

المدرسة العليا للتسيير والاقتصاد الرقمي



مذكرة التخرج لنيل شهادة الماستر

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

الموضوع:

المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير

دراسة حالة: مؤسسة سوسيمي

تحت إشراف الدكتورة:

زياني إيمان هبة
أستاذة محاضرة "ب"

من إعداد الطالب:

مخناش إسحاق

دفعة رقم: 01

جوان 2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شَهِدَ اللَّهُ أَنَّهُ لَا إِلَهَ إِلَّا هُوَ وَالْمَلَائِكَةُ

وَأُولُو الْعِلْمِ قَائِمًا بِالْقِسْطِ

لَا إِلَهَ إِلَّا هُوَ الْعَزِيزُ الْحَكِيمُ

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

الآية 18 من سورة آل عمران

كلمة شكر

ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت عليّ بإكمال هذا العمل
والكمال ببرقي لله وحده، وعلى ما مننت به عليّ من توفيق وسداد،
وعلى ما منحتني إياه من صحة وعافية على تخطي الصعاب
وتدليل العقبات.

واقترء برسول الله الذي حثنا على الشكر فقال " الشكر قيد النعمة وسبب دوامها
ومفتاح المزيد منها"

نشكر كل من ساهم من قريب أو من بعيد في انجاز هذا العمل المتواضع.

ونخص بالذكر الأستاذة المشرفة "زيانتي إيمان هبة"

التي قبلت الإشراف على هذا العمل بصدق ورحبة، سائلًا الله عز وجل أن يديم

فضلها وعطاياها

كما نتقدم بالشكر الجزيل الى كل عمال وإطارات مؤسسة سوسيمي وخاصة

مدير المحاسبة والمالية الأخ "بومعزوزة محمد الأمين" والأخ "لعشيببي عيسى"

اللذان أسهما كثيرا في إجراء هذا الموضوع من خلال توجيهاتهن واقتراحاتهن

وكذا توفير مختلف الوثائق المتعلقة بالدراسة.

إهداء

الحمد لله الذي نفتح بحمده الكلام والحمد لله أفضل ما جرى به الأقلام

سبحانه لا نحصي له ثناء هو كما أننى على نفسه وهو ولي كل إنعام، أما بعد

أهدي هذا العمل المتواضع:

أهدي ثمرة جهدي وتعبي الى من قال فيهما عز وجل " وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه

وبالوالدين إحسانا"، الى التي جعل الله الجنة تحت أقدامها، ربانة حياتي، وبهجتها التي عمرتني

بعطفها وحنانها وأنارت درج حياتي، وكانت لي عوناً، أمي الغالية حفظها الله

وأطال في عمرها.

الى الذي ألهمني ثوب المعرفة، ورعى بي الى شاطئ العلم، الذي طالما سره نجاي

أبي الغالي بارك الله لنا في عمره.

الى روح جدي رحمه الله وأسكنه فسيح جناته.

الى جدتي أطال الله في عمرها.

الى اخوتي الأعمام والى كل عائلتي وأقاربي كبيراً وصغيراً.

الى كل الأصدقاء والأحبة وخاصة ياسين وأحمد ومحمد وأسامة ويعقوب وخير الدين

وأيوب وأكرم والى كل زملاء الدراسة

والى المعلمين والأساتذة التي درست تحت إشرافهم.

الى كل من حملتهم ذكرتي ولم تحملهم مذكرتي الى هؤلاء أهدي ثمرة جهدي.

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	العنوان	الرقم
09	مثلث مراقبة التسيير	1
18	دور مراقب التسيير	2
29	أنواع لوحة القيادة	3
39	المراحل المختلفة لتطوير المنتج وأنواع الإنتاج	4
41	وظائف المحاسبة التحليلية	5
46	العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية	6
48	مكونات التكلفة وسعر التكلفة	7
51	التمثيل البياني لتكاليف المتغيرة	8
51	التمثيل البياني لتكاليف الثابتة	9
52	التمثيل البياني لتكاليف المختلطة	10
61	مخطط توضيحي لهيكل حساب التكلفة بطريقة ABC	11
70	الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوسيمي	12
73	مراحل الإنتاج الثلاث للمنتجين	13
77	تكلفة المنتجين بعد نهاية المرحلة الأولى	14
78	تكلفة المنتجين بعد نهاية المرحلة الثانية	15
82	تكلفة المنتجين بعد نهاية المرحلة الثالثة	16

قائمة الجداول

رقم الصفحة	العنوان	الرقم
44	أوجه التشابه بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية	1
45	أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية	2
49	شكل كيفية حساب التكلفة الواحدة	3
52	أنواع التكاليف	4
66	البطاقة الفنية لمؤسسة سوسيمي	5
73	المادة الأولية في إنتاج المنتجين	6
74	طريقة التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة	7
74	الكمية المستهلكة من المادة الأولية (القمح اللين) لإنتاج 100 كلغ من كل منتج	8
75	التغليفات الخاصة بمنتج "فريضة ممتازة 1 كلغ"	9
76	التغليفات الخاصة بمنتج "فريضة عادية 25 كلغ"	10
79	سعر بيع البقايا من المنتجين	11
79	أجور عمال وحدة الفريضة	12
79	الكميات المنتجة في وحدة الفريضة	13
80	أعباء المستخدمين الأخرى	14
80	إنتاج وحدات المؤسسة	15
80	اهتلاك آلات الإنتاج في وحدة الفريضة الممتازة والعادية	16
80	إنتاج وحدة الفريضة الممتازة والعادية	17
81	الاهتلاكات الأخرى للمؤسسة	18
81	الخدمات والأعباء الأخرى للمؤسسة	19
82	تكلفة المرحلة الأولى للمنتج "فريضة ممتازة 1 كلغ" لكمية 100 كلغ	20
83	تكلفة المرحلة الأولى للمنتج "فريضة عادية 25 كلغ" لكمية 100 كلغ	21
83	حساب التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة لمادة القمح اللين الخاصة لإنتاج 100 كلغ من الفريضة الممتازة	22
84	حساب التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة لمادة القمح اللين الخاصة لإنتاج 100 كلغ من الفريضة العادية	23
85	تكلفة المادة الأولية لإنتاج 100 كلغ من الفريضة الممتازة	24
85	تكلفة المادة الأولية لإنتاج 100 كلغ من الفريضة العادية	25
86	تكلفة أعباء المستخدمين لإنتاج 100 كلغ من الفريضة الممتازة	26

86	تكلفة أعباء المستخدمين لإنتاج 100 كلغ من الفريضة العادية	27
87	تكلفة الاهتلاكات لإنتاج 100 كلغ من الفريضة الممتازة	28
88	تكلفة الاهتلاكات لإنتاج 100 كلغ من الفريضة العادية	29
88	تكلفة الخدمات والأعباء الأخرى لإنتاج 100 كلغ من الفريضة الممتازة	30
88	تكلفة الخدمات والأعباء الأخرى لإنتاج 100 كلغ من الفريضة العادية	31
89	حساب التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة لأكياس الفريضة الممتازة ذات الحجم 1 كلغ	32
89	حساب التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة للغراء اللاصق	33
91	حساب التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة لشريط البلاستيكي (FILM ETIRABLE COLLANT)	34
91	حساب التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة لشريط البلاستيكي (FILM RETRACTABLE dim 50)	35
92	التكلفة الاجمالية الخاصة بالتغليفات الفريضة الممتازة	36
92	التكلفة الاجمالية الخاصة بالتغليفات الفريضة العادية	37
93	التكلفة الاجمالية لإنتاج 100 كلغ من المنتجين	38
93	حساب سعر تكلفة المنتج "فريضة ممتازة 1 كلغ"	39
93	حساب سعر تكلفة المنتج "فريضة عادية 25 كلغ"	40
94	حساب هامش الربح للمنتج "فريضة ممتازة 1 كلغ"	41
95	حساب هامش الربح للمنتج "فريضة عادية 25 كلغ"	42

قائمة الاختصارات

L'ordre des experts comptables. الخبراء المحاسبين.	OEC
committee of sponsoring organizations of the Treadway commission. لجنة المنظمات الراعية لهيئة تريدواي.	COSO
Activity Based costing. التكاليف على أساس الأنشطة.	ABC
Return on investissements. العائد على الاستثمار.	ROI
Return On Capital Employed. العائد على رأس المال المستخدم.	ROCE
Cash-flows Return on Investment. عائد التدفقات النقدية على الاستثمار.	CFROI
Total Shareholder Return. إجمالي عائد المساهمين.	TSR
Economic Value Added. القيمة الاقتصادية المضافة.	EVA
Net Operating Profit After Taxes. صافي أرباح التشغيل بعد الضرائب.	NOPAT
Capitaux employés. رأس المال المستخدم.	CE
Le coût moyen pondéré du capital. متوسط التكلفة المرجح لرأس المال.	K

الفهرس

01	المقدمة العامة
04	الفصل الأول: مراقبة التسيير
06	المبحث الأول: مدخل لمراقبة التسيير
10	المبحث الثاني: الإطار العام لمراقبة التسيير
21	المبحث الثالث: أدوات مراقبة التسيير
32	الفصل الثاني: المحاسبة التحليلية
34	المبحث الأول: مدخل للمحاسبة التحليلية
36	المبحث الثاني: نظام المحاسبة التحليلية
46	المبحث الثالث: سعر التكلفة
	الفصل الثالث: تريض حول مساهمة المحاسبة التحليلية في نظام مراقبة التسيير في مؤسسة سوسيمي EURL
64	SOSEMIE
66	المبحث الأول: عموميات حول مؤسسة سوسيمي EURL SOSEMIE
72	المبحث الثاني: تعريف كيفية حساب سعر التكلفة لمنتجين من منتجات سوسيمي
82	المبحث الثالث: حساب سعر التكلفة
98	الخاتمة العامة

المقدمة العامة

شهد العصر الحالي تغيرات سريعة في البيئة الاقتصادية والبيئة التنافسية للمؤسسات، حيث شهد أوضاع جديدة فرضتها القوى المهيمنة على الاقتصاد العالمي من خلال "العولمة الاقتصادية"، هذه الظاهرة التي أصبحت أمراً حتمياً لا مفر منه، جعلت المؤسسات الاقتصادية تصطدم بتحديات جديدة فرضتها عليها، ما أدى بها إلى اللجوء إلى أساليب متطورة وحديثة لمواكبة التقدم الحاصل، وذلك باتخاذها لاستراتيجيات جديدة ترفع من مستوى أدائها وتأهلها للمنافسة الداخلية والخارجية، وعليه فإن نجاحها مرتبط بضرورة توفرها على نظام معلومات شامل ومتكامل.

هنا يأتي الدور على مراقبة التسيير التي تعد عنصراً هاماً في التسيير الجيد والذي تعتمد عليه المؤسسات، بغرض تقييم الأداء وتصحيح الانحرافات التي قد تحدث خلال دورة الاستغلال، ومن ثم اختيار الحلول المناسبة التي تتماشى مع المشكل المطروح. تسمح مراقبة التسيير بوضع توقعات الميزانية ومقارنتها مع ما أنتجته المؤسسة في الواقع، وبالتالي قد تظهر اختلافات بين ما كان متوقع وما أنجز بالفعل، هذه الأخيرة قد لا تكون انحرافات كبيرة ولكن يجب تحليلها وتحديد مصدرها ومن ثم اتخاذ التدابير اللازمة لتصحيح هذه الفوارق. إذن فمراقبة التسيير تسعى من خلال الياتها إلى تلبية احتياجات المديرين وتقييم الأداء كما تساهم في صنع القرار داخل المؤسسة، وذلك باستخدام أدواتها المعروفة كالمحاسبة العامة والتحليلية ومراقبة الميزانيات وغيرها من الأدوات. بناءً على ذلك تعد المحاسبة التحليلية جزءاً هاماً من نظام المعلومات التي يحتاج إليها المسير في تسيير مؤسسته ومراقبتها واكتشاف الأخطاء المسجلة وتصحيحها باعتبار المحاسبة التحليلية تهتم بالجانب الاقتصادي للمؤسسة من الناحية المالية.

وفي هذا الإطار تعد المحاسبة التحليلية أداة من الأدوات 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 أو مركز مسؤولية، هذا ما جعلها تكتسب مكانة أكبر وأوسع في الدول المتقدمة، حتى أنها أصبحت تعرف بمحاسبة التسيير.

هذه المكانة هي نتيجة للمهام الحساسة التي تقوم بها، إضافة إلى حساب التكاليف لها دور تحليلي وتقديرية كونها تعتمد على عدة معايير هي أساس مراقبة التسيير، كقياس التكاليف المعيارية وكذا قياس المردودية التي تعتبر من أهداف المحاسبة التحليلية في إطار مراقبة التسيير. ولكن على الرغم من أهميتها كأداة فعالة في مراقبة التسيير إلا أنها غير موجودة في بعض مؤسساتنا ما جعل حساب سعر التكلفة وتقدير سعر البيع أمراً صعباً أو مستحيلاً، وبالتالي اتخاذ القرارات بشكل عشوائي وبديهي قد يؤثر عليها في ظل العولمة الاقتصادية والمنافسة الشديدة في الأسواق.

ولكي نستطيع التعرف على تأثير المحاسبة التحليلية على القرارات المقترحة من قبل مراقبة التسيير، اقترحنا العمل على هذا الموضوع:

"المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير".

إن اختيارنا لهذا الموضوع كان لجملة من الأسباب تمثلت في:

- الميل الشخصي لموضوع المحاسبة التحليلية.
- المحاسبة التحليلية موضوع محفز يدفعك لمعرفة معرفته معرفة جيدة.
- ارتباط الموضوع بمجال تخصصي كطالب.
- انعدام الاهتمام بهذه الأداة التسييرية في المؤسسات الجزائرية.
- التأكيد على أن مراقبة التسيير في المؤسسة لا يمكن أن تتم دون المعلومات الدقيقة التي تقدمها المحاسبة التحليلية والتي تساعد في اتخاذ القرار.

وانطلاقاً مما سبق يمكن صياغة الإشكالية التالية:

كيف يمكن للمحاسبة التحليلية بمختلف تقنياتها أن تعمل على تحسين مراقبة التسيير؟

وعليه من الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- فيما تتجلى أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة؟
 - ماهي الأساليب والطرق التي تستعملها المحاسبة التحليلية لتوفير المعلومات لمراقب التسيير؟
 - كيف تساهم المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار داخل المؤسسة؟
- من أجل إجراء بحثنا بشكل صحيح ومن أجل القدرة على أن نجيب على الإشكالية المطروحة أعلاه، نقوم بتوقع بعض الفرضيات:

- **الفرضية الأولى:** مراقبة التسيير قائمة على مجموعة من الركائز، والمحاسبة التحليلية هي الركيزة الأساسية باعتبارها قاعدة لتزويد المسير بالمعلومات الضرورية لتحليل النتائج واتخاذ القرارات.
- **الفرضية الثانية:** اعتماد المحاسبة التحليلية لم يكن هدفا في حد ذاته، لكنه أساس لاكتشاف الأخطاء وتحديد المسؤوليات.

- **الفرضية الثالثة:** المحاسبة التحليلية أداة كافية تساعد مراقبة التسيير في التنبؤ بإنتاج السنة الموالية.

يهدف الالمام بكل جوانب الموضوع، اعتمادنا في دراسة إشكالية البحث على المنهج الوصفي التحليلي، بالإضافة إلى المنهج المقارن، والغرض من ذلك هو وصف وتحليل مراحل حساب سعر التكلفة بالإضافة إلى مقارنة هامش الربح بين منتوجين ومعرفة تأثيرها على مراقبة التسيير. أما الأدوات المنهجية المستخدمة في تنفيذ هذا العمل هي: الكتب التي تتناول هذا الموضوع، الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة التي قمنا فيها بالترقب، بالإضافة إلى المعلومات التي قمت بجمعها من خلال الملاحظة والمقابلات.

الهدف الرئيسي من هذا العمل هو اظهار أهمية المحاسبة التحليلية والفوائد التي يمكن أن تقدمها للمؤسسات، وابرار ضرورة وحتمية هذا النوع من المحاسبة، رغم عدم الزاميته من الناحية القانونية وذلك لأثرها العميق في اكتشاف الثغرات والنقائص التي تتم بقصد أو بدون قصد، سواء على مراكز المسؤولية أو مراكز الانتاج. يمكن للمؤسسات اهمال نظام محاسبة التكاليف، وهذا هو الحال بالنسبة لمعظم المؤسسات الجزائرية التي تهمل كثيرا دور المحاسبة التحليلية لأن القانون لا يفرضه عليها. اذن نظرا لأهمية نظام المحاسبة التحليلية والمحافظة عليه وجب أن يكون نظام الزامي واجباري في كل المؤسسات ويجب معاقبة من لا يمتلكون هذا النظام في مؤسساتهم.

في محاولتنا للتعريف بالمحاسبة التحليلية كأداة أساسية لمراقبة التسيير، وإبراز أهمية وجودها في المؤسسة كنظام للمعلومات يساعد المسير على التشخيص وقياس الأداء في إطار مراقبة التسيير، رأينا أن نعالج الموضوع من خلال خطة تتضمن ثلاث فصول مقسمة على فصلين نظريين ودراسة حالة وهي كالتالي:

تناولنا في الفصل الأول الذي يحمل عنوان "مراقبة التسيير" في مبحثه الأول المعلومات العامة لمراقبة التسيير، ثم في مبحثه الثاني الإطار العام لمراقبة التسيير من أهداف وأهمية، وأخيرا المبحث الثالث الذي خصصناه لأدوات مراقبة التسيير التي من بينها المحاسبة التحليلية التي تطرقنا إليها بالتفصيل في الفصل الثاني لأنها موضوع بحثنا.

الفصل الثاني يتناول المحاسبة التحليلية وهو أيضا مقسم الى ثلاثة مباحث، تضمن أول المباحث المعلومات العامة عن المحاسبة التحليلية من نشأة وتطور وتعريفات لهذه الأخيرة، كما خصصنا المبحث الثاني لنظام المحاسبة التحليلية الذي حمل في طياته أهميتها وأهدافها بالإضافة إلى حدودها ووظائفها ومن دون أن ننسى المقارنة بين المحاسبتين التحليلية والمالية، وجاء آخر مبحث في الفصل بالطرق المختلفة لحساب سعر التكلفة.

الفصل الثالث والأخير وهو التريص الذي قمنا به في مؤسسة سوسيمي. تناول هذا الفصل في مبحثه الأول التعريف بالمؤسسة ومجال نشاطها ومختلف منتجاتها، كما تطرقنا في المبحث الثاني الى التعريف بكيفية حساب سعر التكلفة للمنتجين من منتجات سوسيمي، وأخيرا تناولنا حساب سعر التكلفة للمنتجين كما أسقطنا مقارنة بين هامش الربح للمنتجين، واختتمنا بحثنا بالعلاقة الموجودة بين المحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير.

الفصل الأول: مراقبة التسيير

مقدمة الفصل الأول

يحتل نظام مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكانة هامة داخل المؤسسات الاقتصادية، نظرا لما يساعد في تسيير المؤسسة من خلال تحليل ومقارنة النتائج المحققة مع تلك التي كانت مخطط لها ومعرفة المؤسسة ما إذا في الطريق الصحيح، واقتراح حلول لها.

نظرا لدور الكبير الذي تلعبه مراقبة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية، وجب أن يكون هناك شخص قادر على إدارة أداء المؤسسة، بحيث يتمتع بمؤهلات وقدرات وكفاءات عالية سواء كانت مالية أو محاسبية ونقصد بكلامنا مراقب التسيير، وفي حالة غياب نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة يعمل مراقب التسيير على انشاء نظام معلومات خاص به وبالمسار التي تسيير عليه المؤسسة.

المبحث الأول: مدخل لمراقبة التسيير

هناك عدة تعريفات لمراقبة التسيير، ولكن رغم ذلك لم يكن هناك تعريف دقيق ونهائي لمراقبة التسيير، وذلك بسبب عدم استقرار البيئة والظهور الدائم للمفاهيم الجديدة.

1.1 نشأة مراقبة التسيير

يتزامن ظهور الرقابة الإدارية، كوظيفة محددة داخل الشركة، مع التطور الذي شهده العصر في عشرينيات القرن الماضي، للشركات الكبيرة في الولايات المتحدة مثل شركة جنرال موتورز وشركة فورد. لم يعد حجم هذه الشركات يسمح بالتحكم المباشر من قبل المدير، ونشأت هذه الوظيفة الجديدة من الحاجة إلى السيطرة من قبل مديري هذه المؤسسات الكبيرة. يُفهم مصطلح التحكم الإداري هنا في المعنى الأنجلو ساكسون للتحكم الإداري: هي أكثر من التدقيق، إنها مسألة التحكم في الإدارة، والتحكم في الموقف.¹

في ذلك الوقت، اتخذت أنظمة الرقابة الإدارية الأولى مجموعة من الضوابط المالية القائمة على أنظمة المعلومات المحاسبية ولغة مشتركة، لغة مالية، قادرة على إجراء مقارنة ممكنة بينها وبين مجموعة الأنشطة الصناعية المتنوعة التي يتم تنفيذها داخل نفس الشركة.

1.1.1 مراقبة التسيير التقليدية

في الأصل لمراقبة التسيير طريقتين للتحكم: التحكم في الإجراءات والتحكم في النتائج، تاريخياً السيطرة على الأفعال هي الأكثر أهمية والأكثر تميزاً. يمكن أن تتخذ أشكالاً مختلفة مثل:

- مجموعة من القيود السلوكية التي تؤثر على أعضاء الشركة مثل تلك التي تنظم مساحة المعلومات (كلمات مرور الكمبيوتر، وما إلى ذلك)، مثل القيود الإدارية (تصاريح الإنفاق، وما إلى ذلك) أو المبادئ الأساسية للرقابة الداخلية في الأمور من انفصال المسؤوليات (التدقيق النقدي والمحاسبة الخ)؛
 - الرقابة المسبقة على خطط عمل الأفراد، كما يتجلى، على سبيل المثال، في عمليات الموافقة على الموازنة.
- مراقبة التسيير تم تطويره في منتصف القرن الماضي هو أسلوب التحكم على أساس النتائج الكمية، يتمثل دوره في المساهمة في تحقيق الأهداف التشغيلية للشركة من خلال تطبيق أدوات الإدارة المحاسبية والمالية ومن خلال مقياس أداء موجز وهو الربح الاقتصادي المقاس من الناحية المالية على المستويات المختلفة للمؤسسة.
- تم العثور على مراقبة النتائج في الشركات اللامركزية التي بدلاً من تحديد الإجراءات التي يتعين القيام بها، تحدد الأهداف التي يتعين على رؤساء الكيانات التنظيمية اللامركزية تحقيقها، يتم التحكم من خلال مقارنة النتائج التي تم الحصول عليها لاحقاً والأهداف المقدمة مسبقاً.

تلعب الرقابة الإدارية دوراً أساسياً في التنسيق والتكامل المسبق لخطط العمل لمختلف الكيانات المتخصصة، من أجل ضمان تقارب أهداف كل كيان تنظيمي نحو تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنظمة. تم تطوير عدد من أدوات الإدارة لضمان هذا التنسيق، مثل الميزانيات وأنظمة التحويل الداخلية وأنظمة إعداد تقارير قياس الأداء.²

¹ Yves De Rongé, Karine Cerrada, « Contrôle de gestion », 2 e édition, édition Pearson, Paris, 2012, (introduction) P. VII.

² Yves De Rongé, Karine Cerrada, Op-cit, P. VIII.

وصل هذا النموذج إلى ذروته في أوائل الستينيات، مع إدخال الإدارة بالأهداف في الشركات في أوروبا الغربية، والتحكم في النتائج المرتبطة بها. لقد تم وضعها تدريجياً في أزمة تحت التأثير المزدوج لتطور البيئة الاقتصادية وتحت ضغوط النقد.

2.1.1 التحديات التي واجهت المدرسة الكلاسيكية

أول تعديل مركزي هو التشكيك في مبدأ تقسيم العمل، والذي ينتج بشكل خاص في إعادة تشكيل الأنشطة إلى عمليات وفقاً لمنطق يتقاطع مع التنظيم الوظيفي التقليدي.

التغيير الثاني مهم جدا حيث يتعلق بتحسين الأداء الاقتصادي العالمي والذي يعتمد غالباً على تحسين الواجهات بين الوظائف والأنشطة داخل العمليات أكثر من اعتماده على تحسين الأداء المحلي للأنشطة.

يشكل انعكاس ميزان القوة بين العرض والطلب في الاقتصاد العالمي التغيير الرئيسي الثالث: فقد تحولت القوة الآن إلى جانب الطلب والعميل، الذي يكون هو صاحب القرار بالشراء أو عدمه، تمثل حالة تهمين إنتاج الشركة، حيث لم يعد أداء الشركة يعتمد فقط على إتقان عملها الداخلي.

يتعلق آخر تعديل مهم بهيكل التكلفة الإجمالية للإنتاج في العالم الصناعي بانخفاض حصة تكلفة العمالة المباشرة بشكل كبير، من أجل التكيف مع هذه البيئة الجديدة، تعيد الشركات تحديد هيكلها التنظيمية وفقاً للمبادئ الثلاثة التالية:

- تسطيح الهيكل الهرمي؛
 - زيادة اللامركزية، والتي تهدف إلى تقريب صانع القرار من السوق؛
 - نفاذية متزايدة للحدود التنظيمية، داخل الشركة مع تطوير العمليات الشاملة للوظائف المتخصصة هذا من جهة ومن جهة أخرى، بين الشركات التي تدمج علاقات العملاء والموردين في الترتيبات التنظيمية المشتركة.
- عنصر مركزي آخر في تطوير المنظمات، والذي يعتمد على تطوير مراقبة التسيير، حيث يعتبر تطوير تقنيات المعلومات وإمكانيات جديدة لمعالجة المعلومات التي يصلون إليها (الإنترنت، والشبكات الداخلية، تخطيط موارد المؤسسات... الخ).

كل هذه التطورات في البيئة الاقتصادية والتكنولوجية، والتكيفات التنظيمية التي نتجت عنها، تؤدي إلى الحاجة إلى إعادة تعريف الأدوار التي يجب أن تؤديها مراقبة التسيير داخل المؤسسة في يومنا هذا¹.

2.1 مفهوم مراقبة التسيير

تعني كلمة الرقابة القدرة على متابعة وتوجيه وتقسيم عمل ما من خلال نسق معين (معلومات، قرارات، إجراءات، مراقبة النتائج)، بحيث تعد الرقابة إحدى العمليات الأساسية والمهمة التي تمارسها المؤسسات من أجل السير الحسن للوظائف الإدارية المتمثلة في (التخطيط، التنظيم، التنسيق، التنفيذ، الرقابة).

حظي مفهوم الرقابة بأهمية كبيرة من طرف المفكرين والباحثين لما فيه من أهمية كبيرة في تحقيق أهداف المؤسسة فقد عرفها البعض على أنها: "الوظيفة الإدارية الخاصة بضبط وتنظيم مختلف العوامل اللازمة لإتمام الأعمال كما خطط لها، وذلك بغرض التحقق من أن كل فرد قد أنجز العمل المطلوب منه في المكان والوقت المناسب والموارد المحددة"².

¹ Yves De Rongé, Karine Cerrada, « Contrôle de gestion », 2e édition, édition Pearson, Paris, 2012, (introduction) P. IX.

² محمد عبد الفتاح باغي، لرقابة في الإدارة العامة (ط2)، عمان، الأردن، مركز أحمد ياسين الفني، 1994، ص16.

كما تعرف الرقابة بأنها " تابعت عمليات التنفيذ لتبين مدى تحقق الأهداف المراد ادراكها في وقتها، وتحديد مسؤولية كل ذي سلطة والكشف عن مكان الخلل حتى يمكن تفاديها والوصول بالإدارة إلى أكبر كفاءة ممكنة".¹

1.2.1 المفاهيم الأولى لمراقبة التسيير

لقد حظي مفهوم مراقبة التسيير بأهمية كبيرة من طرف المفكرين والباحثين، وتعددت التعاريف والمفاهيم نظرا لتعدد واختلاف خلفيات واهتمام المختصين ومن أهم هذه التعاريف:

التعريف الأول: أنطوني

يعرف مراقبة التسيير بأنها: "التسلسل الذي من خلاله يقوم مسؤولي المؤسسات بضمان استغلال الموارد المتاحة بأقل التكاليف وأكثر فعالية ونجاعة للوصول إلى الأهداف المسطرة".²

تم اقتراح هيكلية الرقابة التنظيمية في ثلاث مستويات من قبل أنطوني:

- يعتبر مستوى من التخطيط الاستراتيجي أو التحكم الذي يعرفه بأنه "عملية تحديد أهداف المنظمة والاستراتيجيات التي يجب استخدامها لتحقيق تلك الأهداف." توجهه طويل المدى بشكل أساسي ويتمحور حول التغيرات في البيئة الخارجية؛
- يعتبر مستوى من الرقابة الإدارية، على النحو المحدد أعلاه. يجب عليه ضمان الاتساق بين الاستراتيجية والإجراءات اليومية لأعضاء الشركة. تحدد طرق التحكم التشغيلي لضمان اتساقها مع تحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة؛
- يعتبر مستوى من التحكم التشغيلي، " يفهم على أنه عملية ضمان تنفيذ مهام محددة بكفاءة وفعالية". توجهه قصير الأجل ويركز حصريًا على الأداء الداخلي للمنظمة.³

التعريف الثاني: عبد اللطيف خمائم

عرف هذا الأخير مراقبة التسيير على أنها " العملية التي يتم تنفيذها داخل كيان اقتصادي لضمان التعبئة الفعالة والدائمة للطاقات والموارد من أجل تحقيق الهدف المنشود من قبل هذا الكيان".⁴

التعريف الثالث: بوكين

عرفها على أنها " مراقبة التسيير هي استدعاء الأنظمة والعمليات التي تضمن الاتساق بين الاستراتيجية والإجراءات الملموسة واليومية".⁵

التعريف الرابع: جيرفي ميشال

عرف مراقبة التسيير على أنها " عبارة عن النظام الذي من خلاله يتأكد المسيرين من أن الموارد تم الحصول عليها وتم استعمالها بفعالية وفعالية".⁶

¹ محمد حسين أحمد حسين، الرقابة الداخلية أداة لتقييم الأداء، ص07.

² Yves De Rongé, Karine Cerrada, Op-cit, P. VII.

³ Yves De Rongé, Karine Cerrada, « Contrôle de gestion », 2e édition, édition Pearson, Paris, 2012, (introduction) P. VIII.

⁴ Hervé Arnoud, Ali Garmilis, Veronique Vignon, « Le contrôle de gestion... en action », 2e éditions, éditions Liaisons, France, 2001, p.9.

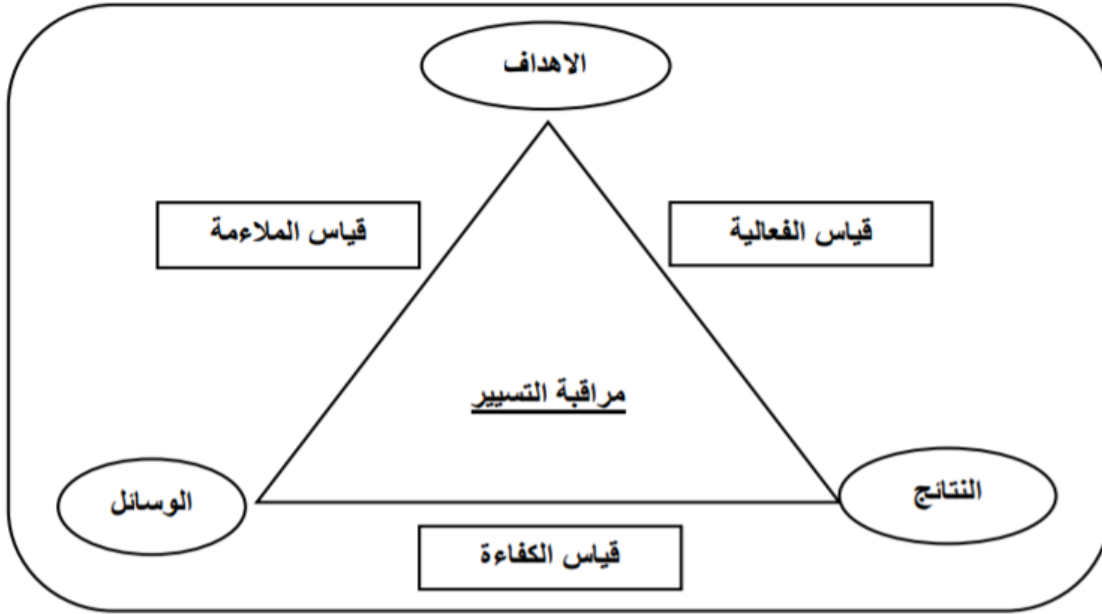
⁵ Michel Leroy, « DCG 11 contrôle de gestion l'essentiel en fiche », 2e édition, édition Francis Lefebvre, France, 2018, P. 1.

⁶ Gervais Michel, « contrôle de gestion », 7eme édition ECONOMICA, 2000, p20.

من خلال التعاريف التي تطرقنا اليها سابقا يمكن القول بأن لمراقبة التسيير مفهوم شاسع، ولا نستطيع الوصول الى تعريف دقيق يلم جميع جوانبها، الى أنه يمكننا القول بأنها مجموعة الإجراءات التسييرية التي تسمح لمختلف المسيرين لتجنيد كل طاقاتهم من أجل تحقيق أهدافها المسطرة بكفاءة وفعالية، والتحقق من الاستعمال الأمثل للموارد والطاقات المتاحة، بتقييم أداء الموظفين وتحديد الانحرافات ومعالجتها.

وعليه الشكل الموالي يلخص المفاهيم التي تركز عليها مراقبة التسيير.

الشكل رقم 1: مثلث مراقبة التسيير.



المصدر: MICHEL CHARPENTIER, PHILIPPE GRANDJEAN, SECTEUR PUBLIQUE ET CONTROLE DE GESTION, PARIS, 1998, p29.

من خلال الشكل السابق يمكننا أن نستخلص بأن مراقب التسيير يحاول دائما إيجاد علاقة بين ثلاثة عناصر أساسية وهي: الأهداف، الوسائل، النتائج المحققة ولكي يجد علاقة بينها يجب عليه توليد ثلاث معايير وهي: الكفاءة، الفعالية، الملائمة.

يمكن شرح هذه المصطلحات فيما يلي:¹

الكفاءة (Efficacité): تعني مقارنة النتائج مع الوسائل المستعملة.

الفعالية (Efficiency): تعني تحقيق الأهداف وفق الموارد المتاحة.

الملائمة (Pertinence): هي عملية مقارنة النتائج المحققة مع الوسائل المسخرة لتحقيق الأهداف.

3.1 خصائص مراقبة التسيير

هناك عدة خصائص لمراقبة التسيير تتمثل في:²

- **تقديم معلومات صحيحة:** تساهم مراقبة التسيير على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار لأن المعلومات الخاطئة تدخل متخذ القرار في متاهة وبذلك تؤدي الى نتائج سيئة وغير مرضية.

¹ ناصر دادي عدون واخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، 2003، ص11.

² حاج فويدير فورين، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسينية بن بو علي، شلف، 2007، ص23-ص33.

- **حسن توقيت المعلومة المقدمة:** يوفر نظام مراقبة التسيير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب، لأن المعلومات المتأخرة دائما ما تفقد معناها وفائدتها جزئيا أو كليا، عند حصول متخذ القرار على معلومات صحيحة لكن متأخرة لا تؤثر على القرار.
- **الاقتصاد في التكاليف:** يساهم نظام مراقبة التسيير في تخفيض التكاليف، خاصة إذا كان هذا النظام مبني على الجانب المعتمد على البرمجيات فهو يخفض من تكاليف التشغيل وتكاليف الوقت، وأيضا تخفيض التكاليف من خلال التقليل من الانحرافات السالبة التي غالبا ما يكون لها تكاليف باهظة.
- **تسهيل اتخاذ القرار:** يتصف نظام مراقبة التسيير بسهولة الفهم او التطبيق، فاذا لم يفهم المسير طبيعة المعلومات المقدمة اليه سوف يسيء تفسيرها وبالتالي يؤدي به الى اتخاذ قرارات خاطئة.
- **مسار دائم لتعديل:** وهو مجموعة الأحداث أو النشاطات المرتبطة فيما بينها من حيث الزمان والمكان، والتي تؤدي الى تحقيق نتيجة مشتركة معينة، يتم من خلال هذا المسار التأكد من أن الموارد والطاقات قد حصلت واستعملت بكل فعالية وكفاءة، ويسمح هذا المسار بالتدخل قبل خلال وبعد الأداء.
- **يساعد على التحكم في الأداء:** يهتم بتزويد المسيرين ومختلف المسؤولين بالمعلومات اللازمة، والنتيجة عن المحاسبة العامة والتحليلية وعن حالة السوق والمحيط الخارجي والتي تساعد على التحكم في اداءهم وعلى اتخاذ القرارات¹.

المبحث الثاني: الإطار العام لمراقبة التسيير

يتم تنفيذ مراقبة التسيير بعدة مراحل، ويجب أن يتم تنفيذ هذه العملية الهامة من قبل شخص يعرف كيفية اتخاذ الخيارات الصحيحة، وغالبا ما يكون مراقب التسيير.

1.2 خطوات، أهداف وأهمية مراقبة التسيير

تتطور المراقبة بشكل ديناميكي، ولذلك يجب ان نتطرق الى عملية مراقبة التسيير كيف تتم وماهي الخطوات التي تمر بها هذه العملية.

1.1.2 خطوات مراقبة التسيير

تشمل كل عملية رقابية على خطوات أساسية وضرورية تقوم عليها.

1.1.1.2 وضع معايير الأداء

تبنى الخطط على أساس تحقيق أهداف عامة رئيسية وأهداف فرعية موزعة على الإدارات والأقسام، وتوضع المعايير بغرض اتخاذها كأساس تقاس بالنسبة له النتائج الفعلية وهذه المعايير ما هي إلا تعبير عن الأهداف الخاصة بالمؤسسة أو بالإدارة أو بقسم في المؤسسة.

وتأخذ هذه المعايير أشكال متعددة، فقد تكون على شكل كمي ومن الأمثلة على ذلك تحديد حجم الإنتاج أو تحديد حجم المبيعات المتوقع أو حجم العمالة لفترة مستقبلية وقد تكون على شكل نقدي مثل تحديد معدات الإنفاق على المواد الأولية أو الإعلان، وقد تكون على شكل زمني ومن الأمثلة على المعايير الزمنية وضع جدول زمني للانتهاء من عمليات معينة.

كما يمكن أن تأخذ المعايير شكلا كيفيا وهي أصعب المعايير في التحديد والقياس ومثال ذلك محاولة وضع معايير للعلاقات العامة الجيدة التي يعمل المشروع على الوصول إليها نظرا لأنه لا يمكن ترجمة هذه المعايير الى أرقام كمية، ولكي تتم عملية وضع معايير الأداء وجب توفر مجموعة من الخطوات او الشروط نذكر أهمها:

¹ لشهب صفاء، محاضرات في مراقبة التسيير، جامعة البليدة 2 لونيبي علي، تخصص مراقبة التسيير، 2021/2020، ص3-4-5.

- لا بد أن تحدد المعايير بدقة ثم تدون حتى لا يكون هناك تحريف من قبل الأشخاص الذين يراقبون أثناء أدائهم بواسطة هذه المعايير؛
- يجب أن يكون المعيار مرنا بما فيه الكفاية، فقد يكون المعيار المطبق هو أفضل المعايير عند وضعه، إلا أنه بالاستعمال المتكرر قد يتم اكتشاف المعيار الأفضل الذي يمكن احلاله محل المعايير المطبقة، لهذا فان المرونة يجب أن تكون من شروط المعايير؛
- المعايير هي أداة لتحسني الأداء لذا يجب أن يعاد النظر فيها دوريا بواسطة المستويات الإدارية التي يكون لها سلطة التنسيق بين المعايير الجديدة وإدماجها مع المعايير الموجودة فعلا.¹

2.1.1.2 قياس الأداء المحقق ومقارنته بالمعايير الموضوعية

تعتبر هذه العملية الخطوة الثانية من عملية المراقبة وهي مراجعة أو قياس الأداء المحقق ومقارنته بالمعايير التي سبق وضعها وتعتمد سهولة أو صعوبة قياس الأداء على مدى الكفاءة في وضع معايير يمكن تنفيذها بسهولة، فكلما كانت معايير الأداء مناسبة وكانت الوسائل متاحة لتحديد ماذا يفعل الأفراد كلما سهلت عملية القياس. وإذا ظهرت من المقارنة أنه تم تنفيذ الأداء حسب المعيار المحدد فهذا يعني أن الأداء خاضع للسيطرة، أما إذا ظهر من المقارنة أن هناك انحراف عن المعيار فان الأداء يكون خارج السيطرة.

بصفة عامة يمكننا القول إنه كلما انتقلت الأعمال من المستوى التنفيذي أي الآلات والمصانع وخطوط الإنتاج إلى المستويات الإدارية الأعلى كلما أصبحت العملية الرقابية أكثر صعوبة وفي نفس الوقت أكثر أهمية، فكلما كانت هناك معايير كمية تعتمد على الأهداف المطلوب تحقيقها كلما سهلت عملية القياس. وبالإضافة إلى ذلك فان المقاييس المختلفة لقياس الأداء والاعتماد على الرقابة التنبؤية والامتزامة بقدر كافي يساعد على تحقيق نجاح في قياس الأداء على المستويات الإدارية المختلفة.²

3.1.1.2 تشخيص الانحرافات وتصحيحها³

تعتبر هذه الخطوة من أهم خطوات المراقبة لأنها الخطوة التي تحدد الإجراءات الصحيحة وبدونها لا يمكننا القول بأننا قمنا بعملية الرقابة، يمكن اعتبار الخطوتين السابقتين على أنهما خطوات تمهد للقيام بالإجراءات اللازمة لتصحيح أي انحرافات تظهر نتيجة هذه الخطوتين. وهذه العملية الرقابية تجرى على مرحلتين فرعيتين:

- **مرحلة تشخيص الانحراف:** يتم في هذه المرحلة الإعلان عنه وتحديد من له علاقة وصلاحيه في اتخاذ القرار التصحيحي.
- **مرحلة علاج الانحراف:** بعد القيام بعملية الكشف والإعلان عن الانحراف تأتي مرحلة علاج وتشخيص هذا الأخير عن طريق الكشف عن أسباب هذا الانحراف ومحاولة علاجه، كما يمكن في هذه المرحلة من العلاج أن تمتد إلى التعديل في الأهداف المسطرة وربما في الأساليب المستعملة.

