

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République algérienne démocratique et populaire

MINISTRE DE L'ENSEIGNEMENT
SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE
SCIENTIFIQUE

UNIVERSITE AKLI MOHAND OULHADJ
-BOUIRA-

FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES,
COMMERCIALES ET DES SCIENCES DE
GESTION



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أكلي محند أولحاج

-البويرة-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم المالية والمحاسبة

مذكرة بعنوان:

المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار ومراقبة التسيير

دراسة حالة -مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان -

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة و تدقيق

تحت إشراف الأستاذة:

من إعداد:

د. مداحي محمد

لجنة المناقشة

- براهيم شهيبة

- رحمان حياة

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ
مشرفا	جامعة البويرة	د/ مداحي محمد
رئيسا	جامعة البويرة	د/ سفير محمد
ممتحنا	جامعة البويرة	د/ يحيوي احمد

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر

لله الشكر أولا وأخيرا ومنه التوفيق والنجاح وحده لا شريك له أن أمدني بالقهوة والإرادة
لإنجاز هذا العمل المتواضع.

أتقدم بجزيل الشكر وخالص التقدير والعرفان للأستاذ الدكتور محمد مداحي على قبوله
الإشراف على هذا العمل وعلى كل ما أسهم به من توجيهات ونصائح من خلال
متابعة لهذا العمل متمنين له كل التوفيق والنجاح في مسيرته العلمية والعملية وأن
يجعل الله خير أعماله خواتمها.

كما أتوجه بالشكر للسادة الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على تكريمهم قبول
وتحمل عناء قراءة وتمحيص ومناقشة هذه المذكرة.

كما أتوجه بالشكر إلى كل الأساتذة الأفاضل الذين تلقينا منهم مبادئ البحث العلمي عبر كامل
ومشوارنا الدراسي والذين ساهموا في تأطينا وإضافة الكثير إلى رصيدنا العلمي والمعرفي.

كما أشكر كل موظفي المكتبة الجامعية بجامعة البويرة وجامعة الجزائر³ والذين بذلوا معنا الجهد في
توفير المراجع اللازمة لإنجاز هذا العمل.

كما لا يفوتنا التوجه بالشكر إلى كل مسؤولي و مسيري مؤسسة الاسمنت بسور الغزلان
خصوصا العاملين بقسم المحاسبة التحليلية الذين بدورهم تعاونوا معنا فيما يخص إجراء
الجانب التطبيقي من هذا البحث.

إهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء سيدنا محمد عليه أفضل الصلاة والسلام.

اهدي هذا العمل إلى:

من عمل جاهدا في سبيلي وعلمني معنى الكفاح وأوصلني إلى ما أنا عليه أبي الكريم قرّة عيني وأغلى إنسان في الوجود أدامه الله لي إلى:

من ربّني وأنارت دربي وأعانتني بالدعوات أمي الحبيبة

إلى كل أفراد عائلتي الكريمة وخص بالذكر كل عائلة رحماني

والى جميع طلبة محاسبة والمراجعة دفعة 2018، 2019.

كما لا أنسى جميع أصدقائي بدون استثناء.

حياة

إهداء

أهدي هذا العمل إلى والدي العزيزين داعية المولى عز وجل أن يحفظهما

وإلى كل عائلتي الكريمة.

وإلى أعز صديقاتي صارة عابد.

إلى كل من علمني حرفاً وجلست متعلماً بين يديه وكل من أعانني على انجاز هذا العمل

إلى كل من سعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

شـمـسـة

حاضر

ملخص:

تعد المحاسبة التحليلية إحدى أبرز الأدوات الفعالة في الإدارة، والتي من خلالها تستطيع المؤسسة تحسين الأداء إضافة إلى التحكم في السير الداخلي للمؤسسة والتزاماتها مع محيطها الخارجي، حيث تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى أهمية المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة التي تسعى من خلالها المؤسسة إلى تحسين الأداء الحالي ووضع استراتيجيات من أجل تحسين الأداء مستقبلاً، من خلال وضع أبرز أهداف المؤسسة، ومعرفة النتائج التي تم التوصل إليها.

تقوم المحاسبة التحليلية بالعديد من عمليات التوظيف واستخدام مختلف أساليب مراقبة التسيير كالميزانية التقديرية ولوحة القيادة، من خلال ما تحوز عليه من معلومات تنتج عن استخدامها لمجموعة من الطرق (الأقسام المتجانسة، طريقة التكاليف على أساس الأنشطة و طريقة التكاليف المستهدفة...

ومن هنا يمكن القول على أن الاعتماد على المحاسبة التحليلية لتحسين مراقبة التسيير الداخلي ومن ثم إمكانية اتخاذ القرارات المناسبة، والتي تساعد على معرفة أهم استخداماتها ومستهلكاتها وما تنتج عن دورتها الإنتاجية وكذلك المساهمة في معرفة معدل نموها وقدراتها ما يضمن لها الاستغلال الأمثل لمواردها والاستفادة منها بغية الوصول إلى الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة.

حقائق

لقد عرفت المؤسسة الاقتصادية تعددا كبيرا في أوجه نشاطاتها وتوسعا في حجمها وتعدد هياكلها الإدارية، واستجابة التغيرات الجذرية بدءا من تطور الإطار الاقتصادي وتوجه اقتصاديات الدول نحو اقتصاد السوق بالإضافة إلى المحيط التكنولوجي وما عرفه من ثورة الاتصالات والتقنيات الحديثة، مما فرض على مؤسسات ضرورة مسايرة التطور التكنولوجي والاستفادة منه ضف إلى ذلك تغيرات في معطيات السياسة الاقتصادية والمالية التي فرضها المحيط وكذا القانون والنظم التي تكون الإطار السياسي والقانوني.

ونظرا لكبر حجم المؤسسات الصناعية وتعدد أنشطتها وتزايد المتطلبات المختلفة ظهرت الحاجة القوية إلى رقابة بالخصوص على عملية الإنتاج باعتبارها من أهم الأنشطة في المؤسسات الصناعية، مما تطلب تطوير أدوات مختلفة للقيام بالمهام الرقابية، فركزت جهود المسيري المؤسسات وخبراء التسيير على تطوير أساليب وأدوات استخدامها في إدارة المؤسسات.

نجد من تلك الأدوات المحاسبة التحليلية التي تعتبر من الأساليب الحديثة والأدوات الهامة لمراقبة التسيير التي تساعد المسير على اتخاذ القرار المناسب، إذ تقوم بتحليل نتائجها العامة بصفة دقيقة ومفصلة تسمح بمعرفة النتائج الحقيقية وذلك من خلال حساب التكاليف المختلفة ومن ثم التعرف على النتائج المحققة على مستوى كل منتج وكل قسم وكل مركز مسؤولية، هذا ما جعلها تكتسب مكانة أكبر وأوسع في الدول المتقدمة.

هذه المكانة هي نتيجة لمهام الحساسة التي تقوم بها، بالإضافة إلى حساب التكاليف لها دور تحليلي وتقديري كونها تعتمد على عدة معايير هي أساس مراقبة التسيير، كقياس المردودية التي تعتبر من أهداف المحاسبة التحليلية في إطار مراقبة التسيير واتخاذ القرار.

إشكالية الدراسة:

على ضوء ما تقدم يمكن حصر إشكالية البحث ورسم معالمه الأساسية في التساؤل الجوهرية الآتي: ما مدى مساهمة المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار ومراقبة التسيير في مؤسسة الإسمنت ؟

الأسئلة الفرعية:

- تثير هذه الإشكالية عدة الأسئلة فرعية نوجزها فيما يلي:
- 1- كيف تساهم المحاسبة التحليلية في عملية مراقبة التسيير؟
- 2- ما هي آليات مراقبة التسيير في المحاسبة التحليلية ؟
- 3- هل تستخدم مؤسسة الإسمنت المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار ومراقبة التسيير ؟

فرضيات الدراسة:

وللإجابة عن الأسئلة المطروحة يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- 1- المحاسبة التحليلية تسمح بمعرفة تكاليف المنتجات والعمل على إكسابها ميزة أكثر تنافسية سعرا وجودة.
- 2- مراقبة التسيير قائمة على مجموعة من الركائز حيث تمثل المحاسبة التحليلية قاعدة تزويد المسير بالمعلومات الضرورية لتحليل النتائج واتخاذ القرارات.

3-تطبيق المحاسبة التحليلية وسيلة ضرورية وملحة في المؤسسة باعتبارها وسيلة مراقبة وأداة لاتخاذ القرار.

أهمية الدراسة:

انطلاقا من أهمية المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار ومراقبة التسيير نجد أن المحاسبة التحليلية نظام يسمح لمسيرين بكشف نقاط القوة والضعف ويساعدهم على لاتخاذ القرار، وليس مجرد طريقة لحساب التكاليف.
كما تكمن أهمية دراسة بحثنا في توضيح أهمية ودور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار ومراقبة التسيير في المؤسسة أي تسليط الضوء على المحاسبة التحليلية بصفة خاصة.

الهدف من الدراسة:

ومن أهم النقاط التي تهدف هذه الدراسة إلى معالجتها نذكر ما يلي:

- التعرف على المحاسبة التحليلية وإبراز أهميتها في المؤسسة؛
- محاولة تبيان الطرق المختلفة للمحاسبة التحليلية وإبراز أهميتها مراقبة التسيير واتخاذ القرار؛
- محاولة الوقوف على واقع المحاسبة التحليلية بالمؤسسات الاقتصادية وعلاقتها بمراقبة التسيير؛
- التعرف على مؤسسة الإسمنت وعلى مبادئ عملها ووظائفها؛
- معرفة الآليات التي تعتمد عليها مؤسسة الاسمنت في تقييم نظام الرقابة على المنتجات؛

دوافع اختيار الموضوع:

- مكانة المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية؛
- الرغبة في التعرف على واقع المحاسبة التحليلية؛
- إعطاء صورة واقعية عن المحاسبة التحليلية في مؤسسة الإسمنت؛
- التأكد من أن مراقبة التسيير في المؤسسة لا يمكن أن تتم بدون معلومات دقيقة التي تقدمها المحاسبة التحليلية؛

الدراسات السابقة:

كان لدراسات السابقة أثر توجيه هذه الدراسة، ومن خلال البحث والتقصي في المكتبات العامة وفي مصادر المعلومات أخرى المتمثلة في شبكة المعلومات الدولية، اتضح لنا وجود العديد من الكتب والمؤلفات والمقالات التي تناولت الموضوع

المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار ومراقبة التسيير، وفي هذا الإطار يمكن ذكر أهم الدراسات السابقة التي عالجت هذا الموضوع بطريقة أو بأخرى

- الدراسة الأولى:دراسة درحون هلال، المحاسبة التحليلية كنظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة دكتوراه، جامعة يوسف بن خده الجزائر،2005 .

-الدراسة الثانية:مذكرة ماجستير لطالب موالى جمال، نظام المعلومات المحاسبي في المحاسبة التحليلية وعلاقته باتخاذ القرار ومراقبة التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - جامعة الجزائر سنة 2001 .

تناولت هذه الدراسة ميدان تطبيق المحاسبة، حيث ركز الباحث على المحاسبة التحليلية من خلال عملية تصنيف التكاليف، وعرض الأساليب التي تسمح باتخاذ القرارات الخاصة بالنشاط الاقتصادي، ثم تطرق صاحب هذا البحث إلى أهمية المعلومات الخاصة بالمحاسبة التحليلية من ناحية التسيير على أساس أنها أدوات تحليل تتخذ من خلالها قرارات مستقبلية وحالية تخص التسيير العقلاني لنشاط المؤسسة .

حدود الدراسة :

يقوم انجاز هذه الدراسة ضمن حدود و الأبعاد التالية :

حدود مكانية: تقتضي الإجابة عن الإشكالية المقدمة التقيد ببعد مكاني حيث وقعت الدراسة على مؤسسة الاسمنت بسور الغزلان.

حدود زمانية: يغطي هذا البحث فترة تريض زمنية للسداسي الثاني من الموسم الجامعي 2018/2019.

المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة:

الدراسة المعمقة والتحليل لمختلف العناصر والمتغيرات البحث سنعتمد في دراستنا على منهج الوصف التحليلي ولنعرف على المحاسبة التحليلية واستخدامها كأداة تساعد المسيرين على مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية حيث يمكن هذا المنهج ضمن وصف وتحليل الموضوع وتجميع الحقائق وتبويبها وتحليلها، ومنهج الدراسة الحالة الذي يمكن من التعمق في مختلف جوانب الموضوع وكشف أبعاده والوقوف على واقعه بالمؤسسة محل الدراسة وتطبيق تقنيات التي تم دراستها نظريا واستخلاص النتائج.

هيكل الدراسة:

طبقا للإشكالية العامة للبحث والتساؤلات المختلفة المقربة على الإشكالية العامة، ومع الأخذ في الفرضيات التي ينطلق منها البحث وطبقا للمنهج الذي حددناه، فأننا نرى أن تتناول هذا البحث من خلال الخطة محددة تستلزم تناوله وفق ما يلي:

الفصل الأول والمعنون بـ : مدخل إلى المحاسبة التحليلية والذي يعتبر مدخل لدراسة وسيتناول هذا الفصل التعرف على مختلف مفاهيم الأساسية للمحاسبة التحليلية وذلك من خلال ثلاثة مباحث، حيث نعالج في المبحث الأول مفاهيم حول المحاسبة التحليلية والذي من خلاله نعرض مجموعة من المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة التحليلية، أما المبحث الثاني التكاليف وسعر التكلفة حيث نعالج فيه مختلف التكاليف والعناصر المكونة لها وكيفية حساب سعر التكلفة، أما المبحث الثالث فنتناول فيه دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار.

أما الفصل الثاني جاء موسوما بـ: المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير حيث تعتبر المحاسبة التحليلية أداة فعالة في مراقبة التسيير واكتشاف الأخطاء والانحرافات، لذلك يحاول هذا الفصل الإلمام من خلال ثلاثة مباحث يتناول المبحث الأول أساسيات مراقبة التسيير، أما المبحث الثاني الأدوات التقليدية للمحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير، أما المبحث الثالث الأدوات الحديثة للمحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير.

أما الفصل الثالث جاء معنون بـ: استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير، حيث عالج المبحث الأول نظرة عامة حول مؤسسة الإسمنت والمبحث الثاني مراقبة التسيير في مؤسسة الإسمنت والمبحث الثالث استخدام المحاسبة التحليلية في مؤسسة الإسمنت.

صعوبات الدراسة :

إن أي بحث علمي تنتابه مجموعة من العوائق و الصعوبات والتي من شأنها أن تشكل تحديات تواجه الباحث تعيق إرادته، ومدى تصميمه على إنجاز البحث العلمي وإتمامه على أكمل وجه ومن أهم الصعوبات ما يلي:

- قائمة المراجع التي تناولت الموضوع بدقة؛
- سرية المعلومات واستحالة منحها لأشخاص من خارجها؛
- لإيجاد مكان التبرص.

الفصل الأول

مدخل إلى المحاسبة التحليلية

تمهيد:

كل مؤسسة إنتاجية تجارية تسعى إلى تحقيق هدف الربح وذلك لا يتحقق إلا بوجود نظام رقابة وتسيير فعال داخل المؤسسة.

والمحاسبة التحليلية باعتبارها أداة تسيير واتخاذ القرار ووسيلة هامة للإدارة الحديثة لترتيب وتنظيم وتبويب المعلومات الاقتصادية والمحاسبية في المؤسسة .

هذه التقنية لم تكن وليدة الصدفة وإنما كان ظهورها مرتبطا بتطور وكبر حجم المؤسسات وتنوع منتجاتها وصعوبة تسييرها بالمستوى المطلوب الأمر الذي كان السبب الرئيسي لبروزها حيث زادت التكاليف وتنوعت وتداخلت نشاطات المؤسسة مع توسعها مما أدى إلى ظهور واستخدام المحاسبة التحليلية والاستعانة بها لتسيير المؤسسة وتحديد التكاليف وحسابها.

ولهذا يعتبر هذا الفصل كمدخل نحاول من خلاله تقديم المحاسبة التحليلية وتطورها عبر التاريخ وتبسيط الضوء على أهميتها وأهدافها وكذا العناصر المكونة لتكاليف وسعر التكلفة ودور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات.

المبحث الأول: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية

لقد مرت المحاسبة التحليلية منذ نشأتها بعدة مراحل في أوائل القرن العشرين، وتحولت الأدوار التي أنشئت لها إلى أن أصبحت أداة تسيير ومساعدة على اتخاذ القرار، ورغم اختلاف الطرق والأساليب التي يستعملها لتجسيدها في الميدان إلا أن ذلك لا يعتبر من نقائص وتنوع النشاطات الاقتصادية.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة التحليلية

استعرضنا من خلال هذا المطلب تاريخ المحاسبة التحليلية وإلى مختلف التعاريف التي تحصلنا، ثم إلى إعطاء مكانة وأهداف المحاسبة التحليلية.

أولاً: النبذة التاريخية للمحاسبة التحليلية

برهن تاريخ المحاسبة التحليلية في بداية القرن العشرين حيث استعملت الطرق المعمول بها آنذاك لأغراض التخطيط والرقابة في مؤسسات الأمريكية الكثيرة خاصة General du pont de Nemours، وقد تطورت المحاسبة التحليلية، محاسبة تكاليف أو محاسبة الصناعية كما يطلق عليها في ذلك الوقت، في أمريكا بمعدل أسرع من تطورها في أوروبا لأن معدل النمو الصناعي في الأول كان أسرع منه في الثانية كما تجدر الإشارة إلى أن أول كتاب صدر حول مبادئ الأولية لتحليل التكاليف عام 1878 في بريطانيا Hamilton Robert .

فيما يتعلق الأمر بالولايات المتحدة الأمريكية، فقد أثرت الأزمة الاقتصادية 1928-1932 سلبا على البلاد مما أدى إلى تطبيق مخطط "NEW DEAL" الذي خلق اضطراب في العلاقات التقليدية ما بين السلطات ومؤسسات المالية، المؤسسات والمستهلكين، وكانت إحدى جوانب هذا المخطط فرض إلى مكانته حركات الأعراق والتصرفات الفوضوية أي تتعلق بأسعار البيع من خلال تأسيس قوانين أسعار التي قد حددت هذه القوانين، القواعد التي يجب أن تتبع حساب التكاليف و علاقتها مع مجموعة معينة، تقنين محاسبة و ممثلي الإدارات العمومية لحساب التكاليف، وهي طريقة المكلفة الكلية لكل منتج و اعتبرت هذه طريقة أثناء هذه الأزمة كأحسن وسيلة للتوزيع الحكيم للمصاريف العامة بين المنتجات المصنعة أو البضائع وما انتهت الأزمة حتى ظهرت اتهامات حول الصفة التوجيهية (السلطوية) التي تتصف بها طريقة التكلفة الكلية، مما أدى إلى ظهور طريقة التكلفة المباشرة والتي بدورها لم تنجو من الانتقادات¹.

¹ - درحمون هلال، " المحاسبة التحليلية كنظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة دكتوراه"، جامعة يوسف بن خدة الجزائر، ص112.

في ألمانيا وفي عام 1938 كانت المجهودات كلها مركزة حول التهيئة للحرب، فاضطرت الحكومة إلى تطبيق القوانين صارمة يمكن من خلالها إظهار ومراقبة تكلفة الكلية لكل منتج مقارنة سعر البيع وكانت طريقة المقترحة للحساب هي الأقسام المتجانسة التي . تشبه بكثير الطريقة الفرنسية.

أما في فرنسا، فكان أول اقتراح لتطبيق ما يسمى بطريقة الأقسام المتجانسة التي تعتمد على حساب التكلفة الكلية بعد توزيع الأعباء على مختلف الأقسام التي لها علاقة من خلال النشاط الذي يربطها بالمنتج النهائي، كان عام 1918 وكانت مسؤولة عن هذا العمل اللجنة تدعى "CEGOS"، وقد كان بمهمة اقتراح المبادئ الأساسية لهذه الطريقة أحد خصائص المقدم EMILE ROCAILHO وذلك على أساس الخبرة المؤسسات والتكتلات المختلفة.

واستمر استعمال هذه الطريقة إلى غاية ظهور أول مخطط محاسبي 1942 حيث كانت التوصيات التي يحملها هذا المخطط فيما يخص المحاسبة التحليلية، هي استعمال طريقة الأقسام المتجانسة، وبقيت هذه التوصيات سارية المفعول حتى بعد المخطط المحاسبي عام 1982، مع الإشارة إلى أن التسمية الأولى التي أطلقت على المحاسبة التحليلية هي المحاسبة الصناعية بحيث أنها كانت تطبق خصيصا هي الشركات الصناعية والتي كان الهدف منها قياس مردود الشركات، هو أنها كانت تسمى محاسبة المردود Comptabilité de rendement، ثم دخول أسمها إلى المحاسبة التحليلية للانتقال حسب المخططين الفرنسيين لعامي 1947، 1957، لكي تتحول بعد ذلك إلى المحاسبة التحليلية حسب مخطط 1982 ومازالت تحتفظ بنفس التسمية إلى يومنا هذا

ثانيا: تعريف المحاسبة التحليلية:

رغم مرور حوالي قرن منذ أن ظهرت المحاسبة التحليلية إلا أن التعاريف التي أسندت لها لا تحالف عن الجوهر وإنما في الشكل وهناك فكرين من يعرف هذه المحاسبة من خلال الأهداف المنتظرة منها.

التعريف الأول: لمحاسبة التحليلية هي أداة تسيير مصممة لإظهار العناصر المكونة للتكاليف وللنتائج بصفة تساعد على اتخاذ القرارات⁽¹⁾.

التعريف الثاني : إن محاسبة التكاليف امتداد للمحاسبة المالية تعد الإدارة بتكلفة إنتاج أو بيع الوحدات من الإنتاج أو خدمات التي تقدمت للغير.

التعريف الثالث: إن محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة تصنع بتقدير وتسجيل وتوزيع وتحليل البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية والتبعية و الإدارية وهي أداة هادفة فكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة

¹ - Louis dubrude didier jordai et D you Ardain op.cit p11

من حاجات الإدارة فهي تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المشروع يوماً بعد يوم⁽¹⁾.

التعريف الرابع: هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيري المؤسسات القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراسة مراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة⁽²⁾.

ثالثاً: أهداف المحاسبة التحليلية:

توفر المحاسبة التحليلية المعلومات الداخلية أي تأتي من تبعية مؤسسة داخلية وهي معلومات هامة تعتمد عليها المؤسسة في التسيير والإدارة، لتمكنها من أداء دورها وتحقيق أهدافها نذكر منها:

قياس تكاليف الأداء: الهدف الأساسي لمحاسبة تكاليف هو تسجيل وتبويب وتحليل وتلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف من أجل إثبات التكلفة كل عنصر مما يؤدي للوصول إلى الأهداف التالية: ⁽³⁾.

- ✓ تحديد تكلفة كل عنصر؛
- ✓ تحديد التكاليف داخل كل مركز تكلفة؛
- ✓ تحديد تكلفة كل منتج أو خدمة؛
- ✓ تحديد التكلفة الإجمالية لتحديد أسعار بيع المنتجات؛
- **قياس تكلفة الإنتاج:** تعد هذه المهمة المنطلق الذي أدى إلى ظهور محاسبة التكاليف بحيث تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر مراحل مختلفة لنشاط المؤسسة و تخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من مواد و استغراقه من وقت.

- **رقابة على عناصر التكلفة:** تعد الرقابة على عناصر التكلفة أحد الأهداف الأساسية للمحاسبة التكاليف لتحقيق الكفاية والاستخدام الأفضل لعناصر الإنتاج وحصيلة الرقابة على عنصر التكاليف تتطلب وضع الدورات السليمة. المتعلقة بعناصر تكاليف بهدف مراقبتها والسيطرة عليها، في حالة وضع

¹ - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير، جزء الثاني، قسنطينة، 1993، ص10.

² - ناصر دادي عدوان، المحاسبة التحليلية و تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره، ص10.

³ - محمد شفيق حسين طيب، محاسبة تكاليف صناعية، دار المستقبل للنشر و التوزيع، الأردن، 1998، ص26.

موازنات حيث تساعد في رقابة العمليات بمقارنة النتائج الفعلية بالمخططة فإذا ما حدث انحراف كبير عن الموازنة فيتم إبلاغ الإدارة لاتخاذ الإجراءات المناسبة⁽¹⁾.

● **اتخاذ القرارات:** عملية اتخاذ القرارات هي عصب الإدارة و لكي يكون القرار رشيدا فإنه من الضروري أن يكون بديل الذي وقع عليه الاختيار هو أفضل البدائل، ومن القرارات التي يمكن للمحاسبة التحليلية أن تساعد في اتخاذها:

- ✓ تحديد العلاقة بين التكلفة، الحجم، الربح؛
- ✓ اتخاذ القرار بتوظيف خطا إنتاج معين أو الاستمرار فيه؛
- ✓ شراء و إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج؛
- ✓ إحلال آلة جديدة بدل القديمة.

● **إعداد الكشوف المالية:** تهدف المحاسبة التحليلية إلى جمع البيانات وتحديد تكلفة كل وحدة من وحدات إنتاج لتحديد تكلفة السلع المصنعة والبضائع المباعة ونستخدم بيانات التكاليف في إعطاء صورة صادقة عن وضعية المؤسسة⁽²⁾.

● **تقدير المردودية:** المحاسبة التحليلية تدرس المردودية على مستويات مختلفة وكذلك على ضوء النتائج المحاسبية للمؤسسات تتخذ قرارات مناسبة مثل زيادة في الإنتاج أو تخفيض منه ، أو توقيف هذا النوع من الإنتاج تماما⁽³⁾.

رابعا: مكانة المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية وسيلة ضرورية لتوضيح المسار وتسديد سبل التسيير في المؤسسة فتظهر مكانتها جليا في مؤسسات التي ترغب في معرفة مدى صحتها في مواجهة المخاطر التي يمكن أن تصيبها. فالمحاسبة التحليلية ضرورية في مؤسسات لأن النتائج العامة تخفي أشياء كثيرة لا يمكن للمسير أن يتعرف عليها إلا أن التوغل و التعمق في التحليل كما تساعد المسير في اتخاذ القرارات التي يمكن أن يكون نقطة تحول في نشاط المؤسسة لأن في التكاليف تسمح:

- ✓ إمكانية قياس هامش الربح على إجمالي إنتاج؛

¹ - محمد شفيق حسين طيب ،محاسبة التكاليف الصناعية مرجع سبق ذكره، ص26.

² - Abdallah Boughaba, **comptabilité analytique d'exploitation**, édition Berti ,Alger,1998, p06.

³ - محمد تسيير عبد الكريم الربيعي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 2009، ص28.

✓ معرفة العوامل المؤثرة في أقسام الإنتاج؛

وضع تقارير وحلول لتحقيق من هذه العوامل المؤثرة كما تؤدي دراستها المردودية إلى اتخاذ القرارات هامة :
مثل معرفة المنتجات التي يجب مواصلة إنتاجها أي وحدات يتطلب تطوير في إنتاج.

المطلب الثاني: شروط نجاح المحاسبة و مجال تطبيقها

حتى يكون للمحاسبة التحليلية تطبيق جيد ومفيد يجب توفير شروطها في جميع مجالاتها حيث سنتطرق إلى شروط نجاح ومجال تطبيق المحاسبة التحليلية.

أولا: شروط السير الجيد للمحاسبة التحليلية

يتطلب للمحاسبة التحليلية أثناء العمل إدخالها كأداة لتسيير بشكل عام النقاط التالية:

✓ وجود وثائق محاسبية تسجيل فيما كل حركات المواد بانتظام؛

✓ مراقبة وفحص كل موجودات دوريا في المخازن؛

✓ أن نوضع المواد في المخازن و توفر شرط تخزينها أو إسناد سير المخازن لأمين المخزن؛

✓ صرف الأعباء بدقة على العمليات الإنتاجية والعمل على تحقيقها قدر الإمكان؛

✓ مراقبة اليد العاملة بالاعتماد على التנקيط اليومي وتوزيعها على مختلف المنتجات أو المتطلبات؛

✓ إضافة إلزامية توفير مجموعة من المعلومات خاصة المتعلقة بخروج ودخول السلع والمنتجات تامة الصنع

ونصف المصنعة ومراحل عمليات الإنتاج وتوزيع الأجور وكذا تنظيم الجيد ولا يمكن تحقيق وبناء تنظيم

علمي يلائم هيكله للمؤسسة ونشاطها ما لم تصلنا كل المعلومات التي تخص نفسها.

ثانيا: مجال تطبيق المحاسبة التحليلية و شروط النجاح.

إن لكل عملية أو نشاط اقتصادي يتوجب خدمات مالية لتحقيقه وهذه النفقات المالية ما هي إلا

عبارة عن مصاريف ولو في مجملها تشمل تكلفة عملية الإنتاج مهما كان نوعها سواء كانت خدمية أو

منتجة وبالتالي فإنه يستوجب دخول تحت نظام محاسبة تكاليف حتى يمكن دراسة وتحليل هذه التكاليف

وتبعا لأنواع النشاط فإنها تبوب إلى:

✓ محاسبة تكاليف الزراعية؛

✓ محاسبة تكاليف الصناعية؛

✓ محاسبة تكاليف خدمات؛

✓ محاسبة تكاليف البنوك وشركات تأمين؛

✓ محاسبة تكاليف الوزارات والمصالح الحكومية.

وحتى يمكن النظام أن يؤدي مهمته يجب أن يتوفر عنه شروط لنجاحه من أهمها نذكر:

تنظيم الذي يتمثل في هيكل المحاسبة داخل المؤسسة إذ يجب أن يكون هذا التنظيم صحيح ومنسق حتى يكون من الممكن تحديد النفقات للأزمة للوصول إلى الأهداف الصادرة وكذلك من شروط الذي يجب أن يكون التنظيم محكم من الإدارة مؤسسة وتحديد كل مراكز المسؤوليات.

وجود نظام للمعلومات حيث أن هذا العامل يعتبر كذلك من أهم عوامل نجاح المحاسبة التحليلية في عصرنا الحالي بحيث وسائل الإعلام واستعمالاتها في المؤسسة من شأنها أن تمثل على نظام المحاسبة التحليلية العملية الموكلة لها وذلك باتخاذ القرارات بسرعة.

المطلب الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة الأخرى

أولاً: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية

لقد سبق وتطرقنا إلى مفهوم المحاسبة التحليلية لذلك سنتطرق إلى تعريف المحاسبة العامة لتوضح لعلاقة بينهما.

-تعريف المحاسبة المالية: هي عبارة عن تقنية متميزة الهدف من استخدامها تقوم نتيجة نشاط المؤسسة ومتابعة حركية مركزها المالي من خلال ما يعرف بالقوائم المالية وتحديد جدول حسابات النتائج والميزانية الختامية⁽¹⁾.

حيث يمكن تلخيص ذلك في جدول التالي:⁽²⁾

¹ - عبد الرحمان بوداح، مدخل إلى المحاسبة تحليلية، مكتبة إقرأ، الجزائر، 2002، ص8.

² - عبد الحكيم كراحة، محاسبة التكاليف، دار الأمر للنشر و التوزيع ، ط01، 2001، ص18.

