط:

- التكاليف المتغيرة: هي التكاليف التي تتغير بتغير حجم النشاط.
- التكاليف الثابتة: هي التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط.
- التكاليف المختلطة: هي التكاليف التي تتكون من جزء متغير وجزء ثابت ، وتنقسم الى نوعين:

- تكاليف شبه متغيرة : هي التكاليف التي يكون فيها الجزء المتغير أكبر من الجزء الثابت
كتكاليف الاهتلاك والصيانة.

- تكاليف شبه ثابتة: هي الاي يغلب فيها الجزء الثابت على الجزء المتغير كمثال على ذلك ثلاث موظفين يعملون بطاقة محددة بقسم التفتيش لكن مع زيادة حجم الانتاج سيبقى عددهم ثلاثة الا في حالة زيادة كبيرة جدا تستلزم موظف رابع.

4. حسب عامل الزمن:

- التكاليف الفعلية (الحقيقية): تسمى أيضا بالتكلفة المحاسبية ويقصد بها التكاليف التي حدثت فعلا وسجلت محاسبيا.

- التكاليف المعيارية (التقديرية): هي تكاليف تحدد مسبقا من خلال الاهداف والتوقعات لاستعمالها في الرقابة واتخاذ القرار من خلال تحليل انحرافها مع التكاليف الفعلية.

6. حسب علاقتها بالرقابة :

- تكاليف قابلة للرقابة : هي التي يمكن مراقبتها والتحكم فيها.
 - تكاليف غير خاضعة للرقابة : هي التي لا يمكن التحكم فيها أو صعوبة حدوث ذلك.
7. حسب أغراض اتخاذ القرار:
- التكاليف الملائمة: هي التي تحدث عند اتخاذ القرار ويتم تجنب حدوثها بعدم اتخاذ القرار.
 - التكاليف الغير الملائمة (التكاليف الغارقة) : هي التي لا تتأثر بقرار معين ولا يمكن تجنبها بعدم اتخاذ القرار.
 - التكاليف التفاضلية : هي الفرق بين تكلفة بديل واخر.
 - التكاليف الاضافية : هي الفرق في اجمالي التكاليف وذلك عند الانتقال من مستوى انتاجي الى مستوى انتاجي اخر.
8. حسب توقيت تحميل الأرباح والخسائر:
- تكاليف الانتاج: هي المتعلقة بإنتاج المنتج او الخدمة .
 - تكاليف الفترة : هي التي لا تدخل في تكلفة الصنع وتظهر في جدول حسابات النتائج في تلك الفترة كالتكاليف الادارية، التسويقية والاشهار.
9. حسب المخطط الوطني للمحاسبة PCN:
- تضم المحاسبة التحليلية حسب النظام القديم التكاليف المتعلقة بأنشطة الاستغلال فقط المتمثلة في الحسابات من ح/60 الى ح/68 ويستثنى من ح/69 لانه يتضمن الانشطة الخارجة عن الاستغلال ، ويمكن تفصيل هذه الحسابات كذا يلي :
- ح/60 بضائع مستهلكة : تكلفة السلع المباعة.
 - ح/61 مواد ولوازم مستهلكة : يتمثل في المواد الأولية والمواد الاستهلاكية الوسيطة التي تعتبر أعباء غير مباشرة.

• **ح/62 خدمات:** مصاريف الخدمات المقدمة للمؤسسة كالصيانة ، الايجار، الاشهار، البريد والمواصلات...

• **ح/63 مصاريف العاملين :** هي اجور ورواتب العمال والموظفين والاشتراكات المدفوعة للمؤسسات الاجتماعية.

• **ح/64: ضرائب ورسوم**

• **ح/65 المصاريف المالية:** فوائد القروض.

• **ح/66 مصاريف متنوعة :** مصاريف التأمين والمصاريف الأخرى.

• **ح/68 مخصصات للاهتلاكات والمؤنات.**

• **ح/69 تكاليف خارج الاستغلال :** هذا الحساب يخص فقط المحاسبة العامة يتضمن التكاليف

التي ليس لها علاقة بالاستغلال العادي للمؤسسة كتكاليف السنوات السابقة ، مصاريف الديون المعدومة، الاعانات الممنوحة...

10. حسب النظام المالي والمحاسبي الجديد SCF:

ح/60 المشتريات المستهلكة:

• **المشتريات المخزنة:** سلع ، مواد أولية وتموينات مستهلكة.

• **المشتريات الغير القابلة للتخزين:** كالمياه والكهرباء.

ح/61 خدمات خارجية : كالايجار ، الاصلاحات و الأبحاث.

ح/62 خدمات خارجية اخرى: هي المصاريف التي تتعلق بالمستخدمين خارج المؤسسة ومصاريف

وسيطية كنقل المبيعات ، الاشهار، التنقلات، الاستقبالات، البريد وخدمات البنوك والاشتراكات.

ح/63 مصاريف المستخدمين: تتعلق بالأجور، الاشتراكات الاجتماعية والمكافآت.

ح/64 ضرائب ورسوم : تضم كل الضرائب والرسوم ماعدا الضرائب على أرباح المؤسسة التي يتم تسجيلها في ح/69: الضرائب على النتائج.

ح/65 الأعباء العملية الأخرى: المتعلقة ببرامج الاعلام الالي ، الماركات التجارية ،براءات الاختراع، المكافآت التي تمنح للداريين مصاريف الغرامات والمخالفات، خسائر الزبائن نقص القيمة في حالة التنازل عن القيم الثابتة.....

ح/66 المصاريف المالية: أعباء الفوائد ، نقص قيمة سندات المساهمة، الخسائر الصافية عند التنازل عن الأصول المالية ، خسائر الصرف، نقص فرق التقدير الناتج عن الأدوات المالية....

ح/67 العناصر الغير العادية: يستعمل في الظروف الاستثنائية.

ح/68 مخصصات للاهتلاكات ، المؤونات وخسائر القيمة.

ح/69 الضرائب على الأرباح.

11.حسب الوظيفة :

- من الزاوية الاقتصادية أو النشاط: وظيفة الشراء ، الانتاج، التوزيع، الادارة والمالية.
- حسب وسائل الاستغلال: المخازن ، المصانع، المكاتب....
- حسب المنتج أو نوعية الخدمات: منتج أ ، منتج ب....
- حسب مراكز التكلفة أو المسؤولية : المديرية العامة، الادارة المالية، المديرية التجارية...

المطلب الثالث: العناصر المكونة للتكاليف والاعباء المتعلقة بالمحاسبة التحليلية

1. العناصر المكونة للتكاليف :

- **الأعباء المعتبرة (المحملة):** هي المصاريف والأعباء المتعلقة بعملية الاستغلال العادي بالمؤسسة وسميت بهذا الاسم لان المحاسبة التحليلية تأخذها بعين الاعتبار عند حساب التكاليف وتتمثل في المواد واللوازم ، مصاريف اليد العاملة، الخدمات (الانتاجية، التسويقية، الادارية والتمويلية).¹
- **الأعباء الغير المعتبرة:** هي الأعباء التي تجرد التكاليف من معناها عند ادخالها وتعتبر كفوارق التحميل على أعباء أخرى قد تكون استثنائية او عادية.²
- **العناصر الاضافية³:** هي أعباء نظرية غير مدفوعة لاتتعلق وبالأعباء المسجلة بالمحاسبة العامة ولكن يجب ادخالها في التكلفة النهائية، وهي مايلي:
 - مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس المال.
 - أجرة صاحب المشروع المسير له بالمؤسسات الخاصة الفردية صغيرة الحجم.

2. الأعباء المتعلقة بالمحاسبة التحليلية :

- أعباء المحاسبة العامة = الأعباء المباشرة + الأعباء الغير المعتبرة.
- أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة.

¹ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الطبعة الثانية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994، ص21.

² يزيد تفرارت، مرجع سابق، ص74.

³ المرجع السابق، ص75.

أعباء المحاسبة العامة = أعباء محاسبة التكاليف + أعباء غيرمعتبرة - عناصر اضافية.

المطلب الرابع : نظم وأدوات محاسبة التكاليف

1.نظم قياس التكاليف:

1.1.نظام تكاليف الأوامر الانتاجية:

11.1. تعريف : يطبق هذا النظام في قياس تكلفة الوحدات المنتجة في المؤسسات الصناعية التي يكون

فيها الانتاج على حسب طلبات الزبائن فيكون هناك تنوع في مواصفات المنتج من زبون الى اخر

وبالتالي اختلاف في التكلفة كصناعة الأثاث ، تركيب المصاعد الخاصة بالمباني ، السفن....

2.1.1.مجالات تطبيق النظام :¹

بالنسبة للمؤسسات الخدمائية:

- مهمات التدقيق.
- مهام الشركات الاستشارية.
- محلات وكالات الاعلان.
- القضايا القانونية.

بالنسبة للمؤسسات التجارية:

- ارسال الطلبيات الخاصة.
- الترويج للمنتجات جديدة مخزونة.

¹اسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، الطبعة الاولى، دار حامد للنشر، الاردن، 2006،ص:24.

بالنسبة للمؤسسات الصناعية:

- تجميع الطائرات.
- صناعة السيارات.
- انشاء المباني.

2. نظام تكاليف المراحل الانتاجية:

2.1. تعريف : يطبق هذا النظام في حساب تكلفة منتجات المؤسسات الصناعية التي يمر فيها الانتاج

على العديد من المراحل الانتاجية ويتميز انتاجها بالنمطية والاستمرار¹، وهناك ثلاثة أنواع لهذا النظام تتمثل فيما يلي: ²

- أسلوب المراحل المتتالية (المتتابعة): هو الذي يمر فيه الانتاج عبر مراحل متتابعة، متتالية ومتسلسلة .
- أسلوب المراحل المتوازية: يتواجد هذا النمط في المؤسسات التي تقوم بإنتاج اكثر من منتج في نفس الوقت، حيث ان كل منتج يمر على العديد من المراحل في نفس الوقت، كالمنتجات الغذائية
- أسلوب المراحل المتداخلة: يتواجد هذا النمط في المؤسسات التي لديها منتجات تشترك في أكثر من مرحلة انتاجية ثم تنفصل في مرحلة ما فيذهب كل منتج الى مرحلته الخاصة، ويكون هذا الصنف عادة عند تواجد وحدات متشابهة كالصناعات الكيماوية.

3. نظام تكاليف العقد الطويلة الاجل :

¹ <http://www.t-koshak.com/vb/printthread.php?t=378&pp=40->

² هدى معرف، استخدام نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي العلوم التجارية، تخصص: محاسبة ومالية، جامعة ام البواقي، 2017، ص: 26-

3.1. تعريف : هي نوع خاص من أنظمة تكاليف الاوامر الانتاجية، يتواجد هذا النظام في شركات المقاولات لتحديد تكلفة المقاول¹، والمقاوله هي أمر انتاجي يأخذ وقتا طويلا لتنفيذه كما يحتاج الى أصول ضخمة لتنفيذها.²

2. ادوات محاسبة التكاليف:

حتى يكون لمحاسبة التكاليف أثر في المؤسسة كتقييم الاداء والرقابة تحتاج العديد من الأدوات لتحقيق أغراضها، من بين هذه الادوات نذكر:

الموازنات التقديرية: تساهم محاسبة التكاليف في وضع التقديرات للتكاليف، ومنه تساعد في اعداد الموازنات التقديرية، هذه الاخيرة التي تعمل على الرقابة على التكاليف وتحسين الأداء بالمؤسسة وتخفيض التكاليف.

محاسبة المسؤولية: تعمل على تقسيم المؤسسة الى مراكز مسؤولية وذلك لتحديد المسؤوليات والكشف عن مدى انحراف البرنامج المنجز عن المخطط، بالإضافة الى تقديم تقرير للإدارة العليا توضح مدى انجاز العمال لمهامهم ونتائج العمل المحققة لاتخاذ القرارات الملائمة.

التكاليف المعيارية: وهي عبارة عن تكاليف مقدرة مسبقا، يتم استخدامها كأداة في محاسبة التكاليف لغرض الرقابة على التكاليف من خلال مقارنتها مع التكاليف الفعلية، سنقوم بتفصيلها في الفصل الثالث ضمن طرق محاسبة التكاليف.

التحليل المحاسبي: هي مجموعة الأساليب التي تعمل على قياس الانحرافات وتحليلها، يستعمل كأداة لمحاسبة التكاليف لاستعمالها في مراقبة التسيير، والذي سنقوم بتفصيله لاحقا.

¹ <http://www.t-koshak.com/vb/printthread.php?t=378&pp=40->

² يزيد تفرات، مرجع سابق، ص.85.

المبحث الثالث: الرقابة على التكاليف ودورها في تحسين الاداء

سنعرض في هذا المبحث مفهوم الرقابة على التكاليف ، طبيعة الرقابة على التكاليف ومتطلباتها ودور التكاليف في مجالي الرقابة وتقييم الاداء.

المطلب الاول: تطور مفهوم الرقابة

1. مراحل الرقابة:

تطورت الرقابة على مراحل عديدة وذلك بتطورات المشاريع وتوسع حجمها فكانت كما يلي:¹

المرحلة الاولى: كانت مجرد رقابة شخصية يقوم بها صاحب المؤسسة وذلك لمنع السرقة والاختلاسات ومختلف التلاعبات.

المرحلة الثانية: تحولت في هذه المرحلة الرقابة الى رقابة محاسبية تعمل على المحافظة على اصول المؤسسة والتأكد من صحة مختلف عملياتها وذلك عن طريق الفحص والتفتيش في اطار المراجعة.

المرحلة الثالثة: بعدها اصبحت تطبق الرقابة بوضع التعليمات وتنميط الاجراءات المتعلقة بالقيام بمختلف المهام بالمؤسسة والتزام تنفيذها وذلك من اجل تحديد مسؤولية كل مسؤول عن الانحرافات التي تسجل في النتائج المتعلقة بمركزه.

¹ نوال مرابطي، مرجع سابق، 114.

المرحلة الرابعة: ظهر في هذه المرحلة مفهوم الرقابة من الجانب الاقتصادي والاداري الذي لا يقتصر على ضمان صحة العمليات وفقا للتعليمات، فيقوم ايضا بالتحقق من تادية المهام باكمل وجه وانه تم استغلال الموارد لتحقيق اقصى عائد ممكن وسير كل الجهود الجماعية اتجاه تحقيق اهداف المؤسسة.

2. تعريف الرقابة:

حسب تطورات مفهوم الرقابة، يمكن تعريف الرقابة بانها:

* اخضاع التكاليف الفعلية للتقويم الذي من خلاله يحدد ما اذا تم انفاقها على احسن وجه والى اي درجة يمكن معالجة الانحرافات.¹

* هي مجموعة الانشطة التي تمارسها المستويات الادارية المختلفة في وحدة اقتصادية معينة من اجل التأكد من تطابق الاداء الذي تم تحقيقه مع الاداء الذي خطط له وفقا للمعايير التي وضعت لهذا الغرض.²

يساهم النظام المحاسبي بكل فروعها في عملية الرقابة وذلك عن طريق اعداد البيانات والتقارير المفصلة لكن الفصل بين العناصر القابلة والغير قابلة للرقابة وتحميل التكاليف مباشرة للافراد المسؤولين عنها في اطار محاسبة المسؤولية، وذلك كله من اجل تسهيل عملية الرقابة.

3. النطاق الزمني للرقابة:

ينقسم النطاق الزمني للرقابة الى:³

* رقابة قبل التنفيذ: تتم هذه الرقابة عند مرحلة التخطيط وذلك بهدف اختيار التوليفة المناسبة عند اختيار البدائل.

¹ حجاج عبد التواب عبد اللطيف، دور المفهوم العلمي للرقابة على التكاليف في ترشيد بعض وظائف ادارة المشروع، المؤتمر العلمي، بغداد 1975، ص 4.

² عبد الحي مرعي واخرون ، محاسبة التكاليف(القسم الثاني)، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2001، ص51.

³ مرابطي نوال، مرجع سابق، ص115.

*رقابة اثناء التنفيذ : تتم هذه الرقابة عن طريق التطبيق العملي للمخطط ومجابهة الانحرافات عنها.

*رقابة مصححة اثناء التنفيذ: بعد الرقابة على التنفيذ تأتي الرقابة المصححة التي تعمل على الاستفادة

من الاحداث في المستقبل باتخاذ الاجراءات التصحيحية كمنع تكرار الانحراف.

المطلب الثاني: طبيعة الرقابة على التكاليف:

سنقوم بذكر وتوضيح طبيعة الرقابة على التكاليف بما يلي: ¹

*لا يهدف نظام الرقابة على التكاليف الى الضغط لتخفيض التكاليف بل يهدف لتحقيق اهداف المؤسسة

بأقل تكلفة ممكنة.

* الرقابة على التكلفة وتخفيض التكاليف مفهومان غير مترادفان وذلك لان تخفيض التكلفة يعني اداء

نفس الشيء بتكلفة اقل من التكلفة المعيارية، لكن الرقابة على التكلفة تعني العمل للحفاظ على التكاليف

في المجال المحدد لها مسبقا والتي يمكن ان تكون معيارية او فعلية ويمكن ان يتم تخفيض التكلفة

باستعمال اخص ثمن للمواد الاولية او العمال او المصاريف الاخرى او بتخفيض كمية استعمال المواد،

كما يمكن ذلك بتحسين تصميم المنتج او في طريقة الانتاج، وعندما يتم تخفيض التكلفة تصبح هذه

التكلفة الجديدة معيارا جديدا للرقابة على التكلفة.

* يحتاج كل مشروع الى نظام الرقابة على التكاليف سواء كان صغيرا او كبيرا، فيحتاج غالبا الى نظام

بسيط، لكن عندما يكون المشروع كبير يحتاج الى نظام شامل ومعقد في بعض الاحيان، اذ أن المشروع

الذي يحقق أرباحا يحتاج الى نظام للرقابة على التكاليف مثل حاجة المشروع المحقق للخسائر.

¹عبد الحي مرعي، التكاليف في مجال التخطيط والرقابة، مكتبة الاشعاع الفنية، 1999، ص ص 157-159.

* من أجل تحقيق الرقابة الفعالة على التكاليف يجب توجيه الاهتمام على المتغيرات النقدية والغير النقدية ككمية المواد، ساعات العمل، الطاقة البشرية....

* يفيد نظام رقابة التكاليف أيضا في الرقابة على مختلف الأنشطة والعمليات، كمثال على ذلك يساعد تصميم معايير المواد المباشرة واعداد المستندات وسجلات تقارير خاصة بالمواد المباشرة المستعملة في تحسين وظيفة ادارة المواد فسوء الرقابة على التكاليف علامة من علامات سوء الادارة.

المطلب الثالث: متطلبات الرقابة على التكاليف

يستلزم تصميم نظام رقابة تكاليفي فعال التعرف على المتطلبات الأساسية لتحقيق الرقابة على التكاليف والتي تتمثل في مايلي:¹

- **هيكل تنظيمي ملائم** : .حيث يتم وفق هيكل تنظيمي ملائم تحديد الوظائف او الأنشطة المؤداة بالمؤسسة بصفة واضحة بالاضافة الى تعيين مسؤولية اداء مختلف الوظائف على الاشخاص الذين سيمنحون السلطة اللازمة من أجل تنفيذ المهام التي اوكلت لهم، كما انه يجب تقسيم المؤسسة الى قطاعات حسب مجالات المسؤولية.
- **الموارد الادارية والعاملين**: ضرورة امتلاك المؤسسة لموارد بشرية مؤهلة وذات خبرة من المدير الى الافراد التنفيذيين.
- **القيادة**: تعتبر الانظمة والتقارير لوحدها غير كافية لأداء رقابة التكاليف، لذلك تعتبر القيادة الفعالة عنصرا ضروريا لها، لان تدعيم ومساندة القائد لأنظمة واجراءات الرقابة على التكلفة سوف له تأثير واضح على فعالية نظام رقابة التكلفة.

¹ نفس المرجع، ص ص 159-162.

- **التخطيط:** حيث يعتبر التخطيط مطلباً أساسياً لتحقيق الرقابة على التكاليف وذلك عبر تخطيط أنشطة المؤسسة وتحديد مقدار ما تريد إنفاقه.
- **المعايير:** يجب تحديد الأداء المستهدف أو المرغوب فيه مسبقاً وذلك من خلال وضع أهداف للأداء ومعايير للتكاليف والموازنات، مع ضرورة بناء المعايير لكل مركز مسؤولية بشكل مستقل بينهم.
- **السياسات والإجراءات:** يتم وضع السياسات والإجراءات المناسبة لعملية حدوث التكلفة والسلطات المرخصة لذلك.
- **القياس:** يعني ذلك قياس وتجميع التكاليف التي يتم تحملها حسب كل قسم أو مركز مسؤولية وعدم وجود ذلك لن تكون هناك مراقبة.
- **تقارير الرقابة على التكاليف:** تستلزم الرقابة على التكاليف عرض التكلفة الفعلية وانحرافات في شكل تقرير يتم رفعه لمراكز المسؤولية والمسؤولين عن الأخطاء.
- **الاعمال التصحيحية والوقائية:** وذلك من خلال البحث عن أسباب الانحرافات والقيام باتخاذ الإجراءات التصحيحية أو الوقائية، كما أنه في أغلب الحالات تتم الرقابة في وظيفة ما يوماً بيوم لذلك يلزم على مسؤولي مراكز المسؤولية القدرة على ملاحظة وتقصي الانحرافات بأنفسهم حتى قبل استلام التقارير مثل ملاحظة الاستخدام الزائد للمواد المباشرة الذي يدفع لاتخاذ الاجراء اللازم في الوقت المناسب دون انتظار التقارير.
- **ميكانيكية الدافع أو الحث الذاتي:** يجب أن تكون ميكانيكية الرقابة على التكلفة ذات دافع ذاتي ، يعني ذلك أن تصمم نـع اخذ هذه الخطوات كمسألة روتينية مثل اذا تم تقديم تقارير التكاليف لمديري مراكز المسؤولية على المدراء شرح مسببات الانحرافات الهامة والاجراءات التي يتم اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات او منع تكرارها دون الانتظار من الادارة طلب تفسيرها.

- قياس الكفاءة والفعالية: كل مركز مسؤولية مسؤول عن تحقيق نتيجة معينة متعلقة بمركزه، ولتأمينها من تحقيق نتائجها يتم السماح لها باستخدام موارد معينة فيكون المركز فعالاً في حالة تحقيق النتائج المحددة مقدماً أو أكثر وإلا يعتبر غير فعال أو قليل الفعالية، أما إذا استخدمت الموارد كما قدر لها مقدماً يعني أنه كفؤ وإذا كانت أكبر مما قدر له فيعني أنه غير كفؤ.
- الاعتبارات الانسانية في الرقابة على التكاليف: لأنه في أغلب الأحيان ينظر الى الرقابة على التكاليف بأنها تقوم فقط على معايير وموازنات واعداد التقارير من اجل الحصول على التفسيرات وتجاهل حقيقة ان العنصر البشري اهم مقوماته وذلك لأن مسؤولية الرقابة على التكلفة تتركز على الاشخاص كما انه يجب ربط انحرافات التكاليف الفعلية بالاشخاص المسؤولين عن رقابتها، لذلك يجب عند وضع المعايير والموازنات السماح للمسؤولين بالمشاركة في وضعها حتى يضمن قبولهم بها وتحفيزهم لتحقيقها وذلك من أجل تحسين مستوى الاداء.

المطلب الرابع : دور التكاليف في مجالي الرقابة وتقييم الاداء¹

من اجل تحقيق الاهداف المخطط لها يستلزم وجود نظام تسييري محكم والذي يتطلب وجود نظام مراقبة التسيير داخل المؤسسة الذي يعتمد بالأساس على المحاسبة التحليلية وذلك لان عملية تخصيص الموارد واستهلاكها تقابلها عملية تخصيص الموارد واستهلاكها لضمان الاداء الحسن للمصالح والمحافظة على الموارد والعمل على استغلالها بصفة اقتصادية لذلك تعتبر التكاليف المجال الذي تطبق فيه مراقبة التسيير.

¹مرابطي نوال ، مرجع سابق، ص 118.

يكمن هدف الرقابة في التأكد من مدى تحقيق الاهداف وفق الخطة الموضوعة بمعايير محددة مقدما، كما تهدف ايضا الى ضبط استهلاك الموارد بالشكل الاقتصادي الذي ساهم في تحقيق الربح، حيث تتم الرقابة حسب نظام محدد واجراءات تسمح بالحصول على معلومات تقنية ومحاسبية متعلقة بتكلفة النشاط حسب كل نوع من أنواع الرقابة على التكاليف التي هي كما يلي:

بالنسبة للرقابة المانعة (القبلية): نجد ان هناك نوع من الرقابة يسمى الرقابة المانعة يعتمد على اجراءات ومعايير تخص التكلفة واستهلاك الموارد وتعتبر قاعدة لتحديد الانحرافات وتحقيق التغذية العكسية بالبيانات التي تتعلق بحدوث وسلوك التكاليف والتي يتم استعمالها في اعداد التقارير والموازنات.