أثناء معالجة الانحرافات يتم التفكير على أنها سلبية أو إيجابية أما الأول فهي انحرافات سلبية ناتجة عن عدم قدرة الوصول إلى المعايير الموضوعية سلفا وبالتالي تصحيح الأداء المعيب، أما الثاني فهي انحرافات موجبة ناتجة عن الأداء الفعلي يكون أعلى من الأداء المخطط أي انعدام الدقة في وضع المعايير أم أن أداء الأفراد كان عالي على الأداء المخطط.

¹ الشنواني صالح. التنظيم والإدارة في قطاع الأعمال. الإسكندرية. مؤسسة الجامع للنشر والتوزيع، 2000، ص204.

² غنایم عمرو، الشرقاوي علي، تنظيم وادارة الأعمال. بيروت، دار النهضة العربية، 1982، ص445.

³ غنایم عمرو، الشرقاوي علي، مرجع سابق. ص445.

وفي هذا الصدد يمكن التفرقة بين نوعين من الانحرافات:

- **الانحرافات الطبيعية:** وتتميز أنها تتصف بوحدة أو أكثر من الصفات التالية:
 - ✓ فرق في انحراف بسيط بين الخطة والتنفيذ؛
 - ✓ انحرافات خارجة عن سيطرة القائمين بالتنفيذ؛
 - ✓ انحرافات راجعة لظروف طارئة؛
 - ✓ انحرافات غير متكررة.

وهذا النوع من الانحرافات لا يحتاج إلى علاج أو قد يحتاج في بعض الأحيان إلى علاج بسيط وسطحي.

- **الانحرافات غير الطبيعية:** وهي تتصف بوحدة أو أكثر من الصفات التالية:
 - ✓ انحرافات جسيمة؛
 - ✓ انحرافات راجعة لقصور في أداء المنفذين أو لتعمدهم؛
 - ✓ انحرافات راجعة لظروف معروفة كان يمكن السيطرة عليها؛
 - ✓ انحرافات متكررة.

وتحتاج الانحرافات غير الطبيعية إلى علاج حاسم وسريع ومخطط بشكل يعتمد على نوع الخطأ وجسامته، ثم يلي تحديد الانحرافات ورصدها قيام المديرين باتخاذ الإجراءات التصحيحية لعلاج هذه الانحرافات وقد تكون هذه الإجراءات العلاجية قصيرة الأجل أو وقائية طويلة الأجل.

يمكن القول بأن عملية تصحيح الانحرافات هي الخطوة التي تلتقي فيها المراقبة بباقي الوظائف الإدارية، فبواسطة العملية الرقابية يمكن أن يتم تغيير الخطط وإعادة تعريف الأفراد بالمهام والواجبات المسموحة لهم.

2.1.2 أهداف وأهمية مراقبة التسيير

لمراقبة التسيير أهمية كبيرة في المؤسسة وهذا من خلال تحقيقها جملة من الأهداف.

1.2.1.2 أهداف مراقبة التسيير

تسعى وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، والهدف الرئيسي لها هو ضمان السير الحسن والأداء الجيد لجميع وظائف المؤسسة، وان هذا لا يتحقق الا إذا قام المسير بإنجاز المهام الملقاة على عاتقه بأحسن وجه. ومن بين الأهداف الرئيسية نجد¹:

- **الربط بين الاستراتيجية والمستوى التنفيذي:** أشار Geudj أن الاستراتيجية ليست مجرد تحديد فقط إنما كذلك تنفيذ جيد، وبالتالي تتضمن مراقبة التسيير الربط بين النوايا الاستراتيجية لمتخذي القرارات ونشاطات المنفذين (إطارات وموظفين، عمال) وذلك بالحرص على تبليغ الأوامر بصرامة والتأكد من تنفيذها.
- **تصميم نظام المعلومات:** يعمل مراقب التسيير عند وصوله للمؤسسة على إقامة نظام المعلومات خاص به، يسمح هذا النظام بتزويد مختلف المسؤولين بالمعلومات الضرورية التي تساعدهم على اتخاذ القرارات. يتمثل نظام المعلومات في المدخلات والمخرجات والتحويلات الحاصلة وتتمثل فيمل يلي:
 - ✓ **المدخلات:** تكاليف وإيرادات المحاسبة العامة ومعطيات أخرى للمحاسبة التحليلية، التدفقات المالية الخارجية والداخلية إضافة إلى المدخلات الأخرى (الاستراتيجية، التسويقية...)
 - ✓ **المخرجات:** تتمثل في الموازنات التقديرية، المخططات، التكاليف، الفروقات... الخ؛

¹ لشهب صفاء، محاضرات في مراقبة التسيير، جامعة البليدة 2 لونيبي علي، تخصص مراقبة التسيير، 2021/2020، ص9-13.

- ✓ **تحقيق اللامركزية:** ويتم ذلك بتخطيط النشاطات على مستوى المؤسسة في مجموعها وكذلك على مستوى كل مركز من مراكز المسؤولية، ويسند لكل وحدة أو هيئة الأهداف المراد تحقيقها والوسائل اللازمة لذلك، وإنشاء آلية مراقبة من خلال متابعة الإنجازات بحيث تسمح لكل مركز باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة؛
- ✓ **المساهمة في تصميم هيكل المؤسسة:** لمراقبة التسيير مسؤوليات أخرى، فلها مهمة المساهمة في تصور هيكل المؤسسة على أساس اللامركزية الفعالة. إن وضع نظام لمراقبة التسيير يفترض هيكله معيناً للمؤسسة وخصوصاً يفترض توزيعاً لمراكز المسؤولية، فمركز المسؤولية هو وسيلة تسمح بهيكل المؤسسة وبتحفيز المسؤولين على التسيير طبقاً لاستراتيجية المؤسسة، كما تسمح بتقييم مدى تطور كل مركز، وبالتالي فإن مركز المسؤولية هو وحدة تنظيمية مرخص لها باختيار الأهداف والوسائل المستعملة والمناسبة لتحقيق هذه الأهداف.

ومن بين الأهداف الفرعية التي تعمل مراقبة التسيير على تحقيقها نذكر ما يلي¹:

- العمل على تحسين مستوى الإنتاجية وزيادة رقم الاعمال؛
- مراقبة مستوى استغلال الطاقات الإنتاجية والموارد الاقتصادية المتاحة واتخاذ القرارات التي تضمن استغلالها أفضل استغلال؛
- مراقبة التكاليف عن طريق تحديد المعايير والتقديرات لعناصر التكاليف المختلفة؛
- متابعة تنفيذ الخطط الموضوعة والمعبر عنها بالميزانيات التقديرية؛
- تحديد الانحرافات التي تكون ناتجة بين النشاط الحقيقي والنشاط المعياري وتحليلها واتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها؛
- مراقبة الوضع المالي والمصادر المالية واستخدامها ومحاولة ضمان التوازن المالي على المدى القصير والمتوسط والبعيد؛
- اتخاذ القرارات اللازمة فيما يتعلق بالاستثمارات طويلة المدى التي تنوي المؤسسة الوصول أو القيام بها. بعدما تطرقنا لأهداف مراقبة التسيير اتضح بأن هذا الأخير ليست وظيفة محددة ومنعزلة عن باقي وظائف المسيرين، وإنما هي عملية مستمرة تمارس على كافة المستويات والوظائف وكافة المراحل التي تمر بها المؤسسة.

2.2.1.2 أهمية مراقبة التسيير

من خلال تطور المؤسسات الاقتصادية تظهر أهمية مراقبة التسيير، حيث كان في السابق بعض المؤسسات الفردية لم تكن هناك حاجة لوجود نظام رقابة على عملياتها لقيام أصحابها بإدارتها بأنفسهم، وإمامها بكل وظائفها. عندما كبرت أحجام المؤسسات وتعددت مشاكلها وزاد عدد العاملين بها للقيام بالأنشطة المختلفة سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو تمويلية فقد تعذر على أصحابها إدارتها إدارة فعلية، وصحب ذلك تنازل أصحابها عن اختصاصاتهم في الإدارة والرقابة لأشخاص آخرين، مما دعا إلى ضرورة إدارة المؤسسة على أسس علمية سليمة تتضمن المحافظة على أموالها ورسم سياستها ومتابعة تنفيذها بسهولة وتحقيق الكفاءة في استغلال الإمكانيات المتاحة.

وتستمد مراقبة التسيير أهميتها من العوامل التالية²:

¹ خالص صافي، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص36.
² محمد الصغير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد التاسع، 2011، ص166.

- **تغير الظروف:** تواجه كل المنظمات تغييرا في الظروف البيئية، وبشكل متزايد وتخلل المدة بين صياغة الأهداف ووضع الخطط وتنفيذها تغييرات كثيرة في المنظمة وفي البيئة معا، مما قد يعيق الأهداف وتنفيذ الخطط، ونظام مراقبة التسيير إذا ما صمم وتمت ممارسته بشكل سليم فإنه يساعد في توقع التغير والاستعداد للاستجابة له، وكلما طال الأفق الزمني للتخطيط كلما ازدادت أهمية مراقبة التسيير.
- **تراكم الأخطاء:** لا تؤدي الأخطاء المحدودة أو البسيطة إلى إيذاء المنظمة بشكل كبير، غير أنه بمرور الوقت قد تتراكم هذه الأخطاء، ويتعاضم أثرها، إذا بقيت بدون معالجة، فعدم الاستفادة من خصم ممنوح من قبل الموردين على طلبية واحدة قد لا يشكل خطأ جسيما، ولكن الاستمرار في سياسة هذا النوع يعني تضحية المؤسسة بفرص مالية مهمة قد تؤثر في أرباحها.
- **التعقيد التنظيمي:** عندما تقوم المؤسسة بإنتاج نوع واحد من السلع وتشتري عددا محدودا من المواد الأولية وتعمل ضمن هيكل بسيط وتواجه سوق رائج، فإن مراقبة التسيير تبدو أيسر بالنسبة للمسير، غير أن توسع المؤسسة في المنتجات والمشتريات والأسواق وتعقيد هيكلها، وازدياد حدة المنافسة يجعلها تهتم بدرجة أكبر بعملية الرقابة، والاستفادة من نتائجها في التخطيط واتخاذ القرارات.

2.2 مراقب التسيير داخل المؤسسة

تعتبر مهمة مراقب التسيير مهمة خاصة لعدة اعتبارات، وهي أكثر غموضا باعتبار أن مفاهيم مختلفة توكل لها، فنلاحظ مثلا أن المرور من رقابة التسيير المالي إلى رقابة التسيير الاستراتيجي لها انعكاسات على طريقة عمل المراقب، أي دوره وتأثيره والكفاءة التي يجب أن تتوفر فيه وبالتالي سنحاول التطرق إلى المواصفات المطلوبة في مراقب التسيير وإلى تكوينه ومختلف مهامه بالإضافة إلى الصعوبات التي تواجهه في عمله.

1.2.2 التكوين والمواصفات المطلوبة في مراقب التسيير

لمراقب التسيير مواصفات وتكوين يميزه عن باقي الأشخاص المسؤولين داخل المؤسسة وهذا ما سنحاول معرفته.

1.1.2.2 التكوين المطلوب في مراقب التسيير

إن القاعدة الأساسية في تكوين مراقب التسيير تتضمن بصورة عامة المحاسبة والمالية، لكن على مراقب التسيير أن يكون مزودا بقاعدة صلبة في ميادين تنظيم المؤسسة ونظم المعلومات والموارد البشرية وتقنيات التسيير.¹

- **تنظيم المؤسسة:** التنظيم هو حقل معرفي رئيسي، فنظرية المؤسسات تقدم على المستوى النظري أطرا لتحليل الوضعيات التي يمكن أن تعترض مراقب التسيير في عمله، وعلى المستوى التطبيقي يجب على مراقب التسيير أن يعرف كيف ينظم مصلحة أو على الأقل كيف يكتشف الخلل الوظيفي في تنظيم الوحدة.
- **نظم المعلومات:** تعتبر نظم المعلومات وأسسها الإعلامية اختصاصها أساسيا في تكوين مراقب التسيير الذي يتحمل مسؤوليات ذات علاقة بهذا الموضوع، ففي المؤسسات الصغيرة قد يجد نفسه مضطرا للعمل بنفسه على تطوير تطبيقات الإعلام الآلي للتسيير (applications Les gestion de informatiques) وفي حالات أخرى يكون هو المستعمل لهذه النظم والبرامج الإعلامية، واستعمال نظام المعلومات لا يعني مجرد تصفح القوائم المعروضة للحصول على المعلومات، بل لا بد كذلك من القدرة على إنجاز خلاصات واختصارات وتحديد مقاييس وهذا ما يتطلب معرفة جيدة للنظام المستعمل.

¹ Helene Loning, Le contrôle de gestion, Dunod, paris, 2003, p243.

- **تسييري الموارد البشرية:** تسمح معرفة تسيير الموارد البشرية لمراقب التسيير بفهم كيفية توطيد علاقاته مع بقية المنفذين في المؤسسة، وكما تسمح له بقيادة فريق عمله بانسجام.
- **تقنيات التعبير:** يمكن اكتساب تقنيات التعبير خلال التكوين الأولي عن طريق قراءة الأرقام وتحليلها (الجدول، المنحنيات ...) وكذلك بواسطة الخبرة المهنية من خلال لغة الميدان، وبالإضافة الى اكتساب مراقب التسيير لتقنيات التعبير والحوار عليه ان تكون له القدرة على فهم انشغالات محاوريه وكل ما يقصد من حوارهم أي فهم ما وراء الكلام.

2.1.2.2 المواصفات المطلوبة في مراقب التسيير

تم استخلاص عدد من الثوابت المتعلقة وبالملاحم والمواصفات المطلوبة في مراقب التسيير وهي كالتالي¹:

- ✓ تكوين أولي في التسيير؛
- ✓ المعارف المالية والمحاسبية؛
- ✓ التحكم في الاعلام الآلي؛
- ✓ التحكم في اللغات الأجنبية؛
- ✓ الخبرة المهنية في مجال التدقيق المحاسبي؛
- ✓ الخبرة الميدانية او التنفيذية؛
- ✓ مواصفات الصرامة والتحليل والقدرة على الاتصال.

هذه المواصفات المنتظرة من مراقب التسيير شكلت مواضيع التحقيق على مراقبي التسيير والمنشورة من طرف "CHIAPELLO"، حيث قام هذا الأخير بإجراء تحقيق حول هذه المواصفات وقام بنشرها، وتضمن التحقيق اسئلة مغلقة طرحت على ثلاث فئات من الموظفين هم: المسؤولون التنفيذيون، المدراء العامون، مراقبو التسيير. ومن أجوبة هذه الأسئلة تم ملاحظة ان المواصفات المنتظرة من مراقب التسيير تمثل موضوع حكم متجانس بين الفئات الثلاث، والاختلاف الوحيد والبسيط كان حول ضرورة وجود الخبرة التنفيذية قبل الانتساب الى مهنة مراقبة التسيير، فالمراقبون والمنفذون يختلفون حول هذه النقطة وهو امر طبيعي حيث يثبت الواقع ان الانتساب الى منصب مراقب التسيير يتم بالانتقال من منصب وظيفي مثل التدقيق المحاسبي او المراجعة الداخلية أكثر من الانتقال من منصب تنفيذي.

كما يبرز هذا التحقيق الأهمية المعطاة الى المواصفات الإنسانية والاجتماعية لمراقب التسيير، حيث يستحسن ان يتخلى بخصائص التنظيم والصرامة وفي الوقت نفسه بصفات الانفتاح والمرونة .

اما المواصفات التي تأتي في الدرجة الثانية من حيث الأهمية هي كالتالي:

- ✓ تقبل النقد؛
- ✓ القدرة على المناقشة؛
- ✓ القدرة على تسيير الموظفين؛
- ✓ القدرة على التنشيط وغياب الاحكام المسبقة.

2.2.2 مهام مراقب التسيير

هناك مهام كلاسيكية وأخرى جديدة لمراقب التسيير نذكر منها.

¹ لشهب صفاء، مرجع سبق ذكره، ص56-57.

1.2.2.2 المهام الكلاسيكية لمراقب التسيير

تختلف صلاحيات مراقب التسيير من مؤسسة الى أخرى اختلافا شديدا وفي جميع الحالات يقوم مراقب التسيير بما

يلي:¹

- ✓ يشارك في وضع السياسات العامة للمؤسسة والمعبّر عنها في مخطط طويل ومتوسط المدى؛
- ✓ يترجم بمساعدة المعنيين الأهداف العامة الى أهداف خاصة، كما يساهم في وضع مخطط النشاط وبرنامج العمل للمؤسسة كما يساعد مختلف المسؤولين في وضع موازنتهم؛
- ✓ ينسق مجموع البرامج والموازنات ويضمن انسجام النظام؛
- ✓ يراقب مختلف الإنجازات ويقارنها مع التقديرات ليعين الفروقات؛
- ✓ يساعد المسؤولين في البحث عن أسباب الفروقات ويقترح القرارات الواجب اتخاذها؛
- ✓ يضع ويطور لوحات القيادة للمسؤولين الذين عليهم إيجاد المعلومات الرئيسية او النقاط الحساسة. وبصورة عامة يكون مسؤولا عن المعلومات المالية الداخلية للمؤسسة، ويحرص على نوعية المعلومات المقدمة واجال الحصول عليها، وهو بهذا يمثل رجل الدراسات الاقتصادية؛
- ✓ وتزداد عدد المسؤوليات المملوكة الى مراقب التسيير بصورة عكسية مع أهمية المؤسسة.

2.2.2.2 المهام الجديدة لمراقب التسيير

ان المهام الجديدة التي نسبت لمراقب التسيير جعلت منه ما يلي:²

▪ مرافق لتغييرات (Accompagnateur du changement)

لكل مهنة لغتها ورموزها وطرقها وتقنياتها الخاصة بها والتي تبدو صعبة بالنسبة للمبتدئين (CA, BFR, TRI) ومن هنا تظهر أهمية التكوين، ومراقب التسيير هو الذي يتحمل هذه المسؤولية حيث يقوم بتنشيط حصص تكوينية داخلية لصالح الموظفين يهدف من خلالها الى:

✓ تطوير ثقافة التسيير داخل المؤسسة؛

✓ تبليغ الرسائل الأساسية المتعلقة بمتابعة تحسين النتائج؛

✓ تطوير الحوار مع المنفذين؛

✓ المساهمة في تقديم صورة إيجابية عن وظيفته.

يعتبر هذا الدور المكون الأساسي بالنسبة لمراقبي التسيير، فعادة ينصح مراقبو التسيير الجدد بالبداية بتقديم النصائح والتوجيهات للموظفين قبل مطالبتهم بالأرقام والمعلومات... وهذا ما يسهل عليهم الاندماج مع الموظفين، وعليه فان مرافقة التغييرات تركز بصورة أساسية على مفهوم التكوين، وللتكوين معنى واسع لذلك ينبغي تكييفه حسب متطلبات المرحلة التي تجتازها المؤسسة.

فعندما يتعلق الامر بمشروع ضخم يخص عددا كبيرا من الأفراد غير المنسجمين في هذه الحالة تركز مرافقة التغييرات

على النشاطات التالية: الصيانة، الاجتماع، التكوين، الاتصال وتنظيمه، الارشاد.

وبالتالي فان القيام بدور مرافق التغييرات يعني إنجاح مخطط النشاط الذي يركز على مؤثرات مختلفة.

¹ Xavier Bouin, François-Xavier Simon, Les nouveaux visages du contrôle de gestion, Dunod, Paris, 2000, p43.

² Xavier Bouin, François-Xavier Simon, op-cit, p45.

▪ رجل حوار التسيير (Homme de dialogue de gestion)

ان مهمة مراقب التسيير تركز حول ثلاث نقاط هي: التنبؤ، القياس، اتخاذ التدابير اللازمة.

وبهدف حوار التسيير الى التأكد باستمرار ان لكل مسؤول نظرة واضحة على:

✓ ماذا/كم، وبعبارة أخرى ماهي مهمته ومستوى التحسين المطلوب تحقيقه؛

✓ لماذا، معرفة أسباب او مبررات مستوى التحسين المطلوب تحقيقه؛

✓ كيف، أي ما هي الإجراءات المحتملة والتي يمكن تطبيقها بالصورة التي تسمح له بتحقيق الأهداف.

وبلغة الحوار، يتضمن ذلك على سبيل المثال في مسار الموازنات التأكد مما يلي:

في البداية، ان للمسؤولين رؤية واضحة حول الأهداف الخاصة بسنة او عدة سنوات للمؤسسة التي ينتمون اليها هذا من جهة، وان لهم من جهة أخرى رؤية واضحة عن المهمة والأهداف التي ينبغي تحقيقها (ماذا/كم) وهذا ما يتطلب تنشيط اجتماع لانطلاق الموازنات.

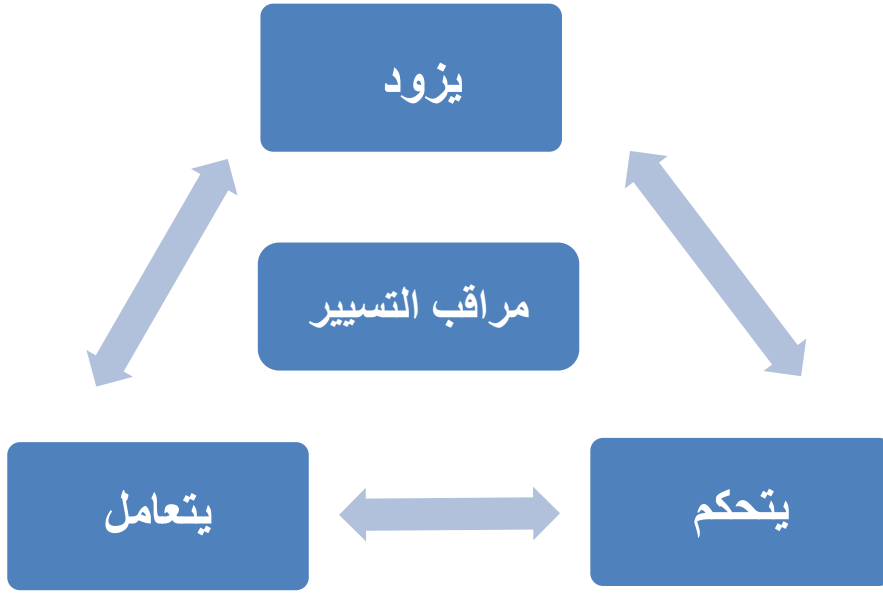
تليها امتلاك المسؤولين للمعلومات المفيدة حول مستوى النتائج الحالية وتحديد وشرح الأسباب الرئيسية الناجمة عن نشاطاتهم (لماذا)، يترجم هذا في مراقبة التسيير بالإجراءات المتخذة على المستوى الفردي، وتوفير كل المعلومات السابقة التي تسمح بتفسير النتائج المطلوب تحقيقها.

وأخيرا يتوصل المسؤولون الى مرحلة الدفاع على موازنتهم مع ابراز النشاطات الرئيسية الممكنة والقابلة للتطبيق للفترة المعنية والتي تسمح لهم بتحقيق الأهداف (كيف) وفي هذه المرحلة يتم وضع دور مراقب التسيير في المساعدة على صياغة مخططات النشاط وتقومها. يأخذ الحوار المتعلق بالموازنات اتجاهاه تحت تأثير المنفذين من جهة وتأثير الإدارة من جهة أخرى، ويبرز اتجاه الحوار في طريقة تقديم الموازنات والدفاع والمفاوضات التي تجري اثناء المراحل التحضيرية، فدور مراقب التسيير اذن هو دور مساعد على المستوى التقني في صياغة الملف الموازن وفي تقديمه حسب ما تمليه طريقة الدفاع والمفاوضات المتعلقة بهذا الملف. وعليه يتوجب على مراقب التسيير ان يتقن تقنيات الحوار وطرق تنشيط الاجتماعات وتقديم المبررات اللازمة.

▪ تصميم نظام معلومات لمراقبة التسيير

يقوم مراقب التسيير بتصوير ووضع نظام مراقبة موضع التنفيذ فهو الذي ينشأ أدوات تحليل التكاليف ومراقبة الموازنات ويجعلها تنسجم مع هيكل المؤسسة. ومن جهة أخرى يقوم بجمع المعلومات الضرورية، كما ينظم كيفية استقبالها ومعالجتها، وأخيرا يعمل على تكيف نظام المعلومات كلما كان ذلك ضروريا.

الشكل رقم 2: دور مراقب التسيير.



المصدر: «le grand Marie-Noëlle Désiré-Luciani, Daniel Hirsch, Nathalie Kacher, Marc Polossat, (2013) livre du contrôle de gestion», Paris, P. 56.

3.2.2 الصعوبات التي يواجهها مراقب التسيير

بالرغم من المزايا التي يتمتع بها نظام مراقبة التسيير من خلال الأهداف التي يسعى لتحقيقها وأيضا مساره الذي يضمن تحليل الانحرافات وتصحيحها للتحكم في الأداء التسييري ككل، لكن هذا لا يفي بوجود صعوبات وحدود تحول دون إمكانية التطبيق الفعلي لأسس هذا النظام نذكر من بينها:¹

تعدد مهارات مراقب التسيير والمتعلقة بكثرة الاختصاصات والكفاءات المطلوبة فيه والتي يتوجب عليه ان يتحكم فيها كتنقيتات التخطيط، الخبرة المرتبطة بالتسيير المالي، القدرة على التنسيق والاتصال، حصر المعطيات المتعددة... الخ، هذا ما يجعل من مراقب التسيير إنسانا نادرا يصعب ايجاده.

المشكل الثاني هو الوضعيات الغامضة جزئيا التي تعترض المؤسسات والتي تزداد أكثر فأكثر مع التغير السريع للمحيط، فلم يعد المهم في الوقت الراهن تحديد الفروقات بفضل أداة محاسبية متطورة بل المهم هو البحث عن مؤشرات ممكنة مستقبلا، والتشخيص الذي ينبغي استخلاصه والتعديلات التي ينبغي إدخالها على مخططات النشاط. ان مثل هذه النظرية تؤدي الى إعادة في التصور التقليدي لمراقبة التسيير وفي جمال تطبيقه، فلم يعد المطلوب بالنسبة لمراقب التسيير مجرد التأكد من ان الموارد مستعملة بصورة جيدة وفي اتجاه تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة، ولكن أيضا توفير وسيلة لمتخذي القرارات لتسيير المخاطر المختلفة والناجمة عن انتشار واتساع حالة الغموض، وبالتالي فان التعقيدات المتزايدة للمؤسسات ولنشاطاتها المرتبطة بعدم استقرار الظروف والمحيط تجعل من عملية صياغة مسار المراقبة امرا يصعب تحقيقه ببساطة.

تشكل المعلومات عائقا اخر بالنسبة لعمل مراقب التسيير، وهذا راجع الى فائض وحجم المعلومات التي تتلقاها المؤسسة ومدى وملاءمتها لاحتياجات المستخدمين لها، ما يستدعي المام مراقب التسيير بالوجه الحقيقي للنشاط حتى يتمكن من تنظيم حركة المعلومات في المؤسسة لتحسين عملية الاتصال بما يتلاءم مع احتياجات المؤسسة.

¹ عقون سعاد، محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 2001-2002، ص65.

وتعتبر عملية تقييم الأداء بدورها مشكلا أساسيا لعمل مراقب التسيير، فبالرغم من إمكانية تحديد الأهداف التي سيتم على أساسها تقييم النتائج وقياس الانحرافات يبقى السؤال المطروح هو؟ كيف يمكن معرفة الانحرافات التي تستدعي اتخاذ إجراءات تصحيحية؟ بصورة عامة هناك انحرافات عميقة خارجة عن المجال المقبول للعمل التنبؤي لا يمكن غض البصر عنها ولا تتطلب تدابير تصحيحية لأنها تؤدي الى تكاليف غير ضرورية.

هناك مشكل اخر يتعلق بصعوبة قياس مردودية نظام مراقبة التسيير أي تحديد الأرباح الناتجة عنه والتكاليف التي يسببها، فالمعروف ان هذا النظام يهدف الى الاستغلال الأمثل للموارد والى الاقتصاد في النفقات لكن تبقى مسألة قياس الأرباح والنتائج المحققة منه امر صعب، فهل تقاس هذه الأخيرة بتكلفة الأخطاء التسييرية التي تم تفاديها (كيف يمكن قياس ذلك)، ام ترتبط بتحسين عملية اتخاذ القرار او بتحسين الأهداف، او بتحسين الجو الاجتماعي.

يتطلب وضع مثل هذا النظام معرفة دقيقة لتكاليفه ونتائجه، لكن الملاحظة ان تحديد هذه التكاليف والأرباح وقياسها هو امر صعب لأن بعضها يكون غير قابل للقياس والبعض الآخر يصعب تحديده وبالتالي يصعب الحكم على مدى كفاءة نظام مراقبة التسيير.

3.2 الفرق بين المراقبة الداخلية والتدقيق الداخلي

وظيفة الرقابة والتدقيق وظيفتان متشابهتان الى حد ما، ولكن يوجد هناك أوجه اختلاف بينهما وهذا ما سنتطرق اليه.

1.3.2 المراقبة الداخلية

ويقصد بها المراقبة الذاتية، أي تتم داخل المؤسسة على جميع الأنشطة والمهام والفرص والهدف منها هو ضبط الأعمال الجارية في المؤسسة للوصول الى الأهداف المرسومة.

يعرف الخبراء المحاسبون ((L'ordre des experts comptables (OEC)) الرقابة الداخلية على أنها "مجموعة الأنشطة الداخلية التي تساهم في السيطرة على الشركة، والغرض منها من ناحية، ضمان حماية التراث وصونه وجودة المعلومات، أما ناحية أخرى تطبيق تعليمات الإدارة والعمل على تحسين الأداء، بحيث يتجلى ذلك من خلال تنظيم وطرق وإجراءات كل نشاط من أنشطة الشركة للحفاظ على استدامتها"¹.

في عام 1992، شعرت لجنة هادفة للربح، وهي لجنة المنظمات الراعية التابعة للجنة تريديواي (the Treadway) أو COSO، بالحاجة إلى تحديد إطار عمل لتقييم فعالية الرقابة الداخلية.

حددت هذه المنظمة نظام COSO المرجعي للرقابة الداخلية في عام 2002، حيث يستخدم في إطار تنفيذ قانون الأمن المالي للشركات.

ينص معيار COSO على ثلاثة مبادئ:

- ✓ الرقابة الداخلية هي عملية وليست مجرد مجموعة من الإجراءات التي تتطلب مشاركة الفاعلين في المنظمة؛
- ✓ يجب أن تسمح الرقابة الداخلية بتأكيد معقول بأن الإدارة تحترم القوانين؛
- ✓ تكييف الرقابة الداخلية لتحقيق الأهداف بشكل فعال.

يعرّف معيار COSO الرقابة الداخلية على أنها عملية يتم تنفيذها من قبل المديرين على جميع مستويات الشركة وتهدف إلى توفير ضمان معقول لتحقيق الأهداف الثلاثة التالية:

- ✓ تنفيذ وتحسين العمليات؛

¹ Claude Alazard, Sabine Separi, « DCG 11 contrôle de gestion manuel et applications », 2e édition, éditions Francis Lefebvre, Paris, 2010, P. 10.

✓ موثوقية المعلومات المالية؛

✓ التقيد بالقوانين والأنظمة.

تتضمن الرقابة الداخلية، التي حددها COSO، خمس مكونات لوصف إطار العمل لتنفيذه في المنظمة:

✓ البيئة الرقابية حسب خصوصيات الشركة؛

✓ تقييم المخاطر للأنشطة التجارية؛

✓ أنشطة الرقابة، أي القواعد والإجراءات المطبقة للتعامل مع المخاطر؛

✓ المعلومات والتواصل؛

✓ الرقابة الداخلية.

هذا النهج المتكامل في الشركات يجعل من الممكن تحسين إجراءات الرقابة مع إثارة تساؤلات ومقاومة الجهات الفاعلة.¹

2.3.2 التدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق من أهم الوظائف التي تركز عليها المؤسسات وأحد أهم الأنظمة الرقابية الموجودة بها فهي أداة بيد الإدارة تراقب بواسطتها كل ما يحدث داخل المؤسسة.

ونقصد بالتدقيق "فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة فحوصاً دقيقاً يسمح للمدقق من الاطلاع على التقارير المالية الناتجة عن تقرير مشروع خلال فترة زمنية معينة"²

كما عرفت منظمة العمل للمحاسبة والتدقيق الفرنسية التدقيق على انه "مسعى او طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغرض اصدار حكم محلل ومستقل"³ يسمح التدقيق بما يلي:

✓ قياس وتحسين موثوقية نظم المعلومات المحاسبية والمالية الحالية؛

✓ وضع أنظمة رقابية فعالة على كافة مجالات الشركة.

المصطلح "داخلي" يحدد أن المراقب جزء من الشركة، ولكن يمكن أن يكون التدقيق خارجياً أيضاً. (محاظ الحسابات، شركات التدقيق)، القبول الأول لتدقيق هو التدقيق المحاسبي، أي فحص البيانات المالية. لكن نطاقه توسع ليشمل مجالات أخرى: تدقيق تكنولوجيا المعلومات، والتدقيق الاجتماعي، والتدقيق القانوني، والتدقيق الضريبي، وما إلى ذلك.

إذا كان التدقيق المالي، الأكثر إجابة، يتعلق بمجال تحليل حسابات الشركة، فإن التدقيق العملياتي يسعى إلى تحسين جميع أبعاد إدارة الشركة، وهذا هو السبب في أن التحديد بين الرقابة على الإدارة والتدقيق يكون ضعيفاً في بعض الأحيان خاصةً إذا تم تنفيذ الموظفين داخل المنظمة بواسطة نفس الشخص.

يرجع الاختلاف الأساسي بين التدقيق والرقابة الإدارية إلى الوقت:

✓ التدقيق مهمة لمرة واحدة؛

✓ بينما تعمل الرقابة بشكل دائم في الشركة.

¹ Claude Alazard, Sabine Separi, Op-cit, P. 10.

² كمال عبد السلام علي، خالد المعتمد، اصول علم المراجعة، المنصورة، 2002، ص 18.

³ مسعود صديقي، دور المراجعة audit في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة، مجلة الباحث العدد الأول، 2012، ص 65.

المبحث الثالث: أدوات مراقبة التسيير

تقيس مراقبة التسيير الأداء من خلال أدوات مختلفة، حيث تعتبر هذه الأخيرة مهمة جدا في السير السليم لأداء الشركة وكذلك تحديد مستقبلها.

1.3 مراقبة الميزانية

تعتبر مراقبة الميزانية من بين أكثر الأدوات أهمية في مراقبة التسيير، لأنها تساعد إدارة المؤسسة على إنجاز مهامها الوظيفية على الوجه المطلوب عن طريق تمكينها من اتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة.

1.1.3 الدور الرئيسي لمراقبة الميزانية

بمجرد أن تنفذ الشركة نظام الميزانية، تصبح مراقبة الميزانية مكوناً مهماً للمراقبة العملية. كما يشير R. Teller (1999)، يمكن نشر التحكم التشغيلي وفقاً لمنطقتين:

- يتم وضع رقابة عملياتية بمنطق مالي عندما تحدد المنظمة هدفاً مالياً شاملاً (هدف الربح أو معدل العائد فيما يتعلق برأس المال المستثمر). يتم تقسيم الأخير في المنظمة إلى أهداف فرعية حسب مركز المسؤولية. ثم تأخذ الرقابة العملياتية شكل الرقابة اللاحقة على النتائج المالية التي تم الحصول عليها. غالباً ما يتم دعم هذه الرقابة من خلال المحاسبة الإدارية في التكلفة الكاملة.
 - تعتمد الرقابة العملياتية بمنطق استراتيجي وظيفي على منطق تحويل الاستراتيجيات إلى أفعال، بقيادة مراكز النشاط المبنية من تحليل العمليات المستعرضة للمؤسسة. تركز الرقابة بدرجة أقل على النتائج من التركيز على أساليب العمل. يعتمد هذا النوع من التحكم بشكل أكبر على نوع من المحاسبة الإدارية (التكلفة على أساس النشاط) ABC¹. تتماشى الرقابة الكلاسيكية على الميزانية مع الرقابة العملياتية والمنطق المالي، ومن الواضح أن منطق تمويل الاقتصاد، وإبراز قيمة المساهمين كمقياس رئيسي لأداء الشركة. عززت هذا التوجه للسيطرة على الميزانية، حيث طورت الشركات المدرجة استراتيجيات اتصال مالي تهدف إلى إعلام المحللين الماليين بالاستراتيجيات التي تنفذها الشركة والأهداف الربحية المالية التي حددتها لنفسها. لقد أصبح من الضروري للمديرين أن يكون لديهم مراقبة منتظمة (ويفضل أن يكون ذلك شهرياً) لتحقيق الأهداف المالية، خاصة وأن هناك التزامات قانونية للشركات المدرجة في البورصة لتوفير المعلومات، والتي قد تكون لها تأثير على تقييم الشركة من قبل السوق المالية (مثل الأداء المالي الضعيف).
- في منظمة لامركزية في مراكز المسؤولية، يتم تقسيم الهدف المالي للمنظمة إلى أهداف فرعية مالية بواسطة مركز المسؤولية. تحدد عملية الميزانية الأهداف المالية لكل مركز مسؤولية، ويجب أن يسمح مجموعها بتحقيق الهدف المالي العام للمنظمة. يوقع كل مركز مسؤولية عقداً مع الإدارة العامة يحدد من ناحية الموارد البشرية والمالية والفنية التي يتحمل مسؤوليتها السلطة، ومن ناحية أخرى، الأهداف التي يجب أن يحققها والتي يكون مسؤولاً عنها. تكون طريقة المراقبة المستخدمة هي مراقبة النتائج مما يجعل من الممكن التحقق من احترام العقد، بحيث يرتبط الامتثال للعقد بمجموعة من المكافآت (المكافأة المتغيرة في شكل مكافآت أو خيارات أسهم، ترويج، إلخ) وعقوبات (قد تصل إلى حد الفصل). تلعب مراقبة الميزانية دوراً أساسياً في طريقة الإدارة اللامركزية هذه والتي تنظمها مجموعة من العقود، على وجه الخصوص، ويجب أن تجعل من الممكن تحديد المسؤوليات بوضوح في الأداء الذي حققته الكيانات اللامركزية وفي الانحرافات عن الأهداف التي تم التفاوض عليها أثناء بناء الميزانيات.²

¹ Yves DE Rongé, Karine Cerrada, « contrôle de gestion », 2e édition, édition Pearson, Paris, 2012, p. 168.

² Ibid, P. 168.

يمكن تعريف مراقبة الميزانية على أنها المقارنة الدورية، الشهرية غالبًا، بين تحقيق المنتجات والنفقات الملحوظة، وتوقعات المنتجات والمصروفات التي ظهرت في الميزانية للفترة. تعتمد مراقبة الميزانية على تقنيات تحليل التباين، ولا تعد مراقبة الميزانية أداة للمراقبة اليومية لعمليات المنظمة، ولكنها أداة مساعدة في صنع القرار والمعلومات لمختلف المستويات الهرمية في المنظمة.

تم تطوير منهجيات مراقبة الميزانية وتحليل التباين في سياق صناعي حيث كان استخدام التكلفة الكاملة هو السائد إلى حد كبير. يمكن أن تؤدي مراقبة الميزانية أحيانًا مختلفة بحيث يمكن أن تكون متناقضة جزئيًا، وحتى متضاربة، ويمكن تلخيصها على النحو التالي:

- دور للإبلاغ عن المستويات المختلفة للتسلسل الهرمي، مما يسمح لكل فرد بإجراء تقييم دوري لمكانه فيما يتعلق بأهداف ميزانيته؛
 - دور البحث في أسباب التناقضات الملحوظة: السؤال المركزي هو تحديد ما إذا كان سبب التناقض الملحوظ يأتي من تغيير جوهري في البيئة والافتراضات التي بنيت عليها الميزانية أو العكس من ذلك، السبب يعود إلى الانزلاق الداخلي وتدهور في الأداء؛
 - دور في تحديد وتنفيذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، السيناريوهات الأكثر شيوعًا، في الحالة الأولى التغييرات الأساسية في بيئة المنظمة قد يكون من الضروري مراجعة الميزانية حتى تتمكن من الاستمرار في أداء أوارها. أما من ناحية أخرى، في حالة حدوث انزلاق داخلي، يجب اتخاذ تدابير تصحيحية على مستوى المسؤولية المناسبة في المنظمة للنجاح في تحقيق أهداف الخطة التي تظل قابلة للتحقيق والتحقق تمامًا، حيث أن البيئة لم تتغير. كثيرًا؛
 - دور في تقييم أداء المديرين التنفيذيين والجهات المسؤولة عنها.
- يمكن إجراء المقارنة بين الميزانية والفعالية على مستويات مختلفة من التفاصيل:
- تهتم الإدارة العامة بالبيانات المالية الموجزة وعلى وجه الخصوص بيان الدخل الفعلي لتقييم الأداء المالي للمنظمة فيما يتعلق بالأهداف المالية للسنة الحالية. هذا المستوى مهم بشكل خاص للشركات المدرجة، حيث أنها ملزمة بإبلاغ الأسواق المالية بمجرد أن يكون تحقيق الأرباح أقل من أهداف الربح المعلنة (نحن نتحدث بلغة فنية عن "تحذير الربح"، والذي غالبًا ما يكون له عواقب وخيمة في تقييم سوق الأوراق المالية للشركة)؛
 - عندما يلاحظ اختلاف كبير في التحليل المقارن بين بيان الدخل المتوقع والنتيجة الفعلية، قد تفسر أسباب متعددة للاختلاف الملحوظ وقد تجد مصدرها في التغييرات الغير متوقعة في البيئة أو في الأداء الضعيف لواحد أو أكثر من أقسام المنظمة؛¹
 - يمكن أن يأتي الأداء الضعيف من:
 - ✓ تدهور إجمالي لحجم الأعمال. يمكن تفسير ذلك من خلال انخفاض الأحجام و / أو انخفاض أسعار البيع و / أو تغيير في تكوين المبيعات بين المنتجات عالية الأسعار ومنخفضة السعر.
 - ✓ و / أو انزلاق في تكاليف الشركة. يمكن تفسير ذلك من خلال زيادة تكلفة الموارد المستهلكة و / أو عدم الكفاءة في استهلاك الموارد و / أو تغيير في تكوين الموارد المستهلكة.
 - ✓ و / أو سوء نوعية التوقعات التي أدت إلى وضع الموازنات. وتشمل هذه، على سبيل المثال، التقلبات الرئيسية في أسعار الصرف، مثل تعادل اليورو / الدولار الأمريكي.