الجدول 1-1 علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة

المحاسبة العامة	المحاسبة تحليلية	معايير
تهدف أساسا إلى تحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية كما تساهم في تحديد الميزانية والوضعية المالية للمؤسسة.	نحاول الحصول على نتيجة المؤيدة بالتفصيل لكل منتج على حدى .	من حيث الهدف
عادة دورية تكون محددة بسنة.	الفترة نكون مقياس تحليل عادة شهر إلا في حالة خاصة سنعمل الفصل أرسله	من حيث المدة الزمنية
المعلومات التي تستعملها المحاسبة العامة تخضع كلية لنظام المحاسبي مالي SCF الذي يحدد كيفية استعمال المعلومات و حصول عليها.	تعتمد على المحاسبة العامة كمصدر مع الاعتماد على اختلافات كيفية	من حيث مصدر المعلومات
نظرا لتبعيتها التي تشمل الناحية القانونية والمالية للمؤسسة فهي تشمل من عدة أطراف أو علاقة لها بالمؤسسة بدءا من مديريها إلى العمال إلى المتعاملين على اختلاف وضعيتهم القانونية والمالية.	مستعملها الأساسي هو المسير في المؤسسة إذ تفيد في تحديد المسؤوليات و استعمال نتائج كأساس لاتخاذ القرارات	من ناحية مستعملها

المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية و تقنيات مراقبة التسيير، قسنطينة، ص12.

ثانيا: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية:

الجدول 2-1 :علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية

المحاسبة العامة	المحاسبة تحليلية	معايير
تستعمل حسابات خاصة والتي لا تكون حسب المصاريف والإيرادات وتختلف باختلاف نظام البلاد.	يستعمل حسابات الخاصة إلى تدعي بالحسابات المنعكسة وتهتم بالتكلفة وسعر التكلفة	من حيث الحسابات مستعملة
أوجب القانون الجزائري المؤسسات بضرورة استخدام الدفاتر والسجلات المحاسبية المنتظمة بصورة أصولية ألزم بمسك الدفاتر بصورة صحيحة.	لا تعتبر إلزامية و يتوقف استخدام الدفاتر المحاسبة والمجالات والبيانات في قسم التكاليف والتصنيع إلى رغبة الإدارة تهدف الحصول على معلومات ضرورية لها.	من حيث الإلزامية

المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية و تقنيات مراقبة التسيير، قسنطينة، ص12.

أوجه التشبه:⁽¹⁾

تأكيد من المعطيات المالية تتم من خلال بيانات محاسبة التحليلية.

- كلاهما تسيير على مبدأ تحديد فترة زمنية

- كلاهما تطبقان القيد المزدوج ومبدأ الجرد..

بيانات المحاسبة التحليلية فتستخدمها المحاسبة المالية في حساب نتيجة و الضرائب الختامية..

هناك علاقة بينهما حيث كل واحدة منهما تعتمد على الأخرى في أمور متعددة نذكر منها:

✓ تقوم المحاسبة التحليلية بإعانة المحاسبة العامة في إظهار حسابات النتيجة عن طريق قياس التكاليف؛

✓ تعتبر مكملية للمحاسبة العامة حيث ندعمها بالبيانات التفصيلية؛

✓ تظهر حسابات المحاسبة العامة نتيجة رقم الأعمال للمؤسسة بصفة إجمالية و المحاسبة التحليلية تقدم هذه

البيانات بصفة تحليلية؛

✓ تعد البيانات المتعلقة بالموجودات و المطالب تمهيدا لإعداد الميزانية الختامية كلاهما بعد فترة زمنية للقياس؛

أوجه الاختلاف :

الجدول 1-3: أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية و المحاسبة التحليلية

المحاسبة المالية	المحاسبة التحليلية
- تاريخية	- تهتم بالحاضر والمستقبل
- لا تخدم الإدارة	- تخدم الإدارة
- المحاسب المالي يهتم بكافة العمليات التي تنشأ بين المشروع والغير.	- يهتم المحاسبة بدراسة المشروع وتحديد التكاليف المنفصلة..
- تستخدم قائمة النتائج لتحديد الربح أو الخسارة	- تستخدم فائض تكاليف لتحديد تكلفة واحدة
- تركيز على حركة الخصوم	- تركيز على حركة الأصول

المصدر: ناصر دادي عدوان تقنيات مراقبة التسيير، ص17.

¹ - عبد الحكيم كراحة، محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص18.

المبحث الثاني: مفهوم التكاليف وسعر التكلفة

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

المطلب الأول: التكاليف وسعر التكلفة

تطور مفهوم التكلفة مع تطور احتياجات المحاسبة، حيث أصبح معناها يعطي معنا عاما يختلف باختلاف الهدف الذي نستخدم من أجله والمجال الذي نستخدم فيه:

أولاً: تعريف التكلفة وسعر التكلفة

ويمكن تعريفها كما يلي:

1- **التكلفة:** معناها العادي هي القيمة النقدية الذي تدفع في سبيل الحصول على سلعة ما أو خدمة معينة⁽¹⁾.
كما تم تعريفها على أنها القيمة الاقتصادية لأية تضحية اختيارية سواء كانت مادية أو معنوية، والتي يمكن قياسها بالعملة النقدية التي تبذل في سبيل الحصول على منفعة حاضره أو مستقبليه⁽²⁾.

2- تعريف سعر التكلفة:

سعر التكلفة: المنتج أو الخدمة هو مجموع التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح خاما وقابلا للبيع⁽³⁾، ويعتبر سعر التكلفة على انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضع كل المصاريف عن شراء المواد الأولية و المواد الضرورية الأخرى إلى حيث إعداد المنتج و بيعه⁽⁴⁾.

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة الإنتاج المنتجات المباعة} + \text{تكلفة التوزيع المنتجات المباعة}$$

سعر التكلفة في مؤسسة تجارية:

$$\text{تكلفة الشراء} + \text{البضائع المباعة} + \text{مصاريف التوزيع} + \text{مصاريف الملحقه}$$

- مرجع سبق ذكره، ص 11.

² - صالح رزق، عطاء الله خليل بن وارد، مبادئ محاسبة تكاليف، دار وهران للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ص 11.

³ - صالح رزق، عطاء الله خليل بن وارد، مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص 32.

⁴ - علي رجال، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 38.

سعر التكلفة في مؤسسة الصناعية:

مثال: باعت المؤسسة 200 منتج من " هن " حيث بلغت مصاريف التوزيع من 134 دج سعر البيع المنتج الواحد هو 540 دج.

تكلفة الإنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع + مصاريف الملحق

حيث قيمة سعر التكلفة: بطاقة سعر التكلفة ل 200 منتج "طن"

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المبالغ
تكلفة الإنتاج	200	390	78000
مصاريف التوزيع	-	-	13400
سعر التكلفة	200	457	91400

المطلب الثاني: تصنيف التكاليف:

حسب ما جاء في تعريف التكاليف فإن هذه الأخيرة هي كل ما ينفق من أجل عملية إنتاجية معينة و لهذا نجد عدة تصنيفات للتكاليف هي كالتالي:

أولاً: التكاليف حسب طبيعة: حسب نظام المحاسبي المالي يتمثل في حسابات التالية: ⁽¹⁾.

د/60 المشتريات المستهلكة، د/61 خدمات خارجية، د/62 خدمات خارجية أخرى، د/36 المستخدمين د/64 الضرائب و الرسوم و التسديدات المماثلة، د/65 الأعباء العملياتية الأخرى د/66، الأعباء المالية، د/67 العناصر الغير العادية الأعباء، د/68 مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة.

ثانياً: تكاليف حسب وحدة القياس حسب هذا المعيار نجد:

1- تكاليف كلية: هي مجموع التكاليف التي تستهلكها المؤسسة من خلال عملية الإنتاج.

2- تكلفة وحدة: هي عبارة عن حاصل قسمة التكلفة الكلية على عدد وحدات المنتجة أو عدد مرات التي تؤدي قيما للخدمة.

1 - علي رحال ، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية ، مرجع سبق ذكره، ص 38.

ثالثا: تكاليف حسب العلاقة بحجم الإنتاج: تصنف إلى أصناف

1- تكاليف متغيرة: هي تكاليف التي تتعلق بعمليات وظائف المؤسسة التي تقوم بها، هذا التغير يتعلق بمشاط كل وظيفة وهي ترتبط بكمية إنتاج عدد ساعات للعمل الكمية مباعه.

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

رابعا: التكاليف حسب الوظيفة: يمكن أن تقسم المؤسسة محاسبا إلى أقسام عديدة منها الأساسية والثانوية وعموما أقسام الرئيسية هي قسم الشراء، قسم التصنيع، قسم التوزيع في مقابل نجد أقسام مساعدة (ثانوية) عديدة نذكر منها: الإدارة، النقل، صيانة ونميز في هذا التصنيف ما يلي: ⁽¹⁾.

1- تكلفة الشراء: وهي تمثل البضائع، مواد أولية، وتفصل سعر الشراء والأعباء الملحقه لعملية الشراء (نقل، تأمينات، الرسوم الجمركية).

2- تكلفة الصنع: تشمل مجموعة الأعباء الملحقه في عملية الإنتاج منتج في مرحلة النهائية، وتشمل تكلفة شراء مواد الأولية واللوازم المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة وغير مباشرة.

3- تكلفة التوزيع: وهي مجموعة الأعباء المرتبطة بعملية التوزيع أو عملية بعد الإنتاج وتشمل المصاريف الداخلية المرتبطة بعملية البيع والمصاريف ربحية كالنقل، الإشهار، وخدمات ما بعد البيع ...

خامسا: التكاليف حسب علاقتها بالمنتج: يتأثر المنتج بالتكاليف التي تنقسم بدورها إلى أصناف التالية: ⁽²⁾.

1- تكاليف مباشرة: وهي عبارة عن مجموعة المصاريف التي تحمل مباشرة إلى تكلفة النهائية للمنتج بشكل مباشر وبينها تكلفة المواد المستعملة في الإنتاج، تكلفة اليد العاملة المباشرة.

2- التكاليف الغير مباشرة: وهي عبارة عن تكاليف المنفقة على النشاط الإجمالي ولا يخص منتج معين أو مرحلة محددة أي يشترك فيها أكثر منتوج، وهنا نطرح الإشكالية تحملها إلى سعر التكلفة حيث يتم تحصيلها وفق مؤشرات وأدوات رياضية على مختلف المنتجات ويمكن ذكر بعض أنواع هذه التكاليف:

¹ - بوشاشي بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة، الجزائر، 2002، ص7.

² - J.Trahand, B morad, E c charler, comptabilité de gestion; cout, activité réparation, press universitaire gronoble, paris 2009, p13.

✓ **تكلفة المواد الغير مباشرة:** وهي عبارة عن تكلفة مواد اللازمة لعملية الإنتاج ولا يمكن تحميلها المنتجات بشكل مباشرة، أي أنها ليست من مكونات المنتج مثل: الزيوت، مواد الصيانة ، الوقود... الخ.

✓ **ساعات العمل الغير مباشرة:** وتضع كل من:

● تكلفة المياه لأغراض صناعية أي المياه الضرورية لسير عملية الإنتاج؛

● تكلفة الطاقة الكهربائية من إمداءات وتدفئة؛

● نفقات إعدادية وصيانة خاصة نفقات التشغيل؛

● نفقات نقل وتخزين المواد واللوازم من رسوم و ضرائب وشحن ونقل وترتيب مواد أولية؛

سادسا: **لتكاليف حسب وقت حسابها:** ثبوت التكاليف حسب وقت حسابها إلى:

1- تكاليف فعلية: يعرف بأنا التكاليف التي حدثت فعلا في سبيل الإنتاج السلع وخدمات التي تقدمها المؤسسات، وهي تعكس الأداء الفعلي بما يحتويه من كفاءة أو عدم كفاءة⁽¹⁾.

2- التكاليف تقديرية: وتسمى كذلك التكاليف المسبقة أو المعيارية، وتقيم مسبقا حسب قواعد معينة، وتهدف أساسا إلى السماح بالتعرف إلى الانحرافات التكاليف الحقيقية والتي تساعد بعد تحقيقها في اتخاذ القرارات التصحيح⁽²⁾.

سابعا: **تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالرقابة:** وتنقسم إلى قسمين:⁽³⁾

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

2- التكاليف الغير خاضعة للرقابة: وهي التي تحدث في مركز مسؤولية معينة وتكون غير خاضعة لإدارة الشخص المسؤول عن مراكز ولا يمكن التحكم فيها أو تأثير عليها.

المطلب الثالث: العناصر المكونة للتكاليف و سعر التكلفة:

¹ -Hamri cullman, **La comptabilité analytique**, édition bouchame, Alger, 1993, p32.

² - علي قاسم حسن عبيدي، أهمية تخفيض التكاليف التسويقية و التحكم فيها لمنظمات الأعمال، مجلة جامعة كربلاء العلمية، 2010، ص133.

³ -P.Barnager, P mouton, **comptabilité de gestion**, édition Hachette livre, France, 1997, p71.

تحتاج المحاسبة التحليلية لدراسة مختلف عناصر التكاليف خلال الفترة المحاسبية ويجب لإظهار مختلف الأعباء المكونة لها وهي تختلف عن أعباء المحاسبة المالية.

أولاً: العناصر المكونة للتكاليف:

يعطي سعر الشراء كل المصاريف التي ترفق العملية حتى تخزين البضاعة مصاريف الإضافة للشراء مثل: ⁽¹⁾.

1-تكلفة الشراء:

يتكون من سعر الشراء زائد كل المصاريف التي ترفق العملية (حتى تخزين البضاعة) مصاريف الإضافة للشراء مثل:

- مصاريف النقل؛
- حقوق الجمارك؛
- كل المصاريف التي دفعها للغير، حتى تصل المواد إلى المؤسسة؛

2- تكلفة الإنتاج: تتكون من :

تكاليف شراء مواد أولية المستهلكة في ورشات التحويل أو الإنتاج الأعباء المباشرة والغير مباشرة الخاصة يتحول أو الإنتاج.

3-تكلفة التوزيع:

يضع كل الأعباء الخاصة بعملية توزيع المنتج و تتمثل أساسا في مصاريف التخزين المنتج النهائي:

- مصاريف نقل أو الإرسال؛
- مصاريف الإشهار؛
- مصاريف المرتبطة بمصلحة البيع ⁽²⁾.

ثانياً: العناصر المكونة للتكلفة:

تتكون من مجموعة أعباء المؤسسة الخاصة بدوره الاستغلال وتنقسم إلى: الأعباء المحصلة، الأعباء الغير المحصلة الأعباء الغير المحصلة والعناصر الإضافية.

1- الأعباء المحملة:

هي كل الأعباء التي يكون سعر التكلفة، و التي لها علاقة منطقية بالمنتج في مرحلة في مرحلة بيعه.

¹ -IBID, p p25,27.

² - المعهد الوطني التربوي، محاسبة الإستغلال و التكاليف، 1988، ص 27 .

2- الأعباء الغير محملة:

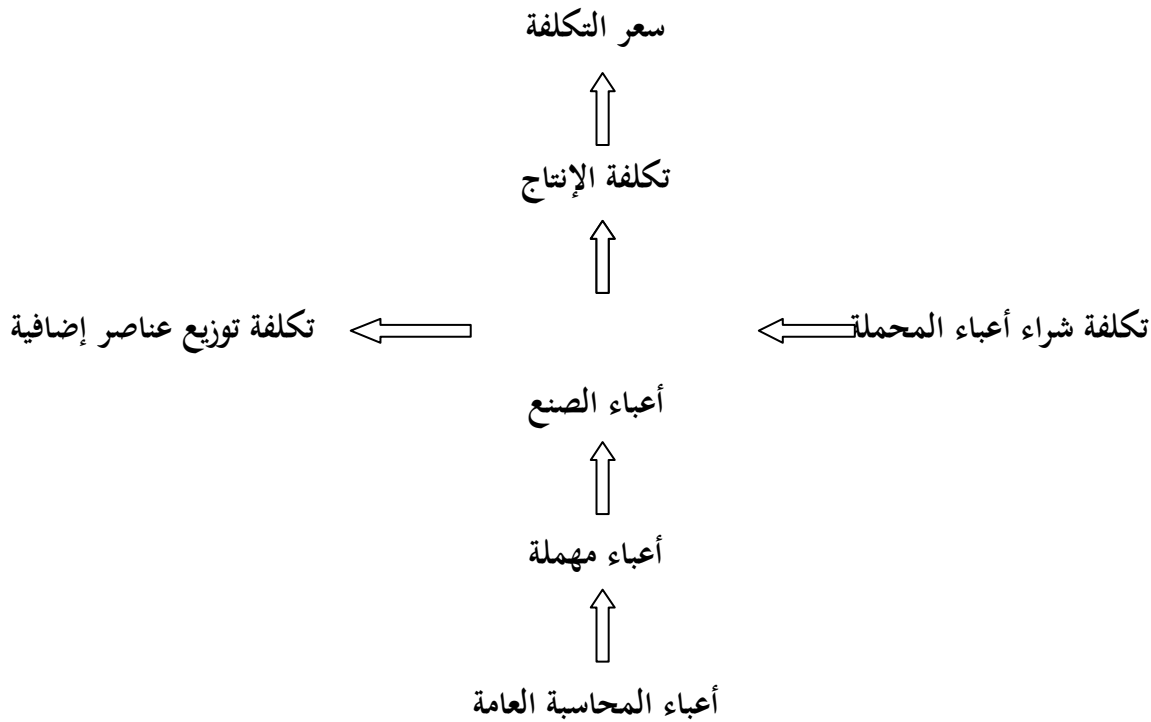
وهي الأعباء التي تأخذ بعين الاعتبار في المحاسبة العامة ولا تأخذ في المحاسبة التحليلية لان تحصيلها قد يبرد التكاليف من معناها، ويمكن ترتيبها كما يلي:

- ✓ إهلاك مصاريف التأسيس؛
- ✓ إهلاك مصاريف الإعدادية: و هي مرتبطة مباشرة بدورة الإستغلال العادية للمؤسسة؛
- ✓ منح الخاصة بتأمين حياة المؤسسة؛
- ✓ مؤونات الخسائر؛
- ✓ مؤونات الدعاوي القضائية: وهي مرتبطة بدورات خارج الاستغلال العادي وبظروف استثنائية؛

3-العناصر الإضافية:

- هذا النوع من الأعباء يمثل أعباء وهمية ذات صفة نظرية، و بالتالي فهي لا تدخل ضمن أعباء المحاسبة العامة، ذاك أنها لا تعد من الأعباء التي من المفروض أن تحصل المؤسسة في بعض الظروف الاستغلال المختلفة وتضع:
- الدفع النظري لإعمال صاحب المشروع: وتمثل الأجرة مقابل الأعمال التي يقوم بها ولا يتقلص عليها مثل باقي المستخدمين، وتخص المؤسسات الفردية؛
 - الدفع النظري لنسب متفق عليها من رأس مال المؤسسة الخاص بها، وهي ناتجة عن الفرص التي قد تفوت المؤسسة بسبب استغلاله في الدورة المالية، كفر من الافتراض والحصول على الفوائد مثلاً؛

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + العناصر الإضافية - الأعباء الغير المحصلة



A. Bavr .R.Lorey m.Richez, comptabilité exploitation ed.conforme au nouveau plan comptable ISI rastraslong,1983, p32

تقوم المحاسبة التحليلية وعن طريق تعليمات الحسائية بحساب سعر التكلفة الخاص بمنتج ما وفق المراحل نشاطا وطبيعة، حيث يختلف في عملية بيع السلع المشتراة دون إدخال أي تغيير عليها مقابل نسبة هامش ربح هي المؤسسات يعبر عنها بعلاقة التالية:⁽¹⁾.

$$\text{سعر تكلفة في مؤسسات التجارية} = \text{تكلفة الشراء البضائع المباعة} + \text{مصاريف توزيع} + \text{مصاريف ملحقـة}$$

أما المؤسسات الصناعية التي بدأ نشاطها من شراء المواد الأولية بغرض التصنيع إلى القيام بمختلف العمليات الإنتاجية للحصول على منتج خام لتمثل مرحلة تصريفها له، ومنه فإن سعر التكلفة في مؤسسات من حيث ضم تكلفة الإنتاج المنتجات المباعة، بالإضافة إلى مصاريف التوزيع المبيعات ونصب في العلاقة التالية:

¹ - يعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص32.

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

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

المبحث الثالث: اتخاذ القرار على ضوء استعمال تقنيات المحاسبة التحليلية

إن الحاجة الماسة إلى المعلومات الكافية والضرورية عند اتخاذ القرارات تعتبر اهتماماً بالغاً للمسيرين وأهم القرارات داخل المؤسسة، ولقد تعدد وسائل المساعدة لاتخاذ القرار من طرف كمية وظيفية، ولكن تبقى جوانب مصممة تتمثل في المتابعة و المراقبة ومواكبتها بالقرارات الهامة ولعل المحاسبة التحليلية كأداة فعالة في مراقبة التسيير يمكن لنا لأن تقدم أكثر في هذا المجال.

المطلب الأول: ماهية عملية اتخاذ القرار

تعتبر عملية اتخاذ القرار عنصراً هاماً في المحاسبة التحليلية

أولاً: تعريف القرار

هناك عدة تعاريف تحاول ذكر ما يلي:

التعريف الأول: يعرف بأنها الاختيار القائم على أساس بعض المعايير لبديل واحد من بدلين محتملين أو أكثر فاختيار يقوم على أساس بعض المعايير مثل اكتساب حصة أكبر من السوق وتخفيض التكاليف، توفير الوقت، زيادة حجم الإنتاج والمبيعات⁽¹⁾.

التعريف الثاني: هو نقطة أو مرحلة من عملية مستمرة في مضمونه، تتمنى تصميم عدة بدائل، ترتبط بأهداف وتدفع المسير إلى تحديد طرق أقل معين يوجه إلى بذل قوة عقلية لتحقيق تلك الأهداف⁽²⁾.

تعريف شامل: تعرف عملية اتخاذ القرار على أنها نشاط ذهني وفكري موضوعي يسعى إلى اختيار البديل الأنسب للمشكلة على أساس مجموعة من الخطوات⁽³⁾.

ثانياً: ظروف وأساليب اتخاذ القرار

1- ظروف اتخاذ القرار⁽¹⁾.

¹ - جميل أحمد توفيق، إدارة الأعمال، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، بيروت، 1982، ص 109.

² - عبد القادر الحفي، مدخل إلى اتخاذ القرارات، دار الجامعة للطباعة الثانية، بيروت، 1986، ص 69.

³ - سيد صابر تعلب، نظم و دعم اتخاذ القرارات الإدارية، دار الفكر، الطبعة الأولى، عمان، 2011، ص 34.

1-1 ظروف التأكد: بمعنى بؤادر المعلومات التي يمكن من خلالها التنبؤ بالنتائج مسبقا وقبل التنفيذ ظروف الخطر أو المخاطر.

وبمعنى آخر نقص التأكد تام فيما يتعلق بنتائج البدائل المختلفة ولكن مع وجود احتمالات لكل حدث من الأحداث.

1-2 ظروف عدم التأكد:

توجد حالة عدم التأكد عندما لا يستطيع المدير إعطاء احتمالات النتائج المرتبطة بالبدائل المختلفة لكل مشكلة.

2- أساليب اتخاذ القرار

1-2 الأساليب التقليدية: الأساليب التقليدية تتمثل في ما يلي:

✓ الحكم الشخصي سواء بالاعتماد على الخبرة السابقة، وبدونها؛

✓ التحقيق؛

✓ محاولة إتباع العادة طبعاً لمبدأ الأسلوب يقوم المديرون بتقليد المؤسسات الكبيرة في مجال النشاط وكيفية

تحديد مستويات الأجور، طرق وأشكال التغليف، قنوات التوزيع المنتجات وعرضها؛

✓ أسلوب العصف الذهني عبارة عن هجوم خاطف وسريع على مشكلة معينة ويقوم المشتركين في حل

المشكلة ومنافسة سريعة هذه البدائل في يمكن الوصول إلى أفضل حل؛

2-2 الأساليب الحديثة: يتميز هذه الأساليب في اتخاذ القرارات أو حل المشكلات بالمقارنة مع الأساليب

التقليدية كونها تقلل أثر تحيز نتيجة الأحكام الشخصية والعاطفية.

ومن بين هذه الأساليب ما يلي:

1-2-2 أساليب تحليل التعادل⁽²⁾.

هذا الأسلوب يقوم على أساس تحليل العلاقة بين الإيرادات والتكاليف الخاصة بكل بديل من البدائل

والتكاليف هنا تشمل التكاليف الثابتة وهي التكاليف التي تتحملها المؤسسة سواء أنتجت أو لم تنتج و التكاليف

الصغيرة وهي التي ترتبط بالإنتاج مثل: تكلفة الخدمات

ويستخدم هذا الأسلوب في اتخاذ عدة قرارات مثل:

¹ - عبد القادر الحفي، مدخل إلى اتخاذ القرارات، مرجع سبق ذكره، ص 70-74.

² - سيد صابر تلعب، نظم ودعم اتخاذ القرارات الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص 27-29.

- ✓ قرارات تحديد الطاقة الإنتاجية أو حجم الإنتاج ومن ثم تحديد كيفية المدخلات اللازمة للتحقيق هذا الحجم؛
- ✓ قرار التسعير؛
- ✓ قرارات تحديد حجم القوى العاملة المطلوبة؛
- ✓ قرارات تخطيط الأرباح.

2- أسلوب القيمة المتوقعة: ويستخدم في ظل الخطر (المخاطرة)

أسلوب أو نموذج مراجعة بالقوائم:

يعتمد هذا الأسلوب على حكم الشخصي ولكن الحكم يكون في ضوء بعض المعايير أو مؤشرات الموضوعية.

المطلب الثاني: دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات

أصبحت تستعمل المحاسبة التحليلية عدة طرق محاسبية لتسير إدارة المؤسسات أحسن تسيير ومن بين هذه الطرق طريقة التكاليف الكلية (الحقيقية)، طريقة التحميل العقلاني، طريقة التكاليف المتغيرة وطريقة تكاليف معيارية والتي سوف نتطرق إليها بالتفصيل في الفصل الثاني.

أولا: طريقة التكاليف الحقيقية و اتخاذ القرارات⁽¹⁾.

إن مبدأ هذه الطريقة يقوم على الفصل بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير مباشرة، ويتم حساب النتيجة التحليلية لكل منتج وفقا لهذه الطريقة كما يلي:

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

$$\text{حسب رقم الأعمال} = \text{عدد الوحدات المباعة} \times \text{سعر البيع الوحدة}$$

$$\text{التكلفة النهائية} = \text{تكلفة الإنتاج المباع} + \text{مصاريف التوزيع المباشرة و غير مباشرة}$$

¹ - أبو قحف عبد السلام، أساسيات الإدارة الجامعية، الإسكندرية، 1995، 53، 52، 51.

من خلال النتيجة التحليلية الخاصة بكل منتج تستطيع المؤسسة اتخاذ عدة قرارات وهذا بالنظر إلى إيجابية أو سلبية النتيجة، ومن أهم القرارات التي يمكن اتخاذها بواسطة هذه الطريقة.

1- قرار التسعير: تسعى كل مؤسسة إلى المحافظة على استمرارها ومن أجل أن تضمن ذلك وجب عليها أن تقوم بقرارات تسعيرة مناسبة ويمكن أن توضح بالعلاقة بين التكلفة والسعر كما يلي:

$$\text{السعر الودودي} = \text{التكلفة الودودية} + \text{الربح المراد تحقيقه}$$

من خلال لعلاقة نجد أن لتكلفة تأثير على قرارات التسعيرة ومنه نستخلص ما يلي:

- ✓ زيادة التكلفة تؤدي إلى زيادة السعر وهذا ليس في صالحنا لأنه قد يؤدي إلى خسارة أو لانخفاض حصتها في السوق؛
- ✓ انخفاض التكاليف يؤدي إلى انخفاض السعر هنا نستطيع جلب زبائن جدد، ولكن بترها أن لا يكون هذا على حساب جودة المنتج؛
- ✓ قرارات الإنتاج: إن اتخاذ القرارات في المدى القصير والمتعلقة بالإنتاج نقصد به الفاضلة والاختيار بين عدة بدائل إذ أنه كان للمؤسسة إمكانية إنتاج مجموعة من المنتجات فنقوم بالاختيار البديل الذي يحقق أكبر عائد و بتكلفة أقل؛
- ✓ إما منتجات التي تحقق ربح تحت استمراره إنتاجها مع إدخال تغيرات جديدة من أجل زيادة ربحية؛
- ✓ بالنسبة للمنتجات التي تميل إلى مرحلة تدهور فعلي متخذي القرارات الاستغناء عنها أو إدارة دفعها والاهتمام بها وهذا بإدخال خصوصيات جديدة ذات جودة أكبر؛
- ✓ دراسة البدائل، بعد أن تم تحديد المنتج الذي يحقق نتيجة سلبية، يجب تعويضه منتج آخر خصوصا إذا كان له نفس خصائص ومميزات، والاختيار يكون عن طريق دراسة السوق وكذا التحليل الاقتصادي للظواهر التي توفر على قانون العرض والطلب؛
- ✓ وأيضا أن يكون الطلب مرن حتى لا يؤثر على سعر المنتج، كما يجب أن تتوفر طاقة إنتاجية التي تسمح بذلك.

ثانيا: طريقة التكاليف المتغيرة و اتخاذ القرارات:

تعتبر عتبة المردودية من أهم الركائز التي يعتمد عليها المسيرين غي اتخاذ القرارات ودراسة أسرارها ومن أهم ما نستنتج من حسابات عينية المردودية ما يلي:

عند تحديد عتبة المردودية زمنيا فإن المسير يستطيع معرفة المنتوجات ذات المردودية العالية، أي المنتوجات التي استطاعت تغطية تكاليفها في أقصر وقت ممكن و معرفة المنتوجات التي تأخذ طويلا نسبيا ومعرفة المنتوجات التي لا تعطي تكاليفها أثناء الدورة، وعلى هذا الأساس نستطيع اتخاذ القرار إما بزيادة إنتاج المنتوجات ذات المردودية العالية أو التخلي عن المنتوجات التي تحقق خسارة أو إعادة دراسة طريق إنتاجها.

عندما يكون هدف المسيرين الوصول إلى مستوى معين من الأرباح فإن النموذج عينة مردودية يسمح لهم بمعرفة رقم الأعمال الموافق للنتيجة المراد تحصيلها، وبالتالي الكمية الواجب إتباعها وبيعها.

يمكن نموذج عتبة المردودية المسيرين من اتخاذ القرارات حول زيادة سعر البيع أو تخفيضه، تخفيض تكلفة الإنتاج المتغيرة، تخفيض التكاليف الثابتة وذلك من خلال زيادة الكمية المنتجة، زيادة حجم المبيعات قصد زيادة قيمة ونسبة هامش الأمان.

نموذج عينة المردودية يمكن المسيرين من معرفة قيمة ونسبة هامش الأمان الذي يميل ذلك المستوى من رفع رقم الأعمال الذي يسمح للمؤسسة بتحقيق رقم أعمالها دون أن تدخل في منطقة خطر.

طريقة التكاليف المتغيرة يمكن من إنشاء جدول الاستغلال الوظيفي والتفاضلي للذات لهما أهمية تسيرية بالغة.

ثالثا: طريقة التحميل العقلاني واتخاذ القرارات:⁽¹⁾.

تعتمد هذه الطريقة بغرض عدم تأثر سياسة المؤسسة العامة بالتغيرات الظرفية للمحيط، التي قد تؤدي إلى بعض القرارات العقلانية نتيجة عدم أخذ مستوى النشاط الذي يحدد تكاليف الثابتة، ففي حالة الأزمة مثلا تراجع مبيعات المؤسسة ومن ثم تخفضا لعدد الوحدات المنتجة، إذ اعتمدت المؤسسة طريقة التكاليف الكلية فغن تكلفة الثابتة للوحدة ترتفع بينما التكلفة المتغيرة تبقى ثابتة، وهذا يؤدي إلى ارتفاع التكلفة الإجمالية وبالتالي ارتفاع تكلفة الوحدة وهذا ما قد يدفع المؤسسة إلى رفع السعر لتعويض الخسارة ولكن هذا القرار ليضعف من خسائرها لأنه سوف يؤدي بضرورة إلى تراجع كبير للمبيعات خصوصا إذا كان المنافسة شديدة في السوق الذي تنشط فيه المؤسسة، لأن سعر المؤسسة سوف يصبح أعلى من سعر السوق نتيجة لارتفاع التكلفة الإجمالية.