بالنسبة للرقابة المرافقة: كما يوجد نوع الرقابة المرافقة لعمليات النشاط التي تعمل على ضبط العمليات والسير الحسن لها من اجل المحافظة على الموارد، كما تعمل كذلك على احترام الاجراءات والمعايير.

بالنسبة للرقابة اللاحقة: تتم هذه الرقابة بعد الحصول على جميع البيانات وعمل التحاليل وتحديد الانحرافات وأسبابها والقيام باتخاذ الاجراءات التصحيحية، تتمثل غاية هذه الرقابة في محاولة تحسين الاجراءات والعمل على اتخاذ كل التدابير اللازمة مستقبلا من اجل تفادي تكرار حدوث الانحرافات بالاضافة الى تشجيعها للجهود التي تعمل على تحسين الأداء.

تعد الرقابة على التكاليف الاداة الرئيسية لمراقبة التسيير بالمؤسسة، كما ان لها ابعاد اقتصادية ومحاسبية لذلك تعمل على ضبط عناصر التكاليف وتحليلها وتفسيرها من عدة جوانب وذلك بالاعتماد على اجراءات ومعايير محاسبية وتقنية وأدوات التخطيط والرقابة والبرامج المعلوماتية التي تقوم بتسجيل معلومات التكاليف، تخزينها ومعالجتها من اجل الوصول الى نتائج معلوماتية لها خصائص عالية تستخدم لاتخاذ القرارات واعداد الموازنات ومختلف خطط المؤسسة.

خاتمة الفصل:

لقد توصلنا في نهاية هذا الفصل بعد التعريف بمحاسبة التكاليف ومختلف المفاهيم المتعلقة بها والرقابة على التكاليف الى مختلف ادوار محاسبة التكاليف بالمؤسسة ومالها من اهمية خاصة في مجال الرقابة على التكاليف لننطلق في الفصل الموالي الى بيان طرقها والدور التي تساهم به حسب كل طريقة بالإضافة الى اساليب تحليلها في مراقبة التسيير.

الفصل الثالث:

طرق حساب وتحليل التكاليف ودورها

في مراقبة التسيير

الفصل الثالث: طرق حساب وتحليل التكاليف ودورها في مراقبة التسيير

تمهيد:

سنعرض في هذا الفصل اهم طرق محاسبة التسيير الشهيرة التي تمكنت من فرض نفسها في المؤسسات ، من طرق تقليدية كطريقة الاقسام المتجانسة وطريقة التكلفة المتغيرة بالاصافة الى الطرق الحديثة التي تلقت تجاوبا من طرف المؤسسات المتمثلة في طريقة التكلفة المستهدفة وانظمة محاسبة التسيير على اساس الانشطة لدراسة دور كل طريقة منهم في مراقبة التسيير ومن ثم عرض مختلف اساليب تحليل التكاليف لتمكن من استخدامها في مراقبة التسيير.

بحيث يقوم هذا الفصل على العناصر التالية:

المبحث الاول: الطرق التقليدية

المبحث الثاني: الطرق الحديثة

المبحث الثالث: اساليب تحليل التكاليف

المبحث الاول: طرق محاسبة التسيير التقليدية ودورها في مراقبة التسيير

سنتطرق في هذا الفصل الى دراسة الطرق التقليدية المتمثلة في طريقة التكلفة الكلية ومختلف الطرق الجزئية ثم طريقي التكلفة المعيارية والتكلفة الهامشية، وتبيان دور كل طريقة في مراقبة التسيير.

المطلب الاول : الطريقة التقليدية الكلية

1. مفهوم:طريقة التكاليف الكلية:

هذه الطريقة تعمل على تحميل كل التكاليف عند حساب التكلفة النهائية مع تصنيفها الى تكاليف مباشرة واخرى غير مباشرة لكنها لا تفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة فهي تنظر اليها بنظرة شاملة لذلك تسمى

ايضا بطريقة التكاليف الحقيقية (الفعلية).¹

حيث :

مجموع التكاليف المباشرة + مجموع التكاليف الغير المباشرة = التكلفة النهائية

رقم الاعمال - التكلفة النهائية = النتيجة التحليلية

بالنسبة للطرق الكلية فنجد بالنسبة للطرق الكلاسيكية طريقة الأقسام المتجانسة كما تسمى ايضا طريقة مراكز التحليل .

1.1. مبدأ طريقة الأقسام المتجانسة:

¹كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، مرجع سابق، ص74.

تقوم هذه الطريقة على تقسيم المؤسسة الى اقسام متجانسة حسب الهيكل التنظيمي وانشطتها من اجل الحصول على معلومات تحليلية للتكاليف على حسب مراكز المسؤولية وتقييم اداء كل مركز والرقابة على تكاليفه.¹

2.1. خطوات الطريقة:²

1. تقسيم المؤسسة الى اقسام متجانسة، مراكز اساسية وثانوية، يمكن تقسيمها بدون الاعتماد على الهيكل التنظيمي لكن من الافضل ان يكون التقسيم ملائما بحيث :

• **الاقسام المساعدة (او مراكز التحليل الثانوية):** هي التي تعمل على مساعدة الاقسام الرئيسية

لاداء عمليات النشاط الاقتصادي ويصعب قياسها مثل: الادارة، الصيانة، تسيير العتاد، تسيير

البنيات، الطاقة المحركة، المالية، النقل....

• **الأقسام الاساسية (مراكز التحليل الفعلية):** هي النشاطات القابلة للقياس المتمثلة في قسم

التموين، الانتاج والتوزيع.

2. الفصل بين الابعاء المباشرة والابعاء الغير المباشرة.

3. تحويل الابعاء المباشرة الى التكاليف التي تقوم على حساب التكلفة النهائية.

4. تحميل وتقسيم الابعاء الغير المباشرة على الاقسام عبر المرحلتين التاليتين:

• **التوزيع الاولي:** يتم فيه توزيع التكاليف الغير مباشرة على كافة الاقسام الرئيسية والثانوية، هناك

تكاليف بقسم معين واخرى مشتركة فتوزع بينهم على اساس مفاتيح التوزيع كالنسب المئوية.

• **التوزيع الثانوي:** يتم فيها توزيع اعباء الاقسام الرئيسية حتى يمكن تحميلها على المنتجات.

¹ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص36-37.

² يزيد تفرات، مرجع سابق، ص104-109.

5. تحديد وحدات القياس (العمل) المستخدمة كوحدة قياس نشاط مركز التحليل وتحليل اعباء المراكز على المنتجات، وهناك نوعان من وحدات القياس:

- وحدات قياس مادية: كساعة يد عاملة او آلة، الكمية المنتجة، عدد الوحدات المباعة، الكمية المشتراة....

- وحدات قياس نقدية: هي المقدار النقدي مثل وحدات العمل المستعملة في قسم التوزيع كمئة وحدة نقدية من رقم الاعمال.

6. تحليل اعباء الاقسام الاساسية بحساب تكلفة وحدة عمل كل قسم بالقانون التالي:

$$\text{تكلفة وحدة عمل} = \text{مجموع اعباء القسم} / \text{عدد وحدات العمل}.$$

7. تحميل الابعاء الغير المباشرة على المنتجات بضرب عدد وحدات العمل الخاصة لكل منتج في تكلفة وحدة العمل مع التقسيم الفعلي للمؤسسة لاستعمالها كاداة لمراقبة التسيير، يمكن تسمية المراكز في هذه الحالة ب: مراكز المصاريف، اقسام، مراكز المسؤولية، مراكز النشاط، مراكز الاستثمار ومراكز الريح.

3.1. مزايا الطريقة ودورها في مراقبة التسيير:

تتمثل مزايا ودور طريقة الاقسام المتجانسة في مايلي:

- تمكن من معرفة اعباء كل قسم متجانس رئيسي.
- تسمح بمقارنة النتائج الفعلية مع القيم التي حددت مسبقا لحساب الانحرافات وتحليلها لتقييم الاداء وتحديد القسم المسؤول عنها.
- تمكن من تتبع تكلفة الوحدات المنتجة خلال تتالي دورات المحاسبة التحليلية من اجل معرفة تطورها، اتجاهها واسباب ارتفاعها وانخفاضها.
- تتبع تطور تكاليف المنتجات عبر مراحل مسار الانتاج والبيع.
- تحليل التكاليف حسب مراكز المسؤولية لمعرفة مساهمة كل مركز في نتيجة المؤسسة.

- عمل مقارنة لهيكل سعر التكلفة مع المؤسسات المنافسة من اجل تحديد نقاط القوة والضعف لاتخاذ اجراءات استراتيجية لتصحيحها كإعادة تنظيم المسار، تخفيض تكلفة مراحل معينة....
- مساهمة الطريقة في التسيير العقلاني وفي لامركزية المسؤوليات اذن فهي تساهم في مراقبة التسيير.
- تمكن من تحديد التكلفة التي يمكن تحقيقها لمقارنتها بالتكلفة التي يجب عدم تجاوزها اذا ارادت دخول المنافسة.
- تقييم المخزونات في المراحل المختلفة.
- اعداد سعر بيع غير محدد او مفروض على المؤسسة من طرف المنافسة.
- تساهم في اتخاذ القرارات كقرار الانتاج او معالجة المنتوجات.

5.1. عيوب الطريقة:

نذكر عيوب طريقة الاقسام المتجانسة في مايلي:

- من اجل الحصول على المعلومات يتطلب الانتظار الى نهاية الدورة لإكمال حساب جميع الاعباء وهذا لا يتلاءم مع حاجة المسير للمعلومة السريعة المناسبة لاتخاذ القرار بالوقت المناسب.
- عدم الاخذ بعين الاعتبار تغيرات حجم النشاط لثبات التكاليف الثابتة التي توزع دون اعتبار حجم النشاط وبالتالي عدم معرفة الطاقة الانتاجية المستغلة والغير المستغلة لذلك ظهرت بعدها طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة لتحل هذه المشكلة.
- قصورها في مجال مراقبة التسيير وذلك لعدم دقة التحميل بسبب وجود مصاريف كأقساط التأمين التي تدفع كل ثلاثي او سداسي ومخصصات الاهتلاكات بنهاية العام لا يتوافق تسجيلها مع حساب التكاليف والتكلفة النهائية الذي يؤدي الى تحميل بعض النفقات بقيمة تقريبية.

- صعوبة تحديد الجهة المسؤولة عن النفقة وذلك لإمكانية تأثير عوامل خارجية على سعر التكلفة كالتضخم وسعر الصرف.
- لا تعطي سعر التكلفة من اجل ترشيد قرارات البيع قبل البدء الحساب الفعلي للتكاليف.
- تعتمد على التوزيع التقريبي للأعباء وتزداد المشكلة اكثر عندما يكون هناك حجم كبير من الاقسام.
- عدم امكانية تخفيض التكاليف النهائية خلال الفترة المحاسبية الجارية.
- صعوبة استخدام التكاليف الكلية كمييار للتنبؤ في المحاسبة التقديرية.
- صعوبة ايجاد وحدة القياس المناسبة.
- تأخذ وقت كبير لتطبيقها لطول حساباتها المتعلقة بتوزيع وتحميل الاعباء الغير مباشرة.
- غير ملائمة للمؤسسات الكبيرة بسبب صعوبة تقسيمها الى مراكز تحليل حقيقية تعكس وضعيتها.

المطلب الثاني : طرق التكاليف الجزئية

5. طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

5.1. تعريف الطريقة ومبدأها:

تختلف هذه الطريقة عن طريقة الاقسام المتجانسة في انها تقوم على الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة المتعلقة بالاعباء الغير المباشرة ثم تعمل على تحميل التكاليف الثابتة بطريقة نسبية على وحدات الانتاج حسب مستوى النشاط الحقيقي و بصورة عقلانية مع حجمه فتصبح تكلفة الوحدة ثابتة لانتاثر بحجم

وتغير الانتاج وذلك لثبات الجزء المتغير والثابت حسب حجم النشاط، فيحسب معامل تحميل التكاليف

الثابتة حسب كل نشاط بالقانون التالي:¹

معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة = (تكاليف ثابتة × حجم النشاط الحقيقي) / حجم النشاط العادي.

إذا كان :

المعامل = 1 : النشاط الحقيقي = النشاط العادي = يتم تحميل اجمالي التكاليف الثابتة.

المعامل > 1 : النشاط الحقيقي > النشاط العادي = يعني ان المؤسسة لم تستغل طاقتها العادية فيتم

تحميل جزء فقط من التكاليف الثابتة حسب المعامل والباقي يعتبر اعباء نقص النشاط او الفعالية (تكلفة

العطالة) يتم طرحه من النتيجة.

المعامل < 1 : النشاط الحقيقي < النشاط العادي = يعني ان المؤسسة فاقت طاقتها الانتاجية ،

الفائض يمثل ربح المردودية ، فيتم تحميل تكاليف ثابتة وذلك حسب نتيجة اكبر من التكاليف العادية.

5.2. مزايا الطريقة ودورها في مراقبة التسيير:

تكمن مزايا طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة في مايلي:

* تمكن من مراقبة فعالية التسيير وذلك بتقييم الاداء من خلال التغيرات الملاحظة على النشاط، والبحث

عن اسباب الانحرافات.

* المساعدة على تشغيل الطاقة الغير المستغلة من التكاليف الثابتة واستخراج العوامل التي ترفع الفعالية

في قسم ما وذلك لدراستها وتعميمها على باقي الاقسام.

* المساعدة على تقييم الفرص الضائعة الناتجة عن نقص النشاط والخسارة الناجمة عنها.

* المساعدة على تقييم الفرص الضائعة الناتجة عن نقص النشاط والخسارة الناجمة عنها.

* المساعدة على تقييم الفرص الناتجة كزيادة النشاط والربح الناتج عنه.

¹يزيد تفرات، مرجع سابق، ص 110-112.

* توفير معلومات للتخطيط واتخاذ القرار والرقابة على استغلال الطاقة.

* تساهم في اعداد الموازنات التخطيطية وتحسين دقة معايير النشاط والطاقة الانتاجية لاستخدامها الفعال في حساب التكاليف المعيارية.

* تساهم في خدمة اهداف محاسبة المسؤولية لتقييم الاداء وتحديد المسؤوليات.

* تتميز بالثبات النسبي لتكلفة الوحدة مع اختلاف مستوى النشاط الذي يؤدي سهولة تحديد السعر وثباته.

* تحقيق عدالة في تحديد تكلفة المنتجات وذلك بتحميل الابعاء المتغيرة والثابتة المستغلة فقط دون تحميل الابعاء الغير مستغلة.

* تجمع هذه الطريقة بين طريقة الاقسام المتجانسة وطريقة التكاليف المتغيرة.

6.2. عيوب الطريقة:

يمكن تلخيص عيوب الطريقة بمايلي:

* صعوبة تحديد حجم النشاط العادي بالنسبة لكل قسم بالمؤسسة.

* صعوبة التمييز والفصل بين الابعاء المتغيرة والثابتة خاصة بالنسبة للاعباء المختلطة فيتم استعمال طرق تقريبية للفصل بينهما.

* مشكلة الحسابات المتعددة وتزداد المشكلة اكثر عند وجود صعوبات تحميل متعددة غالبا ماتحدد مسبقا هذه المعدلات باستعمال الميزانيات التخطيطية.

2. طريقة التكلفة المتغيرة:

1.2. مبادئها:

تقوم هذه الطريقة على الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة سواء كانت مباشرة او غير مباشرة فيتم حساب التكلفة النهائية بالتكاليف المغيرة فقط من اجل استعمالها في التحليل والتسيير وايجاد المؤشرات

المستخدمة في التخطيط، الرقابة والتسيير كمؤشر نقطة التعادل (عتبة المردودية) وهامش الامان، وهذه الطريقة تنقسم الى نوعان من الطرق هما طريقة التكلفة المتغيرة وطريقة التكلفة المتغيرة¹.

2.2.2. طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة:

1.2.2. مفهومها: هي التي يتم فيها الفصل بين التكاليف المتغيرة في الاعباء المباشرة والغير المباشرة

ثم يتم تحميل فقط التكاليف المتغيرة في التكلفة النهائية.

2.2.2. مزايا الطريقة ودورها ودورها في مراقبة التسيير:

لطريقة التكلفة المتغيرة عدة مزايا نذكر في مايلي:

- * تقدم معلومات تساهم في تحليل التعادل وحساب الهامش على التكاليف المتغيرة.
- * تقدم بيانات تساعد في اعداد الموازنات التقديرية وعملية التخطيط واتخاذ القرار.
- * تسمح للمؤسسة بقياس فعالية واداء مراكز المسؤولية وذلك لاستبعادها الاعباء الثابتة.
- * تساعد على تقييم ومقارنة المنتجات او الاقسام والفروع بالنسبة لنفس الفترة او لفترات مختلفة وذلك عن طريق الهامش على التكاليف المتغيرة.
- * تقدم معلومات تسمح بدراسة مسلك التكاليف من اجل اتخاذ القرارات كتحليل التعادل.
- * تسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي وذلك بمتابعة تطور التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة مع سياسة المؤسسة على المدى القصير ثم يتم مقارنتها بالمحدد مسبقا للعمل على تخفيضها.
- * تعتبر الحد الادنى لسعر البيع في حالة الركود الاقتصادي.
- * تكون هذه التكاليف ثابتة بدرجة عالية بين مختلف الفترات وذلك لاستبعاد التكاليف الثابتة وبالتالي لا يوجد تأثير بتغير حجم النشاط.

3.2.2. عيوب الطريقة:

¹ يزيد تفرات، مرجع سابق، ص 114،115.

* صعوبة الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة عندما تكون مختلطة.

* تجاهل التكاليف الثابتة مع انها جزء من تكاليف المنتج.

* ثبات عوامل الانتاج وسعر البيع في الاجل القصير فقط.

* لا تناسب عملية التخطيط والتسعير في الاجل الطويل.

* اعتمادها في تكلفة الانتاج والمخزون لا يتفق مع المبادئ المحاسبية.

23. طريقة التكلفة المتغيرة المتطورة(الخصوصية):

1.2.3. مفهوما:

تسمى ايضا بالتكلفة الخاصة، المحددة، المميزة، يمكن تعريفها بأنها طريقة محاسبية تعمل على تحميل التكاليف المتغيرة بالإضافة الى اعباء الثابتة المحددة او الخاصة بالنشاط او منتج معين، يعني ذلك تحميل التكاليف الثابتة المباشرة اضافة الى التكاليف المتغيرة.¹

او يمكن القول بانها طريقة يتم فيها الفصل بين التكاليف المتغيرة في الاعباء الغير المباشرة لكن لا تفصل الاعباء المتغيرة المباشرة عن التكاليف الثابتة المباشرة فيتم تحميل التكاليف المباشرة كلها متغيرة وثابتة مع تحميل فقط الجزء المتغير من الاعباء الغير مباشرة.

2.3.2. مزايا الطريقة ودورها في مراقبة التسيير:

تتمثل مزايا استخدام طريقة التكلفة المحددة ودورها في مراقبة التسيير في :

- معيار التنبؤ او التخلي عن منتج او نشاط معين: عند التخلي عن منتج او نشاط معين سوف تخففي الاعباء الثابتة المحددة للمنتج او النشاط، وذلك في تخفيض الاعباء المتغيرة وايضا الاعباء الثابتة المحددة الخاصة بالمنتج او نشاط، بينما عند تبني منتج يحسن ذلك من نتيجة

¹ الحاج عرابية ، محمد زرقون، اهمية تطبيق طريقة التكلفة المحددة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة (المدير)، جامعة

المؤسسة في حالة اذا كان هامش المنتج الخاص بالتكلفة المحددة او مساهمته في التكاليف

الثابتة المشتركة موجبا.

- تحديد عتبة المردودية بالنسبة للمنتج او النشاط: حيث تكون عتبة المردودية بهذه الطريقة ادق واحسن.
- هذه الطريقة اكثر قريبا ودقة وواقعية وصرامة من طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة من حيث ربط الاعباء.
- تعتبر الطريقة هامة جدا لاتخاذ القرار في مراكز المسؤولية لان مراقبة التكاليف بهذه الطريقة فعال اكثر.
- أداة ناجعة لتثبيت سعر البيع في الاجل القصير لثبات سعر البيع على المدى القصير.
- تسمح بدراسة اسباب تغيرات تكاليف الوحدة.

3.3.2. عيوب الطريقة :

تتمثل عيوب هذه الطريقة في: ¹

*صعوبة الفصل بين الاعباء الثابتة والمتغيرة وفصل الاعباء الثابتة المباشرة (المحددة).

*تقيم المخزونات بقيمة اقل من تكلفتها الحقيقية فلا يمكن اعتمادها في التقييم المحاسبي.

*لاتعتبر مرجع جيد لتثبيت سعر المنتج على المدى الطويل.

3. طريقة التكلفة المباشرة:

¹ AIDLI Thiziri, MOUHOUBI Bahia, la comptabilité analytique : rôles et objectifs, mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de master en sciences de gestion, spécialité finance et comptabilité, option : comptabilité, contrôle et audit, Université Abderrahmane Mira de Bejaia, 2013, p59.

1.3. مبدأ الطريقة:

تقوم هذه الطريقة على تحميل التكاليف المباشرة فقط في تكلفة المنتج النهائي، يعني ذلك استبعاد التكاليف الغير مباشرة من التحميل.¹

2.3. مزايا الطريقة:

تتمثل مزايا استخدام هذه الطريقة بالمؤسسة في:²

- * تسهيل عملية تحديد تكلفة المنتجات لتحميلها التكاليف المباشرة فقط.
- * ربح المؤسسة بالنسبة لهذه الطريقة هو الفرق سعر البيع والتكلفة المباشرة.
- * ثبات تكلفة الوحدة المنتجة حيث لا تتأثر بزيادة او تخفيض حجم الانتاج.
- * تحليل عناصر التكاليف حسب وظائف المشروع انتاجية، تسويقية، ادارية وتمويلية.

3.3. عيوب الطريقة:

تتمثل عيوب طريقة التكلفة المباشرة في مايلي:³

- * لا تعبر التكلفة الحقيقية عن التكلفة الفعلية للوحدة.
- * بسبب اهمال التكاليف الغير مباشرة يتم تحميل هذه التكاليف على حساب الارباح والخسائر.
- * لا يمكن الاعتماد على هذه الطريقة لتقديم معلومات فعلية صحيحة للإدارة وبذلك لا تمكن من التخطيط السليم واتخاذ القرارات الصحيحة.

¹ حنان حكوم ، مرجع سابق، ص35.

² نفس المرجع، ص35.

³ نفس المرجع، ص35.

المطلب الثالث: طريقة التكلفة المعيارية

1.2. تعريف الطريقة: التكاليف المعيارية هي احد الاساليب الرقابية على التكلفة الفعلية ، ويمكن تعريفها كما يلي:

هي تكاليف محددة مسبقا لتكلفة وحدة المنتج للفترة المقبلة وذلك باستخدام الاساليب العلمية من اجل استخدامها في التخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات.¹

كما يعرفها المعهد المحاسبي للتكاليف بلندن بانها تكلفة يتم حسابها قبل البدء في الانتاج على اساس مواصفات لجميع العوامل التي تؤثر على التكلفة، بعدها يتم مقارنة هذه التكاليف المعيارية بالتكاليف الفعلية وتحليل الانحرافات حسب مسبباتها.²

2.2. اهداف استخدام طريقة التكاليف المعيارية :

تتمثل اهداف الطريقة المعيارية في مايلي:³

- * تساعد هذه الطريقة على تحديد سعر بيع المنتج ودخل المؤسسة حسب ارباحها مسبقا.
- * تحدد تكاليف الانتاج المتغيرة والثابتة مسبقا الذي يؤدي الى تحديد الهامش على التكاليف المتغير لكل منتج مما يساعد الادارة على تخطيط الانتاج وتحديد الكمية اللازمة لكل منتج من اجل تعظيم الربح.
- * تساعد في وضع الموازنات التقديرية.

¹ جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية رقابة وااثبات، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 27.

² مرابطي نوال، اهمية نظام المحاسبة التحليلية كاداة في مراقبة التسيير، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التحليل الاقتصادي، سنة 2009، ص 139.

³ يزيد تفرات، مرجع سابق، ص 128-129.

* الرقابة على التكاليف وتقييم الاداء وذلك بمقارنة التكاليف المعيارية مع التكاليف الحقيقية واستخراج الانحرافات وتحليل اسبابها، فتكشف عن نقاط الضعف وسوء التسيير فتقوم الادارة بمعالجتها مما يؤدي الى خفض التكاليف.

* تستخدم في تحديد الحد الأدنى للسعر ومستويات الانتاج بالإضافة الى تشكيلة الانتاج لتحقيق اقصى ربح ممكن.