¹ Yves De Rongé, Karine Cerrada, Op-cit P. 169.

✓ و / أو التغيرات الجوهرية في الظروف الاقتصادية بسبب الصدمات الخارجية ذات الطبيعة المختلفة. هذا هو الحال مع هجوم 11 سبتمبر 2001، أو حتى الأزمة المالية في الدول الآسيوية في عام 1997، والتي جعلت التوقعات الكامنة وراء الميزانية عفا عليها الزمن.

من المهم أن تكون قادرًا على التمييز بين الانحرافات التي تنشأ عن التغيير في مستوى النشاط وتلك التي تعكس الأداء الضعيف في تطبيق موارد الشركة. الميزانية المرنة هي أداة تم إنشاؤها لتمكين هذا التحليل.¹

2.1.3 الميزانية المرنة

تنتج الميزانية المرنة من عملية إعداد الميزانية الأولية، التي تم إنشاؤها في المصروفات القياسية والمنتجات، وإعادة حسابها على أساس حجم المبيعات والإنتاج الذي تم تحقيقه بالفعل، خلال الفترة التي هي موضوع التحليل. يستخدم افتراضات سعر البيع القياسية من الميزانية الأولية، وجميع التكاليف الثابتة الإجمالية والتكاليف المتغيرة للوحدة القياسية من الميزانية الأولية، وعلى هذا الأساس، فإنه يعيد حساب الميزانية لمستوى النشاط الملاحظ لاحقًا.

يمكن تلخيص قواعد وضع الميزانية المرنة على النحو التالي:

- يتم الحصول على معدل الدوران بضرب سعر بيع الوحدة القياسي، المستخدم عند تحديد الميزانية، بعدد الوحدات المباعة خلال الفترة المدروسة؛
 - تتوافق التكاليف الثابتة مع تلك الخاصة بالميزانية الأولية لأنها بحكم تعريفها، غير حساسة للتغيرات في مستوى النشاط؛
 - يتم الحصول على التكاليف المتغيرة بضرب التكلفة المتغيرة للوحدة القياسية في عدد المنتجات المباعة.
- يتيح استخدام الميزانية المرنة لتحليل الفروق الملحوظة بين التوقعات والإنجازات التي تميز بين الاختلاف في الحجم والذي يرجع إلى الاختلاف بين مستوى النشاط المخطط له في الميزانية الأولية ومستوى النشاط الفعلي ملاحظ الفترة.²

3.1.3 تحليل التباين

يعتبر تحليل التباين من صميم عملية مراقبة الميزانية. إنها الأداة المرجعية للتحكم في النتائج. والمقارنة الدورية لتوقعات الميزانية والأهداف مع النتائج الفعلية من خلال تحليل التباين حيث نركز على هدفين:

- **هدف تحديد المسؤوليات:** إنها مسألة تحديد المسؤول عن التناقض الملحوظ.
- **هدف التوجيه أو القيادة:** إن تحديد موقع الانحراف عن الأهداف (مشكلة عدم كفاية المبيعات، وانزلاق تكاليف الإنتاج أو التوزيع، وما إلى ذلك) يجعل من الممكن وضع الإجراءات المناسبة، من أجل تصحيح الانحرافات الملحوظة من أجل تحقيق الأهداف في بداية المخطط.

بشكل عام، يكشف تحليل التباين عن ثلاثة أنواع رئيسية من الفجوات، وهي كالتالي:

- ✓ التناقضات الكمية التي تعكس مشاكل العلة والإنتاجية؛
- ✓ فجوات الأسعار التي غالبًا ما تحددها البيئة الخارجية للمؤسسة؛
- ✓ التناقضات الناتجة عن الاختلافات في استخدام القدرات المثبتة المتاحة، والتي قد يكون مصدرها في كل من البيئة الخارجية للمؤسسة وداخلها.

¹ Yves DE Rongé, Karine Cerrada, « contrôle de gestion », 2e édition, édition Pearson, Paris, 2012, p. 170.

² Ibid, p. 170.

يحدد تحليل الانحرافات أيضًا نمطًا للإدارة عن طريق الاستثناء. في الواقع، لا مفر من التناقضات بين التوقعات والنتائج الفعلية. لمنع المشاكل الحقيقية من أن تكون مقنعة في كتلة عدد كبير من الانحرافات المحسوبة، من المهم تحديد الانحرافات الكبيرة التي تشهد على انزلاق حقيقي في أداء المنظمة. على أساس الحوار مع الموظفين التشغيليين، تدعم الرقابة الإدارية الإبلاغ عن التناقضات باستخدام نظام واضح يهدف الأخير إلى التركيز على انتباه المدير على الانحرافات الكبيرة فقط عن المشكلة التي تستحق رد فعل. تؤدي هذه الممارسة إلى نمط من الإدارة عن طريق الاستثناء حيث يتصرف المدير فقط على أساس الانحرافات الكبيرة الناتجة عن تحليل الانحرافات.

يمكن إجراء تحليل التباين على مستويات مختلفة من المسؤولية داخل المنظمة. يتم قياس الفرق وفقًا للصيغة التالية: حقيقي - قياسي.

يعتمد تفسير نتيجة هذه المعادلة على الفرق المقاس. في الواقع، يمكن قياس نوعين من الفروق: تباين الأرباح - الذي يكون مناسبًا إذا كان إيجابيًا، وغير مواتٍ إذا كان سالبًا - وتباين التكلفة - وهو غير ملائم إذا كان إيجابيًا، ومناسبًا إذا كان سالبًا.¹

2.3 أسعار التحويل الداخلي

يحدث تسعير التحويل الداخلي الذي يُطلق عليه أحيانًا أيضًا تسعير النقل، عندما يتبادل كيانان (إدارات، وأقسام، وشركات تابعة، وما إلى ذلك) من نفس المنظمة السلع أو الخدمات ويكون أحدهما على الأقل مسؤولة عن أدائها المالي، من خلال منظمة إلى مراكز المسؤولية. يتوافق التحويل الداخلي مع القيمة النقدية للموارد المعبأة لأداء خدمة محولة داخليًا. وبالتالي، فإنه يجعل من الممكن ترجمة العلاقة الداخلية بين الزبون والمورد بطريقة نقدية والتي لا تؤخذ بعين الاعتبار من خلال المحاسبة المالية للشركة (أو من خلال الحسابات الموحدة في حالة المجموعة).

في مراقبة التسيير، يمكن أن يخدم استخدام تسعير التحويل الداخلي واحدًا أو أكثر من الأغراض الثلاثة التالية:

- نشر الخيارات الإستراتيجية للشركة أو المجموعة على مستوى التكامل الرأسي أو على العكس من ذلك المنافسة الحرة مع الموردين أو الزبائن الخارجيين؛
- تقييم عادل للأداء المالي لمركزي المسؤولية المعنيين، من أجل تشجيعهما على تحسين إدارتهما؛
- جعل كيان الزبون على دراية بتكلفة الخدمات الداخلية التي يستخدمها أو يتكدها، بحيث يدمج بشكل أفضل المصالح المالية للشركة ككل في قراراتها.

بالإضافة إلى ذلك، في المجموعات الدولية، يمكن استخدام سعر التحويل الداخلي لأغراض تحسين الضرائب. ومع ذلك، فإن سبب الاستخدام هذا غير متوافق تمامًا مع استخدامها في عملية السيطرة الإدارية على الشركات التابعة، أي لتوجيه قرارات مديريها.²

1.2.3 مراكز المسؤولية

يمكن القول إن مراكز المسؤولية التي لها إجراء (مرجح) فقط على العناصر الموجودة في جانب الخصم هي مراكز التكلفة، في حين أن تلك التي تكون نفوذها في الجانب الائتماني هي مراكز الإيرادات. مراكز الربح، من ناحية أخرى، السيطرة على كل من عناصر التكلفة والدوران، من حيث المبدأ بيان الدخل بأكمله، وهدفهم هو قبل كل شيء الهامش، والنتيجة، والنتيجة النهائية. مع هذا النوع من مركز المسؤولية يظهر مفهوم التفويض حقًا، لأن الشخص المسؤول حر في

¹ Yves De Rongé, Karine Cerrada, « contrôle de gestion », 2e édition, édition Pearson, Paris, 2012, P. 171.

² Nicolas Berland, Yves De Rongé, « contrôle de gestion perspectives stratégiques et managériales », édition Pearson, France, 2011, P. 343.

إدارة طريقة "تكوين هامشه". أخيراً، السيطرة الإضافية على الأصول، وبالتالي التأثير، ولو جزئياً جداً، على الميزانية العمومية، بحيث يحول مركز الربح إلى مركز استثمار.

من الضروري، بالنسبة لمركز المسؤولية، أن يكون مركزاً للربح مسبقاً حتى يتمكن من الادعاء بأنه مركز استثمار. إن التحكم في الأصول (بشكل عام المخزونات، والاستثمارات في الأصول الثابتة أو حتى الذمم المدينة التجارية) أو حتى الخصوم (الذمم التجارية الدائنة) لا يكفي لتكون مركزاً للاستثمار. تمت صياغة الهدف من هذا بالفعل على أنه (الربح على الأصول الثابتة) الذي يستحث فكرة ربحية رأس المال المستثمر للمساهمين: إنه يفترض مسبقاً السيطرة على الربح. الرئيس التنفيذي أو المدير العام للشركة، في نهاية المطاف وبامتياز، هو المسؤول عن مركز الاستثمار الذي هو جمعية. حتى أنه بشكل عام هو الوحيد الذي يتحكم في الميزانية العمومية بأكملها، بما في ذلك جزء "الموارد" في جانب المتطلبات. ومن ناحية أخرى، يمكن التأكيد على أن خدمات الإدارة العامة، مولدين للتكاليف الثابتة بشكل أساسي، يمثلون مركز تكلفة (يمكن تأهيله لاحقاً كمركز تكلفة تقديري).

هناك أربعة أنواع من مراكز المسؤولية وهي كما يلي:

- مراكز التكلفة:
- ✓ مراكز تكلفة الإنتاج؛
- ✓ مراكز التكلفة التقديرية.
- مراكز الإيرادات؛
- مراكز الربح؛
- مراكز الاستثمار.¹

3.3 أنظمة قياس الأداء

هناك نوعان من أنظمة قياس الأداء وهما كالتالي:

1.3.3 أنظمة قياس الأداء المالي

تتطلب إدارة أداء الأعمال من خلال الرقابة الإدارية أولاً قياس الأداء المالي. يستخدم هذا لتقييم النجاح الاستراتيجي ويقدم إرشادات حول الإجراءات التي يجب اتخاذها. تعريفه ليس بديهياً. على الرغم من هذه الصعوبات المفاهيمية، يجب على مديري الشركة تفعيل الأداء واقتراح طرق الحساب، في شكل المؤشرات التي سيتم استخدامها لتغذية لوحات المعلومات ولإعداد التقارير.

1.1.3.3 قياس الأداء المالي بالنتائج المحاسبية

تحسب الشركات احتياجاتها الداخلية للنتائج المحاسبية التي تشير إلى مستوى ربحها. هذه المؤشرات تشبه إلى حد كبير تلك المستخدمة في المحاسبة المالية لإعداد التقارير السنوية. السيطرة على الإدارة، بحيث تؤثر المعايير الخارجية بشكل أقل من المحاسبة المالية على سبيل المثال، يتم الاحتفاظ بالتعاريف للمفاهيم المختلفة المستخدمة. وبالتالي يمكن للمديرين مراعاة خصوصيات شركاتهم وصقل قراراتهم وفقاً لها من أهدافهم. يقومون بإجراء العديد من عمليات إعادة الصياغة لقياس أدائهم بشكل أفضل.

¹ Hélène Löning, Véronique Malleret, Jérôme Méric, Yvon Pesqueux Ève Chiapello, Daniel Michel, Andreu Solé, « le contrôle de gestion organisations, outils et pratiques », 3e édition, Paris, 2008, P. 18 et 19.

وأشهر هذه المجاميع هو صافي النتيجة مباشرة من الحسابات. لكن المؤشرات الأخرى تعطي صورة أفضل أو مختلفة للأداء المالي. لأن معرفة كيفية حسابها وفهمها يمثل تحديًا لمراقبي التسيير. هذه المؤشرات هي لغة حقيقية يجب تعلم مفرداتها ومن ثم إعادة معالجتها لتجنب الاصطلاحات التي تعكس أحيانًا بشكل سيء واقع الشركة.¹

2.1.3.3 معدل العائد أو العائد على الاستثمار (return on investissements) ROI

في شكله العام، يتم تقديم عائد الاستثمار كمعدل عائد، معبرًا عنه كنسبة مئوية:

عائد الاستثمار: الربح / صافي الأصول

هذا المؤشر له أهمية مركزية في الرقابة الإدارية حيث تم تطويره وتنفيذه في شركة جنرال موتورز في العشرينيات وأصبح تدريجيًا أحد المؤشرات المركزية لقياس الأداء المالي. كما هو الحال بالنسبة للنتيجة المحاسبية، هناك تعبيرات متعددة لهذا المؤشر في الشركات. دعونا نذكر، على سبيل المثال، ROCE (العائد على رأس المال المستخدم) أو (الربحية على رأس المال المستخدم). في ظل الصيغ المختلفة، يظل المبدأ كما هو أي نتيجة مقسومة على الأصول. مثلما توجد طرق متعددة لحساب الربح، هناك طرق متعددة لحساب عائد الاستثمار.²

3.1.3.3 خلق القيمة

الأرقام المحاسبية والعائد على الاستثمار ضعيفة ولكنها مؤشرات أساسية للأداء المالي للشركة، كما أظهرت التطورات السابقة. يمكن للمديرين التلاعب بسهولة بمجموعتي المؤشرات والغش، أو يفتقرون إلى اليقظة فيما يتعلق بالبيانات المعالجة. فضيحة إنرون التي حدثت قبل بضع سنوات هي مثال جيد: تلاعب المديرين بالمعلومات لرسم صورة أفضل للربحية مما كانت عليه في الواقع.

وهكذا، ظهرت مؤشرات جديدة في نهاية الثمانينيات، وكانت الفكرة بالنسبة للمحرضين على هذه المقاييس الجديدة، تقديم أدوات أبسط، وأقل قابلية للتلاعب، وأكثر انسجامًا مع توقعات مقدمي رأس المال، ولا سيما المستثمرين. المساهمين، وتعكس بشكل أفضل لخلق القيمة.

القيمة الاقتصادية المضافة التي اقترحتها شركة Stern and Stewart، (عائد التدفقات النقدية على الاستثمار CFROI)، والتي ندين بها لشركة Hot value Associés و Braxton Associés، أو حتى (إجمالي عائد المساهمين TSR)، المحدد بواسطة مجموعة بوسطن الاستشارية هي مؤشرات لتكوين الثروات تعتمد جميعها بشكل أو بآخر على نفس الأفكار، ولكنها تعمل بطرق مختلفة لأسباب عملية، تقوم فقط بتطوير القيمة الاقتصادية المضافة، ويعبر عن القيمة الاقتصادية المضافة بالعلاقة التالية:

$$EVA = NOPAT - k * CE$$

بحيث:

- NOPAT (صافي أرباح التشغيل بعد الضرائب) هو الربح التشغيلي بعد الضرائب، وهذا يعني أحد متغيرات الربح "المحاسبي".
- K هو متوسط التكلفة المرجح لرأس المال.
- CE هو رأس المال المستخدم، ولا سيما رأس المال الممول من المساهمين والبنوك.

¹ Nicolas Berland, Yves De Rongé, « contrôle de gestion perspectives stratégiques et managériales », France, 2011, P. 367.

² Ibid. P. 374.

إذا حققت الشركة نتيجة تغطي الأجر المتوقع من قبل المساهمين برأس المال، فإن قيمة الاقتصادية المضافة تكون إيجابية وتخلق الشركة قيمة. خلاف ذلك، هذه القيمة سلبية والشركة تدمر القيمة. بحيث من الممكن تمامًا الحصول على نتائج إيجابية ولكن تدمر القيمة لأن صافي أرباح التشغيل بعد الضرائب لا يكفي لتغطية توقعات لمقدمي رأس المال. من وجهة النظر هذه، تعد القيمة الاقتصادية المضافة مؤشرًا يسهل قراءته مقارنة بالمؤشرات السابقة.¹

2.3.3 أنظمة قياس الأداء غير المالي

لكي تتم إدارتها، يجب تقسيم الأداء المالي، وهو أمر ممكن بفضل الميزانية. هذا الاختلاف المالي في الأساس في الوقت نفسه، حيث غالبًا ما يكون من الضروري إجراء تحليل غير مالي للأداء. عن طريق لوحات المعلومات الإستراتيجية والتشغيلية التي تضمن هذا التطبيق.

1.2.3.3 تعريف التنفيذ

كما يشير كابلان ونورتون، لا تكمن الصعوبة الأكبر للشركات في تحديد الإستراتيجية بقدر ما تكمن في إدارة تنفيذها وتنفيذها علاوة على ذلك، فإن الاستراتيجية التي نفذت نتائج اللقاء بين ما هو متعمد وما هو ناشئ. النقطة هي بلا شك قسرية بعض الشيء، لكن تبقى الحقيقة أنه بين الفكرة الجيدة والفوائد التي يمكن أن تجنيها الشركة منها، مشكلة التأسيس الناشئة يعد تنفيذ الاستراتيجية حيث تعتبر ممارسة صعبة لأنها جماعية وتشارك فيها جميع أعضاء المنظمة. ويمكن أن تفشل أفضل استراتيجية لأن المديرين في الميدان لم يفهموها واتخذوا خيارات تتعارض مع خيارات الأعضاء الآخرين في المنظمة، في الستينيات من القرن الماضي اتضح أن المنظمات ليس لها أهداف، بل الأفراد الذين يؤلفونها هم من يفعلون ذلك. وتعد وظيفة المدير بعد ذلك هي إقامة التناسق بين الطموحات المختلفة بشكل عام، حيث يمكننا القول إن انحراف الاستراتيجية في جعل الإجراءات المختلفة للشركة متماسكة.²

2.2.3.3 تباين عائد الاستثمار (ROI)

يمكن تقسيم عائد الاستثمار إلى معدل هامش ومعدل دوران الأصول - وبالتالي إظهار نتيجة الإجراءات التجارية والصناعية على الأداء - ثم بعد ذلك، في شكل مؤشرات غير مالية، وحتى عمليات أقرب.³

3.2.3.3 مؤشرات الأداء التشغيلي غير المالية

يتم قياس الأداء وتحليله باستخدام المؤشرات غير المالية. هذه متنوعة ولها خصائص حسابية تعتمد على طبيعتها، بعد نظرة عامة عالمية، ننظر عن كثب في نوعين من المؤشرات: تلك المتعلقة برضا الزبائن والمتغيرات المتعلقة بالموارد البشرية.⁴

4.3 تقارير الأداء باستخدام لوحات القيادة

لوحة القيادة هي إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير، تلعب دورًا مهمًا في أنظمة قيادة المؤسسات وذلك بتسهيل عملية العبور إلى المعلوماتية، أي التحكم في معلومات المؤسسة وتسييرها، ويتم ذلك عن طريق تحليل المعطيات والمعلومات من أجل اتخاذ قرارات ذات دقة عالية في وقت قياسي.

لقد ظهرت عبارة لوحة القيادة عام 1930 على شكل متابعة النسب والبيانات الضرورية التي تسمح للمسير أو القائد بمتابعة تسيير المؤسسة نحو الأهداف المسطرة، وذلك عن طريق المقارنة بين النسب المحصل عليها والنسب المعيارية

¹ Nicolas Berland, Yves De Rongé, « contrôle de gestion perspectives stratégiques et managériales », édition Pearson, France, 2011, P. 379 et 380.

² Ibid, P. 255.

³ Ibid, P. 389.

⁴ Ibid, P. 394.

ليطور هذا المصطلح بالولايات المتحدة الأمريكية عام 1948 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 التعريفات المقدمة لهذه الأداة لها معنى واحد.

1.4.3 لوحة القيادة

لوحة القيادة عبارة عن مجموعة من مؤشرات الإدارة، يتم بناؤها بشكل دوري، للمدير، من أجل توجيه قراراته وإجراءاته من أجل تحقيق أهداف الأداء.

1.1.4.3 تعريفات لوحة القيادة

لقد عرف Guedj Norbert لوحة القيادة بأنها "مجموعة من المؤشرات الإعلامية التي تسمح بالحصول على نظرة شاملة للمجموعة كلها والتي تكشف الاختلافات الحاصلة، والتي تسمح كذلك باتخاذ القرارات التوجيهية في التسيير وهذا لبلوغ الأهداف المسطرة ضمن استراتيجية المنظمة".¹

لقد عرف Gervais Michel بأن لوحة القيادة "تطابق نظام معلومات يسمح في أقرب وقت ممكن بمعرفة المعلومات الضرورية لمراقبة مسيرة المؤسسة في مدة قصيرة وتسهل لهذه الأخيرة ممارسة المسؤوليات".²

تسمح لوحة القيادة:

- ✓ أداة مراقبة التسيير من خلال إبراز الأداء الفعلي والمحتمل والأعطال؛
- ✓ هي وسيلة اتصال بين المديرين؛
- ✓ يعزز عملية صنع القرار، بعد تحليل القيم البارزة، وتنفيذ الإجراءات التصحيحية؛
- ✓ تهتم بالسير الحسن وذلك باستغلال مفاتيح التسيير؛
- ✓ يمكن أن تكون أداة مراقبة لاكتشاف الفرص والمخاطر الجديدة؛
- ✓ كل مسؤول له لوحة قيادة خاصة به.

ومن خلال التعاريف يمكن تقديم تعريف شامل للوحة القيادة بأنها أداة تسمح بجمع المعلومات على مختلف المستويات والتي تمكن المسؤولين باتخاذ القرارات اللازمة وفي الوقت المناسب، وبالتالي فهي عرض لأهم المؤشرات التي يحتاجها المسؤول والتي تسمح بإظهار الانحرافات الناتجة عن سوء التسيير، كما تعتبر أيضا أداة تنبؤ تسمح بتقدير التطورات المتوقعة لاقتناص الفرص وتخفيض نسبة الخطر، وهي تمثيل مبسط وملخص لأهم المؤشرات والمعلومات التي يحتاجها المسؤول من أجل التحكم الجيد في سير العمليات.

2.1.4.3 أنواع لوحات القيادة

تتنوع لوحة القيادة المتواجدة بالمؤسسة وعموما نجد الأشكال التالية³:

لوحة القيادة المالية (الكلاسيكية): تعتبر خلاصة رقمية لنشاطات المؤسسة حيث تبين الارتباط بين مختلف المصالح ومدى مساهمتهم في المردودية الشاملة أو تشكل لوحة القيادة المالية سلاح في يد الإدارة العامة لمراقبة كل العمليات التسييرية واكتشاف التغيرات ودراسة أسبابها واتخاذ مختلف الإجراءات، وهي عبارة عن جداول أو منحنيات كأدوات المراقبة أو التسيير من خلال النتائج.

¹ Norbert Guedj, Le contrôle de gestion, Ed d'organisation, 1995, p285.

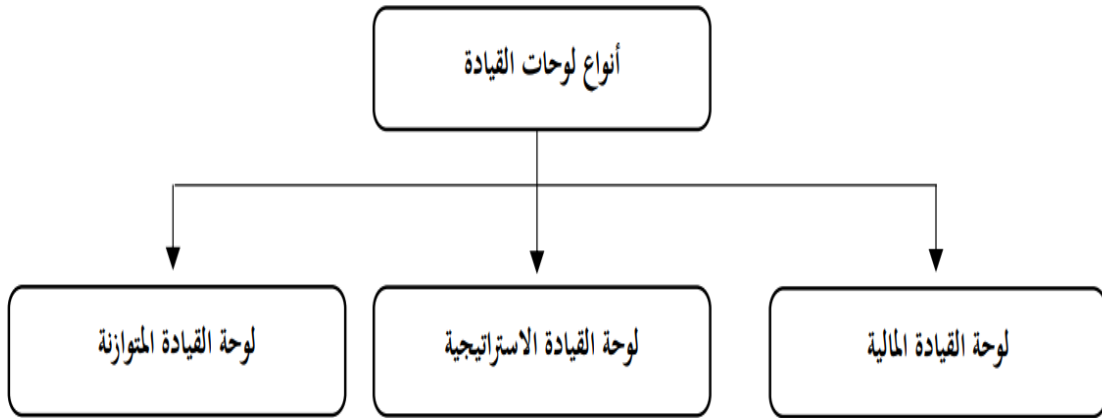
² Michel Gervais, contrôle de gestion, Ed économique, 1997, p593.

³ C. Mendoza, Tableaux de bord et balanced scorecards, Edition groupe revue fiduciaire, 2005, Paris, p28.

لوحة القيادة الاستراتيجية: هي عبارة عن نظام هادف من المؤشرات التي تسمح بمتابعة تطور الاستراتيجية واتخاذ توجهات خاصة بذلك، تعمل على دمج واختيار مؤشرات ذات طابع كمي ونوعي ومالي، تعكس من قبل المؤسسة في شكل مفصل بما فيه الكفاية مع بساطته لكي يسمح بالقيادة الحقيقية لمختلف الهيئات.

لوحة القيادة المتوازنة (المستقبلية): تعرف على انها مجموعة المقاييس المالية وغير المالية تقدم للإدارة العليا صورة واضحة وشاملة وسريعة لأداء المؤسسة. تضم لوحة القيادة المستقبلية ثمانية عناصر أساسية: (الرؤية المستقبلية، الاستراتيجية، المنظور، الأهداف، المؤشرات، المستهدفات، ارتباطات السبب والنتيجة). والشكل الموالي يلخص أنواع لوحات القيادة:

الشكل رقم 3: أنواع لوحة القيادة.



المصدر: C. Mendoza, Tableaux de bord et balanced scorecards, 2005, Paris, p28

3.1.4.3 مكونات لوحة القيادة

تتمثل عناصر لوحة القيادة فيما يلي¹:

النسب: هي عبارة عن علاقة بين مجموعتين أو عنصرين ماليين أو تعبر عن حقيقة وتكون بسيطة وسهلة الاستيعاب.

الجدول: هي عبارة عن ترتيب المعلومات على شكل أعمدة وصفوف ومنحنيات تسمح بمقارنة المعلومات المختلفة سواء كانت مقارنة بالتقديرات والنتائج المحققة وبالتالي استخلاص الفروقات أو مقارنة بين سلاسل زمنية بين نسب مختلفة. وتعتبر الأداة الأكثر استعمالاً في لوحة القيادة وغالباً ما تكون مصدر كل الأدوات البيانية والهندسية، إلا أن الجداول غالباً ما تكون معقدة ويصعب على مستعملها استيعابها وفهمها بسرعة لاتخاذ القرارات المناسبة في أسرع وقت.

التمثيلات البيانية: هي عبارة عن أشكال هندسية معبرة لبعض النسب أو الجداول، وهي الأداة الأكثر سهولة للاستيعاب، والأكثر تعبيراً عن حالة المؤسسة، إلا أن هذه التمثيلات البيانية تكلف وقتاً طويلاً لإعدادها والشئ الذي لا يتناسب مع ضرورة تقديم البيانات لاتخاذ الإجراءات التصحيحية في أقرب وقت، وتتمثل التمثيلات البيانية في: المنحنيات، المدرجات التكرارية، الدوائر النسبية.

¹ <https://www.dafatiri.com> 20/04/2022, 23h30.

2.4.3 إعداد التقارير

إعداد التقارير عبارة عن مجموعة من مؤشرات النتائج، تم إنشاؤها بأثر رجعي، على أساس دوري، من أجل إعلام التسلسل الهرمي لأداء الوحدة.

في سياق الإدارة اللامركزية، يتيح إعداد التقارير إمكانية التحقق من أن مراكز المسؤولية تحترم التزاماتها التعاقدية.¹ من خلال ما تطرقنا إليه نستطيع أن نقول بأن لوحة القيادة هي أداة إدارة تقدم المعلومات الإدارية لمستعملها بينما يعتبر إعداد التقارير أداة مراقبة داخل المؤسسة.

5.3 المحاسبة التحليلية

تعد المحاسبة التحليلية من أهم الأدوات التي يعتمد عليها مراقب التسيير في القيام بمهامه، فهي تعتبر المصدر الأول للمعلومات سواء التقديرية من خلال المعايير الكمية، الزمنية والسعرية الناتجة خاصة عن طريق التكاليف المعيارية او معلومات عن النشاط الفعلي.

1.5.3 أداة لتسيير

- توفر المحاسبة التحليلية جميع العناصر التي من المحتمل أن تساعد في صنع القرار؛
 - تعد معرفة التكاليف الداخلية أمراً ضرورياً لرجل الأعمال لحل مشاكله في الاختيار وتوجيه المنتجات المصنعة و / أو المبيعة؛
 - تشكل المعرفة المتقنة بالتكاليف الملاحظة أساس توقعات إدارة الشركة؛
 - تعمل محاسبة التنبؤ، والتي تسمى أيضاً إدارة الميزانية، على توسيع المحاسبة التحليلية بشكل طبيعي؛
 - تكشف مقارنة التكاليف المخططة مع التكاليف الفعلية عن وجود تناقضات يفضل عن طريق تحليلها لسيطرة الإدارية على الشركة.²
- تسمح أدوات مراقبة التسيير بحساب النسب وتحليل أداء الشركة (فعاليتها وكفاءتها) مما يجعل اتخاذ القرار أسهل، وهذه الأداة الأخيرة المذكورة وهي المحاسبة التحليلية ستكون موضوع الفصل الثاني وسنتطرق لها بكل تفصيل.

¹ Brigitte Doriath, « contrôle de gestion en 20 fiches », 5e édition, édition Dunod, Paris, 2008, P. 143.

² Oscar Assoumou Menye, « comptabilité analytique d'exploitation », édition Harmattan, Paris, 2013, P. 17.

خلاصة الفصل الأول

تناولنا خلال الفصل الأول نشأة ومفهوم وخصائص مراقبة التسيير مبدئياً في مبحثها الأول، ثم تناولنا في المبحث الثاني كل من أهداف وأهمية مراقبة التسيير، بالإضافة إلى مراقب التسيير والدور الذي يلعبه داخل المؤسسة، بعدها تطرقنا إلى الفرق بين المراقبة الداخلية والتدقيق الداخلي، واختتمنا الفصل بالمبحث الذي تناول أدوات مراقبة التسيير المختلفة ونظام مراقبة التسيير هو نظام موجود في كل المؤسسات تقريباً، وهو يتكون من مجموعة من الأدوات التي تهدف إلى جمع ونشر المعلومات اللازمة للسيطرة.

من خلال ما سبق يمكن استخلاص أن مراقبة التسيير هي عمليات واجراءات القصد منها التحكم في التسيير والتأثير على سلوك الأفراد من أجل تحقيق الأهداف المستخلصة لإستراتيجية المؤسسة وذلك بإيجاد الطبيعة المثلى للتوفيق بين موارد المؤسسة المالية والبشرية والأهداف المسطرة وذلك لضمان الملائمة وكذا التمكن من بلوغ الأهداف المسطرة لتحقيق الفعالية واستخدام موارد أقل مما حدد لتحقيق الكفاءة. ولهذا يعمل مراقب التسيير على ايجاد علاقة دائمة بين ثلاثة عناصر للأداء هي: الأهداف المنتظرة، الموارد المتاحة، والنتائج المحققة، ومن ثم تحقيق المعايير التي تركز عليها مراقبة التسيير.

الفصل الثاني: المحاسبة التحليلية

مقدمة الفصل الثاني

ظهرت المحاسبة التحليلية بعد التطورات الاقتصادية التي شهدها العالم، وهذه الأخيرة لا تخلو من الأهمية، فهي تحتل مكانة مهمة للغاية داخل الشركات. هدفها الرئيسي هو تحليل ومراقبة وحساب التكاليف المختلفة من أجل التمكن من اتخاذ الخيارات الصحيحة، والمؤسسات الاقتصادية دائماً تسعى إلى تحقيق القدر الأكبر من الربح ولكن ذلك لا يتم إلا عن الطريق الأنجح لذلك، والتي لا تكتمل إلا من خلال تخفيض التكاليف إلى أدنى حد ولا يتم هذا التخفيض إلا بالتوصل إلى حسابها بطرق مبنية على أسس علمية تحدد عن طريقها كيفية الوصول إلى سعر التكلفة للمنتوج وفقاً لأهداف المؤسسة. وتشمل المحاسبة التحليلية على مختلف الطرق المستعملة في المراقبة وحساب التكاليف لذلك تسمى بمحاسبة التكاليف.

لكي يكون النظام المحاسبي التحليلي ناجحاً، يجب أن يقوم به شخص مؤهل ولديه القدرة على التحليل نظراً لصعوبات هذا النظام. في هذا الفصل الثاني بدأنا بتقديم المحاسبة التحليلية ومظهرها وتطوراتها في الوقت وأهدافه وقد خصصنا قسماً من هذا الفصل لحساب ومعالجة سعر التكلفة.

المبحث الأول: مدخل للمحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة العامة أحد التقنيات المستعملة في المؤسسة كونها تقوم بتقديم صورة شاملة للنتائج المحققة مع التفريق بين السلع والأعباء الأخرى حسب نوعيتها لكن رغم أهميتها فالمعلومات المحتوات فيها ليست كافية لتحليل النشاط مما أدى بظهور نقص دفع بالمسيرين بالبحث عن وسيلة أو تقنية أخرى توضح الاستغلال الأمثل فجاءت المحاسبة التحليلية لتدارك هذا النقص باعتبارها أداة فعالة في تفسير النشاط وعناصره خصوصا وأن التسيير الاقتصادي والمالي يفرض على المؤسسة دراسة محيطها الاقتصادي ومعرفة التقدم التكنولوجي لأنه يترتب على هذا التطور أهداف وعلاقات جديدة للمحاسبة التحليلية تجعل لها ميزة تختلف عن المحاسبات الأخرى.

1.1 نبذة عن نشأة وتطور المحاسبة التحليلية

رغم التطور الكبير الذي عرفته المحاسبة (العامة المحاسبة المالية) وذلك بالانتقال من نظام القيد البسيط إلى نظام القيد المزدوج الذي ظهر في إيطاليا على يد الراهب الإيطالي "Pacioli Loca" سنة 1494، إلا أن المحاسبة التحليلية قد نشأة متأخرة عن المحاسبة العامة، بحيث يمكننا أن نقول بأن المحاسبة التحليلية قد ظهرت بظهور الثورة الصناعية واحتياجات أصحاب الصناعات إلى معرفة تكلفة إنتاجهم الصناعي، فقد كتب أحد أشهر الكتاب في ميدان التكاليف في إنجلترا سنة 1899م "EG. Smith" عن مدى منفعة معرفة تكلفة الشيء الذي يتم إنتاجه.¹

وفي منتصف القرن الثامن عشر وإلى غاية أواخر القرن التاسع عشر كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير في السوق هي المرشد للقرارات الاقتصادية ونظام المحاسبة العامة هو المنتج الذي يسجل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة ضمن التسجيلات المحاسبية ثم بعد ذلك أصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة مع كبر حجمها في السوق خاصة بعد الأزمة الاقتصادية سنة 1929م وقد تترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج²، وهذا كله أدى إلى ظهور المحاسبة التحليلية وتطورها، وقد تطورت في أمريكا بمعدل أسرع من تطورهما في أوروبا لأن معدل النمو الصناعي في الأولى كان أسرع منه في الثانية، كما تجدر الإشارة إلى أن أول كتاب صدر حول المبادئ الأولية لتحليل التكاليف كان عام 1878 في بريطانيا للمؤلف "Hamigton Robert".³

لقد كان للحرب العالمية الأولى والأزمة الاقتصادية الكبرى حتى سنة 1933م الأثر العميق في تطور المحاسبة التحليلية لدرجة أصبحت تمثل هذه الفترة مرحلة مستقلة من مراحل تطور هذا النوع من المحاسبة، اتسمت بالتعاون المستمر بين رجال العلم والعمل، وبعد الحرب العالمية الثانية ومع تقدم الصناعة واشتداد المنافسة بين المنتجين، ظهرت تحديات عديدة أمام المؤسسة تتمثل بالخصوص في تخفيض التكاليف كأداة لضمان البقاء وهذا ما أعطي أهمية أكبر للمحاسبة التحليلية داخل المؤسسة.⁴

وفي الفترة الممتدة من (1950م/1960م) قام المحاسبون بدراسة بعض القرارات الإدارية التي تستخدم بيانات التكاليف مثل قرارات التسعير حيث تم إنشاء عدة نماذج محاسبية للعديد من هذه القرارات لتحديد التكاليف والإيرادات

¹ عبد الحي مرعي وعبد الله عبد العظيم هلال، أساسيات محاسبة التكاليف (دراسة شاملة)، دار المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2008، ص8.

² بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 1998، ص28.

³ محمد عطية مطر وآخرون، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، دار حنين للنشر والتوزيع، الأردن، 1996، ص31.

⁴ بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر، 2004، ص8.

المناسبة التي يتوقع حدوثها عند اتخاذ تلك القرارات، وهذا أدى إلى توسيع نطاق اهتمام محاسبة التكاليف من تحديد تكلفة الإنتاج إلى خدمة القرارات الإدارية، مما دفع البعض إلى أن يطلق على المحاسبة التحليلية اسم "المحاسبة الإدارية"¹. ومع زيادة التطور والتشابك في العملية الإنتاجية ظهرت الأنظمة الحديثة للمحاسبة التحليلية مكملة للأنظمة التقليدية، وذلك من خلال الدراسة التي قام بها الباحثون حول استخدام النظام الجديد المسمى "نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)"، وهذه الدراسة ترجع إلى التجارب في استعمال هذه الطريقة منذ بداية الستينات وبالضبط سنة 1963م، إلى أن وصلت إلى دراسة "Cooper and Caplan" سنة 1987م، وتفتح التطورات الحديثة في المحاسبة التحليلية أفقا جديدة أمام المحاسبين لخدمة الإدارة في بيئة التصنيع الحديثة، وذلك باستخدامها لأساليب التحليل العلمي والأساليب الإحصائية والرياضية الحديثة، علاوة على استخدام العديد من أدوات تكنولوجيا المعلومات المعتمدة على استخدام الحاسبات الآلية والبرامج الجاهزة.²

ونظرا لأهمية المحاسبة التحليلية المتزايدة في عصرنا الراهن فقد شمل تطبيقها كافة القطاعات الاقتصادية (الإنتاجية، التجارية، الخدمية والمالية)، فقد ساهمت العديد من الجمعيات والمنظمات المهنية والحكومية بدرجات متفاوتة في تطوير المحاسبة التحليلية ومن أهم هذه المنظمات ما يلي:³

معهد المحاسبين الإداريين فقد ساهم هذا المعهد في تطوير الإجراءات والأساليب المتعلقة بالجانب التطبيقي لكل من المحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية، ويقوم المعهد بإصدار دورية يطلق عليها المحاسبة الإدارية، ويقوم بتنظيم برامج للتعليم المستمر تغطي موضوعات عديدة في المحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية؛

مجلس معايير المحاسبة التحليلية الذي تأسس سنة 1970م فقد ساهم هذا المجلس في وضع معايير تتضمن توحيد وترابط أسس ومبادئ المحاسبة التحليلية الواجب إتباعها في الولايات المتحدة الأمريكية، ولمعايير هذا المجلس أهمية قانونية وخاصة في التعاقدات الحكومية؛

جمعية المحاسبة الأمريكية التي كان لها دور كبير في تطوير مهنة المحاسبة التحليلية من خلال الموضوعات البحثية في نظرية المحاسبة والمحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية والضرائب وغيرها، وقد كان لهذه البحوث دورا كبيرا في تطوير المفاهيم والأسس والأساليب والإجراءات المتبعة في المحاسبة التحليلية.

2.1 تعريفات المحاسبة التحليلية

هناك عدة تعاريف يمكن الاستشهاد بها، حيث ان لكل باحث ولكل مفكر وجهة نظر وكيف يرى المحاسبة التحليلية لذلك وجدنا الاختلاف في تعاريف المفكرين والباحثين للمحاسبة التحليلية، وفيما يلي بعض التعاريف المقدمة في هذا الصدد:

التعريف الأول: "المحاسبة التحليلية هي تقنية توزيع وتخصيص المصاريف والمنتجات المتعلقة بالعمل اليومي للشركة، من أجل تحديد تكاليف الإنتاج وسعر التكلفة والنتائج التحليلية المختلفة".⁴

التعريف الثاني: "المحاسبة التحليلية هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها وتحميلها على الأقسام الإنتاجية، وتسمى أحيانا بالمحاسبة الصناعية، غالبا ما تستعمل في المجال الصناعي".⁵

¹ محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص16.

² أحمد محمد نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص5.

³ زينبات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص18.

⁴ Ali Sahraoui « comptabilité analytique cours et études de cas corrigés », édition Berti, 2004, Alger, P.5.

⁵ رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص1.