كذلك عند استعمال طريقة التحميل العقلاني فإنه تسمح بالمشاركة كل مسؤول في اتخاذ القرارات في دود مسؤولياته ويتحقق ذلك عن تحديد ربع النشاط العادي في قسمة و بتالي تتحدد مسؤولياتهم على أساس التكاليف المتغيرة فقط لأن تكاليف الثابت لا تتحكم فيها المسير، وعليه فإن متخذ القرار يجب أن يبحث ويحدد النشاط العادي لقسمه بشكل جيد قبل أن يتخذ القرار بتحديد السعر أو إنتاج منتج أو التخلي عنه.

¹ - مصطفى محمود أبو بكر، التنظيم الإداري في المنظمات المعاصرة، الدار الجامعية، 2002، ص50.

رابعا :طريقة التكاليف المعيارية و اتخاذ القرارات:

تعتمد طريقة التكاليف المعيارية على المقارنة بين التقديري والحقيقي واستخلاص و الفروق وتحليلها إلى فروق موجبة (ملائمة) وفروق سالبة (غير ملائمة) فإذا كانت الفروق ملائمة ففي هذه الحالة لا تسجل المسيرين لاتخاذ أي قرار أما إذا كانت سالبة فيكون التالي:

بالنسبة لفرق مواد الأولية والذي يتحمله قسم الإنتاج أو قسم التموين (الشراء)، وذلك بالنسبة للكمية والسعر وكل المسيرين للتدخل و اتخاذ قرارات و التحقيق من أن التغيرات ظرفية أو دائمة فالفرق في الأسعار يتحكم فيه المؤسسة والكميات المشتريات، وعلى المسيرين اتخاذ القرارات بشأن هذه الظروف كلها، أما الفرق في الكمية فيتحملة قسم الإنتاج وينتج لغير الإنتاج أو لقلة تكوين العمال أو وسائل الإنتاج وكذلك على المسيرين اتخاذ القرارات بشأنها.

أما إذا كان الفرق غير ملائم في القيمة العمل فهذا الانحراف تتحمله مصلحة الإنتاج ومحاسبة الأجور فإذا كان الانحراف في مدة زمنية فتتحمله المصلحة الأولى إما إذا كان في أجرة الساعة تتحمله المصلحة السابقة وكل المسيرين في كلتا حالتي تحديد مصدر الفرق وتحليله ثم اتخاذ القرار بشأن تصحيحه ، أما إذا تعلق بالتكاليف الغير المباشرة فيجب على المسيرين تحديد الفرق غير ملائم أما فرق الميزانية التقديرية أو فرق الطاقة الإنتاجية أو فرق الكفاية الإنتاجية تم اتخاذ القرارات اللازمة للتوفيق بين المعيارى والحقيقى وليكون للمعيارى معنى.

خلاصة :

تعد المحاسبة التحليلية من أهم الركائز التي يقوم عليها النظام المحاسبي ومن أهم مصادر المعلومات داخل المؤسسة باعتبارها تمثل أساس معالم اقتصاد السوق، بتقديمها كل المواصفات الكمية والنوعية والتي على أساسها يتوقف اتخاذ مجموعة من القرارات الهادفة إلى تحقيق المردودية المالية للمؤسسة وتحسين أدائها باستمرار. ولقد استعرضنا ذلك في الفصل الأول وسنحاول في الفصل الثاني توضيح علاقة المحاسبة التحليلية بمراقبة التسيير ومختلف الطرق المعتمدة.

الفصل الثاني

المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة

التسيير

تمهيد:

بالرغم من أن مراقبة التسيير ظهرت مع مطلع الألفية، إلا أنها لا زالت تحظى بالعديد من الاهتمام من قبل الباحثين والمهتمين، والتي تهتم بتسيير شؤون المؤسسة، تمكن من تحقيق الأهداف المرجوة عن طريق ضمان قدرة التحكم والتسيير في المسار الصحيح، مع تقديم النصائح والإرشادات اللازمة والكافية لتجنب الانحرافات، حيث أمن مراقبة التسيير بدورها تساعد مسير المؤسسة على اتخاذ القرارات السليمة، والتي تسهل من عملية الرقابة على أعمال المؤسسة، وتجنب الانحرافات السلبية التي قد تكون سببا معيقا في تحقيق الأهداف.

المبحث الأول: أساسيات مراقبة التسيير

عرف التسيير تطورا كبيرا مع تطورات المؤسسات الاقتصادية، حيث ظهرت سلسلة من الاختراعات، انتقل التسيير من مفهومه الضيق إلى النظام المفتوح، والتي تكون مبنية على عناصر المحيط والبيئة.

المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير

وردت لمراقبة التسيير تعريف عديدة اشتقت من خلال رؤية معينة لها في إطار مراقبة التسيير، حيث اختلف العديد من الباحثين في تفسيرهم لمعنى مراقبة التسيير باختلاف نظرتهم لها، وحتى يمكننا الإلمام بمعنى مراقبة التسيير، فإننا سنتطرق إلى مجموعة من التعاريف.

-أولا: مفهوم مصطلح مراقبة التسيير

قبل الخوض في مفهوم الكامل لمراقبة التسيير نتطرق إلى التعرف إلى كل من المراقبة والتسيير.

1-المراقبة: تعتبر وظيفة من الوظائف التسيير تكمل الوظائف الأخرى وتسعى إلى ضمان أن الخطط الموضوعية تسيير المنتظرة، فهي تمارس في كل لحظة قبل وأثناء وبعد النشاط لمواجهة مختلف العراقيل والصعوبات، وبالتالي فهي تقيم الأداء لتصحيح الاختلالات لحظة وقوعها، خاصة في ظل تغير المستمر في محيط المؤسسة¹.

وكلمة المراقبة في المفهوم اللغوي الفرنسي مشتقة الأصل من كلمتين وتعني جدول التقارب.

.Contre_role

ويعرف فايول (H. fayool) بأنها "التأكد من أن كل شيء في المنظمة يتم وفق خطط الموضوعية، والتعليمات الصادرة وبالمبادئ المتعمدة وذلك بهدف الكشف عن مواطن الضعف وتصحيحها". فهي تهدف وفق فايول إلى العمل على حسن تنفيذ الخطط وتصحيح الاختلالات إن وجدت، مما يفرض أن تكون ملازمة للنشاط قبل وأثناء و بعد تنفيذه.

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

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

¹ محمد رفيق الطيب، "مدخل للتسيير"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الجزء الثاني، ص 248

يعرفان (C. ALAZARD ET S. SEPARI) التسيير بأنه علم اختيارات والعمل يشمل على قيادة المؤسسة باستخدام تقنيات ومناهج عديدة للمساعدة على اتخاذ القرارات.

ويعرف (P. BERGERON) "انه تلك العملية التي من خلالها نخطط، ننظم، ندير ونراقب موارد المؤسسة من اجل تحقيق الأهداف المسطرة".

ومن التعريفات السابقة يتضح أن التسيير هو عبارة عن مسار يستخدم مجموعة التقنيات العلمية والعملية والفنية المتفاعلة فيما بينها، وبالتالي فان الشخص الذي يتولى هذه المهمة يجب أن تتوفر فيه كل الخصائص من معارف ومهارات تسمح له بقيادة عملية التسيير¹.

ثانيا: تعريف مراقبة التسيير

عرفه هي (ENTONY) " التي من خلاله يقوم مسؤولي المؤسسات بضمان استغلال الموارد المتاحة بأقل التكاليف وأكثر فعالية و نجاعة للوصول للأهداف المسطرة".

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

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

وعرفه (KHEMAHEM) هي " العملية المنجزة داخل الوحدة الاقتصادية لضمان التنشيط والتحريك الفعال الدائم لطاقت والموارد المراد بها تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الوحدة"⁴.

وبشكل أدق فان مراقبة التسيير تتكون من شقين المراقبة والتسيير ويمكن تعريفها كالتالي:

¹ معراج هوارى ومصطفى الباهي، "مدخل إلى مراقبة التسيير"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 11

² فداق فاروق، "نظام المعلومات المحاسبية و دوره في اتخاذ القرار"، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، مذكرة نيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002، ص 2.

³ سعاد عقون، "نظام مراقبة التسيير أدواته و مراحله و إقامته في المؤسسات الاقتصادية"، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2007، ص 73

⁴ بن عمر هشام، "استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير"، مذكرة نيل الماستر، 2015، ص 18.

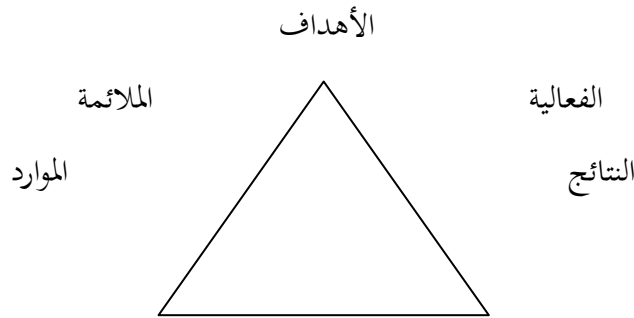
مراقبة التسيير هي " عبارة عن مجموعة من التقنيات التي تسمح للمؤسسة خلال فترة مزاولة نشاطها للتأكد من أن القرارات التي اتخذت طبقا للأهداف المسطرة، فان مراقبة التسيير هي مجموعة من الإجراءات والعمليات التي تسمح لمختلف المسيرين بتجنيد كل طاقاتهم من اجل تحقيق أهدافهم المسطرة والتأكد من أن تحقيقها، فهي التي تسمح بالتأكد من استعمال العقلاني للموارد والطاقات المتاحة وكذلك تحديد الأهداف القصوى التي هي بمقدور المؤسسة تحقيقها. أخيرا التحقق من تحقيق الأهداف، وبالتالي نستنتج أن مراقبة التسيير تركز على ثلاثة مفاهيم أساسية هي:

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

الكفاءة " **compétence** " وتعني مراقبة النتائج بالوسائل المستعملة.

الملائمة " **pertinence** " : وتعني مقارنة وسائل المتاحة بالأهداف المحددة.

شكل (2-1) مثلث مراقبة التسيير



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

المطلب الثاني: أنواع مراقبة التسيير:

توجد العديد من التقسيمات التي يمكن من خلالها تصنيف مراقبة التسيير إلى:

أولاً: من حيث الزمن: إن وظيفة الرقابة تتطلب قياس الأداء الفعلي سواء قبل التنفيذ أو أثناء التنفيذ أو بعد التنفيذ نجد:

1- مراقبة التسيير القبلية (السابقة) : من خلال التسمية نستنتج أن هذا النوع من الرقابة يتعلق بالمستقبل، ويعتمد هذا النوع من المراقبة على التأكد من توفر متطلبات إنجاز الأخطاء والانحرافات العمل قبل البدء في التنفيذ أي مراقبة وقائية.

2-المراقبة أثناء الانجاز (أنية): تتم هذه النوع من الرقابة باعتبار المراقبة إصلاحية وعلاجية أثناء عملية الانجاز أي انه يتم تصحيح الأخطاء والانحرافات إذا حدثت أثناء تنفيذ العمل.

3-المراقبة اللاحقة(البعدية): تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعيا أو شهريا أو أيام محددة لذلك توضع برامج دورية للمراقبة، ويتم تنفيذها مسبقا والهدف منها هو وقائي.
ثانيا: **من حيث التنظيم:** وحسب هذا المعيار هناك ثلاثة أنواع للمراقبة وهي¹:

1-المراقبة المفاجئة: تتم هذه المراقبة بشكل مفاجئ وبدون سابق إنذار، وهذا من أجل اكتشاف الأخطاء والانحرافات والتمكن من تقييم الأفراد، ويتم ذلك بالقيام بجولات لمعرفة مدى انضباطهم ومدى تسيير أعمالهم وفق الخطة المسطرة.

2-المراقبة الدورية: تتم هذه المراقبة بشكل دوري عادة ما تكون أسبوعية أو شهرية وذلك بوضع برامج المراقبة الدورية التي يتم تنفيذها مسبقا والهدف منها وقائي أكبر ما هو علاجي.

3-المراقبة المستمرة: تكون عبر طول أيام السنة أي دائمة وليست على فترات متقطعة وذلك لمتابعة عمليات التنفيذ.

3-المراقبة من حيث المصدر: تنقسم مراقبة التسيير حسب مصادرها إلى عنصرين هما²:

3-1- الرقابة الداخلية:

ويقصد بها أنواع الرقابة التي تمارسها كل مؤسسة بنفسها ، على أوجه واختلاف أنشطتها التي تؤديها، والغرض منها هو ضبط الأعمال الجارية ، أحكام مسارها نحو الاتجاه الصحيح.

وتمتد الرقابة الداخلية عادة إلى جميع العمليات التي تؤديها المؤسسة في جميع مستوياتها التنظيمية. هذا وإن كانت مراقبة التسيير هي جزء من الرقابة الداخلية إلا أن هذا التقسيم بين فقط أن عملية التسيير تتم انطلاقا من مصادر داخلية.

وتعتبر الرقابة الداخلية في احد أوجهها رقابة ذاتية لان التنظيمات نفسها هي التي تراقب أدائها وتقدر انجازاتها في ضوء المقاييس والمعايير المحددة مسبقا لتحديد الانحرافات سواء كانت ايجابية أو سلبية، ومعرفة أسبابها بالإضافة إلى تحليلها ،مع إمكانية إيجاد واقتراح الحلول المناسبة، على أن تكون هذه الرقابة ايجابية، تأخذ بعين الاعتبار

¹ - كمال نور الله، "وظائف القائد الإداري"، دمشق، طلاس للدراسات و الترجمة و النشر، 1992، ص278.

² - نسبية معرف زهير سعيد، "دوافع استخدام مراقبة التسيير الحديثة القائمة على مبادئ حوكمة الشركات، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية"، أم البواقي، ص2014، صص، 8-9.

الاعتبارات السلوكية والإنسانية، التي تؤثر في العلاقات بين الأفراد العاملين في المؤسسة وفي طرق أدائهم بحيث تكون مرنة. وبالتالي تحقق الأداء الجيد الذي يعتمد على مشاركة الانفراد المعنيين، ومن ثم زيادة فرصهم في المكافآت والترقيات ويكونوا أكثر تقبلاً لعملية الرقابة، وتعتبر هذه الرقابة نوعاً من الرقابة المانعة.

ويمكن تصنيف التدقيق الإداري الذاتي، ضمن هذا النوع من الرقابة، ويقصد بهذه الأخيرة أن تقوم المؤسسة دورياً بتقييم أدائها ككل، في جميع الأنشطة والمستويات، ومن بين المجالات التي تشملها تحديد الوضع الحالي للمؤسسة في السوق. ودرجة تحقيقها لمخططاتها بأية تعديلات لازمة بغية تحقيق أهدافها والسياسات الواجبة إتباعها، فهناك درجة ملحوظة من التقادم في كل هذه الواجبات من عمل المؤسسة، يتطلب تجديداً وتكييفها مع متطلبات ومتغيرات البيئة (الاقتصادية، الاجتماعية، التكنولوجية).

3-2 الرقابة الداخلية:

وهي تلك الرقابة التي تستخدم في جهات مختصة عن الإدارة، وذلك للاطمئنان على أن المؤسسة ملتزمة باللوائح والقوانين المعمول بها وبالخطط التي رسمتها. وقد تطورت العمل بأساليب الرقابة الخارجية ولم يعد مجرد تفتيش وتتبع للمخالفات، وإنما امتدت إلى العديد من النواحي الإيجابية، والقيام بالبحوث والدراسات وتحليل المشاكل والوقوف على أسبابها وتقديم الاستشارات وترشيد القرارات والسياسات المتخذة من طرف المؤسسة.

4-المراقبة من حيث شموليتها: تنقسم مراقبة التسيير حسب هذا المعيار إلى ثلاث لأنواع:

4-1-المراقبة على مستوى الأفراد: تقوم هذه المراقبة بالتركيز على أداء الأفراد لأعمالهم والتعرف على سلوك الأفراد أثناء العمل، وهذا باستخدام عدة مؤشرات منها الكفاءة، الإنتاجية، معدل الغياب التأخر...

4-2-المراقبة على الأنشطة الوظيفية: تشمل كل وظائف وأنشطة المؤسسة مثل التسويق، التمويل، الإنتاج وإدارة الموارد البشرية، وتقوم بقياس أداء كل منها بمؤشرات.

4-3-المراقبة على الأداء الكلي للمؤسسة: من خلالها يمكن تقييم الأداء الكلي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة، وهذا عن طريق معايير ومؤشرات تستخدم في هذه النصوص منها معدل الربحية، الحصة السوقية للمؤسسة وإلى غير ذلك من المؤشرات، وهذا من أجل معرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف المسطرة.

5- من حيث طريقة المراقبة: حسب هذا المعيار هناك نوعين من الرقابة:

5-1- المراقبة عن طريق الحلقة المغلقة: هي عبارة عن مخطط للرقابة قائم على أساس الملاحظة المباشرة لحالة المعايير ثم مقارنة بين هذه الملاحظة، فهي من خلال ذلك تعبر عن خطوات لتحديد المباشر للانحرافات ثم الانجازات و الأهداف¹.

5-2- المراقبة بطريقة الحواجز: عبارة عن رقابة قائمة على أساس استعمال المعلومات المتحصل عليها من النظام الرقابة، ولكن لا تعطي مباشرة المعلومات حول المعايير.

المطلب الثالث: خطوات مراقبة التسيير:

يقوم كل مسؤول في أي مستوى إداري بعملية الرقابة، والتي تعتمد على مجموعة من الخطوات، حيث نوجزها في مايلي²:

تحديد معايير الأداء ← قياس الأداء ← تقييم الأداء ← تصحيح الانحرافات.

أولاً: تحديد الأداء: وتعتبر المعايير مقاييس يمكن بواسطتها قياس النتائج (الأداء) الفعلية لما هو مطلوب تحقيقه من عمل ما، أي الأهداف الحقيقية التي ينبغي الوصول إليه.

ثانياً: قياس الأداء الفعلي و تحديد الانحرافات: بواسطة أدوات قياس مناسبة ومقارنته بالمقاييس الموضوعية سلفاً بعد تجميع المعلومات بجانبها السلي و الايجابي إن وجدت، من اجل تحري أسبابها ومحاولة علاجها كخطوة ثالثة.

ثالثاً: تقييم الأداء: إن وظيفة معايير الأداء هي تعريف المسير بما يجب أن يكون بينها قياس الأداء يعرفه بما هو موجود، وعليه أن يتساءل في هذه الحالة عن مدى قبوله لهذا المستوى، فلو كان الجواب بالنفي، فهل هناك أسباب مقبولة تبرر انخفاض مستوى الأداء؟ تلك هي عملية التقييم التي ينبغي عليها اتخاذ إجراءات وقرارات معينة.

رابعاً: تصحيح الأداء: وفيما يقوم المختصون باتخاذ القرارات الملائمة لتصحيح الاختلافات الناتجة عن الأداء الفعلي قياساً بالأداء المتوقع وإعادة تنظيم الأساليب والإجراءات وطبيعة العمل وتعديل الخطط والأهداف إذا تطلب الأمر ذلك.

¹ نسبية معرف زهير سعيدي، مرجع سابق، ص/ص، 8، 9.

² صالح الشناوي، "تنظيم الإدارة في قطاع الأعمال"، الإسكندرية، مؤسسة الجامعة للنشر و التوزيع، 2000، ص204.

المطلب الرابع: أدوات مراقبة التسيير:

بالنظر إلى الأهمية التي تتمتع بها مراقبة التسيير في إدارة المؤسسات الاقتصادية، كان لا بد من التركيز على الأدوات التي تمارسها، عملية الرقابة، بذكر المفكرون في هذا الجانب أشكالاً مختلفة، لأدوات مراقبة التسيير، بشكل بسيط وأساسي في الرقابة وبعضها أكثر تعقيداً، والبعض الآخر منها يستعمل كأسلوب رقابياً خارجياً، تستخدم كهيئات مستقلة عن المؤسسة.

أولاً: الأدوات التقليدية:

1- نظم المعلومات:

1-1 مفهوم نظم المعلومات: يمكن تعريفه من الناحية الفنية على مجموعة من الإجراءات التي تقوم بجمع واسترجاع وتشغيل وتخزين وتوزيع المعلومات لتدعيم اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة، كما أن نظم المعلومات يساعد كل من المديرين والعاملين، في تحليل المشاكل وتطوير المنشآت المقدمة وخلق متطلبات جديدة¹.

ففي عام 1980 لم يكن المرؤوسين والمسؤولين عن كيفية جمع وتنظيم أو تشغيل. وبث المعلومات في المؤسسة، ولم يكونوا على دراية كبيرة بأهمية تكنولوجيا المعلومات، وبالرغم من ظهور الحسابات الآلية واستخدامها في مجال نظم المعلومات سواء في عملية التخزين والتشغيل، وظهور البرامج المتطورة التي تساعد العملية الإدارية في اتخاذ القرارات المهمة داخل المؤسسة.

كما أن المعلومة في المؤسسة، لا ينظر إليها كأصل هام في المؤسسة، لكن ومع تطورات الأخيرة، لا يمكن للمديرين أن يتجاهلوا كيفية إدارة المعلومات في المؤسسة، والنظر للمعلومات كمرجع استراتيجي، له تأثير كبير على المؤسسة في المنافسة والبقاء في مجال الأعمال.

كما يمكن تعريفه على أنه نظام المعلومات الذي يزود المؤسسة بالمعلومات التي تسمح لها بتسيير عملها وتطويره².

1-2- خصائص نظم المعلومات : كما أن نظراً لأهمية المعلومة داخل المؤسسة تضاف إلى المعرفة المرتبطة بها وتخفيض من حالة عدم التأكد، وتؤيد عملية اتخاذ القرارات من المؤسسة، مع ذلك، فهناك عدة أنواع من المعلومات و طرق مختلفة لوصف المؤسسة أو الهدف أو الموقف. وتتميز ابرز خصائص المعلومات في مايلي:

¹ - صونيا محمد الكبرى، "نظم المعلومات الإدارية"، الدار الجامعية، للطباعة و النشر و التوزيع، الإسكندرية، 1997، صص 11-14.

² - منى محمد الكردي، جلال إبراهيم العبد، "نظم المعلومات الإدارية"، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الأردن، 2005، صص 13.

-**الدقة:** قد تكون المعلومة صحيحة أو غير صحيحة، دقيقة أو غير دقيقة، فالمعلومات الدقيقة تكون نتيجة جمع أو التحضير أو إعداد التقارير. وقد يعتقد البعض الآخر، أن المعلومة الغير دقيقة، ويستخدمها البعض الآخر، التي تعتبر معلومات مهمة لهذا الشخص.

-**الشكل:** قد تكون المعلومات كمية أو وصفية، رقمية أو بيانية، مطبوعة على الورق أو معروضة على الشاشة، ملخصة أو مفصلة، وعادة ما تحتاج إلى عدة أشكال من البدائل المتاحة، وفق كل موقف.

-**التكرار:** يقيس التكرار مدى تكرار الحاجة إلى المعلومات وجميعها و إنتاجها.

-**المدى:** يقصد بها شمول المعلومات، قد تكون في بعض الأحيان هناك معلومات، عامة تغطي مدى كبير بينما قد تكون هناك، معومات قصيرة المدى أو ضيقة، محددة في الاستخدام المطلوب.

-**الكمال:** يقصد بها توفر المعلومات الكاملة للمستخدم لكل مطلوب، معرفته عن موقف معين.

-**التوقيت:** المعلومات الموقوتة هي التي نجدها عند الحاجة إليها، أي لا تكون متقدمة حين وصولها.

-**النشأة:** قد تنشأ المعلومات من مصادر داخلية أو من مصادر خارجية.

ثامنا-الفترة الزمنية: قد تكون المعلومة المستمدة من الماضي، أو من القدرة الجارية أو من أنشطة مقبلة¹.

2- المحاسبة العامة:

2-1 مفهوم المحاسبة العامة: هي عبارة عن فن للتسيير المحكم، والمضبوط والمتمثل في متابعة ومعاينة كل الحركات المخصصة للاستثمار داخليا وخارجيا، والتي تمكننا من معرفة الحالة المالية للمؤسسة، في فترة معينة، مع تحديد قيمة النتيجة من حيث الربح والخسارة.

2-2 استعمال المحاسبة العامة في مراقبة التسيير: كما سبق الذكر وتطرقنا إلى مفهوم مراقبة التي هي عبارة عن مجموعة التقنيات الكمية التي يمكن استخدامها لتسهيل عملية اتخاذ القرار، التي منها المحاسبة العامة مراقبة التسيير، تستعمل معلومات وأنباء كثيفة، حيث أن جزء هام منها مأخوذ من المحاسبة العامة، حيث تأخذ المعلومات المقاصدة بصحة إجمالية مثلا، رقم الأعمال، حجم الإنتاج، حجم المشتريات، المخزونات، حيث أن مراقبة التسيير تعتمد عليها كثيرا، لأنها كما اشرنا أن مصدر المعلومات وذلك من خلال تحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية، وتحديد الميزانية العامة لأخر سنة².

¹ محمد القيومي محمد، "نظم المعلومات المالية في المنشأة المالية"، المكتب الجامعي، ديمقراط الارابطة، 1998، ص34.

² د،خيرت ضيف، مرجع سابق ص 15.

3-المحاسبة التحليلية:

3-1 مفهوم المحاسبة التحليلية:

كما اشرنا سابقا إلى تعريف المحاسبة التحليلية، فهي عبارة عن معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها من أجل إلى الوصول إلى نتائج يتخذ من خلال المسير أهم القرارات المتعلقة بمختلف الأنشطة، كما تسمح بدراسة ومراقبة المردودية، تحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أن مراقبة التسيير، تسمح بممارسة العديد من المسؤوليات، سواء كانت على مستوى الإدارة أو على مستوى التنفيذ¹.

3-2-علاقة المحاسبة التحليلية بمراقبة التسيير: حيث أن مراقبة التسيير، تعتبر جزء من مراقبة التسيير

والتنظيم داخل المؤسسة، التي تشمل اغلب المؤسسات الكبيرة، والتي تعتمد فيها على محاسبة التكاليف، بشكل طبيعي، تسمح بتنبؤات لمراقبة التسيير، ونظرا لاعتبارها أهمية بالغة داخل المؤسسة، حيث تسمح ب²:

-المراقبة الفعالة للمصاريف (النفقات)؛

-توجه الجهود للعمل على أساس تخفيض التكاليف، والتكلفة النهائية؛

-قياس مردودات التصنيع؛

-التوفير العام لجل المعلومات الضرورية في عملية التسيير؛

-التقديرات أو التنبؤات التي تسمح ببناء سياسة معينة.

ثانيا: **الأدوات الحديثة:** تعتبر أدوات التسيير إحدى أهم العناصر في عملية مراقبة التسيير، والتي تطرقنا إليها من خلال كل من (التحليل المالي، الميزانية التقديرية وأخيرا لوحة القيادة).

1-التحليل المالي:

1-1-مفهوم التحليل المالي: يمكن التطرق إلى مفهوم التحليل المالي، والذي يعبر عنه من خلال، النسب

المالية، ويعني هذا الأخير، إيجاد النسب المالية للبنود المناسبة في القوائم المالية الختامية، وغيرها لاستخلاص المعلومات التي تعطي صورة واضحة عن تقدم المشروع ونموه، إذ أن تقييم المالي في أي قائمة لا تظهر أهميته إذا نظرنا إليه بالشكل المطلق. إذ يجب أن ننظر إليه في علاقته مع غيره من الأرقام المرتبطة به ليعطي لها مدلولها الخاص ومفهومها الواضح.

¹ د. خيرت الضيف، مرجع سابق، ص 16.

² بن عمر هاشم، مرجع سابق، ص 19.

كما يعتبر تقنية التحليل المالي التي تركز على نوعين من الأدوات والتوازنات المالية، ولرأس المال العامل والاحتياج في رأس مال العامل، والخزينة، التي أدت إلى إفادة المؤسسات بشكل واسع في متابعة عناصر ميزانيتها، وقراراتها المالية وخاصة الخزينة وتسييرها المالي¹.

و يمكن للتحليل المالي أن يفيدنا بالنتائج التالية:

- تنبؤات بالمستقبل للنتائج حسب النتائج والمعلومات الموجودة في البيانات، يمكن من خلالها فحص العمال عن طريق التحليل المالي للقوائم الختامية والتي بدورها ، يمكن من خلالها استخلاص مايلي:

* مدى التطبيق السليم للمبادئ المعمول بها داخل المؤسسة؛

* تمثيل للمركز المالي السليم في القوائم المالية؛

* إيضاحات خاصة بالبنود المحاسبية، في القوائم المالية الختامية مع توضيح أسباب الزيادة والنقص في البنود المهمة؛ خلال فترة زمنية مالية المتعاقبة، ويعاب على النسب المالية، إنها تقيس الأداء عن فترة ماضية.

2-1 اتخاذ القرارات المالية: حيث تتمثل القرارات المالية في قراري الاستثمار ومصادر التمويل، فالأول يعني

اختيار المشاريع المناسبة للاستثمارات، بينما القرار الثاني فهو إيجاد مصادر كافية للتمويل المشاريع، ولعل أبرزها رأس مال المؤسسة الخاصة وكذلك القروض فيصب المحلل اهتمامه نحو دراسة هيكل الأصول وقدرة المؤسسة على الاقتراض والتسديد ، وتطور شروط التمويل سواء كانت ذاتيا أو عن طريق الاقتراض. يستطيع المحلل تسيير أصول المؤسسة في فترة زمنية معينة، ومنه فان وضع أي برنامج متوازن من طرف مجلس الإدارة، تصعب الوصول إليه، حيث أن إذا كانت الانطلاقة ضعيفة فان تصعب من تحقيقه.

3-1 إعلام الغير: حيث يتم من خلالها إلى التطرق إلى ابرز التحاليل المالية تبعا لأهم السياسات المالية المتبعة

من طرف المؤسسة ، اتجاه السوق ، هذه التحاليل يتضمنها تقارير مجلس الإدارة و غالبا ما يتصف بساسة المؤسسة اتجاه متعاملها بحذر.

بصورة عامة يمكن الكشف عن المركز المالي، وذلك بتوفير بيانات محاسبية ومالية، التي تستخلص منها النتائج المعبرة عن المركز المالي، وبالتالي التخطيط للسياسات المالية².

¹ ناصر دادي عدون، "الإدارة و التخطيط الاستراتيجي"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص180.

² د.أبو الفتوح علي فضالة، " التحليل المالي و إدارة الأموال"، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع، 1999، ص65.

2-الميزانية التقديرية:

2-1- مفهوم الميزانية التقديرية: هي خطة تتناول مختلف الصور المتعلقة بالعمليات المستقبلية لفترة محددة، أو عبارة أخرى هي للتعبير عن أهداف وسياسات وخطط ونتائج، حيث تعد من طرف الإدارة العليا لكل قسمين أقسام المشروع، باعتباره وحدة واحدة. بحيث تتكون الميزانية التقديرية الموحدة للمشروع من عدة ميزانيات فرعية لكل قسم، وتتكون هذه الأخيرة بدورها إلى عدة ميزانيات اصغر لكل فرع من هذه الأقسام، فالميزانية التقديرية بمثابة إدارة تستخدم في التعبير عن هدف معين، تسعى من خلاله المؤسسة إلى تحقيقه.