* تمكن من الحصول على التكاليف مسبقا دون الانتظار الى نهاية السنة المالية للحصول على التكاليف الفعلية وذلك لاستخدامها كقاعدة بيانات لخدمة الادارة.

* تستخدم لدراسة المشاريع والعروض الجديدة لقبولها او رفضها من خلال مقارنة ايراداتها المتوقعة مع تكاليفها المعيارية.

3.2. مفاهيم حول الانحراف والمعيار:

1.3.2. تعريف الانحراف : هو الفرق بين التكلفة المعيارية والتكلفة الفعلية ، يرفع من الارباح اذا كان موجبا وتنخفض الارباح اذا كان سالبا.¹

2.3.2. تعريف المعيار: هو رقم او مقياس او معدل يحدد مسبقا وفق مواصفات هندسية لوضع تقديرات لكل من:²

* التحديد الامثل للكمية ومعايير المواد اللازمة للمنتج.

* التحديد الامثل لعدد وخبرة اليد العاملة اللازمة ومعد الاجور.

* التحديد الامثل للأعباء الإضافية اللازمة ومعدل الاجور.

* التحديد الامثل للأعباء الإضافية اللازمة للمنتج التي يجب ان لا يتعداه.

¹ مرابطي نوال، مرجع سابق، ص 139

² نفس المرجع، ص 140.

4.2. انواع التكاليف المعيارية:

هناك عدة انواع للتكاليف المعيارية نذكر منا ما يلي:¹

التكلفة المعيارية النظرية (المثالية): هي التي تحدد على اساس احسن استعمال ممكن لعوامل الانتاج.

التكلفة المعيارية المحددة انطلاقا من التكلفة التنافسية (التكلفة المقارنة): هي التي تأخذ بعين

الاعتبار ظروف السوق لكنها لا تعبر دائما عن مستوى الفعالية التقنية الواجب الوصول اليها، فهي لا

تستجيب دائما لأهداف التكلفة المثالية رغم سهولتها خاصة في حالة ضعف المنافسة.

التكلفة المعيارية التاريخية: هي التي تحدد حسب تكاليف الفترة السابقة او من خلال عدة فترات سابقة

مقيمة بالقيمة الحالية، لكن يجب استعمالها بحذر لأنها تحمل الضعف المسجل في الفترات السابقة.

التكلفة المعيارية العادية: هي التي تحدد بدلالة التقديرات التي تتعلق بالظروف العادية بالمؤسسة كما

تتعلق ايضا بدورة او عدة دورات سابقة وذلك بعد استبعاد التكاليف الناتجة عن نقص الفعالية ويتم حسابها

بالقيم الحالية مع الاخذ بعين الاعتبار للتغيرات الممكنة.

التكاليف المعيارية المقيمة بالسعر الحالي: هذا النوع تشرك فيه بعض الطرق السابقة، تستخدم خلال

التضخم الذي تكون فيه صعوبة في ادخال اسعار عوامل الانتاج لتغيرها المستمر، فيتم تحديدها كما يلي:

• تحديد الكمية المعيارية على حسب الظروف العادية للنشاط او حسب احسن استعمال ممكن.

• تحديد السعر المعياري حسب الاسعار الحالية او بين فترة واخرى.

يعتبر هذا النوع الاكثر استعمالا في المؤسسات الكبرى وذلك بسبب التغيرات الكبيرة والسريعة للاسعار،

كما يمثل احسن مؤشر لتقييم الامكانيات الخاصة بالمؤسسة.

5.2. مبادئ الطريقة:

تكمن مبادئ الطريقة المعيارية كالآتي:¹

¹ نفس المرجع، ص 141-142.

1. تحديد المستويات المعيارية لمستوى النشاط والعناصر المكونة له مسبقا المتمثلة في الكمية، السعر، الطاقة الانتاجية، اليد العاملة....

2. مقارنة التكاليف المعيارية مع التكاليف الفعلية لاستخراج الانحرافات وتحديد المسؤول عنها ثم تصحيحها.

3. تعديل المعايير بصفة مستمرة وذلك حسب المعطيات الجديدة للهيكل التنظيمي، تغيرات السوق وبكافة التقنيات الحديثة ومعايير الاداء.

6.2. مزايا الطريقة ودورها في مراقبة التسيير :

تكمن مزايا طريقة التكلفة المعيارية ودورها وأهميتها في مراقبة التسيير في ما يلي:

* تمكن من متابعة الاداء وتقويمه وذلك بتحليل النتائج الفعلية ومقارنتها بالمعيارية لاستخراج الانحرافات وتشخيص اسبابها من اجل اتخاذ اجراءات تصحيحية لتفادي تكرارها.

* المساعدة في تحديد مصادر حسن واخل الاداء لتسهيل اعتماد ونشر تعليمات تطوير الاداء ورفع الانتاجية.

* مساهمتها في تحسين شرط الاستغلال اعتمادا على تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات.

* تسمح بمتابعة قيادية ومراقبة المسؤوليات الذي يؤدي الى الوقاية ضد الالفاعالية والروتين.

* وسيلة فعالة لتحقيق الرقابة على التكاليف.

* مساعدة الادارة في التخطيط واتخاذ قرارات التسعير، اختيار طرق الصنع، توفير الطاقة الانتاجية، اختيار طرق البيع واساليب الاعلان وقرارات التوسع في حجم الانتاج.

* زيادة كفاءة الانتاج وذلك نتيجة للمفاضلة المستمرة بين المقاييس المعيارية والنتائج الفعلية.

* تقدم للادارة تقارير دورية للانحرافات الناتجة.

¹ نفس المرجع، ص 142.

* تقدم للادارة معلومات تتعلق بالاسعار، كمية الانتاج، الطاقات الانتاجية، تكلفة الطاقة العاطلة والتكاليف المتوقعة بالاضافة الى معدلات التكاليف بين الفترات المختلفة واتجاهاتها لمساعدة الادارة في ترشيد قراراتها.

7.2. عيوب الطريقة:

يمكن تلخيص عيوب هذه الطريقة بمايلي:

- * صعوبة تعديل النموذج المعياري عند حدوث تغيرات في مستويات التشغيل الا بعد نهاية الدورة.
- * يمكن ان تكون المعايير الموضوعية مثالية جدا مما يصعب تحقيق نتائج واقعية مطابقة لها.
- * قد تقوم المؤسسة بمراجعة معاييرها دون ان تقتضي الحاجة لذلك فترتفع التكاليف.
- * امكانية تحريف قاعدة اسعار البيع.

المطلب الرابع: طريقة التكلفة الهامشية

1.3. تعريف الطريقة: تقوم هذه الطريقة على رفع كمية الانتاج الى الحد التي تكون فيه تكلفة الوحدة

الاخيرة المباعة مساوية لسعر بيعها يعني عدم وجود ربح او خسارة عند بيع هذه الوحدة الاخيرة فيستوجب التوقف عند ذلك الانتاج.¹

وتكون التكلفة الهامشية غالبا مشتقة التكلفة الكلية اذا كانت دالة او تكون التغير في حالة المعطيات دون دالة وذلك اذا كانت التكلفة المتوسطة للوحدة هي حاصل قسمة التكلفة الاجمالية على عدد الوحدات

المنتجة، كما يلي:

التكلفة الهامشية للوحدة الاضافية = مشتق التكلفة الاجمالية بالنسبة لكمية المنتج X.

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

وتساوي ايضا :

التكلفة الهامشية للوحدة الاضافية = (التكلفة الكلية الاخيرة - التكلفة الاولى) / (الكمية الاخيرة - الكمية الاولى).

2.3. حدود استعمال التكلفة الهامشية:

حدود استعمال التكلفة الهامشية تتمثل في:¹

* ليست كل المؤسسات لعا معرفة دقيقة بدالتها الانتاجية بل قليل منهم فقط وذلك لعدم ثبات المعطيات بصفة دائمة.

* مفهوم التكلفة الهامشية هو مفهوم اقتصادي لا يستعمل في المؤسسة الا نادرا.

* صعوبة التمييز بين التكلفة المتغيرة والتكلفة الهامشية عند التطبيق فيقع الخلط بينهما احيانا.

2.3. مزايا الطريقة ودورها في مراقبة التسيير:

تتمثل مزايا طريقة التكلفة الهامشية في مايلي:²

* توجيه القرارات المتعلقة ببرامج الانتاج والمبيعات.

* تحديد الاقل المتعلق بالحصول على اكبر نتيجة.

* توجيه المؤسسة الى فرصة التعاقد مع مؤسسة اخرى تتولى انتاج وتوفير ماتحتاجه بدل القيام بذلك او انتاج ذلك بنفسها ان كان ذلك يناسبها اكثر.

* قبول الطلبات وترتيب الزبائن وذلك حسب طلباتهم.

4.3. عيوب الطريقة:

¹ حكوم حنان، الطرق الحديثة لحساب التكاليف، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة، 2013، ص 36.

² نفس المرجع، ص 36.

تكمّن عيوب طريقة التكلفة الهامشية في:¹

* صعوبة تحديد المعادلات للتكلفة الاجمالية والتكلفة المتوسطة بسبب صعوبة الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة.

* تتضمن التكلفة الهامشية التغير في الاكاليف المتغيرة ففك عند مجال معين لا يكون فيها زيادة في التكاليف الثابتة وذلك لأن التغير في هذه الاخيرة معدوم لثباتها، لكن الانتقال الى مجال اخر من مستويات الانتاج يفرض ذلك زيادة التكاليف الثابتة عندئذ تتأثر التكلفة الهامشية فترتفع لتشمل التكاليف المتغيرة والثابتة.

¹ نفس المرجع، ص 37.

المبحث الثاني : طرق حساب التكاليف الحديثة ودورها في مراقب التسيير

سنتطرق في هذا الفصل الى بعض الطرق الحديثة الي حصلت على تجاوب كبير من طرف المؤسسات والباحثين المتمثلة في اسلوب التكلفة المستهدفة والاجيال الثلاث لحساب التكاليف على اساس الانشطة

المطلب الاول: طريقة التكلفة المستهدفة

1. ظهور الطريقة:

ظهرت لأول مرة باليابان سنة 1960 ونتيجة تطوير فكرة هندسة القيمة اللامركزية التي تسعى الى انتاج منتج ذو فعالية عالية وتكونه من اقل عدد ممكن من الافراد في تركيبته الى انتاج منتج بأقصى درجة من الكفاءة والفعالية بالاضافة الى خفض تكاليف الانتاج الى ادنى مستوى.¹

2. مفهوم الطريقة: يمكن تعريفها بانها نظام يقوم على تحديد التكلفة انطلاقا من سعر البيع، يهدف الى خفض التكلفة مع التأكيد على الجودة ومتطلبات العميل الاخرى وذلك بتفحص كل الافكار التي تمكن من خفض التكاليف وذلك اثناء مرحلة التخطيط، الانتاج والبحوث والتطوير وليس اثناء التشغيل خلافا عن التكاليف المعيارية التي تطبق في مراحل الانتاج،² ويمكن تلخيصها في هذا القانون:³

¹ حكوم حنان، الطرق الحديثة لحساب التكاليف، مرجع سابق، ص74.

² نفس المرجع، ص74 و77.

³ سيد عطا الله السيد، المفاهيم المحاسبية الحديثة، دار الراية، الطبعة الاولى، 2009، ص267.

التكلفة المسموح بها (التكلفة المستهدفة) = سعر البيع المتوقع - الربح المرغوب فيه.

3. مراحل تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة:

تمر طريقة التكلفة المستهدفة بالمراحل الأساسية التالية:¹

1. تحديد سعر البيع المستهدف وهو الذي يكون الزبائن على استعداد لدفعه مقابل الحصول على المنتج.

2. طرح هامش الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف للحصول على التكلفة المستهدفة.

3. تقدير التكلفة الفعلية للمنتج.

4. عندما تكون التكلفة أكبر من التكلفة المستهدفة يتم دراسة الطرق المختلفة لتخفيض التكلفة الفعلية

لتصبح مساوية للتكلفة المستهدفة.

4. العوامل المؤثرة في نظام التكلفة المستهدفة:

لأسلوب التكلفة المستهدفة عدة عوامل تتحكم فيه التي هي:²

1.4.1. على مستوى السوق:

* **كثافة المنافسة** : كلما زادت المنافسة زاد الاهتمام بتحديد الحد الأدنى والحد الأعلى لمثلث البقاء

(التكلفة، الجودة، الوظيفة) للمحافظة على استمرارها وهنا تظهر التكلفة المستهدفة التي ترفع من احتمالية

تواجد المنتجات الجديدة في منطقة البقاء.

* **طبيعة الزبون** : كدرجة وعيه، تغير متطلباته او ذوقه، درجة ادراكه لمتطلباته المستقبلية التي تتعلق

بالمنتج.

2.4.2. على مستوى المنتج:

يؤثر على تحديد طبيعة وحجم المعلومات التي يتم جمعها التالية :

¹ حكوم حنان، نفس المرجع، ص80.

² نفس المرجع ص75-77.

استراتيجية المنتج**خصائص المنتج:**

- **تعقيد المنتج:** كلما زاد تعقيد مراحل إنتاج المنتج كلما زاد تعقيد أسلوب التكلفة المستهدفة.
- **ضخامة الاستثمارات التسييرية:** يقصد بها الاموال المستهلكة في عملية البحث والتطوير، الاستعداد للانتاج والاطلاق الفعلي للمنتج ، حيث انه كلما ارتفع حجم الاستثمار يلزم التقليل من عدد المنتجات التي ستطلقها المؤسسة وذلك لتجنب المخاطرة ويرتفع هامش التكلفة المستهدفة حتى يكون المناخ اعظم احتمال للربح.
- **المدة الازمة لتطوير المنتج:** هي الفترة التي بين تصميم المنتج الى السماح باطلاقه، فكلما زاد احتمال تغير ظروف السوق التي فرضت هذا التصميم فيزيد خطر فشله عند اطلاقه فترتفع مكاسب تطبيق نظام التكلفة المستهدفة اكثر تعقيدا ويتطلب تفاعل كبير مع وظيفة التسويق.

3.4. على مستوى المركبات: تتمثل المركبات في قطع الغيار التي تحتاجها المؤسسة لصناعة المنتج فيتم البحث عن الاسعار التي ترغب المؤسسة في دفعها للحصول على مركبات من اطراف خارجية تتأثر بالخصائص التالية:

- **درجة التكامل الافقي :** المؤسسات المتكاملة افقيا تقوم بشراء نسبة كبيرة من مدخلاتها للانتاج من مصادر خارجية لذلك على المؤسسة الضغط على مورديها لتخفيض اسعار المركبات والتركيز على ابداع الموردين فيها لانها جزء كبير من تصميم المنتج.
- **القوة اتجاه اغلبية الموردين:** كلما كانت للمؤسسة القوة لفرض سعرشراء المركبات على مورديها كلما زادت مكاسب تطبيق التكلفة المستهدفة وكلما ضئلت قوتها كلما انخفضت هذه المكاسب.

• **طبيعة علاقات الموردين:** فكلما كانت علاقة المؤسسة بمورديها اكثر تعاونا لاجاد طرق ممتازة

لتخفيض التكاليف كان اسلوب التكلفة المستهدفة اكثر مردودية.

• **الفلسفة الضمنية للتكلفة المستهدفة:** سر نجاح طريقة التكلفة المستهدفة يكمن في تبني

فلسفتها التي تقول انها عبارة عن تركيب لعدة تقنيات اساسية في المؤسسة.

5.3. اهداف طريقة التكلفة المستهدفة:

تكمّن اهداف التكلفة المستهدفة فيمايلي:¹

* تمكن من مراقبة دورة حياة المنتج من البداية الى البيع وخدمات ما بعد البيع.

* خفض تكاليف المنتج لتحقيق الربح المستهدف والسعر المرغوب.

* تحقيق اهداف الادارة من خلال الارباح والنجاح في المنافسة على المدى الطويل.

* انتاج المنتجات بالجودة المنافسة ومراعية لاحتياجات الزبائن.

* تحديد هامش الربح قبل طرح المنتج في السوق.

* تحقيق رغبات الزبائن واشباع حاجياتهم وذلك بتقديمها منتجات متطورة بجودة وسعر مناسبين للزبون.

* احداث توازن بين التكلفة ، السعر ورأس المال المستثمر وذلك لانه تم طرح الارباح من السعر الذي

يحدد مسبقا على اساس ظرف السوق وامكانيات المشروع المتاحة.

6.3. مزايا الطريقة ودورها في مراقبة التسيير:

تتمثل منافع اسلوب التكلفة المستهدفة في ما يلي:²

¹ يزيد تقراريت، مرجع سابق، ص144.

² محمد الصديق الفضيل، اسلوب التكلفة المستهدفة كبديل متقدم لتحليل وتخفيض التكلفة، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والادارة، جامعة لونيبي علي -البلدية2-الجزائر، المجلد05، العدد01، 03-06-2021، ص269.

* إتاحة الفرصة للمؤسسة الحصول على وضع تنافسي احسن وذلك لانها تقوم بالتسعير حسب المنافسة وليس حسب التكلفة.

* حصر التصميم وعمليات الانتاج في حدود تكلفة تكون محدودة مقدما حسب معطيات السوق الذي يؤدي الى الضغط على المسؤولين للحد من الضياع في التكاليف بتنظيم انشطتهم الذي ينتج عنه الاستغلال الامثل للموارد وتعظيم القيمة.

* تزود الادارة بطرق تحليلية لتطوير المنتجات الجديدة.

* تحقيق وفورات في التكاليف وذلك من خلال ادارة تشكيلة سلسلة القيمة.

* تحفيز قدرات الموردين على الابتكار الذي يفيد الموردين والمؤسسة.

عيوب الطريقة:

تظهر سلبيات نظام التكلفة المستهدفة في:¹

* ينتج عنه ضغط كبير على العمال.

* كلما كان النظام اكثر تعقيدا ويتضمن متغيرات وقياسات اكثر كان اكثر صعوبة للفهم.

* عندما تكون المؤسسة تحقق ارباح قريبة من المستويات العادية يكون ربط التكلفة المستهدفة بالارباح

العادية معقولا، لكن اذا كانت بعيدة عن الارباح العادية خاصة في حالة الخسائر عندئذ تؤدي التكلفة

على اساس الارباح العادية الى اهداف غير قابلة للتحقيق.

* عندما يكون نظام التكلفة المستهدفة فعالا بالمؤسسة ومتعلق بأهداف طويلة الاجل لتخفيض التكلفة

يتوجب على المؤسسة السرية في ذلك تجنباً للمنافسين.

* صعوبة التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج ما.

* صعوبة التنبؤ بتفضيلات الزبائن المستقبلية.

¹ نفس المرجع، ص 269-270.

المطلب الثاني : طريقة التكاليف على اساس الانشطة الحديثة ABC

1. ظروف واسباب ظهورها :

بعد التكور التقني للصناعات في الثمانينات ادى ذلك الى تغير جوهري في هيكل التكلفة فارتفعت التكاليف الغير مباشرة وانخفضت معها تكاليف الاجور المباشرة فبدأت تظهر عيوب انظمة التكاليف التقليدية في توزيعها للاعباء الغير مباشرة المعتمد على الحجم باعتباره مسبب التكلفة لكنه لايعكس العلاقة السببية لاستهلاك المنتجات والخدمات للموارد فظهر هذا النظام الجديد سنة 1987 ببريطانيا من اجل التوزيع المنظم للتكاليف.¹

2. تعريف الطريقة :

عرفها الاتحاد الدولي لشركات التصنيع انها تقنية تعمل على تتبع الانشطة لتكاليف الانتاج في الوحدة الاقتصادية لتوزيع تكاليف الموارد على الانشطة ومن ثم توزيع تكاليف الانشطة على اغراض التكلفة.²

3.اهداف الطريقة:

تكمن اهداف طريقة محاسبة التكاليف على اساس الانشطة في مايلي:³

* تحقيق العدالة في التوزيع.

* تقديم معلومات الادارة.

¹ د. منال حسين لفتة، د. ابتهاج اسماعيل، قراءة تحليلية لاستجابة محاسبة التكاليف لمتطلبات البيئة: نظام ال ABC حالة دراسية، مجلة الدنانير، الجامعة العراقية/ كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية/كلية الادارة والاقتصاد، العدد 19، 2020، 417-418.

² نفس المرجع، ص418-419.

³ اسماعيل يحي النكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، جامعة عمان الاهلية، الطبعة الثانية، 2008، ص165.

* التخلص من العشوائية.

* اعطاء صورة واضحة عن الانشطة.

* يساعد في تخفيض التكاليف.

* تحديد تكلفة المنتج بدقة.

4.1. خطوات تطبيق الطريقة:

لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة يلزم اتباع الخطوات الآتية:¹

1. التعرف على الأنشطة الرئيسية في المؤسسة: فيتم تحديد فيخا الأنشطة وتصنيفها، عادة ماتصنف

الى أنشطة مرتبطة بالمنتج، المتعلقة بالتهيئة للعمل ، الأنشطة المساندة للإنتاج وأنشطة عامة فكلما زاد

عدد الأنشطة زاد التعقيد وصعوبة تحديد العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج الذي يرفع ظن تكلفة تطبيقه.

2. تحديد محركات (مسببات) التكلفة ومعدلاتها: المسببات هي التي تسبب التكاليف خلال حدوث

النشاط حيث يتم توزيع التكاليف الغير مباشرة على الأنشطة حسب المعادلة التالية.

معدل تحميل التكاليف الغير مباشرة = التكاليف المباشرة المقدره / حجم المقدر لاساس التحميل.

3. تحديد تكلفة كل نشاط : فبعد تحديد مراكز تكلفة النشاط ومسببات التكلفة لكل مركز تكلفة نشاط من

تكاليف مباشرة وغير مباشرة.

4. الربط بين تكلفة النشاط وهدف وغرض التكلفة: فبعد تحديد تكلفة كل مركز تكلفة نشاط يتم بعدها

تحديد معدلات التحميل اعتمادا على مسببات التكلفة المحددة.

5.1. مزايا الطريقة ودورها في مراقبة التسيير:

لمحاسبة التكاليف الكثير من المزايا نذكر منها:²

¹ م.د. منال حسين لفتة، د. ابتهاج اسماعيل، مرجع سابق، ص420-421.

² نفس المرجع، ص 421.

* تعمل هذه الطريقة على تحليل الأنشطة وتحديد تكلفتها ومقارنتها بالعائد منها الذي يسمح بالتخلص من الأنشطة الغير مضيئة للقيمة او امكانية تخفيضها الى الحد الادنى.

* اعادة تصميم العمليات باستحداث أنشطة معينة او الغائها او دمجها او اعادة تنظيمها.

* تحويل بعض التكاليف الغير مباشرة الى تكاليف مباشرة وذلك بفهم سلوك التكلفة والمسببات الاساسية للتكاليف.

* اعادة تصميم المنتج النهائي بطريقة تساهم في تخفيض الاحتياج لخدمات عدة أنشطة.

* تحسين فائدة المعلومات المحاسبية من اجل اتخاذ قرارات تتعلق بالانتاجية وتحديد خليط الانتاج لتعظيم الربحية او تخفيض التكلفة.

6.1. عيوب الطريقة :

كل نظام لا يخلو من العيوب، فمع الوقت تزداد متطلبات المؤسسة وتظهر عيوب النظام مع تطبيقه ومن بين عيوب هذا النظام نجد:¹

التكاليف العالية عند التطبيق: خاصة في المرحلة الاولى المتعلقة بربط الموارد وتتبعها للأنشطة.

التعقيد: يكون التعقيد في حالتين، الحالة الاولى اثناء التوسع وذلك حينما تكون في منافسة شديدة فتحتاج

الى الدقة في تكاليفها فتضطر الى تقسيم الأنشطة الى أنشطة اصغر فيتضخم عددها وتتعقد، او في حالة

عدم مراعاة تعقيد العمليات الذي يعطي تقدير خاطئ كاحتساب موجه تكلفة الصفقة بعدد مرات انجاز

النشاط على عدد الزبائن فقد يكون هناك طلب اعقد من غيره.

تأخذ وقت طويل في التطبيق: وذلك بسبب اعتمادها على الأنشطة.

صعوبة تحديث النظام: نذكر على سبيل المثال عند اضافة نشاط جديد يتطلب تحديث النظام جولة

جديدة من المقابلات والاستفسارات لاعادة التقدير.

¹ نفس المرجع، ص 422-423.