التعريف الثالث: "المحاسبة التحليلية تقنية معالجة للمعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة الى مصادر أخرى، وتحليلها من اجل الوصول الى نتائج يتخذ على ضوئها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وهي تسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما انها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ او مستوى الإدارة، وهي بهذا أداة ضرورية لتسيير المؤسسات".¹

التعريف الرابع: "محاسبة التكاليف تطبيق لمبادئ المحاسبة العامة في مجال التسجيل والتحليل وتفسير تكلفة المواد والأجور والمصاريف لكل من الوظائف المختلفة والقطاعات والأقسام والعمليات ووحدات الانتاج وخطوطها ومناطق البيع".²

التعريف الخامس: "تعرف المحاسبة التحليلية على أنها تقنية تحليل الأعباء والنواتج لمؤسسة ما".³ تعتبر المحاسبة التحليلية فرعا متخصصا من فروع المحاسبة العامة وتكمن مهمتها في تجميع وتحليل بيانات التكاليف، وتوزيع المصروفات من اجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات او الخدمات، وتقديم معلومات دقيقة لإدارة المؤسسة وتقوم بتسجيل كل العمليات الخاصة بنشاط المؤسسة وذلك من أجل:

- معرفة تكاليف ووظائف المؤسسة؛
- تحديد سعر تكلفة المنتجات والخدمات وكلفة مراحل الانتاج المختلفة؛
- معرفة نتيجة كل جدع من النشاط على حدى (نتيجة تحليلية)؛
- إمداد ادارة المؤسسة لأسس تقييم بعض عناصر الأصول؛
- تطوير بعض مراكز المؤسسة؛
- شرح النتائج وتحليلها وحساب تكاليف المنتجات والخدمات مع مقارنتها مع أسعار بيعها؛
- مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية وتحليل الفروق وإعداد الموازنات التقديرية.⁴

مما سبق يمكن القول ان المحاسبة التحليلية هي جزء متفرع من المحاسبة العامة جاءت مكملة لنواقص هذه الأخيرة، وهي نظام معلومات محاسبي داخلي يقوم بتحديد وقياس وتحليل التكاليف، اذن هي أداة تسيير تساعد في اتخاذ القرار باعتبارها عنصر مهم داخل المؤسسة حاليا.

المبحث الثاني: نظام المحاسبة التحليلية

غالبًا ما يتم الخلط بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية على الرغم من أنهما نظامان مختلفان تمامًا لذلك سنحاول التعرف على نظام المحاسبة التحليلية في هذا المبحث.

1.2 أهداف المحاسبة التحليلية

يعتبر نظام المحاسبة من أهم أنظمة المعلومات الكمية في جميع المنظمات تقريبا الغرض من هذا النظام هو توفير المعلومات للمساعدة في متابعة الأهداف العامة وهي كالتالي:⁵

- **ضبط ورقابة عناصر التكاليف:** إن استخدام المحاسبة التحليلية يساعد على وضع الإجراءات التنظيمية لضبط ورقابة تداول واستخدام المواد واللوازم ومتابعة نشاط العمال، وتحديد الأعباء غير المباشرة حسب مستويات

¹ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية، جامعة الجزائر، 1999، ص08.

² بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص10.

³ بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص8.

⁴ يعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص10.

⁵ فلاح سالم المطارنة غسان، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص17.

الطاقة الإنتاجية واستفادة كل منتج من الخدمات واللوازم المشتركة، ذلك يؤدي إلى الضغط على التكاليف عن طريق القضاء على التبذير والإسراف في المواد، متابعة وتنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العمال، والتحكم في الأعباء غير المباشرة، هذا يؤدي إلى زيادة الفعالية وقدرة المؤسسة على المنافسة، ويجدر بنا الإشارة إلى التوجه الحالي في تقنيات التسيير، لا يستوجب فقط ضبط ورقابة عناصر التكاليف من حيث حجم الأعباء فقط، بل تدخل متطلبات عناصر الجودة، نظام تسيير الجودة الشامل وهذا يشمل جودة المواد الأولية وأسعار شرائها، التعبئة، مهارة العاملين، استعمال الطرق والأساليب الحديثة في العمليات الإنتاجية، توفر أجهزة القياس وإجراءات الرقابة، طرق التسيير وتنظيم خدمات ما بعد البيع... الخ.

■ **تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها:** يعتبر هذا الهدف من الأهداف الأساسية والمهمة التي أدت إلى ظهور المحاسبة التحليلية ويمكن تجزئة هذا الهدف إلى النقاط التالية:

✓ تحديد كلفة الإنتاج واحتساب كلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالمواد الأولية والأجور والمصاريف الأخرى؛

✓ تحديد كلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل آخر المدة لأغراض إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية؛

✓ مساعدة الإدارة في تحديد الأسعار وفي رسم السياسات التسعيرية السليمة للمنتجات أو الخدمات المختلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها أو تقديمها.

■ **المساعدة على اتخاذ القرارات:** تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات المتنوعة وغير المجدولة، خاصة وأن الإدارة تواجه بعض المشاكل عند اتخاذ القرارات، ومن القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد في اتخاذها ما يلي:

✓ تحديد العلاقة بين التكلفة، الحجم، الربح؛

✓ اتخاذ قرار توقيف خط إنتاج معين أو الاستمرار به؛

✓ شراء أو انتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج؛

✓ إحلال آلة جديدة بدلا من القديمة؛

✓ التوسع في خط انتاج قائم بدلا من إنشاء خط جديد؛

✓ البيع للأسواق المحلية أو الخارجية.

تعتبر المشاكل السابقة الذكر بعضا من المشاكل التي تواجه الإدارة، والتي لا يمكن لها اتخاذ القرار بخصوصها دون الرجوع إلى البيانات التي توفرها المحاسبة التحليلية.

■ **توفير البيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط:** يقع على المحاسبة التحليلية عبئا كبيرا يتمثل في ضرورة إمداد الإدارة في المؤسسة بالبيانات والمعلومات التي ترشدها في مجال التخطيط سواء كان مجال التخطيط قصيرا أم طويلا، والمحاسبة التحليلية بما لديها من إمكانية على تحليل ومتابعة لعناصر التكاليف من وقت توفيرها حتى استخدامها في النشاط يمكنها الوفاء بهذا الواجب.

■ **إعداد تقديرات وتوقعات على مستوى التكاليف والنواتج وإعداد ميزانيات تقديرية:** من خلال هذا يمكن للمحاسبة التحليلية تحديد ما يلي:

✓ مراقبة التنفيذ وشرح الانحرافات؛

✓ الحصول على أساس نظام معلومات يسمح باتخاذ القرارات اللازمة لمواجهة الأوضاع السائدة ولتحضير سياسات ومشاريع مستقبلية.

- إعداد الكشوف المالية: تهدف المحاسبة التحليلية إلى جمع البيانات وتحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج لتحديد تكلفة السلع المصنعة والبضائع المباعة، وتستخدم بيانات التكاليف في إعطاء صورة صادقة عن وضعية المؤسسة.¹
- تقدير وسائل تبرير الأسعار: يتم ذلك بالاعتماد على تحليل تكاليف الإنتاج وتقديم هذه المبررات لمراقبي الأسعار التي تباع بها المؤسسة في حالة الزيادة في الأسعار للمنتجات والسلع التي توجد فيها إمكانية ذلك مثل: وجود حالات التحكم في سعر البيع كالاكتشافات والتطورات في السلع.²

بعد قيامنا بذكر أهم الأهداف للمحاسبة التحليلية سنتطرق لشرح بعض الأهداف بطريقة أخرى.

1.1.2 تحليل النتيجة الإجمالية للشركة

النتيجة في المؤسسة هي الفرق بين سعر البيع وسعر التكلفة، فعلى أساس سعر التكلفة يتحدد سعر البيع، وبالتالي فالمردودية تتحدد على أساس النتيجة المحققة من طرف المؤسسة. بدءاً من نفس التدفقات مثل المحاسبة المالية، تحلل المحاسبة التحليلية هذه التدفقات لتحديد كيفية مساهمة المنتجات أو الخدمات أو وحدات الأعمال المختلفة في تكوين النتيجة الإجمالية. تعتمد طبيعة ودرجة وتكرار هذه التحليلات على هيكل الشركة ونشاطها والاحتياجات المعلوماتية للمديرين لكل من إدارتهم التشغيلية (تحديد أسعار البيع والسياسة التجارية، مشاركة الموظفين في الأرباح، وما إلى ذلك) ولإدارتهم الاستراتيجية (تطور نطاق المنتجات، وما إلى ذلك).³

■ طبيعة الأعطال

يمكن حساب النتيجة لكل منتج (أو لكل خط إنتاج)، لكل منطقة، لكل مصنع، لكل مركز مسؤولية، العديد من هذه التصنيفات قد تكون مرجعية.

سوف نسمي "هدف الحساب" أي عنصر ناتج عن هذه الأعطال (على سبيل المثال: منتج معين تم تصنيعه في مصنع معين). يجب أن يلبي اختيار أهداف الحساب هذه الاحتياجات الحقيقية للمديرين؛ عن طريق التحليل الدقيق جداً بحيث لا يكون دائماً مناسباً:

- ✓ يزيد من عمل إدخال البيانات، حتى لو كانت الوسائل الحالية للمعالجة يمكن أن تقلل من هذا التأثير؛
- ✓ يزيد من التعسف في تخصيص رسوم معينة.

■ دورية الحسابات

المحاسبة المالية مطلوبة لحساب النتيجة مرة واحدة في السنة (سنة محاسبية). هذا التكرار بشكل عام طويل جداً بالنسبة للمحاسبة الإدارية. والأهم من ذلك أنه يجب على الشركات أن تكون أكثر تفاعلاً مع التغيرات في بيئتها.

¹ سليمة طبائبية، دروس في المحاسبة التحليلية، مطبوعة غير منشورة، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2015، ص13.

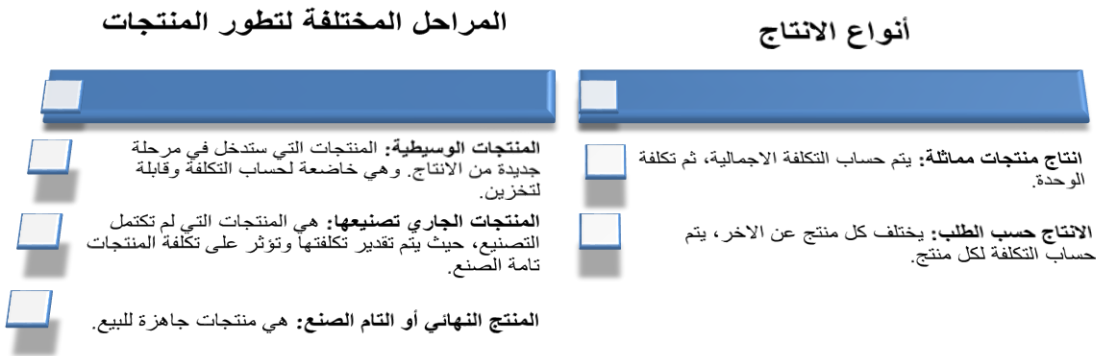
² ناصر دادي عدون وآخرون، دراسات الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2009، ص39.

³ Brigitte Doriath, Christian Goujet « CGO processus 7 comptabilité de gestion », 5e édition, édition Dunod, Paris, 2011, P. 8.

2.1.2 قياس تكلفة الإنتاج

تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من مواد ووقت وكذلك مدى استفادته من الخدمات واللوازم المشتركة، الخ... ساهمت في عملية الإنتاج لتحديد سعر البيع وتقييم المخزون السلعي.

تتعلق مختلف تكاليف الإنتاج فقط بالشركات التي تنفذ عمليات المعالجة لإنتاج السلع أو الخدمات أي الشركات الانتاجية. تتوافق مع مرحلة التصنيع لدورة التشغيل. بحيث يعتمد هيكلها على مدى تعقيد عملية التصنيع اعتمادًا على:¹
الشكل رقم 4: المراحل المختلفة لتطوير المنتج وأنواع الإنتاج.



المصدر: P. 63، (2018) «la comptabilité de gestion»، 19e édition, Béatrice et Francis Grandguillot

إن معرفة مختلف تكاليف الإنتاج الكاملة لفترة ما ودراسة تطورها بمرور الوقت تجعل من الممكن تقييم ظروف التشغيل الداخلية للشركة والمساعدة في اتخاذ القرارات المتعلقة بتنظيم الإنتاج.²

1.2.1.2 تقييم المخزون

يسمح تفصيل الأعباء حسب المنتج بحساب تكلفة هذه المنتجات. حيث يتم التعامل مع فئات التكاليف المختلفة بالتفصيل أدناه. وذلك من أجل الفهم الكامل لأهداف محاسبة التكاليف، إلى أن معرفة هذه التكاليف أمر ضروري لتقييم المخزون. من الواضح أن المشكلة حاسمة في الشركات الصناعية، حيث يمكن أن يكون تجميد رأس المال في قيمة مخزون المواد الخام والمنتجات النهائية كبيرًا. وتجدر الإشارة أيضًا إلى أنه تاريخيًا، كان النظام الذي يتم تدريسه حاليًا تحت اسم "محاسبة التكاليف" لا يزال يُطلق عليه "المحاسبة الصناعية" قبل بضعة عقود، وكان يهتم بالمهندسين أكثر من المحاسبين. في شركة صناعية، يجب تقييم المخزون النهائي من المواد الخام بتكلفة الشراء، بالإضافة إلى سعر الشراء، تكاليف التموين. وبالمثل، يجب تقييم المخزون النهائي للمنتجات النهائية بتكلفة الإنتاج، بالإضافة إلى تكلفة المواد المستخدمة، تكاليف التصنيع. أحد أغراض محاسبة التكاليف هو توفير طرق لحساب هذه التكاليف وتقييم المخزون.

¹ Béatrice et Francis Grandguillot « la comptabilité de gestion », 19e édition, éditions Lextenso, 2018, P. 63.

² Béatrice et Francis Grandguillot, Op-cit, P.63.

يمكن إبداء ملاحظة مهمة في هذه المرحلة توضح ما قيل أعلاه فيما يتعلق بالفصل المزعم بين محاسبة التكاليف والمحاسبة العامة. يتيح تقييم المخزون النهائي إمكانية حساب التغيرات في المخزونات خلال العام، وتؤخذ هذه التغيرات في الاعتبار عند إعداد البيانات المالية السنوية. بمعنى آخر، في حالة وجود اختلافات في المخزون، تحتاج المحاسبة العامة إلى المعلومات المقدمة من خلال المحاسبة التحليلية على مستوى المخزون. حيث لوحظ أنه لأسباب تربوية بحتة، فإن هذه المشكلة في كثير من الأحيان يتم تجاهلها في المحاسبة العامة. في تمارين المحاسبة العامة، غالباً ما تُعطى قيمة المخزون على أنها افتراض، لكن في الواقع قيمة الأسهم ليست معطاة، إنها ناتجة عن مجموعة من الحسابات المعقدة التي تتم بواسطة محاسبة التكاليف.

مشكلة مخزون المنتج ليست المشكلة الوحيدة التي توضح الترابط بين المحاسبتين. يمكن أن يعتمد إنشاء بعض المخصصات، فقط على معرفة بعض التكاليف التي توفرها محاسبة التكاليف. لا يمكن حساب شرط الضمان في قطاع الأجهزة، إلا من خلال تحليل تكاليف خدمة ما بعد البيع.¹

3.1.2 إنتاج المعلومات اللازمة لمراقبة التسيير

تلعب المحاسبة التحليلية دوراً مركزياً هاماً في عملية إدارة الشركة، على مستوى مرحلة "الرقابة" في هذه العملية. تعني إدارة كيان اقتصادي عن طريق تحقيق أفضل استخدام للموارد النادرة المتاحة لتحقيق أهداف هذا الكيان. في الشركة، غالباً ما يكون هدفها الربح، وإن لم يكن الهدف الوحيد، مميزاً. ولتحقيق هذه الأهداف يجب اتخاذ القرارات والتأكد من أن تنفيذ هذه القرارات يثمر النتائج المتوقعة والتي يمكن تمثيلها بالتسلسل التالي:

أهداف ----- قرارات ----- أعمال ----- نتائج

فالمحاسبة التحليلية تقدم الحلول الممكنة والبدائل الملائمة وذلك في المرحلة التي تجري فيها دراسة أهمية التكاليف في اتخاذ القرارات المالية والمستقبلية.

تعتمد الإدارة في اتخاذ القرارات على المحاسبة التحليلية فهي تقدم أفضل البدائل المتاحة لديها والتي تحقق أهداف المؤسسة ومن بين القرارات التي تساعد المحاسبة التحليلية في اتخاذها نجد:

- تحديد العلاقة بين التكلفة، الحجم، الربح؛
- اتخاذ القرار بتوقيف خط انتاجي معين أو الاستمرار في فيه؛
- شراء أو انتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج؛
- تغيير الآلات؛
- توسيع النشاط.²

2.2 وظائف، أهمية وحدود المحاسبة التحليلية

سننظر أولاً إلى مختلف وظائف المحاسبة التحليلية وهي كالتالي:

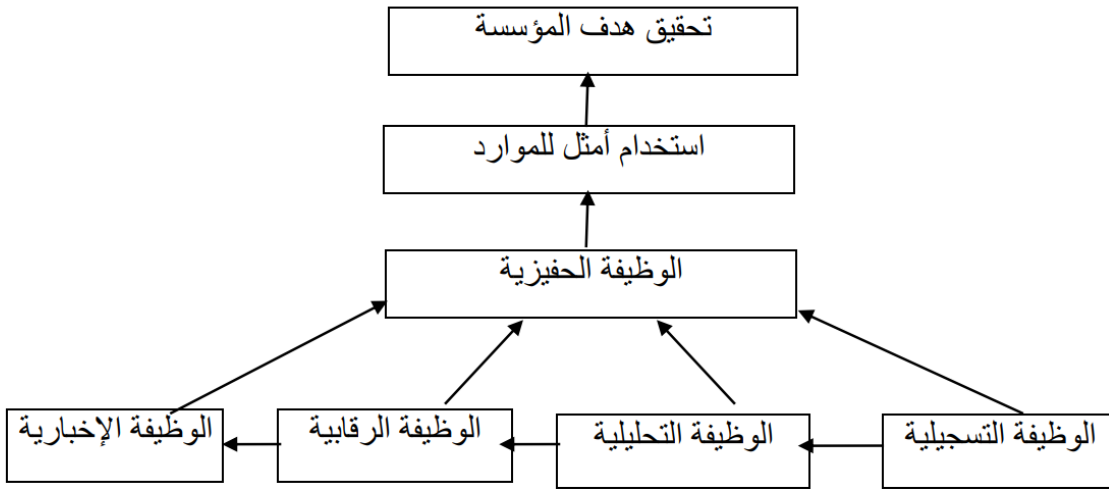
1.2.2 وظائف المحاسبة التحليلية

ترتكز المحاسبة على مجموعة من الوظائف حتى تقوم بأداء دورها الفعال على أكمل وجه في المؤسسة الاقتصادية، هذه الوظائف التي يجب تحقيقها تساعد على تحقيق أقصى ربح ممكن وضمان الاستمرارية في السوق وتتمثل فيما يلي:

¹ Didier Leclère, « L'essentiel de la comptabilité analytique analyser les couts pour bien décider », 4e édition, éditions d'organisation, Paris, (2008), P. 4 et 5.

² محمد شفيق حسين طيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص26.

- **الوظيفة التسجيلية:** تختلف حسب الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة في عملية التسجيل سواء كان أساس دمجها في السجلات المحاسبية ككل أو مسك سجلات مستقلة بالمحاسبة التحليلية.
 - **الوظيفة التحليلية:** تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربطه بمراكز التكلفة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.
 - **الوظيفة الرقابية:** وذلك من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة، لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أول من المعايير المحددة والعكس صحيح.
 - **الوظيفة التحفيزية:** تتحقق هذه الوظيفة بعد انجاز الوظائف السابقة وهي تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الانفاق، ونتيجة لذلك ستحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية بشكل كفاء وهذا يساعد إدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة.
 - **الوظيفة التفسيرية أو الإخبارية:** بعد تسجيل كل التكاليف وتحليلها يجب على المحاسب صياغة النتائج المتوصل إليها في شكل قوائم وتقارير توضح أمام الإدارة حتى تتمكن من اتخاذ القرارات!
- ويمكننا من خلال ما سبق أن نقوم بعرض الوظائف المنوطة بالمحاسبة التحليلية في الشكل الذي سيظهر فيما يلي:
- الشكل رقم 5: وظائف المحاسبة التحليلية.**



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، الأردن، 2006، ص24.

2.2.2 أهمية وحدود المحاسبة التحليلية

للمحاسبة التحليلية أهمية كبيرة داخل المؤسسة فهي عنصر فعال في معرفة التكاليف كما تساعد المؤسسة في تحديد سعر التكلفة، اذن هي عنصر مهم داخل المؤسسة حيث تساعد المسير على اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب أيضا، كما ان لها حدود تقيدها وهذا ما سنحاول التطرق اليه.

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص24-25.

1.2.2.2 أهمية المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية نظام معلومات يسمح لكل مسؤول في المؤسسة بمعرفة قيمة النفقات والأحداث والقدرة على تحليل نتائج قراراته أو التزاماته في إطار صياغته للتقديرات، ويعتمد هذا النظام على سرعة المعلومات التي يوفرها أكثر مما يعتمد على دقتها.

ويعد النظام المحاسبي من بين الوسائل التي يمكن إدارة المؤسسة من تجميع وتشغيل وتقرير البيانات الضرورية عن نتيجة الأعمال التي تمت بتوجيهها وبإشرافها ويشتمل النظام المحاسبي على مجموعة النماذج والسجلات، الإجراءات والوسائل المستخدمة في تسجيل وتلخيص وتقرير البيانات المالية المطلوبة بواسطة الإدارة لتحقيق الرقابة على الأنشطة ولتقديمها إلى الجهات الخارجية المهتمة بالمؤسسة.

كما يعتبر النظام مجموعة من الترتيبات تساعد على تحقيق الأهداف، وهي عبارة عن الوسائل العلمية التي تساعد على تنسيق العمالة وتدقيق الخدمات وتوفير الآلات وتنظيم الأنشطة المختلفة في المشروع لتحقيق الأهداف المرجوة، ويمكن تعريف المحاسبة التحليلية بأنها الأداة التي يمكن عن طريقها تحقيق ما يلي:

- تساعد الإدارة على ممارسة مهامها في الرقابة وإصدار القرارات الرشيدة؛
- تمكن أصحاب المصالح في المشروع من مساهمين ومقرضين وعاملين بالمشروع ومستهلكين لإنتاجهم وتحديد موافقتهم اتجاهه؛
- ترشيد الدولة في توجيه سياستها المالية والاقتصادية، الوجهة الصحيحة للمحافظة على التوازن بين الإنتاج والتوزيع وتوفير الرخاء لأفراد.

وتعرف المحاسبة التحليلية على أنها نظام معلومات محاسبي تقوم على مجموعة الإجراءات المنتظمة لتسجيل وتحليل وتخطيط التكاليف المتعلقة بالأنشطة المختلفة والرقابة عليها طبقاً لأسس وقواعد علمية وواقعية وعرض نتائج هذه الإجراءات بطريقة دورية ومنتظمة في شكل تقارير وملخصات ملائمة للأغراض الإدارية المختلفة.¹

كما تعرف المحاسبة التحليلية على أنها وسيلة منظمة لتسجيل وتحليل البيانات الخاصة بالمؤسسة طبقاً لأسس ومبادئ علمية وذلك لتحقيق أهداف التكاليف في تحديد تكلفة الإنتاج بغرض التسعير، التخطيط والرقابة. ويمر نظام المحاسبة التحليلية بعدة مراحل تطبيقية وتتمثل في :

- مرحلة جمع المعلومات: وتخص المعلومات المستخرجة من المحاسبة ومن مصادر أخرى؛
- مرحلة التصفية والتحليل: حيث يتم استخراج الأعباء الغير قابلة للتحميل كنفقات التأسيس؛
- مرحلة تحميل وحساب التكاليف: وتأتي أساساً من الأقسام أو الوظائف، الوحدات المنتجة أو الطلبات؛
- رحلة الاستفادة من النظام المعلوماتي: وذلك من خلال تحليل النتائج واتخاذ القرارات البرمجة والتخطيط، مراقبة التسيير.²

2.2.2.2 حدود المحاسبة التحليلية

المعلومات المحاسبية، المأخوذة من المحاسبة العامة، هي في الواقع للمحاسبة التحليلية فقط البيانات التاريخية المتعلقة بفترة سابقة. على هذا النحو، لا يمكن أن تعكس بدقة التوقعات المستقبلية. حتى طريقة التكلفة المقدرة، ملوثة بعناصر عدم

¹ محمد توفيق بليغ وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار العربية للنشر والتوزيع، مصر، 1998، ص22.

² محمد كمال عطية، نظم محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، مصر، 1982، ص09.

اليقين بغض النظر عن دقة العملية وصدق المعلومات التي تم جمعها. تصل المعلومات المحاسبية في وقت متأخر جدًا إلى الإدارة وتفقد الكثير من موثوقيتها. هنا نكون أمام عامل الوقت بالإضافة أيضًا إلى عامل المساحة حيث له مكانه في المدخلات والتحليل والتحكم واتخاذ القرار وما إلى ذلك.

3.2 مقارنة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية

تهدف المحاسبة المالية إلى توفير معلومات عن الوضع المالي للمؤسسة أو نتائج أنشطتها وتدفعها النقدي لكل من يطلبها من مستخدمي المعلومات الخارجية المهتمين بمجريات الأمور في المؤسسة وتهدف المحاسبة التحليلية إلى توفير معلومات تفصيلية عن التكاليف والمخزون السلعي من الانتاج التام والغير التام وتسعير المنتوجات ورقابة عناصر التكاليف وتقييم الأداء لخدمة المستويات الإدارية المختلفة في القيام بأداء وظائفها الرئيسية من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات¹. كما يتم حصر التكاليف في مجموعات تكلفة المواد، العمالة، الشحن، ويتم تلخيصها لتحديد التكاليف الكلية للشهر أو لربع السنة أو للسنة وتحلل لتقييم كيفية تغيير التكاليف بالنسبة للإيرادات من فترة أخرى، وتوفر النظم المحاسبية، معلومات بالقوائم المالية (قائمة الدخل، الميزانية العمومية، قائمة التدفقات النقدية) ، وتقارير الأداء ويستخدم المديرون المعلومات المحاسبية في:

- إدارة مجالات النشاط أو الوظيفة والمسؤولين عنها؛
- تنسيق هذه الأنشطة أو الوظائف داخل إطار المنظمة ككل؛
- يرغب المديرون دوماً في التقرير عن معلومات النظام المحاسبي وعرضها بشكل مختلف فعلى سبيل المثال، عند عرض معلومات عن أوامر البيع فإن مدير المبيعات قد يهتم بإجمالي مبلغ المبيعات لتحديد العمولات الواجب دفعها في حين يهتم مدير التوزيع بكميات أوامر البيع موزعة على المناطق الجغرافية وبيانات التسليم لزبائن، للتأكد من التسليم في التوقيت المناسب أما مدير الانتاج فقد يهتم بكميات المنتجات المختلفة وتواريخ تسليمها المحددة حتى يقوم بجدولة الانتاج.

1.3.2 أوجه التشابه

تعتمد نظام معلومات المحاسبة المالية ونظام معلومات محاسبة التكاليف على البيانات من المستندات الداخلية والخارجية ثم يقوم كل نظام منها بعمليات تشغيلية تنفق على الأهداف التي يصبوا إلى تحقيقها مما أدى إلى وجود علاقة ارتباط بينهما يمكن إنجازها فيما يلي:²

- استخدام بيانات من أجل الرقابة : بإلقاء نظرة إلى مختلف الحسابات الختامية التي تمثل مخرجات نظام معلومات المحاسبة المالية يمكن ملاحظة وجود بيانات تعبر عن تكاليف اجمالية فمثال تكلفة المبيعات وتكلفة المشتريات وتكلفة المخزون أول المدة وتكلفة المخزون آخر المدة وبنفس النظرة الفاحصة إلى دفاتر وسجلات نظام معلومات محاسبة التكاليف يمكن ملاحظة وجود نفس البيانات السابق ذكرها ولكن بشكل تحليلي لدرجة يمكن القول بأن البيانات المستمدة من نظام معلومات محاسبة التكاليف، تعتبر وسيلة للرقابة و الضبط ، للتأكد من صحة وسلامة البيانات المستمدة من نظام معلومات المحاسبة المالية.

¹ محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية، تحليل قياس رقابة، المكتبة المصرية، مصر، 2008، ص32.
² تشارلز مورجن، سريكانت داتار، جورج فوستر، تغريب أحمد حامد حجاج، محاسبة، محاسبة التكاليف، مدخل اداري، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009، ص20.

- **استخدام بيانات من المحاسبة المالية:** حتى يتسنى لنظام معلومات المحاسبة التحليلية القيام بتحديد التكلفة لكل عنصر، يلزمها بيانات من المحاسبة المالية مثل: ثمن الشراء المواد لكل صنف من الأصناف المستخدمة في النشاط وبيان أجور العمالة المستخدمة بحسب أنواعها، سواء عمالة عادية أو ماهرة، وبيان أثمان وأسعار الخدمات المختلفة من مياه وكهرباء وغيرها من وسائل الاتصال الحديثة، وجميع هذه البيانات تثبت في دفاتر وسجلات المحاسبة المالية أولاً بأول وبشكل إجمالي يتم تحليلها في دفاتر وسجلات محاسبة التكاليف.
- **استخدام مجموعة واحدة من السجلات:** بعد أن كانت سجلات التكاليف مستقلة عن سجلات المحاسبة المالية في ظل نظام انفصال كل منهما عن الآخر ونتيجة لزيادة الاهتمام بدور محاسبة التكاليف فيتحقق الرقابة على الانفاق، فإن الواقع يقض بأهمية ادماج حسابات التكاليف والحسابات المالية ومن ثم الاحتفاظ بمجموعة واحدة من السجلات واستخدام حسابات المراقبة التي تتمثل على بيانات إجمالية عن عناصر التكاليف التي تظهر بشكل تفصيلي في حسابات تكلفة المواد والأجور والمصروفات الأخرى.
- **الاهتمام بتحديد نتائج العمال (النشاط):** تهتم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف بتحديد نتائج الأعمال أو النشاط للمنشأة ككل وبشكل إجمالي على حين تقوم محاسبة التكاليف بتحديد الأداء لكل نشاط على حدي ولكل مرحلة ولكل عملية ولكل منتج أي بشكل تفصيلي يفيد في تحقيق أغراض الرقابة لتفادي أي ضياع أو اسراف ثم تقوم بعد ذلك بتحديد نتيجة الأعمال أيضاً كل نشاط ولكل مرحلة ولكل عملية ولكل منتج من المنتوجات.

الجدول أدناه يعرض أوجه التشابه الموجودة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية:

الجدول رقم 1: أوجه التشابه بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية.

المحاسبة المالية	المحاسبة التحليلية	أوجه التشابه
تعد البيانات الأخرى المتعلقة بالموجودات تمهيدا لتصوير الحسابات الختامية والمركز المالي.	تقدم المحاسبة التحليلية البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون الباقي في نهاية المدة الى المحاسبة المالية وهذا يساعدها على اعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي.	كلاهما يقومان بإعداد الحسابات الختامية، ويتبعان نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية
تتناول المحاسبة المالية الأرقام بشكل إجمالي ولا تدخل في التفاصيل، مثال، الإيرادات والنفقات تظهر بشكل إجمالي في القوائم المالية.	تتناول المحاسبة التحليلية الأرقام بشكل تحليلي وتفصيلي، مثال، تبين محاسبة التكاليف الإيرادات والنفقات بشكل تحليلي على مستوى مراكز التكلفة والأقسام والفروع وأصناف السلع ووحدات الإنتاج.	تحقق كل منهما رقابة على بعضهما البعض

المصدر: عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، الأردن، 2008، ص14.

2.3.2 أوجه الاختلاف

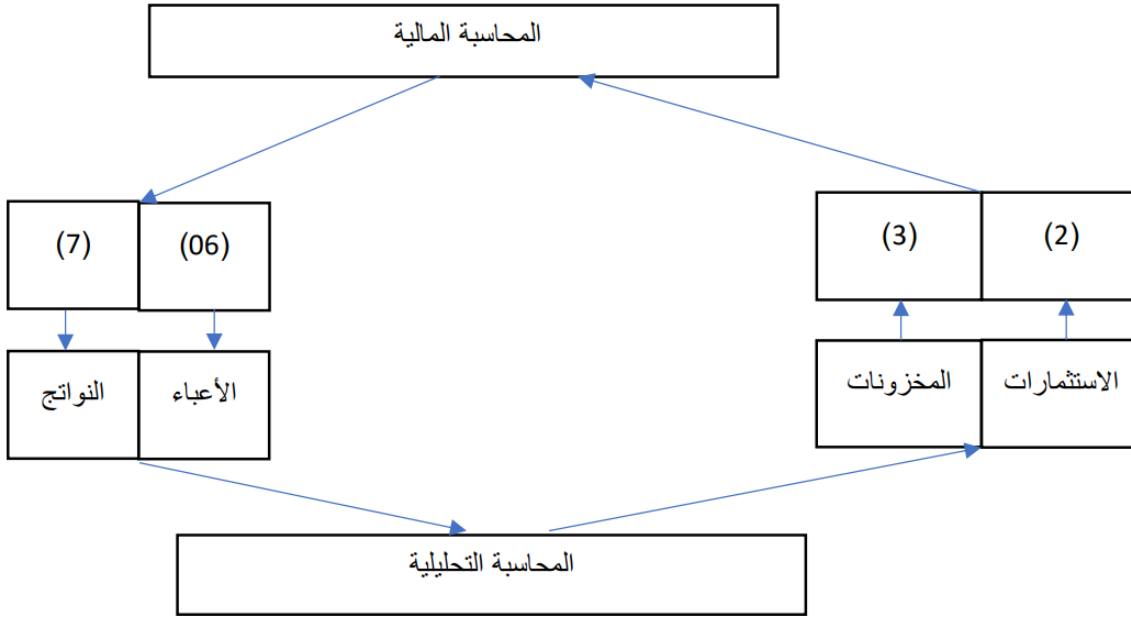
على الرغم من وجود علاقة تكاملية وطيدة بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية إذ أن كل محاسبة تعتبر مكملة للأخرى، إلا أنه توجد بينهما بعض الاختلافات والجدول الموالي يبين أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية والتحليلية:
الجدول رقم 2: أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية.

أوجه الاختلاف	المحاسبة التحليلية	المحاسبة المالية
مستخدمو التقارير المالية	أطراف داخلية في المنشأة، جميع المستويات الإدارية في المنشأة.	أطراف خارجية للمنشأة وتشمل ملاك المنشأة، الدائنين، المستثمرون، والجهات الحكومية.
التقارير	تعتبر تقاريرها اختيارية وتبعا لطبيعة نشاط المنشأة وحاجة الإدارة إليها. ويتضمن التقرير كمية من المعلومات عن التكلفة والمنفعة.	تعتبر تقاريرها الزامية على جميع المنشآت الاقتصادية، ويتضمن التقرير الضوابط والتعليمات.
معايير اعداد التقرير	لا يتم اعداد التقارير وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها. وانما وفقا للأسس والقواعد والتعليمات التي تضعها إدارة المنشأة والتي تعتمد على هذه التقارير.	يتم اعداد التقارير وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها.
المعلومات التاريخية والمستقبلية	تهتم بالماضي والحاضر والمستقبل فهي تستخدم البيانات الفعلية للاستفادة منها في القاء الضوء على ما قد يحدث في المستقبل حتى يمكن اتخاذ القرارات ولذلك فهي أقل دقة لأنها خاضعة للتنبؤ والحكم الشخصي.	تهتم بالبيانات التاريخية (الفعلية) عن عمليات حدثت فعلا، كذلك هي أكثر دقة لأنها تعتمد على مستندات.
كمية البيانات والمعلومات	تتصف البيانات والمعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية بأنها تفصيلية ولجميع أوجه النشاط التي تقوم بها المنشأة وقد تعرض بعض تلك البيانات والمعلومات بالقيمة والكمية معا.	تتصف البيانات والمعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية بالشمول وأنها تعرض نتائج المنشأة ككل بصورة اجمالية وبالقيمة فقط.

المصدر: عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، الأردن، 2008، ص15.

اذن هناك علاقة تكاملية بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية، حيث وجدنا عند مقارنتنا أن كل محاسبة هي مكملة للأخرى لما تحتويه كل محاسبة من معلومات وفوائد تساعد الإدارة في تقديم المعلومات وايصالها للمسير بشكل واضح مما تساعده في اتخاذ القرارات، والشكل الموالي المبسط يلخص العلاقة الموجودة بين المحاسبتين:

الشكل رقم 6: العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية.



المصدر: جرادى عيسى، محاسبة التكاليف، دروس نظرية، الجزائر، ص8.

يتضح لنا من خلال الشكل أعلاه أن العلاقة المتبادلة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية تكمن في أن كل منهما تزود الأخرى بالمعلومات، ولا يمكن أن نستغني عن واحدة لصالح الأخرى فكل واحدة هي مكمل للآخرى وذلك لتقديم المعلومات الإدارية للمسیر بشكل سريع وواضح من أجل اتخاذ القرار.

المبحث الثالث: سعر التكلفة

ان الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية أو ما تعرف به محاسبة التكاليف هو معرفة مختلف تكاليف وأعباء المنتجات المنتجة، الذي على أساسه يتم تحديد سعر البيع، ولكي نستطيع معرفة هذه التكاليف وجب علينا اتباع طرق وخطوات من أجل حساب تكلفة المنتج، وهذا ما سنتعرف عليه خلال هذا المبحث.

1.3 حساب سعر التكلفة

ان دراسة وتحليل كل التكاليف الخاصة بالعملية الإنتاجية يؤدي بالمؤسسة الى تحديد سعر البيع المعقول لمنتجاتها.

1.1.3 تعريف سعر التكلفة

هو مجموعة التكاليف التي يتكفلها منتج معني او خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية اعدادها الى غاية وصولها الى المرحلة النهائية، ولكل منتج عدد التكاليف (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع) لكن له سعر تكلفة واحد¹.

2.1.3 خطوات حساب سعر التكلفة

تختلف خطوات حساب سعر التكلفة بين المؤسسة التجارية وبين المؤسسة الإنتاجية، حيث تحسب التكاليف وسعر التكلفة بصفة عامة حسب مراحل النشاط في المؤسسة ونميز بينهم كما يلي:

¹ بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص32.

■ في المؤسسة التجارية

تمر عملية حساب سعر التكلفة في المؤسسة التجارية بمرحلتين وهي:

✓ عملية التموين أي شراء السلع أو الخدمات، هنا نكون أمام حساب تكلفة الشراء والتي تحسب بالعلاقة التالية:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (المباشرة وغير مباشرة).

✓ عملية التسويق أو البيع وهي تسويق أو بيع السلع والخدمات وتحسب بالعلاقة التالية:

سعر التكلفة = تكلفة الشراء + مصاريف وابعاء التوزيع (المباشرة وغير مباشرة).

■ في المؤسسة الإنتاجية

تمر عملية حساب سعر التكلفة في المؤسسة الإنتاجية بثلاث مراحل وهي:

✓ مرحلة التموين أي شراء المواد الأولية واللوازم، وهنا نحسب تكلفة الشراء والتي نحسبها كالتالي:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء.

✓ مرحلة الإنتاج أي تصنيع المنتج في الورشات، ونحسب في هذه المرحلة تكلفة الإنتاج والتي تحسب كالتالي:

تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء للوحدات المنتجة + مصاريف الإنتاج المختلفة.

✓ مرحلة التسويق وهي مرحلة تسويق أو بيع المنتج النهائي التي تقوم المؤسسة بإنتاجه، هنا في هذه المرحلة بالذات

تتم حساب سعر تكلفة المنتج المصنع والذي يحسب بالعلاقة التالية:

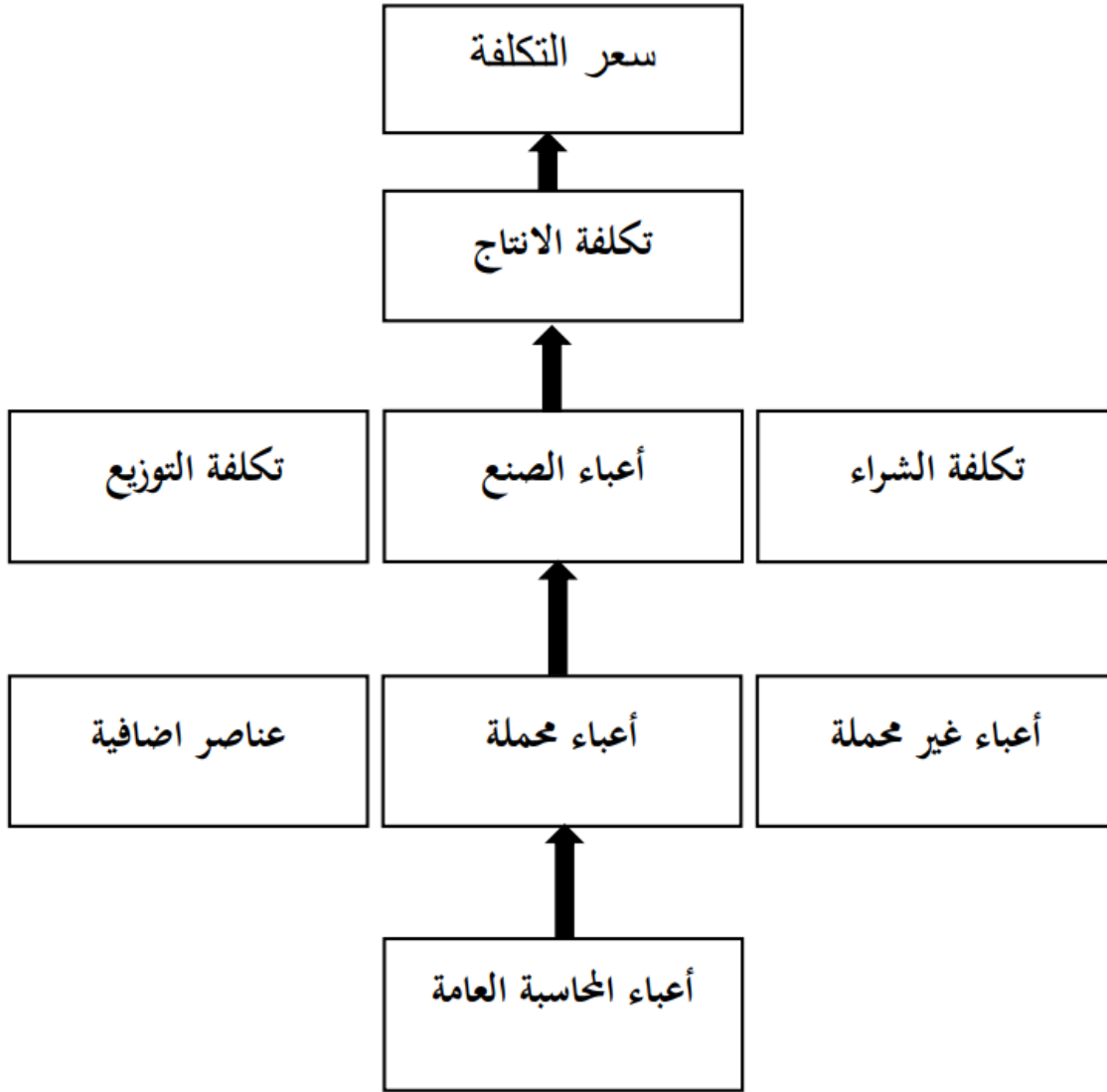
سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة + مصاريف التوزيع.