وتعتبر الموازنة التقديرية خطة تفصيلية محددة مقدما للأعمال المرغوب تنفيذها وتوزع هذه الخطة على جميع المسؤولية حتى تكون مرشدا لهم في تصرفاتهم وحتى يمكن استخدامها كأساس لتقييم الأداء في المشروع¹. كما تعرف على أنها " خطة كمية لاستغلال الموارد المتاحة للوحدة المحاسبية خلال فترة محددة في المستقبل". كما يمكن أن يحدث العكس، لذلك فانه من الضروري متابعة التنفيذ لإجراء تعديلات معينة. تكفل نجاح الخطة الموضوعية، بل قد يتطلب الأمر إدخال تعديل شامل على البرنامج المرسوم. وللميزانية التقديرية ثلاث وظائف إدارية أهمها:

-وظيفة التخطيط: وهو وضع الأهداف وإعداد التنظيمات اللازمة لتحقيقها، وتوضح الأهداف في صورة خطط طويلة الأجل، وخطط قصيرة الأجل، بالنسبة للمؤسسة وبالنسبة لكل قسم من أقسامها، وبعد الانتهاء من عملية التخطيط يكون من الضروري تنظيم عوامل الإنتاج تنظيما يؤدي إلى تحقيق الأهداف الموضوعية.

-وظيفة التنسيق: وهو العملية التي بموجبها يتم توحيد الجهود بين الأقسام المختلفة للمؤسسة، بحيث يعمل كل قسم منها نحو تحقيق الهدف الموضوع، ولهذا فانه يجب أن لا يصدر احد الأقسام قرارات تخصه تكون لها اثر على الأقسام الأخرى بدون الرجوع إلى هذه الأقسام. فمثلا لا بد من أن يكون هناك توافق بين إدارة المبيعات الإنتاج، بحيث لا ينبغي أن ترسم إدارة المبيعات سياسة بيعه لكميات تزيد عن الكميات التي يمكن إنتاجها من قسم الإنتاج، كما انه لا ينبغي أن تقوم سياسة الإنتاج على إنتاج كميات تزيد عن الكميات التي يمكن تسويقها .

-وظيفة الرقابة: الرقابة هي عملية تأتي مباشرة بعد تنفيذ العمل المخطط له، والأهداف الموضوعية واستخدام الميزانيات التقديرية، للرقابة يعتمد على ضرورة إبلاغ الإدارة، بمدى ملائمة الخطط والأهداف والسياسات الموضوعية قدما، ومقارنة نتائج العمليات الفعلية في جميع أقسام المشروع بالخطط والأهداف الموضوعية، ومتابعة مختلف الانحرافات التي تحدث نتيجة التنفيذ الفعل.

¹ ناصر الدين عدون، "التحليل المالي"، دار البعث، قسنطينة، 1988، ص11.

2-2- المراحل التي تمر بها إعداد الميزانية التقديرية:

من الضروري وضع جدول زمني يحدد الترتيب الذي يجب مراعاته في إعداد الميزانيات التقديرية والوقت اللازم لذلك.

ويمكن تلخيص المراحل التي يمر بها إعداد الميزانيات التقديرية مرتبة ترتيبا زمنيا على النحو التالي:

- إعلام السياسات العامة للمؤسسة؛

- إعداد التقديرات؛

-مراجعة الميزانيات التقديرية المختلفة والتنسيق فيما بينها؛

-المصادقة النهائية على الميزانيات التقديرية.

كما يجب أن تفرض للمراحل التي تطرقنا إليها تواريخ تقريبية يجب مراعاتها.

-إعلان السياسة العامة للمؤسسة: تقوم إدارة المؤسسة بإعلان الخطط الرئيسية للسياسة العامة، للشركة للسنة

المالية التالية، وتم تحديد هذه الخطط على الأساس التنبؤ بالمبيعات، وعلى هذه التغيرات المنتظرة في مستويات الأسعار.

ونظر لان لهذه الخطوط الرئيسية تعتبر ذات أهمية بالغة، فانه ينبغي العمل على الاحتفاظ بسيرتها.

-إعداد التقديرات: يقوم كل مشرف مسؤول في مستويات الإدارة التنفيذية، بإعداد تقديرات عن المفردات التي

يعبر مسؤولا عنها مسترشد في ذلك الخطوط الرئيسية للسياسة الموضوعة، ويتم مناقشة هذه التقديرات والمصادقة

عليها بموافقة الرئيس المباشر، ثم تجميع التقديرات المماثلة للإدارة العليا.

و يلاحظ أن قسم الحسابات هو الذي يقوم بإعداد البيانات التاريخية اللازمة التي يعتمد عليها المشرفون في اتخاذ

القرارات الخاصة بهذه التقديرات.

في خلال هذه الفترة يتم تحديد المواعيد النهائية لإعداد كشوف كل نوع من التقديرات، بحيث يمكن انجاز

المجموعة الكاملة للميزانيات التقديرية في موعد محدد.

-المراجعة والتنسيق: إن تقديرات الميزانيات التقديرية تسلم إلى السلطة التنفيذية، حيث يتم التنسيق بين

الميزانيات التقديرية المختلفة، ثم تراجع هذه الأخيرة الميزانيات الإجمالية لدراسة مدى إمكان تنفيذها عمليا، وقد

تؤدي عملية المراجعة إلى إظهار حاجة الشركة إلى إدخال تعديلات جديدة بعد الأخذ استشارة من المختصين.

وفي حالة وجود بعض المشاكل المتبقية، فيتم عرضها على لجنة الميزانية التقديرية لدراستها واتخاذ قرار بشأنها.

وفي خلال هذه الفترة أيضا يتم إعداد المرفقات والقوائم الإجمالية، ومنها الميزانية العمومية التقديرية وحساب الأرباح والخسائر التقديرية¹.

-المصادقة النهائية: يقوم مجلس الإدارة أو رئيسها مجتمعاً بالمصادقة على مشروع الميزانية التقديرية، ثم تبلغ على مستوى كل المستويات وعلى كل الأقسام الثانوية، بحيث تأخذ بعين الاعتبار أهداف المؤسسة والخطط المرسومة والموضوعة لغرض تحقيقها خلال السنة التالية².

ثالثا: لوحة القيادة: تعتبر لوحة القيادة مجموعة مهمة من المؤشرات الإعلامية التي تسمح بالحصول على نظرة شاملة للمجموعة كلها.

غير أننا سنتطرق إليها من خلال المبحث الثالث كمطلب في الأدوات الحديثة للمحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير.

¹ محمد خليل، عبد الحميد أحمد، مرجع سابق، ص 29.

² د. خيرت ضيف، مرجع سابق، ص، ص 21- 22.

المبحث الثاني: الأدوات التقليدية للمحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير

يعتبر تحقيق الربح من بين الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة، وذلك عن طريق البحث عن الطرق الأنجع لذلك، والتي تحاول من خلالها المؤسسة إلى تخفيض التكاليف إلى أدنى حد، وصولاً إلى تكلفة المنتج الذي يلي أهداف المؤسسة.

المطلب الأول: طريقة الأقسام المتجانسة لتفعيل في مراقبة التسيير:

تعتبر طريقة الأقسام المتجانسة إحدى الطرق التي تعتمد عليها المؤسسة في عملية تحديد سعر التكلفة، وذلك من خلال ما يلي:

أولاً: مبدأ الطريقة

عرف القسم المتجانس على أنه جزء معين وحقيقي من المؤسسة (إدارة، نقل...) بحيث له إمكانيته وأهدافه ونشاطه الذي يمكن قياس من خلالها إلى تقسيم إلى مصاريف مباشرة، وأخرى غير مباشرة¹.

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

2-المصاريف الغير مباشرة: هي المصاريف التي تخص في أن واحد ولأكثر من منتج، مثل مصاريف الكهرباء تعتمد هذه الطريقة (طريقة الأقسام المتجانسة) في تحليلها وتقديمها، لان هذه الأخيرة يجب توزيعها على المنتجات بصفة متجانسة².

كما أن القسم المتجانس هو عبارة عن مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة، يتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس من اجل تحقيق هدف مشترك.

ويمكن حساب تكلفة وحدة العمل انطلاقاً من القانون التالي :

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \text{مجموع المصاريف الغير مباشرة الخاص بالقسم} / \text{عدد وحدات العمل}.$$

¹ علي رحال، مرجع سابق، ص46

² سفيان بن بلقاسم، حسين البيهي، "المحاسبة التحليلية منهجية حساب سعر التكلفة"، دار الأفاق الجزائر، بدون سنة، ص62

شكل رقم 2-2 مخطط يوضح طريقة الأقسام المتجانسة



المصدر: علي رحال، "سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص 51

ثانيا: توزيع المصاريف المباشرة و الغير مباشرة على الأقسام

يتم على مرحلتين هما:

✓ التوزيع الأولي.

✓ التوزيع الثانوي.

1-التوزيع الأولي: يحدد المصاريف التي تعود إلى كل قسم في المرحلة الأولى، و يمكن تخصيص المصاريف الغير مباشرة إلى قسم معين.

2-التوزيع الثانوي: هو توزيع المصاريف الغير مباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية، وتحمل نصيب كل قسم رئيسي من هذه الخدمات المقدمة من طرف الأقسام الفرعية المساعدة¹.

ثالثا: المنهجية المتبعة لحساب السعر

لحساب سعر التكلفة وفق الأقسام، تتبع الخطوات التالية:

1-حساب التوزيع الأولي: تقوم المؤسسة في هذه المرحلة بحصر وحساب النفقات الغير مباشرة لكل قسم من أجل معرفة التكلفة البدائية لكل قسم، يتم جمع هذه المعلومات من الوثائق المحاسبية.

¹ بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 94-95.

2-حساب التوزيع الثانوي: بعد أن تحضر المؤسسة كل المعلومات عن التوزيع الأولي، وبعد ذلك التكلفة الغير مباشرة لكل قسم من الأقسام المحددة.

تم تتأني بعد ذلك مرحلة ثانية، والتي يجب فيها معرفة نسب الخدمات المقدمة من قسم لأخر، وفي الأخير تقوم بتوزيع تكاليف الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية، ويحدد ذلك حساب تكلفتها الحقيقية.

3-حساب سعر التكلفة: في هذه المرحلة نقوم بحساب تكلفة المنتج، انطلاقا من حساب تكلفة المادة الأولية المستهلكة واليد العاملة، وتكلفة التوزيع والإدارة¹.

رابعا-أهمية الطريقة في مراقبة التسيير:

إن معرفة التكلفة الكلية المشتراة، المنتجة والمباعة، يعد عنصر معلومات لا يمكن تجاهله عندما يتعلق الأمر بقيادة المؤسسة ومراقبة تسييرها تسمح ب:

- تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية والمباعة؛
- القيام بتحميل التكاليف لكل مركز المسؤولية، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة؛
- دراسة تطور تكاليف أي منتج، عبر مختلف مسار الإنتاج والبيع؛
- إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل المؤسسات (في مختلف مراحل الإنتاج، وحسب وسائل الاستغلال المستخدمة وحسب الزبائن)؛
- إعداد سعر تجاري لسلعة أو خدمة، لا يكون محدد أو مفروض من المنافسة؛
- تساهم في التسيير العقلاني للمؤسسة، وفي لا مركزية المسؤوليات وبالتالي في مراقبة التسيير. تحيد التكلفة التي بإمكان المؤسسة التوصل إلى تحقيقها، وهذا لمقارنتها فيما بعد بالتكلفة التي يجب أن تتجاوزها إذا أرادت أن تكون تنافسية في سوق تنافسي.

في المقابل تطرح طريقة الأقسام المتجانسة مساوئ لا يمكن تجاهلها كلها:

- يتطلب الحصول على المعلومات حتى نهاية الدورة؛
- قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم التحميل وهذا لوجود بعض المصاريف التي قد لا يتوافق تسجيلها مع حساب التكاليف وسعر التكلفة؛
- إن تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات قد ينجر، عنه صعوبة تحديد الجهة المسؤولة عن النفقة، فقد يتأثر سعة التكلفة بعوامل أخرى خارجية مستقلة عن حجم نشاط كمعدل التضخم، سعر الصرف؛

¹ سفيان بن بلقاسم، حسين البيهي، مرجع سابق، ص74

—لا تمكن من معرفة أسعار التكلفة التي تساعد متخذي القرارات البيع قبل البدء في الحساب الفعلي لها¹.

المطلب الثاني: طريقة التحميل العقلاني (الثابتة) لتفعيل مراقبة التسيير

تعتبر طريقة التحميل العقلاني إحدى الطرق التي تعتمد عليها المؤسسة في تحديد سعر تكلفتها، بحيث سنتطرق إليها من خلال ما يلي:

أولاً: مبدأ طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

تجاهلت طريقة التكاليف المتغيرة بشكل مطلق كافة تكاليف فترة الثابتة، ولا تعتبرها جزء مكون لتكاليف الإنتاج، وإنما تحملها على حساب النتيجة، وتعتبر أن تكاليف الإنتاج تتألف فقط من عناصر التكاليف المتغيرة نتيجة لهذه الانتقادات ظهرت طريقة التحميل العقلاني، والتي تقوم على مبدأ النشاط الفعلي النشاط العادي.

بحيث يجب أن تكون لهذين النشاطين، لهما وحدة واحدة مماثلة (ساعة يد عاملة، مواد أولية، وحدات ساعة، وحدات منتجة)، والذي يعبر عن مستوى الفعالية، ومن ثم حساب الأعباء الثابتة عقلاً، وذلك بضرب الأعباء الثابتة في معامل التحميل والنتائج يتم جمعها مع الأعباء المتغيرة، وتكون بالتالي تكلفة الوحدة الثابتة نتيجة ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة، ويختلف تحديد حجم النشاط العادي من مركز لآخر ومن مؤسسة لأخرى، وتقاس ساعات العمل بالكميات المستعملة، أو غيرها لتكون وحدات لقياس المستوى العادي، وليقارن فيما بعد بالبطاقة الممكنة فعلياً، حيث تأخذ هذه الأخيرة في الحسبان الحوادث والتوقعات التي تصادف النشاط الإنتاجي، قصد تحديد بما يعرف بمعامل التحميل والذي من خلاله يتعرف المسؤولون على فروق التحميل².

ويمكن هنا التمييز بين ثلاثة مستويات وهي³:

1- حالة مستوى النشاط الفعلي > مستوى النشاط العادي

ففي هذه الحالة معدل النشاط $1 >$

وبالتالي فإن جزء التكاليف الثابتة تحمل إلى تكلفة الإنتاج، وهذا الجزء يمثل:

$$م\ ثا (معدل النشاط \times التكاليف الثابتة)$$

أما الباقي:

¹ بلغيث مداني، "فعالية نظام المعلومات المحاسبة في التسيير و اتخاذ القرارات"، مذكرة نيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، ص104

² سفيان بلقاسم، حسين البيهي، مرجع سابق، ص82

³ بوعقوب عبد الكرم، مرجع سابق، ص215

$$\text{ثا} - (\text{م} \times \text{ثا})$$

وهو يمثل فرق بالنسبة لتكلفة تقديرية أو ما يسمى فرق التحميل العقلاني .

2- حالة مستوى النشاط الفعلي < مستوى النشاط العادي

ففي هذه الحالة يكون :

$$\text{معدل النشاط} < 1$$

وبالتالي تكون التكاليف الثابتة المحملة التكاليف الثابتة الفعلية.

3- حالة مستوى النشاط الفعلي = مستوى النشاط العادي .

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

$$\text{التكلفة الأولية المباشرة} = \text{تكلفة المواد المباشرة} + \text{تكلفة الأجور المباشرة} + \text{لوازم وخدمات مباشرة}.$$

$$\text{تكلفة الإنتاج المحمل عقلانيا} = \text{التكلفة الأولية المباشرة} + \text{أعباء إنتاجية متغيرة غير مباشرة} + \text{الجزء المستقل من الأعباء الإنتاجية الثابتة الغير مباشرة المحملة عقلانيا}.$$

$$\text{سعر التكلفة المحملة عقلانيا} = \text{تكلفة الإنتاج المباع} + \text{أعباء التوزيع المتغيرة} + \text{الجزء المستقل من أعباء التوزيع الثابتة المحملة عقلانيا}$$

ثانيا: كيفية طريقة الطريقة

حسب هذه الطريقة تفضل الأعباء غير المباشرة الثابتة والمتغيرة لكل القسم، وتخضع الثابتة للتحميل بواسطة معامل للتحميل، الذي يكون وحيد في مجموع أقسام المؤسسة في طريقة التكلفة الحقيقية.

1- توزيع الخدمات على محامل التحميل الواحد: في هذه الحالة يتم توزيع كل الأعباء حسب طبيعتها إلى جزء ثابت والآخر متغير، فالجزء الثابت يضرب بمعامل التحميل وبالتحديد المجموع المحمل أي (الأعباء الثابتة ، المحملة ، الأعباء المتغيرة).

يوزع على الأقسام بنفس طريق التوزيع الأولي في الأقسام المتجانسة بطريقة التكاليف الحقيقية، ثم يجري التوزيع الثانوي ونحسب تكلفة وحدة العمل.

2-توزيع الخدمات بمعاملات التحميل المختلفة:

يجرى التحميل في هذه الحالة بإتباع إحدى الطريقتين:

-ازدواج حقول التوزيع داخل جدول واحد: حيث أن خطوات العمل بهذه الطريقة يتطلب ما يلي:

يخصص حقلان لكل قسم، حيث أن الأول للنفقات المتغير والثاني للنفقات الثابتة، حيث توزع النفقات وفقا للنسب أو المفاتيح المغطاة، ثم يحدد جزء النفقات الثابتة المقابل لمستوى الفعالية في القسم ويضاف إلى حقل النفقات المتغيرة التابع للقسم، أما الفرق بين المبلغ النفقات الثابتة الإجمالية، والمبلغ المحصل حسب الفعالية فيسجل في حقل مفروقات التحميل حسب طبيعته ، ثم يتم استكمال التوزيعات كالمعتاد.

-فتح أو الاستعانة بجدول ملحقة: تستعمل هذه الطريقة عندما يكون عند الأقسام مرتفعاً، ويعتذر السير في هذه الحالة وفقاً للطريقة السابقة. يفتح جدولين أو حلقتين لكل قسم في هذه الحالة يجرى استعمال جداول ملحقة، بإتباع الخطوتين التاليتين: تحديد جزء من النفقات الثابتة الواجب تحميله، وبالنسبة لكل نوع من أنواع النفقات وذلك في جدول ملحق (ثانوي) يفتح جدول لكل نوع من النفقات الثابتة ، ثم نقل ذلك الجزء إلى جدول التوزيع الأساسي.

ثالثاً: أهمية طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة في مراقبة التسيير

لقد وصلت هذه الطريقة إلى حد ما لمعالجة قصور الذي وجد في طريقة التكاليف الكلية، فيما يتعلق بالمعلومات التي تخص اثر تغير مستويات النشاط على أداء المؤسسة، ولذلك فهي تساهم من خلال طريقتها في مراقبة تسيير المؤسسة من خلال¹:

-مراقبة فعالية التسيير عن طريق تقييم الأداء بناءً على ملاحظة التغيرات التي تحدث في مستويات النشاط من خلال الفروق التي تحققها معاملات التحميل العقلاني، التي تعتبر مؤشرات رقابة فعالة، هذا يساعد في البحث عن أسباب الفروق، واتخاذ إجراءات تشغيل الطاقة الغير مستغلة وتحسينها و العمل على تحديد عوامل زيادة الفعالية، من اجل دراستها وتعميمها، كما تساعد على تقسيم الفرص الضائعة جراء النشاط والخسارة الناتجة عن ذلك، وفي الحالة المعاكسة فان زيادة النشاط يوفر للإدارة معلومات يمكن أن تستخدمها في التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة على استغلال الطاقة، وكذا إعداد الموازنات والعمل على تحسين دقة المعايير المتعلقة بالنشاط والطاقة الإنتاجية، وتستخدم في حساب التكاليف المتوقعة.

¹ أحمد طوايية، "المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط و مراقبة الإنتاج"، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، مذكرة ماجستير، جامعة

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

-عند انخفاض حجم الوحدات المباعة ترتفع أسعار تكلفتها جراء تحميل التكاليف العاطلة، وهذا ما يفقدها ميزتها التنافسية؛

-صعوبة تحديد أحجام النشاطات العادية لتعدد المراحل الإنتاجية، واختلاف قدرات وسائل الإنتاج؛

-صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، وخصوصا إذا تعلق الأمر بالتكاليف شبه متغيرة، إضافة إلى مشكل توزيع الأعباء الغير مباشرة وفق أسس الطريقة؛

-إشكالية تقييم المخزونات النهائية، والتي يجب أن تقيم بقيمتها الحقيقية وهذا ما غفلت عنه الطريقة، وبالتالي سيكون هناك مقدار بالزيادة في حالة معامل التحميل يكون أكثر من الواحد، لأنه يحتوي على تكاليف ثابتة أكثر من نصيبها، وسيكون هناك مقدار بالنقصان في حالة معامل التحميل اقل من الواحد، وذلك لإهماله جزء من التكاليف الثابتة.

المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية لنفعليل مراقبة التسيير

تعتبر طريقة التكاليف المعيارية إحدى الطرق التي تعتمد عليها المؤسسة من أجل تحديد سعر تكلفتها، من خلال التطرق إلى ما يلي:

أولاً: مبدأ الطريقة

هي التكاليف المعيارية المحددة مقدما، على أساس علمي وعملي في ظروف معينة، أو تتخذ على أساس لقياس وضبط التكاليف الفعلية¹.

كما تعرف على أنها التكاليف المعيارية المقدرة مسبقا، ذات ميزة معيارية تسمح بتقييم الأداء داخل المؤسسة لفترة معينة ، وقد عرفها المعهد المحاسبي على أنها تكلفة يتم حسابها قبل البدء في الإنتاج على أساس مواصفات لجميع العوامل التي تؤثر على التكلفة، ثم مقارنتها بالفعلية وتحليل الانحرافات وفقا لمسبباتها.

حيث أن المؤسسة بدورها، تسعى إلى العديد من الطرق بهدف الوصول إلى رقابة فعالة، حيث أن هذه الرقابة تسعى إلى مراقبة التكاليف المختلفة وسعر التكلفة، وقد تطرقنا فيما سبق إلى كل من طريق التكاليف الحقيقية، بالإضافة إلى طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، وقد رأينا أن هذه الطرق تهتم بالإضافة إلى أهداف أخرى، بتحليل التكاليف وسعر التكلفة، إلا أن هذا التحليل غير كافٍ لاتخاذ القرارات في جميع الحالات، وعليه يجب أن

¹ أحمد حلمي، ابراهيم الطراونة، "محاسبة التكاليف المتقدمة"، دار النشر و التوزيع، عمان، 1999، ص42

يكون التحميل عقلانيا، وذلك بتحديد معايير لاستعمال وقياس مختلف عناصر التكاليف، وهذه المعايير تدعى بالنموذج حيث يرجع إليه عند تحليل عناصر التكاليف الحقيقية الفعلية في المؤسسة، وتحديد الفروقات التي يمكن أن تنتج بين نوعين من التكاليف، أي المعدة مسبقا والمحقة فعلا ، وتفسر معنى هذه الفروقات وتحديد مسؤوليات عنها. وبناءا على ما سبق نستنتج أن التكاليف المعيارية تمثل احد الأساليب الرقابية على التكاليف الفعلية وتتكون من¹:

✓ المعيار:

ومقياس أو معدل أو رقم يتم تحديده مقدما لمواصفات هندسية لتقدير كل من:

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

✓ معيار الأداء:

تعبر عما يبيح بان تكون العلاقة المفضلة بين خصائص المدخلات والمخرجات.

✓ معيار التكلفة:

هي التي تحدد مسبقا على أساس علمي، ليتم اعتمادها كنموذج لما يجب ألا تتجاوزه التكلفة الفعلية لتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المؤسسة.

✓ التكلفة المعيارية:

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

1- بطاقة معيار التكلفة:

وتتكون من المواصفات المعيارية لعناصر التكاليف، الكمية المعيارية لعناصر التكاليف، السعر المعياري للوحدة. ويتم إعداد بطاقة لكل معيار من معيار تكلفة المواد التي تدخل في المنتج، وبطاقة معيار لتكلفة العنصر

¹ احمد حلمي جمعة، إبراهيم الطراونة، مرجع سابق ص، 43.

البشري، ومنها يمكن إعداد بطاقة معيار تكلفة المواد المباشرة، بطاقة معيار تكلفة الأجور المباشرة، وبطاقة معيار تكلفة الخدمات الإنتاجية الغير مباشرة.

2- بطاقة التكلفة المعيارية للمنتج:

وتتضمن معايير التكلفة بوحدة المنتج أو مجموعة من المنتجات، وبالتالي يسجل في كل بطاقة من عناصر الإنتاج كما يلي¹:

$$\text{معيار تكلفة المواد} = \text{معيار الكمية} \times \text{معيار السعر}$$

وهكذا مع كل معايير العناصر الأخرى.

ويتم الحصول على معايير التكلفة من مصادر مختلفة وهي:

1-المواد:

حيث يتم الحصول على معايير التكلفة المعيارية من مصادر مختلفة وهي:

- دراسة الأسعار الحالية لمشتريات المادة الأولية و تعديلها حسب الظروف والتغيرات المتوقعة؛

- تقدير كمية المواد الأولية التي يتطلبها إنتاج كل وحدة من المنتج التام؛

وعادة ما يساعد قسم المشتريات في الوصول إلى أسعار المواد، في حين يساعد المهندسون الصناعيون والفنيون في الوصول إلى كميات المعيارية المطلوبة لإنتاج وحدة تامة.

2- الأجور:

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

3-أعباء الإنتاج المتغيرة:

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

¹ أحمد حلمي، ابراهيم الطراونة، مرجع سابق، ص44.

4- أعباء الإنتاج الثابتة المقدرة:

يتم تقديرها حسب ما هو متوقع حدوثه في كل قسم إنتاجي، بما فيها تكلفة أقسام الخدمات الموزعة على أقسام الإنتاج. ولضمان عقلانية هذه المعايير يتم تقديمها وفق أسلوب العينات، ويتم تعديلها لتعكس التغيرات المتوقعة والتغير في الظروف داخل الأقسام الإنتاجية خلال السنة وأيضاً عن طريق تحليل الانحرافات الناتجة عن المقارنة بين التكاليف المعيارية والفعالية ليتم في الأخير الموافقة على عليها من طرف مجلس الإدارة العليا.

ثالثاً: كيفية تحديد الفروقات وأسبابها

1-تحديد الفروقات

تسمح طريقة التحليل بواسطة التكلفة المعيارية من تقديم إمكانية المؤسسة، وذلك بحساب مختلف الفرق التي أدت إلى حدوثها، والواقع أن حساب الفروقات لا يكون أوتوماتيكياً بعد كل دورة، بل حسب حاجة المؤسسة إلى ذلك، مع العلم أن هناك مستويات من الفروقات لا تراقب وإنما يكون مسح العمل بها. أثناء إجراء عملية التحليل، يجب أن تكون القواعد التي تحدد بها التكاليف الحقيقية والمعيارية متشابهة، فتكون الكميات المعيارية المستعملة في التحليل ليست التي حدثت من قبل النشاط، ولكن الكميات التي يجب أن تستعمل للحصول على الإنتاج المحقق، أي أن الكميات المعيارية تحول دائماً بدلالة المنتجات الحقيقية. وهناك أساساً ثلاثة عناصر، التي يمكن حساب فروقاتها وهي المواد الأولية المستعملة، اليد العاملة، بالإضافة إلى الأعباء الغير مباشرة في عملية الإنتاج. حيث يجب أن يتم حساب معدلات كل منها وفق المعدلات التالية¹:

1-الفروقات على المواد الأولية

ونميز فيها نوعين من التحليل:

1-1 التحليل الشئاني لانحراف المواد :

$$\text{تغير السعر} = (\text{السعر الفعلي} \times \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية الفعلية}$$

$$\text{تغير الكمية} = (\text{الكمية الفعلية} \times \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر المعياري}$$

¹ إسماعيل إبراهيم جمعة، "محاسبة التكاليف"، الجزائر، 1999، ص327

1-2- التحليل الثلاثي لانحراف المواد :

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

$$\text{انحراف الكمية} = (\text{الكمية الفعلية} \times \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر الفعلي}$$

$$\text{التغير الإجمالي} : = (\text{السعر الفعلي} \times \text{السعر الإجمالي}) \times \text{الكمية الفعلية} \times \text{الكمية المعيارية}$$

2- الفروق على اليد العاملة¹

$$\text{تغير الوقت} = (\text{المدة المعيارية} \times \text{المدة الفعلية}) \times \text{معدل السعر المعياري}$$

$$\text{تغير السعر} = (\text{معدل السعر المعياري} \times \text{معدل السعر الفعلي}) \times \text{المدة الفعلية}$$

3- الفروق على الأعباء الغير مباشرة للإنتاج

$$\text{الفروق على الموازنة} = (\text{التكلفة المرنة للساعة} \times \text{التكلفة الحقيقية للساعة}) \times \text{المدة المتوقعة للساعة}$$

$$\text{الفروق في النشاط} = (\text{التكلفة المعيارية للساعة} \times \text{التكلفة المرنة للساعة}) \times \text{المدة المتوقعة للإنتاج الحقيقي}$$

$$\text{الفروق في المردودية} = (\text{المدة المتوقعة للإنتاج الحقيقي} \times \text{المدة الحقيقية للإنتاج}) \times \text{التكلفة المعيارية للساعة}$$

¹ إسماعيل إبراهيم جمعة، مرجع سابق، الجزائر، 1999، ص 335.

مع العلم أن:

الفرق المشترك = (التكلفة المعيارية للساعة × التكلفة الحقيقية للساعة) (المدة المتوقعة للإنتاج × المدة الحقيقية للإنتاج)
التكلفة المرنة للساعة = (التكاليف المرنة / المدة الحقيقية) (التكلفة المتغيرة + التكلفة الإجمالية الثابتة) / المدة الحقيقية

2-تحديد الأسباب

يمكن خلال هذه الفترة للمؤسسة أن تلاحظ العديد من الانحرافات السلبية التي من خلالها يمكن للمؤسسة أن تأخذ مجموعة من الإجراءات، التي تساعد على الوقوع فيها مرة أخرى، حيث تعمل المؤسسة على عدم الاهتمام بالانحراف الإجمالي، وإنما تبحث عن الوجود في الانحرافات الجزئية المحسوبة عند التحليل، والتي تخص في معظم الأحيان كل من السعر والكمية. انطلاقاً مما سبق يمكن التمييز بين أسباب داخلية وخارجية¹

2-1أسباب الانحراف على المواد الأولية

-الانحراف على السعر :

* الأسباب الداخلية: وعليه ما يرجع سبب وجود مثل هذه الانحرافات داخل المؤسسة، غياب دراسة مقارنة الأسعار، وتحديد شروط تنافسية للموردين بمواصفات نوعية تكون نفسها، وهنا تكون المؤسسة عي المسؤولة عن الانحراف المسجل.

*الأسباب الخارجية: وهي التي يعبر عنها عن طريق الارتفاع في الأسعار للمواد الأولية، مما يستوجب على المؤسسة إقامة تقديراتها المستقبلية على أساس الأسعار الجديد.

-الانحراف على الكمية:

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

¹ بوعلام بوشاشي، "الرائد في المحاسبة"، دار النشر و التوزيع، الجزائر، 2003، ص 19 .