المطلب الثالث: طريقة التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت TD-ABC

1. مفهومها:¹

هي الجيل الثاني لنظام ABC، ظهر عام 2003 لمعالجة بعض المشاكل التي واجهتها المؤسسة على اثر استخدام نظام ABC التقليدي، ويعتمد هذا النظام على الوقت الذي يعتبره المسبب الاساس للتكلفة التي يمكن ان تكون أقسام، طلبات، صفقات، خدمات، منتجات، عملاء... ونظرا لأن معظم موارد المؤسسة يرافقها طاقة يمكن قياس هذه الطاقة من خلال الوقت، حيث يتم تقدير الموارد المطلوبة بصفة مباشرة من قبل كل صفقة او منتج او زبون بدلا من القيام اولا بربط تكلفة الموارد بالأنشطة ثم بالمنتجات او الزبائن ثانيا، وايضا بدل اجراء مقابلات مع الموظفين من اجل الاستفسار عن الكيفية التي يمضون بها اوقاتهم يتم القيام بتقدير الطاقة العملية للموارد المتاحة بصورة مباشرة على شكل نسبة مئوية من الطاقة النظرية فنقوم بتقدير تكلفة وحدة الزمن للطاقة الكلية الى تقدير وحدة زمن الانشطة باشتقاق معدلات التكلفة.

2. خطوات تطبيق النظام:²

1. تقدير تكلفة وحدة الطاقة المتوفرة:

وتتم هذه المرحلة من خلال البدء أولا في تقدير تكلفة الطاقة الانتاجية وتحديد الموارد، بعدها يتم تقدير الطاقة العملية للموارد المتوفرة وتكون في أغلب الاحيان من 80 الى 85% من الطاقة النظرية، فمثلا اذا كانت هناك 40 ساعة عمل اسبوعيا، فالطاقة العملية في هذه الحالة تكون 32 ساعة، وذلك لأن 20% الباقية تسمح للعامل بانجاز اموره الشخصية كالاستراحة، الغذاء الوصول...، نفس الامر بالنسبة للالات فتطرح 20% من اجمالي الوقت للاصلاح والصيانة.

¹ منال حسين لفتة، ابتهاج اسماعيل، مرجع سابق، ص 424

² نفس المرجع، ص 425.

كما انه هناك طرق اخرى لتقدير هذه الطاقة العملية التي تكون بمراجعة الانشطة المؤداة في الفترة الزمنية السابقة.

حيث :

تكلفة الوحدة = تكلفة الطاقة المتوفرة / الطاقة العملية للموارد المتاحة

2. تقدير وحدة الزمن : يتم في هذه المرحلة تقدير الوقت اللازم لانجاز النشاط ويتم ذلك من خلال

الملاحظة المباشرة او اجراء المقابلات مع العاملين التي تتم في طريقة ABC.

3. تحديد معدلات الوقت : في هذه المرحلة يتم تحديد معادلة الوقت والتي تساوي مجموع اوقات الانشطة

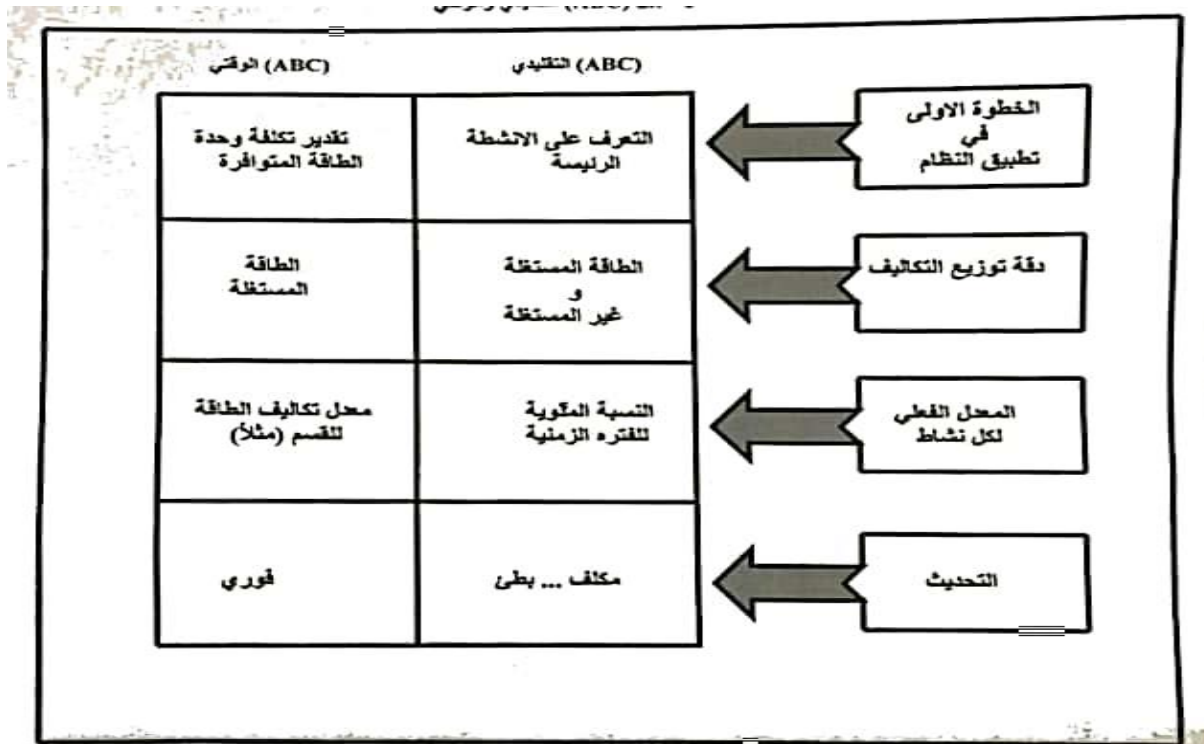
اللازمة لانتاج المنتج او الخدمة بحيث يمكن اضافة اوقات الانشطة الخاصة التي تتطلبها الطلبات

المعقدة ذات الطابع الخاص وكما يمكن اجراء التعديلات عليها بسهولة وذلك عن طريق اضافة هذه

الاقوات الخاصة الجديدة وازالة الاوقات التي تم الغاءها مختلفا عن طريقة ABC الذي من الصعب

اضافة او ازالة نشاط.

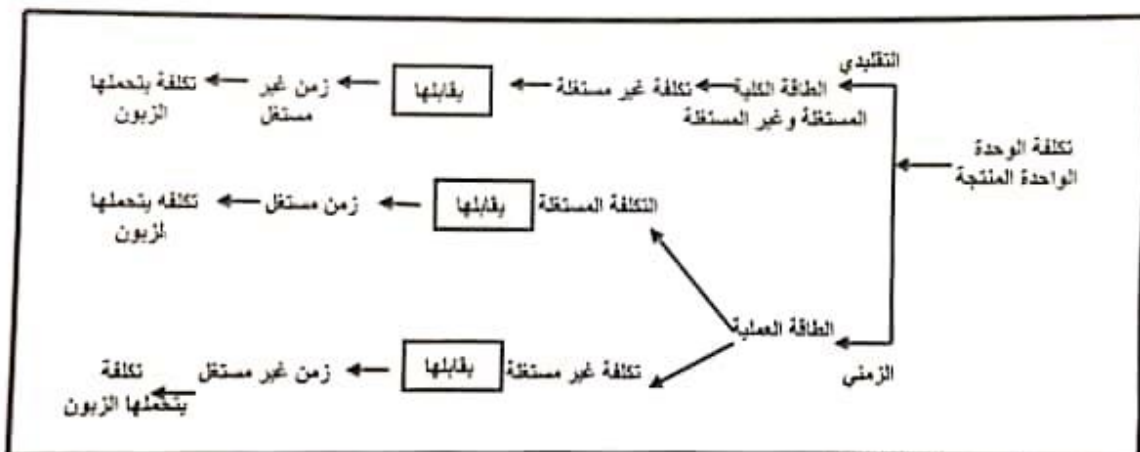
الشكل التالي يظهر مقارنة للفروقات بين هذا النظام ونظام ABC :



الشكل رقم 6 : الفرق بين نظام ABC ونظام TD-ABC.

المصدر: منال حسين لفتة، اتهاج اسماعيل، مرجع سابق، ص 428

الشكل رقم 7 : الفرق في تحميل التكاليف بين نظامي ABC و TD-ABC



المصدر : أعداد الباحثين

المصدر: منال حسين لفتة، اتهاج اسماعيل، مرجع سابق، ص 429

مزايا النظام ودوره في مراقبة التسيير:

لهذا النظام مجموعة من الخصائص والمنافع نعرضها بما يلي:¹

- سهولة تحديثه واجراءه شهريا وذلك من اجل الاستفادة من اقتصاديات التشغيل الحديثة.
- يساعد على التنبؤ بالموارد المطلوبة الذي يسمح للمؤسسة بإعداد موازنة للطاقة الانتاجية للموارد من خلال التنبؤ بالكميات ومدى تعقد العمليات.
- يعطي صورة واضحة عن كفاءة العمليات والاستفادة من الطاقة.
- سهولة معايرة وتوحيد النماذج الكفوية في جميع اقسام المؤسسة بواسطة تكنولوجيا قواعد البيانات وبرامج التطبيقات المساندة.
- يتميز بالفعالية الكبيرة فهو يتكامل بشكل جيد مع المعطيات التي توفرها أنظمة ادارة العملاء CRM وبرامج تخطيط الموارد ERP.
- سهولة تحديثه واجراءه شهريا وذلك من اجل الاستفادة من اقتصاديات التشغيل الحديثة.
- توفير المعلومات المؤثرة لمساعدة المستخدمين بالمؤسسة على التعرف على السبب الجوهري للمشاكل الموجودة واغلب العراقيل الجوهرية من اجل ربطها باحتساب تكلفة الطاقة الانتاجية بهدف تقييم الطاقة الانتاجية المطلوبة.
- مسببات او موجبات التكلفة للصفقات او المعاملات او الاوامر تكون باستعمال اوامر معينة ذات مواصفات خاصة.

عيوبها:

رغم المزايا التي جاء بها هذا النظام الا ان لديه العديد من العيوب التي نذكرها في مايلي:²

¹ نفس المرجع، ص 426-427.

² محمد هيثم الدبس، نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت TD-ABC كاساس لاتخاذ القرارات الرشيدة، رسالة لاستكمال الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، 2014، ص 86-

- يحتاج النظام معلومات تفصيلية عند تطبيقه لأول مرة هذه المشكلة تزداد تعقيدا عند عدم وجود نظام ERP بالمؤسسة فيجعل الانطلاق بتأسيس هذا النظام مكلفا ومستهلكا للوقت.
- يعالج هذا النظام كل التكاليف التشغيلية على انها متغيرة فيهمل بذلك الطبيعة الثابتة للمصاريف والحاجة للتوزيع هذه التكاليف على اجمالي الوقت المتاح.
- يجمع هذا النظام الموارد بنوعيتها القابل للتوجيه بالوقت والغير قابل، والذي قد يؤدي الى عدم الدقة في تحديد التكاليف وتكبر هذه المشكلة اكثر اذا كانت تكاليف الموارد غير الموجهة بالوقت كبيرة.
- يعاب عليها من ناحية تقدير الوقت انها تعتمد على الحكم الشخصي.
- يجب الحذر كثيرا عند القيام بعملية التقدير لان الخلل في دقيقة واحدة في الوقت المقدر والمضروب بالآلاف العمليات الذي قد ينجم عنه انحرافات ضخمة بالنتائج خاصة في حالة كون التقديرات اعتباطية الذي يؤدي الى معلومات غير دقيقة عن تكاليف المنتج والربحية.
- يعتبر غير ملائم لأعمال التفكير الابداعي.
- يشوب الطريقة بعض المشاكل خصوصا بالنسبة للأنشطة الخدمية التي تتصف بالتقلب وعدم الانتظام.
- ادعاء البعض ان هذا النظام ليس جديدا بل هو تطوير لنظام ABC التقليدي.

المطلب الرابع: نظام التكاليف على اساس الانشطة المرتكزة على الاداء

التعريف بالنظام:¹

هو الجيل الثالث لنظام ABC ، ظهر في اواخر سنة 2008 لحل نقائص الجيلين الاولين بالإضافة الى الحاجة الى نظام اكثر تكاملا واستجابة لمتطلبات عصر المنافسة والذي يعمل على توفير قاعدة من المعلومات الرقابية للمدراء.

يعمل هذا النظام على تحديد التكاليف الفعلية بالنسبة لكل نشاط وبشكل منفصل مع دقة عالية والذي يأخذ بعين الاعتبار موجه التكلفة المناسب حتى اذا لم يكن وقتا، فيؤدي ذلك الى توفير المرونة، كما يعتبر هذا النظام اداة للتخطيط وتقييم الاداء، وذلك لامتلاكه النظام المعياري كخطوة من خطواته، فيتم مقارنة قيم الانشطة الفعلية بالمعيارية، كما انه يقوم بتحليل الكفاءة والفاعلية، ويقدم للمدراء مؤشرات عن الطاقة الانتاجية المستغلة وغير المستغلة والتحديد الدقيق للتكاليف، فيتم تحليل الربحية بدقة اكبر.

خطوات تطبيق النظام :

نوجز خطوات هذا النظام بما يلي:²

1. التعرف على الانشطة الرئيسية.

2. تحديد الموارد الفعلية المستخدمة بالنسبة لكل نشاط.

4. تحديد تكلفة كل نشاط من الانشطة .

5. حساب المعدل المعياري للنشاط.

¹ منال حسين لفتة، ابتهاج اسماعيل، مرجع سابق، ص 431-432.

² نفس المرجع، ص 432-436

6. حساب انحراف سعر النشاط.

7. حساب تكاليف الأنشطة المطبقة .

8. حساب انحراف الجودة.

9. حساب انتاجية كل نشاط.

مزايا النظام: لهذا النظام منافع كبيرة و كانت عالية بين الطرق المحاسبية الاخرى، فنذكر هذه المنافع¹:

- يساهم في توفير المعطيات اللازمة للرقابة وتقييم الاداء.
- توفير المعطيات اللازمة لإعداد تقارير الاداء حسب كل نشاط.
- توفير بيانات تكاليفية اكثر تفصيلا وجودة تساعد في تقييم كفاءة الاداء الوظيفي للإدارة.
- تحسين جودة المعلومات الكفوية عن طريق تعدد وتنوع مسببات التكلفة.
- حل مشكلة التجانس عن طريق تحليل الأنشطة ومجموعات الموارد الذي يؤدي الى تقليل اخطاء حساب التكلفة.
- ترشيد عملية اتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية.

العيوب: بالرغم من المزايا التي يتمتع بها هذا النظام الا ان لديه بعض نذكرها في:²

- عدم امكانية تقدير مدخلات النظام سريعا.
- ارتفاع تكلفة تطبيق النظام وذلك بسبب تنوع مسببات التكلفة وقياسه لتكلفة كل نشاط فعليا ومعياريا.
- صعوبة تحديث النظام.

¹ م. ليث نعمان حسون، دور نظام التكاليف على اساس النشاط المركز على الاداء PF ABC في تحقيق التميز المؤسسي، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة تكريت، المجلد 4، العدد44، ج1/ 2018، ص31.

² نفس المرجع، ص31.

المبحث الثالث: اساليب تحليل التكاليف ودورها في مراقبة التسيير

سنتناول في هذا المبحث اساليب تحليل التكاليف ودورها في مراقبة التسيير، بالإضافة الى اساليب قياس الانحرافات وتحليلها.

المطلب الاول : معايرة وتحليل الانحرافات

يتم معايرة وتحليل الانحرافات كخطوة اولى بتقسيمها حسب نوعها وثم تتم المعايرة والتحليل وفق الطرق التالية:¹

1. معايرة وتحليل انحرافات المواد الاولية:

1.1. معايرة المواد الاولية:

تعمل معظم المؤسسات على الرقابة على المواد الاولية وذلك العنصر الاساسي المكون للمنتج او الخدمة حيث انه الاستخدام الامثل لها يؤدي الى تخفيض التكلفة الذي يساعد على تحسين الوضع التنافسي بالمؤسسة، وهناك معيارين للمواد الاولية يتمثلان في معيار الكنية ومعيار السعر.

2.1. تحليل انحرافات المواد الاولية:

1.2.1. اسباب انحرافات الكمية:

*حدوث تغيرات لم تكن في الحسبان اثناء وضع الكمية المعيارية كتغير في تصميم السلعة او تغيير في الآلات وطرق التشغيل واحلال مواد اولية اخرى.

¹يزيد تقارير مرجع سابق ، ص 215- 229.

- * استخدام مواد رديئة أو غير مطابقة للمواصفات المطلوبة.
- * عدم واقعية معيار الكمية التي حددت مسبقا.
- * تلف المواد اثناء التشغيل.
- * اهمال العمال اثناء عمليات المناولة والاستعمال الذي يؤدي الى اتلاف بعض المواد الاولية.
- * استخدام عمال غير مدربين على الانتاج.
- * عدم ارجاع المواد الغير مستعملة الى المخزن او عدم جردها بقسم الانتاج فتزداد التكلفة بسبب عدم خصم الكمية الغير مستعملة من الكمية الاجمالية لاستخدامات المواد الاولية.
- * عدم امكانية المحافظة على الآلات والمعدات في حالة جيدة فيؤدي ذلك الى زيادة استخدام المواد الاولية.

2.2.1. المسؤل عن الانحراف:

تكون في الاصل مسؤولية انحراف الكمية على عاتق ادارة الانتاج وذلك لأنها مسؤولة عن استخدام المواد لكن تعفى منها اذا تعلق بإدارات كبسبب استخدام مادة رديئة لم يكتشف ذلك عند استلامها في البداية عندئذ تكون الادارة المسؤولة عن هذا الانحراف هي ادارة الفحص والاستلام.

3.2.1. قياس انحراف المواد الاولية:

يتم حساب الانحراف الكلي لتكلفة المواد المباشرة المستعملة في عملية الانتاج بالقانون الاتي :

الانحراف الكلي لتكلفة للمواد المباشرة = التكلفة المعيارية للمواد الاولية - التكلفة الفعلية للمواد.

حيث ان :

التكلفة الفعلية للمواد الاولية = الانتاج الفعلي × كمية فعلية للوحدة × السعر الفعلي للوحدة.

التكلفة المعيارية للمواد الاولية = الانتاج الفعلي × كمية معيارية للوحدة × السعر المعياري للوحدة.

4.2.1. طرق تحليل انحرافات تكلفة المواد الاولية:

أ. طريقة التحليل الثنائي: تعتمد هذه الطريقة على تقسيم الانحراف الاجمالي الى شطرين الاول يتعلق بانحراف السعر كما يلي:

$$\text{انحراف الكمية} = \text{التغير في الكمية} \times \text{السعر الفعلي} \times \text{الكمية المعيارية.}$$

$$\text{ومنه: الانحراف الاجمالي} = \text{انحراف الكمية} + \text{انحراف السعر.}$$

ب. طريقة التحليل الثلاثي:

تعتمد هذه الطريقة على تقسيم الانحراف الاجمالي الى ثلاثة اجزاء تتمثل في انحراف السعر، انحراف الكمية والانحراف المشترك لعاملي الكمية والسعرية كمايلي:

$$\text{انحراف الكمية} = (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر المعياري.}$$

$$\text{انحراف السعر} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية المعيارية.}$$

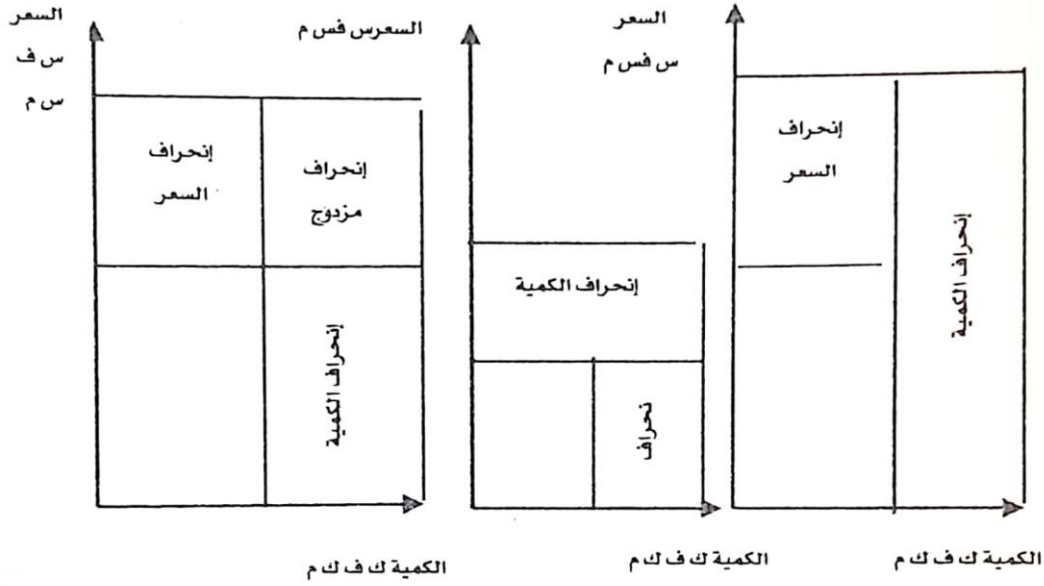
$$\text{الانحراف المزدوج(المشترك)} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}).$$

حيث يمكن حساب الانحراف الاجمالي ب:

$$\text{الانحراف الاجمالي} = \text{انحراف السعر} + \text{انحراف الكمية} + \text{الانحراف المشترك}$$

5.2.1. تحليل انحراف المواد الاولية:

الشكل البياني 6: تحليل انحرافات المواد الاولية



Source : G.Melyon, Comptabilité analytique, 2 éd, Edition Donod, Paris, 2001,

p175.

تعتبر طريقة التحليل الثنائي احسن طريقة لأنها الطريقة الامثلة في تحديد المسؤولين عن الانحراف مثلا بالنسبة لرئيس الورشة الانتاجية يكون مسؤولا عن انحراف الكمية المستهلكة وغير مسؤول عن انحراف سعر الشراء الذي هو من مسؤولية رئيس مصلحة مشتريات المؤسسة.

2. معايرة وتحليل انحرافات الاجور المباشرة:

1.2. معايرة الاجور المباشرة:

يمكن قياس الاجور المباشرة بمعايرين اثنين هما:

معاير الوقت : ويقصد به الوقت اللازم لإتمام انتاج ما بمواصفات معينة.

معيار معدل الاجر: يتم تحديد هذا المعيار حسب مستويات المهارة والخبرة وحسب العمل الذي يؤديه العامل كنوع العمل وخطورته، عدد ساعات العمل اليومية والقوانين السارية المتعلقة بالحد الأدنى للعمالة.

2.2. تحليل انحرافات الاجور المباشرة:

1.2.2. اسباب انحراف الوقت:

تتمثل اسباب انحراف كفاءة العمل (انحراف الوقت) في مايلي:

- * عدم وجود عمال مدربين او فنيين.
- * التغيير في الانتاج او استخدام الات جديدة.
- * عطل في الآلات القديمة وعدم توفر قطع الغيار لها.
- * قلة المجهود المبذول من طرف العمال.
- * التأخر في استلام المواد اثناء عملية الانتاج او النقص في الوحدات المطلوبة.
- * رداءة اصناف المواد المستعملة والذي يتطلب وقت اكبر او عناية اكثر بالآلات.
- * عدم كفاءة الاشراف على العاملين.
- * عدم شمول المعايير جميع الخطوات العملية الانتاجية اللازمة وفي هذه الحالة يجب على لجنة المعايير استدراك هذا الخطأ وتعديل المعايير.
- * عدم الدقة في المعايير ويقصد بذلك الاخلال بشروط اعداد الزمن المعياري في اي مرحلة من مراحل اعداد معايير الاجر والذي يجعل هذا المعيار غير دقيق وغير صالح لمحاسبة المسؤولين وتقييم اداء العمال المستخدمين.

2.2.2. اسباب انحراف معدل الاجر:

- * عدم تناسب وكفاءة ومؤهلات اجور بعض المستخدمين مع المعدلات المطلوبة او عدم تناسبها مع الاعمال الموكلة اليهم، او زيادة عدد المستخدمين عن العدد المطلوب.

* عدم تعديل اجور بعض المستخدمين التي تنتج عن العلاوات الدورية والترقيات.

* الارتفاع الغير المتوقع في معدلات الاجور الذي قد يكون بسبب النقابات العمالية او صدور تشريعات حكومية تحدد ادنى الاجور او يمكن ان يكون نتيجة التضخم الاقتصادي، فتصبح المعدلات المعيارية غير ملائمة ويستلزم اعادة النظر فيها لتعديلها.

* عدم الدقة في معايرة المعدلات نتيجة عدم الدقة في تصنيف العاملين او عدم استيفاء لجنة اعداد المعايير للدراسات الكافية لحساب المعدلات فيجب على لجنة اعداد المعايير تعديل معدلات الاجور المعيارية لتكون واقعية.

3.2.2. قياس وتحليل انحرافات الاجور المباشرة:

يتم قياس انحرافات الاجور المباشرة وفقا لما يلي :

الانحراف الكلي = التكلفة المعيارية للأجور المباشرة - التكلفة الفعلية للأجور المباشرة.

حيث ان :

التكلفة المعيارية للأجور المباشرة = الانتاج الفعلي × الوقت المعياري للوحدة × معدل الاجر المعياري.