في كلتا المؤسستين يتم حساب النتيجة التحليلية بنفس الطريقة ويتم ذلك بحساب الفرق بين رقم الأعمال وسعر التكلفة.

نأخذ بشكل بسيط مؤسسة إنتاجية وننتقل الى مختلف التكاليف (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع) بشكل

مبسط للوصول الى سعر التكلفة وهذا مخطط مبسط يوضح مكونات التكلفة وسعر التكلفة.

الشكل رقم 7: مكونات التكلفة وسعر التكلفة.



المصدر: مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2005، ص30

1.2.1.3 تكلفة الشراء

يتم تحديد تكلفة الشراء لكل مادة أولية أو كل مادة استهلاكية تم شراؤها خلال الفترة المعنية. قد تشمل تكلفة شراء المواد الأولية ما يلي:¹

- العناصر المباشرة (سعر شراء المواد الأولية، بالإضافة إلى التكاليف الإضافية مثل تكاليف النقل أو تكاليف الجمركية).
- عناصر غير مباشرة (تكلفة تشغيل خدمات التموين، مكتب الشراء، إلخ).

¹ Didier Leclère, « L'essentiel de la comptabilité analytique analyser les couts pour bien décider », 4e édition, éditions d'organisation, Paris, (2008), P. 28.

تكلفة الشراء هي مجموع كل تكاليف التموين، بما في ذلك تكاليف تخزين المواد الأولية داخل المخزن، تكاليف المناولة في وقت استلام هذه المواد.

2.2.1.3 تكلفة الإنتاج

يتم تحديد تكلفة الإنتاج لكل منتج (نهائي أو نصف نهائي) تم تصنيعه خلال الفترة المعتبرة.

يمكن أن تشمل تكلفة إنتاج المنتج ما يلي:

- العناصر المباشرة (استهلاك المواد الأولية، تكاليف اليد العاملة المباشرة).
- العناصر غير المباشرة (تكلفة تشغيل ورشات الإنتاج).

تكلفة الإنتاج هي مجموع كل ما يكلفه الحصول على منتج أي التكاليف التي تنتج أثناء إنتاج أو تصنيع منتج ما وهذه التكاليف منها المباشرة في المنتج وهناك الغير مباشرة، بالإضافة الى تكاليف تخزين المنتج داخل المخزن.¹

3.2.1.3 تكلفة التوزيع

يتم تحديد تكلفة التوزيع لكل منتج تم بيعه خلال الفترة. وقد تتضمن تكلفة التوزيع لمنتج معين ما يلي:

- العناصر المباشرة (العمولات للبايعين وتكاليف الشحن لزبائن).
- العناصر غير المباشرة (رسوم تكاليف تشغيل الخدمات التجارية، خدمة الإعلان على سبيل المثال).

تكلفة التوزيع هي مجموع كل ما يكلفه تسويق منتج ما من أعباء مباشرة وأخرى غير مباشرة.²

4.2.1.3 عرض شكل الحسابات

بشكل عام، يتم إجراء حسابات التكلفة في جداول الإدخال المزدوج مع العديد من الأعمدة مثل المنتجات والعديد من الأسطر مثل العناصر المكونة بشكل عام، حيث يتم حساب التكلفة الإجمالية والتي يتم تقسيمها بعد ذلك على عدد المنتجات للحصول على التكلفة الواحدة للمنتج.³

الجدول الموالي يعرض شكل كيفية حساب التكلفة الواحدة حيث يأتي كالتالي:

الجدول رقم 3: شكل كيفية حساب التكلفة الواحدة.

المنتج 2	المنتج 1	المجموع	العناصر
			الأعباء المباشرة:
		
			الأعباء الغير مباشرة:
		
			التكلفة الإجمالية:
			عدد وحدات المنتج:
			التكلفة الوحدة:

المصدر: 4e, Didier Leclère, «L'essentiel de la comptabilité analytique analyser les couts pour bien décider», 4e édition, Paris, 2008, P. 29.

¹ Didier Leclère « L'essentiel de la comptabilité analytique analyser les couts pour bien décider », 4e édition, éditions d'organisation, Paris, 2008, P. 28.

² Didier Leclère, Op-cit, P. 28.

³ Didier Leclère, Op-cit, P. 29.

2.3 التكاليف المختلفة لمحاسبة التحليلية

هناك أربعة أنواع من الأعباء وهي كالتالي:

1.2.3 تمييز التكاليف حسب الوظيفة

ان الغرض الأساسي من هذا التصنيف هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة الاقتصادية (تموين، إنتاج، تسويق)، من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية (مواد، أجور)، ويمكننا أن نميز في هذا التصنيف ما يلي¹:

1.1.2.3 تكاليف الشراء (التموين)

وهي تمثل تكلفة البضائع، المواد الأولية، اللوازم المشتريات، وتشمل سعر الشراء والأعباء الملحقة بعملية الشراء (النقل، التأمين، الرسوم الجمركية).

2.1.2.3 تكاليف التصنيع (الإنتاج)

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

3.1.2.3 تكاليف التوزيع

وهي مجموعة التكاليف المرتبطة بعملية التوزيع أو عملية ما بعد الإنتاج، وتشمل المصاريف الداخلية المرتبطة بعملية البيع والمصاريف الخارجية كالتنقل، الإشهار وخدمات ما بعد البيع..... الخ، مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة (تجارية، إنتاجية، خدمية).

2.2.3 تمييز التكاليف حسب وحدة النشاط

يمكن تمييز التكاليف حسب علاقتها بالمنتج إلى صنفين هما كما يلي²:

1.2.2.3 التكاليف المباشرة

وهي عبارة عن مجموعة التكاليف التي تحمل مباشرة إلى التكلفة النهائية للمنتج بشكل مباشر أو هي تلك التي تخصص دون حساب وسيط لحساب تكلفة منتج معين ومن بينها: تكلفة المواد الأساسية المستعملة في الإنتاج، تكلفة اليد العاملة المباشرة، خدمات مباشرة كالأبحاث.

2.2.2.3 التكاليف غير المباشرة

وهي عبارة عن التكاليف المنفقة عن النشاط الإجمالي ولا تخص منتج معين أو مرحلة محددة، أي يشترك فيها أكثر من منتج، وهنا تطرح إشكالية تحميلها إلى سعر التكلفة، حيث يتم تحميلها وتوزيعها وفق مؤشرات وأدوات رياضية على كافة المنتجات.

3.2.3 تمييز التكاليف حسب حجم النشاط

يؤدي تحليل سلوك التكاليف وفقاً لحجم النشاط إلى ملاحظة أن بعض تكاليف الشركة تختلف وفقاً للإنتاج أو النشاط وأن البعض الآخر مستقل عن النشاط، في هيكل معين. ومن أجل إبراز العلاقة بين مستوى النشاط وتطور التكاليف، من الأحسن تصنيف هذه التكاليف إلى أعباء متغيرة وأعباء ثابتة، ثم تحديد نموذج رياضي يهدف إلى وصف تطورها وإجراء العمليات الحسابية من أجل التنبؤ وهذه التكاليف كالتالي³:

¹ محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص50.

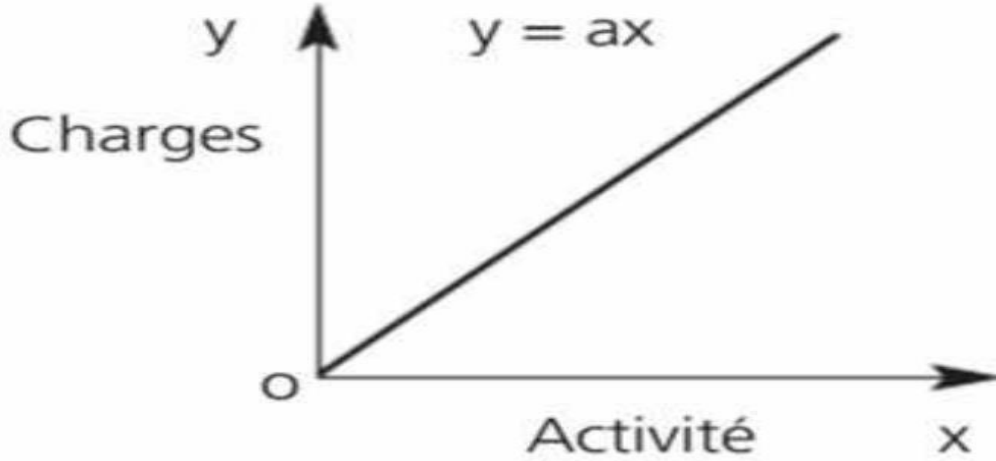
² J. Trahand, B. Morad, E.C. Charles, Comptabilité de gestion : cout, activité, réparation, Press universitaire Grenoble, Paris, 2000, p13.

³ محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية، المكتبة المصرية، مصر، 2008، ص118.

1.3.2.3 التكاليف المتغيرة

وهي عبارة عن عناصر التكاليف التي تتغير مع تغير حجم النشاط، وبنفس النسبة وفي نفس الاتجاه (علاقة طردية) وتعرف بتكاليف تشغيل الطاقة (تكاليف مرنة)، أو هي عبارة عن العناصر التي تتغير طرديا مع التغير في حجم النشاط فتزيد زيادته وتنقص بنقصانه، وليس شرط أن تكون الزيادة في عنصر التكلفة متزايدة مع نسبة الزيادة في حجم النشاط، وتمثيلها البياني يأتي على الشكل التالي:

الشكل رقم 8: التمثيل البياني لتكاليف المتغيرة.

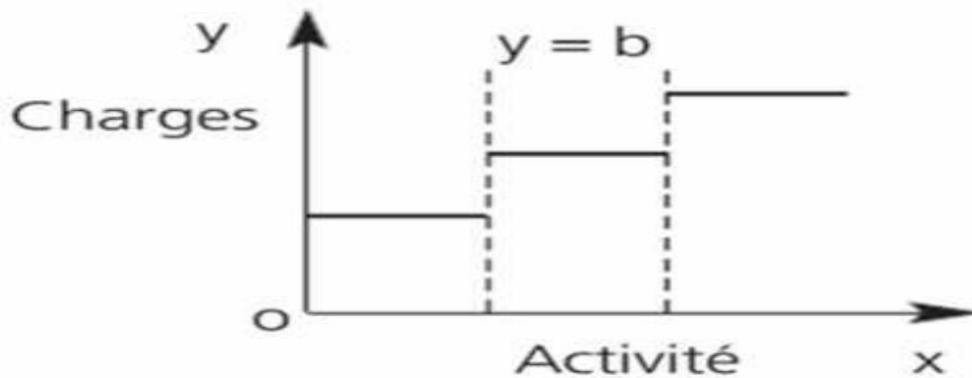


المصدر: Béatrice, Francis Grandguillot, «comptabilité de gestion», 13e édition, Paris, 2012, P. 113.

2.3.2.3 التكاليف الثابتة

هي التكاليف التي لا تتأثر بالتغير في مستوى النشاط ضمن المدى الملائم، وتظل هذه التكاليف الثابتة لا تتغير في مجموعها إلا إذا تأثرت بقوى خارجية مثل التغير في الأسعار، والثبات المقصود هنا هو في إجمالي التكاليف أي تبقى على حالها من رغم تغير حجم الإنتاج ومثال عن التكاليف الثابتة، الإيجار، ووجود التكاليف الثابتة في المؤسسة لا يمكن أن يوجد أي صعوبات، إذا كان من الضروري التعبير عن هذه التكاليف على أساس الوحدة، ذلك أنها تسلك سلوكا عكسيا مع التغير في حجم النشاط، وتزيد التكاليف الثابتة في المؤسسات المعاصرة والتمثيل البياني لهذه التكاليف هو كالتالي:

الشكل رقم 9: التمثيل البياني لتكاليف الثابتة.

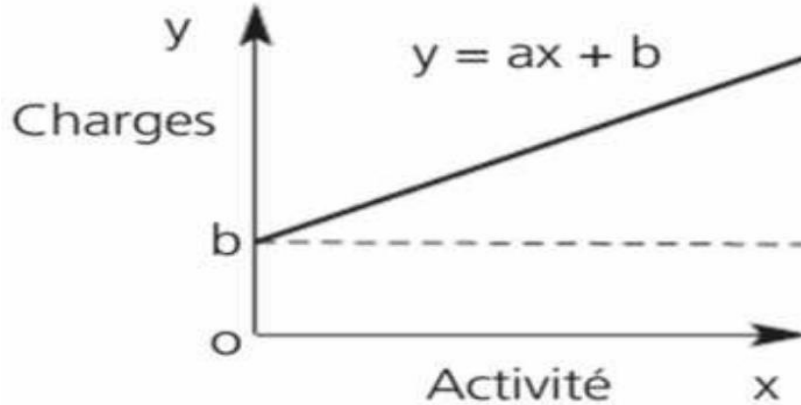


المصدر: Béatrice, Francis Grandguillot, (2012), «comptabilité de gestion», 13e édition, Paris, P. 114

3.3.2.3 التكاليف المختلطة (شبه الثابتة/المتغيرة)

هي تلك التكاليف التي تحمل صفات كل من التكاليف المتغيرة والثابتة في نفس الوقت، وهي تتميز بصعوبة فصلها عن بعضها البعض، فإذا كان عنصر التكلفة يميل إلى التغير فإنه يعتبر شبه متغير والعكس إذا كان الجزء الثابت يزيد عن الجزء المتغير تعتبر شبه ثابتة، فيجب إضافة الجزء المتغير إلى التكاليف المتغيرة والجزء الثابت إلى التكاليف الثابتة، ومثال عن التكاليف المختلطة (تكاليف الماء والكهرباء، الهاتف، الصيانة، أجور العمل غير المباشرة) ويأتي تمثيلها البياني على الشكل الموالي:

الشكل رقم 10: التمثيل البياني لتكاليف المختلطة.



المصدر: Béatrice, Francis Grandguillot, «comptabilité de gestion» , 13e édition, Paris, 2012, P. 114.

هذا التمييز بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة لا معنى له إلا على المدى القصير. فمثلاً إذا عمل ثلاثة أشخاص بأجر شهري في ورشة عمل، فيمكن اعتبار رواتبهم على المدى القصير رسوماً ثابتة. ولكن على المدى المتوسط، من الممكن توظيف واختلاف الموقف¹ والجدول الموالي يبين نوع الأعباء:

الجدول رقم 4: أنواع التكاليف.

تكاليف غير مباشرة	تكاليف مباشرة	معايير الوجهة
		معايير التباين
<p>التكاليف الغير مباشرة المتغيرة</p> <p>مثال:</p> <ul style="list-style-type: none"> الطاقة التي تشغل آلة انتاج عدة منتجات. 	<p>التكاليف المباشرة المتغيرة</p> <p>مثال:</p> <ul style="list-style-type: none"> استهلاك المواد الأولية. اليد العاملة المباشرة (دخل أو راتب عمال الورشة). 	<p>التكاليف العملياتية المتغيرة</p>
<p>تكاليف غير مباشرة ثابتة</p> <p>مثال:</p> <ul style="list-style-type: none"> دخل عمال الإدارة. عقد صيانة حاسوب. 	<p>تكاليف مباشرة ثابتة</p> <p>مثال:</p> <ul style="list-style-type: none"> اهتلاك الآلة معينة تنتج منتج واحد. 	<p>التكاليف الهيكلية الثابتة</p>

المصدر: Didier Leclère, «L'essentiel de la comptabilité analytique analyser les couts pour bien décider» , 4e édition, Paris, 2008, P. 16.

¹ Didier Leclère, « L'essentiel de la comptabilité analytique analyser les couts pour bien décider », 4 e édition, éditions d'organisation, Paris, (2008), P. 15.

4.2.3 التمييز بين الأعباء (المعتبرة، غير المعتبرة) والعناصر الإضافية

وتنقسم الى:

1.4.2.3 الأعباء المعتبرة: من بين الأعباء التي تحتسب ضمن تكاليف المحاسبة المالية، هناك جزء منها فقط يحتسب ضمن تكاليف المحاسبة التحليلية، هذا الجزء الذي يسمى بالأعباء المعتبرة أو المحملة. وتتمثل هذه الأعباء في عناصر المجموعة السادسة أي الصنف 6 في مدونة الحسابات (الحساب من 60 إلى 68) فهذه عبارة عن أعباء الاستغلال التي تتماشى والنشاط العادي وتنتج عن النشاط الاستغلالي، وبالتالي تحتسب ضمن الفترة المحاسبية لحساب التكاليف وسعر التكلفة، وهي مشتركة بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية.¹

2.4.2.3 الأعباء الغير معتبرة: هي العناصر التي تستبعد من التكاليف، أي هذه التكاليف تظهر ضمن المحاسبة المالية ولا

تظهر ضمن تكاليف المحاسبة التحليلية، حيث أن إدراجها ليس له أي معنى وتعتبر فوارق تحميل وترتب كما يلي:

- أعباء ليست محددة في المجموعة السادسة من مدونة الحسابات، مثل المصاريف الإعدادية تسجل مباشرة على حسابات الأصول الخ؛
- أعباء تدخل ضمن النشاط العادي، ولكن ليس لها ميزة عادية في النشاط مثل مؤونات تدنى قيم الأصول، المنح غير العادية التي تكون في سنة ولا تكون في سنة أخرى... الخ.²

3.4.2.3 العناصر الإضافية

وعليه فان:

- **مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس مال الشركاء:** عند استخدام المؤسسة للديون المقدمة فهي تدفع عنها فوائد وتحسب وتسجل ضمن أعباء المحاسبة المالية ولكن عندما تقوم باستعمال مالها الخاص لا تقوم بتسديد مستحقات وبالتالي لا تكون مسجلة ضمن أعباء المحاسبة لذلك يتم إضافة أعباء تتمثل في مكافأة الأموال الخاصة تتناسب مع معدل الفائدة المعمول بها من طرف البنوك ويجبان يؤخذ بعين الاعتبار هذا العنصر عند حساب التكاليف.
- **أجرة صاحب المؤسسة الفردية (صاحب المشروع):** يقوم عادة صاحب المشروع بالإدارة ويتقاضى مقابلًا يتمثل في نتيجة المؤسسة، وبهذا فإن أجره او مقابل عمله لا يمثل عبء في المحاسبة العامة، وبالمقابل في المؤسسات التي يديرها مسيرون يتقاضون اجورا تحسب ضمن أعباء المحاسبة العامة بذلك ولكي نحصل على سعر التكلفة ذو معنى ولكي نستطيع مقارنته أيضا مع سعر التكلفة لنفس المنتج في مؤسسة خاصة او في مؤسسة يديرها مسيرون، يجب الأخذ بعين الاعتبار أجرة صاحب المؤسسة.

يمكن التعبير عن المعالجات المحاسبية المختلفة والتي تسمح بالانتقال من أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء المحاسبة

التحليلية بالعلاقة التالية:³

$$\text{أعباء المحاسبة التحليلية} = \text{أعباء المحاسبة العامة} + \text{العناصر الإضافية} - \text{أعباء غير معتبرة}$$

¹ بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية دروس وتمارين، دار الهدي، الجزائر، 2012، ص17.

² ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء بالمؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية بالجزائر)، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010، ص119.

³ بديسي فهيمة، مرجع سبق ذكره، ص19.

3.3 طرق حساب سعر التكلفة

هناك طرق مختلفة لحساب سعر التكلفة سنتطرق الى معرفة بعض الطرق المستعملة والشائعة في حساب سعر التكلفة.

1.3.3 طريقة التكاليف الكلية

تقوم هذه الطريقة على أساس تصنيف التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج وذلك بتقسيمها إلى مباشرة وغير مباشرة، وتسمى هذه الطريقة أيضا بطريقة الأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل، ظهرت قبل الحرب العالمية الثانية من طرف العقيد "Rimailho" وتم اعتمادها في المخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1947 و1982، وهذه الطريقة ليس هدفها الرئيسي هو المساعدة على اتخاذ القرار، وإنما ترتبط هذه الطريقة أكثر بالبحث عن طريقة للتقييم¹.

تعرف هذه الطريقة على أنها: "الطريقة التي تضع التكلفة متضمنة جميع الأعباء التي يمكن بلوغها من خلال المعالجة التحليلية المناسبة (تخصيص، توزيع، تحميل)".²

كيفية حساب الربح المحقق من بيع المنتج بالعلاقة:

التكلفة الكلية = التكاليف المباشرة + حصة من التكاليف غير المباشرة المحملة على المنتج او الخدمة...

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - التكلفة الكلية.

1.1.3.3 المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف الكلية

تقوم طريقة التكاليف الكلية على مجموعة من المبادئ نذكرها فيما يلي:

- تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد أولية مستهلكة، أجور....) وحسب وظائف المؤسسة (تموين، إنتاج، توزيع....)؛
- فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة؛
- لا يبقى هناك أي جزء من تكاليف الفترة دون أن تحمل به الوحدات المنتجة؛
- تقييم المخزون السلعي من المنتجات التامة الصنع أو تحت الصنع بتكلفة الصنع الكلية؛
- معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مراكز تحليل التكاليف).³

2.1.3.3 أسس طريقة التكاليف الكلية

تقوم طريقة التكاليف الكلية على مجموعة من الأسس يمكننا هنا أن نقوم بطرحها في النقاط التالية:

- تتحمل الوحدات المنتجة جميع التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وبالتالي تحمل بتكاليف الوظيفة الإنتاجية والإدارية والتسويقية والتمويلية؛
- يتم تصنيف عناصر التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة؛
- ضرورة تحديد مخزون أول فترة وآخر فترة من الإنتاج التام والإنتاج الجاري على أساس التكلفة الكلية؛
- تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات من خلال مقابلة التكاليف الكلية بالإيرادات الكلية للكميات المباعة، ويكون الفرق إما ربحا عند زيادة الإيرادات عن التكاليف، وإما خسارة في حالة العكس؛

¹ T. Saada et autre, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, 3eme Ed, Vuibert, Belgique, 2005, p16.

² G. Melyon, Comptabilité analytique, 2eme Ed, Bréal, France, 2001, p24.

³ ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة نيل شهادة الماجستير، فرع إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص67.

- في ظروف التشغيل العادية يفترض أن تتساوى التكاليف الكلية مع الإيرادات الكلية الناتجة عن بيع المنتجات، حيث لا يجب أن تقل الإيرادات عن التكاليف¹.

3.1.3.3 إيجابيات وسلبيات طريقة التكاليف الكلية

لقد لعبت هذه الطريقة دورا بارزا في النشاط الاقتصادي للمؤسسات خاصة خلال الفترة التي تلت ظهورها وتطبيقها، حيث زاد الاهتمام بتطويرها وبرزت أهميتها من خلال مساهمتها في تطوير تنظيم المؤسسة ووضع قاعدة جيدة للعمل المحاسبي، ولكن هذا لا يعني ان لهذه الطريقة سلبيات ونقائص لذلك سنقوم بالتطرق الى إيجابيات وسلبيات الطريقة وهي كالتالي:

▪ إيجابيات طريقة التكاليف الكلية

تتميز هذه الطريقة بمجموعة من الإيجابيات يمكننا ذكرها فيما يلي:

- ✓ تقييم المخزونات في مختلف مراحل دورة الإنتاج والبيع؛
- ✓ دراسة تطور تكاليف أي منتج عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع؛
- ✓ القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسئولية، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة؛
- ✓ إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل مؤسسة (في مختلف مراحل الإنتاج، حسب وسائل الاستغلال المستخدمة وحسب الزبائن) التي لها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة، وهذا بهدف تسطير الخيارات الاستراتيجية للمؤسسة (تخفيض التكاليف في بعض المراحل، إعادة تنظيم المسار....)².

▪ سلبيات طريقة التكاليف الكلية

رغم الإيجابيات التي جاءت بها هذه الطريقة إلا أن لها بعض السلبيات يمكننا ذكرها فيما يلي:

- ✓ يتطلب الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب مجمل الأعباء، وهذا لا يساعد الإدارة على الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات أو القيام بدراسة الوضعية؛
- ✓ قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل وإلى التحميل على أساس عامل خارج الأقسام ويتعلق بالأعباء المباشرة المتعلقة بالمواد الأولية أو اليد العاملة المباشرة، أي ليست له علاقة قوية ودقيقة مع الأعباء غير المباشرة لذلك القسم إلا بصورة نسبية حتى وإن كان يراعى هذا الجانب عند تحديد معايير التحميل واختيار وحدات العمل المناسبة؛
- ✓ لا تأخذ بعين الاعتبار هذه الطريقة تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى المستغل وغير المستغل؛
- ✓ عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة³.

¹ عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص234.
² مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير حالة المؤسسة -نقطال-، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص التحليل الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص117.
³ طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص التخطيط والتنمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003، ص102.

2.3.3 طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

ظهرت طريقة التحميل العقلاني التي وضعت أسلوبا لتحميل الأعباء الثابتة بطريقة عقلانية، بهدف القضاء على تذبذب تكلفة الوحدة المنتجة والوصول الى تكلفة وحدوية ثابتة، مما يساعد المؤسسة في تقدير تكاليف المنتجات في مستويات النشاط المختلفة وتخطيط الأسعار في الأجل القصير.¹

يهدف التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة المحملة بتغير بتغير حجم النشاط، بمعنى إزالة أثر تغير حجم الإنتاج في حساب التكلفة وفق ما يلي:²

- فصل التكاليف الثابتة عن باقي التكاليف؛
- تحديد معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة (معامل تكاليف ثابتة = النشاط الفعلي / النشاط العادي)؛
- معامل التحميل العقلاني × حساب التكاليف الثابتة المحملة عقلانيا والتي تساوي التكاليف الثابتة الفعلية؛
- حساب الفرق بين التكاليف الثابتة الفعلية والتكاليف الثابتة المحملة عقلانيا، هذا الفرق يمثل وفقا لطريقة التحميل العقلاني حيث يمكن الوصول الى التكاليف والأرباح كما يلي:

التكاليف الثابتة المحملة = التكاليف الثابتة × معامل التحميل.

معامل التحميل = النشاط الحقيقي / النشاط العادي.

التكلفة الإجمالية = التكاليف الحقيقية + التكاليف الثابتة المحملة.

فرق التحميل = التكاليف الثابتة المحملة – التكاليف الثابتة الكلية.

النتيجة = رقم الأعمال – التكاليف المجالية – فرق التحميل.

هناك ثلاث حالات تنتج عن تحميل التكاليف الثابتة وهي:³

- **معامل التحميل < 1 (النشاط الحقيقي < النشاط العادي):** هذا يعني أن المؤسسة فاقت قدراتها الإنتاجية العادية، وبالتالي فإن المؤسسة حملت تكاليف ثابتة أكثر من التكاليف الثابتة الفعلية، وهذا يظهر فرق موجب، يمثل ربح للمؤسسة لأنه زيادة في مستوى الفعالية (الفرق يضاف إلى النتيجة).
- **معامل التحميل = 1 (النشاط الحقيقي = النشاط العادي):** معناه أن التكاليف الثابتة واجبة التحميل تم تحميلها فعليا وبصفة كلية، وعليه فإن الفرق يكون معدوما، وتكون نتائج الطريقة متساوية لنتائج طريقة التكاليف الكلية في هذه الحالة.
- **معامل التحميل > 1 (النشاط الحقيقي > النشاط العادي):** هذا يعني أن المؤسسة لم تستغل طاقاتها الإنتاجية بشكل عادي، وعليه فإن الفرق يعتبر كتكاليف نقص النشاط أو الفعالية (الفرق يطرح من النتيجة) لأنه يمثل خسارة للمؤسسة، أي أنها أنفقت أكثر مما كان يجب عليها أن تنفق نتيجة ضعف النشاط.

1.2.3.3 خطوات تطبيق طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

وتتبع طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة نفس خطوات طريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة) ، لكن بتقسيم أعمدة الأقسام ضمن جدول توزيع الأعباء غير المباشرة إلى أعباء ثابتة وأخرى متغيرة حيث يتم بعد ذلك اتباع الخطوات التالية:

¹ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية، جامعة الجزائر، 1999، ص166.
² رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص64.
³ سفيان بن بلقاسم، حسني لبيهي، المحاسبة التحليلية – منهجية حساب سعر التكلفة، دار الأفاق، الجزائر، ص82.

- إعداد جدول التوزيع الأولي لكل قسم، حيث يقسم هذا الأخير إلى عمود للتكاليف الثابتة وآخر للتكاليف المتغيرة؛
- حل مشكلة الخدمات المتبادلة في حالة وجودها؛
- تخصيص مبلغ التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة لكل قسم للحصول على مجموع التوزيع الثانوي؛
- تطبيق معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة لكل قسم للحصول على التكاليف الثابتة المحملة؛
- إضافة التكاليف الثابتة المحملة والتكاليف المتغيرة لكل قسم للحصول على تكاليف الأقسام بعد تحميل التكاليف الثابتة؛
- تقسيم تكاليف الأقسام على عدد وحدات العمل للحصول على تكلفة وحدة العمل؛
- إعداد سعر التكلفة لكل قسم¹.

2.2.3.3 إيجابيات وسلبيات طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

لكل طريقة لحساب سعر التكلفة لديها إيجابيات وسلبيات نذكرها:

▪ إيجابيات طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

- تتميز هذه الطريقة بمجموعة من الإيجابيات والتي نذكرها في النقاط التالية:
- ✓ استقرار سعر التكلفة وفق هذه الطريقة إلا في حالة تغير التكلفة المتغيرة للوحدة أو التكاليف الثابتة بشكل إجمالي؛
- ✓ تسمح هذه الطريقة بحساب التكلفة النهائية بطريقة عقلانية وذلك من خلال تحميل المنتج بمقدار التكلفة الثابتة المدمجة وفق معامل التحميل، وبالتالي يمكننا مواجهة مشكل ارتفاع تكلفة الإنتاج أو انخفاضه الناتج عن تغير حجم النشاط ومدى انعكاس تغير هذا الأخير على أسعار البيع؛
- ✓ تسمح هذه الطريقة للجميع بالمشاركة في اتخاذ القرارات، خاصة أثناء تحديد حجم النشاط العادي وذلك من خلال مشاركة كل مسؤل قدر مسؤوليته على مستوى قسمه؛
- ✓ منهجية هذه الطريقة تسمح بالاطلاع على المردودية التقنية وذلك من خلال تصنيف التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة؛
- ✓ وزيادة على ما سبق فإن ارتفاع حجم النشاط أو انخفاضه وفق هذه الطريقة ينجم عنه خسارة أو ربح، لذلك فهي تخبر المسؤولين بذلك من أجل أخذ الإجراءات اللازمة وخاصة عندما يتعلق الأمر بالخسارة نتيجة عدم استغلال كامل الطاقة المتاحة؛
- ✓ تعتبر هذه الطريقة الخطوة الأولى نحو التكاليف المعيارية والتسيير التقديري لأن تطبيقها يتطلب تحديد مستوى النشاط العادي داخل المؤسسة والذي يكون المرجع لتقييم النتيجة المتحصل عليها².

▪ سلبيات طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

- من رغم أن لهذه الطريقة إيجابيات كما سبقنا الذكر فإن لها أيضا سلبيات يمكننا ذكرها في النقاط التالية:
- ✓ أول سلبية تطرحها هذه الطريقة هي كيفية تحديد حجم النشاط العادي لأن له انعكاسات على تحميل التكاليف وبالتالي على تحديد السعر؛
- ✓ حتى إن أمكن قياس مستوى النشاط العادي، فمن الصعب توزيع تلك التكاليف على وحدات الإنتاج باستخدام أسس علمية، ولذلك يلجأ المحاسب إلى استخدام أسس تقديرية لتوزيع التكاليف؛

¹ A. Ben Fadhel, Comptabilité analytique, Centre de publication universitaire, Tunis, 2003, p86-87.

² حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، ص55-56.

- ✓ عدم حل مشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع، بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة خاصة عند وجود أعباء شبه متغيرة؛
- ✓ تطرح مشكلة الجرد الدائم وتقييم المخزونات في نهاية دورة الاستغلال وأثرها على النتيجة، لأن المخزونات لا تقيم بتكلفتها الحقيقية لأنه تم تحميل التكاليف الثابتة على أساس معامل التحميل العقلاني؛
- ✓ تتطلب هذه الطريقة اللجوء إلى حسابات جد معقدة على مستوى التوزيع والتحميل للتكاليف، مما يتقل عملية الحصول على النتائج، بالإضافة إلى عملية وضعها قد تستغرق وقت طويل، وهذا ما لا يشجع المؤسسات على اللجوء إليها كنظام لتحديد التكاليف؛
- ✓ لا تساعد هذه الطريقة الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح¹.

3.3.3 طريقة التكلفة المتغيرة

- هي طريقة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير²، تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة، وتقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف الى وحدات الإنتاج، اما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية، تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكاليف المتغيرة، مع حساب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج³.
- وتعتمد هذه الطريقة على أربعة مراحل أساسية⁴:
- ✓ حساب رقم الأعمال المتعلق بالنشاط؛
 - ✓ تحديد وتخصيص الأعباء الى تكلفة متغيرة وتكلفة ثابتة، هذه التكاليف تأتي من نفس الأعباء المدرجة من قبل والمقسمة الى أعباء مباشرة وغيري مباشرة؛
 - ✓ حساب الهامش على التكلفة المتغيرة، يتوافق الفرق بين سعر البيع والتكلفة الجزئية مع الهامش عندما تكون التكلفة الجزئية المتغيرة، يعرف الهامش هنا بالهامش على التكلفة المتغيرة؛
 - هامش التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال - التكلفة المتغيرة
 - ✓ حساب النتيجة، والنتيجة هي الفرق بين الهامش على التكلفة المتغيرة والتكاليف الثابتة.

النتيجة = الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة

كما تسمح طريقة التكلفة المتغيرة بالمرور الى التحليل لنتائج المؤسسة بفضل مجموعة من المؤشرات التي تعتبر ركائز أساسية في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية، من بين هذه المؤشرات نجد: عتبة المردودية، نقطة التعادل (النقطة الميتة)، معدل الهامش... الخ.

عتبة المردودية = التكاليف الثابتة/هامش التكلفة المتغيرة

معدل الهامش = هامش التكلفة المتغيرة/(اللوحة)/رقم الأعمال(اللوحة)

النقطة الميتة = التكاليف الثابتة/معدل الهامش

¹ هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، ص56-57.

²الرزق صالح عبد الله، خليل عطا الله بن وارد، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص143.

³ بويغوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 179.

⁴ Melyon Gérard, Melyon Kevin, Raimbourg Philippe, comptabilité Analytique, 4ème édit, Bréal, France, 2000, p142.

1.3.3.3 أهداف طريقة التكاليف المتغيرة

تتميز هذه الطريقة بمجموعة من الأهداف يمكننا هنا ان نذكرها في النقاط التالية:

- ✓ تقييم ومتابعة مدى كفاية التشغيل وتحقيق الفعالية في التسيير؛
- ✓ تخفيض التكاليف وذلك عن طريق الاختيار السليم للمراحل الإنتاجية والتحكم في التكاليف القطاعية؛
- ✓ التمييز بين المنتجات ذات الهامش السلبي والإيجابي، بهدف تحسين الهامش السلبي أو التخلي عنه والاهتمام بالهامش الإيجابي وخاصة في مجال التوزيع والتسويق؛
- ✓ تطبيق سياسة أسعار صحيحة بالنسبة للمنتجات المختلفة على حسب قوة تصريفها، ومدى المنافسة التي تصادمتها في الأسواق ومدى مرونة الطلب عليها؛
- ✓ دراسة تخطيط الأرباح وعلاقتها بحجم المبيعات؛
- ✓ العمل على اتخاذ قرارات صائبة بهدف زيادة أو التخلي عن نشاط قطاع أو منتج معين؛
- ✓ دراسة وتحليل المردودية انطلاقا من المعلومات التي تبرزها قوائم المحاسبة¹.

2.3.3.3 مبادئ طريقة التكاليف المتغيرة

هناك مجموعة من المبادئ التي تقوم عليها هذه الطريقة، ويمكننا هنا أن نذكر مجموعة من هذه المبادئ في النقاط

التالية:

- ✓ تتكون التكلفة المتغيرة من تكاليف تتغير تبعا لتغير حجم النشاط؛
- ✓ هذه التكاليف هي تكاليف متغيرة، يتم توزيعها على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج؛
- ✓ التكاليف الثابتة لا يتم توزيعها حسب المنتجات ولكن يتم معالجتها اجماليا من أجل تحديد النتيجة؛
- ✓ عليه فإنه يتم استبعاد أثر التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف الوحودية، بعبارة أخرى التكاليف الثابتة ليس لها تأثير على مستوى التكاليف الوحودية؛
- ✓ طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بإعداد تقديرات حساب التكاليف، النتائج، عتبة المردودية بسهولة².

3.3.3.3 إيجابيات وسلبيات طريقة التكاليف المتغيرة

كما ذكرنا سابقا أن لكل طريقة إيجابيات وسلبيات نذكره فيما يلي:

■ إيجابيات طريقة التكاليف المتغيرة

تتميز هذه الطريقة بمجموعة من الإيجابيات سوف نحاول تلخيص بعضها في النقاط التالية:

- ✓ نظرا لاعتماد هذه الطريقة على الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة والعمل على تطوير الأساليب التي تمكن من تحقيق الدقة فإن ذلك يوفر للمسيرين كل المعطيات الضرورية لفهم وضعية المؤسسة وضبط سلوك التكاليف وخطط الإنتاج وإعداد الموازنات لاستخدامها فيما بعد في تقييم الأداء؛
- ✓ اختصار مراحل حساب التكاليف لاعتمادها في المرحلة الأولى على التكاليف المتغيرة بتحميلها للمنتجات باعتبارها التكاليف الحقيقية المباشرة حسب هذه الطريقة وبالتالي يتم الاطلاع على وضعية المؤسسة والحصول على المعلومات في الوقت المناسب، ثم تتم معالجة التكاليف الثابتة في المرحلة الثانية؛

¹ Boughaba Abdallah, Comptabilité Analytique d'exploitation, Ed BERTI, Alger, 1998, p242.

² Farid Makhlouf, Comptabilité analytique, édition pages bleues, Algérie, 2006, p82.

- ✓ توفر هذه الطريقة الأدوات الرقابية على سلوك التكاليف وإخضاعها للتدقيق والفحص؛
 - ✓ تسمح هذه الطريقة بقياس فعالية وأداء مراكز المسؤولية (استهلاك المواد والطاقة أو المواد بصفة عامة، الإنتاجية) بفضل استبعاد الأعباء الثابتة في حساب التكاليف في المرحلة الأولى؛
 - ✓ إمكانية مقارنة وتقييم المنتجات أو الأقسام أو الفروع من حيث التكاليف والإنتاجية سواء في فترة واحدة أو لعدة فترات وذلك باستخدام الهامش على التكاليف المتغيرة واستبعاد أثر التكاليف الثابتة¹.
- **سلبيات طريقة التكاليف المتغيرة**

رغم الإيجابيات التي تتميز بها هذه الطريقة والمذكورة، إلا أن هذا لا يفي أن لهذه الطريقة سلبيات أيضا يمكن ذكرها في النقاط التالية:

- ✓ على الرغم من أن التكاليف الثابتة لم تنفق بسبب الإنتاج، ولكن الإنتاج استفاد من بعض عناصرها وقد نشأت من أجله أيضا؛
- ✓ صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وخاصة في المؤسسات الكبرى التي تنتج سلع متعددة؛
- ✓ لا يمكن التعرف على التكاليف الثابتة إلا بالاعتماد على حجم الإنتاج أو المبيعات، في حين لا يمكن أن يكون التشابه بين المنتجات والمبيعات إلا في المدى الطويل².

4.3.3 طريقة التكاليف على أساس الأنشطة

بدأ ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة بداية عقد الثمانينات على يد بعض الأكاديميين من أمثال "روبن كوبر" و"روبرت كابلان"، حين تمكنوا من تطوير نظام جديد يقوم على فكرة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وقد حقق هذا النظام عدة مزايا غير موجودة في النظام التقليدي³.