2-أسباب الانحراف على اليد العاملة¹

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

2-3أسباب الانحراف على الأعباء الغير مباشرة

ترجع هذه الفروق أساسا إلى وجود أسباب تتعلق بطبيعة هذا النوع من الأعباء، الذي يتسم بالتعقيد والترابط على كل من مستوى الأنشطة، الأقسام ومختلف العمليات، هذا ما يجعل صعوبة في تحديد أسبابها ودرجة تأثيرها. وعموما ترتبط أسباب هذه المفروقات بعوامل عدة نذكر منها: الكفاية الإنتاجية للعمال، الطاقة الإنتاجية للآلات، ظروف الطلب والعرض في السوق الذي يجعل من عامل الكمية يؤثر على الأعباء الغير مباشرة الإجمالية، والأعباء الغير مباشرة لوحدة المنتج.

لذا وجب القيام بدراسات محاسبية لبناء نماذج إحصائية، لمتابعة سلوك الأعباء باستمرار، وفي ظل مستويات مختلفة من الإنتاج، مما يعطي إمكانية التعرف على مختلف التأثيرات الحاصلة وتحديد مصادرها، وبالتالي ضمان مراقبة مستمرة تكون لصالح أداء المؤسسة.

ثالثا: أهمية الطريقة التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير

لقد أثبتت طريقة التكاليف المعيارية فعالية كبير في ميدان مراقبة تسيير المؤسسة ولمراكزها وعلى اختلاف مستوياتها من خلال مراقبة الأداء وتقييمه، بعد تحليا النتائج الفعلية ومقارنتها بالمعيارية وتحديد الانحرافات وتشخيص الأسباب، ثم يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة التي تحول إلى عدم إمكانية تكرارها مستقبلا². كما أنها توفر للمؤسسة أداء لمراقبة الأعباء المساعدة في تحديد مصادر الخلل أو حسن الأداء، وكذا تحسين شروط الاستغلال المساعدة للإدارة في اتخاذ القرارات المتمثلة في³:

- قرارات تسعير المنتجات؛
- قرارات اختيار طرق الصنع؛
- قرارات توفير الطاقة الإنتاجية؛
- قرارات التوسع في حجم الإنتاج؛

بوعلام بوشاشي، مرجع سابق، ص20.

² نوال مرابطي، مرجع سابق، ص153.

³ بوزيان وليد، "المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير"، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، مذكرة الماجستير، تلمسان، 2014، ص50، 49.

- قرارات اختيار طرق بيع وأساليب الإعلان؛
- تعتبر وسيلة فعالة لتحقيق هدف الرقابة على التكاليف؛
- زيادة تكاليف الإنتاج، نتيجة المقارنة المستمرة بين النتائج الفعلية والمقاييس المعيارية؛
- إمداد الإدارة بتقارير دورية توضح الانحرافات الناتجة عن معايير المحددة مقدما؛
- توفر المعلومات التي تخدم الإدارة عن أسعار وكميات الإنتاج والطاقة الإنتاجية، وتكلفة الطاقة العاطلة والتكاليف المتوقعة، وكذا معدلات التكاليف في الفترات المختلفة واتجاهاتها، مما يساعد الإدارة في ترشيد قراراتها ومع هذا فهي لا تخلو من بعض النقائص نتيجة استخدامها خاصة مع غياب المرونة والدقة في إعداد المعايير المتعلقة بها، و فيما يلي بعض النقائص:
- 1- قد تكون المعايير الموضوعة في مستوى كبير من المثالية، مما يجعل مستويات النتائج صعبة التحقيق في ارض الواقع؛
- 2- صعوبة تعديل النموذج المعياري المطبق في العمليات الإنتاجية في حال حدوث تغيرات في المستويات التشغيل إلا بعد نهاية الدورة؛
- 3- إمكانية تحريف قاعدة أسعار البيع؛
- 4- دفع المؤسسة في بعض الأحيان إلى مراجعة معاييرها دون الحاجة إلى ذلك مما يرفع التكاليف.

المبحث الثالث: الأدوات الحديثة للمحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير

تبقى المؤسسة دائماً في عملية البحث عن تحقيق الأهداف المرجوة، وذلك من خلال الرفع من الإنتاج وتخفيض التكاليف، فقد ظهرت مجموعة من الطرق الحديثة التي تستطيع المؤسسة عن طريقها التوصل إلى أهدافها، والتي سنتطرق إليها من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: طريقة ABC للتكاليف على أساس الأنشطة

تعتبر طريقة للتكاليف على أساس الأنشطة إحدى الطرق التي تعتمد عليها المؤسسة من أجل تحميل التكاليف وتوزيعها على الأنشطة.

أولاً: تعريف طريقة للتكاليف على أساس الأنشطة

يعرف نظام ABC على "أنها نظام محاسبي يقوم بتجميع المعلومات الخاصة بالأداء المالي والتشغيلي، من خلال تتبع الأنشطة الأساسية والمهمة المؤداة داخل المؤسسة" في حين عرفها كل من:

عرفها جيرن (GERING) بأنها " بمثابة أداة لفهم وتحميل التكاليف ومساعدة المؤسسة ، لكي تكون أكثر فعالية وكفاءة، كما أنها أداة مهمة تركز على نواحي عدم الكفاءة التي تظهر في العمليات التشغيلية"¹.

وعرفه كوبر (COOPER) : " نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة، ثم يتم تجميع التكاليف الغير مباشرة لكل نشاط على حدى، حيث يتم تحميلها على الأنشطة أولاً ثم يتم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو الزبائن، وذلك حسب الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات ".

وعرفه (PIVIDSON) "بأنها نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين، إذا يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف إلى مجموعات الكلف والتي تتمثل بمراكز الأنشطة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لانجازها"².

ومن خلال التعارف السابقة، يمكن اعتبار أن التكاليف على أساس الأنشطة هي نظام لتحميل التكاليف الغير المباشرة، والتي تتم وفق مرحلتين حيث تقوم في المرحلة الأولى بتحميل التكاليف الغير المباشرة على الأنشطة، ثم تقوم في المرحلة الثانية بتحميلها على المنتجات، وذلك بالاعتماد على مسببات للتكلفة في كلى المرحلتين:

—أحد أنظمة إدارة التكاليف، حيث يقدم المعلومات على الأداء التشغيلي والمالي للمؤسسة؛

—أداة مهمة لتحسين كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية؛

¹ هدى معرف، "استخدام مراقبة التسيير على أساس الأنشطة، كلية العلوم الاقتصادية و مراقبة التسيير"، مذكرة نيل الماستر، أم البواقي، 2017، ص44.

² إسماعيل يحيى التكريتي، "محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق"، دار الحامد للنشر و التوزيع، الأردن، 2006، ص163.

ثانيا: خصائص نظام ABC التكاليف على أساس الأنشطة

-يساعد نظام ABC في تعيين الفرص المتاحة أمام الإدارة، لتخفيض التكلفة بكل وضوح، حيث بين المراحل والعمليات التي تمر بها المنتج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل مفصل، وأن تخصيص كلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة وإلغاء كلفتها سيؤدي إلى تخفيض كلفة المنتج التام، ويعتبر ذلك هدف وسبب إيجاد النظام وخصوصا في الشركات ذات المنافسة العالية.

-يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء، حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم للتخفيض من الكلفة، يساعد النظام فقد تم تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط منها، وأن من ضمن مقاييس المستخدمة في تقييم أداء المشرفين، إلا أن هو هدف تخفيض التكلفة وخصوص كلفة وحدة العامل الموجه.

-يعود سبب وجود اختلافات في تكلفة منتج من آخر، نظرا إلى كيفية استخدام هذه المنتجات للموارد الاقتصادية، والتي تتمثل بالأنشطة وذلك ما تعجز عن توضيحه النظم التقليدية، بسبب استخدام معدل تحميل واحد، والذي يعني وجود مجمع كلفة واحدة أو عدد محدود منها، والذي يحتوي على مختلف التكاليف الخاصة بالقسم أو المستلمة ، بغض النظر على الأنشطة، وترتبط هذه التكلفة بأساس تحميل واحد تتباين قدرته التأثيرية في أنواع هذه التكاليف¹.

-يساهم نظام ABC في زيادة أداء الأنشطة واتخاذ القرارات الصحيحة، بالإضافة إلى دقة المعلومات التي يقدمها.

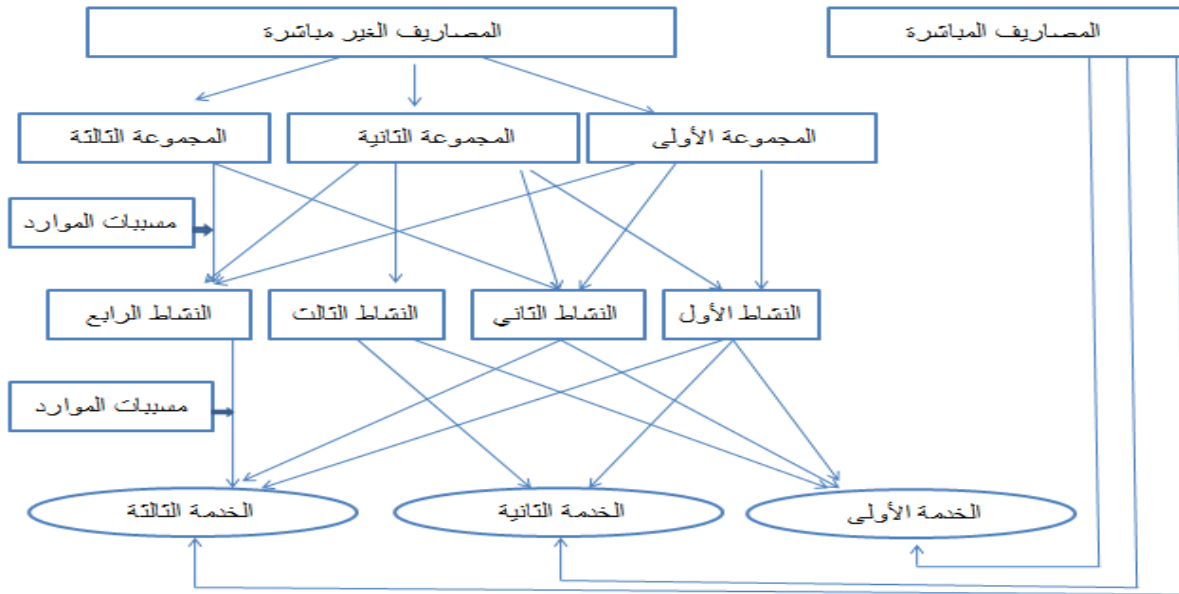
-يساهم في تعظيم الإنتاج من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها، لذا يتطلب توفير عناصر إدارية، تؤمن بإدخال مفاهيم النظام، حيث يمكن ربطه مثلا بنظام الإنتاج في الوقت المحدد، وذلك بهدف تخفيض التكلفة المعلقة بالكامل. يساعد في معالجتها ويخفض من كلفتها.

ثالثا: خطوات تحديد التكلفة وفق نظام ABC التكاليف على أساس الأنشطة:

يتطلب تحديد التكلفة وفق نظام إتباع خطوات متسلسلة لتحقيق ذلك:

¹ إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص165.

الشكل 2-3: خطوات تحديد التكلفة وفق نظام ABC



المصدر: أشرف جمال، "تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة"، مذكرة نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة اليرموك، الأردن، 2005، ص 22

1- تحليل المصاريف و الأنشطة:

1-1 تحديد وتحليل المصاريف: ويتم من خلال هذه الخطوة تحديد وتحليل المصاريف الغير مباشرة الخاصة بالمؤسسة، وتجميعها ضمن مجموعات الكلفة الخاصة بها، بحيث يضم تجميع تكلفة المصاريف ذات الخصائص والصفات المتشابهة.

2-1 تحديد الأنشطة: تعد هذه الخطوة ركيزة أساسية لنجاح هذه المرحلة، خاصة أن تطبيق نظام يعتمد في نجاحه على التحليل الجيد للأنشطة.

ويتم تحديدها من خلال دراسة المؤسسة على طبيعة العمل في كل قسمك بها، وكيفية سير العمليات التشغيلية لتحديد الأنشطة المستهلكة للموارد، وفي حال عدم تعدد الأنشطة بشكل كبير فانه يتم تجميع العديد من الأنشطة في مجمع (مركز نشاط) واحد يراعي فيه تجانس هذه الأنشطة.

3-1 تخصيص المصاريف الغير مباشرة على الأنشطة:

حيث يتم توزيع تكاليف الموارد المستخدمة ضمن فترة معينة، على الأنشطة تهدف لتحديد التكاليف التي كتبها المؤسسة في سبيل القيام بمختلف أنشطتها، وبوجود من الموارد ما يمكن تتبعها بشكل مباشر على الأنشطة التي تستهلكها مثل المواد الأولية التي يتم صرفها لمنتج معين، أو منها مصارف لا يمكن تتبعها بشكل مباشر.

- تخفيض تكاليف الأنشطة على المخرجات:

ويتم في هذه المرحلة تحميل تكاليف الأنشطة للمخرجات، طبعاً لحاجة كل منها للموارد المستنفذة في تنفيذ النشاط، وعن طريق تحديد معدل المصاريف المباشرة لكل نشاط (أو مركز تكلفة في كل حالة تجمع الأنشطة) باستخدام سبب التكلفة المناسبة (مسببات الأنشطة) وفق العلاقة التالية:

$$\text{معدل تحميل الأنشطة (أو مركز التكلفة)} = \frac{\text{مجموع تكاليف النشاط (أو مركز التكلفة)}}{\text{عدد وحدات سبب النشاط المناسب}}$$

ويتم تحديد نصيب الخدمة من المصاريف المباشرة من خلال تتبع جميع الأنشطة (مركز الأنشطة) ذات الصلة بها، حيث يتحدد نصيب الخدمة من كل نشاط وفق العلاقة التالية¹:

$$\text{المصاريف الغير مباشرة لوحدة الخدمة} = \text{معدل التحميل النشاط (مركز النشاط)} \times \text{عدد وحدات مسبب النشاط الخاصة بالخدمة}$$

المطلب الثاني: التكلفة المستهدفة

تعتبر التكلفة المستهدفة من بين الطرق الحديثة التي تعتمد عليها المؤسسة من أجل الرفع من الإنتاج والتخفيض من التكاليف من أجل الوصول إلى أهداف المؤسسة المسطرة.

أولاً: تعريف التكلفة المستهدفة

التعريف الأول: التكلفة المستهدفة " أداة لإدارة التكلفة ، تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج، أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم من مراحل دورة حياة المنتج، ومن ثم فإن هذه الأداة تركز على تخفيض من التكلفة عند مرحلة التصميم، لسرعة وحجم الموفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة في المراحل عنها في المراحل التالية لها"².

التعريف الثاني: " هي عملية تطور بواسطته أهداف محددة، حيث يتم طرح تكاليفها لسلعة أو خدمة، ويتم بناء التكلفة على هامش ربح مرغوب وسعر بيع للسلعة أو الخدمة، وعلى التقسيمات المعقولة التي يجب قياسها للسلعة أو الخدمة.

¹ إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص166.

² شوقي فودة، " اطار مقترح للتكامل بين الأسلوب المستهدفة و تحليل القيمة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد 44، مارس 2007، ص ص 207-209 .

التعريف الثالث: "تعرف بأنه أسلوب لتخطيط التكلفة على المنتجات ذات عمليات التشغيل المتميز أو الخاصة والدورة الجبائية القصيرة. وأنه أسلوب ذات التكلفة التي تستخدم في المرحلة الأولى من دورة حياة المنتج أي مرحلة الأبحاث و التطوير وهندسة المنتج"¹.

كما عرفت على أنها مجموعة من الخطوات التي تهدف إلى تخفيض من تكاليف المنتج، التي تم تحديدها بناءً على فهم رغبات وحاجيات العملاء، فإن من استخدام التكلفة المستهدفة والتي تؤدي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أبرزها:

- تخفيض تكاليف المنتج أثناء مرحلة التصميم؛
- تأكيد جودة المنتج مع خفض تكاليفه؛
- تطوير المنتج لجذب المستهلكين؛
- تخفيض تكاليف المنتجات الحالية والمستقبلية؛

كما أن هناك عدة مفاهيم مرتبطة لمفهوم التكلفة المستهدفة بصورة أساسية وهي:

* **سعر البيع المستهدف:**

يعد سعر البيع المستهدف الركن الأساسي الأول في هذا الأسلوب الذي بموجبه، تحدد المؤسسة ما هو سعر البيع الصافي الذي يحدده السوق المنتج. من خلال عوامل أساسية هي²:

1- الزبون: ينبغي أن يكون لدى المؤسسة القدرة على فهم مدى استعداد الزبائن على الدفع في ضوء الوضع التنافسي، وقدرة المنتج على تلبية رغباته واحتياجاته.

2- المنافسة: معرفة القدرة المنافسة على طرح المنتجات البديلة، وكيف أن الزبائن سيبحثون على المنتجات ذات الوظائف التي تتلاءم مع متطلباتهم، في نفس الوقت الحصول على أفضل الأسعار.

3- هامش الربح المستهدف: يعرف على أنه مقدار ذلك الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه، من منتج معين، والذي يتم تحديده على أساس خطة الربح الطويل أو المتوسط الآجال، التي تعكس التخطيط الاستراتيجي.

¹ هناء بن سعيد، "أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج"، بسكرة، 2015، ص21.

² ناجي شايب الركابي، "أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي في المؤسسات الصناعية"، كلية التقنية، مذكرة بغداد، 2010، ص4.

ثانيا: أهداف ومبادئ التكلفة المستهدفة:

1-أهداف التكلفة المستهدفة:

تهدف التكلفة المستهدفة بصورة أساسية إلى التخفيض والتطوير في المنتجات، كما يهدف إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية¹.

- تحقيق رغبات العملاء واتساع احتياجاتهم، بتقديم منتجات متطورة، وذات جودة وسعر مناسبين.
- تحقيق الأهداف الإدارية العليا في المشروع من الأرباح والمنافسة على المدى الطويل، رغم التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية، ورغم احتياجات السوق المحددة والضغط الداخلي والخارجية.
- إحداث التوازن بين التكلفة والسعر ورأس المال المستثمر، وذلك لأنه عند إنتاج منتج جديد باستخدام التكاليف المستهدفة، ويتم تحديد تكلفة ذلك المنتج عن طريق طرح الأرباح المطلوبة من السعر الذي سوف يتم البيع به، والمحددة على أساس ظروف السوق وإمكانيات المشروع المتاحة .

2- مبادئ التكلفة المستهدفة:

- ترتكز التكاليف المستهدفة في تحقيق أهدافه على مجموعة من المبادئ تتمثل في الآتي:
- يقوم نظام التكاليف المستهدفة على أساس التخطيط والطويل للتكاليف والأرباح.
- يقوم بتحديد تكلفة المنتج وفق المعادلة التالية:

$$\text{السعر المستهدف} - \text{الربح المستهدف} = \text{التكلفة المستهدفة.}$$

- يؤكد على أهمية تشغيل فريق عمل، ذوي مهارة ملائمة للمهام المنسوبة إليه، سواء من داخل المشروع أو خارجه كالموردين والوسطاء والموزعين.
- يقيم بتوثيق العلاقة مع الموردين ويجعل أساس التعامل معهم الثقة لسنوات طويلة، أو يجعل منهم شركاء للمشروع أو طرفا أساسيا في عملية التخطيط والتصميم للمنتجات.
- ينادي بأهمية إنتاج العديد من المنتجات في المشروع الواحد، حتى تستعمل عملية تحقيق الأرباح المستهدفة للمجموعة ككل.

¹ هناء بن سعيد، مرجع سابق، ص،ص 23-24.

ثالثاً: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة:

تمر التكلفة المستهدفة بثلاث مراحل وهي:

1- المرحلة الأولى: تخطيط التكلفة المستهدفة:

تبدأ عملية التخطيط للتكلفة المستهدفة من خلال البحث السوقي، لمستوى جودة المنتج التي يمكن أن تجذب العملاء المتوقعين والسعر المتوقع، والذي عادة ما يعكس ظروف السوق الحالية وإنما المستقبلية¹.

وتمر مرحلة التخطيط بالخطوات التالية:

1-1- تحديد سعر البيع المستهدف:

ويتم من خلال تحديد السعر الذي سوف يدفعه المستهلكين مقابل الحصول على المنتج ومن خلال دراسة السوق لأسعار المنتجات المنافسة والوظائف التي يؤديها المنتج.

1-2- وضع هامش الربح المستهدف:

وذلك من خلال وضع التخطيط الاستراتيجي للمؤسسة على المدى الطويل ومحفظة منتجاتها متوسطة الأجل فتحديد الربح المستهدف يكون بناء على إستراتيجية الربح طويل الأجل للمؤسسة وإستراتيجية حصة المنتج من السوق في المدى القصير.

يحدد هذا الهامش بناء على عوامل كثيرة مثل الربح المتوقع للنتائج التاريخية، تحليل المنافسة... وينبغي ان يكون هامش الربح واقعي وكافي لتعويض تكاليف دورة المنتج.

1-3- تحديد التكلفة المسموح بها:

يمكن التعبير عنها وفق المعادلة التالية²

$$\text{التكلفة المسموح بها} = \text{سعر البيع المتوقع} - \text{الربح المستهدف}$$

بعد حساب هذه التكلفة المسموح بها والمحدد ووفق متطلبات السوق، تقوم المؤسسة بتحديد التكلفة المقدرة للمنتج وفقاً لقدراتها وظروفها الداخلية (طاقاتها وخصائصها ومواردها) ثم تقوم المؤسسة بالمقارنة بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الجارية، وإذا ما كانت هذه الأخيرة أكبر من الأولى، تبذل المؤسسة مجهود لتحليل الفجوة و محاولة إيجاد الحلول الممكنة للتقليص قدر الإمكان.

¹ - احمد زامل، "نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية"، جامعة بنها، العدد الأول، 1999، ص199

² - ناجي شايب الركابي، "أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي في المؤسسات الصناعية"، مذكرة ماجستير، بغداد، 2010، ص10.

1-4- تحديد و تحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة:

هدف خفض التكلفة هو الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الجارية ويقصد بالتكلفة الجارية: تكلفة المنتج المقرحة بافتراضات التصنيع الحالية دون إجراء أي محاولة لخفض التكلفة.

2- المرحلة الثانية: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام تقليل التكلفة:

بانتهاؤ المرحلة الأولى من مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتم كعرفة التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة، وكذلك يجب أن يتم تحديد التكاليف بين تكلفة التصميم المبدئي (التكلفة الجارية) والتكلفة المسموح بها، وبالتالي مقدار الخفض الممكن في التكاليف والتحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة¹.

3- المرحلة الثالثة: تحسين التكلفة المستهدفة باستخدام أسلوب التكلفة المطور:

لا ينبغي الوصول إلى التكلفة المستهدفة بشكل نهائي الأمر، وإنما يعني بداية مرحلة جديدة في البحث المستمر عن مواطن وتخفيض التكلفة كلما أمكن.

المطلب الثالث: لوحة القيادة

تعتبر لوحة القيادة من بين الطرق الحديثة التي من خلالها تسعى المؤسسة إلى تقديم التقارير وتحقيق الأهداف.

أولاً: مفهوم لوحة القيادة

لقد ظهرت لوحة القيادة عام 1930 على شكل متابعة النسب والسياسات الضرورية، التي تسمح للمسير أو القائد بمتابعة تسيير المؤسسة نحو الأهداف المسطرة، وذلك عن طريق المقارنة بين النسب المحصل عليها والنسب المعيارية، ليتمحور هذا المصطلح بالولايات المتحدة الأمريكية عام 1980، وكان معمول به من طرف المؤسسات التي تقوم على نظام التسيير التقديري، وقد اختلفت تسمية هذه الأداة من جدول التسيير جدول المراقبة لوحة القيادة، إلا أن جل هذه التعريفات لهذه الأداة لها معنى واحد، فقد عرفها لوحة القيادة هي مجموعة مهمة من المؤشرات الإعلامية التي تسمح بالحصول على نظرة شاملة للمجموعة كلها، والتي تكشف الاختلافات الحاصلة، كما تسمح باتخاذ القرارات التوجيهية في التسيير، وهذا لبلوغ الأهداف المسطرة ضمن إستراتيجية المؤسسة.

تعريف: (SELMER,2003): "على أنها مشفرة مهيكلية للاتصال في المؤسسة تحتوي على مجموعة من المعلومات المالية وغير المالية عن الأداء ومدى تحقيق الأهداف المسطرة وهي وسيلة قيادة.

وعرفت من قبل (M LEROY,2001): "أنها عرض ملخص وبيداغوجي لمؤشرات التسيير التي تسمح للمسير في متابعة تحقيق الأهداف لوحده وتقديم تقارير".

¹ هناء بن سعيد، مرجع سابق، ص ص 26-28.

كلما عرفها كذا (NOBERT G,2001) : "بأنها مجموعة من المؤشرات الإعلامية التي تسمح بالحصول على نظرة شاملة للمجموعة كلها، والتي تسمح باتخاذ الإجراءات التوجيهية في التسيير وهذا لبلوغ الأهداف المسطرة ضمن استراتيجيات المؤسسة"¹.

ثانيا: أنواع لوحة القيادة

تتنوع لوحة القيادة حسب طبيعة المسؤوليات المتواجدة بالمؤسسة وعموما نجد الأشكال التالية²:

1- لوحة قيادة الاستغلال (الوظيفة):

تستعمل على أنها وسيلة مساعدة لتقديم أداء وظيفة ما، حيث توفر المعلومات المباشرة المفهومة في الظرف الزمني الملائم وتتفرع إلى:

1-1 لوحة قيادة مالية:

تمدنا بجميع المعلومات المتعلقة بالحالة المالية للمؤسسة من مداخيل وتكاليف (أجور، علاوات، تكاليف خارج الاستغلال...)

1-2 لوحة القيادة الاجتماعية: هذه اللوحة تمدنا بجميع المعلومات لمستخدمي المهنة منها والاجتماعية (عدد المستخدمين، الإطارات، التوظيف، التكوين...)

3-1 لوحة قيادة تقنية: هذه اللوحة تلمس الجانب التقني (عدد الآلات، حالات العطب، الصيانة..

4-1 لوحة القيادة الخزينة: تمدنا بجميع حقوق المؤسسة (أرصدة مختلف الحسابات والديون.

2- لوحة قيادة التسيير: وهي تتعلق بكل جوانب النشاط المؤسسة على أنها حصيلة تفاعل مختلف الأنواع السابقة، تحتوي على المؤشرات والمعلومات الأساسية، لمتابعة النشاط حسب الاتجاهات السياسات المسطرة. هدفها متابعة النتائج ومراقبة التنفيذ المحقق بين مستويات المؤسسة.

¹ بن لخضر محمد العربي، "دور لوحة القيادة في تحسين القرارات التسويقية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مذكرة نيل الدكتور، تلمسان، 2015، ص ص 12-13.

² يوزيان وليد، مرجع سابق، ص 17.

ثالثا: أهداف لوحة القيادة

من بين أهداف لوحة القيادة مايلي¹:

1- لوحة القيادة أداة رقابة و مقارنة:

وذلك لأنها تقوم بمقارنة الأهداف المعيارية المسطرة سابقا، مع النتائج المحصل عليها وإظهار الانحرافات على شكل نسب أ قيم مطلقة، وهي بالتالي تلفت الانتباه إلى النقاط الأساسية في التسيير، وتشخص نقاط القوة والضعف في المؤسسة.

1-1 لوحة القيادة أداة حوار وتشاور:

إن الهدف الرئيسي ل لوحة القيادة هو تسيير عملية الحوار عبر كافة المراكز المسؤولة، وهذا انطلاقا من الاجتماعات المختلفة التي تمكن للأفراد التابعين للمسير من التعليق على النتائج المتوصل إليها، في إطار نشاطاتهم وعلى المسؤول في المنظمة أن ينسق بين الإجراءات التصحيحية المتخذة تلاؤم بين مختلف الإجراءات المقترحة من طرف جميع المستويات رغبة منه في توحيد المعايير وخلق خط مشترك بين أفراد المنظمة.

2-1 لوحة القيادة تسهل عملية الاتصال والتحفيز:

تهدف لوحة القيادة إلى إعلام المسؤولية بالنتائج المحصلة على مستوى كافة مراكز المسؤوليات، وكذلك تساعد على الاتصال الجيد وتبادل المعلومات بين المسؤولين، ويمكن أن تساهم أيضا في تحفيز العمال وهذا بإمدادهم بمعلومات أكثر وضوح لإمكانية التقييم الجيد (زيادة في الأجر، علاوات ...).

- لوحة القيادة أداة اتخاذ القرار:

تقدم لوحة القيادة المعلومات الكافية عن النقاط الأساسية، التي يجب الاهتمام بها في المؤسسة، وتحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها وإظهار نقاط القوة والضعف، التي تعاني منها لكل مركز مسؤولية والقيام بالإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب، ويمكن أيضا اعتبارها وسيلة للتنبؤ كون أنها تمكن المؤسسة من تفادي انزلاقات مستقبلية.

¹ بوزيان وليد، مرجع سابق، ص18

خلاصة :

في هذا الفصل اتضح أن مراقبة التسيير تمثل نظاما وعلمًا للتسيير في آن واحد، فباعتباره نظام فهو يقوم على مجموعة من الطرق التي ترسم أهم المعاليم في الميدان، وهي لأداء وظيفة مراقبة التسيير في مختلف العصور، بحيث شهدت تطور هذه المهمة استعملت فيها العديد من الأدوات، والتي انقسمت بدورها إلى أدوات تقليدية والأخرى حديثة. أهم هذه الأدوات التقليدية (نظام المعلومات، المحاسبة العامة، محاسبة التكاليف)، في حين تمثلت الأدوات الحديثة في (التحليل المالي، الميزانية التقديرية، لوحة القيادة).

الفصل الثالث

استخدام المحاسبة التحليلية في

مراقبة التسيير

تمهيد

كل مؤسسة إنتاجية تجارية تسعى إلى تحقيق هدف الربح وذلك لا يتحقق إلا بوجود نظام رقابة وتسيير فعال داخل المؤسسة.

والمحاسبة التحليلية باعتبارها أداة تسيير واتخاذ القرار ووسيلة هامة للإدارة الحديثة لترتيب وتنظيم وتبويب المعلومات الاقتصادية والمحاسبية في المؤسسة .

هذه التقنية لم تكن وليدة الصدفة وإنما كان ظهورها مرتبطا بتطور وكبر حجم المؤسسات وتنوع منتجاتها وصعوبة تسييرها بالمستوى المطلوب الأمر الذي كان السبب الرئيسي لبروزها حيث زادت التكاليف وتنوعت وتداخلت نشاطات المؤسسة مع توسعها مما أدى إلى ظهور واستخدام المحاسبة التحليلية والاستعانة بها لتسيير المؤسسة وتحديد التكاليف وحسابها .

ولهذا يعتبر هذا الفصل كمدخل نحاول من خلاله تقديم المحاسبة التحليلية وتطورها عبر التاريخ وتبسيط الضوء على أهميتها وأهدافها وكذا العناصر المكونة لتكاليف وسعر التكلفة ودور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات.

المبحث الأول : مدخل عام على مؤسسة الإسمنت و مشتقاتها

المطلب الأول:لمحة تاريخية عن الشركة

في إطار مخططات التنمية الاقتصادية الكبرى التي اتبعتها الجزائر في بداية 1974 خاصة بعد ارتفاع سعر البترول الذي وصل إلى 49 دولار للبرميل الواحد تم إنشاء مؤسسات اقتصادية هامة والتي تم إخضاعها لقانون الصفقات العمومية بمرسوم رقم SNMC من بينها الشركة الوطنية لمواد البناء 145، 82 وهي شركة تجارية، كما أنها شركة اقتصادية هدفها إنتاج الإسمنت وتحقيق الربح وتقديم أجود الخدمات تحت شعار " أجمل وأجود الخدمات".