التكلفة الفعلية للأجور المباشرة = الانتاج الفعلي × الوقت الفعلي للوحدة × معدل الاجر الفعلي.

ويتم تحليل انحرافات الاجور المباشرة بنفس الكيفية لانحرافات المواد المباشرة وباستخدام المعدلات

التالية:

• انحراف الوقت(الزمن) = (الزمن الفعلي - الزمن المعياري للإنتاج الفعلي) × الاجر المعياري.

• انحراف معدل الاجر = (معدل الاجر الفعلي - معدل الاجر المعياري) × الزمن الفعلي.

يمكن الاعتماد على التحليل السابق في حالة تنوع وتعدد انواع ومهارات اليد العاملة المستعملة في الانتاج

وذلك عن طريق تجزئة انحراف الزمن (انحراف الكفاءة) الى انحراف مزيج العمل، وانحراف انتاجية العمل

كما يلي:

أ. انحراف المزيج:

انحراف المزيج = [(النسبة الفعلية لنوع العمل - النسبة المعيارية لنوع العمل) × الزمن الفعلي الاجمالي] × معدل اجر المزيج المعياري.

حيث ان :

* النسبة المعيارية لنوع العمل = زمن نوع العمل الداخلى غي انتاج وحدة واحدة / مجموع الزمن الكلي لليد العاملة لإنتاج نفس الوحدة.

* معدل اجر المزيج المعياري = مجموع التكلفة المعيارية لمزيج اليد العاملة المعيارية / العدد المعياري للعمال.

اذا كان انحراف المزيج موجبا يعني ان انحراف مزيج اليد العاملة لنوع العمالة المعين غير ملائم.

ب. انحراف الانتاجية:

يتم حسابها بالمعادلة التالية:

انحراف الانتاجية لنوع العمل = [(الزمن الفعلي الاجمالي لكل انواع العمالة × النسبة المعيارية لنوع العمل) - (الزمن المعياري لنوع العمل) × معدل اجر المزيج المعياري].

اذا كان الانحراف موجبا يعني انه غير ملائم لان الزمن المعياري لنوع العمل اقل من الزمن الفعلي.

3. معايرة وتحليل انحرافات التكاليف الغير مباشرة:

1.3. معايرة التكاليف غير المباشرة:

تتمثل هذه المعايير فيمايلي:

أ. معيار الكمية: يمثل وحدات العمل الممثلة لنشاط القسم ويتم وضعه من قبل رئيس القسم المسؤول.

ب. معيار القيمة (السعر): هي تكلفة وحدة العمل يتم وضعها من طرف مصلحة المحاسبة.

تتقسم المصاريف الغير مباشرة حسب التكاليف المعيارية الى مصاريف ثابتة واخرى متغيرة، حيث تعطي التكاليف الغير المباشرة في شكل ميزانية تقديرية تدعى بالميزانية المرنة بحيث تزداد وتتناقص المصاريف المتغيرة وفقا لمستوى الانتاج، اما المصاريف الثابتة فتبقى على حالها وتعطي الميزانية المرنة مستوى عادي للنشاطات وتكيفه مع مستويات اخرى، ويحسب معامل تحميل المصاريف الغير مباشرة حسب العلاقة التالية:

*معامل التحميل = ميزانية الاعباء غير المباشرة/اساس التحميل المعياري = الميزانية المرنة/الطاقة المعيارية.

2.3. قياس انحرافات التكاليف غير المباشرة:

يتم حساب الانحراف الاجمالي للتكاليف الغير مباشرة بالعلاقة التالية:

الانحراف الاجمالي = التكاليف الفعلية - التكاليف المحملة معياريا.

حيث:

التكاليف المحملة معياريا = مستوى النشاط المعياري للإنتاج الحقيقي × معامل التحميل المعياري.

مستوى النشاط المعياري للإنتاج الفعلي = حجم الانتاج الفعلي × الزمن المعياري لإنتاج وحدة واحدة.

اذا كانت نتيجة الانحراف موجبة يعني ان الانحراف غير ملائم.

تحليل الانحراف الاجمالي للتكاليف الغير مباشرة:

أ. انحراف التكاليف الغير المباشرة المتغيرة:

* انحراف الانفاق = التكلفة المتغيرة - التكلفة المتغيرة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي.

حيث التكلفة المتغيرة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي = معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة ×

مستوى النشاط الفعلي.

* انحراف الكفاءة = التكلفة المتغيرة لمستوى النشاط الفعلي - التكاليف المتغيرة المحملة معياريا.

او انحراف الكفاءة= معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة × (مستوى النشاط الفعلي - مستوى النشاط المعياري للإنتاج الحقيقي).

اسباب انحراف الانفاق:

يمكن ان تكون اسباب الانحراف كما يلي:

* انحراف التكاليف غير المباشرة الثابتة.

* صعوبة ربط بعض عناصر التكاليف غير مباشرة المتغيرة بمقياس موحد لمستوى النشاط او ان التقدير السيء عند وضع المعامل.

ب. انحراف التكاليف الغير مباشرة :

الانحراف الاجمالي = التكاليف الثابتة الفعلية - التكاليف الثابتة المحملة معياريا.

حيث:

التكاليف الثابتة المحملة معياريا = معامل التحميل المعياري للتكاليف الثابتة × مستوى النشاط المعياري لحجم الانتاج الفعلي.

حيث يتم تحليل الانحراف الاجمالي الى مايلي:

انحراف الخطة = التكاليف الثابتة الفعلية - التكاليف الثابتة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي .

حيث :

التكاليف الثابتة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي = معامل التحميل المعياري للتكاليف الثابتة × مستوى النشاط الفعلي.

انحراف الطاقة = التكاليف الثابتة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي - التكاليف الثابتة المحملة معياريا.

انحراف المردود النشاط والموازنة :

في حالة عدم امكانية الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة يمكن ان يحلل الانحراف الاجمالي الى مايلي:

انحراف الموازنة = التكاليف غير المباشرة الفعلية - موازنة النشاط الفعلي.

حيث ان موازنة النشاط الفعلي = (مستوى النشاط الفعلي × معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة المبرمجة)

يكون الانحراف ملائماً اذا كان الانحراف سالبا.

انحراف المردودية = موازنة النشاط الفعلي - موازنة الانتاج الفعلي.

حيث :

موازنة الانتاج الفعلي = (مستوى النشاط المعياري لحجم الانتاج الفعلي × معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة المبرمجة).

يكون الانحراف ملائماً في حالة اذا كان سالبا.

انحراف النشاط = التكاليف الثابتة المبرمجة - التكاليف الثابتة المحملة معيارياً، حيث :

التكاليف الثابتة المحملة معيارياً = التكاليف الثابتة المبرمجة × (مستوى النشاط المعياري للإنتاج الفعلي) / مستوى النشاط المعياري العادي.

ومنه انحراف النشاط هو فرق التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة .

المطلب الثاني: اهمية التحليل المحاسبي

1. مفهوم التحليل المحاسبي ودوره في مراقبة التسيير:

يتمثل هدف محاسبة التكاليف في استعمال المعلومات الخاصة بالتكلفة النهائية لتحسين الاستغلال او

الاداء الاقتصادي بالمؤسسة وليس بهدف حساب التكلفة النهائية ، فالتحليل المحاسبي هو عملية استخدام

هذه المعلومات بهدف تقليص النفقات الخاصة بالتمويل، الانتاج والتوزيع من اجل زيادة المردودية والارباح.¹

2.اهداف التحليل المحاسبي :

يتمثل هدف التحليل المحاسبي عموما في تخفيض تكاليف الانتاج وذلك بمايلي²:

- تقييم تنفيذ الخطط وذلك بمقارنة الانجاز الفعلي مع ما هو مخطط مسبقا.
- مقارنة ما تم انجازه سابقا مع الانجاز الحالي.
- دراسة الوظائف الرئيسية بالمؤسسة ومدى ارتباطها وتأثيرها على التكلفة النهائية للسلع والخدمات.
- كشف وعرض العوامل الايجابية والسلبية وقياس تأثيرها على التكلفة النهائية.
- تحديد الاحتياطات غير المستغلة وتجنيدها.

المطلب الثالث: محتوى التحليل المحاسبي:

يتضمن التحليل المحاسبي المقارنة بين البيانات الفعلية مع البيانات المخطط لها مسبقا خلال نهاية الفترة المحاسبية بالإضافة الى انه يتمشى مع تنفيذ مشاريع المؤسسة.

يعتبر التحليل المحاسبي بمثابة رقابة دائمة لجميع العمليات الاقتصادية بالمؤسسة وذلك لمقارنته بين الاداء الفعلي والمخطط وتحديد الانحرافات على مستوى كل عملياتها كما يعمل على تحديد وتفسير اسباب الانحرافات والمسؤولين عنها من اجل تفادي تكرار حدوثها.

¹يزيد تفررت ، مرجع سابق، ص230

² نفس المرجع ص 231.

ويمكن تفصيل محتوى التحليل المحاسبي في مايلي:¹

1.3. التحليل المحاسبي لمصاريف المواد الاولية:

يقوم على دراسة :

- مستوى المؤسسة بالمواد الضرورية: يتم تحديد هذا المستوى بالعلاقة التالية:

$$\text{مستوى التموين} = \frac{\text{الكمية المشتراة}}{\text{الكمية الضرورية}} \times 100.$$

- مستوى مصاريف الشراء: يضم التحليل المحاسبي مصاريف الشراء لأنها تؤثر على قيمة

التكلفة النهائية، وتتكون معظم مصاريف من ح/62(خدمات)، ح/63(مصاريف

المستخدمين)، ح/66(مصاريف متنوعة)، كما انه معظم هذه المصاريف ثابتة والتي تنخفض

نسبة تحميله على التكلفة النهائية كلما زادت كمية الانتاج.

2.3. التحليل المحاسبي لمصاريف اليد العاملة: يقوم هذا التحليل على :

مراقبة مصاريف المستخدمين: حيث يعمل التحليل المحاسبي على مراقبة مصاريف اليد العاملة بهدف

اظهار مدى مساهمة اليد العاملة في ارتفاع وانخفاض التكلفة النهائية وذلك من خلال عمل التدقيق في

عدد العمال ومقارنته بالاحتياجات الحقيقية بالمؤسسة لان كل توظيف زائد عن الحاجة هي عبارة عن

مصاريف دون مقابل والتي ترفع من تكاليف الانتاج.

دراسة ديناميكية واسباب تحركات العمال:

يعتبر عدم الاستقرار في العمل والذي يقصد بها تحركات العمال من الاسباب الرئيسية لارتفاع التكلفة

النهائية فيجب تفاديها من احل تقليص مصاريف المستخدمين ويتم ذلك من خلال احصاء الاسباب

المؤدية لهذه التحركات وتحليلها ومعالجتها، لكن هناك بعض الاسباب الموضوعية الخارجة عن نطاق

المؤسسة كالتقاعد، حوادث العمل، الخدمة الوطنية....

¹ نفس المرجع السابق، ص 231-236.

يتم متابعة تحركات العمال عن طريق حساب معامل تحركات اليد العاملة ومقارنته مع السنوات السابقة ومع مؤشر مؤسسات اخرى ان كان بالإمكان ذلك من اجل البحث عن استقرار العمال بهدف تخفيض التكاليف.

معامل تحركات اليد العاملة = عدد العمال المتوقعين/عدد العمال الكلي $\times 100$.

تحديد مستوى انتاجية العمل وديناميكيته:

أ. مستوى انتاجية العمل:

تعتبر انتاجية العمل من العوامل المؤثرة في تخفيض التكلفة ويمكن قياسها بالعلاقة الاتية:

مستوى انتاجية العمل = كمية الانتاج/وقت العمل

وتقاس انتاجية العمل لإنتاج وحدة من المنتج بالعلاقة التالية:

انتاجية العمل = وقت العمل/ كنية الانتاج.

يعبر كلا المؤشرين على فعالية العمل وحسن التنظيم داخل الورشات.

ب. ديناميكية انتاجية العمل:

تتميز عملية مقارنة انتاجية العمل بين مختلف الفترات الحسابية بأهمية كبيرة لأنها تعرفنا بتطورات

الانتاجية، اسبابها ومدى مساهمتها في تخفيض التكلفة النهائية وتحسين الوضعية المالية للمؤسسة،

ويمكن حسابها بالعلاقة التالية:

$$\text{ديناميكية انتاجية العمل (ا)} = (T0/Q0) \times (Q1/T1)$$

حيث:

T0 : ساعات العمل لسنة الاساس.

T1 : ساعات العمل لسنة المقارنة.

Q0 : كمية الانتاج لسنة الاساس.

Q1 : كمية الانتاج لسنة المقارنة.

كما يمكن حساب بالعلاقة التالية:

ديناميكية العمل (A) = القيمة المضافة / عدد العمال.

3.3. التحليل المحاسبي للتكلفة النهائية:

تتميز دراسة وتحليل ديناميكية التكلفة النهائية بمقارنة التكلفة النهائية بهذه الفترة مع التكلفة النهائية للفارة

الماضية ويمكن تقسيم ذلك جزئين هما:

***تحليل ديناميكية التكلفة النهائية:** وتكون بحساب العلاقة التالية:

التكلفة النهائية للمنتجات والخدمات بالنسبة للفترة المقدمة الحالية / التكلفة النهائية للمنتجات والخدمات بالنسبة للفترة السابقة.

***دراسة وتحليل مكونات التكلفة النهائية:** تعتبر التكلفة النهائية مؤشر اقتصادي وعنصر اساسي في

اظهار الربح وذلك عن طريق مقارنته برقم الاعمال فكلما تتخفض المصاريف يرتفع معها الربح والذي

يوجه جزء منه للاستثمار وتوسيع القاعدة الانتاجية وجزء اخر للعمال من اجل تحفيزهم وذلك على شكل

مكافآت.

يتمثل الهدف الاساسي من دراسة وتحليل التكلفة النهائية في معرفة كيفية استعمال نوارد المؤسسة المادية

والبشرية والمالية خلال مختلف العمليات الاقتصادية بالمؤسسة.

المطلب الرابع: واقع التحليل المحاسبي في المؤسسات الجزائرية:

ينعدم التحليل المحاسبي في اغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لعدة اسباب نذكرها بمايلي:¹

* عدم توفر المعلومات الخاصة بمكونات التكلفة النهائية لان هذه التكلفة النهائية لا تحسب اصلا.

* غياب الفكر الاقتصادي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأنها لا تهتم بتحقيق اكبر كمية ممكنة بأقل تكلفة.

* انعدام وجود برامج تدريبية تهتم بموضوع التحليل المحاسبي عامة والتكاليف النهائية خاصة وذلك بسبب اقتنار ممارسة محاسبة التكاليف على كيفية حساب مختلف التكاليف والتكلفة النهائية دون الاخذ بعين الاعتبار التحليل المحاسبي.

* عدم الاهتمام بحساب تكاليف الاستغلال لان الوصاية هي التي تحدد اسعار البيع وتمويل العجز عندما تفوق المصاريف ايرادات المؤسسة.

خاتمة الفصل:

بعد دراستنا لهذا الفصل توصلنا الى مجموعة من الطرق التقليدية والحديثة بحيث لكل واحدة خصائص ومنافع لاستعمالها ويتوقف استغلالها حسب اهداف المؤسسة، كما تطرقنا ايضا الى مختلف الأساليب لتحليل التكاليف التي تعتبر همزة وصل بين محاسبة التكاليف، لنقوم في الفصل القادم دراسة واقع استخدام محاسبة التكاليف كأداة لمراقبة التسيير من خلال مقارنة الجانب النظري الذي تطرنا اليه بالنتائج المتحصل عليها بالمؤسسة محل الدراسة.

¹ يزيد تفرات، ص 230.

الفصل التطبيقي:

واقع محاسبة التكاليف ومراقبة

التسيير بمؤسسة تونيك صناعة

الفصل الرابع : واقع استخدام المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير بمؤسسة تونيك -

صناعة

تمهيد:

في هذا الفصل التطبيقي سنحاول دراسة موضوع البحث على احدى المؤسسات الجزائرية فكانت مؤسسة تونيك -صناعة وذلك بدراسة واقع استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير من أجل معرفة اذا كان للمحاسبة التحليلية دور في مراقبة التسيير بهذه المؤسسة ،فانطلقنا في هذا الفصل من الجانب النظري للمؤسسة من خلال التعريف بها ، هيكلها التنظيمي ، نشاطاتها ...ثم عرفنا مديرتي المحاسبة والمالية ومراقبة التسيير بعدها وضعنا تعريف شامل للمديرتين اللتان محل الدراسة، ثم انتقلنا الى الجانب الذي يتضمن الاطار المنهجي للدراسة بما فيه من تحديد المنهج ، العينة، حدود وأداة الدراسة ،بعدها قمنا بعرض وتحليل نتائج البحث وذلك في المبحث الرابع .

وفي ما يلي عناصر الفصل الثالث :

المبحث الأول : التعريف بمؤسسة تونيك - صناعة.

المبحث الثاني :التعريف بمديرتي المحاسبة والمالية ومراقبة التسيير والاطار النظري للدراسة .

المبحث الرابع : عرض وتحليل النتائج.

المبحث الأول : التعريف بمؤسسة تونيك - صناعة

في هذا المبحث سنقوم بالتعريف بمؤسسة تونيك صناعة عبر تطورها التاريخي ، مهامها نشاطاتها استراتيجياتها وهيكلها التنظيمي.

المطلب الاول: نشأة المؤسسة وتطورها التاريخي

- تأسست المؤسسة ببلدية دالي ابراهيم بالجزائر العاصمة سنة 1988 باسم منشأ جرار Djerar Etablissement نسبة الى مالكا عبد الغني جرار ، كانت هذه المؤسسة فردية تعمل على صناعة وتحويل الورق والكرتون .
- في سنة 1992 تم تأسيس فرع اخر بحيدرة الذي سمي بمؤسسة سنا التي تعمل على استيراد الورق الكرتوني وبيع فضالة الورق وذلك بالتعامل مع تونس .
- في جوان 1998 غيرت مكانها الى بلدية بوسماعيل بولاية تيبازة كذلك اسمها وشكلها القانوني من مؤسسة فردية الى مؤسسة ذات الشخص الوحيد اورل تونيك تعبئة EURL TONIC Emballage بإدارة صغيرة ووحدة انتاجية لصناعة الورق ، الكرتون وعلب الحلويات برأس مال قدره 1.000.000,00 دج.
- في يوم 31 جانفي 1999 تم اضافة فرع اسمه مودل تعبئة Model Emballage لصنع الأكواب برأس مال قدره 100.000,00 دج ، كذلك انشاء مطبعة باسم ELITE Impression

- في 4 جوان 2001 تم إنشاء فرع ثالث للصيانة وتركيب السقائف المعدنية المسماة ب أليسترا تعبئة ALSTRA Emballage وذلك برأس مال قدره 200.100.000,00 دج .
- في 11 سبتمبر 2001 تم تحويل الشكل القانوني للمؤسسة الى شركة ذات المسؤولية المحدودة SARL TONIC بعد زيادة نموها وذلك برأس مال قدره 250.000.000,00 دج ثم تضاعف الى 500.000.000,00 دج .
- في 22 سبتمبر 2003 تأسس الفرع الرابع لشراء وكراء الآلات ألوت الجزائر HAULLOTTE Algérie برأس مال قدره 1.000.000,00 دج بعدها اصبح 51.000.000,00 دج.
- تطورت المؤسسة لتصبح مجمع ل10 شركات ذات مسؤولية محدودة فكان بذلك أول مجمع لصناعة وتحويل الورق والكرتون في منطقة غرب إفريقيا لكن لم يستطع المجمع دفع ديونه اتجاه بنك الفلاحة والتنمية الريفية B.A.D.R الذي تابع المجمع بتهمة الاختلاس فعين حارس قضائي عليها من طرف محكمة سيدي محمد بعد جلسة الجزائر بداية من 2006.
- في 22 ديسمبر 2009 أكدت جلسة المحكمة بالبلدية افلاس المجمع .
- في 6 جانفي 2011 تم أخذ قرار حل المجمع.
- في جوان 2011 تدخلت الدولة من أجل انقاذ المجمع وتم تأميمه بصفة رسمية فحدثت الكثير من التغييرات من بينها :

○ تحويل الشكل القانوني للمؤسسة من شركات ذات مسؤولية محدودة الى شركة مساهمة

SPA

- تسيير المؤسسة عبر اشتراكات الدولة كيمياء - صيدلة (SGP Gephac) .
- تحويل المجمع الى مؤسسة تابعة للمجمع الوطني المختص في الكيمياء ACS .

- زيادة رأس مال الشركة الى 30 مليار دينار .
- تغيير اسم المؤسسة الى : مؤسسة تونيك صناعة EPE Tonic Industrie.
- المقر الرئيسي: المنطقة الصناعة بوسماعيل بولاية تيبازة.
- عدد العمال : حوالي 2400 عامل.
- في ديسمبر 2019 شهدت مؤسسة تونيك بداية من هذا التاريخ حركة احتجاجات كبيرة، فزاد استياء العمال بعد الاعلان عن عجز مالي قدره 10 ملايين دينار في نهاية عام 2019 الذي زاد من تخوفهم للمصير المجهول ، وذلك بسبب عدم دفع اجور العمال التي تجاوزت الاربعة الشهور وتذبذب تزويد الورشات الانتاجية بالمواد الاولية الذي دفع بالعمال الى شن اضراب مفتوح عن العمل بداية من يوم 18 فيفري وذلك بعد انتهاء المهلة التي منحها للإدارة لتسديد أجورهم بعد اللقاء الذي جمعهم مع المدير يوم 2 فيفري، وهذا من اجل رفع صوتهم الى السلطات العليا من اجل التدخل السريع لإنقاذ المؤسسة من الافلاس .
- في شهر ماي 2020 تم الاستئناف التدريجي لنشاط المؤسسة وذلك بتعاون وزارة الصناعة والمناجم ، ادارة المؤسسة ، العمال والشريك الاجتماعي ، بعدها التزم العمال بتوصيات اللقاء الاخير بوزارة الصناعة والمناجم التي من بينها تجميد الاضراب المفتوح عن العمل بداية من 14 جوان 2020.
- بعدها تم اعتماد الكثير من الاصلاحات الكبيرة بالمؤسسة كإعادة هيكلتها، تقليص عدد العمال، دمج العديد من الوحدات الانتاجية وذلك بعد تسجيل فائض في عدد العمال قدره 800 عامل فقررت المؤسسة تسريحهم بصفة تدريجية بالإضافة الى العمل على الاستغلال الامثل لموارد وامكانيات المؤسسة ، كما ركزت المؤسسة أكثر على التصدير فلما تمكنت من اجراء عملية

التصدير التاسعة نحو الهند المتمثلة في تصدير 116 طن من نفايات الكرتون القابل للاسترجاع حققت نموا كبيرا للمؤسسة قدر ب 22% فتخلصت المؤسسة حينها من شبح الافلاس الذي كان يطاردها.

المطلب الثاني : التعريف بمؤسسة تونيك صناعة

1. التعريف بمؤسسة تونيك - صناعة

تونيك صناعة هي مؤسسة عمومية اقتصادية ذات الشكل القانوني شركة مساهمة SPA تابعة للمجمع العمومي المختص في الكيمياء (ACS (Algeria Chemical Specialiste)، المتخصصة في صناعة الورق ، التعبئة وأدوات الكتابة التصويرية وغيرها من النشاطات برأس مال قدره 30.000.000.000,00 دج ،تضم 8 وحدات انتاجية وذلك بعد اندماج العديد من الوحدات ، يبلغ عدد عمالها حوالي 1600 عامل .

البطاقة التعريفية بالمؤسسة:

- رأس المال الاجتماعي الحالي: 30.000.000.000,00 دينار جزائري.
- أنشطة المؤسسة : استرجاع ، إنتاج ، تحويل الورق والكرتون ، كراء وسائل الرفع ووسائل النقل
- المساهم الوحيد للمؤسسة : المجمع الجزائري للكيمياء ACS Spa
- الرئيس المدير العام : زهار عمار
- الموقع : المنطقة الصناعية ببوسماعيل ومنطقة شعبية (ولاية تيبازة).
- المساحة الإجمالية للموقعين : 36,8 هكتار.

2. تركز نشاطات المؤسسة

تتركز نشاطات المؤسسة على موقعين هما:

1. موقع بوسماعيل - ولاية تيبازة - : تقع مؤسسة تونيك صناعة على مساحة قدرها 12,2 هكتار

في المنطقة الصناعية بوسماعيل بما فيها المقر الاجتماعي ، المخزن المركزي ، مخزن المنتجات النصف مصنعة ، والعديد من الوحدات الصناعية المتخصصة في صناعة الكرتون المموج ، التغليف القابل للتكيف ، العلب ، الأظرفة ، الأكياس ، الأكواب ، الجرة البلاستيكية ، الطباعة على الأشياء ، الحماية المدنية كذلك يوجد بالقرب منهم مخزن للمواد الأولية.