تقوم هذه الطريقة على فكرة أن انتاج المنتجات او توفير الخدمات يحتاج الى وحدات اقتصادية والتي بدورها تحتاج الى ممارسة العديد من الأنشطة لتحقيق تلك الغاية، وان تلك الأنشطة تحتاج الى موارد تكلفه⁴. ان أسلوب التكلفة وفقا أساس النشاط (ABC) يهدف الى إضفاء مزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط باعتبار ان هذه الوحدة هي التي تخلق الطلب من الأنشطة، والأنشطة تخلق الطلب من الموارد، وتسهيل إجراءات الرقابة على اقتناء واستخدام الموارد المتاحة بما يساعد في اجراء الخفض الحقيقي لعناصر التكاليف المختلفة في رحلة استفادها، بالإضافة الى ترشيد القرارات الإدارية والتي من أهمها قرارات التسعير كمدخل لمواجهة ظروف المنافسة⁵.

تغير طريقة ABC طريقة التفكير من منطق التوزيع الى منطق الاستهلاك، ووفقا لذلك يجب تقسيم النشاط الكلي للمؤسسة الى نشاطات أولية والتي يتم تحديد لكل منها وحدة استهلاك الموارد والتي عرفناها باسم مولد او مسبب التكلفة، هذا الأخير يقيس الخدمة التي يقدمها النشاط الى المنتجات⁶.

¹ خضور أمال، فعالية استخدام نماذج النقل والتخصيص في تخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، فرع تقنيات كمية للتسيير، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2012/2011، ص 26-27.

² Pierre Lessegue, Gestion de L'entreprise et Comptabilité, 4eme Ed, Dalloz, 1996, p595.

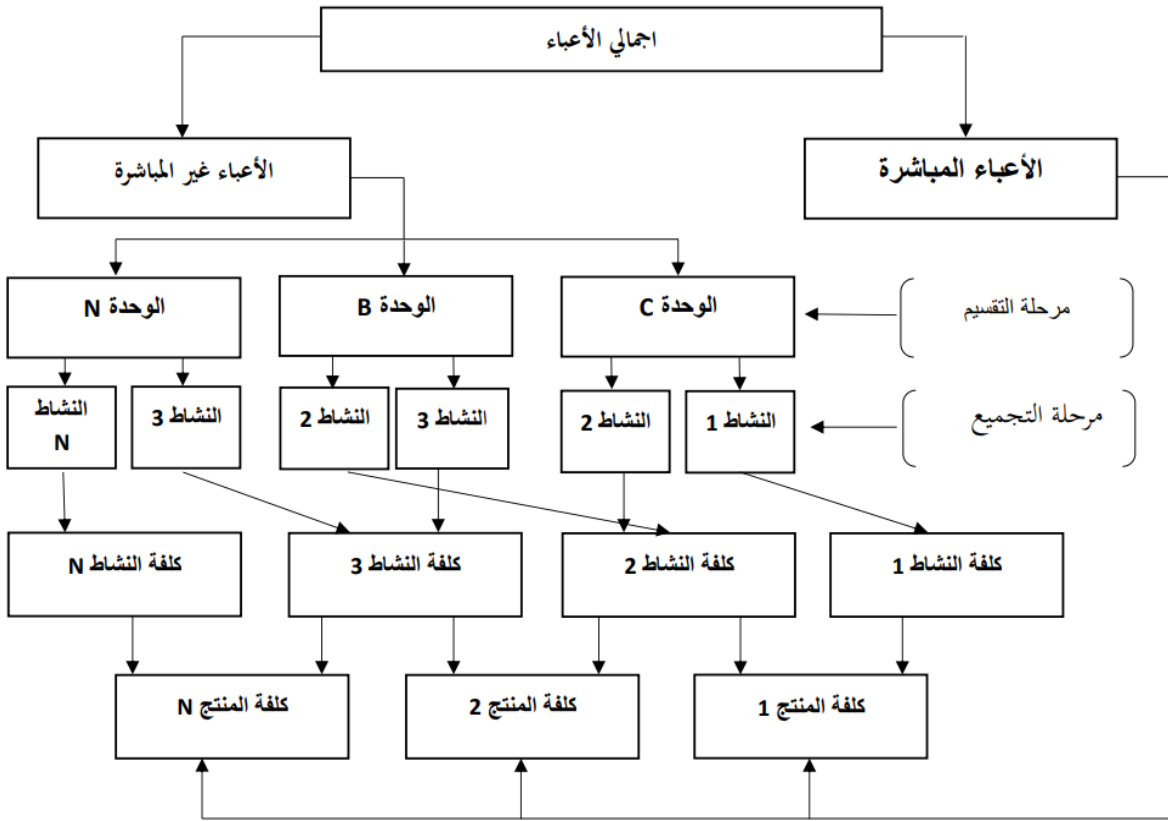
³ محمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط (ABC) الاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 70.

⁴ محمد توفيق بليغ، مبادئ محاسبة التكاليف، جامعة القاهرة، مصر، 1998، ص 130.

⁵ مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان العلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، العدد 16، 2015، ص 22.

⁶ عقون سعاد، مراقبة التسيير، دروس وتطبيقات، متجة للطباعة-الجزائر، 2018، ص 133.

الشكل رقم 11: مخطط توضيحي لهيكل حساب التكلفة بطريقة ABC.



المصدر: عقون سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 135.

1.4.3.3 خطوات تطبيق طريقة التكاليف على حساب الأنشطة

تتضمن خطوات تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ما يلي:

- **تحديد وتبويب الأنشطة Identification des activités :** هنا يتم تحديد جميع الأنشطة التي تسبق أو ترافق عملية الإنتاج والتي يقوم بها العاملون بالمنظمة لإنتاج المنتج أو الخدمة.
- **تحديد مولدات أو مسببات التكلفة Définition des inducteurs de couts:** يتم صياغة أسس التحميل لتلك التكاليف على الأنشطة أو مسببات التكلفة، والتي تمثل عوامل متغيرة تؤثر على التكاليف وترتبط معها بعلاقة سببية واضحة وقوية، لا بد من أن يكون هناك ارتباط قوي بين مسبب التكلفة وبين النشاط المعين.
- **تحديد معدل التكلفة لكل نشاط Détermination des couts de chaque activités:** بعد تحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها وتحديد مختلف مسببات التكلفة لكل نشاط، نقوم بعملية حساب معدل التكلفة لكل وحدة مسبب تكلفة.

التكلفة الوحودية للمولد = الموارد المستهلكة من نشاطات مركز التجميع / عدد المولدات

- **تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات:** تم توزيع تكلفة الأنشطة على المنتجات باستخدام أساس تحميل في ضوء مدى استفادة تلك المنتجات من كل نشاط. فطلب المنتجات للأنشطة يقاس بعدد المعاملات التي يولدها مسبب أو مولد التكلفة.

تكلفة مولد التكلفة = إجمالي التكاليف المتعلقة بنشاط معين / إجمالي مسببات التكلفة للنشاط .

2.4.3.3 إيجابيات وسلبيات طريقة التكاليف على حساب الأنشطة

تتميز هذه الطريقة الحديثة في سعر التكلفة بإيجابيات كثيرة مكنتها من أن تكون من بين الطرق الهامة في حساب سعر التكلفة، ولكن هذا لا يعني أن الطريقة تخلو من السلبيات لذلك سنقوم بذكر إيجابيات وسلبيات الطريقة وهي كالتالي:

■ إيجابيات طريقة التكاليف على حساب الأنشطة

تتميز هذه الطريقة بمجموعة من الإيجابيات أهمها:

- ✓ الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط؛
- ✓ تسهيل إجراءات الرقابة على اقتصاد واستخدام الموارد المتاحة؛
- ✓ المساعدة على إجراء تخفيض حقيقي لعناصر التكاليف المختلفة؛
- ✓ ترشيد القرارات الإدارية (مثلاً: تحديد سعر المنتج)

■ سلبيات طريقة التكاليف على حساب الأنشطة

تتمثل سلبيات هذه الطريقة في:

- ✓ كلما زاد عدد الأنشطة زاد تعقيد النموذج وتعقيد إدارته، عن طريق تقليل عددها، حيث هناك خطر إدخال عدم التجانس في تكلفة الأنشطة؛
 - ✓ اللوم الموجه إلى نموذج مراكز التحليل، للتكاليف غير المتجانسة التي تحفز الإعانات بين المنتجات، ونتيجة ذلك هو مخاطر القرارات الإدارية غير الملائمة؛
 - ✓ تتمثل إحدى صعوبات هذا النموذج القائم على النشاط في تحديد مستوى التحليل المناسب؛
 - ✓ على الرغم من أن النموذج يقلل إلى حد كبير من التعسف في تخصيص النفقات غير المباشرة، إلا أنه لا يقدم حلاً لتخصيص النفقات مثل تلك الخاصة بالإدارة العامة. بدلاً من ذلك، يقترح عدم تضمينها في حساب التكاليف.¹
- في الأخير نستطيع أن نقول انه من أجل الحصول على أنسب سعر تكلفة ممكن، تم اقتراح العديد من طرق المحاسبة التحليلية، ولكن لم يتم اعتبار أي منها الطريقة الأكثر صحة من حيث كل الجوانب إذ لكل طريقة لديها إيجابيات لكن لا نجدها خالية من العيوب لذلك لم نعتبر أي منه صحيحة.

¹ Brigitte Doriath, Christian Goujet, « CGO processus 7 comptabilité de gestion », 5e édition, édition Dunod, Paris, 2011, P. 168.

خلاصة الفصل الثاني

تناول الفصل الثاني نظام المحاسبة التحليلية، وهو يعتبر نظام محاسبة من بين العديد من الأمور الأخرى باستثناء أنه يلعب دورًا مهمًا للغاية في إدارة المؤسسة. عن طريق تمتع هذا النظام بمعلومات تسمح لكل مسؤول في المؤسسة سواء كانت كبيرة أو صغيرة بمعرفة قيمة التدفقات والأحداث وبالقدرة على تحليل النتائج في إطار صياغته للتقديرات الموازية، ويعتمد هذا النظام على سرعة المعلومات التي يوفرها، وعلى المعلومات الاقتصادية والمالية حول الماضي القريب والحاضر والمستقبل فهي مدمجة ضمن نظام تسيير شامل، كما أنها تعتبر وظيفة أساسية ولا بد من الاعتماد عليها داخل المؤسسة وذلك بغرض تحسين وضعها المالي.

تناولنا خلال بداية هذا الفصل النبذة التاريخية ومختلف التعاريف للمحاسبة التحليلية، ثم انتقلنا الى معرفة أهداف ووظائف المحاسبة التحليلية مروراً بأهميتها، في الأخير اختتمنا الفصل بالتعرف على سعر التكلفة وكيفية حسابها بشتى الطرق الى مختلف التكاليف في حسابها.

**الفصل الثالث: تربص حول مساهمة المحاسبة التحليلية
في نظام مراقبة التسيير في مؤسسة سوسيمي EURL
SOSEMIE**

لقد سمح الجانب النظري من المذكرة، والذي تطرقنا اليه في الفصلين السابقين استنادا على كتابات المؤلفين والباحثين على تسهيل العمل في الجانب التطبيقي، وذلك عن طريق الكم الهائل من المعلومات التي رسخناها في ذاكرتنا من خلال الفصلين السابقين، حيث أن مراقبة التسيير تستخدم المحاسبة التحليلية كأداة تسيير وإدارة وتوجيه باعتبارها عنصر هام وأساسي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية داخل المؤسسة.

تلعب المحاسبة التحليلية دور مهم في توفير تشخيص اقتصادي لمراقبة التسيير داخل المؤسسة. وهذا هو الهدف الذي نسعى الى معرفته والاجابة على الإشكالية المطروحة " كيف يمكن للمحاسبة التحليلية بمختلف تقنياتها أن تعمل على تحسين مراقبة التسيير".

لقد قمنا خلال الفترة الماضية بتربص في مؤسسة سوسيمي، وهي مؤسسة إنتاجية متخصصة في انتاج السميد والفريشة وغيرها. استمر هذا التربص مدة 3 أشهر في قسم المحاسبة والمالية حيث استطعنا تطوير الجانب التطبيقي والقاء نظرة عن الحياة العملية وبذلك تمكنا من معرفة كيفية حساب سعر التكلفة وهامش الربح لسنة 2021، بالإضافة إلى العلاقة الموجودة بين المحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير التي أصبحت تلعب دورا مهما داخل المؤسسة ولا يمكن الاستغناء عنها.

المبحث الأول: عموميات حول مؤسسة سوسيمي EURL SOSEMIE

خلال هذا البحث سنحاول التعريف بمؤسسة سوسيمي، المؤسسة التي أجرينا فيها التربص، ومحاولة معرفة نشاطها وأهدافها ودورها في التنمية.

1.1 تعريف مؤسسة سوسيمي

مؤسسة "سوسيمي" هي مؤسسة صناعية وتجارية ذات طابع إنتاجي تقوم بإنتاج السميد والكسكس والفريضة وكل أنواع العجائن، حيث عرفت تطورا ملحوظا منذ نشأتها سنة 2001، سجلت المؤسسة في سنة 2001 رقم أعمال قدره 900 مليون دينار مع إستراتيجية تجارية تركز على التوزيع المكثف وفي سنة 2005 وصل الاستثمار إلى 926487 دج في حين وصل رقم الأعمال إلى 1500 مليون دينار جزائري.

يبلغ عدد عمالها 300 عامل دائم وهي مخولة إداريا في مجالات محدودة، أي أنها مؤسسة ذات مسؤولية محدودة ذات الشخص الوحيد.

تقع مؤسسة "سوسيمي" بالمنطقة الصناعية ببني مراد حيث يتربع هذا المركب على مساحة قدرها 50 هكتار، مبنية فوقها مباني لإنتاج القمح بأنواعه.

■ **البطاقة الفنية لمؤسسة سوسيمي**

الجدول رقم 5: البطاقة الفنية لمؤسسة سوسيمي.

مؤسسة سوسيمي EURL SOSEMIE	الاسم القانوني
مؤسسة ذات مسؤولية محدودة ذات الشخص الوحيد ENTREPRISE UNIPERSONNEL A RESPONSABILTE LIMITE	الشكل القانوني
سنة 2001 من طرف مديرها الحالي جمال ماتسيكي	تاريخ الانشاء
حي بن عيسى بني مراد، البلدية Cité Ben Aissa, Beni mered, Blida	العنوان
Contact@sosemie.com	البريد الالكتروني
www.sosemie.com	الموقع
1500 مليون دينار جزائري	رأس مال الشركة سنة 2005
300 عامل	عدد العمال

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

2.1 طبيعة نشاط المؤسسة

إن النشاط الأساسي للمؤسسة يتمثل في إنتاج وتوزيع المنتجات بمختلف أشكالها وأحجامها وأنواعها، كما تقوم بشراء المواد الأولية المستعملة في إنتاج السميد من عند الموردين المحليين والمتمثلة في القمح الصلب، أما عن المادة الأولية المستعملة في عملية إنتاج الفرينة فتقوم باستيرادها من الخارج والمتمثلة في القمح اللين، بينما المادة الأولية في إنتاج العجائن والكسكس فسوسيمي تعتمد على السميد التي تنتجها بنفسها وتحوله من ورشة إلى أخرى.

1.2.1 منتجات سوسيمي

تنتج مؤسسة سوسيمي حوالي 55 منتج تام الصنع (سميد، فرينة، كسكس، عجائن)، هذه المنتجات متوفرة بكامل الأحجام والنوعيات، تقوم بإنتاج السميد في أكياس مختلفة الأحجام (25كلغ-10 كلغ-5 كلغ-2 كلغ-1 كلغ) و مختلفة النوعية هذا في الورشة الأولى، في الورشة الثانية يتم إنتاج الفرينة بكل الأحجام (50 كلغ-25 كلغ-10 كلغ-5 كلغ-1 كلغ) وبمختلف النوعيات، أما في الورشة الثالثة تقوم سوسيمي بإنتاج الكسكس اعتمادا على الورشة الأولى التي تزودها بمادة السميد في إنتاج الكسكس وهذا الأخير متوفر أيضا بكافة الأحجام (25 كلغ-1 كلغ-900 غ-500 غ)، في الورشة الأخيرة يتم إنتاج العجائن المختلفة وبالاعتماد أيضا على مادة السميد التي تنتج في الورشة الأولى.

نقوم بذكر بعض المنتجات

1.1.2.1 الفرينة الممتازة 5 كلغ (farine supérieur 5 kg)

بعد استلام مادة القمح تتم إخضاعه إلى مراقبة النوعية، بعدها يتم تنظيفه ومن ثم غسله وطحنه ليسير بذلك منتج تام الصنع (فرينة)، يمر عبر الآلات صناعية حيث يتم وضع المنتج داخل أكياس حجم (5 كلغ) بعدها يتم توجيهه إلى البيع.

2.1.2.1 الكسكس المتوسط (couscous moyen 1 kg le chef)

بعدما يصير القمح سميدا في الورشة الأولى يتم تحويل هذا الأخير إلى الورشة الثالثة ليمر على عملية الإنتاج من داخل الآلات حتى يصبح منتج تام الصنع (الكسكس)، يتم بعدها وضعه داخل أكياس حجم (1 كلغ) ومن ثم إلى توجيهه إلى البيع.

3.1.2.1 معكرونة السباغيتي (pâtes spaghetti Premium 500 g)

عند وصول السميد إلى الورشة الرابعة تبدأ عملية إنتاج العجائن مرورا بالآلات الإنتاجية حتى يصبح المنتج تام الصنع وبمختلف الأشكال يتم وضعه داخل أكياس حجم (500 غ) بعد يصبح نهائي موجه إلى البيع.

3.1 الطاقة الإنتاجية لمؤسسة سوسيمي

لمؤسسة "سوسيمي" طاقة إنتاجية مرتفعة وهذا ما مكنها من تغطية الطلب، حيث تقدر الطاقة الإنتاجية لها خلال فترة بـ 400 طن يوميا من القمح الصلب و400 من القمح اللين (تحتوي المؤسسة على طاحونتان) دون أن ننسى خمس خطوط إنتاجية للعجائن الغذائية (عجائن قصيرة، عجائن طويلة، كسكس)، حيث تنتج 160 طن يوميا، كما تعرف المنتوجات مسارا طويلا حيث يقوم الرافعون بنقلها مع احترام كل شروط الحيطه والحذر والاحتفاظ، كما أن الإنتاج يمر بعدة مراحل مركزا فيها على:

■ مراقبة النوعية

بعد القيام بوزن القمح يتم إخضاعه آليا إلى مراقبة النوعية والتأكد منها، يشرف على القيام به قسم المختبر الداخلي، هذا ويزود المصنع عموما بنظافة تهوية يضمن تسرب غبار القمح والدخان الصاعد منه، على أن تتم استرجاع كل هذه النفايات ليتم تمريرها لإعادة تصنيعها (و عليه لا يتم رمي أي شيء).

■ تنظيف القمح

حتى يتسنى الحصول على نوعية جيدة من القمح يتوجب مسبقا تنقيته من كل الأجسام الغريبة الخارجية ويتم وضعها في إناء خاص بذلك (للبنور ذات الحجم الكبير والصغير وآخر للبنور ذات شكل آخر شعير... إلخ) وذلك عبر مصفاة أو ممر هوائي.

يتم بعد هذه العملية تخزين القمح في أماكن خاصة وذلك من أجل الحصول على نوعية جيدة.

■ ترطيب القمح

لابد أن يتوفر القمح على كمية كافية من الرطوبة حتى لا تنقص جودته، ولا يتم إتلاف الفلوتين المتواجد به، إذ يتم ترطيبه لغاية 16% تقريبا.

■ الطحن العصري التدريجي

يمكن تعريف الطحن على أنه التقليل وفصل المكونات من جهة والحبيبات من جهة أخرى، بهدف الحفاظ على أكثر جودة ممكنة ومردودية أكبر. أي طحن القمح بالاستخدام الآلات إنتاجية ليصبح منتج تام الصنع، حيث إذا قمنا بطحن القمح الصلب نحصل على منتج السميد، أما إذا قمنا بطحن القمح اللين نحصل على منتج الفرينة.

كل هذا أدى بمؤسسة "سوسيمي" أن تفرض نفسها على مستوى السوق الوطنية مستفيدة من كل قواعد النظام المالي والبنكي باعتبارها شركة إنتاجية ومنتجة للثروات.

1.4.1 أهداف مؤسسة سوسيمي ودورها في التنمية

لكل مؤسسة أهداف ودور تسعى وراء تحقيقها، نتطرق الى أهداف ودور مؤسسة سوسيمي في تحقيق التنمية.

1.4.1 أهداف مؤسسة سوسيمي

إن الهدف الأساسي للمؤسسة هو إرضاء وتلبية حاجيات الزبائن، بالإضافة إلى تحقيق الاستمرارية والبقاء والنمو، أمام المنافسون الذين يعتبرون من أبرز عناصر المحيط الخارجي ذلك لما يشكلونه من خطر دائم على المؤسسة، حيث تعمل هذه الأخيرة على الزيادة في الإنتاج من أجل تخفيض التكلفة مما يسمح لها اقتحام السوق بأسعار تنافسية مقارنة مع المؤسسات الأخرى من الأهم المؤسسات المنافسة لسوسيمي نجد: عمر بن عمر، سيم، مولا وغيرها وبالعودة الى أهم أهداف الشركة نجد:

- تطمح أن تكون المؤسسة الرائدة في انتاج السميد والدقيق والعجائن الغذائية في الجزائر؛
- شغلها الشاغل إرضاء زبائننا؛
- البحث المستمر للتأكد من صحتها والشفافية فضلا عن تنوع المنتجات وتطوير نوعية ثابتة، حيث أصبحت المنافسة على نحو متزايد، ولتكون المؤسسة منافسة تواصل تطورها لتعزيز المزيد والمزيد من سمعتها ومكانتها في السوق الذي تعمل فيه؛
- ضمان الامتثال مع متطلبات الزبائن القانونية والتنظيمية السارية،
- تحسين مهارات موظفيها؛
- توسيع شبكة التوزيع لتصدير منتجاتنا؛
- تحسين الاتصالات الداخلية والخارجية؛
- تحسين كفاءة نظام إدارة الجودة وسلامة الأغذية؛
- منع ومراقبة الحوادث والمخاطر التي تتعلق بصحة وسلامة الآخرين.

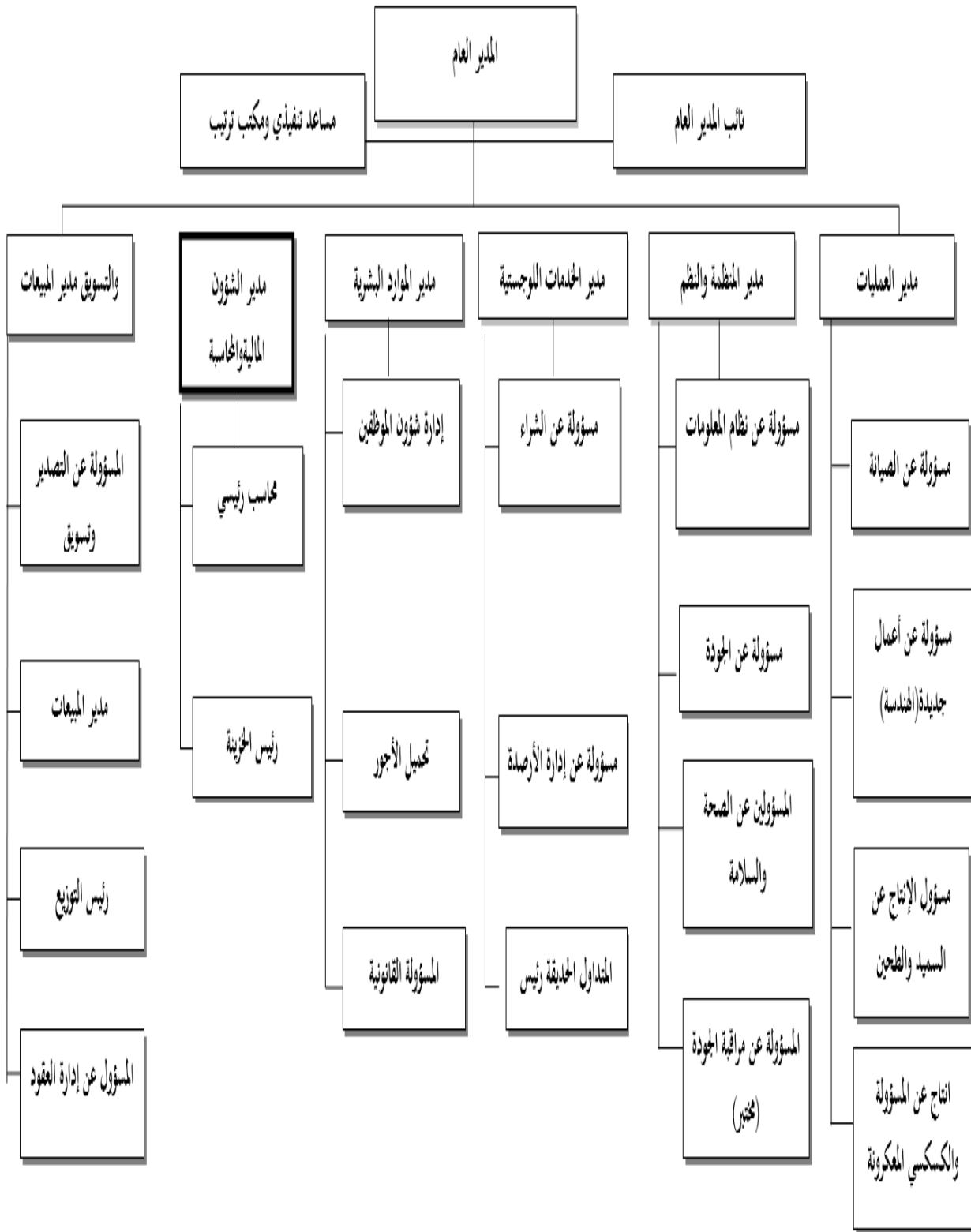
2.4.1 دور مؤسسة سوسيمي في تنمية الاقتصاد الوطني

تلعب المؤسسة دورا فعالا في مجال التنمية الاقتصادية ذلك من خلال الحاجات والطلبات التي تلببها المؤسسة، وتكمن أهميتها وطنيا من خلال رقم أعمالها الضخم ومن خلال ما تقوم به من الاستغلال الأمثل والملائم لمواردها المالية، وإمكانياتها الصناعية وذلك لضخامة الوسائل المستعملة في العملية الإنتاجية.

تعد "سوسيمي" من المؤسسات البارزة التي دخلت السوق في ظروف سمحت لها من احتلال مكانة مرموقة فيه، ما جعل منتوجاتها تلقى قبولا واسعا وهذا يدل على الدور الفعال الذي تلعبه المؤسسة في مجال التنمية الاقتصادية من خلال زيادة حجم المبيعات كما ونوعا على مستوى عدة ولايات من الوطن لتحقيق الاكتفاء الذاتي.

5.1 الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوسيمي

يعرف الهيكل التنظيمي على أنه التصميم الذي تصنعه المؤسسة لضمان التحكم في السير الحسن وتحديد المسؤوليات والوظائف التي تخص كل إدارة أو هيئة بالمؤسسة وكذلك توضيح مختلف العلاقات على أن يلازم أهداف المؤسسة وهو يوضع من طرف الإدارة العليا وللهيكل التنظيمي انواع عدة كالوظيفي المصفوفي وهيكل القطاع فنجد "سوسيمي" تسيير وفق الهيكل الوظيفي الذي يمثل الشكل التقليدي لتوزيع المهام والذي يسمح بالتخصص وهو موضح في الشكل التالي:



1.5.1 تحليل الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوسيمي

▪ المدير العام

هو العضو المركزي في المنظمة، بحيث يقوم بعدة أدوار تتمثل في القيادة، التنسيق والمراقبة، كما يقوم المدير العام بمتابعة تطبيق العمليات الإدارية الرئيسية في الشركة، وأنه يتحكم بشكل مباشر في كافة أقسام الشركة من خلال السلطة التي يمتلكها، ويحرص على تطبيقها بطريقة صحيحة، تتمثل مهامه فيما يلي:

- ✓ التحكم في النشاط السنوي للعمال وتحديد السياسة العامة للمنظمة؛
- ✓ اصدار الأوامر لمدرء المصالح الأخرى فيما يتعلق بالإنتاج والتوزيع والتسويق وغيرها من الأنشطة؛
- ✓ الفصل في القرارات المهمة والمتعلقة بمصير المؤسسة؛
- ✓ تشجيع العمال وتحفيزهم على أداء وظائفهم بكفاءة عالية والتكفل بمشاغلهم.

▪ مساعد تنفيذي ومكتب ترتيب

يساهم بتنفيذ الخطة التنفيذية للشركة ومساعدة المدير العام في إدارة وتنظيم العمل والقيام بتنظيم أعمال السكرتارية والمراسلات والمحافظة على سرية المعلومات الواردة لمكتب المدير العام وتنظيم ومتابعة الاجتماعات التي يدعو إليها المدير العام وتنظيم المقابلات والزيارات ومواعيد الاجتماعات.

▪ مدير العمليات

هو الشخص المسؤول عن إدارة العمليات ومراقبة أنشطة الشركة اليومية للتأكد من سيرها في اتجاه تحقيق الأهداف المنشودة، وتتلخص مهامه في تطوير إستراتيجية الشركة وتوضيحها للموظفين والعمال، وضع خطة أولويات العملاء والموظفين والاحتياجات التنظيمية، تحديد المكافآت والتدريبات اللازمة للموظفين.

▪ مدير المنظمة والنظم

ينوب عن المدير العام في حالة عدم تواجده بسبب ظروف السفر والمرض والاجازات أو خلو المنصب، يقوم بالتخطيط والتنظيم والتنسيق والمراقبة لكل ما يتعلق بالإدارة الداخلية للشركة.

▪ مدير الخدمات اللوجستية

هو المسؤول عن التخطيط وإدارة الخدمات اللوجستية والمستودعات والنقل وخدمات العملاء وكذلك توجيه وتحسين وتنسيق دورة النظام الكامل والاتصال والتفاوض مع الموردين والمصنعين وتجار التجزئة والمستهلكين وهو المسؤول بشكل كامل عن التموينات وتنظيم ومراقبة التخزين وتوزيع البضائع.

▪ مدير الموارد البشرية

هو المسؤول عن جميع الأعمال المتخصصة بالموارد البشرية داخل المؤسسة وذلك بالسهر على ما يلي:

- ✓ السهر على انضباط العمال اثناء العمل؛
- ✓ تسجيل الغيابات عن العمل وتسيير الساعات الإضافية وبرمجتها؛
- ✓ استقبال ملفات العمل وترتيبها حسب الأولوية؛
- ✓ تقسيم العمال حسب الوظائف والإدارات؛
- ✓ تسيير الأجور.

■ مدير الشؤون المالية والمحاسبة

هو المسؤول عن جميع التدفقات المالية والنقدية للمؤسسة، فهو يترأس قسم تنفيذي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، حيث يعتبر هذا القسم استراتيجي وجد مهم داخل الشركة بإدارته لقسم المحاسبة والمالية، كما منحت له مهمة مراقبة التسيير داخل المؤسسة ومن أبرز المهام التي يقوم بها نذكر ما يلي:

- ✓ اعداد وتحليل الميزانية السنوية؛
- ✓ ضمان التسيير الجيد للمحاسبة المالية والقانونية في التاريخ المحدد؛
- ✓ مراقبة كل العمليات المالية للمؤسسة، مع اعداد التصريحات الجبائية الدورية والميزانية الجبائية؛
- ✓ وكذلك اقتراح تنظيم محاسبة التسيير والمحاسبة التحليلية.

■ مدير المبيعات والتسويق

هو المسؤول عن قسم المبيعات والتسويق حيث يلعب دورا حيويا يضمن سير العمليات التجارية ويوفر جميع المعاملات، كما يقوم بإعطاء الحلول الممكنة من أجل تسويق منتجات المؤسسة وكذلك متابعة احتياجات الزبائن ومعالجتها، بالإضافة الى تطوير شكلية المنتجات بالتعاون مع المديرية العامة والتقنية، كما يهتم بإبرام ومتابعة العقود الإشهارية.

المبحث الثاني: تعريف كيفية حساب سعر التكلفة لمنتجات من منتجات سوسيمي

تقوم مؤسسة سوسيمي لإنتاج السميد والقمح وغيرها بحساب سعر تكلفة منتجاتها بواسطة حساب التكاليف الكلية، وفي تربصنا الذي أجريناه في المؤسسة قمنا باختيار منتجين وقمنا بدراسة مراحل حساب سعر تكلفة المنتجين بالإضافة الى هامش الربح لهذين المنتجين من أجل اجراء مقارنة بين هذين المنتجين من حيث تكلفة الإنتاج وهامش الربح. يتم انتاج المنتجين الذي سنقوم بدراستهما وهما "فرينة ممتازة 1 كلغ" و "فرينة عادية 25 كلغ" بواسطة مادة أولية وهي القمح اللين وباستخدام عدة آلات انتاجية حتى يصبحا المنتجين تامين الصنع موجهين للبيع.

1.2 مراحل انتاج "فرينة ممتازة 1 كلغ" و "فرينة عادية 25 كلغ"

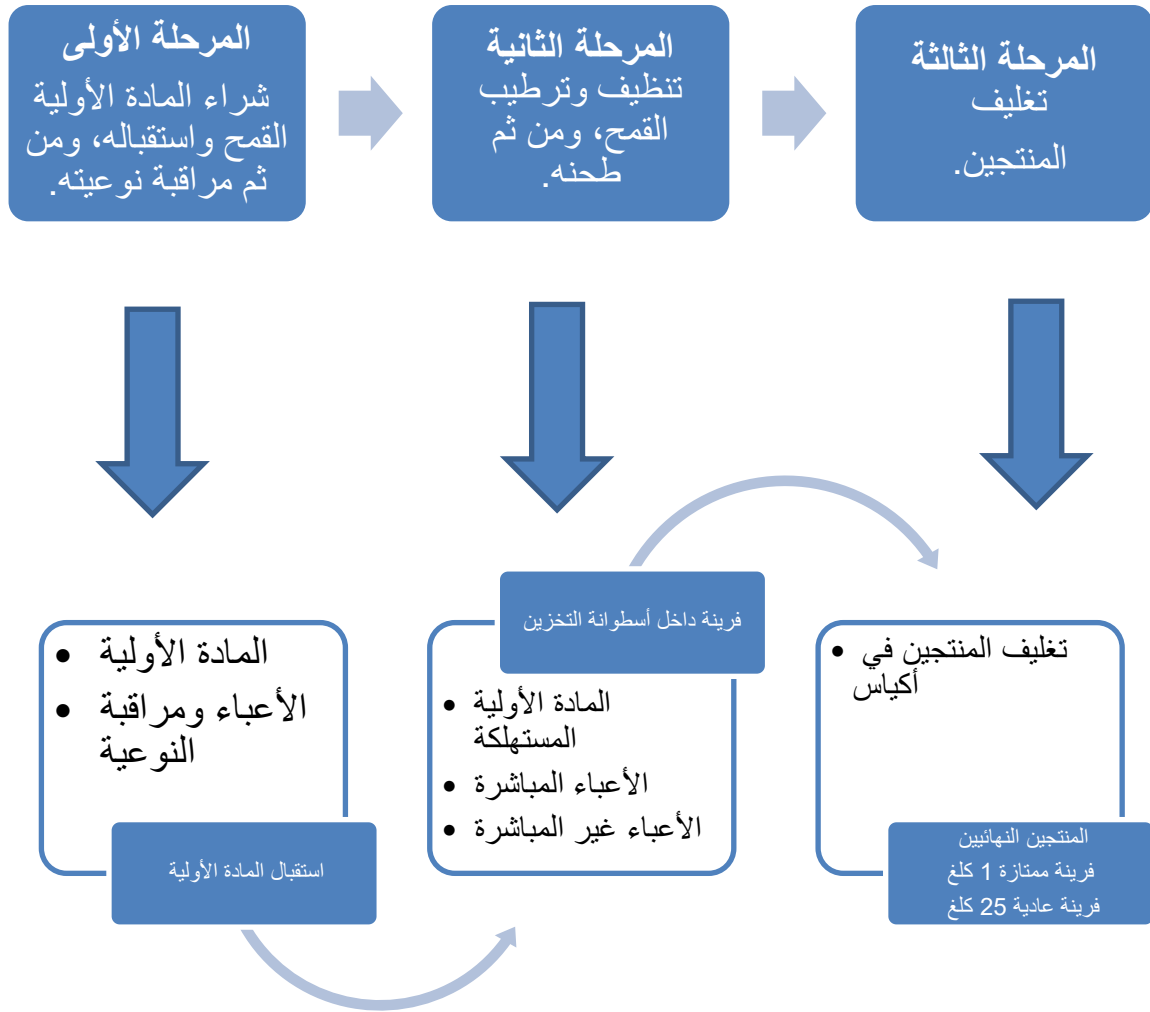
تمر عملية انتاج المنتجين بالمرحل التالية:

المرحلة الأولى: شراء المادة الأولية القمح واستقباله، ومن ثم مراقبة نوعيته.

المرحلة الثانية: تنظيف وترطيب القمح، ومن ثم طحنه.

المرحلة الثالثة: تغليف المنتجين.

وفيما يلي رسم تخطيطي يشرح مراحل الإنتاج الثلاث:



المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

1.1.2 المرحلة الأولى: شراء المادة الأولية القمح واستقباله، ومن ثم مراقبة نوعيته

لإنتاج الفرينة نحتاج الى مادة أولية وحيدة وهي القمح اللين.

الجدول رقم 6: المادة الأولية في إنتاج المنتجين.

العنصر	تصنيفه
القمح اللين	مادة أولية نشطة

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

تقوم مؤسسة سوسيمي بعقد شراء سنوي مع الديوان الوطني للحبوب والبقوليات الجافة، وذلك من أجل تزويد المؤسسة بالمادة الأولية القمح اللين، حيث تمنح هذه الأخيرة كمية يومية تتماشى مع قدرة إنتاجها اليومي، أما فيما يتعلق بأعباء التموين فهي متمثلة في التالي:

- الكمية المشتراة من القمح اللين هي قنطار ما يعادل 100 كلغ بسعر 1285 دج.

■ **سعر النقل (المادة الأولية)**

لنقل مادة القمح الى المؤسسة، سوسيمي تملك شاحنات خاصة بها لنقل القمح اللين الى المؤسسة، كما تتعاقد مع شاحنات أخرى من خارج المؤسسة وذلك من أجل سد النقص وتغطية العملية على أكمل وجه.

■ **مصاريف مراقبة النوعية**

تقوم مؤسسة سوسيمي بتكليف لجنة لمراقبة نوعية القمح اللين بغية التعرف على جودته، وذلك من أجل ضمان جودة المنتج الخاص بها لإرضاء زبائنها وبالتالي تتحمل الأعباء الناجمة عن هذه العملية. ولتخزين المادة الأولية في مخازن المؤسسة وجب علينا حساب تكلفة الشراء قبل تخزينها.

$$\text{تكلفة الشراء} = (\text{سعر الشراء} \times \text{الكمية}) + \text{تكاليف التمويل}$$

ومنه:

$$\text{تكاليف التمويل} = (\text{سعر النقل} + \text{سعر مراقبة النوعية})$$

يتم تقييم المخزون لدى خروجه من المخزن أي المواد الأولية (القمح اللين) في مؤسسة سوسيمي، باستخدام طريقة التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة (C.U.M.P).

الجدول رقم 7: طريقة التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة.

المخزون	الكمية	التكلفة الواحدة	القيمة
مخزون أول المدة	الكمية 1	السعر 1	القيمة 1
التمويل (المشتريات من المواد الأولية)	الكمية 2	السعر 2	القيمة 2 (تكلفة الشراء)
المجموع	الكمية 1+الكمية 2	C.U.M.P	القيمة 1+القيمة 2
المخرجات (المواد الأولية المستهلكة)	الكمية 1	C.U.M.P	القيمة 1
	الكمية 2	C.U.M.P	القيمة 2

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

$$\text{التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة} = \frac{(\text{القيمة 1} + \text{القيمة 2})}{(\text{الكمية 1} + \text{الكمية 2})}$$

2.1.2 المرحلة الثانية: تنظيف وترطيب القمح، ومن ثم طحنه

بعد ما تم استقبال القمح اللين وتمت معاينة نوعيته، يمر الى آلة الوزن من أجل وزن الكمية التي نحتاجها لإنتاج [قنطار (100 كغ) من المنتجين فرينة ممتازة وفرينة عادية التي سوف نقوم بحساب التكاليف الخاصة بهما وسعر تكلفة هذين المنتجين.

الجدول رقم 8: الكمية المستهلكة من المادة الأولية (القمح اللين) لإنتاج 100 كغ من كل منتج.

الكمية	المادة الأولية	المنتج
1.343 قنطار من القمح اللين ما يعادل 134.3 كغ	القمح اللين	فرينة ممتازة 1 كغ
1.343 قنطار من القمح اللين ما يعادل 134.3 كغ	القمح اللين	فرينة عادية 25 كغ

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

بعد اخراج المادة الأولية (القمح اللين) من أسطوانات التخزين يتم توجيهها الى الاستهلاك من أجل انتاج الفريضة، حيث يمر القمح على الآلات الإنتاجية من أجل تنظيفه وغسله وتنقيته من كل العناصر الغريبة التي تأتي معه، بعدها تأتي مرحلة ترطيب القمح أي تعريضه من قبل الآلات الى الرطوبة الشديدة، وبعدها يأتي الدور الى عملية الطحن فيمر القمح من آلة الى أخرى في عملية طحنه لأنه لا يطحن مرة واحدة فقط بل يطحن عدة مرات من أجل الحصول على منتج الفريضة وهناك الآلات تخرج الفريضة الممتازة وأخرى العادية، كما يخرج من عملية الطحن البقايا، ولكن هذه الأخيرة لا ترمى بل تباع للفلاحين من أجل استعمالها كأعلاف لمواشيهم.