ولقد مرت منذ نشأتها سنة 1980 بمراحل سيطرت الشركة فيها على السوق الوطنية بسبب حاجات السوق المتزايدة آنذاك، أمت تسييرها فكان من طرف الوزارة الوصية، فهي المحددة لمختلف السياسات على المدى الطويل والمتوسط مثل سياسة الأجور وسياسة التسعير والتسويق، وقد كانت عبارة عن شركة عمومية محلية تحت اسم الشركة الوطنية لمواد البناء إلا أنها لم تدم طويلا، ولقد تم تقسيمها بسبب:

- عدم وجود تحديد دقيق لمستويات اتخاذ القرارات مما أدى إلى تداخل المهام.
 - عدم ملائمة القرارات الموضوعية من طرف الجهات المخططة للواقع العملي للشركة.
 - البيروقراطية والشعور باللامسؤولية.
 - كبر حجم الشركة وصعوبة التحكم فيها.
 - وقد صدر قرار بتقسيم شركة الإسمنت إلى العديد من المؤسسات الفرعية سنة 1983 وكل شركة مختصة في إنتاج منتجات معينة.
 - فهناك مؤسسات تنتج القرميد ومؤسسات مختصة في إنتاج الرمل وأخرى في إنتاج الإسمنت وهذا الأخير تم تقسيمه إلى مؤسسات جهوية هي:
 - الشركة الجهوية للإسمنت بالغرب ERGO
 - الشركة الجهوية للإسمنت للشرق ERCE
 - الشركة الجهوية للإسمنت للوسط ERCC وهي الشركة محل الدراسة.
- و بالرغم من أن المجمع إنقسم عن المؤسسة إلا أنه بقي تحت إشراف الدولة، فهي المسؤولة عن وضع مختلف السياسات المتعلقة بمستقبل المؤسسات و سيرورة نشاطها.

المطلب الثاني: التعريف بشركة الإسمنت.¹

تقع شركة الإسمنت على فج بكوش في الطريق الوطني رقم 5 وتبعد عن مدينة سور الغزلان بحوالي 00.7 كم، وعن مقر ولاية البويرة ب 25 كم، وتقع على بعد 120 كم جنوب شرق الجزائر العاصمة، تتربع على مساحة 41.1 هكتار.

وفي تاريخ 1979/11/26 تم إمضاء العقد الخاص بإنشائها أما انتشارها فكان في 1980/02/26 من قبل شركة ديمركية ، وبدأ إنتاج الإسمنت في 1983/10/20، وقدرت تكاليف الإنتاج ب 1231668943 دج علما أنها تأسست برأسمال قدره 246 مليون دينار، وتصل قدرة إنتاجها من CPJ45 , CPJ55 3000 طن إلى 1000000 طن، وكانت تنتج خمسة أنواع من الإسمنت CPJ فقط وذلك لكثرة الطلب على هذا النوع وعدم طلب CPJ45 أصبحت تنتج CPC – CRC- CPA55 الأنواع الأخرى ، إما بالنسبة للطاقة البشرية فهي تشغل من العمال حوالي 496 و 151 من الإطارات والمنفذون 208 ونظام العمل في هذه الشركة هي 3X8 فرق مقسمة إلى ثلاث فرق كل فرقة تعمل 8 ساعات ، فيما يتم التناوب بين الفرق كل ثلاثة أيام.

- فرقة تعمل من السادسة صباحا إلى الثانية بعد الظهر .
- فرقة تعمل من الثانية بعد الظهر إلى الثامنة ليلا .
- فرقة تعمل من الثامنة ليلا إلى السادسة صباحا .

أما عمال الإدارة يعملون بالنظام العادي من الأحد إلى الخميس من الساعة الثامنة صباحا إلى الرابعة مساءً تتخللها فترة استراحة..

تتضمن هذه الوحدة بإنتاج الإسمنت:

- 1- محجرة لسحق المواد الأولية سعة 1000 طن/سا
- 2- تجنيس مسبق وخزن حجر الكلس سعة 3500 طن/سا
- 3- تجنيس مسبق وخزن الطين سعة 3000 طن /سا
- 4- مطاحن خام طيركس يونيدان 4.6م قطر، طول 9.75م + 2.08م سعة 2 X 140 طن/سا.
- 5- خزانات التجنيس سعة 2 X 8000 طن.

¹ المصدر شركة الإسمنت بسور الغزلان.

- 6- فرن يوناكس الدوار بالتسخين المسبق ذو الأربع طوابق حلزونية الشكل 5.5 م قطر الطول 89 م ،
سعة 2 X 140 طن /سا ، سعة 3000 طن /سا.
- 7- خزانات حجر الكلس المحروق ، سعة 3 X 1500 طن.
- 8- مطحن المواد الإضافية سعة 100 طن/سا.
- 9- تخزين الجبس سعة 1750 طن/سا .
- 10- مطاحن إسمنت يونيدان 4.4 م قطر، 12 م الطول ، سعة 2 X 100 طن/سا.
- 11- خزانات الإسمنت سعة 4 X 8000 طن .
- 12- شحن الإسمنت بدون تغليف سعة 2 X 200 طن .
- 13- معمل التغليف سعة 5X100 طن/سا.
- 14- مخبر يحتوي على مقياس الأشعة وتجهيزات الإعلام الآلي.
- 15- معالجة المياه.
- 16- مخزن زيت الوقود سعة 5000 متر مكعب.
- 17- الإدارة .
- استهلاك المواد الأولية : ¹.
- حجر الكلس : 4500 طن/24سا.
- طين : 500 طن/24 سا.
- مواد البناء :
- إسمنت مسلح : 6600 متر مكعب
- الفولاذ: 6900 طن
- الهياكل المعدنية : 8400 طن.
- الآليات :
- وزن المكائن.

¹ المصدر شركة الإسمنت بسور الغزلان.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للشركة:

إن الهيكل التنظيمي يتطور ويتغير بتوسع نشاط الشركة إذ لا بد من وجود هيكل يتلاءم مع هذا التوسع، وهذا ما لاحظناه في هذه الشركة بحيث يتماشى الهيكل التنظيمي مع توسع نشاطه، وسنحاول عرض الهيكل التنظيمي الخاص لشركة الإسمنت وفق الشكل التالي:

أ) المديرية العامة¹:

يوجد بها المساهمين والأمانة والمدراء المركزيين ونواب المدراء وبعض المكلفين بالدراسات المختلفة، منها الدراسات القانونية والإدارية والتقنية وأمانة كل مديرية فيها، وهناك مصلحة المحيط والبيئة حيث تهتم بالمواد المسموح استعمالها في الإنتاج.

ب) مديرية الموارد البشرية :

تهتم بالعنصر البشري ونظرا لأهميتها تسهر هذه الدائرة للإطلاع على مختلف القوانين التي لها علاقة بالعمال وعملية تسييرها، ويوجد بهذه الدائرة ما يلي:

ج) نيابة مصلحة الموارد البشرية :

وتهتم بوظائف التنصيب، الحضور الغيابات، الاستقبالات وساعات العمل بما فيها الساعات العادية والإضافية ويوجد بها مصلحة المستخدمين التي تتضمن قسم الأجور الذي يقوم بدفع الأجور بعد حصوله على حركة تغيرات العمال وذلك بتسيير المستخدمين وقوائم تتضمن مصاريف العلاج من قسم الوسائل العامة الذي يقوم بتعويضات العطل المرضية، الأدوية، حوادث العمل والتقاعد وتوفير الأدوات المدرسية والألبسة في بعض المناسبات.

مصلحة التكوين : تهتم باستقبال الموظفين الجدد وتوجيههم إلى مختلف المصالح للتعرف عليها، كما تقوم بتدريب اليد العاملة لجعلها أكثر كفاءة وقدرة على أداء العمل، أي تنظيم وتسيير المتربصين، والمصلحة الاجتماعية تقوم بالنقل والإطعام والبناء وغيرها.

د) مديرية العمليات:

تمثل وظيفتها في الإطلاع على القوانين المتعلقة بالإنتاج والصيانة وتتضمن:

- مصلحة المناهج

يتمثل دورها في برمجة وإصلاح مختلف الأعمال بتخطيط كيفية التدخل ومواقع التدخل ومراقبة العمال وإنشاء تقارير مفصلة عن حالات المجموعات العملية.

¹ المصدر شركة الإسمنت بسور الغزلان.

- **مصلحة مراقبة النوعية¹** : تقوم بمتابعة لاستغلال المحجر وجوده مسار الإنتاج ومراقبة استعمال المواد الأولية ودراسة إمكانية دخول إنتاج جديد والقيام بدراسة مقارنة بين المخابر.

- **دائرة الإنتاج :**

يهتم بإنتاج وتتبع طرق الإنتاج ويتكون من عدة مصالح نذكر منها:

✓ **مصلحة الإنتاج :** يهتم بإرسال المنتج إلى المستهلك وفق متطلبات السوق.

✓ **مصلحة الصيانة العامة :** مهمتها القيام بجمع أعمال الصيانة العامة.

✓ **دائرة الإسمنت ومشتقاتها:** تهتم بصناعة الإسمنت منذ دخولها كمادة خام إلى غاية التحويل .

(هـ) **مديرية الصيانة العامة :**

تهتم بصيانة المعدات والآلات والتجهيزات التي يستعملها المصنع وتتكون من نوعين : المراقبة قبل العطب وإصلاح العطب بعد دخولها .

● **دائرة الإعلام الآلي:** هي مصلحة اعتمدت في البداية على موظفين لهم إمكانيات بسيطة في

الإعلام الآلي ، وفي 1990 عمت عملية توزيع أجهزة الكمبيوتر على مستوى كل مكاتب الوحدة

مما أصبحت من الضروري وضع مصلحة مختصة في الإعلام الآلي ، وتمثل أهميتها في عملية اختيار

النوعية للآلات وإدارتها وتوزيعها على الأشخاص المعنيين وتبقى المسؤولية الأولى والأخيرة في

صيانتها، وتحتوي على عدة مناطق كل منطقة لها أعمال صيانة خاصة بها.

● **دائرة الميكانيك الصناعية :** مهمتها الحفاظ على المعدات والتجهيزات في الشركة، وإعطاء أعمال

الصيانة لجميع المرافق وتتكون من :

✓ **مصلحة المنافع:** تهتم بصيانة التجهيزات الخاصة بالتبريد وتوزيع مياه الشرب وخاصة

الاستعمالات الصناعية وكذا مضخات المياه وضغطات الهواء من حيث وقايتها

ونظافتها.

✓ **مصلحة التسرب:** تقوم بصيانة نشاطه الناقل للمواد الأولية من المحجر إلى المصنع

والمادة نصف المصنعة للعملية الإنتاجية.

¹ المصدر شركة الإسمنت بسور الغزلان.

و) مساعدة الأمن: ¹.

يشرف على عملية الحراسة ومختلف أعمال الأمن الصناعي وكذلك يشرف عليها رئيس المصلحة وعدد من العمال المختصين في هذا الميدان ويتمثل دورها في المحافظة على أمن الشركة، والعمل عن طريق الحملات الإعلانية وتقديم النصائح والإرشادات ، كما تعمل على توفير الألبسة والأحذية الصناعية والواقية.

هـ) مديرية التموين:

من خلال مهامها المتمثلة أساسا في اقتناء المواد والسلع الضرورية للشركة ، ومختلف ما يتعلق بالمقالات والخدمات التي تحتاج إليها الشركة وما يتطلب إبرامها لعقود الصفقات سواء من الطرف الداخلي أو الخارجي.

- **التموين الخارجي:** يستورد مصنع الإسمنت مختلف الاحتياجات الغير متوفرة على المستوى الوطني من آلات ومعدات وبصفة مستمرة يراعي في العملية امتياز الشركة المنشأ للمصنع.

- **التموين الداخلي:** بعد تلقيها معلومات المخزون من رئيس الدائرة يتم اختبارها للقيام بإجراءات الشراء وأول ما يلفت النظر هو جودة المنتج وأيضاً السعر ، أما الشراء يتم وفق إجراءات إدارية معينة.

- **تسيير المخزونات :** بعد تلقي المواد من مصلحة التموين تتم عملية تخزينها حيث تفرز كل مادة على حدى بمراعاة الخصوصيات وفق تقنيات علمية ، فبمجرد محضر استلام بحضور مكلف بعملية الشراء ومستعمل المادة والمكلف بالتخزين وتكون مصلحة التخزين من :

- فرع تخزين المواد الأولية
- العتاد الميكانيكي والكهربائي.

1- مديرية المالية :

تعتمد في عملها على نصوص قانونية وتنظيمية خاصة القانون التجاري، فيما يتعلق ببيع المنتج وكذا قانون المالية ، قانون يتعلق بالضرائب ، قانون البنوك، حيث تعتمد في تسيير فروعها بناء على هذه القوانين والسهر على الإطلاع على المستجدات القانونية من خلال الجرائد الرسمية التي تصل الشركة بصفة دورية. وتهتم هذه الوظيفة بمعالجة المعلومات المحاسبية والمالية، وكذلك تسجيل وتلخيص المعاملات التي تتم سواء كانت من الداخل أو الخارج وتتجزأ هذه الدائرة إلى مصالح أخرى.

¹ المصدر شركة الإسمنت بسور الغزلان.

مصلحة المحاسبة: تهتم بالعمليات المحاسبية وفقا لأصول المحاسبة المتعارف عليها وتنقسم إلى قسمين قسم المشتريات وقسم المبيعات.

0 مصلحة المالية¹: تهتم بجميع نفقات الشركة لها قسم يدعى الصندوق، ويقوم بالتسيير الفوري لبعض العمليات كالتسبيقات عن الشراء، كما أنه يدفع الضرائب على الأجور، ويقوم كذلك بتحويل المبالغ النقدية من البنك ويضعها في الحساب الجاري بالصندوق.

0 مصلحة تسيير الميزانية : تعتبر هذه المصلحة من أهم المصالح الموجودة في المديرية وهذا راجع إلى الدور الأساسي الذي تلعبه في البرمجة أو التخطيط أو المتابعة، وكذلك تقييم الأداء داخل مختلف المصالح ويتم وضع ميزانية تقديرية وعلى هذا الأساس يتم الإنتاج وفي نهاية السنة يتم التصحيح وهذا القسم متفتح على جميع الأقسام داخل الشركة، وعند تقدير الميزانية هناك ثلاث عوامل يتركز عليها:

- البيانات التاريخية المحققة في العام الماضي.
- الاقتراحات والتطورات التي يقترحها المسؤولون.
- الخبرة والتجربة المكتسبة في ميزان التخطيط والبرمجة من طرف إطارات الوحدة.

2- مديرية التسويق:

يتم على مستواها بيع الإسمنت حيث تحتوي على ثلاث أقسام:

0 قسم الفوترة :

مهمته استقبال الزبائن يوميا وتحرير الفواتير الخاصة بهم وقبض مبالغ ثم تحرير أسعار التسليم، وفي نهاية كل يوم يقوم رئيس القسم بتسجيل مبالغ الفواتير.

0 قسم التحميل :

مهمته رصد ومراقبة الكمية للأسعار التي خرجت من قسم المبيعات لمدة 15 يوم للزبائن المتعاملين على أساس التسديد لأجل.

0 قسم المبيعات : مهمته تسليم الكميات المباعة للزبائن وإحصائها ويقوم ببرمجة الإنتاج الشهري للرد على الزبائن، ويرتبط خاصة مع المصالح التالية:

- المحاسبة
- التمويل

¹ المصدر شركة الإسمنت بسور الغزلان.

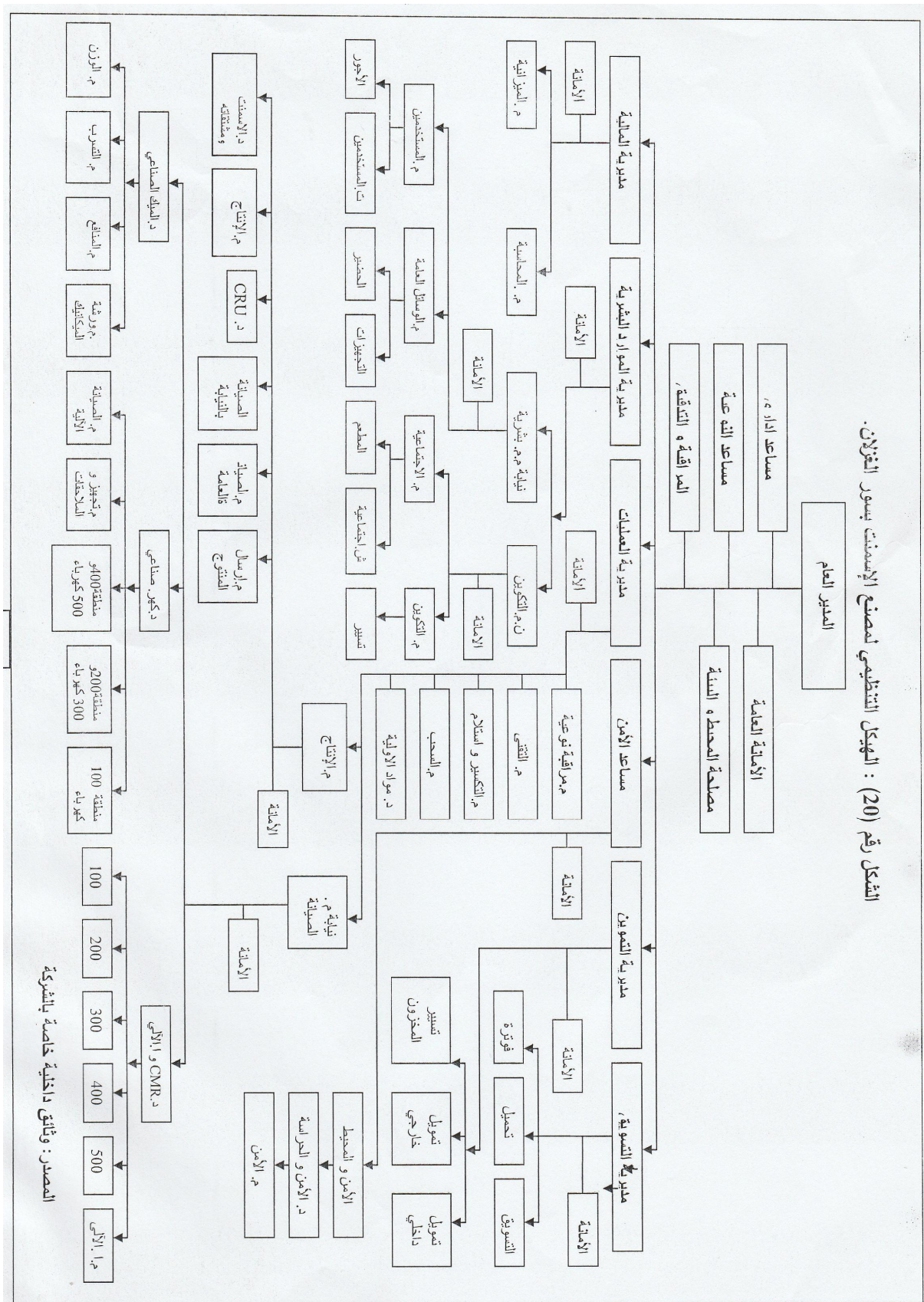
- الإنتاج

ويتم بيع الإسمنت بإتباع الخطوات التالية : ¹.

- البيع عن طريق العقد
- البيع بالفاتورة
- البيع عن طريق الشيك.

¹ المصدر شركة الإسمنت بسور الغزلان.

الشكل 02: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاسمنت بسور الغزلان:



المصدر: وثائق داخلية خاصة بالمؤسسة

المبحث الثاني مراقبة التسيير و دورها في اتخاذ القرار في المؤسسة

نظرا للمعلومات المقدمة لنا من طرف المؤسسة، فإن مؤسسة الإسمنت تعتمد على المحاسبة التحليلية في تحديد أسعار منتجاتها في سنتي 2017/2018 عندما أصبحت ضرورية و إجبارية على المؤسسات، لذلك سوف نحاول حساب سعر التكلفة حسب المعطيات المقدمة و استطعنا جمعها.

المطلب الأول: واقع مراقبة التسيير في مؤسسة الإسمنت

مراقبة التسيير في مؤسسة الإسمنت سور الغزلان تم تخصيص مصلحة لها مستقلة بذاتها تتصل مباشرة برئيس مدير العام، يقوم بتسييرها رئيس مصلحة مراقبة التسيير الذي يتمتع بالخبرة الكبيرة حيث أنه شغل العديد من المناصب تقريبا عمل في أغلب مصانع المؤسسة، حيث أنه تكون له دراية كاملة وشاملة حول أدوار ومصالح المؤسسة حيث يعتبر المسؤول على مصلحة مراقبة التسيير وهو نفسه المسؤول عن تدقيق الداخلي للمؤسسة، فمثلا في مؤسسة محل الدراسة حدث خلل في الشاحنات مما أدى إلى عدم الالتزام مع الزبائن وتدهور سيورة عملية الإنتاج، فقام المسير بتحقيق في الأمر فتوصل إلى أن الخطأ يكمن في سوء تسيير العمال للشاحنات فتم إجراء دورة تكوينية للعمال حول سيطرة الشاحنات لتفادي وقوع نفس الخطأ.

حيث يعتبر مركز مراقبة التسيير مركز ذو حساس ومهم داخل المؤسسة والتي من خلالها يتم التوصل إلى معلومات خاصة بكل المصالح المكونة للمؤسسة، بحيث يتم مراقبة المعلومات الموجودة وإحصائها ودراستها وتحليلها وذلك لغرض تحسين إدارة المؤسسة بشكل المطلوب والتوصل إلى الأهداف المسطرة وهذا بعد أن تقوم المؤسسة بكافة الموازنات التقديرية لكل المصالح وكون أن مراقبة التسيير تحظى بأهمية بالغة داخل المؤسسة فهي تمثل نقطة الوصل بين الرئيس المدير العام ومختلف المصالح التابعة له.

بصفة عامة فإن مراقب التسيير في المؤسسة يراقب جميع المعاملات التي تحصل بين العمال والمصالح، فيراقب عملية شراء مواد الأولية ويراقب تحويلها إلى قسم الإنتاج بغرض التصنيع ثم عودة المنتج إلى المخازن ومراقبة مدى تطابق الكميات الداخلة والخارجة، وفي الأخير خروج المنتج النهائي من المخزن إلى قسم التجارة البيع، ويجب على مراقب تأكد من أن جميع المعطيات تمت بصورة صادقة وتصحيحية وفق طرق القانونية، يعمل مراقب التسيير على تخصيص مراقبة منتظمة بصورة شهرية حيث كل شهر يقوم بمراقبة مصلحة معينة بشكل كامل وتحرير تقارير منتظمة في شكل ملاحظات وتوصيات إلى المصالح وإلى رئيس مدير العام والقيام بالتقارير شهرية سداسية وسنوية للمؤسسة، ومختلف الإحصائيات اللازمة والتي على ضوءها يتم اتخاذ القرار في المؤسسة.

المطلب الثاني : الميزانية التقديرية

يتم إعداد الميزانية التقديرية في المؤسسة بناء على أوامر من مدير العام للمؤسسة ،حيث يقوم رئيس المصلحة المالية والمحاسبة بالاجتماع مع جميع أطراف رؤساء المصلحة رئيس مصلحة المحاسبة ،رئيس مصلحة التسويق ،رئيس مصلحة المخزون ،رئيس مصلحة الإنتاج ،رئيس مصلحة مراقبة التسيير ... حيث تم عرض الأهداف المسطرة من طرف المدير العام للمؤسسة لتحقيق ودراسة وتحليل الحالة من كل الجوانب وتبيان المسؤولية ودور كل مصلحة من المصالح ،وبعد دراسة وتحليل الموازنة ثم تنسيقها من أجل أن تكون متكاملة فيما بينها .

أولاً: الميزانية التقديرية للإنتاج

بعد إعداد موازنة الإنتاج التي حددها رئيس مصلحة المالية والمحاسبة ،تقوم المؤسسة بتنظيم عملية الإنتاج للوصول إلى إنتاج تقديري محدد لموازنات شهريا وسنوياً بكميات الإنتاج ،حيث تقوم مؤسسة الإسمنت بالمرج بين ذرة الحديد ،حجر الكلس ،طين .

من خلال شكل موازنة التقديرات للإنتاج المؤسسة تبين لنا أن المؤسسة تستورد من الخارج ،فهناك البعض من إنتاجها يكون محلي والبعض الآخر الذي تقوم المؤسسة إقتناؤه من الخارج ،وأن المؤسسة تحقق نسبة 100% من الكمية المراد إنتاجها ،حيث أنها قدرت الكمية منتج الكلس 800000 ،وكان المنتج المباع هو نفسه القيمة والتي بلغت 800000 ،بينما قدرت الكمية التي تباع للمنتج النهائي الإسمنت 1000000 ،ومن خلال هذه النتائج نلاحظ أن الكمية المقدرة هي نفسها الكمية الحقيقية المنتجة.

الشهر	كلانكار	الإسمت	التوزيع
جانفي	83000	105000	105000
فيفري	77000	93000	93000
مارس	83000	105000	105000
أفريل	00	00	00
ماي	30000	35000	35000
جوان	80000	100000	100000
جويلية	83000	105000	105000
أوت	83000	105000	105000
سبتمبر	35000	42000	42000
أكتوبر	83000	105000	105000
نوفمبر	80000	100000	100000
ديسمبر	83000	105000	105000
المجموع	800000	1000000	1000000

المواد	2014	2015	2016	2017	تقديرات 2018	نسبة التقدير	نسبة التقدير
كلانكار	805684	664302	771700	905024	800000	12%	4%
الإسمت	1010076	834616	1041074	1175102	1000000	15%	4%
التوزيع	1003176	848113	1039506	1155067	1000000	13%	4%

● شهر أفريل هو بمثابة شهر تتوقف فيه المؤسسة عن العمل

ثانياً: الميزانية التقديرية المبيعات

من خلال شكل الموازنة التقديرية للمبيعات المؤسسة، تبين لنا أن الكميات المباعة المقدرة بلغت قيمتها 1000000 كما أن المؤسسة تضع في كل سنة مبلغ كأقصى حد لا يمكن أن تتجاوزه، بينما بلغت الكميات

المباعة لسنة 2018 60224.34 حيث كانت الكميات المباعة الحقيقية أكبر من الكميات المباعة التقديرية بفارق 50224.34 بنسبة 6%

الشهر			المجموع		المجموع
جانفي	57750	47250	105000	365454	266902
فيفري	51150	41850	93000	323687	236399
مارس	57750	47250	105000	365454	266902
أفريل	0	0	0	0	0
ماي	19250	15750	35000	121818	88967
جوان	55000	45000	100000	348051	254192
جويلية	57750	47250	105000	365454	266902
أوت	57750	47250	105000	365454	266902
سبتمبر	23100	18900	42000	146181	106761
أكتوبر	57750	47250	105000	365545	266902
نوفمبر	55000	45000	100000	348051	254192
ديسمبر	57750	47250	105000	365454	266902
المجموع	550000	450000	1000000	3480510	2541924

المطلب الثالث: لوحة القيادة

تستعين المؤسسة في عملية مراقبة التسيير بشكل كبير على لوحة القيادة، بحيث تمثل لوحة القيادة التقرير شهري و ثلاثي وسداسي وسنوي الذي يعد على مستوى كل وحدات التابعة للمديرية العامة، التموين تسيير المخزون الإنتاج، استغلال المحاسبة والمالية، موارد البشرية، حيث يقوم كل مسؤول بإجراء مقارنات شهرية، ثلاثية سداسية سنوية.

تعليق على لوحة القيادة :

حيث أنه من خلال لوحة القيادة الإنتاج والمبيعات لسنة 2017 في مؤسسة الإسمت نلاحظ أن المبيعات المصنعة ونص المصنعة كانت 597860 حيث كانت في 2018 550790 بحيث أن سنة 2018 شهدت تدهورا مقارنة مع سنة 2017 أي بفارق 47070.

في حين كان إنتاج الدورة لسنة 2017 526480 بينما بلغ قيمته سنة 2018 600270 فقد شهد تطورا مقارنة مع سنة 2017 ولقد بلغ الفرق بينهما 73790.

نلاحظ أن مشتريات الفترة للمجمع خلال سنة 2017 قد بلغت 228660 في حين بلغت قيمة المشتريات لسنة 2018 قد بلغت 139680 ونلاحظ من خلال هذا الفرق أن هناك تدهور في سنة 2018 مقارنة مع سنة 2017 والذي بلغت قيمته ب 88980.

الرقم	رقم الحساب	الشهر سبتمبر 2017	سبتمبر 2018	التطور الفرق في القيمة	التطور %	التعدد نهاية سبتمبر 2017	نهاية سبتمبر 2018	التطور الفرق في القيمة	التطور %
01	700	0.00	0.00	0.00	-	0.00	0.00	0.00	-
02	702/ 701	597.86	550.79	- 47.07	% 8 -	4931.39	377.57 -	4931.39	% 7 -
03	704	0.00	0.00	0.00	-	0.00	0.00	0.00	-
04	705	0.00	0.00	0.00	-	0.00	0.00	0.00	-
05	-	0.00	0.00	0.00	-	0.00	0.00	0.00	-
06	رقم الأعمال = (1) + (2) + (3) + (4) + (5) رقم الأعمال المنخر من طرف المؤسسة	597.86	550.79	- 47.07	% 8 -	4931.39	377.57 -	4931.39	% 7 -
		98.02	83.77	- 14.25	% 15 -	1204.72	722.87 -	481.85	% 60 -
07	منتوجات مخزنية	- 71.38	49.49	120.87	% 169	76.89	24.83	101.72	% 32
08	إنتاج المعيت	0.00	0.00	0.00	-	0.00	0.00	0.00	-
09	74	0.00	0.00	0.00	-	0.00	0.00	0.00	-
10	إنتاج المدة = (6) + (7) + (9)	526.48	600.27	73.79	% 14	5385.85	352.75 -	5033.10	% 7 -
11	مشتريات مستهلكة	164.68	113.06	- 51.62	% 31 -	1131.24	28.62 -	1102.72	% 3 -
12	600	0.00	0.00	0.00	-	0.00	0.00	0.00	-
13	موائد أولية	65.39	29.97	- 35.42	% 54 -	332.52	- 115.62	216.90	% 35 -
14	604	0.00	0.00	0.00	-	0.00	0.00	0.00	-
15	خدمات خارجية	62.27	24.08	- 38.19	% 61 -	429.07	33.00	462.07	% 8
16	62	1.71	2.55	0.84	% 49	28.62	4.67	33.29	% 16
17	استهلاك المدة = (11) + (15) + (16)	228.66	139.68	- 88.89	% 39 -	1589.03	90.4	1598.07	% 1
18	-	297.82	460.59	162.77	% 55	3796.82	361.79-	3435.03	% 10 -
19	63	44.66	49.18	4.52	% 10	312.53	17.29	509.82	% 63
20	64	6.99	5.51	- 1.48	% 21 -	257.48	138.46-	119.02	% 54 -
21	-	246.17	405.91	159.74	% 65	3226.81	420.61-	2806.20	% 13 -

المبحث الثالث: استخدام المحاسبة التحليلية في شركة الاسمنت

من بين أهم ما تعمل عليه المحاسبة التحليلية هو دراسة وحساب مختلف التكاليف ومراقبتها حسب كل مرحلة من مراحل النشاط الاقتصادي انطلاقاً من تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، وسعر التكلفة وصولاً إلى النتيجة التحليلية.