2. موقع شعبية - ولاية تيبازة - : تقع المنطقة الثانية لمؤسسة تونيك على مساحة قدرها 24,6

هكتار بمنطقة الونشريس (شعبية) التي تبعد عن المنطقة الاولى بوسماعيل بحوالي 5 كيلومترات ، تحتوي هذه المنطقة على وحدة استرجاع و فرز نفايات الورق، وحدة لصناعة ورق المناديل ،وحدة صناعة ورق لينر، وحدة تحويل ورق المناديل، المستودع الخاضع للجمارك، خزانات المياه، محطة معالجة المياه، محطة الإطفاء .

3. الأهمية الاقتصادية للمؤسسة

بعد تأميم مؤسسة تونيك -صناعة بدأت المؤسسة بإعادة هيكلتها فلاحظ المسؤولون بالمؤسسة الكثير من الأسباب التي تعرقل تطورها المتمثلة في خلل كبير في تسيير الموارد البشرية ، انعدام التنسيق والتنظيم في أنشطة المؤسسة، خلل في مدونة ونظام الأجور ، بالإضافة الى عدم وجود قانون داخلي بالمؤسسة ، فقامت المؤسسة بالعديد من التغييرات من اجل اعادة تنظيم هيكلتها ليلائم المتطلبات بالإضافة الى إقامة سياسة تشغيلية لتحديد العمل وتدريب الموظفين وتأهيلهم من أجل تحقيق الاستجابة

السريعة والفاعلة لمتطلبات المؤسسة ، كما قامت المؤسسة أيضا بالمشاركة في الصالون الوطني للتشغيل والمقاولة الذي كان من يوم 14 الى 15 مارس برياض الفتح بالجزائر العاصمة تحت شعار ملتقى التشغيل 2012، وذلك بهدف إيجاد أشخاص ذوي كفاءة في مختلف الوظائف الهامة كالمالية ، صناعة الورق ومراقبة التسيير .

بعدها تمكنت مؤسسة تونيك - صناعة من التغلب على مشاكلها وإثبات قوتها في سوق التعبئة كما أنها من أكبر المؤسسات الجزائرية حيث تكمن أهميتها في مستوى رضا زبائننا بجودة منتوجاتها ، كذلك المساهمة في امتصاص البطالة حيث يعمل بها ما يقارب 2400 عامل بالإضافة الى حماية البيئة من خلال رسكلة الورق والكرتون وتجنب استيراد الورق لتوفير العملة الصعبة .

المطلب الثالث: مجالات عمل مؤسسة تونيك صناعة واستراتيجياتها

1.مجالات عمل مؤسسة تونيك صناعة

أنشطة الإنتاج: تتمثل في مايلي :

- صناعة ورق المناديل .
- صناعة ورق الكرتون المموج
- صناعة السيليلوز المقولب

أنشطة التحويل : أنشطة التحويل تتمثل في مايلي :

- صناعة صناديق الكرتون المموج
- صناعة الاكياس الورقية كأكياس التسوق صغيرة ومتوسطة، معيارية وخاصة.

- صناعة أعمدة كرتونية للمنتجات كعمود ورق المناديل.
- صناعة مختلف العلب كعلب الجبن ، الكعك ، الأدوية
- صناعة أكواب للمشروبات .
- صناعة الأظرفة ، الصحون الورقية.
- صنع الأغلفة حسب المنتجات .
- تحويل ورق النسيج الرقيق كالورق الصحي وورق المناديل .

أنشطة استرجاع الورق والكرتون : مؤسسة تونيك تقوم باسترجاع الورق والكرتون من أجل تلبية احتياجاتها في التصنيع .

الأنشطة الخدمائية :

- الطباعة الرقمية على الأشياء ، الملابس، السيارات ، اللوائح الاشهارية .
- كراء وسائل النقل ، الرفع والصيانة .

5. استراتيجيات المؤسسة

تعمل مؤسسة تونيك صناعة على إعادة تأهيل منشآتها الصناعية وتكوين عمالها من أجل تحقيق ربح افضل بزيادة حصتها في سوق الورق والتغليف في الجزائر والدول المجاورة ، كما تعمل المؤسسة على الاحترام الأكثر للبيئة.

المحاور الاستراتيجية بالمؤسسة:

الجانب الكيفي :

- تنويع سلاسل المنتجات

- تحسين جودة المنتجات التامة الصنع.
- تثبيت وتأمين عمل أدوات الإنتاج .
- تحسين جودة الورق .
- حماية المحيط والتقييد بالقواعد السارية المفعول .

الجانب الكمي :

- زيادة الإنتاج .
- تحسين تنافسية المؤسسة على المدى المتوسط والقصير .
- زيادة حصة المؤسسة في السوق.
- تعزيز التصدير و تحسين النتائج الاقتصادية بالمؤسسة .

المطلب الرابع : الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الهيكل التنظيمي للمؤسسة هو الإطار الذي يعكس كيفية تنظيم المؤسسة فيظهر المديرية ، الأقسام، الفروع، العلاقات التي تربط بينهم و مهام كل قسم وذلك من أجل تسهيل عملية التسيير ، تقسيم وتنظيم مهام كل فرد في المؤسسة ، إظهار طرق الاتصال الرسمية للعمال كذلك الكشف عن أخطاء التنظيم ازدواجية السلطة أو الوظائف الشاغرة .

فيما يلي عناصر الهيكل التنظيمي لمؤسسة تونيك - صناعة سنة 2018 حسب الملحق رقم 1:

الإدارة العامة : يتمثل عملها في وضع السياسات العامة والخطط الاستراتيجية على المدى الطويل ، المتوسط والقصير ، تحديد الأهداف ، بالإضافة إلى العمل على تحسين صورة ومكانة المؤسسة وذلك من أجل ضمان استمرارية المؤسسة يترأسها المدير العام بالتنسيق مع الإدارات لتحقيق التسيير الجيد لها .

القسم القضائي : تتمثل مهمة هذا القسم في تمثيل المؤسسة لدى السلطات القضائية ، متابعة القضايا التي رفعتها المؤسسة أو المرفوعة عليها و المتعلقة بالمتعاملين معها بالمحيط الداخلي أو الخارجي مثل زبائنها ، الموردون ، العمال

قسم الاتصالات : تتمثل مهمته في تحويل المكالمات الهاتفية الداخلية والخارجية بالمؤسسة.

مديرية مراقبة التسيير والتنظيم : عملها هو تقييم الأداء الفعلي للمؤسسة ومقارنته بالمخطط ، تخطيط العمليات على المدى المتوسط والقصير .

مديرية الموارد البشرية : تتمثل مهام هذه المديرية في توظيف العمال ، تكوينهم ، تنظيم العمل ، مصلحة التربصات وكل ما يتعلق بباقي شؤون العمال .

المديرية المالية والمحاسبية : يتعلق عملها بالتسيير المحاسبي والمالي بالمؤسسة ومعرفة المركز المالي بالمؤسسة ، فهي بمثابة المسير الرئيسي بالمؤسسة وذلك بالتنسيق مع جميع المديريات واستقبال أعمالهم اليومية.

مديرية البحث والتطوير : تتولى هذه المديرية مهمة تسيير وتطوير أملاك المؤسسة .

المديرية التجارية: تتمثل مهمتها الأساسية في تسيير مبيعات المؤسسة والبحث عن طرق لجلب الزبائن إلى المؤسسة.

مديرية التموين: تهتم هذه المديرية بتوفير مستلزمات الإنتاج وتسيير المخزون.

مديرية الاستغلال: تتولى هذه الإدارة من خلال الاشراف على مختلف الوحدات الصناعية والخدماتية بالمؤسسة العمل على الاستخدام الجيد للإمكانات ، كذلك زيادة القدرة الانتاجية من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.

مديرية تسيير النوعية: تكمن مهمتها الرئيسية في مراقبة نوعية مختلف منتجات المؤسسة وذلك بالتنسيق مع ادارة الاستغلال.

مديرية حماية البيئة: هي التي تهتم بحفظ الأمن والسلامة في المؤسسة ، بما فيها الحماية الصناعية ، البيئية، الحراسة وطب العمل .

مديرية الإعلام الآلي : تختص بأنظمة الاعلام الالي والصيانة ، بما فيها تطوير الأنظمة ، مشاريع الإعلام الآلي ، إدارة قواعد المعلومات واستغلال وصيانة معدات الاعلام الالي.

الوحدات الإنتاجية:

1. وحدة استرجاع الورق المستعمل (الورق القديم) : هذه الوحدة متخصصة في استرجاع فضلات الورق والكرتون من بينها الأوراق البيضاء، اوراق الجرائد ، الكرتون، ورق الأرشيف ، قصاصات الورق ، ورق الكرافت ، الكتب...ويتم ذلك بجمعها من مختلف المؤسسات ، المدارس، المحلات. وذلك من أجل استعمالها في الصناعة لتلبية احتياجات المؤسسة، تصل قدرتها الانتاجية الى 100.000 طن في العام .

2. وحدة صناعة السليلوز المقولب : هذه الوحدة تقوم بصنع أطباق البيض من السليلوز وذلك باستعمال فضلات ورق الجرائد ، تصل قدرتها الانتاجية الى 7.500 طن في العام.

3. وحدة الورق المموج : يتمثل نشاط هذه الوحدة في صنع الاوراق الموجهة لصنع الكرتون المموج، ورق تست لينر ، أخدود ورق المقوى أو ما يسمى بلوح الكرتون المموج، ورق التغليف وورق

الأعمدة الكرتونية ، وذلك باستعمال فضلات ورق الكرتون ، ورق كرافت وورق لينر ، تبلغ قدرتها الإنتاجية 80.000 طن في العام.

4. وحدة صناعة وتحويل ورق المناديل:

- ورشة صناعة ورق المناديل: هذه الورشة تقوم بصناعة بكرة ورق المناديل والورق النسيجي وذلك باستخدام فضلات الاوراق البيضاء، بوجه هذا الانتاج بصفة أساسية الى وحدات التحويل ، تصل قدرتها الإنتاجية الى 24.000 طن في العام.

- ورشة تحويل ورق المناديل: هذه الورشة تقوم بتحويل الورق النسيجي الى لفافة الورق الصحي ، لفافة ورق المناديل المنزلية ، ورق مناديل المائدة ، المنديل الورقي، هذه المنتجات قد تكون معيارية (نموذجية) او خاصة ، تصل قدرتها الإنتاجية الى 6.000 طن في العام .

5. وحدة الكرتون المموج : تستعمل هذه الوحدة في إنتاجها ورق لينر لصناعة العلب الكرتونية المتعددة الأحجام لاستخدامها في تعليب المنتجات الصناعية والغذائية كالثلاجة و المكيف الهوائي بالإضافة الى علب لتعليب منتجات مشتقات الألبان كالياغورت والجبن ،تصل قدرتها الإنتاجية الى 45.000 طن في العام .

6. وحدة المطبعة:

- ورشة الطباعة : هي ورشة متخصصة في الطباعة على الأشياء وتحويل الكرتون السميك ، حيث تقوم بصناعة منتجات معيارية كعلب الجبن ، البييتزا ، الحلويات ، إناء

البطاطا المقلية، الصحون، دفتر المذكرات، الكراريس المدرسية.... كما تقوم كذلك بصنع منتجات

خاصة (شخصية) كالعلب الحافظة les étuis ، الصحون الغذائية الخاصة، بطاقة الأسعار ، اللوائح الصيدلانية، غلاف القرص المضغوط، المجلات، الرزنامة....، تقدر القدرة الإنتاجية لهذه الورشة ب 10.000 طن في العام.

- ورشة تركيب الورق: هذه الورشة تقوم بصناعة رزم الورق، الأغلفة، غطاء المائدة، ويضمن خدمة تركيب صناعة الأكواب....تصل قدرتها الإنتاجية الى 6.000 طن في العام.

- ورشة الأعمدة الكرتونية : تقوم هذه الورشة بتحويل ورق لينر الى أنابيب من الكرتون تسمى الأعمدة (mandrins) بقطر متغير من 30 ميليمتر الى 273 ميليمتر، تبلغ قدرتها الإنتاجية 1.800 طن في العام .

- ورشة الأكواب و الجرة البلاستيكية: هذه الورشة تنقسم الى ورشتين ، الأولى لمنتج أكواب القهوة ، المشروبات، المتلجات، وتقديم تزيين للجرة البلاستيكية تصل قدرتها الإنتاجية الى 900 طن في العام، أما الورشة الثانية تتمثل مهمتها في صناعة الجرة البلاستيكية، الأغلفة بالأحجام التالية : 0,5 كلغ، 0,55 كلغ و 1 كلغ ، قدرتها الإنتاجية تصل الى 100 طن في العام.

7. وحدة صناعة الأكياس الورقية (la sacherie) و الطباعة الضوئية

:Hélio/Flexographie

• ورشة صناعة الأكياس الورقية : هي ورشة متخصصة في صناعة أكياس صغيرة ومتوسطة الحجم بأشكال وأبعاد متعددة ، كأكياس الهاليات ، الدجاج المشوي، الزلابية، السندويش، الخبز، الصيدلية، أكياس التسوق، تصل قدرتها الانتاجية الى 8.000 طن في العام .

• ورشة الطباعة الفلكسوغرافية و الطباعة الضوئية **Hélio /Flexo**: تقوم هذه الورشة بصنع مختلف أنواع التعبئة و التغليف للمنتجات الغذائية باستعمال الورق والشريط البلاستيكي والطباعة عليها ،، مثل لوحات الشوكولاتة ، قرون المتلجات، القوفريط، البسكويت ، قدرتها الانتاجية 4.000 طن في العام.

8. وحدة النقل والصيانة: تقوم هذه الوحدة بكراء وسائل النقل، الرفع والصيانة.

المبحث الثاني : التعريف بمديرتي الدراسة والاطار النظري للدراسة

في إطار دراسة موضوع البحث سنقوم في هذا المبحث بالتعريف بمديرية المحاسبة والمالية ومديرية مراقبة التسيير والتنظيم من خلال تقديم الهيكل التنظيمي للمديرتين بالإضافة إلى مهام كل منهما وذلك من أجل تسهيل الدراسة التطبيقية فيما بعد ، كما سنعرض أيضا في هذا المبحث الاطار النظري للدراسة التطبيقية.

المطلب الأول : التعريف بمديرية المحاسبة والمالية

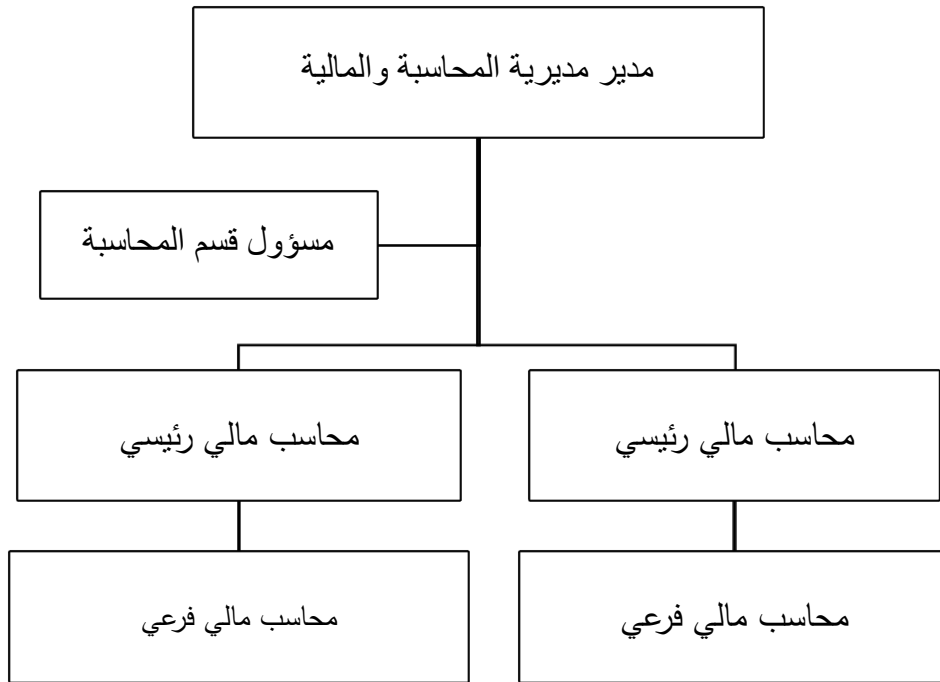
1. تقديم مديرية المحاسبة والمالية و هيكلها التنظيمي:

لمديرية المحاسبة والمالية دور كبير أساسي في ضمان التسيير الجيد للمؤسسة والتسيير الفعال للموارد المالية المتاحة بالمؤسسة.

تتعلق المهام الأساسية لمديرية المحاسبة والمالية بالمحاسبة العامة ، الاستثمارات ، تسيير قروض المشاريع المسجلة في مختلف التخطيطات، كما تعمل أيضا على تسيير الخزينة من حيث توقع المدخلات والمخرجات المالية ، بالإضافة الى تحديد تكاليف المنتجات المصنعة بالمؤسسة .

الهيكل التنظيمي لهذه المديرية يعمل على توحيد الوظائف من أجل الاستغلال الامثل فهي تشمل المحاسبة العامة ، المالية ، العلاقات البنكية ، خدمة الضمان ، خدمة التحصيل، فيما يلي الهيكل التنظيمي لهذه المديرية بهذه المؤسسة :

الشكل رقم 7: الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والمالية



المصدر: من اعداد الباحث بناء على المعلومات المقدمة من طرف احد افراد المديرية

2. مهام مديرية المحاسبة والمالية:

تتمثل مهام مديرية المحاسبة والمالية بمؤسسة تونيك فيما يلي :

- التسجيل المحاسبي لمختلف العمليات المحاسبية .
- التحقق من الوثائق المحاسبية .
- وضع الميزانية المكثفة
- إنشاء G50.
- تسيير قروض الاستثمار .
- تحديد احتياجات التمويل والامكانيات المالية .

- تحديد وتنفيذ سياسة الائتمان المتعلقة بإدارة الزبائن (كمراقبة القدرة على السداد ، الضمانات)
- الكشف عن الضعف المالي واقتراح نصائح للتسيير.
- ضمان الإنتاج والخدمات عند وجود الخطر.
- العمل على استرجاع حقوق المؤسسة اتجاه الزبائن .

المطلب الثاني: التعريف بمديرية مراقبة التسيير والتنظيم:

1. تقديم مديرية مراقبة التسيير والتنظيم وهيكلها التنظيمي

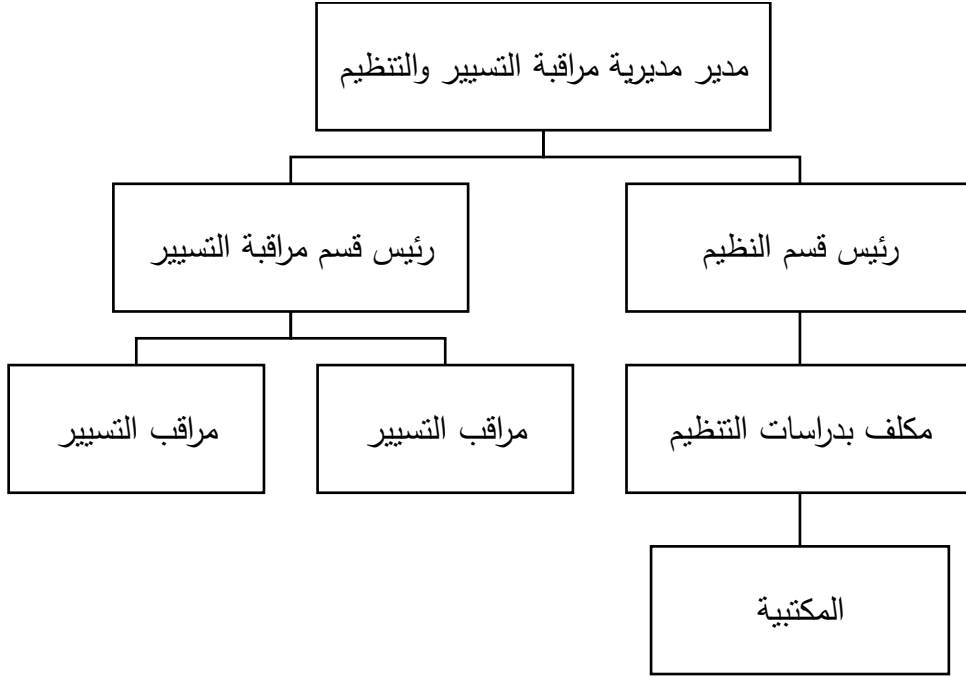
تواجدت مراقبة التسيير بصفة رسمية بالمؤسسة منذ جويلية 2005 ، تعمل هذه المديرية على تحديد وضعية المؤسسة ، الهامش الربحي، المشروع الحالي ، تقييم أداء المؤسسة الفعلي وإجراء المقارنة مع الأداء التخطيطي ، إعداد الخطط والاستراتيجيات ، إظهار الأعمال التي تحتاج للتحسين ، وذلك باستعمال مختلف الأدوات منها اليومية ، الأسبوعية ، الشهرية ، الفصلية ، السداسية والسنوية .

كما تعتبر مراقبة التسيير خزان معلومات المؤسسة وذلك لأنها تقوم بجمع مختلف المعلومات المتواجدة على مستوى كل أقسام المؤسسة، وذلك لاستعمالها في لوحات القيادة وغيرها من المهام .

في إطار اللامركزية في إدارة وحدات الإنتاج ، قامت مديرية مراقبة التسيير والتنظيم بتوزيع مراقبو التسيير على الوحدات الإنتاجية ، كذلك تمكينهم من استعمال نظام معلومات لا مركزي خاص بهم المتمثل في نظام ERP لتسهيل الربط بين مختلف الهياكل وتسهيل المهام .

وفيما يلي الهيكل التنظيمي الخاص بهذه المديرية :

الشكل رقم 8: الهيكل التنظيمي لمديرية مراقبة التسيير والتنظيم



المصدر : دليل مراقبة التسيير بمؤسسة تونيك صناعة.

2. مهام مديرية مراقبة التسيير والتنظيم:

لمراقبة التسيير أهمية كبيرة بالمؤسسة وذلك لقدرتها على متابعة تطورات المؤسسة ، كذلك

الرقابة على الأنشطة لتفادي انحرافها عن أهداف المؤسسة ، نعرض فيما يلي مهام هذه المديرية:

- قياس النتائج المحققة ومقارنتها بما خطط له .
- التأكد من أن الجهود المبذولة تعمل على تحقيق الأهداف .
- مشاركتها في وضع أهداف التوجيه ، تطوير الميزانية وخطة العمل بالنسبة لكل وحدة صناعية .
- إنشاء لوحات القيادة من أجل تسهيل اتخاذ القرارات وعمل ملخصات توضيحية لها.
- وضع نظام معلومات جديد من أجل الرقابة الدورية على :
- *الإنتاج بالكمية والقيمة .

- * المواد الأولية والمواد المستهلكة
- * مخزونات المنتجات التامة الصنع .
- * أرصدة حسابات التسيير والنسب المالية .
- * النفقات العامة.
- حساب الحصة السوقية الشهرية والسنوية بالمؤسسة.
- نقل المعلومات التي تربط أنشطة كل وحدة.
- المشاركة في عمليات الجرد الدورية.
- تشخيص وتحليل الوحدات والمنتجات المتعلقة بها على حسب النشاط الاستراتيجي .
- الرقابة على الاستثمارات والإجراءات الداخلية للتسيير .
- الرقابة الدائمة والمستمرة على كل نشاطات الهياكل التشغيلية والوظيفية كالتأمينات ، الموارد البشرية.
- توعية وتحسيس الموظفين بدور مصداقية المعلومات المتداولة.

المطلب الثالث: المنهج المتبع في الدراسة

لكل دراسة منهج علمي خاص بها يستعمله الباحث من أجل تحقيق الانسجام بين فرضيات البحث وإثباتها ميدانيا ، لهذا تم الاعتماد على المنهج التحليلي لدراسة حالة مؤسسة وذلك لتميز الدراسة بخصائص ومضمون حالة أو ظاهرة واحدة وتحليلها بصورة مفصلة ، وعليه تم استعمال العديد من الطرق من طرفي كباحثة في إطار البحث العلمي وذلك من خلال إجراء البحث عن مؤسسة تمكنني من دراسة

واقع استخدام المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير لدراسة دور المحاسبة التحليلية ، كذلك اجراء المقابلات مع الأشخاص الذي لهم علاقة بالموضوع ، لهذا تم استعمال ذلك المنهج محل الدراسة في المؤسسة، كما تم الحرص على جلب كل الوثائق المتعلقة بالموضوع والتركيز كذلك على التوثيق والملاحظة أثناء أو بعد المقابلة ، كما تم اجراء المقابلة مع جميع الذين لديهم علاقة بالموضوع بالإضافة الى طلب إجراء المقابلة مع الإدارة العامة أو الرئيس المدير العام للمؤسسة لكن تم رفض توجيهي إليهم، بعدها قمت بالتحليل استنادا على بيانات المقابلات والزيارات الميدانية بالمؤسسة وذلك من خلال استعمال أساليب علمية وموضوعية من أجل دراسة واقع استخدام المحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير بمؤسسة تونيك - صناعة.