3.1.2 المرحلة الثالثة: تغليف المنتجين

فيما يخص الفريضة الممتازة بعد أن تم طحن القمح وأصبح منتج تام الصنع فريضة ممتازة، تأتي اخر مراحل الإنتاج وهي وضع الفريضة داخل أكياس (1 كلغ) بواسطة آلات الإنتاج ثم يتم غلق هذه الأكياس بواسطة غراء لاصق، بعدها توضع 9 أكياس مع بعضها البعض ويتم تغليفها بواسطة شريط بلاستيكي عن طريق الآلة الإنتاجية ليكونوا بذلك مجموعة من 9 أكياس، أخيرا يتم وضع الأكياس المغلفة بالشريط البلاستيكي مع بعضها البعض ويتم تغليفها مرة أخرى بواسطة آلة أخرى ليكونوا مجموعة أكبر وبعدها يصبح المنتج تام الصنع يوجه الى البيع.

أما فيما يخص الفريضة العادية بعد أن يتم طحن القمح يتم وضعه في أكياس ذات الحجم (25 كلغ) بواسطة آلات إنتاجية، ثم يتم غلق الكيس عن طريق خياطته باستعمال آلة أخرى، ويوضع على فم الكيس بطاقة فيها معلومات حول تاريخ الإنتاج وتاريخ الصلاحية، وهنا يصبح المنتج تام الصنع.

يتم شراء هذه التغليفات من الموردين المتعاملين مع مؤسسة سوسيمي قبل الشروع في عملية الإنتاج، بعدها يتم تخزينها حتى يوم استخدام هذه التغليفات لتغليف المنتج التام الصنع، وهذه التغليفات هي نوعين تغليفات أولية وأخرى ثانوية (فيما يتعلق بمنتج الفريضة الممتازة) أما منتج الفريضة العادية فيملك تغليف أولي فقط، كما سيوضحهما الجدولين المواليين:

الجدول رقم 9: التغليفات الخاصة بمنتج "فريضة ممتازة 1كلغ".

التغليفات	
أكياس ذات الحجم 1كلغ ETUI FARINE SUPERIEUR 1 KG	التغليف الأولي
الغراء اللاصق COLLE	
شريط بلاستيكي FILM RETRACTABLE dim 50	التغليف الثانوي
شريط بلاستيكي FILM ETIRABLE COLLANT	

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

التغليفات	
التغليف الأولي	أكياس ذات الحجم 25 كلغ SAC PP FARINE SUP 25 KG
	خيط خياطة FIL A COUDRE ECRU
	بطاقة معلومات المنتج ETIQUETTE FARINE PANIFIABLE

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

1.3.1.2 التغليف الأولي

■ بالنسبة لمنتج الفرينة الممتازة ذات الحجم 1 كلغ

التغليف الأولي هو عبارة عن تغليف المنتج التام الصنع ووضع في الأكياس الخاصة به، ويتم ذلك بواسطة آلات إنتاجية في تغليف هذا المنتج بمساعدة العمال القائمين على الآلات الإنتاجية وعلى عملية التغليف ككل، وهذه التموينات تخزن هي الأخرى بواسطة التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة (C.U.M.P)، وهذه التغليفات نوعين هما:

✓ الأكياس ذات الحجم 1 كلغ (ETUI FARINE SUPERIEUR 1 KG)

هذه الأكياس مصنوعة من مادة الورق السميك من أجل عدم التمزق ومقاومة المنتج الذي بداخلها وذلك لحمايته من التلف، وهذه الأكياس يأتي فيها كل من: اسم الشركة المنتجة (سوسيمي)، صورة للأطباق التي تصنع من المنتج، الحجم، ومكونات المنتج أي المواد الأولية المستعملة في إنتاج المنتج، إضافة الى تاريخ الصلاحية.

✓ الغراء اللاصق (COLLE)

هو المادة اللزجة التي تستعمل في غلق علبة الفرينة، وذلك من أجل حمايتها من التلف والضياع.

■ بالنسبة لمنتج الفرينة العادية ذات الحجم 25 كلغ

هذه الأخيرة تملك تغليف واحد فقط ليست كسابقتها تملك تغليفين، يتم في هذه العملية وضع الفرينة العادية داخل أكياس وذلك بغية المحافظة على المنتج من التلف ويتم ذلك بواسطة الات إنتاجية بمساعدة العمال الواقفين للآلات وعلى عملية التغليف، هذه التموينات تخرج من المخزن بواسطة التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة (C.U.M.P)، وهذه التغليفات هي:

✓ أكياس ذات الحجم 25 كلغ (SAC PP FARINE SUP 25 KG)

هي عبارة عن أكياس ذات الحجم 25 كلغ يوضع داخلها المنتج من أجل حمايته من التلف، يأتي على هذه الأكياس من الخارج كل المعلومات الخاصة عن المنتج من اسم المؤسسة المصنعة (سوسيمي) الى الحجم والمواد الأولية المستعملة وغيرها.

✓ خيط خياطة (FIL A COUDRE ECRU)

هو الخيط الذي يخيط فم الكيس وذلك بغية المحافظة على المنتج داخل الكيس لتسهيل تسويق المنتج وحمايته من التلف.

✓ بطاقة معلومات المنتج (ETIQUETTE FARINE PANIFIABLE)

هي بطاقات ورقية تخيط على فم الكيس، تتضمن هذه البطاقة تاريخ إنتاج المنتج وتاريخ نهاية الصلاحية.

2.3.1.2 التغليف الثانوي

■ بالنسبة لمنتوج الفريئة الممتازة ذات الحجم 1 كلغ

وهو التغليف الذي يتبع التغليف الأول لمنتوج الفريئة الممتازة أي ليس لديه علاقة أو تواصل مباشر مع المنتوج، وإنما هو استكمال لتغليف، وذلك بغرض تسهيل الحمل ونقل المنتوج الى الزبائن، كما يساعد في عملية بيع المنتوج وترويجه بسهولة، هذا التغليف هو الآخر يتم بواسطة آلات إنتاجية ويقف عليها عمال الورشة من أجل عملية التغليف الثانوي.

✓ شريط بلاستيكي (FILM ETIRABLE COLLANT)

هو شريط بلاستيكي تغلف به أكياس الفريئة ذات الحجم 1كلغ، حيث يغلف هذا الشريط البلاستيكي كل 9 أكياس مع بعض لتكون بذلك علبة بلاستيكية تحمل في طيها 9 أكياس صغيرة، وهو مصنوع من البلاستيك السميك كما توجد به مادة لصقة تلتصق الأكياس الصغيرة مع بعضها.

✓ شريط بلاستيكي (FILM RETRACTABLE dim 50)

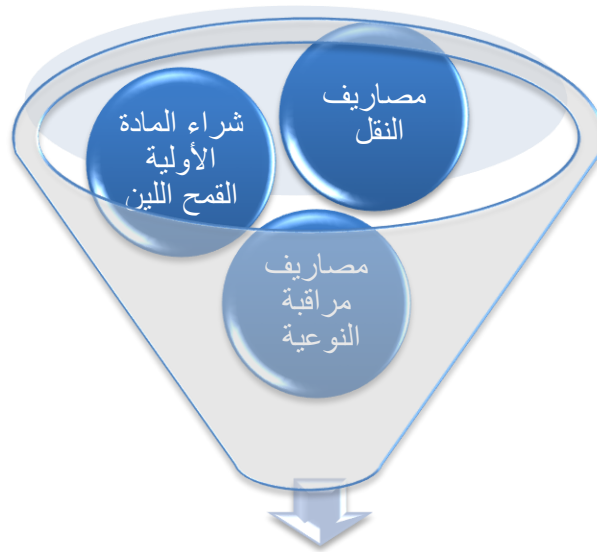
هو الشريط البلاستيكي الذي تغلف به العلب بعد التغليف السابق (FILM ETIRABLE COLLANT) أي تغليف العلبة الكبيرة ذات 9 أكياس، وذلك من أجل تسهيل نقل المنتج من المؤسسة الى السوق، كما أن هذا الشريط مصنوع من مادة البلاستيك أيضا.

2.2 عناصر حساب سعر التكلفة

في مؤسسة سوسيمي يتم حساب سعر تكلفة المنتجين بواسطة طريقة التكاليف الكلية، بحيث يمر حساب سعر تكلفة هذين المنتجين بثلاث مراحل (شراء المادة الأولية القمح واستقباله، ومن ثم مراقبة نوعيته / تنظيف وترطيب القمح، ومن ثم طحنه / تغليف المنتجين)

1.2.2 مختلف أعباء المرحلة الأولى

الشكل رقم14: تكلفة المنتجين بعد نهاية المرحلة الأولى.



تكلفة المرحلة الأولى للمنتجين

هذه المرحلة تتضمن كل المصاريف التي تدخل في اقتناء المادة الأولية حتى وصولها الى مخازن المؤسسة (شراء المادة الأولية القمح اللين، مصاريف نقل القمح الى المؤسسة، وبالإضافة الى مصاريف مراقبة النوعية)

■ **مصاريف النقل:** وهي كالتالي

مجموع تكلفة نقل القمح هو 12849340.20 دج.

مجموع تكلفة انتاج وحدة الفرينة هو 307729.64 دج.

مجموع تكلفة انتاج وحدة السميد هو 226285.27 دج.

وعليه للحصول على تكلفة القنطار الواحد (100كلغ) نقسم مجموع تكلفة نقل القمح على مجموع انتاج وحدة الفرينة والسميد معا.

■ **مصاريف مراقبة النوعية:**

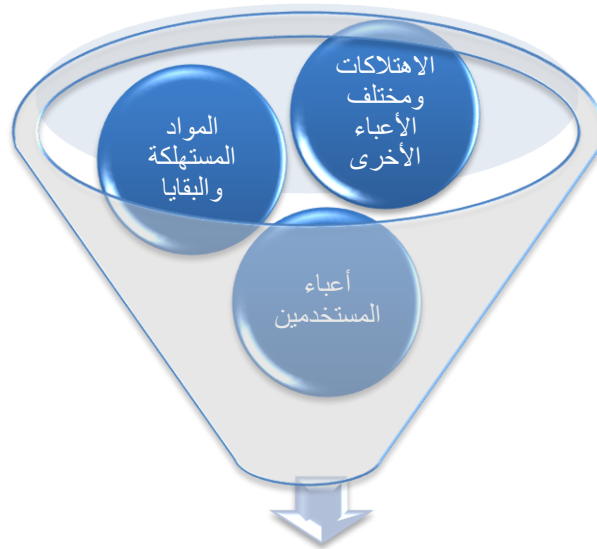
مجموع فواتير مراقبة النوعية للقمح هو 686866.46 دج.

مجموع انتاج وحدة الفرينة هو 307729.64 دج.

وعليه للحصول على تكلفة القنطار الواحد (100كلغ) نقسم مجموع الفواتير على انتاج الوحدة.

2.2.2 مختلف أعباء المرحلة الثانية

الشكل رقم 15: تكلفة المنتجين بعد نهاية المرحلة الثانية.



تكلفة المرحلة الثانية للمنتجين

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

1.2.2.2 أعباء المادة الأولية المستهلكة والبقايا

عند ادخال مادة القمح الى الورشة وطحنها يتبين أن % 74.5 هي مواد أولية مستهلكة موجهة الى انتاج منتوج الفرينة،

بينما % 24.5 تذهب بقايا.

- **المادة الأولية المستهلكة:** هي المادة الأولية المستهلكة في الإنتاج ومجموع الأعباء التي تتحملها المؤسسة الخاصة بهذه المادة، بحيث عند اخراج المادة الأولية من المخزن يتم إخراجها بواسطة التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة (C.U.M.P)، وتوجيهها الى الإنتاج.
 - **البقايا:** عند ادخال القمح الى الورشة وطحنه ينتج عنه منتوج والأخر يذهب بقايا، هذه البقايا المؤسسة تقوم ببيعها ولا ترميها، مما يعني أن علينا إنقاص هذه الأعباء من تكلفة انتاج الفريئة، لأن المؤسسة بعد بيعها للبقايا لم يصبح عبئ تتحمله، اذن ننقصه من سعر تكلفة المنتجين.
- الجدول رقم 11: سعر بيع البقايا من المنتجين.**

العنصر	نسبة البقايا %	السعر (دج)
البقايا من الفريئة الممتازة	24.5	1746
البقايا من الفريئة العادية	24.5	1746

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

2.2.2.2 أعباء المستخدمين

ان دخل أعباء المستخدمين في مؤسسة سوسيمي يدخلون كأعباء في حساب سعر تكلفة المنتجين لأن هدف المؤسسة هو انتاج المنتجات وبيعها، وبالتالي فهؤلاء العمال مسخرون من أجل السهر على انتاج منتجات المؤسسة، وهم بذلك يدخلون كتكاليف في كل منتج من منتجات المؤسسة، اذ يمكننا تقسيم هذه الأعباء الى أعباء مباشرة للمنتجين مثل: عمال الورشة الذين يحرصون على العملية الإنتاجية والتحكم في الآلات الإنتاجية، وأعباء غير مباشرة كعمال الإدارة وغيرها لأنهم لا يدخلون مباشرة في انتاج المنتجين.

✓ أعباء مستخدمي الورشة الإنتاجية (أعباء مباشرة للمنتجين)

بعدما يقوم قسم الموارد البشرية بحساب أجور الوحدة الإنتاجية، أي العمال الذين يعملون في ورشة انتاج الفريئة، وهم بذلك يعتبروا أعباء مباشرة للمنتج، يقوم مساعد مدير المحاسبة والمالية والتي أسندت له مهام مراقب التسيير بإدخال هذه الأجور في أعباء حساب سعر تكلفة المنتجين وذلك مع مقارنتها مع انتاج الورشة أو وحدة الفريئة (مجموع دخل عمال وحدة الفريئة / انتاج وحدة الفريئة) من أجل الحصول على تكلفة القنطار الواحد من الفريئة.

الجدول رقم 12: أجور عمال وحدة الفريئة.

الوصف	الأجور (دج)
دخل عمال وحدة الفريئة	21637618.80

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

الجدول رقم 13: الكميات المنتجة في وحدة الفريئة.

الوصف	الكمية المنتجة (بالقنطار)
انتاج وحدة الفريئة	307729.64

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

✓ أعباء المستخدمين الأخرى (أعباء غير مباشرة للمنتجين)

هنا أيضا تسند مهمة حساب دخل جميع أفراد سوسيمي الى قسم الموارد البشرية والذي بدوره يرسل المعلومات الى قسم المحاسبة من أجل ادخال هذه الأعباء كأعباء غير مباشرة في تكلفة حساب المنتجين، وذلك بتقسيم أعباء مستخدمي المؤسسة على مجموع انتاج المؤسسة من أجل الحصول على تكلفة القطار الواحد من الفريئة.

الجدول رقم 14: أعباء المستخدمين الأخرى.

الوصف	الأجور(دج)
دخل عمال المؤسسة	191741173.20

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

الجدول رقم 15: انتاج وحدات المؤسسة.

الوصف	الكمية المنتجة (بالقطار)
انتاج وحدات المؤسسة	1045179.55

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

3.2.2.2 أعباء الاهتلاكات

ان أقساط الاهتلاكات لكل الآلات الإنتاجية التي تستعمل في انتاج الفريئة، تدخل في تكلفة إنتاج المنتجين بشكل مباشر أي أعباء مباشرة للمنتجين، أما أقساط الاهتلاكات الأخرى كالتثبيتات الموجودة في الإدارة وغيرها تدخل أيضا في تكلفة المنتجين ولكن بطريقة غير مباشرة و عليه فان:

✓ اهتلاك آلات وحدة انتاج الفريئة (أعباء مباشرة للمنتجين)

يقوم قسم المحاسبة بحساب اهتلاكات الآلات الإنتاجية في وحدة الفريئة ومن ثم يرسلها الى مراقب التسيير الذي يقوم بإدخال هذه الأعباء في تكلفة المنتجين حيث تعتبر أعباء مباشرة للمنتجين.

الجدول رقم 16: اهتلاك آلات الإنتاج في وحدة الفريئة الممتازة والعادية.

الوصف	الاهتلاكات (دج)
اهتلاكات وحدة الفريئة الممتازة	22844631.42
اهتلاكات وحدة الفريئة العادية	1202349.02

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

الجدول رقم 17: انتاج وحدة الفريئة الممتازة والعادية.

الوصف	الكمية (بالقطار)
انتاج وحدة الفريئة الممتازة	80561.12
انتاج وحدة الفريئة العادية	227168.52

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

✓ الاهتلاكات الأخرى (أعباء غير مباشرة للمنتجين)

يقوم قسم المحاسبة بحساب الاهتلاكات الأخرى ومن ثم يرسلها الى مراقب التسيير من أجل إدخالها في تكلفة انتاج المنتجين لأنها تعتبر أعباء غير مباشرة للمنتجين، وتحسب بتقسيم أقساط الاهتلاكات الأخرى على انتاج وحدات المؤسسة.

الاهتلاكات (دج)	الوصف
73479922.88	الاهتلاكات الأخرى

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

انتاج وحدات المؤسسة تطرقنا اليه سابقا وهو 1045179.55 قنطار.

4.2.2.2 الخدمات والأعباء الأخرى

تعتبر الخدمات والأعباء الأخرى من بين أعباء المؤسسة التي تدخل في تكلفة المنتجين، هذه الأعباء تدخل كأعباء غير مباشرة في تكلفة المنتجين، وتحسب بتقسيم مجموع أعباء الخدمات والأعباء الأخرى على مجموع انتاج وحدات المؤسسة.

الجدول رقم 19: الخدمات والأعباء الأخرى للمؤسسة.

التكلفة (دج)	الوصف
83136000	المشتريات غير المخزنة من الماء والكهرباء
34868665.78	المشتريات غير المخزنة للمواد واللوازم
201306395.78	الخدمات والأعباء الأخرى المتبقية
319311061.56	المجموع

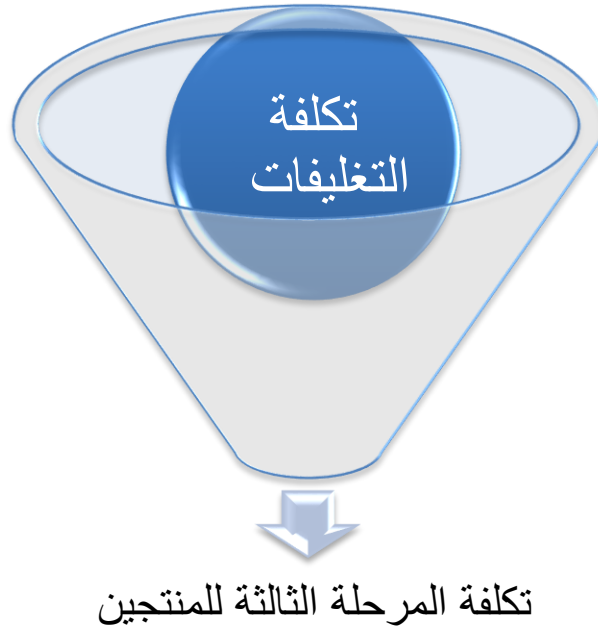
المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

انتاج وحدات المؤسسة تطرقنا اليه سابقا وهو 1045179.55 قنطار.

كل هذه الأعباء التي ذكرناها سابقا تدخل في تكلفة المنتجين اما مباشرة كأعباء مباشرة للمنتجين أو غير مباشرة، وهي

أعباء المرحلة الثانية من الإنتاج.

3.2.2 مختلف أعباء المرحلة الثالثة



المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

تكاليف هذه المرحلة تتلخص في التغليفات الخاصة بالمنتجين والتي تقتنيهم المؤسسة من الموردين المتعاملين معها (تزيدها بالتغليفات).

في الأخير للحصول على سعر تكلفة كل منتج نقوم بجمع كل الأعباء المذكورة سابقا والخاصة بكل منتج من مادة أولية مستهلكة والتكاليف التابعة لها واهتلاكات واعباء المستخدمين بالإضافة الى الخدمات والأعباء الأخرى من دون أن ننسى إنقاص تكلفة البقايا لأنها بطبيعة الحال تباع، ومنه نتحصل على تكلفة القنطار الواحد من الفريينة.

المبحث الثالث: حساب سعر التكلفة

في هذا المبحث سنتطرق لحساب سعر تكلفة المنتجين عند بيعنا لكمية قنطار (100كلغ) من الفريينة للمنتجين الذي قمنا بدراستهما، ومحاولة اجراء مقارنة بين هامش الربح للمنتجين.

1.3 المرحلة الأولى: شراء المادة الأولية القمح واستقباله، ومن ثم مراقبة نوعيته

في هذه المرحلة نقوم بحساب تكلفة شراء المواد الأولية ومصاريف النقل ومراقبة النوعية لإنتاج 1 قنطار من الفريينة.

الجدول رقم 20: تكلفة المرحلة الأولى للمنتج "فريينة ممتازة 1 كلغ" لكمية 100كلغ.

المنتج	المادة الأولية	الكمية (كلغ)	التكلفة لكمية 100 علبة (دج)	تكلفة علبة واحدة ذات الحجم 1 كلغ (دج)
فريينة ممتازة 1كلغ	القمح اللين	134.3	1761.06	17.6106
	تكلفة المادة الأولية			

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

الجدول رقم 21: تكلفة المرحلة الأولى للمنتج "فرينة عادية 25 كلغ" لكمية 100 كلغ.

المنتج	المادة الأولية	الكمية (كلغ)	التكلفة لكمية 100 كلغ (دج)	تكلفة كيس واحد ذات 25 كلغ (دج)
فرينة عادية 25 كلغ	القمح اللين	134.3	1761.06	440.265
تكلفة المادة الأولية				

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

■ بالنسبة لمنتج الفرينة الممتازة

القمح اللين: حساب تكلفة شراء المادة الأولية القمح اللين لإنتاج 100 كلغ من المنتجين.

$$\text{تكلفة الشراء} = (\text{سعر الشراء} \times \text{الكمية}) + \text{تكاليف التموين}$$

$$\text{تكلفة الشراء} = (100 \times 12.85) + 26.29$$

$$\text{تكلفة الشراء} = 1311.29 \text{ دج}$$

بحيث:

$$\text{تكاليف التموين} = \text{مصاريف النقل} + \text{مصاريف مراقبة النوعية.}$$

$$\text{تكاليف التموين} = (\text{مصاريف النقل/إنتاج وحدة الفرينة والسמיד}) + (\text{مصاريف مراقبة النوعية/إنتاج وحدة الفرينة})$$

$$\text{تكاليف التموين} = (12849340.20) / (226285.27 + 307729.64) + (307729.64 / 686866.46)$$

$$\text{تكاليف التموين} = 26.29 \text{ دج/للقنطار}$$

وعليه:

$$\text{التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة} = (\text{القيمة} + 1) / (\text{الكمية} + 1)$$

$$\text{التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة} = 13.1129 \text{ دج.}$$

الجدول رقم 22: حساب التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة لمادة القمح اللين الخاصة لإنتاج 100 كلغ من الفرينة الممتازة.

المخزون	الكمية (كلغ)	تكلفة الوحدة (دج)	المبلغ (دج)
مخزون أول فترة	50	13.1129	655.645
التموينات	100	13.1129	1311.29
المجموع	150	13.1129	1966.935
المستهلكات	50	13.1129	655.645
	84.3	13.1129	1105.41
مجموع المستهلكات	134.3	13.1129	1761.06

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

المبلغ 1761.06 دج هو تكلفة 134.3 كلغ من القمح اللين لإنتاج 100 كلغ من منتج "فرينة الممتازة 1 كلغ".

$$\text{تكلفة الكيس الواحد} = (\text{تكلفة إنتاج الاجمالية للمواد الأولية} / \text{عدد الأكياس المنتجة})$$

تكلفة الكيس الواحد = (100 / 1761.06)

تكلفة الكيس الواحد = 17.6106 دج.

اذن لإنتاج 100 كلغ من الفرينة الممتازة تكلفنا 1761.06 دج مادة أولية وتكلفة الكيس الواحد ذات 1 كلغ يكلف

17.6106 دج.

■ بالنسبة لإنتاج الفرينة العادية

نفس التكاليف وطريقة الحساب

تكلفة الشراء = 1311.29 دج

التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة = 13.1129 دج.

الجدول رقم 23: حساب التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة لمادة القمح اللين الخاصة لإنتاج 100 كلغ من الفرينة العادية.

المخزون	الكمية (كلغ)	تكلفة الوحدة (دج)	المبلغ (دج)
مخزون أول فترة	50	13.1129	655.645
التموينات	100	13.1129	1311.29
المجموع	150	13.1129	1966.935
المستهلكات	50	13.1129	655.645
	84.3	13.1129	1105.41
مجموع المستهلكات	134.3	13.1129	1761.06

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

المبلغ 1761.06 دج هو تكلفة 134.3 كلغ من القمح اللين لإنتاج 100 كلغ من منتج "الفرينة العادية 25 كلغ"

تكلفة الكيس الواحد = (تكلفة انتاج الاجمالية للمواد الأولية / عدد الأكياس المنتجة)

تكلفة الكيس الواحد = (4 / 1761.06)

تكلفة الكيس الواحد = 440.265 دج

اذن لإنتاج 100 كلغ من الفرينة العادية تكلفنا 1761.06 دج مادة أولية وتكلفة الكيس الواحد ذات 25 كلغ يكلف 440.265

دج.

2.3 المرحلة الثانية: تنظيف وترطيب القمح، ومن ثم طحنه

في هذه المرحلة نعالج كل التكاليف المادة الأولية والبقايا بالإضافة الى أعباء الاهتلاكات وأعباء المستخدمين والخدمات

والأعباء الأخرى.

✓ تكلفة المواد الأولية المستهلكة

عند ادخال المواد الأولية للطحن 74.5% تخرج منتج و 24.5% تذهب بقايا وعليه:

■ بالنسبة للفرينة الممتازة

تكلفة المواد الأولية = المواد الأولية المستهلكة – البقايا

وعليه:

البقايا = سعر بيع البقايا $\times 24.5\%$

البقايا = 0.245×1746

البقايا = 427.77 دج

تكلفة المواد الأولية = 1761.06 - 427.77

تكلفة المواد الأولية = 1333.29 دج

تكلفة المواد الأولية لكيس واحد ذات الحجم 1 كلغ هي: 13.3329 دج

الجدول رقم 24: تكلفة المادة الأولية لإنتاج 100 كلغ من الفريضة الممتازة.

العناصر	التكاليف	تكلفة المواد الأولية لإنتاج 100 كلغ من الفريضة الممتازة (دج)	تكلفة الكيس الواحد ذات الحجم 1 كلغ (دج)
المادة الأولية المستهلكة	1761.06	1761.06	17.6106
البقايا	427.77	427.77	4.2777
تكلفة المادة الأولية	1333.29	1333.29	13.3329

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

■ بالنسبة للفريضة العادية

نفس التكاليف وطريقة الحساب

تكلفة المواد الأولية = 1333.29 دج

تكلفة المواد الأولية لكيس واحد ذات الحجم 25 كلغ هي: 333.3225 دج

الجدول رقم 25: تكلفة المادة الأولية لإنتاج 100 كلغ من الفريضة العادية.

العناصر	التكاليف	تكلفة المواد الأولية لإنتاج 100 كلغ من الفريضة العادية (دج)	تكلفة الكيس الواحد ذات الحجم 25 كلغ (دج)
المادة الأولية المستهلكة	1761.06	1761.06	440.265
البقايا	427.77	427.77	106.9425
تكلفة المادة الأولية	1333.29	1333.29	333.3225

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

✓ تكلفة أعباء المستخدمين

هناك أعباء مستخدمين مباشرة وأخرى غير مباشرة تدخل في حساب تكلفة المنتجين

■ بالنسبة للفريضة الممتازة

أعباء المستخدمين المباشرة: وتحسب كما يلي:

أعباء المستخدمين المباشرة = أعباء مستخدمين وحدة الفريضة / إنتاج وحدة الفريضة

أعباء المستخدمين المباشرة = $21637618.80 / 307729.64$

أعباء المستخدمين المباشرة = 70.313 دج

أعباء المستخدمين غير المباشرة: وتحسب كما يلي:

أعباء المستخدمين غير المباشرة = أعباء المستخدمين الأخرى / إنتاج وحدات المؤسسة

أعباء المستخدمين غير المباشرة = 1045179.55 / 191741173.20

أعباء المستخدمين غير المباشرة = 183.452 دج

ومنه: تكلفة أعباء المستخدمين = أعباء المستخدمين المباشرة + أعباء المستخدمين غير المباشرة

تكلفة أعباء المستخدمين = 183.452 + 70.313

تكلفة أعباء المستخدمين = 253.77 دج

تكلفة أعباء المستخدمين لكيس واحد = (100/253.77)

تكلفة أعباء المستخدمين لكيس واحد = 2.5377 دج

الجدول رقم 26: تكلفة أعباء المستخدمين لإنتاج 100 كلغ من الفريضة الممتازة.

الأعباء	التكاليف	تكلفة أعباء المستخدمين لإنتاج 100 كلغ من الفريضة الممتازة (دج)	تكلفة الكيس الواحد ذات الحجم 1 كلغ (دج)
الأعباء المباشرة		70.313	0.70313
الأعباء غير المباشرة		183.452	1.83452
تكلفة أعباء المستخدمين		253.77	2.5377

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

■ بالنسبة للفريضة العادية

نفس التكاليف وطريقة الحساب

أعباء المستخدمين المباشرة = 70.313 دج

أعباء المستخدمين غير المباشرة = 183.452 دج

تكلفة أعباء المستخدمين = 253.77 دج

تكلفة أعباء المستخدمين لكيس واحد = (4/253.77)

تكلفة أعباء المستخدمين لكيس واحد = 63.4425 دج

الجدول رقم 27: تكلفة أعباء المستخدمين لإنتاج 100 كلغ من الفريضة العادية.

الأعباء	التكاليف	تكلفة أعباء المستخدمين لإنتاج 100 كلغ من الفريضة العادية (دج)	تكلفة الكيس الواحد ذات الحجم 25 كلغ (دج)
الأعباء المباشرة		70.313	17.57825
الأعباء غير المباشرة		183.452	45.863
تكلفة أعباء المستخدمين		253.77	63.4425

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

✓ تكلفة الاهتلاكات

هناك اهتلاكات مباشرة في تكلفة المنتجين وأخرى غير مباشرة.

■ بالنسبة للفريضة الممتازة

الاهتلاكات المباشرة: وتحسب كما يلي:

الاهتلاكات المباشرة = اهتلاك آتات وحدة الفريضة الممتازة / انتاج وحدة الفريضة الممتازة

$$\text{الاهتلاكات المباشرة} = 80561.12 / 22844631.42$$

الاهتلاكات المباشرة = 283.57 دج

الاهتلاكات غير المباشرة = الاهتلاكات الأخرى / انتاج وحدات المؤسسة

$$\text{الاهتلاكات غير المباشرة} = 1045179.55 / 73479922.88$$

الاهتلاكات غير المباشرة = 70.30 دج

ومنه: تكلفة الاهتلاكات = الاهتلاكات المباشرة + الاهتلاكات غير المباشرة

$$\text{تكلفة الاهتلاكات} = 70.30 + 283.57$$

تكلفة الاهتلاكات = 353.87 دج

تكلفة الاهتلاكات لكيس واحد = 100/353.87

تكلفة الاهتلاكات لكيس واحد = 3.5387 دج

الجدول رقم 28: تكلفة الاهتلاكات لإنتاج 100 كلغ من الفريضة الممتازة.

الأعباء	التكاليف	تكلفة الاهتلاكات لإنتاج 100 كلغ من الفريضة الممتازة (دج)	تكلفة الكيس الواحد ذات الحجم 1 كلغ (دج)
الاهتلاكات المباشرة	283.57	283.57	2.8357
الاهتلاكات غير المباشرة	70.30	70.30	0.703
تكلفة الاهتلاكات	353.87	353.87	3.5387

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

■ بالنسبة للفريضة العادية

الاهتلاكات المباشرة: وتحسب كما يلي:

الاهتلاكات المباشرة = اهتلاك آتات وحدة الفريضة العادية / انتاج وحدة الفريضة العادية

$$\text{الاهتلاكات المباشرة} = 227168.52 / 1202349.02$$

الاهتلاكات المباشرة = 5.29 دج

الاهتلاكات غير المباشرة = الاهتلاكات الأخرى / انتاج وحدات المؤسسة

$$\text{الاهتلاكات غير المباشرة} = 1045179.55 / 73479922.88$$

الاهتلاكات غير المباشرة = 70.30 دج

ومنه: تكلفة الاهتلاكات = الاهتلاكات المباشرة + الاهتلاكات غير المباشرة

$$\text{تكلفة الاهتلاكات} = 70.30 + 5.29$$

تكلفة الاهتلاكات = 75.60 دج

تكلفة الاهتلاكات لكيس واحد = 4/75.60

تكلفة الاهتلاكات لكيس واحد = 18.9 دج

الجدول رقم 29: تكلفة الاهتلاكات لإنتاج 100 كلغ من الفريضة العادية.

الأعباء	التكاليف	تكلفة الاهتلاكات لإنتاج 100 كلغ من الفريضة العادية (دج)	تكلفة الكيس الواحد ذات الحجم 25 كلغ (دج)
الاهتلاكات المباشرة		5.29	1.3225
الاهتلاكات غير المباشرة		70.30	17.575
تكلفة الاهتلاكات		75.60	18.9

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

✓ **تكلفة الخدمات والأعباء الأخرى**

تدخل تكلفة الخدمات والأعباء الأخرى في تكلفة المنتجين ولكن بشكل غير مباشر.

■ **بالنسبة للفريضة الممتازة**

تكلفة الخدمات والأعباء الأخرى = مجموع الخدمات والأعباء الأخرى / انتاج وحدات المؤسسة

$$1045179.55 / 319311061.56 = \text{تكلفة الخدمات والأعباء الأخرى}$$

$$\text{تكلفة الخدمات والأعباء الأخرى} = 305.51 \text{ دج}$$

$$\text{تكلفة الخدمات والأعباء الأخرى لكيس واحد} = 100/305.51$$

$$\text{تكلفة الخدمات والأعباء الأخرى لكيس واحد} = 3.0551 \text{ دج}$$

الجدول رقم 30: تكلفة الخدمات والأعباء الأخرى لإنتاج 100 كلغ من الفريضة الممتازة.

التكلفة	تكلفة الخدمات والأعباء الأخرى لإنتاج 100 كلغ من الفريضة الممتازة (دج)	تكلفة الكيس الواحد ذات الحجم 1 كلغ (دج)
تكلفة الخدمات والأعباء الأخرى	305.51	3.0551

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

■ **بالنسبة للفريضة العادية**

نفس التكاليف وطريقة الحساب

$$\text{تكلفة الخدمات والأعباء الأخرى} = 305.51 \text{ دج}$$

$$\text{تكلفة الخدمات والأعباء الأخرى لكيس واحد} = 4/305.51$$

$$\text{تكلفة الخدمات والأعباء الأخرى لكيس واحد} = 76.3775 \text{ دج}$$

الجدول رقم 31: تكلفة الخدمات والأعباء الأخرى لإنتاج 100 كلغ من الفريضة العادية.

التكلفة	تكلفة الخدمات والأعباء الأخرى لإنتاج 100 كلغ من الفريضة العادية (دج)	تكلفة الكيس الواحد ذات الحجم 25 كلغ (دج)
تكلفة الخدمات والأعباء الأخرى	305.51	76.3775

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

3.3 المرحلة الثالثة: تغليف المنتجين

في اخر مراحل الإنتاج وهي تغليف المنتجين تقوم المؤسسة بإخراج التموينات المشتراة سابقا من المخزن بواسطة التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة وذلك بغرض تغليف المنتج ووضعها في علب.

1.3.3 التغليف الأولي

■ بالنسبة للفرينة الممتازة

في هذه العملية يتم وضع المنتج في علب ذات حجم 1 كلغ ويتم غلق هذه العلب بواسطة غراء لاصق.

✓ أكياس فرينة ممتازة ذات حجم 1 كلغ (ETUI FARINE SUPERIEUR 1 KG)

تكلفة الشراء = (سعر الشراء × الكمية) + تكاليف التموين

تكلفة الشراء = 604.3 دج

التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة = (القيمة 1 + القيمة 2) / (الكمية 1 + الكمية 2)

التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة = 6.04336 دج

الجدول رقم 32: حساب التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة لأكياس الفرينة الممتازة ذات الحجم 1 كلغ.

المخزون	الكمية (بالوحدة)	التكلفة الواحدة (دج)	المبلغ (دج)
مخزون أول المدة	0	0	0
المشتريات	100	6.04336	604.3
المجموع	100	6.04336	604.3
المخزون المستهلك	100	6.04336	604.3

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

المبلغ 604.3 هو تكلفة شراء 100 كيس حجم 1 كلغ من أجل التغليف الأولي للمنتج " فرينة ممتازة 1 كلغ" لإنتاج 100 كيس من المنتج.

✓ الغراء اللاصق (COLLE)

تكلفة الشراء = 3.80 دج

التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة = 634.967004 دج

الجدول رقم 33: حساب التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة للغراء اللاصق.

المخزون	الكمية (كلغ)	التكلفة الواحدة (دج)	المبلغ (دج)
مخزون أول المدة	0	0	0
المشتريات	0.006	634.967004	3.80
المجموع	0.006	634.967004	3.80
المخزون المستهلك	0.006	634.967004	3.80

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

المبلغ 3.80 دج هو تكلفة شراء 0.006 كغ من الغراء المستهلك الذي يقوم بلصق فم 100 كيس من منتج "فريئة ممتازة

1 كغ".

وعليه:

التكلفة الاجمالية لتغليف الأولي = تكلفة الأكياس + تكلفة الغراء اللاصق

$$\text{التكلفة الاجمالية لتغليف الأولي} = 3.80 + 604.3$$

$$\text{التكلفة الاجمالية لتغليف الأولي} = 608.1 \text{ دج}$$

■ **بالنسبة للفريئة العادية**

في هذه المرحلة يتم وضع الفريئة العادية في أكياس ذات الحجم 25 كغ ويتم خياطتها وخياطة بطاقة المنتج على فمها.

تتم عملية استهلاك التموينات الخاصة بالفريئة العادية بواسطة التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة، أي بنفس الطريقة التي

تخرج بها التموينات الخاصة بالفريئة الممتازة وعليه:

✓ **أكياس ذات الحجم 25 كغ (SAC PP FARINE SUP 25 KG)**

$$\text{تكلفة الشراء} = 79.16 \text{ دج}$$

$$\text{التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة} = 19.79 \text{ دج}$$

$$\text{المبلغ} = 79.16 \text{ دج هو ثمن شراء 4 أكياس من أجل تغليف 100 كغ من الفريئة الممتازة ذات الحجم 25 كغ.}$$

✓ **خيط خياطة (FIL A COUDRE ECRU)**

$$\text{تكلفة الشراء} = 0.29 \text{ دج}$$

$$\text{التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة} = 239.5 \text{ دج}$$

$$\text{المبلغ} = 0.29 \text{ دج هو ثمن شراء الخيط الخاص بخياطة 4 أكياس من الفريئة العادية.}$$

✓ **بطاقة معلومات المنتج (ETIQUETTE FARINE PANIFIABLE)**

$$\text{تكلفة الشراء} = 2.16 \text{ دج}$$

$$\text{التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة} = 0.54 \text{ دج}$$

$$\text{المبلغ} = 2.16 \text{ دج هو ثمن شراء 4 بطاقات لتغليف الأكياس الخاصة بالفريئة العادية ذات الحجم 25 كغ.}$$

وعليه: تكلفة التغليف الخاصة بالفريئة العادية هي:

التكلفة الاجمالية لتغليفات = تكلفة الأكياس + تكلفة الخيط + تكلفة البطاقات

$$\text{التكلفة الاجمالية لتغليفات} = 2.16 + 0.29 + 79.16$$

$$\text{التكلفة الاجمالية لتغليفات} = 81.61 \text{ دج}$$

2.3.3 التغليف الثانوي

■ **بالنسبة للفريئة الممتازة**

في التغليف الثانوي يتم تغليف الأكياس بواسطة شريط بلاستيكي في المرة الأولى (تغليف 9 أكياس)، ومن ثم تغليف

هذه الأخيرة مرة أخرى.

✓ **شريط بلاستيكي (FILM ETIRABLE COLLANT)**

$$\text{تكلفة الشراء} = 20.4 \text{ دج}$$

$$\text{التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة} = 204 \text{ دج}$$

الجدول رقم 34: حساب التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة لشريط البلاستيكي (FILM ETIRABLE COLLANT).

المخزون	الكمية (كلغ)	التكلفة الواحدة (دج)	المبلغ (دج)
مخزون أول المدة	0	0	0
المشتريات	0.1	204	20.4
المجموع	0.1	204	20.4
المخزون المستهلك	0.1	204	20.4

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

المبلغ 20.4 دج هو تكلفة شراء 0.1 كلغ من الشريط البلاستيكي المستهلك في تغليف 100 كيس من منتج "فريئة ممتازة ذات الحجم 1 كلغ".

✓ شريط بلاستيكي (FILM RETRACTABLE dim 50)

تكلفة الشراء = 108.9 دج

التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة = 363 دج

الجدول رقم 35: حساب التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة لشريط البلاستيكي (FILM RETRACTABLE dim 50).

المخزون	الكمية (كلغ)	التكلفة الواحدة (دج)	المبلغ (دج)
مخزون أول المدة	0	0	0
المشتريات	0.3	363	108.9
المجموع	0.3	363	108.9
المخزون المستهلك	0.3	363	108.9

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

المبلغ 108.9 دج هو تكلفة شراء 0.3 كلغ من الشريط البلاستيكي المستهلك في تغليف 100 كيس من منتج "فريئة ممتازة ذات الحجم 1 كلغ".