المطلب الأول: واقع المحاسبة التحليلية في مؤسسة الاسمنت

أولاً: مصلحة المحاسبة التحليلية:

هي مصلحة تقوم بدراسة مختلف التكاليف وكذا تحديد ثمن البيع كما تعمل على مراقبة أرباح الشركة، بحيث هذه الأخيرة تسمح بإعداد جداول التمويل وتبيان جميع التكاليف وأسعار البيع وتضمن هذه المصلحة مايلي:

1- فرع تسيير المخزون: إن تسيير عملية المخزون ووظيفة وسيطة بين التمويل والبيع و باقي الأقسام، كما أن هذا الفرع مسؤول عن تحديد قيمة المخزونات وتقييم المدخلات والمخرجات يوميا مع مراعاة الشروط الاقتصادية مثل: تفادي نفاذ المخزون أو تكديسه، كما يعمل الفرع على تقييم المعلومات اللازمة لقسم المحاسبة التحليلية وذلك بواسطة نظام الكتروني يدعى COSWIN.

2- دراسة حركة المخزون: تتم معرفة حركة المخزون في أي مؤسسة مهما كانت نشاطها الإنتاجي يتطلب إتباع الخطوات التالية:

2-1 عملية التمويل: وهي تبدأ مع ظهور حاجة الأقسام إلى المواد وتنتهي بتسليمها الكميات التي تحتاجها، سواء كان التمويل داخليا أو خارجيا فان التنظيم الجيد لهذه الحركة يجب أن يستجيب للشروط التالية:

- احتياجات الأقسام من المواد واللوازم وعدد الطلبيات والتي تكون من مسؤولية مصلحة المشتريات؛

- التأكد من استلام وتخزين المواد؛

- مراقبة حركة المخزون من حيث الإدخال والإخراج؛

2-2 عملية مراقبة العناصر المادية وتخزينها: عند وصول المشتريات يقوم مجموعة من المختصين في مراقبة الجودة بفحصها والتأكد ما إذا كانت موافقة للشروط المطلوبة أم لا.

- عملية تزويد الأقسام بالمواد واللوازم: تقوم مصلحة الإنتاج عند احتياجها إلى أي مادة أو قطعة غير موجودة داخل المخزن، بحيث تقوم المصلحة بتحرير ورقة تدعى "Sollicitation D'achats" يذكر فيها كل المعلومات الخاصة بالمادة المطلوبة ما يجعل عملية التلن تكون سهلة، كما أن العملية يتم تسجيلها في سجلات خاصة بمحاسبة المواد.

2-3 عملية تسجيل المدخلات: تقوم مصلحة المشتريات بشراء المواد واللوازم التي تقوم المؤسسة بعملية تحويلها إلى المخزن، بحيث تعتمد على عملية الإدخال التي تعتمد فيها على مجموعة من الوثائق أهمها: ورقة الدخول، ورقة الخروج، ورقة الاستعادة.

يتم تقييم المدخلات على مستوى مصلحة تسيير المخزون كالتالي:

$$\text{كلفة المخزون} = \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف الشراء}$$

✓ **ورقة الدخول:** يقوم أمين المخزن بتحرير ورقة دخول المواد واللوازم، بعد استلامها وتخزينها، بعدما يقوم بإعداد أربع نسخ من هذه الورقة حيث ترسل:

- نسخة إلى الاستقبال؛
- نسخة إلى مصلحة المحاسبة؛
- نسخة إلى مصلحة المشتريات؛
- نسخة إلى الأرشيف؛

✓ **ورقة الخروج:** في هذه الحالة يتم تموين كل المصالح مع ظهور حاجتها إلى المواد واللوازم، و هذا بإصدار ورقة الخروج ويتم إعداد أربع نسخ ترسل إلى:

- نسخة إلى الأرشيف؛
- نسخة إلى مصلحة تسيير المخزون؛
- نسخة إلى مصلحة المحاسبة التحليلية؛
- نسخة إلى المصلحة المعنية؛

كما يقوم من خلال هذه المرحلة يقوم أمين مخزن بإعداد ورقة الاستعادة للمعدات والأدوات واللوازم التي خرجت من المخزن ثم عادت إليه لأنه في حالة دخول المواد إلى المخزن وهي غير مطابقة للمعايير والمواصفات المطلوبة، ويتم وضعه هذه ملاحظة على ورقة الدخول لهذه المواد من طرف أمين المخزن ويتم إرسال خمس نسخ حيث يتم إرسالها إلى:

- نسخة إلى الأرشيف؛
- نسخة إلى مصلحة المحاسبة؛
- نسخة إلى مصلحة المشتريات؛

- نسخة إلى مصلحة تسيير المخزون؛

- نسخة إلى مصلحة الموارد؛

بعد عملية الدخول إلى المخازن يتم إعداد جداول خاصة لكل الموارد واللوازم عن طريق الآلي يدعى بـ COSWIN وتتم العملية على مستوى قسم تسيير المخزون، مع العلم أنه عند حساب تكلفة الشراء للمواد واللوازم و التي تعتمد فيها المؤسسة على تعتمد فيها على طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في عملية الإخراج.

3- فرع حساب التكلفة: يقوم هذا الفرع بحساب وتعيين مجمل تكاليف وسعر التكلفة و هو محل الدراسة فبعد تجميع المعطيات اللازمة، يتم حساب سعر التكلفة بالاعتماد على نظام الإعلام الآلي الذي يقوم بتحديد سعر التكلفة في نهاية كل شهر، للوصول لسعر التكلفة مع مراعاة مراحل إنتاج مادة الاسمنت.

ثانيا- حساب التكلفة الحقيقية بالاعتماد على طريقة الأقسام المتجانسة: من بين طرق حساب سعر التكلفة، توجد طريقة الأقسام المتجانسة وهي الطريقة التي تعتمد عليها المؤسسة.

المطلب الثاني: حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية لشركة الاسمنت بسور الغزلان

من خلال إجراء دراسة ميدانية في مصلحة المحاسبة التحليلية توصلنا أن المؤسسة تتبع في عملية حسابها لسعر التكلفة للاسمنت تطبق طريقة الأقسام المتجانسة وهذا بتحملها لمختلف الأعباء ح/60 المشتريات المستهلكة إلى ح/68 الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة

ويكون ذلك من خلال الاعتماد على مراحل الإنتاج لمادة الاسمنت والتي تتحمل فيها المؤسسة في كل مرحلة من مراحلها مجموعة من الأعباء والتي تكون شهرية عن طريق شبكة الإعلام الآلي المبرمج من اجل حساب هذه التكلفة مستخلصة من التقارير التي تضم جداول ورسوم بيانية لكل الأعباء والتكاليف.

أولا - أقسام ومراكز التحليل

1 - تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة: تعتبر هذه الطريقة والتي تتبع من طرف المؤسسة من قبل المصلحة من خلال تحديد الكيفية التي تتم بها عملية التوزيع لمختلف المصاريف الغير مباشرة بين مختلف الأقسام حيث قامت المؤسسة بتقسيم مراكز التحليل إلى قسمين، أقسام رئيسية وأقسام ثانوية وهي:

الجدول (3-1) الأقسام الرئيسية و المساعدة في مؤسسة الاسمنت

الأقسام الرئيسية	الأقسام الثانوية
المحجر	الإدارة
كسارة	التمويل
طحن الخام	وظيفة الإنتاج
الفرن	الوظيفة التجارية
التوزيع	المواد الأولية
طحن الاسمنت	الصيانة

مصدر: تم إعداده بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

1-1 الأقسام الرئيسية وأعبائها في مؤسسة الاسمنت سور الغزلان

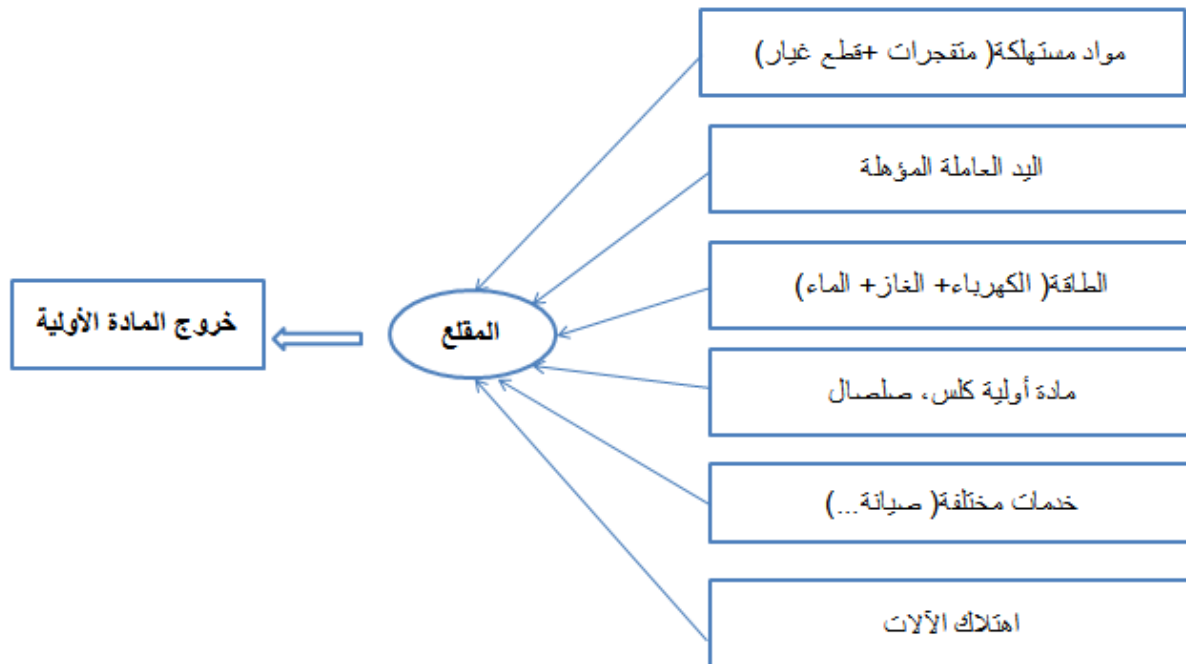
يتم توضيح الأقسام الرئيسية من خلال إتباع مراحل الإنتاج داخل المؤسسة في كل مرحلة من مراحلها.

✓ المحجر "carrière": يتم استخراج المادة الأولية بعد عملية التفجير في المقلع، وهي مجموع من مادي

الكلس و الأرجيل "calcaire et l'argile" في شكل صخور تحمل بواسطة آلات ورافعات خاصة إلى

المركز وهي الكسارة "concasseur" والشكل التالي يوضح ذلك:

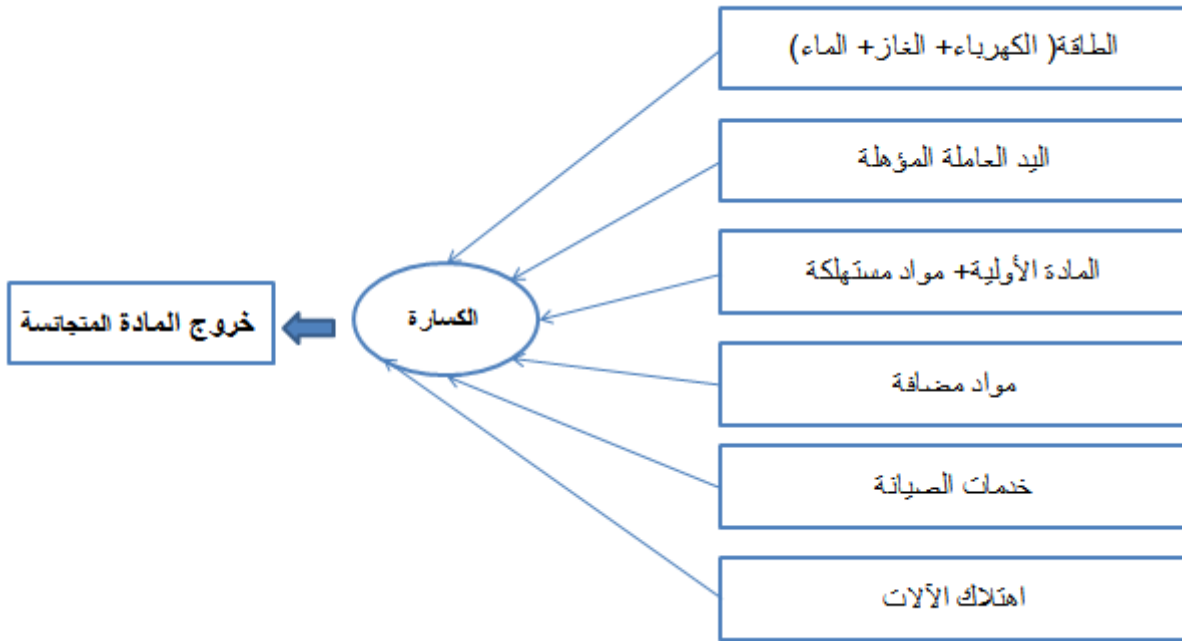
الشكل رقم (3-1): عملية استخراج المادة الأولية من المنجم



المصدر: تم اعداده بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

✓ الكسارة "le concasseur": وآلة ضخمة لها قدرة كافية على تكسير كمية كبيرة من المواد الأولية لتحويل إلى رمل ينقل إلى محطة التجانس بواسطة البساط المتحرك أين تتم عملية التخزين، ومن ثم يعاد نقله بواسطة مجرفة آلية إلى المركز الموالي. والشكل التالي يوضح ذلك:

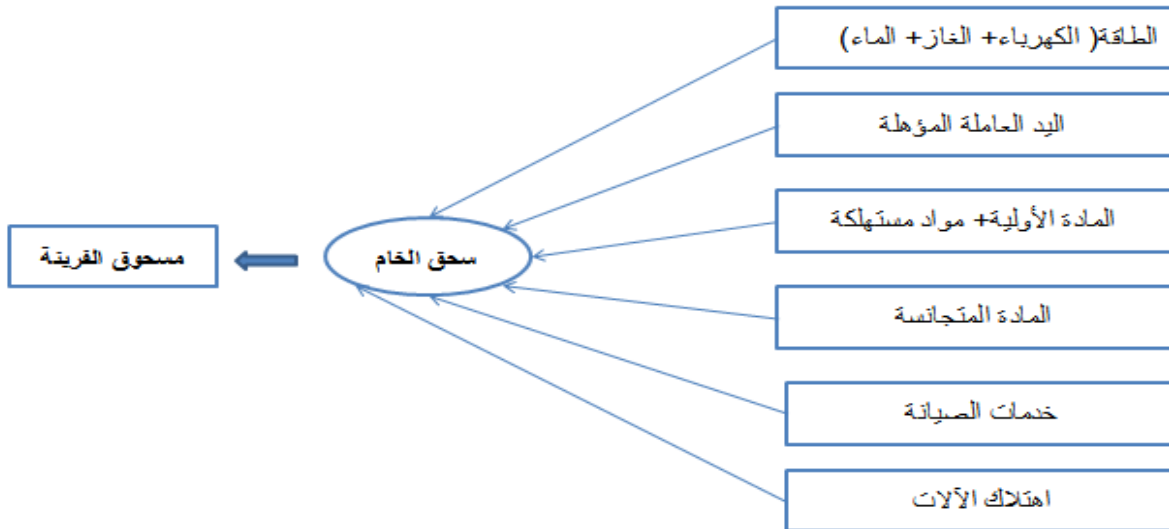
الشكل رقم (3-2) كيفية تشكيل المادة المتجانسة



المصدر: تم إعداده بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

✓ طحن الخام "le broyeur cru": وفي هذه المرحلة تتواجد كسارة أحادية المحرك وآلة سحق بغرفة واحدة لها فتحة إخراج، وبها مجموعة تتحكم في عملية التدخل إلى المركز بمحرك قدره 3600 كيلو واط في هذه المرحلة تنتج مادة الفرينة "la farine": في شكل مسحوق والتي تنتقل بدورها إلى الفرن، والشكل التالي يوضح ذلك:

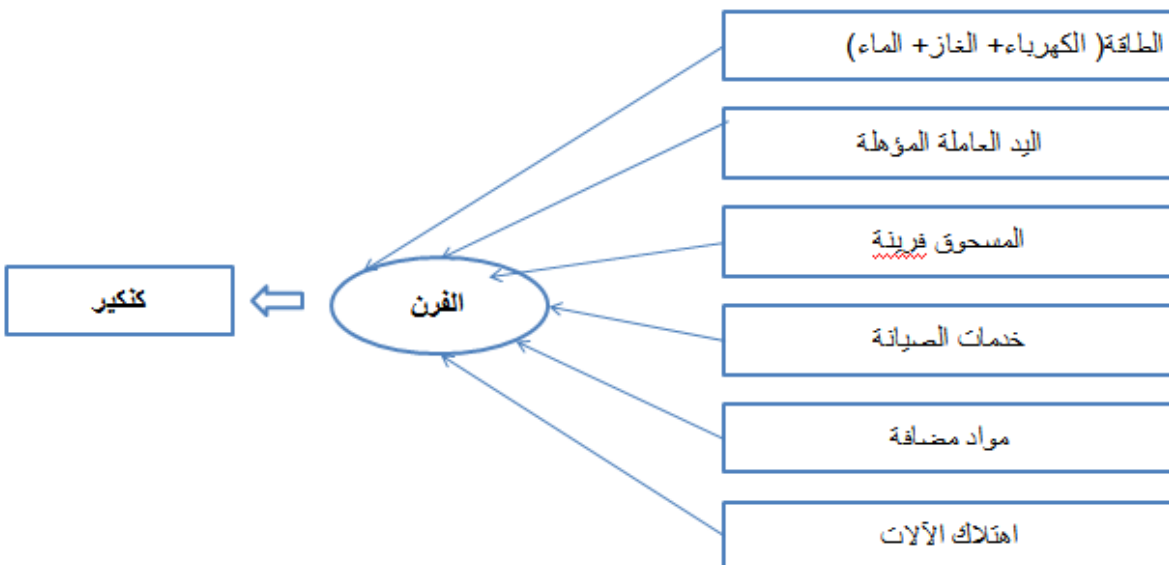
الشكل رقم (3-3) كيفية طحن المسحوق



المصدر: تم إعداده بناءً على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

✓ الفرن "le caisson": تتم في هذه المرحلة عملية التسخين الأولى بحيث يتكون من خطين متوازيين ذو أربع طوابق دورانية ثم يليه الفرن الدوار يصل إلى درجة قصوى تبلغ 16000 درجة له قدرة إخراج تقدر ب 3000 طن يوميا يصل طوله إلى 90 متر و قطره 5.70، ثم يليه مبرد الكلنكير الذي يعمل على تبريد. تتواجد به مضخة تقوم بنزع الغبار بواسطة مصفاة الحصى، وبعدها يخزن الكلنكير، و الشكل التالي يوضح ذلك:

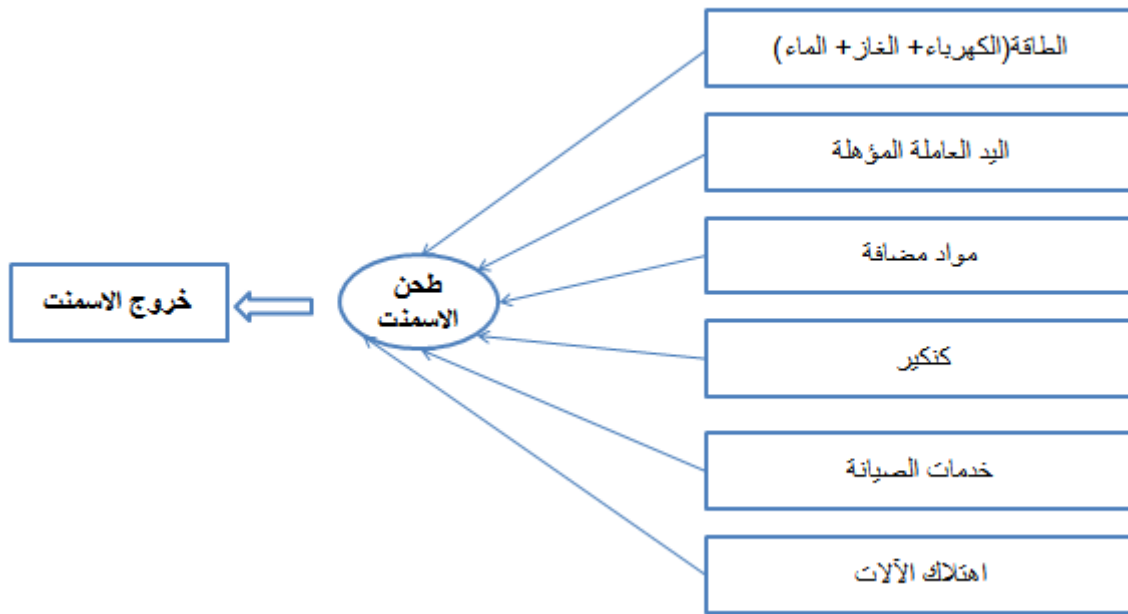
الشكل رقم: (3-4) كيفية طحن الكنكير



المصدر: تم اعداده بناءً على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

✓ طحن الاسمنت "broyeur clinker": يتم في هذه المرحلة عملية الإنتاج المنتج النهائي وهو الاسمنت، وهو عبارة عن خطين متوازيين لسحق المنتج في حلقة مفرغة تبلغ 90 طن/الساعة، به آلة سحق ذات كريات الغرفة قطرها 04 متر وطولها 14 متر، حيث يتم التحكم فيها عن طريق مجموعة التدخل المركزي بواسطة محرك قدره 3400 كيلو واط، وكل رواق مزود بخط كهربائي كما تضاف إليه مادة البوزلان والجبس. والشكل التالي يوضح ذلك:

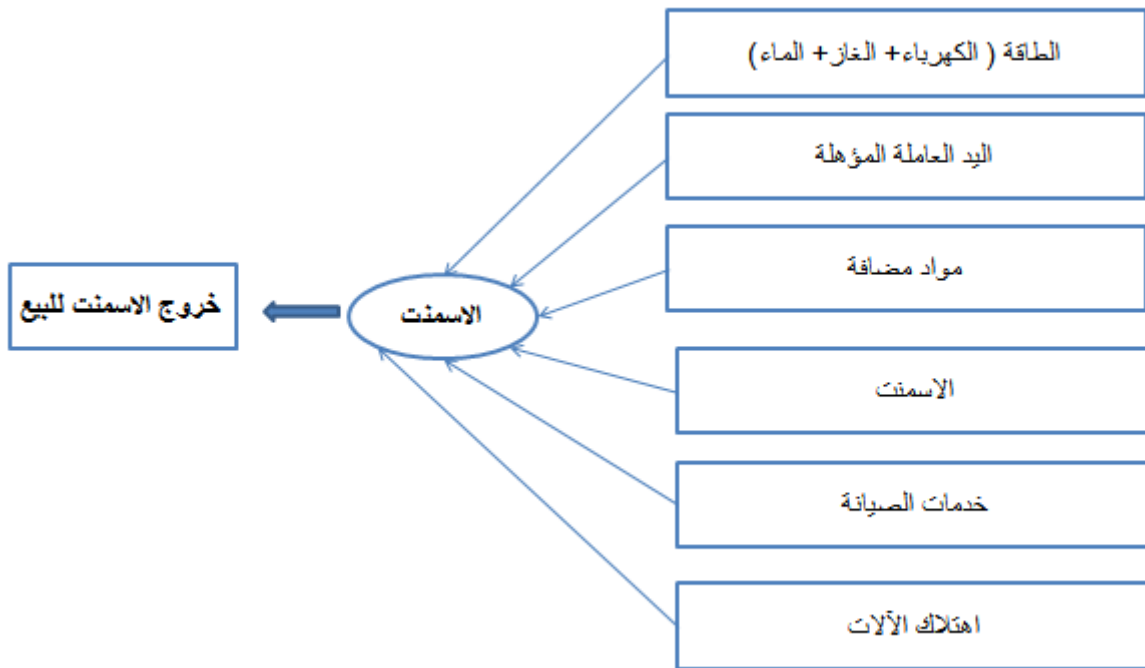
الشكل رقم: (3-5) كيفية طحن الاسمنت



إعداد: تم إعداده بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

✓ التوزيع "l'expédition": توجد به حوالي 6 حاويات للاسمنت تسع إلى ما يقدر بـ 10000 طن للوحدة وأربع آلات دوارة لتعمير الأكياس قدرتها القصوى 2200 كيس/ساعة أي ما يعادل 1100 طن/ساعة، ومركز شحن يتكون من 40 مخازن للأكياس المشحونة عن طريق البر، مخرجين للاسمنت دون تغليب ومخرجين للسكة الحديدية للأكياس دون تغليب والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم: (3-6) التوزيع



المصدر: تم إعداده بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

2- كيفية جمع المعطيات لغرض الحساب والتحليل: تكون وفق مايلي:

- 2-1 مصدر الأعباء: تقوم مصلحة المحاسبة بجمع أهم المصادر والمعلومات والتي تتمون من ثلاثة مصادر وهي:
 - ✓ قسم تسيير المخزون: تقوم هذا القسم بمنح معلومات تتعلق بحساب 61 المواد واللوازم المستهلكة باعتباره العنصر المسؤول عن كافة المدخلات والمخرجات.
 - ✓ قسم المحاسبة العامة: تكمن وظيفة المحاسبة العامة بمنح تقارير تخص كل من الحسابات 62-63-64-66.
 - ✓ قسم الاستثمارات: يختص هذا القسم بمنح التقرير الخاص بحساب 68 الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة.
- 2-2 توزيع الأعباء على المراكز: يتم من خلال عملية توزيع الأعباء على الأقسام المساعدة والرئيسية ويكون هذا التوزيع كمايلي:
 - ح/60 المشتريات المستهلكة: يتم توزيع أعباء هذا الحساب على الأقسام المساعدة والرئيسية، بحيث تستند في ذلك على الوثائق الخاصة بكل عملية، يستعين قسم المحاسبة التحليلية بتحميلها لكل مركز تكلفة، بالاعتماد على المعطيات المقدمة من برنامج coswin وهي الاستهلاكات حسب مركز التكلفة.
 - ح/61 الخدمات الخارجية و ح/62 الخدمات الخارجية الأخرى: هنا عملية التوزيع تعتمد على الوثائق المحاسبية العامة و التي تضم الفواتير الخاصة بالخدمات التي يوزع عل أساسها كل عبئ إلى القسم المعني لذلك.

ح/63 مصاريف المستخدمين: يتم عملية التوزيع حسب عدد العمال في كل قسم خلال فترة معينة.

ح/64 الضرائب والرسوم وما يماثلها: توزع من خلال الوثائق المحاسبية التي تحدد تكلفة كل قسم.

ح/65 الأعباء العملية الأخرى: هي أيضا توزع حسب متطلبات كل قسم.

ح/66 الأعباء المالية: توزع حسب متطلبات كل قسم.

ح/68 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة: توزع حسب اهتلاك معدات وآلات كل قسم.

2-3 جدول توزيع الأعباء: تأتي بعد مرحلة جمع الأعباء و تحديد كيفية توزيعها التي تقوم بها مصلحة المحاسبة

التحليلية اعتمادا على برامج الإعلام الآلي بإعداد جداول التوزيع لكل الأعباء و الذي ينقسم إلى ثلاثة أجزاء:

✓ الجزء الأول: يتم في هذا الجزء التوزيع الأولي للأعباء من ح/61 إلى ح/68 على جميع الأقسام

✓ الجزء الثاني: يظهر في هذا الجزء التوزيع الثانوي لمجموع الأعباء الناتجة عن المرحلة المدروسة و هو مبرمج من خلال الإعلام الآلي (توزيع فردي للقيم).

✓ الجزء الثالث: توضح في هذا الجزء وحدة العمل وعدد الوحدات، إضافة إلى مجموع أعباء كل مركز، لتستخلص في النهاية تكلفة وحدة العمل حسب العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الوحدة الواحدة} = \text{مجموع أعباء كل قسم} / \text{عدد وحدات العمل}$$

ثانيا - حساب التكاليف وسعر التكلفة في مؤسسة الاسمنت بسور الغزلان: سنقوم في مايلي بإبراز وتوضيح المراحل التي تتبعها المؤسسة في عملية تحديد سعر التكلفة، وقبل الشروع في ذلك نجد أن الكثير من الأعباء التي تخص عنصر معين بحداته فيتم تخصيصها له ومن أمثلة ذلك نجد أن المواد المقاومة للحرارة المخصصة لقسم الفرن والتي تقوم المؤسسة بعملية استردادها من الخارج، كما أن المؤسسة تكلفة الشراء لمختلف المواد المضافة و قطع الغيار، وذلك كون المادة الأساسية تستخرج من المقلع ولا تشتري إلا بعض المواد هي: التوف، الجبس، برادة الحديد الليتي، المادة المقاومة لحرارة الفرن، إضافة إلى بعض المواد واللوازم الأخرى، كما أن تحديد الاستهلاكات وتسجيلها يتم عن طريق برنامج إعلام الآلي برنامج يسمى coswin، ويتم تقييم الكميات على أساس التكلفة الوسطية المرجحة، عن طريق برنامج الإعلام الآلي لحساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة وصولا إلى النتيجة التحليلية.

1- تحديد الأعباء: تتمثل الأعباء في المجموعة السادسة وذلك حسب ترتيب النظام المحاسبي والمالي انطلاقا من

ح/60 المشتريات المستهلكة إلى ح/68 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة، علما أن المؤسسة لا

تأخذ بعين الاعتبار ح/69 الضرائب المؤجلة، وخسائر القيمة التي يتم حسابها. كما لا تحدد الأعباء الإضافية

والأعباء الغير معتبرة، وفيما يلي أعباء 2018 والتي سنحاول من خلالها التوصل إلى حساب وإتباع طريقة التوصل إلى سعر التكلفة والنتيجة التحليلية وتتم عملية حسابها وفق برنامج الإعلام الوالي الذي حاولنا تحليله وفق العمليات الحسابية المتبعة من قبل المؤسسة:

- ترتيب الأعباء دون تحديد الأعباء المحملة و غير محملة والإضافية أي أعباء المحاسبة التحليلية؛
- حساب تكلفة شراء المواد المضافة، دون الأخذ بعين الاعتبار للأعباء المباشرة والغير مباشرة؛
- توزيع الأعباء على مراكز التكلفة أي توزيع الأعباء على الأقسام الرئيسية الثانوية وفق مفاتيح توزيع؛
- حساب تكلفة الإنتاج حيث نحصل في كل مرحلة على منتج غير تام وكل منتج يستخدم في إنتاج المنتج الذي يليه؛
- تبدأ العملية بحساب تكلفة إنتاج الكلس والارجيل ثم تكلفة إنتاج المادة المتجانسة وتكلفة إنتاج الفرينة ثم تكلفة إنتاج الكلنكير " الاسمنت"؛
- حساب سعر تكلفة المنجيين؛
- حساب النتيجة التحليلية؛

2- توزيع الأعباء: سنحاول لتطرق إلى كيفية توزيع الأعباء في المؤسسة والتي تأخذ حسابات الصنف 6 "الأعباء" لسنة 2018 كما يلي:

ح/601 المواد الأولية المستهلكة: أولاً تحسب تكلفة الشراء ثم تحسب وتحدد الاستهلاكات.

2-1 حساب تكلفة شراء المواد المضافة: علماً أن هته المواد تحمل مباشرة لتكلفة الكلنكير أثناء مرحلة طحن الكلنكير وقبل تحديد الكميات المستهلكة وتكلفتهما يقوم قسم المحاسبة التحليلية بحساب تكلفة الشراء للمواد المضافة علماً أن المعلومات الخاصة بتكلفة الشراء تقدم من طرف قسم المشتريات عن طريق برنامج coswin.

2-1-1-1 كلفة شراء الأرجيل: تتحسب كما يلي:

تكلفة الشراء: ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة + مصاريف الشراء الغير مباشرة.