المطلب الرابع: عينة وأداة الدراسة:

1. عينة الدراسة:

من أجل دراسة واقع استخدام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير بمؤسسة تونيك - صناعة والحصول على أكبر قدر من المعلومات وصحتها تم اجراء المقابلة مع عينتين .
العينة الأولى تتمثل في أفراد من مديرية المحاسبة و المالية، مجموع عددهم هو ستة أشخاص حيث تم اختيار هذه العينة بناءا على ارتباط الموضوع بهم كما تم التركيز على إجابات الشخصين اللذين كانا يعملان في قسم المحاسبة التحليلية سابقا بعد أن كانوا أربعة أشخاص رحل اثنان منهم عن المؤسسة وبقي اثنان منهم بالمؤسسة احدهما يعمل محاسب بالمديرية والآخر يعمل بوحدة انتاجية، أما العينة الثانية

فتضم أفراد مديرية مراقبة التسيير الذين يبلغ عددهم ثلاثة أفراد ، كما تم التركيز على إجابات مدير مديرية مراقبة التسيير وذلك لأقدميته في المديرية وخبرته في المجال.

2. أداة الدراسة :

تم استعمال المقابلة في هذه الدراسة كأداة رئيسية أساسية للدراسة وذلك عبر نوعين من المقابلة :

المقابلة الأولى : هي المقابلة الخاصة بأفراد مديرية المحاسبة والمالية ، تتضمن خمسة أسئلة تتعلق

بالمحاسبة التحليلية وسؤال واحد منها يربط المحاسبة التحليلية بمراقبة التسيير ، بالإضافة الى السادس

المتمثل في طلب الوثائق التي تبين طريقة حساب التكاليف بالمؤسسة.

المقابلة الثانية : هي المقابلة الخاصة بأفراد مديرية مراقبة التسيير تتضمن ستة أسئلة تتعلق بمراقبة

التسيير والمحاسبة التحليلية بالمؤسسة ، بالإضافة الى السابع المتمثل في طلب وثائق تبين أدوات مراقبة

التسيير المستعملة بهذه المؤسسة .

المبحث الثالث : عرض وتحليل نتائج الدراسة

سنحاول في هذا المبحث عرض وتحليل نتائج الدراسة بهدف اسقاط مكتسبات الجزء النظري على الجزء التطبيقي.

المطلب الأول: عرض نتائج المقابلة الأولى :

كانت إجابات المقابلة الأولى الخاصة بأفراد مديرية المحاسبة والمالية كمايلي :

1. بالنسبة للسؤال المتمثل في متى تم اعتماد المحاسبة التحليلية بالمؤسسة كانت الاجابة منذ سنة 2013، حيث بدأ استخدامها من طرف وحدتي الورق المموج والطباعة وذلك باستخدام نظام خاص بهما سمي ب Ema -Pack ، بعدها تم وضع قسم خاص بالمحاسبة التحليلية على مستوى مديرية المحاسبة والمالية يتولى تطبيق محاسبة التكاليف لجميع الوحدات الصناعية بالمؤسسة وذلك باستخدام برنامج اكسل ، أما بالنسبة للسؤال المتعلق بأهمية المحاسبة التحليلية بمؤسسة تونيك - صناعة فكانت الاجابة أنها تكمن في حساب سعر تكلفة المنتجات لتحديد سعر البيع.

2. بالنسبة للطريقة المستعملة في المحاسبة التحليلية فتبين من خلال الوثائق المقدمة أنها طريقتي التكلفة الكلية والتكلفة المباشرة، حيث كان أفراد القسم المكون من أربعة أشخاص يقومون بالتنقل المستمر بين الوحدات الانتاجية من أجل جمع المعلومات المتعلقة بمحاسبة التكاليف ، ثم يقومون بتقسيمها وتصنيفها في جداول الأعباء المباشرة وأخرى غير مباشرة من

أجل تنظيمها حسب الطريقة المستعملة من خلال استخدام برنامج اكسل ، وذلك بصفة دورية سداسية وسنوية.

3. بخصوص السؤال المتعلق بتاريخ التخلي عن المحاسبة التحليلية فكان الجواب بداية عام 2019.

4. أما في ما يخص السؤال المتعلق بسبب التخلي عن المحاسبة التحليلية فكانت الأجوبة كلها أنهم ليس لديهم إجابة عن هذا السؤال ماعدا اجابة واحدة تقول أنها بسبب تطبيق قرار اللامركزية في تحديد أسعار المنتجات، بالتالي أصبحت كل وحدة انتاجية تقوم بحساب التكاليف باستقلالية وتحديد السعر الذي يناسبها.

5. بالنسبة للسؤال المتعلق باستعمال المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير فكانت أغلب الإجابات بنعم إلا واحدة ، اما المتعلقة بنعم فيتبين من خلال اجاباتهم أنهم كانوا يجيبون على حسب معرفتهم العامة بمراقبة التسيير وليس على دراية بمراقبة التسيير بمؤسسة تونيك - صناعة ، أما الذي أجاب بلا فكان على دراية بها لأنه كان يعمل بقسم المحاسبة التحليلية .

6. نماذج عن كيفية تطبيق المحاسبة التحليلية بمؤسسة تونيك - صناعة بالملاحق ذات الرقم :

المطلب الثاني : عرض نتائج المقابلة الثانية :

كانت إجابات المقابلة الثانية المتعلقة بأفراد مراقبة التسيير كما يلي :

1. بالنسبة للسؤال الأول المتعلق بدور مراقبة التسيير بمؤسسة تونيك - صناعة فكان الجواب هو تقديم معلومات للمديرية العامة بعد جمع المعلومات ، وتحليلها ودراستها من أجل مساعدتها في اتخاذ القرار .

2. أما الجواب المتعلق بالكيفية التي تتم فيها مراقبة التسيير بمؤسسة تونيك - صناعة فكانت أن مراقبة التسيير تنطلق من الوحدات الانتاجية عبر جمع المعلومات من مختلف أقسامها كذلك من جميع المديريات عبر لوحات القيادة على نوعين من النماذج الأول خاص بالوحدات الإنتاجية والنموذج الثاني خاص بالمديرية يتم فيها جمع لوحات القيادة لجميع الوحدات الانتاجية بصفة يومية ، اسبوعية ، شهرية ، فصلية ، سداسية وسنوية بعدها يتم تحليل معلوماتها عبر تقارير شهرية ، فصلية، سداسية وسنوية ، بالإضافة الى إعداد الموازنات التقديرية والرقابة عليها وذلك بداية من الفصل الأخير من السنة وذلك بجمع المعلومات الخاصة بها انطلاقا من الوحدات الانتاجية والمديريات الاخرى باستعمال النتائج الفعلية المحققة خلال الفصول الثلاثة الأولى التي يتم أخذها بعين الاعتبار ليتم من خلالها وضع تقديرات الفصل الاخير مع الأخذ بعين الاعتبار كذلك لتغيرات الظروف الداخلية والخارجية المحيطة بالمؤسسة كأزمة كوفيد.

3. فيما يخص السؤال المتعلق بأهمية المحاسبة التحليلية بمؤسسة تونيك - صناعة فكان الجواب أنها تكمن في حساب سعر التكلفة واتخاذ القرارات التسعيرية بالمؤسسة.
4. أما جواب السؤال عن سبب التخلي عن المحاسبة التحليلية فكانت الأجوبة إما نفي التخلي عن المحاسبة التحليلية وانه تم ادماجها مع قسم المحاسبة العامة واجابة اخرى بعدم معرفة السبب.
5. أما بخصوص السؤال المتعلق باستعمال مراقبة التسيير لمخرجات المحاسبة التحليلية فكان الجواب بنفي استعمالها، ثم سؤال اخر عن استعمال المحاسبة التحليلية في الموازنات التقديرية فكان الجواب بالنفي وأن المديرية تستعمل معلومات تأتيها من مديرية المحاسبة والمالية .
6. فيما يتعلق بسبب عدم استعمال مراقبة التسيير فقد كان الجواب أن هذه الأدوات المستعملة صادرة من مجلس الإدارة وليست من اختيارهم.
7. نماذج للأدوات المستعملة في مراقبة التسيير في الملاحق : رقم 5، 6، 7.

المطلب الثالث : تحليل نتائج المقابلة

سنحاول قدر المستطاع تحليل النتائج بمنطقية وموضوعية لمحاولة الوصول إلى نتائج البحث:

- فيما يخص تاريخ بداية استعمال المحاسبة التحليلية الذي كان عام 2013، وهذا بعد تأميم المؤسسة واستقرارها، يظهر ذلك عدم اهتمام مؤسسة تونيك سابقا بالمحاسبة التحليلية بسبب عدم معرفة قيمتها الحقيقية كذلك لعدم اجباريتها.

- بالنسبة لأهمية المحاسبة التحليلية بالمؤسسة التي تكمن في حساب سعر التكلفة واتخاذ القرارات التسعيرية فقط، هي إجابة منطقية ويظهر ذلك من خلال دورتها الطويلة سداسية وسنوية واستعمالها طرق تقليدية بسيطة المتمثلة في طريقتي التكلفة الكلية والتكلفة المباشرة ، كما يعكس ذلك عدم وجود الاقتناع الكافي بأهمية المحاسبة التحليلية في هذه المؤسسة.
- تستعمل المؤسسة طريقة التكلفة الكلية ، هذه الطريقة التي تعمل على تحميل جميع التكاليف لحساب التكلفة النهائية ، ومن مزايا هذه الطريقة انها تستخدم في تقييم المخزونات وتحديد سعر البيع و مساهمتها في اتخاذ القرارات كقرار الانتاج وهذا ما تعتمد عليه المؤسسة لكن هناك مزايا اخرى لا تعتمد عليها المؤسسة فهي تعتبر أيضا اداة للرقابة على التكاليف من خلال مقارنة النتائج الفعلية مع التكاليف المعيارية المحددة مسبقا لاستخراج الانحرافات وتحليلها من اجل تقييم الاداء وتحديد المسؤول عن هذه الانحرافات لتصحيحها ، بالإضافة الى أنها تمكن من معرفة اعباء كل قسم متجانس رئيسي وتحليل التكاليف حسب مراكز المسؤولية بهدف معرفة مساهمة كل مركز في نتيجة المؤسسة، كما انها تساعد ايضا على التسيير العقلاني وتحقيق المسؤولية اللامركزية وتمكن كذلك من تتبع تطور تكاليف المنتجات خلال مسار الانتاج والبيع وخلال تتالي دورات المحاسبة التحليلية لمعرفة تطور هذه التكاليف، اتجاهها واسباب ارتفاعها وانخفاضها، اذن فهي رغم قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل الا ان لها دورا هاما في مراقبة التسيير، لكن المؤسسة لا تعي هذا الدور كما انها لا تستطيع الاستغلال الجيد لهذه الطريقة لطول دورة محاسبة التكاليف اضافة الى ذلك هي لا تعتمد على التقسيم العقلاني للتكاليف الغير مباشرة فالمؤسسة تقسم اعباءها الغير مباشرة على مراكز تحليل تتضمن بعض الاقسام الاساسية فقط والتي تضم فقط الورشات الانتاجية مقسمة حسب الآلات المستعملة في الانتاج والتحويل،

فهي تعتمد في تقسيمها لهذه الاعباء على ابقاء حسابات الاعباء كما هي وتقوم بتوزيع هذه الاعباء من خلال نسب مئوية على مراكز تحليل تحتوي فقط على ورشات التصنيع والتحويل فهي اذن تعتمد في تصنيف التكاليف الغير مباشرة على حسابات الاعباء بدل مراكز التحليل وبذلك فهي لا تستطيع الرقابة على مراكز المسؤولية هذه لعدم عقلانية التقسيم ومنه لا توجد محاسبة المسؤولية بالمؤسسة يمكن ارجاع سبب هذا التقسيم المعتمد من طرف المؤسسة الى الحجم الكبير للمؤسسة الذي يصعب من عملية التقسيم فيجب على المؤسسة اعادة النظر في تقسيم الاعباء الغير مباشرة اذا ارادت مستقبلا استعمالها كأداة لمراقبة التسيير بالإضافة الى تقليص مدة الدورة فهي طويلة جدا واستخدام التكاليف المعيارية بالتوازي مع التكاليف الفعلية.

- بالنسبة للطريقة الثانية المتمثلة في طريقة التكاليف المباشرة، فهذه الطريقة تستخدم اساسا في المؤسسات لغرض تسهيل عملية تحديد الاسعار حيث يتم تحميل الاعباء المباشرة فقط في التكلفة النهائية للمنتوج، فيتم تحديد سعر البيع على اساس هذه التكلفة ومن خصائص هذه الطريقة ثبات تكلفة الوحدة الذي يساهم في الاعتماد عليها لمدة وهذا يوافق مدة دورة محاسبة التكاليف بهذه المؤسسة، لكن المعلومات المقدمة من طرف هذه الطريقة غير مجدية خارج اطار التسيير، فهي لا تقدم معلومات فعلية صحيحة يمكن للإدارة الاعتماد عليها سواء في التخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات الصحيحة.

- يمكن القول ان عدم استعمال محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير نظرا لعدم الوعي بأهميته وعدم ادراك دوره كأداة لقياس وتقييم الاداء وتحليل الانحرافات من منظور التكاليف من اجل النجاح في ظل سوق تنافسي مثل السوق الذي يضم هذه المؤسسة، فالمؤسسة في ظل ظروف وباء كورونا حتما قد انخفض نشاطها وبالتالي قلت ارباحها، كما انها منذ ما يزيد عن العام كانت على وشك

الافلاس، فيمكن القول ان المؤسسة مهددة في ظل استمرار تفشي الوباء لذلك يلزم على المؤسسة التحكم في تكاليفها من اجل تحسين الاداء بهدف رفع حصتها السوقية وزيادة ارباحها، كما يمكن ايضا ارجاع سبب عدم استعمالها لكونها مؤسسة عمومية لكن لا يعتبر هذا عاملا مؤثرا على ذلك بالإضافة الى ان اغلب المؤسسات الجزائرية لا تستخدم محاسبة التكاليف كأداة لمراقبة التسيير، يمكن تفسير عدم استعمالها بالمؤسسات الجزائرية عامة وبمؤسسة تونيك صناعة خاصة الى عدة اسباب نذكر منها انعدام الفكر الاقتصادي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية فهي لا تهتم بتحقيق اكبر كمية ممكن كسبها بأقل تكلفة، عدم اهتمامها بحساب تكاليف الاستغلال بسبب الوصاية التي تحدد اسعار البيع وتقوم بتمويل العجز في حالة ارتفاع المصاريف عن ايرادات المؤسسة، بالإضافة الى انعدام وجود برامج تدريبية لها اهتمام بهذا الموضوع عامة والتكاليف النهائية خاصة وذلك لان ممارسة التكاليف بالمؤسسات الجزائرية تقتصر فقط على كيفية حساب مختلف التكاليف والتكلفة النهائية بدون الاخذ بعين الاعتبار للتحليل المحاسبي.

- فيما يتعلق بتاريخ الاستغناء عن المحاسبة التحليلية الذي كان بداية عام 2019 ، يمكن ترجيح السبب الى التوجه نحو اللامركزية في اتخاذ القرار فأوكلت مهمة المحاسبة التحليلية الى الوحدات الانتاجية، لكن هذه الوحدات لم تضم هذه المهمة بعد الى مهامها ، كما يمكن القول ان المؤسسة لم ترى أهمية للمحاسبة التحليلية خاصة انها تستعمل فقط لحساب السعر لذلك قررت المؤسسة التخلي عنها.
- تستخدم المؤسسة ادوات مراقبة التسيير المتمثلة في الموازنات التقديرية ولوحة القيادة فحسب اطلاع الباحث على وثائق بالمؤسسة كالتقرير الدوري فلوحة القيادة بهذه المؤسسة تتضمن كذلك

المحاسبة المالية التي تظهر من خلال استخدام الميزانية وجدول حسابات النتائج بالإضافة الى الرقابة الموازناتية.

- يتم استخدام نظام ERP بمصالح مراقبة التسيير على مستوى الوحدات الانتاجية لكن لا يتم استخدامه على مستوى مديرية مراقبة التسيير بالمؤسسة بحيث يتم الاعتماد فقط على برنامج اكسل وبذلك فإن الموازنات التقديرية التقليدية التي تستعملها المؤسسة انسب في هذه الحالة من استخدام بطاقة الاداء المتوازن لأن هذه الاخيرة يكون استعمالها افضل عند استخدام نظام ERP وهذا لا يتوافق مع حالة هذه المؤسسة، لكن حجم المؤسسة يقودها الى استعمال ادوات اخرى خاصة الادوات الغير المالية كبطاقة الاداء المتوازن هذه وذلك بسبب تعقد مهام المؤسسة الذي يزيد من التنظيم، التخطيط والرقابة بالإضافة الى زيادة الاستخدام اكثر لنظام المعلومات والرقابة المتطورة الذي يؤدي الى تنوع وتعقد ادوات مراقبة التسيير بمثل هذه المؤسسات، لذلك على مؤسسة تونيك استخدام نظام ERP على مستوى مديرية مراقبة التسيير وتنوع ادواتها واستخدام كذلك الادوات الغير مالية ضمن الياتها، لكن على ان تكون الادوات التي ستضيفها ارباحها اكبر من خسائرها حتى يكون النظام فعالا.

- بالنسبة لدور مراقبة التسيير بالمؤسسة لازالت كلاسيكية حيث تقتصر على مجال تنفيذ الاستراتيجية او ما يصطلح عليه نشر الاستراتيجية وذلك في اطار الرقابة الموازنية وتخصيص الموارد وقياس الاداء ومنه مراقبة التسيير تعمل على التأكد من تنفيذ الاستراتيجية الموضوعة فقط وليس على المشاركة في اعدادها، وبهذا يمكن القول ان المفهوم الجديد لمراقبة التسيير لازال غريبا بالنسبة للمؤسسات الجزائرية.

خاتمة الفصل:

ختاماً، بعد دراسة الجزء التطبيقي من خلال دراسة الفرضيات المتعلقة باستخدام المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير وذلك من أجل دراسة دور المحاسبة التحليلية بمراقبة التسيير في هذه المؤسسة مستخدمة المقابلة في ذلك، فتوصلنا في الأخير الى عدم استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير بهذه المؤسسة بذلك نستنتج انه ليس للمحاسبة التحليلية دور في مراقبة التسيير بمؤسسة تونيك صناعة، ومنه المؤسسة لا ترى أهمية لاستعمال المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير كما يمكن القول انه ليس لديها الافتتاح والوعي الكافي بأهميتها الحقيقية في المؤسسة فهي تحصرها في تحديد الاسعار فقط بينما يمكنها أيضا تقييم اداء المؤسسة وتمكنها من التحكم فيه من أجل النجاح في المنافسة وبالتالي رفع حصتها السوقية ومنه ترتفع مبيعاتها ، أرباحها ومعدل نموها.

الخاتمة العامة

الخاتمة:

لقد تمكنت محاسبة التكاليف من امتلاك اهميتها الكبيرة بالمؤسسة حتى مع التطورات الحاصلة في الادوات فعملت محاسبة التكاليف على مواكبة هذه التطورات بابتكار طرق جديدة وتحديثات لها من اجل الاستجابة لمتطلبات البيئة الاقتصادية لتبقى محافظة على مكانتها في المؤسسة خصوصا استخداما كأداة لمراقبة التسيير رغم التطورات الحاصلة في ادوات هذه الاخيرة الا انه لا يمكن الاستغناء عنها لما لها من اهمية خاصة لا تعوض ، لكن الواقع العملي للمؤسسات الجزائرية يختلف كل البعد عن الجانب النظري فنلاحظ اهمال كبير لمحاسبة التكاليف لعدم ادراكهم لدورها وأهميتها في مراقبة التسيير حتى بالنسبة للأسس والطرق التي تقوم عليها.

نتائج الدراسة:

- مراقبة التسيير هي مجموعة من العمليات التي تهدف الى قياس وتقييم الاداء من اجل تحسينه، اذا مراقبة التسيير تعمل على قيادة الاداء بالمؤسسة وذلك من خلال العديد من الادوات منها التقليدية المتمثلة في المحاسبة العامة وذلك عن طريق تحليل الانحرافات المتعلقة بالقوائم المالية كميزانية المؤسسة او جدول حسابات النتائج، بالإضافة الى اداة محاسبة التكاليف التي تعمل على حساب التكاليف الفعلية ومن ثم مقارنتها بالتكاليف المعيارية لاستخراج الانحرافات وتصحيحها والتحكم فيها، ايضا تستخدم مراقبة التسيير نظام المعلومات كنظام تخطيط موارد المؤسسة ERP والتحليل المالي الذي هو عبارة عن مؤشرات مالية من اجل الرقابة عليها، أما الادوات الحديثة فنذكر لوحة القيادة الشهيرة ولما لها من دور في قياس الاداء المالي وتحسينه بالإضافة الى بطاقة الاداء المتوازن التي تهتم بقياس الاداء من الجانب الغير المالي ولوحة قيادة رأس المال الفكري باعتبارها العامل الاساسي المحرك بالمؤسسة.

- محاسبة التكاليف هي تقنية محاسبية تعمل على حساب التكلفة النهائية للمنتج او الخدمة والتي توجه لعدة اغراض لعل اهمها استخدامها في مراقبة التسيير ، حيث يتوقف استخدام مراقبة التسيير لمحاسبة التكاليف على الطريقة المستخدمة كطريقة الاقسام المتجانسة التي تساهم في الرقابة على مراكز المسؤولية من خلال تحليل التكاليف حسب هذه المراكز فتساعد على تحديد المركز المسؤول عن الانحراف لتصحيحها، بالنسبة لطريقة التكاليف على اساس الانشطة فهي تساهم في الرقابة على التكاليف حسب مساهمة كل نشط وتقوم على التوزيع العادل للتكاليف، فيمكن للمؤسسة استخدام عدة ادوات وذلك حسب الاغراض التي تهدف اليها المؤسسة من استعمالها لمحاسبة التكاليف.

اختبار الفرضيات

- بخصوص الفرضية الاولى فقد توصلنا من خلال دراستنا الى نتيجة مفادها ان المؤسسة لا تستعمل محاسبة التكاليف كأداة لمراقبة التسيير فهي لا ترى أهمية لها ولا تدرك مضمونها جيدا.
- من خلال الدراسة الواقع التطبيقي تبين ان استخدام محاسبة التكاليف بهذه المؤسسة يقتصر فقط على تحديد السعر حيث تستعمل طريقتي التكلفة الكلية والمباشرة، اما بالنسبة لمراقبة التسيير فيوجد قسم خاص بها يقوم على قيادة الاداء بالمؤسسة من خلال استخدام لوحة القيادة، الموازنات التقديرية والمحاسبة المالية.
- يمكن استخدام محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير من خلال عدة اساليب وادوات من بينها التكاليف المعيارية وذلك بمقارنتها مع التكلفة الفعلية، كذلك التحليل المحاسبي واسلوب تحليل نقطة التعادل بالإضافة الى اسلوب التحليل الاستراتيجي للتكاليف الذي يضم مجموعة كثيرة من الاساليب كأسلوب تحليل القيمة لهذا التحليل الذي يتجاوز التحليل المحاسبي في كونه لا يقتصر

فقط على التكلفة بل ينظر الى التحليل من الجانب الاستراتيجي اما بالنسبة للمؤسسية محل الدراسة فهي لا تستخدم أي اسلوب لكونها لا تستخدم محاسبة التكاليف كأداة لمراقبة التسيير.

التوصيات:

استنادا على نتائج الدراسة النظرية والتطبيقية، يمكن مجموعة من العناصر لتحسين وضعية المؤسسة نذكرها في مايلي:

- على المؤسسة العودة الى استخدام محاسبة التكاليف بالمؤسسة واستعمالها كأداة لمراقبة التسيير بالمؤسسة.
- اعطاء المحاسبة التحليلية مكانتها الحقيقية والبحث عن طرق حديثة تلائم أنشطة المؤسسة من بينها طريقة TD-ABC فهي غير مكلفة، سهلة التحديث بالإضافة الى سهولة المراقبة بها وذلك من اجل تسيير افضل للتكاليف.
- العمل على توعية افراد المؤسسة بأهمية استخدام نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة.
- عمل دورات شاملة لمحاسبة التكاليف لمسؤولي المؤسسة وموظفي قسم محاسبة التكاليف بالمؤسسة.
- استخدام طرق تكاليف مناسبة للمؤسسة بحيث تخدم اغراضها كالرقابة بحيث يكون العائد من استعمال هذه الطريقة اكبر من تكلفتها حتى مناسبة للمؤسسة.
- تقليص دورة حساب التكاليف الى شهريا مثلا حتى يسهل من عملية الرقابة والتصحيح.
- استخدام التكاليف المعيارية بالتوازي مع التكاليف الفعلية.
- العمل على تجسيد نظام محاسبة المسؤولية كأداة من ادوات محاسبة التكاليف لخدمة اغراضها.