وعليه:

التكلفة الاجمالية لتغليف الثانوي = تكلفة الشريط البلاستيكي (FILM ETIRABLE COLLANT) + تكلفة الشريط البلاستيكي (FILM RETRACTABLE dim 50)

التكلفة الاجمالية لتغليف الثانوي = 108.9+20.4

التكلفة الاجمالية لتغليف الثانوي = 129.3 دج

ومنه:

التكلفة الاجمالية لتغليفات الخاصة بالفريئة الممتازة = التكلفة الاجمالية لتغليف الأولي + التكلفة الاجمالية لتغليف الثانوي

التكلفة الاجمالية لتغليفات الخاصة بالفريئة الممتازة = 129.3+608.1

التكلفة الاجمالية لتغليفات الخاصة بالفريئة الممتازة = 737.4 دج

الجدول رقم 36: التكلفة الاجمالية الخاصة بالتغليفات الفرينة الممتازة.

التغليفات	الكمية	تكلفة التغليفات لإنتاج 100 كغ من الفرينة الممتازة (دج)	تكلفة الكيس الواحد ذات الحجم 1 كغ (دج)
علب الفرينة الممتازة 1كغ ETUI FARINE) SUPERIREUR 1 (KG	100	604.3	6.043
الغراء اللاصق (COLLE)	0.006	3.80	0.038
مجموع التغليف الأولي			
شريط بلاستيكي FILM) ETIRABLE (COLLANT	0.1	20.4	0.204
شريط بلاستيكي FILM) RETRACTABLE dim. 50)	0.3	108.3	1.083
مجموع التغليف الثانوي			
التكلفة الاجمالية لتغليفات			
		737.4	7.374

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

الجدول رقم 37: التكلفة الاجمالية الخاصة بالتغليفات الفرينة العادية.

التغليفات	الكمية	تكلفة التغليفات لإنتاج 100 كغ من الفرينة العادية (دج)	تكلفة الكيس الواحد ذات الحجم 25 كغ (دج)
أكياس ذات الحجم 25 كغ SAC PP) FARINE SUP 25 (KG	4	79.16	19.79
خيط خياطة (FIL A) COUDRE (ECRU	0.0012	0.29	0.07525
بطاقة معلومات المنتج ETIQUETTE) FARINE (PANIFIABLE	4	2.16	0.54
التكلفة الاجمالية لتغليفات			
		81.61	20.4025

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

اذن لحساب التكلفة الاجمالية للمنتجين علينا بجمع اعباء المرحلة الثانية والثالثة لنتحصل على تكلفة انتاج المنتجين.

التكلفة الاجمالية = تكلفة المواد الأولية + تكلفة اعباء المستخدمين + تكلفة الاهتلاكات + تكلفة الخدمات والاعباء الأخرى + تكلفة التغليفات

الجدول رقم 38: التكلفة الاجمالية لإنتاج 100 كلغ من المنتجين.

البيان	تكلفة انتاج 100 كلغ من الفرينة الممتازة (دج)	تكلفة انتاج 100 كلغ من الفرينة العادية (دج)
المواد الأولية المستهلكة:	1333.29	1333.29
القمح اللين المستهلك (مواد أولية - البقايا) (427.77-1761.06)	1333.29	1333.29
أعباء المستخدمين:	253.77	253.77
أعباء مباشرة للمنتج	70.313	70.313
أعباء غير مباشرة للمنتج	183.452	183.452
تكاليف الاهتلاكات:	353.87	75.60
اهتلاكات مباشرة للمنتج	283.57	5.29
اهتلاكات غير مباشرة	70.30	70.30
تكاليف الخدمات والاعباء الأخرى:	305.51	305.51
تكاليف التغليفات:	737.4	81.61
التغليف الأولي	608.1	81.61
التغليف الثانوي	129.3	
التكلفة الاجمالية للمنتجين	2983.84	2049.78

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

التعليق:

لإنتاج 100 كلغ من الفرينة الممتازة ذات الحجم 1 كلغ فان تكلفة الإنتاج هي 2983.84 دج، ولإنتاج 100 كلغ من الفرينة العادية ذات الحجم 25 كلغ فان تكلفة الإنتاج هي 2049.78 دج.

4.3 سعر تكلفة المنتجين

سعر التكلفة = التكلفة الاجمالية للمنتج / الكمية المنتجة

الجدول رقم 39: حساب سعر تكلفة المنتج "فرينة ممتازة 1 كلغ".

التكلفة الاجمالية للمنتج	الكمية (كلغ)	سعر التكلفة (دج)
2983.84	100	29.8384

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

الجدول رقم 40: حساب سعر تكلفة المنتج "فرينة عادية 25 كلغ".

التكلفة الاجمالية للمنتج	الكمية (كلغ)	سعر التكلفة (دج)
2049.78	4	512.445

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

1.4.3 حساب هامش الربح

بعد الانتهاء من حساب سعر تكلفة المنتج يقوم مراقب التسيير بحساب هامش الربح المحقق الذي تكتسبه المؤسسة جراء بيع هذين المنتجين حيث يقوم بمقارنة سعر البيع مع سعر تكلفة كل منتج، والغرض من هذه المقارنة هو القدرة على اتخاذ القرارات بشأن كل منتج.

وعليه:

$$\text{رقم الأعمال} = \text{سعر بيع المنتج} \times \text{الكمية المباعة}$$

$$\text{رقم الأعمال الصافي} = \text{المجموع بعد التخفيض} - \text{أعباء التوزيع}$$

$$\text{سعر التكلفة الاجمالية} = \text{سعر التكلفة الواحدة} \times \text{الكمية المباعة}$$

$$\text{هامش الربح} = \text{رقم الأعمال الصافي} - \text{سعر التكلفة الاجمالية}$$

الجدول رقم 41: حساب هامش الربح للمنتج "فرينة ممتازة 1 كلغ".

المبلغ (دج)	فرينة ممتازة 1 كلغ
50	سعر البيع
100	الكمية
5000	رقم الأعمال
0	التخفيضات
معفى	الرسم على القيمة المضافة
5000	المجموع بعد التخفيض
معفى	الرسم على النشاط المهني (TAP)
400	تكاليف التوزيع 8%
4600	رقم الأعمال الصافي
29.8384	سعر التكلفة للوحدة
2983.84	سعر التكلفة الاجمالية
1616.16	هامش الربح الإجمالي

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

اذن عند بيع المؤسسة لـ 100 كلغ من المنتج "فرينة ممتازة 1 كلغ" فإنها تحقق هامش ربح يقدر 1616.16 دج.

الجدول رقم 42: حساب هامش الربح للمنتج "فريئة عادية 25 كلغ".

المبلغ (دج)	فريئة عادية 25 كلغ
535.37	سعر البيع
4	الكمية
2141.48	رقم الأعمال
0	التخفيضات
معفى	الرسم على القيمة المضافة
2141.48	المجموع بعد التخفيض
معفى	الرسم على النشاط المهني (TAP)
معفى	تكاليف التوزيع
2141.48	رقم الأعمال الصافي
512.445	سعر التكلفة للوحدة
2049.78	سعر التكلفة الاجمالية
91.7	هامش الربح الإجمالي

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات المؤسسة.

ملاحظة: المؤسسة لا تتحمل أعباء التوزيع لهذا المنتج.

التعليق على النتائج:

بعد حسابنا تكلفة انتاج كل منتج وحسابنا هامش الربح لكل منتج لاحظنا:

تكلفة انتاج 100 كلغ من الفريئة الممتازة ذات الحجم 1 كلغ بلغت 2983.84 دج، وتكلفة الكيس الواحد بلغ 29.83 دج،

بينما بلغ هامش الربح لهذا المنتج 1616.16 دج، أي أن المؤسسة حققت ربح لا بأس به بعد بيع هذا المنتج.

تكلفة انتاج 100 كلغ من الفريئة ذات الحجم 25 كلغ بلغت 2049.78 دج، وتكلفة الكيس الواحد بلغ 512.445 دج،

بينما بلغ هامش الربح لهذا المنتج 91.7 دج، أي أن المؤسسة لم تحقق ربح كبير جراء بيع هذا المنتج والسبب أن هذا المنتج

الدولة تفرض تحديد السعر، وعليه المؤسسة لا يمكنها بيع المنتج أكبر من السعر الذي فرضته عليها الدولة.

اذن بعد مقارنة المنتجين من حيث سعر التكلفة وهامش الربح ترتب أن المؤسسة تحقق أرباح من منتج الفريئة الممتازة

ذات الحجم 1 كلغ أفضل من منتج الفريئة العادية ذات الحجم 25 كلغ، وعليه المؤسسة تسعى جاهدة من أجل زيادة انتاج

الفريئة الممتازة من أجل رفع هامش ربحها لأن المنتج المربح بالنسبة لها هو الفريئة الممتازة.

5.3 علاقة المحاسبة التحليلية بمراقبة التسيير

المحاسبة التحليلية هي أداة مهمة من أدوات مراقبة التسيير، والمحاسبة التحليلية تمكن مراقب التسيير من معرفة سعر

تكلفة المنتج، وبالتالي يستطيع اسقاط مقارنة بين سعر التكلفة المحقق وبين سعر التكلفة المخطط له، كما تمكنه من معرفة

هامش الربح المحقق بعد بيع المنتج ومقارنته أيضا مع المخطط له. إذا كانت هناك فوارق كبيرة ومهمة بعد المقارنة يقوم مراقب التسيير من المراكز المسؤولة عن الفوارق بتقديم تبريرات حول الفوارق المتحصل عليها وعن الاختلاف الموجود مع المخطط لها، وذلك بغية تصحيح هذه الفوارق لأنه المسؤول الأول والمطالب بإيجاد حلول سريعة. أما الفائدة التي تقدمها المحاسبة التحليلية لمراقبة التسيير من المفترض أن تكون أكثر أهمية على المستوى الاستراتيجي للمؤسسة وعلى صنع القرار داخلها.

1.5.3 مقارنة التكاليف المحققة مع المخطط لها

تقوم المحاسبة التحليلية قبل الشروع في انتاج أي منتج، بتحديد التكلفة المتوقعة للمنتج بمعنى اخر معرفة ما إذا كان المنتج مربح أولا، وإذا يمكننا الاستثمار فيه أو لا، كل هذا يتم توقعه عن طريق دراسة المنتج وتكاليفه ووضع خطة للتسيير عليها.

أما دور مراقبة التسيير فيتمثل في مقارنة التكاليف المخططة مع تلك المحققة، وذلك بغرض تقييم موثوقية وصدق المحاسبة التحليلية هذا من جهة أولى، أما من جهة أخرى، فيتمثل دورها في اجراء تصحيحات واقتراح حلول فورية إذا لزم الأمر طبعا.

2.5.3 هامش ربح سلبي

إذا رأى مراقب التسيير أن هامش الربح سلبي، فانه يقوم بإبلاغ مدير المحاسبة والمالية من أجل الاستجابة بسرعة وكفاءة في حل هذا المشكل.

في حالة ما إذا تجاوز منتج الفرينة الممتازة الذي قمنا بدراسته سابقا تكلفته سعر بيعه، فان مراقب التسيير مطالب بإبلاغ رؤسائه، ويشرع هو في إيجاد حلول فورية ومعقولة وذلك اما عن طريق توقيف انتاج المنتج، أو استبداله بمنتج اخر، أو يلجأ الى دراسة معمقة عن تكاليف المنتج ومحاولة تخفيضها.

3.5.3 إنتاج منتج جديد

في حالة قررت مؤسسة سوسيمي انتاج منتج جديد لم تكن تنتجه من قبل، يقوم مراقب التسيير بوضع مقترح من أجل وضع تنبؤ ودراسة لهذا المنتج، حيث يقوم بدراسة تكاليف المنتج من مواد أولية الى الأعباء المباشرة وغير المباشرة للمنتج وصولا الى التغليفات وما الى ذلك، بعدها يقوم بحساب هامش الربح المتوقع وهنا يمكنه أخذ قرار حول انتاجه أو لا بالتشاور مع الرؤساء والمدير للخروج بنتيجة حول هذا المنتج.

خلاصة الفصل الثالث

ركزت الدراسة الميدانية في مؤسسة سوسيمي على عدة نقاط تتعلق بالمحاسبة التحليلية وعلى حساب تكلفة الإنتاج وسعر التكلفة بالإضافة الى هامش الربح.

كما سمحت لنا الفرصة بأن نلاحظ المعلومات التي قد توفرها المحاسبة التحليلية لمراقبة التسيير وذلك من أجل اتخاذ القرارات اللازمة، ومنه تمكنا من معرفة أن المحاسبة التحليلية أداة فعالة ودقيقة في تحديد التكاليف في مؤسسة سوسيمي، بالرغم من أن المؤسسة لا تطبق نظام محاسبة التكاليف كما يلزم لعدم تطبيقها لطرق المحاسبة التحليلية بطريقة مثلى وتقسيم الأعباء بدقة، لكن هذا لم يخفي الدور الذي تلعبه داخل المؤسسة. بعدما تقدم المحاسبة التحليلية المعلومات يأتي الدور على مراقبة التسيير الذي يكون له الدور في حساب هامش الربح ومن ثم اتخاذ القرارات التي تضمن السير السليم للمؤسسة. من رغم المكانة الهامة التي تحتلها المحاسبة التحليلية في المؤسسة إلا أنها لا تكفي وحدها لفهم اليات الوضع الاقتصادي، ولكنها تبقى أداة ضرورية في المؤسسة وجب تطبيقها بشكل أمثل للحصول على نتائج مميزة. ومن أجل مراقبة التسيير يحتاج هذا النظام الى الأدوات الأخرى مثل المحاسبة العامة، ومراقبة الميزانية، ولوحة القيادة وغيرها من الأدوات التي تساعد على المراقبة داخل المؤسسة.

بعد انجازنا لهذا العمل سمح لنا باستكشاف الحياة العملية ومختلف الخدمات في مؤسسة سوسيمي، بالإضافة الى الوصول الى إجابة عن الإشكالية المطروحة سابقا وهي أن المحاسبة التحليلية بمختلف تقنياتها مسخرة لخدمة مراقبة التسيير وذلك عن طريق المعلومات السريعة والدقيقة التي تقدمها والتي تسمح باتخاذ القرار داخل المؤسسة.

الخاتمة العامة

بعد التطور الحاصل الذي شهده العالم أصبح نظام مراقبة التسيير يحتل مكانة هرمية مهمة جدا في المؤسسة، هذا النظام يرتبط في معظم المؤسسات في يومنا هذا بالإدارة العامة، مباشرة كونه نظام مهم وقراراته مهمه جدا، ونظام مراقبة التسيير يعد مجموعة من الأدوات الأساسية والمهمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية أو العملية داخل المؤسسة، هذا النظام الذي أصبح دوره مهم بحكم انه يسمح بتوفير المعلومات اللازمة لتسيير القرارات اللازمة فهو يعطي نظرة عامة عن الوضع العام، وبالتالي أصبح نظام لا يمكننا الاستغناء عنه نظرا لأهميته الكبيرة في المؤسسة.

تعتبر المحاسبة التحليلية واحدة من أكثر أدوات مراقبة التسيير فعالية داخل المؤسسة، حيث أصبحت هذه الأخيرة يطلق عليها اسم محاسبة التسيير، باعتبارها تساهم في التسيير وتقدم معلومات قيمة عن طريق حساب سعر التكلفة، كما تسمح لمراقبة التسيير بحساب هامش الربح، الذي على أساسه يقوم مراقب التسيير باقتراح حلول مناسبة للوضعية عند اتخاذ القرارات.

وإن غياب هذه الأداة التسييرية كان وما زال من أهم أسباب المشاكل التي تتخبط فيها مؤسساتنا، والذي يؤدي الى ضعف الرقابة التي تعمل على تقويم الأداء، وترجمة الانحرافات وكشف أسبابها ومن ثم القيام بالإجراءات التصحيحية. ولفهم الفائدة التي يمكن أن تقدمها المحاسبة التحليلية لمراقبة التسيير بشكل أفضل ومعتمق، اقترحنا هذا الموضوع والذي كان عنوانه:

"المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير"

يهدف البحث الذي قمنا به الى حساب سعر التكلفة لمنتجين من منتجات مؤسسة سوسيمي، المؤسسة التي قمنا بإجراء تربص فيها، كما يهدف الى حساب هامش الربح للمنتجين وإجراء مقارنة بين نتيجة هذين المنتجين من حيث هامش الربح، ومعرفة تأثير هذه النتيجة على مراقبة التسيير.

يساعد هذا العمل في أخذ نظرة حول مراقبة التسيير وشرح الاسس والأليات الرئيسية التي يقوم عليها هذا النظام، بالإضافة الى الأبعاد المتعددة له والذي تعتبر استراتيجيات في العمل، من دون أن ننسى الأدوات المختلفة له، كما اهتمنا في بحثنا هذا أيضا على المحاسبة التحليلية وأهميتها، وأهدافها، ووظائفها باعتبارها نظام معلومات وأداة من أدوات مراقبة التسيير. وهذا من خلال الطرق التي تتميز بها كونها تمثل أحد الدعائم التي يعتمد عليها نظام مراقبة التسيير، كما انحصر موضوع التربص حول حساب سعر التكلفة لمنتجين وهامش ربحهما وإسقاط مقارنة بين المنتجين من حيث هامش الربح، واختتمنا بحثنا بالعلاقة الموجودة بين المحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير.

ومن خلال الفصلين النظريين والفصل التطبيقي الذي أردنا ان يكون اسقاطا على الواقع، لنرى مدى ارتباط المعارف النظرية بالمعارف التطبيقية تمكنا من الوصول الى مجموعة من النتائج المتعلقة بالفرضيات وتحققها:

- ✓ **الفرضية الأولى:** مراقبة التسيير تقوم على مجموعة من الركائز والتي تعتبر المحاسبة التحليلية من أهمها، بعد معالجتنا للموضوع تبين أن هذه الفرضية محققة لأنها تعد مصدر توفير المعلومات اللازمة، لكل ما يخص أسعار تكلفة المنتجات وهذا ما يساعد المسير على مقارنة النتائج وتحليلها واكتشاف الثغرات الموجودة ومعالجتها باتخاذ القرارات الملائمة.
- ✓ **الفرضية الثانية:** الاعتماد على نظام المحاسبة التحليلية ليس هدفا للمؤسسة بحد ذاته وإنما يتخذ كأساس لاكتشاف الأخطاء وتحديد المسؤوليات، وهذه الفرضية أيضا محققة لأن المحاسبة التحليلية تقوم بمقارنة النتائج وما تحقق فعلا مع ما تم تقديره، وهذا ما يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء وقياس مصداقية المعايير واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

✓ **الفرضية الثالثة:** المحاسبة التحليلية أداة كافية تساعد مراقبة التسيير في التنبؤ بإنتاج السنة الموالية، يمكننا إبطالها كون المحاسبة التحليلية ليست أداة كافية في التنبؤ لإنتاج العام المقبل، وإنما يجب أن تكون هناك أدوات أخرى لمراقبة التسيير كإشارات القيادة ومراقبة الميزانية، من أجل القدرة على التنبؤ بإنتاج الموسم المقبل. إذن من خلال المعلومات التي ترسلها المحاسبة التحليلية لمراقبة التسيير، يمكن لمراقب التسيير الاطلاع على وضع المؤسسة، كما تمكنه من معرفة هوامش الربح للمنتجات المباعة في المدى القصير والطويل. إن مراقب التسيير بالمعلومات التي بحوزته والتي قدمتها إليه المحاسبة التحليلية له تأثير كبير في صنع القرار وعلى مستقبل المؤسسة خاصة عندما يتعلق الأمر بالقرارات الاستراتيجية. من هنا يمكننا القول بأن المحاسبة التحليلية أداة أساسية ومهمة لمراقبة التسيير، تساعد بشكل صحيح في اتخاذ القرار.

يمكن ان نلخص بعض التوصيات والقيود لهذا العمل والتي نذكر أهمها:

- ✓ تساهم المحاسبة التحليلية في مؤسسة سوسيمي بشكل كبير عن طريق المعلومات التي تقدمها لمراقبه التسيير، وتسهل في اتخاذ القرار وتضمن عمل المؤسسة بشكل جيد، ولكن رغم ذلك المؤسسة لا تطبق هذه الأداة بدقة، اذ يجب عليها تطبيقها بطريقتها النظرية من أجل الحصول على التكاليف بدقة وبالتالي يسهل اتخاذ القرار، لأنها تبقى أداة لا غنى عنها.
- ✓ يجب على أي شركة الاحتفاظ بحسابات تحليلية، من أجل تسهيل اتخاذ القرارات.
- ✓ يجب على القانون أن يجعل هذه الأداة الزامية واجبارية داخل كل مؤسسة.
- أما الصعوبات التي واجهتنا في تأدية هذا البحث هي:
- ✓ عدم تقسيم المؤسسة لتكاليف على المنتجات بدقة، ما صعب علينا تقسيمها.
- ✓ التحفظ على بيانات المؤسسة.
- في الاخير يمكننا أن نقول بأن المحاسبة التحليلية أداة أساسية لمراقبه التسيير، ولكنها ليست كافية لإنشاء نظام رقابي قوي وفعال في المؤسسة، حيث أنه يجب استخدام أدوات أخرى لتوجيه صانع القرار في ادارتهم لمهامهم. لا بد أن هناك بعض النقاط البحثية التي تبقى افاق لدراسة نأمل أن تكون دراسات في المستقبل وهي:
- ✓ المقارنة بين أداء شركة تملك نظام المحاسبة التحليلية، وأخرى لا تملكه.
- ✓ المقارنة بين مؤسسة تستعمل طريقة التكاليف الكلية للمحاسبة التحليلية، وأخرى تعتمد على طريقة التكاليف على حساب الأنشطة (ABC).

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

الكتب باللغة العربية:

- الرزق صالح عبد الله، خليل عطا الله بن وارد، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999
- الشنواني صالح. التنظيم والادارة في قطاع الأعمال. الإسكندرية. مؤسسة الجامع للنشر والتوزيع، 2000
- بديسي فهمية، المحاسبة التحليلية، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2012
- بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر، 2004
- تشارلز مورجن، سريكانت داتار، جورج فوستر، تغريب أحمد حامد حجاج، محاسبة، محاسبة التكاليف، مدخل اداري، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009
- عبد الحي مرعي و عبد الله عبد العظيم هلال، أساسيات محاسبة التكاليف (دراسة شاملة)، دار المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2008
- عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، مكتبة جامعة الشارقة، الأردن، 2008
- كمال عبد السلام علي، خالد المعتصم، اصول علم المراجعة، المنصورة، 2002
- محد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط (ABC) الاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006
- محمد توفيق بليغ وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار العربية للنشر والتوزيع، مصر، 1998
- محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003
- محمد كمال عطية، نظم محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، مصر 1982
- ناصر داداي عدون وآخرون، دراسات الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2009
- ناصر داداي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، 2003
- ناصر داداي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية، جامعة الجزائر، 1999
- ناصر داداي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء بالمؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية بالجزائر)، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010
- أحمد محمد نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2007
- اسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006
- بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001
- بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 1998
- خالص صافي، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007
- رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
- زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2005
- سفيان بن بلقاسم، حسني لبيهي، المحاسبة التحليلية – منهجية حساب سعر التكلفة، دار الأفاق، الجزائر
- عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002
- غنايم عمرو، الشرفاوي علي، تنظيم وادرة الأعمال. بيروت، دار النهضة العربية، 1982

- فلاح سالمة المطارنة غسان، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003
 - محمد الصغير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد التاسع، 2011
 - محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009
 - محمد حسين أحمد حسين، الرقابة الداخلية أداة لتقييم الأداء
 - محمد شفيق حسين طيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998
 - محمد عبد الفتاح باغي، لرقابة في الإدارة العامة (ط2)، عمان، الأردن، مركز أحمد ياسين الفني، 1994
 - محمد عطية مطر وآخرون، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، دار حنين للنشر والتوزيع، الأردن، 1996
 - محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية، تحليل قياس رقابة، المكتبة المصرية، مصر، 2008
 - محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية، المكتبة المصرية، مصر، 2008
- الكتب بالفرنسية:

- A. Ben Fadhel, Comptabilité analytique, Centre de publication universitaire, Tunis, 2003
- Ali Sahraoui « comptabilité analytique cours et études de cas corrigés », édition Berti, 2004
- Béatrice, Francis Grandguillot, « comptabilité de gestion », 13e édition, éditions Lextenso, Paris, 2012
- Béatrice et Francis Grandguillot « la comptabilité de gestion », 19e édition, éditions Lextenso, 2018
- Boughaba Abdallah, Comptabilité Analytique d'exploitation, Ed BERTI, Alger, 1998
- Brigitte Doriath, « contrôle de gestion en 20 fiches », 5e édition, édition Dunod, Paris, 2008
- Brigitte Doriath, Christian Goujet « CGO processus 7 comptabilité de gestion », 5e édition, édition Dunod, Paris, 2011
- C. Mendoza, Tableaux de bord et balanced scorecards, Edition groupe revue fiduciaire, 2005, Paris
- Claude Alazard, Sabine Separi, « DCG 11 contrôle de gestion manuel et applications », 2e édition, éditions Francis Lefebvre, Paris, 2010
- Didier Leclère, « L'essentiel de la comptabilité analytique analyser les couts pour bien décider », 4e édition, éditions d'organisation, Paris, (2008)
- Farid Makhoulouf, Comptabilité analytique, édition pages bleues, Algérie, 2006
- G. Melyon, Comptabilité analytique, 2eme Ed, Bréal, France, 2001

- Gervais Michel, « contrôle de gestion », 7eme édition ECONOMICA, 2000
- Hélène Löning, Véronique Malleret, Jérôme Méric, Yvon Pesqueux Ève Chiapello, Daniel Michel, Andreu Solé, « le contrôle de gestion organisations, outils et pratiques », 3e édition, Paris, 2008
- Hervé Arnoud, Ali Garmilis, Veronique Vignon, « Le contrôle de gestion... en action », 2e éditions, éditions Liaisons, France
- J. Trahand, B. Morad, E.C. Charles, Comptabilité de gestion : cout, activité, réparation, Press universitaire Grenoble, Paris, 2000
- Marie-Noëlle Désiré-Luciani, Daniel Hirsch, Nathalie Kacher, Marc Polossat, (2013), « le grand livre du contrôle de gestion », édition Eyrolles, Paris
- Melyon Gérard, Melyon Kévin, Raimbourg Philippe, comptabilité Analytique, 4ème édit, Bréal, France, 2000
- Michel Charpentier, Philippe Grandjean, Secteur publique et contrôle de gestion, édition d'Organisation, paris
- Michel Gervais, contrôle de gestion, Ed économique, 1997
- Michel Leroy, « DCG 11 contrôle de gestion l'essentiel en fiche », 2e édition, édition Francis Lefebvre, France, 2018.
- Nicolas Berland, Yves De Rongé, « contrôle de gestion perspectives stratégiques et managériales », édition Pearson, France, 2011
- Norbert Guedj, Le contrôle de gestion, Ed d'organisation, 1995
- Oscar Assoumou Menye, « comptabilité analytique d'exploitation », édition Harmattan, Paris, 2013
- Pierre Lessegue, Gestion de L'entreprise et Comptabilité, 4eme Ed, Dalloz, 1996
- T. Saada et autre, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, 3eme Ed, Vuibert, Belgique, 2005
- Xavier Bouin, François-Xavier Simon, Les nouveaux visages du contrôle de gestion, Dunod, Paris, 2000
- Yves De Rongé, Karine Cerrada, « Contrôle de gestion », 2 e édition, édition Pearson, Paris, 2012

رسائل الدكتوراة والماجستير

- حاج قويدر فورين، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، 2007
- عقون سعاد، محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 2001-2002

قائمة المصادر والمراجع

- مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2005
- ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة نيل شهادة الماجستير، فرع إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004
- طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص التخطيط والتنمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003
- حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3
- هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر
- خضور أمال، فعالية استخدام نماذج النقل والتخصيص في تخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، فرع تقنيات كمية للتسيير، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2012/2011

الملتقيات والمجلات والمحاضرات

- بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية دروس وتمارين، دار الهدى، الجزائر، 2012
- جرادي عيسى، محاسبة التكاليف، دروس نظرية، دار الشهاب باتنة، الجزائر
- سليمة طبايبية، دروس في المحاسبة التحليلية، مطبوعة غير منشورة، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2015
- عقون سعاد، مراقبة التسيير، دروس وتطبيقات، متبعة للطباعة-الجزائر، 2018
- لشهب صفاء، محاضرات في مراقبة التسيير، جامعة البليدة 2 لونيبي علي، تخصص مراقبة التسيير، 2021/2020
- مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان العلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، العدد 16، 2015
- مسعود صديقي، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة، مجلة الباحث العدد الأول، 2012

المواقع الإلكترونية

- <https://www.dafatiri.com> (20/04/2022, 23h30).
- <https://translate.google.com> (من أجل الترجمة).

الملاحق

الملحق رقم 1: سعر بيع المنتجين.

EURL SOSEMIE			
Désignation	UNITE	Coût unitaire (dz)	Prix de vente (quint)
Farine panifiable 25 kg /PP	QUINT	2049.78	2141.48
Farine Supérieure 1 Kg/Kraft	QUINT	2983.84	5000

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة.

الملحق رقم 2: تكلفة التغليفات.

EURL SOSEMIE			
Désignation	Qté	Unité	Prix
FARINE PANIFIABLE PP 25KG	1	QUINT	
SAC PP FARINE SUP 25 KG	4	UNITE	79.16
ETIQUETTE FARINE PANIFIABLE	4	UNITE	2.16
FIL A COUDRE ECRU	0.0012	KG	0.29
Total			81.61
Farine supérieure 01 Kg	1	QUINT	
ETUI FARINE SUPERIREUR 1 KG	100	UNITE	604.3
FILM RETRACTABLE dim 50	0.3	KG	108.9
COLLE	0.006	KG	3.8
FILM ETIRABLE COLLANT	0.1	KG	20.4
Total			737.4

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة.

الملحق رقم 3: أعباء المستخدمين.

EURL SOSEMIE

LES SALAIRES PAR UNITE

Désignation	SALAIRES
MINOTERIE	21 637 618,80
SEMOULERIE	-
COUSCOUS	-
PATES COURTE	-
PATES LONGUES	-
AUTRES SALAIRES	191 741 173,20
TOTAL GENERAL	-

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة.

الملحق رقم 4: أعباء الاهتلاكات لوحدة الفريضة الممتازة والعادية.

EURL SOSEMIE

LES AMORTISSEMENTS

Désignation	AMORTISSEMENTS
MINOTERIE 1	1 202 349,02
MINOTERIE 2	22 844 631,42
SEMOULERIE	-
COUSCOUS	-
PATES COURTE	-
PATES LONGUES	-
AUTRES AMORTISSEMENTS	73 479 922,88
TOTAL GENERAL	-

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة.

الملحق رقم 5: الخدمات والأعباء الأخرى.

EURL SOSEMIE

LES AUTRES FRAIS

Désignation	TOTAL
Achats non stockés " Electricité et eau "	83 136 000,00
Achats non stockés de matières et fournitures	34 868 665,78
Entretien, réparations et maintenance	-
Primes d'assurances	-
Rémunérations d'intermédiaires et honoraires	-
Publicité, publication, relations publiques	-
Déplacements, missions et réceptions	-
Frais postaux et de télécommunications	-
Services bancaires et assimilés	-
Frais financières	-
TOTAL GENERAL	319 311 061,56

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة.

الملحق رقم 6: تكلفة النقل وفواتير مراقبة النوعية.

EURL SOSEMIE

Désignation	Total
Coûte total du transport	12 849 340,20
Les factures agriage	686 866,46

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة.

الملحق رقم 7: منتج الفريضة الممتازة ذات الحجم 1 كلغ.



المصدر: من اعداد الطالب.

الملحق رقم 8: منتج الفريضة العادية 25 كلغ.



المصدر: من اعداد الطالب.

جدول المحتويات

جدول المحتويات

	كلمة شكر
	إهداء
	قائمة الأشكال
	قائمة الجداول
	قائمة الاختصارات
	الفهرس
01	المقدمة العامة
04	الفصل الأول: مراقبة التسيير
05	مقدمة الفصل الأول
06	المبحث الأول: مدخل لمراقبة التسيير
06	1.1 نشأة مراقبة التسيير
06	1.1.1 مراقبة التسيير التقليدية
07	2.1.1 التحديات التي واجهت المدرسة الكلاسيكية
07	2.1 مفهوم مراقبة التسيير
08	1.2.1 المفاهيم الأولى لمراقبة التسيير
09	3.1 خصائص مراقبة التسيير
10	المبحث الثاني: الإطار العام لمراقبة التسيير
10	1.2 خطوات، أهداف وأهمية مراقبة التسيير
10	1.1.2 خطوات مراقبة التسيير
10	1.1.1.2 وضع معايير الأداء
11	2.1.1.2 قياس الأداء المحقق ومقارنته بالمعايير الموضوعية
11	3.1.1.2 تشخيص الانحرافات وتصحيحها
12	2.1.2 أهداف وأهمية مراقبة التسيير
12	1.2.1.2 أهداف مراقبة التسيير
13	2.2.1.2 أهمية مراقبة التسيير
14	2.2 مراقب التسيير داخل المؤسسة
14	1.2.2 التكوين والمواصفات المطلوبة في مراقب التسيير
14	1.1.2.2 التكوين المطلوب في مراقب التسيير
15	2.1.2.2 المواصفات المطلوبة في مراقب التسيير
15	2.2.2 مهام مراقب التسيير
16	1.2.2.2 المهام الكلاسيكية لمراقب التسيير
16	2.2.2.2 المهام الجديدة لمراقب التسيير

18	3.2.2 الصعوبات التي يواجهها مراقب التسيير
19	3.2 الفرق بين المراقبة الداخلية والتدقيق الداخلي
19	1.3.2 المراقبة الداخلية
20	2.3.2 التدقيق الداخلي
21	المبحث الثالث: أدوات مراقبة التسيير
21	1.3 مراقبة الميزانية
21	1.1.3 الدور الرئيسي لمراقبة الميزانية
23	2.1.3 الميزانية المرنة
23	3.1.3 تحليل التباين
24	2.3 أسعار التحويل الداخلي
24	1.2.3 مراكز المسؤولية
25	3.3 أنظمة قياس الأداء
25	1.3.3 أنظمة قياس الأداء المالي
25	1.1.3.3 قياس الأداء المالي بالنتائج المحاسبية
26	2.1.3.3 معدل العائد أو العائد على الاستثمار (ROI) (return on investissements)
26	3.1.3.3 خلق القيمة
27	2.3.3 أنظمة قياس الأداء غير المالي
27	1.2.3.3 تعريف التنفيذ
27	2.2.3.3 تباين عائد الاستثمار (ROI)
27	3.2.3.3 مؤشرات الأداء التشغيلي غير المالية
27	4.3 تقارير الأداء باستخدام لوحات القيادة
28	1.4.3 لوحة القيادة
28	1.1.4.3 تعريفات لوحة القيادة
28	2.1.4.3 أنواع لوحات القيادة
29	3.1.4.3 مكونات لوحة القيادة
30	2.4.3 إعداد التقارير
30	5.3 المحاسبة التحليلية
30	1.5.3 أداة لتسيير
31	خلاصة الفصل الأول
32	الفصل الثاني: المحاسبة التحليلية
33	مقدمة الفصل الثاني
34	المبحث الأول: مدخل للمحاسبة التحليلية
34	1.1 نبذة عن نشأة وتطور المحاسبة التحليلية
35	2.1 تعريفات المحاسبة التحليلية

36.....	المبحث الثاني: نظام المحاسبة التحليلية
36.....	1.2 أهداف المحاسبة التحليلية
38.....	1.1.2 تحليل النتيجة الإجمالية للشركة
39.....	2.1.2 قياس تكلفة الإنتاج
39.....	1.2.1.2 تقييم المخزون
40.....	3.1.2 إنتاج المعلومات اللازمة لمراقبة التسيير
40.....	2.2 وظائف، أهمية وحدود المحاسبة التحليلية
40.....	1.2.2 وظائف المحاسبة التحليلية
41.....	2.2.2 أهمية وحدود المحاسبة التحليلية
42.....	1.2.2.2 أهمية المحاسبة التحليلية
42.....	2.2.2.2 حدود المحاسبة التحليلية
43.....	3.2 مقارنة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية
43.....	1.3.2 أوجه التشابه
45.....	2.3.2 أوجه الاختلاف
46.....	المبحث الثالث: سعر التكلفة
46.....	1.3 حساب سعر التكلفة
46.....	1.1.3 تعريف سعر التكلفة
46.....	2.1.3 خطوات حساب سعر التكلفة
48.....	1.2.1.3 تكلفة الشراء
49.....	2.2.1.3 تكلفة الإنتاج
49.....	3.2.1.3 تكلفة التوزيع
49.....	4.2.1.3 عرض شكل الحسابات
50.....	2.3 التكاليف المختلفة لمحاسبة التحليلية
50.....	1.2.3 تمييز التكاليف حسب الوظيفة
50.....	1.1.2.3 تكاليف الشراء (التموين)
50.....	2.1.2.3 تكاليف التصنيع (الإنتاج)
50.....	3.1.2.3 تكاليف التوزيع
50.....	2.2.3 تمييز التكاليف حسب وحدة النشاط
50.....	1.2.2.3 التكاليف المباشرة
50.....	2.2.2.3 التكاليف غير المباشرة
50.....	3.2.3 تمييز التكاليف حسب حجم النشاط
51.....	1.3.2.3 التكاليف المتغيرة
51.....	2.3.2.3 التكاليف الثابتة
52.....	3.3.2.3 التكاليف المختلطة (شبه الثابتة/المتغيرة)

53.....	4.2.3 التمييز بين الأعباء (المعتبرة، غير المعتبرة) والعناصر الإضافية
53.....	1.4.2.3 الأعباء المعتبرة
53.....	2.4.2.3 الأعباء الغير معتبرة
53.....	3.4.2.3 العناصر الإضافية
54.....	3.3 طرق حساب سعر التكلفة
54.....	1.3.3 طريقة التكاليف الكلية
54.....	1.1.3.3 المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف الكلية
54.....	2.1.3.3 أسس طريقة التكاليف الكلية
55.....	3.1.3.3 إيجابيات وسلبيات طريقة التكاليف الكلية
56.....	2.3.3 طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
56.....	1.2.3.3 خطوات تطبيق طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
57.....	2.2.3.3 إيجابيات وسلبيات طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
58.....	3.3.3 طريقة التكلفة المتغيرة
59.....	1.3.3.3 أهداف طريقة التكاليف المتغيرة
59.....	2.3.3.3 مبادئ طريقة التكاليف المتغيرة
59.....	3.3.3.3 إيجابيات وسلبيات طريقة التكاليف المتغيرة
60.....	4.3.3 طريقة التكاليف على أساس الأنشطة
61.....	1.4.3.3 خطوات تطبيق طريقة التكاليف على حساب الأنشطة
62.....	2.4.3.3 إيجابيات وسلبيات طريقة التكاليف على حساب الأنشطة
63.....	خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث: تربص حول مساهمة المحاسبة التحليلية في نظام مراقبة التسيير في مؤسسة سوسيمي EURL
64.....	SOSEMIE
65.....	مقدمة الفصل الثالث
66.....	المبحث الأول: عموميات حول مؤسسة سوسيمي EURL SOSEMIE
66.....	1.1 تعريف مؤسسة سوسيمي
67.....	2.1 طبيعة نشاط المؤسسة
67.....	1.2.1 منتجات سوسيمي
67.....	1.1.2.1 الفرينة الممتازة 5 كلغ (farine supérieur 5 kg)
67.....	2.1.2.1 الكسكس المتوسط (couscous moyen 1 kg le chef)
67.....	3.1.2.1 معكرونة السباغيتي (pâtes spaghetti Premium 500 g)
67.....	3.1 الطاقة الإنتاجية لمؤسسة سوسيمي
68.....	4.1 أهداف مؤسسة سوسيمي ودورها في التنمية
68.....	1.4.1 أهداف مؤسسة سوسيمي
69.....	2.4.1 دور مؤسسة سوسيمي في تنمية الاقتصاد الوطني

69.....	5.1 الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوسيمي
71.....	1.5.1 تحليل الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوسيمي
72.....	المبحث الثاني: تعريف كيفية حساب سعر التكلفة لمنتج من منتجات سوسيمي
72.....	1.2 مراحل انتاج "فرينة ممتازة 1 كلغ" و "فرينة عادية 25 كلغ"
73.....	1.1.2 المرحلة الأولى: شراء المادة الأولية القمح واستقباله، ومن ثم مراقبة نوعيته
74.....	2.1.2 المرحلة الثانية: تنظيف وترطيب القمح، ومن ثم طحنه
75.....	3.1.2 المرحلة الثالثة: تغليف المنتجين
76.....	1.3.1.2 التغليف الأولي
77.....	2.3.1.2 التغليف الثانوي
77.....	2.2 عناصر حساب سعر التكلفة
78.....	1.2.2 مختلف أعباء المرحلة الأولى
78.....	2.2.2 مختلف أعباء المرحلة الثانية
78.....	1.2.2.2 أعباء المادة الأولية المستهلكة والبقايا
79.....	2.2.2.2 أعباء المستخدمين
80.....	3.2.2.2 أعباء الاهتلاكات
81.....	4.2.2.2 الخدمات والأعباء الأخرى
81.....	3.2.2 مختلف أعباء المرحلة الثالثة
82.....	المبحث الثالث: حساب سعر التكلفة
82.....	1.3 المرحلة الأولى: شراء المادة الأولية القمح واستقباله، ومن ثم مراقبة نوعيته
84.....	2.3 المرحلة الثانية: تنظيف وترطيب القمح، ومن ثم طحنه
89.....	3.3 المرحلة الثالثة: تغليف المنتجين
89.....	1.3.3 التغليف الأولي
90.....	2.3.3 التغليف الثانوي
93.....	4.3 سعر تكلفة المنتجين
94.....	1.4.3 حساب هامش الربح
95.....	5.3 علاقة المحاسبة التحليلية بمراقبة التسيير
96.....	1.5.3 مقارنة التكاليف المحققة مع المخطط لها
96.....	2.5.3 هامش ربح سلبي
96.....	3.5.3 إنتاج منتج جديد
97.....	خلاصة الفصل الثالث
98.....	الخاتمة العامة

قائمة المصادر والمراجع

الملاحق

قائمة المحتويات