البيان	الأرجيل		
	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ الإجمالي
ثمن الشراء	—	—	—
مصاريف الشراء	—	—	—
تكلفة الشراء	—	—	—
مخزون أول مدة	4089	381.31	1559213
الإجمالي	4089	381.31	1559213
التكلفة الوسطية المرجحة	381.31		

المصدر: تم إعداداه بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

علما أن:

التكلفة الوسطية المرجحة = (تكلفة الشراء + تكلفة المخزون الأولي) / (كمية الشراء + كنية المخزون الأولي)

2-1-2 تكلفة شراء كلنكير: تحسب كما يلي:

البيان	الكلنكير		
	الكمية	السعر	المبلغ الإجمالي
ثمن الشراء	—	—	—
مصاريف الشراء	—	—	—
تكلفة الشراء	—	—	—
مخزون أول مدة	26019	364.28	9478441
إجمالي	26019	364.28	9478441
التكلفة الوسطية المرجحة	394.28		

المصدر: تم إعداداه بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

2-1-3 تكلفة شراء الفريضة:

البيان	الفريضة		
	الكمية	السعر	المبلغ الإجمالي
ثمن الشراء	—	—	—
مصاريف الشراء	—	—	—
تكلفة الشراء	—	—	—
مخزون أول مدة	5475	2655.04	12146819
الإجمالي	5475	2655.04	12146819
التكلفة الوسطية المرجحة		2655.04	

المصدر: تم إعداده بناءً على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

ملاحظة: كل العمليات الخاصة بالشراء تحدد من قبل برنامج الإعلام الآلي الخاصة بها في الصنف 6 الأعباء

2-2- استهلاك المواد المضافة في العملية الإنتاجية: يحدد عن طريق برنامج الإعلام الآلي على أساس

الوثائق المرسل، وتقييم الاستهلاكات الوسطية بالتكلفة الوسطية المرجحة، حيث يتم حسابها بالعلاقة التالية:

$$\text{الاستهلاكات} = \text{مخزون أول مدة} + \text{المشتريات الشهرية} - \text{المخزون نهاية الشهر}$$

الحساب	المادة	الكمية المستهلكة	التكلف الوسطية المرجحة	القيمة بالدينار الجزائري
601260		—	—	850566.61
602		4884	364.28	1779143.52
607110	الكهرباء	—	—	52055.49
607130	الغاز	—	—	154322.59
607150	الماء	—	—	5797.66
6021	المواد المستهلكة	—	—	112763.20
6022	اللوازم	—	—	46632.94
الإجمالي				3001282

المصدر: تم إعداده بناءً على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

والجدول التالي يوضح أعباء الفترة:

3- التوزيع الأولي للأعباء: حيث تحمل الأعباء

الحساب	اسم الحساب	المبالغ (دينار جزائري)
60	المشتريات المستهلكة	335276877
61	الخدمات الخارجية	17284804
62	الخدمات الخارجية الأخرى	494152
63	أجور المستخدمين	7450086
64	الضرائب والرسوم وما شابهها	55614249
65	أعباء عملياتية أخرى	00
66	أعباء مالية	00

المصدر: تم إعدادده بناء على المعلومات من قسم المحاسبة التحليلية.

بعد تحديد الحسابات تقوم المصلحة التحليلية بتحديد مركز تكلفة كل حساب حسب الوثيقة المقدمة من طرف

المؤسسة بواسطة برنامج الإعلام الآلي coswin

2-3 التوزيع الأولي للأعباء: حيث تحمل الأعباء عن طريق جدول مقسم إلى أقسام أساسية وأقسام ثانوية وفق

المفاتيح التالية:

ح/60 المشتريات المستهلكة: ويتم التوزيع حسب الفواتير المقدمة والتي تحدد مركز التكلفة عدا الكهرباء والغاز والماء التي توزع على الأقسام جزافيا حيث النسب الأكبر تكون للفرن، ومصلحة المادة الخام، مطحنة الكلينكير ونسب التوزيع تكون حسب جدول التوزيع، وكما ذكرنا المواد المضافة تحسب مباشرة في مرحلة طحن الكلينكير

أما باقي الاستهلاكات توزع على أساس الفواتير التي تحدد إلى أي مركز تكلفة يتم تحميلها.

ح/60 المشتريات من المواد الغير مخزنة "استهلاك الكهرباء والماء والغاز": يوزع من طرف قسم المحاسبة التحليلية وفق النسب تقديرية لكل قسم من الأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية.

ح/61 الخدمات الخارجية **ح/62** الخدمات الخارجية الأخرى: يتم تحويلها إلى الأقسام حسب الفواتير المقدمة وما

هو مسجل من استهلاكات حسب برنامج coswin المقدم من طرف قسم تسيير المخزون.

ح/63 المستخدمين: توزع حسب أجور العمال في كل قسم.

ح/64 الضرائب والرسوم: يتم تحويل الرسم على النشاط وتحمل الرسوم لقسم الإدارة وكل من استخراج الكلس واستخراج وقسم التوزيع العمال في كل قسم.

ح/65 الأعباء العملياتية وح/67 وح/69 : لا تأخذ بعين الاعتبار.

2-4 جدول توزيع الأعباء "توزيع الأولي والتوزيع الثانوي": يتم التوزيع وفق الجدول المقدم أدناه.

الأقسام الثانوية	الأقسام الأساسية	مفاتيح التوزيع
الإدارة	كل الأقسام	أجور المستخدمين
التموين	كل الأقسام	استهلاك الطاقة والماء
الوظيفة التجارية	قسم التوزيع بالأكياس ودون أكياس	الكمية المباعة
الإنتاج	قسم الفرن، قسم طحن الكليكير	الكميات المنتجة
المواد الأولية	قسم استخراج الكلس، المكسرة	الكمية المستخرجة
الصيانة	المكسرة، الفرن، طحن الكليكير	ساعات العمل

المصدر: تم إعداده بناء على المعلومات المقدمة من قسم المحاسبة التحليلية.

علما أن برنامج الإعلام الآلي يقوم بالتوزيع الثانوي وفق مفاتيح التوزيع الموضحة أعلاه

2-5 جدول التوزيع الأولي والتوزيع الثانوي لمؤسسة الاسمنت سور الغزلان:

يتم التوزيع الأولي والثانوي عن طريق برنامج الإعلامالآلي وحاولنا من خلال المعلومات المقدمة من قسم المحاسبة التحليلية

توضيح الأقسام الثانوية و الرئيسية و الجدول التالي يوضح ذلك:

أقسام مساعدة		أقسام رئيسية	
الإدارة	557640365	السحق والمسحوق	526095162
Dest	40817044	إضافة المسحوق	55009868
المشتريات	113637075	طحن الخام	252500996
تجارية	130278674	Cuison	645118042
إنتاج	371776028	طحن الاسمنت	427454014
مواد أولية	69888083	الشحن بالجملة	29773639
الصيانة	351866912	حقيبة الشحن	395700016
المجموع الأولي	1635904181		2295651737
الإجمالي			3931555981

المصدر: تم إعداداه بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

ثانيا - مراحل حساب سعر تكلفة الاسمنت: تحسب تكلفة الإنتاج على أساس أجهزة الإعلام الآلي و سنحاول

فيما يلي عملية وآلية حساب وفق مايلي:

1- حساب تكلفة إنتاج الفريشة:

إنتاج الفريشة			البيان
المبلغ الإجمالي	السعر	الكمية	
4851656.70	562.18	8630	المادة المستعملة من الأرجيل
862139396.08	653.08	1320106	المادة المستعملة من الكلس
75369551.41	2325.28	32413	المادة المستعملة من برادة الحديد
149081982.68	1161.04	1283857	الإجمالي

المصدر: تم إعداداه بناء على المعلومات من قسم المحاسبة التحليلية.

حيث تكلفة إنتاج الفريشة = مشتريات (الأرجيل + الكينكير + برادة الحديد) + أعباء طحن الخام.

$$1490619828.68 = 565755174.97 + 924866817.23$$

سعر تكلفة الفريضة = تكلفة الإنتاج + إنتاج الأصلي / كمية الإنتاج + الكمية الأصلية

$$5475 + 1283857 / 12146819 + 1490619828.68 =$$

سعر تكلفة الفريضة = 1165.54 دج / طن

1 - حساب تكلفة إنتاج الكلينكير:

البيان	إنتاج الكلنكير		
	الكمية	السعر	المبلغ الإجمالي
المادة المستعملة من الفريضة	1283857	1161.04	1490619828.68
المصاريف الغير مباشرة	867466	2917.58	2359146355.61
تكلفة الإنتاج	839508	2917.06	2448902325.61

المصدر: تم إعداده بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

تكلفة إنتاج الكلانكار = مشتريات الفريضة + الأعباء الإضافية

$$954688402.64 + 1494213922.97 =$$

$$2448902325.61 =$$

حساب سعر تكلفة الكلانكار = تكلفة الإنتاج + التكلفة الأصلية / كمية الإنتاج + الكمية الأصلية

$$38713 + 867466 / 99175787 + 2448902325.61 =$$

سعر تكلفة إنتاج الكلانكار = 2901.41 دج / طن

1 - حساب تكلفة إنتاج الاسمنت:

البيان	إنتاج الاسمنت		
	الكمية	السعر	المبلغ الإجمالي
المادة المستعملة من الكلنكير	839508	2917.06	2448902328.61
المادة المستعملة من المسحوق	57900	757.85	43879535.25
المادة المستعملة من القصب	75050	2917.36	164912020.82
المادة المستعملة من القصب الثاني	137872	961.87	132615932.89
المادة المستعملة من cpj	1120026	3192.36	357553802.52

المصدر: تم إعداده بناء على المعلومات من قسم المحاسبة التحليلية

تكلفة إنتاج الاسمنت = مشتريات كلانكار + مشتريات المسحوق + أعباء طحن الاسمنت

$$7572986990.11 + 301361651.14 + 2516873461.27 =$$

$$3575533802.52 =$$

سعر تكلفة إنتاج الاسمنت = تكلفة إنتاج الاسمنت + التكلفة الأصلية / كمية الإنتاج + الكمية الأصلية

$$24661 + 1120026 / 76180338 + 3575530344.61 =$$

$$\text{سعر تكلفة إنتاج الاسمنت} = 3190.14 \text{ دج / طن}$$

ثالثا - حساب تكلفة النتيجة التحليلية للمنتج النهائي الاسمنت (vrac):

إنتاج الاسمنت silo			البيان
المبلغ الإجمالي	السعر	الكمية	
3575530344.61	3912.36	1120026	Cpj silo
1994680499.25	3415.67	583978	Spj vrac
2210350534.42	4175.98	529300	Spj sac

المصدر: تم إعداداه بناء على المعلومات المقدمة من قسم المحاسبة التحليلية

نتيجة المنتج vrac = مشتريات spj vrac + رسوم الشحن

$$131273528.45 + 1863406437.80 =$$

$$1994679966.25 =$$

سعر تكلفة إنتاج اسمنت بالأغلفة = تكلفة الاسمنت + تكلفة الأصلية / كمية الإنتاج + الكمية الأصلية

$$583978 / 1994679966.25$$

سعر تكلفة إنتاج الاسمنت بالأغلفة = 3415.68 دج / طن

حساب تكلفة إنتاج الاسمنت بدون أغلفة:

تكلفة إنتاج الاسمنت بدون أغلفة = مستهلكات cpjvrav + رسوم الشحن

$$521415287.68 + 1688935246.75 =$$

$$2210350534.43 =$$

سعر تكلفة إنتاج الاسمنت بدون أغلفة = تكلفة الإنتاج الاسمنت + التكلفة الأصلية / الكمية المنتجة + الكمية الأصلية

$$529300 / 2210350534.42 =$$

سعر تكلفة إنتاج الاسمنت بدون أغلفة = 4175.99 دج / طن

المطلب الثالث : حساب النتيجة التحليلية بمؤسسة الإسمنت

يتم في هذه المرحلة حساب تكلفة الاسمنت المغلف

أولا - حساب التكلفة للاسمنت المغلف: الاسمنت المغلف و الجدول التالي يوضح ذلك:

البيان	المنتج النهائي		
	الكمية	السعر	المبلغ الإجمالي
تكلفة الإنتاج المباع	583978	3415.67	1994680499.25
مصاريف غير مباشرة التوزيع	583978	—	—
النتيجة التحليلية	583078	3415.67	1994680499.25

المصدر: تم إعداده بناء على معلومات مقدمة من قسم المحاسبة التحليلية

ثانيا - حساب تكلفة الاسمنت بدون غلاف: و الجدول الموالي يوضح ذلك

البيان	المنتج النهائي بدون أغلفة		
	الكمية	السعر	المبلغ الإجمالي
تكلفة إنتاج المباع	529300	4175.98	2210350534.42
مصاريف غير مباشرة للتوزيع	—	—	—
النتيجة التحليلية	529300	4175,98	2210350534,42

المصدر: تم إعداده بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

النتيجة التحليلية الإجمالية = النتيجة التحليلية دون أغلفة + النتيجة التحليلية للاسمنت المغلف

$$1994680499.25 + 2210350534.42 =$$

$$42050301034 =$$

خلاصة:

من خلال الدراسة الميدانية لمؤسسة الاسمنت بسور الغزلان، اتضح أنها من بين المؤسسات المتواجدة في الجزائر والمهمة في بيع مواد البناء " الاسمنت "، كما أنها تقوم بتطبيق المحاسبة التحليلية وذلك حديثاً نتيجة إصدار قانون يلزم كل المؤسسات على تطبيقها، معتمدة في ذلك على طريقة الأقسام المتجانسة للوصول إلى النتيجة النهائية، كما أن المنتج النهائي والوحيد في المؤسسة يمر بعدة مراحل معقدة فان قسم الإنتاج يقوم بتحديد الكميات المنتجة والمستهلكة من المواد الأولية واللوازم حسب كل مرحلة من مرتحل الإنتاج، مع وضع قبل الشروع والبدء في عملية الإنتاج وذلك عن طرق وضع تقديرات أولية تخص الكميات قيل بدء النشاط. كما تبين من المعلومات المقدمة لنا من طرف المؤسسة لا تتجاوز أو لا تتعدى مراقبة الكميات دون مراقبة التكاليف.

اتضح أن قسم المحاسبة التحليلية له دور في عملية الرقابة بشكل مباشر، وإنما تعتبر قاعدة مهمة تساعد مسيري المؤسسة من خلالها إلى معرفة المشاكل والأخطاء التي قد يقع فيه موظفي المجمع، بحيث ومن خلال المحاسبة التحليلية التوصل إلى قرارات مهمة بعد استلام معلومات ووثائق تساعد المسير في اتخاذ القرارات والخروج بأهم القرارات التي تمكن المجمع بالخروج بتهم الإصلاحات.

خاتمة

بناءً على ما تقدم من تحليل ومعطيات ومقارنات في فضاء المحاسبة التحليلية فإن نمو الاقتصاد الحديث لا يتحقق إلا بامتلاك المعارف والتقنيات الحديثة والتي يجب أن تستغلها المؤسسات لازدهارها ولعل المحاسبة التحليلية من أهمها كونها من أن تجمع سبل التحكم في التكاليف وتحقيق الرشادة وإن غياب هذه الأداة التسييرية كان ومزال من أهم أسباب والمشاكل التي تتخبط منها مؤسساتنا من عجز، مردها غياب مراقبة تعمل على تقويم الأداء ترجمة الانحرافات وكشف أسبابها ومن تم تحديد مسؤوليات والقيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة.

حيث أن المحاسبة التحليلية تعمل على ضبط التكاليف والتحكم فيها والعمل على تخفيضها قدر ممكن، وتوفير معلومات دقيقة وكافية في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات ومراقبة التسيير في المؤسسة بشكل جيد. من خلال فصلين النظريين والفصل التطبيقي في مؤسسة الإسمنت حيث أنها اتبعت نظام محكم وذلك باستعمال مجموعة من الوثائق المحاسبية للحصول على نتائج أكثر دقة وهذا باستعمالها طريقة التكاليف الحقيقية في حساب سعر التكلفة من أجل اكتساب الوقت والحصول على نتائج تقديرية.

نتائج الدراسة :

- من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى جملة من النتائج نوجزها فيما يلي:
- ✓ وجدت المحاسبة التحليلية لتهم بكل ما يتعلق بنشوء التكلفة بدءاً من حسابها ومروراً بتحليلها ودراسة تغيراتها بإجراءات تخدم مصالح وأهداف المؤسسة مستقبلاً لتكون أكثر ربحية وتنافسية؛
- ✓ إن المحاسبة التحليلية نظام واجب الامتداد عليه وذلك من خلال نظام يتماشى ونشاط المؤسسة تنظيمها وحجمها؛
- ✓ إن مراقبة التسيير باعتبارها مسار فهي تصب في تأكيد أن المؤسسة تمتاز بفاعلية وكفاءة في تحقيقها لأهدافها الأساسية؛
- ✓ المحاسبة التحليلية تتجلى أهميتها من خلال كل الطرق المتعارف عليها لحساب التكاليف وتحليلها، وكذا الامتيازات التي تقدمها لخدمة التسيير ومتخذي القرار، وذلك كونها أداة ذات صلة وثيقة بمختلف وظائف الأخرى للمؤسسة من خلال استقبالتها للبيانات وإمدادها بالمعلومات التي يحتاجها المحيط الداخلي للمؤسسة، مما يسهل على اتخاذ القرار وممارسة المراقبة باستمرار.

اختبار الفرضيات:

- تم التوصل من خلال هذا البحث إلى نتائج اختبار الفرضيات وهي كما يلي:
- ✓ فيما يخص الفرضية الأولى: فتنضم أن المحاسبة التحليلية تسمح بمعرفة تكاليف منتجات والعمل على إكسابها ميزة تنافسية سواء من ناحية السعر أو الجودة، وهذا هو الهدف الأساسي لوجود المحاسبة التحليلية هو عقلنة التكاليف وبالتالي رفع سعر منتجات؛
 - ✓ فيما يخص الفرضية الثانية: فهي تعتبر مراقبة التسيير تقوم على مجموعة من ركائز والتي تعتبر المحاسبة التحليلية من أهمها وهذا صحيح لأنها مصدر توفير المعلومات اللازمة لكل ما يخص أسعار تكلفة المنتجات، وهذا يساعد لمسير على مقارنة النتائج وتحليلها واكتشاف الثغرات الموجودة ومعالجتها باتخاذ القرارات الدائمة؛
 - ✓ أما الفرضية الأخيرة فانطلقت أن المحاسبة التحليلية هدف الأساسي للمؤسسة لاكتشاف الأخطاء وتحديد المسؤوليات، وكذلك بمقارنة النتائج وما تحقق فعلا مع ما تم تقديره، وهذا ما يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء وقياس المصادقية واتخاذ القرارات اللازمة؛

الاقتراحات:

- على ضوء النتائج والملاحظات المتوصل إليها، خرجنا بجملة من الاقتراحات على نحو يهتم بالمحاسبة التحليلية ويضمن دورها في اتخاذ القرار ومراقبة التسيير في المؤسسة، من خلال ضرورة الإلمام بالاقتراحات التالية:
- ✓ العمل على مواكبة التطورات الحاصلة، وذلك بتبني المحاسبة التحليلية كأداة لتقييم الأداء ومراقبة التسيير وتحسينهم بأهميتها في اتخاذ القرار في المؤسسة؛
- ✓ منح أولوية التسيير لأهل الاختصاص والاهتمام بالإطارات الجدد، وفتح مجال لتحسيد معارفهم والعمل على تطويرها، لإعطاء روح المنافسة ونفس التحفيز وإشراكهم في اتخاذ القرار في المؤسسة؛
- ✓ ضرورة إنشاء مصلحة أو فرع محاسبة تحليلية لتوضيح الأعباء والتكاليف بشكل أوضح وأكثر دقة؛
- ✓ يجب على المؤسسة التوجه للطرق الحديثة لحساب التكاليف والتي تسمح بإنتاج معلومة جديدة بصفة سريعة لتكون في خدمة المسير ومتخذي القرار في الوقت المناسب لحاجاتهم إليها.

آفاق الدراسة:

إن هذه الدراسة لا تقدم رؤية نهائية عن موضوع المحاسبة التحليلية ودرها في اتخاذ القرار ومراقبة التسيير إذ يمكن دراسته من عدة جوانب في إطار متغيرات مختلفة بأبعاد زمنية مستقبلية خاصة وأن النتائج المتوصل إليها تبقى مرهونة الفترة القادمة لذلك يمكن اقتراح مجموعة من النقاط التي نراها جديرة بأن تكون آفاق لبحث جديد وهي كفيلة لوحدها بأن تكون موضوع منفصلا ونظرا لثراء هذا الموضوع وتشعبه نأمل بأن تكون هذه الدراسة مدخل لطرح مواضيع أكثر تخصيصا لذا نقول أن موضوعنا هذا ما هو إلا ناتجة ومقدمة لمن يهتم البحث في هذا الموضوع، إذ يمكن للمهتم في هذا المجال أن يدرس:

- ✓ استخدام الأقسام المتجانسة لتسهيل عملية مراقبة التسيير و معرفة الانحرافات في المؤسسة؛
- ✓ فعالية نظام مراقبة التسيير في المؤسسة تتوقف على فعالية أدواتها والتي تعتبر المحاسبة التحليلية أهمها.

فهرس

الملاحق

الملاحق

فهرس المالحق

رقم المالحق	عنوان المالحق
الملحق 01	الميزانية التقديرية للإنتاج
الملحق 02	الميزانية التقديرية للمبيعات
الملحق 03	لوحة القيادة بمجمع الاسمنت بسور الغزلان
الملحق 04	الأقسام الرئيسية والمساعدة للأعباء
الملحق 05	تكلفة الإنتاج بمجمع الاسمنت بسور الغزلان
الملحق 06	سعر التكلفة بمجمع الاسمنت بسور الغزلان
الملحق 07	النتيجة التحليلية بمجمع الاسمنت بسور الغزلان

فهرس

المحتويات

فهرس المحتويات

	- الشكر
	- الإهداء
I	- قائمة المحتويات
III	- قائمة الجداول
IV	- قائمة الأشكال
V	- قائمة الملاحق
أ-د	- مقدمة
الفصل الأول: مدخل إلى المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار	
2	تمهيد
8-3	المبحث الأول: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية
3	المطلب الأول: ماهية المحاسبة التحليلية
7	المطلب الثاني: شروط نجاح المحاسبة ومجال تطبيقها
08	المطلب الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبات الأخرى
17-11	المبحث الثاني: ماهية التكاليف وسعر التكلفة
11	المطلب الأول: التكاليف وسعر التكلفة
13	المطلب الثاني: تصنيف التكاليف وسعر التكلفة
14	المطلب الثالث: العناصر المكونة للتكاليف وسعر التكلفة
23-18	المبحث الثالث: اتخاذ القرار في المؤسسة على ضوء المحاسبة التحليلية
18	المطلب الأول: مفهوم اتخاذ القرار
20	المطلب الثاني: دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار
24	خلاصة
الفصل الثاني: المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير	
26	تمهيد
39-27	المبحث الأول: أساسيات مراقبة التسيير
27	المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير
29	المطلب الثاني: أنواع مراقبة التسيير
32	المطلب الثالث: خطوات مراقبة التسيير

33	المطلب الرابع: أدوات مراقبة التسيير
53-40	المبحث الثاني: الأدوات التقليدية للمحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير
40	المطلب الأول: طريقة الأقسام المتجانسة لتفعيل مراقبة التسيير
43	المطلب الثاني: طريقة التكاليف المعيارية لتفعيل مراقبة التسيير
46	المطلب الثالث: طريقة التحميل العقلاني لتفعيل مراقبة التسيير
63-54	المبحث الثالث: الأدوات الحديثة للمحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير
54	المطلب الأول: طريقة ABC التكاليف على أساس الأنشطة
57	المطلب الثاني: التكلفة المستهدفة
61	المطلب الثالث: لوحة القيادة
64	خلاصة
الفصل الثالث: استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير	
66	تمهيد
75-67	المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة الاسمنت بسور الغزلان
67	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة
68	المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة
70	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاسمنت
81-76	المبحث الثاني: مراقبة التسيير في مؤسسة الاسمنت
76	المطلب الأول: واقع مراقبة التسيير في مؤسسة الاسمنت
77	المطلب الثاني: الميزانية التقديرية
80	المطلب الثالث: لوحة القيادة
100-82	المبحث الثالث: استخدام المحاسبة التحليلية في مؤسسة الاسمنت
82	المطلب الأول: واقع المحاسبة التحليلية في مؤسسة الاسمنت
84	المطلب الثاني: مراحل حساب التكلفة في مؤسسة الاسمنت
99	المطلب الثالث: النتيجة التحليلية في مؤسسة الاسمنت
100	- الخلاصة
103	- الخاتمة
107	- قائمة المراجع
	- الملاحق

فهرس

الأشكال

فهرس

المراجع

فقه

الجداول

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
17	أعباء المحاسبة العامة	1-1
29	مثلث مراقبة التسيير	1-2
41	طريقة الأقسام المتجانسة	2-2
56	خطوات تحديد التكلفة وفق نظام ABC	3-2
75	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الإسمنت سور الغزلان	1-3
85	عملية استخراج المادة الأولية من المنجم	2-3
86	كيفية تشكيل المادة المتجانسة	3-3
87	كيفية طحن المسحوق	4-3
87	كيفية طحن الكلنكير	5-3
88	كيفية طحن الاسمنت	6-3
89	عملية التوزيع	7-3

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	جدول علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة	09
2-1	جدول علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية	09
3-1	جدول أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية و المحاسبة التحليلية	10
1-3	الميزانية التقديرية للإنتاج	78
2-3	الميزانية التقديرية للمبيعات	79
3-3	لوحة القيادة	81
4-3	الأقسام الرئيسة و المساعدة في مؤسسة الإسمنت	85
5-3	تكلفة شراء الأرجيل	92
6-3	تكلفة شراء الكنكير	92
7-3	تكلفة شراء الفرينة	93
8-3	استهلاكات المواد المضافة في العملية الإنتاجية	93
9-3	توزيع الأعباء	94
10-3	جدول توزيع الأعباء الأولي و الثانوي	95
11-3	جدول توزيع الأعباء الأولي و الثانوي سور الغزلان	96
12-3	حساب تكلفة إنتاج الفرينة	96
13-3	حساب تكلفة إنتاج الكنكير	97
14-3	حساب تكلفة إنتاج الاسمنت	97
15-3	حساب النتيجة التحليلية للمنتج النهائي	98
16-3	حساب النتيجة التحليلية للاسمنت المغلف	99
17-3	حساب النتيجة التحليلية للاسمنت بدون تغليف	99

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1. أبو قحف عبد السلام: أساسيات الإدارة الجامعية، الإسكندرية، 1995.
2. أحمد حلمي، إبراهيم الطروانة: محاسبة التكاليف المتقدمة، دار النشر والتوزيع، عمان، 1999.
3. إسماعيل إبراهيم جمعة: محاسبة التكاليف، جزائر، 1999.
4. إسماعيل يحيى تكريتي: محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار حامد لنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
5. أبو الفتوح علي فضالة: التحليل المالي وإدارة الأموال، دار الكتب العلمية لنشر والتوزيع، 1999.
6. بوعلام بوشاشي: الرائد في المحاسبة، دار النشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
7. بوعلام بوشاشي: المنير في المحاسبة التحليلية، دار الهومة، جزائر، 2002.
8. جميل أحمد توفيق: إدارة الأعمال، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، بيروت، 1982.
9. سفيان بن بلقاسم، حسين البيهي: المحاسبة التحليلية منهجية حساب سعر التكلفة، دار الآفاق، جزائر، بدون سنة.
10. سيد صابر تعلب: نظم ودعم اتخاذ القرارات الإدارية، دار الفكر، الطبعة الأولى، عمان، 2011.
11. صالح رزق، عطا الله خليل بن وارد: مبادئ المحاسبة التكاليف، دار الزهران لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
12. صونيا محمد الكبرى: نظم المعلومات الإدارية، الدار الجامعية لطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1997.
13. عبد الرحمان بوداح: مدخل إلى المحاسبة التحليلية، مكتبة اقرا، 2002.
14. عبد الحكيم كراخه: محاسبة التكاليف، دار الأمل لنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2001.
15. علي رحال: سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، جزائر، 1999.
16. منى محمد الكردى، جلال إبراهيم العبد: نظام المعلومات الإدارية، دار المسيرة لنشر والتوزيع، الأردن، 2005.
17. محمد قيومي محمد: نظام المعلومات المالية في المنشأة المالية، المكتب الجامعي ديمقراط الرباط، 1998.
18. محمد شفيق حسين الطنيب: محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل لنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

19. محمد تسيير عبد الكريم الريبي: مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل لنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
20. مصطفى محمود أبو بكر: التنظيم الإداري في المنظمات المعاصرة، دار الجامعية، 2002.
21. محمد رفيق الطيب: مدخل إلى التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، جزء الثاني.
22. معارج هواري ومصطفى الباهي: مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
23. ناصر دادي عدون: المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير، الجزء الثاني، قسنطينة، 1993.
24. ناصر دادي عدون: التحليل المالي، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر.
25. ناصر دادي عدون: الإدارة والتخطيط الإستراتيجي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

مجالات:

26. علي قاسم حسن العبيدي: أهمية التكاليف التسويقية والتحكم فيها منظمات الأعمال، مجلة كربلاء العلمية، 2010.
27. شوقي فوده: إطار مفتوح لتكامل بين الأسلوب المستهدفة وتحليل القيمة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد 44، مارس، 2007.

مذكرات:

28. درحون هلال: المحاسبة التحليلية كنظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة نيل دكتوراه، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005.
29. بن لخضر محمد القربي: دور لوحة القيادة في تحسين القرارات التسويقية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، مذكرة نيل دكتوراه، تلمسان، 2015.
30. أحمد الطواربية: المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مذكرة ماجستير، تلمسان، 2014.
31. أشرف جمال: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، مذكرة نيل شهادة ماجستير في المحاسبة، جامعة اليرموك، الأردن، 2005.
32. بوزيان وليد: المحاسبة التحليلية كأداة مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مذكرة نيل شهادة الماستر، أم البواقي، 2017.

33. بلعيث مداني: فعالية نظام المعلومات المحاسبية في التسيير واتخاذ القرارات، مذكرة نيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر.
34. بن عمر بن هاشم: استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مذكرة شهادة الماجستير، 2015.
35. سعاد عقون: نظام مراقبة التسيير وأدواته ومراحلته وإقامته في المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2007.
36. فداق فاروق: نظام المعلومات المحاسبية ودوره في اتخاذ القرار، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مذكرة نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2002.
37. نسيبة معرف، زهير سعيد: دوافع استخدام مراقبة التسيير الحديثة القائمة على مبادئ حوكمة الشركات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، أم البواقي، 2014.
38. ناجي شايب الركابي: أهمية التكلفة المستهدفة في التحسين الوضع التنافسي في المؤسسات الصناعية، كلية تقنية، مذكرة ماجستير، بغداد، 2010.
39. هدى معرف: استخدام مراقبة التسيير على أساس الأنشطة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مذكرة نيل شهادة الماستر، أم البواقي، 2017.

ثانيا: قائمة المراجع باللغة الفرنسية:

40. ABDALLAH boughara comptabilite analytique d exploitations berti edition 1998.
41. BARRE A et lorey .Ret Richez M comptabilite d expoitations ed conforme au nouveau plan comptable ISIRA strasbourg 1983.
42. HANRI cullman la comptabilite analytique edition bouchane alger 1993.
43. J.TRAHAND B morad e.c charcler comptabilite de gestion cout activiter reparation press universitaire gronoble paris 2000.
44. LOUIS Durulle didir jordan comtabilite analytique de gestions ponod paris .
45. P .Banager .P .mouton comptabilite de gestions edition Hachette livre France 1997.
46. Initiation comptable office des publications alger.