- استخدام طرق محاسبية حديثة لمحاسبة التكاليف كطريقة ABC او من الافضل طريقة PF
- ABC التي تساهم بشكل كبير في الرقابة على التكاليف نظرا لاحتوائه على نظام تكاليف معيارية ذاتي كخطوة من خطوات تطبيقه فيقوم بتحليل الانحرافات حسب الانشطة.
- البحث عن اساليب جديدة لمراقبة التسيير من اجل تحقيق فعالية اكبر كاستخدام بطاقة الاداء المتوازن.

آفاق الدراسة :

- نظرا لاتساع الموضوع فلا يمكن للباحث في هذا الموضوع التطرق الى كل الجوانب في هذا البحث، منه ما تم تلخيصه ومنه ما تم الاستغناء عنه نظرا لضخامة حجم المعلومات، ونظرا لذلك يمكن ان نقترح بعض المواضيع التي لها صلة بالموضوع لتطرق الباحثين لها في المستقبل ، نذكر منها هذه المواضيع:
- مساهمة اسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية.
 - تطبيق التحليل المحاسبي واثره في تحسين الاداء بالمؤسسة.
 - فعالية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة المرتكز على الاداء في الرقابة على التكاليف.
 - دور محاسبة التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت في تخفيض التكاليف.
 - دور التحليل الاستراتيجي للتكلفة في تنافسية المؤسسة.
 - اثر تطبيق لوحة قيادة رأس المال الفكري على تحسين الاداء بالمؤسسة.
 - دور المحاسبة الرشيقة (أساليب تخفيض التكاليف) في ربحية المؤسسة.

المراجع

مراجع الكتب:

- اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، دار الحامد، عمان، 2006.
- اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، جامعة عمان الاهلية، الطبعة الثانية، 2008، ص165.
- اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2006.
- اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، الطبعة الاولى، دار حامد للنشر، الاردن، 2006.
- جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية رقابة وااثبات، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
- رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009.
- زكرياء فريد عبد الفتاح، محاسبة التكاليف دراسات نظرية وتطبيقية، الدار الجامعية، سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير ادواته ومراحل اقامته بالمؤسسة الاقتصادية.
- سيد عطا الله السيد، المفاهيم المحاسبية الحديثة، دار الراية، الطبعة الاولى، 2009.
- عبد التواب عبد اللطيف حجاج ، دور المفهوم العلمي للرقابة على التكاليف في ترشيد بعض وظائف ادارة المشروع، المؤتمر العلمي، بغداد 1975.
- عبد الحي مرعي، التكاليف في مجال التخطيط والرقابة، مكتبة الاشعاع الفنية، 1999.
- عبد الحي مرعي واخرون ، محاسبة التكاليف(القسم الثاني)، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2001.
- علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
- كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية- منهج علمي وعملي-، دار اثراء للنشر والتوزيع، الاردن، 2008
- مجدي عمارة، دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف ، ليبيا، 1996.
- محمد احمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الاداري، دار النهضة العربية، بيروت، بدون تاريخ.
- محمد عادل الهامي، محاسبة التكاليف الفعلية الاسس العملية والعلمية، مكتبة عين الشمس، القاهرة ، 1989.

ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الطبعة الثانية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994.

ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير - المحاسبة التحليلية- الجزء الاول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999

ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والاداء بالمؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، 2010

يزيد تفرات، محاسبة التكاليف ودورها في تقييم الاداء، الطبعة الاولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2018.

الفرنسية:

- 1.Charles hornngren, etcd' autre comptabilité de gestion, traduit par georges langlois, 3é édiotion, pearson education, paris, 2006.
- 2.Cretal, j.p.Jolivet, analyse et contrôle des coûts, boulet, publi-union,paris, 1975.
- 3.G.Melyon, Comptabilité analytique, 2 éd, Edition Donod, Paris, 2001.
- 4.Grandguillot, B.F (2013), l'essentiel du contrôle de gestion, paris : coilino lextenso édition, 2013.
- 5.Pierre lauzel, Robert Teller, le contrôle de gestion et budgets, 4eme édition, Edition Sirey, Paris, 1986.
- 6.Schmaidt.J et al, les grands auteurs en organisation, Bordas, Paris, 1980.

مذكرات واطروحات:

- 1.بلال بوناب، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الانتاج ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.
2. حكوم حنان، الطرق الحديثة لحساب التكاليف، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة د.الطاهر مولاي سعيدة، 2013.

3. زكرياء مكرطار، تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكايمي، قسم العلوم المالية والمحاسبة ، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، 2018.
4. سلاف بن قدور، اقتراح نظام مراقبة التسيير في مؤسسة اقتصادية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر في العلوم التجارية والمالية، تخصص مراقبة التسيير، المدرسة العليا للتجارة، القليعة، 2018.
5. عبد الحق عطوط، دور محاسبة التكاليف في دعم الاستراتيجية التنافسية للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013.
6. عبد الله قويدر الواحد، دور مراقبة التسيير في تحسين اداء المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص ادار الاعمال، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2007.
7. فلاح عثمان، دور مراقبة التسيير في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج ضمن متطلبات شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2016
8. لمياء كرازدي، مدى مساهمة الموازنات التقديرية في تفعيل نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة نهاية الدراسة مقدمة الحصول على شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص مراقبة التسيير، المدرسة العليا للتجارة ، القليعة، 2018.
9. نوال مرابطي، اهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2006.
10. هدى معرف، استخدام نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي العلوم التجارية، تخصص: محاسبة ومالية، جامعة ام البواقي، 2017.

11. AIDLI Thiziri, MOUHOUBI Bahia, la comptabilité analytique : rôles et objectifs, mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de master en sciences de gestion, spécialité finance et comptabilité, option : comptabilité, contrôle et audit, Université Abderrahmane Mira de Bejaia, 2013.

المقالات

الحاج عرابية ، محمد زرقون، اهمية تطبيق طريقة التكلفة المحددة (Methode des coûts spécifiques) في المؤسسات الاقتصادية، مجلة (المدير)، جامعة ورقلة، المجلد 2، العدد 02، سنة 2015.

العونية بن زكورة، "اهمية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية بين التفصيل النظري والممارسات التطبيقية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، جامعة مصطفى إسطمبولي معسكر -الجزائر-، المجلد 04، العدد 02، 25 ديسمبر 2019.

الياس صالح، سعدية بن احمد، دور الادوات الحديثة لمراقبة التسيير في التحسين المستمر لأداء المؤسسة، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الاول، بدون تاريخ.

محمد الصديق الفضيل، اسلوب التكلفة المستهدفة كبديل متقدم لتحليل وتخفيض التكلفة، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والادارة، جامعة لونيبي علي -البلدية 2-الجزائر، المجلد 05، العدد 01، 03-06-2021.

محمد عز الدين نعمون، "تطور اختصاص وممارسات مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية"، مجلة ابعاد اقتصادية، المجلد (10)، العدد (1)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 3، 30 جويلية 2020.

محمد عز الدين نعمون، "محددات اختيار ادوات مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية"، مجلة الميادين الاقتصادية، المجلد (02)، العدد (01)، جامعة الجزائر 3، الجزائر. 2019.

محمد هيثم الدبس، نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت TD-ABC كأساس لاتخاذ القرارات الرشيدة، رسالة لاستكمال الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، 2014.

مصطفى الباهي، الادوات الحديثة لمراقبة التسيير من طرق محاسبية الى ادوات للحوكمة وقيادة الاداء، مجلة افاق علوم الادارة والاقتصاد، المجلد (02)، العدد (02)، جامعة محمد بوضياف-مسيلة-، 31 ديسمبر 2018.

م. ليث نعمان حسون، دور نظام التكاليف على اساس النشاط المركز على الاداء PF ABC في تحقيق التميز المؤسسي، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة تكريت، المجلد 4، العدد 44، ج 1/ 2018.

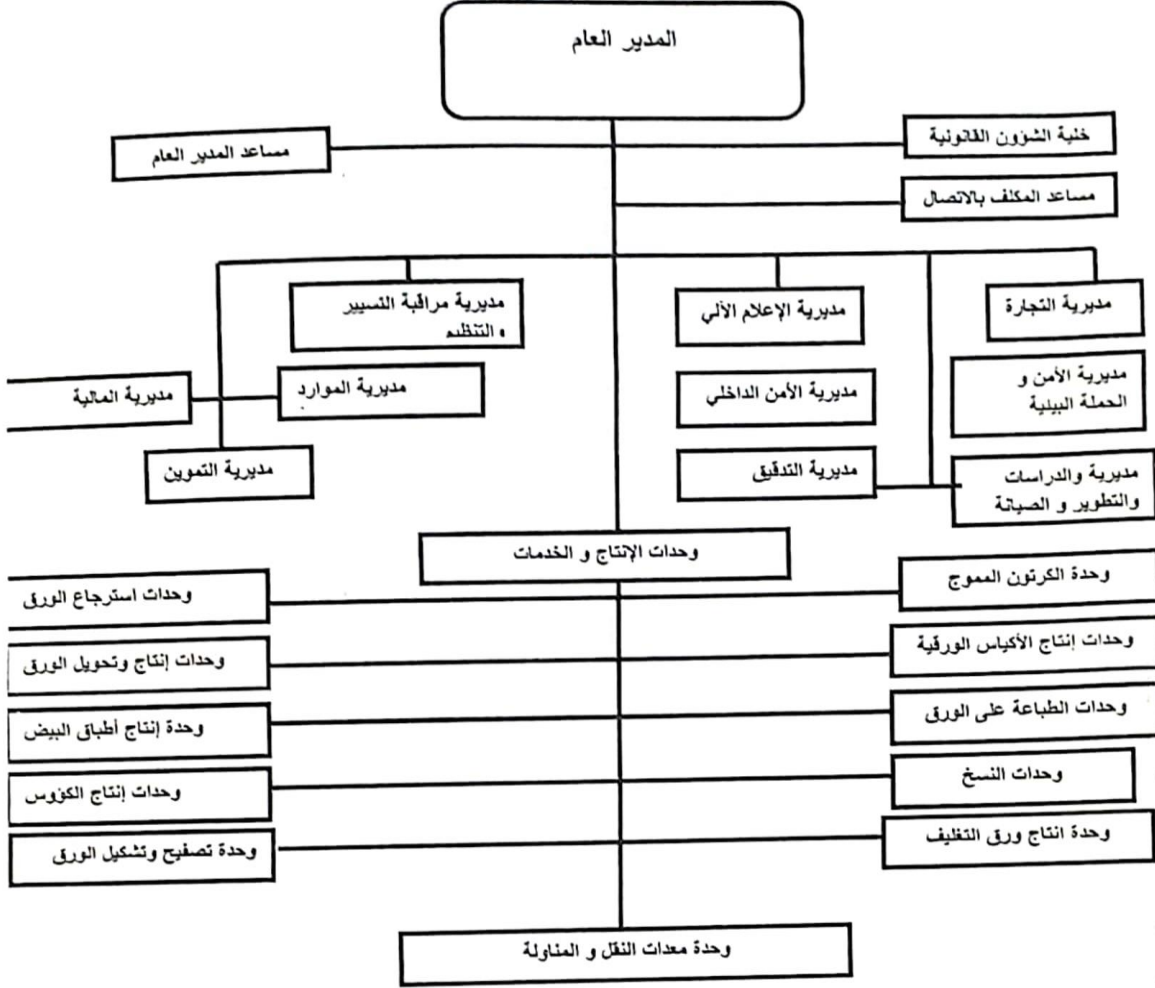
منال حسين لفتة، د. ابتهاج اسماعيل، قراءة تحليلية لاستجابة محاسبة التكاليف لمتطلبات البيئة: نظام ال ABC حالة دراسية، مجلة الدنانير، الجامعة العراقية/ كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية/كلية الادارة والاقتصاد، العدد 19، 2020.

أخرى

-<http://www.t-koshak.com/vb/printthread.php?t=378&pp=40>

الملاحق

الملحق رقم : 1



المصدر: مديرية الموارد البشرية لمؤسسة طونيبك.

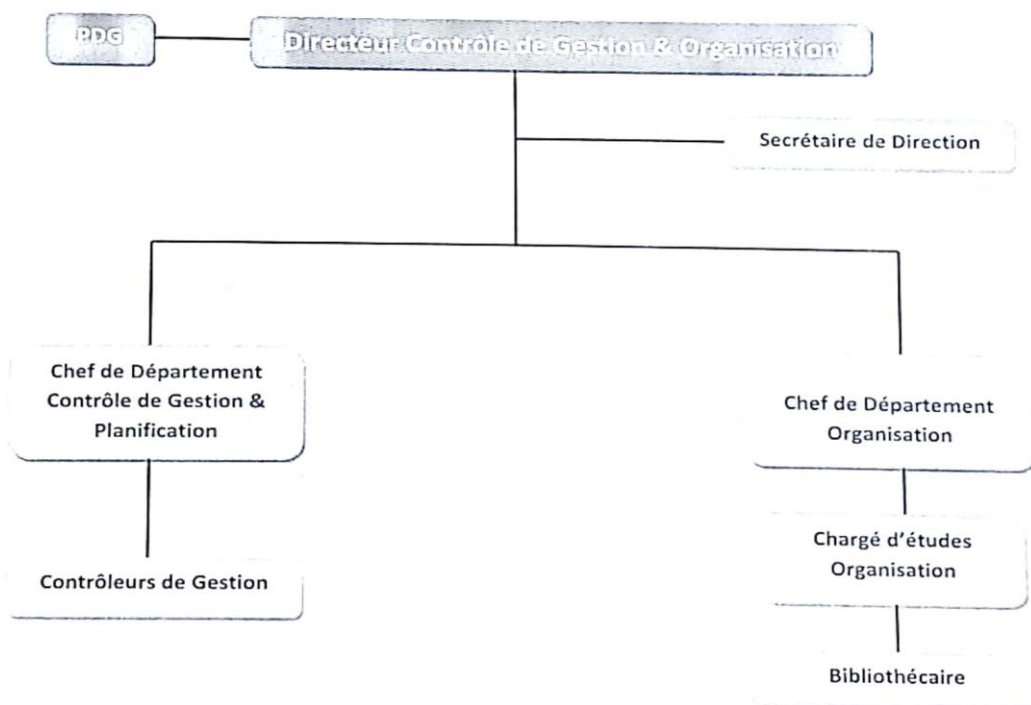
Organisation:

L'organisation est la combinaison des moyens de l'entreprise en vue de réaliser le projet du dirigeant à moyen et long terme. Organiser c'est donc développer un ensemble de règles, de procédures évolutives qui, associées à des ressources, auront pour but de répondre aux attentes d'un client.

Organigramme :

L'organigramme est un schéma représentant l'organisation d'une entreprise ou d'un service. De façon classique on représente verticalement le découpage hiérarchique et horizontalement le découpage des activités.

Organigramme actuel de La Direction Contrôle de Gestion & Organisation



Décentralisation:

الملحق رقم 3 :

المقابلة الاولى :

1. متى تم اعتماد المحاسبة التحليلية وما أهميتها بالمؤسسة ؟
2. ماهي طرق المحاسبة التحليلية المستعملة بمؤسسة تونيك - صناعة ؟
3. متى تم الاستغناء عن المحاسبة التحليلية بهذه المؤسسة ؟
4. لماذا تم التخلي عن المحاسبة التحليلية ؟
5. هل تعتمد مراقبة التسيير على مخرجات المحاسبة التحليلية ؟
6. نماذج عن كيفية تطبيق المحاسبة التحليلية بمؤسسة تونيك - صناعة ؟

الملحق رقم 4 :

المقابلة الثانية :

1. ما هو دور مراقبة التسيير بمؤسسة تونيك - صناعة؟
2. كيف تتم مراقبة التسيير بهذه المؤسسة؟
3. ما أهمية المحاسبة التحليلية بالمؤسسة؟
4. لماذا تم التخلي عن المحاسبة التحليلية بالمؤسسة؟
5. هل تستعمل مراقبة التسيير مخرجات المحاسبة التحليلية بهذه المؤسسة؟
6. لماذا لا تستعمل مراقبة التسيير مخرجات المحاسبة التحليلية؟
7. نماذج للأدوات المستعملة في مراقبة التسيير.

: الملحق رقم 5

: الملحق رقم 6

DIRECTION DES FINANCES ET COMPTABILITE
DEPARTEMENT COMPTABILITE ANALYTIQUE
REF : A.....CA/DFC/2018

UNITE POTS ET GOBELETS			
PRIX DE REVIENT à Glace 1244			
Matière Première			
Désignation	Quantité/ Kg	P/U	Montant
SBS +PE (sagement)	0,004296375	176,8000	0,76
SBS +PE(fond)	0,001368	176,8000	0,24
Total 1			1,00
Prestation refonte Unité Façonnage (refondeuse 02)			
Achat consommé	578 947 368	76 851,86	0,0001
Entretien, réparations et maintenance		95 509,40	0,000165
Frais de mission		651,00	0,000001
Frais du personnel		2 590 705,39	0,0045
Impôts, taxes et versements assimilés		15 623,99	0,00003
Dotations au amortissements, prov. et pertes de valeurs		4 014 950,27	-
Total 2			0,0048
Prestation Découpe en feuille Unité Façonnage (HOBIMA)			
Achat consommé	245 788 601	149 425,66	0,0006
Entretien, réparations et maintenance		185 702,16	0,0008
Frais de mission		1 265,77	0,0000
Frais du personnel		5 037 195,92	0,0205
Impôts, taxes et versements assimilés		30 378,25	0,0001
Dotations au amortissements, prov. et pertes de valeurs		7 806 403,31	0,0318
Total 3			0,0537
Prestation Impression (KBA 105 -5)			
Consommable			
Désignation	Quantité/ Kg	Prix /U	Montant
Encre a solvant	4,57895E-05	550	0,025184211
Charges			
Achat consommé	237 600 000	234 393,89	0,0010
Entretien, réparations et maintenance		83 098,33	0,00035
Frais de mission		44 876,86	0,0002
Frais du personnel		7 490 964,15	0,0315
Impôts, taxes et versements assimilés		62 776,60	0,0003
Dotations au amortissements, prov. et pertes de valeurs		17 171 169,53	0,0723
Total 4			0,1308
Prestation Découpe en Segment Unité Imprimerie (102 D)			
Achat consommé	114 048 000	1 115 627,81	0,0098
Entretien, réparations et maintenance		308 535,70	0,00271
Frais de mission		26 926,11	0,0002
Frais du personnel		4 494 578,49	0,0394
Impôts, taxes et versements assimilés		298 793,31	0,0026
Dotations au amortissements, prov. et pertes de valeurs		3 004 856,50	0,0263
Total 5			0,0811

Charge Prestation de Unité Pot et Gobelets

الملحق رقم 7 :

Charge Prestation de Unité Pot et Gobelets			
Achats consommées		52 372,83	0,0044
Services extérieurs		-	-
Autres services extérieurs		-	-
Charges du personnel	12 038 400	1 933 831,98	0,1606
Impôts, taxes et versements assimilés		3 825,63	0,0003
Autres charges opérationnelles		-	-
Dotations aux amortissements, provisions et pertes		2 358 555,78	0,1959
Total 6			0,3612
Charges siège		20 747 918,35	0,1209
Prix de Revient GOBLET A à Glace 1244		(DA/U)	1,75

Tableau de bord des unités de production :

Tableau N° 01 :

Production Physique Nette (Conforme)

Désignation	UM	Rappel mois (n)/ Année (N-1)	Rappel mois (n-1)/ Année (N)	Prévisions mois (n)/ Année (N)	Réalisation mois (n)/ Année (N)	Cumul Réalisé au
Interne						
Total Interne						
Externe						
Total Externe						
Total Interne+Externe						

Commentaire :

Tableau N° 02 :


Production Valorisée Nette (Conforme)

Désignation	UM	Rappel mois (n)/ Année (N-1)	Rappel mois (N-1)/ Année (N)	Prévisions mois (n)/ Année (N)	Réalisation mois (n)/ Année (N)	Cumul Réalisé au
Interne						
Total Interne						
Externe						
Total Externe						
Total Interne+Externe						

Commentaire :

1. PRODUCTION

La production prévisionnelle pour 2019 est arrêtée à **77 351 Tonnes** dont **34 011 Tonnes** de récupération. Soit une augmentation de **32%** par rapport aux prévisions de clôture de l'exercice **2018**.

Clôture-2018	Hausse	Budget-2019
32 267 T	 34%	43 340T

La production prévisionnelle pour l'exercice 2019 se répartie comme suit :

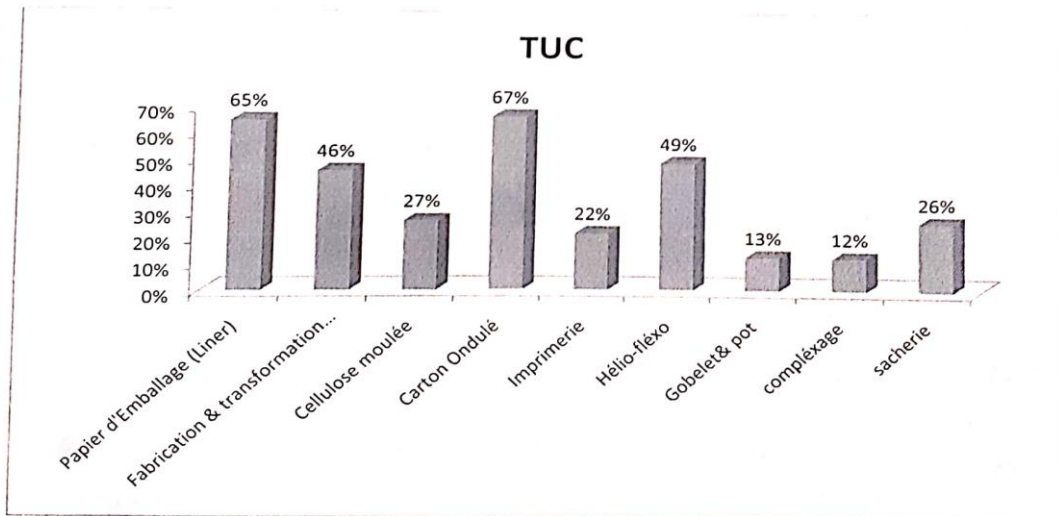
U : tonne

UNITES	Production physique globale	Production physique Interne	Production physique Externe	Export (tonnes)
1- Unité Carton Ondulé	12 028	1028	11 000	
2- Unité Hélio/ Fléxo	897	697	200	
3- Unité Fabrication Papier pour ondulé	14 320	13 320	1 000	
Fabrication et transformation papier ouate				
Unité Fabrication de papiers Tissu	10 133	2 533	7 000	600
Unité Transformation de papiers Ouate	1 700	0	1 700	
4- Total Fabrication et transformation papier ouate	10 133	2 533	7 000	600
5- Unité Cellulose moulée	1 209	0	1 041	168
6- Unité Sacherie	700	0	700	
Unité Façonnage				
Complexage de papier	1 773	720	1 053	
Unité Mandrins	126	96	30	
7- Total Unité Façonnage	1 901	816	1 085	
8- Unité Imprimerie	2 027	27	2 000	
Unité pots et gobelet				
Atelier Gobelet	100	0	100	
Atelier Pots	25	0	25	
9- Total Unité Pots et gobelet	125	0	125	
10- Récupération déchets de papiers	34 011	34 011	-	
11- Unité transport et manutention	0			
Total hors Récupération déchets de papiers	43 340	18 421	25 850	768
Total avec Récupération déchets de papiers	77 351	52 432	25 850	768

Taux d'utilisation des capacités

U : tonne

Principales Unités de production	Capacités Réelles	La production prévisionnelle	
		Production	TUC
Papier d'Emballage (Liner)	22 000	14 320	65%
Fabrication & transformation Papier ouate	20 700	10 133	46%
Cellulose moulée	4 556	1 208	27%
Carton Ondulé	18 000	12 028	67%
Imprimerie	10 000	2 173	22%
Hélio-fléxo	1 299	897	69%
Gobelet & pot	785	100	13%
Complexage	14 263	1 773	12%
sacherie	2 680	700	26%



HOLDING ALGERIA CHEMICAL SPECIALITIES ACS S.P.A
EPE / S.P.A TONIC INDUSTRIE



**RAPPORT
D'ACTIVITÉ**

JUIN

